

# 税法の個別問題の一考察

弓 削 忠 史

## I 重加算税と逋脱犯の一考察

### 1 はじめに

周知のように、重加算税の賦課は重いことから、「制裁的」と評することができる。したがって、それを逋脱犯として処罰すれば、その根拠を「具体的」に明確にしないと、当然に「二重処罰の禁止」の問題に帰結することになる。

そこで、本稿は、最高裁及び基調的な諸説を参考にした上で、重加算税の意義等と逋脱犯の「法益」等のあり方を検討することによって、果たして、重加算税に加えて刑罰を科す必要性を、基本的人権の保障に基づく「法の支配」の観点から前提に検討することにしたい。したがって、その前提として、「基本的人権の保障」の形成と、その体系的なあり方を概略的に提起することにしたい。

### 2 憲法の本質となる基本的人権のあり方

最高規範としての憲法の「本質」は、「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」<sup>(1)</sup>の権利、正に「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」<sup>(2)</sup>権利を確認<sup>(3)</sup>したのが、「基本的人権の保障」であり、それは、最高規範として、「法段階的」に諸々の法規に、当然に「内質」されることになる。

もちろん、その方法論は、純粹法学者として高名なケルゼン (Hans Kelsen) が、「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) この段階的構造は、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>(4)</sup>と称されることを参考にしているが、だが、ケルゼンの「法創設作用」及び「根本規範」のあり方は、自ら指摘されているように、それは、「法論理的意味」であることから、その「根本規範」は、その「本質」を形而上化することになり、その影響故なのか、基調的な所説によると、「根本規範は、憲法が下位となり、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、「根本規範の内容」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」と称されるのは、ケルゼンが提起する、「法秩序の統一を基礎づける根本規範」<sup>(6)</sup>のあり方と符合しているが、だが、「根底にある原理として」<sup>(7)</sup>の「個人の尊厳」の意味が、「具体的」に定かでないために、「根本規範の内容」が、極めて「価値的」に展開されることとになろうか。したがって、高名な憲法学者の芦部信喜名誉教授が、「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)」<sup>(8)</sup>と称されるのも、「根本規範を支える核心的価値」等の意味が「具体的」に定かでない故と考える。それは、上記のケルゼン自体が、「根本規範」を「法論理的意味における憲法を成す」<sup>(9)</sup>と称しているように、基本的に「根本規範」の意味自体が「具体的」に定かでなく、本質的に形而上的な概念であることから、「根本規範」のあり方は、出来るだけ、その内容を「存在」(Sein)の関

係を問題にしないと、極めて「形而上的」な「当為」(Sollen)論に陥ることになるか。したがって、極めて仮説的な私見であるが、「根本規範」は、自然権的な「個々の人間の生来の事実」・「個々の人間自体」・「個々の」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」<sup>(10)</sup>権利を「実定的な法的権利として確認」<sup>(11)</sup>したのが、憲法の「本質」たる「基本的人権の保障」である。したがって、憲法上で規定されている、「立法」・「行政」・「司法」の「統治機構」は、当然に「基本的人権の保障」の「手段」として促えている。したがって、下記で検討する基調的な所説が、加算税について、「民主的租税制度の一貫として重要な意味をもっている」<sup>(12)</sup>と称されるのも、「基本的人権の保障」の手段として促えることによって、重加算税に加えて刑罰が科せられることについては、「謙抑性的」に促えるべきことになろうか。

### 3 申告納税と加算税の意義について

田中二郎博士は、「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、その負担が不足額の35%となり重いため、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、課税要件事実と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、それによって過小申告、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」<sup>(13)</sup>と、重加算税と「制裁として科する刑事罰」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」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」は、下記において検討するように、その概念は、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、果たして、「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」と称することができるのであろうか。

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の観点から、「加算税は、申告納税制度および徴収納税制度（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<sup>(4)</sup>と称された上で、「重加算」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>(4)</sup>と、金子宏名誉教授は、「民主的租税制度の一環」として、「申告納税制度と源泉徴収制度」の「定着と発展<sup>(6)</sup>と、その「基盤が失われることを防止することを目的とする<sup>(7)</sup>ことを「加算制度」の趣旨とされているが、その前提として、「基本的人権（特に「財産権等」）の保障」を問題にしないと、民主主義論は、多数決主義に陥り、結局は、既存の制度を過度に保全することにならうか。したがって、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<sup>(18)</sup>と称された上で、「一個の行為に対して、一方で加算税を課し、他方で刑罰を科すことが、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ないと解すべきであろう<sup>(19)</sup>」と称されている、したがって、「加算税は、刑事制裁と異なり、申告義務および徴収納税制度の定着を図るための特別の経済負担であって、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ないと解すべきであろう」と称される論理の一貫性は許容すべきであるが、しかし、加算税は、果たして、「処罰ないし制裁の要素は少ない」と評することができるのであろうか。それは、結局、上記の田中二郎博士が、「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<sup>(20)</sup>」と称される趣旨と基本的には一致することになるであろうか。

#### 4 制裁としての重加算税について

そこで、山田二郎弁護士（元東海大学教授）は、「重加算税の『隠ぺい又は仮装』という要件と逋脱犯『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、重加算税の賦課と逋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日(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、申告義務違反又は申告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、逋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、重加算税の賦課と逋脱犯の処罰は、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。』<sup>(21)</sup>と、「重加算税の賦課と逋脱犯の処罰」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」ことで、「実質的に見ると、『二重処罰の禁止』に触れないか」を問われることは、「二重処罰の禁止」のあり方を再考させる傾聴すべき所説であるが、住田裕子弁護士(元法務省訟務局付検事)は、「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」<sup>(22)</sup>と称される、「目的性」等に基づく重加算税の経済制裁と逋脱犯の刑罰のあり方に関する、その区別論は、論理的に一貫しているようだが、しかし、その「目的性」等を具体的に明確にしないと、その「目的性」等のあり方は形而上化し、結局は、重加算税と逋脱犯の区別論のあり方が問われることになる。それ故に、当該弁護士が、「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<sup>(23)</sup>と称されているが、しかし、その刑罰の根拠となる「反社会性」「反道性」は、不確定概念であることから、常に、多義的な意味が提起されることになる。したがって、その「反社会性」「反道性」の意味を具体的に明確にしないと、それは、刑法上において問題にされている、刑法の任務として、「社会倫理の維持」<sup>(24)</sup>と関係することになり、「社会の倫理に反する行為であって、その維持の必要性という観点から見て看過しえない行為（「けしからん行為」、倫理的に許し難い行為であって、それを放置すると社会倫理が崩壊しかねない行為）が犯罪とされることになる」<sup>(25)</sup>ことから、「犯罪は法益に対する加害行為（法益を侵害する行為、法益侵害の危険を生じさせる行為）に限定されるべきだとする」<sup>(26)</sup>との「法益」のあり方が、通脱犯の根拠として、具体的に明確にならない限り、制裁としての重加算税の賦課に対して、通脱犯の処罰を問題にするのは、結局は、「二重処罰の禁止」の問題に帰結することになる。だが、下記で検討するように、最高裁及び学説によっては、脱税者の「反道徳性」等の観点から、重加算税の賦課に対して、通脱犯の処罰を許容している。したがって、まず、それらの観点を検討した上で、「法益」の問題を検討することにしたい。

## 5 最高裁の基本的な問題点

そこで、リーディング・ケース<sup>(27)</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・引用者）43条の追徴税（昭和25年3月31日法律72号による改正前のもの・引用者）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項の通脱犯

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<sup>〔28〕</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追徴税と逋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>〔29〕</sup>」と称されているが、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、同一の租税逋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、取ることができない。」<sup>(30)</sup>と判示しているように、「違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性」の観点から、「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」ことになるが、しかし、如何なる理由で、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」する「刑罰とは趣旨、性質を異にする」のであろうか、周知のように、「反社会性」「反道徳性」の概念は、多義的な概念であることから、その意味を具体的に明確にしない以上は、その概念は、「形而上化」することになり、結局は、刑罰の「法益」のあり方が問われることになる。

そこで、学説上、上記最高裁の判決を参考にされて、「加算税のうち、特に重加算税の賦課については、逋脱犯との関係で、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条の二重処罰禁止の原則に反しないと説明しているが（最判・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」<sup>(31)</sup>と称された上で、「その理由を整理すると、つぎの通りである。①『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』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受けるという逋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、いわゆる不履行税の35%ないし40%とされており、金銭制裁として相当重い。③逋脱犯に対する刑罰としては懲役と罰金が予定されており（たとえば所税238条1項・239条1項）、しかも、懲役と罰金の併科規定、ならびに、いわゆるスライド制が規定されている（たとえば所税238条2項・239条3項）。なお、有罰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、納税者の金銭的負担は過酷なものになる」<sup>(32)</sup>と、「重加算税に対する賦課」と「逋脱犯に対する刑罰」について、「実質的観点から二重処罰の疑いが残る」観点の理由を分かりや

すく提起されている。

## 6 租税債権論等の基本的な問題点について

ところが、佐藤英明教授は、「租税逋脱罪の保護法益は租税債権という国家の財産権であり、それを偽りその不正な行為によって侵害する点で、租税逋脱罪は詐欺罪と類似の性格を持つ犯罪である」<sup>(33)</sup>と称された上で、「逋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、直接に逋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逋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」<sup>(34)</sup>と、逋脱罪を「財産犯の一種」として、その「反倫理性」を問題にされた上で、「直接に逋脱罪を自然犯」として位置づけられているが、当該所説に対して、学説上、「逋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、重加算税と逋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」<sup>(35)</sup>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多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<sup>(36)</sup>と称されているのは、傾聴すべき「租税債権」の保護法益論に対する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<sup>(37)</sup>に従ってか、「租税債権・債務を中心として体系化された租税法」<sup>(38)</sup>を基に、「租税処罰法の中心的な規定たる逋脱罪が端的に租税債権を保護している」<sup>(39)</sup>観点から、「租税逋脱罪の保護法益は租税債権」<sup>(40)</sup>と称されているが、しかし、憲法の「本質」は、「個々の人間の事実」に基づく「基本的人権の保障」であることから、単に「租税法律関係」を「基本的・原理的に債務関係」<sup>(41)</sup>として捉えるべきでなく、当該「基本的人権の保障」を前提として、納税者の「債務関係」を展開しないと、結局は、その観点は、片務的な「基本的・原理的に債務関係」を形成することになり、基本的人権の保障の観点から問題がある。したがって、「租

税通脱罪の保護法益は租税債権」とした上、それを「財産犯の一種」として、「反倫理性」を問題にすることで、通脱犯を、殺人及び傷害罪等の「自然犯」と位置づけることは、「刑法の謙抑性」の観点から、極めて問題があることになろうか。その「謙抑性」について、学説上、「謙抑主義とはなにか。端的にいえば、それは、刑罰という峻厳な強制力を行使するにあたって、過剰と恣意と苛酷を排し、謙譲・抑制を旨とする法思想である。刑罰権の行使を必要最小限にとどめ、過剰な処罰を抑制する思想といってもよい。かような理解に立つかぎり、謙抑主義の射程が単に狭義の解釈論の域にとどまるべきでないことは当然であろう。過剰な処罰を避けるためには、そもそも、いかなる行為を犯罪とし、いかなる刑罰を科するかについて、謙抑の配慮を必要とする」<sup>(42)</sup>と称されていることは、上記問題についても、当然に許容することになろうか。

特に、税の問題は、基本的人権の保障の「財産権等」の問題に関係することから、換言すると、正に、基本的人権・特に「財産権等」の保障を前提とするので、通脱犯を殺人罪及び傷害罪等の「自然犯」と評することは、基本的人権の保障に基づく「法の支配」の観点から過言と考える。

また、弁護士諸氏が、重加算税について、「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」<sup>(43)</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>(44)</sup>とか称される観点から、上記山田二郎弁護士が、「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」が問われることになろうか。そのことは、上記最高裁判等で問題にされている「通脱犯に対する刑罰が（中略・引用者）脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性」<sup>(45)</sup>等の「倫理性」等の観点が、犯罪の「法益論」のあり方として形成できるのであろうか。

## 7 保護法益の基本的な問題点について

高名な刑法学者によると、「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なければならない。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」<sup>(46)</sup>と称される観点から、上記最高裁が、「脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性」(傍点・引用者)のあり方が、果たして、「何が保護法であるのかを充分に見定め、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」のかが問われることになるが、当該所説は、「罪刑法定主義の要請する罰刑の均衡は、全体との関係に着眼し、犯罪に対する社会倫理的評価をもとにするものでなければならないのである」<sup>(47)</sup>と称される「社会倫理的評価」の観点の意味を、具体的に明確にしないと、前段の文脈と矛盾することになるが、だが、学説上、「刑罰が応報であり倫理的な非難そのものであるならば、倫理すくなくとも社会倫理に反する行為は、すべて処罰の対象とすべきであろう」<sup>(48)</sup>と称される観点から、結論的に、上記所説の「犯罪に対する社会倫理的評価」は、理論的一貫性としては許容できる。

ところが、上記学説は、「刑罰は、自由の拘束という重大な苦痛を加えるものであり、それ自体として望ましくはないがやむをえない社会統制の手段である。このような刑罰は、必ずしも常に社会倫理を維持するための適切な手段ではない。とくに現在の社会では、何が倫理的に正しいかは、しばしば相対的である。違った価値観自体に対しては、社会は寛容でなければならない。法はただ、違った価値観を持つ人の共存を保障すればいいのである。国家的道義や社会倫理の維持を刑法の任務とすることは、刑法に対する過大の要求であるだけでなく、自己の価値観ないし自己の好む『人間像』を、法の名のもとに他人に強制することにもなりかねない」<sup>(49)</sup>と称されることは、上記最高裁等の「逋脱犯に対する刑罰」の根拠とする「脱税者の不正行為の反

社会性ないし反道徳性」等の「倫理」観等に対する基本的な問題提起と評することができる。したがって、上記所説の観点は、「刑罰という制裁は強力であり、劇薬のような副作用（資格制限や犯罪者としての烙印）を伴うものであるから、何を刑法の対象とするかの判断にあたっては、本当に刑罰をもって抑止する必要がある行為か否かを慎重に判断しなければならない。これを『刑法の謙抑性・補充性』という。すなわち、刑罰とは、人間の規範違反的行為をコントロールするための『最後の手段（ultima ratio）』なのである。それゆえ、刑法は、重要な法益侵害であっても、そのすべてを刑罰の対象とはしていない<sup>(50)</sup>と称されていることから、逋脱犯の「法益」が、具体的に明確にならない限り、制裁として賦課される「重加算税」に対して、逋脱犯に対する処罰は、憲法39条が禁止している「二重処罰の禁止」に触れることになろうか。

仮に上記で検討したように、逋脱犯の根拠を「脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性」を求めると、直ちに「基本的人権の保障」に基づく「法の支配」、正に「租税法律主義」に拮抗することになる。

特に、刑法上の観点から、「刑法の法的効果である『刑罰』が、その反作用・副作用を看過することのできないきわめて強力な物理的制裁であることから、法益の侵害・危険という事態が生じたときに、直ちに刑法がこれに介入すべきだということにはならない。刑法は社会的統制のための『最後の手段』（ultima ratio）として、他の社会統制手段では犯罪予防目的を達成しえない場合に初めて用いられるべきなのである<sup>(51)</sup>。したがって、そのことは、「刑法の謙抑性・補充制<sup>(52)</sup>の問題に帰結することになるが、それは、当然に「基本的人権の保障」の観点から、許容すべきことになる。ところが、上記のように、重加算税の賦課は重いので、それは正に、「制裁」と評することができるので、それを逋脱犯として「刑罰規範を設けるにあたっては、実質的な処罰の必要と根拠が充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」<sup>(53)</sup>ことになり、結局は、基本的人権の保障に基づく「法の支配」<sup>(54)</sup>の観点から、逋脱犯のあり方は再考すべきものとする。それ故に、「処罰の正当根拠として明確の存在を要求し、法益なき規範を形骸として排斥する、という方向である。後者の側面通じて、法益保全主義は謙抑の要請と親和性をもつ。刑罰という峻厳な強制力の行使に際しては、単なる社会倫理の保持、という以上に処罰の必要性和根拠とが“法益”との関連で明確に示さなければならない。M・E・マイアーの分析によれば、法益とは、刑法上、保護の必要性・相当性・可能性をそなえた利益ないしは価値であり、それこそが規範の存在根拠である。法益保護の必要がある限度でのみ、刑法は謙抑に発動すべきである」<sup>(55)</sup>と称されるのは、傾聴すべき保護法益論であるが、その前提として、「基本的人権の保障」の観点から、逋脱犯の法益論は、「刑法上、保護の必要性・相当性・可能性」<sup>(56)</sup>及び明確性等の観点を基に、極めて「謙抑性」の観点から立法化すべきものとするので、当然に、上記最高裁等で問題にされている「逋脱犯に対する刑罰が（中略・引用者）脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性」<sup>(57)</sup>等の「倫理性」等の観点が、犯罪の「法益論」のあり方とすべきかを厳しく検討すべきものとする。そのことは、特に、佐藤英明教授が、「租税逋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、租税逋脱罪は詐欺罪と類似の性格を持つ犯罪である」<sup>(58)</sup>と称された上で、「逋脱罪を財産犯の一種として考えるなら、その反倫理性に明らかである。このような考察は、直接に逋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」<sup>(59)</sup>と、逋脱罪を「財産犯の一種」として、その「反倫理性」を問題にされた上で、「直接に逋脱罪」を、殺人罪及び傷害罪等と同様な「自然犯」<sup>(60)</sup>と称されるのは、過言と考える。そして、「逋脱罪を財産犯の一種」と称された上で、「反倫理性」を問題にされているのは、「基本的人権の保障」の観点を前提にすると、果たして、それは、「倫理性」の問題として捉えることができるのであろうか。したがって、刑法学者が、「刑法の社会倫理維持機能を強調することは、国家を社会倫理実現の主体または社会倫理の創造者とみ

ることに連なるから、現代のように人びとの価値観が多様化しているときに、国家機関がその価値観に基づいて正しい社会倫理であるとするもの—その内容は不明確にひろがりうるものである—を、刑罰によって個人に強制することになってしまうのである。』<sup>(6)</sup>と称されるのは、刑法における「倫理性」の本質的な問題提起と評することができる。

## 8 おわりに

そこで、現在の重加算税の賦課は重く、「制裁的」で、それは「処罰的」と評することができるので、遁脱罪の「法益」等のあり方が、「具体的」に明確にならないと、重加算税の賦課に加えて刑罰を科すことは、二重処罰の問題に帰結することになるうか。

### 注

- (1) 宮沢俊義名誉教授は、基本的人権について、「人間がただ人間であることにのみもついで当然にもっている権利」（宮沢俊義『憲法Ⅱ（新版）』有斐閣、1973年、77頁）と称されながら、「人権の概念」（宮沢・前掲78頁）を「人間性」（宮沢・前掲78頁）と称されているのは、結局、「人権の概念」を「価値的」に捉えることになろうか。
- (2) 伊藤正己『憲法』弘文堂1982年177頁。
- (3) 芦部信喜名誉教授は、基本的人権の形成のあり方について、「憲法以前に成立していると考えられる権利を憲法が実定的な法的権利として確認したもの、とすることができる」（芦部信喜『憲法（新版（補訂版））岩波書店2000年80頁）と称されていることは、極めて傾聴すべき「自然権的」な観点に基づく「基本的人権」観と評することができるが、だが、前段で、「基本的人権とは、人間が社会を構成する自律的な個人として自由と生存を確保し、その尊厳性を維持するため、それに必要な一定の権利が当然に人間に固有するものである」（芦部・前掲80頁）と、「基本的人権」のあり方を、「自律的な個人」と称されるのは、結局、当該「基本的人権」のあり方を限定化することになろうか。また、佐藤幸治名誉教授が、「個人の尊厳」のあり方の問題で、「人格性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」（佐藤幸治『日本国憲法と法の支配』有斐閣2002年26頁）と称されているのは、その「自律性」の観点から、極めて「個人の尊厳」を「価値的」に捉えることになり、「個人の尊厳の保障」を限定化することになろうか。
- (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415-417頁。
- (5) 清宮四郎『憲法Ⅰ（第版）』有斐閣1981年33頁。

- (6) ハンス・ケルゼン著・清宮四郎訳・前掲注(4) 415 頁。
- (7) 清宮四郎・前掲注(5) 33 頁。
- (8) 芦部信喜・前掲注(3) 10 頁。
- (9) ハンス・ケルゼン著・清宮四郎訳・前掲注(4) 415 頁。
- (10) 伊藤正巳・前掲注(2) 177 頁。
- (11) 芦部信喜・前掲注(3) 80 頁。
- (12) 金子宏『租税法 (第 14 版)』弘文堂 2009 年 620 頁。
- (13) 田中二郎『租税法 (第 3 版)』有斐閣 1990 年 392-393 頁。
- (14) 金子宏・前掲注(12) 620 頁。
- (15) 金子宏・前掲注(12) 626 頁。
- (16) 金子宏・前掲注(12) 620 頁。
- (17) 金子宏・前掲注(12) 620 頁。
- (18) 金子宏・前掲注(12) 621 頁。
- (19) 金子宏・前掲注(12) 621 頁。
- (20) 田中二郎・前掲注(13) 392-393 頁。
- (21) 山田二郎『税法講義 (第 2 版)』信山社 2001 年 299-300 頁。
- (22) 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。
- (23) 前掲注(22) 4 頁。
- (24) 山口厚『刑法総論 (第 2 版)』有斐閣 2007 年 4 頁。
- (25) 前掲注(24) 4-5 頁。
- (26) 前掲注(24) 4 頁。
- (27) 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。
- (28) 最高判昭和 33 年 4 月 30 日・民集 12 卷 6 号 940-941 頁。

松尾浩也名誉教授は、当該最高裁判決の効果として、「昭和 33 年 4 月、本件判決が出されて、併科違憲論は敗れ去った。しかし、罰金と重加算税との間に問題があることは、十分に理解された。翌 34 年に設置された税制調査会の審議においてもこの問題が論ぜられ、その第二次答申は、重加算税について、『現行 50% の税率は、高きに失して、かえって厳正な執行を困難にする面があるほか、実質的にみて刑罰的色彩があるとみられ、罰則との関係上、二重処罰の疑いをもつ向きもあるので、課税率を 30% に引き下げるものとする』と述べた(ジュリ 251 号 39 頁参照)。この答申の趣旨は、昭和 37 年の国税通則法の制定において実現され、過少申告に関する重加算税は、30% と改められた(同法 68 条 1 項。無申告・不納付に関するときは 35%)。30% への引下げによって重加算税の性格そのものが変化したわけではむろんないが、実質的に過重な制裁を避けようとする改正の方向を評価しなければならぬ」(租税判例百選(第 2 版)「ジュリスト(別冊) 79 号 1983 年 231 頁」と称されている。
- (29) 松尾浩也・前掲注(27) 215 頁。
- (30) 最高判昭和 45 年 9 月 11 日・刑集 24 卷 10 号 1336-1337 頁。

- (31) 船山泰範「租税制裁法」水野弘久編『現代税法講義（第三訂版）』法律文化社 2000 年 379 頁。
- (32) 船山泰範・前掲注(31) 379 頁。
- (33) 佐藤英明『脱税と制裁』弘文堂 2002 年 339 頁。
- (34) 前掲注(33) 339 頁。
- (35) 松沢智『租税処罰法』有斐閣 1999 年 92 頁。
- (36) 前掲注(35) 92 頁。

だが、上記所説は、「加重算税の対象は「隠ぺい又は仮装」それ自体を秩序罰とするのに対し、遁脱犯の対象は『虚偽過少申告』という脱税を直接の目的としているのであるから、『偽りその他不正の行為』の中に、『隠ぺい又は仮装』が含まれ、しかも、秩序罰と刑事罰の両者が混在しても、目的を異にする以上は二重処罰とはならないのである」（松沢智・前掲書 90 頁）と称されているが、しかし、その「目的性」が、「法益」等の観点から、具体的に明確にしないと、佐藤英明教授と同様の問題に帰結することになろうか。

特に、上記所説が、「倫理」の観点について、「納税倫理観は単に処罰法のそれによつてのみ確保できるものではない。それは租税法が法律であつて、その根底に『租税正義』があること、その『租税正義』は、租税が国家の費用として、すべての国民の利益のために租税法があるとする観念である」（松沢智・前掲書 277 頁）と称されているが、しかし、「正義」の意味は、極めて多義的であることから、その意味を具体的に明確化できない以上は、「倫理」の問題に帰結することになろうか。

- (37) 金子宏名誉教授は、「租税法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には、十分な理由がある。それのみでなく、債務関係は、租税法をいかに体系化するかについても、重要な示唆を与えている」（金子宏『租税法（第 14 版）』弘文堂 2009 年 24 頁。）と称されているが、しかし、「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」の前提として、体系的に、基本的人権の保障を問題にすべきことになるので、果たして、片務的に納税者を「基本的・原理的に債務関係」と評することには、正に「体系的」な観点から違和感がある。したがって、「租税犯は、国家の租税債務を直接侵害する脱税犯」（前掲 815 頁）と称されるのは、過言と考える。
- (38) 前掲注(33) 338 頁。
- (39) 前掲注(33) 338 頁。
- (40) 前掲注(33) 338 頁。
- (41) 前掲注(12) 24 頁。
- (42) 小暮得雄「犯罪論の謙抑的構」『団藤重光博士古稀祝賀論文集（第 2 巻）』有斐閣 1984 年 5 頁。
- (43) 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。
- (44) 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。

- (45) 前掲注(28) 941 頁。
- (46) 団藤重光『刑法綱要（改訂版）』1980年 49-50 頁。
- (47) 団藤重光・前掲注(46) 50 頁。
- (48) 平野龍一『刑法（総論Ⅰ）』有斐閣 1972年 43-44 頁。
- (49) 平野龍一・前掲注(48) 44 頁。
- (50) 西田典之『刑法総論』弘文堂 2006年 31 頁。
- (51) 曾根威彦『刑法の重要問題〔総論〕（第2版）』成文堂 2005年 2 頁。
- (52) 曾根威彦・前掲注(51) 2 頁。
- (53) 団藤重光・前掲注(47) 49-50 頁。
- (54) 志賀櫻弁護士が、「『法の支配』の概念は、はなはだ多義的である」（志賀櫻「租税手続における憲法保障」『租税訴訟学会』3号 6 頁）と称された上で、「『法の支配』概念は、近代を憲法主義の理念を総括する概念」（志賀櫻・前掲書 7 頁）と称される「論理の一貫性」は傾聴すべきと考えるが、しかし、「法の支配」の概念を、上記「理念を総括する概念」とされるのは、極めて「形而上的」な「法の支配」観であり、「個々の人間の事実」による「基本的人権の保障」に拮抗するものとする。そして、租税訴訟学会の理事である当該弁護士が、租税訴訟学会の設立趣旨の中心となる「国民の権利保護を重視する『法の支配』の原理」（志賀櫻「最高裁判所は変わったか」『租税訴訟』5号 2012年 3-4 頁）を、極めて的確に紹介されながら、今度は、一転して「反税団体を母体にする思想・考え方とは明確に一線を画するものである」（志賀・前掲 4 頁）と称される、その「矛盾性」は、僭越なことを申し上げるが、法の「基礎的な理論性」と「法の支配」の「基礎的な認識性」が問われることにならうか。
- (55) 小暮得雄・前掲注(42) 11 頁。
- (56) 小暮得雄・前掲注(42) 11 頁。
- (57) 前掲注(28) 313 頁。
- (58) 佐藤英明・前掲注(33) 339 頁。
- (59) 佐藤英明・前掲注(33) 339 頁。
- (60) 佐藤英明・前掲注(33) 339 頁。
- (61) 内藤謙『刑法原論』岩波書 1997年 58 頁。