

重加算税の一考察 I

弓 削 忠 史

1. はじめに

わが国の重加算税について、学説上、「重加算の賦課は非常に重く処罰的色彩が強い」⁽¹⁾とか、「重加算税の税率は高額であり、納税者にとって打撃は大きい」⁽²⁾等と評されている。

しかしながら、僭越であるが、最高裁判決及び基調的な諸学説等を検討するに、国税通則法等に基づく重加算税等の問題のあり方を、憲法の「本質的」な観点から再考する法理は提起されていない。

それ故に、加算税制度の問題は、加算税制度の意義である「申告納税制度」等のあり方を前提に、国税通則法等の課税要件、特に、国税通則法68条1項の重要な課税要件である「隠ぺい」及び「仮装」概念等のあり方の問題に帰結することになる。

そこで、私見は、憲法の「本質」に基づく「法の支配」の観点から、それらの基本的な問題を検討することによって、「法の支配」に基づく重加算税のあり方の一端を提起したい。

したがって、僭越であるが、私見の憲法の「本質」に基づく税法観を「要約的」に提起し、それを背景にして、国税通則法に基づく重加算税等の基本的な問題点を検討することにした。

さて、人権史的に捉えると、基本的人権は、「自由権」のみならず「社会権」等を内包化することによって、基本的人権の「あり方」が確立されることになった。

そのことは、現代社会においては、伊藤正己名誉教授が提起されているように、基本的人権は、「形式的に法的保障があるからではなく、その実質において、それらが国家から恩恵として与えられたものではなく、人間という事実のみに基づいて、人が生まれながらに持っている権利であり、すなわち生来の不可侵で不可譲の権利である」⁽³⁾と称されているように、基本的人権は、「人間という事実」に基づいて保障される「個人の尊厳の保障」であり、その確認を宣言するために、日本国憲法は、「すべて国民は、個人として尊重される」(憲法13条前段)等と規定している。

それ故に、最高法規である憲法の「本質」は「個人の尊厳の保障」であり、諸法規は、正に「個

人の尊厳の保障」を「内質」すべきことになる。そのことは、当然に、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」は、税法等の諸現象に「内質」すべきことになる。

したがって、そのことは、当然に、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」は、税法等の諸現象に「内質」すべきことになる。

そこで、純粋法学者として高名なケルゼン (Hans Kelsen) は、「国家作用」は法創設作用＝段階的に進行する規範定立過程である。……この段階構造は、自己運動における法秩序の統一を基礎づける根本規範に終止している。根本規範は、まず第一に、法を創設する機関を設定することによって、法論理的意味における憲法を成す。そして、そのようにして創定された立法者が、立法自体を規制する規定を定立することによって一次の段階として一実定法的意味における憲法が成立する⁴⁰⁾と称される「根本規範論」等の影響故えなのか、わが国では、根本規範等の法理に基づいて、「個人の尊厳の保障」のあり方が提起されている。

基調的な所説によると、根本規範は、憲法が下位の法令の根拠となり、その内容を規律するのと同じように、憲法の根拠となり、また、その内容を規律するものである。……われわれは、憲法の内部において、根本規範と他の憲法規範という段階構造の存在を認めることができる。そして、後者は前者によって、根拠づけられ、規律されているのである。ところで、具体的に、日本国憲法における根本規範の内容として、どのようなものが考えられるか。国民主権主義、基本的人権尊重主義および永久平和主義の三つの原理がそれに該当するものであろう。そして、さらにこれらの原理の根底にある原理として、「個人の尊厳」という原理が考えられる⁴¹⁾とか、自然権を実定化した人権規定は、憲法の中核を構成する「根本規範」であり、この根本規範を支える核心的価値が人格不可侵の原則（個人の尊厳の原理）である⁴²⁾と称されている。

しかし、「個人の尊厳の保障」について、国民主権主義、基本的人権尊重主義、および永久平和主義の三つの原理⁴³⁾の根底にある原理として、「個人の尊厳」という原理⁴⁴⁾とか、根本規範を支える核心的価値が人格不可侵の原則（個人の尊厳の原理）⁴⁵⁾となる「個人の尊厳の原理」は、いかなる意味を有するのであろうか。

私見は、前記所説の「根底にある原理として、『個人の尊厳』という原理」⁴⁶⁾とか、「根本規範を支える核心的価値が人格不可侵の原理（個人の尊厳の原理）」⁴⁷⁾等のあり方の形而上化等の克服と、新たな「法体系」を確立するために、日本国憲法の「本質」は、「人間という事実のみに基づいて、人が生まれながらに持っている権利」⁴⁸⁾である「個人の尊厳の保障」⁴⁹⁾として捉えることによって、その「下位規範」の諸法規等に「個人の尊厳の保障」を「内質」する法理を基に「税法原理」を確立すべきものとする。したがって、その前提として、その「個人の尊厳の保障」の「本質」を確認し宣言するために、憲法は「国民は、すべての基本的人権の享有を妨げられない」（憲法第11条）、「すべての国民は個人として尊重される」（憲法第13条）⁵⁰⁾等と規定した上で、その基本的人権は、「侵すことのできない永久の権利」（憲法第11条・同97条）と規定している。

それ故に、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「法の支配」¹⁴⁾の観点から、「税法」の「法形態」の「あるべき」当為 (Sollen) 性に「内質」すべきことになる。

注

- (1) 山田二郎『税法講義』(第2版)』信山社, 2001年, 300頁。
 - (2) 森山文昭『租税法』法学書院, 2007年, 193頁。
 - (3) 伊藤正己『憲法』弘文堂, 1982年, 177頁。
 - (4) ハンス・ケルゼン著・清宮四郎訳『一般国家学』岩波書店, 1975年, 415-416頁。
 - (5) 清宮四郎『憲法I (第3版)』有斐閣, 1981年, 33頁。
 - (6) 芦部信喜・高橋和之(補訂)『憲法(第3版)』岩波書店, 2002年, 10頁。
 - (7) 清宮四郎, 前掲注(5), 33頁。
 - (8) 同上書, 33頁。
 - (9) 芦部信喜・高橋和之(補訂), 前掲注(6), 10頁。
 - (10) 清宮四郎, 前掲注(5), 33頁。
 - (11) 芦部信喜・高橋和之(補訂), 前掲注(6), 10頁。
 - (12) 伊藤正己, 前掲注(3), 177頁。
 - (13) 佐藤幸治名誉教授は、憲法第13条に関して、「私は、13条前段『個人の尊重とは、人格によって通底された個々の具体的人間の自律的生を尊重しようとする』ことであり、後段の『幸福追求に対する権利』とは、それを受けて人間の自律的生を可能ならしめるべく包括的・一般的に権利として捉えたものである』(佐藤幸治『日本国憲法と法の支配』有斐閣, 2002年, 26頁)と称されているが、しかし、「個人の尊重」を「人格によって通底された」(同上論文, 26頁)ところの「具体的人間の自律的生を尊重」(同上論文, 26頁)と称されることは、その「人間の自律的生」(同上論文)のあり方によっては、極めて「人間」を価値的にとらえることになるのでないのだろうか。私見は、「個人の尊厳の保障」は、「具体的な人間の保障」の問題として捉えるべきものとする。
- また、木村弘之教授は、「日本国憲法の価値秩序のなかで、憲法13条1文によって保護されている個人の尊厳が最上位の価値である。法治国家における租税法の秩序もまた、このことを尊重しなければならない」(木村弘之『租税法』税務経理協会, 1999年, 93頁)と称されているが、しかし、「個人の尊厳の保障」は、「憲法13条1文によって保護」(同上書, 93頁)されているのではなく、「確認規定」として捉えるべきものとする。そうすると、当然に、憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」は、「法治国家における租税法の秩序」に「内質」すべきものとする。

- (14) 杉村敏正博士は、「法治主義」について、「ドイツにおいて戦前に一般に説かれた『法律の支配』(Herrschaft des Gesetzes)や、わが国において戦前に一般に説かれた『法律の支配』や『法治主義』は、支配する『法律』や『法』の内容を問題としないから、悪法の支配も『法律の支配』や『法治主義』でありえた」(杉村敏正『法の支配と行政法』有斐閣, 1970年, 32頁)と称されているが、伊藤正己名誉教授は、「法の支配」について、『法による国家権力のコントロールのみならず法そのものの内容や手続の正当性を要求し、法治国家の理念を形式的のみでなく、実質的にも実現しようとする』(伊藤正己『憲法』弘文堂, 1982年, 14頁)と称されことは、憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」を「内質」する「法の支配」の定義論と評することができる。

そこで、渡辺洋三名誉教授が、「法の支配」について、「権力者を拘束する客観的基準はだれがきめるのか?それをきめるものは、権力者自身であってはならない。それをきめるものは、民主主義国家にお

いては、主権者たる国民でなければならない、ということが原理的に要請される。法が権力者の意思を拘束するとはとりもなおさず、国民の意思が権力者の意思を拘束するということである。法が最高であるという思想は、すなわち国民の意思が最高であるという思想を根本にもっている。こうして、法の支配は、主権在民の民主主義政治体制と、きってもきれない関係にある。近代法治主義とはつまるところ、国民の意思が法の名において権力者を拘束し、権力者の行為を国民の意思に服せしめる、という原則以外のなにものでもない（渡辺洋三『法というものの考え方』日本評論社、1992年、78-79頁）と、「法の支配」を「国民の意思が権力者の意思を拘束する」（同上書、78頁）と称されていることは傾聴すべきことであるが、しかし、憲法の「本質」となる「個人の尊厳の保障」を「法の支配」に「内質」しないで、「個人の尊厳の保障」の「手段」である「民主主義」の観点から「法の支配」を問題にすることは、結局、多数決論で「法の支配」を確立することになり、それは、従来型の「法治主義論」に帰結することになる。伊藤正己名誉教授は、「法の支配」について、「法による国家権力のコントロールのみならず法そのものの内容や手続の正当性をも要求し、法治国家の理念を形式のみではなく、実質的にも実現しようとする」（伊藤正己『憲法』弘文堂、1982年、14頁）と称されることは、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「内質」する「法の支配」の定義論と評することができる。

※本稿の引用原文の「右」の文言は、「前記」に引用者・修正。

2. 諸学説等に基づく加算税等の基本的な問題点のあり方について

(1) 重加算税等に関する基本的な諸学説等について

①田中二郎博士は、「加算税」について、「租税処罰法」⁽¹⁾の観点から、「行政法規においては、その定める義務の不履行ないし義務違反に対して、一定の制裁を科することができるものとすることによって、当該法規の実効性を保障するとともに、義務者の心理上の圧迫を加え、間接的に、義務の履行を確保しようとするのが通例である。

租税法上、かような目的のために科される制裁には、ここでいう制裁税と租税罰の両者がある。（中略・引用者）。

ここで制裁税というのは、租税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁として、税の形式で課されるものを総称する。延滞税、各種加算税、過怠税がこれである。⁽²⁾と称された上で、「重加算税と租税刑罰の併科」に関して、「重加算税については、課税要件事実の隠蔽又は仮装して納税の義務を適正に履行しないというその課税要件が、偽りその他不正の行為により租税を免れるという脱税犯の構成要件と酷似し、かつ、その負担が不足額の35%となり重いために、二重処罰（憲法39条）にあたるのではないかという意見がある。しかし、重加算税は、その制裁的意義は否定できないにしても、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科する刑事罰と異なり、課税要件事実を隠蔽又は仮装して申告（納付）義務を正しく履行しなかったという事実があれば、正当な理由がない限り、課されるものであり、それによって過少申告、不申告等による納税義務違反の発生を防止し、もって租税収入の確保を図ろうとする行政上の措置である。従って、重加算税を課することは、納税義務者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として科する趣旨でないから、重加算税と租税刑罰

を併科しても憲法（39条）に違反しないと解すべきである。」⁽⁴³⁾と、重加算税と「制裁として科する刑事罰」⁽⁴⁴⁾との違いを、「脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性」⁽⁴⁵⁾の観点から提起されているが、しかし、その「反社会性ないし反道徳性」⁽⁴⁶⁾は、極めて「抽象的」で「多義的」な概念であるので、それを具体的に明確にしないと、果して、「重加算税と租税刑罰を併科しても憲法（39条）に違反しないと解す」⁽⁴⁷⁾ことができるのであろうか。

②金子宏名誉教授は、まず、申告納税制度と加算税等のあり方を明確にするために「加算税は、申告納税制度および徴収納付制度（中略・引用者）の定着と発展を図るため、申告義務および徴収納付義務が適正に履行されない場合に課される附帯税である（税通条以下。）申告納税制度がわが国で一般的に採用されたのは、戦後のことであるが、それは民主的租税制度の一環として重要な意味をもっている。また、徴収納付制度は、租税の徴収を確保するために必要な制度である。そこで、申告義務および徴収納付義務の違反に対して特別の経済的負担を課することによって、それらの義務の履行の確保を図り、ひいてはこれらの制度の定着を促進しようとしたのが、加算税の制度である。」⁽⁴⁸⁾と称された上で、「重加税」について、「納付すべき税額の計算の基礎となる事実の全部または一部について隠ぺいまたは仮装があり、過少申告・無申告または不納付がその隠ぺいまたは仮装に基づいている場合は、過少申告加算税・無申告加算税または不納付加算税の代わりに、重加算税と呼ばれる特別に重い負担が課されまたは徴収される（中略・引用者）。

重加算税は、納税者が隠ぺい・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課することによって、申告納税制度および源泉徴収ま基盤が失われるのを防止することを目的とするものである。」⁽⁴⁹⁾と、金子宏名誉教授は、「民主的租税制度の一環」⁽⁵⁰⁾として、「申告納税制度と源泉徴収制度」の「定着と発展」⁽⁵¹⁾と、その「基盤が失われるのを防止することを目的とする」⁽⁵²⁾ことを「加算税制度」の趣旨とされている。

ところが、学説上、「形式的・多数決主義的な民主主義観においては、既存の制度枠組みの中で、多数による決定が行われるかどうかだけに関心があり、その決定に至るまでの過程はまったく問われない。そこには、民意の国政への反映をいかにして実質化するかといった視点は存在せず、ある特定の政治制度と政治的文脈の中で与えられた〈数〉を絶対視し、決定時点での民意がどこにあるかを考慮せずして、多数決が強行される。そして、いったん多数決強行される。そして、いったん多数決による『決定』さえなされてしまえば、あとはその『民主的決定』を楯に、有無を言わさぬ『決定』への服従が求められることになる。」⁽⁵³⁾と称されるように、民主主義論は、時に形式的・多数決主義に陥り、既存の制度を過度に保全することになる。

例えば、森山文昭弁護士（教授）が、「重加算税の税率は高額であり、納税者にとって打撃は大きい。租税法律主義の立場からは、条文の文言を離れ、安易に適用範囲を拡げるような解釈をすべきでない。」⁽⁵⁴⁾と評されても、民主主義制度の一環としての申告納税制度の保全のために、結局は、既存の重加算制度を許容することになる。

そこで、その問題を是正するためには、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の文脈の「財産権等の保障」を「内質」する「法の支配」の観点から、申告納税制度の保全のための重加算制度のあり方が問われることになる。

したがって、民主納税制度の一環としての申告納税制度は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の手段であるので、当然に重加算税のあり方が問われることになる。

そして、重加算税と租税刑罰の関係について、金子宏名誉教授は、「国税通則法によって加算税の対象とされる行為が、同時に個別租税法によって刑罰の対象とされている場合が少なくない。たとえば、所得税法は、正当な理由なしに確定申告書を確定申告期限内に提出しない行為（241条）、源泉徴収して納付すべき税額を納付しない行為（240条）を刑罰の対象としている。したがって、前者の行為に対しては、無申告加算税に加えて刑罰が科されることになる。さらに、無申告または不納付が、事実の隠ぺいまたは仮装（中略・引用者）に基づいている場合には、無申告加算税および不納付加算税の代わりに、それぞれ重加算税が課されるが、他方、所得税法は、偽りその他不正の行為により所得税を免れる行為（238条）の刑罰の対象としている。事実の隠ぺいまたは仮装に基づく無申告および不納付は、偽りその他不正の行為に該当する場合が多い。したがって、その場合にも、重加算税に加えて刑罰が科されることになる。無申告や脱税に対して刑罰を科する規定は、法人税法（159条・160条）その他の個別租税法の中にも見られる（たとえば、相続68条・69条）。このように、一個の行為に対し、一方で加算税を課し、他方で刑罰を科することが、憲法39条の二重処罰の禁止に反しないかが問題となるが、加算税は、刑事制裁と異なり、申告義務および徴収納付義務の適正な履行を確保し、ひいては申告納税制度および徴収納付制度の定着を図るための特別の経済的負担であって、処罰ないし制裁の要素は少ないから、それは二重処罰にあたらぬと解すべきであろう」⁽⁴⁴⁾と称されている。

しかし、牛島勉弁護士は、「昭和62年の改正により、過少申告加算税、無申告加算税および重加算税の割合がそれぞれ5%引き上げられ、納付すべき税額に対して、原則として、過少申告加算税が10%（一定の部分は15%）に、重加算税が35%または40%になったことなどを考えれば、制裁としての要素も少なからずあると言わざるを得ないように思われる。」⁽⁴⁵⁾と称されている。

したがって、森山文昭弁護士（教授）は、「重加算税の税率は高額であり、納税者にとって打撃は大きい。」⁽⁴⁶⁾と評されていることから、重加算税を課した上に、刑罰を科することは、二重処罰の問題のあり方に帰結することになる。

それ故にか、以前、碓井光明教授は、「重加算税賦課の構造」⁽⁴⁷⁾の観点から、「重加算税に関する議論が、罰金と追徴税の併科の合憲性に関する最高裁判決を基礎とすることによって、誤った方向に進んだように思われてならない。現行の重加算税に関する規定を直視して議論を進めるべきではないかと思う。そして重加算税が、建物としては、租税の一種として、法定の課税要件事実の充足によって成立するとされているにもかかわらず、実態においては、納税義務者

に対する税務行政庁の威かく手段として利用されている面もあるのではないかと推測される。そのような実態の分析をもふまえて、あるべき重加算税制度を検討すべきものと思う。」⁽⁴⁵⁾と称されている。

③山田二郎弁護士(租税訴訟学会会長)は、「重加算税の『隠ぺい又は仮装』という要件と通脱犯『偽りその他不正の行為』という要件とは、同じ内容であるといえるので、重加算税の賦課と通脱犯に対する処罰が憲法39条が禁止している『二重処罰の禁止』に触れないかが争われた。最判昭和33年4月30(民集12・6・938)は、加算税は申告義務又は租税納付義務違反に対する制裁として課されるものであるが、申告義務違反又は租税納付義務違反を刑罰として処罰するものではないので、憲法39条に違反しないと判示している。不正行為があっても多くの場合、重加算税の賦課で終っており、通脱犯として処罰されるのは悪質な場合であるといえるが、重加算税の賦課と通脱犯の処罰は、形式論として最判のような説明ができるとしても、わが国の重加算税の賦課は非常に重く処罰的色彩が強いので、実質的に見ると、『二重処罰の禁止』に触れないか、比較法的・実証的な検討をすべき課題である。」⁽⁴⁶⁾と、「重加算税の賦課と通脱犯の処罰」⁽⁴⁷⁾の関係を、「重加算税の賦課は非常に重く処罰的色彩が強い」⁽⁴⁸⁾ことで、「実質的に見ると、『二重処罰の禁止』に触れないか」⁽⁴⁹⁾を問われることは、極めて傾聴すべき所説と評することができる。

④ところが、重加算税の目的性等の観点から、住田裕子弁護士(元法務省訟務局付検事)は、「重加算税を含む加算税は、納税義務違に対して行政制裁として経済的負担を課することにより、申告納税秩序を維持すること、すなわち、申告納税義務違反の発生を未然に防止し、徴税の実をあげることを主目的とする。また、自発的に正直な申告をした納税者との不公平感を除去した上、税務調査を困難とし、そのための多大の労力と経費とを国家に費やさせたことの補填(国庫利益の回復)などの性格をも有する。

制裁であることを強調すれば、二重処罰との関係が問題となるとする論者があるが、前記最判のとおり(「重加算税は、……課税要件事実を隠ぺいし、また仮装する方法によって行われた場合に、行政機関の手続により違反者に課せられるもので、これによってかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、徴税の実を挙げようとする行政上の措置であり、刑罰と異なるから、重加算税のほかに刑罰を科しても、憲法39条に違反しない。」(最判昭45・9・11刑集24巻10号1333頁・同論文「引用文献」挿入・引用者)、加算税制度は、あくまでも行政上の措置としての制裁であり、行政目的を達成するための一手段である。犯罪という反社会的行為に対する非難や社会的制裁としてのもっぱら司法手続による刑事罰ではない。一般に、行政制裁の方法としては、免許取消・業務等の停止・一定の資格剥奪・課徴金等の経済的制裁などさまざまな手段が用いられているが、納税という金員の国庫への拠出に対する違反に対しては、経済的制裁がもっとも効果的であり、かつ、なじむものである。その結果、金員の国庫への拠出という面で刑罰の中の罰金と共通する部分が異なるものであるから、加算税制度が二重処罰であると

の批判は当たらないであろう（もっとも、重加算税を課されてこれを納めた場合に罰金の額等量刑上斟酌される事由となることはあり得よう。）⁽²³⁾と傾聴すべき所説を展開されているが、しかし、「金員の国庫への拠出という面で刑罰の中の罰金と共通する部分があるとしても、目的が異なり、取り扱う機関も異なるものであるから、加算税制度が二重処罰であるとの批判は当たらないであろう」⁽²⁴⁾と称される、「目的性」等に基づく重加算税の経済制裁と通脱犯の刑罰のあり方に関する区別論は、その「目的性」を具体的に明確にしないと、その「目的性」のあり方は形而上化し、結局は、重加算税と通脱犯の区別論のあり方が問われることになる。

また、特に、同弁護士が、「国税通則法の制定に関する答申の説明」を引用され、「重加算税は、制裁的意義を有することは否定できないが、そもそも納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないしは反道徳性に着目して、これに対する制裁として科される刑事罰とは、明白に区別すべきであると考えられる。このように考えれば、重加算税を課すとともに刑事罰に処しても、二重処罰と観念すべきではないと考える。」⁽²⁵⁾と提起されていることについて、確かに、「重加算税の税率は高額」⁽²⁶⁾であることから、「重加算税は、制裁的意義を有することは否定できない」⁽²⁷⁾が、だが、具体的な根拠を示さずに、重加算税について、「そもそも納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないしは反道徳性に着目し、これに対する制裁として科される刑事罰とは、明白に区別すべきである。」⁽²⁸⁾と称することができるのであろうか。

だが、刑罰の根拠となる「反社会性」「反道徳性」は、不確定概念あることから、一義的な概念でなく、常に、多義的な意味を内包しているため、その刑罰の根拠となる「反社会性」「反道徳性」の意味を具体的に明確にしない以上は、その根拠は、「形而上化」することになる。そして、刑罰の根拠となる「反社会性」「反道徳性」は、前記のように、一義的な概念でなく、多義的な意味を内包しているため、当然に重加算税の根拠にもなりうる概念でもある。

したがって、前記のように、同弁護士が、「国税通則法の制定に関する答申の説明」を引用され、重加算税は、制裁的意義を有することは否定できないが、そもそも納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないしは反道徳性に着目して、これに対する制裁として科される刑事罰とは、明白に区別すべきであると考えられる。⁽²⁹⁾と称されるのは、過言と評することができる。

⑤そこで、清水敬次名誉教授が、「重加算税が課される場合は同時に租税の通脱犯の構成要件をもみたすものと思われ、したがって、重加算税の賦課と租税通脱犯に対する処罰とが憲法39条の「同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問われない」との二重処罰の禁止にふれないかが問題となる。」⁽³⁰⁾と、重加算税と通脱犯の基本的な問題点、つまり、「重加算税が課される場合は、同時に通脱犯の構成要件をもみたす」⁽³¹⁾ことの観点から、「二重処罰の禁止」を問題にされているのは、一定の法理として許容すべきことになる。

しかし、その前提として、最高裁昭和33年4月30日大法廷判決（「通脱犯に対する刑罰が『詐

偽その他不正の行為により云々』の文字からも窺われるように、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、法43条の追徴税は、単に少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の己むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出た行政上の措置であると解すべきである。』⁽³²⁾との判示を意図されたのか、同名誉教授は、「加算税は、申告義務又は租税納付義務違反に対する制裁として課されるものであるが、当該申告義務又は租税納付義務違反を犯罪としてこれに対する刑罰とし科されるものではないから、憲法39条に反しない」⁽³³⁾と称されているのも、重加算税と通脱犯の区別のあり方を具体的に明確にしないと、結局、それは憲法39条の「二重処罰の禁止」の問題に帰結することになる。

また、そのことは、加算税、特に重加算税と、通脱犯の法的性格のあり方の問題であり、それは、憲法の「本質」となる「個人の尊厳の保障」に基づく「法の支配」の観点から検討しないと、前記の最高裁昭和33年4月30日大法廷判決の問題で「事」が決されることになる。

⑥そこで、田中二郎博士は、「行政法規においては、その定める義務の不履行ないし義務違反に対して、一定の制裁を科することができるものとすることによって、当該法規の実効性を保障するとともに、義務者に心理上の圧迫を加え、間接的に、義務の履行を確保しようとするのが通例である。

租税法上、かような目的のために科される制裁には、ここでいう制裁税と租税罰の両者がある。ここで制裁税というのは、租税法上の義務の不履行に対し、一種の行政上の制裁（納税義務者に対して課せられる不利益）として、税の形式で課されるものを総称し、これに対し、ここで租税罰というのは、訴税法上の義務違反に対して、一般統治権に基づいて科される制裁を総称する。これら両者は、その性質を異にするが、前述のように共通の目的を有する制裁であるから、これらに関する法を一括して租税処罰法と呼ぶことにする。』⁽³⁴⁾と、体系的な観点から、「租税処罰法」を上位概念として、加算税と相関する「制裁税」と通脱犯と相関する「租税罰」を「共通の目的を有する制裁」⁽³⁵⁾として位置づけながら、今度は、「これら両者は、その性質を異にする」⁽³⁵⁾と、制裁税と租税罰を区別されているのは、その「性質」のあり方を具体的に明確にしないと、憲法39条の「二重処罰の禁止」の問題に帰結することになる。

したがって、それを前提に、同博士が、「重加算税と租税刑罰の併科」について、最高裁昭和33年4月30日大法廷判決を意図された上で、「重加算税は、その制裁的意義は否定できないにしても、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科する刑事罰と異なり、課税要件事実を隠蔽又は仮装して申告（納付）義務を正しく履行しなかったという事実があれば、正当な理由がない限り、課されるものであり、それによって過少申告、不申告等による納税義務違反の発生を防止し、もって租税収入の確保を図ろうとする行政上の措置である。従って、重加算税を課することは、納税義務者の行為を犯罪とし、これに対する

刑罰として科する趣旨でないから、重加算税と租税刑罰を併科しても憲法（39条）に違反しないと解すべきである。」⁽⁴³⁾と、「脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目」⁽⁴³⁾されることは、結局、形而上的な観点に基づく重加算税と租税刑罰の併科の許容論となる。

したがって、森山文昭弁護士（教授）は、「重加算税の要件である『仮装・隠ぺい』は、刑罰の要件とされる『偽りその他不正の行為』とほとんど同一であり、重なり合う。そして、重加算税の負担は決して軽いものではない。これらの点からするならば、両者の併科は、やはり違憲の疑いが強いと言わざるを得ないであろう。」⁽⁴³⁾と称される観点は、前記最高裁昭和33年4月30日大法廷判等とその判決を支持する諸学説に対する、極めて傾聴すべき批判論と評することができる。

② 加算税の制度のあり方と適正手続論について

①そこで、北野弘久博士は、「加算税の制度の制度については、（中略・引用者）いくつかの基本的疑問を提起していた。その主要なものを整理すれば、つぎの三点に要約することができる。

i) 国税通則法に規定する加算税の課税要は、きわめて不明確である。加算税は行政上の制裁措置（一種の行政上の秩序罰とみる見解もある）であるが、制裁規定の構成要件は元来没価値的・客観的・記述的であらねばならない。それは、それを適用する者の主観的判断が介入する余地がないように主観的要素を排除して客観的に構成されねばならない。

ii) 加算税制度は、一般には申告納税制度を育成するための過渡的な措置として理解されるべきであり、議論のあり方としては刑事訴追の徹底を行なうところが本則とされるべきである。国側の刑事訴追の不徹底さを加算税という行政上の便宜手段によってカバーしようという態度はそもそもおかしい。加算税制度に対しては基本的にはその廃止の方向において、シャープ税制後10余年を経過した今日（昭和37年当時）の諸事情をふまえて再検討されるべきであるまいか。

iii) 加算税、とくに重加算税については憲法上の問題（39条違反）が存在する。重加算税と刑罰とを併科することは、かりに現段階における憲法解釈論のレベルにおいては違憲とはいえないとしても、それは憲法の趣旨（精神）に反することは否定しえない。シャープ税制後10余年を経過した今日（昭和37年当時）、重加算税制度は廃止されるのが望ましいが、かりに、直ちに廃止することができないとしてもなんらかのかたちにおいて重加算税と刑罰との併科をしないこととする立法上の措置を構すべきである。」⁽⁴⁴⁾と極めて傾聴すべき所説を提起された上で、北野弘久博士は、最近の基本書で明確に重加算税等について、「立法論的に、加算制度はこれをもともと過渡期的措置としてとらえるならば、その廃止の方向が検討されるべきであろう。すなわち、税法違反についてはすべて刑事制裁制度に一元化する。もし、存続させるならば、刑罰制度との調整がなされるべきである」⁽⁴⁴⁾と称された上で、結論として、「重度の税法違反に対しては刑罰のみを科し、それに至らない軽度の税法違反に対しては加

算税のみを課することとして、税務制裁制度を二元的に構成することとしたほうがよいと考えている。そうすれば、二重処罰の疑いもなくなる⁽⁴²⁾と称されている。

ところが、佐藤英明教授は、北野弘久博士の所説に対して、「通脱罪として刑事訴追される範囲が現在重加算税だけしか課されていない行為にまで広く及び、刑事処罰の範囲が飛躍的に広がることも、理論的には考えられる。(中略・引用者)しかしこのように実際の刑事処罰の範囲を拡大することには、刑罰の謙抑制という点からみてかなり疑問がある。すなわち、この説は、現在、法律の文言上は通脱罪に該当するにもかかわらず重加算税しか課されない行為のほとんどすべてが刑事処罰に値する実質的な悪質性を有しているかという点について何ら述べることがないが、形式的に通脱罪の構成要件を満たす行為の中にも刑事処罰に値しない程度のものであると考えられるから、この点を考慮することなく、形式的に刑事処罰の範囲の拡大を説くことは処罰権の濫用につながるおそれがあるので、賛成しがたいのである⁽⁴³⁾と痛烈に批判されている。

しかし、北野弘久博士は、「立法上の措置」⁽⁴⁴⁾として、「重加算税を課せられた納税義務者に対し刑事訴追が行なわれた場合には、訴追期間中は重加算税を徴収することを猶予し、訴追の結果をみたすうえで重加算税の徴収処分⁽⁴⁵⁾の続行を決定すべきである。そして、もし、訴追の結果、有罪となって罰金刑等に処せられたときは、重加算税の賦課を取り消すこととし、すでに重加算税を納付していたときは、既納付の重加算相当額を還付することにする⁽⁴⁶⁾と称されている観点から、果して、北野理論は、「形式的に刑事処罰の範囲の拡大」⁽⁴⁷⁾と評することができるのであろうか。

②また、北野弘久博士は、「現行法は加算税の課税手続について何ら『適正手続』への配慮を行っていない。現実的にも、いわば『隠密的』に、納税者に対して制裁が行われている。刑罰を宣告するにあたっては、刑事法廷において厳格な刑事訴訟法のルールに従って証拠調べが行われる。加算税の課税手続においても、本来、前記に準ずる手続が保障されなければならない。もし加算税制度を引き続き維持しようとするならば、立法論的に前記の『適正手続』のための規定の整備がなされねばならないといえよう。」⁽⁴⁸⁾と称される「加算税」の「適正手続」の基本的な問題点の提起は、正に、山下清兵衛弁護士(教授)が、「租税のうち、租税債権・債務の内容、租税債権・債務の成立・承継・消滅・効果をそれ自体として規律するのが、租税実体法と租税手続法を明確に区別し、その両法について合理性がなければならない。同一の租税法の中には、租税実体法規と、租税手続規定が混在していることが多く、これを区分して、分析することは課税実体法要件を抽出するために必要である。租税法における正当性保障が確保されなければならない。

租税手続法は、租税実体法における債権・債務関係に関する規範を具体化する手続にすぎない。しかし、租税法において、手続の懈怠が納税者の権利に影響することが多く、これと租税実体法要件との関係を明確にする必要がある。」⁽⁴⁹⁾と、「租税法において、手続の懈怠が納税者

の権利に影響することが多く、これと租税実体法要件との関係を明確にする必要性がある⁽⁴⁹⁾と称されることは、現在の加算税、特に重加算税の重要な要件を是正する問題提起である。

そこで、北野弘久博士は、前記のように、「もし加算税制度を引き続き維持しようとするならば、立法論的に前記の『適正手続』のための規定の整備がなされねばならないといえよう。」⁽⁵⁰⁾と称された上で、「現行法のもとでも、運用上さしあたりつぎのような手続が憲法13条、31条の『適正手続』の要請により必要であると解される。すなわち、明文規定がなくても、第一に処分先に先立って被処分者である納税者に弁明・聴聞の機会を与えることが必要である。第二に処分の際に処分をするにいたった具体的理由を明示することである。その際、『事実の隠ぺい・仮装』等に関する証拠の摘示を行うべきである。筆者は現行法のもとで、この二つの手続を欠く加算税処分は憲法の要請する『適正手続』に違反し違法になると解している。

さきに税務制裁制度を二元的に構成すべきことを提言したが、立法論的には何が刑罰を科される重度の税法違反なのか、何が加算税を課される軽度の税法違反なのか、何が加算税を課される軽度の税法違反なのか、具体的基準化すべきであろう。さしあたり現行法のもとでは運用面で、真に刑罰を科するに値する税法違反のみ訴追することとし、その程度にいたらない税法違反には加算税のみを課することとする取扱いの定着が期待される。⁽⁵¹⁾と、前記の「二つの手続を欠く加算税課税処分は憲法の要請する『適正手続』に違反し違法になると解している。」⁽⁵²⁾と称されるのは、現在の加算税制度のあり方を手続論的に是正するものと考えているが、私見では、「運用上」⁽⁵³⁾として捉えるのではなく、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「加算課税処分」等に「内質」するところによって、前記の加算税の基本的な問題が法解釈的に是正されることになる。

もちろん、北野弘久博士が提起される「立法論的には何が刑罰を科される重度の税法違反なのか、何が加算税を課される軽度の税法違反なのか、の具体的基準を法定化すべきであろう。」⁽⁵⁴⁾と称されていることは、傾聴すべき立法論であるが、その場合に、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の文脈たる「財産権等の保障」を「内質」することによって、「立法論的には何が刑罰を科される重度の税法違反なのか、何が加算税を課される軽度の税法違反なのか」⁽⁵⁵⁾、その「本質的」なあり方が問われることになる。

したがって、僭越であるが、私見の提起する憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を「内質」することによって、山下清兵衛弁護士（教授）が、「憲法31条は、『何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪われ、又はその他の刑罰を科せられない』とし、この規定は、法の実体的内容と法手続の合理性・正当性を要請するものと解されている。同条は、刑罰に限らず、自由を拘束するその他の場合についても、性質の許す限り、実体保障と手続保障が及ぶものと解されている。」⁽⁵⁶⁾と称される傾聴すべき法理が普遍化することになる。

また、そのことは、憲法の「本質」を「実体」及び「手続」の観点に「内質」することによって、加算税等の基本的な問題点が再考されることになる。その前提として、その文脈にある重

加算税の法的性格のあり方を探究するために、重加算税と罰金を併科する二重処罰等、特に、その法益等のあり方を検討することによって、重加算税の根拠等のあり方の一端を提起したい。

注

- (1) 田中二郎『租税法』(第3版)』有斐閣, 1990年, 387頁。
- (2) 同上書, 387-388頁。
- (3) 同上書, 392-393頁。
- (4) 同上書, 393頁。
- (5) 同上書, 393頁。
- (6) 同上書, 393頁。
- (7) 同上書, 393頁。
- (8) 金子宏『租税法』(第12版)』弘文堂, 2007年, 578頁。
- (9) 同上書, 584頁。
- (10) 同上書, 578頁。
- (11) 同上書, 584頁。
- (12) 木下智史・本秀紀「民主的自己統治の可能性と民主主義理論」民主主義科学者協会法律部会編『改憲・改革と法』(法律時報増刊)日本評論社, 2008年, 308頁。
- (13) 森山文昭「隠ぺい・仮装」中村芳昭・三木義一編『租税法』法学書院, 2007年, 193頁。
- (14) 金子宏, 前掲注(8), 579頁。
- (15) 牛島勉「加算税と二重処罰禁止」山田二郎編集代表『租税法講義』民事法研究会, 2005年, 307頁。
- (16) 森山文昭, 前掲注(13), 193頁。
- (17) 碓井光明「重加算税賦課の構造」『税理』22巻12号, 1979年, 2頁。
- (18) 同上論文, 7頁。
- (19) 山田二郎『税法講義(第2版)』信山社, 2001年, 299-300頁。
- (20) 同上書, 300頁。
- (21) 同上書, 300頁。
- (22) 同上書, 300頁。
- (23) 住田裕子「重加算税の賦課要件としての『隠ぺい・仮装』行為(上)」『商事法務』1419号, 1996年, 4頁。
- (24) 同上論文, 4頁。
- (25) 同上論文, 4頁。
- (26) 森山文昭, 前掲注(13), 193頁。
- (27) 住田裕子, 前掲注(23), 4頁。
- (28) 同上論文, 4頁。
- (29) 同上論文, 4頁。
- (30) 清水敬次『税法(第7版)』ミネルヴァ書房, 2007年, 316頁。
- (31) 同上書, 316頁。
- (32) 最高大法廷判昭和33・4・30民集12巻6号, 940-941頁。
- (33) 清水敬次, 前掲注(30), 316-317頁。
- (34) 田中二郎, 前掲注(1), 387頁。

- (35) 同上書, 387頁。
- (36) 同上書, 387頁。
- (37) 同上書, 393頁。
- (38) 同上書, 393頁。
- (39) 森山文昭, 前掲注(13), 195頁。
- (40) 北野弘久『税法学の基本問題』成文堂, 1972年, 398-399頁。
- (41) 北野弘久『税法学原論(第6版)』青林書院, 2007年, 509頁。
- (42) 同上書, 509頁。
- (43) 佐藤英明『脱税と制裁』弘文堂, 2002年, 280-281頁。
- (44) 北野弘久「加算税制度の再検討」『税法学』249号, 20頁。
- (45) 同上論文, 20頁。
- (46) 佐藤英明, 前掲注(43), 280頁。
- (47) 北野弘久, 前掲注(41), 509頁。
- (48) 山下清兵衛「租税法主義と行政処分」山田二郎編集代表『租税法講義』民事法研究会, 2005年, 93-94頁。
- (49) 同上書, 94頁。
- (50) 北野弘久, 前掲注(41), 509頁。
- (51) 同上書, 509-510頁。
- (52) 同上書, 510頁。
- (53) 同上書, 509頁。
- (54) 同上書, 510頁。
- (55) 同上書, 510頁。
- (56) 山下清兵衛, 前掲注(48), 93頁。

3. 重加算税と刑罰の併科と法益等のあり方について

(1) 最高裁判決等を中心にした併科のあり方について

そこで、リーディング・ケース⁽¹⁾と評される最高裁昭和33年4月30日大法廷判決によると、「法人税(中略・引用者)43条の追徴税は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであって、これを課することが申告納税を怠ったものに対し制裁的意義を有することは否定し得ないところであるが、詐偽その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反行為者および法人に科せられる同法48条1項および51条の罰金とは、その性質を異にするものと解すべきである。すなわち、法48条1項の連脱犯に対する刑罰が『作偽その他不正の行為により云々』の文字からも窺われるように、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、法43条の追徴税は、原に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の已むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出

た行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたことは追徴税を課せられるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないこと明らかである。』⁹²と判示している。

そこで、松尾浩也名誉教授は、「本件のような追徴税と罰金との併科が、憲法39条に反しない理由を説得的に判示し得ているかには疑問がある。しかし、裁判所の立場で考えれば、①申告納税制度の定着のための追徴税と、悪質な脱税事犯を抑制するための刑罰とはともに必要であること。②憲法39条と同旨の規定を持つアメリカ合衆国で併科が容認されていること、③追徴税と通脱罪との構成要件はかなり差異を持つことなどを理由とすることができよう」⁹³と評されている。その後、最高裁昭和45年9月11日第二小法廷判決は、重加算税について、「所論は、重加算税のほかに刑罰を科することは、憲法39条に違反する旨主張する。

しかし、国税通則法68条に規定する重加算税は、同法65条ないし67条に規定する各種の算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺいし、または仮装する方法によって行われた場合に、行政機関の行政手続により違反者に課せられるもので、これによってかかる方法による納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものと解すべきであって、それゆえ、同一の租税通脱行為について重加算税のほかに刑罰を科しても憲法39条に違反するものでないことは、当裁判所大法廷判決の趣旨とするところである（昭和33年4月30日大法廷判決・民集12巻6号938頁参照。なお、昭和36年7月6日第一小法廷判決・刑集15巻7号1054頁参照。）。そして、現在これを変更すべきものとは認められないから、所論は、探ることができない。』⁹⁴と判示した上で、同最高裁は、「所論は、昭和40年法律33号による改正前の所得税69条に規定されている罰金刑は、甚だ高額であるが、別に重加算税が課せられるとなれば、両者の額を合算すれば、被告人は著しく過大な金額を国家に納付することになるから、前記69条は、刑罰は公正な刑罰であることを要求する憲法31条に違反する旨主張する。

しかし、憲法31条が所論のごとき事項を保障する規定であるかどうかは別にして、前述のごとく、罰金と重加算税とは、その趣旨、性質を異にするものであり、そして、所論改正前の所得税法69条の罰金刑は、同条にその寡額の定めがなく、情状により比較的軽く量定されることもありうるのであるから、同条の罰金刑の規定自体が著しく重いということとはできない。それゆえ、違憲の論旨は、前提を欠き、刑訴法405条の上告理由にあたらぬ。』⁹⁵と判示しているが、結局は、前記の最高裁昭和33年4月30日大法廷判決を前提に、国税通則法68条に規定する重加算税は、「納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目してこれに対する制裁として科せられる刑罰とは趣旨、性質を異にするものと解すべき」⁹⁶と判示している。しかし、その根拠となると、極めて「抽象的」なものと評することができる。

換言すると、いかなる理由で、国税通則法68条に規定する重加算税が、「反社会性ないし反道徳性に着目」⁽⁷⁾する「刑罰とは趣旨、性質を異にする」⁽⁸⁾のであろうか。

周知のように、その「反社会性」「反道徳性」の概念は、「抽象的」な「不確定概念」故に、「一義的」な概念でなく「多義的」な概念であることから、いかなる理由で、重加算税が、「反社会性ないし反道徳性に着目」⁽⁹⁾する「刑罰とは趣旨、性質を異にする」⁽¹⁰⁾のであろうか。

したがって、それらの意味を具体的に明確にしないと、重加算税と租税刑罰の併科は、憲法39条の「二重処罰」の問題に帰結することになるが、前記のように、田中二郎博士は、「行政法規においては、その定める義務の不履行ないし義務違反に対して、一定の制裁を科することができるものとすることによって、当該法規の実行性を保障するとともに、義務者に心理上の圧迫を加え、間接的に、義務の履行を確保しようとするのが通例である。

租税法上、かような目的のために科される制裁には、ここでいう制裁税と租税罰の両者がある。ここで制裁税というのは、租税法上の義務の不履行に対し、一種の行政上の制裁（納税義務者に対して課せられる不利益）として、税の形式で課されるものを総称し、これに対し、ここで租税罰というのは、租税法上の義務違反に対して、一般統治に基づいて科される制裁を総称する。これらの両者は、その性質を異にするが、前述のように共通の目的を有する制裁であるから、これらに関する法を一括して租税処罰法と呼ぶこととする。」⁽¹¹⁾と称された上で、その両方の意義及び性格等の観点から、「制裁税というのは、租税法上の義務の不履行に対する一種の行政上の制裁（中略・引用者）として、税の形式で課されるものを総称する。」⁽¹²⁾。そして、「租税罰は、直接には、過去に行われた租税法上の義務違反に対して制裁を科することによって、租税法規の実効性を保障することを目的とし、間接には、納税義務者その他の租税法上の義務者に心理上の圧迫を加え、その義務の履行を確保することを目的とする。」⁽¹³⁾と称されている。

だが、それらの意義と性格等を前提に、「重加算税と租税刑罰の併科」の問題について、前記の最高裁昭和33年4月30日大法廷判を意図されたのか、同博士は、「重加算税は、その制裁的意義は否定できないにしても、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科する刑事罰と異なり、課されるものであり、それによって過少申告、不申告等による納税義務違反の発生を防止し、もって租税収入の確保を図ろうとする行政上の措置である。従って、重加算税を課することは、納税義務者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として科する趣旨でないから、重加算税と租税刑罰を併科しても憲法（39）に違反しないと解すべきである。」⁽¹⁴⁾と称されている。

しかし、前記のように、同博士は、「重加算税は、その制裁的意義は否定できないにしても、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科する刑事罰と異なり」⁽¹⁵⁾と称された上で、「重加算税を課することは、納税義務者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として科する趣旨でない」⁽¹⁶⁾と称されても、その「反社会性」「反道徳性」は、前

記のように、「抽象的」故に、「不確定概念」であることから、その意味は、「一義的」ではなく「多義的」な概念である。したがって、その意味が、具体的に明確でない限り、刑事罰の根拠となりえないものとする。

前記のように、それらの問題について、森山文昭弁護士（教授）は、「重加算税においても『隠ぺい・仮装』という行為の反社会性・反道徳性が強いからこそ、他の加算税より高額の特ナルティーが課されるのである。要するに、両者の違いは相対的なものにすぎず、それらが全く異なる性質のものであると断言することができない。』⁽¹⁷⁾と、前記最高裁昭和33年4月30日大法廷判決を批判されている。

だが、その前提として、「反道徳性」等に基づく、刑罰の法益性を検討すべきものとする。

注

- (1) 松尾浩也「罰金と重加算税の併科（課）の合憲性」金子宏・水野忠恒・中里実『租税判例百選（第3版）』「ジュリスト（別冊）」120号，1992年，215頁。
- (2) 最高大法廷判昭和33・4・30民集12巻6号313頁。
- (3) 松尾浩也，前掲注（1），215頁。
- (4) 最高判昭和45・9・11刑集24巻10号1336-1337頁。
- (5) 最高判昭和45・9・11刑集24巻10号1337頁。
- (6) 最高判昭和45・9・11刑集24巻10号1336頁。
- (7) 最高判昭和45・9・11刑集24巻10号1336頁。
- (8) 最高判昭和45・9・11刑集24巻10号1336頁。
- (9) 最高判昭和45・9・11刑集24巻10号1336頁。
- (10) 最高判昭和45・9・11刑集24巻10号1336頁。
- (11) 田中二郎『租税法（第3版）』有斐閣，1990年，387頁。
- (12) 同上書，387-388頁。
- (13) 同上書，393頁。
- (14) 同上書，393頁。
- (15) 同上書，393頁。
- (16) 同上書，393頁。
- (17) 森山文昭『二重処罰』中村芳昭・三木義一『租税法』2007年，195頁。

4. 租税法関係と保護法益論等のあり方について

(1) 租税通脱罪と保護法益について

刑法学者の基調的な所説によると、刑罰は、生命・自由・財産という人の貴重な法益の剥奪を内容とする一つの害悪であるから一步誤ると、国民の基本的人權の不当な制約，自由な生活活動の抑圧という好ましくない事態を招くおそれを絶えず内包しており⁽¹⁸⁾とか、刑罰規定を設けるにあたっては、実質的な処罰の必要と根拠が十分に明白にみとめられることが必要である。

何が保護法益であるかを充分に見定め、これを刑罰規定をもって保護する必要があることが明確にいえるばあいには、はじめて、刑罰法規を設けることが許されるものといわねばならない。ことに、刑罰規定を設けることが基本的人権を制限する結果になるようなばあいには、このことはとくに注意されなければならないのである⁽⁷⁾と称されているように、まず、通脱罪の保護法益のあり方を問うべきことになるが、佐藤英明教授は、「租税通脱罪の保護法益は租税債権という国家の財産権であり、それを偽りその他不正な行為によって侵害する点で、租税通脱罪は詐欺罪と類似の性格を持つ犯罪である」⁽⁸⁾と称された上で、「通脱罪を財産犯の一種と考えるなら、その反倫性は明らかである。このような考察は、直接に通脱罪を自然犯として位置づけることを可能にするからである。そしてさらに、詐欺利得罪との罪質の類似性から考えて通脱罪の処罰に実刑を用いることも、原則的には是認されるものと考えてよいであろう」⁽⁹⁾と称されているが、学説上、それは、結局は、「通脱罪が租税債権という国家の財産権を保護する財産権の一種とみているので、重加算税と通脱罪の処罰をどちらとするかの悪意性とは、国家の租税債権をどれだけ阻害したか、換言すれば脱税額・過少申告額の大小で区分するということになる」⁽⁶⁾と称された上で、それは、「『国庫説』に依拠するものとなって、過少申告額の金額が大きければ悪質として実刑、少額なら重加算税という結論となって、到底賛成できない」⁽⁶⁾と称されるのは、極めて傾聴すべき「租税債権」の保護法益の批判論と評することができる。

特に、佐藤英明教授が、金子宏名誉教授の理論に従って⁽⁷⁾、「租税債権・債務を中心として体系化された租税法」⁽⁸⁾を基に、「租税処罰法の中心的な規定たる通脱罪が端的に租税債権を保護している」⁽⁹⁾観点から、「租税通脱罪の保護法益は租税債権」⁽¹⁰⁾と称されている。

(2) 憲法の「本質」と租税法律関係等について

そこで、基調的な所説によると、「租税法律関係とは、税法において規律されている法律関係をいう。それは、国又は地方公共団体と国民との間の租税に関する権利義務の関係である」⁽¹¹⁾とか、「今日の租税法律主義のもとでは、租税の賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づかなければならず、国民は法律の根拠に基づいてのみ納税義務を負担する」⁽¹²⁾。「したがって、今日では、国家と国民との間の租税をめぐる関係は、かつてのように生の権力関係ではなく、法律上の関係ではなく、法律上の関係、すなわち法律関係である。この関係を、通常、租税法律関係（Steuerrechtsverhältnis）と呼ぶ」⁽¹³⁾と称された上で、「租税法律関係の性質については、かねて、それが権力関係（Gewaltverhältnis）であるか、それとも債務関係であるかをめぐって争いがある」⁽¹⁴⁾と称されているが、結局、金子宏名誉教授、「租税法律関係」の「総括」として、「租税法律関係の最も基本的な内容は、国家が納税者に対して、租税と呼ばれる金銭給付を請求する関係、すなわち納税者が国家に対して租税と呼ばれる金銭給付を行う関係であるから、これを基本的・原理的に債務関係として把握することは、十分な理由がある」⁽¹⁵⁾と、「租税法律関係」を納税者に対する片務的な債務関係として捉えられている。

しかし、憲法の「本質」は、「個人の尊厳の保障」であるので、「租税法律関係」を単純に「基本的・原理的に債務関係」⁽⁴⁶⁾として捉えるべきでなく、「個人の尊厳の保障」を前提として、納税者の「債務関係」を展開しないと、結局、それは、片務的な「基本的・原理的に債務関係」⁽⁴⁷⁾を形成することになり、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の観点から問題があると考える。

確かに、前記のように同名誉教授は、「租税債務は法的債権 (obligatio ex lege) であって、私法上の債務のように当事者の合意によってその内容が定まるのではない」⁽⁴⁸⁾と称されているが、私見は、その前提として、「租税法律関係」は、憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」を前提とした上で、「租税債務」を問題にすべきものとする。

したがって、前記の佐藤英明教授の所説のように、単純に「租税通脱罪の保護法益は租税債権」⁽⁴⁹⁾で、「財産犯の一種」⁽⁵⁰⁾と称された上で、「反倫性」⁽⁵¹⁾を問題にし、「通脱罪を自然犯」⁽⁵²⁾として位置づけることができるであろうか、結局、それは、「刑事処罰の範囲の拡大」⁽⁵³⁾に寄与することになる。

また、「倫理性」は、「当然に『社会』のあり方と相関することになるから、個人主義に立脚する現在のわが国の法制度において(憲13条参照)、多様な価値観が許容されることが必要であり、『他人に迷惑をかけない限り』行動する自由が保障されなくてはならず、『他人に対して迷惑のかからない行為』に対して国家が積極的かつ強制的に介入し、一定の価値観とそれに従った行動を国民に対して強要することは慎まなければならない」⁽⁵⁴⁾。また、刑法の機能と目的について、「社会倫理あるいは刑法規範そのものを保護する」⁽⁵⁵⁾することになると、「犯罪の本質・処罰根拠は」⁽⁵⁶⁾、「規範に違反しようとする人間の意思」⁽⁵⁷⁾の問題に帰結することになり、結局は、「『犯罪的意思があれば刑罰であり』ということになって妥当でないことになる」⁽⁵⁸⁾

したがって、前記のように、憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」を前提にせず、佐藤英明教授が、「租税通脱罪の保護法益は租税債権」⁽⁵⁹⁾で「財産犯の一種」⁽⁶⁰⁾として、「反倫性」⁽⁶¹⁾を問題にされているのは、「刑罰の謙抑性」に反することになる。

注

- (1) 藤木英雄『可罰的違法性の理論』有信堂、1971年、235頁。
- (2) 団藤重光『刑法綱要総論(改定版)』創文社、1979年、49-50頁。
- (3) 佐藤英明『脱税と制裁』弘文堂、2002年、339頁。
- (4) 同上書、339頁。
- (5) 松沢智『租税処罰法』有斐閣、1999年、92頁。
- (6) 同上書、92頁。
- (7) 佐藤英明、前掲注(3)、338頁。

金子宏名誉教授は、「租税法律関係の中心は、国家と納税義務者との間の債権・債務の関係、すなわち債務関係であるが、それは私法上の債・確実かつ迅速に行わなければならないことを反映して、租税債

権者である国家の手に、私法上の債権者には見られない種々の特権が留保されている。その結果として、租税法律関係においては、債権者である国家が優越性をもち、その限りで租税法律関係は不対等な関係として現われる」(金子宏『租税法(第12版)』弘文堂, 2007年, 26頁。)と称されている。

- (8) 佐藤英明, 前掲注(3), 338頁。
- (9) 同上書, 338頁。
- (10) 同上書, 338頁。
- (11) 清永敬次『税法(第7版)』ミネルヴァ書房, 2007年, 60頁。
- (12) 金子宏『租税法(第12版)』弘文堂, 2007年, 21頁。
- (13) 同上書, 21頁。
- (14) 同上書, 21頁。
- (15) 同上書, 23頁。
- (16) 同上書, 23頁。
- (17) 同上書, 23頁。
- (18) 金子宏, 前掲注(12), 26頁。
- (19) 佐藤英明, 前掲注(3), 339頁
- (20) 同上書, 339頁。
- (21) 同上書, 339頁。
- (22) 同上書, 339頁。
- (23) 同上書, 280頁。
- (24) 山口厚『刑法総論』有斐閣, 2001年, 4頁。
- (25) 西田典之『刑法総論』弘文堂, 2006年, 30頁。
- (26) 同上書, 30頁。
- (27) 同上書, 30頁。
- (28) 同上書, 30頁。
- (29) 佐藤英明, 前掲注(3), 339頁。
- (30) 同上書, 339頁。
- (31) 同上書, 339頁。