

所有者不明土地と固定資産税

慶應義塾大学 佐藤 英明

1

I - 1 固定資産税の納税義務者

土地・家屋の「所有者」

⇒具体的には

- ①賦課期日（1月1日）に「所有者」として登記されている者
- ②①(個人の場合)が賦課期日現在に死亡している場合は「現に所有している者」
- ③所有者の所在が震災、風水害、火災その他の事由によって不明な場合
⇒その使用者を所有者とみなして課税

2

2

I - 2 固定資産税の納税義務者と納税義務の承継

- | | |
|---|---|
| ①H.24.1.1 甲土地の登記上の所有者 X
(= 真実の所有者) | ①平成24年度分の納税義務者は X |
| ②H.24.1.2 X 死亡
→相続人は配偶者 P と子 A | ② X の死亡により相続人の P・A が X の納
税義務を承継〔各自法定相続分〕
【第 1 ステップ】 |
| ③H.25.1.1 登記上の所有者は X | ③平成25年度分の納税義務者は「現に所
有している」P と A (共有状態)
〔連帯納付責任=各自全額納付の責任〕
【第 2 ステップ】 |
| ④H.25.1.2. 遺産分割協議により甲土地
を P が取得して所有権登記 | |
| ⑤H.26.1.1. 甲土地の登記上の所有者 P
(= 真実の所有者) | ④⑤平成26年度分の納税義務者は P
【第 3 ステップ】 |

3

3

I - 3 所有者不明土地と対応策の現状

- 平成29年度地籍調査
 - 不動産登記簿上で所有者の所在が確認できない土地 約22%
 - 探索の結果最終的に所有者の所在が不明な土地 0.44%
- 所有者不明土地法 (平成30年)
- 表題部所有者不明土地の登記及び管理の適正化に関する法律(令和元年)
- 法制審議会における民事法制の抜本的な見直しの検討 (現在)
 - 所有者不明土地の発生予防／円滑適正な利用のための仕組みづくり

4

4

I - 4 登記上の納税義務者の死亡が発見された場合の対応

平成29年度地籍調査
不動産登記簿上で所有者の所在が確認できない土地 約22%

- (1) 「現に所有している者」(≒相続人)をどうやって探すか？
→「II」で検討
- (2) 探しても「相続人等」が見つからないときにどうするか？
→「III」で検討
- (3) 納税者の死亡を知らずに課税していた場合はどうなるか？
→「IV」で検討

5

5

II - 1 「現に所有している者」(≒相続人等)の探索方法

- 前所有者の死後速やかに相続登記がなされれば、課税庁が把握可能
- 相続登記がなされない場合には、課税庁による調査が必要
戸籍などからたどっていくが、相続人の住所地がバラバラなど困難事例あり
- 相続人が1人だけ見つけて他が不明な場合
【ステップ1】(承継)については、法定相続分のみ納付を請求できる
【ステップ2】(現所有者)については、全額の納付を請求できる
(滞納の場合に滞納処分を行なうには相続人全員を探す必要あり)

6

6

II - 1 「現に所有している者」(≒相続人等)の探索方法

○納税者にアクションを求める規定

【ステップ1】で相続人が複数の場合は書類を受領する「代表者」を

①納税者が届出 or ②首長が指定、できる(地税9条の2)

○この届出は、各相続人の氏名、住所又は居所、被相続人との続柄、法定相続分を記載し、「相続人が連署した文書」(地税令2条2項)

⇒この①の提出があれば【ステップ2】に進むことが容易
(実際には内容は緩和されているか?)

7

7

II - 1 「現に所有している者」(≒相続人等)の探索方法

○納税者にアクションを求める規定

【ステップ1】で相続人が複数の場合は書類を受領する「代表者」を

①納税者が届出 or ②首長が指定、できる(地税9条の2)

×【ステップ1】がない場合 or 相続人が1人の場合、には適用なし
／納税者が指定・届出をしなくても不利益なし

×②の指定の場合は、結局、課税庁が探索する必要あり

8

8

Ⅱ－１ 「現に所有している者」（≒相続人等）の探索方法

- 納税者にアクションを求める新たな規定＝「現所有者届」制度の創設案
- 現所有者届に関する論点
 - 趣旨・位置づけ
 - 提出期限
 - 記載内容・添付書類
 - 実効性確保手段
 - 全国一律の制度とすべきか（制度創設の有無を条例に任せるか）

9

9

Ⅱ－２ 「現所有者届」制度創設案の論点

- (1) 趣旨・位置づけ
 - 法制審では「相続登記の義務づけ」について検討中
 - ⇨それが実現するまでの過渡的な制度との位置づけ
(または、相続登記義務化の実効性が確認されるまでの補助的制度)
 - メリットもデメリットもない制度として構想する場合には、納税者・課税庁の双方に、所有者変更を明らかにし、確認することの重要性を意識させる、という趣旨を持つことになるとの整理
 - 納税義務者の情報を探索する端緒とする、という位置づけが適当
(納税義務者に固定資産税の執行につき応分の寄与を求める)

10

10

Ⅱ－２ 「現所有者届」制度創設案の論点

(2) 提出期限

- 相続放棄のための民法上の熟慮期間（3ヶ月）を意識した合理的な期間
- 「端緒」という観点からは、上記の範囲内で比較的短い期間とすべき

(3) 記載内容・添付書類

- 義務履行の容易さ（期待可能性）と必要な情報量とのトレードオフ
- 「端緒」という観点からは、期間内に入手可能な情報にとどめるべき

11

11

Ⅱ－２ 「現所有者届」制度創設案の論点

(4) 実効性確保手段

- 提出する側に何のメリットもない点をどう評価するか？
⇒ 課税庁の探索の手間を省いた点を評価して「メリット」を与える
- 固定資産税の執行には納税者も応分の寄与をすべきと考えるか？
⇒ 義務履行違反として「サンクション」を加える
- 納税者が履行可能か、という点も重要な論点

〔参考となる制度〕

国外財産調書における記載の有無で加算税が増減される（所得税等）
：後の税務調査で過少申告等が発見された場合10(15)%を±5%

12

12

Ⅱ－２ 「現所有者届」制度創設案の論点

（４）実効性確保手段

- 減収面、位置づけの面から、メリットもサンクションも難しいとの整理
 - 「死者への課税」問題に関する還付制限（後述）を考える場合には、
 - 相続登記か現所有者届の提出があれば還付制限をしない
 - これがない場合には、還付制限制度を適用し、かつ、還付加算金を付さない
- という対処が考えられる

13

13

Ⅱ－２ 「現所有者届」制度創設案の論点

（５）全国一律の制度とするか

- 課税庁・納税者の意識の涵養という観点からは、地方税法で定める全国一律の制度とすべき
- 全国一律で行なわれる（と想定される）相続登記の義務づけとも整合的と思われる

14

14

Ⅲ－１ 相続人（＝現所有者）が１人も見つからなかった場合の対処

- 探索の手だてがない（戸籍が戦災・震災等で焼失など）場合
／外国人で相続法制が不明な場合、など
 - ⇒首長の合理的な裁量で「課税を留保」する制度の必要性
〔現在行なわれている(?)事実上の留保は租税法律主義違反の疑いあり〕
- 相続人（＝現所有者）はいないが不動産の使用者がいる場合
 - ⇒使用者を所有者とみなして課税する制度の創設案
 - cf. 現行制度では、所有者の所在が震災、風水害、火災その他の事由によって不明な場合にのみ、使用者を所有者とみなして課税することが可能……この範囲を立法で拡大できないか？

15

15

Ⅲ－１ 相続人（＝現所有者）が１人も見つからなかった場合の対処

- 「現に所有する者が明らかでない」場合に「使用者」を「所有者とみなして」課税する制度＝「使用者課税制度」の創設案
- 「使用者課税制度」の論点
 - 固定資産税の性格との関係
 - 「現所有者が明らかでない」ことの意義
 - 使用者への賦課決定の手続き
 - 後に現所有者が判明した場合の取扱い

16

16

Ⅲ－２ 「使用者課税制度」創設案の論点

(1) 固定資産税の性格との関係～問題の所在

- 「土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるから、上記の適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいう」（最判H.15・6・26）〔下線は佐藤〕
- 「使用の事実」に着目して納税義務を課すことは、上記の固定資産税の性格や課税標準たる「適正な時価」の考え方と矛盾しないか？

17

17

Ⅲ－２ 「使用者課税制度」創設案の論点

(1) 固定資産税の性格との関係～二つの考え方

- 「所有権の権能」を「使用」「収益」「処分」に分けて考える（A説）
 - ⇒現実に「使用」「収益」している者は所有権の権能の重要部分を行使
- 「使用者」は使用のための何らかの法律上の権原を有しているはず（B説）
 - ⇒現所有者が明らかでない場合に「使用している」者の権原は所有権と推認できる（する）
- 固定資産税の性格から考えるとB説によるべき
 - ⇒所有権以外の使用権原が証明された場合の扱いが問題

18

18

Ⅲ－２ 「使用者課税制度」創設案の論点

(1) 固定資産税の性格との関係～参考

○質権または100年超の存続期間の地上権が設定されている土地の場合

⇒納税義務者は、質権者または地上権者〔現行法〕

「質権者又は地上権者は、その土地を占有して使用収益し得るものであって、その土地を実質的に支配することとなり、所有者はその所有権に著しい制限を受けることとなるものであるから、この場合には所有者にかえてその土地についての使用収益の実質を有する者に課税しようとするものである。」（下線は佐藤）

(佐々木喜久治『固定資産税』（1994）65頁）

19

19

Ⅲ－２ 「使用者課税制度」創設案の論点

(2) 「現所有者が明らかでない」ことの意義～問題となる点

○所有者はいるが所在不明の場合を含むか？

●「含まない」との整理

∵ 所在不明の所有者には公示送達で対応可能

○「明らかでない」とされるために必要な課税庁側のアクションの内容は？

●様々なケースがあり細部まで規定することは困難

vs. 「これで大丈夫」と言わなければ市町村が課税に二の足を踏むおそれ

20

20

Ⅲ－２ 「使用者課税制度」創設案の論点

(2) 「現所有者が明らかでない」ことの意義～課税庁側の必要なアクション

○「社会通念上必要と認められる調査を尽くす」こと（方針レベル）

〔参考となる制度〕（所得税・法人税の判例）

納税者非協力の場合の「推計課税の必要性」

帳簿不提示の場合の青色申告承認取消処分（1号該当）

○具体的な調査方法を例示して規定する方が裁判所が判断しやすい
：違法との司法判断をできるだけ回避したいという狙いもある

○地方団体の負担を考慮

21

21

Ⅲ－２ 「使用者課税制度」創設案の論点

(2) 「現所有者が明らかでない」ことの意義～課税庁側の必要なアクション

○①登記上の所有者の戸籍、および、住民登録を基礎とした調査、

②現に使用している者、および、現地の事情に通じた者からの聞き取り、

など、「合理的に必要と認められる調査を行なってもなお」現所有者が明らかにならない場合

○国家賠償請求訴訟を考えると、「漫然と処分した」とされにくい要素の挙げ方が重要

22

22

Ⅲ－２ 「使用者課税制度」創設案の論点

(3) 使用者への賦課決定の手続き～使用者の意見聴取の機会

○ (2) の「聞き取り」との関係～想定問答例

(ア)「誰の土地か知らないが、文句を言われないので使っている」

(イ)「Aさんの土地だが、〇〇年ころに使っていいと言われて、それ以来無償で使っている」(使用貸借の主張)

← Aは既に死去し、相続人も不明である場合

(ウ)「〇〇年ころにBさんから借りて、毎年銀行口座に賃料を振り込んでいる」(賃貸借の主張)

← Bを調査したら上記(ア)のような主張をして、所有者は不明である場合

23

23

Ⅲ－２ 「使用者課税制度」創設案の論点

(3) 使用者への賦課決定の手続き～使用者の意見聴取の機会

● 使用者に賦課決定を行なう前に、使用者に意見聴取の機会を与えることが考えられる((ア)(イ)(ウ)のようなやりとりを想定)

● ポイントは、使用者による「他に現に所有する者」がいることの立証

● 聴取⇒調査→所有者不明⇒聴取⇒調査……、の連鎖を断ち切る必要性

▪ (2) の聞き取りを十分行なう(所有者不明の心証を固めて(3)に進む)

▪ (3) の聴取で所有者不明の心証が揺らがなければ(= 出てきた新事実が再度の調査を基礎付ける程度に確からしくなければ)、賦課決定を行なう

24

24

Ⅲ－２ 「使用者課税制度」創設案の論点

- (3) 使用者への賦課決定の手続き～使用者の意見聴取の機会
- (2) の手続きとの重複を考えると、実質的な必要性には疑問もある
 - 後の訴訟（取消訴訟、国賠訴訟）を視野に入れて、正式な手続きで意見聴取をすることは有意義
 - 地方団体の負担を考え、使用者との合意によりごく簡略なものとする（ないし省略する）選択肢を加えるべき

25

25

Ⅲ－２ 「使用者課税制度」創設案の論点

- (4) 後に現所有者が判明した場合の取扱い
- (2) (3) の手続きの後に「現所有者」が判明する場合とは？
 - 課税に不満を持つ使用者が探し出してくる例があるのではないか
 - ∵ 使用者課税の件を知った現所有者が申し出る、ということは考えにくい
 - ほかにどのようなケースを想定するか？

26

26

Ⅲ－２ 「使用者課税制度」創設案の論点

(4) 後に現所有者が判明した場合の取扱い

○飽くまでも、賦課決定時（実際には(3)の直後か)が判断の基準時

- 基準時において、課税庁が現所有者の存在（or その端緒）を不合理に見逃していれば、使用者への処分は違法（処分取消、納付税額を還付）
- 基準時において現所有者をみつける合理的な可能性がなければ（＝社会通念上十分な調査を尽くしていれば）、処分は適法

⇒後者の場合の負担の解決は、真の所有者と使用者との間で民事的に行なう（最高裁判例）

27

27

Ⅳ－１ 「死者への課税」問題とそれへの対応～問題の所在

①H.22.1.1 甲土地の登記上の所有者 X
（＝真実の所有者）

②H.22.1.2 X 死亡
→相続人は配偶者 P と子 A
登記上の所有者は X のまま

③H.30.1.2. P 死亡

④H.30.5.1. X、P 死亡の事実が課税庁に
知れる（滞納がきっかけ）
→調査の結果、A の存在判明

（第 1 期の納付期限を 4 月 30 日とする）

（P の相続人は A のみとする）

①② H.22～H.30 年度分につき、X を納税
者とする納税通知書を交付

→ P が 29 年度まで毎年度、税額を納付

③④ H.30 年度分につき第 1 期分が滞納

28

28

IV-1 「死者への課税」問題とそれへの対応～問題の所在

【現行法の下での取扱い】（1）

①H.22年度分の納付の適法性【ステップ1】

「被相続人の地方団体の徴収金につき、被相続人の死亡後その死亡を知らないでその者の名義でした賦課徴収……に関する処分で書類の送達を要するものは、その相続人の一人にその書類が送達された場合に限り、当該被相続人の地方団体の徴収金につきすべての相続人に対してされたものとみなす」（地稅9条の2④）

→ Xの死後、その死亡を知らないでX名義でした納税通知書交付が、相続人の一人であるPに対してなされているので賦課決定処分はP・Aの両方について有効

⇨ Pの納付のうち自分の法定相続分を超えた部分は誤納金となる可能性あり

29

29

IV-1 「死者への課税」問題とそれへの対応～問題の所在

【現行法の下での取扱い】（2）

②H.23～H.30年度は適法な賦課なし（納税義務者誤り）

納税義務者を現所有者P・Aとすべきところ登記名義人Xとしている

⇨賦課決定処分無効

→ 納付された税額（H.23～29年度分）をPの相続人Aに還付

（＝本来は納付したPに還付すべきものをその相続人に還付）

③④H.31年度分の納税義務者はA（現所有者または登記上の所有者）
【ステップ3】

30

30

IV-1 「死者への課税」問題とそれへの対応～問題の所在

【現行法の下での取扱い】（3）【ステップ2】

- H.26～ H.30年度分の納税義務者はPとA（法定相続分は2分の1宛）
 - ： PとAの納税義務の根拠は、登記名義人死亡時の現所有者
 - + 相続人Aは被相続人Pの納税義務を承継する
 - ⇒改めてAに対して納税通知書を交付して課税し納付を求める
 - A本人の分とPから承継した分を分けるのが理論的に正当
- 賦課期日現在でPが生存していれば、賦課決定時に生存していなくても納税義務承継者に対して賦課決定可能と解する(宛名名義には問題が残る)

31

31

IV-1 「死者への課税」問題とそれへの対応～問題の所在

【現行法の下での取扱い】（4）

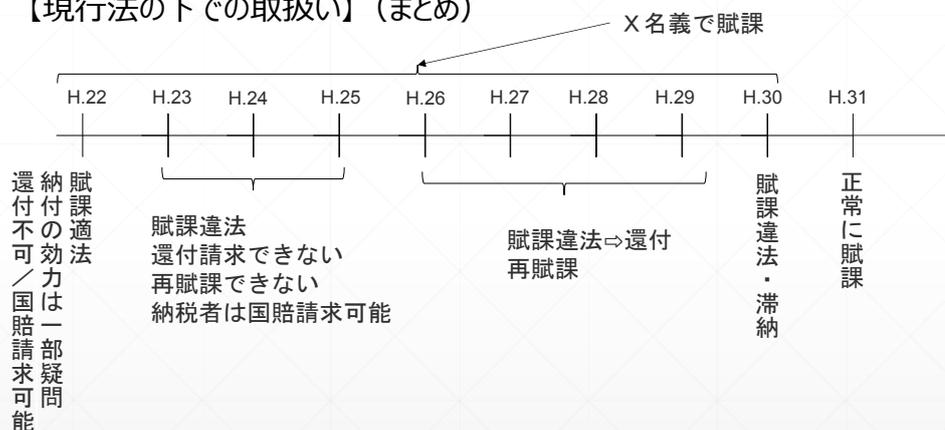
- H.23～ H.25年度分の納付税額の扱い
 - 固定資産税の賦課決定は法定納期限の翌日から5年を超えてはできない
 - H.25.4.30が法定納期限の25年度分はH.30.4.30で除斥期間満了
 - ⇒事例ではH.23～H.25年度分について新たな賦課決定処分はできない
 - 徴収権の消滅時効も同様に5年で完成（絶対的消滅）
 - Aの還付請求権も同様に5年で時効消滅（絶対的消滅）
 - ⇒ただし、Aによる国賠請求は可能（認容の可能性大）

32

32

IV-1 「死者への課税」問題とそれへの対応～問題の所在

【現行法の下での取扱い】(まとめ)



33

33

IV-1 「死者への課税」問題とそれへの対応～問題の所在

【現行法の下での取扱いの問題点】

- H.22年度分について、Pによる納付の全額が適法とはならない可能性あり
- H.26～H.29年度分について、Pによる納付税額を誤納金として一旦Aに還付し、その上でAに対して賦課決定の後、再度納付を請求する、という二度手間を省けな
いか（実際上は、還付金を受領したAによる滞納の危険性もある）
- H.23～H.25年度分の納付税額について、全額を除斥期間・消滅時効の対象とし
てよいか（登記義務がないとは言え、納税者の領域での出来事による）。他方で
国賠訴訟で市町村が敗訴する可能性をどう考えるか（名義人を確認しなかったこと
について過失相殺はありうるか）

34

34

IV-2 「死者への課税」問題とそれへの対応～納税義務承継分

- 固定資産税につき、9条の2第4項が適用される場合に、相続人の1人がした税額の納付で当該相続人の負担部分を超える部分については、他の相続人全員のために納付したものとみなして地税20条の6を適用する（確認的）制度の創設を考えるべき（Pによる納付がAのためと認識されていない場合にも適用可能）

〔参考〕

「地方団体の徴収金は、その納税者または特別徴収義務者のために第三者が納付し、又は納入することができる。」（地税20条の6第1項）

35

35

IV-2 納税義務承継分～問題の解決（1）

- | | |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">①H.22.1.1 甲土地の登記上の所有者X（＝真実の所有者）②H.22.1.2 X死亡
→相続人は配偶者Pと子A
登記上の所有者はXのまま③H.30.1.2. P死亡④H.30.5.1. X、P死亡の事実が課税庁に
知れる
→調査の結果、Aの存在判明
(第1期の納付期限を4月30日とする)
(Pの相続人はAのみとする) | <ul style="list-style-type: none">① H.22度分の賦課決定・納付は適法
Xの死後、その死亡を知らないで相続人の1人であるPに納税通知書が交付されており相続人全員に効力が発生する
Pによる納付でPの法定相続分を超える部分は他の相続人たるAのための第三者納付として扱われる |
|--|--|

36

36

IV-3 「死者への課税」問題とそれへの対応～過去5年分

- 被相続人の死亡後その死亡を知らないでその者の名義でなした固定資産税の賦課決定に基づき納付された税額で、賦課決定が可能な期間に対応するものについて、還付を留保し、新たな賦課決定に基づいて発生する税額に充当する制度の創設を考えるべき

〔参考となる制度〕

- 粉飾決算に基づき過大に確定・納付された法人税

⇒直ちには還付せず、以後5年間の法人税に充当

+5年経っても充当しきれない額を還付（法税135条、70条）

37

37

IV-3 過去5年分～問題の解決（2）

- ①H.22.1.1 甲土地の登記上の所有者X（＝真実の所有者）
- ②H.22.1.2 X死亡
→相続人は配偶者Pと子A
登記上の所有者はXのまま
- ③H.30.1.2. P死亡
- ④H.30.5.1. X、P死亡の事実が課税庁に
知れる
→調査の結果、Aの存在判明
(第1期の納付期限を4月30日とする)
(Pの相続人はAのみとする)
- ②③H.26～30年度分につき、納付された税額はAに還付せず、改めてAに対する賦課決定をした後、その税額に充当する

38

38

IV-3 過去5年分～問題の解決（2）続き

- | | |
|--|---|
| ①H.22.1.1 甲土地の登記上の所有者X
(= 真実の所有者) | 新制度で充当された税額については、民民間の問題として処理 |
| ②H.22.1.2 X死亡
→相続人は配偶者Pと子A B
登記上の所有者はXのまま | ②③H.26～30年度分につき、納付された税額はA Bに還付せず、改めてA Bに対する賦課決定をした後、その税額に充当する |
| ③H.30.1.2. P死亡 | →遺産分割協議でBがPの還付請求権の全額を取得した場合には、AがBに対する不当利得返還義務を負う（課税関係は変動しない） |
| ④H.30.5.1. X、P死亡の事実が課税庁に
知れる
→調査の結果、Aの存在判明
(第1期の納付期限を4月30日とする)
(この例ではPの相続人はAとBの2人) | |

39

39

IV-4 「死者への課税」問題とそれへの対応～過去5年超の分

- 被相続人の死亡後その死亡を知らないでその者の名義でなした固定資産税の賦課決定に係る納税義務についての賦課決定の除斥期間を●年延長するとともに、消滅時効の進行を●年停止させる制度の創設を考えるべき

[参考となる制度]

- 偽りその他不正の行為により免れた地方税（国税も同様）
 - 更正決定処分の除斥期間が5年から7年に延長（地税17条の5⑥）
 - 法定納期限から2年間は消滅時効が進行せず（地税18条の2③）
- 上記の例は7年、法人税の繰越欠損金は10年の期間制限（法税57条1項）

40

40

IV-4 過去5年超の分～問題の解決（3）

- | | |
|--|---|
| ①H.22.1.1 甲土地の登記上の所有者 X
(= 真実の所有者) | 仮に2年間の延長とする |
| ②H.22.1.2 X 死亡
→相続人は配偶者 P と子 A
登記上の所有者は X のまま | ②③H.24～25年度分につき、納付された税額
は A に還付せず、改めて A に対する賦課決定
をした後、その税額に充当する |
| ③H.30.1.2. P 死亡 | H.23年度分については新たな賦課決定も還
付請求もできないが、A から国家賠償請求を
受ける可能性はある |
| ④H.30.5.1. X、P 死亡の事実が課税庁に
知れる
→調査の結果、A の存在判明
(第 1 期の納付期限を4月30日とする)
(P の相続人は A のみとする) | ⇔期間を無制限とすることは法的安定性を害
するので、この問題はいずれ生じうる |

41

41

おわりに

- 「中間とりまとめ」は、相続登記義務化までの間の暫定的な措置として構想
- 相続登記の義務化が法制化されても、それだけでは安心できない
- 実効性（現状と同様の問題案件がどのくらい残るか）
- どのくらいの期間の猶予が与えられるか（固定資産税は毎年課税）
などの問題が残る
- 「死者への課税」問題については、令和 2 年 4 月以降は、残存配偶者の居
住権原が所有権ではなく配偶者居住権等でありうることに留意が必要

42

42