

疑問相談

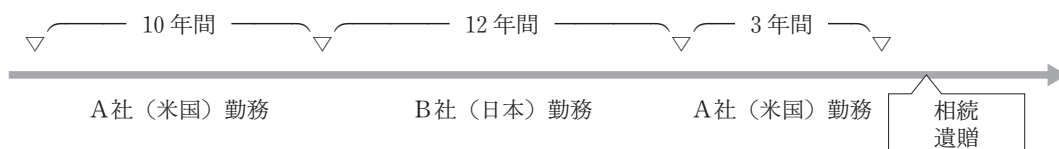
資産税（相続税）

平成 30 年度税制改正で見直される 外国人の出国後の相続税等の納税義務

Q 米国人の私は、米国法人 A 社に入社して 10 年間勤務した後、A 社の子会社である日本法人 B 社に出向することとなり、12 年間 B 社に勤務しました。日本における B 社の勤務の後、米国に戻り、現在に至るまで再び A 社に 3 年間勤務しています。私は米国の自宅（不動産）を保有していますが、私に万が一の事態が生じた場合には、同居している米国人の配偶者に承継する予定です。

平成 30 年度税制改正で、日本に長期間住所を有していた外国人が出国後に相続又は遺贈により財産を承継する場合、納税義務が緩和される可能性があるかと聞きましたが、私に対して何らかの影響が生じる可能性があるのでしょうか。

※ 私と配偶者は米国籍のみを保有し、A 社に勤務していた時期は米国居住者、B 社に勤務していた時期は日本居住者である前提とします。



A あなたの相続開始時において、あなたの配偶者が日本の住所及び日本国籍を有しない者であり、あなたもその時日本に住所を有しておらず、相続開始前 10 年以内において日本に住所を有していた時期があるものの、過去 10 年間引き続き日本国籍を有していない場合には、平成 30 年 4 月 1 日以後にあなたの米国の自宅が相続又は遺贈によりあなたの配偶者に承継される場合、あなたの配偶者は日本の相続税法上の制限納税義務者に該当し、米国の自宅（国外

財産）は日本の相続税が課されないと考えられます。

【解説】

1 背景

(1) 平成 25 年度税制改正

経済のグローバル化等といった経済社会の変化への対応、課税の公平確保・租税回避行為の防止等の観点から、無制限納税義務の範囲が見直され、日本国籍を有しない国外居住者に相続、遺贈又は贈与で承継される国外財産について、相続税等の課税対象が拡大されました。

(2) 平成 29 年度税制改正

平成 25 年度税制改正により相続税等の課税対象が拡大された結果、租税回避を意図しない日本で就労する外国人やその雇用者である多国籍企業の間にも懸念が生まれました。このような状況を踏まえて、日本の将来にとって不可欠な外国の知的資本及び多国籍企業による対内投資を呼び込む環境を整備するため、日本に短期滞在する外国人に対する相続税等の納税義務が緩和された一方、海外を利用した租税回避行為に対応するため、過去に日本に住所を有していた者の相続税等の課税対象が拡大しました。

(3) 平成 30 年度税制改正

高度外国人材等の受入れと長期間の滞在を更に促進する観点から、日本に長期間住所を有していた外国人が出国後に相続、遺贈又は贈与で承継した国外財産も含めて相続税等を課税する現行制度について、租税回避のための措置は講じつつ見直しを行うこととされました。

2 改正の概要

(1) 相続税

平成 30 年度税制改正により、平成 29

年度税制改正で緩和された外国人である被相続人が相続又は遺贈により国外財産を相続人に承継した場合の相続税の納税義務がさらに緩和されます。

具体的には、日本国籍を有しない個人で、相続開始時に日本に住所を有しないものが「一時居住被相続人」又は「非居住被相続人」から相続又は遺贈により財産を取得した場合には、制限納税義務者とされていますが、この「非居住被相続人」の定義が改正され、相続開始の時に、日本に住所を有していなかった当該相続に係る被相続人であって、当該相続開始前 10 年以内のいずれかの時において日本に住所を有していたことがあるもののうち、そのいずれの時においても日本国籍を有していなかったものとされます。この改正の結果、日本に住所を有していた外国人の国外財産に係る相続税の納税が緩和されます。

(2) 適用時期

当該改正は平成 30 年 4 月 1 日以後に相続又は遺贈により取得する財産に係る相続税について適用されます。

【外国人同士の相続の場合の相続税の納税義務】

被相続人		相続人		国内に住所なし
		国内に住所あり		
		一時居住者以外	一時居住者 (※ 1)	
国内に住所あり	一時居住者以外			
	一時居住者			
国内に住所なし	一定期間 (※ 2) 日本に居住し、出国後 5 年以内の者		改正	改正
	上記以外			

出典：財務省 H P 「平成 29 年度税制改正の解説」、「第 196 回国会における財務省関連法律」、「官報平成 30 年 3 月 31 日 (特別号外第 7 号)」を基に一部修正

上表の見方

- * は国内・国外財産ともに課税 は国内財産のみに課税
- * 相続時精算課税及び国外転出時課税の納税猶予を受ける場合は、別途検討が必要
 - ※1 相続開始時に出入国管理及び難民認定法別表第一の在留資格（詳細は下表参照）を有し、過去15年以内に国内に住所を有していた期間の合計が10年以内
 - ※2 過去15年以内に国内に住所を有していた期間の合計が10年超

【出入国管理及び難民認定法別表第一】

区分	在留資格
別表第一の一	外交、公用、教授、芸術、宗教、報道
別表第一の二	高度専門職、経営・管理、法律・会計業務、医療、研究、教育、技術・人文知識・国際業務、企業内転勤、興行、技能、技能実習
別表第一の三	文化活動、短期滞在
別表第一の四	留学、研修、家族滞在
別表第一の五	特定活動

3 納税義務

(1) 平成30年度税制改正後の取扱い

① 納税義務者の区分

あなたの相続開始時において、あなたの配偶者が、日本の住所及び日本国籍を有しない者であり、あなたも相続開始時に日本に住所を有しておらず、過去10年以内において日本に住所を有していた時期があるものの、過去10年間引き続き日本国籍を有していない場合には、平成30年4月1日以後にあなたの米国の自宅が相続又は遺贈によりあなたの配偶者に承継される場合、あなたの配偶者は制限納税義務者に該当し、国内財産のみが日本の相続税の課税対象になると考えられます。

② 財産の所在地

相続税法第10条第1項第1号において、不動産についてはその所在で判

定することとされています。

また、日米相続税条約第3条(1)(a)において、不動産又は不動産に関する権利の所在地はその不動産に係る土地の所在地にあるものとされています。

したがって、あなたの米国の自宅は米国に所在するものとされ、日本の相続税法上は国外財産に区分されるものと考えられます。

③ 納税義務の判定

上記①、②により、平成30年4月1日以後にあなたの米国の自宅が相続又は遺贈によりあなたの配偶者に承継される場合、あなたの配偶者は制限納税義務者に該当し、かつ、米国の自宅は国外財産に区分されるため、米国の自宅（国外財産）は日本の相続税が課されないと考えられます。

〈参考〉平成 30 年度税制改正が施行される前の取扱い

日本国籍を有しない個人で、相続開始時に日本に住所を有しないものが「一時居住被相続人」又は「非居住被相続人」から相続又は遺贈により財産を取得した場合には、制限納税義務者とされています。この枠組み及び「一時居住被相続人」の定義は平成 30 年度税制改正前後で変更はなく、「非居住被相続人」の定義が改正されます。平成 30 年度税制改正前においては、相続開始時において日本に住所がなく、相続開始前 10 年以内のいずれかの時に日本に住所を有していたことがあるもののうち、相続開始前 15 年以内において日本に住所を有していた期間が 10 年以下であるものとされていました。すなわち被相続人が相続開始前 15 年以内において 10 年超日本に住所を有していた場合には、相続人は無制限納税義務者となります。

したがって、仮に、平成 30 年 4 月 1 日前（平成 30 年度税制改正が施行される前）において、あなたの米国の自宅が相続又は遺贈によりあなたの配偶者に承継される場合、あなたは相続開始前 10 年以内に日本に住所があり、かつ、相続開始前 15 年以内において国内に住所を有していた期間の合計が 10 年超（12 年）であるため、当該相続においては、あなたの配偶者は無制限納税義務者に該当し、米国の自宅

（国外財産）に対して日本の相続税が課される可能性があります。

(2) まとめ

上記(1)で検討したように、海外出向等により 10 年超の期間にわたって日本に居住した後に帰国した外国人については、平成 30 年度税制改正により納税義務が緩和されます。

最後に、国際相続・贈与において、日本の相続税法上の取扱いを判断するにあたっては、被相続人（又は贈与者）及び相続人（又は受贈者）の国籍、日本の在留資格や住所^(注)及び財産の所在地の検討が非常に重要となります。特に住所については、当事者の生活の本拠について、日本と外国の双方の生活状況、住居、ビジネス、家族、財産の状況などの事実関係を総合的、かつ、慎重に検討する必要があります。

(注) 住所とは民法により生活の本拠とされています。「法に規定する「住所」とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判定するものとする。この場合において、同一人について同時に国内に 2 箇所以上の住所はないものとする」とされています（相基通 1 の 3・1 の 4 共一 5）。

なお、生活の本拠がいずれにあるかは、住居、職業、生計を一にする配偶者その他の親族の存否、資産の所在等の客観的事実から総合的に判断するとされ、単に滞在日数が多いかどうかによってのみ判断すべきものではないとされました（最高裁昭和 27 年 4 月 15 日第三小法廷判決）。ただし、武富士事件（最高裁平成 23 年 2 月 18 日第二小廷）では、滞在日数が判定上重要な要素とされました。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません

《デロイト トーマツ税理士法人 プライベート カンパニー サービス

パートナー 西村美智子 シニアアソシエイト 田中直也》