

国際課税のケース・スタディ

制限納税義務者が相続人にいる場合の課税関係

〔事例〕

被相続人（父）の配偶者はすでに亡くなっており、2人の子供が相続人となる。長男は日本に居住しているが、長女は、米国人と結婚して、米国に居住している。

被相続人は、日本に、不動産及び動産を所有し、米国にもバブルの時期に購入した不動産（土地及び建物）を所有している。相続人は、父の遺産を等分に相続することでは合意しているが、長女は、将来的に値上がりが見込めず、売却することも難しいこの米国の不動産の相続に難色を示しており、遺産の分割協議は難航しているのが現状である。

そこで、この米国不動産の相続について、次の3通りの方法が考えられるが、それぞれの場合の相続税の課税関係はどのようになるのか。

- (1) 長男が米国不動産を相続する場合
- (2) 長女が米国不動産を相続する場合
- (3) 未分割の状態での相続税の申告を行う場合

〔ポイント〕

- 1 相続税の納税義務者、米国遺産税の課税
- 2 国外財産の相続
- 3 未分割の場合の取扱い

〔検討〕

- 1 相続税の納税義務者、米国遺産税の課税
相続税の納税義務者は、相続又は遺贈（死因贈

与を含む）により財産を取得した個人である。なお、遺贈とは、遺言による財産の贈与を意味する。

相続税の納税義務者は、財産の取得のときに、日本国内に住所を有する者で、相続又は遺贈により取得した財産のすべてに対して相続税の納税義務を負う無制限納税義務者と、財産の取得のときに、日本国内に住所を有しない者で、相続又は遺贈により取得した財産のうち日本国内にあるものみに納税義務を負う制限納税義務者に分けられる。

したがって、本事例では、長男は、相続税法上、無制限納税義務者であり、長女は、制限納税義務者となる。その結果、長女が、米国不動産を相続するのであれば、当該不動産に係る日本の相続税の課税はないことになることから、米国不動産を長女が相続することが、相続税法上、有利となる。

しかしながら、米国側から見た場合、当該被相続人は、米国遺産税の課税上、米国非居住外国人となり、米国国内にある不動産について遺産税の課税を受けることになる（米国財務省規則§ 20.2104-1(a)）。その結果、事例にあるいずれの財産分割においても、米国遺産税の課税は同じであるが、日本の相続税法上、相違があることになる。

2 国外財産の相続

(1) 課税価格の計算

相続又は遺贈により財産を取得した者に対して相続人別に課税価格の計算を行う場合、その計算は、次のような算式によることになる。

課税価格＝相続財産＋みなし相続財産－非課税財産－債務控除＋相続開始前3年以内の贈与財産

また、相続税の課税価格は、遺産分割に基づいて、相続人ごとの取得財産の価額を計算するが、相続税の申告のときは、遺産が未分割である場合、法定相続分から生前贈与等の特別受益額を調整して計算される。

(2) 相続税額の計算

上記(1)で相続人別に計算した課税価格は合計され、その金額から、遺産に係る基礎控除の金額を控除する。この基礎控除額の算式は次のとおりである。

$$\text{基礎控除額} = 5,000\text{万円} + 1,000\text{万円} \times \frac{\text{法定相続人の数}}{\text{法定相続人の数}}$$

そして、課税価格の合計額から基礎控除額を控除して課税遺産総額が算定される。

$$\text{課税遺産総額} = \frac{\text{課税価格の合計額}}{\text{法定相続人の数}} - \text{基礎控除額}$$

次に、この課税遺産総額を法定相続人（相法15②の適用がある場合は、その相続人）の法定相続分に応じて取得したものとして、各相続人等別に相続税額を計算し合計する。

上記で計算された各人別の相続税額の合計総額を、各相続人等が取得した財産の課税価格の比率で按分して算出税額を計算する。なお、相続税の税率は、10～70%の超過累進税率である。

(3) 国外財産を相続する場合

本事例の場合、国外財産である米国不動産の相続人が決まっていないことから、事例の場合に則して考えると、長男が米国不動産を相続する場合、相続税の課税価格は、遺産分割に基づいて、相続人ごとの取得財産の価額を計算することから、当該米国不動産は、相続税の課税価格に含まれることになる。ただし、この米国不動産が非居住外国人の遺産税の一定の控除額（現在は6万ドル）を

超える場合、米国において遺産税課税が生じることになることから、長男は、相続税申告において、外国税額控除を請求することになる。また、長女が米国不動産を相続する場合は、相続税法上、制限納税義務者である長女が、国外の財産を相続することになることから、米国不動産を相続税の課税価格に含めないことになる。

3 未分割の場合の取扱い

本事例の場合、法定の申告期限までに遺産分割が完了せず、未分割の遺産がある場合、長男の取得財産の課税価格の計算上は、米国不動産の法定相続分を課税価格に含めて計算し、長女の取得財産の課税価格の計算上は、米国不動産を除いた課税価格に基づいて計算することになろう。したがって、米国の不動産を長女が相続することとなった場合、米国不動産はわが国において相続税の課税がならないことから、税額が過大になり、遺産分割協議の成立後4月以内に更正の請求を行うことができることになる。

(税理士 小沢 進)