

# 更正の請求

—国税通則法制定後の沿革—

## Request for Correction of Tax

—After the Generalization—

戸 江 千 枝

Chie TOE

### I はじめに

### II 更正の請求の一般法化

#### 第1節 通則法の制定と更正の請求

1. 1961（昭和36）年 税制調査会答申が示す更正の請求の採用理由
2. 通則法制定時における更正の請求規定
3. 更正の請求制度採用当初よりの議論
4. 更正の請求に関する議会発言

#### 第2節 通則法23条2項の創設

1. 1968（昭和43）年 税制調査会答申と特別の更正の請求
2. 43年答申が示す更正の請求の趣旨
3. 請求範囲の拡大

#### 第3節 請求期間と更正期間の一致

1. 平成23年度税制改正大綱
2. 請求期間延長の評価
3. 近年の改正が示す納税者権利保護の方向性と更正の請求の非対称性
4. 請求期間の延長と通則法23条2項

### III 小括

## I はじめに

財産税法（昭和21（1947）年11月12日法律第52号）において初めて規定され、その後申告納税方式を採用する各税法において、適宜個別に取り入れられてきた更正の請求は、国税通則法（昭和37年4月2日法律第66号、以下「通則法」という。）に規定されるに至り、一般法としてすべての税目に適用されることになった。沿革的には申告内容の減額修正に必ず更正の請求を要するとはされていなかったのが<sup>1</sup>、

<sup>1</sup> 武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』（第一法規、1982年）〔最終加除：2016年〕1425頁。

通則法制定による一般法化は、租税の減額修正の手續として更正の請求制度が適当なものであると認識され、制度として定着したことを意味する。また、減額修正の手續が納税者の権利として認知されたとも評価されよう。その後、更正の請求期間の延長など、納税者の権利を拡大する方向で幾度かの改正がおこなわれた。本稿では、更正の請求制度について、同制度が一般法化された1962（昭和37）年以後の沿革を概観し、制度的非対称性について考察する。

## II 更正の請求の一般法化

### 第1節 通則法の制定と更正の請求

#### 1. 1961（昭和36）年 税制調査会答申が示す更正の請求の採用理由

制定に先立つ『昭和36年7月国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）』（以下「36年答申」という。）は、申告手續一般に通ずる事項については、通則法においてできるだけ統一的な規定を設けることとして、申告納税に係るすべての税目について更正の請求を認めることと、申告や更正決定後に課税標準の基礎となった行為の取消や無効が確認された場合にも、3月以内に更正の請求ができるようにすることを提言した<sup>2</sup>。

36年答申に添えられた答申別冊は、更正の請求を「一定期間内に納税者から請求せしめることによって税務官庁に減額更正させることとしている<sup>3</sup>」手續であるとしている。そして、通則法に更正の請求を置く理由を、「租税法が申告の準備に必要な期間を考慮のうえ一定の申告期限を設けて、その期限内に適正な確定申告書を提出すべきことを義務づけ、納税者がその期間内に充分な検討をした後申告を行うことを期待する建前となっていることを考えれば、特に更正の請求の制度を設ける必要はないとの意見もあろうが、納税者による期限内申告に全く誤りがないとは保証し難いし、また現にこの制度の利用者が後を絶たない事情からも、この制度を維持することが適当であると考えられる。<sup>4</sup>」としている。また、請求の期間については、「一般に、この更正の請求をすることができる期間を長期に定めることは、実質的にそれだけ申告期限の延長を認めることとなるので適当ではないであろう。<sup>5</sup>」ともしている。

さて、答申別冊におけるこれらの説明には、同じく期限内申告の誤りを訂正する修正申告との平仄が欠けている。確定申告に対して「充分な検討をした後の申告を期待する」ものであるなら、修正申告もその期待に反した結果である。また、「実質的にそれだけ申告期限の延長を認めることとなる」というのも、理解しがたい。「更正の請求は、納税者自身が確定権を行使するものではないので、申告期限の延長という説明は必ずしも適正ではない。<sup>6</sup>」という意見は当然である。しかも更正の請求にかかる減額修正分の税額はすでに納期限が到来しており、たいていの場合には納付済みであろう。もし未納であったとしても、更正の請求をしたところで納期限が延長されるわけではない。むしろ、修正申告の場合にこそ、法定申告期限後に納付する増加修正分の税額については、申告期限が延長されたのと同じ効果が生じていると考えられるのではないだろうか。

修正申告も期限内の申告により確定した納税義務を変更することにおいては同様である。納税者の申告によって納税義務がいったん確定したことに重きを置くのであれば、それを変更する増額修正について更正の請求というのも想定し得る。修正申告にも誤りは生じる。「増額」更正の請求は現実的ではないが、実

<sup>2</sup> 『昭和36年7月国税通則法の制定に関する答申及びその説明（税制調査会第二次答申）』9頁。なお、同時に、申告額が増加すべきときには3月以内の修正申告を義務づける提案もなされている。

<sup>3</sup> 前掲注2（答申別冊）53頁。

<sup>4</sup> 前掲注2（答申別冊）54頁。

<sup>5</sup> 前掲注2（答申別冊）54頁。

<sup>6</sup> 碓井光明「更正の請求についての若干の考察」ジュリスト677号67頁（1978年）。

体的に正しい税額を追求するのであれば、理論的に矛盾はない。更正の請求が過大な還付を防ぐのと同じく、修正申告による過大納付を防ぐことができる。

納税者の申告を前提とする制度においては、納税者を信頼し、過大申告も過少申告も平等に取り扱ってよい。更正の請求と修正申告の制度的非対称は、申告納税制度が民主主義的な制度であるとの評価を損なうものである。

## 2. 通則法制定時における更正の請求規定

36年答申を受けて制定された通則法23条は、同19条の修正申告と同じく申告納税方式による国税に係る税額等の確定手続として、納税申告書を提出した者について1月以内に限り減額更正の請求を規定した。同23条1項は、申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかったこと、または、その計算に誤りがあったことによって、納付税額が過大であるとき、損失額が過少であるとき、または還付金が過少であるときを請求の要件として規定した。

旧法人税法を除く従前の各税法中の規定では、単に税額が過大であることを発見したときという規定であったが、旧法人税法には、「法人税に関する法令の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったこと」という要件が追加され、同じく、通則法にも同じ二つの要件が規定された。したがって、納税申告書の提出により確定している税額が過大であるだけでなく、それが法律の規定に従っていなかったか計算に誤りがあったことによるものでなくては請求ができないのであるが、これは、法律の規定に従うか否かが納税者の任意である場合のいわゆる当初申告要件が規定されている措置については、事後それを適用した内容での請求を排除する趣旨のものとされる<sup>7</sup>。

同2項は「請求理由」、「請求に至った事情の詳細」、「その他参考となるべき事項」の更正の請求書への記載を規定し<sup>8</sup>、同3項は更正と更正をすべき理由がない旨の通知について、同4項は原則として徴収猶予をしないこと、同5項は法21条（納税申告書の提出先等）と法22条（郵送等に係る納税申告書の提出時期）の準用をそれぞれ規定し、通則法施行令6条は、更正請求書に、請求理由の基礎となる事実を証明する一定の書類の添付を定めた。

通則法に更正の請求が規定されたことに伴い、各税法中の規定は通常の請求期間後に減額修正が必要な事由が発生したときに認められる特別の更正の請求として残ることになり、それらについては、申告によらず、更正または決定による課税標準や税額等についても請求が可能とされている<sup>9</sup>。

なお、更正の請求期間は、1月では短すぎることを理由に、1966（昭和41）年の改正で2月に延長された。

## 3. 更正の請求制度採用当初よりの議論

更正の請求を積極的に肯定する説は見当たらない。どちらかと言えば次善とする意見が大半であるように思われる。制度に賛成する理由は、ほぼ36年答申と同じく「いったんした申告を減額しようとする場合に、納税者にその請求権を与えているに止まるのは、申告期限を法定している以上、実質的な申告期限の延長となるような効果を与えるのは適当でなく、かつ、納税者が租税債務額を減少させ、納税義務を回避

<sup>7</sup> 志場喜徳郎他共編『国税通則法精解』353-354頁（大蔵財務協会、2016年）。

<sup>8</sup> 修正申告書には修正に至った理由を記載する必要は無く、修正の基礎となる事実を証明する一定の書類の添付も不要である。更正の請求には調査が予定されており、詳細な情報が必要であるとしても、確定申告で済むべきところ修正申告に至った理由は問わずに済ませてよいものか疑問が残る。たとえば、銀行等の債権者に対して見栄えの良い決算書を提示するために、利益を水増しした修正申告を提出することも考えられなくはない。粉飾決算であれば、後に更正の請求が可能となり、そのような場合には修正申告も法的安定性に欠けるといえるのではないかと思う。

<sup>9</sup> 杉村章三郎ほか編（後に中川一郎＝清永敬治編）『コンメンタール国税通則法』E382頁（三晃社、加除式）。

することを防止する必要があるからである。<sup>10)</sup> という見解に代表される。

更正の請求の制度的非対称性については、通則法の制定当初より批判がある。批判は、「法定申告期限後に、納税者が任意に納税申告により既に確定している税額を減少し得ることとするときは、手続の安定を保持し得ない、ということがその一つの理由である（大蔵省主税局税制第二課編・国税通則法とその解説・19頁）<sup>11)</sup>」とされることについて、「過少申告による税額は正当額ではなく、過大申告による税額は正当額である、という矛盾した論理構成をその背後に抱くものといわざるを得ないであろう。<sup>12)</sup>」と指摘する。また、「法定申告期限後における手続の安定を図るためには、納税者はみずから減額修正はできないが、増額修正は可能であるというのであれば、それは、減額修正は手続を不安定にするが、増額修正は手続を不安定にしない、ということの意味するものなのであろうか。<sup>13)</sup>」との疑問が呈され、「不当な徴税政策的配慮がかくされているということができないではない<sup>14)</sup>」との憂慮も示されている。また、更正の請求期間が実質的な申告期限の延長であるという理由についても、「現に、この法律は、この場合に、法定申告期限の延長を認めているわけではなく、また、既に確定している税額も、税務署長において相当の理由があると認めるときを除いては、徴収が猶予されるわけではない。しかも、申告期限と、その申告により確定している税額の納期限とは、同一のものとして定められているのであるから、実質的に申告期限を延長するものであるという表現は、極めて理解しがたいものとなっている。<sup>15)</sup>」と批判する。これらの批判は、制度的非対称性の存在に対するものとして、現在でも正当性を持ちうるものである。さらには、請求可能期間の1月以内についても、税務署長による減額更正が法定申告期限から5年であることや、増額修正（修正申告）が結局は徴収権の消滅原因が生ずるまではいつでも可能であることが安定性を欠くという指摘もある。

しかし、以上の見解に対しては、更正の請求を肯定する立場から、「申告納税制度はその期限までに適正な自己賦課をすることが基本であってその後の増額・減額を自由に認めることによる手続の不安定の意味—滞納処分をされればそれを免れるために減額修正をしたり、増額更正処分と減額修正との繰返しになったりすること—が理解されていないのではないかといわざるを得ない。同様に、『納税額を増加する修正申告は期間及び要件について制限はないが、納税額を減少する場合には期間及び要件について制限があり』『増減額の区別なく期間制限のある修正申告が認められるべきであろう』（塚本誠太郎「桜税会裁決事例研究」税務弘報44巻5号60頁）という意見があるが、これも、減額修正制度の悪用、濫用という事態を想定していない。<sup>16)</sup>」という意見がある<sup>17)</sup>。

#### 4. 更正の請求に関する議会発言

通則法の制定については、当時各方面で大きな議論を呼んだ。更正の請求についても、国会で以下のような議論がなされている。

「私の素朴な質問は、第一に、十九条の修正申告は税額に不足額がある、つまりもっと多く出さねばならぬという場合には修正申告だ、もっと少なくすべき場合においては更正の請求だ、何でそういう区別をし

<sup>10)</sup> 田中二郎『租税法』182頁（有斐閣、1968年）。

<sup>11)</sup> 杉村ほか編・前掲注9（後に中川一郎＝清永敬治編）E362-363頁。

<sup>12)</sup> 杉村ほか編・前掲注9 E363頁。

<sup>13)</sup> 杉村ほか編・前掲注9 E363頁。

<sup>14)</sup> 杉村ほか編・前掲注9 E363頁。

<sup>15)</sup> 杉村ほか編・前掲注9 E363-364頁。

<sup>16)</sup> 武田・前掲注1 1429-1429の2頁。

<sup>17)</sup> 本来行政庁が行う処分を、納税者が自分自身に対して行うかのような「自己賦課」や「減額修正制度の悪用、濫用」という言葉に対しては、ある種の違和感を覚えざるを得ない。申告納税という制度には公権力性はなじまず、また、納税者に信頼を置いてこそ成り立つ制度であるので、あからさまに悪用や濫用を前提に制度を論じることは避けるべきであると思う。

なければならぬか<sup>18</sup>」、「自分は税金をもっと多く出さねばならぬと気が付いたときには、ええ便宜をはかってあげます、だから修正申告でたつたつとやる。私は多過ぎた、少なくしてくれという場合には更正の請求でむずかしく取り扱う、こういう感じがしてならぬ。同じじゃないですか、多すぎても少な過ぎても同じ取り扱いで修正申告でいいじゃないですか。<sup>19</sup>」という質問に対し、政府側の委員である大蔵省主税局長は、修正申告の場合は過少申告加算税を課さないという法律構成で弾力条項を置いているとか、減額修正がいつまでもできるようでは法的安定性を欠くので申告期限で切るべきところ更正の請求という権限を存置したというような返答を行い、質問の核心である、増額修正と減額修正に手続上の差がある理由について納得のいく説明を行ってはいない。ただ、同主税局長が、他の議員（石村英雄氏）の質問に答える中で、「更正の請求制度というものは、申告納税制とからいいますとこれは過渡的なものであろうと思います。まだあまり発達していないときでございますので、実際のことをいいますと申告課税の意味がなくなるということは法律的には言えますが、<sup>20</sup>」という発言をしている。当時の議員の素朴な質問は今に至る疑問でもある。主税局長の「法律的に申告課税の意味がなくなる」という発言からすると、行政内部にも、更正の請求が申告課税の趣旨に反するものであるという認識はあったものらしく、申告納税制度が未成熟であるという理由からの過渡的な制度として説明されていることは興味深い。なお、主税局長は同日の発言のなかで、更正の請求制度に関してこの「過渡的」ということばを三度くりかえし使っている。

## 第2節 通則法23条2項の創設

### 1. 1968（昭和43）年 税制調査会答申と特別の更正の請求

通則法定定から6年後の1970（昭和45）年、通則法一部改正によって23条2項のいわゆる特別の更正の請求が規定された。昭和43年7月の税制調査会「税制の簡素化についての第三次答申」（以下、「43年答申」という。）は、権利救済制度改善のための具体的措置として、更正の請求の期間の2月から1年への延長を提案した。43年答申は「現行制度において、更正の請求の期限を定めているのは、期限内申告の適正化、法律関係の早期安定、税務行政の効率的運用等の諸般の要請を満たすため、権利として更正を請求できる期限を定める一方、当該期限内に請求がない場合においても、税務署長は、職権調査により申告税額が過大であると認めるときは、積極的に減額更正をすることにより、納税者の正当な権利は保護されるという趣旨に出たものであると認められる。したがって、この期間を安易に延長することは、必ずしも適当ではないが、現行の2か月の期限は短きにすぎるという主張にも無理からぬ点があるとともに、納税者が自ら誤りを発見するのは、通常は、次の申告期が到来するまでの間であるという事情をしんしゃくすれば、この請求期限を次のように改めることが適当であろう。」と述べ、さらに、「このように期限を延長しても、なお、期限内に権利が主張できなかつたことについて正当な事由があると認められる場合の納税者の立場を保護するため、後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し、課税要件事実について、申告の基礎となったものと異なる判決があった場合その他これらに類する場合を追加するものとする。」として、通則法23条に特別の更正の請求の規定を置くことを提案した。

この43年答申により、通則法23条2項が創設され、請求の要件として、同項3号に「当該国税の法定申告期限後に生じたやむを得ない理由」が規定された。

なお、「後発的な事由により期限の特例が認められる場合を拡張し」とは、通則法の改正に先立つ1962（昭和37）年、改正により旧所得税法に後発的な事由による更正の請求（27条の2）が規定されたことを指すものと思われる。

<sup>18</sup> 第四十回国会衆議院大蔵委員会議録第二十七号（昭和37年3月26日）、横山利秋氏発言。

<sup>19</sup> 前掲注18。

<sup>20</sup> 前掲注18、政府委員村山達雄氏発言。

## 2. 43年答申が示す更正の請求の趣旨

43年答申を36年答申と比較すると、制度の根拠についてかなり整理されたものとなっており、更正の請求に期限を定めている理由を「期限内申告の適正化、法律関係の早期安定、税務行政の効率的運用等の諸般の要請を満たすため」としている。しかし、期限内申告の適正化や法律関係の早期安定化などは、修正申告との比較において36年答申と同じくあまり説得的ではない。税務行政の効率的運用については、大量反復性を理由とするものと考えられるが、更正の請求を納税者の権利と位置づけながらも、行政側の都合優先がうかがえる。

また、43年答申には「当該期限内に請求がない場合においても、税務署長は、職権調査により申告税額が過大であると認めるときは、積極的に減額更正をすることにより、納税者の正当な権利は保護されるという趣旨に出たものであると認められる。」とある。これは、納税者に対し課税行政庁に対し更正を促す権利を一定期間与えたうえで、その期間経過後も権利保護のために行政による減額更正の必要性を意味するのであろうが、そうであれば更正の請求の存在意義はかなり薄いものとなる。期限後のいわゆる嘆願をも想定した内容としても、嘆願により税務署長が職権調査で過大申告に減額更正をしてくれるのならば、わざわざ期限を設けての更正の請求制度は不要であろう。そうすると43年答申は、減額更正に関して、「税務行政の効率的運用」と「職権調査に対する期待」という相反する主張を同時に行っているようにも思える。

## 3. 請求範囲の拡大

1970（昭和45）年の改正で創設された特別の更正の請求には、一定の事情が生じて1項の期間内に請求ができなかったときに、事由発生後等しく2か月の請求期間を与える効果がある。後発的な理由による特別の更正の請求は、36年答申においても、「取消し又は無効が確認されたことに伴い税額が減少することとなるときは、更正の請求ができるよう手続の整備を図るべきである。そうして申告書の提出期限後1月以内に限り認められる通常の更正の請求の制度のほか、このような場合には、取消しの時又は無効確認に伴い経済的効果が除去された時から一定期間（3月）内は更正の請求をすることができる制度を構成すべきである。」との提案がなされていた。

この1970（昭和45）年の改正は、請求期限の延長と特別の更正の請求の創設だけではない。通常の更正の請求（通則法23条1項）は、納税申告書を提出したのち更正を受けた場合にも可能となり、また、特別の更正の請求（同2項）は、決定を受けた場合にも更正の請求ができることになった。請求期間が延長されただけでなく、申告がなく決定を受けた場合などにも請求の範囲が拡大され（個別法にはすでに規定されていた）、戦後まもなくの更正の請求制度創設時には規定の周知にすら躊躇があった<sup>21</sup>ことを思えば、四半世紀のあいだに申告納税制度が定着した結果、申告者である納税者への信頼が相当程度に醸成されたものであろうと思われる。

### 第3節 請求期間と更正期間の一致

#### 1. 平成23年度税制改正大綱

平成23年度税制改正では、1970（昭和45）年以来約40年ぶりに国税通則法の抜本的な改正が行われた。平成23年度税制改正大綱（平成22年12月16日、以下「平成22年大綱」という。）には、更正の請求について、以下のような記述がある。

「納税者が申告税額の減額を求めることができる「更正の請求」については、法定外の手続により非公式に課税行政庁に対して税額の減額変更を求める「嘆願」という実務慣行を解消するとともに、納税者の救

<sup>21</sup> 拙稿「更正の請求—制度的非対称性が生じた経緯—」西南学院大学大学院研究論集 No.11 11頁（2020年）。

済と課税の適正化とのバランス、制度の簡素化を図る観点から、更正の請求を行うことができる期間（現行1年）を5年に延長し、併せて、課税行政庁が増額更正できる期間（現行3年のもの）を5年に延長します。これにより、基本的に、納税者による修正申告・更正の請求、課税行政庁による増額更正・減額更正の期間を全て一致させることとします。また、当初申告時に選択した場合に限り適用が可能な「当初申告要件が設けられている措置」については、事後的な適用を認めても問題がないものも含まれていることを踏まえ、更正の請求を認める範囲を拡大します。】。

戦後間もなくの議会審議では嘆願という法定外の実務慣行を認める発言が堂々となされていたが<sup>22</sup>、そのような実務運営は変わらず続いており、裁判例の中には、納税者が更正の請求期間経過後に嘆願の手続をとらなかった顧問税理士に対する損害賠償の請求が認められた事例<sup>23</sup>もあった。更正の請求期間と更正の除斥期間の統一によって、この嘆願の実務慣行は基本的に消滅したとされる<sup>24</sup>。

当初申告要件の緩和は、法律の知識に乏しい納税者の保護に資するものである。従前は確定申告への記載が適用の要件であったが、修正申告書や更正請求書にも適用を受ける旨の記載ができるようになった。

なお、税務署長が嘆願という、いわば過大申告の情報提供を契機として減額更正を行うことに関連し、租税法の規定は強行法規であって法律が定める通りに実行しなければならないという合法性の原則から、除斥期間の経過前に申告が過大であることに気づいたり発見したりした税務署長は減額の更正をしなければならない拘束を受けることも考えられるという意見<sup>25</sup>があることには留意が必要である。合法性の原則は、納税者の立場からすると、法律が定める通りの税額を負担しなければならない義務と同時に法律が定める通りの税額を負担すれば足りるという権利も有すると解される。

ただし、この平成22年大綱においても、納税者には減額の更正を求めることしかできないという制度の非対称性についての議論はない。更正の請求制度が誕生してから70年近く経過し、もはや所与の制度として定着したことがわかる。

## 2. 請求期間延長の評価

平成23年度税制改正（以下「平成23年改正」という。）で通常の更正の請求の期間が5年に延長されたことは納税者の権利保護に資するものとして評価される。同時に増額更正ができる期間も5年に延長され、更正ができる間は更正の請求もできることになり、期間については、法律上、納税者と課税行政庁が対等に置かれたと評価された<sup>26</sup>。

たしかに、更正の請求期間が5年に延長されたことで、従前の請求期間1年、更正期間3年、除斥期間5年という複雑さは解消され、制度の簡素化は進んだといえるが、納税者の保護と課税の適正化とのバランスはどうであろうか。5年間の請求期間は納税者有利に働くが、同時に課税行政庁にも2年間の更正期間の延長が与えられ、行政庁の権限も強化されたことには留意が必要である。また、双方の期間延長は、更正の請求制度の根拠としてしばしば登場する租税法律関係の早期安定の要請には若干の距離を置くものである。

1946（昭和21年）、財産税法に更正の請求が規定された当初、その請求期間はわずか1月であった。1962（昭和37）年の通則法制定時にもその期間は踏襲され1月であった。その後2月に延長され、43年答申を

<sup>22</sup> 前掲注21 14-16頁。

<sup>23</sup> 前橋地判平成14年6月12日（TAINZ Z999-0056）、東京高判平成15年2月27日（TAINZ Z999-0066）。

<sup>24</sup> 平川英子「納税者からの税額修正手続—更正の請求を中心に」『税務行政の制度的環境変化と法的課題 日税研論集第75号』25頁、41頁（日本税務研究センター、2019年）。

<sup>25</sup> 金子宏「更正の請求について」『租税法理論の形成と解明下巻』609頁（有斐閣、2010年）、初出 税大ジャーナル3号（2005年）。

<sup>26</sup> 岡村忠生「納税義務の成立について」税研165号（公益財団法人日本税務研究センター、2012年）。

経て、1970（昭和45）年には通則法23条に2項を追加、1項の更正の請求は1年に延長された。平成23年の改正では1項の期間はさらに5年に延長されるにいたり、現行法は、法人税について一定の場合は10年の請求期間が認められている。請求期間の順次延長という制度改正の変遷は、納税者の立場に対する考え方の変遷であるかもしれない。1970（昭和45）年の改正時は、納税者が申告の誤りに気づくのは通常次の申告期が到来するまでの間であることが延長の理由とされた。平成23年改正は、課税行政庁の更正期限と一致させることが目的であった。後者における延長の理由には納税者と課税行政庁を対等に置くことで公権力性を薄める方向性があり、納税者の権利保護に資する正しい課税・税負担が租税法律関係の早期安定に優先する考え方の広まりが感じられる。

### 3. 近年の改正が示す納税者権利保護の方向性と更正の請求の非対称性

更正の請求に関する改正は、請求期間の延長だけではない。平成23年改正では当初申告要件の緩和が取り入れられたが、2006（平成18）年には、通達の解釈変更が請求事由に追加されており（国税通則法施行令（以下「通則令」という。）6条1項5号）、「このことは国税通則法がいう、『国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資すること』よりも、行政手続法がいう『国民の権利利益の保護に資すること』が一層重視されたことを意味する」と評価される<sup>27</sup>。しかし、減額修正に制限があることに変わりはなく、増額修正との非対称性は存続している。

まず、通達の解釈変更によって認められる更正の請求は、一定程度、納税者の有利に働くが、「解釈変更をいつ知ったかという納税者側の事情よりも、いつ解釈が変更され、いつそれが公表されたかが重要であり、そのような課税庁側の事情によって、更正の請求による救済の可否が左右されることに留意しなければならない。」<sup>28</sup>という指摘がある。

つぎに、当初申告要件の緩和については、従来から当該制度はたびたび批判されており、「納税者に選択権を与える制度は、本来は納税者の利益のためにある筈である。それを救済を否定する根拠とするのは奇妙である<sup>29</sup>」という主張は正当であろう。租税法規が難解であるうえに、そもそもそのような制限があったことが誤りであったための当然の改正であり、国民の「権利利益の保護」に資する改正であるというよりも、「権利利益の回復」と表現しても良いのではないかと思う。

また、23年改正の内容には、請求にかかる証明書類の添付義務の明確化（通則令6条2項）や請求書に虚偽の内容を記載し提出した者に対する罰則規定の創設（通則法127条1号）など、納税者の負担が増した規定もある。租税手続に関する近年の改正の特徴は、「納税者の手続的保障の進展とその責任厳格化」とされる<sup>30</sup>。しかし、更正の請求を典型的な手続的保障規定とするのにはためらいがある。戦後手本としたアメリカの申告納税制度には、申告内容の修正手続に非対称性は存在しない。更正の請求について、「租税法主義のもとで保障されている手続的保障原則を背景にして理解されることが望まれる。しかし、その内容は、判例あるいは行政実務において必ずしも納税者の権利保障規定として理解されているとはいえない。<sup>31</sup>」という状況にあることは依然として変わらないのではないだろうか。

### 4. 請求期間の延長と通則法23条2項

通則法23条1項の通常請求期間が5年に延長されたことにより、同条2項の特別の更正の請求の果たす

<sup>27</sup> 品川芳宣『現代税制の現状と課題 租税手続編』186頁（新日本法規出版、2017年）。

<sup>28</sup> 平川・前掲注24 54頁。

<sup>29</sup> 渋谷雅弘「更正の請求をめぐる今日の論点」租税法研究第37号95頁（有斐閣、2009年）。

<sup>30</sup> 高橋祐介「租税法の手続的基本層—手続・執行面の法的統制」金子宏監修、中里実他編『現代租税法講座第1巻 理論・歴史』157頁、163頁（日本評論社、2017年）。

<sup>31</sup> 占部裕典『租税債務確定手続』79頁（信山社、1998年）。



役割は相対的に減少したといえるかもしれない。しかし、2項各号に規定されるいわゆるやむを得ない理由が、原則5年の期間経過後に発生する可能性は否定することはできない。さらに、当該所定の事由が、期間延長をきっかけに1項の期間内に生じる可能性が増したことによって生じうる問題がある。後発的に生じた理由による更正の請求にいわゆる制限説といわれる考え方が適用されるとするならば、5年以内に法23条2項各号が列挙する理由以外の理由による更正の請求が認められないという事態の発生が指摘されるのである<sup>32</sup>。

### III 小括

本稿では、通則法制定後、平成23年改正までの更正の請求の沿革について検討した。通則法制定時の国会における、「更正の請求制度というものは、申告納税制とからいいますとこれは過渡的なものであらうと思います。まだあまり発達していないときでございますので、実際のことをいいますと申告課税の意味がなくなるということは法律的には言えますが、<sup>33</sup>」という行政側の発言は、更正の請求が国民に信を置く申告納税制度とは理論的に相いれない制度であることが、当時においても認識されていたことを示している。

混乱があった申告納税制度の導入期には必要な制度であったとしても、申告納税制度が定着しほとんどの国民が誠実に義務を履行している現在、更正の請求の制度的非対称性は、その存在理由の大半を失っているように思われる。

---

<sup>32</sup> 岡村・前掲注26 22-23頁。

<sup>33</sup> 前掲注20。