



KPMG Japan Tax Newsletter

30 August 2018



2018 年度税制改正

相続税・贈与税

外国人の納税義務の見直し

I. 納税義務の範囲(2017 年度税制改正後)	2
II. 2018 年度税制改正	
1. 相続税	4
2. 贈与税	5

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により、課税される財産の範囲が定められています。

2017 年度税制改正では、外国人の日本への受入れの促進を図るため、一時的に日本に在留する(した)外国人の関わる相続・贈与については、一定の要件のもと、国外財産を相続税・贈与税の課税対象に含めないこととするとともに、日本人富裕層が外国に移住することにより租税負担の軽減を図ることを抑制するため、国外財産を含む全財産を課税対象とする相続・贈与の範囲が見直されました。

しかし、この改正には、日本に 10 年超居住した外国人が出国後 5 年以内に行う、外国に住所を有する外国人に対する相続・贈与に係る納税義務の範囲を拡大する改正も含まれていたことから、この改正が外国人の来日・長期滞在を妨げる要因になるとの指摘がなされていました。

このような状況を踏まえ、2018 年度税制改正では、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、国外財産を相続税・贈与税の課税の対象としないこととする改正が行われました。

I. 納税義務の範囲(2017 年度税制改正後)

2017 年度税制改正後の相続税及び贈与税の納税義務の範囲は以下の通りです。
(2017 年 4 月 1 日以後に相続・贈与により取得する財産に係る相続税・贈与税につ
いて適用されています。)

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		
			E	F	日本国籍あり		日本国籍なし (外国人) I
					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	
国内に住所あり		A					
		B					
国内に 住所なし	10 年以内に国内に住所あり	C					
	10 年以内に国内に住所なし	D(1)					
		D(2)					

《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

B	一時居住被相続人 一時居住贈与者	被相続人・贈与者(以下のいずれにも該当するもの) <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、出入国管理及び難民認定法別表第 1 の在留資格あり。 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。
D	非居住被相続人 非居住贈与者	(1) 被相続人・贈与者(以下のいずれにも該当するもの) <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。)
		(2) 被相続人・贈与者(以下のいずれにも該当するもの) <ul style="list-style-type: none"> 相続開始の時・贈与の時に国内に住所なし。 相続の開始前・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	相続人・受贈者(以下のいずれにも該当するもの) <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、出入国管理及び難民認定法別表第 1 の在留資格あり。 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。

《経過措置》

2017年4月1日から2022年3月31日までの間に、外国に住所を有する外国人（「I」に区分される相続人・受贈者）が非居住外国人（2017年4月1日から相続・贈与の時まで引き続き国内における住所及び日本国籍を有しない者をいいます。2017年4月1日前に出国し、その後外国に住所を有している外国人が該当します。）から相続・贈与により取得した国外財産については、2017年度税制改正の経過措置により、相続税・贈与税は課されないこととされており、従前の取扱いが継続して適用されます。（この経過措置は、2018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。）

2017年度税制改正により、日本に一時的に居住する外国人の相続税・贈与税の納税義務はおおむね緩和されました。しかし、その一方で、日本に10年超居住し、出国後5年以内である外国人（「C」に区分される被相続人・贈与者）が外国に住所を有する外国人（「I」に区分される相続人・受贈者）に対し行った相続・贈与については、従前と異なり、国外財産にまで課税が及ぶこととされたため、外国人の来日・長期滞在を踏みとどらせる要因になりうるとの懸念の声が挙がっていました。

そこで2018年度税制改正では、一時的に国外に住所を移した後に行う贈与を除き、外国人が出国後に外国に住所を有する外国人に対し行う相続・贈与については、国外財産を相続税・贈与税の課税の対象としないこととする改正が行われました。

II. 2018 年度税制改正

1. 相続税

(1)「D(1)非居住被相続人」の定義の見直し

「D(1)非居住被相続人」の定義が、以下のように見直されました。

改正前	改正後
被相続人(以下のいずれにも該当するもの) ・ 相続開始の時に国内に住所なし。 ・ 相続の開始前 10 年以内のいずれかの時において国内に住所あり。 ・ 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。 (その期間引き続き日本国籍を有していない。)	被相続人(以下のいずれにも該当するもの) ・ 相続開始の時に国内に住所なし。 ・ 相続の開始前 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。)
《主な例》 出国後 10 年以内である外国人のうち、以下のいずれかに該当するもの ✓ 日本における居住期間が 10 年以下であった。 ✓ 日本における居住期間が 10 年超であり、かつ、出国後 5 年を経過している。	《主な例》 出国後 10 年以内である外国人

この改正により、日本に 10 年超居住した外国人が出国後 5 年以内に死亡した場合であっても、その外国人は「C」でなく、「D(1)非居住被相続人」に区分されることとなりました。

したがって、たとえば、外国に住所を有する外国人(「I」に区分される相続人)が、外国に住所を有する外国人である被相続人から相続により取得する国外財産は、被相続人の日本における居住期間にかかわらず、相続税の課税対象から除外されることとなります。

(2)適用時期

(1)の改正は、2018 年 4 月 1 日以後に相続により取得する財産に係る相続税について適用されます。

2. 贈与税

(1)「D(1)非居住贈与者」の定義の見直し

「D(1)非居住贈与者」の定義が、以下のように見直されました。

改正前	改正後
贈与者(以下のいずれにも該当するもの) ・ 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。 ・ 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。)	贈与者(以下のいずれにも該当するもの) ・ 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。 (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 年以下である。 (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。)であり、同日から 2 年を経過している。
《主な例》 出国後 10 年以内である外国人のうち、以下のいずれかに該当するもの ✓ 日本における居住期間が 10 年以下であった。 ✓ 日本における居住期間が 10 年超であり、かつ、出国後 5 年を経過している。	《主な例》 出国後 10 年以内である外国人のうち、以下のいずれかに該当するもの ✓ 日本における居住期間が 10 年以下であった。 ✓ 日本における居住期間が 10 年超であり、かつ、出国後 2 年を経過している。

日本に 10 年超居住した外国人が出国後に行う贈与については、その贈与が出国から 5 年を経過した後に行われるものでなければ、その外国人は「D 非居住贈与者」に区分されませんでしたが、この改正により、その贈与が出国から 2 年を経過した後で行われるものであれば、その外国人は「D 非居住贈与者」に区分されることとなりました。

したがって、たとえば、日本に 10 年超居住した外国人が、出国後 2 年を経過してから、外国に住所を有する外国人(「I」に区分される受贈者)に財産を贈与する場合には、贈与税の課税の対象は国内財産に限定されることになります。

なお、日本に 10 年超居住した外国人が出国後 2 年以内に行う贈与については、特例(短期非居住贈与者の特例)が創設されました。(詳細につきましては、(2)をご覧ください。)

(2) 短期非居住贈与者の特例の創設

外国に住所を有する外国人(「I」に区分される受贈者)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の特例が創設されました。

「短期非居住贈与者」とは、「C」に区分される贈与者のうち、以下のものをいいます。

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 年超である。 (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 年以内である。
《主な例》 日本における居住期間が 10 年超であり、かつ、出国後 2 年以内である外国人

贈与税の申告は、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、受贈者により行うこととされています。

しかし、外国に住所を有する外国人(「I」に区分される受贈者)が、短期非居住贈与者より贈与を受けた場合には、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、以下の(a)又は(b)のケースに応じ、後日、贈与税の申告を行うこととなります。

	ケース	課税対象となる財産	申告期限
(a)	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
(b)	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

この特例の創設により、日本に 10 年超居住した外国人が、外国に住所を有する外国人(「I」に区分される受贈者)に対して出国後に行った贈与については、その出国後 2 年以内に再入国しない限り、国外財産には贈与税が課されないこととなります。

(3) 適用時期

(1)及び(2)の改正は、2018 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について適用されます。

(4)経過措置

2018年4月1日から2019年3月31日までの間に、非居住外国人(2017年4月1日から贈与の時まで引き続き国内における住所及び日本国籍を有しない者をいいます。2017年4月1日前に出国し、その後外国に住所を有している外国人が該当します。)が外国に住所を有する外国人(「I」に区分される受贈者)に財産の贈与をした場合には、経過措置により、その非居住外国人は「D 非居住贈与者」とみなされることとなります。この経過措置により、外国に住所を有する外国人への非居住外国人による贈与について、短期非居住贈与者の特例が適用されないよう手当てされています。

《参考》 出入国管理及び難民認定法の在留資格

別表第1	(1)	外交、公用、教授、芸術、宗教、報道
	(2)	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、技能実習
	(3)	文化活動、短期滞在
	(4)	留学、研修、家族滞在
	(5)	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

名古屋ビルディング26F

TEL: 052-569-5420

FAX: 052-551-0580

info-tax@jp.kpmg.com

www.kpmg.com/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。

© 2018 KPMG Tax Corporation, a tax corporation incorporated under the Japanese CPTA Law and a member firm of the KPMG network of independent member firms affiliated with KPMG International Cooperative ("KPMG International"), a Swiss entity. All rights reserved.

The KPMG name and logo are registered trademarks or trademarks of KPMG International.