

KPMG Japan Tax Newsletter

26 July 2021



2021年度税制改正 相続税・贈与税の課税範囲の見直し

I.	課税範囲の見直しの概要及び適用時期	
1.	概要	2
2.	適用時期	3
II.	相続税・贈与税の課税対象となる財産の範囲	
1.	課税対象となる財産の範囲	4
2.	改正前及び改正後の要件の比較	4
3.	2017年度税制改正の経過措置	6
III.	短期非居住贈与者の特例の廃止	7

相続税は相続により財産を取得した相続人に、贈与税は贈与により財産を取得した受贈者にそれぞれ課される税であり、被相続人・贈与者又は相続人・受贈者の国内における住所の有無及び日本国籍の有無等により、課税される財産の範囲が定められています。

これまで、外国人の日本への受入れの促進を図るため、日本に一時的に居住する（居住した）外国人が関わる相続・贈与や、日本に居住していた外国人が出国後に行った相続・贈与については、一定の場合を除き、国外財産を課税対象としないこととする改正が行われてきました。

2021年度税制改正では、高度外国人材の日本での就労等を促進する観点から、就労等のために日本に居住する外国人に係る相続・贈与については、その居住期間にかかわらず、国外に居住する外国人や日本に短期的に滞在する外国人が相続人・受贈者として取得する国外財産を相続税・贈与税の課税対象としないこととする改正等が行われました。

I. 課税範囲の見直しの概要及び適用時期

1. 概要

2021年度税制改正では、下記の見直しが行われました。

(1) 就労等のために日本に居住する外国人が被相続人・贈与者となる場合

下記の相続人・受贈者が、下記の被相続人・贈与者から相続若しくは遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含む。以下同じ。）又は贈与（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を除く。以下同じ。）により取得する国外財産については、相続税・贈与税が課されないこととされました。

相続人・受贈者	<ul style="list-style-type: none"> 相続開始の時・贈与の時に国内に居住する外国人で、在留資格を有する者 (相続開始前・贈与前 15 年以内に国内に 10 年超居住する者を除く) 相続開始の時・贈与の時に国外に居住する外国人
被相続人・贈与者	<ul style="list-style-type: none"> 相続開始の時・贈与の時に国内に居住する外国人で、在留資格を有する者

（上記の取扱いは、外国人同士の相続・贈与の場合の改正点にフォーカスしたものですが、相続開始の時・贈与の時に国外に居住する日本国籍を有する相続人・受贈者で、相続開始前・贈与前10年以内に国内に住所を有していたことがないものについても、同様の取扱いとされます。）

これまで、上記の被相続人・贈与者（II.1. に示す表で「B」に区分される者）については、相続開始前・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年以下であることも要件とされていましたが、この要件が以下のように廃止されました。

	改正前		改正後
被相続人・贈与者の区分	相続開始の時・贈与の時に国内に居住する外国人で、在留資格を有する者		相続開始の時・贈与の時に 国内に居住する外国人で、 在留資格を有する者 <u>(居住期間は問わない)</u>
	相続開始前・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 <u>10 年以下</u>	相続開始前・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 <u>10 年超</u>	
課税対象となる財産の範囲	国内財産のみ	国内財産及び 国外財産	国内財産のみ

（改正前及び改正後の被相続人・贈与者の要件の比較は、II.をご覧ください。）

(2) 日本に居住していた外国人が出国後に行った贈与の場合

下記の受贈者が下記の贈与者から贈与により取得する国外財産については、贈与税が課されないこととされました。

受贈者	<ul style="list-style-type: none"> 贈与の時に国内に居住する外国人で、在留資格を有する者 (贈与前 15 年以内に国内に 10 年超居住する者を除く) 贈与の時に国外に居住する外国人
贈与者	<ul style="list-style-type: none"> 贈与の時に国内に住所がなく、贈与前 10 年以内のいずれかの時において国内に住所がある者で、そのいずれの時ににおいても日本国籍を有していないもの

(上記の取扱いは、外国人同士の贈与の場合の改正点にフォーカスしたものですが、贈与の時に国外に居住する日本国籍を有する受贈者で、贈与前10年以内に国内に住所を有していたことがないものについても、同様の取扱いとされます。)

これまで、上記の贈与者（II.1. に示す表で「D1」に区分される者）については、国内に住所を有しなくなった日前15年以内において、①国内に住所を有していた期間の合計が10年以下^(*)であるか、②国内に住所を有していた期間の合計が10年超^(*)であって同日から2年を経過していることも要件とされていましたが、この要件が以下のように廃止されました。

	改正前	改正後
贈与者の区分	贈与の時に国内に住所がなく、贈与前 10 年以内のいずれかの時において国内に住所あり 国内に住所を有しなくなった日前 15 年以内において、以下のいずれかに該当する ① 国内に住所を有していた期間の合計が 10 年以下 ^(*) ② 国内に住所を有していた期間の合計が 10 年超 ^(*) であって同日から 2 年経過	贈与の時に国内に住所がなく、 贈与前 10 年以内のいずれかの時において国内に住所あり (そのいずれの時においても日本国籍を有していない) <u>(居住期間は問わない)</u>
課税対象となる財産の範囲	国内財産のみ	国内財産及び国外財産
		国内財産のみ

(*) その期間引き続き日本国籍を有していないことも要件とされています。

(改正前及び改正後の贈与者の要件の比較は、II.をご覧ください。)

2. 適用時期

1.の改正は、2021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。

II. 相続税・贈与税の課税対象となる財産の範囲

1. 課税対象となる財産の範囲

以下の表は、相続税及び贈与税の課税対象となる財産の範囲を示したものです。

「B」に区分される被相続人・贈与者及び「D1」に区分される贈与者については、I.で解説したとおり要件の改正が行われていますが（詳細は2.をご覧ください。）、これ以外の要件やそれぞれの課税対象となる財産の範囲については、改正はありません。

相 繙 人 受 贈 者	被相続人 贈 与 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 (外国人) I
		E	F	10年以内に 国内に住所あり G	10年以内に 国内に住所なし H	
	A					
	B					
国内に 住 所 な し	C					
	D1					
	D2					

《課税対象となる財産の範囲》

■ 国内財産及び国外財産

■■ 国内財産のみ

2. 改正前及び改正後の要件の比較

(1) B

外国人被相続人・外国人贈与者

（改正前：一時居住被相続人・一時居住贈与者）

改正前の要件	改正後の要件
<p>以下のいずれにも該当する被相続人・贈与者</p> <ul style="list-style-type: none"> 相続開始の時・贈与の時に国内に住所あり 相続開始の時・贈与の時に在留資格あり <u>相続開始前・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</u> 	<p>以下のいずれにも該当する被相続人・贈与者</p> <ul style="list-style-type: none"> 相続開始の時・贈与の時に国内に住所あり 相続開始の時・贈与の時に在留資格あり

- 「B」に区分される被相続人・贈与者の名称が「外国人被相続人」及び「外国人贈与者」に変更されました。
- 改正前に設けられていた「相続開始前・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」という要件が削除されました。

(2) D1
非居住被相続人・非居住贈与者

改正前の要件	改正後の要件
以下のいずれにも該当する被相続人 <ul style="list-style-type: none"> • 相続開始の時に国内に住所なし • 相続開始前 10 年以内のいずれかの時において国内に住所あり（そのいずれの時においても日本国籍を有していない） 	以下のいずれにも該当する被相続人・贈与者 <ul style="list-style-type: none"> • 相続開始の時・贈与の時に国内に住所なし • 相続開始前・贈与前 10 年以内のいずれかの時において国内に住所あり（そのいずれの時においても日本国籍を有していない）
以下のいずれにも該当する贈与者 <ul style="list-style-type: none"> • 贈与の時に国内に住所なし • 贈与前 10 年以内のいずれかの時において国内に住所あり • 次のいずれかに該当する。 <ul style="list-style-type: none"> (i) 国内に住所を有しなくなった日前 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（その期間引き続き日本国籍を有していない） (ii) 国内に住所を有しなくなった日前 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（その期間引き続き日本国籍を有していない）で、同日から 2 年を経過 	

- 「D1」に区分される贈与者（非居住贈与者）の要件が見直され、被相続人（非居住被相続人）の要件と同様とされました。

《上記以外の区分の要件（改正前から変更されていないもの）》

D2	非居住被相続人・ 非居住贈与者	以下のいずれにも該当する被相続人・贈与者 <ul style="list-style-type: none"> • 相続開始の時・贈与の時に国内に住所なし • 相続開始前・贈与前 10 年以内のいずれの時においても国内に住所なし
F	一時居住者	以下のいずれにも該当する相続人・受贈者 <ul style="list-style-type: none"> • 相続開始の時・贈与の時に国内に住所あり • 相続開始の時・贈与の時に在留資格あり • 相続開始前・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

3. 2017年度税制改正の経過措置

2017年度税制改正では、国内に住所及び日本国籍を有しない相続人・受贈者が、国内に住所を有しない者であって、相続開始前・贈与前の10年以内のいずれかの時において国内に住所を有していた被相続人・贈与者（上記1.の表において「D1」^(*)に区分される者を除く。）から相続・贈与により取得した国外財産を、相続税・贈与税の課税の対象に加えることとする改正が行われました。

(*) 2017年度税制改正後（かつ2018年度税制改正前）の「D1」の被相続人・贈与者は、以下のいずれにも該当する者とされていました。

- 相続開始の時・贈与の時に国内に住所なし。
- 相続の開始前・贈与前10年以内のいずれかの時において国内に住所あり。
- 相続の開始前・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年以下である。（その期間引き続き日本国籍を有していない。）

この改正に伴い、2017年4月1日から2022年3月31日までの間に、国内に住所及び日本国籍を有しない相続人・受贈者が以下の「非居住外国人」から相続・贈与により財産を取得した場合には、相続税・贈与税の課税の対象は国内財産のみとされる経過措置が設けられています。

非居住外国人	2017年4月1日から相続・贈与の時まで引き続き国内に住所及び日本国籍を有しない者 (つまり、2017年4月1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等がこれに該当します。)
--------	--

この経過措置は、2021年度税制改正後における相続税及び贈与税においても適用があります。

III. 短期非居住贈与者の特例の廃止

2021年度税制改正により、2021年4月1日以降、2018年度税制改正により創設された短期非居住贈与者の特例は廃止されました。

なお、2021年4月1日前に短期非居住贈与者から贈与により財産を取得した者に係る贈与税の申告書の提出については、従前の例による（2021年4月1日以降も短期非居住贈与者の特例の適用がある）こととされています。

《短期非居住贈与者の特例》

短期非居住贈与者の特例とは、国内に住所及び日本国籍を有しない受贈者が以下の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、贈与により財産を取得した年の翌年2月1日から3月15日までに贈与税の申告を行うのではなく、(i) 又は (ii) のケースに応じ、後日、贈与税の申告を行うこととするものです。

短期非居住 贈与者	贈与者（以下のいずれにも該当するもの） <ul style="list-style-type: none"> ・贈与の時に国内に住所なし ・贈与前 10 年以内のいずれかの時において国内に住所あり ・国内に住所を有しなくなった日前 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 (その期間引き続き日本国籍を有していない) ・国内に住所を有しなくなった日から 2 年以内
--------------	---

	ケース	課税対象となる財産	申告期限
(i)	短期非居住贈与者が、国内に住所を有しなくなった日から 2 年以内に再入国した場合	短期非居住贈与者より贈与を受けた年において贈与により取得した国内財産及び国外財産	短期非居住贈与者が再入国した日の属する年の翌年 2 月 1 日から 3 月 15 日
(ii)	短期非居住贈与者が、再入国することなく、国内に住所を有しなくなった日から 2 年が経過した場合	短期非居住贈与者より贈与を受けた年において贈与により取得した国内財産	短期非居住贈与者が国内に住所を有しなくなった日から 2 年を経過した日の属する年の翌年 2 月 1 日から 3 月 15 日

【参考】 出入国管理及び難民認定法の在留資格

本ニュースレターにおける在留資格とは、出入国管理及び難民認定法別表第1の上欄（下記の別表第1の (i) から (v)）の在留資格をいいます。

別表第 1	(i)	外交、公用、教授、芸術、宗教、報道
	(ii)	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、介護、興行、技能、特定技能、技能実習
	(iii)	文化活動、短期滞在
	(iv)	留学、研修、家族滞在
	(v)	特定活動
別表第 2		永住者、日本人の配偶者等、永住者の配偶者等、定住者

KPMG税理士法人

〒106-6012

東京都港区六本木1-6-1 泉ガーデンタワー

TEL: 03-6229-8000

FAX: 03-5575-0766

〒530-0005

大阪府大阪市北区中之島2-2-2 大阪中之島ビル15F

TEL: 06-4708-5150

FAX: 06-4706-3881

〒450-6426

愛知県名古屋市中村区名駅3-28-12

大名古屋ビルヂング26F

TEL: 052-569-5420

FAX: 052-551-0580

〒600-8216

京都市下京区塩小路通西洞院東入東塩小路町843-2

日本生命京都ヤサカビル7F

TEL : 075-353-1270

FAX : 075-353-1271

〒730-0031

広島県広島市中区紙屋町2-1-22

広島興銀ビル7F

TEL: 082-241-2810

FAX: 082-241-2811

〒810-0001

福岡県福岡市中央区天神1-12-14

紙与渡辺ビル4F

TEL: 092-712-6300

FAX: 092-712-6301

info-tax@jp.kpmg.com
home.kpmg/jp/tax

ここに記載されている情報はあくまで一般的なものであり、特定の個人や組織が置かれている状況に対応するものではありません。私たちは、的確な情報をタイムリーに提供するよう努めておりますが、情報を受け取られた時点及びそれ以降においての正確さは保証の限りではありません。何らかの行動を取られる場合は、ここにある情報のみを根拠とせず、プロフェッショナルが特定の状況を綿密に調査した上で提案する適切なアドバイスをもとにご判断ください。

© 2021 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.

The KPMG name and logo are trademarks used under license by the independent member firms of the KPMG global organization.