

税の消滅時効について

関東信越会茨城支部

ぬのかわ
ひろし
布川 博

はじめに

国税の消滅時効に関しては国税通則法七十二條、七十三條に規定があるが、消滅時効の開始時期が民法の定める私法上の債権の消滅時効の開始時期とは少し異なる。

消滅時効について、民法と国税通則法（以下、通則法）の規定を簡単にみておき、両者を比較し、国税の消滅時効の特徴を考えてみよう。

一．民法が定める債権の消滅時効と除斥期間

1. 民法の定める消滅時効

(1) 消滅時効

権利を有する者が一定期間何もせずに放っておくと、その権利が消滅してしまう——これが消滅時効である。

民法一六七條が原則を定めている。債権は十年、債権・所有権以外の財産権（地上権、地役権等）は二十年である。その他に

民法一六九―一七四條に短期消滅時効の定めがある。

制度趣旨については、「権利の上に眠る者」は保護に値しない等、様々な説明がされている（注1）が、消滅時効すべてについて合理的に説明できるものはない。例えば、債務者に同情して請求をせずにいた場合、「権利の上に眠っていた」とはいえない。時効期間の計算では、初日不算入の原則（民法一四〇條）が適用され、権利を行使できる日の翌日が一日目となる。

時効の効果の利益を受けるためには、援用を要する（民法一四五條）。援用とは、時効の利益を受けようとする意思表示である。時効の利益は予め放棄することはできない（民法一四六條）が、時効完成後は放棄することができる。

消滅時効には、中断と停止が定められている。除斥期間には、中断はない。これが時効と除斥期間の大きな違いである。

(2) 中断

中断とは、時効の進行中に一定の事由が

発生すると、これまで経過した期間は零となり、その事由がやんでから新たに時効が進行することをいう。例えば、消滅時効十年の債権について、時効が進行して九年目に一定の事由が生じれば、その事由がやんでから、さらに十年経過するまでは時効が完成しない。

民法一四七條は、中断の効果の発生する一定の事由として、①請求、②差押え、仮差押え又は仮処分、③承認を定めている。請求は、何らかの形で裁判所が関与する手続きが要求されている。「払ってくれ」と書面で請求しても中断の効力は生じない（もっとも、六ヶ月以内に裁判所が関与する手続きを行えば、請求した時に遡って中断の効力が生じる）。

承認とは、債務者が「借りています」と債権者に対して債務の存在を認めることである。

時効期間は、「権利を行使できる時」から進行する（民法一六六條一項）。権利を行使できる時とは、「払ってくれ」と請求

できる時であるから、期限が定められていれば期限が到来した時から時効が進行する。期限の定めがなければ、債権者はいつでも請求できる（民法四二条三項）から、原則として債権成立の時から時効が進行する。

（3）停止

時効の期間の満了の時に当たり、天災その他避けることのできない事変のため時効を中断することができないときは、その障害が消滅した時から二週間を経過するまでの間は、時効は完成しない（民法一六一条）と停止を定めている。

停止は、時効の進行を一時中断させるだけであり、中断のように進行している時効を振り出しに戻す効果はないが、停止期間中に中断の手續きをすることにより、その効果を生じさせることができる。

例えば、時効完成直前に大地震により中断の手續きをすることが不可能となった場合、手續きが可能となつてから二週間以内に中断の手續きをすれば、中断の効力が生じ、それまで進行した時効は振り出しに戻り、新たに時効が進行することになる。

※（注1）時効を正当化する根拠として、次の三点があげられている。

- ① 長期間存続している事実状態を尊重して、社会秩序や法律関係の安定を図る。
- ② 「権利の上に眠る者」は保護に値しない。
- ③ あまりにも古い過去の事実についての立証の

困難性から開放する。

2. 民法の定める除斥期間

消滅時効と似て非なるものに除斥期間がある。一定の期間内に権利を行使しないと権利が消滅するとする点で消滅時効と共通した法的性質をもつが、中断がないところが大きく異なる。但し、停止は認めるべきだとする説が多数である。援用が不要とされる点も消滅時効と異なる。

不法行為による損害賠償請求権の期間の制限について定めた民法七二四条の後段の二十年が除斥期間と解されている（前段の三年は消滅時効である）（注2）。

※（注2）民法七二四条

不法行為による損害賠償の請求権は、被害者又はその法定代理人が損害及び加害者を知つた時から三年間行使しないときは、時効によつて消滅する。不法行為の時から二十年を経過したときも同様とする。

二. 国税の更正・決定の期間制限と消滅時効

国税債権（法令上は国税の徴収権と呼んでいる）は、申告・更正・決定・賦課決定により確定し、納付、消滅時効の完成により消滅する。

通則法は、更正・決定、賦課決定については除斥期間を、税の徴収権については消

滅時効を定めている。以下の記述は、説明を簡略化するために代表的な国税である法人税、所得税を意識したもとなつている。

1. 国税の更正・決定の期間制限（除斥期間）——平成二十四年度改正後

更正・決定ができる期間は、法人税、所得税共に法定申告期限から五年である（通則法七〇条一項一号）。（法人税の純損失等に係るものは九年（通則法七〇条二項））但し、脱税については七年である（通則法七〇条四項）（注3）。脱税については厳しく、との趣旨である。

なお、これらの期間は除斥期間であり中断はない。

※（注3）贈与税については、相続税法三六条に特則がある。脱税については、法人税、所得税と同様、法定申告期限から七年であるが、それ以外は五年ではなく、六年であるから注意を要する。

2. 国税の徴収権の消滅時効

（1）消滅時効

国税の徴収権は、原則として法定納期限から五年間行使しないことによつて消滅する（通則法七二条一項）。但し、偽りその他の不正行為によつて税額を免れ、または、還付を受けた国税（脱税）については、法定申告期限から二年間は進行しない（通則法七三条三項本文）と停止を定めているか

ら、脱税は実質的には七年となる。しかし、消滅時効そのものが七年になるわけではないので、中断後は五年を経過すれば消滅時効が完成する。

国税債権の消滅時効は民法の規定と異なり、援用を必要とせず、また、時効の完成前後を問わず、時効の利益を放棄することができない（通則法七二条二項）。その他、通則法に定めのないものについては、民法の規定が準用される（通則法七二条三項）。

(2) 中断

国税債権の消滅時効の中断事由として、

①更正・決定②各種加算税の賦課決定③納税の告知④督促⑤交付要求を定めている（通則法七三条一項）。これらの処分が効力が生じたときに時効は中断し、これらの処分に係る税額の納期限、その他所定の期間が経過したときに新たに進行を開始する。

更正・決定の場合、更正・決定の通知書が発せられた日の翌日から起算して一月を経過する日が納期限であり（通則法三五条二項二号）、その日から新たに時効が進行することになる（通則法七三条一項一号）。

時効中断の効果が及ぶのは、中断事由となる処分に係る部分の税額であるから（通則法七三条二項本文）、増額更正の場合、時効が中断されるのは増差税額の部分に限られる。

国税債権の時効について、通則法に別段の定めのない事項は民法が準用されるので、

差押や、承認があったものとして期限後申告、法定納期限後の修正申告も時効中断の事由（民法一四七条三号参照）となると解されている。これらの場合、申告した日が納期限となるから、その日から新たに時効が進行することになる。

なお、税務調査が開始されただけでは、まだ更正・決定の処分がなされていないので中断の効果は生じない。

(3) 停止

(1) に述べた通り、脱税については時効の停止が定められている。脱税に係る税額についての時効は、法定納期限から二年間は進行しない（通則法七三条三項本文）。一項の五年とあわせ、実質的に七年が時効期間であり、脱税の場合の更正・決定の出来る期間と同一である（脱税については、通則法七〇条四項の規定により法定納期限から七年を経過する日まですることができる——二の1参照）。この規定がないと、仮に法人税の脱税について、法定納期限から六年を経過する日に更正・決定をしたとしても、既に法定納期限から五年を経過する日に徴収権の消滅時効が完成しており、徴収権のない無意味なものとなってしまふ。

但し、脱税に係る税額につき、法定納期限の翌日から同日後二年を経過する日までの間に、納税申告書の提出があった場合にはその申告書が提出された日の翌日から、

更正・決定があった場合はその通知書が発せられた日の翌日から時効が進行する。これらの納税申告書の提出、更正・決定の処分が法定納期限までに行われた場合には、法定納期限の翌日から時効が進行する（通則法七三条三項但書）。

三・国税の徴収権の消滅時効の特色

1. 中断事由

民法の定める消滅時効の中断事由は①請求、②差押え、仮差押え又は仮処分、③承認と、債務確定後に発生する事由であり、債務を確定させる行為は含まれない。

ところが、通則法が定める消滅時効の中断事由のうち、更正・決定は租税債務を確定させる処分である。また、民法を準用し、解釈上承認があったものとして中断事由とされている期限後申告、修正申告も租税債務を確定させる行為である。これらは、税額を確定させる処分・行為であると共に、中断事由でもあるわけである。

中断事由とした意義は、これらの更正・決定、申告に係る税額についても消滅時効が法定納期限から進行すると規定されているため（脱税に係るものを除く——二・2・(1)参照）、これらを中断事由とし、それまでに進行した時効を零にし、新たに消滅時効を進行させることで、これらに係る税額の

徴収に時間的余裕を与えることにある。

2. 進行開始時期

私法上の債権の消滅時効は、「権利を行使できる時」から進行する（民法一六六条一項）のが原則であり、履行期のある金銭債権の場合、その履行期が「権利を行使できる時」である。国税債権の場合、「租税債権の債権者である国が、債務者である納税義務者に対し租税債務の履行を請求できる時」がこれにあたる。

通則法は、国税の徴収権は、法定納期限から五年間行使しないことよって時効により消滅する（通則法七二条一項）として、原則、法定納期限から消滅時効が進行することになっている。しかし、期限内に申告がなされていれば、法定納期限に税額が確定し、法定納期限が「履行を請求できる時」となるが、期限後申告、修正申告、更正・決定に係る税額（更正・修正申告の場合は、増差税額を意味する）は、法定納期限にはまだ税額が確定されておらず、履行を請求できる状態にはない。

期限後申告、修正申告に係る税額は、申告のあった時に税額が確定し、その日が納期限（通則法三五条二項一号）（注4）であるから、その時が「履行を請求できる時」になる。また、更正・決定に係る税額は、それらの処分があった日に税額が確定する

が、納期限はそれらの通知書が発せられた日の翌日から起算して一月を経過する日（通則法三五条二項二号）であるから、その時が「履行を請求できる時」になる。

それにも係わらず、期限後申告、修正申告、更正・決定に係る税額も、期限内申告に係る税額と同様、法定納期限から消滅時効が進行することになっているのである（脱税のうち、通則法七三条三項但書の適用がある場合を除く）。

これについて、法定納期限を経過すれば、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うえ、督促および滞納処分をすることができると、一律に時効の起算日を法定納期限とすることによって、いたずらに法律関係を複雑にするのを避けるためであると説明されるが、一方で「法定納期限が到来しただけでは）徴収権はまだ発生していないのであるから時効だけが走りだすということはない。：（注5）（注6）」と、税額確定前の法定納期限から消滅時効が進行することを批判する見解がある。

※（注4）法定納期限と納期限

租税を納付すべき期限を納期限という。そのうち、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う（通則法三五条一項）。所得税の確定申告に係る税額であれば翌年の三月一日、法人税の確定申告に係る税額であれば事業年

度終了の日から二月を経過する日などがこれにあたる。これに対し、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。

期限内に申告がなされていれば、法定納期限と具体的納期限が一致するが、期限後申告、修正申告があった場合は申告のあった日、更正・決定があった場合は、通知書が発せられた日の翌日から起算して一月を経過する日が具体的納期限となる。具体的納期限のことを、法令上、単に納期限と呼んでいる。本文で納期限とあるのは、この具体的納期限のことである。

※（注5）中川一郎外編「コンメンタール国税通則法」J二三四頁（下村芳夫著「徴収権の消滅時効」一九三頁引用文から）

※（注6）法定納期限から時効が進行すること、更正・決定が中断事由であることを説明するため、徴収権を租税実体法上の租税債権そのものと広義に解する説（須貝脩一「租税債権の期間制限」税法学一三二号六頁）がある。この説に従えば、租税債権は法定納期限には成立し、更正・決定等の処分は租税債権を確定するための手続上の権限に過ぎないことになる。

しかし、この説に従うと通則法七一条の説明に困難が生じる。同条一項によれば、七〇条の更正・決定の期間制限経過後であっても、裁決等による原処分の異動等によって、異動を生ずべき税額については、当該裁決等のあった日から六ヶ月間は更正・決定することができるが、これは法定納期

限に遡って消滅したはずの租税債権について、賦課権が復活するということを意味し、理論的に説明ができないからである。(下村芳夫著「徴収権の消滅時効」一八七頁 布川要約)

3. 進行開始時期について考えてみた

そこで、履行を請求できる時である納期限(期限内申告の場合は法定納期限、期限後申告の場合は申告書が提出された日、更正・決定の場合は通知書が発せられた日の翌日から起算して一月を経過する日)から消滅時効を進行させることにするとどうなるのだろうか。

仮に、そうなれば、租税債務を確定させる行為又は処分である期限後申告、修正申告、更正・決定をあえて中断事由とし新たに時効が進行すると構成する必要がなくなる。これらに係る税額は、これらの申告、処分により確定し、それぞれ前記納期限に時効の進行が開始することになる(中断後の消滅時効の進行開始ではなく、原始的に時効が進行する)(注7)。

そして、通則法七三条のうち、停止をはじめ法定納期限から時効が進行することを前提に定められている規定は必要ないことになるが、同条三項の停止に代え、脱税の消滅時効は七年とする旨の規定はおかなければならぬ(注8)。

※(注7) 期限後申告、修正申告も承認があったものとして中断事由とされているが、承認とは既

に確定している債務について行われるものであるから、これらの申告により税額が確定するとの立場に立てば、税額を確定する行為であつて中断事由ではないということになる。

※(注8) 租税債権の成立から確定までを時系列におよそ次のように説明することができる。

まず、租税債権債務関係を「抽象的租税債権債務関係」と「具体的租税債権債務関係」に区分する。通則法一五条二項に定める時に成立するのが「抽象的租税債権債務関係」である。例えば、所得税は暦年の終了の時、法人税は事業年度終了の時となる。源泉徴収による国税等、同法三項に列挙する国税は、例外的に成立と同時に税額が確定するから、「抽象的租税債権債務関係」と次の「具体的租税債権債務関係」が同時期に成立する。そして、通則法一六条により税額が確定すると「具体的租税債権債務関係」が成立する。同条によれば、申告納税方式の場合は申告、更正・決定により、賦課課税方式の場合は、賦課決定処分により税額が確定することになる。(下村芳夫著「徴収権の消滅時効」一八三頁～一八四頁 布川要約)

本文中述べている「履行を請求できる時である納期限」とは、少なくとも前記「具体的租税債権債務関係」成立以降となる(次頁図参照)。

おわりに

今回の税務調査手続の改正で目にする機会の多い国税通則法であるが、日常業務に

係ることの多い法人税、所得税等の実体法に比べ、手続法は普段意識されることが少ない。

私法上の債権の消滅時効と比較しながら、国税の消滅時効を中心に整理してみた。

脱税につき通則法七三条但書の適用がある場合を除き、期限後申告、修正申告、更正・決定に係る税額が期限内申告と同様、法定納期限から消滅時効が進行すること、これらの行為又は処分が中断事由であることが特徴的である。

なお、マスコミ等で「時効の壁に阻まれ課税が出来ず…」との表現を見聞きすることがあるが、「更正・決定の期間制限の壁に阻まれ…」が正しい。

時効云々は、課税が終わった後の話である。「いつまで課税することができるのか」と、「確定した税額はいつまで徴収することができるのか」を区分して理解しておかなければいけない。前者が通則法七〇条(国税の更正・決定の期間制限——時効期間ではなく中断のない除外期間)、後者が通則法七二条(国税の徴収権の消滅時効)の問題である。

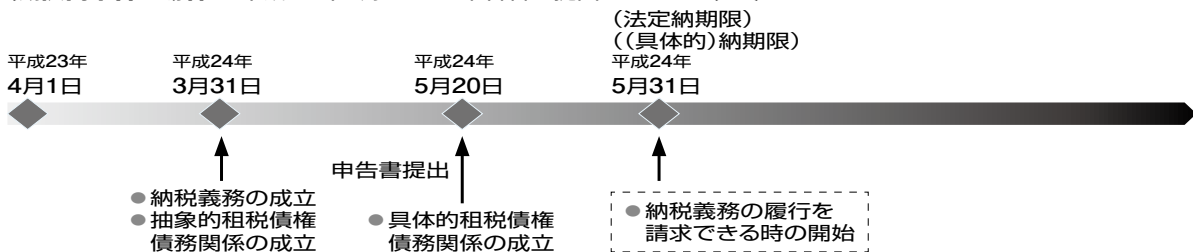
【参考文献】

- ・ 下村芳夫「徴収権の消滅時効」
- ・ 金子 宏「租税法(第五版)」(弘文堂)
- ・ 内田 貴「民法I 総則・物権総論」(東京大学出版会)

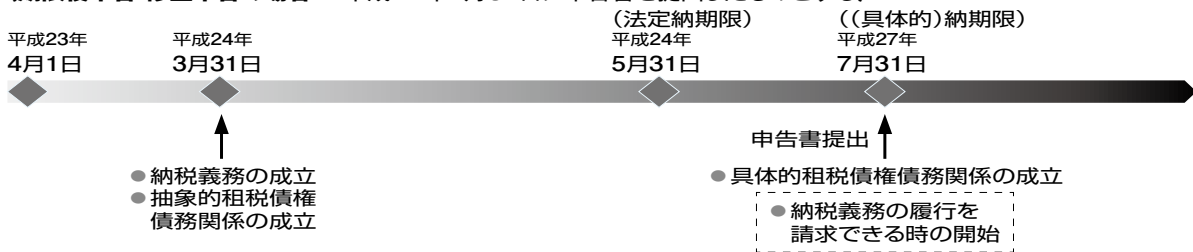
【事例】

法人税(事業年度4月1日~3月31日とする)

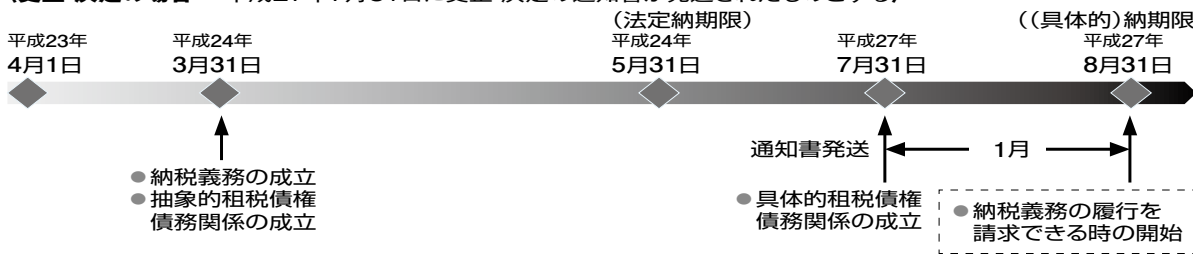
(期限内申告の場合) —平成24年5月20日に申告書を提出したものとする



(期限後申告・修正申告の場合) —平成27年7月31日に申告書を提出したものとする

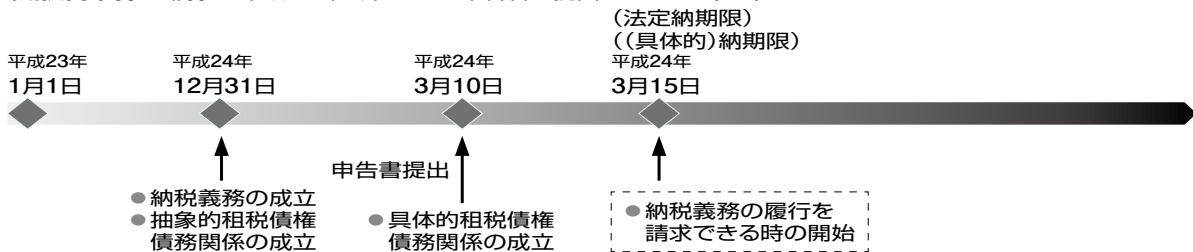


(更正・決定の場合) —平成27年7月31日に更正・決定の通知書が発送されたものとする

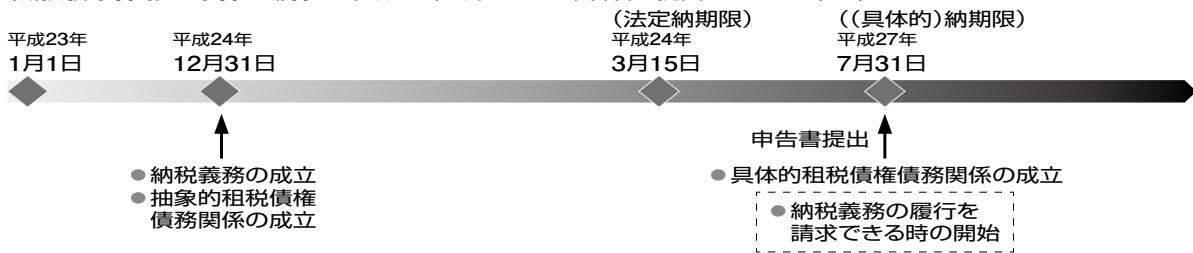


所得税

(期限内申告の場合) —平成24年3月10日に申告書を提出したものとする



(期限後申告・修正申告の場合) —平成27年7月31日に申告書を提出したものとする



(更正・決定の場合) —平成27年7月31日に更正・決定の通知書が発送されたものとする

