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課題―

令和3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、その時々の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、前年度に引き続き「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」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お一層のご指導、ご支援をお願い申し上げます。

令和3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 株 丹 達 也

令和2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 石島 弘 岡山大学名誉教授

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ヤノングローバル戦略研究所研究主幹

神 山 弘 行 東京大学大学院法学政治学研究科准教授

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 首都圈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 神戸市行財政局税務担当局長

佐藤仁志 高梁市総務部長

乾 浩 朗 京都府井手町税務課長

村 松 秀 樹 法務省民事局民事第二課長

山口最大総務省自治税務局固定資産税課長

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】

〇第1回〔令和2年6月26日(金)〕※

- (議題) (1) 令和2年度調査研究テーマ・スケジュールについて
 - (2)地方税法第343条第5項の規定の適用に係る留意事項(ガイドライン)(案)について

〇第2回〔令和3年3月23日(火)〕

- (議題) (1) 令和2年度報告書(案)について
 - (2) 令和3年度税制改正の報告(負担調整措置等)
 - (3) 来年度(令和3年度)の検討テーマ(仮)について

<u>※新型コロナウイルス(COVID-19)感染症対策の観点よりメール開催。</u>

目 次

はじめに	1
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	
1. 令和2年度地方税制改正の概要	2
(1)現に所有している者(相続人等)の申告の制度化	2
(2)使用者を所有者とみなす制度の拡大	3
2. 地方税法第343条第5項の規定の適用に係る整理・検討	3
【検討 I 】地方税法第 343 条第 5 項の規定の趣旨	3
【検討Ⅱ】所有者の存在が不明である場合について	4
【検討皿】所有者探索について	
【検討IV】所有者とみなす使用者について	
【検討V】所有者とみなす使用者に対する事前通知について	
【検討VI】その他························1	
3. 地方税法第343条第5項の規定の適用に係る留意事項(ガイドライン)	
について	<u>'</u> 0
おわりに	<u>?</u> 1
資料編 ····································	23

はじめに

本年度の当委員会は、前年度に引き続き「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」をテーマとして調査研究を行うこととした。

「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」については、令和2年度税制改正により、現に所有している者の申告の制度化と使用者を所有者とみなす制度の拡大がなされたところである。当委員会では、このうち使用者を所有者とみなす制度の拡大について、その考え方を整理するとともに、各地方団体が運用する上での実務上の留意事項について検討した。

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

1. 令和2年度地方税制改正の概要

近年、所有者不明土地等が全国的に増加しており、公共事業の推進や生活環境面において様々な課題が生じている。所有者情報の円滑な把握、所有者不明土地等の発生の予防、円滑な利活用の促進や適正管理の観点から、政府全体として取組みを推進しているが、固定資産税の課税においても、所有者情報の円滑な把握等が課題となっている。

固定資産税の納税義務者は、原則として登記記録上の所有者であるが、当該所有者が 死亡している場合には、「現に所有している者」(通常は相続人)となる。納税義務者が 死亡し、相続登記がなされない場合、新たな納税義務者となる「現に所有している者」 を地方団体が自ら調査し、特定する必要があり、当該調査に多大な時間と労力を要し、 迅速・適正な課税に支障が生じている。

また、土地や家屋を使用収益している者がいるにもかかわらず、所有者が正常に登記されていない等の理由により、地方団体が調査を尽くしてもなお当該資産の所有者が一人も明らかとならない場合においては、固定資産税を課すことができず、課税の公平性の観点から課題がある。

これらの課題に対応するため、令和2年度の地方税制改正において、迅速・適正な課税に資する観点から、相続人等に対し、「現に所有している者」として、その氏名、住所等を申告させることができる制度が創設された(下記(1))。併せて、地方団体が調査を尽くしても所有者が一人も明らかとならない資産について、当該資産を使用収益している者が存在する場合、あらかじめ当該使用者に通知を行った上で、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た(下記(2))。

この改正を踏まえ、本研究会では、使用者を所有者とみなす制度の拡大について、所有者とみなす使用者の考え方を整理するとともに、改正後の地方税法(以下「法」という。)第343条第5項の規定の適用について検討したところである。

(1) 現に所有している者(相続人等)の申告の制度化

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、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
 - 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。
 - ③ その他所要の措置を講ずる。
 - (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。
- 2. 地方税法第343条第5項の規定の適用に係る整理・検討

法第 343 条第 5 項は、使用者を所有者とみなす制度を拡大するものであるが、同規 定の趣旨及び適用に係る各論点について、次のとおり整理・検討を行った。

【検討Ⅰ】地方税法第343条第5項の規定の趣旨

(検討内容)

使用者を所有者とみなす制度を拡大した趣旨について、どのように整理できるか。

(委員からの主な意見)

- 固定資産税が応益課税であることが明らかとなるように、固定資産に関して行政 サービスから利益を享受している旨は明確にしておくことが必要。
- 〇 「使用収益」という言葉を用いることで固定資産税の財産税としての性格について誤解を生じさせることのないように、趣旨を丁寧に整理すべき。

(考え方)

○ 固定資産税は、固定資産の保有と市町村が提供する行政サービスとの間に存在する受益関係に着目し、応益原則に基づき、資産価値に応じて、所有者に対し課税する財産税である。

- 〇 固定資産の所有者が不明の場合には、当該固定資産を所有者と同等程度に使用収益している者が、利益・果実を享受していることから、それと行政サービスとの間に受益関係が存在すると考えられる。
- 今回の使用者を所有者とみなす制度の拡大は、収益そのものに担税力を見出すなどして課税するものではなく、また、必ずしも収益を上げる行為に着目して課税するものではない。あくまで、使用収益している者は当該固定資産の利益を享受しているとの考え方から課税するものである。
- 〇 固定資産税が資産価値に応じて、所有者に対して課税する「財産税」と明確に分かるように趣旨を整理する。

(検討結果)

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に着目して課税する財産税であり、納税義務者は原則として当該固定資産の所有者となっている。そのため、所有者の存在が一人も明らかとならない場合は、所有者に対して課税できないこととなるが、資産を使用収益し、所有者と同程度の利益を享受している者が存在しているときは、実質的には当該使用者が当該固定資産の利益を享受しており、市町村の提供する行政サービスとの間に一般的な受益関係が存在すると認められるため、当該者に対し負担を求めることで課税の公平性を確保する必要があると考えられることから、当該固定資産の財産的な価値に応じて課税する財産税の考え方は維持しつつ、地方団体の判断により課税することができることとされたものである。

これまでも、法第343条第4項においては、震災等の事由によって所有者の所在が不明の場合に、課税の公平性を確保する観点から当該固定資産を使用収益している者を所有者とみなして課税できることとしている規定があり、今回の措置についても同様の観点から措置されたものであるとの趣旨を明確にする。

【検討Ⅱ】所有者の存在が不明である場合について

(検討内容)

法第343条第5項の規定を適用できる「所有者の存在が不明である場合」については、地方税法施行令(以下「令」という。)及び地方税法施行規則(以下「規則」という。)に規定する探索を尽くしても所有者の存在が一人も明らかとならない場合に限り適用できるものである。

適用となり得る「所有者の存在が一人も明らかとならない場合」として想定される 例としては、所有者が個人の場合と法人の場合のそれぞれが考えられる。 その他、法第343条第5項の適用ではなく、財産管理人制度の活用も考えられる。相続財産管理人(解散法人の場合は清算人)等が存在する場合は、当該者へ納税通知書を送付することになるため、使用者を所有者とみなして課税することはできないこととなる。

(具体的な論点)

- ア 所有者が「法人」であるが、当該法人の存否が不明である固定資産について、そ の使用者を所有者とみなして課税することが可能か。
- イ 所有者不明の「家屋」について、その使用者を所有者とみなして課税することが 可能か。

(考え方)

- O 法人についても、相続人の有無等違いはあるが、個人の場合と同様に整理することが可能であり、法人の存否が不明である固定資産についても、その使用者を所有者とみなして課税することが可能と考えられる。
- O 家屋についても、土地と同様に整理することが可能であり、所有者の存在が不明 である家屋についても、その使用者を所有者とみなして課税することが可能と考え られる。

(検討結果)

ア 基本的考え方

法第 343 条第 5 項の規定趣旨に照らし、地方団体が令第 49 条の 2 及び規則第 10 条の 2 の 12 から第 10 条の 2 の 14 までに規定する探索を尽くしても所有者の存在が一人も明らかとならない場合に限り適用できるものである。したがって、所有者の所在が不明であるが、当該者の存在が公簿上明らかである場合は適用できないものである。

イ 具体的な適用対象となり得るケース

具体的な適用対象は、所有者(不動産登記簿に所有者として記録されている者又は賦課期日前に当該者が死亡等している場合は同日において現に所有している者(相続人等))について、個人の場合には氏名及び住所の全部又は一部、法人の場合には名称及び住所の全部又は一部を特定できないなどにより、その存在が確認できない場合であり、以下の場合などが想定される。

〈個人の場合〉

- 表題部所有者欄の氏名・住所等の全部又は一部が正常に記録されていないことから、所有者を特定することができず、その存在が確認できない場合
- ・ 不動産登記簿には、所有者の氏名・住所が記録されているが、戸籍や住民票 等の公簿でその存在が確認できない場合(住民票の保存期間切れ等)
- 所有権の登記名義人の死亡が確認され、戸籍等により相続人となり得る者が 特定できたが、全員が死亡又は相続放棄しており、相続財産管理人も選任され ていない場合
- 所有権の登記名義人が外国籍の場合で、死亡が確認されたが、外国人登録原 票等において相続人となり得る者が確認できない場合又は確認できた相続人 となり得る者の住民票が特定できないため、相続人の存在が確認できない場合

〈法人の場合〉

- ・ 不動産登記簿上の所有者(法人)との連絡が取れず、かつ、法人登記簿上の 代表者(解散している場合は清算人又は破産管財人)の存在が、戸籍や住民票 等の公簿で確認できない又は死亡している場合
- 不動産登記簿上の所有者(法人)の法人登記簿が特定できない場合

ウ その他の留意点

イのうち、相続人が全員相続放棄しているなどの場合には地方団体が相続財産管理人等の選任を申し立てるなど、財産管理制度の活用が可能となる場合もあり得る。財産管理人等が選任されている場合には、当該財産管理人等宛てに納税通知書を送付することができるため、当該固定資産の使用者を所有者とみなして課税することはできないことに留意が必要である。

【検討Ⅲ】所有者探索について

(検討内容)

法第343条第5項適用の前提となる令第49条の2各号に定める所有者の探索(以下、「所有者探索」という。)について、探索を行う際の留意点はどのようなものか。

(検討結果)

ア 基本的考え方

令第49条の2及び規則第10条の2の12から第10条の2の14までに定める所有者探索は、法第343条第5項の適用の前提として必要な探索の方法について定めたものである。したがって、これに加えて、法等の規定の範囲内で、必要に応じ、その他の方法による探索を行うことは差し支えない。なお、所有者探索は、法第20

条の 11 (官公署等への協力要請) 又は法第 353 条第 1 項 (固定資産税に係る徴税吏員等の質問検査権) を根拠とするものである。

イ 所有者探索のポイント

- 所有者と思料される者を把握するため、登記事項証明書の交付を請求する。
- 使用者と思料される者を含め、所有者情報を保有すると思料される者に対して、 所有者情報の提供を求める。
- 所有者と思料される者の生死を確認するため、住民基本台帳等を備える市町村 長へ、所有者情報の提供を求める。
- 登記名義人等である個人が死亡していることが判明した場合には、当該者が出生から死亡までの間に本籍地を置いていた市町村に対して戸籍簿、除籍簿の調査を行うことにより、当該者の相続人となりうる者(配偶者や子など)の有無を確認する。

ウ 具体的な所有者探索の方法

- (ア) 固定資産の所有者と思料される者を把握するための措置(令第49条の2第1号、第2号関係)
 - a 当該固定資産(償却資産を除く。)の登記事項証明書の交付を請求する。
 - b 当該固定資産の使用者と思料される者(※1)その他の当該固定資産に係る 所有者情報(※2)を保有すると思料される者に対し、当該所有者情報の提供 を求める。

〈留意点〉

- ※1 現地調査により、当該固定資産を現に使用しているかについて確認する必要があるものである。
- ※2 固定資産の所有者の住所及び氏名又は名称その他の当該固定資産の所有者の存在を明らかにするために必要な情報(以下、同じ)。
- (イ) 所有者と思料される者の生死・解散を確認するための措置(同条第3号関係)登記事項証明書に記載されている所有権の登記名義人又は表題部所有者その他の(ア)の措置により判明した当該固定資産の所有者と思料される者(以下「登記名義人等」という。)が記録されていると思料される住民基本台帳、外国人登録原票(※1)、法人登記簿(※2)その他の書類を備える市町村の長、出入国在留管理庁の長である出入国在留管理庁長官又は登記所の登記官に対し、当該登記名義人等に係る所有者情報の提供を求める。

〈留意点〉

※1 住民基本台帳に記載されている日本国籍を有しない者の情報については、 平成24年7月9日の外国人登録法廃止以降の情報に限られており、それ以 前の当該者の情報については、外国人登録原票に記載されている可能性があ るため、登記名義人等が日本国籍を有しない者である場合には、住民基本台 帳に加えて、廃止前の外国人登録原票によりその生死を確認することとして いる。

なお、外国人登録原票を確認することで当該者の死亡の事実等を確認することが可能であるが、外国人登録法廃止以前における情報であることから、これら相続人の生死等については外国人登録原票だけでなく、別途住民基本台帳を確認する必要がある。

- ※2 登記名義人が法人である場合には、法人登記簿に加えて、当該法人の代表者(又は清算人・破産管財人)の住民基本台帳等を確認することで、代表者の存在を確認する必要がある。なお、法人が法人登記簿上は存在している(消滅していない)が、その事務所等の所在地を調査しても実態が確認できず、納税通知書等を有効に送達できない場合には、代表者が死亡又は存在が不明であれば、法人の存在は明らかではないものとして、当該固定資産をみなし所有者課税の適用対象としても差し支えない。
- (ウ) 所有者と思料される者が死亡し、又は解散している場合の相続人又は合併法人等の有無及びその生死・解散を確認するための措置(同条第4号関係)

登記名義人等が死亡し、又は解散していることが判明した場合には、当該登記名義人等又はその相続人、合併後存続し、若しくは合併により設立された法人その他の当該固定資産の所有者と思料される者が記録されている戸籍簿若しくは除籍簿(※1)又は戸籍の附票、外国人登録原票(※2)、法人登記簿その他の総務省令で定める書類を備える市町村の長、出入国在留管理庁の長である出入国在留管理庁長官又は登記所の登記官に対し、当該固定資産に係る所有者情報の提供を求める。

〈留意点〉

- ※1 登記名義人等である個人が死亡していることが判明した場合には、当該者が出生から死亡までの間に本籍地を置いていた市町村に対して戸籍簿、除籍簿の調査を行うことにより、当該者の相続人となりうる者(配偶者や子など)の有無を確認する必要がある。
- ※2 日本国籍を有しない者の場合は、戸籍が存在しないが、外国人登録原票に は、世帯構成員や日本国内に居住する親族の情報が記載されている場合があ

るため、外国人登録原票によりその相続人の有無を確認することとされている。ただし、外国人登録法廃止以前における情報であることから、これら相続人の生死等については外国人登録原票だけでなく、別途住民基本台帳を確認する必要がある。

なお、相続の準拠法は、被相続人の国籍により異なるため、留意が必要である。

- (エ)所有者と思料される者が個人である場合に所有者であることを確認するための 措置(同条第5号関係)
 - (ウ)の措置により判明した当該固定資産の所有者と思料される者が個人である場合には、当該個人又は官公署に対して、当該固定資産の所有者を特定するための書面の送付その他の総務省令で定める措置(※)をとる。

〈留意点〉

※ (エ)の固定資産の所有者を特定するための措置は、(ウ)の措置により判明 した登記名義人等の相続人について、相続の放棄や廃除等の有無を確認するた めの措置であること。官公署と所有者のいずれかに対して実施すれば足りるこ ととされているため、いずれかに措置を行えば、もう一方に対して措置を行う 必要はない。

なお、当該措置を官公署に対して実施する場合には、家庭裁判所に対して、 書面により確認する方法が考えられる。また、当該措置を所有者に対して実施 する場合には、書面の送付と訪問のいずれかの方法により確認することとされ ているが、その際、相続の放棄等の事実を証する書類(相続放棄受理証明書等) の提示を求めることが望ましい。

【検討Ⅳ】所有者とみなす使用者について

IV-1 使用者を所有者とみなして課税する制度の拡大に係る考え方について (検討内容)

所有者とみなす使用者の考え方はどのように整理できるか。

(令和元年度の委員会における議論)

令和元年度の委員会においては、使用者を所有者とみなして課税する制度の拡大 について、次の2通りの考え方が議論されていた。

① 使用収益の事実に着目した課税と考える(ないし、所有権の権能の重要な一部である使用収益権を現実に保有している者を所有者に準じる者と考える)考え方

② 土地を自由に使用収益している者は当該土地についての何らかの権原を有しているはずであり、所有者が不明である場合には、その権原を所有権と推認できるとする考え方

また、地方税法上は、法第 343 条第 1 項において、「質権又は百年より永い永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」を固定資産税の納税義務者である「固定資産の所有者」として、その土地を実質的に支配する当該質権者又は地上権者に固定資産税を課すこととされていることにも言及があった。

(具体的な論点)

学説には、固定資産税を使用収益に対する課税と考えて、その評価額は使用収益価値であるべきだとする考え方と、固定資産税は所有の事実に着目した財産税であって、その評価額は客観的交換価値であるべきだとする考え方がある。

この点に関し、最高裁判所は、「土地に対する固定資産税は、土地の資産価値に着目し、その所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものである」から、「適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち、客観的な交換価値をいうと解される。」(最判平成 15 年 6 月 26 日民集 57 巻 6 号 723 頁)と判示している。

以上の議論に照らし、使用者を所有者とみなして課税する制度の拡大に係る考え方をどのように整理するか。

(委員からの主な意見)

- 固定資産税は財産税であり、使用収益している者は当該固定資産の利益を享受するに当たり、行政サービスを受益しているとの考え方から課税するものであるが、所有者が不明でどうしても分からない場合に限り、使用者を、その使用収益の実態を根拠にして所有者とみなすことができるということであるから、固定資産税が財産税、応益課税であるという2つの性格を基にしているということを明確にすべきではないか。
- 使用の実態や経緯について現地調査を含め客観的な事実を確認するためには、 標準的な現地調査項目を定めておいた方が地方団体の負担を軽減できると考える。

- 法整備が行われても、実際に行政で活用できるようにならなければ法整備した意味がない。建物や土地はいろいろな形態があり、使い方も様々である。法律(使用者への課税)を実行するときに、自治体がイメージを描けなければ、実行しようと思わないので、具体的なバリエーション(建物や土地の種類や使い方など)を示すことが活用拡大につながると考える。
- 固定資産税を使用収益に対する課税と考えて、その評価額を使用収益価値と考えるのではなく、固定資産税は所有の事実に着目した財産税であって、その評価額は客観的交換価値と解するのが妥当。
- 使用者を所有者とみなして課税するに当たり、「使用者」を単に実態あるいは 事実として使用(収益)している者と捉えるのか、「(平穏無事に)使用(収益) している権原」を有している者として捉えるのかを整理すべき。

(考え方)

- 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に着目して課税する財産税であり、納税義務者は原則として当該固定資産の所有者である。しかしながら、所有者の存在が一人も明らかとならない場合に、資産を使用収益し、所有者と同程度の利益を享受している者が存在しているときは、その者は所有者と同様に行政サービスを受益しているのであるから、地方団体の判断により課税することができることとされたものである。
- 所有者とみなす使用者と判断する際の調査手法(項目、内容、調査に要する期間)については、個々の事案により様々と考えられることから、調査手法の基準を示すことは困難。課税の公平性の観点から、地方団体に実態に応じて判断いただくことが必要。ただし、今後、実際に地方団体が使用者課税事務を行っていく中で、具体的な事例を収集し、紹介することも検討。
- 〇 使用者を所有者とみなして課税する場合であっても、所有者とみなす使用者は、 その使用する固定資産について何らかの権原を有していると考えられ、その権原 を所有権と推認することにより課税するものであり、固定資産税の「財産税」と いう性格は変わらない。したがって、固定資産の価格(適正な時価)は、最高裁 判決(平成15年6月26日)のとおり「客観的交換価値」と考えられる。

(検討結果)

固定資産税は所有者に課税することが原則であり、今回の使用者を所有者とみなす制度の拡大は、法第343条第4項の考え方と同様に、課税の公平性を確保す

る必要がある場合に限り適用できる規定であることから、所有者とみなす使用者 とは、所有者と同等程度に使用収益している者をいうものである。したがって、 臨時的・一時的な使用ではなく、相当期間にわたり恒常的に使用している事実が 客観的に確認できる者をいう。

所有者とみなす使用者の認定に当たっては、 W-2 及び W-3 の点に留意しつつ、使用の実態や経緯について現地調査を含め客観的な事実を確認するとともに、使用者と思料される者への質問等の調査を十分に行う必要がある。

Ⅳ-2 典型的な例と留意点

(検討内容)

所有者とみなす使用者と考えられる典型的な例と留意点として、以下の(ア) 及び(イ)が考えられる。

- (ア) 継続して居住又は事業を営んでいる者(主なポイント)
 - 継続的な使用としては、臨時的・一時的な使用は含まれず、相当期間にわたる恒常的な使用をいう。
 - 定期的な保守点検や除草等の保存行為のみを行っている者については、所有者と同等程度に使用収益しているとはいえないことから、所有者とみなす使用者にはあたらない。
- (イ) 賃料等の対価を受領し使用させている者(主なポイント)
 - 固定資産について賃貸借関係がある場合においては、賃料等の対価を受領 している者(賃貸人)が、所有者とみなす使用者となり得る。
 - 〇 賃料等を支払っている者(賃借人)は、所有者とみなす使用者には当たらない。
 - 賃貸人が不存在となっている場合において、賃料相当を供託している者 は、所有者とみなす使用者には当たらない。
 - O 賃料等の支払いについては、賃料等を支払っていることが分かる書証により確認すべきものである。

(検討結果)

所有者とみなす使用者については、以下の者が該当するものであるが、具体的な適用に当たっては、<a>IV − 1 の基本的考え方に照らし、課税の公平性を確保する観点から、地方団体において適切に判断されるべきものである。

(ア) 継続して居住又は事業を営んでいる者

「継続」とは、臨時的・一時的な使用は含まれず、相当期間にわたる恒常的な使用をいい、基本的には年間を通して使用している状態が一つの判断基準となる。

居住や事業等の使用の実態は、住民票上の記載、電気・ガス・水道の利用状況、固定資産に関する契約状況、家財や事業用資産等の保有状況、償却資産等の課税状況等を踏まえ、客観的に判断することが望ましい。

なお、使用の状況については、資産の用途に応じて判断するものであり、例 えば倉庫や駐車場として使用されているような場合には、人が常駐していなく ても本規定の対象となり得る。

ただし、定期的な保守点検や除草等の保存行為のみを行っている者については、所有者と同等程度に使用収益しているとはいえないことから、所有者とみなす使用者には当たらない。

(イ) 賃料等の対価を受領し使用させている者

固定資産について賃貸借関係がある場合においては、賃料等の対価を受領し他者に使用させている者(賃貸人)が所有者と同等程度に使用収益している者と評価し得るものであり、所有者とみなす使用者となり得るものである。したがって、固定資産を賃料等の対価を支払って使用している者(賃借人)は所有者とみなす使用者には当たらず、賃料相当を供託して使用している者も所有者とみなす使用者に含まれない。

賃料等の支払いについては、契約書や賃料等支払いに係る領収書、振込明細書等の書証により確認すべきものである。

また、土地登記簿上、地上権、賃借権等の設定登記がされている場合やその 土地上の建物の所有権の保存の登記のみがされている場合には、それらの登記 の登記名義人は、その土地の賃借人等であると推測されるが、所有者の存在が 明らかでなく、当該賃借人等が対価を支払わずに当該土地を使用しているとき は、当該登記名義人が所有者とみなす使用者となり得るものである。

Ⅳ-3 その他の留意点

(ア) 固定資産を複数人が共同して使用している場合について

(検討内容)

固定資産を複数の使用者が共同して使用している場合については、実質的に 所有者と同等程度に使用収益している者を所有者とみなす使用者と判断するこ とが適当であると考えられるか。家族など複数人で構成される世帯が使用して いる場合には、子供にまで所有者とみなして課税することが妥当といえるのか。 例えば世帯主のみについて実質的に所有者と同等程度に使用収益していると判 断して、所有者とみなす使用者と判断することも考えられるか。

(検討結果)

固定資産を複数人が共同して使用している場合については、課税の公平性を確保する観点を踏まえ、そのうち実質的に所有者と同等程度に使用収益している者を所有者とみなす使用者と判断することが適当である。例えば家族など複数人で構成される世帯について、世帯主のみを所有者とみなす使用者とすることも想定される。一の固定資産について所有者とみなす使用者とする者が複数人いる場合には、原則、当該複数の使用者が連帯して納税義務を負うものである。

(イ) 固定資産の一部分のみを使用している者について

(検討内容)

法第343条第5項の適用に当たっては、使用の実態は、区分所有の場合を除き原則として一筆の土地・一個の家屋単位で判断することとなる。

一方で、所有者不明の長屋・共同住宅や土地などについて、その一部のみを使用する者も存在する。使用部分と不使用部分を合理的に区分できるような場合に、その固定資産の一部しか使用していない者に対して、当該使用者が使用していないと認められる部分を含めた固定資産全体につき課税することは過大ではないか(例えば、5戸から成る1個の長屋のうち、1戸のみを使用している者に対して、1個の長屋全体の所有者とみなして課税することは、課税の公平性の観点からすると過大ではないか。)。

このため、所有者不明土地等について使用者課税を行う場合に、使用者が対象となる固定資産の一部分しか使用していないときは、必ずしも固定資産全体について課税せずとも合理的に特定できる一部使用部分のみについて課税することができることと考えることは可能か。

(委員からの主な意見)

- 一部使用部分のみの課税を説明するため敢えて「使用の実態」を強調することとしているものだとも思われるが、その点は、「処分権」という取引の安全に大きな影響を与える物権としての強い「所有権」と基本的には実態から判断できる「使用権」との違いで説明できそうにも思う。すなわち、所有権は取引安全を図るため、「一筆の土地」や「一棟の建物」という形で権利の対象を明確化したうえで権利の登記制度を設けている。一方、使用権はそこまで取引の安全を図る必要もないため、使用権の対象は当事者間に任されている。したがって、使用権の対象は原則として所有権と同様「一筆の土地」等と類推されるけれども、これと反する明確な契約や事実があればそれによって「使用しうる」権限の範囲とみても差し支えない。
- 家屋が、使用部分と不使用部分を合理的に区分できるとしても、その敷地 である土地は合理的に区分できないため、土地の税負担の算出方法等も明示 が必要。
- 〇 土地課税台帳又は家屋課税台帳は、一筆の土地、一個の家屋を単位として作成、登録するものとされており、登録事項が法第381条に規定されているが、土地又は家屋の一部を登録する場合は想定されていないため、一定の整理が必要。実務的には、玄関・廊下等の共用部分の考え方、一部使用部分及び共用部分の面積の計測、使用部分・不使用部分の分離課税へのシステム対応等が課題。
- 〇 最高裁判決(平成15年6月26日)を尊重し、財産税として、土地を自由に使用収益している者は当該土地についての何らかの権原を有しているはずであり、所有者が不明である場合には、その権原を所有権と推認できるとする考え方に立つべきと考える。したがって、一部使用部分への課税に当たっては、使用の実態に応じて、固定資産の一部を所有していると推認する必要があると考えるべきではないか。
- 〇 判例はあくまで「所有者」課税との認識で、法令を解釈適用していると理解している。今回の法改正では、「使用収益に対して課税をする」(固定資産税の性質を変更する趣旨の規定)と規定されているわけではなく、法第343条5項は「使用者を所有者としてみなして」としか規定されていない。共同住宅や長屋について、一部だけ課税をするのであれば、この点の整理が必要と考える。

- 所有者不明の長屋・共同住宅や土地などにおける使用者課税については、 その一部であっても使用収益が認定できれば、課税することは差し支えない と考えられる。しかし、例えば、賃借人の入替えが多い物件であった場合、 賦課期日時点で使用している者に対してのみ課税されてしまうことになるこ とから、こういった場合における一定の条件整理が必要ではないかと考える。
- 所有者不明の長屋・共同住宅や土地などにおける一部の使用収益に対して 課税するとなると、課税事務においては、区分所有と同様に整理していくこ とになることから、使用者に対して課税する場合においても、区分所有物件 と同様に取り扱える規定の整備が必要ではないかと考える。
- 〇 使用実態については、毎年度変化する可能性があるため、毎年調査が必要となるが、長屋や共同住宅については、部屋数が多いものほど、全使用者の使用実態を正確に把握するのは困難となる。調査を尽くしても、複数いる使用者のうち、その一部の使用者しか特定できなかった場合、その特定できた者に対してのみ課税することもできるだろうが、そうした場合、公平性に欠けるのではないか。現実的には、使用している者すべてが判明しない限り、その物件に対して課税するのは難しいのではないかと考える。

(考え方)

- 土地について、不使用部分を何らか合理的に区分できる場合には、土地の一部のみの使用として、当該使用部分につき所有者とみなす使用者として課税を行うことが可能であるが、区分できない場合は、原則通り土地全体を使用しているものとして、土地全体の所有者とみなす使用者として課税を行うものとなる。
- 土地課税台帳又は家屋課税台帳に土地又は家屋の一部を登録する場合は、 摘要欄に課税対象となる部分について記載するなどの措置が考えられる。今 回の改正は、あくまでもできる規定として、一部使用部分に限った使用者へ の課税の道を拓いたものである。
- 一筆一個の土地・家屋に課税することが原理原則であり、共同使用の場合 は共同使用者による連帯納税となる。一部使用部分への課税については、所 有者が不明である場合は、使用者は何らかの権原を有していると考えられる ことから、その権原を所有権と推認するものであり、一部使用者については、 その一部使用部分について所有者とみなせるだけの何らかの権原を有してい るものと考えられる。

- 賃借人の入替えが多い物件については、使用者を所有者とみなす場合であっても、賦課期日を基準に課税する考えは、一般の所有者への課税と変わることはない。ただし、一定期間使用していることを課税の要件としており、 賦課期日のみに着目して課税するものではない。
- 区分所有の考え方を用いて、一部使用部分を区分できる場合があると考えられるが、一方で、個々の固定資産の状況は様々であるため、区分所有の場合と同様に取り扱う旨の規定の整備は難しいのではないか。
- O 使用実態については、所有者とみなす使用者が特定できる場合には課税し、 特定できなければ課税しない(できない)ものと考えられる。所有者と同じ ように使用しているにも関わらず課税できないことについて、他の納税者と の課税の公平性の観点から、特定できた所有者とみなす使用者に対して課税 するものと考えられる。

(検討結果)

使用の実態は、区分所有の場合を除き原則として一筆の土地・一個の家屋単位で判断することとなる。ただし、例えば長屋・共同住宅等でその一部の区画のみを使用しているなど、一部使用部分を合理的に特定できる場合には、当該部分に限り課税することとしても差し支えないものと考えられる。

【検討Ⅴ】所有者とみなす使用者に対する事前通知について

(検討内容)

事前通知については、固定資産課税台帳に登録し、課税する予定である旨のもので、 予告的性格のものであり、処分性はないことから、不服審査の対象とはならないと考 えられるのではないか。

(委員からの主な意見)

- 事前通知は必要であり、使用の実態は毎年調査する必要があると考える。
- 所有者とみなす使用者としての課税初年度の際に事前通知を行っており、次年度 以降は賦課期日ごとに状況を調査し、その使用状態に変化がないのであれば、引き 続き所有者とみなす使用者としての課税が行われることにつき、当該使用者(納税 義務者)も承知していると思われることから、毎年通知の必要性は低いのではない かと考える。毎年通知を行うとすれば、どの時期に行うかの議論も必要。

(考え方)

○ 事前通知の時期については、固定資産課税台帳登録前に通知することとなる。一度、台帳に登録した後は、毎年の調査時において次年度も課税されることを認識できるため、省略することも可能と考えられる。

(検討結果)

ア 基本的考え方

所有者探索を尽くすとともに、使用の経緯や実態等について十分な調査を尽くした上で、法第343条第5項を適用し、使用者を所有者とみなし課税する場合には、 当該使用者があらかじめ、納税義務者となることを認識できるよう、事前に通知することとされている。

イ 事前通知に記載すべき内容

法令の規定に基づき、探索を尽くしてもなお所有者が特定できず、所有者とみなす使用者として固定資産課税台帳に登録し、課税する予定である旨を記載する必要がある。

ウ その他

アの性格を鑑みると、事前通知発出の時期については、固定資産課税台帳登録前に、所有者とみなす使用者が、自身が納税義務者となることを認識できるよう、一定の期間を確保して発出するべきものである。

ただし、一旦、所有者とみなす使用者として固定資産課税台帳に登録された後においては、毎年の調査の際に使用者が次年度も課税されることを認識できるため、 その場合には事前通知を省略することとしても差し支えないものと考えられる。

なお、事前通知は不服審査の対象とはならないものであると考えられる。

【検討Ⅵ】その他

(検討内容)

- 所有者とみなす使用者に対する課税後に所有者が判明した場合の取扱いとして、 当該使用者への課税を有効な課税とするのか。
- 固定資産課税台帳への登録翌年度以降の取扱いについてはどうするか。固定資産 課税台帳に登録した所有者とみなす使用者に対して、毎年調査を行う必要があるか。
- O 固定資産課税台帳に登録した所有者とみなす使用者が死亡した場合の取扱いを どうするか。

- 所有者とみなす使用者が税を滞納した場合の滞納処分はどうなるのか。
- 〇 所有者とみなす使用者が所有する固定資産と、当該使用者が使用する固定資産についての納税義務者の考え方はどうなるのか。

(委員からの主な意見)

- 使用の実態について毎年調査を行うことは、地方団体の負担にならないか。毎年 調査を行う必要があるのか。どのような調査項目が考えられるのか。調査項目を簡 便化できるのか。これらの点について検討が必要と考える。
- 所有者とみなす使用者に対しては、所有者とみなしている以上、所有者に対して 行う場合と同様の滞納処分を行えると考えることもでき、「差押え」可能としても よいのではないかと考える。
- 法律の実行性を担保するために、差押えはできないとすれば、滞納した場合はどうするか、若しくは滞納を未然に防ぐにはどうするかについて考えることも必要と考える。

(考え方)

- 〇 使用の実態について毎年調査を行うことは、市町村長は、固定資産評価員又は固定資産評価補助員に当該市町村所在の固定資産の状況を毎年少なくとも一回実地に調査させなければならないとする法第 408 条の規定もあり、必要なものと考えられる。
- 所有者とみなす使用者は、その使用する固定資産について何らかの権原を有していると考えられるが、差し押さえの根拠となる「処分」についての権能は認められていないものと考えられ、使用する資産に対する滞納処分は行えないと考えられる。 一方で、所有者とみなす使用者が所有する財産等については差押え・滞納処分を行うことが可能と考えられる。

(検討結果)

ア 課税後に所有者が判明した場合の取扱い

市町村が行う所有者探索が、令第49条の2及び規則第10条の2の12から第10条の2の14までに規定する要件を満たし、適正に行われている場合、課税後に所有者が判明しても各年度の課税は有効であり、賦課決定を取り消す必要は無いものである。ただし、これらの要件を満たしていなかった場合には、使用者への課税は

無効となり、過年度分についても真の所有者に課税することが必要となる場合があ り得る。

イ 固定資産課税台帳への登録翌年度以降の取扱い

所有者探索については、原則として登録初年度にのみ行えば足りるものであるが、 使用の実態については、毎年度変化する可能性があるため、毎年度調査を行う必要 がある。

ウ 使用者が死亡した場合の取扱い

イのとおり、使用者については、毎年度、その事実を認定するものであることから、使用者が死亡した場合、当然にその相続人に翌年度以降の納税義務が生じるものではなく、毎年度の賦課期日時点の使用者が納税義務者となる。なお、賦課期日後に死亡した場合は、当該年度の課税は有効であり、相続人が納税義務を承継するものである(法第9条)。

エ 滞納処分について

所有者とみなす使用者は、その使用する固定資産についての所有権を有していないことから、所有者とみなす使用者に対する滞納処分においては、当該固定資産の 差押えはできない。

オ 納税義務者の考え方について

所有者とみなす使用者として単独で固定資産を使用する者が、単独で他の固定資産を所有している場合には、これらの固定資産をまとめて一の納税義務者に係る固定資産とみなされる。

3. 地方税法第343条第5項の規定の適用に係る留意事項(ガイドライン)について

2. の整理・検討の結果を踏まえ、総務省より「地方税法第343条第5項の規定の適用に係る留意事項(ガイドライン)について」(令和2年9月4日付け総税固第52号総務省自治税務局固定資産税課長通知)が発出された。

おわりに

従来、土地や家屋を使用収益している者がいるにもかかわらず、所有者が正常に登記されていない等の理由により、地方団体が調査を尽くしてもなお当該資産の所有者が一人も明らかとならない場合においては、固定資産税を課すことができないという実態があったが、令和2年度税制改正により、使用者を所有者とみなす制度が拡大され、課税の公平性の観点から、所有者の存在が一人も明らかとならない場合に、資産を使用収益し、所有者と同程度の利益を享受している者が存在しているときは、その者が所有者と同様に行政サービスを受益している点に着目して、地方団体の判断により、使用者を所有者とみなして課税することができるようになった。

各市町村においては、現に固定資産税を納めている納税者の納得を得るため、本制度に該当するような土地・家屋については、その所有者とみなす使用者に対して適切に課税する努力をしていただくことが望まれる。

このため、総務省より地方税法第343条第5項の規定の適用に当たってのガイドラインが示され、各市町村でも、本制度の適用に向けた取組が行われるところであるが、実際に課税を進めるに当たって新たな課題等が発生することも考えられるため、今後、全国の事例を収集し、先進的に取り組んでいる団体の事例をフィードバックするとともに、新たに検討すべき課題等について検討を行い、必要に応じて上記ガイドラインを補っていくことも必要であろう。

人口減少・少子高齢化の中、顕在化・深刻化している所有者不明土地等問題に対して政府一体となった総合的な対応が必要となる中、令和元年度に本調査研究委員会で、課税の公平性や納税者の納得感などの観点から議論・研究が行われ、それを基に令和2年度税制改正において固定資産税における対応がなされた。本研究が実際に制度を運用する各市町村において課税事務を進める上での一助となれば幸いである。

資料編

資料 目次

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

•	使用者を所有者とみなす制度の拡大	-25
•	令和2年度地方税法改正における所有者不明関係の条文	-27
•	地方税法第343条第5項の規定の適用に係る留意事項(ガイドライン)概要	-30
	地方税法第343条第5項の規定の適用に係る留意事項について	-31

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

改正概要

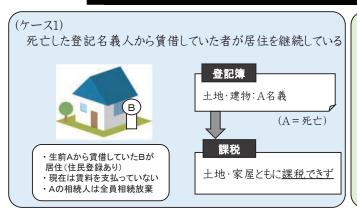
- 市町村は、調査(※)を尽くしてもなお固定資産の所有者が一人も明らかとならない場合には、使用者を所有者 とみなして、固定資産課税台帳に登録し、固定資産税を課すことができることとする。
- 使用者を所有者とみなして固定資産課税台帳に登録する場合には、その旨を事前に使用者に通知するものと する。
- (※)「調査」とは、住民基本台帳、戸籍簿等の公簿上の調査、使用者と思われる者やその他の関係者への質問等。

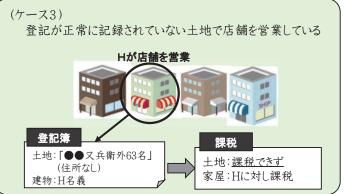


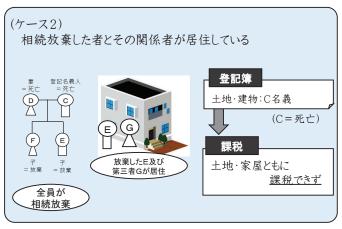
(注)令和3年度以後の年度分の固定資産税について適用する。

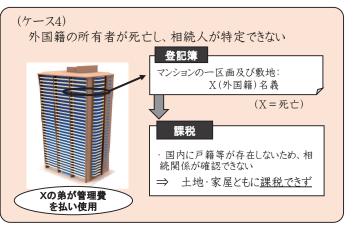
令和2年度税制改正前にとりまとめた課税できないケースの例 ※ 令和2年度税制改正の結果、みなし使用者課税が可能となり得る

【参考】 所有者が不存在・特定できないため課税できないケース(例)









令和2年度税制改正大綱(所有者不明土地等関係部分抜粋)①

令和元年12月12日 自由民主党 公明党

第一 令和2年度税制改正の基本的考え方

- 2. 中小企業等の支援、地方創生
- (2)地方創生の推進
 - ③ 所有者不明土地等に係る固定資産税の課題への対応

近年、所有者不明土地等が全国的に増加しており、公共事業の推進や生活環境面において様々な課題が生じている。所有者情報の円滑な把握、所有者不明土地等の発生の予防、円滑な利活用の促進や適正管理の観点から、政府全体として取組みを推進しているが、固定資産税の課税においても、所有者情報の円滑な把握等が課題となっている。

固定資産税の納税義務者は、原則として登記記録上の所有者であるが、当該所有者が死亡している場合には、「現に所有している者」(通常は相続人)となる。納税義務者が死亡し、相続登記がなされない場合、新たな納税義務者となる「現に所有している者」を課税庁が自ら調査し、特定する必要があり、当該調査に多大な時間と労力を要し、迅速・適正な課税に支障が生じている。

また、土地や家屋を使用収益している者がいるにもかかわらず、所有者が正常に登記されていない等の理由により、課税庁が調査を尽くしてもなお当該資産の所有者が一人も明らかとならない場合においては、固定資産税を課すことができず、課税の公平性の観点から課題がある。

これらの課題に対応するため、迅速・適正な課税に資する観点から、相続人等に対し、「現に所有している者」として、その氏名、住所等を申告させることができる制度を創設する。

また、地方公共団体が調査を尽くしても所有者が一人も明らかとならない資産について、当該資産を使用収益している者が存在する場合、あらかじめ当該使用者に通知を行った上で、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する。

令和2年度税制改正大綱(所有者不明土地等関係部分抜粋)②

令和元年12月12日 自由民主党 公明党

第二 令和2年度税制改正の具体的内容

- 二 資産課税
 - 1 所有者不明土地等に係る課税上の課題への対応

所有者不明土地等に係る固定資産税の課税上の課題に対応するため、次の措置を講ずる。

(1) 現に所有している者の申告の制度化

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、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
 - 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。
 - ③ その他所要の措置を講ずる。
- (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。

法 律 政令 省令

(固定資産税の納税義務者等)

第三百四十三条

第三百八十四条の三 市町村長は、その市町村内の土地又は家屋に 第三百八十四条の三 市町村長は、その市町村内の土地又は家屋を申告させることができる。

(法第三百四十三条第五項の所有者の探索の方法

第四十九条の二 法第三百四十三条第五項に規定する政令で定める第四十九条の二 法第三百四十三条的 おこれ は、固定資産の所有者の存在を明らかにするために必要な情報(第二号から第四十九条の二 法第三百四十三条第五項に規定する政令で定める第四十九条の二 法第三百四十三条第五項に規定する政令で定める

- を請求すること。 当該固定資産(償却資産を除く。) の登記事項証明書の交付
- で定めるものに対し、当該所有者情報の提供を求めること。に係る所有者情報を保有すると思料される者であつて総務省令二 当該固定資産の使用者と思料される者その他の当該固定資産
- 三 第一号の登記事項証明書に記載されている所有権の登記名義人等に関する市町村の長、出入国在留管理庁の長である出入国管理を備える市町村の長、出入国在留管理庁の長である出入国管理を備える市町村の長、出入国管理を離脱した者等の出入国管理を備える市町村の長、出入国管理を離脱した者等の出入国管理を備える市町村の長、出入国管理を離脱した者等の出入国管理を備える市町村の長、出入国管理を離脱した者等の出入国管理を備える市町村の長、出入国管理を離脱した者等の出入国管理を備える市町村の長、出入国管理方の最である出入国管理方の場所の登記事項証明書に記載されている所有権の登記名義人等において同じ。)、法人の登記簿その他の総務省令で定める書において同じ。)、法人の登記簿その他の総務省令で定める書館で確定する登録原票(出入国管理庁長官又は登記所の登記簿その他の総務省令で定める書において同じ。)、法人の登記簿その他の総務省令で定める書を確定する登録の表表を記載されている所有権の登記名義といる。
- 該固定資産の所有者を特定するための書面の送付その他の総務る者が個人である場合には、当該個人又は官公署に対して、当五 前号の措置により判明した当該固定資産の所有者と思料され

すると思料される者)(政令第四十九条の二第二号の固定資産に係る所有者情報を保有

- 当該固定資産の使用者と思料される者
- 当該固定資産に関し所有権以外の権利を有する者
- 三 当該固定資産が所在する土地の登記事項証明書の交付の請求及び同条第一号から第四号までに掲出事項証明書の交付の請求及び同条第一号から第四号までに掲出事項証明書の交付の請求及び同条第一号から第四号までに掲げる措置により判明した当該土地に関し所有権その他の権利を有する者(より判明した当該土地に関し所有権その他の権利を有する者(当該固定資産が所在する土地の登記事項証明書の交付の請求三、当該固定資産が所在する土地の登記事項証明書の交付の請求
- いると思料される農地台帳を備える農業委員会・当該固定資産が農地である場合には、当該農地が記載されて

兀

のとして総務大臣が定める土地又は家屋である場合には、総務六 当該固定資産が所有者の探索について特別の事情を有するもが記載されていると思料される林地台帳を備える市町村の長五 当該固定資産が森林の土地である場合には、当該森林の土地

大臣が定める者

した法人である場合には、当該法人の清算人又は破産管財人固定資産の所有者と思料される者が合併以外の事由により解散政令第四十九条の二第三号の登記名義人等又は同条第四号の

思料される書類等)(政令第四十九条の二第三号の登記名義人等が記録されていると

- 、次に掲げる書類とする。 録されていると思料される書類であつて総務省令で定めるものは第十条の二の十三 政令第四十九条の二第三号の登記名義人等が記
- イ 住民基本台帳次に掲げる書類 当該登記名義人等が日本国籍を有する個人である場合には、

戸籍簿若しくは除籍簿又は戸籍の附票

- 次に掲げる書類 当該登記名義人等が日本国籍を有しない個人である場合には
- 登録原票(政令第四十九条の二第三号に規定する登録原票 住民基本台帳

をいう。次項第二号ロにおいて同じ。

- 三 当該登記名義人等が法人である場合には、次に掲げる書類 条第二項に規定する台帳) 治法施行規則(昭和二十二年内務省令第二十九号)第二十一 七項に規定する認可地縁団体である場合にあつては、地方自 法人の登記簿(当該法人が地方自治法第二百六十条の二第
- 同じ。)が記録されていると思料される住民基本台帳及び戸 までの措置により判明した者に限る。次項第三号ロにおいて 又は戸籍の附票) 明した者に限る。次項第三号ロにおいて同じ。)が記録され 又は破産管財人(同条第一号から第四号までの措置により判 事由により解散した法人である場合には、当該法人の清算人 籍簿若しくは除籍簿又は戸籍の附票(当該法人が合併以外の ていると思料される住民基本台帳及び戸籍簿若しくは除籍簿 当該法人の代表者(政令第四十九条の二第一号から第四号
- のは、次に掲げる書類とする。 が記録されていると思料される書類であつて総務省令で定めるも 政令第四十九条の二第四号の固定資産の所有者と思料される者
- 人である場合には、戸籍簿若しくは除籍簿又は戸籍の附票 当該固定資産の所有者と思料される者が日本国籍を有する個
- 二 当該固定資産の所有者と思料される者が日本国籍を有しない 個人である場合には、次に掲げる書類イ 住民基本台帳ロ 登
- 三 当該固定資産の所有者と思料される者が法人である場合には (政令第四十九条の二第五号の固定資産の所有者を特定するため 録されていると思料される住民基本台帳及び戸籍簿若しくは除 籍簿又は戸籍の附票) 録されていると思料される住民基本台帳及び戸籍簿若しくは除 た法人である場合には、当該法人の清算人又は破産管財人が記 籍簿又は戸籍の附票(当該法人が合併以外の事由により解散し 次に掲げる書類イ 法人の登記簿ロ 当該法人の代表者が記

第十条の二の十四 政令第四十九条の二第五号の固定資産の所有者 と思料される個人又は官公署に対してとる所有者を特定するため

第二条 規則第十条の二の十二第六号の総務大臣が定める者は、 定める告示を次のように定める。 基づき、所有者の探索について特別の事情を有する土地又は家屋及 〇総務省告示第百二号 び当該土地又は家屋に係る所有者情報を保有すると思料される者を 者の全部又は一部の氏名若しくは名称又は住所が記録されていな ない土地又は家屋であって、登記記録の表題部の所有者欄に所有 地方税法施行規則(昭和二十九年総理府令第二十三号)の規定に 三 官公署に対する書面の送付その他の措置 二 当該個人への訪問 の措置であつて総務省令で定めるものは、次に掲げるもののいず に掲げるものとする。 れかとする。 いものとする。 十二第六号の総務大臣が定める土地又は家屋は、所有権の登記が 二 当該土地又は家屋が登記記録の表題部の所有者欄に市町村内 一 当該個人(未成年者である場合にあつては、その法定代理人 (所有者情報を保有すると思料される者) (所有者の探索について特別の事情を有する土地又は家屋) を含む。次号において同じ。)に対する書面の送付 市町村の長 所有者の全部又は一部の氏名又は名称が記録されていない土地 有者欄に所有者が二人以上である旨が記録されており、かつ、 家屋である場合又は当該土地又は家屋が登記記録の表題部の所 の町又は字その他の区域の名称のみが記録されている土地又は 又は家屋である場合においては、当該土地又は家屋の所在する れる登記所の登記官 を定める告示 当該土地又は家屋に係る所有者情報を保有すると思料される者 令和二年三月三十一日 閉鎖登記簿又は土地台帳若しくは家屋台帳を備えると思料さ 所有者の探索について特別の事情を有する土地又は家屋及び 地方税法施行規則(以下「規則」という。)第十条の二の 総務大臣 早苗 次

--29-

この告示は、令和二年四月一日から施行する。

(ガイドレイソ) 糖酸 地方税法第343条第5項の規定の適用に係る留意事項

固定資産の所有者の存在が一人も明らかとならない場合は、課税の公平性を確保する観点から、当該固定資産を使用 収益している者を所有者とみなして固定資産税を課すことができる。

2. 所有者の存在が不明である場合

所有者探索を尽くしても所有者の存在が一人も明らかとならない場合に限り適用できる。

例1)表題部所有者欄の氏名・住所等の全部又は一部が正常に記録されていないため、所有者を特定できない場合。 例2)相続人となり得る者の全員が死亡又は相続放棄しており、相続財産管理人も選任されていない場合。

3. 所有者探索について

- 当該固定資産に係る所有者情報を保有すると思料される者に対し、所有者情報の提供を求める。
- 赤 所有者と思料される者の生死を確認するため、住民基本台帳等を備える市町村の長に、所有者情報の提供を求める

4. 所有者とみなす使用者について

- 所有者とみなす使用者とは、所有者と同等程度に使用収益している者をいう。
- 臨時的・一時的な使用ではなく、相当期間にわたり恒常的に使用している事実が客観的に確認できる者をいう。
- 使用の実態や経緯について現地調査を含め客観的な事実を確認するとともに、質問等の調査を十分に行う必要がある。

5. 事前通知について

所有者とみなす使用者が、自身が納税義務者となることを認識できるよう、事前に通知することとする。

6. その他

- 所有者探索が適正に行われていれば、課税後に所有者が判明しても各年度の課税は有効である。
- 所有者探索は、原則、登録初年度にのみ行えば足りるが、使用の実態は、毎年度調査を行う必要がある。

総税固第52号令和2年9月4日

各都道府県市町村税担当課長 殿(市町村税担当課扱い)

東京都総務局市町村税担当課長・主税局固定資産税担当課長 殿

(市町村税・固定資産税担当課扱い)

総務省自治税務局固定資産税課長 (公印省略)

地方税法第343条第5項の規定の適用に係る留意事項について

今般、地方税法等の一部を改正する法律(令和2年法律第5号)の制定に伴い拡大された使用者を所有者とみなす制度(改正後の地方税法(昭和25年法律第226号)第343条第5項)について、適用に当たって留意いただきたい事項を別紙のとおり整理しましたのでお知らせします。

貴都道府県内市区町村に対してもこの旨周知するとともに、適切な助言・支援をお 願いします。

なお、本通知は、地方自治法(昭和22年法律第67号)第245条の4(技術的な助言)に基づくものです。

地方税法第343条第5項の規定の適用に係る留意事項について (ガイドライン)

1. 趣旨

固定資産税は、資産の保有と市町村の行政サービスに一般的な受益関係が存在することに着目して課税する財産税であり、納税義務者は原則として当該固定資産の所有者となっている。そのため、所有者の存在が一人も明らかとならない場合は、所有者に対して課税できないこととなるが、当該固定資産を使用収益し、所有者と同程度の利益を享受している者が存在しているときは、実質的には当該使用者が当該固定資産の利益を享受しており、市町村の提供する行政サービスとの間に一般的な受益関係が存在すると認められるため、当該者に対し負担を求めることで課税の公平性を確保する必要があると考えられることから、当該固定資産の財産的な価値に応じて課税する財産税の考え方は維持しつつ、課税庁の判断により課税することができることとしたものである。

これまでも、地方税法(以下「法」という。)第 343 条第4項においては、震災等の事由によって所有者の所在が不明の場合に、課税の公平性を確保する観点から当該固定資産を使用収益している者を所有者とみなして課税できることとしている規定があり、今回の措置についても同様の観点から措置したものである。

2. 所有者の存在が不明である場合

(1) 基本的考え方

1. の趣旨に照らし、課税庁が地方税法施行令(以下「令」という。)第 49 条の2 及び地方税法施行規則(以下「規則」という。)第 10 条の2の 12 から第 10 条の2の 14 までに規定する探索を尽くしても所有者の存在が一人も明らかとならない場合に限り適用できるものである。したがって、所有者の所在が不明であるが、当該者の存在が公簿上明らかである場合は適用できないものである。

(2) 具体的な適用対象となり得るケース

具体的な適用対象は、所有者(不動産登記簿に所有者として記録されている者 又は賦課期日前に当該者が死亡等している場合は同日において現に所有してい る者(相続人等))について、個人の場合には氏名及び住所の全部又は一部、法 人の場合には名称及び住所の全部又は一部を特定できないなどにより、その存 在が確認できない場合であり、以下の場合などが想定されること。

(個人の場合)

・ 表題部所有者欄の氏名・住所等の全部又は一部が正常に記録されていない ことから、所有者を特定することができず、その存在が確認できない場合

- ・ 不動産登記簿には、所有者の氏名・住所が記録されているが、戸籍や住民 票等の公簿でその存在が確認できない場合(住民票の保存期間切れ等)
- 所有権の登記名義人の死亡が確認され、戸籍等により相続人となり得る者が特定できたが、全員が死亡又は相続放棄しており、相続財産管理人も選任されていない場合
- 所有権の登記名義人が外国籍の場合で、死亡が確認されたが、外国人登録 原票等において相続人となり得る者が確認できない場合又は確認できた相続 人となり得る者の住民票が特定できないため、相続人の存在が確認できない 場合

(法人の場合)

- ・ 不動産登記簿上の所有者(法人)との連絡が取れず、かつ、法人登記簿上の代表者(解散している場合は清算人又は破産管財人)の存在が、戸籍や住民票等の公簿で確認できない又は死亡している場合
- 不動産登記簿上の所有者(法人)の法人登記簿が特定できない場合

(3) その他の留意点

(2)のうち、相続人が全員相続放棄しているなどの場合には課税庁が相続財産 管理人等の選任を申し立てるなど、財産管理制度の活用が可能となる場合もあり 得ること。財産管理人等が選任されている場合には、当該財産管理人等宛てに 納税通知書を送付することができるため、当該固定資産の使用者を所有者とみな して課税することはできないことに留意すること。

3. 所有者探索について

(1) 基本的考え方

令第 49 条の2及び規則第 10 条の2の 12 から第 10 条の2の 14 までに定める 所有者の探索(以下、「所有者探索」という。)は、法第 343 条第5項の適用の前提 として必要な探索の方法について定めたものである。したがって、これに加えて、 地方税法等の規定の範囲内で、必要に応じ、その他の方法による探索を行うこと は差し支えない。なお、所有者探索は、法第 20 条の 11(官公署等への協力要請) 又は法第 353 条第1項(固定資産税に係る徴税吏員等の質問検査権)を根拠とす るものである。

(2) 具体的な所有者探索の方法

- ① 固定資産の所有者と思料される者を把握するための措置(令第 49 条の2第1号、第2号関係)
 - ア) 当該固定資産(償却資産を除く。)の登記事項証明書の交付を請求するこ

٥ع

イ) 当該固定資産の使用者と思料される者(※1)その他の当該固定資産に係る所有者情報(※2)を保有すると思料される者に対し、当該所有者情報の提供を求めること。

(留意点)

- ※1 現地調査により、当該固定資産を現に使用しているかについて確認する必要があるものであること。
- ※2 固定資産の所有者の住所及び氏名又は名称その他の当該固定資産の所有者の 存在を明らかにするために必要な情報(以下、同じ)。
- ② 所有者と思料される者の生死・解散を確認するための措置(同条第3号関係) 登記事項証明書に記載されている所有権の登記名義人又は表題部所有者そ の他の①の措置により判明した当該固定資産の所有者と思料される者(以下「登 記名義人等」という。)が記録されていると思料される住民基本台帳、外国人登録 原票(※1)、法人登記簿(※2)その他の書類を備える市町村の長、出入国在留 管理庁の長である出入国在留管理庁長官又は登記所の登記官に対し、当該登 記名義人等に係る所有者情報の提供を求めること。

(留意点)

※1 住民基本台帳に記載されている日本国籍を有しない者の情報については、平成24年7月9日の外国人登録法廃止以降の情報に限られており、それ以前の当該者の情報については、外国人登録原票に記載されている可能性があるため、登記名義人等が日本国籍を有しない者である場合には、住民基本台帳に加えて、廃止前の外国人登録原票によりその生死を確認することとしていること。

なお、外国人登録原票を確認することで当該者の死亡の事実等を確認することが可能であるが、外国人登録法廃止以前における情報であることから、これら相続人の生死等については外国人登録原票だけでなく、別途住民基本台帳を確認する必要があること。

※2 登記名義人が法人である場合には、法人登記簿に加えて、当該法人の代表者(又は清算人・破産管財人)の住民基本台帳等を確認することで、代表者の存在を確認する必要がある。なお、法人が法人登記簿上は存在している(消滅していない)が、その事務所等の所在地を調査しても実態が確認できず、納税通知書等を有効に送達できない場合には、代表者が死亡又は存在が不明であれば、法人の存在は明らかではないものとして、当該固定資産をみなし所有者課税の適用対象としても差し支えないこと。

③ 所有者と思料される者が死亡し、又は解散している場合の相続人又は合併法 人等の有無及びその生死・解散を確認するための措置(同条第4号関係)

登記名義人等が死亡し、又は解散していることが判明した場合には、当該登記名義人等又はその相続人、合併後存続し、若しくは合併により設立された法人その他の当該固定資産の所有者と思料される者が記録されている戸籍簿若しくは除籍簿(※1)又は戸籍の附票、外国人登録原票(※2)、法人登記簿その他の総務省令で定める書類を備える市町村の長、出入国在留管理庁の長である出入国在留管理庁長官又は登記所の登記官に対し、当該固定資産に係る所有者情報の提供を求めること。

(留意点)

- ※1 登記名義人等である個人が死亡していることが判明した場合には、当該者が出生から死亡までの間に本籍地を置いていた市町村に対して戸籍簿、除籍簿の調査を行うことにより、当該者の相続人となりうる者(配偶者や子など)の有無を確認する必要があること。
- ※2 日本国籍を有しない者の場合は、戸籍が存在しないが、外国人登録原票には、 世帯構成員や日本国内に居住する親族の情報が記載されている場合があるため、外 国人登録原票によりその相続人の有無を確認することとしていること。ただし、外 国人登録法廃止以前における情報であることから、これら相続人の生死等について は外国人登録原票だけでなく、別途住民基本台帳を確認する必要があること。

なお、相続の準拠法は、被相続人の国籍により異なるため、留意が必要であること。

- ④ 所有者と思料される者が個人である場合に所有者であることを確認するため の措置(同条第5号関係)
 - ③の措置により判明した当該固定資産の所有者と思料される者が個人である場合には、当該個人又は官公署に対して、当該固定資産の所有者を特定するための書面の送付その他の総務省令で定める措置(※)をとること。

(留意点)

※ ④の固定資産の所有者を特定するための措置は、③の措置により判明した登記名義 人等の相続人について、相続の放棄や廃除等の有無を確認するための措置であるこ と。官公署と所有者のいずれかに対して実施すれば足りることとしているため、いず れかに措置を行えば、もう一方に対して措置を行う必要はないこと。

なお、当該措置を官公署に対して実施する場合には、家庭裁判所に対して、書面により確認する方法が考えられること。また、当該措置を所有者に対して実施する場合には、書面の送付と訪問のいずれかの方法により確認することとしているが、その際、相続の放棄等の事実を証する書類(相続放棄受理証明書等)の提示を求めることが望ましいこと。

4. 所有者とみなす使用者について

(1) 基本的考え方

固定資産税は所有者に課税することが原則であり、今回の措置は、現行の法第343条第4項の考え方と同様に、課税の公平性を確保する必要がある場合に限り適用できる規定であることから、所有者とみなす使用者とは、所有者と同等程度に使用収益している者をいうものである。したがって、臨時的・一時的な使用ではなく、相当期間にわたり恒常的に使用している事実が客観的に確認できる者をいう。

所有者とみなす使用者の認定にあたっては、以下の点に留意しつつ、使用の実態や経緯について現地調査を含め客観的な事実を確認するとともに、使用者と思料される者への質問等の調査を十分に行う必要がある。

(2) 使用者の具体例と留意点

所有者とみなす使用者については、以下の者が該当するものであるが、具体的な適用にあたっては、(1)の基本的考え方に照らし、課税の公平性を確保する観点から、課税庁において適切に判断されたいこと。

① 継続して居住又は事業を営んでいる者

「継続」とは、臨時的・一時的な使用は含まれず、相当期間にわたる恒常的な使用をいい、基本的には年間を通して使用している状態が一つの判断基準となること。

居住や事業等の使用の実態は、住民票上の記載、電気・ガス・水道の利用 状況、固定資産に関する契約状況、家財や事業用資産等の保有状況、償却資 産等の課税状況等を踏まえ、客観的に判断することが望ましいこと。

なお、使用の状況については、資産の用途に応じて判断するものであり、例えば倉庫や駐車場として使用されているような場合には、人が常駐していなくても本規定の対象となり得ること。

ただし、定期的な保守点検や除草等の保存行為のみを行っている者については、所有者と同等程度に使用収益しているとはいえないことから、所有者とみなす使用者には当たらないこと。

② 賃料等の対価を受領し使用させている者

固定資産について賃貸借関係がある場合においては、賃料等の対価を受領 し他者に使用させている者(賃貸人)が所有者と同等程度に使用収益している 者と評価し得るものであり、所有者とみなす使用者となり得るものであること。し たがって、固定資産を賃料等の対価を支払って使用している者(賃借人)は所 有者とみなす使用者には当たらず、賃料相当を供託して使用している者も所有 者とみなす使用者に含まれないこと。 賃料等の支払いについては、契約書や賃料等支払いに係る領収書、振込明 細書等の書証により確認すべきものであること。

また、土地登記簿上、地上権、賃借権等の設定登記がされている場合やその土地上の建物の所有権の保存の登記のみがされている場合には、それらの登記の登記名義人は、その土地の賃借人等であると推測されるが、所有者の存在が明らかでなく、当該賃借人等が対価を支払わずに当該土地を使用しているときは、当該登記名義人が所有者とみなす使用者となり得るものであること。

③ その他の留意点

固定資産を複数人が共同して使用している場合については、課税の公平性を確保する観点を踏まえ、そのうち実質的に所有者と同等程度に使用収益している者を所有者とみなす使用者と判断することが適当であること。例えば家族など複数人で構成される世帯について、世帯主のみを所有者とみなす使用者とすることも想定されること。一の固定資産について所有者とみなす使用者とする者が複数人いる場合には、原則、当該複数の使用者が連帯して納税義務を負うこと。

また、使用の実態は、区分所有の場合を除き原則として一筆の土地・一個の家屋単位で判断することとなる。ただし、例えば長屋・共同住宅等でその一部の区画のみを使用しているなど、一部使用部分を合理的に特定できる場合には、当該部分に限り課税することとしても差し支えないこと。

5. 事前通知について

(1) 基本的考え方

所有者探索を尽くすとともに、使用の経緯や実態等について十分な調査を尽く した上で、法第343条第5項を適用し、使用者を所有者とみなし課税する場合には、 当該使用者があらかじめ、納税義務者となることを認識できるよう、事前に通知す ることとしている。

(2) 事前通知に記載すべき内容

法令の規定に基づき、探索を尽くしてもなお所有者が特定できず、所有者とみなす使用者として固定資産課税台帳に登録し、課税する予定である旨を記載する必要があること。

(3) その他

(1)の性格を鑑みると、事前通知発出の時期については、固定資産課税台帳登録前に、所有者とみなす使用者が、自身が納税義務者となることを認識できるよう、一定の期間を確保して発出するべきものであること。

ただし、一旦、所有者とみなす使用者として固定資産課税台帳に登録された後においては、毎年の調査の際に使用者が次年度も課税されることを認識できるため、その場合には事前通知を省略することとしても差し支えないこと。

なお、事前通知は不服審査の対象とはならないものであること。

6. その他

(1) 課税後に所有者が判明した場合の取扱い

市町村が行う所有者探索が、令第 49 条の2及び規則第 10 条の2の 12 から第 10 条の2の 14 までに規定する要件を満たし、適正に行われている場合、課税後に所有者が判明しても各年度の課税は有効であり、賦課決定を取り消す必要は無いものであること。ただし、これらの要件を満たしていなかった場合には、使用者への課税は無効となり、過年度分についても真の所有者に課税することが必要となる場合があり得ること。

(2) 固定資産課税台帳への登録翌年度以降の取扱い

所有者探索については、原則として登録初年度にのみ行えば足りるものであるが、使用の実態については、毎年度変化する可能性があるため、毎年度調査を行う必要があること。

(3) 使用者が死亡した場合の取扱い

(2)のとおり、使用者については、毎年度、その事実を認定するものであることから、使用者が死亡した場合、当然にその相続人に翌年度以降の納税義務が生じるものではなく、毎年度の賦課期日時点の使用者が納税義務者となること。なお、賦課期日後に死亡した場合は、当該年度の課税は有効であり、相続人が納税義務を承継するものであること(法第9条)。

(4) 滞納処分について

所有者とみなす使用者は、その使用する固定資産についての所有権を有していないことから、所有者とみなす使用者に対する滞納処分においては、当該固定資産の差押えはできないこと。

(5) 納税義務者の考え方について

所有者とみなす使用者として単独で固定資産を使用する者が、単独で他の固定資産を所有している場合には、これらの固定資産をまとめて一の納税義務者に係る固定資産とみなすこと。

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課題について-

令和3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 株丹 達也

発行所 一般財団法人 資産評価システム研究センター

T105-0001

東京都港区虎ノ門3-4-10 虎ノ門35森ビル8階

T E L 0 3 - 5 4 0 4 - 7 7 8 1

FAX 03-5404-2631

(URL https://www.recpas.or.jp https://www.chikamap.jp)



(一財)資産評価システム研究センター