

外国の相続法と日本の相続税の適用関係

1 問題の所在

日本に居住していた外国国籍の個人が被相続人となる場合、相続税法の適用関係を検討する前に、当該外国人の相続について、どの国の相続法が適用となるのかを定める必要がある。

これは準拠法に係る問題であるが、例えば、外国人が日本人を妻として日本に長期間住んでいて死亡した場合を考えると、日本においては、国際私法の準拠法を定めるために「法の適用に関する通則法」（以下「通則法」という。）が制定されている。日本に居住する外国人の相続について、通則法36条により、「相続は、被相続人の本国法による。」と定められている。したがって、上記の例の場合、すべて日本の国内法により律することはできず、当該外国人の本国法である相続法の適用ということになる。

この例のように被相続人が外国人の場合、被相続人の本国法（米国の場合は州法）によることになることから、日本の民法とは異なる相続順位或いは法定相続分ということになる。結果として、通則法の規定と相続税法の適用関係はどうなるのかという問題が生じるのである。

2 国際相続の典型例

国際相続については、種々のケースが想定できるが、その典型的な例を1つあげると、被相続人及び相続人のすべてが日本居住者であるが、被相続人が遺産課税方式の国、例えば、米国に不動産を保有している場合である。この場合、米国に所在する財産について、通則法36条では、相続は、被相続人の本国法によることから、日本の法律が準拠法になり、米国の国際私法では不動

産はその所在地法が準拠法となることから、国際私法上、積極的抵触となり解決方法はないが、相続税法上では、米国において非居住者として被相続人の遺産である米国所在の不動産が課税を受け、日本居住者である相続人が無制限納税義務者として、日本においても当該米国不動産に課税を受けて、国際的三重課税となることから日本において外国税額控除を行うことになる。

また、これ以外の例としては、被相続人及び相続人が1人を除いてすべて日本居住者であるが、相続人のうちの1人が外国居住者であるような場合である。外国居住者である相続人を除く他の相続人すべてが日本居住者であり、被相続人の財産すべてが日本国内に所在するといふときは、当該外国居住者については、制限納税義務者としての課税となるが、手続上、この者は日本に住民票及び印鑑証明書がないことから、それに代わるものとして、在外公館で居住証明書とサイン捺印証明書又はその国の公証人において宣誓供述をして証明書の発行を受けることが必要となる。

相続税の実務上では、前者の例の場合、米国において遺産税の申告を現地の専門家が行うことになろうが、その米国における申告と日本の申告を連動させる作業に煩わしさが生じることになろうし、後者の場合も、期限内申告を行うためには時間との競争を強いられることになろう。

さらに、被相続人が韓国籍の場合で、相続人と財産所在地の組み合わせの例を掲げると次のようになる。なお、韓国の相続税法では、被相続人が韓国居住者（韓国国内に住所又は1年以上居所を有する者）の場合は、無制限納税義務者となり、被相続人が韓国非居住者の場合は制

限納税義務者となる。

被相続人が日本在住の韓国籍の者の場合、韓国では当該者は制限納税義務者となり、相続人は、韓国在住の韓国籍の者について、日本の相続税法上の制限納税義務者となり、財産の所在地が韓国であれば、韓国のみで課税となり日本は課税なしである。また、被相続人が日本在住の韓国籍の者の場合、韓国では制限納税義務者となり、相続人は韓国在住の韓国籍の者であれば、日本の相続税法上の制限納税義務者となり、財産の所在地が日本であれば、日本のみで課税。韓国は課税なしとなる。

3 外国相続法における法定相続

相続税法の適用において、外国人が被相続人或いは相続人となり、財産の所在地が日本と外国の双方にあるような場合、国際相続という問題が生じる。

上記1で述べた外国人の相続人がすべて日本に居住している無制限納税義務者である場合で、当該者が韓国籍であったとき、1991年1月施行の韓国改民法によると、法定相続については、原則として、均分相続であり、順序第1は子、代襲相続人及び配偶者である。例えば、配偶者と子2人の場合、配偶者は5割加算であることから7分の3、子はそれぞれ7分の2となり、配偶者と子が1人であれば、配偶者は5分の3、子は5分の2となる。また、遺留分に関する規定がある。

また、当該者が台湾籍である場合、台湾における法定相続による相続分は、基本的に均等である。被相続人に遺言による相続分の指定がない場合、又は、共同相続人の協議の遺産分割がない場合、法定相続割合に応じて相続することになる。婚内子、婚外子、養子の相続分は均等である。養子については、1985年の民法改正により、婚内子と同じ割合になった。

さらに、配偶者の相続分については日本の民法の規定と異なり、台湾では、法定相続におけ

る妻の相続分は他の相続人と均等になっている。なお、生存配偶者は、配偶者の剰余財産請求権を行使することができる。この配偶者の剰余財産請求権とは、夫婦それぞれの特有財産（相続又は贈与等で取得した財産）を除いて、夫婦の婚姻後の財産から婚姻期間中に生じた債務を控除した剰余は平均して分配されることになる。すなわち、夫婦間で特に財産分配に関して定めている場合を除いて、配偶者は被相続人の遺産の半分を要求できることになる。

4 日本における法定相続

被相続人の財産を相続人がどのように分割するのかは、原則として、相続人の協議により自由であるが（民法907条）、法律は以下のようにその権利の範囲を定めているのである（民法900条）。すなわち、①配偶者と子の場合、それぞれ2分の1、②配偶者と直系尊属（父・母）の場合、配偶者が3分の2、直系尊属が3分の1、③配偶者と兄弟姉妹の場合、配偶者が4分の3、兄弟姉妹が4分の1、となる。

5 日本における相続税の課税関係

被相続人が外国人の場合の未分割財産に対する課税について、国税庁の質疑応答によれば、外国人が死亡した場合における相続税の総額の計算は、日本の民法の規定による相続人及び相続分を基として計算することとしているが、各人の課税価格を計算する場合において、遺産が未分割のときは、日本の民法の規定による相続人及び相続分を基として計算するのか又は本国法の規定による相続人及び相続分を基として計算するのかいずれによるのかという問いに対して、通則法第36条により相続は被相続人の本国法によることとされていることから、被相続人の本国法の規定による相続人及び相続分を基として計算することとなる、と回答されている。

中央大学商学部教授

矢内 一好