

脱税刑事判決と課税判断との関係

伊藤 悟

はじめに

- 一 税法違反への制裁―税法と刑法の基本的関係
 - 二 外れ馬券事件による通達変更
 - 三 脱税事件の事実認定と課税判断の関連性
- 結語

はじめに

法違反という「罪」を犯した者に対する制裁は、基本的には「罰」であり、刑罰である。反社会的、反道徳的、社会秩序を害することとなる市民の不正行為は、その行為が私人間のものであっても、報復、復讐、敵討ちというよう

な私刑を認めず、国家権力による刑事手続に基づき処罰することが「罪」に対する「罰」としての基本であるとし、その不正行為への一般予防効果、また行為者への特別予防効果を考慮し、刑罰にて処遇する。この制裁の方法が法治国家の基本でもある。

また、当然であるが、その不正行為に基づき身体、財産、権利利益等に損害を受けた者が行為者である加害者に民事損害賠償請求をすることも認められる。更に、その行為が行政機関との関係があるものである限りにおいて、その者に対する行政処分（免許や許可等の取消処分など）も認められる。これら刑事上、民事上、行政上の法的措置は、同一行為に起因するものであっても、各措置は、それぞれ別のものとして、法律関係を有している。すべての法違反事件において、これらすべての法的措置が必ず成立するものではない。それぞれの法律関係における法効果の確定は、刑事以外の民事および行政事案においては当事者間でなされる場合もあるが、最終的には、それぞれ刑事訴訟、民事訴訟、行政訴訟の手續を経て、裁判所の判決により法効果が与えられる。繰り返すが、基本的には、これらは、同一事実に起因するとしても、別個の法律事案である。したがって、「刑事有罪でも、民事賠償責任なし」という判決はありうる。^① また行政責任を課された場合でも、刑事や民事の責任を負うことがない場合もある（例えば、自動車走行における軽度の速度違反や一旦停止義務違反などは、行政上の交通反則金の納付がなされれば刑事訴追はないし、民事の責任も通常追及されない）。これは、それぞれの法領域の法目的の相違に基づくものである。

日本の実定法が規定する刑罰は、刑法典に規定されているものに限るものではない。刑法八条が「他の法令の罪」という文言を規定し認めるように、刑法典以外の実定法においても、多くの罰則がある（刑法学からは、特別刑法とされる）。これにより、その罰則研究が刑法学の対象でもあり、かつ当該実定法分野法学の研究対象でもあるという事

態が起きている。現代のような複雑な社会経済状況において、刑法によりすべての法違反を規律することは困難であり、多くの法分野における法令違反に対する個別刑罰規定（一般的には、「罰則」条項として規定される）は、その法令の実効性を確保するために避けることができないものとなっている。^②

税法分野の実定法において規定される罰則は、基本的には、税法違反者に対する制裁のみを対象としたものである。これは、税法学において租税刑法などの呼称の下で研究されている。かつて、租税刑法は、税法に固有のものとして考察された時期もあるが、今日では、刑法一般理論に基づき考察されてもいる。^③ 当然であるが、租税刑法は、税法学の体系に組み込まれ研究されている。^④

本稿は、脱税等の税法違反に対する制裁についての税法と刑法との基本関係を再確認し、近時の所得税法違反被告事件に関する最高裁判決に起因する所得税法基本通達の改正をとりあげ、刑事判断と課税判断との関係を考察する。最高裁判所は、平成二七年三月一〇日、競馬の勝馬投票券（競馬法六条）（以下、「馬券」とする）の払戻金（競馬法八条）に係る所得税法違反被告事件（以下、本稿で「外れ馬券事件」という）^⑤において、従来の所得税法に規定する一時所得の典型事例として実務解釈されてきた馬券払戻金にかかる課税解釈につき、全く異なる雑所得課税とし、かつ外れ馬券の必要経費性についても認める判断を示し、これに基づき脱税額等を査定し量刑を判断し、有罪判決をなした。この判決を受けて、国税庁は、平成二七年五月、所得税法基本通達三四―一を改正した。

通達は、行政内部での上級機関から下級機関への示達命令である。したがって、通達は、裁判基準としての法源でなく、市民がこれにより法的に拘束されることもない。しかし、税実務の現実には、課税側のみならず納税義務者側も、その課税判断の便益性から、通達の示す税法解釈に左右されている。通達は、税制改正と共に改正されるのが常であ

る。また、従来の通達上の税法解釈と異なる判決がなされたときなどにおいても、通達は改正されるが、刑事事件判決を受けての税務通達の改正は、稀なことである。

一 税法違反への制裁—税法と刑法の基本的関係

(一) 税法違反と制裁—刑罰と行政罰

税法違反にかかる罪への制裁としての罰は、法違反であることから法の一般理論からすれば、刑罰が妥当する。しかし、日本の実定税法は、刑罰とは別に、いわゆる行政罰とされる制裁措置を規定し、税法違反に対処している。

実定税法は、課税権者である主権者・国民の課税意思がその代表を通じて国会や地方議会という税法立法機関にて審議インプットされ成文法(税法律、税条例)としてアウトプットされ、施行され、通常、納税者の納税というアウトカムを生起する。実定税法が規定する租税要件等を充足することにより、各納税義務者の納付義務が成立し、一定の確定手続を経て、具体的納税義務額が確定し、その納税額がその納期限までに納税され、納税義務は消滅する。これが税法関係の基本であり、これが毎年度において循環的に展開される。^⑥

この税法関係において、課税・徴収権を行使する税法行政機関の税法違反^⑦と、納税義務者側の税法違反が発生することがある。前者は行政が法違反をすることを法が想定していないこと(行政の無謬性)から租税刑法でも例外的事項とされるに對して、後者の納税義務者や源泉徴収義務者などの納税者(国税通則法二条参照)による税法違反は租税刑法の中心的対象であり、多様な犯則規定がある。納税者の税法違反を、すべて刑罰にて処遇することは、日本の実定税法においてなされていない。納税義務者の税法違反に対する措置としては、脱税などに対する懲役刑や罰金刑と

いう刑罰もあるが、これらのほかに、納税遅延等に対する利子相当額としての延滞税（国税通則法六〇条）や利子税（同法六四条）、行政処分制裁としての加算税等（過少申告加算税（同法六五条）、無申告加算税（同法六六条）、不納付加算税（同法六七条）、重加算税（同法六八条）、印紙税法二〇条に規定する過怠税）および通告処分（国税犯則取締法一四条、関税法一三八条）もある。刑罰の対象となる税法上の制裁措置が租税刑法の対象であり、それ以外の制裁措置が行政罰等の行政制裁の対象である。これら制裁措置は、総称して「**税処罰法**」などと呼ばれる税法分野を形成する。

租税刑法の対象となる租税犯は、大きく、脱税犯と租税危害犯とに分けられる。脱税犯としては、①逋脱犯（狭義の脱税犯、偽りその他不正の行為により所得税を免れまたは所得税の還付を受けた者に十年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、またはこれの併科^⑧）、所得税法二三八条等）、②申告書不提出犯（故意に納税申告書を法定申告期限までに提出しないことにより税を免れた者に、五年以下の懲役もしくは五〇〇万円以下の罰金、またはこれの併科、所得税法二三八条三項等）、③間接脱税犯（酒類の密造（酒税法五四条）に一〇年以下の懲役又は一〇〇万円以下の罰金、外国貨物の密輸（関税法一一条）に五年以下の懲役若しくは五〇〇万円以下の罰金またはこれの併科、税収確保目的の行為を許可なくした場合に科される）、④不納付犯（源泉徴収義務者が徴収して納付すべき所得税を納付しなかつたとき、一〇年以下の懲役若しくは二〇〇万円以下の罰金、またはこれの併科、所得税法二四〇条）、⑤滞納処分妨害犯（滞納処分の執行を免れる目的でその財産を隠ぺいし、損壊し、国の不利益に処分し、またはその財産に係る負担を偽って増加する行為をした者に、三年以下の懲役もしくは二五〇万円以下の罰金に処し、またはこれを併科。国税徴収法一八七条）がある。また、租税危害犯としては、①虚偽申告犯（申告書等に虚偽の記載をした場合、一年以下の懲役又は五〇万円以下の罰金、例、所得税法二四二条一号、二号）、②単純無申告犯（正当な理由がなく確定申告書等をその提出期限までに提出しなかつた者に一年以下の懲役又は五〇万円以下の罰金を科す。例、所得税法二四一条）、③

不徴収犯（徴収すべき源泉徴収税額を徴収しなかったことに、一年以下の懲役又は五〇万円以下の罰金。所得税法二四二条三号）、④検査拒否犯（税行政職員の質問検査等による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、もしくは検査に関し偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類を提示した者は、三〇万円以下の罰金。国税通則法一二八条）、⑤その他（虚偽申告すること、または国税の徴収もしくは納付をしないこと煽動した者に三年以下の懲役または二〇万円以下の罰金。国税犯則取締法二二条）がある。

税法違反に対する刑罰と行政罰との関係として、日本国憲法三九条が「同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問はれない」と定めていることから、刑罰と行政罰との併科が二重処罰禁止に抵触するか疑問とされた。これは、脱税犯の要件として「偽りその他不正の行為」による税を免れるということ（所得税法三三九条）が要求され、また重加算税の要件として「隠ぺい」または「仮装」という納税者の行為に基づく納税申告書提出ということが要求されている（国税通則法六八条）ことから、同時に、納税者の故意による税を免れる不正行為に対して刑罰と重加算税が納税者に対して行使されることもありうる。これに関する判例は、刑罰と行政罰との併科を上記憲法条項に反しないとす⁹る。行政罰である重加算税は、行政手続による行政処分として課されるものであり、刑事手続による刑罰ではないからである。したがって、重加算税の課税と刑罰としての懲役や罰金が重ねて科されることは、基本的には、現行法制において認められている。

（二） 税処罰における税法行政機関の職能

税法行政機関は、日本国憲法の統治機構論からみて、税法立法機関により制定された実定税法（国税法律、地方税法例）を誠実に執行する機関である（同法七三条一号）。国税行政機関の代表である国税庁は、「内国税の適正かつ公平な

賦課及び徴収の実現、酒類業の健全な発達及び税理士業務の適正な運営の確保を図ることを任務とする」(財務省設置法一九条)とされている。税法行政は、一般論として、税の適正公平な課徴実現を目的としていると解する。

この目的から考察すると、行政罰としての加算税は、附帯税としてまとめられてはいるが、納税遅延にかかる遅延損害利息という性質をもつ延滞税とは異なり、過少申告、無申告もしくは不納付という納税者の行為に対する罰則としての制裁であり、これら行為の発生抑制ないし予防効果を期待する措置であり、税法行政の目的の例外的な措置と解される。税法違反を予防するには、一般的に考えても、行政罰としての加算税より刑罰としての罰金の方が効果の高いものである。加算税は、シャウプ勧告に基づく制度改革であり、シャウプ勧告が提言した青色申告を中心とする申告納税制度の普及のための過渡的的制度であり、本来的には、刑罰として一元化されるべきものとも考えられる¹⁰⁾。無申告または過少申告による未納税額の納付遅滞には、行政制裁として延滞税があることから、この上に加算税を課す過重的制裁措置が適正な納税義務の履行勧奨のために行政処分として必要であるか疑問である。加算税は、行政手法である限り、納税義務の履行勧奨を動機づけるものとしては微力であると推量する¹¹⁾。

税法以外の分野でも、違反行為に対して様々な刑罰以外の制裁があるが、よく知られているものに、いわゆる「三倍返し」というものがある。鉄道等の不正乗車(いわゆる「キセル」)等をした者には割増賃金(または増運賃)が請求される(鉄道営業法一八条二項、鉄道運輸規程一九条「有効ノ乗車券ヲ所持セスシテ乗車シ又ハ乗車券ノ検査ヲ拒ミ若ハ取集ノ際之ヲ渡サザル者ニ対シ鉄道ハ其ノ旅客ガ乗車シタル区間ニ対スル相当運賃及其ノ二倍以内ノ増運賃ヲ請求スルコトヲ得」)のは、この例である¹²⁾。このような金額請求は、違反による経済的損失に対する損害賠償という性質を認めうる。日本の税法令における旧追徴税も、これに類するものと解する。たとえば、脱税者に対して、脱税額の三倍額を請求するという

行政制裁を制度化したとしても、それによる予防効果が十分に上がるか疑わしい¹³⁾。違反者が増加すれば、制裁を重罰化するというのが現行法制の実態であると評する。旧追徴税が廃止され、罰金刑と懲役刑へと租税刑罰は展開された。平成二二年度改正による刑罰の重罰化(懲役五年から懲役一〇年へ)もその一環である。

税法行政機関が制裁に関わるのは、その目的から、職務の中心ではないと解する。しかし、実定税法は、税法違反に対する行政罰のほか刑罰も規定している。行政罰は、行政手続として処理されるものであり、税法行政機関の中心的職務ではないが、税法行政の職務と解する。しかし、税法違反に対する刑罰は、刑事手続に基づき処理されるものであり、起訴独占主義(刑事訴訟法二四七条)から、司法警察員、検察官および裁判官という刑事手続に携わる者の職務としてなされる。しかしながら、税法違反の判断は、専門的技術的事案であり、税法行政(国税庁以下の国税行政、関税局以下の関税行政、地方税行政)の職員(以下「税務職員」という)が関与するものとされている(国税犯則取締法一条および二条等、関税法一九条および二二一条等)。一般的捜査、質問検査のほか、裁判所の許可を受けた臨検等も、税務職員(国税では査察官が中心)が行える。さらに、税関職員は武器の携帯、使用が認められている(関税法一〇四条)。これら犯則事件の調査は、必要がある場合には警察官の援助を求めるところもある(国税犯則取締法五条、関税法一三〇条)が、税務職員がこれを実施すると実定税法にて規定されている。

捜査等に基づく結果、税務職員(国税犯則取締法では「収税官」)は「犯則があると思料する」¹⁴⁾とき、検察官に告発しなければならぬ(国税犯則取締法二二条の二、関税法一三六条の二、一三七条、刑事訴訟法二三九条二項)。租税刑法にかかると告発は、税務職員の義務と解する。税務職員の告発は、租税刑法の構成要件該当性の判断に基づきなされる。しかし、当該租税刑法事犯の有責性や可罰性の判断は、税務職員ではなく、検察官および裁判官の職務である。税実務に

において税務職員がこれらも含め違反者（被疑者）の有罪が確実な事犯のみを告発するということは、税務職員に裁量権を認めることであり、また実質的裁判権を執行することともなり、租税刑法手続から逸脱したものとなると解する。

これら租税刑法手続一般とは異なる手続として、間接国税および関税については、通告処分がある（国税犯則取締法一四條、関税法一三八條）。通告処分は、国税犯則取締法一四條が「国税局長又ハ稅務署長ハ間接国税ニ関スル犯則事件ノ調査ニ依リ犯則ノ心証ヲ得タルトキハ其ノ理由ヲ明示シ罰金若ハ科料ニ相当スル金額、没収品ニ該当スル物品、徴収金ニ相当スル金額及書類送達並差押物件ノ運搬、保管ニ要シタル費用ヲ指定ノ場所ニ納付スヘキ旨ヲ通告スヘシ但シ没収品ニ該当スル物品ニ付テハ納付ノ申出ノミヲ為スヘキ旨ヲ通告スルコトヲ得」と規定し、また関税法一三八條一項が「税関長は、犯則事件の調査により犯則の心証を得たときは、その理由を明示し、罰金に相当する金額及び没収に該当する物件又は追徴金に相当する金額を税関に納付すべき旨を通告しなければならない」と規定し、罰金等相当額の納付を犯則納税者に通告し、納付あれば、告発しない（国税犯則取締法一六條、関税法一三八條四項）という間接税特有の制度処分である。通告処分では、情状が懲役の刑に処すべきものであるとき、国税局長等は、直ちに検察官に告発しなければならない（国税犯則取締法一四條二項、関税法一三八條一項ただし書き）。

脱税などに対する刑罰は、懲役もしくは罰金、またはこれらの併科である。租税刑法規定において「懲役」がある租税犯則事件において、通告処分が認められることは、事実上、量刑判断を税務職員に認めることとなり、日本国憲法三七條が保障する公平な裁判を害することにもなりうると解する。情状が懲役の刑に処すべきものであるときに直ちに告発しなければならないと規定されているが、犯則事件に懲役の刑が適用されうる規定があるときの当該犯則事件については、通告処分を認めず、直ちに告発しなければならないと、実定税法は規定すべきである。このようなど

き、告発するか否かの裁量的判断である通告処分は、税務職員に実質的な量刑に関する裁量権を付与するものとなり、租税法律主義の法理からも認められるものではないと解する。

税務職員の告発は、「犯則があると思料する」¹⁵ ときになされなければならない。刑事訴訟法二三九条二項が「官吏又は公吏は、その職務を行うことにより犯罪があると思料するときは、告発をしなければならない」と規定していることから、国税犯則取締法および関税法が規定する税務上の告発は、この特則であり、訴訟条件の一つである。

(三) 租税刑法の基本原則

実定税法に規定する税処罰規定は、行政罰である加算税等には税法原則としての租税法律主義の適用があり、刑罰である懲役等には刑法原則としての罪刑法定主義の適用があると解する。租税法律主義については、日本国憲法八四条「あらたに租税を課し、又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」と明記されている。また罪刑法定主義については、日本国憲法三一条(適正手続)「何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない」、同二九条(不遡及原則、一事不再理)「何人も、実行の時に適法であつた行為又は既に無罪とされた行為については、刑事上の責任を問はれない。又、同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問はれない」の規定に表されてもいる。両者は、イギリスの一二一五年大憲章マグナ・カルタに表明され、その後の近代民主国家としての法治国家の原理である「法の支配」の原点を提供した基本原理であり、憲法上の原理としてあり、予め法律に税や刑罰について具体的に明文文化(成文化)することを要請し、それぞれの社会場面での法的安定性と予測可能性を市民に保障するものである。

税法違反に対する行政罰は、行政手続により実行される行政処分(加算税は賦課課税方式による賦課決定通知書によつ

て確定する。国税通則法三二条一項三号)に基づくものである。したがって、これは、厳格に租税法律主義に従うものでなければならぬ。税法行政が税法違反に対する行政罰を課すか否かを判断するとき、そこに自由裁量は認められない。税法が規定する行政罰の要件を充足するとき、税法行政は行政罰にかかる処分をしなければならぬ。

これに対して、税法違反に対する刑罰は、最終的には刑事手続により実行される裁判所の刑事判決に基づくものである。この手続において、税務職員は、犯則調査(捜査、臨検等)をし、その調査により犯則があると思料するとき、検察官に告発をしなければならぬとされる。この税務職員の告発は義務であり、税務職員の裁量判断は許されないものと解する。検察官は、告発を受け、不起訴・起訴猶予(刑事訴訟法二四八条)または起訴する。検察官は公訴権を独占的に有している。しかし、その不起訴や起訴猶予は、検察審査会法に基づく検察審査会での審査の対象となる。また逆に、公訴権の濫用も問題となる。そして、起訴後の裁判官においても、刑罰(量刑)の判断において、執行猶予(刑法二五条)、情状による刑の軽減または免除(同三六条二項など)、酌量軽減(同六六条)などがあり、裁判官に一定の裁量権が認められている。この量刑判断の有無が税法違反に対する行政罰と刑事罰の大きな相違点となる。

したがって、租税法律主義の下での課税判断としての税額計算は、誰が計算しても一円と相違ないことを要求され、執行権者の裁量権が認められないが、罪刑法定主義の下での刑罰は、一定の量刑相場があるとはいえず、検察官や裁判官の量刑判断等があることから、このようなことを要求されず、一定の裁量権が認められている。¹⁶⁾

二 外れ馬券事件による通達変更

(一) 事件の概要

本稿のテーマ「脱税刑事判決の課税判断との関係」につき検討すべき事例として、「外れ馬券事件」として有名になった所得税法違反被告事件がある。

本件被告人は、給与所得のほか競馬の勝馬投票券の払戻金により収入を得ており、その払戻金を含めた平成一九年分の総所得金額が三億七四二〇万一三二円、所得税額が一億四五六二万九一〇〇円であり、平成二〇年分の総所得金額が六億九六九四万八七七九円、所得税額が二億七四八八万一五〇〇円であり、平成二一年分の総所得金額が三億八八三六万三二〇五円、所得税額が一億五二二万五〇〇〇円であるのに、それぞれ所得税確定申告書を提出しなかった。本件は、これに対する所得税法違反事件である。

主な争点は、検察官が勝馬投票券（馬券）の払戻金に係る所得は一時所得であり、「その収入を得るために支出した金額」として控除すべき金額は、的中した馬券（当たり馬券）の購入金額のみであるから、本件各年分の被告人の総所得金額及び所得税額は公訴事実記載のとおりであると主張するのに対して、弁護人が本件における馬券の払戻金に係る所得は雑所得に分類されるべきであり、当たり馬券以外の馬券（外れ馬券）を含め一年間における馬券の購入金額全額が控除の対象となる等の主張するにある。すなわち、被告人の馬券払戻金は一時所得か雑所得か、またそれが雑所得であるとき馬券購入金額の全額が必要経費となるか、が争われた。すなわち、本件は、量刑判断の基礎となる税額につき争われた。

第一審大阪地方裁判所平成二五年五月二三日第一二刑事部判決¹⁷は、馬券購入行為から生じた所得を、原則として、一時所得に該当するが、本件の馬券購入行為については、回数、金額が極めて多数、多額に達しており、その態様も機械的、網羅的なものであること等から、これにより生じた所得は雑所得に該当し、外れ馬券を含めた全馬券の購入費用等が必要経費に当たるとし、脱漏所得金額につき減額修正するも被告人を有罪とした。検察官が控訴したが、控訴審大阪高等裁判所平成二六年五月九日第四刑事部判決¹⁸は、控訴棄却した。更に検察官が上告したが、上告審最高裁判所第三小法廷平成二七年三月一〇日判決¹⁹も、上告棄却とした。これにより被告人の有罪、懲役二月執行猶予二年が確定した。

(二) 本件馬券払戻金に係る雑所得分類の根拠

本件の量刑判断は、当初の公訴事実主張の通りであるとすると、求刑一年に比して軽いものとなったと評する。その原因は、馬券払戻金が所得税法に規定する課税所得としての一時所得ではなく雑所得として認定されたことにある。結果、その所得金額の計算額は、先に示した公訴事実として主張されたそれぞれの所得税課税年においての額が、平成一九年分総所得金額一億七三〇万八八一七円（所得税額三八八七万二七〇〇円）、平成二〇年分総所得金額三二六〇万八六二九円（所得税額九一四万五五〇〇円）、平成二二年分総所得金額二〇二四万六〇一〇円（所得税額三九八万三七〇〇円）と減額され認定された。これら三年間での総所得金額総額一四億五〇〇〇万円を超える金額であったものが一億六〇〇〇万円程までに縮減され、所得税額も五億七〇〇〇万円を超える金額であったものが五一〇〇万円まで減額された。五〇〇〇万円の脱税事件に対する当初の求刑一年は、従前の量刑相場からすれば、重いものであり、判決のよくな執行猶予付きになるのが相当であろう。

本件の裁判所が採用した馬券払戻金を一時所得ではなく雑所得としたことは、従来の所得税法の課税所得分類解釈とは異なるものになった。

一審大阪地方裁判所の認定によると、①本件における被告人の馬券購入は、日本中央競馬会(JRA)が主催する競馬につきJRAが提供するA—PAT(パソコン、携帯電話及びプッシュホン電話により馬券を購入することができ、利用時の馬券の購入金の支払い及び払戻金の受領等の決済は全て、加入時に開設したA—PAT専用の銀行口座(PAT口座)を通じて行われる)サービスと有料の競馬予想ソフト(以下「本件ソフト」)を利用してなされていたこと、②被告人は、特定のレースにおいて特定の買い目を当てることによって利益を出すのではなく、A—PAT及び本件ソフトを用いることにより、ほぼ全てのレースにおいて無差別に、専ら回収率に着目して過去の競馬データの分析結果から導き出された一定の条件に合致するものとして機械的に選択された馬券を網羅的に購入することで、長期的観点から全体として利益を得ようと考え、実際にもそのような方法により馬券を購入し、現に五年間にわたって毎年多額の利益を得たもので、③被告人がこのような方法によって馬券を購入したことは本件ソフトのデータやA—PATに係る銀行取引履歴の形で記録されており、本件馬券購入行為が大量(全馬券の購入金額は平成一九年六億六七三五万二〇〇円、平成二〇年一四億二〇三九万八八〇〇円、平成二一年七億八一七六万五六〇〇円であり、払戻金収入は平成一九年七億六七七八万一三七〇円、平成二〇年一四億四六八三万五五〇〇円、平成二一年七億九五一七万六一〇〇円)かつ継続的、機械的なものであったことは客観性を帯びた事実であるとされ、このような被告人の本件馬券購入行為は、一連の行為として見れば恒常的に所得を生じさせ得るものであって、その払戻金については、その所得が質的に変化して源泉性を認めるに足りる程度の継続性、恒常性を獲得したものであるということができると判示され、裁判所は、本件馬券払戻金を「営利を目的とする継続

的行為から生じた所得以外の一時の所得」には該当せず、一時所得に当たらないというべきで、雑所得として認定した。

(三) 本件の脱税額認定と通達改正

所得税法は、一時所得と雑所得とは、その課税所得金額の計算を異にする。同法は、一時所得金額につき「その年中の一時所得に係る総収入金額からその収入を得るために支出した金額（その収入を生じた行為をするため、又はその収入を生じた原因の発生に伴い直接要した金額に限る。）の合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額」（同法三四条二項）とし、雑所得金額につき「その年中の雑所得（公的年金等に係るものを除く。）に係る総収入金額から必要経費を控除した金額」（同法三五条二項二号）と定め、総所得金額の計算において一時所得金額が二分の一に相当する金額のみが算入されるものと定める（同法二二条二項二号）。一時所得金額の計算が、雑所得金額の計算に比べ、一見、課税所得金額（総所得金額）の課税上の把握として、特別控除額があり、かつ二分の一課税であることから、納税者を優遇しているように解される。これは、一時所得の一次的・臨時的に発生する所得であることから課税上の配慮である。一般的な馬券購入者が得る払戻金は、所得税法の解釈として、一時所得とされてきた（改正前所得税法基本通達三四―一）。競馬の馬券購入は賭博行為であり、その賭博行為からの収入は、非課税所得でない限り、違法であれ合法であれ、所得税の課税対象となる。

賭博行為は、刑法により刑罰の対象とされる（刑法一八五条、一八六条）。賭博行為と見られる馬券購入は、競馬法により合法化されている。富くじも刑法で禁止されている（同法一八七条）が、これもいくつかの国内法で合法化されたものもある。たとえば、宝くじ（当せん金付証票法、ロト、ナンバーズも同様）、スポーツ振興くじ（toto）（ス

ポーツ振興投票の実施等に関する法律)がある。なお、これら宝くじ等からの収入は、法律による所得課税除外となる(当せん金付証券法一三条、スポーツ振興投票の実施等に関する法律一六条)。しかし、馬券払戻金は、所得税の課税所得を構成する。

馬券払戻金収入は、典型的な一時所得であると考えられてきた。改正前所得税法基本通達三四―一は、「競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金等」を一時所得に該当するとしていた。外れ馬券事件に係る最高裁判事判決は、これを一部否定するものとなった。その結果、所得税法基本通達三四―一は、改正され、「競馬の馬券の払戻金、競輪の車券の払戻金等(営利を目的とする継続的行為から生じたものを除く。)」とカッコ書きが付与され、かつ脚注が付され、一「馬券を自動的に購入するソフトウェアを使用して独自の条件設定と計算式に基づいてインターネットを介して長期間にわたり多数回かつ頻繁に個々の馬券の中に着目しない網羅的な購入をして当たり馬券の払戻金を得ることにより多額の利益を恒常的に上げ、一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有することが客観的に明らかである場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、営利を目的とする継続的行為から生じた所得として雑所得に該当する。」、二「上記(注)一以外の場合の競馬の馬券の払戻金に係る所得は、一時所得に該当することに留意する。」と規定された。

一般的な遊興的な競馬馬券の払戻金収入は、一時所得として課税されるべきものと解する。馬券購入がいかに継続的かつ経常的であろうと(熱狂的競馬ファン等は競馬開催ごとに馬券を購入するであろう)、その払戻金の発生は、遊興的賭け事である限り、継続的かつ経常的ではなく、偶発的、臨時的、一時的なものであり、また営利性や対価性もない。その意味において、馬券の払戻金の課税は、一時所得として分類されるものと解する。

三 脱税事件の事実認定と課税判断の関連性

(一) 量刑判断と課税判断

はじめににおいて記述したように、基本的には、司法裁判所において同一事実を原因とする刑事事件、民事事件、行政事件が同時に提起されたとしても、これらは別の裁判として審理される。当然、証拠等による事実認定なども別個に行われなければならない。脱税事件においても、基本的には、税法行政の課税処分（実定税法に基づく適正公平な課税額および附帯税額に係る決定または更正の処分）にかかる争訟と、脱税刑事訴訟とは、それぞれ別の訴訟として裁判手続がなされ審判されなければならない。

外れ馬券事件も、刑事訴訟とは別に、対象とされる各年度の決定処分および無申告加算税賦課決定処分がなされ、これに対する所得税決定処分取消等請求事件が税法行政処分訴訟として係争されていた。第一審大阪地方裁判所平成二六年一〇月二日判決²⁰は、税法行政がなした馬券払戻金収入等にかかる課税所得区分を一時所得とする課税認定を取り消し、原告納税者が主張する雑所得とすると判示した。その控訴審大阪高等裁判所平成二七年五月二九日判決²¹は、判決前の同年三月に最高裁判所の刑事判決があり、課税庁側もこの事件での馬券払戻金収入等の課税を雑所得と判断し、減額更正処分をしたことにより、争点がなくなり、取消訴訟を不適法として請求を却下した。

この結果、刑事訴訟外れ馬券事件と並行的に争訟となっていた所得税決定処分取消等請求事件とにおいて、結論的には、馬券払戻金収入等にかかる事実認定並びに法令の解釈および適用につき同一の判断が下された。これは、本件の刑事訴訟も税法行政訴訟も、同一の大阪地方裁判所と大阪高等裁判所であったということが、同一解釈を導いたとも

推量される。このような推量とは別に、外れ馬券事件における馬券購入態様からの所得分類認定として、最高裁判所が一時所得ではなく雑所得として認定したことにより、税法行政も課税処分においてもその認定に従ったものと評する。

脱税刑事事件において逋脱税額がいくらであるかは、量刑判断のために重要である。基本的には、犯則の初動捜査にあたる税務職員(査察官)による逋脱行為に「偽りその他不正の行為」が認められ、これにより一定の故意に基づく逋脱税額があるとき、税務職員は、告発要件としての「犯則があると思料する」ときと判断し、検察官へ告発する。告発要件としては、「偽りその他不正の行為」と「故意」の有無が重要²²であるが、逋脱税額の多寡は、偽りその他不正の行為に基づく結果でしかなく、告発時には重要ではない。しかし、逋脱税額は、検察官の起訴・不起訴決定の判断および求刑、さらには裁判官の量刑判断としては重要なものとなる。

逋脱税額の確定は、当然、課税処分においても適正公平な課税を実施するうえでも、重要なものとなる。外れ馬券事件のように、課税処分事件と租税刑法事件とが平行的に裁判所に係争することは、必定ではないが、想定されることである。逋脱税額を含む課税処分額と量刑判断となる逋脱税額とが必ず一致しなければならないことは、訴訟上、要求されない。しかし、両者とも、実務的には、税務職員が関わり、算定されることから、両者の算定において税務職員は租税法主義に従い金額を計算しなければならないことから、両者は、一致する。このことは、税法に基づき税額を計算するとき、誰もが計算しても一致しなければならないのは、租税法主義の適用から当然である。外れ馬券事件でも、結果として、この一致が見られた。しかし、外れ馬券判決が判示する所得の質的变化をもたらすような馬券購入があるか疑問も残る。

最高裁判所の外れ馬券事件での馬券払戻金等の所得区分を雑所得とする判断は、当初、刑事事件としての量刑判断のためのものと認識されもした。しかし、この判断が解釈通達の変更改正をもたらし課税処分判断にも採用されたことは、驚きの極みである。これは、競馬ファンにとって夢のような判決となったと思われる。

(二) 外れ馬券事件後の課税判断

外れ馬券事件後、馬券の払戻金収入について一時所得としてではなく雑所得として申告または過年度分について更正の請求をする個人が出現している。

その一つの事例として、東京地方裁判所平成二七年五月一四日判決⁽²³⁾にかかる所得税更正処分等取消請求事件がある。この東京地裁判決では、原告納税者は、JRAが提供するA—PATサービスと競馬予想ソフトを利用した馬券購入をし、多額の払戻金収入を得ており、その収入を雑所得として申告したが、所轄税務署長がこれを一時所得とする更正処分をしたことに対して争訟を行ったところ、東京地方裁判所は、原告による馬券の購入がレースの結果を予想して、予想の確度に応じて馬券の購入金額を決め、どのように馬券を購入するのかを個別に判断していたというものであって、その馬券購入の態様が一般的な競馬愛好家による馬券購入の態様と質的に大きな差があるものとは認められず、結局のところ、レース毎に個別の予想を行って馬券を購入していたというものであって、自動的、機械的に馬券を購入していたとまではいえないし、馬券の購入履歴や収支に関する資料が何ら保存されていないため、原告が網羅的に馬券を購入していたのかどうかを含めて原告の馬券購入の態様が客観的には明らかでないことからすると、原告による一連の馬券の購入が一体の経済活動の実態を有するとまでは認められないとし、別件の外れ馬券事件刑事訴訟とは異なる馬券購入の態様であって、原告の馬券払戻金収入を一時所得と認定し、原告請求を棄却した。

競馬による所得発生は、競馬の本質である賭け事からして、偶発的である。また、払戻金の算定方法（全馬券の販売金額の平均七五%のみが払戻金として配分）を考へても、競馬による利益が発生するのは稀なこととなるのが通常であると評する。これらからしても、馬券払戻金収入は、一時所得の典型である。外れ馬券事件での馬券購入態様は、非現実的であり、所得が発生することすら奇跡である。外れ馬券事件に対する判決は、馬券払戻金を雑所得の収入金額とし、購入馬券金額を必要経費とするものであり、競馬ファンにとつて夢のような判決であつた。しかし、外れ馬券事件と同様な馬券購入をしても、所得が発生するかは疑問である。必ず所得が発生するのであれば、公営賭博である競馬は成立しない。

所得税法基本通達三四―一は、非現実的な外れ馬券事件の最高裁判事判決を受けて、馬券払戻金収入が一時所得ではなく雑所得となることもあるとする注記をつける改正がなされた。しかし、上記の東京地裁判決も類似の馬券購入態様にかかるものであつたが、馬券払戻金に関する雑所得課税は否定された。改正所得税法基本通達三四―一が適用される雑所得となる馬券購入の態様が現実に存在するか、また今後発生するか疑問である。もし発生するとすれば、それは外れ馬券事件の被告人のみである可能性を指摘できる。もしそうであるとすれば、理論的判決であつたかもしれないが、非常に不公平な判決となる可能性もある。

結語

本稿の前提として記したが、同一事実行為を前提とする刑事、民事、行政の各訴訟は、裁判としては別の事件として処理されなければならない。そのとき、事実認定において異なる事実認定が各訴訟においてなされたとしても、現

行の裁判法制は、それを認める。市民的理解からすると、これは奇妙なものと映る。しかし、裁判手続は、事実認定において同一事実行為につき裁判ごとにおいてなされ、それに基づき適用法令の検索と解釈・適用がなされ、判決として事実認定した行為に検索された法令が規定する法効果を与えるというものである。それゆえ、事実認定の結果、刑事有罪であつたとしても、民事責任なしの判決がなされる場合がある。

しかし、脱税事件の刑事訴訟では、脱税行為にかかる事実認定としての「偽りその他不正の行為」、「故意」の有無、脱税額の算定などは、税の専門技術に精通している税務職員に委ねられている。特に、量刑判断の基準ともなる脱税額は、租税法律主義の適用を受け、誰が計算しても同一のものとならなければならず、課税処分の基礎額と一致することが通例であろう。ただし、査察官による具体的逋脱税額の算出は、「偽りその他不正の行為」に基づく税額に税法上限定されていると解すれば、必ずしも、課税処分額との一致があるとも言えない場合も想定される。

本稿のテーマである脱税刑事判決と課税判断との基本関係は、税務職員が行う脱税事件の事実認定としての脱税額算定基礎と、課税処分としての適性公平な課税額および加算税額等から構成される適正公平な課税処分算定基礎は、租税法律主義の要請から、一致するものと解する。ただし、刑罰適用の量刑判断として、課税処分額と異なる事実認定も可能である。

外れ馬券事件は、他に類を見ない馬券購入で多額の払戻金を得た事例であり、これを一般化する事例ではないと考える。この事件は、一つの脱税刑事事件であり、その量刑判断としての事実認定としての馬券払戻金収入と馬券購入支出との差額による雑所得として所得分類し脱税額認定したという珍しい事例である。この刑事事件での判断は、馬券払戻金に関する課税所得金額計算として、所得税法の一般的解釈から逸脱する特殊な事例を基礎に行われたもので

あり、これを一般化することには疑問もある。刑事事件訴訟で国税側の所得税法解釈が排斥されたことにより、国税側は、減額更正し、事実上、裁判を取りやめた。その結果、改正通達のような解釈が示された。これにより、この事件に関する刑事判断は、課税処分判断に直接的に影響するものとなった。しかし、その後の類似事例において、馬券払戻金にかかる課税処分は、雑所得と判断されず、一時所得との判断がなされている。

この外れ馬券事件での最高裁の刑事判決は、基本的には、当該事件に対するものであり、個別的判断であるが、最高裁判決という先例法、判例法としての効果があることから、それに基づく通達変更がなされたものと推測する。改正通達は、実務上の課税判断基準とされ、一般的に採用される判断基準として受け止められた。これは、問題解決にはならず、新たな問題を生んだといえる。それは、改正通達に規定する雑所得となる馬券購入態様が外れ馬券事件の被告人以外に該当する事例を認定できるのか、である。つまり、このような非現実的通達規定の意義が疑われる。当然、賭け事である馬券購入において払戻金が継続的に発生し、年間の馬券購入により利益が得られることも不確定であることから、外れ馬券事件の被告人をしても、毎年、馬券購入による雑所得を得ることも難しいことである。反復的に馬券購入をする競馬ファンには夢のような判決であったが、馬券所得は、発生することも稀であり、一時的でしかなく、基本的には、一時所得として所得分類し、課税額計算されるものと解する。これが所得税システム（一時所得であれば五〇万円控除の二分の一総合課税）からみても、市民にとつて有益であると考えられる。仮に、今回の外れ馬券事件と同様な馬券購入態様であるが、金額が少額で、納税義務者が一時所得課税の選択を有利と考慮したとき、一時所得課税を選択できるのかも、疑問として残る。

最後に、私見として、税の公平から所得課税では「同一所得、同一課税」の原則がある²⁴と考えているが、通達によ

うに「同一収入、複数課税」となる所得税制は、所得課税として、一つの「システム障害」を抱えていると言わざるを得ない。

注

(1) 刑事有罪判決を受けた事件の被害者が民事賠償を加害者に請求することがある。この場合、刑事有罪であれば民事賠償も当然に認容されるものと考えられるが、そうならない事例もある。たとえば、有名な事例として、草加事件（女子中学生殺人事件損害賠償請求訴訟）では、加害少年の少年院送致処分がなされたが、被害者の民事での損害賠償請求については、最終的に請求棄却、事実上の無罪判決がなされている（浦和地判平五・三・三一、判時一四六一号一八頁、第一法規D11Law, com判例体系（以下、「判例体系」と略す）二七八一五七二一、最小一判平一二・二・七、判時一七〇五号三二頁、判例体系二八〇五〇三一六）。また、同様な少年事件として、山形マッド死事件でも、加害生徒らが逮捕され保護処分等の措置となったが、これに基づく損害賠償請求訴訟では損害賠償請求が棄却された（山形地判平一四・三・一九、判時一八〇六号九四頁、判タ一一〇八号一〇九頁、判例体系二八〇八〇四一七）。これらとは異なるが、刑事無罪となった者（冤罪の被害者）が刑事事件被害者（告訴者）を相手とする損害賠償請求事件において、その請求が否認され、事実上の逆転判決となったものもある（東京地八王子支部判平一八・四・一〇、判時一九五九号八一頁、判例体系二八一〇一三〇）。

(2) 規制法制において法令の実効性は重要である。それゆえ、この分野の法制における罰則強化は際立っている。特に、二一世紀は環境の時代と言われ、近時、環境法令も整備されてきた。この環境法令の実効性を確保するための罰則は、年々、強化されてきている。廃棄物の不法処理問題が豊島不法投棄事件や青森・岩手県境不法投棄事件を契機として社会的注目を受け、廃棄物の不法投棄や処理に関する罰則が強化されてきている（廃棄物の処理及び清掃に関する法律二五条は「五年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する」と罰則規定する）。このほか、経済犯（会社法、独占禁止法、金融商品取引法の違反）、金融犯（出資法違反）と呼ばれる分野での罰則が強化されている（五年以下の懲役若しくは千万円以下

の罰金に処し、又はこれを併科する」は一般的規定となっている。

(3) 日本の税処罰法の歴史において、昭和十九年まで、税法罰則が採用していた刑罰は罰金や料料という財産刑であり、脱税犯に対する罰金科料の額は税額の何倍という定額刑であり、裁判官の裁量の余地がなく、このような財産刑主義・脱税犯に対する定額刑主義は、刑法総則の適用除外を税法規定に認めていたが、昭和十九年二月の間接税法罰則の改正により、刑罰として自由刑(懲役刑)が採用され、裁判官の量刑が認められ、その後、昭和三十七年改正により、刑法総則に規定する四八条二項、六三条、六六条等の適用除外規定が税法罰則から全面的になくなった(板倉宏『租税刑法の基本問題』(勁草書房、一九六一年)二七〜二九頁、北野弘久編『現代税法講義』(五訂版、法律文化社、二〇〇九年)四〇八頁・船山泰範先生執筆担当)。懲役刑という自由刑が採用され、量刑に関する刑法総則に規定する刑法一般理論が税法においても当然のものとなっている。

(4) 租税刑法が税法学を体系化するに欠くことのできないものであることは、税法学研究者において共通のものである。北野弘久『税法学原論』(青林書院)第二章が「税務制裁制度」、清永敬次『税法』(ミネルヴァ書房)第四編が「租税処罰法」、金子宏『租税法』(弘文堂)第五編が「租税処罰法」とし、代表的税法研究者は、税法学体系に租税刑法を組み込んでいる。

(5) 最高裁判所第三小法廷平成二七年三月一〇日判決、刑集六九卷二号四三四頁、判時二二六九号一二五頁、判タ一四一六号七三頁、判例体系二八二三〇九七五。外れ馬券事件に関する判例評釈として、最高裁判決に関して、長島弘(月刊税務事例四七卷四号九〜一八頁二〇一五年四月、月刊税務事例四七卷七号三六〜四七頁二〇一五年七月)、林仲宣(税務弘報六三卷五号九一〜九五頁二〇一五年五月、税理五八卷七号一八一〜一八六頁二〇一五年六月、法律のひろば六八卷五号七〇〜七一頁二〇一五年五月)、佐藤英明(ジュリスト一四八二号一〇〜一一頁二〇一五年七月)、木山泰嗣(税経通信七〇卷九号一九〇〜一九五頁二〇一五年八月)、今井康介(法律時報八七卷二一号一六九〜一七二頁二〇一五年一〇月)、高橋祐介(月刊法学教室四二一号四二〜四九頁二〇一五年一〇月)の各氏によるものがある。

(6) 拙著『市民のための税法学』(二〇一六年、八千代出版)三六〜三七頁。

(7) 税務職員の守秘義務違反(国通法二二六条)がある。これ以外に、行政の税法違反としては、賦課課税による固定資産税の課税標準計算ミス(住宅特例の不適用など)による過大課税等の問題が多く、自治体で発生している(総務省自治税務局固

定資産税課「固定資産税及び都市計画税に係る税額修正の状況調査結果」(二〇一二年八月二十八日報道資料) 総務省WEB (<http://www.soumu.go.jp>) 掲載(平成二八年六月確認)、浦上立志「固定資産税の課税ミスの救済」『税経新報』五一六号三四(三六頁)。従来の税務職員の守秘義務違反にのみ刑罰(国通法一二六条「事務に関して知ることのできた秘密を漏らし、又は盗用したときは、これを二年以下の懲役又は一〇〇万円以下の罰金に処する」)を科す以外にも、これら課税ミスに対する制裁が講じられるべきである。

(8) 平成二二年度の税制改正により、税法違反への刑罰強化がなされ、脱税犯について従前「五年以下の懲役もしくは五〇〇万円以下の罰金または併科」であったものが、倍の量刑とされた。

(9) 最大判昭三三・四・三〇、判時一四八号二〇頁、判例体系二一〇〇九九四〇。この判決は、シャープ勧告に基づく改正前の旧法人税法に規定する追徴税と刑罰との併科について争うものであった。その後、重加算税と刑罰との併科についても、最高裁は、重加算税につき、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なわれた場合に、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ものとする(最二小判昭四五・九・一一、判時六〇八号一六九頁、判タ二五四号二二六頁、判例体系二一〇三四〇四〇)。

(10) 北野弘久『税法学原論(第六版)』(青林書院、二〇〇七年)五〇六―五〇九頁参照。

(11) 刑罰の対象となった者、犯罪人は、犯罪人名簿に記載され、いわゆる「前科者」となる。これに対して、行政罰を受けた者には、このような措置がない。また、刑罰を受けている者には、他の法令における社会的制裁も加わる。たとえば、公職選挙法第一条は、「禁錮以上の刑に処せられその執行を終わるまでの者」には選挙権および被選挙権を認めていない。

(12) 日本の鉄道では三倍返しの例に従っているが、三倍以上の例も外国ではある。フランスのリヨンが運営する市内交通バスおよび地下鉄(TCL: Transports en commun lyonnais)では、一回の乗車券が一・五ユーロに対して、乗車券のない乗車などを車掌(コントローール contrôleur)が確認したとき、過料反則金(amende)として五ユーロを超えるものがその場で徴収さ

れている (<http://www.tcl.fr/Tarifs/Fraude-et-amendes>) (平成二八年六月確認)。

(13) 脱税という基本的には経済犯または財政犯である犯罪に対して、罰金や科料、または行政的過料として、いかに高額な財産刑を科したとしても、脱税は減少しない。その結果、財産刑のみの制裁から、懲役刑という自由刑を科するという刑罰法制が採用されている。

(14) 告発の要件としての「犯則があると思料する」とは、脱税犯であれば、故意に「偽り不正の行為」による納税額を免れることが要求される。したがって、脱税の故意、不正行為の存在(二重帳簿、収入隠し等)、適正な納税額の未納などが犯則の思料に求められる。

(15) 税務職員の告発が訴訟条件であるかについては、間接国税か否かにより、判断が分かれる(最一小判昭二八・九・二八、刑集三卷七号一八二五頁)。

(16) 前掲・拙著『市民のための税法学』六七〜六八頁。

(17) 外れ馬券事件の第一審大阪地判平二五・五・二三、判タ一四一〇号三七七頁、判例体系二八二一九八五。

(18) 外れ馬券事件の控訴審大阪高判平二六・五・九、判タ一四一一号二四五頁、判例体系二八三三二二六。

(19) 外れ馬券事件の上告審最一小判平二七・三・一〇(前掲注5)、判タ一四一六号七三頁、判例体系二八三〇九七五。

(20) 大阪地判平二六・一〇・二、TKC法律情報データベースLEX/DBインターネット(以下「LEX/DB」と略す)二五五〇五二四七。

(21) 大阪高判平二七・五・二九、LEX/DB二五五四〇五九四。

(22) 脱税事件として故意の有無が問われ、故意なしとされ、無罪となった事例(クレディ・スイス証券事件、東京高判平二六・一・三二、判タ一四〇七号二四二頁、判例体系二八二三〇四〇九、同一審東京地判平二五・三・一、判例体系二八二一〇九六八)もある。

(23) 東京地判平二七・五・二四、LEX/DB二五五四〇九九三。

(24) 前掲・拙著『市民のための税法学』二四二頁。