

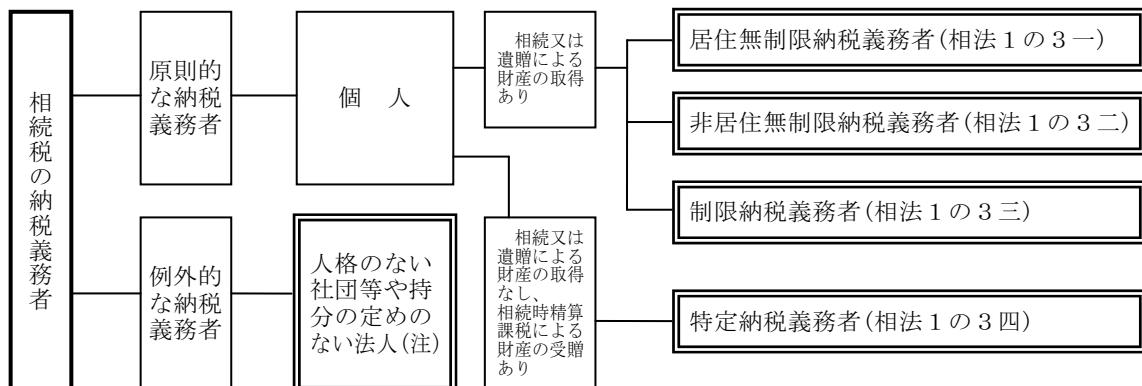
第2章 納税義務者

第1節 相続税の納税義務者

学習のポイント

- 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は、どのようなものか。
- 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。）により財産を取得した個人又は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である（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 個人の納税義務者

(1) 居住無制限納税義務者

居住無制限納税義務者とは、相続又は遺贈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相続税法の施行地に住所を有していた者をいい、その取得財産の所在のいかんを問わず、その取得財産の全部について納税義務がある（相法1の3一、2①）。

(2) 非居住無制限納税義務者

非居住無制限納税義務者とは、相続又は遺贈により財産を取得した次に掲げる個人

で、その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者をいい、その取得財産の所在のいかんを問わず、その取得財産の全部について納税義務がある（相法1の3二、2①）。

イ 日本国籍を有する個人（その個人又は被相続人がその相続の開始前5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場合に限る。）

ロ 日本国籍を有しない個人（被相続人がその相続の開始時において相続税法の施行地に住所を有していた場合に限る。）

（3）制限納税義務者

制限納税義務者とは、相続又は遺贈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相続税法の施行地に住所を有しない者（（2）の非居住無制限納税義務者に該当する者を除く。）をいい、その取得財産のうち、相続税法の施行地にあるものについてのみ納税義務がある（相法1の3三、2②）。

（4）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3四、21の16①）。

（表）相続税・贈与税の納税義務者と課税範囲

被相続人 贈与者 (国籍を問わない)		相続人 受遺者 受贈者	法施行地に 住 所 あ り	法施行地に住所なし			日本国籍なし
				日本国籍あり	5年以内のある 時点で法施行地 に住所あり	5年を超えて法 施行地に住所なし	
法施行地に住所あり			居住 無制 限 納 税 義 務 者	全世界財 産に課税	全世界財 産に課税		
法施行地 に住所な し	5年以内のある 時 点 で 法 施 行 地 に 住 所 あ り		非 居 住 無 制 限 納 税 義 務 者		全世界財 産に課税		
	5年を超えて法 施 行 地 に 住 所 なし					法施行地内の財 産のみに課税	制 限 納 税 義 務 者

（注）1 相続税の納税義務者のうち、特定納税義務者はこの表に含まれていない。

2 住所・国籍の有無の判断は、原則として財産取得の時を基準とする。

【参考法令・通達番号】

相基通1の3・1の4共-1～1の3・1の4共-8

【参考】

① 相続税法の施行地

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る。一般に法律は、特別規定がない限り当然その国の全領土に効力が及ぶことになるが、相続税法では、施行地に関する特別の規定が設けられており、本州、北海道、四国、九州及び附属の島（ただし、当分の間、歯舞群島、色丹島、国後島及び択捉島を除く。）とされている（相法附則2、相令附則2）。

② 住所

住所については、相続税法に規定が設けられていないので、民法の規定により判断されることになる。民法では、各人の生活の本拠をもって住所とすると規定されている（民法22（住所））。

なお、生活の本拠であるか否かは、客観的事実に基づいて判定するものとされており、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している（相基通1の3・1の4共一5）。

2 個人とみなされる納税義務者

相続税法は、納税義務者を、原則として相続又は遺贈により財産を取得した個人と規定している（相法1の3）が、遺贈により財産を取得する者は、必ずしも個人とは限らない。

相続税法は、税負担の公平を図るため、その財産の取得者である人格のない社団等を個人とみなして、相続税の納税義務を課す規定を設けている（相法66①、④）。

(1) 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

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に対して遺贈があった場合又は遺言によってこれらの社団若しくは財団を設立するために財産の提供があった場合には、その社団又は財団は個人とみなされ、相続税の納税義務を負う（相法66①、②）。

(2) 持分の定めのない法人

持分の定めのない法人に対して遺贈があった場合又は遺言によって当該法人を設立するために財産の提供があった場合において、これらの遺贈や提供により遺贈者・提供者の親族その他これらの者と特別の関係がある者の相続税又は贈与税の負担が不当に減少する結果となると認められるときは、その法人は個人とみなされ、相続税の納税義務を負う（相法66④）。

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又は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、なぜ重要なか。

居住無制限納税義務者（相法1の3一、1の4一）及び非居住無制限納税義務者（相法1の3二、1の4二）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、制限納税義務者（相法1の3三、1の4三）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。

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・株式の発行法人又は出資のされている法人の本店若しく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