

第2章 納税義務者

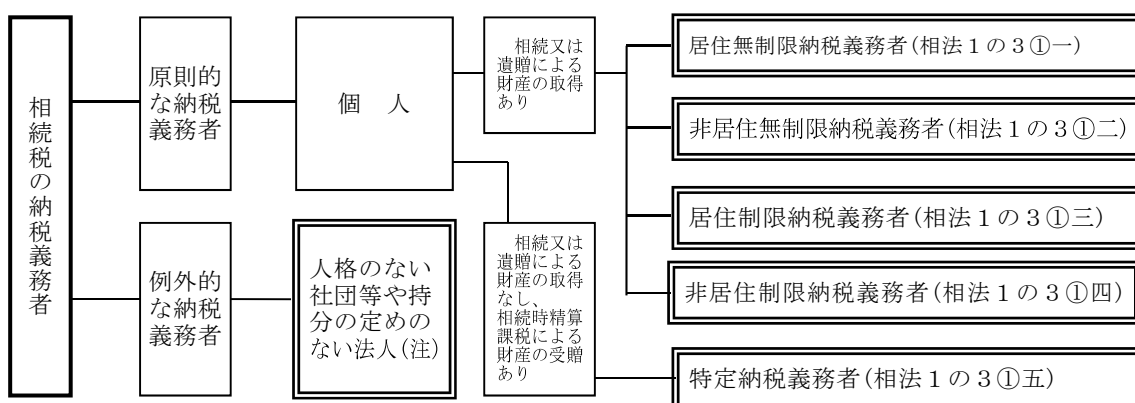
第1節 相続税の納税義務者

学習のポイント

- 1 居住無制限納税義務者、非居住無制限納税義務者、制限納税義務者及び特定納税義務者とは、どのようなものか。
- 2 代表者又は管理者の定めのある人格のない社団又は財団及び持分の定めのない法人の納税義務とは、どのようなものか。

相続税の納税義務者は、原則として、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ある。

なお、相続又は遺贈により財産を取得していない者であっても、被相続人からの贈与について相続時精算課税制度の適用を受けた個人は、相続税の納税義務者とする（相法1の3）。



- (注) 1 財産の取得に伴い人格のない社団等又は持分の定めのない法人に課されるべき法人税等相当額がある場合には、相続税額の計算上、これを控除する(相法66⑤)。
 2 持分の定めのない法人については、遺贈者の親族などの相続税の負担が不当に減少する結果になる場合に限られる(相法66④)。
 3 代表者若しくは管理者の定めのある人格のない社団若しくは財団又は持分の定めのない法人を設立するための遺言による財産の提供があった場合も含まれる(相法66②、④)。

1 居住無制限納税義務者

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って、当該財産を取得した時において相続税法の施行地に住所を有するもの（相法1の3①一）

- (1) 一時居住者でない個人

- (2) 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。）

2 非居住無制限納税義務者

相続又は遺贈により財産を取得した次に掲げる者であって、当該財産を取得した時において相続税法の施行地に住所を有しないもの（相法1の3①二）

- (1) 日本国籍を有する個人であって次に掲げるもの

イ 当該相続又は遺贈に係る相続の開始前10年以内のいずれかの時において相続税法の施行地に住所を有していたことがあるもの

ロ 当該相続又は遺贈に係る相続の開始前10年以内のいずれの時においても相続税法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。）

- (2) 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。）

(注) 1 「日本国籍を有する個人」には、日本国籍と外国国籍とを併有する者も含まれる（相基通1の3・1の4共一7）。

2 「一時居住者」とは、相続開始の時において、在留資格（出入国管理及び難民認定法別表第一の上欄の在留資格をいう。以下同じ。）を有する者であって相続開始前15年以内において日本国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるものをいう（相法1の3③一）。

3 「一時居住被相続人」とは、相続開始の時において在留資格を有し、かつ、日本国内に住所を有していた被相続人であって相続開始前15年以内において日本国内に住所を有していた期間の合計が10年以下であるものをいう（相法1の3③二）。

4 「非居住被相続人」とは、相続開始の時において日本国内に住所を有していなかった被相続人であって相続開始前10年以内のいずれかの時において日本国内に住所を有していたことがあるもののうちそのいずれかの時においても日本国籍を有していなかったもの又は相続の開始前10年以内のいずれの時においても日本国内に住所を有していたことがないものをいう（相法1の3③三）。

3 居住制限納税義務者

相続又は遺贈により相続税法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相続税法の施行地に住所を有するもの（上記1に掲げる者を除く。）（相法1の3①三）

4 非居住制限納税義務者

相続又は遺贈により相続税法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相続税法の施行地に住所を有しないもの（上記2に掲げる者を除く。）（相法1の3①四）

5 特定納税義務者

特定納税義務者とは、相続又は遺贈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者をいい、その相続時精算課税の適用を受けた財産について納税義務がある（相法1の3①五、21の16①）。

※1 平成29年4月1日から平成34年（2022年）3月31日までの間に、日本国内に住所及び日本国籍を有しない者（上記2(2)）が、平成29年4月1日から相続若しくは遺贈又は贈与の時まで引き続き日本国内に住所及び日本国籍を有しない者（すなわち、平成29年4月1日までに日本を出国した外国人で引き続き日本に住所を有しない者（非居住外国人））から相続若しくは遺贈又は贈与により取得した国外財産に対しては、相続税又は贈与税は課されない（改正法附則31②）。

※2 住所とは、生活の本拠をいう。生活の本拠であるか否かは、客観的事実によって判定する（相基通1の3・1の4共-5）。

※3 相続税法の施行地とは、相続税法が施行されている地理的範囲のことであり、本州、北海道、四国、九州及びその附属の島（当分の間、歯舞群島、色丹島、国後島及び択捉島を除く。）をいう（相法附則2、相令附則2）。

（以下、相続税法の施行地内を「(日本)国内」といい、相続税法の施行地外を「(日本)国外」という場合がある。）

※4 住所の所在、日本国籍の有無は、財産取得の時を基準として判定する。

《納税義務者の判定（特定納税義務者を除く）》

課税時期：平成30年4月1日～（改正法附則43①～③）

被相続人 贈与者	相続人 受遺者 受贈者	国内に 住所あり		国内に住所なし	
		一時 居住者 ※1	日本国籍あり		日本国籍 なし
	相続開始前 10 年以内に国内 に住所あり		相続開始前 10 年以内に国内 に住所なし		
国内に住所あり					
一時居住被相続人※1 一時居住贈与者※1			居住制限 納税義務者		非居住制限納税義務者
相続開始前 10 年以内 に国内に住所あり		居住無制限納税義務者		非居住無制限納税義務者	
国内に 住所なし	相続税 外国人		居住制限 納税義務者	国内・国外 財産ともに 課税	非居住制限納税義務者
	贈与税 短期滞在外国人※2 長期滞在外国人※3				
相続開始前 10 年以内に 国内に住所なし					

注 特定納税義務者は、居住無制限納税義務者、非居住無制限納税義務者、居住制限納税義務者及び非居住無制限納税義務者のいずれにも該当しない者をいうので、この表には含まれていない。

※1 出入国管理法別表第1の在留資格で滞在している者で、相続・贈与前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下の者

※2 出国前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下の外国人

※3 出国前15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年超の外国人で出国後2年を経過した者

【参考】平成30年度税制改正前の納税義務者と課税財産の範囲

被相続人 贈与者	相続人 受遺者 受贈者	国内に住所あり		国内に住所なし		
		短期滞在の 外国人 ※1	日本国籍あり	日本国籍なし		
				相続開始前 10年以内に 国内に住所 あり	相続開始前 10 年以内に国内 に住所なし	日本国籍なし
国内に住所あり						
短期滞在の外国人※1			居住制限 納税義務者			非居住制限納税義務者
国内に 住所なし	相続開始前10年以内に国内に住所あり(国籍の有無を問わない)		居住無制限納税義務者		非居住無制限納税義務者	※3
	短期滞在の外国人※2		居住制限 納税義務者			非居住制限納税義務者
	相続開始前10年以内に国内に住所なし					非居住制限納税義務者

注 特定納税義務者は、居住無制限納税義務者、非居住無制限納税義務者、居住制限納税義務者及び非居住無制限納税義務者のいずれにも該当しない者をいうので、この表には含まれていない。

※1 出入国管理及び難民認定法別表第1の在留資格の者で、過去15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下の者

※2 日本国籍のない者で、過去15年以内において国内に住所を有していた期間の合計が10年以下の者

※3 平成29年4月1日から平成34年(2022年)3月31日までの間に「非居住外国人」から相続又は遺贈により財産を取得した場合は非居住制限納税義務者

「非居住外国人」とは、平成29年4月1日から相続又は遺贈の時まで引き続き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者をいう。

第2節 贈与税の納税義務者

学習のポイント

- 1 原則的な納税義務者(個人の納税義務者)とは、どのようなものか。
- 2 例外的な納税義務者(個人とみなす納税義務者)とは、どのようなものか。

贈与税の納税義務者は、贈与により財産を取得した個人であり、その納税義務は、贈与により財産を取得した時に成立する。

贈与税の納税義務者は、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、居住制限納税義務者又は非居住制限納税義務者に区分され、その区分に基づき贈与税の課税財産の範囲が異なる(相法1の4、2の2)。

また、代表者若しくは管理者の定めのある人格のない社団若しくは財団又は持分の定めのない法人に対する贈与は、これらを個人とみなして贈与税が課税される場合がある（相法66①、④）。

（注）納税義務者の区分や個人とみなされる納税義務者の取扱いは、相続税の場合とおおむね同様である。

第3節 財産の所在と納税義務の範囲

学習のポイント

財産の所在地の判定は、なぜ重要か。

居住無制限納税義務者（相法1の3①一、1の4①一）及び非居住無制限納税義務者（相法1の3①二、1の4①二）には、取得財産の全部について相続税又は贈与税が課税される（相法2①、2の2①）ので、納税義務の判定上その取得財産の所在を問題とする必要はないのに対し、居住制限納税義務者（相法1の3①三、1の4①三）及び非居住制限納税義務者（相法1の3①四、1の4①四）は、その取得財産のうち相続税法の施行地にあるものに対してのみ相続税又は贈与税が課税される（相法2②、2の2②）ことから、その取得財産の所在がどこであるかの判定は、納税義務の有無及びその範囲を判定する上で重要である。

このことから、相続税法では、財産の所在についての規定が設けられており、主な財産の所在地は、次のとおりである（相法10）。

財産の種類	財産の所在
動産又は不動産	動産（現金を含む。）又は不動産の所在（ただし、船舶又は航空機は、それらの登録をした機関の所在）
金融機関に対する預貯金等	受入れをした営業所又は事業所の所在
保険金	保険契約に係る保険会社の本店又は主たる事務所の所在
退職手当金等	支払った者の住所又は本店若しくは主たる事務所の所在
貸付金債権	債務者の住所又は本店若しくは主たる事務所の所在
社債、株式又は出資	社債・株式の発行人又は出資のされている法人の本店又は主たる事務所の所在
国債又は地方債	相続税法の施行地
外国又は外国の地方公共団体の発行する公債	その外国

【参考法令・通達番号】

相基通10-1~10-6