

## 税法原理Ⅶ

弓 削 忠 史

### I 法の支配に基づく重加算税の一考察

#### (1) はじめに

我が国の重加算税について、基調的な学説によると、「重加算税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」等のあり方の問題を前提に、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「隠べい」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い。

したがって、その大前提はとして、憲法の「本質」と、その体系的なあり方の一端を提起した上で、その「本質」を「内質」する「法の支配」の観点から、重加算税の基本的な問題点、特に当該国税通則法の「隠べい」等の問題を中心に検討することによって、それに関係する一定の最高裁判決及び学説等を検討しているが、その内容については、前記の問題点を中心に、憲法の「本質」に基づく「法の支配」の観点を背景にして検討していることを、ご容赦下さい。

#### (2) 憲法の「本質」である「個人の尊厳」のあり方について

①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、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して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、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を過程である。(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>と称されている「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>(5)</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>(6)</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>(7)</sup>の「根底にある原理として、『個人の尊厳』という原理」<sup>(8)</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(個人の尊厳の原則)」<sup>(9)</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則(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してもっている権利」<sup>(10)</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>(11)</sup>を位置づけるべきものと考えらる。

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・国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」等の基本的な問題点を検討しないと、結局は、国税通則法に基づく加算税等の「課税要件」等の基本的な問題点は是正できず、その制度自体が過度に既存化することになる。また、時には、民主主義納税制度に基づく申告納税制度の意義を過度に強調することによって、重加算税に関する国税通則法の「要件」及び、それに基づく「法律的構成」等が軽視されることになる。

### (3) 申告納税制度の意義と加算税のあり方について

①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」<sup>(12)</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べ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べ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、納税者が隠べい・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>(13)</sup>と、同名誉教授は、「民主的租税制度の一環」<sup>(14)</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「重加算制度」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「財産権などの保障」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、その民主主義の「手段性」で、憲法の「本質」の文脈たる「財産権等を保障」するための「租税法律主義」に基づく、国税通則法68条1項の重加算税の「要件」が軽視されることになる。そこに、従来型の民主主義租税制度に基づく申告納税制度の意義等を根拠とする「加算税」等に関する基本的な問題点と考える。

②そこで、その典型的事例の最高裁平成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べいし、又は仮装し、その隠べいし、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べい、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>(15)</sup>と、当該条項の「要件」に基づく「法律的構成」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たされるものと解すべきである<sup>(16)</sup>と、「重加算税制度の趣旨」を前提に、当該条項の基本的な実体法上の、「枠」を超えた解釈を展開されているが、しかし、重加算制度の「趣旨」は、当該条項の「客観的」な法の「枠内」で展開しないと、租税法律主義に拮抗することになる。

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」の文脈となる「財産権等の保障」を「内質」することによって、当該国税通則法に基づく重加算税は、「客観的」な「課税要件」に基づいて厳格に解釈すべきものと考えられる。

そこで、宮谷俊胤教授が、「税法の解釈は、原則として文理解釈によるべきであり、拡張解釈や縮小解釈を行うことは好ましくはない。もっとも、文理解釈によって意味内容を明らかにすることが困難な場合は、法文の趣旨・目的に照らして解釈、すなわち目的論的解釈を行わなければならないことは、当然である<sup>(17)</sup>（傍点・引用者）と称されるのは、「客観的」な法の「枠内」で「法文の趣旨・目的」に基づく法解釈を展開しないと、憲法の「本質」の文脈となる「財産権等」を保障するための「租税法律主義」に拮抗する法解釈論に帰結することになる。

そこで、特に、申告納税制度の根拠となる「民主主義」の形成方法は、結局は、多数決論に帰結することになるので、時には、その多数決論は形式化することになる。したがって、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点は是正できないものと考えられる。

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>(18)</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障のために、結局は、既存の加算制度を許容することになる。

そこで、私見は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の文脈となる「財産権等の保障」を「内質」する法理を前提にして、重加算税に関する重要な最高裁判決で展開されている国税通則法68条1項の「要件」に基づく基本的な「法律的構成」等を検討する過程で、当該条項の重要な「要件」の問題となっている「隠ぺい」等の概念の基本的な問題点を提起していきたい。

#### (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1月22日第三小法廷判決で原審の確定した一定の「事実関係」を前提に、「Aは、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していながら、3年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠ぺいする態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額を隠ぺいする意図を有していたことはもちろん、税務調査があれば、更に隠ぺいのた

めの具体的工作を行うことを予定していたことも明らかといわざるを得ない。以上のような事情からすると、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のとどまらず、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え付け等につきこれを義務付ける税法上備え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べ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べ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べいし、その隠べ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項参照)<sup>(19)</sup>と判示していることは、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べいし、又は仮装し、その隠べいし、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べいし、又は仮装し、その隠べいし、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」と規定する重要な「文理形態」である、「過少申告」と「隠べい、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いて、当該最高裁判決の国税通則法68条1項の「要件」に基づく「法律的構成」を検討することになるが、私見は、当該条項の「隠べい、又は仮装」等に関する概念のあり方の問題が、当該最高裁判決の短絡的な帰結と考えている。それ故にか、三木義一教授は、「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、『その隠べいし、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『隠べい、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>(20)</sup>と称されているのは、正に、当該条項の「要件」に基づく「法律的構成」を意図する所説である。

そこで、まずは、重加算税が成立するためには、過少申告加算税が課される場合を前提に、申告前に隠べい、又は仮装の行為が存在し、そして、その隠べいし、又は仮装行為と申告の間に「法律的構成」に基づく因果関係を必要とするが、当該最高裁平成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「隠べい」概念等を基に、「会計帳簿類から明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ものではなく、国税通則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べいし、その隠べ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(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>(21)</sup>と判示していることは(もちろん、一定の理由があるにしても)、当該条項の「客観的」な実体上の「法律的構成」を超えた法解釈と評することができる。それを

当該最高裁判決は、前記のように、「会計帳簿類から明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ものでなく」<sup>(22)</sup>と判示しても、前記の当該最高裁判決は、当該条項の基本的な文理形態、つまり、「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」納税申告書を提出すべき、「客観的」な実体法上の「法律的構成」を超えた法解釈を行うことで、結局は、当該条項の「隠ぺい」概念を根拠に、当該最高裁は、重加算税を許容したものと考えるが、それは、直ちに租税法律主義の問題に帰結することになる。

したがって、基調的な「最高裁判所判例解説」によると、国税通則法68条1項について、「その要件は、大別して、①過少申告加算税が課される場合であること、②納税者が課税標準等又は税額等の計算等又は税額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、又は仮装すること、③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することの三つである」<sup>(23)</sup>と当該条項の「法律的構成」を提起されながら、「本判決の前提としたような諸事情の下で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場合を『殊更の過少申告』と表現するとすれば、本判決は、『殊更の過少申告』と表現するとすれば、本判決は、『殊更の過少申告』の場合には重加算税の賦課要件を満たすとすることによって、故意ある過少申告が直ちに重加算税の対象となるものでないことを明らかにしつつ、帳簿に不正操作を加えていない場合でも、その他の事情から『隠ぺい』に当たり得ることを認めた最高裁判例として重要な意義がある」<sup>(24)</sup>と称されているが、そうすると、前段に当該条項の「要件」として提起されたことを、当該最高裁判決の提起する極めて抽象的な「殊更の過少申告」の文脈を基に、国税通則法68条1項の重要な文理形態である「第65条1項(過少申告加算税)の規定に該当する場合」を前提とすべき「法律的構成」を回避した上で、「帳簿に不正操作を加えていない場合でも、その他の事情から『隠ぺい』に当たり得ることを認めた最高裁判例として重要な意義がある」<sup>(25)</sup>と称されることは、結局は、当該条項の重要な要件に基づく「法律的構成」の問題が、「隠ぺい」概念で「対処」されることになり、「租税法律主義」の意義等に拮抗するものとする。

もちろん、納税者の「ばれもと」等に対しては、直に対処しないと課税の不公平観が許容されることになるが、しかし、そのことから、国税通則法第68条1項の重要な要件に基づく「法律的構成」を軽視する法解釈は、結局は、租税法律主義に拮抗するものとする。

#### (5) 「隠ぺい、又は仮装」概念等の基本的な問題点について

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、当該最高裁平成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うこともでき、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て(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は十分可能である<sup>(26)</sup>と、国税通則法68条1項の「文理形態」を「隠ぺい、又は仮装」の概念で包括化されることは、当該条項の「要件」と、それに基づく「法的構成」を回避することになり、憲法の「本質」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、当該最高裁平成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」と判示した内容を、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、当該国税通則法68条1項の「隠ぺい、又は仮装」概念のあり方の問題に帰結するが、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>(27)</sup>と、「隠ぺい又は仮装行為と認定しえるか否か<sup>(28)</sup>を、国税通則法68の文言にのみ拘泥すべきでなく<sup>(29)</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>(30)</sup>と称されているのは、例えば、「不申告行為やつまみ申告行為あるいは虚偽申告行為等<sup>(31)</sup>に対処するためであっても、果たして、当該条項の重要な「要件」に基づく「法的構成」を軽視することは、租税法律主義に基づく、同教授の法解釈のあり方が問われることになる。また、そのことは、特に当該条項の「隠ぺい、又は仮装」概念のあり方の問題に帰結する。

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、「真実の隠ぺいは、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、たな御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、その「隠ぺい」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、証拠書類の破棄等、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、基本的にその「要件」のあり方を「客観的」に明確にしなければ、その「事実」論(一定の「枠」があるが)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「枠」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「枠」の定かでない、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「財産権等の保障」の「手段」とな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、正に包括化するように、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に帰結する「事例」と考える。

(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』(通法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>と傾聴すべき所説を展開されているが、私見は、「事実」に基づく「隠ぺい性」に不確定性を問題にすべきものとする。

もちろん、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「法の予測可能性」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、法の予測可能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「隠ぺい」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る、その概念の捉え方によっては、当該最高裁平成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、当該最高裁判決の基本的な問題点を、実質的に「包括化」することになり、その実体法上の「枠」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。そのことを前提にすると、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」な概念であるので、結果的には「抽象概念」と同様な問題点を内包化することになり、結局は、租税法律主義に拮抗

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日第二小法廷判決は、前記最高裁平成6年11月22日第三小法廷判決と異なり、国税通則法68条1項の要件に基づく「法律的構成」の観点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(国税通則法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べいに、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べい、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、隠べい、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ようとしているようだが、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、重加算税の右賦課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、一応は許容できよう。しかし、そのことから、当該最高裁判決が、あえて、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べいし、又は仮装し、その隠べいし、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、当該条項の要件の法律的構成を意図して判示したことと、符合するのであろうか、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」に拮抗するのではないだろうか。

それ故に、租税法律主義の重要な内容について、学説上、「刑法における罪刑法定主義と類似する原則で、課税の作用は国民の財産権への侵害である」<sup>(48)</sup>とか、「課税の作用は国民の財産

権への侵害であるから、(中略・引用者)刑法における罪刑法定主義になぞられてつくられた<sup>(49)</sup>と、基本的人権の問題と租税法定主義を相関されることは、現在の重加算税の意義の「背景」にある「手段」としての、民主主義的租税観を憲法の「本質」の観点から再考させることになる。

したがって、北野弘久名誉教授は、「納税者・国民の人権」<sup>(50)</sup>的な観点から、「特に『重加算税』(国税通則法68条)が課されるかについて、「法の規定は不明確である」<sup>(51)</sup>と称された上で、「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を明確に規定・整備する。手続的において被処分者(納税者)に事前に弁明・聴聞の手続を保障する」<sup>(52)</sup>と称されるのは、山下清兵衛弁護士(教授)が、「租税法において、手続の小解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」<sup>(53)</sup>と提起される問題に帰結することになる。

#### (8) 重加算税と違脱犯の基本的な問題点

上記のように、我が国の重加算税について、基調的な学説によると、「重加算税の賦課は非常に重く処罰的色彩が強い」<sup>(54)</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>(55)</sup>等と評されている。その上、学説上、「加算税のうち、とくに重加算税の賦課については、違脱犯との関係で、最高裁が、両者は制裁としての趣旨・性質を異にするから憲法39条二重処罰の禁止の原則に反しないと言明しているが(最判昭45・9・11刑集24巻10号1333頁)、依然として、実質的観点から二重処罰の疑いが残る。その理由を整理すると、つぎのとおりである。①『事実の全部又は一部を隠べいし、又は仮装し、その隠べいし、又は仮装したところに基づいて納税の義務を適正に履行しないとき』という重加算税の要件と、『偽りその他不正の行為』により租税を免れまたは租税の還付をなけるという違脱犯の構成要件とが酷似している。②重加算税による負担は、いわゆる不履行税額の35%ないし40%とされており、金銭的制裁として相当重い。③違脱に対する刑罰としては懲役と罰金の併科規定、ならびに、いわゆるストライド制が規定されている。なお、有罪判決のほとんどは罰金刑であるから、重加算税と罰金刑があわせて執行された場合には、納税者の金銭負担は過酷なものになる。」<sup>(56)</sup>と称されている。

そこで、リーディング・ケース<sup>(57)</sup>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)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項の違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、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。」<sup>(58)</sup>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」<sup>(59)</sup>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、「所得は、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加算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、操ることができない。」<sup>(60)</sup>と判示した上で、当該最高裁は、「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、上記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、上記のごとく、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。」<sup>(61)</sup>と判示しているが、結局は、上記の最高裁昭和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条の措置であり、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」<sup>(62)</sup>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。

したがって、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」<sup>(63)</sup>する「刑罰とは趣旨、性質を異にする」<sup>(64)</sup>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」な概念である故に、それは「一義的」な概念ではなく、「多義的」な概念であることから、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。

したがって、上記所説が、「重加算税と罰金刑があわせて執行された場合には、納税者の金銭負担は過酷なものになる。」<sup>(65)</sup>と称されることを、基本的には許容すべきことになる。

## (9) 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、最高裁判決及び基調的な諸学説等を基に検討してきたが、前記のように、加算税の問題は、従来型の意義である民主的納税制度に基づく「申告納税制度」のあり方に起因する。つまり、民主的納税制度は、結局、多数決論に帰結するもので、時は、その「手段性」で憲法の「本質」拮抗することにもなる。

したがって、拙稿は、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」の法理の基で、国税通則法に基づく重加算税を「謙抑性」の観点から、一定の最高裁判決及び諸学説を検討することによって、国税通則法68条1項の「要件」と、それに基づく「法律的構成」のあり方を租税法律主義の観点から厳格に適用すべきこと提起している。

## 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』法な書院、2007年、193頁。

(3) 伊藤正己『憲法』弘文堂、1982年、177頁。

(4) ハンス・ケンゼン著・清宮四郎訳『一般国家学』岩波書店、1975年、415～416頁。

私見の「個人の尊厳の保障」に基づく憲法の「本質論」は、もちろん、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、根本規範を仮定的に展開するのではなく、憲法の「本質」が「法段階構造」に「内質」されることによって、その「本質」が実体法上において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」(高橋和之『現代立憲主義の制度構想』有斐閣、2006年、12頁)と称される、法定位の「法創造」(同上書、12頁)は、憲法の「本質」である「個人の尊厳の保障」の「枠内」で許容すべきことになる。

(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)頁。

(10) 伊藤正己、前掲注(3)、177頁。

(11) 伊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、極めて人間を「価値的」に捉えることになる。

小林直樹名誉教授は、憲法の基本原理について、「『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合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、159頁)と称されているのも、その「人間の尊厳」のあり方を明確にされないと、結局は、そのあり方は形而上化することになる。

(12) 金子宏『租税法(第12版)』弘文堂、2007、578頁。

(13) 同上書、584頁。

(14) 同上書、578頁。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。そこは、民意と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。」(木下智央・本秀紀「民主的自己統治の可能性と民主主義理論」民主主義科学協会法律部会編部会編『改憲・改革と法』(法律時報増刊)日本評論社、2008年、308頁。)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。

(15) 最高判平成7・4・28民集49巻4号1196-1197頁。

(16) 最高判平成7・4・28民集49巻4号1197頁。

(17) 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(第6版)』有斐閣、2008年、54頁。団藤重光名誉教授は、「法律の目的は、当の法律に内在するとみとめられる目的でなければならない。」(国藤重光『法学入門』筑摩書房、1981年、309頁)と称されている。法社会学者の渡辺洋三名誉教授は、「公法領域においては、目的論的解釈を安易に導入することは、たやすく法を行政目的に屈伏せしめ、行政目的が法によって導かれるのではなく、逆に法が行政目的によって左右されるという事態を見るに至る」(渡辺洋三『法社会学と法解釈学』岩波書店、1980年、50頁)と、公法領域における、目的論的解釈のあり方の提起は、基本的に傾聴すべきものとする。

(18) 森山文昭、前掲注(2)、177頁。

(19) 最高判平成6・11・22民集48巻7号1383-1384頁。

(20) 三木一義「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。

(21) 最高判平成6・11・22民集48巻7号1384頁。

(22) 最高判平成6・11・22民集48巻7号1384頁。

(23) 川神裕「最高裁判例解説『法曹時報』49巻1号、175頁。

(24) 同上論文、188頁。

(25) 同上論文、175頁。

(26) 最高判平成6・11・22民集48巻7号1384頁。

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

(28) 同上書、359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巻4号1195頁。
- (45) 最高判平成7・4・28民集49巻4号1196頁。酒井克彦教授は、「申告書作成を行う税理士に対して真実を伝えなかったという点を隠ぺい行為とみることとは可能であろう。」(酒井克彦「税理士に対する納税者の虚偽答弁と重加算税の賦課」『税務弘報』54巻14号、2006年、94頁)と称されているが、そうすると、税理士の「代理人」としてあり方が問われることになる。
- (46) 最高判平成7・4・28民集49巻4号1197頁。第一審判決の「争点」における「原告の主張」によると、「租税法の規定は、憲法30条、84条に由来する租税法律主義の趣旨からして厳格に正しく解釈されるべきであるところ、法68条1項は、重加算税の賦課要件を過少申告加算税等の規定に該当する場合において、課税標準等の計算の基礎となるべき事実の隠ぺい又は仮装(中略・引用者)を要件としており、上記にいう事実とは文理上事業所得金額を計算するための基礎資料となる事実、例えば、架空又は仮名義で取引することなどと解するのが自然であるから、単に所得金額を確定申告書に記載しなかったことをもって隠ぺい行為等ということとはできない。」(最高判平成7・4・28民集49巻4号1263頁)と主張しているのが、国税通則法68条1項の「要件」に関する基本的な考え方と評することができる。
- (47) 最高判平成7・4・28民集49巻4号1196頁。
- (48) 青木文「課税要件の意義-租税立法と司法判断のあり方-(上)」『税務事例』39巻9号、2007年、37頁。
- (49) 菅原万里子「租税法律主義と合法性の原則・所得分類」山田二郎編集代表『租税法講義』民事法研究会、2006年、297頁。
- (50) 北野弘久『税法学原論(第6版)』青林書院、2007年、509頁。
- (51) 同上書、509頁。
- (52) 同上書、509頁。
- 朝倉洋子税理士は、立証責任の観点からか、「課税庁の側から、役員退職給与に係る諸資料を公表し、『不相当に高額』の基準を公開」(朝倉洋子「役員退職給与の『不相当に高額』」山本守之・守之会『税法上の不確定概念』中央経済社、2004年、136頁)に関して、傾聴すべき所説を展開されている。
- (53) 山下清兵衛「租税法律主義と行政処分」山田二郎編集代表『租税法講義』民事法研究会、2006年、94頁。

- (54) 山田二郎、前掲注(1)、300頁。
- (55) 森山文昭、前掲注(2)、193頁。
- (56) 船山泰範「租税制裁法」『現代税法講義(第5訂版)』法律文化社、2009年、413頁。
- (57) 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『租税制例百選(第3版)』「ジュリスト(別冊)」120号、1992年、215頁。
- (58) 最高大法廷昭和33・4・30民集12巻6号313頁。
- (59) 松尾浩也、前掲注(57)、215頁。
- (60) 最高判昭和45・9・11刑集24巻10号1336-1337頁。
- (61) 最高判昭和45・9・11刑集24巻10号1337頁。
- (62) 最高判昭和45・9・11刑集24巻10号1336頁。
- (63) 最高判昭和45・9・11刑集24巻10号1336頁。
- (64) 最高判昭和45・9・11刑集24巻10号1336頁。
- (65) 船山泰範、前掲注(56)、413頁。

佐藤英明教授は、「租税通脱罪の保護法巻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」(佐藤英明『脱税と制裁』弘文堂、2002年、339頁)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」(同上書、339頁)と称されているが、はたして、通脱罪を「自然犯」として位置づけることができるのであろうか。その上、同教授が、「重加算税が金銭的制裁として働き、かつ、その賦課には裁量の余地がないのに対し、通脱罪処罰は自由刑の中心とし、最終的には検察官の起訴裁量に負う、裁量の余地の広い運用が可能であることを考え合わせると、刑事罰が適用される事案は、単に重加算税の対象となるにとどまる一般の脱税行為よりも高い『悪質性』を有する事案であるべきだ、ということになろう。」(佐藤英明「行政罰と刑事罰を分けるもの」『税』51巻12号、1996年、30-31頁)と称されているが、しかし、「悪質性」の内容を具体的に明確にしないと、結局、そのあり方は形而上化することになる。