

経済産業省（貿易経済協力局貿易振興課）委託調査

平成28年度内外一体の経済成長戦略構築にかかる国際経済調査事業  
（対内直接投資促進体制整備等調査（諸外国における相続税等調査））

平成29年2月

デロイト トーマツ税理士法人

## 目次

1 調査の背景・目的・調査方法	1
(1) 調査の背景	1
(2) 調査の目的	1
(3) 調査方法	2
2 我が国現行制度（平成 29 年度税制改正前）調査	3
(1) 相続税	3
ア 導入経緯	3
イ 改正経緯・改正トレンド	3
ウ 相続税の機能	7
エ 課税方式	7
オ 納税義務者	7
カ 住所が一時的な外国人の取り扱い	8
キ 相続税額の計算	9
ク みなし相続財産	9
ケ 非課税財産	10
コ 財産の評価	10
サ 課税価格	10
シ 課税価格の計算の特例	10
ス 基礎控除	10
セ 配偶者控除	10
ソ 外国税額控除	10
タ その他の控除や税額控除等	11
チ 税率	11
ツ 贈与税との関係	11
テ 申告納付期限	11
ト 納付の特例	12
ナ 租税条約の締結状況	12
(2) 贈与税	14
ア 贈与税の機能	14
イ 課税方式	14
ウ 納税義務者	14
エ 贈与税額の計算	14
オ みなし贈与財産	15
カ 非課税財産	15
キ 財産の評価	15
ク 課税価格	15

ケ 基礎控除	15
コ 配偶者控除	15
サ 外国税額控除	15
シ その他の所得控除や税額控除等	16
ス 税率	16
セ 申告納付期限及び納付の特例等	16
(3) 出国税	17
ア 導入の背景と目的	17
イ 対象者	17
ウ 住所が一時的な外国人の取扱い	17
エ 対象資産	17
オ 税率	17
カ 課税時期	18
キ 納税の猶予等	18
ク 二重課税等の調整	18
ケ 非居住者への贈与等に係る出国税	18
コ 相続税・贈与税との関係	18
3 海外主要国の法制度の調査	20
(1) 米国	20
ア 相続税	20
(ア) 導入経緯	20
(イ) 改正トレンド	20
(ウ) 相続税の機能	21
(エ) 課税方式	21
(オ) 納税義務者	21
(カ) 住所が一時的な外国人の取扱い	21
(キ) 相続税額の計算	22
(ク) みなし相続財産	22
(ケ) 非課税財産	22
(コ) 財産の評価	23
(サ) 課税価格	23
(シ) 課税価格の計算の特例	23
(ス) 基礎控除	23
(セ) 配偶者控除	23
(ソ) 外国税額控除	23
(タ) その他の所得控除や税額控除等	23
(チ) 税率	23
(ツ) 贈与税との関係	24
(テ) 申告納付期限	24
(ト) 納付の特例	24

(ナ) 租税条約の締結状況	25
イ 贈与税	26
(ア) 贈与税の機能	26
(イ) 課税方式	26
(ウ) 納税義務者	26
(エ) 贈与税額の計算	26
(オ) みなし贈与財産	26
(カ) 非課税財産	26
(キ) 財産の評価	27
(ク) 課税価格	27
(ケ) 基礎控除	27
(コ) 配偶者控除	27
(サ) 外国税額控除	27
(シ) その他の所得控除や税額控除等	27
(ス) 税率	27
(セ) 申告納付期限及び納付の特例等	27
ウ 出国税	28
(ア) 導入の背景と目的	28
(イ) 対象者	28
(ウ) 対象資産	28
(エ) 税率	28
(オ) 課税時期	29
(カ) 納税の猶予等	29
(キ) 二重課税等の調整	30
(2) 英国	31
ア 相続税	31
(ア) 導入経緯	31
(イ) 改正トレンド	31
(ウ) 相続税の機能	31
(エ) 課税方式	31
(オ) 納税義務者	31
(カ) 住所が一時的な外国人の取り扱い	32
(キ) 相続税額の計算	33
(ク) みなし相続財産	33
(ケ) 非課税財産	33
(コ) 財産の評価	34
(サ) 課税価格	34
(シ) 課税価格の計算の特例	34
(ス) 基礎控除	34
(セ) 配偶者控除	34

(ソ) 外国税額控除	35
(タ) その他の所得控除や税額控除等	35
(チ) 税率	35
(ツ) 贈与税との関係	35
(テ) 申告納付期限	36
(ト) 納付の特例	36
(ナ) 租税条約の締結状況	36
イ 贈与税	37
(ア) 贈与税の機能	37
(イ) 課税方式	37
(ウ) 納税義務者	37
(エ) 贈与税額の計算	37
(オ) みなし贈与財産	37
(カ) 非課税財産	37
(キ) 財産の評価	38
(ク) 課税価格	38
(ケ) 基礎控除	38
(コ) 配偶者控除	38
(サ) 外国税額控除	38
(シ) その他の所得控除や税額控除等	38
(ス) 税率	38
(セ) 申告納付期限及び納付の特例等	38
ウ 出国税	39
(ア) 導入の背景と目的	39
(イ) 対象者	39
(ウ) 対象資産	40
(エ) 税率	40
(オ) 課税時期	40
(カ) 二重課税等の調整	40
(3) ドイツ	41
ア 相続税	41
(ア) 導入経緯	41
(イ) 改正トレンド	41
(ウ) 相続税の機能	41
(エ) 課税方式	41
(オ) 納税義務者	41
(カ) 住所が一時的な外国人の取り扱い	43
(キ) 相続税額の計算	44
(ク) みなし相続財産	44
(ケ) 非課税財産	45

(コ) 財産の評価	45
(サ) 課税価格	45
(シ) 課税価格の計算の特例	45
(ス) 基礎控除	46
(セ) 配偶者控除	46
(ソ) 外国税額控除	47
(タ) その他の所得控除や税額控除等	47
(チ) 税率	47
(ツ) 贈与税との関係	47
(テ) 申告納付期限	48
(ト) 納付の特例	48
(ナ) 租税条約の締結状況	48
イ 贈与税	49
(ア) 贈与税の機能	49
(イ) 課税方式	49
(ウ) 納税義務者	49
(エ) 贈与税額の計算	49
(オ) みなし贈与財産	49
(カ) 非課税財産	49
(キ) 財産の評価	49
(ク) 課税価格	50
(ケ) 基礎控除	50
(コ) 配偶者控除	50
(サ) 外国税額控除	50
(シ) その他の所得控除や税額控除等	50
(ス) 税率	50
(セ) 申告納付期限及び納付の特例等	51
ウ 出国税	52
(ア) 導入の背景と目的	52
(イ) 対象者	52
(ウ) 対象資産	52
(エ) 税率	53
(オ) 課税時期	53
(カ) 納税の猶予等	53
(キ) 二重課税等の調整	54
(4) フランス	55
ア 相続税	55
(ア) 導入経緯	55
(イ) 改正トレンド	55
(ウ) 相続税の機能	55

(エ) 課税方式	55
(オ) 納税義務者	55
(カ) 住所が一時的な外国人の取り扱い	56
(キ) 相続税額の計算	57
(ク) みなし相続財産	57
(ケ) 非課税財産	57
(コ) 財産の評価	58
(サ) 課税価格	58
(シ) 課税価格の計算の特例	58
(ス) 基礎控除	58
(セ) 配偶者控除	59
(ソ) 外国税額控除	59
(タ) その他の所得控除や税額控除等	59
(チ) 税率	59
(ツ) 贈与税との関係	60
(テ) 申告納付期限	60
(ト) 納付の特例	60
(ナ) 租税条約の締結状況	60
イ 贈与税	62
(ア) 贈与税の機能	62
(イ) 課税方式	62
(ウ) 納税義務者	62
(エ) 贈与税額の計算	62
(オ) みなし贈与財産	62
(カ) 非課税財産	62
(キ) 財産の評価	62
(ク) 課税価格	62
(ケ) 基礎控除	62
(コ) 配偶者控除	63
(サ) 外国税額控除	63
(シ) その他の所得控除や税額控除等	63
(ス) 税率	63
(セ) 申告納付期限及び納付の特例等	63
ウ 出国税	64
(ア) 導入の背景と目的	64
(イ) 対象者	64
(ウ) 対象資産	64
(エ) 税率	64
(オ) 課税時期	64
(カ) 納税の猶予等	64

(キ) 二重課税等の調整.....	65
4 平成 29 年度税制改正法案.....	66
(1) 相続税等の納税義務の範囲.....	66
(2) 新旧対照表.....	67
5 望ましい税制の在り方.....	74
6 参考資料.....	75
(1) 企業からのヒアリング結果.....	75
(2) 日英米独仏における租税条約の締結状況及び居住者の振り分け規定.....	76
(3) OECD モデル相続税条約（一部抜粋）.....	77
(4) 所得税における住所が一時的な外国人の取扱い.....	82
ア 非永住者課税制度の概要.....	82
イ 非永住者課税制度の導入・改正の経緯等.....	82
(5) 相続税・贈与税の制度設置状況.....	85
(6) 出入国管理及び難民認定法別表第一及び第二（在留資格一覧表）.....	87



## 1 調査の背景・目的・調査方法

### (1) 調査の背景

平成 25 年度（2013 年度）税制改正により、我が国の相続税・贈与税の納税義務者の範囲について改正が行われ、被相続人（贈与者）の住所が国内である場合は、たとえその相続人（受贈者）の住所が国内になく、かつ、日本国籍がない場合であっても、当該相続人（受贈者）は無制限納税義務者とされ、国内外の財産に対して相続税・贈与税が課税されることとなった。これにより、例えば国外に居住する外国人が日本に一時的に居住する外国人から相続又は贈与により取得した国外財産についても我が国の相続税・贈与税が課税されることとなった。なお当該税制改正以前から、日本に一時的に居住する外国人が国外に居住する親族から取得した国外財産について相続税・贈与税が課税されている。

更に、近年の我が国の相続税法の改正は相続税率の引上げや基礎控除額の引下げ等、増税傾向が顕著であり、これにより、一時的に日本に居住する外国人に対しても増税による負担が生じやすい状況となっている。

これらの税制改正により日本で就労する外国人及びその雇用者である多国籍企業の間においては大きな懸念が生じている。当該外国人につき突発的な相続税の負担が生じた場合、雇用者である企業がタックス・イコライゼーション制度（海外赴任者の手取り給与の保証制度）を通じて当該相続税の負担をすることもあり得るが、この場合、企業は日本に対する投資や日本での事業拡大は控える傾向になることが想定され、日本に高度な技術を持つ外国人の赴任・居住が減少し、対内投資が大きな痛手を蒙ることとなる。

こうした外国人に対する過度な税負担を求める現行の日本の相続税・贈与税制度を見直す改正は、高度外国人材確保、ひいては対内投資拡大にも有意義となることが期待される。

### (2) 調査の目的

本調査は、こうした背景を踏まえ、下記調査により今後の相続税・贈与税の税制改正への足掛かりとして、高度外国人材が働きやすい環境を整備する観点から望ましい税制の在り方を検討することを目的としている。

#### ア 我が国現行制度（平成 29 年度税制改正前）調査

我が国で現在施行されている法律から相続税・贈与税・国外転出（相続・贈与）時課税（以下において「出国税」という。）の制度概要を調査するとともに、日本に住所又は居所を有する外国人に対する課税関係につき制度創設時（改正時）の税制改正に係る資料等を調査することで現行の制度が設けられた背景や趣旨を確認し、現行税制における問題点と具体的な解決法を検討する。

#### イ 海外主要国の法制度調査

米国、欧州（英国・フランス・ドイツ）において、相続税・贈与税・出国税（その他これらに類する各税目を含む）についての制度概要や過去における重要な変更について情報を収集し、我が国の税制との比較・分析を行う。特に、相続税につき住所が一時的な外国人に対する課税関係が各国でどのようになっているのかを調査し、特例措置の有無も併せて確認し、我が国税制への適用可能性を探る。

なお、本文中において諸外国における相続税、贈与税、出国税に相当する税目は全て「相続税」「贈与税」「出国税」と便宜的に記載することとしている。

(3) 調査方法

ア ヒアリング調査の実施

米国、英国、ドイツ、フランスにおける税制や税制改正の動向等については、デロイト トーマツ税理士法人のグローバルネットワークを活用して、現地事務所の税務専門家から情報を入手したほか、現行相続税制度が外国人受入れを阻害しているケースについては、国内外の法人に対するヒアリング調査を行った。

イ 文献調査の実施

文献調査は、関係国のウェブサイト等から関連資料・情報を入手するとともに、学識経験者による論文等の関係資料を広範囲に収集することにより行った。

## 2 我が国現行制度（平成 29 年度税制改正前）調査

## (1) 相続税

ア 導入経緯<sup>1</sup>

我が国の相続税は、日露戦争の戦費調達を目的として、開戦の翌年である明治 38 年（1905 年）1 月 1 日に公布、同年 4 月 1 日に施行された。当時、西洋を模範とした近代化政策を展開していた我が国は、各国の租税制度の調査を行って、恒久的な税制として相続税を古くから採用していたヨーロッパ各国に倣い、相続税を創設した。創設当時は遺産課税方式である。相続税の課税の根拠は、「偶然所得課税」説、すなわち「所得税の補完」であり、「富の再配分」説が課税の根拠とされるのは終戦後、財閥解体後の「富の集中抑制」を主目的とした税制改正の勧告による。

イ 改正経緯・改正トレンド<sup>2</sup>

昭和 22 年 (1947 年)	昭和 22 年度税制改正では、昭和 21 年 11 月のシャベル勧告を受けて、明治 38 年の創設以来の抜本的な改正が行われた。改正の要点は、①民法の改正に対応して家督相続と遺産相続の課税区分の廃止、②贈与者の一生を通じた贈与財産の累積額に対して課税するという贈与税の創設、③賦課課税方式を廃止して申告納税制度の採用である。前述②は、シャベル勧告において「一生を通じて累積された贈与財産と遺産との総計に対して相続税を課税する」という遺産課税方式の相続税と贈与者課税の累積的贈与税との統合が提案されたが、統合とはならず二本立てとなったものである。
昭和 25 年 (1950 年)	昭和 25 年度税制改正では、昭和 24 年 9 月のシャウプ勧告を受けて、遺産取得税方式による相続税と受贈者課税の累積的贈与税との統合が行われた。明治 38 年以来 50 年近く遺産課税方式が維持されたが、遺産取得税方式に切り替えられ、財産取得者を中心として、取得者が一生を通じて取得した財産全てを総合累積して課税される「累積的取得税」に生まれ変わった。
昭和 28 年 (1953 年)	一生累積課税の場合、納税者及び税務署の負担が増大することから、昭和 28 年度税制改正では、創設後 3 年で累積的取得税が廃止され、遺産取得税方式の相続税と、暦年ごとに財産取得者に課税される贈与税の二本立てとされた。
昭和 33 年 (1958 年)	昭和 33 年度税制改正時に、相続税の意義として、被相続人の一生の税の清算という意味での「所得税補完機能」と、富の社会への還元という意味での「富の再配分」が示された。また、昭和 33 年度税制改正時に現行のような法定相続分課税による遺産取得税方式と遺産課税方式との折衷方式に改正された。
昭和 63 年 (1988 年)	昭和 63 年 12 月改正前では最高税率 75%、基礎控除 2,000 万円+400 万円×法定相続人数であったが、昭和 63 年 12 月の改正により、物価水準の上昇や地価の高騰に伴う相続税負担の増大に配慮し、最高税率を 70%に引き下げ、基礎控除を 4,000 万円+800 万円×法定相続人数とする等、税率構造の緩和がなされた。
平成 6 年 (1994 年)	基礎控除額を 5,000 万円+1,000 万円×法定相続人の数とする、税率構造の緩和がなされた。
平成 12 年 (2000 年)	納税義務者の範囲について、改正がなされた。 平成 12 年度税制改正前まで、相続税法では、相続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する者についてはその相続により取得した財産の全てに対し相続税を納める義務があるもの（この頃において「相続税の無制限納税義務者」という。）とされ、相続により財産を所得

<sup>1</sup> 菊池紀之「相続税 100 年の軌跡」（税大ジャーナル 1 号、2005）

<sup>2</sup> 菊池紀之「相続税 100 年の軌跡」（税大ジャーナル 1 号、2005）

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についてはその相続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（この頃において「相続税の制限納税義務者」という。）とされていた。

このような制度は、課税対象を決定するうえで基礎となる国と「人」とのつながりを財産の取得という一時点における相続人等又は受遺者の住所のみで捉えるという考え方に基づくもので、財産の国外への移転がそれほど容易ではなく、生活拠点を国外に移動させることも頻繁には行われなかったという状況の下では、簡素という点で優れたものと言えた。しかし、経済のグローバル化・ボーダレス化等に伴い、国境を超えた「人」や「財産」の移動が活発化する中で、このような制度のままでは課税の公平を確保し難い状況となってきた。また、我が国の相続税・贈与税の課税方法や課税対象等の違いを利用し、例えば、

- ① 相続発生の直前に財産を国外に移転し、国外に住所を有する子供に相続させる。
- ② 子供が国外に住所を移した直後に国外へ財産を移転し、その国外財産をその子供へ贈与する。

これによって、我が国の相続税や贈与税の負担を回避し、更には、いずれの国の負担も免れるという節税手法が一般に紹介され、税制に対する信頼を損ねかねない状況も生じていた。この点について、政府税制調査会の「平成 12 年度の税制改正に関する答申」においても、「相続税については国際化等の経済社会状況の変化への対応も求められており、税制の信頼を高める観点から、海外への資産移転による租税回避行為の防止等についても必要な措置を検討する必要があります」との指摘を受けている。

前述のような状況を踏まえ、経済のグローバル化等に対応して引き続き課税の公平を確保し、併せて、租税回避を防止するため、国内に住所を有していない者で日本国籍を有する相続人等又は受遺者については、原則として、相続等又は贈与の時点で国内に住所を有していない場合であっても、国内に住所を有する者と同様、国外財産も相続税又は贈与税の課税対象とする措置（当該措置により国外財産をも課税対象とされることとなった者を「非居住無制限納税義務者」という。）を講ずることとされた。なお、当該改正前後の納税義務の範囲は、下記の表のとおりである。

**【平成 12 年度税制改正前の納税義務者の範囲】**

相続人	国内に住所あり	国内に住所なし
	国内財産・国外財産ともに課税	国内財産のみに課税

【平成 12 年度税制改正後の納税義務者の範囲】					
被相続人	相続人	国内に 住所あり	国内に住所なし		日本国籍なし
			日本国籍あり		
			5年以内に 国内に住所あり	5年超 国内に住所なし	
			国内財産・国外財産ともに課税		
国内に住所あり		国内財産のみ に課税		国内財産のみ に課税	
国内に住所 なし	5年以内に 国内に住所あり				5年超 国内に住所なし
	国内財産・国外財産ともに課税				

平成 15 年 (2003 年)	<p>最高税率を 50%に引き下げる等、緩和された税率構造は基本的に据え置かれた。また、平成 12 年度税制改正において見直された納税義務者の範囲について本則化され、同時に相続時精算課税制度が創設され、居住無制限納税義務者、非居住無制限納税義務者、制限納税義務者、特定納税義務者が規定された。相続時精算課税制度は、相続税と贈与税が統合された累積的な課税方法であり、贈与税の相続税補完機能を失わせることなく、財産の移転に関して、生前贈与を選択しても相続を選択しても税の負担が同じというような中立的な制度であり、生前贈与の円滑化を図ることができる制度である。</p>
平成 25 年 (2013 年)	<p>納税義務者の範囲について、平成 12 年度税制改正により、日本国外の居住者についても一定の範囲で国外に所在する財産の取得に対する課税が行われるようになったが、例えば、海外で生まれた孫等で、日本国籍を取得しなかった者に国外に所在する財産の贈与等をする事によって、贈与税の課税を回避する等、平成 12 年度税制改正後の制度によっても対応できない租税回避行為も見受けられるようになってきた。そこで、こうした租税回避に対応するため、日本国籍を有しない国外居住者についても一定の範囲で相続若しくは遺贈又は贈与により取得した国外財産について相続税又は贈与税の課税対象とすることとされた。なお、当該改正後の納税義務者の範囲は後述「オ 納税義務者」を参照されたい。</p> <p><sup>3</sup> また前述の改正以外にも、相続税の基礎控除が 3,000 万円+600 万円×法定相続人の数に引き下げられ、相続税・贈与税の税率は以下のように変更された。</p>

<sup>3</sup> 財務省資料よりデロイト トーマツ税理士法人作成

[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2013/explanation/pdf/p0564\\_0581.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2013/explanation/pdf/p0564_0581.pdf)

[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2013/25taikou\\_02.htm#02\\_01](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2013/25taikou_02.htm#02_01)

## 2 我が国現行制度（平成 29 年度税制改正前）調査

## (1) 相続税

相続税	改正前		改正後	
	法定相続分に応じる 取得金額	税率	控除額	税率
～1,000 万円以下	10%	—	10%	—
1,000 万円超～ 3,000 万円以下	15%	50 万円	15%	50 万円
3,000 万円超～ 5,000 万円以下	20%	200 万円	20%	200 万円
5,000 万円超～ 1 億円以下	30%	700 万円	30%	700 万円
1 億円超～ 2 億円以下	40%	1,700 万円	40%	1,700 万円
2 億円超～ 3 億円以下	40%	1,700 万円	45%	2,700 万円
3 億円超～ 6 億円以下	50%	4,700 万円	50%	4,700 万円
6 億円超～	50%	4,700 万円	55%	7,200 万円

贈与税	改正前		改正後	
	基礎控除後の 課税価格	税率	控除額	税率
～200 万円以下	10%	—	10%	—
200 万円超～ 300 万円以下	15%	10 万円	15%	10 万円
300 万円超～ 400 万円以下	20%	25 万円	20%	25 万円
400 万円超～ 600 万円以下	30%	65 万円	30%	65 万円
600 万円超～ 1,000 万円以下	40%	125 万円	40%	125 万円
1,000 万円超～ 1,500 万円以下	50%	225 万円	45%	175 万円
1,500 万円超～ 3,000 万円以下	50%	225 万円	50%	250 万円
3,000 万円超～	50%	225 万円	55%	400 万円

ウ 相続税の機能<sup>4</sup>

相続税の主な機能は、下記のとおりである。

- ① 所得税補完機能（被相続人が生前蓄積した財産を相続時点で清算する）
- ② 富の再配分

## エ 課税方式

日本の相続税では、法定相続分課税方式による遺産取得課税<sup>5</sup>と遺産課税<sup>6</sup>の併用方式が採用されている。

## オ 納税義務者

相続税の納税義務者は、原則として、相続（死因贈与を含む）により財産を取得した個人である。相続により財産を取得しなかった個人で、被相続人から相続時精算課税の適用を受ける財産を贈与により取得していた個人（特定納税義務者）は、相続時精算課税の適用を受ける財産を相続により取得したものとみなされる。

相続税の納税義務者は、財産取得の時の住所、日本国籍の有無などにより、居住無制限納税義務者、非居住無制限納税義務者又は制限納税義務者の 3 パターンに区分され、その区分に基づき相続税の課税財産の範囲が異なる。

## ① 居住無制限納税義務者

相続時において相続税法の施行地（以下において「国内」という。）に住所を有する<sup>7</sup>個人は、取得した財産の全てについて相続税の納税義務を負う。

## ② 非居住無制限納税義務者

<sup>4</sup> 内閣府「税制調査会 諮問・答申・報告書等—平成 13 年度税制改正」を参考

<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichog3.html>

<sup>5</sup> 遺産取得課税方式とは、相続人その他の者が相続により取得した財産を課税物件として課税する方式である。遺産取得税方式はドイツ、フランスなどのヨーロッパ大陸諸国で採用され、人が相続によって取得した財産を対象として課税する制度であるから、所得に対する租税とされ、遺産分割を促進し、偶然の理由による富の増加を抑制するという機能を有している。小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税-外国税額控除の在り方を中心として-」（税大論叢 59 号、2008）

<sup>6</sup> 遺産税方式とは、被相続人の遺産全体を課税物件として課税する方式である。遺産税方式は、米国、英国などの英米系の国々及び韓国で採用され、人が生存中に蓄積した富の一部を死亡にあたって社会に還元すべきという考え方に基づき、死亡した者の遺産を対象として課税する方式であるから、財産に対する租税であり、課税制度が単純明快で実務上も簡明である反面、税負担が相続人の数、分割の程度には関係なく決まるため、遺産分割の促進にはならない。小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税-外国税額控除の在り方を中心として-」（税大論叢 59 号、2008）

<sup>7</sup> 被相続人又は相続人の住所によって納税義務を判定する。民法の規定に基づき、住所の意義を生活の本拠とし、生活の本拠であるかどうかは客観的事実によって判断するものとしている。

なお、1 年以上日本で勤務を予定している場合にも所得税法施行令第 14 条の考えを参考に、相続税においても住所を有すると一般的に判断される。

【所得税法施行令第 14 条（国内に住所を有する者と推定する場合）】

国内に居住することとなった個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有する者と推定する。

一 その者が国内において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。  
二 その者が日本の国籍を有し、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有することその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が国内において継続して一年以上居住するものと推測するに足りる事実があること。

2 前項の規定により国内に住所を有する者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国内に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有する者と推定する。

また、相続税法基本通達における住所の意義は以下のとおりである。

【相続税法基本通達 1 の 3・1 の 4 共—5（「住所」の意義）】

法に規定する「住所」とは、各人の生活の本拠をいうのであるが、その生活の本拠であるかどうかは、客観的事実によって判断するものとする。この場合において、同一人について同時に法施行地に 2 箇所以上の住所はないものとする。

## 2 我が国現行制度（平成 29 年度税制改正前）調査

### (1) 相続税

相続時において国内に住所を有しない個人で、以下の場合に該当するものは、取得した財産の全てについて相続税の納税義務を負う。

- ・相続時において日本国籍を有する個人で、相続人又は被相続人が相続開始前 5 年以内に日本に住所を有していた場合
- ・相続時において日本国籍を有しない個人で、被相続人が相続開始時に国内に住所を有していた場合

### ③ 制限納税義務者

相続時において国内に住所を有しない個人のうち②以外のものは、取得した財産で日本国内にあるもののみ、相続税の納税義務を負う。

相続人		国内に住所なし		
		日本国籍あり		日本国籍なし
被相続人	国内に住所あり	5年以内に国内に住所あり	5年超国内に住所なし	
		国内財産・国外財産ともに課税		
国内に住所あり				
国内に住所なし	5年以内に国内に住所あり			国内財産のみに課税
	5年超国内に住所なし			

### カ 住所が一時的な外国人の取り扱い

相続人等の住所及び国籍が納税義務者の判定上、主要な要素とはなっているものの、短期（数年間程度）の滞在を予定して海外から本邦に来る外国人及び長期滞在を予定して海外から本邦へ来る外国人で日本の居住者になっている者が被相続人となる場合や相続人となる場合について、日本の税法上は特別な取扱いはない。

すなわち、これらの者について相続が発生した場合、国内・国外を問わず全ての財産に対して相続税が課税される。



## 【具体的事例】

	前提	課税財産の範囲
事例 1	米国籍の父（被相続人）：日本に企業内 転勤（3 年を予定）により単身赴任で在 留 米国籍の母（相続人）：米国に居住 米国籍の子（相続人）：米国に居住	父から相続した財産については日本国内・日本国外に関わらず相続税の課税対象となる。（注）
事例 2	米国籍の父（被相続人）：日本に企業内 転勤（3 年を予定）により家族帯同任で 在留 米国籍の母（相続人）：日本に居住 米国籍の子（相続人）：日本に居住	父から相続した財産については日本国内・日本国外に関わらず相続税の課税対象となる。（注）
事例 3	米国籍の父（被相続人）：米国に居住 米国籍の子（相続人）：日本に企業内転 勤（3 年を予定）により在留	父から相続した財産については日本国内・日本国外に関わらず相続税の課税対象となる。（注）

（注）平成 29 年度税制改正案が施行されると、父から相続した財産については日本国内財産のみ相続税の課税対象となる。

## キ 相続税額の計算

相続税額は、下記の手順で計算される。

## ① 課税価格の計算

被相続人から相続により財産を取得した全ての者の相続税の課税価格の合計額を計算する。

## ② 相続税の総額の計算

課税価格の合計額から遺産に係る基礎控除額を控除した残額（課税遺産総額）を基に一旦法定相続分で分割したものと仮定して相続税の総額を計算する。

## ③ 各人の算出税額の計算

相続税の総額を各人が実際に取得した財産の額（割合）に応じ配分し、各人の算出税額を計算する。

## ④ 各人の納付税額の計算

各人の算出税額から各人に応じた各種の税額控除額を控除し、各人の納付すべき税額を計算する。

## ク みなし相続財産

みなし相続財産とは、法的には相続により取得した財産ではないものの、実質的にはこれと同様の経済的効果を有するもので、課税の公平を図るため、相続税の課税対象とされる。

下記の財産は、相続財産とみなされる。

- ① 生命保険金等
- ② 退職手当金等
- ③ 債務免除益等

## ケ 非課税財産

下記の財産には、相続税が課税されない。なお、非課税財産は公益性や社会政策的見地、及び国民感情の面から課税対象として課税対象財産から除外される。

- ① 生命保険金等のうち一定額
- ② 墓地等

## コ 財産の評価

課税財産の評価は、原則として、相続開始時におけるその財産の時価により行う。財産の種類ごとに、個別の評価方法が規定されている。

## サ 課税価格

課税価格は、相続により取得した財産で、相続税の課税対象となるものの価額に、一定のみなし相続財産の価額を加算し、一定の債務等を控除した価額の合計額とされている。

## シ 課税価格の計算の特例

課税価格の計算の特例としては、相続人等の生活基盤の維持のため不可欠であることから課税価格の計算上設けられている課税標準の減免制度があり、小規模宅地の課税標準の特例等が挙げられる。

## ス 基礎控除

基礎控除額は、3,000 万円＋法定相続人の数×600 万円である。

なお、法定相続人とは民法で次のように定められている。

まず、死亡した人の配偶者は常に相続人となる。配偶者以外の方は、下記の順序で配偶者と一緒に相続人になる。それぞれの順位の相続人は、自分より上の相続人がいないときに相続人になる。

- ① 第 1 順位  
死亡した人の子供。その子供が死亡しているときはその子供の直系卑属（子供や孫など）
- ② 第 2 順位  
死亡した人の直系尊属（父母や祖父母など）
- ③ 第 3 順位  
死亡した人の兄弟姉妹。その兄弟姉妹が死亡しているときはその人の子供

## セ 配偶者控除

税額控除に係る特例が設けられており、配偶者の法定相続分相当額（1 億 6,000 万円未満である場合は 1 億 6,000 万円）に対応する税額を控除する。

## ソ 外国税額控除

相続により国外財産を取得した場合において、当該財産に対し外国の法令により日本の相続税に相当する税が課せられたときは、その課せられた相続税に相当する金額を日本の相続税から控除する。

## タ その他の控除や税額控除等

## ① 相続税加算制度

被相続人と血族関係が薄い一定の者に対し相続税の 20%相当額を加算する。

## ② その他

未成年者控除、障害者控除、相次相続控除等の控除がある。

## チ 税率

取得金額ごとの税率は下記の表のとおりである。

法定相続分に応ずる取得金額	税率	控除額
1,000 万円以下	10%	—
3,000 万円以下	15%	50 万円
5,000 万円以下	20%	200 万円
1 億円以下	30%	700 万円
2 億円以下	40%	1,700 万円
3 億円以下	45%	2,700 万円
6 億円以下	50%	4,200 万円
6 億円超	55%	7,200 万円

## ツ 贈与税との関係

生前贈与による相続税の負担回避を防止すること、すなわち、相続税の補完機能を持たせる目的で、贈与税が設けられている。相続税の負担回避の防止策は 2 つある。①生前贈与を累積して相続税を課税する方法と、②生前贈与について相続税とは別に贈与税を課税する方法である。

贈与税の課税方法は、受贈者が「暦年課税」又は「相続時精算課税」を選択できるが、一旦、相続時精算課税を選択すると、その選択をした年分以降全てこの制度が適用され、暦年課税へ変更することはできない。なお、相続時精算課税制度は、平成 15 年度に、次世代への資産移転及びこれによる消費拡大と経済活性化の観点から導入されたものである。

暦年課税の場合、①と②の組み合わせであり、①相続開始前 3 年以内の贈与時に贈与税（年間 110 万円控除後に対し累進税率）を支払い、相続時に、その贈与財産額（相続時の価額）を加算して、相続税額を精算すると共に、②相続開始前 3 年超の贈与については、贈与の都度、贈与税（年間 110 万円控除後に対し累進税率）が課税される。

相続時精算課税の場合、前述①の課税方法であり、贈与時に、贈与税（累積で 2,500 万円控除後に対し 20%の税率）を支払うが、贈与財産額を贈与者の相続開始まで累積し、相続時に、贈与財産額（贈与時の価額）を相続財産の価額に加算して、相続税額を精算する。

## テ 申告納付期限

申告納付期限は相続の開始があったことを知った日の翌日から 10 か月以内である。

## ト 納付の特例

## ① 延納制度

相続税額が 10 万円以上であり、かつ金銭で納付することが困難な事情があるときは 5 年以内の年賦延納が認められる。

## ② 物納制度

延納制度によっても金銭で納付することが困難な事情があるときは、一定の財産を物納により相続税を納付することができる。

## ナ 租税条約の締結状況

我が国は、米国とのみ租税条約を締結しており、当該条約は、昭和 30 年（1955 年）4 月 1 日に効力を生じ現在に至っている。

日米相続税条約の目的は、日本の相続税及び贈与税は、相続人又は受贈者に対し課税される（相続財産又は受贈財産に対する課税）のに対し、米国における相続税及び贈与税は、被相続人又は贈与者に対し課税される（遺産又は贈与財産に対する課税）という制度の相違に基因して不可避免的に発生する国際的二重課税を調整しようとするところにある。さらに、「こうした課税に基因する国際的二重課税を回避するため、日米相続税条約が採用している基本的な方策は、財産所在地国の優先課税（第一次課税権）の容認である。すなわち、日米相続税条約に明定の規定を置き、財産の所在地国を確定して、まず財産の所在地国が課税することを認め、納税義務者の住所地国が同一財産に対し課税を行う場合には、財産所在地国の税額を外国税額控除する」ものとされる。「財産所在地型」の条約<sup>8</sup>である。

このため、その後公表された米国モデル相続税条約や OECD モデル相続税条約において採用され、現在世界的に主流とされる「住所地型」の条約<sup>9</sup>とは基本的な考え方において相違している。「財産所在地型」の条約では、多様な財産について、それぞれの所在地を定めることは限界があり、「住所地型」の条約の方が、国際的二重課税を調整するには効果的であるとされる。

また、我が国では平成 12 年の税制改正により、納税義務者の範囲の拡大が行われ、日本に住所を有しない一定の日本国籍を有する者については、非居住無制限納税義務者として無制限納税義務が課税されることとなったが、日米相続税条約 3 条(1)では、「被相続人の遺産の受益者がその被相続人の死亡の時に若しくは贈与の受益者がその贈与の時に日本国内に住所を有していた場合には…」と規定していることから、非居住無制限納税義務者については、日米相続税条約の適用がなく、外国税額控除による国際的二重課税が調整できないケースが生じ得る。例えば、現在は相続税が存しないオーストラリアで被相続人が死亡し、相続人が

<sup>8</sup> 「財産所在地型」の条約は、財産の所在地について統一的な規定を置くことを重視するので、同一の財産が同時に両国に存在することが原則として無くなり、合意された財産所在地を基準として、制限納税義務としての課税・非課税の決定がなされる等の長所を有するものの、無体財産をはじめとした多様な財産についてそれぞれ所在地を定めることが困難であるという問題点が指摘されている。小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税-外国税額控除の在り方を中心として-」（税大論叢 59 号、2008）

<sup>9</sup> 「住所地型」の条約は、合意により被相続人の課税上の住所地を一国に決定し、その国のみが全世界的に無制限課税し、非住所地国は国家との結びつきが強い不動産など条約で許された財産に対してのみ課税するため、財産の所在地に関する問題が生じることがなく、効果的な国際的二重課税の調整という重視すべき点についてメリットが多いことから、今後は我が国でも「住所地型」の条約の締結が望ましいと考えるが、「住所地型」の条約が第一に問題とするのは被相続人の住所地であるのに対して、我が国の相続税法が納税義務者を区分する基準は、基本的には、相続人の住所地であるため、現行制度との整合性の観点からは問題がある。これについては、被相続人の住所地が日本であるならば、相続人に対してその者の住所地に関わらず無制限納税義務を課す制度の導入が課題となるものの、遺産税方式をとるアメリカと遺産取得税方式をとるドイツ間の相続税条約のように、課税上の住所地を決定し、例外的な課税につき合意する等の措置を講じることで対処できるものとする。小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税-外国税額控除の在り方を中心として-」（税大論叢 59 号、2008）

## 2 我が国現行制度（平成 29 年度税制改正前）調査

### （1）相続税

米国に住所を有する我が国の非居住無制限納税義務者であり、かつ、その者が米国に所在する日本法人の株式を相続した場合である。この場合、相続人が居住無制限納税義務者であるときは、同条約 3 条(1) (d)<sup>10</sup>により法人の設立地である日本がその株式の所在地となるが、非居住無制限納税義務者である場合には同条が適用できずに両締結国の国内法により判断することとなり、結果として、両国とも自国内に所在する財産となる<sup>11</sup>。

---

<sup>10</sup> 【日米相続税条約 3 条(1) (d)】

法人の株式又は法人に対する出資は、その法人が設立され、又は組織された準拠法が施行されている場所にあるものとする。

<sup>11</sup> 小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税-外国税額控除の在り方を中心として-」（税大論叢 59 号、2008）

## (2) 贈与税

## ア 贈与税の機能

贈与税の主な機能は、相続により取得した財産に対しては相続税が課税されるため、生前に財産を贈与することで相続税の負担を回避することを防止する相続税の補完である<sup>12</sup>。

## イ 課税方式

日本の贈与税では、受贈者課税方式<sup>13</sup>が採用されている。

## ウ 納税義務者

相続税の補完税として位置付けられていることを踏まえ、基本的には相続税と納税義務者の区分と同じくしている。納税義務者は、個人である納税義務者と個人とみなされる納税義務者に分かれる。前者は相続税と同様、財産取得の時の住所、日本国籍の有無などにより、以下の居住無制限納税義務者、非居住無制限納税義務者又は制限納税義務者の 3 パターンに区分され、その区分に基づき贈与税の課税財産の範囲が異なる。後者は人格のない社団等が該当する。

## ① 居住無制限納税義務者

贈与時において国内に住所を有する個人は、取得した財産の全てについて贈与税の納税義務を負う。

## ② 非居住無制限納税義務者

贈与時において国内に住所を有しない個人で、以下の場合に該当するものは、取得した財産の全てについて贈与税の納税義務を負う。

- ・ 贈与時において日本国籍を有する個人で、贈与者又は受贈者のいずれかの者が贈与前 5 年以内に日本に住所を有していた場合
- ・ 贈与時において日本国籍を有しない個人で、贈与者が贈与時に国内に住所を有していた場合

## ③ 制限納税義務者

贈与時において国内に住所を有しない個人のうち②以外のものは、取得した財産で日本国内にあるもののみ、贈与税の納税義務を負う。

## エ 贈与税額の計算

贈与税の課税方式は暦年課税と相続時精算課税制度がある。

## a 暦年課税

その年の 1 月 1 日から 12 月 31 日までに受けた贈与の価額に対して贈与税を課す方式である。

贈与税額は、下記の手順で計算される。

- ① その年の 1 月 1 日から 12 月 31 日までの 1 年間に贈与された財産の価額を合計する。
- ② 基礎控除額その他認められている控除を差し引く。
- ③ 残った金額に税率を乗ずる。

<sup>12</sup> 「相続税制度改正に関する税制特別調査会答申」（税制特別調査会、1957）

<sup>13</sup> 受贈者課税方式とは、贈与を受けた者が取得した財産を課税物件とする課税方式である。贈与税の課税方式は、贈与課税は相続課税を補完するという役割を果たすことから、相続課税について遺産税方式を採用する場合には贈与者課税方式、遺産取得税方式を採用する場合には受贈者課税方式に大別することができる。小林尚志「相続・贈与に係る国際的・二重課税-外国税額控除の在り方を中心として-」（税大論叢 59 号、2008）

b 相続時精算課税

贈与時に贈与税額を納付した後、贈与者の相続時に相続税額を精算する制度で、贈与者が贈与年の1月1日において60歳以上であり、受贈者が贈与を受けた年の1月1日において20歳以上の贈与者の直系卑属の推定相続人又は孫であることを条件として選択できる課税方式である。一旦、相続時精算課税を選択すると、その選択をした年分以降全てこの制度が適用され、暦年課税へ変更することはできない<sup>14</sup>。

贈与税額は、下記の手順で計算される。

- ① 贈与者ごとに贈与を受けた財産の価額から特別控除額 2,500 万円を控除する。
- ② 残った金額に税率 20%を乗ずる。

オ みなし贈与財産

下記の財産は、贈与財産とみなされる。

- ① 生命保険金等
- ② 債務免除等による利益等

カ 非課税財産

公共事業用財産、社交上必要と認められる香典等一定のものなどには贈与税が課されない。

キ 財産の評価

財産の評価は、贈与時におけるその財産の時価により行う。

ク 課税価格

贈与により取得した財産の合計額を課税価格とされている。

ケ 基礎控除

暦年課税の場合、年間 110 万円の基礎控除がある。

相続時精算課税の場合、贈与者ごとに累積で 2,500 万円が控除される。

コ 配偶者控除

暦年課税の場合、婚姻期間 20 年以上の夫婦間において居住用不動産の贈与があった場合は基礎控除とは別に 2,000 万円を控除する。

相続時精算課税の場合、そもそも配偶者は相続時精算課税の対象外であるため、配偶者控除はない。

サ 外国税額控除

贈与により国外財産を取得した場合において、当該財産に対し外国の法令により日本の贈与税に相当する税が課せられたときは、その課せられた贈与税に相当する金額を日本の贈与税から控除する。

<sup>14</sup> 国税庁ウェブサイト タックスアンサー

「相続時精算課税の選択」<http://www.nta.go.jp/taxanswer/sozoku/4103.htm>

「参考 相続時精算課税制度のあらまし」[http://www.nta.go.jp/taxanswer/sozoku/4103\\_sankou.htm](http://www.nta.go.jp/taxanswer/sozoku/4103_sankou.htm)

2 我が国現行制度（平成 29 年度税制改正前）調査  
（2）贈与税

シ その他の所得控除や税額控除等

社会的政策や円滑な資産承継を促進させるための税制措置として、教育資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置（非課税枠最大 1,500 万円）や結婚・子育て資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置（非課税枠最大 1,000 万円）の特例が定められている。

ス 税率

暦年課税における課税価格ごとの税率は下記の表のとおりである。

相続時精算課税は一律 20%である。

基礎控除後の課税価格	税率	控除額
200 万円以下	10%	—
300 万円以下	15%	10 万円
400 万円以下	20%	25 万円
600 万円以下	30%	650 万円
1,000 万円以下	40%	125 万円
1,500 万円以下	45%	175 万円
3,000 万円以下	50%	250 万円
3,000 万円超	55%	400 万円

セ 申告納付期限及び納付の特例等

贈与により財産を取得した年の翌年の 2 月 1 日から 3 月 15 日までの間に申告と納税をする。

また、相続税同様に延納制度及び物納制度が設けられている。（詳細は相続税の項目を参照されたい）



(3) 出国税<sup>15</sup>

## ア 導入の背景と目的

株式等のキャピタルゲインについては、株式等の売却等により実現した時点で、株式を売却した納税者が居住している国において課税されることが原則となっており、こうした仕組みを利用して、巨額の含み益を有する株式を保有したまま国外転出し、キャピタルゲイン非課税国において売却することにより課税逃れを行うことが可能となるため、そのような課税逃れを防止する観点及び平成 26 年 9 月に公表された BEPS（税源浸食）プロジェクトの行動計画第 1 弾報告書においても、行動 6「租税条約の濫用防止」の中で、国外転出時における未実現のキャピタルゲインに対する課税が、租税回避防止措置として位置づけられていることから出国税が導入された<sup>16</sup>。

## イ 対象者

出国時において、以下のいずれにも該当する居住者が、出国税の対象者となる。

- ① 所有等している対象資産の価額の合計が 1 億円以上であること。
- ② 原則として出国をする日前 10 年以内において国内に 5 年を超えて住所又は居所を有していること。但し、一定期間内に帰国した場合等には、課税の取消が可能である。

## ウ 住所が一時的な外国人の取扱い

前述イ②の判定に当たっては、出入国管理及び難民認定法別表第一の上欄の在留資格<sup>17</sup>（外交、教授、芸術、経営・管理、法律・会計業務、医療、研究、教育、企業内転勤、短期滞在、留学等）で在留していた期間は、国内在住期間に含まないこととされていることから、住所が一時的な外国人については、出国税の対象から除外されると考えられる。

また、平成 27 年 6 月 30 日までに同法別表第二の上欄の在留資格（永住者、永住者の配偶者等、定住者等）で在留している期間がある場合は、その期間は国内在住期間に含まないこととされている。

## エ 対象資産

対象資産は、有価証券（株式、投資信託等）、匿名組合契約の出資の持分、未決済の信用取引・発行日取引・デリバティブ取引である。対象資産の評価は時価により行われるが、出国の際に納税管理人の届出を行う場合には出国時の時価、納税管理人の届出を行わない場合には、出国予定日の 3 か月前の日における時価となる。

## オ 税率

出国税は例外的に総合課税される場合<sup>18</sup>を除いて申告分離課税により課税され、株式等の譲渡所得等に対して 15.315%（所得税及び復興特別所得税であり、住民税は課税されない）の固定税率が適用される。

<sup>15</sup> ここでは国外転出時課税を出国税、国外転出をすることを出国と表現する。なお、日本の出国税については、西村美智子・中島礼子『「出国税」のしくみと手続き Q&A』（中央経済社、2015）を参考にした。

<sup>16</sup> 平成 27 年（2015 年）度税制改正の解説による。

<sup>17</sup> 本報告書の 6 参考資料（6）出入国管理及び難民認定法別表第一及び第二（在留資格一覧表）に在留資格一覧表を掲載した。

<sup>18</sup> 金融商品先物取引等（有価証券の受け渡しが行われることとなるものに限る。）の方法による株式等の譲渡等の場合をいう。

## カ 課税時期

出国時を含む年に、その他の所得と合算して所得税の申告納税を行う。

## キ 納税の猶予等

出国税の対象となる個人は、以下の手続を行うことにより出国の年分の所得税のうち出国税に係る所得に対応する部分につき、5 年間（最長 10 年間）納税が猶予される。

- ① 納税管理人の届出を行うこと（出国時まで）
- ② 納税猶予分の所得税額に相当する担保を提供すること（確定申告書の提出期限まで）
- ③ 確定申告書に納税猶予を受けようとする旨を記載
- ④ 継続適用届出書を提出（毎年）

## ク 二重課税等の調整

出国税の課税対象となった株式の譲渡につき所得税が課税される場合、出国税課税時に譲渡収入とした金額をもって、取得価額とすることとされている。

また、出国税が適用された個人で納税猶予を受けている個人が、納税猶予の期限までに対象資産の譲渡等を行い、その所得に対する外国所得税を納付する場合において、その税額の計算上、出国税の適用により課された日本の所得税に対して二重課税が調整されないときには、日本の所得税から当該外国所得税を控除することで二重課税が調整される。

## ケ 非居住者への贈与等に係る出国税

出国税の対象となる者が、非居住者に対して、出国税の対象となる資産を贈与等により移転した場合には、その贈与等の時に、その資産について時価にて譲渡したものとみなして、含み損益課税を行う。但し、受贈者等が一定期間内に帰国した場合などには、課税の取消が可能である。

## コ 相続税・贈与税との関係

## a 納税義務の範囲

国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（所法 60 の 2）又は贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例（所法 60 の 3）の規定により所得税を課税された後、国外転出をした者又は贈与者若しくは相続人が所得税の納税猶予を適用した場合には、相続税・贈与税の納税義務の判定に以下の留意点がある。

つまり、納税猶予期間中は相続税及び贈与税の納税義務の判定において国内に住所を有していたのと同様の取扱いになる。

- ① 納税猶予期間中に納税猶予を適用している者等が死亡した場合の相続税の納税義務の判定に際しては、その者は相続開始前 5 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ものとみなすこととされる。
- ② 納税猶予期間中に納税猶予を適用している者等が財産を贈与した場合の贈与税の納税義務の判定に際しては、その者は贈与前 5 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ものとみなすこととされる。

b 債務控除

国外転出等をする場合に対象資産の含み益に課税される所得税のうち納税猶予部分については、納税猶予を適用している者が対象資産を譲渡せず日本に帰国した場合等には、所得税の課税を取り消すことができることとされていることから、税負担が生じないこととなる。他方、相続税の債務控除においては、相続の開始時において确实と認められる債務のみが控除の対象とされている。これを踏まえると、将来的に納付の必要がなくなる可能性のある所得税を債務控除することはバランスを欠くことから、納税猶予分の所得税額については債務控除の対象としないこととなっている。但し、猶予期間中に対象資産の譲渡に伴い納税猶予期間が終了したこと等により納税猶予されていた所得税を納付した場合には、その時点で債務控除が可能となり、更正の請求の特則の手続により債務控除ができる<sup>19</sup>。

---

<sup>19</sup> 平成 27 年（2015 年）度税制改正の解説による。

## 3 海外主要国の法制度の調査

## (1) 米国

ア 相続税<sup>20</sup>

## (ア) 導入経緯

米国の相続税として、遺言と土地の課税のための連邦スタンプの購入を要求した Stamp 条例が、1797年7月6日に施行された。当該条例は遺産税の性質を有し、フランスとの戦争のために米国海軍の軍備増強を目的として導入されたものであったが、1802年に目的達成のため撤廃された。

1862年には、南北戦争の資金を調達するために再び相続税が導入されたが、1870年7月14日に廃止された。

続いて1898年にはスペインとの戦争のために戦争歳入法が成立し、100万ドル以上の土地に課税が行われたが、この法律は1902年4月12日に廃止された。

1916年に四回目の相続税が導入された。これは第一次世界大戦の戦費のために導入されたものであり、500万ドル以上の土地に対し、税率10%での課税が行われた。1917年には1,000万ドル以上の土地のみが対象で税率は25%だった。1926年に最高税率は20%に落とされたが、戦後になっても廃止されなかった<sup>22</sup>。

そして、これらの相続税を免れるため、富裕層の中には高額の前贈与を行うものが出てきたことから、これに対処するために、1924年に贈与税が創設された。この贈与税は、被相続人の死亡時に相続税の税率3/4の税率で、生涯の累積的贈与額に対して累進的に課税するというものであり、1926年に一旦廃止されるが、1932年に再び導入されることになった。

今日の相続税と贈与税の重要な特徴の多くは、1916年の制度と1932年の制度のそれを引き継ぐものである<sup>23</sup>。

## (イ) 改正トレンド

<sup>20</sup> 米国では、連邦政府の税目として相続税 (inheritance tax) ではなく遺産税 (estate tax) が課されている。それは単に税目の名称の相違に止まらず、その制度目的、制度の具体的構造の相違として表現される。つまり、我が国において相続税が財産の承継者 (相続人) に対して財産取得 (による財産増加) をもたら原因として課税されるのに対して、米国の連邦遺産税は、遺産自体 (執行は遺言執行者) に対して (被相続人から相続人へという) 遺産の世代間移転そのものを課税のきっかけとして課税される租税であり、死亡の時点で財産を移転させるという「特権」(privilege tax) に対する一種の個別消費税 (excise tax) あるいは特権税 (privilege tax) であると理解されている。(川端康之「アメリカ合衆国における相続税・贈与税の現状」日税研論集56号『世界における相続税法の現状』(日本税務研究センター、2004)) 但し、本文中では他国制度との比較可能性の観点から、便宜上「相続税」と表記することとしている。

<sup>21</sup> 相続税とは別に世代間財産移転税 (Generation Skipping Transfer Tax :「GSTT」) があり、世代を超えて財産を移転した場合に被相続人に課税される。ここでいう「世代間」とは、被相続人と、被相続人より二世代以上後の家族又は被相続人より37.5歳超若い非親族との間を指す。世代間財産移転税も生前又は死亡時に控除が認められ、相続人又は受贈者に課税される場合があるが、遺産税は被相続人にも課税される。渋谷雅弘「資産移転課税 (遺産税、相続税、贈与税) と資産評価 (一) -アメリカ連邦遺産贈与税上の株式評価を素材として-」法協110巻9号96頁(1993)では、GSTTの課税根拠について、「財産は、通常は一代ずつ承継されていくので、遺産税又は贈与税が、一代に一回は課税されることになる。しかし、ある者が、二世代以上若い世代の者へ直接遺贈又は贈与を行い、あるいは信託を利用して財産を移転すれば、遺産税又は贈与税が課税される回数を減少させることができる。このような場合に、財産が一代ずつ継承される場合との公平性を保つために、遺産税又は贈与税とは別に課税されるのが、このGSTTである。」と説明される。

<sup>22</sup> 日本公認会計士協会「相続・贈与に係る税制について-相続税と贈与税の一体化の方向性-

[http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized\\_field/pdf/00235-000474.pdf](http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/00235-000474.pdf)

<sup>23</sup> 高野幸大「遺産税方式の問題点に係る若干の考察-アメリカの連邦遺産税制度を素材として-」日税研論集61号『相続税・贈与税の諸問題』(日本税務研究センター、2011)

### 3 海外主要国の法制度の調査

#### (1) 米国

##### ア 相続税

2010年オバマ政権下においては、相続税の減税と廃止措置が講じられている（廃止措置は2010年度のみ）が、現在は最高税率55%の相続税制度が維持されている。但し相続税の存廃議論は未だ根強い状況であり、相続税の減税が再び議論される可能性がある。

現在の相続税に係る控除額は過去最高額であり、内国歳入庁（Internal Revenue Service。以下「IRS」という。）への申告件数が減少していることから、IRSに提出される申告書は全てIRSの弁護士によって確認されている。

#### (ウ) 相続税の機能

相続税の機能は、下記のとおりである。

- ① 税収の確保
- ② 富の再配分

#### (エ) 課税方式

米国の相続税では、遺産課税方式が採用されている。遺産課税方式の内容は日本の相続税の課税方式を参照されたい。

また、当該相続税については国税（連邦税）として課すものの他、州単位で課すものもある。

#### (オ) 納税義務者

相続税の納税義務者は被相続人であり、日本とは異なり、相続開始時における被相続人のステータスで納税義務者の区分を判定する。

##### ① 米国市民又は米国居住者

被相続人が、米国市民（US citizen）又は米国に住所（ドミサイル）を有する<sup>24</sup>者（US domiciled）（以下において「米国居住者」という。）に該当する場合は、死亡時における国内財産・国外財産に課税される。

##### ② 非居住外国人

被相続人が、米国市民でも米国居住者でもない場合（以下において「非居住外国人」）は、死亡時における国内財産のみに課税される。

被相続人	課税対象
米国市民又は米国居住者	国内財産・国外財産ともに課税
非居住外国人	国内財産のみに課税

#### (カ) 住所が一時的な外国人の取扱い

米国市民でない被相続人が米国に住所を有しているとみなされた場合、他の国に住所を有するとみなされるまでの期間については、米国に住所を有していたとみなされる。

<sup>24</sup> 相続税における住所（ドミサイル）の概念は所得税における居住地（residence）とは異なる。住所とは、その国から出国するという明確な又は差し迫った意思無しに居住している国を意味し、その判定は、滞在期間、家族の所在、事業持分の所在及び当該居住の意思の公的な申告（例えば、ビザ、グリーンカード申請、遺書、贈与証書等）を含み、事実及び状況を基準に行われる。なお、住所地の判定に疑義が生じた場合には、居住地国において住所を有していたものとみなされる。

### 3 海外主要国の法制度の調査

#### (1) 米国 ア 相続税

また、米国に居住する被相続人であっても、保有するビザが一定期間のみであり、かつ、他国において社会的・経済的な関係を維持している場合等には、米国に住所を有さないものとして取り扱われる場合がある。

#### 【具体的事例】

	前提	課税財産の範囲
事例 1	<p>日本国籍の父（被相続人）：米国に企業内転勤（3年を予定）により単身赴任で在留</p> <p>日本国籍の母（相続人）：非米国市民</p> <p>日本国籍の子（相続人）：非米国市民</p>	父から相続した財産については米国内所在財産のみ相続税の課税対象となる。
事例 2	<p>日本国籍の父（被相続人）：米国に企業内転勤（3年を予定）により家族帯同で在留</p> <p>日本国籍の母（相続人）：非米国市民</p> <p>日本国籍の子（相続人）：非米国市民</p>	父から相続した財産については米国内所在財産のみ相続税の課税対象となる。
事例 3	<p>日本国籍の父（被相続人）：日本に居住</p> <p>日本国籍の子（相続人）：米国に企業内転勤（3年を予定）により在留</p>	父から相続した財産については米国内所在財産のみ相続税の課税対象となる。

#### (キ) 相続税額の計算

相続税額は、下記の手順で計算される。

- ① 被相続人の遺産総額（＝被相続人が死亡時に所有していた全ての財産の時価）を計算する。
- ② 認められている控除を差し引いて、遺産総額の純価値を計算する。
- ③ 生前行われた課税贈与の調整額（調整済み課税贈与額）を遺産総額の純価値に加算する（課税移転額）。
- ④ 調整済み課税贈与額に係る税額を差し引いて暫定的な相続税額を計算する。
- ⑤ 適用可能な税額控除及び控除額を差し引いて、相続税額を計算する。

#### (ク) みなし相続財産

相続人が指定されている資産等の一定の資産（生命保険等）は相続財産から除外されるが、被相続人が死亡時にそれらの資産について一定の支配権を有していた場合（例えば、被相続人を契約者、保険金受取人が相続人となるような生命保険契約）は、相続財産とみなされる。

#### (ケ) 非課税財産

相続人があらかじめ指定されている財産で一定のもの（生命保険金等）は、相続税が課税されない。但し、被相続人が死亡時にそれらの財産を保有していた場合、又はそれらの財産のうち一定額について支配権を有していた場合については、課税対象となる。

(コ) 財産の評価

課税財産の評価は、原則として、相続開始時におけるその財産の時価により行う。一定の場合、死亡日から6か月後を遺産評価日として選択することができる。米国税において資産の「時価」とは、公開市場での独立企業間取引において買い手が売り手に支払う価格のことである。

なお、時価が公開されていない財産については、評価を行わなければならない。但し、評価を行う者は相続税上の評価を行う適格な者（有資格者）でなければならない、資格保有を証明できなくてはならない。

(サ) 課税価格

課税価格は、相続により取得した財産で、相続税の課税対象となるものの価額から、一定のみなし相続財産の価額を加算し、一定の債務等を控除した価額の合計額とされている。

(シ) 課税価格の計算の特例

課税価格の計算の特例としては、寄附金控除（被相続人の死亡時に、適格慈善団体に寄付された遺産については、その遺産総額から控除することができる。）がある。

(ス) 基礎控除

基礎控除額は、米国市民及び米国居住者は545万ドル、非居住外国人は6万ドルである。

米国市民又は米国居住者は生前又は死亡時のいずれにおいても基礎控除を使用できるが、生前に使用した額は基礎控除額から減額され、死亡時の基礎控除額が減少することになる。

非居住外国人については、生前における基礎控除は認められていないが、条約により、生前贈与と相続税の割合に基づき、相続又は贈与税について控除を受けられる場合がある。

(セ) 配偶者控除

課税所得計算に係る特例が設けられており、米国市民である配偶者が相続した財産は相続税計算時に全額控除される。米国市民ではない配偶者の遺産相続については相続税条約に一定の控除が規定されている場合がある。

(ソ) 外国税額控除

国外財産について、当該外国で支払われた相続税については、相続税の税額控除を受けることができる。当該外国税額控除は米国市民及び米国居住者のみが受けることができ、それ以外の者は当該外国税額控除を受けることができない。

(タ) その他の所得控除や税額控除等

特になし。

(チ) 税率

課税移転額ごとの税率は下記の表のとおりである<sup>25</sup>。

課税移転額 A		累進調整 B	適用税率 C	加算額 D
	\$10,000 以下	\$0	18%	\$0
\$10,000 超	\$20,000 以下	\$10,000	20%	\$1,800
\$20,000 超	\$40,000 以下	\$20,000	22%	\$3,800
\$40,000 超	\$60,000 以下	\$40,000	24%	\$8,200
\$60,000 超	\$80,000 以下	\$60,000	26%	\$13,000
\$80,000 超	\$100,000 以下	\$80,000	28%	\$18,000
\$100,000 超	\$150,000 以下	\$100,000	30%	\$23,800
\$150,000 超	\$250,000 以下	\$150,000	32%	\$38,800
\$250,000 超	\$500,000 以下	\$250,000	34%	\$70,800
\$500,000 超	\$750,000 以下	\$500,000	37%	\$155,800
\$750,000 超	\$1,000,000 以下	\$750,000	39%	\$248,300
\$1,000,000 超		\$1,000,000	40%	\$345,800

$$\text{税額} = (A-B) \times C + D$$

(例) 課税移転額\$20万の場合

$$(\$200,000 - \$150,000) \times 32\% + \$38,800 = \$54,800$$

#### (ツ) 贈与税との関係

生前贈与に対しては、生涯に渡って累積課税し、相続税に対しては、過去の納付贈与税額を控除して課税の平準化を図る累積的課税方式が採用されている。すなわち、相続税又は贈与税の税額を計算する際に、過去に行われた贈与財産の価額を遺産又は贈与の価額に加算し、その合計額に統一移転税率を適用して、相続税額を計算する。

#### (テ) 申告納付期限

相続税の申告及び納税の期限は被相続人の死亡後9か月以内である。但し、申告期限・納付期限は12か月を超えない範囲で延長が認められる。納税猶予は一定の条件のもと10年まで認められる。

#### (ト) 納付の特例

##### ① 分割納税制度

被相続人が米国市民又は米国居住者の場合で、遺産を現金化できない又は納税できない場合は分割払いを認める規定がある。但し、非居住外国人は分割納税が認められていない。

##### ② 物納制度

物納制度は原則、認められていないが、IRSは、徴税のために遺産に含まれる財産を差し押さえる権利を有する。

<sup>25</sup> 伊藤公哉「アメリカ連邦税法 所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで」(中央経済社、2013)



### 3 海外主要国の法制度の調査

#### (1) 米国

##### ア 相続税

#### (ナ) 租税条約の締結状況

オーストラリア、オーストリア、カナダ、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、アイルランド、イタリア、日本、オランダ、ノルウェー、南アフリカ、スイス、英国の16ヶ国と相続税条約を締結している。

1977年以後に締結された条約は住所地型の租税条約となっている<sup>26</sup>。

---

<sup>26</sup> 小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税-外国税額控除の在り方を中心として-」(税大論叢 59号、2008)

イ 贈与税<sup>27</sup>

## (ア) 贈与税の機能

贈与税の主な機能は下記のとおりである。

- ① 贈与者の将来的な相続税の軽減
- ② 贈与者の資産の将来的な上昇価値移転
- ③ 所得を生み出す資産の低税率の個人への移転

## (イ) 課税方式

米国の贈与税では、贈与者課税方式<sup>28</sup>が採用されている。

その他、州贈与税が課税される州もある。

## (ウ) 納税義務者

納税義務者は贈与者であり、納税義務の範囲の考え方は相続税と同様であるため、相続税の項目を参照されたい。

## (エ) 贈与税額の計算

贈与税額は、下記の手順で計算される。

- ① 贈与者が贈与した財産の価額の合計額を計算し、当該合計額から基礎控除額等の一定の金額を控除し課税価額を計算する。
- ② 当該課税価額に税率を乗じ贈与税総額を計算する。
- ③ ②で計算した金額から一定の税額控除を控除した金額をもって納付すべき贈与税額とする。

## (オ) みなし贈与財産

下記の財産は、贈与財産とみなされる。

- ① 金利がゼロ又は市場金利より低い金利で貸し出されているローンの利子
- ② 他の者の負債又は費用の支払い

## (カ) 非課税財産

- ① 下記の財産には贈与税が課されない。

他の者に代わって支払う医療費及び教育費贈与者が教育や医療の提供者（学校や医療施設等）に直接支払う場合、課税贈与とはされず、贈与税を免除される。但し、贈与者が現金を贈与し、受贈者が当該現金を医療費又は教育費の支払いに使った場合、贈与税は免除されない。

- ② 米国慈善団体への贈与

<sup>27</sup> 世代を超えて資産が贈与され、贈与者が信託配当等を利用して世代間財産移転税に係る控除を適用しなかった場合は、受贈者に世代間財産移転税が課税される場合がある。世代間財産移転税について詳しくは前掲注（21）を参照されたい。

<sup>28</sup> 贈与者課税方式とは、贈与を行った者が贈与した贈与した財産を課税対象とする課税方式である。

(キ) 財産の評価

財産の評価は、贈与時におけるその財産の時価により行う。米国税において資産の「時価」とは、公開市場での独立企業間取引において買い手が売り手に支払う価格のことである。

(ク) 課税価格

課税価格は、贈与により取得した財産の価額の合計額から、一定の控除額を控除した金額を課税価格とされている。

(ケ) 基礎控除

米国市民、米国居住者及び非居住外国人には一定の適格贈与に限り 14,000 ドル（毎年インフレ調整される）の年次控除も認められている。この控除には受贈者の数に制限がない。

(コ) 配偶者控除

米国市民配偶者への贈与については、贈与税は課されない。

贈与者の配偶者が米国市民ではない場合、年間 148,000 ドル（2016 年：毎年インフレ調整される）の年次控除（課税価格から控除）を受けられる。

(サ) 外国税額控除

基本的には、相続税と同様の取扱いであるため、相続税の項目を参照されたい。

(シ) その他の所得控除や税額控除等

特になし。

(ス) 税率

税率は相続税の表と同じであるため、相続税の項目を参照されたい。

(セ) 申告納付期限及び納付の特例等

贈与者の課税年度末後 4 か月後の月の 15 日（暦年課税者の場合は 4 月 15 日）までに申告する。申告期限は 6 か月までの延長が認められるが、納税猶予は認められていない。

小切手又は財務省の電子連邦支払いシステム（Electronic Federal Tax Payments System）を使って納税することができる。

## ウ 出国税

## (ア) 導入の背景と目的

米国市民及び永住権保持者（グリーンカードを発行されている個人）は、居住地に関わりなく国内財産及び国外財産に対して所得税が課税されるため、国籍離脱・永住権放棄が行われると国外で得た所得や国外に持ち出された資産に対して課税できなくなる可能性がある。そこで、国籍離脱・永住権放棄を行った場合には、全世界の一定の資産が売却されたとみなして当該資産の未実現利益に対して課税される制度が導入されている。なお、国籍離脱・永住権放棄とは、米国市民権又は米国永住権を放棄することをいう。

## (イ) 対象者

米国市民が国籍離脱をする場合及び長期永住者<sup>29</sup>が永住権放棄を行う場合に、下記のいずれかの条件を満たすと出国税の対象者（Covered Expatriate。以下「CE」という。）となる。

- ① 国籍離脱・永住権放棄の日の前5年間の平均の年間所得税額が161,000ドル（2016年の場合。毎年インフレ調整される）以上の場合
- ② 国籍離脱・永住権放棄時の純資産額が200万ドル以上の場合
- ③ 国籍離脱・永住権放棄の日の前5年間、米国連邦税法を遵守していると宣誓しない場合又はIRSの要求に対して米国連邦税法を遵守している証憑を提出できない場合

## (ウ) 対象資産

国籍離脱・永住権放棄の前日に、米国市民又は米国居住者として死亡したのであれば、相続税法上、遺産総額に含まれたであろう全世界における資産及び負債を基に課税対象額を計算する。なお、財産の評価は原則、時価により計算するが、IRA（個人退職勘定）、401(k）（確定拠出型年金）、ペンシヨンプラン（確定給付型年金）、Non-grantor trust（他益信託）等の繰延報酬制度については特別な規定がある。

## (エ) 税率

CEは、資産のみなし売却益から693,000ドル（2016年の場合。毎年インフレ調整される）を控除後、対象資産の保有期間（1年以下を短期保有、1年超を長期保有という。）、申告資格及び暦年の課税所得に応じて、それぞれ0%から39.6%までの税率（2016年の場合）で課税される。但し、小規模事業法人株式等の一定の資産を長期保有する場合は異なる税率が適用される。

申告資格とは納税義務者の世帯の状況に応じて税率や控除の額を区分するためのもので、米国居住者の場合、独身（Single）、夫婦合算申告（Married Filing Jointly）、夫婦個別申告（Married Filing Separately）等の5種類の資格がある。出国税を申告する対象者は、一般的に、独身（Single）又は夫婦個別申告（Married Filing Separately）を選択することになる。

<sup>29</sup> 長期永住者とは、永住権を放棄した年を含む直近15年の内8年以上、米国の永住権を保持している者である。また、この8年間の要件の決定にあたっては、条約上外国の居住者として扱われる年は含まれない。

## 申告資格が独身 (Single) の場合

課税所得	短期保有の場合 (1年以下の保有)	長期保有の場合 (1年超の保有)
\$0-\$9,275	10%	0%
\$9,276-\$37,650	15%	0%
\$37,651-\$91,150	25%	15%
\$91,151-\$190,150	28%	15%
\$190,151-\$413,350	33%	15%
\$413,351-\$415,050	35%	15%
\$415,050 超	39.6%	20%

## 申告資格が夫婦個別申告 (Married Filing Separately) の場合

課税所得	短期保有の場合 (1年以下の保有)	長期保有の場合 (1年超の保有)
\$0-\$9,275	10%	0%
\$9,276-\$37,650	15%	0%
\$37,651-\$75,950	25%	15%
\$75,951-\$115,725	28%	15%
\$115,726-\$206,675	33%	15%
\$206,676-\$233,475	35%	15%
\$233,475 超	39.6%	20%

## (オ) 課税時期

CE は、国籍離脱・永住権放棄を行った年の米国所得税申告書に、Form8854 (国籍離脱・永住権放棄に係る申告書) を添付し、納税を当該所得税申告書の提出期限である翌年 4 月 15 日までに行う。

## (カ) 納税の猶予等

CE は、国籍離脱又は永住権放棄を行うまでは米国所得税法上の居住者として国内財産、国外財産について課税される。しかし、401(k) プランによる年金等のように課税の繰延べが認められている一定の繰延報酬制度、年金及び信託が保有している資産に係るみなし分配については、将来的に CE に対して分配が行われる際に源泉徴収されることにより納税猶予が受けられる場合がある。また、IRS と納税猶予契約を締結<sup>30</sup>すれば、国籍離脱・永住権放棄に係る全て税金について納税猶予を受けすることができる。但し、納税猶予を受けるためには担保の提供及び猶予期間に係る利子を支払わなければならない。

<sup>30</sup> 納税猶予契約を締結した場合、又は、IRA、401(k)、ペンションプラン、Non-grantor trust 持分等の資産に係る源泉徴収の規定に基づいて納税を猶予された場合には、Form8854 の提出が必要となる場合がある。

### 3 海外主要国の法制度の調査

#### (1) 米国

##### ウ 出国税

#### (キ) 二重課税等の調整

CE が、国籍離脱・永住権放棄後に、米国市民又は米国永住権保持者となった場合においても、支払済みの出国税は還付されない。但し、出国税が課された資産については、取得価額が時価まで自動的に増額又は減額されるといった調整がされる。

## (2) 英国

## ア 相続税

(ア) 導入経緯<sup>31</sup>

英国の相続税は、1694年に死亡時の富への税であった遺言税として法制化され、1894年に遺産税に継承された。

この遺産税のもとでは財産の生前贈与に課税が及ばず、租税回避が極めて容易であり、また、農業用資産への優遇措置が農業用地の地価上昇を招き、農民を土地から離れさせた。このため、相続財産税を適正化する目的で、資産移転税であるキャピタル・トランスファー・タックス (Capital Transfer Tax. CTT) が導入され、贈与も課税対象とした。具体的な施策としては死亡3年前までの贈与に対する課税が強化され、年ごとの課税方式が移転財産の生涯累積額への課税に切り替えられた。また、1982年には生涯累積額を10年間の累積に改めた。

しかし、租税回避の排除には効果が発揮されず、1986年に現行の相続税・贈与税であるインヘリタンス・タックス (Inheritance Tax. IHT) が導入された。

## (イ) 改正トレンド

2017年4月6日から、主要住居を死亡時に直系子孫に遺す納税者の基礎控除額 (Nil Rate Band) が増額される。具体的には、2017/18年には10万ポンドとなり、425,000ポンドになる予定である。その後も基礎控除額は段階的に引き上げられる予定である。

一方、200万ポンド超の遺産については、基礎控除額増加額が逡減する。

基礎控除額の増加は、個人が死亡前に小さな家に住み替える又は家を手放す場合で、同等額の資産 (基礎控除増加額を上限とする) が直系の子孫に引き継がれる場合にも適用される。

前述の基礎控除の改正以外にも、居住者の判定について、英国にドミサイルを持たない個人で死亡前の20年間の内、15年 (現行は17年) 以上英国居住者であった個人が英国にドミサイルを有していたとみなされるようにするための法改正がなされる。

## (ウ) 相続税の機能

相続税の機能は、下記のとおりである。

- ① 富の再配分
- ② 公共サービスのための財源確保

## (エ) 課税方式

英国の相続税では、遺産課税方式が採用されている。

## (オ) 納税義務者

相続税の納税義務者は被相続人であり、日本とは異なり、相続開始時における被相続人のステータス

<sup>31</sup> 日本公認会計士協会「相続・贈与に係る税制について-相続税と贈与税の一体化の方向性-」  
[http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized\\_field/pdf/00235-000474.pdf](http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/00235-000474.pdf)

で納税義務者の区分を判定する。

① 英国にドミサイルを有する<sup>32</sup>者又はドミサイルを有するとみなされる<sup>33</sup>者（無制限納税義務者）  
死亡時における国内財産・国外財産に課税される。

② 英国にドミサイルを有しない者（制限納税義務者）

死亡時における国内財産にのみに課税される。

被相続人	課税対象
国内にドミサイルあり	国内財産・国外財産ともに課税
国内にみなしドミサイルあり	
国内にドミサイルなし	国内財産のみに課税

#### (カ) 住所が一時的な外国人の取り扱い

被相続人の相続発生時のドミサイルが判定基準となるため、例えばビザ等の状況により単に一時的な滞在であることが明らかである場合には、当該被相続人の財産については英国に所在する財産のみ相続税の課税対象となると考えられる。

<sup>32</sup> ドミサイルは、通常、個人がその恒久的な母国とみなす国のことである。イングランド及びウェールズの法は、納税者は複数のドミサイルを同時に持つことはできないと規定しているが、外国法の下では当該外国にドミサイルを有することが可能である。

<sup>33</sup> 下記の場合は、英国にドミサイルを有するとみなされる。

- ・死亡時直前3年間のいずれかの時点において英国にドミサイルを有していた。
- ・死亡前20年間の内、17年（2017年4月6日以降は15年）間以上、英国居住者（ある年に英国に183日超滞在した個人は常に英国居住者として取り扱われる）であった。



## 【具体的事例】

	前提	課税財産の範囲
事例 1	<p>日本国籍の父（被相続人）：英国に企業内転勤（3年を予定）により単身赴任で在留</p> <p>日本国籍の母（相続人）：英国にドミサイル無し</p> <p>日本国籍の子（相続人）：英国にドミサイル無し</p>	父から相続した財産については英国内所在財産のみ相続税の課税対象となる。
事例 2	<p>日本国籍の父（被相続人）：英国に企業内転勤（3年を予定）により家族帯同任で在留</p> <p>日本国籍の母（相続人）：英国にドミサイル無し</p> <p>日本国籍の子（相続人）：英国にドミサイル無し</p>	父から相続した財産については英国内所在財産のみ相続税の課税対象となる。
事例 3	<p>日本国籍の父（被相続人）：日本に居住</p> <p>日本国籍の子（相続人）：英国に企業内転勤（3年を予定）により在留</p>	父から相続した財産については英国内所在財産のみ相続税の課税対象となる。

## (キ) 相続税額の計算

相続税額は、下記の手順で計算される。

- ① 被相続人の遺産総額（＝被相続人が死亡時に所有していた全ての財産の時価）を計算する。
- ② 被相続人が死亡前7年以内に行った贈与額を計算する。
- ③ 死亡年の基礎控除額から②で計算した死亡前7年以内の贈与額を減額する。
- ④ ①で計算した遺産総額から③で計算した基礎控除額残額を控除する。
- ⑤ ④で計算した額に適用税率を乗じる。
- ⑥ 各種税額控除を適用し、相続税額を計算する。

## (ク) みなし相続財産

裁量信託<sup>34</sup>は、信託財産評価額と非課税額との差額について、信託設定時に20%、その後は10年ごとに最高6%の課税が発生する。

## (ケ) 非課税財産

配偶者へ贈与した財産には、相続税が課税されない。（後述（セ）配偶者控除も参照されたい）

<sup>34</sup> 受益者に対する財産分配の方法や時期等の信託財産に対する裁量権を受託者（あるいは委託者）が行使でき、受益者は信託財産に対して直接的な権利を有しない信託のことをいう。

(コ) 財産の評価

課税財産の評価は、原則として、相続開始時におけるその財産の時価により行う。但し、株式評価には特別な規定がある。なお、国内財産及び国外財産の間で評価方法に差異はないが、国外資産の価値は死亡時の為替レートでポンドに換算しなくてはならない。

(サ) 課税価格

課税価格は、相続により取得した財産で、相続税の課税対象となるものの価額から、一定の債務等を控除した価額の合計額とされている。

(シ) 課税価格の計算の特例

課税価格計算の特例には、一定の事業資産又は農業資産に係る免除規定がある。当該免除規定により、相続税上の評価額が50%又は100%減額される。但し、当該免除を受けるには、資産及び事業に関する多くの要件を充足する必要がある。

① 事業資産免除

通常、事業資産免除は事業又は事業の持分から成る資産に適用される。事業又は事業の持分には以下が含まれる。なお、事業資産免除は国外資産にも適用される。また、事業資産免除は、農業資産免除の対象ではない農業資産に適用される可能性がある。

- ・ パートナーシップ持分
- ・ 会社の非上場株式
- ・ 被相続人支配権を付与していた上場企業の株式
- ・ 建物、機械又は工場で、相続前にその全てが又は主に被相続人に支配されていた会社又は被相続人が構成員であったパートナーシップの事業に供されていたもの

② 農業資産免除

農業資産には以下が含まれる。なお、農業資産免除は英国、チャンネル島、マン島又は欧州経済領域 (European Economic Area。以下「EEA」という。) に所在する資産のみに適用される。また、農業資産免除は事業資産免除に優先して適用される。

- ・ 農地若しくは牧草地
- ・ 家畜若しくは水産物の集中栽培に関係して使用される森林及び建物で、土地も一緒に使用され、農業資産として適切な性質を有するもの、又は種馬飼育場での馬の飼育に関係する資産及び建物 (関連する牧草地を含む)。

(ス) 基礎控除

2016/17 課税年度の基礎控除額は 325,000 ポンドである。但し、前述 (イ) のとおり、改正の影響により一定の相続については基礎控除額が拡大する。

(セ) 配偶者控除

英国にドミサイルを有する配偶者が財産を相続した場合には相続税が免除される。

### 3 海外主要国の法制度の調査

#### (2) 英国

##### ア 相続税

英国にドミサイルを有しない配偶者が財産を相続した場合には相続税は免除されないが、基礎控除（現行法上、325,000ポンド）は控除できる。但し、英国にドミサイルを有しない配偶者は、最長7年間遡って英国に住所を有する配偶者として取り扱いを受ける選択を行い、配偶者としての控除（免税）を受けることもできる。なお、当該選択は取消不能である。

#### (ソ) 外国税額控除

相手国と締結している租税条約に基づく外国税額控除が可能である。但しこれを受けられない場合であっても、国内法令に基づき、外国税額控除を適用することができる。

#### (タ) その他の所得控除や税額控除等

相続人が短期間の内に死亡した場合、「相次相続控除（Quick Succession Relief）」を適用することができる。この場合、原則としては、再度相続税が課税されるが、相次相続控除により2番目の死亡時における相続税額が減額される。2番目の死亡が最初の死亡から1年以内に起こった場合は100%が免税となり、それから1年ごとに20%ずつ減る。

#### (チ) 税率

税率は、一律40%である。

但し、課税財産の10%以上が慈善団体に遺された場合、一定の資産についての相続税率が36%に軽減される場合がある。

また、贈与日から死亡日までの年数に応じて以下の税率が適用されて相続税に加算される。

贈与日から死亡日までの年数	税率
3年未満	40%
3年以上4年未満	32%
4年以上5年未満	24%
5年以上6年未満	16%
6年以上7年未満	8%
7年以上	0%

#### (ツ) 贈与税との関係

贈与者の死亡前7年以内に行われた課税贈与部分を死亡時の税率で再計算することにより納める税金を算出する。なお、死亡前の年数が3年を超えて7年以下の場合には、適用される死亡時の税率が一定の割合で相続税が軽減（テーパー控除といい、前述（チ）を参照されたい）される。但し、過去の納付贈与税額<sup>35</sup>については、税額控除が認められているものの、税率変更等に伴い納め過ぎの場合であったとしても還付はされない仕組みとなっている<sup>36</sup>。

<sup>35</sup> 英国における贈与は相続発生時に清算されるが、課税贈与、免税贈与、潜在的免税贈与があり、潜在的免税贈与については、贈与から7年を経過した場合には相続税は課されない。

<sup>36</sup> 小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税-外国税額控除の在り方を中心として-」（税大論叢 59号、2008）

(テ) 申告納付期限

相続開始の日の属する月の末日から 6 か月以内が納付期限であり、相続開始日から 12 か月以内に申告書を被相続人の管轄税務署に提出しなければならない。

(ト) 納付の特例

① 分割納税制度

英国税務当局の合意を条件に、売却に時間が要する資産に係る相続税については 10 年均等分割払いが可能である。

② 支払手段の特例

死亡者が所有していた政府貯蓄国債又は投資を使って相続税を支払うことが可能である。また、特例として、国家遺産を国に譲渡することによって、遺産から相続税を支払うことも可能である。

(ナ) 租税条約の締結状況

フランス、インド、アイルランド、イタリア、オランダ、パキスタン、南アフリカ、スウェーデン、スイス、米国の 10 ヶ国と相続税条約を締結している。

1975 年以後に締結された条約は住所地型の租税条約となっている<sup>37</sup>。

---

<sup>37</sup> 小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税-外国税額控除の在り方を中心として-」(税大論叢 59 号、2008)

イ 贈与税<sup>38</sup>

## (ア) 贈与税の機能

相続税と同様である。

## (イ) 課税方式

英国の贈与税では、贈与者課税方式が採用されている。

## (ウ) 納税義務者

納税義務者は贈与者であり、納税義務の範囲の考え方は相続税と同様であるため、相続税の項目を参照されたい。

## (エ) 贈与税額の計算

相続税の計算に準ずる。

## (オ) みなし贈与財産

特になし。

## (カ) 非課税財産

贈与から7年以内に贈与者が死亡して相続税の対象になった場合でも、下記の贈与については、課税が免除される。

- ① 個人への250ポンド以下の贈与（受贈者一人当たり/1年）
- ② 婚姻に際しての贈与（1,000～5,000ポンド。贈与者による。）
- ③ 家族（配偶者、未成年の子女、教育を受けている（働いていない）子女又は肉体的若しくは精神的な必要性により扶養を受けている子女）の生計維持のための贈与
- ④ 頻度及び額について「通常の支出」とみなされる贈与。贈与後、贈与者には通常の生活レベルを維持するために十分な所得が残されていなければならない。
- ⑤ 政党（一人以上の議員）への贈与
- ⑥ 建物、緑地などの資産のうち、歴史、芸術、科学などの価値のある一定の資産の贈与

<sup>38</sup> 贈与については、課税贈与（chargeable transfer）、免税贈与（exempt transfer）及び潜在的免税贈与（potentially exempt transfer=PET）に区分され、大部分の贈与は潜在的免税贈与であり、「贈与者（transfer）がその贈与の日から7年以内に死亡しない限り、贈与の累積額に含まれることなく、また当該贈与の時点で課税されることもない。また、潜在的免税贈与が行われ贈与者が7年以内に死亡した場合には、潜在的免税贈与は遡及的に課税されることになり、それゆえ、当該贈与がなされた日の課税贈与として課税されることになる。この場合、税額は当該課税贈与の日以前7年間の課税贈与の累積総額を勘案して計算されることになる。但し、潜在的免税贈与が遡及的に課税対象になるといっても、適用される税率は死亡時に適用される税率であり、死亡から3年以上前の場合の軽減規定の適用を受けることになるという意味で、完全な遡及課税が行われるわけではない」とされる。（高野幸大「イギリスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集56号『世界における相続税法の現状』（日本税務研究センター、2004）なお、潜在的免税贈与は贈与時点で課税されないが、課税贈与は一定の信託への贈与であり、贈与時に20%の税率により課税される。贈与者が7年以内に死亡した場合には、相続税の課税標準額に含まれ、相続税が40%の税率により課税されるが、贈与時に支払った贈与税額が控除される。（日本公認会計士協会「相続・贈与に係る税制について-相続税と贈与税の一体化の方向性-」）

(キ) 財産の評価

財産の評価は、贈与時におけるその財産の時価により行う。但し、株式評価には特別な規定が設けられている。なお、国内財産及び国外財産の間で評価方法に差異はないが、国外資産の価値は死亡時の為替レートでポンドに換算しなくてはならない。

(ク) 課税価格

相続税の計算に準ずる。

(ケ) 基礎控除

年間で 3,000 ポンド以下の基礎控除がある。(未使用の年間控除額は翌年のみ繰越可能)

(コ) 配偶者控除

配偶者への贈与は贈与税の対象ではない。

(サ) 外国税額控除

基本的には、相続税と同様の取扱いであるため、相続税の項目を参照されたい。

(シ) その他の所得控除や税額控除等

特になし。

(ス) 税率

相続税の計算に準ずる。

(セ) 申告納付期限及び納付の特例等

英国において贈与税はなく、贈与から 7 年以内に贈与者が死亡した場合に、相続税が課税される。その場合の申告納付期限等は相続税の項目を参照されたい。

## ウ 出国税

## (ア) 導入の背景と目的

英国では一般的な出国税の導入は行われていないが、課税年度において英国の非居住者である個人に対しては譲渡益課税が課されないことを利用した租税回避スキームが蔓延していたことに対応するため、1998年にTemporary non-resident and Capital Gain Taxと呼ばれる制度が導入された<sup>39</sup>。この制度により、一時的非居住者(Temporary non-resident)に該当する場合には、出国期間中に発生した譲渡益を英国帰国時に発生した譲渡益とみなして帰国年に課税が行われることとなる。本調査においてはこの制度を広義の出国税として報告を行う。

## (イ) 対象者

この制度の対象者である一時的非居住者とは、英国出国前7課税年度の内4課税年度が英国居住者であり、出国後5年以内で英国に帰国した個人をいう。

居住性の判定については、2013年4月6日以降出国した者については租税条約において特別な規定が定められている場合を除き、原則として課税年度ごとにStatutory Residence Testにより居住者と非居住者の判定を行う。Statutory Residence Testとは、以下の3つのテストである。

## ① 居住者判定テスト

下記のいずれかの要件を満たし、かつ②のいずれの要件も満たさない場合は居住者とみなされる。

- ・ 課税年度内183日以上英国滞在
- ・ 住居が英国のみに存在
- ・ 英国でフルタイム勤務の雇用に従事

## ② 非居住者判定テスト

下記のいずれかの要件を満たし、かつ①のいずれの要件も満たさない場合は非居住者とみなされる。

- ・ 過去3課税年度中、1課税年度は非居住者、かつ当該課税年度中16日未満の英国滞在
- ・ 過去全3課税年度において非居住者、かつ当該課税年度中46日未満英国滞在
- ・ 英国外でフルタイム勤務の雇用に従事

## ③ 前述①又は②のいずれにおいても居住者又は非居住者を判定できない場合に行うテスト

下記の要素に該当する数及び英国滞在日数の組み合わせを基に判定を行う。

- ・ 英国にいる家族の有無
- ・ 英国内の居住施設の有無
- ・ 英国での勤務日数が40日以上
- ・ 過去2課税年度のいずれか若しくは両年度において英国での滞在日数が90日以上
- ・ 当該年度において他国に比べ英国での滞在日数が多い

2013年4月5日以前に出国した者の居住性の判定は、租税条約において特別の規定を定めている場

<sup>39</sup> Temporary non-resident and Capital Gain Taxの導入の背景については2005~2006年当時のFinancial Secretary to the TreasuryであるJohn Healeyの発言を参考にした。

<http://www.publications.parliament.uk/pa/cm200506/cmstand/b/st050628/am/50628s02.htm>

### 3 海外主要国の法制度の調査

#### (2) 英国

##### ウ 出国税

合を除き、通常居住者 (Ordinary resident)、非通常居住者 (Non ordinary resident<sup>40</sup>) 又は非居住者として分類が行われ、原則として課税年度ごとに判定が行われていた。但し、2013年4月5日以前に出国した者についても、個人の選択により Statutory Residence Test に基づき居住者の判定を行うことができる。

#### (ウ) 対象資産

Temporary non-resident and Capital Gain Tax の対象となる個人が以下の財産を出国日から5年以内に帰国するまでの間に処分した場合には、課税対象となる。(非課税対象財産を除く)

- ① 株式、投資信託、その他の投資商品等
- ② 土地、建物、借地権等
- ③ 営業権、著作権登録された商標権等の無形固定資産
- ④ 専門家によって収集される資産、絵画、家具、宝石で6,000ポンド以上の価値がある古美術や骨董等

#### (エ) 税率

所得金額に応じて以下の税率が適用される。

所得金額	居住用財産に係る税率	居住用財産以外の財産に係る税率
11,000ポンドまで	0%	0%
11,001から43,000まで	18%	10%
43,001以上	28%	20%

#### (オ) 課税時期

Temporary non-resident and Capital Gain Tax は、英国帰国前に発生した譲渡益であっても、帰国後に確定した譲渡益として帰国年度の確定申告書に含めて申告を行う。

#### (カ) 二重課税等の調整

Temporary non-resident and Capital Gain Tax の対象となる譲渡益に対して、英国外で既に課税済の場合には、英国での譲渡所得に係る税額を限度として、国内法及び対象国との租税条約の制限のもと外国税額控除の適用が可能となる。

<sup>40</sup> 2013年4月5日以前に出国した者は、居住者のうち3年以上英国に滞在する意思を持ち入国した場合や英国内に居住用住宅を購入する場合など英国に常態的に居住する者を通常居住者、通常居住者に該当しない居住者は非通常居住者として判定し、課税範囲を区分していた。なお、2013年4月5日以前に出国した者が出国前に非通常居住者であった場合は出国税の対象にならない。



## (3) ドイツ

## ア 相続税

## (ア) 導入経緯

ドイツにおける近代的な相続税の起源は、1873年プロイセンに始まり、他のドイツ領邦もこれに追従する。当初の相続税は各州において独自の形態を有していたが、血縁の遠近により税率の区分をしていた点はおおむね類似していたようである。1906年の帝国法とともに、相続税（遺産取得税）の基礎がドイツ全体で統一された。当時の相続税は親族関係を遠近により4階級にグルーピングし、夫婦や子、孫は非課税であった。1925年には資産課税評価の専門立法として帝国評価法が確立し、相続税評価の基準となった<sup>41</sup>。

## (イ) 改正トレンド

2010年にドイツ憲法裁判所が婚姻関係の場合とライフパートナー<sup>42</sup>とで不平等な控除等が適用されることを違憲であるとしたことにより、2011年1月1日以降において両者が相続税法上平等に取り扱われるようにする旨の税制改正が行われた。

## (ウ) 相続税の機能

相続税の機能は、下記のとおりである。

- ① 富の再配分
- ② 公共サービスのための財源確保

## (エ) 課税方式

ドイツの相続税では、遺産取得課税方式が採用されている。

## (オ) 納税義務者

相続税の納税義務者は相続人であり、日本と同様に、相続開始時における被相続人及び相続人のステータスで納税義務者の区分を判定する。

## ① 無制限納税義務者

相続開始時においてドイツ国内に住所を有する<sup>43</sup>相続人は、取得した国内財産・国外財産の全てに対し相続税の納税義務を負う。

## ② 制限納税義務者

<sup>41</sup> 日本公認会計士協会「相続・贈与に係る税制について-相続税と贈与税の一体化の方向性-

[http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized\\_field/pdf/00235-000474.pdf](http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/00235-000474.pdf)

<sup>42</sup> ドイツでは同性婚を法的に認めていないが、登録パートナーシップ制度を有している。

島澤孝之「諸外国の同性パートナーシップ制度」(国立国会図書館、2010)

<http://www.ndl.go.jp/jp/diet/publication/refer/pdf/071102.pdf>

<sup>43</sup> ドイツ国内にドミサイル又は常用の住居を有する場合には、ドイツに住所を有するものとして、国籍に関わりなくドイツ居住者とされる。ドミサイルとは、自分が自由に使用できる持家又はアパートメントで長期間維持するものをいう。常用の住居とは、個人が実際に滞在する場所で、その滞在が一時的ではない場所をいう。一般的には、6ヶ月を超えてドイツに滞在する場合には、その個人が継続して実際に滞在している(短期間の滞在中断は考慮しない)場所に常用の住居があるとみなされ、ドイツ居住者とされる。

相続開始時において、被相続人がドイツ国籍を有さず、相続人がドイツ国籍を有していない若しくは相続開始以前5年超ドイツに住所がない場合には、取得した相続財産のうちドイツ国内に所在する財産に対し相続税の納税義務を負う。

③ 無制限納税義務者として取扱われる者

被相続人がドイツに住所を有しておらず、相続人が相続開始時においてドイツ国籍を有していない若しくは相続開始前5年超ドイツに住所を有していない場合において、相続開始時において被相続人が下記のいずれかの要件に該当する場合には、取得した国内財産・国外財産の全てに対し相続税の納税義務を負う。

- ・ドイツ公法に基づき雇用され給与を得る個人（公務員）
- ・前述の個人の親族
- ・相続開始時においてドミサイルを有する国において制限納税義務者に該当する者

④ 納税義務の範囲が拡張される者

相続開始前10年以内においてドイツ国籍を有する被相続人がドイツに住所を有さず、相続開始時において相続人にドイツ国籍がない若しくは相続開始前5年超ドイツに住所をしない場合において、相続開始時に被相続人が下記の全ての要件に該当する場合には、ドイツ国内所在する財産に加え、国外に所在する財産についても課税対象となる。

- ・恒久的な居住地がドイツ以外の低課税国である場合又は恒久的居住地を有しない場合
- ・多くの経済的利益をドイツ国内で得ている（被相続人又は贈与者が、ドイツ法人の株を多く保有している）場合等
- ・ドイツから出国する以前10年以内に最低5年間、ドイツの無制限納税義務者に該当

被相続人		相続人		国内に住所なし		
				市民権あり		市民権なし
		国内に住所あり (注1)		5年以内に国内に住所あり	5年超国内に住所なし	
国内に住所あり				国内財産・国外財産ともに課税		
国内に住所なし	市民権あり	5年以内に国内に住所あり				
		5年以内に国内に住所なし (注2)				
		10年以内に国内に住所なし (注2,3)				
		市民権なし				

(注1) 一般的に、6ヶ月を超えてドイツに滞在する場合、「ドイツ国内に住所あり」とみなされる。

(注2) 5年以内に国内に住所はない場合、一般的には国内財産のみに課税だが、被相続人が下記の①～③のいずれかに該当する場合には、国内財産・国外財産ともに課税される。

- ① ドイツ公法に基づき雇用され給与を得る個人（公務員）
- ② ①の個人の親族
- ③ 相続開始時等において居住する国において制限納税義務者に該当する者

(注3) 一般的には国内財産のみ課税だが、被相続人が下記の①～③に該当する場合には、国内財産・国外財産ともに課税される。

- ① 恒久的な居住地がドイツ以外の低課税国である場合又は恒久的住居を有していない場合
- ② 多くの経済的利益をドイツ国内で得ている（被相続人又は贈与者が、ドイツ法人の株を多く保有している）場合等
- ③ ドイツから出国する以前10年以内に最低5年間、ドイツの無制限納税義務者に該当

(カ) 住所が一時的な外国人の取り扱い

外国人（相続人及び被相続人のいずれもがドイツに住所及び常用の住居を有しない者）は、ドイツに所在する財産のみが課税対象となる。

## 【具体的事例】

	前提	課税財産の範囲
事例 1	日本国籍の父（被相続人）：ドイツに企業内転勤（3年を予定）により単身赴任で在留 日本国籍の母（相続人）：日本に居住 日本国籍の子（相続人）：日本に居住	父から相続した財産についてはドイツ国内・ドイツ国外に関わらず相続税の課税対象となる。
事例 2	日本国籍の父（被相続人）：ドイツに企業内転勤（3年を予定）により家族帯同任で在留 日本国籍の母（相続人）：ドイツに居住 日本国籍の子（相続人）：ドイツに居住	父から相続した財産についてはドイツ国内・ドイツ国外に関わらず相続税の課税対象となる。
事例 3	日本国籍の父（被相続人）：日本に居住 日本国籍の子（相続人）：ドイツに企業内転勤（3年を予定）により在留	父から相続した財産についてはドイツ国内・ドイツ国外に関わらず相続税の課税対象となる。

## (キ) 相続税額の計算

相続税額は、下記の手順で計算される。

- ① 相続や遺贈によって相続人が得た財産の純価額（債務等は控除後）を計算し、相続開始前 10 年以内に同一の人物から発生した複数の財産上の利得を、取得当時の価値で加算し、一定の調整を行ったうえで課税価格を計算する。
- ② 法定相続分を基礎に、それぞれの相続人の課税価格を計算する。
- ③ 一定の規定の適用により各相続人において調整を行い、個人の状況に合わせて一定の非課税財産を控除し、課税価格を計算する。
- ④ 前述③で計算したそれぞれの相続人の課税価格に対して税率を適用し（税率は累進課税）、各相続人の相続税額を計算した後、合計することで相続税額を計算する。

## (ク) みなし相続財産

下記の財産は相続財産とみなされる。

- ① 相続や遺贈によって取得したものではないが、同じ経済的効果を有するものなど
- ② 被相続人の死亡による資産の基金や信託への移転
- ③ 債務の履行、満期、サービスの引き継ぎの結果受け取ったもの
- ④ 強制的相続権の放棄に対する対価
- ⑤ パートナーシップの持分の譲渡、法人の株式の移転
- ⑥ 本質的に一家族又は特定の数家族の利益のために設立された財団（Family foundations：家族財団<sup>44</sup>）の財産は、30年ごとの間隔で課税される。

<sup>44</sup> ドイツ相続税法 1 条 1 項 4 号においては、本質的に、特定の家族の利益のために設立された財団で、下記の判断基準により家族

## (ケ) 非課税財産

下記の①から③の要件を充足する居住用財産は、相続税が課税されない。

- ① EU 又は EEA 域内に所在する場合
- ② 相続人が被相続人の配偶者又はライフパートナーである場合
- ③ 10 年間自己の住宅として使用する場合

なお、当該財産が被相続人の配偶者やライフパートナーではなく、子供や孫に移転される場合には、①及び③の要件に加え、広さが 200 m<sup>2</sup>を超えない場合には、相続税が課されない。

## (コ) 財産の評価

課税財産の評価は、原則として、相続開始時におけるその財産の公正価値 (Fair Market Value: FMV) に基づいて行う。

公正価値とは、その財産を通常の方法で売却した場合の売却価格である。但し、不動産や事業用資産については別途個別に評価の方法が規定されている。

また、ドイツ国外の農業用資産や林業用資産についても、当該資産の収益価値や賃借料によって適正な市場価格を計算する等の例外規定が設けられている。

## (サ) 課税価格

課税価格は、相続により取得した財産で、相続税の課税対象となるものの価額から、一定のみなし相続財産の価額を加算し、一定の債務等を控除した価額の合計額とされている。

## (シ) 課税価格の計算の特例

課税価格計算の特例としては、下記の規定がある。

- ① ドイツ、又は他国が運営する年金の支払い  
課税対象から除かれる。
- ② 一定の条件のもとでドイツ連邦や各自治体へ寄付する場合  
特定の規定がある。
- ③ 事業用資産<sup>45</sup>の特例

財産評価の 85% (Basic Business Asset Relief) 又は 100% (Optional Business Asset Relief) の優遇がある。優遇を受けるための要件は以下のとおりである。

なお、事業用資産取得の直前 5 年間の平均給与総額が 0 ユーロ以上又は従業員数 20 人以下の企業については、最低給与総額規制は適用されず、また、85%優遇に加え、15 万ユーロまでの控除が与えられる。

---

財団であると判定される。

- ① 財産設立時における定款に基づく宣言された意思があること
- ② 財産の移転が相続税義務を回避するための道具として設立されたこと
- ③ 定款上の責務が実務の業務遂行によって実現されたこと
- ④ 家族の遺産取得権及び受益権が斟酌されること

<sup>45</sup> 当該特例の対象資産は、事業資産、農業資産及び直接保有割合が 25%を超える株式等である。

85%優遇を受けるための要件	100%優遇を受けるための要件
<p>管理資産 (Verwaltungsvermögen : いわゆるアセットマネジメント用の資産であり、もっぱらリスクのない収益獲得に利用されており、労働機会の創出にも国民経済上の付加価値の創出にも寄与しない資産を指す。具体的には賃貸用不動産や美術品の)の価値の割合が、総事業用資産 (Verwaltungsvermögensquote)の価値に対し、財産移転時点で 50%以下</p> <p>(注) 総事業用資産に占める管理資産の割合が 50%以下の場合、管理資産を含む事業用資産全体に対し、優遇が与えられるが、この場合であっても、その管理資産は少なくとも課税時点において 2 年以上事業用資産に属しているものでなければ、優遇対象とはならない。</p>	<p>管理資産の価値の割合が、総事業用資産の価値に対し、財産移転時点で 10%以下</p> <p>(注) 総事業用資産に占める管理資産の割合が 10%以下の場合、管理資産を含む事業用資産全体に対し、優遇が与えられるが、この場合であっても、その管理資産は少なくとも課税時点において 2 年以上事業用資産に属しているものでなければ、優遇対象とはならない。</p>
<p>相続開始から事業用資産を 5 年間保有し、当該期間の給与総額が相続開始以前 5 年間の平均給与総額の 400%以上</p>	<p>相続開始から事業用資産を 7 年間保有し、当該期間の給与総額が相続開始以前 7 年間の平均給与総額の 700%以上</p>

## (ス) 基礎控除

基礎控除額は、被相続人との人的関係性により下記の金額となっている。これらの控除は、一人の相続人につき、10 年間に一度のみ適用が可能である。

- ① 配偶者又はライフパートナー： 50 万ユーロ
- ② 子、子が死亡している場合（代襲相続の場合）の子（孫）： 40 万ユーロ
- ③ 子が生存している場合の子（孫）： 20 万ユーロ
- ④ Tax class 1（被相続人の配偶者、ライフパートナー、子、孫、父母、祖父母）のうち、前述①から③以外の人：10 万ユーロ
- ⑤ Tax class 2（被相続人の元配偶者、兄弟姉妹、甥、姪、継父母、養親、養子、養女）のうち、前述①から③以外の人：2 万ユーロ
- ⑥ Tax class 3（被相続人の他人）のうち、前述①から③以外の人：2 万ユーロ

さらに、被相続人の子が 27 歳未満で、相続税の対象とならない年金を受け取ることができない場合には追加で 52,000 ユーロの控除がある。（関連する配偶者の控除は次項（セ）配偶者控除を参照されたい）

なお、被相続人と相続人がドイツの居住者でない場合の基礎控除は 2,000 ユーロとなる。

## (セ) 配偶者控除

3 海外主要国の法制度の調査  
 (3) ドイツ  
 ア 相続税

前述配偶者に係る基礎控除の他、配偶者又はライフパートナーについては、256,000ユーロの追加控除が認められているが、遺族年金を受けられる場合には、当該追加控除額から当該遺族年金の正味現在価格相当額が減額される。

なお、ドイツには、「Zugewinnngemeinschaft」という特殊な夫婦間の所有形態がある。この所有形態の基では、婚姻時に資産は共有されていないが、この資産価値の増加や生まれる金銭的な利益には平等な権利がある。夫婦が「Zugewinnngemeinschaft」の基で生活をしていた場合には、一方の死亡時に対象となる資産の金銭的な利益を請求する権利が生まれる。この請求は相続財産とみなされないため、非課税となる。

(ソ) 外国税額控除

国外財産について、当該外国でドイツ相続税に相当する税が支払われた場合には、当該税額を外国税額控除額として相続税額から控除することができる。

外国税額控除はドイツ相続税の課税標準に対応した部分のみが対象となり、ドイツで課税された相続税額を限度額とする。

国外財産が二以上の外国に存在するときは、当該国外財産は、各外国別に分離してこれを算定する(国限度額計算法式)。また、外国税額控除は外国税の納税義務発生以後5年以内にドイツ相続税の納税義務が発生した場合のみ適用される<sup>46</sup>。

(タ) その他の所得控除や税額控除等

Tax class 1の相続人が相続により取得した財産を、同一のTax classのその他の受益者に移転した場合、当該財産の移転が直近の財産の移転から10年以内である場合には、移転時にかかる税金を相続税額の50%限度として控除することができる(相次相続控除)。

(チ) 税率

課税価格及びTax classごとの税率は下記の表のとおりである。

課税価格(基礎控除後)	Tax class 1	Tax class 2	Tax class 3
75,000 EUR 以下	7%	15%	30%
300,000 EUR 以下	11%	20%	30%
600,000 EUR 以下	15%	25%	30%
6,000,000 EUR 以下	19%	30%	30%
13,000,000 EUR 以下	23%	35%	50%
26,000,000 EUR 以下	27%	40%	50%
26,000,000 EUR 超	30%	43%	50%

(ツ) 贈与税との関係

<sup>46</sup> 小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税-外国税額控除の在り方を中心として-」(税大論叢 59号、2008)

### 3 海外主要国の法制度の調査

#### (3) ドイツ

##### ア 相続税

過去 10 年以内の同一人物からの贈与については、ドイツの相続税の計算に加算される。

また、多くの場合、相続税と贈与税は同様の考え方により取り扱われ、同じ税率表により税額が計算される。

#### (テ) 申告納付期限

相続人は、その相続による財産の取得を認識した日から 3 か月以内に申告及び納税が必要となる。

#### (ト) 納付の特例

##### ① 延納制度

農業用地、山林やその他事業資産又は居住用不動産は、申請に応じて、ある一定の条件下では最高 10 年まで（相続の場合は無利子で）納税を延期することができる。しかし、25%以上を保有するドイツ法人株式に係る相続については当該延納制度が適用されない。

##### ② 物納制度

ドイツの相続税法に物納制度は認められていない。

#### (ナ) 租税条約の締結状況

デンマーク、フランス、ギリシャ、スウェーデン、スイス、米国の 6 ヶ国と相続税条約を締結している。



## イ 贈与税

## (ア) 贈与税の機能

贈与税の主な機能は下記のとおりである。

- ① 富の再配分
- ② 公共サービスのための財源確保

## (イ) 課税方式

ドイツの贈与税では、受贈者課税方式が採用されている。

## (ウ) 納税義務者

受贈者又は贈与者に納税義務がある（連帯納税義務がある）。納税義務の範囲の考え方は相続税と同様であるため、相続税の項目を参照されたい。

## (エ) 贈与税額の計算

贈与税額は、下記の手順で計算される。

- ① 贈与によって受贈者が得た財産の純価額（債務等は控除後）を計算し、一定の調整を行ったうえで課税価格を計算する。
- ② 法定贈与分を基礎に、それぞれの受贈者の課税価格を計算する。
- ③ 一定の規定の適用により各受贈者において調整を行い、個人の状況に合わせて一定の非課税財産を控除し、課税価格を計算する。
- ④ ③で計算したそれぞれの受贈者の課税価格に対して税率を適用し（税率は累進課税）、各受贈者の贈与税額を計算した後、合計することで贈与税額を計算する。

## (オ) みなし贈与財産

下記の財産は、贈与財産とみなされる。

- ① 贈与によって取得したものではないが、同じ経済的価値を有するものなど
- ② 生前贈与による資産の基金や信託への移転
- ③ 債務の履行、満期、サービスの引き継ぎの結果受け取ったもの
- ④ 退職・退社をするパートナーや株主から、他のパートナーや株主又はその会社自体への贈与の場合におけるパートナーシップの持分の移転や企業株式の移転
- ⑤ 他人や、他の関係者による贈与によっておこる、個人や財団法人が直接、又は間接的に保有する会社の株式の価値の増加

## (カ) 非課税財産

被相続人が相続開始時に有していた資産のうち、一定のもの（居住用家屋等）には贈与税が課されない。

## (キ) 財産の評価

財産の評価は、相続や遺贈の時点での資産の公正価値により行う。

公正価値とは、その資産を通常の方法で売却した場合の売却価格である。但し、不動産や事業用資産については別途個別に評価の方法が規定されている。

(ク) 課税価格

課税価格は、贈与により取得した財産の価額の合計額から、一定の控除額を控除した金額を課税価格とされている。

(ケ) 基礎控除

相続税と同じ控除が認められている。前述「(3) ドイツ ア 相続税 (ス) 基礎控除」を参照されたい。

(コ) 配偶者控除

贈与税においては、相続税にあるような追加の配偶者控除の規定は存在しない。

(サ) 外国税額控除

贈与により在外財産を取得した場合において、下記の条件を充足する場合、外国税額はドイツ贈与税から控除できる。

- ① 贈与が無制限のドイツ贈与税の対象となっている。
- ② 資産がドイツ国外にあり、ドイツ国内とドイツ国外の両方で課税対象となっている。
- ③ 課税権の判断が異なる国家間に、贈与税に関する二重課税防止条約が締結されていない。
- ④ 外国税額がドイツ贈与税に相当する金額である。
- ⑤ 外国税額はすでに賦課され、支払われている。

外国税額はドイツの贈与税額と比例させて控除することは可能だが、ドイツ税額を超えることはできない。また、外国税額控除は、外国贈与税の納税義務が発生してから5年後までにドイツ贈与税の納税義務が発生した場合のみ請求が可能である<sup>47</sup>。

贈与者がドイツ居住者であった場合、税額控除の対象となる国外財産は、外国の管轄下にある資産の全てが対象となるのではなく、仮にその資産がドイツ国内にあるとしたらドイツの管轄権が及ぶと考えられるような財産だけである。

贈与者が非居住者であった場合、税額控除の対象となる資産はは全ての国外財産である。

(シ) その他の所得控除や税額控除等

特になし。

(ス) 税率

課税価格及び Tax class ごとの税率は下記の表のとおりである。

<sup>47</sup> 小林尚志「相続・贈与に係る国際的二重課税-外国税額控除の在り方を中心として-」(税大論叢 59号、2008)

### 3 海外主要国の法制度の調査

#### (3) ドイツ イ 贈与税

課税価格（基礎控除後）	Tax class 1 （注 1）	Tax class 2 （注 2）	Tax class 3 （注 3）
75,000 EUR 以下	7%	15%	30%
300,000 EUR 以下	11%	20%	30%
600,000 EUR 以下	15%	25%	30%
6,000,000 EUR 以下	19%	30%	30%
13,000,000 EUR 以下	23%	35%	50%
26,000,000 EUR 以下	27%	40%	50%
26,000,000EUR 超	30%	43%	50%

（注 1） 贈与者の配偶者、ライフパートナー、子、孫

（注 2） 贈与者の元配偶者、親、兄弟、甥、姪、継父母、養親、養子、養女

（注 3） 贈与者の他人

#### （七） 申告納付期限及び納付の特例等

受贈者は、その贈与による財産の取得を認識した日から 3 か月以内に申告及び納税が必要となる。農業資産、林業用資産、その他事業用資産又は居住用家屋については、申請に応じて最高 10 年間まで納期限を延長することができる。

納税は原則として現金により一括で行う必要があり、物納制度はない。

## ウ 出国税

## (ア) 導入の背景と目的

出国税は出国することにより未実現利益に対するドイツでの課税を回避する行為を防ぐことを目的として導入され、出国しなければドイツにおいて課税されたであろう国内外に所有する資産の含み益や一定の所得について、出国時に課税することとしている。

ドイツは株式の譲渡所得について、国内法、租税条約のいずれにおいても、株主の居住地国に課税権を認めており、このことが出国税導入の背景の一つである。

なお、ドイツにおいては一定の株式保有者が出国する場合の出国税以外に、低課税国へ居住地を移転する個人に対し引き続きドイツで課税をする制限納税義務の拡張の特例があり、後者の方が課税対象となる範囲が広く厳しいものとなっている。

## (イ) 対象者

## a. 出国税

ドイツの出国税における対象者は、10年以上ドイツにおいて無制限納税義務者<sup>48</sup>となったことがある個人（国籍を問わない）で法人（ドイツ法人・外国法人）の株式を1%以上保有している者である。

## b. 制限納税義務の拡張の特例

ドイツからの出国前10年以内に5年以上無制限納税義務者であった個人（国籍を問わない）が下記の①～③に該当する場合には、出国後も無制限納税義務が生じる（以下「制限納税義務の拡張の特例」という。）こととなる。

- ① 恒久的な居住地がドイツ以外の低課税国である場合又は恒久的住居を有していない場合
- ② 多くの経済的利益をドイツ国内で得ている（出国する個人が、ドイツ法人の株を多く保有している）場合等
- ③ ドイツから出国する以前10年以内に最低5年間、ドイツの無制限納税義務者に該当

## (ウ) 対象資産

## a. 出国税

原則的に、国内又は国外の企業への1%以上の投資が出国税の課税対象となる。

## b. 制限納税義務の拡張の特例

あらゆる種類の資産又は所得（ドイツ内国法に定義されるもの）が課税対象となり、資産の評価は公正価値によることとなる<sup>49</sup>。しかし、租税条約によりドイツに課税権が無い場合には、制限納税義務の拡張の特例によるこれらの資産又は所得に対するドイツの課税権は制限される。制限納税義務の拡張の特例による課税方式は、出国後の非居住者に対して通常非居住者に対するものとは異なる課

<sup>48</sup> 無制限納税義務者における居住性の判定については、ドイツ国内にドミサイル又は常用の住居を有する場合には、ドイツに住所を有するものとして、国籍に関わりなくドイツ居住者とされる。ドミサイルとは、自分が自由に使用できる持家又はアパートメントで長期間維持するものをいう。常用の住居とは、個人が実際に滞在する場所で、その滞在が一時的ではない場所をいう。一般的には、6ヶ月を超えてドイツに滞在する場合には、その個人が継続して実際に滞在している（短期間の滞在中断は考慮しない）場所に常用の住居があるとみなされ、ドイツ居住者とされる。

<sup>49</sup> 事業用資産及び未上場株式の公正価値は、①課税日より一年以内に行われた第三者間の取引価額により計算し、②これがない場合には、収益還元法により計算し、又は③その他通常取引において慣習的に認められた方法により計算する。

### 3 海外主要国の法制度の調査

#### (3) ドイツ

##### ウ 出国税

税（より重い）を行うこととなるため、課税することについて租税条約上の手当てを必要とすると考えられる<sup>50</sup>。

課税資産には事業用資産も含まれ（納税義務者により事業や法人がドイツから他国に移転される場合等）、事業資産の譲渡は事業所得とみなされる。但し、所得が課税年度（暦年）において 16,500 ユーロ未満である場合は、制限納税義務の拡張の特例は適用されない。

#### (エ) 税率

##### a. 出国税

ドイツにおいて 1%以上の投資を行っている個人に対しては、株式譲渡益の 60%に相当する金額が課税標準となる部分的課税方式（Partial Income Procedure）が適用され、出国税についても同様の課税方式が適用される。税率はその他の所得と合わせて累進税率となる。

独身申告	夫婦合算申告	所得税率
8,652 EUR 以下	17,304 EUR 以下	0%
53,665 EUR 以下	107,330 EUR 以下	14%
254,446 EUR 以下	508,892 EUR 以下	42%
254,446 EUR 超	508,892 EUR 超	45%

##### b. 制限納税義務の拡張の特例

制限納税義務の拡張の特例が適用される場合は、居住者としての税率と同様に累進税率となる。累進税率は a の表を参照されたい。

所得税の他に連帯付加税（税額に対して 5.5%）が課税される。

#### (オ) 課税時期

##### a. 出国税

出国税はドイツにおける無制限納税義務者である個人が、居住地をドイツから他国へ移動する場合に生じることとなる。

##### b. 制限納税義務の拡張の特例

制限納税義務者が資産（特に事業資産）をドイツから他国へ移したことにより、その資産に対するドイツでの課税権が失われる又は制限される場合は、制限納税義務の拡張の特例が適用されることとなる。

#### (カ) 納税の猶予等

##### a. 出国税

速やかに納税することが難しい場合、申請により、株式の譲渡又は同等の事象が生じるまでの期間において、利息の支払い及び担保の提供<sup>51</sup>を条件として、最大 5 年間分割納税をすることが可能であ

<sup>50</sup> 原武彦「非居住者課税における居住性判定のあり方-出国税（Exit Tax）等の導入も視野に入れて-」（税大論叢 65 号、2010）

<sup>51</sup> 一般的に使用される担保は誓約書、保証書、不動産に対する抵当権、有価証券及び公債や社債であり、納税義務者はどの担保を

る。

EU 又は EEA 域内の国籍者であるドイツ居住者が他の EU 又は EEA 域内の国に居住地を移動する場合<sup>52</sup>には、無利息及び無担保で納税の無制限の繰延べが認められる。なお、納税の繰延べは以下のケースの場合には取り消される。

- ① 納税者又は相続人が株式を譲渡した場合
- ② 納税者又は相続人がドイツ若しくは EU 又は EEA 域内の国において無制限納税義務が課されない個人へ株式を贈与した場合
- ③ 納税者又は相続人がドミサイル又は継続的に居住する居所を放棄し、ドイツ若しくは EU 又は EEA 域内での無制限納税義務者でなくなる場合

b. 制限納税義務の拡張の特例

制限納税義務の拡張の特例については特に納税猶予等の規定はない。

(キ) 二重課税等の調整

a. 出国税

納税義務者が出国した後、下記のいずれかに該当する場合は、出国税の対象にならなかったとみなして出国税を免除することができる

- ① 納税義務者が出国してから 5 年以内にドイツに再入国した場合（職業上の理由があれば 10 年以内）
- ② 出国税の対象となった資産がドイツ居住者又はドイツの無制限納税義務者に贈与される場合
- ③ 出国税の確定申告書を提出した者が死亡したことにより、資産を相続した相続人がドイツ居住者又はドイツの無制限納税義務者である場合

また、出国後に株式を譲渡する場合において、実際の株式譲渡の際の売却価格に基づく課税標準が出国時に出国税の対象となった課税標準より低い時は、出国税を実際の株式譲渡益に課されたものとして調整される。

b. 制限納税義務の拡張の特例

制限納税義務の拡張の特例を適用する場合において、対象国との租税条約によりドイツに課税権が無いこととなる場合には、課税対象資産に対するドイツの課税権は制限される。

---

ドイツ税務当局に差し出すか選択できる。提供される担保は、繰り延べる納税額を保証できるものである必要がある。

<sup>52</sup> ドイツにおけるドミサイルを放棄して EU 又は EEA 域内へ転居する場合には特定の通知を行うことが求められる。

(4) フランス

ア 相続税

(ア) 導入経緯

フランスの相続税・贈与税は、登録税制度の一部をなしており、相続や贈与を原因とする無償の財産移転に対して課税される登録税の一つである（日本の相続税は直接税に分類されているのに対して、フランスの相続税は間接税に分類される）。

1703年にルイ14世の勅令により死亡を原因とする財産移転に対して課す登録税として開始された。直系相続は免税とし、債務控除は認めず、1%の比例税率により死亡税の課されない不動産に対して課税された。

その後、1790年に初めて相続税の法的枠組みが整備されることになる。死亡を原因とする全ての動産・不動産にに対して、直系相続の場合も含めて課税されるようになった。税率は比例税率で、相続人と被相続人の続柄に応じて異なる税率が適用された。また、動産と不動産は別々に課税され、適用税率も異なっていた。

フランス革命後の1797年に税率の簡素化が行われ、直系相続は再び課税免除となった。1790年及び1797年の改正は相続税に法的枠組みを与え、それを整えたものとして重要である<sup>53</sup>。

1901年には、資本主義経済の発展と限界効用概念から、被相続人との血族関係と取得遺産額の多寡に応じて累進税率で課税する相続税（遺産取得税）の改正がされた。以降、遺産取得の偶然性と遺産額の多寡に基づいた累進課税が強化されてきた<sup>54</sup>。

(イ) 改正トレンド

特になし。

(ウ) 相続税の機能

フランスでは、租税の機能は公共サービスへの資金調達（学校、警察、医療保健、司法、軍等）としており、相続税もその一環であると考えられる。

(エ) 課税方式

フランスの相続税では、遺産取得課税方式が採用されている。

(オ) 納税義務者

相続税の納税義務者は相続人であり、日本と同様に、相続開始時における被相続人及び相続人のステータスで納税義務者の区分を判定する。

① 無制限納税義務者

下記②以外の場合には、取得した国内財産・国外財産に対し、相続税の納税義務を負う。

<sup>53</sup> 首藤重幸・平川英子「補章－フランスにおける相続税・贈与税の現状」日税研論集56号『世界における相続税法の現状』（日本税務研究センター、2004）

<sup>54</sup> 日本公認会計士協会「相続・贈与に係る税制について－相続税と贈与税の一体化の方向性－」  
[http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized\\_field/pdf/00235-000474.pdf](http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/pdf/00235-000474.pdf)

② 制限納税義務者

相続開始時において被相続人がフランスにドミサイル<sup>55</sup>を有さず、かつ、相続人が相続開始前10年間にフランスにドミサイルを有していた期間が6年未満の場合には、取得した相続財産のうちフランス国内に所在するものに対し相続税の納税義務を負う。

被相続人	相続人	国内にドミサイルを有し、かつ、過去10年のうち6年以上国内にドミサイルを有していた場合	左記以外
国内にドミサイルあり		国内財産・国外財産ともに課税	
国内にドミサイルなし		国内財産のみに課税	

(カ) 住所が一時的な外国人の取り扱い

相続人等のドミサイルが納税義務者の判定上、主要な要素とはなっているものの、短期(数年間程度)の滞在を予定して海外からフランスに来る外国人又は長期滞在を予定して海外からフランスへ来る外国人でフランスの居住者になっている者が被相続人となる場合や相続人となる場合について、フランスの税法上は特別な取扱いはない。

すなわち、これらの者について相続が発生した場合、国内・国外を問わず全ての財産に対して相続税が課税される。

<sup>55</sup> ドミサイルの定義は、個人的に関する基準、職業に関する基準及び資産に関する基準(フランス税法4B条に規定)に基づいている。3つの基準のうち1つでも当てはまる場合には、税務上のフランス居住者(resident)とみなされる。

a 個人に関する基準

家(home)又は主たる居住地(principal place of residence)がフランスにある個人は、税務上、フランス居住者とみなされる。家とは、個人及びその家族(配偶者及び子女)が通常住み、且つ、通常滞在する場所と定義されている。(フランスに配偶者及び子女がいる納税者は、本人が長期間国外で働いている場合でも、通常、税務上のフランス居住者とみなされる。)

b 職業に関する基準

フランスで主な取引、事業又は専門職業を行っている個人は、当該活動が補助的であることを示せる場合を除き、税務上、フランス居住者とみなされる。

c 経済及び資産に関する基準

経済的利益の中心がフランスにある個人は、税務上、フランス居住者とみなされる。



## 【具体的事例】

	前提	課税財産の範囲
事例 1	<p>日本国籍の父（被相続人）：フランスに企業内転勤（3 年を予定）により単身赴任で在留</p> <p>日本国籍の母（相続人）：フランスにドミサイル無し</p> <p>日本国籍の子（相続人）：フランスにドミサイル無し</p>	父から相続した財産についてはフランス国内・フランス国外に関わらず相続税の課税対象となる。
事例 2	<p>日本国籍の父（被相続人）：フランスに企業内転勤（3 年を予定）により家族帯同で在留</p> <p>日本国籍の母（相続人）：フランスにドミサイルあり</p> <p>日本国籍の子（相続人）：フランスにドミサイルあり</p>	父から相続した財産についてはフランス国内・フランス国外に関わらず相続税の課税対象となる。
事例 3	<p>日本国籍の父（被相続人）：日本に居住</p> <p>日本国籍の子（相続人）：フランスに企業内転勤（3 年を予定）により在留</p>	父から相続した財産については、相続人が相続開始前 10 年間のうち 6 年以上フランスにドミサイルを有していた場合はフランス国内・フランス国外に関わらず相続税の課税対象となるが、フランスにドミサイルを有していた期間が相続開始前 10 年間のうち 6 年未満の場合はフランス国内所在の財産のみが相続税の課税対象となる。

## (キ) 相続税額の計算

相続税額は、下記の手順で計算される。

- ① 相続又は死亡前 15 年以内に行われた贈与により相続人が取得した財産の価額を計算する。
- ② 当該合計額から一定の基礎控除額を控除し、課税価格を計算する。
- ③ 計算された課税価格に税率を乗ずる。
- ④ ③の額から一定の税額控除額を控除した金額をもって相続税額の納付税額を計算する。

## (ク) みなし相続財産

保険金等は相続財産とみなされる。

## (ケ) 非課税財産

下記の財産には、相続税が課されない。

- ① 国又は国家機関へ贈与及び遺贈した財産
- ② 慈善団体へ贈与及び遺贈した財産（免除を受けるには、受贈者が一定の条件を満たさなければならない）

また、一定の物品についても相続税が非課税となり、保険金も非課税財産とされる（但し、一定の制限あり）。

#### (コ) 財産の評価

課税財産の評価は、原則として、相続開始時におけるその財産の本源的価値 (intrinsic value) によって行われる。

#### (サ) 課税価格

課税価格は、相続により取得した財産で、相続税の課税対象となるものの価額から、一定のみなし相続財産の価額を加算し、一定の債務等を控除した価額の合計額とされている。

#### (シ) 課税価格の計算の特例

課税価格計算の特例としては、下記の規定がある。

##### ① 事業用資産の特例

商業、工業、農業又は自由業を行う事業用資産又は株式は、下記の要件を満たした場合には 75% が免除される。

- ・株式が最低 2 年間の株式共同保持契約の対象にならず、上場企業は議決権の 20%以上、非上場企業は議決権の 34%以上を保持すること。
- ・株式を 4 年以上保有し続けるために、受贈者がデュトレイユ (Dutreil) 法<sup>56</sup>に基づく契約を締結している。
- ・受贈者の 1 名以上が当該共同保持契約の始期から相続発生後 3 年経過日まで当該事業の経営に携わっている。

##### ② 森林及び農地の特例

森林及び農地にも特別免除が適用される。

##### ③ 用益権の特例

フランス民法では、財産権を 2 者間で分割することを認めている。通常、譲渡権を有する「所有権」と使用権及び名目的所有権から成る「用益権 (物を使用収益する権利)」に分割される。被相続人の子が所有権を取得していた場合、用益権者の死亡により用益権が終了すると、2 つの権利は統合され、所有権者が唯一の権利保有者となる。この場合、(用益権について) 相続税は課されない<sup>57</sup>。

#### (ス) 基礎控除

<sup>56</sup> 2003 年に制定された、創業手続きの簡素化や創業、事業承継の大幅な税優遇措置を定めた法律。

<sup>57</sup> 分割時点で贈与税 (あるいは相続税の前払い。印紙税の形式で課税される) が発生する。贈与者の年齢により分割率が定められている。

基礎控除額は、被相続人との人的関係性により下記の金額となっている。

- ① 直系の子孫（又は祖先）（つまり子女及び親）には 10 万ユーロの控除
- ② 兄弟姉妹間には 15,932 ユーロの控除
- ③ 甥及び姪には 7,967 ユーロの控除
- ④ 相続人が障害者の場合、家族関係の有無を問わず 159,325 ユーロの控除
- ⑤ （前述①～④のいずれにも該当しない場合は）1,594 ユーロの控除

(セ) 配偶者控除

2007 年 8 月 22 日以降の配偶者間相続は相続税額に関わらず、相続税が全額免除される。

(ソ) 外国税額控除

a フランス国内法に基づく税額控除

フランス国外に所在する動産不動産について外国で課税された相続税については外国税額控除を受けることにより、二重課税を回避できる（フランス税法第 784A 条）。フランス国内資産について国外で課された税について控除を受けることはできない。

b 租税条約に基づく税額控除

フランスが締結している租税条約はフランスで課税される資産を規定している。二重課税は下記のいずれかを適用して回避することができる。

① 累進免除（Exemption-with-Progression Rule）

フランスの国外財産も含む全ての資産を総計して平均税率を計算し、租税条約に基づきフランス国内財産に対し当該平均税率を適用する。

② 税額控除

海外で支払った相続税をフランスにおける相続税から控除する。通常、資産がフランスで課税されていたならば支払われていたであろう相続税額を上限とする。

(タ) その他の所得控除や税額控除等

相続開始時に相続人に 3 人以上の子がいる場合に限り、家族費用に関する特別控除が認められている。具体的には、被相続人が直系の子孫又は祖先（子又は親）である場合は 3 人目の子から一人当たり 610 ユーロの税額控除、その他の相続の場合は 3 人目の子から一人当たり 305 ユーロの税額控除が認められる。

(チ) 税率

課税価格及び対象ごとの税率は下記の表のとおりである。

対象	課税価格	税率
直系の祖先又は子孫	8,072EUR 未満	5%
	8,072EUR 以上 12,109EUR 未満	10%
	12,109EUR 以上 15,932EUR 未満	15%
	15,932EUR 以上 552,324EUR 未満	20%
	552,324EUR 以上 902,838EUR 未満	30%
	902,838EUR 以上 1,805,677EUR 未満	40%
	1,805,677EUR 以上	45%
兄弟姉妹	24,430EUR 未満	35%
	24,430EUR 以上	45%
4 親等以内の血族	—	一律 55%
5 親等以上の血族及び親族以外	—	一律 60%

## (ツ) 贈与税との関係

死亡前 15 年以内に行われた課税贈与は相続税計算時に加算される。すなわち、死亡前に贈与された資産は相続税額の計算に含まれる。

## (テ) 申告納付期限

申告期限は死亡日から 6 か月以内（被相続人が死亡時にフランス国外にいた場合は 12 か月以内）である。また相続税申告書の提出の時までに納付しなければならない。

## (ト) 納付の特例

## ① 分割納税制度

条件を満たし、財務的な保証がされた場合に限り、分割納税が可能である。但し、その場合、当局に利子を支払わなければならない。

## ② 物納制度

物納も可能だが、フランス税務当局からの認可が必要である。

## ③ 支払手段の特例

相続税は現金、小切手のほかに下記的手段による納付が認められている。

- ・ 絵画や骨とう品などの価値のある財産による納付
- ・ 保護されている財産による納付
- ・ 国に対する債権による納付

## (ナ) 租税条約の締結状況

アルジェリア、オーストリア、バーレーン、ベルギー、ブルキナファソ、ベナン、カメルーン、中央アフリカ共和国、コンゴ、フィンランド、ガボン、ドイツ、ギニア、イタリア、コートジボワール、ク

### 3 海外主要国の法制度の調査

#### (4) フランス

##### ア 相続税

ウエート、レバノン、マリ、モーリタニア、モナコ、モロッコ、ニューカレドニア、ニジェール、オマーン、ポルトガル、カタール、サウジアラビア、セネガル、スペイン、サンピエール島及びミクロン島、スウェーデン、トーゴ、チュニジア、アラブ首長国連邦、英国、米国の36ヶ国・地域と相続税条約を締結している。

イ 贈与税

(ア) 贈与税の機能

フランスでは、租税の機能は公共サービスへの資金調達（学校、警察、医療保健、司法、軍等）としており、贈与税もその一環であると考えられる。

(イ) 課税方式

フランスの贈与税では、受贈者課税方式が採用されている。

その報告プロセスとしては通常、フランスの課税当局により贈与として登録されることが挙げられる（交渉人によって登録されるような財産を除く）。生存者間で贈与が行われた場合、贈与が証書により明らかとなっている場合のみ課税される。

(ウ) 納税義務者

贈与税の納税義務者は受贈者である。納税義務の範囲の考え方は相続税と同様であるため、相続税の項目を参照されたい。

(エ) 贈与税額の計算

贈与税額は、下記の手順で計算される。

- ① 受贈者が取得した財産の価額の合計額を計算し、当該合計額から基礎控除額等の一定の金額を控除し課税価額を計算する。
- ② 当該課税価額に税率を乗じ贈与税額を計算する。
- ③ ②で計算した金額から一定の税額控除額を控除した金額をもって納付すべき贈与税額とする。

(オ) みなし贈与財産

保険金産は、贈与財産とみなされる。

(カ) 非課税財産

特になし。

(キ) 財産の評価

財産の評価は、贈与時におけるその財産の本源的価値（Intrinsic Value）により行う。

(ク) 課税価格

課税価格は、贈与により取得した財産の価額の合計額から、一定の控除額を控除した金額を課税価格とする。

(ケ) 基礎控除

基礎控除額は、贈与者と受贈者との関係性により下記の金額となっている。

- ① 直系の子孫（又は祖先）（つまり子女及び親）には 10 万ユーロの控除

- ② 兄弟姉妹間には 15,932 ユーロの控除
- ③ 甥及び姪には 7,967 ユーロの控除
- ④ 相続人が障害者の場合、家族関係の有無を問わず 159,325 ユーロの控除
- ⑤ (前述①~④のいずれにも該当しない場合は) 1,594 ユーロの控除

(コ) 配偶者控除

相続税と異なり、配偶者間の贈与は全額免除されないが、80,724 ユーロの特別控除(課税価格から控除)が認められている。

(サ) 外国税額控除

基本的には、相続税と同様の取扱いであるため、相続税の項目を参照されたい。

(シ) その他の所得控除や税額控除等

一定の新築建物等の贈与について控除が認められている。また、企業から従業員への贈与には 30 万ユーロの一括控除が認められる。

(ス) 税率

贈与者と受贈者との関係性により、5~60%の累進税率課税である。(一部の贈与は一律課税)対象と税率は相続税の表と同じであるため、相続税の項目を参照されたい。

(セ) 申告納付期限及び納付の特例等

不動産が贈与された場合、当該贈与は公証人が作成する証書により登記されなければならないが、この場合は、公証人が申告書を作成し、贈与税の支払いを行わせる<sup>58</sup>。

動産が贈与された場合は公証人以外も登記することができる。その場合は、受贈者が贈与日から1か月以内に贈与税の申告及び納税を行う。

なお、贈与額が 15,000 ユーロを超える場合、贈与税の支払いを贈与者の死亡時まで延期することができる。また、納税においては相続税と同様の手段を採ることができる。

<sup>58</sup> 公証人は公務員ではなく、公務担当者 (officier public。公署官ともいう) である。当事者からの依頼を受けて仕事をし、報酬を得てはいるが、公務担当者であるために、依頼者の利益を実現するのではなく、中立性 (neutralité) の義務を負う。当事者に対しては、公正で公平な助言 (conseil désintéressé et impartial) をしなければならないとされる。

「各国の相続法制に関する調査研究業務報告書」(2014) <http://www.moj.go.jp/content/001128517.pdf>

## ウ 出国税

## (ア) 導入の背景と目的

フランスの出国税は、フランスの税務上非居住者となることにより金融資産の譲渡益課税を回避する行為を防止することを目的として導入された。ドイツ及びオランダの出国税を参考にして導入が行われており、EU 法及び国際条約に沿った内容となっている。

## (イ) 対象者

以下のいずれかの条件を満たす個人が出国税の対象者となる。

- ① 企業への 50%以上の出資に係る持分を保有している個人又は合計 80 万ユーロを超える株式等を保有している個人
- ② フランス国外への出国前 10 年間の内、6 年以上フランスの税務上居住者（税務上の住所の定義については相続税の項目を参照されたい）である個人

## (ウ) 対象資産

有価証券、株式、出資の持分、議決権等が出国税の課税対象となり（但し、出資については 50%未満又は株式等については 80 万ユーロ以下の場合には対象外）、財産の評価は公正価値による<sup>59</sup>。

## (エ) 税率

未実現の譲渡益は、課税対象資産の保有期間に基づく①又は②の控除を適用した課税所得に対して、社会保険料 15.5%及び所得税（下記表に記載の累進税率）が課税される。

- ① 所有期間が 2 年以上 8 年以下の場合には 50%の控除
- ② 所有期間が 8 年超の場合には 65%の控除

（控除後の）課税所得	所得税率
9,700 EUR 以下	0%
26,791 EUR 以下	14%
71,826 EUR 以下	30%
152,108 EUR 以下	41%
152,108 EUR 超	45%

## (オ) 課税時期

フランス税法上の居住者が出国した場合に、納税義務が生じ、出国年の所得申告を税務当局に行い納税することとなる。

## (カ) 納税の猶予等

<sup>59</sup> 市場価格を有する財産については、富裕税（Wealth tax）に準じた評価方法に基づき、出国日直前の公表された取引価格又は直近 30 日間の取引価格の平均値により評価される。市場価格を有しない財産については、相続税及び贈与税に準じた評価方法に基づき、納税者が計算し、税務当局が検証した公正価値により評価される。



### 3 海外主要国の法制度の調査

#### (4) フランス

##### ウ 出国税

出国税に係る納税については一定の繰延べが認められている。フランスと協定を締結している EU 又は EEA 域内の国に出国をする場合には、自動的に納税の繰り延べが認められる。一方、EU 又は EEA 域内の国以外に出国をする場合には、未実現の譲渡益の金額を申告し、フランス所在の税務代理人を届け出た上で、出国税の 30%相当の金額を保証金として支払えば納税の繰延べが認められる。

#### (キ) 二重課税等の調整

出国時の納税額は下記の場合に減額又は還付される場合がある。

- ① 出国税の対象者が再びフランス居住者となる場合
- ② 出国税の対象となった有価証券等が贈与される場合
- ③ 出国税の対象者が死亡する場合
- ④ 出国税の対象となる有価証券等を売却せずに出国後 15 年が経過した場合

また、出国税の対象者が、出国した後に課税対象資産の売却を行うことにより譲渡益が実現し、かつ、譲渡益に対しフランス国外で所得税が課された場合には、出国税の計算上、当該外国所得税の税額控除<sup>60</sup>を行うことができる。

---

<sup>60</sup> 税額控除の対象となる外国所得税は、出国税額に対してフランスと国外での課税額の比率を乗じた金額が上限となる。

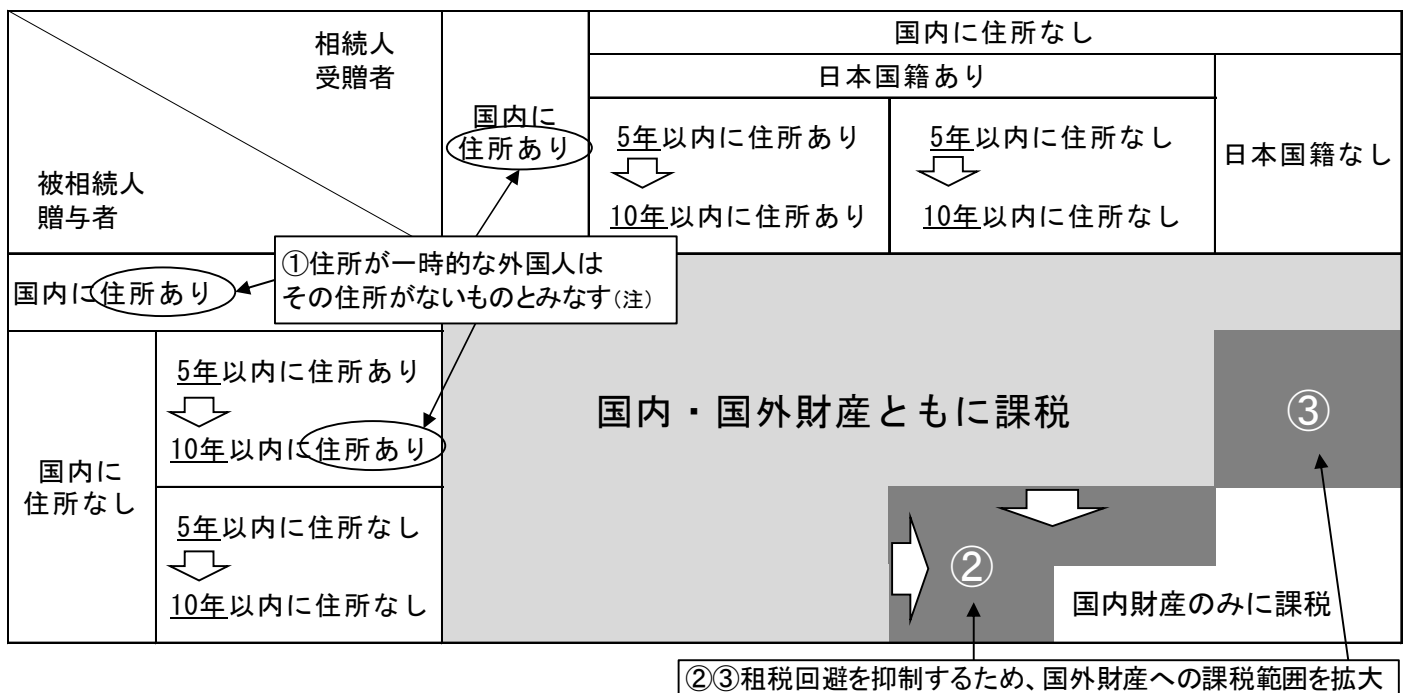
4 平成 29 年度税制改正法案

平成 28 年 12 月に決定した平成 29 年度与党税制改正大綱において「経済のグローバル化に伴い、日本で就労する外国人が増加していることへの対応として、一時的に日本に住所を有する外国人同士の相続等については、国外財産を相続税等の課税対象としないこととする。このことは高度外国人材等の受け入れの促進にもつながる。」とされ、当該大綱を踏まえた平成 29 年度税制改正法案が平成 29 年 2 月 3 日に閣議決定され、同日中に国会へ提出された。

当該税制改正法案を踏まえた相続税等の納税義務の範囲及び新旧対照表は後述 (1) (2) のとおりである。なお、改正法の施行時には経過措置にも注意されたい。

(1) 相続税等の納税義務の範囲<sup>61</sup>

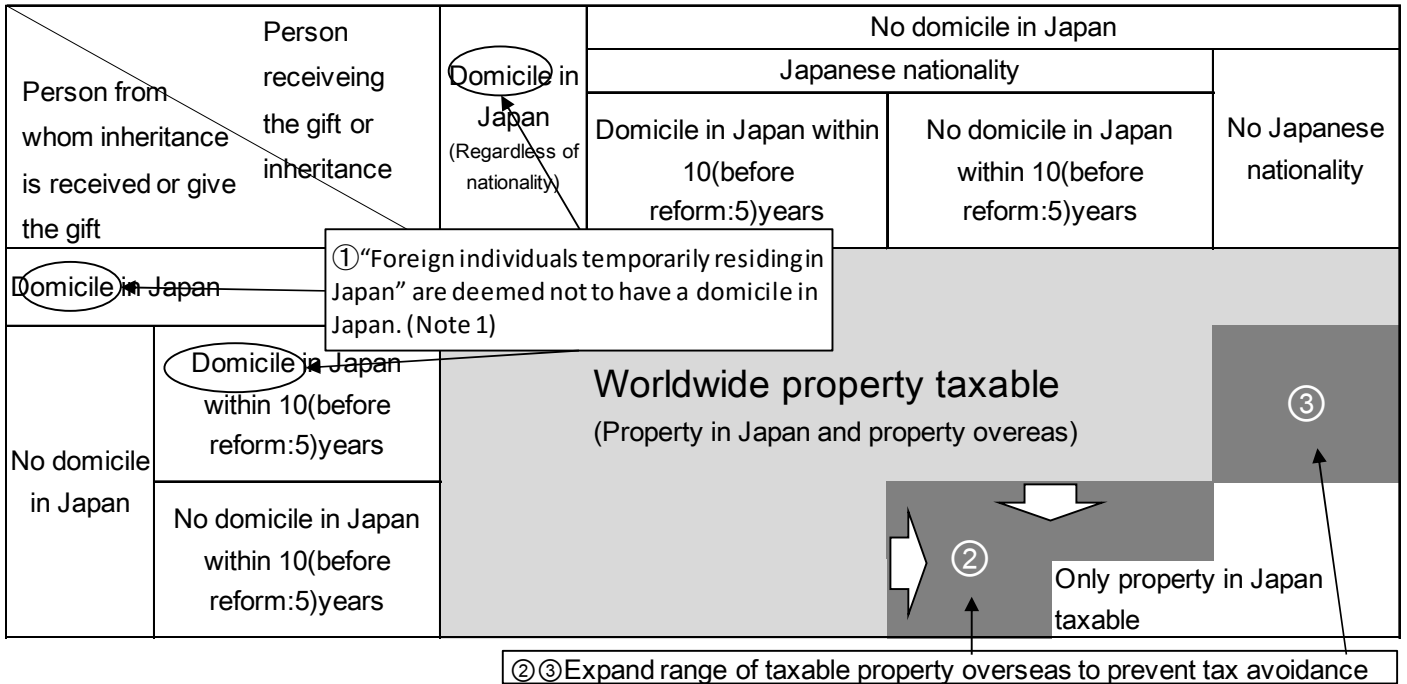
相続税及び贈与税の納税義務



(注) 具体的には、現在日本に住所のある外国人については、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年以内に日本に住所を有していた機関の合計が10年以下である場合は、日本に住所を有したことがない者と同様の扱いとする。

現在日本に住所を有していないが過去10年以内に住所があった外国人である被相続人等については、過去15年以内において国内に住所を有していた機関の合計が10年以下の者である場合は、日本に住所を有したことがない者と同様の扱いとする。

<sup>61</sup> 財務省説明資料「平成 29 年度税制改正等について」よりデロイト トーマツ税理士法人作成



Note 1:

-Domicile is an individual's center of living in this context.

-If a foreign individual with certain working visa currently has a domicile in Japan, and has been domiciled in Japan for no more than 10 years during the last 15 years, such individual is treated as never having been domiciled in Japan.

-If a foreign individual who currently has no domicile in Japan, and who was domiciled in Japan for no more than 10 years during the last 15 years, dies, then such deceased individual is treated as never having been domiciled in Japan.

(2) 新旧対照表

前述「4 平成 29 年度税制改正法案」の改正の素案を基にした、法律案の新旧対照表は下記のとおりとなる。

改正案 <sup>62</sup>	改正前
<p>相法第一条の三 次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。</p> <p>一、 相続又は遺贈（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。）により財産を取得した次に掲げる者であつて、当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの</p> <p>イ 一時居住者でない個人</p> <p>ロ 一時居住者である個人（当該相続又は遺贈に係る被相続人（遺贈をした者を含む。以下同じ。）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く。）</p>	<p>相法第一条の三 次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、相続税を納める義務がある。</p> <p>一、 相続又は遺贈（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。）により財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの</p>

<sup>62</sup> 財務省「所得税法等の一部を改正する等の法律案」  
[http://www.mof.go.jp/about\\_mof/bills/193diet/st290203h\\_05.pdf](http://www.mof.go.jp/about_mof/bills/193diet/st290203h_05.pdf)

<p>三. 相続又は遺贈により財産を取得した次に掲げる者であつて、当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの</p>	<p>二. 相続又は遺贈により財産を取得した次に掲げる者であつて、当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの</p>
<p>イ 日本国籍を有する個人であつて次に掲げるもの</p>	<p>イ 日本国籍を有する個人（当該個人又は当該相続若しくは遺贈に係る被相続人（遺贈をした者を含む。以下同じ。）が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前五年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る。）</p>
<p>(1) <u>当該相続又は遺贈に係る相続の開始前十年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがあるもの</u></p>	<p><u>が当該相続又は遺贈に係る相続の開始前五年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合に限る。</u></p>
<p>(2) <u>当該相続又は遺贈に係る相続の開始前十年以内のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがないもの（当該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く。）</u></p>	
<p>ロ <u>日本国籍を有しない個人（当該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く。）</u></p>	<p>ロ <u>日本国籍を有しない個人（当該相続又は遺贈に係る被相続人が当該相続又は遺贈に係る相続開始の時においてこの法律の施行地に住所を有していた場合に限る。）</u></p>
<p>三. <u>相続又は遺贈によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの（第一号に掲げる者を除く。）</u></p>	<p>三. 相続又は遺贈によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（<u>前号</u>に掲げる者を除く。）</p>
<p>四. 相続又は遺贈によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（<u>第二号</u>に掲げる者を除く。）</p>	<p>四. 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。）により第二十一条の九第三項の規定の適用を受ける財産を取得した個人（<u>前三号</u>に掲げる者を除く。）</p>
<p>五. 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。）により第二十一条の九第三項の規定の適用を受ける財産を取得した個人（<u>前各号</u>に掲げる者を除く。）</p>	
<p>2 所得税法（昭和四十年法律第三十三号）第三百三十七条の二（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予）又は第三百三十七条の三（贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予）の規定の適用がある場合における<u>前項第一号ロ又は第二号イ（2）若しくはロの規定の適用については、次の定めるところによる。</u></p>	<p>2 所得税法（昭和四十年法律第三十三号）第三百三十七条の二（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予）又は第三百三十七条の三（贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予）の規定の適用がある場合における<u>前項第二号イの規定の適用については、次の定めるところによる。</u></p>
<p>一. 所得税法第三百三十七条の二第一項（同条第二項の規定により適用する場合を含む。次条第二項第一号において同じ。）の規定の適用を受ける個人が死亡した場合には、当</p>	<p>一. 所得税法第三百三十七条の二第一項（同条第二項の規定により適用する場合を含む。次条第二項第一号において同じ。）の規定の適用を受ける個人が死亡した場合には、当</p>

<p>該個人の死亡に係る相続税の<u>前項第一号ロ又は第二号イ（２）若しくはロの規定の適用</u>については、当該個人は、当該個人の死亡に係る相続の開始前<u>十年以内</u>のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたものとみなす。</p> <p>二. 所得税法第百三十七条の三第一項（同条第三項の規定により適用する場合を含む。以下この号及び次条第二項第二号において同じ。）の規定の適用を受ける者から同法第百三十七条の三第一項の規定の適用に係る贈与により財産を取得した者（以下この号において「受贈者」という。）が死亡した場合には、当該受贈者の死亡に係る相続税の<u>前項第一号ロ又は第二号イ（２）若しくはロの規定の適用</u>については、当該受贈者は、当該受贈者の死亡に係る相続の開始前<u>十年以内</u>のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたものとみなす。ただし、当該受贈者が同条第一項の規定の適用に係る贈与前<u>十年以内</u>のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがない場合には、この限りでない。</p> <p>三. 所得税法第百三十七条の三第二項（同条第三項の規定により適用する場合を含む。以下この号及び次条第二項第三号において同じ。）の規定の適用を受ける相続人（包括受遺者を含む。以下この号及び次条第二項第三号において同じ。）が死亡（以下この号において「二次相続」という。）をした場合には、当該二次相続に係る相続税の<u>前項第一号ロ又は第二号イ（２）若しくはロの規定の適用</u>については、当該相続人は、当該二次相続の開始前<u>十年以内</u>のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたものとみなす。ただし、当該相続人が所得税法第百三十七条の三第二項の規定の適用に係る相続の開始前<u>十年以内</u>のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがない場合には、この限りでない。</p> <p><u>3 第一項において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。</u></p>	<p>該個人の死亡に係る相続税の<u>前項第二号イの規定の適用</u>については、当該個人は、当該個人の死亡に係る相続の開始前<u>五年以内</u>のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたものとみなす。</p> <p>二. 所得税法第百三十七条の三第一項（同条第三項の規定により適用する場合を含む。以下この号及び次条第二項第二号において同じ。）の規定の適用を受ける者から同法第百三十七条の三第一項の規定の適用に係る贈与により財産を取得した者（以下この号において「受贈者」という。）が死亡した場合には、当該受贈者の死亡に係る相続税の<u>前項第二号イの規定の適用</u>については、当該受贈者は、当該受贈者の死亡に係る相続の開始前<u>五年以内</u>のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたものとみなす。ただし、当該受贈者が同条第一項の規定の適用に係る贈与前<u>五年以内</u>のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがない場合には、この限りでない。</p> <p>三. 所得税法第百三十七条の三第二項（同条第三項の規定により適用する場合を含む。以下この号及び次条第二項第三号において同じ。）の規定の適用を受ける相続人（包括受遺者を含む。以下この号及び次条第二項第三号において同じ。）が死亡（以下この号において「二次相続」という。）をした場合には、当該二次相続に係る相続税の<u>前項第二号イの規定の適用</u>については、当該相続人は、当該二次相続の開始前<u>五年以内</u>のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたものとみなす。ただし、当該相続人が所得税法第百三十七条の三第二項の規定の適用に係る相続の開始前<u>五年以内</u>のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがない場合には、この限りでない。</p>
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

<p>一. <u>一時居住者 相続開始の時ににおいて在留資格（出入国管理及び難民認定法（昭和二十六年政令第三百十九号）別表第一（在留資格）の上覧の在留資格をいう。次号及び次条第三項において同じ。）を有する者であつて当該相続の開始前十五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十年以下であるものをいう。</u></p> <p>二. <u>一時居住被相続人 相続開始の時ににおいて在留資格を有し、かつ、この法律の施行地に住所を有していた当該相続に係る被相続人であつて当該相続の開始前十五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十年以下であるものをいう。</u></p> <p>三. <u>非居住被相続人 相続開始の時ににおいてこの法律の施行地に住所を有していなかつた当該相続に係る被相続人であつて、当該相続の開始前十年以内のいずれかの時ににおいてこの法律の施行地に住所を有していたことがあるものうち当該相続の開始前十五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十年以下であるもの（当該期間引き続き日本国籍を有していなかつたものに限る。）又は当該相続の開始前十年以内のいずれの時ににおいてもこの法律の施行地に住所を有していたことがないものをいう。</u></p>	
<p>（贈与税の納税義務者）</p>	<p>（贈与税の納税義務者）</p>
<p>第一条の四</p>	<p>第一条の四</p>
<p>次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。</p>	<p>次の各号のいずれかに掲げる者は、この法律により、贈与税を納める義務がある。</p>
<p>一. <u>贈与により財産を取得した次に掲げる者であつて、当該財産を所得した時ににおいてこの法律の施行地に住所を有するもの</u></p>	<p>一. <u>贈与により財産を取得した個人で当該財産を取得した時ににおいてこの法律の施行地に住所を有するもの</u></p>
<p>イ <u>一時居住者でない個人</u></p>	
<p>ロ <u>一時居住者である個人（当該贈与をした者が一時居住贈与者又は非居住贈与者である場合を除く。）</u></p>	
<p>二. <u>贈与により財産を取得した次に掲げる者であつて、当該財産を取得した時ににおいてこの法律の施行地に住所を有しないもの</u></p>	<p>二. <u>贈与により財産を取得した次に掲げる者であつて、当該財産を取得した時ににおいてこの法律の施行地に住所を有しないもの</u></p>
<p>イ <u>日本国籍を有する個人であつて次に掲げるもの</u></p>	<p>イ <u>日本国籍を有する個人（当該個人又は当該贈与をした者が</u></p>
<p>（1） <u>当該贈与与前十年以内のいずれかの時ににおいてこの法律の施行地に住所を有していたことがあるもの</u></p>	<p><u>当該贈与与前五年以内のいずれかの時ににおいてこの法律の施行地に住所を有していたことがある場合限る。）</u></p>

<p>(2) <u>当該贈与前十年以内のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがないもの（当該贈与をした者が一時居住贈与者又は非居住贈与者である場合を除く。）</u></p>	<p><u>日本国籍を有しない個人（当該贈与をした者が当該贈与の時においてこの法律の施行地に住所を有していた場合に限りる。）</u></p>
<p><u>日本国籍を有しない個人（当該贈与をした者が一時居住贈与者又は非居住贈与者である場合を除く。）</u></p>	<p>三. 贈与によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（<u>前号</u>に掲げる者を除く。）</p>
<p>三. 贈与によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有するもの（<u>第一号</u>に掲げる者を除く。）</p>	<p>三. 贈与によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（<u>前号</u>に掲げる者を除く。）</p>
<p>四. 贈与によりこの法律の施行地にある財産を取得した個人で当該財産を取得した時においてこの法律の施行地に住所を有しないもの（<u>第二号</u>に掲げる者を除く。）</p>	<p>2 所得税法第百三十七条の二（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予）又は第百三十七条の三（贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予）の規定の適用がある場合における<u>前項第一号ロ又は第二号イ（2）</u>若しくは<u>ロ</u>の規定の適用については、次に定めるところによる。</p>
<p>2 所得税法第百三十七条の二（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予）又は第百三十七条の三（贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予）の規定の適用がある場合における<u>前項第一号ロ又は第二号イ（2）</u>若しくは<u>ロ</u>の規定の適用については、次に定めるところによる。</p>	<p>2 所得税法第百三十七条の二（国外転出をする場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予）又は第百三十七条の三（贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例の適用がある場合の納税猶予）の規定の適用がある場合における<u>前項第二号イ</u>の規定の適用については、次に定めるところによる。</p>
<p>一. 所得税法第百三十七条の二第一項の規定の適用を受ける個人が財産の贈与をした場合には、当該贈与に係る贈与税の<u>前項第一号ロ又は第二号イ（2）</u>若しくは<u>ロ</u>の規定の適用については、当該個人は、当該贈与前十年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたものとみなす。</p>	<p>一. 所得税法第百三十七条の二第一項の規定の適用を受ける個人が財産の贈与をした場合には、当該贈与に係る贈与税の<u>前項第二号イ</u>の規定の適用については、当該個人は、当該贈与前五年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたものとみなす。</p>
<p>二. 所得税法第百三十七条の三第一項の適用を受ける者から同項の規定の適用に係る贈与により財産を取得した者（以下この号において「受贈者」という。）が財産の贈与（以下この号において「二次贈与」という。）をした場合には、当該二次贈与に係る贈与税の<u>前項第一号ロ又は第二号イ（2）</u>若しくは<u>ロ</u>の規定の適用については、当該受贈者は、当該二次贈与前十年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたものとみなす。ただし、当該受贈者が同条第一項の規定の適用に係る贈与前十年以内のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがない場合には、こ</p>	<p>二. 所得税法第百三十七条の三第一項の適用を受ける者から同項の規定の適用に係る贈与により財産を取得した者（以下この号において「受贈者」という。）が財産の贈与（以下この号において「二次贈与」という。）をした場合には、当該二次贈与に係る贈与税の<u>前項第二号イ</u>の規定の適用については、当該受贈者は、当該二次贈与前五年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたものとみなす。ただし、当該受贈者が同条第一項の規定の適用に係る贈与前五年以内のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがない場合には、この限りでない。</p>

<p>の限りでない。</p> <p>三. 所得税法第百三十七条の三第二項の規定の適用を受ける相続人が財産の贈与をした場合には、当該贈与に係る贈与税の<u>前項第一号ロ又は第二号イ（２）若しくはロの規定の適用については、当該相続人は、当該贈与前十年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたものとみなす。ただし、当該相続人が同条第二項の規定の適用に係る相続の開始前十年以内のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがない場合には、この限りでない。</u></p> <p>3 <u>第一項において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。</u></p> <p>一. <u>一時居住者 贈与の時において在留資格を有する者であつて当該贈与前十五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十年以下であるものをいう。</u></p> <p>二. <u>一時居住贈与者 贈与の時において在留資格を有し、かつ、この法律の施行地に住所を有していた当該贈与をした者であつて当該贈与前十五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十年以下であるものをいう。</u></p> <p>三. <u>非居住贈与者 贈与の時においてこの法律の施行地に住所を有していなかつた当該贈与をした者であつて、当該贈与前十年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたことがあるもののうち当該贈与前十五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十年以下であるもの（当該期間引き続き日本国籍を有していなかつたものに限る。）又は当該贈与前十年以内のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがないものをいう。</u></p> <p><u>（相続税法の一部改正に伴う経過措置）</u></p> <p><u>第三十一条</u></p> <p><u>第四条の規定による改正後の相続税法（以下この条において「新相続税法」という。）第一条の三及び第一条の四の規定は、施行日以後に相続若しくは遺贈（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</u></p>	<p>三. 所得税法第百三十七条の三第二項の規定の適用を受ける相続人が財産の贈与をした場合には、当該贈与に係る贈与税の<u>前項第二号イの規定の適用については、当該相続人は、当該贈与前五年以内のいずれかの時においてこの法律の施行地に住所を有していたものとみなす。ただし、当該相続人が同条第二項の規定の適用に係る相続の開始前五年以内のいずれの時においてもこの法律の施行地に住所を有していたことがない場合には、この限りでない。</u></p>
-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------



<p><u>(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。)</u>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し、<u>施行日前に相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産に係る相続税又は贈与税については、なお従前の例による。</u></p> <p>2 <u>施行日から平成三十四年三月三十一日までの間に非居住外国人（施行日から相続若しくは遺贈又は贈与の時まで引き続き新相続税法の施行地に住所を有しない者であって日本国籍を有しないものをいう。）から相続若しくは遺贈又は贈与により財産を取得した場合において、当該財産を取得した者が当該財産を取得した時において新相続税法の施行地に住所を有しない者であって日本国籍を有しないものであるときにおける新相続税法第一条の三第一項第二号ロ又は第一条の四第一項第二号ロの規定の適用については、新相続税法第一条の三第一項第二号ロ中「又は非居住被相続人」とあるのは、「非居住被相続人又は非居住外国人（所得税法等の一部を改正する等の法律（平成二十九年法律第 号）附則第三十一条第二項に規定する非居住外国人をいう。次条第一項第二号ロにおいて同じ。）」と、新相続税法第一条の四第一項第二号ロ中「又は非居住贈与者」とあるのは、「非居住贈与者又は非居住外国人」とする。</u></p>	
--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------	--

5 望ましい税制の在り方

平成 29 年度税制改正法案では、日本に転勤している外国人につき相続が発生する場合、あるいは外国人自身が相続により財産を取得した場合、一定の措置が講じられることとされている。広く人材確保を求められる現代においては、税制によって外国人の人材確保が阻害されることがないように、今後も柔軟な取扱いが求められると考えられる。その際、当該税制が課税逃れに利用される懸念についても配慮することが望まれる。

## 6 参考資料

## (1) 企業からのヒアリング結果

現行法令上、日本に転勤している外国人につき相続が発生する場合、あるいは自身が相続により財産を取得した場合、当該財産が日本国外の財産であっても、日本の相続税が課税される。こうした日本の相続税制度の影響を受け、日本の相続税を支払ったケースや、将来の影響を懸念し日本への転勤を取りやめたケースが実際にはないか、国内外の法人にヒアリングを行った。なお、このヒアリングは平成28年時点（平成29年度税制改正前）の相続税制を前提として行っている。

一例として、日本法人A社において、海外の関連会社から転勤によりA社で働く基幹職（次長クラス）の米国人B氏についてヒアリングを行った。なお、A社は技術指導等を含め広く海外諸国からの外国人を正社員、出向を問わず広く受け入れるグローバル企業であり、今後も増員を計画している。

B氏は単身で日本に転勤してきたが、米国にいる親族の体調が優れず、当該親族から相続又は贈与を受けた場合に日本の相続税が課税されることを懸念し、帰国したとのこと。A社は、B氏の退職に伴い、急きょ後任の人選等に追われることとなった。

A社によれば、B氏の周囲では懸念の声が上がっており、A社としても外国人の受け入れを阻害しかねない現行の相続税制度については改正を検討してほしいとのことであった。

## (2) 日英米独仏における租税条約の締結状況及び居住者の振り分け規定

## (2) 日英米独仏における租税条約の締結状況及び居住者の振り分け規定

## 【租税条約の締結状況】

	日本	米国	英国	ドイツ	フランス
日本		○(注1)	×	×	×
米国			○(注2)	○(注3)	○(注4)
英国				×	○(注5)
ドイツ					○(注6)
フランス					

(注1) 日米相続税条約は、1955年4月1日<sup>63</sup>に締結されているが、居住者の振り分け規定はない。

(注2) 米英相続税条約は、1987年10月19日に締結されているが、居住者の振り分け規定はない。

(注3) 米独相続税条約は、1980年12月3日に締結されており「双方に住所地がある時は、被相続人又は贈与者の他方の締結国内に住所を有していた期間が財産の移転の直前10年間において合計5年を超えない場合、被相続人・贈与者の国籍を有する国が無制限納税義務の課税権を優先的に有する。」という振り分け規定がある。

(注4) 米仏相続税条約は、1978年11月24日に締結されており、下記の振り分け規定がある。なお、米仏相続税条約には議定書があるものの、特段振り分け規定には関連しないものと考えられる。

(ア) 他国のドミサイルを維持する意思がなく、かつ居住期間が相続開始又は贈与前7年間のうち5年未満の場合は、自国の居住者として取り扱う。

(イ) 自身又は配偶者(親族)の雇用上の都合で他国に住居を構えており、かつ居住期間が相続開始又は贈与前7年間のうち5年未満の場合は、自国の居住者として取り扱う。

(ウ) 自身又は配偶者(親族)の雇用上の都合で他国に住居を構えており、かつ居住期間が相続開始又は贈与前10年間のうち7年未満の場合は、自国の居住者として取り扱う。

(注5) 英仏相続税条約は、1963年6月21日に締結されているが、居住者の振り分け規定はない。

(注6) 独仏相続税条約は、2006年10月12日に締結されており、「他国のドミサイルを維持する意思がなく、かつ居住期間が相続開始又は贈与前7年間のうち5年未満の場合は、自国の居住者として取り扱う。」という振り分け規定がある。

<sup>63</sup> International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)

## (3) OECD モデル相続税条約 (一部抜粋)

**CONVENTION BETWEEN  
(STATE A) AND (STATE B)  
FOR THE AVOIDANCE OF DOUBLE TAXATION  
WITH RESPECT TO TAXES ON  
ESTATES AND INHERITANCES AND ON GIFTS**

**CHAPTER II****Definitions****Article 4****Fiscal domicile**

1. For the purposes of this Convention, the term "person domiciled in a Contracting State" means any person whose estate or whose gift, under the law of that State, is liable to tax therein by reason of the domicile, residence or place of management of that person or any other criterion of a similar nature. However, this term does not include any person whose estate or whose gift is liable to tax in that State only in respect of property situated therein.

(和訳)

**■1項**

本条約の目的上、「一方の締約国にドミサイルを有する者」とは、当該一方の締約国の法令の下においてその遺産又は贈与が、当該者の住所、居所、事業の管理の場所その他これらに類する基準により当該一方の締約国において課税を受けべき者をいう。但し、その遺産又は贈与が当該一方の締約国において、当該一方の締約国に所在する資産に関してのみ課税される者は除かれる。

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is domiciled in both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

- a) he shall be deemed to be domiciled in the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be domiciled in the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
- b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be domiciled in the State in which he has an habitual abode;
- c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be domiciled in the State of which he is a national;
- d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

(和訳)

■ 2 項

1 項の規定により、両国にドミサイルを有することとなる場合には、ドミサイルは下記のとおり決定される。

- (a) その個人は、恒久的住居を有する国にドミサイルがあるとみなす。両国に恒久的住居を有する場合には、より人的及び経済的関係のより密接な国(重要な利害関係の中心がある国)にドミサイルがあるとみなす。
- (b) 重要な利害関係の中心を有する国の決定ができない場合又は恒久的住居がいずれの国にも存在しない場合には、その常用の住居を有する国にドミサイルがあるとみなす。
- (c) 常用の住居を両国に有する場合又はいずれの国にも有しない場合には、市民権を有する国にドミサイルがあるとみなす。
- (d) その個人が両国に市民権を有する場合又はいずれの国の市民でもない場合には、両国の権限のある当局は相互協議により解決する。

3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is domiciled in both Contracting States, then it shall be deemed to be domiciled in the State in which its place of effective management is situated.

(和訳)

■ 3 項

第 1 項の規定により、個人以外の者が両方の締約国にドミサイルを有する場合、当該者は、事業の実質的管理の場所が所在する締約国にドミサイルを有するとみなされる。

## CHAPTER III

### Taxing rules

#### Article 5

##### Immovable property

1. Immovable property which forms part of the estate of, or of a gift made by, a person domiciled in a Contracting State and which is situated in the other Contracting State may be taxed in that other State.

(和訳)

■ 1 項

一方の締約国にドミサイルがある者の遺産又はその者が贈与した財産の一部である不動産で、他方の締約国に所在する不動産については、その他方の締約国において租税を課することができる。

2. The term "immovable property" shall have the meaning which it has under the law of the Contracting State in which the property in question is situated. The term shall in any case include property accessory to immovable property, livestock and equipment used in agriculture and forestry, rights to which the provisions of general law respecting landed property apply, usufruct of immovable

## (3) OECD モデル相続税条約 (一部抜粋)

property and rights to variable or fixed payments as consideration for the working of, or the right to work, mineral deposits, sources and other natural resources; ships, boats and aircraft shall not be regarded as immovable property.

(和訳)

## ■ 2 項

「不動産」とは、当該不動産が所在する締約国の法令に定める意味を有する。当該用語には、いかなる場合においても、不動産に付属する財産、農林業で使用される家畜及び機器、土地に関する一般法規定が適用される権利、不動産使用权、並びに鉱床、鉱源、及び他の天然資源の採掘若しくは採掘を行う権利の対価として変動額又は固定額の支払を受け取る権利が含まれる。船舶、ボート及び航空機は不動産とはみなされない。

3. The provisions of paragraph 1 shall also apply to immovable property of an enterprise and to immovable property used for the performance of professional services or other activities of an independent character.

(和訳)

## ■ 3 項

第1項の規定は、企業の不動産、及び自由職業その他の独立の性格を有する活動の実施において使用される不動産にも適用される。

**Article 6****Movable property of a permanent establishment or a fixed base**

1. Movable property of an enterprise which forms part of the estate of, or of a gift made by, a person domiciled in a Contracting State, which is the business property of a permanent establishment situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

(和訳)

## ■ 1 項

企業の動産が一方の締約国にドミサイルを有する者の遺産又は当該者が行う贈与の一部を構成する場合で、当該動産が他方の締約国に所在する恒久的施設の事業用資産である場合、当該動産に対しては当該他方の締約国において租税を課することができる。

2. For the purposes of this Convention, the term "permanent establishment" means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on.

(和訳)

## ■ 2 項

本条約の目的上、「恒久的施設」とは、企業がそれを通じて事業の全て又は一部を行う、事業を行う一定の場所を意味する。

3. The term "permanent establishment" includes especially:

## (3) OECD モデル相続税条約 (一部抜粋)

- a) a place of management;
- b) a branch;
- c) an office;
- d) a factory;
- e) a workshop; and
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

(和訳)

■ 3項

「恒久的施設」には特に以下が含まれる。

- a) 事業の管理の場所
- b) 支店
- c) 事務所
- d) 工場
- e) 作業場
- f) 鉱山、油田若しくはガス田、採石場、又は天然資源を採掘するその他の場所

4. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

建築工事現場又は建設若しくは据付けの工事については、これらの工事現場又は工事が12か月を超える期間存続する場合には、恒久的施設を構成するものとする。

5. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "permanent establishment" shall be deemed not to include:

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;
- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise, or of collecting information, for the enterprise;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on for the enterprise any other activity of a preparatory or auxiliary character; or



## (3) OECD モデル相続税条約 (一部抜粋)

- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.

(和訳)

■ 5 項

本条前項の規定に関わらず、「恒久的施設」には以下を含まないものとする。

- a) 企業に属する物品又は商品の保管、展示又は引渡しのためにのみ施設を使用すること。  
 b) 企業に属する物品又は商品の在庫を保管、展示又は引渡しのためにのみ保有すること。  
 c) 企業に属する物品又は商品の在庫を他の企業による加工のためにのみ保有すること。  
 d) 企業のために物品若しくは商品を購入し又は情報を収集することのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。  
 e) 企業のためにその他の準備的又は補助的な性格の活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。  
 f) a) から e) までに掲げる活動を組み合わせた活動を行うことのみを目的として、事業を行う一定の場所を保有すること。但し、当該一定の場所におけるこのような組合せによる活動の全体が準備的又は補助的な性格のものである場合に限る。

6. Movable property which forms part of the estate of, or of a gift made by, a person domiciled in a Contracting State, used for the performance of professional services or other activities of an independent character and pertaining to a fixed base situated in the other Contracting State, may be taxed in that other State.

(和訳)

■ 6 項

企業の動産が一方の締約国にドミサイルを有する者の遺産又は当該者が行う贈与の一部を構成する場合で、当該動産が自由職業その他の独立の性格を有する活動の実施に使用され、他方の締約国に所在する固定的施設に関係する場合、当該動産に対しては当該他方の締約国において租税を課することができる。

## Article 7

### Other property

Property, wherever situated, which forms part of the estate of, or of a gift made by, a person domiciled in a Contracting State, and not dealt with in Articles 5 and 6, shall be taxable only in that State.

(和訳)

■ 7 条

資産がその所在を問わず、一方の締約国にドミサイルを有する者の遺産又は当該者が行う贈与の一部を構成する場合で、第 5 条及び第 6 条に当該資産に関する規定がない場合は、当該資産に対しては当該一方の締約国においてのみ租税を課することができる。

## (4) 所得税における住所が一時的な外国人の取扱い

## (4) 所得税における住所が一時的な外国人の取扱い

## ア 非永住者課税制度の概要

居住者のうち、日本国籍を有しておらず、かつ、過去 10 年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が 5 年以下の個人を非永住者といい、非永住者以外の居住者が全ての所得に課税されるのに対して、非永住者は国外源泉所得以外の所得及び国外源泉所得で国内で支払われ、又は国外から送金されたものが課税対象とされており、一定期間経過後に本国に帰国するような者について国外源泉所得に対する課税を緩和することとしている。

納税者の区分		課税所得の範囲
居住者	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 国内に住所を有する個人</li> <li>■ 現在まで引き続き 1 年以上居所を有する個人</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 全ての所得（全世界所得）</li> </ul>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 日本の国籍を有しておらず、かつ、過去 10 年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が 5 年以下である個人</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 国外源泉所得以外の所得（注）</li> <li>■ 国外源泉所得（国内払い・国内送金に限る）</li> </ul> <p style="margin-left: 20px;">（注）平成 28 年分以前は「国内源泉所得」</p>
非居住者	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 居住者以外の個人</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 国内源泉所得のみ</li> </ul>

## イ 非永住者課税制度の導入・改正の経緯等

昭和 32 年 (1957 年) 前	(非永住者制度導入前)	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 日本に住所を有する場合だけでなく、1 年以上居所を有する場合にも、居住者として、国内源泉所得のほか、外国に源泉がある所得にも全て課税されていた。</li> </ul>
昭和 32 年 (1957 年) 制度導入 <sup>64</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 居住者のうち、現に日本に住所がなく、過去 1 年以上 5 年以下の期間居所又は住所を有する者を非永住者とする</li> <li>■ 非永住者については、日本に源泉がある所得及び外国に源泉がある所得で、国内で支払われ又は国内に送金されたものに対してのみ課税</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 生活の本拠が外国にあり、一定期間経過後に本国に帰国することが予定されている者について、日本に入国する前に受けとり、本国で保有する資産所得等について、一般居住者と同様に課税することは実情に即しない。</li> <li>■ 前述の内容は、昭和 31 年 12 月（1956 年 12 月）の居住外国人に対する所得税の課税がどうあるべきかについての臨時税制調査会答申の内容に沿ったものであるが、実際の規定には「居住外国人」の文言は盛り込まれなかった。</li> </ul>
昭和 37 年 (1962 年) 改正 <sup>65</sup>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 非永住者の定義を下記のとおり改正 「居住者のうち、この法律の施行地に永住する意思がなく、現在まで引き続いて過去 5 年間以下の期間</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 税務執行上、来日した外国人は原則的に日本に住所を有しないものと扱われてきた。</li> <li>■ 住所の概念が外国人にとりドミサイルの概念と</li> </ul>

<sup>64</sup> 昭和 32 年（1957 年）の改正税法詳解の記述による。

<sup>65</sup> 昭和 36 年（1961 年）12 月税制調査会答申及びその審議内容と経過説明の記述による。

## (4) 所得税における住所が一時的な外国人の取扱い

	<p>居所又は住所を有する者」</p> <p>■ 外国人の「住所」概念の変更は、現在の所得税法施行令 14 条（国内に住所を有する者と推定する場合）及び所得税基本通達 3-3（国内に居住することとなった者等の住所の推定）に規定されている。</p>	<p>同様に理解される傾向にあった。</p> <p>■ 一定の外国人の給与所得に対し、日本に住所がないことを要件に、租税特別措置法で特別の軽減措置を適用したことがある</p> <p>■ 前述、外国人の住所の取扱いは、次のとおり適当ではない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 国内法上の住所の概念の本来の内容にそぐわない</li> <li>➢ 例えば、家族を伴い来日し、かつ、雇用契約により相当期間日本に滞在することが明らかな者についてまで、最初の 1 年間は一律に 20% の課税を受けることは合理的でない。</li> </ul> <p>■ このような問題に対応するため、例えば 1 年以上にわたり滞在することが雇用契約上明らかなもの等一定の要件に該当する外国人については、入国当初から日本に住所があることとし、居住者としての課税を認めるみちを開くことを検討することが適当。</p> <p>■ 従来の非永住者の定義では、外国人が日本に住所ありとされると、非永住者としての課税が受けられなくなる。現行の取扱いは、實際上外国人で日本に永住の意思がないものに原則的に非永住者を認める趣旨にかんがみ、非永住者の定義上「日本に住所がないこと」という要件にかえて「日本に永住の意思がないこと」という要件にすることを考慮することが適当。</p>
<p>平成 18 年 (2006 年) 改正<sup>66</sup></p>	<p>■ 非永住者の定義を下記のとおり改正 「居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去 10 年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計 5 年以下である個人をいう。」</p>	<p>■ この改正は、制度の趣旨を逸脱して適用している次のような事例があるとして問題点が指摘されていたことによる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➢ 外資系企業に就職した日本国籍を有する者が、国外勤務後日本企業に転職し、日本の自宅から通勤しているような場合でも、永住の意思なしとして制度の適用を受けている。</li> <li>➢ 外資系金融機関の日本支店に勤める者が、平成 9 年に来日した後、平成 13 年まで非永住者として申告していたが、平成 14 年（2002 年）の途中に一旦米国に帰国した後、平成 15 年（2003 年）に再度来日し、平成 15 年（2003 年）から</li> </ul>

<sup>66</sup> 平成 18 年（2006 年）度税制改正の解説による。

## (4) 所得税における住所が一時的な外国人の取扱い

		<p>あらためて非永住者制度の適用を受け始めている。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ 過去 10 年を区切りとして、5 年間は非永住者制度の適用を認め、5 年を超えることとなった日以降は適用を認めないこととした。</li> <li>■ 非永住者制度創設の趣旨等から、日本国籍を有する非永住者は認めないこととされた。</li> <li>■ 非永住者の範囲の見直しが行われたことに伴い、その判定の基礎となる国籍や過去の居住期間等を把握するため、非永住者であった期間を有する者が申告書を提出する場合、「居住形態に関する確認書」を添付することとされた。</li> </ul>
<p>平成 26 年 (2014 年) 改正<sup>67</sup></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 非永住者の課税範囲について下記のとおり改正 (改正前) 国内源泉所得及び国内源泉所得以外の所得で国内で支払われ、又は国外から送金されたもの (改正後) 国外源泉所得以外の所得及び国外源泉所得で国内で支払われ、又は国外から送金されたもの</li> <li>■ この改正に伴い、これまで国内源泉所得以外の所得とされていた国外の取引所金融商品市場や国外の営業所等を通じて有価証券を売却した場合等の所得が、非永住者の課税所得の範囲となる国外源泉所得以外の所得に含まれることとなった。</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 外国法人等に対する国際課税原則について、2010 年に OECD において採用された OECD 承認アプローチ (Authorised OECD Approach : AOA) に沿った帰属主義に国内法を見直すこととなった。</li> </ul>
<p>平成 29 年 (2017 年) 改正<sup>68</sup></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ 非永住者が平成 29 年 4 月 1 日以降に国外の取引所金融商品市場や国外の営業所等を通じて有価証券を売却した場合等において、その有価証券が以下の要件を満たす場合にのみ、その譲渡に係る所得が課税所得となることとされた。 <ul style="list-style-type: none"> <li>・平成 29 年 4 月 1 日以降に取得したものであり、かつ、</li> <li>・過去 10 年以内において非永住者期間に取得したものであること</li> </ul> </li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■平成 26 年度改正における国際課税原則の見直しは非永住者の課税所得の範囲を積極的に変更する趣旨ではなかったこと及び課税所得の範囲の拡大が高度外国人材の呼び込みの阻害要因となっていることから、見直しを行うことが必要と考えられていた。<sup>69</sup></li> </ul>

<sup>67</sup> 平成 26 年 (2014 年) 度税制改正の解説による。

<sup>68</sup> 平成 29 年 (2017 年) 度税制改正の大綱による。

<sup>69</sup> 平成 29 年 (2017 年) 度税制改正要望 (金融庁) による。

## (5) 相続税・贈与税の制度設置状況

(5) 相続税・贈与税の制度設置状況<sup>70</sup>

○…相続税・贈与税ともに存在する (44 の国・地域)、△…相続税のみ (0 の国・地域)、▲…贈与税のみ (2 の国・地域)、×…どちらもなし (83 の国・地域)

国・地域名	相続税・贈与税設置状況	国・地域名	相続税・贈与税設置状況	国・地域名	相続税・贈与税設置状況
アイスランド	×	アイルランド	○	アゼルバイジャン	×
米国	○	米領ヴァージン諸島	×	アラブ首長国連邦	×
アルゼンチン	×	アルバ	○	アルメニア	×
イエメン	×	英国	○	英領ヴァージン諸島	×
イスラエル	×	イタリア	○	イラン	○
インド	×	インドネシア	×	ウクライナ	○
ウズベキスタン	×	ウルグアイ	×	エクアドル	○
エジプト	×	エストニア	×	エルサルバドル	×
オーストラリア	×	オーストリア	×	オマーン	×
オランダ	○	ガーンジー島	×	カザフスタン	×
カタール	×	カナダ	×	カンボジア	×
キプロス	×	キュラソー	○	ギリシャ	○
キルギス	×	グアテマラ	○	クウェート	×
グレナダ	×	クロアチア	○	ケイマン諸島	×
ケニア	×	コスタリカ	×	コソボ	×
コロンビア	×	サウジアラビア	×	ジブラルタル	×
ジャージー	×	ジョージア	×	シンガポール	×
スイス	○	スウェーデン	×	スペイン	○
スロバキア	×	スロベニア	○	セルビア	○
セントヴィンセント/グレナディン諸島	○	セントクリストファー・ネイビス	×	セントルシア	×
ソロモン諸島	×	タイ	○	大韓民国	○
台湾	○	チェコ共和国	×	中国	×

<sup>70</sup> Deloitte 「Tax guides and highlights」  
<https://dits.deloitte.com/#TaxGuides>

## (5) 相続税・贈与税の制度設置状況

チリ	○	デンマーク	○	ドイツ	○
ドミニカ	×	ドミニカ共和国	○	トリニダード・トバゴ	×
トルクメニスタン	×	トルコ	○	ニカラグア	×
日本	○	ニュージーランド	×	ノルウェー	×
バーレーン	×	パキスタン	×	パナマ	×
パプアニューギニア	×	バミューダ	×	パラグアイ	×
バルバドス	▲	パレスチナ自治区	×	ハンガリー	○
バングラデシュ	▲	フィリピン	○	フィンランド	○
ブラジル	○	フランス	○	ブルガリア	○
ブルネイ	×	ベトナム	×	ベネズエラ	×
ベラルーシ	×	ペルー	×	ベルギー	○
ポーランド	○	ボスニア・ヘルツェゴビナ	○	ポルトガル	×
香港	×	ホンジュラス	×	マカオ	×
マケドニア	○	マルタ	×	マレーシア	×
マン島	×	南アフリカ	○	ミャンマー	×
メキシコ	×	モーリシャス	×	モザンビーク	○
モナコ	○	モルドバ	×	モロッコ	×
モンゴル	×	モンテネグロ	○	ヨルダン	×
ラオス	×	ラトビア	×	リトアニア	○
リビア	×	リヒテンシュタイン	×	ルーマニア	×
ルクセンブルク	○	レバノン	○	ロシア	×

## (6) 出入国管理及び難民認定法別表第一及び第二 (在留資格一覧表)

## (6) 出入国管理及び難民認定法別表第一及び第二 (在留資格一覧表)

別表第一  
一の表

在留資格	本邦において行うことができる活動
外交	日本国政府が接受する外国政府の外交使節団若しくは領事機関の構成員、条約若しくは国際慣行により外交使節と同様の特権及び免除を受ける者又はこれらの者と同一の世帯に属する家族の構成員としての活動
公用	日本国政府の承認した外国政府若しくは国際機関の公務に従事する者又はその者と同一の世帯に属する家族の構成員としての活動（この表の外交の項の下欄に掲げる活動を除く。）
教授	本邦の大学若しくはこれに準ずる機関又は高等専門学校において研究、研究の指導又は教育をする活動
芸術	収入を伴う音楽、美術、文学その他の芸術上の活動（二の表の興行の項の下欄に掲げる活動を除く。）
宗教	外国の宗教団体により本邦に派遣された宗教家の行う布教その他の宗教上の活動
報道	外国の報道機関との契約に基づいて行う取材その他の報道上の活動

## 二の表

在留資格	本邦において行うことができる活動
高度専門職	<p>一 高度の専門的な能力を有する人材として法務省令で定める基準に適合する者が行う次のイからハまでのいずれかに該当する活動であつて、我が国の学術研究又は経済の発展に寄与することが見込まれるもの</p> <p>イ 法務大臣が指定する本邦の公私の機関との契約に基づいて研究、研究の指導若しくは教育をする活動又は当該活動と併せて当該活動と関連する事業を自ら経営し若しくは当該機関以外の本邦の公私の機関との契約に基づいて研究、研究の指導若しくは教育をする活動</p> <p>ロ 法務大臣が指定する本邦の公私の機関との契約に基づいて自然科学若しくは人文科学の分野に属する知識若しくは技術を要する業務に従事する活動又は当該活動と併せて当該活動と関連する事業を自ら経営する活動</p> <p>ハ 法務大臣が指定する本邦の公私の機関において貿易その他の事業の経営を行い若しくは当該事業の管理に従事する活動又は当該活動と併せて当該活動と関連する事業を自ら経営する活動</p> <p>二 前号に掲げる活動を行つた者であつて、その在留が我が国の利益に資するものとして法務省令で定める基準に適合するものが行う次に掲げる活動</p> <p>イ 本邦の公私の機関との契約に基づいて研究、研究の指導又は教育をする活動</p> <p>ロ 本邦の公私の機関との契約に基づいて自然科学又は人文科学の分野に属する知識又は技術を要する業務に従事する活動</p> <p>ハ 本邦の公私の機関において貿易その他の事業の経営を行い又は当該事業の管理に</p>

## (6) 出入国管理及び難民認定法別表第一及び第二(在留資格一覧表)

	<p>従事する活動</p> <p>ニ イからハマでのいずれかの活動と併せて行う一の表の教授の項から報道の項までの下欄に掲げる活動又はこの表の法律・会計業務の項、医療の項、教育の項、技術・人文知識・国際業務の項、興行の項若しくは技能の項の下欄に掲げる活動(イからハマでのいずれかに該当する活動を除く。)</p>
経営・管理	本邦において貿易その他の事業の経営を行い又は当該事業の管理に従事する活動(この表の法律・会計業務の項の下欄に掲げる資格を有しなければ法律上行うことができないこととされている事業の経営又は管理に従事する活動を除く。)
法律・会計業務	外国法事務弁護士、外国公認会計士その他法律上資格を有する者が行うこととされている法律又は会計に係る業務に従事する活動
医療	医師、歯科医師その他法律上資格を有する者が行うこととされている医療に係る業務に従事する活動
研究	本邦の公私の機関との契約に基づいて研究を行う業務に従事する活動(一の表の教授の項の下欄に掲げる活動を除く。)
教育	本邦の小学校、中学校、義務教育学校、高等学校、中等教育学校、特別支援学校、専修学校又は各種学校若しくは設備及び編制に関してこれに準ずる教育機関において語学教育その他の教育をする活動
技術・人文知識・国際業務	本邦の公私の機関との契約に基づいて行う理学、工学その他の自然科学の分野若しくは法律学、経済学、社会学その他の人文科学の分野に属する技術若しくは知識を要する業務又は外国の文化に基盤を有する思考若しくは感受性を必要とする業務に従事する活動(一の表の教授の項、芸術の項及び報道の項の下欄に掲げる活動並びにこの表の経営・管理の項から教育の項まで、企業内転勤の項及び興行の項の下欄に掲げる活動を除く。)
企業内転勤	本邦に本店、支店その他の事業所のある公私の機関の外国にある事業所の職員が本邦にある事業所に期間を定めて転勤して当該事業所において行うこの表の技術・人文知識・国際業務の項の下欄に掲げる活動
興行	演劇、演芸、演奏、スポーツ等の興行に係る活動又はその他の芸能活動(この表の経営・管理の項の下欄に掲げる活動を除く。)
技能	本邦の公私の機関との契約に基づいて行う産業上の特殊な分野に属する熟練した技能を要する業務に従事する活動
技能実習	<p>一 次のイ又はロのいずれかに該当する活動</p> <p>イ 本邦の公私の機関の外国にある事業所の職員又は本邦の公私の機関と法務省令で定める事業上の関係を有する外国の公私の機関の外国にある事業所の職員がこれらの本邦の公私の機関との雇用契約に基づいて当該機関の本邦にある事業所の業務に従事して行う技能、技術若しくは知識(以下「技能等」という。)の修得をする活動(これらの職員がこれらの本邦の公私の機関の本邦にある事業所に受け入れられて行う当該活動に必要な知識の修得をする活動を含む。)</p> <p>ロ 法務省令で定める要件に適合する営利を目的としない団体により受け入れられて</p>



## (6) 出入国管理及び難民認定法別表第一及び第二（在留資格一覧表）

	<p>行う知識の修得及び当該団体の策定した計画に基づき、当該団体の責任及び監理の下に本邦の公私の機関との雇用契約に基づいて当該機関の業務に従事して行う技能等の修得をする活動</p> <p>二 次のイ又はロのいずれかに該当する活動</p> <p>イ 前号イに掲げる活動に従事して技能等を修得した者が、当該技能等に習熟するため、法務大臣が指定する本邦の公私の機関との雇用契約に基づいて当該機関において当該技能等を要する業務に従事する活動</p> <p>ロ 前号ロに掲げる活動に従事して技能等を修得した者が、当該技能等に習熟するため、法務大臣が指定する本邦の公私の機関との雇用契約に基づいて当該機関において当該技能等を要する業務に従事する活動（法務省令で定める要件に適合する営利を目的としない団体の責任及び監理の下に当該業務に従事するものに限る。）</p>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

三の表

在留資格	本邦において行うことができる活動
文化活動	収入を伴わない学術上若しくは芸術上の活動又は我が国特有の文化若しくは技芸について専門的な研究を行い若しくは専門家の指導を受けてこれを修得する活動（四の表の留学の項から研修の項までの下欄に掲げる活動を除く。）
短期滞在	本邦に短期間滞在して行う観光、保養、スポーツ、親族の訪問、見学、講習又は会合への参加、業務連絡その他これらに類似する活動

四の表

在留資格	本邦において行うことができる活動
留学	本邦の大学、高等専門学校、高等学校（中等教育学校の後期課程を含む。）若しくは特別支援学校の高等部、中学校（義務教育学校の後期課程及び中等教育学校の前期課程を含む。）若しくは特別支援学校の中学部、小学校（義務教育学校の前期課程を含む。）若しくは特別支援学校の小学部、専修学校若しくは各種学校又は設備及び編制に関してこれらに準ずる機関において教育を受ける活動
研修	本邦の公私の機関により受け入れられて行う技能等の修得をする活動（二の表の技能実習の項の下欄第一号及びこの表の留学の項の下欄に掲げる活動を除く。）
家族滞在	一の表、二の表又は三の表の上欄の在留資格（外交、公用、技能実習及び短期滞在を除く。）をもって在留する者又はこの表の留学の在留資格をもって在留する者の扶養を受ける配偶者又は子として行う日常的な活動

五の表

在留資格	本邦において行うことができる活動
特定活動	法務大臣が個々の外国人について特に指定する活動

## (6) 出入国管理及び難民認定法別表第一及び第二 (在留資格一覧表)

## 別表第二

在留資格	本邦において有する身分又は地位
永住者	法務大臣が永住を認める者
日本人の配偶者等	日本人の配偶者若しくは特別養子又は日本人の子として出生した者
永住者の配偶者等	永住者等の配偶者又は永住者等の子として本邦で出生しその後引き続き本邦に在留している者
定住者	法務大臣が特別な理由を考慮し一定の在留期間を指定して居住を認める者