

(別紙)

諮問番号：令和2年（処分）諮問第4号

答申番号：令和3年答申第6号

答 申 書

第1 審査会の結論

審査請求人A、B、C及びD（以下「審査請求人ら」という。）が提起した、処分庁西宮市長（以下「処分庁」という。）による〇〇年度固定資産税・都市計画税に関する処分のうち〇〇年度及び〇〇年度に関する部分（以下「本件処分」）に対する〇〇年〇〇月〇〇日受付審査請求（以下「本件審査請求」という。）について、本件処分は違法であり、いずれも取り消されるべきである。

第2 事実の経過

- 1 〇〇年〇〇月〇〇日、E（以下「被相続人」という。）は、〇〇市〇〇〇〇番〇〇及び〇〇番〇〇の土地（以下これらを「本件土地」という。）を取得し、同日、所有者として登記した。
- 2 〇〇年〇〇月〇〇日、被相続人は、死亡した。
- 3 〇〇年〇〇月〇〇日、被相続人の子らは、相続放棄を行った。
- 4 〇〇年〇〇月〇〇日、処分庁は、審査請求人らに対して、〇〇年度、〇〇年度、〇〇年度及び〇〇年度の固定資産税及び都市計画税の納税通知書を送付した。
- 5 〇〇年〇〇月〇〇日、審査請求人らは、相続放棄を行った。
- 6 〇〇年〇〇月〇〇日、審査請求人らは、本件処分の取消しを求める審査請求をした。

第3 審査関係人の主張の要旨

1 審査請求人らの主張

- (1) 被相続人の子らが相続放棄をした事実を知らされていない審査請求人らについては、課税台帳への遡及記載をするべきではない。
- (2) 処分庁の担当者の説明では、調査により相続人を特定するために、被相続人の死亡から3年近く要している。担当者の業務過多を理由に調査が長引き、結果としてその期間全てに納税義務が生じることは、納税者にとって著しい不利益を被ると同時に、調査期間のばらつきは不公平感をもたらすものである。調査期間が長期化することにより本件処分がなされたことは不当であり、〇〇年度分の1年分の課税請求が妥当である。

2 処分庁の主張

- (1) 地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第17条の5におい

て、更正、決定又は賦課決定は、法定納期限の翌日から起算して5年を経過した日以後においてはすることができないと規定されている。〇〇年度の固定資産税及び都市計画税の法定納期限は、〇〇年〇〇月〇〇日であり、〇〇年度の法定納期限は、〇〇年〇〇月〇〇日であるところ、本件処分は、〇〇年〇〇月〇〇日になされていることから、違法性はない。

- (2) 法第15条第2項では、地方団体の徴収金の法定納期限から1年を経過した日以後にその納付すべき額が確定した場合において、その徴収を猶予することができる旨の規定があり、賦課決定が遅延することを法は想定している。
- (3) 最高裁判所平成26年9月25日判決（平成25年（行ヒ）第35号）において、「登記又は登録は、賦課期日の時点において具備されていることを要するものではないと解される」、「賦課決定処分時までに賦課期日現在の所有者として登記又は登録されている者は、当該賦課期日に係る年度における固定資産税の納税義務を負うものと解するのが相当である。」とされ、賦課期日後に行った固定資産課税台帳の登録に基づく賦課決定処分を適法としている。

第4 審理員意見書の要旨

1 結論

本件審査請求には理由がないから、行政不服審査法第45条第2項の規定により、棄却されるべきである。

2 本件処分の違法性又は不当性について

- (1) 本件審査請求は、処分庁が審査請求人らに対し、本件土地について、〇〇年度から〇〇年度までの各年度分の固定資産税及び都市計画税の賦課決定を行ったところ、審査請求人らは、相続放棄を行ったことを理由として、これらの賦課決定のうち〇〇年度分及び〇〇年度分の2年度分の賦課決定が不当であるとして、本件処分の取消しを求めるものである。

そこで、①本件処分の後に相続放棄が行われた場合、本件処分は取り消されるべきか、②被相続人の死亡から一定期間経過した後に行われた本件処分は違法又は不当であるかについて検討する。

- (2) 法は、固定資産税及び都市計画税を課すべき「所有者」を、公簿上の所有名義人と定め、いわゆる台帳課税主義を採用している。これは、課税庁は、課税の対象となる多数の固定資産につき限られた人員で短期間に徴税事務を行わなければならないところ、私法上の所有権の帰属の判定には困難が伴うことから、徴税の便宜を図る必要があるという理由によるものであると解される。

もっとも、法は、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は、同日において当該土地を現に所有している者を固定資産の「所有者」とする旨を定めている（法第343条第2項後段、第702条第2項）。

すなわち、上記のような場合には、台帳課税主義に例外を設けたものといえるが、これは、死亡した者からは徴税できないために設けられた例外であって、当該例外を除いては、原則どおり所有名義人を納税義務者とするのが法の考え方であるといふべきである。

本件においては、処分庁が被相続人の相続人を調査した結果、審査請求人らが本件土地を現に所有（共有）している者であることが判明したため、土地課税台帳に所有者として登録したものであって、台帳課税主義に従って本件処分をしたものであるから、本件処分は適法であるといふべきである。

一方、審査請求人らは相続放棄をしたため、民法第939条の規定により、その相続に関しては、初めから相続人とならなかったものとみなされることから、本件処分のいずれの賦課期日の時点においても、本件土地の所有権を遡及的に有していなかったものといえる。

しかし、法が上記台帳課税主義を定め、その例外として、限定的な場合のみを定めていることからすると、本件のように適法になされた処分については、その後に相続放棄がなされた場合においても、これにより取り消され、又は無効となるものではないと解すべきである。

したがって、①本件処分の後に相続放棄が行われた場合でも、本件処分は取り消されるべきであるとはいえない。

(3) 次に、②被相続人の死亡から一定期間経過した後に行われた本件処分は違法又は不当であるかについて検討する。

本件においては、被相続人が死亡した後、賦課決定を行うまでの間に約3年の期間を要しており、このことにより、〇〇年度分から〇〇年度分までの3年度分の固定資産税及び都市計画税の賦課決定が審査請求人らに対してなされることとなったものであり、審査請求人らは、〇〇年度分の賦課決定については妥当であると考えられるものの、〇〇年度分及び〇〇年度分について賦課決定されることは、処分庁の部署の都合により調査期間が長期化することによりなされたものであるから、根拠がないと主張する。

この点、処分庁は、法の規定により法定納期限の翌日から起算して5年を経過する日までの間に賦課決定を行っていることからその違法性はないと主張する。

確かに、本件処分は、それぞれ法定納期限の翌日から起算して5年を経過する日までの間に行われたものであることから、違法であるとはいえないが、調査期間が長期間に及ぶことにより、〇〇年度及び〇〇年度の賦課決定が行われることが、納税者に不公平感と著しい不利益を与えるとの審査請求人らの主張も十分に理解できるものである。

もっとも、この点についても、処分庁が主張するように、登記名義人が死亡しても相続登記がなされない場合には、処分庁は、死亡の事実と新たな納付義務者とな

る相続人について、自ら戸籍等を調査し、特定する必要が生じており、また、相続人が多数にわたる場合もあることから、これらの調査に時間を要しているとの実態があることも否定できないところであり、このような実態を踏まえると、本件処分を行ったことが不当であるとまではいえないと解する。

以上のとおり、②被相続人の死亡から一定期間経過した後に行われた本件処分は違法又は不当であるとはいえない。

第5 審査会の判断の理由

1 本件処分が適法であるか否かの判断においては、本件処分後に相続放棄を行った審査請求人らが、本件処分にかかる賦課期日において本件土地につき法第343条第2項後段にいう「現に所有している者」に該当するか否かが問題となる。

(1) 固定資産税は、土地、家屋等の資産価値に着目し、その所有という事実にもとづいて課税力を認めて課する一種の財産税であり、その納税義務者を固定資産の所有者とする（法第343条第1項）。また、都市計画税は、法第702条第1項所定の区域内に存在する土地又は家屋の所有者に課せられる（同項）。

これらの規定にいう「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として登記又は登録がされている者をいう（法第343条第2項前段）が、所有者として登記又は登録がされている個人が賦課期日に死亡しているときは、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（同項後段。都市計画税については法第702条第2項で法第343条を準用。なお、「賦課期日」は、当該年度の初日の属する年の1月1日である。法第359条及び第702条の6）。

(2) 固定資産の課税実務では、課税の対象となる多数の固定資産につき限られた人員で短期間に徴税事務を行わなければならないところ、私法上の所有権の帰属の判定には困難が伴うことから徴税の便宜を図る必要があるとの理由で、いわゆる台帳課税主義が採用されている。これによれば、土地登記簿若しくは土地補充課税台帳又は建物登記簿若しくは家屋補充課税台帳上の所有名義人が、固定資産税及び都市計画税を課すべき「所有者」であるとされる（法第343条第2項前段）。

他方で、前記（1）のとおり、法は、所有者として登記又は登録されている者が賦課期日に死亡している場合は同期日において当該土地又は家屋を現に所有している者を「所有者」とする旨を規定する（同項後段）。つまり、このような場合には、台帳課税主義に例外を設け、「現に所有している者」、すなわち所有権の帰属する者を納税義務者としている。

最高裁平成27年7月17日判決（平成26年（行ヒ）190号。判例時報2279号16頁）が、「ある土地につき地方税法343条第2項後段により固定資産税の納税義務者に該当するというためには、少なくとも、固定資産税の賦課期日におい

て当該者が同項後段にいう「当該土地…を現に所有している者」であること、すなわち、上記賦課期日において当該土地の所有権が当該者に現に帰属していたことが必要であり、租税法律主義の原則に照らすと、「ある土地につき、固定資産税の賦課期日においてその所有権が当該者に現に帰属していたことを確定することなく、同項後段に基づいて当該者を固定資産税の納税義務者とすることはできないものというべきである。」と判示しているとおり、法第343条第2項後段の適用については、本件土地の所有権が誰に帰属するかを認定することが不可欠となる。

法第343条第2項後段「当該土地を現に所有している者」にいう「所有」は、いわゆる借用概念であり、民法上の「所有」概念と同義に解釈すべきであると一般に解されている。そうすると、同規定は、台帳課税主義の例外として、民法に照らして当該土地を所有する者を認定することを前提としており、その認定に困難を伴うとしてもそれを甘受するものであると解される。

2 以上の考え方に照らし本件について検討する。

- (1) ○○年○○月○○日に被相続人が本件土地を取得して自らを所有者として登記したが、○○年○○月○○日に死亡し、○○年○○月○○日に被相続人の子らは相続放棄を行った（その事実は審査請求人らに知らされていなかった。）。

こうした事実にかんがみると、前記1(2)のとおり、本件は、まさに法第343条第2項後段の規定する台帳課税主義の例外に当たる。従って、処分庁は、台帳課税主義の例外として、賦課期日において本件土地の所有権が審査請求人らに現に帰属していたか否かを民法に照らし認定することが必要となる（なお、処分庁の言及する横浜地方裁判所平成12年2月21日判決（平成11年（行ウ）第42号）は、賦課期日において登記簿上の所有者であった者がその後に相続放棄を行ったことを理由に台帳課税主義の例外に該当しないと判示したものであり、事案が異なる。）。

- (2) 処分庁は、戸籍等を通じて調査した結果、審査請求人らが被相続人の相続人であることが判明したため、土地課税台帳に同人らを本件土地の所有者として登録し、その上で、賦課期日における所有者として固定資産税及び都市計画税を課す処分を行った。

処分庁の主張は、法第381条第1項の規定により審査請求人らを所有者として土地課税台帳に登録しており、それによって同人らが固定資産税の納税義務者であることが確定したことから、本件処分は適法に行われたというものとみられる。

しかしながら、前記1(2)のとおり、法第343条第2項後段にいう「所有」は、民法上の「所有」概念と同義に解釈すべきであるから、戸籍等から審査請求人らが被相続人の相続人であると判明したにせよ、土地課税台帳に審査請求人らを所有者として登録した行為のみをもって、賦課期日において当該土地の所有権が審査請求人らに現に帰属していたものと認定することはできない。つまり、法第343

条第2項後段の適用においては、固定資産課税台帳に所有者として登録されているだけでは、本件土地を「現に所有している者」であると言うことはできない。

処分庁は、かかる取扱いが適法であることの証左として、最高裁判所平成26年9月25日判決（平成25年（行ヒ）第35号。民集68巻7号722頁）が、「法は、固定資産税の納税義務の帰属につき、固定資産の所有という概念を基礎とした上で（343条1項）、これを確定するための課税技術上の規律として、登記簿又は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が固定資産税の納税義務を負うものと定める（同条2項前段）一方で、その登記又は登録がされるべき時期につき特に定めを置いていないことからすれば、その登記又は登録は、賦課期日の時点において具備されていることを要するものではないと解される」と判示した部分を挙げており、これを、賦課期日後に行った固定資産課税台帳の登録に基づく賦課決定処分を適法とした判例であるとみている。

しかしながら、同判決は、「土地又は家屋につき、賦課期日の時点において登記簿又は補充課税台帳に登記又は登録がされていない場合において、賦課決定処分時までに賦課期日現在の所有者として登記又は登録されている者は、当該賦課期日に係る年度における固定資産税の納税義務を負う」と判断したものである。これに対して本件では、審査請求人らが相続放棄を行ったことに伴い、賦課期日における本件土地の所有権の帰属が争われている点で事案が異なる上、審査請求人らは、処分庁により固定資産課税台帳に形式上登録されたにすぎず、賦課期日のみならず、それ以降においても登記簿又は補充課税台帳に実体法上の正当な所有者として登記又は登録されたものではない。

この点で、同判決を根拠に、本件処分にかかる処分庁の前記取扱いを適法であると認めることはできない。

- (3) 審査請求人らは本件処分後に相続放棄を行った。この点について処分庁は、審査請求人らは相続放棄をしたため、本件処分のいずれの賦課期日の時点においても本件土地の所有権を遡及的に有していなかったことを認める一方で、本件処分は、賦課期日に被相続人の相続人であった審査請求人らに対し適法に行われたのであるから、その後に同人らが相続放棄をした場合でも、そのことにより取り消され又は無効となるものではない旨主張する。

しかしながら、相続放棄の効果について、民法第939条は、「相続の放棄をした者は、その相続に関しては、初めから相続人とならなかったものとみなす。」と規定している。相続放棄は相続資格そのものの遡及的喪失である。したがって、審査請求人らによる相続放棄の効果は、すべての法律関係において被相続人の死亡時に遡及すると言わざるを得ない。

そうすると、本件処分にかかる各賦課期日において、本件土地の所有権は審査請求人らに帰属していなかったとみるほかない（なお、審査請求人らが賦課期日の時

点で本件土地を現に占有していた事実も認められない。)

(4) 以上より、処分庁が土地課税台帳に審査請求人らを所有者として登録していたとしても、本件処分後に審査請求人らが相続放棄を行った結果、同人らは、本件処分にかかる賦課期日において本件土地につき法第343条第2項後段にいう「現に所有している者」に該当するとは言えない。それゆえ、本件処分は、事後的に、所有者として納税義務を負わない者に固定資産税及び都市計画税を課すものとなったと認められるから、違法であり、取り消されるべきである（なお、〇〇年度固定資産税・都市計画税に関する処分のうち〇〇年度及び〇〇年度に関する部分については、本件審査請求の対象ではないが、同様の立場を取り得る。)

3 昨今、相続に関する熟慮期間の伸長（民法第915条第1項ただし書）や、遺産分割協議の長期化などにより、徴税の便宜ひいては地方税収の早期確定、安定的な確保という公益の実現に支障が生じるおそれが指摘されており、本件処分にかかる処分庁の法の解釈運用は、こうした事情が背景にあるものと推認される。

この点について付言すると、租税法律主義の下では、法律上の明示的な規定が存在しないにもかかわらず、法第343条第2項後段の適用においては民法第939条の定める相続放棄の遡及効が制限を受けると解することはできず、前記公益の実現を図るためには、別途、法令改正の検討が要請される。

第6 結論

以上の理由により、本審査会は「第1 審査会の結論」のとおり答申する。

なお、審査の経過は次のとおりである。

年 月 日	審 査 会	経 過
令和3年1月26日	—	諮問書を受理
令和3年3月4日	第26回審査会	諮問内容の検討
令和3年3月30日	第27回審査会	諮問内容の検討
令和3年5月10日	第28回審査会	答申に向けての協議

令和3年6月4日	第29回審査会	答申に向けての協議
令和3年7月8日	第30回審査会	答申に向けての協議
令和3年8月27日	第31回審査会	答申に向けての協議
令和3年9月30日	第32回審査会	答申に向けての協議
令和3年11月12日	第33回審査会	答申に向けての協議
令和4年1月13日	第34回審査会	答申案の審議
令和4年2月16日	—	答 申

西宮市行政不服審査会

会長 藤 本 久 俊

委員 近 藤 剛 史

委員 前 田 雅 子