

【研究ノート】

# いわゆる財産移転税（贈与税・相続税・遺産税・譲渡所得税）の国際的側面

大塚 正民

## 目 次

はじめに：本研究ノートの目的

1. 日本の財産移転税としての贈与税・相続税・譲渡所得税の国際的側面その1・対内的活動

設例その1のA：外国居住者が日本居住者に財産を生前贈与した事例

設例その1のB：外国居住者が日本居住者に財産を遺贈した事例

2. 日本の財産移転税としての贈与税・相続税・譲渡所得税の国際的側面その2・対外的活動

設例その2のA：日本居住者が外国居住者に財産を生前贈与した事例

設例その2のB：日本居住者が外国居住者に財産を遺贈した事例

3. 日本の財産移転税としての贈与税・相続税・譲渡所得税の特異的側面

設例その3のA：離婚に伴う財産分与（日本）

設例その3のB：離婚に伴う財産分与（アメリカ）

4. 租税条約（いわゆる日米相続税条約）による修正

設例その1のA：外国居住者が日本居

住者に財産を生前贈与した事例

設例その1のB：外国居住者が日本居住者に財産を遺贈した事例

設例その2のA：日本居住者が外国居住者に財産を生前贈与した事例

設例その2のB：日本居住者が外国居住者に財産を遺贈した事例

おわりに：財産移転税の日米比較

## はじめに：本研究ノートの目的

本研究ノートは、私が以前に発表した論稿（以下、単に「前論稿」と略称します。）において「省略した部分」を補完することを目的とするものです。

前論稿は、つぎの4つ（IからIV）の章から構成されていました。

- I. 実践的国際税務とは
- II. 所得税法・法人税法（いわゆる所得課税法）の国際的側面
- III. 消費税法（いわゆる付加価値税法）の国際的側面
- IV. 相続税法（いわゆる財産移転税法）の国際的側面

これら4つの章のうち、最終章「IV. 相

続税法（いわゆる財産移転税法）の国際的側面」を除いたものは、2012年（平成24年）4月に公刊されました<sup>注1)</sup>。

本研究ノートは、前論稿において省略した部分、つまり、最終章「IV. 相続税法（いわゆる財産移転税法）の国際的側面」を補完することを目的としています。

日本のいわゆる財産移転税には、国税として、所得税法に規定されている譲渡所得税のほか、相続税と贈与税があり、これら両税は、相続税法に規定されています<sup>注2)</sup>。また、本研究ノートの対象ではありませんが、地方税として、不動産取得税があり、これは地方税法に規定されています<sup>注3)</sup>。

日本以外の国々の税制をみると、いわゆる財産移転税としての相続税（遺産税）または贈与税を持たない国があります。例えば、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドなどです<sup>注4)</sup>。ただし、つぎの設例で示されるように、カナダでは、所得税としての譲渡所得課税が、日本の場合の相続税と似た役割を果たしています。

### 設例：日本とカナダの比較

父親Fが以前に1,000で購入し、今では時価が3,000に値上がりしている土地を息子Sが父親Fからの相続によって取得し、相続によって取得してからしばらく後に、息子Sはこれを第三者に4,000で売却した、という事例を考えて見ましょう。

この場合、日本であれば、財産移転税としての相続税、および、譲渡所得税が問題になります。相続という形で無償移転された土地の時価相当分3,000についての財産移転税としての相続税、および、父親Fが

購入してから息子Sが売却するまでの期間中に生じた土地の値上がり分3,000（4,000－1,000）についての所得税としての譲渡所得税です。息子Sは、相続人として相続税を、かつ、売主として所得税を、支払うこととなります。ただし、「父親Fが購入してから相続が生ずるまでの期間中に生じた土地の値上がり分2,000」は、すべて「相続人である息子Sの所得と見なされます。」これを「取得価額の引き継ぎ制度」といい、日本の所得税法60条1項本文が「・・・その者が引き続きこれを所有していたものとみなす。・・・」と規定している意味です。つまり、相続人である息子Sが被相続人である父親Fの取得価額1,000を引き継ぐのです。結果として、売主である息子Sは、「父親Fが購入してから相続が生ずるまでの期間中に生じた土地の値上がり分2,000」＋「相続してから売却するまでの期間中に生じた土地の値上がり分1,000」の合計3,000の所得を稼得したことになります。

これが、カナダであれば、財産移転税としての相続税（遺産税）は存在しませんが、被相続人としての父親Fが「購入してから相続が生ずるまでの期間中に生じた土地の値上がり分2,000」についての所得税としての譲渡所得税の納税義務者となります。これを「見なし譲渡（Deemed Disposition）」制度といい、カナダ税法<sup>注5)</sup>に規定があります。つまり、父親F（実際には父親Fの遺産）が相続発生時に「購入してから相続が生ずるまでの期間中に生じた土地の値上がり分2,000」について所得税を支払い、息子Sが売却時に「相続してから売却するまでの期間中に生じた土地の値上がり分

1,000」について所得税を支払うこととなります。

## 1. 日本の財産移転税法としての贈与税・相続税・譲渡所得税の国際的側面その 1・対内的活動

### 設例その 1 の A：外国居住者が日本居住者に財産を生前贈与した事例

アメリカ在住のアメリカ市民である母グレイスが以前に 1,000 で購入し、今では時価が 3,000 に値上がりしている日本所在の土地を日本在住のアメリカ市民である娘ベティに贈与し、贈与を受けた直後に、娘ベティはこれを第三者に 3,000 で売却しました。

この場合に、①日本の贈与税および②アメリカの贈与税、ならびに、③日本の譲渡所得税および④アメリカの譲渡所得税が問題になります。生前贈与という形で無償移転された土地の時価相当分 3,000 についての財産移転税としての贈与税と、購入してから売却するまでの期間中に生じた土地の値上がり分 2,000 についての所得課税としての譲渡所得税です。結論として、②アメリカの贈与税が母グレイスに課され、①日本の贈与税が娘ベティに課されますが、より低い金額の贈与税がより高い金額の贈与税から控除されますので、結局は、より高い金額までの贈与税をグレイスとベティが共同で支払うこととなります。また④アメリカの譲渡所得税および③日本の譲渡所得税が娘ベティに課されますが、これもまた、より低い金額の譲渡所得税がより高い金額の譲渡所得税から控除されますので、結局

は、より高い金額までの譲渡所得税をベティが単独で支払うこととなります。

まず贈与税を見ましょう。贈与税を課される者（納税義務者）は、日本では贈与を受けた者（受贈者）ですが<sup>注6)</sup>、アメリカでは贈与を行った者（贈与者）です<sup>注7)</sup>。アメリカでは贈与者がアメリカ市民であれば、贈与財産の所在場所がどこであろうとも、アメリカの贈与税が課されます<sup>注8)</sup>。

贈与者である母グレイスはアメリカ市民ですから、土地の時価相当分 3,000 について②アメリカの贈与税が課せられることとなります。他方、日本では受贈者が外国人であっても日本の居住者であれば、受贈財産の所在場所がどこであろうとも、日本の贈与税が課せられます<sup>注9)</sup>。受贈者である娘ベティは外国人ですが日本の居住者ですから、土地の時価相当分について①日本の贈与税が課されます。ただし、母グレイスが支払うべき②アメリカの贈与税と娘ベティが支払うべき①日本の贈与税は、相互に控除されます<sup>注10)</sup>。これを贈与税の外国税額控除といいます。より低い金額の贈与税がより高い金額の贈与税から控除されますので、結局は、より高い金額までの贈与税をグレイスとベティが共同で支払うこととなります。たとえば、アメリカの贈与税が 20、日本の贈与税が 30 であったとすると、母グレイスが支払うべき②アメリカの贈与税 20 は、娘ベティが支払うべき①日本の贈与税 30 から控除されますから、結局は、娘ベティが実際に支払う①日本の贈与税は 10 (30-20) となる訳です。

つぎに譲渡所得税を見ましょう。その土地を日本で第三者に売却した時点で、土地の値上がり分 2,000 について③日本の所得

税が日本の居住者である娘ベティに課せられます。母グレイスの取得価額(1,000)を娘ベティが引継ぐからです<sup>注11)</sup>。さらに娘ベティはアメリカ市民ですから、土地の値上がり分2,000について④アメリカの所得税も課税されます。この場合も母グレイスの取得価額(1,000)を娘ベティが引継ぎます<sup>注12)</sup>。日本の場合、日本の非居住者は日本の国内源泉所得に限って日本の所得税が課税されますが、アメリカの場合、アメリカ市民であればアメリカの非居住者であっても、全世界所得に対して課税されます。ただし、娘ベティが支払うべき④アメリカの譲渡所得税は、娘ベティが支払うべき③日本の譲渡所得税から控除されます。これを所得税の外国税額控除といいます<sup>注13)</sup>。たとえば、アメリカの譲渡所得税が20、日本の譲渡所得税が30であったとすると、娘ベティが支払うべき④アメリカの譲渡所得税20は、娘ベティが支払うべき③日本の譲渡所得税30から控除されますから、結局は、娘ベティが実際に支払う③日本の譲渡所得税は10(30-20)となる訳です。

#### 設例その1のB:外国居住者が日本居住者に財産を遺贈した事例

事実関係は、上記の設例その1のAと同じですが、違いは、母グレイスが娘ベティに「生前贈与した」のではなく、「遺贈(遺言による贈与)した」という点です。

この場合には、⑤日本の相続税および⑥アメリカの遺産税、ならびに、③日本の譲渡所得税および④アメリカの譲渡所得税が問題になります。遺贈という形で無償移転された土地の時価相当分3,000についての相続税(遺産税)と、購入してから売却す

るまでの期間中に生じた土地の値上がり分2,000についての譲渡所得税です。結論として、⑥アメリカの遺産税が母グレイスの遺産に課され、⑤日本の相続税が娘ベティに課されますが、より低い金額の遺産税(または相続税)がより高い金額の相続税(または遺産税)から控除されますので、結局は、より高い金額までの相続税(または遺産税)をグレイスとベティが共同で支払うこととなります。また④アメリカの譲渡所得税および③日本の譲渡所得税が娘ベティに課されますが、アメリカの譲渡所得税はゼロとなります。

まず相続税(遺産税)を見ましょう。相続税(遺産税)を課される者(納税義務者)は、日本では相続人(受益者)ですが<sup>注14)</sup>、アメリカでは被相続人(移転者:現実には被相続人の遺産)です<sup>注15)</sup>。アメリカでは被相続人がアメリカ市民であれば、相続財産の所在場所がどこであろうとも、アメリカの遺産税が課されます<sup>注16)</sup>。被相続人である母グレイスはアメリカ市民ですから、土地の時価相当分3,000について⑥アメリカの遺産税が課せられることとなります。他方、日本では相続人が外国人であっても日本の居住者であれば、相続財産の所在場所がどこであろうとも、日本の相続税が課せられます<sup>注17)</sup>。相続人である娘ベティは外国人ですが日本の居住者ですから、土地の時価相当分3,000について⑤日本の相続税が課されます。ただし、母グレイス(の遺産)が支払うべき⑥アメリカの遺産税と娘ベティが支払うべき⑤日本の相続税は、相互に控除されます<sup>注18)</sup>。これを相続税の外国税額控除といいます。より低い金額の遺産税(または相続税)がより高い金額の

相続税（または遺産税）から控除されますので、結局は、より高い金額までの相続税（または遺産税）をグレイスとベティが共同で支払うこととなります。たとえば、アメリカの遺産税が 20、日本の相続税が 30 であったとすると、母グレイスが支払うべき②アメリカの遺産税 20 は、娘ベティが支払うべき①日本の相続税 30 から控除されますから、結局は、娘ベティが実際に支払う①日本の相続税は 10 (30-20) となる訳です。

つぎに譲渡所得税を見ましょう。その土地を日本で第三者に売却した時点で、土地の値上がり分 2,000 について③日本の譲渡所得税が日本の居住者である娘ベティに課せられます。母グレイスの取得価額(1,000)を娘ベティが引継ぐからです<sup>注 19)</sup>。さらに娘ベティはアメリカ市民ですから、土地の値上がり分 2,000 について④アメリカの譲渡所得税も課税されるのが原則ですが、例外として相続の場合には、母グレイスの取得価額(1,000)を娘ベティは引継がず、相続時の時価が娘ベティの取得価額となります<sup>注 20)</sup>。したがって、娘ベティの④アメリカの譲渡所得税の「課税所得はゼロ」となります。

## 2. 日本の財産移転税としての贈与税・相続税・譲渡所得税の国際的側面その 2・対外的活動

### 設例その 2 の A：日本居住者が外国居住者に財産を生前贈与した事例

日本在住の日本国民である母花子が以前に 1,000 で購入し、今では時価が 3,000 に

値上がりしているアメリカ所在の土地をアメリカ在住の日本国民である娘桃子に贈与し、娘桃子はこれを第三者に 3,000 の対価で売却しました。

この場合、①日本の贈与税および②アメリカの贈与税、ならびに、③日本の譲渡所得税および④アメリカの譲渡所得税が問題となります。

生前贈与という形で無償移転された土地の時価相当分 3,000 についての贈与税と、購入してから売却するまでの期間中に生じた土地の値上がり分 2,000 についての譲渡所得税です。結論として、①日本の贈与税および④アメリカの譲渡所得税が娘桃子に課せられます。②アメリカの贈与税が母花子に課されます。③日本の譲渡所得税は誰にも課されません。

まず贈与税を見ましょう。贈与税を課される者（納税義務者）は、日本では贈与を受けた者（受贈者）ですが<sup>注 21)</sup>、アメリカでは贈与を行った者（贈与者）です<sup>注 22)</sup>。日本では受贈者が日本人であれば、一定の例外に該当しない限り<sup>注 23)</sup>、受贈財産の所在場所がどこであろうとも、日本の贈与税が課されます。受贈者である桃子はこのような例外に該当しない日本人ですから<sup>注 24)</sup>

土地の時価相当分 3,000 について日本の贈与税が課せられることとなります。他方、アメリカでは贈与者がアメリカ国外に居住している非居住者外国人（nonresident alien）であれば、贈与財産の所在場所がアメリカである場合に限ってアメリカの贈与税が課せられます<sup>注 25)</sup>。贈与者である母花子は非居住者外国人ですから、アメリカに所在した土地についてアメリカの贈与税が課されることとなります。ただし、母花子

が支払うべき②アメリカの贈与税と娘桃子の①日本の贈与税は、相互に控除されます<sup>注 26)</sup>。これを贈与税の外国税額控除といいます。より低い金額の贈与税がより高い金額の贈与税から控除されますので、結局は、より高い金額までの贈与税を花子と桃子が共同で支払うこととなります。たとえば、アメリカの贈与税が 20、日本の贈与税が 30 であったとすると、母花子が支払うべき②アメリカの贈与税 20 は、娘桃子が支払うべき①日本の贈与税 30 から控除されますから、結局は、娘桃子が実際に支払う①日本の贈与税は 10 (30-20) となる訳です。

つぎに譲渡所得税を見ましょう。その土地をアメリカで第三者に売却した時点で、土地の時価相当分 2,000 についてアメリカの譲渡所得税がアメリカの居住者である娘桃子に課せられます。母花子の取得価額 (1,000) を娘桃子が引継ぐからです<sup>注 27)</sup>。娘桃子は日本の非居住者ですから、日本の国内源泉所得に限って日本の所得税が課税されます<sup>注 28)</sup>。その土地をアメリカで第三者に売却したことから生じた所得は日本の国内源泉所得には該当しませんから<sup>注 29)</sup>、日本の所得税は課されません。

## 設例その 2 の B：日本居住者が外国居住者に財産を遺贈した事例

事実関係は、上記の設例その 2 の A と同じですが、例外として、母花子が娘桃子に「生前贈与した」のではなく、「遺贈（遺言による贈与）した」という場合です。

この場合、⑤日本の相続税および⑥アメリカの遺産税、ならびに、③日本の譲渡所得税および④アメリカの譲渡所得税が問題になります。遺贈という形で無償移転され

た土地の時価相当分 3,000 についての相続税（遺産税）と、購入してから売却するまでの期間中に生じた土地の時価相当分 2,000 についての譲渡所得税です。結論として、⑤日本の相続税が娘桃子に課せられます。⑥アメリカの遺産税が母花子に課せられます。③日本の譲渡所得税および④アメリカの譲渡所得税は誰にも課されません。

まず相続税（遺産税）を見ましょう。相続税を課される者（納税義務者）は、日本では相続人（受益者）ですが<sup>注 30)</sup>、アメリカでは被相続人（移転者：現実には被相続人の遺産）です<sup>注 31)</sup>。日本では相続人（受益者）が日本人であれば、一定の例外に該当しない限り<sup>注 32)</sup>、相続財産の所在場所がどこであろうとも、日本の相続税が課されます。相続人（受益者）である桃子はこのような例外に該当しない日本人ですから<sup>注 33)</sup>、土地の時価相当分 3,000 について日本の相続税が課されることとなります。他方、アメリカでは被相続人がアメリカ国外に居住している非居住者外国人（nonresident alien）であれば、相続財産の所在場所がアメリカである場合に限ってアメリカの遺産税が課せられます<sup>注 34)</sup>。被相続人である母花子は非居住者外国人ですから、アメリカに所在した土地についてアメリカの遺産税が課されます。ただし、母花子（の遺産）が支払うべき⑥アメリカの遺産税は娘桃子が支払うべき⑤日本の相続税は、相互に控除されます<sup>注 35)</sup>。これを相続税の外国税額控除といいます。より低い金額の遺産税（または相続税）がより高い金額の相続税（遺産税）から控除されますので、結局は、より高い金額までの相続税（または遺産税）を花子と桃子が共同で支払う

ことになります。たとえば、アメリカの遺産税が 20、日本の相続税が 30 であったとすると、母花子が支払うべき⑥アメリカの遺産税 20 は、娘桃子が支払うべき⑤日本の相続税 30 から控除されますから、結局は、娘桃子が実際に支払う⑤日本の相続税は 10 (30-20) となる訳です。

つぎに譲渡所得税を見ましょう。その土地をアメリカで第三者に売却した時点で、土地の値上がり分 2,000 についてアメリカの譲渡所得税がアメリカの居住者である娘桃子に課せられるのが原則ですが、例外として相続の場合には、母花子の取得価額 (1,000) を娘桃子は引継がず、相続時の時価が娘桃子の取得価額となります<sup>注 36)</sup>。したがって、娘桃子の「課税所得はゼロ」となります。娘桃子は日本の非居住者ですから、日本の国内源泉所得に限って日本の所得税が課税されます<sup>注 37)</sup>。その土地をアメリカで第三者に売却したことから生じた所得は日本の国内源泉所得には該当しませんから<sup>注 38)</sup>、日本の譲渡所得税は課されません。

### 3. 日本の財産移転税としての贈与税・相続税・譲渡所得税の特異的側面

#### 設例その 3 の A: 離婚に伴う財産分与(日本)

夫春樹が妻真知子との離婚に際し、以前に金 5,000 萬円で購入し、今では時価が金 1 億円に値上りしている春樹名義のマンションを真知子に財産分与し、その直後に真知子はこのマンションを第三者に金 1 億円

で売却しました。現在の最高裁の判例によれば、財産分与は贈与ではなく、普通の売買と同じ有償譲渡である、とされていますから、この財産分与は、夫春樹から妻真知子に対する贈与ではなく、従って贈与税は問題となりません。普通の売買と同じ有償譲渡である以上、このマンションに生じている値上がり益 (増加益) 5,000 萬円に対する譲渡所得税が問題となります。結論として、春樹が値上がり分 (増加益) 5,000 萬円について譲渡所得税を支払い、真知子は譲渡所得ゼロとなります。いくつもある中で代表的な最高裁判例は<sup>注 39)</sup>、次のように判示しています。

「財産分与に関し・・・不動産の譲渡等の分与が完了すれば、右財産分与の義務は消滅するが、この分与義務の消滅は、それ自体一つの経済的利益といえることができる。したがって、財産分与として不動産等の資産を譲渡した場合、分与者は、これによって、分与義務の消滅という経済的利益を享受したものである。」

つまり、夫春樹は妻真知子に負っている分与義務という債務 (借金) が消滅するのであるから有償譲渡となる、という訳です。しかしながら、この理屈は一般の人にはなかなか理解し難いところがあるようで、次のような事件が起きました。太郎は花子と結婚し、二男一女を儲けましたが、家庭をないがしろにしたので、離婚することとなり、花子が、現在居住している建物に残って子供達を育てたい旨を希望したので、太郎は、建物とその敷地の全部を花子に財産分与しました。ところがその後、太郎に対して合計約 2 億円の譲渡所得税が課税さ

れることが判明したのです。そこで太郎は、このような財産分与は「要素の錯誤」により無効であることの確認を求めて出訴しました。第一審も第二審も、太郎の錯誤は「要素の錯誤」ではなく「動機の錯誤」であるから財産分与は無効ではない、としたのですが、最高裁平成元年9月24日第一小法廷判決は<sup>注 40)</sup>、太郎の錯誤は「要素の錯誤」である、として第二審判決を破棄し、事件を東京高裁に差し戻したのです。差し戻後の東京高裁は<sup>注 41)</sup>、太郎の錯誤は「要素の錯誤」であり、しかも太郎には「重大な過失」<sup>注 42)</sup>がなかったから、この財産分与は無効である、と判示しました。これからはいわゆる熟年離婚が増加するだろうといわれていますが、熟年離婚で問題になるのは財産分与です。例えば、長年住み慣れた夫名義のマイホームを妻に財産分与すれば、そのマイホームが値上がりしている限り、夫に譲渡所得税が課税されます。

### 設例その3のB:離婚に伴う財産分与(アメリカ)

夫ジャックが妻ベティとの離婚に際し、以前に金5万ドルで購入し、今では時価が金10万ドルに値上りしているジャック名義のX社株式をベティに財産分与し、その直後にベティはこのX社株式を第三者に金10万ドルで売却しました。1962年のアメリカ連邦最高裁(Davis判決)<sup>注 43)</sup>は、この財産分与は夫ジャックから妻ベティに対するこのX社株式の有償譲渡である、と判示しました。つまり、日本の最高裁の判例と同じように、財産分与を普通の売買と同じ有償譲渡であると判示したのです。有償譲渡とされた以上、贈与税は問題とならず、こ

のX社株式に生じている値上がり益(増加益)5万ドルに対する譲渡所得税が問題となりました。結論として、Davis判決では、夫ジャックが値上がり分(増加益)5万ドルについて譲渡所得税を支払い、妻ベティは譲渡所得ゼロとなったのです。ところが日本の場合とは異なって、アメリカではこのDavis判決を覆す立法が行われました<sup>注 44)</sup>。1984年の税制改正によって創設された内国歳入法典1041条は、次のように規定しています。(a)離婚に伴って夫婦の一方から他方へ移転した財産については、移転者側には「利得もなければ損失もないものとする」。(b)移転を受けた者は、「移転者の取得価額をそのまま引き継ぐものとする」。したがって現在の税法の下では、妻ベティが値上がり分(増加益)5万ドルについて譲渡所得税を支払い、夫ジャックは譲渡所得ゼロとなります。上記の設例その3のAで述べましたように、現在の日本では、財産分与を有償譲渡とし、分与者側に譲渡所得税を課税し、そのような税務上の取り扱いを知らなかった場合に、「要素の錯誤」で財産分与を無効としているのです。アメリカの制度と日本の制度のどちらが望ましいでしょうか?私はアメリカの制度の方が望ましいと思います。これからは日本でもいわゆる熟年離婚が増加するだろうといわれていますが、熟年離婚で問題になるのは財産分与です。例えば、長年住み慣れた夫名義のマイホームを妻に財産分与すれば、そのマイホームが値上がりしている限り、夫に譲渡所得税が課税されるのが今の日本の制度です。アメリカの制度では、夫に譲渡所得税は課税されず、妻もそのマイホームに住み続ける限り(つまり、第三者に売却



しない限り)、譲渡所得税も課税されないのです(もちろん、第三者に売却すれば、夫の所有時代の増加益も含めて、譲渡所得税が課税されます。)

#### 4. 租税条約(いわゆる日米相続税条約)による修正

日本が締結している租税条約には2種類のものがあります。1つは、所得税に関する租税条約であり、他の1つは、財産移転税に関する租税条約です。前者の数は48で、後者の数は1です。後者は、いわゆる日米相続税条約で、正式の名称は「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」<sup>注45)</sup>です。

##### 設例その1のA: 外国居住者が日本居住者に財産を生前贈与した事例

前記の設例その1のAで「ただし、母グレイスが支払うべき②アメリカの贈与税と娘ベティが支払うべき①日本の贈与税は、相互に控除されます。これを贈与税の外国税額控除といいます。より低い金額の贈与税がより高い金額の贈与税から控除されますので、結局は、より高い金額までの贈与税をグレイスとベティが共同で支払うことになります。たとえば、アメリカの贈与税が20、日本の贈与税が30であったとすると、母グレイスが支払うべき②アメリカの贈与税20は、娘ベティが支払うべき①日本の贈与税30から控除されますから、結局は、娘ベティが実際に支払う①日本の贈与税は10(30-20)となる訳です。」と述べました。

ここで注意しなければならない点は、①日本の贈与税は娘ベティが支払い、②アメリカの贈与税は母グレイスが支払っているという点です。この点については、国税庁のホームページに<sup>注46)</sup>、つぎのような質疑応答事例があります。曰く、「我が国において受贈者に課せられる贈与税額の計算上、贈与者に課せられる贈与税額(外国税額)であっても、当該外国税額を控除することができます。」この質疑応答事例は、相続税法21条の8の解釈に基づいていますが、日米相続税条約5条<sup>注47)</sup>の解釈としても、同じ結論になります。つまり、日本の贈与税の外国税額控除に関しては、とくに日米相続税条約5条が国内法である相続税法21条の8を修正することはありません。ところがアメリカの贈与税の外国税額控除に関しては、とくに日米相続税条約5条が国内法である連邦贈与税法を修正することになるようです。というのは、アメリカの贈与税には国内法である連邦贈与税法上は外国税額控除の定めがないからです。たとえば、上記の設例とは逆に、アメリカの贈与税が30、日本の贈与税が20であったとすると、アメリカの国内法上は、娘ベティが支払うべき①日本の贈与税20は、母グレイスが支払うべき②アメリカの贈与税30から控除されません。そこで、とくに日米相続税条約5条が国内法である連邦贈与税法を修正することになるようです<sup>注48)</sup>。

##### 設例その1のB: 外国居住者が日本居住者に財産を遺贈した事例

前記の設例その1のBで「ただし、母グレイス(の遺産)が支払うべき⑥アメリカの遺産税と娘ベティが支払うべき⑤日本の

相続税は、相互に控除されます。これを相続税の外国税額控除といいます。より低い金額の遺産税（または相続税）がより高い金額の相続税（または遺産税）から控除されますので、結局は、より高い金額までの相続税（または遺産税）をグレイスとベティが共同で支払うこととなります。たとえば、アメリカの遺産税が20、日本の相続税が30であったとすると、母グレイスが支払うべき⑥アメリカの遺産税20は、娘ベティが支払うべき①日本の相続税30から控除されますから、結局は、娘ベティが実際に支払う⑤日本の相続税は10（30-20）となる訳です。」と述べました。ここでも注意しなければならない点は、⑤日本の相続税は娘ベティが支払い、⑥アメリカの遺産税は母グレイスが支払っているという点です。この点については、上記の「設例その1のA」の贈与税の場合の質疑応答事例のように、国税庁の見解を明確に示している質疑応答事例などはないようです。しかし、上記の質疑応答事例は、「贈与税の場合の外国税額控除」に関する相続税法21条の8の解釈に基づいていますので、同じ規定ぶりの「相続税の場合の外国税額控除」に関する相続税法20条の2の解釈も同じになると考えられます。つまり、「我が国において相続人に課せられる相続税額の計算上、被相続人（の遺産）に課せられる遺産税額（外国税額）であっても、当該外国税額を控除することができます。」という結論になると考えられます。もっとも、日米相続税法5条の解釈としても、同じ結論になります。つまり、日本の相続税の外国税額控除に関しては、とくに日米相続税法5条が国内法である相続税法20条の2を修正することはありません。

せん。この点は、アメリカの遺産税の外国税額控除に関しても同じで、とくに日米相続税法5条が国内法である連邦遺産税法を修正することになりません。というのは、前記のアメリカの連邦贈与税法の場合とは異なって、アメリカの連邦遺産税法には外国税額控除の定めがあるからです<sup>注49)</sup>。

### 設例その2のA：日本居住者が外国居住者に財産を生前贈与した事例

前記の設例その2のAで「ただし、母花子が支払うべき②アメリカの贈与税と娘桃子が支払うべき①日本の贈与税は、相互に控除されます。これを贈与税の外国税額控除といいます。より低い金額の贈与税がより高い金額の贈与税から控除されますので、結局は、より高い金額までの贈与税を母花子と娘桃子ベティが共同で支払うこととなります。たとえば、アメリカの贈与税が20、日本の贈与税が30であったとすると、母花子が支払うべき②アメリカの贈与税20は、娘桃子が支払うべき①日本の贈与税30から控除されますから、結局は、娘桃子が実際に支払う①日本の贈与税は10（30-20）となる訳です。」と述べました。ここでも注意しなければならない点は、①日本の贈与税は娘桃子が支払い、②アメリカの贈与税は母花子が支払っているという点です。この点については、すでに上記の「設例その1のA」で述べましたように、「贈与税の場合の外国税額控除」に関する相続税法21条の8の解釈に基づいて「我が国において受贈者に課せられる贈与税額の計算上、贈与者に課せられる贈与税額（外国税額）であっても、当該外国税額を控除することができます。」という結論になり、日米相続税

条約 5 条の解釈としても、同じ結論になります。

### 設例その 2 の B：日本居住者が外国居住者に財産を遺贈した事例

前記の設例その 2 の B で「ただし、母花子（の遺産）が支払うべき⑥アメリカの遺産税は娘桃子が支払うべき⑤日本の相続税は、相互に控除されます。これを相続税の外国税額控除といいます。より低い金額の遺産税（または相続税）がより高い金額の相続税（遺産税）から控除されますので、結局は、より高い金額までの相続税（または遺産税）を花子と桃子が共同で支払うこととなります。たとえば、アメリカの遺産税が 20、日本の相続税が 30 であったとすると、母花子が支払うべき⑥アメリカの遺産税 20 は、娘桃子が支払うべき⑤日本の相続税 30 から控除されますから、結局は、娘桃子が実際に支払う⑤日本の相続税は 10（30-20）となる訳です。」と述べました。ここでも注意しなければならない点は、⑤日本の相続税は娘桃子が支払い、⑥アメリカの遺産税は母花子が支払っているという点です。この点については、すでに上記の「設例その 2 の A」で述べましたように、「相続税の場合の外国税額控除」に関する相続表-1

税法 20 条の 2 の解釈に基づいて「我が国において相続人に課せられる相続税額の計算上、被相続人（の遺産）に課せられる遺産税額（外国税額）であっても、当該外国税額を控除することができます。」という結論になると考えられ、日米相続税条約 5 条の解釈としても、同じ結論になります。

### おわりに：財産移転税法の日米比較

日本の財産移転税法の特異的側面には 2 つのものがああります。1 つは、すでに「はじめに」で述べましたように、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドなどと違って、「所得税」のほかに「相続税および贈与税」を有しているという点です。この点は、アメリカと似ています。アメリカは、「所得税」のほかに「遺産税および贈与税」を有しています。もう 1 つは、そのアメリカの「遺産税および贈与税」との比較での特異的側面です。すでに「3. 日本の財産移転税としての贈与税・相続税・譲渡所得税の特異的側面」で述べました「財産分与」はその一例ですが、さらに以下の表-1 ような違いがあります。

|                       | 日本（相続税法・所得税法）               | アメリカ（連邦税法）                         |
|-----------------------|-----------------------------|------------------------------------|
| 財産移転税の種類              | ①相続税<br>②贈与税<br>③譲渡所得税      | ①遺産税<br>②贈与税<br>③世代飛越移転税<br>④譲渡所得税 |
| 納税義務者の分類その 1：移転者か受領者か | 受領者<br>①相続税：相続人<br>②贈与税：受贈者 | 移転者<br>①遺産税：被相続人（の遺産）<br>②贈与税：贈与者  |

|                                    |   |  |
|------------------------------------|---|--|
|                                    | ③譲渡所得税：爾後の売主としての相続人または受贈者   | ③世代飛越移転税：被相続人または贈与者<br>④譲渡所得税：爾後の売主としての相続人または受贈者   |
| 納税義務者の分類その 2：居住者か非居住者か             | 居住者納税義務者は無制限納税義務者（注 1）<br>非居住者納税義務者は、外国人と自国民とに分かれる                          | 居住者納税義務者は無制限納税義務者（注 a）<br>非居住者納税義務者は、外国人と自国民とに分かれる   |
| 納税義務者の分類その 3：外国人か自国民か              | 非居住者納税義務者は、外国人であれば、制限納税義務者（注 2）<br>自国民であれば、原則として、無制限納税義務者；例外的に、制限納税義務者（注 3） | 非居住者納税義務者は、外国人であれば、原則として、制限納税義務者；（注 b）例外的に、制限納税義務者ではなく、特別納税義務者（注 c）<br>非居住者納税義務者は、自国民であれば、無制限納税義務者 |
| 課税範囲その 1：全世界財産か自国所在財産か             | 無制限納税義務者は全世界財産<br>制限納税義務者は自国所在財産  | 無制限納税義務者は全世界財産<br>制限納税義務者は自国所在財産   |
| 課税範囲その 2：自国所在財産でも課税除外財産となることがあるか   | 自国所在財産であれば課税除外財産とはならない  | 自国所在財産でも課税除外財産となることがある（注 d）  |
| 例外納税義務者その 1：特殊な例外としての特定国籍離脱者       | 特段の例外はない  | 特段の例外がある（注 e）  |
| 例外納税義務者その 2：特殊な例外としての特定国籍離脱者の特定関係者 | 特段の例外はない  | 特段の例外がある（注 f）  |
| 例外課税範囲：財産所在地の人為的変更                 | 特段の例外はない  | 特段の例外がある（注 g）  |

（注 1）相続税法上の無制限納税義務者とは、相続税に関しては、相続税法 2 条 1 項が規定する相続税法 1 条の 3 の 1 号（日本の居住者）または 2 号（日本の非居住者である日本国民）に該当する者；贈与税に関しては、相続税法 2 条の 2 の 1 項が規定する相続税法 1 条の 4 の 1 号（日本の居住者）または 2 号（日本の非居住者である日本国民）に該当する者。

- (注 2) 相続税法上の制限納税義務者とは、相続税に関しては、相続税法 2 条 2 項が規定する相続税法 1 条の 3 の 3 号 (日本の非居住者である外国人) に該当する者; 贈与税に関しては、相続税法 2 条の 2 の 2 項が規定する相続税法 1 条の 4 の 3 号 (日本の非居住者である外国人) に該当する者。
- (注 3) 相続税法上の例外的制限納税義務者とは、相続税に関しては、相続人が、相続税法 2 条 1 項が規定する相続税法 1 条の 3 の 2 号 (日本の非居住者である日本国民) から例外的に除外される場合、つまり、その相続人が日本国民ではあるが日本の非居住者である期間が 5 年超であって、かつ、その被相続人 (国籍を問わない。) も日本の非居住者であった期間が 5 年超の場合、の相続人; 贈与税に関しては、受贈者が、相続税法 2 条の 2 の 1 項が規定する相続税法 1 条の 4 の 2 号 (日本の非居住者である日本国民) から例外的に除外される場合、つまり、その受贈者が日本国民ではあるが日本の非居住者である期間が 5 年超であって、かつ、その贈与者 (国籍を問わない。) も日本の非居住者であった期間が 5 年超の場合、の受贈者。
- (注 a) 内国歳入法典上の無制限納税義務者とは、遺産税に関しては、内国歳入法典 § 2001(a) (1) が規定するアメリカ国籍保有者 (citizen) またはアメリカの居住者 (resident) に該当する者; 贈与税に関しては、内国歳入法典 § 2511(a) の第 3 段が規定する非居住者外国人 (nonresident alien) 以外の者に該当する者、つまり、アメリカ国籍保有者 (citizen) またはアメリカの居住者 (resident) に該当する者。
- (注 b) 内国歳入法典上の制限納税義務者とは、遺産税に関しては、内国歳入法典 § 2101(a) が規定する非居住者外国人 (nonresident alien) に該当する者、つまり、アメリカ国籍を有せず、かつ、アメリカの居住者でない者; 贈与税に関しては、内国歳入法典 § 2511(a) の第 3 段が規定する非居住者外国人 (nonresident alien) に該当する者、つまり、アメリカ国籍を有せず、かつ、アメリカの居住者でない者。
- (注 c) 内国歳入法典上の例外的特別納税義務者とは、「内国歳入法典上の特定国籍離脱者」(後記注 e) および「内国歳入法典上の特定国籍離脱者の特定関係者」(後記注 f) を指す。
- (注 d) 内国歳入法典上の課税除外財産とは、贈与税に関して、内国歳入法典 § 2501(a) (2) が規定する非居住者外国人 (nonresident alien) の場合の無体財産 (intangible property) を指す。つまり、自国所在財産でも課税除外財産となる財産と指す。
- (注 e) 内国歳入法典上の特定国籍離脱者とは、内国歳入法典 § 2801(f) が規定する特定国籍離脱者 (covered expatriate) を指す。その具体的定義は、内国歳入法典 § 877A(g) (1) に委ねられ、さらに内国歳入法典 § 877(a) (2) (A) (B) (C) に委ねられている。
- (注 f) 内国歳入法典上の特定国籍離脱者の特定関係者とは、内国歳入法典 § 2801(a) によれば、特定国籍離脱者から贈与を受け、または、相続した、受贈者または相続人としてのアメリカ国籍保有者 (citizen) またはアメリカの居住者 (resident) を指す。このような特定関係者は、特定国籍離脱者からの贈与または相続 (covered gift or bequest)

に関して「特別税」が課され、この「特別税の税率」は内国歳入法典 § 2001(c)が規定する税率の最高税率である。

(注 g) 内国歳入法典上の財産所在地の人為的変更とは、たとえば、遺産税に関して、内国歳入法典 § 2105(b)が規定する銀行預金 (bank deposits) の場合の財産所在地の人為的変更 (通常であれば自国所在財産となるべき財産を国外所在財産と見なす。)を指す。

### (本研究ノート全体の注記)

注 1) 村井正先生喜寿記念論文集「租税の複合法的構成」所収 (381 頁以下) の「実践的国際税務のポイント (続) - 日本の主な税法 (所得税法・法人税法・消費税法・相続税法) の国際的側面」。

ただし、最終章「IV. 相続税法 (いわゆる財産移転法) の国際的側面」については、つぎのように限定しています。

「・・・字数の関係から、以下は省略します。いわゆる財産移転税法の国際的側面に関しては、一部はすこし古いものですが (したがって改訂が必要ですが)、以下の私の論稿を参照して下さい。

①相続および贈与に関する国際的課税の研究 (その 1) - 日本と米国の贈与税の交錯、日本税法学会創立 40 周年祝賀「税法学論文集」109 頁以下 (1990 年 4 月); ②相続および贈与に関する国際的課税の研究 (その 2) - 株式信託をめぐる国際的課税上の諸問題、津田・竹下先生古希記念「論文集」148 頁以下 (1992 年 4 月); ③ストック形成に役立つ米国の相続・贈与税、財界 1992 年 8 月 15 日号 66 頁以下; ④相続および贈与に関する国際的課税の研究 (その 3) - 日本の相続税と米国の遺産税との交錯、税法学 536 号 17 頁以下 (1996 年 11 月); ⑤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 133 頁以下 (2010 年 3 月); ⑥受益者連続型信託に関する課税の日米比較、トラスト 60 外から見た信託法、149 頁以下 (2010 年 10 月)・・・」

本研究ノートは、上記の 6 つの参照論稿を基礎として、前論稿の補完を目的とするものです。ただし、上記の 6 つの参照論稿に加えて 7 番目の参照論稿として、⑦財産分与の税務—日米比較、税法学 566 号 141 頁以下 (2011 年 11 月) があります。

注 2) 相続税法 (昭和 25 年 3 月 31 日法律第 73 号) の第 1 条 (趣旨) は、「この法律は、相続税及び贈与税について、納税義務者、課税財産の範囲、税額の計算の方法、申告、納付及び還付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するために必要な事項を定めるものとする。」と規定しています。つまり、相続税法は「相続税」だけではなく「贈与税」も対象としているのです。従って、日本の税法には「贈与税法」という法律は存在しません。

注 3) 地方税法 (昭和 25 年 7 月 31 日法律第 226 号) の第 2 章 (道府県民税)、第 4 節 (不動産取得税)、第 73 条から第 73 条の 44 まで。

注 4) David G. Duff, The Abolition of

Wealth Transfer Taxes: Lessons from Canada, Australia and New Zealand, 3 Pittsburgh Tax Review 72 (2005)  
[http://papers.ssrn.com/sol3/paper.cfm?abstract\\_id=719744](http://papers.ssrn.com/sol3/paper.cfm?abstract_id=719744) (最終検索 2012/04/09)

注5) Department of Justice Canada, Income Tax Act  
<http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/I-3.3/page-92.html> (最終検索 2012/07/28)

70(5) Where in a taxation year a taxpayer dies,  
 (a) the taxpayer shall be deemed to have, immediately before the taxpayer's death, disposed of each capital property of the taxpayer and received proceeds of disposition therefore equal to the fair market value of the property immediately before the death;

[70. (5) ある納税者が死亡した課税年度において、  
 (a) その納税者は、その死亡の直前に、その所有する資本財産のすべてを譲渡し、おのおのの資本財産のその死亡の直前の公正市場価値に等しい譲渡代金を受領したものと見なす。]

注6) 相続税法1条の4。

注7) Section 2501(a) of the Internal Revenue Code of 1986.

注8) Section 2511(a) of the Internal Revenue Code of 1986.

注9) 相続税法1条の4の1号は、受贈者が外国人であっても日本の居住者であれば、受贈財産の所在場所がどこであろう

とも、日本の贈与税を課すものとしています。(これを無制限納税義務者といいます)。

注10) 相続税法21条の8。

注11) 所得税法60条。

注12) Section 1015(a) of the Internal Revenue Code of 1986.

注13) 所得税法95条。

注14) 相続税法1条の4。

注15) Section 2001(a) of the Internal Revenue Code of 1986.

注16) Section 2031(a) of the Internal Revenue Code of 1986.

注17) 相続税法1条の3の1号は、相続人が外国人であっても日本の居住者であれば、相続財産の所在場所がどこであろうとも、日本の相続税を課すものとしています。(これを無制限納税義務者といいます)。

注18) 相続税法20条の2。

注19) 所得税法60条。

注20) Section 1014(a) of the Internal Revenue Code of 1986.

注21) 相続税法1条の4。

注22) Section 2501(a) of the Internal Revenue Code of 1986.

注23) 相続税法1条の4の2号は、受贈者が日本の非居住者であっても日本人であれば、原則として、受贈財産の所在場所がどこであろうとも、日本の贈与税を課すものとし(これを無制限納税義務者といいます)、例外として、贈与者(母花子)が5年超の期間日本の非居住者であり、かつ、受贈者(娘桃子)も5年超の期間日本の非居住者であった場合に限って、受贈資産の所在場所が日本であることを日

本の贈与税を課す条件としています。

注 24) 贈与者である母花子が日本の居住者である以上、受贈者である娘桃子には上記の注 23 の例外の適用がありません。

注 25) Section 2511(a) of the Internal Revenue Code of 1986: "...the tax imposed ... in the case of a nonresident not a citizen of the United States, shall apply to a transfer only if the property is situated within the United States."

注 26) 相続税法 21 条の 8。

注 27) Section 1015(a) of the Internal Revenue Code of 1986.

注 28) 所得税法 5 条 2 項: 「非居住者は、第 161 条に規定する国内源泉所得を有するときは、この法律により、所得税を納める義務がある。」

注 29) 所得税法 161 条 1 号: 「この編において国内源泉所得とは、次に掲げるものをいう。①・・・国内にある資産の・・・譲渡により生ずる所得・・・」

注 30) 相続税法 1 条の 4。

注 31) Section 2001(a) of the Internal Revenue Code of 1986.

注 32) 相続税法 1 条の 3 の 2 号は、相続人が日本の非居住者であっても日本人であれば、原則として、相続財産の所在場所がどこであろうとも、日本の相続税を課すものとし(これを無制限納税義務者といいます)、例外として、被相続人(母花子)が 5 年超の期間日本の非居住者であり、かつ、相続人(娘桃子)も 5 年超の期間日本の非居住者であった場合に限って、相続資産の所在場所が日本であることを日本の相続税を課す条件としています。

注 33) 被相続人である母花子が日本の居住者である以上、相続人である娘桃子には上記の注 32 の例外の適用がありません。

注 34) Section 2106(a) of the Internal Revenue Code of 1986: "...the value of the taxable estate of every decedent nonresident not a citizen of the United States shall be determined by deducting from the value of that part of his gross estate which at the time of his death is situated in the United States — (1) Expenses, Losses, ..."

注 35) 相続税法 21 条の 8。

注 36) Section 1014(a) of the Internal Revenue Code of 1986.

注 37) 所得税法 5 条 2 項: 「非居住者は、第 161 条に規定する国内源泉所得を有するときは、この法律により、所得税を納める義務がある。」

注 38) 所得税法 161 条 1 号: 「この編において国内源泉所得とは、次に掲げるものをいう。①・・・国内にある資産の・・・譲渡により生ずる所得・・・」

注 39) 昭和 50 年 5 月 27 日最高裁第三小法廷判決・民集 29 卷 5 号 641 頁。

注 40) 平成元年 9 月 24 日最高裁第一小法廷判決・判例時報 1336 号 93 頁。

注 41) 平成 3 年 3 月 14 日東京高裁民事二部判決・判例時報 1387 号 62 頁。

注 42) 民法 95 条は、「意思表示は、法律行為の要素に錯誤があったときは、無効とする。ただし、表意者に重大な過失があったときは、表意者は、自らその無効を主張することができない。」と規定しています。



注 43) U. S. v. Davis, 370 U. S. 156 (1962).

注 44) Section 1041 TRANSFERS OF PROPERTY BETWEEN SPOUSES OR INCIDENT TO DIVORCE.

注 45) 昭和 30 年 4 月 1 日公布 (条約第 2 号)。

注 46) 国税庁ホームページ, 「贈与税に係る外国税額控除」

<<http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/sozoku/16b/01.htm>, 2012/08/17>

注 47) 日米相続税条約 5 条(1)本文: いずれの一方の締約国も、被相続人、贈与者、被相続人の遺産の受益者又は贈与の受益者が自国の国籍を有し、又は自国内に住所を有していることを理由として租税を課する場合には、自国の租税・・・から、

相続又は贈与の時に他方の締約国内にある財産で両締約国によって租税の対象とされるものについて当該他方の締約国が課する租税を控除するものとする。・・・

注 48) 「・・・ようです。」という曖昧な表現をしている訳は、私の経験では、「アメリカの国内法上は贈与税の外国税額控除の規定は存在しないが、とくに租税条約に贈与税の外国税額控除の規定があれば、その租税条約の適用がある。」と理解しているからです。この研究ノートを脱稿する段階では、この私の理解の正確性を確認できていません。

注 49) Section 2014(a) of the Internal Revenue Code of 1986: CREDIT FOR FOREIGN DEATH TAXES.