

英国における外国人居住者の所得税・相続税法上の取り扱い
に関する調査研究

EY 税理士法人

序

本稿は、貴庁から、「英国には、滞在期間が短期の外国人居住者について所得税の課税対象を限定する制度(Non Domicile Rule)があることから、同国における外国人居住者に対する所得税・相続税法上の取扱いを調査したい。」との委嘱を受け実施した調査結果を報告するものである。

所得税の課税物件は個人の所得であるが、その所得の範囲をどのように観念するか、その考え方については、制限的所得概念と包括的所得概念との2つがある。制限的所得概念とは、経済的利得のうち、利子・配当・地代・利潤・給与等、反復的・継続的に生じる利得のみを所得として観念し、一時的・偶発的・恩恵的利得を所得の範囲から除外するという考え方である。英国およびヨーロッパ諸国の所得税制度は、伝統的に制限的所得概念を採用してきた¹。この結果、英国では、有価証券その他の資産の売買による利益については、1965年まで課税の対象から除外されてきた²。その名残が税法体系に現れており、利子・配当・給与等にかかる所得についてはIncome Tax Act2007に、キャピタルゲインについてはTaxation of Chargeable gains Act 1992に規定されている。

納税義務者が居住者または非居住者のいずれに該当するかの判定について、所得税・キャピタルゲイン税は共通の基準によりおこなわれる。本報告書においては、納税義務者の判定以外の課税関係については、主たる対象を英国の所得税における取扱とした。

また、本報告書の目的が、業務の都合上英国で暮らすこととなる給与所得者を想定していることから、英国の所得税の課税対象については、給与所得を中心として記載し、いわゆる事業所得、不動産所得の計算方法については触れていない。

一方、英国の相続税法Inheritance Tax Act1984は、資産の移転を課税原因とし、生前の移転(贈与)に対する課税と死亡時の移転(相続)課税との累積課税を採用している。その意味で遺産税と資産移転税の混合形態であり、生前贈与を度外視することができないので必要に応じて触れることとした。

本稿は、主に次の資料により作成した。

英国歳入関税庁(Her Majesty's Revenue and Customs(HMRC)が公開しているウェブサイト
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/458559/RD_R3_govuk_hyperlink__updated_078500.pdf

¹ 『租税法第20版』金子宏 P.183

² 税大ジャーナル 17 2011.10『英国の税務行政と税制の概要』国税庁国際業務課 池田三保 P.210

[https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/464664/RDR1_F
B15_updates_RB_and_CGT.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/464664/RDR1_F
B15_updates_RB_and_CGT.pdf)

[https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/381725/rdr4
1.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/381725/rdr4
1.pdf)

<https://www.gov.uk/topic/personal-tax/income-tax>

<https://www.gov.uk/inheritance-tax/gifts>

Worldwide Personal Tax Guide-UK 2015-16 (EY)

Worldwide Estate and Inheritance Tax Guide-UK 2015 (EY)

目次

I.ドミサイル(domicile)について	1
1.概要	1
2.所得税およびキャピタルゲイン税とドミサイル	1
3.相続税とドミサイル	2
4.2017年4月6日以降の税制改正	2
(1)所得税	2
(2)相続税	3
II.所得税およびキャピタルゲイン税	4
1.納税義務者と課税所得の範囲者	4
(1)居住者	4
(2)非居住者	4
(3)英国の居住者判定	4
(4)居住者にかかる所得の年度分割(Split year treatment)	7
(5)送金課税ベース	7
2.駐在員にかかる課税所得	10
(1)給与所得	10
(2)投資所得	12
3.控除	13
(1)基礎控除	13
(2)老年者控除	14
(3)夫婦控除	14
4.税率	14
5.納税申告と支払い手続き	15
(1)概要	15
6.二重課税の調整と租税条約	16
III.相続税	18
1.英国の相続に関する基本的な考え方	18
2.英国の相続税の特色	18
3.相続税の納税義務者	19

4.課税財産の範囲	19
5.みなしドミサイル	19
(1)3年ルール	19
(2)17/20ルール	20
6.課税最低限(基礎控除)	20
7.税率	20
(1)死亡時の税率	20
(2)贈与時の税率	20
8.生前贈与	21
(1)課税贈与(chargeable transfer)	21
(2)免税贈与	21
(3)潜在的免税贈与	21
9.納税	21
(1)生前贈与	21
(2)相続	22
10.非課税および課税軽減措置	22
(1)配偶者等間の財産移転は原則非課税	22
(2)その他の財産移転	22
(3)生前贈与にかかる非課税	23
11.相次相続控除	23
12.手続き	23
13.二重課税の調整と相続税租税条約	23
(1)外国税額控除	23
(2)相続税租税条約	24
14.財産の所在	25

I .ドミサイル(domicile)について

1.概要

ドミサイル(domicile)とは、税法の概念ではなく、英国の一般法の概念である。本拠と訳されることもあり、人が固定的な生活の本拠をもち、そこを離れても帰来する意思をもっている場所をいう。単なる residence(居所)―あるいは日本民法上の住所―よりも厳格な概念であり、人は1つしかこれをもてない。この地の法律によって、婚姻の効力などの身分上の問題が規律され、ドミサイルは対人管轄権の根拠とされ、さらに課税権、投票権の行使などにも関係する。

人は出生により「出生に基づくドミサイル」(domicile of origin)を取得し、行為能力を取得した後、「選択ドミサイル」(domicile of choice)を取得するまでそれを維持する³。

英国法が定めるところでは、たとえ現在は他の国の居住者であっても、恒久的居住地(permanent home)と考えられる国が個人のドミサイルとなる。具体的には、「出生ドミサイル」(domicile of origin)、「選択ドミサイル」(domicile of choice)、「被扶養者ドミサイル」(domicile of dependence)がドミサイルとなりうる。英国法が定めるところでは何人も「出生ドミサイル」を持って生まれ、それは通常、その個人の父親のドミサイルである。ちなみに、英国には①イングランドおよびウェールズ、②スコットランド、③北アイルランドの3つのドミサイル管轄区域がある。

なお、「出生ドミサイル」は「選択ドミサイル」にドミサイルを変更することができるが、その場合、爾後の行為によりドミサイルの変更証明をすることが必要となる。ドミサイルには、定住の事実と、定住する意思とが必要である⁴。一般に、英国にドミサイルはなく、限られた期間のみ英国で働いている個人が、英国にドミサイルがないことを証明するのは通常さほど難しくはない。

2.所得税およびキャピタルゲイン税とドミサイル

英国にドミサイルが有る無しの区分は、所得税およびキャピタルゲイン税において、所得の課税方法に影響を及ぼす。英国の税務上の居住者であって英国にドミサイルのある者は、全世界所得に対して課税される。一方、英国の税務上の居住者であっても英国にドミサイルのない者は、国内源泉所得については当然に課税されるが、海外所得や在外財産の売却益等国外源泉所得について、以下のいずれかの課税方法を選択適用することができる。

- 送金課税ベース(remittance basis)
- 全世界所得課税ベース(arising basis)

³「BASIC 英米法辞典」編集代表田中英夫 東京大学出版会

⁴『イギリスにおける相続税・贈与税の現状』高野幸大 日税研論集 VOL56

送金課税ベースの起源は、1799年に英国で最初に所得税が採用された⁵時点にまで遡ることができる。当時の英国による植民地貿易を背景として、国外源泉所得については、英国内に商品が持ち込まれて現金化された時点で課税するということにより、国外源泉所得に対する実効性のある課税を執行するための実務的な解決策としての意義を有していたとされる。また、当時はまだ国際的な銀行システムが発展途上であり、為替手形による決済を前提として、課税のタイミングを現金化の時点に遅延するということがその起源における本質的な機能であって、英国に送金しない限り恒久的に課税しないということが意図されていたわけではなかった。時代の変遷とともに、送金課税ベースの適用範囲は徐々に削減されていき、1965年の法人税の導入とともに法人への送金課税の適用は廃止となった。

3. 相続税とドミサイル

英国の相続税は、納税義務者の区分を被相続人のドミサイルの有無により区分しており、相続人のドミサイルの有無は納税義務者の判定に影響を及ぼさない。さらに、税務上被相続人について「みなしドミサイル」(deemed domicile)という固有の定義を設けて課税しているところにその特徴がある。

被相続人が英国にドミサイルを有している場合、または、英国内にドミサイルはないが、相続税において英国内にドミサイルがあるとみなされる場合は、全世界財産が課税の対象となる。

被相続人が英国にドミサイルを有しておらず、かつ、みなしドミサイルにも該当しない場合には、英国に所在する財産のみが課税対象となる。

4. 2017年4月6日以降の税制改正

(1) 所得税

「みなしドミサイル」は、現在相続税のみの概念であるが、2017年4月6日から所得税・キャピタルゲイン税にも「みなしドミサイル」の概念が用いられることとなる⁶。

変更後は、当該税務年度の前年度以前20年間のうちに15年間英国の居住者であった者は、当該税務年度以降英国にドミサイルを有するものとみなされ、国外源泉所得について送金課税ベースの適用はなくなる。その結果全世界所得課税ベースとなる。

⁵ 「租税法第20版」金子宏 P.179

⁶ 2016年3月16日、ジョージ・オズボーン英国財務大臣が議会で発表した2016年度の国家予算の中で、政府が non-domicile にかかる課税について大幅な改正を企図していることが明示された。

(2)相続税

①みなしドミサイルの定義変更

i)17/20 ルール

現行:被相続人の死亡の日の属する税務年度を含めて20年間のうち少なくとも17年間英国の税務上の居住者である場合、英国にドミサイルがあるとみなされる。

改正:上記17年間の15年間に短縮される。

ii)3年ルール

現行:英国にドミサイルがある者が、英国の非ドミサイルとなった場合でも、その後暦年で3年間は英国にドミサイルがあるとみなされる。

改正:上記3年間の5年間に延長

iii)4年ルール

現行:17/20ルールの適用により英国にドミサイルがあるとみなされる者が、国外に恒久的に居住するために英国を離れた場合でも、その後暦年で4年間は英国にドミサイルがあるとみなされる。

改正:上記4年間の5年間に延長

②オフショアのストラクチャーを通じて間接的に保有されている英国内の居住用不動産は、すべて相続税の対象とされることとなる。

II. 所得税およびキャピタルゲイン税⁷

1. 納税義務者と課税所得の範囲者

英国の所得税の納税義務者は、居住者と非居住者とに区分される。

(1) 居住者

税務上の居住者(residents)については、その所得の源泉が英国内にあるか英国外にあるかを問わず、全世界で生じた所得について英国で課税される。ただし、居住者であっても英国にドミサイルを有していないと認められる個人(Non-domicile)については、国内源泉所得については課税されるが、英国外で生じた所得や資産売却益等国外源泉所得については原則として金銭を英国に送金しない限り、英国で課税されない。これは Remittance basis(以下「送金課税ベース」という)として知られている。

(2) 非居住者

非居住者は英国源泉の所得についてのみ課税される。英国源泉の所得とは、英国内で行った勤務に対する報酬や特定の英国源泉の投資収益などである。

(3) 英国の居住者判定

個人が英国の居住者に該当するかどうかを判定するため、包括的な法定居住判定テスト(Statutory Residence Test:以下「SRT」と記載)が2013年4月6日⁸より導入されている。

SRTは以下のような3つのステップから構成されており、ステップに沿って、毎年居住性を確認する必要がある。ステップ1もしくはステップ2に基づいて居住性が決定できた場合、その次のステップに進む必要はない。

ステップ1 ‘Automatic overseas’ tests(非居住者テスト):個人が自動的に英国で非居住者であるとみなされるかを決定するためのテスト

ステップ2 ‘Automatic UK’ tests(居住者テスト):個人が自動的に英国で居住者であるとみなされるかを決定するためのテスト

ステップ3 ‘Sufficient ties’ tests(英国との関連性の度合いテスト):ステップ1、2のいずれでも居住性を決定できない場合、個人の英国との関連性の度合いと滞在日数をもとに居住性を決定するための最終ステップ

⁷ 英国の所得税法(Income Tax Act 2007)は、キャピタルゲインを含んでおらず、別途 Taxation of Chargeable Gains Act 1992 に規定されている。両税法における納税義務者の定義について相違はない。

⁸ 英国の個人所得税の税務年度は、4月6日から翌年4月5日までとなっている。

ステップ1: 非居住者テスト — 非居住者であるか否かの決定

SRT では、個人が以下の項目のいずれかひとつに当てはまる場合、英国居住者とみなされない。

- ▶ 直近 3 税務年度において一度も「居住者」であったことはなく、かつ当該税務年度における英国滞在日数が 45 日以下
- ▶ 直近 3 税務年度の内 1 税務年度もしくはそれ以上の年度において「居住者」であったことがあるが、当該税務年度における英国滞在日数は 15 日以下
- ▶ 英国外で常勤しており当該税務年度において英国に 90 日以下滞在、さらに英国内で労働した場合その労働日数が 30 日以下、かつ International Transport Worker⁹ ではない。英国で1日の内3時間以上労働を行った場合、英国での1労働日とみなされる。Split year¹⁰ が適用される税務年度の途中で居住性が変わる場合、条件となる英国滞在日数(90 日以下)と英国労働日数(30 日以下)は按分される。英国外常勤労働者とみなされるための条件、また、SRT で使われる労働日に関しては法律でさらに詳しく定義されている。

ステップ2: 居住者テスト — 居住者であるか否かの決定

SRT では、個人が以下の項目にひとつでも当てはまる場合、英国居住者となるとしている。

- ▶ 当該税務年度中に英国に 183 日以上滞在
- ▶ 91 日以上継続して英国にのみ自宅を持ち、かつそのうち少なくとも 30 日間が当該税務年度にあたる
- ▶ 当該税務年度において英国で常勤しており、かつ international transport worker ではない。SRT のもとで英国常勤労働者とみなされるための条件は法律でさらに詳しく定義されている。

ステップ3: 英国との関連性の度合いテスト — 英国との関連性の度合い(コネクションファクター)と滞在日数

居住性がステップ 1 およびステップ 2 のテストにおいて明確にならない場合、ステップ 3 において「英国滞在日数」と「英国との関連性の度合い(コネクションファクター)」を判断し、この二要素の組み合わせにより、居住者にあたるかどうかを決定する。

SRT では、来英者と離英者に対し、異なる度合いの組み合わせを用いて居住性の判定をする。

⁹航空機の乗務員など国際輸送関連の業務に携わる個人をいう。

¹⁰ II.1.(4)参照

来英

この場合の来英者とは、直近 3 税務年度において一度も英国で居住者であったことがない者と定義されている。来英者に対しては、以下のコネクションファクターをもとに居住性が判断される。

- ▶ 英国居住者の家族がいる(配偶者、シビル・パートナー、18 歳未満の子供)
- ▶ 実質的に英国で就労している(自営を含む)
- ▶ 英国内にいつでも使える宿泊施設がある
- ▶ 直近2税務年度のいずれかにおける英国滞在日数が90日以上

以上のコネクションファクターと当該税務年度中の英国滞在日数の組み合わせをもとに、居住者であるかどうか検討される。

英国滞在日数	コネクションファクターによる居住性判断
46 日未満	ステップ 1 の結果、非居住者
46 日以上 90 日以下	4 項目全てに当てはまれば、居住者
91 日以上 120 日以下	4 項目中 3 項目以上に当てはまれば、居住者
121 日以上 182 日以下	4 項目中 2 項目以上に当てはまれば、居住者
183 日以上	ステップ 2 の結果、居住者

離英

この場合の離英者とは、直近 3 税務年度におけるいずれかの税務年度で英国で居住者であった者と定義され、離英者に対しては、以下のコネクションファクターをもとに離英者の居住性が判断される。

- ▶ 英国居住者の家族がいる(配偶者、シビル・パートナー、18 歳未満の子供)
- ▶ 実質的に英国で就労している(自営を含む)
- ▶ 英国内にいつでも使える宿泊施設がある
- ▶ 直近2税務年度のいずれかにおける英国滞在日数が、90 日以上
- ▶ 当該税務年度において、他国での滞在日数と比較して英国での滞在日数が最も多い

以上のコネクションファクターと当該税務年度中の英国滞在日数の組み合わせをもとに、居住者であるかどうか検討される。

英国滞在日数	コネクションファクターによる居住性判断
16 日未満	ステップ 1 の結果、非居住者
16 日以上 45 日以下	5 項目中 4 項目に当てはまれば、居住者

46 日以上 90 日以下	5 項目中 3 項目に当てはまれば、居住者
91 日以上 120 日以下	5 項目中 2 項目に当てはまれば、居住者
121 日以上 182 日以下	5 項目中 1 項目に当てはまれば、居住者
183 日以上	ステップ 2 の結果、居住者

(4)居住者にかかる所得の年度分割 (Sprit year treatment)

居住性 (residence) 判定は、原則として、当該税務年度を通じて、居住者または非居住者を決定することとなる。ただし、税務年度の中で英国に入国し、または英国外に転出した場合において、SRT の結果居住者に該当し、かつ、SRT に規定される一定の要件を充たすときには、当該税務年度を居住者である期間と非居住者である期間とに分割し、その非居住者である期間に英国外で生じた所得には英国の税金が課されないという、所得の年度分割措置 (Sprit year treatment) の適用を受けることができる。

税務年度の中で英国に転入した場合、当該税務年度を通して居住者に該当することとなる個人は、以下の 5 つの状況下のいずれかにあれば、所得の年度分割措置を受けることができる。

- その個人が唯一の住居を英国に持ち始めた。
- その個人が英国においてフルタイムで働き始めた。
- その個人が海外におけるフルタイム勤務から戻り、前税務年度以前 4 年間のうち 1 年以上において英国の税務上の居住者だった。
- その個人が、海外におけるフルタイム勤務から戻った者に同行する配偶者またはシビルパートナーである。
- その個人が英国に住居を持ち始め、以前は英国に住居を持っていなかった。

また、税務年度の中で英国から転出した個人で、以下の 3 つの状況下のいずれかにあれば、年度分割措置を受けることができる。

- その個人が FTWA¹¹を理由に英国から出ていった。
- その個人が、FTWA を理由に英国から出ていった者に同行する配偶者である。
- その個人が永久に英国から出ていき、その後英国に住居を持つ意思がない。

(5)送金課税ベース

①送金課税ベースのメリット

¹¹ SRT で非居住者を判定するための要件の一つ。「海外におけるフルタイム勤務 (Full-Time Work Abroad:FTWA)」

上記 I で触れた通り、所得税等において、英国外で生じた所得について送金課税ベースに基づく課税の適用を受ける居住者は、その特定の英国外源泉所得について英国外で納税した後、当該所得を英国に送金したり、英国内で使用しないことにより、当該所得を英国の課税範囲外にとどめておくことができる。

②送金課税ベース適用のデメリット

送金課税ベースの適用申請を行った個人は、所得税の基礎控除(2015/16年度は10,600ポンド)が受けられなくなる。ただし、当該税務年度中に10万ポンドを超える所得があった個人については、いずれにしても段階的に基礎控除額は減額することになっているので、この場合には影響がないと言える(Ⅱ3.(1)基礎控除 参照)。また、当該税務年度におけるキャピタルゲイン税の年間控除(2015/16年度は11,100ポンド)も失ってしまう。さらに、直近の税務年度9年間のうち少なくとも7年間は英国の居住者だった個人は、送金課税ベースに基づく課税を申請した年については、追加的に、送金課税ベース課徴金(Remittance Basis Charge:RBC)3万ポンドを支払わなければならない。なお、直近の税務年度14年間のうち少なくとも12年間は居住者だった個人に対しては、2015年4月6日よりRBCが6万ポンドに引き上げられた。また、直近の課税年度20年間のうち少なくとも17年間は居住者だった個人に対しては、同じく2015年4月6日よりRBCが9万ポンドに引き上げられた。

③送金の定義

「送金」には直接送金のみならず、以下の例のように間接送金をも含むものと規定されている。

- ▶ 英国外の銀行口座から英国の口座にお金を移動
- ▶ 英国でクレジットカードを利用し、その返済に英国外源泉資金を使用
- ▶ 英国外源泉資金を使って英国外で物品を購入し、英国に来る際にそれを持ち込み(例外: 価値が1,000ポンド未満、本人またはその近親者が個人的に使用するための衣類、履物、宝飾品類、時計)

④送金課税ベースの適用により課税されない所得

送金課税ベースの適用により課税されないこととなる所得には以下のものが含まれる。

- ▶ その個人がSRTに基づいて、あるいはSRT導入以前の経過措置に従って海外勤務日数控除を求める資格がある場合には、英国外で支払いを受けた報酬で、英国外で行っ

た勤務日数に帰属する部分(※英国外勤務に対する日数控除(Overseas workdays relief)を参照)

- ▶ 英国の居住者ではない雇用者との独立した雇用契約から生じ、その職務のすべてを英国外で行った場合の報酬
- ▶ 英国外にある資産や資金から生じる、最も一般的な形態の投資収益
- ▶ 英国外にある資産の売却益

※英国外勤務に対する日数控除(Overseas workdays relief)

当該税務年度において税務上の居住者で非ドミサイルに該当し、送金課税ベースの申請を行っている場合において、当該税務年度の直前税務年度以前3税務年度を通して非居住者であり、英国外で行った勤務に対する報酬の支払いを英国外で受けてかつ英国外に保持しているときは、当該税務年度において英国外で支払われる報酬・給与のうち、英国外勤務日数に帰属する部分の所得は英国の課税対象から除外される。

送金課税ベースの申請を行っていても、たとえば、当該税務年度の直前税務年度以前3税務年度のうちに居住者であった税務年度がある等、3税務年度を通じて非居住者であるという要件を充たさないときは送金課税ベースが適用されず、英国外勤務日数に帰属する部分の所得は、送金するしないにかかわらず英国の課税対象となる。

⑤適用要件

居住者であるが、英国にドミサイルのない個人が送金課税ベース適用を受けるためには、確定申告において送金課税ベースの適用を受けることを申請しなければならない¹²。

また、ドミサイルのない居住者で、当該税務年度において発生したが、送金していない海外所得が合計2,000ポンドに満たない場合等一定の要件を満たす者は、正式な申請を行わなくても送金課税ベースが自動的に適用される場合がある。

送金課税ベースが自動的に適用される場合、その個人は所得税の基礎控除の適用を受けられる(その個人の総所得金額が基礎控除の段階的減額の実施レベルを下回っていると仮定。II.3.(1)基礎控除を参照)。また当該税務年度のキャピタルゲイン税年間控除の適用もある。

¹² 2008年4月5日以前は、送金課税ベースが Non-domicile の要件を満たす個人に自動的に適用されていた。しかし、2008年4月6日以降は、送金課税ベースに基づく課税を希望する個人は、毎年確定申告において申請を行うことにより適用されることとなった。

2. 駐在員にかかる課税所得

(1) 給与所得

① 収入金額

企業の従業員が雇用契約に基づき支払いを受ける報酬や手当については、所得税が課税される。さらに、基本給だけでなく、社用車、食事、住居、扶養している子供の教育費、医療保険料、雇用者から市場金利を下回る利率で借入を行った場合のその経済的利益等フリンジ・ベネフィットについても課税される。雇用者が従業員に代わって支払う従業員の教育費や生命保険料は、特定の状況下で課税される場合がある。また、雇用者が負担する駐在員や現地従業員の子供にかかる教育手当は、所得税が課税されるが、雇用者が行う英国の登録年金制度への拠出は、規定限度額を超えなければ通常は課税されない。取締役が稼得したすべての給与や対価についても同様である。なお、その税務年度に手当や費用も含めて年平均 8,500 ポンド以上を稼得した取締役や従業員は、それ以外の従業員より広範な現物手当について査定される。

② 収入の帰属税務年度

報酬・給与は実際にその支払いを受けた税務年度に課税される。ある税務年度に役務を提供し稼得したが、翌税務年度まで支払われない報酬は、賞与や歩合も含め翌税務年度の所得として課税される。例えば、個人が 2016 年 4 月 5 日に終了する税務年度に 3 万ポンドの給与を受領したほか、2 万ポンドの賞与の支給が確定したが、賞与は 2016 年 12 月まで支払われない場合、給与は 2015/16 税務年度に課税されるが、賞与はそれを受け取る 2016/17 税務年度に課税されることになる。

③ 必要経費

課税所得を決定するにあたっては、規定に基づき、雇用契約の職務を遂行する過程で全面的、排他的、必然的に生じたあらゆる費用を収入から控除することが認められている。雇用契約の職務を遂行する際に何が「必要」であるとするかについての基準は、極めて厳格なものとなっている。

さまざまな費用項目に関連する特別な規定があり、そうした費用項目には、旅費、生活費、引っ越し費用、海外医療費などが含まれるが、それらに限らない。一般的な種類の控除項目や免除項目は次の通りである。

- 従業員が一時的な職場※に勤務する場合に生じた通勤費や家賃、光熱費、食費等の生活費(当該従業員に係る部分に限る)

※一時的な職場とは、従業員が 24 カ月を超えて勤務する予定がなく、その勤務期間が雇用契約期間の全部または大半を構成しない職場をいう¹³(短期出張者に対する控除(Temporary workdays relief))

- 従業員とその家族が帰省する際の旅費
- 適切と認められる 8,000 ポンドまでの引っ越し費用
- 業務に関連した研修(従業員向けのみ)
- 専門誌の予約購読
- 雇用契約の職務を遂行するにあたって従業員の自家用車を使って移動した場合、その商用走行手当
- (海外赴任している英国の従業員の)海外医療費

④課税方法

通常は、Pay-As-You-Earn(「PAYE」と呼ばれる制度)の下で、給与所得から所得税が源泉徴収される。外国の会社から英国に派遣された場合など、英国の会社の従業員ではない個人に対しても源泉徴収を適用しなければならない場合がある。

なお、英国の非居住者であり、かつ、いずれかの租税条約締結国の居住者である給与所得者について二重課税が生じる場合、すべての要件を満たせば、租税条約に基づき当該条約の目的において、当該従業員の特定の種類の給与所得について、英国の課税を排除することができる。このような制度は短期滞在者免税と呼ばれ、イギリスと各国の租税条約によりその条件に多少の違いがあるが、日英租税条約第 14 条では以下の 3 つの要件を満たす場合、英国での課税を排除できるとしている。

- a) 当該課税年度又は賦課年度において開始し、または終了するいずれの 12 か月の期間においても、報酬の受領者が当該他方の締約国内(この場合、英国)に滞在する期間が合計 183 日を超えないこと。
- b) 報酬が当該他方の締約国の居住者でない雇用者又はこれに代わる者から支払われるものであること。
- c) 報酬が雇用者の当該他方の締約国内に有する恒久的施設によって負担されるものではないこと。

但し、役員報酬の場合には、租税条約の別の条項が適用される。

¹³ たとえば、雇用期間が 2 年間である者は、たとえその勤務期間が 2 年であったとしても、その職場は一時的な職場には該当しないこととなる。

(2)投資所得¹⁴

①貯蓄収入(saving income)

英国におけるほとんどの投資から生じる所得は、税金の全部または一部が源泉徴収された後に支払われる。英国の銀行や住宅金融組合の利子、英国のユニット型投資信託の分配金などの貯蓄収入は、それらの収入を得た税務年度の課税所得であり、通常は基本税率(20%)の税金が源泉徴収される。貯蓄収入は他の所得と分離して税率を乗じるが、その適用税率の判定は他の所得も含めた合計所得金額の水準によって決まる。その結果、個人の貯蓄収入に課される税額が源泉徴収された税金より多い場合には、追加の税金を支払うことになる。

なお、2015/16年の税務年度における税率は以下の通りである。

- ▶ 基本税率の納税者は 20%
- ▶ 高税率の納税者は 40%
- ▶ 追加税率の納税者は 45%

以下の例では、追加税率(45%)で課税される納税者が住宅金融組合の利子を 80 ポンド受け取っている。その納税額は以下のように算出される。

受け取った利子の純額	80 ポンド
源泉徴収された基本税率の税金(20%)	20 ポンド
課税額	100 ポンド
追加税率の税金(100 ポンド×45%)	45 ポンド
支払い済みの税金	(20 ポンド)
追加納税額	25 ポンド

②配当

英国の配当金は 10%の所得税が源泉されて支払われる。配当金受領額は 90%相当であるので、受領額に 9 分の 10 を乗じて当該配当の総額を求め、以下の税率を適用して配当にかかる税額を計算することとなる。英国の配当金に適用される税率は、貯蓄収入の場合と同様に、他の収入も含めた合計所得金額の水準によって決まる。なお、2015/16年の税務年度における税率は以下の通りである。

¹⁴投資所得には、銀行預金利息、株式配当金のほか家賃収入等が含まれるが、家賃収入についての説明は割愛する。

- ▶ 基本税率の納税者は 10%
- ▶ 高税率の納税者は 32.5%
- ▶ 追加税率の納税者は 37.5%

納税者の区分については II.4.税率を参照されたい。

例えば、配当金受領額が 90 ポンドの場合

受け取った配当金の純額	90 ポンド
源泉徴収された基本税率の税金(10%)	10 ポンド
課税額	100 ポンド
追加税率の税金(100 ポンド×37.5%)	37.5 ポンド
支払い済みの税金	(10 ポンド)
追加納税額	27.5 ポンド

追加税率の納税者はその配当金について、10%の税額控除後の 27.5%という税率で税金を支払う。2008 年 4 月 6 日以降は、送金課税ベースに基づく課税を申請しているか、送金課税ベースの恩恵を享受する資格がある高税率や追加税率の納税者が英国に送金した海外配当金に対し、32.5%の高税率や 37.5%の追加税率ではなく、40%の高税率や 45%の追加税率が課されている。(送金課税ベースを使用していない、居住者である個人が受け取った海外配当金に対しては、引き続き英国の配当金と同じ税率が課される。)

3.控除

(1)基礎控除

英国の居住者である納税者は通常、所得から控除できる基礎控除額を有しており、2015/16 税務年度におけるその控除額は 10,600 ポンドとなっている。各個人が自身の基礎控除を受けられるほか、税務年度の一部しか税務上の居住者ではなかった個人も、満額の基礎控除を受けられる。しかし、2010 年 4 月 6 日以降は、「調整後所得」(adjusted net income)の 10 万ポンドを超える部分の各 2 ポンドにつき 1 ポンド、基礎控除が減額されることになった。その結果、「調整後所得」が 12 万 1,200 ポンド以上ある個人は、2015/16 年税務年度には基礎控除をまったく受けられない計算である。

さらに送金課税ベースで触れたように、同原則が自動的に適用されない限り、同原則に基づく課税を申請した個人は基礎控除を失ってしまう。このような状況下で、租税条約に特定の

条項があることにより基礎控除が復活する場合もあるが、基礎控除が復活しても、その個人の所得水準を理由に段階的に基礎控除額が減額するのが一般的である。

非居住者である個人は以下のいずれかの要件を満たせば、一般に英国の基礎控除を受ける資格を有している(同様に収入水準に基づく段階的減額の対象である)。

- ▶ その個人が欧州経済領域(EEA)参加国の国民である。
- ▶ 特定の租税条約中の基礎控除をカバーする条項に基づく控除を受ける資格を、その個人が有している。

(2) 老年者控除

税務年度中に 65 歳以上である個人は、一定の要件を充たす場合には、より高い額の基礎控除を受けることができる。

(3) 夫婦控除

夫婦のどちらか一方が 1935 年 4 月 6 日より前の生まれであれば、夫婦控除を受ける資格を有している。納税者の年齢や収入によるが、この控除の最高額は 8,355 ポンドとなっているが、税額控除の上限税率が 10%に制限される結果、最高 835.5 ポンドの税額控除額となる。状況次第では、基本税率 20%が適用される所得レベルの夫婦間において、夫婦の一方が使用しない基礎控除を、その配偶者やシビル・パートナーに移転できる場合がある。

離婚後の生活費や扶養費についても、支払っている個人かその元配偶者が 1935 年 4 月 6 日より前の生まれであるほか、他の特定の要件を満たす場合には、控除を受けられる。

4. 税率 2015～16 年の課税年度における所得税率は以下の通りである。

課税所得	税率	納税額	累計納税額
ポンド	%	ポンド	ポンド
最初の 31,785	20	6,357	6,357
次の 118,215	40	47,286	53,643
150,000 超	45	—	—

5.納税申告と支払い手続き

(1)概要

①課税年度

英国における個人の課税年度は4月6日より翌年の4月5日までとなっている。

②個人単位課税

英国所得税は、個人単位課税を原則とし、夫婦はそれぞれ独立した個人として課税されている。どちらの配偶者も自身の納税申告に責任を持ち、自身の所得について査定を受け、自身に認められる控除や手当について控除を受ける。

共同保有資産から生じた収入は、原則として、配偶者間で均等分割され、それに応じて課税される。ただし、夫と妻が、ある不動産投資から生じる所得や元本について、不均衡に配分する、あるいは、夫妻のいずれか一方がそのすべてを得る、という権利を有している場合は、これらの受益権に応じた所得を HMRC に申告することができる。

③給与所得の源泉徴収制度

現金報酬についての所得税と社会保障負担は通常、PAYE と呼ばれる源泉徴収制度の下で徴収されている。すべての雇用者が PAYE 制度を使い、賃金や給与から税金や社会保障負担を差し引かなければならない。

雇用者が精算する従業員にかかる費用や多くの現物給与は PAYE による源泉徴収の直接の対象ではないが、雇用者は税務年度の終了後に、また、従業員は納税申告時に HMRC に対してこれら現物給与等を報告しなければならない。HMRC は従業員の PAYE 税金コード¹⁵を決める際にこれら現物給与等を考慮する場合がある。その決定されたコードに従って、従業員の現金報酬から源泉徴収される税金額が決定されることになる。

④申告と納税

英国は自己申告納税システムを採用している。HMRC から納税申告を行うように通知を受けた個人は、自身の納税額の計算や査定を HMRC にしてもらうか、自身で行うかを選ぶことができる。HMRC にしてもらうことを選んだ個人は、税務年度終了後の10月31日までに納税申告書を提出しなければならない。また、自身で行うことを選んだ個人が書面による申告を希望する場合は、同じく税務年度終了後の10月31日までに納税申告書を提出しなければならない。電子申告の場合の申告期限は、当該税務年度終了後の1月31日までとなる。

¹⁵ PAYE 税金コードとは、従業員の属性に応じて源泉徴収すべき金額を決定するためのコード。

税金を源泉徴収されず、納税申告の通知も受け取っていない個人は、該当する税務年度について英国での納税義務が生じると見込まれる場合、HMRC に対して税務年度終了後の 10 月 5 日までに知らせなければならない。

申告時の計算通りに課税される場合、当該税務年度終了後の 1 月 31 日までに納税しなければならない。現物給与や経済的利益といった源泉徴収の対象とならない所得にかかる税額については、予定納税制度が設けられている。直前税務年度の納税額のうち源泉徴収税額以外の金額相当額をその税務年度中の 1 月 31 日と翌税務年度中の 7 月 31 日の 2 回に分けて納税する。

⑤利子税および罰金

納付期日までに支払われなかった税金には自動的に利息が課される。

納付期日より 30 日を経過して支払われた税金には 5%の、6 カ月を経過して支払われた税金には、さらに 5%の罰金が科される。納付期日より 12 カ月を経過して支払われた税金には、さらに 5%の罰金が科される。

申告期限(10 月 31 日か 1 月 31 日)までに申告がなされなかった場合は、たとえ支払うべき税金がなくても、100 ポンドという一定の罰金が科される。申告が 3 カ月遅れた場合には、HMRC はその最大 90 日の期間に対し、1 日当たり 10 ポンド(1 申告当たり 900 ポンド)の罰金を科すことを検討する可能性がある。申告が 6 カ月遅れた場合は、300 ポンドか納税額の 5%のいずれか高い方の罰金がさらに科される。また、申告が 12 カ月遅れ、事実関係が故意に隠匿された場合は、納税額の最大 200%になりうる罰金がさらに科される。不完全な申告にも罰金が科される。

6.二重課税の調整と租税条約

所得が 2 つ以上の国で二重課税された場合は、一般に外国税額控除や課税の免除を通して二重課税の調整を受けることができる。当該外国税を課した国との間に租税条約が存在しない場合、納税者は、英国国内法が定めるところにより、二重課税の調整をすることができる。ただし、調整をするためには、英国法の下で当該所得が外国源泉とされることが不可欠である。また、当該納税者についても、例えば相手国の国家公務員であるなどの理由から英国で非居住者として取り扱われる必要がない限り、一般に英国の居住者でなければならない。

個人が英国の居住者であるほか、英国が租税条約を締結している国の条約上の居住者(双方居住者)であり、また、当該条約が該当する条項を含んでいる場合は、両国で課税されるであろう所得について、当該納税者は英国が課税を免除するように英国で申し立てることができる。

個人が租税条約の目的において英国の居住者であれば、二重課税の調整は外国税控除の形態をとるのが一般的である。この場合、二重課税された所得について支払ったいかなる外国税も、同一源泉所得について生じる英国の税額から控除できる。なお、外国税額控除額は、支払った外国税の額か、その二重課税された所得についての英国税相当額のいずれか低い方に制限される。

Ⅲ.相続税

1.英国の相続に関する基本的な考え方

相続に関する法律の考え方には、包括承継主義と清算主義とがある。包括承継主義とは、相続発生と同時に、被相続人と利害を有する者との間で何らの清算手続きを経ずに、被相続人の財産が包括的に相続人に移転する考え方をいう。包括承継主義を採用している国は、日本¹⁶のほかにはドイツ、イタリア等がある。

一方、相続が発生した場合、相続財産は直ちに相続人に承継されず、いったん死亡した者の人格代表者(Personal representative)に帰属させ、この者が被相続人の利害関係人との間で財産の清算をし(この手続きをプロベート(probate)という)、その結果プラスの財産が残る場合にはそれを相続人が承継するという法形態を採用している国がある。これを清算主義と呼ぶ。清算主義を採用している国は、イギリスのほかアメリカ合州国、香港、シンガポール等がある。

2.英国の相続税の特色

英国の相続税(Inheritance Tax(IHT))は、贈与税と相続税とを包含するものであり、資産の「移転」(transfer)を課税原因とする。移転する価値は、贈与者の財産の価値の減少額であり、受贈者の財産価値の増加ではない。個人が死亡した場合には、死亡直前に全財産を移転したものとみなされ、その遺産の価値に対してIHTが課税される。またその個人の生存中に行われた一定の財産の贈与に対しても適用される。

生存中の資産の移転は、①課税贈与(chargeable transfer)、②免税贈与(exempt transfer)、③潜在的免税贈与(Potentially Exempt Transfer(PET))の3つに区分される。そのうち、③潜在的免税贈与は、当該贈与の時点では課税されないが、その贈与者が贈与日以後7年以内に死亡した場合には、相続時において、贈与者がその7年間において実行した贈与により移転した財産の価額が、死亡に際して移転する遺産に加算されることとなる。課税最低限(基礎控除)は潜在的贈与のうち古いものから適用され、課税最低限を超える部分について、現行40%の税率により課税されることとなる¹⁷。ただし、贈与時期と相続開始時期とが乖離すればするほど、この40%という税率は段階的に軽減される(Ⅲ.7 税率参考)。

¹⁶日本の民法第896条は「相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する。」と規定している。日本の民法では、相続開始とともに遺産は共同相続人の共有となり、遺産分割協議により、各相続人に帰属することになる。

¹⁷日本の相続税法も、相続開始前3年内の贈与は相続財産に加算して相続税額を計算し、贈与を受けたその相続人の相続税から贈与時に支払った贈与税額を控除した金額を、その者の納付相続税額とする制度がある。PETは、贈与時に贈与税を納付しない点において、日本の相続税と異なる。

3.相続税の納税義務者

英国が相続について清算主義を採用していることから、相続税の納税は被相続人の遺産を管理するために裁判所から任命された人格代表者(personal representative)が行う。具体的には、遺言がある場合には遺言執行者(executor)であり、遺言がない場合には遺産管財人(administrator)である。

生前の財産移転(贈与)について、贈与時に納税が生じるのは課税贈与のみであるが、贈与を受けた者が納税義務者となる。

4.課税財産の範囲

課税財産の範囲は、被相続人(贈与者)が英国にドミサイルを有していたかにより決定される。

被相続人(贈与者)が英国にドミサイルを有している場合、または、英国にドミサイルはないがIHT上英国内にドミサイルがあるとみなされる(みなしドミサイル(deemed domicile))場合は、全世界財産が課税の対象となる。

一方、被相続人(贈与者)が英国にドミサイルを有しておらず、かつみなしドミサイルにも該当しない場合には、英国に所在する財産のみがIHTの課税対象となる。

日本の相続税法が、外国人である被相続人が死亡時に日本に住所を有していれば、来日からの期間にかかわらずその相続人を無制限納税義務者とする取扱いと比較すると、英国にドミサイルのない外国人は、みなしドミサイルに該当し無制限納税義務者に該当するまでに17年間の猶予がある点、大きく異なっているといえる。

5.みなしドミサイル

英国の相続税には「みなしドミサイル」という独自の概念があり、次の2つ場合が該当する。

(1)3年ルール¹⁸

1974年12月10日以降英国にドミサイルを有したことがあり、かつ当該日の直前3年以内にドミサイルを有していた場合

すなわち、英国にドミサイルがある者が、英国の非ドミサイルとなった場合でも、その後暦年で3年間は英国にドミサイルありとみなされる。

¹⁸ Inheritance Tax Act 1984 267(1)(a)

(2)17/20 ルール¹⁹

1974年12月10日以降、当該日の属する税務年度を含めて20年間のうち少なくとも17年間英国の税務上の居住者である場合

17/20ルールの適用により英国にドミサイルがあるとみなされた者が、国外に恒久的に居住するために英国を離れた場合でも、その後暦年で4年間は英国にドミサイルありとみなされる(4年ルール)。

6.課税最低限(基礎控除)

2009年4月6日以降の税務年度における課税最低限(**nil-rate band と呼ばれる**)は325,000ポンドである。課税最低限は物価にスライドされる²⁰。

婚姻関係やシビル・パートナーシップ法に基づく関係にある個人については、一方が死亡したときに未使用の nil-rate band を、生存している配偶者またはシビル・パートナーの死亡時にその財産から控除することができる。

7.税率

(1)死亡時の税率

40%の税率が適用される。2012年4月6日以降、財産の10%以上を慈善団体に残すとすると慈善遺贈が遺言に含まれている場合は、当該慈善遺贈財産に適用される相続税率は10%軽減され36%となる。

(2)贈与時の税率

生前贈与には20%の税率が適用される。ただし、生前贈与から7年以内に贈与者が死亡した場合は、7年以内に実行した課税贈与およびPETについて死亡時に税額計算をやりなおすこととなり、死亡時の税率40%に以下の割合を乗じた税率が適用される。

贈与後の経過年数	死亡時税率(40%)に乘じる割合適用後
0~3年	×100% ⇒40%
3~4年	×80% ⇒32%
4~5年	×60% ⇒24%

¹⁹ Inheritance Tax Act 1984 267(1)(b)

²⁰ 課税最低限の変遷については、以下のリンクを参照されたい

<https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-inheritance-tax-thresholds/inheritance-tax-thresholds>

5～6 年	× 40% ⇒16%
6～7 年	× 20% ⇒8%
7 年以上	× 0% ⇒0%

なお、課税贈与について、死亡時の再計算により贈与時より高い税率が適用される場合は、すでに支払った贈与税を超える部分の金額を支払うこととなるが、税率変更に伴い納め過ぎの税金が計算されたとしても還付はされない。

8.生前贈与

(1)課税贈与 (chargeable transfer)

一般的な課税贈与には、裁量信託や、贈与者がその会社の 100%株主でない会社への贈与が含まれる。

課税贈与は贈与時に課税され、贈与を受けた者に納税義務が生じる。nil-rate band と呼ばれる枠 325,000 ポンドと暦年当たりの基礎控除額 (3,000 ポンド) の合計額を超過する部分の金額に対し、20%の税率が適用される。ただし、前述の通り、贈与から 7 年以内に贈与者が死亡した場合は適用税率が一段と高くなる可能性がある。

(2)免税贈与

慈善団体への寄付や配偶者への相続・贈与等については、IHT は課されない。

(3)潜在的免税贈与

主に個人間贈与が該当する。前述のとおり、贈与を受けた時において納税は生じないが、贈与から 7 年以内に贈与者が死亡した場合は 7 年ルール of 適用対象となり、納税が生じる場合がある。

9.納税

(1)生前贈与

課税贈与の時期	納付期限
4 月 6 日～9 月 30 日の間	翌年の 4 月 30 日
10 月 1 日～4 月 5 日の間	課税贈与が実行された月の月末から 6 カ月後

(2)相続

相続税および、死亡から遡って7年以内に行われた課税贈与と潜在的免税贈与について生じた追加課税は、死亡した日の属する月の末日から半年以内に支払わなくてはならない。

10.非課税および課税軽減措置

(1)配偶者等間の財産移転は原則非課税

受贈者が英国のドミサイルである配偶者間またはシビル・パートナー間の贈与、または夫婦ともに英国の非ドミサイルである配偶者間またはシビル・パートナー間の財産の移転は、いずれも英国に永住している限りにおいては非課税である。

贈与者である配偶者が英国ドミサイル、受贈者である配偶者が非ドミサイルである場合は、生前に無税で非ドミサイルである配偶者に移転することができる財産価格の上限は、現在適用されている Nil-rate band (現在 325,000 ポンド) である。

2013年4月6日以降、英国の非ドミサイルである配偶者が、IHT上のドミサイルとして扱われることを選択できるようになった。その選択により、配偶者間の財産移転について無制限の控除を受けられるようになる。だが、この選択の反動として、財産の移転を受ける非ドミサイルである配偶者が死亡した場合には、その全世界財産が英国の相続税の課税対象となる。このドミサイルの選択は相続税のみに影響し、その他の税目については影響しないものと考えられる。すなわち、所得税における送金課税ベースの適用申請とは抵触しないと考えられる。この選択は、生前また死亡時のいずれかにおいてもすることができるが、死亡時は被相続人に代わって、被相続人の遺言執行者または遺産管財人によってなされることとなる。この選択は取り消し不能とされているが、取り消していないのに、有効性を失う場合もある。このような状況に該当するのは、選択した個人が4年連続する税務年度において英国の税務上の居住者でなくなる場合である。

(2)その他の財産移転

- 優遇税制団体(英国に登録された慈善団体など)への財産移転
- 優遇税制が適用される財産(歴史的財産など)の財産移転
- 農業用または事業用財産の財産移転(財産の特性により50%または100%の軽減措置が適用される)

(3)生前贈与にかかる非課税

以下の非課税は生前贈与(上記Ⅲ.8.(1)課税贈与および(3)潜在的免税贈与)にのみ適用される。

- 受贈者 1 人あたり各税務年度につき 250 ポンドまでの贈与(少額贈与)
- 1 年あたり 3,000 ポンドの基礎控除(控除しきれない額は翌年のみ繰り越し可能)
- 結婚またはシビル・パートナーになることを前提として親等が行う 1,000～5,000 ポンドの贈与(いわゆる結婚祝い、贈与者の特性により額が決まる)
- 生計の維持にかかる支払い(前夫・前妻、老人、未成年の子供、全日制の学校に通う子供のための支払い)
- 贈与者の生活水準に影響を及ぼさない所得からの通常の支出(例えば、クリスマス、誕生日等のプレゼント、生命保険の保険料の支払い等)

11.相次相続控除

遺産を相続してから 5 年以内に相続人が死亡した場合、最初の死亡時の税額の一部を次の死亡時の税額から控除することができる。

12.手続き

死亡による遺産の移転に伴う納税額は、人格代表者が計算して納税するか、または HMRC に計算を依頼して納付書を送ってもらうかのいずれかの方法による。人格代表者が計算した納税額に誤りがある場合には、HMRC が計算しなおした納付書が送られてくる。

プロバート手続きを終了させ遺産を相続人等に分配するためには、HMRC から IHT を支払ったことを確認する書面が必要となる。

13.二重課税の調整と相続税租税条約

(1)外国税額控除

英国と相続税租税条約を締結していない国の相続税またはこれに準じる税金と、IHT とが課税される場合には、英国外に所在する財産については、IHT による外国税額控除が適用され、二重課税が調整されることとなる。外国税額控除は、英国外の税金が死亡または生前贈与を起因として課税される IHT と類似の性質を有する税金であり、しかも同一の財産に対して

双方が課税されている場合に適用される。さらに、外国税控除額は、海外で支払った税額または IHT の額のうち英国外財産に対応する部分の税額のいずれか低い方が上限となる

(2) 相続税租税条約

英国が相続税に関する二重課税防止条約を締結している相手国は、1974 年以前に締結したフランス、イタリア、インド、パキスタンと、1975 年以降に締結したアイルランド、オランダ、南アフリカ、スウェーデン、スイス、米国との 10 か国である。

1974 年以前に締結された 4 租税条約は、英国で 1974 年に廃止された遺産税 (Estate Duty) を対象としており、遺産税は既に廃止²¹されているものの、現在も効力を有している。これら 4 条約が「財産所在地型」の条約であるのに対し、1975 年以降に締結された他の条約は、「住所地型」の条約と位置付けられ、OECD モデル相続税条約を基礎として、被相続人の住所地を一国に定め、その国のみがその被相続人にかかる遺産税等を全世界的に無制限に課税しうることにし、被相続人の住所地国以外の国は、自国内にある財産につき限定的に課税しうるに過ぎないとするものである²²。

相続税条約が適用される場合には、国内ルールと異なる取り扱いがされることとなる。例えば、米英相続税条約においては、同条約第 4 条第 1 項の定義に基づく両締約国のドミサイルが競合する場合には、「課税上の住所地 (fiscal domicile)」を決定するルールを定めている。具体的には、被相続人が一方の締約国の国籍を有し、他方の締約国の国籍を有しない場合で、他方の締約国に住所のあった期間が死亡した日が属する課税年度を含む過去 10 年中 7 年未満のときは、被相続人が国籍を有した締約国に住所があるものとする²³。

この場合、原則として、課税上の住所地を有する締約国のみが被相続人の財産に対する課税権を有するものとする。但し、不動産、恒久的施設に係る事業用資産、自由職業者の固定的施設に対しては、他方の締約国も課税権を有するものとされる。

また、被相続人がどちらの締約国にも同条約第 4 条第 1 項の定義に基づくドミサイルがなく、かつ、被相続人が一方の国の国籍を有していた場合 (二重国籍を除く) には、原則として、被相続人が国籍を有した締約国が被相続人の財産に対する課税権を有するものとする。但し、不動産、恒久的施設に係る事業用資産、自由職業者の固定的施設に対しては、他方の締約国も

²¹ 高野・前掲注 4

²² 『相続・贈与に係る国際的二重課税—外国税額控除の有り方を中心として—』(税大論叢: 小林尚志) P.797

²³ これによっても住所地が判定できない場合は、次の項目がいずれか一方の国に定まるまで判定を続ける。①恒久的住居が所在する国、②重要な利害関係の中心がある国、③常用の住居が存在する国、④自己が国民である国、⑤相互協議により決定する国。

課税権を有するものとする。

また、米英相続税条約においては、上記の課税権の配分ルールに基づき、両方の締約国において課税が行われ、二重課税が発生した場合の二重課税の調整方法として、一方の締約国が他方の締約国で課された税額につき外国税額控除を行うルールについても規定されている。

14.財産の所在

財産の所在について IHT では特段規定されておらず、それは一般法の規定によることとなる。相続税租税条約を締結している場合には、その相続税租税条約の特別規定による修正を受けることとなる。一般的な財産の所在地は以下の通りである。

- ▶ 土地・家屋等の不動産または不動産に関する権利および一般動産：当該財産が存在する場所
- ▶ 硬貨および紙幣：当該財産が移転された場所
- ▶ 登録された株式または証券：登録された場所
- ▶ 無記名証券：移転時にその権利証明書が存在する場所
- ▶ 暖簾：その事業が営まれている場所
- ▶ パートナーシップ持分：そのパートナーシップ契約に係る法律の管轄国
- ▶ 債務：債務者の所在地
- ▶ 銀行預金：当該預金がある金融機関の支店の所在地

なお、2017年4月6日から、オフショアのストラクチャーを通じて間接的に保有されている英国内の居住用不動産は、すべて相続税の対象とされることとなる。

以上