

更正の請求

—制度的非対称性が生じた経緯—

Request for Correction of Tax

— How the institutional asymmetry was born —

戸 江 千 枝

Chie TOE

I はじめに

II 更正の請求制度の導入

第1節 財産税法

1. 更正の請求制度のはじまり
2. 賦課課税方式による最初の財産税法草案
3. 司令部による申告納税の提案
4. マッカーサー書簡と過大申告の場合の調節規定
5. 福田文書草案の修正申告規定
6. 財産税法案（福田文書草案）の作成時期
7. 更正の請求規定の成立と財産税法の起草者
8. 更正の請求が創設された理由

第2節 旧所得税法

1. 旧所得税法における申告納税制度の採用
2. 申告納税制度導入の経緯
3. 旧所得税法の更正の請求規定
4. 徴税当局の懸念
5. 予定申告に係る減額修正申告

第3節 他の税法における申告納税制度の採用と更正の請求

1. 申告納税制度の必然ではなかった更正の請求
2. 戦時補償特別措置法
3. 非戦災者特別税
4. 相続税法
5. 資産再評価法
6. 富裕税法
7. 旧法人税法改正時における更正の請求をめぐる議論

III 小括 —理論的ではない制度採用の理由—

I はじめに

更正の請求そのものに疑問を呈する意見は少ない。制度の不平等を認識しながらも所与のものとした議論が大半である。しかし、世界的にもまれな制度である更正の請求の沿革をたどり、現代的な存在意義の不確かさを示すことができれば、その不確かさが規定の解釈と制度の運用にいくばくかの示唆を与えるのではないかと思う。

本稿の考察の出発点は、申告内容の増額修正と減額修正との制度的非対称性に対する疑問にある。国税に関する基本的事項及び共通事項について定めた国税通則法（以下「通則法」という）は、第二章に「国税の納付義務の確定」について規定する。そして、同章第二節は「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、第一款の期限内申告、修正申告等の「納税申告」についての規定に並び、第二款第23条に「更正の請求」を規定する。つまり、更正の請求は、修正申告と同様に納税義務の確定手続の規定であるのだが¹、修正申告と更正の請求のあいだには、制度的な非対称性が存在する。通則法16条は、国税についての申告納税方式について、「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。」と規定している。増額修正である修正申告の場合、その内容に誤りがあったとしても申告どおりに税額が確定する。一方で、減額修正の場合、正当な理由があっても、納税者みずから正しい税額を確定することは許されず、行政庁による更正（処分）を待たなければならない。更正と同じく更正をすべき理由がない旨の通知（通則法23条4項）も処分とされているが、納税義務の確定手続の中に規定されていることには違和感がある。申告納税方式が納税者の申告によって税額が確定することを原則とするのであれば、増額修正であれ、減額修正であれ、修正申告でおこなう方がむしろ理論的ではないだろうか。申告納税制度の内部矛盾であるようにも思われる。

本稿では、申告納税制度における増額修正と減額修正とのあいだに制度的な非対称性が生じるに至った経緯の検証をおこなう。戦後まもなく制定された財産税法において最初に採用されたが²、更正の請求の採用理由について直接的な言及はほぼ無いに等しい。しかし、根気よく古い資料を探していくうちに、断片的で間接的なものではあるが、いくつかの興味深い資料を見つけることができた。現在、更正の請求は当然の制度として受け入れられているようであるが、財産税法制定に先立って、申告内容の是正を増額か減額かにかかわらず修正申告でおこなうことが検討されていたことはあまり知られていないようである。それらの事実をもとにすると、更正の請求の趣旨もまた違ったものが見えてくる。創設から70年以上が経過し申告納税制度をとりまく環境も大きく変化を遂げた。更正の請求が必ずしも理論的な正当性をもって生まれたものではないとすれば、減額修正申告という立法論は措くとしても、おのずと更正の請求の可否判断について正当な解釈の方向性が見えてくるのではないだろうか。更正の請求が創設当時の状況を踏まえた政策的な理由から生まれたものであるとすれば、今日的な視点からの新たな解釈も可能ではないかというもろみである。

更正の請求制度の黎明期を導入の経緯を中心に検証することが本稿の目的である。

¹ 最判昭和39年10月22日民集18巻1762頁、判時391号5頁、判タ169号134頁。

² 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64頁（1978年）、武田昌輔監修『DHC コメントール国税通則法』1424頁（第一法規、1982年）〔最終加除：2016年〕

II 更正の請求制度の導入

第1節 財産税法

1. 更正の請求制度のはじまり

更正の請求は、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た³。わが国の更正の請求制度のはじまりであり、そのしくみは今日においてもほぼそのままの形で維持されている。財産税法48条は、一定の申告書を提出した者等が「その課税価格が過大であったことを発見したときは、」申告期限後等から、「一箇月間を限り、政府に対し、その課税価格の更正を請求することができる。」とし、同49条2項は、「政府は、前条第1項の請求があった場合において、その請求を理由なしと認めるときはその請求をなした者に、その旨を通知する。」と規定した。更正の請求制度は、財産税法の成立過程の紆余曲折を経て、最終的に上記のような規定としてわが国の税法に初めて登場した。以下、順にその成立の過程をたどってみることにする。

2. 賦課課税方式による最初の財産税法草案

財産税法は、戦後の賠償問題に対処するため、当時の大蔵省内で戦後まもなくから検討が始められたとされる⁴。主税局がまとめた最初の財産税創設案要綱は1945（昭和20）年10月30日のもの⁵であるが、その後連合軍司令部（以下「司令部」という。）とのやり取りを経て、同年12月28日に閣議提出、同30日の閣議を経て同31日に司令部に提出された⁶。当該財産税法案要綱には、手続について「申告、審査、訴願及訴訟ニ付テハ所得税法及法人税法ノ例ニ準ズルコト」とある。また、具体化された法案⁷には、第49条から第55条まで申告から税額の決定までが規定されており、初期の段階では、財産税法が財産の価額について納税者の申告を前提としながらも、課税価格は、各税務署管内に財産調査委員会⁸を設置して政府が決定するという、賦課課税方式を前提として立案されたものであることがわかる。この場合の納税者の申告は、単に所有する財産の種類や価額を政府に伝達するのみであり、課税価格（課税標準）から税額までを納税者みずからが税法の規定に基づき申告を行う今日の納税申告とはまったく性格が異なる。したがって、税務申告を前提とする「更正の請求」はもちろん、「更正」や納税者が申告をしなかった時の「決定」の手続も存在しない。

この法案が提案された後、司令部とのやり取りはいろいろあったようであるが、しばらくの間進展はなく⁹、つぎの段階を迎えるのは、アメリカから、司令部税制顧問としてレオ・チャーン（Leo Cherne、以下「チャーン氏」という。）氏が来日して後のこととなる。

³ 碓井・前掲注2 64頁、武田・前掲注2 1424頁。

⁴ 前尾繁三郎「占領下の税務の思い出」ファイナンス5巻8号60頁、60頁（1969年）。

⁵ 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで—第7巻 租税（1）』70頁（東洋経済新報社、1977）。

⁶ 大蔵省財政史室・前掲注5 109頁。

⁷ 井上一郎「財産税法案、法人戦時利得税法案、個人財産増加税法案について（資料紹介）」税務大学校論叢 18巻、527頁、545-546頁（1987年）。財産税立案の過程を当時の資料を網羅し詳細に記述している前掲注5の資料であるが、そこに記載があるのは、要綱のみである。井上氏は当該文献のまえがきにおいて、口述資料（渡辺喜久造「戦時補償特別税・財産税について」『戦後財政史口述資料 第三分冊・租税』）中の、「昭和二十年十二月三十日かすかすに単に法律の要綱ではなくして、法案のかっこうにいたしました一案を提出したわけでありませう。（中略）これは印刷となり資料として残っておるといいます。」という発言から出発し、仙台の税務大学校研修所に残されていた資料から、この法案を見出したとしている（530頁）。なお、下記注35の22頁にも吉田信邦氏の発言として渡辺氏と同様の記録がある。

⁸ 井上・前掲注7 546頁。

⁹ 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで—第11巻 政府債務』183-184頁（東洋経済新報社、1983年）。渡辺喜久造「戦時補償特別税・財産税について」『戦後財政史口述資料 第三分冊・租税』1頁、10-11頁より引用。

3. 司令部による申告納税の提案

チャーン氏との交渉経過は、1946（昭和21）年4月23日から同年5月15日までの10回に及び、その顛末は、大蔵省大臣官房調査課編「戦後財政金融日誌」（謄写刷）に残されている¹⁰。以下、課税手続に関するやりとりに注目して経過を追ってみる。

上記資料によると、チャーン氏は4月27日の第3回会見の場で、「申告課税制を勧奨」したとされる¹¹。ここでチャーン氏は、「日本ニ於イテハ申告課税制無シト聞ク、勧奨ス、申告課税ヲ為シ爾後数年間調査ヲ継続シ追加徴収ノ制ヲ採ル可シ、其ノ際善意ノ不足申告者ヨリハ高額ノ利子ヲ徴シ（中略）悪意ノ者ニハ罰則ヲ加フ」¹²ことをまず提案した。さらに、「悪意ノ申告為シタルヲ密告シタルモノニハ脱漏財産ニ対スル課税額十五％程度ヲ与エルトイフハ如何」¹³と、第三者通報の制度についても言及していた。

次の4月30日の会見においても、チャーン氏は、「第五章ハ全面的ニ申告納税ヲ行フ様ニ書き改メルコト」という意見を第三者通報制度とともに提案した¹⁴。

続く5月3日の会見の内容については、それまでよりも多少詳しいメモが申告納税について残されている。それによれば、日本側は、おそらくこの段階ではまだ当初の法案に残されていたと考えられる申告書提出後に調査をおこなうことを前提に、「財産税ノ徴収ハ出来ルダケ早く之ヲ実施スベキモ、尚当方ハ評価徴収ヲ原則ト致シ度モ如何」と、政府による賦課徴収を希望した¹⁵。これに対し、チャーン氏は、申告と納税が同時に行われることはさして重要ではないので、両者に間隔を置けば、その間に調査すればよいのではないかと答えているのだが、それ以上の議論には至らず¹⁶、次の議題に移ったようである¹⁷。

チャーン氏帰国後の5月31日、最終的に、同氏との折衝過程で提示された司令部の方針が司令部から当時の蔵相に手渡されるというかたちで公式に示されるに至る¹⁸が、これには申告納税制度を採用することが盛り込まれていた。

4. マッカーサー書簡と過大申告の場合の調節規定

前述の提案を受け取った当時の蔵相石橋湛山氏¹⁹は、司令部案（いわゆる戦時補償百パーセント課税案）の受諾を拒んだ。その後7月に入っても司令部との間で、銀行預金、保険や国債利子に対する課税をめぐるさまざまな折衝が続いたため、財産税法案はまとまらないままであった。業を煮やしたらしい司令部がますます強硬な態度を示したため、石橋氏は、合意に至らない四つの論点を列挙した書簡を準備し、7月16日に吉田茂総理から司令部の最高責任者であったマッカーサーに宛て、事態に対する配慮を求めて発信した²⁰。ただし、当該四つの論点に課税手続に関するものは含まれていなかったことを付記しておく。

当該書簡に対する7月19日付の返信²¹は同月22日に到着した。マッカーサーからのこの返信書簡によつ

¹⁰ 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで—第17巻 資料(1)』647-674頁（東洋経済新報社、1981年）。なお、大蔵省財政史室・前掲注5 131-138頁も参照。

¹¹ 大蔵省財政史室・前掲注5 132頁。

¹² 大蔵省財政史室・前掲注10 651頁。

¹³ 大蔵省財政史室・前掲注10 651頁。informer-system（第三者通報制度）として、最終法案にも盛り込まれた。提案された申告納税制度は納税者に信頼を置く制度である反面、背信行為は厳しく罰する制度であると解される。

¹⁴ 井上・前掲注8によれば、第五章は「申告・申請・調査及び決定」の条文である。

¹⁵ 大蔵省財政史室・前掲注10 658頁。

¹⁶ 課税対象、免税点、税率などの議論が主で、手続について深い議論はされなかったためか、残されている資料が少ないのが残念である。

¹⁷ 大蔵省財政史室・前掲注10 658頁。

¹⁸ 大蔵省財政史室・前掲注9 241頁。

¹⁹ 石橋湛山全集編纂委員会編・石橋湛山著『石橋湛山全集第16巻』418頁。初出元大蔵大臣石橋湛山氏講述（一）昭和26年5月21日（「戦後財政史口述資料」第一分冊）。

て一連の折衝に裁断がくだされた。同月24日、石橋蔵相は司令部案を受諾する旨の回答を行い、続いて具体的な法案策定へと進むことになったのである。

さて、当該7月19日付マッカーサーからの書簡には次の一節がある。

In connection with complications arising in the application of the capital levy assessment, the tax bill as finally written will of necessity include provision for adjustment in the events of overdeclaration of assets which will completely meet the problem cited by the Minister of Finance.²²

マッカーサーは、財産の過大申告の場合の調節規定を最終の税法案に入れる必要があることを提案している。これは、過大申告の場合の修正手続が1946年7月19日の段階で財産税法案中に規定されていなかったことを示している。マッカーサーの書簡がきっかけとなって、それまで存在しなかった申告内容の修正手続が考慮されることになり、最終的には更正の請求の規定が誕生したことになる。

5. 福田文書草案の修正申告規定

財務省から国立公文書館に移管された戦後財政史資料の福田文書²³に、手書きの財産税法草案が残されている²⁴。「極秘」の赤い印があり、残念ながら作成日は不明である。しかし、従前の草案と異なり、送り仮名が「カナ」ではなく「かな」である。後日成立した財産税法は「かな」であるので、おそらく、チャーソン氏帰国の後から国会に提出された最終法案の作成前までの間に書かれたものである。なお、作成の時期については、のちに再度検討する。

さてこの草案の第四章は、申告及び納付に関する一連の手続を規定している。以下、当該第四章から二つの条文を紹介する。

第四十四条 納税義務者が、第四十條の規定による申告後、その申告について誤謬があることを見したときは、政府に申し出て、その申告を修正することができる。

第四十五条 納税義務者は、左の期限内に、第四十條の規定によって申告した課税価格（以下申告課税価格といふ。）に對する財産税額を、同上に規定する申告の期限（以下申告期限といふ。）後一箇月限り納付しなければならない。

申告期限後、前條の規定により申告を修正した場合において、その修正により増加する税額（以下修正増加税額といふ。）があるときは、納税義務者は、その修正後一箇月以内に修正増加税額を納付しなければならない。

その修正により減少する税額があるときは、政府は、命令の定めるところにより、その減少する税額を還付する。

続く第五章の第51条以下は、課税価格の更正及び決定についての規定である。51条の1項と2項を

²⁰ 大蔵省財政史室・前掲注9 321頁。書簡には、“Since I am thoroughly convinced that the settlement of this program is vital to the future of the nation’s economy, I am asking for your guidance and favorable consideration.”とあり、財産税実施による経済への影響を懸念し配慮を要請している。なお、大蔵省財政史室・前掲注10 766-767頁も参照。

²¹ 大蔵省財政史室・前掲注10 767-768頁。英文は大蔵省資料Z五〇八一―三所収。

²² 袖井林二郎『吉田茂＝マッカーサー往復書簡集〔1945-1951〕第三部書簡編〔英語正文〕』14頁（法政大学出版局、2000年）。なお、当時の翻訳文は「財産税賦課に依り生ず可き複雑なる関係に関しては、大蔵大臣の指摘せられたる問題に十分に対処し得る為財産が過大に申告せられたる場合の調節規定を最終法案に挿入するの要あり。」である。大蔵省財政史室・前掲注9 322-324頁。

²³ 大蔵省 戦後財政史資料 福田文書 租税（戦時補償特別税・財産税）（昭和21年）第4号 国立公文書館デジタルアーカイブ。

²⁴ 大蔵省・前掲注23 財産税法。

紹介する。

第五十一條 第四十条の規定による申告がなされたときは、政府は、その申告を検討し、政府において調査した課税価格（第四十四條の規定により申告を修正したときは修正後の課税価格）と異なる場合においては、財産調査委員会に諮問してその課税価格を更正する。

政府は納税義務があると認められる者が第四十条の規定による申告をしなかったときは、政府の調査により、財産調査委員会に諮問してその課税価格を決定する。

この51条の解釈であるが、修正申告を含むすべての申告について検討して調査すると読めなくもない。ただ、すべての申告について調査を実施というのはあまり現実的ではない。検討の結果、調査が必要な場合には調査を行い、調査の結果差異が生じた場合には、その場合にだけ財産調査委員会に諮問したうえで更正を行うと解釈してよいと考えられる。なお、「検討し」の文言は、後の成案においては削除されている。

いずれにしても、この草案では、減額修正の場合にも納税者は修正申告が可能であり、修正申告を受けて必要がある場合にのみ政府が更正をおこなうしくみが採用されている。上記44条及び45条が示すとおり、申告内容の誤謬訂正は修正申告に統一されており、増額の場合も減額の場合も等しく同じ扱いであることがわかる。減額修正に限って更正の請求を必要とする制度と比べて、納税者に対する信頼で成り立つ申告納税制度の趣旨に沿った制度であったといえよう。

6. 財産税法案（福田文書草案）の作成時期

上記44条の規定は、文字通り、過大申告を発見した場合に、修正申告ができることを規定している。また、51条の規定によれば、課税行政庁が過大申告を発見したときは減額更正ができると解釈できる。したがって、これらの条文は上述のマッカーサー書簡によって提案された「財産の過大申告の場合の調節規定」として起草されたものであると考えてよいであろう（ただし、税額の還付については、45条3項に命令に委任する旨の規定がある。）

マッカーサーの書簡を受け取った後、7月24日に石橋蔵相が司令部案を受諾したことによって財産税法施行の方針が定まり、その直後の7月26日付で「財産税法案要綱」²⁵が出された。この主税局の手による要綱はそれまでの司令部交渉をふまえ、初めて成案をみたものであるとされる²⁶。したがって、福田文書の草案は、この要綱に沿って作成されたものであると考えられるが、当該要綱には「財産が過大に申告せられたる場合の調節規定」についての内容が含まれていないため、残念ながら当該要綱と福田文書中の財産税法案との関係は明確ではない。

財産税法案は9月24日に総理官邸で（最終案としての：カッコ書き筆者）結論を得たとされ²⁷、9月26日最終稿を司令部に提出、翌27日には司令部より数項目の修正を条件に法案について承認が出された。そこには、48条2項として、請求がなされても徴収猶予はしない旨の規定を入れることが指示されているので、9月24日にはすでに更正の請求が規定されていたことになる。したがって更正の請求の規定がない福田文書の草案は、マッカーサーの書簡を受け取った時から9月24日の前までの間のものと考えられる。

ただし、石橋蔵相はその口述資料²⁸において、「我々は、前に申し上げたように、司令部の100%課税案

²⁵ 大蔵省財政史室・前掲注5 166頁-171頁。

²⁶ 大蔵省財政史室・前掲注5 166頁。

²⁷ 大蔵省財政史室・前掲注10 821頁。当該財産税法案に係る「財産税法案要領」は、手続について、申告納税の方法によることと、旧勘定預金等による納付については物納及び延納を認めることとの二点について述べるのみである。

(いわゆる戦時補償特別税のこと：筆者注)には極力反対はしておったけれど、しかし、いよいよ打ち切りと決まった場合、どういう方法でやるかということについて予め研究していた。従って補償打ち切りの話がまとまると即座に実施案を出したのです。」と述べている。前述したように、7月22日にマッカーサーの書簡を受け取り、同24日に司令部案の受諾。同26日に法案要綱を出すという速さは、事前に相当の準備がなされていたからこそ可能であったものと思われる。アメリカ型の申告納税制度における誤謬訂正についてすでに研究済みであったとすれば、福田文書の草案も、相当以前から起草が始まっていたのかもしれない。申告納税制度の導入という新しい時局を迎えとまどうことも多かったに違いない当時の状況が偲ばれる。

7. 更正の請求規定の成立と財産税法の起草者

福田文書の草案では、上述のように、納税が申告内容を修正する場合、増額であっても減額であっても、修正申告によることが規定されていた。しかし、実際に第90回帝国議会に提出され成立した財産税法には、減額修正の場合に更正の請求が規定されていた。しかも、それは、第四章(申告)ではなく、第六章(課税価格の更正または決定)に規定された。ここに、日本の申告納税制度における減額の誤謬訂正は納税者の権能ではなくなったのである。福田文書の草案から議会提出案の完成までの間に何があったのであろうか。

司令部との折衝は7月26日の財産税法案要綱で主税局原案が出されたのちも続いたとされる²⁸。その後、財産税法の最終案が司令部に届けられたのは9月26日であり、既に述べたが、その最終案に対する司令部のメモには、更正の請求の規定である48条に第2項を付け加えることが条件として示されている。したがって、9月24日に総理官邸で結論を得た法案には、「更正の請求」が規定されていたのは明らかである。なぜ、どのような経緯で、福田文書の草案は変更されたのであろうか。

しかし、手もとの資料³⁰にあるその間の記録を探しても、手掛かりになるようなものはない。そこで、当時の大蔵省主税局で、財産税法案の作成にかかわった人物とその関係資料中に参考となる事項がないか探してみた。

「更正」は、申告納税制度の導入にともなって生まれたことばである。この「更正」を考え出した人物の名前が、ある対談に上がっている。当時、大蔵省主税局にいた吉田信邦氏は、1979年、財産税に関する対談の中で、「いや、申告納税に参ったのですよ。途中で出てきたでしょう。それで頭の切りかえができないのです。税務署長これを決定するというのを、何と書き直していいかわからないでね。更正決定というのは渡辺喜久造さんがつくりだした言葉ですよ。³¹」と語っている。つまり、財産税法以前「更正」という行政行為は存在しなかったことになる。

財産税によって申告納税方式が始まる前までの賦課課税方式では、税額を決めるのは政府であったが、申告納税方式では、税額が納税者の申告書の提出によって決まる。それを政府が変更する場合に使うことばがなかったのであろう。吉田氏の発言のあと、同席した同主税局出身の忠佐市氏は、「更正決定という言葉は、二〇年にバロンとかシャベルとかが申告納税をいいたところから、そういう言葉を使っていました。向こうはリターン(申告)と、リアセスメント³²というのですね。そのリアセスメントを、まさか賦課とも言えませんからこちら側でいつしか更正決定とっていて、財産税のときに固めたのでしょう。そして、申告書を出している場合を更正、申告書を出さない場合を決定として区別しようと考えてい

²⁸ 石橋・前掲注19 436頁。

²⁹ 大蔵省財政史室・前掲注5 171頁。

³⁰ 大蔵省財政史室・前掲注10 769頁-824頁。

³¹ 平田敬一郎他編『昭和税制の回顧と展望 上巻』222-223頁(大蔵財務協会、1979年)。なお、同173頁に渡辺氏が当時財産税をやっていたという平田氏の発言がある。また、同185頁には、吉田氏の発言として、渡辺氏は、1945年10月、設置された財産税調査室に入ってきたとある。

たのですが、税法では、必ずしも統一されず、昭和二五年の改正までかかりました。³³」と述懐している。

忠氏は、より早い時期の1954年、当時の事情をめぐる対談³⁴において、次のように語っている。「それから、村山（達雄）君が財産税の施行について活躍しまして、個々の財産の評価についてどういう方針を立てるべきかということについてほとんど専門にやった。」「昭南³⁵から帰って参りまして、帰って来たときに財産評価という仕事をほとんど彼一人で切り盛りしてやったのです。財産税の仕事と申しますのはやはり財産の評価をどうするかという問題なんです、これをつかまえることと評価の問題ですから、条文を書いたのが吉田信邦君で、実施の大方針をつくってくれたのが村山君、こういうことになっているかもしれません。」したがって、以上を整理すると、「更正」は渡辺喜久造氏が考案したもので、財産税法の評価方針を考えたのが村山達雄氏、そして財産税法の条文は吉田信邦氏が書いたということになる。

8. 更正の請求が創設された理由

財産税法に携わったメンバーはわかったが、これらの人物に関する資料を探しても、減額の修正申告が更正の請求に変化した直接の理由はわからない。更正のことばを生み出した渡辺喜久造氏には、口述記録や他にもいくつかの著書があるので、それらを探してみたが、更正の請求に関する記述はまったく見当たらない。たとえば、渡辺氏による財産税法に関しての最初の回顧記録と思われる講述記録³⁶には条文作成者とされる吉田信邦氏とのやり取りも収録されているが、司令部との折衝や財政に関する内容が大半で、財産税の課税手続に関するものは見当たらない³⁷。また、渡辺氏には、1955年から1957年にかけて出版された税法のテキスト三冊³⁸があるが、そのいずれにも更正の請求についての記述がなされていない。当該テキストには、たとえば所得税についての課税手続の解説項目が、源泉徴収、申告納付、青色申告制度、過誤納額の還付、損失申告の順に並んでおり、申告納付のうち確定申告後の手続については、いきなり更正および決定の解説に飛んでいる。当時の所得税法には、すでにそれらが規定されているにも関わらず、更正の請求どころか、どういうわけか修正申告に関する記述もない³⁹。吉田氏については、より資料が少なく、今のところは前出の渡辺氏の講述資料の対談相手としての発言を発見しただけである。まるで申告に誤りがあった場合の手続について関心がなかったかのようである。また、立案当時の大蔵省主税局長であった池田勇人氏による財産税法の解説書⁴⁰が、法案成立前の11月10日に発行されているが、ここでも更正の請求に関しては、単に条文にそった説明があるのみで、立案の経緯や趣旨については記述がない。さらに、帝国議会の議事録においても、更正の請求が審議された記録はない。

申告納税制度において、行政府は納税者を信頼し、申告は可能な限り正確になされ、誤りが生じること

³² reassessment という単語はアメリカの現行税法に見つけることはできなかった。したがって、司令部の担当者が何を意味して用いたことばなのかはよくわからない。reassess は再評価する、再査定するという意味なので、納税者が self-assessment して提出する return（申告書）に対する行政庁の行為を指すのかもしれない。

³³ 平田・前掲注31 223頁。財産税法では、申告があった場合に更正、無申告の場合に決定と規定している。

³⁴ 大蔵省官房調査課金融財政事情研究会「昭和二十九年十月十五日財産税、増加所得税等の問題その他終戦後の徴税問題について国税庁調査査察部長忠佐市氏講述」『戦後財政史口述資料第3分冊－2 租税』。なお忠氏は、同講述中で、財産税に先立つ臨時財産調査令を一人で担当したと述べている。

³⁵ 太平洋戦争中日本が占領した当時のシンガポールの日本人。

³⁶ 大蔵省官房調査課金融財政事情研究会「戦後財政史資料 昭和二十六年七月三十日 戦時補償特別税・財産税について－渡辺喜久造氏講述－」『戦後財政史口述資料（3）－2 租税』。

³⁷ ただし、本資料は製本当初より本文の26-27ページが欠損している。

³⁸ 渡辺喜久造『税の理論と実際－理論編－』（日本経済新聞社、1955年）、同『税の理論と実際－実際編〔I〕－』（日経新聞社、1956年）、同『税の理論と実際－実際編〔II〕－』（日経新聞社、1967年）。

³⁹ 渡辺喜久造・前掲注38 実際編〔II〕 152-170頁。

⁴⁰ 池田勇人『財産税法の解説』（日本経済新聞社、1946年）

はまれなことであることが前提となる。しかし、納税者に寄せる信頼など皆無のごとき当時の混乱した状況のもとでは、申告納税制度施行の前提として、申告に当然生じる誤りは政府が修正しなくてはならないという思考が根底にあったと考えられる。

ともかくも、「更正」は、申告納税の制度導入とともに始まった行政処分である。申告納税制度とともに更正の請求制度を初めて採用した財産税法をめぐる議論のどこかに、減額修正申告を更正の請求に変更した理由、つまり更正の請求が創設された理由があったはずであるのだが、それを示す資料は今のところ確認できない。

第2節 旧所得税法

1. 旧所得税法における申告納税制度の採用

財産税法に続き、1947（昭和22）年の改正（昭和22年3月31日法律第27号、以下「旧所得税法」という）によって、所得税における申告納税制度の採用にともない、更正の請求も条文に規定された。

まずは、旧所得税法における申告納税制度導入の経緯について検討する。財産税は一度限りの特別な課税であり納税者も一部に限られていたので、あたらしい納税制度の採用は官民いずれにおいてもそれほど大きな問題ではなかったと考えられる。しかし、一般課税の所得税の場合は大きな混乱を招いたであろうことは想像に難しくなく、その当時の困難を振り返る記録は多数存在する⁴¹。

司令部内での税制改正の検討はすでに1946年の7月に一定の輪郭を持っていたとされ、7月20日の司令部のメモ⁴²には、「一般税制改正にあたっての勧告」として、「(h) 所得の算定は元来、納税者の責任であって政府の責任ではない。⁴³」とある。賦課課税方式を否定し、申告納税方式を肯定する内容であり、所得税法の改正に申告納税方式の導入を勧告するものである。その後幾度かの会談後、11月16日付で提示された所得税の改正に関する司令部側の包括的勧告には、「(F) 所得税の課税は、できる限り、簡単に理解され且施行されなければならない。所得の査定は納税義務者の責務である。⁴⁴」とある。それぞれの納税者が自己の所得を「査定」し税額まで計算し納付をおこなえば、早期の税収が確保され、政府の徴税費用も節約できる。そのためには、税に関する法律が平易で実行可能でなくてはならない。母国において申告納税があたりまえの司令部にとっては、申告納税制度導入は当然の勧告であったと考えられる。

しかし、日本側には制度導入について、当時大きな議論があった⁴⁵。改正前の所得税法では、前年度の所得実績に対して課税がなされていた。しかし、戦後の激しいインフレのもとでは、当年度所得を課税対象としなければ、所得税がその機能を果たさなくなることは明らかであった。そのために、当年度所得の見積もりによる課税年度の途中での予定申告・納税と、翌年早々の確定申告による予定申告額の清算（納税・還付）という方式が考え出されたのである。所得税法の改正にともなう申告納税制度の導入については、後述のとおり危惧する意見の方が多かったようであるが、1947年3月、改正法案は第92帝国議会で成立した。

なお、成立に先立って出された税制調査会の第一次答申（1946年12月24日）は、インフレに抗するための予定申告制度採用に伴い申告納税制度の採用をしゅしゅ認めたとような内容となっており、そこには、「申告をしない者又は不当の申告を敢えてした者に対する適當の制裁規定」や、「脱税連税者に対する必罰主義の励行を希望」というような条件が並んでいた⁴⁶。しかし、2回目の答申（1947年2月15日）には、「租税制度を簡素、明瞭ならしめ、国民納税の便宜を図る⁴⁷」が税制改革の一般方針として掲げられ、3回目の

⁴¹ さしあたり、平田他・前掲注31 253-318頁。

⁴² Memo for file; Subject: The Income Tax in Japan, 20 July, 1946, Henry Shavell, Public Finance Branch, Finance Division, ESS.

⁴³ 大蔵省財政史室・前掲注5 190頁。

⁴⁴ 大蔵省財政史室・前掲注5 194頁。

⁴⁵ 大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講和まで—第8巻 政府債務』388頁（東洋経済新報社、1979年）。

⁴⁶ 大蔵省財政史室・前掲注5 206頁。

答申（同21日）には、所得税法改正要綱として「予算申告納税制度の採用に伴い税制の簡素化を図ること⁴⁸」が方針として明記されるに至った。調査会においては、その審議が進むにつれて、申告納税制度の趣旨に対する理解が深まっていったのである。

2. 申告納税制度導入の経緯

当時大蔵省の主税局長だった、前尾繁三郎氏は、「申告納税については、もちろんわれ々としても自信が持てませんでした。従来申告でも非常にいいかげんものが出ておる。ところが予算申告納税制度となれば、結局自分が所得を見積もって申告するという制度でありますから、日本人の現在の知識の程度ではとうていそれは不可能に近いんじゃないか、まったく期待できない、それで日本の従来税金のとり方というものの実際を知ってもらわなくちゃならぬというわけで、ずいぶんいろいろな実情を打ち明けて話した。・・・(中略)・・・それで、もっとも申告ではこれはとてもいかぬ、従って税務署が決定することであるより仕方がないのであります、年に三回も四回も賦課決定するということは、これはとてもできるものではありません。⁴⁹」と、税務の負担増大も危惧している。また、徴税当局だけではなく、当時創設された税制調査会も、予算申告納税制度は日本の現状では難しいと考えていた⁵⁰。

前尾氏は、「しかし、何としても赤字を出さぬ予算をつくらなくちゃならぬから、ぼくはいろいろ考えた結果、一応申告納税制度をとってみよう、しかしこれは何としても申告だけではいかぬ、税務署がもう一ぺん更正決定をしなくちゃならぬ、ところが日本の実情として税務署もそんなに正確な所得を知っているわけでもなんでもない、これはまったくむやみやたらに課税するよりしかたがないのだ、だから、今でいえば更正決定という方法でもって、そのときにはもう従来やり方以上に荒っぽいやり方でもってやってみよう、おそらく非常な非難が出るだろう、しかしそれに対して司令部がかまわぬというなら、自分は申告納税制度をとる、またぼくも責任を持ってやろうといたしました。⁵¹」と司令部に対して話したことを回想している。これらの発言からもわかるように、能力的限界があった当時としては無理からぬことながら、当局はそもそも納税者を信頼するなどという考えはもっていなかったことになる。

当時から現在に至るまで、申告納税制度は民主的な制度として説明されることが通例である。しかし、歴史的にみると、旧所得税法における本格的な申告納税制度の導入は、司令部の圧力と、激しいインフレのために当年度課税をなんとしても実行せざるを得なかった徴税側の都合によるものであったことには留意が必要であろう。

3. 旧所得税法の更正の請求規定

上述したように、国民がおこなう申告に不信と不安が残るままに成立した旧所得税法であるが、そこにも更正の請求が規定された。財産税法では、更正または決定の箇所におかれた更正の請求であるが、旧所得税法においては、第三章申告の第二節確定申告に、27条2項として「確定申告書を提出した者は、当該申告書に記載された前条第一項第七号に規定する過不足額について不足額が過大であること又は超過額が過少であることを発見したときは、確定申告書の提出期限後一箇月を限り、政府に対し、同項第一号に規定する所得金額及び所得税並びに同項第七号に規定する過不足額の更正の請求をなすことができる。⁵²」と規定している。なお、同条1項は、修正申告の規定である。また、財産税法と同じく、3項に請求の理由

⁴⁷ 大蔵省財政史室・前掲注5 245頁。

⁴⁸ 大蔵省財政史室・前掲注5 246頁。

⁴⁹ 大蔵省官房調査課金融財政研究会「昭和二十七年五月二十六日 終戦直後の財産税構想と徴税問題（その二）元大蔵省主税局長前尾繁三郎講述」『戦後財政史口述資料（3）－1 租税』4頁。

⁵⁰ 大蔵省・前掲注49 5頁。

⁵¹ 大蔵省・前掲注49 5頁。

がない旨の通知と4項に徴収を猶予しないことが規定されたが、4項には政府がやむを得ない事由があると認めるときは徴収を猶予できる旨の但し書きが加わった。

財産税法と異なり、同じ条文中に修正申告と共に併記され、更正の請求が納税者による手続としてより明確に規定されたことには留意が必要であろう。

4. 徴税当局の懸念

旧所得税法に更正の請求が規定された経緯や理由に直接言及する資料は今のところ見つからない。当時の主税局職員による旧所得税に関する解説書⁵³には、申告手続に関して、予定申告や確定申告が税務署の調査と相違している場合の更正、申告書の提出がない場合の決定、審査請求、訴願、訴訟についての解説にとどまり、修正申告や更正の請求について、一切の説明はない。その一方で、加算税や第三者通報制についての比較的詳しい言及のあと、「これらいくつかの制度は設けられているが、新しい予算申告納税制度が円滑に運営されるか否かは、税務当局の努力もさることながら、何といたっても国民全部の理解と協力に待つことが第一である。この意味で各位の理解と協力を切望してやまない。」と結んでおり、どちらかと言えば上から目線で、残念ながら納税者の立場は視界に無い。しかし、当時の行政としてはこれが限界であろうことは理解できる。質問に立った野党議員が「予算課税申告ということになりますれば、これは納税者の誠実なる申告に最も多く基礎をおくのでありますから、これが満足な効果を納めるということに対しては、まず国民が文化的に非常に進んで、納税思想が発達しておることが根本条件であろうと思うのであります。ところがわが国民は、残念ながらまだ納税思想がそこまで発達してきておらない・・・今日わが国が、敗戦後思想が混乱し、道義が頹廢しておるこの際において、この制度をとるということは、非常に危険なことであり、困難なことであります。これに対して政府はいかなる覚悟とご用意があるか、お伺いしたいのであります。⁵⁴」と述べているのをみると、立法府においてさえ、納税者としての国民に寄せる信頼などほとんどなかったと思える。

そしてもう一つ、更正の請求に対する当時の感覚を物語る資料⁵⁵がある。なお、これは、更正の請求を直接論じたものとしては、公開された文献の中で最も古いものかもしれない。旧所得税法の改正を受けて、1950年の税経通信に掲載されたものであるが、注目されるのはその「後記」である。そこには、「本誌において、更正の請求について紹介することは、さなきだに複雑多岐を極める税務行政に煩雑を加える以外何物も得るところがないという一部の反対があるかもしれないが、法律に明文をもって定められていることではあり、また、納めるべきものは納めしめ、納めなくてもよいものは納めなくてもよいように指導することは税務行政のフェアプレイであり、税務行政の究極の信頼を博する所以であると信じ筆をとった次第である。」とある。現行法の規定を解説するのにこれほどの遠慮が必要であったとは今では考えられないことである。税務行政のいわゆる大量反復性に対する配慮が納税者の立場に優先するという認識が、当時としても一般的であったことがうかがわれる。

5. 予定申告に係る減額修正申告

なお、成立当初の旧所得税法には、予定申告に限られるが、減額の修正申告が認められていた。当該旧

⁵² 所得税の確定申告は、予定申告の清算として行われるため、不足額が過大であるとは追加で納付した所得税額が多すぎた場合をいい、超過額が過少であるとは予定申告で払った税額が確定申告による税額を超える場合に還付額を少なく申告してしまった場合をいう。

⁵³ 渡辺喜久造・前掲注38『税の理論と実際－理論編－』 17-19頁。

⁵⁴ 1947（昭和22）年3月18日第92回帝国議会衆議院議事速記録第二十号 奥村又十郎氏発言

⁵⁵ 古川久「改正所得税法における更正の請求について＝予定申告より所得が減少する場合の減税の手続＝」税経通信5巻11号99-102頁（1950年）。

所得税法には、その年の所得の見積もりをもとに、4月末、7月末、10月末、翌年1月末の4回の予定申告と納税が規定されており、その予定申告に誤謬が見つかった場合には、増額、減額に関わらず、修正申告が認められていたのである。最終的には3月末の確定申告で清算されるので、一年間に負担する税額に変わりはないのであるが、この修正申告に更正ができる旨の規定を入れたのは日本の実情を考慮してのことだったようである。当時の財政収支調整調査会の記事録には、「アメリカの制度を当方の実情に合うように移す場合に於いて特に考えたのは、納税義務があると思はれる人が予定申告を提出しなかった場合、或いはこちらの調査と相違しておると思はれる場合には、予定申告額について更正の決定ができる制度を一方に入れた。・・・これは、納税者の方にも申告に対する観念の必ずしも面白くないものもあり、また税務署にも同様の罪の一半があつて、申告書が出てもしリアルブルのものではない。従つて申告書を重視しない。・・・これ等を考慮して予定申告に於いて一応更正決定が出来る制度を入れて、当年度の歳入が申告に任してあるために極端に悪くなることは、阻止したいと考えておる。⁵⁶」とある。一年に4回の予定申告に係る修正申告に更正をおこなえば、税務行政の負担はより一層増すことが予想される。しかし、その手間をかけても、予定申告に更正決定の制度を置いたのは、当時としては、税務の煩雑さよりも、むしろ税収の確保が優先であった一面があつたことに留意が必要である。そうであれば、修正申告を減額・増額ともに認める制度ではなく、税収が減少する手続にだけ更正の請求を独自に取り入れたことにも同じ理由が考えられる。

なお、旧所得税法は、1950年の改正により、前年度実績で予定申告をおこなうこととなり、予定申告に係る修正申告は姿を消した⁵⁷。

第3節 他の税法における申告納税制度の採用と更正の請求

1. 申告納税制度の必然ではなかった更正の請求

申告納税制度の運用上、いろいろの理由から申告に誤りが生じることは常に考えられるのであるが、減額修正である更正の請求の規定は、申告納税制度の採用とともに当然に置かれたものではなかったようである。

以下、当時申告納税制度を採用したいくつかの税法（直接税）における申告納税に関する手続規定を順に比較検討してみる。

2. 戦時補償特別措置法

戦時補償特別措置法（昭和21年10月19日法律第38号）は、いわゆる戦時補償特別税として知られる法律である。戦時に軍需産業等を営んでいた者などが終戦時に政府等に対して有していた債権や損害賠償請求権に対して100%の課税をおこなうもので、税とはいっても、政府の戦時補償を打ち切るために徴税機関を利用したものである⁵⁸。

財産税法よりも先に成立し、申告納税方式が戦後初めて採用されたが、修正申告又は更正の請求の規定はない。課税対象が政府に対する債権なので、申告に誤りがあつたとしても、債権額を把握している政府が修正をおこなえばよく、納税者による修正の規定は不要であつたとも考えられる。ただし、更正の後には不足税額の徴収しか規定されておらず、還付については規定されていない。つまり、法文上、減額更正

⁵⁶ 大蔵省財政史室・前記注5 202-203頁。元の資料は大蔵省資料Z六〇三 - 三八。

⁵⁷ 古川・前掲注55 99頁。改正法では、予定申告がない場合と前年度実績に満たない予定申告があつた場合には、前年度実績を基礎とする予定申告があつたものとみなすと規定したため、これについて自由に修正申告を認めると、当該みなす規定が空文となるおそれがあるためとされる。

⁵⁸ 武田昌輔「わが租税哲学（7）戦時補償特別税・財産税・非戦災者特別税」月刊公益法人40巻11号16頁、17頁（2009年）。

とその後の手続に関する規定はされていない。なお、納税者の救済規定としては、戦前からすでであった、審査、訴願及び行政訴訟が規定されている。

3. 非戦災者特別税

非戦災者特別税（昭和22年11月30日法律第143号）は、戦災によって家屋又は動産について受けた被害が、調査時期（1945年8月16日）時点でその3割以下である場合に、課税標準をその賃貸価格としてその所有者である個人及び法人に課せられた税金である。税収そのものが目的とされたものではなく、戦災者の非戦災者に対するジェラシーを鎮圧するためのものとされ⁵⁹、一度限りの課税によって施行された。この非戦災者特別税にも申告納税制度が採用されているが、更正の請求の規定はない。一方で申告に脱漏があった場合は政府に申し出て修正すべきこと及び政府による更正・決定・追徴については明確に規定されている。ただし、第43条には、調査時期後に所有していた家屋を譲渡した場合に限定されてはいるものの、還付又は軽減もしくは免除の申請ができる旨の規定があるが、修正申告や更正の請求という語が用いられず、申請となっている。申請が必ず認められるのかどうかはわからないが、後発的に事情が変わった場合に還付などが認められる点では、現行法の更正の請求と同じであると考えられる。

4. 相続税法

相続税法（昭和25年3月31日法律第73号）は、31条の修正申告に続く32条に更正の請求を規定した。同条1項は確定申告書又は修正申告書を提出した者が課税価格又は相続税額が過大であることを知ったときは、申告期限又は修正申告書を提出した日から一月以内に限り更正の請求ができる旨を定め、2項は申告書（確定・修正・期限後）を提出した者については、未分割であった財産が法定相続分等で分割されなかった場合、裁判等により相続人に異動が生じた場合、遺留分減殺請求があった場合のいずれかの場合に限り、その事由が生じたことを知った日の翌日から四月以内に限り更正をすべき旨の請求ができるとしている。1項には税額等が過大になったことについて条件が課されていないのに対して、2項には一定の場合が生じたときに限って更正の請求が認められている。通常の更正の請求と特別な場合に期間を延長して認められる更正の請求とに区別した規定のしかたが、現在の国税通則法と共通する点が興味深い。

なお、旧相続税法（昭和22年4月28日法律第87号）も申告納税方式を採用していたが、脱漏の場合の修正申告について規定するのみで、減額修正や更正の請求の定めはなかった。

5. 資産再評価法

資産の再評価益に対して課された資産再評価法（昭和25年4月25日法律第110号）にも申告納税制度が採用されているが、更正の請求は規定されていない。48条「修正申告」には、再評価差額の計算に誤りがある場合には更正通知があるまでのあいだ、修正申告書を提出することができることと規定されており、減額修正が可能であると解釈できなくもない⁶⁰。しかし、55条は、「修正申告書を提出した場合の再評価税の納付」として、増額した再評価税の納付についての規定はあるが、還付についての規定はない。さらに、65条以下に規定されている更正に関する規定においても、追徴税に関する規定しかなく、したがって減額の更正は前提とされていないように思われる。また、72条は、更正・決定の通知を受けた者について審査請求を認める規定であり、納税者が自分の過大申告に気づいても審査請求はできず、さらに75条には審査請求を経なければ訴えの提起はできない旨が規定されている。資産再評価法は、すくなくとも法文上は、申告が過大であった場合を想定していないと解され、そのための手続規定は置かれていない。

⁵⁹ 武田・前掲注58 19頁。

⁶⁰ 碓井・前掲注2 65頁。

6. 富裕税法

富裕税法（昭和25年5月11日法律第174号）にも申告納税制度が採用されており、更正の請求が規定された。同法20条に規定される更正の請求は、まず1項に、期限内申告書又は修正申告書の提出後に、課税価格又は富裕税額が過大であることを知ったときは、申告期限又は修正申告書の提出から一月以内に限り更正をすべき旨の請求をなすことができると規定している。つぎに、2項には、期限内申告書の提出後、それに係る修正申告を提出した後又はそれらにつき更正を受けた後に相続の開始があったことを知り、その結果、課税価格又は富裕税額が過大となったときは、その知った日の翌日から四月以内に更正をすべき旨の請求ができると規定している。1項が通常の更正の請求、2項が特別な場合に認められる更正の請求という形式で、上記4の相続税法とほぼ同じような規定ぶりになっている。

7. 旧法人税法改正時における更正の請求をめぐる議論

旧所得税法と同時に成立した旧法人税法（昭和22年3月31日法律第28号）にも、申告納税制度が採用されたが、更正の請求の規定は置かれていなかった。更正の請求制度が採用されたのは、1959（昭和34）年の改正（昭和34年3月31日法律第80号）による。ただし、請求の期限はすべて一月に限られており、他の税法に比べて短い。

制度の採用当時、「法人税法においてこのような制度がそれまで存しなかったのは、法人については法人の決算手続の確立、法人の経理能力等からみて過大申告の事例も少なく、又かりに過大申告がなされた場合においても税務署長が自発的に減額の更正処分を行うことよって処理されてきたからである。⁶¹」という説明がなされている。徴税当局に減額更正を促す「嘆願書」や「陳情書」といわれる任意の書面が用いられたのである。

さて、このときの改正内容のほとんどが、更正の請求制度の導入とそれに関連した条文の整備であったためか、議会の質疑応答においても、更正の請求について比較的踏み込んだ議論がなされている。第31回国会衆議院大蔵委員会（1959（昭和34）年3月4日）での質疑には、当時の徴税当局の実務対応やその考え方が示されており、大変興味深いものであると同時に、本稿において意味のある資料でもあるので、以下引用する。（なお、省略部分は・・・で表す。）

奥村委員（衆議院議員奥村又十郎氏）

「この法人税法の一部改正案の一番おもな問題は、会社法人が確定申告書を出してからあと、更正の請求をすることができるということでもあります。これは趣旨としてはけっこうであります。期限を一ヵ月以内に限りという条件がついておるので、せっかくの政府の親切な気持ちもかえって無になる。せめて期限を三ヵ月ということにしなければいかぬというのが、私の考えであります。そこで申し上げたいのは、この法律改正に該当する事項が起こった場合はどうしておられるのか・・・つまり会社法人が確定申告書を出した、そのうち計算上誤りがあって、申告所得が多すぎたので、これを減額訂正したいということが起こった場合、現在はどうしておられるのか。」

北島政府委員（国税庁長官北島武雄氏）

「現行法では、申告納税いたしました法人が自ら進んで減額修正をする、こういう規定がございませんので、実際問題といたしましては、納税者から陳情が出まして早く調査してほしいという申し出がありましてから、税務署なり国税局で調査いたして、減額すべきものには減額をする、こういうやり方をやっているのをごさいます。」

奥村委員

「その減額の処置は、従来誤謬訂正という手段をもってやっておられたのですが、今度の法律改正を見ま

⁶¹ 武田昌輔『会社税務精説』905頁（森山書店、1962年）。

すと、更正決定をするということに規定しております。従来の誤謬訂正のやり方をあらためるのですか。」
原政府委員（大蔵省主税局長原純夫氏）

「法人税法の二十九条には、申告書が提出された場合において、その課税標準または税額が政府において調査したところと異なるときは、政府は更正するとなっております。異なるときというのは、調査したところより少ない申告である場合もあるし、多い申告である場合もある。この二十九条の更正は、政府が更正で税額をふやす場合も減らす場合も、この適用があるという形になっております。誤謬訂正というのは、そういう意味では俗称でありまして、制度的には更正という形で減額をするということになっており、その形で運用をされておるわけです。」

奥村委員

「シャープ勧告実施前後においては、これは誤謬訂正ですべて扱っておられた。このような場合、国税庁は現在更正決定として扱っておられるのですか。誤謬訂正で扱っておられるのですか。」

北島政府委員

「・・・ただいまの更正決定の規定によりまして減額の更正をいたしておるわけでありませう。」

奥村委員

「じゃあ、現行の法人税法二十四条に基づいて修正申告した場合、つまり計算の間違いがあつて減額更正をしてもらいたい、こういう納税者の申告があつた場合、これは取り上げて更正決定をなさいませうか。」

北島政府委員

「現行法におきまして、お申し出がございましたら、果たしてそうであるかどうかできるだけ早く調べて、もし減額すべきものであれば減額をいたす、こういうことになっております。」

奥村委員

「国税庁長官の御答弁のように、現在納税者の申し出によって減額更正決定をしておられるのならば、新たにこのような法律改正は要らぬと思うのですが、なぜお出しになるのか・・・こう規定してあると、今まで比較的簡単に減額更正をやってきたのに、今度はこの法律を出したために、かえって、期限の一ヵ月を経過したならば減額更正の要望が取り上げられない、こういう逆の現象が現れるように思うのでありますが・・・一ヵ月の期限が経過してから誤りを発見した場合は、これは従来通り国税庁でおやりになるという前提のもとでなさるのですか。それなら一ヵ月を三ヵ月に延ばされた方が法案としてはもっとすっきりしてくる・・・。」

原政府委員

「まず今回なぜこれを改正せんらぬのかという点であります。この問題は、実は各税法に共通なこういう形の税の課税ないし徴収についての規定がいろいろあります・・・そういう共通の手続規定が各税法についてどうなっているのか、差があるならばどういう意味があるのか、どういう合理性があるのかということあたりが・・・問題になります。実はこの更正の請求は所得税にあるわけです。法人税にはない。これが年来問題になっておりましたが、実際には、そういう共通規定は、必ず初めにあるタイプがきちつとあつて、各税法はそれにならつて変えていくというのではなくて、やはり沿革的な発展があるというようなことで・・・しかし、この法人税の更正の請求がないというのは、どうもそういうふうにならぬかと、各税法を並べてみまして非常にかけたような感じがするということと、やはり法人税の更正決定というのは、かなりテクニカルではありますけれども、だんだんいろいろな所得の計算等が複雑になって参りまして、やはり納税者にもこれを権利として認める制度を置いた方がいいのではないか、現状でもそれは言つていただいて、こっちがこれは直さなければいかぬと思えば直す制度になっておりますけれども・・・三ヵ月とするのは・・・将来の検討にこの点は譲りたいということでございます。」

奥村委員

「・・・お尋ねしたいのは、一ヵ月を三ヵ月に延ばせぬかということ、それから期限後に計算の誤りが

生じて減額更正を納税者がしてもらいたいという場合の処置については、これは従来通りと変わりがないかということですが・・・。』

北村政府委員

「権利として更正の請求ができる期間が過ぎまして、そのあとで申告に誤りを発見して、そして申告が過大だということで税務署に御陳情がありました場合においては、従来通りできるだけ早く調査をいたしまして、ご要望に添いたしたいと思います。」

奥村委員

「それで了解いたしました。ただ、大ぜいの税務官吏の中には、法律を文字通りに読んで、減額更正請求の期限は一ヵ月である、あなたは一ヵ月をこえたのだから、そういうことを言われてもだめですよという税務官吏が間々おりますから、そう言われた場合に、納税者として法律上からこれをあくまで政府に請求する権利は法文上はないように思う。その場合納税者をどのように救済していくか・・・これは一番大事なてんですから。」

原政府委員

「更正の請求とは一体何かと申しますと、いわば申告の出し直しであります。しかも減額する場合がありますから、いわば誤謬以外にはまずあり得ないのです・・・従って、更正の請求は、納税者の側において誤謬を直させるのにどういう手段をとるかという制度であります。更正決定の方は、減額の場合もあるけれども、これは課税標準なり税額なりが足らぬ場合が大部分です。足らぬ場合には、やはり相当課税標準や税額が抜けているということがあります。従って、これに一ヵ月、二ヵ月というようなことはちょっとできにくい・・・この更正決定の期限とそれから更正の請求とは、必ずしも歩調をそろえて、いつまでというようなことはない。やはり更正の請求には、税務事務の整理というようなことからいつても期限をつけるという、本来そういう性質を持っているのではないかと、私としては思っております。従いまして、間違ったらいつまでも直させるというのを、権利としてそういう制度を置けというのではなくて、やはりそこは申し出によって直すことを運用でやるというようなことで、制度としてはいいのではないかという感じがいたします。そこは議論の分かれるところですが、これは権利として一ヵ月と限るとするような改まったものではなくて、すぐに思い出してもらいたいということでもあります。」

奥村委員

「主税局長の御答弁は、法文上からいけば期限後は権利として減額更正を請求する権利は納税者にはないのだ、そういう結論です・・・政府は、納税者の申告に対して、これは申告が足らぬという更正決定ができる。そこで、政府の更正決定した金額が多過ぎても少な過ぎても、また政府は更正決定ができる。それは三年以内は何ぼでもできる。納税者は、申告が足りなかった場合には、増額の更正決定はいつでもできるが、減額更正については期限後一ヵ月以内に要求することしかできない。政府の課税の権限と、これはずいぶん差別がある。これでは申告納税のほんとうの建前は貫けぬ・・・もう少し主税当局が国税庁にとらわれずに、国税庁つまり税務当局と納税者との中間にあって、主税当局がもう少し公平な税法を立案するように、これから御指導を政務次官にお願いいたしまして、この点は時間の関係で打ち切ります。」

以上のやり取りには今日に通じる多くの示唆が含まれているように思うのであるが、とりあえず、旧法人税法に更正の請求を規定する理由について、減額更正について納税者の権利保障があげられていることと、更正の請求はいわば申告の出し直しと述べていることに特に注目しておきたいと思う。

また、更正の請求制度があっても、その期限後に更正の嘆願などがあれば、調査をして減額更正をおこなうという実務があったことについては、どう評価すべきなのであろうか。そうなると、請求も嘆願も結果は同じことであり、法文上に明記されたかどうかの違いということになる。減額更正をうながす嘆願が、

法人税に限らず広く他の税目にもなされていたとすれば、申告納税方式を採用する税法のすべてに更正の請求が規定されたわけではない理由もそこにあるのかもしれない⁶²。

Ⅲ 小括 一理論的ではない制度採用の理由一

以上、更正の請求の成立の経緯について制度の導入期を中心に検討した。更正の請求は、申告納税の採用ともなって日本の税法に初めて導入された制度である。その契機となったのが、財産税法の立法過程で司令部の最高責任者であったマッカーサーから当時の蔵相石橋湛山に送られた書簡⁶³である。そこで指摘された、「財産が課題に申告せられたる場合の調節規定」は、いったんは修正申告として起草された⁶⁴にも関わらず、最終的に更正の請求として成案を得たが、その理由は明確ではない。さらに、申告納税制度を採用した税法に更正の請求が必ず規定されたわけではないことも上記検討のとおりである。

前述した国会でのやりとりにもあるが、減額修正は旧法人税法のもとでの実務のように、納税者の申し出による減額更正で運用することもできる。それにもかかわらず、一部の税法には更正の請求の規定がおかれた。その理由について、当時の行政府側の説明はあまり説得的であるとは思えない。政府委員は、答弁の中で、更正の請求を申告の出し直しであるといっている。申告の出し直しであれば、修正申告で足りるはずで、税額が減少する場合にだけ更正の請求とするのは理論的ではない。納税額について最終的な決定権は行政府にあるので、増額減額ともに修正申告を規定し、疑義のあるものについて、調査の後に更正決定を行う仕組みである方が、納税者への信頼に拠る申告納税制度の趣旨に適い理論的であると思う。

増額修正については納税者の意思をそのまま受け入れ、減額修正については行政府の処分とすることの制度的非対称性についての理論的な説明は、制度導入の経緯のなかに発見することはできなかった。おそらく、更正の請求は申告納税制度から理論的に導かれるものではない⁶⁵。戦後の混乱の中にあった申告納税制度導入時、納税者に対する不信や税務行政の煩雑化など、徴税を取り巻く状況に対する憂慮が更正の請求制度採用の政策的な理由であったと考えられる。

さらに、申告納税によるすべての税法に更正の請求が規定されたわけではなく、減額修正申告どころか更正の請求も徴税当局としては積極的に採用したい制度ではなかったようにも思う。税収確保を優先すべき事情があったことも制度的非対称性が生じた理由のうちに窺うことができるのである。

⁶² 武田・前掲注61 905頁。

⁶³ 大蔵省財政史室・前掲注21及び袖井・前掲注22。

⁶⁴ 大蔵省・前掲注24。

⁶⁵ 碓井・前掲注2参照。