

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

令和元年 11 月

平成31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)

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	大坂経済大学経済学部准教授
	柏木恵	一般財団法人キヤ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

(順不同、敬称略)

(令和元年11月)

目 次

I	検討の背景	1
II	関連する制度の概要	3
1,	納税義務者	3
(1)	納税義務者	3
(2)	連帯納税義務	3
(3)	相続と納税義務者	4
(4)	みなし所有者	5
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
III	固定資産税の賦課・徴収にあたっての現状と課題	9
1,	死亡の事実の把握と相続人調査	9
(1)	死亡の事実の把握	9
(2)	相続人の調査・特定	11
2,	相続人の一部に対する課税の取扱い	12
3,	相続人の存在が一人も明らかでない場合の対応	13
4,	その他の論点	15
IV	対応方策の検討と今後の方向性	16
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	16
【検討Ⅰ】	住基ネットを活用した死亡の事実の把握	17
【検討Ⅱ】	相続人調査の合理化（システムの活用等）	17
【検討Ⅲ】	「現に所有している者」の届出の制度化	18
2,	相続人の一部のみが判明している場合の対応方策	24
【検討Ⅳ】	共有者の一部に対する課税の制度化	25
3,	所有者の存在が一人も明らかでない場合の対応方策	26
【検討Ⅴ】	「使用者」を「所有者」とみなす制度の対象拡大	26
【検討Ⅵ】	課税保留の制度化	31

I 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、本年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。

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）。

- 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、本年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。

Ⅱ 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（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

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

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）。
- 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）。

- 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

⁴ 大阪高裁平成28年3月10日判決（平成27年（行コ）第117号）。

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。

Ⅲ 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、
①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、②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。
- 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。

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）。

- 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①又は②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、ほぼ全ての団体で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。

① 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、取得する必要があり、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り、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。

② 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。
- 賦課期日時点で生存していた者に対する納税義務の承継に関しては、Ⅱ 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

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。

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。
- 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、Ⅱ 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、Ⅱ 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、Ⅱ 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、住民票の除票が削除されているため、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。

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。

- 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。

IV 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

- Ⅲ 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、Ⅲ 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」¹⁴を発展させた新たなシステム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)

① 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）。

② 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。

③ 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無いのか。
- ・ 民法上、相続人が承認するか放棄するか熟慮期間が「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無いのか。
- ・ 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。

④ 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、前述②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

- ・ 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。

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。

- ・ 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収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、税收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

- Ⅲ 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、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るので、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

- Ⅲ 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、Ⅱ 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)

① 「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。

② 「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。

③ 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。

- ・ ②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き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。

④ 「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。

⑤ 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。

⑥ 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、使用者を所有者をみなす根拠として、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

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、使っている人すらい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。