

## 被相続人の有価証券等が非居住者の相続人に移転した時の国外転出時課税と遺産分割

### 1 相続等に係る国外転出時課税の概要

国外転出時課税(制度の詳細は小紙 NO179、181、187 又は国税庁のホームページにある「国外転出時課税制度のあらまし」などをご覧ください。)は、時価1億円以上の有価証券等を有する個人の①国外転出(日本に住所を有しなくなる事)、②非居住者への有価証券等の贈与、③その死亡による非居住者への有価証券等の相続・遺贈があると、その個人が、その時の時価でその有価証券等の譲渡をしたものとみなして所得の金額を計算するものです。そのうち、③は被相続人の死亡によるものであり、突然に生じる場合もあり、また、そうでないとしても、その時期を自由にコントロールすることは難しいです。

相続税の申告期限は相続発生後10か月以内とされていますが、③による国外転出時課税、すなわち、非居住者に被相続人の有価証券が相続等された場合の、その有価証券等のみなし譲渡課税(所得税法60条の3①)では、その相続人は、その相続の開始があったことを知った日の翌日から4か月以内に、非居住者に対して移転した有価証券等につき、その相続等の時に、上記の通り譲渡があったものとみなして所得の金額を計算して、被相続人のその他の所得とともに、税務署に申告書を提出(そのみなし譲渡に係る税額について納税猶予を適用しない場合はその納税も)しなければなりません(同法124条①等、いわゆる準確定申告)。相続人の中に非居住者がいなければ、③のみなし譲渡課税の問題は生じませんが、相続人が複数いてその中に非居住者がいる場合で、被相続人の突然の死去その他の事情で、その相続人間で遺産分割が出来ないままその準確定申告期限が到来する場合、そして、その後、遺産分割が成立した場合の取扱いについて次の2以下で整理します。

### 2 複数の相続人の中に非居住者がいて、遺産分割ができないまま、被相続人の所得税の準確定申告期限が到来する場合

表題の場合の③のみなし譲渡の所得の計算では、非居住者の民法の法定相続分を相続時の被相続人が有していた有価証券等の時価に乗じて計算した金額で、譲渡があったとみなされます。例えば、相続時2億円の有価証券等につき、相続人である非居住者の(法定)相続分が、1/4であるとすると、遺産分割協議が成立す

る前は、その有価証券等のうち1/4相当分がその非居住者に移転しているといえますから、有価証券等の1/4につき2億円×1/4=5千万円でみなし譲渡があったとされ、③のみなし譲渡に係る所得の金額を計算して準確定申告を行います。

表題の場合にこのような処理をすることについて、所得税法上に明示的な規定はないのですが、民法898条が相続開始から遺産分割確定までの間について「相続人が数人あるときは、相続財産は、その共有に属する。」と、同899条が「各共同相続人は、その相続分に応じて被相続人の権利義務を承継する。」と定めており、民法が定める法律関係からいけば当然に導き出される解釈と理解されています。

### 3 2の準確定申告後に遺産分割協議が成立したとき

2のとおり被相続人の準確定申告がされた後に遺産分割協議が成立した場合、ここでは、2の例で挙げた2億円の有価証券等は、居住者である相続人が相続し、非居住者はそれ以外の財産を相続するという分割協議が相続人間で成立した場合を例に説明します。

その場合は、被相続人の準確定申告において、5千万円分の有価証券等のみなし譲渡があったものとされたことに係る税額につき、更正の請求により還付を受けることができます。今回の税制改正で、所得税法153条の5の新設など、被相続人の準確定申告後の遺産分割等により非居住者に移転した有価証券等の価額に増減があった場合の調整に係る規定が整備され、その点が明らかになりました。すなわち、上記の遺産分割協議の成立により、‘あった’とみなされた法定相続分に対応する5千万円相当の有価証券等の非居住者への移転が、相続時に遡って‘なくなった’ということになりますから、同法60条の3①により、被相続人において譲渡があったとみなされる有価証券等の1/4部分はないこととなります。それにより、準確定申告における税額はその分だけ過大になっているといえますから、その過大分の還付を求める更正の請求ができるということです(同法153条の5)。

更正の請求は、相続人が遺産分割の成立した日から、4か月以内に税務署長に対してその請求書を提出しなければなりませんから、その期限内に確実に手続きを行う必要があります。