

ハワイの不動産をハワイ州の LLC へ移管する場合の課税関係

税理士 高山 政信

〔事例〕

日本の居住者Aは、ハワイでのプロベートを避けるため、ハワイの不動産をハワイ州の LLC に対価を得ないで名義を変更するよう地元の専門家からアドバイスを受けているが、その場合の我が国の課税関係はどのようなになるのか。

〔ポイント〕

ハワイでのプロベートを避けるために、ハワイの不動産を対価を伴わないでハワイ州の LLC に移管させることについて、次の項目に分けて検討する。

- 1 プロベートの意義等
- 2 ハワイ州の LLC についての我が国での取扱い
- 3 移管した場合の課税関係
- 4 二重課税の調整

〔検討〕

1 プロベートの意義等

(1) プロベートの意義

プロベート (probate: 検認) とは、遺言と遺言検認及び執行の一連のプロセスをいい、その目的は、故人の財産に関しての明確な所有権を確立することである。ある財産について、故人以外の者からの請求権がないことを確認していくための一連のプロセスからなる手続である。

(2) ハワイの相続の概要

ハワイ州の遺産法 (Probate Code) では、

上述の狭義のプロベートのほか相続に関する一般的な事項も規定している。統一遺産管理法典 (Uniform Probate Code) を1976年7月1日から発効させているが、その後いく度かの改正を重ね、他の州の統一遺産管理法典とは若干内容を異にして現在に至っている。

ハワイ州法560章が遺産法であり、§560: 1-101から§560: 8-102までに詳細に規定されている。

ハワイ州の相続の仕組みは、人が死亡すると、被相続人の財産は遺産財団 (estate) となり、人格代表者と呼ばれる者の管理により、債権が集められ、債務が支払われ、遺産税も支払われた残余のものが、相続人又は受遺者に分配される。しかし、遺産財団は、所有権の権利主体とはなり得ず、債権債務を清算するための技術的なもので、単なる手段にすぎず、被相続人の財産は、理論的には被相続人から相続人又は受遺者に移転する。なお、人格代表者とは、遺言執行者 (executor) と遺産管理人 (administrator) の総称である。

(3) 遺産管理手続

ハワイ州の統一遺産管理法典においては、金銭に見積もった総遺産の価値 (債務等を控除する前の価値をいう。) に応じて次の4つの遺産管理の方法が定められている。

総遺産価値	遺産管理方式	根拠条文 (§560)
5,000ドル以下	宣誓供述書 (Affidavit)	3-1201
5,000ドル超 20,000ドル以下	小規模財産権 (Small Estates)	2-1205
20,000ドル超 40,000ドル以下	略式遺産管理手続 (Informal Proceeding)	3-301~311
40,000ドル超	正式遺産管理手続 (Formal Proceeding)	3-501~505

(4) 正式遺産管理手続

ハワイに不動産を所有している場合は、遺産価値が4万ドルを超えるものと考えられるので、以下、正式遺産管理手続について述べる。正式遺産管理手続では、遺言がある場合とない場合に分けて規定されている。

イ 遺言がある場合

(i) 利害関係人の申立て

遺言がある場合に被相続人の財産を相続人又は受遺者に移転したり、人格代表者として指名してもらうためには、宣誓供述書の場合を除いて、遺言は略式検認 (informal probate) か裁判所の遺言検認の判決により法的に有効と宣言されなければならない (3-102)。そこで、この手続は、利害関係人 (相続人、受遺者、子、配偶者、債権者その他遺産に関し権利を有する者をいう。) の申立てにより開始される (3-401)。

その申立ての内容は、その遺言が法的に有効かどうかであり、具体的には、遺言の検認と人格代表者の指名である。

(ii) 関係者への通知

裁判所は、関係者への申立てがあると、申立てに関するヒアリングの日時と場所を関係者に通知する (3-403)。通常、通知の6~8週間後にヒアリングの日時が設定される。

(iii) ヒアリング

ヒアリングにおいて遺言が検認され、人格代表者が指名される。人格代表者は、裁判所の命令により指名を受け、遺産管理令状をもらわなければならない。そして、遺産管理は、この令状の発行により開始される (3-103)。

(iv) 人格代表者の指名手続

人格代表者として指名を求めている人は、指

名に先立ち3週間続けて週に1度ずつ、その申立てをしている巡回裁判所のあるところで、発行部数が多い新聞に相続債権者に対する通知を公示する。

この通知は、自分が人格代表者として立候補していることのほか、相続債権者に対して、最初に新聞に公示された時から4か月以内に被相続人に債権があったことを申し立てる必要があることを知らせるものである。ただし、人格代表者としての指名を求める申立てが否認されたら、その立候補していた者は、人格代表者として指名された者へ、速やかに債権の存在を告知しなければならない。不履行があれば、債権者の被った損害を負うことになる (3-801)。

この通知には、通常、最初に新聞に公示された時から4か月以内に申出のなかった債権者は、債権を行使できない旨の除斥の効果が認められている (3-803)。ただし、例外も認められている (3-104)。

(v) 人格代表者の業務

人格代表者は、指名を受けてから30日以内に財産目録を調整した上で (3-706)、債権を集め、税金や相続債務を支払い、清算事務を行う。

(vi) 清算事務の終了

人格代表者は、人格代表者としての指名から1年以内に最終計算書を登記官へ提出することにより、清算事務は終了する。登記官が相当の理由ありと認めれば、1年以内という期間は延長される。

もし、利害関係人が最終計算書に反対の申立てをし、裁判所で相当の理由ありと認められれば訴訟は維持されるが、そのような申立てや裁判所の命令がなければ、ヒアリングなしに、登記官は、最終計算書を是認することができ、それに従い分配を命令することができる。

この命令により、遺産管理手続は終了し、人格代表者は債権者からの請求や利害関係人の要求などから解放される (3-1003)。

そして、相続人又は受遺者は、司法的に承認を受けた権限を与えられることになる。

(vii) 最終計算書の内容

最終計算書には、以下のものが示される。

① 人格代表者が受け取った収入と支払った費用、そして手元に残ったすべての財産のリスト

② 分配を受ける者と財産のリストを記載した遺産分配案

③ 人格代表者が全債権者に対する支払を済ませ、遺産税（相続税）その他死亡に関する税を納付することにより、完全に遺産管理を履行したことを証するもの

④ もし、債権又は税金が期限未到来により未払いになったときは、(a)分配を受ける人の承諾を得て返済してもらうことを条件に遺産を分配するつもりである旨を述べたもの、又は(b)未払いの債務に何らかの便宜を図ったことを詳細に述べたもの

⑤ 人格代表者の報酬

(イ) 財産の一部の分配

次のような場合には、財産の一部が受遺者又は相続人に分配される。

① もし、不動産が遺言により特別に遺贈されていれば、債権者の債権が弁済されるか、流動資産による弁済が保証される限り分配される。そのためには、関係者によるヒアリングが行われ、裁判所の命令が必要になる。

② 遺産の中の動産が全債務や費用を賄えるならば、最終計算書を提出する前でも、受益者に按分比例で分配される。この部分的な分配が行われたら、受益者の受取書を裁判所へ提出する必要がある。

ロ 無遺言である場合

無遺言である場合の遺産管理手続は、利害関係人の申立てにより開始され（3-401）、その申立ての内容は、そもそも無遺言である旨の判決を求めると人格代表者（遺産管理人）の指名である。その他の遺産管理手続は、遺言がある場合と同じである。

(3) プロベートを避ける理由

プロベートを避けるのは、上記(2)のとおりの手続を履行するため、時間と費用がかかるからといわれている。事例のようにハワイ州のLLCに不動産を移管させても、米国での遺産税の対象になることは同じである。

プロベートに費やす時間は、早くて1年、通常2～3年と考えられている。そして、プロベートに費やす標準的な費用の額の比率については、粗遺産（債務や費用を控除する前のもの）に対して5.7～8.6%と考えられており、大手の弁護士事務所に依頼するとそれ以上の費用を要すると考えられている。時に、少額な遺産の場合には、プロベート終了後にほとんど遺産がなくなってしまったケースも出てくるようである。

2 ハワイ州のLLCについての

我が国での取扱い

ある事業体を我が国の税務上、外国法人として取り扱うか否かは、その事業体が我が国の私法上、外国法人に該当するか否かで判断することになる。

ハワイ州のLLC法に準拠して設立されたハワイ州のLLCについては、以下の理由等から、原則的には我が国の私法上、外国法人に該当するものと考えられている。

① LLCは、商行為をなす目的で米国のハワイ州のLLC法に準拠して設立された事業体であり、外国の商事会社であると認められること

② 事業体の設立に伴いその商号等の登録（登記）等が行われること

③ 事業体自らが訴訟の当事者等になれるといった法的主体となることが認められていること

④ LLCは構成員（member）と別個の法的主体（a legal entity）であること及びLLCは事業活動を行うための必要かつ十分な、個人と同等の権利能力を有すると規定されていること

以上により、LLCが米国の税務上、法人課税又はパススルー課税のいずれの選択を行ったかにかかわらず、原則的には我が国の税務上、「外国法人（内国法人以外の法人）」として取り扱うのが相当と考えられる。

3 移管した場合の課税関係

以上のとおり、ハワイ州のLLCは、我が国

の課税上、米国の税務上法人課税を受けるかパススルー課税を受けるかにかかわらず、外国法人として取り扱われる。

したがって、居住者が自己の不動産を法人に対価を得ないで名義を移転している場合、その時点の時価で法人に譲渡したのものとして、みなし譲渡課税されることになる（所法59①一）。

具体的には、ハワイの不動産を個人名義からLLC名義に移した段階で譲渡所得を認識し、その時の時価（第三者への販売価格）で譲渡したのものとして、譲渡所得の金額を計算し、譲渡所得の金額に対して20%（国税15%、地方税15%）の税率で課税されることになる。

4 二重課税の調整

米国においては、LLCに係る課税関係についてパススルー課税を選択した場合に、不動産を個人からLLCに移管しても、自分の個人内の取引なので、キャピタルゲインの発生を認識しないこととなっている。

一方、我が国においては、個人からLLC（米国法人）への移管の時に譲渡所得を認識することになる。

そもそも、このLLCへの移管はハワイでのプロベートを避けるためのものなので、LLCにおいて、その不動産を早急に売却する予定はないものと思われる。

以上を総合すると、我が国では譲渡所得を認識しながら、米国での課税がないことになる。また、LLCでの不動産の売却が、仮に、10年後（居住者Aの死後と仮定）とすると、その税額を直接納付したものと取り扱われる場合であっても、我が国の外国税額控除の控除余裕額の繰越しは3年間なので、米国での納税額は、単純に限度超過額として二重課税の調整はされないことになる。

5 まとめ

ハワイの不動産についてプロベートを避けるためにLLCに移管することは、LLCへの出資が米国法人への出資である点で、プロベートを避けるということにおいては不十分な措置であり、さらに、我が国の税制の適用を受ける人にとっては、二重課税の調整が困難な場合が多いので、十分に注意する必要があるものと考えられる。

租税訴訟学会ニュース

〔2011年夏期研修について〕

租税訴訟学会では、次のとおり「2011年夏期研修」を開催いたします。

・日 時：〈第1日〉7月30日（土）午後1時～5時30分（①、②）、〈第2日〉7月31日（日）午前9時～午後3時30分（③、④、⑤）

・場 所：広島国際会議場 地下2階 グリア

・テーマ：「相続と財産評価」

- ① 「これからの税制の動向について」 峰崎直樹 内閣官房参与
- ② 「相続をめぐる最近の3つの最高裁判決の検証」 山田二郎 弁護士
- ③ 「相続人が引き継いだ課税処分取消訴訟に係る還付請求権について」 山田純也 弁護士、黒住茂雄 税理士、河野忠敏 税理士

④ 「税務争訟と『不当』判断 不当を理由としての処分取消裁決の経緯と課題」 三木義一 弁護士

⑤ パネルディスカッション

〔お問合せ〕

研究会等参加の申込み・租税訴訟学会への入会方法につきましては、下記の学会ホームページをご覧いただくか、学会事務局までお問合せ下さい。

・租税訴訟学会事務局

Tel 03-3586-3601

Fax 03-3586-3602

http://sozei-soshou.jp/

e-mail: info@sozei-soshou.jp