

我が国における会計上の粉飾と課税制裁法並びに罰則

工藤市兵衛

Window-dressed settlements of accounts and legal sanctions of taxation in Japan and punishments as penalties.

Ichibei Kudo

We think the most difficult problems in school Accounting treatments are the legal limits.

Window-dressed settlements have legal acts and unlawful ones. It is very important things to examine the relations among the legal limits sanctions and punishments as penalties.

今日、学校会計における主要課題の最たるものは会計処理をめぐる会計法の限界であろう。会計上の粉飾には違法な粉飾と合法のそれとがあり、その限界とその制裁と罰則を究明することは極めて重要なことである。

我が国に於ける会計上の粉飾と課税制裁法と罰則

工藤 市兵衛

今日の学校会計における重要課題の最たるものは、会計処理をめぐる合法性の限界であろう。一般に会計研究者も含め実務者は法律にうとく逆に法律を納めた者は、簿記会計の知識にうといと云われる。それにもかかわらず多くの会計処理は、結果として法律効果を生ずる。会計は法律の如く明確にされているものでなく、ある幅をもって行なわれるものであり結果としてある範囲内にあり、しかも変更をした場合でも正当な理由があれば承認されるものである。これに対し法律はその原因において法律違反が問われるものであり、結果として粉飾の疑いがあつても原因に違法性が認められなければ責任が問われない場合もあり、会計と民法、商法、税法の交錯する場であると見ることができ。この根底をなすものは人間の欲望である。そしてこれを解明するものは法律上の責任の追及、課税制裁法と罰則である。

会計上の粉飾とは真実を歪曲して過大または過小の表示を行なうことであり、歪曲の方法は損益の表示と資産、負債、資本について行なわれる。

会計上の粉飾には、違法な粉飾と合法のそれとがあり、その限界を究明することは極めて重要なことである①。

税法は粉飾のない財務諸表に適用されることを期待しているものであり、粉飾が行なわれる場合には、税法の制裁法と罰則が適用されることとなるのである。

第一節 我が国に於ける課税制度の変遷

租税は近代以前の封建制度や絶対王制の時代には、領主や君主は主として土地から収入や特権料収入によって資金需要を賄ってきた。これに対し近代国家においては、私的土地所有と契約の自由を主体とする国家体制の下で財貨の生産と交換は原則として私的経済体制内で行なわれるので、ここで生産された富の一部を租税として徴収し、それによって公共サービスの制度を行なっているのが一般的国家体制のやり方である、ここで我々としては、租税について論ずる場合においても、一応の過去の歴史を知っておく必要がある。もちろん、税制はその時代の背景ともにもあり、そして法人税は税制の一つに過ぎないのであるが、その代表的なものとしてここでは法人税を中心としてその沿革の概要を以下に述べることにする。

一。一八八七（明治二〇）年の所得税の創設

当時の税制は、地租と酒税が中心となっていたが、漸く資本主義の萌芽が現れ、所得に対する課税の必要性が認識されるに至った。大蔵大臣松方正義は、その「所得税法之議」において次のように述べている。

ところで、当時はまだ会社についての規制が十分でなく、また、その会社の数も少なかったことから、法人に対する課税はされなかった。ただ、会社からの配当あるいは賞与は個人において課税されることとされていた。そして、この所得税の創設の直接の目的としては、軍備とくに砲台の建設であった。なお、所得税は総合課税を建前とし、税率は、最

「所得税法の議

爰ニ所得税法按ヲ起草シ謹テ閣議ヲ仰ク。抑モ此法案ヲ起草シ来20年度4月1日ヨリ実行ヲ企図スル所以ノモノハ、近來東洋諸国々際ニ関スル現況上海拡ノ一事ハ最モ輕忽ニ附シ難ク、随テ其經費ヲ要スルノ巨多ナルト大ニ北海道物産税ヲ輕減スヘキコト、共ニ内閣の内議ヲ経テ之ヲ20年度ヨリ施行セントスルニ決セラル。加フルニ近來政費ノ多端ナルニ應シ歳入ノ増加ヲ謀ラサルヘカラスト雖モ、凡ソ現行ノ税法ハ維新創業ノ際制定セシモノニアラサレハ則チ封建ノ余風未タロク消除セサルノ時ニ当リ民情の適度ヲ測リ制定シタルモノニシテ、已ニ今日ノ国情ニ対シテハ大ニ其適度ヲ失ヘルモノアリ。且税率モ亦輕重ノ平ヲ誤リ、随テ富者の負担甚タ輕ク貧者ニシテ或ハ富者に幾数倍ノ重税ヲ負フノ事實アリ。故ニ現行税法ニハ単ニ其率ヲ増シ以テ歳入ノ増加ヲ求ムルノ道ナキノミナラス、漸次改良セサルヘカラサルノ時期ニ臨メリ。仍テ今更ニ所得税法ヲ創定シ、一ハ以テ国库ノ歳入ヲ増シテ前記ノ經費ニ補充シ、一ハ以テ税法改良ノ目的ヲ漸行セント欲スルナリ。別冊説明書並ニ所得税法施行条例大蔵省令等諸草案ヲ附シ進呈ス。

明治20年1月内閣総理大臣ニ呈セシモノニ係ル。」

低所得三〇〇円以上一%から最高三万円以上が3%であった。当時の年三〇〇円はおそらく現在の四〇〇万円以上に相当するであろう②。しかし、今日普通法税所得の37.5%であることを思うとき今昔の感を禁じえない。

又、明治二二年二月一日に大日本帝国憲法が制定され、その二一条で臣民の納税の義務が規定され、また六二条で新たに租税を課し、税率

を変更する場合には法律をもって定めねばならない旨規定された、いわゆる租税法律主義を明記したものと解されている。

二。一八九九（明治三二）年の法人課税の創設

所得税については、上述の一八八七年に創設され、その後一八九九年までは、そのまま改正はなく推移したのであったが、その間においても、日清戦争がありその戦後の整理に伴う財政需要は益々増加した。そして、また、富国強兵を目標とするわが国においては、いよいよ、軍備の増設を図る必要があり、特に軍艦の取得整備が緊急であったところから、所得税の見直しが要請されていた。そして、一八九九年には、所得税を第一種、第二種、第三種の三分類とし、第一種は会社の所得に対する課税、第二種は公債・社債の利子に対する課税、第三種は従前の個人の所得に対する課税としたのである。

そして、この会社の所得に対して、税率は2.5%であった。また、この場合の所得の計算上、受取配当金及び第二種の利子は、益金に含めないこととされた。いわば、法人擬制説的な考え方を採ったのである（受取配当金は個人においても非課税）。（同年二月一三日改正所得税法公布）。

なお、同年三月九日においては、商法が施行されて、会社に対する規制も厳しくなり、他方会社も、次第に設立されたところであり、これに対する課税は、むしろ、当然であるとされたのである。

一九〇四年二月一日に日露戦争の開始に伴い、その戦費を賄う目的で、大幅の増税が行われた。その方式としては、「非常特別税」が創設され、各税にわたって増徴が行われ、かつ「小切手印紙税、砂金採取地税、通行税、織物消費税、米及び粃の輸入税」という新税が創設された。そして、第一種の所得、すなわち、法人の負担は七〇%の増徴が行われたので、その負担は4.25%（2.5%の170%に相当する割合）となった。なお、翌一九〇五年には、第二次の増徴が行われ、第一種所得

税については、甲、乙に区分し、甲は株主二一名以上による株式会社及び株式会社合資会社とし、これに対しては定率の 80% の増徴を行い、その他の法人に対しては所得金額の階級に従い 80% ないし 400% の増徴が行われた。この改正の結果、甲の税率は 6.25%、乙の税率は 4.5% ないし 12.5% となった。

なお、この翌一九〇五年に、相続税法が創設された。(相続税法、法律一〇号) 又明治二九年(一八九六年) 営業法が創設され同三〇年から実施された(営業私法、法律三三三号) ③。

三。発展期 一九一三(大正二)一五年

この時期は第一次世界大戦の前年から第二次世界大戦の前々年に至る時期であり、戦争や経済変動にもなって現存の租税についてたび重なる改正が行なわれ、また種々の新税が創設された。

即ち、上記の非常特別税法は、制定当時においては、終戦後はこれを廃止することとされていたのであるが、戦後の経営にはかえって益々歳入を増かさずべき状況にあった。そこで、この法律を暫くそのまま存置せしめることとし、一九一二年において、はじめて整理をすることとされた。

第一次世界大戦は、一九一四年に勃発したが、わが国もこれに参加したことに伴い、その戦費を調達するために、増税の必要が生じたので、一九一八年には所得税と酒税を増徴し、また戦時利得に対しての応分の負担を求める趣旨から「戦時利得税」が創設された。この戦時利得税は、所得金額に対して 20% の税率によって課税された。そして、これは戦争の終局とともに廃止されることとされていた。これにより一九二〇年には、この戦時利得税は廃止された。そして、これに伴い所得税の根本的な改正を行うべきであると、ここに法人は独立の課税主体とし、したがって、その受け取る配当はすべて益金算入することとされた。さら

に個人の所得税においても、従前はその配当金には総合課税をしなかったのであるが、この改正により総合課税をすることとされた。つまり、法人実在説的な考え方を採用したのである。そして、このように課税の体系が確立されたことに伴い、従前の法人の種類によって課税の方法を異にする方式を廃止して、すべて同様に課税することとされた。ただ、第一種所得税は、甲超過所得、乙留保所得、丙配当所得、丁清算所得、戊施行地外法人の施行地における資産、営業より生ずる所得、の五種の所得としてそれぞれに依りて課税することとされた。

更に大正九年の第一種所得税は、留保所得に重課されたので、社内の蓄積を少なからしめ、産業基盤を弱体化するとの意見が多く、甲、乙、丙に区分される。

同族会社の保留金に対しては、配当とみなして課税することは繁雑であることから、普通所得の税額に加算して徴収することとされた。

また、第一種所得税と第二種所得税の重複課税を避けるために第二種所得税は、第一種所得税額から排除することとされた。

なお、一九三五(昭和一〇)年には、臨時利得税が課税されることとなった。

地方税については、すでに府県制および市制・町村制の定めがあり、また国税附加税の制限について「地方税制限ニ関スル件」があつたが、第一次世界大戦以来の地方団体の財政需要の急激な増加に対処するため大正一五年に「地方税制限ニ関スル法律」を改正して地方税ニ関スル法律(法律 24 号)を制定した④。

四。一九三七(昭和一二)年の改正より終戦まで

この時期はわが国の経済の中心が農業から商業に移行した時代であつて、所得税が酒税とともに国税の二大支柱の一つとなり、やがて租税体系において中核的位置を占めるに至つた時代である。

即ち、一九三七には、国家の財政需要は、増大の一途を辿り、中央・地方を通ずる画期的な税制改革案が国会に提出されたが、内閣の更迭（浜田国松の腹切問答）によって撤回されて成立しなかった（馬場財政）。そして、この応急措置として臨時租税増徴法が設けられ各税にわたって増徴が行われ、また、新税として、法人資本税、揮発油税、有価証券移転税等が創設された。この臨時租税増徴法により、普通所得は10%（外国法人は20%）となった。

一九三七年七月には日華事変の勃発に伴い、この軍事費に充てるための北支那事件特別税法が設けられた。そして、これは所得特別税、臨時利得特別税、利益配当特別税、公債及び社債利子特別税、物品特別税の五種であった。所得特別税のうち第一種所得特別及び超過所得に対する10%増の税率としたのである。

一九三八年には、日華事変の発展に伴い、この北支那事件特別税を支那事変特別税法に吸収して、税制が増徴かつ簡素化された。

日華事変が長期化するにつれて戦費の調達について税制の基本的在り方を検討する必要性に迫られ、一九三九（昭和一四）年には、中央・地方を通ずる税制改革案が樹立された。

この内容としては、①中央地方を通じて負担の均衡を図ること、②経済諸政策との調和を図ること、③収入の増加を図るとともに弾力性のある税制とすること、④税制の簡易化を図ること、の四項目を目標として国税及び地方税の全般にわたって根本的改正が行われた。そして、所得税については分類所得税と総合所得税の二本建てとし、法人については従前の第一種所得税と法人資本税を統合して法人税として独立せしめた。ここに初めて法人税という税目として、独立をみたのである。また、協同組合等に対しても、これらを特別法人とし、特別法人税法を創設して課税することとされた。法人税法においては、法人の各事業年度の所得及び清算所得と書く事業年度の資本に対する課税であった。その税率

は、各事業年度の所得に対しては18%、各事業年度の資本に対しては0.15%であった。

なお、法人税の所得金額の計算について、注目すべき二つの点の改正があった。その一つは、法人の納付した法人税等は、損算入を認めないこと、その二は当該事業年度開始前三年以内に生じた欠損金は控除することを認めたのである。

翌々一九四二年には、さらに臨時軍事費の増加に伴い、法人税の税率は25%（外国法人37%）清算所得に対して25%となった。また、同族会社の加算税も増徴された。

さらに一九四四年には、その増大する戦費を賄うため、法人税については30%、法人資本税は0.3%に税率が引き上げられた。また、この年に、資本金500万円以上の会社及び保険会社等一定の規模を有する法人は、申告納税をすべきものとされた。これは申告納税の嚆矢であった（全面的に申告納税制度となったのは一九四七年である）。

一九四五年には、法人税の税率は、33%に引き上げられた。同時に、申告納税に資するために、大蔵省においては、「法人税各税ノ取扱」を公表した。これは、課税当局の税務上の見解を示したものであって、通達公開のはしりであった。

又、昭和一六年に第二大戦が勃発するとともに戦費は増大の一途をたどったため、毎年増税がくり返され、税負担は甚だしく過重となると同時に急速に大衆課税化し、その納税者数は昭和一五年の約四〇七万人に対し昭和一九年には一、二四〇万人となった^⑤。

五。一九四六（昭和二一）年の終戦から一九四九（昭和二四）年 転換期まで

戦後の租税の経過は（1）終戦から昭和二四年までの転換期、（2）昭和二五年にシャウブ税制が確立した時期、（3）昭和二八年以降のシャウブ税制がなしくず的に修正された時期、（4）昭和六二年以降の抜本的

な税制改革の始まった時期の四つに分けることができる⑥。

即ち、戦後における税制改正の大きなものとしては、一九五〇年のシャウプ勧告に基づく改正をあげることができる。それまでは、いわば応急的な改正であった。一九四六年には、終戦後の時局の收拾、国民生活の安定の確保等のための財政需要に応ずるための税制を確立するための増税が行われた。すなわち、法人税については、法人臨時利得税は廃止された。

なお、繰越欠損金の控除は、一年以内のものに限ることとされた。

次に一九四七年には、終戦後における経済事情の変化に対応するために、①現下の国民経済の再建のための適切な税制を確立すること、②国民生活の実情に即応した国民の負担の公正をはかること、③税制の民主化を図るとともに税制の平明簡素化をはかること、の三項目を目標とした。そして、所得税及び法人税については、いわゆる申告納税制度を全面的に採用することとされた。法人税については、まず普通所得の税率は据え置くこととし、超過所得については、10%を超え20%以下の金額は10%、20%を超え30%以下の金額は20%、30%を超える金額は30%の税率によることとし軽減された。また、各事業年度の資本に対する税については、0.5%とされた。

なお、一九四八年には、特別法人税を廃止して、これを法人税に統合し、法人の資本課税を廃止し、また、超過所得に対する負担を軽減する等の改正が行われた。

一九四九年には、大きな改正はなかったが、法人税に関して注目すべきものとしては、第一に株式の額面超過金はその金額を益金不算入とされたこと、第二に法令等によりその所有する固定資産が買収された場合について課税上の特例が認められたことである。

なお、この一九四九年四月にシャウプ税制使節団が来日し、十一月に四〇〇ページにわたる「シャウプ使節団日本税制勧告書」が公表された。

これによって、翌一九五〇年の画期的税制改正が行われることになる。

カール・シャウプ博士を団長とするシャウプ使節団は占領軍総司令部の招きで来日し、約三か月半にわたってわが税制について調査検討を行ったのち報告書を発表したのである。

六。一九五〇（昭和二五）年のシャウプ税制改正

一九四九年のシャウプ税制勧告に基づいて、国税及び地方税を通じる画期的な献策が行われ、これに基づいて税制改革が行われた。

まず、法人税については、その基本的な考え方として、いわゆる法人擬制説的な思考によったことである。すなわち、その一つは法人は株主の集合体であることを徹底したのである。したがって、受取配当は益金不算入とされたのである。一九二〇（大正九）年以来、法人独立説によって構成されてきた法人税は、ここに大きな変革を齎したのである。その二は、法人の負担を合理的なものとし、資本の蓄積を図ることとされたことである。このため従来の超過所得及び清算所得に対する課税を廃止し、他方所得を社内に留保した場合には、一定の方法により保留金（積立金）に対する課税を行うこととされた。この改正の主な点を掲げると、次のとおりである。

(1) 公益法人であっても収益事業を営むものに対しては、法人税を課することとして納税義務を拡大したこと。

(2) 同族会社の範囲を拡大したこと。

(3) 課税標準たる所得計算について整備を図ることとしたこと。

① 額面超過金及び減資差益、合弁差益等の資本取引による剰余金は、益金不算入とすること。

② 棚卸資産の評価の規定を整備すること。

③ 固定資産の減価償却の規定を整備すること。

④ 修繕費と資本的支出の区分を整備すること。

シャウプ税制における租税体系

| 区 分 | 国 税 | 地 方 税 | |
|-------------------------|-----------------|---|-----------|
| | | 道 府 県 税 | 市 町 村 税 |
| 直 接 税 (収得税) (財産税) | 所 得 税 | 事 業 税 | 市 町 村 民 税 |
| | 法 人 税 | お よ び 特 別 所 得 税 (附 加 価 値 税 が 実 施 さ れ な い も の と す る ば) | 固 定 資 産 税 |
| | 相 続 税 | 釧 路 区 税 | 自 動 車 税 |
| | 富 裕 税 | 自 動 車 税 | 荷 車 税 |
| 間 接 税 (消費税) | 再 評 価 税 | 漁 業 賦 課 者 場 飲 食 税 | 接 客 人 税 |
| | 日 本 銀 行 券 発 行 税 | 入 遊 興 | 電 気 ガ ス 税 |
| | 酒 砂 糖 消 費 税 | 遊 興 | 入 湯 税 |
| | 揮 発 油 税 | | 木 材 取 引 税 |
| そ の 他 (流通税) | 骨 ば い 税 | 附 加 価 値 税 | 広 告 税 |
| | 関 税 | | |
| | 専 売 行 業 税 | | |
| | 通 紙 登 録 引 所 税 | | |

⑤ 貸倒準備金制度を創設すること。
 (4) 欠損金の繰越し繰戻しの制度を創設すること。
 (5) 青色申告制度を導入すること。
 (6) 申告書について自署押印制度を導入すること。
 なお、法人税のこのような大改革に伴い、国税庁においては、法人税基本通達(直法一—00・昭和二五年九月二五日)を公表した。
 また、この年においては、資産再評価が実施された。
 このようにしてシャウプ税制に基づいて昭和二五年に成立した租税制度を一体としてシャウプ税制と呼ぶがこの体系は次表に示した通りである⑦。

七。一九六一(昭和三六)年の資本充実に関する改正

首相から昭和三四年五月一九日付けの諮問を受け、税制調査会が三年間税制全般について検討を行ないその答申した事項を中心として改正が行なわれた。

即ち、一九六一年の税制改正は、所得税、法人税を中心とする減税であり、法人税については、①技術革新の状況に応ずる耐用年数の改訂(約20%の短縮)、②企業の資本構成の是正、増資促進を狙う配当課税方式の改正、③内部留保に資金調達の重点を置く中小企業、同族会社の留保所得課税の軽減合理化である。

具体的には、法人税率40%を配当部分については10%引き下げて30%とされた。これによって、配当促進を狙ったのである。

一九六二年においては、外国税額控除制度について整備が図られた。また、退職年金積立金に対する課税が創設された。

一九六三年においては、所得税、法人税の負担の軽減が行われた。法人税については同族会社の留保所得に對する課税が軽減された(控除額を課税所得の15%又は一〇〇万円のいずれか大きい金額とされた(従前は課税所得の10%から五〇万円のいずれか大きい金額))。

一九六三年一二月税制調査会から「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」が公表された。

一九六四年には、中小企業の負担の軽減が行われ、貸倒準備金を貸倒引当金に改めて全額洗替制度とされた。また、減価償却不足額は繰越期間が五年であったものが三年に短縮された。さらに、商法改正による法人税法の整備が図られた(たとえば、圧縮記帳の表示方法等)。

八。一九六五(昭和四〇)年の法人税法の全文改正

此の年度においては、毎年度の自然増収額20%程度を減税に充てるべきであるとする税制調査会の答申を基本とした。

租税法主義と税法の簡素平明を主たる目的として、所得税法、法人税法の全文改正が行われた。しよして、そのポイントを示せば、次のとおりであるが、昭和二五年のシャープ税制以後、経済の進展に伴い毎年のように、必要な改正が加えられ、その内容は極めて複雑化し、申告納税の建前からその簡明平易化が望まれていたのが実施された。しかし、相変わらず条文は難解のものが多い。

(1) 体系の整備

租税法主義を建前としつつ、同時に、一般の納税者に理解しやすい法令体系とするため次により体系を整備する。

- ① 現行法令又は省令で規定されている事項で重要なものは法律において規定するとともに細部はできる限り政令において規定し、省令は原則として手続事項のみについて規定する。
- ② 国税庁取扱通達で定められているもののうち、重要事項は法令に吸収する。
- ③ 法律の構成について、総則的事項、居住者に関する事項、非居住者に関する事項等をそれぞれ別編とする等規定の配列に工夫をこらして理解しやすいものとする。
- ④ 現在本法で規定されている重要物産免税、湯水準備金、違約損失補償準備金、以上危険準備金に関する事項は、規定内容の性格にかえりみ、租税特別措置法に規定する。

(2) 表現の平明化

条文の組立て及び表現の方法については、次によりその平明化を図る。

① 条文のセンテンスを短くする。

② かつこ書や準用規定、読み替え規定はできる限り避ける。

③ 本文中に例外事項を挿入することはできる限り避け別項で規定し、また複雑な内容の条文については号を設けて結論を読みやすくする。

◆規定の明確化◆

通達により処理されている事項のうち重要なもの、その他法令で期待することが妥当と考えられる諸点につき、規定の明確化を図る。

たとえば、割賦販売、延払条件付譲渡、長期請負工事の収益經常についての取扱いの明確化、棚卸資産、減価償却資産の範囲の明確化、返品調整引当金を損金算入とする現行取扱いの明確化等。

法人税法においては、賞与引当金制度の創設、退職引当金についての特定預金制度の廃止、受取配当の負債利子の簡便化等の合理化が行われている。

一九六六年においては、予算方針として「当面の経済情勢に対処されるため公債の発行による財政支出の増加と大幅減税を断行を通じて、積極的に有効需要の拡大を図り経済の安定成長へのすみやかな移行を期する」こととされ大幅減税が行われた。そして法人税においては37%を2%引き下げて35%とされた。また、法人税の注目すべき改正としては、山陽特殊鋳の粉飾消決算を契機として、これによる還付税額を凍結する規定を設けたことである。また、資本構成比率の是正、合併、設備スクラップ化促進のための特別税額控除制度が創設された。

一九六七年には、法人税に関する改正はなかったが、ただ、法人税法二二条四項として、課税所得は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によって計算されるべきものとする規定が

も埋められた(税法と企業会計の調整に関する意見書、昭和四一年一月十七日企業会計審議会)。

一九七四年には、法人税率が、5%引き上げられ(1.75%)、36.75%となった(従前35%)。

一九七四年には、法人税率は4.0%(配当分2.8%)に引き上げられた。

会社臨時特別税の創設(税率は、法人税額の10%である)。

一九八一年には、法人税率は4.2%(配当分3.2%)に引き上げられた。

一九八二年には、価格変動準備金が廃止された。

一九八四年には、法人税率は4.3.3%(配当分3.3.3%)となった。

一九八七年には、法人税率が4.2%(従前4.3.3%)に引き下げられた(配当分については3.2%(従前3.3.3%))。

九。一九八八(昭和六三)年十二月の抜本的税制改正

一九八八年四月には、税制調査会「税制改革についての中間答申」が公表された。そして、次の方針の下での税制改革が行われた。

「今後の高齢化社会の到来、経済・社会の一層の国際化を展望し、税制の抜本的改革を行うことにより、国民の税に対する不公平感を払拭するとともに所得・消費・資産等の間で均衡がとれた安定的な税体系を構築する観点から、所得税負担の軽減・合理化・相続税の見直し、酒税等の抜本的見直しと消費税(仮称)の創設、法人税率の引下げ等を行うとともに、有価証券譲渡課税、社会保険診療報酬課税の特例の見直し等の負担の公平確保のための措置等を講ずることとし、次のとおり税制改正を行うものとする。」

これに伴い、税制改革法が制定され、消費税が創設された(昭和六四

年四月一日以降の取引について施行)。また、これに伴い物品税は廃止された。

消費税の創設についていささか述べるならば、現行税制は昭和二五年シャウプ勧告に基づくものでその後の経済情勢に即応して必要な改正が行なわれているが、近年様々なゆがみが目立ってきて、国民にも強い批判がでているほか、今後におけるわが国高齢化社会に対処して国民の負担のあり方をどうすべきか等の問題があり、税制の抜本的見直しが行なわれていたが、政府は税制調査会の「税制改革についての中間答申(昭和六三年四月)を受け、所得税、法人税及び相続税について税率の引き下げを行なう等大幅な減税を実施するとともに、個別間接税を原則として廃止し、新たに全ての取引を対象とする消費税を導入する税制改革を実施することとした⑧。

(1) 法人税率の引下げ

法人税については、税率が次のように引き下げられた。

| | 従前 | 改正 |
|-----------------|------|----------------------|
| 普通法人の税率 | | 元年度 二年度以降 |
| 留保分 | 4.2% | 4.0% |
| 配当分 | 3.2% | 3.5% (実効税率 4.9.9.8%) |
| 中小法人の軽減税率 | | |
| 留保分 | 3.0% | 2.9% |
| 配当分 | 2.4% | 2.6% |
| 共同組合等の軽減税率 | | |
| 留保分 | 2.7% | 2.7% |
| 配当分 | 2.2% | 2.5% |
| (2) 受取配当等の益金不算入 | | |

受取配当等(株式保有割合25%以上の株式に係るものを除く)について、益金不算入割合が次のように引き下げられた。

| 従前 | 改 | 正 |
|------|-----|-------|
| | 元年度 | 二年度以降 |
| 100% | 90% | 80% |

(注) 上記の改正は、当該各年度の四月一日以後に開始する事業年度から適用された。

(3) 少額減価償却等の限度額の引上げ

即時損金算入される少額減価償却資産等の限度額を20万円未満(改正前10万円未満)に引き上げられた(平成元年四月一日以後取得のものについて適用)。

(4) 外国税額控除制度

外国税額控除制度について、次の措置が講ぜられた。

① 控除限度額の計算の基礎となる国外所得から外国で課税されない所得の二分の一を除外するほか、全所得に占める国外所得の割合は、原則として、90%を限度とされた。

② 50%を超える率で課される税のうち50%を超える率に対応する部分その他所得に対する負担割合が高率である外国の租税についてその一部を控除対象から除外された。

③ 繰越控除限度額及び繰越外国法人税額の繰越期間について、現行の各五年を各三年に短縮された。

④ 費用の配賦方法等について所要の見直しが行われた。

(注) 上記の改正は、所要の経過措置を講じた上、平成元年四月一日以後に開始する事業年度から適用された。

一九八九年には、租税特別措置法のかんりの整理合理化が行われた。

一九九〇年には、公的年金等の課税の軽減、土地、住宅税制の合理化、製品輸入促進税制の創設、租税特別措置の整理等が行われた。

一〇。一九九一(平成三)年の改正⑨

平成三年の改正は税制の抜本的改正が平成元年に行なわれたことから、その後の社会経済の実態に即した見直しが行われている。即ち、土地税制について土地基本法の制定を踏まえ地価税の創設が行なわれた他、固定資産税に係る土地の評価の均衡化、適正化、特別土地保有税の拡充強化等が行なわれた。主なものは次の通りである。

(1) 法人の土地等の譲渡益課税が、次のように改正された。

① 土地等の譲渡益(短期所有土地譲渡益重課制度又は超短期所有土地譲渡重課制度の適用がある土地等の譲渡益を除く)について、通常の法人税のほか、新たに10%の税率による課税を行う重課制度が創設された。

② 超短期所有土地譲渡益重課制度について、現行の30%の税率による追加課税方式を通常の法人税率に30%の税率を加算した税率による分離課税方式に改めた上、その適用期限を五年延長された。

(注) 上記の改正は、平成四年一月一日以後に行う土地の譲渡等について適用される。

③ 長期所有土地等から減価償却資産への買換え等について、所要の経過措置を講じた上、特例制度が廃止された。

(2) 特定の現物出資により取得した有価証券の圧縮額の損金算入制度について、土地等を含む現物出資につき次の特例措置が講ぜられた。

① 適用対象となる現物出資を、出資比率要件(95%以上)が五年以上継続して維持されるものであり、かつ、被出資法人の行う事業が出資法人により当該土地等において行われていた事

業の全部又は一部である場合に限定する。

② 課税繰延割合を80%（現行100%）とする。

（注）上記の改正は、平成四年一月一日以後に行う現物出資から適用される。

（3）商法等の一部改正に伴い。平成三年四月一日から平成八年三月三十一日までの間に株式会社につき利益又は準備金の資本組入れが行われた場合において、当該資本に組入れた金額（資本の額が一、000万円に達するまでの部分に相当する金額に限る。）のうち利益の配当の額とみなされる金具について、所得税を課さないこととする特例措置が講ぜられた。

（4）湾岸地域平和支援のための財源のため、法人臨時特別税が創設された。

① 納税義務者は法人税が課税されるすべての法人。

② 課税標準は各事業年度の法人税の額のうち300万円を超える部分。

③ 税率は2.5%である。

なお、適用期間は、一年間（平成三年度中に終了する事業年度）である。

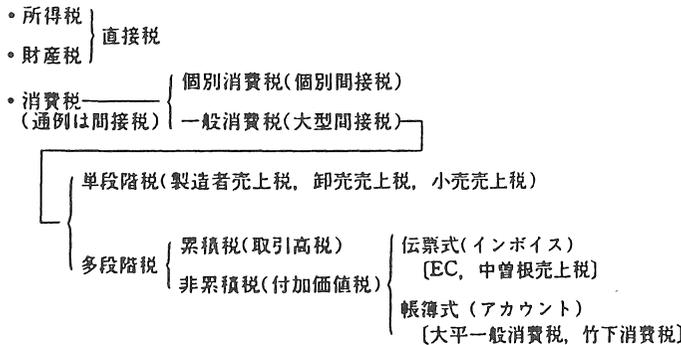
一一。一九九二（平成四）年の改正

わが国の経済の現況は、諸要因が様変わりし、平成四年度の財政事情は極めて厳しいものとなっているとの認識の下、まず徹底した歳出の見直しが必要であるとしている。平成四年度の税制改正のもっとも大きなものとしては、相続税、贈与税の改正である。その他としては所得税に關しみなし法人課税を廃止すること、青色申告特別控除制度を設けたこととであり、新たに湾岸地域の平和回復として法人臨時特別税を、衣替えで二年間延長された。

第二節 租税法の基本原則

租税は現代国家において種手々の機能を果たしているが、その本来の機能は、公共サービスを提供するために必要な資金を調達することにある。従って租税は国家が特別の給付に対する反対給付としてではなく、公共サービスを提供するための資金を調達するために、法律の定めるところに従って、人に課する金銭給付であると云うことができる。現行租税法系は次の様になる^⑩。

〔図〕 大型間接税の位置



別表 現行租税体系

| | | 課税形態 | 普通税・目的税の区分等 | 租税の分類 | 税目 |
|-----|------|---------------------------|---|--------------------------------------|---|
| 国 | 税 | | 普通税 | 取得税 | 所得税・法人税 |
| | | | | 財産税 | 相続税・贈与税・地価税・自動車重量税(一部地方譲与税) |
| | | | 目的税 | 消費税 | 消費税(一部地方譲与税)・酒税・たばこ税・揮発油税・石油ガス税(一部地方譲与税)・石油税・航空機燃料税(一部地方譲与税)・関税 |
| | | | | | 電源開発促進税・地方道路税(地方譲与税)・特別とん税(地方譲与税) |
| | 普通税 | 流通税 | 有価証券取引税・登録免許税・印紙税・取引所税・日本銀行券発行税・とん税 | | |
| 地方 | 都道府県 | 直接課税形態 (都道府県が直接課税するもの) | 普通税 | 取得税 | 都道府県民税・事業税・法定外普通税 |
| | | | | 財産税 | 固定資産税(大規模固定資産税)・自動車税・鉱区税・狩猟者登録税・法定外普通税 |
| | | | | 消費税 | 都道府県たばこ税・ゴルフ場利用税・特別地方消費税・法定外普通税 |
| | | | | 流通税 | 不動産取得税・法定外普通税 |
| | | 目的税 | 自動車取得税・軽油引取税・入猟税・水利地益税 | | |
| | 市町村 | 税 | 間接課税形態 (国が課税して都道府県に譲与等するもの) | 交付税 | 所得税の一部・法人税の一部・消費税の一部・酒税の一部・たばこ税の一部 |
| 譲与税 | | | | 消費税の一部・地方道路税の一部・石油ガス税の一部・航空機燃料譲与税の一部 | |
| 市町村 | 市 | 直接課税形態 (市町村が直接課税するもの) | 普通税 | 取得税 | 市町村民税・鉱産税・法定外普通税 |
| | | | | 財産税 | 固定資産税・軽自動車税・特別土地保有税 |
| | | | | 消費税 | 市町村たばこ税・法定外普通税 |
| | | | | 流通税 | 法定外普通税 |
| | 村 | 税 | 間接課税形態 (国が課税して市町村に譲与等するもの) | 目的税 | 入湯税・事業所税・都市計画税・水利地益税・共同施設税・宅地開発税・国民健康保険税 |
| | | | | 交付税 | 所得税の一部・法人税の一部・消費税の一部・酒税の一部・たばこ税の一部 |
| | | 譲与税 | 消費税の一部・地方道路税の一部・石油ガス税の一部(十二大都市のみ)・自動車重量税の一部・特別とん税・航空機燃料税の一部 | | |

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。この両者は、ともに、近代以前の国家における租税のあり方に相互に密接に関連しながら、近代国家において確立したものであって、前者が課税権の行使方法に関する原則であるのに対し、後者は主として税負担の配分に関する原則である。したがって、前者は形式的原理であり、後者は実質的的原理である、ということが出来る。なお、日本国憲法が日本国憲法が地方自治を保障していることとの関連で、自主財政主義も、現行租税法の基本原則の一つであると考えるべきである。

一。租税法律主義

日本国憲法三〇条は「国民は法律の定めるところにより納税の義務を負う」と規定している。この規定は法的効果においては、国民は法律の定めによらず、納税の義務を負うことはない旨宣言している。そして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を通じて決定されることとしている。

即ち、租税は、公共サービスの資金を調達するために、国民の富の一部を国家の手に移すものであるから、その賦課・徴収は必ず法律の根拠に基づいて行なわなければならない。換言すれば、法律の根拠にもとづくことなしには、国家は賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。この原則を租税法律主義という^⑪。

この意味における租税法律主義は、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。一般化して言えば、近代以前の国家においては、君主が国民の自由や財産

に恣意的に干渉することが多かったが、これを防止して、国民の自由と財産を保護し、国民の経済生活に法的安定性と予測可能性を与えるため、公権力の行使は法律の根拠に基づかなければならない。という政治原理が主張され、それが徐々に憲法原理として定着するに至ったのである。即ち、民主主義的租税観にその原理を求めることができる。

租税の賦課・徴収は、もちろん公権力の行使であるから、租税法律主義は、右の意味における法治主義の一環としての意味をもつが、歴史的に見ると、租税法律主義は、近代法治主義の確立のうえで、先導的・中核的役割を果たしてきた。

右の意味における租税法律主義が、最初に確立したのは、イギリスにおいてであった。一二一五年六月一五日のマグナ・カルタ（大憲章）における第一二条に、「一切の楯金、もしくは援助金は朕の王国の一般評議会によるものでなければ朕の王国においてはこれを課さない」という規定は、各種の負担は、それを課される者の同意を要する、という原則の表現であって、租税法律主義の萌芽とみることが出来る。もちろん、近代的意味における租税ではなく、また、一般評議会も封建貴族の代表機関にすぎなかったから、この規定をもって近代的意味における租税法律主義を宣明したものを見ることはできない。しかし、それは、国王の課税権に制限を加え、その行使を一般評議会の協賛にからしめている点で、租税法律主義の発達に大きな影響を与えた。すなわち、議會制度の成立とともに、この規定は、課税に対する議會の協賛権へと発展したが、やがて一六二九年の権利請願(Petition of Rights)および一六八九年の権利章典(Bill of Rights)によって、近代的意味における租税法律主義が確立したのである^{⑫⑬}。

租税法律主義は、その後、他の諸国においても憲法原理として承認されるようになった。わが国については、明治憲法は、「新租税ヲ課シ及税率ヲ変更スルハ法律ヲ以テ之ヲ定ムヘシ」(六二条一項)と規定し、

日本国憲法も、「あらたに租税を課し、または現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」(八四条)と規定して、租税法律主義を宣明している。

近代先進国はほとんど此の租税法律主義を宣言していると云つてよい。

二. 税負担公平原則

税負担は国民のあいだに即して公平に配分されなければならず、各種の租税法律関係においては国民は平等に取り扱わなければならないという原則を、租税公平主義または租税平等主義という。これは、近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現れであり、直接には憲法一四一条一項の命ずるところであるが、内容的には、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」(neutrality)を要請するものである。但し、日本国憲法のこの規定は税法のみに適用される原則というよりは、すべて国民は法の下に平等の旨規定した一般の原則である。

まず、税負担が担税力に即して配分されなければならないことは、今日の租税理論がほぼ一致して認めるところである。前述のように、一八、

一九世紀には、自由主義経済思想の影響のもとに、利益説ないし対価説と呼ばれる考え方が主張され、税負担は各人が国家から受ける保護や利益に比例して配分されるべきである、と考えられた。しかし、二〇世紀になると、租税を納付することは国民の当然の義務であり、税負担は各人に担税力に応じて配分されるべきである、という考え方が支配的ななつた。担税力とは、各人の経済的負担能力のことであるが、担税力の基準としては、所得・財産および消費の三つをあげることができる。このうち、消費は担税力の尺度としては最も劣っており、消費税は、課税対象の選定の仕方によっては、逆進的となりやすい。これに対し、所得および財産は、担税力の尺度としてよりすぐれており、しかもそれらを

対象とする租税においては、消費税の場合と異なり、累進税率の適用が可能であるから、これらの租税は、公平な税負担の配分ならびに富の最配分の要請によりよく適合している。そのうちでも、特に所得は、担税力の尺度として最もすぐれており、しかも所得税においては、累進税率の適用が可能であるのみでなく、基礎控除その他の人的諸控除や「負の所得税」の制度を通じて最低生活水準の保障を図ることが可能であるから、所得税は、富の再配分や社会保障の充実の要請に最もよく合致するといえる。もつとも、所得がすべて正確に把握されるわけではなく、また財産および消費も担税力の尺度であることにかわりないから、実際の制度においては、所得税を中心としながら、これに財産税および消費税を適度に組合せ、所得・財産および消費の間でバランスのとれた税制を構築することが、担税力に即した税負担の配分のために好ましいとされている。

次に、公平ないし中立性の原則は、憲法一四一条一項に由来する「平等取扱原則」ないし「不平等取扱禁止原則」を内容とするもので、課税のうえで、同様の状況にあるものは同様に、異なる状況にあるものは状況に応じて異なって取り扱われるべきことを要求する。もつとも、二人の納税者または二種類の所得を比較した場合に、両者が同様の状況にあると見るべきか、それとも異なる状況にあると見るべきか、については、見解の分かれることが少なくない。たとえば、所得税法において、長期譲渡所得はその金額の二分の一のみが課税の対象とされている(所得税法二二条二項)が、長期譲渡所得は長期間にわたって累積してきた価値の増加が一時に実現したものであるという点を重視すれば、それは他の所得と異なる状況にあり、したがってなんらかの負担の軽減が必要であるということにならうし、逆に、それは資産所得とし

て高い担税力を持ち、しかも一般に高額所得者の手に集中しているという点を強調すれば、他の所得よりも有利の取り扱う必要はない、という

ことなるらう。

日本国憲法一四条の「法の下の平等」の法的意味は租税面では能力に応じた平等であることをいみするものであり、応能負担原則はもはや単に財政学上の原則ではなく憲法上の原則なのである。そこでこの応能負担原則は単に課税物件の量的担税力をとらえるだけでは不十分であって、課税物件の質的担税力をとらえなければならぬと解する。たとえば同額の所得といっても勤労所得は担税力は弱く、資産所得は担税力が強いと解すべきである^⑭。

第三節 租税制裁法と罰則

租税法はその目的を租税の公平負担と税務行政の円滑とを実現するために、納税義務者をはじめとする多くの義務を納税者に課しており、これらの義務違反は多かれ少なかれその目的の実現を困難にしている。このような義務違反を予防し、その結果を是正するための様々な制度は租税法上止むを得ざるものと云える。以下では租税法違反行為に関する法律制度を考察することとしたい。

一。租税制裁法

租税制裁法とは、税法上の義務違反行為に対して一定の制裁をかずことにより、かかる違法行為の抑止を図る法律制度全体のことである。税法上の義務違反行為の中には、単なる行政上の義務違反としてとらえられるものもあれば、違反行為に対して刑罰が用意されている租税犯（租税犯罪）の領域もある。租税犯に関する法律の規定を総体として、租税刑法と呼んでいる。これは又、租税法と刑法のはざまに存在する研究であり租税法刑法双方の領域に関する分野である。

行政上の義務違反に対しては、間接国税または関税の犯則事件に関するものとして通告処分という行政処分や、申告納税方式において、申告義務者が申告義務を適正に履行しなかった場合の加算税という行政上の

制裁などが用意されている。ちなみに、税務職員が質問検査権を行使するにあたっては、身分証明書を携帯し、関係人の請求があったときは、これを提示しなければならないという行政上（職務上）の義務があるが（たとえば所税二二六条）、この要件を欠くときは、質問検査が適法なものとならないという不利益を生ずる。したがって、それに対して関係人が検査を拒むなどしても、検査拒否罪（所税二四二条八号・九号）を構成しない。租税犯の中には、租税の賦課・徴収・納付に直接的な関連を有する狭義の租税犯とそれ以外のもの（たとえば税務職員による秘密漏洩罪一所税二四三条、法税一六三条）とがある。狭義の租税犯は、租税請求権を直接侵害する脱税犯（その代表が遁脱犯）と、租税請求権の正常な行使を阻害する危険のある租税危害犯（租税秩序犯）に分けられる。租税犯の種類を記載すれば次の如くなる。

租税法上最も重大な違反は脱税違反である。租税制裁法と云う考え方は租税法違反行為に対し一般予防の見地から加えられた制裁に関し、その法的政策のいかんを問わずこれを機能的に一体のものともみなし、総合的、統一的に考察しようとするものである^⑮。

★刑法犯との比較 脱税の基本類型は、偽りその他不正の行為により税を免れることで、詐欺利得罪（刑二四六条二項）と共通性を有し、物品税などの脱税は、実質上の納税者である消費者との関係で横領罪（刑二五二条）に類する。

二。脱税と制裁のありかた

納税者の税法違反に対しては、種々の制裁措置が用意されている。まず納税者が法定の納税申告書の提出等を行わなければ、税法上の特惠措置の適用を受けられないと云う一種の制裁が課される。また、納税者が無申告、過少申告等をした場合には加算税と云う行政上の制裁が課さ

れる。納税者が法定納期限まで納税しなかった場合には延滞税が課される。さらに納税者の脱税等の税法違反に対しては刑事制裁が科される。また、間接税違反に対しては左の刑事制裁制度とは別に通告処分(例えば関税法第九三上)と云う一種の行政上の科刑手続きの制度がある。税務制裁制度論としては、これらを統一的視点から総合的に論ずる必要がある^⑬。

租税制裁法も、他の諸法制と同様に歴史的な産物であることを免れない。その証左を、直接税事件に関する重加算金と刑罰との併科という制度にみる事ができる(地方税では重加算金と呼ばれている——地稅七二条の四七)。一つの事例を通して脱税と制裁のありかたを考えることにしよう。

〔丸茂商会事件〕 Aは、電気器具等の包装用材料の製造販売業を丸茂商会の屋号で個人経営してきたが、所有の一部を秘匿して所得税を免れようと企て、つぎのような行爲を行った。①昭和三十九年三月四日、所轄東税務署において、同署長に対し、昭和三十八年度における所得税の確定申告をするにあたり、同年中の實際の總所得金額は三、一五五万九、二四〇円(これに対する所得税額は一、五四八万六、七六〇円)であるのにかかわらず、営業所得および配当所得を圧縮計上し、これを一二三万五、七八八円(これに対する所得税額は九万二、〇三〇円)と虚偽の記載をした所得税確定申告書を提出し、差額一、五三九万四、七三〇円の所得税を免れた。②昭和四〇年三月一五日所轄北税務署において、同署長に対し、昭和三十九年度における所得税の確定申告をするにあたり、同年中の實際の總所得金額は一、九六七万二、〇六四円(これに対する所得税額は九〇五万三、四四〇円)であるのにかかわらず、雑所得の金額を計上せず、かつ営業所得および配当所得を圧縮計上し、これを一一〇万五、六〇四円(これに対する所得税額は六万八、五三〇円)と虚偽の記載をした所得税確定申告書を提出し、差額八九八万四、九一〇円の所

得税を免れた。この二つの事案につき、Aは、昭和四〇年改正前の所得税法の通脱犯にあたるとして起訴された。Aは一審において懲役一年(執行猶予三年)および罰金六〇〇万円の有罪判決を受け、二審判決も同様であった。そこで、被告人は上告をした。被告人の主張はすでに修正申告をし、更生決定による納税額を完納したこと、所得増に伴う地方税も完納したこと、さらに一、〇四八万八、七〇一円にのぼる重加算税を完納していることからすると、罰金六〇〇万円は罰金として不当であるというものである。脱税が利欲的なものであり、金銭的制裁こそ抑止効果が期待されるとしても、正規の税額のほかに重加算税と罰金をあわせて一、六四八万円余をとりあげようとするのは、実質的観点からして、憲法三九条後段の禁ずる二重処罰の禁止に反するおそれがあるわけである。

被告人の主張に対する最高裁判所の判断はつぎの通りである(最判昭四五・九・一一刑集二四卷一〇号一三三三頁)。

「国税通則法六八条に規定する重加算税は、同法六五条ないし六七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べいし、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かせられるもので、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、違反者の不正行爲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つて、それゆゑ、同一の租税通脱行爲について重加算税のほかに刑罰を科しても憲法三九条(遡及処罰、二重処罰等の禁止)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」(最判昭三三・四・三〇民集一二卷六号九三八頁参照。なお、最判昭三六・七・六刑集一五卷七号一〇五四頁参照)。

重加算税は、法形式上は租税の一部とされているが(通則六八条)、内

容的には行政制裁罰であり、他方、罰金は刑罰（刑事制裁）であるから、制裁の趣旨・性質は別個のものである。しかし、両者とも被告人にとっては同じく財産的不利益であることは看過しえない。租税制裁制度全体の視点からすれば、いずれにしても脱税を抑止しようとする制法を留意すればよいのであるから、必要以上に酷な制裁は避けるべきであり、その場合に大事な視点は、社会生活上の実際的影響力である。被告人の主張は罰金六〇〇万円を不当としているが、問題の焦点は、重加算税と罰金の併科にある。重加算税と刑罰の關係についてあらためて吟味するが、この問題でも明らかのように、租税制裁法は法制度としてはまだ十分な整理がなされていない。機能的な視点から再検討すべきである。

又、租税犯には通例両罰規定がおかれている。たとえば所得税法二四四条一項によると、「法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人又は人の業務又は財産に関して第二三八条から第三四二条までの違反行為をしたときは、その行為者を罰するほかその法人又は人に対して当該各本条の罰金を科する」この両罰規定の正確については種々の見解があるが、違反行為の防止について事業主の過失を制定した規定と解されている。事業主は、違反行為の防止について過失のないことを証明しなければこの規定によって処罰されることになる。判例も入場例を遁脱し又は遁脱せんとした行為に対し両罰規定を認めた（最高裁昭和三二・一一・二七判決刑集一一卷一四号三一―四頁）。

三. 租税刑法の一般的刑法化と今後の課題

租税犯の性質をどうとらえるかについては変遷がある。かつては学説においても、租税犯に対する罰則を、実質的には国庫に損害を与える不法行為に対する損害賠償ととらえる見解が有力であったが、今日では、租税刑法を一般の刑法と同様、責任主義に立脚して理論構成することが要求されている。いわば、租税犯を「単なるルール違反、形式犯ではな

く、いわゆる破廉恥罪としての性格をもった実質犯」ととらえる考え方が定着したといえる¹⁷⁾。

以上の点は、立法の推移からみても明らかである。租税犯に対する罰則規定の沿革は、おおよそつぎの通りである。

(i) 昭和一九年の法改正までは、刑罰は罰金・科料の財産刑に限られ、その金額は脱税額の何倍とされ、裁判官の裁量の余地を認めない定額財産刑主義が採用されていた。一方で、罪を犯し、まだこれが発覚する前に自首すれば国に財産上の損失を生じさせなかったことになるところから、その罪を問わない自首不問罪の規定や、転嫁規定が置かれ、さらに、刑法総則中の多くの規定（刑三八条三項但書・三九条二項・四〇条・四一条・四八条二項・六三条・六六条）の適用が排除されていた。

(ii) 昭和一九年の改正により、間接税に懲役刑および両罰規定が採用され、定額財産刑主義、自首不問罪が廃止された。

(iii) 昭和二二年の改正により、直接税にも懲役刑および両罰規定が採用され、定額財産刑主義、自首不問罪が廃止された。

(iv) 昭和二五年の改正により、刑法総則中の規定の適用排除は刑法四八条二項、六三条、六六条に縮減された。

(v) 昭和三七年の改正により、刑法総則中の規定の適用排除が全廃された。

(vi) 昭和四二年の現行印紙税法の施行により、旧法が刑法三八条一項の適用を排除していたのを改め、故意犯のみを処罰することとした。

このように租税犯に対する罰則は、数次の改正を経て、今日では、一般刑法とほとんど差異はない。さらに、昭和五五年頃から、国税脱税犯に対し懲役の実刑判決を言渡す例が見られるようになったことも、租税刑法の一般刑法化を裏づけるものである。

ところで租税刑法の正質についてはかつては美濃部達吉博士のように実体的には国庫に対する不法行為に基づく損害場賠償に類するものとしてとらえる考え方が存在したが、今日では租税犯、租税刑法の一般刑法化がひろく承認されるにいたっている。別なことはでいえば、租税刑法も責任主義刑法理論を前提にしている。問題は、この点をふまえて租税刑法理論を具体的に如何に展開するかにある。この問題は刑法学というよりも特殊法学である税法の課題であると云える¹⁸⁾。

第四節 加算税制度

一。加算税の意義

国税通則法は、付帯税として延滞税および利子税と加算税を規定している(地方税では、延滞金、加算金と呼ばれる)。延滞税は、納税者が納付すべき国税を法廷納期限までに完納しない場合に課されるもので(通則六〇条以下)、遅延利息的な性格を有する。利子税は、納税者が延納または納税申告書の提出期限の延長が認められた場合に、当該期間中の利息相当分として課される(通則六四条)。

加算税は、申告納税方式において、申告義務者が申告義務を適正に履行しなかった場合、それに対し一種の税として課される行政上の制裁である。加算税には、過少申告重加算税、無申告重加算税および不納付重加算税に分かれる。

加算税の内容について説明すると、次の通りである。過少申告加算税は、納税義務者において期限内申告書が提出されたが、その申告において税額が過少に申告されていた場合に課される(通則六五条)。加算税の額は、修正申告または更正処分に基つき新たに納付すべきこととなった税額、いわゆる増差税額の10%である。無申告加算税は、期限内申告がなされなかった場合に課される(通則六六条)。加算税の額は、増差税

額の15%である。不納付加算税は、源泉徴収等により国税について、法的納期限までに完納されなかった場合に課される(通則六七条)。加算税の額は、増差税額の10%である。

重加算税は、過少申告加算税、無申告加算税および不納付加算税が課されるべき場合において、納税者がその国税の課税標準等または税額等の計算の起訴となるべき事実の全部または一部を、「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、法定申告期限までに納税申告書を提出せず、または法定納期限までに税を納付しなかったときに、これらの加算税に「代え」て課される(通則六八条)。重加算税の額は、それぞれ増差税額に対して、過少申告重加算税は35%、無申告重加算税は40%、不納付重加算税は35%である。

加算税の性格については、これまで若干の議論がなされてきた。これまで加算税特に重加算税の性格を論じる際には(旧)法人税法……四三条の追徴税は……これを論ずることが申告納税を怠った者に対し制裁的意義を有することは否定しないところであるが……同法四八条一項及び五一条の罰金とはその性質を異にすべきものと解する。即ち、法四八条一項の連脱犯に対する刑罰が……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、法四三条の追徴税は……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でた行政上の措置であると解すべきである。と云う最高裁大法廷判決おとび重加算税の性格づけに関してこれを引用する最高裁判決がしばしば引用され、(重)加算税は制裁ではないとしばしば云われてきた(最大判昭和三年四月三日民集一二巻六号九三八頁、最判昭和三年五月二日刑集一五巻五号七四五頁等)¹⁹⁾。

第五節 通告処分制度

一。通告処分の概要

通告処分とは、間接国税または関税・特別税・一部の地方税等売等の犯罪事件中、情状が罰金以下の刑に相当するような違法性軽微な場合に、刑事手続に先行してなされる一種の行政処分である。すなわち、国税局長・税務署長または税関長は、間接国税または関税に関する犯罪事件の調査により犯罪の心証を得たときは、その理由を明示して、罰金もしくは科料に相当する金額、没収品に該当する物品、徴収金に相当する金額、および書類送達ならびに差押物件の運搬・保管に要した費用を、指定の場所に納付すべき旨を通告しなければならないとされている（国犯一四條、関税一三八條）。これによって言い渡される処分が通告処分であり、その法的性質は、行政庁のなす行政行為にほかならない。なお、犯罪事件の情状が懲役の刑に処すべきときは、最初から刑事事件として処理することとされている（国犯一四條二項、関税一三八條一項一號）。ちなみに料理飲食等消費税や入湯税等の犯罪事件についても、通告処分の制度が適用されることになっている。

通告処分制度が設けられている理由は、間接国税や関税の通脱が、直接税に比較して行われやすく、事件数も多く、立証が容易であり、他方、情状の面では軽微なものが少なくないところから、刑事手続より一段軽い行政処分という形をとることを通して、徴税の確保を実現することに求められる。

通告処分が行なわれるのは、国税局長・税務署長または税関長が犯罪事実の存在につき心証を得たときである。この心証の形成はむろん単に権限者の主観的な推測ではなく、証憑（証拠）に基づき客観的にも妥当するものであることが要求される。

通告処分の手続は、通告書を作成し、これを送達することによって行なう（国犯規九條、関税規一〇條）。通告書には犯罪に理由を明示しなければならぬ。なお、通告処分は通告書が犯罪者に送達されたときに効力を生ずる。

しかし、法定期間内に犯罪者が履行しないときは、当該官庁が告発手続をとることによって通常の刑事訴訟手続に行こうとする。このように通告処分は租税過料とその法的性格を異にする（国犯一四條一七條、関税一三八條一三九條等）。

二。通告処分制度の問題点

国犯犯罪取締法は間接国税の事件については税務署長による通告処分制度を規定している（国犯法一四條）間接国税犯に限って通告処分が存在する。そしてその理由としては（一）一般に犯罪の内容が直接国税犯に比して複雑でないこと。（二）反覆・大量であること。（三）間接税は直接税と異なり租税転嫁が予定されていること。（四）もともと国犯法は間接国税犯罪者処分法として諸事情があげられよう²⁰。

通告処分制度については、二つの問題点がある。第一は、間接国税または関税の犯罪事件についてのこのような行政制裁を設けていることが合理性を認められるかという問題である。この制度の立法理由としては、犯罪事件が直接税に比べて反覆・大量であるから、裁判所の負担軽減の面で、簡易な行政手続によるのが妥当であること、そして、犯罪者にとっても行政者にとっても行政手続の方が、いちいち刑事事件としてとりあげられるより社会的・心理的面で有利であること、などがあげられている。

しかし、犯罪者（被処分者）にとって有利であるかどうかは、適正手続の保障の観点から、より実質的に検討を要する問題であり、その意味において、第二の問題点に結びつく。

第二の問題点は、通告処分が実質的にみて、犯則者につき、適正手続の保障（憲三一条）や裁判を受ける権利（憲三二条）を奪うことになつていないかということである。犯則者が通告処分にしたがうかどうかは犯則者の自由意思に委ねられており、強制されることはない。ただし、犯則者がこれを履行しない場合は、国税局長等が告発の手続をとり（国犯一七条一項、関税一三九条）、検察官の公訴の提起をまって刑事手続に以降することになる。一方、犯則者が通告の旨を履行したときは同一事件について公訴の提起を免れる（国犯一六条、関税一三八条四項）。

問題のありかは、通告処分そのものは行政事件訴訟の対象にならないということである。この点は、最高裁の判示するところである（最判昭四七・四・二〇民集二六卷三三五〇七頁）。その根拠とされているのは、犯則者は刑事手続において通告処分の当否を争いうる裁判を受ける権利を奪ったことにはならないというのである。そして、行政上の不服申立てが行政不服審査法四一条一項七号によって認められていないことも、補強的な論拠とされている。

しかし、それは、納税者が刑事被告人となることを嫌って不本意ながら通告処分を履行することになりがちである実態を見逃しているといわざるをえない（ちなみに、交通反則金についても同種の問題があてはまる）。おもうに、もともと刑罰にあたるべきものを行政裁判に軽減をしているのだから、行政制裁に甘んずるか、不満があるなら刑事裁判で争えばよいとする論理は、行政ベースの考え方である。間接国税や関税の反則事件について通告処分という方策が妥当かどうかは別として、いったん、それらの反則事件に対するサンクション（制裁）を刑罰と行政制裁というように二元的に構成した以上、行政制裁はそれ自体として、適正手続の要求に応えるものでなければならない。その意味で、通告処分の被処分者に対して弁明の機会を与える手続的保障をするなり、行政事件として争いうる道を保障すべきである。

第六節 租税犯処罰の手続

一。租税刑事手続の特色

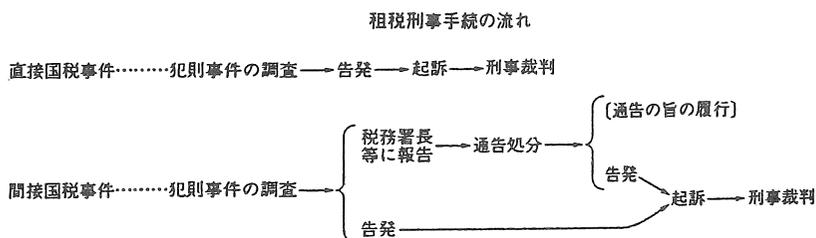
租税犯に対する処罰（刑事制裁）は、一般の犯罪と同様に、刑事訴訟法の定める手続にしたがって行なわれる。しかし、租税犯に関する刑事訴訟法の特別法として、国税犯則取締法（国犯法）が設けられており、そこに二つの特色ある制度が定められている。一つは、税務職員（収税官使）が犯則事件の調査権を有していることである。他の一つは、間接国税について、一定の範囲で行政制裁を課する通告処分制度が規定されていることである（関税法ならびに地方税法に同種の規定がある）。

税務職員が犯則調査をすることとされている立法上の根拠は、租税犯の証拠の収集と判定に特別の知識・経験が必要とされるからであり、また、租税犯則事件の件数が多いこともその理由とされる。ただし、税務職員は、検察官のように全般的な捜査権限を有するのではないし、麻薬取締官のように（麻薬五四条）、特別司法警察職員であるものでもない。税務職員は、犯則調査により犯則があると判断したとき、直接国税事件では、税務職員は犯則調査を終えたときは、所轄税務署長等に報告することになっており、ただ、犯則嫌疑者が逃走するおそれがあるときなどは、ただちに告発することとされている（国犯一三条一項）。起訴するかどうかは検察官が捜査のうえ決定することになる。

租税犯則調査は、租税犯の存否につき証拠をもって明らかにする手続であり、その手続過程で収集された証拠は、将来の刑事裁判において証拠として提出されるのである。したがって、租税犯則の調査は単なる行政手続ではなく、刑事手続に準ずる性質を有すると解される。税務職員は、職務権限の面で見ると、一般の課税処分をするための行政上の調査をすることができる一方、このように、犯則調査という刑事手続に準

ずる調査権限を有することになる。このような税務職員の職務の二重性は、国民が調査を受ける際、それが課税処分のためなのか、それとも、将来の刑事裁判のためなのか、迷う可能性がある。それだけに、納税者の基本的人権の保障という観点から、国犯法の規定のあり方が検討されなければならない。

左に租税刑事手続の流れを示す②。



二. 税務調査権

税法上の調査権を広く全体としてみてみると、①課税処分を行なうためになされる所得税法、法人税法等の各個別実税法に規定されている調査権(実体税法上の調査権)、②滞納処分のためになされる国税徴収法上の調査権、ならびに、③犯則調査のためになされる国犯法上の調査権がある。

右のうち第一の実体税法の調査権は内容的にはさらに二つに分類することができる(1)通常の課税処分のための調査権と(2)行政不服審査(意義申立審査請求)段階の調査権である。もっとも(2)の行政不服審査段階の調査権を(1)の通常の課税処分のための調査権から独立させて結局、税法上の調査権を四つの類型に分ける考え方もある②。

ここでは、犯則事件の調査と比較する意味で、課税処分のための調査について簡単にふれておこう。申告納税方式による租税について、納税義務の確定は、まず納税義務者の責任においてされなければならない。しかし、納税義務者が確定申告期限内に納税申告をしなかったか、あるいは納税申告をしても申告の内容が正しくないなど、義務を果たさない場合には、税務官庁が納税義務を確定し、あるいはすでになされた納税義務の確定を変更する必要がある。このような行政処分を課税処分といい、そのための調査を課税処分のための調査という。

課税処分のための調査には、(a)純粋な任意調査と、(b)間接強制を伴う任意調査とがある。

第一に、税務職員は、調査の相手方の同意を得て、その同意の範囲内において一般的に自由に調査することができる。これについては、税法上特に規定があるわけではない。

第二に、実体税法上、課税処分のための調査として規定されているが、間接強制を伴う任意調査である(所税二三四条、法税一五三条・一五四

条、相税六〇条一項・二項など)。これを、税務職員の権限という面からみると、質問検査権と呼んでいる。

質問検査権のしくみについて、所得税法を例にとると、つぎのようである。まず、税務職員は、所得税に関する調査について必要があるときは、納税義務者等に質問し、またはその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる(所税二三四条)。そして、その質問検査権を確保するために、税務職員の質問に対して答弁せずもしくは偽りの答弁をし、または検査を拒み、妨げもしくは忌避したときは、一年以下の懲役または二〇万円以下の罰金に処せられるとされている(所税二四二条八号)。

なお、この質問検査妨害罪が成立するためには、質問検査権の行使にあたって、所得税法二二六条に定める手続的要件(身分証明書携帯等)をみたすほか、質問検査が必要とされる実体的理由をそなえていなければならない。そのような質問検査の適法性を欠く場合には、それに対する妨害等の行為が外形的には本罪にあたると思われる場合であっても、構成要件該当性が認められない。

三. 犯罪事件の調査

国犯法の規定する犯則事件の調査は収税官吏が行なう。収税官吏とは、国税庁、国税局または税務署の職員のうち、国犯法上の調査権限を与えられた者である。

国犯法上の調査権の行使方法には、任意調査と強制調査とがある。

税務職員は、犯則事件を調査する必要があるときは、犯則嫌疑者もしくは参考人に対して質問し、これらの者の所持する物件、帳簿、書類等を検査し、またはこれらの者が任意に提出した者を領置することができる(国犯一条)。これはいわゆる任意調査であり、質問・検査に応ずるか

が規定されている(国犯一九の二)。

ところで、国犯法上の調査権は、租税犯の疑いが存在する場合において、その証拠を発見・収集するためにのみ行使しうるにすぎないから、税務当局はその目的・性格を超えて調査権を行使できないことはいうまでもない。そこで、つぎのような法的限界を考慮する必要があると思われる。任意調査によって犯則嫌疑者もしくは参考人に対して質問・検査・領置等をしたる場合には、事前にその質問・検査・領置等の理由を税務職員は開示すべきである。なお、犯則嫌疑者と参考人の両者の関係については、犯則嫌疑者に対してまず質問・検査・領置等を行ない、そのうえでなお解明されるべき疑いが存在する場合において、しかもその限度内において参考人に対して質問・検査・領置等を行なうべきである。

税務職員は、犯則事件を調査するために必要があるときは、その所属官署の所在地等を管轄する地方裁判所または簡易裁判所の裁判官の許可を得て、臨検・捜査または差押えをなすことができる(国犯二条一項・二項)。臨検・捜索・差押えによる調査は、強制処分であるから、納税者の基本的人権にかかわる可能性を有しており、憲法三五条の令状主義の適用を受けることになる。あらかじめ裁判官の許可を要するとされているのは、そのためである。

を行ない終わった際に発覚した事件につき、証拠(証拠)を集取するた

め必要にしてかつ急速を要し、裁判官の許可を得ることができないときは、税務職員は、犯則の現場において臨検・捜索・差押えをすることができる(国犯三条)。この、いわゆる「急速事件」の場合に裁判所の許可を必要としないとの規定は、憲法三五条に違反するのではないかと議論がある。判例は、憲法三五条の保障は現行犯の場合には及ばないから、法律が犯行の現場において捜索・押収等をなしうることを規定したからといって、立法政策上の可否の問題にすぎず、憲法三五条違反の問題を生ずる余地はなく、国犯法三条の規定は憲法に違反しな

いとしてゐる（最判昭和三〇・四・二七刑集九卷五号九二四頁）。これに對して、憲法三五条の保障の範圍から除かれるのは現行犯逮捕であり、現行犯であっても、臨検・捜索等をするためには裁判官の令状が常に必要であると解すると、判例の見解には疑問が残るとの批判がある²³。

第七節 通脱犯

一。通脱犯の構成要件

広義の租税犯の中で最も重要なのは、脱税犯の代表である通脱犯である。それは、所得税法二三八条、法人税法一五九条、相続製法六八条、消費税法六四条等に規定されている。脱税犯は国又は地方公共団体の租税債権を直接に侵害するため、可罰的行為であるとされる行為であり、通脱犯、不納付犯および間接通脱犯の三種に分かれる。

通脱犯に共通する構成要件は、納税義務者が「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たことである。直接国税の通脱犯は、通脱の結果が発生したとき処罰されるが、間接国税の通脱犯の構成要件は「……を免れ、又は……免れようとした」（たとえば消費税法六四条一項一号）とされているから、通脱の目的で「偽りその他不正の行為」がなされれば、それだけでも処罰される。

通脱犯の罰則については、一般の刑罰法規と比べて、二つの特色がある。一つは、たとえば所得税法二三八条一項が「五年以下の懲役若しくは五〇〇万円以下の罰金に処し、またはこれを併科する」と規定しているように、懲役と罰金の併科の可能性を有していることである。他の一つは所得税法二三八条二項が規定しているように、脱税額が一定の金額を超える場合には、情状により、その脱税額に相当する金額を罰金の最高限とすることができるという、いわゆるスライド制が採用されている

ことである。

二。偽りその他不正の行為

通脱犯の構成要件である「偽りその他不正の行為」がどのような内容を示しているかは、必ずしも明らかではない。

判例では、まず、通脱の意思によってなされた場合も、単に確定申告書を提出しないという消極的というだけでは「不正の行為」にあたらなないとされ（最判昭二四・七・九刑集三卷八号一二三頁）、さらに、「通脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようなならかの偽計その他の工作を行なうこと」をいうとして（最判昭四二・一一・八刑集二二卷九号一一九七頁）、実体的な評価基準が示された。そこで、単純不申告行為のほかに、帳簿書類の虚偽記入、二重帳簿の作成等がなされれば、不正の行為となることが明らかである。

ところで、問題となるのは、通脱の意思のある単純過少申告行為が「偽りその他不正の行為」にあたるかどうかである。判例は、過少申告行為は単なる所得不申告の不作為にとどまるものではなく、「詐欺その他不正の行為」（昭和四〇年法律三三三号による改正前のもの）にあたるとしてゐる（最判昭四八・三・二〇刑集二七卷二号一三八頁）。

しかし、これについては、過少申告に限らず無申告の場合についても通常、通脱の意思そのものがある点で変わらないのであり、社会の一般的感觉からすれば、過少申告により税の一部を免れる場合よりも、無申告により税の全部を免れる場合の方が「悪質」ととらえるであろうし、少なくとも、両者を区別するだけの合理的理由はないとして、反対を唱える見解がある²⁴。又、所得を隠蔽するための作為を全く伴わない過少申告行為について「偽りその他不正の行為」にあたることを疑問である。ちなみに、昭和四八年の判例の場合は、相手の会社が簿外金

から出金したことと歩調をあわせて、その分の所得を申告書に記載しなかったという点では単純過少申告にとどまらず、実体的には「偽りその他不正の行為」のある場合に当たると解する見解もある^②。

さて、問題の根源は、通脱犯の規定として「偽りその他不正の行為」というような多義的な用語が使われていることにある。ことに「不正の行為」という言葉は、いわばピンからキリまで内容を含めうる可能性を有していることに注意しなければならない。その意味において、基本的には、このような用語が犯罪構成要件として十分な枠付けができるかどうかを考慮しなければならない。これは、犯罪法定主義の内容である刑罰法規の明確性の原則にかかわることである。

刑法における刑罰法定主義は、何が犯罪であり何が犯罪でないかという処罰の範囲を画定し、それをあらかじめ国民に知らせることによって、国民の行動の自由を保障しようとするものである。したがって、刑罰法規の内容、すなわち、犯罪構成要件を具体的に明確に規定することは、刑罰法定主義の要請である。刑罰法規が不明確であるときは、国民が処罰されないと思って行動したところ、事後に、実はそれは処罰される範囲に含まれていたのだと判断される事態が生じて、国民の予測可能性を裏切ることになる。また、国民は将来の処罰を恐れて、本来、刑事規制の対象とならぬような事項についても行動を控え目に行なうという状況（このような萎縮的効果をチリング・エフェクトと呼ぶ）を生ずるおそれがある。その意味において、不明確な刑罰法規は刑罰法定主義に違反し、したがって憲法三一条に違反することになる。

通脱犯は「偽りその他不正の行為」により脱税をすることであるが、単純不申告はこれにあたらぬ、単純過少申告はこれにあたるとの結論の違いは、通常の判断能力を有する一般人の理解において可能であろうか。疑問である。つまり、刑罰法規の明確性の見地からは、現状の通脱犯の構成要件は明確性に欠け、憲法三一条に違反すると解する。

他方、通脱罰は「偽りその他不正行為」により租税を免れるものと改定されており、この「偽りその他不正行為」は判例により「通脱の意図をもって、その手段として脱の賦課徴収を不純もしくは著しく困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行なうことを云うものと解する」とされている（最大判昭和四二年一月八日刑集二一卷九号一一九七頁）。また、隠蔽・仮装の行為が通脱罪の対象となる行為にあたることも解され解釈の困難さを感じる問題である。

第八節 租税犯の種類と罰則

一。その他の脱税犯

現在の制度においては租税の減少をきたすものは無過失でないかぎり加算税の対象となり、その他軽微な租税法違反は刑罰法の対象となっている。そして故意の脱税は通脱罰及び加重算税の対象とされ通脱罰を補充するように、単純無申告罰や不納付罰が規定されている。これに対しドイツの制度では重過失の租税通脱も制裁（過科）の対象となっている。租税危殆として租税通脱の予備にあたる行為が制裁の対象となっており、またアメリカにおいては非常に多くの行為が行政罰及び刑事罰の（1）狭義の租税犯のうち、租税請求権を直接侵害する行為が脱税犯である。脱税犯には、狭義の脱税犯と呼ばれる通脱犯のほかに、間接脱税犯、不納付犯、滞納処分免脱犯、不納付動犯、納付妨害犯がある。

なお、脱税犯一般に共通している性質は、納税義務者または租税徴収義務者が、納税義務または租税招集義務の履行を怠ることにより、租税収入の減少をもたらし、またはこれを企図することを内容とする犯罪であるということである。

（2）間接脱税犯は、たとえば、酒類の密造犯（酒税五四条）、密輸犯（関

税一一一条一項)のように、税法上の禁止違反の行為で、その行為の裏に当然に納付義務の不履行が予想される犯罪である。税法は、酒類の無免許製造、外国貨物の無許可輸入等を禁止しているが、これらの行為は単なる禁止違反にとどまらず、必然的に納付義務の不履行を伴う。すなわち、この種の犯罪は、その実質において租税請求権の直接的侵害をもたらすものであり、単なる租税危害犯ではなく、脱税犯の一種とされる。

罰則は、酒類の密造犯については、酒税法上の通脱犯(酒税五五一条一項)と同等の五年医かの懲役または五〇万円以下の罰金が科されている。酒類の密造犯は、その未遂も処罰される(酒税五四条二項)。また、密輸犯については、予備・未遂とも処罰される(関税一一一条二項)。

(3) 不納付犯は、租税の源泉徴収義務者・特別徴収義務者が、その義務を怠り、徴収して納付すべき税額を納付しないことを構成要因とする犯罪がある(所税二四〇条一項、地税九二条一項・一二二条一項)。徴収義務者の納付義務は、納付義務そのものではないが、これを怠るときは租税収入の減少をきたすことになるので、脱税犯の一種とされる。

この犯罪は、徴収すべき租税を徴収していようとまいと、税法の規定するところに従って一定期日までに納付しなかった事実があれば成立する。なお、源泉徴収義務者が単に徴収すべき租税を聴取しなかっただけでは不納付犯にあらず、租税危害犯の一種であり不徴収犯(所税二四二条四号)を構成するにとどまる。

(4) 滞納処分免脱犯は、納税者が滞納処分の執行を免れる目的で、その財産を隠蔽・損壊その他の不作為をすることを構成要件とする犯罪である(徴収一八七条一項・地税五〇条一項)。租税請求権の実現を妨げるものであり、脱税犯の一種とされる。なお、法は、滞納

者の財産を占有する者が納税者に滞納処分の施行を免れさせる目的で、財産の隠蔽・損壊などの行為をした場合も処分することとし(徴収一八七条二項、地税五〇条二項)、さらに、事情を知って財産の隠蔽や仮装譲渡の行為の相手方となった者を処罰する旨明示している(徴収一八七条三項、地税五〇条三項)。この罪の成立要件としては、滞納処分の執行を免れる目的が必要であるが、それは、納税者が現実に租税債務を負担し、かつその債務について滞納処分を受けるおそれのある状況が切迫している段階でなされることを要する。

(5) 不納付犯は、納税者が申告・納付等をすべき租税を納付しないことを構成要件とする犯罪である(国犯二二条一項、地税二二条一項)。徴収納付すべき租税を法定納付期限までに納付しない場合に成立する(最判昭和五九年一〇月一五日刑集三八卷一〇号二八二九頁)、源泉徴収所得税の不納付(所税二四〇条一項)、特別徴収すべき地方税の不納付(地税八六条)等がその例にある。又、実際に納税申告拒否などの違法行為が行なわれたことは必要でなく、独立罪として処罰される。

納付妨害犯は、納税者の申告・納付等を妨げる目的で暴行・脅迫することを構成要件とする犯罪である(国犯二二条二項、地税二二条二項)。

二. 租税危害犯

(1) 狭義の租税犯のうち、租税請求権の正常な行使を阻害する危険のある行為を租税危害犯(租税秩序犯)という。これは、脱税犯のよ

うに、租税請求権の直接的侵害をもたらすものではない。
租税危害犯には、単純無申告犯、不徴収犯、課税標準申告怠偽犯、検査拒否犯などがある。

(2) 単純無申告犯は、正当な理由がないのに、納税申告書を、その提

出期限までに提出しなかつたことを構成要件とする犯罪である(所税二四一条、法税一六〇条、相税六九条)。申告義務違反に対する罪である。納税者の申告納税方式による国税については、提出すべき申告書を期限までに提出しない場合には、一般に租税を免れることになるが、「偽りその他不正の行為」を伴わない単純無申告は通脱犯とされず、租税危害犯として処罰される。

罰則は、通脱犯に比べて一段と軽くされており、情状による軽の免除も認められている。

(3) 不徴収犯は、徴収義務者が、納税義務者から徴収すべき租税を徴取しなかつたことを構成要件とする犯罪である(所税二四二条四号)。なお、不徴収のまま納期限を経過し不納付にまで進むと、通脱犯である不納付犯(所税二四〇条一項)が成立し、不徴収犯は不納付犯に吸収されることになる。

(4) 課税標準申告怠偽は、賦課課税方式による国税の課税標準申告について、申告書の提出を怠り、または偽りの申告書を提出することを構成要件とする犯罪である(消法六七条二号、酒税五六条一項三号)。なお、賦課課税方式の場合の課税標準申告書は、単なる課税上の参考資料にすぎず、納税義務確定という法効果を伴わず、単純無申告犯の対象になる納税申告書とは区別する必要がある。

(5) 検査拒否犯は、税務職員の問題に対して答弁せず、もしくは偽りの答弁をし、または検査を拒み、妨げもしくは忌避し、あるいは偽りの記載をした帳簿書類を提示することを構成要件とする犯罪である(所税二四二条九号・一〇号、法税一六二条二号・三号、消法六八条)。この犯罪が成立するためには、税務職員の問題検査が適法になされることを要する。すなわち、質問検査権行使にあたっては、手続的要件(たとえば所税二三六条)をみたすばかりでなく、実体的にも質問検査を行なうだけの合理的な理由が必要である。

検査を「拒む」とは、たとえば会計帳簿を見せるよう求められてのに対し、見せる必要はないといって拒否する場合であり、「妨げ」とは、検査のため事務室に立ち入ろうとするのを立ちふさがって通行をさせないような場合であり、検査を「忌避」とするとは、直接答弁を拒むわけではなく、また物理的な妨害はしないが、ことさらに休業をして検査を免れるなどの場合である。なお、「妨げ」は暴行・脅迫にいたらない程度の威力を指し、暴行・脅迫に達すれば公務執行妨害罪(刑九五条一項)を構成する。

このうち、検査妨害犯については、身分犯ではなく、したがって、第三者による検査妨害も処罰の対象となるとするのが判例である(最判昭四五・一二・一八刑集二四卷一三三〇一七三頁)。ただし、これについては、所得税法を例にとれば、この罪が同法二三四条一項の規定による当該職員の質問に対してなされるものであり、その二三四条は一定の受忍義務者を予定していること、さらに、「妨げ」を「拒み」や「忌避」と区別して非身分犯とする合理的理由を見出し難いとの立場から、これを一種の身分犯と解する見解もあり争いのある所である。

(6) その他 以上のほかにも種々の租税法上の義務違反が処罰の対象とされている(所税二四二条一号二号四号七号、消法六七条一号、酒税五六条四号以下)。

三. 租税犯の罰則規定

(1) 租税犯に対する罰則規定について、所得税法を例としてみることにする。

通脱犯については、まず「五年以下の懲役若しくは五〇〇万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する」(所税二三八条一項・二三九条一項)と規定されている。併科規定の置かれている点が、一般の

刑法と相違する。つぎに、罰金に関しては、通脱犯が五〇〇万円を超えるときは、情状により、五〇〇万円を超え、その通脱額に相当する金額以下にすることができる(所税二二八条二項)。いわゆるスライド制である。

(2) 租税危害犯の例として単純無申告犯をとりあげると、「一年以下の懲役又は二〇万円以下の罰金に処する。ただし、情状により、その刑を免除することができる」(所税二四一条)と規定されている。

四. 両罰規定と二重処罰の問題

租税犯には、通例、両罰規定が置かれている(所税二四四条、法税一六四条、消税七〇条)。両罰規定は、違反行為の防止について事業主の過失を推定した規定と解される(最判昭四〇・三・二六刑集一九卷二号八三頁)。なお、現行の両罰規定は、個人行為者の違反行為を前提として事業主を処罰する形式をとっているが、現行における法人企業の犯罪現に照らし、個人行為者と独立に法人処罰の規定を立法すべきであるとの見解がある。

これまでわが国において重加算税と通脱罪との関係として、しばしば論じられてきたのは、一つの脱税行為に対し重加算税を課し、他方通脱罪で処罰されることは二重処罰にあたるのではないかということ論ぜられた。二重処罰にあたるのであれば憲法第三九条により二重処罰等の禁止にふれることとなる^{②⑦}。

しかし今まで論ぜられてきたのは、重加算税は刑罰でないから二重所罰にあたらなないとされている。しかし、この両者の併科が二重処罰にあたるとする論者が、重加算税が制裁としての性格をもつことを論拠としているのに対し、判例およびこれを支持する論者は重加算税は、納税の実を挙げんとする行政上の処置であり、これと刑事処罰との併科は二重処罰にあたらなとしている。その他の憲法解釈論においても、この点

はまだ明らかにされていない^{②⑧}。
更に、人権との関係においても又犯意の意図、程度を検討する必要があるとする。

注 ① 河合信太郎 著 会計上の粉飾と法律上の責任 同文館

四頁。

② 金子宏 著 租税法第四版 弘文堂 四〇頁。

③ 前掲書 五〇頁。

④ 前掲書 五三頁。

⑤ 前掲書 五六頁。

⑥ 大蔵省 編 昭和財政史 終戦から講和まで 東洋経済新報社。

⑦ 金子宏 著 前掲書 六五頁。

⑧ 武田昌輔他 編著 会社税務積義 第一法規 一一七三頁
一一九八頁。

⑨ 後藤嘉一他 著 会社税務積義 第一法規 法人税の沿革
一一〇二頁以下。

武田昌輔 監修 所得税コンメンタール 第一法規 沿革
五一頁以下。

- ⑩金子宏 著 前掲書 一六頁。
- ⑪佐藤功 著 前掲書 四八九頁。
- ⑫北野弘久 編 現代税法講義 法律文化社 三五八頁。
- ⑬斉藤稔 著 租税法律主義入門 中央経済社 一四頁。
- ⑭前掲書 一七頁。
- ⑮佐藤英明 著 脱税と制裁 弘文堂 一二頁。
- ⑯北野弘久 著 税法学原論 青林書院 三九八頁。
- ⑰藤木英雄 著 行政刑法 弘文堂 三三四頁。
- ⑱北野弘久 著 前掲書 四一一頁。
- ⑲佐藤英明 著 前掲書 三二頁。
- ⑳北野弘久 著 前掲書 四〇二頁。
- ㉑北野弘久 編 現代税法講義 法律文化社 三三七頁。
- ㉒北野弘久 著 税法学原論 青林書院 三〇五頁。
- ㉓金子宏 著 前掲書 五二二頁。
- ㉔北野弘久 著 前掲書 三八〇頁。
- ㉕藤木英雄 著 前掲書 三二九頁。
- ㉖佐藤英明 著 前掲書 三九頁。
- ㉗重加算税について述べた論稿にはこの点に触れたものが多い。
北野弘久 著 税法等の基本問題 三六〇頁以下(昭四八)。
荻野豊 青柳達明 「加算税制度の概要と重加算税の通用」
税通三六卷六号九〇頁(昭五六)。
佐藤英明 著 脱税と制裁 弘文堂 五八頁。
- ㉘憲法上憲法三九条前段前半の「刑事上の責任」意義を形式的に
刑事的なもの以外のもなど含んで広く解する説が有力とされて
いる。
読解日本国憲法 上巻 八〇三頁 佐藤幸治 執筆(昭五
九)。