

第4章

相続人への課税に伴う諸問題

(相続放棄・相続財産管理人・公示送達)

本章では、具体的な事例を題材としつつ、課税実務において悩ましい「相続人への課税」に関して生じる様々な問題を取り上げます。

解説にあたり、問題となる場面に至る前の原則的な制度理解を重視し、基本的な場面から応用的な場面に思考をつなげていくことを目指します。

■ 本章の内容 ■

- [I] 相続が生じた場合の納税義務者
- [II] 相続が生じた場合の課税方式
- [III] 相続放棄
- [IV] 相続財産管理人
- [V] 公示送達

第4章

相続人への課税に伴う諸問題

(相続放棄・相続財産管理人・公示送達)

一般財団法人 MIA協議会

1

《内容》

- I 相続が生じた場合の納税義務者
- II 相続が生じた場合の課税方式
- III 相続放棄
- IV 相続財産管理人
- V 公示送達

2

- I 相続が生じた場合の納税義務者

3

事例 1

- 甲市内にある乙土地の所有者であったAが、2019年12月29日に亡くなった。

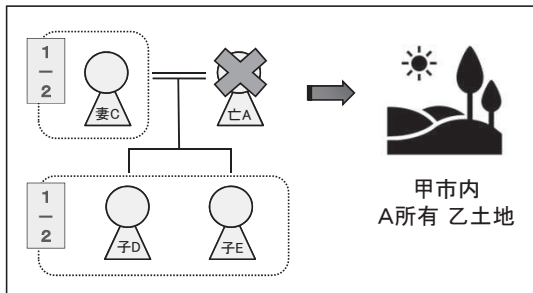
この事実を2020年5月1日に知った甲市役所の担当者Bが相続人を調査した結果、Aの相続人が妻のCと子のDとEの3人であることが判明した。

Bは、乙土地の2020年の固定資産税を誰に対して賦課すればよいか？

4

事例 1

担当者Bが調査した結果



5

事例 1

Aが2019年の第4期分(2020年2月納期限)を支払わずに亡くなった場合、Bは誰からその分を徴収すればよいか？

6

<相続が生じた場合の納税義務者>

(1) 納税義務者

- 「固定資産の所有者」
(地方税法343条1項)
- (土地・家屋については)登記簿又は課税台帳に登録されている者
(地方税法343条2項前段)
- 賦課期日(毎年1月1日)前に死亡していた場合は「現に所有している者」
(地方税法343条2項後段)

7

I 相続が生じた場合の納税義務者

(2) 相続の効果

- 相続は、死亡によって開始する
(民法882条)
- 相続開始時に一切の権利義務を承継
(民法896条)
- 相続人が複数の場合は、その相続分に応じて承継する
(民法899条)

8

I 相続が生じた場合の納税義務者

(3) 相続人の範囲

- 配偶者、直系卑属(直系尊属、兄弟姉妹)
(民法890条、887条、889条)

9

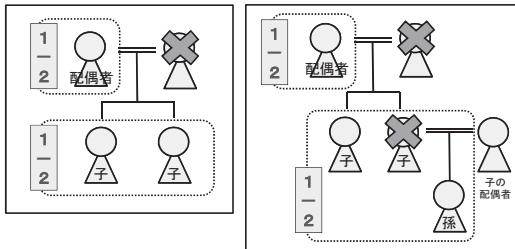
(4) 法定相続分

- ・ 直系卑属と配偶者 …… 1/2ずつ
(民法900条1号、901条)
- ・ 直系尊属と配偶者 …… 1/3と2/3
(民法900条2号)
- ・ 兄弟姉妹と配偶者 …… 1/4と3/4
(民法900条3号、901条2項)

10

法定相続分〔イメージ〕

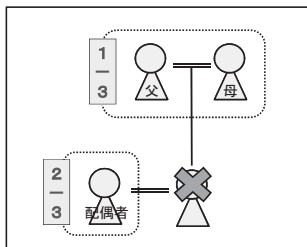
直系卑属と配偶者 …… 1/2 ずつ



民法900条1号〔法定相続分〕

11

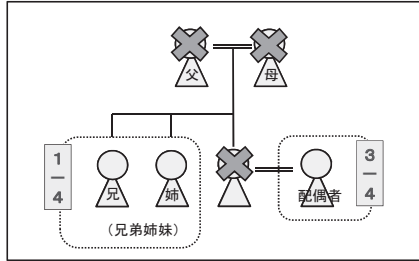
直系尊属と配偶者 …… 1/3 と 2/3



民法900条2号〔法定相続分〕

12

兄弟姉妹と配偶者 … 1/4 と 3/4



民法900条3号〔法定相続分〕

(5) 小括

- そのため、本問のように、賦課期日に登記簿上の所有者が死亡しており、相続人が複数いるにもかかわらず遺産分割協議も未了の場合、相続人全員が「現に所有している者」にあたる。

そして、共有している場合、共有者全員が連帯して納税する義務を負う。

(地方税法10条の2第1項)

- これに対し、既に被相続人Aに賦課された債務(2019年分)についても、相続人C、D、Eが支払わなければならないが、

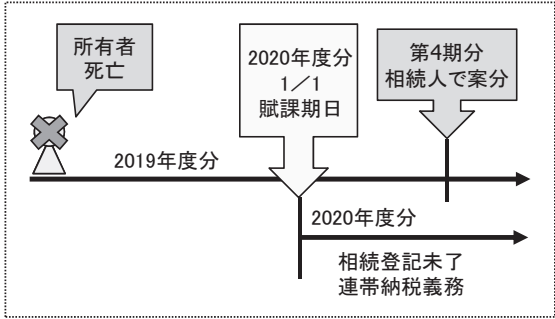
(地方税法9条1項)

この債務に関しては、相続人が複数いる場合、相続分に応じて按分して計算した額(Cが2分の1、DとEが4分の1づつ)を支払うことになる。

(地方税法9条2項)

I 相続が生じた場合の納税義務者

時系列〔イメージ〕



16

II 相続が生じた場合の課税方式

17

事例 2 (事例1の続き)

- Bの調査の結果、DとEは既に独立して甲市外に住んでいたため、BはCに対し、宛名を「A」のまま、乙土地の2020年の固定資産税納税通知書を送付した。

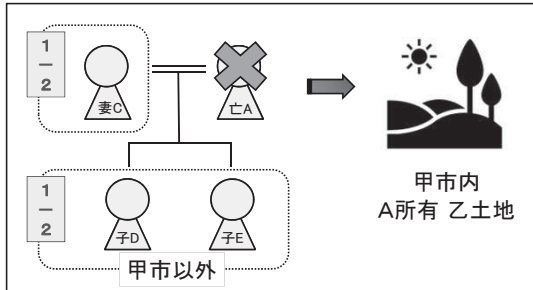
かかるBの行為に問題はあるか？

- 納税通知書の宛名を「C」とした場合はどうか？ 宛名を「C他2名」と記載した場合はどうか？

18

事例 2

担当者Bが調査した結果



<相続が生じた場合の課税方式>

(1) 賦課課税方式

- 固定資産税の徴収にあたっては、賦課課税法方式が採用されている。
(地方税法343条)
- 賦課課税方式においては、地方公共団体の長が課税資料を基にして税額を計算し(賦課決定)、これを文書により納税者に告知(課税処分)をしなければならない。
(地方税法13条)

20

(2) 納税通知書

- この納税の告知を行うための文書が納税通知書
※ なお、納付書は自治体と納税者の双方の便宜のために実務上送付されているものに過ぎない。
- 納税通知書は、「納付すべき税額を確定する行政処分」としての意味と「履行の請求」としての意味の二つの側面を有している。

21

II 相続が生じた場合の課税方式

- 前者(納付すべき税額の確定)に関しては、行政処分であり、もともと他の連帯債務者にはその効果は及ばないと解されている。

※ 最高裁判所第二小法廷平成元年7月14日判決
集民第157号403頁

22

II 相続が生じた場合の課税方式

- これに対し、後者(履行の請求)に関しては、地方税法10条が準用する民法434条等の規定が及ぶため他の連帯債務者にも時効中断等の効果が及ぶとされていた。

もともと、民法改正で履行の請求の効力は原則として相対効とされた。

(新民法441条 経過措置に関する附則20条2項)

23

II 相続が生じた場合の課税方式

- そのため、2020年4月1日以降に発生した債権からは、「税額の確定」と「履行の請求」のいずれについても各相続人に対して相対効として理解すべきであり、納税通知書はすべての所有者(すべての相続人)に送付すべきである。

24

- 「現に所有している者」を把握するためには相続人に対して調査を行う必要がある。
- 実務上の運用としては、相続の事実を把握したら、まず戸籍等を収集して相続人を確定させる。

そのうえで、納税通知書を送る前に、全ての相続人に対して「現に所有している者」を客観的に把握できる書類(遺産分割協議書等)の提出を求め、その提出がない場合には相続人全員に対して課税する旨の書類を送付しておく、その後の課税がスムーズに進む。

25

II 相続が生じた場合の課税方式

(3) 小括

- Bは、Aが死亡したことを知っていたため、「A」名義の納税通知書をCに送ってもその課税は無効となる。
(地方税法9条の2第4項)
- 「C」名義の納税通知書はCに対しては有効だが、DやEに対してはその効果は及ばない。これは、宛名を「C他2名」とした場合であっても同様である。

26

- 例外として、相続人から「相続人代表者指定届」の提出があった場合。

(地方税法9条の2第1項)

※ 書類送達の特例を定めたもの。ただ、滞納処分をする際は各相続人に送達しなければならない。

- これと、実務上見受けられる「固定資産現所有者届」とは全く異なる。

後者は、法律の根拠に基づくものではない。「現に所有している者」を判断する一資料という位置づけ。

27

Ⅲ 相続放棄

28

事例 3 (事例2の続き)

Cは、Bが送った「C」名義の納税通知書に同封されていた納付書を利用して、2020年分の乙土地の固定資産税を納付した。

しかしながら、後日、乙市役所にCが訪ねてきて「自分は2020年3月1日に相続放棄をしていたので、支払った固定資産税を返してほしい」といつてきた。

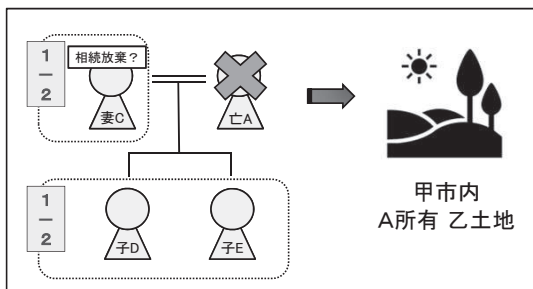
Bはどのように対処すべきか？

29

Ⅲ 相続放棄

事例 3

担当者Bが調査した結果



30

(1) 要式行為

- 相続放棄は家庭裁判所に申述しなければならない。(民法938条)

※ 相続放棄の事実は、「相続放棄申述受理通知書」や「相続放棄申述受理証明書」によって確認する。

※ もっとも、家庭裁判所は形式面をチェックするのみで、申述が受理されたとしても、債権者は相続放棄の有効性を後日訴訟で争える。

31

(2) 期間制限

- 「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ヶ月以内に相続放棄(又は限定承認)をしない限り、相続を単純承認したものとみなされる。

(民法915条1項、921条2号)

32

「自己のために ~ 知った時」とは、原則として被相続人が死亡したことを知った時だが、「被相続人に相続財産が全く存在しないと信じるにつき相当の理由があると認められるときは ~ 相続財産の全部又は一部の存在を認識したとき又は通常これを認識し得るべき時から起算」される。

※ 最高裁判所第二小法廷昭和59年4月27日判決
民集第38巻6号698頁

33

(3) 相続放棄の効果

相続放棄をした者は初めから相続人とならなかった者とみなされる。

(民法939条)

34

(4) 過誤納金の還付

地方公共団体の長は誤って払われた徴収金(過誤納金)があるときは、遅滞なく還付しなければならない。

(地方税法17条)

35

(5) 第三者の納付

自己の債務ではない他人の債務を、支払義務がないことを知って支払った場合、第三者の納付として有効となる。

(地方税法20条の6)

36

(6) 小括

Cは、相続放棄後に納税通知を受け
ており、自己の債務ではないことを知り
ながら、固定資産税を払っているため、
第三者納付として有効である。

37

Ⅳ 相続財産管理人

38

事例 4 (事例3の続き)

- その後、Cだけではなく、DとEも相続放棄を
していることが判明した。

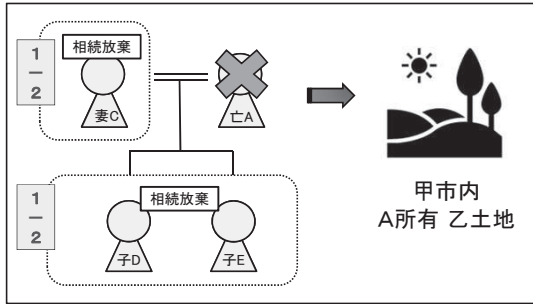
その他に相続人は存在せず、固定資産税
が支払われなくなったため、甲市は利害関係
人として相続財産管理人の選任を家庭裁判
所に請求した。

- その結果、家庭裁判所は弁護士Fを相続財
産管理人に選任し、「被相続人A 相続財産
管理人 弁護士 F」として公告がなされた。

39

事例 4

担当者Bが調査した結果



事例 4

- Bは、甲土地の固定資産税を誰に対して賦課することになるか？
- その際の納税通知書の記載方法はどのように記載すればよいか？

(1) 相続財産管理人

- 相続人のあることが明らかでないとき、相続財産は法人(法律上認められた権利義務の主体)となる。

この相続財産法人を管理・清算する業務を行う者が相続財産管理人である。

(民法951条、952条1項)

- 「相続人のあることが明らかでないとき」には、相続人が当初から存在しない場合や相続人全員が相続放棄をした場合も含まれると解されている。

※ 最高裁判所第一小法廷平成11年1月21日判決
民集第53巻1号128頁

43

- これに対し、相続人が行方不明、生死不明の場合は「相続人のあることが明らかでないとき」には当たらない。

※ 東京高等裁判所昭和50年1月30日決定
判例時報778号64頁

44

(2) 相続財産管理人の選任方法

利害関係人又は検察官が家庭裁判所に対して、相続財産管理人選任の申し立てを行う。

- ➡ 家庭裁判所が、保有している管理人候補者リストから選任し、公告する。

(民法952条)

45

(3) 相続財産法人

- 相続財産の所有者がいない状態となることで債権者等の利害関係人に不測の損害を負わせることになる事態を避けるために、民法951条が、被相続人死亡時に、何らの行為を要することなく、全ての相続財産に対して観念的に法人格を認めた。

46

- もっとも、相続財産法人は単なる財産の集合体に過ぎず、そのままでは実際の活動を行うことができない。

そこで、利害関係人の申し立てにより、相続財産法人の代表者として相続財産管理人が選任され、同人が実際の相続人の探索や相続財産の管理、換価、清算を行うこととされた。

47

(4) 小括

- 相続財産管理人の選任の有無に関わらず、納税義務者(所有者)は相続財産法人。

※ 相続財産管理人は納税義務者ではない。

48

- 相続財産法人の表記にあたっては、
特段法律の規定があるわけではない。

そのため、被相続人が誰で、その相続
財産法人が納税義務者であること及び
誰が相続財産管理人であるかが明らか
となればよい。

49

【具体的な記載例】

納税通知書の宛名書き

「亡A相続財産 代表者相続財産管理人
弁護士 F」

所有者欄

「亡A相続財産」

50

V 公示送達

51

事例 5 (事例3の続き)

- その後、CだけではなくEも相続放棄をしていることが判明したが、Dは相続放棄をしていなかった。

そこで、BはDに対して納税通知書を発送しようとしたところ、Dの住民票は丙市からフランスに転出となっていた。

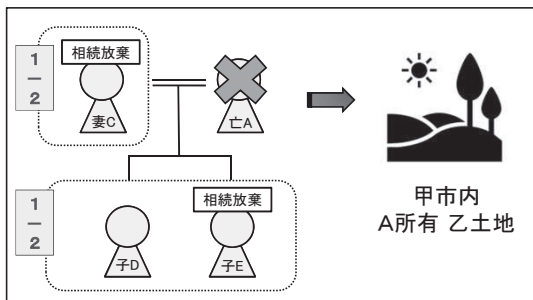
- この場合に、公示送達によってDに課税することは可能か？

52

V 公示送達

事例 5

担当者Bが調査した結果



53

V 公示送達

<公示送達>

(1) 書類の送達

固定資産税の賦課徴収に関する書類は、郵便もしくは信書便による送達又は交付送達により、その送達を受けるべき者の住所、居所、事務所又は事業所に送達することになっている。

(地方税法20条1項)

54

(2) 実質主義

その送達を受けるべき者の「住所、居所」とは、本籍地や住民票上の住所によって形式的に定めるのではなく、生活の本拠、すなわちその者の生活に最も関係の深い一般生活、全生活の中心をもって住所と定めるものとされている。

(民法22条、23条)

55

(3) 公示送達

納税者の住所、居所等が不明な場合又は外国においてすべき送達について困難な事情がある場合に、公告式条例等によって設置されている掲示板に書類を一定期間掲示することで書類の送達があったものとみなす制度。

(地方税法20条の2)

56

(4) 公示送達の要件

「その送達を受けるべき者の住所、居所、事務所及び事業所が不明な場合」

➡ 送達を受けるべき者について、賦課関係帳簿の調査、実地調査、市区町村の調査等その所在を確認するに通常必要と認められる調査をしても、なお住所等が不明な場合に限られる。

57

「外国においてすべき送達につき困難な事情があると認められる場合」

- ➡ その外国又はその他の地域に動乱又は天災等があつて書類の送達ができない又は法令の規定に基づき外国に郵便物の送達ができない場合、かつ送達につき困難な事情がある場合に限られる。

58

(5) 小括

- フランスに対して送達は可能なため「外国においてすべき送達につき困難な事情があると認められる場合」にはあたらない。

59

- 単に、丙市の住所に一回郵便送達を行ったが宛先人不明で返送されただけでは「その送達を受けるべき者の住所、居所、事務所及び事業所が不明な場合」とはいえない。

- ➡ 丙市の住所を現地調査をしたうえで、CやEを含めた親族に対しフランスの転居先の住所を確認するなどしてもDに送達ができない場合にはじめて公示送達が可能となる。

60
