

## 【研究ノート】

日米国際相続における生存配偶者の相続税・遺産税  
および所得税上の取扱い

大塚 正民

## 目次

## 《3つの設例》

## 設例 1

## 設例 2

## 設例 3

## 《各設例の検討》

## 設例 1

日本の相続税および所得税アメリカの連邦遺産税および連邦所得税

## 設例 2

日本の相続税および所得税アメリカの連邦遺産税および連邦所得税

## 設例 3

日本の相続税および所得税アメリカの連邦遺産税および連邦所得税

## 《3つの設例》

## 設例 1

日本国籍を有し、日本に永住する、夫太郎と妻花子は、ハワイに所在するコンドミニウムを共同で購入し<sup>注1)</sup>、その所有名義を信託の受託者であるハワイ州法人 X Trust Corporation とした。

## 設例 2

アメリカ国籍を有し、アメリカに永住する、

夫ジャックと妻ベティは、軽井沢にマンションを共同で購入し、その所有名義を信託の受託者である日本法人 Y 信託株式会社とした。

## 設例 3

アメリカ国籍を有し、アメリカに永住し、ニューヨーク州で同性結婚したマリーとローラは、東京にマンションを共同で購入し、その所有名義を信託の受益者である日本法人 Z 信託株式会社とした。

## 《各設例の検討》

これらの 3 つの設例のそれぞれについて、夫婦の一方（太郎、ジャック、マリー）が死亡した場合、他方の生存配偶者（花子、ベティ、ローラ）には、日本の相続税および所得税ならびにアメリカの連邦遺産税および連邦所得税について、どのような問題が生ずるであろうか。ただし、いずれの場合も、この生存配偶者のみが唯一の相続人であることを前提とする。以下は、あくまでも研究ノートとしての筆者の試論である。

## 設例 1

日本の相続税および所得税

唯一の相続人である妻花子は、ハワイのコ

ンドミニウムに関する亡夫太郎の信託受益権を相続によって取得した。つまり、日本の居住者である花子は、国外財産である信託受益権を相続によって取得した訳である。したがって、つぎのような問題が生ずる。

- 1-1: 花子は、いわゆる居住無制限納税義務者<sup>注2)</sup>として、国外財産である信託受益権<sup>注3)</sup>を含めた全世界財産が課税財産となる。
- 1-2: 花子は、配偶者に対する相続税額の軽減<sup>注4)</sup>の適用によって、法定相続分に相当する課税価格分の相続税が税額控除されるから、結局は、相続税額はゼロとなる。
- 1-3: 花子は、国外財産である信託受益権を含めた国外財産の価額が 5,000 万円を超える場合には、いわゆる国外送金等調書法<sup>注5)</sup>により、国外財産調書を税務署長に提出しなければならない。
- 1-4: もし花子が、相続財産である信託受益権を第三者に売却した場合には、所得税法第 60 条<sup>注6)</sup>の適用によって、いわゆる取得価額の引継ぎがある。

### アメリカの連邦遺産税および連邦所得税

亡夫太郎は、ハワイのコンドミニウムに関する自己の信託受益権を相続によって妻花子に移転した。つまり、アメリカの非居住者外国人である太郎は、アメリカ国内財産である信託受益権をアメリカの国籍を有しない妻花子を唯一の相続人として移転した訳である。したがって、つぎのような問題が生ずる。

- 1-A: 太郎は、いわゆる非居住者外国人 (nonresident not a citizen of the United States: nonresident alien) として、その遺産の中、アメリカ国内財産のみが、遺産税の課税対象となる<sup>注7)</sup>。本件信託受益権は、アメリカ国内財産となる<sup>注8)</sup>。
- 1-B: 遺産税については、原則として、いわゆる無制限配偶者控除が認められるが<sup>注9)</sup>、例外として、配偶者がアメリカの国籍を有しな

い場合には、この無制限配偶者控除は認められない<sup>注10)</sup>。妻花子は、アメリカの国籍を有していない外国人配偶者である。したがって、この無制限配偶者控除の適用はない。

- 1-C: しかしながら、例外の例外として、QDOT (Qualified Domestic Trust) を利用すれば、いわゆる外国人配偶者であっても、原則に戻って、無制限配偶者控除の適用がある<sup>注11)</sup>。本件信託は、ハワイ州法人 X Trust Corporation が受託者 (trustee) となっているので、QDOT に該当する。なお、妻花子は日本の居住者であるから日米相続税条約の適用によっても、同様の結果となる<sup>注12)</sup>。
- 1-D: もし花子が、相続財産である信託受益権を第三者に売却した場合には、内国歳入法典 § 1014 <sup>注13)</sup> の適用によって、いわゆる取得価額の見なし増額/減額 (step-up / step-down basis) がある。

### 設例 2

#### 日本の相続税および所得税

唯一の相続人である妻ベティは、軽井沢のマンションに関する亡夫ジャックの信託受益権を相続によって取得した。つまり、日本の非居住者であるベティは、日本の国内財産である信託受益権を相続によって取得した訳である。したがって、つぎのような問題が生ずる。

- 2-1: ベティは、いわゆる制限納税義務者<sup>注14)</sup>として、国内財産である信託受益権<sup>注15)</sup>が、相続税の課税財産となる<sup>注16)</sup>。
- 2-2: ベティは、配偶者に対する相続税額の軽減の適用<sup>注17)</sup>によって、法定相続分に相当する課税価格に対する相続税が税額控除されるから、結局は、相続税額はゼロとなる。
- 2-3: ベティは、非居住者であるから、いわゆ

る国外送金等調書法<sup>注18)</sup>の適用はない。

2-4: もし、ベテイが、相続財産である信託受益権を第三者に売却した場合には、所得税法第 60 条<sup>注19)</sup>の適用によって、いわゆる取得価額の引継ぎがある。

### アメリカの連邦遺産税および連邦所得税

いわゆる居住者本国国 (resident national) である夫ジャックは、軽井沢のマンションに関する自己の信託受益権を相続によって妻ベテイに移転した。つまり、アメリカの居住者本国国であるジャックは、アメリカの国外財産である信託受益権をアメリカの国籍を有している妻ベテイを唯一の相続人として相続によって移転した訳である。したがって、つぎのような問題が生ずる。

2-A: ジャックは、いわゆる居住者本国国として、国外財産である信託受益権を含めた全世界財産が、遺産税の課税財産となる<sup>注20)</sup>。

2-B: 遺産税については、配偶者に移転した財産分は、原則として、その全額がいわゆる配偶者控除の対象となる。妻ベテイは、アメリカの国籍を有しているので、いわゆる無制限配偶者控除の適用がある。

2-C: もし、ベテイが、相続財産である信託受益権を第三者に売却した場合には、内国歳入法典 § 1014 <sup>注21)</sup>の適用によって、いわゆる取得価額の見なし増額 / 減額 (step-up/step-down basis) がある。

### 設例 3

#### 日本の相続税および所得税

唯一の相続人であるアメリカ法上の配偶者ローラは、軽井沢のマンションに関するマリーの信託受益権をマリーの死亡によって取得した。このような事案を日本税法上どのように取り扱うかについては、現在のところ定説はないが、私は、設例 2 と全く同じ取扱いで良い、と考える。つまり、日本の非居住者

であるローラは、日本の国内財産である信託受益権をアメリカ法上の相続<sup>注22)</sup>によって取得したと解して良い、と考える。したがって、つぎのような問題が生ずる。

2-1: ローラは、いわゆる制限納税義務者<sup>注23)</sup>として、国内財産である信託受益権<sup>注24)</sup>が、相続税の課税財産となる<sup>注25)</sup>。

2-2: ローラは、配偶者に対する相続税額の軽減の適用<sup>注26)</sup>によって、法定相続分に相当する課税価格に対する相続税が税額控除されるから、結局は、相続税額はゼロとなる。

2-3: ローラは、非居住者であるから、いわゆる国外送金等調書法<sup>注27)</sup>の適用はない。

2-4: もし、ローラが、相続財産である信託受益権を第三者に売却した場合には、所得税法第 60 条<sup>注28)</sup>の適用によって、いわゆる取得価額の引継ぎがある。

### アメリカの連邦遺産税および連邦所得税

いわゆる居住者本国国 (resident national) であるマリーは、軽井沢のマンションに関する自己の信託受益権を相続によって配偶者ローラに移転した。つまり、アメリカの居住者本国国であるマリーは、アメリカの国外財産である信託受益権をアメリカの国籍を有している配偶者ローラを唯一の相続人として相続によって移転した訳である。したがって、つぎのような問題が生ずる。

2-A: マリーは、いわゆる居住者本国国として、国外財産である信託受益権を含めた全世界財産が、遺産税の課税財産となる<sup>注29)</sup>。

2-B: 遺産税については、配偶者に移転した財産分は、原則として、その全額がいわゆる配偶者控除の対象となる。生存配偶者ローラは、アメリカの国籍を有しているので、いわゆる無制限配偶者控除の適用がある。

2-C: もし、ローラが、相続財産である信託受益権を第三者に売却した場合には、内国歳

入法典 § 1014<sup>注30)</sup> の適用によって、いわゆる取得価額の見なし増額 / 減額

(step-up/step-down basis) がある。

(注記)

注 1) 「共同で購入」の意味は、文字通り、「両者がそれぞれ自己の資金を出損しての共同購入」である。もし、妻花子が自己の資金を出損していない場合には、原則として、購入時に妻花子に贈与税が課せられることについては、川田剛「Q&A 国外財産調書制度の実務」(大蔵財務協会 2013 年) 125 頁を参照。

注 2) 相続税法第 1 条の 3 第 1 号および第 2 条第 1 項に規定する「居住無制限納税義務者」、相続税法第 1 条の 3 第 2 号および第 2 条第 1 項に規定する「非居住無制限納税義務者」、相続税法第 1 条の 3 第 3 号および第 2 条第 2 項に規定する「制限納税義務者」の分類のわかりやすい概要図として、渡邊定義編「図解相続税・贈与税平成 25 年版」大蔵財務協会(57 頁および 113 頁)を参照。

注 3) 本件信託受益権を相続税法上の国外財産と解する根拠については、赤坂光則他「個人の国際課税 Q&A」(中央経済社 2014) 52 頁を参照。

注 4) 相続税法第 19 条の 2 を参照。

注 5) 「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律」の第 5 条(平成 26 年 1 月 1 日施行)を参照。なお、本件信託受益権をいわゆる国外送金等調書上の国外財産と解する根拠については、赤坂光則他「個人の国際課税 Q&A」(中央経済社 2014) 53 頁を参照。

注 6) 所得税法第 60 条に規定する「所得価額の引継ぎ」については、拙稿、譲渡所得課税における「取得価額の引き継ぎ制度」の日米比較、青山法務研究論集(創刊号

2010.3) 133 頁以下を参照。

注 7) Internal Revenue Code of 1986, § 2101(a) および § 2106(a)を参照。

注 8) Internal Revenue Code of 1986, § 2104(c); 未確認ではあるが、一見したところアメリカ国内財産のようでありながら、非居住者外国人の遺産である場合に限っては、例外的に国外財産と見なす § 2105 の適用はない、と考えられる。

注 9) Internal Revenue Code of 1986, § 2056(a)-Allowance of marital deduction (配偶者控除の適用)を参照。

注 10) Internal Revenue Code of 1986, § 2056(d)-Disallowance of marital deduction where surviving spouse is not United States citizen (配偶者がアメリカの国籍を有しない場合の配偶者控除の不適用)を参照。

注 11) Internal Revenue Code of 1986, § 2056A - Qualified domestic trust (適格国内信託)を参照。

注 12) 日米相続税条約(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」昭和 30 年 4 月 1 日条約第 2 号、である。)第 4 条(制限納税義務者に対する特別控除の適用)を参照。なお、相続税法基本通達 19 の 2-1 を参照。

注 13) Internal Revenue Code of 1986, § 1014 - Basis of property acquired from a decedent (死者から取得した財産の取得価額)を参照。

注 14) 相続税法第 1 条の 3 第 3 号。

注 15) 本件信託受益権を相続税法上の国内財産と解する根拠については、赤坂光則他「個人の国際課税 Q&A」(中央経済社 2014) 52 頁を参照。

注 16) 相続税法第 2 条第 2 項を参照。

注 17) 相続税法第 19 条の 2; 相続税法基本通達 19 の 2-1 を参照。

注 18) 「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律」の第 5 条 (平成 26 年 1 月 1 日施行) を参照。

注 19) 所得税法第 60 条に規定する「所得価額の引継ぎ」については、拙稿、譲渡所得課税における「取得価額の引き継ぎ制度」の日米比較、青山法務研究論集 (創刊号 2010. 3) 133 頁以下を参照。

注 20) Internal Revenue Code of 1986, § 2001(a) および § 2031(a) を参照。

注 21) Internal Revenue Code of 1986, § 1014 - Basis of property acquired from a decedent (死者から取得した財産の取得価額) を参照。

注 22) ニューヨーク州での同性婚が、日本の相続税法上の婚姻 (ひいては相続人、配偶者) と認められるかの問題に関しては、赤坂光則他「個人の国際課税 Q&A」(中央経済社 2014) 97 頁を参照。なお、拙稿、同性

婚の夫婦にも税法上の配偶者控除を認めるべきであるとしたアメリカ合衆国最高裁判所の判決、LEC 会計大学院紀要 (第 11 号 2014. 3) 159 頁以下を参照。

注 23) 相続税法第 1 条の 3 第 3 号。

注 24) 本件信託受益権を相続税法上の国内財産と解する根拠については、赤坂光則他「個人の国際課税 Q&A」(中央経済社 2014) 52 頁を参照。

注 25) 相続税法第 2 条第 2 項。

注 26) 相続税法第 19 条の 2; 相続税法基本通達 19 の 2-1。

注 27) 「内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律」の第 5 条 (平成 26 年 1 月 1 日施行) を参照。

注 28) 所得税法第 60 条に規定する「所得価額の引継ぎ」については、拙稿、譲渡所得課税における「取得価額の引き継ぎ制度」の日米比較、青山法務研究論集 (創刊号 2010. 3) 133 以下を参照。

注 29) Internal Revenue Code of 1986, § 2001(a) および § 2031(a) を参照。

注 30) Internal Revenue Code of 1986, § 1014 - Basis of property acquired from a decedent (死者から取得した財産の取得価額)。