

# 登記名義人課税方式の根拠の解明と 地方税法343条2項の「登記」の解釈

原田裕彦

(大阪市立大学大学院法学研究科教授・弁護士)

## 目 次

- I 登記名義人課税方式と奇妙な結果
  - 1 台帳課税主義と登記名義人課税方式
  - 2 奇妙な結果
- II 登記名義人課税方式の発祥と確立
  - 1 地券時代
  - 2 土地台帳・家屋台帳時代
  - 3 新地方税法制定直後
  - 4 台帳課税「主義」の明確化
  - 5 主務官庁の考え方
  - 6 登記簿一本化時代—台帳名義人から登記名義人へ
- III 国会でなされた議論
  - 1 第73回国会—田中金脈問題に関連して
  - 2 第102回国会—コンピューター化に伴う移記作業の誤りに関連して
- IV 二つの最高裁判決の判示事項
  - 1 最大判昭和30年3月23日
  - 2 最判昭和47年1月25日
- V 登記名義人課税方式の根拠・立法事実の吟味
  - 1 従前の説明
  - 2 課税物件の大量性と所有権確定の困難性の吟味
- VI 登記名義人課税方式の問題点克服の試み
  - 1 学説による試み
  - 2 下級審判例に見られる工夫
- VII 結論
  - 1 本稿での検討で得られた示唆
  - 2 私見
  - 3 予想される批判に答えて

## I 登記名義人課税方式と奇妙な結果

### 1 台帳課税主義と登記名義人課税方式

地方税法（以下、地方税法を指すときはたんに「法」という。また、法律名を表示しない条文は地方税法の条文を指す。）は、固定資産税<sup>(1)</sup>の課税を、固定資産課税台帳に登録されたところから従って行うことを建前としており、このことを指して、台帳課税主義という、とされている<sup>(2)</sup>。台帳には、土地課税台帳、土地補充課税台帳、家屋課税台帳、家屋補充課税

台帳及び償却資産台帳の5種類がある（341条9号）。それぞれの台帳には、所有者、課税標準等、固定資産税課税にあたって必要な事項が登録され（381条）、その登録に従って固定

(1) 登記名義人課税方式から生じる問題としては、都市計画税の問題もあるが、固定資産税と同様であり、本稿では固定資産税についてだけ議論を進める。また、売買に伴って支払われる固定資産税清算金は売買代金か不当利得かというような問題なども山積しているが、それらについては本稿で検討しない。

(2) 金子宏『租税法』693頁（弘文堂、第22版、平成29年）。

資産税が課税される。

昭和35年の登記簿一本化以降は、不動産登記簿に登記されている土地または家屋の納税義務者については、台帳の所有者名義人ではなく、不動産登記簿の所有者名義人に課税する方式がとられるようになった(343条2項)。これを本稿では、「登記名義人課税方式」と呼ぶ。

私見は最後に述べることにするが、登記名義人課税方式の場合、一般的な説明によると、真実の所有者が登記されていない場合は、真実の所有者ではなく、所有者として登記されている者が「所有する」とされるのである<sup>(3)</sup>(以下、この説明をして「通説」という)。

他方、行政実務では、土地補充課税台帳、家屋補充課税台帳および償却資産課税台帳の場合においては、所有者として登録されている者とは、現実の所有者をいうとされ、現実の所有者を登録すべきものとされており、台帳上の所有者と現実の所有者が一致しないことはないとされているので<sup>(4)</sup>、そのことが忠実に守られている限り、右のようなことは無いことになる。

従って、実際問題としては、現実の所有者でない者が所有するとされる登記名義人課税方式の問題は、登記されている土地または家屋の場合に限られるそのことには留意すべきである。

なお、本稿では、原文をそのまま引用する場合などを除き、原則として、「台帳課税主義」または「登記名義人課税主義」の用語は使用せず、台帳課税方式または登記名義人課税方式と呼ぶことにする。なぜなら、台帳課税主義または登記名義人課税主義という用語の「主義」の部分には、民主「主義」や租税法「主義」における「主義」のような強度

のポリシーはないはずだからである。もともと台帳に基づいて、真実の所有者を推定する方式がとられたのは、徴税の便宜という課税庁の都合によりとられる一つの「方式」のことであった。それが、いつの間にか、台帳課税「主義」というお題目が唱えられだし、台帳の記載に従って課税「されなければならない」という強固のポリシーがあるかのように理解され出したところに問題の出発点があった。そして、そのころの自治庁(以下、自治省及び総務省も含めて「主務官庁」という)関係者の不動産登記制度の理解には、実に大きな問題があったのである。このことは、後でゆっくりと見ていこう。

## 2 奇妙な結果

固定資産税は、固定資産の所有の事実に着目して課税される財産税であるとされている<sup>(5)</sup>。素直に考えれば、固定資産の真実の所有者に固定資産税を課すれば良いと考えられる。しかし、登記名義人課税方式がとられ、通説によるならば、必ずしも真実の所有者に課税されるとは限らないことになる。登記名義人課税方式が貫かれる結果、一般常識的には、奇妙に思える結果が生じうる。即ち、

- (1) 同時に所有したことの無い土地の片方に登記名義人としての納税義務と他方に真実

(3) 清永敬次『税法』73頁(ミネルヴァ、新装版、平成25年)。

(4) 萩原幸雄「固定資産税」大矢半次郎監修『税務会計総合口座』88頁(税務経理協会、昭和34年)、福島深『地方税法—その理論と実際』332頁(ぎょうせい、昭和52年)、固定資産税務研究会編『要説固定資産税』39-40頁(ぎょうせい、平成28年)等。

(5) 金子・前掲注(2)693頁。

の所有者としての納税義務が併存する（大阪地判昭和52年8月4日行裁集28巻8号817頁大阪高判昭和53年11月17日行裁集29巻11号1955頁，最判昭和54年9月20日裁判集民127号461頁）。

(2) 課税団体との売買を合意解除し登記を戻し且つその事実を課税団体が知悉している場合にも，登記名義人としての納税義務は免れない（福岡地判昭和56年4月23日行裁集32巻4号616頁，福岡高判昭和56年8月24日行裁集32巻8号1455頁<sup>(6)</sup>）。

(3) 売渡処分が取り消された場合にも登記を戻すまでの登記名義人としての納税義務は免れない（東京地判昭和63年12月20日行裁集40巻1・2号1頁<sup>(7)</sup>）。

(4) 債権者代位による相続登記後，相続人全員が相続放棄しても，登記名義人としての納税義務は免れない（横浜地判平成12年2月21日判例地方自治205号19頁<sup>(8)</sup>）。

(5) 物納申請（11月）から物納許可決定（2月）までの間に賦課期日（1月1日）をまたいだ場合，その年度の登記名義人として納税義務は免れない（横浜地判平成21年7月15日裁ウ・LEX/DB25441706，東京高判

平成21年12月16日裁ウ・LEX/DB25442362）。

(6) 所有したことのない不動産について，まったく無関係の第三者が勝手に登記手続をした場合であっても，その登記名義人として納税義務は免れない（大阪高判平成26年11月7日・未公開・LEX/DB25505608，以下「大阪高判平成26年11月7日」という<sup>(9)</sup>）。

## II 登記名義人課税方式の発祥と確立

通説によれば，財産税であるにも関わらず，真実の所有者でない者が所有するとされ，その者に課税されることになりうるという奇妙な結果となりうる登記名義人課税方式，どうしてこのような制度が生まれてきたのだろうか。登記名義人課税方式の由来は地租の時代に遡るとされているので，その歴史を遡って検証すると，地券台帳から出発した台帳方式が，いつのまにか台帳課税主義のお題目のもとに，徹底した登記名義人課税方式へと，その形式化，表見化が，徹底化されていったのかという構図が浮かび上がっている。順を追って見てみよう。

### 1 地券時代

明治政府は，土地政策大綱として，土地の取引を自由にし，自由な売買による時価を基

(6) 上告されたようであるが，上告審は発見出来なかった。

(7) 控訴の有無は不明である。

(8) 判旨は，納付した固定資産税は，相続財産法人に求償せよという。そして，事実上，その回収が困難なことは予想されるが，そのような事態は法が台帳課税主義を定めた段階で当然に予想されたものであるところ，特段の措置を講じていないこ

とは，徴税の確保という大局的見地を背景に技術上の必要により採用された台帳課税主義が合理性を有するものである以上，例外を認めるべき理由はないという。控訴されたらしいがその結果は不明である。

(9) 最決平27・5・13上告棄却・上告不受理（平成27年（行ツ）第67号事件・同年（行ヒ）第81号事件）・未公開。

準として地価を定め、これによって、旧幕府時代の物納をあらため、金納の地租制度を施行しようとした。しかし、旧藩から受けついで土地台帳（検地帳・水帳の類）は、途方もなく時代遅れのものであったので、金納に改めるには、全国的な検地を行う必要が生じた。しかし、全国検地というのは、日本史上、豊臣秀吉がたった一度行ったことがあるだけという、稀代の大事業であり、明治政府の政情ではそれはできそうもなく、悪くすれば命とりの恐れもあったので、各土地に地券を発行して、これに持主申立の価格をつけさせ、公示して、安ければ余人が競り上げて落札することにしておけば、各人利害の観念上自ら適当な値をつけることになるであろう。そうすれば検地はやらないですむだろうということを考案し、廃藩置県後まもなく地租改正準備の目的をもって、明治5年11月15日太政官布告第50号により、寛永20年以來、実に230年ぶりに、田畑永代売買禁止を解除した。それとともに、大蔵省令で「地所売買譲渡ノ節地券渡方規則」が發布され、土地の売買ごとに地券を発行し、また地券によらない売買は、密売買としてその地所及び代金を没収し、かつ売買証書に連署した村役人には代金の3分の2の罰金を科することとした。同年9月にこの規則は改正され、売買の都度でなく全国一般に地券を発行することとなった。かようにして、明治の土地制度は、田畑の売買の自由と地券発行をもって始まり、土地所有権の移転は地券によることとなって、以来明治22年

の廃止まで、地券制度が行われた。ところが、先の考案は、名案と思われていたのだけれども、政府地方官の勸奨説明にも関わらず、地券の地価を高くすると税の高くなることを知っていた農民は、そのおどしすかしや口車には乗らず、結局こうした名案による地価で金納地租に変換することは全く望みがなかった。そこで、ついに、全国的な土地調査を断行することを決し、その調査により改正した地券の地価に基づいて金納地租制度への転換を行うこととなった。これが明治6年7月の太政官布告第272号地租改正条例である。明治7年10月太政官布告第104号で「地所売買ノ節代金領収ノ証文アルモ地券ヲ受ケエザレバ買主其地所有ノ権ナ」きこととなり、地券による取引が土地所有権移転の効力要件とされた<sup>(10)</sup>。

## 2 土地台帳・家屋台帳時代

地租改正の手段としては、地券は、地券台帳（はじめは地券大帳）を作るためのものであった。地券台帳は地券を基礎としてできた土地台帳であり、明治17年に土地台帳と改称された。この土地台帳が完成されたとき、地券はその使命を終わる。台帳によって地租を徴収すればよく、「地券ハ納租ノ標目」ではなくなる<sup>(11)</sup>。明治22年3月22日法律第13号は「地券ヲ廢シ地租ハ土地台帳ニ登録シタル地価に依リ其記名者ヨリ之ヲ徴収ス」とし、以降、土地台帳の記載によって課税する方式が始まった。この方式は、地租法（昭和6年法律第28号）に継承された<sup>(12)</sup>。

(10) 以上、福島正夫「日本における不動産登記制度の歴史」法時24巻3号198-199頁（昭和27年）参照。当初は土地所有権移転の効力要件とされたものの、その後、フランス民法解釈学の影響を受けて、地券については対抗要件と解されるようにな

っていった。同199頁の注(2)参照。

(11) 福島・前掲注(10)199頁。

(12) 地租法12条「地租ハ納期開始の時に於テ土地臺帳ニ所有者トシテ登録セラレタ者ヨリ之ヲ徴収ス」。

地租法制定当時の大蔵省担当者執筆の注釈書には、まず、土地台帳の意義について、「土地台帳は地租に関する諸事項を登録する公簿である。即ち課税物件たる土地につき地目、地積、課税標準、所有者その他地租に関する一切の事柄を精密に登録して、地租課税上の基礎を明確ならしめることを目的とする。(中略—筆者)土地台帳によって土地の所在、性質、面積、収益力(厳密には収益能力)、沿革を明らかにすると同時に、個人の権利を確定して、土地の所有権を明示する。特に未登記の土地にありては、土地台帳は、土地の所有権を公証する唯一の官簿である。併しそれは土地台帳の所有名義人を以て一応真実の所有者なりとの推測の根拠となるまでのことで、反証を以てこれを覆し得ること勿論である。而して土地台帳は登記の物件たる土地の存否、所在を確定する唯一の根拠となり、登記制度と相まって土地制度の根幹を形成する極めて重要な使命を有するものである」とある<sup>13)</sup>。未登記の土地に限られる記述であるのかどうかははっきりしないが、「反証をもって覆しうる」と指摘していることが注目される。

そして、「地租は所有者として土地台帳に登録せられたる者から徴収する。所有者として登録せられたる者とは、真実の所有者として登録せられたる者という法意と解する。土地台帳に登録したる所有者の意ではない。かく解すればとて固より登録せられたる者が真実の所有者なるや否やを確かめたる上納税義務

者を確定せんとする精神ではない。要は土地台帳の名義人を以て真実の所有者なりとの推定を前提としての規程と解する。従って、真の所有者なりや否やを一応度外視して、納税義務を確定するのが登録を要件としたる実益である。地租の徴収上かかる形式的取り扱いをなすは、土地台帳制度を採用する限り、課税手続を簡易にならしむるため必要やむを得ざることに属する。茲に問題がある。土地が全く性質を変じ、地租法の適用なき土地となりたるも、未だ土地台帳の名義が変更されぬ場合に於いて、旧所有者に果たして納税義務ありや否やの問題である。余は土地の性質並びに「所有者として登録された者」の意義を厳格に解して消極的に取り扱ふべきものと信ずる。また土地台帳に登録された者が死亡した場合の如きは、その相続人より徴収すべきことは勿論であらう。この場合、形式に拘泥して「所有者として登録された者」から徴収すべしとなすが如きは全く意義がない。」としている<sup>14)</sup>。徴税の根拠として「推定」を前提としている点および「所有者として登録された者」の意義を解釈している点が注目される<sup>15)</sup>。

家屋に対する課税は、明治3年の東京府下の家屋税に始まるといわれており、明治15年に、道府県の戸数割に代わるべき選択肢として家屋税が設けられた<sup>16)</sup>。その後、家屋税法(昭和15年7月12日法律第108号)が制定公布され、家屋税は国税となった。同法は、家屋について、土地台帳と同様の家屋台帳を税務

(13) 唯野喜八ほか『地租法耕地整理法積義』86頁(自治館、昭和6年)。

(14) 唯野・前掲注(13)125-126頁。

(15) 固定資産の不存在の場合には、台帳課税主義は及ばないとする考え方は維持されている。仙台地判昭57・2・24行裁集33-4-757。宮田克行「台帳

課税主義について」地方税33巻11号99頁(昭和57年)、神戸地判平24・12・18裁ウ・LEX/DB25445853、大阪高判平25・7・25裁ウ・LEX/DB25446255。

(16) 前川尚美=杉原正純『地方税一各論II』6頁(ぎょうせい、昭和52年)。

署に備え付けるとし（5条）「納期開始ノトキニ於テ家屋臺帳ニ所有者トシテ登録サレタ者ヨリ之ヲ徴ス」とした（9条）<sup>17)</sup>。

昭和22年3月31日法律第32号により、地租及び家屋税が府県税とされ、別に土地台帳法（同日法律第30号）及び家屋台帳法（同日法律第31号）が制定されて、従来地租法及び家屋税法中に設けられていた土地台帳及び家屋台帳に関する規定と同様の規程が設けられた（土地台帳法5条以下、家屋台帳法5条以下）。

### 3 新地方税法制定直後

昭和25年、いわゆるシャウブ勧告を契機として行われた地方税制度根本的改革により、新しい地方税法（昭和25年7月31日法律第226号）が制定公布された。そこでは、土地、家屋および償却資産を課税客体とする固定資産税が創設され、同法において固定資産税の納税義務者は所有者であるとする（昭和33年法律第14号不動産登記法の一部を改正する等の法律による改正前の343条1項）が、その所有者は「土地台帳若しくは土地課税補充台帳又は家屋台帳若しくは家屋課税補充課税台帳に所有者として登録されている者」（同2項）、「償却資産課税台帳に所有者として登録されている者」（同3項）をいうとされた。

同税制改革については、第5回国会において政府委員による説明がなされ、新たに不動産税を設けること及び納税義務者は所有者で

あると述べている<sup>18)</sup>。同法成立について審議された第7回及び第8回の国会議事録を検索してみたが、台帳課税方式については、昭和25年4月29日参議院地方行政委員会において奥野誠亮政府委員が、土地台帳の副本をそのまま土地課税台帳に使うこと、土地台帳や家屋台帳に登載されていない土地や家屋については、土地補充課税台帳・家屋補充課税台帳を作ること、固定資産税は、固定資産の所有者に課すが、その所有者は、土地又は家屋については、土地台帳若しくは土地補充課税台帳又は家屋台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者として登録されている者をいうこと、及び台帳主義をとっていることを述べた<sup>19)</sup>のが見当たらない程度であり、台帳課税主義の問題性について特に議論された形跡は見当たらない。

昭和25年発行の新地方税法制定時の立案担当者執筆の解説書に、台帳課税方式について「現実の所有者と異なっても台帳の登録を修正しない限り、台帳に登録されている者に課税されることになる<sup>20)</sup>」、大蔵省主税局長の解説書に「ここに所有者というのは、法律上の真の所有権の有無にかかわらず、毎年1月1日現在においてそれぞれ課税台帳に所有者として登録されている者をいうのである<sup>21)</sup>」の記載がある。地券時代に比較すると、真実の所有者であるか否かを問わないという側面が強調されてきたように思われる。

17) 昭和6年発行の解説書として、勝正憲『税の話』339頁（千倉書房、昭和6年）および長井有親『地方税の賦課と徴収』143頁（税務懇話会、昭和6年）を参照したが、家屋税の納税義務者については、家屋の所有者であるという程度の記載があるだけであった。

18) 第5回国会参議院地方行政委員会議事録閉10号

2頁。

19) 第7回国会参議院地方行政委員会議事録42号1-2頁。

20) 河西俊一＝柿元兼二『付加価値税・固定資産税詳解』94頁（税務研究会、昭和25年）。

21) 平田敬一郎『新税法』532頁（時事通信社、昭和25年）。

#### 4 台帳課税「主義」の明確化

昭和26年3月31日法律第95号により、343条2項後段に「この場合において、所有者として登録されている個人が賦課期日前に死亡しているとき、又は所有者として登録されている法人が同日前に消滅しているときは、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」との文言が追加された。この改正は第10回国会地方行政委員会で審議されたが、その議事録をみても、特にこれについて詳しく議論された形跡は見当たらない。昭和34年発行の自治省固定資産税管理官税理士試験委員執筆の解説書には、この改正について、それまでは、登録名義人死亡の場合、9条の納税義務の承継及び民法896条等の規程を援用して、相続人等が自動的にそのまま納税義務者となるものと解されていたが、賦課期日現在において現在しない者について納税義務が発生すると考えるのは、著しく不合理であり、新たに規程が設けられたと説明されている<sup>22)</sup>。地租法の時代には、「登録されている者」の意味を実質的に解釈していた<sup>23)</sup>ものを、「賦課期日現在において現在しない者について納税義務が発生すると考えるのは、著しく不合理」と形式的に考えるようになってきたようである。同改正の結果、「所有者として登録されている者」は、あくまで、形式的に台帳に

所有者として記載されている者であることがより明確になった。ここにおいて、真実の所有者と台帳の名義人の関係は切り離されたのであって、いわば台帳課税主義の自立とでもいべき現象が見られる。昭和29年、343条2項は台帳課税主義を貫くことにより生ずる欠陥を是正し、租税負担の合理化を図る趣旨である旨の依命通達が自治庁から出されている<sup>24)</sup>。

昭和30年代には、行政実務において形式性が徹底されるようになった。

- (1) 台帳上の所有者について、売買に錯誤があったことを原因とする抹消登記がなされた場合でも、それまでの賦課期日の納税義務者は台帳上の所有者である<sup>25)</sup>。
- (2) 同一家屋について、家屋台帳上は個人が所有者として登録されていたが、登記簿上は法人が所有者として登記されていたことが判明した場合、たとえ家屋台帳の記載事項に誤りがあったとしても、家屋台帳に所有者として登録されている者を所有者として課税した課税は違法ではない<sup>26)</sup>。
- (3) 確定判決によって所有権保存登記が抹消され、真の所有者名義で保存登記がされた場合でも、賦課期日において、家屋台帳に

22) 萩原・前掲注(4)90頁。

23) 唯野・前掲注(13)126頁。

24) 昭29・5・13自乙市発第22号各都道府自治庁次長通達、自治省税務局固定資産税課『固定資産税逐条解説』175頁（地方財務協会、昭和52年）参照。

25) 昭和30年4月発行の自治庁税務部府県税課課員執筆の解説書には、台帳課税主義を指して、「一般

に「台帳課税主義」と呼ぶ。」との表現がある。河西俊一『固定資産税の解説』49頁（中央経済社、昭和30年）。このころには「台帳課税主義」の用語は一般的になったようである。

26) 昭30・11・12自丙市発128号自治庁税務部長回答、自治省・前掲注(24)178-179頁参照。

27) 昭32・5・23自丁市発第92号自治庁市町村税課長回答、自治省・前掲注(24)179-181頁参照。

所有者として登録されている者に対して課税すべきものであるから、後になって真実の所有者でなくなったとしても、その者に対する課税は違法でない<sup>28)</sup>。

- (4) 甲家屋としてBがB名義の所有権保存登記をし、家屋台帳にもBが所有者として登録されていたところ、同一家屋について、Aが乙家屋としてA名義の所有権保存登記をし、AがBに所有権について訴訟を提起し最高裁で勝訴した場合でも、Bが台帳に所有者として登録されていたのであるから、遡及してAに賦課することはできない<sup>29)</sup>。
- (5) 昭和27年3月14日甲から乙へ所有権移転登記手続が完了したが、登記官吏の過誤により登記を遺漏したため家屋台帳には所有権移転の登録がなされず、昭和30年5月31日更正登記がなされ、それに応じて家屋台帳の登録が更正された場合であっても、昭和30年5月31日付けで登録が更正されているので、昭和28年度から昭和30年度分までの納税義務者は甲である<sup>30)</sup>。

## 5 主務官庁の考え方

前掲の自治庁固定資産税管理官税理士試験委員の解説書には「固定資産税の課税にあたっては、真実の所有者が誰であるかを確認することなく、これらの台帳等に所有者として登録されているものをもって真実の所有者なりと推定し、その者を納税義務者として課税するといういわゆる台帳課税主義の建前が採

られているのであるが、これは固定資産税の課税にあたり、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体関係に介入することになり、事実問題として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もあるので、このような困難を除くため、その者が真実の所有者であると否とを問わず、現に台帳に所有者として登録されている者を納税義務者として課税しようとするものであり、もっぱら課税技術上の便宜のため、土地、家屋について古く地租、家屋税時代から採られていた制度を承継したものである<sup>31)</sup>。」「この台帳課税主義は、本来課税技術上の便宜に出たものであるが、土地台帳又は家屋台帳に所有者として登録されているものは、本来当事者の申請に基づいてなされた登記簿上の登記に原則として一致するものであるから、一般にはその登録が取り消されるまでは、真実の所有者とみなされるべきものであり、また、土地補充課税台帳、家屋補充課税台帳又は償却資産課税台帳に市町村の認定に基づいて所有者が登録される場合においては、台帳の縦覧及び審査請求期間が設けられていることにより、納税者の権利が著しく害されるということはないものと考えられる<sup>32)</sup>。」との記載がある。

この「登録が取り消されるまでは、真実の所有者とみなされるべきもの」の件には驚愕させられる。登記に公信力があることを前提とするが如きである。あえて言うまでも無いことであるが、当時も今も、登記に公信力は

<sup>28)</sup> 昭32・7・18自丁市発第122号自治庁市町村税課長回答、自治省・前掲注④181-2頁参照。

<sup>29)</sup> 昭32・8・7尼主税第453号尼崎市長から自治庁市町村税課長あて、自治省・前掲注④182-183

頁参照。

<sup>30)</sup> 昭33・1・16自丁市発12号自治庁市町村税課長回答、自治省・前掲注④183-184頁参照。

<sup>31)</sup> 萩原・前掲注(4)81頁。

ない(民法177条)。これは不動産登記について形式的審査主義(不動産登記法49条(当時・現25条))を採用していることに対応するものであり、登記に公信力を認めるならば、登記につき実質的審査主義を採らない限り真実の権利者の静的安全が不当に害されるからである。このことは、当時のポケット版の民法注釈書にも掲載されているような事柄である<sup>32)</sup>。登記には推定力があると言われることもあるが、それはあくまで事実上の推定であって反証を許さないものではない。即ち「みなす(見做す)」ということではない。公示から「みなす」へは、明らかな論理の飛躍がある。

件の著者は、前項で紹介した行政実例(3)及び同(5)を肯定し、その理由として次のように述べる。(3)については、「固定資産税の課税にあつては、台帳課税主義の建前により、台帳上の所有者(原則として登記簿上の所有者名義に一致)を納税義務者として課するものであるから、登記簿上に表示せられた所有名義人が、私法関係における真実の所有者と一致するものであるか否かは問うところではない。従って、例えば、登記簿上の所有者が後になって、確定判決により真実の所有者でなくなったとしても、賦課期日現在において台帳上に所有者として登録されているものである限り、その年度分にかかる固定資産税についてはその者が納税義務者となるものであり、したがってその者についてなされた当該年度分の賦課処分が後になって取り消されるということはない<sup>34)</sup>」という。この件は、固定資産税が、私法上の所有を前提にすることを無視する議論である。(5)については、「台帳課税制度は、本来、台帳の登録の表示はとも角、少なくとも、登記簿の登記が正しいという前提が容認されて初めて成り立ちうるものと考えら

れるから、この場合に、もし登記簿上の登記名義人が真正の登記名義人でないことを理由として台帳上の登録名義人を真正の登記名義人に一致させるべきだとすると、このことは結局登記簿上の表示自体にも依拠し得ないということとなり台帳課税制度そのものを実質的に無意味ならしめることともなろう。したがって、固定資産税における台帳課税制度がかかる前提を制度的にとっていると考える以上賦課期日後において登記簿上の登記名義人乙が真正の名義人ではないことが判明し、登記所において真正の登記名義人である故に更正登記されたとしても、その真正の移転登記の年月日は、更正登記の日付によるものであるから、賦課期日現在の登記簿上の登記名義人は依然として乙ということとなり、固定資産税の納税義務者は、賦課期日現在の登記簿上の所有者である台帳上の所有者乙ということになる<sup>35)</sup>」という。賦課期日現在の時点での登記簿の記載に盲目的に従った登記名義人課税方式である。ところが、それまで更正登記の年月日が実際に更正登記のされた年月日とされていた扱いが、民事甲第1454号昭和32年8月1日付民事局長通達により、登記そのものを脱漏した場合には、更正の登記の登記年月日を本来の登記をすべき年月日に遡るとされたため、その場合どうするかについて、件の著者は、「台帳課税制度が究極において権利の得喪変更関係を公証する登記簿に表示せられた所有者を把握しようとするものであるとすれば、この登記簿上において公証せられた

<sup>32)</sup> 萩原・前掲注(4)82頁。

<sup>33)</sup> 谷口知平ほか『民法総則・物権法』325頁(有斐閣、新版、昭和31年)。

<sup>34)</sup> 萩原・前掲注(4)84頁。

<sup>35)</sup> 萩原・前掲注(4)84-85頁。

権利変動の年月日すなわち登記簿に表示せられた移転登記の年月日（登記簿の表示が遡った場合にはその遡った年月日）によると解する<sup>66)</sup>という。不動産登記は、権利の得喪変更関係を公示するものであり、「公証」するものではない。件の筆者は、登記簿の記載を信頼するという制度であるから、登記簿の記載どおりに課税する。そうでないと登記簿の記載を信頼するという制度が無意味になると述べているのである。所有という事実には担税力を認めて真実の所有者に課税しようとし、そのための台帳の記載から権利関係を推認する手段であった台帳課税方式が、主従が逆転してしまい、台帳課税方式制度が無意味にしないためには、真実の所有者でないものであっても、登記名義人に対し課税しなければならないという、本末転倒の論理となっている。そして、登記簿の表示が遡った場合にはその遡った年月日で、賦課期日を考えるとする。これも、登記簿の記載に盲目的に追随しようとするものである。

また、件の著者は、台帳整理事務の遅延や、登記所の間違いにより、登記は真正の登記名義人であるが、台帳は依然として旧登記名義人であったような場合は、次のように説明する。「固定資産税においては、納税義務者である所有者とは、「台帳に所有者として登録されている者」とされているから、台帳上の登録名義人乙がたとえ真正の登録名義人甲と異なったとしても、台帳上の登録が現に真正の登録名義人甲に訂正されない限り、依然として登録名義人乙が納税義務者となるものと解さざるを得ないが、ただ、賦課期日後において、登記所が台帳整理を行い、又は登録の誤りを発見したため、真正の登録名義人甲に登録の訂正を行った場合には、その台帳に表示され

る移動年月日が本来登録を行うべきであった年月日（賦課期日以前の年月日）をもって表示されたものである限り、この真正の登録名義人をもって固定資産税にいう賦課期日現在「台帳に所有者として登録されている者」と解すべきである。このことは、登記事務と登録事務が同じ登記所の所管事務とされていること、また前述<sup>67)</sup>のように登録は登記にしたがってなされ、登録と登記とは原則として本来一致すべきものという建前がとられている現行の法制下においては、かく解するのが妥当である<sup>68)</sup>という。

#### 6 登記簿一本化時代—台帳名義人から登記名義人へ

昭和35年3月31日法律第14号不動産登記法の一部を改正する等の法律により土地台帳及び家屋台帳は廃止された。同法付則16条において、土地又は家屋についての固定資産課税の納税義務者は、土地台帳又は家屋台帳に所有者として登録されている者とされていた部分は、土地登記簿または建物登記簿に所有者として登記されている者に変更された。土地台帳・家屋台帳と登記簿が併存していた時代は終わり、登記簿に一本化されたのである。

この改正直後の自治省税務局固定資産税管理官執筆の解説書には、台帳課税主義の継承に関し次の記載がある。「土地台帳法及び家屋台帳法が廃止されることにより土地（家屋）

<sup>66)</sup> 萩原・前掲注(4)85頁。

<sup>67)</sup> 当時は、所有権の移転→移転登記申請→登記所における登記簿に登記→登記所における土地台帳・家屋台帳の登録→市町村における土地課税台帳・家屋課税台帳の登録という順番で手続きが進行していた。萩原・前掲注(4)84頁。

<sup>68)</sup> 萩原・前掲注(4)86頁。

台帳の副本を課税台帳の基礎とすることができなくなったわけである。そこで改正後における新課税台帳としては、従来までのような登記所の登記簿→台帳→市町村の課税台帳という関係を全く打ち切り、市町村独自の課税台帳というものを別個に編み出してもよいわけであるが、課税技術上の考慮からなお従来までとられていた考え方をそのまま踏襲することとし、登記所における登記簿上の所有者をもって固定資産税の納税義務者とするものとされた<sup>39)</sup>。「土地台帳及び家族台帳が廃止されたことになったため、従来までいわれていたいわゆる台帳課税主義は、一応その根拠を失ったものと考えられるが、新登記法においては、これらの台帳にかえて新たに登記簿に表題部を設け、これによって従来までの台帳の機能を営ませることとされ、固定資産税の納税義務者は、これら国の公募たる登記簿に所有者として記載されているものをもってすることとされたため、実質的には台帳課税主義の考え方がそのまま継承されている<sup>40)</sup>。」という。台帳課税主義の根拠については、従前と同様の説明が繰り返されている<sup>41)</sup>。

昭和41年5月ブロック別道府県税務職員講習会質疑回答において、課税補充台帳の所有者記載を誤ったことが発見された場合には、誤った課税年度に遡って所有者欄のみを変更するとされている<sup>42)</sup>。昭和48年発行の自治省出身大阪府理事ら執筆の解説書には次の記載がある。「不動産の権利について第三者への対抗

要件として一般に認められている登記簿による登記という公示方法に従って、所有者として公示されている者は、真正の所有者であるか否かを問わず税法上の所有者とする<sup>43)</sup>。」しかし、「補充課税台帳の登録には、登記簿における登記のように公信力はない。そこで、たとえ課税台帳に登録された者であっても、その登録が誤りであり、真実の所有者でないことが客観的に明かであるときは、固定資産税の納税義務は追わせられない。この場合には、補充課税台帳の登録が改められる<sup>44)</sup>。」。行政実務では、補充課税台帳には、現実の所有者が登録されるとされていることは先に述べた（I第1項）。右の説明では、登記名義人課税方式の根拠の説明に登記の公信力に代わりに公示の原則が根拠とされるようになっていたが、「登記簿における登記のように公信力」という記述もまだ見られ、誤解はまだ続いているようである。

昭和52年発行の自治省税務局審議官編集の解説書にも、公示の原則と登記の公信力を混ぜ合わせる先の記述は引き継がれている<sup>45)</sup>。平成28年に出版された固定資産税務研究会の解説書は、登記名義人課税方式の根拠を公示の原則に求めている<sup>46)</sup>。

### III 国会でなされた議論

昭和25年4月29日第7回国会地方行政委員会における奥野誠亮政府委員の提案理由説明は先に述べたが、その後現在<sup>47)</sup>に至るまで、国

39) 萩原幸雄『固定資産税』93-94頁（税務経理協会、昭和35年）。

40) 萩原・前掲注39)87頁。

41) 萩原・前掲注39)86-88頁。

42) 宮田・前掲注15)100-101頁。

43) 中西博ほか『地方税・新地方自治講座第10巻』

756頁（第一法規出版、昭和48年）。

44) 中西・前掲注43)756-757頁。

45) 福島・前掲注4)322頁。

46) 固定資産税務研究会・前掲注4)37頁。

47) 平成29年9月23日現在。

会議事録を「台帳主義」又は「台帳課税主義」のキーワードで検索してみても、登記名義人課税方式が有する問題について触れられているのは次の2回だけである。いずれにも、登記名義人課税方式の重大な問題性が含まれているので紹介しておく。

#### 1 第73回国会—田中金脈問題に関連して

昭和49年、第73回国会において、いわゆる田中金脈問題に関し、登記が移転されなければ移転の事実が隠れることが問題になっており、取得税、譲渡所得税および法人の受贈益と固定資産税との間で、ずれが生じていることが問題とされた。政府説明員は、形式的な登記の移動だけに税務当局が頼っておれば課税するチャンスを逸すること及び税務当局としてはあらゆる資料をとって徴税しなければならないことは認めたものの、その方策としては、課税時効を非常に長期間認めてもらうことを検討したことがあったが、それは難しく、指摘の点を勘案しながら今後さらに検討するというものであった<sup>(48)</sup>。ここにも固定資産税のみが形式主義を採っていることの問題性が現れている。同じく所有権の取得または移転に関わる取得税、所得税および法人税が実質主義であるのに対し、固定資産税のみが形式主義であるというのは、そもそも疑問であるし、それでないやっつけいけないというのもまた疑問である。この点については後でまた触れる。課税時効の長期化の点は、現行制度の不備を時効で補おうとするものであり、本末転倒である。根本的な制度の見直しが必要であろう。

#### 2 第102回国会—コンピューター化に伴う移記作業の誤りに関連して

第102回国会において、コンピューター化に

伴う移記作業に誤りがあり、真実の所有者でない者に約9年間課税したという事案が取り上げられた。そこでは、登記があるからといっても何も調べずにそのまま課税台帳に載せて課税してもよいのかということが問われたが、そこにおいても、現行の登記名義人課税方式に対する反省は見られなかった。政府委員の説明は、登記簿を基本にするということにつきた。島崎均法務大臣が、これらの問題については通常はそれに伴うところのいろいろな租税その他の権利関係の動きがあり、またそれについての関連の仕事が動いていくので、そういう中でこういう事例があるという話を聞いた例も非常に少ないという現実だろうと思っている。今後は、こういう問題が生じないようにきちっと整理を続けていくと答え、質問はそこで終わっている<sup>(49)</sup>。関連の仕事が動いていくという件は責任回避のようにも聞こえかねない。

#### IV 二つの最高裁判決の判示事項

##### 1 最大判昭和30年3月23日

(1) 台帳時代の判決であるが、最大判昭和30年3月23日民集9巻3号336頁（以下「最大判昭和30年3月23日」という）が、名義人課税方式の合憲性を基礎づけるものとして引用されるのが一般である<sup>(50)</sup>。

賦課期日においては真実の所有者であったが、賦課期日後納期日までに所有権を失った上告人が、納期日においてはもはや所

(48) 第73回国会衆議院大蔵委員会議事録4号25頁（昭和49年）。

(49) 第102回国会衆議院法務委員会議事録21号20-21頁（昭和60年）。

(50) 金子・前掲注(2)700頁等。

有者でないのであるから固定資産税を課される筋合ではないと主張したのであるが、原審は、もっぱら公共の福祉論から、所有者でないのに課税せられ、或は所有者でありながら課税を免れるという不公平があっても、憲法違反でないとした。そこで吟味された公共の福祉の内容は、徴税技術上の便宜、徴税費用の抑制であり、固定資産における使用者は、譲渡を見越してそれなりの対策を事前にとれるということであった。

これに対し、上告人は、固定資産税は、地租の沿革をくむものであるので、地租の旧慣を考慮する必要があるところ、地租の時代は、賦課期日と納期を年二回ずつ設ける年二期制をとっていたので、第一期の台帳の間違いがあっても、第二期には訂正できたのに、一年にすると被害が大きい<sup>51)</sup>等と主張して、上告した。

最大判昭和30年3月23日は、地方税法の規定および租税法律主義について説明した後、「地方税法が地租を廃して土地の固定資産税を設け、そして所有権の変動が頻繁でない土地の性格を考慮し、主として徴税の便宜に着眼してその賦課期日を定めることとしても、その当否は立法の過程において審議決定されることに一任されているものと解すべく一月一日現在において土地所有者として登録されている者を納税義務者と確定し、その年度における納期において所有権を有する者であると否とを問わないこととした地方税法三四三条、三五九条の

規定は、前記憲法の諸条規に適合して定められていること明であって、所論は結局独自の立法論にすぎない。もっとも原判決が本件固定資産税の賦課方法を公共の福祉による制約として説示したのは妥当を欠くきらいがないではないが、所論関係条規が憲法に違反していないとしたその判示は結局正当<sup>52)</sup>であると判示した。

(2) 最大判昭和30年3月23日が合憲としたもの判旨中の「立法の過程において審議決定されることに一任」というところだけに重点をおいて読むと、原審が公共の福祉の中味を吟味したのに対し、租税に関する事項は立法に一任されているからどのような法律でも合憲なのであると、最も原始的な立法裁量論を持ち出したようにもとれる。しかし、そうだろうか。そのころは、現在ほどは違憲審査基準論が日本に導入されていなかった時代であったが、翌昭和31年には、最高裁判所調査官の手になる、裁判所は立法政策の審査が出来るという趣旨の論文<sup>53)</sup>が公表されており、その論文は、直接に最大判昭和30年3月23日を論評するものではないものの、「仮に、法律が恣意的ではない限り合憲ではない立場をとるとしても、一応その合憲性を審査しそれが恣意的でない所以を判決中に論述すべきものである」としている。その指摘に従って読み直すならば、最大判昭和30年3月23日にも、合憲性を審査しそれが恣意的でない所以を判決

51) 立法時の立案担当者の説明は、河西＝柿元・前掲注(2)188頁参照。

52) 田中真次「判解」28-29頁は(昭和31年)は、賦課期日と納期の関係及び年税とされていることの不合理性を指摘する。園部敏「判批」民商33巻2

号89頁(昭和31年)も、法改正の必要性を指摘している。

53) 河原峻一郎「違憲審査の基準について—立法政策の違憲審査はできないか—」ジュリ116号16頁(昭和31年)。

中に論述した部分があるはずである。それは違憲を主張する上告理由に答えた部分である。判旨中に上告理由を示した部分は「同税の納期において真実の土地所有者と解すべきであるにもかかわらず地方税法の関係条規を右と異って原判決のように解するとすれば、原判決は憲法（中略—筆者）に違反すると主張するのである。」の部分である。納期において所有権を失っていたことが問題となったのである。賦課期日現在の所有者が真実の所有者でないことが問題となっていたのではない。恣意的でないと言われた法律は、「一月一日現在において土地所有者として登録されている者を納税義務者と確定し、その年度における納期において所有権を有する者であると否とを問わないこととした地方税法」の規定である。そして、立法が恣意的でない所以を示した部分は、「所有権の変動が頻繁でない土地の性格を考慮し、主として徴税の便宜に着眼してその賦課期日を定めることとしても、その当否は立法の過程において審議決定されることに一任されている」の部分である。即ち、所有権の変動が頻繁でない土地の性格および徴税の便宜という二つの根拠があるので、その年度における賦課期日で、その年度の納税義務者を固定しても、立法裁量の範囲内であるとした。「賦課期日を定めることとしても」とあり、「賦課期日現在の納税義務者を定めることとしても」とはされていない。「土地所有者として登録されている者を納税義務者と確定し」の部分強調して一般化し、賦課期日現在の登記名義人が真実の所有者でない場合についてその登記名義人に納税義務を課することも合憲としたと解釈すべきではない。そのよう

なことは、同判決の想定外の事項である。なぜなら、当該事案において、上告人は賦課期日においては真実の所有者であったのであり、そのようなことは同判決の事案では問題になっていないからである。

判例が先例として尊重されるべき根拠には、同じ事案においては、同じ判断がされるべきであるということがあるが、最判昭和30年3月23日と同じ事案である限り、賦課期日現在の登記名義人が真実の所有者でない場合にその登記名義人を納税義務者とすることが合憲であるかの争点は永遠に出てこない。また、賦課期日現在の登記名義人が真実の所有者でない場合についてその登記名義人に納税義務を課することを合憲としたものでないことは、そのことが立法裁量の範囲内であることの所以が、同判決には記載が無いことから分かる。もし賦課期日現在の登記名義人が真実の所有者でない場合について登記名義人に納税義務を課することが立法裁量の範囲内であるとすれば、その所以を示しているはずであるが、そのように判旨を読むと、「所有権の変動が頻繁でない土地の性格」の部分の理解に苦しむことになる。なぜなら、賦課期日現在の登記名義人が真実の所有者でない場合について納税義務を課することを肯定すると、登記名義人は、翌期以降も登記が変更されない限り何時までも納税義務者で有り続けることになるが、一年内で見るとであれば、翌年度以降の長い期間で見ると、土地について所有権の変動が頻繁でないと一概には言い切れないからである<sup>64</sup>。

なお、原審は、期中における所有権の移動は、売買契約当事者間などにおける固定資産税清算条項で解決可能であることを指

摘している。この解決方法について問題はなかろう。

## 2 最判昭和47年1月25日

- (1) 確定判決による抹消登記義務を放置した登記名義人が固定資産税を課税され納付したので真実の所有者に対して納付した税額相当額について不当利得の返還を請求した事案において、最判昭47年1月25日民集26巻1号1頁（以下「最判昭和47年1月25日」という）は、「固定資産税は、土地、家屋および償却資産の資産価値に着目して課せられる物税であり、その負担者は、当該固定資産の所有者であることを原則とする（筆者一以下、「第一文」という）。ただ、地方税法は、課税上の技術的考慮から、土地については土地登記簿（昭和三五年法律第一四号附則一六条による改正前は土地台帳）または土地補充課税台帳に、家屋については建物登記簿（右改正前は家屋台帳）または家屋補充課税台帳に、一定の時点に、所有者として登記または登録されている者を所有者として、その者に課税する方式を採用しているのである（筆者一以下、「第二文」という）。したがって、真実は土地、家屋の所有者でない者が、右登記簿または台

帳に所有者として登記または登録されているために、同税の納税義務者として課税され、これを納付した場合においては、右土地、家屋の真の所有者は、これにより同税の課税を免れたことになり、所有者として登記または登録されている者に対する関係においては、不当に、右納付税額に相当する利得をえたものというべきである（筆者一以下、「第三文」という）」とした。

- (2) 同判決については、同事案における固定資産税課税の効力が不当利得の成否に影響を与えるか否かという観点から多くの評釈がなされている<sup>54</sup>。この見方は、同判決が、同事案における登記名義人に対する課税が課税庁と登記名義人との間の関係においても法律上有効であることは当然のことと考えるか、また、それが有効であるとの法解釈までを同判決が示していると読むことが必要になると思われる。上告人は、その事案における賦課および納税が、登記名義人と課税庁との間の関係で有効であるから登記名義人に損失はないと、その課税の有効を前提とした主張をしており、裁判所はそれを前提とした判断をしたのであるから、同時にその課税が有効であるとの法解釈を

54) 田中治「固定資産税における台帳課税主義」シュート300号78-79頁（昭和62年）は、最判昭和30年3月23日が一般的立法裁量論に立つとしつつも、名義人課税方式は徴税の便宜から一応の合理性をもつものとして容認されるとしているにすぎず、名義人課税のすべてが容認されるかどうかは明らかでなく、名義人に対する救済方法も明らかでない指摘している。筆者の立場からすれば、同判決は、名義人課税の全てを合憲としたものではない。

55) 谷口知平「判批」民商67巻3号408頁（昭和47

年）、千種秀夫「判解」5頁（昭和49年）、畠山武道「判批」雄川一郎編『行政百選1』59頁（有斐閣、昭和54年）、中里実「判批」塩野宏編『行政判例百選』49頁（有斐閣、第2版、昭和62年）、田中・前掲注6483頁、山田二郎「判批」金子宏ほか編『租税判例百選』115頁（有斐閣、第3版、平成4年）、水野武夫「判批」金子宏ほか編『租税判例百選』177頁（有斐閣、第4版、平成17年）、谷口勢津夫「判批」金子宏ほか編『租税判例百選』182頁（有斐閣、第6版、平成28年）等参照。

示し、あるいはそのような法解釈を前提としており、それを黙示的に示したようにも見えなくはない。

けれども、厳密に同判決を読むと、同判決は、そのような法解釈を示すものではないことが分かる。

同判決は民事判決であり、民事判決の主論は、判決の結論を左右するような法の解釈適用をした部分であり<sup>66)</sup>、主論が先例としての判例の意義を有する。

同判決の主論は第三文である。第三文の解釈適用により、判決の結論が左右されるからである。第一文および第二文は、第三文の理由となる地方税法の説明にすぎない<sup>67)</sup>。

そして、同判決は、いわゆる「場合判例<sup>68)</sup>」であり、法規の要件・効果についての解釈を前提として、それが一定の場合（類型）に適用されるとしたものである。第三文の前半部分である「真実は土地、家屋の所有者でない者が、右登記簿または台帳に所有者として登記または登録されているために、

同税の納税義務者として課税され、これを納付した場合においては」の部分、そこに、わざわざ「場合においては」と記載されており、事実関係（類型）を限定する部分である。そして、「右土地、家屋の真の所有者は、これにより同税の課税を免れたことになり、所有者として登記または登録されている者に対する関係においては、不当に、右納付税額に相当する利得をえたものというべきである」の部分が、利得に「法律上の原因」のないこと（以下「受益の不当性」という）について法解釈をした部分である。

第三文前半部分は事例を限定する意味しか有さないもので、この部分において、同判決は、何らかの法解釈を示しているとは言えない。

第三文後半部分において、その事案における賦課および納税が、登記名義人と課税庁との間の関係で有効であるとは書かれていない。そのような法的判断は示されてい

66) 土屋文昭「判例に関する覚書」東京大学法科大学院ロービュー6号229頁（平成23年）。

67) 田中・前掲注6481頁は、第一文から、「固定資産税が固定資産の価値に着目して課せられる租税であるとして、その租税負担は本来真実の所有者が負うべきこと」という論理（第一の論理と呼ばれる）を引き出している。判決を論理中心に読む見方をされるのであろう。そして、第一の論理からは、真実の所有者でない名義人は課税団体に不当利得返還請求できるはずであるが、それについて最判昭和47年1月25日は何も答えていないと指摘される。同82頁。筆者の読み方からは、第一文は、主論である第三文の理由付けにすぎず主論ではない。また、第一文は、登記名義人と課税庁との間の関係での課税の効力についての法解釈ではない。それ故、最判昭和47年1月25日は、右の問いには答える必要がないのである。

68) 判例は、少なくとも三つの類型に分けることが

できる。①「法理判例」、これは、抽象的・一般的な法理を宣言するものである。判決要旨に「・・・と解するのが相当である」などと一般的な法解釈を示したものがこれにあたる。法理判例は、法規の要件・効果についての解釈を示すものとして定式化されている。②「場合判例」、これは、判決要旨に「・・・場合」と摘示され、法理判例よりは限定された事実関係について判断したものである。法規の要件・効果についての解釈を前提として、それが一定の場合（類型）に適用されるとしたものである。③「事例判例」、具体的な事実関係の下における法理を明らかにしたものである。判事事項に「・・・とされた事例」と摘示されたり、「・・・の事情があるときは」と摘示されたりしていることが多い。法規の要件効果・効果についての解釈を前提として、当該事案における適用をしめたものということもできる。土屋・前掲注66)227-228頁。

ない。そのような法解釈が前提となっているかも知れないとしても、前提は主論に含まれない。

念のため、そのような法解釈を前提としているかについても検討してみるが、それは、第三文後半部分の法解釈において論理必然的に前提となっているわけでもない。同事件における訴訟物は、抹消登記義務を放置した登記名義人の真実の所有者に対する不当利得返還請求権であって、登記名義人の課税庁に対する過誤納金返還請求権ではない。同事件の事件名が立替金請求事件であることから分かるように同事件は、登記名義人と真実の所有者の間の関係で税額を立て替えた関係になるかが事件の実質的な中味である。そして、その事案における賦課および納税が、登記名義人と課税庁との間の関係で有効であるか否かの法解釈と、立て替えた関係になるか否かの法解釈は必ず連動しなければならないというものではない。例えば、夫が代引きで購入した通販品の代金を、妻が支払った場合に、その物品の購入が日常家事債務（民法761条）の範囲に入り妻が代金の法律上の支払義務を負担するか否かにかかわらず、妻は夫に立替金の支払いを求めることができるのと同様である<sup>59)</sup>。

そもそも、その事案における賦課および納税が登記名義人と課税庁との関係で有効であるか否かについては一審以来一度も争

点になっていない。

以上より、同判決は、その事案における賦課および納税が登記名義人と課税庁の関係で有効であるとの法解釈を示すものではない。

## V 登記名義人課税方式の根拠・立法事実の吟味

### 1 従前の説明

主務官庁の説明は先に見たとおりであり、単純化すれば(1)課税物件の大量性と(2)所有権確定の困難性を根拠にしている。

学説では、負担の公平の観点からは、真実の所有者に課税するのが望ましいけれども、徴税の観点からすれば、登記名義人に課税することが徴税の便宜にかなうことはいうまでもなく、固定資産税等は、所得税や法人税のような場合と異なり、租税の負担もさほど高くなくまた累進税率を採用していないため、誰に課税するかはそれほど重要な問題とはならないとする説明がある<sup>60)</sup>。

また、台帳課税方式の根拠として、固定資産の数が多いため、固定資産の課税事務を円滑・迅速に行うためには、確定処分に先立って、すべての固定資産の状況とそれに関する固定資産税等の課税要件を客観的に明確にし、それを関係者の縦覧（平成15年4月1日以降は閲覧。382条の2）に供したうえ早めに確定させる必要があること及び納税者に、固定資

59) 妻と夫のたとえが悪ければ、妻を隣人に置き換えても同様である。隣人に支払義務がある場合にも、支払義務がない場合にも、立て替えた関係になる場合はありうる。同判決の一審は、登記名義人が原告でなかった分については立替金請求を棄却しているが、事務管理による立替金返還請求が

認められる余地はあったであろう。その点については、上告理由では問題にされておらず、上告審も判断を示していない（民集で掲載を省略されている上告理由の中で触れられていたのかも知れないが）。

60) 清永・前掲注(3)72-73頁。

産税等の縦覧を通じて、その所有する固定資産の評価が適正に行われているかどうか、またそれが他の納税者の場合と比較して公平に行われているかどうかをチェックする機会を与える必要があること、の二つの理由によるものとする説明もある<sup>61)</sup>。これは、徴税の便宜というものを、課税権者の側から一方的にとらえるのではなく、縦覧（閲覧）とそれに対するチェックという納税者に対する一種の手續保証の点からもとらえ直すものであり、そこには、課税権者の一方的な徴税の便宜からだけのものではないと説明する工夫が見られるが、同説の論者は、合憲性の根拠としては、真実の所有者の一致との蓋然性及び所有権の確定の困難性ということをあげている<sup>62)</sup>。

以上に対して、所有権の移動の激しい自動車税については、真実の所有者に課税することとされ、税額が月割り計算となっていること（145条1項、150条1項、同2項）の対比から、徴税権者による私法上の所有権の確定の困難性を根拠にすることはできないし、縦覧の点も根拠とはなりえないので、所有者の変動は頻繁でなく、殆どの場合、名義人が真実の所有者と一致することにウエイトが置かれているという説明<sup>63)</sup>もある。

しかし、名義人が真実の所有者と一致することの蓋然性を根拠にすることは、はたしてそれだけで不一致の場合に、具体的に責任を負わされることになるその名義人個人に対してどれだけ説得力があるのかについては疑問があろう（皆のためにお前は犠牲になれと言いうことができるのであろうか）。

最高裁判決には、賦課期日における登記名義人をして年度内の納税義務者を固定することに関して、「主として徴税の便宜」（最大判昭和30年3月23日）、登記名義人の真実の所有

者に対する不当利得返還請求権に関して、「課税上の技術的考慮」（最判昭和47年1月25日）、賦課期日においては未登記の物件が賦課決定までに登記を備えた事件に関して、「土地、家屋及び償却資産という極めて大量に存在する課税物件について、市町村等がその真の所有者を逐一正確に把握することは事実上困難であるため、法は、課税上の技術的考慮から」（最判平成26年9月25日民集68巻7号722頁、（以下、「最判平成26年9月25日」という））と表現するものが見られる。最後のものは、先に見た主務官庁の説明と一致しているようである。

## 2 課税物件の大量性と所有権確定の困難性の吟味

従前は、(1)課税物件の大量性と(2)所有権確定の困難性の二点は、まるで所与のこととされてきたようである。これらの事実について、それを述べる判決文中に、特に証拠により認定された形跡は見あたらないから、顕著な事実（民事訴訟法179条）として認定したのであろうと思われる。けれども、よく検討すれば、この点については実は疑問がある。

まず、そもそも、(1)課税物件の大量性と(2)所有権確定の困難性ということを持ち出せば、他の税目においても同様のことが言えなくはないのであるから、なんでもかんでも、登記名義人課税方式が許されると言うことになりかねない。不動産の新規取得および移転が問題となる取得税、不動産の移転が問題となる所得税、贈与・相続税および法人税において、

61) 金子・前掲注(2)693-694頁。

62) 金子・前掲注(2)700頁。

63) 山田二郎「判批」ジュリ945号135-137頁（平成元年）。

真実の所有関係に基づいて課税する方式がとられているのであるから、こと固定資産税についてだけ、課税物件の大量性が問題になるというのは、抽象的に、観念論的に考えてもおかしい。

(1)と(2)が、登記名義人課税方式の根拠となるというのであれば、登記名義人課税方式を支える立法事実であるということになるが、

果たして本当にそのような事実があるのだろうか。

- (1) 課税物件の大量性
  - (i) 真実の所有者に課税する方式がとられている自動車税<sup>64)</sup>の場合と数字を具体的に比較してみよう。

### 固定資産税と自動車税の比較

#### 固定資産税<sup>65)</sup>

土地 1億7966万筆, 家屋 5864万筆 (平成28年度実績)  
 納税義務者 土地 4091万人 家屋 4101万人 償却資産 432万人 (平成28年度実績)  
 税収 8兆6639億円 (平成27年度決算額)  
 土地 3兆3952億円, 家屋 3兆6911億円, 償却資産 1兆5778億円

#### 自動車税及び軽自動車税

自動車保有台総数 8160万5442台 (平成29年6月末現在)<sup>66)</sup>  
 税収 自動車税 1兆5174億円 (平成29年度地方財政計画額)<sup>67)</sup>  
 税収 軽自動車税 2003億円 (平成27年度決算額)<sup>68)</sup>

### 参考

#### 平成28年度決算額<sup>69)</sup>

租税及び印紙収入 55兆4686億円  
 主なもの 所得税 17兆6110億円  
 消費税 17兆2281億円  
 法人税 10兆3288億円

(64) 固定資産税と同じく、自動車の保有に担税力を見いだして課せられる自動車税については、名義人課税方式が取られておらず、私法上の所有者に課せられる(145条)。

(65) 総務省HP ([http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000493600.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000493600.pdf) [最終確認日:平成29年9月23日])。

(66) 自動車検査登録情報協会HP (<http://www.airia.or.jp/publish/statistics/number.html> [最終確認日:平成29年9月23日])。

(67) 総務省HP ([http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000493599.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000493599.pdf) [最終確認日:平成29年9月23日]) 参照。

(68) 総務省HP ([http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000493601.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000493601.pdf) [最終確認日:平成29年9月23日])。平成29年度の各税収の比率については、次の図表が参考になる。日本自動車工業会HP ([http://www.jama.or.jp/tax/outline/image\\_01.html](http://www.jama.or.jp/tax/outline/image_01.html) [最終確認日:平成29年9月23日]) 参照。

(ii) ところで、課税物件の大量性というのは、いったい何を指しているのだろうか。今、新しく国を開き、検地のようなことをするというのであれば、課税物件の大量性とは、その国に属する全部の固定資産の数ということになる。しかし、現在において、実際に問題が生じる局面は、新規の物件である場合と移転の場合だけであろう。課税物件全体の数そのものを指すのではないことに注意しておく必要がある。

国土交通省の統計によると、年間の土地取引件数は、データが入手できる最近の5年間（平成24年度ないし28年度）では、全国で、145万件前後で推移している<sup>69)</sup>。各都道府県別に見ると、平成28年度では、東京都の20万2990件が最多であるが、鳥取県では、わずか5699件に過ぎない。建物に関しては、入手できた平成21年度から平成25年度のデータを見ると、その5年間の平均では、新設着工数、既存住宅取引戸数併せてざっとではあるが年間100万件前後である<sup>70)</sup>。土地取引の件数と建物取引の件数を合計すると、年間245万件前後ということになる。

自動車の取引件数は、新車（軽自動車含む）の登録件数は、この5年間（平成25年度ないし29年度）を見ると、年間500万台-550万台前後で推移している<sup>71)</sup>。中古車

の取引件数（新規・移転・変更登録台数<sup>72)</sup>）は、この5年間（平成25年度ないし29年度）で、年間370-390万台前後である<sup>73)</sup>。両者合わせると年間870万-940万台ということになる。

極めて概括的な比較ではあるが、土地建物の取引件数と、自動車の取引件数を比較した場合に、自動車の方が、ざっと4倍多い。そうであるのに、自動車税においては、真実の所有者に課するという法制で有り、かつ実務がそのように運用できている。「課税物件の大量性（取引件数）」は、自動車税に比較したとき、登記名義人課税方式を支える立法事実として強固であるといえるのだろうか。

地方自治体における担当職員の数が少ないのだという意見もあるかも知れない。どちらも地方自治体が徴収する税であるのだから、片方だけ職員が足りないというのは、疑問があるし、所得税、消費税及び法人税の数字と比較しても僅少であるとは言えない税金を、国民から徴収するのであるから、職員数を問題にすることには疑問がある。その費用は国民の負担にはなるけれども、丁寧な課税・徴収というのは、課税庁の責務であり、民主国家の一つの条件である。

69) 財務省 HP ([http://www.mof.go.jp/budget/budger\\_workflow/account/fy2016/yosannkessannhikakuhyou.pdf](http://www.mof.go.jp/budget/budger_workflow/account/fy2016/yosannkessannhikakuhyou.pdf) [最終確認日：平成29年9月23日])。

70) 国土交通省 HP ([http://tochi.mlit.go.jp/plan/kennsuu/H27/2\\_1.00000.H27.htm](http://tochi.mlit.go.jp/plan/kennsuu/H27/2_1.00000.H27.htm) 及び [http://tochi.mlit.go.jp/plan/kennsuu/H28/2\\_1.00000.H28.htm](http://tochi.mlit.go.jp/plan/kennsuu/H28/2_1.00000.H28.htm) [最終確認日：平成29年9月23日]) 参照。

71) 国土交通省 HP ([http://www.mlit.go.jp/statistics/details/t-jutaku-2\\_tk\\_000002.html](http://www.mlit.go.jp/statistics/details/t-jutaku-2_tk_000002.html) [最終

確認日：平成29年9月23日]) 既存住宅流通シェアの推移と題するエクセルシートを参照。

72) 日本自動車販売連合会 HP (<http://www.jada.or.jp/contents/data/type/type00.html> [最終確認日：平成29年9月23日]) 参照。

73) 変更が含まれているので、新規と移転の件数は少なくなるはずである。

74) 日本自動車販売連合会 HP (<http://www.jada.or.jp/contents/data/used/index01.html> [最終確認日：平成29年9月23日]) 参照。

(2) 所有権帰属判定の困難性

所有権帰属判定の困難性ということは、誰に所有権が帰属するかの事実認定が難しいということであろう。事実認定という視点からは、所有権帰属判定の困難性は、所有権帰属判定についての証拠の入手の容易性ということに置き換えてもよからう。

不動産取引の場合は、売買の場合に、売買契約書が作成されるのが通常である。移転登記に際しては、平成17年3月改正の不動産登記法において、疑わしい事情がある場合には、登記官に本人確認義務が課せられている（不動産登記法24条）。また、不動産取引の場合、通常は、移転登記手続を司法書士に依頼する。司法書士は、取引当事者の本人確認、意思確認が義務づけられており<sup>(76)</sup>、不動産取引に関する正確性を担保するシステムが整っている。また、平成17年改正の不動産登記法において、登記申請の添付書面に、権利変動の原因を証する情報（登記原因証明情報）を添付することが必須とされたことにより、いわゆる中間省略登記も禁止されたので、不動産取引の過程が、登記面に反映されることになっている。また、不動産取得税について申告がなされる（73条の18）のであるから、課税庁は、取得税の申告を通じて、所有権の所在を把握することもできよう。

それに引き替え、自動車の取引においては、

売買契約書が作成されないことも多く、譲渡証の交付だけで済まされることも多い<sup>(76)</sup>。このように比較すると、不動産の方が、所有権の確定に必要な証拠が残っていることが多いといえるのではないだろうか。それにもかかわらず、より大量に存する自動車については、名義人課税方式ではなく、真実の所有者に課税する方式がとられている。しかも、固定資産税のように、賦課期日現在の所有者に1年分をまとめて賦課するという方式ではなく、月割りというきめ細かな配慮もなされている（150条）。

そして、土地補充課税台帳、家屋補充課税台帳および償却資産台帳に登録されている者は、現実の所有者であり、現実の所有者を登録すべきものとされている<sup>(77)</sup>。常識的に考えれば、これの方が、登記されている物件よりも現実の所有者の確認は困難なことが予想されるが、これらについて、所有権帰属判定の困難性が問題にされた形跡はない。登記された不動産についてだけ、登記名義人課税方式を支える所有権帰属判定の困難性という立法事実があるのだろうか。

以上からすると、所有権帰属の判定の困難性は、立法事実の裏付けが弱いと言わざるを得ない。

(76) 司法書士倫理54条1項。日本司法書士連合会HP (<http://www.shiho-shoshi.or.jp/cms/wp-content/uploads/2014/01/ethic.pdf> [最終確認日：平成29年9月23日]) 参照。

司法書士会会則にも同様の定めがある。たとえば、大阪司法書士会会則102条の2。大阪司法書士会HP (<http://www.osaka-shiho.or.jp/osakakai/kaisoku.html#dai9shou> [最終確認日：平成29年9月23日]) 参照。

(76) なお、二輪車については、適当なデータが見当たらず、新車・中古車とも比較の数値に含めていないが、二輪車に至っては、移転登録に印鑑証明書の添付すら不要である。国土交通省HP ([https://www.tb.mlit.go.jp/kanto/jidou\\_gian/touroku/motor\\_regist\\_meigi.htm](https://www.tb.mlit.go.jp/kanto/jidou_gian/touroku/motor_regist_meigi.htm) [最終確認日：平成29年9月23日]) 参照。

(77) 前掲注(4)の各文献参照。

## VI 登記名義人課税方式の問題点克服の試み

### 1 学説による試み

#### (1) 意思に基づく登記

登記が名義人の意思によるものでなければならぬという解釈がある<sup>78)</sup>。これは、著名な民法学者から提唱されており、至極常識的なものであると思われるが、登記の形式的有効要件だけを満たせば足りるのかという問題があり、最後に、私見を述べる中で触れる。

#### (2) 非課税団体の不当利得という構成

非課税団体は、非課税であるが故に、固定資産税を免れることにより不当な利得を得るということはできないので、真実の所有者は、非課税団体に対して不当利得返還請求権を行使し得ないことになる。そこで、登記名義人課税方式が課税の便宜を図るために許されるのは、真実の所有者を判定することが著しく困難であること、殆どの場合には真実の所有者と登記名義人が一致することなどによるのであり、それは、課税手続の合理性をサポートしているにすぎないと考え、登記名義人課税方式は、課税主体と登記名義人が一致しない場合には、課税主体が収納した固定資産税等をそのまま保有できることまでは意味しない（そこまで合理性はない）とし、登記名義人に課税することが許されていても、真実の所有者が非課税団体であって、登記名義人が非課税団体でないことが判明したときは、本来課税できないものに課税したのであるから、固定資産税の本質に照らして、課税主体は、納付済みの固定資産税等を登記名義人に不当利得として返還すべきである。343条2項が真実

の所有者が非課税団体でない場合に台帳主義の例外として真実の所有者に賦課することを定めていることとの均衡からもそのように解すべきであるとする説がある<sup>79)</sup>。

この説343条2項が真実の所有者が非課税団体でない場合に台帳主義の例外として真実の所有者に賦課することを定めていることとの均衡という部分について一言すると、現行の343条は、登記名義人課税方式を基本として、それでは、徴収上、不都合がある場合にのみ、真実の所有者または使用者を、登記名義人と「みなし」て、登記名義人以外の一定の者に課税するという構造になっているという批判も可能であろう（343条2項後段、4項、5項、6項、7項）。343条全体の構造を見る限り、均衡を考えているのではなく、登記名義人に課税できない場合にのみ、登記名義人以外の者に課税しようとしていることが読み取れる。均衡を考えていない条文を根拠に均衡を考えろというのはやや無理があるように思われる。根本的な解決が必要なのである。

### 2 下級審判例に見られる工夫

#### (1) 東京地判平成28年4月26日裁ウ・LEX/DB2535103<sup>80)</sup>

地方自治体が自ら所有する不動産について、所有権を有しない登記名義人に固定資産税の賦課決定をした事案において、同判決は、343条2項は、所有者として登記等されている者を当該不動産に係る固定資産税の最終的な負担者とする趣旨までは含んでいないものとし、

<sup>78)</sup> 谷口知平・前掲注(55)408頁。

<sup>79)</sup> 山田・前掲注(63)136頁参照。

<sup>80)</sup> 筆者が、平成29年4月6日、原告代理人西尾則雄弁護士に聴取したところ、1審で確定したとのことである。

非課税団体に本来は得ることのできない利得を得させる一方、真の所有者ではない形式上の所有名義人に対し本来は被る必要のない損失を最終的に被らせることになるから、明らかに正義公平の原則にもとるとし、課税要件の根幹に関する内容上の過誤が存在するとして、当該賦課決定は当然に無効となるとした。343条2項は、所有者として登記等されている者を当該不動産に係る固定資産税等の最終的な負担者とする趣旨までは含んでいないとする法解釈が注目される。

(2) 名古屋高判平成28年11月24日未公開・LEX/DB25544709

法人成りした法人の代表者個人が所有権保存登記をし個人として賃貸収入を、法人としては家賃の支払いをそれぞれ確定申告していたにも関わらず、実質は法人所有の建物であるとして賦課決定し、法人名義で納付書を送付し法人が納付し続けた事案において、法人に対する賦課決定は、343条2項、381条2項に反する処理をしたことを合理的に説明するだけの事実が必要となるが、何らかの調査をしたことを示す証拠は提出されておらず、職務上通常尽すべき義務を尽くしたとは認められないとして、国家賠償法上も違法であるとした。真実の所有者を調査すれば、343条2項、381条2項に反する処理が許されることを前提とした判示であり注目される。

## Ⅶ 結論

### 1 本稿での検討で得られた示唆

登記名義人課税方式の問題を克服するために編み出されたⅥで見た考え方は、それぞれ傾聴に値するものである。しかし、根本的な

問題は、現行の登記名義人課税方式の仕組み自体にあり、本来は立法による解決が望まれるのであるが、とりあえずの弥縫策かも知れないけれども、本稿での検討から得られた示唆を下に、一つの解釈を提示してみたいと思う。

本稿の検討で得られた示唆は、次の3つである。

第一に、登記名義人課税方式発祥の歴史を振り返ってみたとき、物納を金納にする目的のために、真実の所有者を確定するための制度であった地券、従って地券の記載は実体法上の所有者と一致していたものから出発し、地券台帳を経て、台帳の記載から実体法上の所有者を推定するようになり、遂には、不動産登記制度についての誤った説明、即ち登記に公信力があるとの誤った説明に基づいて、現行の登記名義人課税方式に至った経緯があったことが分かった。その狙いは、台帳の記載のみに依拠して徴税事務処理をしたいがために、実体法上の所有関係から切り離して、固定資産税の課税要件の充足を考えたいということにあったようであるが、公信力を前提とする説明自体が誤っている点および実体法上の所有関係から課税要件の充足を完全に切り離す点の両者において批判的検討が加えられなければならない。

第二に、最大判昭和30年3月23日は、その年の賦課期日においてその年度の納税義務者を固定することのみを合憲とした。賦課期日現在の登記名義人が真実の所有者でない場合について登記名義人に納税義務を課することまでを合憲としたものではない。そして、期中の移動の問題は、売買契約に固定資産税清算条項をつけることにより、移転当事者間で解決可能である。また、最判昭和47年1月25

日は、その事案における課税庁と登記名義人の間の関係における賦課および納税の有効性について法解釈を示したものではない。

第三に、登記名義人課税方式を基礎づける課税物件の大量性および所有権帰属判定の困難性は、実は立法事実の裏付けが弱いものであることが分かった。

## 2 私見

以上3つの示唆をもとに次の解釈を提示する。

私見は、343条2項の「登記」は対抗要件として有効な登記であることが必要であると解する。その理由は次に述べる通りである。

日本の税法は、課税要件の充足においては、私法上の法律関係を前提としているのであるから<sup>81)</sup>、私法上の法律関係を離れて、地方税法独自で課税要件の充足を考えることは、地方税が特にそのように規定しているのではない限り、できないはずである。そして、地方税法は所有者の定義規程を置いているが、「所有」、「登記」の意義については何も規定していない。そうである以上、これらは民法を前提として考えると考えざるを得ない。民法上の土地又は家屋の所有は、その土地又は家屋を所有することであって、登記名義を有することではない。

先に見たように、台帳課税方式誕生のころは、課税要件の充足について民法の所有を前提にしていた。地租法のころの説明は、台帳の記載から民法上の所有者を推定すると述べており、民法上の所有を前提にしていることを完全には忘れていなかった。しかし、主務官庁は、昭和34年ころには、民法上の所有と切り離して、台帳上の記載から課税要件の充足を考えるようになった。これは、地方税が民法を前提としていることを忘れたものであって、この間違いは解釈論においては是正されなければならない。

そして、法律の文言については、それが有効であることは、一般的な前提である。たとえば、民法555条は、売買契約の成立要件を定めるが、そこにおける意思表示が有効であることは当然の前提である。もし、無効な意思表示によっても売買契約が成立するとするのであれば、そのように書くはずである。地方税法には、無効な登記も「登記」であるとの記載は、一切ない。もしそうであれば、「登記されている者」とするのではなく、「記載されている者」とでもするはずである。従って、343条2項の「登記」は有効なものでなければならぬと解される。「登記が有効である」との意味は、登記の効力の内、何を問題とする

81) 租税法律は、法としての歴史のはるかに古い私法を前提として立法されており、租税法律自体で課税要件の全てを規定できないから、私法の借用は歴史的にみて必然的なことである。制定法の中に普通法概念が用いられている場合には、制定法に明文の規定がない限り、制定法が劣後する。即ち制定法と普通法は、一般法と特別法の関係にあるのであって、制定法がどこまで普通法を変更しているかは、制定法の明文の有無で判断すべきである。制定法中の普通法概念を、制定法の一部として判断すべきではない。中里実「制定法の解釈と普通法の発見(下)―複数の法が併存する場合の

法の選択としての「租税法と私法」論」ジュリ1369号107頁(平成20年)参照。明文の規定無き限り、租税法律中の民法概念は、民法と同じに解釈される。中里実「租税債権の私法的構成」村井正先生喜寿記念論文集刊行員会『租税の複合法的構成』157頁(清文社、平成24年)。

82) 対抗力(15民法177条)、推定力(事実認定)及びその他、たとえば不動産競売手続の申立要件(民事執行法181条1項3号)等に大別される。山野目章夫『不動産登記法』54頁(商事法務、増補版、平成26年)参照。

のかに応じて、多義的である<sup>83</sup>。これについては、地方税は、「登記」については、定義規定を置いていないから、「登記」の概念については、民法または不動産登記法を前提としているとしか解せない。不動産登記法は、登記の手續及び形式的有効要件について規定しているが、その実体的有効要件については規定しておらず、実体的有効要件は民法によることとなる。民法は、登記を物権変動の対抗要件として規定しており（民法177条）、登記の実体的有効要件としては対抗要件として有効な登記であることになる。ここで問題は、不動産登記法上の形式的有効要件を満たす登記であれば、343条2項の登記として有効な登記であるとするか、対抗要件として有効な登記であることを必要とするかに行き着くが、固定資産税が、課税要件の充足について、民法の所有概念を前提としていることを考慮すると、後者を選択することになろう。

これは偶然にも現在の主務官庁の説明とも結びつく。現在の主務官庁の説明は、登記名義人課税方式の根拠を、公示の原則に求めているのであるから、343条2項の「登記」が公示として有効なもの、すなわち対抗力を有する登記であることは、むしろ当然のことになるであろう。

また、行政実務では、土地補充課税台帳、家屋補充課税台帳および償却資産課税台帳の場合は、「登録されている者」は、現実の所有者であり、現実の所有者を登録すべきものとされているのであるから<sup>83</sup>、同じ法文の中に存在する「登記されている者」と「登録されている者」で、その内容が実質的に統一される点で望ましい。

登記名義人課税方式の根拠を、租税徴収上の便宜（課税物件の大量性、所有権帰属判定

の困難性）または登記名義人が所有者であることの蓋然性のいずれに求めるにしても、それらは、賦課期日において所有者に課する税を、賦課期日において所有者でない特定の個人に課することは、実際にいわれのない税を負担させられるその具体的な個人に対する関係において肯定しうる理由ではないであろう。従って、賦課期日において真実の所有者でない登記名義人に賦課期日における税が課税された場合に、その者に反論を許すような制度設計がなされていなければならないはずである。しかるに、大阪高判平成26年11月7日によれば、登記は形式的にされておれば足り、有効無効に関わらず賦課期日現在の登記名義人であることさえ主張立証できれば、課税要件事実は充たされることになるので、賦課期日現在の登記名義人ではあるが賦課期日現在において真実の所有者ではないという主張は抗弁（通常は再抗弁だろう。）たり得ず、主張自体失当であるということになってしまう。これを克服するには、登記は、対抗力のある登記、即ち実体関係に合致した登記であることを要するとするのがもっとも直裁である。

私見のとおり解することにより、先（本稿I、2）に見た奇妙な結果の内、(2)ないし(4)及び(6)の結論は回避できる。また、東京地判平成28年4月26日の結論についても、問題なく説明できる。

なお、賦課期日現在有効な登記があれば、賦課期日においてその年度の固定資産税の納税義務者は固定されるから、その後の所有権移転により、賦課期日現在の登記名義人が真実の所有者でなくなったとしても、その年度の納税義務には影響を及ぼさない。この点は、

<sup>83</sup> 前掲注(4)の各文献参照。

最大判昭和30年3月23日の検討を通じて得られた第2の示唆の通りである。この点からは、奇妙な結論の内の(1)及び(5)の結果は、賦課期日現在の登記名義人で固定されることからやむをえない結果であるといわざるを得ないであろう((1)については、あらかじめ注意して、清算条項で対応せざるをえない。)<sup>84</sup><sup>85</sup>。

### 3 予想される批判に答えて

しかし、私見に対しては、次の批判がありえよう。

(1) 一つ目は、登記の記載のみに全面的に依拠したいという主務官庁の意図から外れるというものである。しかし、そのような意図は、法を解釈する際の一つの資料に過ぎないし、先に見た第1及び第3の示唆からすると、右のような意図にどれだけ重きを置くかについては、すこぶる疑問があるとの反論が可能であろう。

(2) 二つ目は、条文の構造である。343条は、登記名義人課税方式を基本として、徴収上、不都合がある場合にのみ、真実の所有者または使用者を、登記名義人と「みなして、

登記名義人以外の一定の者に課税するという構造になっており(343条2項後段、4項、5項、6項、7項)、登記名義人以外の真実の所有者等に課税するという構造になって登記名義人と真実の所有者を切り分けているように読める。この条文の構造からすると、登記名義人が真実の所有者と一致しない場合をも予想しているとの反論である。

しかし、実体的有効要件を満たす登記でなければいけないのは、先に述べたとおりである。できあがった法律の解釈に当たっては、できるだけ合理的な結論を、また、奇妙な結果を生み出さないための解釈をする必要があることを考えた場合は、私見に分があると思う。

(3) 三つ目は、錯誤による売買や取り消された売買などの場合など、結果的に賦課期日において実体法上無効となった登記の場合は、一度は自分の意思に基づいて登記をしたのだから、そのような場合にまで登記が無効であるので固定資産税の納税義務がないとの主張を許すべきでないとの反論である。しかし、固定資産税は登録免許税では

<sup>84</sup> しかし(1)の事例においては、課税庁サイドに立つと思われる地方税判例研究会の解説書でも、その結論の不当性を認めて減免することが示唆されている位である。地方税判例研究会編『地方税実務判例事典』349頁(ぎょうせい、昭和58年)参照。(5)の事例においては、物納許可決定の遅れが場合によっては、国家賠償につながることもありえよう。

<sup>85</sup> 自明のことであるが、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は、賦課期日における名義人はおらず、その年度の納税義務者が賦課期日の名義人に固定されるということはない。

その後賦課決定処分時までに登記が備わった場合について、最判平成26年9月25日は、「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ものと解するのが相当である。」と判示している。なお、同判決の主論は同部分のみであり、それまでの部分は、主論の理由付けの部分であり先例的価値はない。また、同判決は、続けて先例との抵触の有無を説明しているが、これも主論ではないことに注意すべきである。

ない。所有しているから課せられるのであって、登記したから課せられるというものではない。譲渡所得税について、譲渡の事実が無効または取消により譲渡の事実がなくなったときに更正の請求が認められるのが何ら不当でないのと同じく、全く不当ではないと反論できよう。

- (4) 最後は、賦課期日までに所有権が移転され、そのまま放置された場合は、翌期以降は、課税できなくなるというものである。しかし、これは、自動車税と同様の制度設計をしなかったことの結果に過ぎないとの

反論ができよう。この制度設計のミスは既に国会で問題とされており、そのときに政府委員は検討すると答えている<sup>86)</sup>。爾来、半世紀が経過しようとしている。このような制度を放置していることは立法の怠慢であるというべきである<sup>87)</sup>。

以上

---

<sup>86)</sup> 国会議事録・前掲注(48)25頁参照。

<sup>87)</sup> 末尾になるが、本稿が成るに当たっては、関西税法研究会、日本税法学会関西地区研究会及び日本弁護士連合会税制委員会研究会（報告順）における各報告の機会並びに各出席者からの有益なご示唆を頂戴した。深謝申し上げる。