

14. 相続税・贈与税の国外財産に対する納税義務の見直し

1. 改正のポイント

(1) 趣旨・背景

富裕層の海外移住等による相続税・贈与税の租税回避行為が問題視されるなか、平成29年度改正においては一定の国外財産に係る課税強化が行われた一方、一時的に国内に住所を有していた外国人については課税対象を縮小する改正が行われた。

今年度改正においては、平成29年度改正によって新たに全世界財産課税の対象とされた一定の外国人等について、国外財産を課税対象外とする改正が行われる。

(2) 内容

平成29年度改正により新たに全世界財産課税の対象となった外国人(被相続人・贈与者: 出国した外国人で過去15年以内に10年超国内に住所あり、相続人・受贈者: 国内に住所なし、日本国籍なし)等について、被相続人・贈与者が国内に住所を有していた期間中継続して日本国籍なしであれば、国外財産は課税の対象外となる。

(3) 適用時期

平成30年4月1日以後に相続若しくは遺贈又は贈与により取得する財産に係る相続税又は贈与税について適用する。

(4) 影響

平成29年度改正により新たに全世界財産課税の対象となった一定の外国人等につき、国外財産が課税の対象外となる。

2. 改正の趣旨・背景

国内に住所を有しないことにより相続税・贈与税の課税を免れる租税回避行為を抑制するため、平成12年度改正（相続人・受贈者の国籍による納税義務判定の導入）、平成25年度改正（相続人・受贈者が日本国籍なしの場合の課税強化）が行われてきた。

平成29年度改正では、被相続人（贈与者）・相続人（受贈者）のいずれもが国内に住所を有しない場合の納税義務判定期間の延長（5年⇒10年）、相続人（受贈者）が国内に住所なし・日本国籍なしの場合の課税強化が行われた一方、高度外国人材等が日本で働きやすいよう、一時的に国内に住所を有していた外国人に対しては課税対象の縮小が行われた。

平成29年度改正により、出国した一定の外国人については、国内財産だけでなく新たに国外財産についても課税の対象となったが、母国に戻った外国人が死亡した場合などにも国外財産に対して日本の相続税を課税することが問題視されたため、今年度改正において、出国した外国人からの相続・贈与については、原則として国外財産に課税しないよう改正が行われる。

3. 改正の内容

（1）改正前の納税義務判定のまとめ

① 平成29年度（昨年度）改正の内容

（イ）国外移住による租税回避の防止

親子ともに海外に移住し「5年超」経過したのちに、国外財産を贈与・相続することにより国外財産を課税対象外とする租税回避行為を抑制するため、「5年超」を「10年超」と改正し、課税強化を図った。

（ロ）相続人・受贈者が国内に住所なし・日本国籍なしの場合の課税強化

海外で出生し日本国籍を取得しなかった子（国内に住所なし）に対し、親が一時的に住所を国外に移したうえで国外財産を贈与する租税回避行為を抑制するため、被相続人・贈与者が相続・贈与前10年以内に国内に住所を有していた場合には国外財産も課税対象に含める改正が行われた。

（ハ）一時的に国内に居住する外国人に係る納税義務の緩和

外国人がたまたま国内に住所を有する時に死亡すると、国外に住む親族が国外の財産を相続する場合であっても日本の相続税が課税されてしまい、外国人が日本で働く際の懸念事項となっていたため、在留資格により一時的に滞在している場合等については国外財産を課税対象外とする改正が行われた。

3. 改正の内容

② 納税義務判定のまとめ(改正前)

| | | | | | |
|----------|---------|--------------------------|----------------------------|--------------|------------|
| 相続人・受贈者 | | 国内に住所あり | | 国内に住所なし | |
| | | 一時居住者 (注1) | | 日本国籍あり | 日本国籍なし |
| 被相続人・贈与者 | | | | 10年以内に住所あり | 10年以内に住所なし |
| | | 国内に住所あり | | 国内・国外財産ともに課税 | |
| | | 一時居住被相続人/一時居住贈与者 (注1) | | | |
| (イ) | 国内に住所なし | 10年以内に住所あり | | (ハ) | (ロ) |
| | | 日本国籍なし | 非居住被相続人/ 非居住贈与者 (注2) | | |
| | | 10年以内に住所なし | | 国内財産のみに課税 | |
| | | 非居住被相続人/非居住贈与者 | | | |

(注1) 在留資格により滞在していた者で、相続・贈与前15年以内に国内に住所を有していた期間が合計10年以下のもの

(注2) 相続・贈与前15年以内に国内に住所を有していた期間が合計10年以下の者で、この期間継続して日本国籍なしであったもの

(出典) 財務省「平成29年度税制改正の解説」を一部改編

(2) 改正後の納税義務判定のまとめ

① 平成30年度(今年度)改正の内容

(A) 出国後の外国人に係る相続税・贈与税の納税義務の見直し

相続人(受贈者)が国内に住所なし・日本国籍なしの場合等では、被相続人(贈与者)が一時居住被相続人(贈与者)・非居住被相続人(贈与者)に該当しなければ、国外財産についても課税対象となるが、相続・贈与前15年以内に10年超日本に滞在して帰国した外国人については、非居住被相続人(贈与者)に該当しないことされていた。

今年度改正により、非居住被相続人(贈与者)の範囲が拡大され、日本に10年超滞在して帰国した外国人についても、継続して日本国籍なしであれば、国外財産については課税対象外となる(短期非居住贈与者からの贈与について、一定の場合を除く)。

3. 改正の内容

(B) 例外(国外財産も課税される場合)

出国前15年以内に10年超日本に滞在した外国人が出国後2年以内に行う国外財産の贈与(受贈者:国内に住所なし、日本国籍なし)について、出国後2年以内に再び国内に住所を戻した場合には、当該国外財産も贈与税の課税対象とされる(継続して日本に居住する外国人の租税回避を防止するため)。

② 納税義務判定のまとめ(改正後)

| 相続人・受贈者 被相続人・贈与者 | | 国内に住所あり | | 国内に住所なし | |
|------------------------------|------------|---------------------------|----------------|----------------|------------|
| | | 一時居住者 (注1) | 日本国籍あり | | 日本国籍 なし |
| | | | 10年以内に 住所あり | 10年以内に 住所なし | |
| 国内に住所あり | | 国内・国外財産ともに課税 | | | |
| 一時居住被相続人/一時居住贈与者 (注1) | | | | | |
| 国内に 住所なし | 10年以内に住所あり | | | (A) | (B) |
| | 日本国籍 なし | 短期非居住贈与者(注2) (贈与税のみ) | | | (注5) |
| | | 非居住被相続人(注3) 非居住贈与者(注4) | | | |
| 10年以内に住所なし 非居住被相続人/非居住贈与者 | | | | 国内財産のみに課税 | |

(注1) 在留資格により滞在していた者で、相続・贈与前15年以内に国内に住所を有していた期間が合計10年以下のもの

(注2) 出国前15年以内において国内に住所を有していた期間が合計10年超の者で、その期間中継続して日本国籍なしであったもののうち、出国から2年を経過していないもの

(注3) 相続前10年以内において、国内に住所を有していた期間中、継続して日本国籍なしであった者

(注4) 出国前15年以内において、国内に住所を有していた期間中、継続して日本国籍なしであった者(短期非居住贈与者を除く)

(注5) 短期非居住贈与者からの贈与については、一旦申告不要とされる

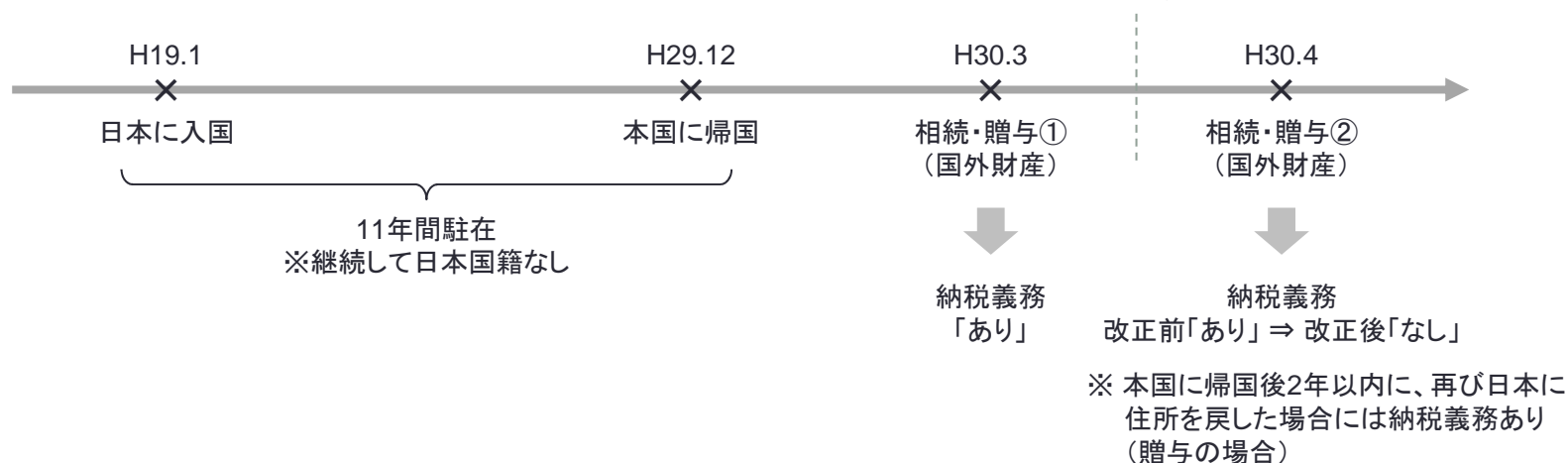
⇒ 短期非居住贈与者が出国後2年以内に国内に住所を戻した場合には、全世界財産課税の対象となる

⇒ 短期非居住贈与者が国内に住所を戻さず出国後2年を経過した場合には、非居住贈与者に該当し国内財産課税の対象となる

3. 改正の内容

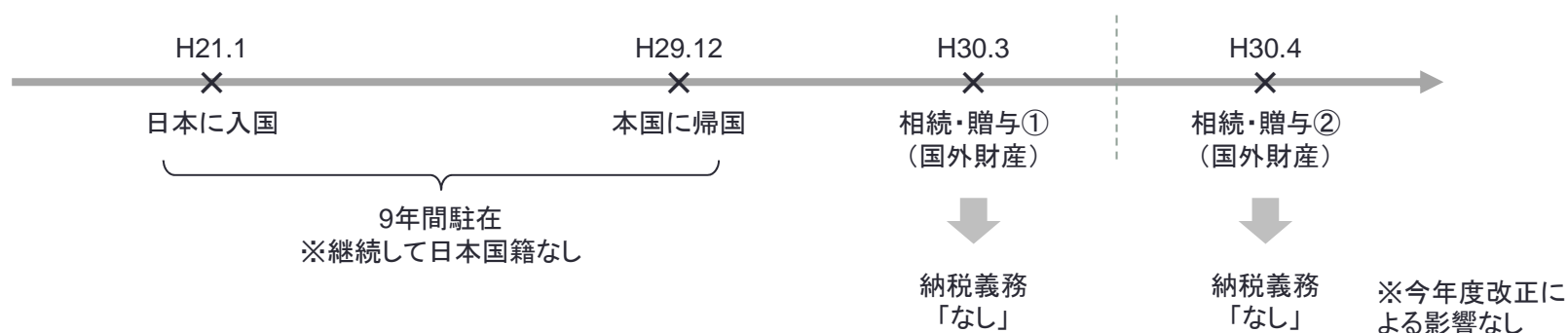
③ 具体例(被相続人・贈与者の日本での滞在期間と改正の影響の関係)

【日本での滞在期間が10年超の外国人から、国外居住の外国人に対する相続・贈与の場合】



参考
146
(短期非
居住贈与
者からの
贈与)

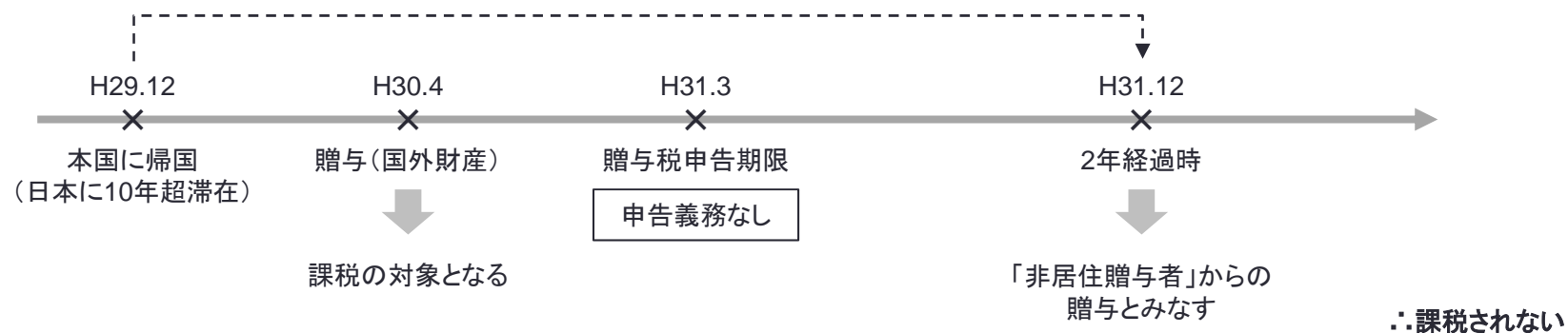
【日本での滞在期間が10年以下の外国人から、国外居住の外国人に対する相続・贈与の場合】



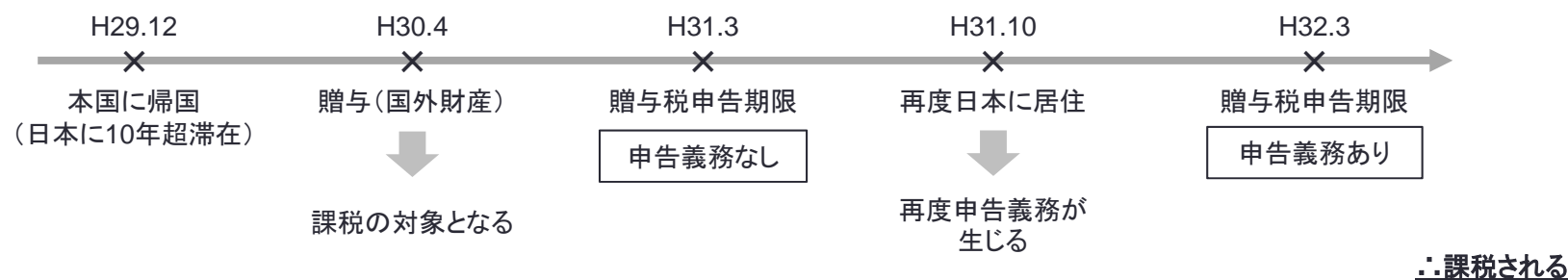
3. 改正の内容

④ 具体例(短期非居住贈与者から国外居住の外国人への贈与と贈与税申告義務の関係)

【出国後2年以内に日本に住所を戻さなかった場合】



【出国後2年以内に日本に住所を戻した場合】



4. 適用時期

平成30年4月1日以後に相続若しくは遺贈又は贈与により取得する財産に係る相続税又は贈与税について適用する。