

相続税法の改正

目 次

一 相続税及び贈与税の納税義務の見直し 576	二 相続税の物納制度の見直し…………… 580
-------------------------	-------------------------

はじめに

本稿では、平成29年度税制改正に盛り込まれた改正事項のうち、相続税法の改正の概要について説明します。

これらの改正事項が盛り込まれた所得税法等の一部を改正する等の法律は、去る3月27日に可決・成立し、同月31日に平成29年法律第4号として公布されています。また、以下の関係政省令も

それぞれ公布・制定されています。

- ・ 相続税法施行令の一部を改正する政令（平成29年政令第108号）
- ・ 相続税法施行規則の一部を改正する省令（平成29年財務省令第19号）
- ・ 相続税の物納財産収納後の手続等に関する省令の一部を改正する省令（平成29年財務省令第28号）

一 相続税及び贈与税の納税義務の見直し

1 改正前の制度の概要

相続税の納税義務者の区分とその納税義務の範囲は、次のとおりとされていました（旧相法1の3①）。

(1) 無制限納税義務者

相続又は遺贈により取得した財産の全てについて納税義務を負う者で次に掲げる者をいいます。

- ① 相続又は遺贈により財産を取得した個人でその取得した時において日本国内に住所を有する者
- ② 相続又は遺贈により財産を取得した次に掲げる個人でその財産を取得した時において日本国内に住所を有しない者
 - イ 日本国籍を有する個人（その個人又は被相続人が相続開始前5年以内のいずれかの時において日本国内に住所を有していたことがある場合に限り。）

ロ 日本国籍を有しない個人（被相続人が相続開始の時において日本国内に住所を有していた場合に限り。）

(2) 制限納税義務者

相続又は遺贈により財産を取得した個人でその財産を取得した時において日本国内に住所を有しない者（上記(1)②の者を除きます。）については、その相続又は遺贈により取得した財産のうち日本国内にある財産のみに対して相続税を納める義務があるものとされています。

(3) 特定納税義務者

被相続人から相続又は遺贈により財産を取得しなかった者のうち、相続税法第21条の16第1項の規定により相続時精算課税の適用を受ける財産をその被相続人から相続又は遺贈により取得したものとみなされるものをいいます。

(注) 上記(3)を除き、贈与税の納税義務に関しても相続税の納税義務（上記(1)及び(2)）と同様とな

っていました（旧相法1の4①）。

2 改正の内容

(1) 改正の背景

相続税及び贈与税については、昭和25年に財産の取得者を納税義務者として課税する仕組みに改組されて以来、その納税義務の及ぶ範囲が、取得した財産の全てとなるのか（無制限納税義務）、又は取得した財産のうち国内財産のみとなるのか（制限納税義務）については、財産の取得者の住所地が国内に在るのか、又は国外に在るのかによって区分されてきました。

その後、時代とともに、経済のグローバル化、ボーダレス化が進み、これに伴い、国境を越えた人・財産の動きが活発となってきました。このような状況の下では、相続税及び贈与税の納税義務について、単に財産の取得者の住所地のみをもって、無制限納税義務又は制限納税義務を判別する制度では、人・財産を国外に移転することにより、簡単に外国に所在する財産を相続税及び贈与税の課税対象から除くことができます。こうした租税回避に対応するため、平成12年度改正及び平成25年度改正において、国外に住所を有する者のうち一定の者については、無制限納税義務を課すこととされました（上記1(1)②）。

このように、海外を利用した課税逃れに対しては、過去の制度改正において無制限納税義務の範囲を拡大することで対応してきたところではありますが、それでも被相続人等と相続人等の双方が5年を超えて国外に住所を有することとなれば、国外財産について相続税及び贈与税を逃れることは可能となっており、これを相続税及び贈与税の節税策として喧伝しているものも散見されていました。

また、一方で、近年、日本で就労する外国人の増加に伴い、平成25年度改正による無制限納税義務の拡大を一つの契機として、日本で一時的に就労しようとする外国人にとって予期せぬ相続税又は贈与税の負担が来日の障害となって

いるとの指摘もなされていたところです。

こうした状況を踏まえ、わが国の相続税及び贈与税の無制限納税義務の範囲をどこまで及ぼすのが適当であるかといった観点から検討が行われた結果、平成29年度税制改正においては、相続税及び贈与税の納税義務について、次の見直しが行われました。

(2) 改正の概要

① 租税回避の防止等

イ 国内に住所を有しない者であって日本国籍を有する相続人等に係る相続税の納税義務について、国外財産が相続税の課税対象外とされる要件を、被相続人及び相続人等が相続開始前10年（改正前：5年）以内のいずれの時点においても国内に住所を有したことがないこととする。

ロ 国内に住所を有しない者であって日本国籍を有しない相続人等が国内に住所を有しない者であって相続開始前10年以内に国内に住所を有していた被相続人等（日本国籍を有しない者であって一時的滞在（国内に住所を有している期間が相続開始前15年以内で合計10年以下の滞在をいいます。②において同じです。）をしていたものを除きます。）から相続又は遺贈により取得した国外財産を、相続税の課税対象に加える。

② 一時的に国内に居住する外国人に係る納税義務の緩和

被相続人及び相続人等が出入国管理及び難民認定法別表第一の在留資格をもって一時的滞在做している場合等の相続又は遺贈に係る相続税については、国内財産のみを課税対象とすることとする。

（注） 贈与税の納税義務についても同様です。

（参考1） 「10年」の考え方

出入国管理及び難民認定法における永住権取得の要件が、「原則として日本に10年以上在留していること」とされていることを踏まえ、外国人が日本に10年間居

住すれば、日本人と同様の納税義務を課すこととし、また、反対に、日本人が外国に10年間居住すれば、納税義務を緩和することとされています。

(参考2) 「15年以内で合計10年以下」の考え方

日本に長期的に滞在する外国人が一時的に外国に住所を移すことにより、引き続き「10年」という要件を免れる租税回避を抑制するため、このような期間設定とされています。

また、「15年」については、長期滞在の外国人については5年を超えて外国に住所を持たば、国外財産に対する納税義務を緩和することとしたものです。日本人については、10年を超えて外国に住所を持ち続けることにより国外財産に対する納税義務が緩和されますが、長期滞在の外国人については一定の配慮を行い、国外財産に対する納税義務が緩和されるために必要な国外に居住する期間は日本人よりも短い5年とされました。

(3) 改正後の無制限納税義務者及び制限納税義務者の範囲

この見直し後の相続税の無制限納税義務者及び制限納税義務者の範囲は、それぞれ次のとおりとなります。

① 無制限納税義務者

イ 相続又は遺贈により財産を取得した次に掲げる者であって、その取得した時において日本国内に住所を有するもの（相法1の3①一）

(イ) 一時居住者でない個人

(ロ) 一時居住者である個人（その相続又は遺贈に係る被相続人が一時居住被相続人又は非居住被相続人である場合を除きます。）

ロ 相続又は遺贈により財産を取得した次に掲げる者であって、その取得した時において日本国内に住所を有しないもの（相法1

の3①二）

(イ) 日本国籍を有する個人であって次に掲げるもの

(i) その相続又は遺贈に係る相続の開始前10年以内のいずれかの時において日本国内に住所を有していたことがあるもの

(ii) その相続又は遺贈に係る相続の開始前10年以内のいずれの時においても日本国内に住所を有していたことがないもの（その相続又は遺贈に係る被相続人が一時居住被相続人又は非居住被相続人である場合を除きます。）

(ロ) 日本国籍を有しない個人（その相続又は遺贈に係る被相続人が一時居住被相続人又は非居住被相続人である場合を除きます。）

② 制限納税義務者

イ 相続又は遺贈により財産を取得した個人（上記①イに掲げる者を除きます。）でその取得した時において日本国内に住所を有するもの（相法1の3①三）

ロ 相続又は遺贈により財産を取得した個人（上記①ロに掲げる者を除きます。）でその取得した時において日本国内に住所を有しないもの（相法1の3①四）

(注1) 上記①の「一時居住者」、「一時居住被相続人」及び「非居住被相続人」とは、次に掲げる者をいいます（相法1の3③）。

① 一時居住者 相続開始の時において在留資格（出入国管理及び難民認定法別表第一の上欄の在留資格をいいます。以下同じです。）を有する者であってその相続の開始前15年以内において日本国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるものをいいます。

② 一時居住被相続人 相続開始の時において在留資格を有し、かつ、日本国内に住所を有していたその相続に係る被相続人であってその相続の開始前15年以内に

において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるものをいいます。

③ 非居住被相続人 相続開始の時ににおいて日本国内に住所を有していなかったその相続に係る被相続人であって、次に掲げるものをいいます。

イ その相続の開始前10年以内のいずれかの時ににおいて日本国内に住所を有していたことがある者のうちその相続の

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年以下であるもの（この期間引き続き日本国籍を有していなかったものに限り、）

ロ その相続の開始前10年以内のいずれの時ににおいても日本国内に住所を有していたことがない者

（注2） 贈与税の納税義務についても同様です。

相続税及び贈与税の納税義務（平成29年度改正後）

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		
			短期滞在 の外国人 （※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							
短期滞在の外国人 （※1）							
国内に 住所なし	10年以内に住所あり			国内・国外財産ともに課税			
	短期滞在の外国人 （※2）					国内財産のみに課税	
	10年以内に住所なし						

※1 出入国管理及び難民認定法別表第1の在留資格の者で、過去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年以下のもの

※2 日本国籍のない者で、過去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年以下のもの

3 適用関係

上記2の改正は、平成29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されます（改正法附則31①）。

なお、平成29年4月1日から平成34年3月31日までの間に、日本国内に住所及び日本国籍を有し

ない者（上記2(3)①ロ(ロ)）が、平成29年4月1日から相続若しくは遺贈又は贈与の時まで引き続き日本国内に住所及び日本国籍を有しない者（すなわち、同日までに日本を出国した外国人で引き続き日本に住所を有しない者）から相続若しくは遺贈又は贈与により取得した国外財産に対しては、相続税又は贈与税は課されません（改正法附則31②）。

二 相続税の物納制度の見直し

1 改正前の制度の概要

物納制度は、相続税にのみ設けられている制度です。相続税の課税財産には、換価の難しい不動産などもあり、延納の許可を受けてもその延納期間内に完納することができない場合もありますので、この制度が設けられています。

したがって、物納制度は、納付すべき相続税額について、延納によっても金銭で納付することを困難とする事由がある場合についてのみ、その納付を困難とする金額を限度として申請をすることができます（旧相法41①）。

また、物納に充てることができる財産は、相続財産のうち以下の①～③に掲げるもの（管理処分不適格財産を除きます。）とされていました。なお、物納劣後財産を物納に充てることができる場合は、それぞれ①～③の財産のうち適当な価額のもの納劣後財産以外の財産がない場合に限り（旧相法41②④）。

- ① 国債、地方債、不動産及び船舶
- ② 社債、株式及び証券投資信託又は貸付信託の受益証券
- ③ 動産

上記②又は③に掲げる財産を物納に充てることができる場合は、税務署長が特別の事情があると認める場合のほか、②に掲げる財産については、①に掲げる財産のうち適当な価額のものがない場合に限り、③に掲げる財産については、①及び②に掲げる財産のうち適当な価額のものがない場合に限り（旧相法41⑤）。

（注1） 管理処分不適格財産とは、抵当権が設定されている不動産、境界が不明確な土地等、国において管理又は処分するのに不適格な一定の財産をいいます。

（注2） 物納劣後財産とは、市街化区域外の土地、接道条件を満たさない土地等、他の財産に比して物納の順位が後れる一定の財産をいいます。

す。

2 改正の内容

昭和16年に創設された物納制度は、手続き面については平成18年に大幅に見直しがされましたが、物納に充てることができる財産やその順位については、昭和22年に現行の規定に改正されて以降、大きな見直しはされてきませんでした。当然のことながら、この間に相続税の納税者数や課税割合、また、相続財産の構成状況等、相続税を巡る納税環境は大きく変化しています。また、平成28年度与党税制改正大綱においても、「最近における相続財産の構成の変化等も踏まえつつ、相続税の物納財産の順位のあり方について検討を進める」とされたところです。

こうした状況を踏まえ、平成29年度税制改正においては、金銭納付が困難な納税者にとっての物納制度の利便性の向上を図るといった観点から、また、収納した財産を早期にロスなく換価し、国の歳出に充てるといった実務面からの要請も踏まえ、以下の見直しが行われました。

(1) 物納順位の変更

相続税の物納に充てることができる財産の順位について、第2順位である上記1②の社債、株式及び証券投資信託又は貸付信託の受益証券のうち、

- ① 金融商品取引所に上場されているもの
- ② 証券投資信託（その投資信託約款に受益者の請求によりその証券投資信託に係る信託契約の一部解約をする旨及びその請求を行うことができる日が1月につき1日以上である旨が定められているものに限り）の受益証券で金融商品取引所に上場されていないもの

が第1順位（上記1①の国債等と同順位）に引き上げられました（相法41⑤、相規21の2②）。

(2) 物納財産の追加

以下の有価証券が新たに第1順位で物納の申請をすることができる財産として追加されました（相法41②二へト⑤、相規21の2①）。

① 金融商品取引所に上場されている有価証券で次に掲げるもの

イ 新株予約権証券

ロ 投資信託及び投資法人に関する法律第2条第3項に規定する投資信託（上記1②の証券投資信託を除きます。）の受益証券

ハ 投資信託及び投資法人に関する法律第2条第15項に規定する投資証券

ニ 資産の流動化に関する法律第2条第13項に規定する特定目的信託の受益証券

ホ 信託法第185条第3項に規定する受益証券発行信託の受益証券

② 投資信託及び投資法人に関する法律第2条第12項に規定する投資法人（その規約に投資主の請求により投資口の払戻しをする旨が定められているものに限ります。）の投資証券で、その請求を行うことができる日が1月につき1日以上である旨が定められているもの

(3) 物納手続関係書類の追加

上記(1)②の証券投資信託の受益証券又は上記(2)②の投資証券の物納を申請する場合には、目論見書その他これに類する書類で、一部解約又は払戻しの請求を行うことができる日が1月につき1日以上であることが確認できる書類を物納申請書に添付して、納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません（相規22②五）。

なお、この書類は、必ずしも「請求を行うことができる日が1月につき1日以上」といった日数が具体的に明記されている必要はありませんが、その記載内容から同様の請求を行うことができることが確認できる必要があります。

3 適用関係

上記2の改正は、平成29年4月1日以後に物納の申請（再申請及び特定物納の申請を含みます。3において同じです。）をする場合に適用され、同日前に物納の申請をした場合については、従前どおりとされています（改正法附則31③）。