

第6章 更正・決定・賦課決定 及び徴収などの期間制限

第1節 期間制限の概要

1 期間制限の趣旨

国税の法律関係において、国の行使し得る権利をいつまでも無制限に認めていては、納税者の法的安定が得られないばかりでなく、国税の画一的執行も期し難くなるので、これに対処するため、賦課権及び徴収権などに関する期間制限が設けられている。その内容は、大量かつ反復的に行われる国税の賦課及び徴収を画一的かつ速やかに処理する必要があること及び国の債権の消滅時効が原則として5年であること（会30）を考慮して、国税債権に関する期間制限を賦課権については原則5年（通70）、徴収権についても5年（通72①）と定められている。また、納税者が納め過ぎた税金についての国に対する還付金等の還付請求権も、徴収権と同様に5年の期間制限を定めている（通74①）。

2 期間制限の区分

国税の期間制限には、賦課権の**除斥期間**と徴収権及び還付金等の還付請求権の**消滅時効**とがある。

(1) 賦課権の除斥期間

賦課権は、税務署長が国税債権を確定させる処分、すなわち、更正、決定及び賦課決定を行うことができる権利である。賦課行為は、税務署長が納税義務を確定させるもので、いわゆる準法律行為たる確認の性格を持ち、一種の形成権と考えられる。賦課権が形成権であるとする以上、およそ時効制度になじまないとされているのが一般である。したがって、賦課権の期間制限には除斥期間の制度が採られている。

除斥期間の主な特徴は、次の二つである。

- ① 中断（完成猶予・更新）がない。
- ② 権利の存続期間があらかじめ予定されていて、その期間の経過によって権利が絶対的に消滅し、当事者の援用を要しない。なお、除斥期間による権利の消滅は、遡及効がなく、将来に向かって消滅する。

賦課権の行使が除斥期間内の有効なものであるためには、その期間の末日までに、更正、決定又は賦課決定の通知書が納税者に到達することが必要である。

なお、源泉所得税などの自動確定の国税（通15③）については、賦課行為が存在しないので、徴収権の消滅時効が働くにとどまり、除斥期間の問題は生じない。

(2) 徴収権及び還付金等の還付請求権の消滅時効

徴収権は、既に確定した国税債権の履行を求め、収納することができる権利である

から、請求権として私法上の債権に極めて似た性格を持ち、**国税の優先権**（徴8）と**自力執行権**（徴47など）が特別に認められる点を除けば、私債権と同様に取り扱うことが妥当である（通72③）。

国税の徴収権及び納税者の国に対する還付金等の還付請求権は、私債権と同様に時効制度が採られている（通72①、74①）。

徴収権及び還付金等の還付請求権と私債権との消滅時効における違いは、次表のとおりである。

私債権の消滅時効	徴収権・還付請求権の消滅時効
① 当事者は、時効の援用を要し（民145）、また、時効完成後において時効の利益を放棄することができる（民146）。	① 当事者は、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（通72②、74②）。 （したがって、国税の徴収権、還付金等の還付請求権は、時効の完成によって絶対的に消滅する。これを 消滅時効の絶対的効力 という。）
② 時効の中断事由（完成猶予・更新事由）がある（民147、改民147～150、152）。	② 国税の徴収権の消滅時効には、左記のほか、特別の中断事由（完成猶予・更新事由）がある（通73）。

（注）平成29年の民法改正により、時効の中断が、時効の完成猶予及び更新という概念に改められ、これに併せて通則法73条の規定も改正された。

第2節 賦課権の除斥期間

学習のポイント

国税の賦課はいつまでできるのか

1 除斥期間の起算日

賦課権の除斥期間は、税務署長が納税義務の確定手続を行うことができる期間である。したがって、納税義務が成立していても、未確定のまま賦課権の除斥期間を経過した場合には、賦課権の行使による納税義務の確定はできない。

申告納税方式による国税について、賦課権を行使できる期間の起算日は、法定申告期限の翌日である。ただし、還付請求申告書が提出されたものについては、その提出日の翌日が起算日となる。

また、賦課課税方式による国税の除斥期間の起算日は、①課税標準申告書の提出を要する国税については、その提出期限の翌日であり、②課税標準申告書の提出を要しない国税（加算税及び過怠税など）については、その納税義務の成立した日の翌日である。

（注）還付請求申告書とは、還付金の還付を受けるための納税申告書で期限内申告書以外のものをいう（通令26）。

2 3年の除斥期間

課税標準申告書の提出を要する国税で当該申告書の提出があったものに係る賦課決定（納付すべき税額を減少させるものを除く。）の除斥期間は3年である（通70①）。

3 5年の除斥期間

更正、決定及び賦課決定（前記2を除く。）の除斥期間については、原則5年である（通70①）。

4 7年の除斥期間

偽りその他不正の行為により、税額の全部若しくは一部を免れ若しくは還付を受けた国税についての更正決定等又は偽りその他不正の行為により、その課税期間において生じた純損失等の金額が過大である納税申告書を提出していた場合における当該純損失等の金額についての更正（次の5の適用を受けるものを除く。）の除斥期間は、7年である（通70④）。

5 10年の除斥期間

法人税に係る純損失等の金額で当該課税期間において生じたものを増加させ、若し

くは、減少させる更正又は当該金額があるものとする更正の除斥期間は、10年である（通70②）。

（図示：更正・決定及び賦課決定のできる期間一覧表）

区 分		通常の過少申告・無申告の場合	脱税の場合	
更 正		5年（通70①一）（注1）	7年（通70④）	
決 定		5年（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） （通70①一、②）（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（通70①）
		不提出の場合		5年（通70①二）
課税標準申告書の提出を要しないもの		5年（通70①三）（注1）		
減額賦課決定		5年（通70①、二、三）（注1）		

- （注）1 贈与税の更正決定等については6年（相36①）、移転価格税制に係る法人税の更正決定等については7年（令和2年4月1日以後に開始する事業年度について適用され、同日前に開始した事業年度については6年（措66の4②）。また、国外転出等の特例（所60の2、60の3）の適用がある場合の所得税についての更正決定等については、原則として7年（通70④）。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できる（通70③）。
- 2 法人税に係る純損失等の金額についての更正は、平成30年4月1日以後に開始する事業年度において生じるものについては10年、同日前に開始する事業年度については9年とされている。

第3節 徴収権及び還付金等の還付請求権の消滅時効

1 徴収権の消滅時効

(1) 消滅時効の起算日

国税の徴収権の消滅時効は5年とされ、その起算日は、原則としてその国税の法定納期限の翌日である（通72①）。これは、法定納期限が経過すれば、税務署長は、納税者の申告を待たずに、自ら決定などの権利を行使して納税の請求をすることができる状態になるので、法定納期限の翌日を消滅時効の起算日としたものである。

(2) 時効の中断（完成猶予・更新）

民法では、時効の中断事由として、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（民147）。

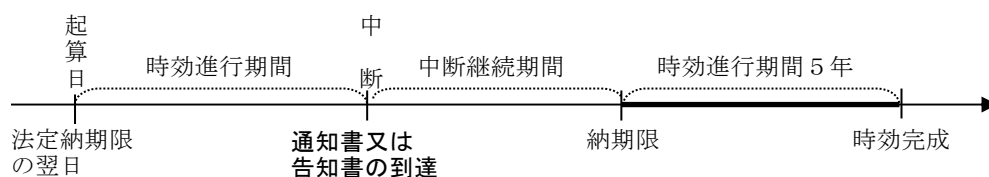
国税の徴収権の時効については、これらの民法の中断事由が準用される（通72③）。

納税申告、納税の猶予の申請又は換価の猶予の申請、延納の申請及び一部の納付などは、納税者の承認があったものであり、時効が中断するほか、通則法の規定により、税務署長によってなされる国税債権を実現させようとする行為、すなわち更正、決定、賦課決定、納税の告知、督促、交付要求について、それぞれその効力が生じた時に時効が中断し、次に図示する中断継続期間を経過した時から、新たに時効期間が進行することとされている（通73①）。

なお、平成29年の民法改正により、これまでの「時効の中断」及び「時効の停止」について、時効の完成が猶予されているという効力を「完成猶予」、それまでに進行した時効が効力を失い、新たな時効が進行を始めるという効力を「更新」という概念に改められ、時効の中断事由である裁判上の請求及び差押えは「完成猶予・更新」（改民147、148）、仮差押え又は仮処分は「完成猶予」（改民149）、承認は「更新」（改民152）に改正された。これに伴い、通則法73条1項に規定する上記の更正又は決定などの時効の中断についても、「完成猶予・更新」に改正された。これらの改正は、令和2年4月1日以後に完成猶予・更新事由が生じた場合に適用され、同日前に中断事由が生じた場合は改正前の規定が適用される。

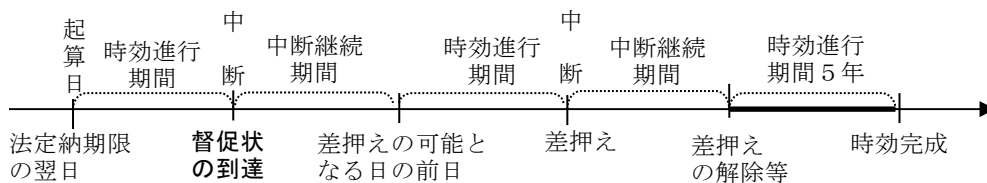
（図示：徴収権の消滅時効及びその中断（完成猶予・更新））

1 更正・決定・賦課決定・納税の告知（通73①一、二、三）



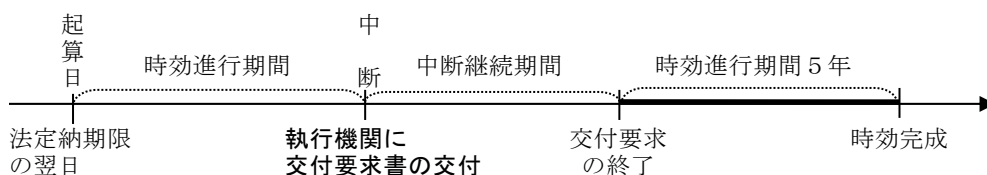
※ 令和2年4月1日以後の更正決定、賦課決定又は納税の告知の場合は、これらの処分の納期限までの期間は、時効は完成せず、納期限を経過した時から新たにその進行を始める。

2 督促（通73①四）、差押え（通72③、民147二、改民148①一）



※ 令和2年4月1日以後の督促又は差押えの場合は、差押えの可能となる日の前日又は差押えの解除等までの期間は、時効は完成せず、それを経過した時から新たにその進行を始める。

3 交付要求（参加差押えを含む。）（通73①五）



※ 令和2年4月1日以後の交付要求の場合は、交付要求がされている期間は、時効は完成せず、それが終了した時から新たにその進行を始める。

なお、更正、決定などの確定手続及び納税の告知があった場合に、その時効の中断（完成猶予・更新）の効力が及ぶ範囲については、更正などによる増差税額に限られる（通73①本文）。

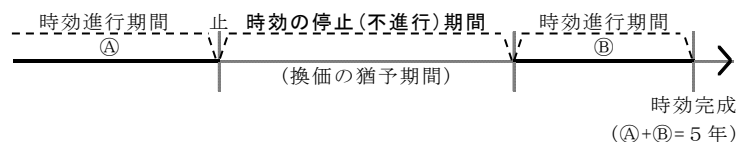
(3) 時効の停止

時効の停止は、時効の完成を一定期間だけ延長するものであり、既に進行してきた時効期間の効力を失わせる時効の中断（更新）とは異なり、停止の時までに進行した時効期間の効果は失われない。

国税の徴収権の時効は、延納、納税の猶予、徴収の猶予及び換価の猶予をした国税について、その延納又は猶予がされている期間内は、進行しない（通73④）。

なお、民法の時効の停止（完成猶予）の規定が準用される（通72③）。

(図示：徴収権の消滅時効及びその停止)



(4) 時効の不進行

偽りその他不正の行為により、全部若しくは一部の税額を免れ又は還付を受けた国税等に係るものの時効は、その国税の法定納期限から2年間は進行しない（通73③）。

2 還付金等の還付請求権の消滅時効

還付金等の還付請求権の消滅時効は5年とされ、その起算日は、その還付を請求することができる日（過誤納金の発生した時の翌日及び還付金の還付請求の日又は還付請求ができる日）である（通74）。

納税者が行う還付を受けるための納税申告書、還付請求書の提出は、催告（民153、改民150）としての効力があり、また、税務署長から支払通知書などが還付請求者に送達された時に、国の承認として時効が中断する（令和2年4月1日以後の承認は、時効がその時から新たに進行を始める（通74②、民147三、改民152①））。