

国外転出（相続）時課税制度の適用対象にならない財産を相続した非居住者である相続人の準確定申告の必要性

税理士 高山 政信

〔事例〕

国内に2億円の有価証券と3億円の土地を所有していた居住者Aが亡くなった。準確定申告期限までに相続人である非居住者Cは有価証券等を相続し、非居住者Dは不動産を相続した。この場合、C及びDは国外転出（相続）時課税制度の適用はあるのか。

〔ポイント〕

- 1 国外転出（相続）時課税制度の概要
- 2 国外転出（相続）時課税の準確定申告
- 3 平成28年度改正による措置
- 4 まとめ

〔検討〕

1 国外転出（相続）時課税制度の概要

国外転出（相続）時課税は、相続開始の時点で1億円以上の有価証券や未決済の信用取引などの対象資産を所有等している一定の居住者が亡くなり、国外に居住する相続人又は受遺者（以下「非居住者である相続人等」という。）がその相続又は遺贈（限定承認により非居住者である相続人が有価証券等を取得した場合を除く。）により対象資産の全部又は一部（以下「相続対象資産」という。）を取得した場合は、その相続又は遺贈の時に取得した相続対象資産について譲渡等があったものとみなして、相続対象資産の含み益に対して被相続人に所得税が課税される制度で、平成27年7月1日以後の相続又は遺贈について適用される（所法60の3①～③）。

国外転出（相続）時課税の対象となる者（以下「適用被相続人等」という。）の相続人は、相続対象資産の譲渡等があったものとみなして、事業所得の金額、譲渡所得の金額又は雑所得の金額を計算し、適用被相続人等の準確定申告書を提出・納付する必要がある。

(1) 国外転出（相続）時課税の対象者

次の①及び②のいずれにも該当する居住者が亡くなった場合に、その相続又は遺贈により非居住者である相続人等が相続対象資産を取得したときは、国外転出（相続）時課税の対象となる（所法60の3⑤）。

- ① 相続開始の時に所有等している対象資産の価額の合計額が1億円以上であること。
- ② 原則として相続開始の日前10年以内において、国内在住期間が5年を超えていること。

（注）国内在住期間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（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（所令170の2①）。

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（平成27年改正所令附則8②）。

(2) 相続対象資産の範囲

対象資産には、有価証券（株式や投資信託など）、匿名組合契約の出資の持分、未決済の信用取引・発行日取引及び未決済のデリバティブ取引（先物取引、オプション取引など）が該当する（所法60の2①～③）。

(3) 相続対象資産の1億円の判定方法

相続対象資産の価額の合計額が1億円以上となるかどうかについては、相続開始の時に適用被相続人等が所有等していた対象資産の次の①及び②に掲げる金額の合計額を基に判定する(所法60の3⑤)。国債、地方債等の公社債等の譲渡による所得は、平成28年1月1日から課税対象となっている。

① 対象資産が有価証券等である場合

相続開始の時の有価証券等の価額に相当する金額(所法60の3①)。

② 対象資産が未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引である場合

相続開始の時に未決済信用取引等又は未決済デリバティブ取引を決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する金額(所法60の3②, ③)。

なお、国外転出(相続)の時に含み益があるかどうかにかかわらず、全ての対象資産の価額の合計額で判定する。また、国外で所有等している対象資産についても同様に、国外転出時課税の対象資産として金額基準の判定に含める。

この1億円を超えるかどうかについては、非居住者である相続人等が取得した相続対象資産の価額のみで判定するのではなく、その相続対象資産を含めて、相続開始の時に被相続人が有していた対象資産の価額の合計額が1億円以上となるかどうかで判定する。

(4) 相続対象資産の価額の算定方法

国外転出の時又は国外転出の予定日から起算して3か月前の日(以下「国外転出の時等」という。)における対象資産の価額は、次に掲げる方法で金額を算定する。

① 有価証券等

国外転出の時等における有価証券等の価額については、原則として、所得税基本通達23～35共-9及び59-6(公社債及び公社債投資信託にあっては、昭和39年4月25日付直資56ほか1課共同「財産評価基本通達」第8章第2節《公社債》)の取扱いに準じて求めた価額により、金額を算定する。

② 未決済信用取引等

国外転出の時等における未決済信用取引等の利益の額又は損失の額については、次の(イ)及び(ロ)の区分に応じて算出した金額が、国外転出の時等における利益の額又は損失の額に相当する金額となる(所規37の2②, ③)。

(イ) 有価証券の売付けをしている場合

売付けをした有価証券のその売付けの対価の額から、国外転出の時に所有しているその有価証券の次に掲げる有価証券の区分に応じ、それぞれ次に掲げる金額に相当する金額(以下「時価評価額」という。)に有価証券の数を乗じて計算した金額を控除した金額。

	証券区分	金額
①	取引所売買有価証券(※1)	金融商品取引所において公表された国外転出の日等における最終の売買の価格
②	店頭売買有価証券及び取扱有価証券(※2)	金融商品取引法67条の19(売買高、価格等の通知等)の規定により公表された国外転出の日等における最終の売買の価格
③	その他価格公表有価証券(※3)	価格公表者によって公表された国外転出の日等における最終の売買の価格

※1 売買が主として金融商品取引法2条16項(定義)に規定する金融商品取引所の開設する市場において行われている有価証券をいう。

※2 金融商品取引法2条8項10号ハに規定する店頭売買有価証券及び同法67条の18第4号(認可協会への報告)に規定する取扱有価証券をいう。

※3 ①及び②に掲げる有価証券以外の有価証券のうち、価格公表者(有価証券の売買の価格を継続的に公表し、かつ、その公表する価格がその有価証券の売買の価格の決定に重要な影響を与えている場合におけるその公表をする者をいう。)によって公表された売買の価格のあるものをいう。

(ロ) 有価証券の買付けをしている場合

その買付けをした有価証券の時価評価額に有価証券の数を乗じて計算した金額から有価証券のその買付けの対価の額を控除した金額を国外転出の時等における利益の額又は損失の額に相当する金額。

③ 未決済デリバティブ取引

国外転出の時等における未決済デリバティブ取引の利益の額又は損失の額については、次に掲げる取引の区分に応じ算出した金額となる(所規37の2④, ⑤)。

	取引区分	金額
①	市場デリバティブ取引等	市場デリバティブ取引等につき、金融商品取引所又は外国金融市場における国外転出の日等の最終の価格により取引を決済したものとした場合に授受される差金に基づく金額又はこれに準ずるものとして合理的な方法により算出した金額
②	先渡取引等	先渡取引等につき、その先渡取引等により当事者間で授受することを約した金額を国外転出の時等の現在価値に割り引く合理的な方法により割り引いた金額

③	金融商品オプション取引	金融商品オプション取引につき、金融商品オプション取引の権利の行使により当事者間で授受することを約した金額、国外転出の時等の権利の行使の指標の数値及び指標の予想される変動率を用いた合理的な方法により算出した金額
---	-------------	--

④ 外貨建ての有価証券の評価

外貨建ての有価証券については、所得税基本通達57の3-2（外貨建取引の円換算）に準じて、対顧客直物電信売相場（T.T.S）と対顧客直物電信買相場（T.T.B）の仲値（T.T.M）により円換算をする。

2 国外転出（相続）時課税の準確定申告

国外転出（相続）時課税の申告をする場合は、適用被相続人等の相続人は、相続開始があったことを知った日の翌日から4か月以内に、その年の各種所得に国外転出（相続）時課税の適用による所得を含めて適用被相続人等の準確定申告及び納付をする必要がある（所法60の3①、②、③、125①、129）。

3 平成28年度改正による措置

なお、平成28年度改正において次の措置等が講じられた。

- ① 対象となる有価証券等の範囲から、次に掲げる有価証券で国内源泉所得を生ずべきものを除外する（所法60の2①、所令170①）。
 - イ 特定譲渡制限付株式等で譲渡についての制限が解除されていないもの
 - ロ 株式を無償又は有利な価額により取得することができる一定の権利で、その権利を行使したならば経済的な利益として課税されるものを表示する有価証券
- ② 国外転出の日の属する年分の所得税につき確定申告書の提出及び決定がされていない場合には、その国外転出の時に所有等をしていない対象資産について、その国外転出の時ににおける価額をもって取得したものとみなす措置等を適用しないこととした（所法60の2④、60の3④）。
- ③ 国外転出の日の属する年分の所得税につき「国外転出時課税」の適用を受けるべき者が、その国外転出の日から5年を経過する日まで

に亡くなったことにより、対象資産の相続等による移転があった場合において、その「国外転出時課税」の適用を受けた被相続人について生じた遺産分割等の事由により、対象資産の移転を受けた相続人等に非居住者が含まれないこととなったときは、その相続等による移転があった対象資産については、国外転出の日の属する年分の所得税につき「国外転出時課税」等による譲渡等がなかったものとしてすることができる（所法60の2⑥三口、60の3⑥三口）。

- ④ 準確定申告までに対象資産が未分割等で、その後、分割が確定したという場合に対応し、遺産分割等の事由により当初申告と異なることとなった場合には、その相続人は遺産分割等の事由が生じた日から4か月以内に、その相続の開始の日の属する年分の所得税について、税額が増額する場合等は期限後申告書や修正申告書を提出しなければならないこととされ、税額が減少する場合等は更正の請求ができることとされた（所法151の5、151の6、153の5）。

4 まとめ

国外転出（相続）時課税は、適用被相続人等が亡くなった場合に、適用被相続人等が相続開始の時の価額で相続対象資産を譲渡等したものとみなすので、適用被相続人等の準確定申告は、その相続人がすることとなる（所法125①）。

したがって、相続対象資産を取得したか、また居住者又は非居住者であるかを問わず、適用被相続人等の相続人が各種所得に国外転出（相続）時課税の適用による所得を含めて適用被相続人等の準確定申告及び納税をする必要がある（所法125①、129）。

事例の非居住者Cは、国外転出（相続）時課税の対象者に該当し、かつ、相続した有価証券等が相続対象資産に該当すれば、国外転出（相続）時課税の適用があり、準確定申告及び納付する必要がある。他方、非居住者Dは不動産のみを相続したので相続対象資産を相続していないため、国外転出（相続）時課税制度の適用はないが、前述のように、Dは相続人であるからCとともに準確定申告及び納付する必要がある。