

租税法における時効制度の存在意義

—民法における時効制度との比較の観点から—

中田 日奈子

論題：租税法における時効制度の存在意義
—民法における時効制度との比較の観点から—

<要約>

日本国憲法第30条が「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と規定しているように、租税を納めることは国民の義務である。納税義務者・課税物件・課税物件の帰属・課税標準・税率の五つに示される課税要件が充足されたとき、国民に租税を納める義務が生ずる。そして納税の義務が生ずれば、我が国の租税法は租税法律主義を採用しているため、国民は、自分がどのように租税を納めるべきかある程度予測することが出来る。

このような権利義務関係の下においては、自分に納税義務が生ずるか否か、ということが国民にとって最も関心の高い事柄になるだろう。納税義務が生じて初めて、次の段階（納める段階）へと進むためである。いい換えると、納税義務が生じて次に考えるべきことは、いかにして当該義務を消滅させるか、である。大半の納税義務者（ここでは課税要件としてではなく、既に納税の義務を有することとなった者を意図している）はその租税の納付をもって、納税義務を果たそうとするだろう。租税法律主義に定める原則的な手段であるためだ。では、租税の納付以外に納税の義務を消滅させる事由は何があるだろうか。ここで、租税の徴収について考えてみる。国または地方公共団体が納税者に対して確定した納税義務の履行を求めることを租税の徴収といい、納税の告知や督促、滞納処分もこれに含まれる。滞納処分などによる納税義務の消滅を、物的な面からの義務の消滅と考えてみよう。そして徴収権には、その行使を可能とする期間が定められている。期間が経過することによって徴収権を行使することが出来なくなり、納税の義務が消滅する。いわゆる時効による納税義務の消滅だ。このことを期間的な面からの義務の消滅と考えると、筆者の関心はまさにここにある。納税義務の消滅の中でも、時効による納税義務の消滅を本稿の研究対象とする。

時効というと、期間経過を待って納税の義務を免れる、といった悪いイメージを抱かれることもあるかもしれない。租税の納付という原則的な手段ではなく、賦課権について期間制限し、期間を区切って徴収権を消滅させることで、実質的には納税の義務が消滅する。いわば特殊な納税義務の消滅事由であるが故に、実務上も細かな点で問題や疑問が起こりやすいと考えられる。実際に、徴収権に時効の中断事由が定められていることにも起因して、中断事由を含め時効を巡って争いが起こっていることは判例を見てもうかがえるところである。時効（成立）により納税義務を消滅させることの難しさを表しているといえるのではないだろうか。では、諸々の問題や争いを引き起こす可能性をほらんだ時効制度は、存在して然るべきなのだろうか。このように考えたことをきっかけとして、本稿を執筆する動機が生まれた。租税の納付による納税義務の消滅が原則的な手段であることについて、筆者はそれが正しい在り方だと考えている。しかし、時効制度の趣旨を考えたときに、数十年も前のことを遡って課税することは現実的ではないし、租税徴収義務の簡便化を図る

ためにも一定の期間をもって義務を消滅させる必要性については、筆者も理解出来るところである。そして、期間的な面からの消滅事由が規定されている以上、国民はいつまで納税義務を負うのか、時効制度を通して期間の面から考えてみることに意義があると考え

る。

租税法律主義の下、自身の納税義務について意識している国民はどの位存在するのだろうか。日々様々な場面で権利義務が発生し消滅していると思われるが、国民の無知あるいは故意に起因して、事実が歪められている場合も少なくはないと考える。租税法律主義を掲げる我が国において、無知を原因とする事故はなくなって欲しいというのが筆者の思うところである。本稿においては、まず時効制度の内容について国税通則法を基に確認し、その制度趣旨及び学説について検討を加えた。そして実際に争いが生じていることに鑑み、時効を巡る判例に関して研究を加えながらその問題点を探り、時効制度の存在意義を明らかにすることを目的としたものである。

凡例

1. 法令は平成 28 年 4 月 1 日現在のものによっている。また、法令名の略号は、次のほか、慣例に従っている。本文中で前後の関係から法令名をあげる必要のない場合には、法令名を省略している。

所法 所得税法
税徴 国税徴収法
税通 国税通則法
相法 相続税法
法法 法人税法
措法 租税特別措置法

2. 判例の引用についての略号は、次の例によっている。

最判 最高裁判所判決
高判 高等裁判所判決
地判 地方裁判所判決

3. 雑誌、論文集等の引用についての略号は、次のほか、慣例に従っている。

税法 税法学
税大論叢 税務大学校論叢
税資 税務訴訟資料
行集 行政事件裁判例集
民集 最高裁判所民事判例集
下民集 下級裁判所民事裁判例集
訴月 訴務月報
刑集 最高裁判所刑事判例集

4. 脚注等の論文名における「」は論文、『』は著書を示している。

目次

はじめに.....	4
第1章 納税義務の成立と消滅.....	5
第1節 納税義務の成立.....	5
第2節 納税義務の消滅.....	6
第2章 時効制度の概要.....	8
第1節 国税の更正、決定、徴収、還付等の期間制限の概要.....	8
第2節 賦課権の除斥期間.....	9
第3節 徴収権の時効制度.....	13
第4節 「徴収権」の意義を巡る学説比較.....	15
第5節 還付金等の消滅時効.....	17
第3章 時効の中断、不進行と停止.....	19
第1節 時効の中断事由.....	19
第2節 時効の不進行と停止.....	21
第3節 主たる債務と従たる債務との関係.....	23
第4節 時効の中断等に係る附帯税の関係.....	25
第5節 「偽りその他不正の行為」の意義.....	27
第4章 時効制度の存在意義.....	32
第1節 民法における時効制度との比較.....	32
第2節 民法との制度比較を通じた時効制度の存在理由.....	35
第3節 納税申告と期間制限.....	37
第5章 判例研究を通じた時効制度の問題点.....	39
第1節 国税徴収権の消滅時効の中断と民法第153条の準用の有無.....	39
第2節 課税庁の応訴行為の時効中断事由該当性等.....	50
第3節 借用概念の解釈と問題意識.....	57
おわりに.....	59
参考文献一覧.....	61

はじめに

日本国憲法第 30 条が「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う」と規定しているように、租税を納めることは国民の義務である。納税義務者・課税物件・課税物件の帰属・課税標準・税率の五つに示される課税要件が充足されたとき、国民に租税を納める義務が生ずる。そして納税の義務が生ずれば、我が国の租税法は租税法律主義を採用しているため、国民は、自分がどのように租税を納めるべきかある程度予測することが出来る。

このような権利義務関係の下においては、自分に納税義務が生ずるか否か、ということが国民にとって最も関心の高い事柄になるだろう。納税義務が生じて初めて、次の段階（納める段階）へと進むためである。いい換えると、納税義務が生じて次に考えるべきことは、いかにして当該義務を消滅させるか、である。大半の納税義務者（ここでは課税要件としてではなく、既に納税の義務を有することとなった者を意図している）はその租税の納付をもって、納税義務を果たそうとするだろう。租税法律主義に定める原則的な手段¹であるためだ。では、租税の納付以外に納税の義務を消滅させる事由は何があるだろうか。ここで、租税の徴収について考えてみる。国または地方公共団体が納税者に対して確定した納税義務の履行を求めることを租税の徴収といい²、納税の告知や督促、滞納処分もこれに含まれる。滞納処分などによる納税義務の消滅を、物的な面からの義務の消滅と考えてみよう。そして徴収権には、その行使を可能とする期間が定められている。期間が経過することによって徴収権を行使することが出来なくなり、納税の義務が消滅する。いわゆる時効による納税義務の消滅だ。このことを期間的な面からの義務の消滅と考えると、筆者の関心はまさにここにある。納税義務の消滅の中でも、時効による納税義務の消滅を本稿の研究対象とする。

時効というと、期間経過を待つて納税の義務を免れる、といった悪いイメージを抱かれることもあるかもしれない。租税の納付という原則的な手段ではなく、賦課権について期間制限し、期間を区切って徴収権を消滅させることで、実質的には納税の義務が消滅する。いわば特殊な納税義務の消滅事由であるが故に、実務上も細かな点で問題や疑問が起りやすいと考えられる。実際に、徴収権に時効の中断事由が定められていることにも起因して、中断事由含め時効を巡って争いが起こっていることは判例を見てもうかがえるところである。時効（成立）により納税義務を消滅させることの難しさを表しているといえるのではないだろうか。では、諸々の問題や争いを引き起こす可能性をはらんだ時効制度は、存在して然るべきなのだろうか。このように考えたことをきっかけとして、本稿を執筆する動機が生まれた。租税の納付による納税義務の消滅が原則的な手段であることについて、筆者はそれが正しい在り方だと考えている。しかし、時効制度の趣旨を考えたときに、数十年も前のことを遡って課税することは現実的ではないし、租税徴収義務の簡便化を図る

¹ 金子宏『租税法』（弘文堂、第 21 版、2016）874 頁。「納税義務は、通常は納付によって消滅する」としている。

² 金子宏・前掲注（1）892 頁。

ためにも一定の期間をもって義務を消滅させる必要性については、筆者も理解出来るところである。そして、期間的な面からの消滅事由が規定されている以上、国民はいつまで納税義務を負うのか、時効制度を通して期間の面から考えてみることに意義があると考えられる。

租税法律主義の下、自身の納税義務について高い関心を持っている国民はどの位存在するのだろうか³。どの位の人が納税義務の発生とその消滅について意識しているのだろうか。例えば、知らずのうちに納税義務が発生し、国による徴収処分をされぬまま時効が到来するケースもあるだろう。または、自己に発生した納税義務について知らぬふりをして、時が経ち、時効となるのを待っているケースもあるだろう。日々様々な場面で権利義務が発生し消滅していると思われるが、国民の無知あるいは故意に起因して、事実が歪められている場合も少なくはないと考える。租税法律主義を掲げる我が国において、無知を原因とする事故はなくなって欲しいというのが筆者の思うところである。その見地から、本稿においては、まず時効制度の内容について国税通則法を基に確認し、その制度趣旨及び学説についても検討を加える。そして実際に争いが生じていることに鑑み、時効を巡る判例についての研究を加えながらその問題点を探り、時効制度の存在意義を明らかにすることを本稿の目的とする。

第1章 納税義務の成立と消滅

第1節 納税義務の成立

納税義務の消滅原因について概観する前に、その前段階となる納税義務の成立について確認する。

納税義務は、法的な経済的な生活が営まれるに際して発生する事実をもって、納税義務成立要件（課税要件）が充足をされるときに成立する⁴。税通第15条は「国税を納付する義務（源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という）が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする」と規定しているが、この規定も、「納税義務は法律の定める課税要件の充足によって成立する」という考え方を暗黙の前提としている⁵。そして、納税義務の成立時期と内容確定時期とは区別される必要がある。印紙税等のように納税義務の成立と同時にその内容の確定する租税の場合は別として、課税要件の充足によって成立した納税義務は、まだ抽象的な存在であって、国家にとってそれが履行を請求し得る債

³ 日本経済新聞（平成28年4月6日発行）の記事によれば、国民が支払う公的年金の保険料や税金のうち、政府が徴収をあきらめて回収不能になった金額が年間およそ1.3兆円に及ぶことが判明した。税金では法人税や消費税、所得税などの国税の合計が14年度に1,329億円、地方税は1,752億円に達した。国税では税金の支払い能力がないとして、税務署が「滞納処分の停止」を認定してから3年経つと回収不能になる。

⁴ 新井隆一「納税義務の消滅・序説」日税研論集32号（1995）3頁。

⁵ 金子宏・前掲注（1）765頁。

権となるためには、その内容が確定することが必要である⁶。成立した納税義務は、原則として、申告納税方式による租税の場合には納税申告又は更正若しくは決定があったときに、賦課課税方式による租税の場合には租税賦課処分（賦課決定の通知⁷若しくは納税の告知⁸及び納税の通知⁹）があったときに、印紙納付方式による租税の場合には納税義務の成立によりその成立のときに、それぞれ確定する。この「確定」は、原則として納税義務者又は税務官庁による、成立した納税義務すなわち抽象的納税義務の主観的確認を意味している¹⁰。

第2節 納税義務の消滅

1. 概要

一旦確定した納税義務は、諸々の原因に基づいて消滅する。確定した納税義務の最も普通の消滅原因は、確定した納税義務の履行、つまり確定した税額の租税を納税義務者が納付することである。債務の弁済にあたる行為を、租税法においては納付と呼ぶ¹¹。それ以外の納税義務の主な消滅原因には、一定の時期の到来によって納税義務の消滅する時効、納税義務者の責に帰すべからざる事由による履行の不能、税務行政庁による租税賦課処分の取消・納税義務の否認にあたる更正・納税義務の免除などの行政処分、滞納処分の停止の継続、滞納処分の終了があり、還付金等の充当がある¹²。

2. 納税義務の履行による消滅

納税義務は、納税義務者によって履行されることによって消滅することが最も普通の場合であることは前述したとおりであるが、それが納税義務の消滅の最も基本的な態様である¹³。一般に、納税義務は、納税義務者がこれに相当する税額を金銭で支払うことによって、履行され消滅するものである。金銭で租税を支払うことを金銭納付という¹⁴。納税義務は、直接には法律又は条例の定めるところによって、あるいは法律による税務行政庁の許可に基づいて、金銭の支払によってではなく物をもって消滅する場合がある。税法上の代物弁済、物納がそれであるが、これは納税義務の履行の例外として捉えられている。

3. 納税義務の履行と納期限

租税を納付すべき期限を納期限という¹⁵。納税義務は、法律又は条例で定めている納期限

⁶ 金子宏・前掲注(1) 765頁。

⁷ 税通第32条の3項。

⁸ 税通第32条の3項カッコ書き。

⁹ 地方税法第1条第1項6号・7号、第72条の52、第319条の2等。

¹⁰ 清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2014）196頁。

¹¹ 金子宏・前掲注(1) 874頁。

¹² 新井隆一・前掲注(4) 3頁。

¹³ 新井隆一・前掲注(4) 4頁。

¹⁴ 金子宏・前掲注(1) 875頁参照。

¹⁵ 納期限のうち、法律が本来の納期限として予定している期限を法定納期限といい、その日までに納付しなければ履行遅滞を生じ督促のうえ滞納処分を受けることになる期限を具体的納期限という。法令上は、具体的納期限のことを単に納期限と呼んでいる。各租税の法定納期限は、個別租税法の定めるところであるが、申告納税の租税の場合は、一般に、法定申告期限が同時に法定納期限とされている。従って、期限内申告によって確定した税額については、法定納期限と

内に、履行されなければならない。納税義務者が納期限を経過してもその納税義務を履行しない場合には、税務官庁が納税義務者の財産に対する強制徴収の手続により租税を徴収することになる¹⁶。

4. 不確定納税義務の履行

納税義務の履行は、具体的に確定した義務の履行を原則とするが、特別の法律又は条例の定めがある場合には、実質上確定していない納税義務であっても履行の対象となり得る。例えば、所得税、法人の住民税、事業税の予定納税等がこれにあたり、源泉徴収による納税義務の履行等も、この意味では不確定納税義務の履行であるということが出来る¹⁷。

5. 納税義務の行政処分による消滅¹⁸

賦課課税方式による租税の場合、租税賦課処分の取消があったときは、この租税賦課処分により確定した納税義務は消滅する。申告納税方式による租税については、納税申告により確定した納税義務は、その全部又は一部が税務行政庁により否認（更正の処分、いわゆる減額更正をもって行われる）されることによっても消滅する。また、納税義務は、その免除によって消滅する。納税義務の免除は、納税の義務が確定した後に、税務行政庁が、法律又は条例の規定によってその納税義務を消滅させる処分である。そして、納税義務は、滞納処分の執行停止の継続及び滞納処分の終了によっても消滅する。税務行政庁は、滞納処分に際し、これを執行することが出来る財産がないとき、滞納処分を執行することによって納税義務者の生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき、納税義務者の所在と滞納処分を執行することが出来る財産とがともに不明であるとき、のいずれかに該当するときは、滞納処分の執行を停止しなければならない。この執行の停止が 3 年間継続したときは、この執行の停止を受けている税額に相当する納税義務は、消滅するものと定められている¹⁹。

具体的納期限が一致する。金子宏・前掲注 (1) 878、879 頁参照。

¹⁶ 清水敬次・前掲注 (10) 205 頁。

¹⁷ 新井隆一・前掲注 (4) 8 頁参照。

¹⁸ 新井隆一・前掲注 (4) 12～14 頁参照。

¹⁹ 税徴第 153 条（滞納処分の停止の要件等）

税務署長は、滞納者につき次の各号のいずれかに該当する事実があると認めるときは、滞納処分の執行を停止することができる。

一 滞納処分の執行及び租税条約等（租税条約等の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律（昭和 44 年法律第 46 号）第 2 条第 2 号（定義）に規定する租税条約等をいう。）の規定に基づく当該租税条約等の相手国等（同条第 3 号に規定する相手国等をいう。）に対する共助対象国税（同法第 11 条の 2 第 1 項（国税の徴収の共助）に規定する共助対象国税をいう。）の徴収の共助の要請による徴収（以下この項において「滞納処分の執行等」という。）をすることができる財産がないとき。

二 滞納処分の執行等をすることによってその生活を著しく窮迫させるおそれがあるとき。

三 その所在及び滞納処分の執行等をすることができる財産がともに不明であるとき。

2 税務署長は、前項の規定により滞納処分の執行を停止したときは、その旨を滞納者に通知しなければならない。

3 税務署長は、第 1 項第 2 号の規定により滞納処分の執行を停止した場合において、その停止に係る国税について差し押さえた財産があるときは、その差押えを解除しなければならない。

4 第 1 項の規定により滞納処分の執行を停止した国税を納付する義務は、その執行の停止が 3 年間継続したときは、消滅する。

5 第 1 項第 1 号の規定により滞納処分の執行を停止した場合において、その国税が限定承認に係るものであるとき、その他その国税を徴収することができないことが明らかであるときは、税務署長は、前項の規定にかかわらず、その国税を納付する義務を直ちに消滅させることができる。

また、納税の義務は、これについての滞納処分が完全に終了したときに、消滅する。それによって、納税の義務は、履行があったのと同じ状態になるためである。

以上、納税義務の消滅について概観したが、納税義務の時効による消滅については、次章以降で詳しく確認していく。実定税法は、租税の「徴収権」の消滅時効について規定するが、消滅時効の完成による徴収権の消滅は、納税義務の消滅を意味するといつてよい²⁰。

第2章 時効制度の概要

第1節 国税の更正、決定、徴収、還付等の期間制限の概要

1. 期間制限の概要

税通第70条から74条は、国税の更正、決定、徴収、還付等に係る税務署長等による処分が、いつまで出来るかといういわゆる期間的な制約について、その処分の性質に応じ、これを除斥期間と消滅時効とに区分して規定している。期間的な制約に対応して、これに服する税務署長等の権限は、いわゆる賦課権と徴収権とに区分される。租税実体法の定める課税要件を充足することによって国と納税義務者との間に租税債権債務が成立するが、その租税債権は未だ抽象的、潜在的に成立しているだけで、更にその内容を具体的に確定するための特別の経路を経て初めて、租税債権債務が具体的なものとなる²¹。抽象的に成立した租税債権を具体的に確定するための税務行政庁の処分、すなわち申告納税方式の場合の更正若しくは決定、賦課課税方式の場合の賦課決定を出来る税務行政庁の権限を賦課権と呼ぶことが出来る²²。これに対し、租税債権が具体的に確定すれば、租税債権者たる国は、その納付された税額を収納し、また租税債務者に対し履行を請求し、さらに、履行されない場合に債権実現のための強制的な諸権利を有することとなる²³。具体的に租税債権が確定した後に、その債権の履行を求める権利を徴収権と呼ぶことが出来る。

賦課権は、抽象的に成立した租税債権の額を確定させるものであり、徴収権の前提手続を構成するものであるといえる。そして、賦課権の行使によって具体的に確定された税額は、徴収権が作用することにより実現されるものである。両者相まって租税債権が実現されるというべきである²⁴。しかし、両者の性質や発現の態様は著しく異なっている。賦課権は、具体的な納税義務又はこれに係る事項の確認を主たる内容とする公法上の特殊な行政処分をすることの出来る一種の形成権であると考えられている。これに対して徴収権は、一般の私債権と極めて近似した性格を持ち、特別に自力執行権と優先徴収権が認められるこ

²⁰ 清永敬次・前掲注(10)205頁。同じ見解を述べるものとして谷口勢津夫『税法基本講義第5版』(弘文堂、2016)104頁がある。「徴収権(租税債権)の消滅といつても、納税義務(租税債務)の消滅といつても、その意味するところは同じである」。

²¹ 下村芳夫「徴収権の消滅時効」税大論叢7号(1973)183頁。

²² 下村芳夫・前掲注(21)185頁。

²³ 下村芳夫・前掲注(21)185頁。

²⁴ 税制調査会「昭和36年7月5日国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明」33頁。

とを除けば、むしろ私債権と同一に取り扱うことが適当であるとされている²⁵。

2. 中断の観念

このように、賦課権は、それが確認を内容とする行政処分であるという性格から、中断になじみ難いと考えられ、中断の観念がない。ある権利について法律上定められた存続期間を意味する除斥期間が賦課権に親しむとされている²⁶。賦課権をこのように定義すれば、納付すべき税額の確定のために特別の手續を要しない（賦課権の発動を要しない）国税²⁷、すなわち、源泉所得税、通常の場合の印紙税等にあつては、もとより賦課権を観念する余地はない²⁸。

これに対し、徴収権は私債権に類似した性格を持つことから、私債権と同様に時効制度を適用することが出来るとし、また、中断事由としての更正決定、納税の告知、督促、交付要求等が認められ、脱税や納税の猶予等の場合に時効の停止が認められる。時効による権利の消滅が絶対的なものとされる（民法のように援用を要しない。これについては後に述べることとする）ほかは、民事の場合と同様な法規制が要求されることとなる。

また、申告納税方式による国税で、納税申告書の提出により納付すべき税額が確定した部分の国税については賦課権の発動は必要としないため、納税申告書の提出に係る期間制限は、徴収権に係る消滅時効に拠ることとなる。

第2節 賦課権の除斥期間

1. 概要と沿革

税通第70条は、賦課権の一般的な期間制限について包括的に規定している。すなわち、納付すべき税額を確定するための特別の手續を要する国税（申告納税方式による国税及び賦課課税方式による国税）について、通常、税務官庁が行う更正、決定及び賦課決定に関する期間制限としての除斥期間を定めている。

賦課権の除斥期間に関する最初の規定は、昭和26年4月にシャウプ勧告に基づいて設けられたが、このシャウプ勧告に基づき、所得税法、法人税法、相続税法等に、除斥期間の

²⁵ 志場喜徳郎ほか『平成28年改訂 国税通則法精解』（一般財団法人 大蔵財務協会、2016）784頁。

²⁶ 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）785頁。

²⁷ 国税の中には、課税要件である事実が明白で税額の計算が容易であるため、納付すべき税額の確定の手續を要しないものがある。黒坂昭一ほか『平成27年版 図解 国税通則法』（一般財団法人 大蔵財務協会、2015）67頁参照。

²⁸ 税通第15条（納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定）

国税を納付する義務（源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という。）が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする。

3 納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税は、次に掲げる国税とする。

- 一 所得税法第2編第5章第1節（予定納税）（同法第166条（非居住者に対する準用）において準用する場合を含む。）の規定により納付すべき所得税（以下「予定納税に係る所得税」という。）
- 二 源泉徴収による国税
- 三 自動車重量税
- 四 印紙税（印紙税法（昭和42年法律第23号）第11条及び第12条（申告納税方式による印紙税）の規定の適用を受ける印紙税及び過怠税を除く。）
- 五 登録免許税
- 六 延滞税及び利子税

規定が定められた²⁹。国税通則法制定前は、賦課権の除斥期間に関する総括的な規定はなく、各税法に散存していたといえる。当時の国税通則法制定前の税法においては、国税に関する権利の期間制限の規定としては、更正の除斥期間に関する規定が所得税法、法人税法等の直接税関係の法律にあり、徴収権の消滅時効に関する規定が国税徴収法にあったということが出来る。申告納税方式をとる所得税、法人税、相続税及び贈与税については、課税標準又は税額を更正する処分は、原則として 3 年を経過したときはすることは出来ないこととされていたが、これが更正についての除斥期間であった。また、税額を減少させることとなる減額更正については、相続税法に特に除斥期間（3 年）の規定を適用しないと定めていたほかは、所得税法や法人税法には規定が設けられていなかったが、これらの税法においても相続税法と同趣旨と解され、除斥期間の適用はないものとされていた³⁰。

国税通則法制定前にあっては、国税の賦課権及び徴収権に関する期間制限の法律的解釈については、種々の問題があった。その主なものとしては、次の二つである。当時の税法においては、「更正」の除斥期間に関する規定（例：当時の所得税法第 46 条の 2）と、「国税の徴収を目的とする国の権利」の時効に関する規定（当時の徴収法第 174 条）とは、区別して規定されていたのであるが、前者の規定は更正の除斥期間を単に 3 年と定めるのみであった。従って、3 年の除斥期間に服さない決定その他は、一応 5 年の期間制限に服するものと解されてはいたものの、その根拠規定が当時の徴収法第 174 条であるのか、それとも会計法第 30 条の規定であるのかが明確でない、というのが一つの問題点である。なぜなら、徴収法にいう「国税の徴収を目的とする国の権利」は徴収権にのみ限定されず、賦課権をも含む広義のものと解することも出来たし、また、これを狭義の徴収権を指すと解する余地もあったためである³¹。二つめの問題点としては、国税通則法の施行前においては、除斥期間ないしは時効の起算日について明確な規定が与えられていなかったことにある。徴収権の消滅時効の起算日について説が分かれ、同一の起算日を持つとする説と、租税債権の確定したときにその確定した部分ごとにそれぞれ異なる起算日があるとする説を生むに至ったのである。

このような状況を踏まえ、昭和 36 年 7 月の国税通則法の規定に関する答申において、除斥期間の提言がなされた³²。その後諸々の改正を経ることとなるが、平成 23 年 12 月の改正により、従前の通常の場合における更正の期間制限 3 年が 5 年に延長され、その結果、増額更正 5 年、減額更正 5 年、更正の請求 5 年となり、税務署長による更正（増額・減額）

²⁹ シャウブ勧告書は次のように述べている。「租税の賦課に関する期間制限は、政府の行使する又は政府に対して行使する請求権に関する会計法第 30 条によって規定されている。それによると、租税の賦課は、課税されるべき日から 5 年以内に行わなければならない。納税者が虚偽の申告書を提出したとしても、課税に対して 5 年の時効による制限が適用されるようである。納税者に対して更正することができる 5 年という期間は異常に長いようである。納税者に虚偽が存しないなら、租税の債務についてさらに更正を受けることがないということ、申告書提出後適当な時期にはつきりさせておくべきである。したがって、われわれは、個人及び法人の所得の更正又は再更正を、申告書提出期限後 3 年又は申告書提出後 2 年のいずれか遅い期限を過ぎれば、禁ずるよう現行の期間制限規定を変更することを勧告する。しかし、この期間制限規定は、納税者の側に虚偽があったり、又は無申告であった申告には、適用してはならない。」志場喜徳郎ほか・前掲注（25）807 頁参照。

³⁰ 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）781、782 頁参照。

³¹ 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）783 頁参照。

³² 税制調査会・前掲注（24）33～39 頁参照。

処分の権限行使可能期間と納税者による減額更正の請求可能期間とが一致することとなったのである。

なお、上述した問題点であるが、国税通則法の制定により除斥期間について明文をもって規定されたため、一つめの問題に明確な解答が与えられたこととなる。しかし、徴収権の範囲をどのように考えるかは検討の余地があるため、第4節で別に検討を行う。また、除斥期間ないし時効の起算日に係る二つめの問題についても、明文の規定をもって解決が図られている³³。

2. 除斥期間（税通第70条）

税通第70条は、納付すべき税額を確定するため特別の手續を要する国税（申告納税方式による国税及び賦課課税方式による国税）について通常税務官庁がする更正、決定及び賦課決定に関する期間制限として除斥期間を包括的に定める。これを一覧にすれば、おおむね次のとおりである。

区分			通常の過少申告・無申告の場合	脱税の場合
更正			5年（税通70①一）（注1）	7年（税通70④）
決定			5年（税通70①一）（注1）	
純損失等の金額に係る更正			5年（法人税については10年） （税通70①一、二）（注2）	
増額 賦課 決定	課税標準 申告書の 提出を要 するもの	提出した場合	3年（税通70①）	
		不提出の場合	5年（税通70①二）	
	課税標準申告書の提出を要しないもの		5年（税通70①三）	
減額賦課決定			5年（税通70①、二、三）	

34

³³ これに対し、「国税通則法の制定に関する答申の説明」では、次のように述べている。

「現行法においては、更正通知書又は法定通知書とともに発付される納税の告知が時効中断事由とされており、また、申告も中断事由にあると解されるところから、前者の考え方をとつても、申告又は更正決定に伴う納税告知によって、もともと進行して来た時効は中断され、中断事由がやんでから再び新たに時効が進行することになるから、結局後者の考え方と結果において変りはなく、ただ考え方に差異があるだけである。しかし、後者の考え方では、上記のように納税の告知が時効中断事由とされていることを説明することができないので、実定法の解釈論としては、前者の考え方が従来から一般に受け入れられてきたと考えられる。～略～なるほど納税の請求は租税債権を具体化するまではできないが、法定納期限を過ぎてしまえば税務官庁は自分でこの具体化（賦課権の行使）を図ることができるのであるかた、納税を請求する権利は法定納期限を経過すればすでに「権利を行使しうる」状態にあると解することができるのである。かくてわれわれは、徴収権の時効の起算日を、それぞれ次に掲げる日の翌日とすることが妥当であると考えた。」
このような考え方に基づき、本法は、国税の徴収権の時効の起算日を一般的に法定納期限の翌日と定め、法定納期限の定めがない国税については、その国税の徴収権を行使することができる日等と定められた。税制調査会・前掲注（24）40頁参照。一部筆者加筆修正。

³⁴ 黒坂昭一ほか・前掲注（27）329頁。

(注 1) 移転価格税制に係る法人税の更正・決定等及び贈与税の更正・決定等については 6 年（措法第 66 条の 4 第 17 項、相法第 36 条第 1 項）することが出来る。また、国外転出等の特例が創設されたことに伴い、同特例の適用がある場合の所得税の更正・決定については原則 7 年（税通第 70 条第 4 項）することが出来る。さらに、更正の除斥期間終了の 6 月以内になされた更正の請求に係る更正又はその更正に伴って行われる加算税の賦課決定については、当該更正の請求があった日から 6 月を経過する日まですることが出来る（税通第 70 条第 3 項）。

(注 2) 法人税の純損失等の金額に係る更正の 10 年は、平成 30 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度又は連結事業年度において生ずる金額について適用し、同日前は従前どおり 9 年となる（平成 27 年改正法附則第 27 条第 1 項）³⁵。

3. 更正・決定等の期間制限の特例（税通第 71 条）

税通第 70 条が一般的な賦課権を規定しているのに対し、税通第 71 条は下表のとおり賦課権の期間制限の特例を定めている。

更正・決定等の期間制限の特例	特殊な除斥期間
○争訟等に伴う場合 更正決定等に係る不服申立て若しくは訴えについての判決、決定若しくは判決（以下本表において「判決等」という）による原処分の異動又は更正の請求に基づく更正に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税で当該判決等又は更正を受けた者に係るものについての更正決定等（注）	当該判決等又は更正があった日から 6 月間（税通 71①一）
○経済的成果の消滅等に伴う場合 申告納税方式に係る国税につき、その課税標準の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることを基因して失われたこと、当該事実のうちに含まれていた取り消しうべき行為が取り消されたこと等の理由に基づいてする更正又は当該更正に伴い当該国税に係る加算税についてする賦課決定	当該理由が生じた日から 3 年間（税通 71①二）
○災害による期限延長等の場合 更正の請求をすることが出来る期限について、通則法第 10 条第 2 項（期間の計算及び期限の特例）又は同法第 11 条（災害等による期限の延長）の規定の適用がある場合における当該更正の請求に係る更正又は当該更正に伴って行われることとなる加算税についてする賦課決定	当該更正の請求があった日から 6 月間（税通 71①三）

³⁵ 黒坂昭一ほか・前掲注（27）329 頁参照。

(注)「当該裁決等又は更正を受けた者」には、当該受けた者が分割法人等である場合には当該分割等に係る分割承継法人等を含み、当該受けた者が分割等に係る分割承継法人等である場合には当該分割等に係る分割法人等を含み、当該受けた者が連結親法人である場合には当該連結親法人に係る連結子法人を含み、当該受けた者が連結子法人である場合には当該連結子法人に係る連結親法人を含む(税通第 71 条第 2 項)³⁷。

第 3 節 徴収権の時効制度

1. 概要と沿革

税通第 72 条では、国税の徴収権の消滅時効を 5 年と定めるほか、時効の援用を要しないこと及びその利益の放棄ができないこと等を定める。これらは、国税通則法制定前の国税徴収法第 174 条の規定を踏襲するものである³⁸。

ここにいう徴収権とは、一般的には、既に確定した租税債務の履行として納付された税額を収納し、その履行を請求し、又は収納を図ることが出来る権利(いわゆる狭義の「徴収権」)である。賦課権の除斥期間は、いわゆる形成権としての税務署長の更正、決定等の権限を規制するものであるのに対し、徴収権の消滅時効は、国と納税者との間の債権債務関係を規制するものである。

国税の徴収に関する権利の期間制限の制度は、相当古くから設けられており、その創設は、これを期満免除と呼んでいた明治 22 年の国税徴収法制定時にまで遡ることが出来る。昭和 34 年 4 月に新国税徴収法が制定されて、国税の消滅時効についての体系的な規定が設けられた(同法第 174 条から第 176 条まで)。それまでは、国税の消滅時効について総括的な規定がなく、中断、停止等につき断片的に国税徴収法に規定が設けられるに留まり、一般的には会計法の規定が適用されていたのである³⁹が、これが抜本的に整備されたのである。

第 2 節で述べたような問題が生じていたため、昭和 36 年 6 月の答申において国税の徴収権の期間制限についても、提言がなされた。この答申を受けて制定されたのが、国税通則法第 72 条以下の条文である⁴⁰。また、平成 25 年の改正により、更正の請求期限について災害等により期限延長等がされる場合には、税務当局は、その更正の請求があった日から 6 月間更正等を行うことが出来ることとされたことに併せ、それぞれ徴収権の消滅時効の起算点について定める第 72 条第 1 項において、所要の整備がされた⁴¹。

2. 時効期間

国税の徴収権の消滅時効の期間は 5 年である。この期間は会計法第 30 条の定めるところ

³⁶ 黒坂昭一ほか・前掲注(27) 334 頁。

³⁷ 黒坂昭一ほか・前掲注(27) 334 頁。

³⁸ 志場喜徳郎ほか・前掲注(25) 843 頁。

³⁹ 志場喜徳郎ほか・前掲注(25) 780 頁。

⁴⁰ 税制調査会・前掲注(24) 41 頁参照。

⁴¹ 志場喜徳郎ほか・前掲注(25) 844 頁。

と同様であり、地方税も同様とされる⁴²。なお、関税も同様に 5 年とされており⁴³、保税地域からの引取りに係る課税物品に対する内国消費税についても 5 年である⁴⁴。いずれも、一般の私債権の 10 年（民法第 167 条第 1 項）に対して短期の消滅時効となっている。

3. 時効の起算日

本来消滅時効の起算日は、当該時効に係る権利を行使することが出来るときである⁴⁵。租税債権にあてはめてみると、納税の請求は納付すべき税額が確定するまでは出来ないが、法定納期限を過ぎてしまえば税務官庁は自分でこの確定（賦課権の行使）をすることが出来るのであるから、納税を請求する権利は法定納期限を経過すれば既に「権利を行使しうる」状態にあると考えることが出来る⁴⁶。このような考え方にに基づき、税通第 72 条は、国税の徴収権の時効の起算日を一般的に法定納期限の翌日と定め、法定納期限の定めがない国税については、その国税の徴収権を行使することが出来る日等と定めている。

例えば、次に掲げる国税については、それぞれ次に掲げる日の翌日が、徴収権の時効の起算日となる。

区分	時効の起算日
申告納税方式の国税	原則法定納期限
賦課課税方式による国税	加算税についてはその賦課の起因となった本税の法定納期限
源泉徴収所得税	利子、配当、給与等の支払の日の属する月の翌月 10 日
納付不足額の通知に係る登録免許税	その登記の日
更正の除斥期間の終了する日前 6 月以内にされた更正の請求に係る更正又は当該更正に伴って行われることとなる加算税についての賦課決定による納付すべき国税	その更正があった日
裁決等に伴い、更正決定等の期間制限の特例の適用がある場合における更正決定等により納付すべき国税	裁決等又は更正があった日
還付請求申告書に係る還付金の額に相当する税額が過大であることにより納付すべき国税	還付請求申告書の提出があった日
滞納処分費	その支出すべきことが確定した日

⁴² 地方税法第 18 条第 1 項。

⁴³ 関税の消滅時効については、平成 23 年の改正により、原則 3 年から 5 年に延長されている。関税法第 14 条の 2 第 1 項。志場喜徳郎ほか・前掲注 (25) 844 頁参照。

⁴⁴ 輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律第 20 条。

⁴⁵ この「権利を行使することをうるとき」という規定の解釈としては、権利者の一身上の都合で行使出来ないことや権利行使に事実上の障害があることは影響がないこととされており、さらに、直ちには請求の訴えを提起することが出来ない抗弁権の付着している権利についても、権利者がその抗弁権を自分の行為によって消滅せしめることが出来る場合には、その権利は既に「権利を行使しうる」状態にあると解されている。志場喜徳郎ほか・前掲注 (25) 845 頁参照。

⁴⁶ 志場喜徳郎ほか・前掲注 (25) 845 頁。

前述したように、時効の起算日については説が分かれていたが、明文の規定をもってその解決が図られている。ここで、この徴収権の時効の起算日については、賦課権が未行使の間は、その起算日は到来しないとする説がある⁴⁸。しかし、この説によれば、申告書提出前や更正・決定等の処分の前には時効は進行しないのであるから、無申告でしかも更正決定がされなければ未来永劫時効が完成しないこととなり、従って期限後申告書はいつまでも提出することが出来ることとなって、ある程度永続した事実状態を尊重するという時効制度の趣旨にもとることとなってしまふ⁴⁹。

4. 時効の絶対的効力

国税の徴収権の時効については、援用を要せず、時効完成後における利益の放棄は出来ない⁵⁰。国税の徴収権は、時効期間の経過によって消滅する。従って、時効完成後においては、税務官庁は、納税者が時効を援用するかどうかを問わず徴収手続をとることが出来ず、また、納税者は、時効の利益を放棄することが出来ないから、税金を納付しても過誤納金として還付しなければならない⁵¹。このような時効の絶対的効力は、納税義務者の意思次第で取扱いを異にすることから生ずる課税関係のいたずらな複雑化を避けるために定められたもの⁵²と解されるほか、法的安定性と事務処理の画一性の要請に基づく⁵³ものであるとも解されている。

第4節 「徴収権」の意義を巡る学説比較

1. 概要

国税通則法では、「国税の徴収を目的とする国の権利」を徴収権と呼んでいる。前述したように、抽象的な租税債権を具体的に成立させた後、すなわち賦課権を行使して税額を確定させた後の徴収手続を意味していると解することが出来るだろう。これに対し、国税通則法上の徴収権は、広義の徴収権すなわち実体法上の租税債権そのものと解する説がある⁵⁴。ここで徴収権の意義について検討する意図としては、徴収権の採るべき範囲によって時効の起算点が異なってくると考えられるためである。各説を比較し、時効の起算点がいづであるべきか、検討を行うこととする。

⁴⁷ 黒坂昭一ほか・前掲注(27) 337頁。

⁴⁸ 中川一郎・清水敬次『コンメンタール国税通則法』(税法研究所、加除式) J235頁。

⁴⁹ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール国税通則法§§34～74の14』(第一法規・加除式) 3848頁。清永も時効の起算日には疑問を持つが、「理論上は問題が残るとしても、可能な限り課税関係を簡明にするためにも、徴収権の時効の起算日を一律に法定納期限の翌日と定めることには充分理由があろう」としている。清永敬次・前掲注(10) 211、212頁参照。

⁵⁰ 税通第72条第2項。

⁵¹ 志場喜徳郎ほか・前掲注(25) 846頁。

⁵² 清永敬次・前掲注(10) 212頁。

⁵³ 田中二郎『租税法第3版』(有斐閣、1990) 258頁参照。

⁵⁴ 須貝脩一「租税債権の期間制限」税法132号(1962) 6頁参照。

2. 広義の徴収権

国税通則法が徴収権の時効の起算点として法定納期限から消滅時効が進行すると規定していることは、前述したとおりである。しかし、法定納期限においては、期限後申告や修正申告、更正、決定については未だ賦課権が行使されず、税額が確定されずに履行の請求が出来る状態にないということが出来る⁵⁵。そのようなものについても法定納期限を時効の起算点としたことは、論理的に齟齬を生ずることとなると考えられるが、この観点から徴収権を広義に捉える必要性が生じていると解される。

水野は、「実定法における徴収権の時効という場合にも、確定権の行使に基づいた狭義の徴収権と解すべきではないと思われる」⁵⁶として、徴収権を広義のものとして考えている。時効の起算点が「権利を行使することをうる時」であり、実定法上においても法定納期限の翌日や、法定納期限の定めのない場合には徴収権を行使することが出来る日と明文化されていることに根拠を置いているようである。更正・決定や地方税の賦課決定等の確定権の行使がなしうるときから時効は進行すると考え、徴収権の時効について賦課権を含んだ概念とする考え方に立っている⁵⁷。金子も「租税の徴収権は、租税債権と同義に理解してよい」⁵⁸とし、一見同様の立場を取っているように思われる。しかし、納税義務が既に確定しているかどうかを問わず、国税通則法が一律に法定納期限をもって租税債権の消滅時効の起算日とした理由について「法定納期限を過ぎれば、国又は地方団体は未確定の納税義務についてもその内容を確定する処分をした上、督促及び滞納処分をすることができることを重視したためであろう」と言及おり、徴収権と賦課権と区別しているように思われる。徴収権が租税債権であるとはいいい切れていないように感ずる。谷口も徴収権を租税債権そのものと捉えてはいるが、徴収権を行使するためには納税義務の確定を前提とする必要があることから「納税義務の確定は、徴収権行使の停止条件とみるべきである」⁵⁹として、概念的には徴収権と賦課権を区別していると解される。

いずれにせよ、時効の起算点が法定納期限と規定されていることに鑑みると、租税債権は賦課権行使以前に既に成立していることが前提とされ、賦課権は租税債権を確定するための手続法上の権限に過ぎない⁶⁰、というのが妥当な立場と解せようである。

3. 徴収権を広義に解した場合の問題点

徴収権の意義を実体法上の租税債権そのものと解すると、税通第 71 条の除斥期間の特例

⁵⁵ 下村芳夫・前掲注 (21) 186 頁参照。「徴収権を狭義に解する以上、その時効の起算点はあくまでも賦課権が行使され税額が確定した後でなければならない」ことに根拠を置く。また、同稿においては「徴収権を狭義に解すれば、その時効の起算点は賦課権行使後であると解されるにかかわらず、更正、決定を中断事由としたことはいかにも矛盾することになる。更正、決定を時効中断事由と解する以上、徴収権は賦課権行使以前に進行を始めていると解さざるを得ないからである」とも述べられている。

⁵⁶ 水野忠恒「時効等による納税義務の消滅」日税研論集 32 号 (1995) 18 頁。

⁵⁷ 水野忠恒・前掲注 (56) 18 頁参照。

⁵⁸ 金子宏・前掲注 (1) 773 頁。

⁵⁹ 谷口勢津夫・前掲注 (20) 104 頁。

⁶⁰ 下村芳夫・前掲注 (21) 186 頁。

との関係から問題が生ずる⁶¹。既に租税債権そのものが時効によって消滅したにもかかわらず、税通第 71 条第 1 項第 1 号、2 号⁶²に該当する場合には、再び手続法上の賦課権を行使することが可能な状態となる。それは、その日から再び徴収権の時効が進行するということにもなる。下村は「時効制度は、一定の事実状態の永続によって、実体法上の権利の絶対的な得喪を認めんとするものであるが、その趣旨からみても、一旦消滅した実体法上の租税債権が手続法上の権利である賦課権によって復活するというような解釈は到底採ることを得ない⁶³」と言及する。この場合に、賦課権行使後の徴収手続とすることで徴収権の意義を置く、いわゆる狭義の徴収権を採用することで、解決が図られると考えられる。租税債権を賦課権と徴収権に区別することにより、徴収権の時効が覆される、といった事象は起こり得ない為である⁶⁴。上述のように考えてくると、徴収権を租税実体法上の租税債権そのものと解する説を採ることは出来ないと考えられる。これが、税通第 72 条でいう徴収権が狭義の徴収権に限定されている所以なのかもしれない。

第 5 節 還付金等の消滅時効

1. 概要

税通第 74 条は、還付金等⁶⁵の請求権の消滅時効が 5 年であること及びその時効については、国税の徴収権と同様に援用を要せず、時効完成後における利益の放棄が出来ないことについて規定したものである。

2. 時効期間

還付金等の還付請求権は、その請求をすることが出来る日から 5 年を経過したときは、時効により絶対的に消滅する⁶⁶。還付金等のうち過誤納金について還付を請求することが出

⁶¹ 下村芳夫・前掲注 (21) 187 頁参照。これについて大島も同様の見解を持つ。「徴収権の消滅時効を実体法上の租税債権そのものの消滅時効と広義に観念すれば、すでに租税債権そのものが時効により消滅した後では、第 71 条の賦課権の除斥期間の特例を働かす余地がなくなる。」大島恒彦「租税債権の期間制限と賦課権、徴収権」税法学 158 号 (1965) 13 頁。

⁶² 税通第 71 条 (国税の更正、決定等の期間制限の特例)

更正決定等で次の各号に掲げるものは、当該各号に定める期間の満了する日が前条の規定により更正決定等を行うことができる期間の満了する日後に到来する場合には、前条の規定にかかわらず、当該各号に定める期間においても、することができる。

一 更正決定等に係る不服申立て若しくは訴えについての裁決、決定若しくは判決 (以下この号において「裁決等」という。) による原処分の異動又は更正の請求に基づく更正に伴って課税標準等又は税額等に異動を生ずべき国税 (当該裁決等又は更正に係る国税の属する税目に属するものに限る。) で当該裁決等又は更正を受けた者に係るものについての更正決定等 当該裁決等又は更正があった日から 6 月間

二 申告納税方式による国税につき、その課税標準の計算の基礎となった事実のうちに含まれていた無効な行為により生じた経済的成果がその行為の無効であることに基因して失われたこと、当該事実のうちに含まれていた取り消しうべき行為が取り消されたことその他これらに準ずる政令で定める理由に基づいてする更正 (納付すべき税額を減少させる更正又は純損失等の金額で当該課税期間において生じたもの若しくは還付金の額を増加させる更正若しくはこれらの金額があるものとする更正に限る。) 又は当該更正に伴い当該国税に係る加算税についてする賦課決定 当該理由が生じた日から 3 年間

⁶³ 下村芳夫・前掲注 (21) 187 頁。

⁶⁴ 「賦課権と徴収権という区分を採用した以上は、租税債権一体としての時効は観念する必要はない」大島恒彦・前掲注 (61) 14 頁。

⁶⁵ 過誤納金及び各税法に規定する国税の還付金。

⁶⁶ この条の「請求をすることができる」とは、民法第 166 条第 1 項の「権利を行使することができる」と同義であって、

来るのは、過誤納金が生じたときであるから、その翌日が時効の起算日となる。過誤納金が生じたときとは、過誤納金の発生の様態により異なる。誤納の場合には納付したときであるが、不服申立ての決定若しくは裁決により賦課処分が取り消された場合又は減額の更正があった場合（過納の場合）には、裁決書若しくは異議決定書又は更正通知書が送達されたときである。各税法において定められている還付金についても、還付を請求することが出来るときから時効は進行する。無効な申告又は賦課処分に基づいて納付した場合には、その納付したときに還付請求権が生ずる⁶⁷。還付請求権が取り消しうべき瑕疵のある賦課処分に基づいて生じた場合には、その賦課処分は、行政処分として公定力を有しており、取消しの処分を要するので、その取消しのときから還付請求権が生ずると解することが妥当である⁶⁸。

3. 中断と停止

国税の還付金等に係る請求権の消滅時効の中断と停止については、税通第 72 条第 3 項が準用されるため、民法の規定が準用されることとなる（税通第 74 条第 2 項）。中断事由及び停止事由は下表のようになる。

時効の中断	時効の停止
<p>①請求 還付請求は、民法第 147 条第 1 号（請求）の規定により、時効中断の効力がある。この請求は、債権者から行うものであるから、第三者納付に係る国税につき過誤納が生じた場合において、第三者が請求しても、なんら時効中断の効力を有しない。</p>	<p>民法の規定を準用（実際の実例は少ない）。</p>
<p>②承認 債務者である国の支払義務の承認行為は、民法第 147 条第 3 号（承認）の規定により、時効の中断の効力がある。請求権者に対する国庫金振込通知、一部充当通知、支払通知等が相手方に到達したときに時効は中断される。</p>	

69

4. 時効の絶対的効力

国税の還付金等に係る請求権の時効については、援用を要せず、時効完成後の利益は放

法律上権利行使の障害がないことであり、事実上権利を行使出来るか否かは問うところではない。東京高判昭和 50 年 4 月 16 日訴月 1345 頁。

⁶⁷ 最判昭和 52 年 3 月 31 日訴月 23 卷 4 号 802 頁。

⁶⁸ 志場喜徳郎ほか・前掲注 (25) 864 頁。

⁶⁹ 黒坂昭一ほか・前掲注 (27) 345 頁。

棄出来ない点、国税の徴収権の時効におけると同様である。

第3章 時効の中断、不進行と停止

第1節 時効の中断事由

1. 概要

税通第73条は、国税の徴収権の消滅時効につき、その特有な中断及び停止の事由を定めるほか、延滞税及び利子税の消滅時効の中断及び停止について規定している。税通第73条第1項において徴収権の時効中断事由を列記しているが、この他に国税通則法が民法の規定を準用している関係上、民法上の時効中断事由たる請求、差押、仮差押又は仮処分、承認（民法第147条）等も徴収権の時効中断事由となる⁷⁰。なお、昭和42年に印紙税法が全文改正され、新たに過怠税が設けられたことに伴い、この条第4項（現5項）に改正をみた。また、昭和56年、脱税の場合の更正決定等の除斥期間が5年から7年に延長されたことに伴い、この条に新たに、脱税の場合の時効不進行（最大2年間）の規定が設けられた。近年では平成27年、国外転出等特例が創設され、この国外転出等特例の適用がある場合の所得税の更正決定等の期間制限については、原則として法定申告期限から7年とされた。それに伴って同特例の適用がある場合の所得税についても時効不進行の対象に加えられ、それぞれ7年間更正決定等による徴収を可能とする改正が行われた⁷¹。

⁷⁰ 下村芳夫・前掲注(21) 200頁。

⁷¹ 志場喜徳郎ほか・前掲注(25) 852頁参照。

＜国税特有の中断事由及び停止事由＞

時効 の 中 断	国税の徴収権の時効は、更正若しくは決定、賦課決定、納税に関する告知、督促又は交付要求の処分によって中断し、その事由の終了した日の翌日から進行	
	更正又は決定	更正通知書又は決定通知書が納税者に送達されたときは、その更正又は決定により納付すべき国税について時効が中断し、当該国税の納期限まで、中断事由は継続（税通 73①一）
	賦課決定	申告納税方式による国税に係る加算税について賦課決定通知書が納税者に送達されたときは、その加算税について時効が中断し、その納期限まで、中断事由は継続（税通 73①二）
	納税に関する告知	納税告知書が納税者に送達されたときは時効は中断し、その納付期限まで、中断事由は継続。第二次納税義務者及び保証人に対する納付通知書がそれらの者に送達されたときは、時効は中断し、その納付期限まで、中断事由は継続（税通 73①三）
	督促	督促状又は督促のための納付催告書が主たる納税者又は第二次納税義務者に送達されたときは、時効は中断し、それらが発送された日から起算して 10 日を経過した日まで、中断事由は継続（税通 73①四）
	交付要求	交付要求書が執行機関に送達されたときは、時効は中断し、その交付要求がされている期間、中断事由は継続（税通 73①五）
時効 の 停 止	国税の徴収権の時効は、延納、納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予期間中は進行しない（税通 73④）（これらの期間中は、徴収権を行使しないことから時効が停止）	

72

2. 時効の中断

国税の徴収権の時効は、更正又は決定、賦課決定、納税に関する告知、督促、交付要求の処分の効力が生じたときに中断し、その事由の終了した日の翌日から進行する。この場合において、例えば更正通知書の送達による時効中断の効力の及ぶ範囲をどのように考えるかについては、以前から議論が重ねられてきたようである。一つの考え方は、租税債権を一体として考え、その中断の効力が更正による税額のみならず、前にされた納税申告等による税額についても同時に及ぶとするものである⁷²。これに対し、もう一つの考え方は、租税債権は段階的に確定していくので、前の納税申告等による税額については既に徴収手続を進めることができ、場合によっては差押えがされていることもあろうから、後の更正による時効中断の範囲はその更正による部分の税額に限定されるべきであるとする考え方

⁷² 黒坂昭一ほか・前掲注（27）341頁。

⁷³ 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）852頁。

である⁷⁴。国税通則法は後者の考え方によることとし、このことを「処分に係る部分の国税については」と明文をもって規定した⁷⁵。従って、例えば増額更正がなされた場合には、その更正によって時効が中断されるのは、新たに確定した税額（増差税額）の部分に限られることとなる⁷⁶。

3. 補論

前述したように、徴収権を狭義に解する立場に立てば、増差税額については更正によって初めて税額が確定したものであるから、徴収権の消滅時効はそれ以降に進行すべきとも考えられる。この立場に立てば、「更正による中断の効力は前にされた納税申告に係る税額を含めた全てに掛かる」とする説と「更正による中断の効力はその増差税額に限定される」とする説のいずれを採ったとしても、増差税額については徴収権の消滅時効を観念する余地すらないといえよう。前章で述べた徴収権の意義の論理的な齟齬に立ち戻ってしまうのである。もっとも、現行通則法は徴収権を狭義に解しながらも、その時効の起算点については原則として法定納期限と規定している。ここに更正又は決定を中断事由とした必要性を見出せよう。時効の起算点を法定納期限とすることは、未だ確定しない税額についても法定納期限から既に時効が進行していることとなる。これらのように成立はしているが未だ税額が確定していないものについて、更正又は決定等を時効中断事由としないと、更正や決定があったとしても、5年の消滅時効にかかることになってしまうのである⁷⁷。

第2節 時効の不進行と停止

1. 脱税の場合の時効の不進行

国税の徴収権の消滅時効の始期は法定納期限の翌日であり、賦課権の除斥期間の始期は法定申告期限の翌日であるので、通常両者は同日となる。脱税の場合に賦課権の除斥期間が7年に延長されることは上述した通りであるが、その場合に徴収権の消滅時効が5年で終わってしまうと、租税債権は時効で消滅し、現実の賦課・徴収処分をすることが出来なくなってしまうという問題が生ずる。賦課権の除斥期間を7年に延長した意味がなくなってしまうのである。そこで、第1節において述べたように、昭和56年に改正により、脱税に係る租税債権について、延長された除斥期間内は時効消滅しないように手当てがされた。

昭和56年にされた改正の内容は、脱税分について、税務署長が脱税の事実を認識する日（具体的には、更正決定等、申告又は納税の告知の日）までは時効が進行しないこととし、この時効不進行の期間は、最大法定納期限から2年間とするものである⁷⁸。税通第73条3項は、「国税の徴収権で、偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、

⁷⁴ 税制調査会・前掲注(24) 64頁参照。

⁷⁵ 時効の中断を図るためには具体的に請求しなければならないとする私法の考え方を基礎としている。志場喜徳郎ほか・前掲中(25) 852頁参照。

⁷⁶ 金子宏・前掲中(1) 775頁参照。

⁷⁷ 下村芳夫・前掲注(21) 202頁参照。

⁷⁸ 志場喜徳郎ほか・前掲注(25) 854頁。

又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税に係るものの時効は、当該国税の法定納期限から2年間は、進行しない」と規定し、ただし書きにおいて「2年間」の短縮事由とその期間を定めている。この規定を読み解くには、税務署長が脱税の事実をいかにして認識したかということが重要となろう⁷⁹。本来、税務署長がそれを認識した日から時効が進行することを定めていて、その認識が遅れてもその停止期間は最長2年である。そう考えると、この3項はただし書きが原則であり、一連の法律行為によって、税務署長が、「偽りその他不正の行為によって税を免れた」ということを認識できることとなる⁸⁰。

なお、消滅時効が進行しない国税の範囲は、一部でも脱税していれば、単純過少申告分も含むその年分等に係る国税全てである。この脱税に係る国税は、行為（納税申告書の提出）又は処分（更正、決定等）により納付すべきこととなる時に、それぞれその納付すべきこととなる国税ごとに分割されて、それぞれ別個に消滅時効が進行する⁸¹。

2. 国外転出等特例の適用がある場合の時効の不進行

平成27年の改正により、国外転出等特例⁸²が創設され、この国外転出等特例の適用がある場合の所得税⁸³の更正決定等の期間制限については、原則として法定申告期限から7年とすることとされた。この際、上述した脱税の場合と同様の考え方を採用し、国外転出等特例の適用がある場合の所得税についても賦課権の除斥期間内に徴収権が時効消滅しないよう、時効不進行を定める税通第73条第3項の対象に加えられ、法定納期限から2年間は徴収権の消滅時効が進行しないこととされている⁸⁴。

3. 時効の停止

税通第73条第4項は、「国税の徴収権の時効は、延納、納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予に係る部分の国税（当該部分の国税に併せて納付すべき延滞税及び利子税を含む。）につき、その延納又は猶予がされている期間内は、進行しない。」と規定している。これらの期間中は徴収権を行使しないのであるから、時効が停止させられるのである⁸⁵。

延納は、所得税法又は相続税法上認められる延納をいい、納税の猶予は、税通第46条に規定する納税の猶予をいう。徴収若しくは滞納処分に関する猶予は、国税徴収法に規定す

⁷⁹ 品川芳宣『国税通則法講義—国税手続・争訟の法理と実務問題を解説—』（公益社団法人 日本租税研究協会、2015）192頁参照。

⁸⁰ 「税務当局が脱税を知った日」としては、具体的には、税務署長が脱漏所得を発見した時、その発見した所得に基づいて税額を計算し、脱税額を認識した時等が考えられるが、これらの時点は明確でない場合も多く、また、外部にその時期が明白でないことから、脱税額が外部に公表される「更正、決定等の日」等が消滅時効の始期とされたのである。志場喜徳郎ほか・前掲注（25）856頁参照。

⁸¹ 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）857頁。

⁸² 国外転出をする場合の譲渡所得等の特例（所法第60条の2第1項～3項）及び贈与等により非居住者に資産が移転した場合の譲渡所得等の特例（同法第60条の3第1項～3項）をいう。

⁸³ その所得税に係る加算税を含む。

⁸⁴ 志場喜徳郎ほか・前掲注（25）860頁。

⁸⁵ 租税債務を認識して延納、猶予をしている（してもらっている）わけであるから、当たり前といえば当たり前のことである。品川芳宣・前掲注（79）193頁参照。

る換価の猶予及び国税の賦課・徴収に関する処分につき不服申立てがされた場合その他これに類する場合に徴収の所轄庁がする徴収の猶予又は滞納処分の続行の停止をいう⁸⁶。なお、租税特別措置法の規定により、相続税又は贈与税の納税猶予がされた場合にも、時効が停止することとされている⁸⁷。

第3節 主たる債務と従たる債務との関係

1. 主たる納税者の納税義務と第二次納税義務者の納税義務との関係

最判平成6年12月6日民集48巻8号1451頁が「納付告知により具体的に発生する第二次納税義務⁸⁸は、既に確定している主たる納税義務者の納税義務を補完するものにすぎず、これと別個独立に発生するものではない。そして、右義務は、主たる納税義務が発生し存続する限り、必要に応じいつでも課せられる可能性を有するものであって、右納付告知は、ただその義務の発生を知らしめる徴収のための処分にほかならない⁸⁹」と判示するところ、主たる納税義務についての消滅時効が完成せず、主たる納税義務が存続している以上、第二次納税義務が時効によって消滅することはないと解される。そして第二次納税義務の時効中断の効力は、主たる納税者の納税義務に及ばないが、主たる納税者の納税義務の時効中断の効力は、第二次納税義務に及ぶと解されている⁹⁰。広島地判昭和46年5月6日判決⁹¹においても、主たる納税義務が督促により時効中断されている間になされた第二次納税義務告知処分は適法として、主たる納税義務の時効中断の効力が第二次納税義務に及ぶことを示している。

主たる納税義務が時効によって消滅した場合には、その付従性に鑑みれば第二次納税義務も消滅すると考えることも出来よう。実際には、第二次納税義務の追及は、主たる納税者の財産について滞納処分をしても徴収すべき税額に不足すると認められる場合に限り行われるのであるから、主たる納税義務について時効期間が満了してしまう場合が多い。し

⁸⁶ 志場喜徳郎ほか・前掲注(25)861頁。

⁸⁷ 措法第70条の4第32項、70条の6第37項、70条の6の4第13項、70条の7第14項、70条の7の2第14項。

⁸⁸ 税徴第32条(第二次納税義務の通則)

税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない。この場合においては、その者の住所又は居所の所在地を所轄する税務署長に対しその旨を通知しなければならない。

2 第二次納税義務者がその国税を前項の納付の期限までに完納しないときは、税務署長は、次項において準用する国税通則法第38条第1項及び第2項(繰上請求)の規定による請求をする場合を除き、納付催告書によりその納付を督促しなければならない。この場合においては、その納付催告書は、国税に関する法律に別段の定めがあるものを除き、その納付の期限から50日以内に発するものとする。

3 国税通則法第38条第1項及び第2項、同法第4章第1節(納税の猶予)並びに同法第55条(納付委託)の規定は、第1項の場合について準用する。

4 第二次納税義務者の財産の換価は、その財産の価額が著しく減少するおそれがあるときを除き、第1項の納税者の財産を換価に付した後でなければ、行うことができない。

5 この章の規定は、第二次納税義務者から第1項の納税者に対してする求償権の行使を妨げない。

⁸⁹ なお同判例においては「国税通則法70条が、国税の更正、決定等の期間制限について規定していながら、第二次納税義務の納付告知については触れるところがないのは、右に述べた第二次納税義務の納付告知の性格等からして、右納付告知については独立して期間制限を設ける理由がないことによるものと解されるのであり」と判示されており、第二次納税義務の納付告知と除斥期間の関係についても述べられている。そのうえで、「同条が第二次納税義務の納付告知に類推適用されることはないといわなければならない」として、徴収権の消滅時効における関係性について示している。

⁹⁰ 志場喜徳郎ほか・前掲注(25)848頁。

⁹¹ TKC: LEX/DB 文献番号21035941。

かし、このような場合にこそ、その補充性から第二次納税義務の制度が活用されるべき⁹²と解されている。そのためには、第二次納税義務に係る国税の時効が中断されて存続している限り、たとえ、主たる納税義務者に対する国税の消滅時効の期間が満了していても、第二次納税義務について滞納処分を続行することが出来ると解するべきである⁹³とされる。

2. 主たる債務と保証債務

東京地判昭和 39 年 3 月 26 日下民集 15 卷 3 号 639 頁は、「国は租税債務の時効中断の手段として、差押のほか、督促及び民事訴訟提起の手段を有するわけであり、そして、主債務が消滅することによって保証債務が消滅するのは、保証債務の性質に基づくものであって」と判示し、主たる租税債務について時効が完成した場合には、保証債務も消滅する旨を示している。

また、主たる租税債務に係る時効中断の効力がその保証債務にも及ぶことは、東京地裁平成 22 年 4 月 27 日税資（順号 22-22）において判示されている。

3. 主たる債務と連帯納付義務

相続税法において連帯納付義務が定められている⁹⁴が、この連帯納付義務の時効についても多くのケースで争いが起こっている。相続税法で定める連帯納付義務の履行に関しては、相続税法特有の規定であることが主な争点とされているようである。大阪高判平成 14 年 2 月 15 日判決⁹⁵において「連帯納付義務が本来の納付義務（固有の相続税の納税義務）と別個に独立して時効消滅することがないのは、連帯納付義務が相続税法 34 条 1 項に基づき本来の納税義務を担保するために課された特殊な義務であり、本来の納付義務が消滅しない限り、これを担保するため存続するものと規定されている」旨判示しており、督促処分によって本来の納税義務の時効が中断した効力は、連帯納税義務者に対して及ぶことをも示している。また、国税不服審判所平成 22 年 11 月 4 日裁決によっても、「担保される租税債権と別個に時効消滅することは法の予定するところではない」とし、本来の納税義務者に対して生じた時効の中断の効力は、連帯納付義務者にも及ぶと解するのが相当と判示している。なおこの裁決によつては、「独立の時効消滅を認めていない民法第 457 条第 1 項⁹⁶が類推適用されるべき」として、民法の考え方を準用していると解される。

⁹² 志場喜徳郎ほか・前掲注 (25) 848 頁。

⁹³ 志場喜徳郎ほか・前掲注 (25) 848、849 頁。

⁹⁴ 相法第 34 条（連帯納付の義務等）

同一の被相続人から相続又は遺贈（第 21 条の 9 第 3 項の規定の適用を受ける財産に係る贈与を含む。以下この項及び次項において同じ。）により財産を取得した全ての者は、その相続又は遺贈により取得した財産に係る相続税について、当該相続又は遺贈により受けた利益の価額に相当する金額を限度として、互いに連帯納付の責めに任ずる。ただし、次の各号に掲げる者の区分に応じ、当該各号に定める相続税については、この限りでない。各号略。

⁹⁵ TKC：LEX/DB 文献番号 28111497。

⁹⁶ 民法第 457 条 主たる債務者に対する履行の請求その他の事由による時効の中断は、保証人に対しても、その効力を生ずる。

4. 小括

第二次納税義務や保証債務、あるいは連帯納税義務に係る判例を見るに、その争点として「補充性」の有無が重視されているようである。保証人や第二次納税義務者の場合には国税通則法及び国税徴収法においてその補充性が明示的に定められている（税通第 52 条第 4 項、第 5 項⁹⁷、税徴第 32 条第 4 項⁹⁸参照）⁹⁹。これに対し、相法第 34 条第 1 項に基づく連帯納付義務者には補充性を定めた規定がおかれておらず、名古屋高判平成 17 年 9 月 21 日訴月 52 卷 8 号 2537 頁においても「相続税法 34 条 1 項が定める連帯納付責任の前提となる連帯納付義務の確定は、各相続人等の固有の相続税の納税義務の確定という事実に対応して、法律上当然に生ずるものであり」と判示し、その補充性が無いことが示されている。横浜地判平成 21 年 5 月 27 日税資（順号 21-20）も「相続税の連帯納付義務には、第二次納税義務（徴収法 32 条以下）及び保証人の納付義務（通則法 52 条）の場合におけるような補充性は認めることができない」旨の判示がされているところである。同判例においては、保証人や第二次納税義務者については税通第 52 条第 2 項の規定又は税徴第 32 条第 1 項の規定により納税の告知が要されるのに対し、相続税法における連帯納付義務についてはその告知が法律上要求されていないことも示されている。この点も連帯納付義務者に補充性が無いことを根拠としていると解される。

第 4 節 時効の中断等に係る附帯税の関係

1. 総説

主たる債務に附帯して生ずる従たる債務を附帯債務と呼ぶが、国税通則法は、国税の附帯債務のことを附帯税と呼んでいる¹⁰⁰。税通第 72 条の定める「国税」には、附帯税も含まれている¹⁰¹。この節では、附帯税を延滞税及び利子税、加算税に区分し、それぞれについ

⁹⁷ 税通第 52 条（担保の処分）

税務署長等は、担保の提供されている国税がその納期限（第 38 条第 2 項（繰上請求）に規定する繰上げに係る期限及び納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予に係る期限を含む。以下次条及び第 63 条第 2 項（延滞税の免除）において同じ。）までに完納されないとき、又は担保の提供がされている国税についての延納、納税の猶予若しくは徴収若しくは滞納処分に関する猶予を取り消したときは、その担保として提供された金銭をその国税に充て、若しくはその提供された金銭以外の財産を滞納処分の例により処分してその国税及び当該財産の処分費に充て、又は保証人にその国税を納付させる。

4 第 1 項の場合において、担保として提供された金銭又は担保として提供された財産の処分の代金を同項の国税及び処分費に充ててなお不足があると認めるときは、税務署長等は、当該担保を提供した者の他の財産について滞納処分を執行し、また、保証人がその納付すべき金額を完納せず、かつ、当該担保を提供した者に対して滞納処分を執行してもなお不足があると認めるときは、保証人に対して滞納処分を執行する。

5 前項の規定により保証人に対して滞納処分を執行する場合には、税務署長等は、同項の担保を提供した者の財産を換価に付した後でなければ、その保証人の財産を換価に付することができない。

⁹⁸ 税徴第 32 条（第二次納税義務の通則）

税務署長は、納税者の国税を第二次納税義務者から徴収しようとするときは、その者に対し、政令で定めるところにより、徴収しようとする金額、納付の期限その他必要な事項を記載した納付通知書により告知しなければならない。この場合においては、その者の住所又は居所の所在地を所轄する税務署長に対しその旨を通知しなければならない。

4 第二次納税義務者の財産の換価は、その財産の価額が著しく減少するおそれがあるときを除き、第一項の納税者の財産を換価に付した後でなければ、行うことができない。

⁹⁹ 黒坂昭一ほか・前掲注（27）34 頁。

¹⁰⁰ 金子宏・前掲注（1）777 頁。

¹⁰¹ 税通第 2 条（定義）

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

てその消滅時効とその中断事由等について確認する。

2. 延滞税及び利子税

延滞税及び利子税を成立させる基本的な請求権は本税に従属する権利であるから、本税が存続する限り存続し、本税が時効により消滅したときは同時に消滅するものと考えられている¹⁰²。これに対し、延滞税及び利子税の消滅時効の起算日については、その考え方に争いがあるところである。延滞税については、その基礎をなす租税の納税義務とは別個独立のものであり、その基礎をなす租税の納付の遅延に対応して1日ごとに成立・確定するものと解されるから、その時効は、法定納期限経過後、各1日の延滞税ごとにその翌日から独立に進行を開始すると解すべき¹⁰³との見解がある。また、利子税については、その基礎となる国税と合わせて納付すべきものとされており、利子税の納税義務は、延納又は納税申告書の提出期限の延長の開始以後、各1日の利子税ごとに、その日の経過するときに成立しかつ確定すると解すべき¹⁰⁴とされる。延滞税と同様に解せば、利子税に係る時効も、各1日の利子税ごとにその翌日から独立に進行を開始する意と考えられる。この考え方に對し、本税が法定納期限後に完納されることによって確定することとなる支分的な延滞税及び利子税については、これら支分的な延滞税及び利子税もその消滅時効の起算日は、本税のそれと等しく法定納期限である¹⁰⁵とする見地がある。

時効の中断については、税通第73条第5項の規定を根拠とし、本税について時効が中断されるときは、その中断された本税に係る延滞税又は利子税についての時効が同時に中断すると解される。また同条同項において、本税が納付されると、その納付された本税に係る延滞税又は利子税について時効が中断する旨も規定されている。

延納、納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予が本税の時効を停止する事由となり、その延納又は猶予がされている期間内は時効が進行しないものとされているが、当該本税にあわせて納付すべき延滞税及び利子税についても同様、その徴収権の時効の進行が停止する（税通第73条第4項）。

四 附帯税 国税のうち延滞税、利子税、過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税及び重加算税をいう。

¹⁰² 志場喜徳郎ほか・前掲注(25) 861頁。

¹⁰³ 金子宏・前掲注(1) 779頁。

¹⁰⁴ 「ただし、延納にかかる国税の利子税の消滅時効は、延納の期間内は進行しない」旨補足されている。金子宏・前掲注(1) 782頁。

¹⁰⁵ 「一見すれば、本税の完納時にその数額が確定するのであるから、それについての消滅時効の起算日をこの本税完納の日の翌日とすべきであるようにみえるが、この請求権も、右の基本的請求権のいわば支分的なものともいうべきであり、本税につき滞納処分による差押えを行う場合には、その額が未確定であっても、本税とともに差押債権の一部となるものである」こと、税通第2条の定義を根拠とするものである。志場喜徳郎ほか・前掲注(25) 861頁参照。
税通第2条(定義)

この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。

八 法定納期限 国税に関する法律の規定により国税を納付すべき期限(次に掲げる国税については、それぞれ次に定める期限又は日)をいう。この場合において、第38条第2項(繰上請求)に規定する繰上げに係る期限及び所得税法若しくは相続税法の規定による延納(以下「延納」という。)、第47条第1項(納税の猶予)に規定する納税の猶予又は徴収若しくは滞納処分に関する猶予に係る期限は、当該国税を納付すべき期限に含まれないものとする。

ニ 附帯税 その納付又は徴収の基因となる国税を納付すべき期限(当該国税がイからハまでに掲げる国税に該当する場合には、それぞれ当該国税に係るイからハまでに掲げる期限(地価税に係る過少申告加算税、無申告加算税及び第35条第3項(過少申告加算税等の納付)に規定する重加算税については、先に到来する期限)又は日)

3. 加算税

加算税の消滅時効は、その計算の基礎となる国税の法定納期限の翌日から進行を開始するが、賦課決定（過少申告加算税・無申告加算税及びそれらに代わる重加算税の場合¹⁰⁶）、又は納税告知（不納付加算税及びそれに代わる重加算税の場合¹⁰⁷）によって中断し、納期限の経過とともに再び進行を開始する（税通第 73 条第 1 項第 2 号、3 号¹⁰⁸）¹⁰⁹。

4. 小括

附帯税については、その性格を本税に従属するものと見るか、本税とは別個独立したものと見るかによって、その取扱いに差異が生ずるようである。「附帯税」と称されているとおり、本税に附帯して発生するものと見れば、前者の考え方に拠るのがごく自然に感じられるところである。しかし、延滞税及び利子税に係る時効の起算日については、判例においてその発生日の翌日と判示¹¹⁰された経緯もあるところ（この判例については第 5 章第 1 節にて取り上げる）、この点について統一的な見解が必要であると考えられる。

第 5 節. 「偽りその他不正の行為」の意義

1. 概要

税通第 70 条第 4 項の規定により期間制限が 7 年とされるものは、①偽りその他不正の行為によりその全部若しくは一部の税額を免れ、又はその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税¹¹¹についての更正決定等と、②偽りその他不正の行為により当該課税期間において生じた純損失等の金額が過大にあるものとする納税申告書を提出していた場合における当該申告書に記載された当該純損失等の金額（当該金額に関し更正があった場合には、当該更正後の金額）についての更正である。また、税通第 73 条第 3 項の規定により、偽りその他不正の行為により免れ、又は還付を受けた国税の徴収権は、税務当局が脱税がある

¹⁰⁶ 過少申告加算税・無申告加算税及びそれらに代わる重加算税の場合には、賦課決定の方法が取られる。

税通第 32 条（賦課決定）

税務署長は、賦課課税方式による国税については、その調査により、課税標準申告書を提出すべき期限（課税標準申告書の提出を要しない国税については、その納税義務の成立の時）後に、次の各号の区分に応じ、当該各号に掲げる事項を決定する。

三 課税標準申告書の提出を要しないとき。課税標準（第 69 条（加算税の税目）に規定する加算税及び過怠税については、その計算の基礎となる税額。以下この条において同じ。）及び納付すべき税額

¹⁰⁷ 不納付加算税及びそれに代わる重加算税の場合には、納税告知の方法が取られる。

税通第 36 条（納税の告知）

税務署長は、国税に関する法律の規定により次に掲げる国税（その滞納処分費を除く。以下次条において同じ。）を徴収しようとするときは、納税の告知をしなければならない。

一 賦課課税方式による国税（過少申告加算税、無申告加算税及び前条第 3 項に規定する重加算税を除く。）

¹⁰⁸ 税通第 73 条（時効の中断及び停止）

国税の徴収権の時効は、次の各号に掲げる処分に係る部分の国税については、その処分の効力が生じた時に中断し、当該各号に掲げる期間を経過した時から更に進行する。

二 過少申告加算税、無申告加算税又は重加算税（第 68 条第 1 項又は第 2 項（申告納税方式による国税の重加算税）の規定によるものに限る。）に係る賦課決定。その賦課決定により納付すべきこれらの国税の第 35 条第 3 項の規定による納期限までの期間

三 納税に関する告知。その告知に指定された納付に関する期限までの期間

¹⁰⁹ 金子宏・前掲注（1）783 頁。

¹¹⁰ 大阪高判昭和 45 年 4 月 17 日訴月 16 卷 6 号 665 頁、大阪高判昭和 39 年 7 月 7 日行集 15 卷 7 号 1307 頁。

¹¹¹ 当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。

ことを知った日（知らなくても、最大法定納期限から 2 年を経過した日）から消滅時効が進行し、それまでは進行しないことは上述してきたとおりである。ここで着目したいのは、賦課権の除斥期間についても徴収権の消滅時効についても「偽りその他不正の行為により税額を免れる」ことが条件とされているが、これは遁脱罪の構成要件を定めている罰則規定と全く同じ規定になっている¹¹²点である。具体的に「偽りその他不正の行為」及び「偽りその他不正の行為により税額を免れる」とはどういった認識をすればよいのだろうか。この節においては、これらの文言の意義を問うとともに、遁脱罪の構成要件を定める罰則規定と賦課権の期間制限の規定とで同じ文言が使われることの税法上の解釈について検討を加える。

2. 「偽りその他不正の行為」の意義

「偽りその他不正の行為」の意義につき、最判昭和 42 年 11 月 8 日刑集 21 卷 9 号 1197 頁は、「遁脱の意図を持って、その手段として税の賦課徴収を不能若しくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいう」とする。すなわち、法定申告期限前において、(1)納税者が虚偽の申告書を提出し、その正当に納付すべき国税の納付義務を過少ならしめてその不足税額を免れたとき、及び(2)納税者が例えば名義の仮装、二重帳簿の作成等の積極的な行為をし、法定申告期限までに申告納税せず正当に納付すべき税額を免れたとき、並びに法定申告期限が経過したときにおいては単純無申告の状態にあった納税者がその法定申告期限後において、(3)虚偽の申告をし、その正当に納付すべき税金の納付義務を過少ならしめてその不足税額を免れたとき、(4)税務官庁の決定に対する異

¹¹² 例：所法第 238 条 偽りその他不正の行為により、第 120 条第 1 項第 3 号（確定所得申告）（第 166 条（申告、納付及び還付）において準用する場合を含む。）に規定する所得税の額（第 95 条（外国税額控除）又は第 165 条の 6（非居住者に係る外国税額の控除）の規定により控除をされるべき金額がある場合には、同号の規定による計算をこれらの規定を適用しないでした所得税の額）若しくは第 172 条第 1 項第 1 号若しくは第 2 項第 1 号（給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告）に規定する所得税の額につき所得税を免れ、又は第 142 条第 2 項（純損失の繰戻しによる還付）（第 166 条において準用する場合を含む。）の規定による所得税の還付を受けた者は、十年以下の懲役若しくは千円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。

例：法法第 159 条 偽りその他不正の行為により、第 74 条第 1 項第 2 号（確定申告に係る法人税額）に規定する法人税の額（第 68 条（所得税額の控除）又は第 69 条（外国税額の控除）の規定により控除をされるべき金額がある場合には、同号の規定による計算をこれらの規定を適用しないでした法人税の額）、第 81 条の 22 第 1 項第 2 号（連結確定申告に係る法人税額）に規定する法人税の額（第 81 条の 14（連結事業年度における所得税額の控除）又は第 81 条の 15（連結事業年度における外国税額の控除）の規定により控除をされるべき金額がある場合には、同号の規定による計算をこれらの規定を適用しないでした法人税の額）、第 89 条第 2 号（退職年金等積立金確定申告に係る法人税額）（第 145 条の 5（外国法人に対する準用）において準用する場合を含む。）に規定する法人税の額若しくは第 144 条の 6 第 1 項第 3 号若しくは第 4 号（確定申告）に規定する法人税の額（第 144 条（外国法人に係る所得税額の控除）において準用する第 68 条の規定又は第 144 条の 2（外国法人に係る外国税額の控除）の規定により控除をされるべき金額がある場合には、同項第 3 号又は第 4 号の規定による計算をこれらの規定を適用しないでした法人税の額）若しくは第 144 条の 6 第 2 項第 2 号に規定する法人税の額（第 144 条において準用する第 68 条の規定により控除をされるべき金額がある場合には、同号の規定による計算を同条の規定を適用しないでした法人税の額）つき法人税を免れ、又は第 80 条第 6 項（欠損金の繰戻しによる還付）（第 81 条の 31 第 4 項（連結親法人に対する準用）又は第 144 条の 13 第 12 項（欠損金の繰戻しによる還付）において準用する場合を含む。）の規定による法人税の還付を受けた場合には、法人の代表者（人格のない社団等の管理人及び法人課税信託の受託者である個人を含む。以下第 162 条（偽りの記載をした中間申告書を提出する等の罪）までにおいて同じ。）、代理人、使用人その他の従業者（当該法人が連結親法人である場合には、連結子法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者を含む。第 163 条第 1 項（両罰規定）において同じ。）でその違反行為をした者は、十年以下の懲役若しくは千円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。
（下線筆者）

議申立て又は審査請求をするに当たり、虚偽の事実を主張してその主張するところにより正当な国税の納付義務を過少ならしめたとき、(5)税務職員の調査上の質問又は検査に際し虚偽の陳述をしたり、申告期限後に作為した虚偽の事実を呈示したりした場合において、その陳述し主張するところにより正当な国税の納付を過少ならしめたとき等が、これにあたる¹¹³。最判昭和48年3月20日刑集27巻2号138頁においても、「真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為自体、単なる所得不申告の不作为にとどまるものではなく、『詐欺その他不正の行為』にあたるものと解すべき」と判示しており、「真実の所得を隠ぺい」、「虚偽記載」といった行為があった場合に「偽り（詐欺）その他不正の行為」を認識されるようである。

なお、所得税を遁脱しようとして、所得を秘匿して確定申告書を提出せず所得税を遁脱した事案（最判昭和38年2月12日税資42号81頁）においては、「所得税法69条1項によって『詐偽その他不正の行為』により所得税を免れた行為が処罰されるのは、詐偽その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのであって、たとえ所得税遁脱の意思によってなされた場合においても、単に確定申告書を提出しなかったという消極的な行為だけでは、『詐偽その他不正の行為』にあたるものということとはできない」と判示し、単純不申告だけでは遁脱罪にあたらないとされる。この点、最判昭和24年7月9日刑集3巻8号1213頁においても「現行法第69条第1項は詐欺その他不正の行為によって所得税を免れた行為を処罰しているがそれは詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのである」とし、詐欺その他不正の行為が積極的に行わなければ単純不申告では遁脱罪にあたらない旨は同旨であろう。

また、税通第70条第4項の「偽りその他不正の行為」の解釈について判例は、「納税者本人が偽りその他不正の行為を行った場合に限らず、納税者から申告の委任を受けた者が偽りその他不正の行為を行い、これにより納税者が税額の全部又は一部を免れた場合にも適用されるものというべきである」（名古屋地判平成20年12月11日判決¹¹⁴）とし、その行為を行ったのが納税者であるか否か、あるいは納税者自身においてその認識があるか否かにかかわらず、客観的に「偽りその他不正の行為」によって税額を免れた事実が存在する場合には同項の適用があると解するとして、その「偽りその他不正の行為」を行った主体は問わないとされている。

¹¹³ 志場喜徳郎ほか・前掲注(25)816頁。福岡高判昭和51年6月30日税資89号123頁は「偽計その他工作を行うこと」として、名義の仮装、二重帳簿を作成する等して法定の申告期限内に申告せず、税務署員の調査上の質問に対し虚偽の陳述をしたり、申告期限後に作出した虚偽の事実を呈示したりして、正当に納付すべき税額を過少にしてその差額を免れることを挙げている。また、納税者が真実の所得を秘匿し、それが課税の対象となることを回避するため、所得の金額をことさらに過少にした内容虚偽の所得税確定申告書を提出し、正当な納税義務を過少にしてその不足税額を免かれる行為、いわゆる過少申告行為についても、それ自体単なる不申告の不作为にとどまるものではなく、偽りの工作的不正行為といえるとして「偽りその他不正の行為」に該当するものと解すべきとされている。

¹¹⁴ TKC : LEX/DB 文献番号 25471004.

3. 重加算税における「隠ぺい・仮装」との差異

「偽りその他不正の行為」に類似した言葉として税通第 68 条（重加算税）の規定に「隠ぺい・仮装」の概念がある¹¹⁵。逋脱罪の構成要件ないし賦課権の除斥期間については「偽りその他不正の行為」の文言が用いられ、重加算税の課税要件については「隠ぺい・仮装」が用いられているが、この差異は判例にどのような影響を及ぼすのだろうか。両者を比較する目的で、二つの判例を挙げる。

最判平成 17 年 1 月 17 日民集 59 卷 1 号 28 頁に「被上告人は、平成 2 年分の所得税について、申告を委任した A 税理士の脱税行為によりその税額の一部を免れたものということができる。そうすると、被上告人の同年分の所得税に係る重加算税賦課決定等については同項が適用されることになるから、本件各賦課決定はその除斥期間内にされたものというべきである」旨の判示がある。この判決は、法定申告期限後 6 年後に行われた更正については、つまり税通第 70 条第 4 項の規定の解釈については「偽りその他不正の行為」とは何かということと言及し、適法とするものである。そして、重加算税賦課決定に関する部分については、税理士と納税者の間に意思の疎通が認められないことを理由に、納税者が「隠ぺい・仮装」を認識していないとして、差戻上告審にて重加算税の賦課決定を取り消している。

名古屋地判昭和 46 年 3 月 19 日判決¹¹⁶は、「一般に、裁決により原処分が取消された場合の拘束力とは、原処分が当初よりなかったものとみなされ、関係行政庁はこれに拘束されるという意味でしかないところ（略）、裁決により『原告が事実の一部を偽装したとは認めがたいから重加算税賦課決定した原処分は相当でない』として重加算税賦課決定が取消されているのであるから、被告は、再び重加算税賦課決定をし得ないという拘束を受けるにすぎず、更正期間制限についての観点からは何らの拘束を受けるものではない」旨判示する。この判例は、裁決で「隠ぺい・仮装」がないとして重加算税の賦課決定が取り消されても、期間制限の延長の判断にはそれが影響するものでないことを明らかにしているものである。

これらの判例から、税通第 70 条第 4 項の規定の適用と、税通第 68 条に規定する重加算税に関する賦課決定では、その用語の意義を明確に区別し、そこから導き出される規定の適用の有無についても明確に区別されていることが読み取れる。

では、逋脱罪の構成要件ないし賦課権の除斥期間については「偽りその他不正の行為」の文言が用いられ、重加算税の課税要件については「隠ぺい・仮装」が用いられている理

¹¹⁵ 税通第 68 条（重加算税）

第 65 条第 1 項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（同条第 5 項の規定の適用がある場合を除く。）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（その税額の計算の基礎となるべき事実で隠ぺいし、又は仮装されていないものに基づくことが明らかであるものがあるときは、当該隠ぺいし、又は仮装されていない事実に基づく税額として政令で定めるところにより計算した金額を控除した税額）に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。

¹¹⁶ TKC : LEX/DB 文献番号 21035550。

由は何なのだろうか。その理由としては、①刑罰にあつては、反社会的、反道徳的行為一般に対して制裁を加えるという要請から、その要件は行為の態様如何を問わない抽象的なものとならざるを得ず、他方、②重加算税にあつては、適正・公平な税務執行を妨げ、課税を免れた行為に対する行政制裁であり、また、行政機関の判断による制裁であるところから、裁量の範囲があまり大きくならないよう、外形的、客観的基準により規定することが必要であることが挙げられる¹¹⁷。このような見地からは、賦課権の除斥期間にあつては、重加算税のように行政制裁の基準ではなく、広く一般に不正な行為があれば長期の除斥期間を適用するのであるから、「偽りその他不正の行為」という要件が用いられたのであろう¹¹⁸と考えられている。

逋脱罪の構成要件ないし賦課権の除斥期間と重加算税の課税要件については、表現こそ類似しており大部分は共通して適用されるものの、その本質的な趣旨に鑑みれば、具体的事案については勿論のこと、両者が必ずしも互いに折り重なりあうものではないことがうかがえよう。さらに、このような偽りその他不正行為があつたときは、同一国税で単純な計算誤り等による通常の過少申告に係るものについても、同時に除斥期間が延長される。すなわち、税通第70条第4項は偽りその他不正の行為によりその全部又は一部を免れた「国税」についての更正又は決定を問題にしている規定であり、重加算税のように「税額」を問題にしている規定ではないから、通常の過少申告部分を含む当該国税の全体が7年の除斥期間に服するものである¹¹⁹。

4. 「税額を免れる」ことの意義と「故意」の立証の有無について

上記において判例や重加算税規定における「隠ぺい・仮装」との差異を検討し、「偽りその他不正の行為」の意義を確認した。では、「偽りその他不正の行為により税額を免れる」ことの意義はどのように捉えられているのだろうか。判例において、「逋脱の意図を持って」「詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合」とされていることから、「逋脱の意図」や「積極性」があること自体、「税を免れること」を前提としていると解することも出来よう。ひいては「逋脱の意図」を前提とした判例が多く見受けられるが、この点、国税通則法上の期間制限の延長においては、最近の判決ではそれが軽視されている、という批判がある¹²⁰。品川は、「現行の『偽りその他不正の行為によって税を免れる』というのは逋脱犯と同じ用語であつて、しかも、『税を免れる』ということは『故意（犯意）』の立証を必要とし、それによって原則として告発・起訴することになるわけであるから、逋脱犯と同じ要件が要求されることになる」旨を指摘する。これに対して、大淵は「更正の除斥期間は法律関係の早期安定という観点から、本来納付すべき税額を徴収することを制限するという規定であるから、『偽りその他不正の行為』という反社会的行為、反道徳的行為を行ったために、

¹¹⁷ 武田昌輔監修・前掲注(49) 3762頁。

¹¹⁸ 武田昌輔監修・前掲注(49) 3762頁。

¹¹⁹ 志場喜徳郎ほか・前掲注(25) 816頁。

¹²⁰ 品川芳宣・前掲注(79) 187頁参照。

その期間が延長されるとしても、そのことは課税手続き上の問題であり、正当税額を納付するという点で納税者に格別の不利益を与えるというものではない。このような観点からすれば、更正の除斥期間における『偽りその他不正の行為』の概念は、責任主義に立つ遁脱犯の刑事罰の構成要件である故意を絶対的な要件と考える必要はないということが出来る¹²¹⁾という考えを採る。規定の解釈を採るか立法趣旨を採るかの違いだと考えられるが、租税法主義の観点に立つならば、多少なりの法整備を期待してもよいのではないかと個人的には考えられる。

第4章 時効制度の存在意義

第1節 民法における時効制度との比較

1. 民法と租税法の位置付け

民法は、私人間の法律関係のルールを定めた私法の一般法である¹²²⁾。これに対し、租税法は、納税・課税・徴税等を通じて形成される国家と私人との法律関係を規制する公法に分類される。租税は、私人の各種の経済活動を対象として賦課・徴収されるが、これらの経済活動は、第一次的には民法や会社法を中心とする私的取引によって規律されている¹²³⁾。そのため租税法は、程度の差はあれ宿命的に私法に依存する関係にあり、租税法の立法においても、その解釈及び適用においても、私法との関係が絶えず問題になる¹²⁴⁾といわれている。

ところで、徴収権は、その性質上、私法上の金銭債権と同じく納税義務の履行請求権であるが、現行税法上は、単なる請求権に留まらず、納税義務の履行の請求手続が強行規定によって法定され、租税の確実かつ効率的な徴収のために、法律によって自力執行権と優先徴収権を与えられているという特徴を有している¹²⁵⁾。国税は、納税者の総財産について、税徴第2章（国税と他の債権との調整）に別段の定めがある場合を除き、全ての公課及びその他の債権（＝私債権）に先だって徴収する¹²⁶⁾。この「先だって徴収する」とは、納税者の財産が「強制換価手続」によって換価された場合において、国税が公課その他の債権と競合したときは、その換価代金から、公課その他の債権に優先して国税を徴収することをいう。国税債権の確保のため、実体的には国税の優先権を定め、手続的には自力執行権を認めているのが国税徴収法である¹²⁷⁾。ただし、国税に与えられた優先権や自力執行権を無制限に認めると一般の経済取引に支障が生じるおそれがあるため、国税債権の確保と私

¹²¹⁾ 大淵博義「譲渡利益の発生を認識しながら申告しなかった場合の重加算税の賦課決定」税経通信 606号（1989）234頁。

¹²²⁾ 松尾弘・益子良一『新訂 民法と税法の接点—基本法から見直す租税実務』（ぎょうせい、第4版、2015）2頁参照。

¹²³⁾ 金子宏・前掲注（1）36頁。

¹²⁴⁾ 金子宏「租税法と私法」租税法研究 6号（1978）1頁。

¹²⁵⁾ 谷口勢津夫・前掲注（20）105頁参照。

¹²⁶⁾ 税徴第8条（国税優先の原則）

国税は、納税者の総財産について、この章に別段の定めがある場合を除き、すべての公課その他の債権に先だって徴収する。

¹²⁷⁾ 安藤裕『平成27年版 図解 国税徴収法』（一般財団法人 大蔵財務協会、2015）2頁、25頁参照。

法秩序の尊重との調整を図ることを目的として、実体面においては国税の優先権を制限し、手続面においては滞納処分に当たっての第三者の権利が保護されている¹²⁸。国税通則法は私法である民法の規定を準用する関係にあるが、国税徴収法については私法と競合する関係にあると考えられる。

2. 民法における時効制度

民法において、一定の期間「権利を行使しない」ことによって「権利が消滅」することを規定し、これを消滅時効として定めている¹²⁹。一定の期間一定の意思で事実上或る権利を行使することによって「権利を取得」することを規定した「取得時効」についても、同様に「時効」として定められているが、取得時効については本稿の研究範囲からは除くものとする。

民法上は、時効の利益を受けるかどうかは当事者の自治・選択に委ねられ、当事者の援用がなければ時効による裁判をすることができないとされている（民法第145条）¹³⁰。この法律の真意は、消滅時効による義務の免除等を受けるかどうかの選択について、援用権者の意思を尊重することを明言したものと解されている¹³¹。

時効の中断については、時効の基礎となる事実状態と相容れない一定の事実が生じた場合に、時効の完成を阻止するものであって、中断理由が生ずると既に進行した時効期間はその効力を失い、中断理由が止んだ後再び新たに時効期間が進行する旨規定されている¹³²。

3. 民法における時効制度との比較

税通第72条・第73条、関税法第14条の2、地方税法第18条・第18条の2の規定などは、国税・地方税についての納税義務の時効による消滅に関する規定である。これらの規定は、国税・地方税についての時効の制度に関して、すべての事柄について定められているものではなく、法律に別段の定めがある場合のほかは、民法の消滅時効の規定が準用されるという前提で定められている（税通第72条第3項、関税法第14条の2第3項、地方税法第18条第3項）¹³³。民法における時効制度と国税における時効制度との大きな相違点は、その援用及び利益の放棄の有無にあると見てよいだろう。時効の絶対的効力について、国税に関しては援用を要せず、時効完成後における利益の放棄が出来ないこと、民事の債権においてはその援用が必要とされ、時効完成後その利益を放棄することが出来ることは前述したとおりである。

国税の徴収権の消滅時効については民法の中断事由を準用しているほか、国税特有の中

¹²⁸ 安藤裕・前掲注(127)4頁参照。

¹²⁹ 川島武宜『民法総則』(有斐閣、1965)427頁参照。

¹³⁰ 小林敬和「時効完成後の固定資産税過誤納金返還の適否—「要綱」に基づく返還は妥当か—」税法549号(2003)69頁参照。

¹³¹ 苺米裕「時効を起因とする所得と財産の取得認定と課税問題」税法569号(2013)32頁参照。

¹³² 民法第157条。田中二郎・前掲注(53)257頁参照。

¹³³ 新井隆一・前掲注(4)9頁。

断事由を設けており、この点は停止に関しても同様である。国税特有の中断事由及び停止事由は前掲したため、民法における規定を一覧にすると下記ようになる。

<民法における中断及び停止>

時効 の 中 断	請求	「請求」とは、裁判上の請求（民法 149）、支払督促（民法 150）、和解のためにする呼び出し（民法 151）、任意出頭（民法 151）、破産手続参加（民法 152）及び催告（民法 153）をいう。（注1）
	差押え、仮差押え及び仮処分	差押えによる中断の効力は、差押手続が終了するまで継続する。差押えが取り消されたときは、中断の効力は生じない（民法 154）。（注2）
	承認	国税の場合、所得税等の期限後申告、修正申告、税金の一部納付、納期限後の納税の猶予の申請、延納条件変更の申請、納付委託の申出等国税の納付義務の存在を認識して行ったと認められる行為がこれに該当する。また、納付しようようは、催告として時効中断の効力を有することから、しようようをした時に中断するが、6月以内に差押え又は交付要求をしなければならない（民法 153）。催告のみを繰り返して行っても中断の効果はない。
時効 の 停 止	民法では、時効の完成時に事故があり権利者が中断措置をすることが出来なかった時は、時効の完成が猶予される（民法 158 等）。（注3）	

（注1）課税処分の取消訴訟に対する税務署長の応訴行為も裁判上の請求の一態様で、時効の中断の効力がある（最判昭和 43 年 6 月 27 日民集 22 卷 6 号 1379 頁）とされるが、この判例については第 5 章にて取り上げる。

（注2）差押えのため搜索処分を実施したが、差し押さえるべき財産がなく差押えが出来なかった場合でも、その搜索に着手した時に時効の中断の効力が生ずる（名古屋地判昭和 42 年 1 月 31 日訴月 13 卷 4 号 491 頁）。

（注3）この規定は、国税の徴収権の時効についても準用される（税通第 72 条第 3 項）¹³⁴。

なお、時効の停止制度のうち税法上の特別の定めによるものは、民法上の停止のように時効完成に接近したときにおいてその完成を妨げる制度と異なり、時効進行の途中においてその進行を猶予するものである。その事由が消滅した場合には、事由発生時までの時効期間の効力が維持され、その残余の時効期間のみが進行することとなる¹³⁵。

また、脱税の場合の時効の不進行については、もとは民法上の制度であったものを脱税の場合にも採用することとしたものである。民法上の消滅時効は、一般的には「権利を行使することを得る時より進行する」こととして、債権者の知、不知と関係がなく進行する

¹³⁴ 黒坂昭一ほか・前掲注（27）340、341 頁。

¹³⁵ 田中二郎・前掲注（53）258 頁参照。

こととされ、債権者が不知の場合にも消滅時効が進行するとすれば不公平となるような場合については、別途、消滅時効の始期の特例が設けられていた。この制度を脱税の場合にも採用し、納税者は、税務当局に事実が知られないよう仮装、隠ぺいして課税要件の把握を妨げているのであるから、それを発見するまでは時効は進行しないこととされたのである¹³⁶。もっとも、①税務職員には強力な質問検査権が付与されているのであるから、納税者が税務当局に事実が知られないように偽りその他不正の行為をしていても、時効が進行しないのはおかしいという問題があり、また、②この構成によるときは、税務署長が更正決定等をするまで時効は進行しないので、脱税分に係る期限後申告書や修正申告書の提出は、7年に限定されず、未来永劫いつまでも可能となって、長期間継続した事実状態による法律関係の安定という時効制度の趣旨にもとるのではないか、という問題がある¹³⁷。そこで、この二つの問題に対処するため、脱税の場合の徴収権の消滅時効は、「脱税に係る更正、決定等の時」の前であっても、「法定納期限から2年を経過する日」が到来すれば、その日の翌日から進行することとされたのである¹³⁸。

民法上類似の制度は、「時効の始期の特例」として規定されているが、国税通則法上は「時効の停止」の制度とされている。国税通則法上は、賦課権の除斥期間の始期と徴収権の消滅時効の起算日は通常同一となる（法定納期限となる）。これに対し民法上は、除斥期間の始期は損害賠償請求権に係る「行為の時」や相続回復請求権に係る「相続開始の時」であり、消滅時効の起算日は「権利を行使することができる時¹³⁹」であり、その具体的な適用の結果として、例えば損害賠償請求権については「損害及び加害者を知った時¹⁴⁰」としている¹⁴¹。民法上は、被害者の加害者に対する請求権の行使という同一の行為が除斥期間と消滅時効とにかかるので、除斥期間は行為のときに始まり、消滅時効は知ったときから始まるという法律構成が採用出来る。しかし税法上は、除斥期間は税務署長の賦課権をしぼり、消滅時効は徴収権（納税者が提出した申告書の受理等も含む）をしぼるという異なった面があり、しかも、両者が同一時期に始まって同一時期に終了する必要性があったので、上述のような構成を採ることとされた¹⁴²。

第2節 民法との制度比較を通じた時効制度の存在理由

1. 民法における時効制度の存在理由

民法上、時効の存在理由として挙げられるのは、次のものである¹⁴³。

(1)一定の事実状態が永続する場合には、社会は、これを正当なものと信頼し、それを基礎として、種々の法律関係を築き上げる。これを覆すことは、その上に築き上げられた法律

¹³⁶ 志場喜徳郎ほか・前掲注(25) 855頁。

¹³⁷ 武田昌輔監修・前掲注(49) 3893頁。

¹³⁸ 志場喜徳郎ほか・前掲注(25) 856頁。

¹³⁹ 民法第166条。

¹⁴⁰ 民法第724条。

¹⁴¹ 武田昌輔監修・前掲注(49) 3894頁参照。

¹⁴² 志場喜徳郎ほか・前掲注(25) 857頁。

¹⁴³ 水野忠恒・前掲注(56) 19、20頁参照。

関係をことごとく崩すことになる。そこで、法律関係の安定のために、一定の期間継続した事実状態は、そのままこれを法律関係とし、覆さないことが適当であるとするのである。

(2)永続した事実関係が、果たして正当な法律関係に合致するかどうかということを実証的な証拠によって判断することは、極めて困難である。永続した事実関係をそのまま正当なものとなすことは、おそらくは、かえって真実に適する蓋然性があるとされる。

(3)二次的には、権利の上に眠る者は保護されないという趣旨がある。消滅時効には、特にこの趣旨が強いとされている。

しかし川島はこのような「存在理由」について理論的実益に乏しいとし、なぜなら民法の消滅時効に関する規定は、その法的処理ないし法的構成から次の二つの異質的な諸制度が含まれているからと言及する¹⁴⁴。

(1)請求権の期間制限 裁判所における請求権の行使を一定の期間内に限定するものであり、請求権時効と呼ぶ。

(2)財産権そのものの消滅 一定期間行使されない他物権を消滅させることを目的とするものであり、不行使時効と呼ぶ。

これらすべてに共通した「存在理由」を述べることは、過度の抽象化によって内容空虚なものとなり、また過度の抽象化を避けようとするならば、共通の「存在理由」としてあげ得るものはあまり有意義なものではなくなることを理由としている。そして、これら諸種の時効制度に共通なものとしてはその「存在理由」ではなく、法的処理の技術（法的構成）のみが重要なものとして挙げられるべきである旨言及する。上述したような時効制度の存在理由のうち、長期間の経過によって立証が困難となるという点のみが現代法の消滅時効制度の要点に関するとしたうえで、現代の請求権時効においては、請求権の相手方を権利不存在の立証の困難から救済するという点にその最も主要な本来の機能ないし目的があるとするのである¹⁴⁵。

2. 民法と租税法との存在理由の比較

国税通則法等に規定された時効（及び期間制限）についても、上述した民法の規定に関する考え方に類似したものとして、「時効制度による法的処理のみをみれば足りる」という見解がある¹⁴⁶。川島が述べた民法上の時効の意義は上述したとおりであるが、そもそも民法における時効制度とは裁判を基礎にした制度であるので、租税法における行政庁の権限行使が裁判を前提としていないということは、租税法上の時効制度が基本的に民法上の時効制度とは性質を異にするとの考え方もありえよう¹⁴⁷。川島は唯一時効制度の存在理由について「長期間の経過により立証が困難になること」を挙げているが、納税義務の消滅に

¹⁴⁴ 川島武宜・前掲注（129）428～430頁参照。「時効」というくくりで見れば取得時効も含まれているが、ここでは除いて論述する。

¹⁴⁵ 川島武宜・前掲注（129）431～432頁参照。

¹⁴⁶ 水野忠恒・前掲注（56）20頁。

¹⁴⁷ 水野忠恒・前掲注（56）21頁。

当てはめた場合には妥当しない¹⁴⁸。そのうえで「結局、租税法上の時効とは、権利関係を速やかに確定することにその意義があるのであり、そのための技術にすぎないとすべきである」¹⁴⁹と水野は指摘している。

田中は「時効制度は、真実の法律関係の如何を問わず、永続した事実状態を尊重し、これを法律上に保護することによって法律生活の安定を図ることを趣旨とする。この趣旨は、私法におけると公法におけるとを問わず、妥当する」¹⁵⁰として、私法における時効の趣旨と公法における時効の趣旨とを同様に考える。しかし、公法上の時効は権利の絶対的消滅原因であり、民法の時効と異なり、当事者の援用を条件としないということも述べているところである¹⁵¹。援用については水野も論じており、「時効の援用に関する民法との相違については、権利関係をすみやかに確定するためには当事者の意思によらせるべきではないという立法技術的な問題と解すればよい」旨言及している。その制度趣旨や意義における相違を根拠として、租税法における時効と民法における時効との差異を見出すことが出来ると考えられよう。

3. 小括

上記のように見てくると、租税法における徴収権の消滅時効は、民法における時効制度を準用しながらもその存在理由については本質的な違いがあると考えられる。制度自体を準用しているために同視しがちであるが、公法と私法の差異に起因してか、その趣旨や意義、存在理由については大きな差異があると考ええる。

第3節 納税申告と期間制限

1. 問題提起

申告期限内に申告をすべきことは納税者に課された税法上の義務である¹⁵²。しかし、一旦法定申告期限を過ぎると、税務官庁はいつでも更正又は決定をすることが出来るのであり、税法上も通常は期限後申告や修正申告をすることを納税者に義務付けてはいない¹⁵³。この場合に、納税申告をいつまで出来るかという問題がある。

2. 徴収権の消滅時効からの説明

前述した問題につき、法定納期限から5年（移転価格税制に係る法人税の場合は6年、贈与税については6年、脱税の場合は7年、国外転出等特例の適用がある場合には7年）を経過すれば、納税者は納税申告書を提出することが出来ず、また税務官庁もこれを受理

¹⁴⁸ 「事実、国の金銭債権には民法上の債権よりも短期の時効期間が定められているのであり、立証の困難ということにはあてはまらないのである」。水野忠恒・前掲注（56）21、22頁。

¹⁴⁹ 水野忠恒・前掲注（56）22頁。

¹⁵⁰ 田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957）241頁。

¹⁵¹ 田中二郎・前掲注（150）242頁参照。

¹⁵² 税制調査会・前掲注（24）39頁。

¹⁵³ 税通第18条、19条に期限後申告及び修正申告の規定が置かれているが、いずれも「納税申告書を提出することができる」と定められている。

すべきではないと解される¹⁵⁴とする見解がある。

この理由の一つ目としては、納付すべき税額を増加させる修正申告及び納付すべき税額を記載する期限後申告で法定納期限後 5 年又は 7 年経過日後にされたものについては、国税の徴収権の消滅時効¹⁵⁵が絶対的効力を持つとされること及び時効の中断が納税申告や更正決定等に係る部分の国税についてのみ効力を生ずるところから 5 年ないし 7 年経過後に自発的にされる納税申告に係る部分の国税についてはそれまでの間に時効の中断ということが考えられず、結局法定納期限¹⁵⁶から 5 年ないし 7 年を経過してしまうと、それについての徴収権が絶対的に消滅することになり、納税申告書の提出はなんらの利益を持たないこととなると考えられるためである¹⁵⁷。「国税の徴収権」とは一般的には、既に確定した租税債務の履行として納付された税額を収納し、その履行を請求し、又は収納を図るための諸手続を遂行出来る権利をいうのであって、この権利が時効により消滅すれば、もはや、納税者の自発的な納付も収納することが出来ないものであり、その後の納付は、過誤納となる¹⁵⁸。この点は時効の絶対的効力に即して述べたところである。そして二つ目の理由としては、還付請求申告書についても還付請求権の消滅時効が 5 年であり、なおかつ絶対的効力を有することから、事情として同一である。

3. 賦課権の除斥期間からの説明

大島は「通則法第 18 条、第 19 条¹⁵⁹でもって期限後申告及び修正申告についての期間制限が規定されていると解する」とし、賦課権の除斥期間からその理由を述べる。すなわち、税通第 18 条、第 19 条は、それぞれ決定又は更正があるまでは期限後申告及び修正申告が

¹⁵⁴ 志場喜徳郎ほか・前掲注 (25) 825 頁参照。

¹⁵⁵ 移転価格税制に係る法人税及び贈与税については 1 年、脱税の場合及び国外転出等特例の適用がある場合には 2 年の時効不進行の期間がある。

¹⁵⁶ 地価税、酒税及び石油ガス税を除き、法定申告期限と完全に一致する。

¹⁵⁷ 志場喜徳郎ほか・前掲注 (25) 825、826 頁。

¹⁵⁸ 武田昌輔監修・前掲注 (49) 3849 頁。

¹⁵⁹ 税通第 18 条 (期限後申告)

期限内申告書を提出すべきであった者 (所得税法第 123 条第 1 項 (確定損失申告)、第 125 条第 3 項 (年の中で死亡した場合の確定損失申告) 又は第 127 条第 3 項 (年の中で出国をする場合の確定損失申告) (これらの規定を同法第 166 条 (非居住者に対する準用) において準用する場合を含む。)) の規定による申告書を提出することができる者でその提出期限内に当該申告書を提出しなかったもの及びこれらの者の相続人その他これらの者の財産に属する権利義務を包括して承継した者 (法人が分割をした場合にあつては、第 7 条の 2 第 4 項 (信託に係る国税の納付義務の承継) の規定により当該分割をした法人の国税を納める義務を承継した法人に限る。) を含む。) は、その提出期限後においても、第 25 条 (決定) の規定による決定があるまでは、納税申告書を税務署長に提出することができる。

税通第 19 条 (修正申告)

納税申告書を提出した者 (その相続人その他当該提出した者の財産に属する権利義務を包括して承継した者 (法人が分割をした場合にあつては、第 7 条の 2 第 4 項 (信託に係る国税の納付義務の承継) の規定により当該分割をした法人の国税を納める義務を承継した法人に限る。) を含む。以下第 23 条第 1 項及び第 2 項 (更正の請求) において同じ。) は、次の各号のいずれかに該当する場合には、その申告について第 24 条 (更正) の規定による更正があるまでは、その申告に係る課税標準等 (第 2 条第 6 号イからハまで (定義) に掲げる事項をいう。以下同じ。) 又は税額等 (同号ニからヘまでに掲げる事項をいう。以下同じ。) を修正する納税申告書を税務署長に提出することができる。

一 先の納税申告書の提出により納付すべきものとしてこれに記載した税額に不足額があるとき。

二 先の納税申告書に記載した純損失等の金額が過大であるとき。

三 先の納税申告書に記載した還付金の額に相当する税額が過大であるとき。

四 先の納税申告書に当該申告書の提出により納付すべき税額を記載しなかった場合において、その納付すべき税額があるとき。

出来る旨定めているのであるから、その類推解釈として更正又は決定が除斥期間経過によって不可能になれば、期限後申告も修正申告も出来ないと解している¹⁶⁰。

4. 納税者の立場からの説明

税額の確定手続の面から考えた際、税務署長等による更正決定等の税額の確定は税務署長等の権限で行われるが、修正申告や期限後申告に関しては、納税者が修正申告書を提出し、又は期限後申告書を提出することによって、納税者自らが自分の税額を確定することが出来ると見る立場もある¹⁶¹。この見地からすれば、更正決定の期間制限が5年であるから修正申告又は期限後申告の期限が5年ということはなく、納税者がその5年を過ぎても修正申告等によって税額を確定して納付することも考えられるとされるのである。

5. 小括

上述した三つの見方について、いずれも妥当すると考えられる。しかし、納税者の立場からの見解については、納税者が自ら修正申告等を無期限に出来るからといって税務官庁が無期限にそれを受け入れることを可能とするわけではないだろう。その上で期間制限を考えた際、賦課権の除斥期間によるのか徴収権の消滅時効によるのかは、いずれの立場によっても期間は同じとなることに鑑みれば、大きく乖離しないと考えられる。

東京地判平成27年6月30日判決¹⁶²において「義務的修正申告ではない一般の修正申告（以下「修正申告」といい、義務的修正申告と併せて「義務的修正申告等」という。）についても、国税の徴収権の消滅時効が絶対的効力を持つとされていることなどから、法定納期限から5年を経過すると、修正申告を含む納税申告をすることができなくなる」旨の判示がされていることに着目したい。過去の判例においてこのような判示がされていることに鑑みても、徴収権の消滅時効から修正申告等のその期間制限を追っていくのが、制度的に一番馴染むのかもしれない。ここに時効制度の存在意義を見出すことが出来ると考える。

第5章 判例研究を通じた時効制度の問題点

第1節 国税徴収権の消滅時効の中断と民法第153条の準用の有無

この節においては、最判昭和43年6月27日民集22巻6号1379頁の判例を取り上げ、検討を行おうとするものである。なお、本章における下線は筆者によるものである。

上告人（控訴人、被告）：神戸税務署長

被上告人（被控訴人、原告）：納税者

¹⁶⁰ 大島恒彦・前掲注（61）14頁。

¹⁶¹ 品川芳宣・前掲注（79）190頁参照。

¹⁶² TKC：LEX/DB 文献番号 25530377。

1. 事案の概要

原告は、昭和 24 年度分所得税に関する加算税・徴収税・利子税・延滞加算税を滞納したため、被告は、催告書を発した上で、滞納処分として、原告名義の電話加入権を差し押さえた。これに対し原告は、被告の加算税等の徴収権は、会計法第 30 条により、5 年の消滅時効にかかっていると主張し、差押処分の取消訴訟を提起した。第 1 審（神戸地判昭和 37 年 10 月 2 日行集 13 卷 10 号 1745 頁）、第 2 審（大阪高判昭和 39 年 7 月 7 日行集 15 卷 7 号 1307 頁）ともに原告（被控訴人）が勝訴したため、被告（控訴人）が上告した。最高裁において破棄差戻しとなったため、差戻控訴審（大阪高判昭和 45 年 4 月 17 日訴月 16 卷 6 号 665 頁）の内容を中心に検討を行う。なお、差戻控訴審における被告の主張及び判示で不足すると思われる部分については、最高裁判決におけるそれを引用している。

2. 前提事実

昭和 25 年 2 月 22 日 被告が原告に対し、原告の昭和 24 年度の所得税を 104,250 円、従って、既納額との差額は 600 円の過納分を差し引いて 88,650 円と更正した旨通知し、これに追徴税 22,250 円、昭和 25 年 2 月 1 日から昭和 25 年 3 月 11 日までの加算税 1,780 円を加えたものを昭和 25 年 3 月 22 日までに納付すべき旨の告知書を発した。

昭和 25 年 3 月 31 日 被告が原告に対し、上記各税を昭和 25 年 4 月 14 日までに納付すべき旨の督促状を発した。

昭和 26 年 2 月 24 日 原告が、被告の原告に対する昭和 24 年度所得税の更正決定を不服として、その取消を求める行政訴訟を提起、被告がこれに応訴した。

昭和 29 年 2 月 23 日 原告が被告に対し上記更正決定に伴う本税未納額 88,650 円を納付した。

昭和 31 年 9 月 8 日 上記訴訟が原告の敗訴をもって確定した。

昭和 34 年 2 月 9 日 被告が原告に対し、本税に対する加算税等合計 38,810 円を支払うよう催告の書面を発した。

昭和 34 年 2 月 11 日 上記催告書面が原告に到達した。

昭和 34 年 5 月 11 日 原告が上記催告に応じなかったため、被告は滞納処分として原告の日本電信電話公社元町局 5238 番の電話加入権を差し押さえた。

3. 主たる争点

- (1) 課税処分取消訴訟の応訴が時効中断事由となるか。
- (2) 本税の納付が加算税の時効中断事由となるか。
- (3) 催告が時効中断事由となるか。

4. 控訴人の主張（本節1項における被告）

(1) 争点1について（差戻控訴審における主張を引用）

原審は、租税債権は法律上公定力や自力執行権を有していて裁判によってその請求をなす必要はないから、その賦課処分の抗告訴訟に被告が応訴することは、租税債権の時効を中断する効力はないとしているが、租税法律関係の本質は、命令強制の権力関係によるものというより税法に基づいて発生する対等な債権債務関係であって、私法上の債権に近いものであり、原告の提起した昭和24年度所得税更正決定取消訴訟は、原告敗訴となって昭和31年9月8日確定し、その取消請求の理由のないことが明らかになったが、その手続、主張立証責任は、通常の民事訴訟と同じに行われ、その性質は民事訴訟法上の請求異議訴訟に類似している。行政処分の取消請求訴訟も請求異議訴訟も執行力を有する債務名義の執行力の排除を求めるものであり、裁判所の執行停止決定がない限り執行の可能な点に於いて類似し、これに加うるに租税関係にも能う限り私法上の性質を適用乃至準用せんとする立場から見れば、請求異議訴訟に於ける債権者の原告の請求棄却を求める趣旨の応訴は時効中断の効力が生ずるとした昭和17年1月28日の大審院判例は、この場合も同様に認められるべきである。被告は、原告が提起した前記所得税更正決定取消請求訴訟に対し、昭和26年4月17日更正決定は適法であるとして、請求棄却の判決を求め、右の原告の請求を棄却する判決が昭和31年9月8日に確定したのであるから、この期間中原告主張の消滅時効は中断しているというべきである。

次に、所得税に関する加算税、追徴税、利子税、延滞加算税（以下加算税等という。）は、基本たる具体的な所得税の納付義務の発生、存在を基礎として当然に発生付加されるもので、本税の内容の拡大したものという性質を有し、本税納付の遅滞が続く限り必然的に本税に加算されて一体となり、その納付は本税と同一の期限に服すべきものである。従って、前記取消請求訴訟に於いて被告が請求棄却の判決を求めたことが本税の徴収権について時効中断の効力がある以上それは当然これら加算税等についても不可分に及ぶものといわねばならない。原審は、本税に関する更正処分の適否と加算税等の徴収権とは無関係であって、本税についての更正処分取消の行政訴訟に於いて被告がこれを争って請求棄却の判決を求めたからといって加算税等の徴収についてこれを裁判上行使したものとは認められないといっているが、両者は一体であるから、本税についての時効中断の効力は、本税に付加される加算税等についても及ぶものと解すべきである。

税法上本税と加算税等が一体とされる根拠は、次のとおりである。

(i) 国税通則法60条3項は、加算税等はその計算の基礎となる本税に合せて納付すべきことになっていること。

(ii) 右同法62条2項（旧徴収法9条8項）は、国税の収納にあたっては、「納税者の利益を考慮し延滞加算税、又は利子税に優先して本税に充当すべき」旨規定し、民法491条の利息優先とは逆になっている。又私債権における利息の支払は、元本債務の承認であるとされているが、租税債権についてはこれとは逆に本税の申告、納付は延滞加算税と利子

税債務の承認と考えて、その時効が中断されるものとしている（国税通則法 73 条 4 項）。

(iii) 国税徴収法 2 条 5 項によると、加算税等の納期限は、基礎となる本税の納期限を以て、その納期限とみなしている。

(iv) 国税につき滞納処分による差押を行う場合、利子税、延滞加算税は、数額が未確定であっても、差押後累積するものを含め、本税とともに差押債権となり、差押後公売までに成立する利子税、延滞加算税が本税とともに公売代金から弁済を受けることになっている。これは利子税、延滞加算税が本税の徴収と運命を共にすべきものと解されていることからくるものであって、いわゆる「日々発生説」によっては、このような取扱いは不可能である。

仮に、加算税、追徴税は、本税とは別個の賦課徴収手続を要するので本税との一体性を主張できないものがあるとしても、利子税、延滞加算税については、別個の手続を要せずして成立確定するものであるから、本税と一体をなし運命を共にすると解するのが相当である。

(2) 争点 2 について（差戻控訴審における主張を引用）

原審は、原告は被告に対し甲四号証を以て加算税等の徴収権の存在を争う旨意思表示したものと認定し、これを以て加算税等については時効中断の効力を生じないものと認めるべき特段の事情に当たっているとしているが、原告は、昭和 29 年 2 月 11 日付書面を以て被告に対し、原告は、所得税の更正処分取消請求の行政訴訟の第一審で敗訴し控訴したこと、第二審での勝訴を確信するが再び敗訴すれば上告して争うこと、右訴訟が原告の勝訴に確定せば、それ以前に納付した税金の還付手続の煩を避けられないから、訴訟終結まで納税を猶予せられたいこと、もし右訴訟が原告の敗訴に確定した場合は所得税の本税のみを即時納付する、この場合加算税等は上告審の判決言渡時を起点としてのみ発生し、それ以前の期間についての加算税等の納付義務はないと思料するが如何、という照会をなして来たので、被告は、同年 2 月 17 日付の第二回納税催告書なる書面を以て、右の徴収猶予はできない旨回答し、併せて本税、加算税の完納を催告し、その書面は同月 20 日までには原告に到達した。ところが原告は、同月 20 日被告に、所得税の本税は同月 23 日までに納付する、前記更正処分取消訴訟が原告の勝訴に帰した場合被告に対し訴訟費用の償還を求めるのは勿論損害賠償請求の訴をも提起する、加算税等は上告審の判決以後に発生するものと解されるから納付しない旨の書面を寄越し、同月 23 日本税を納付した。以上の経過によれば、原告が甲四号証によって主張する加算税等不納付の理由は、未だ必ずしも原告が自己の解釈に基づき被告に対し、加算税等の納付義務がない旨の確信を表明した程のものでなく、照会に応じて被告の見解が原告の解釈と一致するならば、上告審判決以前の分については加算税等納付の義務がないことを確定的理由として援用するという意思を表明したに過ぎないと解するのが相当である。而して、被告は原告の見解の採り得ないことを明らかにし、かつ加算税等の納付を催告したのであるから、原告は、これによって自分の見解が失当であ

ることを認識し、同年 2 月 23 日本税を納付したのであるから、その本税納付行為は、原告が加算税等の納付義務を承認しこれを表示したものと解するのが相当であって、これは原審のいう特段の反対事情の存する場合には該当しない。

(3) 争点 3 について (最高裁における主張を引用)

原判決には会計法第 31 条、同第 32 条、旧国税徴収法 (昭和 34 年 4 月 20 日法律第 147 号施行前のもの) 第 9 条、民法第 153 条の解釈を誤った違法があり判決に影響を及ぼすこと明らかであるから破棄されるべきである。

原判決は「具体額納付の義務として確定されている税額に関し (納税義務者による現実の納付履行を欲する権利者たる政府の意思通知) という意味における (催告) もしくは (請求) に値する行為としては、督促があるのみと解するのが相当であって……租税法律関係につき、納税催告という行為が私法上の債権関係において 6 ヶ月間裁判上の請求をする期間を延長する効力を有する裁判外の催告と全く同様の効果を有するものと解することはできない」と判示され、その根拠を①会計法第 31 条、同第 32 条、旧国税徴収法第 9 条の文理解釈②旧国税徴収法において督促以外に催告を認める規定の見当らぬこと、③租税法律関係の優越性、租税徴収権の自力執行力等により催告を認める実益はないこと等を判示されている。しかし、右判示は租税法律関係の本質、会計法、旧国税徴収法の通説的解釈より判断して承服できないものである。

(i) 租税法律関係の本質は命令強制権力服従の不平等関係というよりも、むしろ直接税法に基づき発生する対等間の債権債務関係と解するのが相当であることは前述の通りで、性質の許す限り私法上の債権と同一の取扱をなすのを相当とする。昭和 34 年当時施行せられていた会計法 (以下単に会計法という) 第 31 条第 2 項は、「金銭の給付を目的とする国の権利について消滅時効の中断、停止その他の事項に関し適用すべき他の法律の規定のない時は民法の規定を準用する」と規定せられており、租税法律関係においても民法第 153 条の規定の準用を拒むべき特別の規定はないので同条の規定が準用せられるものといわねばならない。

右準用は判例上も、たとえば福岡高裁昭和 30 年 3 月 4 日判決等で確認せられており、行政実例上も国税庁昭和 30 年 12 月制定国税徴収法逐条通達 (第 2 章徴収第 6 条関係納税の告知 [19] 8) において「納付のしようようをする催告については民法第 153 条の規定により催告の後 6 ヶ月以内に差押又は交付要求のあった場合には、当該催告にかかる税額については、当該催告が納税者に到達した時 (租税債権の消滅時効は中断される)」旨規定し、今日に至るまで右同旨の解釈で何等の疑いもなく実施され、いわゆる「納付しようよう」等の支払催告は法律上私法上の債権の履行催告と全く同様に民法第 153 条の効果を認め得るものとして処理されてきたのであり、学説上も容認されていたのである。

(ii) 原判決は、会計法第 31 条の規定の外「当時履行されていた国税徴収法はその第 9 条において滞納国税に関する督促の手續を規定しているのであって、右国税徴収法所定の督

促が民法第 153 条にいう（催告）に該当する租税徴収権者の行為であることは同法の規定の趣旨に照らして明白であるところ、一方会計法第 32 条は（法令の規定により国がなす納入の告知は民法第 153 条の規定にかかわらず時効中断の効力を有する。）旨規定し、前記督促の手續が右にいう（法令の規定により国がなす納入の告知）に該当するものと解すべきことは明らかであるから、国税徴収権の消滅時効に関し国税徴収法に基づく督促手續が行なわれる限りにおいては民法第 153 条の準用は排除される」旨判示し、結局「国税徴収法が明文の規定をもって、租税徴収手續の一環をなす制度として定める督促につき、会計法第 32 条をもって独立して当該具体額納税徴収権の消滅時効の中断の効力を付与し」ているから民法第 153 条の特則を定めたものとして論旨を展開されるのである。

しかし、旧国税徴収法第 9 条第 12 項では「第 1 項による督促は民法第 153 条の規定に拘らず時効中断の効力を有す」と規定しているので、同条の督促が時効中断の効力を有するのは会計法第 31 条の規定によるものとは解されない。そうして同条所定の督促が納付遅滞に対する催告として、一面において民法第 153 条所定の「催告」の性質を有することは疑いがないとしても、民法上の「催告」と全く同様の意味のみを有するものではない。すなわち、旧国税徴収法第 10 条第 1 号では「納税者督促を受けその指定の期限までに税金を完納せざるとき」は納税者の財産を差押えるべき旨規定され、督促は財産差押の前提要件として私法上の強制執行における債務名義の送達の意義を有するし、同法第 9 条第 3 項では、「第 1 項に依り督促を為したる場合に於て督促状の指定の期限までに税金を完納せざるときは、督促状の指定の期限の翌日より税金納付の日までの日数に応じ滞納税額 100 円に付 1 日 3 銭の割合を乗じ計算したる金額に相当する延滞加算税額を当該滞納税額の属する税目の国税として滞納税額に加算して徴収す」旨規定して、延滞加算税の賦課要件としての意義をも有し、そのため督促は必ず定められた「督促状により」「期日を指定」する等の要式行為とされ、口頭その他便宜の方法によって行われた場合は同条所定の督促の効力を有しない（行判大正 7 年 6 月 3 日判決）とされていたのである。従って、旧国税徴収法所定の督促の外に、民法第 153 条所定の効果を備える「納税義務者に現実の納付履行を欲する政府の意思通知」の意味を有する「納付しようよう」も別に存在するものといわなければならない。

(iii) 原判決は、「前記督促の外に、なお民法第 153 条にいう（催告）という私法上の債権債務関係におけると同一の法的意味をもった行為が」「可能であるとすれば、国はそれ自体で直ちに租税徴収権の消滅時効中断の効力を生ずべき催告と、爾後 6 ヶ月内に更に格別の手続をすることによって始めて中断の効力を生じ得べき催告との二種の催告行為をなし得ることになり、そのようなことは国税徴収法の規定からも会計法第 31 条の解釈からも理解できない旨判示される。

しかし、会計法第 32 条の通説的解釈では、同条所定の「時効中断の効力を有する」ところの「国がなす納入の告知」は、一回限り行いうるもので、二度以上行った場合は、これは単なる催告に過ぎずして 6 ヶ月以内に裁判上の請求手續等をすれば時効中断の効力を有

するものとせられてきた（杉村、小熊、谷川著財政、会計、国有財政法コンメンタール 394 頁以下等）。従って通説では、国のなす納入の告知でも、それ自体で直に消滅時効の中断の効力を生ずべき「納入の告知」と爾後 6 ヶ月以内に格別の手続をすることによって始めて中断の効力を生ずべき「納入の告知」との二種存することを認めていたのである。

(iv) 原判決は、租税法律関係について「納税催告という国の行為の成立を認め……私法上の債権の履行催告と同様に民法第 153 条の効果を認める見解は」「租税法律関係の具体的成立の過程における行政権の優越性、不対等関係を無視し、自力執行力の発動の可能なことを顧慮しないものとして正当とは考えられない」しそのように解釈する「必要を認めることを得ない」旨判示される。

しかし、租税法律関係の成立の過程における優越性、不対等性は首肯するとしても、その成立後の租税の具体額徴収の理想は、納税義務者の任意による納付にあることは疑いなく、また「督促」は納期を過ぎて納税義務を履行しない極めて多数の納税義務者に対して平等に画一一律に行うべきものであるが、滞納処分は現在の滞納者の数、徴税官吏の組織、陣容及びその特質等のため相当長期にわたり逐次戸別的に臨戸処理を行わざるを得ない実情であることは容易に理解できるし、事案によっては早期に滞納処分を行うよりもお若干の猶予を与えその任意納付を待つを適切とする場合の少なくないことも考えられる。昭和 33 年 12 月 8 日租税徴収制度調査会の租税徴収制度の改正に関する答申においても、「第 4、差押制度」の項に、「督促状を発付してから相当の期間を経過して差押を行う場合は、行政措置として滞納者に対し事前に催告をした後差押を行うこととするのが適当である」旨表示されているのであり、このような場合「納付しようよう」に民法第 153 条の効果を認め、一時時効期間の延長を認める必要、実益のあることは疑いないところと考える。

5. 被控訴人の主張（本節 1 項における原告）

(1) 原告の本税納付が加算税等についても時効中断事由となる承認というためには、本税納付に当り加算税等の徴収権の存在を認識し、かつそれを表示したことを要するが、原告が昭和 29 年 2 月 11 日付で被告署長山口新一宛に出した書面は、徴収権の存在を否認しているものであるから承認ではない。被告は、納税催告書に於いて昭和 29 年 2 月 20 日までに本税と付帯金を完納せよと催告したのであり、爾後被告はいつでも滞納処分をなすべき職務権限を有しながら、昭和 34 年 5 月 11 日になって本件差押をなしたもので、それは徴収権が時効によって消滅した後の行為であるから不当である。

(2) 原告は、昭和 29 年 2 月 23 日本税を納付したから、その翌日以降の加算税等は存在しない。又同月 24 日以降 5 ケ年の経過により未払加算税等は時効により消滅したから、時効にかからぬ加算税等は、被告の原告に対する加算税等の催告書が到達した昭和 34 年 2 月 11 日より同月 23 日までの 13 日間の分 200 円未満に過ぎない。しかるに、本件差押の基本となった加算税等は 38,810 円であるから、過大な催告で時効中断のための催告としては無効であり、本件差押処分は失当である。

6. 差戻控訴審における裁判所の判断

(1) (加算税、追徴税の時効起算日について)

弁論の全趣旨と（証拠省略）によれば、被告は、昭和 25 年 2 月 22 日原告に対し原告の昭和 24 年度の所得税を 104,250 円、従って、既納額との差額は 600 円の過納分を差引いて 88,650 円と更正した旨通知し、これに追徴税 22,250 円、昭和 25 年 2 月 1 日から同年 3 月 22 日までの加算税 1,780 円を加えたものを同年 3 月 22 日までに納付すべき旨の告知書を発し、更に同年 3 月 31 日これらの各税を同年 4 月 14 日までに納入すべき旨の督促状を發したことが認められ、それらの書面は、何れもその後一日又は二日後に原告に到達したものと推認されるので、この追徴税と加算税の納期限は、前記 4 月 14 日まで延長されたのであるから、その消滅時効は、この納期限の翌日たる昭和 25 年 4 月 15 日より進行を開始したというのを相当とする。従って、この起算日をこれ以外の日だとする各主張は採用しない。

(2) (利子税と延滞加算税の時効起算日について)

（証拠省略）によれば、被告は、当時の所得税法（昭和 22 年法律 27 号、同 25 年法律 71 号所得税法の一部改正法 55 条、同法附則 15 項、同 28 年法律 173 号所得税法 46 条ノ 3、同法附則 22 項等）及び昭和 28 年 5 月 28 日の国税庁通達により徴収することになった利子税 10,380 円（これは本来なら昭和 25 年 4 月 1 日から発生するものであるが徴収見合せを指示した前記通達により昭和 28 年 5 月 1 日から、原告が本税 88,650 円を納付した同 29 年 2 月 23 日までの 299 日間につき日歩 4 銭として計算されたもの、但し簡易税額表により少し減額となり 10,380 円となる。）及び当時の国税徴収法 9 条 3、4、5 項（昭和 23 年法律 107 号 18 条、同 25 年法律 69 号により改正されたもの）による延滞加算税 4,400 円（これは前記督促状による指定期限の翌日たる昭和 25 年 4 月 15 日から本税納付の日まで本税に対する日歩四銭を課せらるゝ筈であるが、本税に対する 5%を限度としているため、それを日数に換算すると 125 日となるので、終期は昭和 25 年 8 月 17 日となり、その翌日からは課せられないこととなる。）を前記加算税、追徴税とともに納入するよう、昭和 34 年 2 月 9 日に発し、同月 11 日原告に到達した書面を以て催告したことが認められる。而して利子税も延滞加算税も前記加算税、追徴税と同じく所定の納税を怠った者に対し法律によって課する遅延利息の實質を有し滞納日数に応じて日々発生するものであるから、利子税については前記のとおり昭和 28 年 5 月 1 日から同 29 年 2 月 23 日まで毎日、その日の分が発生し、延滞加算税は、昭和 25 年 4 月 15 日から同年 8 月 17 日まで毎日その日の分が発生し、それらの発生日の各翌日から権利行使が可能であったから、この利子税は、昭和 28 年 5 月 2 日から同 29 年 2 月 24 日まで毎日その前日分が消滅時効の進行を始め、延滞加算税は、昭和 25 年 4 月 16 日から同年 8 月 18 日まで毎日その前日分が消滅時効の進行を始めたというのを相当とする。従って、これに反する各主張は採用しない。被告は、利子税と延滞加算税は、加算税、追徴税と異なり、その賦課について特別の手續を要しないとの理由を以

て本税との一体性を強調しているが、利子税、延滞加算税も本税の不納付を理由に日々発生するもので、その実体は加算税、追徴税と異ならないと解するのが相当であるから、この点に関する被告の主張は採用しない。

(3) (争点1について)

被告は、原告が提起した前記昭和 24 年度の所得税の更正処分を争う行政訴訟に於いて、請求棄却の判決を求め、その判決は昭和 31 年 9 月 8 日被告の勝訴を以て確定終了したから、その間は本税についてのみならず、加算税等についても全部時効は中断したと主張しているが、行政訴訟において被告が応訴し原告の請求を棄却する旨の判決を求めることが時効中断事由となることは、被告主張のとおりであるが、これらの加算税等が所得税本税の未納を原因とする共通点を有するにしても、これらは本税とは別個に発生する独立の税金で別個に納付を命ぜられるもので、両者は不可分一体であると解することはできず、かつ、(証拠省略)によれば、この行政訴訟に於いては専ら本税についての争が訴訟物とされ、加算税等が訴訟物となっていたと認める余地はなく、この行政訴訟に於ける応訴を以て加算税等についても時効の中断事由ありしものという被告の抗弁は採用できない。

(4) (争点2について)

被告は、原告が昭和 29 年 2 月 23 日、更正決定による本税 88,650 円を納付したことを以て、加算税等についても承認があったものであると主張しているが、(証拠省略)によれば、原告は、被告に対し「小生ノ延滞金ニ付テハ二月一日付貴官ニ対スル小生内容証明郵便記載ノ理由ニヨリ納付シマセヌ、又若シ貴官ガ延滞金ニ付滞納処分ヲサレタ場合ニハ異議ノ訴訟ヲ提起シマス」と加算税等に対する納税義務の存在を否定する見解を明らかにし、原告の認識に於いては本税と加算税等は全く別個のものとしていることが認められるので、本税の納付を以て加算税等についても、これを承認したものとすることはできず、その他原告の採った態度を以て被告主張のごとく中断事由たる承認なりと解することできない。

被告は、又国税通則法 60 条 3 項が加算税等は、本税と合せて納付すべきものとなっていること、同法 62 条 2 項が、民法の扱いとは逆に納入された税金は先づ本税に充当されて後加算税等に充当されるべきこととなっていること、同法 73 条 4 項が国税徴収権の時効が中断し、又国税が納付された時は延滞税、利子税についても時効が中断すると規定していること(但しこれは本件事案後の昭和 37 年に制定されたものである。)、加算税等の納期限は、本税の納期限と同一とみなされていること国税についての滞納処分を行う場合の差押債権には、利子税、延滞加算税を含み、公売代金からの充当にもそれが含まれること、特に利子税、延滞加算税は、本税と別個の賦課手続を要せずして成立、確定することを以て、本税との一体性を強調しているが、加算税等が本税の存在を前提として発生、累積すること等は全く被告主張のとおりであるとはいえ、それらは被告の方から行う徴収手続についてそういう手続が行われるというに止まるのに比べ、時効中断の事由としての承認は、債務

者の主観とその表明に対する法律効果であるから、両者を一様に取扱うことはできない。消滅時効を完成させないためには自ら執行権をもつ被告の方で法定の手続を履践すれば済むことなのである。尚被告は、国税通則法 73 条 3 項 4 項の各規定が昭和 37 年法律 66 号の制定によって創設されたものでなく、従前よりの行政実例学説等に徴し、それまでの解釈を確認する意味で制定されたに過ぎないと主張しているが、当裁判所は、左様に解釈することは困難と考えるのでこの主張も採用できない。

(5) 結論

以上説明のごとく、被告主張の各理由により消滅時効が中断したものとなすことはできず、追徴税と加算税は、5 年後の昭和 30 年 4 月 14 日の経過により、利子税は、昭和 34 年 2 月 23 日の経過によりその全部が、延滞加算税は、昭和 30 年 8 月 17 日の経過によりその全部が消滅時効にかかると見るべきものなるところ、被告は、昭和 34 年 2 月 11 日原告に到達した書面を以て、これら加算税等合計 38,810 円の納入を催告し、それより 6 月内の同年 5 月 11 日原告主張の電話加入権に対し滞納処分として本件の差押えを行ったものであるから、このうち昭和 34 年 2 月 10 日までに時効が完成したものは租税債権が消滅し、滞納処分を行うことはできなかつたといわねばならない。ただ利子税のうち前記昭和 29 年 2 月 10 日の翌 11 日から同月 23 日までの 13 日分 352 円（これは前記法律及び昭和 28 年 8 月 7 日政令 166 号により算出された金額）については、被告の催告と滞納処分のため時効の進行が中断され租税債権は消滅せず、被告は、この限度で滞納処分を行うことができるものといわねばならない。

最後に原告は、実体はこの程度の租税債権なのに、被告が尚 38,810 円の加算税等が存在するものとして、原告に対して行った催告は過大であって時効中断のための催告としては無効である旨主張しているので案ずるに、以上説示のごとく加算税等が消滅時効のため結局この程度にしか残らないという解釈は必ずしも容易でないのと、そもそも時効による租税債権の消滅は、元々存在した租税債権が一定の時日の経過に対し法律が特別に与えた法律効果であるから、結果的には過大な催告となっても催告自体を無効とするものとは解しがたいので、原告のこの点に関する主張は採用しない。

従って原告に対する加算税等の徴収権が全部消滅したことを理由とする原判決中のその部分は失当ではあるが、本件滞納処分を取消した原判決は結局正当であるから（民訴法 384 条 2 項）、被告の本件控訴は依然として理由なきものと解さざるを得ない。

7. 最高裁判所における争点 3 についての判断

金銭の給付を目的とする国の権利についての消滅時効の中断に関しては、適用すべき他の法律の規定のないときは民法の規定を準用すべきものとする会計法 31 条が、国税徴収権について適用あることはいうまでもない。されば、その徴収につき旧国税徴収法（明治 30 年法律第 21 号）の適用される本件において、徴税機関が未納税額につき納付を催告し、そ

の後 6 箇月内に差押等の手段をとったときは、民法 153 条の準用により、時効の中断を認めざるをえない。旧国税徴収法が未納税額の納付催告の方法として特に督促を設け、これを民法 153 条の規定にかかわらず時効中断の効力を生ずるものと規定したこと（同法 9 条 12 項）から、かかる特則の存する以上、催告による国税徴収権の時効の中断は、右督促の
手続によるもの以外には認められず、民法 153 条の準用の余地はないものとする原判決の見解は是認できない。原判決は、租税法律関係の具体的成立過程における行政権の認定判断の優越性、関係当事者の不対等関係、国税徴収権の自力執行性等をあげて、催告による時効の中断については国税は私法上の債権と同様に取り扱われるべきものではなく、またそのように取り扱う必要のないことを理由とする。しかし、旧国税徴収法が徴収手続において督促を定めたのは、未納税額につき強制徴収に移るにあたり、突如強制的手段に出でることなく、一応さらに納期限を定めて催告するのを相当とし、督促をもって滞納処分開始の要件としたからであって（同法 10 条）、徴税機関が督促以外の方法によって納付を催告
懲憑することを許さないものではないし、それが徴収手続上では格別な法的意味をもたないものにしても、その催告のあった事実に納付要求の意義を認めて法が時効中断の効力を付与できないものでもない。また国税徴収権が自力執行を可能とするからといって、時効中断について一般私法上の債権よりも課税主体にとって不利益に取り扱わなければならない理由もない。してみれば、本件において上告人が被上告人に対し昭和 34 年 2 月 9 日加算税等の未納額を納付すべき旨の催告書を発し、右書面は同月 11 日被上告人に到達し、その後 6 箇月内である同年 5 月 11 日本件差押処分がなされたという当事者間に争いのない事実
について、時効中断を認められないとした原判決は、所論のように、法律の解釈適用を誤ったものといわなければならない。

8. 小括

本件は、利子税及び延滞加算税の消滅時効の起算日、加算税等と本税の関係、時効中断事由としての課税処分取消訴訟の応訴及び催告の適否、加算税の時効中断事由としての本税納付の適否を争点として争われたものである。「行政訴訟において被告が応訴し原告の請求を棄却する旨の判決を求めることが時効中断事由となる」「徴税機関が未納税額につき納付を催告し、その後 6 箇月内に差押等の手段をとったときは、民法 153 条の準用により、時効の中断を認めざるをえない」旨判示されており、課税処分取消訴訟の応訴行為及び租税納付の催告に時効中断効力を与えた点について、意義を有していると考えられる。また、利子税及び延滞加算税について、加算税及び追徴税と同様本税の不納付を理由に日々発生するので、本税とは別個に発生する独立の税金と捉え、その時効起算日も別個に進行を開始すると判示された点についても意義を見出せる。

現在では、国税の徴収権の時効に関する規定は国税通則法によって整備されており、租税関係に民法の時効中断事由の準用を認めるか否かは、同法第 72 条第 3 項の解釈に依存することとなる。同項と会計法第 31 条第 2 項の同一性などからして、本判決は現行法のもと

でも妥当すると解されると評釈されている¹⁶³。しかし、「租税法上には民法 153 条の租税法関係への適用を排除する明文の規定はないが、しかし、現行法は、納税義務の内容を確認する権限（確定権）を租税債権者たる国および地方団体の手に留保し、かつ、納税者が任意に納税義務を履行しない場合は、督促のうえ滞納処分によってその強制的実現を図ることを認めており、それが現行法の予定している租税の徴収の道筋である」と考えられるから、「国または地方団体は、私法上の債権者と同様に催告や裁判上の請求をすることは認められない」と解すべきとして、この判決に批判的な見解もある¹⁶⁴。

第 2 節 課税庁の応訴行為の時効中断事由該当性等

1. 金沢地判平成 5 年 4 月 16 日行集 44 卷 4・5 号 317 頁

原告：納税者

被告：金沢国税局長

(1) 事案の概要

被告が延滞税金 197,200 円を徴収するために、原告の株式会社北陸銀行に対する普通預金債権について平成 3 年 3 月 26 日付けで差押処分（本件差押処分）及び同月 27 日付けで配当処分（本件配当処分）をした。本件は、本件差押処分及び本件配当処分（合わせて、「本件各処分」という。）に後記（2）（ii）の違法事由があるとして、これらの取消しを求めた事案である。

(2) 前提事実

(i) 当事者間に争いのない事実

①昭和 60 年 6 月 29 日、その当時原告の所轄庁であった藤沢税務署長は、原告の昭和 59 年分の所得税について、更正及び加算税の賦課決定処分をした（別件課税処分）。

②原告は、別件課税処分により決定された本税及び加算税についてはその納期限である昭和 60 年 7 月 29 日に全額納付し、これにより延滞税額が 197,200 円（本件延滞税）と確定した。

③しかし、原告は、本件延滞税を納付せず、一方で別件課税処分について不服の申立てをし、続いて昭和 62 年 7 月 17 日、鎌倉税務署長を被告として（原告の本件延滞税に係る徴収の所轄庁は、管轄の分割により昭和 61 年 7 月 10 日付けで鎌倉税務署に移行していた。）、横浜地方裁判所に別件課税処分の取消訴訟（別件課税処分取消訴訟）を提起した。

鎌倉税務署長は、右訴訟について、同年 9 月 21 日に応訴し、同訴訟の判決は、平成 3 年 1 月 17 日に確定した。

④平成 3 年 3 月 26 日、被告の担当国税徴収官（原告の本件延滞税に係る徴収の所轄庁は、原告が平成 2 年 4 月 5 日付けで富山県上新川郡大山町に転居したことにより富山税務署に

¹⁶³ 木村琢磨「判批」『租税判例百選』（有斐閣、第 6 版、2016）23 頁参照。

¹⁶⁴ 金子宏・前掲注（1）775、776 頁。

なり、更に、国税通則法 43 条 3 項の規定により被告が徴収の引き継ぎを受けた。)は、原告が株式会社北陸銀行に対して有する普通預金債権(上滝支店・口座番号四〇七五七九)1,388,726 円のうち 197,200 円を国税徴収法 62 条に基づいて差し押さえ(本件差押処分)、同日、同法 67 条 1 項に基づき、右債権を取立てて全額現金で受け入れた。

⑤被告は、同月 27 日、右現金 197,200 円の配当のため、国税徴収法 131 条及び 132 条に基づいて配当計算書を作成した上、本件延滞税に配当する処分(本件配当処分)をし、同日、原告宛てその謄本を発送した。

⑥原告は、平成 3 年 5 月 2 日、金沢国税不服審判所に対し、本件各処分について審査請求をしたが、平成 4 年 4 月 23 日、右審査請求を棄却する旨の判決がなされた。

(ii) 主たる争点

原告は、本件各処分については、次の違法事由があるから、取り消されるべきである旨主張し、被告は、これを争い、別件課税処分取消訴訟に対する応訴による時効の中断を主張した。

本件延滞税の徴収権は、原告が本税を納付した昭和 60 年 7 月 29 日から 5 年を経過したことにより、時効消滅した。なお、別件課税処分取消訴訟について鎌倉税務署長が応訴したことは、時効の中断事由に当たらない。

(3) 争点に対する裁判所の判断

(i) 前記前提事実によれば、本件延滞税は昭和 60 年 7 月 29 日に確定したものであるから、その徴収権は、同日から 5 年を経過することによって時効消滅することとなる(国税通則法 72 条 1 項)。そして、右消滅時効については、国税通則法に別段の定めがあるものを除いて民法の規定が準用される(同法 72 条 3 項)ところ、前記前提事実及び証拠(乙一)によれば、原告は、本件延滞税を納付せず、別件課税処分について不服の申立てをし、続いて昭和 62 年 7 月 17 日、鎌倉税務署長を被告として横浜地方裁判所に別件課税処分取消訴訟を提起したこと、これに対して同税務署長は、同年 9 月 21 日に原告の請求棄却を求めて応訴したこと、同訴訟については、昭和 63 年 11 月 9 日に原告の請求を棄却する旨の判決の言渡しがあり、同判決は、平成 3 年 1 月 17 日に確定したことが認められる。

(ii) そこで、別件課税処分取消訴訟における被告鎌倉税務署長の応訴行為が「裁判上の請求」(民法 147 条 1 号、同法 149 条)として、本件延滞税徴収権の消滅時効の中断事由になるかどうかについて検討する。

民法 149 条に規定される「裁判上の請求」は、訴えの提起、即ち原告として時効の目的たる権利を訴えによって主張する場合に限らず、被告として右権利の存在を訴訟上主張する場合をも含むものであり、例えば、債務者が提起した債務不存在確認訴訟において債権者が自己の債権を主張して請求棄却の判決を求めて応訴する行為も含まれると解される(大審院昭和 14 年 3 月 22 日判決・大審民集 18 卷 238 ページ、最高裁昭和 43 年 6 月 27 日判決・民集 22 卷 6 号 1379 ページ参照)。けだし、債務不存在確認訴訟において、債権者

が主張するとおりの請求棄却の判決が確定することは、結果的に債権者が提起した債権存在確認訴訟において、原告勝訴の判決が確定するのと同様と考えられ、また権利の上に眠る者を保護しないという時効制度の趣旨に照らせば、右のように解することが妥当と考えられるからである。

右の理を課税処分取消訴訟にあてはめて見ると、同訴訟の訴訟物は課税（更正）処分の違法性の主張であるところ、同処分が一定金額の租税納付義務を決定する処分であることに照らせば、原告は、その処分の効力を否認、即ち同処分によって決定された納税義務の存在を否認する意味でその取消しを求めるものであり、被告が請求棄却の判決を求めるのは、同処分によって決定した納税義務を正当としてその適法性を主張して争うものに外ならず、その実体は、課税（更正）処分の適否という形で租税徴収権の存在が争われるものである。この場合の被告の権利主張は、課税（更正）の無効を理由として提起された租税債務不存在確認訴訟において請求を否定する被告の主張と実質的に異なるところはなく、また前記時効制度の趣旨に照らしても、その応訴行為に時効中断の効力を認めても不合理とはいえない。

そして、国税通則法 73 条 5 項の規定によれば、本税の徴収権の時効が中断したときは、当然にその延滞税の徴収権についても時効が中断するから、課税（更正）処分の取消訴訟に被告が応訴することは、延滞税についての時効中断の効果をも有するというべきである。

そうすると、鎌倉税務署長が別件課税処分取消訴訟に応訴した昭和 62 年 9 月 21 日から同訴訟の判決が確定した平成 3 年 1 月 17 日までの間、本件延滞税の消滅時効は中断したもののといえ、前記前提事実のとおり、被告が同年 3 月 26 日及び同月 27 日に本件各処分に及んでいることに照らすと、これが時効により消滅していないことが明らかであって、原告の主張する違法事由も理由がない。

(4) 小括

本件も前掲の判例と同様、課税処分取消訴訟における税務官庁の応訴行為が「裁判上の請求」として、徴収権の消滅時効の中断事由に当たるか否かが争点とされた事案である。前掲同様、納税者の課税処分取消訴訟に応訴し請求棄却を求めることに、時効中断の効力を与えた。税通第 73 条第 5 項の規定が制定された後のものであるため、応訴行為が時効中断事由とされることで、延滞税についても当然に時効中断の効力を生じさせる点が前掲の判例とは異なっている。

2. 東京地判平成 25 年 2 月 12 日税資（順号 25-5）

原告：国

被告：株式会社 Y

(1) 事案の概要

本件は、原告が、租税債権目録記載の租税債権（以下「本件租税債権」という。）の消滅

時効の中断を目的として、被告に対して本件租税債権を有することの確認を求める事案である。

(2) 前提事実

(i) 当事者間に争いのない事実

①被告は、養鶏業及び鳥卵の製造加工及び販売等を目的として、平成3年7月17日に設立された株式会社であるが、平成16年8月31日、株主総会の決議により解散し、A（以下「A」という。）が清算人に就任した。Aは、平成21年5月5日に死亡し、現在に至るまで、被告の新たな清算人は選任されていない。

②被告は、平成18年8月14日、練馬東税務署長に対し、法人税、消費税及び地方消費税（税額合計12,127,192,400円）につき、期限後申告書を提出した（以下「本件期限後申告」という）。

③練馬東税務署長は、平成18年10月31日、被告に対し、上記の法人税につき、期限後申告に係る無申告加算税（税額合計11,466,000円）の賦課決定処分を行った。

④練馬東税務署長は、平成18年10月31日、被告に対し、上記の消費税及び地方消費税につき、本税の更正処分（新たに納付すべき税額合計165,161,300円）並びに同更正処分に係る無申告加算税（税額合計24,771,000円）及び上記本件期限後申告に係る無申告加算税（税額合計7,608,000円）の賦課決定処分を行った。

⑤練馬東税務署長は、平成18年10月31日、被告に対し、源泉所得税につき、本税及び不納付加算税（税額総計15,119,615円）の納税告知処分（以下、各賦課決定処分及び各更正処分と合わせて「本件納税告知処分等」という）を行った。

⑥被告は、本件期限後申告及び本件納税告知処分等により平成18年8月14日又は同年10月31日を法定納期限とする本件租税債権に係る納税義務を負うこととなったが、その全額を納付していない。

(ii) 滞納処分等の状況

①練馬東税務署長は、国税通則法（以下「通則法」という。）37条1項の規定に基づき、本件租税債権の一部については、平成18年8月28日に、その余については、同年12月25日に、被告に対し、それぞれ督促状によりその納付を督促した。

②練馬東税務署長は、平成18年9月21日及び平成19年1月25日、東京国税局長に対し、通則法43条3項の規定に基づき、本件租税債権の徴収の引継ぎを行った。

③東京国税局の徴収職員（以下「徴収職員」という。）は、平成19年7月24日、被告の本店所在地である東京都にあるAの自宅を訪れたところ、Aが不在であったことから、留守番をしていたAの妻の姉に対し、Aに手渡すよう頼んだ上で、「滞納国税等の納付相談のお知らせ」と題する被告宛ての同日付け文書（以下「本件お知らせ」という。）を手渡し、同月25日までに徴収職員に連絡をするよう、Aに伝言することを依頼した。本件お知らせには、「あなた（貴社）が納付すべき国税・地方消費税が以下のとおり滞納となっています。」

と記載され、別紙として、本件租税債権の税目、納期限、本税・加算税・延滞税の額等が記載された「滞納税金目録」が添付されていた。

④平成19年7月25日を経過してもAからの連絡がなかったことから、徴収職員は、同月31日、被告の本店所在地に再度出向き、玄関扉前でAと面談した。

(iii) 訴えの提起

原告は、本件租税債権の上記(i)⑥の法定納期限(平成18年8月14日又は同年10月31日)から5年を経過した後である平成24年7月3日、本件訴えを提起した。

(3) 争点

本件租税債権の徴収権について、「承認」(通則法72条3項、民法147条3号)により消滅時効が中断したといえるか否か。

(4) 裁判所の判断

(i) 本件において、原告は、Aが平成19年7月31日に徴収職員と面談した際に、本件租税債権を納付する意思がない旨述べたことが、時効の中断事由である「承認」(通則法72条3項、民法147条3号)に該当すると主張するところ、「承認」があったとされるためには、その権利の存在を認識した上で、その旨を表示することが必要であると解される。

(ii) 以上によれば、Aは、本件租税債権が存在することを認識していたものであり、その上で、平成19年7月31日、徴収職員に対し、本件租税債権について納付する意思がない旨の本件発言をすることによって、その存在についての認識を表示したものと認められるから、Aがした本件発言は、時効の中断事由である「承認」(通則法72条3項、民法147条3号)に該当するものというべきである。

(iii) したがって、被告に対する徴収権の消滅時効は、上記「承認」がされた日である平成19年7月31日に中断し、その翌日である同年8月1日から再び進行を開始したことになるから、被告に対する本件租税債権の徴収権は時効消滅していないものというべきである。

(5) 小括

本件は、時効の中断事由について民法の規定を準用する際の「承認」に関して、その要件を検討するものである。租税債権を納付する意思がない発言をしたことにより、その存在についての認識を表示したとして「承認」に該当するとされた。承認が時効中断事由となる場合とは、例えば期限後申告や修正申告、税金の一部納付、納期限後の納税の猶予の申請、延納条件変更の申請、納付委託の申出等国税の納付義務の存在を認識して行ったと認められる行為がこれに該当すると解されており¹⁶⁵、納付意思がないことの発言をもってして「承認」にあたるとする当判決は、納税者にとって酷なものではないかと考える。

¹⁶⁵ 黒坂昭一ほか・前掲注(27)340頁。

3. 東京高判平成 20 年 11 月 28 日税資第 258 号-234 (順号 11092)

控訴人 (原告) : 納税者甲

被控訴人 (被告) : 国

(1) 事案の概要

本件訴訟は、納税者が源泉徴収義務者である A 信金に債権者代位し、A 信金が課税庁に対して有する還付請求権を代位して請求するものであるところ、A 信金は納税者に債権譲渡通知書を送付しており、それによれば、A 信金は遅くとも債権譲渡通知書を送付した日までは退職金等のうち過払額に対応する源泉所得税について課税庁に対して還付請求をすることが出来ることを認識していたものと認められるから、納税者の代位行使の対象となる A 信金の有する還付請求権は、遅くとも債権譲渡通知書を送付した日から 5 年の経過により消滅時効が完成したというべきであるとされた事例である。

(2) 前提事実

(i) 原告は、A 信用金庫の専務理事であったが、平成 4 年 5 月 6 日に専務理事を辞任した。同年 8 月 6 日、原告は退職手当金 (退職金、功労金及び職能加算金) として合計 118,065,000 円 (以下「本件退職金等」という。) から源泉所得税等相当額を控除した残額として 91,561,800 円を A 信用金庫から受領した。

(ii) A 信用金庫は、株式会社 B (以下「B」という。) との間で、平成 13 年 1 月 5 日、同月 9 日午前 0 時において A 信用金庫が有する事業資産等並びに債務不履行に基づく損害賠償請求権及び事務管理、不当利得、不法行為その他契約以外の原因に基づいて A 信用金庫が有する権利 (以下「本件損害賠償請求権等」という。) を、100,586,048,602 円の対価で売却すること等を内容とする契約 (以下「本件譲渡契約」という。) を締結した上、同日、総代会の決議により解散した (平成 17 年 4 月 26 日清算終了)。

(iii) A 信用金庫は、本件譲渡契約に基づき B に対し本件損害賠償請求権等を譲渡したことに伴い、原告に対し、平成 14 年 2 月 27 日付け債権譲渡通知兼請求書をもって、本件退職金等のうち、本件規程上の支給額の限度額を超えて支払われた 1,710 万円に関する不当利得返還請求債権等を B に譲渡した旨を通知した。

(iv) B は、平成 14 年、原告及び乙元理事長に対し、本件退職金等のうち 1,710 万円及びこれに対する遅延損害金 (民法所定の年 5 分の割合によるもの。以下同じ。) を連帯して支払うべきこと等を求める訴訟をさいたま地方裁判所川越支部に提起し (以下「本件訴訟」という。)、同支部は、平成 16 年 2 月 12 日、本件退職金等のうち 1,710 万円に関し、理事会決議を経ることなく本件規程上の支給額の限度額を超えた不当・違法な支給であるとして、乙元理事長に対しては、善管注意義務違反の債務不履行による損害賠償請求権に基づき、原告に対しては、不当利得返還請求権に基づき、上記 1,710 万円及びこれに対する遅延損害金を連帯して B に返還すべきこと等を命ずる判決 (以下「本件判決」という。) をした。

(v) 原告は、本件判決を不服として東京高等裁判所に控訴したが、その控訴審において、Bとの間で、平成16年8月31日、(イ)原告がBに対し上記不当利得返還債務として1,710万円及びこれに対する遅延損害金の支払義務があることを認め、(ロ)原告はBに対し上記(イ)のうち1,710万円を同年11月末日を期限として支払い、(ハ)原告が上記(ロ)の金員を支払ったときは、Bは上記(イ)の遅延損害金の支払を免除し、(ニ)他に何らの債権債務がないことを相互に確認すること等を内容とする訴訟上の和解「以下「本件和解」という。」をした上、Bに対し、同月26日、上記(ロ)の1,710万円を支払った。

(vi) 原告は、平成19年10月30日、本件訴えを提起した。

(3) 主たる争点

本件源泉所得税額のうち過払額に対応する部分に係る還付請求権の時効は消滅しているか。

(4) 裁判所の判断

(i) 控訴人の請求は理由がないものと判断する。その理由は、次のとおりである。

(ii) 本件訴訟は、控訴人がA信用金庫に債権者代位して、A信用金庫が被控訴人に対して有する還付請求権を代位行使するものであるところ、甲5(内容証明郵便)によれば、A信用金庫は、平成14年2月27日、控訴人に対して債権譲渡通知書を送付しているものであるところ、上記債権譲渡通知書における譲渡の対象となった債権の内訳のなかには、「二 役員退職慰労金等について 貴殿がA信用金庫から、平成4年8月6日役員退職慰労金等として受領した118,065,000円の内、規程を超えて支給された金1,710万円に対する不当利得返還請求債権 損害額 不当利得に基づき受領した金1,710万円及び受領した日の翌日である平成4年8月7日から支払済みに至るまで年5分の割合による金員」が記載されていることが、認められる。

上記によれば、A信用金庫は、控訴人主張のとおり被控訴人に対する還付請求権を有しているとしても、遅くとも上記債権譲渡通知を送付した平成14年2月27日までには、本件退職金等のうち1,710万円は本件規程の限度を超えて支給され、それ故に、当該過払額1,710万円に対応する源泉所得税につき被控訴人に対して還付請求をすることができることを認識していたものと認めることができる。そうすると、仮に、控訴人の主張するように、控訴人が本件和解により初めて上記過払額に対応する源泉所得税についての還付請求権を行使することが可能になったとしても、控訴人の代位行使の対象となるA信用金庫の有する還付請求権については、遅くとも上記平成14年2月27日から5年の経過により消滅時効が完成したものというべきである。この点、控訴人は、本件和解がされるまでは控訴人に対する退職金の過払額が確定しないため、A信用金庫に対する関係でも消滅時効の起算日は本件和解成立日であると主張する。しかしながら、前説示のとおり、A信用金庫は遅くとも平成14年2月27日までには控訴人に対して退職金等を1,710万円過払したこ

とを認識していたのであり、その後の訴訟において控訴人からこのうちどの程度の額を回収するかは、上記認識とは関わりのない事項である。控訴人の主張のとおりであれば、過払退職金を受けた者の資産が乏しく、回収可能金額に基づき裁判上の和解をした場合、源泉所得税の還付請求権が少額となって不当である。したがって、控訴人の上記主張は理由がない。

上記によれば、その余の点につき判断するまでもなく、控訴人の本訴請求は理由がない。

(5) 小括

本件は、還付請求権の消滅時効について争われた事案である。消滅時効の起算日を、その還付請求権の起因となった過払いが認識された日と判示している。税通第74条において「還付金等に係る国に対する請求権は、その請求をすることができる日から5年間行使しないことによって、時効により消滅する。」と定めているところ、その「請求をすることができる日」を明示したものとして意義があると考えられる。

第3節 借用概念の解釈と問題意識

1. 問題提起

民法における時効制度と租税法における時効制度は、その存在理由や制度趣旨を始めとし、似ているようで実は様々な点で乖離が見られる。それにもかかわらず、租税法の規定に民法の規定を準用しているのが現行制度である。租税法が宿命的に私法に依存する関係にあり、その解釈及び適用において私法との関係が絶えず問題になる点は前述したが、確かに時効の中断事由に民法の規定を準用している際に争いが生じていることがうかがえる。これには何か原因があるのだろうか。規定の準用の仕方に見出せるのだろうか。ここで、租税法と私法の関係で重要となる「借用概念」の考え方から、判例に見られる争いについて考察してみたい。

2. 借用概念の解釈

税法固有の概念や他の分野では使われてはいっても確立された概念となるまでに至っていないものについて用いられている概念を「固有概念」と呼ぶ。これに対し、民法や商法、会社法などで使われている用語について、その考え方や確立された解釈を税法の分野にもそのまま活用するという考え方を「借用概念」と呼ぶ¹⁶⁶。このような区別を用いる理由を「租税法の解釈に関する錯綜した議論を多少とも整理し、またいわゆる実質課税の原則を根拠として租税法に自由な解釈を持ち込むことに対して歯止めをかけることに役立つのではないかと金子は投げかけた¹⁶⁷。そして、固有概念については私法上の法律関係に捉われることなく、租税法独自の見地からその解釈をなすべきことについては異論がないが、

¹⁶⁶ 川田剛『十二訂版 租税法入門』（一般財団法人 大蔵財務協会、2016）79頁参照。

¹⁶⁷ 金子宏・前掲注（124）2、3頁参照。

借用概念の解釈については見解が一致していない点を指摘している。借用概念についてはそれを他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきか、考え方の主流は時代によって変遷を経てきたようである¹⁶⁸。現在では、他の法分野におけるのと同じ意義に解釈するのが租税法律主義ないし法的安定性の要請に合致していることを根拠とし¹⁶⁹、原則として同義に解すべきであるとの考え方が支配的である¹⁷⁰。

これに反する興味深い意見として、田中の見解がある。田中はまず私法の規定につき、「私的自治の原則を前提として承認し、原則として、その補充的・任意的規定としての意味を持つものであり、当事者間の利害の調整という見地に基づく定めである。そこに用いられている諸概念も、もともと、そのような見地において定められているもの」と解している。そのうえで、「租税法は、当事者間の利害調整という見地とは全く別個に、これを課税対象事実又はその構成要件として、これらの規定又は概念を用いているのであるから、同じ規定又は概念を用いている場合でも、常に同一の意味内容を有するものと考えべきではなく、租税法の目的に照らして、合目的的に、従って、私法上のそれに比して、時にはより広義に、時にはより狭義に理解すべき場合があり、また、別個の観点からその意味を理解すべき場合もあることを否定し得ない」とし、「規定の表現又は概念を示す文言に囚われることなく、その経済的意義の理解が必要とされる」と強調する¹⁷¹。この見解は一理あるものとする。上記で検討してきた判例においても「民法の規定を準用」という文言が当然のごとく使用されているが、その経済実質に適合しているのか、改めて考えさせられた。

国家と納税義務者との間の関係性に着目した金子の見解も興味深い。租税法律関係におけるその関係は債務関係であるが、私法上の債務関係とは異なる種々の特質を持っているとして、「租税債務が法定債務であること」、「公法上の法律関係であること」、「租税が公共サービスの資金調達手段として強い公益性を持っており、租税債権者である国家の手に私法上の債権者には見られない種々の特権が留保されていること」、の特質を挙げている。そうしたうえで、「これらの特権を取り除けば、租税法律関係は、私法上の債務関係と異なるものとなる。従って、租税法律関係についても、それを排除する明文の規定ないし特段の理由がない限り、私法規定が適用ないし準用されると解すべきであろう」と言及している¹⁷²。確かに、時効を巡る判例には、滞納処分のような租税の強制的満足が図られた際に争いが生じている例も多い。そのような事案の場合には特に、民法を準用する規定について私法上の概念と同義に扱うのではなく、より経済的実体に則した税法独自の意味を与え

¹⁶⁸ 金子宏・前掲注(1) 118頁参照。

¹⁶⁹ 金子宏・前掲注(1) 119頁。

¹⁷⁰ 清永も「税法がその規定の中に他の法領域において用いられている概念をとりこんで規定する場合、当然他の法領域においてそれに与えられている意味内容を知ってこれをなすのであり、もしこれと異なる意味内容を与える場合にはその旨の特別の規定(例、所25条、法人24条のようなみなし規定)がおかれると考えるのが自然であり、また税法独自の解釈がどこまで広がるかについての明確な枠が見出せないため、特に納税者の経済生活における安定性を阻害するおそれがあること等を考えると、一定の意味内容が確立している借用概念について税法独自の解釈を認める考え方はこれをとることができない」旨言及している。清永敬次・前掲注(10) 40頁。

¹⁷¹ 田中二郎・前掲注(53) 126、127頁。

¹⁷² 金子宏・前掲注(1) 28、29頁参照。

るべきだと考えることが出来よう。

田中は「総合すると、租税立法に当たっては、できるだけ精緻かつ明確に、そして疑問の余地のないように規定を整えることが望ましいのであるが、現行租税法には、幾多の不備・欠陥のあることが否定できない現在、たとえ私法上の規定を引用し、又はその概念を用いている場合でも、租税法上、直ちに私法上のそれと同一に解すべきではなく、規定又は概念の相対性を認め、租税法の目的に照らし、その自主性・独自性を尊重して、その目的に合する合目的的解釈をなすべきことを承認しなければならない¹⁷³」と締めくくる。時効を巡る争いをなくすことが難しくとも、その判断を下す際にはより慎重になることを求めていると解すことができ、大いに賛成出来る意見である。

3. 私見

民法及び租税法の時効制度で重要なものはその「存在理由」ではなく、法的処理の技術（法的構成）であることは上述してきたとおりである。これは時効制度の存在意義でもあり、ここに民法と租税法の共通点を見出すことが出来る。しかし、民法における時効制度と租税法における時効制度には差異があることも上述してきた。絶対的効力の有無がその最たるものであるが、時効の絶対的効力は、納税義務者の意思次第で取扱いを異にすることから生ずる課税関係のいたずらな複雑化を避けるとともに、法的安定性と事務処理の画一性の要請に基づくものである。これに対し民法における請求権時効においては、請求権の相手方を権利不存在の立証の困難から救済するという点に、その最も主要な本来の機能及び目的があるとされた。租税法の時効制度に絶対的効力を与えたのは、その制度趣旨ないし意義が民法におけるそれと相違しているためということが出来よう。また、民法における時効制度とは裁判を基礎にした制度であり、租税法における行政庁の権限行使が裁判を前提としていない点についても、民法と租税法における時効制度の性質について相違を見ることが出来る。

このように、民法と租税法における時効制度には共通点もあるが、その性質には乖離も見られる。租税法の規定に民法の規定を準用している現行制度ではあるが、民法の規定を準用することがその存在理由や趣旨あるいは性質に合致しない部分もあるのではないだろうか。そのように考えると、規定の準用の仕方の問題があるというよりも、租税法の規定に不足を生じているのではないかと考えることが出来る。ここに、民法の規定を準用した際に争いが生じている理由を見出すことは出来ないだろうか。

おわりに

本稿においては、まず第1章において納税義務の成立要因と消滅要因について概観した。第2章及び第3章においては国税通則法の規定を基に時効制度の内容を確認するとともに、

¹⁷³ 田中二郎・前掲注(53) 127頁。

「徴収権」や「偽りその他不正の行為」の意義について検討を行い、主たる債務や本税に付随する債務についても時効の見地からの関係性を比較した。第4章では、民法における時効制度との比較、及び納税申告がいつまで出来るのかという納税者側からの見地によりその期間制限について検討を行い、時効制度の存在意義を探った。そして第5章において、判例研究を通して時効制度にいかなる問題点があるかという検討を行った。判例研究を行う過程で筆者が感じたのは、納税者はそれほど無知ではないのかもしれない、ということである。制度は違えど、民法における時効が広く知られていることから、納税義務についても時効により消滅することを知っている。ただ、単純に何年経過したから時効により消滅するという知識を有するのみで、そこに付随する中断や不進行、停止といった規定までは入り込めていないのではないだろうか。そのために自らの知り得ないところで時効が中断し、当初予定していた経済活動を為し得なくなるといった事態に陥ってしまうとすれば、租税法律主義は形骸化してしまうのではないかと危惧する次第である。そして、民法における時効制度と租税法における時効制度は、その存在意義や制度趣旨を始めとし、似ているようで様々な点で乖離があることが見えてきた。それにもかかわらず租税法の規定に民法の規定を準用しているが、民法の規定を準用するだけでは不足が生ずる部分があるのではないかと問題視した。

改めて定義すれば、時効とは、一定の事実状態が長期間にわたって継続した場合に、それが真実の権利関係に合致しているかどうかを問わずに、その事実状態をそのまま権利関係として認める制度である¹⁷⁴。権利関係を速やかに確定することの意義は重く、時効制度は欠くことの出来ない制度だというのが本稿を通しての筆者の結論である。しかし、ここで考えるのは、租税法において規定している時効制度は完成した制度とはいえないのかもしれないということである。国税通則法の制定に関する答申により提言がなされたとき、つまりは国税通則法が制定され所要の整備がなされたはずのときから、諸々の意見を対立させながら制度運営がされてきた経緯もある。長らく運営されてきた現行制度ではあるが、限界を見出せるといわざるを得ないだろう。現在民法において改正が予定され、債権の消滅時効についても見直すことが予定されている。民法の改正に追随し、租税法においても何らかの改正が行われることを期待したい。長い間問題を抱えつつ運営されてきた制度であるが、規定の明確化を図る時期に来ているといえるのではないだろうか。

なお、租税法の規定に民法の規定を準用するだけでは不足を生ずるのではないかと問題視するも、その問題を解決出来るような明確な提言をするまでには至らなかった。その意味で本稿も未完成のものであり、その点を付け加えたところで、本稿を閉じるものとする。

以上

¹⁷⁴ 金子宏・前掲注(1) 773頁。

＜参考文献一覧＞

1. 単行本

- 安藤裕『平成 27 年版 図解 国税徴収法』（一般財団法人 大蔵財務協会、2015）
太田隆良『民法・商法と税務の接点』（税務研究会出版局、2005）
金子宏『租税法』（弘文堂、第 21 版、2016）
川田剛『十二訂版 租税法入門』（一般財団法人 大蔵財務協会、2016）
川島武宜『民法総則』（有斐閣、1965）
黒坂昭一・佐藤謙一『平成 27 年版 図解 国税通則法』（一般財団法人 大蔵財務協会、2015）
志場喜徳郎ほか『平成 28 年改訂 国税通則法精解』（一般財団法人 大蔵財務協会、2016）
清永敬次『税法』（ミネルヴァ書房、新装版、2014）
品川芳宣『国税通則法講義－国税手続・争訟の法理と実務問題を解説－』（公益社団法人 日本租税研究協会、2015）
武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法§§34～74 の 14』（第一法規・加除式）
田中二郎『行政法総論』（有斐閣、1957）
田中二郎『租税法第 3 版』（有斐閣、1990）
谷口勢津夫『税法基本講義第 5 版』（弘文堂、2016）
中川一郎・清水敬次『コメントール国税通則法』（税法研究所、加除式）
中里実ほか『租税判例百選』（有斐閣、第 6 版、2016）
中山裕嗣『租税徴収実務と民法』（一般財団法人 大蔵財務協会、二訂版、2007）
松尾弘・益子良一『新訂 民法と税法の接点－基本法から見直す租税実務』（ぎょうせい、第 4 版、2015）
水野忠恒『所得税の制度と理論「租税法と私法」論の再検討』（有斐閣、2006）
村井正『租税法と私法』（大蔵省印刷局、1982）

2. 論文集

- 新井隆一「納税義務の消滅・序説」日税研論集 32 号（1995）
大島恒彦「租税債権の期間制限と賦課権、徴収権」税法 158 号（1965）
大淵博義「譲渡利益の発生を認識しながら申告しなかった場合の重加算税の賦課決定」税経通信 606 号（1989）
金子宏「租税法と私法」租税法研究 6 号（1978）
仮屋篤子「除斥期間の適用制限についての一考察（1）」名古屋学院大学論集 社会科学篇 46 巻 3 号（2010）
苅米裕「時効を起因とする所得と財産の取得認定と課税問題」税法 569 号（2013）
川崎航史郎「厚生年金保険法における強制適用原則形骸化～保険料徴収権の消滅時効と給付制限に関する一考察～」龍谷法学 45 巻 1 号（2012）
栗谷桂一「被差押債権の消滅時効の中断に関する裁判例の概観」税大ジャーナル 17 号（2011）

小林幹雄「裁判例にみる時効をめぐる課税上の争点等」税大論叢 41 号 (2003)
小林敬和「時効完成後の固定資産税過誤納金返還の適否—「要綱」に基づく返還は妥当か—」税法 549 号 (2003)
小林敬和「「要綱」に基づく固定資産税過誤納金の返還と時効」高岡法学 14 卷 1/2 号 (2003)
佐藤謙一「減額更正等の期間制限を巡る諸問題—更正の請求期間を経過した後などに提出される「嘆願書」の取扱いを中心として—」税大論叢 57 号 (2008)
下村芳夫「徴収権の消滅時効」税大論叢 7 号 (1973)
須貝脩一「租税債権の期間制限」税法 132 号 (1962)
占部裕典「時効が課税関係に及ぼす影響—相続税法における時効取得と特別の更正の請求の可否を中心に—」同志社法學 58 卷 4 号 (2006)
布川博「税の消滅時効について」TKC (2012)
西澤博「滞納税額に比して、評価額の少額な財産を差し押さえた場合の徴収権の消滅時効」税務事例 Vol.3 No.4 (2001)
水野忠恒「時効等による納税義務の消滅」日税研論集 32 号 (1995)

3. 判例

東京高判昭和 50 年 4 月 16 日訴月 1345 頁
最判昭和 52 年 3 月 31 日訴月 23 卷 4 号 802 頁
最判平成 6 年 12 月 6 日民集 48 卷 8 号 1451 頁
広島地判昭和 46 年 5 月 6 日判決 (TKC : LEX/DB 文献番号 21035941)
東京地判昭和 39 年 3 月 26 日下民集 15 卷 3 号 639 頁
東京地判平成 22 年 4 月 27 日税資 (順号 22-22)
大阪高判平成 14 年 2 月 15 日判決 (TKC : LEX/DB 文献番号 28111497)
国税不服審判所平成 22 年 11 月 4 日裁決
名古屋高判平成 17 年 9 月 21 日訴月 52 卷 8 号 2537 頁
横浜地判平成 21 年 5 月 27 日税資 (順号 21-20)
最判昭和 42 年 11 月 8 日刑集 21 卷 9 号 1197 頁
最判昭和 48 年 3 月 20 日刑集 27 卷 2 号 138 頁
最判昭和 38 年 2 月 12 日税資 42 号 81 頁
最判昭和 24 年 7 月 9 日刑集 3 卷 8 号 1213 頁
名古屋地判平成 20 年 12 月 11 日判決 (TKC : LEX/DB 文献番号 25471004)
福岡高判昭和 51 年 6 月 30 日税資 89 号 123 頁
最判平成 17 年 1 月 17 日民集 59 卷 1 号 28 頁
名古屋地判昭和 46 年 3 月 19 日判決 (TKC : LEX/DB 文献番号 21035550)
名古屋地判昭和 42 年 1 月 31 日訴月 13 卷 4 号 491 頁
東京地判平成 27 年 6 月 30 日判決 (TKC : LEX/DB 文献番号 25530377)

神戸地判昭和 37 年 10 月 2 日行集 13 卷 10 号 1745 頁

大阪高判昭和 39 年 7 月 7 日行集 15 卷 7 号 1307 頁

最判昭和 43 年 6 月 27 日民集 22 卷 6 号 1379 頁

大阪高判昭和 45 年 4 月 17 日訴月 16 卷 6 号 665 頁

金沢地判平成 5 年 4 月 16 日行集 44 卷 4・5 号 317 頁

東京地判平成 25 年 2 月 12 日税資（順号 25-5）

東京高判平成 20 年 11 月 28 日税資第 258 号－234（順号 11092）

4. その他

税制調査会「昭和 36 年 7 月 5 日国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」