

諮問番号 令和5年度諮問第1号

答申番号 令和5年度答申第2号

答 申 書

第1 審査会の結論

被相続人〇〇〇〇〇名義の不動産（鴻巣市〇〇〇〇〇〇所在）に係る令和4年度固定資産税・都市計画税につき、令和4年4月28日に処分庁鴻巣市長（以下「処分庁」という。）が審査請求人〇〇〇〇〇（以下「請求人」という。）に対して行った賦課決定処分（以下「本件処分」という。）に対する審査請求（以下「本件審査請求」という。）について、棄却とする審査庁の判断は妥当である。

第2 審理関係人の主張の要旨

1 請求人の主張の要旨

請求人は、おおむね次のとおり主張している。

(1) 審査請求の趣旨

本件処分を取り消す旨の判断を求める。

(2) 審査請求の理由

ア 被相続人〇〇〇〇〇（以下「本件被相続人」という。）は、本件処分に係る不動産（以下「本件不動産」という。）を所有していたが、令和3年7月14日に死亡したため、その法定相続人である請求人は、さいたま家庭裁判所において相続放棄の申述を行い、同申述は令和4年1月25日に受理された（以下「本件相続放棄」という。）。

その後、請求人を本件被相続人の相続人の代表者として指定する旨の処分が令和4年3月15日に処分庁により行われ、請求人は同年3月25日付け書面により本件相続放棄を行った旨通知したものの、同年4月28日処分庁は請求人に対して本件処分を行い、請求人は本件処分に係る通知を同年5月9日（ころまで）に受領した。

イ 固定資産税及び都市計画税（以下「固定資産税等」という。）は、土地・家屋等の資産価値に着目して課せられる物税であり、これらを所有している事実に担税力を認めて課税するものであるから、その負担者は当該固定資産の所有者であるが（最高裁昭和47年1月25日判決、地方税法（昭和25年法律第226号。以下「法」という。）第343条第1項）、課税上の技術的考慮から法は「台帳課税主義」を採用し（同条第2項前段）、不動産については基準日（賦課期日）において「登記又は登録がされている者」（登記名義人）を所有者とみなした課税が行われる。

しかし他方、基準日（賦課期日）に登記名義人が死亡している場合には、「台帳課税主義」は採用されず、その例外として原則どおり「現に所有している者」（所有者）に対する課税が行われることとなり（同条第2項後段）、この「現に所有している者」（所有者）に該当するか否かは、実体法である民法（明治29年法律第89号）の規定に従って判断されることとなる。

ウ これを本件についてみるに、本件不動産の登記名義人は本件被相続人であるが、同人は本件処分の基準日（令和4年1月1日）より前に死亡しているから、本件につき「台帳課税主義」（法第343条第2項前段）による登記名義人に対する課税は行われず、その例外として本件不動産の所有者に対する課税（同項後段）が行われることとなる。

そして、本件相続放棄は令和4年1月25日に受理されているが、実体法である民法は、相続放棄は相続開始時に遡ってその効力を生じるものと定めており（民法第939条）、請求人は本件被相続人の死亡日（令和3年7月14日）からその相続人とならなかったものとみなされるから、請求人は、基準日（令和4年1月1日）において本件不動産を「現に所有している者」（法第343条第2項後段）に該当しない。

エ なお、仮に上記代表者指定処分を行った時点（令和4年3月15日）において処分庁は本件相続放棄の事実を知らなかったとしても、その後同事実を認識しているから、相続放棄の遡及効により

請求人が上記「現に所有している者」に該当しなくなることは、遅くとも本件処分を行った時点（令和４年４月２８日）においては処分庁も認識していたところである。

オ また、本件被相続人については相続人不存在により相続財産法人（民法第９５１条）が成立していると思料されるところ、本件不動産の処分等による利益は同法人に帰属し、同不動産を現に所有しその担税力を有しているのは同法人であるから、本件不動産の所有者にも登記名義人にも該当しない請求人に対して本件処分が行われなければならない実質的な理由も見当たらない。

カ 弁明書の記載によれば、本件不動産につき令和４年１月１日（賦課期日）の時点における「登記又は登録がされている者」（法第３４３条第２項前段）は本件被相続人であり、「課税台帳主義」に従った場合には同人が納税義務者となるが、同人は令和３年７月１４日に死亡しているため、本件では「課税台帳主義」は採用されず、その例外として本件不動産を「現に所有している者」（同条第２項後段）に対する課税が行われることとなり、処分庁は、請求人が本件不動産を「現に所有している者」であるとして、令和４年４月２８日に請求人に対する本件処分を行ったことである。

キ 法第３４３条第２項後段にいう「現に所有している者」との文言の解釈について、弁明書において処分庁は、同「現に所有している者」に該当するか否かは、民法ではなく、法に従って判断している旨を主張していると解される。

しかしながら、法には「現に所有している者」を定義する規定は見当たらないのであるから、「現に所有している者」に該当するか否かは、私法の一般法である民法により判断されることとなるのは当然であり、上記主張は明らかに誤っている。

そして、審査請求書において既に主張しているとおり、民法は、相続放棄は相続開始時に遡ってその効力を生じるところ（民法第９３９条）、本件相続放棄は令和４年１月２５日に受理され、その効力は相続開始日に遡って効力を生じることにより、

請求人は、本件被相続人の死亡日である令和3年7月14日からその相続人とならなかったものとみなされるのであるから、これら民法の規定に従えば、請求人は本件不動産を「現に所有している者」に該当しないことは明白である。

ク この点、弁明書において処分庁は、本件相続放棄が令和4年1月1日（賦課期日）よりも後である同年1月25日に受理されたことを強調しているように思われる。

しかしながら、上記のとおり、本件処分が行われたのは令和4年4月28日であり、本件処分を行う前提となる基礎事実（事実関係・法律関係）は、その処分の時点（令和4年4月28日）において処分庁が認識していた事実をもとに判断されることは当然であり、処分庁は同処分の時点（令和4年4月28日）において本件相続放棄が受理された事実を認識していたのであるから、この事実の存在を本件処分の前提となる基礎事実から除外することはできない。

そして、処分庁が本件処分を行った令和4年4月28日の時点において認識していた事実をもとに、同年1月1日（賦課期日）の時点における本件不動産に関する事実関係・法律関係を判断した場合、請求人は、上記のとおり令和3年7月14日から本件被相続人の相続人ではないのであるから、請求人が令和4年1月1日の時点において本件不動産を「現に所有している者」に該当しないことは明らかである。

ケ なお、弁明書の記載によれば、処分庁は、本件処分が行われたのは令和4年4月28日であるのに、同処分が同年1月1日（賦課期日）に行われたかのような誤解をしているように解される。

この点、処分庁が弁明書に添付する平成26年9月25日最高裁判例判決は、その形状からすると、最高裁判所ウェブサイトにおいて公開されている資料を添付したものと史料される。

そこで同サイトにおいて検索すると、同判例は「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ける、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の固定資産税の納税義務の有無」を判断したものであると紹介されており（「判示事項」）、その内容は「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。」としたものであるとされ（「裁判要旨」）、その出典は「民集第68巻7号722頁」であるとされている（「判例集等巻・号・頁」）。

そして処分庁は「課税台帳主義」の内容を説明する最高裁判例として上記サイトをもとに、同判例を紹介・引用しているものと解される。

コ　そこで同判例の内容を精査すると、同判例は、当該建物（平成21年12月7日新築）に対する平成22年度固定資産税等につき、同年1月1日（賦課期日）の時点では同建物は未登記であり「登記又は登録がされている者」（法第343条第2項前段）は存在しなかったが、同年12月1日に家屋課税台帳に登録され課税処分が行われたとの事案において、賦課期日（平成22年1月1日）に登記・登録がされていない場合であっても、賦課決定処分時（平成22年12月1日）までに登記・登録がされた場合には、当該賦課期日に係る年度（平成22年度）における固定資産税の納税義務を負う旨を明らかにしている。

すなわち同判例は、固定資産税を賦課する要件は、賦課期日ではなく、実際に賦課決定処分を行った時点までに生じた事実を前提として判断されることを明らかにした判例であるから、同判例によれば、本件処分においても、その要件は本件処分が実際に行われた令和4年4月28日までに生じた事実を前提に判断されなければならないのであり、処分庁の主張は同判例と相違し、矛盾する。

そもそも同判例は、課税要件具備の基準時は「賦課期日」であ

る旨の原判決（東京高裁判決）を破棄し、その基準時は「賦課決定処分時」であることを明らかにして自判した判決なのであるから、処分庁の主張は明らかに失当である。

サ また処分庁は、弁明書に横浜地裁平成12年2月21日判決なるものを添付し、これは「相続放棄による遡及効よりも地方税法上の台帳課税主義の規定が優先される旨の判断が示されている」ものである旨を主張している。

しかしながら、同添付書類は上記最高裁判所ウェブサイトにおいて公開されている資料ではないことは明らかであるが、形状からしてその出所は全く不明であり、しかも「第三 争点に対する判断」に対応する記載（「第一 請求の趣旨」「第二 事案の概要」）が明らかに欠落しているのであって、かかる資料は官公庁が公文書に添付・引用しうるものとは到底認められず、このような不完全・不適切な資料に対しては適切な反論を行うこともできない。

よって、仮に処分庁において同資料による主張を維持するといふのであれば、処分庁は、同資料の出典を明らかにした上、同資料を完全な形状（少なくとも上記「第一」「第二」が記載された形状）により提出しなければならないのであり、仮に同提出が行われない場合、処分庁は同資料による主張は撤回すべきであって、審理員においては適切な反論ができない資料による処分庁の主張は的確に排除すべきである。

シ なお、念のため同資料の内容を見ても、同資料は、賦課期日（平成11年1月1日）における登記簿上の所有名義人は原告らであり、かつ原告らは生存しているという事案において、原告らが登記簿の記載は真実を反映していないとして課税処分を争ったが、裁判所は、当該事案は「課税台帳主義」（法第343条第2項前段）がそのまま適用される事案であり、原告らが主張する「例外」を認めることはできないとしているようであって、「課税台帳主義」による課税が行われていない本件に当てはまるものではないのであって、処分庁の主張は失当である。

ス 本件不動産につき、令和4年1月1日（賦課期日）の時点において「登記又は登録がされている者」は本件被相続人であるから、仮に「台帳課税主義」（法第343条第2項前段）が適用された場合には、その納税義務者となるのは本件被相続人である。

しかし本件では、同人は令和3年7月14日に死亡しているため、「台帳課税主義」（前段）は適用されず、法が定める「台帳課税主義」の例外の規定（法第343条第2項後段）が適用されることとなり、本件不動産を「現に所有している者」が納税義務者とされる。

このように、本件について「台帳課税主義」（前段）は適用されず、その例外規定（後段）が適用されることについては、そもそも当事者間に争いが無い。

そして、この「現に所有している者」との文言を定義する規定は法に存在しないのであるから、同文言に該当するか否かは私法の一般法である民法により判断されることとなるのであるが、処分庁は再弁明書においてもこれを頑なに否定しており、当事者双方の見解が全く異なるため、有意な議論を行うことができない。

セ また、本件処分が行われたのは令和4年4月28日であり、同処分の基礎となる事実はその処分の時点において処分庁が認識していた事実であることを、請求人は重ねて指摘しているもの（処分時基準）、再弁明書において処分庁は「賦課期日後のいかなる事情によってもその地位が覆ることはない」との主張を行っているのであり（賦課期日基準）、当事者双方の見解は全く異なっている。

既に指摘した最高裁判例（平成26年9月25日判決）は、ある建物に対する平成22年度の固定資産税について、賦課期日（平成22年1月1日）の時点では同建物は未登記であり「登記又は登録がされている者」は存在しなかったが、その後の課税処分（平成22年12月1日）の時点では「登記又は登録がされている者」が存在したという事案において、賦課期日に登記・登録がされていない場合であっても、賦課決定処分時まで登記・登

録がされた場合には、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旨を明らかにしている。

よって同判例は、固定資産税を賦課する要件につき、賦課期日（1月1日）までに生じた事実ではなく、賦課決定処分を行った時点までに生じた事実を前提に判断することを明らかにしたものであると理解するのが自然であるが、処分庁は、再弁明書においてこれとは異なる理解を示しているようであり、この点に関する当事者双方の見解も全く異なっているため、有意な議論を行うことができない。

ソ 処分庁が引用する下級審判例（横浜地裁判決）をみても、同各判例は「台帳課税主義」（法第343条第2項前段）が適用される事案に関するものであるが、上記のとおり、本件に「台帳課税主義」（前段）は適用されずその例外規定（後段）が適用されることにつき当事者間に争いはないのであるから、同判例を引用して行う処分庁の主張は失当であり、この点に関する当事者双方の見解も全く異なっているため、有意な議論を行うことができない。

タ 審理員意見書における審理員の判断において、審理員は、本件には法第343条第2項後段（台帳課税主義の例外）が適用されることを指摘しつつ、同後段における「所有」との文言の解釈について、「相続その他の事由に基づき民法その他の規定により判断されるものである」、「民法その他の規定から所有している者を指すものである」としているから、これを「民法ではなく法に従って判断している」旨の処分庁の主張は否定していると解される。

しかし、他方において審理員は、「法は、地方公共団体が住民から地方税を徴収する上での権利義務や手続に係るルールを規定するものであって、民法とはその対象を異にするものであるから、相続放棄が私人間において効力を有するとしても、それはあくまで私法上の効力であり、公法たる法の規定により負うこととされた納税義務にはその効力が及ばないものと解するのが相当である」としており、かかる判断は上記判断と矛盾するばかりか、“納税

義務に相続放棄の効力は及ばない”との判断は明白な誤りであって、このような審理員の意見は到底受け容れられない。

チ また審理員は、法第343条第2項後段（台帳課税主義の例外）により納税義務が課される時期につき、「同項後段は、固定資産税の納税義務を賦課期日時点において課することを規定しているものと解するのが相当である」としている。

この点、処分庁が指摘し意見書も言及する最高裁判例（平成26年9月25日判決）は建物に対する平成22年度の固定資産税につき、その賦課期日（平成22年1月1日）には建物は未登記であり「登記又は登録されている者」は存在しなかったが、課税処分（平成22年12月1日）のときまでに登記が行われた事案において、賦課期日に登記がされていない場合であっても課税処分までに登記がされた場合には固定資産税の納税義務を負う旨を明らかにしたものと解され、同判例は、固定資産税を賦課する要件は、賦課期日までに生じた事実ではなく、課税処分を行った時までに生じた事実を前提に判断することを指摘しているものと解される。

そして、固定資産税は課税処分により初めて納付義務が生じるものであり、その課税処分を行うときまでに生じた事実を前提として賦課期日における課税要件の存否が判断されるべきであって、このように考えることは上記判例とも整合すると思料される。

併せて、本件不動産の令和4年1月1日の登記名義人は「〇〇〇〇〇〇」であったが、令和5年1月1日の時点における登記名義人は「亡〇〇〇〇〇〇相続財産」とされており、同名義人は令和5年9月14日付けにて「有限会社〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇」に変更されているから、令和5年の固定資産税は法人（民法第951条）である「亡〇〇〇〇〇〇相続財産」に課され、令和6年の固定資産税は現状では「有限会社〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇〇」に課されるものと思料される。

この点、令和5年の固定資産税（賦課期日：令和5年1月1日）を請求人に対して課する旨の課税処分は行われていないから、仮

に同年の固定資産税につき法第343条第2項前段（台帳課税主義）による課税（登記名義人である「亡〇〇〇〇〇〇相続財産」に対する課税）が行われたとすれば、当該登記は「1番登記名義人氏名変更」にすぎず、本件被相続人（〇〇〇〇〇）と相続財産法人（亡〇〇〇〇〇〇相続財産）の同一性は失われていないから、この間、令和4年の固定資産税についてのみ請求人に課税されることは不合理である。

また、仮に同項後段（台帳課税主義の例外）による課税（所有者に対する課税）が行われたとすれば、処分庁は、令和5年1月1日の時点における所有者は請求人ではなく相続財産法人（亡〇〇〇〇〇〇相続財産）であると判断したことになると解され、令和4年1月1日時点の所有者とされた請求人が令和5年1月1日時点の所有者ではないとされる理由は請求人が行った相続放棄によるものと解されるから、“納税義務に相続放棄の効力は及ばない”旨の審理員の上記意見は、課税の実情とも合致しないと料される。

ツ 固定資産税は土地・家屋等の資産価値に着目して課される税であり、その所有の事実には担税力を認めて課税されるものであるから、その本来的な負担者は固定資産の「所有者」（法第343条第1項）であり、課税上の技術的考慮から台帳課税主義（同条第2項前段）が採用されているものの、登記名義人が死亡している場合には原則どおり所有者に対する課税が行われるのであり（同項後段）、所有者（「現に所有している者」）に該当するか否かは、実体法である民法により判断されるものである。

そして、本件相続放棄は令和4年1月25日に受理されているが、民法は、相続放棄は相続開始時に遡ってその効力を生じるものとしており（民法第939条）、そのため請求人は本件被相続人の死亡日（令和3年7月14日）からその相続人とはならなかったものとみなされるのであるから、民法によれば、請求人は令和4年1月1日において本件不動産を「現に所有している者」に該当しない。

本件被相続人については、上記のとおり相続人不存在により相続財産法人（亡〇〇〇〇〇相続財産）が成立し、本件被相続人と相続財産法人との同一性は失われておらず、本件不動産を所有しその担税力を有しているのは同相続財産法人であり、処分庁も令和5年1月1日の所有者は同相続財産法人であるとして課税をしていると思料されるから、令和4年の課税も、その所有者である同法人に対して行われるべきであり、本件不動産の所有者にも登記名義人にも該当しない請求人に対して本件課税が行われなければならない実質的な理由は、およそ見当たらない。

2 処分庁の主張の要旨

処分庁は、「本件審査請求を棄却する」との裁決を求めるとして、おおむね次のとおり主張している。

- (1) 固定資産税は、固定資産に対し、当該固定資産所在の市町村において課する（法第342条第1項、鴻巣市税条例（昭和30年鴻巣市条例第6号。以下「条例」という。）第54条第1項）ものであり、固定資産とは、土地、家屋及び償却資産を総称する（法第341条第1号）。

課税客体が共有物であるときは、納税者は連帯して納付する義務を負う（法第10条の2第1項）。

また、固定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日である（法第359条、条例第66条）。

- (2) 固定資産税は、固定資産の所有者に課する（法第343条第1項、条例第54条第1項）。

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）。

- (3) 法は固定資産税の賦課処分を行う際には、すべての固定資産についてその真の所有者を逐一正確に把握することが困難であることに鑑み、課税法上の技術的考慮から、台帳課税主義を採用している。

最高裁判所判例「事件番号平成25年（行ヒ）第35号 固定資

産税等賦課取消請求事件 平成26年9月25日 第一小法廷判決」
の中では、「最高裁昭和28年（オ）第616号同30年3月23
日大法廷判決」を引用して「なお土地又は家屋について、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
る場合には、これにより所有者として登記又は登録された者は、賦
課期日の時点における真の所有者でなくても、また、賦課期日後賦
課決定処分時までその所有権を他に移転したとしても、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である」
と述べ、賦課期日時点において、所有者として登記簿又は補充課税
台帳に登記又は登録されている者に課すことを明らかにしている。

(4) 台帳課税主義の例外として法第343条第2項後段において「登
記名義人が賦課期日前に死亡しているときは、賦課期日において当
該土地又は家屋を現に所有している者」を現実の所有者とみなし、
納税義務者とする旨規定している。

(5) 「現に所有している者」とは、相続その他の事由に基づき民法そ
の他の規定により当該土地又は家屋を現に所有する者をいうもので
ある。

本件においては、令和4年度賦課期日時点で本件不動産を「現に
所有している者」は、令和4年1月25日に本件相続放棄の申述が
受理されるまで実際に法定相続人であった請求人及び〇〇〇〇〇の
両名である。

(6) 相続人が相続を放棄すると、その相続人に関しては、初めから相
続人とならなかったものとみなされるが（民法第939条）、それはあくまでも民法上の効果であり、固定資産税の納税義務者につい
ては、「登記名義人が賦課期日前に死亡しているときは、賦課期日
において当該土地又は家屋を現に所有している者」を現実の所有者
とみなし、納税義務者とする旨規定している（法第343条第2項
後段）。

(7) また、横浜地方裁判所判決「事件番号平成11年（行ウ）第42
号平成12年2月21日 判決」においても、相続放棄による遡及
効よりも地方税法上の台帳課税主義の規定が優先される旨の判断が

示されている。

このことから「現に所有している者」が相続放棄の結果、遡って法定相続人でなくなっても、本市固定資産税においては、賦課期日時点における法定相続人であった者を納税義務者としている（条例第54条第2項）。

- (8) 以上のことは、都市計画税についても、固定資産税と同様である（法第702条第1項、第2項及び第702条の6並びに鴻巣市都市計画税条例（昭和32年鴻巣市条例第2号。以下「都市計画税条例」という。）第1条、第2条第1項、第2項、第4条及び第6条）。
- (9) 課税要件である納税義務者については本件処分の時点である令和4年4月28日ではなく、賦課期日である同年1月1日において確定するものであり、賦課期日後のいかなる事情によってもその地位が覆ることはない。
- (10) 最高裁判所判例「事件番号平成25年（行ヒ）第35号 固定資産税等賦課取消請求事件 平成26年9月25日 第一小法廷判決」を処分庁が取り上げているのは、その中の「最高裁昭和28年（オ）第616号同30年3月23日大法廷判決」から引用した「なお土地又は家屋について、賦課期日の時点において登記簿又は補充課税台帳に登録されている場合には、これにより所有者として登記又は登録された者は、賦課期日の時点における真の所有者でなくても、また、賦課期日後賦課決定処分時までその所有権を他に移転したとしても、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である」と述べている部分であり、賦課期日時点において台帳に登録されている者に課することを明らかにしていることから台帳課税主義の概要として引用するためである。
- また同判例は本文中で「賦課期日時点で登記簿又は補充課税台帳に登録又は登録されていない場合」において、賦課決定処分時まで賦課期日現在の所有者として登記又は登録がされた者が納税義務を負うものと解することが、賦課期日現在に「所有者として登記又は登録がされた者」が、賦課期日の時点における真の所有者でなく

ても、また、賦課期日後賦課決定時まではその所有権を他に移転したとしても、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された判決「最高裁昭和28年（オ）第616号同30年3月23日大法廷判決」に抵触するものではないと述べていることから、「所有者として登記又は登録がされた者」である納税義務者の確定の基準日については、賦課決定処分時ではなく賦課期日と判断されており、処分庁の主張に矛盾を生ずるものではない。

- (11) 横浜地方裁判所平成11年（行ウ）第42号平成12年2月21日判決の判決文は処分庁所有の第一法規法情報総合データベースにある「判例地方自治205号19頁」を出典とするものであり、「第一 請求」「第二 事案の概要」が記載されていないが、「相続放棄による遡及効よりも地方税法上の台帳課税主義が優先される旨の判断が示されている」ことを示す資料として不足はない。なお、参考資料として横浜地方裁判所判決「事件番号平成11年（行ウ）第47号 平成12年2月21日 判決」を別に添付する。これは同様の課税処分取消し請求を、横浜地裁が全く同じ判断を下し棄却した判例である。両判例とも最高裁まで上告受理申し立てがあり、平成12年12月8日に上告を棄却されている。

また「（2）裁判例の内容」については、弁明書において同判決を引用しているのは、地方税法上の台帳課税主義が相続放棄の遡及効に優先される判断が下された例を示すためである。そして処分庁が主張する台帳課税主義の例外とは、法第343条第2項後段における、登記簿又は補充課税台帳上の所有者とは異なる者を、賦課期日において当該土地家屋を現に所有しているものとして所有者と定めることであるが、私法上の所有権の帰属の判定には困難が伴うことを理由に台帳課税主義を採用している同項前段の趣旨に鑑みれば、賦課期日現在における「現に所有している者」の判断は、賦課期日までの間の事由に基づき民法その他の規定によるものであることは同条後段においても変わりなく、賦課期日より後になされた相続放棄による遡及効が適用されないという処分庁の主張が当てはまらないものではない。

第3 審査庁の判断

1 審査庁は本件審査請求について棄却とし、その理由は審理員意見書「第4 理由」のとおりとしている。

2 審理員意見書「第4 理由」の要旨

(1) 法第343条第1項によれば、固定資産税は、固定資産の所有者に課するものとされ、同条第2項前段によれば、土地又は家屋に対して課する固定資産税における所有者とは、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されている者をいうものとされており、これは、真実の所有者を追及して納税義務者を決定すると、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、その把握は容易でなく、また、私法上の所有関係は長期にわたって決しがたい場合がほとんどであることから、登記等に登記又は記録がされた者に課税することとした、いわゆる「台帳課税主義」を規定したものである。都市計画税についても、法第702条第1項及び第2項により、同様とされている。

これに対し、法第343条第2項後段は、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前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ものと規定し、これは、台帳課税主義を貫いて賦課期日時点において死亡している者に対しあくまでも登記簿上の名義人に課すとすると、死亡している名義人には納税義務が発生せず、したがってこれを承継させることもできないため、当該土地又は家屋があっても課税ができないという不合理が生じることから、これを解消するため、賦課期日現在において、現にこれを所有している者に課することとしたものである。

法第343条第2項後段の「同日において当該土地又は家屋を現に所有している者」の「所有」とは、相続その他の事由に基づき民法その他の規定により判断されるものである。また、「同日」とは、法第359条に規定する固定資産税の賦課期日のことをいい、固定

資産に係る納税義務について、その課税要件を確定するために何日現在の価格を課税標準として、何日現在の所有者に課するものであるかを明らかにする必要があることから、この要件を確定させるための期日を表したものであり、この賦課期日現在の事実及び状況によって、課税標準、課税客体、所有者が判定されるものである。よって、「同日において当該土地又は家屋を現に所有している者」とは、賦課期日時点において民法その他の規定から所有しているものと判断される者を指すものである。

これを踏まえ、法第343条第2項を本件処分に当てはめると、賦課期日である令和4年1月1日時点において本件被相続人は死亡し、相続によって請求人は本件不動産を所有しているのだから、本件処分は同項後段の規定が適用される事案であり、本件不動産における「同日において当該土地又は家屋を現に所有している者」は、請求人であると判断されることになる。

- (2) しかし、請求人は、本件処分は、本件処分が行われた令和4年4月28日時点において処分庁が認識していた事実を基に行われるものであること及び同日時点においては令和4年1月1日において現に所有している者が相続放棄の効力により請求人ではなくなっており、これを処分庁は同日時点において認識していたことから、請求人に対して行われた本件処分は違法であると主張する。

そこで、法第343条第2項後段の「同日において当該土地又は家屋を現に所有している者」に該当するか否かの判断、すなわち納税義務が、いつの時点において課されるものであるかについて検討する。

これについて、仮に、法第343条第2項後段の規定による納税義務が課税処分時点で課されるものであるとすると、賦課期日時点では生存していた登記簿上の所有名義人が課税処分を行う日までに死亡した場合、同項前段の規定により、処分日時点において納税義務が課されることとなるのは当該所有名義人であるが、処分日時点で死亡している者に納税義務を課することは当然できず、課されていない納税義務は承継されない。すると、当該土地があっても課税

ができないという不合理が生じ、同項後段の趣旨と矛盾することとなる。これを踏まえた上で、同項後段が台帳課税主義の例外を登記簿上の所有名義人が賦課期日時点で死亡している場合に限定していることに鑑みれば、同項後段は、固定資産税の納税義務を賦課期日時点において課することを規定しているものと解するのが相当である。

なお、納税義務が賦課期日に発生しても、納税義務者は具体的にいくら納めればよいのか等の内容を了知していないことから、賦課期日時点においては、納税義務者の要件を充足している者に対し抽象的な納税義務が成立するにとどまり、課税処分により、これが具体的に確定するものと考えられる。

- (3) また、請求人は、「同日において当該土地又は家屋を現に所有している者」の「所有」が民法その他の規定により判断されることから、相続放棄をしている請求人は「同日において当該土地又は家屋を現に所有している者」に当たらない、という主張をしている。私法上の効力を有する相続放棄により、本件被相続人の死亡時に遡及して所有しなかったことになるのだから、その所有を根拠とする納税義務は、課されなかったものとなるべきである、という趣旨と考えることもできる。そこで、相続放棄の効力が法第343条第2項後段の規定に及ぶものか否かについて検討する。

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つたものとみなす、と規定している。また、同法第915条第1項で、相続人が、相続について、承認、放棄をなすべき期間を定めているのは、相続人に権利義務を無条件に承継することを強制しないこととして、相続人の利益を保護しようとしたものであり、同法第938条の規定により、所定期間内に家庭裁判所に放棄の申述をすると、相続人は相続開始時に遡って相続開始がなかったと同じ地位におかれることとなる。

しかしながら、これらの規定による相続放棄の遡及効が適用されるのは、あくまでも私人間における取引の範囲内における内容に過ぎない。法は、地方公共団体が住民から地方税を徴収する上での権

利義務や手続に係るルールを規定するものであって、民法とはその対象を異にするものであるから、相続放棄が私人間において効力を有するとしても、それはあくまで私法上の効力であり、公法たる法の規定により負うこととされた納税義務にはその効力が及ばないものと解するのが相当である。

以上を本件処分に当てはめれば、本件相続放棄が行われた令和4年1月25日は、本件処分に係る賦課期日である令和4年1月1日以後であって、同日時点において請求人には本件処分に係る納税義務が成立しており、相続放棄の効力は及ばないのだから、令和4年4月28日に請求人が相続放棄を行ったことを認識していながら本件処分を行ったことをもって本件処分を違法とする請求人の主張は、採用することができない。

- (4) 以上のとおり、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。

第4 審査会の判断の理由

1 審理員による審理手続について

本件審査請求に係る審理員による審理手続は、事件記録によれば、適正に行われたものと認められる。

2 審査庁の判断の当否について

- (1) 固定資産税は、固定資産の所有者に課するものである（法第343条第1項、条例第54条第1項）。ここにいう所有者とは、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ものとされている（法第343条第2項前段、条例第54条第2項前段）。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における所有者とは、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されている（法第343条第2項後段、条例第54条第2項後段）。「同日において当該土地又は家屋を現に所有している者」の同日とは、賦課期日を指しており、固

定資産税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日とされている（法第359条、条例第66条）。

「現に所有している者」とは、所有者として登記又は登録されている個人の死亡によって当該個人の所有に係る固定資産について相続その他の事由に基づき民法その他の規定により当該固定資産を現実に所有している者をいうものとされている（昭和27年10月9日自税市発第30号自治庁市町村税課長回答）。

そして、相続人は、相続開始の時から、被相続人の財産に属した一切の権利義務を承継するものとされており（民法第896条）、相続人が数人あるときは、相続財産は、その共有に属するものとされている（同法第898条第1項）。

また、都市計画税における所有者とは、当該土地又は家屋に係る固定資産税について法第343条（第3項、第9項及び第10項を除く。）において所有者とされ、又は所有者とみなされる者をいうものとされ（法第702条第2項、都市計画税条例第2条第2項）、都市計画税の賦課期日は、当該年度の初日の属する年の1月1日とされている（法第702条の6、都市計画税条例第4条）。

- (2) 請求人は、「民法は、相続放棄は相続開始時に遡ってその効力を生じるところ（民法第939条）、本件相続放棄は令和4年1月25日に受理され、その効力は相続開始日に遡って効力を生じることにより、請求人は、本件被相続人の死亡日である令和3年7月14日からその相続人とならなかったものとみなされるのであるから、これら民法の規定に従えば、請求人は本件不動産を「現に所有している者」に該当しないことは明白である」、「処分庁が本件処分を行った令和4年4月28日の時点において認識していた事実をもとに、同年1月1日（賦課期日）の時点における本件不動産に関する事実関係・法律関係を判断した場合、請求人は、上記のとおり令和3年7月14日から本件被相続人の相続人ではないのであるから、請求人が令和4年1月1日の時点において本件不動産を「現に所有している者」に該当しないことは明らかである」とし、所有者について本件処分の時点において処分庁が認識していた事実によ

り判断すべきであり、請求人は「現に所有している者」に該当しない旨を主張している。

- (3) 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前に死亡しているときにおける所有者とは、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である。

「現に所有している者」とは、所有者として登記又は登録されている個人の死亡によって当該個人の所有に係る固定資産について相続その他の事由に基づき民法その他の規定により当該固定資産を現実に所有している者であり、地方税法における固定資産税等の納税義務者となるのは、賦課期日において当該土地又は家屋を現に所有している者である。

本件不動産の登記名義人である本件被相続人は令和3年7月14日に死亡しており、その法定相続人は請求人が審査請求書に添付して提出した法定相続情報（甲第1号証）のとおり請求人及び妹の〇〇〇〇である。また、請求人による本件相続放棄の申述は令和4年1月25日に受理されているが、本件処分の賦課期日である令和4年1月1日時点では、本件相続放棄の申述は受理されておらず、請求人は本件不動産の共同相続人であった。

したがって、請求人は、本件処分の賦課期日において本件不動産を共同相続人として現に所有していた者である。

- (4) 最高裁判所平成25年（行ヒ）第35号平成26年9月25日第一小法廷判決は、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ことを判示したものであるが、その判決の中で、「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。」と述べ、台帳課税主義が適用される場合には、法第343条第2項前段にその登記又は登録がされるべき時期の定めがないことから、賦課期日後に登記又は登録された者を所有者とすることが許容されることを示している。

一方、本件処分に係る所有者の判定に適用される法第343条第2項後段には、明確に「同日において当該土地又は家屋を現に所有している者」と「現に所有している者」を判定する基準日が賦課期日であることが規定されている。

したがって、同判決においても、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前に死亡しているときの「同日において当該土地又は家屋を現に所有している者」の判定は、賦課期日までに発生した事由に基づき民法その他の規定により行うことを示しているといえる。

- (5) 仮に請求人の主張するように賦課決定処分時までの事由に基づき判断するとした場合、賦課決定をする期日は地方税法上定めがないため、例えば、賦課決定の日を5月1日とするのか5月2日とするのかによって、5月2日に相続放棄の申述が受理された者が納税義務を負うか負わないかが変わってくる結果となり、税負担の公平性を著しく失することとなる。

また、相続放棄の遡及効を絶対的に認めるとすると、法第343条第2項後段が適用される登記名義人が賦課期日前に死亡している場合において、相続放棄申述の受理が賦課期日後になされたときは、既に行った課税処分が無効となり、また、これを避けるためにはいつまでも課税処分をすることができなくなり、課税事務に著しい支障を来すこととなる。

よって、請求人の主張を認めることはできない。

- (6) 以上のことから、本件不動産に係る令和4年度の固定資産税等の納税義務者を請求人とする審査庁の判断は妥当である。

3 結論

以上のとおり、本件審査請求には理由がないものと認められるので、当審査会は第1記載のとおり答申する。

第4 審査会の審議経過

年 月 日	経 過
令和5年10月17日	諮問書の受理
令和5年11月2日	審議
令和5年11月9日	請求人からの主張書面を受理
令和5年11月22日	審議
令和5年12月15日	審議
令和6年1月11日	審議
令和6年2月8日	審議

鴻巣市行政不服審査会

会長 伊 藤 一 枝

委員 卷 正 行

委員 棚 澤 利 郎