Q&A 相談室

固定資産税の納税義務者の認定について

質　　問

固定資産税の課税客体である物件甲を所有していた納税義務者Ａは、平成17年11月に死亡した。死亡後すぐに、Ａの債権者乙は、物件甲に対し仮差押決定に基づく債権者代位により、Ａの相続人Ｂ及びＣへの相続登記を行ったうえで仮差押登記を行い、平成18年度の賦課期日が経過した。

その後Ｂ及びＣは、平成18年２月に相続放棄を行ったため、先の相続登記、仮差押登記ともに登記抹消が行われ、相続人不在として、家庭裁判所は平成19年３月に相続財産管理人を選任・公告した。

この場合、平成18年度と平成19年度の固定資産税の納税義務者はそれぞれだれになるか。

回　　答

平成18年度分は、賦課期日現在の登記人であるＢとＣが、平成19年度分は相続財産法人となる。

解　　説

１．固定資産税の納税義務者

地方税法（以下「法」という。）第343条第２項前段において、固定資産税における納税義務者である固定資産の所有者とは、賦課期日（当該年度の初日の属する年の１月１日）時点で「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（中略）として登記又は登録されている者をいう」と規定しています（台帳課税の原則）。

この台帳課税の原則は、真実の所有者を追究して納税義務者を決定するとなれば、課税者側が複雑多岐にわたる民事上の実態関係に介入することとなり、事実上把握が容易でないばかりでなく、私法上の所有関係は長期にわたり判断し難い場合がある等の理由から採られているもので、実務上の困難を除くために設けられているものです。

したがって、市町村が登記簿に所有者として登記されている者を所有者として課税した場合は、たとえ当該登記簿の記載事項に誤りがあったとしても、その課税は違法ではないと解されており、「売買を登記原因とした登記が賦課処分後に登記原因を欠くとして抹消された場合でも、所有名義のあった期間中納税義務を負う」とした大阪地判（昭和51年８月10日）や、「処分禁止の仮処分の登記嘱託により職権でされた所有権保存登記の所有者も固定資産税の納税義務者たる所有者に当たる」とした浦和地判（昭和58年７月13日）等の判例があります。

２．相続放棄

相続放棄について民法では、「相続人は、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、相続について、単純若しくは限定の承認又は放棄をしなければならない」と規定しています（民法第915条）。この期間内に相続放棄の申述を行わない場合、通常、相続人は単純承認をしたものとみなされ、限定承認や相続放棄をすることができなくなります（民法第921条２号）。また、いったん承認又は放棄した場合、当該期間内であっても、原則として撤回することができないとされています（民法第919条第１項）。

相続放棄の手続きに関しては、「相続の放棄をしようとする者は、その旨を家庭裁判所に申述しなければならない」とされており（民法第938条）、申述受理の審判が行われると、相続放棄が成立し、直ちに放棄の効果が生じます。

相続放棄の効果については「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」と規定されており（民法第939条）、「この効力は絶対的で、何に対しても、登記等

なくしてその効力を生ずると解すべきである。」とした最判（昭和42年１月20日）があります。

３．相続人の不存在

（１）相続財産法人

民法第951条には「相続人のあることが明らかでないときは、相続財産は、法人とする」と規定されています。

これは、相続人のあることが明らかでないことにより、相続財産が無主のものとなるのを避けるため、相続財産（積極財産及び消極財産）に対して形式的に法人格を認め、被相続人死亡のときに何らの行為を要することもなく相続財産法人が成立するというものです。

相続財産法人の消滅については、相続人の捜索、相続財産の清算の過程において、相続人が確定した場合、相続財産法人は当初から成立しなかったものとみなされ（民法第955条）、また相続財産の清算が完了した場合は、その完了をもって消滅することとなります。

なお、相続人のあることが明らかでないとは、最初から相続人が存在しない場合のほか、相続放棄、相続欠格及び推定相続人の廃除等によって、相続人が不存在となった場合も含むと解されています。

（２）相続財産管理人

相続財産法人とは、（１）で述べたように形式的に相続財産を法人と擬制したものであり、実在しない法人ということになることから、実際に相続人の捜索や相続財産の管理、清算を行うのは、相続財産法人の代表者としての相続財産管理人となります。

相続財産管理人となる要件に関しては法律上、特に規定されていませんが、相続財産の利害関係人又は検察官の請求が必要であり、請求を受けた家庭裁判所が選任し、これを公告します（民法第952条）。

相続財産管理人の選任、公告がされた時点で、対外的に相続財産法人の成立を示すこととなります。

相続財産管理人が行う相続人捜索、相続財産の清算の過程は、民法の規定により次のようになります。

①相続財産管理人選任の公告後、２ヶ月を経過しても相続人のあることが不明の場合、相続財産管理人は相続債権者及び受遺者に対して、一定の期間内に請求の申出を行うよう公告します（民法第957条）。この公告は、相続財産の清算手続きに取り掛かることを示すものであり、申出に係る期間は２ヶ月を下回ることはできません。この期間内に請求の申出をしなかった場合、相続債権者及び受遺者は、弁済を受けることができなくなります（ただし、残余財産が発生した場合は、残余財産について弁済を受けることができます）。

公告の様式

相続債権者受遺者への請求申出の催告
本籍○○県○○市○○町○○番地、最後の住所△△県△△市△△町△△番地
被相続人　亡　A
右被相続人の相続人のあることが不明なので、一切の相続債権者及び受遺者は、本公告掲載の翌日から二箇月以内に請求の申し出をして下さい。右期間内にお申し出がないときは弁済から除斥します。
平成十九年○月○日
□□県□□市□□町□□番地
相続財産管理人　B

②①の申出に係る期間が満了しても、なお相続人の存在が明らかでないときは、家庭裁判所は、６ヶ月以上の期間を定めて、相続人があるならばその期間内にその権利を主張すべき旨の公告を行います（民法第958条）。

③②の公告に係る期間が満了しても、相続の権利を主張する者がいない場合、相続人の不存在が確定されることとなります（民法第958条の２）。

④③の期間満了後３ヶ月以内に、特別縁故者は相続財産分与の請求を、家庭裁判所に対して行うことができます。請求が相当と認められれば、清算後残存する財産の全部又は一部が分与されることとなります（民法第958条の３）。

⑤相続財産の清算後、残余財産が存在する場合は、

全額国庫に帰属することとなり（民法第959条）、財産の引渡しの完了により、相続財産法人は消滅します。

4．設問事例の検討

①平成18年度分の納税義務者

１で述べたとおり、固定資産税の納税義務者は、登記簿に登記されている者であり、例え当該登記簿の記載事項に誤りがあったとしても、その課税は違法でないことから、平成18年度の納税義務者は、登記人であるＢ及びＣということになります。

２の相続放棄で述べた「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」（民法第939号）との規定や、「相続放棄の効力は絶対的」とした最判（昭和40年1月20日）を考慮すると、判断に迷いが生じるところですが、地方税法がいわゆる台帳課税主義を採用しているのは、１で述べたとおりであり、同様の事例を争った裁判においても、「台帳課税主義に従ってした処分は適法である」（横浜地判・平成12年２月21日）としています。

また、設問のように真実は所有権を有せず、固定資産税を支払う理由がないにも関わらず、これを真実の所有権者に代わり支払う必要のある者が出てくれば、この者は、当該税を支払うことにより不利益を受ける一方、真実の所有権者は租税の支払義務を免れるという利益を受けることになりますが、このような場合は、真実の所有者に対し、不当利益として当該納税額の返還請求をすることにより、負担の調整を求めることができる（最判・昭和47年１月25日）とされています。

②平成19年度分の納税義務者

３で述べたとおり、相続人のないことが明らかな場合、相続財産法人は被相続人の死亡と同時に成立するものと解されています。

設問の事例によると、相続財産法人の成立の時期については、相続人ＢとＣを登記人とする代位登記が相続放棄により無効となり、取り消されていますので、対外的に成立が示された平成19年３月ではなく、Ａの死亡と同時、つまり平成17年11月に成立していたものと解されます。したがって、平成19年度固定資産税の賦課期日である同年１月１日現在において、物件甲の所有者は相続財産法人となり、当該法人が納税義務者となります。なお、納税通知書の宛名については、例えば「亡Ａ相続財産法人　管理人○○」といったものになり、相続財産管理人あてに送達することとなります。

5．おわりに

ここまで述べてきたとおり、固定資産税の納税義務者は、登記の真偽を問わず、賦課期日現在の登記人に対して賦課処分等を行うこととなり、相続人の不存在が明らかとなった場合は、相続財産法人に対し賦課処分等を行うこととなります。しかし、相続人の不存在が明らかとなった後、かなりの期間を経て相続財産管理人が選任されるケースも少なくありません。この間は実務上、納税義務者である相続財産法人に対して納税の告知が行えず、賦課処分等は行えないこととなります。

相続財産管理人の選任については、相続財産の利害関係人である課税庁が申立を行うことができると解されていますが、かなりの費用が必要なため、申立を行わずにいるケースがほとんどです。このようなケースに対し、徴税吏員を相続財産管理人に選任するように申立を行い、費用を圧縮できたケースも紹介されているところで、いずれにしろ、納税義務者の死亡後、早期から相続人の捜索（家族等の面談、遺言の有無、限定承認の有無及び相続放棄の有無の確認等）を的確に行った上、家庭裁判所に対し、実質的な納税義務者となる相続財産管理人の選任についての照会を適宜行う等、適正且つ公平な賦課処分等に努めることが望まれます。

（大阪府総務部市町村課税政グループ）