

納税管理人制度の拡充による所有者不明の固定資産 への対処の検討

著者	石田 和之
雑誌名	関西大学商學論集
巻	63
号	3
ページ	1-17
発行年	2018-12-25
その他のタイトル	Property Taxation on Unknown Owner's Fixed Assets and the Tax Agent System : Japanese Case
URL	http://hdl.handle.net/10112/16457

納税管理人制度の拡充による所有者不明の 固定資産への対処の検討¹⁾

石田 和之

1. はじめに

1.1 目的と問題意識

本稿は、最近の固定資産税が直面する課題に所有者不明土地や死亡者課税の問題があることを踏まえて、固定資産税が登録情報の申告制度を拡大し、それによって新たな納税義務を創設することの意義を明らかにする。

近年、固定資産税に関わる社会経済問題として、耕作放棄地、空き地・空き家、所有者不明の土地などの増加が取り上げられ、解決すべき政策課題として議論されている。もちろん、これらの問題が生じる原因が固定資産税にあるわけではない。しかしながら、これらの問題がすでに固定資産税の適正な賦課徴収にとって妨げとなっていることは事実であり、したがって、固定資産税の適正な課税のためには何らかの対処が必要であり、傍観するわけにはいかない。たとえ固定資産税が原因ではなくとも、これらの問題から固定資産税が影響を受けることが明らかならば、固定資産税として適正な賦課徴収のための対応は必要である。

(1.2で述べるように、) 最近の固定資産税は、耕作放棄地や空き家の増加といった問題に、課税強化によって対応してきた。しかしながらこれらの対応は、制度的には、固定資産税が主体的に応じたものとは言えない。いずれも他の制度(農地法や空家対策特別措置法)に関連して、固定資産税の取扱いを変更したり、整えたに過ぎない。

本稿は、固定資産税の賦課徴収の問題に固定資産税が対応するためには、固定資産税が直接応ずるのが望ましいと考える。所有者不明土地や死亡者課税による固定資産税の問題に対しては、不動産登記制度や相続制度による対応に期待するのではなく、固定資産税が自ら積極的に対処すべきである。不動産登記制度の充実強化によって所有者不明土地への固定資産税の賦課徴収の適正化を図るという方法に全く効果がないとはいえないが、しかし、そのようなやり方

1) 本稿は、「平成30年度第2回「固定資産税に関する意見交換会」((一財)資産評価システム研究センター)(2018年10月12日)における研究発表をもとにしている。

には限界があり、根本的には、固定資産税の仕組みで対応することが必要と考える。本稿は、納税義務を有する納税管理人という新たな納税義務の創設による対応の可能性を検討する。

本稿の構成は、次のようになる。1.2は、耕作放棄地や空き家の増加に対して固定資産税が講じてきた最近の課税強化を確認し、これらの措置には一定の成果があったといえるが、しかし、固定資産税の適正な課税にとって根本的な解決には至らないこと、したがって更なる対応が必要であることを述べる。2節は、所有者不明土地と死亡者課税の問題が固定資産税の適正な課税にとってどのように問題となるかを議論する。耕作放棄地の問題や空き家の問題が、将来的には、死亡者課税の問題となり、さらに固定資産の所有者不明の原因となり得ることを述べ、これらの問題がすべて固定資産税の納税義務者の特定に関わる問題として捉えられることを指摘する。3節は、台帳課税主義と納税義務の関係を議論する。4節は、台帳課税主義の考え方を踏まえて、申告制度の拡張が納税者（固定資産の所有者）の特定に寄与できることを述べる。関連して、免税点制度や縦覧制度にも触れる。5節は、具体例として納税管理人に納税義務を課すことを想定して、新たな納税義務による納税者特定の意義を検討する。6節は、本稿のまとめである。

1.2 固定資産税をめぐる最近の議論と制度改正

近年の人口減少や少子高齢化に起因する社会経済構造の変化は、ただ民間の経済活動だけではなく、固定資産税の賦課徴収の税務にも影響が及んでいる。それらは、固定資産税が原因であると言われることもある。たとえば、耕作放棄地や空き家の増加といった問題は、農地の保有コストである固定資産税が安すぎるために農地が耕作（肥培管理）されずにそのまま保有（放置）され続けたとされ、また、固定資産税に住宅用地の課税標準の特例があるために空き家が増加すると批判されている。

耕作放棄地や空き家は、不動産が有効に活用されていない状況として捉えられる。不動産の有効活用という観点からすると、空き家問題は住宅だけではない。商店街でも空き店舗が増えてシャッター通りと化し、有効に活用されず放置されているケースがある。放置山林の問題も、山林が有効に活用されていないという点において、本質的に同じ問題である。

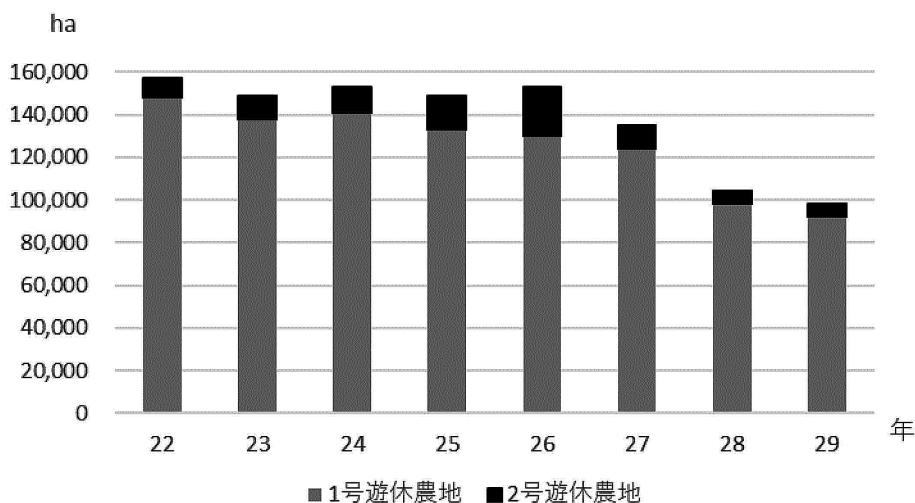
このようにして不動産が放置されている、あるいは有効に活用されていない状況が増えているとはいえ、不動産の非効率な活用そのものは固定資産税の課題ではない。これらはあくまでも、たとえば土地利用政策や農業政策といったそれぞれの分野の施策課題である。また、その原因の一部は、長期にわたる景気低迷や少子高齢化による後継者不足といえる。そうであるとはいえ、固定資産税がこれらの問題を放置できないのは、固定資産税の適正な課税がこれらの問題から影響を受け、適正な課税を妨げる要因になり得るからである。不動産の非効率な利用といえる耕作放棄地や空き家の問題（増加）は、将来的に、所有者不明の土地や空き家をさらに増加させ、死亡者課税の問題の原因となることも懸念される。所有者不明の固定資産は、

ただ土地や家屋の利用にとって障害となるだけではなく、固定資産税の毎年の賦課徴収にとっても深刻な障害である。

これまで、固定資産税が耕作放棄地や空き家の問題に対して何の措置も講じてこなかったわけではない。耕作放棄地の増加に関連しては、農地評価における限界収益率（0.55）の適用除外の規定を設け、空き家の増加に関連しては空家対策特別措置法（平成27年施行）の実施に伴って、「特定空家等」（空家対策特別措置法第2条2項）に対する措置の勧告を受けた場合に住宅用地の課税標準の特例を適用しないといった措置を講じている。しかしながら、これらは固定資産税が課題解決の中心的な役割を果たしているとはいえない。

図1は、平成22年から平成29年までの耕作放棄地面積の推移を示している。平成27年以降、急激に耕作放棄地が減少していることを確認できる。この間、平成25年の農地法改正に始まり、平成28年度には農地中間管理機構に貸し付けた農地の固定資産税軽減の措置が講じられている。そして、平成29年度、勧告遊休農地に対する固定資産税の強化（限界収益率の適用除外）が実施される。これらの一連の農地に関わる制度改正を踏まえると、近年の耕作放棄地の減少は、固定資産税の効果よりも、むしろ、農地法における農地の適正な管理の強化によると理解するのが妥当といえる。耕作放棄地の削減にもっとも効果があったのは農業委員会による積極的な取り組みであり、これによって、中間管理機構の活用を含めて、耕作放棄地の解消が進んだのであり、そこに固定資産税の課税強化が後押ししたということである。

図2は、国土交通省による空き家を放置する理由のアンケート結果である。これによると、



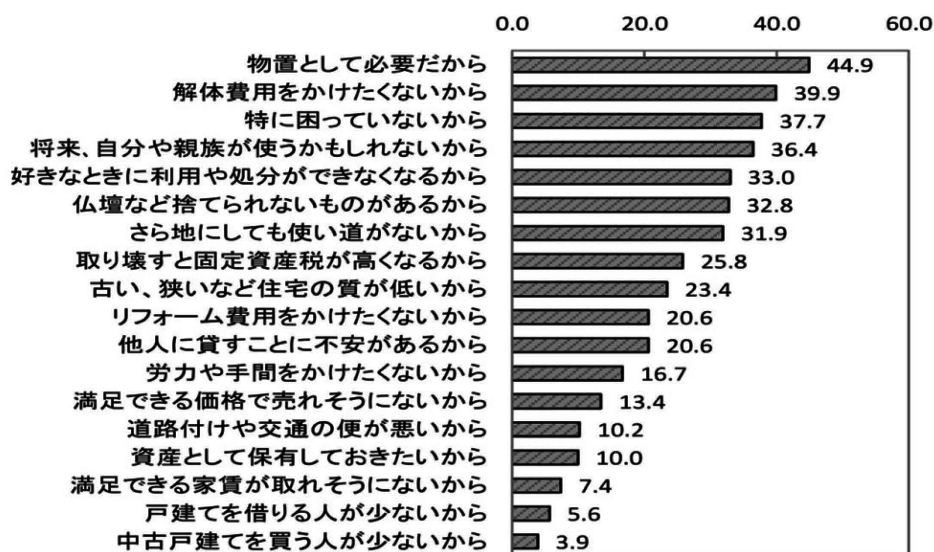
(注) 1号遊休農地は、現に耕作されておらず、かつ、引き続き耕作されないと見込まれる農地（農地法第32条第1項第1号の農地）。2号遊休農地は、利用の程度が周辺の地域の農地に比べ著しく劣っている農地（農地法第32条第1項第2号の農地）。

(出所) 農林水産省ホームページ資料「農地法第30条に基づく利用状況調査等の結果等」の「遊休農地面積の推移（H22～H28）」・「利用状況調査の結果（H29）」により作成。

図1 遊休農地面積の推移

空き家が増加する理由の第1は「物置として必要だから」(44.9%)であり、第2は「解体費用をかけたくないから」(39.9%)、第3が「特に困っていないから」(37.7%)である²⁾。「取り壊すと固定資産税が高くなるから」(25.8%)として固定資産税の特例措置が理由のひとつになってはいるが、上位ではない。すなわち、固定資産税は、多くの要因のひとつであるが、主要な要因ではないといえる。

耕作放棄地や空き家の中には、相続対象の物件もあり、またすでに所有者が不明になりつつある物件もある。むしろ、相続をきっかけにして所有者が不明になり、耕作が放棄地されたり、空き家になることもある。この意味で耕作放棄地や空き家は、所有者不明土地や死亡者課税の問題の予備軍といえる。したがって、固定資産税がこれらの問題に対処するためには、所有者不明土地の問題なども含めて、耕作放棄地の問題や空き家問題にも対応できるような根本的な解決策が必要となる。



(出所) 国土交通省ホームページ資料「平成26年度空家実態調査 調査結果の概要」の図26。

図2 空き家にしておく理由 (複数回答, n=461)

2. 固定資産税における所有者不明土地と死亡者課税の問題

2.1 所有者不明土地の問題

表1は、所有者不明土地問題研究会(増田寛也委員長)による報告書から、所有者不明土地

2)「物置として必要だから」という回答は、興味深い。固定資産税における住宅用地の課税標準の特例(地方税法第384条)は、「専ら人の居住の用に供する家屋」に対して税負担を軽減することを趣旨としている。したがって、このような趣旨からすれば、物置として利用している家屋は「専ら人の居住の用に供する」ことにならず、当該家屋の敷地は住宅用地特例の適用から除外される可能性がある。しかしながら、実際の取扱いは、(別荘を除いて、)構造が住居である家屋であればすべての場合に特例を適用している。

が生じる原因を5つ挙げている。これらのうちで本稿の関心からもっとも注目すべきは、「問題点1：不動産登記簿の情報が必ずしも最新ではない。」である。不動産登記の現状は、最新どころか、いつのことかわからないものまで存在する。表1は、問題点1を含めて、所有者不明土地の問題が生じることの制度的、根本的要因が不動産登記制度にあることを示唆している。

表1 所有者不明土地に係る問題点

問題点1：不動産登記簿の情報が必ずしも最新ではない。
問題点2：土地所有者の探索に時間・費用がかかっている。
問題点3：相続が発生している場合などでは、探索しても真の土地所有者にたどりつけないことがある。
問題点4：所有者不明土地について、市町村を中心に、必ずしも農地法・森林法・土地収用法など既存制度が活用されていない。
問題点5：公共セクターのみならず、民間事業者や一般市民も所有者不明土地の扱いに苦慮しており、その弊害は、国土の荒廃、課税漏れ、治安悪化、廃墟、土地利用・取引の停滞等、多岐にわたる。

(出所) 所有者不明土地問題研究会(2017)「所有者不明土地問題研究会中間整理」8ページ。

所有者不明土地の発生原因が固定資産税制度にないとはいえ、この問題が固定資産税と無関係というわけではない。たちまちには、所有者が不明であると、当該土地に対して固定資産税の賦課徴収ができない。所有者不明土地の原因が不動産登記制度にあるということは、不動産登記制度の機能不全が、所有者不明を通じて、固定資産税の賦課徴収に悪影響を及ぼすことを意味する。

このような不動産登記と固定資産税の制度上の関係は、固定資産税が納税義務者の把握のために不動産登記制度を利用していることに理由がある。固定資産税の納税義務者は固定資産の所有者である。固定資産税は、台帳課税主義の考え方に立脚して、固定資産課税台帳に登録された固定資産の所有者を納税義務者として認定することで賦課徴収を行う。このとき、固定資産税は、登録する情報の手掛かりとして、不動産登記簿の情報を利用している。したがって、現行の固定資産税では、台帳課税主義が機能するためにも不動産登記制度の充実が欠かせないことになる。

現在、この所有者不明土地の問題への対処は、不動産登記制度の充実を図ることで対応するというのが政府における基本的な議論の方向である。確かに、所有者不明土地という問題そのものを解決するためには、不動産登記制度の充実は、必要な対応であり、一定の効果を見込むことができる。

しかしながら、固定資産税の適正な賦課徴収、つまり、台帳課税主義による固定資産税の機能回復を図るためには、不動産登記制度の充実に頼るだけでは不十分といえる。両制度の根本的な相違は、不動産登記が義務ではなく対抗要件でしかないのに対して、固定資産税の納税が義務であることにある。対抗要件の仕組みを基礎として義務の制度を設計していることに、制度上、限界があるといえる。所有者不明土地の問題は、この限界が、賦課徴収の実務に顕在化した現象といえる。固定資産税において所有者不明が適正な課税の障害となるのは、土地だけではない。家屋に対する固定資産税の賦課徴収もまた、登記簿をベースにしている。したがっ

て、不動産登記制度の影響は、家屋課税にも及ぶといえ、固定資産税にとって問題は深刻である。

2.2 死亡者課税の問題

近年、高齢化が進み、固定資産の相続が進むにつれて、固定資産税では死亡者課税と呼ばれる問題が生じている。死亡者課税の問題は、「固定資産税の徴収実務においては、納税義務者が生年月日の情報等から死亡していると推定される事情があるときでも、納税通知書を送達し、これに対して誰かが納付をしている場合には、真実の納税義務者であるかどうかを追求することなく不問に付すという、いわゆる死亡者課税といった運用がなされていると報じられている」³⁾ というものである。

死亡者課税が生じる典型例は、賦課期日の直前に固定資産の所有者が死亡し、それにも関わらず、そのまま所有者の変更がなされず、納税通知書を送達してしまうケースである。その他にも、賦課期日後に所有者が死亡した場合でも、相続人がスムーズに決まらないためにそのまま死亡者課税に至ってしまうこともある。

死亡者課税が提起する問題のひとつは、これが本来は違法であるにも関わらず、相続人などが固定資産税を支払い続けるために死亡者課税の状況にあることに長期にわたって気づかないことがあったり、あるいは、たとえ死亡者課税であることが分かっていたとしても、納税者にも課税庁にもそのまま死亡者課税を続けることに実質的な不都合がないためお互いに納得して死亡者課税を続けてしまうことがあることである。たとえ死亡者課税を続けることが納税者と課税庁の双方にとって合理的であったとしても、これを継続することは、将来、所有者不明に至る可能性がある。ただ違法であるだけでなく、長期的な視野に立てば、適正な賦課徴収を継続するためにも、死亡者課税は避けなければならない。

死亡者課税が生じる最大のきっかけは相続の発生である。そして、死亡者課税の継続がお互いにとって合理的となり得る（おそらくはもっとも大きな）理由のひとつは、固定資産税における相続人特定の手間が煩雑に過ぎることである。

表2は、固定資産税のための相続人特定のための手順の例である。これだけの手間をかけて初めて、固定資産税は相続人を特定できる。しかしながら、現在の課税実務の現実からすれば、1件の相続に対してこれだけの手間をかけることは、とりわけ税務職員のマニパワーに乏しい小規模の地方団体にとっては、かなりの困難を伴う。このような煩雑さが死亡者課税をもたらしているといえる。

相続人の特定は、本来、固定資産税ではなく、相続税の役割である。固定資産税の台帳課税主義の考え方からすれば、登記簿上の所有者がそのまま課税台帳において所有者となり、この所有者を納税義務者として固定資産税を賦課することになる。しかしながら、所有者が死亡し

3) 公益社団法人日本不動産学会等 (2018) 9 ページ

表2 固定資産税のための相続人特定の手順

1. 死亡した被相続人の死亡時の住民票を取得し、本籍地を確認する。
2. 被相続人の本籍地から戸籍謄本を取得し、転入戸籍・転籍の有無・出生地・父母の氏名・子の氏名及び転出戸籍を確認する。
3. 転入前戸籍・転籍前戸籍・子の転出先戸籍及び戸籍の附票を取得する。
4. 父母の戸籍を取得し、被相続人がその戸籍で出生していること、父母が死亡していることを確認する。
5. 父母の戸籍から祖父母の戸籍を取得する。
6. 子の戸籍の附票から住民票を取得する。
7. 上記戸籍・住民票をもとに「相続関係図」を作成し法定相続人を確定する。
8. 被相続人死亡後3か月経過後に、家庭裁判所に相続人全員の戸籍謄本のコピー・住民票のコピーを添付した「相続放棄の申述」の照会書を送付し、相続放棄の有無を確認する。
9. 家庭裁判所への相続放棄の申述がないことが確認できれば、法定相続人を確定する。
10. 家庭裁判所への相続放棄の申述者がいる場合は、残りの相続人が法定相続人となる。
11. 全員が相続放棄している場合は、後順位の相続人が相続放棄しているかを調査する。
12. 父母・兄弟・甥姪まで相続放棄している場合は、相続人不存在となる。

(出所) 川井 (2018) 25-26ページ

ている場合にこれをやってしまうと、実在しない者が納税義務者となってしまいます。実在しない者は納税義務者となり得ないから、このような固定資産税の賦課は無効である。一方、このときであっても相続人は存在するはずである。したがって、現実の所有者として相続人を特定し、これに固定資産税を賦課すれば死亡者課税にはならない。死亡者課税を避けるためには相続人を特定すればよいのであり、したがって、死亡者課税は本来的には相続税の問題といえる。

そうであるにも関わらず固定資産税に死亡者課税の問題が生じるのは、相続税ではなく、固定資産税が相続人を特定しなくてはならないことがあるからである。このようなことが生じる理由のひとつとして、相続税の課税割合が低いことを挙げることができる⁴⁾。たとえば、居住する自宅のみが相続対象の資産であり、基礎控除によって相続税が非課税となるような場合、相続人が相続の手続きを怠ることがある。このような場合、相続税にとっては、そのまま放置しても、非課税であることから実質的に問題はないかもしれない。しかしながら、固定資産税は事情が異なる。固定資産の所有者となる相続人を特定し、毎年の固定資産税を賦課徴収しなければならない。たとえ相続税が非課税水準にあるとしても、必ずしもそれが固定資産税の免税点未満に至るわけではない⁵⁾。むしろ、相続税の基礎控除額と固定資産税の免税点を比べると、相続税はかからないけれども固定資産税はかかるというケースが多いといえる。

固定資産税と相続税がこのような関係にあることは、固定資産税が賦課徴収（固定資産の所有者の把握）のために相続税（や不動産登記制度）を利用することに限界があることを示唆している。所有者不明土地の問題と同様に、死亡者課税の問題でも、不動産登記制度に依存した

4) 国税庁「平成28年度分の相続税の申告状況について」(付表2)によると、平成28年度の相続税の課税割合（相続税の申告書の提出に係る被相続人数／被相続人数（死亡者数）(%)）は8.1%である。

5) 相続税の基礎控除額は3,000万円+600万円×法定相続人数、固定資産税の免税点は土地30万円、家屋20万円、償却資産150万円である。

固定資産税には限界があるといえる。固定資産税は、自らで固定資産の所有者を把握する仕組みを用意することが必要である。

3. 台帳課税主義と納税義務者

所有者不明の問題も死亡者課税の問題も、いずれも、固定資産税にしてみれば、所有者が特定できず、その結果、固定資産税の賦課徴収に支障があるケースとして捉えることができる。所有者不明土地と死亡者課税の問題は、固定資産税においては、納税義務者の特定に関わる問題として共通するといえる。

固定資産税の性格は、通説では、財産税であると理解されている。財産税であることを踏まえて、固定資産税は、原則として、固定資産の（利用ではなく）所有に着目して制度設計されており、納税義務者には所有者課税主義が採用されている（地方税法第343条第1項）。固定資産税における所有者課税主義の趣旨は、次のように解されている⁶⁾。

- (1) 固定資産税は財産税であり、固定資産を所有する者を納税義務者とするはごく自然な発想であること
- (2) 固定資産税は当該固定資産の使用収益により負担されることが多いのが実態であり、当該固定資産を使用収益するものを納税義務者とするべきであるが、通常その者は所有者と考えられること

固定資産税の所有者課税主義は、課税実務の実際上の便宜に配慮して、台帳課税主義を原則としている（地方税法第343条第2項、第3項）。つまり、台帳課税主義によって所有者を納税者としているのである。台帳課税主義の考え方からすれば、固定資産課税台帳に所有者として登録してしまえば当該個人を固定資産税の納税義務者にできることになる。これによって、課税庁は、「真実の所有者が誰であるかを改めて確認することなく、登記簿上の所有者として登記されている者に対して課税する」⁷⁾ことになる。台帳課税主義の趣旨は、「固定資産税の課税に当たって原則としてこのような台帳課税主義の建前がとられているのは、課税上あくまでも真実の所有者を追求して納税義務者を決定するとなると、課税者側が複雑多岐な民事上の実態関係に介入することとなり、事実問題としてその把握が容易でないばかりでなく、私法上の所有関係はしばしば長期にわたっていずれとも決し難い場合があるので、このような困難を除くため」⁸⁾とされている。台帳課税主義は、とくに大量一括評価という制約下での資産評価をベースにして賦課徴収を行うという固定資産税の実務の都合を踏まえ、徴税コストに配慮しつつ固定資産税の実効性を高めるための考え方といえる。

6) 田中 (2004) 198ページ

7) 吉武 (2008) 86ページ

8) 固定資産税務研究会編 (2010) 43-44ページ

固定資産税は、課税客体の別に関わらず、土地、家屋、償却資産のすべてに共通して台帳課税主義を採用している。しかしながら、その取り扱い、土地・家屋と償却資産の間で異なる。土地・家屋には不動産登記制度による登記簿が存在するが、償却資産にはこのような登記簿に相当するものが存在しない。したがって、償却資産は固定資産課税台帳への登録情報について申告義務を課している（地方税法第343条第3項）。この意味では、償却資産は、申告に基づいた台帳課税主義によって納税義務者を特定しているといえる。

たとえ土地や家屋に登記簿があり、これらが登記簿に登録された所有者に対して納税義務を課す扱いをしているとはいえ、登記簿の目的は課税ではない。課税目的の情報はあくまでも課税台帳によって整備している。したがって、登記されている固定資産であっても、課税台帳に所有者として登録されて初めて、納税義務者となる⁹⁾。

固定資産税は、徴税上の便宜を目的として、固定資産の真実の所有者を追求することを止め、固定資産課税台帳に登録された所有者をそのまま納税義務者とみなす考え方を受け入れ、さらに、台帳課税主義を実務的に補完するために、登記簿のような情報源がない場合には申告させることで登録情報を入手する仕組みによっている。申告義務をベースにした台帳課税主義の方法は、所有者不明土地や死亡者課税の場面にも有効と考えられる。現在は償却資産のみの申告義務を拡張することで、台帳課税主義の実効性をより一層高めることは、固定資産税の賦課徴収事務の合理化を図ることにもなる。このような方策は、現行制度の固定資産税における納税義務者特定の趣旨と矛盾するわけではなく、むしろ整合的といえる。

現行の固定資産税では、台帳課税主義による所有者（納税義務者）の特定に不合理がある際への備えとして、「みなす所有者」と呼ばれる取り扱いがある（地方税法第343条第4項から第9項）。そのうちのひとつに災害等によって所有者が不明となるケースがある。この取り扱いの趣旨は、「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……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（筆者注：第343条）

9) 台帳課税主義と不動産登記との関係は、固定資産課税台帳の経緯からも確認できる。「固定資産課税台帳の前身として土地台帳及び家屋台帳というものがあった。これは、昭和6年に地税法、昭和15年に家屋税法が制定され、これらの法律に基づき、土地及び家屋の現況を明らかにしておくとともに、これにより税務署が調査決定した賃貸価格を登録した地租・家屋税徴収のための課税台帳として、土地台帳及び家屋台帳が整備されていた。……昭和25年……税務署で所管していた土地台帳及び家屋台帳は、不動産登記簿を所管する登記所へ移管された。また、地方税法の規定により市町村に備えることとなった土地課税台帳及び家屋課税台帳……については、土地台帳及び家屋台帳の副本に市町村長が決定した土地及び家屋の価格を記載したものを、土地課税台帳及び家屋課税台帳とすることとされた。……昭和35年には、……土地台帳及び家屋台帳の内容は不動産登記簿に吸収された。これにより、土地台帳及び家屋台帳の副本をベースに作成していた、市町村の土地課税台帳及び家屋課税台帳については、地方税法で独自に整備することとされた……。」（地方税窓口事例研究会（2007）198-199ページ）

第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を開いた規定である。所有者が不明であるというのは、所有者が誰かその氏名さえも判らない場合と、その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。¹⁰⁾とされている。みなす所有者の規定は、台帳課税主義の考え方を貫くことに課税上の不合理がある際への対応である。台帳に登録されていない者を所有者とみなし、納税義務を課すからには、この規定の実際の運用には慎重さが求められる。しかしながら、たとえば国外への転居や相続発生などをその原因として認め、納税者に不利益とならない範囲で課税実務の便宜を図ることは、現在生じている所有者不明土地の問題への対応策として、効果的であると考えられる。

固定資産税が所有者とみなす範囲を拡張することは、すなわち納税義務者とみなす範囲を拡張することを意味する。納税義務者の拡大は、新たな納税義務の創設ともいえる。固定資産税のみならず所有者の規定の背景には、租税負担の合理化という精神がある。所有者が不明であることから納税義務者と特定できない固定資産に対して、新たな納税義務を創設することで対応するのは、税負担の合理化にも資するといえる。

4. 固定資産税における申告義務

台帳課税主義によって登録者を所有者とみなして納税義務を課すことが可能であったとしても、そもそも所有者が誰であるのかわからないことには登録のしようがない。課税庁側が、都合よく、所有者を選んで登録するわけにもいかない。納税義務者として指定できる関係者の範囲を拡張することで所有者不明土地の問題に対処するとしても、所有者不明の土地であるからには、いったい誰を所有者とすればよいかもそもそも不明である。このような困難に対処し、台帳課税主義による納税義務者の特定の実効性を高めるためには、申告義務の制度を拡張することが有効と考えられる¹¹⁾。

固定資産税が償却資産の賦課徴収のために申告義務を課していることは前節で触れたが、その他にも、固定資産税には、住宅用地に対する課税標準の特例(地方税法第384条)であったり、あるいは被災住宅用地に対する課税標準の特例(地方税法第384条の2)などにおいて、特例適用の有無を判定するための情報を得るための申告制度がある。これらもまた、登記簿による

10) 固定資産税務研究会編 (2010) 46-47ページ

11) 本稿と異なる文脈であるが、安部 (2018) は申告制度の活用を支持している。「東京都の報告書では、家屋につき取得価額活用方式を採用する場合、工事原価の申告又は報告を求め、これに法的な効力を持たせることが望ましい点が指摘されている。……償却資産において既になされている情報申告を家屋や土地についても導入するという手法も検討に値するものと考えられる。」(安部 (2018) 17ページ)

情報の把握のみでは不足がある場合に備えた固定資産税の申告制度といえる。

償却資産において申告制度が設けられていることの第1の理由は、償却資産には登記簿に相当するものがないことである。しかしながら、それだけが理由ではない。通説的には、以下のような複数の理由が挙げられている¹²⁾。

- (1) 償却資産には、構築物、機械及び装置、工具・器具及び備品等多種多様なものが存在すること
- (2) 償却資産は土地や家屋と異なり、事業の用に供することができる資産でなければならぬものであり、たとえ同一資産であっても、資産所有者の保有目的、使用状況等により、課税客体となるか否かが異なること
- (3) 償却資産に対して課する固定資産税の課税標準は、賦課期日現在における当該資産の価格であるとされ、取得時期、取得価額、耐用年数等によって算定されるため、これらの情報を持っている資産所有者の協力が必要であること
- (4) 償却資産は事業用資産であるため、各所有者において資産管理がかなり十分になされていること

申告によって登録情報を確認することのメリットは、登記簿に相当するものが存在しないときのみ効果があるのではない。申告によって固定資産の現況が確認できるし、申告させること自体が資産所有者の納税協力を高めることにもなる。申告義務を課すことにこのような意義があるとすれば、これを償却資産以外にも拡大することは、このようなメリットを他にも拡大することになる。これは、固定資産税の適正な課税の全体にとって有益といえる。

申告義務があるからといって、賦課課税である固定資産税の課税方式が償却資産のみ申告方式へと変更されているわけではない。情報登録の申告義務があるとしても、固定資産税が賦課課税方式によることには変わりはなく、したがって、申告によって直ちに納税義務が生じることにはならない。つまり、申告義務は、「賦課処分を行うための一つの手段」¹³⁾である。

申告が賦課処分を行うための手段であるということに起因して、住宅用地の課税標準の特例は、たとえ所有者が申告をしなかったとしても、特例の適用に誤りがあった際に所有者の責任を問うことはほとんどない。実際には、むしろ、申告によらずとも住宅用地であることが判明すれば特例を適用するという現行の取り扱いも相まって、申告制度が有名無実化しているといえる。

償却資産における申告制度だけではなく、住宅用地や被災住宅用地の特例に関わる申告制度も、賦課処分を行うための手段である。それらは、単なる手段というだけではなく、最小の経費によって適正な課税を可能とするための有効な仕掛けともいえる。この仕掛けは所有者不明土地や死亡者課税の問題を克服する手段としても利用可能と考えられる。

12) 岩田（2004）194-195ページ

13) 岩田（2004）195ページ

たとえば、申告義務の範囲拡大として、すべての土地、家屋において、納税義務者(所有者)や固定資産の現況といった台帳に登録すべき情報の一部を所有者自身による申告義務の対象とすることが考えられる¹⁴⁾。3年に1度の評価替えに合わせて、あるいは、固定資産の利用状況に変更があった都度など、適度なタイミングによる登録情報の申告は、所有者(納税義務者)自身にとっても所有する固定資産の状況を確認するよい機会となることが期待される。固定資産の現況を確認することは、課税庁にも、また、固定資産所有者にも、双方にメリットになる。

所有者(納税義務者)と課税庁の双方のメリットといったとき、課税庁のメリットに比べて、所有者のメリットは判りにくいかもかもしれない。上では、情報を登録することを通じて、所有者が固定資産の現況を確認できることをメリットとして述べている。実際のところ、多くの場合、土地や家屋の所有者は、所有する固定資産の状況を固定資産税(の通知書)によって把握している。不動産登記をしているからといって法務局から毎年、登記情報の確認書類が送られてくるわけではない。一方で、固定資産税の納税通知書は毎年、送られてくる。所有者によっては、この納税通知書が唯一、所有する固定資産の状況を確認する機会になっている。

したがって、逆に、固定資産税が免税となることによって納税通知書が送付されず、そのため所有者自身が所有する固定資産を忘れてたり、また所有する固定資産の状況がわからなくなることがある。

固定資産税における免税点制度(地方税法第351条)の趣旨は、「本来零細な課税客体をすべて追求して課税していくということになれば、その税収に比して、徴税の事務は煩雑となり、徴税費も増加することとなり、かえって徴税の目的を達成することにならないので、課税標準の額が一定の額に満たないものについては課税をしないことによって徴税の合理化を図ろうとする制度であるが、昭和41年度において、土地の負担調整措置が講ぜられたことに伴う免税点の大幅な引上げにより積極的に零細負担を排除するという趣旨が強く織り込まれる結果となった。」¹⁵⁾と解されている。つまり、徴税の合理化に配慮しつつも、零細負担の排除の趣旨を強く含んだ仕組みといえる。

徴税の合理化という観点から言えば、現在において新たに免税点未満となる固定資産の多くは、通常、長年所有され続けた固定資産であり、経年減価によって、免税点未満に至ったものである。評価額の低い固定資産を新規に取得し、免税点未満となるケースは多くない。したがって、免税であるからといって、資産評価の手間が省かれるわけでもない。直接的なメリット(省かれる手間)は、ただ、納税通知書を送付しないだけといえる。

免税点制度の実質的な効果は、年月の経過とともに、制度創設時の趣旨から変質したといえる。近年では、零細な課税客体の把握を放棄することから得られる徴税上のメリットに比して、

14) もちろんすべての情報を所有者が登録するわけではない。たとえば価格等の資産評価に関わる情報は、所有者による申告に適さない。

15) 固定資産税務研究会編(2010)269ページ

所有者が所有する固定資産の状況を確認する機会を失い、結果として所有者不明の固定資産の増加に寄与してしまうというデメリットが上回りつつある。

現行の免税点の仕組みは、「ただし、財政上その他特別の必要がある場合においては、当該市町村の条例の定めるところによって、その額がそれぞれ30万円、20万円又は150万円に満たないときであっても、固定資産税を課することができる。」（地方税法第351条）とされている。これを「財政上その他の必要がある場合」として要件を緩和することで、免税点未満に対して固定資産税を課し易くすることが可能である。あるいは、いったんは納税通知書を送達し、その上で、所有者からの申告を待って免税を適用することも可能である。本人による申告によって税制上の優遇措置の適否を判断するというやり方は、他の多くの税で利用されている。実際、申告義務が課されている償却資産においても、たとえ免税点未満であっても申告の義務が免除されていない。償却資産では、申告された価格等の情報に基づき、免税点未満となるか否かを判定する。

固定資産課税台帳によって所有者が所有する固定資産の現況を確認するには、固定資産税の縦覧制度を拡充することも有効といえる¹⁶⁾。縦覧制度は、固定資産税における情報開示の推進の一環であり、その趣旨は、「固定資産税における台帳課税主義の一環として位置づけられるもので、……関係者に固定資産税の課税標準となる固定資産の価格等を周知させるとともに、……課税についての適正、公平性を図る」¹⁷⁾ ことにあると解されている。換言すれば、「納税者が他の土地や家屋の評価額との比較を通じて自己の土地や家屋の評価が適正かどうかを判断できるようにするためのもの」¹⁸⁾ が縦覧制度である。平成14年度に縦覧対象となる情報の範囲を拡大するなどの改正を経て、現在に至っている。

現行の縦覧制度においてさら情報公開の推進を図り、固定資産の所有者が申告の必要な固定資産の現況を確認する際に縦覧制度を利用するならば、納税者にとって便宜となり得る。現行の縦覧制度は、その趣旨や内容にはそれなりの評価を与えることができるが、実態としてうまく機能しているとは言えない。そもそも、縦覧制度の存在自体が知られていないようであるし、閲覧制度と混同されることも多い。たとえば、納税者（固定資産の所有者）が固定資産課税台帳に登録するための情報を申告する過程において、縦覧制度によって情報確認するような仕組みがあれば、縦覧制度の実効性も高まり申告の精度も向上するかもしれない。これは、両制度にとって都合がよく、納税者の利益にもなる。

16) 縦覧制度との連携という考え方は、本稿のもととなる「意見交換会」において得たコメントによる。

17) 戸谷（1998）101ページ

18) 森（2008）13ページ

5. 納税管理人制度

固定資産税の申告制度には、償却資産や住宅用地特例などの他に、納税管理人制度（地方税法第355条）がある。納税管理人制度の趣旨は、「固定資産税の納税義務者が納税義務を負う市町村内に住所、居所等を有しない場合において、納税管理人を定め、申告する義務を課することによって、徴税の確保を図ることを目的としている」¹⁹⁾とされている。表3は、相続代表者や共有代表者と比較して、納税管理人の概要を説明している。納税管理人、相続代表者、共有代表者は、それぞれに法的根拠が異なり、異なる内容をもつ。

表3 納税義務の関係者

納税管理人（地方税法第355条）	
内容	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
納税義務・税額	納税義務なし
相続代表者（地方税法第9条の2）	
内容	相続人が2人以上のとき
納税義務・税額	持分に応じて納税義務（税額）を案分
共有代表者（地方税法第10条の2）	
内容	共有資産に係る固定資産税
納税義務・税額	連帯納税義務・全額

相続代表者は、相続の際に利用される仕組みである。相続人が2人以上いるとき、そのうちの1人を代表者として指定することで、相続人、課税庁の双方にとってメリットとなることを期待している。その趣旨は、通常、「相続人のうち一定の者が被相続人に係る債権債務を管理する例が多く、納税通知書その他書類を代表者に送達することは実情に適し、徴税上も便利である。そこで、書類を受領する代表者を指定することができることとして、その者に書類を送達すること」²⁰⁾のように解されている。その特徴のひとつは、基本的には持分に応じた納税義務（納税額）が課されることである。しかしながら、一定の限度ではあるが第2次納税義務があり、また、全額分の納税通知書を相続人代表者に送達することも可能である。

共有代表者は、共有資産に対する固定資産税で利用される仕組みである。共有資産に係る固定資産税は、課税客体が共有であることからして、納税義務も共有されることになり、すなわち連帯納税義務となる。したがって、便宜上、代表者を指定しても、これによって代表者のみに納税義務が限定されることにはならず、他の共有者の連帯納税義務は残されたままとなる。

このようにして相続代表者、共有代表者、納税管理人の仕組みを比較すると、第1には納税管理人の特徴として納税義務がないこと、第2には納税管理人は誰でも指定できることが挙げ

19) 固定資産税務研究会編（2010）317ページ

20) 地方税務研究会編（2017）99ページ

られる。相続代表者となるためには相続人でなければならないし、共有代表者となるためには共有者でなければならない。一方で、納税管理人にはそのような制約はない²¹⁾。

死亡者課税や所有者不明土地の問題への対応策として、たとえば納税管理人に納税義務を課すことが有効と考えられる。表2（第2節）で示したように、固定資産税にとって相続人を特定する作業は手間がかかる。このような手間は、死亡者課税の際だけではなく、所有者不明土地であっても同様である。中には、死亡者課税であり、かつ所有者不明といったケースもある。このような際に納税管理人に納税義務を負わせることは、賦課徴収を効率的にすることが期待できる。一方で、固定資産の所有者（納税義務者）にしても、固定資産の所有権を確定し、不動産登記の手続きを行うには手間や費用がかかるが、固定資産税の納税義務を負うだけであれば便利なことがある。つまり、課税庁にも納税者にも、納税義務のある納税管理人が好都合なケースがあり得るといえる。固定資産税は、台帳課税主義によって、固定資産の所有者を納税者として登録する。これは、「固定資産課税台帳に登録された者が固定資産税の納税者となる」²²⁾と解釈できる。このような解釈を前提にすれば、納税管理人を固定資産税の納税者として固定資産課税台帳に登録することを認めれば、それによって新たに納税管理人に納税義務を課すことができることになる。そのためには、たとえば、納税義務のある納税管理人となることを希望する者に申告させるなどの方法があり得る。

固定資産の真実の所有者を特定することに困難があるケースは多い。固定資産税は、この困難を不動産登記制度による登記簿の情報によって回避しようとしており、それが台帳課税主義である。しかしながら、不動産登記制度は、固定資産税のための制度ではない。そもそも登記は對抗要件であり、義務ではない。したがって、あえて費用をかけてまで登記を必要としない所有者がいる。登記簿が必ずしも最新の情報に更新されていないのは、そのような所有者が多いことを示唆している。そうであるならば、登記簿に所有者として登録されていることを前提とせず、たとえば当該固定資産に強い利害関係をもつ関係者を納税管理人として登録し、その納税管理人に納税義務を課すことで納税させるというやり方は、便法として一定の意義があると考えられる²³⁾。

納税管理人に納税義務を課すというのは、固定資産税において現行制度にはない、新たな納税義務を創設することを意味する。このようにして新たな納税義務の創設が求められること理由は、現行の共有代表者や相続人代表者の仕組みが、固定資産税において、課税庁と納税者の双方にとって不便であり、あるいは現実にそぐわないケースがあることにある。たとえば、共有代表者は、連帯納税義務であり、したがって納税額を分割した納税通知書は認められない。しかしながら、共有資産の場合であっても案分した納税通知書を共有者が望む場合は多い。一

21) 手数料を徴収した上で、納税管理人の役割をビジネスとして請け負う企業もある。

22) 地方税窓口事例研究会（1999）231ページ

23) しかしながら、本稿は、いわゆる徴税請負人を肯定するものではない。

方、地方税法の規定そのままに共有者全員に全額分の納税通知書を送付するならば、かえって混乱の原因となる可能性もある。相続人代表者は、基本的に持分に応じた納税義務であるが、遺産分割協議の進行中には、連帯納税義務が生じる。この場合、連帯納税義務者のすべてに対する納税の告知が必要である。しかし、連帯納税義務者のひとりに納税通知書を送付することが便利な場合がある。

共有代表者や相続人代表者の規定が固定資産税の賦課徴収（あるいは、納税）にとって不便であるような事例が生じるのは、そもそもこれらの規定が固定資産税のために設けられたものではないことに起因するといえる。不動産登記制度が固定資産税のための制度ではないことと同様に、現行の共有代表者や相続人代表者の規定もまた固定資産税だけの制度ではない。いずれも地方税法総則に定められており、すべての地方税に対応した規定である。固定資産税のためにこれらの内容を変更することは、かえって共有代表者や相続人代表者の仕組みそのものに混乱となる可能性がある。そうであれば、共有代表者や相続人代表者の規定において不足する分を納税管理人制度の拡充によって補う、すなわち納税義務のある納税管理人という新たな納税義務を創設することで対応するというやり方は効果的と考えられる。

納税管理人制度には、申告制度が含まれている。したがって、死亡者課税や所有者不明の場合に納税管理人であることを申告させるように義務を拡張し、そして納税義務を課すというように納税管理人制度を拡充するならば、現行の固定資産税制度の仕組みとも馴染みやすいといえる。

6. おわりに

本稿は、所有者不明土地や死亡者課税の問題への対応として、固定資産税が台帳課税主義の考え方で納税者を特定していることを踏まえて、申告制度を拡張し、そして新たな納税義務を創設することの可能性を検討した。その具体例として、納税管理人に納税義務を課すことを想定した。

このような議論の意義は、本稿の提案が固定資産税による固定資産税のためのものであることにある。耕作放棄地や空き家の問題への対応として固定資産税がこれまでに実施してきた措置は、いずれも他の制度を利用したものであり、固定資産税が積極的に対応したものとはいえない。これらの空き家や耕作放棄地は、死亡者課税や所有者不明土地の予備軍である。このまま放置が続くと、いずれ死亡者課税を経て所有者不明となることが懸念される。このような事態を避けるためには、これらの問題に固定資産税が直接対応することが必要である。もはや不動産登記制度や空家対策特別措置法など、他の仕組みに依存するやり方には限界にあるといえる。

現在、不動産登記制度においても対応が検討されている。しかしながら、それと並行して、

本稿のようにして、固定資産税において独自の議論を行うことにも一定の意義があると考えられる。

参考文献

- 安部和彦（2018）「固定資産税の評価の安定化と申告納税化：家屋と償却資産の評価方法の統合を視野に入れて」『月刊税務事例』50（2）10-19ページ
- 岩田真奈（2004）「今月の研究課題 償却資産不申告者に対する固定資産税の課税について」『地方税』55（8）194-199ページ，地方財務協会
- 川井幸生（2018）「所有者不明土地等への課税手順とその実践例」『税』73（3）22-30ページ，ぎょうせい
- 公益社団法人日本不動産学会・公益社団法人都市住宅学会・資産評価政策学会（2018）「所有者不明土地問題の発生原因とその解決のための法政策（第一次提言）—所有者不明土地の解消に向けた抜本的な法整備を—」http://www.jares.or.jp/dl/0425_suggestion.pdf（2018年10月10日アクセス）
- 国税庁ホームページ資料「平成28年度分の相続税の申告状況について」https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2017/sozoku_shinkoku/index.htm（2018年10月10日アクセス）
- 国土交通省ホームページ資料「平成26年度空家実態調査 調査結果の概要」http://www.mlit.go.jp/report/press/house02_hh_000088.html（2018年10月10日アクセス）
- 固定資産税務研究会編（2010）『固定資産税逐条解説』地方財務協会
- 所有者不明土地問題研究会（2017）「所有者不明土地問題研究会中間整理」（一般財団法人国土研究協会ホームページ）<http://www.kok.or.jp/project/fumei.html>（2018年10月10日アクセス）
- 田中一生（2004）「固定資産税の償却資産に係る納税義務者」『税』59（5）197-202ページ，ぎょうせい
- 地方税窓口事例研究会（2007）「事例でみる窓口対応マニュアル〔124〕固定資産税の縦覧制度と課税台帳の閲覧」『税』62（5）194-206ページ，ぎょうせい
- 地方税務研究会編（2017）『地方税法総則逐条解説』地方財務協会
- 戸谷靖（1998）「固定資産課税台帳の縦覧制度と評価証明」『税』53（10）100-112ページ，ぎょうせい
- 東京都主税局（2017）『固定資産評価に関する検討会報告書』http://www.tax.metro.tokyo.jp/kazei/info/kento29_houkoku.html（2018年10月10日アクセス）
- 農林水産省ホームページ資料「農地法第30条に基づく利用状況調査等の結果等」<http://www.maff.go.jp/j/keiei/koukai/yukyu.html>（2018年10月10日アクセス）
- 森麻理子（2008）「固定資産課税台帳を納税義務者以外の者の閲覧に供することができるか」『自治実務セミナー』47（11）13-15ページ
- 吉武龍太郎（2008）「今月の研究課題 固定資産税における納税義務者について」『地方税』59（7）86-91ページ，地方財務協会