

租税逋脱と罰則に関する一考察

今 中 善 明

(租税理論研究室助教)

目次

はじめに	一四〇
一 租税の意義	一四一
1 租税の本質	一四一
2 租税の現代的意義	一五一
二 租税逋脱と罰則の意義	一五二
1 租税逋脱の本質	一五三
2 租税罰則の意義	一五五
三 租税犯に対する懲役刑の導入と租税犯の自然犯化	一六三
四 租税犯に対する処分	一六五

## はじめに

近時、社会資本の充実の問題、土地の値上りないし投機行為の防止の問題、その他各種の問題に関連して税制をめぐつての活発な議論がかわされ、同時に税に対する一般の関心も高まりをみせてきているところであるが、一方においては、租税回避がなかなかあとをたたず、しばしば新聞紙上をにぎわしていることも事実である。

国民である以上、法律の定めるところによって納税の義務を負うものであり、租税による国の財源が確保されてこそ国の維持、発展が期待されるものであることはなにも否定しえないところであるが、それにもかかわらず納税を回避するような行為があるとすれば、それは究極において自らの手によって自らを否定することにつながるものといわなければならない。

こんご財政の果す役割がいよいよ増大していくことが予測されることに思いをいたすとき、改めて、租税とは果してなにかであるか、そして租税を免れるということはなにを意味するのか、また、租税犯に対して懲役刑という厳罰まで科すこととしてゐるゆえんのものはないかなどについて考えなおしてみることも決して無意味ではないであろう。この意味において、本稿は、各種の意見をとりいれながら、あるいは制度の歴史的沿革をたどりながら、租税および租税罰則の現代的意義、租税犯の自然犯化の傾向等について論じるとともに、現行の租税犯に対する処分制度、特に間接国税における通告処分制度について若干の考察を試みたものである。

## 一 租税の意義

### 1 租税の本質

租税については、憲法第三十条において「国民は、法律の定めるところにより納税の義務を負う」と規定され、国民は個人であると法人であることを問わず、国会の議決を経た法律の定めるところによって納税の義務があるとされている。国民が国家を構成している以上、国の維持、活動に要する費用を国民自らが負担すべきであることはきわめて自然のことであるといわなければならないところであり、その意味において、この憲法の規定は、納税の義務というものが国民の本分として特に重要であるところから、宣言的意味において規定したものであるといわれている。(注)

納税の義務に関するこの憲法の規定は、旧憲法においても、その第二十一条において「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス」と規定され、その表現は現行憲法の規定とおおむね同じであるが、その実質においては大きな相違があるといわなければならない。それは、旧憲法のもとにおいては、主権者である天皇が被治者である臣民に対して、その負うべき義務を宣示したものであるのに対し、現行憲法のもとにおいては、自律的に国家を構成し、国家生活を営もうとする国民が、自ら主権者としての決意を積極的に表現したものであって、納税義務というものも、そのようなものとして理解されなければならないからである。

ところで、「租税」とは一体どのようなものであろうか。これについて、法律上はなんら規定されたものはないのであるが、学問上は多くの学者によってそれぞれの定義づけがされ、租税は「国または地方団体が、特別の給付に対する反対

給付としてではなく、その経費に充てるための財力調達目的をもって、その課税権に基き、一般的標準により、一般人に賦課する金銭<sup>(注2)</sup>であるとか、「国または地方公共団体が、その経費にあてる目的で強制的に徴収する金銭<sup>(注3)</sup>」であるなどといわれている。

これらの定義づけによるときは、その多くが「課税権」だとか「強制的」という表現を用いているために、この表現ないしはその背後にある考え方をとらえて、「国の課税権によって、権力的に、一方的に国民から金銭を取り上げるといふことであるならば、国民に納税の義務などということを考える余地はない。国民は一定の税金を納めなければならないという特定の義務があり、しかもそれは、法律の定めるところによってのみ税金を納めるといふことであり、法律がなければ税金を納めないという厳格な条件の下にある義務である。このような国民の納税の義務というものと、国の絶対的権力、一方的権力である課税権というものが両立し得る余地はないはずである」とする議論があり、また、一般の認識のなかにも、租税が国の権力によって一方的に取り上げられるものであるとする考え方があることは否定できないが、この議論について田中二郎博士は、租税は国または地方公共団体が統治権の主体として有する課税権に基づいて課する権力的課徴金であるとしながらも、「近代国家においては、租税法律主義が採られており、租税法律関係の規制は、原則として立法権に留保され、行政権による専断的な租税の賦課徴収が許されないことはいうまでもない。すなわち、租税に関する関係は、課税権者としての国または地方公共団体と納税者としての人民との間の法律によって規制された租税法律関係として把握されるべきものであることは異論のないところである。従って、租税法律関係の性質について、これを租税権力関係として捉えようとする者も、決して行政権の専断によって租税が賦課徴収されることを主張するのではなく、租税に関する法律自体が、課税権者に、法律上、一定の範囲において優位性を認めている事実を指して、租税権力関係と称し、

対等の当事者間の関係である私法上の債権債務の関係とその性質を異にすることを主張するもの<sup>(注c)</sup>であると言明されてお  
り、また、勝正憲氏は「権力だとか無償で強徴だとかいつて脅かすように聞える。しかしそれは決して脅かしても何でも  
無い、いわゆる楯の両面に過ぎぬ、或は原因と結果とに過ぎぬ。国家というのは我等の国家である。ただし、国家は  
我等の単純な集合ではない、国民各自が平等の権利で寄り合つてがやがやいつていたのでは治まらぬ。そこで唯一最高の  
機関があつて、その権力によつてこれを統治する、それが統治権である。これは決して国民の都合や便宜で組織したもの  
ではなく、人類が自然的に結合した結果であつて、私は厭だから国民にならぬと言つて国家の羈絆を脱するというわけに  
は行かない。そこに国家の特色がある。(中略)我等の費用だ、我等の負担だといへば軽い気持がするが、権力によつた  
り義務であつたりすると何となく重苦しい。果して納税は重苦しいものであろうか。憲法の条文を単に『…納税の義務を  
負う』と文字通り解するだけではいけない。『法律の定めるところにより』という文字に注意せねばならぬ。いうまでも  
なく、法律は我等国民の選んだ国会の議決によつて制定せられたものである。従つて憲法の条文は『日本国民は法律に依  
るに非ざれば納税を強いられることなし』<sup>(注c)</sup>という意味になる。(中略)要するに租税とは国家がその費用に充てるため国  
民から強徴するものであることは相違ない』として、租税の権力的強徴性の内容を説いておられる。さらに前記の租税に  
関する一般的認識について、新井教授は「租税の法関係がすべて権力的性格のつよいものであるという一般的な認識  
は、租税の法関係に由来するものでもなく、租税の法関係を確定させる行為の性格に由来するものでもなく、租税の収納  
に関する現象が交換経済制度を基礎とする資本主義経済の一般的経済的な関係のなかでは例外的な、国家による個別対  
応的な反対給付のない国民による資産の給付を内容とする強制共同経済という特殊な関係であることによつてあたえられ  
た認識であり、(中略)この一般的な認識は、法の理論のレベルにおいては印象的な認識ともいふべきであり、これから

の租税法の理論の構築にあたっては、むしろ幻想的な認識ともすべきものであろう」と<sup>(註7)</sup>とされている。

たしかに、租税は国または地方公共団体がその課税権に基づいて強徴するものではあるが、それは国民が選んだ国会の議決を経て制定された法律の定めるところによってのみ徴収されるものであって、国が専断的ないしは恣意的に徴収するものではないのである。そして、学者によって定義づけられている「反対給付なしに」という表現も、「個別対応的な意味としての代償なしに」というように認識されるべきではなからうか。また、さらに認識すべきことは、国家は国民によって構成されているものであり、しかも国が諸種の施策に基づいて活動、発展していくことは、とりもなおさず国民の生活が安定し、豊かになるということであって、そのための費用を構成員である国民が負担しあうのは当然のことであり、租税はむしろ国民のためのものであるということであろう。

## 2 租税の現代的意義

いまやわが国においては、福祉国家の実現をめざして諸種の施策が打ちだされていることは周知のとおりである。

ちなみに、昭和四十七年度の歳出予算の状況についてみると、たとえば社会保障関係費では総額一兆六千四百十五億円で総予算の一四・三パーセントをしめ、この割合は決して高いとはいえないであろうが、これを昭和四十三年度の八十二億六千八百万円と比較すると実に二倍に達しており、また公共事業関係費では全体の一八・七パーセントに相当する二兆一千四百八十五億円が見込まれ、たとえば、一般国道の舗装関係のみについてみても、その舗装率は昭和二十九年の一四・五パーセントに対して昭和四十七年の三月末で八七・二パーセントに達している。また住宅関係では、昭和二十年以降政府の住宅対策で建設された戸数は約七百六十万戸（昭和四十七年度末見込）におよんでおり、さらに公共事業関係費のなかにしめる生活環境施設整備費の割合は、昭和三十五年の七・九パーセントから昭和四十年には九パーセント、昭和四

十五年には一二パーセント、昭和四十七年には一四・五パーセントという増加ぶりを示しているのである。

福祉国家とは、一般的には単に豊かなだけでなく、社会保障や完全雇用による生活の安定、分配の平等、経済外の福祉など、社会のすべての人々の福祉に影響するこのようなもろの福祉要因がいずれも軽視されることなく、総合的、調和的に高く維持されており、しかもそのいっそうの改善が民主的に組織された政府その他の公的機関によって目的的に追求されている社会であるといわれているが、このような真の福祉国家を実現することはまことに容易でないものがある。現にわが国の場合、戦後の経済成長は実にめざましいものがあり、GNP世界第二位という成長を遂げ、わが国経済の世界経済に与える影響力は大きくなってきたものの、その反面においては経済的にも社会的にも少なからぬ不均衡を生ずるにいたり、たとえば重化学工業化を中心とした経済成長がすすむ一方では農村や中小企業などの近代化が總体的に遅れ、またそれが要因となって消費者物価の高騰があらわれ、さらに急激な成長に伴って経済社会の高密度化がすすみ、それへの対応が十分に行なわれないうちでは、公害、交通難、自然破壊などの現象がみられるに至っている。このような状況にかえりみると、成長と福祉の調和を図り、相対的にたちおくれている社会資本を整備し、さらに一層の社会保障の充実を図ることが強く要請されることこそ現代国家としての任務であるといえよう。

しかし、福祉国家の建設といっても、その前提となる諸条件が満たされてこそ初めて実現するものであり、それは国民の要請にそって調和のとれた総合的な政策が必要なこととももちろんであるが、同時に重要なことは、国民全体の深い理解と強い連帯意識に基づいた協力であり、要請に応えられるだけの財源が確保されることではなからうか。そして、この財源の大宗をなすものこそ国民が納付する租税なのである。

租税の意義に関する学者の定義づけについては前にも述べたところであるが、これを国民の福祉との関連において定義



づけられている学者も多く、たとえば「租税とは財政の高権（統治権）に基づき公共の福祉のために徴収される納付物である」<sup>(注9)</sup>とか、「国民の組織する国家が国民共同の福利を増進する費用に充てるために国民から強徴するものである」<sup>(注10)</sup>とか、あるいは「こんにちの福祉国家においては、殊に租税は公共の福祉として示される諸条件の重要な一つであって、間接には個人の福祉の対象をなしているものである」<sup>(注11)</sup>などと定義づけられている。また、近年は、租税をもって社会共通の費用をまかなうための会費であるとも観念され、昭和四十六年一月に内閣総理大臣官房広報室が行なった「税金に関する世論調査」によれば、税金に対する考え方として、「税金は国や社会を維持していくために支払う会費のようなものである」との回答をよせたものが、租税を単に義務であると考える回答について第二位（全体の一九パーセント）をしめており、この考え方は、学歴の高いものほど、また年代が若くなるほど顕著にあらわれていることは注目すべきことであり、税に対するこのような理解のしかたが逐次普及しつつあるものといえよう。<sup>(注12)</sup>

このようにみると、国民のすべてが幸福で豊かな生活ができるよう福祉国家の建設を望んですんでいるこんにちにおいては、これを実現するための財源すなわち国民によって納付される租税は、「個」のものというよりは「全」として納付されるものであり、換言すれば、国民全体がその連帯意識に基づいて負担しあうところに租税の租税たるゆえんがあるといえるのではなからうか。

(注1) 法学協会・註解日本国憲法上巻五七五頁―五七六頁、宮沢俊義・憲法Ⅱ三二五頁

(注2) 前掲五八〇頁、法律学全集Ⅱ・田中二郎・租税法一頁、なお忠佐市・全訂租税法入門二頁参照

(注3) 宮沢俊義・憲法Ⅱ・三二六頁、なお水木惣太郎・憲法逐条講義（改訂版）二一〇頁参照

(注4) 安沢喜一郎・税法学二一六号・租税の本質

(注5) 田中二郎・前掲六四頁

(注6) 勝正憲・税(昭和二十六年版)一五頁、なお、竹治喜代治・租税刑法の実際的研究二頁以下参照

(注7) 新井隆一・課税権力の本質九頁

(注8) 丸尾直美・福祉国家の話二二頁

(注9) 一ノ瀬長治・租税犯の基礎理論一四三頁

(注10) 勝正憲・前掲一六頁

(注11) 一ノ瀬長治・前掲五〇頁

(注12) 内閣総理大臣官房広報室の世論調査において、「租税は国民の義務として当然に納めるべきものである」との回答をよせたものは五〇パーセントで最も多いが、この考え方は年代が高くなればなるほど顕著にあらわれている。

## 二 租税逋脱と罰則の意義

### 1 租税逋脱の本質

納税の義務は、国民である以上当然に果さなければならぬものであり、特にこんにちのような近代國家においては、公共の福祉を実現するために国の構成員である国民が共同の責任として負担しあうところに租税の現代的意義があることは既に述べたところであるが、この納税義務が違背された場合、特に偽りその他不正の行為によって租税の逋脱が行なわれた場合、それはどのように評価されるべきものであろうか。

租税の原則として最も重要なことは、アダム・スミスなどの租税原則論をまつまでもなく、租税負担の公平ということ

であるが、法律の定めるところによって納税すべきであるとして、納税を免れるというところになると、国家が維持、発展していくためには一定の資金を必要とするのであるから、それは他の一般にそれだけの租税負担を加重させ、誠実な競争者には打撃を与え、社会秩序を乱すばかりか、ひいては国家の維持、発展の阻止にもつながるといわなければならない。国民は自己のみで単独に生活を営んでいるのではなく、国民全体で組織する国家社会の一員として生活し、活動しているのだから、脱税するということは、もはや脱税者個人としての問題というよりは社会全体の立場において観念されるべきであり、それは社会公共の福祉に反し、社会全体の犠牲において自己のみが利得しようとするものであって、これこそ国民共同体に対する犯罪ともいえるのではなからうか。この意味において、かつて東京地裁が「納税は祖国再建を担う国民各自に課せられ厳肅な義務である。その義務に違背することは、結局国民全体の不利益において不当に利得することであって、被告人の本件逋脱行為は、その動機はともかくとして社会観念上道義的にも是認し得ないところといわねばならない」と判示し、また最高裁が「逋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義性に着目し、これに対する制裁として科せられるもの云々」と判示し、逋脱という行為が反社会的、反道義的なものであることを明示していることはむしろ当然のことといえるであろう。そして勝正憲氏は、租税逋脱ということが道義的にどのように重い犯罪であるかについて、「若しも人あり、他人のものを一紙半銭でも盗んだとしたり、法の制裁を俟つまでもなく社会は之を指弾し攻撃せねばおかぬ。しかし乍らよく考えてみればこの場合は被害者は唯一人に止まる。之に反して税金を免れる―国民共同の費用を盗む―というに到っては、全国民に被害を与える。区々たる一私盗とその罪の何れが重きか、いうまでもないことと思う」とされ、また、最近の新聞には「脱税というのは、例えばみんなが力を合わせて船をこいでいるとき、ズルけて、こっそ

り一人だけ力を抜くようなものだ。船の進み方が遅くなるし、悪くすると、オールバランスが崩れて、船は針路を誤りかねない。船を日本国に、船の速度を福祉実現のペースに、針路を福祉目標に、そう読み替えてみれば、脱税は国家に対する反逆罪とまではいかなくても、サボタージユであることは間違いない。(中略) みんなが自分のオールの力を抜いている間に、一億人を乗せたこの船は、低福祉の暗礁に向かって漂流してしまっ(注5)たらう」との記事が掲載されているが、これらは、いずれも租税通脱の意味するところを端的に示しているものといえよう。

## 2 租税罰則の意義

租税法においては、国の財政権に対する侵害の程度に応じて相当の刑罰を加えることにより、国庫の利益を侵害するおそれのある行為を事前に防止し、徴税という国家の行政作用を全うさせることを直接の目的として諸種の罰則が設けられている。租税罰則は大きく分けて、国の財政権を直接侵害する罪(一般には通脱犯といわれる)に対するものと、租税秩序を乱し国の財政権を侵害するおそれのある罪(一般には秩序犯といわれる)に対するものとに区分されるが、これを所得税の例についてみると、偽りその他不正の行為により所得税を免れた者に対しては三年以下の懲役もしくは五百万円以下の罰金に処し、またはこれを併科することとしている(第二百三十八条第一項)ほか、正当な理由もないのに第二百二十一条第一項(確定申告)の規定による申告書をその提出期限までに提出しなかった者に対しては一年以下の懲役または二十万円で以下の罰金に処すなどとしており、また酒税法の例についてみると、偽りその他不正の行為により酒税を免れまたは免れようとした者に対しては五年以下の懲役または五十万円で以下の罰金に処し(第五十五条第一項)、情状によっては懲役刑と罰金刑とを併科することとしている(第五十七条)ほか、第八条(酒母等の製造免許)の規定による免許を受けないでこうじを製造した者に対しては一年以下の懲役または二十万円で以下の罰金に処すなどとしている。

所得税法、酒税法ともにその歴史は古く、所得税は明治二十三年三月二十三日勅令第五号をもって制定され、酒税法にいたっては明治四年七月太政官布告をもって「清酒、濁酒、醬油釀造鑑札収与並びに収税法規則」が制定されたのを初めとするが、前述のように租税罰則として懲役刑が科せられることとなったのは昭和にはいつてからであり、まず昭和十九年三月三十一日に法律第七号をもって酒税法、物品税法等の間接税に導入され、続いて終戦後の昭和二十一年に新設税法である財産税法（昭和二十一年法律第五十二号）および増加所得税法（昭和二十一年法律第六十三号）中に制定され、所得税法、法人税法等については昭和二十二年の改正所得税法（昭和二十二年法律第二十七号）ならびに改正法人税法（昭和二十二年法律第二十八号）で導入されたのである。そして、それ以前においては、たとえば酒税の逋脱犯に対しては「酒類造石税五倍ニ相当スル罰金ニ処ス但シ罰金ガ二十円ニ滿タザルトキハ之ヲ二十円トス」とされ、また所得税の逋脱犯に対しても「逋脱シタル税金ノ三倍ニ相当スル罰金又ハ科料ニ処ス」とするなど、一貫して財産刑のみによって処罰することとされていたのである。

このように租税罰則は昭和十九年を契機として一大転換が行なわれたのであるが、本来、租税犯に対してこのような罰則が設けられてきたゆえんのものではなくて、美濃部博士に代表される議論として、「脱税犯に対する処罰が刑事犯に対する処罰のように罪悪性を処罰するためのものでなく、国家の財政上の損失を生ぜしめないことを担保することを目的とするものであり、実質的にはむしろ損害賠償に類するものである<sup>(注6)</sup>」とする説があり、また大審院の判決においても、「法律カ税法違反ノ所為ニ対シ刑罰ヲ付スルハ一般ノ犯罪ニ於ケル如ク違反者ノ有責違法ノ行為ニ対シテ懲罰ヲ加フルコトヲ主服トセスシテ寧コト租税収入ノ的確ナルコトヲ期スル一種ノ政策ニヨリテ専ラ国库ニ収入スヘキ租税ノ減少ヲ予防シ税法違反ノ所為ニ対シ税法上責任ヲ負フモノヲシテ賠償ヲ為サシムルヲ目的トスルモノ云々<sup>(注7)</sup>」とか、「税法違反ノ

制裁トシテ科スル所ノ罰金ハ名ハ刑罰ナルモ其ノ性質ニ於テハ脱税ニ対スル一種ノ賠償処分ナルヲ以テ云々<sup>(註9)</sup>」などと判示されているのがみされる。このように、租税罰則をもって科刑よりはむしろ国庫に加えられた損害を賠償させるためのものであるとする考え方は、懲役刑が導入される以前の逋脱犯は、犯則の情状ということには全く関係がなく、逋脱税額の何倍に相当する罰金（または科料）という定額財産刑によって処罰することとされ、この場合、刑法第三十八条第三項（法律の錯誤の任意的減輕）、第三十九条第二項（心神耗弱者）、第四十条（瘖啞者の行為の不処罰）、第四十一条（刑事未成年）、第四十八条第二項（併合罪における罰金の合算額以下処断）、第六十条（従犯減輕）および第六十六条（酌量減輕）の各規定はこれを適用しないこととし、しかも従業者等が違反行為をした場合であっても、責任はすべて本来の納税義務者にあるとして従業者等に対する責任は追及されず、特に所得税の場合には自首しまたは税務署長に申し出たときは、その罪を問わないとされていたことから、租税収入の確保を図ることこそ罰則の本旨であると観念されたことによるものといえよう。

しかし、このような考え方も、昭和十九年の酒税法等の改正あるいは昭和二十二年の所得税法等の改正によって懲役刑が導入れるとともに、従業者等が違反行為をしたときは、その従業者等に対しても処罰することとされ、さらに昭和三十七年には刑法の適用除外規定も完全に姿を消すなどによって大きく変遷をとげるに至ったのである。

こんにちの逋脱犯について、福田教授は「脱税犯の処罰も、もっぱら国庫の金銭上の損失を賠償するためのものではなく、一般の行政犯の処罰と同様、行政刑罰と解すべきであろう<sup>(註9)</sup>」とされ、また杉村教授も「逋脱犯に対する制裁を以て損害賠償ではなく、やはり犯罪に対する悪報たることに重点が存するものと解する<sup>(註10)</sup>」とされるなど、多くの学者によって同様の見解が示されているほか、最高裁大法廷における判決においても、前記のように「逋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義性に着目し、これに対する制裁として科せられるもの云々」と判示されており、また租税犯に対する罰則として責任主義に立脚した刑罰の必要性について、板倉教授は「罪情の如何を問わず、逋脱額の何倍というように定められた罰金を科するといった処罰方法では、利欲的な人間の利益の計算をある程度コントロールすることができても、人間の倫理的な心情に訴えることはできないのである。(中略)納税義務の履行の適正と租税負担の配分の平等を担保する目的を実現するためには、罪責と対応した刑罰、倫理的な非難の強弱に対応した刑罰すなわち近代刑法の基本原則である責任主義に立脚した刑罰によらなければならないのである。ただし、このような刑罰でなければ、租税に対する国民の倫理的、道義的な意識を向上、強化するという根本的な解決策に力をそえることはできないからである。かくして、租税犯に対して科せられる刑罰は、それが刑罰であるという面から、その基本原則である責任主義に立脚するものでなければならぬことを要求されるが、他面、納税義務の適正な履行による租税収入の確保と租税負担の配分の平等という国家目的を合目的に達成するためにも、責任主義に対応したものでなければならぬ。脱税犯の保有する反倫理性を看過し、脱税犯に対する刑罰を倫理的に無色な不法行為に対する損害賠償であるとする考え方では、このような国家目的を合目的に達成することは不可能なのである。」と述べておられるが、こんにちの租税罰則はもはや徴税の確保のみにとどまらず、租税違反という行為が反社会的、反道義的なものであるために、その罪悪性に着目し、責任主義に立脚した刑罰を科そうというのが本旨であるといえよう。

ところで、こんにち租税道義は社会一般において高いといえるであろうか。ここで昭和四十五年度における国税関係の犯則等の状況についてみてみると、まず犯則では、直接税関係で百七十一件の大口悪質事犯に対する査察が行なわれ、既に起訴済みのものについて裁判の結果、九十三人が懲役刑に、百九人が罰金刑(罰金総額は七億七千七百五十万円で、

前年度に対して二億三千七百万円の増)に処せられ、また間接税関係では秩序犯を含めて五千八百四十一件の犯則が検挙されており、ついで加算税では、法人税関係のみで六千四百二十四件の無申告加算税(その加算税額は二億二千九百万円で、前年度に対して三千万円の増)、四万三千七百三十五件の重加算税(その加算税額は九十二億五千四百万円)、前年度に対して十億七千二百万円の増)が課されている。また、最近の新聞報道によれば「確定申告納税義務者の隠し所得は一年間で千四百四十六億円に達し、脱税額も三百五十三億の史上最高となった<sup>(注13)</sup>」とか、「国税庁がまとめた四十六年度の脱税白書によると、強制調査(査察)で摘発された件数は全国で二百五件、脱税額の合計は八十三億円、重加算税を含めて百六億五千万円とはじめて百億円の大台を突破した。また刑事罰にあたるとして告発された悪質な脱税は百二十八件で、二十五年以降<sup>(注14)</sup>最高」などの記事がみられるのである。

世のなかにおいては、納税道義がまだしも高いとはいえない理由として、①租税債務は強制的、一方的に負担させられるものである、②租税債務は反対給付のない負担である、③租税負担が重すぎる、④現在の税法や徴税は公正妥当なものでないなどのことがいわれているようである。このような認識について板倉教授は、それがどのように妥当性を欠くものであるかを説かれたうえ、一般社会人の倫理観念はとかく個人主義になりがちであり、個人の法益を直接的に侵害し、あるいはそれに脅威を与える犯罪行為に対しては厳格的な倫理的非難を加えるが、間接的に全体を通じて個人に損害を与えるような犯罪に対しては、それが国家社会の基本的秩序に大きな害悪を与え、その結果、永年にわたって多くの人々に損害を及ぼす性質を有するものであっても、それほど厳格な非難を加えない場合が少なくないとして憂いておられる<sup>(注15)</sup>。国民のすべてが租税のもつ意義を正しく理解し、自らすすんで適正な申告納税をする世のなかを実現することはなかなか容易なことではないとしても、前記のような租税回避の現状等にかえりみるときは、租税とはいったいなんであるか、そ



して租税を逋脱するということはなにを意味し、租税違反に対して懲役刑という厳罰まで科すこととしているゆえんものはなんであるかなどについて、国民の一人一人が改めて認識して見る必要があるのではなからうか。そして、国民全体の犠牲において自己のみの利得を図るような特に悪質な違反行為に対しては刑罰によって懲役刑という厳罰をもつてのぞむこととしている現行の罰則意義が、単に国庫に加えられた財政権の侵害回復にとどまらず、国民の租税に対する倫理意識、法意識を強化し、公共福祉の実現を担保するために重大な役割を果しているかを知ることができるといえる。

(注1) アタム・スミスは、租税の原則を①公平の原則、②明確の原則、③便宜の原則、④最小徴税費の原則とし、ワグナーは、①財政政策上の原則(1十分の原則、2弾力性の原則)、②国民経済上の原則(1税源選択の原則、2税種選択の原則)、③公平の原則(1普通の原則、2公平の原則)、④税務行政上の原則(1確定の原則、2便宜の原則、3最小徴税費の原則)とし、また、カルドアは、①公平、②経済的便益、③行政、④経済的統制の配慮が必要であるとしている。田中二郎・租税法三二頁以下

(注2) 昭二四・五・一二東京地裁判決・刑事裁判資料四〇号九頁

(注3) 昭三三・四・三〇最高裁判決・民集一二巻六号六九頁

(注4) 勝正憲・税の話八〇頁以下

(注5) 昭四七・一二・一七読売新聞(明日では遅すぎる―生活と福祉)

(注6) 美濃部達吉・行政刑法概論(昭一四年)一七一頁、牧野鶴禪・税法犯の研究・司法研究報告書第一八輯一六頁

(注7) 明三八・六・二〇大審院判決

(注8) 明四〇・一〇・一大審院判決・刑録一三輯一〇九六頁

(注9) 福田平・行政刑法一〇一頁、なお河村澄夫・税法違反事件の研究三一頁参照

(注10) 杉村章三郎・租税処罰法の現在及び将来・国家五七巻九号一三頁

(注11) 昭三三・四・三〇最高裁判決・民集一二巻六号九三八頁

(注12) 板倉宏・租税刑法の基本問題一一二頁

(注13) 昭四七・二・二〇・日本経済新聞

(注14) 昭四七・五・一二日本経済新聞

(注15) 板倉宏・前掲九四頁―九九頁

### 三 租税犯に対する懲役刑の導入と租税犯の自然犯化

租税犯については、昭和十九年以降における税法罰則の改正を契機として、純行政犯的なものから刑事犯的色彩の濃いものへ転化してきたといわれている。<sup>(注1)</sup>

この租税犯の自然犯化説は、昭和十九年以降における罰則規定への懲役刑の導入、両罰規の制定、刑法総則適用除外規定の削除等の一連の法律改正に基づいていわれているものであるが、なかならず昭和十九年の法律改正において間接国税の違反者に対して懲役刑が科されることになったことは、租税罰則史上、画期的なできごとであったといえよう。

ここで懲役刑が導入された当時の背景についてみると、まず間接国税に導入された昭和十九年といえれば戦局が極度に悪化し、それに伴って戦費が増大の一途を辿っていたところで、これまでも戦費調達のために数次にわたる増税が行なわれてきたところであるが、いよいよ悪化する戦局を乗りきるためには、さらに巨額な軍事費支出が要請されることとなり、<sup>(注2)</sup>昭和十九年一月二十二日、政府は第八十四議会衆議院本会議に対して租税全般におよぶ増税法律案を提出するに至ったのである。このときの増税案によると、直接税関係では、分類所得税の税率を原則として五パーセント、法人税の税率

を百分の二十五から百分の三十に引き上げるなど全般にわたって税率の引き上げを行なうほか、退職所得の控除額を五千円から三千円に引き下げ、公社債、銀行預金の利子等の控除割合を四〇パーセントから三〇パーセントに引き下げるなどの控除額の引き下げを行ない、また間接税関係では、酒税の税率を引き上げて総税額において七〇パーセント程度の増徴を行なうほか、清涼飲料税についてたとえば、サイダーの税率を一石六十五円から百六十五円に引き上げ、また物品税については百分の十ないし百分の八十の税率を百分の二十ないし百分の百二十に引き上げるといふきわめて大幅な増税であり、その増税額は直接税関係で十六億九百万円、間接税関係で九億六千七百万円の合計二十五億七千六百万円ということであった。この増税は、当時としては著しく国民生活の圧縮をしいるものであり、特に間接税については前年度に引き続く大幅な増税であったが、政府としてはぜひでも所要の財源を確保する必要があり、租税罰則に対する考え方も、この重大な時局において脱税を図るなどということは国家目的に反する許し難い行為であり、特に間接税を遁脱するということは、第三者が納めた税金を領得するにも等しく、このような違反行為に対しては懲役刑という厳罰をもつてのぞむことが適切であるとして、ここに間接税違反者に対する罰則として懲役刑が導入されることになったものである。次に、直接国税における懲役刑の導入であるが、昭和二十二年といえは終戦後二年目で、復興のきざしはみえたものの国土は荒廃し、生産はあがらず、物価のみが上昇してインフレーションが著しく進行していた<sup>(注3)</sup>ところで、政府としては一日も早く国土を復興し、経済を再建して国民生活の安定を図ることが緊急の要務であり、この目的達成のためには膨大な歳出予算を必要とし、しかも健全財政を維持しなければならなかった。昭和二十二年における予算編成の状況についてみると、当初の歳出予算案は六百九億八千八百万円であったが、閣議決定で五億二百万円ほど増加して六百十四億九千万円となり、さらに連合軍と交渉しているうちに一千百四十五億三百万円にふくれあがり、この歳出予算に対して歳入はいえは五百七十

七億八千六百万円という状況で、この歳入不足を補うためには税金の増徴を図る以外に健全財政を維持する途はないというのが当時の実情であった。ここにおいて政府は、第一にいよいよ増嵩する財政需要を充足し、第二にそれによってインフレーションの進行を阻止し、第三に租税負担の公平を期し、第四に税制の民主化を図り、第五に財政と経済を再建して国民生活の安定を図ることを主眼とした税制改正を行なうこととしたのであるが、この税制改正における最大の改革はなんとといっても予算申告制度の採用ということであった。この制度は納税者の所得に関する申告に基づいてひとまず納税を受け入れておき、年末になって清算のうえ過不足を調整するという徴税方法で、これによって歳入の時期と歳出の時期とのずれを回避し、インフレーションの進行阻止を図るという意味があったのであるが、ここに一つの大きな問題があった。それは、ほかならぬいわゆる闇取引の横行ということであった。所得に関する申告は、税法の定めるところにしたがって適正に行なわれなければならないが、当時としては所得のほとんどが闇取引によるものであり、しかもこれが法律上の違反行為になるということであれば、なかなか適正申告を期待することはできず、闇価格と公定価格とが数十倍もかけはなれているという状況のもとで公定価格を基本とする申告が行なわれ、あるいは全く申告が行なわれないということにもなれば、税法の適正な執行はおろか財政需要を充足することもできず、その結果インフレーションはますます進行し、経済的危機におちいることは必至であった。政府としては、なんとしても適正な申告納税を確保しなければならぬが、そのためにはいままでのような罰則では目的を達成することはおぼつかなく、違反者に対しては懲役刑という厳罰をもつてのぞむことが適切であるとして、ここに所得税、法人税等の直接国税の違反者に対する罰則として懲役刑が導入されることになったのである。

このようにして租税犯に対する罰則としての懲役刑が導入されたのであるが、これがこんにちにおいても存続し、しか

もその意義がますます高まりつつあるのは、年とともに租税の果す役割が増大し、その重要性が国民一般に認識されるところとなり、したがって、この罰則も社会通念としては当然のものとして理解されるようになったことによるものといえよう。

ところで租税犯の自然犯化についての議論であるが、牧野博士によれば、「法定犯に関する一定の規定が社会の常識に入り込んで、それが健全なる社会通念上当然のものと理解されるとおのずから自然犯となる」とされ、また佐伯博士も行政犯、行政罰は一度制定せられるや否や、それは自己に適した新しい道徳感情を生み出そうと努めるもので、この感情の成長と共に常に刑事犯に転化して行くのである」とされ、さらに団藤教授は「とくに二〇世紀に入るところから国家の行政機能が重要性を加えるようになって、行政刑法が固有の刑法から離れて独自性をみとめられるようになって来た。その意味では、行政刑法の出現はすぐれて近代的な現象だといわなければならない。(中略)前法律的にみた場合、もともと社会倫理的に非難されるべき行為であるかどうかによって両者が区分されることになる。したがって、両者の限界は明確なものでなく、その中間には無限の移行段階があり、また、社会意識の推移に伴う限界の移動」ことに法定犯の自然犯化「がみられるのである」とされている。<sup>(注6)</sup>行政犯と刑事犯の区分基準の問題について、福田教授は「両者の区別を倫理、道義との関係に求むべきであるとするのが現在のわが国の通説といえよう。すなわち、学者によってその主張に若干のニュアンスの差はあるが、刑事犯(自然犯)とはその行為が法規を待たずにそれ自体反道義性、反社会性に着目し、その反道義性、反社会性が国民一般に意識されるものであり、行政犯(法定犯)とはその行為がそれ自体反道義性、反社会性を有するものではなく、法規の定めにもとづく命令禁止に違反するが故にその反道義性、反社会性を有するに至るとするのが通説的見解である」と述べられ、また美濃部博士も「両者の区別は、刑事犯が其の行為自身に社会的の罪悪性を有するもの」と<sup>(注7)</sup>

認識せられ、国家の命令又は禁止をまつまでもなく、社会の一員として人民はこれを犯さないだけの道徳的本身を有し、これに対して刑罰が科せられるのは、その反道徳性、罪悪性を罰する所以であるのに対して、行政犯は行政上の目的の爲めにする国家の命令又は禁止に違反するが故にのみ、犯罪として刑罰の制裁を科せらるる行爲たることに在る<sup>(注8)</sup>とされているが、この区分の問題については「行政犯と刑事犯とが区別されるべきか、区別されるとすればその標準はどこに求めべきかについては見解が対立し定説を見ない有様で、今日なお法律学者を絶望させる区別といふ問題であらう<sup>(注9)</sup>」といわれているように困難な問題とされている。しかしここでは、この区分の問題について論じるのが本旨ではなく、また租税犯といえども行政犯であることに疑いをさしはさむものではないが、こんにち租税のもつ意義の重要性が国民一般に認識されるところとなり、租税罰則の一連の改正ともあいまって、租税犯の自然犯化の主張がとみに高まってきたことは看過しえない事実であり、むしろ当然の傾向ともいえるのではなからうか。

(注1)

河村澄夫・税法違反事件の研究二二頁以下、竹沢喜代治租税刑法の実際的研究四三頁、忠佐市・租税法要綱二九五頁、同租税法要論四八八頁、田中二郎・租税法三二九頁、板倉宏・租税刑法の基本問題三一頁・八三頁、同租税刑法の現代的動向・税法一〇〇号四七頁、杉村章三郎・租税法概論(昭三一年)四五頁―四六頁、同・行政法要義下巻九七頁

(注2)

当時の戦費の支出状況についてみると、昭和十二年には直接軍事費(陸海軍省費、臨時軍事費および徴兵費の合計額)が三十二億七千八百万円であったのが、昭和十八年には二百九十八億二千九百万円に達し、また臨時軍事費も昭和十八年末までに九次の追加が行なわれて、その総額は七百五十四億円となり、この戦費支出額を一日あたりでみると昭和十二年には一千百万円、昭和十六年には二千五百万円、昭和十八年には八千二百万円ということ、昭和十九年一月にはさらに第十次軍事費として三百八十億円が議会に要求されたようである。(大蔵省昭和財政史編集室編・財政史Ⅲ歳計・V租税)、高石末吉・覚書終戦財政始末三巻・一八巻)

(注3)

当時の生産状況を鉱工業指数でみると、昭和七年ないし昭和十一年を基準として、昭和十九年には二〇八・八であったのが

昭和二十年には八七・一、昭和二十一年には四八・六と低下し、また物価では大正三年七月を基準とする東京小売物価指数でみた場合、昭和十九年には三二・一・四であったのが昭和二十二年には七、七九四・七となり、また昭和二十二年の一年間でみると一月には四、五一五・五であったが、十二月には一四、五五二・八という上昇ぶりであった。(第一回日本統計年鑑一昭和二十四年)

(注4) 牧野英一・法律の錯誤と相当の理由・国家試験一二巻一七頁、なお福田平・行政刑法二六頁以下参照

(注5) 佐伯千仞・「経済犯罪の理論」新法学の課題二九三頁、なお八木伴・法律の錯誤三二五頁、河村澄夫・説法違反の研究二二

頁参照

(注6) 団藤重光・刑法綱要総論四五頁

(注7) 福田平・行政刑法二六頁

(注8) 美濃部達吉・行政刑法概論四頁、なお木村亀二・刑法総論七八頁参照

(注9) 福田平・行政刑法三頁

## 四 租税犯に処する処分

以上、租税犯に関する考え方について述べてきたところであるが、次に、租税犯の処分手続として特有のものとしてされている通告処分手続について若干の考察をしてみよう。

国税(関税、とん税および特別とん税を除く。以下同じ)に関する犯則事件の調査、処分等の一連の手続については国税犯則取締法に規定されているところであるが、直接国税と間接国税<sup>(注1)</sup>とはその処分手続を異にしている。すなわち、直接国税の場合には収税官吏が調査して犯則があると思料したときは、収税官吏において告発の手続がされるのに対し、

間接国税の場合には収税官吏が犯則調査を終了したときはこれを所轄の国税局長または税務署長に報告し、その報告を受けた国税局長等が調査によって犯則の心証を得たときは、犯則者に対して罰金に相当する金額等を指定の場所に納付するよう通告することとされている。そして、この通告の旨が履行されると、もはや同一事件について訴えられることはなく、事件はすべて終了するのであるが、通告の旨が履行されないということになると告発の手続がとられ、検察官において起訴されると、ここで初めて刑事事件として裁判所で審理が行なわれることになるのである。

なお、租税犯に対する処分ではないが、制裁税として、国税通則法に過少申告加算税、無申告加算税あるいは重加算税の定めがあり、このうち重加算税については消費税には適用されないことになっている。したがって、直接国税について逋脱が行なわれたときは重加算税が課されるほか、情状悪質であるときは検察官に告発が行なわれるのに対し、間接国税を逋脱した場合には情状懲役に処するのが相当であるとして直告発する等の特別の場合を除き、罰金に相当する金額を納めるよう通告するにとどまるのである。

ところで、同じ国税に関する犯則事件でありながら、なにゆえに処分手続を異にしているのであろうか。ここで、間接国税の犯則事件に対する処分手続の経緯ならびに通告処分の性格についてみてみよう。

間接国税の犯則事件に関する取締法ができたのは、明治二十三年九月二十二日法律第八十六号による間接国税犯則者処分法がその始まりであるが、この法律は、全文三章二十条からなり、第一章では犯則事件取調関係事項を、第二章では犯則者の処分関係事項を、そして第三章では雑則関係事項をそれぞれ規定しているのであるが、そのおもな条項についてみると、第一条で「間接官吏間接国税ニ関スル犯則者アルコトヲ認知シ若シクハ思料シタルトキハ其家宅倉庫其他ノ場所ニ立入り証憑集取ヲ為スコトヲ得犯則者他人ノ家屋倉庫其他ノ場所ニ犯則ニ係ル物件ヲ藏匿スト思料スルトキハ間接官吏其



場所ニ立入り証憑集取ヲ為スコトヲ得」として間接国税犯則事件にかかる間税官吏の調査、証憑集取の権限を認め、第十条で「間税官吏犯則事件ノ取調ヲ終リタルトキハ処分請求書ヲ作り一切ノ書類物件ト俱ニ之ヲ管轄間税署長又ハ分署長ニ差出スヘシ」として間税官吏が犯則事件の調査を終了したときの処理手続を定め、第十一条で「間税署長又ハ分署長ハ犯則事件ノ調査及其他ノ書類ヲ調査シ犯則ノ心証ヲ得タルトキハ其犯則ト認ムル理由ヲ明示シ罰金ニ該ル者ハ其罰金ニ相当スル金額没収ニ該ル者ハ没収スヘキ物品竝ニ第十六条ノ費用ヲ其署ニ納付スヘキ通告書ヲ作り之ヲ本人ニ送達スヘシ前項ノ処分ハ罰金及没収品ノ価格合計參拾円ヲ超ヘサルトキニ限り間税分署長之ヲ為シ其他ハ間税署長之ヲ為スモノトス」として間税署長または分署長による通告処分権限を認め、さらに第十二条で「犯則者前条ノ通告書ヲ受ケ通告ノ旨ヲ承諾スルトキハ七日以内ニ履行スヘシ此期限ヲ過キ履行セサル者ハ間税署長若クハ分署長ヨリ管轄裁判所ニ告発スヘシ」として、通告の旨が履行されなかった場合の処理手続が定められたのである。

これらの規定は、その後数次にわたる改正が行なわれたものの、その大宗においては現行の規定とさほど変わるところがないのであるが、間接国税の犯則事件についてこのような通告処分制度が設けられることになったのは、この制度の創設當時は間接税が国税の大部分をしめ、犯則事件の発生件数もきわめて多く、しかも犯則事件の多くは酒類の密造犯とか印紙税法違反というもので、犯則の証拠も比較的明確であり、犯則事件としてはそれほど重大でないにもかかわらず、これをいちいち裁判所で審理することになると多くの手数と費用を要するばかりであり、このことは国にとつても犯則者にとつても利益とはならないところから、まず審理を行政庁に委ねて略式手続をさせ、これを不服とする者に対してのみ裁判所で審理しようという、いわゆる事件処理の簡素化と迅速化を図ろうというのが主眼であったようである。このことは、間接国税犯則者処分法を制定する際における大蔵、司法兩大臣の閣議講議の書面において「間接国税犯則者ハ是

盗刑法ノ犯罪者ト同シク普通ノ手續ニ依リ普通裁判所ニ於テ裁判致シ来リ候処、固ト此犯罪者タル多クハ遁脱ノ目的ニ出タルモノニシテ一般ノ証拠方法ニ拠リ難キ場合カ有之、且初メヨリ普通ノ手續ニ依リ審問裁判ヲ為ストキハ多少ノ日子ト許多ノ裁判費用トヲ要シ、独リ被告人ノ不利益ノミナラス国家ノ損失ト可相成ニ付、欧州最近ノ法ヲ斟酌シ茲ニ間接国税犯罪者処分法ヲ制定シ、行政官庁ヲシテ略式手續ヲ以テ直チニ処罰ノ命令ヲ為サシメ、若シ命令ニ不服ノ者ハ裁判所ノ正式裁判ヲ求メシムルコトヲ得セシムルニ於テハ、犯罪者ニトリ頗ル便利ナルノミナラス国家ノ經濟上ニ付テモ亦便利ナラ<sup>(注3)</sup>ン乎」と述べられており、また明治大正財政史において「租税の遁脱を計り、其の他税法の規定に違背する者に対する制裁に関しては、明治二十三年以前に在りては之に関する単行の法規を存することなく、何れも個々の税法中に夫々制裁規定を設けたり。而して其の制裁の種別は固より税法に依りて相同じからずと雖も、主として罰金、科料、営業停止、製品又は器具の没収等の方法に依り、其の脱税額に対しては之が追徴を命じたり。斯くの如く国税犯罪者に対する制裁は個々の税法に於て其の規定を設けたりと雖も、其の審理の方法に至りては直接税たると間接税たるを問わず、総て司法裁判所をして之に当らしめたり。然れども財政の膨張に伴ひて租税の種類も増加し、個人の負担之と共に重きを加ふるに及び、国税犯罪者の数亦自ら増加するに至り、茲に直接国税犯罪と間接国税犯罪との間に其の処分方法を異にするの必要を生じたり。蓋し間接国税は其の種類国税中の大部分を占むるを以て、犯罪事件も極めて多く、而も其の事件の性質は直接税の場合の如く重大ならざるを常とするが故に、此等間接国税の犯罪者ある毎に裁判の審理に付して厳密の手續を為さんか、審理結了の遅延、費用の増加、手續の煩雜等、殆ど其の弊に堪えざるのみならず、却て犯罪者処罰の最終目的たる徴税の完全は之を期するを得ざるを以てなり。茲に於て明治二十三年九月法律第八十六号を以て間接国税犯罪者処分法を制定し、間接国税の犯罪処分に關しては之を行政官庁の審理に委ぬるの方法を設けたり」と説明されていることからもうかがい<sup>(注4)</sup>

知ることができよう。

間接国税犯則事件に対する通告処分制度は以上のような理由で設けられたものであるが、その背景には、当時の罰則が科刑ということよりも徴税の的確を期することに主眼があるとされたために、犯則者の履行によって国庫に加えられた損失さえ回復されれば、それ以上に刑罰を科する必要があるまいということがあったようである。このような考え方は、租税罰則に懲役刑が導入され、責任主義に立脚した処罰方式が採用されてからも存続し、たとえば昭和二十八年十一月二十五日の最高裁大法廷の判決において、「国税犯則取締法十四条の通告処分は、国税局長又は税務署長が間接国税に関する犯則の心証を得た場合、原則として犯則者に対し罰金又は科料に相当する金額その他財産上の負担を通告し、犯則者がこれを任意に履行したときは、当該犯則について訴を受けることなからしめることとする手続であつて、かような手続が認められる所以のものは、間接国税の犯則のごとき財政犯の犯則者に対しては、先ず財産的負担を通告し、これを任意に履行したならば敢えて刑罰をもってこれに臨まないこととする」ことが、間接国税の納税義務を履行させその徴収を確保するという財務行政上の目的を達成する上からみて適當であるという理由に基いて「(注5)とされ、ここでは損害賠償という表現こそ用いられていないが、通告処分の本旨が処罰ということよりも徴税の的確を期することにある旨が判示されており、また昭和三十年四月二十七日の最高裁大法廷における入江裁判官の補足意見で、「通告処分は、これを処罰又は制裁として考えるよりは、寧ろ所謂「私和」即ち、間接国税は逋脱が行なわれやすく、国家として犯則者に処罰をもって臨むよりも、その課税権さえ確保出来れば、その犯則の情状と反省とを勘案して、国家と犯則者とが一種の和解をし、これを赦免することとするほうが妥當であるとして考案された財務行政上の特殊な制度と考えるべきで、(中略)同法が明治三三年法律第六七号で全文改正された際には、議会の審議に當つても、通告処分は裁判的のものではなく私和本質とするものであ

り、これに副うて規定が改められた旨が述べられていることから窺えるであろう<sup>(注6)</sup>とされているのである。

ところで、通告処分をもって国と犯則者との間における私和であるとする考え方は、これまで多くの識者によっても支持されて<sup>(注7)</sup>おり、かつて違警罪即決例（明治十八年太政官布告により制定されたが、昭和二十二年法律第六十号により廃止）が廃止されたときにおいても通告処分制度の存続が認められたのは、通告処分の主眼が処罰というよりはむしろ徴税の的確を期することにあり、国と犯則者とが一種の和解をしようとするものである旨が強調されたからであろうが、このような考え方はこんにちにおいても妥当といえるであろうか。通告処分といえども租税犯に対する処分手続である以上、財政目的を度外視できないことはもちろんであるが、こんにちの租税罰が租税犯の反道義性、反社会性に着目するがゆえに責任主義に立脚し、しかも懲役刑という嚴罰をもってのぞんでいることからすれば、処罰または制裁の面を軽視して、あまりにも和解の面を強調することはなからうか。通告の旨を履行するかどうかは犯則者の自由意思に委ねられてはいるが、通告処分がされるゆえんのもの、通告処分の対象となった行為が犯罪の構成要件に該当し、違法有責のものであるからにはかならず、ただ情状からみて懲役刑という嚴罰をもってのぞむまでもないということと告発されなかったままでのことである。このように考えるときは、通告処分といえども実質的には行政庁が行なう制裁処分であり、単に強制力を有しただけのことであるということができるのではなからうか。通告処分が租税犯の性格に適合したものであるかどうかについて、板倉教授は「通告処分の履行は罰金、科料を科したばあいと同様の効果が期待される。そして通告の旨を履行したということは、犯罪後の情状として、行為者に対する非難可能性を減弱せしめるものであり、懲役刑を科するほどでなく財産刑を科するのが相当な犯罪行為のばあいには、非難可能性の減弱により刑罰を科する必要をなくさせると考えることも無理ではない。また、単なる加算税といった秩序罰とは異って、通告を履行しなければ犯則者は告発を受

け刑事訴追をされ刑罰を科せられ前科者になることがあるという地位に立たされるのであるから、罪惡の処罰の意味もないわけではない。したがって、通告処分をみとめても租税犯の反倫理性、罪惡性を否定することにはならない。財産刑を科すると同様な効果を期待できる簡易な手続が認められるならば、あえて犯則者を通常の刑事手続によって罰金という刑罰を科し前科者にする必要はない。国家のためにも犯則者のためにも便利でかつ不利益のない通告処分をみとめることは不当なことではない。このような特別手続をみとめるといふ政策的、合目的考慮は責任主義の趣旨に反するものではなく、租税刑法の性格と矛盾するものではない<sup>(注8)</sup>とされ、また小野教授は「もともと通脱犯というものが国家の財務行政上の目的によって設定された行政犯であるから、その一般目的を害しない限り、或る程度刑事処分を留保しても差支えないわけであり、通告処分の心理的強制的な作用によって具体的に遲滞している租税徴収の目的が達せられるなら、更にけこう<sup>(注9)</sup>というべきである」として、それぞれ通告処分制度についての評価をされているが、国庫に加えられた損失を回復することのみが租税罰則の目的でもなければ犯則者と和解することが通告処分の本旨でもなく、租税犯といえども犯罪であることには変わりはなく、本来は裁判所で審理のうえ科刑すべきであるが、間接税については犯則事件の発生件数が多く、これをいちいち裁判所で審理するときは手数、費用等を要するばかりで、国および犯則者にとっても利益とならないところから、情状懲役に処すのを相当と認められるもののみを告発させ、その他のものは行政庁の段階ですませることにしたというのが通告処分制度についてのおおかたの見方であるといえよう。

この通告処分制度については、昭和三十六年において税制調査会が行なった国税通則法の審議過程で検討が加えられたことがあり、このときの問題は、直接税についてはすでに重加算税が導入され、軽微な通脱事件はこれによって能率的に処理されているのであるから、間接税についても申告納税制度への移行を機会に重加算税制度を導入し、通告処分制度を

廃止してどうかというものであったが、検討の結果、間接国税の犯則事件には酒類密造犯および印紙税法違反のように間接税特有の犯則事件がきわめて多く発生しており、これらの犯則事件を普通の刑事手続によって処理するときは多くの費用と日数を要し、このことは国家にとっても利益でなく、また、証拠関係においても一般の刑事事件とは相当に異なるものがあって、証拠の収集、証拠に対する価値判断にもその方面の特別な知識と経験が必要であり、しかも通告の履行率はきわめて高いことからみれば、この制度を廃止することは適当でなく、また間接税に重加算税制度を導入すべきかどうかについては、間接税犯則事件の大部分を占めるものは酒類密造犯、印紙税法違反のように申告納税制度を前提とした加算税制度になじまないものであるから、重加算税制度を導入し通告処分に代用させることは困難であると結論された。また、この審議過程においては、直接税に通告処分制度を導入することの可否についても検討が行なわれたのであるが、直接税の犯則事件は一般的に複雑であり、その証拠の有無については裁判において慎重に判定されるべきであると考えられるから、このような犯則事件の処理は正規の刑事手続によるのが妥当であり、しかも直接税の犯則事件として訴追されるものはさほど多い件数ではなく、脱税額も間接税の犯則事件とは比較にならないほど多額であるという点を考慮すれば、直接税の犯則事件について私和を認めることは一般納税者の支持を受け難いであろうとされた。

以上のことからうかがうときは、通告処分制度の存在意義としては、①間接税犯則事件の大部分は酒類密造犯とか印紙税法違反という間接税特有のものであり、しかもこの件数はきわめて多いこと、②間接税の犯則事件は直接税のように複雑でなく、したがって裁判所で慎重に審理するまでもないこと、③通告処分の履行率がきわめて高いところからみると迅速に事件処理が行なわれており、このことは国にとっても相当な利益になっていることの三点が柱となっており、いわば通告処分制度が設けられた当時と同様の考え方にたっていることがうかがえる。しかし、この検討が行なわれてから十余

年を経過したこんにちにおいては、少なからず状況の変化がみられるのである。まず、犯則事件の現状についてみると、昭和三十八年には検挙件数九万一千件にもおよんだ印紙税の犯則事件は、昭和四十二年の勅令第百八号による国税犯則取締法施行規則の改正によって通告処分の対象から削除され、また昭和二十五年には四万八千件を超えた酒類密造関係の犯則事件も昭和四十六年には約一千八百件に減少し、印紙税を除いた総犯則検挙件数においても昭和三十八年には二万三千年を超えていたのが、昭和四十六年においては約三千件に減少しており、また、逋脱犯の状況をもっとも犯則件数が多いといわれる物品税についてみると、昭和二十七・八年には二千件を超えていたのが昭和四十六年には五百件程度に減少しているのである。次に、犯則事件の複雑性の問題であるが、近年、商取引の範囲が広域化し、取引形態が複雑化するに伴い、犯則の手段方法も複雑多岐にわたり、しかも悪質巧妙化、潜在化の傾向にあり、証拠を収集して犯則の全ぼうを把握することはまことに容易でないものがある。

すでに述べたように、こんにちにおける租税犯処罰の目的は国庫に加えられた損害を回復することもさることながら、むしろ租税犯の反道義性、反社会性いふなればその罪悪性に着目してこれを処罰しようとするものであり、このかぎりにおいては直接税であると間接税であると異なるところはなく、ただ間接税に関しては犯則事件の発生件数が多く、しかもそのほとんどは比較的証拠が明白なものであるため、通告処分によって処理するのが得策であるとともに、酒類密造犯等、加算税制度になじみ難いものがあるところから、その処分手続が直接税と異なるものとなっているのであるが、このような考え方の背景となった租税犯に対する国民感情、犯則事件の態様等は、最近における社会、経済事情の急激な変化に即応してかなり変化しつつあるように思われ、また制度面においても、印紙税法違反にかかる通告処分制度の廃止と過怠税制度の導入、通告処分制度に範をとった昭和四十二年の道路交通法の改正による反則金制度の創設等、最近十年間に

おける変化はかなり著しいものがあるようにみうけられるのであり、このような状況にかえりみるときは、租税犯に対する処分、制裁のあり方について、さらにきめの細かい理論の展開が期待されるところである。

(注1) 間接国税と間接国税以外の国税の区分については、国税犯則取締法施行規則第一条参照

(注2) 明治二十二年当時の刑事裁判被告人は、酒造税関係で六千五百人、証券印紙税関係で一万五千五百五十五人にもおよんでい  
る。(日本帝国統計年鑑)

(注3) 大内兵衛・土屋喬雄編・明治前期財政経済史料集成第一巻四二六頁

(注4) 明治大正財政史第七巻一〇三三頁

(注5) 昭二八・一一・二五最高裁判所大法廷判決・最高裁判所判例集第七巻一一号三六〇頁

(注6) 昭三〇・四・二七最高裁判所大法廷判決・最高裁判所判例集第九巻五号二一六頁

(注7) 志場喜徳郎・間接国税の理論と実務一〇一頁、佐藤達夫・林修三・高辻正巳・法令用語辞典(昭四六年)第四次全訂新版四  
二三頁、律田実・三訂国税犯則取締法解説二二頁・一〇五頁

(注8) 板倉宏・租税刑法の基本問題二一五頁

(注9) 小野清一郎・警察研究二六巻五号(刑事判例研究)七二頁