

更正の請求の期間延長の改正を巡る問題点

1. 更正の除斥期間延長との関わりでの更正の請求期間延長の是非

申告納税制度の創設に対応して、その納税者の納税申告の誤謬を是正する手段として制定された更正の請求制度は、当初の創設当時は、その請求期間が法定申告期限から1か月、その後、法人税と所得税については2か月に延長されていたが、それがあまりにも短すぎるということから、昭和45年の税制改正において、法定申告期限から1年間とされて今日に至っていた。その際、後発的事由の更正の請求の請求が拡充されて整備された。

ところが、平成23年12月2日施行の国税通則法改正により、更正の請求の期間が、減額更正の期間制限と同様に1年から5年に延長され、従前の嘆願書による税務署長の裁量による救済が、更正の請求制度として法定化され、嘆願書による場合の税務署長の裁量による恣意的な課税が排除できることとされた。その意味での課税の公平が担保されることとされたことは評価されるが、その一方で、それとの権衡から所得税の更正の期間制限が5年に延長されるという事態を招来した。

更正の請求の期間を従前の1年から5年に延長することとされたのは、日本税理士会連合会の要望であると聞いているが、それを要望するに当たって、所得税の更正の期間制限が3年から5年に延長されることは必至であるということを前提としていたのかどうかは明かではない。おそらく、この点については考慮の拉致外にあったのではないかと推測される。なぜならば、

税の専門家である税理士等の関与による申告が相当程度浸透している個人所得税において、納税者の証拠の保存・提示等との関連から過少申告は容易に発生していることは税務執行の実態から明かであるのに対して、納税者自身又は関与した税理士等の専門家が収入金額を過大に計上し、また、経費を過少に計上して所得金額を過大に申告するという事例は多くはないことは、これまでの経験則から容易に理解できよう。それは、所得税の確定申告に関与した税理士等の専門家が、従前、更正の請求を行った例が少ないことに鑑みれば明かであり、また、筆者の税務職員時代のうちの十数年間に行った税務調査においても、更正の請求に基づく税務調査は全く行ってはいないが、かかる事実は、多発している過少申告に対して、過大申告の事例が相当程度低いということの証左でもあるといえよう。

このことは、従前の更正の請求の期間が5年に延長されることによる納税者の制度利用の効用面と、所得税の更正の期間制限が5年に延長されることにより、税務調査で行われる多くの更正や修正申告の事例において、従前の3年間の更正等が5年間に亘る更正や修正申告の懲慥が行われることは容易に想定されるところである。

しかし、このことは、税務署長の正当な権限行使による過少申告の是正であるから、そのことを論理的に批判することはできないし、また、法人税の更正の期間制限が5年であ

ること等から、所得税のそれが5年に延長されることは時間の問題であったといえるのかも知れない。

ところで、個人所得税の場合は、継続的な帳簿記録の保存という慣習が確立していないという背景があり、また、個人事業者の経理担当も必ずしも十分に配備されているものでもないという点で、法人との相違がある。また、継続的事业ではない所得についても5年の期間制限は適用されることから、例えば、5年前に遡及して更正処分がなされると、その担税力において問題がある。

すなわち、継続的な営利追求を目的とする法人の場合には、継続した資産保有による事業展開が事業目的であるところ、個人の場合には、その個人所得は消費生活に費消されることが常態であり、法人に比して、その担税力は欠如する場合が一般的であるといえよう。したがって、今回の更正の期間制限の延長に係る税務対応は、現実の税務執行面において柔軟な運用が図られることを期待したい。そのためにも、従前の3年の更正の期間制限による対応を踏まえつつ、5年に延長して更正の対象とする場合の一定の基準を明確にして、統一的に執行されることが望まれる。

このような事実上の問題が指摘されるのは、更正の請求の期間を5年に延長し、それに対応して更正の期間制限を5年に延長する改正が行われたことに起因したものである。すなわち、今回の更正の請求期間の延長等の改正は本質的に合理的で相当なものであったのかという問題が問われなければならないと考えている。

このような指摘を行うのは、筆者が国税当局において、長年、税務訴訟に従事したこと由来している。それは、納税者は原始記録を保有し帳簿に記録、保存して納税申告を行うものであるが、課税庁は、納税者が保有する帳簿書類を税務調査において確認した上で、その非違を発見して更正を行うという関係にあり、このことから明らかなように、納税者は自ら証拠書類を保有しているのに対して、課税庁は、かかる書類等を直接保有せず、限られた調査期間の中で、しかも任意調査という一定の制約の下で質問検査権を行使して、納税者の保有する帳簿書類を調査して真実発見に努めるという関係にあるという点に、納税者と課税庁は決定的な差異があるということである。

このことは、税務申告の内容を証明する証拠との関係で見れば、課税庁と納税者との間では、「証拠との距離」(証拠の非対象性)に決定的な差異があるという特質が考慮されなければならないということである。このことからいえることは、手の内にある証拠に基づいて、一旦申告した内容に過大申告の過誤があり、それを更正の請求手続きにより是正を図る場合と、課税庁が、一定の制約の中での税務調査において、書類提出に消極的な納税者と対峙した税務調査において過少申告等の非違を把握するという場面とは、その真実発見の困難性は際立った相違があるということである。

納税者が自ら保有する証拠書類により過大申告を認識することは容易であるのに対して、

証拠書類を保有しない課税当局が、過少申告等の非違を発見して更正処分により是正を図るという場面と、その是正のための期間制限が同一の期間であるというのは、そもそも、成り立たない不公平な制度であるといえよう。

その意味では、「証拠の距離」が納税者と異なる課税当局の更正権の発動が許される期間（除斥期間）は、納税者の更正の請求の期間より長い期間とすることは、むしろ、正当で合理的な理由があるといえるであろうし、加えて、納税者から減額更正を求める更正の請求の期間が当該除斥期間よりも短期間であるというのは、税収の早期安定という視点からも合理的であるといえることができる。

ちなみに、国税通則法制定答申の「答申説明」では、「一般的に、この更正の請求の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。」としているところである。

碓井光明教授は、「かりに、更正の請求期間を職権による減額更正期間の5年と一致させる場合には、請求事由について一定の限定を加えなければならないものとする。回帰的に事務を処理しなければならないという税務行政の要請を確保しうるような制度でなければならないのである。」（同「更正の請求についての若干の考察」ジュリストNo. 677（1978年））と論じていることが参考になろう。

このような理論的検証を行えば、今回の更正の請求の期間延長は2年に止めて、更正の期間制限を従前の3年に据え置くというのが現実的かつ合理的な対応ではなかったかと考える。この場合、2年が短期間すぎるという意見を尊重するとしても、従前の更正の期間制限3年を前提として、更正の請求の期間を3年とすることが次善の策であり合理的である。

しかし、現実の法改正では、二つの制度の期間制限は5年という長期に設定されたものであり、今後、これにより執行がなされることになるが、その結果、更正の請求の期間が1年の時には事例としてあまり発生していなかった問題、すなわち、後発的事由の更正の請求が認められない事由（税法不知による合意解除）により、収入金額又は贈与事実が消滅した場合に、それが法定申告期限から5年の原則の更正の請求に該当し許されるのかという問題が議論として浮上することになる。

筆者の他、多数説は、原則の更正の請求（通則法 23①）の期間内であれば、後発的事由の更正の請求事由以外の事由による場合であっても、それが所得の消滅又は贈与財産の返還等の事実該当するのであれば、更正の請求が認められるというものである。この問題点に関しては多くの問題があり、後に検討することとする。

2. 税務調査官の勧奨による修正申告と更正の請求

この点は、当該修正申告に対しては、調査終了時に納税者に対して、不服申し立ては出来ないが、更正の請求は出来る旨を告知することが法定されている。したがって、今後は、一

且、調査担当者の要請を受け入れて修正申告に応じたが、その後、5年の更正の請求期間内に翻意して、退出した修正申告の減額を求めて、更正の請求が行われることが考えられる。そして、その更正の請求が利用がないとする通知処分がなされると、納税者は、その通知処分の取消しを求めて提訴することが可能となる。

従前の1年の更正の請求の期間であれば、調査後の修正申告は、多くの場合、法定申告期限から1年を経過していた場合であったために、勧奨による修正申告に対して、更正の請求を行うという場面はほとんどなく、問題も生じていない。

ところが、今後は、正確性を欠く事実認定による修正申告や、安易な税法解釈による修正申告の懲慥により提出された修正申告は、5年間の更正の請求の期間に亘り、更正の請求が可能となるために、当該修正申告は不安定のまま放置されるという事態を招き、租税法関係の早期安定（税収の早期安定）という、国家的要請が充足されないという事態を招来することとなる。

しかし、その一方で、税務調査における安易な修正申告の懲慥は、後に、その実態が白日の下に晒されるというリスクを背景として、修正申告を懲慥するということになるが、このことは、安易かつ強引な修正申告の懲慥は減少するという反射的効果を有しているという側面がある。この点は、5年にした更正の請求期間の延長の功罪である。