

所有者不明土地と固定資産税

Land Which the Ownership Is Unidentified and Fixed Asset Tax

前田高志

In recent years, the amount of land which the owners are unidentified is increasing. It is due to population decline, aging, decline in property value of land, changes in sense of ownership of land, and concentration of population in urban areas. Under the local tax law, fixed asset tax is levied on the owner, so the tax cannot be levied if the owner is unidentified. Therefore, if the amount of land which the owner is unidentified increases, fixed asset tax will not be taxed fairly and the tax revenue will decrease. This paper focuses on that problem and discusses how fixed asset tax should be levied on land which the owner is unidentified.

Takashi Maeda

JEL : H24, H25

キーワード：固定資産税、所有者不明土地、所有者課税の原則、台帳課税主義、使用者、みなす課税、使用収益

Keywords : Fixed asset tax, Land which the ownership is unidentified, Ownership taxation principle, Ledger taxation principle, Taxation with the user as the owner

I 問題の所在；所有者不明土地の増大と固定資産税課税との関係

近年、所有者不明土地が増え、所有者課税、台帳課税主義を原則とする固定資産税において、固定資産税の課税ができないケースが増えてきている。所有者不明土地とは、所有者不明土地問題研究会の定義によれば、「不動産登記簿等の所有者台帳により、所有者が直ちに判明しない、又は判明しても所有者に連絡がつかない土地」¹⁾である。同研究会は、所有者不明土地の具体例として、

1) 所有者不明土地問題研究会「所有者不明土地問題研究会最終報告～眠れる土地を使える土地に

以下のように例示している。

- ・所有者の探索を行う者の利用できる台帳が更新されていない、台帳間の情報が異なるなどの理由により、所有者（登記名義人が死亡している場合は、その相続人も含む。）の特定を直ちに行うことが難しい土地
- ・所有者を特定できたとしても、転出先・転居先が追えないなどの理由により、その所在が不明である土地
- ・登記名義人が死亡しており、その相続人を特定できたとしても、相続人が多数となっている土地
- ・所有者の探索を行う者の利用できる台帳に、全ての共有者が記載されていない共有地

このような所有者不明土地は、同研究会が平成 28（2016）年度地積調査を実施した 1,130 地区（563 市町村）の約 62 万筆についてサンプル調査を行ったところ、その 20.1%にも及んでいる²⁾。地帯別には宅地が 17.4%、農地が 16.9%、林地が 25.6%で、都市部（DID 地区）でも 14.5%であった。さらに、同研究会は 2016 年度時点での所有者不明土地面積を約 410 万 ha と推計し³⁾、土地相続候補者へのアンケート調査の結果より、2020～2040 年に発生する土地相続のうち、約 27～29%が未登記となる可能性があるとし、今後、所有者不明土地の増加防止に係る新たな取組が進まない場合、20 年後の 2040 年にはこれ（所有者不明土地）が約 720 万 ha まで増加すると予測している⁴⁾。超高齢化社会＝多死・大量相続時代の到来が、所有者不明土地を急増させるのである。

所有者不明土地の増加は、人口減少・少子高齢化による土地ニーズの低下、地方圏を中心とした土地の資産価値の低下⁵⁾、維持管理や固定資産税納税等の

「土地活用革命～」(平成 29 年 12 月)、p.4。同報告書は、以下、「所有者不明土地問題研究会最終報告」と略す。なお、所有者不明土地問題研究会は一般財団法人国土計画協会において 2017 年に設置された研究会。

- 2) 「所有者不明土地問題研究会最終報告」、p.9。なお、探索の結果、最終的に所有者が不明な土地（最狭義の所有者不明土地）は 0.41%。
- 3) 「所有者不明土地問題研究会最終報告」、p.13。
- 4) 「所有者不明土地問題研究会最終報告」、p.15。将来の死亡者数と相続未登記率から推計。
- 5) 近年、公示地価には大都市と地方圏、あるいは同一圏内でも駅近の地域とそうでない地域等との間での二極化の傾向がみられる。

負担、土地所有意識の希薄化、相続への関心の低下、不動産登記簿登記意欲の低下（本来、相続時になされるべき登記をせずに未登記のままとする事案の増加）など、種々の要因を背景としている。これらの要因が解消されない限り、かつ有効な対策が講じられない場合は、今後も所有者不明土地はさらに増加していく。

土地の所有者情報は不動産登記制度によって管理される。土地の所有者が死亡した場合、一般的には相続人＝新たな所有者が相続登記を行ない、登記簿の名義を変更するが、相続登記は義務ではなく相続人本人の判断に委ねられている。土地を相続することで生ずるコストや、登記の手間を嫌って、また、そもそも相続の意思がなく未登記となれば、その土地は死亡者の名義のままとなる。国土交通省の資料によれば、不動産登記簿における相続登記未了土地調査（2017年6月公表）では、最後の登記から90年以上経過しているものは大都市では0.4%、中小都市・中山間地域では7.0%、最後の登記から70年以上経過しているものは大都市では1.1%、中小都市・中山間地域では12.0%、最後の登記から50年以上経過しているものが大都市で6.6%、中小都市・中山間地域で26.6%となっている⁶⁾。このように、長期間にわたって登記上の変更がないものが存在することは、未登記のまま放置されているケースがあることを示すものと思われる。相続未登記は世代が子から孫へと下がるにつれ問題をさらに複雑化させる。

所有者不明土地問題は、東日本大震災後の復興事業において高台移転事業の区域で土地取得が難航したことで顕在化したことが、土地の有効利活用や公共事業用地の取得（公共事業や公共インフラの整備）、土地の適正な管理、防災、生活環境の維持など様々な面で問題を生じさせる。このことへの対応策として、国は「所有者不明土地の利用の円滑化等に関する特別措置法」（所有者不明土地法）を制定し（2018年6月6日成立、6月13日公布、2019年6月1日全面施行）、以下の仕組みを設けた。

6) 国土交通省資料、<https://www.skr.mlit.go.jp/youti/fumeitochi/kyougikaisoukai/shiryou/No.1/ikenkoukankai/A6.pdf>（2020年7月10日閲覧）。

1. 所有者不明土地を円滑に利用する仕組み

反対する権利者がおらず、建築物（簡易な構造で小規模なものを除く）がなく現に利用されていない所有者不明土地について、以下の仕組みを構築。

①公共事業における取用手続の合理化・円滑化（所有権の取得）

・国、都道府県知事が事業認定した事業について、取用委員会に代わり都道府県知事が裁定（審理手を省略、権利取得採決・明渡採決を一本化）

②地域福利増進事業の創設（利用権の設定）

・都道府県知事が公益を確認、一定期間の公告。
・市区町村長の意見を聴いた上で、都道府県知事が利用権（上限 10 年間）を設定（所有者が現れ明渡しを求めた場合は期間終了後に原状回復、異議がない場合は延長可能）。

2. 所有者の探索を合理化する仕組み

①土地等権利者関連情報の利用及び提供

・土地の所有者の探索のために必要な公的情報（固定資産課税台帳、地籍調査票等）について、行政機関が利用できる制度を創設。

②長期相続登記等未了土地に係る不動産登記法の特例

・長期間、相続登記等がされていない土地について、登記官が、長期相続登記等未了土地である旨等を登記簿に記録すること等ができる制度を創設。

3. 所有者不明土地を適切に管理する仕組み

財産管理制度に係る民法の特例

・所有者不明土地の適切な管理のために特に必要がある場合に、地方公共団体の長等が家庭裁判所に対し財産管理人の選任等を請求可能にする制度を創設（民法は、利害関係人又は検察官にのみ財産管理人の選任請求を認めている）。

この所有者不明土地法のポイントは、所有者不明土地の公共目的利用を可能とするために「使用権」設定が制度化されたこと、長期間相続登記が行われていない土地を解消するための不動産登記法の特例の創設である。

また、2019 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」が成立し、所有者の特定が特に困難な登記簿の表題部所有者欄の

氏名、住所等が正常に記録されていない土地について、登記官が所有者探索を行い、その結果を登記簿に反映させることになっている。

さらに、2020年3月27日に、土地政策の基本理念等を見直し、適正な土地の利用及び管理を確保する施策の総合的かつ効率的な推進を図るとともに、その前提となる地籍調査を円滑化・迅速化するための措置等を一体的に講ずるため、土地基本法、国土調査法等を改正する「土地基本法等の一部を改正する法律案」が成立し、改正土地基本法が3月31日に公布・施行されている。そして、2020年5月26日に閣議決定された「土地基本方針」においては、「所有者不明土地問題への対応に関する措置」として、所有者不明土地の発生抑制・解消のために、以下のような取組が行われることとされている（下線筆者付記）⁷⁾。

相続登記の申請が義務化されていないことや特に価値の低い土地を相続した者には相続登記手続に対する負担感があることなどを背景として相続登記がされないまま放置された所有者不明土地が発生していることを踏まえ、法制審議会民法・不動産登記法部会において、相続登記の申請の義務化や登記手続の負担軽減による不動産登記情報の最新化を図る方策について検討が行われており、これを踏まえた民事基本法制の見直しに取り組む。

また、同部会において、土地の管理不全化を防止するとともに所有者不明土地の発生を抑制する観点から、放棄しようとする土地が適切に管理されていることや、相当な努力を払ってもなお譲渡等をすることができないことなどの一定の要件の下で土地の所有権放棄を認め、国に土地を帰属させる制度の創設についても検討が行われており、これを踏まえた民事基本法制の見直しに取り組む。

令和2年度からの新たな国土調査事業十箇年計画に基づき、地籍調査の円滑化・迅速化を図り、土地に関する基礎的情報である境界の明確化を推進することで、所有者不明土地の発生抑制に貢献する。

7) 「土地基本方針」（2020年5月26日閣議決定）、p.7。

このように所有者不明土地に対する対策が国によって行われているところであるが、それでは、所有者不明土地の増加は固定資産税の課税においてどのような問題を生じさせるのであろうか。後述のように、固定資産税の納税義務者は固定資産の所有者であると地方税法に定められており（所有者課税の原則）、また、固定資産の所有者とは、土地・家屋については原則として、登記簿又は土地補充課税台帳・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であるということ（台帳課税主義）も法定されている。所有者として登記又は登録されている個人又は法人が、賦課期日前に死亡又は消滅している場合などには、同日において当該土地・家屋を現に所有している者を納税義務者とするものとされている。

こうした地方税法の納税義務者に関する規定により、所有者不明土地に市町村が固定資産税を課税できないという事態が生じてくる。土地・家屋の相続における登記上の問題や、国外に居住する納税義務者の増加などの様々な理由によって、固定資産税の納税義務者たるべき者の住所や実態等が不明確となれば、固定資産税の課税・徴収が不可能となる。

資産評価システム研究センター「地方税における資産課税のあり方に関する調査研究」（平成 26 年 3 月）は、固定資産税の課税・徴収に支障をきたす事例として、以下のようなケースをあげている⁸⁾。

(例 1) 登記簿上の所有者（＝納税義務者）の住所や存在が不明である。

登記簿上の所有者が住民票の異動を行わず転出したのち居所不明となっているケースや、国外に住所等を有しており実態がつかみにくいケースなど。

(例 2) 登記簿上の所有者が死亡し、相続人（＝納税義務者）が不明である。

相続人に所有権が移転されたがその所在を把握できないケースや、相続人がおらず相続財産管理人も選任されていないケースなど。

(例 3) 登記簿上の所有者である法人が解散（破産）したが、変更登記がなされていない。

8) 一般財団法人資産評価システム研究センター「地方税における資産課税のあり方に関する調査研究」（平成 26 年 3 月）、p.18。

承継法人がおらず、清算人又は破産管財人も選任されていないケースなど。

例 1 は登記簿上の所有者はわかっているが、その住所と生死等が不明であるケース、例 2 は登記簿上の所有者が死亡しているのに相続の登記がなされていないケース、例 3 は法人所有の土地・家屋について、所有者であった法人の解散後に承継法人が存在しないケースである。これらのケースを含めて、所有者が不明である場合には、固定資産税が課税できず、つまり、今後、所有者不明土地が増加することは、市町村の基幹税である固定資産税における課税の公平が確保されず、その税取確保に支障が生ずることになる。

無論、上述の所有者不明土地法などに基づく取組によって、所有者不明土地自体が無くなる、減少することになれば良いのであるが、それでもなお所有者不明土地が発生する場合、固定資産税課税の仕組みを変えていく必要がある。その視点にたつて、令和 2（2020）年度税制改正において、二つの方向での対応がなされた。一つは、現に所有している者の申告の制度化、であり、いま一つは、使用者を所有者とみなす制度の拡大である。以下、この改正の意味するところを考えるために、まず、改正前の枠組みについて、誰が固定資産税の納税義務者なのか、地方税法の規定を整理しておきたい。

II 固定資産税の納税義務者

(1) 所有者課税の原則

固定資産税の納税義務者については地方税法（以下、法と略す）の 343 条に規定がある。まず、法 343 条 1 項は、「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。」と定めている。これは所有者課税の原則である。ここでの所有者は真実の所有者（民法上の所有者）である。昭和 47（1972）年 1 月 25 日の最高裁判決は「固定資産税は、土地、家屋および償却資産の資産価値に着目して課税される物税であり、その負担は、当該固定資産の所有者であることを原則とする」（民集 26 卷 1 号 1 頁）としており、法 343 条 1 項の規定は、租税が本質

的に経済的負担であるという認識の上にならば、真実の所有者を納税義務者とする所有者課税の原則によって、その負担を実質的な経済的負担力に求めようとしていると解される⁹⁾。

なお、括弧書は土地についての質権者や地上権者も納税義務者となることを規定し、資産の使用収益を享受しうる者を本来の納税義務者たる所有者として扱っている¹⁰⁾。所有者に代えて、その土地の使用収益の実質を有する者に課税しようというものである。使用収益とは、私法上の概念で、物を直接に利活用して利益・利便を得ることをいう。使用収益するためには、その物を直接に支配する権利（物権）が必要である。所有者のほかに質権者や地上権者を固定資産税の所有者として納税義務者とするは所有者課税の例外であるが、土地を実質的支配し、使用収益の実質を有する者である質権者等の存在に着目した実質課税の考え方にたつものである¹¹⁾。これは固定資産税の前身である地租が土地の賃貸価格を課税標準として課せられるものであり、収益税の性質を有していたことに基づく。質権者等はその土地を自ら使用収益する権利を有するし、土地を占有して所有者の利用を著しく制限することもできる。所有者は形骸化された所有権を持つにすぎないのであるから、使用収益の実質を有する質権者等が納税義務者に含められることになったと考えられる。

ただし、最高裁は「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応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」（最判平成 15 年 6 月 26 日民集 57 巻 6 号 723 頁）と判示しており、固定資産税が財産税であると解されている。財産税であるならば、その評価額は客観的な交換価値＝適正な時価であって、使用収益に着目した場合にその評価額を使用収益価値とする収益税的な考え方とは相容れない。そのこととの関連から質権者等を所有者に代えて納税義務者とする括弧書の意味について考えねばならぬであろう。

9) 石島弘（2008）『不動産取得税と固定資産税の研究』信山社、p.352。

10) 石島、前掲書、p.352。

11) 石島、前掲書、p.351。

(2) 台帳課税主義

次に、法 343 条 2 項は「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。」として、その前段において、台帳課税主義を定めている¹²⁾。台帳課税主義は名義人課税主義、登記名義人課税の原則とも呼ばれる。

台帳課税主義の台帳とは固定資産課税台帳のことである。固定資産課税台帳は、地方税法 380 条 1 項の規定により、市町村が固定資産の状況及び固定資産税の課税標準である固定資産の評価を明らかにするために備えなければならないものである。固定資産課税台帳には土地課税台帳、土地補充課税台帳、家屋課税台帳、家屋補充課税台帳及び償却資産課税台帳の 5 つの台帳がある（法 341 条 9 号）。それぞれの台帳には以下のような内容が記載されている。

- ①土地課税台帳 登記簿に登録されている土地について、不動産登記法 27 条 3 号及び 34 条第 1 項各号の規定により登記する事項、所有権、質権及び 100 年より長い存続期間の定めのある地上権の登記名義人の住所及び氏名又は名称並びにその土地の基準年度の価格又は比準価格等。
- ②土地補充課税台帳 登記簿に登録されていない土地で固定資産税を課税することができるものの所有者の住所及び氏名又は名称並びにその所在、地番、地目、地積及び基準年度の価格又は比準価格。

12) 金子宏（2019）『租税法』（第 23 版）、弘文堂、p.749。

- ③家屋課税台帳 登記簿に登録されている家屋について、不動産登記法 27 条 3 号及び 44 条 1 項各号の規定により登記する事項、所有権の登記名義人の住所及び氏名又は名称並びにその家屋の基準年度の価格又は比準価格等。
- ④家屋補充課税台帳 登記簿に登録されている家屋以外の家屋で固定資産税を課税することができるものの所有者の住所及び氏名又は名称並びにその所在、家屋番号、種類、構造、床面積及び基準年度の価格又は比準価格。
- ⑤償却資産課税台帳 償却資産の所有者の住所及び氏名又は名称並びにその所在、種類、数量及び価格。

土地課税台帳と家屋課税台帳については、不動産登記法による既登記の土地と家屋は市町村長が真実の所有者が誰であるかの判定は行わずに、土地登記簿、建物登記簿に所有者として登記されている者を固定資産税の納税義務者たる所有者として課税台帳に移記する。したがって、所有権を有しない場合であっても賦課期日の時点で土地登記簿又は家屋登記簿に所有者として登記されていれば、固定資産税を課税されることになる。登記簿からの移記によって納税義務者たる所有者を特定する方法がとられるのは、徴税の便宜の要請から、登記による公示方法に着目して登記簿上所有者として公示されたものを民事上の真実の所有者であるか否かを問わず（その判定を行わず）、固定資産税の課税において所有者として課税しようとするものである（大阪地判昭和 51 年 8 月 10 日行集 27 卷 8 号 1461 頁）¹³⁾。

他方、台帳課税主義の下では、固定資産の所有者であっても、固定資産課税台帳に登録されていない限り、固定資産税を課税されない¹⁴⁾。

ただし、台帳課税主義とはいえ、未登記（法 341 条 11 号又は 13 号）の土地、家屋、および登記制度のない償却資産について納税義務者たる所有者を土地補充課税台帳、家屋補充課税台帳、償却資産課税台帳に登録する際には、市町村長は所有者の判定を行わねばならない。つまり、この場合の課税台帳上の

13) 石島、前掲書、p.353。

14) 金子、前掲書、p.749。

所有者は真実の所有者であることが予定されている。上述のように、台帳課税主義は課税台帳の表見にもとづいて課税されることになるので、固定資産課税台帳に所有者として記載されていない限り、固定資産税が課税されることがないのであるが、形式的に台帳課税主義が適用されれば市町村長が恣意的に納税義務者を決定することになりかねない。したがってこのような場合には表見に基づく課税ではなく、納税義務者が真実の所有者でないと判明した際には、課税台帳の修正が行われねばならない。

次に、法 343 条 2 項の後段は、台帳課税主義の例外について規定している。すなわち、①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場合、②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場合、③所有者としている法 348 条 1 項の者が同日前に所有者でなくなっている場合には、土地又は家屋を「現に所有している者」が固定資産税課税上の所有者＝納税義務者となる。この規定の趣旨は、「登記簿上の所有者が賦課期日前に死亡し、又は消滅してしまっても、その相続人又は承継人が移転登記を行わない限り、現存しない旧所有者名義のままになっているが、現存しない者は納税義務者とはなりえないので、例外的に現実の所有者に課税することとしている」¹⁵⁾ ものである。

また、③の法 348 条 1 項の者とは、国、都道府県、市町村、特別区、これらの組合、財産区、地方開発事業団など、固定資産税を非課税とされている団体のことである。これらの固定資産税非課税団体から私人に土地又は家屋が払い下げられ、所有権の移転が行われず、賦課期日時点での登記簿上の所有者がこれらの団体のままである場合、登記簿に所有者として記載されている者を納税義務者とする原則を貫くと、固定資産税を課税することができなくなる。そこで、賦課期日前に既に真実の所有権が移転している場合には、例外的に、その真実の所有者たる私人を納税義務者とするのである。

ここで「現に所有している者」は相続又は合併による財産の承継等によって、権原に基づき土地又は家屋を現実に所有している者のことであり（仙地判

15) 固定資産税務研究会（2019）『要説固定資産税』（令和元年度版）、ぎょうせい、p.39。

昭和 30 年 11 月 16 日行集 6 巻 12 号 2798 頁)、所有者が現実にも明確となっている場合を想定している。

なお、法 343 条 3 項は償却資産の納税義務者に関する規定で、「第一項の所有者とは、償却資産については、償却資産課税台帳に所有者として登録されている者をいう。」と定めている。償却資産は土地や家屋のような登記簿が存在せず、所有者に申告義務があり、また、市町村も調査を行って、償却資産課税哀調への登録がなされる¹⁶⁾。償却資産課税台帳に登録されている所有者は、賦課期日における現実の所有者であり、建前として、台帳上の所有者と実際の所有者は一致する。

(3) 所有者課税原則の例外；みなす所有者に対する課税

上述のように、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、固定資産課税台帳に登録された者であるが、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り不明である場合には、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。この場合において、当該市町村は、当該登録をしようとするときは、あらかじめ、その旨を当該使用者に通知しなければならない。」¹⁷⁾として、台帳課税主義を貫くことによって不合理が生ずる場合、その使用者等を所有者とみなして固定資産税を課税できるとしている。

この規定の趣旨は、固定資産の所有者が不明であったり、所有者はわかって

16) 法 389 条 1 項に定める資産、すなわち、総務省令で定める船舶、車両その他の移動性償却資産又は可動性償却資産で二以上の市町村にわたって使用されるもののうち総務大臣が指定するもの、鉄道、軌道、発電、送電、配電若しくは電気通信の用に供する固定資産又は二以上の市町村にわたって所在する固定資産で、その全体を一の固定資産として評価しなければ適正な評価ができないと認められるもののうち総務大臣が指定するものについては、都道府県知事又は総務大臣からの通知に基づいて登録がなされる。

17) 法 343 条 5 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。」(下線筆者付記)であったが、令和 2 (2020) 年度税制改正において、下線部の文言修正がなされ、また「この場合において～」の部分が付け加えられた。

いても所在が不明な場合、「所有者を納税義務者としてこれに課税しても、現実には、これに負担させることはできない。本条4項は、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、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策を開いた規定である。」¹⁸⁾とされている。

ここでの所有者不明の事由は、所有者が誰かわからない、生死がわからない、住所、居所がわからない、転出先がわからない等といった一般的なものではなく、その不明の原因は震災、風水害、火災その他の自由に限定されている。この規定は使用者に課税することができることを定めているのであって、常に必ず使用者に課税せね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、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、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である、と解されている¹⁹⁾。

上述のように、本項は所有者不明の事由を震災や不水害、火災その他に限定して適用されるものであるが、近年、問題となってきた、相続登記がなされず所有者が誰かわからないまま時間が経過している所有者不明土地等について、令和2(2020)年度税制改正において、登記簿上の所有者が死亡し、相続登記がなされていない場合、条例で定めるところにより、相続人等の現所有者から氏名や住所等の必要な事項を申告させることのできる制度が創設された。また、法343条5項により、調査を尽くしても所有者が一人も明らかとならない固定資産について、その固定資産に使用者がいる場合、使用者を所有者とみなして固定資産税を課税できることになった。みなす課税の拡大である。これらの改正によって、所有者課税の原則と台帳課税主義の原則を変えることなく、所有者不明土地に対する固定資産税課税が可能となったのである。

18) 固定資産税務研究会(2019)『令和元年度要説固定資産税逐条解説』、ぎょうせい、p.46。

19) 固定資産税務研究会(2019)『要説固定資産税』(令和元年度版)、ぎょうせい、p.42。

なお、法 343 条 6～10 項は国が買収・収納した農地等、土地区画整理事業又は土地改良事業の施行に係る土地、公有水面埋立地等、信託に係る償却資産、家屋の所有者以外の者が取り付けた家屋の附帯設備について、みなす所有者として課税する規定を定めているが、本項では割愛する。

III 制度改正をめぐる動き

所有者不明土地について、従来の地方税法の規定では二つの問題があった。前述のように、固定資産税の納税義務者は原則として登記簿上の所有者である。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」が納税義務者となり、通常であれば、相続人が納税義務者となる。登記簿上の所有者が死亡しても相続登記がなされない場合は、課税庁が死亡の事実と相続人を把握するために戸籍の調査等を行う。問題の一つはその調査に課税庁が労力と時間を費やさねばならない、すなわち経済的及び非経済的な徴税コストがかかることであり、また、課税が適正に行われるまでに時間を要することである。

もう一つの問題は、納税義務者を特定するために相当な努力をして調査を行ったとしても、所有者が全く見つからなければ、固定資産税が課税できないことであった。そして、仮に、当該資産を使用収益している者がいたとしても、従来の制度では、法 343 条 4 項に規定する震災や風水害等の災害の場合を除き、固定資産税を課税することができなかった。

こうした問題に対して、地方団体からは以下のような要望が出されていた。

(1) 全国市長会

全国市長会は「令和 2 年度都市税制改正に関する意見」（2019 年 10 月）の中で、都市税源財源の充実強化の一環として、固定資産税について以下の要望を出している（下線筆者付記）²⁰⁾。

- ・相続登記が適切になされていない場合、納税義務者を迅速かつ確実に把握するため、「現に所有する者」の届出を制度化すること。

20) 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 10 月）、p.6。

http://www.mayors.or.jp/p_action/documents/5zeiseikaisei_iken_mR1_2.pdf (2020 年 7 月 10 日閲覧)

- ・所有者が不明となる場合においても、一定の要件を満たす使用者に対して必要に応じ、自治体の判断により課税することができるような制度を検討すること。

(2) 全国町村会

全国町村会は「令和2年度税制改正に関する要望」（2019年11月）において、固定資産税の安定的確保の観点から、次のような要望を示している（下線筆者付記）²¹⁾。

- ・固定資産税は、収入の普遍性・安定性に富む、町村財政における基幹税目であることから、税収が安定的に確保できるようにすること。特に次の事項の実現を図ること。
- ・所有者不明の土地・家屋は課税業務に多大な支障を来していることから、所有者把握の手段を拡充するとともに、所有者不明であっても使用者が判明している場合には使用者に課税できるよう、現行法での適用範囲を拡大すること。

(3) 指定都市市長会

指定都市回市長会が「令和2年度税制改正要望事項」（2019年10月）で示した要望は、土地又は家屋を現に所有している者の届出の義務化である（下線筆者付記）²²⁾。

- ・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。

そして、この要望の理由と現状として、以下のように述べている。

- ・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記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

21) 全国町村会「令和2年度税制改正に関する要望」（令和元年11月）、p.1。

<http://www.zck.or.jp/uploaded/attachment/3409.pdf>（2020年7月10日閲覧）

22) 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）、p.17。

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。

これらの地方団体の要望の要点は、所有者不明土地について、①納税義務者の迅速かつ確実に把握するために、「現に所有している者」の届出を制度化すること、②所有者が不明な場合においても、市町村の判断により使用者に課税できるようにすること、である。①は納税義務者の確定において「現に所有している者」が存在することを前提に、その届出を義務化することを求めるものである。そして、②の使用者への課税については、「現に所有している者」の届出に基づき、その者の使用収益の事実に着目して、使用者を所有者とみなして、納税義務者とすることである。②においては、所有者課税の原則との整合性をどのようにしてとるのかが問題となる。単純に使用者課税とするのではなく、法 343 条 4 項の「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り不明である場合には、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。」の規定と同じく、みなす課税を拡大することが必要となる。所有者課税の原則を崩して、使用者課税の途を新たに設けるのではなく、あくまでも使用者を所有者と読み替える、そのために必要な条件整備を求める、というものと解釈すべきであろう。

次に、総務省の審議会である地方財政審議会の「令和 2 年度地方税制改正等に関する地方財政審議会意見」（2019 年 11 月 19 日）は、固定資産税の所有者不明土地等に係る課税上の課題への対応として、以下のような考え方を示して

いる（下線筆者付記）²³⁾。

人口減少、高齢化の進展に伴う土地利用ニーズの低下等によって、近年、所有者不明土地や空き家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も様々な課題を生じている。

こうした課題に対し、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、これまでも「空家等対策の推進に関する特別措置法」や「所有者不明土地の利用の円滑化等に関する特別措置法」等に基づき、政府全体として取組を進めてきたが、課税庁においても、こうした取組を推進する関係部局に対し、固定資産課税台帳の所有者情報を提供する等、関係部局と連携して取り組んできたところである。

土地基本法制や民事基本法制の見直しなど、引き続き政府全体として抜本的な対策が急がれる中、固定資産税の課税実務においても、所有者情報の把握の円滑化等の課題があり、これらについても早急な対応が必要である。

具体的には、土地や家屋について、登記簿上の所有者が賦課期日時点で死亡しており、相続登記がなされていない場合には、「現に所有している者」（通常は相続人）を課税庁が調査し、納税義務者として認定して課税することとなるが、「現に所有している者」を把握するための相続人調査等に多大な負担が生じており、賦課徴収上の支障となっている。

このため、「現に所有している者」にその旨を申告させるなど、課税庁が速やかに「現に所有している者」を把握する手段を充実させることで、納税義務者を的確かつ迅速に把握し、適正な課税につなげることが必要である。

また、固定資産を使用収益している者がいるにもかかわらず、登記が正常に記録されていないため戸籍の調査ができない等の理由により、課税庁が

23) 地方財政審議会「令和2年度地方税制改正等に関する地方財政審議会意見」（令和元年11月19日）、pp.10-11。

調査を尽くしてもなお、当該固定資産の所有者が一人も明らかでないケースが現に存在する。

現行の地方税法第 343 条第 4 項では、震災等の事由によって所有者が不明な場合には、使用者を所有者とみなして課税できる規定があるが、震災等の事由によるものでなければ、現行法上、課税することができない。

このことは、課税の公平性の観点から問題があり、何らかの制度的対応が必要である。具体的には、例えば、法第343条第4項に規定されている場合と同様に、使用者を所有者とみなして課税することができるよう、同項の適用範囲の拡大等の措置を検討することが考えられる。

これらの取組を通じて、相続登記の促進や課税台帳の所有者情報の更新が行われることにより、登記の適正化や、当該情報を内部利用できる土地部局や空家部局等への情報提供にもつながり、課税の適正化のみならず、所有者不明土地問題、空家対策の一層の推進等にも資することが期待される。

さらに、所有者不明土地等の課題について抜本的に対応するためには、現在、法制審議会等で議論されている相続登記の義務化等、不動産登記制度において、所有者不明土地の発生を予防する仕組みや、所有者不明土地を適切かつ円滑に活用していく観点からの取組が重要となる。

こうした取組と歩調を合わせつつ、今後も、地方自治体の利用ニーズの高い、不明森林所有者の情報や、地籍調査を迅速に進めるために必要な所有者情報について、地方税法上の守秘義務との関係のこれまでの整理を踏まえ、課税庁から関係部局に対して提供することを可能とする等、所有者不明土地等への課題解決に向けた関係行政機関と連携を深めていくべきである。

併せて、本年度成立した「戸籍法等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に、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既存の「戸籍副本データ管理システム」を活用・発展させて新システムを構築することが予定されている。

現在、課税庁が行っている相続人等の調査において、個別に多数の市町

村に戸籍の公用請求等を行うなど、事務負担が煩雑になっている点について、将来的にはこの新システムと連携する等、課税事務の効率化に資する取組を推進していく必要がある。

この地方財政審議会意見の、所有者不明土地等に係る課税上の課題への対応のポイントは以下の3点である。

- ①所有者不明土地の解消に向けて土地基本法制や民事基本法制の見直しなどが進められねばならないが、併せて、固定資産税の課税実務においても、所有者情報の把握の円滑化等の課題があり、これらについても早急な対応が必要であること。⇒固定資産税においても所有者不明土地への対応が必要なが主張されている。
- ②登記簿上の所有者が賦課期日時点で死亡しており、相続登記がなされていない場合には、「現に所有している者」（通常は相続人）を課税庁が調査し、納税義務者として認定して課税することとなるが、「現に所有している者」を把握するための相続人調査等に多大な負担が生じており、賦課徴収上の支障となっている。そのため、「現に所有している者」にその旨を申告させるなど、課税庁が速やかに「現に所有している者」を把握する手段を充実させることで、納税義務者を的確かつ迅速に把握し、適正な課税につなげることが必要であること。⇒「現に所有している者」を把握する方策の整備・拡充が今後の基本的方向として示されている。
- ③必要な所有者情報について、地方税法上の守秘義務との関係のこれまでの整理を踏まえ、課税庁から関係部局に対して提供することを可能とする等、所有者不明土地等への課題解決に向けた関係行政機関と連携を進めること。⇒所有者情報の確保と行政機関間の情報共有の必要性が説かれている。

以上、地方団体、地方財政審議会が所有者不明土地への固定資産税課税を適正かつ効果的に行うための方策として求めているところを整理してきた。そこから示される制度改正の方向性は、「現に所有している者」をいかに迅速、的確に把握・特定するか、調査の結果、所有者が一人も見つからない場合、「現に所有している者」が当該資産の使用者である場合、使用者を所有者とみなし

て課税する枠組みを設ける、ということである。

IV 令和 2 年度地方税改正における所有者不明土地問題への対応

前節で述べたような動きを受けて、与党税制調査課会は令和 2（2020）年度税制改正において、所有者の捕捉を徹底しつつ、「所有者が不明であるが、使用者が存在する」ケースにおいて公平な固定資産税課税が可能となるような対応を行うことが必要であるとして、制度改正に向けた検討を行う。検討過程で示された意見の主なものは以下の通りであった²⁴⁾。

- ①相続が細分化され、課税庁の実務負担が増えてきていることに鑑み、現所有者申告を義務化すべきである。
- ②課税の公平の観点から、使用者課税を可能にすべきである。
- ③使用者課税の導入に際しての、課税庁の制度運営の円滑化の観点から、登記簿上の所有者の死亡後、相続登記が完了するまでの間、「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・住所等の必要事項を申告させることができるようにする。
- ④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にならない場合、事前に使用者に通知を行った上で、使用者を所有者とみなして固定資産課税台帳に登録し、固定資産税を課税できることとする。

こうした検討の結果、令和 2 年度税制改正大綱（2019 年 12 月 20 日閣議決定）に盛り込まれた、所有者不明土地等に係る課税上の課題への対応は以下の通りである（下線筆者付記）²⁵⁾。

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

24) 鷲頭美央・徳重寛（2020）「固定資産税等関係改正案の解説」『税』75 巻 4 号、p.86。

25) 「令和 2 年度税制改正大綱」（2019 年 12 月 20 日閣議決定）、p.33。

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。

大綱に盛り込まれた改正のポイントは、①現に所有している者の申告の制度化、②使用者を所有者とみなす制度の拡大、の2点である。①については、課税庁が「現に所有している者」（通常は相続人）の把握のために、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を費やしていること、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こと、という現状を背景として、登記簿上の所有者が死亡し、相続登記がな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というものである。

従来は、遺産分割協議や相続登記については期限や義務はなく、怠った場合の罰則もなかったが、改正後は、固定資産税については、個々の自治体の定める条例により「現に所有している者の申告」が制度化され、申告をしない場合には罰則が科せられる可能性がある。

次に、②については、所有者課税の原則の下では、固定資産を使用している者がいても、所有者が登記簿に正常に登記されていないために、調査を尽くしても所有者が一人も特定できない場合は固定資産税の課税ができず、公平上、問題を生じさせていた。法 343 条 2 項は震災や風水害などの災害によって所有者が不明な場合は使用者を所有者とみなして課税することができるが、それ以外の場合にはこのみならず課税が適用できなかった。そこで、令和 2 (2020) 年度税制改正において、市町村は、調査²⁶⁾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は、使用者を当該資産の所有者とみなして、固定資産課税台帳に登録し、固定資産税を課税することができること、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、という新たな枠組みが導入されることになり、法 343 条 5 項にその規定が定められた²⁷⁾。

法 343 条 5 項

市町村は、相当な努力が払われたものと認められるものとして政令で定める方法により探索を行ってもなお固定資産の所有者の存在が不明である場合（前項に規定する場合を除く。）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。この場合において、当該市町村は、当該登録をしようとするときは、あらかじめ、その旨を当該使用者に通知せねばならない。

26) 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関係者への質問等のことである。

27) 343 条 5 項に新たなみならず課税の規定が加えられたため、改正前の 5～9 項は改正後、それぞれ 6～10 項となっている。

この規定により、調査しても所有者が一人もわからないがその固定資産の使用が存在する、以下のようなケースにおいて、従来は固定資産税が課税できず、課税の公平性が損なわれていたものが、課税が可能となった。

- ・登記名義人が死亡し、親族が全員相続放棄した土地・家屋に、登記名義人の生前から賃借している者が居住を継続しているケース
- ・全員が相続放棄したにもかかわらず、親族と関係者が死亡した登記人名義の土地・家屋に居住を続けるケース
- ・登記が正常に記録されていない土地で店舗営業しているケース
- ・外国籍の所有者が死亡し、相続人が特定できないケース

こうして、令和2（2020）年度税制改正によって、

- ①市町村内の土地・家屋について市町村が条例を制定すれば、登記簿上の所有者が死亡している場合、現所有者にその氏名、住所その他の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、罰則も設けることができる
- ②使用者を所有者とみなす制度では、市町村が一定の調査を尽くしても固定資産の所有者が一人も明らかとならない場合、使用者を所有者とみなして固定資産税台帳に登録し、固定資産税を課することができる

という新たな制度が設けられ、所有者不明土地に係る固定資産税課税の問題は適正に対処され、公正な課税が担保されることになったのである。

なお、現在、この税制改正とは別に、国は所有者不明土地対策として、所有者不明土地を管理するための新たな財産管理制度や相続登記の申請の義務付け、土地所有権の放棄を認める制度の創設など、民事基本法制等における制度改正にむけての検討が法制審議会で進められているところである。

V 使用者を所有者とみなす課税の拡大への留意点

令和2（2020）年度改正における所有者不明土地への固定資産税の制度改正のポイントの一つは、市町村が一定の調査を尽くしても固定資産の所有者が一人も明らかとならない場合、使用者を所有者とみなして固定資産税台帳に登録し、固定資産税を課することができるという、みなす課税の拡大である。この点に関して留意すべき点を述べておきたい。

固定資産税は所有者課税が原則であり、今回の改正もその原則を変えるものではない。基本的には従来からあった法 343 条 4 項の災害時に所有者が不明の場合に使用者を所有者とみなして課税するという考え方と同じであり、課税の公平を確保するための措置である。したがって、所有者とみなす使用者は、4 項の場合と同じく、所有者と同等程度の使用収益をしている者であり、臨時的・一時的に当該資産を使用しているのではなく、相当期間にわたって恒常的に使用している事実が客観的に確認できる場合に所有者としてみなすことになる。具体的には、その固定資産に継続して居住又は事業を営んでいる者、賃料等の対価を受領して他者に使用させている者²⁸⁾などが該当する。

ところで、所有者と同程度の使用収益をしている点に着目して使用者を所有者とみなすということについて、留意せねばならないのは、前述のように、この使用収益は、いうまでもなく、物を直接に利活用して利益・利便を得ることをいう私法上の概念であって、その固定資産から貨幣的な収益を得ていることではない。固定資産税が財産税であり、使用収益の事実に着目してみなす課税を拡大するとはいえ、そこに収益課税の要素は全く存在しないことに留意すべきである。

参考文献

- 秋田修一（2004）「固定資産税の納税義務者」石島弘教授退官記念論文集刊行会編『変革期における税法の諸問題』大学教育出版、第 14 章（pp.126-137）所収。
- 石島弘（2008）『不動産取得税と固定資産税の研究』信山社。
- 石島弘・碓井光明・木村弘之亮編（1988）『固定資産税の現状と納税者の視点－現行制度の問題点を探る－』六法出版社。
- 石田和之（2008）「市町村の基幹税目である固定資産税の財政学～地方分権時代における財政学視点からのアプローチ（14）固定資産税における納税義務者」『税』63 巻 4 号、pp.64-79。
- 開出英之（2020）「令和 2 年度地方税制改正と今後の課題」『地方税』71 巻 4 号、pp.2-13。

28) 逆に賃料を支払って使用している者は使用者であっても所有者とはならない。

- 柏木恵（2020）「所有者不明土地等の現状と固定資産税徴収の課題」『税』73巻3号、pp.10-21。
- 金子宏（2019）『租税法』（第23版）、弘文堂。
- 川井幸生（2018）「所有者不明土地への課税手順とその実践例」『税』73巻3号、pp.22-30。
- 古武龍太郎（2008）「固定資産税における納税義務者について」『地方税』59巻7号、pp.86-91。
- 固定資産税務研究会編（2019）『要説固定資産税』（令和元年度版）、ぎょうせい。
- 小西敦（2020）「ミクロ・マクロで読み解く地方税判例（18）マクロ的な視点からの分析－固定資産税の納税義務者」『税』75巻2号、pp.231-243。
- （一財）資産評価システム研究センター（2014）『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究－平成27年度評価替えに向けた負担調整措置のあり方－所有者実態が不明確な土地・家屋に対する固定資産課税実務の現状－』。
- （一財）資産評価システム研究センター（2020）『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－』。
- 総務省自治税務局企画課・総務省自治税務局都道府県税課・総務省自治税務局市町村税課・総務省自治税務局固定資産税課（2020）「令和2年度税制改正を巡る議論について」『地方税』、71巻1号、pp.10-98。
- 細谷芳郎（2020）「所有者不明の不動産と固定資産税の課税について」『資産評価情報』234号、pp.1-2。
- 鷺頭美央・徳重寛（2020）「固定資産税等関係改正案の解説」『税』75巻4号、pp.90-110。