

実務家のための国際相続実践講座〔2〕

新日本アーンストアンドヤング税理士法人
ビジネス タックス アドバイザリー部
パーソナル タックス サービス グループ 税理士
清水 智恵子

Contents

3. 国籍と戸籍

- (1) 血統主義と生地主義
- (2) 重国籍者と国籍選択制度
 - i) 重国籍となるケース
 - ii) 国籍選択制度
 - iii) 自己の志望による外国籍の取得
 - iv) 市民権と国籍

4. 夫婦財産制

- (1) 夫婦共有不動産と贈与税
- (2) 夫婦共有不動産と相続税
- (3) ジョイントアカウント(共同口座)と贈与税

5. 相続税と死亡時みなし譲渡課税

第1回では、国際相続の概要ならびに国際私法および相続法において対峙する考え方について記しました。この根底にあるのは、いうまでもなく大陸法と英米法です。

今回は、平成12年度税制改正において、相続税の無制限納税義務者に国籍の概念が導入されたことから、おもに国籍について考えてみます。また、第1回「1.国際相続の概要」でもふれた夫婦財産制と死亡時のみなし譲渡課税についても考察します。

3. 国籍と戸籍

武富士事件¹をきっかけに、現行相続税法は、相続または贈与により財産を取得する者が日本国籍を有している場合には、日本国外に居住して5年以上経過し、かつ贈与者も日本国外に居住して5年以上たたないと、制限納税義務者には該当しないこととしました。ところで、この「日本国籍を有している」ということですが、なにゆえに私たちは日本人なのでしょう。逆にどのような場合に日本国籍を有しないこととなるのでしょうか。世の中には複数の国籍を有する重国籍者が存在しますが、重国籍が生じる理由および重国籍者に対する我が国の施策を理解しておくことは、クロスボーダーのタックス・プランニングを考える上では、基礎的な知識として必須と考えます。

(1) 血統主義と生地主義

私たち日本人は、出生すると親が出生届を役所に提出することにより戸籍に登録され、以来日本人であることすらも意識せず日々暮らしているといっても過言ではありませんが、何ゆえに日本人なのでしょう。

出生による国籍の取得については、親の血統と同じ国籍を子に与える立法、すなわち自国民を親として生まれた子に自国の国籍の取得を認める血統主義と、出生地の国籍を与える立法、すなわち自国で生まれた子に自国の国籍の取得を認める生地主義とがあります。

日本の憲法第10条は「日本国民たる要件は、法律でこれを定める。」と規定し、国籍法に委任しています。国籍法第2条(出生による国籍の取得)は、「出生の時に父又は母が日本国民であるとき」に子は日本国民であるとする、と規定しています。

わが国の国籍法は戦前の旧国籍法以来、父系血統主義を採用してきました。すなわち父親が日本人の場合にのみ、その子に日本の国籍が与えられていましたが、1984年に国籍法が改正(1985年1月1日施行)され、父親または母親のいずれかが日本人であれば、その子は日本国籍を取得するという、父母両血統主義が採用されました。

日本同様に血統主義を採用する国は、おおまかな分類でいうと、韓国・中国などの東アジア諸国とドイツ・オーストリア・イタリアなどのヨーロッパ大陸諸国です。一方、生地主義を採用する国は、アメリカ・イギリス・オーストラリアなどの英米法系の諸国とブラジル・チリ・アルゼンチンなど南米の移民受入国です。

(2) 重国籍者と国籍選択制度

i) 重国籍となるケース

アメリカ人夫、日本人妻との間の子どもが1984年以後にアメリカで出生している場合、この子どもは日本国籍とアメリカ国籍とを有する重国籍者になります。

また、韓国人夫と日本人妻との間に生まれた子どもも、韓国、日本ともに父母両血統主義を採用しているため、父親の韓国国籍と母親の日本国籍とを取得して重国籍者になります。

日本人夫婦から生まれた子どもでも、生まれた国がアメリカ、ブラジルなど生地主義を採用する国である場合は、その子どもは重国籍者になります。

上記は出生により重国籍者となる場合ですが、出生以外にも、婚姻、養子縁組などの身分行為により重国籍者となる場合があります。たとえば、一昔前のスイス(現行制度は改正されています)では、スイス人と結婚した配偶者にスイスの国籍が与えられていました。スイス人夫と結婚した日本人妻は日本国籍とスイス国籍とを有する重国籍者です。

ii) 国籍選択制度

1984年の国籍法改正では、重国籍を防止するため、国籍選択制度が設けられました。国籍法第14条1項は、「外国の国籍を有する日本国民は、外国及び日本の国籍を有することとなった時が20歳に達する以前であるときは22歳に達するまでに、その時が20歳に達した後であるときはその時から2年以内に、いずれかの国籍を選択しなければならない。」と規定しています。

なお、この国籍法改正の前に重国籍となった者は、日本国籍を選択したものとみなされ、国籍選択義務と外国国籍放棄の義務を免除されています。

巷間で、日本は重国籍を認めていない、ということを耳にすることがありますが、重国籍を認めていないということは、重国籍者がいないことを意味しません。重国籍者は現実に存在します。

¹ 武富士の故会長と妻が所有していたオランダ籍の子会社株式を香港居住の長男に贈与したことに対し、原処分庁が長男の主たる生活の本拠は日本と認定し、贈与税及び無申告加算税を課する決定処分をした事件。一審(東京地裁平成19年5月23日判決(平成17年(行ウ)第396号)納税者勝訴、二審(東京高裁平成20年1月23日判決(平成19年(行コ)215号))国側勝訴。現在最高裁上告中。

国籍法第 15 条では、上記国籍選択の期限内に日本の国籍を選択しない者に対し、法務大臣は書面により国籍を選択するよう催告できることとし、その催告を受けた日から 1 月以内に日本の国籍を選択しなければ、日本の国籍を失う、と規定しています。しかし、法務大臣の催告は国籍法改正以来 1 度も行われたことがないようです。国籍選択制度が設けられて 25 年近くたちますが、重国籍者は存在するというのが現状です。

A) 日本国籍を選択する

重国籍者が日本国籍を選択する場合は、『日本の国籍を選択し、外国の国籍を放棄します』（国籍法上「選択の宣言」といいます）と書かれた「国籍選択届」を戸籍の窓口提出すれば足り（国籍法第 14 条 2 項、戸籍法 104 条の 2）。「選択の宣言」をした日本国民は、外国国籍の離脱義務を負います（国籍法第 16 条 1 項）

外国の国籍を離脱する方法によっても、日本国籍を選択したことになりますが、その場合は、その外国籍の離脱を証明する書類を添付した外国国籍喪失届を役場等に届け出ます。

B) 外国の国籍を選択する（日本国籍の喪失）

重国籍者が外国の国籍を選択する方法としては、次の二つの方法があります。

- ①法務大臣に国籍離脱届出を提出する方法
- ②その外国に法令によりその外国の国籍を選択する方法

いずれも、国籍離脱の時または、外国籍選択の時から日本の国籍を失うこととなります（国籍法第 11 条 2 項、第 13 条）。

税務の観点からすると、重国籍者は日本の国籍を有しているので、相続により財産を取得した時に、親子ともども海外に居住していたとしても、海外に居住して 5 年超経過していなければ、日本の相続税法上の制限納税義務者には該当しない（非居住・無制限納税義務者に該当する）こととなります。この場合、相続財産が海外に所在する財産のみであっても、原則として日本の相続税が課税されることとなり、日本の相続税の申告義務が生じます。

アメリカ人夫、日本人妻、その子ども甲がアメリカと日本との重国籍者である場合に、一家が日本からアメリカに移り住んで 5 年経過しないうちに、アメリカ人夫に相続が発生したときは、日本人妻、子ども甲ともに日本の相続税法上、無制限納税義務者に該当します。夫の財産のうちに日本の財産がなくても、海外財産の合計額が遺産に係る基礎控除額（このケースでは 7 千万円）を超えていれば、日本の相続税の申告義務が生じます。

iii) 自己の志望による外国籍の取得

シンガポールに長年居住し、最近になってシンガポールの市民権を得たという方から、「シンガポール市民権を得たので、日本以外の財産の贈与をすぐに受けても、日本の贈与税は課税されませんよね。」という質問を受けました。確かに、贈与を受けた時に日本の国籍を有しておらず、かつ日本に居住もしていなければ、制限納税義務者に該当し、国外財産の贈与について日本の贈与税は課税されません（相続税法第 1 条の 4、2 条の 2）。ところで、シンガポール市民権の取得は、日本国籍を有していないことと同義でしょうか。

国籍法第 11 条 1 項は「日本国民は自己の志望によって外国の国籍を取得したときは、日本の国籍を失う。」と規定しています。シンガポール市民権を取得するということは、出生や婚姻のように相手国から国籍が自動的に与えられるのとは異なり、自ら進んで国籍を取得したことになります。したがって、「自己の志望によって外国の国籍を取得したとき」に該当し、その時に日本の国籍を失います。

市区町村の戸籍係へ国籍喪失の届出をすることと、国籍の喪失は別問題です。戸籍に国籍喪失が記載されたから国籍を喪失するのではなく、国籍を喪失してから戸籍に記載されるのです。国籍の喪失は、あくまでも国籍法によって決まっているので、市区町村へ国籍喪失の届出がなされていないからといって、日本国籍を有することにはなりません。シンガポール市民権を得た人は、その時から日本人ではなくなっているため、シンガポールにおいて国外財産の贈与を受ける限り、日本の贈与税は課税されないこととなります。

iv) 市民権と国籍

市民権 (Citizenship) ということばがあります。市民権と国籍が同義であるか否かは国によって異なるようですが、全く同義である国として、カナダ・オーストリアがあります。また、アメリカは市民権と国籍とを区別しており、両者の間に若干のずれがあるようです²が、税務上、国籍を問題とする場合には、ほぼ同義と解して差し支えないと思われます。

4. 夫婦財産制

日本の税務における夫婦間の財産所有に対する考え方はいたってシンプルです。稼がないところに財産なし、自己の金銭出資がないところに権利なし、です。無収入の専業主婦は、婚姻後、相続または贈与で誰かから財産を取得する以外には、自身の財産を取得・保有することはありえません。もし夫の相続開始時点において妻名義の預貯金があり、それが結婚前から有していたもの、あるいは妻の親等から相続・贈与により取得したものでなければ、その口座の名義が妻であっても夫の財産と認定される恐れがあります。また、不動産を取得した際に、夫と妻がそれぞれの名義で持ち分登記した場合、妻が妻固有の金銭を払い込んでいなければ、妻の不動産に対する持ち分は夫からの贈与ということになります。

日本の課税制度において、夫婦の財産について妻の貢献が認められているのが、相続税の配偶者の税額軽減および贈与税の配偶者控除制度です。前者は、配偶者が相続した財産については、原則として配偶者の法定相続分までの取得は相続税を課さず、その生存配偶者の死亡の時まで課税を繰り延べるというものです。また、後者は、20年以上連れ添った夫婦間における居住用不動産の贈与については、課税価格から2千万円の控除をするという制度です。

一方、日本以外には呼び名は異なっても、婚姻してから取得した財産は夫婦の共有財産とするという制度を有する国があります。フランス、ドイツ、イタリアやアメリカの特定の州（アリゾナ、カリフォルニア、アイダホ、ルイジアナ、ネバダ、ニューメキシコ、テキサス、ワシントン）です。夫婦共有財産の承継については各国の相続法においてそれぞれ規定しています。国際

相続においては、被相続人の本国法（州法）がどのような夫婦財産制および相続法を採用しているのか、また本人がそれを選択しているか否かを調査する必要があります。

(1) 夫婦共有不動産と贈与税

夫婦共有制を採用しているカリフォルニア州に、日本人夫婦が土地を購入した場合、カリフォルニア州法によればその土地は夫婦共有となり、妻が1ドルの対価も負担していなくても、妻に所有権が認められることとなります。これは、日本の相続税法上、夫から妻への贈与に該当しないのでしょうか。通則法13条第1項は「動産または不動産に関する物件³及びその他の登記をすべき権利は、その目的物の所在地法による。」と規定しています。さらに第2項では「前項の規定にかかわらず、同項に規定する権利の得喪は、その原因となる事実が完成した当時におけるその目的物の所在地法による。」とあります。これらの規定から、カリフォルニア州にある土地を購入した時点において、妻にその土地に対する所有権が生じていると考えられます。この問題は、東京高等裁判所において争われており、相続税法第9条（みなし贈与）の規定により、不動産の購入代金の2分の1の金員を、妻が夫から贈与により取得したものとみなす、という判決⁴が出ています。

一方、相続税基本通達9-9（財産の名義変更があった場合）は、「不動産、株式等の名義の変更があった場合において対価の授受が行われていないとき又は他の者の名義で新たに不動産、株式等を取得した場合においては、これらの行為は、原則として贈与として取り扱うものとする。」と規定しています。

贈与は、当事者の一方が自己の財産を無償で「あげましょう」という意思表示し、相手方が「いただきます」という受諾をすることによって効力を生じる契約であり、口頭でも成立します。贈与は、親族等の特別関係がある者間で行われるのが通常ですから、当事者間で「あげましょう」「いただきます」という贈与の意思の合致があったかどうかの事実認定は困難を伴うことが多くなります。対価を支払わないで財産の名義変更が行われた場合において、そこに「あげましょう」「いただきます」の意思の合致があったか否かの認定が困難なときに、この行為を本来の贈与と見るのか、みなし贈与とするのかという問題が生じます。そこで、対価を支払わないで財産の名義

² アメリカは国籍と市民権とを区別しているが、そこでは、国民である者の範囲よりも、市民である者の範囲の方が狭い。すなわち、アメリカ国籍法(The Immigration and Nationality Act)―正確に言えば「移民・帰化法」308条は、アメリカ国民(nationals)ではあるが、アメリカ市民(citizens)でない者として、アメリカの属領(an outline possession)で生まれた者などをあげている(ここでいう属領とは、現在は米領サモアとスウェインズ島だけである)。(『市民のための国籍法・戸籍法入門』奥田安弘著 明石書店)

³ ここでいう「物件」とは、国際私法上の概念であり、具体的には、物を直接支配する権利を意味する(基本法コンメンタール57頁(高桑昭))

⁴ 東京高等裁判所平成〇〇年(行コ)第〇〇号贈与税決定処分等取消請求訴訟事件(棄却)【情報公開法第9条第1項による開示情報】判決年月日平成19年10月10日

変更が行われた場合には、相続税法第9条のみなし贈与ではなく、本来の贈与として取り扱うこととするのが、この通達の趣旨です。

夫婦がカリフォルニアに土地を取得し夫婦共有となった場合に、妻が資金を負担していないときは、その不動産の購入代金の2分の1について、裁判ではみなし贈与、上記通達によれば本来の贈与となります。みなし贈与と本来の贈与という違いはありますが、いずれにしても日本の贈与税課税の対象になります。

(2) 夫婦共有不動産と相続税

カリフォルニアに土地を有している夫婦の夫に相続が起こった場合において、この土地を取得した時(10年前)に妻が資金負担していなく、かつ、贈与税の申告および納税もしていないとしましょう。この場合、この夫に係る相続税の申告について、この土地のすべてを夫の財産として申告するのか、その2分の1を相続財産として申告するのか、担当税理士は頭を悩ませることになるでしょう。

この土地のすべてを被相続人の財産として申告する理由は、資金負担をしたのは夫であるから、不動産の名義にかかわらず、その不動産のすべてが夫の財産であるという考え方です。

一方、その2分の1を相続財産として申告すれば足りるとする理由は、上記(1)で述べたとおり、税務上、この土地は取得の時に夫から妻への贈与が成立しているのですから、所有権の2分の1は当然に妻に移転しています。10年前に贈与税の申告が適正になされているか否かは別問題であり、その贈与が相続開始前3年以内の贈与でない限り、夫の相続財産は、その土地に対する夫の所有権部分のみであるという考え方です。

(3) ジョイントアカウント(共同口座)と贈与税

日本にはなじみがありませんが、海外の銀行にはジョイントアカウントという、共同名義で開設できる口座があります。一般には夫婦等共同生活者がジョイントアカウントを開設し、生活費をその口座から引き出して使用するのに便利なよう

夫婦でジョイントアカウントを開設し、夫の預金からこのジョイントアカウントに資金を移動した際に、即座に夫から妻への贈与となるか、という疑問が生じます。預金については、ジョイントアカウントに限らず、日本においても家族の名義で口座を開設し、せっせとそこに資金を移動するというのはよくある話です。相続税の申告の際問題となるのは、これら家族名義の預貯金です。いくら名義が家族であっても、通帳、印鑑、キャッシュカードを被相続人が管理している場合には、その名義にかかわらず、その預貯金は被相続人の相続財産となります。

ジョイントアカウントについて話を戻せば、夫がジョイントアカウントに資金を移動しただけでは、夫から妻への贈与には該当しないと考えられます。なぜなら、その資金は名義こそ夫婦共有となりましたが、未だ費消されておらず、夫から妻へその管理支配が移転したとは言えないからです。また、その後、夫婦が通常的生活費をその口座から出し入れしている限りにおいても、贈与の問題は生じないと考えられます。日本でも、夫名義の預金口座のキャッシュカードを妻が保有し、その口座から生活費を引き出すというのは珍しくありません。

しかし、夫の預金から多額の資金をジョイントアカウントに移し、しかも、妻が、妻の裁量によってその口座の預金で他の資産を購入したり運用した場合には、夫から妻への贈与が成立する可能性があります。ジョイントアカウントについては、夫婦共有不動産と異なって口座を開設した途端に贈与となるわけではなく、事実認定の領域に属すると考えられます。

5. 相続税と死亡時みなし譲渡課税

相続税のない国は、富裕層にとっては非常に魅力的ですが、海外移住の候補地を選択する際に、相続税の有無のみで判断すると、候補地を誤る可能性があります。オーストラリア、ニュージーランド、カナダは相続税がない（州税を除く）という点においては同一ですが、カナダには死亡時みなし譲渡課税があります。すなわち、配偶者を除く相続人が相続する財産については、被相続人が死亡時に譲渡をしたものとして、死亡時まで生じたキャピタルゲインについて所得税課税がなされます。この結果、相続人の取得価額は、死亡時の公正市場価格となります。

これによく似た制度が日本の所得税にもあります。個人が法人に対して贈与や遺贈を行った場合、または相続で限定承認を行った場合に、譲渡があったものとみなして時価課税するというものです（所得税法第 59 条）。昭和 25 年から昭和 36 年頃までは相続や個人に対する贈与・遺贈による資産の移転があったときにも、その移転時の時価と取得価額との差額について譲渡所得課税がなされていました。しかし、世の中の常識に合わないということで段階的に廃止され、現行制度となっています。

カナダのみなし譲渡課税に関する論点としては、日本の相続税の計算において、この死亡時みなし譲渡課税を相続税の外国税額控除の対象としてよいのか、という点です。

たとえば被相続人が日本とカナダに財産を保有しており、相続人は日本に居住する日本人だとします。相続人は無制限納税義務者に該当し、日本およびカナダにある財産全てについて相続税が課税されます。一方、カナダにある財産については、カナダで死亡時みなし譲渡課税の適用対象となり、キャピタルゲインが生じている場合には、そのキャピタルゲインについて所得税課税されます。

日本の相続税法は、国際的二重課税については、外国税額控除の方法により解消することとしています。相続税法第 20 条の 2 は「相続また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、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。」と規定しています。

結論としては、カナダの死亡時みなし譲渡課税は「相続税に相当する税」には当たらないので、外国税額控除の対象とはならないと考えられます。

Contact

ビジネス タックス アドバイザリー部

清水 智恵子	ディレクター	03 3506 2633	chieko.shimizu@jp.ey.com
太田 光範	シニアマネージャー	03 3506 2448	mitsunori.ota@jp.ey.com

本記事全般に関するご質問・ご意見等がございましたら、下記までお問い合わせ下さい。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人
コーポレート・コミュニケーション部 Tax.Marketing@jp.ey.com

Ernst & Young

アーンスト・アンド・ヤングについて

アーンスト・アンド・ヤングは、アシュアランス、税務、トランザクション・アドバイザリーサービスなどの分野における世界的なリーダーです。全世界の14万4千人の構成員は、共通のバリュー（価値観）に基づいて、品質において徹底した責任を果たします。私どもは、クライアント、構成員、そして社会の可能性の実現に向けて、プラスの変化をもたらすよう支援します。

詳しくは、www.ey.comにて紹介しています。

「アーンスト・アンド・ヤング」とは、アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドのメンバーファームで構成されるグローバルネットワークを指し、各メンバーファームは法的に独立した組織です。アーンスト・アンド・ヤング・グローバル・リミテッドは、英国の保証有限責任会社であり、顧客サービスは提供していません。

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人について

新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人は、長年にわたり培ってきた経験と国際ネットワークを駆使し、常にクライアントと協力して質の高いグローバルなサービスを提供しております。企業のニーズに即応すべく、国際税務、M&A、組織再編や移転価格などをはじめ、税務アドバイザリー・税務コンプライアンスの専門家集団として質の高いサービスを提供しております。

詳しくは、www.eytax.jpにて紹介しています。

©2009 Ernst & Young Shinnihon Tax
All Rights Reserved.

本書又は本書に含まれる資料は、一定の編集を経た要約形式の情報を掲載するものです。したがって、本書又は本書に含まれる資料のご利用は一般的な参考目的の利用に限られるものとし、特定の目的を前提とした利用、詳細な調査への代用、専門的な判断の材料としてのご利用等はしないでください。本書又は本書に含まれる資料について、新日本アーンスト アンド ヤング税理士法人を含むアーンスト・アンド・ヤングの他のいかなるグローバルネットワークのメンバーも、その内容の正確性、完全性、目的適合性その他いかなる点についてもこれを保証するものではなく、本書又は本書に含まれる資料に基づいた行動又は行動をしないことにより発生したいかなる損害についても一切の責任を負いません。