

米国に所在する財産を残して死亡した場合の 相続税の課税関係

〔事例〕

被相続人甲は、ハワイに別荘を有していたが、相続人乙がこれを相続により取得した。甲・乙いずれもわが国に住所を有している。

〔ポイント〕

わが国と米国とでは、相続税の課税制度が異なっている。

米国においては連邦税である相続税 (Estate Tax) は、被相続人に対して課税される (遺産課税) のに対し、わが国においては相続税は、相続人に対して課税される (相続財産課税)。また、財産の所在に関する規定も一部両国で異なる点がある。

このように両国において相続税の課税制度が異なるため、相続財産について一部両国で課税が行われ、結果として国際的な二重課税が生じることとなるが、これを防止するために、わが国で唯一の相続税条約 (「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」といい、以下「日米相続税条約」という) が締結されている。

そこで、まず両国の国内法上の規定を検討し、次いで日米相続税条約の適用関係を検討することとする。

〔検討〕

1. 米国の国内法による課税関係

(1) 納税義務者

相続税の納税義務者は遺言執行者であり、相続税は遺言執行者により納付される。遺言執行者は、相続税が最終的に決定されるまでは、相続人又は受遺者に相続財産を分配することはできない。

相続人が米国の居住者であるか非居住者であるかは、相続税の納税義務と直接的には関係がない。

(2) 課税財産の範囲

被相続人が米国の居住者 (米国市民が含まれる。以下同じ) の場合には、すべての相続財産が課税の対象となるのに対し、被相続人が米国の非居住者の場合には、相続財産のうち米国に所在する財産のみが課税の対象となる。

(3) 財産の所在地

被相続人が非居住者の場合には、財産の所在地が米国内であるか否かによって納税義務の有無が決定されるが、居住者の場合においても外国税額控除の適用上問題となる。財産の所在地は、財産の種類により表1のとおりとなる。

(4) 米国の相続税の課税

被相続人甲は米国の非居住者であるが、ハワイにある別荘は、表1のとおり米国に所在する財産に該当するので、この別荘については米国の相続税が課されることになる。

2. わが国の国内法による課税関係

(1) 納税義務者

相続税は、相続人に対して課される。

被相続人が居住者であるか非居住者であるかは、相続税の納税義務と直接的には関係がない。

(2) 課税財産の範囲

相続人が居住者の場合には、その者が相続により取得した全世界の財産が課税の対象とされ、相続人が非居住者の場合には、その者が相続により取得した財産のうち国内に所在する財産のみが課税の対象とされる(相法2)。

(3) 財産の所在地

相続財産の所在の場所は、米国の場合と同様

に、非居住者の納税義務の有無及び居住者の外国税額控除の適用上問題となるが、財産の所在地は、財産の種類により表1のとおりとなる。

(4) わが国の相続税の課税

相続人乙は、わが国の居住者であるから相続に因り取得した全世界の財産について相続税の納税義務を負うことになるので、ハワイの別荘もその課税の対象となる財産に含まれ、わが国の相続税の課税の対象とされる。

ただし、居住者について、わが国の法施行地外の財産を取得し、財産所在地で相続税に相当する租税が課された場合には、外国税額控除によりその二重課税の排除が措置されている

(表1) 財産の所在地

財産の種類		わが国の取扱い	米国の取扱い	日米相続税条約の取扱い
(1)	不動産又は不動産に関する権利	不動産の所在地	同左	同左
(2)	有体財産(通貨を含む)	現実に所在する場所	同左	同左
(3)	債権	債務者が居住者であれば、国内に所在するものとされる。	同左。ただし、非居住者に対する債権であっても、債権が現実に米国にあるときは、米国に所在するものとされる。	わが国に同じ
(4)	株式又は法人に対する出資	法人が設立され又は組織された準拠法の施行されている場所	同左。ただし、外国法人株式についても現実に米国にあるときは、米国に所在するものとされる。	わが国に同じ
(5)	船舶及び航空機	それらが登録されている場所	同左	同左
(6)	営業上、事業上又は専門職業上ののれん	その事業等が営まれている場所	同左	同左
(7)	特許権、商標権、実用新案権及び意匠権	それらが登録されている場所	同左	同左
(8)	著作権等	それらを使用することができる場所	同左	同左
(9)	鉱業権、粗鉱権及び採石権	採鉱又は採石が行われる場所	権利者の居住地	わが国に同じ
(10)	漁業権	その権利の行使について管轄権を有する国	権利者の居住地	わが国に同じ

* 上記の(1)から(10)以外の財産については、制限納税義務者として課税する国の法令に定める場所に所在するものとされ、また、日米両国がいずれも無制限納税義務者として課税する場合には、両国の国内法において規定する場所がその財産の所在地とされている。

(表2) ハワイの別荘を相続した場合

被相続人	居住者		非居住者	
	居住者	非居住者	居住者	非居住者
わが国の課税関係	無制限納税義務	非課税	無制限納税義務	非課税
米国での課税関係	制限納税義務	制限納税義務	無制限納税義務	無制限納税義務

* ここで居住者はわが国の居住者を意味し、非居住者は米国の居住者を意味する。

(相法21)。

控除限度額は、次のイ及びロのうち、いずれか少ない額である。相続税の性格上、外国で課された相続税額がその額を超えていてもその額についての繰戻し及び繰越しの適用はない。

イ 外国相続税額

ロ 相次相続控除後のわが国の相続税額 \times $\frac{\text{外国に所在する財産の価額}}{\text{相続により取得した財産の価額のうち、課税価額計算の基礎に算入された部分の金額}}$

(注) 分子及び分母いずれも債務控除後の金額である(相基通21-2)。

なお、外国相続税額は、原則としてその地の法令によって納付すべき日の電信売相場によって換算することとされており(相基通21-1)、申告の際は、相続税の申告書の第8表の外国税額控除額の計算書に、その明細を記載することとされている。

3. 日米相続税条約の適用関係

(1) 日米相続税条約は、昭和29年4月16日に署名、昭和30年4月1日に批准書の交換とともに発効され、現在に至っているが、その間条約の改訂等はない。

日米相続税条約は、次のとおり第1条から第9条の規定で構成されている。

第1条 対象税目

第2条 用語の定義

第3条 財産の所在地(表1参照)

第4条 制限納税義務者に対する特別控除の適用

第5条 税額控除

第6条 情報の交換及び徴収共助

第7条 異議の中立て

第8条 本条約の解釈

第9条 条約の発効及び終了

(なお、各条項のタイトルは条約自体には付されていないが、便宜上筆者が付けたものである)

日米相続税条約では財産の所在の場所如何によって生じる課税の競合を避けるため、第3条に財産の所在地の振り分けの規定が設けられ、二重課税が生じた場合の調整として第5条に税額控除の規定が置かれている。

財産の所在地に関する規定は、所得税条約における所得の源泉規定、すなわち所得が国内源泉所得に該当するか国外源泉所得に該当するかを判定するための規定に対応するものといえる。

(2) わが国においては、条約が国内法に優先して適用されることとなるが、日米相続税条約及びわが国の国内法いずれにおいても不動産の財産の所在地に関する規定及び外国税額控除に関する規定は同一の内容となっていることから同じ取り扱いとなることから、本事例の課税関係は、国内法の規定どおりの適用となる。

表2は、ハワイの別荘を相続した場合の課税関係を一覧表にしたものである。

(税理士 小沢 進)