

## 第三国に所在する相続財産に係る外国税額控除

税理士 高山 政信

### 〔事例〕

被相続人Aは、相続開始の時点でドイツに住所を有している。ドイツは、相続あるいは贈与による財産の移転に関しては相続税、贈与税を課税している。ドイツでは、相続開始の時点において、被相続人あるいは相続人のいずれかがドイツ国内に住所を有している場合は、その相続財産の所在地にかかわらず、そのすべての財産が課税となる。被相続人Aは、ドイツ以外にヨーロッパ各地に財産を所有している。唯一の相続人であるBは、日本に住所を有している。Bが日本において相続税の申告を行う場合の外国税額控除の適用はどうか。

### 〔ポイント〕

- 1 相続税法における外国税額控除の概要
- 2 ドイツにおける相続税の課税
- 3 日米相続税条約の規定

### 〔検討〕

#### 1 相続税法における外国税額控除の概要

我が国の相続税法20条の2（在外財産に対する相続税額の控除：贈与税については相続税法21条の8）において、相続又は遺贈によりこの法律の施行地外にある財産を取得した場合において、当該財産についてその地の法令により相続税に相当する税が課せられたときは、当該財産を取得した者については、第15条から前条までの規定により算出した金額からその課せられた税額に相当する金額を控除した金額をもって、

その納付すべき相続税額とする、と規定されている。

この条文において、「当該財産についてその地の法令により相続税に相当する税が課せられたときは」と規定されている。この規定については、財産の所在地国の法令により外国相続税を課されたときの二重課税の調整を対象としていることから、本事例の場合、ドイツとヨーロッパ各地に相続財産が点在していることから、これらの財産についてドイツにおいて課された相続税全額を日本において外国税額控除することはできない。すなわち、ドイツ以外に所在する財産に係るドイツの相続税額は外国税額控除の対象外ということになる。

#### 2 ドイツにおける相続税の課税

ドイツの相続税では、遺産取得税方式を採用しており、納税義務者は、遺産の取得者である。また、国籍にかかわらず、被相続人又は相続人あるいは贈与者又は受贈者がドイツ国内に住所又は居所を有する場合、この者は、ドイツにおいて無制限納税義務者となる。逆に、被相続人又は相続人あるいは贈与者又は受贈者がドイツ国内に住所又は居所を有しない場合、この者は、制限納税義務者としてドイツ国内の財産のみが課税対象となる。税率に関しては、遺産取得者が配偶者又は子の場合最高30%、両親又は孫の場合最高50%、血縁者でない場合は最高50%となる。ちなみに、ドイツが締結している相続税租税条約の相手国は、デンマーク、ギリシャ、スウェーデン、スイス、米国である。

### 3 日米相続税条約の規定

日本が唯一締結している相続税・贈与税租税条約は、日米相続税条約である。米国は、オーストラリア、オーストリア、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、アイルランド、イタリア、日本、オランダ、ノルウェー、南アフリカ、スウェーデン、スイス、英国の16か国と遺産税租税条約を締結している。この遺産税租税条約のうち、贈与税の規定があるのは8か国（オーストラリア、オーストリア、デンマーク、フランス、ドイツ、日本、スウェーデン、英国）であり、世代飛び越し税（Generation-Skipping Transfer Tax）の規定があるのは6か国（オーストリア、デンマーク、フランス、ドイツ、スウェーデン、英国）である。

日米相続税条約は、全9条から構成され、第1条に対象税目として、米国の場合は連邦遺産税と連邦贈与税が規定されている。米国では、州税として相続税あるいは遺産税を課す州があるが、仮に、州税としての相続税を課された場合、日米相続税条約の対象税目に規定がないことから、日本において外国税額控除ができないとするむきもあるが、国内法において、これら米国の州相続税は外国税額控除をすることができる。

日米相続税条約第5条に、二重課税の排除の規定がある。そして、第5条第2項において、日米双方において無制限納税義務者となる場合、次に掲げる特定の財産については、当該特定の財産に課される各締約国の租税のうち、いずれか少ない金額を、当該特定の財産に課される各締約国が課する租税の額に按分して計算した額を限度として各締約国の租税の額から控除することになる。

- ① 財産が両締約国外にある場合
- ② 各締約国がともに自国の領域内に財産があるとする場合
- ③ 一締約国がいずれか一方の締約国にあるとし、かつ、他方の締約国が両締約国外にあるとする場合
- ④ 各締約国が他方の締約国にあるとする財産

等

例を挙げると、米国市民が被相続人で相続人が日本に住所を有する無制限納税義務者となる場合で、第三国に50万ドルの財産があるとする。米国の適用税率は20%、日本は30%とする。日本における税額は15万ドル、米国における税額は10万ドルである。この場合、少ない税額である米国の10万ドルを両国の課税額に比例して配分して控除することになる。日本は、

$$150,000 - 100,000 \times \frac{150,000}{250,000} = 90,000$$

となる。米国は、

$$100,000 - 100,000 \times \frac{100,000}{250,000} = 60,000$$

となる。結果として、日本の税額9万ドルと米国の税額6万ドルの合計は15万ドルとなり、当初の日本の税額と等しく二重課税はないことになる。

さらに、上記の例に第三国における課税があるとする条件を加えた場合（X国において10%の税率により課税があった。）、日米双方において50万ドルの10%である5万ドルの外国税額控除を認めているとすると、次のようになる。

日本は、

$$(150,000 - 50,000) - 50,000 \times \frac{150,000}{250,000} = 70,000$$

となる。米国は、

$$(100,000 - 50,000) - 50,000 \times \frac{100,000}{250,000} = 30,000$$

となり、日本7万ドル、米国3万ドル、X国5万ドルで、計15万ドルとなる。

今後の国際相続の事例の増加を考慮した場合、相続税条約のネットワークの拡充を行い、国際間の二重課税の排除を積極的に行うことを望みたい。