

後発的事由による更正の請求と未分割財産 [Profession Journal No. 12 (2013年 3 月 28 日) に掲載]

税理士 小林 磨寿美

**【問】**

父の 2 回目の命日に、母と私と兄と姉の 4 人は、協議によりその遺産分割を完了しました。法定申告期限までに相続税の申告書は提出済みですが、配偶者の税額軽減や小規模宅地等の減額の特例を適用して税額の計算をやり直したいと思っています。更正の請求は、いつまでにすればよいのでしょうか。

**【回答（要旨）】**

相続税の期限内申告書提出時に、申告期限後 3 年以内の分割見込書を提出していたのであれば、法定申告期限後 5 年以内に更正請求書を提出することにより、配偶者の税額軽減特例及び小規模宅地等の減額特例の適用が受けられることとなります。

**1 申告期限後 3 年以内に分割取得した財産についての配偶者の税額軽減特例等の適用**

配偶者の税額軽減の特例及び小規模宅地等の減額特例については、未分割財産には適用されません。

しかし、対象としたい財産が相続税の申告期限において未分割であっても、申告期限後 3 年以内に分割されれば、これらの特例の対象財産となり、相続税の更正の請求を行うことで、軽減等の特例の適用を受けることができます（相法19の2②但書、32①八、措法69の4④但書、相基通19の2-4(7)）。もっとも、この特例の適用を受けるためには、期限内申告書の提出時に、「申告期限後 3 年以内の分割見込書」を提出していたということが必要となります（相規1の4③二、措規23の2⑦五）。

ところで、平成23年12月改正において、一般の場合の更正の請求期間が原則として法定申告期限から 5 年となったことにより、上記の場合の更正の請求期限は、相続税法32条1項（更正の請求の特則）の「事由が生じたことを知った日の翌日から 4 月以内」と、国税通則法23条1項（更正の請求）の「法定申告期限から 5 年以内」のいずれが適用されるのかという疑問が生じます。

もともと、後発的事由による更正の請求の規定は、既に確定した課税要件事実が、遡って変動することとなった場合に、その事由が生じた日から一定期間に限り、更正の請求ができる旨を定めたもので、国税通則法23条2項の他、各個別税法において設けられているものです。そしてこの規定は、課税要件事実の変動により、課税の根拠が失われたことに対応したものであり、「確定済みの租税法律関係を変動した状況に適合させるために認め

られた救済手続」（金子宏『租税法（17版）』721頁）という性格を有しています。

そして、遺産の分割は、相続開始の時に遡ってその効力を生ずることから（民909）、申告期限後に遺産分割が行われた場合、期限内に行われた当初申告は、「分割されていない財産について民法（第904条の2（寄与分）を除く。）の規定による相続分又は包括遺贈の割合に従って課税価格が計算されていた場合において、その後当該財産の分割が行われ、共同相続人又は包括受遺者が当該分割により取得した財産に係る課税価格が当該相続分又は包括遺贈の割合に従って計算された課税価格と異なることとなつたこと」（相法32①一）又は「課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていないかつたこと又は当該計算に誤りがあつたこと」（国通23①一）により、その申告書の提出により納付すべき税額が過大であるときという要件を満たすこととなり、相続税法32条1項と、国税通則法23条1項の両方の規定がそのまま適用できることとなります。

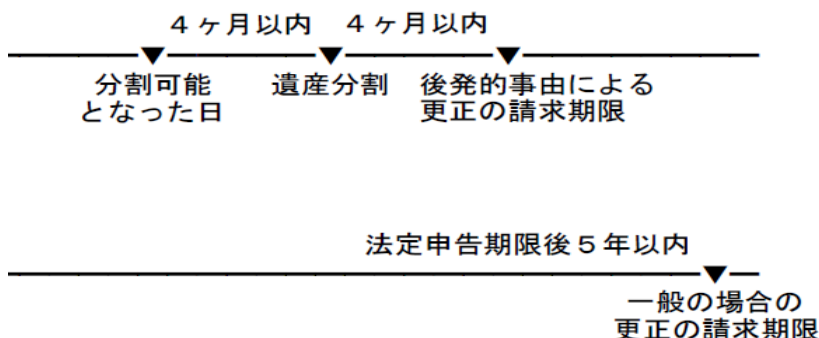
また、国税通則法23条2項括弧書に、「納税申告書を提出した者については、当該各号に定める期間の満了する日が前項に規定する期間の満了する日後に到来する場合に限る。」とあることから、後発的事由が生じた場合の更正の請求の期限が後になる場合を除き、一般の更正の請求の規定が優先されることが分かります。

## 2 分割期限を伸長した場合にやむを得ない事情が解消され特例の適用を受ける場合

相続税の申告期限から3年以内に遺産分割を行うことが、配偶者の税額軽減の特例及び小規模宅地等の減額特例の適用を受けるための要件とされていますが、やむを得ない事情があるときは、税務署長の承認を得て、3年という分割制限を伸長することができます（相令4の2①、措令40の2⑩、相基通19の2-15）。

そして、分割できることとなつた日から4ヶ月以内に分割することを条件として、更正の請求をすることにより、これらの特例の適用を受けることができます（相法19の2②括弧書、措法69の4④括弧書）。

この税務署長の承認を得るためには、申告期限後3年を経過する日の翌日から2ヶ月を経過する日までに、「遺産が未分割であることについてやむを得ない理由がある旨の承認申請書」を提出する必要があります（相令4の2②・④、相規1の4②、1の6②、措令40の2⑩）。



この特例については、上記のような承認を必要とすること及び平成23年12月改正前は一般の場合の更正の請求期限に間に合わせる事が難しかったことから、分割後4ヶ月以内の更正の請求が特例適用のためには必要と考えられていました。

しかし、分割取得財産について軽減等の特例の適用対象とするための要件は、その分割可能となった日から4ヶ月以内に分割により取得することのみであることから、この分割期限を満たしたならば、3年以内の分割規定と同様に、相続税法32条1項と、国税通則法23条1項の両方の規定がそのまま適用できることになり、そのいずれか遅い日までに更正請求書を提出すればよいこととなります。

### 3 相続させる旨の遺言があった場合

遺産全部を一部の相続人に「相続させる」旨の遺言は、遺言書の記載からその趣旨が遺贈であることが明らかであるか又は遺贈と解すべき特段の事情がない限り、遺産の分割の方法を定めた遺言であり、被相続人の死亡の時（遺言の効力の生じた時）に直ちに遺産全部について分割の効果が発生し、もはやその遺産について再度の分割がなされる余地はなく、また、その相続人に法定相続分を超える遺産を相続させることになるから、遺産分割方法の指定と同時に相続分の指定がなされたものと解すべきであるとした裁判例があります（平23.12.6東裁）。

この判断は、最高裁平成3年4月19日第二小法廷平成1年（オ）174号土地所有権移転登記手続請求事件判決（民集45巻4号477頁）をベースとしたものです。

判決では、「「相続させる」趣旨の遺言は、正に民法908条にいう遺産の分割の方法を定めた遺言であり、他の共同相続人も右の遺言に拘束され、これと異なる遺産分割の協議、さらには審判もなし得ないのであるから、このような遺言にあつては、遺言者の意思に合致するものとして、遺産の一部である当該遺産を当該相続人に帰属させる遺産の一部の分割がなされたのと同様の遺産の承継関係を生ぜしめるものであり、当該遺言において相続による承継を当該相続人の受諾の意思表示にかからせたなどの特段の事情のない限り、何らの行為を要せずして、被相続人の死亡の時（遺言の効力の生じた時）に直ちに当該遺産が当該相続人に相続により承継されるものと解すべきである」としています。

一方、実務的にはすべての相続人及び受遺者の合意により、遺言に従わない遺産分割が認められています。そうすると、相続税の申告期限までに遺言に従うかどうか、関係者間で方針が定まらない場合に、3年以内の分割見込書を提出し、その後遺産分割がされたとして配偶者の税額軽減や小規模宅地等の減額特例を適用したところで更正の請求書を提出できるかという疑問が生じます。

しかし、上記裁判、そして最高裁判決の趣旨からは、このような分割見込書の提出は遺産が未分割であるという前提を欠くものとなり、国税通則法23条1項に該当し得ないこととなります。

#### 4 当初申告において特例の適用を選択した宅地等を変更する場合

小規模宅地等の減額特例の規定では、「第1項の規定は、同項の規定の適用を受けようとする者の当該相続又は遺贈に係る相続税法第27条又は第29条の規定による申告書（これらの申告書に係る期限後申告書及びこれらの申告書に係る修正申告書を含む）に第1項の規定の適用を受けようとする旨を記載し、同項の規定による計算に関する明細書その他の財務省令で定める書類の添付がある場合に限り、適用する。」（措法69の4⑥）とあることから、当初申告においてこの特例を適用した宅地について、税務調査等によりその要件に該当しないことを指摘された場合に、別の宅地について特例の申請を前提に修正申告を行うことも可能とされています。

しかし、納税者が申告期限までに適法に選択した宅地について、申告期限後に別の宅地を選択した方が納税額が少ないことが分かったとしても、更正の請求によって選択替えの変更はできません。さらに、同特例の適用を受けた相続人が他の相続人と共有している宅地であっても、申告期限後においては選択した適用者を変更することはできません。

これに対し、当初の遺産分割協議が錯誤により無効とされ、申告期限後3年以内に改めて分割がされた場合、小規模宅地等の減額特例が適用できるかという問題があります。法律行為が無効とされた場合、その行為は始めから生じなかったこととなります。したがって、3年以内分割特例の適用は、選択替えには該当しません。しかし、3年以内分割特例については、上述のように、期限内申告書の提出時の「申告期限後3年以内の分割見込書」の提出が要件となることから、やはり、この場合も特例の適用は受けられないこととなり、国税通則法23条1項の前提を欠くこととなります。