

## 米国遺産税の遡及適用

### 1 問題の所在

日本は、相続税の課税を相続人に行うのに対して、米国では、被相続人の遺産に対して課税を行う遺産課税方式を採用している。

前米国大統領であるブッシュは、遺産税と世代飛び越し税（Generation-Skipping Transfer Tax）（以下「遺産税等」という。）の廃止を目論んだが、2001年6月7日に成立した Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001（以下「2001年法」という。）第501条において、遺産税等の恒久的廃止は見送られ、2010暦年に遺産税等が1年だけ廃止されたのである。

これは、サンセット方式というもので、2010年まで控除額の引上げと税率の引下げを行い、2010年に遺産税等が課税されないというものである。なお、贈与税はこの間も存続したのである。したがって、2010年に遺産税等の課税はないが、2011年以降については2001年法に規定がなく、新たな税法の改正を行わない限り、2001年当時の遺産税等の状態に戻るようになっていた。

### 2 2001年法の改正法の成立

2010年12月17日に、2001年法の改正法として、Tax Relief Unemployment Insurance Reauthorization, and Job Creation Act of 2010（以下「2010年法」という。）が成立した。2010年法の第301条から第304条に、2001年法の改正等が規定された上に、2010年1月1日から遡及して適用されることになった。

2010年法は、2010年から2012年までの間の控

除額が500万ドルで最高税率が35%であることから、結果として、2001年当時の税制に戻るということはなかったのである。

しかし、2001年法において2010年は遺産税等について課税しないと規定しておきながら、2010年12月に成立した2010年法において、同年1月1日まで同法の適用を遡及したのである。我が国においても、不利益遡及の問題は裁判が行われていることから、米国では、どのようにこれに対処したのかというのが本論のテーマである。本稿の標題を正確に述べると、遺産税等における2010年法の不利益遡及に対する対処ということになる。なお、2010年法によりサンセット方式の延長は、2012年までということになり、2013年から新たな税法の規定が必要になる。

我が国は、平成23年末に公表された「社会保障・税の一体改革素案」において、相続税の対象を拡大して、基礎控除額等の引下げを図るとともに、最高税率を55%に引き上げることが予定されている。このような状況下において、影響力のある米国の遺産税の動向が注目されるころである。

### 3 2010年法の改正点

米国は、税法の遡及について日本と比較するとそれほど厳格に扱っていないといわれるが、2001年法で課税にならなかった2010暦年に生じた相続に対して、後法である2010年法により原則として課税となったのである。繰り返しになるが、2010年法の適用により、2001年により課税なしとしていた遺産税等が税法上課税に改正されたのである。ただし、課税となることが原則となったのであるが、遺産税・世代飛び越し

# Topics of International Taxation

税・贈与税の統一控除額が500万ドルに増額したために、2011年における課税対象となる者は、約3500名と推計され、税収も114億ドルと見積もられている (<http://www.weaverllp.com/Content/PDF/Presentations/2011%20Estate%20Tax%20CLE%20Outline.pdf>)。このために、2010年法が遡及適用となったとしても、納税義務者において実際に不利益を被る者の数は少数であるという判断はあったものと推測でき、これが、不利益遡及を行った際の立法者の判断の1つではないかと思われる。しかし、法律上では、不利益遡及であることは明確であることから、具体的には次に述べるような救済措置が講じられたのである。

## 4 人格代表者による選択

米国の遺産税では、被相続人の遺産に対する課税であることから、既に死亡している被相続人は遺産の処理ができないことから、人格代表者という者が、検認裁判所から任命されて遺産の清算を行うことになる。

2010年中に相続が発生した場合、次のような措置が講じられたのである。

第1に、既に述べたように、2010年1月1日から2010年法が遡及して適用になったのである。この場合、あくまでも原則であるが、遺産に対する課税（遺産税申告書であるFORM706の提出義務）があることになる。ちなみに、この場合の申告期限であるが、2010年1月1日以降の相続が開始され、かつ、2010年法の成立（2010年12月17日）前である場合、2011年9月19日が申告期限となり、2010年法成立以降が相続開始である場合は、相続開始後9か月が申告期限である。

第2に、内国歳入法典第1022条に係る選択を人格代表者が行う場合である。2001年法では、2010年について遺産税等の課税がないことから、遺産となる財産の価額について、財産の取得価額を相続時の課税額に引き上げる方式 (step-up

basis) に代わって簿価引継ぎ (carryover basis) を適用することが規定されていたが、2010年法は、この2001年法の規定についてその一部を改正して、次の選択を認めたのである。

この選択を行う場合、FORM706の提出が不要となる。要するに、2010年について、遺産税等の課税がないことになるのである。結果として、2010年法の不利益遡及は、この特例としての選択（以下「特例選択」という。）により被相続人の遺産に対する課税はなくなり、2010年法の不利益遡及問題は解消することになったのである。

特例選択では、2001年法の簿価引継ぎ方式が改正されて、修正簿価引継ぎ方式 (Modified Carryover Basis) が認められ（内国歳入法典第1022条）、所定の適格配偶者財産 (qualified spousal property) について、引継ぎ簿価を300万ドル増加することが認められたのである。

さらに、上記以外に130万ドルの増加が認められることから、生存する配偶者については、最高額430万ドルの遺産の簿価の引上げが認められることになった。したがって、当該遺産を引き継いだ者が遺産取得後に当該財産を譲渡する場合、所得税の課税において、遺産の簿価に430万ドルを加えた価額を譲渡原価とすることになり、かつ、その譲渡益に対して低率の税率が適用となる。

今後の焦点は、財政赤字に苦しむ米国が遺産税等についてどのような税制を立法するのか、2012年は、大統領選挙の年でもあり、今後の推移については予測が難しい状態といえよう。

中央大学商学部教授

矢内 一好