

## 第6章 申告・更正及び決定

相続税や贈与税には、納税者の申告により納付すべき税額が確定する申告納税制度が採用されている。相続税や贈与税の申告、更正の請求、更正及び決定の手続規定には、国税通則法に規定されている一般的な規定と相続税法に定められている特則的な規定がある。

### 第1節 相続税の申告

#### 学習のポイント

- 1 申告書の提出を要する者は誰か。
- 2 申告書の提出期限はいつか。
- 3 申告書の提出先（納税地）はどこか。

#### 1 申告書の提出

##### (1) 申告書の提出を要する者

被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者の課税価格の合計額が、遺産に係る基礎控除額を超える場合において、納付すべき相続税額が算出される者は、相続税の申告書を提出しなければならない（相法27①）。

ただし、被相続人の配偶者については、配偶者の税額軽減がないものとして税額計算を行った場合に、納付すべき相続税額が算出されるときは、相続税の申告書を提出しなければならない（配偶者の税額軽減の適用により相続税額が零になるときであっても、相続税の申告書を提出しなければならない。）（相法19の2③）。

（注） 配偶者に対する相続税額の軽減（相法19の2）のほか、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例（措法69の4）など相続税に係る特例の中には、申告書の提出を適用要件にしているものが少なくない。このような規定の適用を受ける場合には、その規定の適用により納付すべき相続税額が零になる場合であっても、相続税の申告書を提出しなければならないことに留意する（相法19の2③、措法69の4⑥、69の5⑦、70⑤⑩）。

##### (2) 申告書の提出期限

相続税の申告期限は、その相続の開始があったことを知った日の翌日から10か月以内である（相法27①）。

例えば、相続の開始があったことを知った日が平成30年6月19日とすると、申告期限は平成31年4月19日となる。

ただし、その者が、納税管理人の届出をしないで、相続税法の施行地に住所及び居所を有しないこととなるときは、その有しないこととなる日までに提出しなければならない（同項括弧書）。

（注） 1 「相続の開始があったことを知った日」とは、自己のために相続の開始があったことを

知った日をいうので、通常は被相続人の死亡の日をいい、例えば、相続開始後に認知の裁判が確定して相続人となった者については、その裁判の確定を知った日が、「相続の開始があったことを知った日」となる（相基通27-4）。

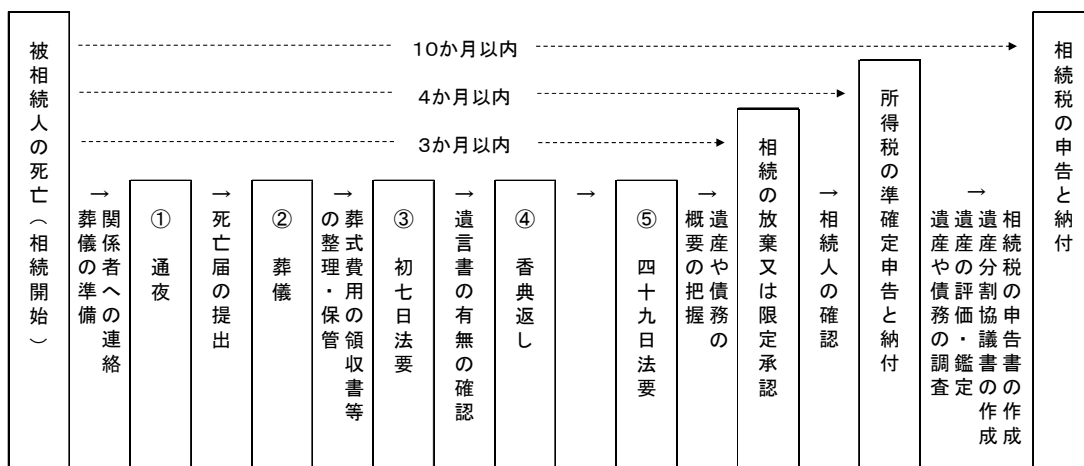
2 相続財産が分割されていない場合であっても、上記の期限までに申告をしなければならない。

この場合、相続人等は民法の規定によ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として相続税の計算（未分割財産については、配偶者の税額の軽減の特例、小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例などの適用はない。）をし、申告と納税を行うこととなる。その後、相続財産の分割が行われ、その分割に基づき計算した税額が申告額と異なることとなったときは、実際に分割した財産の額に基づいて修正申告又は更正の請求をすることができる（相法55）。

なお、上記(1)により相続税の申告書の提出を要する者が、申告書の提出期限前に、申告書を提出しないで死亡した場合には、その者の相続人及び包括受遺者は、その相続の開始（本来の提出義務者の死亡）があったことを知った日の翌日から10か月以内に、死亡した者に代わって相続税の申告書を提出しなければならない（相法27②）。

また、民法958条の3（特別縁故者に対する相続財産の分与）の規定により被相続人の特別縁故者に相続財産法人に係る財産の全部又は一部が与えられたこと、また、特別寄与者が特別寄与料を取得したことにより、新たに申告書の提出要件に該当することとなったときは、当該事由が生じたことを知った日の翌日から10か月以内に相続税の申告書を提出しなければならない（相法29①）。

（参考）一般的な相続開始後の流れ



### (3) 申告書の提出先（納税地）

相続税の申告書は、相続又は遺贈により財産を取得した者の納税地の所轄税務署長に提出することとされている（相法27①）。

この場合の納税地は、相続又は遺贈により財産を取得した者の住所地等である（相

法62①②)が、相続財産は、被相続人の住所地を中心に存在していることなどから、被相続人の死亡時における住所が日本国内にある場合には、当分の間、被相続人の死亡時における住所地が納税地とされており(相法附則3)、相続税の申告書は被相続人の住所地を所轄する税務署長に提出することとなる。

更に、同一の被相続人から相続又は遺贈により財産を取得した者で、相続税の申告をしなければならない者が2人以上ある場合には、共同して相続税の申告書を提出することができる(相法27⑤)ことから、一般的には共同して相続税の申告書を提出することになる。

【参考法令・通達番号】

相令7、相基通27-1、27-3

## 2 申告書の記載事項及び添付書類

相続税の申告書には、課税価格、相続税の総額の計算に関する事項、納税義務者の住所、氏名など相続税法施行規則第13条に規定する事項を記載するとともに、被相続人の死亡の時における財産及び債務、被相続人から相続人又は受遺者が相続又は遺贈により取得した財産又は承継した債務の各人ごとの明細並びにその遺産を各相続人がどのように分割したかなど同規則第16条に規定する事項を記載した明細書を添付しなければならない(相法27④)。

(注) 1 配偶者の税額軽減の適用については、相続又は遺贈により取得することが確定した相続財産について、相続税の申告書を提出して初めて適用されることから、次の証明書等を添付することが必要である(相法19の2③、相規1の6③)。

- ① 遺言書の写し又は遺産分割協議書の写し(印鑑証明書を添付)
- ② その他生命保険金や退職金の支払い通知書などの財産の取得状況の分かる書類

2 平成30年4月1日以後に提出する相続税の申告書の添付書類については、次に掲げるものが追加された。

- ① 戸籍の謄本を複写したもの  
従来の相続人等の戸籍の謄本そのものに代えて、これらの書類を複写したものを提出することも可能とされた。
- ② 法定相続情報一覧図の写し又はそれを複写したもの  
相続関係を証する書類として、次の要件を満たす法定相続情報一覧図の写し又はそれを複写したものを提出することも可能とされた。

イ 系統図方式で記載されていること

ロ 子の続柄について、実子又は養子の別が記載されていること

※ 「法定相続情報一覧図」は、不動産登記規則第247条に規定があり、この制度は、①被相続人が生まれてから亡くなるまでの戸籍関係の書類等及びその記載に基づく法定相続情報一覧図(被相続人の氏名、最後の住所、最後の本籍、生年月日及び死亡年月日並びに相続人の氏名、住所、生年月日及び続柄の情報を記載した書面)を登記官に提出し、②登記官が上記内容を確認し、認証文付きの法定相続情報一覧図の写しを交付し、③交付された法定相続情報一覧図の写しが、相続登記の申請手続きをはじめ、被相続人名義の預金の払戻し等、様々な相続手続に利用されることで、相続手続に係る相続人・手続の担当部署双方の負担の軽減を図るものである。

これらを受けて、一定の記載事項が記載されていることを要件として、法定相続情報一覧図の写しを相続税の申告書の添付書類に加えることとした。

## 第2節 贈与税の申告

### 学習のポイント

- 1 申告書の提出を要する者は誰か。
- 2 申告書の提出期限はいつか。
- 3 申告書の提出先（納税地）はどこか。

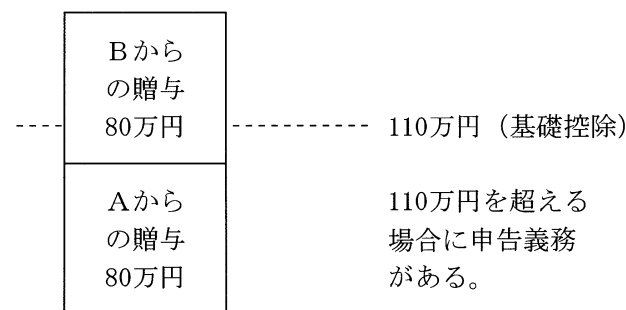
### 1 申告書の提出

#### (1) 申告書の提出を要する者

贈与によって財産を取得した者で、次に該当する者は、贈与税の申告書を提出しなければならない（相法28①）。

- ① その年分の贈与税の課税価格について、110万円の基礎控除額を控除し、贈与税の税率を適用して算出した税額から在外財産に対する贈与税額の控除をしても、なお納付すべき贈与税額がある者
- ② 相続時精算課税の適用を受ける財産を取得した者

（注） 相続時精算課税の適用を受ける財産については、課税価格が特別控除額以下であっても申告書の提出を要する。



#### (2) 申告書の提出期限

贈与税の申告書の提出期限は、贈与により財産を取得した年の翌年2月1日から3月15日である（相法28①）。

（注） 財産の贈与を受けた者が年の途中で死亡した場合には、その相続人又は包括受遺者が、相続開始があったことを知った日の翌日から10か月以内に贈与税の申告書を提出しなければならない（相法28②一）。

#### (3) 申告書の提出先（納税地）

贈与税の申告書は、贈与により財産を取得した者の納税地の所轄税務署長に提出しなければならない（相法28①、62①②）。

この場合の納税地は、贈与により財産を取得した者の日本国内にある住所地（日本国内に住所を有しないこととなった場合には、居所地）をいう。

なお、日本国内に住所及び居所のいずれも有しないこととなる者並びに日本国内に住所を有しない者は、納税地を定めて、納税地の所轄税務署長に申告しなければならない。

## 2 申告書の記載事項及び添付書類

贈与税の申告書には、課税価格、贈与税額など相続税法施行規則第17条第1項に規定する事項を記載しなければならない。

また、贈与税の配偶者控除については、次の書類を添付した申告書を提出した場合に限り適用される（相法21の6②、相規9）。

- ① 戸籍の謄本又は抄本及び戸籍の附票の写し（贈与を受けた日から10日を経過した日以後に作成されたものに限る。）
- ② 受贈者が取得した居住用不動産に関する登記事項証明書
- ③ 住民票の写し（居住用不動産をその者の居住の用に供した日以後に作成されたものに限る。）

なお、上記①の戸籍の附票の写しに記載されている受贈者の住所が居住用不動産の所在場所である場合には、③の住民票の写しの提出は要しない。

## 第3節 期限後申告及び修正申告の特則

### 1 相続税の特則

相続税は、他の税と同様に、納税義務の成立の時点である相続開始時の事実関係に基づいて税額を計算し、申告期限までに期限内申告書を提出するのが基本であるが、相続税については、特に、申告期限後に新たに生じた事情により、税額計算の基となった基本的な事実関係が変動することが少なくない。

そこで、相続税法では、後発的な事由に基づく申告、期限後申告、修正申告及び更正の請求の特則規定を置き、相続税額の変更等に関する手続を規定している。

#### (1) 期限後申告の特則

期限内申告書の提出期限後において、次の事由が生じたことにより新たに申告書の提出要件に該当することとなった者は、期限後申告書を提出することができる（相法30①）。

- イ 共同相続人によって未分割財産の分割が行われ、課税価格が変動したこと
- ロ 認知、推定相続人の廃除に関する裁判の確定、その他の事由により、相続人が異動したこと
- ハ 遺留分侵害額の請求に基づき支払うべき金銭の額が確定したこと
- ニ 遺贈に関する遺言書が発見され、又は遺贈の放棄があったこと
- ホ 条件付で物納が許可された場合でその条件が成就されないために許可が取り消され、又は取り消されることとなるときにおいて、物納に充てた土地について、土壌が特定有害物質等により汚染されていること又は除去しなければ土地の通常の使用ができない廃棄物等が地下にあることが判明したこと

- へ 相続若しくは遺贈又は贈与により取得した財産についての権利の帰属に関する訴えについての判決があったこと
- ト 分割後の被認知者からの価額請求があったことにより弁済すべき額が確定したこと
- チ 条件付の遺贈について、条件が成就したこと

## (2) 修正申告の特則

一般の修正申告書は、国税通則法の規定に従って提出することとなるが、相続税法には、次のような修正申告の特則が設けられている。

イ 相続税の期限後申告書を提出できる上記(1)イからチまでに掲げる事由が生じたことにより、既に確定した相続税額が不足した場合には、相続税の修正申告書を提出することができる（相法31①）。

ロ 民法958条の3（特別縁故者に対する相続財産の分与）の規定により被相続人の特別縁故者に相続財産法人に係る財産の全部又は一部が与えられたこと、また、特別寄与者が特別寄与料を取得したことにより、既に確定した相続税額に不足を生じた場合には当該事由が生じたことを知った日の翌日から10か月以内に相続税の修正申告書を提出しなければならない（相法4①②、31②）。

【参考法令・通達番号】

相基通31-1

## 2 贈与税の特則

### (1) 期限後申告の特則

贈与税の申告期限後において、前記1(1)イからチまでに掲げる事由が生じたことにより、相続又は遺贈により財産を取得しないこととなった（相続開始の年に贈与を受けた財産につき相続税法21条の2第4項の適用がないこととなった）結果、新たに贈与税の申告書の提出要件に該当することとなった者は、期限後申告書を提出することができる（相法30②）。

（注）例えば、遺産が未分割である場合において、贈与財産につき相続税の課税価格に加算し、贈与税の申告はしなかったところ、遺産分割において財産を取得しなかったため、贈与税の申告を要することとなる場合がある。

### (2) 修正申告の特則

上記(1)と同様の事由が生じたことにより、既に確定した贈与税額に不足を生じた場合には、修正申告書を提出することができる（相法31④）。

## 第4節 更正の請求の特則

納付すべき税額を過大に申告した場合の救済手段としての更正の請求は、国税通則法第23条に規定されているが、相続税法には、相続税や贈与税の固有の事由によって納付すべき税額が過大となった場合について更正の請求の特則が設けられている（相法32）。

（注）相続税についての一般的な更正の請求は、法定申告期限から5年以内に更正の請求をすることができる（通則法23）こととされている。なお、贈与税については、一般の場合に更正の請求をすることができる期間が国税通則法の規定にかかわらず、6年以内とされている（平成23年12月2日より前に法定申告期限が到来するもの更正の請求については、相続税、贈与税ともに法定申告期限から1年以内とされていた。）。

相続税は、被相続人単位の財産の総額等に基づき相続税の総額を求め、課税価格の合計額に占める各相続人等の課税価格の割合で税額を配分する仕組みであることから、後発的事由等により負担すべき各相続人等の相続税額が変動

することや、遺産分割が要件となっている配偶者の税額軽減等により税額が減少することがあることを踏まえて、各種特則が設けられている。

## 1 相続税の更正の請求の特則

次に掲げる事由により申告をした者又は決定を受けた者の課税価格及び相続税額が過大となった場合は、その事由が生じたことを知った日の翌日から4か月以内に限り更正の請求をすることができる（相法32①一～八）。

- ① 前記第3節1(1)「期限後申告の特則」のイからチまでの事由
- ② 特別縁故者に対して相続財産法人に係る財産の分与があったこと、また、特別寄与者が特別寄与料を取得したこと
- ③ 遺産の分割が行われたことにより、配偶者について配偶者の税額軽減額が増加したこと  
(注) 更正の請求に基づいて減額更正をした場合において、相続又は遺贈により財産を取得した他の者の相続税額が増加するときについては、前記第3節1(2)「修正申告の特則」とともに、更正又は決定の期間制限の特則が定められている（相法35③）。

【参考法令・通達番号】

相令8①②、相基通32-1～32-4

## 2 贈与税の更正の請求の特則

### (1) 更正の請求をすることができる事由

贈与税についても、贈与税の課税価格の計算の基礎に算入した財産のうち、相続開始の年に被相続人から贈与により取得した財産で、相続税の課税価格に加算されるもの（相法21の2④）があったことにより納付すべき贈与税額が過大となった場合には、その事由が生じたことを知った日の翌日から4か月以内に更正の請求をすることができる（相法32①十）。

### (2) 更正の請求をすることができる期間

一般的な更正の請求は、法定申告期限から「5年」以内に行うことができる（通則法23）が、贈与税の申告書に係る更正の請求については、法定申告期限から「6年」以内に行うことができる（相法32②）。この規定は、平成23年12月2日以後に法定申告期限が到来するものに適用される。

## 第5節 更正及び決定の特則

申告納税制度においては、納税義務者が自ら正しい申告をし、その申告税額を期限までに納付することが理想的であるが、法解釈の相違、財産の評価の認定の相違等によって、申告額の過不足や、申告義務があるにもかかわらず申告されないという事態が発生する。

そこで、申告された課税価格若しくは税額に過不足がある場合又は申告義務のある者が申告をしなかった場合には、税務署長は、税の公正な負担を実現するため、課税価格及び税額を更正又は決定することとされている。

国税通則法では、一般的な場合の更正又は決定について規定しており（通則法24、25）、相続税法では、相続税や贈与税の特有の事情に基づく更正及び決定の特則を規定している（相法35）。

## 第6節 贈与税の更正、決定等の期間制限の特則

1 税務署長は、贈与税について、国税通則法第70条（国税の更正、決定等の期間制限）の規定にかかわらず、次に掲げる期限又は日から6年を経過する日まで、更正若しくは決定又は加算税の賦課決定をすることができる（相法36①）。

なお、これにより更正することができないこととなる日前6月以内にされた更正の請求に係る更正又はそれに伴う加算税の賦課決定は、当該更正の請求があった日から6月を経過する日まで、することができる（相法36②）。

- (1) 更正又は決定については、その更正又は決定に係る申告書の提出期限
- (2) 過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税の賦課決定については、その納税義務の成立の日（法定申告期限の経過の時）

2 税務署長は、贈与税について、偽りその他不正の行為によりその全部又は一部の税額を免れた場合等における更正若しくは決定又は加算税の賦課決定は、次に掲げる期限又は日から7年を経過する日まですることができる（相法36③）。

- (1) 更正又は決定については、その更正又は決定に係る申告書の提出期限
- (2) 過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税の賦課決定については、その納税義務の成立の日（法定申告期限の経過の時）