

平成29年度税制改正において、相続税・贈与税の納税義務の範囲に係る改正がありました。この改正は、相続税非課税国へ資産を移して家族で移住し、5年経過後に相続・贈与により財産を移転する等の租税回避行為を抑制するとともに、いわゆる高度外国人材等の受入れを促進するために、一時居住外国人に対する国外財産に係る相続税等を見直す趣旨のもとに行われました。

本稿では、改正前後の制度の概要について国外転出時課税（納税猶予）による影響も含めてご紹介するとともに、その適用において留意を要する非居住外国人からの相続・贈与に係る経過措置について、事例をもとに詳細に確認していきます。

Q 国外財産に対する課税の拡大による影響

私は、現在米国に居住する米国籍者です。

夫（米国籍）の仕事の関係で平成8年に日本に入国し、その後20年間家族（全員、米国籍）と共に東京で生活しておりましたが、夫がリタイアしたため、平成28年に日本を離れ、生まれ故郷の米国へ家族と共に帰国しました。

その後、平成29年4月14日に夫が不慮の事故で死亡し、米国内の遺産（預金と不動産のみで約5億円相当）を相続しました。ところが、知人に、「日本では、平成29年度税制改正で相続税の納税義務の範囲が拡大されたそうだ。新制度を前提にすると、あなた方には日本の相続税が課税されるのではないか？」と指摘され、心配してご連絡しました。

そこで、まず最初に、私たち家族が日本で相続税を課税されるのかをご教示ください。

次に、本件質問とは直接関係ありませんが、株式投資をしている知人の中には、日本の国外転出時課税で納税猶予の適用を受けていると相続税・贈与税の納税義務の範囲にも影響が生じることを心配している方もいます。その点についても、平成29年度税制改正も踏まえて解説をお願いします。

【本件における事実関係】

- (1) 家族（夫・妻・子2名）の全員が米国籍者（日本国籍は有していない）
- (2) 平成8年に日本入国、平成28年に米国帰国
- (3) 平成29年4月14日に夫が米国で死亡し、米国内の遺産を相続
- (4) 遺産は米国内の預金と不動産のみ（合計5億円相当）で、日本国内の遺産はない

A 所得税法等の一部を改正する等の法律（平成29年法律第4号）の経過措置により、あなた方ご遺族に日本の相続税が課税されることはありませんので、ご安心ください。なお、国外転出時課税（納税猶予）が相続税・贈与税の納税義務に与える影響につ

いては、下記解説をご参照ください。

解説

1 平成29年度改正前の制度の概要

(1) 相続税・贈与税の納税義務の範囲

相続税・贈与税では、従来、財産が移転した時において、被相続人・贈与者及び相続

参考

1 改正前

改正前相法1の3①

一～三・

②一～三

1の4①・

②一～三

2,2の2

所法60の2①～③⑤

60の3①～③⑤

137の2①②

137の3①～③

所令170③

170の2①

2 改正後

相法1の3①一～四・

②一～三・

③一～三

1の4①一～四・

②一～三・

③一～三


2,2の2


改正法附則31①②


〔図表1〕 相続税・贈与税の納税義務者と課税財産の範囲（平成29年3月31日までの相続・贈与）

被相続人 贈与者		相続人 受贈者	国内に 住所あり	国内に住所なし		
				日本国籍あり		日本国籍 なし
				5年以内に 国内に住所あり	左記以外	
国内に住所あり						
国内に住所なし	5年以内に 国内に住所あり	国内・国	外財産と もに課税			
	上記以外			国内財産のみに課税		

人・受贈者の住所が日本国内にあるかどうか、そして相続人・受贈者が日本国籍を有しているかどうかによって、〔図表1〕のとおり、課税される財産の範囲が異なっていました（平成29年法律第4号による改正前の相法（以下「改正前相法」といいます。）1の3①一～三、1の4①、2、2の2）。

※ 従来、国内・国外財産がともに課税対象となるのは〔図表1〕の緑色アミ掛け（）部分のみで、相続人・受贈者の住所が日本国内にない場合は、国外財産は課税対象外でした。

しかし、それを利用した租税回避の防止等の観点から、平成12年度税制改正により、〔図表1〕の黄色アミ掛け（）部分についても、国外財産が課税されることとなりました。

その後、子や孫等へ外国籍を取得させることによって国外財産への課税を免れるような租税回避事例が見受けられたことから、平成25年度税制改正により、〔図表1〕の赤色アミ掛け（）部分についても、国外財産が課税されることとなりました。

結果的に、国内財産のみが課税となるのは、〔図表1〕のアミ掛けのない部分のみとされていました。

(2) 国外転出時課税の納税猶予制度

国外転出をする一定の居住者が1億円以上の有価証券等を所有等している場合には、その対象資産について譲渡等があったものとみなして、その含み益に所得税等が課税されず（所法60の2①～③⑤等）。ただし、この

場合において、一定の条件を満たせば、国外転出から最大5年4か月間（更に5年間の延長も可能）の納税猶予が可能とされています（所法137の2①②、この場合の納税猶予適用者を、以下では「国外転出時課税の納税猶予の適用を受ける者」といいます。）。

なお、贈与者（一定の居住者で、かつ、贈与時において有価証券等を1億円以上所有等している者）が、非居住者の親族等へ有価証券等の贈与を行う場合についても、贈与者が贈与時において、その有価証券等を譲渡等したものとみなし、含み益に所得税等が課税されず（所法60の3①～③⑤等）。また、非居住者の相続人が、被相続人（一定の居住者で、かつ、相続開始時において有価証券等を1億円以上所有等している者）から、相続により有価証券等を取得するときも、被相続人が相続開始時にその有価証券等を譲渡等したものとみなし、含み益に所得税等が課税されず（所法60の3①～③⑤等）。これらの場合においても、一定の条件を満たせば、その贈与又は相続開始時から最大5年4か月間（更に5年間の延長も可能）の納税猶予が可能とされています（所法137の3①～③）（納税猶予の適用を受ける場合の受贈者・相続人を、以下「国外転出（贈与・相続）時課税の納税猶予に係る受贈者・相続人」といいます。）。

上記において「一定の居住者」とは、国外転出、贈与又は相続開始の前10年以内に国内に住所等を有していた期間の合計が5年を超

早河 英太

HAYAKAWA eita
税理士。慶應義塾大学商学部卒業。東京国税局採用後、財務省、国税庁等で、資産税制の企画立案・審理、タイ国長期出張（3年間）、国際資産税の調査業務等に従事。税理士法人にて国際税務や事業承継を中心に資産税全般のコンサルティング業務等に従事した後、税理士事務所を開業。