

## 日米相続税条約の適用

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

日本と米国の間には、「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約」（以下「日米相続税条約」という。）があるが、同条約4条に規定のある「控除の配分」に規定する控除とはどの範囲をいうのか。具体的には、我が国の相続税法の適用において、相続又は贈与があったときに、その相続人又は受贈者が我が国に住所を有していない制限納税義務者で、その相続財産又は贈与財産が我が国に所在して、相続税又は贈与税が我が国において課される場合である。

### 〔ポイント〕

- 1 日米相続税条約4条の規定
- 2 日米相続税条約の実施に伴う相続税法の特例等に関する法律
- 3 日米相続税条約の実施に伴う相続税法の特例等に関する法律の施行に関する省令
- 4 具体的な適用関係

### 〔検討〕

#### 1 日米相続税条約4条の規定

日米相続税条約は、昭和29年4月16日に署名され、昭和30年4月1日に発効している。我が国が締結している相続税及び贈与税に関する唯一の租税条約である。条文は、全9条からなり、

本稿はその4条（控除の配分）に関する事例である。その4条の規定は次のとおりである。

「被相続人がその死亡の時に若しくは贈与者がその贈与の時に合衆国の国籍を有し若しくは合衆国内に住所を有していた場合、又は被相続人の遺産の受益者がその被相続人の死亡の時に若しくは贈与の受益者がその贈与の時に日本国内に住所を有していた場合において、一方の締約国が自国内に財産があることのみを理由として租税を課するときは、その租税を課する締約国は、

- (a) 当該相続人、贈与者又は受益者に対し、その者が自国の国籍を有していたとするか又は自国内に住所を有していたとすれば自国の法令に基づいて認められることとなる特定の控除を、当該控除の額に
  - (A) 第3条の規定により自国内にあるとされる財産で両締約国によって租税を課せられるもの（諸控除がなければ租税を課せられることとなるものを含む。）の価格の
  - (B) その被相続人、贈与者又は受益者が自国の国籍を有していたとするか又は自国内に住所を有していたとすれば自国の租税を課することとなる財産の全部の価格に対する割合を乗じて得た額を下らない額により、行うものとし、また、
- (b) 租税の額を決定するに際しては、本条(a)の規定を適用する場合及び別に定められている他の比例控除を行う場合を除く外、第3条の規定により自国外にあるとされる財産につい

ては、課税価格の計算上考慮しないものとする。」

## 2 日米相続税条約の実施に伴う相続税法の特例等に関する法律

日米相続税条約4条に関連する規定が、日米相続税条約の実施に伴う相続税法の特例等に関する法律（昭和29年6月23日法律194号：以下「実施特例法」という。）2条（控除の特例）にあり、その概要は次のとおりである。

日米相続税条約4条の規定による特定の控除は、これに相当する相続税法の規定による控除の額に同条に規定する割合を乗じて得た額に相当する額により行なうものとする。

## 3 日米相続税条約の実施に伴う相続税法の特例等に関する法律の施行に関する省令

さらに、実施特例法2条に関連する規定が、日米相続税条約の実施に伴う相続税法の特例等に関する法律の施行に関する省令（平成23年6月30日財務省令39号：以下「省令」という。）にあり、その1条及び2条の概要は次のとおりである。

### （未成年者控除の特例の適用を受ける者の届出）

第1条：日米相続税条約4条の規定に基づき、実施特例法2条の規定により、相続税法（昭和25年法律第73号）19条の3（未成年控除）の規定の適用を受けようとする者は、次の各号に掲げる事項を記載した届出書を、同法27条又は30条に規定する申告書に添付しなければならない。（以下略）

### （障害者控除の特例の適用を受ける者の届出）

第2条：日米相続税条約4条の規定に基づき、法2条の規定により、相続税法19条の4（障害者控除）の規定の適用を受けようとする者は、1号から3号までに掲げる事項を記載した届出書及び4号に掲げる書類を、同法27条又は30条に規定する申告書に添付しなければならない。（以下略）

## 4 具体的な適用関係

想定できる具体例としては、被相続人が日本に住所を有しているが、相続人が外国人と結婚して外国籍となって外国に住所を有しているような場合等である。

日米相続税条約では、被相続人若しくは被相続人の遺産の受益者が被相続人の死亡の時に又は贈与者若しくは贈与の受益者がその贈与の時に自国内に住所を有していたかどうか又は自国の国籍を有していたかどうかを自国の法令に従って決定することができる（日米相続税条約2③）。

相続税法19条の3（未成年者控除）は制限納税義務者（相法1の3③）に対する適用がなく、19条の4（障害者控除）は非居住無制限納税義務者（相法1の3②）又は制限納税義務者（相法1の3③）に対する適用はない。

しかし、前出の日米相続税条約4条は、未成年者控除及び障害者控除（以下「人的控除」という。）について、国内法の定めとは異なり、制限納税義務者に対しても一定の限度額があるものの、その適用を認めているのである。

その制限額は、人的控除の額に、前出日米相続税条約4条(a)に規定のある(A)/(B)の割合を乗じた金額ということになる。この算式において分子となる(A)は、日米両国において課税対象とされる財産の価額をいい、分母となる(B)は、課税対象となる財産の総額である。この比率に人的控除の額を乗じて控除額を算定することになる。なお、この控除を受け取る時は、省令に定める所定の届出が必要となり、人的控除の共通項目として、その者及び被相続人の氏名、年齢、国籍及び住所、算出した控除額とその計算の基礎等があり、障害者控除の特例の適用には、これらの他に、医師の発行する所定の事項を証明する書類が必要となる。