実務研究

日本税務会計学会
平成25年5月 月次研究会

英国相続税

小代久美子［麹町］

はじめに　外国法概念の理解―日本法から離れて

国際相続について確定的統一的な定義はないが、日本と外国の双方において相続税・贈与税の税務が生じることを意味するとされる。近年、国際相続が稀ではなくなっているなかで、税理士もまた、外国法概念に向き合わざるを得ない場面が増えている。そこで本稿では、日本法が特異な法であることを認識することは存外に重要である。本稿では、英国相続税について、納税義務を決定する最も重要でありながら日本法には存在しない法概念であるドミサイルを中心に、相続税法を巡る法や制度について考察した。

Ⅰ　英国相続税

1　ドミサイルの重要性

英国相続税は、賦課課税であり、被相続人の状況を考慮する被相続人ベースの遺産課税方式の税である。相続については、清算主義、相続分割主義による。夫婦財産制度は別産制である。

死亡への課税根拠は、清算主義の帰結として一般債権者の利益等の公益を考慮した他の階級への所得の再配分であるが、生前贈与に比して公平であるからともされる。家族保護に関しては、子孫ではなく配偶者又はシビル・パートナー（以下「配偶者等」）という同世代の保護を重視し、配偶者等に分配された財産は控除の対象となる。

英国相続税は、財産価値そのものではなく課税対象となる「価値の移転」に対し課税される。それはまた、取得者における財産の増加に課税されるものではない。納税義務の決定は、被相続人のドミサイルに基づいてなされ、被相続人のドミサイルが英国にあれば、その遺産に対し全世界課税がなされる（この際、潜在的免税贈与や一定の生前贈与が加算される）。被相続人のドミサイルが英国外である時は一定の財産は相続税の課税対象から除外される。

具体的な計算は、次のようになされる。被相続人の死亡直前に権利を有していた課税対象遺産の評価額から債務、葬式費用、医療費、所得税、専門家への報酬等を差し引いて純遺産額を算出し、純遺産額から各種の控除を差し引いた残額が免税点（£325000）を超えた場合、この超えた部分の金額に40％の比例税率を乗じて税額を算出する。この計算の過程における各種控除もドミサイルにより異なる。このことからは、英国相続税における「ドミサイル」は、決定的に重要な概念であることが理解できる。

2　ドミサイルとは

「ドミサイル」は、属人法の住所地主義という観点からは、日本法の「住所」概念と類似する。しかし、ドミサイルは、①客観的な居住の事実のほかに、②永住の意思という主観的な要件を必要とし、さらに、法領域との結びつきである点などで日本法に存在しない概念である。

ドミサイルは、英国相続税にとって重要な概念であるが、租税法上の定義規定は存在しない。したがって、一般法に拠るが、制定法上の定めもない。そこで、通常の日常的な意味において解釈されるが、英国の歳入関税庁の公表するガイダンスによれば、ドミサイルは、ひとつは必ずあり、ひとつしかないとされ（後述のように、実際は複数存在しうる。）、3種類に分類される。それは、①出生ドミサイル、②選択ドミサイル、③被扶養者ドミサイルである。①出生ドミサイルは、出生時に父のドミサイルに従って取得する。ただし、父母が未婚の場合は母のドミサイルに従う。②出生ドミサイル又は、既に選択ドミサイルがある場合には、これらを選択又は変更して選択ドミサイルを得ることができる。選択に際しては、要件の存在は納税者において立証可能でなければならない。近年ドミサイルを用いた租税回避がプランニングされることからは、選択ドミサイルの認定は厳格とされる。③被扶養者ドミサイルは、配偶者・子といった扶養されている者のドミサイルをいう。妻については、婚姻により夫のドミサイルに従うものとされていたが「1973年ドミサイル及び婚姻手続き法」により、同法施行後は妻の独立したドミサイルが認められることとなった。これに伴い、受贈配偶者等のドミサイルが英国外にある場合の贈与に係る相続税の配偶者控除（贈与税は存在せず、相続税の中で20％の税率で課税される）も控除上限額（£55000）と回数制限（1回のみ）が設けられた。子については、16歳になると自らの意思でドミサイルを選択できるが、それまでは親のドミサイルに従う。

このほか、相続税法上、最も重要な事項として、相続税特有のみなしドミサイルがある。それは、唯一制定法上のドミサイルであって（267条）、たとえ、死亡時に英国外にドミサイルがあっても、同条所定の要件に該当する場合は、英国内にドミサイルがあったとみなして全世界課税するものである。租税回避防止を目的とする規定のひとつである。

3　二重課税排除とドミサイル

二重課税排除には、外国税額控除と租税条約があるが、後者の論じられる比重が大きいように思われる。

租税条約には、次のような特徴もある。1861年ドミサイル法では、海外にいる者の相続に関する諸問題の解決には条約が有効であることが既に認識されていた。また、世界で初めての相続税の租税条約は1872年のスイスと英国間のものであった。この他、現在はフランス・イタリアとの条約における所在地条項に基づいてドミサイルを利用した相続税対策が有効とされている。さらに、スイスとの租税条約に関してだが、OECDモデル条約においてはドミサイルは一つと想定されていることとは異なり、同条約では複数のドミサイルが存在した場合を想定した所在地条項が規定されている。

Ⅱ　不服申立制度の改正

英国統治機構は、EC条約批准や欧州人権条約の国内的受容により大きく変容したとされる。この変容のなかで、司法の独立性を高める方向で司法制度改革が進められた。そこでは、最高裁判所が貴族院に代わり（2009年）、立法府、内閣・行政としての貴族院からも独立した。また、国家組織上大きな権力のあった大法官制度も廃止された（2003年）。これらに伴い、不服申立についても、従来の一般委員会、特別委員会等が廃止され、より高い独立性を有する機関として、2009年4月より、第一審審判所（First-tier Tribunal）と、その上訴機関（一部の事案については第一審）としての上級審判所（Upper Tribunal）が設けられた。上級審判所には司法的な決定をする権限がある。

改正後は、租税事件は、まず、原則として第一審審判所の税務部門に係属し、その決定に不服があれば、上訴許可を得て上級審判所の「租税及び財務部門」へ進級する。ただし、第一審審判所の決定に対する不服申立のうち、控除（tax relief）の決定に対する審判は租税部門ではなく、第一審審判所のうち「社会保障及び子供援助部門」で行う。このことは、税と社会保障の交錯として、さらに考察の余地がある。上級審判所の決定に不服があれば、控訴院、最高裁判所へと上訴できる（改正前は高等法院から控訴院、貴族院と進級した。）。1998年人権法施行（2000年）後は、欧州人権裁判所に上訴することもできる。

Ⅲ　欧州人権裁判所判例

1998年人権法の制定により、英国は同条約を考慮した立法及び解釈が義務付けられている。また、欧州人権裁判所は、最高裁判所からの上訴を審理する機関であり、この意味でも、条約を考慮しなければならない。同条約の判決は、国家に自発的に国内法改正を促す点で主権を侵害せず、租税法律主義にも反しない点で興味深いものと考える。

同裁判所に係属した相続税の事案のなかには、シビル・パートナーシップ法の施行という家族法変化の中で、長年同居した未婚の高齢の姉妹が、きょうだいには配偶者控除の適用がないことは条約違反だとして争ったものがある。そこでは、相続税納税のために住居を売却することを余儀なくされるおそれがあることが権利侵害と認定された。その社会的背景には、家族法の変化により相続における配偶者概念が見直されていたこと等のほか、資産価値上昇により住居が高騰し、相続税納付のために住居を失うおそれが中産階級を中心に深刻な問題とされていた英国事情がある。

おわりに

英国相続税は、計算過程や租税法の基本原則は日本法と類似しており理解しやすいが、納税義務の判断の前提は、多くの点で全く異なっている。ここではなかでも、日本法に存在しないが英国相続税にとって決定的な概念であるドミサイルを中心に考察した。司法制度改革や条約の重要性にも言及したが、21世紀に向けた税制改正については、今後の検討課題としたい。

※注記は、紙面の都合上、すべて省略した。