

## 非居住無制限納税義務者と相続税租税条約

### 1 非居住無制限納税義務者の規定

平成24年度までの相続税の納税義務者（以下、贈与税関連規定を除く。）は次の3つに分かれていた。

- ① 居住無制限納税義務者の場合、相続又は遺贈により財産を取得した個人が、財産取得時に国内に住所を有している場合には、その財産が日本国内又は外国にあるかを問わず、その相続財産の全部が相続税の課税対象となる。
- ② 制限納税義務者の場合、相続又は遺贈により財産を取得した個人が、財産取得時に国内に住所を有しない場合で、非居住無制限納税義務者に該当する場合を除き、その取得した財産のうち日本国内にある財産についてのみ、わが国の相続税の課税対象となる。
- ③ 非居住無制限納税義務者の場合、相続開始時に日本国内に住所を有しないが、日本国籍を有する相続人等（重国籍者も含む：相基通1の3の4共一7）で、相続開始前5年以内にその相続人等又はその相続人等の被相続人が日本国内に住所を有していたことがある場合が該当する。この場合、その財産が日本国内又は外国にあるかを問わず、その相続財産の全部が相続税の課税対象となる。

この非居住者無制限納税義務者の規定は、平成12年度の税制改正による租税特別措置法第69条「相続税の納税義務者等の特例」により国外財産に課税される場合（相続税及び贈与税）に規定されたもので、その後改正されて、相続税法第1条の3に規定が移ったのである。

非居住者無制限納税義務者に係る改正は、この改正前には、住所を国外に移し、かつ、国内

財産を国外財産とすれば、日本における課税を回避できたことから、この改正が行われ、次の2つの面からこの租税回避を防止したのである。

第1は、国内に住所なしで、日本国籍があり、5年以内に国内に住所があった相続人をこの規定で非居住無制限納税義務者と規定した。第2は、被相続人側からの規制で、被相続人が国内に住所ありの場合、又は、5年以内に国内に住所があった場合、相続人が、国内に住所がない日本国籍の者で、5年を超えて国内に住所なしの場合であっても、非居住無制限納税義務者としたのである。

その結果、日本において国内財産のみの課税となる場合は、次の2つのケースであった。

第1は、被相続人及び相続人の双方が、5年を超えて日本に住所のない場合である。

第2は、相続人が日本に住所がなく、かつ、日本国籍でない場合で、被相続人は国内に住所を有している場合である。

### 2 平成25年度の改正

上記に述べたように、平成24年度までは、相続人が日本に住所がなく、かつ、日本国籍でない場合、国内財産のみが課税になっていたことから、この規定を利用した事例があったのである。そのため、平成25年度改正では、日本国内に住所を有しない個人で日本国籍を有しないものが、日本国内に住所を有する者から相続若しくは遺贈又は贈与により取得した国外財産を、相続税又は贈与税の課税対象に加えられたのである。その結果、国内財産のみが課税となるケースは、次の2つになった。

第1は、改正前と変わらず、被相続人及び相

# Topics of International Taxation

続人の双方が、5年を超えて日本に住所のない場合である。

第2は、相続人が日本に住所がなく、かつ、日本国籍でない場合で、被相続人は国内に住所を有していない場合である。

## 3 相続税条約の適用

日米相続税・贈与税条約（正式名称は「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」）は、日米所得税条約と同時期の、1954年（昭和29年）4月16日に署名され、1955年（昭和30年）4月1日に発効されている。この条約は、わが国が締結している相続税及び贈与税に関する唯一の租税条約である。

この条約には、所得税条約にある「居住者」という条項はないが、同条約第2条第3項において、被相続人若しくは被相続人の遺産の受益者が被相続人の死亡の時に、又は贈与者若しくは贈与の受益者がその贈与の時に、自国内に住所又は国籍を有していたかどうかは、自国の法令に従って決定するとしている。

米国の場合は、所得税或いは遺産税等の適用において国籍（市民権）を課税要件に加えていることから、非居住者無制限納税義務者という日本国籍を有する国外居住者をこの条約の適用対象者とするに問題はないが、平成25年度の上記の改正では、被相続人の要件で非居住無制限納税義務者の範囲を拡大していることから、原則として、取得者課税方式である日本の場合、日米相続税条約の適用に問題はないのであろうか、と思えるのである。

## 4 OECDモデル相続税条約

国際相続の問題が増加する中で、日本はすでに述べたように、相続税条約を締結しているのは日米間のみである。そのために、相続税に関して国際的二重課税となる事例が生じている（日本とフランス間の二重課税の事例）。この解

決法の1つとしては、相続税条約を拡充発展することである。日米相続税条約は、古い形の条約例であることから、今後日本が新たに相続税条約を締結するのであれば、OECDモデル相続税条約（以下「モデル相続税条約」という。）を模範とすることになろう。

モデル相続税条約の歴史は、1928年の国際連盟モデル条約から始まるが、OECDがモデル相続税条約草案を1966年7月28日に制定している。そして、1982年に1966年草案に贈与税を加えたモデル相続税条約（以下「1982年モデル条約」という。）を制定して現在に至っているのである。

日米相続税条約には、「住所」という条項はなく、同条約第2条第3項において、相続又は贈与の時に、自国内に住所又は国籍を有していたかどうかは、自国の法令に従って決定するとしていることはすでに述べた通りである。

1982年モデル条約第4条は、遺産又は贈与財産を有する者について規定している。第4条第1項は、居住者に関する定義であるが、所得税条約では、居住者の判定はその居住地国において、住所等の基準により居住者として課税を受ける者を条約の適用対象者としているが、1982年モデル条約の規定も共通しているといえる。そして、第4条第2項には、双方居住者の振分け規定がある。

非居住無制限納税義務者の規定は、租税回避防止の観点から国内法として削除することはできないであろうが、相続税条約を今後進展させるのであれば、モデル相続税条約を基本としても、居住者の規定に国籍条項等を追加で加える必要が生じるものと思われる。

中央大学商学部教授

矢内 一好