

# 実務研究

日本税務会計学会  
平成30年6月 月次研究会



北川 裕之（麹町）

## 国際相続をめぐる税務 ～近年の相続税の納税義務者の見直しを踏まえて～

### 1. はじめに

経済のグローバル化に伴い、個人にとっても、海外居住、海外不動産の所有、国際結婚、在日外国人の増加等により、相続に関する国際的な要素が増加している。本稿では、国際相続の税務について、主に納税義務者の範囲の判定と国外不動産

### 2. 相続税、贈与税の納税義務者の改正の経緯

相続税、贈与税の納税義務者の範囲の拡大は、租税回避行為の防止を目的として行なわれてきた。他方では高度外国人材等の受入れを促進する観点から外国人に対する課税の緩和が行なわれている。

(1) 平成29年改正 非居住無制限納税義務者の範囲の拡大と外国人の課税の見直し

① 制限納税義務者とされる相続人又は被相続人の相続開始前に国内に住所がない期間を5年超から10年超に延長する。

② 日本に住所がないが相続開始前10年以内に国内に住所があった被相続人で、日本に住所のない日本国籍を有しない相続人の場合には非居住無制限

の時に国内に住所を有していないものに限る。から相続（贈与）により取得する国外財産については、相続税又は贈与税を課税しない。

国内に住所を有しないこととなった日から2年以内に国外財産を贈与して、2年以内に再び国内に住所を有することとなった場合には、国外財産についても贈与税が課税される。

### 相続税・贈与税の納税義務者の範囲（平成29年、30年改正後）

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 (外国人)	10年以内に 住所あり	10年以内に 住所なし	日本国籍 なし
国内に 住所あり	相続人 受贈者	日本国籍あり	日本国籍あり	日本国籍あり
	被相続人 贈与者	日本国籍あり	日本国籍あり	日本国籍あり
国内に 住所なし	相続人 受贈者	日本国籍あり	日本国籍あり	日本国籍あり
	被相続人 贈与者	日本国籍あり	日本国籍あり	日本国籍あり

太枠は、平成29年、30年改正点

### 3. 相続税、贈与税の納税義務者判定における「住所」

相続税法には、住所そのものの定義に規定はないため、民法の概念を借用することとなる。民法22条において「住所とは、各人の生活の本拠をその者の住所とする」と規定している。

また、相続税基本通達では、住所とは「生活の本拠」として、その判定を客観的事実によって行なうとしている（相基通 1の3・1の4共15）。

### 4. 相続税の納税義務・判定事例

事例	相続人、被相続人の地位	納税義務の判定
事例1	被相続人：日本人/日本居住 相続人：日本人/海外居住	非居住無制限納税義務者 〔国内、国外財産が課税対象〕
事例2	被相続人：日本人/海外居住 相続人：日本人/日本居住	居住無制限納税義務者 〔国内、国外財産が課税対象〕
事例3	被相続人：日本人/日本居住 相続人：外国人/海外居住	非居住無制限納税義務者 〔国内、国外財産が課税対象〕
事例4	被相続人：日本人/海外居住 （海外居住10年以内） 相続人：外国人/海外居住	非居住無制限納税義務者 〔国内、国外財産が課税対象〕
事例5	被相続人：日本人/海外居住 （海外居住10年超） 相続人：日本人/海外居住 （海外居住10年超）	非居住制限納税義務者 〔国内財産のみが課税対象〕
事例6	被相続人：外国人/日本居住 （一時居住） 相続人：外国人/日本居住 （一時居住）	居住制限納税義務者 〔国内財産のみが課税対象〕

### 5. 国外財産の評価

(1) 国外財産の評価の原則  
国外にある財産の価額についても、財産評価基本通達に定める評価方法により評価する。

なお、この通達の定めによって評価することができ

国内の不動産については、土地については国税局の定める路線価方式や倍率方式により、家屋については固定資産税評価額を基に評価するが、国外不動産についてはこれらの評価方法を採用できない。

そこで、国外不動産については、財産評価基本通達5-2に準じて、原則として、売買実例価額、地価の公示制度に基づく価格及び鑑定評価額等を参照して評価する。

実務的には、不動産の個別性の観点から、専門家に よる鑑定評価額や不動産業者の査定書等を使用することになると考えられる。

(3) 取引相場のない外国法人の株式の評価  
取引相場のない外国法人の株式については、原則として、純資産価額方式（財基通185）により評価し、類似業種比準方式に準じて評価することはできない。これは、類似業種株価等の計算の基となる標本会社がない外国人の相続人に国外財産に対しても相続税が課税される可能性が発生する。平成29年、30年税制改正において、外国人である一時居住者・一時居住被相続人、非居住被相続人の要件を導入して、制限納税義務者となるよう対応を行なったところであるが、課税のリスクは残している。

日本への外国企業の進出や高度外国人材の集積に対して障害とならない制度とすべきであると考えられる。

### おわりに

近年の相続税、贈与税の納税義務者の範囲の拡大は、租税回避行為に対する防止規定として有効であるが、他方では、本来租税回避を企図していない日本に居住する又は居住していた外国人の相続に際して相続税が課税される可能性が発生するという問題が生じていた。

例えば、日本に居住している外国人に相続が発生した場合、相続人はすべて無制限納税義務者とされるため、日本に居住してい