

## 講演録

### 所有者不明土地や低未利用地に係る問題と税制

中央大学法科大学院教授  
酒井克彦

#### ◆SUMMARY◆

本稿は、令和3年11月11日（木）に開催された「税務大学校公開講座」（WEB配信）における酒井克彦教授（中央大学法科大学院）の講演内容である。

本講演では、超少子高齢化社会の中、様々な問題を引き起こしている所有者不明土地や低未利用地に係る問題について、その現状を概観した後、それぞれの対策として講じられた税制をはじめとする措置について法務省資料も交えつつ詳細な説明がなされた。

低未利用地問題については、租税制度のもつ所得再分配機能に触れ、その背景を踏まえた別の側面を明らかにした上で諸政策について解説するとともに、所有者不明土地問題については、民事基本法制の見直しにも言及された。

その上で、所有者不明土地問題が相続に起因することを踏まえ、相続税の課税方式や相続財産法人の取扱い、デジタル情報化における議論などが今後の検討課題として受講者に投げられた。

なお、本講演録を取りまとめるに当たり、必要に応じて酒井教授が若干の加筆等を行ったが、法制度の創設背景や制度内容の説明は講演当日現在のものである。

（令和4年10月14日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、全て執筆者の個人的見解であり、  
税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式  
見解を示すものではありません。

目 次	
はじめに	14
I 現状と問題点	16
II 低未利用地問題	18
1 所得再分配機能の別の側面	18
2 資産の滞留とその分配・喚起政策	19
3 低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除	22
III 所有者不明土地問題	25
1 現状の問題	25
2 現状の制度	27
IV 検討事項	35
1 相続時「清算」課税制度	35
2 相続財産法人制度	37
3 デジタル情報化における議論など	37
結びに代えて	38

はじめに

○酒井克彦氏 皆さんこんにちは。ただいま御紹介にあずかりました酒井でございます。

この税務大学校での公開講座は、私にとっても、極めて大切な講義であると思っております。

「税を考える週間」というのは、税を考える「週間」、1週間ということなのかもしれませんが、これを機会に、これからも税を身近に感じていただきたいという趣旨で、税務大学校で企画運営されているものと承知しております。

そうした意味から考えますと、今、社会で何が起きているのか。そして、その社会の実相と税との関わりはどうあるべきなのか。こういうことを考えるきっかけ、そういう機会でもあるのではないかと思います。

皆さんのお手元に税務大学校の公開講座のメニューがあると思いますが、そのどれをとっても、今日的な問題関心を傍に置いて、

税との関わりが話題になっているものと言えます。

社会の中で、税というものがどのように取り扱われているのか。そして、その社会に対して、税がどのように影響を与えているのか。こういうことを常に意識して考えることが非常に大切だと私は思っております。

そのような意味では、社会の変容に税制がきちんと対応できているかが問われることになるでしょう。

本日、私が皆さんにお話ししようと思っております問題は、まさに今、日本が抱えている重要な問題の1つです。この機会に、一緒に考えていただければありがたいと思っております。

本日のテーマは、皆さんにお示ししておりますとおり、「所有者不明土地や低未利用地に係る問題と税制」となっております。これは読んで字のごとくなのですが、実は日本には、所有者が必ずしも明らかでない土地が大変多

くあるのです。また、いわゆる「低未利用地」と呼ばれる土地も増加しています。これは、皆さん御案内のとおり、利用度合いが非常に低く、十分に利活用されていない土地のことですね。こうした土地に係る問題と税の繋がりについて、皆さんと一緒に考えてみたいと思います。

租税を理解するためには、個別の税法を勉強するだけではなかなか十分な理解を得ることができないので、租税の関係諸領域の問題についても触れてみたいと思います。

ですから、本日の私の講座を通じて、例えば所得税、法人税、相続税、消費税といったものだけが税制の問題ではないということ、むしろ、それらにとどまらず、周辺領域の問題にまで広げて考える必要があるのだと、そういった関係があることをご理解いただければと思います。

とはいえ、時間は90分しかありませんので、お話しできる範囲は、当然、限られたところではありますが、できるだけ多くの問題を取り上げてみたいと思います。

本日のお話の中心は、土地に関する問題ですが、どこからお話をいたしましょうか。それこそ、歴史を振り返り、豊臣秀吉の太閤検地からお話をしなければいけないのかもしれませんが、明治維新で行われた地租改正からお話をしなければいけないのかもしれませんが、現在の問題、直近の問題に集中したいと思います。

さて、今、日本は超少子高齢化社会とされていますが、その中で所有者不明土地、あるいは低未利用地と呼ばれる土地が、色々と社会問題をひき起こしているのです。

例えば、新しく道路を整備する場合、その土地の所有者の確認、了承を得なければなりません。ところが、所有者が分からない土地があると、なかなか先に進めないわけです。所有者が分からない、あるいは所有者がいる

としても、日本の各地に点在しているとか、外国に行っていて、なかなか連絡も取れない。ということで、法律的な問題がなかなかクリアできない場面があるんですね。

また、田舎の方に行くと過疎地があって、限界集落などもありますが、空地になっているところ、あるいは空家になっていて、既に廃屋になっているなんていうところがあったりします。そうすると、そういったところに動物が住みついていたりします。例えば、私の大嫌いな熊などですね。登山が趣味なものですから、熊がとても怖いんです。そういった動物が、近隣の住民に色々と怖い思いをさせる。それ以外にも、もしかしたら風紀上色々と問題のあるようなことが起きるかもしれません。例えば、許可を得ず人が勝手に住み込むとか、いたずらで放火されたりとか、そういった治安上の問題もありますし、災害時に被害を拡大させる恐れもありますね。もちろん、何よりも町的美観を損ね、それが原因で周辺の土地の価格まで下がってしまうとか、考えればキリがありません。

このようにお話しすると、所有者不明土地や低未利用地の問題というのは、どちらかと言うと、地方の問題であると捉えられる傾向にありますが、実はそんなこともないのです。後でお話をいたしますが、「都市のスポンジ化」ということがよく言われたりしています。スポンジというのは、中がポコポコと、空洞になっていますよね。要するに、今、流行りの言い方で言うと、「密」ではない状態になっているというわけです。コロナ禍では、密でないことはいいことなのですが、都市が空洞化しているというのは問題であって、これが色々な意味で社会的問題を惹起させることにもなりかねないのです。そう考えると、必ずしも地方の問題、あるいは限界集落などの過疎地の問題に限定されることなく、まさに日本全体の問題であると捉えるべきではないかと思っています。

## I 現状と問題点

それでは、もう少し具体的にお話をしてみましょう。

都市に住む子供が田舎に住む親の死亡によって、その所有する土地を相続したものの、その土地を適切に管理できずに放置されているというケースがあります。あるいは、身寄りのいない老人が亡くなった場合に相続人が不明なケースが急増しており、そのまま空地になっているというケースも増えているのです。このように、空地問題とともに、低未利用地や、あるいは所有者不明土地の問題というのが、近年、非常に大きく問題視されるようになってきているわけです。

特に、低未利用地に関して見てみましょう。国土交通省によりますと、世帯の所有する空地というのは平成15年から平成25年までの10年間でおよそ1.4倍にもなったとされています。面積にして300平方キロメートルも増加しているというのです。これは琵琶湖の半分くらいの大きさです。今日では、さらにその状況は深刻化しているだろうと言われていきます。

管理者のいない土地は、先ほど申しましたように、治安、衛生、景観の悪化、ひいては地方の活力の低下のほか、周辺地価の下落とか、経済面においても悪影響を及ぼしているわけですね。

特に日本は、災害大国とも言われ、地震や噴火、台風、水害など、大きな被害を及ぼす災害が私たちの周りで頻繁に発生します。そのような災害が生じたとき、例えば、空家などが放置されていると、さらに二次被害を招来させてしまうリスクがあるのです。こういう問題も、日本に特有の問題としてあるのですね。

こういったことを考えますと、この問題を放置することは到底できませんから、低未利用地の利活用の促進ですとか、あるいは低未利用地の将来的な増加の抑制を図ることが、

喫緊の課題になってくるわけです。

低未利用地だけでなく、所有者不明土地の問題は、最近で言うと、「増田レポート」などとして紹介されますね。所有者不明土地問題研究会〔座長：元総務大臣・増田寛也東京大学大学院教授〕の推計によりますと、平成28年(2016年)時点で九州本島を上回るほどの広さの所有者不明土地があると報告されています。これは衝撃ですよ。すごい、そんなにあるのかと。もし、何の対策もとらずにこれを放置し続けると、令和22年(2040年)には720万ヘクタールにもなると見積もられています。これは、大雑把に言うと、日本の国土のおよそ2割にも達せんとするほどの大きな面積を占めるということなのです。これはとても放置できませんよね。

そこで、令和2年度税制改正で対策が講じられることとなったのですが、財務省の「令和2年度税制改正の解説」では次のように説明されています。

「今後、高齢化の進展に伴い所有者自身が生計・管理する意向のない土地が増加して、所有者不明土地が発生しやすい状況となることが予想される中で、税制上、低未利用地の所有者が、その土地を適切に利用・管理を行う意欲のある者に譲渡することへのインセンティブを付与し、適切な土地の利用・管理を確保し、土地の有効利用を通じた投資の促進、地域活性化を図るとともに、所有者不明土地のさらなる発生を予防することが必要である〔。〕」

このようにして、令和2年度税制改正において、低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除制度(措法35の3)が創設されました。

これは租税特別措置法という法律に規定されたものですが、本日は、この新しくできた税制に触れながらお話をしていきたいと思えます。

また、この令和2年度税制改正では、所有

者不明土地の固定資産税課税についても法整備がなされています（地法 343⑤など）。

先ほど申しましたように、「都市のスポンジ化」が進んでおり、もはや地方だけの問題ではなく、全国レベルの社会問題になっているのですね。

ちょっと昔を思い出してみると、「スプロール現象」というのが話題になりました。これは、都市部から郊外へ開発が進められ、どんどんそこに人が集中してあふれ出していつている。どんどん近郊に広がる、スプロールしていく、こういう現象をいうのですね。「ドーナツ化現象」と呼んだりもします。例えば、昭和 30 年代ぐらいからですよ。高度経済成長期を迎え、必ずしも十分な計画をせずに、無秩序に、あるいは無計画に、どんどん都市部から郊外へと開発が進められていったわけです。このスプロール現象は、どこでそれが発生しているか分かるものですが、他方でスポンジ化現象というのは、どこに発生しているのか、あるいは今後どこに発生するのかが分かりません。都市部でその空洞が発生するのか、あるいは市街化の外縁部に発生するのか、必ずしも分かりません。どこに発生してもおかしくないというのが、このスポンジ化現象というわけです。

本日は、こういった問題意識を基に、政府はどのように対処してきたのか、あるいは、対処しようとしているのかについて、そして、今後どのように対処したらいいのか、若干の整理をしたいと思います。

それでは、皆さんと考えていきたいのですが、2つ大きな問題がありましたね。1つは、所有者不明土地問題で、もう1つは、いわゆる低未利用地問題です。この2つは、土地の所有や利用の問題という点で、同じ話なのではないかとも思えますが、でもよく考えると、この2つの問題というのは、似ているけれども若干違う話なのではないかなと、私は思っております。

ところで、いわゆる低未利用地というように、「いわゆる」とつけているのは俗語だからなのですね。法律用語としては「低未利用土地」又は「低未利用土地等」というのが正確な言い方です。ここでは、ほぼ同じ意味の言葉として、低未利用地と表現しております。

さて、先ほども少しお話したように、低未利用地を放置しておく、いずれ誰が所有者なのか分からなくなってしまいます。そういう土地は手に負えません。誰が持っているのか分からなくなるというのは、大変な問題で、何とかこの所有者不明土地を減らしたい、防止したい。先ほどご紹介したように、現時点で、既に九州本島をも超える大きさくらいあると言われているように、既に所有者不明の土地が至るところにあって、今この段階で抑えておかなければならないということで、その対策を施そうとしているのが政府の考え方、行政の方向性です。

この考え方は正しいと私も思います。早目に手を打たないとまずいですよね。この「低未利用地を所有者不明土地にしないようにする」というのは予防法学の考え方です。法律の勉強をしたことのある方は御存じの予防法的な思考ですね。一方、所有者不明土地問題は、もう既にそういう困った事態になってしまった、それに対する方策をどうするかということですよ。ですから、この2つはよく似た2つの問題というよりは、連続性のある政策的な問題だと思います。

ただ、ぜひ意識していただきたいのは、この低未利用地問題というのは、単に所有者不明土地にならないようにするための、いわゆる予防措置としての意味だけではないということです。今日はそのことを皆さんに御紹介したいと思います。

そういうことで、お話の順番としては、まず低未利用地問題をお話してから、次に所有者不明土地問題にシフトしていこうと思っております。

## II 低未利用地問題

### 1 所得再分配機能の別の側面

さて、低未利用地問題に入る前に、本日は税を考える週間ですので、まずは税金についてのそもそも論から出発したいと思います。

およそ広く租税には、所得再分配機能があると言われております。これは皆さんよく御存じのことかもしれません。憲法は、国民の財産権を保障する一方で、福祉国家の理念の下に生存権を保障しています。生存権保障のため、各種の社会的政策を用意しなければいけないわけですが、そのためには、どうしても富の再分配という考え方が不可欠だと言われております。このようなことから、憲法が生存権の保障を謳っていることの暗黙の前提としまして、憲法上、富の再分配ということが「国家活動の正当な任務の一部」と考えられているのです。

おそらく、この点について異論がある方は、いないのではないかと思います。

それでは、富の再分配のやり方には、どのような方法があるのでしょうか。租税を利用することが、その中心の1つであると言えます。具体的に言えば、我が国の租税法（租税制度）は、例えば所得税で言えば、超過累進税率、累進課税方式という考えを採用しています。これは、高額な所得を得た人からたくさん税金を徴収し、そして国家を通じて、例えば生活保護者とか、社会的困窮者に対して再分配を行うと、こういうストーリーが用意されているわけです。

もちろん、それだけではなくて、資産課税と言われていたものもあります。例えば、相続税・贈与税は、富の再分配の機能として極めて高い期待が寄せられている税と言えます。この点について、アメリカの経済学者でハーバード大学名誉教授のリチャード・マスグレイヴ先生はこう言っています。

「われわれの社会においては、乳児には十分にミルクが与えられるべきであり、老年者

は保護されるべきであり、極度の貧困は除去されるべきである、等々の点についてコンセンサスが所在する。」というのです。

このコンセンサスを満たすべく期待されているのが、いわゆる租税の所得再分配機能だというわけです。

近年の税制改正大綱などで、たびたび指摘されているのですが、この機能がなかなかうまくワークしていないという問題も、そこには所在していると思います。

特に、所得格差の問題がよく指摘されていますね。近年、所得格差が拡大しているとか、あるいは、所得格差が固定化されているとか、所得格差の承継がなされているとか、こういう問題が議論の俎上に載せられているのですが、これをどのように食い止めるのか、非常に大きな課題になっています。

このように、いかにして、税制において所得再分配機能を回復させるかということが議論されております。具体的には、例えば、所得税について最近の税制改正で各種控除の見直しがなされました。そこでは、給与所得控除や公的年金等控除の縮小が図られたり、あるいは配偶者控除とか配偶者特別控除、こういったものの見直しがなされています。特に、基礎控除が38万円から48万円に引き上げられた一方で、従来、所得の多寡にかかわらず一律38万円の定額控除であったものが、合計所得金額に応じて、ある種の逡減消失型の控除に切り替えられたことを皆さんもよく御存じではないかと思います。これは所得再分配機能の回復を期待しての改正と言えます。あるいは、相続税をみると、平成25年になりますけれども、基礎控除の見直しがなされましたよね。税率構造の見直し等々も議論されておりますね。

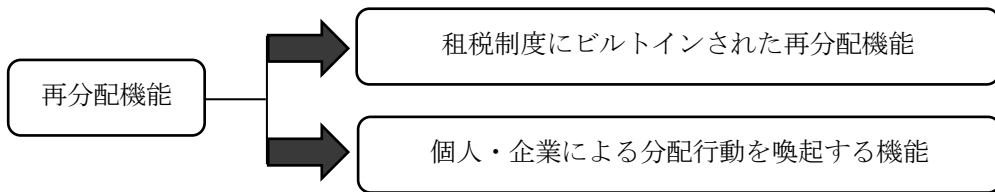
また、こうした租税法の中にビルトインされている所得再分配機能とは別に、分かりやすい例でいうと寄附金控除があります。これは所得税法78条《寄附金控除》に規定され

ていますが、寄附をした人には、タックスメリットを与えてあげましょうというものです。すなわち、税制上の優遇をすることで、寄附をしてくれる人を増やすとか、あるいは寄附額を増やすという、そういった効果を期待しているわけです。すなわち、寄附という形での再分配を税制により喚起させようとしているのです。税制がダイレクトに再分配を行うというやり方と、国民すなわち個人や企業の行為に所得再分配と類似の機能を持たせようとしている。それを後押しするとか、喚起しようとする制度が、税制の中にはいくつかあるのです。

具体的には、そうした租税政策というのは、多くは租税特別措置として設けられています。低未利用地を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除も、その1つと言えます。

すなわち、ちょっとラフに言えば、再分配機能というのは、まず、租税制度にビルトインされているものがありますね（図表1）。先ほど言いました累進課税などの制度です。それとは別に、個人や企業による分配行動を喚起する機能を持たせるというものも、別の形における、所得再分配機能の1つと言えるのではないかと、こういう捉え方ができるかと思えます。

【図表1】



## 2 資産の滞留とその分配・喚起政策

次に、資産の滞留とその分配・喚起政策ということにお話を移していきたいと思えます。

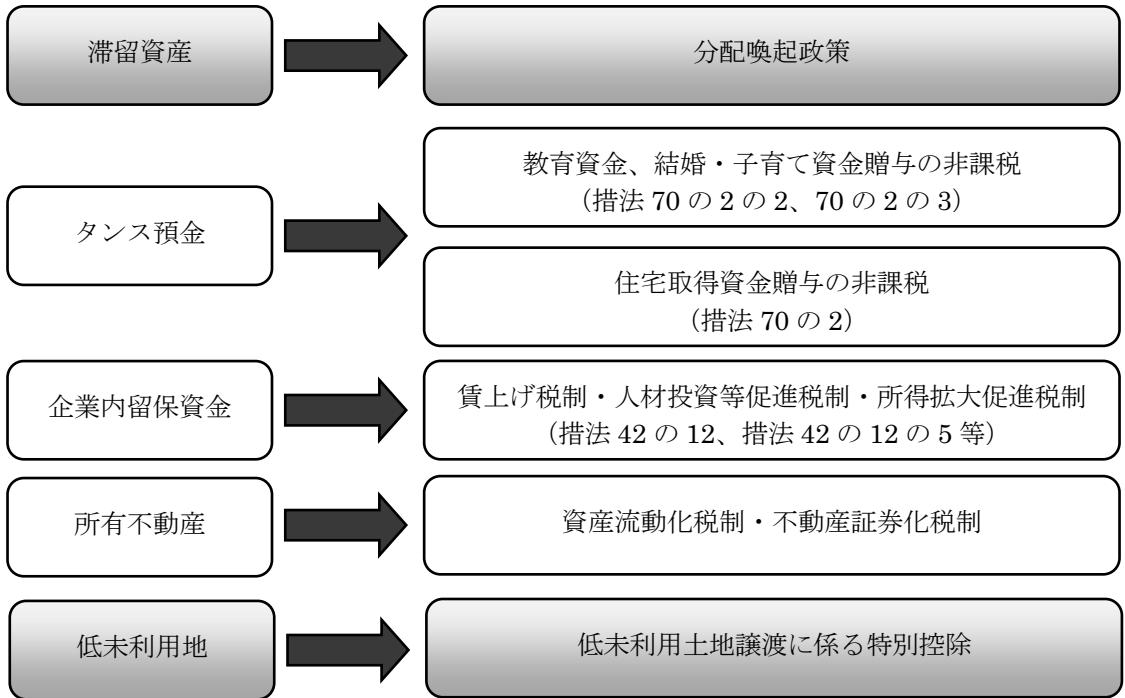
今申しましたとおり、各種の政策的な措置によって、高所得者から低所得者へ、あるいは高齢世代から現役世代への資産の再分配を図ることとされています。すなわち、国民による各種の滞留資産の分配的行動を喚起するための諸施策として、次のような制度が設けられています（図表2）。

例えば、高齢者等が多く保有すると言われ

ている、いわゆる「タンス預金」というものがあります。子どもや孫といった現役世代に対して、こういった高齢者等の滞留資産の分配を喚起するという観点から、いわゆる「教育資金贈与の非課税」や「結婚・子育て資金贈与の非課税」、あるいは「住宅取得資金贈与の非課税」といった措置が講じられているんですね。

そのほか、我が国の税制の中に盛り込まれている制度の代表的なものについて少しだけ御紹介しましょう。

【図表 2】



例えば、企業内留保資金というものがあります。ここ数年にわたる政権によって採られてきた経済政策の中に、いわゆる「トリクルダウン」というものがありました。それが功を奏して、企業の蓄え、内部留保が増えてきました。ところが、他方で、この企業内留保資金が必ずしも十分に従業員に分配されていないのではないかという懸念も生じました。そこで、例えば、「賃上げ税制」や「人材投資等促進税制」、「所得拡大促進税制」というような税制を設け、分配を促進させようとしています。また、所有不動産がひとところに固まっているため、分配喚起を政策的に水向けしようということで、「資産流動化税制」ですとか、「不動産証券化税制」などが実施されています<sup>①</sup>。

こういった諸政策と同じ文脈の中に「低未利用土地譲渡に係る特別控除」があると思います。すなわち、滞留している、あるいは十分に使い切れていない未活用の土地を、活用

できる市場へと移していくという、こういう喚起策として位置付けることができるのではないかと思います。

このような見方は、必ずしも多くの人が言っているものではなくて、管見するところ、あまりこういうことを言っている方はいらっしゃらないのですが、こういう側面も十分にあるのではないかと思います、御紹介しました。

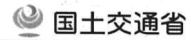
すなわち、必ずしも低未利用地の問題は、所有者不明土地にならないようにするための予防措置という、ある種のネガティブな、消極的な議論だけではなくて、より市場の活性化を目指した、あるいは経済活動のための喚起政策としての積極的な意味合いをも持っているのではないかと思います。そういう意味では、低未利用地に対する税制上の対策というのは、非常に期待できるところが大きいというのが、私の見立てとするところです。

これについては、色々とお意見もあるかもしれませんが、1つの考え方として、皆さん



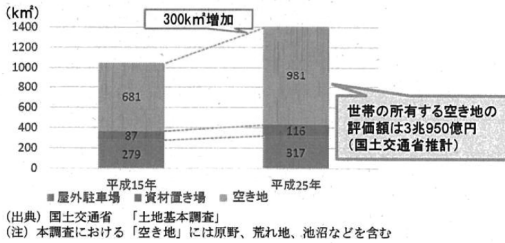
【図表 3】

世帯の所有する空き地の取得原因等



- 世帯の所有する空き地は10年間で300km<sup>2</sup>増加。
- 世帯の所有する空き地について、平成15年と平成25年の状況を比較すると、相続・贈与で取得した空き地が大きく増加している。

■世帯の所有する土地利用の変化

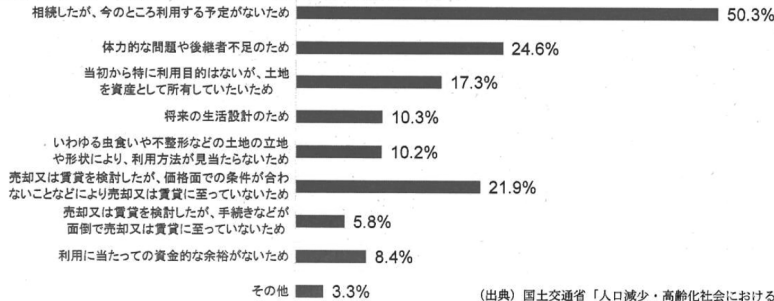


■世帯の所有する空き地の取得方法 (km<sup>2</sup>)

取得方法	平成15年 時面積	平成25年 時面積	増加率
国・都道府県・市区町村から購入	25	22	-12%
会社・都市再生機構・公社などの法人から購入	69	48	-31%
個人から購入	160	172	8%
相続・贈与で取得	394	701	78%
その他	24	29	20%
不詳	9	10	1%
<b>総数</b>	<b>681</b>	<b>981</b>	<b>44%</b>

(出典) 国土交通省「土地基本調査」  
(注) 本調査における「空き地」には原野、荒地、池沼などを含む

■所有する土地を利用していない理由(複数回答)



(出典) 国土交通省「人口減少・高齢化社会における土地利用の実態に関する調査」

(出所) 国土交通省『全国版空き家・空き地バンク』の仕様並びに参画方法等について〔平成 29 年 9 月 14 日時点〕7 頁より

にお示しておきたいと思えます。

ここで、国土交通省の資料を基に状況分析をしてみましょう。

国土交通省の資料によると、低未利用地の取得方法、つまり「世帯の所有する空き地の取得方法」は「相続・贈与で取得」というケースが圧倒的に多いんです。

直近のデータでは、平成 25 年度の面積で 701 キロ平方メートルとなっております。全総数が 981 キロ平方メートルですので、全体のおよそ 71 パーセントです。すなわち、空地の取得方法の約 7 割が、相続・贈与によるものだということが明らかになっているのですね。

また、「所有する土地を利用していない理由」についてみますと、「相続したが、今のと

ころ利用する予定がないため」との回答が、一番多くて 50.3 パーセントを占めています。

この 2 つの数字からいきなり結論を導き出すのは早計にすぎるとは思いますが、少なくとも言えそうなことは、世帯の所有する空地というのは、その多くが相続によって得たものであり、その土地を利用していない理由は何かということ、相続により取得はしたけれども、今のところ利用する目途が立っていないということのようです。

このように、相続した土地が利用されずに滞留している状況が少し分かってきたように思えます。いわば、相続・贈与によっても、適切に富の再分配がなされなかった土地が問題となっている。すなわち、冒頭申しましたとおり、租税の中には相続税や贈与税という

形で、所得再分配、富の再分配機能がビルトインされていて、それがうまくワークすれば、色々とも問題も解消されていくのですけれども、実はそのビルトインされているはずの所得再分配機能が、うまく働いていないのではないかと見てとれるように思います。相続によって土地が分配されたにもかかわらず、それが使用されず、放置されているケースが非常に多いというわけです。

このような状況に対処すべく措置されたのが、低未利用土地譲渡に係る特別控除であると位置付けることができるのではないかと思います。

### 3 低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除

#### (1) 特例のあらまし（措法 35 の 3①）

そこで、低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除について、その内容を確認してみたいと思います。

これはどのような制度かという、特例なのですが、租税特別措置法 35 条の 3《低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除》1項におおむね次のように規定されています。

個人が、令和 2 年 7 月 1 日から令和 4 年 12 月 31 日までの間において、都市計画区域内にある一定の低未利用土地等を 500 万円以下で売った場合には、その年の低未利用土地等の譲渡に係る譲渡所得の金額から 100 万円を控除することができる。その譲渡所得の金額が 100 万円に満たない場合には、その譲渡所得の金額が控除額になる。

すなわち、個人が、令和 2 年 7 月 1 日から令和 4 年 12 月 31 日までの間において、都市計画区域内にある一定の低未利用土地等を 500 万円以下で売った場合には、その年の低未利用土地等の譲渡に係る譲渡所得の金額か

ら 100 万円を控除することができますよという制度なのです。

その譲渡所得の金額が 100 万円に満たない場合には、その譲渡所得の金額が控除額になります。要するにゼロというわけです。

実際の条文がどうなっているか、ちょっと見てみましょうか。

「え、いきなり条文を読むんですか」という声も聞こえてきそうですが、今日は勉強の機会でもありますから、少しだけ条文に触れることもお許しいただければと思います。

とはいえ、実はこの条文は大変読みづらいのです。これは「読み替え条文」と言いまして、普通の条文よりさらに読みづらいんですが、ちょっとだけ簡単に御紹介します。

#### 租税特別措置法 35 条の 3《低未利用土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の特別控除》

個人が、都市計画法第四条第二項に規定する都市計画区域内にある土地基本法…第十三条第四項に規定する低未利用土地…又は当該低未利用土地の上に存する権利…で、その年一月一日において第三十一条第二項に規定する所有期間が五年を超えるものの譲渡を令和二年七月一日から令和四年十二月三十一日までの間にした場合…には、その者がその年中にその譲渡をした低未利用土地等の全部又は一部につき第三十三条から第三十三条の三まで、第三十六条の二、第三十六条の五、第三十七条、第三十七条の四又は第三十七条の八の規定の適用を受ける場合を除き、これらの全部の低未利用土地等の譲渡に対する第三十一条の規定の適用については、同条第一項中「長期譲渡所得の金額」とあるのは、「長期譲渡所得の金額から百万円（長期譲渡所得の金額のうち第三十五条の三第一項の規定に該当する同項に規定する低未利用土地等の譲渡に係る部分の金額が百万円に満たない場合には、当該低未利用土地等の譲渡

に係る部分の金額)を**控除した金額**(「と  
する。

この条文の太字の箇所を中心にみますと、個人が、低未利用土地でその所有権が5年を超えるものの譲渡をした場合には、「長期譲渡所得の金額」というところを「長期譲渡所得の金額から100万円を控除した金額」とすると読み替えるだけのことなのです。すなわち、100万円控除額が増えるものとして、長期譲渡所得の金額を計算しましょうねというわけです。

要するに、この「長期譲渡所得」というのは、基準が5年間なのです。5年以上持っているかどうかで線引きをしています(所法33③二)。簡単に言うと、長い期間土地を保有していて、なおかつ、その土地が低未利用土地だった場合、それを売ったら特例を使えるのですが、高額な譲渡の場合は、特例は使えないということなのです。500万円という基準で、その上物も含めてなのですけれども、500万円という基準をベースにしまして、それを超えない金額については、特別控除で100万円を所得金額から引いてあげましょうと、こういう制度なんです。もっとも、例えば、お父さんが持っている土地を、この制度を使ってお母さんに移転しようとするといったケースは、この制度の目的にはそぐわないため、そのような親族間の譲渡については次のとおり2項で除外されています。

2 前項の低未利用土地等の譲渡には、譲渡所得の基因となる不動産等の貸付けを含むものとし、次に掲げる譲渡を含まないものとする。

一 当該個人の配偶者その他の当該個人と政令で定める特別の関係がある者に対してする譲渡

二 その譲渡の対価(当該低未利用土地等

の譲渡とともにした当該低未利用土地の上にある資産の譲渡の対価を含む。)の額が五百万円を超えるもの

三 所得税法第五十八条の規定又は第三十三条の四若しくは第三十四条から前条までの規定の適用を受ける譲渡

簡単に言うと、次のものは対象外ですよということで、まず、1号で、当該個人の一「個人」というのは売った人のことですね、その配偶者とか、その他の個人と政令で定める特別の関係がある者に対して行ったような譲渡を挙げていて、2号では、その譲渡の対価が500万円を超えるものはだめですよ。それ以外にも色々要件がありますが、こういうルールになっているわけです。

ちなみに、ここまで私は何の定義もせずに、「低未利用土地」という言葉を使ってお話ししてきましたけれども、そもそも、この「低未利用土地」というのはどのようなものなのでしょう。ここに当然、関心がシフトしますよね。

この低未利用土地については、今の条文の冒頭に書いてあります。

都市計画法第四条第二項に規定する都市計画区域内にある土地基本法…第十三条第四項に規定する**低未利用土地**

このように、「都市計画法第四条第二項に規定する都市計画区域内にある土地基本法…第十三条第四項に規定する」という修飾語がついているんですね。

では、この土地基本法13条とはどのようなものなのか確認してみましょう。

**土地基本法 13条《適正な土地の利用及び管理の確保を図るための措置》**

国及び地方公共団体は、前条第一項の計

画に従って行われる良好な環境の形成又は保全、災害の防止、良好な環境に配慮した土地の高度利用、土地利用の適正な転換その他適正な土地の利用及び管理の確保を図るため、土地の利用又は管理の規制又は誘導に関する措置を適切に講ずるとともに、同項の計画に係る事業の実施及び当該事業の用に供する土地の境界の明確化その他必要な措置を講ずるものとする。

- 4 国及び地方公共団体は、第一項の措置を講ずるに当たっては、**低未利用土地（居住の用、業務の用その他の用途に供されておらず、又はその利用の程度がその周辺の地域における同一の用途若しくはこれに類する用途に供されている土地の利用の程度に比し著しく劣っていると認められる土地をいう。**以下この項において同じ。）

に係る情報の提供、低未利用土地の取得の支援等低未利用土地の適正な利用及び管理の促進に努めるものとする。

- 5 国及び地方公共団体は、第一項の措置を講ずるに当たっては、**所有者不明土地（相当な努力を払って探索を行ってもなおその所有者の全部又は一部を確認することができない土地をいう。）**の発生の抑制及び解消並びに円滑な利用及び管理の確保が図られるように努めるものとする。

土地基本法 13 条は、「適正な土地の利用及び管理の確保を図るための措置」を定める規定なのですが、その 4 項に「低未利用土地」の定義が書いてあるのです。その括弧書きをみると、低未利用土地とは、「居住の用、業務の用その他の用途に供されておらず、又はその利用の程度がその周辺の地域における同一の用途若しくはこれに類する用途に供されている土地の利用の程度に比し著しく劣っていると認められる土地をいう。」とあります。すなわち、これが低未利用土地というわけですね。

ちなみに、「所有者不明土地」の定義は、その次の 5 項に書いてありますので、先に確認しておきましょう。所有者不明土地とは、「相当な努力を払って探索を行ってもなおその所有者の全部又は一部を確認することができない土地をいう。」とあります。

ここで「探索」というのは、行政の担当者が一生懸命調べたり、聞き取りをしたり、調査をしても見つからないということです。「所有者不明土地」とは、探索してもなお、その所有者の全部又は一部を確認することができない、こういう土地をいうのですね。ですから、もしかしたら本当は、所有者がいるのかもしれないけれども、相当の努力を尽くしても、なかなか判明しない場合には、所有者不明土地に分類されることになるわけです。

## (2) 特例を受けるための要件（措法 35 の 3②③）

さて、言葉の意味内容はここまでにいたしまして、次に、特例を受けるための要件を確認しましょう（措法 35 の 3②③）。

1 つ目は、「①売った土地等が、都市計画区域内にある低未利用土地等であること」です。この都市計画区域内について、簡単に御説明しますと、都市計画法という法律があります。この法律に基づき、例えば都知事、県知事、府知事、道知事や、あるいは国土交通大臣が指定するエリアのことを都市計画区域というのですね。都市計画区域には、市街化区域というものと、市街化調整区域というものがあります。簡単に言うと、市街化区域というのは、10 年ぐらいを目途に、ここを市街化しようということなので、要するに、住宅を建てるとか、あるいは店舗を建てるとか、そういうことに適した土地として、国土交通大臣や首長が指定したところを言います。

他方、市街化調整区域は「調整」という言葉が入るんですね。これは、市街化を抑制すべき区域のことです。住宅地には適していな

いけれど、農地とかそういったものとしての利活用が適していると指定された地域のことを言います。簡単に言うと、都市計画区域というのは、この2つを言うわけです。実は線引きがされないような地域もあるにはあるのですけれども、本日はまず大づかみで理解していただくために、簡潔に2つに分けて御説明させていただきます。

2番目は、「②売った年の1月1日において、所有期間が5年を超えること」です。

そして、3番目が、「③売手と買手が、親子や夫婦など特別な関係<sup>②</sup>でないこと」で、4番目が、「④売った金額が、低未利用土地等の上にある建物等の対価を含めて500万円以下であること」です。これは建物等の対価を含めてという注意事項です。

また、5番目に、「⑤売った後に、その低未利用土地等の利用がされること」があります。

6番目としては、「⑥この特例の適用を受けようとする低未利用土地等と一筆であった土地から前年又は前々年に分筆された土地又はその土地の上に存する権利について、前年又は前々年にこの特例を受けていないこと」です。

そして最後の7番目に、「⑦売った土地等について、収用等の場合の特別控除や事業用資産を買い換えた場合の課税の繰延べなど、他の譲渡所得の課税の特例を受けないこと」となっております。

### (3) 特例を受けるための手続(措法35の3④)

このような7つの要件があり、その適用を受けるための手続として、確定申告書に、その旨を記載しておく必要があります(措法35の3④)。

その他、諸々の添付書類等の要件も付されておりますが(措法35の3④、措令23の3、措規18の3の2)、細かい話は、このあたりにしたいと思います。

ここまでが、低未利用地の問題です。繰り

返しになりますが、この低未利用地の問題は所有者不明土地の問題に接続する大きな関心事項ではありますが、どうもそれにとどまるものではないのではないかと。経済活性化、こういった側面も、より強調されてしかるべきではなからうかと考えているところです。

## Ⅲ 所有者不明土地問題

### 1 現状の問題

さて、続いて、所有者不明土地の問題に行きましょう。

この所有者不明土地の問題は、税制だけではなくて、もう少し色々なものの手当が、いわゆる政策パッケージとして用意されています。

先ほど、低未利用地の問題について、これが相続を経て所有者不明土地につながる可能性があるとして申し上げました。所有者が不明になると、適切な管理が期待できず、かつ、行政も介入ができないケースも多いわけです。ゴミの不法投棄のおそれがあるとか、地域への悪影響は少なくありません。所有者が不明である以上、その土地に係る固定資産税も適切に賦課・徴収できないことになります。これは地方自治体の税収減にもつながる大きな問題なのです。

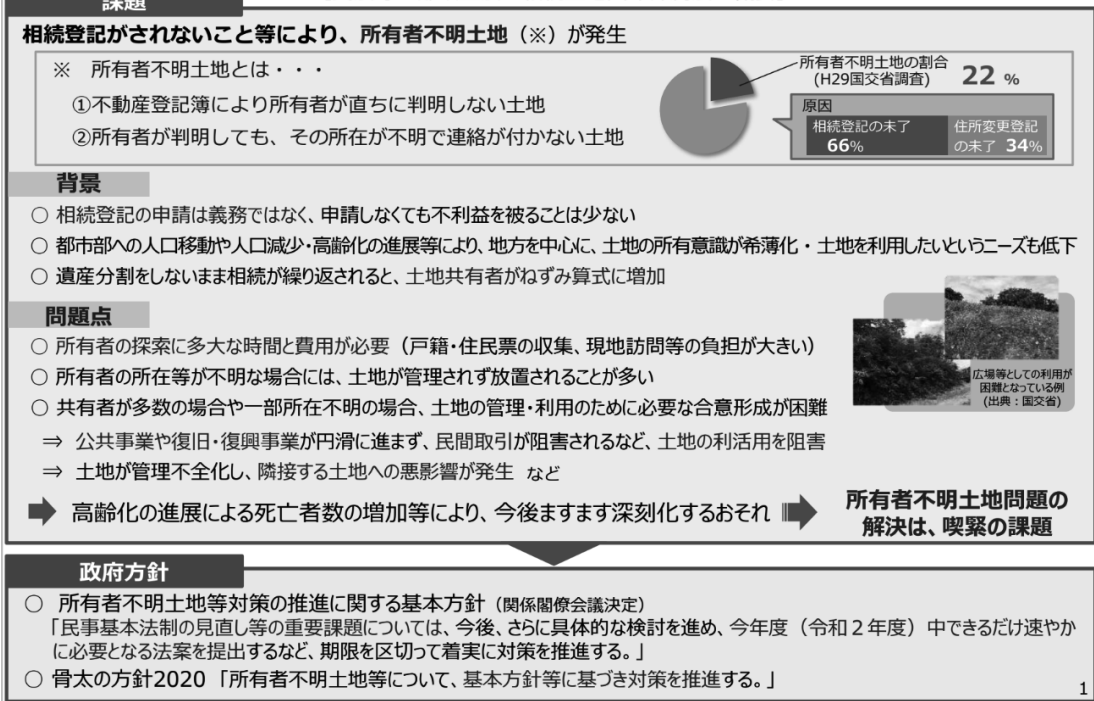
仮に、本来の所有者が見つかり、固定資産税—これは地方税ですが—を賦課し得るとしても、所有者を探すまでの行政コストもばかにならないですよ。もともと、税収の多くない地方では、固定資産税の税収が頼りなのです。その固定資産税を徴収するために、すごい行政コストがかかるとしたら大変で、どうやってこれを解決したらいいのか、自治体にとって大変悩ましい問題になっています。

実は、この所有者不明土地問題を解消するために、民事基本法制を種々改正したわけです。法務省の資料に簡潔にまとめられていますので、これを確認してみましょう(図表4)。

【図表 4】

**所有者不明土地の解消に向けた民事基本法制の見直し**

【民法等一部改正法・相続土地国庫帰属法の概要】



（出所）法務省民事局

まず、課題として、「相続登記がされないこと等により、所有者不明土地が発生」するとあります。

そもそも、「相続登記」という言葉に、あまり馴染みがない方もいらっしゃると思います。相続登記というのは、簡単に言うと、相続によって土地の所有権が変わるわけですが、その相続による所有権の移転登記のことを相続登記と一般に呼んでいるのですね。

この相続登記がなされると、所有者がどこにいるか分からなくなってしまう。所有者不明土地問題の淵源はそこにあるということです。

その背景として、相続登記の申請が義務でないことが挙げられています。申請しなくても不利益を被ることはあまりない。もちろん、所有者が誰かということについて紛争が起きたりすることがありますので、登記しておく

ことの利益が全くないというわけではありませんが、日常的な不利益はないんですね。

また、都市部への人口移動や人口減少・高齢化の進展等により、地方を中心に、土地の所有意識が希薄化している、あるいは土地を利用したいというニーズが低下していると指摘されています。ずっと東京に住んでいる人が、遠い田舎にある実家の土地を相続しても特に使い道がないというようなケースなどですね。

そして、遺産分割をしないまま相続が繰り返されると、土地共有者がねずみ算式に増加するという点も挙げられています。おじいちゃんの代に買った土地が、そのまま放置されていて、お父さんが登記しないし、お孫さんも登記しないし、その後、相続が繰り返される中でどんどん、どんどん相続人が増えていってしまう。こうした場合に遺産分割協議

をやっていないと、相続人全員が共有者になりますから、そうすると1つの土地に共有者が何十人もいることとなってしまって、どうしようもない。全国行脚して一人ひとりのハンコをもらって回らないと話が進まないみたいな、そういう隘路に足を踏み込んでしまっているケースも少なくないわけです。

その上で、問題点が整理されています。

まず、所有者の探索に多大な時間と費用が必要となります。戸籍・住民票の収集だとか、現地訪問等の負担が大きいです。それに戸籍除票も何百年も記録が残っているわけではありません。200年も前までさかのぼらなければ分からないとなったら、もうお手上げですよ。こういう問題があります。

次に、所有者の所在地等が不明な場合には、土地が管理されず放置されることが多いという問題もあります。

また、共有者が多数の場合や一部所在不明の場合、土地の管理・利用のために必要な合意形成が困難になるという問題もありますね。

さらに、高齢化の進展による死亡者数の増加等により、今後ますます深刻化するおそれがあります。やっとならば、またその相続人を探さなければならぬからです。

これらの問題を解決するのは喫緊の課題です。政府は、閣議決定により、所有者不明土地等の対策推進に関する基本方針として、「民事基本法制の見直し等の重要課題については、今後、さらに具体的な検討を進め、今年度中に」—このペーパーを議論されたときは令和2年度でしたが—、「できるだけ速やかに必要となる法案を提出するなど、期限を区切って、着実に対策を推進する」ということが謳われたわけです。

そこで、この「民事基本法制」とは何なのかということなのですが、これは、「民法等の一部を改正する法律」と「相続等により取得した土地所有権の国庫への帰属に関する法

律」の2つが代表的なものと言えましょう。

所有者不明土地の発生予防と、既に発生している所有者不明土地の利用の円滑化の両面から、総合的にこれらの民事基本法制を見直すこととしたということです。

具体的には、まず1つ目として、登記がされるようにするための不動産登記制度の見直し、2番目が、土地を手放すための政策、すなわち、相続土地の国庫帰属制度の創設、3番目が、土地利用に関する民法の規律の見直しが必要なのではないかということで、議論が展開されてきました。

## 2 現状の制度

### (1) 相続土地登記の義務化

では、現状の制度をより詳しくみていきましょう。

まずは、相続土地登記の義務化です。

不動産登記法の改正により、相続発生時の相続登記の申請を義務化することで、相続登記未了土地の発生を抑止することが図られました。これは、令和6年4月28日までに施行予定で、まだ施行前なのですが、こういうものが用意されたんですね。

人が生まれたり、亡くなったりすると、私たちは戸籍を移動させますよね。それと同じように、所有土地についても、相続の際に登記移動を義務化するというわけです。

この改正では、相続による取得を知った日から3年以内に相続登記しなければならないとされています。ですから、結構忙しいんですよ。もし「正当な理由」なくこれをしないと、10万円以下の過料が適用されることとされています。これは大きいですね。ここでの義務化というのは、努力義務という意味での義務ではなくて、ペナルティがかかるという意味での義務化ですので、これは非常にインパクトの大きいものと言えましょう。

## (2) 住所氏名変更登記の義務化

2つ目の義務化は、住所氏名変更登記の義務化です。これも不動産登記法の改正で義務化されたのですが、これは、所有者不明土地の発生を抑止するために、例えば、住所が変わりましたよとか、あるいは名前が変わりましたよとか、こうしたことがあった場合には、変更登記をしなければいけないというものです。こちらは令和8年4月28日までに施行予定となっておりますので、やはりまだ施行前のものですが、このような方策がとられました。

そして、この住所氏名変更登記は、住所等の変更日から2年以内に変更登記しなければならないとされていますので、先ほどの相続土地登記よりさらに短い期間に行わなければならないのです。もし「正当な理由」がないにもかかわらず、これを怠ると、5万円以下の過料が適用されることとされています。

このような住所変更登記と、先ほどの相続土地登記、この2つの義務化というのが、非常にインパクトのある改正と言えるでしょう。

## (3) 相続人申告登記

このように2つの義務化は過料の適用もあり得る厳しいものと言えますが、他方、相続

人が申請義務を簡易に履行することができるようにするとの観点から、相続人申告登記制度というものが設けられています。

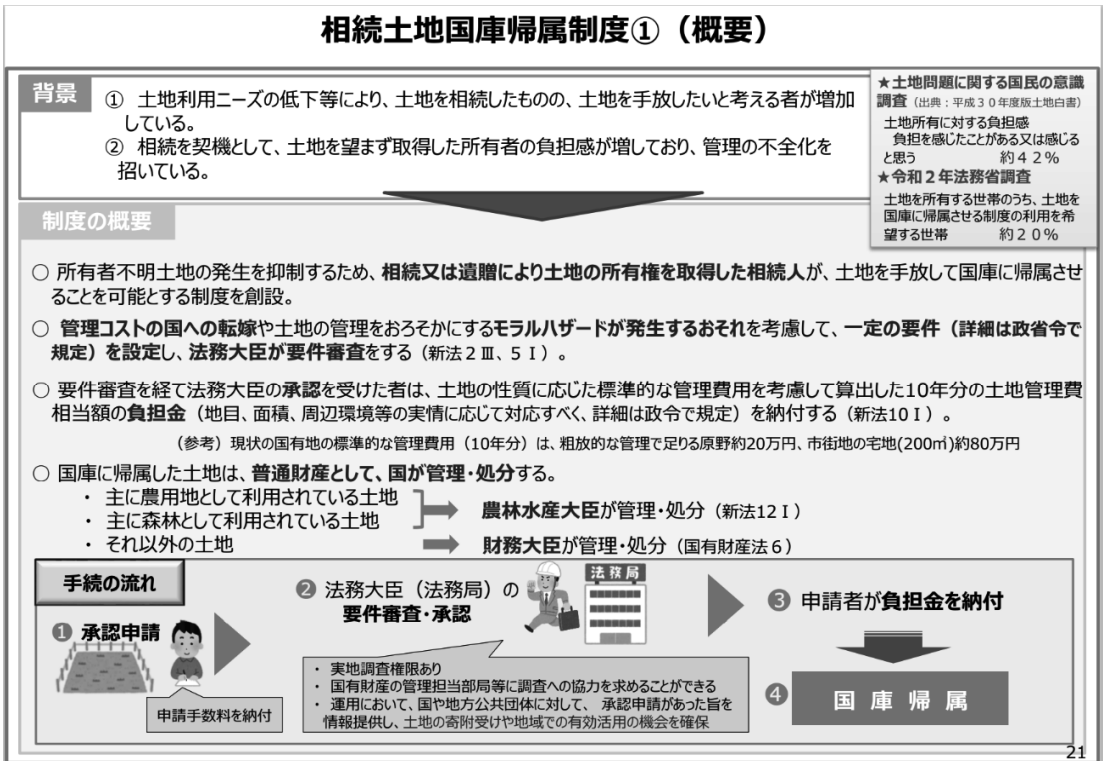
これは、①所有権の登記名義人について相続が開始した旨、又は②自らがその相続人である旨を申請義務の履行期間である3年以内に登記官に対して申し出ること、その申請義務を履行したものとみなすというものです。このような非常に簡易な仕組みを施すことによって、登記申請の実効性、エンフォースメントを担保しようとしているわけです。

## (4) 相続土地国庫帰属法

そして、次は、相続土地国庫帰属法（相続等により取得した土地所有権の国庫への帰属に関する法律）というものです。なかなかネーミングのインパクトがすごいのですが、別にこれは、日本の制度が変わり、土地についての国民の所有が否定され、全て国家のものとなったというわけではありませんのでご安心ください。これは、あくまでも土地を持って余ってしまった、どうしたらいいのか困っている人がたくさんいることから、そのような土地を最終的には国に帰属させるようにしたというものです。法務省の資料を見ながら御紹介したいと思います（図表5）。



【図表 5】



（出所）法務省民事局

まず、相続土地国庫帰属法というのは、今申し上げたとおり、相続した不要な土地を国が引き取るというものです。不要な土地が放置されることを防止し、所有者不明土地の発生を抑止することを目的として、令和5年4月28日までに施行される見込みです。

図表5も法務省の民事局の作成した資料ですが、ちょっと読んでみましょう。

まず、この法律の制定の背景として、土地利用ニーズの低下等により、土地を相続したものの、土地を手放したいと考える者が、実は増加していると言います。

図表の右上にある小さい四角枠をご覧ください。1つ目の★印、「土地問題に関する国民の意識調査」として、土地所有に関する負担感を調べてみたところ、土地を持っていることを負担に感じている人が、結構な割合でいます。約42%の方が「負担を感じたことがある

又は感じると思う」と回答しているんですね。

そして、その下の2つ目の★印に、「令和2年法務省調査」という記載がありますが、土地を所有する世帯のうち、「土地を国庫に帰属させる制度の利用を希望する」という世帯が結構多いのですね。約20%の世帯がそれを使いたいと回答しています。

そこで、こういう方たちに響く政策をということで、この相続土地国庫帰属法が制定され、相続土地国庫帰属制度が設けられるに至りました。

この制度の概要をもう少し見ていきましょう。

これは、所有者不明土地の発生を抑えるため、相続又は遺贈により土地の所有権を取得した相続人が、その土地を手放して国庫に帰属させることを可能とする制度なのですが、言うなれば、その土地の管理コストを国へ移

転する、ちょっと悪い言い方をすると、国に押し付けるといったことができるわけですね。土地の管理がおろそかになると、最初に申し上げたような様々なモラルハザードが発生するおそれがありますので、一定の要件を設定し、法務大臣が要件審査を行った上で、国が土地を引き取ることとしたのです。

ところで、法務大臣の承認を受けた者は、土地の性質に応じた標準的な管理費用を考慮して算出した10年分の土地管理費相当額の負担金を納付する必要があります。さすがに、タダで引き取ってくれるというわけではないのですね。粗大ゴミを出すのにもお金がかかるのと、ちょっと似ているところがあるかもしれませんね。土地と粗大ゴミを一緒にしてはいけないのかもしれませんが、所有者にとって使い途がない、お荷物になってしまっているという点では似てなくもないですね。

ちなみに、税務大学校のある埼玉県和光市では、粗大ゴミを出す際、10kg当たり60円かかるそうです。それでは、10年間の土地管理コストとは、どれくらいの金額なのでしょう。図表5には参考として、現状の国有地の標準的な管理費用10年分が紹介されていますが、これによると、粗放的な管理で足りるような原野だったら20万円とあります。粗放的というのは、適当な管理、いい加減な管理でもいいような、そういう土地だと思ってください。そういった土地だと大体20万円で、市街地の宅地だと80万円ぐらいかかるということです。

このように管理手数料がかかるわけですが、それでも、やはり手放したいというニーズは、おそらく相当見込めるのだらうと思われま

す。では、国庫に帰属することとなった土地はどうかということ、これは普通財産として、国が管理処分することになりますから、国としても今度はこの資産をどう利活用するか、国にも国なりのアイデアが求められることになるのでしょ

うか。やったらうまく処分ができるのかということも、相当アイデアを出さないといけないのではないでしょう

#### (5) 法定相続情報証明制度

次は、法定相続情報証明制度というものです。これは平成29年5月29日から始まっているのですが、相続手続に必要な戸籍書類一式について法務局が一通の証明書の写しを交付することで、相続登記の手続を簡便にしようとするものです。通常は司法書士さんのお仕事の領域かと思いますが、例えば、お父さんが亡くなったとしましょう。相続人が相続登記をするときは、まず、亡くなったお父さんの生まれてから死ぬまでの戸籍の移動情報の記載された戸除籍謄本等という書類などが必要になるのですが、これを用意して提出しなければいけないのです。それと、それに基づく法定相続情報一覧図というものを提出しなければいけない。実は、相続関係の手続をする際に、このような書類を何度も用意しなければならぬのです。とても面倒ですよ。そこで、登記官がこれらの書類を確認した上で、認証文付きの法定相続情報一覧図の写しを交付するという証明制度ができました。この制度により何が便利になるかというと、もちろん相続の手続の進行に便利ですし、あるいは、銀行から預金を引き出すときも、この認証文付きの法定相続情報一覧図の写しがあればスムーズに手続が進むというメリットがあるんですね。

#### (6) 所有不動産記録証明制度

そして、所有不動産記録証明制度という制度もできました。

現行不動産登記法の下では、登記記録は、土地や建物ごとに作成されていて、全国の不動産から特定の者が所有権の登記名義人となっているものを網羅的に抽出し、その結果を公開する仕組みが存在しないのです。す

なわち、登記情報というのは、人ごとにリンクしていません。要するに、Aさんがお亡くなりになったとき、Aさんが持っている全国各地に点在している不動産の情報をひとまとめに引き出すことはできないのです。情報が網羅的に整理されているわけではなく、これが非常に使い勝手が悪かったです。

そこで、相続登記の申請の義務化に伴い、相続人において被相続人名義の不動産を把握しやすくすることで、相続登記の申請の際の当事者の手続的負担を軽減するとともに、登記漏れを防止する観点から、登記官において、特定の被相続人が所有権の登記名義人として記録されている不動産を一覧表にする、一覧的にリスト化して証明する制度として、所有不動産記録証明制度が新設されたわけです。これは、令和8年4月までに施行される予定です。

この制度があれば、お父さんが亡くなって何年も経ってから知らない土地が出てきたなんてことにはならないわけですね。登記に記録されている情報の限りにおいては、網羅性が担保されることになります。

こういった不動産に関する証明制度、2つの証明制度が新たに設けられたということです。

### (7) 相続登記の登録免許税の免税

そして、いよいよ税制の問題を取り上げたいと思います。平成30年度税制改正などにより、相続による土地の所有権の移転の登記について、次のような2つの登録免許税の免税措置が設けられました。

1つは、相続によって土地を取得した者が相続登記をしないで死亡した場合の登録免許税の免税措置です。もう1つは、市街化区域外の土地で市町村の行政目的のため相続登記の促進を特に図る必要があるものとして法務大臣が指定する土地のうち、不動産の価額が10万円以下の土地に係る登録免許税の免税

措置というものです。

### イ 相続により土地を取得した者が相続登記をしないで死亡した場合の登録免許税の免税措置

登録免許税については、従前から色々議論がありまして、登録免許税の法的性質を巡って、これまで学会などで侃侃諤諤の議論が長らく展開されてきました。

私も以前、登録免許税について税大ジャーナルに上下2回にわたって書いたことがありますし<sup>(3)</sup>、日本司法書士連合会の税制委員会の座長を2年ほど務めたことがあります、そこでも登録免許税について取り上げ研究してまいりましたので、個人的にも大きな関心を持っておりましたが、平成30年度の税制改正で大きく改正されました。

具体的には、個人が相続により土地の所有権を取得した場合において、当該個人が当該相続による当該土地の所有権の移転の登記を受ける前に死亡したときは、平成30年4月1日から令和4年3月31日までの間に当該個人を当該土地の所有権の登記名義人とするために受ける登記については、登録免許税を課さないこととされたのです。

ちょっと分かりづらいと思いますので、もう少し丁寧に御紹介したいと思います。例えば、おじいちゃん、お父さん、その子どもがいまして、だいぶ昔に、おじいちゃんからお父さんに相続があったものの、その時には相続登記がなされていなかったというケースを想定します。先ほども言いましたように、面倒くさいし、別に何もしなくたって普通は紛争なんか起きないし、というようなことでお父さんが相続登記をせず放置していたんですね。当時は、それほど将来的に大きな問題になると思っていなかったのですが、相続登記未了の状態、今度はお父さんが亡くなってしまって、その子どもに相続されたとします。子どもは、登記されていない状態で相続を受

けていますから、昔にさかのぼって登記情報を変えていくという、非常に厄介な手続が必要になるのです。要するに、おじいちゃんからお父さんへ登記情報を変更し、その上で、お父さんから自分に登記情報を変更するという手続を取らなければなりません。そして、それをまた面倒くさいと置いておいたまま、さらにその子、さらにその子と相続が行われていくと、もう手に負えない。これがさらに兄弟姉妹がいると、2人、3人、10人、100人と増えていってしまうわけです。このような状況の中で、遡って登記をしようと思ったら、「待てよ、登録免許税を払わなきゃいけないぞ」みたいな話になって、これがまた厄介な問題になるわけです。

お父さんがおじいちゃんから引き継いだ時に登記をすべきだったのに、登記をしないまま亡くなってしまった。本日のお話の流れからしてお分かりいただけると思いますが、当事者だけではなく、地域社会や国にとってもそうした状況を放置し続けるのはまずいわけです。なので、今からでも移転登記をしてもらいたい。そうしないと、さらに後々困ったこと、すなわち所有者不明土地が増えてしまう。そこで、一定の期間を設けた上で、その期間内に登記をしてくれれば登録免許税を免税にする、こういう制度ができたわけです。要するに、免税とする間に登記関係をキレイに整理しておいてくださいねと、そういった目的で新設された制度とご理解いただければと思います。

また、令和3年度の税制改正により、免税措置の適用期限が令和4年3月31日まで延長されるとともに、措置の適用対象となる登記として、表題部所有者の相続人が受ける所有権の保存の登記が追加されておりまして、さらなる拡充がなされています。

**ロ 市街化区域外の土地で市町村の行政目的のため相続登記の促進を特に図る必要があるものとして法務大臣が指定する土地のうち、不動産の価額が10万円以下の土地に係る登録免許税の免税措置**

それと同時に、もう1つ新しい免税措置も施されました。

土地について相続による所有権の移転の登記又は表題部所有者の相続人が所有権の保存の登記を受ける場合には、3つほど要件がありまして、1つ目が、当該土地が市街化区域外の土地であること。2番目が、市町村の行政目的のため相続登記の促進を特に図る必要があるものとして、法務大臣が指定する土地であること。3番目は、不動産の価額が10万円以下の土地であること。こういう場合には、この所有権移転登記に係る登録免許税が免除されることとなったというわけです。

**(8) 固定資産税課税について**

また、固定資産税についても税制上の手当が施されています。固定資産税は、先ほど申しましたとおり地方税ではありますが、この際、皆さんにもぜひ関心を持っていただければと思います。総務省の発表によりますと、市町村税収入額のうち約40%が固定資産税収入と言われておりますから<sup>(4)</sup>、いかに大切な税であるかお分かりいただけるかと思えます。

**イ 所有者課税の原則**

もともと、固定資産税は、所有者課税の原則という考え方を採用してきました。

ここで、地方税法343条の条文をちょっと見てみましょう。

**地方税法343条《固定資産税の納税義務者等》**

固定資産税は、固定資産の所有者…に課する。

2 前項の所有者とは、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。この場合において、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、若しくは所有者として登記又は登録がされている法人が同日前に消滅しているとき、又は所有者として登記されている第三百四十八条第一項の者が同日前に所有者でなくなっているときは、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する。

ここにありますように、固定資産税は、固定資産の所有者に課されるのが原則です（地方法 343①）。ここで、固定資産の所有者とは、土地とか家屋については、登記簿あるいは登記補充課税台帳、若しくは家屋補充課税台帳に所有者として登記、登録されている人、所有者として登録されている人を言います（地方法 343②）。こういう人が、所有者として固定資産税を納めることになるわけです。そして、もし所有者として登記・登録されている個人が死亡しているときは、その賦課期日において、その土地、家屋を「現に所有している人」を指すという考え方によっています（地方法 343②後段）。

#### □ 現に所有している者の申告の制度化

ところで、土地や家屋について登記があった場合は、登記所から市町村にその旨の連絡が行きますが、もし登記がないと、その情報が来ませんので、市町村が自ら調査をしなければならなくなるのですね。

そうすると、今条文を確認したように、登記簿上の所有者が死亡している場合には、「現に所有している者」が納税義務者になるわけですが、その把握のために多くの行政コストが費やされることとなります。例えば、法定相続人全員の戸籍の請求など、調査事務には多大な労力がかかってしまいます。

また、納税義務者特定の迅速化・適正化のため、独自に死亡届の届出者等に対して、「現に所有している者」の申告を求めている団体も多く、その実効性を高めるため、申告の制度化を求める声があがっていました。

そこで、これらに対する対策として、令和2年度税制改正におきまして、登記簿上の所有者が死亡し、相続登記がされるまでの間に現所有者（例えば相続人等）に対して、市町村の条例で定めるところによって、住所・氏名等の必要な事項を申告させることができるような制度が設けられました。これが、現に所有している者の申告の制度化というものです。

#### ハ 使用者を所有者とみなす制度の拡大

また、使用者を所有者とみなす制度が拡大されました。これは、簡単に言ってしまうと、所有者ではなかったとしても、使用者を所有者とみなして、固定資産税を賦課するという制度設計です。先ほどお話ししたように、地方税法 343 条は固定資産税の納税義務者等という規定ですが、その 4 項を見てみましょう。

#### 地方税法 343 条《固定資産税の納税義務者等》

4 市町村は、固定資産の所有者の所在が震災、風水害、火災その他の事由により不明である場合には、その使用者を所有者とみなして、固定資産課税台帳に登録し、その者に固定資産税を課することができる。この場合において、当該市町村は、当該登録をしようとするときは、あらかじめ、その旨を当該使用者に通知しなければならない。

このように、従来から、市町村は、固定資産の所有者の所在が、震災、風水害、火災その他の事由により不明である場合には、その使用者を所有者とみなして、固定資産課税台帳に登録し、その者に固定資産税を課することができるという規定があったのですね。こ

れについては「ずいぶん乱暴だな」と思われる方もいらっしゃるかもしれません。でも、そうでもしないと実務が回らないのです。そういった事情から、所有者が、震災とか津波で不明になってしまった場合に、使用者を所有者とみなして固定資産税を課税するという規定が用意されていたわけです。ただし、これは災害の場合に限定した特例だったんですね。

この災害の場合に限定した特例を拡大したのが、新しく創設された5項です。

**地方税法 343条《固定資産税の納税義務者等》**

5 市町村は、相当な努力が払われたと認められるものとして政令で定める方法により探索を行つてもなお固定資産の所有者の存在が不明である場合（前項に規定する場合を除く。）には、その使用者を所有者とみなして、固定資産課税台帳に登録し、その者に固定資産税を課することができる。この場合において、当該市町村は、当該登録をしようとするときは、あらかじめ、その旨を当該使用者に通知しなければならない。

市町村は、相当な努力が払われたと認められるものとして政令で定める方法により探索を行つてもなお固定資産の所有者の存在が不明である場合には、その使用者を所有者とみなして、固定資産課税台帳に登録し、その者に固定資産税を課できると、このような規定が設けられたんですね。探索をした、一生懸命調べたけれども所有者が不明である場合の特例です。行政官は一生懸命頑張って探索するんです。しかし、頑張っても、調べ切れない。その行政コストはばかにならないのです。これを解決するため、使用者を所有者とみなすという措置が施されたわけです。

このように、登録免許税や固定資産税というものも合わせて、総合政策パッケージの中

で、税制面からも所有者不明土地について解決を図ろうとしてきているという現状をご理解いただけたかと思います。

**(9) その他関連諸施策**

**イ 戸籍・住民票の保存期間伸長**

そのほかにも、関連諸施策がいくつかあります。時間も限られておりますが、簡単に御紹介しておきましょう。

まず、戸籍や住民票の保存期間が延長されました。戸籍の保存期間が80年から150年に延長されたんですね。先ほど「大昔の情報は取りようがない」というお話をしましたが、それに対処しようということですね。また、戸籍の除附票とか改製原附票なども、保存期間は5年だったのですが、これも150年に延長されました。

**ロ 長期相続登記未了通知制度**

次に、長期相続登記の未了通知制度というものも設けられました。これまでお話ししたように、長期間、相続登記が未了となっているケースが少なくなかったわけです。そこで、平成30年11月15日に、所有者不明土地の利用の円滑化等に関する特別措置法という法律が改正され、長期間、相続登記が未了になっていて、解明作業によって判明した法定相続人がいる場合、その人に対して通知をする制度ができました。これは、30年以上相続登記がされていない土地の相続人を法務局が職権で調査して行うというものです。

**ハ 表題部所有不明土地に係る裁判所専任管理人による管理等**

また、表題部所有者不明土地の登記及び管理の適正化に関する法律の改正がなされています。この表題部所有者不明土地というのは、表題部所有者欄の氏名・住所が正常に記録されていない登記となっている土地のことを言いますが、このような土地があると、やはり

土地の取引や用地取得などがうまく進まないという問題があるんですね。そこで、この法律の改正により、①登記官に所有者の探索のために必要となる調査権限を付与し、②所有者等探索委員制度を創設し、③所有者の探索結果を登記に反映させるための不動産登記法の特例が設けられました。また、それでも所有者を特定することができなかった表題部所有者不明土地については、裁判所が選任した管理者による管理を可能とする制度も新設されています。

## 二 遺産分割の期間制限導入

それから、次は「遺産分割の期間制限の導入」というものなのですが、言葉の響きから遺産分割をいつまでにしなければいけないというルールになったのかと思われるかもしれませんが、そういう意味ではありません。ここで注目すべきは、「相続開始後 10 年経過すると特別受益・寄与分などの主張ができなくなる。」という点です。相続開始後 10 年間を経過してしまうと、特別受益ですとか、寄与分などの主張ができなくなってしまうのですね。これが最も大きいと思われる。すなわち、例えば、家庭裁判所で遺産分割だとか、調停がなされるわけですが、それを行う際に、10 年経過後はこういった特別受益の主張とかができなくなるのです。間接的な意味で、期間制限が導入されたと等しいような面もあるかもしれません。

もちろん、10 年経過しても遺産分割協議を行うことはできますし、それは相続人間の自由であることには変わりありません。相続人から、例えば生前贈与とか、あるいはどれほどの介護をしてくれたか、そういうことに基づいて、法定相続人以外の者が相続をすることはもちろんできるのです。できるのですが、10 年経過した場合には、そういった特別受益、寄与分の主張ができなくなるという制約が設けられているんですね。これはもちろん、相

続関係を早期に確定させるという目的によるものですが、大昔の権利を主張することはできませんよという規定です。

## ホ ランドバンクの活用

土地所有者・利用希望者向けの相談体制の構築や、空地の利用・管理の仕組みの構築等の取組みを実施している団体（地方自治体・NPO 法人、民間事業者等）を「ランドバンク」と言いますが、これを活用することで、所有者不明土地等の解消を行うことが可能となります。こうした制度や取組み等の推進も、今後重要となってくるでしょう。

## IV 検討事項

さて、最後に、今後の検討事項を皆さんと共有したいと思います。本日確認してきたように、これまでも色々な対策がなされてきました。時間をかけて、様々な政府の行おうとしている試みを御紹介してまいりましたが、まだ議論されていない問題もあります。そこで、私から皆さんに、こういう議論はあり得ませんかといった提案といいたまいますか、こういう考え方も議論としては成り立ち得るのではないかということを少しだけお示したいと思います。

### 1 相続時「清算」課税制度

1 つは、相続時「清算」課税制度です。この、相続時「清算」課税制度の「清算」という漢字、相続税をよく御存じの方は、字が間違っているのではないと思われるかもしれませんが、すなわち、現行の相続時「精算」課税制度というのは、贈与税と相続税について最終的に相続の段階で精算しましょうという制度です。相続税の再計算をしましょうと、ちょっとラフに言えば、そういう制度なのですが、考えてみますと、相続税法自体の建付けの問題も、ここで改めて議論すべきではないかと思うのです。

やや大雑把に言うことが許されるとするならば、相続税というのは、亡くなったお父さんに対する税金でしょうか。それとも、もらった子どもに対する税金なのでしょうか。この点について、お父さんから子どもに財産が移転されるときに、お父さんが残した財産たる遺産に課税をするという考え方もあります。すなわち、アメリカなどでは、お父さんが財産を残したら、その残された財産たる遺産そのものに課税しようとするのです。これは「遺産課税」という考え方です。

これに対して、我が国が採用している考え方は、微妙な面もありますが、どちらかと言えば、財産をもらった相続人の方に担税力を見出して課税しようとする、こういう考え方を採っています。これは、「遺産取得課税」という考え方なのですが、贈与税の立ち位置をみれば、我が国の相続税法のスタンスが分かりますよね。すなわち、アメリカでは贈与税はあげた側に課税するのに対して、日本の贈与税はもらった側に課税しますから、贈与税は相続税の補完税とされている。なるほど、日本は、どちらかという、もらった側に相続課税をするスタンスなんだと分かるわけです。

相続税の建付けを、いわゆる遺産課税にするか、あるいは遺産取得課税にするのかという議論が、従前から政府税制調査会などでも議論されてきました。どちらかと言うと、今は、遺産取得課税に進めていこうではないか、もう少し分かりやすくした方がよいのではないかというような議論の方向性が大宗を占めていると思います。

ただし、議論としては、遺産に課税をすべきとするアメリカのような考え方もないことはないんですね。以前は、日本も、そういう方式を採用していた時期もありますし。そうすると、例えば、お父さんの死亡の段階で、お父さんが残してくれた財産を遺産財団として、その段階でまず税金を課して、課税され

た後の残りを子どもたち相続人で分配するとすれば、遺産を受け取ってからは税金のことを考えなくてよくなります。こういうストーリーもあり得ると思います。

相続人の側には、全国に点在する相続人と連絡を取り合わなければならない難しさとか、あるいは税務当局の側も、それぞれの相続人を担当する所轄税務署が異なるなど、色々な問題があります。土地の所有者が全国に分散してしまっていて大変な問題があるという本日のお話と同様の問題がここには所在するのです。ほかにも、ある相続人が財産を秘匿していたがために、関係ない相続人までもが重加算税の課税を受けてしまうといったケースもあるなど、遺産取得課税方式には様々な問題が生じてくるのです。その点、お父さんの遺産に課税するのであれば、ある種、簡単に整理がつくわけです。言うなれば、相続人がどこに何人いようが関係ないわけですからね。もっとも、我が国の家族法、親族法とどう調整するのかという大きな課題が残ると思います。そういう意味では、相続人が遺産を取得しなければ課税されない仕組みになっているのが、我が国の相続税制度と言えるでしょう。

これに対し、いわゆる遺産課税方式へと視点を変えてみてみたいと思います。相続人への資産移転の有無にかかわらず相続税を課税し得る体系である遺産課税方式に変更すれば、所有者不明土地問題を相続税法の観点から抑制することも可能なのではないかと、というような議論があり得ませんか。これは、亡くなった被相続人に対する所得税を、相続時に相続税において清算するという意味合いで、「相続時『清算』課税」とであると言ってもよいのかもしれませんが。すなわち、我が国の所得税法には、「譲渡所得」という所得区分がありますが、譲渡所得というのは「資産を手放した時に、資産の保有期間に生じた含み益に課税をする」という仕組みをとっています。



これは、譲渡によって譲渡代金が譲渡人に入ってきた時にその収入に課税するのではなく、あくまでも譲渡人が資産を保有していた期間内に積み上がった含み益に対する課税を譲渡により手放したタイミングで清算して課税するもので、「増加益清算課税」などと言われる考え方ですが、それと同じように相続税を考えることも、1つの議論としてはあり得るのではないかと思うのです。つまり、お父さんが所有してきた財産（遺産）について、所得税の最終清算を行うイメージです。そうならば、いつまで経っても遺産分割協議がまとまらず相続税が確定しない、そうこうしている間に所有者不明土地が増えていくというような現状に、一定程度の歯止めをかけることもできるように思われます。

## 2 相続財産法人制度

また、民法 951 条《相続財産法人の成立》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。」と規定しています。これを相続財産法人というのですが、この相続財産法人というものの在り方についても、必ずしもこれまで十分に議論がされてきたとは言えないように思います。

相続人のあることが明らかでないときに相続財産法人というものが設定されるわけなのですが、その相続財産法人を法人税法上の「法人」と同じように扱っていいのかという問題があるのです<sup>6)</sup>。

## 3 デジタル情報化における議論など

また、デジタル情報化の問題等々もあるのですが、時間の関係もありますので、少しだけ触れる程度にとどめたいと思います。

まず、マイナンバー制度を活用することによって、登記情報とマイナンバーを結び付けることの議論です。これは現在進行中の議論です。登記情報は、不動産についての権利関係を公示するための制度ですので、そこに記

録される情報、要するに住所や氏名といったものは、もともと全て公表されているわけです。そうすると、そこにマイナンバーをひも付けさせることによって、マイナンバーが漏洩するのではないかという懸念があることは、既に報告されているとおりです。しかし、このあたりはまだ議論の余地が十分にあるように思われます。多くの人にとって、登記申請は、マイホームを買う時、ローンを完済した時、相続登記の時に行う程度で、一生に三回くらいしかないのではないかと思います。そのためにわざわざマイナンバーをひも付けさせる必要があるのかという消極的な議論もあるかもしれませんが、そうした議論はやや短絡的なものに思われます。本日お話ししてきた所有者不明土地が発生する背景などを考えますと、誰がどの土地を持っているのかということは、デジタル情報を使って整理・ひも付けしていく必要性も十分認められると思います。さらには、国庫に帰属された不動産をどうやって売るかという情報の共有という問題もありましょう。

そのほか、土地評価の適正化の問題もあります。過疎化に関しては、「過疎地域の持続的発展の支援に関する特別措置法」（旧「過疎地域自立促進特別措置法」）という法律があって、固定資産税をはじめとする各種地方税が免税になっていますが、他方で、田舎の土地がどうやって評価されるのかとか、収益還元法的考え方を持ち込むべきではないかという議論もあつたりします。このあたりも課題としては残されているでしょう。

住宅ローン控除（住宅借入金等特別控除）などもセカンドハウスにどんどん活用して、地方に家を持たせるように推進するというような考え方もありましょう。

また、土地の活用情報をもっと共有化させるべきではないかといった議論もあります。都市計画の議論と同時に土地を動かないものから動くものへと変えていく。こういう施策

も求められるのではないかと思います。

### 結びに代えて

本日、私は、低未利用地問題と所有者不明土地問題という2つの問題について、皆さんにお話してまいりましたが、総じて、現在起きている事象に対する対症療法的な発想だけでは足りず、将来に向けてどのように税制を構築し、これを機能させるかということも併せて考えていく必要があるのではないかと改めて感じました。個々の小さな予防措置としてだけで捉えるのではなく、もっと大きな枠組みでこの問題を捉えていくべきではないかということも、皆さんに御提案させていただいたとおりです。

また、これらの議論が、皆さんの今後の税制に関する関心の呼び水になれば大変幸いです。

本日はどちらかというと制度の御紹介が中心になってしまいましたが、なかなか普段考える機会の少ない、こういった土地関連法制についても、今後はしっかりと注視していく必要があると思います。これをきっかけに、さらに税への御関心を高めていただければ嬉しく思います。

本日は誠にありがとうございました。

益活動に係る資金調達を環境を整備することが挙げられており、この法律の目的達成では、①社会の諸課題の解決のための自律的かつ持続的な仕組みを構築することができることや、②民間公益活動を行う団体の資金的自立性と事業の持続可能性を確保することができることなどが効果として期待されている。

かような取組みも、また、滞留する資源を活用するための仕組みであるといえよう。

- (2) 特別な関係には、生計を一にする親族、内縁関係にある人、特殊な関係のある法人なども含まれる。
- (3) 酒井克彦「最近の登録免許税回避事例を巡る問題(上)(下)」税大ジャーナル 11号 33頁、12号 49頁 (2009)。
- (4) 総務省「令和2年版地方財政白書」(日経印刷 2020) 参照。
- (5) 酒井克彦「租税法における相続財産法人の『法人』該当性」渋谷雅弘ほか編『公法・会計の制度と理論』〔水野忠恒先生古希記念論文集〕457頁 (中央経済社 2022) 参照。

① 平成28年12月9日に、「民間公益活動を促進するための休眠預金等に係る資金の活用に関する法律」(休眠預金等活用法)が公布され、平成30年1月1日から施行されている。この法律は、休眠預金等に係る預金者等の利益を保護しつつ、休眠預金等に係る資金を民間公益活動を促進するために活用することにより、国民生活の安定向上及び社会福祉の増進に資することを目的とするものである(同法1)。

具体的には、活用の目的として、①国、地方公共団体が対応困難な社会の諸課題の解決を図ることや、②民間公益活動の担い手の育成と民間公