

徴収権の消滅時効

下
村
芳
夫

(税務大学校
租税理論研究室助教授)

目次

はじめに	一八
一 徴収権の意義	一八
1 序説	一八
2 租税債権の成立と確定	一八
3 賦課権と徴収権	一八
4 租税債権と狭義の徴収権	一八
二 徴収権の消滅時効	一八
1 序説	一八
2 時効制度の本旨と徴収権の消滅時効	一八
3 時効の起算点	一八
4 時効の効力	一八
(一) 時効の援用と放棄	一八
(二) 時効完成後の納付	一八
(三) 訴取下げ後の納付	一八
5 時効中断事由	一八
(一) 序論	一八
(二) 徴収権の時効中断事由	一八

(1) 更正・決定	三〇〇
(2) 賦課決定	三〇四
(3) 納税に関する告知	三〇四
(4) 督促	三〇六
(5) 交付要求	三〇七
(三) 民法上の時効中断事由	三〇八
(1) 請求	三〇八
(2) 差押え、仮差押および仮処分	三二七
(3) 承認	三二八
三 附帯税の消滅時効	三二八
1 序説	三二八
2 附帯税の消滅時効	三二九
四 第二次納税義務の消滅時効	三三一
1 序説	三三一
2 第二次納税義務の成立と確定	三三三
3 主たる納税義務との関係	三三七
むすび	三三

はじめに

租税法律関係は、租税債権者たる国または地方公共団体と租税債務者たる国民との間の法律関係である。租税法律関係のうち租税債権債務関係は、各個別の租税実体法が定める課税要件の充足によって、特定の租税債務者たる国民と租税債権者たる国または地方公共団体との間に成立することになる。いわゆる租税法律主義の考え方は、この租税債権債務関係を発生せしめる課税要件を法律によって規定し、もって租税法律関係の明確性と予測可能性を与えんとするものである。

租税債権債務は、租税実体法の定める課税要件の充足によって法律上当然に成立するが、すべての租税について、その具体的内容が確定するわけではない。国税通則法（昭和四七・四・二 法第六六号、以下「通則法」という。）は、成立と同時に確定し、なら確定のために特別の手續を要しない国税以外の国税について、抽象的に成立した租税債権が具体的に確定するための時期および確定の方式を規定している。

ところで、このようにして成立・確定した租税債権は、基本的には租税債務者たる国民の租税債務の履行によって消滅することを原則とする。しかし、租税債権は、租税債務者の履行以外にも、免除、滞納処分、停止、消滅時効等によっても消滅する。

本稿は、上述したような租税法律関係の中で、租税債権の消滅事由の一つである徴収権の消滅時効について若干の検討を行なわんとするものである。

従来、徴収権の消滅時効に関しては、徴収権の意義そのものの解釈が確定されておらず、それが租税実体法上の租税債権

そのものを意味するのか、それとも租税手続法上の徴収権を意味するのか議論の存するところであった。

また、消滅時効は、権利を行使することができる時より起算されるが、徴収権の消滅時効については、それはいつを基準とすべきかが問題となる。

さらに、徴収権の時効中断事由については、徴収権の意義をいかに解釈するかとの問題とも関連し、時効中断事由とされている各処分の性質、また、各処分を時効中断事由としたことの是非等、検討すべき事項が残されているといえよう。

そこで本稿では、まず第一に、徴収権の意義について、通則法が規定する除斥期間との関係等からみていかに考えるのが最も合理的な解釈であるかについて検討を加えることにする。

次に、時効制度の本旨からみて、徴収権の消滅時効はいかに考えられるべきかを、私法上の時効制度との対比において考察する。また、徴収権の消滅時効の起算点は、徴収権の意義をいかに解するかにより異ならざるを得ないが、現行通則法上の建前からみてその起算点をいつとするべきかについて述べてみることにする。

そして、最後に、徴収権の時効中断事由として掲げられている各種の処分について、それが徴収権の時効中断事由とされた理由、およびそれらの処分の法的性質の究明を通じて、それらの処分が時効中断事由とされたことの合理性について検討を加えることとする。また、通則性が徴収権の消滅時効については、通則法が規定するものを除き民法の規定を準用するとしているところから、民法準用規定との関係から問題となる時効中断事由についてもあわせてこの部分で述べてみたい。

なお、徴収権の消滅時効を考察するにあたっては、附帯税および第二次納税義務の消滅時効の問題がある。これらの消滅時効については、上記の諸問題の外になお附帯税及び第二次納税義務そのものの法的性質が検討されなければ結論を下

し得ない部分があると解せられるので、各々独立の節を設けて論じることにした。

一 徴収権の意義

1 序説

通則法第七二条は、「国税の徴収を目的とする国の権利」が時効によって消滅すると規定しているが、この国税の徴収権がいかなる法的性質を有するかについては何ら規定するところがない。従って徴収権の意義をいかに理解するかについては解釈によって決するほかはないことになるが、その解釈は、通則法が規定する租税債権の発生、変更、消滅という一連の租税債権債務関係の中で、どのような法律要件をもって徴収権と規定し、これにいかなる法律効果を与えんとしているのか、という観点からの考察が必要であらう。

そこでまず本節では租税債権の成立と確定に関する通則法の規定を概観し、次いで徴収権の意義についてのべることにしたい。

2 租税債権の成立と確定

国と納税義務者との基本的な法律関係は、租税債権債務関係であるが、これにはいわゆる「抽象的租税債権債務関係」と、「具体的租税債権債務関係」とを区別して観念することができる。

このうち抽象的租税債権債務は、租税実体法の定める課税要件を充足することによって成立するが、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手續を経てはじめて現実具体的

な租税債権となるものをいう。^(注1) 抽象的な租税債権にあっては、国が有する租税債権は単に抽象的に成立するだけであり、その具体的内容は更に法律の定める特別の手續により税額が確定されることを要し、その確定後における国と租税債務者との關係が上にのべた具体的租税債権債務關係であるといえる。

通則法一五条はこのような意味での抽象的租税債権がいつ成立するかについて規定している。^(注2) すなわち、一部の国税を除いて各国税ごとにその成立の時期を明らかにし（同条二項）、例外的に、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同条第三項に列挙している。

通則法一五条の規定により成立した租税債権は、一部の国税を除いてはいまだ抽象的なものであり、租税債権の具体的内容は確定せず、租税債権者たる国としては履行の請求、それに続く強制処分としての徴収の段階に進むことができず、租税債務者もまた納付することを得ないものである。^(注3) 従って、抽象的に成立した租税債権を具体化し、履行の段階に進むためには、納税義務者または税務官庁の一定の行為が必要とされている。（もっとも、通則法一五条三項に列挙されている国税については、課税要件事実が明白で、税額の計算が容易である等の理由から、あえて納付すべき税額の確定に特別の手續を要せず、成立と同時に確定するものとされている。これらの国税については、納税義務の成立と同時に納付すべき税額が確定するのであるから、直ちに次の納付又は徴収の段階に進むことができる。）

通則法一六条は、その確定の方式を申告納税方式と賦課課税方式とに分けて規定している。すなわち、申告納税方式の場合には原則として納税者の申告により確定し、申告がない場合、または申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合、その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分（更正・決定）により確定する。また、賦課課税方式にあっては、もっぱら税務署長または税関長の処分

(賦課決定)により確定するものとされている。

3 賦課権と徴収権

このように、現行通則法では、租税債権の成立の時期と確定の時期とは概念上明確に区分して規定されている。そして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もしくは決定、賦課課税方式の場合の賦課決定をできる税務行政庁の権限を賦課権と呼ぶことができる。^(注4)

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。通則法七二条にいう徴収権とは、具体的に租税債権が確定したのちに、その債権の履行を求める権利、すなわち、租税の徴収を目的とする租税債権者の権利をいうものと解される。従って、それは租税実体法の定める租税債権そのものを意味するものではない。

通則法は、租税債権を賦課権と徴収権とに分け、前者についてはその性格が確認を内容とする公法上の特殊な行政処分であり、一種の形成権に属するところから、これについては除斥期間を、後者については一般の私債権との類似性に着目し時効制度を採用したものである。この趣旨からみても、通則法が規定する徴収権とは狭義の徴収権、すなわち税額確定後の租税徴収手続と解するのが妥当であろう。

このような考え方に立つならば、租税債権を具体的に確定する賦課権は徴収権の前提手続を構成し、賦課なくして徴収をなし得ないことになる。また賦課によって確定された税額は徴収権の作用によって実現されるものであるから、徴収権を併なわなない賦課権は実際の意義を失ってしまう。したがって両者相まって租税債権が実現されるというべきである。^(注5)

4 租税債権と狭義の徴収権

徴収権の意義を上述べたような税額確定後の徴収手続と解する説に対して、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。^(註6)

この説の論拠とするところは、仮りに徴収権を税額確定後の徴収手続と解すると、徴収権の時効の起算点を法定納期限から開始するとした通則法七二条一項の規定、並びに、更正、決定を時効中断事由とした通則法七三条一項一号の規定の説明がつかないというところにある。すなわち、徴収権を賦課権を行使し、税額を確定した後の狭義の徴収権と解すると、いまだ賦課権が行使されず、かつ、税額の確定していないものについても法定納期限を時効の起算点としたことが論理的に説明がつかないことになる。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からである。

また、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、決定を時効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。

これらの矛盾を論理的に説明するには、徴収権を広義の徴収権、すなわち実体法上の租税債権そのものと観念するほかはないというように説明されているようである。

この立場からは、租税債権は賦課権行使以前にすで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ということになる。

しかし、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、時効制度そのものの本旨を没却せしめるような問題

が生じてくる。それは、通則法七一条の除斥期間の特例との関係から派生する問題である。

通則法は、賦課権の除斥期間を原則として三年または五年と規定している（七〇条）が、七一条一、二号に該当する場合には、七〇条の除斥期間経過後においてもその行使の特例を認めている。

そこで、徴収権を実体法上の租税債権そのものと解すると、すでに租税債権そのものが時効によって消滅し、その効果として法定納期限に遡って絶対的に消滅したにもかかわらず、通則法七一条一、二号に該当する場合には、再び手続法上の賦課権が復活し、再びその日から徴収権の時効が進行するという全く理論的に不可解な結果になることがありうる。従って徴収権を租税実体法上の租税債権そのものとする説に立てば通則法七一条の除斥期間の特例が働くのは、賦課権の除斥期間の三年と、徴収権の消滅時効の五年との中間期間に限られ、それ以外には全く七一条の規定の働らく余地はなくなるが、七一条の立法趣旨からみてこのように考えることは妥当でない。

時効制度は、後述する如く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、いったん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とることを得ない。徴収権を実体法上の租税債権そのものとする説からも、通則法七一条の規定は、賦課権の除斥期間を主とし、租税債権の時効という実体法上の制度を従たるものに位置づけているものとして批判がなされている。

しかし、この点租税債権を賦課権と徴収権とに区分し、徴収権の意義を賦課権行使後の徴収手続と解すれば、通則法七一条の特例は、実体法上の租税債権とは関係がない（実体法上の租税債権の時効を冒すことはない）ということになる。換言すれば、「賦課権と徴収権とを区分する以上は、租税債権一体としての時効は観念する必要はない」といえる。（注）

ただ、このように徴収権を狭義に解した場合に賦課権、徴収権の期間制限が経過した後で納税者の側から期限後申告、修正申告およびそれに伴う納付がなされた場合の取り扱いをどのように解すべきかについて検討しておく必要がある。

この点については通則法一八条および一九条が参考にされるべきである。すなわち、通則法一八・一九条は期限後申告および修正申告について、決定又は更正があるまでは納税申告書が提出できると規定している。従って、通則法一八・一九条を期限後申告、修正申告についての期間制限を規定したものと解すれば、更正又は決定が除斥期間経過によって不可能となれば期限後申告も修正申告もなしえないものと解されよう。

これに対し、徴収権を広義に解した場合には、賦課権が三年の除斥期間（通則法七〇条一項の場合）にかかっても、徴収権が五年の消滅時効にかかるまでは租税債権そのものは存在するから修正申告による納付は受領することができる、ということになりそうである。そしてこの点において上述した考え方との差が出てくることになるが、このような考え方をとった場合に、通則法一九条が修正申告の期間制限を更正があるまでとした規定の説明に窮するのではなからうか。

以上、徴収権の意義をどのように考えるべきかについて問題となる点をみてきたが、結局徴収権を狭義に解すれば、通則法が規定する時効の起算点及び時効中断事由について問題が生じ、一方、徴収権を広義に解すれば通則法七一条との関連からみて時効制度そのものの本旨を没却せしめるような矛盾を生ずることになる。しかし、後述するように徴収権を狭義に解しても時効の起算点及び時効中断事由についての問題は解釈によってこれを補い得るが、徴収権を広義に解した場合の矛盾は到底これを補い得るものではない。従って、徴収権を租税実体法上の租税債権そのものと解する説には時効制度そのものに対する致命的欠陥を有するが故にこれを採ることはできない。

問題は、徴収権を狭義に解した場合前述した時効の起算点および時効中断事由をいかに考えるかにあるが、これについ

てはそれぞれ該当の箇所で述べることにする。

(注一) 田中二郎「租税法」一四四頁

(注二) 通則法一五条で納税義務の成立の時期を明らかにした意義については、志場喜徳郎外「国税通則法精解」二一八頁参照

(注三) 従つてこの段階において納付された税額は誤納として還付されることになる。但し、通則法五九条の要件を具備するものは適法な納付に準じて処理されることがある。

(注四) 租税債権を具体的に確定する行為の中には、納税義務者の申告行為も含まれるが、ここで賦課権という場合にはこれと區別し、税務官庁に賦与された租税債権を具体化しうる権限といふことができる。

(注五) 「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」(以下、通則法答申という。)三三三頁参照

(注六) 須貝脩一「租税債権の期間制限」税法学一三二号六頁

(注七) 大島恒彦「租税債権の期間制限と賦課権、徴収権」税法学一五八号一三頁

二 徴収権の消滅時効

1 序 説

徴収権の消滅時効を論ずるにあたり時効制度そのものの本旨にまでさかのぼる必要はないとも考えられる。しかしながら、徴収権の消滅時効についても時効の起算点、その効力、さらに時効中断事由等が問題となるのであり、それらの問題の解明のためには時効の本旨に関する理論を背景としなくては十分に理解しえないものがある。

そこで以下、本章においてはまず最初に民法上の時効利度の存在理由と徴収権の消滅時効について概観し、続いて時効の起算点、時効の効力、さらに時効中断事由等徴収権の消滅時効をめぐる諸問題について論述することにする。

2 時効制度の本旨と徴収権の消滅時効

時効とは、一定の事実状態が継続した場合に、この状態が真実の権利関係に合致するものかどうかを問わずに、その事実状態をそのまま尊重し、これをもって権利関係の得喪を決しようとする制度である。

元来法律は、正当な権利関係と異なる事実状態が存在するときは正当な権利関係に基づいて、この事実状態を覆えすことに努めるべきはずのものであるが、時効制度においてはあたかも反対に事実状態を尊重してこれを権利関係にまで高んとするものである。^(注8)従って、そこには時効制度そのものの存在理由がなければならない。

時効制度の存在理由としては、①長期間継続した事実状態を維持することが法律関係の安定のために必要であること、②「権利の上に眠れる者」はその保護に値しないということ、③あまりに古い過去の事実について立証することは困難であることにかんがみ、その立証に代えて一定事実の一定期間の継続の立証をもって権利の存在あるいは義務の不存在の主張を許す必要があること等があげられている。^(注9)

これを徴収権の消滅時効についてみると、徴収権そのものが継続的かつ回帰的に発生し債権としては特殊な性格をもつものであるところから、長期間その権利の行使を不確定にしておくことは租税債権そのものを複雑にするであらうし、租税債務者の側からみても適当な時期または期間内にこれを明確にさせておく必要があらう。徴収権を短期に消滅せしめる一つの理由はここに存するといえよう。^(注10)

特に、徴収権を税額確定後の徴収手続と解する場合には、国は申告または賦課権行使によって具体的に税額の確定した権利について一定期間内ならいつでも公定力を有する自力執行権によってその権利を具体化する途が開かれているのであり、租税債権者たる国がその権利を行使しないということは、通常の場合にはその権利の上に眠れる者であるということ

ができるのではなからうか。従って、権利の上に眠れる者については時効制度はその保護を認めないという一つの存在理由は徴収権の場合にもおおむね妥当するであらう。^(注11)

また、国が一定期間その権利を行使できるにかかわらずそれを行使しないという事実状態が継続すれば、租税債務者においてもその事実状態を基礎にしてあらたな法律関係を進展せしめることになるであらうし、租税債務者をとりまく第三者もまたこのような事実状態を信頼して租税債務者との間に経済取引関係を展開せしめていくことになる。ことに、租税の重要性が国民の間に認識され、租税が具体的な経済取引関係を決定する際の重要な要素の一つとなりつつある現在の経済社会において、一定期間の国の権利の不行使という事実状態の継続を前提として行なわれた経済取引行為が、その後のあるべき法律関係の実現によってその基礎を失なうとすることはいたずらに法律関係を複雑かつ不安定なものとさせるであらう。ここにおいて、徴収権の場合においても一定期間の事実状態の尊重による法律関係の安定化が必要となる理由が見出せよう。

(注八) 我妻栄「民法講義(1)」四三〇頁

(注九) 注釈民法(5)一三頁 川島武宜「民法総則(法律学全集)」四二七頁

(注一〇) 例えば租税債権と同様に継続的に発生する定期給付債権について民法一六九条は他の債権に比して短期の消滅時効を規定している。その理由は、この種債権にあっては、「支払が怠られて累積しがちであり、支払がなされたとしてもその受取証の保存が怠られがちであって、証拠方法が困難であるから、短期時効を設けてそれを救済するものである」と説明されている。

(注釈民法(5)三三三頁)。

この考え方は、租税債権の消滅時効についても参考とならう。

(注一一) これに対し徴収権の前提となる税額確定手続のうち、納税者の申告によって確定する部分については「権利の上に眠れる者」に保護を要しないという時効制度の存在理由はそのまま妥当するものではない場合があるのではないかと考えられる。な

ぜなら、申告納税方式のもとにおいては原則として納税者自ら自己の課税標準を申告することが義務づけられ、具体的な租税債権はその申告行為によって確定することを本則とする。しかるに申告を義務づけられた納税者が自らの申告を回避ないし失念し、その結果租税債権者に一定期間の権利の不行使があった場合に、租税債権者を「権利の上に眠れる者」と考えるか否か疑問であろう。自らの申告義務を履行せず租税債権の成立を回避ないし失念した納税者が、時効制度によって租税債権者から保護されるべきことを認める合理的理由を見出し難い場合があるのではなからうか。（平尾昭夫「租税債権の時効等について」財経詳報三〇六号七頁）

3 時効の起算点

消滅時効の起算点は、その「権利ヲ行使スルコトヲ得ル時ヨリ進行スル」（民法一六六条一項）。この「権利ヲ行使スルコトヲ得ル時」の意味について学説判例は、権利を行使する上で障碍となる事態を、事実上の障碍と法律上の障碍とに分け、後者の障碍のみが時効の進行を妨げるものとしている。従って債権者の病氣その他個人的事実上の障碍は消滅時効の進行を妨げないと解されている。^{（注12）}

これに対し法律上の障碍は時効の進行を妨げることと上述のとおりであるが、これを債権の消滅時効についてみると法律上の障碍となる典型的なものに弁済期があげられる。すなわち確定期限の定めある債権または定めのない債権であつても、時効は期限到来迄進行を開始することはない。ただし、期限が到来するまでは債権者はいまだ権利を行使しうる状態にあるとはいえないからである。

これを徴収権の消滅時効についていえば、既に冒頭の節でのべたように、租税債権の成立は通則法一五条の定めるところにより成立するが、いまだその段階では具体的な課税標準、税額の算定が確定されず、その確定のために申告又は賦課決定の方式が採用されている。このように、租税債権の場合には債権の成立といつてもその時点で債権者たる国が債務者

に対して直ちにその履行を請求しうる状態にあるとは解されない。従つて基本的には、各税法の定める法定納期限迄に申告され、税額の確定したものについては法定納期限が履行期限となり、徴収権の消滅時効はその翌日から開始することとなる。

通則法七二条は、徴収権の消滅時効の起算点を法定納期限と規定している。これは租税債権が基本的には納税者の申告行為によつて確定することを前提とし、その履行期限をもつて時効の起算点となしたものと解される。もっとも更正・決定や期限後申告、修正申告のように法定納期限にはいまだその税額の確定しないものについては、徴収権の消滅時効の起算点は各々の税額確定後ということにならうが、その各々の場合について時効の起算日を異にするのはいたずらに法律關係を複雑にするとの観点からこれを一律に定めたものと解される。

しかしながら、ここで問題となるのは、徴収権の意義を前述したように、税額確定後の徴収手続と解すると、徴収権が行使しうるためには、従つてその時効が進行するためにはその時間的、論理的前提として税額が確定していることが必要である。従つて、法定納期限を経過してもいまだ税額が確定していない場合（その典型は無申告）、その確定が一部である場合（その典型は増額更正や修正申告）にはその確定していない部分については徴収権を行使しえない筈のものである。

このような場合にも徴収権の消滅時効が法定納期限から進行することはいかにも矛盾したことになるとの批判がなされている。「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出すということはあり得ない。……法律で法定納期限を定めても、それは法上不可能なことを定めるものであつて法律はその限りにおいて無効である。」との見解や、徴収権を狭義に解しつゝもこの矛盾の解消のためには立法的解決によらねばならないとする見解等が述べられているのも、徴収権の消滅時効を一律に法定納期限から規定したことに起因している。

しかしこの点通則法の立場は、徴収権の行使が納税者の申告行為により、また賦課権の行使によって確定された税額についてのみなされうことは認めるけれども、徴収権の行使が賦課権の行使と同時に（厳密には賦課権の行使に直ちに続いて）なされうるものであり、かつ、徴収権の行使も賦課権の行使も同一の者（国）の手に存することを考慮して、その時効の起算点を法定納期限としたものと解される。^(注25) 換言すれば、手続的にみて法定納期限を経過すれば、徴収権は直ちにこれを行使しうる性質のものとなり、時効の起算点となる権利行使可能の時期を法定納期限と規定したものと解されるのである。^(注16)

ただ、法定納期限経過後直ちに徴収権を行使しうるといっても、賦課権を行使して確定された税額については、更正又は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とされ（通則法三五条二項二号）少なくとも請求はその後でなければならない。従って法定納期限経直ちに徴収権を行使しうるといふことはできないけれども、「個々の場合に依りてそれぞれの徴収権の時効起算点を定めるのは法律関係をいたずらに複雑にさせるだけである点を考慮して、一率に法定納期限の翌日をもって徴収権の消滅時効の起算日としたもの」^(注17)であると解される。

このように、通則法が租税債権を賦課権と徴収権とに区分することを前提としつつ、徴収権の消滅時効の起算点を一律に法定納期限としたことの論拠は、疑問を残しつつも上述のように解することが可能であろう。もっとも、法定納期限を時効の起算点とするところから提起されている問題点の解決は、終局的には将来の立法的解決に待たねばならないと考えられる。

（注二二） 注釈民法(5)二八一頁。我妻栄、前掲書四八四頁。川島武宜、前掲書五〇九頁等
（注二三） 中川一郎外編「コンメンタール国税通則法」J二三四頁

(注一四) 大島恒彦、(注七)の論文一五頁

(注一五) 清永敬次、「税法上の時効について」税経通信二三卷一一号、三〇頁

(注一六) この点について通則法答申説明は次のように述べている。

「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ら、納税の請求を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。」

(注一七) 清永敬次(注一五)の論文 三〇頁

4 時効の効力

(一) 時効の援用と放棄

時効の効力はその起算日に遡る(民法一四四條)。もっとも、民法においては時効の効力を生ずるためには当事者がこれを援用することを要する(民法一四五條)。また、時効は予め放棄することはできないが(民法一四六條)、時効の完成後はその利益を放棄することはできる。これ、時効制度がもつ永続した事実状態の尊重と個人意思、つまり時効の利益を受けることをいさぎよしとせず真実の権利関係を認めようとする者の意思との調和をはかろうとする趣旨である、と説かれて^(注一八)いる。そして民法上時効の援用と放棄については、時効制度の本質をいかに解するかにより、援用権者の範囲、援用の方法等について学説の対立するところである。

しかし、徴収権の消滅時効については、時効の援用を要せず、またその利益を放棄することができないと規定されている(通則法七二条二項)。従って法定納期限の翌日より起算して五年間徴収権を行使しないことにより時効が完成すると、租税債務者は援用を要することなく租税債務を免れることになり、租税債権者たる国は徴収権に基く一切の処分をなしえ

なくなるものである。その意味では税法上の消滅時効には絶対的な効力が与えられているといえる。

徴収権の消滅時効については民法の規定と異なり、時効の援用を要せず、放棄を許さないとし、その絶対的効力を認めたのは、税法上の法律関係を画一的に処理することが望まれるからである。個々の納税義務者との関係で大量回帰的に発生する個々の徴収権を、納税者の意思にかかわらずすることは税法上の関係をいたずらに複雑なものにするだけであるからである。^(注29)

(二) 時効完成後の納付

このように徴収権の消滅時効には絶対的な効力が認められているのであるが、時効完成後において納税者が自発的に納付してきた場合に国としてはそれを受領する権限を有するであろうか。

この点について、時効完成後も納税者が自発的に申告納付すれば、国はこれを収納することができるとする説がある。^(注20)

この説は、通則法が納税者の自主的な租税債務の履行手続と、税務官庁による強制的な手続を相対立せしめ、前者を納付、後者を徴収と規定しているところから、徴収権とは徴収を目的とする権利であって、納税の請求（徴収）後の納付を収納する権利はこれに含まれるが、申告による納付を収納する権利を含まないと解するものである。従って消滅時効にかかるのは、このような意味での徴収権であり、申告納付を収納する権利は消滅時効にかかわらず、その結果時効完成後も納税者が自発的に申告納付すれば国はこれを収納することができると思われるものである。

なるほど税額の確定は、納税者の申告による場合と賦課権の行使による場合とに大別できるが、だからといって徴収権を後者に限るとする合理的理由は見出し難く、また、徴収権を後者に限るとすればいたずらに法律関係を複雑かつ不安定なものにすることになる。すでに述べたように、徴収権の意義は税額確定後の徴収手続であり、租税債権者たる国がそ

の納付された税額を収納する権利を含むものである。それは納税者が自発的に申告し、申告行為によって確定したものと賦課権行使によって確定したものとを問わないと解すべきであろう。

また、実際の観点からして、納税義務者が憲法に定められた国民の納税義務を果そうとしているのに対して、時効完成後においてはその受領を拒み、これを受領した場合に過誤納として加算金を添え還付すべきであるというのは納得がいかない、という説もある。^(注21)

確かに納税者の道義面やその意思の尊重という点をとらえれば、その説のいわんとするところも肯けないわけではない。しかし、徴収権の消滅時効の効力について納税者の利益の放棄を許さず、その絶対的効力を認めた通則法の規定からは、その確一的処理が要請されるところである。従って時効完成後になされた納付に対して国はこれを受領することができないと解されよう。

(三) 訴取下げ後の納付

徴収権の消滅時効が絶対的効力をもつことに関連してここで検討すべき問題としては次のような場合がある。

すなわち、課税処分取消訴訟中に本来の時効完成時期が経過しその後訴の取下げが行なわれた場合、民法一四九条の規定からすれば時効中断の効力を生じないと考えられよう。そうすると時効は訴の取下げによって本来の時効完成時に完成し絶対的効力を生じるのであるから、訴の取下げ後納税者から納付があった場合には民法のようにこれを時効利益の放棄とみなすことはできず法律上の原因を欠くものとして還付しなければならないものであるか否かが問題となる。

もっとも、訴の取下げがあった場合には民法一四九条という裁判上の請求としての時効中断の効力は生じないが、当該訴訟が係属している間は催告（民法一五三条）が継続しているものと考え、訴の取下げ後六ヶ月以内に他の強力な中断事

由に訴えれば時効中断の効力は維持されるものと解されている。^(注22)とすれば訴の取下げがあっても直ちに本来の時効が完成することにならず、租税債権者は訴取下げ後六ヶ月以内に民法一五三条に規定する時効中断措置をとればよいことになるう。

これに対し、租税債権者がこのような時効中断措置をとる前に租税債務者が直ちに納付してきたような場合には問題が残る。なぜなら、納付によって租税債務は消滅するのであるから租税債権者が有する時効中断措置は遮断されることになる。しかし、訴取下げ後租税債務者が納付してきた場合に、租税債権者としてはいまだ催告の後六ヶ月を経過しないのに何ら時効中断措置をとることが出来ず、その結果時効は本来の時効完成時に絶対的効力を生じ、納付した税額を還付しなければならぬと解するのはいかにも法律感情に適しないように考えられる。

時効完成前の租税債務者の承認は後述するように承認(民法一四七条三項)として時効中断の効力が認められるが、ここでの問題は時効期間が課税処分取消訴訟中にすでに経過しているがその訴訟係属中には催告としての効力が認められるところから、催告後の承認が民法一五三条の補充的中断事由と同視しうるか否かという点に存するといえよう。

思うに、民法一五三条が定める催告後の時効中断措置はいずれも時効制度が保護せんとする事実状態の強力な否定を顕現させるところにあるからこそそれらの措置に時効中断の効力が認められているものである。そして、その事実状態の否定は債権者の権利行使によるものであれ、債務者の承認によるものであろうと同様の効果をもたらすものだと思われよう。だとすれば、催告後の補充的中断事由としては民法一五三条に規定するものに限ると制限的に解する余地はなく、催告後の承認もこれに含まれると解する余地があるのではなからうか。^(注23)

(注一九) 清永敬次 (注一五) の論文 三一頁

(注二〇) 中川外編 「コンメンタール国税通則法」 J二〇五頁

(注二一) 秋山昌平 「租税債権と消滅時効」 税務弘報五卷三号 三四〇頁

(注二二) 我妻榮 前掲書 四六六頁

(注二三) 学説としては、藥師寺志光 「日本民法総論新講」 一〇七〇頁、今泉孝太郎 「新民法総則」 五一六頁。参照 注釈民法 (5) 一〇九頁。

なお、参考となるべき判例としては、大判昭和四年六月二二日 (民集八卷五九七頁) がある。

本事案は、民法一五一条の和解の呼出に関するものであるが、和解手続中に時効期間が満了したが、和解手続中債務者が承認したので和解不調後一ヶ月以内に債権者が訴を提起しなかった。その後債権者の方が訴を提起した場合に中断の効力が認められるか否かが争われた。

判示は、民法一五一条の時効中断の効力は文理上訴の提起のみに限られるのではなく、債務者の承認、仮処分、仮差押等の時効中断事由も含まれるとした。

時効中断事由とされている請求の態様の一つにあたる民法一五一条については、単に文理解釈によることなく他の強力な時効中断事由があればそれに中断の効力を認めんとする解釈は民法一五三条の場合にも類推できるのではなかろうか。

5 時効中断事由

(一) 序論

時効制度は前述した如く永続した事実関係を尊重して法律関係の安定を期するとともに、権利の上に眠れる者に対する懲罰、さらには採証上の理由等によって法が認めた制度である。従って権利者が真実の権利を主張し、義務者によって真実の権利が承認された場合には時効の基礎たる事実状態の継続が破れるから、進行してきた時効期間は効力を失なうこと

徴収権の消滅時効

になる。時効に中断を認める理由は一般的には上述のように解されている。^(注24)そして一度中断された時効は、その中断の事由の終了した時から更に進行を始めることとなる（民法一五七条）。

時効の停止は、時効の中断と同様時効の完成の障害となるべきものであるが、権利者が時効の中断行為をすることが困難又は不可能な場合に時効の完成を猶予するものである（民法一五八条―一六一条参照）。時効の停止の場合には、その停止事由の発生以前に経過した期間は無効になることがない点で中断と区別されている。

通則法は七三条一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（民法一四七条）等も徴収権の時効中断事由となる。

また、同条第三項において徴収権の時効が停止される場合が規定されている。

本節では、徴収権の時効中断事由とされている通則法七三条一項各号について、それが時効中断事由とされた理由、時効中断の範囲、さらには各々の処分の法的性質の究明を通じてそれらが時効中断事由とされたことの是非、その他解釈上の諸問題等について考察することとする。また、通則法が徴収権の消滅時効については通則法が規定するものを除いて民法の規定を準用している建前上、民法の時効中断事由と徴収権の消滅時効との関係について若干の検討を行なわんとするものである。

(二) 徴収権の時効中断事由

(1) 更正・決定

更正・決定の法的性質については、準法律行為的行政行為の一つであるいわゆる確認行為であるとされている。^(注25)従

って、更正・決定の法的性格からみれば、それ自体としては租税債権者たる国の権利行使とみることはできず、これに時効中断の効力を与えること自体が問題となるともいえよう。

しかし、更正・決定は裁判上の請求ではないが、税務官庁が法規に基き行なう処分であつて、それはたとえ違法であっても無効でない限り公定力を有し、それに基いて租税徴収ができるし、また、滞納の場合には自力執行権が与えられている点からしてこれに時効中断の効力が与えられたものと解される。^(注26)

徴収権の消滅時効は、更正・決定の処分の効力が生じた時において中断し、その更正通知書又は決定通知書が発せられた日から一ヶ月を経過する日から再び進行を始めることとなる。

ところで、更正・決定が時効中断事由とされた以上、徴収権の消滅時効は賦課権(更正・決定)行使以前に進行していなければならない。何故なら時効の中断という概念は、時効の進行を前提として初めて成り立つはずのものであるからである。しかし、前述した如く徴収権の意義を税額確定後の徴収手続と解すると、更正・決定によって税額が確定した後に初めて徴収権の時効は進行すべきものと考えられるのに、税額確定以前に徴収権の時効の進行を前提とする更正・決定を時効中断事由としたことをいかに考えるべきであろうかが問題となる。しかも、通則法は時効中断の範圍を「その処分に係る部分」のみに限定している(通則法七三条一項本文)。すなわち、更正又は決定があつた場合に、その更正又は決定にかかる部分の国税について時効が中断するといふのであるから、その部分についてもすでに法定納期限から時効が進行していると解さなければならない。例えば、正しい申告税額が一〇万円、納税者の行なった申告税額が五万円、更正分が五万円であるとする、時効の中断は更正処分に係る五万円についてのみ生ずるといふのであるから、その増産税額五万円分についても、すでに法定納期限から時効が進行していなければならないと解せられよう。しか

し、徴収権を狭義に解する立場に立てば、増差税額五万円については、更正により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後に進行すべき性質のものであり、税額確定以前に徴収権の消滅時効を観念する余地はない。

この点、徴収権を広義に解し租税実体法上の租税権そのものと解する説に立てば、徴収権の時効は法定納期限からすでに進行しているものであるから更正・決定を時効中断事由としたことの説明はつき、この間の矛盾は解消しよう。

また、徴収権を狭義に解し、その時効の起算点を税額確定後と解するこの立場からは、通則法七三条一項一号の更正決定及び同条同項二号の賦課決定を時効中断事由とする規定は必要がないといわざるを得ない。^(注28)何故なら、これらの規定がなくても徴収権は税額確定後に進行するものであるから実質的には中断と同様の効果をもたらすことになるからである。立法論的見解になるが、解釈上の狭義を生ぜしめないためには更正・決定及び賦課決定を徴収権の時効中断事由から削除することが妥当ではなからうか。

もっとも、現行通則法は徴収権を狭義に解しながら、その時効の起算点を原則として法定納期限と規定している。従って、いまだ確定しない税額についても法定納期限から時効が進行していることになり、更正・決定等を時効中断事由としておかないと、成立しているが（前記の例でいえば一〇万円）いまだ確定していない税額（前記の例でいえば成立額と申告額との差額五万円）について更正・決定があっても五年の消滅時効にかかることになる。そこでこれを時効中断事由とする必要があるものと解される。

いずれにせよ通則法が徴収権を狭義に解しつつも、その時効の起算点を法定納期限としたこと、中断事由について更正・決定等を掲げていることの説明はいかにも困難を免れず、論理の整理を行なったうえで立法的解決が望まれよう。

(注二四) 我妻栄 前掲書 四五八頁

(注二五) 田中二郎 前掲書 一八三頁

新井隆一 「租税賦課行為の理論の再構成序説」 税法学二〇〇号・一四五頁

(注二六) 桃井直造 「租税債権の起算点と中断事由について」

税務弘報五卷三号 三四九頁

(注二七) 時効中断の範囲をどのように考えるかについて通則法答申六四頁は次のように述べている。

「一つの考え方は、租税債権を一体として考え、その消滅時効が、更正等による税額についてのみならず申告等による税額についても同時に中断するものである。それに対して、いま一つの考え方は、租税債権は段階的に確定していくので、前の申告等による税額についてはすで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（差押えは中断事由となる）後の更正等による時効中断の範囲はその更正等による税額分に限定されるべきであるとする考え方である。

われわれは、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の私法の考え方（昭三四・二・二〇最高二小判参照）を基礎とすべきであると考えているのであるが、税務の実務においては、更正等に伴って発付される納税告知はその更正等による増差税額に限定して行なっていること及び現行のこの取扱いを改めることは実務上困難であること等を考慮して、後者の考え方をとって、時効中断の効力が及ぶ範囲を更正等による税額分に限定することが適当であると考えている。」

(注二八) 大島恒彦（注七）の論文 一五頁

清永敬次（注一五）の論文 三三頁は、更正・決定を徴収権の時効中断事由としたことについて次のように述べておられる。

「徴収権の時効を一率に法定納期限の翌日から進行するという立法をとり、それに加えて賦課権の行使を時効中断事由と定めた以上は、この種の説明の困難（更正によって確定した税額についても更正前に時効が進行しており更正によって中断するということの論理的説明―筆者注―）は免れがたいことであろう。賦課権の行使を中断事由とせず、たとえば督促だけを中断

事由としておけばまだ説明はやりやすかったのであるけれども」

(2) 賦課決定

賦課決定は、賦課課税方式にかかる国税の税額を確認することを主たる内容とする行政処分である。従って賦課課税の場合にはこの賦課決定によって税額は具体的に確定し、徴収権はそれ以後（正確には、賦課決定通知書又は納税告知書（通則法三二条三項）を発する日の翌日から起算して一月を経過する日以後）に行使しうるものと考えられる。

このように賦課々税方式の場合には、その税額確定行為としての賦課決定後に徴収権の消滅時効は開始すべきであると考えられること、及び賦課決定自体を時効中断事由としたことに対する解釈上の困難と批判が存すること、(一)で述べた更正決定と同様である。

なお、申告納税方式に係る加算税については賦課課税方式がとられているが、加算税を含む附帯税の消滅時効については節を改めて後述することとする。

(3) 納税に関する告知

現行通則法上の解釈としては、納税の告知の法的性質は、賦課処分の性質を有するものではなく徴収処分としての性質と機能を有するものであると解されている。^(注29) すなわち、納税の告知は原則として賦課処分等によって確定した税額を通知し、納期限、納付場所等を定めてその自主的納付を促す履行の請求としての性質を有するものであると解されている。

このように納税の告知は原則として租税債権の履行の請求としての性質を有するものであるから民法上の催告（民法一五三条）と同じ性質を有するものである。ただ民法一五三条の規定するような裁判上の請求をしなくとも直ちに時効

中断の効力が生ずるところにその差異が見受けられる。

納税の告知に民法上の催告とは異なる効果を与えた理由としては、納税の告知が私法上の単なる催告と異なり、法令の手續により一定の形式を履んで実行され、その確実性が保障されていると解されるからである。^(注30)

納税の告知を必要とする国税の範囲は通則法三六条がこれを規定しているが、ここで問題となるのは、納税の告知が例外的に賦課処分としての性質をもつ場合がありうることである。

すなわち、賦課課税方式にかかる国税については原則として税額確定行為としての賦課決定がなされ、賦課決定通知書が納税義務者に送付される（通則法三二条一項、三項）。納税の告知は、賦課決定によつて具体的に確定した税額についての履行の請求としての性質をもつことから、これに時効中断の効力が与えられているのである。ところが、通則法三二条一項に該当する場合、つまり申告書に記載された課税標準が税務署長の調査したところと同じ場合には、賦課

決定通知書に代えて納税告知書のみが送達される（通則法三二条三項カ^(注31)コ書）。この場合には、納税の告知は例外的

に賦課決定の役目を果たすことになり、税額の確定はこの納税告知書によつて行なわれることとなる。従つて、徴収権の消滅時効は、納税告知書に記載された納期限の翌日から開始すると解されねばならない。だとすれば、納税の告知が履行の請求としての性質を有する場合には、これを時効中断事由とすること自体に問題はないが、納税の告知が賦課決定としての性質を有する通則法三二条一項の例外的な場合には、これを時効中断事由としたことの是否があらためて検討されねばならないであらう。^(注32)

（注二九） 源泉所得税の納税の告知の法的性質について、最高裁第一小法廷昭和四五年二月二十四日判決（判例時報 No. 六一六号 三二頁以下）参照

(注三〇) 中川他編「コンメンタール国税通則法」 F七〇頁

秋山昌平 (注二一)の論文三四八頁

(注三一) 通則法三二条三項が、同条一項に該当する場合には賦課決定通知書に代え納税告知書のみを送達することとしたのは、納税の申告に係る課税標準と税務署長の調査したところが同じであれば、納付すべき税額のみを決定すれば足りることとされている以上、右の納税告知書とは別個に賦課決定通知書を送達することは、単に手続を繁雑にするだけで実益に乏しいので、納税告知書の送達をもって賦課決定の通知の意義をあわせたわけである(志場他編「国税通則法精解」三四一頁)と説明されている。

(注三二) なお、源泉所得税の納税告知の法的性質についても、前掲最高裁判決(注二九)と異なり、これを賦課処分類似の性格をもつものと解する説に立つと、源泉徴収義務者の納税義務は納税の告知によって具体的に確定することになると解される関係から、納税の告知をもって徴収権の特効中断事由としたことの当否が問題となろう。

(4) 督促

租税債権の履行の請求という性質を有する督促は、原則として督促状という一定の書式をもって行なわれる(通則法三七条)。第二次納税義務者(徴収法三二条)納税保証人(通則法五二条)に対しては督促状にかえて納付催告書が用いられる。民法上の催告は六ヶ月以内に裁判上の請求等が行なわれないと時効中断の効力を生じない(民法一五三条)が、通則法の場合は督促だけで独自に時効中断の効力を認めている。その理由は、納税の告知と同様であると解される。時効中断の効力は、督促状又は納付催告書が發送された日から起算して一〇日を経過した日まで継続する。一〇日を経過する日までに徴収法四七条二項に繰上差押えがなされたときは、繰上差押えがなされた日までは時効中断の効力は生じない。

この督促又は納付催告書による時効中断の効力が認められるのは、通則法三七条、徴収法三二条三項(第二次納税義務

務者に対する納付催告書による督促、通則法五二条三項保証人に対する納付催告書による督促）の場合に限られるものと解される。従って、これ以外の場合に必要なに応じて随時なされる納付の請求や納付の奨揚は單純な催告であるから、これらの催告の場合には時効中断の効力は六ヶ月以内に滞納処分による差押えが交付要求がなければ失効する（民法一五三条）。

（注33）

(5) 交付要求

交付要求は、滞納者の財産につき強制換価手続が行なわれた場合において、滞納に係る国税があるときに執行機関に對して行なわれるものである（徴収法八二条）。

（注34）

交付要求の法的性質は「民事訴訟法による配当要求と同様、民法一五二条の破産手続参加と同等の効力を有するものと解されており、これに時効中断の効力を認めたものである。ただ、民法上の破産手続参加と異なり、交付要求の場合には、強制換価手続が取り消されても時効中断の効力は失なわれない（通則法七三条二項）。

交付要求による時効の中断の効力は、交付要求にかかる国税の配当、執行機関による執行の完了又は交付要求の撤回があるまで継続する。ただし、滞納者の知らない間に時効が中断することは不合理であるので、滞納者に対する通知をその中断の条件としている（通則法七三条一項五号カッコ書）

（注三三） なお、通則法が時効中断事由として規定する督促は、民法上の履行の請求としての催告にあたるが、それ独自に時効中断の効力が認められているのであるから、單なる納付の催告や納付奨揚の場合には民法一五三条の準用がないと考え方もある。この点については民法上の時効中断事由（後述(三)(1)(イ)）のところでふれることにする。

（注三四） 東京高裁 昭三七・一二・一二判決（行裁例集一三卷一二号 二二三七頁）。

(三) 民法上の時効中断事由

徴収権の時効中断事由として通則法は、以上のとおり、更正決定、賦課決定、納税の告知、督促、交付要求をあげているが、徴収権の時効中断事由はこれだけに限定されるわけではない。通則法七二条二項が民法の準用を規定していることから、民法上の時効中断事由もまた徴収権の時効中断事由となる。

民法が認める時効中断事由は、一請求、二差押、仮差押又は仮処分、三承認である。

本項ではこれら民法上の時効中断事由と徴収権の消滅時効との関係について考察することとする。

(1) 請求

(イ) 民法上の請求には裁判上の請求（民法一四九条）、支払命令（同一五〇条、民訴法四三〇条以下）、和解のためにする呼出、任意出頭（民法一五一条）、破産手続参加（同一五二条）、及び催告（同一五三条）がある。

このうち、支払命令、和解のためにする呼出し及び任意出頭は、徴収権の時効中断事由としては関係がないものといわざるをえない。

破産手続参加については、これと同様の効力をもつものとして認められた交付要求が通則法に時効中断事由としてあげられていること、および交付要求の場合には強制換価手続が取消されても時効中断の効力が失なわれないとされていることはすでにのべたとおりである。

(ロ) 裁判上の請求については種々の検討すべき問題がある。

まず第一に時効中断のために国の側から積極的に民事訴訟を提起して裁判上の請求をすることが可能か否かという点である。

租税債務については国はいわゆる公定力のある処分をもって租税債権を確定することができ、民事訴訟法上の強制執行によるまでもなく滞納処分によって租税を徴収することができるから、原則として国の側から民事訴訟を提起する必要はなく訴の利益がないとも考えられる。

なるほど、通常の場合には法律上当然に公定力や自力執行力の認められる租税徴収権については、その行使方法としての督促や滞納処分自体に時効中断の効力が認められているのであり、かつ、私法上の請求によって債務名義を得ることなく強制執行が可能である。従って租税債権者たる国は裁判上の請求をなす訴の利益を欠くものと解されよう。

しかしながら、この解釈はあくまでも通常の差押えの場合には妥当するとしても、差押えの対象となる財産が存しない場合、あるいは、差押対象財産は存しても差押対象財産の価額がその差押えに係る滞納処分費及び徴収すべき国税に先立つ他の租税等の合計額を超える無益な差押え（徴収法四八条二項）に該当することが明らかな場合にはどうであろうか。このような場合にも一応差押の前提要件をなす督促によって時効中断のための措置はとりえよう。しかし、督促によって時効中断の効力が生じても、督促状または納付催告書を発付した日から一〇日を経過すれば再び時効は進行を開始することになるが、督促によって中断した後の時効の進行に対して再度の督促状または納付催告書を発しても、それはもはや時効中断の効力をもたないと解されている。だとすれば、差押え財産がない場合や無益な差押えにあたることが明白な場合には一度限りの督促によっては有効な時効中断のための措置とはなりえない。

また、差押えに着手したが差押えるべき財産がないために現実に差押えることができなかった場合でも、現に差押手続はこれを実施したのであるから搜索に着手した時に時効中断の効力が生ずると解されていること^(注35)から、差押財産のない場合等にもこの解釈を類推する余地があるようにも考えられる。だが、この解釈はあくまでも租税債務者に差押財産

が存するか否かが不明のとき、というよりもむしろ差押え財産が存在することを前提として差押えに着手した場合に、現実には差押えがされなくても時効中断の効力を認めんとするものであって、租税債権者にも租税債務者側にも、ともに差押え対象財産がないことが明らかなる場合には妥当しえないものである。ただし、このような場合にも租税債務者のもとで形式的な搜索行為を行なうことは無意味であるばかりでなく、行政の運営面からも支障があろう。

以上のようにみてくると、租税債権者たる国の側から租税債務者に対して納付義務の確認を求めるために裁判上の請求をするよりほかに時効中断の方法がない場合が存しうるのであり、このような場合には国の側から積極的に裁判上の請求を提起することができるものと解されよう。

判例もまた被告滞納会社が目下清算中でありなんら所有財産を有しない場合や、両当事者間に差押対象財産のないことが明らかなる場合で、^(注37)裁判上の請求をするよりほかに時効中断の方法がないときは、そのための訴えは本案判決を求める利益があることを認めている。

次に裁判上の請求に関して問題となるのは、納税義務者から提起された課税処分取消訴訟において被告国が違法でない旨を主張して応訴し、これに勝訴判決を得た場合に民法一四九条にいう裁判上の請求として時効中断の効力が認められるか否かということである。

一般の私法上における現在の通説、判例は、債務者側から提起された権利の不存在を争う消極的確認訴訟において、債権者が被告としてその権利の存在を主張し、原告の請求棄却の判決を求め勝訴判決を得るに至った場合には、これをもって民法が時効中断事由として規定した裁判上の請求に該当するものとして時効中断の効力を認めている。^(注38) その理由とするところは、①時効中断の根拠が、権利の上に眠れる者ではない行為をする点にあるとすれば債権者の応訴行為は

裁判上の請求と同一のものと解しても時効制度の本旨に反することがないこと、②もしこのような場合に時効中断の効力を生じないとすると、一方では権利関係の存否が争われているのに他方でその権利が時効消滅してしまうというような結果になり条理に反すること、③さらに消極的確認訴訟において原告の請求棄却の判決をした場合には積極的確認訴訟において原告勝訴の判決が確定したのと同一に帰し、この点で両者の間に時効中断の効力について別異に解する合理的理由に乏しいことの三点があげられている。

このような一般私法上の考え方が国税の徴収権の如き公法上の権利についても認められるか否かが問題となる。この点は、租税法律関係をいかに解するか、また抗告訴訟の法的性質をいかに解するかも関連する問題であろう。

租税法律関係を伝統的な権力関係によってとらえるならば、一般私法上の法解釈原理は全く限られたやむを得ない必要がある時にのみ認めんとする傾向を有し、被告国の応訴行為も一般私法上のものと異なり時効中断の効力を有しないと解されるように思われる。これに対し、近時有力に主張されている債権債務関係説に立つならば、国と納税義務者との関係も一般の私法上と同様に債権債務関係にあると解するところから、納税義務者から提起された抗告訴訟において被告国がこれに応訴し勝訴判決を得た場合には時効中断の効力を認めるものと解されよう。

判例もまたこの問題をいかに考えるべきかについて興味ある変遷を示している。その過程をひもどきながら問題点の究明を行なってみた。

(注²⁹) 当初の判例は、一般私法上においては消極的確認訴訟に被告が応訴することは時効中断事由となることを引用しつつ、徴収権の場合にはその論理が妥当しないと、次のように判示した。すなわち、「私法上の権利に関する右のような結論（被告の応訴行為を時効中断事由とすること―筆者注―）は、公定力や自力執行力の認められない私法上の権利につ

いては……利益がある」のであるが「法律上当然に公定力や自力執行力の認められる国税徴収権等の権利については、その行使方法として、裁判上の請求という手続を認める必要も、利益も存せず、また、他方、その自力執行の方法としての督促処分や滞納処分自体に強力な時効中断の効力が認められているのであるから、私法上の権利に関する右の結論を類推するための実質的根拠に乏しく、少なくとも解釈論としては、これを肯定することは困難であろう」と。本件控訴審判決も同様の判示をしている。つまり、国の租税徴収権には、自力執行力があり、かつ、公定力が与えられているのであるから、その債権実現のためには司法判決の手続を経る必要はなく、ただちに差押公売等の滞納処分をすべきであって、抗告訴訟に应诉する行為に時効中断の効力を認める必要はない、というようである。

これに対し、この事案に関する最高裁判決は、納税義務者から提起された抗告訴訟において被告国が応訴し勝訴判決を得た時には、「右訴訟の結果確定するのは、右更正処分に違法のない点にあるにしても、実質上は右更正処分による増加税額を否定する被上告人に対して右増加税額の負担を確定するのと同様の結果をもたらすことに思いを致せば会計法三条に基づき民法の時効中断に関する規定を準用し、上告人の前記应诉行為をもって裁判上の請求の一態様と解し、これに被上告人に対する所得税徴収権の時効中断の効力を認めるのを妨げないとする所論は、首肯できないものではない。」と判示し、断定的ではないにしても時効中断の効力を認め原審を破棄差戻した。(もつとも、破棄差戻の理由は直接的にはこれを理由としたものではない。)

破棄差戻を受けた第二回の控訴審判決は、「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」と判示し、その時効中断の効力を正面から肯定するに至った。

思うに、昭和三七年神戸地裁判決、昭和三九年の控訴審判決はともに行政処分には自力執行力や公定力があり、他に時効中断の方法をとることを得る以上、抗告訴訟において被告国が応訴し勝訴判決を得ることに時効中断の効力を認める必要はないと判断している。しかし、行政処分に公定力があり、自力執行力が付与されていることと、被告の応訴行為が「裁判上の請求」になるか否かということは別問題であつて、前者が認められるからといって直ちに後者の問題が否定されるべき結論にはならないと解されよう。^(注43)従つて事の本質の究明は、行政処分の公定力、自力執行力との関係でとらえられるべきではなく、租税法律関係の性質及び課税処分取消訴訟の性質との関連で考察されるべきものである。

租税法律関係の本質について現在の通説判例は、これができるだけ債権債務関係としてとらえる傾向にある。特に租税実体法上の法律関係は、租税法律主義の理念により法律上当然に租税債権者と債務者の関係を発生変更消滅せしめることとなり、他の租税法分野に比して私法上の債権債務関係に類似する法律関係として把握される場合が多いと解されよう。裁判上の請求について問題の第一点で指摘したように、租税債権の時効中断のために国の側から積極的に民事訴訟を提起することも妨げないとする前記の諸判例は、性質の許すかぎり租税債権を私法上の債権と同様の法律関係としてとらえようとする一つの表われであらう。^(注43)

また、課税処分取消訴訟において争われるのは課税処分の違法性の有無であらうが、昭和四三年最高裁判決もいうように訴訟の結果確定するのは実質的にはその更正による増加税額の存否であり、裁判上の請求によって納税義務者に増加税額に相当する租税債権の存在が確認されることとなる。このことはとりもなおさず、その訴訟によって真実の権利関係が主張、確定され、永続した事実状態はこれによって覆されることになるのであり、時効中断の効力を有するもの

と解されよう。^(注45)

以上のような観点からみれば、民法上消極的確認訴訟における被告の応訴行為をもって「裁判上の請求」にあたるとされた理由は、税法上もそのまま妥当するものと解されよう。従って、納税義務者から提起された抗告訴訟に被告国が応訴し、請求棄却の判決を得た時には、徴収権の時効中断事由になると解するのが妥当であろう。

(イ) 次に、民法上の請求について問題になるのは徴収権の消滅時効の中断事由として民法一五三条の準用があるか否かということである。

通則法は徴収権の消滅時効について通則法に別段の定めがあるものを除いて民法の準用を認めている（通則法七二条三項。）ところで民法上の催告については通則法上督促という時効中断事由が認められ、民法一五三条と異なりこれに独自の時効中断効力が認められている。そこで、民法上の催告については通則法によって別段の定めがおかれている以上、民法一五三条を準用する合理的必要は存しないのではないかと考えられる。

前掲大阪高裁昭和三九年七月七日判決は、^(注45) 税務署長が附帯税について納付の催告を行なったのち六ヶ月以内に差押に着手した場合でも「督促の手続とは別個独立な、私法上の債権関係における同一の催告の行為を、租税徴収手続行為の一部として付加すべきものとする合理的な必要は何ら存しないと解するのが相当である」として、納付催告後六ヶ月以内の差押処分に民法一五三条の準用を否定し時効中断の効力を認めなかった。

しかしながら、通則法は民法上の催告については法文上何も規定するところはなく、ただ催告の一種としての性質を有する督促に時効中断の効力を認めることについて別段の定めをしたにとどまり、それ以外の一切の催告の方法を全てこの督促に含ませたと解することはできないであろう。さらにまた、督促による時効中断は一度限りしかその効力を有

せず、二度目からの督促は単なる納付の催告に過ぎないと考えられている以上、民法一五三条の準用によって租税債権の確保を図る合理的必要性も存するといえる^(注47)。このようにみえてくると、徴収権の消滅時効についても民法一五三条が準用されると解さざるを得ないということになろう。

本件最高裁判決（昭和四三年六月二七日）も、「旧国税徴収法が徴収手続において督促を定めたのは……督促をもって滞納処分開始の要件としたからであって、徴税機関が督促以外の方法によって納付を催告懲通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義をもたないものにしても、その催告の事実^(注48)に納付要求の意義を認めて法が時効中効の効力を付与できないものではない。」と判示し民法一五三条の準用を認め、これを否定した原審に法解釈の誤りありとして破棄差戻をした。

破棄差戻後の大阪高裁昭和四五年四月一七日判決は前記最高裁判決と同様の立場から、「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なうことができるものといわなければならない。」と判示している。ただし、正当な判旨であると考えられる。

（注三五） 大判大正一五・三・二（民集五卷四号二一四頁）名古屋地裁昭和四一・一・三一判決（訟務月報一三卷四号四九一頁）

（注三六） 岡山地裁昭和四一・五・一九判決（行裁例集一七卷五号五四九頁）。

（注三七） 東京地裁昭和三九・三・二六判決

本件事案の概要は次のとおりである。

原告（X）は滞納会社の代表取締役であり同会社の滞納税金について租税保証を行っていた。その後同会社は解散し徴収猶予の分納額を納付しなかったのでXに対し保証債務の履行を請求したところ、Xから被告Y税務署長に対して租税債務不存を確認の訴えが提起されたものである。

論点の第一は、保証債務が主債務の時効消滅によって当然消滅すると解するのは保証債務の性質に基づくものであって、それが公法上のものであるかどうかによって区別されるべきではないと判示したことにある（この点は第二次納税義務の消滅時効の箇所でも簡単にふれることにする）。

論点の第二は、主債務の時効完成が滞納会社（主債務者）の無資力のため時効中断の措置をとり得なかったことによるものであっても、このような場合には時効中断のために民事訴訟を提起することができることを認めた点にあり、次のように判示している。

「租税債務については、国は、いわゆる公定力のある処分をもって租税債務を確定することができ、民事訴訟法上の強制執行によるまでもなく滞納処分によって租税を徴収することができることから、原則として国の側から民事訴訟を提起する必要がなく、従って、通常は、国の側から民事訴訟を提起する利益は否定されることとなるが、それは、公法上の債務が、その性質上当然に民事訴訟に親しまないことによるものではなく、右述の理由から原則として訴の利益が否定されることによるものと解すべきである。従って、時効中断のためというような特別の必要がある場合には、国の側から民事訴訟を提起することはならぬ妨げられないものと解するのが相当である。」

同旨、山口地裁昭和四一・一二・一二判決（行裁例集一七卷一二号一三三七頁）。

（注三八） 判例の変遷については、我妻栄ジュリスト七七号一四頁。幾代通 総合判例研究叢書（民法八）四七頁等参照。

（注三九） 神戸地裁昭和三七・一〇・二判決（行裁例集二三卷一〇号一七四五頁）

本件事実はかなり複雑なものであり詳細は判決文を参照してもらうより外に方法はないが、その概要は次のとおりである。被告Y税務署長は原告Xに対する加算税、追徴税、利子税、延滞加算税の合計額の徴収を目的として差押処分を行なうところ、XはYのなした差押処分は徴収権の行使の時から起算してすでに時効が完成していることを根拠に差押処分の取消しを求めたものである。

附帯税の消滅時効については、いわゆる本税附帯税一体説をとるか、本税附帯税独立説をとるかにについて結論の異なるところであるが、その点は附帯税の消滅時効の箇所でも簡単にふれ、ここでは時効中断事由について考察することとする。

(注四〇) 大阪高裁昭和三九・七・七判決(行裁例集一五卷七号一三〇七頁)

(注四一) 最高裁一小昭和四三・六・二七判決(判例時報五三六号四三頁)

(注四二) 大阪高裁昭和四五・四・一七判決(判例時報五九六号三〇頁)

(注四三) 吉良実「附帯税徴収権の消滅時効の起算日、中断事由及び不当な差押処分効力等」シュトイエル 一〇八号一〇頁

清永敬次「附帯税の消滅時効の起算点等」シュトイエル 二〇号一七頁

(注四四) 林倫正「時効―附帯税の消滅時効―別冊ジュリスト 一四九頁

(注四五) 中村盛雄「国税徴収権の消滅時効の中断事由」税務弘報一七卷五号

(注四六) 本件係争当時の旧国税徴収法(明治三〇・三・二九 法律第二一号)は、第九条本文において納期限経過後の滞納者に督促状を出すべきこと、第一〇項において民法一五三条の規定に拘らず時効中断の効力を有することを規定していた。そして会

計法三一条は、金銭の給付を目的とする国の権利については別段の定めがないときは民法の規定を準用する、とされていた。現行通則法及び徴収法はこれらに関する規定の整備を行なったが、徴収権の消滅時効について民法一五三条の準用があるか否かは依然として解釈上疑義のあるところである。

(注四七) 村井正「国税徴収権の消滅時効の中断と民法一五三条の準用の有無」民商法雑誌 六〇巻二号二八四頁

(2) 差押え、仮差押および仮処分

差押えによる時効中断の効力は、滞納処分の終了又は差押解除まで継続する。もっとも、この差押えによる時効中断の効力は、当該差押えが有効に存することを前提とするものであるから、審査請求又は訴訟により差押えが取り消されたときは時効中断の効力を有しない。

差押えに着手したが差押えるべき財産がないために差押えができなかった場合について判例は、そのような場合であっても現に差押え手続はこれを実施したのであるから差押えのための搜索に着手した時に時効中断の効力が生ずるとし

ていることについては前述した。

(3) 承認

租税債務者の承認によって徴収権の時効が中断される例としては、納税の猶予の申請（通則法三八条）、相続税法三八条の延納および同法四一条の物納申請にかかるもの等がある。また、期限後申告、修正申告によって納付すべきこととなった税額については、その納付義務のあることを確認して申告したものであるから、その申告書提出の時に時効は中断する。さらに租税債務の一部納付があった場合には、残税額についての承認をあらわすものであるから、その納付の時に時効の中断があると考えられる。

三 附帯税の消滅時効

1 序 説

現行通則法上は附帯税として延滞税、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の六つを規定している（通則法二条四号）

このうち、延滞税及び利子税は法定の要件を具備することにより当然に成立し、成立と同時に特別の手続を要しないで確定する（通則法一五条三項八号）。加算税のうち過少申告加算税、無申告加算税、申告納税方式に係る重加算税は法定申告期限経過の時に、また、不納付加算税、それに係る重加算税については法定納期限の経過の時にそれぞれ成立し（通則法一五条二項一四、一五号）、税額確定行為として賦課々税方式がとられている（通則法三二条）。

このようにして成立、確定した附帯税に係る租税債権の法律関係は、原則として本税の場合と異なるところはない。従って、その消滅時効についても上記一・二で述べたことは、附帯税の場合にもおおむね妥当するものであると考えられる。ただ、現行通則法制定前の問題として、附帯税の消滅時効に関しては、本税との関係をいかにとらえるかによって時効の起算日、中断事由等について意見の分れるところであった。この点、現行通則法によって一応その問題は立法的に解決されたといえるが、附帯税の消滅時効を考察するにあたって問題とされた本税と附帯税との関係についての議論を概観し、現行通則法上の立場を明確にする必要がある。

2 附帯税の消滅時効

本税と附帯税の関係をいかに考えるかについては、いわゆる本税附帯税一体説と、本税附帯税独立説とがある。前説は、附帯税は本税の存在を基礎として法律上当然に発生するものであるから、本税が存続する限り存続し、本税が時効によって消滅するときは同時に消滅するという見解であり、後説は、附帯税を成立させる基本的債権関係は本税とは別個独立の手續によるものであるから附帯税は本税とは独立した支分権的請求権とみる見解である。

一体説に立つならば、附帯税の消滅時効の起算日は本税の起算日と同じくなり、本税についての時効中断事由は附帯税についても時効中断の効力を有することとなる。これに対し、独立説に立てば、附帯税の時効の起算日は本税のそれとは別個に進行すべきものと解され、また、本税の時効中断事由は当然には附帯税の時効中断事由とはならない。

現行通則法制定前の判例にも附帯税と本税との関係について一体説をとるものと独立説をとるものがあり、附帯税の消滅時効の起算点、時効中断事由等が争点とされたことがある。^(注48) 本税と附帯税との関係について一体説をとるか独立説をとるかについてはにわかに結論を下し難いところであるが、現行通則法は附帯税の消滅時効について次のように問題の整

理を行なった。

現行通則法の建前は、附帯税の消滅時効の起算日は本税の消滅時効の起算日である法定納期限の翌日とされている（通則法二条八号二、七二条一項）。従って附帯税の消滅時効については一律に本税の法定納期限の翌日とされたのであるが、その後の取り扱いには延滞税、利子税と、各種加算税とは別個のものとして規定している。

すなわち、延滞税、利子税については、本税の存在を基礎としそれと一体をなし、本税が時効消滅すれば延滞税、利子税もまた消滅し、本税の納付が延滞税、利子税の承認を意味するものとして時効中断事由となり、さらに、本税の他の時効中断事由は当然に延滞税、利子税の時効中断事由となる（通則〇七三条四項）。これに対し各種加算税は、その時効の起算日は本税の時効の起算日と同じくするが、その後の取り扱いは本税とは別個独立のものと観念され、本税が時効消滅しても当然に消滅するものではなく、また、本税の時効中断事由も当然に各種加算税の消滅時効となるものではない。

このように、附帯税のうち延滞税、利子税と各種加算税について異なる取り扱いをしたのは、延滞税・利子税等が民事上の遅延利息、約定利息たる性質をもち、当然に元本債権たる本税の存在を前提としているのに対し、各種加算税が一種の行政罰的な性格を有し、本税が消滅してもなおこれを存続せしめることがその本来の目的からみて相当であると解されるからである。

（注四八） 前掲神戸地裁昭和三七一年〇月二日判決は、本税附帯一体説をとり、「附帯税は本税と一体をなすものであるから、その徴収権の消滅時効の起算日は、本税の徴収権の消滅時効の起算日と同一であると解する」と判示している。

これに対し本件控訴審である前掲大阪高裁昭和三九年七月七日判決は、当時の加算税（昭和二五年法律第七一号による改正前の所得税法五五条により課されたもので現行通則法上の延滞税に相当する）、追徴税（昭和二五年改正前の所得税法五七条により課されたもので現行通則法上の重加算税に相当する）と、利子税（昭和二五年改正後の所得税法五五条により課された

もので、現行通則法六〇条の延滞税に相当する）、延滞加算税（昭和二五年法律第六九号による改正後の国税徴収法九条三項から五項により課されたもので、現行通則法上では六〇条の延滞税に取り組まれている）とを区別し前二者については一審判決と同様の見解をとりながら、後二者については「本税と附帯税とは、その具体的納付義務の確定の面から手続的に観察すれば、それぞれ別個の手続によって納付義務が確定するのであるから、時効の關係では本税と一体をなすものとして取扱うことはできない。利子税、延滞加算税の納付義務は、遅滞本税額につき一日ごとに発生し、その消滅時効の起算日は遅滞のあった各日の翌日である」と判示している。

本件上告審である前掲昭和四三年六月二七日第一小判決、並びに破棄差戻をうけた大阪高裁昭和四五年四月一七日判決は、いずれも基本的には昭和三九年の控訴審判決と同様の見解をとり、附帯税は本税とその徴収手続を異にするものであるからその時効の起算日もまた本税と異なり、本税に対してなされた時効中断事由は当然に附帯税の時効中断事由となるものではないと判示している。

（注四九）民法上、利息の支払いは元本債務の承認とみなされこれに時効中断の効力が認められている。ところが通則法七三条四項の場合、本税の納付が延滞税、利子税の時効中断事由とされ、民法の法理とは逆になっている。

これは国税の一部納付が行なわれた場合、民法の取り扱いと異なり（民法四九一条参照）、延滞税、利子税に優先してまず国税に充当するという通則法六二条二項との關係からの説明がなされている（志場外編、国税通則法精解六四二頁）。

四 第二次納税義務の消滅時効

1 序 説

第二次納税義務の制度は、形式的には第三者に財産が帰属している場合であっても、実質的には納税者にその財産が帰属していると認めても公平を失しないときにおいて、形式的な権利の帰属を否認して、私法秩序を乱すことを避けつつ、

徴収権の消滅時効

その形式的に権利が帰属している者に対して補充的に納税義務を負担させることにより、徴収手続の合理化を図るために認められている制度である。^(註50)

第二次納税義務の消滅時効を考察するにあたっては、まず第二次納税義務制度そのものの趣旨、その法的性格、さらにその具体的要件等が明らかにされなければならないが、それらの究明は直接本稿の目的とするところではなく別の機会にこれを譲ることとする。ただ、本稿では、第二次納税義務の法的性格の究明が常に主たる納税義務者との関係においてなされねばならないこと、そして、第二次納税義務の消滅時効を考察するにあってもその例外ではないことを出発点とし、かつ、その範囲において、主たる納税義務と第二次納税義務との関係について述べることにする。ことに、第二次納税義務の消滅時効については、第二次納税義務が主たる納税義務に対して附従性と補充性を有するところから、主たる納税義務に生じた時効中断事由が第二次納税義務に対していかなる影響を与えるかということが問題となる。また、第二次納税義務の消滅時効を考察するにあたっては、その起算日を明確にするために第二次納税義務の成立、確定の時期が明らかにされねばならない。

2 第二次納税義務の成立と確定

現行通則法は、国税債権という実体的な権利を賦課権と徴収権とに分け、前者については除斥期間、後者については消滅時効を規定している。そして、通常の国税債権は課税実体法の定める課税要件が充足された時に成立し、申告納税方式の場合には申告または更正・決定等の賦課権の行使により、賦課々税方式の場合には賦課決定により確定することとなる。従って、前述した如く、徴収権の意義はこれらの税額確定後の徴収手続と解すべきであり、徴収権の消滅時効はこの賦課権行使後から開始する应考虑すべきところ、通則法は原則として法定納期限の翌日から時効が開始するものとした

(その理由及び問題点については前述一、3及び二、3参照)。

ところで、通則法一五、一六条は租税債権の成立、確定について規定しているが、第二次納税義務の成立、確定については何もふれていない。そこで、現行徴収法上の解釈として第二次納税義務の成立と確定は一般的には次のように説明されている。

すなわち、第二次納税義務の成立は、徴収法三三条から三九条まで、または第四一条に規定する特定の納税者が国税を滞納し、かつ、それら各条に規定する要件を充たすことによって成立する。ここで成立した第二次納税義務はいわゆる抽象的な租税債務であり、抽象的に成立した第二次納税義務を具体的に確定するために納付通知書による告知が行なわれる。この納付通知書による告知は、通則法第三六条の規定による納税の告知と同様の法律的性格を有すると解されている。^(注51)

このように第二次納税義務の成立と確定の時期については現行徴収法の解釈上明確にされているが、第二次納税義務の消滅時効の起算点については明らかにされていない。この問題は、現行通則法における時効の起算点とも関連して考える必要がある。

通則法は、徴収権の消滅時効の起算日を課税実体法の定める要件の充足した日、すなわちその成立の時からではなく、また、賦課権行使等による税額確定後の時からでもなく、これを原則として法定納期限の翌日と定めている。そして、これを前提とする限りにおいては(立法論はともかくとして)、第二次納税義務の成立についてもその消滅時効の起算日を徴収法の定める要件の充足によって第二次納税義務が成立した時とする^(注52)ことも、また、納付通知書による告知によって税額が確定した時と解することも通則法との関連からみて妥当ではない。それでは第二次納税義務について通則法七二条が

時効の起算点と規定する法定納期限に相当するものは何であらうか。

第二次納税義務については原則として納付の期限、徴収金額、その他必要な事項を記載した納付通知書が発せられる（徴収法三二条一項、施行令一一一条一項）。この納付通知書により、抽象的に成立していた第二次納税義務が具体的に確定することとなり、納付通知書による告知は通常の納税義務の場合の賦課権の行使に相当するものと解される。

一方、これを第二次納税義務者の側からみれば、第二次納税義務者はこの納付通知書によりはじめて自己の納税義務の存在を覚知し得、それ以前においては通常の国税の場合のように納税義務者自身においてこれを知ることができない性格を有している。換言すれば、通常の納税義務の場合には法定の課税要件が充足し納税義務の成立があると、国と納税義務者との間に債権債務関係が生ずるのに対し、第二次納税義務の場合には成立の時期を明確に区別し、その時以後国と第二次納税義務者との間に債権債務関係が生ずるとはいえないように思われる。このように考えると第二次納税義務については納付通知書による告知によってはじめて国と第二次納税義務者との債権債務関係が発生すると考えざるを得ないであろう。^(注52)つまり、第二次納税義務については通常の国税の場合のように成立確定という概念が明確でないのみならず、第二次納税義務者の側からみてもその区別の実益は乏しい。通常の国税の場合にはその成立の時点においてすでに納税義務者自身、自己の租税債務の存在を認識し得、それ以後抽象的ではあるが国と納税義務者との債権債務関係の成立が認められるのである。従って、解釈論としては、その成立の時期から実体法上の租税債権が消滅時効にかかる、と解する余地もないではない（もっとも、現行通則法がこのような立場をとっていないことは既にのべたとおりである）。しかるに第二次納税義務の場合には、納付通知書による税額確定以前において自己の納税義務の存在を知りうることはおよそ不可能であり、かつ、その認識は第二次納税義務の成立要件とはされていないのである。第二次納税義務においては、納付通知書に

よる告知処分という賦課権行使によってはじめて国と第二次納税義務者との間に債権債務関係が成立するものであると解されよう。従って第二次納税義務の徴収権の消滅時効は、納付通知書によって具体的に税額が確定した時以降、その進行を開始するものと考えられよう。

このように、第二次納税義務の消滅時効の起算点は、その成立と確定という概念の不明確さ故に、また、第二次納税義務者自身においてその存在の認識が成立の時点においてなされないが故に、納付通知書に記載された納付の期限の翌日からと解することが現行通則法七二条の規定との関連からみても妥当であると解されよう。そして、第二次納税義務の消滅時効の起算点を納付通知書による納付の期限の翌日からと解する以上の方方は、徴収法第一五条以下に規定する国税と私債権等との優先劣後を画する基準として、第二次納税義務についてはこれを納付通知書を発する日としたことによっても示されているといえよう。このことは逆にまた第二次納税義務の消滅時効の起算点を上記のように考える一つの論拠ともなりうるものと考えられる。

すなわち、国税と私債権等との優劣を決する基準は原則として国税の法定納期限である。しかしながら、第二次納税義務についての国税と私債権等との優劣は、第二次納税義務者に対する納付通知書を発する日が基準とされている（徴収法一五条一項九号）。

法定納期限をもって国税と私債等との優劣を画する基準とされたのは、その時期においては私債権者が国税の発生を予測し得、私債権者等の権利を不当に侵害することはないと考えられているからである。従って、国税の種類によっては法定納期限前に私債権者等が国税の存在を予測しうるものと、法定納期限経過後でなければその存在を予測しえないものがある。このような場合にも一律に私債権等との調整を法定納期限とすることは妥当ではなく、通則法一五条一項各号は

法定納期限の例外を定めたものと解されている。^(注53)

法定納期限後でなければ私債権者が国税の存在を知りえないものうち、徴収法一五条一項一号、五号の二、六号（但徴収法二四条の譲渡担保権者の物的納税責任を除く）七号、八号の各号は、いずれも既に抽象的な租税債務は成立しているが第三者に予測可能性を与える見地から上記各号に規定する時期をもって私債権との調整を図ったものと解せられよう。これに対し、徴収法二四条の譲渡担保権者の物的納税責任および第二次納税義務については、いまだ抽象的租税債権債務関係すらその成立の概念は認められないが故に、私債権との調整は告知書または納付通知書によってこれを画するばかりではない、と考えられたものと解することができるであろう。従って、第二次納税義務についてこれをみれば、納付通知書を発した日が法定納期限と定められたものであると解することはできないであろうか。もし、このように解することができるならば、原則として法定納期限の翌日から消滅時効が開始するという通則法七二条の規定と、第二次納税義務の消滅時効の起算日を上記のように解する考え方とも合致することになろう。

ただ、徴収法一五条一項九号は第二次納税義務者に対して「納付通知書を発した日」をもって私債権等との調整を画する基準としている。これは、納付通知書を発した日の翌日から起算して一ヶ月を経過する日、すなわち具体的納期限をもって私債権との調整を図ることになると、納付通知書が発せられた後一ヶ月の期間があるためにこの間に第二次納税義務者の財産に設定された私債権にまで国債が劣後することは妥当ではなく、また、個々のケースについて私債権者の善意悪意を問うことは大量的な現象を処理すべき税の徴収方法として妥当ではないと考えられているからである。従って第二次納税義務の消滅時効については、納付通知書に記載された納期限の翌日からということになろう。

もっとも上述したような考え方に対しては、第二次納税義務制度と徴収法一五条以下とはその法理を異にするものであ

り、後者の考え方がそのまま前者に妥当するものではないとの批判がありえよう。しかしながら、消滅時効の起算日について法定納期限の例外を第二次納税義務の場合に認めんとする考え方と、国税と私債権等との優劣を原則として法定権期限としながら第二次納税義務等についてはその例外を認めた考え方は、その基礎を同じくするものであり、かつ、このように解することによって法律関係の明確化ははかれることになろう。

3 主たる納税義務との関係

第二次納税義務制度は徴収法上認められた特異な制度であり、法律的には主たる納税義務とは別個独立の債務であるが、その実質は主たる納税義務者の納税義務の履行の担保であり、その法律的性格は民法の保証債務類の性格を有しているといわれている。従って、第二次納税義務は主たる納税義務に対して民法上の保証債務と同様に附従性と補充性を有していると解されているのである。

民法上の保証債務が有する附従性とは、主たる債務がなければ保証債務は成立せず、主たる債務が無効であるか取り消されたときは保証債務も無効または消滅し（但し民法四四九条参照）、主たる債務が消滅するときは保証債務もまた消滅することをいう。また、保証債務の補充性とは、主たる債務が履行されない場合に第二次的に履行すべき債務であること^(注54)をいい、催告の抗弁権（民法四五二条）、検索の抗弁権（民法四五三条）はこの補充性の理論を認めたものと一般に説明がされている。

第二次納税義務の時効消滅について民法上の保証債務が有する附従性と補充性の理論をそのままあてはめると、主たる納税義務が時効消滅すれば第二次納税義務も当然に消滅することになるが果してこのように考えることが第二次納税義務制度の本旨からみて妥当であろうか。

いうまでもなく民法上の保証債務は契約自由の原則に基き、債権者と保証人との保証契約によって成立し、保証人は原則として主たる債務者の債務の存在と内容を認識したうえで自らの意思に基づいて保証契約を締結するものである。通則法五〇条六号が規定する保証人の保証も、租税債権者と保証人との租税保証契約によって成立すること、また、保証人が保証債務の存在と内容を認識していること等の点において、民法上の保証債務の成立原因と本質を同じくしており、かつ、その保証の内容も民法上のそれと異なるところはないと解せられる。その意味で、前掲東京地裁昭和三十九年三月二六日判決（注三七参照）が、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、主債務が公法上のものであるかどうかによって区別されるべきではないことを論拠に、滞納会社の法人税債務を保証した原告の租税保証債務は、主たる債務が時効消滅した以上当然に消滅すると判示したことは租税保証債務そのものについてみる限りは妥当であると解せられる。

これに対し第二次納税義務は、民法上の保証債務のように契約によって成立するものではなく、徴収法が規定する第二次納税義務の要件が充足されれば当然に成立し、また、第二次納税義務者がその成立の時点において主たる納税義務者の租税債務の認識を有するものではない。そして、前述した如く、第二次納税義務者は、納付通知書による告知によってはじめて自己の納税義務の存在を知りうる状態に至り、かつ、その時点において具体的な租税債務が確定することになる。

従って、まず第一に、第二次納税義務については、その成立の原因が民法の保証債務と本質的に異なることが理解される必要がある。そして、この成立原因の特殊性故にこそ第二次納税義務の附従性を民法の保証債務の附従性と同一に解しない一つの理由が存するものであると考えられよう。すなわち、民法上の保証債務がその成立の時点において附従性を有することの論拠は、それが保証契約によること、および保証人も主たる債務者の債務の存在と内容を了知し、かつ、

その債務の内容を熟慮したうえで補充的に保証をなさんとする保証人の意思の発露に求められるべきであると解されよう。しかるに第二次納税義務についてはくり返しのべたように民法の保証債務に附従性を認める理由を見出し難く、むしろ、主たる納税義務とは別個の、ある程度独自性をもったものと解する余地があろう。

そして第二に、この独自性は成立後の第二次納税義務についてはより明確になる。すなわち、第二次納税義務は「主たる納税者に対して滞納処分を執行してもなおその徴収すべき額に不足すると認められる場合」に限って発生、成立するのである。従ってその成立の段階においては主たる納税義務の存在、徴収不足の判定を絶対的条件としている点で、第二次納税義務の附従性は存するものといえよう。しかし一旦成立した後の第二次納税義務と主たる納税義務との関係については、第二次納税義務者に対する滞納処分の執行について一定の制限が定められているだけで、その他については税法上何等の定めは存しない。従って、法定の要件を具備することによって法律上当然に発生・成立した後の第二次納税義務と主たる納税義務との関係、つまり変更、消滅の段階において前者が後者の従属関係にあるかどうかは、法文上は必らずしも明らかではない。従って、一旦成立した後の主たる納税義務と第二次納税義務との附従性の理論は、^(注55) ぼやけてくるわけである。成立確定後の第二次納税義務と主たる納税義務との法律関係については、むしろその附従性よりも補充性によって解釈されるべきものであると解されよう。このように解することが第二次納税義務制度そのものの本旨からみても妥当であらう。すなわち、

第三に、第二次納税義務制度そのものの本旨からみても、第二次納税義務について民法上の保証債務と同様の附従性の理論をそのまま認めることには賛し難い。本来、第二次納税義務は主たる納税者の財産につき滞納処分を執行しても徴収すべき税額に不足するときに限り認められるものであるから、主たる納税義務者に対して差押その他の請求を行うことが

できなくなり、または行なってもなんらの実効を伴わないのが通例であり主たる納税義務について時効期間が満了してしまふことが多いが第二次納税義務の制度はこのような場合にこそはじめて機能するものである。従って主たる納税義務が時効消滅すれば、附従性の理論によって第二次納税義務も直ちに消滅すると解することは、第二次納税義務が最も効果を發揮すべきときにおいてその機能が失なわれることになり、第二次納税義務制度の本旨そのものが覆滅されることになる。^(注56)

このようにみてみると、第二次納税義務については保証債務の附従性の理論をそのまま認めることはできず、第二次納税義務は主たる納税義務とはある程度独自性をもつものと解するのが妥当であらう。従って、主たる納税義務が時効によって消滅しても、すでに成立した第二次納税義務は当然に消滅するものではない。

この点、民法上の保証債務と第二次納税義務は、その成立原因こそ相違するがその余の法的構造は原則的に同じであるから附従性の理論がそのまま第二次納税義務についても適用され、主たる納税義務が時効消滅すれば第二次納税義務も当然に消滅するという見解がある。^(注57)しかし、第二次納税義務は法律の規定によって独自の地位を認められた制度であり、附従性と補充性とからくる制約を除けば別個独立の納税義務と考えられること、またその独自性は、実はその成立原因そのものの中にこそ見出されるべきであること上述したとおりであり、かかる見解にはにわかに賛し難い。

ところで、第二次納税義務者に対してなされる納付通知書による告知は、通常の納税義務の場合の賦課権の行使に相当するものと解されること前述したとおりであり、第二次納税義務の消滅時効は納付通知書による告知によって具体的に確定した後の徴収権を意味するものである。そしてその時効の起算日は、納付通知書に記載された納付の期限の翌日と解されるが、第二次納税義務の徴収権の前提をなす賦課権の期限制限についてはどのように考えるべきであらうか。

第二次納税義務の賦課権については、賦課権の除斥期間に関する通則法七〇条の規定の適用はないが、第二次納税義務そのものがその成立の段階においては主たる納税義務者に附従する徴収手続上の一処分であり、第二次納税義務が主たる納税義務者の滞納を要件とし第二次納税義務者に対する告知は、主たる納税義務を確定する手続がおり徴収の段階に入っていることを当然の前提としていることからみて、結局は、第二次納税義務に対する賦課すなわち告知をなしうるかどうかは、主たる納税義務に対する徴収権が時効にかかっているか否かで定まることになる。^(注58)

(注五〇) 租税徴収制度調査会答申

(注五一) 大阪地裁昭和三七・三・二三日判決

(注五二) 大島恒彦「第二次納税義務の法律的性質と時効」税法学一六〇号 一六頁

(注五三) 吉国二郎外編「国税徴収法精解」二九五頁

(注五四) 我妻栄 民法講義Ⅳ 四五―頁

(注五五) 吉良実「わが国の第二次納税義務制度」税法学論文集 八七頁

(注五六) 吉国二郎外編 前掲書 四一―頁

(注五七) 北野弘久「租税債務の時効消滅と保証債務」税法学 一六四号 三三頁

(注五八) 三好達「第二次納税義務に関する一、二の問題」会社と訴訟(下) 八六三頁 大島恒彦(注五一)の論文 一六頁

むすび

徴収権の消滅時効に関する諸問題の解明の出発点はまず通則法が規定する徴収権の意義を明らかにするところにあるといえよう。この点、現行通則法は実体法上の租税債権を賦課権と徴収権とに区分し、前者については除斥期間、後者につ

いては時効制度を採用している。従つて、この通則法の立前からみる限り徴収権とは、税額確定後の租税徴収手続と解すべきこと本文に述べたとおりである。

しかし、それにも拘らずなお現行通則法の規定自体には、時効の起算点、時効中断事由等について、徴収権を税額確定後の徴収手続と解する立場からみて説明の困難な部分が存することは否定できない。これらの解釈上の疑義はさらに今後
の検討を通して、最終的には立法的解決に待たねばならないと思われる。本稿では一応それらの立法的展開は将来の問題として保留し、通則法の規定を前提とした場合における最も妥当な解釈方法を求めんとしたものである。もっともその論理の展開においては浅学の故に不十分なものもあり、また個人的見解故に疑問の余地も存すると思われる。大方の御批判を仰ぐ次第である。

〔完〕