

# 韓国相続税実務詳解

日韓相続税法の交差

## はじめに

私は国税庁、国税局において長年、法人税行政に携わって来ましたが、平成に入りますと取引（人・物・金）の国際化に伴う法人税行政の国際化対応が求められて来ました。

当時から私は、税の国際化の影響を最も受けるのは相続税である（理由：多文化共生による相続人の多様化、言語の多様化、適用する民法（親族法）の多様化）と確信しておりました。

そのような意味からも、私は月刊「国際税務」（税務研究会）に「図解による韓国相続税・贈与税詳細解説」を23回にわたって連載しました。

ここに来て、国際資産税・国際相続税への関心の高まりと併せて、我が国の相続税・贈与税も国際化に対応すべく改正を重ねております。

私の韓国語能力も翻訳出来るまでに成り、退職後税理士として韓国での相続税調査事案も携わる貴重な経験を致しました。

今般、韓国相続税の実務に対応した解説&日本相続税との交差についての解説書を上梓することができました。

この本は韓国相続税の解説書ではありますが、日本相続税との調整を図るための問題点の解説書でもあります。これからも日韓相続税の融和と調整を図る上での問題提起書の1つと位置付けられれば望外の喜びであります。

ところで、私事ですが、長年の韓国と日本の国税公務員の交流と税務支援に尽力していることが評価され、韓国国税庁長から公務員時代に「感謝杯」を、税理士になってから「表彰杯」を受けました。この表彰に deserving するためにも、日本に居住している韓国国籍の皆様方並びに韓国に居住している日本国籍の皆様方にとって、日本と韓国での相続税の申告と納税が円滑・円満に行われることの一助になればとの思いが、本書を執筆した一つの大きな理由でもあります。

この本は、2013年1月1日現在の韓国法令を基に解説し、貴重な実務関係資料については、韓国税理士 呉世云氏から提供を受けております。

なお、内容的には課税庁における標準的な扱いについて記述するように心がけておりますが、あくまでも本書の内容の意見、法令解釈等は私見であることをご承知いただければと存じます。

最後に、この本の刊行に当たり、法令出版の鎌田順雄氏にご尽力賜りましたことを心より感謝いたします。

2014年2月

著者 永田金司

## 韓国相続税実務詳解 目次

### 第1部 理論編

Q 1	国際相続税の複雑性	2
Q 2	各国相続法の制度及びその考え方の違い	5
Q 2-2	財産承継についての法的考え方の違い (5)	
Q 2-3	相続財産が複数国に所在する場合の法的考え方の違い (6)	
Q 2-4	日本と韓国における相続に関する法規定 (相続準拠法) (7)	
Q 2-5	日本と韓国における相続税の法規定について (8)	
Q 2-6	まとめ (10)	
Q 3	韓国・日本の相続税法の相違点	11
Q 3-2	「遺産課税方式」と「遺産取得課税方式」の違い (11)	
Q 3-3	民法上の相続人についての規定と相続税法上の取扱い (13)	
Q 3-4	申告方式の違い (15)	
Q 3-5	加算税制度の違い (15)	
Q 3-6	その他の取扱い (16)	
Q 4	相続税の計算構造の相違点	18
Q 4-2	日韓相続税計算構造の違い (20)	
Q 4-3	納税義務者 (20)	
Q 4-4	韓国相続税及び日本相続税計算手順 (21)	
Q 5	居住者、非居住者の違いによる	
	日韓相続税の課税対象範囲の相違点	25
Q 5-2	居住者・非居住者の区分 (25)	
Q 5-3	日韓相続税の課税対象財産の範囲 (29)	

Q 5 - 4	相続のパターン事例による課税範囲の違い (30)	
Q 5 - 5	日本と韓国における相続税納税額の調整事例 (33)	
Q 6	住所概念の相違	42
Q 7	日韓相続税法上の双方居住者の取扱い	47
Q 8	無制限納税義務者と制限納税義務者の 日韓相続税法各種規定の適用の違い	49

## 第2部 実体規定編

### 1 民法と相続税法の交差

Q 9	韓国籍の被相続人が死亡した時の相続準拠法	52
Q 9 - 2	各相続人の法定相続分について (55)	
Q 9 - 3	韓国民法における代襲相続について (56)	
Q 9 - 4	遺留分について (韓国民法 1112、日本民法 1028) (56)	
Q 9 - 5	相続パターン別法定相続分の計算 (58)	
Q 9 - 6	相続に際してのいくつかの検討すべき事項 (59)	
Q 10	韓国民法による相続分割と 日本における相続税申告との調整	62
Q 11	未分割の場合の相続税申告に与える影響	68
Q 12	相続放棄の場合の相続税申告に与える影響	70
Q 13	韓国籍の被相続人に係る日本相続税申告 に当たっての韓国民法と日本民法の適用場面	73
Q 14	非嫡出子に係る民法の相続分についての違憲判定の影響	77

### 2 相続税の課税財産

Q 15	相続財産の所在地国判定基準	79
Q 15 - 2	相続財産の所在地を判定する要素 (81)	
Q 15 - 3	相続財産所在地からの二重課税発生の有無 (82)	
Q 16	韓国相続税の対象となる財産の範囲	83
Q 16 - 2	財産の処分金額及び引出金額の計算 (90)	

Q 16 - 3	用途が客観的に明白でない場合とは (90)	
Q 16 - 4	特殊関係人とは (91)	
Q 16 - 5	相続人が弁済する義務が ないものと推定される場合とは (91)	
Q 16 - 6	韓国規定と日本規定の差異の調整	91

### 3 相続税がかからない財産

Q 17	韓国相続税の対象とならない財産の範囲	96
Q 17 - 2	韓国公益法人等に 寄附 (贈与) した相続財産の日本での取扱い (101)	
Q 18	相続財産の価額から控除する公課金等債務控除の範囲	102
Q 18 - 2	日韓相続税法上の留意点 (107)	
Q 19	相続税課税価額から控除される各種相続控除の範囲	108
Q 19 - 2	日本相続税法の基礎控除額の改正について (115)	

### 4 相続税の申告と計算の仕方

Q 20	申告及び納税方式	116
Q 21	相続税率について	125
Q 21 - 2	韓国固有の申告税額控除について (127)	
Q 21 - 3	外国税額控除を行った場合の税負担 (127)	
Q 21 - 4	韓国固有の申告税額控除について (130)	
Q 22	相続税額の加算制度について	131
Q 23	税額控除の種類について	134
Q 23 - 2	日本相続税法の規定では? (140)	
Q 24	外国税額控除について	144
Q 24 - 2	日本相続税法における外国税額控除制度 (146)	
Q 24 - 3	日本における韓国相続税の外国税額控除の事例 (149)	
Q 25	日本における相続税外国税額控除制度についての留意点	153
Q 26	日韓相続税法の違いによる税額控除の取扱いの差	158
Q 27	申告に当たっての留意点①—申告期限—	164

Q 28	申告に当たっての留意点②—相続財産の範囲—	167
Q 29	韓国相続税の申告と納付並びに決定・加算税制度	169
Q 30	税務署からの決定・更正手続と事務管理	176

### 第3部 財産評価編

Q 31	相続財産の評価基準	188
Q 31 - 2	評価に当たっての留意事項 (190)	
Q 32	相続・贈与財産の評価の基準日	194
Q 33	韓国における財産の時価評価	199
Q 34	不動産の補充的な評価方法	203
Q 35	韓国相続税法における株式の評価方法	214
Q 36	韓国株式市場における 株式管理ポスト、上場申請中の法人株式の評価方法	221
Q 37	非上場株式の評価方法	226
Q 38	純損益価値の計算をする上での留意点	229
Q 39	純資産価値を計算する上での留意点	234
Q 40	株式の評価方法についての 韓国相続税・贈与税法上の規定	241
Q 41	日本と韓国における非上場株式の評価方法の違い	269
Q 42	その他の財産等の評価	270

### 第4部 贈与税編

Q 43	韓国贈与税の概要	286
Q 43 - 2	居住者・非居住者の判断基準 (287)	
Q 43 - 3	「住所」と「居所」の違い (287)	
Q 43 - 4	居住期間の計算 (288)	
Q 44	韓国贈与税と日本贈与税の 相互課税関係からくる二重課税について	294

Q 45	韓国贈与税の課税財産の範囲①	297
Q 46	韓国贈与税の課税財産の範囲②	304
Q 47	日本の相続時精算課税との交差	308
Q 48	韓国贈与税の申告手続	315

### 第5部 実務編

Q 49	韓国で相続が開始した時の手続	318
Q 50	相続税申告時における必要書類	324
Q 51	相続税申告手続以外の対応	327
Q 52	韓国で印鑑証明を受ける上での税務署との手続	329
Q 53	韓国における相続税調査の実際①	331
Q 54	韓国における相続税調査の実際②	333
Q 55	韓国における相続税調査の実際③	338
Q 56	相続税納付のため不動産を譲渡した場合	347
Q 57	韓国で相続を受けた不動産の譲渡	350
Q 58	相続登記の必要性	351
Q 59	韓国非居住者である相続人が 韓国に行かずに相続登記をしようとする場合	352
Q 60	韓国内で受けた不動産を 韓国非居住者名義で登記する場合	353
Q 61	韓国民法で定める法定相続分 とは異なる分配をしようとする場合	355
Q 62	分配後に再び異なる分配比率で財産の分割をする場合	356
Q 63	贈与と相続の税負担の違い	357
Q 64	韓国における限定承認、相続放棄の手続	359
Q 65	非居住者である被相続人から 受けた相続財産を韓国に持ち込んだ場合	360
Q 66	世代を超えた相続	361
Q 67	小規模宅地の適用可否	362

Q 68	韓国に所在する財産の評価	363
Q 69	韓国で行った葬儀の費用	365
Q 70	法定相続人が日本民法と異なる場合	367
Q 71	被相続人が韓国で死亡した場合	368
Q 72	相続人が韓国に居住している場合の連帯納付義務	369
Q 73	外国税額控除として控除する際の必要書類	370
Q 74	韓国における国外財産調書制度	371
Q 75	日韓相続税条約の必要性	373

#### 参考資料

韓国民法	377
相続税及び贈与税法	405
相続及び贈与税法施行令（大統領令）	487
「相続税及び贈与税事務処理規程」改正（案内）	537
日韓親族親等表	618
「国外財産調書」の提出制度のあらまし （平成 25 年 4 月更新）（国税庁）	620
相続税法における民法第 900 条第 4 号 ただし書前段の取扱いについて	622
外国税額控除の計算書	627

## 第 1 部

# 理論編

## Q1 国際相続税の複雑性

国際相続税という言葉在最近耳にしますが、どのような税なのでしょう。また、どのような点が複雑といわれるのでしょうか。

### A

最近「国際相続税」とか「国際資産税」といった言葉をよく耳にするかと思います。これは、一方で被相続人の所得資産の国際化があり、他方、税制（贈与税を含む）の相違から生じる相続税の二重課税の問題、税の空白の問題の発生、更にはこれを補うための税制改正があり、相続税及び贈与税の各国における二重課税といった事例が数多く発生していることに基づいていると考えます。

国際相続税といった固有の「税」があるのではなく、相続税をとりまく環境の国際的な複雑性からくるネーミングといえます。

国際相続税の複雑性は、1つは国によって相続税課税対応が異なるということが挙げられます。相続税を課していない国（例：香港、中国、シンガポール）もあれば、相続税の最高税率が50%の国（例：日本、台湾、韓国）もあります。

加えて、相続税の課税方式が「遺産課税方式」といって被相続人が所有する遺産に対して課税する方式と、「遺産取得課税方式」といって相続人による財産取得分ごとに課税する方式とに分かれている点があります。

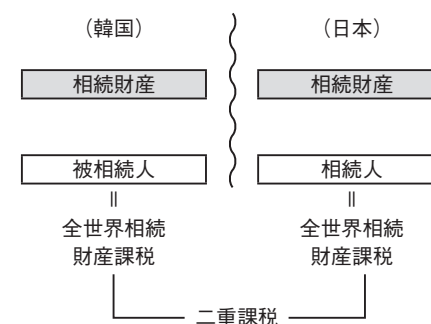
このような違いの中で、その国における相続税制（贈与税を含む）が適正公平となるか、逐次改正を重ねるところに国際相続税の複雑性が増してくるものと考えます。

例えばこの本のテーマである韓国相続税及び贈与税をみても、韓国では、①相続税については、被相続人の遺産を課税対象とする遺産課税方式を採っていますが、納税義務者は相続人である遺産取得者です。他方、

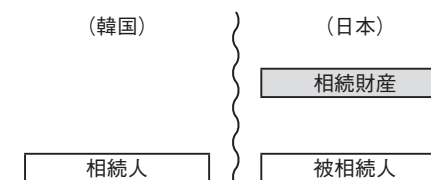
②贈与税は、遺産課税方式では贈与者が課税対象となる場所、遺産取得課税方式を採り受贈者が課税対象者であり納税義務者でもあります。

このように具体的な取り扱いになりますと、複雑性をさらに増すことになると考えます。本書では、これら複雑性を個々に分解して解説することに主眼を置いています。

#### <図示1> 相続税の二重課税が発生する例



#### <図示2> 相続税課税の空白が生じる例①



※ 被相続人は韓国においては非居住者であり、制限納税義務者となるが、韓国国内に相続財産が存在しないので納税義務者とならない。

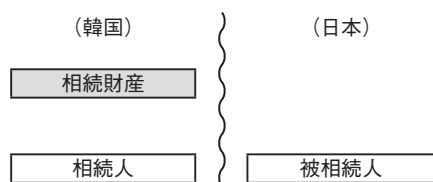
※ 相続人は韓国においては相続税の納税義務者とならない。また相続人は日本では非居住者となり、納税義務者とはならない。

↓

しかし、非居住者である相続人に国内財産が相続されたことは事実であるので、この場合には制限納税義務者の概念を取り入れ、日本国内の財産について韓国居住の相続人に課税することに税制上の手当（被相続人が遺した遺産に対して課税する＝遺産課税方式の変型）をしている→制度の複雑化の一事例である。



### <図示3> 相続税課税の空白が生じる例②（日本において）



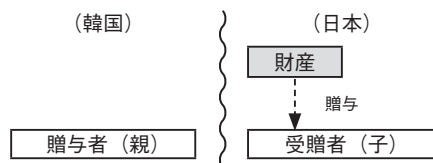
※ 相続人は韓国においては納税義務者とならない。しかし被相続人は韓国では制限納税義務者となり、韓国所在の財産について納税義務がある。

※ 相続人は日本における相続財産がないことから、納税義務者とならない。しかし、韓国に所在する相続財産は、被相続人が形成したものである。



そこで平成25年税制改正で、被相続人が日本に居住し、相続人が日本国籍を有せず海外居住していたとしても、韓国に所在する相続財産を相続人に対する相続財産として課税対象とした。

### <図示4> 贈与税課税の空白が生じる例③（韓国において）



※ 子は、韓国においては非居住者のため、納税義務者とはならない。そこで韓国の2013年度税制改正で、居住者から受けた国外預金や貯金、一定の外国法人の株式については贈与税の課税対象とした。

※子は、日本においては、日本国内にある財産の贈与を受けたことにより、贈与税の納税義務者となる。

複雑化については、財産の所在地国の判定からも生じてきます。例えば、1つの相続財産について、日本と韓国においてそれぞれ国内財産と規定していれば、両国において課税され、二重課税の問題が生じます。

## Q2 各国相続法の制度及びその考え方の違い

被相続人から相続人に財産が引き継がれるに当たっての、各国の法制度の違い及び相続税課税についての考え方の違いがあるとのことですが、この点について説明してください。

また日本と韓国に当てはめた場合、どのような法的考え方に立っているのか、そこからくる税規定の影響についても併せて説明願います。

### A

国際相続を理解するに当たって、

- (1) 被相続人の相続財産がどのような法的考え方に基いて相続人に承継されるのか
- (2) 相続財産が複数国に所在する場合にどの国の法律を適用するのか
- (3) 日本と韓国における相続に関する法規定並びに相互関係はどのようなになっているのか
- (4) その上で、日本と韓国における相続税の法規定はどのようなになっているのか

について知る必要があります。そこで、それぞれについて以下順次説明します。

### Q2-2 財産承継についての法的考え方の違い

財産承継に当たって、相続人に帰属するのは、①積極財産及び消極財産（債務）の全てなのか、②消極財産（債務）を清算した後の積極財産のみなのかといった考え方の違いがあります。前者の考え方を「包括承継主義」といい、後者の考え方を「管理清算主義」と一般的に称しています。



## ① 包括承継主義とは

被相続人の財産は、積極財産及び消極財産とも相続人に移転するという考え方です。財産が包括的に移転することから「包括承継主義」といわれる所以です。

日本は包括承継主義を採っています（民法896）。このことが、積極財産も消極財産も相続人に移転する遺産取得課税方式につながっているものと筆者は考えます。

## ② 管理清算主義とは

相続財産である積極財産・消極財産は、いったん裁判所によって選任された遺産管理人（遺産執行者）に帰属し、相続財産の管理・清算の手続きを経た後に、残余の積極財産がある場合についてのみ相続財産を相続人に移転するという考え方です。

このことが、税制上、積極財産に係る納税の義務が相続人に移転する「遺産課税方式」につながっているものと、筆者は考えます。

## Q2-3 相続財産が複数国に所在する場合の法的考え方の違い

相続に伴って発生する相続財産が複数国に所在する場合、当該財産についてどの国の法律を適用するのか、それぞれの相続財産の所在地国の法律を適用するのか、それとも被相続人の住所地法（本国法）を適用するのかといった考え方の違いです。

## ① 相続統一主義

全ての相続財産について、被相続人の住所地法又は本国法を適用しようとする考え方です。日本は、相続統一主義を採っており、不動産のみならず、動産がどこの国に所在するとしても被相続人の本国法を適用することになります（法の適用通則法36）。

## ② 相続分割主義

相続財産のうち、不動産の相続については不動産の所在地国の法律

を適用し、動産については被相続人の住所地法又は本国法を適用するという考え方です。

アメリカはこの考え方を採っており、それゆえか日本はアメリカとのみ「日米相続税条約」を締結しています。

韓国においては、被相続人の遺言によって「死亡当時の本国法」ではなく「指定当時被相続人の常居所がある国家の法」、例えば日本の民法を適用することができ、不動産について不動産所在地法（例えば日本）を明示的に指定していたときは、その不動産の所在地の法を適用（例えば日本）すると韓国国際私法で定められています（韓国国際私法49②）。このような規定を税制面から調整する上で、日本と韓国においても「日韓相続税条約」の締結が望まれるところです。

## Q2-4 日本と韓国における相続に関する法規定（相続準拠法）

相続が発生すると、日本または韓国においては、どのような法律によって、どのように規定されているのかという点が重要です。

## ① 日本における相続に関する法規定（相続準拠法）

相続に関しては、「法の適用に関する通則法」第36条において「相続は、被相続人の本国法による」と定められています。本国法とは、被相続人の死亡時の本国をいい、被相続人が死亡した時の国籍のある国の法を指すものと考えられています。したがって、たとえば、韓国に居住する日本国籍を有する者が死亡した場合の法の適用は、日本国民法となります。

なお、日本と韓国の二重国籍である場合、本国法は日本法になりますので注意が必要です（法の適用通則法38）。

## ② 韓国における相続に関する法規定（相続準拠法）

韓国国際私法第49条第1項で「相続は死亡当時の被相続人の本国法による」と定められています。本国法の考え方は日本の場合（上記①）

と同様です。本国法による相続は、不動産、動産にかかわらないため、相続統一主義を採っていると解されています。

ただし、同法第49条第2項において「被相続人が遺言に適用される方式により、明示的に次の各号に掲げる法律の一を指定するときは、相続は、前項の規定にかかわらず、その法律による。」と規定され、その第1号で「1 指定当時の被相続人が常居所を有する国の法律。(略)」と規定しており、日本の「法の適用に関する通則法」第41条で「当事者の本国法によるべき場合において、その国の法に従えば日本法によるべき時は日本法」と規定(反致)していますから、日本の法律を指定していれば、日本国民法に拠ることとなります。

(注) 韓国における相続に関する法規定(相続準拠法)

韓国国際私法49②一が「住所」といわず「常居所」としている点には注意が必要です。

また韓国国際私法第49条第2項第2号で、「2 不動産に関する相続については不動産の所在地法」と規定していますので、不動産の相続について明示的に指定することによって、日本法が部分的に適用(反致)されることになることから、一部相続分割主義を採っているとも解されています。

#### Q2-5 日本と韓国における相続税の法規定について

相続税の課税方式は、①遺産課税方式と、②遺産取得課税方式に大きく分けられます。遺産課税方式は、被相続人の遺産に着目した課税方式であり、遺産取得課税方式は、相続人が相続した財産に着目した課税方式です。

日本及び韓国が採用している方式も、この2つの方式の1つをベースにしているものの、それぞれの国の状況に適応した方式となっています。

#### ① 日本における相続税の法規定

日本の相続税法は、遺産取得課税方式を採っており、相続人である財産取得者ごとに、その取得する相続財産に対して課税されます。日本の相続税法は、正確に表現すると「法定相続分遺産取得課税方式」を採っており、まず各相続人が相続した財産を合計した上で、法定相続分で各相続人が相続したと仮定して、相続税総額を算出します。その上で各相続人が相続した財産に比例して納税義務が生じる計算方式を採っています。

ここで生じる問題は、法定相続分に韓国民法を適用する場面があるのか否かですが、課税の公平の見地から、被相続人・相続人が韓国籍であっても、日本国民法を適用して法定相続分を計算することとなります。

(注) ただし、未分割の場合は、各人が負担する相続税の計算においては、韓国民法による法定相続分を計算することとなります。

#### ② 韓国における相続税の法規定

韓国の相続税法は遺産課税方式を採っており、被相続人の相続財産(積極財産-消極財産=相続財産)に対して課税します。

しかし、納税義務者は被相続人ではなく、財産取得者(相続人)が取得した相続財産に比例して負うこととなっています。このことは、遺産課税方式を採りつつも、遺産取得課税方式を一部採り入れているともいえます。

#### ③ 遺産課税方式と遺産取得課税方式がもたらす課税上の影響

遺産課税方式を採るか、遺産取得課税方式を採るかがもたらす課税上の影響は、全世界財産を課税対象とするのか(無制限納税義務)、その国に所在する財産のみについて課税の対象とするのか(制限納税義務)、その課税対象者を誰にするかにつながってきます。すなわち、課税対象者を被相続人とするのか、相続人にするのかによって、無制限・制限納税義務を判断することになってきます。

単的にいいますと、遺産課税方式は被相続人を、遺産取得課税方式は相続人を対象として、無制限・制限納税義務者に該当するか否かを判断します。この判定はそれぞれの者の住所がどの国にあるかによります。このことから、相続税の国際的二重課税が発生する（例：被相続人が韓国住所を有し、全世界財産課税、相続人が日本に住所を有し全世界財産課税）原因ともなります。

## Q2-6 まとめ

以上の説明をまとめると、下表のとおりとなります。

項目	区分	日 本	韓 国
財産承継		包括承継主義	管理清算主義
相続財産適用法		相続統一主義	相続統一主義 (ただし、遺言によって不動産について相続分割主義が採れる)
相続の適用法令 (準拠法)		法の適用に関する通則法 被相続人の本国法による	国際私法 被相続人の本国法による (ただし、遺言によって常居所の国の法律を適用することもできる)
相続税法による課税方式		遺産取得課税方式 (正確には「法定相続分遺産取得課税方式」)	遺産課税方式 (ただし、納税義務者は遺産取得者になる)
無制限・制限納税義務者の判定対象者		相続人	被相続人
無制限・制限納税義務者を判定する基準		相続開始日の相続人の住所	相続開始日の被相続人の住所及び居所

## Q3 韓国・日本の相続税法の相違点

韓国の相続・贈与税法につき、我が国の相続・贈与税法との差異をできるだけ詳しく説明願います。

### A

韓国相続税と我が国のそれとを理解する上で、まず大きな相違点は列挙しますと、

- ① 課税方式が遺産課税方式を採っているのか、遺産取得課税方式を採っているのか
- ② 両国の相続に係る民法上の規定はどうか、それによる課税関係にどう影響するのか
- ③ 申告納税方式を採っているのか、賦課課税方式を採っているのか、この場合、韓国における税務調査の対象は全件悉皆的なのか、個別選定方式なのか
- ④ 生前贈与の相続税等加算期間や除斥期間はどうか  
などが挙げられます。

(注) 遺産課税方式を遺産税方式と、遺産取得課税方式を遺産取得税方式と説明する解説書もありますが、相続税を遺産税と称する場合もあることから、本書においては「遺産課税」「遺産取得課税」と表記します。

### Q3-2 「遺産課税方式」と「遺産取得課税方式」の違い

#### (1) 相続財産の税額計算方法の違い

遺産課税方式は、被相続人が遺した遺産額に着目して課税する方式です。例えば被相続人が6億円を遺して死亡した場合、その6億円が被相続人に対して課税されるというものです(ただし、相続税納付義務者は相続人となる場合があり、その税負担額は相続した財産の比率で按分することと

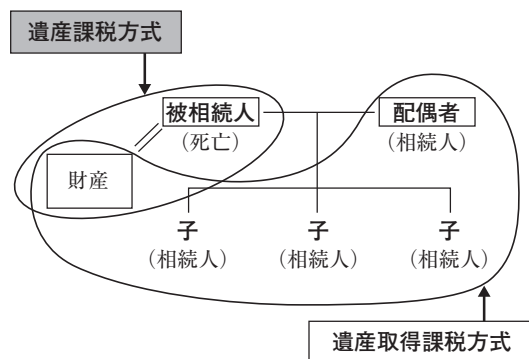
なります。この場合、変則的遺産課税方式を採っているといえます。)

遺産取得課税方式は、被相続人が遺した遺産を基に計算するのではなく、各相続人が相続を通じて取得した被相続人に係る財産に着目して課税する方式です。例えば、被相続人が遺した6億円の財産を妻が3億円、子供3人がそれぞれ1億円ずつ相続したとしますと、各相続人が相続した財産を課税対象として、各相続人に課税するというものです。

韓国は遺産課税方式を、日本は遺産取得課税方式を、それぞれ基礎として計算することとされています。

この課税方式の違いは、贈与税の負担者の違いにも表われています。遺産課税方式の場合は、贈与者が生前に財産処分したと考えますので、贈与税は贈与者が負担することになります。遺産取得課税方式の場合は、受贈者が財産を相続開始前に受け取ることになるので、贈与税は受贈者が負担することになります(ただし、韓国贈与税法は日本贈与税法と同様に、受贈者が課税対象者となり、かつ贈与税納付義務者となります。変則的遺産課税方式を採っているといえます。)

両国間の相続税の課税方式の違いの影響は、無制限納税義務者の重複といった点にも大きく現れてきます。



## (2) 課税対象相続財産範囲の違い

例えば、被相続人である父が韓国の居住者として死亡すると、韓国で

は、父が無制限納税義務者として、韓国にある遺産及び日本にある遺産全てが相続税課税対象となります(韓相法1)。一方、相続人である母、子(3人)が日本の居住者であると、我が国でも相続人が無制限納税義務者となりますので父が遺した遺産は、韓国及び日本を含めて、日本の相続税の課税対象財産となります(日相法1の3)。

これが両国間の二重課税の問題であり、調整は、外国税額控除という方法で行うこととなります。

## (3) 相続税申告期間の違い

また、実務的には両国の申告期限の相違も大きく影響します。日本は死亡後10ヵ月以内の申告ですし、韓国は死亡月の末から6ヵ月(被相続人又は相続人がすべて非居住者の場合は9ヵ月)以内です。相続人が日本居住の場合ですと、韓国内の相続遺産把握から遺産分割協議書の作成、相続税申告といった一連の手続を迅速に行わないと、日本における遺産分割協議書の作成、相続税申告への申告期限内の対応が困難となります。

また、外国税額控除も両国の相続税申告を同時進行しないと、控除額の計算ができないこととなりますし、二重課税の調整に当たって更正の請求による場合も生じてくるかと思えます。

## Q3-3 民法上の相続人についての規定と相続税法上の取扱い

日本の相続税法は遺産取得課税方式を採っていることから、日本での申告に当たっては、遺産を取得する法定相続人の数及び法定相続分が課税所得及び税額を算出する上で重要な要素となってきます。

このことから生じる問題は、我が国の相続税の申告に当たっての、遺産を取得した相続人の数や法定相続分の判断は、日本の民法によるのか、韓国の民法によるのかといった点です。

そもそも、被相続人の国籍が韓国ですと、韓国の民法が適用され(法の適用通則法36)、それに基づいて遺産が分配されるからです。

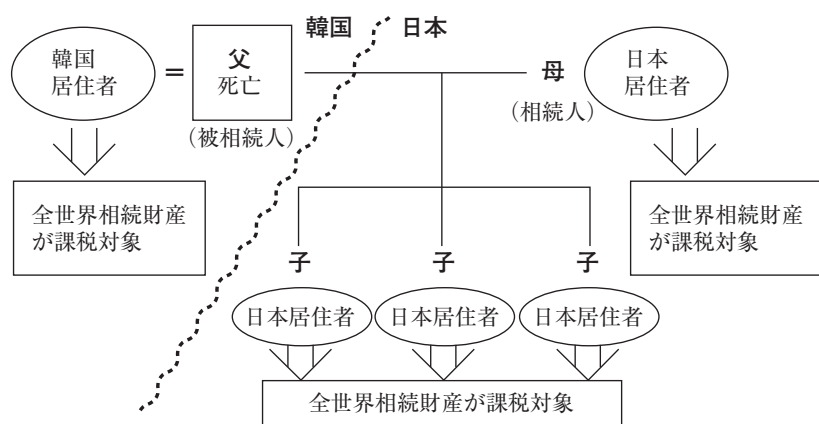
しかしながら、我が国の相続税法上では、課税の公平の見地から、あ



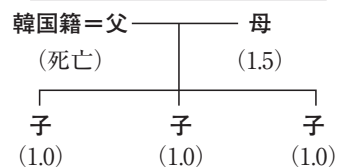
くまでも日本の民法に基づいて相続人、法定相続分を計算することとなります。

例えば、韓国民法の法定相続分に基づいて、妻1.5、子供3人がそれぞれ1ずつ相続したとしても、日本の相続税の総額の計算に当たっての各相続人の法定相続分は妻1/2、子供はそれぞれ $1/2 \times 1/3 = 1/6$ ずつ相続したものとして計算します。しかし、各相続人の相続税の負担額の計算に当たっては、実際の相続分に基づいて按分することとなりますので、例えば、韓国民法に基づいた法定相続分で相続しますと、その法定相続分によって各相続人の納税額が計算されることとなります。

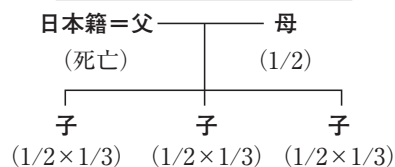
その上で、韓国で各相続人が納付した外国税額についての控除額の計算をすることとなります。



**韓国民法上の法定相続分**



**日本民法上の法定相続分**



**Q3-4 申告方式の違い**

韓国の相続税法は、賦課課税方式（韓相続税法第1条、第2条において「賦課する」と規定しています。）を採っており、税務署長は、相続税の自主（進）納付申告を受けた日から法定決定期間内に課税標準及び税額を決定しなければならないとされています（韓相法76③）。

韓国相続税法は、相続税の自主（進）納付申告に対し全件税務調査を実施して、課税標準及び税額を決定することによって確定する賦課課税方式であります。このことは、すなわち、相続が発生しますと全件調査対象となり、調査があって初めて相続税額が確定するということとなります。

そうしますと、韓国で調査による決定に基づいた修正申告があると、この修正に基づいて日本でも相続税の修正申告をすることとなり、併せて韓国で追加納税したことによる外国課税控除額も変動することとなります。

**Q3-5 加算税制度の違い**

また、韓国の加算税制度についてみると、（一般・不当）過少申告加算税（課税庁が決定した税額よりも過少に申告をした場合）、納付不誠実加算税（納付すべき税額に納付額が達しない場合。日本の延滞税に相当）があります。

日本では、申告額が過少である場合の過少申告加算税や重加算税がありますが、韓国では、一般・不当と区分しています。

一方、韓国においては申告期限までに申告した場合には、納税額の10%を控除する自進（主）納付申告控除もありますので、韓国相続税の実質負担する最高税率は50%ではなく、45%（ $50\% - (50\% \times 10\%)$ ）であるともいえます。結果、日本の税率より低率であるともいえるでしょう。この制度は、賦課課税方式をとっていることからくる自主申告を促進する所以であるとも理解できます。

## Q3-6 その他の取扱い

その他にも、①生前贈与の相続税加算制度の違い（韓国は10年間、日本は3年間）②除斥期間の違い（韓国相続税法は10年）があります。

さらに韓国では、変則的な贈与に対応するため、包括規定（韓相法2）を設けたうえ、2013年の改正で、特殊関係法人との取引を通じた利益贈与擬制規定（韓相法45の3）を設け、贈与税の課税のさらなる徹底を図ってきています。

日本での贈与概念は、民法549条で「贈与とは、当事者の一方が自己の財産を無償にて相手方に与える意思を表示し、相手方がこれを受諾することによって効力が生じる契約」、すなわち借用概念を採っているところです。

韓国の贈与税対象範囲の方が、日本のそれよりも広い概念であるといえます。

## (参考) 韓国と日本における相続税制度の主な違い

区 分	韓 国		日 本	
	被相続人が 韓国 居住者	韓国 非居住者	日本 居住者	日本 非居住者
課税方式	遺産課税方式		遺産取得課税方式	
特 徴	・相続人の数による負担税額の変動はない ・相続税申告は相続人代表者によって行える		・相続人の数によって負担税額が変動する ・相続税申告は相続人全員によって行われる	
課税方式	賦課課税方式 (自主申告制度併用)		申告納税方式	
課税対象者	被相続人		相続人	
納税義務者	相続人		相続人	
民法の適用	被相続人が韓国籍ならば韓国民法の定めによって法定相続分が決まる		日本民法によって法定相続人が決まる (注) 相続税の総額を算出する上での法定相続人別負担の計算は民法によるが、被相続人が韓国籍で相続財産が未分割の場合には、各相続人の負担は韓国民法による法定相続分による	
課税対象財産	被相続人が <sup>a</sup>		相続人が <sup>a</sup>	
	全世界 財産課税	韓国国内 財産課税	相続した 全世界 財産課税	相続した 日本国内 財産課税 (例外あり)

## Q4 相続税の計算構造の相違点

韓国相続税法は遺産課税方式を、日本相続税法は遺産取得課税方式を採っているといわれていますが、そのことが相続税を計算する上でどのような違いになるのか、説明願います。

### A

#### 1 遺産課税方式と遺産取得課税方式についての考え方の違い

遺産課税方式は、被相続人の一生を通しての経済活動の成果たる総遺産に着目するのに対し、遺産取得課税方式は、被相続人の財産自体よりも、相続人がいかなる財産を取得したかに重点をおく課税方式です。

そして、両方式の特長については次のように言われています。

遺産課税方式は、①財産が一人に相続されても多数の相続人に分散されても、租税の総負担額が同じであることから、富の集中の排除機能が高いこと、②偽装による遺産分割があったとしても税負担に変わりはないこと、③租税回避を主目的とした養子縁組といった累進課税負担軽減のためのみの遺産分割があっても税負担に変わりはないこと、④被相続人一人を租税徴収の対象とすることから税務執行上簡便であるといった点（納税義務者を相続人に移転している例もあります。）があげられる反面、⑤各相続人が納税する負担割合は相続の多寡に係らず同一水準（各相続人が相続した財産に対しての税負担が累進的ではないということ）であるといった点も指摘されています。

遺産取得課税方式は、①相続人が相続した多寡に応じて税負担、即ち個人的担税力に応じた課税方式で富の集中を抑制できるといった点があげられる反面、②累進課税負担回避のためのみの偽装分割相続や養子縁組といった遺産相続が行われることが危惧されています。また、③税の徴収が各相続人を対象とすることから各相続人の所在地を異にすること

による税務執行が煩瑣であるといった点も指摘されています。

#### 2 韓国における変則的遺産課税方式について（後掲「韓国相続税の計算手順」参照）

韓国における遺産課税方式による相続税額計算の基本構造は、

- ① 相続財産を各相続人に分割する前の遺産総額に累進税率を適用して税額を計算し、
- ② 各相続人が納付する税額は、遺産分割比で分けて負担することになります。
- ③ 変則的といわれる所以は、遺産課税方式を採用しているにもかかわらず納税義務者が相続人等とされているところにあります。

例えば、遺産課税方式を採っているアメリカの場合は、納税義務者は遺言執行人で、執行人は、相続税（遺産税）を支払った後の財産を相続人等に分配することとされています。

#### 3 日本における変則的遺産取得課税方式について

日本における遺産取得課税方式による相続税計算の基本構造は、

- ① 総相続財産（課税遺産総額）を各相続人の法定（日本相続税の計算手順参照）相続持分で分割し、
- ② その各法定相続持分金額に相当する累進税率を適用して税額を算出し、その総税額を計算します。
- ③ 計算された総税額を各相続人の実際遺産分割による相続分で按分した金額が各相続人の納付すべき税額となります。
- ④ 変則的といわれる所以は、(イ)相続税の総額を計算するに当たっては、相続人の法定相続分を基準として計算し、(ロ)各相続人の実際負担税額を計算する際には、各相続人の実際相続分で按分するという、いわば二段階計算構造にある点にあります。

この方式は「法定相続分課税方式による遺産取得課税方式」といわれています。



#### Q 4-2 日韓相続税計算構造の違い

日本と韓国の計算構造の違いには、次のものがあります

- ① 日本は民法規定の法定相続分を基に相続税総額を計算しますが、韓国にはその規定がありません（採用する課税方式からくる相違）。
- ② 日本は、各相続人が相続税を共同して申告するといった手続を採りますが、韓国は、相続人の中の一人が代表者として相続税申告をすることができます。日本の手続では、例えば、調査による修正申告を提出する場合、相続人によっては相続財産が増加しないにもかかわらず、負担する相続税額が増加するといった事例も生じ（逆の例もあります。）、各相続人から押印（承認）を得て、申告をするのに時間を要する例も見られますが、韓国の手続ですと、相続人の代表者1人による申告手続きで済み、財産の実際の遺産分割割合によって相続税額が計算されるので、手続が簡便かと思われれます。
- ③ 日本の相続税の総額の計算に当たっての法定相続分は、たとえ被相続人が韓国籍であっても、日本の民法に従って計算することとなりますが、未分割の状態で相続税の申告期が到来する場合の法定相続分の計算は、「被相続人の本国法による」こととされていますので、韓国の民法の規定による法定相続分に基づいて、各相続人の税額負担額を計算して申告することとなります。

したがって、例えばその後日本民法の規定による法定相続分や、遺産分割協議に基づいて実際に分割すると、各相続人の税負担額についての修正、更正請求の手続きも必要となります。

#### Q 4-3 納税義務者

日本と韓国の相続税計算基本構造に違いがみられるものの、納税についてみると日韓とも納税義務者は各相続人であり、納付の履行を担保するため各相続人に連帯納付義務（韓相法3③）を課している点は同じです。

#### Q 4-4 韓国相続税及び日本相続税計算手順

事例としては、韓国相続税法を適用される者は、被相続人が韓国非居住者の場合が多いかと思えます。

そこで、被相続人が韓国居住者の場合と韓国非居住者の場合に分け、できるだけ詳しく「韓国相続税計算手順」を次ページ以降で図示し、併せて「日本相続税計算手順」についても図示しました。