

疑問 相談

資産税 (相続税・譲渡所得)

被相続人の財産が未分割の場合の留意点

Q 父 (被相続人 A) が亡くなり、相続税の申告が必要となりそうです。遺言はなく、相続人間の遺産分割協議を進めているところです。遺産の中には賃貸アパートや上場有価証券 (推定時価 1 億円以上) があり、かなりの資産価値がありそうですが、これ以外にも相続財産はあるようで捕捉に時間を要しています。そのため、相続人である母 (相続人 B) と私 (相続人 C)、弟 (相続人 D) の間での遺産分割協議がなかなか固まらず、相続税の申告期限までに分割協議が完了することは難しいと考えています。

ところで遺産が未分割の場合は、相続税の計算上留意すべき点が多いと聞きましたが、具体的にはどのような点に気を付けたらいいのか教えてください。

また、弟 (相続人 D) はいわゆる非居住者ですが、遺産が未分割のまま留意すべき点があれば併せて教えてください。

A 相続税の申告と納税は、被相続人が死亡したことを知った日の翌日から 10 カ月以内に行うこととされていますが、遺産が未分割のまま、相続税の申告を行う場合、各相続人等が民法に規定する相続分又は包括遺贈の割合に従って財産を取得したものとして相続税の計算をし、申告と納税をすることになります。この場合においては、相続税の計算上設けられているいくつかの優遇規定を受けられなくなる可能性があるため、留意を要します。これらの規定の適用を受けるためには一定の手続が必要になります。

また、遺産の中に賃貸アパートがあるため、分割協議前までに生じる賃料債権

の申告、さらに相続人 D に対する財産の移転における出国税の問題など、検討すべき点が複数あります。

【解 説】

- 1 遺産分割が申告期限まで確定しない場合
相続が発生した場合において、遺言がないときは、相続人間の分割協議により各人の相続分を決定することとなります。
他方、相続税の申告期限は相続があったことを知った日の翌日から 10 カ月以内と定められており、仮に当該のように遺産分割協議が確定しない事情があり、そのため申告しない場合は相続税の申告書が無申告となってしまう可能性があります (相法 27 ①)。

また、相続税の計算上の優遇規定である

「小規模宅地等の特例（措法69の4）」や「配偶者の税額軽減（相法19の2）」も未分割財産に対しては適用することができません。

しかし、このような場合、その分割の行われていない財産について、相続税の申告書に「申告期限後3年以内の分割見込書」を添付して提出しておき、相続税の申告期限から3年以内に分割された場合には、分割が行われた日の翌日から4カ月以内に更正の請求を行うことによりこれらの特例の適用を受けることができます。

なお、相続税の申告期限の翌日から3年を経過する日において相続等に関する訴えが提起されているなど一定のやむを得ない事情がある等、3年を超えても遺産分割協議が確定しない場合、3年経過日の翌日から2カ月以内に「遺産が未分割であることについてやむを得ない事由がある旨の承認申請書」を納税地の所轄税務署長に提出し承認を受けた場合には、判決の確定の日など一定の日の翌日から4カ月以内に分割されたときに、これらの特例の適用を受けることができます。適用を受ける場合は、分割が行われた日の翌日から4カ月以内までに更正の請求を行う必要があります。

2 未分割財産から生ずる法定果実の取扱い

民法上、被相続人が所有していた財産は遺産分割協議が完了するまでの間は相続人間の共有に属することになります（民法898）。

当件の相続財産には賃貸不動産が含まれていることから、分割協議が完了するまでの間にも賃料収入が発生することが見込まれます。

この賃料収入（法定果実）に関する取扱いについては過去の判例等においては「相続財産は分割に至るまで相続人の共有に属するから、これら相続財産からの収益も相続人の共有であると解されるが、しかしあくまで相続財産と別個の共有財産であるというべき」であると解されており、相続税に関する判例（最高裁判所第一小法廷平成17年9月8日判決（民集59巻7号1931ページ））においても同様の立場が採られています。すなわち、相続開始から遺産分割の完了までの間に生じた金銭債権（当該判例においては賃料債権を指しています。）は遺産と別個の財産であり、各共同相続人がその相続分に応じて分割単独債権として確定的に取得するものと解するのが相当であるとしています。さらに、遺産分割は相続開始の時に遡及して効力を生ずるところ、当該分割単独債権として確定的に取得した当該金銭債権の帰属は後にされた遺産分割の影響を受けないと判断しています。

したがって、遺産分割の結果として相続人の誰か1人が賃貸アパートを取得したとしても、その遺産分割が完了するまでの間に発生した賃料債権は、その賃貸アパートを取得した相続人が申告を行うわけではなく、各相続人が法定相続分で取得したのものとして各人が所得税の確定申告を行う必要があります。

ところで、その金銭債権を法定相続分で申告した後、その後遺産分割協議が確定したことにより既に申告した所得を修正することができるのかという疑問が生じます。

しかしながら、遺産分割の効果は未分割期間中の所得の帰属に影響を及ぼすもので

はないので、遺産分割の確定を理由とする更正の請求や修正申告は行うことができない旨が国税庁の公式見解（国税庁HPタックスアンサーNo.1376「不動産所得の収入計上時期（未分割遺産から生ずる不動産所得）」）として明らかにされています。

3 出国税との関係

被相続人が有していた財産のうち有価証券があり、当該有価証券が相続により海外居住者（日本非居住者）に移転した場合、国外相続時課税制度（以下「出国税」）の検討をする必要があります。

すなわち、相続開始時点で1億円以上の有価証券等を保有する居住者（被相続人）が亡くなった場合、その相続又は遺贈により非居住者である相続人等が当該有価証券等を取得したときは出国税の対象となります（所法60の3）。

この場合、その相続の時に、その相続時の時価相当額により当該被相続人から当該相続人等に対する当該有価証券等の譲渡があったものとみなして、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、被相続人に係る所得税の準確定申告を行う必要があります。

当件のように被相続人の準確定申告書の提出期限において遺産分割が行われていない場合には、民法の規定による相続分によ

り相続財産を取得したのものとして出国税が適用されることとなると考えられます。つまり、相続人Dは法定相続分に応じた出国税の納税義務が生じます。

この場合において、出国税の納税猶予を受けない場合には、申告期限までに出国税の申告・納付を行う必要がありますが、その後遺産分割協議が確定したことにより、非居住者である相続人Dに移転した有価証券が減少し、又は増加したことに基づいて、当初の申告内容と異なった場合には、原則として、その遺産分割協議が確定した日から4か月以内に、更正の請求又は修正申告を行うこととなります。

出国税の納税猶予を受ける場合においても、遺産分割協議が確定したことにより、準確定申告において計算した譲渡所得等の金額に変動が生じる場合には、原則として、その遺産分割が確定した日から4か月以内に更正の請求又は修正申告を行うこととなります。

なお、出国税は相続税の申告上、債務控除の対象となります（相法14①②）。

上記1の優遇税制を受けるため、あるいは上記3の出国税が課されないようにするために、判明している範囲で一部分割をすることも検討の余地があると思いますが、紙幅の関係上ここでは割愛します。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の見解であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません

《デロイト トーマツ税理士法人 プライベート カンパニー サービス

パートナー 西村 美智子 シニアアソシエイト 山之内 泰弘》