

日米両国で相続税の無制限納税義務を課された 場合の課税関係

〔事例〕

被相続人甲は、米国の居住者でハワイに居住していた。相続人乙は、わが国の居住者であり、次の財産を相続することとなった。

- ① 軽井沢の別荘 8,000万円
- ② ハワイの自宅 6,000万円
- ③ カナダの土地 6,000万円

本件相続に関し、日本、米国及びカナダでの課税は次のとおり行われるものと仮定する。

すなわち、カナダの土地については、カナダで相続税900万円が課され、日米両国の相続税率は、米国は40パーセント、わが国は50パーセントとする。

〔ポイント〕

わが国は、相続人が国内に住所を有するか否かによって、相続税の納税義務の範囲を定めているが、米国は、被相続人が国内に住所を有するか否かによって、納税義務の範囲を定めている（ただし、被相続人が米国市民の場合には、被相続人の米国内の住所の有無にかかわらず、その被相続人の遺産（estate）は常に無制限納税義務を負うこととなる）。

したがって、事例の場合は、日米両国の相続税法上双方の居住者とされ、それぞれ無制限納税義務が課されることになる。また、無制限納税義務が競合することに加え、カナダの土地について両国とも国外に所在する財産として課税

するため、通常の外国税額控除によっては国際間の二重課税を完全に調整することができない。このような事例についての調整をも考慮して、日米相続税条約第5条において税額控除の規定が設けられている。

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における適用関係を検討することとする。

〔検討〕

1. わが国の国内法による課税関係

相続人乙は、わが国の居住者であるため、相続により取得した財産については、そのすべての財産が課税の対象とされる。外国に所在する財産に対して課された外国の相続税については、外国税額控除により二重課税の排除のための調整が行われ、納税額は次のとおり計算される。

- (1) 課税財産 2億円
- (2) 税率 50パーセント
- (3) 相続税額 1億円（2億円×50パーセント）
- (4) 外国税額控除額 3,300万円

① 外国に所在する財産に課された相続税額 3,300万円

（内訳）

- イ カナダで課された相続税額 900万円
 - ロ 米国で課された相続税額 2,400万円
(6,000万円×40パーセント=2,400万円)
- カナダの土地について米国で課された相続税

額は、財産の所在地国で課された相続税額に該当しないため、外国税額控除の対象とはならない（相法21）。

② 控除限度額 6,000万円（2億円×50パーセント× $\frac{1億2,000万円}{2億円}$ ＝6,000万円）

わが国からみて外国に所在する財産は、ハワイの自宅（6,000万円）及びカナダの土地（6,000万円）の計1億2,000万円であり、それらに帰せられる相続税額6,000万円が限度額となる。

③ ①及び②のうち、いずれか少ない方の額

3,300万円が外国税額控除額となる。

(5) 納付すべき相続税額 6,700万円（1億円－3,300万円＝6,700万円）

2. 米国の国内法による課税関係

被相続人甲は、米国の居住者であるため、甲のすべての財産が課税の対象となり、納税額は次のとおり計算される。

(1) 課税財産 2億円

(2) 税率 40パーセント

(3) 相続税額 8,000万円（2億円×40パーセント）

日米相続税条約適用後の課税関係

財 産		軽井沢の別荘	ハワイの自宅	カナダの土地	計
項 目	課 税 財 産①	8,000万円	6,000万円	6,000万円	20,000万円
わが国	相 続 税 額② (①×0.5)	4,000	3,000	3,000	10,000
	外 国 税 額 控 除③	—	2,400	900	3,300
	条約上の税額控除④	—	—	(注) 833	833
	納めるべき税額②－③－④＝⑤	4,000	600	1,267	5,867
米 国	相 続 税 額⑥ (①×0.4)	3,200	2,400	2,400	8,000
	外 国 税 額 控 除⑦	3,200	—	(注)1,700	4,900
	条約上の税額控除⑧	—	—	—	—
	納めるべき税額⑥－⑦－⑧＝⑨	0	2,400	700	3,100
カナダ	納めるべき税額⑩	—	—	900	900
納めるべき総額⑤＋⑨＋⑩		4,000	3,000	2,867	9,867

(注) 外国税額控除は、国別限度額方式によっていない（IRC 2014(b)）。したがって、軽井沢の土地について、米国より高課税国であるわが国で課された相続税4,000万円のうち、米国での課税額3,200万円を超える部分の800万円については、カナダでの控除後の金額1,500万円（2,400万円－900万円）があることから、そこから控除されることになる。

一方、日米相続税条約第5条(2)により税額控除額を算定すると次のようになる。

①わが国（3,000万円－900万円＝2,100万円）＞米国（2,400万円－900万円＝1,500万円）
少ない税額は、米国の1,500万円である。

したがって、②わが国の税額控除額は、 $1,500万円 \times \frac{3,000万円}{3,000万円 + 2,400万円} = 833万円$ となり、米国の

税額控除額は、 $1,500万円 \times \frac{2,400万円}{3,000万円 + 2,400万円} = 667万円$ となる。

結局、米国の国内法における控除額による場合の控除額が4,900万円、条約による控除額が4,767万円（3,200万円＋900万円＋667万円）となるので、いずれか多い方、すなわち4,900万円が米国における控除額となる（同条約5条(3)）。

(4) 外国税額控除額 4,900万円

① 外国に所在する財産に課された相続税額 4,900万円

(内訳)

イ カナダで課された相続税額 900万円

ロ わが国で課された相続税額 4,000万円
(8,000万円×50パーセント=4,000万円)

カナダの土地について、わが国で課された相続税額は、財産の所在地国で課された相続税に該当しないので、外国税額控除の対象とはならない(Reg. § 20, 2014-1(a)(3))。

② 控除限度額 5,600万円(2億円×40パーセント× $\frac{1億4,000万円}{2億円}$ =5,600万円)

米国からみて外国に所在する財産は、軽井沢の別荘(8,000万円)及びカナダの土地(6,000万円)であり、それらに帰せられる相続税額5,600万円が限度額となる。

③ ①及び②のうち、いずれか少ない額の

4,900万円が外国税額控除額となる。

(5) 納付すべき相続税額 3,100万円(8,000万円-4,900万円=3,100万円)

3. 以上の結果、被相続人甲が死亡したことにより納付すべき相続税の額は、①わが国において6,700万円、②米国において3,100万円、及び③カナダにおいて900万円の合計1億700万円となる。

4. 日米相続税条約の適用関係

日米相続税条約では、日米両国で無制限納税義務と制限納税義務が競合した場合、1次的には同条約第3条の財産の所在地の規定によって国際的な二重課税が調整され、2次的には第5条第1項の国内法と同様の外国税額控除によって調整される。事例のように、無制限納税義務が競合した場合であっても、軽井沢の別荘及びハワイの自宅については、同項の外国税額控除によって調整しうることになる。

国税 こぼれ話

●事前準備は急りなし

▶売上税の国会審議は全く見通しがたらず、政府・自民党では、一時凍結して修正の具体案をつくることを検討し始めているが、執行を担当する国税庁では、実施に備えての事前準備を怠らない。「勉強だけはしておかねばなりませんからね」(幹部)というので、「各業界の経理担当者に来ていただき、実施した場合の事務運営の方法などを話しているところです。もう、かなりこなしましたがね」(同)という。

▶また、同時に売上税についての職員研修もばっちり。各国税局から消費税担当の職員を集めて、みっちり勉強させたそうで、「その地域、地域で説明会の要望があれば、どしどし出かけていってお話しできる体制は整えることができました」(同)とか。

▶このほかにも、政令、省令についての大蔵省主税局との打ち合わせや、通達をつくる場合の問題点の検討も並行して行っているようで、「担当職員にはいろいろと苦労をかけていますが、連日にわたって

よく頑張ってくれています」(同)と満足そう。

●人事異動も売上税次第

▶例年だと四月末から五月の連休ごろには、霞が関官庁街では人事異動の話でもちぎりが、今年も国会の空転につく空転で、人事どころではなく、「いつごろになるんでしょうか」との声がもっばら。

▶そんな中であって、国税庁だけは「大蔵省の異動がいつになるかわからないが、国税庁の異動は例年通り7月に実施します」(同)ということで、各国税局ではすでに着々と準備を進めている。「定期異動では5万3,000職員の約3分の1は動くわけですからたいへんな作業です」(同)と人事担当者は部屋にこもりきりで、職員名を書いた駒をつくり、それをボードに貼りつける作業を繰り返しているそうで、「これが6月いっぱいかかります」(同)。

▶しかし、売上税法案がどうなるかわからず、売上税導入に伴う組織変更や人員配置には手をつけるわけにはいかない。「法案成立が前提ですからね。そのへんが難しいところです。600人の増員は認められていますが……」(同)と浮かぬ顔。

しかしながら、カナダの土地のように両締約国外にある財産については、さきに述べたように、両国とも財産の所在地国以外で課された相続税額については税額控除の対象としていないので、両国の国内法のみでは、二重課税の調整が行われない。

そこで、同条約第5条第2項では、両締約国外にある財産のほか、①各締約国がともに自国内にあるとする財産、②一締約国がいずれか一方の締約国内にあるとし、かつ、他方の締約国が両締約国外にあるとする財産、及び③各締約国が他方の締約国にあるとする財産については、第1項の通常の外国税額控除によらないで、上記の財産に対して課される各締約国の租税の額のうちいずれか少ない金額を、当該財産に対して各締約国によって課される租税の額によって按分して計算した金額を限度として、各締約国の租税の額から控除することとしている。

事例の場合、カナダの土地についての税額控除の額は、両国の租税の額（わが国は、3,000万円-900万円=2,100万円、米国は、2,400万円-900万円=1,500万円）のうちいずれか少な

い額、すなわち米国の1,500万円を、両国の相続税額（わが国は3,000万円、米国は2,400万円）の合計額5,400万円のうちに各国の相続税額の占める割合を乗じた金額（わが国は、1,500万円 $\times\frac{3,000万円}{5,400万円}=833万円$ 、米国は、1,500万円 $\times\frac{2,400万円}{5,400万円}=677万円$ ）となる。

結局、カナダの土地について、被相続人甲が死亡したことにより3カ国に納めるべき相続税の総額は、表のとおり、租税の額が一番多い国の3,000万円（本件では2,867万円、表の注参照）が限度となる。そして、その納税額のうち、財産所在地国のカナダが900万円を優先的に確保し、次に、日米両国のうち租税の額が多いわが国が、両国の租税の額の較差額（2,100万円-1,500万円=600万円）を確保した後、残額（3,000万円-900万円-600万円=1,500万円）を両国におけるカナダの土地についての税額控除前の相続税額を基に分けることによって三国間の税額が調整されることになる。

（税理士 小沢 進）

● 中小会社の経営アドバイザー ●

月刊 会社法務

〔毎月10日発行・B5判・56ページ
直接予約購読制・年極8400円(送料共)〕

- ◇中小企業の経営にあたって起きる法律上の問題や、税務に絡んで必要になる基本法の知識を、実務的にわかりやすく解説しました。
- ◇中小企業経営者はもちろん、顧問税理士や会計士などの日常業務に特に役立つ重宝な法律専門誌です。

財 経 詳 報 社