

# 相続税法の改正

## 目 次

一 相続時精算課税制度の見直し……………	443	三 相続時精算課税等に係る贈与税の申告 内容の開示等の改正……………	449
二 相続開始前に贈与があった場合の相続 税の課税価格への加算対象期間等の見直 し……………	448	四 相続税についての更正、決定等の期間 制限の特則の創設……………	450
		五 調書の提出の特例の改正……………	452

## はじめに

相続税・贈与税については、生前贈与と相続との間で資産移転の時期の選択に対して税制の中立性を確保することが重要との認識の下、相続時精算課税制度の創設などが行われてきました。平成14年の政府税制調査会の「平成15年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」（平成14年11月）においては、「高齢化の進展に伴って、相続による次世代への資産移転の時期が従来より大幅に遅れてきて」おり、「また、高齢者の保有する資産（住宅等の実物資産も含む）の有効活用を通じて経済社会の活性化にも資するといった社会的要請もある」として、「相続時点でなければ各相続人別の正確な相続税額は確定しないというわが国の相続税制度の特徴」を踏まえ、相続時精算課税制度を創設するという趣旨が述べられています。

その後も、高齢化の進展に伴い、高齢世代に資産が偏在するとともに、いわゆる「老老相続」が増加するなど、若年世代への資産移転が進みにくい状況にあります。高齢世代が保有する資産がより早いタイミングで若年世代に移転することとなれば、その有効活用を通じた経済の活性化が期待されるところです。

一方、相続税・贈与税は、税制が資産の再分配機能を果たす上で重要な役割を担っています。高齢世代の資産が、適切な負担を伴うことなく世代

を超えて引き継がれることとなれば、格差の固定化につながりかねません。

わが国では、相続税と贈与税が別個の税体系として存在しており、贈与税は、相続税の累進負担の回避を防止する観点から、相続税よりも高い税率構造となっています。実際、相続税がかからない方や、相続税がかかる方であってもその多くの方にとっては、贈与税の税率の方が高いため、生前にまとまった財産を贈与しにくい状態にあります。他方、相続税がかかる方の中でも相続財産の多いごく一部の方にとっては、財産を生前に分割して贈与する場合、相続税よりも低い税率が適用されます。

このような問題認識の下、政府税制調査会において議論が行われてきました。そして、令和4年10月には「相続税・贈与税に関する専門家会合」が開催され、「資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築に向けた論点整理」（令和4年11月）が取りまとめられました。本論点整理においては、上記の問題認識の下、「中期的な課題」と「当面の対応」に分けて論点整理がなされています。「中期的な課題」では、「諸外国と同様の形で累積的な課税を目指すとするれば、法定相続分課税方式を見直していくことが考えられる」としつつ、課税方式も含む相続税・贈与税のあり方については、資産移転の時期の選択に対する中立性の観点だけではなく、幅広い観点から議論を行っていく必要があると述べられています。また、「当面の

対応」としては、相続時精算課税制度について、「納税者が必要に応じて同制度を利用できるようにすべきではないか」、「一定の少額以下は課税しないことが考えられるのではないか」といった意見が述べられており、また、暦年課税における相続前贈与の加算については、「現行の加算期間を延ばすことが適当ではないか」、「一定額以下の少額贈与に係る取扱いについて検討することも考えられるのではないか」といった意見が述べられています。

令和5年度税制改正では、本論点整理も踏まえながら議論が行われ、相続税・贈与税について、資産移転の時期の選択により中立的な税制の構築として、以下のとおり、相続時精算課税制度の使い勝手向上と暦年課税における相続前贈与の加算期間等の見直しを行うこととなりました。

#### ① 相続時精算課税制度の使い勝手向上

相続時精算課税制度は、平成15年度税制改正において、次世代への早期の資産移転と有効活用を通じた経済活性化の観点から導入されたものです。相続時精算課税の選択後は生前贈与か相続かによって税負担は変わらず、資産移転の時期に対して中立的な仕組みとなっています。令和5年度税制改正では、暦年課税との選択制は維持しつつ、本制度の使い勝手向上を図ることとしました。具体的には、申告等に係る事務負担を軽減する等の観点から、相続時精算課税制度においても、暦年課税と同水準の基礎控除を創設する等の措置を講じることとしました。

これにより、生前にまとまった財産を贈与しにくかった方にとっても、相続時精算課税を活用することで、次世代に資産を移転しやすい税制となります。

#### ② 暦年課税における相続前贈与の加算期間等の見直し

改正前の制度では、相続開始前3年以内に受けた贈与について、その額を相続財産に加算することとなっていました。令和5年度税制改正では、暦年課税においても、資産移転の時期に対する中立性を高めていく観点から、相続財産に加算する期間を相続開始前7年に延長することとしました。その際、過去に受けた贈与の記録・管理に係る事務負担を軽減する観点から、延長した期間に贈与を受けた財産の価額のうち100万円は、相続財産に加算しないこととしています。

本稿では、これらの改正事項を含む相続税法の改正について説明します。

相続税法の改正が盛り込まれた所得税法等の一部を改正する法律は、去る3月28日に可決・成立し、同月31日に令和5年法律第3号として公布されています。また、以下の関係政省令もそれぞれ公布・制定されています。

- ・ 相続税法施行令の一部を改正する政令（令5.3.31政令第136号）
- ・ 相続税法施行規則の一部を改正する省令（令5.3.31財務省令第15号）

## 一 相続時精算課税制度の見直し

### 1 改正前の制度の概要

贈与（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を除きます。以下同じです。）により財産を取得した受贈者は、暦年課税の適用を受けることに代えて、その受贈者の選択により、相続時精算課税の適用を受けることができることとされています。

この相続時精算課税制度は、贈与時に、特定の贈与者からの贈与により取得した財産に対する相続時精算課税に係る贈与税を納め、その後、その特定の贈与者の相続開始時に、相続時精算課税に係る贈与により取得した財産の価額と相続又は遺贈（贈与をした者の死亡により効力を生ずる贈与を含みます。以下同じです。）により取得した財産の価額とを合計した価額を基に計算した相続税

額から、既に納めた相続時精算課税に係る贈与税に相当する金額を控除することにより、贈与税・相続税を通じた納税をすることができるものです。

## (1) 相続時精算課税の適用対象者

### ① 贈与者

贈与をした年の1月1日において60歳以上の者であれば、相続時精算課税に係る贈与者となることができます(相法21の9①)。

### ② 受贈者

上記の贈与者の推定相続人である直系卑属のうち、贈与を受けた年の1月1日において18歳以上である者が相続時精算課税に係る受贈者となることができます(相法21の9①)。したがって、贈与者の配偶者は推定相続人にはありますが、直系卑属ではないので相続時精算課税に係る受贈者となることはできません。

(注) 上記のとおり、相続税法上の相続時精算課税に係る受贈者は、贈与者の推定相続人に限定されていますが、一定の要件を満たす場合には、租税特別措置法の規定により、贈与者の孫も相続時精算課税に係る受贈者となることができます(措法70の2の6～70の2の8)。

## (2) 相続時精算課税の選択

### ① 受贈者による選択

相続時精算課税の適用を受けようとする受贈者は、贈与を受けた財産に係る贈与税の申告期間内(贈与を受けた年の翌年2月1日から3月15日までの期間内)に贈与者ごとに相続時精算課税選択届出書を作成し、贈与税の申告書に添付して、贈与税の納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません(相法21の9②、旧相令5①、旧相規10①)。なお、この相続時精算課税選択届出書には、戸籍の謄本その他一定の書類を添付する必要があります(相令5②、相規11①)。

### ② 受贈者の相続人による選択

受贈者が相続時精算課税の適用を受けることができる場合において、その受贈者が相続時精算課税選択届出書の提出期限前にその相続時精算課税選択届出書を提出しないで死亡した場合には、その受贈者の相続人(包括受遺者を含みます。)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月以内に相続時精算課税選択届出書を贈与税の申告書に添付して、受贈者の納税地の所轄税務署長に提出することができます(相法21の18、旧相令5の6①、旧相規10②)。なお、この相続時精算課税選択届出書には、戸籍の謄本その他一定の書類を添付する必要があります(相令5の6②、相規11②)。

また、受贈者の相続人が2人以上いる場合には、相続時精算課税選択届出書の提出は、これらの者が一の相続時精算課税選択届出書に連署して行う必要があります(相令5の6③)。

## (3) 贈与税額の計算

相続時精算課税に係る贈与税額の計算は、次のとおり、相続時精算課税に係る贈与税の課税価格から相続時精算課税に係る贈与税の特別控除額を控除した後の金額に一律20%の税率を乗じて計算します。

### ① 相続時精算課税に係る贈与税の課税価格

相続時精算課税選択届出書を提出した受贈者(以下「相続時精算課税適用者」といいます。)がその相続時精算課税選択届出書に係る贈与者(以下「特定贈与者」といいます。)からの贈与により取得した財産については、特定贈与者ごとにその年中において贈与により取得した財産の価額を合計し、それぞれの合計額をもって相続時精算課税に係る贈与税の課税価格とします(相法21の10)。

### ② 相続時精算課税に係る贈与税の特別控除

相続時精算課税適用者がその年中において特定贈与者からの贈与により取得した財産に

係るその年分の贈与税については、特定贈与者ごとに相続時精算課税に係る贈与税の課税価格からそれぞれ次に掲げる金額のうちいずれか低い金額を控除することができることとされてきました（旧相法21の12①）。

イ 2,500万円（既にこの相続時精算課税に係る贈与税の特別控除により控除した金額がある場合には、その金額の合計額を控除した残額）

ロ 特定贈与者ごとの相続時精算課税に係る贈与税の課税価格

なお、この相続時精算課税に係る贈与税の特別控除は、贈与税の期限内申告書に控除を受ける金額のほか一定の事項の記載がある場合に限り、適用することとされています（相法21の12②、相規12）。

また、税務署長は、特定贈与者からの贈与により取得した財産について、上記の事項の記載がない期限内申告書の提出があった場合において、その記載がなかったことについてやむを得ない事情があると認めるときは、その記載をした書類の提出があった場合に限り、相続時精算課税に係る贈与税の特別控除を適用することができます（相法21の12③）。

### ③ 相続時精算課税に係る贈与税の税率

相続時精算課税適用者がその年中において特定贈与者からの贈与により取得した財産に係るその年分の贈与税の額は、特定贈与者ごとに上記①により計算した相続時精算課税に係る贈与税の課税価格（上記②の相続時精算課税に係る贈与税の特別控除の適用がある場合には、相続時精算課税に係る贈与税の特別控除額を控除した後の金額）にそれぞれ20%の税率を乗じて計算した金額とされてきました（旧相法21の13）。

## (4) 相続時精算課税における相続税額の計算

相続税は、相続又は遺贈により財産を取得しないと相続税の納税義務自体が生じないことを基本としています（相法1の3①一～四）が、

相続時精算課税においては、贈与により財産を取得していても相続又は遺贈により財産を取得しない者もいることがあるため、相続時精算課税適用者については、相続又は遺贈により財産を取得しなくても相続税の納税義務が生じることとされています（相法1の3①五）。

すなわち、特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得した者及びその特定贈与者に係る相続時精算課税適用者の相続税の計算については、相続時精算課税を選択した年分以後の年にその特定贈与者から贈与を受けた財産の贈与時における価額と相続又は遺贈により取得した財産の価額を合計した価額（相続又は遺贈により財産を取得しない場合には、贈与を受けた財産の贈与時における価額を合計した価額）を相続税の課税価格として計算した相続税額から相続時精算課税に係る贈与税の税額に相当する金額を控除することにより、納付すべき相続税額を算出することとされてきました（旧相法21の15、21の16）。

### ① 相続税の課税価格

特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得した相続時精算課税適用者については、その特定贈与者からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けるものの贈与時の価額を、相続又は遺贈により取得した財産の価額に加算した価額が相続税の課税価格とされてきました（旧相法21の15①）。

また、特定贈与者から相続又は遺贈により財産を取得しなかった相続時精算課税適用者については、その特定贈与者からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けるものをその特定贈与者から相続又は遺贈により取得したものとみなして相続税の課税価格を計算することとされています（相法21の16①）。ただし、この相続又は遺贈により取得したものとみなされて相続税の課税価格に算入される財産の価額は、その贈与時の価額によることとされてきました（旧相法21の16③）。

## ② 債務控除

イ 相続税法第1条の3第1項第1号又は第2号に規定する納税義務者（無制限納税義務者）については、相続又は遺贈により取得した財産及び相続時精算課税の適用を受ける財産の価額から同法第13条第1項の規定による債務控除をすることとされてきました（旧相法21の15②）。

ロ 相続税法第1条の3第1項第3号又は第4号に規定する納税義務者（制限納税義務者）については、相続又は遺贈により取得した財産で相続税法の施行地にあるもの及び相続時精算課税の適用を受ける財産の価額から同法第13条第2項の規定による債務控除をすることとされてきました（旧相法21の15②）。

ハ 相続税法第1条の3第1項第5号に規定する納税義務者（特定納税義務者）については、相続時精算課税の適用を受ける財産の価額から、次に掲げる場合の区分に応じそれぞれ次に定める規定による債務控除をすることとされてきました（旧相法21の16②、相令5の4①）。

(イ) その納税義務者が相続に係る被相続人の相続開始の時において相続税法の施行地に住所を有する場合 相続税法第13条第1項

(ロ) その納税義務者が相続に係る被相続人の相続開始の時において相続税法の施行地に住所を有しない場合 相続税法第13条第2項

## ③ 相続開始前3年以内の贈与加算（相法19）

相続時精算課税適用者が特定贈与者からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けるものについては、相続税法第19条第1項の規定の適用はありません（相法21の15②、21の16②）。ただし、特定贈与者からの贈与により取得した財産のうち相続時精算課税の適用を受ける年分前に取得したものについては、その財産の取得が特定贈与者の

相続開始前3年以内である場合には、相続税法第19条第1項の規定の適用を受けることになり、その財産の価額は相続税の課税価格に加算されることになっています（相基通19-11）。

## ④ 相続時精算課税における贈与税の税額に相当する金額の控除及び還付

相続時精算課税の適用を受ける財産について課せられた贈与税があるときは、相続税額からその贈与税の税額（外国税額控除（相法21の8）前の税額とし、延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税及び重加算税に相当する税額を除きます。）に相当する金額を控除します（相法21の15③、21の16④）。

なお、この金額は、相続税法第15条から第20条の2まで（第19条の2を除きます。）の規定により算出された金額から控除することになります（相令5の3）。

さらに、上記により相続税額から控除する場合において、なお控除しきれない金額があるときには、その控除しきれない金額（相続時精算課税の適用を受ける財産に係る贈与税について外国税額控除（相法21の8）の適用を受けた場合にあっては、その金額から外国税額控除額を控除した残額）に相当する税額の還付を受けることができます。ただし、この還付を受けるためには、相続税の申告書を提出しなければなりません（相法27③、33の2①④、相規15、16）。

## 2 改正の内容

相続時精算課税制度は、次世代への早期の資産移転とその有効活用を通じた経済社会の活性化を図る観点から、平成15年度改正で導入されたものです。しかし、制度創設当初に比べて近年は利用件数が減少し、必ずしも広く利用されているとは言い難い状況にありました。この相続時精算課税制度の利用を促進するために政府税制調査会や与党税制調査会で議論が行われた結果、次のとおり見直されました。

(1) 相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除の創設

暦年課税制度においては、少額不追及の観点から基礎控除が設けられていますが、相続時精算課税制度は、生前に贈与を受けた財産についての課税上の精算を相続時に行うことが制度の前提とされていることから基礎控除が設けられていませんでした。

一方で、相続時精算課税制度では、その選択をした後の贈与については、その金額にかかわらず贈与税の申告をしなければならず、その手続が煩雑であるため相続時精算課税制度の利用が進まないのではないかと指摘がありました。

この点について、相続時精算課税制度の利用を促進する観点から、相続時精算課税を選択した後の贈与についても、毎年110万円の基礎控除が設けられることになりました。なお、この相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除は、従来の暦年課税に係る贈与税の基礎控除とは別のものとなっています。その結果、暦年課税に係る基礎控除と相続時精算課税に係る基礎控除とをそれぞれ適用することで、年間で最大220万円までの贈与について贈与税が課税されないこととなります。

(注) 相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除は、暦年課税に係る贈与税の基礎控除（相法21の5）と同様に相続税法上は60万円となっています（相法21の11の2①）が、いずれも租税特別措置法で110万円に引き上げられています（措法70の2の4①、70の3の2①）。ここでは、いずれの基礎控除額も110万円という前提で解説します。

この相続時精算課税に係る基礎控除の110万円は、受贈者1人につき毎年認められるものです。したがって、同一の年に2人以上の特定贈与者から相続時精算課税の対象となる贈与を受けた場合であっても、その年の相続時精算課税に係る基礎控除は110万円が限度となります。この場合、各特定贈与者から贈与を受けた財産

について適用される基礎控除の額は、110万円を特定贈与者ごとの贈与税の課税価格で按分して計算します（相法21の11の2②、措法70の3の2③、相令5の2、措令40の5の2）。

今回の改正の前後における相続時精算課税に係る贈与税の計算式を示すと、次のようになります。

【改正前】

$$\left( \begin{array}{l} \text{その年中} \\ \text{に特定贈} \\ \text{与者から} \\ \text{贈与を受} \\ \text{けた財産} \\ \text{の価額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{特別控除額} \\ \text{（累積2,500} \\ \text{万円）} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{税率} \\ \text{（一律} \\ \text{20\%）} \end{array}$$

【改正後】

$$\left( \begin{array}{l} \text{その年中} \\ \text{に特定贈} \\ \text{与者から} \\ \text{贈与を受} \\ \text{けた財産} \\ \text{の価額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{基礎控除} \\ \text{（110万円）} \\ \text{（注）} \end{array} - \begin{array}{l} \text{特別控除額} \\ \text{（累積2,500} \\ \text{万円）} \end{array} \right) \times \begin{array}{l} \text{税率} \\ \text{（一律} \\ \text{20\%）} \end{array}$$

(注) 同一年に2人以上の特定贈与者から贈与を受けた場合には、特定贈与者ごとの贈与税の課税価格で按分

(2) 相続税の課税価格に加算される相続時精算課税適用財産の価額の改正

改正前の相続時精算課税制度では、特定贈与者の相続税の計算上、特定贈与者から贈与を受けた財産の価額が相続税の課税価格に加算されることとされていましたが、贈与時に上記(1)の相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除により控除された額については、特定贈与者の相続時に特定贈与者の相続税の課税価格に加算されないこととされました（相法21の15①、21の16③）。

上記(1)及び(2)の見直しにより、相続時精算課税制度の使い勝手が向上するとともに、暦年課税においても相続前贈与の加算期間が延びること（詳細は後述の「二 相続開始前に贈与があった場合の相続税の課税価格への加算対象期間等の見直し」をご参照ください。）、結果として、より早いタイミングで子や孫への資産移転

が行われるものと期待されています。

### (3) 相続時精算課税選択届出書の提出方法の見直し

相続時精算課税の適用を受けようとする者は、特定贈与者から贈与を受けた財産の価額にかかわらず贈与税の申告をする必要があったことから、上記1(2)①及び②のとおり、相続時精算課税選択届出書は、贈与税の申告書に添付して贈与税の納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません(旧相令5①、5の6①)。

しかし、今回の改正により相続時精算課税に係る贈与税の基礎控除が設けられた結果、特定贈与者から贈与を受けた財産の価額が基礎控除以下である場合には、贈与税の申告が不要(相法28①②)となったことから、そのような場合には相続時精算課税選択届出書のみを提出することができることとされるとともに、その旨を

相続時精算課税選択届出書に記載することとされました(相令5①前段、5の6①前段、相規10①四、②五)。

なお、特定贈与者から相続時精算課税に係る基礎控除を超える金額の贈与を受けた場合や特定贈与者から贈与により取得した財産の価額が相続時精算課税に係る基礎控除以下であってもその財産以外の財産を贈与により取得したため贈与税の申告が必要となる場合には、従来と同様、相続時精算課税選択届出書を贈与税の申告書に添付して提出することとされています(相令5①後段、5の6①後段)。

## 3 適用関係

上記2の改正は、令和6年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る贈与税又は相続税について適用されます(改正法附則19①④⑤⑥、51④、改正相令附則2、5)。

## 二 相続開始前に贈与があった場合の相続税の課税価格への加算対象期間等の見直し

### 1 改正前の制度の概要

相続又は遺贈により財産を取得した者が相続開始前3年以内にその相続に係る被相続人から贈与により財産を取得している場合には、その者については、その者の相続税の課税価格にその贈与により取得した財産の価額を加算した金額をその者の相続税の課税価格とみなし、その課税価格に基づいて算出された相続税額からその加算に係る受贈財産について課せられた贈与税額を控除した金額がその者の納付すべき相続税額とされていました(旧相法19)。

なお、この加算の対象となる財産の価額は、贈与税の課税価格の計算の基礎に算入されるものに限られているため、次の財産の価額は加算の対象にはなりません。

(1) 相続税法第21条の3に規定する贈与税の非課税財産

(2) 相続税法第21条の4の規定により特定障害者が特定障害者扶養信託契約に基づいて贈与により取得したものとみなされる信託受益権の価額のうち贈与税が非課税とされる6,000万円又は3,000万円までの金額

(3) 贈与税の制限納税義務者が贈与により取得した相続税法の施行地外に所在する財産

(4) 相続税法第19条第2項に規定する特定贈与財産

### 2 改正の内容

この措置は、生前の分割贈与による相続税負担の軽減を図ることを防止するために講じられていますが、今般の改正では、資産移転の時期に対する中立性を高める観点から、次の見直しが行われました。

(1) 加算対象期間の見直し

相続税の課税価格に加算される生前贈与の対象期間について、諸外国の例も参考にしつつ、納税者の事務負担等の実務面にも配慮し、相続開始前7年以内（改正前：3年以内）とされました（相法19①）。

(参考) 諸外国の例

アメリカ：一生涯

フランス：相続開始前15年間

ドイツ：相続開始前10年間

(2) 加算される財産の価額の見直し

相続開始前3年以内の贈与については、従来からその贈与を受けた財産の価額が相続税の課税価格に加算されることとされていましたが、今回の改正により延長された期間（相続開始前3年超7年以内）に贈与を受けた財産の価額については、相続税の申告の際に確認すべき生前贈与の記録・管理に要する事務負担を軽減する観点から、総額100万円までは相続税の課税価格に加算されないこととされました。

	改正前	改正後
加算期間	相続開始前3年以内	相続開始前7年以内

加算額	贈与により取得した財産の価額の合計額	同左 (ただし、相続開始前3年超7年以内に贈与により取得した財産については、総額100万円までを控除)
-----	--------------------	--

3 適用関係

上記2の改正は、令和6年1月1日以後に贈与により取得する財産に係る相続税について適用し、同日前に贈与により取得した財産に係る相続税については従前どおりとされています（改正法附則19①）。また、令和6年1月1日から令和12年12月31日までの間に相続又は遺贈により財産を取得する者については、この措置の対象となる生前贈与の加算期間は、それぞれ次のとおりとされています。

- (1) 令和6年1月1日から令和8年12月31日までの間に相続又は遺贈により財産を取得する者については、相続開始前3年以内の贈与が加算対象となります（改正法附則19②）。
- (2) 令和9年1月1日から令和12年12月31日までの間に相続又は遺贈により財産を取得する者については、令和6年1月1日からその相続開始の日までの間の贈与が加算対象となります（改正法附則19③）。

三 相続時精算課税等に係る贈与税の申告内容の開示等の改正

1 改正前の制度の概要

被相続人から相続又は遺贈（相続時精算課税に係る贈与を含みます。以下同じです。）により財産を取得した者は、他の共同相続人等（その相続又は遺贈により財産を取得した他の者をいいます。以下同じです。）がいる場合には、その被相続人に係る相続税の期限内申告書、期限後申告書若しくは修正申告書の提出又は更正の請求が必要となるときに限り、他の共同相続人等が被相続人から相続開始前3年以内に取得した財産又は他の共同

相続人等が被相続人から取得した相続時精算課税の適用を受けた財産に係る贈与税の申告書に記載された贈与税の課税価格（贈与税について修正申告書の提出又は更正若しくは決定があった場合には、その修正申告書に記載された課税価格又は更正若しくは決定後の贈与税の課税価格）の合計額について、税務署長に対し開示の請求をすることができます（旧相法49）。

なお、この贈与税の申告内容の開示請求をできる者には、次の者も含まれています（相基通49-1）。

- ① 相続税の申告書を提出すべき者がその申告書



の提出前に死亡した場合において、国税通則法第5条の規定により相続税の納付義務を承継した者

- ② 相続税法第21条の17第1項又は第21条の18第1項の規定により相続時精算課税の適用に伴う権利義務を承継した者

この贈与税の申告内容の開示請求については、被相続人に係る相続の開始の日の属する年の3月16日以後に、原則として、被相続人の死亡の時における住所地の所轄税務署長に行うこととされています（旧相法49①、相令27③④）。

また、この請求に基づく贈与税の申告内容の開示は、贈与税の課税価格の合計額（相続税法第19条第2項に規定する特定贈与財産を除きます。）を次に掲げる金額ごとに開示されることとされています（旧相令27⑤）。

- ① 被相続人に係る相続の開始前3年以内にその被相続人からの贈与により取得した財産の価額（②の価額を除きます。）の合計額
- ② 被相続人からの贈与により取得した財産で相続時精算課税の適用を受けたものの価額の合計額

なお、この贈与税の申告内容の開示請求を受けた税務署長は、請求後2月以内に開示をしなければならないこととされています（旧相法49②）。

## 2 改正の内容

前述一及び二の改正に伴い、相続時精算課税等に係る贈与税の申告内容の開示を請求しようとする者は、加算対象贈与財産（相続税法第19条第1項に規定する加算対象贈与財産をいいます。①において同じです。）については次の①の金額を、相続時精算課税適用財産については次の②の金額を、それぞれ請求することとされました（相法49①）。

- ① 他の共同相続人等が被相続人から贈与により取得した次に掲げる加算対象贈与財産の区分に応じそれぞれ次に定める贈与税の課税価格に係る金額の合計額（相法49①一）

イ 相続開始前3年以内に取得した加算対象贈与財産 贈与税の申告書に記載された贈与税の課税価格の合計額

ロ 上記イに掲げる加算対象贈与財産以外の加算対象贈与財産 贈与税の申告書に記載された贈与税の課税価格の合計額から100万円を控除した残額

- ② 他の共同相続人等が被相続人からの贈与により取得した相続時精算課税適用財産に係る贈与税の申告書に記載された相続時精算課税に係る基礎控除後の贈与税の課税価格の合計額

なお、上記①及び②の贈与税について修正申告書の提出又は更正若しくは決定があった場合には、これらの贈与税の課税価格は、その修正申告書に記載された贈与税の課税価格又はその更正若しくは決定後の贈与税の課税価格とされること（相法49②）や開示請求を受けた税務署長が請求後2月以内に開示をしなければならないこと（相法49③）は、従来と同様です。

## 3 適用関係

上記2の改正は、令和6年1月1日以後に相続又は遺贈により財産を取得する者がする開示の請求について適用され、同日前に相続又は遺贈により財産を取得した者がする開示の請求については従前どおりとされています（改正法附則19⑧）。また、開示の対象となる贈与税の課税価格について所要の経過措置が講じられています（改正法附則19⑨～⑪）。

# 四 相続税についての更正、決定等の期間制限の特則の創設

## 1 制度創設の背景

現行の相続税は、法定相続分課税方式といわれ

る課税方式を採用しているため、一般的には、同一の被相続人に係る相続人等（相続時精算課税適用者を含みます。以下「共同相続人等」といいます

す。)のうち一部の者の相続税額が減少する場合には、他の共同相続人等の相続税額も減少するなど、共同相続人等の相続税額の計算は連動しています。

(注) 各共同相続人等の相続税額の算出過程の概要

まず、全ての共同相続人等に係る相続税の課税価格の合計額から、遺産に係る基礎控除額を控除します(相法15)。次に、この控除をした残額を、法定相続人が法定相続分に応じて取得したものとした場合における各取得金額につき相続税率を適用して計算した金額を合計して、相続税の総額を求めます(相法16)。その上で、この相続税の総額を各共同相続人等に係る相続税の課税価格に応じて按分して、各共同相続人等の相続税額を算出します(相法17)。

ところで、相続税に係る更正若しくは決定又は加算税の賦課決定(以下「更正決定等」といいます。)は、原則として、相続税の申告書の提出期限から5年を経過した日以後においては、することができません(通法70①)。この相続税の申告書の提出期限は、共同相続人等ごとに、被相続人の相続の開始があったことを知った日の翌日から10月以内とされており(相法27①)、共同相続人等で一致していることが通常であるため、更正決定等を行うことができないこととなる日も、一般的には、共同相続人等で一致しています。ただし、この更正決定等を行うことができないこととなる日前6月以内に更正の請求がされた場合には、この更正の請求に係る更正又はこの更正に伴って行われることとなる加算税の賦課決定は、この更正の請求があった日から6月を経過する日まで、することができます(通法70③)。

そのため、更正決定等を行うことができないこととなる日の直前に、共同相続人等のうち一部の者から更正の請求がされる場合には、この更正の請求をした者については更正や加算税の賦課決定ができるものの、更正の請求をした者以外の共同相続人等については、更正決定等を行うことができる期限の延長がされないことから、相続税の申

告書の提出期限から5年を経過した日以後において、更正決定等ができないこととなる事例が生じていました。

## 2 新制度の概要

上記のような事例に対応するため、共同相続人等のうち一部の者から更正決定等を行うことができないこととなる日前6月以内に相続税について更正の請求がされた場合において、その請求に係る更正に伴いその請求をした者以外の共同相続人等に係る相続税の課税価格又は相続税額に異動を生ずるとき(注)は、次の(1)又は(2)については、国税通則法第70条第1項の規定にかかわらず、その請求があった日から6月を経過する日まで、することができることとされました(相法36)。

(注) 共同相続人等のうち一部の者からされた更正の請求が、その更正の請求をした者以外の共同相続人等について国税通則法第70条第1項の規定により更正決定等を行うことができないこととなる日前6月以内にされた場合に限り、

(1) その更正の請求をした者以外の共同相続人等に係る上記の課税価格又は税額に異動を生ずる相続税に係る更正又は決定

(2) (1)の更正若しくは決定又は(1)の相続税に係る期限後申告書若しくは修正申告書の提出に伴い相続税に係る加算税についてする賦課決定

この場合において、上記(1)の更正又は決定、上記(2)の賦課決定及び上記(2)の期限後申告書又は修正申告書の提出により納付すべき相続税の徴収を目的とする国の権利は、これらの更正決定等又は提出があった日から5年間行使しないことにより、時効により消滅することとされました(相法36による読替後の通法72)。

## 3 適用関係

上記2の改正は、令和5年4月1日以後に相続税の申告書の提出期限が到来する相続税について適用されます(改正法附則19⑦)。

## 五 調書の提出の特例の改正

### 1 改正前の制度の概要

#### (1) 調書の提出義務

相続税法では、次に掲げる調書について、提出義務が課されています（相法59①～③）。

##### ① 保険金又は退職手当金等の支払に関する調書

保険会社等又は退職手当金等を支給した者で国内に営業所等を有するものは、その月中に支払った生命保険契約の保険金若しくは損害保険契約の保険金のうち一定のもの又は支給した退職手当金等について、翌月15日までに、受取人別又は受給者別の一定の事項を記載した調書とその調書を作成した営業所等の所在地の所轄税務署長に提出しなければなりません。

##### ② 保険契約の変更に関する調書

保険会社等で国内に営業所等を有するものは、生命保険契約又は損害保険契約の契約者が死亡したことに伴いこれらの契約の契約者の変更の手続を行った場合には、その変更の効力が生じた日の属する年の翌年1月31日までに、一定の事項を記載した調書とその調書を作成した営業所等の所在地の所轄税務署長に提出しなければなりません。

##### ③ 信託に関する調書

信託の受託者で国内に営業所等を有するものは、信託の効力が生じたことその他一定の事由が生じた場合には、その事由が生じた日の属する月の翌月末日までに、一定の事項を記載した受益者別の調書とその営業所等の所在地の所轄税務署長に提出しなければなりません。

#### (2) 電子情報処理組織又は光ディスク等による調書の提出

##### ① 上記(1)①～③の調書のうち、調書の提出期

限の属する年の前々年の1月1日から12月31日までの間に提出すべきであった調書の枚数が100以上であるものについては、その調書を提出すべき者は、上記(1)①～③にかかわらず、その調書の記載事項を次に掲げる方法のいずれかにより所轄税務署長に提供しなければなりません（相法59⑤）。

イ あらかじめ税務署長に届け出て行う電子情報処理組織（e-Tax 又は認定クラウド）を使用する方法

ロ 記載事項を記録した光ディスク等（光ディスク又は磁気ディスクをいいます。以下同じです。）を提出する方法

##### ② 上記①の者以外の調書を提出すべき者は、次のいずれかに該当する場合には、その者が提出すべき調書の記載事項を記録した光ディスク等を提出することができることとされてきました（旧相法59⑥）。

イ 所轄税務署長の承認を受けた場合

ロ 調書の提出期限の属する年以前の各年のいずれかの年において上記①ロの光ディスク等を提出した場合

### 2 改正の内容

調書の提出義務者のうち電子情報処理組織又は光ディスク等による提出義務制度の対象とならない者は、上記1(2)②イ及びロの場合に該当することなく、調書に記載すべき事項を記録した光ディスク等の提出ができることとされました（相法59⑥）。

### 3 適用関係

上記2の改正は、令和5年4月1日以後に提出すべき調書について適用され、同日前に提出すべき調書については、従前どおりとされています（改正法附則19⑫）。