

相続税法の改正

目 次	
一 一般社団法人等に対する課税の見直し 564	二 その他の改正..... 578
I 特定の一般社団法人等に対する相続 税の課税規定の創設..... 564	1 相続税及び贈与税の納税義務の範囲 の見直し..... 578
II 一般社団法人等に対する贈与又は遺 贈があった場合の不当減少要件の明確 化..... 574	2 調書の電磁的提出基準の見直し..... 581
	3 相続税の申告書の添付書類の見直し 582
	4 個人番号の記載省略..... 584

はじめに

本稿では、平成30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法律は、去る3月28日に可決・成立し、

同月31日に平成30年法律第7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30年政令第134号）
- ・ 相続税法施行規則の一部を改正する省令（平成30年財務省令第15号）

一 一般社団法人等に対する課税の見直し

I 特定の一般社団法人等に対する相続税の課税規定の創設

1 制度創設の背景及び基本的な考え方

平成18年に公益法人制度改革が行われ、平成20年12月に新制度が施行されました。それまでの公益法人制度は、主務官庁による設立の許可等が必要とされ、法人格の取得、公益性の判断が一体となっていました。そのため、法人設立が簡便でなく、公益性の判断基準が不明確であり、営利法人類似の法人が税制上の優遇を受けているという問題が生じているとの指摘もありました。そこで、法人格の取得と公益性の判断を分離し、営利（剰余金の分配）を目的としない社団と財団について、法人が行う事業の公益性にかかわらず、登記のみ

によって簡便に法人格を取得できる制度（準則主義）として一般社団法人及び一般財団法人（以下「一般社団法人等」といいます。）の制度が創設されました。

上記の目的のために創設された一般社団法人等の制度ですが、会社法の会社等とは異なり一般社団法人等には株式等のような出資持分がないことを利用して、相続税の負担を回避しようとする動きが近年見受けられるようになりました。

すなわち、株式会社であれば、法人が保有する財産は株式の評価額に反映され、株主が死亡した場合には株式の相続に対し相続税が課されるのに対し、一般社団法人等については、持分が存在せず、法人が保有する財産が個人の財産に反映されることがありません。そのため、理事や社員を同族関係者で占めること等により法人を私的に支配

し、個人が実質的にその法人の財産を保有していると認められるような場合でも、個人間の財産移転を前提とする相続税においては、半永久的に課税対象にならないことになります。

先述したとおり、一般社団法人等は準則主義により容易に設立が可能であり主務官庁の監督がないこと、株式会社と同様に事業内容は制限されていないこと、役員に占める親族割合が制限されていないこと、剰余金の分配はできないものの、解散時に残余財産を分配することも可能であること等からすると、他の持分の定めのない法人（社会福祉法人、学校法人等）に比し特に相続税の租税回避に用いられやすいといえます。実際、一般社団法人等の制度創設後、その数は増加の一途をたどり、相続税が課税されないことを喧伝する雑誌・書籍・インターネット記事も多々見受けられるようになりました。

このような租税回避を防止するための措置として、今般の改正前の制度では、持分の定めのない法人に対して財産の贈与等を行った際に一定の条件に該当すれば贈与税又は相続税を課税する規定があります（相法65、66④）。しかしながら、課税されないための要件（相令33③）を一時的に満たした上で法人に贈与し、贈与後に法人の私的支配を確立する等の租税回避の防止が困難であること、贈与ではなく有償譲渡により資産を法人に移転した場合や、贈与による法人への資産移転の場合でも上記の規定による贈与税等の負担を一度受忍しさえすれば、その後は相続税が課税されなくなる等からすると、法人への財産移転時の課税のみでは相続税回避の防止措置として十分とはいえません。そこで、一族で実質的な支配を維持している法人に対し、支配力の承継を通じた実質的な財産移転があったものとして課税するといった相続税回避の防止措置が必要であると考えられます。

このような法人の支配力の承継を財産の移転ととらえて課税する仕組みについては、様々な課税の方法が考えられるところです。例えば、諸外国の立法例を見ると、ドイツでは30年周期で法人が

保有する財産を2名の子が相続したものと擬制して法人に相続税を課税しています。この方式では、人の死亡の時期とは別に独立して法人に相続税を課税することになることから、人の死亡の際に課税するという現在の日本の相続税には馴染みにくい面があります。他方、人の死亡時に相続人などの個人に課税しようとする場合には、被相続人が生前に抛出した額や、相続人等が一定期間内に法人から受けた利益に基づいて持分を擬制し、これに応じて課税するといったことも考えられます。そのような課税を行おうとする場合、世代交代が進むと課税上擬制した持分が複雑化・細分化し算定が困難となること、資産を有償譲渡により法人に移転した場合は持分を観念することが困難であること、法人から受ける利益がないときは持分が擬制できないこと等の問題点があります。

このため、今般創設された課税の仕組みは、将来的な執行の継続可能性も考慮しつつ、現行の相続税に近い形で課税する観点から、次の2のとおり、一定の要件を満たす一般社団法人等の理事の死亡に際し、その時点における法人の純資産額をベースにして計算したみなし遺贈財産を課税対象とし、その一般社団法人等を個人とみなして（＝納税義務者として）相続税の負担を求めることとしたものです。

ここで、個人ではなく法人を納税義務者とすることについては、仮に通常の相続税と同様に（実質支配者である）個人に負担を求めることとすると、法人を実質的に支配しているとはいえ、その個人は私法上は法人財産に対応する持分を取得しておらず、その個人が取得した他の相続財産の多寡によっては相続税の支払が過重となることも考えられます。この点、私法上の財産保有者である法人を納税義務者とすれば、法人の純資産額をベースに課税価格を計算する限り、このような問題は生じないと考えられます。

また、本制度では、財産の移転がない状況で相続税を課税することとしていますが、一族による法人の支配を維持しつつ、実質的な財産の承継を行っていると考えられることから、相続税の公平

負担の観点から、理事の死亡により支配権の承継を通じた財産の移転があったものと考えて課税することとしたものです。

2 制度の概要

(1) 基本的な仕組み

一般社団法人等の理事（当該一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者を含みます。）が死亡した場合において、その一般社団法人等が一定の要件を満たす法人である場合には、その死亡の時にけるその一般社団法人等の純資産額をその時にけるその一般社団法人等の同族理事の数に（被相続人の数として）1を加えた数で除した金額を、遺贈により取得したものとみなし、その一般社団法人等を個人とみなして、その一般社団法人等に相続税を課税することとされました。

（注1） 死亡間際に理事を交代することにより本制度を回避しようとする事への対策として、相続開始前5年以内にその一般社団法人等の理事であった者が死亡した場合にも相続税を課税することとしています（相法66の2①カッコ書）。

（注2） 理事の交代時に贈与税を課税しないことについて

理事による法人財産の実質的支配に着目して課税するという趣旨からすれば、理事の交代時に贈与税を課税することも考えられますが、一般社団法人等の理事の任期は原則2年とされており頻繁に交代することも予想される中、その都度贈与税を課税することが適当といえるかなど、適正な執行が困難となる場合も想定されることから、このような課税は行わないこととしています。

（注3） 一般社団法人等が合併した場合

一般社団法人等が被相続人の相続の開始前5年以内に行われた合併に係る合併法人である場合において、その被相続人が5年以内のいずれかの時においてその合併に係

る被合併法人の理事であったときは、その被相続人はその一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者とみなされます（相令34⑤）。

(2) 課税対象とならない一般社団法人等

一般社団法人等のうち、次の①及び②の法人は特定の者が私的に支配しているとは考えにくいこと、また、③及び④の法人はいわゆる証券化スキームに用いられるものであり、相続税の負担を軽減する目的とは考えにくいことから、本制度における課税の対象から除外されています（相令34④）。

① 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律の規定による公益認定を受けた公益社団法人又は公益財団法人

② 法人税法第2条第9号の2に規定する非営利型法人（いわゆる「非営利徹底型法人」及び「共益型法人」を指します。）

③ 資産の流動化に関する法律第2条第3項に規定する特定目的会社又はこれに類する一定の会社を一般社団法人及び一般財団法人に関する法律第2条第4号に規定する子法人として保有することを専ら目的とする一定の一般社団法人等

④ 資産の流動化に関する法律第2条第2項に規定する資産の流動化に類する行為を行う一定の一般社団法人等

（注1） 上記③の「特定目的会社又はこれに類する一定の会社」とは特定目的会社又は専ら資産流動化を行うことを目的とする会社であってそれぞれ次の要件を満たすものをいい、上記④の「一定の一般社団法人等」とは次の要件を満たすものをいいます（相規32①③）。

イ 資産流動化に係る業務及びその附帯業務を現に行っていること

ロ 資産流動化に係る業務として取得した資産以外の資産（資産流動化に係る業務及びその附帯業務を行うために必要と認

められる資産及びこれらの業務に係る業務上の余裕金を除きます。)を保有していないこと

ハ 有価証券の発行に際して金融商品取引法第2条第3項に規定する取得勧誘を行っていること

(注2) 上記③の「一定の一般社団法人等」とは、上記(注1)の「特定目的会社又はこれに類する一定の会社」の発行済株式又は出資(いわゆる優先株式・優先出資を除きます。)の全部を保有し、かつ、当該発行済株式又は出資以外の資産を保有していないものをいいます(相規32②)。

(注3) 上記①から④までの法人に該当するかどうかの判定は、相続開始の時に際して行うこととされていることから、例えば、相続開始の前に公益認定を取り消された場合は上記①に該当せず課税対象となる可能性があります。相続開始の間近に公益認定を受けた場合は上記①に該当し課税対象にはなりません。

(参考1) 公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律(平成18年法律第49号)
(抄)

(公益認定)

第4条 公益目的事業を行う一般社団法人又は一般財団法人は、行政庁の認定を受けることができる。

(参考2) 資産の流動化に関する法律(平成10年法律第105号)(抄)
(定義)

第2条 省略

2 省略

3 この法律において「特定目的会社」とは、次編第2章第2節の規定に基づき設立された社団をいう。

4~18 省略

(参考3) 金融商品取引法(昭和23年法律第25号)
(抄)
(定義)

第2条 省略

2 省略

3 この法律において、「有価証券の募集」とは、新たに発行される有価証券の取得の申込みの勧誘(これに類するものとして内閣府令で定めるもの(次項において「取得勧誘類似行為」という。))を含む。以下「取得勧誘」という。)のうち、当該取得勧誘が第1項に掲げる有価証券又は前項の規定により有価証券とみなされる有価証券表示権利若しくは特定電子記録債権(次項……において「第1項有価証券」という。)に係るものである場合にあっては第1号及び第2号に掲げる場合、当該取得勧誘が前項の規定により有価証券とみなされる同項各号に掲げる権利(次項……において「第2項有価証券」という。)に係るものである場合にあっては第3号に掲げる場合に該当するものをいい、「有価証券の私募」とは、取得勧誘であつて有価証券の募集に該当しないものをいう。

一 多数の者(適格機関投資家(……))が含まれる場合であつて、当該有価証券がその取得者である適格機関投資家から適格機関投資家以外の者に譲渡されるおそれが少ないものとして政令で定める場合に該当するときは、当該適格機関投資家を除く。)を相手方として行う場合として政令で定める場合(特定投資家のみを相手方とする場合を除く。)

二 前号に掲げる場合のほか、次に掲げる場合のいずれにも該当しない場合

イ 適格機関投資家のみを相手方として行う場合であつて、当該有価証券がその取得者から適格機関投資家以外の者に譲渡されるおそれが少ないものとして政令で定める場合

ロ 特定投資家のみを相手方として行

う場合であつて、次に掲げる要件の全てに該当するとき（イに掲げる場合を除く。）。

- (1) 当該取得勧誘の相手方が国、日本銀行及び適格機関投資家以外の者である場合にあつては、金融商品取引業者等（……）が顧客からの委託により又は自己のために当該取得勧誘を行うこと。
- (2) 当該有価証券がその取得者から特定投資家等（……）以外の者に譲渡されるおそれが少ないものとして政令で定める場合に該当すること。

ハ 前号に掲げる場合並びにイ及びロに掲げる場合以外の場合（当該有価証券と種類を同じくする有価証券の発行及び勧誘の状況等を勘案して政令で定める要件に該当する場合を除く。）であつて、当該有価証券が多数の者に所有されるおそれが少ないものとして政令で定める場合

三 その取得勧誘に応じることにより相当程度多数の者が当該取得勧誘に係る有価証券を所有することとなる場合として政令で定める場合

4～42 省 略

(3) 課税の対象となる特定一般社団法人等の要件

上記(2)①から④までの法人以外の一般社団法人等のうち、次のいずれかの要件を満たすもの（以下「特定一般社団法人等」といいます。）は、特定の一族による支配がされている法人と考えられることから相続税の課税対象となります（相法66の2②三）。

- ① 被相続人の相続開始の直前におけるその被相続人に係る同族理事の数が理事の総数に占める割合が2分の1を超えること
- ② 被相続人の相続の開始前5年以内において

その被相続人に係る同族理事の数が理事の総数に占める割合が2分の1を超える期間の合計が3年以上であること

(注1) 上記の判定を行う際、一般社団法人等が被相続人の相続の開始前5年以内に行われた合併に係る合併法人である場合においてその被相続人が5年以内のいずれかの時において当該合併に係る被合併法人の理事であったときは、被合併法人の同族理事の数が被合併法人の理事の総数に占める割合が2分の1を超えていた期間は、合併法人である一般社団法人等における上記②の2分の1を超える期間に該当するものとされています（相令34⑥）。

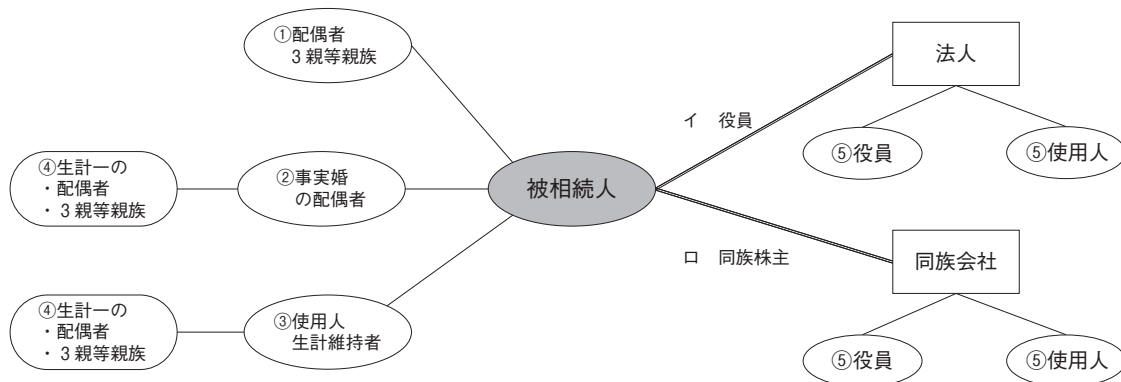
(注2) 上記の「同族理事」とは、一般社団法人等の理事のうち、次に掲げる者をいいます（相法66の2②二、相令34③）。

- イ 被相続人
- ロ 被相続人の配偶者
- ハ 被相続人の3親等内の親族
- ニ 被相続人と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者
- ホ 被相続人の使用人及び使用人以外の者で当該被相続人から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの
- ヘ 上記ニ及びホに掲げる者と生計を一にしているこれらの者の配偶者又は3親等内の親族
- ト 上記ロからへまでに掲げる者のほか、次に掲げる法人の会社役員（法人税法第2条第15号に規定する役員を指します。）又は使用人である者
 - (イ) 被相続人が会社役員となっている他の法人
 - (ロ) 被相続人及び上記ロからへまでに掲げる者並びにこれらの者と法人税法第2条第10号に規定する特殊の関係のある法人を判定の基礎にした場合に同族会社に該当する他の法人

「被相続人と特殊の関係がある者」の範囲

「同族理事」には、被相続人のほか、以下に該当する理事が含まれる。

- ① 被相続人の配偶者又は3親等内の親族
- ② 被相続人と事実上婚姻関係と同様の事情にある者（事実婚の配偶者）
- ③ 被相続人の使用人（個人事業者の従業員など）・被相続人から受ける金銭等により生計を維持している者
- ④ ②又は③の者と生計を一にする配偶者又は3親等内の親族
- ⑤ 次の法人の役員又は使用人（従業員）
 - イ 被相続人が役員となっている法人
 - ロ 被相続人の同族会社



(注3) 上記の要件は、私的支配の有無について判定するものですが、「社員」ではなく「理事」の数によることとしています。これは、一般社団法人における社員総会は最高意思決定機関ではあるものの、業務は理事が執行することとされており、運営上の支配権は理事によって判定することが適当と考えられるためです。なお、公益社団法人及び公益財団法人の認定等に関する法律における公益認定に際しても、私的支配の有無については理事の数で判定されています。また、「社員」は法人である場合もありますが、理事に就任できるのは自然人のみであること、一般財団法人には「社員」に相当するものがないこと、理事は登記事項とされていること等から、執行上の簡明さにも鑑み、私的支配基準の判定は理事の数によることとされているものです。

(注4) 同族理事の数の判定時期について

特定一般社団法人等に該当するかどうかを判定する際に用いる同族理事の定義そのものには「相続開始の時」といった時間的な要素が含まれていません。したがって、

上記①の基準で判定する場合には相続開始の直前において同族理事の数が理事の総数の過半を占めているかどうか、上記②の基準で判定する場合には相続の開始前5年以内の日々の状況で判定することになります。また、ある時点で理事である者が同族理事に該当するかどうかについても、（相続開始時の現況ではなく）それぞれの時点で上記（注2）ロからトまでに掲げる者に該当するかどうかで判定することになります。

(4) 相続税額の計算方法

特定一般社団法人等の理事（当該特定一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者を含みます。）が死亡した場合に課される相続税は、その理事の死亡に係る相続開始の時におけるその特定一般社団法人等の純資産額をその時における同族理事の数に1を加えた数で除して計算した金額を相続税の課税価格として計算します。

上記の「純資産額」とは、次の①の金額から②の金額を控除した残額をいいます(相令34①)。

- ① 被相続人の相続開始の時において特定一般

社団法人等有する財産の価額の合計額

ただし、信託の受託者として有するもの及び被相続人から遺贈により取得したものは除かれます（遺贈により取得した財産は、相続開始の時にける法人の純資産に含まれることから、財産移転に対する課税（相法66④）と保有財産に対する課税（相法66の2）との重複を排除するため、除かれているものです（相令34①）。ただし、相続税法第66条第4項の規定により相続税が課税される可能性はあります。）。

② 次に掲げる金額の合計額

イ 特定一般社団法人等有する債務であって被相続人の相続開始の際現に存するものの金額（相続税法第13条の規定により債務控除の対象となる債務と同様です。）

ロ 特定一般社団法人等に課される国税又は地方税であって被相続人の相続の開始以前に納税義務が成立したもの

ただし、相続の開始以前に納付すべき税額が確定したもの及びその被相続人の死亡に基因してその法人に課されることとなる相続税は除かれます（納付すべき税額が確定したものは上記イで控除が可能です。また、その被相続人の死亡に基因してその法人に課されることとなる相続税を除外しているのは、仮にこれを純資産額の計算に含めると、その純資産額を基礎として相続税額を算出することから、純資産額の計算が循環してしまうためです。）。

ハ 被相続人の死亡により支給する相続税法第3条第1項第2号に掲げる給与（いわゆる死亡退職金です。）

ニ 被相続人の相続開始の時にけるその特定一般社団法人等の一般社団法人及び一般財団法人に関する法律に規定する基金の額（基金は将来返還義務を負っているためです。）

なお、この特定一般社団法人等は個人とみなして課税されるものの、被相続人の法定相続人

ではないことから、日本のいわゆる法定相続分による遺産取得課税方式のもとでは、相続税の総額を計算する過程（基礎控除、税率の適用）において法定相続人として扱われません。相続税の総額を按分する過程では、上記の「純資産額」を基礎として計算したみなし財産を取得したものとして具体的な相続税額が計算されます。当然のことながら、配偶者の税額軽減、未成年者控除等の人的控除の適用はなく、相続税額の2割加算の適用があります。これは、相続税法第66条第4項の規定により相続税が課税される場合と同様です。

（注1） 上記①の財産の価額は被相続人の相続開始の時にける時価により、上記②イの債務の金額は、その時の現況によることとされています（相令34②）。

（注2） 「1を加えた数」について

本制度では、同族関係にある理事が死亡した場合には、その法人の純資産額を同族関係にある理事の数で除した金額を一般社団法人等有する遺贈により取得したものとみなして相続税を課税することとしています。ここで、相続税法の規定によれば、純資産額を「同族理事の数に1を加えた数」で除すこととしていますが、1を加えることとしているのは次の理由によるものです。

すなわち、「相続開始の前（直前）」とは生前の状況を指すと認識されているのに対し、「相続開始の時」とは被相続人が死亡した後の状況を指すと解されていることを前提とすると、「相続開始の時（死亡後）」においては、その同族理事は死亡により理事でなくなっているため、相続開始時の理事の数（被相続人分を含まないもの）に理事であった被相続人の分として1を加えた数で除すこととしているものです。これにより、生前に理事を退任していた者が退任後5年以内に死亡した場合にも1を加えることとなり、同様に課税されることとなります。

具体的には、理事が5人、そのうち同族

理事が4人であるとし、同族理事の1人が死亡した場合、同族理事による法人財産の支配は均等であると考え、その一般社団法人等の純資産額を4等分して課税部分を算出することが適当と考えられます。しかしながら、死亡した同族理事は“相続開始の時”、すなわち死亡後には既に理事ではないため、“相続開始の時”における同族理事の数には入らないこととなります。そうすると、単に“相続開始の時”における同族理事の数で除すこととした場合は3等分するのではないかという疑義も生じるため、1を加えることを法律上明示することにより、4等分することを明らかにしたものです。

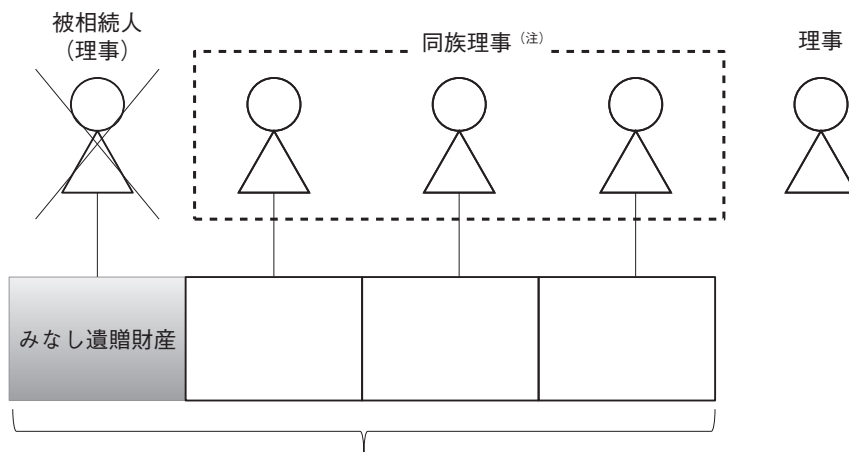
(注3) 同時死亡が推定される場合

複数の者が死亡した場合において、その死亡時期の先後が明らかでない場合には、

これらの者は同時に死亡したものと推定されます(民法32の2)。上記(注2)で述べたとおり、“相続開始の時”における同族理事の数に「1を加えた数」で純資産額を除すこととしているのは、被相続人の分をカウントするためですが、このような趣旨からすると、同時に複数の者が死亡している場合には、1ではなく、その死亡した人数分を“相続開始の時”における同族理事の数に加える必要があると考えられます。そこで、その死亡した者のうち、相続開始の直前において同族理事であった者及び理事でなくなった日から5年を経過していない者で被相続人と上記(3)(注2)ロからトまでに掲げる関係のあるものの数を加えることが明示されています(相法66の2①カッコ書)。

特定一般社団法人等の純資産額の等分計算

- 被相続人及び同族理事で均等に法人財産を支配していたものと捉え、特定一般社団法人等の純資産額を被相続人と同族理事の人数で等分した金額を、みなし遺贈財産の価額とする(同族以外の理事がいても、人数にカウントしない)。



相続開始時における特定一般社団法人等の純資産額(時価)

(注) 相続開始時においては、被相続人は死亡しているため、同族「理事」には該当し得ない。そのため、相続開始時における「同族理事の数」は、相続開始直前に被相続人が同族理事に該当していても、被相続人を含まない数となる。

(5) 相続税額からの過去の贈与税額又は相続税額の控除

① 過去の贈与税額又は相続税額の控除

本制度では、特定一般社団法人等の同族理事が死亡した場合に特定一般社団法人等の純資産額を等分した金額に相続税が課されますが、その法人に対して、過去に相続税法第66条第4項の規定により、贈与又は遺贈により取得した財産について贈与税又は相続税が課税されている場合があります。その財産は、贈与の場合には今回の被相続人からの贈与によるものとは限りませんが、その課税がされた財産が本制度の課税ベースに含まれることから、ストックに対するものとフローに対するものとの差はあるものの、既に課税された財産に相続税を課税することになるため、重複感も生じます。そこで、双方とも相続税の租税回避を防止するためのみなし課税であることにも鑑み、本制度では、特定一般社団法人等に相続税が課される場合には、上記(4)によりその特定一般社団法人等に課される相続税の額から、その特定一般社団法人等に過去に相続税法第66条第4項の規定により課された贈与税又は相続税の税額を控除することとされています(相法66の2③)。

② 被相続人から遺贈により財産を取得した場合の法人税等相当額の控除

本制度は、特定一般社団法人等の純資産額を等分した金額を遺贈財産と擬制して課税するものですが、それとは別に、その特定一般社団法人等が不動産や株式等の具体的な財産を被相続人から遺贈により取得するケースも考えられます。この場合、その遺贈が関係者の相続税又は贈与税の負担を不当に減少する結果となると認められるときは、相続税法第66条第4項の規定により相続税が課税されることとなります。つまり、純資産額をベースにした遺贈財産(みなし遺贈財産)について本制度が、具体的な財産(本来遺贈財産)について相続税法第66条第4項が、それぞれ適

用され、被相続人の相続に係る特定一般社団法人等の課税価格を構成することになります(なお、本来遺贈財産については、上記(4)①のとおり、純資産額の計算の基礎となる法人財産から除外されており、重複課税が排除されています)。

ところで、法人が贈与又は遺贈により財産を取得した場合、その財産の移転(流入)は同時に法人税等の課税対象となりますが、相続税法第66条第4項の規定による贈与税又は相続税と法人税等の負担を調整する観点から、贈与税額又は相続税額からは法人税等相当額を控除することとされています(相法66⑤)。

そのため、上記のように純資産に対するストック課税(相法66の2)と流入資産に対するフロー課税(相法66④)が同時に生じる場合には、上記①による控除と法人税等相当額の控除の両方が適用されることとなります。これらの控除の適用関係については、まず法人税等相当額の控除をした後に上記①による控除をすることとし、その法人税等相当額の控除については、控除前の相続税額に、本来遺贈財産が特定一般社団法人等の課税価格(みなし遺贈財産と本来遺贈財産の価額の合計額)に占める割合を乗じて計算した金額を限度とすることとされています(相令34⑩)。

これは、下記(注)のとおり、過去課税分の税額で控除しきれなかった部分がある場合でも、次回以降に本制度により相続税が課税されたときに控除することにより負担が調整されるのに対し、法人税等相当額については今回の相続税以外に負担調整する機会がないことから、法人税等相当額を優先して適用することとしているものです。一方、法人税等と相続税の税率の差によっては、法人税等相当額が本来遺贈財産に対応する相続税額よりも大きくなる場合もあります。このような場合に、法人税等相当額の全額を控除すると、法人税等と相続税の負担調整という趣旨にそぐわないことから、その本来遺贈財産に対応

する相続税額を上限としています。

(注) 控除対象金額

この規定により控除される過去課税分の贈与税又は相続税の税額は、特定一般社団法人等が相続の開始前に贈与又は遺贈により取得した財産について相続税法第66条第4項の規定により課された過去課税分の贈与税又は相続税（その過去の相続税において本制度が同時に適用された場合におけるその相続税を除きます。）の税額（法人税等相当額控除後のものであり、延滞税、利子税、過少申告加算税及び重加算税を除きます。）から、既にこの規定により控除を受けた金額を差し引いた金額をいいます。控除対象金額から過去の相続において本制度が同時に適用された場合における相続税を除外しているのは、その過去の相続税の計算上、上記(4)①のとおり本来遺贈財産の価額を純資産額の計算から除外することにより課税価格ベースでストック課税とフロー課税の負担調整を行っていることから、それ以降の本制度による相続税（ストック課税）において改めて税額控除により負担を調整する必要はないと考えられるためです。

なお、控除対象金額は、相続の開始前に特定一般社団法人等に合併があった場合には、被合併法人に課された贈与税又は相続税を含みます（相令34⑦）。

(6) 相続税における他の課税規定との調整（二重課税の排除）

上記(5)は、本制度の対象となる特定一般社団法人等に対し過去に相続税法第66条第4項の規定により贈与税又は相続税が課されていた場合の調整規定ですが、このほかにも、以下のような調整規定が置かれています。

① みなし遺贈財産に対する相続税法第66条第4項の適用除外

本制度による擬制の結果、持分の定めのない法人である特定一般社団法人等は被相続人

から遺贈により財産を取得した個人とみなされるため、条文上は、このみなし遺贈財産についても相続税法第66条第4項が適用される可能性があることとなります。そうすると、特定一般社団法人等に対する遺贈について不当減少が認められ相続税法第66条第4項の規定により相続税が課税される場合には、一度の相続における同じ財産について、本制度と相続税法第66条第4項により二重に課税されるのではないかという疑義も生じることから、そのような課税にはならないことが明示されています（相令34⑨）。

すなわち、本制度により特定一般社団法人等が遺贈により取得したものとみなされる財産については、相続税法第66条第4項の規定は適用されないこととされています。

② 個人とみなされた特定一般社団法人等が被相続人から遺贈により取得した本来財産について相続税法第66条第4項が適用されない場合

特定一般社団法人等が本来遺贈財産を取得した場合、本制度により特定一般社団法人等が個人とみなされる結果、相続税法第66条第4項の相続税の負担を不当に減少させる結果となると認められる場合でなくとも、その本来遺贈財産について、個人が取得した本来の課税財産として相続税が課される（相法1の3、2）のではないかと疑義が生じます。そこで、被相続人からの本来遺贈財産については、相続税法第66条第4項の規定が適用されない場合には相続税の課税価格に算入しないことを規定することにより、不当減少に当たらないときは課税されないことを明示しています（相令34⑩）。

③ 3年加算規定の適用除外

本制度では特定一般社団法人等を個人とみなし、一定の財産を遺贈により取得したものとみなして課税されます。このみなし規定の結果、その特定一般社団法人等が被相続人から相続開始前3年以内に贈与により取得した

財産がある場合には、相続税法第19条の規定によりその贈与により取得した財産が相続税の課税価格に加算されることとなります。しかしながら、その財産は相続開始時の純資産額を構成することから、3年以内の贈与加算と純資産が二重に計上されうることになります。これを避けるため、3年以内に被相続人からの贈与により取得した財産がある場合には、その財産の価額は3年加算の規定は適用せず、本制度により相続税を課税することとされています（相法66の2⑤）。

(7) その他

① 住所の扱い

本制度により相続税が課される場合には、納税義務者となる特定一般社団法人等の住所は、その法人の主たる事務所の所在地にあるものとされ、納税義務の範囲が定まります（相法66の2④）。

② 申告書の提出期限の扱い

相続税の申告書の提出期限は、納税義務者が被相続人の「相続の開始があったことを知った日の翌日から10か月以内」とされています。この「相続の開始があったことを知った日」というのは、自己のために相続の開始があったことを知った日をいうものと解されていますが、本制度は、遺贈により取得したものとみなして相続税を課税するものであり、実際に相続又は遺贈が発生しているわけではないため、「相続の開始があったことを知った日」がいつを指すのか必ずしも明らかではありません。そこで、本制度における特定一般社団法人等の相続税の申告期限については、「被相続人が死亡したことを知った日の翌日から10か月」とされています（相令34⑧）。

③ 申告書の記載事項

本制度により相続税が課税される場合には、特定一般社団法人等が提出する相続税の申告書には、以下の事項を記載することとされています（相規16①六）。

イ 被相続人の死亡の時ににおいて特定一般社団法人等が有する財産の種類、数量、価額及び所在場所の明細

ロ その特定一般社団法人等の上記(4)②イからニまでに掲げる金額の明細

④ 申告書の添付書類

本制度により相続税が課税される場合には、相続税の申告書に相続開始の日以後に作成された特定一般社団法人等の登記事項証明書を添付する必要があります（相規16③三）。

3 適用関係

上記2の改正は、平成30年4月1日以後の一般社団法人等の理事である者の死亡に係る相続税について適用されます。

ただし、特定一般社団法人等が平成30年3月31日以前に設立されたものである場合には、理事の構成を変更するなどの対応に時間を要することに鑑み、3年間の経過期間が設けられ、平成33年4月1日以後の一般社団法人等の理事である者（その一般社団法人等の理事でなくなった日から5年を経過していない者を含みます。）の死亡に係る相続税について適用されます（改正法附則43⑤）（平成30年4月1日以後に設立された一般社団法人等については、この経過期間はなく、原則どおり新制度が適用されます。）。

なお、上記の既存法人についての課税要件の判定に際して、平成30年3月31日以前の期間は、上記2(3)②の2分の1を超える期間に該当しないものとされており、相続開始前5年間の同族理事の割合の判定は、施行日以後の期間のみが対象となります（改正法附則43⑥）。

II 一般社団法人等に対する贈与又は遺贈があった場合の不当減少要件の明確化

1 改正前の制度の概要

(1) 基本的な仕組み

持分の定めのない法人に対し財産の贈与又は

遺贈があった場合において、当該贈与又は遺贈により当該贈与又は遺贈をした者の親族など（注1）の贈与税又は相続税の負担が不当に減少する結果となると認められるときは、その持分の定めのない法人を個人とみなして、これに贈与税又は相続税を課税することとされています（相法66④）。

（注1）次に掲げる者の贈与税又は相続税が不当に減少する結果となると認められるかどうかにより判定されます（相令31①）。

イ 贈与又は遺贈をした者の親族

ロ 贈与又は遺贈をした者と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者及びその者の親族でその者と生計を一にしているもの

ハ 贈与又は遺贈をした者である個人の使用人及び使用人以外の者で当該個人から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの並びにこれらの者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

（注2）持分の定めのない法人を設立するために財産の提供があった場合にも上記と同様に課税されます（相法66②）。

（注3）財産の移転により贈与税又は相続税が課される場合には、その移転について課される法人税等の額に相当する額を控除することができます（相法66⑤）。

（2）不当に減少する結果となると認められない場合

持分の定めのない法人が次に掲げる要件を全て満たす場合は、上記(1)の贈与税又は相続税の負担が不当に減少する結果となると認められるときに該当しないこととされています（相令33③）。

① その運営組織が適正であるとともに、その寄附行為、定款又は規則において、その役員等のうち親族関係を有する者及びこれらと次に掲げる特殊の関係がある者（②において

「親族等」といいます。）の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合は、いずれも3分の1以下とする旨の定めがあること

イ その親族関係を有する役員等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

ロ その親族関係を有する役員等の使用人及び使用人以外の者でその役員等から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの

ハ イ又はロに掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

ニ その親族関係を有する役員等及びイからハまでに掲げる者のほか、次に掲げる法人の役員（イ)において「会社役員」といいます。）又は使用人である者

(イ) その親族関係を有する役員等が会社役員となっている他の法人

(ロ) その親族関係を有する役員等及びイからハまでに掲げる者並びにこれらの者と特殊の関係のある法人を判定の基礎にした場合に同族会社に該当する他の法人

② その法人に財産の贈与若しくは遺贈をした者、その法人の設立者、社員若しくは役員等又はこれらの者の親族等に対し、施設の利用、余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選任その他財産の運用及び事業の運営に関して特別の利益を与えないこと

③ その寄附行為、定款又は規則において、その法人が解散した場合にその残余財産が国若しくは地方公共団体又は公益社団法人若しくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人（持分の定めのないものに限り）に帰属する旨の定めがあること

④ その法人につき法令に違反する事実、その帳簿書類に取引の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装して記録又は記載をしている事実その他公益に反する事実がないこと

2 改正の内容

(1) 改正の背景

前述 I 1 のとおり、一般社団法人等の制度創設から10年を経て、その数は増加し、相続税の負担の回避に用いられている可能性もあります。一般社団法人等を用いた租税回避に対する防止策については、平成20年度税制改正において、それまで国税庁長官通達に基づいて行っていた贈与又は遺贈をした者の親族等の贈与税又は相続税の負担を不当に減少する結果となると認められるかどうかの判断を、「要件を満たすときは相続税法第66条第4項の贈与税又は相続税の負担を不当に減少する結果となると認められない」（相令33③）ものとして具体的に規定するなどの改正が行われてきたところです。

ところで、このいわゆる「不当減少要件」は、上記 1(2)の4つの要件の全てを満たしている場合には不当減少がない（課税されない）ものとして定められおり、どのような場合に不当減少に該当する（課税される）のかという観点から規定されたものではありません。そのため、実際に納税者が申告をする場合や税務署長が課税処分を行う場合には、判断に迷うことも想定されます。そこで、一般社団法人等については、前述 I の課税規定の創設に併せて、要件の明確化を図ることとされました。

(注) 一般社団法人等以外の持分の定めのない法人については、設立の根拠法等において、私的支配がないことなどの要件が定められ、主務官庁の許可等・監督に服していることから、今般の見直しの対象とされていません。

(2) 具体的な定め

持分の定めのない法人のうち、一般社団法人等について、不当減少要件が以下のとおり明確化されました。

具体的には、贈与又は遺贈により財産を取得した一般社団法人等（前述 I 2(2)に掲げる法人を除きます。）が、次に掲げる要件のいずれか

を満たさないときは、贈与税又は相続税の負担が不当に減少する結果となると認められるものとされました（相令33④）。

① その贈与又は遺贈の時におけるその定款において次の定めがあること

イ その役員等（理事、監事、評議員その他これらの者に準ずるものを指します。以下同じです。）のうち親族関係を有する者及びこれらと次に掲げる特殊の関係がある者の数がそれぞれの役員等の数のうちに占める割合は、いずれも3分の1以下とする旨の定め

(イ) その親族関係を有する役員等と婚姻の届出をしていないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者

(ロ) その親族関係を有する役員等の使用人及び使用人以外の者でその役員等から受ける金銭その他の財産によって生計を維持しているもの

(ハ) (イ)又は(ロ)に掲げる者の親族でこれらの者と生計を一にしているもの

(ニ) その親族関係を有する役員等及び(イ)から(ハ)までに掲げる者のほか、次に掲げる法人の法人税法第2条第15号に規定する役員（(i)において「会社役員」といいます。）又は使用人である者

(i) その親族関係を有する役員等が会社役員となっている他の法人

(ii) その親族関係を有する役員等及び(イ)から(ハ)までに掲げる者並びにこれらの者と特殊の関係のある法人を判定の基礎にした場合に同族会社に該当する他の法人

ロ その法人が解散した場合にその残余財産が国若しくは地方公共団体又は公益社団法人若しくは公益財団法人その他の公益を目的とする事業を行う法人（持分の定めのないものに限り。）に帰属する旨の定め

② その贈与又は遺贈前3年以内にその一般社団法人等に係る贈与者等に対し、施設の利用、

余裕金の運用、解散した場合における財産の帰属、金銭の貸付け、資産の譲渡、給与の支給、役員等の選任その他財産の運用及び事業の運営に関する特別の利益（以下「特別利益」といいます。）を与えたことがなく、かつ、その贈与又は遺贈の時におけるその定款においてその贈与者等に対し特別利益を与える旨の定めがないこと

(注) 従来の持分の定めのない法人に対する不当減少要件では期間が明示されていませんでしたが、贈与又は遺贈前3年以内に特別利益を与えた場合を不当減少とする要件として規定されました。

- ③ その贈与又は遺贈前3年以内に国税又は地方税（地方税法に規定する地方団体の徴収金（都及び特別区のこれに相当する徴収金を含みます。）をいいます。）について重加算税又は地方税法の規定による重加算金を課されたことがないこと

(注) 従来の持分の定めのない法人に対する不当減少要件では、「法令に違反する事実……その他公益に反する事実がないこと」とされていますが、一般社団法人等に対する課税の要件として規定する場合には、税制と関係がない法令違反があったことのみをもって贈与税又は相続税の負担を不当に減少させていると考えることは困難であることから、重加算税等が課されたことという要

件とされています。

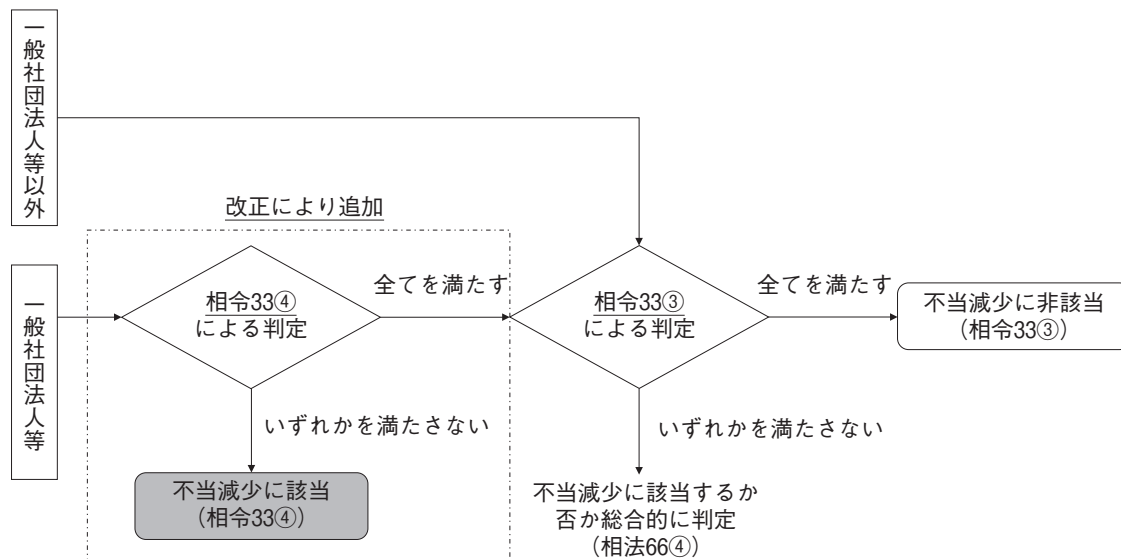
(3) 相続税法施行令第33条第3項と第4項の関係

一般社団法人等以外の持分の定めのない法人については、従来どおり相続税法施行令第33条第3項によって不当減少要件の該当性を判定します。

一般社団法人等については、まず、新たに定められた上記(2)の相続税法施行令第33条第4項によって不当減少要件の該当性を判断し、一つでも該当すると不当減少に該当するものと判定されます。この要件を全て満たした場合には、次に相続税法施行令第33条第3項の規定による不当減少要件の該当性の判定を行い、全て満たしていれば、不当減少に該当しないものとされます。

最後に、相続税法施行令第33条第3項の要件の一つでも該当しない場合には、相続税法第66条第4項の“不当減少”に該当するか総合的に判断されます（相法66④）。こちらも全て満たせば課税されない要件ですが、時期や行為からの年数が明記されていないので、相続税法施行令第33条第4項の要件を満たしていても相続税法施行令第33条第3項の要件を満たさず、税務署長の判断によっては相続税法第66条第4項の不当減少に該当するものとして課税される可能性もあります。

不当減少要件の判定のフローチャート



3 適用関係

上記2の改正は、一般社団法人等が平成30年4月1日以後に贈与により取得する財産に係る贈与税又は同日以後に遺贈により取得する財産に係る

相続税について適用し、一般社団法人等が同日前に贈与により取得した財産に係る贈与税又は同日前に遺贈により取得した財産に係る相続税については従前どおりとされています(改正相令附則②)。

二 その他の改正

1 相続税及び贈与税の納税義務の範囲の見直し

(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 居住無制限納税義務者

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次に掲げる者であって、その財産を取得した時において日本国内に住所を有するものをいいます。

イ 一時居住者でない個人

ロ 一時居住者である個人(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 非居住無制限納税義務者

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次に掲げる者であって、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ものをいいます。

イ 日本国籍を有する個人であって次に掲げるもの

(イ) 相続開始前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

(ロ) 相続開始前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(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(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。)

③ 居住制限納税義務者

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納税義務を負う者で、上記①の者以外の相続又は遺贈により日本国内にある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するものをいいます。

④ 非居住制限納税義務者

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納税義務を負う者で、上記②の者以外の相続又は遺贈により日本国内にある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ものをいいます。

⑤ 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1) 上記①及び②の「一時居住者」、「一時居住被相続人」及び「非居住被相続人」の意義は、以下のとおりです(旧相法1の3③)。

イ 一時居住者とは、相続開始の時において在留資格を有する者であって相続開始前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。

ロ 一時居住被相続人とは、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被相続人であって相続開始前15年以内においてこの法律の施行地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。

ハ 非居住被相続人とは、相続開始の時において日本国内に住所を有していなかった被相続人であって次に掲げる者をい

ます。

(イ) 相続開始前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外国人のうち相続開始前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

(ロ) 相続開始前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もの

(注2) 上記⑤を除き、贈与税の納税義務に関しても相続税の納税義務と同様となっていた(旧相法1の4①③)。

(2) 改正の内容

① 改正の背景等

相続税及び贈与税の納税義務については、平成29年度税制改正において、相続税及び贈与税の租税回避を防止しつつ、日本で一時的に就労しようとする外国人の受入を促進する観点から、日本人については非居住者の納税義務の範囲を厳格化し、外国に一定期間住所を移すことによる相続税及び贈与税の租税回避を抑制する一方、日本に短期間居住する外国人の納税義務を緩和するといった大幅な見直しをなされ、上記(1)のような制度とされたところです。その際、課税逃れを防ぐ観点から、日本に長期間(10年超)滞在した外国人が、出国後5年以内に行った相続又は贈与については、国外財産にも相続税・贈与税を課税することとされました。これについては、例えば引退後に母国に戻った外国人が死亡したような場合にまで、日本国外にある財産についても日本の相続税が課税されるのは酷であるとの指摘もありました。

そこで、今般の改正においては、課税逃れ防止の必要十分な措置を確保しつつ高度外国人材等の受入と長期間の滞在を更に促進する観点から、外国人が出国後に行った相続又は贈与(一定の場合に限ります。)については、

国外財産には課税しないこととされました。

② 相続税の納税義務

非居住被相続人の要件のうち、上記(1) (注1) ハ(イ)については、「相続開始前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」という要件が撤廃されました。したがって、改正後の非居住被相続人とは、次に掲げる者をいいます。

イ 相続開始前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外国人

ロ 相続開始前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

これにより、外国に住所を有する外国人が、外国に住所を有する外国人である被相続人から相続又は遺贈により取得する日本国外にある財産については、被相続人の日本国内に住所を有していた期間にかかわらず、相続税は課されなくなりました。

③ 贈与税の納税義務

贈与税の納税義務については、相続税の場合と異なり、贈与者が生存していることから、一時的に外国に住所を移すことによって、日本の贈与税の課税を免れるといったことも想定されます。そこで、非居住贈与者の要件については、上記②の非居住被相続人とは異なり、次のように改められました。すなわち、贈与の時において日本国内に住所を有していなかった贈与者であって次に掲げるものをいいます。

イ 贈与前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外国人であって次に掲げるもの

(イ) 日本国内に住所を有しなくなった日前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

(ロ) 日本国内に住所を有しなくなった日前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年を超えるものの

うち同日から2年を経過しているもの

ロ 贈与前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

④ 日本国外に居住する外国人が短期非居住贈与者から財産の贈与を受けた場合の贈与税の申告

日本国外に居住する外国人が短期非居住贈与者から贈与により財産を取得した場合には、仮に他の贈与（その短期非居住贈与者からの他の贈与のほか、それ以外の者からの贈与を含みます。）により日本国内にある財産を取得していたときであっても贈与税の申告の必要はありません（相法28⑤）。

ただし、その短期非居住贈与者が日本国内に住所を有しなくなった日から2年を経過する日までに再入国した場合には、その再入国した日の属する年の翌年3月15日までに贈与により取得した全ての財産に係る贈与税の申告をしなければなりません（この場合には、その贈与を受けた年分で贈与税の申告をすることになります。）（相法28⑥）。

また、その短期非居住贈与者が日本国内に住所を有しなくなった日から2年を経過した場合（再入国しなかった場合）において、贈与により日本国内にある財産を取得していたときは、その2年を経過した日の属する年の翌年3月15日までにその財産に係る贈与税の申告をしなければなりません（この場合には、その贈与を受けた年分で贈与税の申告をすることになります。）（相法28⑦）。

(注) 「短期非居住贈与者」とは、贈与の時において日本国内に住所を有していなかった贈与者であって、贈与前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のうち日本国内に住所を有しなくなった日前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年を超えるもので、同日から2年を経過していない外国人をいいます。

上記③及び④により、日本に長期間（10年超）滞在していた外国人が出国後に外国に住所を有する外国人に対して行った贈与については、出国後2年以内に再び日本に住所を戻した場合に限り、国外財産にも贈与税が課税されることとなります。なお、この2年とい

う期間については、通常の企業の海外赴任のサイクルを考慮し、出国後2年間に限った納税義務であれば、外国人材の再入国を阻害する効果は限定的と考えられることを踏まえ、設定されたものです。

(参考) 改正後の相続税及び贈与税の納税義務

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		
		一時 居住者 (※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						
	一時居住被相続人(※1) 一時居住贈与者(※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			
	相続税 外国人 贈与税 短期滞在外国人(※2) 長期滞在外国人(※3)			国内財産 のみに課税		
	10年以内に住所なし					

※1 出入国管理法別表第1の在留資格で滞在している者で、相続・贈与前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年以下の者

※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の合計が10年以下の外国人

※3 出国前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年超の外国人で出国後2年を経過した者

(3) 適用関係

上記(2)の改正は、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されます(改正法附則43①～③)。

2 調書の電磁的提出基準の見直し

(1) 改正前の制度の概要

相続税法の規定により提出する次の調書のうち、当該調書の提出期限の属する年の前々年の1月1日から12月31日までの間に提出すべきであった枚数が1,000枚以上であるものについて

は、光ディスク等又はe-Tax(以下「光ディスク等」といいます。)による提出が義務付けられていました(旧相法59⑤)。

- ① 生命保険金の支払調書(保険会社等)
- ② 損害保険金の支払調書(同上)
- ③ 保険契約者等の異動に関する調書(同上)
- ④ 死亡退職金等の支払調書(支給者)
- ⑤ 信託の受益者等の調書(受託者)

(2) 改正の内容

光ディスク等による提出が義務付けられる調書の枚数が、100枚(改正前:1,000枚)以上で

あるものに引き下げられました（相法59⑤）。

（注）改正の趣旨については、所得税法等と同旨ですので、前掲「所得税法等の改正」の「六光ディスク等による調書等の提出の特例の改正」をご参照ください。

（3）適用関係

上記（2）の改正は、平成33年1月1日以後に提出すべき調書について適用し、平成32年12月31日以前に提出すべき調書については、従来どおりとされています（改正法附則43④）。

3 相続税の申告書の添付書類の見直し

（1）改正前の制度の概要

相続税の申告書には、被相続人と相続人等との関係を明らかにし、税額計算をはじめとする申告内容の適正性を確認するため、次の書類を添付することとされています（旧相規16③）。

- ① 相続の開始の日から10日を経過した日以後に作成された戸籍の謄本で被相続人の全ての相続人を明らかにするもの
- ② 被相続人に係る相続時精算課税適用者がある場合には、相続の開始の日以後に作成された当該被相続人の戸籍の附票の写し

（2）改正の背景

平成29年3月に総務省行政評価局から「申請手続等の見直しに関する調査－戸籍謄本等の提出が必要とされる手続を中心として－結果に基づく勧告」が公表され、戸籍謄本等を返却することとされていない手続について、その返却又はコピーの受付を行うことが勧告されました。

（参考）申請手続等の見直しに関する調査－戸籍謄本等の提出が必要とされる手続を中心として－結果に基づく勧告（平成29年3月 総務省）（抄）

3 相続時に提出する戸籍謄本等の返却の推進

【所見】

したがって、関係府省は、相続時に提出する戸籍謄本等を返却することとされていない手続については、申請者の負担軽減を図る観点から、次の措置を講ずる必要がある。

- ① 戸籍謄本等を返却することとされていない手続については、法令を改正するなどして、戸籍謄本等の返却又は戸籍謄本等のコピーの受付を行うこと。

（財務省、厚生労働省）

また、財務省では、近時、相続登記が未了のまま放置されている不動産が増加し、これがいわゆる所有者不明土地問題や空き家問題の一因となっているとの指摘に対応し、相続登記を促進するため、平成29年4月に不動産登記規則を改正し、平成29年5月29日から法定相続情報証明制度を開始することになりました。

この制度は、①被相続人が生まれてから亡くなるまでの戸籍関係の書類等及びその記載に基づく法定相続情報一覧図（被相続人の氏名、最後の住所、最後の本籍、生年月日及び死亡年月日並びに相続人の氏名、住所、生年月日及び続柄の情報を記載した書面）を登記官に提出し、②登記官が上記の内容を確認し、認証文付きの法定相続情報一覧図の写しを交付し、③交付された法定相続情報一覧図の写しが、相続登記の申請手続をはじめ、被相続人名義の預金の払戻し等、様々な相続手続に利用されることで、相続手続に係る相続人・手続の担当部署双方の負担を軽減するというものです。

これらを受けて、平成30年度税制改正においては、相続税の申告書に添付すべき書類として戸籍謄本のコピーの提出を可能にするとともに、法定相続情報一覧図の写し（又はそのコピー）について、一定の記載事項が記載されていることを要件として、被相続人と相続人の関係を示す公的書類として相続税の申告書の添付書類に加えることとされました。

(3) 具体的内容

相続税の申告書の添付書類に次に掲げるものが追加されました（相規16③一）。

① 戸籍の謄本を複写したもの

従来の相続人等の戸籍の謄本そのものに代えて、これらの書類を複写機で複写したもの（すなわちコピー）を提出することも可能とされました。

② 法定相続情報一覧図の写し又はそれを複写したもの

相続税の申告書に添付する相続関係を証する書類として、次の要件を満たす法定相続情報一覧図の写し又はそれを複写機で複写したもの（すなわちコピー）を提出することも可能とされました。

イ 系統図方式で記載されていること

ロ 子の続柄について、実子又は養子の別が記載されていること

法定相続情報一覧図の写しには相続人を列举する方式のものもありますが、相続税の計算においては、相続人の数のほか、相続分も明らかにしなければ適正な計算ができないことから、法定相続情報一覧図の写しの中でも、被相続人と各相続人の関係まで明らかになる系統図方式で記載されたものであることが必要とされています。

また、相続税の計算上、相続人の数にカウントされる養子の数に制限がある（相法15②）ため、単に「子」という表示では正確な計算はできないことから、相続税の申告書に添付する法定相続情報一覧図の写しは実子と養子の別が記載されたものであることが求められています。なお、養子がいる場合には、法定相続情報一覧図の写し（又はそのコピー）に併せ、養子の戸籍の謄本又は抄本の添付を求めています。これは、養子がいわゆる孫養子である場合は、その相続税額が2割加算の対象となること、実子と養子の区別がわかるだけでは2割加算の対象となる孫養子か否かが明らかでないため、別途、養子の戸

籍の謄本又は抄本（こちらもコピーで可）の添付を求め、その記載内容から孫養子か否かの別も明らかにしようとするものです。

(参考) 不動産登記規則（平成17年法務省令第18号）

（法定相続情報一覧図）

第247条 表題部所有者、登記名義人又はその他の者について相続が開始した場合において、当該相続に起因する登記その他の手続のために必要があるときは、その相続人（第3項第2号に掲げる書面の記載により確認することができる者に限る。以下本条において同じ。）又は当該相続人の地位を相続により承継した者は、被相続人の本籍地若しくは最後の住所地、申出人の住所地又は被相続人を表題部所有者若しくは所有権の登記名義人とする不動産の所在地を管轄する登記所の登記官に対し、法定相続情報（次の各号に掲げる情報をいう。以下同じ。）を記載した書面（以下「法定相続情報一覧図」という。）の保管及び法定相続情報一覧図の写しの交付の申出をすることができる。

一 被相続人の氏名、生年月日、最後の住所及び死亡の年月日

二 相続開始の時における同順位の相続人の氏名、生年月日及び被相続人との続柄

2 省 略

3 前項の申出書には、申出人又はその代理人が記名押印するとともに、次に掲げる書面を添付しなければならない。

一 法定相続情報一覧図（第1項各号に掲げる情報及び作成の年月日を記載し、申出人が記名するとともに、その作成をした申出人又はその代理人が署名し、又は記名押印したものに限る。）

二 被相続人（代襲相続がある場合には、被代襲者を含む。）の出生時からの戸籍及び除かれた戸籍の謄本又は全部事項証明書

三 被相続人の最後の住所を証する書面

四 第1項第2号の相続人の戸籍の謄本、抄本又は記載事項証明書

五 申出人が相続人の地位を相続により承継した者であるときは、これを証する書面

六 申出書に記載されている申出人の氏名及び住所と同一の氏名及び住所が記載されている市町村長その他の公務員が職務上作成した証明書（当該申出人が原本と相違がない旨を記載した謄本を含む。）

七 代理人によって第1項の申出をするときは、当該代理人の権限を証する書面

4 省 略

5 登記官は、第3項第2号から第4号までに掲げる書面によって法定相続情報の内容を確認し、かつ、その内容と法定相続情報一覧図に記載された法定相続情報の内容とが合致していることを確認したときは、法定相続情報一覧図の写しを交付するものとする。この場合には、申出に係る登記所に保管された法定相続情報一覧図の写しである旨の認証文を付した上で、作成の年月日及び職氏名を記載し、職印を押印するものとする。

6・7 省 略

(4) 適用関係

上記(3)の改正は、平成30年4月1日以後に提出する相続税の申告書（期限後申告書を含みます。）について適用し、平成30年3月31日以前に提出された相続税の申告書（期限後申告書を含みます。）については、従来どおりとされています（改正相規附則3）。

4 個人番号の記載省略

(1) 改正前の制度の概要

① 障害者非課税信託に関する異動申告書

障害者非課税信託申告書を提出した特定障害者が、その提出後、その住所若しくは居所、氏名又は個人番号の変更をした場合には、遅

滞なく、その旨、特定障害者の氏名、住所又は居所及び個人番号などを記載した申告書を、受託者の営業所等を経由し、納税地（住所又は居所を変更したことにより納税地の異動があった場合には、その異動前の納税地）の所轄税務署長に提出しなければならないこととされていました（旧相令4の16①、旧相規5①）。

② 教育資金管理契約に関する異動申告書

教育資金非課税申告書を提出した受贈者が、その提出後、その住所若しくは居所、氏名又は個人番号の変更をした場合には、遅滞なく、その旨、受贈者の氏名、住所又は居所及び個人番号などを記載した申告書を、取扱金融機関の営業所等を経由し、納税地（住所又は居所を変更したことにより納税地の異動があった場合には、その異動前の納税地）の所轄税務署長に提出しなければならないこととされていました（旧措令40の4の3②⑥、旧措規23の5の3⑭）。

③ 結婚・子育てで資金管理契約に関する異動申告書

結婚・子育てで資金非課税申告書を提出した受贈者が、その提出後、その住所若しくは居所、氏名又は個人番号の変更をした場合には、遅滞なく、その旨、受贈者の氏名、住所又は居所及び個人番号などを記載した申告書を、取扱金融機関の営業所等を経由し、納税地（住所又は居所を変更したことにより納税地の異動があった場合には、その異動前の納税地）の所轄税務署長に提出しなければならないこととされていました（旧措令40の4の4③②、旧措規23の5の4⑫）。

(2) 改正の内容

個人番号（マイナンバー）制度の施行後は、税務手続の際には原則として個人番号の提供が必要とされていましたが、平成28年度税制改正において、個人番号の記載を必要とする手続の見直しが行われ、適正化・効率化を損なわない

と考えられる書類については、個人番号の記載を要しないものと整理されました。

一方で、氏名や住所等を変更する際の手続は、引き続き個人番号が必要と整理されていました。これは、氏名や住所といった基礎的な情報の異動の把握は、正確な申告書の作成等に直結するため、個人番号を用いて正確に把握する必要があると考えられたためです。

個人番号を記載する場合には、個人番号の正確性を確認するための本人確認書類の提示等が必要とされていますが、今般、納税者及び金融機関等の本人確認等の事務負担を軽減する観点から、氏名又は住所若しくは居所を変更したことに伴う申告書については、個人番号の記載を求めないこととし、金融機関等が税務署に申告書等を提出する場合には、既に把握している個人番号を付記して提出することとする見直しが行われました。

上記(1)①から③までの異動申告書についても、従来から個人番号の記載が求められていましたが、上記の観点から、次の見直しが行われました。

① 個人番号の記載の省略

上記(1)①から③までの異動申告書のうち、氏名又は住所若しくは居所を変更したことにより提出するものについては、個人番号の記載を要しないこととされました（相規5①一、措規23の5の3⑭、23の5の4⑯）。

② 営業所等の長による個人番号の付記

特定障害者又は受贈者が氏名又は住所若し

くは居所の変更をした場合に提出される上記(1)①から③までの異動申告書を受理した営業所等の長は、その申告書に、その申告書を提出した特定障害者又は受贈者の個人番号を付記して税務署に提出しなければならないこととされました（相規5②、措規23の5の3⑮、23の5の4⑰）。

(3) 適用関係

上記(2)①の改正は、平成28年1月1日以後に障害者非課税信託申告書、障害者非課税信託取消申告書又は障害者非課税信託に関する異動申告書を提出したことがある者が平成30年4月1日以後に提出する障害者非課税信託に関する異動申告書について適用し、平成28年1月1日以後にこれらの申告書を提出したことがない者が平成30年4月1日以後に提出する障害者非課税信託に関する異動申告書については、従来どおりとされています（改正相規附則2①）。また、上記(2)②の改正は、平成30年4月1日以後に受理する障害者非課税信託に関する異動申告書について適用されます（改正相規附則2②）。

なお、上記(2)①の改正に併せて改正された障害者非課税信託に関する異動申告書の書式は、当分の間、改正前の書式を用いることができます（改正相規附則4②）。

(注) 教育資金管理契約に関する異動申告書及び結婚・子育て資金管理契約に関する異動申告書についても同趣旨の経過措置が講じられています（改正相規附則33④～⑦、36④～⑥）。