

## 税法原理VI

弓 削 忠 史

### 1. 「個人の尊厳」に基づく税法理論の一考察

#### (1) 「個人の尊厳」の意義と法体系上等のあり方について

##### ① 「個人の尊厳の保障」の意義と租税のあり方について

基本的人権について、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しても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」<sup>(1)</sup>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。

したがって、前記のように、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、当然に「個人の尊厳の保障」を「内質」すべきことになる。

そこで、最近、「ルポルタージュ」として、「生活保護を受けたいのに受けられない(中略・引用者)北九州市で、生活にあえぐ独居老人の叫び」<sup>(2)</sup>によると。

『苦労を積み重ねてきたあげく、この有り様です』

小さながま口から、うちわの上にばらばらと小銭が落ちた。

郵便ポスト型の貯金箱から取り出した小銭と合わせると手持ちの現金は、319円。

八幡東区の古びた平屋であり独り、年金生活を送る女性(79)は、丸めたティッシュで目を押えた。

食事は『小さなパックのかつお節を2回に分けてご飯にかけるだけ。これに大根おろしがあればいい方』という。米びつを見ると、底をつきかけていた。

『銭湯に行っても月に1度。家で携帯用ガスコンロで湯わかし体をふいている』(中略・引用者)女性は、『自殺を図ろうと右手首を切ったことがある』と明かしていた。10針縫った跡は生々しかった。(中略・引用者)そんな晩年を送る人々に、行政は手を差し伸べられないのか」<sup>(3)</sup>

との問いかけは、結局は、税の使途のあり方の問題であるが、その「本質」は「個人の尊厳の保障」の問題に帰結することになる。

したがって、租税のあり方について、以前、学説上、『租税』又は『租税法』の意義は、租税法学の研究対象を定めるために欠かせない（中略・引用者）この点に関して、租税の使途面を含めて租税概念を構成すべきであるとする主張が北野教授（現在名誉教授・引用者）により強力になされている。（中略・引用者）北野教授（現在名誉教授）の目指しておられる財政法学の研究の必要性は、私も認めるが、そのことは、必然的に租税概念の拡大や租税法学の研究対象の拡大として捉えられなければならないことを意味するものではない<sup>9)</sup>と称されているが、現実の「格差社会」等の現象を考えると、前記学説の北野弘久名誉教授に対する「租税の使途面のあり方についての、租税概念の拡大」<sup>10)</sup>論の批判は、極めて形而上的な租税概念論と評することができる。

そこで、最近、北野弘久名誉教授の基調的な論文によると、「日本国憲法は、一口に言えば『平和・福祉』の憲法である。日本国憲法は、無条件的に、無原則的に人々の納税義務を規定しているのではない。人々は、租税の使用の仕方の憲法適合的な『法律』と租税の徴収の仕方の憲法適合的な『法律』に基づいてのみ、納税義務を負うのである」<sup>11)</sup>と称された上で、「人々は自分達の納付した租税」<sup>12)</sup>が、『平和・福祉本位』の『法の支配』(rule of law)に基づいて使用されることを前提にして、かつ、その限度で、憲法の規定するところ（憲法13, 14, 29条等）に従って、つまり、『応能負担原則』(principle of ability to pay tax)の『法の支配』(rule of law)に従ってのみ、納税義務を負うという権利が保障されている」<sup>13)</sup>と称される租税のあり方が、現代の「格差社会」に基づく「生存権」等のあり方に対応できる、基調的な法理と考えるが、私見は、僭越であるが、その北野弘久名誉教授の「平和・福祉本位」に基づく「応能負担」の法理の前提として、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」に基づく租税理論を展開することによって、「個々の人間自体」の多様性の観点から、「租税」の使途のあり方を捉えることになり、前記の「ルポルタージュ」の事例の問題は、「個人の尊厳の保障」の観点から、直ちに「行政」等是对応すべきものとする。したがって、まずは、「個人の尊厳の保障」の法体系上等のあり方を提起したい。

## ②「個人の尊厳の保障」の法体系上等のあり方について

最高規範としての憲法の「本質」は、「個人の尊厳の保障」であり、当然に、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」は、税法等に「内質」すべきことになる。

ところが、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。（中略・引用者）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「実定法的意味における憲法が成立する」<sup>(9)</sup>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。(中略・引用者)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」<sup>(10)</sup>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」<sup>(11)</sup>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」<sup>(12)</sup>の「根底にある原理として、『個人の尊厳』という原理」<sup>(13)</sup>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)」<sup>(14)</sup>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」<sup>(13)</sup>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)」<sup>(15)</sup>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、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」<sup>(16)</sup>である「個人の尊厳の保障」<sup>(17)</sup>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」すべきものと考ええる。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11条)、「すべての国民は個人として尊重される」(憲法13条)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」<sup>(18)</sup>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。

### ③「理念」に基づく「個人の尊厳」論について

そこで、法哲学者の井上達夫教授が、「近代人権思想の基礎をなすのは、個の尊厳の理念である」<sup>(20)</sup>と称された上で、「人権の尊重が何を要求し、何を禁止するかについて、単純で確定的な解答を与えるものではない」<sup>(21)</sup>と称されるのは、極めて形而上的な「理念」の「枠内」で「個の尊厳」を捉えられているが、だが、「個の尊厳」の「理念」は、その「あるべき」当為性に、「個々の人間自体」を「内質」しないと、同教授が「個の尊厳」の意義として、「人権を真剣に

うけとめようとする人々に、何に対して懐疑と批判の姿勢を保持すべきか、何を特別な正当化なしに受容してはならないかを、教えている」<sup>(22)</sup>と称されるのは、結局は、「個の尊厳」を「抽象的命題自体」<sup>(23)</sup>として形而上化するものと考ええる。しかし、私見は、前記のように、憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」は、「個々の人間自体」に基づいているのであるから、それは、正に法の「本質」であり、それに関する諸々の問題は、基本的に「手段」として位置づけるべきことになる。

ところが、従来型の基本的な租税理論等は、憲法の「本質」を強く意図されないのか、その「手段性」で、その基本的な問題に対処している傾向となっている。それが、国民の同意論等に基づく民主主義租税観でないのだろうか。

そこで、まず、それに関する基本的な問題点を検討した上で、「税法の原則」等の基本的な問題点を検討したい。

#### ④民主主義租税観等の基本的な問題について

租税の根拠について、金子宏名誉教授は、「日本国憲法第30条は、『国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う』と規定する。(中略・引用者)この規定は、おそらく、利益説と義務説のいずれかに一方的に偏するものではなく、両者を止揚する意味で民主主義租税観を表明したものであると理解すべきであろう。(中略・引用者)特に、日本国憲法においては、国民主権の考え方のもとに、国家が提供すべき公共サービスの内容や再分配の程度は、国民の意思を反映しつつ、民主的な立法過程＝政策形式過程を通じて決定されている」<sup>(24)</sup>と、その根拠の問題を「民主主義的租税観」で体系的に克服される基調的な所説であるが、しかし、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を租税の根拠に「内質」しないと、利益説と義務説の「両者を止揚する意味」<sup>(25)</sup>の「民主主義的租税観」<sup>(26)</sup>は、手段で「目的」たる「個人の尊厳の保障」の文脈となる「財産権等の保障」のあり方を決定することになり、結局は、戦前のドイツの法治主義国家<sup>(27)</sup>観の問題に帰結することになる。そして、「民主主義的租税観」は、憲法の「本質」を前提にしないと、時には、形式的な多数決論を許容することになる。

また、最近の消費税の問題に関して、三木一義教授は、「憲法は、私たちに所有権を保障している」<sup>(28)</sup>と称された上で、「財産の一部を税として提供する自由もあるのであり、税としてどこまで国家に提供するかを私たちは自分たちの代表者を選出して議会で決定しているのである。税負担は私たちの同意に基づく財産の提供に過ぎないのであり、国家という共同体の役割に対する私たちの共同体の役割に対する私たちの評価がそこに反映しているのである」<sup>(29)</sup>と称されているのは、確かに許容すべきことになるが、しかし、時には、議会制民主主義の基に形式的な多数決主義に帰結した場合に、いかなる法理で克服されるのであろうか。

正に、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を、その「私たちの同意」<sup>(30)</sup>による民主主義のあり方に「内質」しないと、単に「立法上」の次元で、「消費税」の問題が許容されること

になる。そして、その消費税の問題を極めて抽象的な「国家という共同体の役割」<sup>(31)</sup>論で許容されることになると、老婆心であるが、何か「全体主義的」な法理と相似することになり、それは、「個々の人間自体」に基づく「個人の尊厳の保障」と拮抗することになる。

したがって、租税の問題は、単に「民主主義的租税観」等の合意論で決定できるものでなく、その前提として、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の問題を前提（内質）に展開しないと、「手段」となる民主主義論で、「個々の人間自体」に基づく「個人の尊厳の保障」のあり方が、意図も簡単に多数決論で決定されることになる。換言すると、憲法の「本質」が、多数決論の基で「立法論的」に決定されることになり、時には、ドイツの法治主義国家<sup>(32)</sup>の問題に帰結することになる。

## (2) 「個人の尊厳」に基づく「税法の原則」について

### ①正義論等に基づく税法の原則について

税法の原則に関する、従来型の基調的な所説によると、「現行租税の基礎原則又は基本理念は、これを外形的・形式的な面と内容的・実質的な面の双方から考察することができる」<sup>(33)</sup>と称されているが、しかし、そこには、積極的に憲法上の観点から、「税法の原則」を捉えられていない故にか、前記所説は、「租税法の解釈は、究極的には、租税正義の実現に仕えるものでなければならない。ここでいう租税正義というのは、租税全体を貫く租税法の基本理念（中略・引用者）租税法の基本原則といってもよい」<sup>(34)</sup>と、「租税全体を貫く租税法の基礎原則」<sup>(35)</sup>を「租税正義」<sup>(36)</sup>と称されている。

だが、その「正義」の概念は、「抽象的」故に、「正義という言葉は常に一義的に用いられているわけではない」<sup>(37)</sup>ので、その「正義」の概念の意味は定かではなく、「はるかに多元的諸要因を考慮する」<sup>(38)</sup>ことになり、結局は、「誰が正義とか不正義とか判別することができるであろうか」<sup>(39)</sup>が問われることになる。

ところが、「正義概念」を「本質的」な観点から明確にされるのか、法哲学者の所説によると、「一般の用語法においても正義という概念はかなり多義的に用いられているが、それらすべてを考慮しても、私は、法の理念が正義の観念だけによって充分適切に総括され得るものとは思われない。けれどもそれが法理念の中核的要素を指し示すものであることも否定できない」<sup>(40)</sup>（傍点・引用者）と、正義の概念のあり方を「法理念の中核的要素」<sup>(41)</sup>と称されるのは、極めて形而上的な「正義」の「本質論」であり、そこが「正義論」に「内質」する普遍的な病理現象と考える。

それ故に、田中二郎博士が、「租税法の基本理念は、形式の面と実質の面とを相互に調整しつつ、これらを総合したところに成り立つ」<sup>(42)</sup>と称されているのは、その「形式の面と実質の面」<sup>(43)</sup>を「総合」<sup>(44)</sup>する観点から、結局は、「租税の基本理念」<sup>(45)</sup>を基に、「税法の原則」の「租税法律主義」と「租税公平主義」等は、形而上化し相対化することになる。

そこで、金子宏名誉教授によると、「租税法の全体を支配する基本原則としては、租税法律主義と租税公平主義の二つをあげることができる」<sup>(49)</sup>と称された上で、「租税法律主義は、近代法治主義の、租税の賦課・徴収の面における現われである。法治主義とは、権力分立を前提として、公権力の行使を法律の根拠に基づいてのみ認め、それによって国民の『自由と財産』を保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理である」<sup>(47)</sup>と称されているのは、憲法上の観点を問題にされた上で、「税法の原則」を体系化される傾聴すべき所説であるが、しかし、それは「権力分立を前提」とした上での「国民の『自由と財産』を保障する」<sup>(49)</sup>所説であることから、「税法の原則」の憲法上の観点は、「消極的」な観点となるものと考ええる。

そして、「法治主義」について、国民の「自由と財産を保障することを目的とする政治原理ないし憲法原理」<sup>(47)</sup>と称されているが、しかし、その国民の「自由と財産」<sup>(50)</sup>は、単に「政治原理ないし憲法原理」<sup>(51)</sup>ではなく、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」に基づく実体法上の問題に帰結すると考える。

ところが、北野弘久名誉教授は、税法のあり方について、憲法上の問題を強く意図されていることから、「憲法上『納税者基本権』(taxpayer's fundamental rights) というものを構築しなければならない。納税者基本権というのは、租税の徴収面と使途面に関する『納税者』に固有の基本権である。これは、さまざまな権利の集合概念であって、納税者に関する自由権も社会権等も含まれる」<sup>(52)</sup>と、「納税者基本権」の観点から、「租税」のあり方を「租税の徴収面と使途面」について提起されているのは、極めて傾聴すべき新たな租税観であり、それは、正に、「租税の使途面を射程にいった『租税』法律主義論」<sup>(53)</sup>と評することができる。そして、「その展開としてたとえば租税の使途面にも『法の支配』(rule of law) が保障されねばならない」<sup>(54)</sup>と称されるのは、僭越であるが、私見の憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」を「内質」する「法の支配」に基づく租税観に符合するものと考ええる。

## ②「租税法律主義」と「租税公平主義」の関係について

北野弘久名誉教授の「先行研究」によると、「租税法律主義の具体的内容」<sup>(55)</sup>を「形式的内容」と実質的内容との二つに分けて構成」<sup>(56)</sup>された上で、その「租税法律主義の具体的内容を構成する『実質的内容』として」<sup>(57)</sup>、「法の下での平等の原則」<sup>(58)</sup>と「最低生活保障の原則との二つを抽出するのである」<sup>(59)</sup>と称されているのは、正に「租税負担公平原則は租税立法法上尊重されるべき重要な原理であり、また実定税法秩序に内在し、または内在すべき重要な原理でもある」<sup>(60)</sup>と称されることとなる。

確かに、同名誉教授の「先行研究」で提起されているように、「国民の自由及び権利の保障に関する多くの憲法の規定の中で」<sup>(61)</sup>、『実質的内容』を構成するにあたって問題としなければならないのは、その第14条と第25条の二つの規定」<sup>(62)</sup>であり、この「憲法の二つの規定こそ、結論的にいって租税法律主義に新しい特色を与え、その具体的内容を構成する」<sup>(63)</sup>ことになり、そし

て、同名誉教授は、その「二つの原則が『実質的内容』を構成することによって、租税法律主義に新しい機能を与える。それは単なる自由権保障の意義をもつばかりでなく、積極的権利保障の意義をもつに至る」<sup>(64)</sup>と称されているのは、現代の「格差社会」等の基本的な問題に対処する税法観であり、それは従来の「税法の原則」の「租税法律主義の原則」と「租税公平負担の原則」の「形而上化」と「相対化」を克服する傾聴すべき法理であるが、私見は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を税法に「内質」することによって、「税法の原則」等が憲法上の観点から体系化されることになり、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」に基づく「法の支配」の観点から「租税法律主義」が確立されることになる。そして、「租税公平主義」の観点も、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の観点から「公平」の問題が提起できることになる。

それ故に、増田良啓教授は、「税法の原則」の文脈上の問題について、「水平的公平の概念の使用は次の意味で望みを下げたい。まず『等しい者を等しく扱え』という命題は恣意的な取扱いを明確に拒否しており（中略・引用者）『等しい者を等しく』という定式は、それ自身として普遍的な倫理を内在させているように思われる」<sup>(65)</sup>と称されているが、憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」の観点から、「公平」のあり方を問題にしないと、その「等しい者を等しく」<sup>(65)</sup>の定式は、結局は、「形式的平等観」に帰結することになり、基本的人権の歴史観に拮抗することになる。

したがって、「租税法律主義の原則」と「租税公平負担の原則」は、憲法の「本質」たる「個人の尊厳の保障」を「内質」しないと、結局は、それらの原則は、「形而上化」し「相対化」することになる。

### (3) 「疑わしきは納税者の利益に」のあり方について

#### ① 「疑わしきは納税者の利益に」と「要件事実」について

金子宏名誉教授の基調的な所説によると、『疑わしきは被告人の利益に』という命題は、刑事法の解釈に関する原理ではなく、犯罪構成要件事実の認定に関する原理であって、犯罪構成要件に該当する事実の存否を判定しがたい場合には、その事実は存在しないと認定すべきこと意味する（中略・引用者）同じことは、課税要件事実の認定についても妥当すると考えてよい。しかし、意味内容が不明で見解が分かれている規定がある場合に、その意味内容を明らかにすることこそ、法の解釈の作用であり、法を適用する者の任務であって、規定の意味内容が不明で疑わしい場合であるという理由で解釈を中止するのは、その義務を放棄することにほかならない。その意味で、『疑わしきは納税者の利益に』という命題は、課税要件事実の認定については妥当するが、租税法の解釈原理としては成り立たない」<sup>(67)</sup>と称されるのは、制定法主義に基づく法治主義国家を前提にすると、一応は許容すべきことになるが、しかし、「税法の解釈」と「課税要件事実」の問題を単純に区分できるのであろうか。つまり、「課税要件事実」は、単

なる「事実」ではなく、「課税要件法定主義」の「要件」のあり方と類型的な観点から相関し、その要件が解釈上において不明確であれば、その対象となる「要件事実」の確定が法の予測性の観点から定かではなく、当然に「疑わしき納税者の利益に」の問題が提起されることになる。

## ②「疑わしきは納税者の利益に」と「要件明確主義」について

そこで、金子宏名誉教授は、「税法の解釈」と「疑わしきは納税者の利益に」の関係を無視できないためにか、「もし、租税法上許される解釈方法を用いてもなおその法的意味を把握できないような規定がある場合は、(中略・引用者)課税要件明確主義に反し無効である(したがって、結局、適用されないことになる)、と解すれば十分である」<sup>(63)</sup>と称されているが、そうすると、前記所説の前提である「『疑わしきは納税者の利益に』という命題は、課税要件事実の認定については妥当するが、租税の解釈原理としては成り立たない」<sup>(63)</sup>と称されているのと矛盾することになる。

ところが、宮谷俊胤教授は、金子宏名誉教授の所説を支持されるためにか、『疑わしきは課税せず』の命題は、課税要件事実の認定について成り立つが、税法解釈の原理ではないとし、税法上認められる解釈方法によってもなおその法的意味内容を把握できないような規定は課税要件明確主義に反して無効であるから、適用されえないとの見解もある。しかし、税法の解釈は、税法の基本原則の一つである租税法律主義の原則(この原則の内容の一つが課税要件明確主義である)に立脚して解釈すべきである(すなわち、法律の内容から逸脱しないように解釈すべきである)から、この見解は、表現方法に相違はあるが、その思考の基礎においては、税法の解釈原理として「疑わしきは課税せず」の命題を是認する見解と結果的には同一になるであろう」<sup>(70)</sup>と称されているが、しかし、「課税要件事実」と租税法律主義の文脈である「課税要件」の問題を関係させないで、「租税法律主義の原則(この原則の内容の一つが課税要件明確主義である)に立脚して解釈すべき」<sup>(71)</sup>ことを前提に、金子宏名誉教授の見解は、「表現方法に相違はあるが、その思考の基礎においては、税法の解釈原理として『疑わしきは課税せず』の命題を是認する見解と結果的には同一になるであろう」と称されているのは、いかなる理由であろうか、宮谷俊胤教授の「疑わしきは課税せず」の基本的な争点となっている「思考の基礎」<sup>(72)</sup>の体系的なあり方の、極めて基礎的な思考性が問われることになる。換言すると、「税法の解釈」の問題となる「課税要件」と関係させないで、「疑わしきは課税せず」の命題は、いかなる理由で「その思考の基礎においては(中略・引用者)結果的に同一」<sup>(73)</sup>になるのであろうか。

## (4) 結論として

最後に、拙稿は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」に基づく「法の支配」の観点から、税法等の基本的な問題点を検討することによって、微力ながら、新たな租税理論の再構築の一端を提起している。



もちろん、そのことは、従来型の基本的な法体系である「法段階構造」(憲法→法律→命令等)を前提として展開しているが、それは、単に、その「法段階構造」を「形式的」、または、根本規範論を基に「仮定的」に展開するのではなく、憲法の「本質」を「内質」することによって、その「法段階構造」の「内容」が、「個人の尊厳の保障」の観点から普遍化することになる。

したがって、憲法学者の高橋和之教授が、「法段階構造」の観点から、「上位規範の『執行』は、下位規範との関係ではその根拠をなす、つまり、授權を行う『法定位』であり法創造を含意するのである」<sup>(4)</sup>(傍点・引用者)と称される、法定位の「法創造」<sup>(5)</sup>は、「個人の尊厳の保障」の「枠内」で許容すべきことになる。

それ故に、私見は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」<sup>(6)</sup>に基づく「法の支配」の観点から、従来型の税法等のあり方の一端を再構築している。

## 注

- (1) 伊藤正己『憲法』弘文堂、1982年、177頁。
- (2) 豊浦潤一「生活保護厚い壁 (ルポルタージュ 2007)」読売新聞、2007年6月27日。
- (3) 同上新聞、2007年6月27日。
- (4) 碓井光明「租税法の課題と将来」『ジュリスト』731号、1981年、60頁。
- (5) 同上論文、60頁。
- (6) 北野弘久「福祉国家は累進税を要求する」『税経通信』2005年、60巻9号、19頁。
- (7) 同上論文、19頁。
- (8) 同上論文、19-20頁。
- (9) 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。
- (10) 清宮四郎『憲法Ⅰ(第3版)』有斐閣、1981年、33頁。
- (11) 芦部信喜・高橋和之(補訂)『憲法(第3版)』岩波書店、2002年、10頁。
- (12) 清宮四郎、前掲注(10)、33頁。
- (13) 同上書、33頁。
- (14) 芦部信喜・高橋和之(補訂)、前掲注(11)、10頁。
- (15) 清宮四郎・前掲注(10)、33頁。
- (16) 芦部信喜・高橋和之(補訂)、前掲注(11)、10頁。
- (17) 伊藤正己、前掲注(1)、177頁。
- (18) 佐藤幸治名誉教授は、憲法第13条に関して、「私は、13条前段の『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ものであり、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立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、26頁)のあり方によっては、極めて「人間」を価値的に捉えることになる。したがって、同名誉教授が、「個人の尊厳」について、「現実の社会状況の下で自律的に生きようとする具体的人間を大事にしようとする趣旨のものということに

- なろう」(佐藤幸治「個人の尊厳と国民主権」・佐藤幸治・中村睦夫・野中俊彦『ファンダメンタル憲法』有斐閣, 2004年, 6頁)と称されるのも, 前記と同様に「人間」を価値的に捉えることになる。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。
- (19) 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)と称されることは, 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。
- (20) 井上達夫『法という企て』東京大学出版会, 2003年, 207-208頁。
- (21) 同上書, 208頁。
- (22) 同上書, 208頁。
- (23) 同上書, 208頁。
- (24) 金子宏『租税法(第3版)』弘文堂, 2007年, 18-19頁。
- (25) 同上書, 18頁。
- (26) 同上書, 18頁。
- (27) 芦部信喜・高橋和之(補訂), 前掲注(11), 14頁。
- (28) 三木義一「消費税増税論議の前に」『世界』777号, 2008年, 105頁。
- (29) 同上論文, 105頁。
- (30) 同上論文, 105頁。
- (31) 同上論文, 105頁。
- (32) 芦部信喜・高橋和之(補訂), 前掲注(11), 14頁。
- (33) 田中二郎『租税法(第3版)』有斐閣, 1990年, 80-81頁。
- (34) 同上書, 124頁。
- (35) 同上書, 124頁。
- (36) 同上書, 124頁。
- (37) 加藤新平『法哲学概論』有斐閣, 1976年, 438頁。
- (38) 穴戸善一「『法と経済』における公平性の位置づけ(1 費用便益分析分配の公平)」・穴戸善一・常木敦『法と経済学』有斐閣, 2004年, 162頁。
- (39) 鶴義幸「租税法律主義のドラマトウギー」『税法学』416号, 1985年, 11頁。
- (40) 加藤新平「法の目的」・尾高朝雄・峯村光郎・加藤新平編『法哲学講座第1巻』有斐閣, 1963年, 63頁。
- (41) 同上書, 63頁。
- (42) 田中二郎, 前掲注(33), 124頁。
- (43) 同上書, 124頁。
- (44) 同上書, 124頁。
- (45) 同上書, 124頁。
- (46) 金子宏『租税法(第12版)』弘文堂, 2007年, 65頁。
- (47) 同上書, 65頁。
- (48) 同上書, 65頁。

(49) 同上書, 65頁。

(50) 同上書, 65頁。

(51) 同上書, 65頁。

従来型の税法論のあり方を体系的に問いただす黒川功教授の「日本税法学の方法と反省」(『租税理論研究叢書7』谷沢書房)は、傾聴すべき論文である。

(52) 北野弘久『税法学原論(第6版)』青林書院, 2007年, 117頁。

(53) 同上書, 117頁。

(54) 同上書, 117頁。

(55) 北野弘久「租税法律主義の具体的内容の構成と展開」『税法学』第71号, 1956年, 2頁。

(56) 同上論文, 2頁。

(57) 同上論文, 4頁。

(58) 同上論文, 4頁。

(59) 同上論文, 4頁。

(60) 北野弘久『税法学原論(第6版)』青林書院, 2007年, 140頁。

(61) 北野弘久, 前掲注(55), 3頁。

(62) 同上論文, 4頁。

(63) 同上論文, 4頁。

(64) 同上論文, 5頁。

不確定概念と課税要件明確主義のあり方について、詳細に検討されているのが、山本守之・守之会の『税法上の不確定概念』(中央経済社, 2004年)であり、それは傾聴すべき事例研究である。

(65) 増井良啓「租税法における水平的公平の意義」・碓井光明・小早川光郎・水野忠恒編者『公法学と法と政策・上巻』有斐閣, 2000年, 182頁。

(66) 同上書, 182頁。

(67) 金子宏『租税法(第12版)』弘文堂, 2007年, 101頁。

(68) 同上書, 101頁。

(69) 同上書, 101頁。

(70) 宮谷俊胤「税法の解釈と適用」・金子宏・清水敬次・宮谷俊胤・畠山武道『税法入門』, 有斐閣, 2008年, 56頁。

(71) 同上書, 56頁。

(72) 同上書, 56頁。

(73) 同上書, 56頁。

(74) 高橋和之『現代立憲主義の制度構想』有斐閣, 2006年, 12頁。

小林直樹名誉教授は、「構造連関を念頭において、憲法の基本原理をどのように確認するか、(中略・引用者)『人間の尊厳』を中心にした民主・平和の原理を眺めながら下部からの諸制度原理を組みあわせたものとして捉えることが妥当であろう」(小林直樹『憲法学の基本問題』有斐閣, 2002年, 158-159頁)と称されているが、しかし、「人間の尊厳」の問題を「個々の具体的な人間自体」の問題として捉えないと、その「原理」は形而上化することになる。

(75) 同上書, 12頁。

(76) 北野弘久名誉教授は、「納税者基本権」の観点から、応能負担の前提として、「憲法13条は租税のあり方についても『個人の尊重』を行うことを要請する」(北野弘久『税法学原論(第6版)』青林書院, 2007年, 144頁)等と称されている観点が、正に租税のあり方の「本質」と考える。

## 2. 申告納税制度に基づく重加算税の基本的な問題点

### (1) 問題提起

わが国の重加算税について、基調的な学説によると、「重加算の賦課は非常に重く処罰的色彩が強い」<sup>(1)</sup>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」<sup>(2)</sup>等と評価されている。

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基本的な問題のあり方を、憲法の「本質的」な観点から再考する法理は提起されているのであろうか。

そこで、私見は、憲法の「本質」に基づく「法の支配」の観点から、結論的であるが、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」概念等のあり方の基本的な問題点を検討することにした。

したがって、私見の憲法の「本質」に基づく税法のあり方を「要約的」に提起し、それを背景にして、国税通則法等に基づく重加算税の基本的な問題点を検討することにした。

### (2) 憲法の「本質」である「個人の尊厳」のあり方について

①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、「形式的には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」<sup>(3)</sup>と称されているように、基本的人権は、「個々の人間という事実」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、「すべての国民は、個人とし尊重される」(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、下位規範として、「個人の尊厳の保障」を「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。

②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。(中略・引用者)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」<sup>(4)</sup>と称される「根本規範論」等の影響故なのか、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。(中略・引用者)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」<sup>9)</sup>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の不可侵の原則(個人の尊厳の原理)である」<sup>10)</sup>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<sup>11)</sup>の「根底にある原理として、『個人の尊厳』という原理」<sup>12)</sup>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)」<sup>13)</sup>と称される「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。

③そこで、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」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)」等のあり方の形而上化等の問題の克服と、憲法の「本質」に基づく、新たな「法体系」を構築するために、日本国憲法の「本質」は、具体的な「個々」の「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」<sup>14)</sup>である「個人の尊厳の保障」として捉えることによって、その「下位規範」の諸法規に「個人の尊厳の保障」を「内質」する法理の「本質」として「個人の尊厳の保障」<sup>15)</sup>を位置づけるべきものとする。

したがって、その「個人の尊厳の保障」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11条)、「すべての国民は個人として尊重される」(憲法13条)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」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。

そこで、僭越であるが、その法理を前提に、加算税の意義である「申告納税制度」の根拠となる「民主主義納税制度」等の基本的な問題を検討しないと、加算税等の基本的な問題点は是正できず、結局は、その制度は既存化することになる。

したがって、前記のように、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を前提・内質することによって、加算税・特に重加算税の基本的な問題点を検討したい。

### (3) 加算税等の意義等のあり方について

①田中二郎博士は、加算税等のあり方を体系的な観点から、「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、一種の行政上制裁（中略・引用者）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、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。<sup>(42)</sup>と称されていることは、極めて傾聴すべき所説であるが、しかし、加算税と関係する「制裁税」と「遁脱犯」と関係する「租税罰」を「共通の目的を有する制裁」<sup>(43)</sup>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」<sup>(44)</sup>との観点から、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、加算税と遁脱犯の意義の形成のあり方が問われることになり、結局は、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。

そこで、同博士は、「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」<sup>(45)</sup>と称されても、その「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」<sup>(46)</sup>の意味を具体的に明確されないと、結局、それは、形而上的な観点に基づく重加算税と租税刑罰の併科論に帰結することになる。

②そこで、金子宏名誉教授は、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）の定着と発見を図るため、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が、加算税の制度である」<sup>(47)</sup>と称された上で、「重加算税」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、申告の納税制度および源泉徴収の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<sup>(48)</sup>と、同名誉教授は、「民主的租税制度の一環」<sup>(49)</sup>として、「申告納税制度と源泉徴収制度」の「定着と発展」と、その「基盤が失われるのを防止することを目的とする」ことを「加算税制度」の趣旨とされていることは、正に「民主納税制度」に基づく「申告納税制度」の意義を遂行するための法理として、極めて傾聴すべき所説であるが、しかし、その前提として、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」した上で、「民主主義的税制度」に基づく「申告納税制度」等の意義を展開しないと、結局は、租税法律主義に基づく「課税要件」を軽視することになる。

③そこで、その典型事例の最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決は、「過少申告をした納税者が、その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、その納税者に対して重加算税を課することとされている（国税通則法68条1項）。（中略・引用者）。

したがって、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである<sup>(50)</sup>と、当該条項の基本的な文理形態に従いながら、今度は、「重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の前記賦課要件が満されるものと解すべきである<sup>(51)</sup>と、前記の当該条項の基本的な文理形態の「枠」を超えた解釈を判示しているのは、重加算税制度の趣旨の前提として、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」を、当該制度に「内質」しない故と考える。

特に、申告納税制度の根拠となる「民主主義論」の方法は、結局は、多数決論に帰結することになるので、時には、その形式的・多数決論に帰結することになるので、憲法の「本質」を「申告納税制度」に「内質」した上で展開しないと、現実の重加算制度の基本的な問題の是正はできないものとする。

④そこで、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<sup>122)</sup>と称されるように、民主主義論は、特に形式的・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。

したがって、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<sup>123)</sup>と称されても、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、前記のように、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、重加算制度のあり方が問われることになる。

したがって、当然に、国税通則法等に基づく重加算税は「謙抑性」の観点から「客観的」な課税要件に基づいて厳格に解釈すべきものとする。

そこで、僭越であるが、私見の法理を前提にして、基本的な最高裁判決及びそれに関する学説等のあり方を検討したい。

#### (4) 最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決のあり方について

①最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決は、「Aは、単に真実に所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したいということにとどまらず、本件各確定申告時点において、自己申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠ぺいのための具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことが明らかである。したがって、本件確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるのではなく、国税通則法68条1項にいう税額等の計算の基礎となる所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるといふべきである（最高裁昭和46年（あ）、1901号同48年3月20日第三小法廷判決・刑集27巻2号138頁参照）」<sup>124)</sup>と判示していることが、国税通則法第68条1項の「第65条1項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（中略・引用者）において、納税者がその国税の課税標等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは事実の全部一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、（中略・引用者）重加算税を課する」と規定する重要な「課税要件」となる、「過少申告」と「隠ぺい、又は仮装」行為との関係及び、その行為と、それに「基づき」納税申告



書を提出したことの関係等に基づく法解釈のあり方等が問題となってくる。

②そこで、拙稿は、当該条項の「隠ぺい、又は仮装」等に関する概念を中心に検討することにしたが、その前提として、三木義一教授の「重加算税の成立要件は国税通則法68条によれば、『納税者がその課税標準又は仮装したところに基づき納税申告書を提出』したり、『その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を法定申告期限までに提出しない』場合に課せられる行政上の制裁である。したがって、この要件を素直に解せば、申告書の提出や不提出とは別個の『隠ぺい、仮装』行為が存在し、それに基づき提出等がなされたことが必要となろう」<sup>(63)</sup>との指摘は、当該条項の文理形態上の観点から、確かに、重加算税が成立するためには、まず、過少申告加算税が課される場合を前提に、申告前に隠ぺい、又は仮装の行為が存在し、そして、その隠ぺいし、又は仮装行為と申告の間に因果関係が存在しなければならないが、最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決は、当該条項の文理形態の重要な要件の一部を適用することで、つまり、当該条項の「隠ぺい」概念等を基に、「会計帳簿類から明らかに算出し、得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少申告行為にとどまるのではなく、国税通則法68条1項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるというべきである（中略・引用者）。

そうすると、これと異なり、本件各申告行為が殊更の過少申告に当らず、国税通則法68条1項に定める要件を満たされないとした原判決には、同条項の解釈適用を誤った違法があるものといわなければならない<sup>(64)</sup>と判示していることは、もちろん、一定の理由が有るにしても、当該条項の「実体法上」の「枠」を超えた法解釈と評することができる。

#### (5) 「隠ぺい、又は仮装」概念等の基本的な問題点

①それが、特に問題となるのは、国税通則法68条1項の「隠ぺい、又は仮装」の概念のあり方の問題となるが、前記最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決の「最高裁判所判例解説」によると、「真実の所得金額を隠ぺいする意図で、殊更過少の所得金額を記載して申告書を提出した場合、記載しなかった所得金額を隠ぺい、秘匿した結果となる金額を申告したものであるから、前記の意図に基づく行為が全体として『隠ぺい』に当たると解されるならば、『隠ぺいしたところに基づき』納税申告書を提出していたときに当たるといってもでき、因果関係を別問題とする必要はない。

さらに、『税額等の計算の基礎となる事実』とは、税額控除項目等税額計算に特有の事実を指すとしたり（中略・引用者）、『基礎となるべき事実』は、裸の事実を指すという見解もある（中略・引用者）が、文言上そのように限定して解すべき理由はなく、課税標準そのものを隠ぺい又は仮装した場合に、税額の計算の基礎となるべき事実を隠ぺい、又は仮装したということとは十分可能である<sup>(65)</sup>と、国税通則法68条1項の「文理形態」を「隠ぺい、又は仮装」概念で包括化されることは、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」

に基づく「租税法律主義」の観点に拮抗することになる。

正に、そのことは、前記最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決が、「本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、国税通則法68条にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるといふべきである」<sup>(27)</sup>と判示しているのを、基本的に写像した「最高裁判所判例解説」と評することができる。その基本的な問題点は、結局、前記国税通則法68条1項の「隠ぺい、又は仮装」概念のあり方に帰結するが、品川芳宣教授は、「不申告行為やつまみ申告行為あるいは虚偽申告行為等が隠ぺい又は仮装行為と認定し得るか否かについては、国税通則法68条の文言にのみ拘泥すべきでなく、同条の立法趣旨、所得税法上の記帳義務制度等を考慮し、それらの行為の前後における事実関係を総合して『隠ぺい・仮装』行為であることを推認して判断されるべきであろう」<sup>(28)</sup>と、「隠ぺい又は仮装行為と認定しえるか否か」<sup>(29)</sup>に関して、「国税通則法68の文言にのみ拘泥すべきでなく」<sup>(30)</sup>と称された上で、「行為の前後における事実関係を総合して『隠ぺい・仮装』行為であることを推認して判断される」<sup>(31)</sup>と称されているのは、正に「租税法律主義」の意義のあり方、それは、特に当該条項の「隠ぺい・又は仮装」の「課税要件」のあり方が問われることになり、結局は、その「法概念」の定義のあり方の問題に帰結することになる。

②そこで、その問題を意図されたのか、「国税通則法則法精解」によると、「隠ぺい、仮装」のあり方について、「事実の隠ぺいは、二重帳簿の作成、売上除外、架空仕入若しくは架空経費の計上、たな卸資産の一部除外によるものをその典型的なものとする。事実の仮装は、取引上の他人名義の使用、虚偽答弁等をその典型的なものとする（中略・引用者）。いずれも、行為が客観的にみて隠ぺい又は仮装と判断されるのであればたり、納税者の故意の立証まで要求しているものではない」<sup>(32)</sup>と、「事実の隠ぺい」及び「事実の仮装」を「行為が客観的にみて隠ぺい又は仮装と判断される」<sup>(33)</sup>と称されるのは、その「隠ぺい」及び「仮装」のあり方を「文理的」に明確化する意図と評価できる。

ところが、加算税等に関する基調的な所説である金子宏名誉教授は、「事実の隠ぺいとは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすこと」<sup>(34)</sup>と称されるのは、その「課税要件事実」のあり方を規範的な観点から実体上の「粹」で「客観的に明確にしなければ、その「事実」論は、ほとんど「隠ぺい」の「課税要件」に該当することになる。

したがって、その「事実」に基づく「隠ぺい」論は、実体法上の「粹」のない裸の課税要件の問題に帰結することになる。換言すると、その「事実」に基づく「隠ぺい」概念は、実体法上の「粹」の定でない、あらゆる事象を対象化する不確定概念的となり、それは、直ちに憲法の「本質」の文脈となる「財産権等を保障」を「内質」する租税法律主義に拮抗することになるが、前記最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決は、結局、「隠ぺい」概念を基に、「本件各

確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、国税通則法68条1項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在<sup>(35)</sup>を、正に一括化するように、その「所得の存在を一部隠ぺいし、その隠ぺいしたところに基づき納税申告書を提出した場合に当るべきである」<sup>(36)</sup>と判示していることは、結局、当該条項の「隠ぺい」概念のあり方の問題の帰結の事例ではないのだろうか。

#### (6) 不確定概念と「隠ぺい」等のあり方について

①藤曲武美税理士は、「不確定概念とは、租税法に使用されている抽象的、多義的な概念をいう（中略・引用者）『不当に減少』（所法157ほか）、『不相当に高額』（法34①、36）、『正当な理由』（過法65④ほか）、（中略・引用者）などが典型的である」<sup>(37)</sup>と称された上で、不確定概念の特徴として、「抽象的」「社会通念」「多義性」<sup>(38)</sup>を提起されている。そして、「税法で使われている文言の多義性や不確定性だけに着目すれば、種々の場合が考えられる。（中略・引用者）重加算税の『隠ぺい、又は仮装し』（通法68①）などのようにその文言自体に納税者等の内心にかかわることが含まれている場合は、適用に当たって不確定化しやすい」<sup>(39)</sup>と称されている。

確かに、前記に提起される『『不当に減少』（所法157ほか）、『不相当に高額』（法34①、36）『正当な理由』（通法65④ほか）』<sup>(40)</sup>は、極めて「抽象的」な概念であることから、その概念自体の意味を明確にしないで適用すれば、直ちに「法の予想性」の観点から租税法律主義に反することになる。正に「典型的」な不確定概念である。

そこで、特に問題となっている国税通則法65条4項の「正当な理由」は、極めて抽象的な概念であることから、その概念自体を明確にしない限り、租税法律主義に拮抗することになる。仮に「多義性」を内包していたとしても、その「正当な理由」は、極めて「抽象的」な概念であるので、その「多義性」は、法の予測性に拮抗することになる。

それ故に、最高裁平成18年4月25日第三小法廷判決は、国税通則法65条4項にいう「正当な理由」について、「真に納税者の責めに帰することのできない客観的な事情があり、過少申告加算税の趣旨に照らしてもなお納税者に過少申告加算税を賦課することが不当又は酷になる場合に当る」<sup>(41)</sup>場合と定義化しているが、しかし、その定義の重要な要素である、「真」とか、「客観的」とか、「不当」の意味は、「一義的」でないことから、「正当な理由」の不確定概念性を克服するに至っていないのは、結局、その「正当な理由」が、極めて「抽象的」な概念故にと考えられる。

②ところが、国税通則法68条1項の「隠ぺい」等の概念は、確かに多義性の概念であるが、前記の典型的な不確定の概念と異なり、その概念自体は抽象的でない故に、絞りをかけなくて、当該条項の「隠ぺい」を「一般命題」として、「客体」となる具体的な事実に対して、直ちに適用できる概念であり、その概念の捉え方によっては、前記最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決で検討したように、当該条項の「隠ぺい」のあり方は、他の「課税要件」の問題に対処・包括化する概念であるので、その実体法上の「粹」を明確化しないと、品川芳宣教授が、国税

通則法68条について、総括的に提起されているところの、「不申告行為やつまみ申告行為あるいは虚偽申告行為等が隠ぺい又は仮装行為と認定し得るか否かについては、国税通則法68条の文言にのみ拘泥すべきでなく、同条の立法趣旨、所得税法上の記帳義務制度等を考慮し、それらの行為の前後における事実関係を総合して『隠ぺい・仮装』行為であることを推認して判断されるべきであろう」<sup>(42)</sup>と称される問題に帰結することになる。そうすると、国税通則法68条1項の「隠ぺい」概念は、一義的でない「多義的」な概念であるが、結果的には「抽象概念」と同様な機能性を内包することになる。

#### (7) 最高裁平成7年4月28日第二小法廷判決のあり方について

①そこで、最高裁平成7年4月28日第二小法廷判は、国税通則法68条1項の基本的な「文理形態」を、一応は意図されたのか、「過少申告をした納税者が、その国税の課税標準又は税額等の計算の基礎となる事実の全部又は一部その納税者に対して重加算税を課することとされている（国税通則68条1項）。この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠ぺい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

したがって、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠ぺい、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠ぺい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである」<sup>(43)</sup>と判示しているのは、当該条項を租税法律主義の観点から解釈しているようだが、しかし、当該最高裁判決は、「原審がその前提として適法に確定した事実関係」<sup>(44)</sup>を基に、つまり、「上告人は、顧問税理士や証券会社の担当者から注意を受けていたので、株式等の売買による所得があった場合の課税要件を十分に知っており、また（中略・引用者）売買による所得の額について、昭和60年が2,000万ないし3,000万円、同61年が1億くらい、同62年が1億円余りと認識していた。しかし、上告人は、前記売買による所得を雑所得として申告し、納税するつもりが、その計算すらしていなかった。そして、上告人は、前記年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、その都度、上告人が株式等の売買をしていることを知っていた同税理士から、株式の取引による所得について質問を受け、資料の提示を求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、同税理士に対し、課税要件を満たす所得はない旨を答え、他の所得に関する資料を交付しながら、株式等の取引に関する資料を全く示さなかった」<sup>(45)</sup>ことを基に、「重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の前記要件が満たされるものと解すべきである」<sup>(46)</sup>と判示しているこ

とは、確かに、「申告納税制度」の意義等の観点においては、一応は許容できるが、だが、当該条項に基づく「客観的」な法のあり方に拮抗することになる。したがって、そのことから、当該最高裁判決が、敢えて、重加算税の要件を「過少申告をした納税者が、その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、その納税者に対して重加算税を課することとされている（国税通則法68条1項）」<sup>(47)</sup>と判示していることと、符合するのだろうか、結局は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」に基づく「法の支配」の観点から形成される「租税法律主義」の問題に帰結するのではないのだろうか。

したがって、北野弘久名誉教授が、「現行の重加算税の課税要件は単に「事実の隠ぺい・仮装」となっていてきわめて不明確である。法律において課税行為を類型化し、各類型ごとに課税要件規定を明確に規定・整備する」<sup>(48)</sup>と称されることに帰結することになる。

#### (8) おわりに

前記のように、拙稿は、主に国税通則法に基づく「重加算税」等のあり方の基本的な問題点を、最高裁判決及び学説等を基に検討してきたが、結局は、その基本的な問題のあり方は、憲法の「本質」を前提・内質しないと、立法論的に、または解釈論的に解決しないことを提起している。

#### 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『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。
- (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（33）頁。
- (10) 伊藤正己、前掲注（3）、177頁。
- (11) 佐藤幸治名誉教授は個人の尊重を「人間の自律性を尊重」（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、その「人間の自律性」を具体的に明確にしないと、人間を「価値的」に捉えることになる。
- (12) 田中二郎、『租税法（第3版）』有斐閣、1990年、387頁。
- (13) 同上書、387頁。
- (14) 同上書、387頁。
- (15) 同上書、393頁。

(16) 最高裁昭和45年9月11日第二小法廷判決は、「所論は、重加算税のほかに刑罰を科することは、憲法第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加算税を課すべき納税義務違反が課税要件事実を隠ぺい、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」(最判高判昭和45・9・11刑集24巻10号1336-1337頁)と判示しているが、北野弘久名誉教授は、「実質的には同一行為に対する二重制裁であることは否定しえず、その意味では少なくとも憲法39条の趣旨に反するものといわねばならない」(北野弘久『税法学原論(第6版)』青林書院、2007年、509頁)と称されている。

(17) 金子宏『租税法(第12版)』弘文堂、2007年、578頁。

(18) 同上書、584頁。

(19) 同上書、578頁。

(20) 最高判平成7・4・28民集49巻4号1196-1197頁。

(21) 最高判平成7・4・28民集49巻4号1197頁。

(22) 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』(法律時報増刷)日本評論社、2008年、308頁。

(23) 森山文昭、前掲注(2)、177頁。

(24) 最高判平成6・11・22民集48巻7号1383-1384頁。

(25) 三木義一「いわゆる『つまみ申告』と重加算税の賦課要件」『判例時報』443号、2006年、175頁。

(26) 川神裕「最高裁判例解説」『法曹時報』49巻1号、175頁。

(27) 最高判平成6・11・22民集48巻7号1384頁。

(28) 品川芳宣『附帯税の事例研究』財経詳報社、2002年、359-360頁。

(29) 同上書、359頁。

(30) 同上書、359頁。

(31) 同上書、359頁。

(32) 志場喜徳郎他共編『国税通則法精解』大蔵財務協会、2007年、585頁。

(33) 同上書、688-689頁。

(34) 金子宏、前掲注(17)、585頁。

(35) 最高判平成6・11・22民集48巻7号1384頁。

(36) 最高判平成6・11・22民集48巻7号1384頁。

(37) 藤曲武美「不確定概念と租税法律主義」山本守之・守之会『税法上の不確定概念(第2版)』中央経済社、2004年、29頁。

(38) 同上書、29頁。

(39) 同上書、30頁。

(40) 同上書、29頁。

(41) 最高判平成18・4・25民集60巻4号、1741頁。

(42) 品川芳宣、前掲注(28)、2002年、359-360頁。

(43) 最高判平成7・4・28民集49巻4号、1196-1197頁。

- (44) 最高判平成 7・4・28民集49卷4号, 1195頁。
- (45) 最高判平成 7・4・28民集49卷4号, 1196頁。
- (46) 最高判平成 7・4・28民集49卷4号, 1197頁。
- (47) 最高判平成 7・4・28民集49卷4号, 1196頁。
- (48) 北野弘久『税法学原論(第6版)』青林書院, 2007年, 539頁。