

米国贈与税における国籍離脱者対策

1 相続税及び贈与税の課税方式

世界各国の相続税を分類すると、第1の分類は、相続税のある国とない国があることである。先進国のうち相続税のない国は、カナダ、オーストラリア等が有名であるが、いずれも過去には相続税課税を行っていたのであるが、現在は廃止されている。第2の分類は、相続税のある国であるが、このグループ内において、課税方式の相違（遺産課税方式又は遺産取得課税方式等）により分けると次のようになる。

- ① 遺産課税方式は、被相続人の遺産額を標準にして課税する方式であり、英米、台湾等がこの方式を採用している。
- ② 遺産取得課税方式は、被相続人の遺産額に関係なく、各相続人が取得した財産価額を標準として課税するものである。
- ③ 我が国が採用している法定相続分課税方式は、昭和33年度の改正においてそれまで採用してきた遺産取得課税方式の長所を生かしつつ、その欠陥を補うために遺産課税方式を取り入れて、法定相続分課税方式となったのである。また、韓国の相続税は、上記①の遺産課税方式でありながら、遺産総額に対して税額を計算した後に、納税義務者である相続人が相続税総額を分割比に応じて負担する方式である。

現在、我が国では、相続税において事業承継に特例措置を導入すべく改正論議が進んでいるが、平成19年11月の税制調査会答申「抜本的な

税制改革に向けた基本的な考え方」では、法定相続分課税方式の欠陥として、①一人の相続人の申告漏れが他の共同相続人にも追徴税額が発生すること、②居住等の継続に配慮した特例措置が居住等を継続しない他の共同相続人の税負担を軽減する効果があること、等があり、検討を要するとしている。

相続税が遺産課税方式の国の場合、被相続人となる者が相続財産を生前に処分する動機が働くことから、贈与税は贈与者課税となる。また、遺産取得課税方式の国では、相続人が相続開始前に財産を受け取ることがあるために、贈与税は受贈者課税となっている。前者は、米国がその例であり、後者は日本が例となる。

2 日本から海外に相続人及び相続財産を移転することによる相続税回避の防止

我が国の相続税法は、基本的に遺産取得課税方式であることから、被相続人が日本にいて、相続人を遺産課税方式の国又は相続税のない国に住むようにして、相続財産のうちの動産を外国に移転すれば、課税上の相違が生じることになる。

また、贈与税においても、贈与者が日本にいて、海外（贈与者課税の国又は贈与税のない国）に受贈者がいる場合、相続税と同様に課税上の相違が生じることになる。

しかし、平成12年度税制改正により、特例納税義務者の規定が措置法に創設され（平成15年

Topics of International Taxation

度税制改正により本法に移された。), 被相続人又は贈与者が国内に住所がある場合, 相続人又は受贈者が日本国内に住所がない場合でも, 日本国籍であるときは, 国外財産も課税されることになっている。例えば, 被相続人である父が, 海外に財産を移転し, 子を海外に移住させて日本に住所のない状態にしたとしても, 子が日本国籍であれば, 日本で課税となることになったのである。

3 米国の贈与税の概要

米国市民又は米国居住者は生涯控除額(例えば, 2009年は350万ドル)の範囲内であれば, 財産の移転に課される贈与税及び遺産税の課税が生じることはないが, 非居住者の場合は, 生涯控除額が6万ドルである。なお, 米国の場合, 夫婦間贈与に関しては贈与税の課税はなく, 2007年の基礎控除額は1万2,000ドルである。したがって, 納税義務者の課税を受ける際の居住形態の判定は重要である。

非居住外国人が贈与者の場合の贈与税の課税において, 贈与の時点において米国国内に所在する不動産及び動産は, 贈与税の対象となる財産である。非居住外国人に対する贈与税の課税の例外として, 無形資産の移転は課税対象にならない(内国歳入法典第2501条(a)(2))。法人(米国法人及び外国法人)の株式及び社債は無形資産として扱われ, 非居住外国人の場合は, 株式及び社債の贈与は課税にならない。

4 米国贈与税における国籍離脱者対策

我が国は, 前述の平成12年度税制改正により相続税及び贈与税に関して海外移転に係る租税回避の対策を講じたのである。米国の場合, 贈与税の課税において, 米国市民は, 無制限納税

義務者となる。したがって, この要件を外すためには, 市民権を放棄して米国以外の国籍を取得することが想定されるのである。なお, 米国の場合, 市民権と国籍は若干の相違があるがほぼ同じとみて差し支えないものである。

米国市民権を有する者が市民権を放棄すれば(以下, このような者を「国籍離脱者」という。), この者は, 非居住外国人となるが, 米国贈与税においては, 米国の国籍離脱者を非居住外国人と扱いを異にしている(内国歳入法典第877条, 2501条(a)(3)(A))。

米国は, 所得税において市民権課税という国籍基準を採用していることから, 贈与税の場合と同様に, 国籍離脱についても税法上の手当を行っている(内国歳入法典第877条)。例えば, 米国の市民権課税を回避するために国籍離脱をした者がいるとする。この場合, この個人が米国市民権を有する者又は長期居住者であり, かつ, 米国を離れる前の5課税年度の平均納税額が12万4,000ドル超であること, 又は, この者の米国を離れる時点における純財産が200万ドル以上である場合等の要件を満たす場合, 離脱後10年間にわたり納税義務が生じるのである。

贈与税の場合, 国籍離脱者は, 所定の外国閉鎖会社株式を含む(内国歳入法典第2501条(a)(5)(b))株式について国籍離脱後10年間にわたり贈与税の納税義務が継続する。なお, この場合の課税部分は, 当該外国法人により所有されている米国資産を反映した部分ということになっている(内国歳入法典第2501条(a)(5)(A)(ii))。

中央大学商学部教授

矢内 一好