

この事業は、一般財団法人全国市町村振興協会の助成を受けて、実施したものです。

地方税における資産課税のあり方に 関する調査研究

—所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題—
—令和3年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方—

令和2年3月

一般財団法人 資産評価システム研究センター

は し が き

固定資産税は、市町村を支える基幹税目として重要な役割を果たしてきておりますが、課税情報の公開の促進等を背景に、固定資産税制度や資産評価に対する納税者の関心はますます高まっております。

当評価センターは、昭和53年5月設立以来、調査研究事業を主要事業として位置付け地方公共団体に固定資産税に関し必要な情報を提供してまいりました。

本事業では、その時々固定資産税を巡る諸課題をテーマに、学識経験者、地方団体の関係者等をもって構成する研究委員会を設け調査研究を行っておりますが、本年度は4つの調査研究委員会において、固定資産税制度、固定資産評価制度に関して、専門的な調査研究を行ってまいりました。

このうち、地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会においては、「所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題」、「令和3年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方」の2つのテーマについて調査研究を行いました。

ここに、その調査研究結果がまとまりましたので、研究報告書として公表する運びとなりました。つきましては、熱心にご研究、ご審議いただいた委員の皆様や関係の方々に対し、心から感謝申し上げます。

当評価センターは、今後とも、所期の目的にそって、事業内容の充実を図るとともに、地方団体等に役立つ調査研究に努力をいたす所存でありますので、地方団体をはじめ関係団体の皆様のなご指導、ご支援をお願い申し上げます。

令和2年3月

一般財団法人資産評価システム研究センター
理 事 長 細 谷 芳 郎

令和元年度 地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会 委員名簿

委員長	佐藤英明	慶應義塾大学大学院法務研究科教授
委員	漆さき	大阪経済大学経済学部准教授
	柏木恵	一般財団法人キャノングローバル戦略研究所研究主幹
	金子宏	東京大学名誉教授
	神山弘行	一橋大学大学院法学研究科准教授
	篠原正博	中央大学経済学部教授
	関口智	立教大学経済学部経済政策学科教授
	高野幸大	東洋大学法学部教授
	前田高志	関西学院大学経済学部教授
	宮本勝弘	日本製鉄株式会社代表取締役副社長
	横山彰	中央大学名誉教授・一般社団法人総合政策フォーラム代表理事
	米田耕一郎	首都圏新都市鉄道株式会社代表取締役専務(元総務省自治税務局長)
	池田美英	東京都主税局資産税部長
	大崎克英	神戸市税務担当局長
	佐藤仁志	高梁市総務部長
	乾浩朗	京都府井手町税務課長
	安岡義敏	国土交通省土地・建設産業局企画課長 (※)
村松秀樹	法務省民事局民事第二課長 (※)	
福田毅	総務省自治税務局固定資産税課長	

(※) の委員は、「所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題」の検討に限る委員

(順不同、敬称略)
(令和2年3月現在)

地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会

【審 議 経 過】

○第1回〔平成31年4月23日（火）〕

- （議題）
- （1）平成31年度調査研究テーマ・スケジュール
 - （2）所有者不明土地等に関する現状と課題
 - （3）地方団体へのアンケートについて

○第2回〔令和元年6月28日（金）〕

- （議題）所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題
- ① 地方団体へのアンケート調査結果
 - ② 自治体委員からの現状と課題についてのプレゼンテーション
（東京都、神戸市、高梁市、井手町）

○第3回〔令和元年8月8日（木）〕

- （議題）所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題
- ・ 論点整理

○第4回〔令和元年10月4日（金）〕

- （議題）所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題
- ・ 中間とりまとめ（案）について

○第5回〔令和2年3月4日（水）〕 ※

- （議題）
- （1）令和2年度地方税制改正（案）報告（所有者不明土地関係）
 - （2）令和3年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方について

※新型コロナウイルス（COVID-19）感染対策の観点よりメール開催。

目 次

はじめに	1
I. 所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題	
1. 検討の背景	2
2. 関連する制度の概要	3
(1) 納税義務者	3
(2) 相続人による書類を受領する代表者の指定	6
(3) 納税管理人制度	7
(4) 公示送達	7
3. 固定資産税の賦課・徴収にあたっての現状と課題	8
(1) 死亡の事実の把握と相続人調査	8
(2) 相続人の一部に対する課税の取扱い	11
(3) 相続人の存在が一人も明らかでない場合の対応	12
(4) その他の論点	13
4. 対応方策の検討と今後の方向性	14
(1) 死亡の事実の把握と相続人調査に関する課題への対応方策	14
【検討Ⅰ】住基ネットを活用した死亡の事実の把握	15
【検討Ⅱ】相続人調査の合理化（システムの活用等）	15
【検討Ⅲ】「現に所有している者」の届出の制度化	16
(2) 相続人の一部のみが判明している場合の対応方策	22
【検討Ⅳ】共有者の一部に対する課税の制度化	23
(3) 所有者の存在が一人も明らかでない場合の対応方策	23
【検討Ⅴ】「使用者」を「所有者」とみなす制度の対象拡大	24
【検討Ⅵ】課税保留の制度化	29
5. 令和2年度地方税制改正について	30
(1) 現に所有している者（相続人等）の申告の制度化	30
(2) 使用者を所有者とみなす制度の拡大	30

Ⅱ. 令和3年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方	
1. 負担調整措置等の概要	32
(1) 負担調整措置	32
(2) 条例減額制度	32
(3) 住宅用地特例	33
2. 平成30年度評価替え時における検討状況等	33
(1) 地方団体からの要望	33
(2) 平成30年度評価替え時における検討	33
3. 負担水準の状況等	34
(1) 負担水準の現状	34
(2) 商業地等の据置特例が存置されていることによる課題	34
4. 地価動向	35
5. 地方公共団体からの報告（概要）	36
(1) 東京都特別区における負担調整措置等の現状と課題について	36
(2) 負担調整措置の現状と課題（神戸市）	37
(3) 高松市における地価動向等を踏まえた 負担調整措置に対する現状と課題	38
6. 本委員会における主な意見	40
資料編	43

はじめに

本年度の当委員会は、「所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題」及び「令和3年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方」の2つをテーマとして調査研究を行うこととした。

まず、「所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題」については、所有者不明土地や空家問題についての対策が講じられているなか、固定資産税の賦課・徴収においても、所有者の特定や所有者が明らかでない土地・家屋に対する対応に苦慮するケースが生じていることから、各地方団体における課税上の課題や先進的な取組等を調査・分析するとともに、制度見直しを含めた方策を検討した。

次に、「令和3年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方」については、平成30年度与党税制改正大綱において、「税負担の公平性や市町村の基幹税である固定資産税の充実確保の観点から、固定資産税の負担調整措置等のあり方について引き続き検討を行う」とされていること等を踏まえ、令和3年度評価替えに向けた課題についての論点整理・検討を行った。

I 所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題

1. 検討の背景

人口減少・高齢化の進展に伴う土地利用ニーズの低下や地方から都市等への人口移動を背景とした土地の所有意識の希薄化等により、所有者不明土地が全国的に増加している¹。

所有者不明土地は、相続が生じても登記がされないことなどを原因として発生し、管理の放置による生活環境の悪化を招くほか、公共事業の推進等の様々な場面において、所有者の特定等のため多大な時間と費用を要するなどの問題が生じている。

今後も、人口減少・超高齢化社会が進展し、相続多発時代を迎えようとする中、所有者不明土地問題の解決は喫緊の課題となっている。

こうした状況を踏まえ、政府全体として所有者不明土地対策が重要な課題と位置づけられており、平成30年度には「所有者不明土地の利用の円滑化等に関する特別措置法」(平成30年法律第49号)(以下「所有者不明土地法」という。)が成立し、所有者不明土地の公共的目的の利用や長期相続登記未了土地の解消等に関して新たな仕組み²が設けられることとなった。

また、昨年5月には「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」(令和元年法律第15号)が成立し、特に所有者の発見が困難である、表題部所有者欄の氏名・住所が正常に記録されていない土地について、登記官等が所有者の探索を行い、その結果を登記簿に反映させる等の対策が講じられることとなった。

さらに抜本的な対策として、国土審議会においては、土地所有に関する基本制度の見直し(土地の管理や利用に関して所有者が負うべき責務や適切な利用・管理の促進策等)、地籍調査の円滑化・迅速化について検討が行われている。

また、法制審議会においては、民事基本法制(民法・不動産登記法)の抜本的な見直しが検討されている。検討の内容は、所有者不明土地の発生を予防するための仕組み(相続登記の申請の義務付け等の不動産登記情報の更新を図る方策、遺産分割の期間制限を設ける方策、土地所有権の放棄を可能とする方策

¹ 平成29年度地籍調査において、不動産登記簿上で所有者の所在が確認できない土地(所有者不明土地の外縁)の割合は、約22%、探索の結果、最終的に所有者の所在が不明な土地(最狭義の所有者不明土地)の割合は0.44%となっている。

² 登記官は、収用適格事業等の準備その他の目的のため所有者を探索する必要がある土地について、所有権の登記名義人の死亡後長期にわたり所有権の登記がされてない場合に、職権で、長期相続登記未了土地である旨等を当該土地の登記に記録し、その所有権の登記名義人の相続人に対して必要な登記手続の勧告をすることができることとする仕組みが創設された(所有者不明土地の利用の円滑化等に関する特別措置法第40条)。

など)、所有者不明土地を円滑・適正に利用するための仕組み（共有制度の見直し、財産管理制度の見直し、相隣関係規定の見直しなど）と多岐にわたっている。

これに加えて、関係行政機関が土地所有者に関する情報を円滑に把握できる仕組みについて、昨年5月に成立した戸籍法の一部を改正する法律に基づく、戸籍副本データ管理システムを活用・発展させた新たなシステムの構築を踏まえた登記簿と戸籍等との連携、固定資産課税台帳を含む土地に関する各種台帳の情報連携を促進することとされている。

一方、家屋についても、地域における人口減少や既存の住宅・建築物の老朽化、社会的ニーズの変化及び産業構造の変化等に伴い空家が増加しており、安全性の低下、公衆衛生の悪化等、地域住民の生活環境に深刻な影響を及ぼしているものがあり、対策を講じるにあたっては、所有者等の特定が困難な場合がある。

こうした問題に対応するため、平成26年度には「空家等対策の推進に関する特別措置法」(平成26年法律第127号)が成立し、国による基本指針の策定、市町村による空家等対策計画の作成、空家についての情報収集、特定空家に対する措置など様々な施策が講じられることとなった。

このように政府として所有者不明土地や空家問題についての対策が講じられているなか、固定資産税の賦課・徴収においても、所有者の特定や所有者が明らかでない土地・家屋に対する対応に苦慮するケースが生じている。

こうした状況を踏まえ、本研究会では、所有者の実態が不明な土地・家屋に係る実務の現状及び課題について具体的に把握し、各地方団体の先進事例等を調査・分析するとともに、制度見直しも含めた方策を検討したところである。

2. 関連する制度の概要

(1) 納税義務者

① 納税義務者

固定資産税の納税義務者は、原則として固定資産の所有者であり、土地又は家屋についての所有者とは、登記簿又は土地補充課税台帳もしくは家屋補充課税台帳に所有者として登記又は登録されている者をいう(台帳課税主義)(地方税法(昭和25年法律第226号。以下「法」という。)第343条第1項、第2項)。

ただし、所有者として登記又は登録されている個人が賦課期日前に

死亡しているとき、所有者として登記又は登録されている法人が賦課期日前に消滅しているとき又は人的非課税（法第 348 条第 1 項）の者が賦課期日前に所有者でなくなっているときは、同日において当該土地又は家屋を「現に所有している者」が固定資産の所有者となる（法第 343 条第 2 項ただし書）。

したがって、登記簿に登記されている土地及び家屋については、登記記録上の所有者が納税義務者となり、真実の所有権者が誰であるかにかかわらず登記記録上の所有者に対し課税することとなるが、その所有者が死亡又は消滅しているときは、「現に所有している者」を課税庁が自ら特定し課税する必要が生じることとなる。

なお、登記所は、土地又は建物の表示に関する登記をしたとき、所有権等の登記又はこれらの登記の抹消、登記名義人の氏名・住所等の変更等の登記をしたときは、10 日以内にその旨を当該土地又は家屋の所在地の市町村長に通知しなければならない（法第 382 条第 1 項、第 2 項）こととされている。

② 連帯納税義務

固定資産が 2 人以上の者により共有されている場合、各共有者が連帯して納付する義務を負う（以下「連帯納税義務」という。）（法第 10 条、第 10 条の 2）。これは民法の連帯債務の規定を準用したものであり、数人の債務者が同一内容の可分給付につき、各々独立して全部の給付をすべき債務を負担し、そのうちの 1 人が全部の給付をすれば債権は満足させられて消滅し、その結果すべての債務者は債務を免れるという性質のものである。

連帯納税義務者に対しては、その一人に対して、又は同時若しくは順次にすべての連帯納税義務者に対して、徴収金の全部又は一部についての履行の請求としての納税の告知、督促及び滞納処分をすることができる（民法第 432 条の準用）。

一方、税額の確定処分として行う納税の告知、差押えの前提条件としての督促等は、履行の請求としてするものではないので、民法の規定は準用されず、連帯納税義務者各人に対し行わなければその効力は生じないものと解されている。

したがって、共有の場合には、そのうちの一人に対し履行の請求としての納税通知書を送付することが可能であるものの、この場合、その一人に対しては税額の確定処分の効力が生じるが、残りの共有者に対してはその効力は生じないこととなる。

このようなケースで滞納が発生した場合、納税通知書を送付した者の個人の資産（預金等）について差押え等の滞納処分を行うことができるが、課税客体となっている土地・家屋に対して滞納処分を行うためには、共有者全員に対し、あらかじめ納税の告知、督促等を行う必要がある。

なお、共有者の一人を指定した納税通知書の送付については、裁判例³においても、「共有者である共同相続人のうちのいずれの者に対して、また、いかなる順序で納税の告知等を行うかについては、地方団体の長の裁量に委ねられているというべきである」との判断が示されている。

③ 相続と納税義務者

相続は死亡によって開始し、相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継する（民法第 882 条、第 896 条）。相続人が複数の場合、相続財産はその共有に属することとなるため、遺産の分割が行われていなければ、相続財産は、原則として法定相続人全員の共有となる（民法第 898 条）。なお、遺産分割は、原則として、いつでも共同相続人の協議で行うことができる（民法第 907 条第 1 項）。

また、相続人は、原則として自己のために相続の開始があったことを知った時から 3 ヶ月以内に、単純若しくは限定の承認又は放棄をしなければならず、期間内に限定承認又は放棄をしなかった場合には、単純承認したものとみなされる（民法第 915 条第 1 項、第 920 条、第 921 条）。なお、相続放棄しようとする者は、その旨を家庭裁判所に申述しなければならない（民法第 938 条）。

被相続人の死亡後、賦課期日までに固定資産税の課税客体となる土地・家屋について遺産分割が行われていない場合、当該資産に係る固定資産税は、法第 10 条の 2 に基づき、原則として法定相続人各人（相続放棄した者を除く。）が各々独立して全部の納税義務を負うこととなる。

また、相続人のあることが明らかでないとき（相続人全員が相続放棄をし、結果として相続する者がいなくなった場合を含む。）には、相続財産は法人となり、家庭裁判所は、利害関係人又は検察官の請求によって、相続財産管理人を選任しなければならない（民法第 951 条、第 952 条）。

³ 福岡地裁平成 25 年 2 月 26 日判決（平成 23 年（行ウ）第 24 号）。

このような場合には、固定資産税の納税義務者は相続財産法人となり、納税通知書等の送達は、相続財産管理人あてに行うこととなる。なお、相続財産管理人が選任されていない場合には、地方団体が利害関係人として、家庭裁判所にその選任を請求することが可能である。

④ みなし所有者

固定資産の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である場合は、その使用者を所有者とみなして課税することができる（法第 343 条第 4 項）。

これは、固定資産の所有者が誰であるか不明な場合や、氏名は判っていてもその所在が不明な場合について、所有者を納税義務者として課税を行っても、現実には負担させることができないため、現実には使用している者があれば、実質的にはその使用者が現にその固定資産の利益を享受していることに着目し、使用者を所有者とみなし課税できる方途を開いた規定である。

本規定の適用にあたっては、所有者について十分に調査してみて、その所在が震災、風水害等のいわば不可抗力的な事由によって不明であり、しかも、現にその固定資産を使用収益している使用者が存在し、これに課税することによって課税上の衡平を保持する必要がある場合において適用すべきものと解されている。

裁判例⁴においても、「その不明の原因は、「震災、風水害、火災その他の事由」とされていることからすれば、「その他の事由」とは、ここに例示された震災、風水害、火災に類する異常な自然現象や人為的原因による被害によるものを意味すると解すべきである。」とされており、その原因について限定的に解されている。

なお、これ以外にも、土地区画整理事業等に係る仮換地や、埋立地等のような特定の場合に、民法上の所有権を取得していない状況であっても、使用収益している者に対し所有者とみなして課税する（ことができる）といった規定がある（同条第 5 項～ 9 項）。

(2) 相続人による書類を受領する代表者の指定

賦課期日後に納税義務者が死亡し、相続があった場合において、相続人が二人以上あるときは、各相続人はその法定相続分によりあん分した額の納税義務を承継することとなる（法第 9 条第 1 項、第 2 項）。

⁴ 大阪高裁平成 28 年 3 月 10 日判決（平成 27 年（行コ）第 117 号）。

この場合、相続人は、地方団体の徴収金の賦課徴収等に関する書類を受領する代表者を指定することができることとされており、指定する場合には、その旨を地方団体の長に届け出なければならない。ただし、相続人又はその相続分のうちに明らかでないものがあり、かつ、相当の期間内に届出がないときは、地方団体の長は、相続人の一人を指定し、その者を代表者とすることができる（法第9条の2）。

したがって、賦課期日時点で納税義務者が生存していた場合には、地方団体は、納税通知書等を一括してその代表者に送達し、当該書類が代表者に送達された場合には、その書類に係る処分は、届出又は指定に係るすべての相続人に対してその効力を生ずることとなる。

この規定は、賦課期日時点では納税義務者が生存しており、相続人が納税義務を承継したケースについてのものであり、賦課期日時点で納税義務者が死亡しており、納税義務者が「現に所有している者」となっているケースについては、前述のとおり法定相続人全員の連帯納税義務となることから、このような代表者を定める制度は設けられていない。

（3）納税管理人制度

納税義務者が、納税義務を負う市町村内に住所等を有しない場合には、納税に関する一切の事項を処理させるため、原則として納税管理人を定めることとされている（法第355条第1項）。

ただし、当該納税義務者に係る固定資産税の徴収の確保に支障がないことについて市町村長に申請し、その認定を受けた場合には、納税管理人を定めることを要しない（同条第2項）。

このように、納税義務者が特定されているが、その所在が国外などにある場合については、納税管理人が定められていれば、納税管理人に対して納税通知書の送付等を行うことが可能である。

（4）公示送達

地方団体の徴収金の賦課徴収等に関する書類は、原則、郵便もしくは信書便による送達又は交付送達により、送達を受けるべき者の住所等に送達する（法第20条第1項）。

ただし、送達を受けるべき者の住所等が明らかでない場合又は外国においてすべき送達につき困難な事情があると認められる場合には、送達に代えて公示送達をすることができる（法第20条の2第1項）。

公示送達は、地方団体の長が送達すべき書類を保管し、いつでも送達

を受けるべき者に交付する旨を地方団体の掲示場に掲示して行い、掲示を始めた日から起算して7日を経過したときは、書類の送達があったものとみなされる（同条第2項、第3項）。

したがって、納税義務者が特定されているが、住所等が不明な場合や、国外であり送達が困難な事情がある場合には、公示送達の方法を取ることが可能である。

3. 固定資産税の賦課・徴収にあたっての現状と課題

(1) 死亡の事実の把握と相続人調査

納税義務者が死亡し相続が発生した場合、相続登記がなされればその情報は課税庁に通知され新たな納税義務者を把握することができるが、相続登記がなされない場合、死亡の事実及び新たな納税義務者となる相続人を課税庁が自ら調査・特定する必要がある。相続機会の増加に伴い、こうした調査・特定に係る負担が増加している。

① 死亡の事実の把握

相続登記がなされていない場合の死亡の事実の把握方法としては、(ア)相続税法第58条に基づく通知による死亡届情報の共有や、(イ)住民基本台帳情報の活用が考えられる。

相続税法第58条に基づく通知とは、死亡届⁵が提出された市町村が死亡届に記載された事項を税務署へ通知するものであり、当該通知には、死亡者が固定資産を所有している場合には、固定資産課税台帳（以下、「課税台帳」という。）に登録されている当該資産に関する資料を添付することとなっている⁶ことから、多くの団体では、死亡届を受理した戸籍担当部局から、固定資産税に係る情報を記載するためにその情報がいったん固定資産税担当部局に照会・共有される。

また、死亡届を受理した市町村は、その情報について住所地の市町村に通知することとされており⁷、当該情報は住民基本台帳に反映される。

⁵ 死亡届は死亡後7日以内に、親族等が本籍地、住所地又は死亡地の市区町村に対して行わなければならない（戸籍法第86条～第88条ほか）。

⁶ 「税務行政運営上の協力に関する国税庁と（旧）自治庁との了解事項」において、市町村長は、相続税法第58条の規定による通知を行う際、固定資産課税台帳に登録されている土地、家屋及び償却資産に関する資料を添付することとされている。

⁷ 市町村長は、戸籍に関する届出を受理した場合において、住民票等の記載をすべきときは、住所地の市町村長に通知しなければならないこととされている（住民基本台帳法第9条第2項）。

したがって、納税義務者の住所地団体や死亡届の提出先団体が課税庁と同一団体の場合には、こうした情報との連携・共有を図ることにより死亡の事実を把握することが可能である。

本検討のために実施した課税庁へのアンケート調査（以下「アンケート調査」という。）⁸によれば、住所地が課税庁と同一団体の納税義務者については、大半の団体で（ア）又は（イ）のいずれか又は両方の方法により死亡の事実の捕捉に努めている。

一方で、住所地が課税庁と異なる団体の納税義務者（以下「住民登録外者」という。）については、死亡の事実の把握手段が限られている。

住民登録外者についても、住民基本台帳ネットワークシステム（以下「住基ネット」という。）を用いて照会を行うことにより、死亡情報を含む最新の本人確認情報を取得することが可能である。

しかしながら、アンケート調査によれば、住民登録外者について、住基ネットを活用している団体は約17%にとどまっており、活用が進んでいない。その要因としては、

- ・ 検索にはまずマイナンバーの取得が必要であるが、住民登録外者について課税台帳へのマイナンバーの付番が進んでいない。
- ・ 登記簿には、本人確認4情報（氏名・住所・生年月日・性別）のうち、氏名・住所の2情報しか記載されておらず、住所も最新の住民票上の住所地とは異なる場合もあることから、マイナンバー取得の前提となる本人確認が困難。
- ・ 毎年、住民登録外者全員を1件1件検索することは事務処理上困難。
- ・ 住基ネットを利用できる根拠法令がわからない。
- ・ 住基ネットのマニュアルが複雑。

などといった意見があった。

なお、住基ネットにより、検索対象者の情報をファイル化して一括で最新の本人確認情報を照会し、提供を受けることも可能であるが、アンケート調査において住基ネットを活用していると回答があった団体についても、大半は、必要に応じて個別の納税義務者について活用しているものであり、一括で照会を行っている団体はごく一部であった。

⁸ 本検討会における検討の参考とするため、東京都、政令指定都市、県庁所在市他127団体に対し、事務の現状と課題、先進事例等についてアンケート調査を実施（有効回答126団体）。

② 相続人の調査・特定

死亡の事実を把握し、相続登記が行われていない場合、相続人の調査を行う必要がある。調査方法について、アンケート調査によれば、ほぼ全ての団体が戸籍や住民票等の公簿上の調査を行うとともに、大半の団体では何らかの届出等を求める書類の送付を行っている。また一部には、親族や近隣居住者等への聞き取りを行っているといった団体もあった。

ア 戸籍等の公簿上の調査

法定相続人を特定するためには、戸籍を調査することが基本となるが、主な流れは以下のとおりである。

- a 被相続人の住所地から住民票を取得し、死亡時の本籍地を確認
- b 被相続人の出生から死亡までの本籍地から、全ての戸籍を取得
- c 法定相続人全員の戸籍及び戸籍の附票を取得
- d 相続関係図を作成し、法定相続人を確定
- e 家庭裁判所に対し、相続放棄の有無を確認

こうした調査のため、課税庁は、被相続人や法定相続人全員の本籍地等に対し戸籍等を請求し、取得する必要があるが、アンケート調査によれば、以下のような点が課題として挙げられた。

- ・ 複数の自治体に対して照会を行う必要があるが、費やす時間や労力が大きい。特に、相続人が多数に及ぶ場合1件に多くの時間がかかり、費用対効果に見合わない。
- ・ 相続が複雑なケースなどでは専門的知識が必要だが、ノウハウが不足している。
- ・ 住民票の除票が保存されていない場合⁹や、外国籍の案件など、事実上調査が不可能な場合がある。

これらの課題に対し、調査を効果的・効率的に行うための取り組みとしては、

- ・ 課税部門とは別に調査班を設置している。
- ・ 戸籍照会に係る事務の一部を外部委託している。
- ・ 相続人が来訪した際に、相続人自らが取得した戸籍等について提供を受ける。

⁹ 住民基本台帳法施行令の一部改正（令和元年6月20日施行）により、住民票の除票及び戸籍の附票の除票の保存期間は、これまでの5年間から150年間に延長された。

・ 戸籍等の照会、相続関係図の作成等を行うための専用のシステムを開発・運用している。¹⁰
といった回答があった。

イ 相続人等からの届出による把握

全ての納税義務者について、課税庁自ら①の調査を行うには限界があることから、何らかの届出を求めることにより相続人の把握に努めている団体も多い。

賦課期日時点に生存していた者に対する納税義務の承継に関しては、2.(2)に記載したとおり、書類の送付先としての代表者を指定するための「相続人代表者届」(法第9条の2)の制度があるが、アンケート調査によれば、こうしたケースについては、当該届出を求めている団体が大半となっている。

一方、翌年度以降の納税義務者である「現に所有している者」については、法令上は届出制度が位置づけられていないが、アンケート調査によれば、課税庁独自の取組として「現に所有している者」の届出を求めている団体が半数以上となっている。

また、「相続人代表者届」における代表者を、翌年度以降の課税にあたっての納税義務者特定の参考としている団体もあると考えられる。

届出の実効性を高めるため、地方団体からは、賦課期日までに相続登記が完了しない場合に「現に所有している者」の届出を義務化してほしいといった要望がある。

(2) 相続人の一部に対する課税の取扱い

課税庁は、(1)②に記載した方法等により、法定相続人を調査・特定することとなるが、その全部を特定するためには、相当の時間・労力を要することがある。したがって、法定相続人の一部が判明した場合、判明した一部の者に対して納税通知書を送付する取扱いを行っている団体がある。

アンケート調査によれば、賦課期日までに現に所有している者の一部が特定できている場合、原則として判明した所有者のみに課税を行っていると回答した団体が70%程度となっている。

¹⁰ 納税義務者死亡事案について、基幹システムからデータを取り込み、公用請求の照会文書作成、相続人情報を入力することによる相続関係図の作成、調査完了事案について納税通知書の発行等の機能を有するシステム。

また、東京都については、調査開始時点で死亡者名義の滞納が無く、課税客体である不動産に居住しており納付の意思がある等の条件を満たした場合には一部の者のみに課税する取扱いを行っており、調査開始時点で死亡者名義の滞納がある、相続人の間に争いがあり滞納が見込まれる等の場合には、全員を調査・特定してから課税する取扱いとしている。このように、実際には、納税者の状況に応じて、様々な取扱いを行っている場合が多いと考えられる。

こうした相続人の一部に対する課税については、法令上、連帯納税義務が生じている共有者の一部に対する納税の告知となり、2.(1)②に記載したとおり、法解釈上可能とされている。

ただし、2.(1)②に記載したとおり、税額の確定処分としての納税の告知の効力は告知を行った者にしか及ばないため、滞納が生じた場合、納税通知書を送付した者個人の資産については滞納処分が可能であるが、課税客体となる土地・家屋そのものについて滞納処分を行うためには、相続人全員に対して納税の告知、督促等を行う必要があることに留意が必要である。

(3) 相続人の存在が一人も明らかでない場合の対応

(1)②に記載した方法等により調査を行っても、法定相続人全員が相続放棄している等により、相続人の存在が一人も明らかでないケースがある。

こうしたケースについては、2.(1)③に記載のとおり、民法上、相続財産は法人となり、利害関係人の請求によって家庭裁判所が相続財産管理人を選任することとなる。課税庁も、利害関係人として相続財産管理人の選任を請求することができる。

この点、アンケート調査によれば、過去5年以内に相続財産管理人の選任を行ったことがある団体は全体の20%程度にとどまっており、選任した団体についてもその件数は平均して年間1件から5件程度となっている。

相続財産管理人の選任にあたっての課題として、アンケート調査からは、

- ・ 選任請求にあたり家庭裁判所に対して予納金が必要であるが、予納金が支出できない
 - ・ 選任の前例やノウハウがない
- などといったことが挙げられている。

そもそも、課税庁としては、未納分の税額を回収する目処が立たなければ、コストをかけて選任を請求するメリットは少なく、換価価値の小さい資産についてまで選任請求を行うことは、費用対効果の観点から現実的ではない。

一方で、戸籍等による相続人調査が途中で途切れてしまい、そもそも相続人の存否すら明らかとならない場合もある。具体的には以下のようなケースが想定される。

- ・ 登記簿の表題部の所有者欄¹¹が正常に記録されていない（住所の記載が無い、氏名の記載が無く「大字〇〇」とのみ記載されている、「××外▲名」とのみ記載されている等）ため、登記記録上の所有者が特定できない。
- ・ 登記名義人の死亡から時間が経過しており、住民票の除票が消除されているため、登記名義人の本籍地が特定できず、戸籍が取得できない。
- ・ 震災や戦災等により戸籍が焼失している。
- ・ 所有者が外国籍であり、相続の準拠法¹²が判明しない、判明しても国内の公簿（住民票や外国人登録原票）からでは相続人が特定できない。

なかでも、外国人については近年人口が増加傾向にあり、今後、被相続人が外国籍の事案が増加することも予想される。こうした事案については、仮に準拠法が明らかの場合でも、課税庁が本国の公簿等を調査するには限界があり、仮に入手できたとしても、本国の戸籍に類する書類から相続人を特定するには困難が伴う。

したがって、こうした事案については、一般的には、国内の公簿である住民票や外国人登録原票を用いて、国内に居住しており確実に相続人と特定できる者に課税する方法が取られていると考えられる。

しかしながら、平成 21 年度の住民基本台帳法等の改正（平成 24 年 7 月 9 日施行）により、外国人住民を住民基本台帳法の適用対象に加えるとともに、外国人登録原票が廃止されたことにより、外国人登録原票で確認できていた旧世帯主（死亡者）と新たな世帯主との続柄が住民票からは確認できず、調査が困難となるケースが増加することも想定される。

（４）その他の論点

（１）～（３）については、主に納税義務者が個人の場合を想定したものであるが、法人についても、解散しているが清算人が定められていな

¹¹ 所有権の登記（権利部）が無い不動産については、登記記録の表題部に所有者が記録されている。当事者の申請により所有権の登記がされると、表題部所有者に関する登記事項は抹消される。

¹² 法の適用に関する通則法第 36 条では、相続は被相続人の本国法によるとされている。なお、被相続人の本国法が、相続について被相続人の居住地法を準拠法と定めており、日本が居住地と認められる場合等には「反致」が成立し、日本が居住地と認められれば日本の法律により相続が決定される。

い、商業登記簿は現存するが実態がなく代表者や役員の所在も不明などといった、調査が困難な事案が存在すると考えられる。

制度改正等を検討するにあたっては、こうした法人のケースも念頭に置きつつ行う必要がある。

4. 対応方策の検討と今後の方向性

以上を踏まえそれぞれの課題につき、以下のとおり対応方策について検討を行った。¹³

なお、現在、相続登記等の関連する制度についての見直しについては、別途検討が行われているところであり、それらの検討結果によっては、対応方策についてもさらなる検討が必要となる可能性があることに留意が必要である。

(1) 死亡の事実の把握と相続人調査に関する課題への対応方策

3.(1)①に記載したように、特に住民登録外者について、死亡の事実を把握する仕組みが限られていることから、課税庁が納税義務者の死亡の事実を把握できず、やむを得ず被相続人名義で納税通知書を送付し続けてしまうケースもあると考えられる。

また、死亡から時間が経過してからその事実が発覚した場合（滞納発生後の調査によりはじめて死亡の事実を把握するケース等）に、相続関係がさらに複雑となっており、相続人調査の負担が増したり、特定が困難となるケースもあると考えられる。

こうした事態を避け、できるだけ速やかに相続人を調査・特定し、適正な課税を行うためには、まずは死亡の事実をできる限り速やかに把握することが重要である。

また、3.(1)②に記載したとおり、相続人調査については、戸籍の公用請求等に多くの時間・労力を費やしており、やむを得ず課税を保留しているケースもあり、調査を確実かつ効率的に行う方策について検討する必要がある。

こうした課題に関する対応として、本検討会では、実務面の方策として、**【検討Ⅰ】住基ネットを活用した死亡の事実の把握**、**【検討Ⅱ】相続人調査の合理化（システムの活用等）**について、制度面の方策としては、**【検討Ⅲ】「現に所有している者」の届出の制度化**について検討を行った。

¹³ 本検討会の検討対象とはしないが、被相続人名義の納税通知書に基づき納付された場合の課題等については、別途検討が必要である。

検討内容及び本検討会での議論を踏まえた今後の方向性については以下のとおりである。

【検討Ⅰ】住基ネットを活用した死亡の事実の把握

(検討内容)

住民登録外者について、住基ネットに照会し、死亡情報を取得する方法について、全国的に活用を進めることはできないか。

(委員からの主な意見)

- 住基ネット活用のためには、課税台帳へのマイナンバー付番を進める必要があるが、マイナンバー付番にあたっての実務や課題点を整理する必要があるのではないか。

(対応の方向性)

- 活用の前提としてマイナンバーの付番が必要であるが、現状では、特に住民登録外者については、登記簿に住所・氏名の2情報しか記載されていない、住所についても住民票上の住所と一致しているとは限らない等の理由から付番が進んでいない。
- 今後は、マイナンバー付番にあたっての課題や、手順・方法・留意点等を整理した上で付番を進め、住基ネットを活用した本人確認情報の最新化を積極的に進めるべきである。

【検討Ⅱ】相続人調査の合理化（システムの活用等）

(検討内容)

戸籍等の請求文書の発行、相続関係図の自動作成、納税通知書の発行等を一元的に行う専用のシステムを開発・運用している事例等を参考に、相続人調査を合理化する取組を進めることはできないか。

(委員からの主な意見)

- 事例の相続人調査のためのシステムは市町村内部の管理システムであり、導入してもすべてが解決するものではない（住民票や戸籍を個別に請求する事務は変わらない）。まずは、業務の仕組みや体制づくりが必要であり、費用対効果の観点からも積極的にこのシステムの導入を進めるのは時期尚早ではないか。

- 仮に有用なシステムであったとしても、個別にバラバラのシステムの導入を進めた場合、後から統一的なシステムを構築しようとしたときに弊害となるのではないか。
- 将来的な方策として、法務省が構築を進めている「戸籍副本データ管理システム」を発展させた新たなシステム¹⁴の活用が考えられるか。地方団体独自のシステム構築は、こうした仕組みの状況も踏まえて検討すべきではないか。
- 滞納が発生したときからではなく、相続が発生した時点でできる限り早く相続人を調査していくことが重要ではないか。相続の発生から滞納処分を含めた最終的な処理までのフローの中で、費用対効果や課税の公平性等を考える必要があるのではないか。

(対応の方向性)

- システムの活用により一定の合理化が図られるが、戸籍の収集等の基本的な事務は変わらないため、費用対効果の観点も踏まえると、まずは、調査体制の構築やノウハウの構築を進めるべきである。
- 全国的なシステムを構築するのであれば、将来的には、法務省が構築を予定している、「戸籍副本データ管理システム」を発展させた新たなシステムの活用可能性も含めて検討を行うべきである。
- いずれにしても、検討にあたっては、相続の発生から、賦課・徴収、滞納処分に至るまでの全体のフローを考えて、取り得る手段を考えることが重要である。

【検討Ⅲ】「現に所有している者」の届出の制度化

(検討内容)

納税義務者が死亡しており、賦課期日までに相続登記が完了していない場合、法定相続人等が「現に所有している者」を届け出ることを義務付けられないか。

¹⁴ 令和元年の通常国会において成立した戸籍法の一部を改正する法律により、行政手続における戸籍謄抄本の添付省略等を実現するため、全国の市区町村の戸籍データのバックアップシステムである「戸籍副本データ管理システム」を活用・発展させて新たなシステムを構築することを予定。施行は5年後を予定。

(具体的な論点)

ア 全国一律の義務とすべきか

法律により全国一律に義務づけるか、条例で義務づけることができることとして地方団体の判断にまかせるべきか。

- ・ 現在、届出を求めている課税庁もあることを踏まえると、課税庁の判断で義務づけることを可能とする（条例の定めるところにより、届け出させることができる）ことも考えられるか（住宅用地の申告（法第 384 条）の例あり）。

イ 届出内容・添付書類

「現に所有している者」は法定相続人全員となり、各人に全額の連帯納税義務が生じるため、全員にその氏名、住所、被相続人との続柄等の事項について届出義務が発生することとなるが、全員を特定した上で届出をさせることとすべきか。一部の者のみの記載による届出も可能とするか。また、戸籍等の添付書類を求めるべきか。

- ・ 当該資産に対する滞納処分までを視野に入れると全員の把握が必要であり、課税庁としては、全員が記載されていることが望ましいが、全員の特定をするために届出者にとっては相続登記と同様の手間を要するため、実効性が低くなると考えられる。
- ・ 課税庁としても一部でも判明すればその者への納税通知書の送付が可能であることを踏まえると、一部の者のみの記載でも受理することとし、その場合、届出に記載された者については義務が果たされたものとすべきか。
- ・ 添付書類についても、課税庁の相続人調査に係る事務負担を考えると、戸籍や遺産分割協議書が添付されていることが望ましいが、添付書類が多くなればなるほど実効性が低くなると考えられる。
- ・ 当該届出は相続登記が行われるまでの間の過渡的なものであり、相続人調査の端緒として位置づけるのであれば、添付書類なしでも、義務が果たされたものとすべきか。

ウ 期限

届出義務をいつまでに履行すべきとするか。

- ・ 課税庁の事務を考えると、当初賦課に反映させるためには、「登記記録上の所有者の死亡の日から、死亡の翌年の 1 月 1 日以降 3 月

31日までの間の日（例えば1月31日）まで」などとするのが望ましいと考えられる（償却資産の申告期限は1月31日）。

- ・ 一方で、死亡の事実や相続すべき資産の存在を知らない場合にまで義務を負わせることは適当ではないと考えられることから、起算日は「自己のために相続の開始があったことを知った日」などとするべきではないか（民法の規定や相続税の申告期限などにおいても、起算日は「相続の開始があったことを知った日（時）」とされている）。
- ・ この場合、必ずしも当初賦課には間に合わないが、年度途中での賦課替え（名義変更を行い再度賦課）を前提と考えれば問題はないか。
- ・ 民法上、相続人が承認するか放棄するかを熟慮期間が「自己のために相続の開始があったことを知った時から3ヶ月以内」とされていることから、少なくともこの期間は考慮する必要があるのではないか。
- ・ 相続税の申告期限（「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」）等とのバランスも考慮する必要があるか。相続税の申告は遺産分割後を原則としたものであり、税額の算定等も必要となるのに対し、本検討の届出は必ずしも分割を前提としたものではなく、相続人の氏名・住所等のみを届出させるものであり、そこまでの期間を考慮する必要はないか。
- ・ 届出の内容や添付書類をどの程度求めるかにより手間が変わるため、具体的な期間は内容を踏まえ判断すべきではあるが、届出の手続を行うための一般的な準備期間を、民法上の熟慮期間（3ヶ月）に加えて考慮する必要があるのではないか。

エ 実効性確保のための方策

実効性確保のために、届出義務者に対する特別のメリットの付与や義務が果たされなかったときのサンクションとしてどのような方策が考えられるか。

仮にメリットやサンクションが設けられない場合でも、制度として意義があるか。

（ア）届出提出者へのメリットの付与

□ 税制上のメリットの付与は考えられないか

- ・ 義務化しても、何らかの経済的メリットがなければ実効性があがらない可能性が高いのではないか。相続登記が必ず

しも適時に行われていない現状において、「現に所有している者」を把握するための事務負担が重いことを踏まえ、課税庁の事務負担の軽減と適正な課税を推進する観点から、届出提出者に対し何らかの軽減措置を設けることは考えられないか。

- ・ 申告納税制度を前提としている所得税等においては、適切な申告や調書の提出により優遇措置を設けている例¹⁵もあるが、最終的に課税庁の責任で賦課決定を行うことが前提である固定資産税についてこうした措置を講じることが適切か。
 - ・ 相続登記を適時に行うことが望ましい姿であるにもかかわらず、相続登記をせず課税庁への届出を行った者にのみ優遇策を設けるとすれば、届出をせず相続登記を申請した者とのバランスを欠くのではないか。
 - ・ 仮にこうした措置を設ける場合、どこまでの内容の届出（全員が記入されているか、戸籍が添付されているか等）があれば措置の対象となるかは明確にする必要があるが、イのとおり一部の者のみの届出であっても有効とするのであれば、優遇措置を講じることが可能か。
 - ・ 一部の地方団体から要望はあるものの、市町村としても減収を生じさせてまで届出を義務化する必要があると考えているかは確認する必要があるのではないか。
- 税制以外のメリットを付与する方策は考えられないか
- ・ 例えば、課税庁に届け出られた情報（相続人情報）や関係書類を登記所に提供する仕組みを設けた上で、登記所で把握することができた情報に関しては相続登記申請時の添付書類を簡略化するなど、不動産登記申請時に優遇策を設けることが考えられないか。
 - ・ ただし、登記申請の負担軽減方策については、現在法制審議会で議論されており、検討にあたっては、こうした議論の動向を踏まえる必要があるのではないか。

（イ） 義務に違反した場合のサンクション

- 罰則や過料を設けることは可能か

¹⁵ 青色申告等特別控除（所得税）や、国外財産調書・財産債務調書の提出による加算税の特例（所得税、相続税）などがある。

- ・ 罰則を設けるためには、その構成要件を明確にする必要があるが、義務が果たされていない状態を明確にすることが可能か。
- ・ 償却資産の申告、住宅用地特例の申告等については、虚偽申告については罰則（法第 385 条）が、不申告については過料が設けられている（法第 386 条）ことを踏まえ、地方税法上のバランス上、同様の規定を設けることも考えられるか。
- ・ 仮に設けたとしても、実効性確保にどの程度効果があるかは疑問ではないか。

(ウ) その他の方策

- ・ 例えば、届出が無い場合、調査に時間を要することを踏まえ、除斥期間を延長することは考えられないか。

(委員からの主な意見)

- 相続登記の義務を行っている団体も多いが、登録免許税の負担等もあり、あまり効果があがっていないことを考えると、何らかのメリット・デメリットは設けるべきではないか。
- 届出内容や添付書類については、全て記載や添付がなされていることが望ましいが、まず第一段階という意味で、今よりも少しでも多く届け出ってもらうためには、若干のメリットを付与し、一部だけでも届出をしてもらう方が現実的ではないか。
- 賦課課税だからといって、固定資産税の執行が全て課税庁の責任ということでは執行に支障を来す状況になってきているため、納税者にも一定の協力をいただく必要があるということではないか。
- 届出者のみにメリットを付与することにより、相続登記をしっかりとした方が不公平とならないようにすべきではないか。届出者にメリットを付与するのであれば、相続登記を申請した者にも優遇策を適用すべきではないか。
- 税制上のメリットについて、適時に相続登記を行った者にメリットがないにもかかわらず、課税庁への届出を行った者に対してメリットを設けるのは公平性を欠く一方、相続登記を行った者へもメリットを付与すれば、減収が大きくなる。むしろ何らかの税制上の特例の適用を保留するというサンクションは考えられないか。

- 相続登記をした人にもメリットを与えるのはあまりにも範囲が広がってしまう。また、デメリットについても、複雑な権利関係の中で一部の人だけ判明したときにその一名にだけ与えるのかといった問題がある。メリット・デメリットは慎重な検討が必要ではないか。
- 提出させる情報の有用性と与えるメリットを対応させようと思うと制度が複雑化する一方で、届出内容にかかわらずメリットを付与すると税收減が大きくなり難しい。提出内容と与えるメリットの付与のバランスが難しいのではないか。
- 不動産登記申請時の優遇策については、登記に必要な書類がしっかり揃っていることが前提。論理的にはあり得るが実際はなかなか難しいのではないか。
- 相続登記が行われるまでの過渡的なものという位置づけであればメリットもデメリットも難しいのではないか。
 メリットやデメリットがないとしても、納税者側に対しては早めの届出が必要だというメッセージになること、課税庁側に対しては問題が複雑化する前に早めの処理をする意識付けとなるという点に制度化の意義はあるのではないか。
- 課税現場としては、義務化されれば届出を求める際の説明がしやすくなる。ただし、法第9条の2の相続人代表者届と内容が重複するので、整理が必要ではないか。

(対応の方向性)

- 登記記録上の所有者が死亡している場合、課税庁が「現に所有している者」を調査・特定するために多大な時間や労力を費やしているケースが多数あり、適正な課税に支障を来している状況を踏まえると、納税義務者の把握手段を充実させることが必要である。
- 現在、課税庁が独自の取組として行っている届出について、提出の必要性についての納税者の意識を向上させるとともに、課税庁に対しても早期の問題解決を促す観点から、相続登記を補完する仕組みとして、相続人等に対し「現に所有している者」の届出義務を制度上位置づける方向で検討を行うべきである。

- その際、個別の論点については、概ね以下の方向性で検討が必要ではないか。
- ・ 届出内容や添付書類については、必要な情報の全てが提出されることが望ましいが、実効性の観点を考えると、まずは、少しでも届出をしやすくするという観点も必要ではないか。
 - ・ 届出者に対する特別のメリットの付与やサンクションについては、相続登記が行われるまでの過渡的なものとの位置づけや、現所有者の一部による届出を可とする方向での検討であることを踏まえると、その対象を明確にすることは難しい。幅広にメリットを付与することとすれば、税収減が大きくなることも考えると、慎重な検討が必要ではないか。
 - ・ 届出期間については、相続の熟慮期間を考慮しつつ一般的な準備期間を確保するという観点で考えるべきではないか。
 - ・ 全国一律にするか否かについては、納税者や課税庁への意識付けを考えると、全国一律の制度とした方が望ましいが、課税庁の実務も踏まえつつ検討すべきではないか。

(2) 相続人の一部のみが判明している場合の対応方策

3. (2)に記載のとおり、法定相続人の一部に対する納税通知書の送付については法令上認められているが、税額の確定処分は告知を行った者にしか及ばないため、滞納が生じ、課税客体である資産に対し滞納処分を行おうとする場合には、全員に対し告知を行わなければならないこととされている。

したがって、相続人のうち判明した一部の者に対して課税を行っている場合、滞納が生じた際には、全員の特定を進めることとなる。こうしたケースについて、死亡から時間が経過している場合には、相続関係が複雑になるなど、特定のための調査が困難又は負担が重いなどの課題がある。

また、法定相続人の一部に対する納税通知書の送付についても、これを認めた裁判例があるものの、直接的な規定が無いことから、納税者への対応に苦慮するケースや法定相続分が極端に少ない場合に納税通知書の送付を躊躇せざるを得ないケースがあり、地方団体からは、取扱いを明確化してほしいとの声がある。

この点について、**【検討Ⅳ】共有者の一部に対する課税の制度化**について、以下のとおり検討を行った。

【検討Ⅳ】共有者の一部に対する課税の制度化

(検討内容)

連帯納税義務者（共有者）の一部の者に対する課税取扱いや効果について、制度上明確にできないか。

(委員からの主な意見)

- 現状では、共有者の一人のみに納税通知書を送付しているが、滞納が発生した際には全員を特定することとしている。これは、他の共有者への求償権が判らない状態で一人のみに全額についての滞納処分を行うことはリスクが伴うため。こうした点も踏まえ、代表者への課税について何らかの形で制度化し、位置づけを明確にできないか。
- 現行法上、税額の確定処分の効力が連帯納税義務者各人に告知を行わなければ発生しないという点が、滞納が発生した場合のネックになっていると思われるが、自分が知らない間に他人に通知があったことにより納税義務が確定するということはあり得ないので、ここを見直すのは難しいのではないか。

(対応の方向性)

- 共有者の一部に対して履行の請求としての納税の告知が可能であることは法文上明らか（法第10条による民法第432条の準用）であり、別途新たな規定を設けるのは難しいのではないか。
- 一方で、一部の者に対する告知により、税額の確定処分の効力を全員に及ぼすような制度は、他人へ告知があったことにより自分が知らない間に納税義務が発生することとなるため困難であり、また、所有権は全員の共有であるにもかかわらず、その一部の者のみを納税義務者とするような見直しも困難。
- したがって、こうした問題について、地方税法のみにおいて解決方策を検討するには限界があるのではないか。

(3) 所有者の存在が一人も明らかでない場合の対応方策

3.(3)に記載したとおり、戸籍等により法定相続人を調査した結果、登記が正常に記録されておらず戸籍等の調査ができない、戸籍等を調査した結果法定相続人全員が相続放棄している、所有者が外国籍であり公

簿による調査が困難等の理由により、所有者が一人も明らかとならないケースが存在する。

このような場合に、当該資産を使用収益している者が存在している場合も考えられるが、2.(1)④に記載したとおり、使用者を所有者とみなして課税できるとする現行の規定は、震災、風水害等の災害により不明な場合に限って適用できると解されており、単に所有者が明らかでないというだけでは適用できない。

また、こうしたケースについて、使用収益している者も存在しない場合、やむを得ず課税を保留している課税庁も多いと考えられるが、保留については地方税法上位置づけられていない。

こうした点について、**【検討Ⅴ】「使用者」を「所有者」とみなす制度の対象拡大**、**【検討Ⅵ】課税保留の制度化**について以下のとおり検討した。特に、**【検討Ⅴ】**については、法制化も見据えて、具体的な論点について検討を行うこととした。

【検討Ⅴ】「使用者」を「所有者」とみなす制度の対象拡大

(検討内容)

所有者が一人も明らかでない資産について、使用収益している者が存在する場合について、一定の手続きを踏んだ上で、「使用者」を「所有者」とみなして課税する制度の対象とすることはできないか。

(具体的な論点)

ア 「所有者が明らかでない場合」の範囲

所有者が存在しないことが明らかでない場合のみ適用できるととすべきか、所有者の存在は明らかでその所在が明らかでない場合も含むこととすべきか。

- ・ 現行規定（法第343条第4項）においては、「所有者の所在が～不明な場合」とされており、所有者が誰であるか不明な場合に加え、所有者の氏名は判っていてもその所在が不明な場合も含まれている。
- ・ 一方で、所有者が特定されておりその所在が不明な場合は、公示送達により滞納処分まで行うことが可能であり、使用者に課税する以外に取り得る手段があるため、あくまで所有者が存在することが明らかでない場合とすべきではないか。

イ 「所有者が明らかでない場合」の要件

所有者が明らかでないとはどのような場合かについて、具体的な調査方法等を法令上どこまで記載すべきか。

- ・ 法定相続人の特定は、被相続人の本籍地から戸籍を入手できれば、戦災等で戸籍が焼失していない限り、原則として芋づる式に戸籍を調査し特定することが可能であり、少なくとも戸籍や住民票といった公簿上の調査は必要と考えられる。(現行でも課税庁は地方税法に基づく協力要請等により調査を実施している。)
- ・ その上で、使用者本人への調査は必要と考えられるが、その他の情報を保有している可能性がある者(登記名義人の親族と思われる者や所有者情報を保有している可能性のある関係機関等)への調査が必要か否かは事案により異なることが想定される。
- ・ あらゆるケースについて、調査手段・方法をすべからく規定することは現実的でないが、一方で、どこまでの調査を行えばよいかは法令上明確となっていなければ、課税庁としては、適用を躊躇することもあると考えられる。
- ・ 少なくとも、地方税法上の質問検査権や官公署への協力要請により「探索を尽くした場合」といった趣旨とともに、課税庁の実務面を考慮し一定の調査方法は規定すべきではないか。

ウ 賦課決定前に必要な手続き

賦課決定を行う前に、公告や使用者本人への通知を行う必要があるのではないか。

- ・ イの調査に加え、公告を行うことにより、所有者が明らかでないことを確認する手続を設けるべきではないか。
- ・ 課税を行う前に事前にその旨を予告し、使用者に反証の機会を付与するため、使用者本人への通知を行うべきではないか。

エ 「使用者」の要件

使用者の要件について、法令上どのように規定すべきか。

- ・ 現行の震災等の場合の使用者課税の規定(法第343条第4項)は、単に「使用者」とのみ規定している。他のみなし所有者の

規定においても、「使用者」や「取り付けた者」とのみ規定している。

- ・ 「使用収益」には様々な態様が考えられる中で、詳細な基準を示すことは困難ではないか。

オ 一つの資産を複数の者が使用している場合の取り扱い

一つの資産を複数の者が使用している場合、各人に対する納税義務はどのようにすべきか。

- ・ 使用者を所有者とみなして課税する以上、共有の場合と同じ扱いとして、使用者全員の連帯納税義務とすべきではないか。

カ 後に真の所有者が判明した場合の取扱い

後に真の所有者が判明した場合、遡って使用者に対する賦課決定を取り消し、改めて真の所有者に課税する必要があるか。

- ・ 賦課決定時点において、課税庁が探索を尽くしても所有者が特定できなかったのであれば、課税は有効であり、遡って賦課決定を取り消す必要は無いのではないか。ただし、探索を尽くせば特定できたと判断するケースがあれば、重大な錯誤として賦課決定をやり直すことも考えられる。

(委員からの主な意見)

- およそ手を尽くしても相続人が見つからない場合に、使用者がいれば、それはおそらく何らかの権原に基づいて使っているはずだから、その権原を所有権と推定して課税するというロジックであれば、固定資産税の所有者課税の原則の論理から外れないのではないか。
- 所有権の性質が使用・収益・処分だとすると、その主要な権能である使用と収益を強くしているということをもって課税の根拠を見いだすことはできないか。
- 現行の所有者課税は、課税台帳という法的形式に基づいて行われる形式課税だが、課税台帳上の所有者が死亡している場合は、現に所有している者に対して実質課税されている。このことからしても、実際の所有権者が使用収益できていないような場合に実質的に使用収

益している者に課税することも、所有者課税の原則には大きく反しないのではないか。

- 現行法上、所有者がいても百年より長い地上権者を納税義務者としていることとの整理も必要ではないか。
- 使用収益している者が真実の所有者だというのは無理があるので、使用者課税そのものに方途を開くのではなく、所有者が誰も分からないときに使用者を所有者とみなすという論理にした方が、他に副作用が及ばないのではないか。
- 評価額（適正な時価）は収益性に基づく価額ではなく「客観的交換価値」とされていることから、直接的に使用収益を課税の根拠とすることは難しいが、使用者を所有者とみなす根拠として、実質的に使用収益していることに着目するという考え方はあるのではないか。
- 現に土地が存在していて使用収益している者がいるが、非課税でないにもかかわらず、所有者が特定できないから課税できないというのは、課税の公平性の観点から異常な事態であり、そういう事態をできるだけ避けるためというのも一つのロジックではないか。
- 使用収益の実態があまり変わらないにもかかわらず、所有権を持っていて課税されている人と、形式上の所有権者がどこにいないから課税されない人がいるのは不公平だといえるのではないか。一口に「課税の公平」と言っても、だれとだれの公平を考えているかが重要ではないか。
- 固定資産税の根幹の考え方は、土地や家屋があれば何らかの行政サービスを受けているという受益関係。所有者がはっきりしていないために何らかのサービスを受けているのに課税できないというのは公平性に問題があるというのが基本的なスタンスではないか。
- 使用収益する者が賃借人だと主張する場合も想定されるが、この場合、契約が更新されておらず賃借料をどこにも払っていないような場合は、使用者とみなして問題が無いのではないか。一方で、誰かに対して賃借料を払い続けているとすると、受け取っている者がどういった権原に基づくのかを調査をするという整理ではないか。

- 課税庁が相続財産管理人の選任を請求しても費用対効果に見合わない時に、使用収益して何らかの利益を得ている人がいればその人に課税するという考え方はあるのではないか。
- 課税庁としては、どこまで調査を尽くすかは判断が難しいので、ある程度何らかの形で示すべきではないか。訴訟リスクも考えると、使用者本人への事前通知といった段階を踏むべきではないか。
- その上で、公告については、期間が延びて使いにくい制度となることも考えられるのではないか。
- 外国籍の事案など、所有権者か否かの特定が非常に困難な事案もあるので、解決のためにもこうした方途が開かれることは望ましい。
- 行政サービスの受益に対する負担という観点で、探索しても所有者が判明しない場合については、使用者に課税できるようになることが望ましい。
- 制度化にあたり、所有者不明土地法に基づく地域福利増進事業を行うための使用権が設定された者の取り扱いについては、別途整理が必要ではないか。

(検討の方向性)

- 固定資産税は資産の保有と市町村の行政サービスとの間に一般的な受益関係が存在することを根拠として課税されるものであり、現に使用収益している者がおり行政サービスを受けているにもかかわらず、所有者が特定できないから課税できないという事態は、同じように使用収益しており所有者が明確なケースと比較して、課税の公平性の観点から問題がある。
- こうした課題を解決するため、調査を尽くしてもその所有者が明らかでない資産について、当該資産を使用収益をしている者がいる場合には、現行の法第 343 条第 4 項のように使用者を所有者とみなして課税することができる方途を開くべきである。

- その上で、個別の論点については、概ね以下の方向性で検討が必要ではないか。
 - ・ 所有者が明らかでない場合について、あらゆるケースを全て想定するのは難しいが、どのような調査を尽くせば良いかについては法令において一定の基準を示す必要があるのではないか。
 - ・ 使用者に対し、別途所有者が存在することを証明する機会を付与することは必要。その上で公告まで設けるかについては、これにより相当程度の期間を要することも踏まえて検討すべきではないか。
 - ・ 使用者の要件については、様々な態様が考えられるなかで、詳細な基準を占めることは困難ではないか。
 - ・ 使用者が複数いる場合の取扱いについては、連帯納税義務というだけで支障が生じることがないか、さらに検討が必要ではないか。
 - ・ 後に真の所有者が判明した場合には、課税時点を判断基準とし、所有者の存在が明らかでなかったという要件を満たしていれば、私人間の不当利得返還請求で解決すべきであり、仮に要件を満たしていなければ賦課決定が取り消されるケースもあるということではないか。

【検討Ⅵ】課税保留の制度化

(検討内容)

課税保留について、制度上位置づけられないか。

(委員からの意見)

- 検討Ⅴと表裏一体で、誰も見つからない場合に使っている人がいれば課税できるとしても、使っている人すらない場合には課税できないので、正式に課税を保留できるようにした方が良いのではないか。
- 制度化にあたっては、納税義務者が判明した場合に遡って課税できるようにする、その際の除斥期間も手当てするなど、保留の効果について明確にすべきではないか。
- 課税庁が探索を諦めて、安易に保留の処理をすることが無いようにしなければならない。

(対応の方向性)

- 現在、多くの市町村が課税保留を行っているが、法令上の根拠が無い状況は望ましい状況ではなく、制度上の位置づけを検討する必要がある。

- ただし、制度化にあたっては、その要件や効果を明確にする必要がある。また、固定資産税以外の税目への影響も考慮する必要がある。こうした点も含めて、引き続き検討を行うべき課題である。

5. 令和2年度地方税制改正について

1. ～4. の内容については、4回の審議を尽くし、令和元年11月に「中間とりまとめ」という形で公表した。その後、令和2年度の税制改正プロセスにおいて4. に記載の「【検討Ⅲ】「現に所有している者」の届出の制度化」及び「【検討Ⅴ】「使用者」を「所有者」とみなす制度の対象拡大」について議論が行われ、その結果、令和元年12月20日に「令和2年度税制改正の大綱」が閣議決定された。その後、「地方税法の一部を改正する法律案」が、国会に提出され、令和2年3月27日に可決・成立した。こうしたプロセスを経て、令和2年度の税制改正に盛り込まれた内容は以下のとおりである。

- (1) 現に所有している者（相続人等）の申告の制度化（【検討Ⅲ】関連）
- 市町村長は、その市町村内の土地又は家屋について、登記簿等に所有者として登記等がされている個人が死亡している場合、相続登記がされるまでの間において、当該土地又は家屋を現に所有している者（以下「現所有者」という。）に、当該市町村の条例で定めるところにより、当該現所有者の氏名、住所その他固定資産税の賦課徴収に必要な事項を申告させることができることとする。

(注1) 固定資産税における他の申告制度と同様の罰則を設ける。

(注2) 上記の改正は、令和2年4月1日以後の条例の施行の日以後に現所有者であることを知った者について適用する。

- (2) 使用者を所有者とみなす制度の拡大（【検討Ⅴ】関連）

- ① 市町村は、一定の調査を尽くしてもなお固定資産の所有者が一人も明らかとならない場合には、その使用者を所有者とみなして固定資産課税台帳に登録し、その者に固定資産税を課することができることとする。

(注) 上記の「一定の調査」とは、住民基本台帳及び戸籍簿等の調査並びに使用者と思料される者その他の関係者への質問、その他の所有者の特定のために必要な調査とする。

② ①により使用者を所有者とみなして固定資産課税台帳に登録しようとする場合には、その旨を当該使用者に通知するものとする。

(注) 上記の改正は、令和3年度以後の年度分の固定資産税について適用する。

Ⅱ 令和3年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方

固定資産税においては、土地・家屋について、3年に1回、「評価替え」を行い、価格の変化を反映している。

評価替えに際しては、価格の変動に伴う税負担の激変を緩和するための負担調整措置等についても併せて検討を行い、必要な措置を講じてきており、本研究会において、令和3年度に予定されている次期評価替えに向けて、現行の負担調整措置等の現状をあらためて整理した上で、今後の方向性等の検討を行うこととした。

1. 負担調整措置等の概要

(1) 負担調整措置

評価替えによる価格の上昇に伴う税負担の激変を緩和するため、課税標準額の上昇を抑制する負担調整措置が設けられている。

住宅用地については、評価額に住宅用地特例を適用した後の額を上限として、前年度課税標準額に当年度評価額の5%を加算した額を課税標準額とする（負担水準20%を下限）こととされている。

商業地等については、評価額の70%を上限（負担水準60%未満から上昇させる場合、評価額の60%が上限）として、住宅用地と同様に、前年度課税標準額に当年度評価額の5%を加算した額を課税標準額とする（負担水準20%を下限）こととされているが、据置特例が設けられており、負担水準が60%～70%の場合は、前年度課税標準額を当年度の課税標準額として据え置くこととされている。

【資料73頁参照 宅地等に対する固定資産税の課税の仕組み（平成30年度～令和2年度）】

(2) 条例減額制度

① 税負担急増土地に係る条例減額制度

住宅用地、商業地等及び特定市街化区域農地に係る固定資産税額が、特例税額（前年度課税標準額×1.1以上で条例で定める率×税率）を上回る場合、当該上回る税額を減額できる条例減額制度が設けられている。

令和元年度における導入団体は9団体、適用実績があるのは5団体であり、導入している団体はいずれも特例率を1.1に設定している。

【資料74頁参照 条例減額制度について】

② 商業地等に係る条例減額制度

商業地等に係る固定資産税額が、特例税額（評価額×60～70%の範囲で

条例で定める率×税率)を上回る場合、当該上回る税額を減額することができる条例減額制度が設けられている。

令和元年度における導入団体は東京都特別区のみであり、特例率は65%に設定されている。

【資料74頁参照 条例減額制度について】

(3) 住宅用地特例

住宅用地については、主として住宅政策上の見地から税負担の軽減を図るための特例が設けられており、住宅用地 200 m²以下の部分を小規模住宅用地として課税標準額を価格の6分の1に、住宅用地 200 m²を超える部分を、家屋の床面積の10倍までに限り、一般住宅用地として課税標準額を価格の3分の1にすることとされている。

住宅用地特例は、宅地の評価額が地価の高騰に伴い大きく上昇した昭和48年度に創設(特例率2分の1)されており、昭和49年度に小規模住宅用地の特例(特例率4分の1)が創設された。その後、平成6年度に宅地に係る「7割評価」を導入したことに伴い、現行の特例率に拡充され、現在に至っている。

2. 平成30年度評価替え時における検討状況等

(1) 地方団体からの要望

地方団体からは、「早期に負担水準の均衡化及び負担調整措置の簡素化を図るために、現行の商業地等の据置特例を廃止」、「据置措置等については(中略)負担の公平性等を図る観点から見直すこと」等、簡素かつ公平な制度の実現のため据置措置の見直しを求める要望があるところである。

【資料77頁参照 地方団体・関係省庁の意見】

(2) 平成30年度評価替え時における検討

平成30年度税制改正時においては、商業地等に係る据置特例の取扱いについて議論されたが、平成29年度当時の商業地等における負担水準については、据置特例の対象となる60%から70%の間にほぼ収斂する状況となっていたものの、三大都市圏では4年連続の地価上昇、地方圏では下落幅は減少しているが、引き続き下落傾向が続くという二極化が起こっており、評価替えに伴い、負担水準がばらつくことが見込まれていた。そのため、まずはそうした土地の負担水準を据置ゾーン内に再び収斂させることを優先させるべきとの考えの下、負担調整措置の仕組みと条例減額制度につ

いて継続することとなった。

一方、据置ゾーン内において評価額と税額が逆転する不均衡が生じている状況については引き続き課題となっており、負担の公平性の観点からさらなる均衡化に向けた取組みが求められるところである。

「平成30年度税制改正大綱」（平成29年12月14日自由民主党・公明党）においては、これらを踏まえ、「税負担の公平性や市町村の基幹税である固定資産税の充実確保の観点から、固定資産税の負担調整措置のあり方について引き続き検討を行う」こととされた。

【資料77頁参照 平成30年度税制改正大綱（負担調整措置関係部分抜粋）】

3. 負担水準の状況等

（1）負担水準の現状

バブル期に生じた宅地等の評価額のばらつきを是正するため、平成6年度に宅地に係る「7割評価」が導入され、その後、税負担の不均衡を緩やかに是正してきた結果、住宅用地については平成24年度から据置特例が段階的に廃止されたこともあり、小規模住宅用地は平成27年度では98.5%、平成30年度では98.2%の土地が90%～100%の負担水準となっており、ほとんどの土地で本則課税となっている。

また、商業地等については、据置特例が存続しており、平成30年度では97.3%、直近の令和元年度においては98.8%の土地が据置ゾーンである60%～70%の負担水準となっており、再び60%～70%の据置ゾーン内に収斂してきている状況である。

また、都道府県別の負担水準についても、負担水準の平均が60%～70%の据置ゾーン内にあるものの、東京都、宮城県、沖縄県、愛知県、大阪府、京都府、福岡県といった都道府県については、平均が60%に近い負担水準にある一方、70%近くとなっている県も多数であり、据置ゾーン内の状況は地域的に異なる傾向が見られる。

【資料78頁参照 【当年度／当年度】小規模住宅用地における評価額に対する課税標準額の割合の推移】

【資料79頁参照 【当年度／当年度】商業地等における評価額に対する課税標準額の割合の推移】

【資料80頁参照 商業地等に係る負担水準の状況（平成9年度・令和2年度）】

（2）商業地等の据置特例が存置されていることによる課題

負担水準は「前年度課税標準額／当該年度評価額」で算出されるため、

課税標準額が一定である場合、地価（評価額）が上昇すると負担水準は低下し、地価（評価額）が下落すると負担水準は上昇することとなる。そのため、これまで評価額の上昇が継続している地域については、負担水準は60%に近い地点が多く、さらに評価額が上昇すれば、60%を下回る地域が増えていくこととなる。逆に評価額が下落している地域は、70%に近い地点が多く、評価額が下落すれば、70%の上限にさらに収斂することとなる一方、上昇すれば60%から70%の中のばらつきが増すこととなる。
【資料80頁参照 評価替えにおける負担水準（据置ゾーン内）の変化（イメージ）】

4. 地価動向

商業地について詳しく見ると、全国では平成9年から平成17年まで毎年5%超の水準で下落が続き、平成19年から上昇に転じた。その後、平成21年に再び下落に転じたが、下落幅が縮小し、平成28年には上昇に転じている。

三大都市圏では平成9年から平成14年まで全国平均を上回る水準で下落が続いていたが、下落幅が徐々に縮小し、平成18年から上昇に転じた。その後、平成21年に再び下落に転じたが、下落幅が縮小し、平成26年には上昇に転じている。

地方圏では平成9年から一貫して下落が継続しており、平成17年から平成20年まで下落幅は縮小したが、平成21年からは再び下落幅が拡大した。その後、下落幅が徐々に縮小し、平成30年には上昇に転じている。

平成31年1月1日現在の地価公示を見ると、全国平均では全用途平均は4年連続で上昇し、上昇基調を強めている。用途別においては、住宅地は2年連続、商業地は4年連続で上昇している。

三大都市圏では全用途平均・住宅地・商業地いずれも各圏域で上昇が継続し、上昇基調を強めている。

地方圏では、住宅地は平成4年以来27年ぶりに上昇に転じた。商業地は2年連続で上昇し、上昇基調を強めている。地方四市（札幌市、仙台市、広島市、福岡市）では上昇基調が更に強まり、地方四市を除くその他の地域でも商業地が平成5年から続いた下落が横ばいとなった。

都道府県別にみると、上記のとおり地価は全国的に上昇傾向となっているが、いまだに下落が続いている地域も多く、都道府県の中でも地域により差異が見られるところである。

【資料82頁参照 商業地の地価公示価格の動向（平成9年度～平成31年度）】

【資料83頁参照 平成31年地価公示 全国の地価動向（国土交通省）】

5. 地方公共団体からの報告（概要）

（1）東京都特別区における負担調整措置等の現状と課題について

【資料Ⅲ－1 84～90頁参照】

- 土地・家屋・償却資産に係る税収の構成比をみると、土地が約53%を占めており、家屋の方が大きいという全国の様相とは異なる傾向。
- 平成30基準年度における定期課税の状況について、23区全体で地価が上昇し、宅地全体で見ると99%の所有者の税負担が上昇。非住宅用地の地価の変動率は、中心部に行くほど変動率が高くなる状況にあり、最も高いのは中央区の39.4%。
- 1㎡あたりの税額をみると、非住宅用地の税負担額が大きく、5,741円であり、地積割合が約27%であるのに対して、税額は約75%。特に商業地等での税額の差が大きくなっており、宅地全体の評価額が最も低い秋田県と比べると、税額は約39倍の差があり、納税者の税負担が過大となっている可能性がある。
- 1㎡あたりの固定資産評価額をみると、全国に比べて高い評価額となっており、大都市である大阪市と比較しても非常に高い水準。
- 平成29年1月から令和2年1月にかけて商業地の地価変動率については、区部平均で30%程度の地価上昇が見込まれ、23区のうち最も上昇率が高い台東区は40%程度上昇する見込み。荒川区や北区など比較的都心から至近の区においては、台東区と同じような傾向。この見込みどおりに地価が上昇した場合、例えば1,000㎡の土地（商業地等）に係る評価額は約7億3,000万円から9億5,000万円、税額は約574万円から約677万円となり、約100万円上昇。
- 宅地に係る負担水準の状況をみると、商業地、小規模住宅用地のいずれも、価格上昇に伴い、負担水準が低下。商業地においては、平成30年度の評価替えにより、約44%の筆の負担水準が60%以下となった。
- 東京都で採用している2つの条例減額制度について、「65%減額」は、平成27基準年度においては66%の筆が適用になっていたが、平成30基準年度は評価額上昇による負担水準の低下により、適用割合は16%と大幅に減少。一方、「1.1倍減額」は、これまでほとんど適用実績がなかったが、平成30基準年度において、都心区である千代田区・中央区では4割を超える筆に適用。
- 据置特例による影響をモデルを用いて試算すると、軽減額は、3年間の合計は14万7千円となり、地価水準が高い東京都においては、据置特例による税負担の軽減効果は小さくないものと認識。
据置特例がない場合で、「65%減額」が適用されたものとして試算す

ると、軽減額は9万1千円となり、「65%減額」が税負担増加の抑制に寄与している。「1.1倍減額」についても同様に税負担の急増を抑制する効果を発揮している。

- 東京都23区の地価水準は全国に比べて極めて高いため、据置特例廃止などの措置が講じられた場合、納税者への影響は大きい。
- 全国一律の制度をそのまま適用すると、地価水準の高い東京都特別区の納税者に極めて大きな税負担を強いることとなるため、地域の実情に応じて住民の税負担を決定できる条例減額制度は、税負担軽減の観点からも、地方分権の観点からも極めて重要な役割を担っているものと認識。

(2) 負担調整措置の現状と課題(神戸市) 【資料Ⅲ-2 91~101頁参照】

- 負担調整措置により、住宅用地は特に評価額と課税標準額に乖離があることから、住宅用地と商業地等では、評価額と税額の構成割合が逆転。
- 商業地等の評価額については、7割評価制度導入に伴い、平成6年度に急上昇したが、バブル経済の崩壊等により急落し、最近10年間は、下落率が縮小あるいは横ばいとなっている。課税標準額については、平成9年度から負担水準制度が導入され、平成18年度頃に本則水準に追い付いているが、評価額の低落により、7割評価導入前より低い水準が長らく続いている。
- 小規模住宅用地については、商業地等と比べると、住宅用地特例により、評価額と課税標準額が大きく乖離しているが、課税標準額が平成5年度以前と比べて低い水準にあることは商業地等と同様。
- 課題の1つ目は、「商業地等の負担調整に係る据置特例」と考える。据置特例が存在することで、地価が上昇している場合には負担水準60%に、地価が下落している場合には負担水準70%に収斂され、評価額と税額の高低が逆転する現象が生じるなど、納税者にとって分かりにくい制度となっている。

全国的に評価の二極化と言われて久しいところではあるが、神戸市内においても商業地に係る評価の二極化があり、評価が上昇する局面と下落する局面での不均衡は、納税義務者の理解を得られにくいもの。

見直し案として、商業地等の据置特例を廃止し、負担水準を70%に収斂させてはどうか。

- 課題の2つ目は、「評価額上昇に即応できない負担調整措置」と考える。評価額上昇時における負担調整措置は、納税者の急激な負担増を緩和する措置として大変意義があるものだが、現行制度では、本則の負担

水準に至るまで、次の評価替え年度をも超過する等、相当な年数を要するケースがあり、税負担の公平性からは適正に欠ける場合がある。

見直し案として、負担調整は、遅くとも次期評価替え年度までには本則の負担水準まで引き上げられる、つまり最長3年間で調整を終えるようにしてはどうか。

- 課題の3つ目は、「住宅用地に係る過度の特例軽減」と考える。住宅用地特例については、昭和48年度に導入され、その後、平成6年度に7割評価導入に併せて拡充され、現在は、負担水準はほぼ本則となり所期の目的は達成されているが、課税標準額は7割評価導入以前より低い水準となっている。

また近年、放置空き家が問題となっているが、同特例の軽減率が大きいことが、老朽危険家屋の取り壊しを妨げる、いわばディスインセンティブになっており、家屋の取り壊しによる税負担額の増加は、神戸市では平均で10万円程度というデータもあり、その増加額は小さなものではない。

総務省・国土交通省より示されている通知等については、空き家対策を企図して、住宅用地特例の適用の考え方を改めて示唆しているものと理解しているが、この観点からも、時代背景に合わせて見直す時期に来ているものと考ええる。

見直し案として、住宅用地特例の特例率はできれば2分の1程度に、少なくとも従前の4分の1に戻してはどうか。

また、中長期的には同特例の廃止も含めた抜本的な制度の見直しが必要と考えており、見直しに当たっては、小規模住宅用地と一般住宅用地の区分の廃止、固定資産税と都市計画税の特例率の一本化など、制度の簡素化も検討してはどうか。

(3) 高松市における地価動向等を踏まえた負担調整措置に対する現状と課題 【資料Ⅲ-3 102~111頁参照】

- 土地課税の状況（地目別割合）については、宅地は全体の約24%を占めており、そのうち約1/3が非住宅用地。
- 地価の動向（地価公示平均金額の推移）については、下落が続いていたが、平成28年以降はわずかに回復の傾向にある。地価公示の上昇・下落地点数の割合については、近年は上昇地点が増えてきたが、下落地点も依然多く二極化している。
- 令和元年度の住宅用地の負担水準については、小規模住宅用地、一般住宅用地ともに97%が負担水準1.0以上。商業地等については、負担水準0.7以上は21%であり、据置措置対象の負担水準0.6~0.7が8割近く

を占めるが、ほとんどが負担水準0.65以上。負担水準0.65未満は極めて少ない。一般農地については、ほぼ全てが負担水準1.0以上。

- 本則課税等の割合の推移については、納税義務者数でみると、住宅用地は本則課税（負担水準1.0以上）で課税される土地が徐々に増えており、平成30年評価替えによる減少はあったが、ほとんどが本則課税に達している。

商業地等については、平成26年度まで負担水準0.7超で課税される土地が徐々に増えていたが、地価の安定により、下落修正措置によって評価額が下がる土地が減ったことが影響し、平成27年度以降急激にその比率が下がった。

課税標準額でみると、住宅用地及び商業地等ともに納税義務者数と同じ傾向だが、非住宅用地（負担水準0.7超）の割合の変化がより急になっている。

- 据置対象となる商業地等の比率については、平成26年度まで徐々に減少し、納税義務者数で約4%、課税標準額で約3%まで減っていたが、その後急激に上昇し、納税義務者数で約69%、課税標準額で約79%まで増加。
- 負担調整措置は、納税義務者の負担緩和のため、段階的に課税標準額の上限額に近づけることを目的としているが、据置特例があるため、地価が上昇した場合、上限額に達しない状態となっている。
- 地価が上昇・下落の二極化する状況では、同じ評価額の土地でも、据置特例の土地と課税標準額の上限額の土地に分かれることがあり得るため、税負担に不均衡が生じる可能性がある。
- 本市においては、据置特例の対象となる土地は増えているが、負担水準0.65以上の土地が大半を占めているため、比較的制度を廃止しやすい環境にある。
- 据置特例については、「同じ評価額で課税標準額が異なるような不公平の発生を防ぐことができる」、「できるだけ納税者が理解しやすいような制度の簡素化が望ましい」こと等から廃止することが望ましい。

本来、評価額と課税標準額は一致すべきもので、すでに住宅用地では上限が廃止されているが、商業地等では現在の上限が長期間続き、また、家屋や償却資産とも異なる複雑な制度となっており、今後、上限の廃止が望ましい。
- 廃止に当たっては、納税者への影響が大きいものになるため、段階的な上限引き上げや負担調整措置での十分な配慮が必要と思われる。
- 住宅用地特例については、今後、特例率の縮小を検討することが望ましい。

本来、評価額と本則課税標準額が一致すべきだが、特例率が大きく、評価額と本則課税標準額が大きく異なっており、税負担も住宅用地と非住宅用地で大きく異なるため、賦課に関する紛争も多く、また、空き家の除却や有効活用が進まない理由ともなっている。

縮小にあたっては、納税者への影響が非常に大きいものになるため、段階的な上限引き上げや、負担調整措置での十分な配慮が必要と思われる。

6. 本委員会における主な意見

- 資産間の負担（評価）の均衡化という負担調整措置の第一の目的が実現されている現在、据置ゾーンにこだわる根拠は乏しくなっている。むしろ、地価の上昇率に地域間格差が生じてきている現状では、上昇率が高い資産（東京都特別区等に偏在）ほど負担水準が低くなり、調整がなされても60%の下限にはりつくケースが増え、不公平が生ずることが予想され、それでは現行の負担調整スキームの、そもそもの目的に反することになり、本末転倒ではないか。
- 地価上昇の顕著な特別区などでは、据置ゾーン廃止の影響は大きいと予想されるが、据置ゾーンがあること故の公平性の問題は、資産間の課税の公平の実現を第一の目的としてきた負担調整制度そのものの意義に関わる。人口減少社会、低成長経済の下で、全国的な地価の大きな上昇が考えにくい状況では、東京都が抱えるような地価上昇の問題には、現行の条例減額制度を維持しつつ対応すべきではないか。住宅用地とのバランスからも、商業地の据置特例は廃止すべきである。
- 全国的にこれだけ均衡化が進んできた中で、負担調整措置の意味合いをどのように考えるのか、今一度検討しておく必要があるのではないか。また、こうした状況の中で、負担の公平（商業地内の公平）の問題であった商業地に係る課税標準額の上限0.7の制度について、他の資産（住宅用地や家屋など）との公平をどう考えるか。
- 現行制度の基本形ができた平成7、8年頃と現在とでは、地価そのものの状況、評価額の状況、税額変動の大きさなど状況が大きく異なっているのではないか。また、再開発による利便性の向上などの理由がある地価上昇の場合、税額上昇は納税者も納得するが、状況の変化がない場合（7割評価の導入がその例）や逆に地価が下落している場合の税額上昇には抵抗が強い。地

値上昇の要因も考慮に入れる必要があるのではないか。

- 納税者にとって固定資産税額は土地と家屋のセットで認識されるものであり、家屋の評価替えの状況を見ておく必要があるのではないか。
- 東京の負担水準が低いということは、経済的に見れば東京の土地保有コストを低くしていることになる。企業等の地方分散策に反することにならないかという観点が必要ではないか。
- 少子高齢社会の中、国民の福祉を維持するには、税収が必要であり、固定資産税についても、税収確保の観点は必要。特に、コロナウイルスが発生し、来年度の財政も、さらに厳しくなると思われる中で、こうした社会状況や経済状況を勘案し、令和3年度の負担調整措置を検討する必要があるのではないか。
- 簡素化の観点から、据置特例は廃止すべきと考えるが、納税額の急激な増加は、住民の理解が得られるかどうかという観点から慎重に検討する必要がある。
- 据置ゾーンの有無について、減額特例がある住宅用地と商業地等を一律に比較することに対しては、慎重であるべきではないか。据置ゾーンを廃止する場合においては、本来あるべき負担レベルについて議論をつくすべきであり、一義的に「本来、課税標準額の上限額で課税すべき」とは言えないのではないか。

資料編

資料目次

I 所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題

- ・ 中間とりまとめ（概要）47
- ・ 中間とりまとめ（参考資料）51
- ・ 令和2年度税制改正（概要）70

II 令和3年度評価替えに向けた負担調整措置のあり方

- ・ 負担調整措置等の概要と令和3年度に向けた検討課題72
- ・ 負担水準の状況78
- ・ 地価の動向81

III 地方公共団体からの報告

- III-1 東京都特別区における負担調整措置等の現状と課題について（東京都資料）84
- III-2 負担調整措置の現状と課題（神戸市資料）91
- III-3 高松市における地価動向等を踏まえた負担調整措置に対する現状と課題
（高松市資料） 102

令和元年度
「地方税における資産課税のあり方に
関する調査研究委員会」

～所有者の実態が不明な土地・家屋に係る
固定資産税における課題～
中間とりまとめ
(概要)

令和元年11月

所有者が不明な土地・家屋に係る固定資産税の課税上の課題

背景

- 所有者不明土地等が全国的に増加しており、登記簿のみで所有者の所在が確認できない土地が20%程度存在。
- 今後も、相続機会が増加する中で、所有者不明土地等も増加が見込まれる。
⇒ 土地基本法や民事基本法制の見直しなど、政府全体として、抜本的な対策が検討されている。

固定資産税の課税との関連

- 固定資産税は、固定資産の所有者に課税される。(所有者課税の原則)
- この所有者は、原則として登記記録上の所有者であるが、登記されている者が死亡している場合は、「現に所有している者」(通常は相続人)となる。
- 相続人が複数存在する場合には、共有物における連帯納税義務が適用され、共有者全員が各々独立して全額を納付する義務を負う。

<課題>

課税庁が「現に所有している者」を調査・特定するために、戸籍等を調査する必要があり、多大なコストを要している。

調査の結果、所有者が特定できないケースがあり、対応に苦慮している。

<検討>

所有者の特定をしやすくする方策

所有者が特定できない場合の対応方策

固定資産税の賦課・徴収にあたっての現状と課題

課題1 死亡の事実の把握と相続人調査

- 納税義務者が死亡し相続が発生し、相続登記がなされない場合、死亡の事実及び新たな納税義務者となる相続人を課税庁が自ら調査・特定する必要がある。相続機会の増加に伴い、こうした調査・特定に係る負担が増加している。
- 死亡の事実の把握については、納税義務者の住所地が課税庁と同一の場合には住基情報との連携等により把握できるが、住所地が課税庁と異なる団体の場合、その手段が限られている。
- 死亡を把握しても、被相続人の出生から死亡までの戸籍や法定相続人全員の戸籍を本籍地の市町村に請求するなどして相続人を特定しているが、こうした調査に係る事務負担が膨大であり、多大な時間・労力を費やしている。

課題2 相続人の一部に対する課税の取扱い

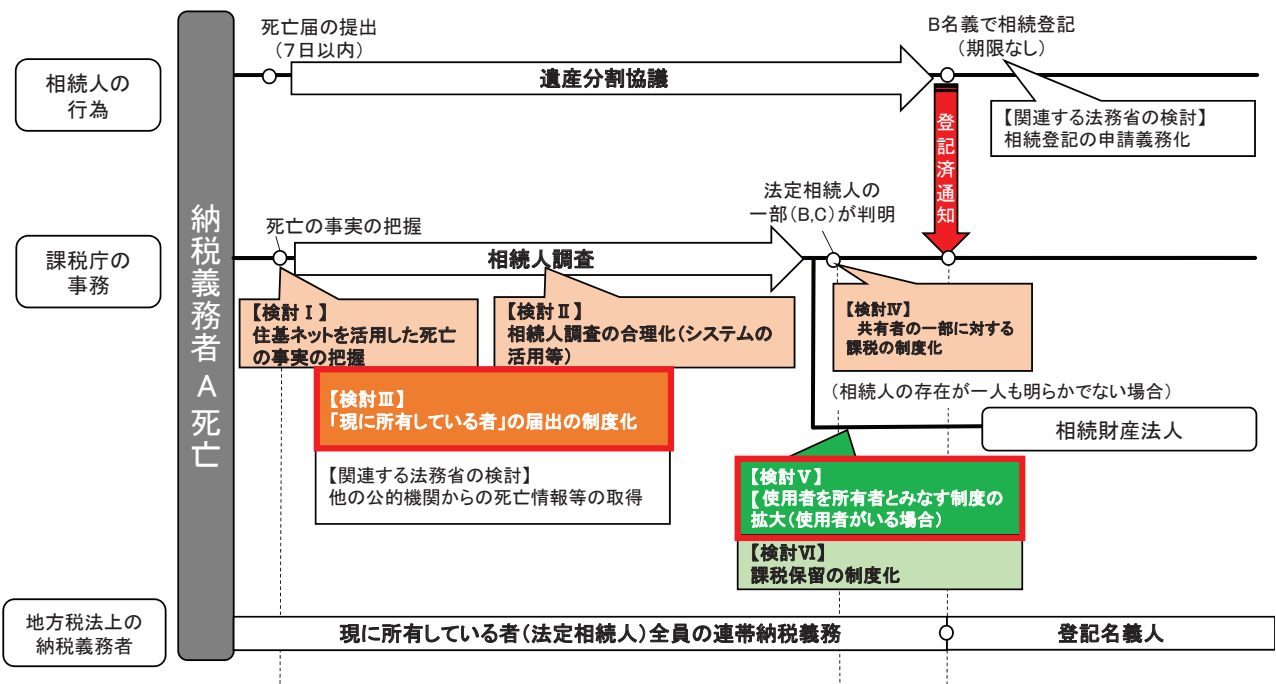
- 法定相続人が複数存在する場合、全員に全額の連帯納税義務が発生するため、調査の結果判明した法定相続人の一部に対して全額の納税の告知が可能であり、実際に行っている団体が多い。
- ただし、滞納が発生し、課税客体となる土地・家屋について滞納処分を行う際には、全員に告知を行う必要があるため、滞納発生時には全員を調査し確定させる必要がある。

課題3 相続人の存在が一人も明らかでない場合の対応

- 登記が正常に記録されておらず戸籍等の調査ができない、戸籍等を調査した結果相続人全員が放棄している、被相続人が外国籍であり調査に限界がある等により、可能な限りの調査を行ってもなお所有者が一人も明らかでないケースが存在。
- こうしたケースについて、使用収益している者が存在しても、現行の「使用者」を「所有者」とみなして課税できる規定(地方税法第343条第4項)は適用できない。
- 一方で、使用収益している者も存在しない場合、やむを得ず課税を保留する場合もある。

納税義務者が死亡した場合の課税上の課題と対応 (イメージ)

＜納税義務者Aが死亡し、法定相続人がB,C,D、協議の結果Bが土地を相続したケース＞



対応方針の検討と今後の方向性①

【検討Ⅰ】 住基ネットを活用した死亡の事実の把握

(検討内容)

- 住民登録外者について、住基ネットを活用して本人確認情報を取得する方法について、全国的に進めることはできないか。

(対応の方向性) ⇒ **実務的に対応**

- 活用の前提としてはマイナンバーの付番が必要であるが、住民登録外者については付番が進んでいない。マイナンバー付番にあたっての課題や、手順・方法・留意点等を整理した上で付番を進め、住基ネットを活用した本人確認情報の最新化を積極的に進めるべき。

【検討Ⅱ】 相続人調査の合理化(システムの活用等)

(検討内容)

- 相続人調査にシステムを活用している団体の例等を参考に、相続人調査を合理化できないか。

(対応の方向性) ⇒ **実務的に対応**

- 相続人調査については、システムの活用といった取り組みにより一定の合理化が図られるものの、戸籍の収集等の基本的な事務は変わらないため、費用対効果の観点も踏まえると、まずは、調査体制やノウハウの構築に取り組むべき。
- 全国的なシステムを構築するのであれば、将来的には、法務省が構築を予定している「戸籍副本データ管理システム」(*)を発展させた新たなシステムの活用可能性も含めた検討を行うべき。

(※) 令和元年の通常国会において成立した戸籍法の改正により、行政手続における戸籍謄抄本の添付省略等を実現するため、全国の市区町村の戸籍データのバックアップシステムである「戸籍副本データ管理システム」を活用・発展させて新たなシステムを構築することを予定。施行は5年後を予定。

【検討Ⅲ】 「現に所有している者」の届出の制度化

(検討内容)

- 課税庁における納税義務者の的確かつ迅速な把握に資するよう、相続登記を補完する仕組みとして、相続発生から一定期間が経過しても相続登記がなされていない者に対し、「現に所有している者」の届出を義務づけることを制度上位置付ける。

⇒ **制度改正を検討(詳細は50ページ)**

対応方針の検討と今後の方向性②

【検討Ⅳ】 共有者の一部に対する課税の制度化

(検討内容)

- 連帯納税義務者(共有者)の一部に対する課税の取扱いや効果について、制度上明確にできないか。

(対応の方向性) ⇒ **地方税法のみによる解決は困難**

- 共有者の一部に対しての納税の告知は現行法上も可能である一方で、共有者の一部に対しての納税の告知により他者の納税義務が確定するような見直しは困難。

【検討Ⅴ】 「使用者」を「所有者」とみなす制度の対象拡大

(検討内容)

- 所有者が一人も明らかでない資産について、使用収益している者が存在する場合に、法343条第4項の場合と同様に「使用者」を「所有者」とみなして課税する制度の対象とすることはできないか。

⇒ **制度改正を検討(詳細は50ページ)**

【検討Ⅵ】 課税保留の制度化

(検討内容)

- 課税保留について、制度上位置づけられないか。

(対応の方向性) ⇒ **引き続き検討が必要**

- 多くの市町村が課税保留を行っているが、法令上の根拠がない状況は望ましい状況ではなく、検討が必要。
- ただし、その要件・効果や他税目への影響等、検討を要すべき点が多いため、引き続き検討が必要。

「現に所有している者」の届出の制度化

(対応の趣旨・方向性)

- 登記記録上の所有者が死亡している場合、課税庁が「現に所有している者」を調査・特定する必要があるが、多大な時間や労力を費やしており、適正な課税に支障を来している状況を踏まえると、納税義務者の把握手段を充実させることが必要。
- 納税義務者特定の迅速化・適正化のため、現在、独自の取組として、死亡届の提出者等に対し、「現に所有している者」の届出を求めている団体も多い。
- 地方団体からは、こうした届出の実効性を高めるため、届出を制度化してほしいとの意見がある。
- こうした届出について、提出の必要性についての納税者の意識を向上させるとともに、課税庁に対しても早期の問題解決を促す観点から、相続登記を補完する仕組みとして、相続人等に対し「現に所有している者」の届出義務を制度上位置づける方向で検討を行うべき。

(具体的な論点の方向性)

- 届出内容・添付書類
必要な情報(相続人全員の氏名、住所、戸籍等の書類)の全てが提出されることが望ましいが、実効性の観点を考えると、まずは、少しでも届出をしやすくするという観点も必要ではないか。
- 届出期間
相続の熟慮期間(自己のために相続の開始があったことを知った日から3ヶ月)を考慮しつつ、届出を行うための一般的な準備期間を確保するという観点で検討すべきではないか。
- 届出者に対する優遇策等
届出者に対する特別なメリットの付与やサンクションについては、対象を明確にすることが難しく、またメリットを税負担の軽減とする場合、対象を広くすると減収が大きくなることから慎重な検討が必要ではないか。
- 法律により全国一律に義務づけるか、条例による義務づけとして地方団体の判断にまかせるか
課税庁の早期問題解決への取り組みを促すという観点からは全国一律が望ましいが、地方団体の実務も踏まえ検討してはどうか。

「使用者」を「所有者」とみなす制度の対象拡大

(対応の趣旨・方向性)

- 固定資産税は資産の保有と市町村の行政サービスとの間に一般的な受益関係が存在することを根拠として課税されるもの。
- 使用収益している者がいて行政サービスを受けているにもかかわらず、所有者が特定できないから課税ができないという事態は、同じように使用収益しており所有者が明確な場合と比較し、課税の公平性の観点から問題。
- こうしたケースについて、現行の「使用者」を「所有者」とみなして課税できる規定(地方税法第343条第4項)は災害等の事由で所有者が不明な場合に限られており、適用できない。
- こうした課題を解決するため、調査を尽くしてもその所有者が明らかでない資産について、当該資産を使用収益している者がいる場合には、使用者を所有者とみなして課税できる方途を開くべき。

(具体的な論点の方向性)

- 「所有者が明らかでない場合」の要件
 - ・ 「所有者が明らかでない場合」についてあらゆるケースを全て想定するのは難しいが、どのような調査を尽くせばいいかについては法令において一定の基準を示すべき必要があるのではないか。
 - ・ 使用者に対し、別途所有者が存在することを証明する機会を付与することが必要ではないか。
- 「使用者」の要件
 - ・ 使用者の要件については、様々な態様が考えられるなかで、詳細な基準を規定することは困難ではないか。
 - ・ 使用者が賃借人と主張した場合、賃借料の支払いが証明できれば賃借人の権原を調査し、証明できなければ使用者に課税すると整理できるのではないか。
 - ・ 使用者が複数いる場合の取扱い等については、引き続き検討が必要ではないか。
- 後に真の所有者が判明した場合の取扱い
 - ・ 後に真の所有者が判明した場合、課税時点を判断基準とし、所有者の存在が明らかでない場合の要件を満たしていれば賦課決定は有効であるが、仮に要件を満たしていなければ遡って賦課決定を取り消すということもあり得るということではないか。

令和元年度 「地方税における資産課税のあり方に 関する調査研究委員会」

～所有者の実態が不明な土地・家屋に係る 固定資産税における課題～ 中間とりまとめ

【参考資料】

令和元年11月

所有者不明土地等問題 対策推進の工程表(所有者不明土地等対策の推進のための関係関係会議(令和元年6月14日)資料)

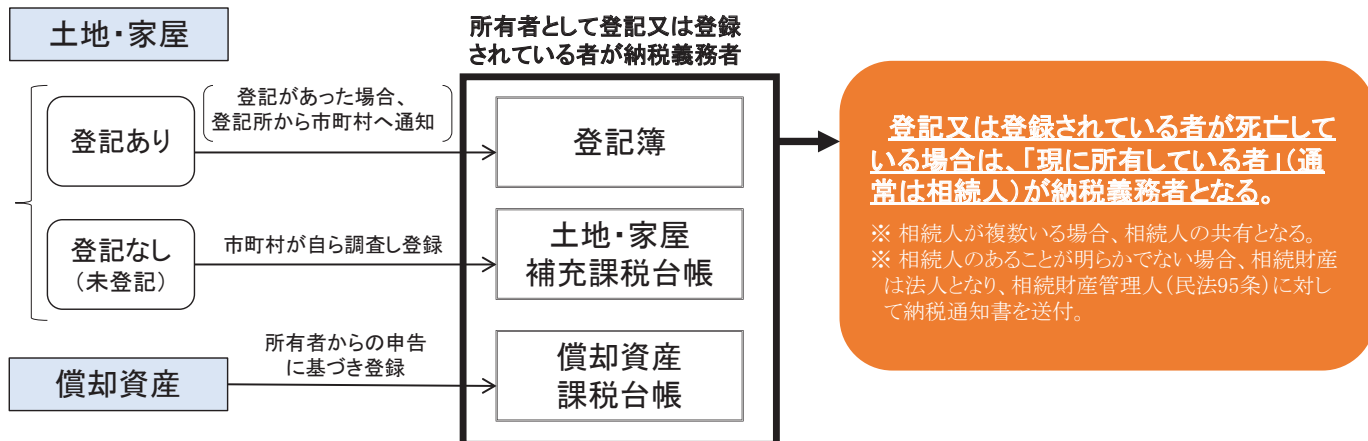
課題等	2019年	2020年	
所有者不明土地の利用の円滑化等に関する特別措置法等(H30.6.13公布等) ・公共的利用を可能とする新制度 ・財産管理制度の申立権を市町村長等へ付与 ・長期相続登記等未了土地を解消する新制度 ・所有者不明農地・林地の利活用促進の新制度 表題部所有者不明土地の登記及び管理の適正化に関する法律(R1.5.24公布) ・登記官等による所有者等の探索 ・特定不能の土地を対象とする裁判所による管理制度の新設	・新制度の準備 ・省令・ガイドラインの整備等 ・土地収用法に係る所有者探索の合理化等(マニュアルの作成・周知等) ・共有私道ガイドラインの周知等 ・農地、林地関係の新制度の普及啓発、新制度を活用した集積・集約化の推進	・新制度の普及・啓発、地方協議会を通じた地方公共団体への支援等 ・2020年度末までに約14万筆の長期相続登記等未了土地の解消作業に着手 ・新制度の普及・啓発等 ・変則型登記の解消作業に着手	
制度改正の具体的方向性			
土地所有に関する基本制度の見直し ・人口減少社会で、管理不全の土地が増加し、周辺環境が悪化し、有効利用が阻害 ・地籍調査について、一部の所有者が不明な場合などに、調査が進まず、進捗が遅れ	国土審議会とりまとめ(2月) ○土地所有者の責務と、適切な利用・管理のための措置 ・所有者、近隣住民、地方公共団体、国等の責務と役割分担を明確化 ・土地の適切な利用・管理の促進策等を検討し、土地政策を再構築 ○地籍調査の円滑化・迅速化のための措置 ・所有者不明の場合等でも調査が進むよう、公告による調査の導入等 ・地域の特性に応じた新たな調査手法を導入し、調査を効率化	国土審議会(法改正に向けた作業) ○人口減少社会に対応した「新たな総合的土地政策」の検討 ・改正土地基本法の「基本理念」(適切な利用・管理)の実現に向け、所有者不明土地や管理不全土地等の発生抑制・解消策を強化(空き地等の適切な管理・流通・再生の促進、土地の放置を抑制する管理方策など土地の適切な利用・管理の促進策を具体化) ・所有者不明時の公告による調査、都市部の官民境界先行調査、山村部のリモートセンシングデータ活用等により、地籍調査を円滑化・迅速化(地方公共団体で新手法の導入が円滑に進むための方策等を検討)	期限を区切って改正を実現 ○土地基本法等の見直し ・法全般に「管理」の観点を追加 ・所有者責務の明確化 ・利用・管理の促進策など基本的施策を再構築 ○国土調査法等の見直し 国土調査促進特別措置法の改正(十箇年計画の策定)と併せて実施 ・所有者不明の場合等でも調査が進むよう、地籍調査を円滑化・迅速化
登記制度・土地所有権の在り方等の検討 ・相続が生じて、遺産分割や登記が行われず、所有者不明土地が多く発生 ・遠隔地居住の相続人等が土地を管理することができず、環境悪化 ・所有者が一部不明な共有地は、合意が得られず管理や処分が困難	研究会とりまとめ(2月) ○問題解決に向けた民法、不動産登記法の見直し ・相続登記の義務化について、登記手続の簡略化や実効性を確保する方策と併せて検討 ・所有者不明土地の発生を抑制するため、土地所有権の放棄を認める制度を検討 ・権利関係の複雑化を防止するため、遺産分割に期間制限を設けることを検討 ・不明共有者の共有関係の解消等を検討	法制審議会(法改正に向けた作業) ○所有者不明土地の発生を予防するための仕組みを検討 ・相続登記の申請を義務付けて不動産登記情報を最新化。申請者の負担軽減の効果的な方策 ・土地所有権の放棄の要件、認定・費用負担のあり方や、遺産分割の期間制限を設けるなど ○所有者不明土地を円滑・適正に利用するための仕組みを検討 ・金銭供託等を利用して共有関係を円滑に解消するなど ・不在者財産管理制度等を見直し、不在者等の財産の一部の管理を可能にするなど、所有者不明土地の管理を合理化 ・相隣関係規定を見直し、ライフライン設置等のために所有者不明の隣地でも同意不要で円滑に使用	○民事基本法制の見直し ・相続登記の義務化 ・登記と戸籍等の連携による登記情報の最新化 ・土地所有権の放棄制度等 ・共有制度の見直し ・財産管理制度の見直し ・相隣関係規定の見直し
多様な土地所有者の情報を円滑に把握する仕組み等 ・登記名義人死亡時に相続登記がされないと、登記記録から直ちに土地所有者情報の把握が困難	○登記簿と戸籍等を連携するための方策 ・特定の行政機関等に対して戸籍情報を提供するため、「戸籍法の一部を改正する法律」に基づき、システムの設計・開発等を行う ・戸籍副本管理システムの活用等により、登記簿と戸籍等を電子的に連携させ、登記情報を最新のものに改めるための方策を検討	・自治体の協力による登記手続の促進、関係機関から自治体への照会による所有者情報の把握等 ・各種台帳情報連携を容易にするためのデータ形式の見直し、システム間調整等の検討	・システム間連携の具体化、仕様調整
所有者不明土地の円滑な利活用・管理等 ・円滑化のための更なる方策について検討	・特別措置法の施行状況も踏まえ、地域福利増進事業の拡充や共有地の管理の在り方等、所有者不明土地の利活用、管理等を円滑化するための更なる方策等について検討		

固定資産税の納税義務者について

○ 固定資産税は、固定資産の所有者に課税される。(所有者課税の原則)

<所有者> 土地・家屋 → 登記簿上の所有者(未登記の場合、土地・家屋補充課税台帳上の所有者)
 上記所有者が死亡している場合、現に所有している者
 償却資産 → 償却資産課税台帳上の所有者

※ 売買等により賦課期日現在すでに所有権が他に移転している場合においても、所有権の移転登記がなされていない限り、固定資産税は所有者として登記されている者(旧所有者)に課税される。(台帳課税主義)



【参考】共有物における納税義務者

- ・ 固定資産が2人以上の者により共有されている場合、各共有者が連帯して納付する義務を負う。(地方税法第10条の2)
- ・ ただし、一定の区分所有に係る家屋及びその敷地の用に供されている土地については連帯納税義務が解除され、税額を一定の割合で按分した額が、各共有者の納付する税額となる。(地方税法第352条及び第352条の2)

地方税法(抄) ～固定資産税の納税義務者～

(固定資産税の納税義務者等)

第三百四十三条 固定資産税は、固定資産の所有者(質権又は百年より永い存続期間の定めのある地上権の目的である土地については、その質権者又は地上権者とする。以下固定資産税について同様とする。)に課する。

2 前項の所有者とは、土地又は家屋については、登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者(区分所有に係る家屋については、当該家屋に係る建物の区分所有等に関する法律第二条第二項の区分所有者とする。以下固定資産税について同様とする。)として登記又は登録されている者をいう。この場合において、所有者として登記又は登録されている個人が賦課期日前に死亡しているとき、若しくは所有者として登記又は登録されている法人が同日前に消滅しているとき、又は所有者として登記されている第三百四十八条第一項の者が同日前に所有者でなくなっているときは、同日において当該土地又は家屋を現に所有している者をいうものとする。

3～9 略

固定資産税逐条解説（抜粋）～固定資産税の納税義務者～

第三百四十三条 固定資産税の納税義務者

【解説】

二 土地及び家屋の台帳課税の原則(第二項)

(1) 略

(2) 右のように土地又は家屋に対する固定資産税は、第一義的に登記簿に登記されている所有者に対して課される。しかし、不動産登記法によれば一旦登記簿に所有者名義が記載された以上、その後において所有者に変更があり、登記名義人を変更する場合には必ず所有権に関する登記の手続によらなければならないので、土地又は家屋の所有者であった個人が賦課期日前に死亡し、又は土地若しくは家屋の所有者であった法人がすでに賦課期日前に消滅してしまって現存しない場合であっても、その相続又は財産の承継者が当該土地又は家屋について所有権の移転登記をしない限り、登記簿上は依然としてすでに現存しない個人又は法人の名義が登記されたままになっている。それにもかかわらず、この場合において、あくまでも登記簿上の所有者に課するという建前をとれば、賦課期日現在においてすでに人格の存在しないものに対して納税義務は発生せず、したがって、また、何人かがその納税義務を承継するという事も起り得ないので、結局、そこに、土地又は家屋が現に存在し、またこれを現に所有している者があっても、これに課することができないということになって不合理である。そこで、このような場合には、賦課期日現在において、現にこれを所有している現実の所有者を納税義務者とすることとしている。土地補充課税台帳又は家屋補充課税台帳に所有者として登録されている個人が賦課期日前に死亡しているとき、あるいは、所有者として登録されている法人が同日前に消滅している場合についても、右に述べたと同様の趣旨で、現実の所有者を納税義務者とすることとしている。

相続税法第58条に基づく税務署への通知

○ 税務署が相続税の課税対象者等を把握するため、相続税法により、市町村が死亡届を受理した場合、死亡届に記載された事項を税務署へ通知することとされている。

○ 当該通知書には、固定資産税評価額等を記載しているため、死亡届を受理した戸籍担当課から固定資産税担当課に回答又は問い合わせがあり、それをもって固定資産税担当課が死亡の事実を把握する場合がある。

○相続税法（抄）

（市町村長等の通知）

第五十八条 市町村長その他戸籍に関する事務をつかさどる者は、死亡又は失踪に関する届書を受理したときは、当該届書に記載された事項を、当該届書を受理した日の属する月の翌月末日までにその事務所の所在地の所轄税務署長に通知しなければならない。

2 前項の規定により市町村が処理することとされている事務は、地方自治法（昭和二十二年法律第六十七号）第二条第九項第一号（法定受託事務）に規定する第一号法定受託事務とする。

○税務行政運営上の協力に関する国税庁と自治庁との了解事項（抄）

第二 具体的措置要領

一 課税上の協力その他による協力

4 資料の提供その他による協力

（五）市町村長は、相続税法第58条の規定により、税務署長に対して死亡通知書を提出する場合には、死亡者の所有にかかる固定資産課税台帳に登録されている土地、家屋及び償却資産等に関する資料を添付して送付する。

<様式の例>

平成 年 月 日提出
 ○○税務署長 殿
 ○○市長 印

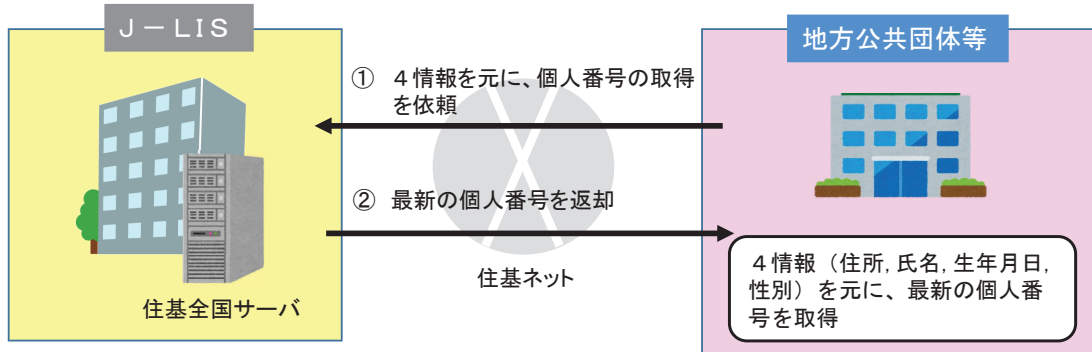
平成 年 月 日 相続税法第58条の規定による通知書

戸籍係の受付番号	相続開始の年月日	平成 年 月 日	税務署	氏名	住所
7999			配属者	(明大昭平 年 月 日生)	
氏名		年 月 日	相続人	(明大昭平 年 月 日生)	
職業	筆頭者かどうかの区分		相続人	(明大昭平 年 月 日生)	
住所			相続人	(明大昭平 年 月 日生)	
本籍			相続人	(明大昭平 年 月 日生)	
死亡場所			相続人	(明大昭平 年 月 日生)	
死亡の主な仕事	1 2 3 4 5 6		相続人	(明大昭平 年 月 日生)	
氏名			相続人	(明大昭平 年 月 日生)	
被相続人との続柄			相続人	(明大昭平 年 月 日生)	
住所			相続人	(明大昭平 年 月 日生)	
市町村長親の署名			税務署	整理欄	（通称署名）
所在地	財産の種別	利用区分	数量	固定資産税評価額	※倍率（率備）
宅地				千円	※評価額
農地					円
山林					
家屋					
市町村長親の署名					
所在地	財産の種別	利用区分	数量	固定資産税評価額	※倍率（率備）
宅地				千円	※評価額
農地					円
山林					
家屋					
市町村長親の署名					
所在地	財産の種別	利用区分	数量	固定資産税評価額	※倍率（率備）
宅地				千円	※評価額
農地					円
山林					
家屋					
市町村長親の署名					
所在地	財産の種別	利用区分	数量	固定資産税評価額	※倍率（率備）
宅地				千円	※評価額
農地					円
山林					
家屋					
市町村長親の署名					

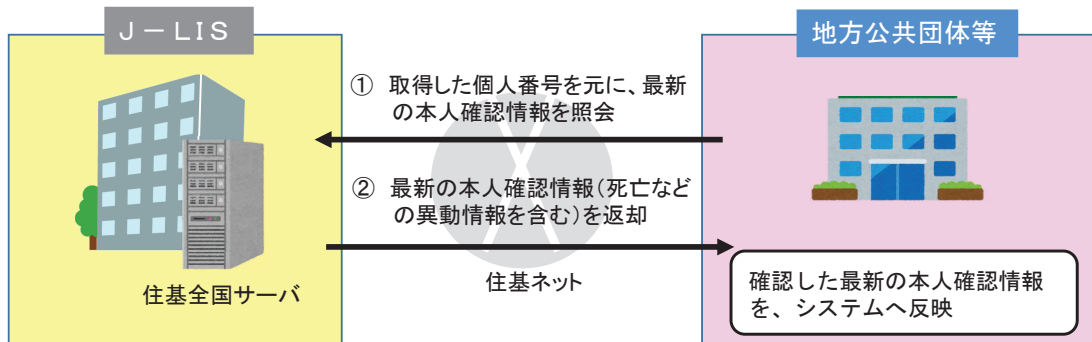
住基ネットによる本人確認情報照会の仕組み（一般的な仕組み）

- 住民基本台帳ネットワークを通じ、対象者の個人番号を用いて最新の本人確認情報(死亡情報を含む)を照会し、回答される仕組みがある。

I 本人確認情報の初期突合（個人番号の収録）



II 本人確認情報の最新化



所有者の把握・探索について

所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税に関するアンケート結果

- 賦課期日現在における納税義務者の死亡の事実について、登記所からの通知(地方税法第382条)以外の確認方法。

- ❑ 相続人からの申し出や相続税法第58条通知(死亡届情報の共有)により把握している団体が大半。
- ❑ 住基については、所有者の住所地在市町村内の場合は多くの団体で活用しており、システム連携や死亡者リストの抽出等により、定期的に課税台帳と突合している団体も多い。

<住民基本台帳の反映を行う頻度>

(団体)				
毎日・常時	月1回～数回程度	年1回～数回程度	随時必要なとき	不明
(15)	(24)	(8)	(19)	(19)

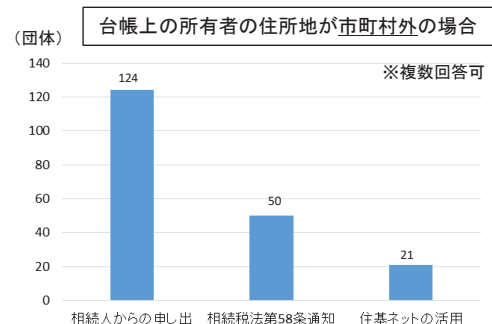
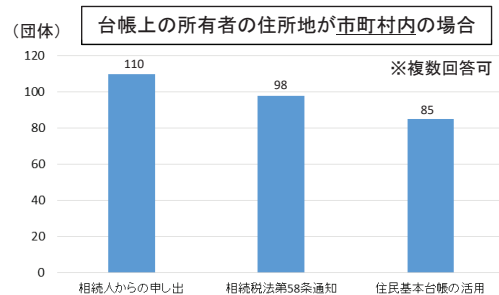
<住民基本台帳との連携方法>

(団体)		
システム連携により抽出・確認が可能	住基からリストを抽出	その他・不明
(40)	(27)	(18)

- ❑ 一方、市町村外の場合の住基ネットの活用は20団体程度に留まっており、そのうちほとんどは必要に応じて個別に照会を行っている。

※ 上記以外の取り組み

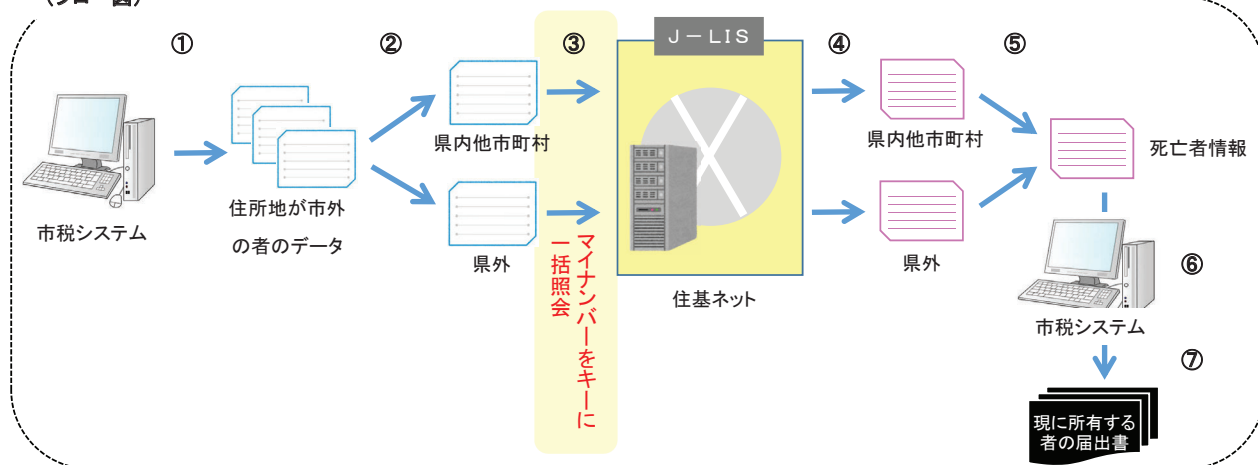
- ◆ 住所地在市外の納税義務者の全件について、住基ネットを通じて一括照会を行っている。 ⇒ [次ページ参照](#)
- ◆ 市外居住の納税義務者のうち一定期間以上権利異動が無い者を対象として、住民票を請求し現状を確認。



住基ネットを活用した死亡者把握の取り組み事例【A市(政令市)の例】

住所地在市外の納税義務者(※)について、住基ネットを通じて一括照会を行い、現に所有する者の届出書を出力する。

(フロー図)



(手順)

- ① 市税システムから住所地在市外の者のデータを抽出する。
- ② ①のデータを「県内他市町村」と「県外」に振り分ける。
- ③ 住基ネットの一括提供機能を用い、住所地在市外の者について、マイナンバーをキーにその者の生存情報を照会する。
- ④ 住所地在市外の者の生存情報が回答される。
- ⑤ 死亡者情報のみを抽出し、データを統合する。(過去に現に所有する者の届出書を配付した者の重複を削除)
- ⑥ 市税システムより「現に所有する者」の届出書を出力する。
- ⑦ 死亡者の相続人等を調査し、出力された届出書を死亡者の相続人等の住所へ送付する。

(※) マイナンバーが付番されたものに限る。

所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税に関するアンケート結果

○ 住民基本台帳ネットワークを利用するにあたっての課題

【検索上の課題】

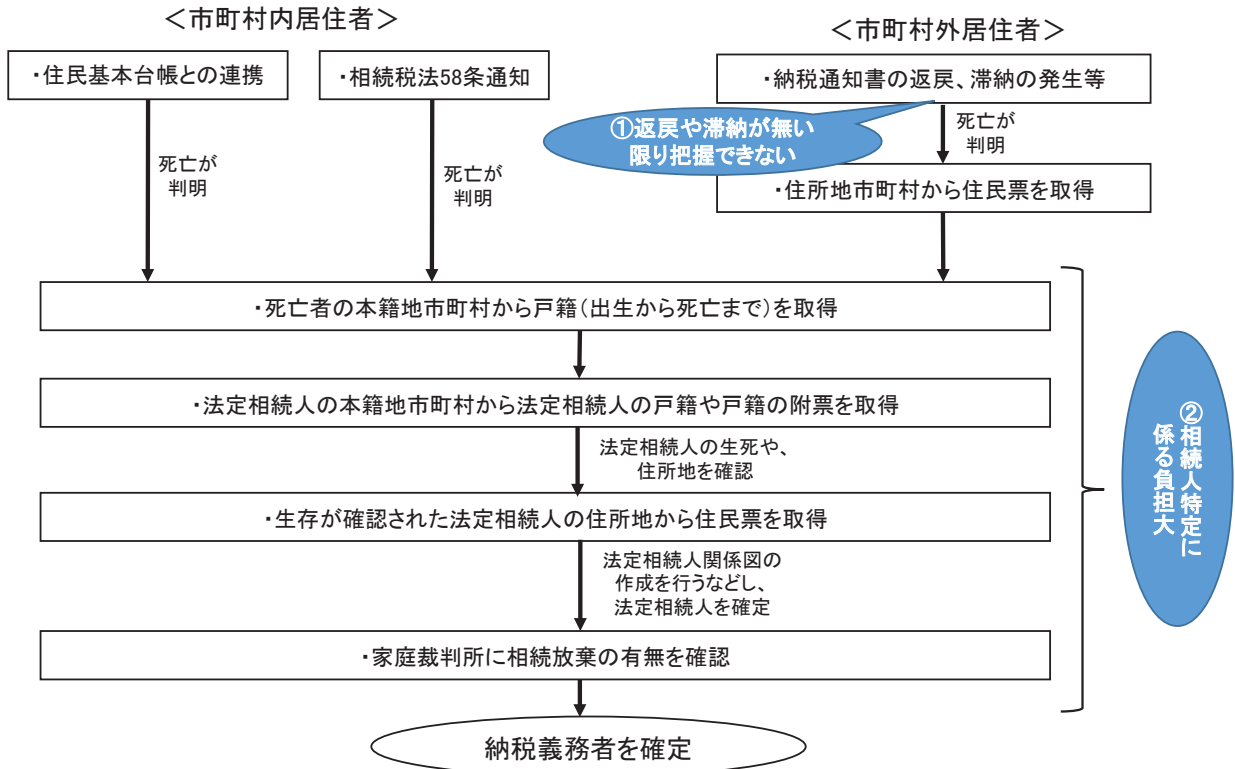
- ・ 課税台帳に個人番号が付られていない場合、検索が困難。
- ・ 登記簿(課税台帳)に記載されている氏名・住所の2情報のみでも検索できるが、登記簿上の住所が更新されていないことなどにより、該当しないケースが多い。
- ・ 漢字の字体の違い等により該当しないケースがある。
- ・ 毎年、市外居住者全てを1件1件検索することは、事務処理上不可能。

【法解釈等に係る課題】

- ・ 住基ネットを利用できる根拠法令がわからない。
- ・ 提供先の関係条例において、税業務に利用できる旨の規定が必要。
- ・ 住基ネットのマニュアルが複雑であり理解しづらい。

相続登記が行われない場合の死亡の事実の把握、相続人の探索の流れ（例）

- ① 納税義務者の住所地が課税市町村と異なる場合、納税通知書の返戻や滞納等の事象がきっかけとならない限り死亡の事実の把握が困難。
- ② 死亡者及び相続人の住所地や本籍地から住民票や戸籍等を取得し、法定相続人を特定する事務負担が大きい。

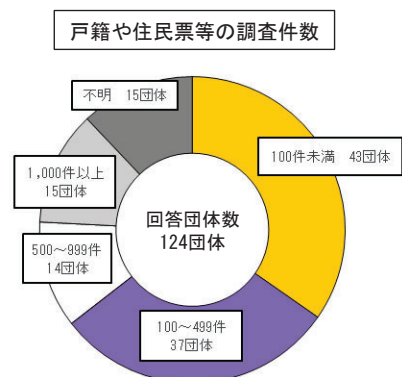
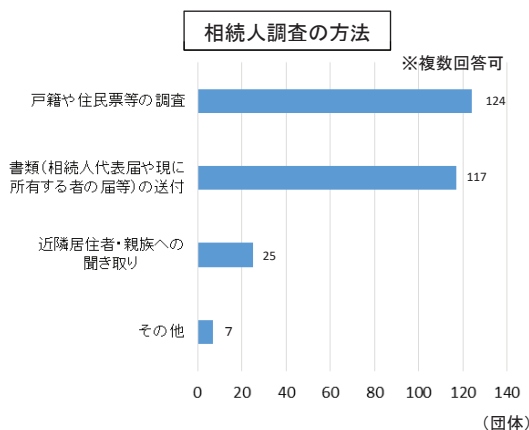


※ 親族や居住者、がいる場合は、随時聞き取り等の調査を実施

所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税に関するアンケート結果

○ 相続人調査の方法。戸籍や住民票等の調査を行う場合、その件数。

- ほぼ全ての団体で、戸籍や住民票等の調査を行っており、大半の団体では書類の送付による確認を行っている。
- この他、近隣居住者や親族等への聞き取りを行っているという団体もあった。
- 戸籍や住民票の調査件数(納税通知書ベース)について、最も多いのは年間100件未満。次いで100件～500件程度の団体が多い。
- 年間1,000件以上の団体も15団体あり、最も多い団体は5,000件程度。



○ 戸籍や住民票等の調査を行う対象や優先順位。調査フロー。

- 特段の優先は定めず、対象全件を調査するという団体が多かったが、優先順位を定めている団体からは、
 - ・ 相続人等から反応が無い案件(納税通知書等の返戻があった、届け出を求めても反応が無い等)
 - ・ 徴収上の必要に迫られている案件(滞納処分を予定している、時効消滅間近である等)
 - ・ 税収への影響が大きい案件(評価額が高額である)
 - ・ すぐに処理できそうな案件(相続が複雑化していない、年度内に調査終了が見込まれる等)

を優先的に調査対象としているといった回答があった。

<調査フローの例>

【A市】

- ① 被相続人の出生から死亡までの戸籍を取り寄せる
- ② 法定相続人全員の戸籍を取り寄せる
- ③ 戸籍を元に相続図を作成する
- ④ 相続人の代表者(※)へ相続人代表者届の提出を依頼
- ⑤ 届け出られた相続人代表者が法定相続人であるかを確認し、相続人でない場合には再度届け出の提出を依頼
- ⑥ 相続人代表者届の提出が無い場合、相続人代表者を指定し、指定通知を送付
- ⑦ 適宜、相続放棄の有無を家庭裁判所に確認

【B市】

- ① 被相続人の出生時から死亡時までの戸籍を取得
- ② 各法定相続人に除籍があるか確認し、除籍されている場合、除籍後の本籍地へ戸籍を請求
- ③ 各法定相続人の生死や子の有無に応じて、子の戸籍等必要な戸籍を請求
- ④ 本籍地に戸籍の附票を請求
- ⑤ 住所地へ住民票を請求

○ 相続人調査における課題及び取り組み事例。

【課題】

- 時間や労力がかかる
 - ・ 戸籍を取得するために、複数の自治体に対して照会を行う必要があり、費やす時間や労力が大きい。
 - ・ 相続人が広範囲に及ぶ等、1件の調査に多くの時間を要するケースがあり、費用対効果が課題。
- ノウハウや人員が不足している
 - ・ 相続が複雑なケースや相続関係説明図の作成には専門的知識が必要であるが、ノウハウが不足している。
 - ・ 専門の職員の配置が必要だが、体制が確保できない。
- 住民票等の保存期間切れ
 - ・ 住民票の除票が保存されておらず、本籍地が特定できない。
- 相続放棄や外国籍の案件
 - ・ 相続放棄が増加傾向にあるが、相続放棄により法定相続人の範囲が広がることにより調査がより複雑化、長期化する。
 - ・ 外国籍の納税義務者が死亡した場合、外国の法制度により相続人が決まることとなるが、事実上調査は不可能。

【効果的・効率的に行うための取り組み】

- 労力やノウハウ・人員不足への対応
 - ・ 課税部門とは別に調査班を設置している。
 - ・ 戸籍照会に係る事務の一部を外部委託している。
 - ・ 相続人が法務局へ提出するための評価証明書等を請求するために来訪した際に、相続人自らが取得した戸籍や遺言書等の写しをとらせてもらう。
 - ・ 戸籍等の公用請求や裁判所への相続放棄の照会の管理、相続関係図の作成等を行うためのシステムを独自に開発し、運用している。 ⇒ **次ページ参照**

相続人調査にシステムを用いている事例【鹿児島県霧島市の例】（1 / 2）

（主な機能）

① 対象者一覧の表示

納税義務者死亡事案について、住所、氏名、生年月日、死亡日、年税額、滞納額等のデータを期間システムから取り込むことにより、それぞれにより並び替えが可能。⇒ 調査が必要な者の全体像が把握できるとともに、優先的に調査すべき事案を決定できる。

② 各種照会文書発行機能

対象者一覧画面を選択することにより、市町村への戸籍の公用請求や家庭裁判所への相続放棄有無照会の依頼文を作成。

③ 相続人の入力、相続関係図の作成

戸籍等を取得して把握した相続人情報を入力することにより、相続関係図を自動生成。

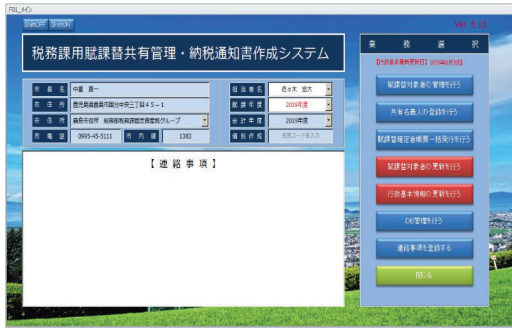
④ 納税通知書・課税明細書の発行

相続人調査が完了した事案について、納税通知書・課税明細書を一齐発行。相続人が複数である場合には、相続人全員分について、相続人ごとに住所と氏名を替えて印字可能。課税明細書に登記名義人が記載されるとともに、お知らせ文書を発行。

⑤ 調査結果の取り込み、保存

公用請求により取得した書類や、作成された相続関係図等について、PDF、Word、Excelなどの形式で取り込み、保存が可能。

<トップ画面>

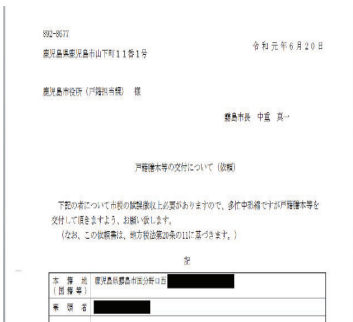


<①対象者一覧画面>

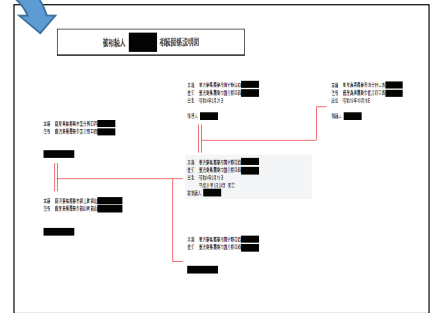


相続人調査にシステムを用いている事例【鹿児島県霧島市の例】（2 / 2）

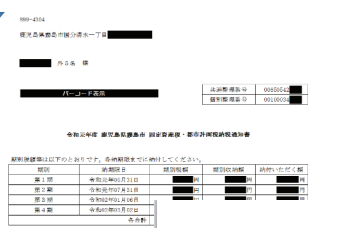
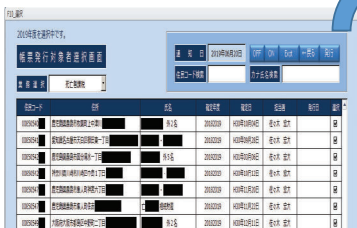
<②各種照会文発行機能>



<③相続人の入力、相続関係図の作成>



<④納税通知書、課税明細書の発行>



□ 現状

- ・ 登記名義人が死亡していても、相続登記等がされていないなど登記記録から直ちに土地所有者情報の把握が困難
- ・ このような場合に、地方公共団体等における各種行政事務の遂行のために所有者を把握するには、それぞれ所有者の探索作業をする必要がある。

□ 対応策

◆ 不動産登記情報を最新化して、地方公共団体等に利用しやすいデータの提供をする仕組みを構築

(主な課題) 不動産登記情報の提供に当たり、情報の受け手である地方公共団体が利用しやすい方法等を検討する必要

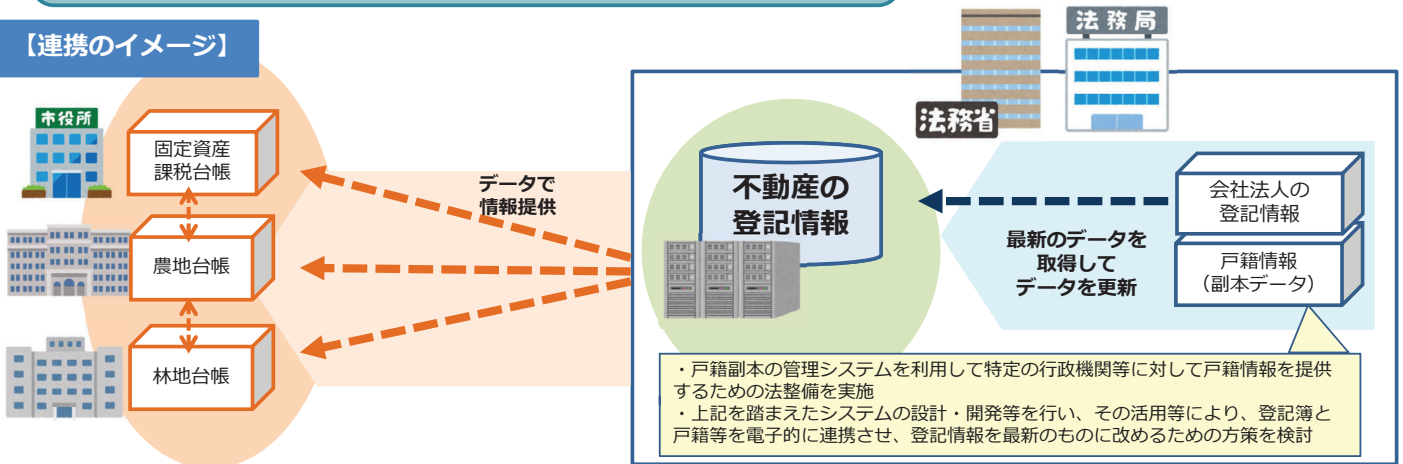
◆ 不動産登記情報を最新化するため、法務省・法務局の管理する戸籍や商業登記の情報を取得してデータを更新する仕組みを構築

(主な課題) 戸籍・商業登記上の個人・法人と不動産登記上の個人・法人との紐付けの方法等について検討する必要

□ 効果

- 地方公共団体等の行政事務の効率化・円滑化

【連携のイメージ】



「現に所有している者」の届出の例

○ 相続登記がなされていない場合に納税義務者を特定するため、市町村によっては、**独自に、地方税法第343条第2項に規定する「現に所有している者」を把握するための届出の提出を求めている。**

<様式例>

現所有者に関する申告書

令和 年 月 日

住所 (法人にあっては、支店・事務所所在地)

フリガナ 電話番号 ()

氏名印 (法人にあっては、その名称及び代表者の氏名印)

市市長

市市税条例第 条の規定により下記のとおり申告します。

記

② 申告原因とその日付 (年 月 日) 相続・合併・その他()

所在地番	地目	地種(m ²)
所在地	家屋番号	構造
	種類	床面積(m ²)

④ 固定資産課税台帳上の所有者の氏名 (法人にあっては、その名称及び代表者の氏名)

住所	氏名 (法人にあっては、その名称及び代表者の氏名)	持分	固定資産課税台帳上の所有権の割合
	フリガナ		
	フリガナ		
	フリガナ		
	フリガナ		
	フリガナ		
	フリガナ		

添付書類

※参考 (条例における規定例)

(土地又は家屋を現に所有している者の申告)

第 条 前条第2項後段(現に所有している者)の規定の適用を受ける所有者は、その事由の生じた日の属する年の翌年の1月31日までに、次に掲げる事項を記載した申告書に、その証拠となる書類を添付して、市長に提出しなければならない。

- (1) 現に所有している者の氏名(法人にあっては、その名称及び代表者の氏名)及び住所(法人にあっては、主たる事務所の所在地)
- (2) 固定資産の種類及び所在
- (3) その他市長が必要と認める事項

地方団体からの要望

◎東北都市税務協議会 地方税制に関する要望書(令和元年8月) (※ 東海都市税務協議会からも同様の要望あり)

II 制度運用の改善に関する要望事項

2 固定資産税関係

(1) 土地及び家屋の法定相続人等に対する届出の義務化等

固定資産税の納税義務者が死亡した場合に、市町村がその事実を迅速に把握し、新たな納税義務者を適正かつ確実に把握するために、賦課期日までに相続登記が完了しない場合に限り、現に所有している者に対する届出を義務化し、その課税を有効とする制度を創出すること。

[趣旨]

賦課期日前に、登記簿又は土地課税(補充)台帳若しくは家屋課税(補充)台帳に登録又は登録されている所有者が死亡した場合は、賦課期日において資産を現に所有している者に対して課税することとされている。

このとき、一般的にはその法定相続人が現に所有している者となるが、昨今、所有者が死亡してから長期間相続登記がなされず、その間に数次の相続が生じ、権利関係が複雑化している事案が増加している。

こうした事案について、現に所有している者への課税を適切に行うためには、相続人調査や相続放棄の有無の確認等を行う必要があり、相当の時間と労力を要することから、すべての相続人を確定することは非常に困難であるのが現状である。

そこで、他の納税義務者との課税の公平を図るために、新たな納税義務者を適正かつ確実に把握する方策として、賦課期日までに相続登記が完了しない場合に限り、現に所有している者からの届出を義務化するとともに、届出に基づく課税を有効とする制度を創設すること。

◎指定都市市長会 平成31年度税制改正要望事項(平成30年10月)

11 土地又は家屋を現に所有している者の届出の義務化

固定資産税の納税義務者が死亡した場合に、新たな納税義務者を迅速かつ確実に把握するために、賦課期日までに相続登記が完了しない場合に限り、現に所有している者の届出を義務化し、その課税を有効とする制度を創設すること。

(理由と現状)

現行の地方税法では、賦課期日前に、登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に登録又は登録されている所有者が死亡した場合は、賦課期日において現に所有している者に対して課税を行うこととされている。

この現に所有している者とは、一般的には死亡した所有者の法定相続人であるが、現に所有している者の認定を行うためには、相続人調査や相続放棄の有無の確認等が必要になる。しかしながら、所有者が死亡してから相続登記がなされないまま長期間放置され、その間に数次の相続が生じて複雑化した事案も相当数存在しており、これらについて全ての相続人を確定することは容易ではないのが現状である。

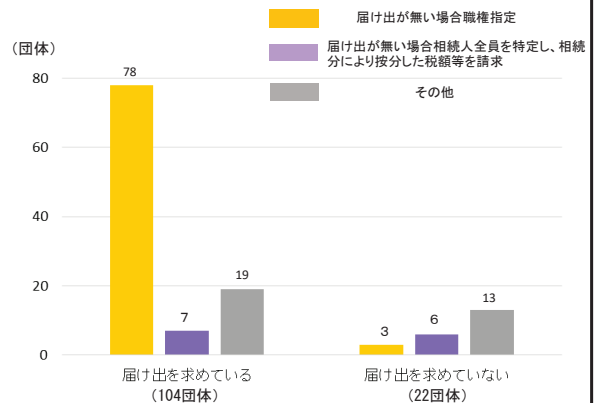
したがって、新たな納税義務者を迅速かつ確実に把握し、他の納税義務者との課税の公平性を図るために、賦課期日までに相続登記が完了しない場合に限り、現に所有している者の届出を義務化するとともに、届出に基づく課税を有効とする制度を創設する必要がある。

所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税に関するアンケート結果

○ 「相続人代表者届」や「現に所有している者」の届け出の取扱い。

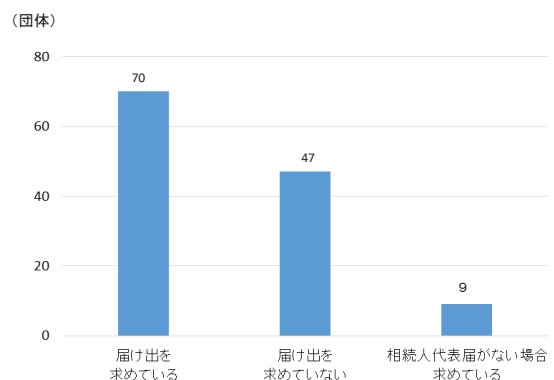
<賦課期日時点では生存していた場合の「相続人代表者届」(地方税法第9条の2)の取扱い>

- ❑ 大半の団体が、原則として届け出を求めている。
- ❑ 届け出が無い場合の取扱いとしては、特定の相続人を職権で代表者に指定(同法第9条の2第2項)している団体が大半であり、宛名を台帳上の所有者のままとしている団体は少ない。



<「現に所有している者」の届け出(法の定めなし)の取扱い>

- ❑ 70団体が、届け出を求めており、一方で、求めていない団体は47団体。
- ❑ 上記「相続人代表者届」が提出されていない場合のみ求めるという団体もあった。



地方税法（抄）～固定資産の申告～

（固定資産の申告）

第三百八十三条 固定資産税の納税義務がある償却資産の所有者（第三百八十九条第一項の規定によつて道府県知事若しくは総務大臣が評価すべき償却資産又は第七百四十二条第一項若しくは第三項の規定によつて道府県知事が指定した償却資産の所有者を除く。）は、総務省令の定めるところによつて、毎年一月一日現在における当該償却資産について、その所在、種類、数量、取得時期、取得価額、耐用年数、見積価額その他償却資産課税台帳の登録及び当該償却資産の価格の決定に必要な事項を一月三十一日までに当該償却資産の所在地の市町村長に申告しなければならない。

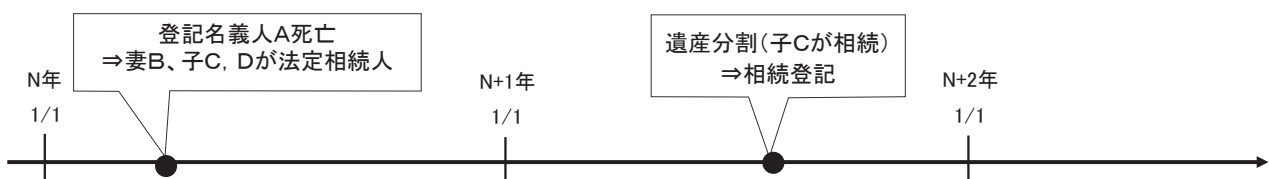
第三百八十四条 市町村長は、住宅用地の所有者に、当該市町村の条例の定めるところによつて、当該年度に係る賦課期日現在における当該住宅用地について、その所在及び面積、その上に存する家屋の床面積及び用途、その上に存する住居の数その他固定資産税の賦課徴収に関し必要な事項を申告させることができる。ただし、当該年度の前年度に係る賦課期日における当該住宅用地の所有者が引き続き当該住宅用地を所有し、かつ、その申告すべき事項に異動がない場合は、この限りでない。

2 市町村長は、当該年度に係る賦課期日において住宅用地から住宅用地以外の土地への変更があり、かつ、当該土地の所有者が当該年度の前年度に係る賦課期日から引き続き当該土地を所有している場合には、当該土地の所有者に、当該市町村の条例の定めるところによつて、その旨を申告させることができる。

第三百八十四条の二 市町村長は、被災住宅用地の所有者等が第三百四十九条の三の三第一項の規定の適用を受けようとする場合、被災住宅用地の共有者等が同条第二項において準用する同条第一項の規定の適用を受けようとする場合、特定仮換地等に対応する従前の土地の所有者である被災住宅用地の所有者等が同条第三項の規定により読み替えて適用される同条第一項の規定の適用を受けようとする場合又は特定仮換地等に対応する従前の土地の所有者若しくは共有者である被災住宅用地の共有者等が同条第四項において準用する同条第三項の規定により読み替えて適用される同条第一項の規定の適用を受けようとする場合には、その者に、当該市町村の条例の定めるところにより、その旨を申告させることができる。

相続と納税義務者の関係について

- 賦課期日時点で登記名義人が生存していた場合、登記名義人（被相続人）に課されるべき納税義務は、各相続人が相続分に応じて承継。この場合、相続人は、届出を行うことにより、納税通知書等を受領する代表者の指定が可能。
- 賦課期日時点で登記名義人が死亡していた場合、「現に所有している者」である法定相続人全員に連帯納税義務が発生。この場合、地方税法においては、代表者の指定や届出等の制度は設けられていない。



【N年度の納税義務者】（賦課期日時点では登記名義人が生存しているケース）

登記名義人A → 法定相続人B, C, Dが相続分に応じ承継（地方税法第9条、第9条の2）

※ 相続人が二人以上のときは、書類（納税通知書等）を受領する代表者を指定できる

【N+1年度の納税義務者】（賦課期日時点で登記名義人が死亡しているが、相続登記がなされていないケース）

法定相続人B, C, D全員の連帯納税義務（地方税法第10条、第10条の2）

【N+2年度の納税義務者】（賦課期日時点で、相続登記が完了しているケース）

相続人（登記名義人）C

地方税法（抄）～相続による納税義務の承継、連帯納税義務～

（相続による納税義務の承継）

第九條 相続（包括遺贈を含む。以下本章において同じ。）があつた場合には、その相続人（包括受遺者を含む。以下本章において同じ。）又は民法（明治二十九年法律第八十九号）第九百五十一条の法人は、被相続人（包括遺贈者を含む。以下本章において同じ。）に課されるべき、又は被相続人が納付し、若しくは納入すべき地方団体の徴収金（以下本章において「被相続人の地方団体の徴収金」という。）を納付し、又は納入しなければならない。ただし、限定承認をした相続人は、相続によつて得た財産を限度とする。

2 前項の場合において、相続人が二人以上あるときは、各相続人は、被相続人の地方団体の徴収金を民法第九百条から第九百二条までの規定によるその相続分によりあん分して計算した額を納付し、又は納入しなければならない。

3 及び 4 略

（相続人からの徴収の手続）

第九條の二 納税者又は特別徴収義務者（以下本章（第十三条を除く。）においては、第十一条第一項に規定する第二次納税義務者及び第十六条第一項第六号に規定する保証人を含むものとする。）につき相続があつた場合において、その相続人が二人以上あるときは、これらの相続人は、そのうちから被相続人の地方団体の徴収金の賦課徴収（滞納処分を除く。）及び還付に関する書類を受領する代表者を指定することができる。この場合において、その指定をした相続人は、その旨を地方団体の長に届け出なければならない。

2 地方団体の長は、前項前段の場合において、すべての相続人又はその相続分のうちに明らかでないものがあり、かつ、相当の期間内に同項後段の届出がないときは、相続人の一人を指定し、その者を同項に規定する代表者として指定することができる。この場合において、その指定をした地方団体の長は、その旨を相続人に通知しなければならない。

3 略

4 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又は還付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。

（連帯納税義務）

第十條 地方団体の徴収金の連帯納付義務又は連帯納入義務については、民法第四百三十二条から第四百三十四条まで、第四百三十七条及び第四百三十九条から第四百四十四条までの規定を準用する。

第十條の二 共有物、共同使用物、共同事業、共同事業により生じた物件又は共同行為に対する地方団体の徴収金は、納税者が連帯して納付する義務を負う。

2 及び 3 略

連帯納税義務（地方税法逐条解説）

第3節 連帯納税義務等

第十條

一 連帯債務の意義

連帯債務とは、数人の債務者が同一内容の可分給付につき各々独立して全部の給付をすべき債務を負担し、しかも、そのうちの一人が全部の給付をすれば債権は満足させられて消滅し、その結果すべての債務者は債務を免れる多数当事者の債務である。

（略）

二 連帯納税義務の内容

本条に規定する民法の規定の準用の効果は次のとおりである。

1 連帯納税義務者に対する納税の告知等

連帯納税義務者の一人に対して、又は同時若しくは順次にすべての連帯納税義務者に対して、連帯納税義務に係る地方団体の徴収金の全部又は一部についての（履行の請求としての）納税の告知、督促及び滞納処分をすることができる（民法432条の準用）。

2 納税義務発生原因の瑕疵

連帯納税義務者の一人について法律行為の無効又は取消しの原因があつても他の連帯納税義務者の納税義務の効力に影響を及ぼさない（民法433条の準用）。

3 納税の告知及び督促の効力

連帯納税義務者の一人に対する納税の告知、督促等は、その履行の請求として全員に対してその効力を生ずる。従つて、連帯納税義務者の一人に対して行った納税の告知、督促等は、全員につき時効中断の効力を有している（民法434条の準用）。

ただし、税額の確定処分として行う納税の告知又は更正、決定及び差押えの前提要件としての督促は、履行の請求としてするものではないので民法第434条の規定は準用されず、従つて、連帯納税義務者各人に対して行わなければその効力は生じないものと解されている。

例えば、甲、乙が共同で不動産を取得した場合には、第10条の2の規定により、甲、乙は連帯して不動産取得税を納付する義務を負うことになる。この場合、甲、乙の両者にその税額を有効に確定させるためには、甲、乙それぞれに対して納税通知書を交付しなければならない。また、甲、乙とも不動産取得税を滞納した場合における甲に対する督促は、乙に対しても履行の請求の効力を有するものであり、乙についても時効中断の効力が生ずるが、しかし、乙の財産について滞納処分をするためには、別途乙に対しても督促状を発付しておく必要がある。

代表者課税に関する判例

福岡地方裁判所平成23年（行ウ）第24号（平成25年2月26日判決）（概要）

【概要】

X（原告）は北九州市八幡東区内に土地家屋（以下「本件不動産」）を所有している。従前本件不動産はAの所有であったが、Aは昭和46年2月27日に死亡した。本件不動産のうち、土地につき登記名義は現在に至るまでAのままであり、家屋につき未登記であった。Aの死亡後、昭和46年5月12日付で相続人Bが八幡区長に相続人の代表者として、Bの死後は同じくCが八幡東区長（昭和49年、八幡区が八幡東区及び八幡西区に分離したことに伴う）に昭和61年5月9日付で相続人の代表者として、いわゆる固定資産税に係る代表者届を提出した。なお、Cの代表者届にはBの相続人としてD及びCが記載されていた。

その後平成11年12月までの間、八幡東区長は、Cに対して本件不動産につき「C外1名」を納税名義人として賦課決定を行い、納税通知書を送付してきた。ここでCが平成12年1月2日に死亡したので、八幡東区長は平成12年4月頃、Aを被相続人、旧納税義務者をC外1名と記載した代表者届の用紙をXに送付したが、Xはその提出を拒否し、返送した。平成13年2月5日付で八幡東区長は、Xを本件不動産に係る固定資産税の代表者として指定した。なお、XはAの長男であるDの二女である。

その後、八幡東区長ないし北九州市長は、平成13年度分から平成22年度分までの固定資産税賦課決定処分を行い、X単独名義の納税通知書を作成・送付し、Xのもとに到達した（本件不動産のうち家屋については免税点に満たないため税額が生じていない）。さらに、八幡東区長、北九州市長ともに本件不動産に係る固定資産税等につき、滞納処分の手続をとった。Xはこれにつき不服申立ての手続を経て、Y（北九州市一被告）に対して無効等確認訴訟の提起を行った。

【判旨】

- 1 Xを代表者として指定したことの違法性の有無
- 固定資産の所有者として登記されている個人が賦課期日前に死亡しているときには、同日において当該土地又は家屋を現に所有している者を固定資産税等の納税義務者とするのであるから（同法343条2項、702条の8第1項）、単独相続でない限り、遺産分割等により所有者が確定するまでの間、当該固定資産を相続により共有する各共同相続人は、同法10条の2第1項により、他の共同相続人と連帯して当該固定資産に対する固定資産税等を納付する義務を負う。
 - このような場合、地方団体の長は、共同相続人のうち一人に対して、又は同時若しくは順次に全ての共同相続人に対して固定資産税等の納税の告知、督促及び滞納処分（以下「納税の告知等」という。）をすることができると解され、共有者である共同相続人のうちのいずれの者に対して、また、いかなる順序で納税の告知等を行うかについては、地方団体の長の裁量に委ねられているといふべきである。
 - Xはもとより本件不動産の共有者として固定資産税等の連帯納付義務を負っていること、そして、納税者の経済状態をもって賦課決定を行わない理由にはならないことからすると、原告の主張する当時の事情を踏まえても、本件不動産の共有者である共同相続人の中から原告（X）を代表者として指定したことが、地方団体の長に与えられた裁量権を逸脱・濫用してされたものといふことはできない。

代表者課税に関する判例（承前）

福岡地方裁判所平成23年（行ウ）第24号（平成25年2月26日判決）（概要）

2 一括課税方式の違法性について

- 固定資産税等の徴収は、普通徴収（地方税法1条1項7号）の方法によることとされ、納税通知書を当該納税者に交付することによってその租税債権が具体的に成立するものと解すべきである（同法364条1項、702条の8第1項、13条1項）。そして、納税通知書による納税の告知は、納税義務者に対し抽象的に発生していた租税債権を具体的に確定し、その税額について履行の請求をするという二つの性質を有しているところ、前者の租税債権の確定は、民法434条にいう「履行の請求」には含まれないから、同条を準用する余地はない。
そのため、共有土地についての固定資産税等は、納税通知書の送付によりその名宛人として送付を受けた者に対してのみ具体的な租税債権が成立し、その余の連帯納付義務者は、抽象的納税債務を負担するにとどまり、具体的な納税債務を生じさせるものではないと解される。
- 確かに、代表者として指定され、本件賦課決定により本件納税通知書を受け取ってきた原告が、自分にしか具体的な租税債権が発生せず、他の共有者には何ら具体的な租税債権も発生していない点に不満を抱くことは十分に理解できるところである。そこで、地方団体の長は、必要に応じて、他の連帯納付義務者に対しても納税告知書を送付するなどの措置を講じることにより、このような不満の解消に努めることが望ましい場合もあり得よう。
しかしながら、そもそも原告は、共有者として独立して共有物全体に係る固定資産税等の連帯納付義務を負っている以上、他の共有者に納税通知書が送付されていないことを理由にして、その納付義務を免れることはできない。

○ 相続人調査を行った結果、相続人の存在が明らかでない物件への対応。

- ❑ 課税を保留している団体が最も多く(74団体)、相続財産管理人の選任を行っている団体は24団体。
- ❑ このほか、相続財産法人名義等で公示送達しているという回答が一定数あった。
- ❑ 使用者課税を行っている団体はほとんど無い。

○ 相続財産管理人について。

<現状>

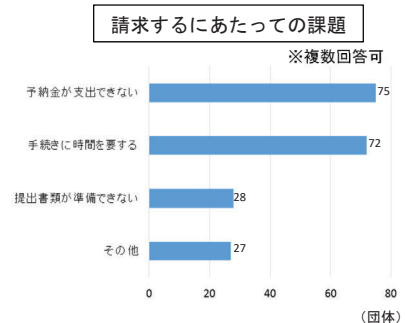
- ❑ 相続財産管理人の選任を請求している団体について、その件数は年間1件～5件程度。
- ❑ 選任を請求するケースは、滞納がある程度あり財産に十分な換価価値が認められる場合や予納金を上回る税込確保が認められる場合。

<請求するにあたっての課題>

- ❑ 予納金が支出できない、手続きに時間を要するといった回答が多く、提出書類が準備できない、選任の前例やノウハウが無いといった回答もあった。

<積極的活用のための取り組み>

- ❑ 滞納整理の特別班が専任で行っている。
- ❑ 年間5件程度分の選任費用の予算を確保している。



相続財産管理人制度について

○ 相続人のあることが明らかでないとき(相続人全員が相続放棄をし、結果として相続する者がいなくなった場合を含む。)には、相続財産は法人となり、家庭裁判所は、利害関係人又は検察官の請求によって、相続財産の管理人を選任しなければならない。(民法951条、952条)

○ 相続財産管理人は、被相続人(死亡者)の債権者等に対して被相続人の債務を支払うなどして清算を行い、清算後残った財産は国庫に帰属する。(民法959条)

相続財産管理人選任後の手続きの流れ

- ① 家庭裁判所による相続財産管理人の選任の公告(2ヶ月)(民法952条2項、957条1項)
- ② 相続財産管理人による相続債権者及び受遺者に対する請求申出をすべき旨の公告(2ヶ月以上)(民法957条1項)
- ③ 家庭裁判所による相続人搜索の公告(6ヶ月以上)(民法958条)
- ④ 相続人搜索の公告期間満了による相続人不存在の確定(民法958条の2)
- ⑤ 特別縁故者からの家庭裁判所による相続財産分与の請求(3ヶ月以内)(民法958条の3)
- ⑥ 相続財産管理人に対する報酬付与(民法953条、29条2項)
- ⑦ 相続財産の清算後、残余財産が存在する場合における残余財産の国庫への帰属(民法959条)

➡ 課税庁は利害関係人となり相続財産管理人選任の請求を行うことができるが、請求時に予納金が必要な場合が多いことなどから活用は進んでいない。

固定資産税における使用者課税について

- 所有者課税の例外として、「所有者の所在が震災、風水害、火災その他の事由によつて不明である場合においては、その使用者を所有者とみなして」課税することができることとされている(第343条第4項)。
- 当該規定が適用できるのは、「震災等いわば不可抗力的な事由によつて不明である場合」(固定資産税逐条解説)とされており、現状、市町村の運用は災害等の場合に限定されていると考えられる。

○地方税法(抄)

(固定資産税の納税義務者等)

第三百四十三条 1～3 略

- 4 市町村は、固定資産の所有者の所在が震災、風水害、火災その他の事由によつて不明である場合においては、その使用者を所有者とみなして、これを固定資産課税台帳に登録し、その者に固定資産税を課することができる。

『固定資産税逐条解説』(抜粋)

四 みなす所有者(第四項から第九項まで)

固定資産税の納税義務者は、原則として固定資産課税台帳に所有者として登録されている者であるが、特定の場合においては台帳課税主義を貫くことがむしろ不合理となることがある。本条第四項から第九項までは、台帳課税主義を貫くことが不合理となるものについて、その使用者等をもって所有者とみなして課税することとし、あるいは所有者とみなして固定資産税を課することができることとし、租税負担の合理化を図ったものである。

(1) 災害等によって所有者が不明な固定資産(第四項)

固定資産税の納税義務者は、原則として、固定資産の所有者であることは以上各項に規定しているとおりであるが、なかには、固定資産の所有者が誰であるか不明な場合や、あるいは固定資産の所有者の氏名は判っていても、その所在が不明な場合がある。

このような場合には、所有者を納税義務者としてこれを課税してみても、現実には、これを負担させることはできない。本条第四項は、このような場合において、もし、これを現実使用している者があれば、実質的にはその使用者が現にその固定資産の利益を享受しているのであるから、この使用者を所有者とみなし、これを固定資産課税台帳に登録し、これに固定資産税を課することができるという方途を開いた規定である。

所有者の所在が不明というのは、所有者が誰かその氏名さえも判らない場合と、所有者が誰かは判っていても、その所有者がどこにいるのか判らない場合との双方を含む。

本条第四項の規定は、使用者に課することができる規定であつて、必ず使用者に課さなければならないというものではない。所有者について十分に調査してみても、その所在が震災、風水害等のいわば不可抗力的な事由によつて不明であり、しかも現にその固定資産を使用収益している使用者が存在し、これに課税することによつて課税上の衡平を保持する必要がある場合において、本項の規定を適用すべきものである。

昭和29年度『改正地方税制詳解』

第八節 固定資産税

第一款 納税義務者

一 納税義務者

固定資産税の納税義務者は固定資産の台帳上の所有者であるのが原則であるが、ある一定の場合には、台帳上の所有者以外の者を所有者とみなして納税義務を負わせるものとしている。この納税義務者の特例のうち今回改正された部分は左の通りである。

(1) 略

(2) 償却資産については、その所有者の所在が災害その他の事由によつて不明であるときは、その使用者を所有者とみなして納税義務を負わせることができるものとされているのであるが、これと同様の事情は土地及び家屋にもあり、土地家屋を売り払つてどこかに移転してしまつてその所在がわからないとか、特に戦災地などにおいては、その所有者は恐らく戦災死したものと推定されるけれどもその確認ができず、又失踪宣告も行われていないとかいうことで、登記面の所有権の移転は行われていないが、事実上所有権が移転してしまつており、法律上はともかく、実際の取扱上強制執行も仲々行い得ないものも相当の件数に上つている模様である。その大半は現実の所有者と話し合いの上での納税ということで処理されているようであるが、これを法律上明確にし、償却資産のみに限らず、固定資産のすべてについて、その所有者の所在が不明であるときは、使用者を所有者とみなして課税台帳に登録して固定資産税を課し得るものとされたのである(法三四三IV)。

所有者の所在が不明かどうかは勿論課税権者が認定するのであるが、使用者において所有者の所在を立証し得るときは、不明ということにはならない。又使用者を納税者とした場合には、その者について滞納処分を行うときはその者の財産を差し押えることはできるが、課税対象となつた土地家屋を差し押えることはできない。この点においては台帳上の所有者名義で課税する方が都合がよいわけである。いずれにしても徴税の便宜を考慮して取扱をきめることになる。

使用者課税に関する判例（概要）

大阪高等裁判所平成25年（行コ）第99号、同第117号（平成28年3月10日判決）（判例）

最高裁判所平成26年（行ヒ）第190号（平成27年7月17日判決） ⇒ 大阪高裁に差し戻し
差し戻し審 大阪高等裁判所平成25年（行コ）第99号、同第117号（平成28年3月10日判決）

【概要】

現況が「ため池等」以外の用に供されている土地のうち、登記名義が「大字某等」であることから、納税義務者を特定できず課税に至っていない土地に対し、固定資産税等の賦課徴収を怠っていることの違法確認及び固定資産税等の徴収権が時効により消滅したことを理由とする損害賠償請求することを求められた事案。

【当事者の主張】

（原告）

地方税法343条4項が「震災、風水害、火災その他これに準ずる災害」あるいは「震災、風水害、火災その他の災害」ではなく「震災、風水害、火災その他の事由」と規定されていることからすれば、「その他の事由」を災害に限定する合理的な理由はない上、同条の趣旨は、所有者について十分調査してもその所在が震災、風水害等の不可抗力的な事由によって不明であり、しかも、現にその固定資産を使用収益している使用者が存在しており、これに課税することによって課税上の衡平を保持することにある。これによれば、本件各土地のように、戦時体制下の地縁団体の結合及びポツダム政令による解散といった過去の歴史的経過によって登記簿上の所有者と現在の地元の町会・自治会との間に断絶が生じ、このために所有者の所在が不明になっているものであり、これは不可抗力的な事由によって所有者の所在が不明である場合に該当するのである。そこで、同項の規定を適用して、本件各土地の使用者を所有者とみなしてその者に課税すべきである。

（被告）

一般的な用語の用い方によれば、「その他の事由」とは、その前に例示されたものと同種のことを意味するのであり、また、租税法律主義の原則からしても、地方税法343条4項の「その他の事由」とは「震災」「風水害」「火災」と同種のもの、すなわち「災害」を意味すると解すべきである。そして、本件各土地については、部落有財産（旧村持ち財産）が、地券交付の際に、村名義で登記されたものであり、旧村が所有していた財産を新たにできる町村に引き継ぐことなく新たにできる町村の一部となった旧村名義のままとなったものである。このような歴史的経過の中で、その登記簿の表題部の所有者欄に記載された「大字西」等の名義で表象される団体の法的性格が不明確なまま現在に至っている。このような事情は「災害」とはいえない。また、同項の「所有者の所在が・・・不明である場合」に「所有者が誰かその氏名さえも判らない場合」及び「所有者が誰かは判っていてもその所在が判らない場合」の両方を含むとしても、上記の事情はこのいずれの場合にも該当しない。したがって、本件各土地については、地方税法343条4項の適用はないというべきである。

【裁判所の判断】

租税法規は侵害規範であり、法的安定性の要請が強く働くことからすれば、その解釈は原則として文理解釈によるべきものであり、みだりにその規定の文言を離れて解釈すべきでない。このことは地方税法343条の規定の下における固定資産税の納税義務者の確定においても同様であり（中略）

さらに、被控訴人は、本件各土地につき、地方税法343条4項は、市町村は、固定資産の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である場合において、その使用者を所有者とみなしてこれを固定資産課税台帳に登録し、その者に固定資産税を課することができる旨規定する。これは固定資産税の納税義務者を固定資産の所有者とする原則（同項1項）の例外として、その使用者を所有者とみなして固定資産税を賦課するものであるところ、租税法規はみだりにその文言を離れて解釈すべきでないことは前記説示のとおりである。そして、「所有者の所在が不明」とは、その所有者は特定されるが所在が不明な場合のほかその所有者が特定されない場合をも含むと解されるが、その不明の原因は「震災、風水害、火災その他の事由」とされていることからすれば、「その他の事由」とは、ここに例示された震災、風水害、火災に類する異常な自然現象や人為的原因による被害によるものを意味すると解すべきである。そこで、本件各土地のように登記簿上の表題部に所有者の記載があるが、過去の歴史的経過等により調査しても現在の所有者が明らかでないような場合を含むと解することはできない。したがって、本件各土地について、地方税法343条4項を適用して、使用者である町会・自治会を所有者とみなして固定資産税等を賦課徴収することは許されないというべきである。

使用者課税に係る具体的な検討

平成31年度第2回地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会(令和元年6月28日)
神戸市資料(抜粋)

【地方税法】

(固定資産税の納税義務者等)第343条第4項

市町村は、固定資産の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である場合においては、その使用者を所有者とみなして、これを固定資産課税台帳に登録し、その者に固定資産税を課することができる。

【平成26年度全国地方税務協議会地方税制等検討委員会におけるWG提言事項(抜粋)】

○ 涉外相続事案における使用者課税の適用

当該不動産を使用収益している者が存在するが、日本国内の住民票及び外国人登録原票によっても被相続人との続柄が確認できない場合は、地方税法第343条第4項により使用者課税を適用できるよう、統一的な指針等が示されることを望む。

【平成28年3月10日差戻し高裁判決】

同項に定める「所有者の所在が不明」である原因は、「震災、風水害、火災その他の事由」とされていることからすれば、これら自然現象や人為的原因による被害によるものを意味すると解すべき。本事案のような過去の歴史的経過等により調査しても、現在の所有者が明らかでないような場合を含むことはできない。



外国籍等、課税保留物件において、当該不動産の使用を確認できたときに、当該物件使用者宛の納税通知が有効な課税処分となるような法制度の検討が必要か。

現行法の「みなす所有者」規定

1. 災害等によって所有者の所在が不明の場合(法343条第4項)

- 固定資産の所有者の所在が、震災、風水害、火災その他の事由によって不明である場合、その使用者を所有者とみなして課税することができる。

(趣旨等)

- ・ 固定資産の所有者が誰であるか不明な場合や、固定資産の所有者の氏名は判っていてもその所在が不明な場合がある。このような場合には、所有者を納税義務者として課税しても、現実にはこれを負担させることはできない。このような場合において、もし、これを現実に使用している者があれば、実質的にはその使用者が現にその固定資産の利益を享受しているのであるから、この使用者を所有者とみなし、固定資産税を課することができるという方を開いた規定。(『固定資産税逐条解説』)
- ・ 所有者について十分に調査してみても、震災、風水害等、おそらく死亡が推定されるような事由によってその所在が不明であり、しかも現にその固定資産を使用収益している使用者が存在し、これに課税することによって課税の衡平を保持する必要があると認められる場合に限り、課税できると解される。(『要説固定資産税』)

2. 国が買収・収納した農地等(法343条第5項)

- 農地法等の定めるところによって、国が自ら買収し、あるいは関係者の申出、請求に基づいて買収し、又は買い取った土地について、国がその土地を他人に売り渡し、その所有権が売渡しの相手方に移転する日までの間はその使用者を、その日以後売渡しの相手方が登記簿に所有者として登記される日までの間はその売り渡しの相手方を、所有者とみなす。

(趣旨等)

- ・ これらの土地は、その所有権はいつかは国に帰属し、所定の手続を経て耕作者等に売り渡されることになるのであるが、實際上、登記簿における所有者名義の変更は行われず、売渡しが完了するまでは原所有者名義のままとされ、売渡し完了後に中間省略登記が行われるのが通常。また、国から耕作者等に売り渡された場合においても、登記簿上の名義変更がなされるのはさらに相当に遅れるのが通常である。
このような場合に、登記簿に所有者として登記されている者を納税義務者とする原則を貫くとすれば、旧所有者は全く使用収益できず、また、税負担を転嫁できないのに税負担のみを求められることになって、極めて不合理な結果となる。そこで、このような不合理を是正するため、現実にその土地を使用収益している者に着目し、その土地の使用者又は売渡しの相手方をもって、その土地の所有者とみなして固定資産税を課するものとしている。(『要説固定資産税』)

3. 土地区画整理事業又は土地改良事業の施行に係る土地(法343条第6項)

- 土地区画整理事業又は土地改良事業の施行に係る土地について、法令又は規約等の定めるところによる仮換地等の指定があった土地について、換地処分等の公告等がある日までの間は、当該仮換地等に対応する従前の土地について登記簿に登録されている者等をもって当該仮換地等の所有者とみなし、公告等があった日から取得した者が登記簿に登録される日までの間は、取得した者をもって所有者とみなすことができる。

(趣旨等)

- ・ 仮換地等の指定があった場合においては、仮換地等の指定を受けた者は、仮換地等を従前の土地と同様に使用収益することができる反面、仮換地等に対応する従前の土地については、これを使用収益することができないこととなる。
しかし、未だこの段階では所有権の移転はないので登記簿上の所有者名義の変更はない。また、換地処分等の公告後であっても、このような事業に伴う登記簿の整理は相当に遅れるのが通例である。したがって、土地区画整理事業等を施行するにあたって、所有者課税主義をとるときには、事業の進行につれて、使用収益の実態に即しない結果となるので、課税上の不均衡を是正し、実態に即したものとするための措置をとったものである。(『要説固定資産税』)

4. 公有水面埋立地(法343条第7項)

- 公有水面埋立法の規定によって使用する埋立地等で工作物を設置し、その他土地を使用する場合と同様の状態で使用されているものについては、これらの埋立地等をもって土地とみなし、これらの埋立地等のうち、都道府県・市町村等以外の者が同法の規定によって使用する埋立地等については、当該埋立地等を使用する者をもって当該埋立地の所有者とみなし、埋立地等が隣接する土地の所在する市町村とみなして固定資産税を課することができる。

(趣旨等)

- ・ 埋立地等は、埋め立ての竣功認可があるまでは、公有水面として取り扱われ、土地ではないので、この意味では固定資産税の課税の対象とならない。しかしながら、埋立て等の事業は、一般に長期にわたって工事が行われ、かつ、近年では、その工事の規模も年々巨大となって、国、都道府県等の手によって、大規模な直轄工事が行われる事例も増えてきている。このような場合には、竣功前であっても、地区を限って部分的に工事が終了していれば、暫時工事完成区域において使用を開始し、あるいは第三者に仮使用を認める場合がむしろ常態となっており、その使用期間も、竣功認可ないし全体工事の完成まで長期に及ぶものとなっている。
したがって、これらの埋立地等であっても、その使用の実態が一般の土地のそれと何ら異ならないものについてまで、単に埋立地等であるという理由のみをもって固定資産税を課税しないことは、本来、実態に即応して課税すべき本税の考え方からして適当とはいいがたく、また、他の一般の土地との課税上の均衡も保持できない。(『固定資産税逐条解説』)

5. 信託に係る償却資産(法343条第8項)

- 信託会社が信託の引受けをした償却資産で、その信託行為の定めるところに従って、その信託会社が他の者にこれを譲渡することを条件として、当該他の者に賃貸しているものについては、その償却資産が当該他の者の事業の用に供するものであるときは、当該第三者をもってその償却資産の所有者とみなす。

(趣旨等)

- ・ 鉄道車両、船舶等に見られる事例であるが、製造会社等から信託会社がこれらの資産の信託を受け、地方鉄道業者、船会社等に将来の譲渡を条件として賃貸している場合は、これらの資産は信託会社の本来の事業の用に供しているものであり、償却資産として所有者である信託会社に課税すべきであるが、実際上は、借受者がこれらの償却資産の代金を一時に支払うことが困難であるために、金融の必要上、信託会社が形式的に所有権を取得し、代金の完済をまって借受者に所有権を移転することとしているものであって、これらの償却資産の使用収益は実質的に借受者が行っており、その立場は所有者と変わるところはない。(『要説固定資産税』)

6. 家屋の所有者以外の者が取り付けた家屋の附帯設備(法343条第9項)

- 家屋の附帯設備であって、当該家屋の所有者以外の者がその事業の用に供するために取り付けたものであり、かつ、当該家屋に付合したことにより当該家屋の所有者が所有することとなったもの(特定附帯設備)については、当該取り付けた者の事業の用に供することができる資産である場合に限り、当該取り付けた者をもって所有者とみなし、当該附帯設備のうち家屋に属する部分は償却資産とみなして固定資産税を課することができる。

(趣旨等)

- ・ テナントが、建築設備、間仕切り等の附帯設備を家屋に取り付ける事例が多くみられるが、これらの附帯設備が家屋に付合する場合は、当該附帯設備は家屋の所有者が所有する(民法第242条)ものとされることから、本項が規定される以前は、当該附帯設備に係る納税義務者は家屋の所有者とされてきた。しかし、実際に当該附帯設備を使用収益しているのは、家屋の所有者ではなく、当該附帯設備を取り付けたテナントであること等を踏まえ、より納税者意識に合致した取扱いとなるよう、当該附帯設備については、取り付けた者が事業の用に供することができる資産である場合に限り、取り付けた者を所有者とみなして課税することができる。(『固定資産税逐条解説』)

外国籍の場合の相続関係について

準拠法について

- 相続の準拠法は、原則として被相続人の本国法によることとされている。ただし、本国法が被相続人の居住地法を準拠法と定めている場合等には、日本法によることがある。(法の適用に関する通則法36条、41条)
- したがって、被相続人が外国籍の場合、相続人の特定は、まず、被相続人の本国の相続法を確認する必要があるが、本国法が地域や人種等により不統一の場合もあり、特定できないことがある。

法の適用に関する通則法(抄)

(相続)

第三十六条 相続は、被相続人の本国法による。

(反致)

第四十一条 当事者の本国法によるべき場合において、その国の法に従えば日本法によるべきときは、日本法による。ただし、第二十五条(第二十六條第一項及び第二十七條において準用する場合を含む。)又は第三十二條の規定により当事者の本国法によるべき場合は、この限りでない。

相続の準拠法の例

- 本国法による国: 大韓民国、中華民国(台湾)、ドイツなど
- 不動産所在地法による国: フランス、中華人民共和国、イギリス、ベトナム
- 不統一(地域や人種により異なる国): アメリカ、インド、カナダ、オーストラリア、マレーシアなど

法定相続人の調査について

- 準拠法が判明したとしても、固定資産税は租税条約等の対象外であることもあり、大使館・領事館や本国の関係機関を通じてその調査を行うことは非常に困難。
- 仮に本人の申出等により関係書類が提出されたとしても、翻訳が必要であり、当該書類が相続関係を証明する公的書類であるかを確認できないこともある。
- したがって、基本的には、日本国内の住民票及び外国人登録原票の写しにより国内居住の関係者を調査し、準拠法に照らし相続権があると認められた者に課税するのが通常の取扱い。
- 住基法等の改正(H21)により外国人も住民基本台帳の対象となり、平成24年7月以降は外国人登録原票が作成されていない。外国人登録原票には、世帯主と世帯構成員との続柄(妻・子など)が記入されているため、居住者等が相続権を有する者かの確認が容易であったが、住民票では、死亡者が除かれ新たな者が世帯主として記載されるだけであり、続柄が確認できない。そのため、今後、相続関係の証明はより困難になることが懸念されている。

令和2年度 税制改正概要

現に所有している者の申告の制度化

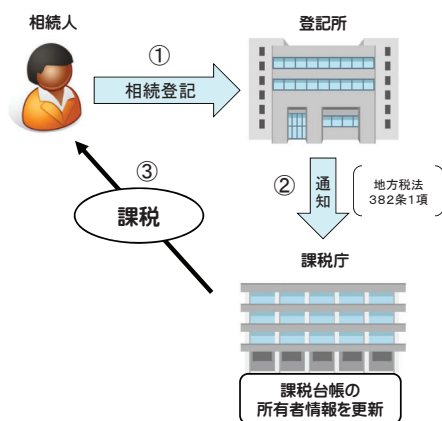
課題

- 課税庁は、「現に所有している者」(通常は相続人)の把握のため、法定相続人全員の戸籍の請求など、調査事務に多大な時間と労力。
- 納税義務者特定の迅速化・適正化のため、独自に、死亡届の提出者等に対し「現に所有している者」の申告を求めている団体も多い。→実効性を高めるため、申告の制度化の要望

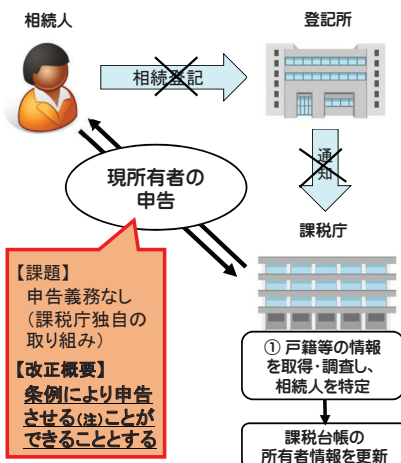
改正概要

- 登記簿上の所有者が死亡し、相続登記がされるまでの間において、現に所有している者(相続人等)に対し、市町村の条例で定めるところにより、氏名・住所等必要な事項を申告させることができることとする。

(相続登記がされている場合)



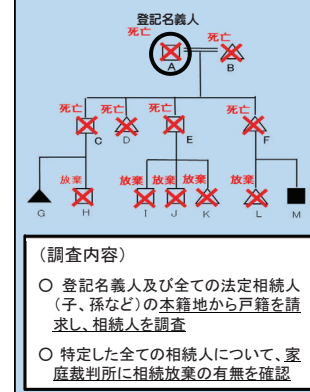
(相続登記がされていない場合)



大きな
事務負担



相続人の調査(イメージ)



(注1) 固定資産税における他の申告制度と同様の罰則を設ける。

(注2) 令和2年4月1日以後の条例の施行の日以後に現に所有している者であることを知った者について適用する。

使用者を所有者とみなす制度の拡大

課題

- 固定資産を使用している者がいるにもかかわらず、所有者が正常に登録されていない等によって、調査を尽くしても所有者が一人も特定できないケースが存在。また、使用者からも調査に協力を得られない等、所有者特定に支障。
- 現行法では、震災等の事由によって所有者が不明の場合に使用者を所有者とみなして課税できる規定があるが、適用は災害の場合に限定。
- こうしたケースについては、現行法上は誰にも課税できず、課税の公平性の観点から問題。

(参考) 現行法における使用者を所有者とみなして課税できる規定

地方税法(抄)

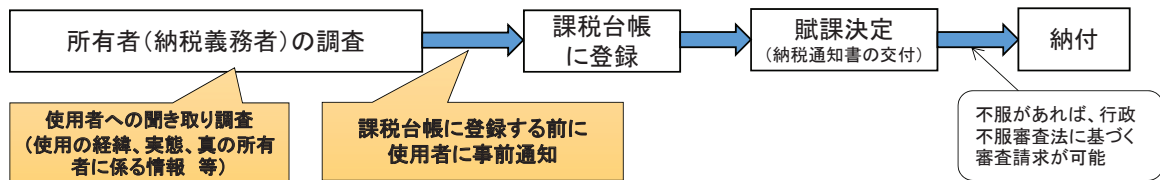
第343条

4 市町村は、固定資産の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である場合においては、その使用者を所有者とみなして、これを固定資産課税台帳に登録し、その者に固定資産税を課することができる。

改正概要

- 市町村は、調査(※)を尽くしてもなお固定資産の所有者が一人も明らかとならない場合には、使用者を所有者とみなして、固定資産課税台帳に登録し、固定資産税を課することができることとする。
- 使用者を所有者とみなして固定資産課税台帳に登録する場合には、その旨を事前に使用者に通知するものとする。

(※) 「調査」とは、住民基本台帳、戸籍簿等の公簿上の調査、使用者と思われる者やその他の関係者への質問等。

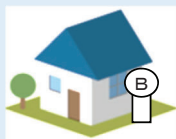


(注) 令和3年度以後の年度分の固定資産税について適用する。

【参考】所有者が存在しない・特定できないため課税できないケース(例)

(ケース1)

死亡した登記名義人から賃借していた者が居住を継続している



- ・生前Aから賃借していたBが居住(住民登録あり)
- ・現在は賃料を支払っていない
- ・Aの相続人は全員相続放棄

登記簿

土地・建物: A名義 = 死亡

課税

土地・家屋ともに **課税できず**

(ケース3)

登記が正常に登録されていない土地で店舗を営業している



登記簿

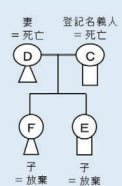
土地: 「●●又兵衛外63名」
(住所なし)
建物: H名義

課税

土地: **課税できず**
家屋: Hに対し課税

(ケース2)

相続放棄した者とその関係者が居住している



全員が相続放棄

登記簿

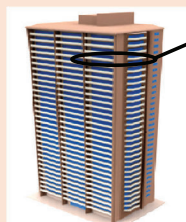
土地・建物: C名義 = 死亡

課税

土地・家屋ともに **課税できず**

(ケース4)

外国籍の所有者が死亡し、相続人が特定できない



登記簿

マンションの一区画及び敷地:
X(外国籍)名義 = 死亡

課税

・国内に戸籍等が存在しないため、相続関係が確認できない
⇒ 土地・家屋ともに **課税できず**

令和3年度評価替えに向けた 負担調整措置のあり方



令和2年3月4日

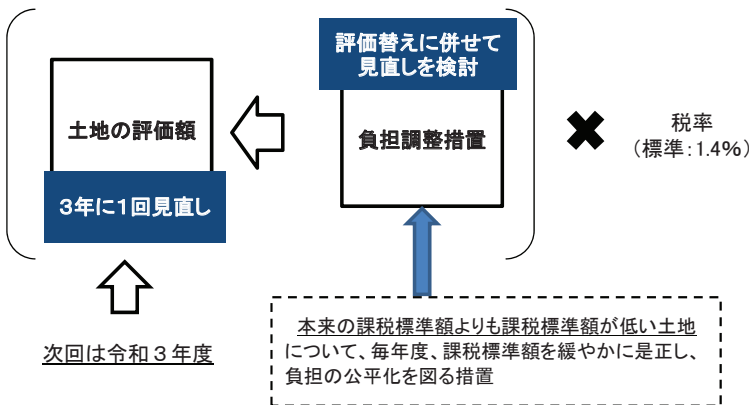
総務省自治税務局固定資産税課

負担調整措置等の概要と 令和3年度に向けた検討課題

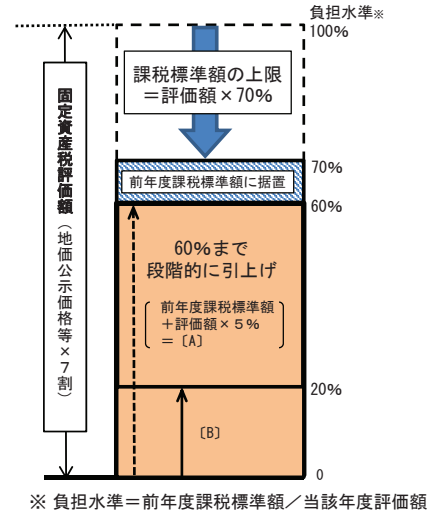
固定資産税の令和3年度評価替えへの対応

- 固定資産税においては、土地・家屋について、3年に1回、「評価替え」を行い、価格の変化を反映（次回は、令和3年度が評価替え年度）。
- 平成6年度以降、宅地については地価公示価格等の7割を目途として評価。
- 評価替えに際しては、価格の変動に伴う税負担の激変を緩和するための負担調整措置等も併せて検討を行い、必要な措置を講じてきており、今年の税制改正で令和3年度以降の負担調整措置等のあり方を検討。

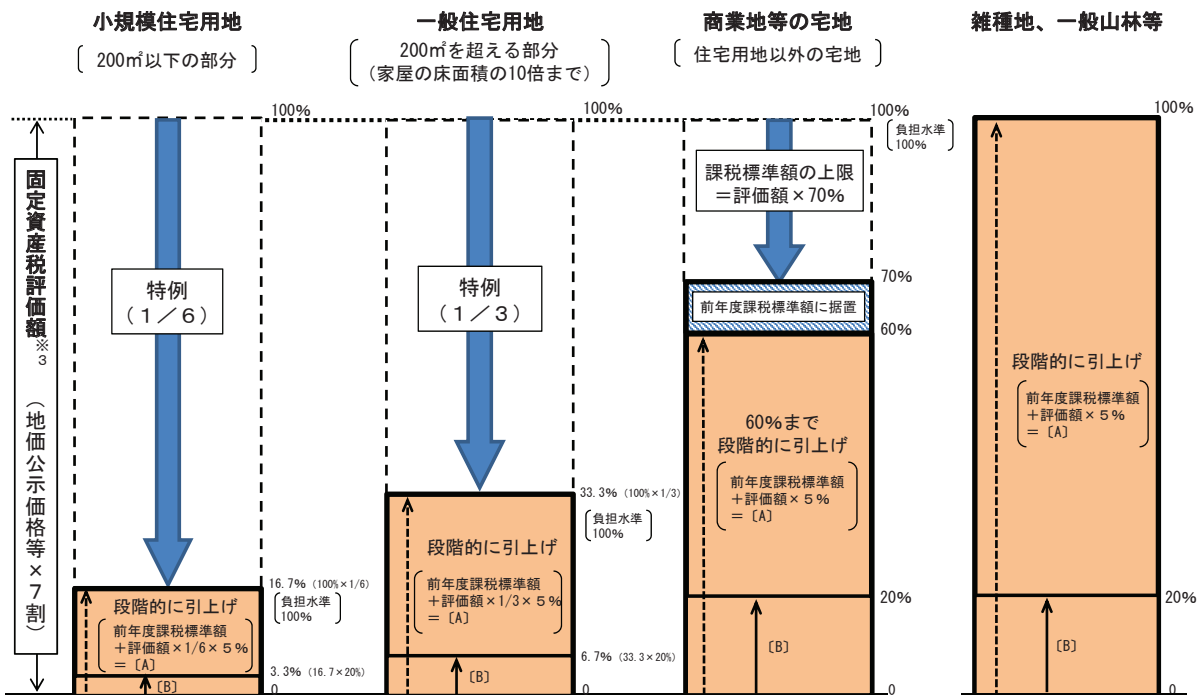
【土地に係る固定資産税の基本的な計算方法イメージ】



【商業地等に係る課税の仕組み】



宅地等に対する固定資産税の課税の仕組み (平成30年度～令和2年度)



※1 負担水準 = 前年度課税標準額 / 当該年度評価額 (×住宅用地特例率 (1/3又は1/6))

※2 住宅用地、雑種地、一般山林等の課税標準額は、評価額 (又は評価額 × 住宅用地特例率) と [A] のいずれか低い方。商業地等の宅地の課税標準額は、評価額 × 70% と [A] のいずれか低い方。ただし、前年度の課税標準額が評価額の60%未満で [A] が評価額 × 60%を超える場合は評価額 × 60%、前年度の課税標準額が評価額の60%～70%の水準にある場合は前年度課税標準額に据え置き。なお、[A] が評価額 (又は評価額 × 住宅用地特例率) × 20%を下回る場合は、評価額 (又は評価額 × 住宅用地特例率) × 20%に引上げ (= [B])。

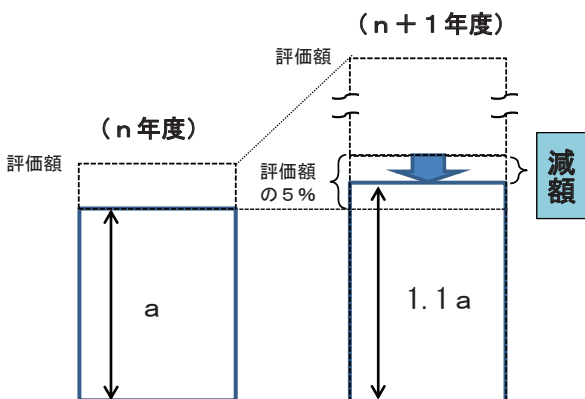
※3 据置年度においても、地価が下落し課税上著しく均衡を失すると認める場合、評価額を下落修正することができる。

条例減額制度について

【税負担急増土地に係る条例減額制度】

住宅用地、商業地等及び特定市街化区域農地に係る固定資産税額等が、特例税額（注1）を上回る時は、当該上回る税額を減額。

（注1）前年度課税標準×1.1以上で条例で定める率×税率

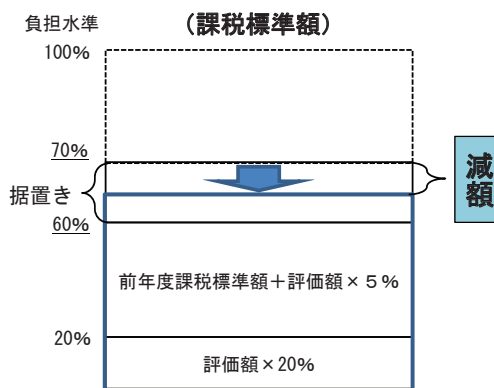


※ H30における導入団体は以下のとおり（下線を引いた団体は、H30に適用実績の見込みのある団体）。
 ※基本形（宅地等の場合）：新課税標準額＝前年度課税標準額×1.2
大田原市（栃木県）、特別区（東京都）、武蔵野市（東京都）、三鷹市（東京都）、神戸市（岐阜県）、輪之内町（岐阜県）、安八町（岐阜県）、武豊町（愛知県）、川西市（兵庫県）

【商業地等に係る条例減額制度】

商業地等に係る固定資産税額等が、特例税額（注2）を上回る時は、当該上回る税額を減額。

（注2）評価額×60～70%の範囲で条例で定める率×税率



※ H30における導入団体名（条例で定める率）
 東京都特別区（65%）

負担調整措置（主に宅地関係）及び住宅用地特例の主な改正経緯について

改正年度	負担調整措置	住宅用地特例
昭39	○暫定的な負担調整措置の導入 ※基本形（宅地等の場合）：新課税標準額＝昭38年度課税標準額×1.2	
昭41	○長期的な負担調整措置の導入 ※基本形（宅地等の場合）：新課税標準額＝前年度課税標準額×負担調整率 ※負担調整率は、新評価額の昭38年度評価額（※昭51年度以降は評価替前年度課税標準額）に対する上昇割合に応じて設定	
昭48	○評価額に基づいて課税する方向で適正化を図るため、原則、評価替えの翌々年度に課税標準額が評価額に到達するよう負担調整率を設定 ○一定の市街化区域農地（宅地並み課税対象）について、住宅用地並びで特例率（1/2）を適用	○固定資産税の住宅用地特例の創設（特例率1/2） ※家屋の床面積の10倍要件、併用住宅の場合の算入率は現行と同様
昭49		○固定資産税の小規模住宅用地特例の創設（特例率1/4） ※200㎡までの住宅用地に対するもの
平3	○住宅用地について、よりなだらかな負担増加となるような調整率（原則として5年間で評価額に到達）を導入	
平4 ※適用開始は平成5年度	○地価公示価格の7割評価制度の導入（注）	
平5 ※適用開始は平成6年度	○評価の上昇割合に応じたなだらかな負担調整措置（課税標準額に12年程度で到達する負担調整率）の導入 ○評価の上昇割合の高い宅地等について、上昇率を抑制する暫定特例を導入（平成6年度～8年度） ○特定市街化区域農地について、 ・一般住宅用地並びで固定資産税の特例率を拡充（1/2→1/3） ・都市計画法にも新たに特例率を導入（2/3）	○固定資産税の住宅用地特例の拡充（特例率 小規模1/4→1/6、一般1/2→1/3） ○都市計画法の住宅用地特例の創設（特例率 小規模1/3、一般2/3）
平7	○評価の上昇率を更に抑制するため暫定特例に加えて臨時特例を導入（平成7年度～8年度）	
平8	○税負担の上昇率を抑制するよう、負担調整率を下方修正	
平9	○負担の均衡化をより重視した新たな仕組みの導入 ①負担水準の高い土地 ⇒ 課税標準額を引下げ 又は 据置き（引下げ＝商業地等について課税標準額の上限を0.8に引下げ） ②負担水準の低い土地 ⇒ 課税標準額をゆるやかに上昇 ※負担水準＝前年度課税標準額/当該年度評価額（×住宅用地特例率） ○据置年度における下落修正措置の導入	
平12	○商業地等の課税標準額の上限を0.75（H14以降は0.7）に引下げ	
平15	○一般市街化区域農地について、特定市街化区域農地並びで特例率1/3（都計は2/3）を導入	
平16	○商業地等に係る条例減額制度の導入 ・条例により課税標準額の上限を0.6まで引下げることができる仕組みの導入	
平18	○負担水準の均衡化促進のための新たな仕組みの導入 ・原則、評価額の5%ずつ課税標準額を上昇させる仕組みの導入 ・課税標準額の下限（0.2）の導入	
平21	○税負担急増土地に係る条例減額制度の導入 ・条例により税額の上昇を1.1倍までに抑制することを可能にする仕組みの導入	
平24	○住宅用地の据置特例を段階的廃止（H24・25：～0.9、H26廃止）	

注：政府税調「平成4年度の税制改正に関する答申」（H3.12.19）及び自民党「平成4年度税制改正大綱」（H3.12.19）において、平成6年度の評価替えから地価公示価格の7割評価制度を導入することが明記されるとともに、自治省「固定資産評価基準の取扱いについての依命通達の一部改正」（H4.1.22）によって地方団体に明示されたところ。

宅地等に係る負担調整措置等の課題と現状

負担調整措置

評価替えに伴う税負担の上昇幅が大きくなる場合、上昇幅を一定範囲に抑える措置

<課題>

- バブル期に生じた宅地等の評価額の市町村間、土地間でのばらつきを是正するため、平成6年度「7割評価」を導入
- 「7割評価」の導入に伴い、税負担水準に大きなばらつきが生じたため、負担調整措置等を大幅に拡大、その後、税負担の不均衡を緩やかに是正

<平成5年度まで>

- 原則、評価替えの翌々年度に課税標準額が評価額に到達する負担調整措置

<平成6年度～平成8年度>

- ① ゆるやかな負担調整措置
- ② 住宅用地の特例拡充
 - ・ 小規模住宅 (1/4 → 1/6)
 - ・ 一般住宅 (1/2 → 1/3)

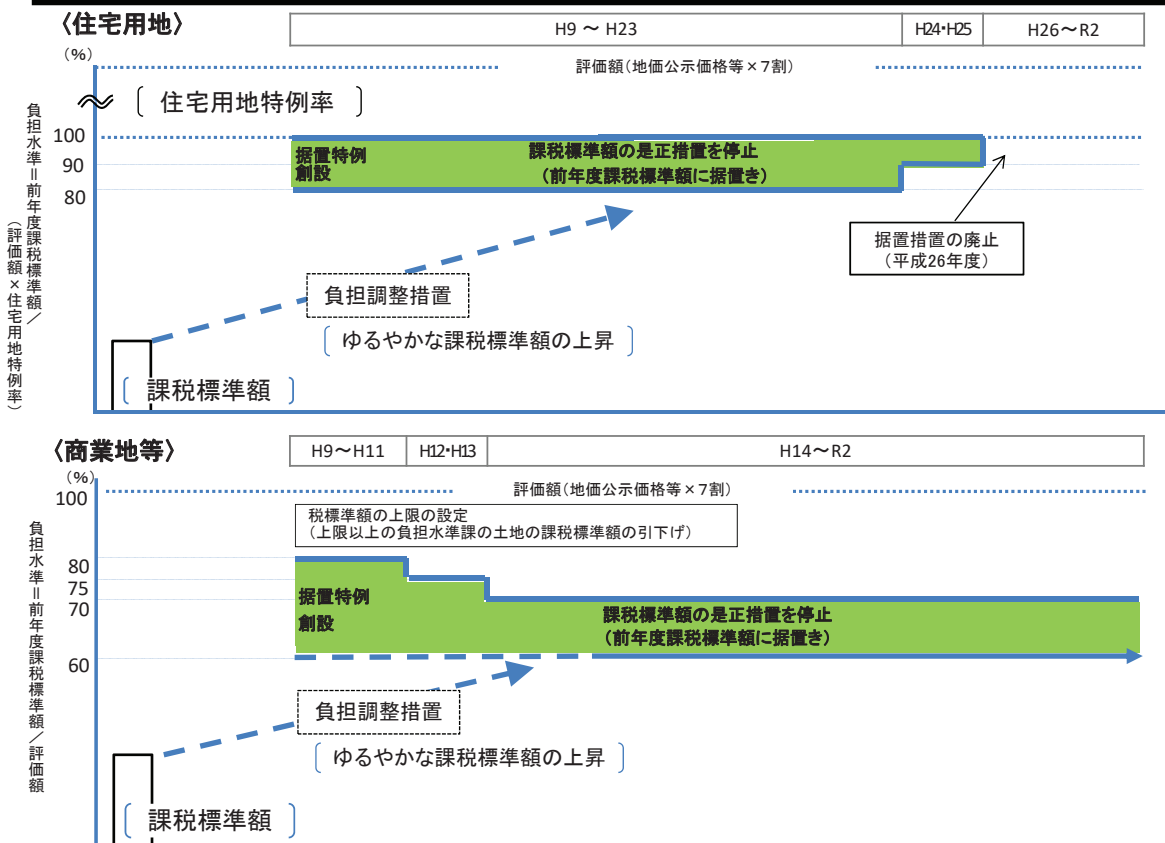
<平成9年度～>

- ① 一層ゆるやかな負担調整措置
- ② 課税標準額の「据置特例」の導入
- ③ 商業地等の課税標準額の上限定

<現状>

- これまでの負担調整措置等により、税負担の均衡化が進展。
 - ① 住宅用地： ほぼ全ての土地が「据置特例」の対象となる水準になったことを踏まえ、平成24年度改正において「据置特例」が段階的に廃止され、均衡化が一層進捗。
 - ② 商業地等： ほぼ全ての土地が「据置特例」の対象となる水準。

宅地に係る負担調整措置等の推移



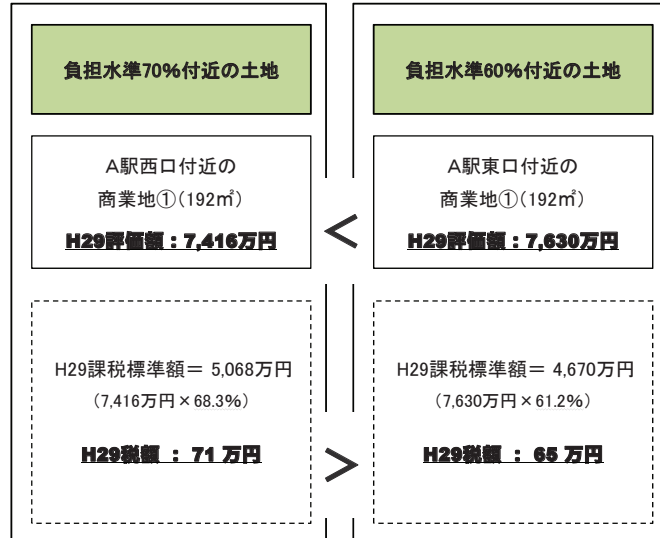
商業地等における負担水準^(※)の
現状(平成29年度・全国)

(※) H29課税標準額/H29評価額

70%以下 60%以上	99.5%
60%未満 50%以上	0.3%
50%未満 40%以上	0.1%
40%未満 30%以上	0.1%
30%未満 20%以上	0.0%
20%未満 10%以上	0.0%
10%未満 0%以上	0.0%

※ 地積ベース

同一市内において、評価額と税額の高低が逆転する
不公平な事例



評価替えに伴う負担水準の分布の変化

平成29年地価公示結果
(平成29年3月発表・国交省)

平成29年度における
負担水準^(※1)の分布
(全国)

(※1) H29課税標準額/
H29評価額

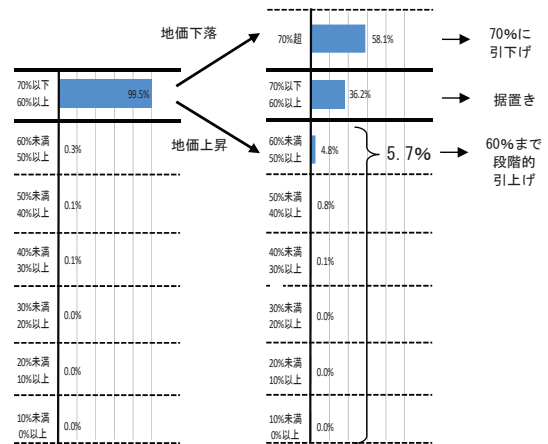
平成30年度における
負担水準^(※2)の分布
(全国)の見込み

(※2) H29課税標準額/
H30評価額 (見込み)

(単位：%)

	商業地				
	25公示	26公示	27公示	28公示	29公示
全 国	▲ 2.1	▲ 0.5	0.0	0.9	1.4
三大都市圏	▲ 0.5	1.6	1.8	2.9	3.3
東京圏	▲ 0.5	1.7	2.0	2.7	3.1
大阪圏	▲ 0.5	1.4	1.5	3.3	4.1
名古屋圏	▲ 0.3	1.8	1.4	2.7	2.5
地方圏	▲ 3.3	▲ 2.1	▲ 1.4	▲ 0.5	▲ 0.1
地方四市	▲ 0.3	2.0	2.7	5.7	6.9
その他	▲ 3.6	▲ 2.6	▲ 1.8	▲ 1.3	▲ 0.9

※ 地方四市：札幌市、仙台市、広島市、福岡市



※ 地積ベース
※ 平成30年度評価額 (見込み) は、「平成29年度 固定資産の価格等の概要調査 (総務省) (速報値)」等に基づき推計

第一 平成30年度税制改正の基本的考え方

3 地域社会を支える地方税財政基盤の構築

(2) 土地に係る固定資産税の負担調整措置

固定資産税は、市町村財政を支える基幹税であり、今後ともその税収の安定的な確保が不可欠である。土地に係る固定資産税については、平成9年度から負担水準の均衡化を進めてきた結果、平成29年度の商業地等における負担水準は、据置特例の対象となる60%から70%までの範囲（据置ゾーン）内にほぼ収斂するに至っている。

現下の商業地の地価の状況を見ると、三大都市圏では4年連続の上昇、地方圏では下落幅は縮小しているものの下落傾向が続いている。

そのため、平成30年度評価替えにおいては、大都市を中心に、地価上昇の結果、負担水準が下落し据置ゾーンを下回る土地が生ずる一方で、地方では、地価下落の結果、負担水準が70%を超えて上昇する土地が数多く生ずると見込まれるところであり、まずは、そうした土地の負担水準を据置ゾーン内に再び収斂させることに優先的に取り組むべきである。

このような状況及び現下の最優先の政策課題はデフレからの脱却を確実なものとするところであることを踏まえ、平成30年度から平成32年度までの間、土地に係る固定資産税の負担調整の仕組みと地方公共団体の条例による減額制度を継続する。

一方、据置特例が存在することで、評価額と税額の高低が逆転する現象が生じるなど、据置ゾーン内における負担水準の不均衡が解消されないという課題があり、負担の公平性の観点からは更なる均衡化に向けた取組みが求められる。

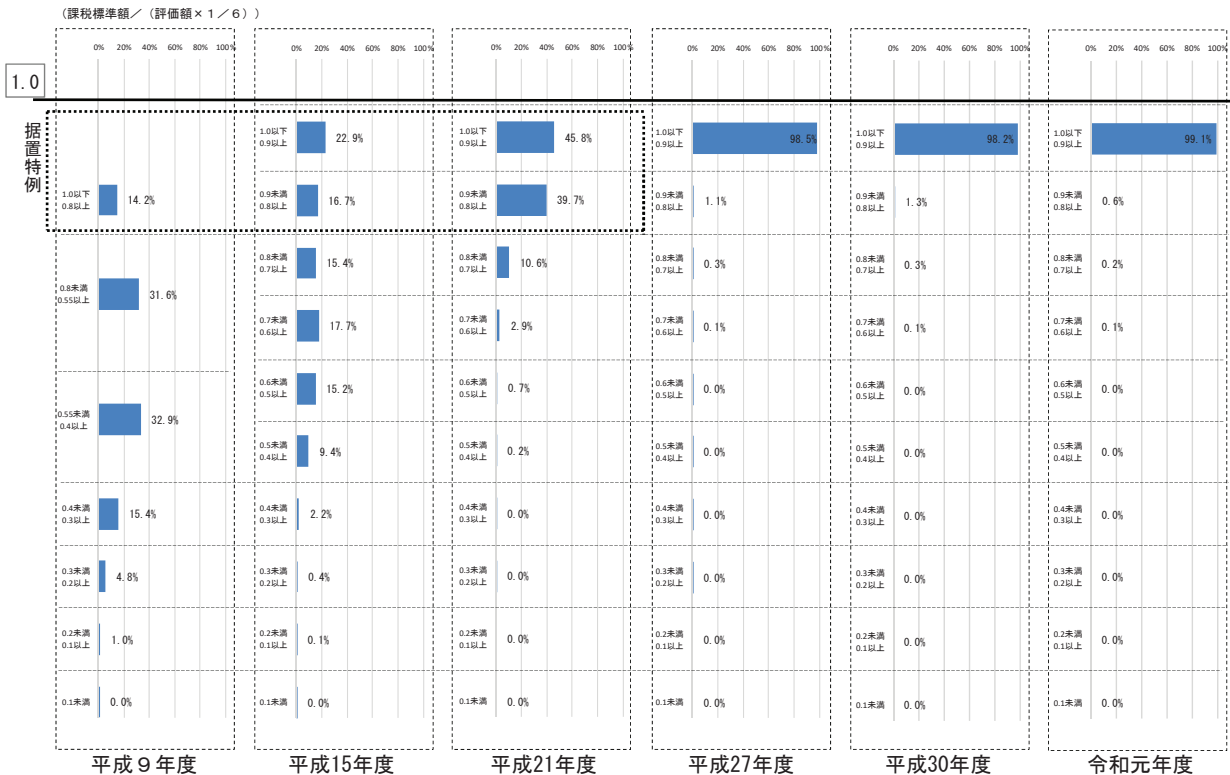
これらを踏まえ、税負担の公平性や市町村の基幹税である固定資産税の充実確保の観点から、固定資産税の負担調整措置のあり方について引き続き検討を行う。

地方団体・関係省庁の意見

団体名	意見
指定都市市長会 「令和2年度税制改正要望事項」 （令和元年10月）	基礎的行政サービスの提供を安定的に支える上で重要な基幹税目である固定資産税については、公平で、かつ簡素な制度であることが求められることから、安定的な財源を確保しつつ、 <u>早期に負担水準の均衡化及び負担調整措置の簡素化を図るために、現行の商業地等の据置特例を廃止して、負担水準を70%に収斂させる制度とすること。</u>
全国市長会 「令和2年度都市税制改正に関する意見」 （令和元年9月）	商業地等に係る負担調整の据置措置等については、近年の地価の動向等社会経済情勢の変化を踏まえ、 <u>負担の公平性等を図る観点から見直すこと。</u>
全国町村会 「令和2年度政府予算編成及び施策に関する要望」 （令和元年7月）	デフレ脱却の動向を見極めつつ、 <u>土地の負担軽減措置等について、税負担の公平性や市町村の基幹税である固定資産税の充実確保の観点から、引き続き検討し、所要の見直しを行うこと。</u> 特に、住宅用地特例については、特例割合を縮小するとともに、新築住宅に係る減額措置については、 <u>税制上支援すべき住宅への重点化等を検討すること。</u>
国土交通省・経済産業省 「平成30年度地方税制改正要望」 （平成29年8月）	<u>土地に係る固定資産税の負担調整措置及び条例減額制度の延長</u> <ul style="list-style-type: none"> ・ 商業地等及び住宅用地に係る負担調整措置 ・ 商業地等に係る減額措置 ・ 税負担急増土地に係る減額措置

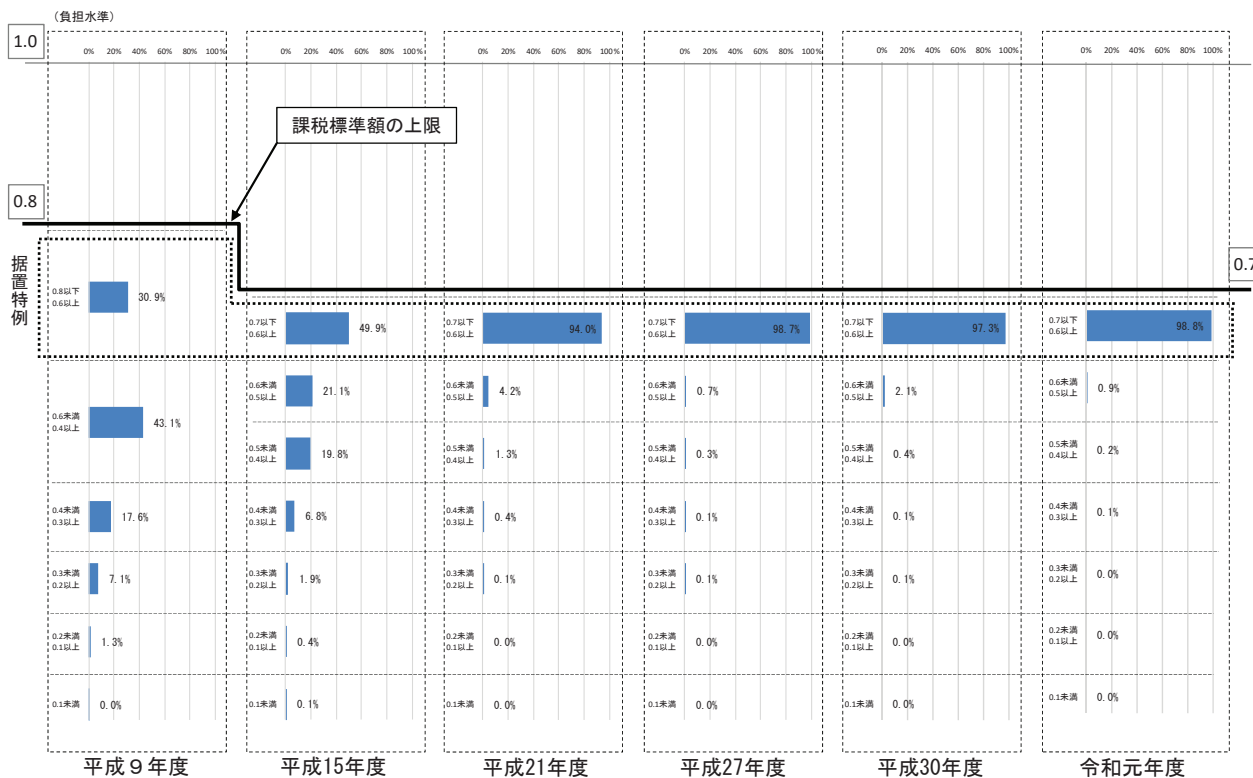
負担水準の状況

【当年度／当年度】小規模住宅用地における評価額に対する課税標準額の割合の推移



※1 当該年度の課税標準額 / (評価額 × 1/6) を表例にとり、各区分ごとの地積の合計が地積の総計に占める割合 (%) を示したものである。
 ※2 各年度の評価額、課税標準額及び地積については、「固定資産の価格等の概要調査」による(法定免稅点以上)。
 ※3 区分ごとに四捨五入しているため、合計が100%にならない場合がある。

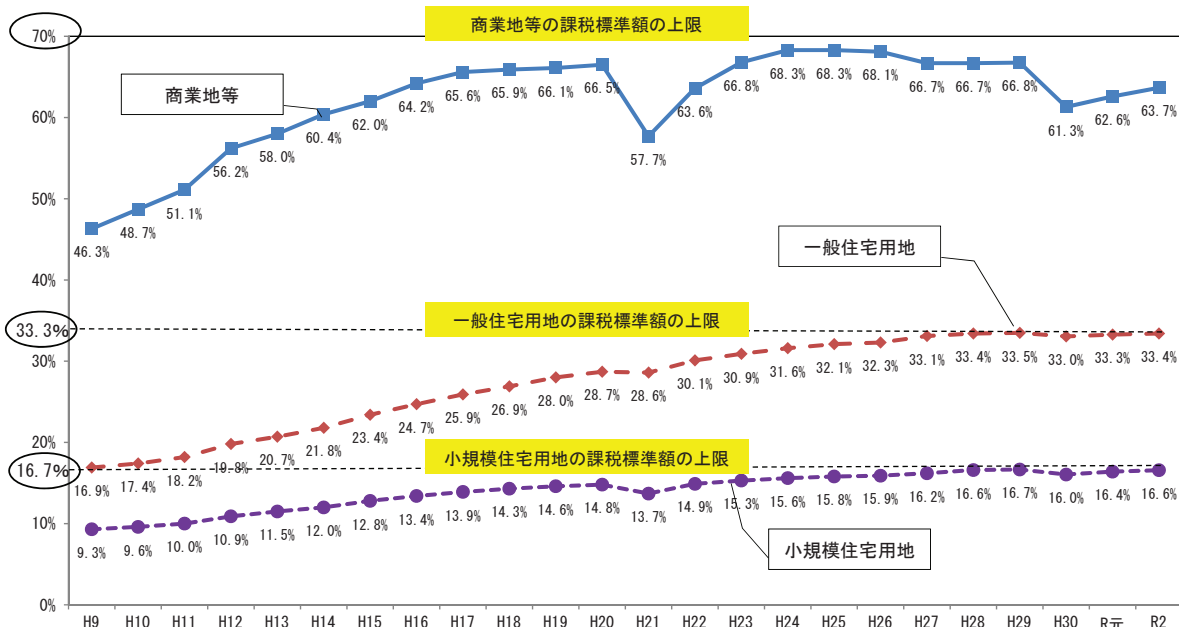
【当年度／当年度】商業地等における評価額に対する課税標準額の割合の推移



※1 当該年度課税標準額/当該年度評価額を表側にとり、各区分ごとの地積の合計が地積の総計に占める割合(%)を示したものである。
 ※2 各年度の評価額、課税標準額及び地積については、「固定資産の価格等の概要調査」による(法定免税点以上)。
 ※3 区分ごとに四捨五入しているため、合計が100%にならない場合がある。

宅地における負担割合の推移

- 評価額に対する課税標準額の割合は、平成9年度以降ゆるやかに上昇。
- 足下では、・商業地等では、63.7% (負担調整後の上限70%)
 ・一般住宅用地では、33.4% (負担調整後の上限33.3% (1/3))
 ・小規模住宅用地では、16.6% (負担調整後の上限16.7% (1/6))

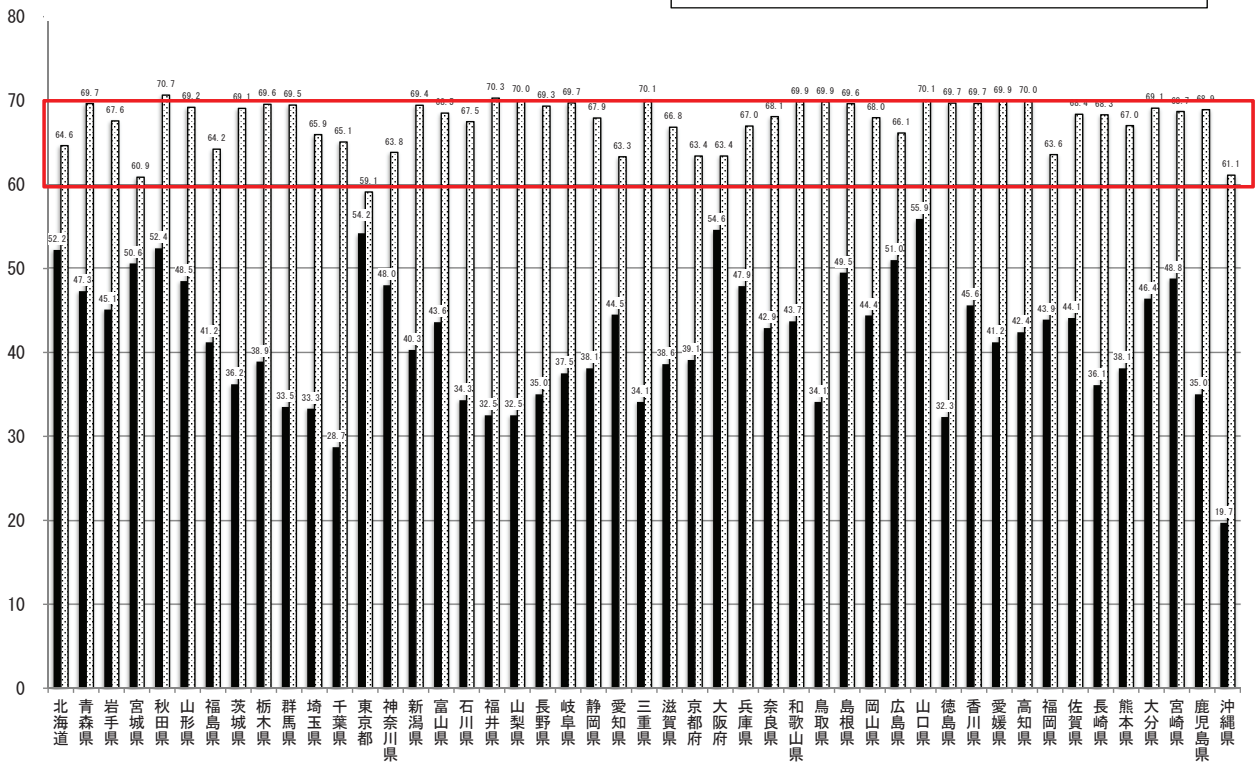


※1 「負担割合」=「前年度課税標準額」/「当該年度評価見込額」
 ※2 各年度の評価変動割合等調による(法定免税点未満含む)。
 ※3 H24は、岩手県、宮城県及び福島県に対しては調査を行っていないため、前年度調査結果を基にした試算値を使用。
 ※4 H27は、岩手県及び宮城県の一部市町村を除く。
 ※5 H29は、福島県の一部市町村を除く。

商業地等に係る負担水準の状況（平成9年度・令和2年度）

(単位 %)

■平成9年度 (全国45.2%) □令和2年度 (全国63.7%)
※上記()内は全国合計の商業地等に係る負担水準

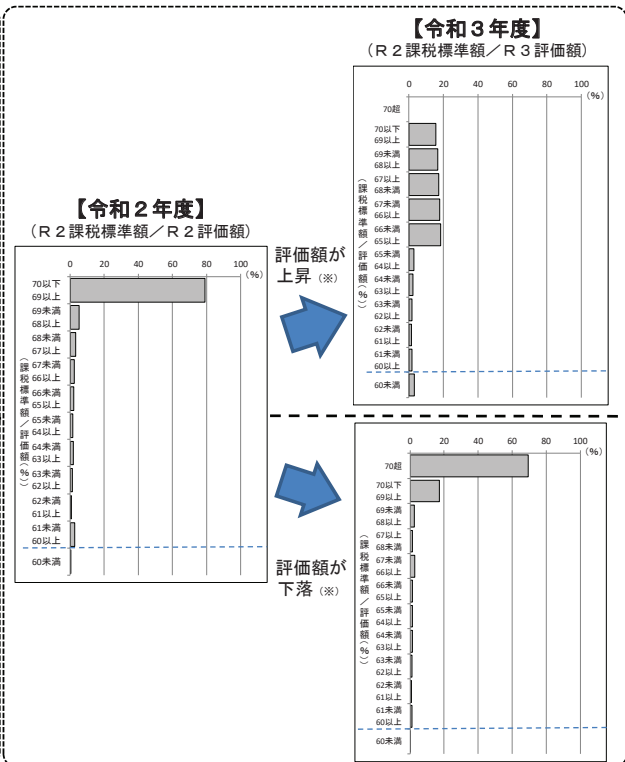
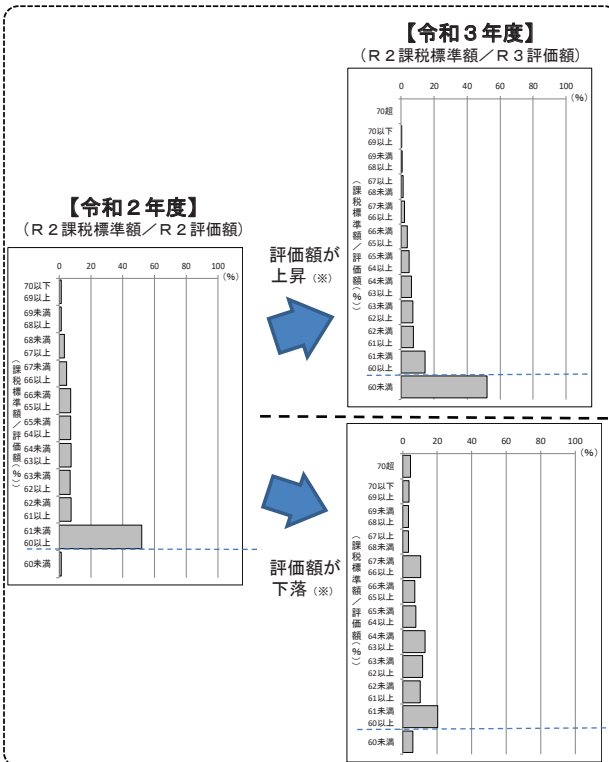


※1 平成9年度は固定資産の価格等の概要調査、令和2年度は評価変動割合等調による。
※2 負担水準とは、前年度課税標準額/当該年度の評価額により算出。令和2年度の負担水準は評価見込額に基づいて算出。

評価替えにおける負担水準（据置ゾーン内）の変化（イメージ）

＜評価額の上昇が継続している地域のイメージ＞

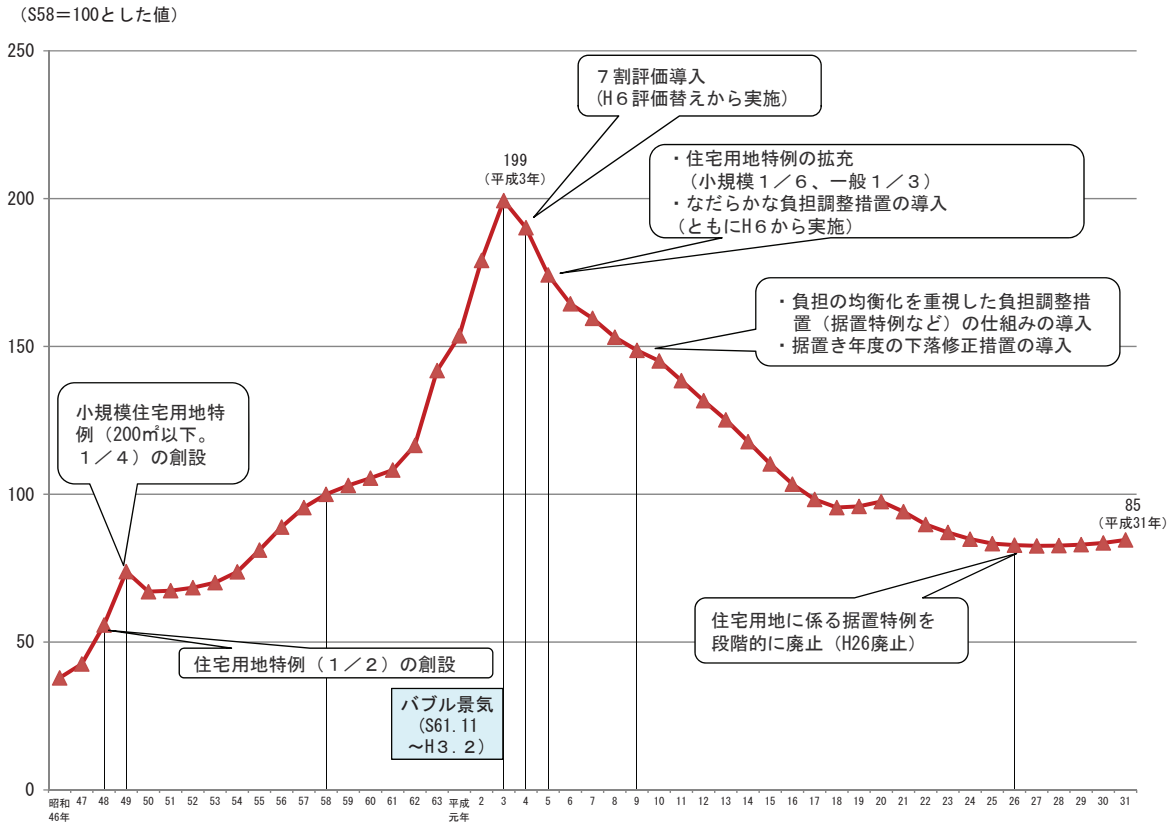
＜評価額の下落が継続している地域のイメージ＞



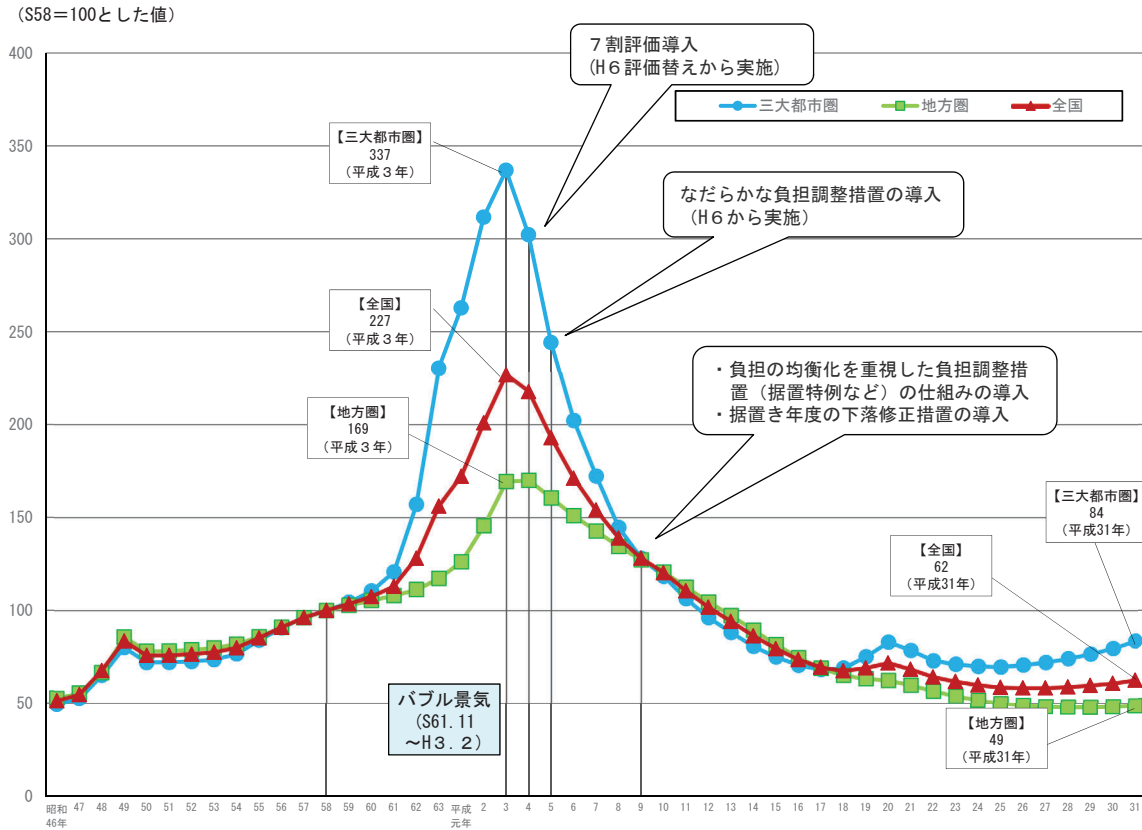
※ 地価上昇は平均+1.0%(負担水準の各区分を5等分し、それぞれ+2%、+1.5%、+1%、+0.5%、±0%の変動)、地価下落は平均▲1.0%(負担水準の各区分を5等分し、それぞれ▲2%、▲1.5%、▲1%、▲0.5%、±0%の変動)と仮定。

地価の動向

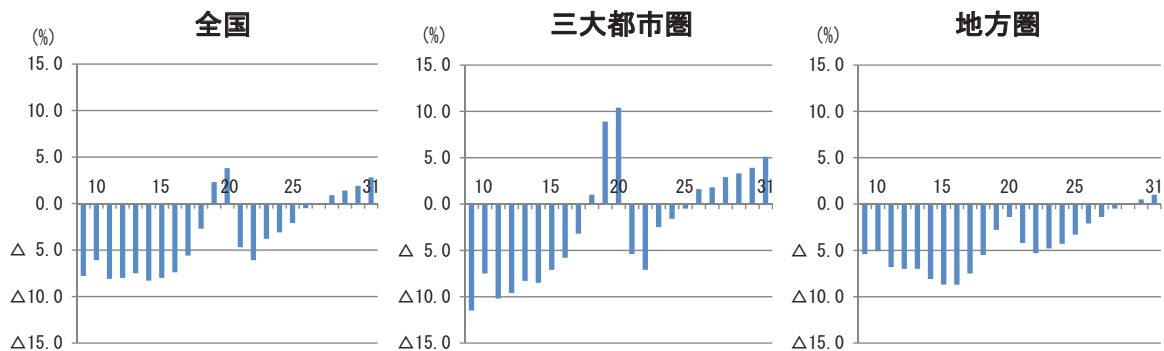
地価公示年別指数推移（全国平均（全用途）：昭和58年を100）



地価公示年別指数推移（商業地：昭和58年を100）



商業地の地価公示価格の動向（平成9年度～平成31年度）



- 平成9年から平成17年まで毎年5%超の水準で下落が続いた
- 平成19年から上昇に転じ、2年連続で上昇したが、平成21年から下落に転じた
- 平成22年以降、下落幅は縮小傾向
- 平成28年に上昇に転じる

- 平成9年から平成14年まで全国平均を上回る水準で下落が続いていたが、その後下落幅が縮小
- 平成18年から上昇に転じ、平成19、20年は高い水準で上昇
- 平成21年に下落に転じたが、平成22年以降、下落幅は縮小傾向
- 平成26年に上昇に転じる

- 平成9年から一貫して下落が継続
- 平成17年から平成20年まで4年連続して下落幅は縮小したが、平成21年から下落幅が拡大した
- 平成22年以降、下落幅は縮小傾向
- 平成30年に上昇に転じる

出典：地価公示価格（国土交通省）

(1)地価動向

- 全国平均：全用途平均は4年連続で上昇し、上昇基調を強めている。用途別では、住宅地は2年連続、商業地は4年連続で上昇。
- 三大都市圏：全用途平均・住宅地・商業地いずれも各圏域で上昇が継続し、上昇基調を強めている。
- 地方圏：住宅地は平成4年以来27年ぶりに上昇に転じた。商業地は2年連続で上昇し、上昇基調を強めている。
地方四市※では上昇基調が更に強まり、地方四市を除くその他の地域でも商業地が平成5年から続いた下落から横ばいとなった。

※札幌市・仙台市・広島市・福岡市

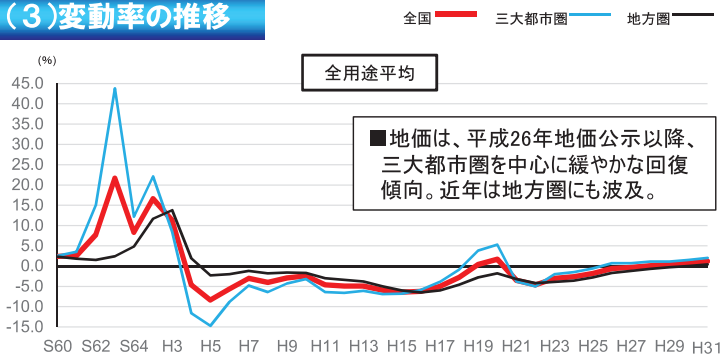
	全用途平均					住宅地					商業地					(単位: %)
	27公示	28公示	29公示	30公示	31公示	27公示	28公示	29公示	30公示	31公示	27公示	28公示	29公示	30公示	31公示	
全 国	▲0.3	0.1	0.4	0.7	1.2	▲0.4	▲0.2	0.0	0.3	0.6	0.0	0.9	1.4	1.9	2.8	
三大都市圏	0.7	1.1	1.1	1.5	2.0	0.4	0.5	0.5	0.7	1.0	1.0	1.8	2.9	3.3	5.1	
東京圏	0.9	1.1	1.3	1.7	2.2	0.5	0.6	0.7	1.0	1.3	2.0	2.7	3.1	4.7		
大阪圏	0.3	0.8	0.9	1.1	1.6	0.0	0.1	0.0	0.1	0.3	1.5	3.3	4.1	6.4		
名古屋圏	0.9	1.3	1.1	1.4	2.1	0.8	0.8	0.6	0.8	1.2	1.4	2.7	2.5	4.7		
地方圏	▲1.2	▲0.7	▲0.3	0.0	0.4	▲1.1	▲0.7	▲0.4	▲0.1	0.2	▲1.4	▲0.5	▲0.1	0.5	1.0	
地方四市	1.8	3.2	3.9	4.6	5.9	1.5	2.3	2.8	3.3	4.4	2.7	5.7	6.9	7.9	9.4	
その他	▲1.5	▲1.1	▲0.8	▲0.5	▲0.2	▲1.3	▲1.0	▲0.8	▲0.5	▲0.2	▲1.8	▲1.3	▲0.9	▲0.4	0.0	

(2)背景

住 雇用・所得環境の改善が続く中、低金利環境の継続や住宅取得支援
 施策等による需要の下支え効果もあり、交通利便性や住環境の優れた
 地 地域を中心に需要が堅調。

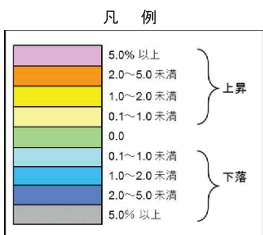
商業地 景気回復、良好な資金調達環境の下、
 ・主要都市でのオフィス空室率の低下、賃料上昇による収益性の向上
 ・外国人観光客の増加等による店舗、ホテル等の進出意欲が旺盛
 ・インフラ整備や再開発事業等の進展による利便性の向上や賑わいの
 創出
 などを背景に需要が拡大。

(3)変動率の推移



商業地の変動率

平成20年当時と比べた地価指数(※)



商業地	平成20年	平成21年	平成22年	平成23年	平成24年	平成25年	平成26年	平成27年	平成28年	平成29年	平成30年	平成31年
都道府県名	変動率	変動率	変動率	変動率	変動率	変動率	変動率	変動率	変動率	変動率	変動率	変動率
全国	▲3.8	▲4.7	▲6.1	▲3.8	▲3.1	▲2.1	▲0.5	0.0	0.9	1.4	1.9	2.8
北海道	1.0	▲5.4	▲7.1	▲6.1	▲4.6	▲3.2	▲1.3	▲0.9	1.2	1.5	2.3	3.2
青森県	▲8.5	▲6.7	▲7.0	▲6.7	▲6.4	▲5.7	▲4.3	▲3.1	▲2.3	▲1.4	▲0.8	▲0.5
岩手県	▲6.5	▲7.1	▲8.2	▲7.6	▲7.0	▲4.8	▲3.5	▲2.2	▲1.7	▲1.8	▲1.7	▲1.2
宮城県	7.0	▲8.1	▲8.3	▲6.5	▲3.9	0.0	1.7	2.3	3.2	4.7	4.8	5.9
秋田県	▲6.7	▲8.2	▲8.4	▲7.6	▲7.4	▲6.4	▲5.8	▲5.0	▲4.2	▲3.2	▲1.9	▲1.3
山形県	▲5.1	▲5.2	▲5.9	▲5.2	▲4.8	▲4.2	▲2.9	▲2.2	▲1.6	▲1.4	▲1.1	▲0.9
福島県	▲3.0	▲4.1	▲4.9	▲4.3	▲7.2	▲3.2	▲0.5	0.8	0.9	0.8	0.8	0.8
茨城県	▲3.2	▲4.0	▲5.2	▲4.8	▲5.8	▲4.8	▲3.2	▲2.1	▲1.6	▲1.0	▲0.7	▲0.5
栃木県	▲2.8	▲3.0	▲4.6	▲4.9	▲5.4	▲4.4	▲3.0	▲2.1	▲1.3	▲0.9	▲0.6	▲0.5
群馬県	▲2.4	▲2.9	▲4.2	▲5.1	▲5.2	▲4.6	▲3.2	▲1.9	▲1.2	▲0.7	▲0.4	▲0.2
埼玉県	6.0	4.3	6.3	2.7	2.6	1.2	0.5	0.5	0.7	0.8	1.2	1.6
千葉県	6.1	▲4.1	▲4.8	▲2.1	▲2.2	▲1.3	0.3	0.6	0.9	1.4	1.7	2.9
東京都	15.8	▲7.5	▲9.0	▲2.8	▲1.9	▲0.4	2.3	2.9	4.1	4.7	5.4	6.8
神奈川県	8.2	▲4.2	▲4.5	▲1.7	▲1.1	0.2	1.5	1.4	1.4	1.6	1.9	2.4
新潟県	▲3.3	▲3.6	▲4.5	▲4.4	▲4.3	▲3.9	▲3.1	▲2.8	▲2.5	▲2.1	▲1.7	▲1.4
富山県	▲2.8	▲4.7	▲5.3	▲4.3	▲2.7	▲2.0	▲1.0	▲0.1	▲0.1	▲0.3	▲0.2	▲0.2
石川県	▲2.1	▲4.4	▲7.5	▲5.7	▲4.3	▲4.0	▲2.8	▲1.2	1.6	1.2	0.7	1.3
福井県	▲5.4	▲6.1	▲6.3	▲5.2	▲5.1	▲4.2	▲3.0	▲2.3	▲1.7	▲1.2	▲1.0	▲0.9
山梨県	▲3.1	▲3.1	▲3.6	▲3.6	▲3.9	▲3.8	▲3.0	▲2.3	▲1.8	▲1.2	▲0.7	▲0.6
長野県	▲3.3	▲4.2	▲5.1	▲5.0	▲4.5	▲3.9	▲3.2	▲2.5	▲1.9	▲1.5	▲1.0	▲0.7
岐阜県	▲1.4	▲1.9	▲3.9	▲3.3	▲3.0	▲2.6	▲1.6	▲1.2	▲0.9	▲0.7	▲0.4	▲0.5
静岡県	2.9	▲1.7	▲2.7	▲1.7	▲2.0	▲1.6	▲1.0	▲0.8	▲0.7	▲0.4	▲0.2	0.0
愛知県	8.2	▲5.8	▲6.0	▲1.1	▲0.7	▲0.2	1.8	1.4	2.7	2.4	3.2	4.6
三重県	▲1.5	▲2.6	▲3.1	▲2.7	▲2.6	▲2.3	▲1.5	▲1.5	▲1.5	▲1.6	▲1.3	▲0.8
滋賀県	3.6	▲1.7	▲4.8	▲3.1	▲1.4	▲0.7	0.4	0.2	0.2	0.2	0.3	0.6
京都府	4.1	▲3.5	▲5.2	▲1.9	▲1.1	▲0.6	1.1	1.2	3.2	4.5	6.5	9.7
大阪府	9.3	▲3.8	▲8.9	▲4.6	▲2.1	▲0.5	1.9	2.0	4.2	5.0	4.9	6.5
兵庫県	2.5	▲2.8	▲5.5	▲3.2	▲2.2	▲1.5	▲0.4	▲0.1	0.5	1.1	1.7	2.4
奈良県	0.8	▲1.9	▲4.6	▲3.4	▲2.5	▲1.6	▲0.5	▲0.3	0.0	0.0	0.4	0.9
和歌山県	▲2.7	▲4.0	▲5.0	▲5.4	▲4.9	▲4.4	▲3.0	▲2.1	▲1.3	▲1.4	▲1.1	▲1.1
鳥取県	▲4.1	▲4.5	▲5.7	▲6.2	▲6.5	▲6.3	▲4.9	▲3.6	▲2.4	▲2.0	▲1.7	▲1.1
島根県	▲3.7	▲4.5	▲5.1	▲5.4	▲5.4	▲4.8	▲4.3	▲3.3	▲2.6	▲1.9	▲1.5	▲1.3
岡山県	▲0.2	▲1.8	▲3.6	▲3.7	▲2.9	▲2.4	▲1.2	▲0.7	▲0.3	0.0	0.4	0.7
広島県	▲0.5	▲2.7	▲4.7	▲4.2	▲4.0	▲3.2	▲1.8	▲0.5	0.8	1.5	2.0	2.7
山口県	▲3.7	▲5.2	▲6.7	▲7.0	▲6.0	▲5.2	▲4.0	▲2.8	▲1.8	▲1.1	▲0.6	▲0.3
徳島県	▲4.2	▲4.4	▲6.4	▲7.6	▲8.5	▲6.4	▲4.0	▲2.2	▲1.2	▲0.9	▲0.6	▲0.4
香川県	▲5.0	▲4.8	▲6.2	▲6.4	▲6.0	▲5.2	▲4.2	▲2.5	▲1.5	▲0.9	▲0.3	▲0.1
愛媛県	▲1.0	▲2.5	▲3.9	▲3.5	▲3.3	▲3.2	▲2.8	▲2.3	▲2.1	▲1.9	▲1.3	▲0.8
高知県	▲6.0	▲6.0	▲7.5	▲8.7	▲9.7	▲6.8	▲4.0	▲2.6	▲1.8	▲1.5	▲1.1	▲0.8
福岡県	1.4	▲6.3	▲7.0	▲4.4	▲3.1	▲1.9	▲0.6	0.0	1.1	2.7	3.9	4.9
佐賀県	▲3.3	▲3.7	▲4.7	▲5.2	▲5.6	▲5.4	▲4.7	▲3.2	▲2.4	▲1.2	▲0.1	0.3
長崎県	▲4.1	▲4.3	▲4.5	▲4.4	▲3.9	▲3.2	▲2.1	▲1.3	▲0.6	▲0.1	1.3	1.3
熊本県	▲3.2	▲4.5	▲4.8	▲4.2	▲3.4	▲2.8	▲1.9	▲1.2	▲0.2	▲0.1	1.9	3.4
大分県	▲3.5	▲4.6	▲5.5	▲5.0	▲4.5	▲3.7	▲2.9	▲2.0	▲0.8	▲0.5	0.2	0.9
宮崎県	▲2.4	▲3.3	▲3.5	▲4.0	▲4.1	▲3.7	▲3.4	▲2.9	▲2.1	▲1.6	▲1.3	▲1.0
鹿児島県	▲3.1	▲4.3	▲4.9	▲5.2	▲4.9	▲4.9	▲3.9	▲3.3	▲2.7	▲2.2	▲1.4	▲1.0
沖縄県	▲0.2	▲2.1	▲2.6	▲1.8	▲1.4	▲0.4	0.5	0.8	2.0	3.2	5.6	10.3

都道府県名	地価指数 (平成20年比)
全国	87.0
北海道	80.8
青森県	63.1
岩手県	61.8
宮城県	94.5
秋田県	54.2
山形県	69.7
福島県	81.1
茨城県	70.8
栃木県	73.0
群馬県	73.9
埼玉県	88.5
千葉県	93.2
東京都	103.1
神奈川県	98.6
新潟県	70.5
富山県	80.7
石川県	77.2
福井県	68.5
山梨県	75.5
長野県	71.2
岐阜県	81.7
静岡県	87.8
愛知県	101.6
三重県	80.5
滋賀県	90.6
京都府	113.9
大阪府	103.4
兵庫県	90.2
奈良県	87.1
和歌山県	70.9
鳥取県	63.2
島根県	66.4
岡山県	85.5
広島県	86.3
山口県	65.9
徳島県	64.5
香川県	67.7
愛媛県	75.5
高知県	59.2
福岡県	89.1
佐賀県	69.2
長崎県	80.0
熊本県	83.0
大分県	74.8
宮崎県	73.1
鹿児島県	67.5
沖縄県	114.3

※地価指数とは、平成20年=100として、
 当年指数=前年指数×(100+当年地価変動率)/100 (小数第2位で四捨五入)として求めたもの。
 (赤字は90%以上)

地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会

東京都特別区における 負担調整措置等の現状と課題について

令和2年3月4日（水）
東京都

東京23区の固定資産課税

- 固定資産税は市町村税であるが、地方税法の特例として、東京23区内においては、東京都主税局が賦課徴収を実施

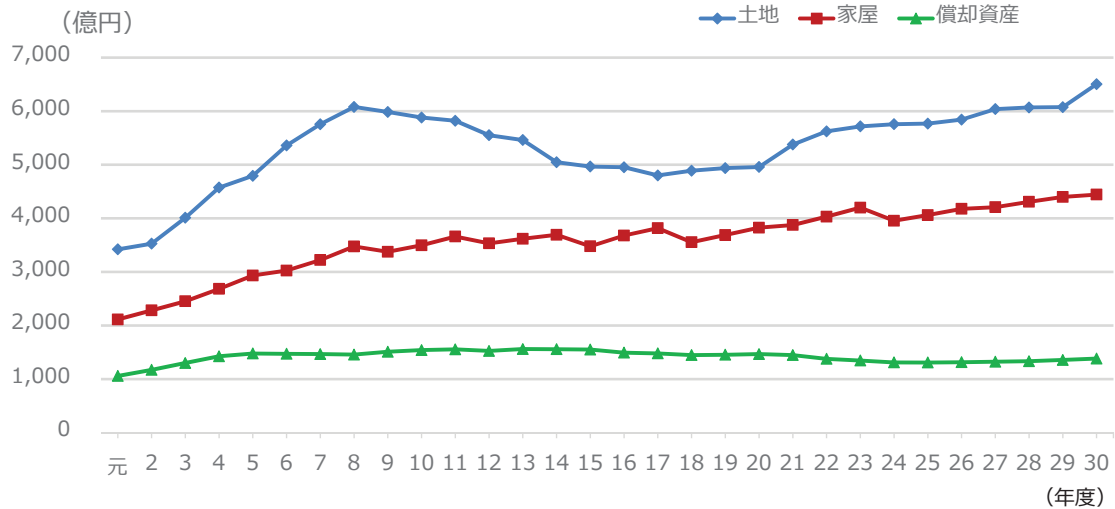


区 部 人 口	約963万人
区 部 世 帯 数	約511万世帯
固定資産税・都市計画税	1兆5,262億円
筆 数 ・ 個 数	土地：204万筆 家屋：318万個
納 税 通 知 書 発 付 総 数	302万件

※令和元年度定期課税実績

三資産別の固定資産税収の状況

➤ 三資産の構成比は、土地約53%、家屋約36%、償却資産11%（平成30年度）



※平成元年度～30年度の決算額（東京都税務統計年報、Ⅲ税収入、2都税調定収入状況の収入額合計）

2

平成30基準年度における定期課税の状況について — 土地の評価額の変動率と税負担上昇者の割合 —

- 平成30年度固定資産評価額（土地）の変動率（対前年度比評価額上昇率）は、小規模住宅用地が9.6%、一般住宅用地が7.9%、非住宅用地が21.2%（参考：前基準年度の平成27年度は、2.2%、1.9%、4.1%）
- 宅地全体で見ると税負担が上昇する所有者の割合は約99%。

<小規模住宅用地> (単位：%)

負担減	増減なし	負担増
0.6	0.4	99.0

<一般住宅用地> (単位：%)

負担減	増減なし	負担増
0.6	0.4	99.0

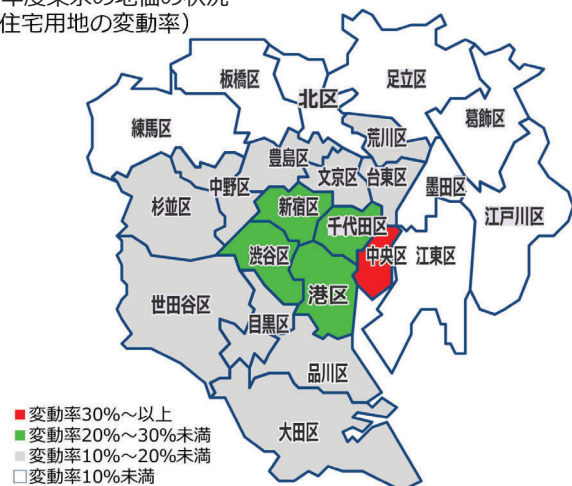
<非住宅用地> (単位：%)

負担減	増減なし	負担増
0.6	5.3	94.2

※商業地等の負担水準上限引下げ条例減額適用後の割合

(注) 負担減 … 税額が前年度と比べて減少する所有者数の割合
増減なし … 税額が前年度と比べて同額となる所有者数の割合
負担増 … 税額が前年度と比べて増加する所有者数の割合

平成30年度東京の地価の状況
(非住宅用地の変動率)

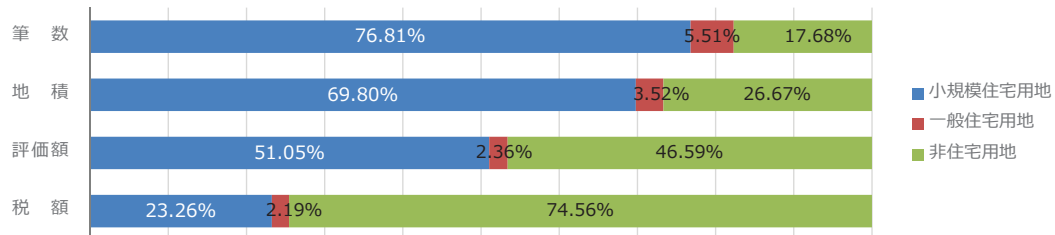


3

平成30基準年度における定期課税の状況について －宅地の用途別状況－

用地	筆数	地積 (㎡)	H30評価額 (千円)	H30税額 (千円)	価格 (円/㎡)	税額 (円/㎡)
小規模住宅	1,698,667	220,400,561	67,566,208,079	150,812,182	306,561	684
一般住宅	121,961	11,130,349	3,127,885,591	14,173,730	281,023	1,273
非住宅	390,969	84,226,090	61,670,096,508	483,520,970	732,197	5,741
全体	2,211,597	315,757,000	132,364,190,178	648,506,882	419,196	2,054

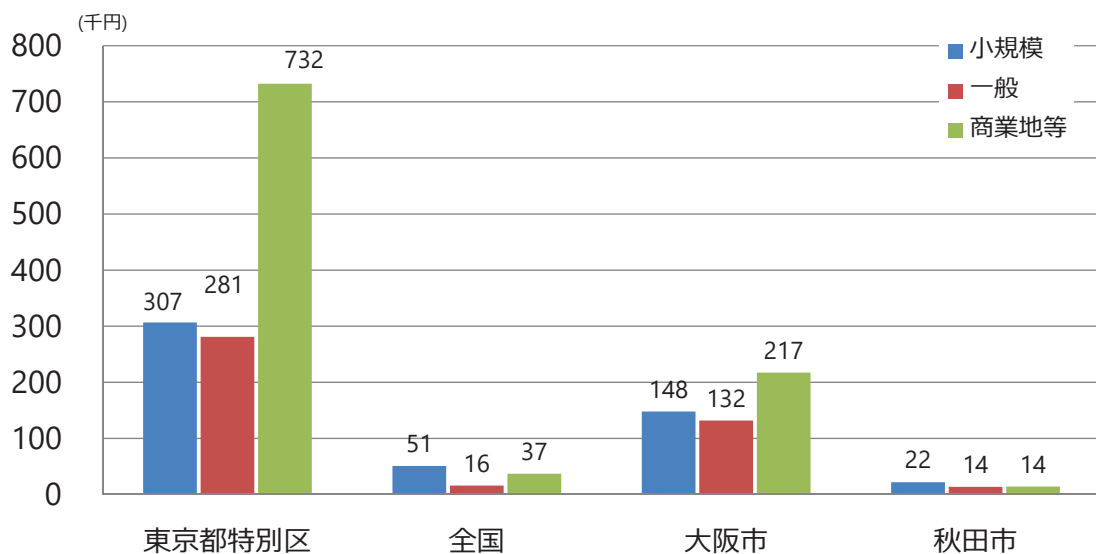
<宅地の用途別割合>



※ 固定資産概要調書（東京都特別区）・第2表（H30税額＝課税標準額×1.4%（法定免税点以上））
 (注) 各計数については、表示単位未満を四捨五入しているため、合計と内訳が一致しない場合があります。

4

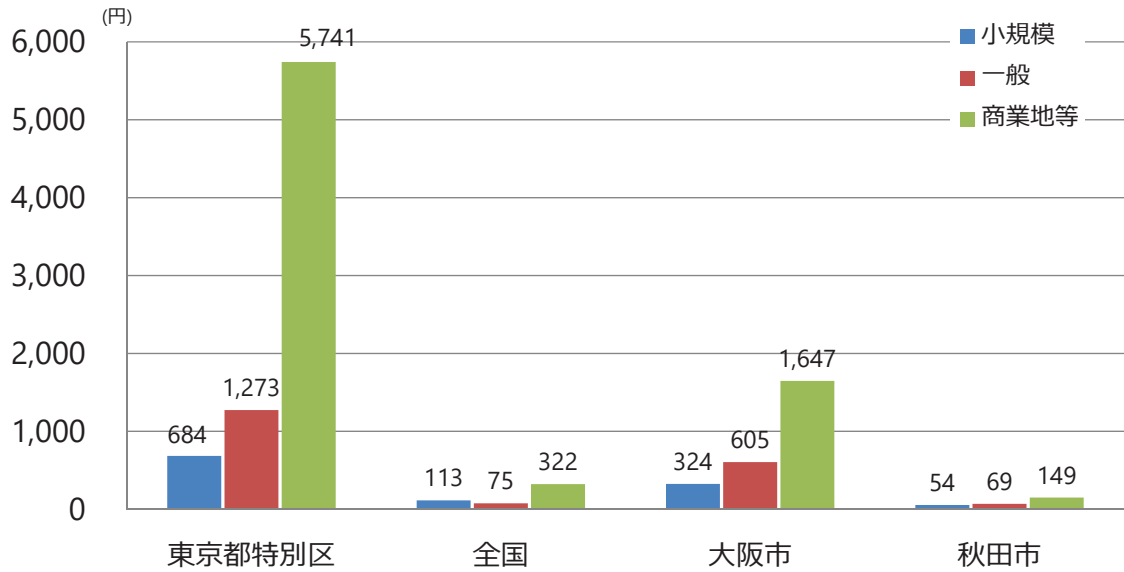
1㎡当たり固定資産評価額（土地）の比較（平成30年度）



※固定資産概要調書（東京都特別区）・第2表、固定資産概要調書（各自治体）
 1㎡当たり評価額＝決定価格÷地積（法定免税点以上）

5

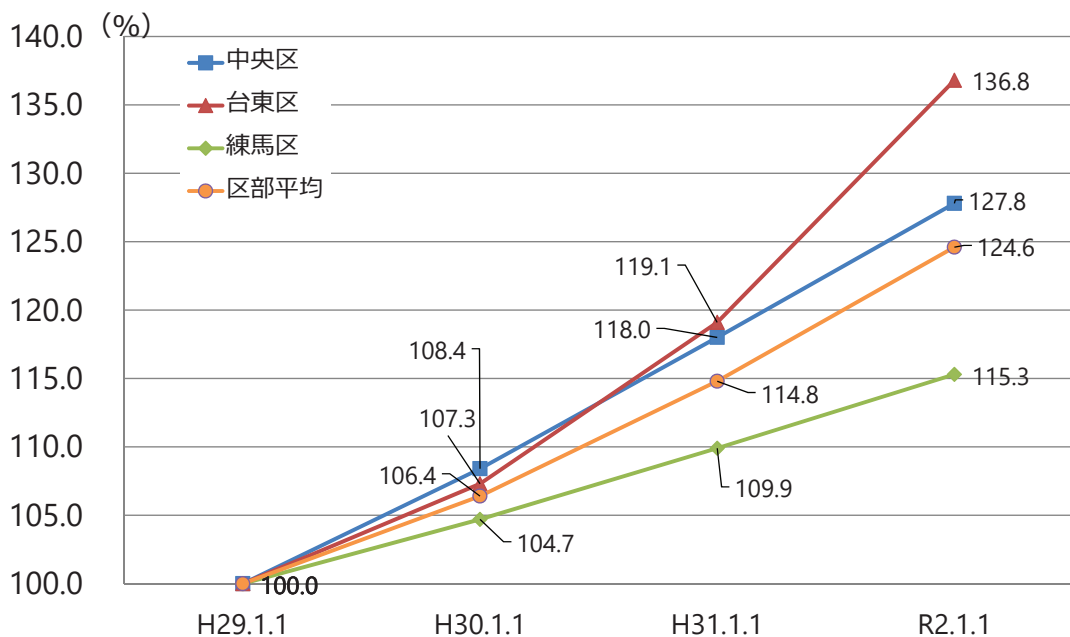
1㎡あたり固定資産税額（土地）の比較（平成30年度）



※固定資産概要調書（東京都特別区）・第2表、固定資産概要調書（各自治体）
1㎡あたり税額 = 課税標準額 × 1.4% ÷ 地積（法定免税点以上）

6

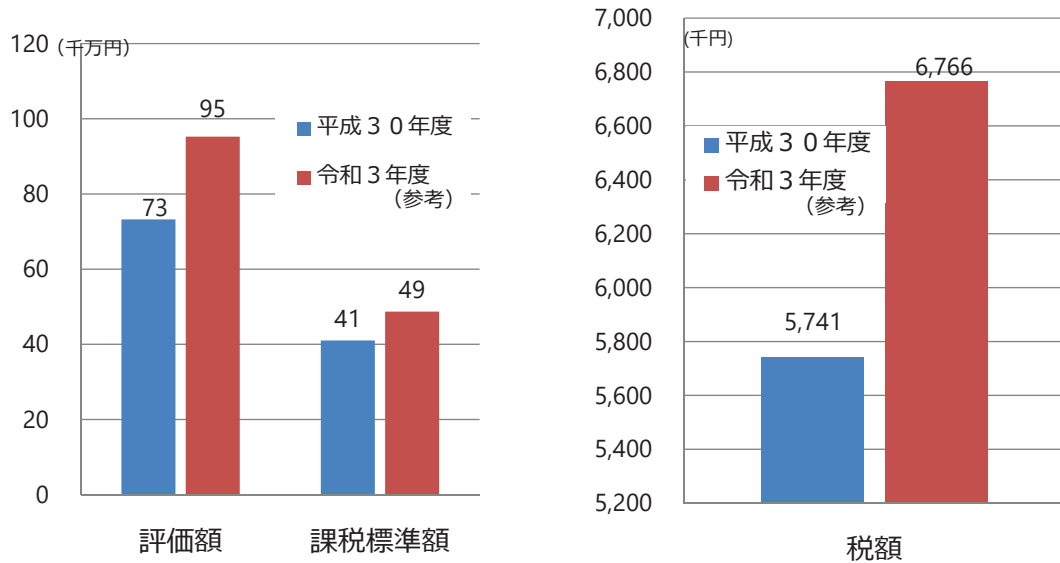
地価変動率（商業地）



※平成29年～令和2年地価公示（用途別対前年平均変動率）を用いて算出。
※平成29年の地価公示価格を100とした場合の変動傾向。

7

シミュレーション（区部平均 商業地等）

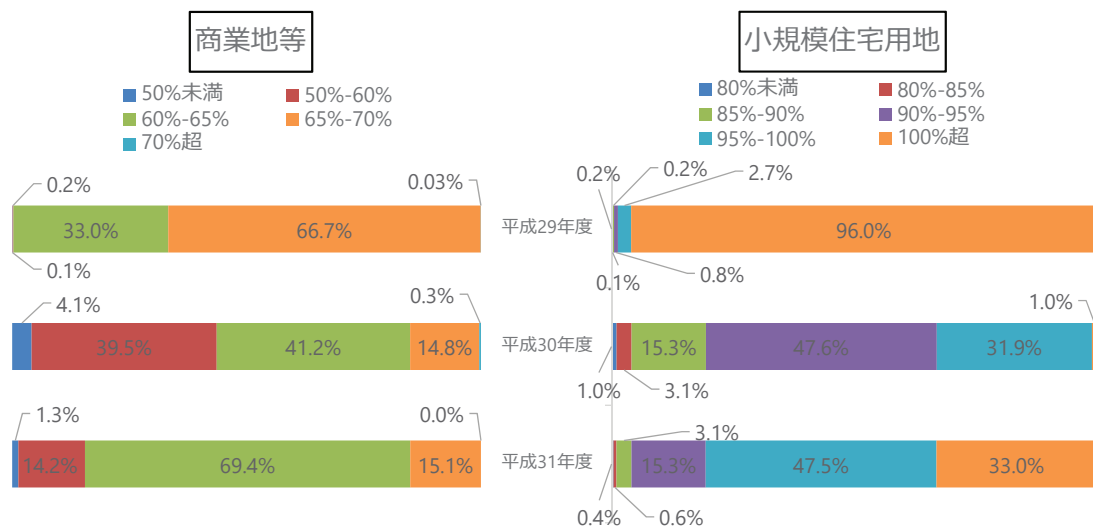


※左表は、1,000㎡の土地に対する平成30年度及び令和3年度の評価額及び課税標準額の推移。
 土地の平均価格は平成30年度固定資産概要調書第2表中単位当たり価格及び課税標準額/地積を用いて算定。
 ※右表は、平成30年度と令和3年度の税額の対比。税額は左表の課税標準額×1.4%で算出。令和3年度の税額は、平成30年度税額から負担調整、1.1倍減額を適用して算出。平成30年度と比べて約1.18倍に上昇。

8

宅地の負担水準の分布状況

- 商業地等、小規模住宅用地のいずれも、平成30年度価格上昇により、負担水準は低下。



※固定資産概要調書（東京都特別区）・負担調整に関する調、筆数による。
 ※商業地等の65%ラインは、条例減額制度を規定しているため表示

9

商業地等の負担水準上限引下げ条例減額・ 税額が前年度の1.1倍を超える土地に対する条例減額（概要）

	商業地等の負担水準引き下げ条例減額	税額が前年度の1.1倍を超える土地に対する条例減額
概要	商業地等の固定資産税・都市計画税に対し、負担水準の上限を条例により価格の70%から65%に引き下げる減額措置	固定資産税・都市計画税の税額が前年度の税額に1.1を乗じて得た額を超える場合には、条例により当該超える額に相当する税額を減額する措置
目的	23区の商業地等における負担水準の不均衡の是正、過重な負担の緩和	23区の住宅用地等における過重な負担の緩和
創設	平成17年度 創設（平成18年度以降 1年毎に延長）	平成21年度 創設（平成24年度以降 3年毎に延長）
税目	固定資産税・都市計画税	固定資産税・都市計画税
影響額	平成27年度（決算）：△92億円 平成30年度（補正後予算ベース）：△7億円	平成27年度（決算）：△26億円 平成30年度（補正後予算ベース）：△54億円
適用状況 適用筆数割合	平成27年度：66.4% 平成30年度：16.2% ※評価額上昇による負担水準の低下により、適用割合が大幅減少	平成27年度：0.2% 平成30年度：1.96% ※特に、千代田区・中央区で40%超であり、高い割合となっている。

10

据置特例が適用される土地の固定資産税の影響額試算

○ 東京都内の非住宅用地を例として

H29年度課税標準額：29,000,000円 H30～R02年度価格：50,000,000円

		H30	H31 (R01)	R02
税額の推移				
現行	負担水準	58	60	60
	課税標準額	※1 30,000,000	30,000,000	30,000,000
	税額【A】	420,000	420,000	420,000
据置特例がない場合	負担水準	58	63	68
	課税標準額	31,500,000	34,000,000	※2 35,000,000
	税額【B】	441,000	476,000	490,000
	軽減額【A - B】	① △ 21,000	② △ 56,000	③ △ 70,000
あり	税額【C】	441,000	455,000	455,000
	軽減額【A - C】	△ 21,000	④ △ 35,000	⑤ △ 35,000

※1 「前年度課税標準額 + (価格 × 5%)」が「価格 × 60%」を上回る場合には、課税標準額 = 価格 × 60%

※2 「前年度課税標準額 + (価格 × 5%)」が「価格 × 70%」を上回る場合には、課税標準額 = 価格 × 70%

11

1.1倍減額が適用される土地の固定資産税の影響額試算

○東京都内の非住宅用地（地積120.63㎡）を例として

(千円)		(千円)			
H29		H30	H31(R01)	R02	備考欄
価格	1,850,000	3,150,000			
課税標準額	1,110,000	1,110,000	1,267,500	1,425,000	
		35%	40%	45%	
当初税額	15,540	17,745	19,950	22,155	
65%減額	適用なし	適用なし	適用なし	適用なし	D < A × 65%
1.1倍減額	適用なし	適用あり	適用あり	適用あり	E > J
		-	-	-	
		17,745	19,950	22,155	
		1,221,000	1,343,100	1,477,410	
		17,094	18,803	20,684	
		適用あり	適用あり	適用あり	
		651	1,147	1,471	
		17,094	18,803	20,684	

12

商業地等に係る負担調整措置等について

- 商業地等の据置特例について
東京都23区の地価水準は全国に比べて極めて高い。こうした中、据置特例廃止などの措置が講じられた場合、納税者への影響は大きい。
- 条例減額制度（65%・1.1倍）について
全国一律の制度をそのまま適用すると、地価水準の高い東京都特別区の納税者に極めて大きな税負担を強いることとなる。
地域の実情に応じて住民の税負担を決定できる条例減額制度は、税負担軽減の観点からも、地方分権の観点からも極めて重要な役割を担っているものと認識。

13

負担調整措置の現状と課題

令和2年3月4日

神戸市



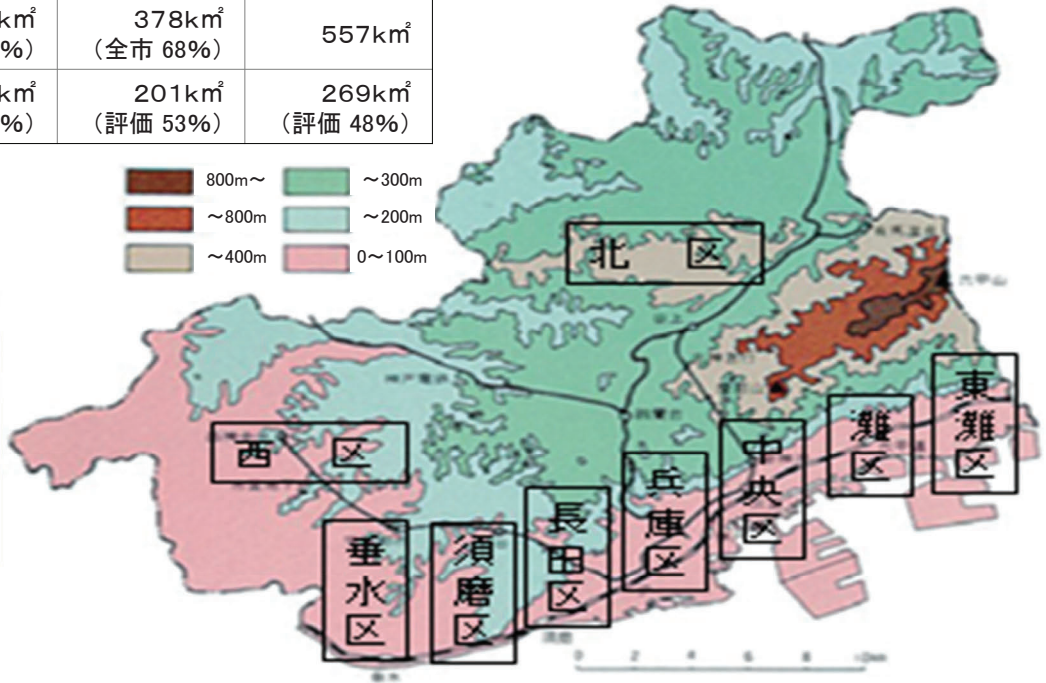
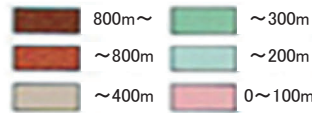
目次

■ 神戸市の現状	2頁
■ 課題1 商業地等の負担調整に係る据置特例	8頁
■ 課題2 評価額上昇に即応できない負担調整措置	13頁
■ 課題3 住宅用地に係る過度の特例軽減	16頁

神戸市の現状(概要)

	臨海部7区	山間部2区 (北区・西区)	合計
人口	1,070千人 (全市 70%)	452千人 (全市 30%)	1,522千人
面積	179km ² (全市 32%)	378km ² (全市 68%)	557km ²
評価地積	68km ² (評価 38%)	201km ² (評価 53%)	269km ² (評価 48%)

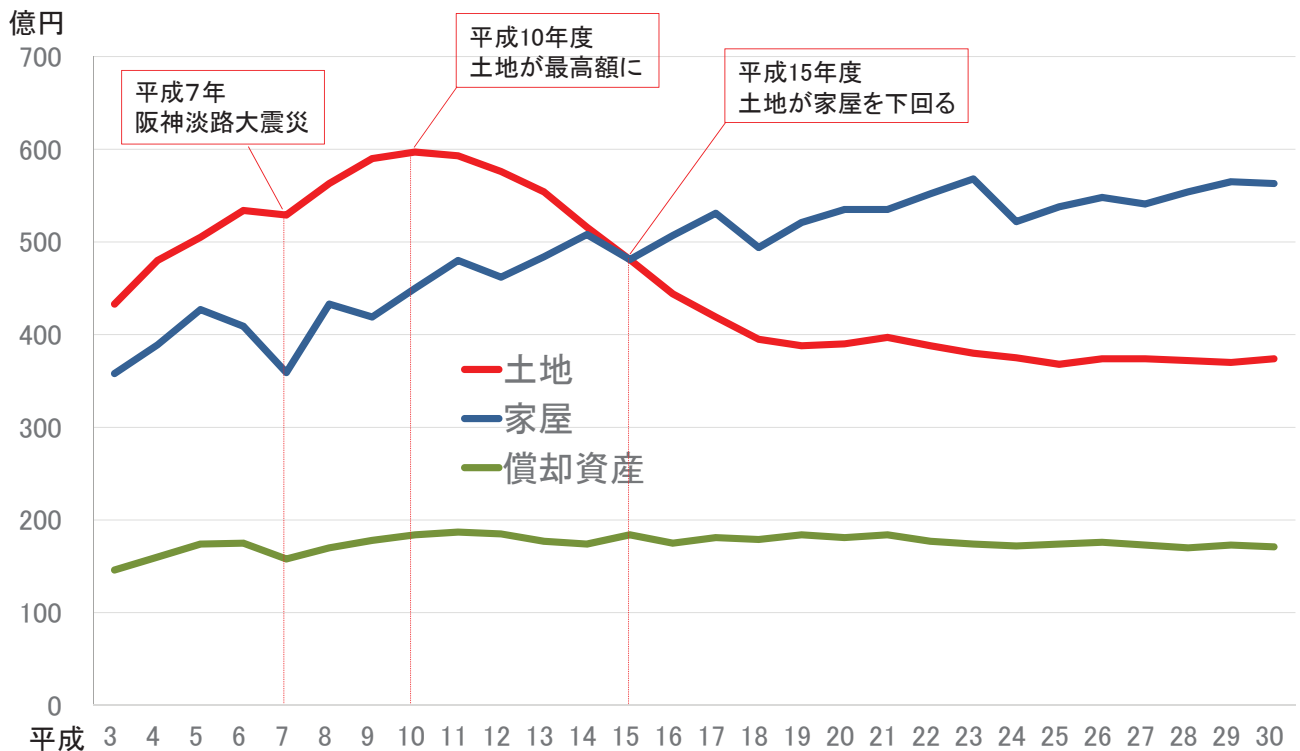
(2020年2月1日現在)



KOBE
UNESCO City of Design

2

神戸市の現状(固定資産税 決算収入額の推移)



KOBE
UNESCO City of Design

3

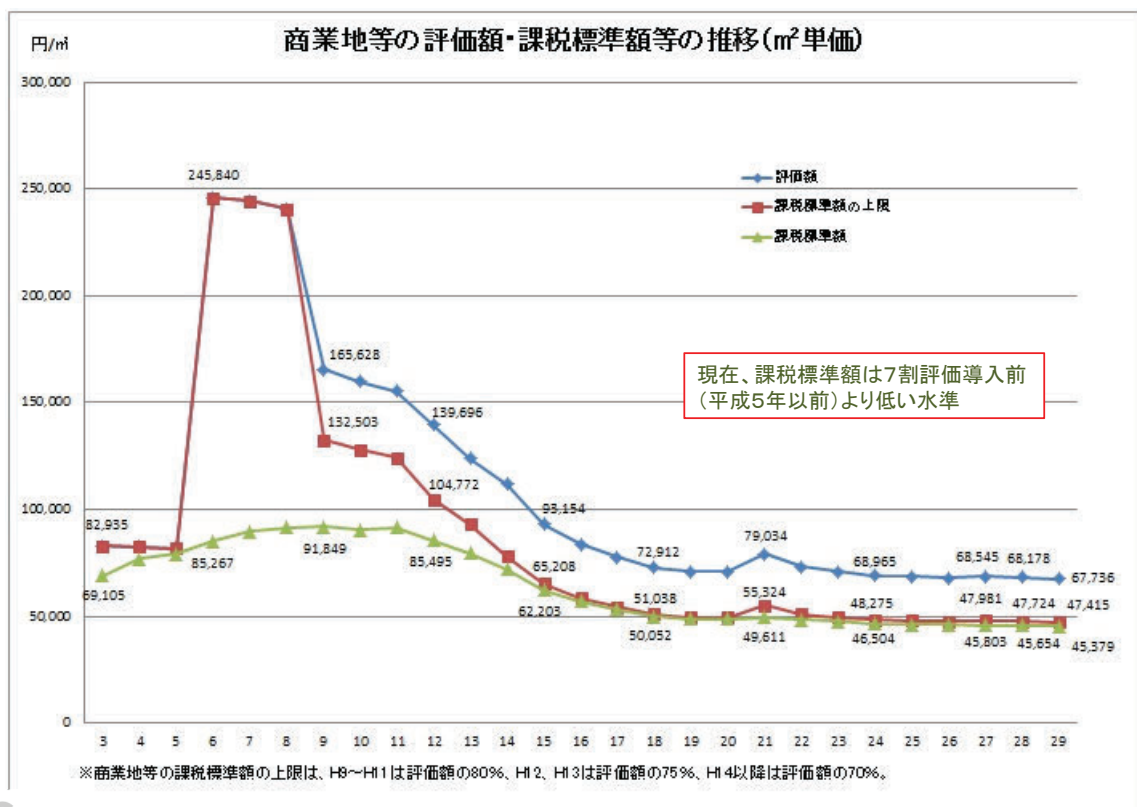
神戸市の現状(地目別 地積／評価額／税額)

区分	宅地		その他			計
	住宅用地	商業地等	農地	山林等	雑種地	
地積	100km ² (38.9%)		157km ² (61.1%)			257km ²
	65km ² (25.3%)	35km ² (13.6%)	48km ² (18.7%)	80km ² (31.1%)	29km ² (11.3%)	
評価額	75,731億円(96.6%)		2,633億円(3.4%)			78,364億円
	50,323億円 (64.2%)	25,408億円 (32.4%)	229億円 (0.3%)	86億円 (0.1%)	2,318億円 (3.0%)	
税額	354億円(93.8%)		24億円(6.2%)			378億円
	125億円(33.3%)	229億円(60.5%)	2億円(0.5%)	1億円(0.2%)	21億円(5.5%)	
税額／ 評価額 (%)	0.47		0.91			0.48
	0.25	0.90	0.87	1.16	0.91	

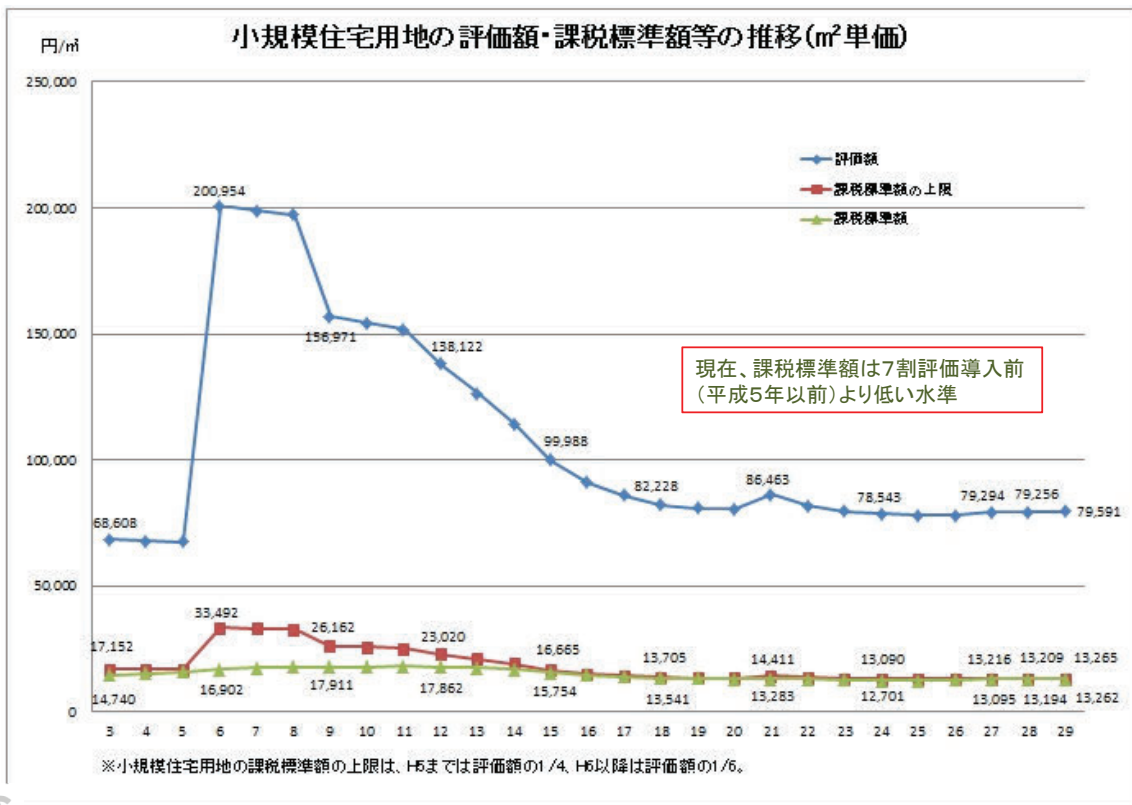
(令和元年度「固定資産概要調書」から作成)

「住宅用地」の税額／評価額割合が低いため、税収の柱となる「宅地」において「住宅用地」と「商業地等」では、評価額と税額の構成割合が逆転している。

神戸市の現状(商業地等の評価額／課税標準額等の推移)



神戸市の現状(小規模住宅用地の評価額/課税標準額等の推移)



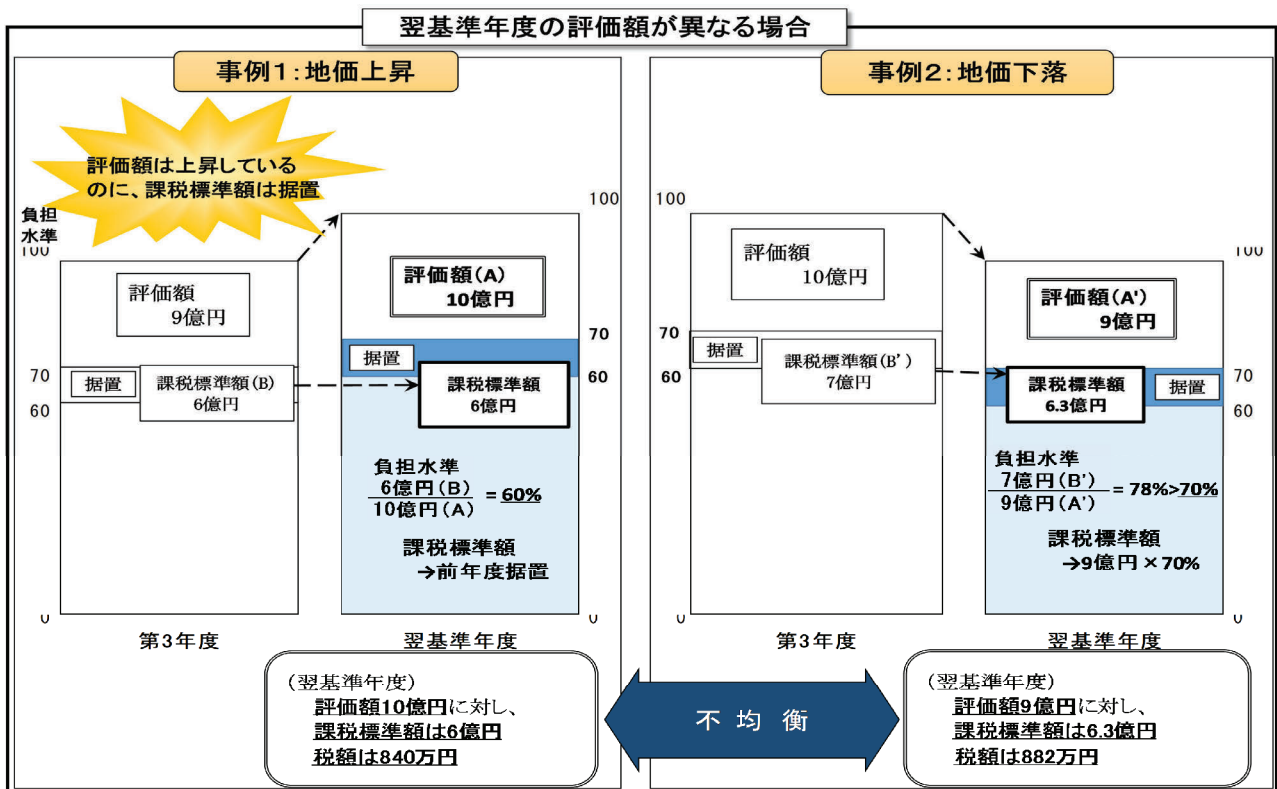
課題1 商業地等の負担調整に係る据置特例

【課題1】

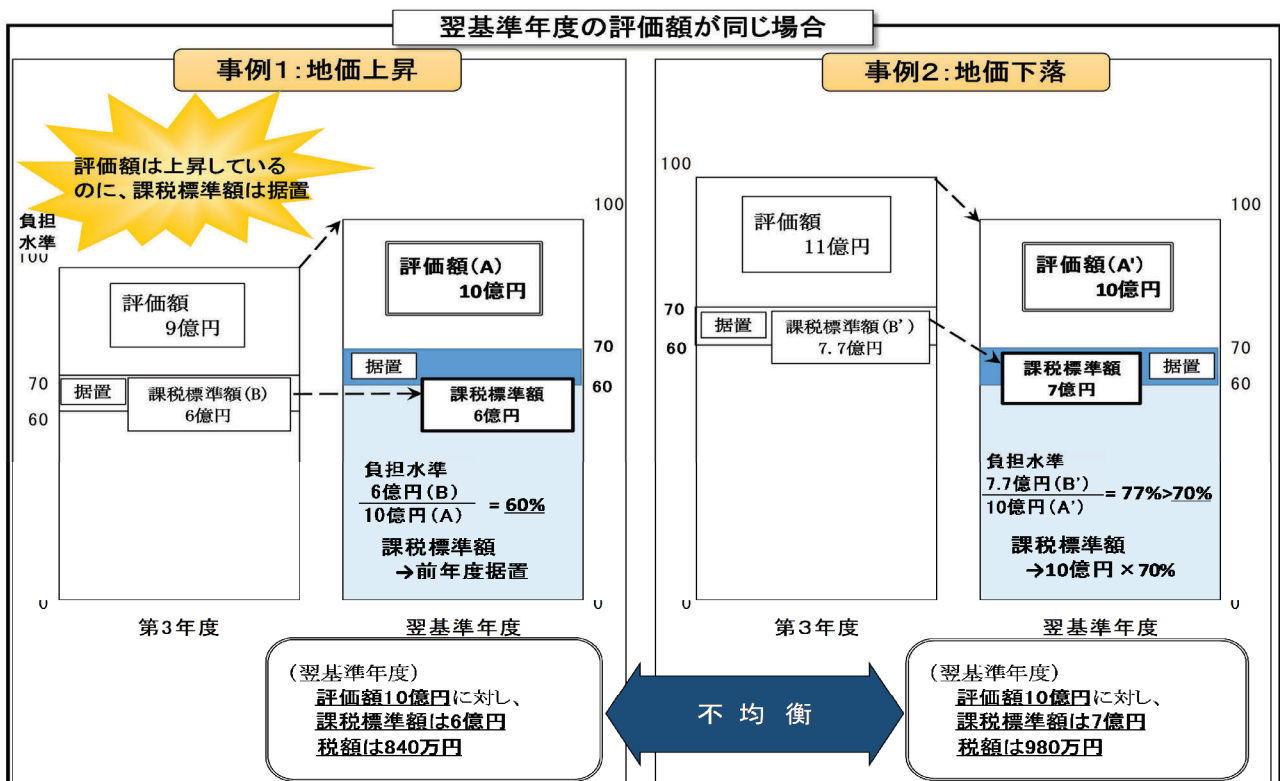
商業地等の負担水準はほぼ据置ゾーン内で収斂するに至っており、現行の負担調整措置の目的は達成されている。

しかしながら、商業地等については、据置特例が存在することで、地価が上昇している場合には負担水準60%に、地価が下落している場合には負担水準70%に収斂され、評価額と税額の高低が逆転する現象が生じるなど、据置ゾーン内において税負担の不公平な状態が固定化するとともに納税者にとって分かりにくい制度となっている。

課題1 商業地等の負担調整に係る据置特例／評価額と課税標準額の高低が逆転



課題1 商業地等の負担調整に係る据置特例／同じ評価額で異なる課税標準額



○土地の負担調整措置における据置特例の廃止

基礎的行政サービスの提供を安定的に支える上で重要な基幹税目である固定資産税については、公平で、かつ簡素な制度であることが求められることから、安定的な財源を確保しつつ、早期に負担水準の均衡化及び負担調整措置の簡素化を図るために、現行の商業地等の据置特例を廃止して、負担水準を70%に収斂させる制度とすること。

(理由と現状)

平成24年度税制改正において、住宅用地の据置特例は経過措置を経て平成26年度に廃止とされた。

一方、商業地等については、課税の公平の観点から、地域や土地によりばらつきのある負担水準（評価額に対する前年度課税標準額の割合）を据置ゾーンまで収斂させることを重視し、全国的に地価が大きく下落していたときに定められた据置特例が引き続き講じられている。

その結果、すでに商業地等の負担水準はほぼ据置ゾーン内で収斂するに至っており、現行の負担調整措置の目的は達成されている。

しかしながら、商業地等については、据置特例が存在することで、地価が上昇している場合には負担水準60%に、地価が下落している場合には負担水準70%に収斂され、評価額と税額の高低が逆転する現象が生じるなど、据置ゾーン内において税負担の不公平な状態が固定化するとともに納税者にとって分かりにくい制度となっている。

したがって、このような課題を解消し、現行の安定的な財源を確保しつつ、早期に負担水準の均衡化及び負担調整措置の簡素化を図るため、住宅用地と同様に商業地等の据置特例を廃止する必要がある。

課題1 商業地等の負担調整に係る据置特例

【課題1】

商業地等の負担水準はほぼ据置ゾーン内で収斂するに至っており、現行の負担調整措置の目的は達成されている。

しかしながら、商業地等については、据置特例が存在することで、地価が上昇している場合には負担水準60%に、地価が下落している場合には負担水準70%に収斂され、評価額と税額の高低が逆転する現象が生じるなど、据置ゾーン内において税負担の不公平な状態が固定化するとともに納税者にとって分かりにくい制度となっている。

【見直し案】

- ・ 現行の安定的な財源を確保しつつ、早期に負担水準の均衡化及び負担調整措置の簡素化を図るため、住宅用地と同様に商業地等の据置特例を廃止する。
- ・ その際、負担水準は70%に収斂させる。

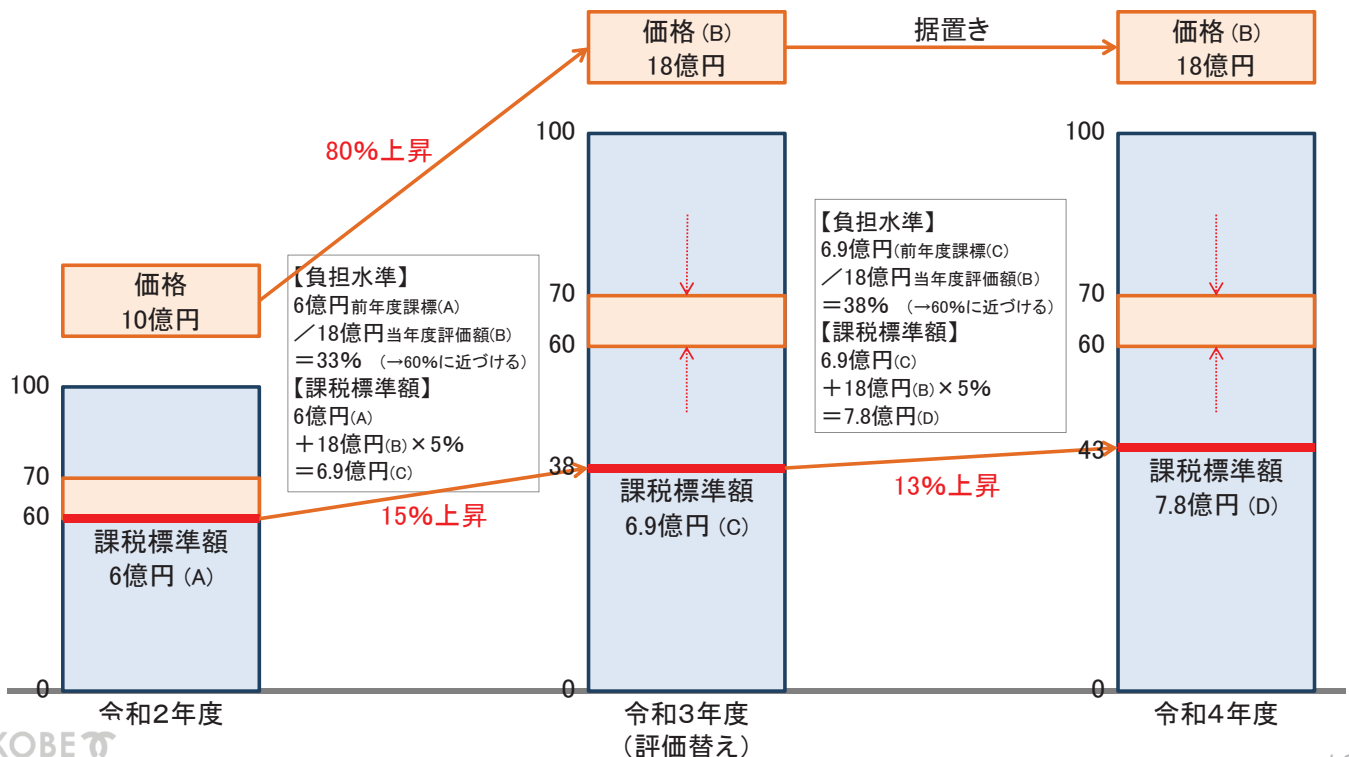
課題2 評価額上昇に即応できない負担調整措置

【課題2】

評価額上昇時における負担調整措置は、納税者の急激な負担増を緩和する措置として意義があるが、現行制度では、本則の負担水準に至るまで、次期評価替え基準年度をも超過するケースがあり、税負担の公平性という観点からは適正に欠ける面がある。

課題2 評価額上昇に即応できない負担調整措置

(例) 評価額8割上昇→本則課税標準額まで6年必要



課題2 評価額上昇に即応できない負担調整措置

【課題2】

評価額上昇時における負担調整措置は、納税者の急激な負担増を緩和する措置として意義があるが、現行制度では、本則の負担水準に至るまで、次期評価替え年度をも超過するケースがあり、税負担の公平性という観点からは適正に欠ける面がある。

【見直し案】

- ・評価額上昇時における激変緩和措置としての負担調整は、遅くとも次期評価替え年度までには本則の負担水準まで引き上げられるよう改正する。

課題3 住宅用地に係る過度の特例軽減

【課題3】

住宅用地特例は、人口増加の時代背景から住宅供給の促進を目的として創設され(昭和48年度)、その後、7割評価導入に併せて特例率が拡充された(平成6年度)。

以来、負担水準の均衡化・適正化が進み、ほぼ本則課税となっており、制度導入当初の目的は達成されているが、課税標準額が7割評価導入前より低い水準となっている。

また、全国的に放置空き家が問題となっているが、戸建て空き家の所有者に対するアンケート(平成26年空家実態調査/国土交通省)において、今後の予定として「空き家のままにしておく」と回答した者のうち、4人に1人が「取り壊すと固定資産税が高くなるから」という理由を挙げており、人口減少時代において、住宅用地特例の軽減率の大きいことが空き家を放置する逆インセンティブとなっている。

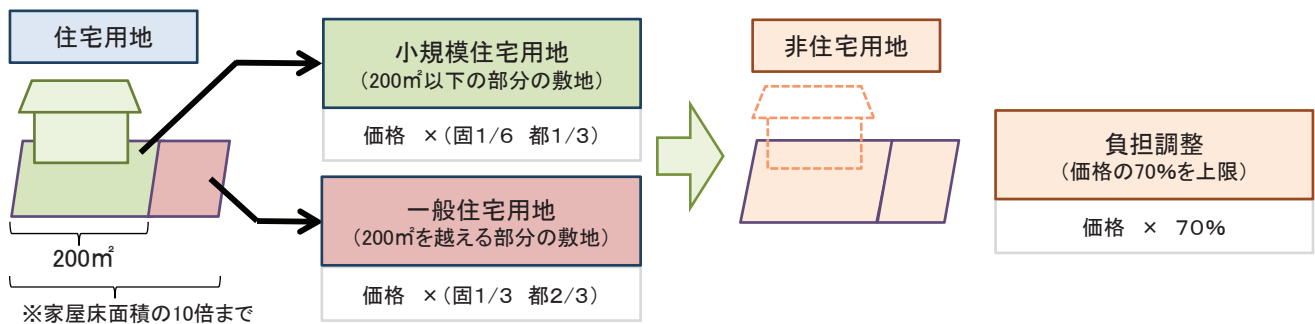
課題3 住宅用地に係る過度の特例軽減

住宅用地特例が解除された場合 土地税額は1.8倍～3.6倍^(※)に

(※) 市街化区域、非住宅用地の負担水準が70%の場合

※「家屋を除却すると税額が6倍になる」との風説あり

課税標準額	住宅用地		非住宅用地（更地など）	
	固定資産税	都市計画税	固定資産税	都市計画税
小規模住宅用地 (200㎡以下部分)	評価額 × 1/6	評価額 × 1/3	評価額 × 70%	評価額 × 70%
一般住宅用地 (200㎡超過部分)	評価額 × 1/3	評価額 × 2/3		



課題3 住宅用地に係る過度の特例軽減

税額比(=非住宅/住宅用地) ※非住宅用地の負担水準=70%を前提

	現行		旧特例率		案			現行		旧特例率		案	
	小規	一般	小規	一般	小規	一般		小規	一般	小規	一般	小規	一般
固定	1/6	1/3	1/4	1/2	1/2	1/2	固定	1/6	1/3	1/4	1/2	1/2	1/2
都計	1/3	2/3	-	-	-	-	都計	1/3	2/3	-	-	-	-
面積 ~10 ㎡	3.6 倍		1.8 倍		1.2 倍		面積 270 ㎡	2.8 倍		1.6 倍		1.2 倍	
50	3.6		1.8		1.2		290	2.7		1.6		1.2	
100	3.6		1.8		1.2		310	2.6		1.5		1.2	
200	3.6		1.8		1.2		340	2.5		1.5		1.2	
205	3.5		1.8		1.2		370	2.4		1.5		1.2	
210	3.4		1.8		1.2		420	2.3		1.4		1.2	
220	3.3		1.7		1.2		490	2.2		1.4		1.2	
230	3.2		1.7		1.2		600	2.1		1.3		1.2	
240	3.1		1.7		1.2		800	2.0		1.3		1.2	
250	3.0		1.7		1.2		1,200	1.9		1.3		1.2	
260	2.9		1.6		1.2		2,900~	1.8		1.2		1.2	

課題3 住宅用地に係る過度の特例軽減／空き家対策の観点

○総務省改正通知 平成27年2月26日付け総務省自治税務局固定資産税課長

一 住宅の認定

(4) 賦課期日において現に人が居住していない家屋については、当該家屋が構造上住宅と認められ、かつ、当該家屋（併用住宅にあっては、当該家屋のうち居住部分とする。）が居住以外の用に供されるものではないと認められる場合には、住宅とする。ただし、賦課期日における当該家屋の使用若しくは管理の状況又は所有者等の状況等から客観的にみて、当該家屋について、構造上住宅と認められない状況にある場合、使用の見込みはなく取壊しを予定している場合又は居住の用に供するために必要な管理を怠っている場合等で今後人の居住の用に供される見込みがないと認められる場合には、住宅には該当しないものである。賦課期日における当該家屋の客観的状況等に留意する必要がある。

赤字：改正による追記部分

課題3 住宅用地に係る過度の特例軽減／空き家対策の観点

○空家等に関する施策を総合的かつ計画的に実施するための基本的な指針

平成27年2月26日付け総務省・国土交通省告示第1号

一 空家等に関する施策の実施に関する基本的な事項

8 空家等に関する対策の実施に必要な財政上・税制上の措置

② 「特定空家等」に対する固定資産税等の住宅用地特例の取扱い（固定資産税・都市計画税）

現在、人の居住の用に供する家屋の敷地のうち一定のものについては、地方税法第349条の3の2及び同法第702条の3に基づき、当該敷地の面積に応じて、その固定資産税の課税標準額を6分の1（200㎡以下の部分の敷地）又は3分の1（200㎡を超える部分の敷地）とするとともに、その都市計画税の課税標準額を3分の1（200㎡以下の部分の敷地）又は3分の2（200㎡を超える部分の敷地）とする特例措置（固定資産税等の住宅用地特例）が講じられている。この固定資産税等の住宅用地特例が、管理状況が悪く、人が住んでいない家屋の敷地に対して適用されると、比較的地価が高い地域においては当該家屋を除却した場合※と比べて固定資産税等が軽減されてしまうため、空き家の除却や適正管理が進まなくなる可能性があるとの指摘が存在する。※ 固定資産税等の住宅用地特例が適用されない場合の税額は、課税標準額の上限を価格の7割とするなどの負担調整措置及び各市町村による条例減額制度に基づき決定されることとなる。

空家等の中でも、「特定空家等」は地域住民の生活環境に深刻な影響を及ぼしているものであり、その除却や適正管理を促すことは喫緊の課題である。以上を踏まえ、地方税法において、固定資産税等の住宅用地特例の対象から、法第十四条第二項の規定により所有者等に対し勧告がされた「特定空家等」の敷地の用に供されている土地を除くこととされている（地方税法第349条の3の2第1項等）。また、あわせて、人の居住の用に供すると認められない家屋の敷地に対しては、そもそも固定資産税等の住宅用地特例は適用されないことに留意が必要である。

課題3 住宅用地に係る過度の特例軽減

【課題3】

住宅用地特例は、人口増加の時代背景から住宅供給の促進を目的として創設され(昭和48年度)、その後、7割評価導入に併せて特例率が拡充された(平成6年度)。

以来、負担水準の均衡化・適正化が進み、ほぼ本則課税となっており、制度導入当初の目的は達成されているが、課税標準額が7割評価導入前より低い水準となっている。

また、全国的に放置空き家が問題となっているが、戸建て空き家の所有者に対するアンケートにおいて、今後の予定として「空き家のままにしておく」と回答した者のうち、4人に1人が「取り壊すと固定資産税が高くなるから」という理由を挙げており、人口減少時代において、住宅用地特例の軽減率の大きいことが空き家を放置する逆インセンティブとなっている。

【見直し案】

- 様々な社会経済状況への対応が可能になるという点で、同特例そのものは存続させるとしても、現状を見た場合、特例率は1/2程度、少なくとも、7割評価導入前(平成5年度以前)の特例率(=1/4)に戻す。
- 中長期的には、同特例の廃止も含めた抜本的な制度の見直しが必要。
- 制度の見直しに当たっては、小規模住宅用地と一般住宅用地の区分の廃止、固定資産税と都市計画税の特例率の一本化など、制度の簡素化も検討。
- 放置空き家に関して、住民登録がない場合は、同特例を適用しない。

高松市における地価動向等を踏まえた 負担調整措置に対する現状と課題

令和2年3月
高松市

目次

● 高松市の概要	2
● 歳入の状況	3
● 固定資産税収の状況	4
● 土地課税の状況	6
● 地価の動向	8
● 令和元年度の負担水準	10
● 本則課税等の割合の推移	13
● 商業地等の課税標準額据置対象比率の推移	15
● 商業地等の負担調整措置について	16
● 商業地等の負担水準について	18
● その他の課題について	19

高松市の概要(沿革等)

○沿革

- ・ 明治23年市制施行
- ・ 昭和31～41年周辺16町村合併
- ・ 平成11年中核市に移行
- ・ 平成17～18年周辺5町合併

○面積 375.53 km²(香川県の約20%)

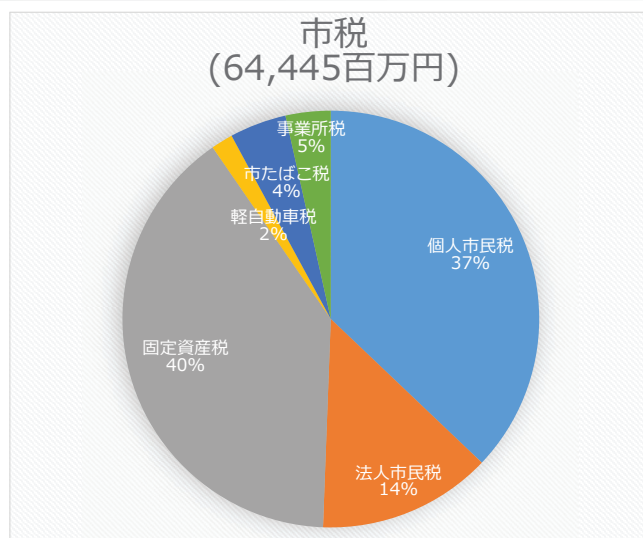
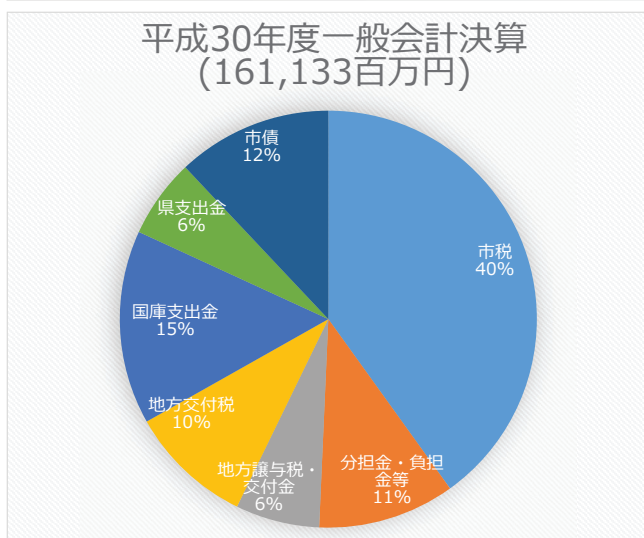
○人口 427,035人(令和2年1月1日現在)

固定資産税(土地・家屋)納税義務者(令和元年度) 169,206人

○予算規模 2,922億8千万円(令和元年度)

2

高松市の概要(歳入の状況)

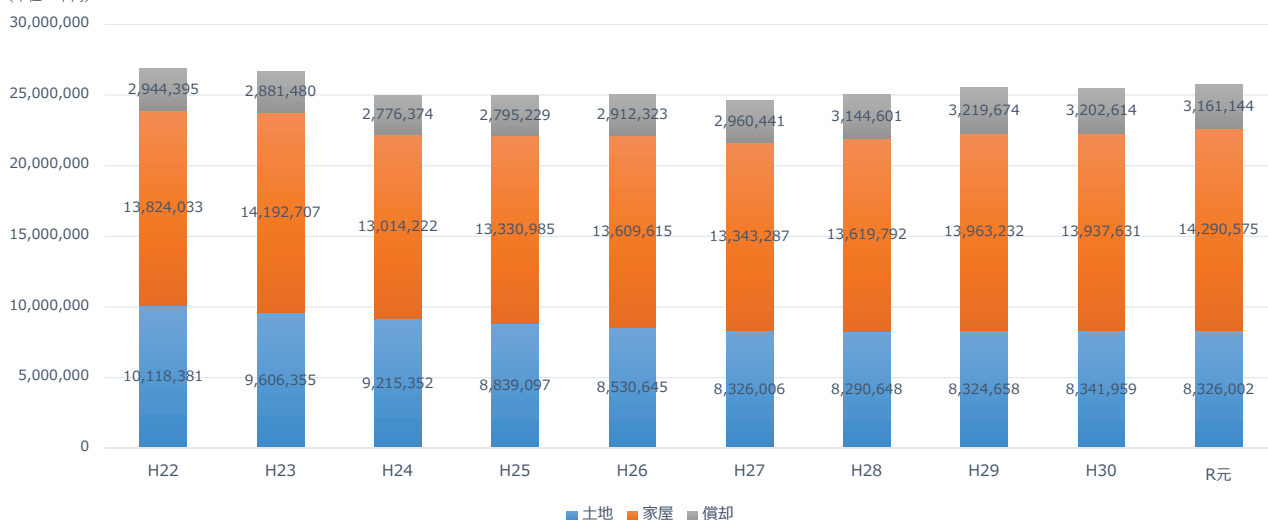


- ・ 自主財源比率は約50%
- ・ 市税に固定資産税が占める割合は約40%
- ・ 都市計画税は課税していない

3

固定資産税の状況(税収の推移)

(単位：千円)



- ・減少傾向が続いていたが、最近はやや横ばい傾向

4

固定資産税の状況(特徴)

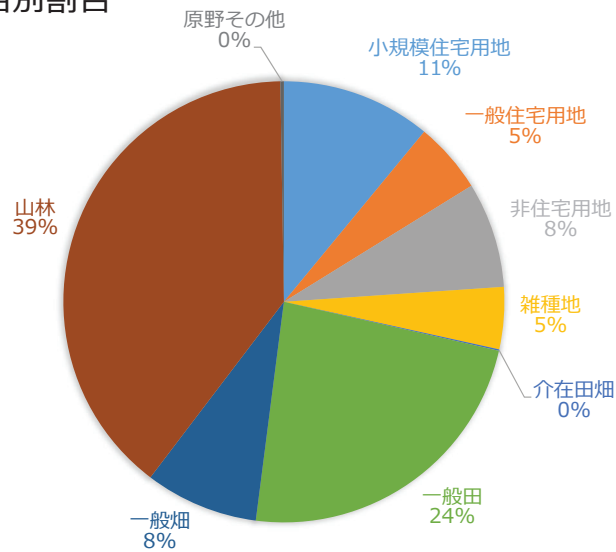
- ・人口一人当たりの純固定資産税課税額は中核市平均を若干下回る
(中核市平均60,749円 高松市59,809円)
- ・償却資産の比率が低い(中核市平均16.6% 高松市12.8%)
大規模な工場が少ない
- ・土地の比率が低い(中核市平均37.2% 高松市32.6%)
地価の下落、平成16年に都市計画の線引き廃止
- ・家屋は比率が高く安定(中核市平均46.1% 高松市54.6%)
都市の規模に比べ大規模非木造家屋が多い

※平成29年度調定額より

5

土地課税の状況(地目別割合)

評価地積の地目別割合



- ・ 宅地は全体の約24%、宅地の約 1 / 3 が非住宅用地
- ・ 都市計画区域の線引き廃止により市街化農地が存在しない

6

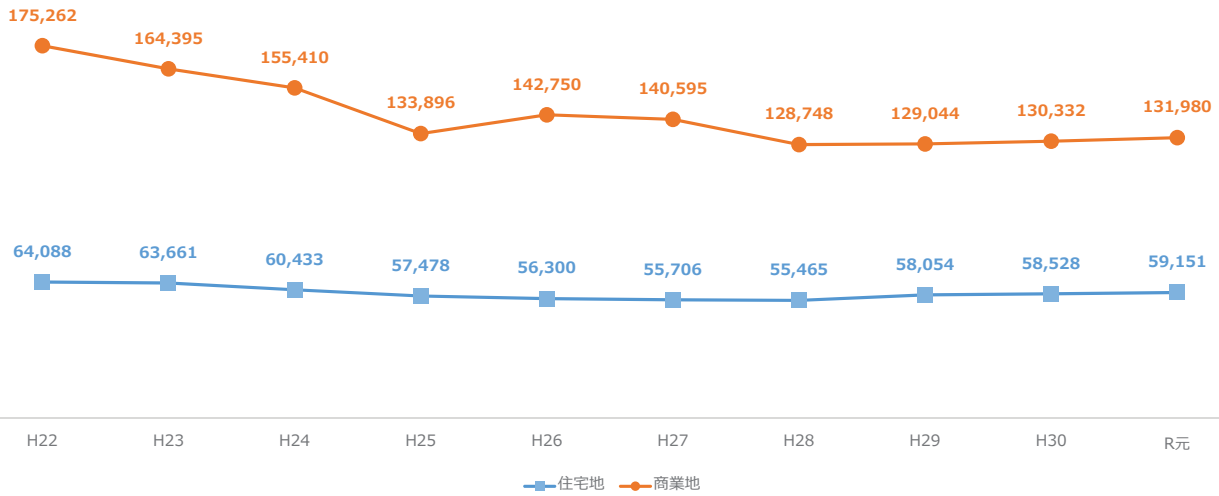
土地課税の状況(単位あたり価格)

	平均価格(円/m ²)	最高価格(円/m ²)
宅地	23,560	300,695
雑種地	9,238	162,530
一般田	110	195
一般畑	42	114
山林	16	215

7

地価の動向(地価公示平均金額の推移)

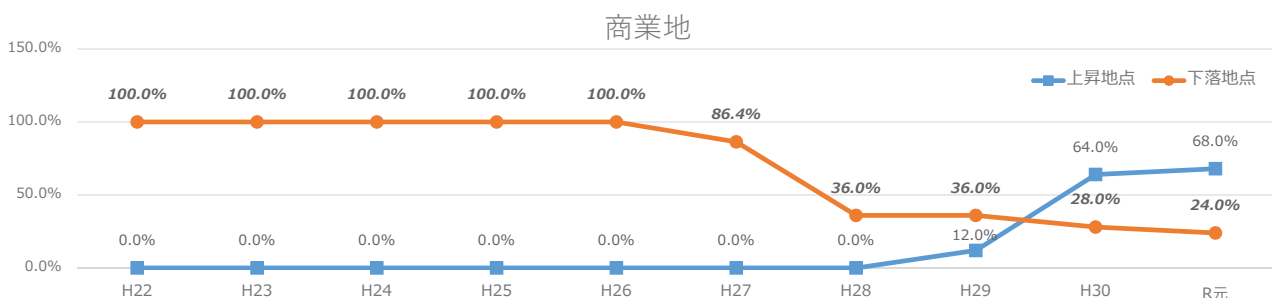
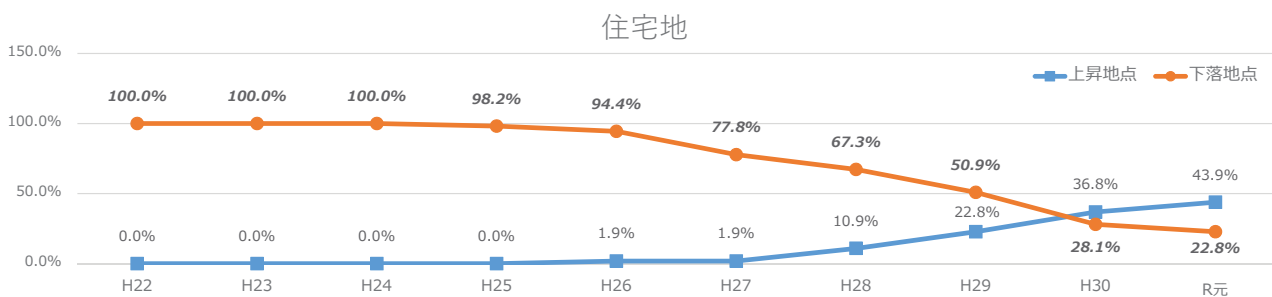
(単位：円)



・下落が続いていたが、平成28年以降はわずかに回復の傾向

8

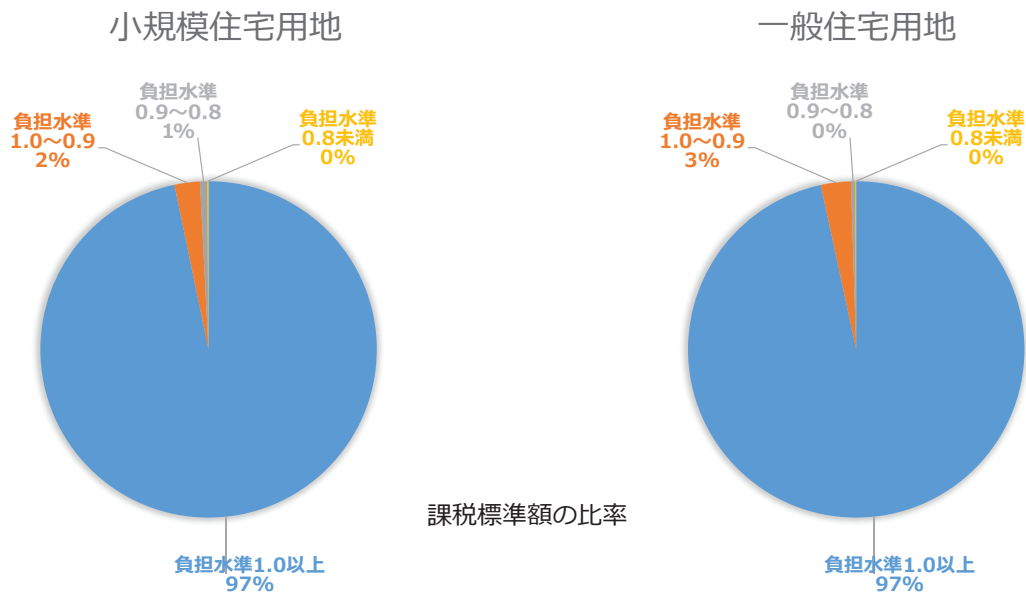
地価の動向(地価公示の上昇・下落地点数の割合)



・近年は上昇地点が増えてきたが、下落地点も依然多く二極化

9

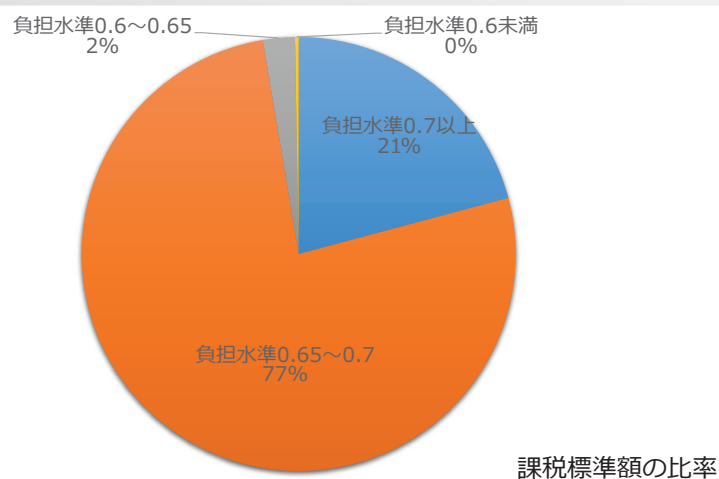
令和元年度の負担水準(住宅用地)



- ・小規模住宅用地、一般住宅用地ともに97%が負担水準1.0以上

10

令和元年度の負担水準(商業地等)



- ・負担水準0.7以上は21%
- ・据置措置対象の負担水準0.6~0.7が8割近くを占めるが、ほとんどが負担水準0.65以上
- ・負担水準0.65未満は極めて少ない

11

令和元年度の負担水準(一般農地)

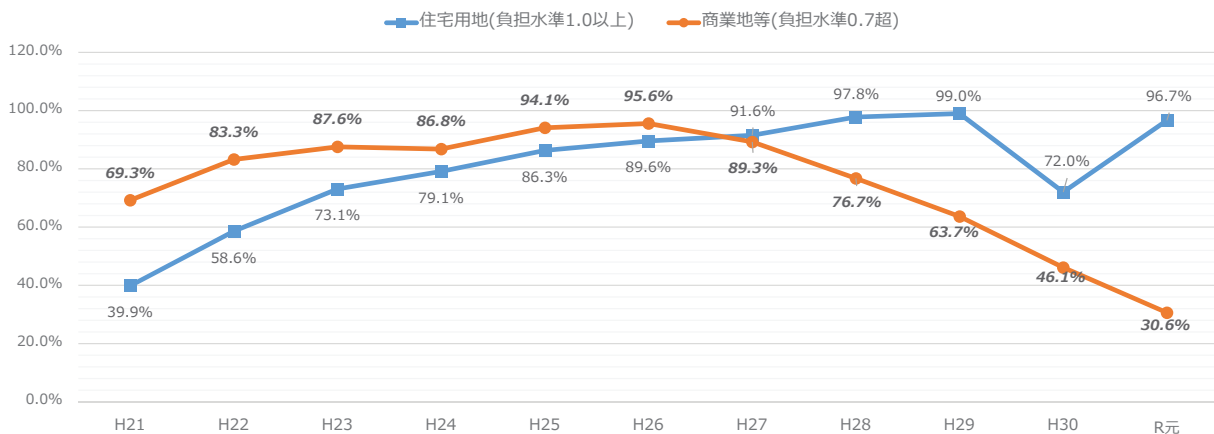


課税標準額の比率

- ・ 一般農地はほぼ全て負担水準1.0以上

12

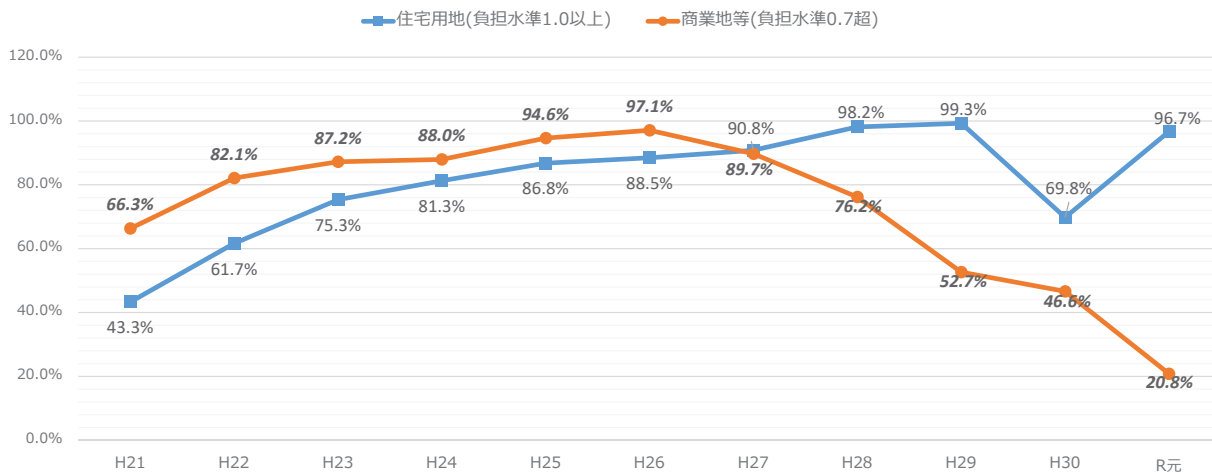
本則課税等の割合の推移(納税義務者数)



- ・ 平成26年度まで住宅用地の本則課税(負担水準1.0以上)、商業地等の負担水準0.7超で課税される土地が徐々に増えていたが、商業地等はそれ以降急激に負担水準0.7超の土地の比率が下がった。
地価の安定により、時点修正によって評価額が下がる土地が減ったことが影響していると考えられる。
- ・ 住宅用地は、30年評価替による減少はあったが、ほとんどが本則課税に達する。

13

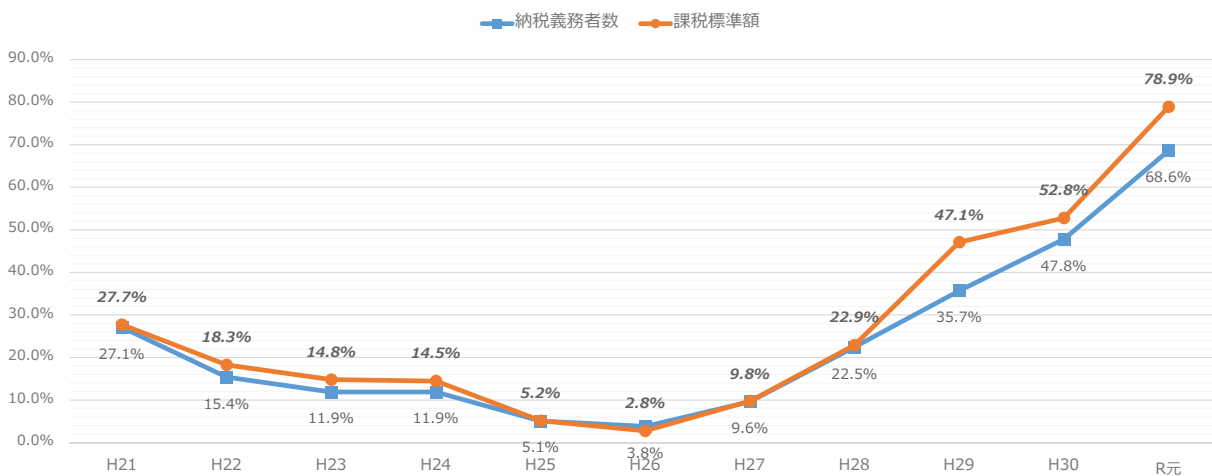
本則課税等の割合の推移(課税標準額)



- ・ 納税義務者数と同じ傾向だが、非住宅用地の負担水準0.7超の割合の変化がより急になっている。

14

商業地等の課税標準額据置対象(負担水準0.6~0.7)比率の推移



- ・ 据置対象は平成26年まで徐々に減少し、納税義務者数で約4%、課税標準額で約3%まで減っていたが、その後急激に上昇し、納税義務者数で約69%、課税標準額で約79%まで増加

15

商業地等の負担調整措置について

据置特例の現状について

- 本来、課税標準額の上限額で課税すべきであり、負担調整措置は、納税義務者の負担緩和のため、段階的に課税標準額の上限額に近づけることを目的としているが、据置特例があるため、地価が上昇した場合、上限額に達しない状態となっている。
- 地価が上昇・下落の二極化する状況では、同じ評価額の土地でも、据置特例の土地と課税標準額の上限額の土地に分かれることがあり得るため、税負担に不均衡が生じる可能性がある。
- 高松市では、据置特例の対象となる土地が増えてはいるが、負担水準0.65以上の土地が大半を占めているため、比較的制度を廃止しやすい環境にある。

16

商業地等の負担調整措置について

据置特例の今後について

据置特例は廃止が望ましい

- 本来、課税標準額の上限額で課税すべき
- 地価の上昇がそのまま税収に反映されない
- 当面、利便性の高い地域での地価上昇が見込まれる
 - ・ 制度を継続すれば更に据置対象が拡大する
 - ・ 制度を継続すれば負担水準の低い土地が増え、廃止が難しくなる
- 同じ評価額で課税標準額が異なるような不公平の発生を防げる
- できるだけ納税者が理解しやすいような制度の簡素化が望ましい
- 地価の上昇が大きくない現状であれば納税者への影響は比較的小さい

17

商業地等の負担水準について

課税標準額の上限額について

今後、段階的な廃止を検討することが望ましい

- 本来、評価額と課税標準額は一致すべきもので、すでに住宅用地では上限が廃止されているが、商業地等では現在の上限が長期間続き、また、家屋や償却資産とも異なる複雑な制度となっており、今後、上限の廃止が望ましい。
- 廃止に当たっては、納税者への影響が大きいものになるため、段階的な上限引き上げや負担調整措置での十分な配慮が必要と思われる。

18

その他の課題について

住宅用地特例について

今後、特例率の縮小を検討することが望ましい

- ほとんどの住宅用地が本則課税となっている。
- 本来、評価額と本則課税標準額は一致すべきだが、特例率が大きく、評価額と本則課税標準額が大きく異なっている。
- 税負担も住宅用地と非住宅用地で大きく異なるため、賦課に関する紛争も多く、また、空き家の除却や有効活用が進まない理由ともなっている。
- 縮小にあたっては、納税者への影響が非常に大きいものになるため、段階的な上限引き上げや、負担調整措置での十分な配慮が必要と思われる。

19

地方税における資産課税のあり方に関する調査研究

－所有者の実態が不明な土地・家屋に係る固定資産税における現状と課題－
－令和3年度評価替えに向けた負担調整措置等のあり方－

令和2年3月

編者 一般財団法人 資産評価システム研究センター（略称：評価センター）

発行者 細谷 芳郎

発行所 一般財団法人 資産評価システム研究センター

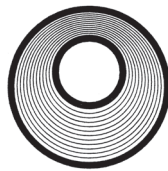
〒105-0001

東京都港区虎ノ門3-4-10 虎ノ門35森ビル8階

TEL 03-5404-7781

FAX 03-5404-2631

(URL <http://www.recpas.or.jp> <http://www.chikamap.jp>)



(一財)資産評価システム研究センター