

Title	木村弘之亮著 『租税過料法』
Sub Title	Konosuke Kimura, The Law of Penalty Taxes
Author	福田, 平(Fukuda, Taira)
Publisher	慶應義塾大学法学研究会
Publication year	1991
Jtitle	法學研究 : 法律・政治・社会 (Journal of law, politics, and sociology). Vol.64, No.8 (1991. 8) ,p.133- 137
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	紹介と批評
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00224504-19910828-0133

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

紹介と批評

木村弘之亮 著

『租税過料法』

一

国税当局が某会社に重加算税を賦課したという報道に、その会社の関係者の発言として、法規の解釈についての税務当局との意見のくいちがいから生じたもので当局と折衝中であるといったコメントの付せられている新聞記事がよく見受けられる。

こうした会社関係者の発言は、税金をごまかしたことが知られて会社のイメージがダウンすることをおそれの言いのがれであることも多いであろうが、事実、法規の解釈のちがいにともづくもので、加算税をとられることが納税者にとって納得できないこともあろう。

たしかに、重加算税を含む加算税は、納税義務違反の発生を防止し租税収入の確保を図るための行政上の措置であり、制裁的意義は否定できないといっても、脱税犯に科せられる刑罰とはその性質を異にするものといえよう。しかし、加算税を課せ

られることは、納税者にとって経済的な不利益であることはいうまでもない。そこで、加算税が当該租税法規の実効性を確保するための行政的手段であることを強調し、刑罰を科するばあいにもとめられている保障原則を度外視して、加算税賦課の要件や手続をルーズして、行政当局の恣意を制度的にみとめることは、憲法三一条との関連からみて問題である。ことに、重加算税の課税要件と遁脱罪の構成要件とは実際上ほとんど差異がなく、脱税に対する制裁がその大部分を重加算税の賦課によっている実情からみて、重加算税は、刑事制裁にかわる機能を果たしているものといえよう。そこで、こうした重加算税の賦課にあたっては、行政庁の恣意を排除し、客観的な公正さを担保するために、刑罰を科するときの保障原則を参考にしながらその要件や手続の適正化を講ずべきであろう。ところが、わが租税法学においては、右のような観点に立って、加算税をめぐる問題を論じた文献ははなはだしく乏しく、いわんや、体系的な書物はほとんど見受けられない。

木村弘之亮教授の新著『租税過料法』は、『租税過料の課徴は、いかなる法理論の下で制約を加えられ、かつコントロールをうけるべきか』(はしがき)という問題意識から、租税過料に関する膨大な裁判・裁決例や研究業績を網羅的に検討することによって、租税過料法理論を構築し、その体系化を試みたものであって、バイオニア的業績として高く評価されるべきものといえよう。

教授は、「納税者一般に対し、課徴権の限界を示すことにより、その権利、自由を保障する側面に焦点をあわ」せて（六頁）、租税過料法の体系を展開しておられるが、その体系化にあたり、「刑事法理論に依拠しうると考えられる範囲において可能なかぎりそれを応用」する（はし）がきという方法を採用しておられるが、これは、刑法理論が人権保障の見地から恣意的な刑法の適用を排除し、予測可能性と法的安定性とを担保する機能をもつものであることに着目したものと見て、妥当な態度といえよう。もっとも、刑罰の科せられる犯罪と加算税の課せられる秩序違反とは、実質的な差異のあることは否定できないから、租税過料法にどの程度まで刑法理論を応用しうるか検討は、過料法の体系化にとって重要な課題であるといわなければならない。

二

さて、本書は「第一編 総論」と「第二編 租税過料実体法の理論」とに大別され、前者は、序章および七章に、後者は八章に章別されて、租税過料実体法の体系が展開されている。以下、論述の順序に沿って、その内容をみて行くこととしよう。

「第一編 総論」では、まず、序章で、租税過料法の体系的理論の欠如が納税者の権利利益の保障にとって悪い影響を及ぼしている（三頁）という認識から、租税過料実体法理論の体系化の必要性が説かれ、次いで、租税過料法概念（二章）・体系（二章）・基本原則（三章）・効力（六章）・機能（七章）、そして、租税過料

の概念（四章）・分類（五章）が論述されている。

まず、一般の用語例からみてなじみのうすい租税過料法とは、いかなるものであるかをあきらかにする必要があるが、この点につき、教授は「租税過料は、国家または地方公共団体が租税行政の秩序違反に対する法効果として私人に課すところの法益の剝奪である」（二二頁）と定義し、この租税過料に関する法規範の総体を租税過料法として把握しておられる。そして、この租税過料法において、刑事法における罪刑法定主義と同じ機能を果たす基本原則として租税過料法定主義を要請し、これを租税過料法の理論的体系化の基礎に置いておられるが、こうした態度は、租税過料法の体系化によって納税者に対し課徴権の限界を示しその権利・自由を保障しようとする教授の意図に合致するものといえよう。なお、租税過料法の効力・機能に関する叙述は、行政的制裁に関する租税過料法にとつては不必要とも思われるほど詳しく、刑法理論学の理論にひきずられた感がなくもないように思われる。

三

「第二編 租税過料実体法の理論」において、教授は「秩序違反と租税過料の法律的な意味内容を明らかにするところに」租税過料法学の任務があるとされ（六三頁）、租税過料法上の構成要件を充足する違法かつ有責な行為として把握した、秩序違反の一般的な概念を分析しておられる。

ここでは、西原春夫教授の犯罪論体系がそのまま秩序違反の体系として引き写され、秩序違反の成立と要件の一般的論述にも西原教授の刑法理論が多く利用されている。刑法学においては、犯罪論体系に関し学説が鋭く対立し、犯罪理論上の重要問題についても見解が多岐に分かれているが、こうした状況のもとで、西原教授の刑法理論に依拠し、ときには刑法理論に特有な論議にまで深入りし西原説に沿った論述がなされているのは、やや疑問である。というのは、租税過料法の理論的体系化にあたって刑法理論に依拠すること自体は前述のように肯定されるべきであるとしても、それは、特定の刑法理論の支持につながるものではなく、特定の刑法理論（しかも通説的でない）に依拠することは、これからの租税過料法理論の展開にとって好ましくないと思えるからである。むしろ、刑法理論学のもつ特有の理論的臭みを出来るだけのぞき、租税過料賦課の予測可能性と法的安定性を担保するに適當かつ必要限度で刑法理論の成果を利用し、しかも通説的で争のすくない体系に従うことがのぞましかったのではないかと考える。

なお、右のような疑問は、本書のような租税過料法理論のバイオニア的研究の価値を低めるものではないことはもちろんである。第二編で展開された論述は、刑法理論に依拠した体系的視野から、租税秩序違反に関する膨大な裁判・裁決例ならびにこの点に関する研究論文を整理検討し、秩序違反の概念内容を詳細に分析したもので、租税秩序違反の総合的な研究として高

く評価できるとともに、そこで示された個々の問題点に関する見解は、これからの租税過料賦課に関する実務の指針として利用価値が大きいものと考ええる。以下、いくつかの問題に即して、教授の見解をみて行くこととしよう。

四

(一) 刑法学における可罰的違法性の理論にヒントをえて、租税過料法の領域における「課徴的違法性の理論」を主張される行為が形式的に租税秩序違反の構成要件に該当しても、その違法性が「課徴的違法性の段階に達しない場合には、超法規的に課徴違法性が阻却され、結局、秩序違反は成立しない」(一二頁)とされておられるが、課徴的違法性の理論の提唱は、その判断基準に関する論述とあわせて、過料賦課の実務にとって有益である。

(二) 秩序違反については、当該構成要件に過失による秩序違反を含むことが明文で示されていないとしても、「故意に侵すよりも過失で侵すことが本来予定されていると解釈され、事例としても多いような規定の場合には」、過失による秩序違反を含むと解釈されておられるが(一三九頁)、これは、犯罪と秩序違反との差異に着眼した解釈として妥当であろう。

(三) 国税通則法には重加算税について「正当な理由」の規定を欠いているが、重加算税の賦課が問題となるばあいでも「正当な理由」が存在することもありうるとされ(一六四頁)、重

加算税にかかる秩序違反についても正当事由（正当化事由）の存在によって、当該秩序違反が構成要件に該当しても、重加算税は賦課されないとしておられるが（一七三—一四頁）、これは体系的思考にもとづく妥当な結論といえよう。

（四）秩序違反とは「有責な」違法行為であるとして、秩序違反の成立に有責性を要求し、この有責性（責任）とは非難ないし非難可能性であるとされ（一九九頁）、「租税過料法の領域でも、『非難可能性』の概念は刑事法上の概念のそれと一致している」（二〇—二二頁）と述べておられるが、刑事責任が行為者人格に対する非難であるのに対して、ここでは、社会的非難の帰属といった観点からその責任論を構成すべきであろう。ここで、正当事由に関する錯誤を取り上げ、この問題に関連する裁判例を祖上にのせ、詳しく論述しておられるが、その結論は示唆的である。

（五）「租税過料法定主義から派生する明確性の原則に照らし、秩序違反行為の抽象的類型を現行法以上に一層明確に規定すべきであろう」（二三—三八頁）とする主張は、従来の裁判例などを手掛りとして租税秩序違反行為を類型化して、その概観を示すことによつて、説得性を増している。

（六）重加算税にかかる秩序違反の既遂時期に関する確定申告時説（二五九頁以下）、法条競合に関する内含説（二七八頁以下）を支持するための論証も説得的である。

（七）秩序違反の主体に関し、直接違反者のほかに、間接違

反者の概念を立て、刑法学における間接正犯概念を利用して、その範囲を劃そうとしておられるが、その論述にやや刑法理論にひきずられてゐる感もなくはないが、その方法自体は妥当である。なお、租税秩序違反はその主体が納税者で、いわゆる身分犯的性格をもつものであるので、故意ある道具を利用したばあいが問題となるが、この点に関する論述は有益である。

（八）以上のところからも、個々の問題に関する教授の見解が、租税過料法の理論体系に組み入れられ統一な解釈として示されていることを知ることができよう。

五

本書は、前にもふれたように、ときには、たとえば、行為概念を取り上げ意思支配性（八四頁以下）を論じたり、因果関係論（二〇二頁以下）、違法性本質論（二〇九頁以下）を展開したり、過失概念（二二九頁以下）を詳論するなど、必要以上に刑法理論に特有な論議にまで深入りしているところもないわけではないが、全体としてみると、刑法理論を利用して租税秩序違反の体系を構築し、その体系にしたがつて秩序違反の成立要件を整理し、体系的視点から個々の問題点を論述されているので、「租税行政庁およびその担当者に対しては、ほしほのままに租税過料を課徴することのないよう法理論上の制約を課すこと、納税者に対しては自己の正当な権利利益を確保しうる法的論拠を提供すること、租税過料法の体系化によつてその全体をより理解しやす

くし予測可能性を当事者に与えること、判例および学説を網羅的に検討し、裁判実務および行政実務に指針を与えること」といった教授の意図は見事に実現されているものといえよう。

租税過料賦課の予測可能性と法的安定性とを担保し納税者の権利を保障するために、本書の公刊を契機として、今後、いわゆる租税過料法学の発展を期待するものであるが、本書はその先駆的業績としてつねに参照さるべき文献といえよう。なお、租税行政庁の恣意を抑制し、納税者の権利を守るためには、租税過料賦課に対する手続的保障がきわめて重要であるので、教授による「租税過料手続法」の速みやかな公刊を希望するものである。

(A5判三二三頁、弘文堂、一九九一年、六二〇〇円)

福田 平