

期限後申告書の提出期限

——国税の徴収権の消滅や除斥期間からのアプローチ——

酒 井 克 彦*

はじめに

- I 修正申告書の提出期限を巡る事例
 - II 修正申告と期限後申告の類似性の検証
 - III 除斥期間と期限後申告書の提出期限
- 結びに代えて

はじめに

申告納税制度においては、納税者は期限内に確定申告を行わなかった場合、すなわち期限後であっても申告することができる。ところが、国税通則法は、かかる期限後申告書の提出期限について明確に規定する条文を置いていない。

国税通則法 18 条《期限後申告》は、「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……）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。〔下線筆者〕」と規定しており、かかる条文の文言だけにこだわれば、納税者は、何らの制限もなく決定があるまではい

* 中央大学商学部教授、法科大学院兼任教員

つまでも期限後申告書を提出することができるようにも解される。また、同条に規定されているように、確定損失申告についても期限後に行うことができるところ、確定損失申告書の提出もいつまでもできるのかという問題がある。

この点について、課税当局と納税者との間で、しばしばコンフリクトが発生している。

かように、国税通則法 18 条にいう「決定があるまでは」という概念を決定処分を受けるまではいつまでも期限後申告書を提出することができる意味と解するとすれば、未来永劫にわたって期限の制限なく期限後申告書を提出することができることとなってしまうが、かかる解釈によると法が国税の徴収権の時効期間を設けている意味を没却しはしないかという文理解釈に対する疑義が惹起され得る。

そこで、本稿では、この点について、申告納税制度の意義を確認した上で、期限後申告と修正申告の法的役割等の類似性について考え、期限後申告書の提出期限がいかに画されるべきかについての論理的結論を導出することとしたい。ここでは、修正申告書をいつまで提出することができるかが争点とされた裁判例も参考にしつつ考察を加えることとする。

I 修正申告書の提出期限を巡る事例

1. 事案の概要

本件は、X（原告・控訴人）が、所轄税務署長に対し、平成 9 年分及び平成 10 年分（以下「本件各年分」という。）の所得税の修正申告（以下「本件修正申告」という。）を行い、同修正申告に係る納税額と当初の確定申告に係る納税額との差額を納付したが、同修正申告は、除斥期間が既に経過して更正を行うことができない本件各年分について、同税務署長及び同署職員の違法な修正申告の懲瀆に応じて行ったものであるなどと主張して、国 Y（被告・被控訴人）に対し、①主位的に、本件修正申告の無効又は撤回による不当利得返還請求権に基づき過誤納金として同修正申告により納付した上記差額の合計である 1,144 万 7,600 円及びこれに対する還付加算金（納付日ないしその後の日である平成 14 年 12 月 20 日から支払済みまで国税通則法 58 条《還付加算金》1 項所定の年 7.3%の割合による。）の返還を、②予備的に、国家賠償法 1 条 1 項に基づき、同額の損害賠償の支払を求めた事案である。

なお、前提となる事実として次の諸点が認定されている。

- (1) Xは、S県西部地方に複数の共同住宅等を所有して、不動産賃貸業を営む者である。
- (2) Xは、所轄税務署長に対し、平成7年分ないし平成13年分の所得税について、それぞれ確定申告をした。
- (3) 所轄税務署長は、所属職員をしてXの平成7年分ないし平成13年分の所得税に関する税務調査を行い、平成14年11月26日、X及びXから税務代理等の委任を受けた乙税理士に対し、平成7年分ないし平成13年分の所得税について修正申告を慫慂した。
- (4) Xは、平成14年12月17日、別表(省略)の各「修正申告」の項中の「総所得金額」及び「納付すべき金額」欄記載のとおりの内容を記入した平成7年分ないし平成13年分の修正申告書を提出し(以下「本年修正申告」という。)、これらの年分について、修正申告に係る納税額と確定申告に係る納税額との差額を納付した。

2. 争点

本件にはいくつかの争点があるが、ここでは、修正申告書の提出期限はいつまでかという点を取り上げる。

3. 当事者の主張

(1) Xの主張

国税通則法には、修正申告をすることができる期間について規定がないものの、同法が更正、決定の期間制限(除斥期間)を規定した趣旨・目的は、賦課権の行使を制限して租税法関係の早期安定を図ることにある。そして、上記除斥期間が経過した場合には課税庁による新たな課税処分が制限されるのであって、課税処分ができないものについて修正申告を認める必要はないから、修正申告についても更正、決定の除斥期間である3年又は5年に準ずる期間制限に服すると解するのが相当である。これを本件についてみると、本件修正申告は、更正の除斥期間である3年を経過した後になされたものであるから、無効である。

(2) Yの主張

国税通則法には、修正申告をすることができる期間を直接制限した規定はないが、国

税の徴収権の消滅時効の期間は法定納期限から5年間であり（通法72①）、この消滅時効は絶対的効力を有するとされていて（所法72②）、時効完成後は修正申告書を提出することができないため（税務官庁もこれを受理することはできない）、修正申告をすることができる期間は原則として法定納期限から5年間となる。ただし、国税の徴収権のうち、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に係るものの時効は法定納期限から2年間は進行しないとされているため（同法73③）、納税義務者に偽りその他不正の行為があれば、修正申告をすることができる期間は、法定納期限から7年間となる。これを本件についてみると、本件修正申告は、修正申告をすることができる期間すなわち法定納期限から5年以内になされたものであるから、無効ではない。

4. 判決の要旨

(1) 第一審富山地裁平成19年3月14日判決（税資257号順号10655）

「国税通則法には、修正申告をすることができる期間を直接制限した規定はない。しかしながら、同法72条1項は、国税の徴収権は原則として法定納期限から5年間行使しないことによって、時効により消滅する旨を、同条2項は、国税の徴収権の時効についてはその援用を要せず、また、その利益を放棄することができない旨を規定しており、そうすると、国税の徴収権は時効期間の経過によって絶対的に消滅し、時効完成後においては、課税庁は、納税者が時効を援用するかどうかを問わず、徴収手続を取ることはできず、また、納税者は時効の利益を放棄することができないため、納税者が税金を納付しても過誤納金として還付されることになるから、このような場合に納税者は修正申告をすることはもはやできず、税務官庁もこれを受理することはできないというべきである。したがって、修正申告をすることができる期間は、原則として法定納期限から5年間であると解するのが相当である。

ただし、同法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、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年間は進行しない旨規定するので、この場合には、修正申告をすることができる期間は、法定納期限から7年間であると解するのが相当である。」

「この点、Xは、賦課権の行使を法定申告期限から原則として3年間に制限するのが国税通則法の趣旨であるから、修正申告についても、更正・決定の除斥期間である3年

又は5年に準ずる期間制限に服すると解するのが相当である旨主張する。

租税債権は、法律の定める課税要件の充足によって、抽象的には成立するものの、これを具体的な租税債権として行使するためには、租税債権の確定手続によって、納付すべき税額を確定しなければならないところ、この確定手続には、申告納税方式と賦課課税方式がある。申告納税方式においては、納税者が納付すべき税額は、納税者のする申告により確定することを原則とし、申告のない場合又は申告に係る税額の計算が国税に関する法律に従っていなかった場合、その他当該税額が税務署長等の調査したところと異なる場合に限り、税務署長等の更正又は決定により確定するものとされており（同法16条1項1号）、一旦確定した税額の修正のうち増額修正については、納税者の申告（修正申告）によることができるとされる一方で、減額修正については、税務署長等の権限とし、納税者は減額修正を内容とする更正を請求することができるとされている（同法19条1項、23条1項、同条2項）。また、賦課課税方式においては、納付すべき税額は、税務署長等の賦課決定により確定するものとされている（同法16条1項2号）。このような租税債権の確定手続に係る制度の仕組みに鑑みれば、納税者のする申告（修正申告もこれに含まれる。）は、特に税務署長等において更正する場合を除き、これにより納付すべき税額が確定するものであるから、税務署長等が賦課権の行使として行う更正又は決定とは、性格を異にする租税債権の確定手続であるというべきである。そうすると、税務署長等が賦課権の行使として行う更正・決定に期間制限として除斥期間が設けられている（同法70条1項1号、同条3項）ことをもって、納税者が行う修正申告についても同一の期間制限が設けられたものと解することはできない。

したがって、この点に関するXの主張は採用できない。」

「以上によれば、本件修正申告は、法定納期限から5年以内になされたものであるから、修正申告をすることのできる期間内になされたものと認められる。」

(2) 控訴審名古屋高裁金沢支部平成19年9月12日判決（税資257号順号10773）

「Xが提出する鑑定意見書（……以下『本件意見書』という。）は、租税は、確定手続と徴収手続により構成され、両者は厳格に区別されているところ、修正申告は租税の確定手続に属するものであるから、その期間制限について、徴収手続の期間制限に関する規定を準用することはできない旨主張する。しかしながら、租税の確定手続は、既に成立した租税債権の額を確定するものであり、徴収手続の前提となるものである。確定手続を経ずして徴収手続を行うことはできないし、確定手続によって確定された税額が徴収手続によって実現されるものであるから、両者相まって租税債権が実現されるのであり、

相互に密接な関連を有するものである。したがって、修正申告をなし得る期間について定めがない以上、国税の徴収権が時効によって消滅するまでは、修正申告をなし得ると解するのが相当であり、本件意見書の上記見解は採用できない。」

5. 検 討

本件富山地裁判決が述べるように、修正申告書の提出期限を直接規定した条文は存在しない。そのため本件のような問題が惹起するのである。

(1) 類似事例

類似事例として、名古屋地裁平成13年9月28日判決（税資251号順号8986）がある。同地裁は、「法〔筆者注：国税通則法〕19条は、納税申告書を提出した者はその申告について法24条の規定による更正があるまでは修正申告をすることができる旨定めるが、この規定は、修正申告の制度が自発的に税額を増額変更する意思のある者に対してその変更をするための納税申告書を提出する機会を与え、これを行うことなく更正処分を受けた者よりも有利な取扱いをする旨のものであることから、法24条の規定による更正がなされた場合は、その後に修正申告をすることは許されない旨を定めたにすぎず、修正申告をなし得る期間を更正の有無にかかわらず確定的に制限する趣旨で設けられたものではないと解すべきである。したがって、法24条の規定による更正が現実になされなかった場合についても、法19条及び法70条により、修正申告をなし得る期間が更正をなし得る期間と同じ期間に制限される旨の原告の主張は採用できない。」とする。また、「法24条の規定による更正がなされなければいつまでも修正申告が可能とすると、法が国税徴収権の消滅時効を定め、それについては援用を要せず、時効利益の放棄も許さないとしている（法72条1,2項）ことと相いれない」とも論じている。

この考え方は、本件富山地裁判決と同様のものであるといえよう。

国税通則法の逐条解説書には、「法定納期限から5年……を経過すれば、納税者は納税申告書を提出することができず、また税務官庁もこれを受理すべきではないと解される」とした上で、その理由の第一に、「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年経過日後にされたものについては……法定納期限……から5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るので、納税申告書の提出はなんらの利益ももたないことになる」という理由が示されている¹⁾。もっとも、「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」のみが上記の取扱い（5年間という期間制限）に服するわけではない。そこで、第二の理由に、「還付請求申告書の提出についても、還付請求権の消滅時効は5年であり、かつ、それが絶対的効力を有することから、この事情は同様である」とし²⁾、第三の理由に、「純損失等の金額を記載する納税申告書についても、……通常、所得税の場合は3年……を経過した後にこの種の納税申告書を提出することは実益がない」としている³⁾。このような考え方からも、国税の徴収権の消滅する日を基準とする考え方は支持され得る。

(2) 国税の徴収権の消滅と申告書の提出

次に、時効期間の経過によって絶対的に消滅するとされる国税の徴収権について確認することとしよう。

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⁴⁾。

内容の確定した納税義務の履行を求め、その徴収を図る権利のことを徴収権というが（通法72, 73）、国税通則法は国税の徴収権の時効期間を5年間と規定している。すなわち、国税通則法は、国税の徴収権は原則として法定納期限から5年間行使しないことによって、時効によって消滅する旨を定めているのである（通法72①）。

ここに、国税の徴収権は、租税債権と同義に理解してよいと解されている⁵⁾。したがって、納税義務は、原則として法定納期限から5年が経過すれば、時効によって消滅することになる⁶⁾。ただし、偽りその他不正の行為によって免れ若しくは還付を受けた国税又は国外転出等特例の適用がある場合の所得税については、その時効は、原則として法定納期限から2年間は進行しないこととされている（通法73③）。したがって、この場合の時効期間は、実質的には7年間となる^{7), 8)}。

国税の徴収権が切れる5年を超えてしまえば、その段階で租税債権は時効を迎えることとなり、もはや納税者は、その援用さえする必要がないだけでなく、援用を放棄することもできなくなる。そうであるのにもかかわらず、仮に、国税通則法19条《修正申告》にいう「更正があるまでは」という概念を、更正を受けるまではいつまでも修正申告書を提出することができるものと解せば、未来永劫にわたって期限の制限なく修正申告書を提出することができることとなってしまいが、かかる解釈は法が国税の徴収権の時効期間を設けている趣旨を没却することを意味しよう。また、かような解釈がまかり通ることとなれば、租税法律関係の早期安定化を図る趣旨で法が国税の徴収権の時効

期間を定めていることを空文化させるだけでなく、法的に極めて不安定な状況を放置することをも意味することになり、現実的な解釈であると到底思えないのである。

上記名古屋地裁判決が示すとおり、「法〔筆者注：国税通則法〕24条の規定による更正がなされなければいつまでも修正申告が可能とすると、法が国税徴収権の消滅時効を定め、それについては援用を要せず、時効利益の放棄も許さないとしている（法72条1、2項）ことと相いれない」というべきであろう。

（3） 国税の徴収権の時効の起算日

次に、国税の徴収権の時効の起算日について考える必要がある。

民法166条《消滅時効の進行等》は、「消滅時効は、権利を行使することができる時から進行する。」と規定するが、抗弁権の付着している権利であっても、時効は進行すると解されている。更にいえば、権利に抗弁権が付着しているような状況にあっても、「権利を行使することができる時から」とされている以上、時効の起算日の認定には消長を来さないと解されている。権利者が、自己の行為によって、その付着する抗弁権を消滅せしめることができるか否かにかかわらず、かかる権利についての消滅時効は、権利行使の妨げとならない時から進行すると解されているが、ここにいる「権利を行使することができる時」については、「事実上の期待可能性説」⁹⁾と「法的可能性説」¹⁰⁾との対立がある。

「事実上の期待可能性説」は、法律上の障害のみならず、事実上の障害であっても消滅時効の進行を阻止すると考え、これが止んだ時から時効が進行すると解する立場であるが、法律上の障害が止んだ時から時効が進行すると考える「法的可能性説」が通説である。

債権者の個人的事情で権利行使ができないことをも斟酌して時効の起算点を考えようとする「事実上の期待可能性説」にも一理あると思われるが、個人的事情の斟酌に応じて権利（租税法律関係にあつては、国税の徴収権）の消滅が左右されるとするのではあまりにも客観性に乏しいとの批判が予想されよう。公法領域、とりわけ租税法律関係においては平等取扱原則の要請が強く働くことから、行政執行上の基準として安定性に欠ける「事実上の期待可能性説」は妥当ではないと解され、租税法領域においても民法の通説的見解である「法的可能性説」によるべきであると考えられる。

すると、権利行使のための法的な可能性が認められる時期を検討する必要があるが、租税法律関係における権利行使に類似する観念とは、税務官庁による行政権行使を指すのであるから、行政権行使がどの段階から可能であるかを考えればよいといえよう。さ

すれば、税務官庁が更正又は決定を行い得るのは、法定納期限の翌日からであり、かかる日を境に、税務官庁は自ら行政権を発動することができるのであるから、その日をもって民法 166 条にいうところの「権利を行使することができる時」、すなわち国税の徴収権の時効の起算日と解するのが素直な解釈であると思われる。

租税法の通説もこの見地に立っている。

そもそも、租税債権の消滅時効の起算点は納税義務が確定した時とする見解もあり得るが、国税通則法等は、納税義務が既に確定しているかどうかを問わず、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ているのである。これは、法定納期限を過ぎれば、国は、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ると説明されているが¹¹⁾、体系的な整合性をも考慮に入れると、国税の賦課権が未行使の場合の消滅時効の起算点についても、同様に解することが妥当であると考えられる。

ところで、期限後申告についても同様に考え得るのであろうか。以下では、修正申告と期限後申告の類似性に着目しつつこの点を検証することとしたい。

II 修正申告と期限後申告の類似性の検証

1. 申告納税制度の意義

(1) 申告納税制度の沿革

我が国は、納税者自らが租税法規に従って課税標準と税額を計算して国に申告し、納付すべき税額を確定することを建前とする申告納税制度を採用している。この制度は、戦前の賦課課税制度と異なり、納税者によって第一義的に税額を確定し、必要に応じて、第二義的に税務当局による是正の機会を予定するものであり、国税通則法 16 条《国税についての納付すべき税額の確定の方式》によって創設されたものである。

申告納税制度の下、納税者は主体的に自己の納税義務を実現させるのであって、納税者はこの申告行為により具体的な租税債務を負担するに至る。換言すれば、申告行為とは、納税者と国との間の具体的な法律関係たる租税債権債務関係を発生させるための法律要件をなす前提事実であると理解されている（東京高裁昭和 40 年 9 月 30 日判決・行集 16 卷 9 号 1477 頁）。

このように、申告納税制度においては、納税義務の実現のための前提事実として、納

税者自らの手による申告行為が必要となるが、この制度の背後には、様々な事情の異なる納税者について適正・公平な課税が行われるためには、自己の所得金額等の内容を最もよく知る納税者本人により税額確定がなされるべきとする考え方がある。さらに、納税義務の履行を国民自らが進んで遂行すべき義務と観念させることによって、その確定の効果を付与することが現代国家における民主主義的思想にも合致しており、相応しいものとみることでもできよう。シャウプ勧告も指摘するように、申告納税制度は、納税者をして、国家が直面している行政上の諸課題を自主的・民主的に分担させる機能を有するのである。かようにみてくると、申告納税制度は、賦課課税制度に比して、納税者により高い倫理性を要求するものといえることができる¹²⁾。

(2) 申告納税方式の趣旨目的

国税通則法 16 条 1 項 1 号は、「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその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により確定する方式をいう。」と規定する。すなわち、申告納税方式とは、納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、①「申告がない場合」又は②「その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」（申告が不相当と認められる場合）の二つの場合に限って、租税行政庁の決定（①の場合）又は更正（②の場合）によって税額を確定する方式をいう（通法 16 ①一）。

この制度の意義ないし趣旨について、もう少し深く確認しておきたい。

イ 民主主義国家における納税者と申告納税制度

国家は国民に各種の公共サービスを提供することを任務として存在するが¹³⁾、政府が、土地、労働、資本という生産要素を所有しない無産国家である限り、政府は要素市場から労働の生み出す財・サービスを貨幣支出によって調達せざるを得ない。そこで、それに必要な貨幣を「租税」という形をもって国民から強制的かつ無償で調達することになる¹⁴⁾。すなわち、納税者側からすると、租税納付（納税）は自発的取引であるとはいえない¹⁵⁾。

ところで、資本主義国家たる租税国家においては憲法の予定する国民の参政権の実質が租税の徴収面と使途面の在り方によって規定されるとの見解がある¹⁶⁾。また、申告納税制度は、主権者である国民自らが自己の納税額を計算し申告し、納税することを通

じて政治に参加するという理念を持つとの主張もある¹⁷⁾。これらの見地からすれば、申告納税制度は憲法の要請する国民主権の租税法的表現であるといえることができるかもしれない¹⁸⁾。

他方、参政権のうち議員を選出する選挙権を人権の一つと位置付けた上で、選挙した代表者の立法制定には費用が伴うので、その費用を納税によって国民が分担すると理解することもできよう。この意味において、参政権と申告納税制度との間には、国政に間接的に参加するという面での共通性を見出す見解もある¹⁹⁾。例えば、松澤智教授は、「民主主義政治体制の国家のもとでは、自費は自弁すると考えるのが本質であり、従って、申告納税制度の確立の理念は、国民主権主義と深く結びついているのである。」と述べられる²⁰⁾。

この点、長野地裁昭和26年1月25日判決（税資18号464頁）は、「納税義務は国家の成立と同時に発生した国民の義務であり、国民である以上何人も当然負担すべき義務である。そして国家は国民のこの経済的負担によって政治を行うのであるから、国家の課税権、国民の納税義務は公共の福祉の目的のためのものであり、申告納税制度は納税義務者たる国民に自主性を認めた民主的な最も新しい制度として、近代民主主義国家において採用されたものであるから、民主々義を標榜する我が憲法の精神とは勿論合致するといわねばならぬ。それなら申告納税制度を肯認する以上、公正な課税を為すには納税義務者の適正な申告を期待しなければなら〔ない〕〔下線筆者〕」と説示する。

このような考えは、金子宏教授が述べられる「国家は主権者たる国民の自律的団体であるから、その維持および活動に必要な費用は国民が共同の費用として自ら負担すべきであるという考え方」²¹⁾、すなわち、民主主義的租税観——租税の根拠を人の団体への帰属に求める見解——に反するものではないと思われる。

国民の選んだ代表者によって制定された法律こそが、国民が自己同意した規範であり、国民はかかる規範の定めに基づく納税義務のみを負う（憲30, 84）。租税法律主義が近代憲法に共通の基本的前提であることはここで改めて述べるまでもないが、これを自己賦課（self-assessment）の考え方で説明する向きもあり²²⁾、納税の義務とは、自己が自己に賦課するものと解することも不可能ではない。納税義務は、税務当局の「意思」にかかわらずその内容が定まっているものであるから、当然ながら、納税義務の適正な履行が税務当局側からの要請であるという観念は成り立つはずがないのである。したがって、ここでは、主体的納税観というべき観念を導き出すことができる。

ロ 申告納税制度の下での主体的納税者

納税義務は、憲法 30 条において「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と謳われているが、その主語は国民である。そのことに鑑みれば、やはり納税者側からの視点が重要であるということになろう。では、そこでの納税者とは、どのように捉えられるべきであろうか。租税法律関係を論じるに当たっては、「納税者」を「自立した納税者」と位置付け、弱者救済という視点からの納税者の権利保護を論ずるのではなく、自立した納税者として自身の権利と義務を確認する観点が重要であると考え。もっとも、納税者が弱者的立場にある点を否定するわけではない。いかに自立した納税者であったとしても、税務当局と比してみれば、情報量や情報処理能力等の点では明らかに弱者であろう。しかしながら、そのことをもって、納税者を税務当局に依存した存在とみるべきではなかろう。すなわち、それは、情報という面における格差にすぎないのであるから、いわば単なる「情報弱者」にしかすぎないと考えべきである。したがって、情報という点からみれば、確かに弱者となる場合があることを否定できないが、さりとて、常に納税者を弱者と位置付けるようなパターンリズムの視角（父権的視角）から捉えるべきではなく、情報提供の偏在の是正がなされさえすれば、納税者は十分に税務当局と対等な、自立した主体と位置付け得ると考えられよう。

金子宏教授は、「民主主義の下では、国民は主権者としてたえず政治を監視し、自らの責任で政府を支えるべきであるから、納税も自らのイニシアティブで行うべきである。申告納税制度は、民主的租税思想の最も重要な要素」であると論じられる²³⁾。また、シャープ勧告は「所得税および法人税の執行面の成功は全く納税者の自発的協力にかかっている。納税者は、自分の課税されるべき事情、また自分の所得額を最もよく知っている。納税者の所得を算定するに必要な資料が自発的に提出されることを申告納税という。源泉徴収の行われない分野においてはかかる申告納税は満足な税務行政にとって極めて大切である。営業者、農業者、高額給与所得者、法人—すなわち申告書を提出しなければならない全ての納税者は、この申告納税によって自分等の所得を政府に報告している。このように報告している各人は、国家が当面している行政上の事務の一端を負担しているのである。

もし税務行政が成功することを望むならば、このような納税者の大多数が自発的にその仕事の正当な分前を担当しなければならない。同時に、政府はその信頼を裏切り虚偽あるいは不正な申告をした納税者に対しては厳重に法律を適用することをこのような大多数のものに、保証しなければならない。」と論じていた²⁴⁾。このような自発的納税協力 (taxpayers' voluntary compliance) の見地からすれば、その推進のためには、納税者が

帳簿を備え付け、自身の収入・支出を正確に記帳し、それに基づいて所得を計算し、自ら申告することが不可欠となる²⁵⁾。

租税は国家のためにあるという原点からすれば、福祉国家としての基礎的な役割とこの共同体に対する国民の帰属意識とを再確認することが求められよう²⁶⁾。納税がその社会参画のための重要な契機であることに間違いはない。そして、この主体的社会参画こそが民主政治の重要な基礎をなすものと位置付けることができる。

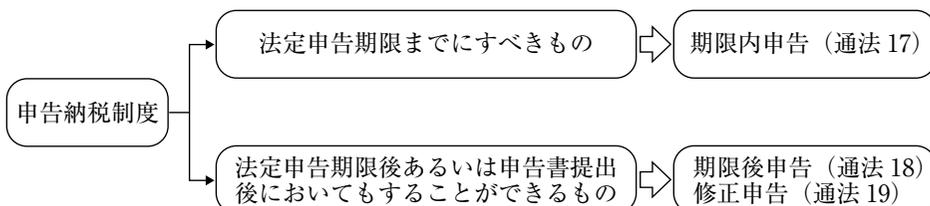
金子宏教授は、「申告納税制度は、国民主権主義に適合する制度であり、まさに民主主義的租税思想の制度的表現であると考えることができる。」とし²⁷⁾、その意味で、「申告納税制度は、日本国憲法の下における制度の民主的改革の一環としてとらえることができる。」とされる²⁸⁾。また、松澤智教授は、「主権者として国政に関与する面」が申告納税制度にあるとされる。すなわち、「行政事務という公務の面とともに、右の公務への参加を通じて国政に対する自らの決意の表明という個人の権利をも併せもつ地位を示すもの」として、申告納税制度を位置付けられるのである。これを同教授は、「申告権」あるいは「納税申告権」と称される²⁹⁾。そして、「納税は『参政権』とともに、主権者としての国民が直接に国の行政に関与するという意味において、民主主義の原理と最も深く結びついたもの」と述べられるのである³⁰⁾。

(3) 期限内までにすべき申告と期限後においてもすることのできる申告

申告納税方式による国税は、その納付すべき税額が納税者の申告により主体的に確定することを原則としている。かかる申告には、法定申告期限までにすべきものとしての「期限内申告」と法定申告期限後あるいは申告書提出後であってもすることのできるものとしての「期限後申告」及び「修正申告」とがある。これら3種類の申告をもって申告納税制度が構築されている。

なお、租税特別措置法等の規定においては、いわゆる「義務的期限後申告」³¹⁾ないし「義務的修正申告」³²⁾も存在する。実際、「期限後」や「修正」に係る申告ではあるが、これ

図表1 申告納税制度を支える申告方式



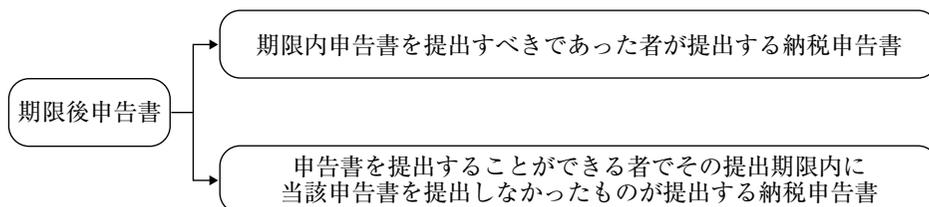
らは任意提出のものではなく、所得計算の特別の前提条件が後発的な事情で成就しなかったことに伴って所定の提出期限内における提出が義務付けられているものである。したがって、かような意味では、「法定申告期限までにすべきもの」として捉えるべきであり、これらは「期限内申告」とみなされている。このような整理も上記の分類に倣うものといえよう。

このように、申告納税制度を支える申告方式は、大別して、期限内に提出されるべきものと期限後に提出することができるものに分けることができる（図表1参照）。

(4) 期限後に提出することができる申告

国税通則法18条によれば、期限後申告書には、①同条本文の「期限内申告書を提出すべきであった者が提出する納税申告書」と、②同条括弧書きの「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」が提出する納税申告書の2種類があるといえよう。なお、②には、所得税法123条《確定損失申告》1項が定める確定損失申告書が含まれる（図表2参照）³³⁾。

図表2 二つの期限後申告書



(5) 小 括

申告納税制度は主体的納税者による税額の確定を予定したものである。この制度の下においては、期限内に申告することが原則ではあるものの、期限後あるいは申告書提出後においても、申告の機会や申告誤りに関する是正の機会が設けられている。すなわち、申告納税制度にいう申告には、期限までにすべき申告（期限内申告）と、期限後においても行い得る申告（期限後申告・修正申告）があるわけであるが、後者のカテゴリーにおける期限後申告と修正申告は類似の法的役割を有していると解されるのではなかろうか。この点について次章で考察を加えることとしよう。

2. 期限後申告と修正申告

(1) 期限後申告と修正申告の類似性

イ 行政処分性に関する類似性

期限後申告や修正申告は納税申告行為であるが、これらを含め納税申告行為には行政処分性が認められていないと解されている。

国税通則法 74 条の 11 《調査の終了の際の手続》3 項は、「前項の規定による説明をする場合において、当該職員は、当該納税義務者に対し修正申告又は期限後申告を勧奨することができる。この場合において、当該調査の結果に関し当該納税義務者が納税申告書を提出した場合には不服申立てをすることはできないが更正の請求をすることはできない旨を説明するとともに、その旨を記載した書面を交付しなければならない。」と規定している。

ここでは、期限後申告書や修正申告書について、当該職員はこれらを提出することを「勧奨することができる」としており、これらの提出がなされた場合には不服申立てができないことを明らかにしている。既に述べたとおり、期限後申告や修正申告は、申告納税制度の下において納税者が主体的に行うものであり、あくまでも当該職員がそれらの申告を「勧奨することができる」とどまるということは、これらの納税申告行為について行政処分性が認められていないことの実定法上の根拠といえよう。

この点、修正申告に対して、前述の東京高裁昭和 40 年 9 月 30 日判決³⁴⁾は、「申告行為は、公法関係における行為ではあるが、それは一私人のものであるから、行政事件訴訟法第 3 条にいう処分（行政庁の処分その他公権力の行使に当る行為）といえないことは勿論であ〔る〕」と説示しており、その行政処分性が否定されている³⁵⁾。

ロ 任意性・自主性・主体性に関する類似性

中川一郎教授は、「申告納税方式は、納税義務の確定について納税義務者に主たる第一次的責任を課し、納税義務者がこの第一次的責任を履行しない場合に、初めて税務官庁が納税義務の確定について補充的な役割を果たすのである。従って、申告納税方式のもとでは、納税義務者はその納税義務の内容を定める税法について十分な知識を有することが要請され、税務官庁は納税義務者が適正に申告し、納税義務を履行することについて補助すべき職責を有しているといわなければならない。」と論じられる³⁶⁾。納税者が申告を通じて自己の租税負担を認識することは、納税者自身がその内容を分析する契

機となり、ひいては租税の使われ方や歳入・歳出の決定機構の在り方等にまで関心を高めていくことに繋がるものである。こうした申告納税制度こそ、国民主権の下における税額確定方式として最も望ましいものであるといえよう³⁷⁾。

このように、申告納税制度の下、納税者は自己の申告書に、自ら計算した課税標準や税額を記載して確定申告を行うのであるが、その際、租税法は、申告を失念した者に対する申告期限後における申告書提出のルートや、申告の誤りに気づいた納税者に是正のルートを用意している。上述のとおり、期限後申告書の提出や修正申告書の提出がそれに該当するが、このような期限後申告や申告是正のルートも、当初申告同様、第一義的には納税者の主体的な立場においてなされるものと位置付けられている。すなわち、期限後申告及び修正申告は、任意性・自主性・主体性といった観点においてもその類似性が認められると指摘し得るのである。

ハ 加算税体系の類似性

(イ) 過少申告加算税と無申告加算税

そもそも、納税申告は、法定申告期限内にすべきものであり、その申告内容は適正なものであることが要請される場所、期限後に申告内容を是正したり、あるいは期限を徒過して申告した場合には、ペナルティとしての延滞税及び加算税が課されることとなる。

すなわち、修正申告には原則として過少申告加算税が課され（通法 65）、期限後申告には原則として無申告加算税が課されることとされている（通法 66）³⁸⁾。なお、加算税には、申告に係る加算税と納付に係る加算税があるが、過少申告加算税及び無申告加算税は申告に係る加算税に区分される（納付に係る加算税としては不納付加算税が存在する（通法 67））³⁹⁾。

もっとも、申告納税制度の下では、自ら進んで適正な申告を行うことが前提とされていることから、納税者が確定申告の内容に誤りを発見したり、無申告であることに納税者が気づいたときに税務職員が更正又は決定するであろうことを予知してされる前になされた修正申告又は期限後申告には、本来課されるはずの過少申告加算税が免除され、又は無申告加算税が軽減されることとなっている。また、修正申告又は期限後申告によって納付すべき税額の計算の基礎となった事実のうちその修正申告の税額の計算の基礎とされていなかったことについて「正当な理由」がある場合や、無申告であることについて「正当な理由」がある場合には、その「正当な理由」があると認められる事実に基づく税額については過少申告加算税又は無申告加算税が免除される（通法 65④一、66①）。

このように、期限後申告と修正申告は、加算税の取扱いにおいても近似している。

(ロ) 政府に手数をかけさせない申告と加算税

申告納税制度とは「申告をさせられるもの」ではなく、また、課税標準等又は税額等を税務当局が決めるものでもない。納税者自らが租税法の定めに従ってこれを主体的に行うことが、申告納税制度の本来の姿である。

前述のとおり、この作業が民主政治への参画という点で重要な意味を有しているといえよう。申告納税制度の下では、やはり、無申告であった場合には納税者が自ら期限後であっても申告を行うことが求められるべきであり、また、自らが行った申告内容についての是正も本来的には納税者自らが行うことが筋である。すなわち、そもそも、我が国が申告納税制度を採用し、第一義的に納税者自らが主体的に課税標準等及び税額等を確定させ申告を行うという法制度を設けている趣旨や、民主主義思想に基づく主体的な納税という見地からすれば、本来的には、納税者自らによる期限後申告や修正申告が前提にあってしかるべきである。このことを改めて確認しておきたい。

「納税申告書」とは、申告納税方式による国税に関し国税に関する法律の規定により、課税標準等及び税額等の事項その他当該事項に関し必要な事項を記載した申告書をいうところ（通法26）、期限後申告書（通法18②）や修正申告書（通法19③）も「納税申告書」に該当することは文理上明らかである。改めていうまでもないが、期限後申告も修正申告も、納税義務を負う税額を確定させる行為なのである（東京地裁平成16年1月30日判決・訟月51巻8号2183頁）。

平成28年度改正後の国税通則法は、修正申告書の提出が調査の事前通知前になされたものであるときには、過少申告加算税を免除することとし（通法65⑤）、その段階で提出された期限後申告書の場合も無申告加算税を軽減することとしている（通法66⑥）。すなわち、加算税制度は、自ら進んで行った期限後申告や修正申告について行政上の制裁措置を行わないしは軽減することとしているのであり、かかる取扱いは、政府に手数をかけることなくして自ら申告の是正を行った者に対してペナルティをかけない趣旨と解され、申告納税制度の普及を図るために自発的な修正申告を奨励することにあると説明し得る⁴⁰⁾。

平成28年度改正前は、更正があるべきことを予知してされていない修正申告には過少申告加算税を賦課しないこととされ、決定があるべきことを予知してされていない期限後申告に係る無申告加算税を軽減していたが、これらの点については、申告納税制度の普及を図るべく納税者の自発性を奨励することが目的であると一般的に説明されてきた。例えば、東京地裁昭和56年7月16日判決（行集32巻7号1056頁）は、『「申告に係る国税についての調査があったことにより当該国税について更正があるべきことを予知』

することなく自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては例外的に加算税を賦課しないこととし、もって納税者の自発的な修正申告を歓迎し、これを奨励することを目的とするものというべきである。」としている。かかる説示から明らかなおとおり、裁判例は「自発的な修正申告」を歓迎することに国税通則法の加算税免除ないしは軽減規定の目的があるとするのである。

こうした加算税制度そのものの趣旨は、改正を経た今日においてもなお、依然として変わらないものと解すべきであろう。

加えて、現行国税通則法以前の古い判決ではあるが、大阪地裁昭和29年12月24日判決（行集5巻12号2992頁）にもこのような姿勢を見て取れる。すなわち、同地裁は、「法人税法が基本的に申告納税主義を採っており、なお脱税の報告者に対する報償金の制度を採用しているところなどから考え、当該法人に対する政府の調査により更正又は決定のあるべきことを予知したものでなく、その調査の前に、即ち政府に手数をかけることなくして自ら修正又は申告をした者に対しては、過少申告加算税額、無申告加算税額、重加算税額の如きもこれを徴収せず、政府の調査前における自発的申告又は修正を歓迎し、これを勧奨せんとして右の如き規定となったものと解するのが相当であるから、右被告の主張はこれを採用することはできない。」とする。

かように、更正や決定を予知してされたものでない修正申告や期限後申告の場合に加算税を免除・軽減する趣旨については、政府に手数をかけることなくして自ら申告の是正を行った者に対してペナルティをかけないようにすることと読み取ることも可能であろう。この点、和歌山地裁昭和50年6月23日判決（税資82号70頁⁴¹⁾が、「税務当局の徴税事務を能率的かつ合理的に運用し、申告の適正を維持するため、税務当局において先になされた申告が不適法であることを認識する以前に、納税義務者が自発的に先の申告が不適法であることを認め、あらたに適法な修正申告書を提出したときには、これに対し右加算税を賦課しないこととされている」と判示している点も同じ文脈であると考えられる。

ニ 決定と期限後申告・更正と修正申告

決定（通法25）と更正（通法24）は国税通則法上も並んで配置されている行政権限規定として類似性を有する規定であると解されるが、同様に、期限後申告（通法18）と修正申告（通法19）も同法上並んで配置されている類似の申告制度として位置付けられているものであり、また、これらに付随する附帯税である無申告加算税（通法66）と過少申告加算税（通法65）も同法上並んで配置されている類似のペナルティ制度であるので

図表3 修正申告と期限後申告の類似性

申告前の状況	行政処分 (税務調査を要件)	自主的・主体的確定	加算税
過少申告	更正処分 (通法 24)	修正申告 (通法 19)	過少申告加算税 (通法 65)
無申告	決定処分 (通法 25)	期限後申告 (通法 18)	無申告加算税 (通法 66)

ある (図表3 参照)。

「期限内申告」と「期限後申告並びに修正申告」という2種類の申告体系が申告納税制度を支えている重要な柱であることを、国税通則法の体系の中において意識しておく必要があると思われる。そして、「期限後申告並びに修正申告」は、ともに納税者の主体性ないし自主性を前提とする申告納税制度を維持するための重要な装置であるといってもよいであろう。そして、それを担保するために、一定のペナルティを付随させているのである。

かような整理によれば、期限後申告書について、修正申告書の提出期限の考え方と異なるものと解する積極的理由はなく、むしろこれまで述べてきたとおり、両申告は申告納税制度下において同様の役割を持ち、法的性質も似ているのであるから、期限後申告書についても、時効期間の徒過によって国税の徴収権が消滅する日以後には提出することができないと解するべきと考えることも可能かもしれない。

逐条解説書には、「法定納期限から5年……を経過すれば、納税者は納税申告書を提出することができず、また税務官庁もこれを受理すべきではないと解される」とした上で、その理由の第一に、「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年経過日後にされたものについては……法定納期限……から5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るので、納税申告書の提出はなんらの利益ももたないことになる」と示されている⁴²⁾。もっとも、「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」のみが上記の取扱い(5年間という期間制限)に服するわけではない。そこで、第二の理由に、「還付請求申告書の提出についても、還付請求権の消滅時効は5年であり、かつ、それが絶対的効力を有することから、この事情は同様である」とし⁴³⁾、第三の理由に、「純損失等の金額を記載する納税申告書についても、……通常、所得税の場合は3年……を経過した後にこの種の納税申告書を提出することは実益がない」としている⁴⁴⁾。このような考え方からも、国税の徴収権の消滅する日を基準とす

る考え方は支持され得る。

3. 小 括

期限後申告と修正申告は、法的役割のみならず、様々な面で法的性質が近似している。決定や更正があるまでの間に主体的あるいは自主的に行う申告としての性質を共有している。修正申告書をいつまで提出することができるかが争点とされた事例において、本件富山地裁判決及び類似事例である名古屋地裁判決は、国税の徴収権の消滅の時まで同申告書の提出が可能である旨判示しているところ、これが修正申告の事例であるとして期限後申告書との取扱いに径庭を認める考えは、期限後申告と修正申告との同質性に鑑みれば妥当ではない。つまり、国税の徴収権が消滅した段階では、仮に主体的ないし自主的に期限後申告書や修正申告書が提出されたとしても、もはや国の側でこれに係る租税債権を観念することができないという意味において、期限後申告と修正申告との取扱いには平仄が求められるのである。したがって、国税通則法 18 条の「決定があるまで」という規定振りについては、同法 19 条にいう「更正があるまで」を「国税の徴収権の消滅時効経過後においても更正があるまで」と解釈できないのと同じように、国税の徴収権の消滅時効経過後においては期限後申告書をもはや提出できないと解するのが相当である。

なお、国税の徴収権の消滅時効の起算日については、法定納期限を経過した日と解するのが民法 166 条の解釈論とも整合性がとれるし、租税法体系の理解からも妥当であると考えられる。

かくして、国税通則法 18 条又は 19 条にいう「決定があるまで」又は「更正があるまで」については、国税の徴収権の消滅の日を基準に期限後申告書や修正申告書の提出可能時期によって決するべきであると解される。もっとも、除斥期間の観点からも論じることができるように思われるため、次章において考えてみたい。

Ⅲ 除斥期間と期限後申告書の提出期限

1. 除斥期間の定め

租税法は、租税法律関係をいつまでも不確定の状態にしておくことは好ましくないた

め、更正、決定、賦課決定等をなし得る期間に制限を設けている⁴⁵⁾。これを除斥期間という。

次に掲げる更正又は決定については、それぞれにつき定める期限又は日を経過した日から5年を経過する日以後は、することができないこととされている(通法70①)^{46), 47)}。

① 更正又は決定については、更正又は決定に係る国税の法定申告期限。ただし、還付請求申告書に係る更正については、当該申告書を提出した日。還付請求申告書の提出がない場合にする決定又はその決定後にする更正については、その申告に係る還付金がなく、納付すべき税額があるとした場合におけるその租税の法定申告期限(通令29)

② 課税標準申告書の提出を要する国税に係る賦課決定については、当該申告書の提出期限⁴⁸⁾

③ 課税標準申告書の提出を要しない賦課課税方式による国税に係る賦課決定については、その納税義務の成立する日

なお、次に掲げる更正又は決定等は、上記期間又は日から7年を経過する日までに行うことができる。

① 偽りその他不正の行為によりその全部又は一部を免れ、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた国税(当該国税に係る加算税及び過怠税を含む。)についての更正決定等

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純損失等の金額についての更正

③ 国外転出をする場合の未実現キャピタル・ゲインに対する所得税(所法60の2)あるいは贈与等により非居住者に資産が移転した場合の未実現キャピタル・ゲインに対する所得税(所法60の3)についての更正又は決定等

このように、原則として、更正又は決定については、更正又は決定に係る国税の法定申告期限を経過した日から5年を経過する日以後はすることができないとされているのである。この除斥期間満了の日以後においては、修正申告も期限後申告もできないと解することは妥当であろうか。

2. 修正申告書・期限後申告書の提出と除斥期間

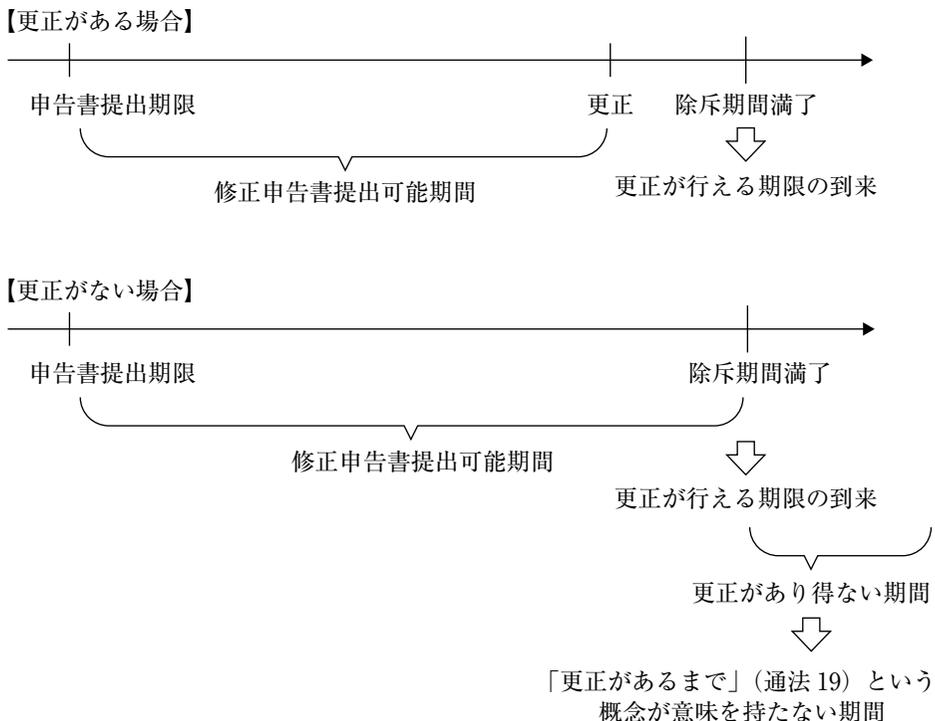
(1) 更正後に提出が許されない「修正申告書」

修正申告の制度が設けられた趣旨は、申告納税制度の本旨に照らしてなるべく納税者が自らその納付すべき税額等を確定する仕組みとすることが妥当であるし、また、自発的に申告又は更正決定に係る税額等を増額変更する意思のある者に対しては、その変更をするための納税申告書の提出を認めて、これを提出することなく税務官庁の更正の処分を受ける者よりも有利な取扱いをすることが合理的であると考えられたからであると説明されている⁴⁹⁾。

すなわち、同制度には「更正」を待たずに自ら進んで申告の是正を行えばペナルティが軽減されるなどの利点がある。むしろ、その利点を自主的あるいは主体的な申告是正へのインセンティブとしているといっても過言ではなからう。

このように考えると、修正申告とは、更正がなされる前に有利な取扱いを納税者に提示することにより、その自主的ないし主体的な申告の是正をなさしめようとする点にこそ意義があるといえよう。そうすると、あくまでも納税者が自主的ないし主体的に修正

図表4 修正申告書の提出可能期間と除斥期間



申告書を提出することができる期間とは、更正がなされるまでの間に限られるという考え方が導出されることになる。したがって、修正申告とは、もはや更正がなされない期間を超えては行うことができないことはいうまでもない。

国税通則法 19 条にいう「更正があるまでは」とは、当然に、更正をなし得る期間においてのみ意味を有する概念であるから、更正をなし得ない期間が念頭にあるはずはないというべきであろう。換言すれば、更正がなされ得る期間内にあってこそ、「更正があるまでは」という概念に意味があるはずである。そのことは、「更正があり得ない期間においても、依然として更正がない限りはいつまでも」修正申告書の提出をなし得ると解釈することが、条文を正解していないものであるという結論に結び付くであろう。つまり、更正がなされた場合には、既に、有利な取扱いというインセンティブを与える制度的誘因はないのであるから、国税通則法 19 条は、「更正があるまでは」という表現を用いることによって、更正の後にはもはや修正申告をすることは許されないことを明らかにしたものであると理解すべきと考える。「更正があるまでは」期限の如何を問わずいつまでも修正申告書を提出することができることを意味するものではないのである（図表 4 参照）。

(2) 決定後に提出が許されない「期限後申告書」

期限後申告の制度が設けられた趣旨も、申告納税制度の本旨に照らしてなるべく納税者が自らその納税義務の内容を確定することが望ましいという見地に立って、期限内に納税申告書の提出がない場合においてもなお、納税者に申告の機会を与えるのが適当であるし、また、期限後とはいえ、自発的に納税申告書を提出する意思のある者に対しては、その提出を認めて、これを提出することなく税務官庁の決定の処分を受ける者よりも有利な取扱いをすることが合理的であると考えられたからであると説明されている⁵⁰⁾。

すなわち、同制度には「決定」を待たずに自ら進んで申告を行えばペナルティが軽減されるなどの利点がある。むしろ、その利点を自主的あるいは主体的申告へのインセンティブとしているといっても過言ではない。

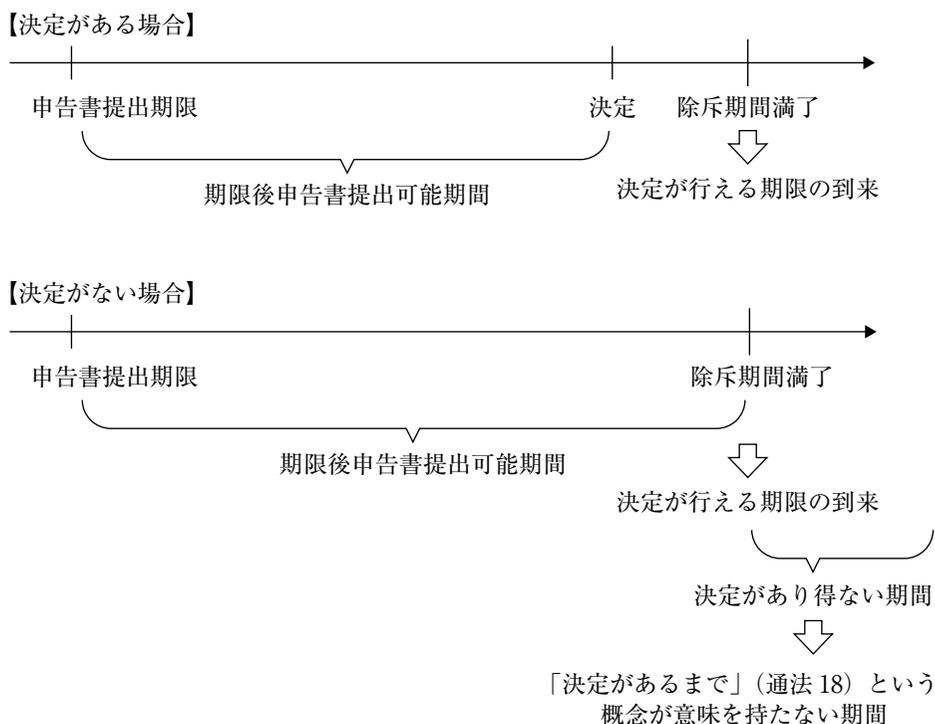
このように考えると、期限後申告とは、決定がなされる前に有利な取扱いを納税者に提示することにより、その自主的ないし主体的な申告をなさしめようとする点にこそ意味を有するのである。そのことから、あくまでも納税者が自主的ないし主体的に期限後申告することができる期間とは、決定がなされるまでの間であるという考え方が導出されることになる。したがって、期限後申告とはもはや更正がなされない期間を超えては

行うことができないことはいうまでもない。

国税通則法 18 条にいう「決定があるまでは」とは、当然に決定をなし得る期間においてのみ意味を有する概念であるから、決定をなし得ない期間が念頭にあるはずはないというべきであろう。換言すれば、決定がなされ得る期間内にあってこそ、「決定があるまでは」という概念に意味があるはずである。そのことは、「決定があり得ない期間においてでも、依然として決定がない限りはいつまでも」期限後申告をなし得ると解釈することが、条文を正解していないものであるという結論に結び付くであろう。

このような考え方は、上述の修正申告書の提出期限の考え方と同様である。修正申告と期限後申告とは同じ期限後に行われる申告として、申告納税制度を支える類似の申告制度であり、両者の法的性質が近似しているということは既に述べたとおりである。このように考えれば、国税通則法 19 条と 18 条という条項の違いはあれども、同様の規定振りによって規律されている両申告の期限の考え方に径庭を認めることは妥当ではないというべきであろう（図表 5 参照）。

図表 5 期限後申告書の提出可能期間と除斥期間



3. 小 括

前述のとおり、国税の徴収権の消滅の日を基準に期限後申告書や修正申告書の提出可能時期を検討することに合理性があると思われるものの、除斥期間を基準にこれらの申告書の提出の可否を考えることもできると思われる。加算税との関係において有利な取扱いをインセンティブに、決定や更正がなされる前までに自ら進んで期限後の申告や申告内容の是正をさせるような制度としてこれら期限後申告と修正申告が設けられていることを考えれば、既に、決定や更正があり得ない期間においては、期限後申告や修正申告の制度を設ける必要はないはずである。国税通則法 18 条又は 19 条にいう「決定があるまで」又は「更正があるまで」については、国税の徴収権の消滅の日を基準に期限後申告書や修正申告書の提出可能時期によって決すべきとの考え方を否定はしないが、そうではなかったとしても、「決定があるまで」又は「更正があるまで」という概念が決定や更正がなされ得る期間においてのみ意味をなすものであることからすれば、期限後申告書や修正申告書は、決定や更正を行うことができる除斥期間を過ぎた後にはもはや提出できないと解することが素直な解釈であると思われる。

結びに代えて

国税の徴収権の時効期間までは期限後申告又は修正申告を行い得るとする見解が第一義的には説得的であると思われる。これは、富山地裁平成 19 年 3 月 14 日判決や名古屋地裁平成 13 年 9 月 28 日判決の考え方にも合致している。仮に、このような考え方によらないとすると、他方で、上記の検討のとおり、期限後申告や修正申告を行い得る期間として、申告書提出期限の翌日から除斥期間満了の日までの期間とする見解もあり得る。この文脈では、国税通則法 18 条の「決定があるまで」及び 19 条の「更正があるまで」とは、決定や更正がなされ得る余地のある期間においてこそ、はじめて意味を有する概念であると考えべきであるから、決定や更正をもしや行い得ない除斥期間の満了の日の翌日以後は、期限後申告書や修正申告書の提出をなし得るものでないとの結論が導出される。

国税通則法が、18 条又は 19 条において、「決定があるまでは」又は「更正があるまでは」と表現しているのは、政府が乗り出さなくとも納税者が自ら進んで申告を行うと

いう意味であり、更正権限の発動を待たずに（更正前に）任意に修正申告を行い得るとか、決定権限の発動を待たずに（決定前に）任意に期限後申告を行い得るということの意味するとした上で、「更正があるまで」に修正申告はなされなければならないし、「決定があるまで」に期限後申告はなされなければならないと解することもできる。そのことからすれば、更正権限の発動の機会が失われる除斥期間後に修正申告書を提出することは許容されていないというべきであるし、同様に、決定権限の除斥期間後に期限後申告書を提出することも許容されていないというべきであろう。

期限後申告書及び修正申告書提出に係る任意性とは、そのような制限の下における任意性であり、政府の決定・更正権限の除斥期間内における自主的ないし主体的な申告であるということを理解しておく必要がある。

もっとも、これに対しては、決定や更正を行い得る期間とはあくまでも行政当局における行政権限の発動の可否を前提とした観念であるという反論も考え得る。すなわち、期限後申告書や修正申告書のような納税申告書の提出行為は納税者側のアクションであって、更正や決定のような賦課権（確定権）の規定の適用を受けるものでないにもかかわらず、その期間概念を持ち込むことには疑問があるとする反論も予想されるところである。あくまでも、行政権限の発動に係る期間制限の問題と本件のような納税者の申告に係る期間制限の問題とは性質を異にする問題であるとの主張もあり得よう。したがって、かような反論を考慮すれば、国税の徴収権の時効期間までは期限後申告又は修正申告を行い得るとする見解も説得的ではあろう。

国税通則法 18 条が「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。」と規定しているからといって、「決定があるまで」はいつまでも期限後申告書の提出をなし得るとするような解釈を行うことは妥当ではない。

注

- 1) 武田昌輔編『コンメンタール国税通則法』3849 頁（第一法規加除式）。
- 2) 武田・前掲注 1), 3849 頁。
- 3) 武田・前掲注 1), 3849 頁。
- 4) 金子宏『租税法〔第 22 版〕』811 頁（弘文堂 2017）。
- 5) 金子・前掲注 4), 811 頁。
- 6) もっとも、贈与税については、平成 15 年度改正で除斥期間が 6 年間に延長されたことと平仄を合わせるため、贈与税の申告書の提出期限から 1 年間は時効は進行しないとされている（相法 36 ④）。
- 7) ただし、法定納期限の翌日から 2 年を経過する日までの期間内に納税申告書の提出、更正決定

- 等があった場合には、これらの行為又は処分に係る部分の国税ごとに申告書の提出の日、更正通知書・決定通知書の発せられた日等の翌日から進行するとされている（通法 73 ③）。
- 8) この場合の徴収権の時効は、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（それ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されている（通法 73 ④）。
 - 9) 最高裁昭和 45 年 7 月 15 日大法廷判決（民集 24 卷 7 号 771 頁）、最高裁平成 8 年 3 月 5 日第三小法廷判決（民集 50 卷 3 号 383 頁）など参照。
 - 10) 鳩山秀夫『法律行為乃至時効』693 頁（巖松堂 1912）、幾代通『消滅時効の起算点〔総合判例研究叢書 民法（8）〕』（有斐閣 1958）など参照。
 - 11) 金子・前掲注 4）、812 頁。
 - 12) 田中二郎『租税法〔第 3 版〕』186 頁（有斐閣 1990）。
 - 13) 金子・前掲注 4）、1 頁。
 - 14) 神野直彦『財政学〔改訂版〕』151 頁（有斐閣 2007）。
 - 15) 貝塚啓明「租税の意義と種類」金子宏ほか編『租税法講座〔第 1 卷〕租税法基礎理論〔再版〕』2 頁（ぎょうせい 1976）。
 - 16) 北野弘久「政治献金の課税と国民の参政権」同『憲法と税財政』263 頁（三省堂 1983）、同「現代租税国家体制における集権と分権」同『納税者基本権論の展開』116 頁（三省堂 1993）、同「行政権の司法権に対する侵害—租税訴訟の現状分析を中心として」同書 255 頁。
 - 17) 北野弘久「租税国家と参政権」同『納税者基本権論の展開』91 頁（三省堂 1993）。
 - 18) 北野・前掲注 17）、91 頁、小池幸造「商法『改正』と税理士の課題」板倉宏＝吉田善明編『納税者の権利』〔北野弘久教授還暦記念論文集〕465 頁（勁草書房 1991）。
 - 19) 松澤智『租税手続法』13 頁（中央経済社 1997）。
 - 20) 松澤智『租税法の基本原則—租税法は誰のためにあるか』24 頁（中央経済社 1986）。
 - 21) 金子・前掲注 4）、21 頁。
 - 22) 福田幸弘『税とデモクラシー』8 頁（東洋経済新報社 1985）、金子宏「民主的税制と申告納税制度」同『租税法理論の形成と展開〔下巻〕』577 頁（有斐閣 2010）、松澤・前掲注 19）、16 頁。なお、租税自費自弁説については、横原博『現代行政法の諸問題』215 頁（有斐閣 1980）も参照。
 - 23) 金子・前掲注 22）、588 頁。
 - 24) Report on Japanese Taxation by the SHOUP MISSION, 8.27.1949, Vol.4, APPENDIX D, D節 第 4 款。
 - 25) 金子・前掲注 22）、580 頁。
 - 26) 福田・前掲注 22）、287 頁。
 - 27) 金子・前掲注 22）、578 頁。
 - 28) 金子・前掲注 22）、578 頁。
 - 29) 松澤・前掲注 19）、16 頁、30 頁。
 - 30) 松澤・前掲注 19）、9 頁、同・前掲注 20）、8 頁。
 - 31) 義務的期限後申告としては、相続税法 30 条《期限後申告の特則》、租税特別措置法 41 条の 3《住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の適用を受けた者が居住用財産に係る課税の特例を受ける場合の修正申告等》1 項、同法 69 条の 3《在外財産等の価額が算定可能となった場合の修正申告等》2 項、同法 70 条《国等に対して相続財産を贈与した場合等の相続税の非課税等》7 項がある。
 - 32) 義務的修正申告としては、所得税法 151 条の 2《国外転出をした者が帰国をした場合等の修正申告の特例》、相続税法 31 条《修正申告の特則》、地価税法 27 条《修正申告の特則》、租税特別措置法 28 条の 3《転売業助成金等に係る課税の特例》7 項、同法 30 条の 2《山林所得に係る森林計画特別控除》5 項、同法 31 条の 2《優良住宅地の造成等のために土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例》7 項、同法 33 条の 5《取用交換等に伴い代替資産を取得した場合の更正の

請求、修正申告等》1項、同法36条の3《特定の事業用資産の買換えの場合の更正の請求、修正申告等》1項及び2項、同法37条の2《特定の事業用資産の買換えの場合の更正の請求、修正申告等》1項及び2項、同法37条の5《既成市街地等内にある土地等の中高層耐火建築物等の建設のための買換え及び交換の場合の譲渡所得の課税の特例》2項、同法37条の8《大規模な住宅地等造成事業に係る土地等の交換等の場合の更正の請求、修正申告等》1項、同法41条の3《住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除の適用を受けた者が居住用財産の譲渡所得の課税の特例を受ける場合の修正申告等》1項、同法41条の5《居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除》13項、同法41条の19の4《認定住宅の新築等をした場合の所得税額の特別控除》14項、同法69条の3《在外財産等の価額が算定可能となった場合の修正申告等》1項、同法70条の2《直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税》4項、同法70条の3《特定の贈与者から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の相続時精算課税の特例》4項などがある。

- 33) 租税特別措置法41条の15《先物取引の差金等決済に係る損失の繰越控除》1項は、「確定申告書」を提出する居住者が、その年の前年以前3年内の各年において生じた先物取引の差金等決済に係る損失の金額を有する場合には、当該先物取引の差金等決済に係る損失の金額に相当する金額は、当該確定申告書に係る年分の同項に規定する先物取引に係る雑所得等の金額を限度として、当該年分の当該先物取引に係る雑所得等の金額の計算上控除する旨規定している。ここにいう「確定申告書」には、次に示す同条5項において準用する所得税法123条1項の規定による確定損失申告書を含む（措法41の15①括弧書き）。そして、同条5項は、所得税法123条1項の読替え規定を用意している。

読替え後の所得税法123条1項によれば、租税特別措置法41条の15第5項により、所得税法123条1項が準用されることになるのであるが、租税特別措置法41条の15第1項括弧書きが「第5項において準用する」所得税法123条1項の確定損失申告とは、準用されているとはいっても、「確定損失申告」であることには変わりがない。準用とは、必要な変更を加えた上で規定を働かせようとする法令用語であるが（田島信威『最新法令用語の基礎知識〔3訂版〕』88頁（ぎょうせい2005）、「必要な変更」とは読替え規定の内容そのもののことを指しているのであるから、読替え規定以上に変更が加わっているわけでは決していないのである。

すなわち、先物取引に係る損失の繰越控除の制度を受けるための「申告書」には、①所得税法上の確定申告書（確定所得申告書、還付申告書、確定損失申告書及びこれらの期限後申告書）のほか、②その年の翌年以後においてこの特例の適用を受けようとする場合で、所得税法上の確定申告書を提出すべき場合及び還付申告書又は確定損失申告書を提出することができる場合のいずれにも該当しない場合に提出できる確定損失申告書、すなわち所得税法123条1項の規定を準用した確定損失申告書（措法41の15⑤）が含まれることになるのである。このことから、先物取引に係る損失の繰越控除の制度を受けるための確定損失申告書の提出が所得税法120条《確定所得申告》1項柱書きに規定する「第三期」を徒過した場合の当該申告書は、期限後申告書と整理されると理解してよからう。

- 34) 判例評釈として、村井正・シュト56号7頁（1966）参照。
- 35) なお、この判決は上告されたが、最高裁昭和42年5月26日第二小法廷判決（訟月13巻8号990頁）は、「『修正申告による課税』処分無効確認の訴えは、法律上存在し得ない処分の取消しを求めるものであって、不適法といわざるを得ない。」と論じている。判例評釈として、伊藤義一・税通33巻14号216頁（1978）参照。
- 36) 中川一郎『租税法体系〔全訂版〕』149頁（三晃社1976）。
- 37) 畠山武道＝渡辺充『新版租税法』295頁（青林書院2000）。
- 38) 無申告加算税は、申告納税方式により納付の確定することとなる国税について、法定申告期限を徒過してから納税申告書を提出した場合若しくは決定があった場合又は期限後申告書の提出又は決定があった後に修正申告書の提出若しくは更正があった場合において、これらにより納付す

べき税額があるときは、原則として、その税額の15%相当額が無申告加算税として賦課決定される(通法66①)。

東京高裁平成11年3月25日判決(税資241号402頁)は、「無申告加算税は、申告納税制度を維持するためには、納税者により期限内に適正な申告が自主的にされることが不可欠であることに鑑みて、申告書の提出期限内にされなかった場合の行政上の制裁として課されるものである」とし、国税不服審判所平成20年6月12日裁決(裁決事例集75号61頁)は、無申告加算税について、「無申告による納税義務違反の事実があれば原則としてその違反者に対し課されるものであり、これによって、当初から適法に申告、納税した納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、無申告による納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置」であると論じている。

このように、無申告加算税は、申告納税制度を維持するための「行政上の制裁」あるいは「行政上の措置」とされている。また、国税不服審判所平成18年10月27日裁決(裁決事例集72号33頁)は、「無申告加算税は、申告納税方式を採用する国税において、納税者が自己の判断と責任においてすべき確定申告の納税義務を確定させる重要な意義を有することから、期限内申告書が提出されなかった場合に、適法にこれを提出した者とこれを怠った者との間に生じる不公平を是正することにより、申告納税制度の信用を維持し、もって適正な期限内申告の実現を図ることを目的とするものと解される」とする。

さらに、国税不服審判所平成元年6月8日裁決(裁決事例集37号1頁)は、「無申告加算税は、納税者自らその責任と計算において、課税標準及び納付すべき税額を算出し、これを申告して第一次的に納付すべき税額を確定させるという申告納税制度の下で、適正な申告をその法定申告期限内に行わない者に対し、無申告加算税の賦課という制裁を加えて、申告秩序の維持向上を図るべく措置されているものと解される。」と論じている。

このように、無申告加算税は納税申告義務違反に対して課される行政制裁的措置であり、その機能としては、適正な申告を行った者と不誠実な者との間の衡平を図ることをも期待されているといえよう。すなわち、適正な期限内申告の実現を図ることを目的とするものが無申告加算税であるといえることができる。

- 39) この点については、酒井克彦「申告に係る加算税・納付に係る加算税一附帯税制度における加算税の役割」中央ロー・ジャーナル11巻4号21頁(2015)参照。
- 40) 例えば、東京地裁平成7年3月28日判決(訟月47巻5号1207頁)は、「同項〔筆者注：国税通則法65条5項〕は、自発的に修正申告を決意し、修正申告書を提出した者に対しては、例外的に過少申告加算税を賦課しないこととするにより、納税者の自発的な修正申告を奨励することを目的とするものであると解することができる。」と判示している。
- 41) 判例評釈として、扇沢義弘・税務事例8巻3号22頁(1976)参照。
- 42) 武田・前掲注1), 3849頁。
- 43) 武田・前掲注1), 3849頁。
- 44) 武田・前掲注1), 3849頁。
- 45) 金子・前掲注4), 901頁。
- 46) ただし、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は、①の期限から9年(平成30年4月1日以後に開始する事業年度については、10年)を経過する日までにすることができる(通法70②)。なお、更正をすることができないこととなる日前6か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加算税についてする賦課決定は、当該更正の請求があった日から6か月を経過する日までにすることができる(通法70③)。
- 47) 前述のとおり平成15年度の改正によって、贈与税についての更正決定の除斥期間が、申告書の提出期限から6年を経過する日まで延長されている(相法36①一、二)。これは、贈与税について、従来からの贈与税と相続時精算課税制度に係る贈与税とが併存することになり、従来の除斥期間

では賄いきれない事態の発生が予測されたためであると説明されている（金子・前掲注4, 903頁）。また、贈与税の過少申告又は無申告に係る加算税の賦課決定は、納税義務の成立の日から6年を経過する日までに行うことができる（相法36①三）。なお、偽りその他不正の行為によりその全部又は一部の税額を免れ、若しくはその全部若しくは一部の税額の還付を受けた贈与税についての更正又は決定及びそれに伴う加算税の賦課決定は、申告書の提出期限から7年を経過する日まで行うことができることとされた（相法36③一、二）。

48) この場合における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（減額の賦課決定を除く。）については、3年に短縮されている（通法70①）。

49) 荒井勇代表編『国税通則法精解〔第15版〕』310頁（大蔵財務協会2016）。

50) 荒井・前掲注49), 303頁。

●Summary

Japan has adopted a self-assessment system for tax payment. When matters need to be corrected, taxpayers are allowed to amend the initial contents of their final returns on their own. This is also possible after the time limit for the final income tax return.

Nothing in the General Rules for National Taxes, however, clearly states the deadlines for amended returns and returns after the due date. This article suggests that deadlines for amended returns and returns after the due date should be determined by the date when the tax administration's power of collection expires, as expressed in district court decisions.