

早稲田大学博士論文概要書

租税刑法の研究

早稲田大学大学院法学研究科

伊藤 秀明

本論文は、租税刑法を全体的に論じ、その諸問題について検討を加えるものである。

論述については、次の諸点に特色がある。まず、租税刑法を論じる上で重要と思われる判例（裁判例）について、各所で検討を加えた。その際、理論構成、結論等につき疑問に思われる判例には批判を加え、判例を支持する場合でも反対説からの批判を考慮し、より発展的な見解を示すことを試みた。論点によっては、従来の学説の問題点を整理し、新たな視点を示した部分もある。さらに、実体法だけでなく、随所で手続法についても論じた。実体法の実現には訴訟法が必要であるし、従来、訴訟法的観点からの検討が十分になされて来たとは言いがたいからである。

なお、本論文は「租税刑法」について論じるものであり、刑法学そのものを論じるものではない。そのため、刑法理論については学説の対立には深入りせず、概ね実務・学説で受け入れられていると思われる見解に拠った。

租税法律関係では納税者間の負担の公平が重視され、租税刑法も税収の確保、税負担の公平を図るために厳しい制裁、特に自由刑を含む刑事罰が設けられている。

しかし、負担の公平を建前とし、国（課税庁）による徴税の便宜、訴追の便宜に傾いた制度、運用になってはいないか、国民（納税者）の権利保護が軽視されてはいないか、というのが本論文の問題意識である。

外国法は、ドイツの租税刑法（ドイツ公課法・AO）を対象とした。日本の刑法はドイツ法の影響を受けてきたが、租税刑法についてこれまで十分論じられてこなかった。そこで、ドイツ公課法に定められている租税遁脱犯の成立要件、自首の要件を紹介、説明した。特に公課法に定められている自首については、日本には相当する制度が存在しない。日本でも自首の制度を立法化してよいのではないか。

第1章 租税刑法の意義と歴史の変遷

第1節 租税刑法の意義と体系

日本には「租税刑法」という名称の統一的な法典は存在せず、個々の租税法規において「罰則」として定められている。

租税遁脱犯とは、個々の租税の賦課、徴収、納付に直接関連する犯罪をいう。

租税犯は、租税請求権を直接侵害する行為である脱税犯（広義の遁脱犯）と、直接には租税収入の減少をもたらさないが、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とに大別できる。

遁脱犯（狭義の脱税犯）は、所得秘匿工作の有無により、所得秘匿工作のある虚偽過少申告遁脱犯、虚偽無申告遁脱犯と、所得秘匿工作のない無申告遁脱犯とがある。

本論文で脱税犯という場合、狭義の遁脱犯をいうものとする。

第2節 租税刑法の歴史の変遷

日本における租税刑法の歴史は、処罰範囲の拡大と厳罰化の歴史であった。その性質も行政目的、行政法的な性格から刑法化へと変質していった。

第1 明治中期から昭和前半まで

租税刑罰は、罰金・科料に限られ、その額は脱税額の法定倍数によるとされ、裁判官の裁量の余地はなかった（定額財産刑主義）。しかし定額財産刑主義は修正され、裁量罰金刑が

採用された。また、自由刑（懲役刑）も導入され、刑法総則既定の適用除外範囲も縮小していった。事業主処罰に関しても、転嫁罰規定や両罰規定が採用された。

こうした刑法化は処罰の厳罰化、拡大化を進めるものであった。

第2 近時の改正

昭和56年以降の近時の改正においても、罰則の整備、法定刑の引上げ、公訴時効の改正等が進められてきた。特に、平成23年度改正では、無申告逋脱犯（申告書不提出犯）の創設、消費税不正還付未遂罪の創設が注目される。その後も、国税通則法の改正により、質問検査権等の手続の整備がなされ、課税庁の権限の強化・拡大が図られている。

第3 検討（立法史的考察）

租税刑罰制度の歴史は、その性質が行政犯から刑事犯への変化と、処罰範囲の拡大化、厳罰化の歴史であった。

課税庁（国）が租税収入を確保するために、脱税は反道義的、反社会的であると宣伝し、次第に国民の間にも脱税は反道義的、反社会的との意識が定着していったもので、政策的に刑法化されていったとの特徴があり、もともと国民の意識において反道義的、反社会的との意識があり、それが立法に反映されていく、いわゆる法定犯の自然犯化とは異なることに注意すべきである。

刑法化することで、構成要件の明確化、故意犯処罰の原則化という点では納税者の保護に資するものであるが、逋脱犯を刑事犯と全く同様に扱うことには問題がある。租税法規の目的が租税収入の確保にあり、罰則も本来その実効性確保にあることからすれば、行政法的性格を失くしてしまうことはできない。行政法規として再検討すべきである。

国民を刑罰で威嚇し、納税義務の履行に駆り立てる危険性があることも否定できない。課税庁の徴収の便宜に偏した立法ではなく、納税者の権利保護を図るべきである。

第3節 租税逋脱犯の問題点

本論文では、租税逋脱犯に関する従来からの諸問題点と、近時の法改正についての諸問題について論じる。

近時の法改正では創設された無申告逋脱犯、国税通則法の改正に関しての通告処分も問題とする。税務調査で得られた証拠の犯則事件への流用の可否についても論じる。

第2章 租税逋脱犯の客観的成立要件

第1節 客観的成立要件の概要

租税逋脱犯の客観的成立要件は、納税者が（主体）、「偽りその他不正の行為」（実行行為）、「により」（因果関係）、租税を「免れた」（結果）ことである。

租税逋脱犯の保護法益は国家の租税請求権であり、法的性質は侵害犯（実害犯）または結果犯と解する。侵害犯とは保護法益を現実に侵害したことが構成要件となっている犯罪をいう。

第2節 租税逋脱犯の実行行為—包括説と制限説

第1 租税逋脱犯は「偽りその他不正の行為により税を免れた」場合に成立する（所得税法238条1項、法人税法159条1項等）。

租税遁脱犯の主な類型として、①虚偽過少申告遁脱犯（所得金額をことさらに過少に記載した確定申告書を提出するもの）と②虚偽無申告遁脱犯（所得秘匿工作をした上、法定申告期限までに確定申告書を提出しないもの）とがあるが、その実行行為をいかに解するか、「偽りその他不正の行為」（以下「所得秘匿工作」という。）について従来、包括説と制限説とが対立してきた。

議論の実益は、所得秘匿工作を実行行為に含めるか、それを訴因に記載するか、にある。

包括説は、①虚偽過少申告遁脱犯については事前の所得秘匿工作と過少申告を実行行為とし、②虚偽無申告遁脱犯については所得秘匿工作と申告書の不提出（無申告行為）を実行行為と解する。所得秘匿工作は実行行為であるため、被告人の防禦権を保障するためにも訴因に記載すべきとする。制限説は、①虚偽過少申告遁脱犯について、事前の所得秘匿工作は過少申告の準備行為に過ぎず、過少申告のみが不正の行為であり、②虚偽無申告遁脱犯については事前の所得秘匿工作が不正の行為である、とする。所得秘匿工作は訴因に記載する必要はないとされる。

包括説は虚偽過少申告遁脱犯と虚偽無申告遁脱犯の実行行為を所得秘匿工作と申告書の提出・不提出を包括して実行行為と解する点では、統一的な解釈を示したとという。しかし、所得秘匿工作を重視しながら、なぜ申告書の提出・不提出と包括して（合一して）実行行為と解するのか、理論的に不十分な点が残されている。制限説も、虚偽過少申告遁脱犯については申告書の提出行為を実行行為としながら、虚偽無申告遁脱犯については所得秘匿工作を実行行為とする点で統一的な解釈を示していないと包括説から批判される。包括説も制限説も、申告書の不提出（無申告行為）を法的に十分な評価をしなかったために、虚偽過少申告遁脱犯と虚偽無申告遁脱犯の実行行為を統一的に示すことができなかった。無申告という行為を法的にいかに評価するかが問題である。

第2 最高裁は最決昭和63年9月2日（以下、昭和63年最決という。）において、いわゆる「純粹制限説」という立場を採用した。すなわち実行行為は、①虚偽過少申告遁脱犯については過少申告そのものであり、②虚偽無申告遁脱犯については所得秘匿工作を伴う無申告の行為であり、虚偽無申告遁脱犯は不真正不作為犯であること、所得秘匿工作は無申告という不作為を実行行為とするための付随的事情にとどまることを明らかにした。訴因における所得秘匿工作の記載は必ずしも必要とされない。昭和63年最決の解釈を「純粹制限説」という。

第3 昭和63年最決が、虚偽無申告遁脱犯の実行行為を「所得秘匿工作を伴う不申告」であると、不真正不作為犯と解することで、無申告行為を法的に評価したことは、包括説とも制限説とも異なる解釈を示したものである。包括説と制限説が実行行為について統一的な解釈を示すことに成功していなかった中で、虚偽過少申告遁脱犯と虚偽無申告遁脱犯の実行行為について統一的な解釈を示した点は評価できる。

しかし、純粹制限説ですべての問題点が解決されるわけではない。①所得秘匿工作の位置づけをどうするか、②不真正不作為犯とすることは明確性に反しないか（ドイツのように立法化が望ましい）、③訴因としてどこまで記載すべきか、といった問題点がある。

まず、所得秘匿工作の位置づけについては、所得秘匿工作のみに加功した者の罪責が問題

となった東京高判平成3年10月14日は「所得秘匿工作は構成要件的状况であり、実行行為に当該犯罪行為の実行行為としての定型性を帯びさせる重要な行為であって、実行行為と相俟って構成要件を実現する行為」との判断を示した。この解釈には、構成要件的状况としてもすべてが解決できるものではない等の批判があるものの、実行行為以外にも構成要件の一部を実現する「人の行為」があることを示し、所得秘匿工作を実行行為であるとする包括説との違いを明確にしたことは評価できる。

重要なことは、昭和63年最決及び平成3年東京高判が純粹制限説に立ち、所得秘匿工作を構成要件的状况と解することで虚偽過少申告遁脱犯と虚偽無申告遁脱犯の実行行為について統一的な解釈を示したことにある。昭和63年最決が出て後30年以上、格別の不都合を生じることなく安定的に運用されていることは、純粹制限説が実務に定着していることを示すものである。純粹制限説に立ち、新たに生じる問題点を解決していくべきであろう。

もっとも不真正不作為犯との解釈は技巧的であり、刑法の明確性の原則、租税法律主義の見地からも問題である。包括説と制限説の対立の原因は、条文で虚偽過少申告遁脱犯と虚偽無申告遁脱犯という異なる類型を明確に書き分けていないことにもある。ドイツのように不作為犯について立法で明確化すべきである。

訴因の特定については、上記平成3年東京高判のように所得秘匿工作を構成要件的状况とし実行行為に定型性を帯びさせる重要な行為と解するならば、実行行為と同じくらい具体的に記載すべきである。訴因の特定が問題となるのは、多くは被告人が起訴事実を争う場合であることからすると、被告人の防禦権を保障するために、具体的記載の必要性は大きいというべきである。もっとも、包括説によってもどの程度の具体的記載を必要とするのかは明らかではない。訴因の特定が問題となった事案で、東京地判昭和58年2月2日は、包括説に立ちながら、被告人が行った一連の不正行為の内容のうち、重要なものとして売上除外及び簿外預金の設定による所得秘匿行為が掲げられているのだから、訴因の記載としてはこれで特定されていること、売上除外金額、仕入金額及び相互の関係、簿外預金の内容等を冒頭陳述書で具体的に明らかにしており、被告人の防禦の保障に欠けるものではない、と判示した。包括説によっても訴追や立証の便宜といった訴訟の実際への配慮は必要で、純粹制限説との違いは、その主張するところほどは違わないのではないか。

純粹制限説によっても、訴因が審判の対象であること、被告人の防禦の対象であることから、できるだけ具体的に記載すべきこと、公判前の準備手続を充実させること、殊に被告人が起訴事実を争う場合には、検察側の証拠開示や法的見解の開陳を求め、起訴事実をできるだけ特定することが必要である。それにより包括説からの批判にも応えることができると考える。

訴因の特定に関しては「段階的訴因論」が主張されている。起訴状の記載は他の犯罪と区別できる程度の記載で足り、争いがある場合には冒頭陳述を通じて訴因を具体化するとそれが訴因となるとの主張である。段階的訴因論が訴訟の動的、発展的性格に着目した点は評価できるが、冒頭陳述は立証の計画を示す手続であること、冒頭陳述で事実を具体化するとそれが訴因となるとの主張は、循環論のきらいがあり、支持できない。

第3節 無申告遁脱犯（申告書不提出犯）の問題点

平成23年度改正で無申告遁脱犯が創設された（所得税法238条3項、4項、法人税法

159条3項、4項等)。これは、故意に確定申告書を法定期限までに提出しないことにより租税を免れたことを構成要件とする犯罪である。

無申告逋脱犯は逋脱犯の成立について所得秘匿工作を不要とするために実行行為が不明確であること、虚偽無申告逋脱犯及び正当な理由なく申告書を提出しない場合についての単純無申告犯(所得税法241条、法人税法160条等)との区別が明確でない等、問題があり、無用な立法である。無申告逋脱犯は行為者の逋脱の故意によって単純無申告犯と区別することになるが、こうした主観重視の傾向は処罰範囲の拡大化を招く危険がある。

第3章 租税逋脱犯の主観的成立要件

第1節 租税逋脱犯の故意一個別的認識説と概括的認識説

租税逋脱犯は故意犯である(刑法38条)。他の犯罪と同様に、租税逋脱犯の成立のためには、構成要件に該当する事実の認識が必要である。しかし後に見るように、行為者にいかなる事実について、どの程度の認識があれば逋脱犯の故意があるといえるのか、議論がある。

第1 客観的構成要件要素としての因果関係の有無

犯罪が成立するには、実行行為と結果との間に因果関係が肯定され、故意があることが必要であり、租税逋脱犯についても同様である。

計算違いや帳簿のつけ落とし等による逋脱金額の相違について、因果関係の問題とする考え方や故意の問題とする考え方がありうるが、逋脱犯の実行行為に関する包括説、純粹制限説の対立、逋脱犯の故意に関する個別的認識説と概括的認識説の対立が絡み合い、議論が複雑になっている。そこで、因果関係の有無と故意の有無とは分けて考えるべきである。客観的要件としての因果関係の有無を検討し、因果関係が肯定された後、主観的要件である故意について検討することにより、議論が明確になるからである。

逋脱犯の実行行為について純粹制限説に立ち、因果関係の有無を判断する基準として相当因果関係説によれば、計算違いや帳簿のつけ落としによって生じた逋脱金額の誤差は、実行行為と因果関係があることになり、逋脱金額全体について逋脱犯が成立することになる。しかし、行為者が意図しない金額についてまで逋脱を認めることは、責任主義の観点から妥当ではない。計算違いや帳簿のつけ落としによる逋脱金額の誤差を、逋脱金額に含めないために、「特別の事情」論によって因果関係がないとすることで具体的妥当性を図ろうとする考え方もあるが、特別の事情が認められることは殆どないであろう。そこで、因果関係の有無ではなく、故意の有無を判断することにより、故意が及んでいない部分については逋脱金額から除外すべきである。

そこで、以下に述べる租税逋脱犯の故意についての個別的認識説と概括的認識説とを論じる意義がある。

第2 故意の認識対象と程度

租税逋脱犯の故意については、個別的認識説(脱漏所得のうち逋脱の故意を伴う所得秘匿工作のみが刑罰の対象となる)と概括的認識説(何がしかの所得及び税が存することの認識で足りるとする)とが対立してきた。

個別的認識説と概括的認識説は、故意について、どのような事実について認識している必

要があるかという認識の「対象」と、その対象となる事実についてどの程度の認識を要するかという認識の「程度」とを明確に区別しないため、議論がかみ合わない面がある。そこで、認識の対象と程度とを区別すべきである。そして、認識の対象としては、所得可分説(所得は一定期間内に集積された収益と損費の差引き計算により生じ、計算の過程において可分であり、計算要素となる益金、損金及びそれらを構成する勘定科目ないし会計事実が個別の客体になるとする)を前提として個別的認識説に立ち、個々の勘定科目や会計事実についての認識を要するが、日々の個々の取引、各勘定科目の個別の収支等について、全て正確に認識するのは困難であるから、金額の認識の程度は概算的なもので足りると解すべきである。こうした新しい考え方によれば、計算違いや帳簿のつけ落としによる誤差は、故意の対象ではなく、遁脱金額から除外されるが、些細な金額の差異までは認識している必要はないということになる。

第2節 主観重視の問題点—無申告遁脱犯の創設

第1 無申告遁脱犯創設の理由

平成23年度改正により無申告遁脱犯が新設されたことはすでに述べた。

立法の理由として、(ア)経済社会のグローバル化・IT化、(イ)無申告自体の反社会性・反倫理性、(ウ)所得秘匿工作と認定されない行為の捕捉(当罰性の肯定)、(エ)狭義の遁脱犯(虚偽無申告遁脱犯)の処罰との不均衡が挙げられているが、いずれも説得的ではなく、重罰化の正当性は認められない。前述したように実行行為が明確ではなく、所得秘匿工作を伴わない場合に遁脱の故意のみで処罰することは、処罰の必要性に傾いた立法であり、処罰拡大の危険性がある。無用な立法である。

第2 遁脱の意思

1 主観的要素の問題

判例は、遁脱犯の主観的成立要件として、故意の他に「遁脱の意思」を要求している。判例の傾向は、租税遁脱犯が成立するためには「遁脱の意思」の下、所得秘匿工作が積極的に行われることを要求してきた。しかし、客観的な所得秘匿工作よりも主観的な遁脱の意思を重視する傾向に変化している。

2 最決平成6年9月13日刑集48巻6号289頁

被告人が仮名・借名口座を設けて税を遁脱したとして所得税法違反に問われた事案において、従来の判例からすれば客観的には所得秘匿工作とは言い難い場合であるにもかかわらず、本決定は、被告人の行為は遁脱の意思に出たものと認められるとした。

本決定は、被告人の行為の客観面の弱さを、主観的な遁脱の意思を重視することで補強したものである。そして本決定では遁脱の意思が簡単に認定されている。遁脱の意思という主観的な要件が処罰範囲を制限するのではなく、処罰を拡大することになり、このような主観重視の傾向は問題がある。

第3 無申告遁脱犯と「遁脱の意思」

前述した無申告遁脱犯も所得秘匿工作のない場合に、遁脱の意思のみで処罰する犯罪である。所得秘匿工作を不要とするため実行行為が明確ではないことに加え、行為者(納税者)

の主観のみによって遁脱犯の成立を認めることは、処罰範囲の拡大をもたらす危険性がある。この立法は、課税する側、訴追する側の便宜に傾いた不当なものである。

第4 租税回避行為と租税遁脱犯

実務における主観重視の傾向は、租税回避行為についても現れている。租税法規に従って行われた組織再編が租税回避行為に当たり否認されるかが問題となった事案で、最判平成28年2月29日民集70巻2号242頁は、「組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したもの」であって、組織再編税制に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものと結論付けた。

最高裁は、行為者が「税負担を減少させることを意図したもの」として、行為者の主観を重視している。その意図が厳格に認定されれば否認される場合が制限され、緩やかに（簡単に）認定されれば否認される場合が拡大されることとなるのは、租税遁脱犯において「遁脱の意思」について述べたところと同じである。

第4章 共犯および法人処罰

第1節 共犯の処罰根拠

租税遁脱犯についても、共犯の成立が問題とする。そこで、共同正犯（刑法60条）、教唆犯（刑法61条）、幫助犯（刑法62条）について、その処罰根拠と成立要件について論じた。

1 共同正犯の処罰根拠は、「自己の犯罪」として関与したことにある。その点で実行共同正犯も共謀共同正犯も同じ共同正犯と評価される。

前述の東京高判平成3年10月14日では、虚偽無申告遁脱犯における所得秘匿工作に加功した者の罪責が問題となった。判決は、①所得秘匿工作の位置づけに関して、これを構成要件的状况であるとし、②被告人は「自己の犯罪」として関与したものとして共同正犯の成立を認めた。事案の内容からすると、妥当な判断と評価できる。

2 教唆犯、幫助犯は正犯の行為を介して法益侵害を惹起したことに処罰根拠がある。

教唆犯は、故意のない者に故意を生じさせるものであり、幫助犯はすでに故意のある者の実行行為を物理的・心理的に促進するものである。

第2節 中立的行為による幫助犯の成否

第1 問題点

「中立的行為による幫助犯の成否」とは、日常的な、価値中立的な行為により犯罪を促進する効果を生じさせた場合に、協力者に幫助犯が成立するか、という問題である。

ドイツで議論され、その影響を受け日本でも議論されるようになった。

第2 裁判例の検討

熊本地判平成6年3月15日は、軽油取引税の遁脱に関与した被告人に、従来の共犯の枠組みを厳格に適用し、無罪とした事案である。中立的行為という特別な理論によることなく、事案を解決した例として評価できる。

第3 ドイツの学説と判例

1 ドイツでは、「中立的行為による幫助犯の成否」に関して様々な見解が主張され、銀行員や税理士が遁脱犯に関与した場合、幫助犯が成立する場合があるとされるが、定まった見解はまだ存在せず、先が見えない状況にある。

2 連邦通常裁判所の見解

銀行員が、遁脱を意図した顧客の匿名による海外送金に加功したという事案について、連邦通常裁判所は、従来の共犯（幫助犯）の枠組の中で、幫助犯の成立を認めた。

第4 中立的行為による幫助犯の成否に関する日本の学説

犯罪は、構成要件該当性、違法性、責任・故意といった成立要件を充たした場合に成立する。

前述したように、日本でも「中立的行為による幫助犯の成否」の問題に関しては、①主観面（故意）から限定を加える見解、②正当業務行為（刑法35条）による違法性阻却の可能性を検討すべきとの見解、③様々な要素を考慮して客観面から限定を加える見解が主張されている。

しかし、いずれの見解も成功しているとは言い難い。どれか一つの見解によるのではなく、従来の共犯（幫助犯）の成立要件、枠組みの中で事案を解決していけばよいと考える。実務的にもその方が使い易い。銀行員や税理士の行為が問題となる場合、当該職業に適用される法律や内規に従って行われたか、平均的な銀行員や税理士が行うような注意義務を払って職務を遂行したか等を考慮して構成要件該当性を判断すべきである。社会的相当性を有するとして違法性が阻却される場合もあろう。故意がないとされる場合もある。上の各見解も相互に矛盾・対立するものではなく、構成要件該当性、違法性、故意といった犯罪成立要件の各段階、場面において、事案に応じて適用していけばよい。

第5 相当因果関係説と客観的帰属論

「中立的行為による幫助犯の成否」については、因果関係の有無の判断に関する「客観的帰属論」からの主張がみられる。

因果関係の判断については、相当因果関係説が従来からの通説である。近時、ドイツの影響を受け、日本でも客観的帰属論が主張されているが、その説くところが論者により区々であり、また要件も明確ではない。従来の相当因果関係説によるべきである。

第3節 法人処罰一両罰規定（事業主処罰）

第1 法人処罰に関する問題点

1 法人処罰に関しては、従来刑法学において、法人に犯罪能力が認められるかが、議論されてきた。肯定説、否定説、行政刑法についてのみ肯定する折衷説がある。しかし、肯定説は立法論として主張され、否定説も行政刑法については法人の犯罪能力を認めており、その対立は理念的なものといえる。最高裁もこの点については明確な判断を示していない。

法人が社会的に実在し、広範な社会経済活動を行っている状況に鑑みれば、刑事政策的見地から法人の犯罪能力を肯定すべきである。そして、比例原則により、必要な処罰の範囲・刑罰の量はどうかの考慮が不可欠である。

法人処罰の根拠としては、組織体ないし法人自体に関する非難であり、一般予防・特別予防を目的とすべきである。理論構成としては、①機関の行為について法人は行為責任を負い、②それ以外の従業員の行為については監督責任を負うとの個人抑止モデルによる。

法人といっても大小様々であるから、法人の実態に応じて、個人抑止モデル、組織モデルを使い分けることも考えられる。租税逋脱犯については、法人といっても実態は個人である場合も多いであろう。その場合は、事業主個人を処罰すればよく、法人の処罰という問題は生じないといえるし、後に述べる両罰規定の適用も問題とならないであろう。

2 (1) 行政刑法には両罰既定が多く存在する。両罰規定とは「法人の代表者または法人もしくは人の代理人、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、・・・の違反行為をしたときは、行為者を罰するほか、その法人又は人に対しても、各本条に定める罰金を科する」と定められるのが一般的である。租税逋脱犯にも両罰規定が設けられている（所得税法243条1項、法人税法163条1項、相続税法71条1項等）。

(2) 両罰規定における事業主の処罰根拠については、無過失責任説と過失責任説とが対立しているが、無過失責任説は責任主義に反する。純過失説は立証の困難性という問題があり、行政取締目的の達成の見地から妥当ではない。責任主義と行政的合目的性の見地から、業務に関して従業員に違反行為があれば、事業主に従業員の選任・監督上の過失があったと推定するとの過失推定説によるべきである。

(3) 法人（事業主）の選任監督義務の内容については、事業主の処罰を合理的な範囲に限定するため、事業主が負担する違反防止措置義務の内容は、危険防止や個別法令の趣旨の貫徹という義務付けの根拠と比例する形で定めるべきとの見解を基本的に支持する。

行政取締目的実現のための処罰は、必要最小限にとどめることが国民（事業主）の権利保護という見地から望ましいからである。各行政法規の目的に応じて、いかなる違反防止措置義務、違反防止制度・組織が求められるか、具体的に検討していくべきである。具体的な検討に際しては、前述したように、法人（事業主）には様々な規模・態様があることから、その規模・態様に応じて行政目的達成のためにはどのような違反防止制度・措置義務を要求するのが適切で、事業主に過度の負担を課すことにならないか、という視点も不可欠である。

租税刑罰について言えば、租税収入の確保と納税者間の公平を図るという目的を実現するために最小限必要な違反防止措置はいかにあるべきか、法人（事業主）の規模・形態に応じて具体的に検討されるべきである。

(4) 過失推定説によった場合、推定事実の不存在の挙証責任を被告人（事業主）に負わせること（挙証責任の転換）は、「疑わしきは被告人の利益に」の原則に反する。被告人に推定事実の存在に疑いを生じさせるに足る証拠の提出責任を認めたものと解すべきである。そして被告人が証拠提出責任を果たさなかった場合には、裁判所は推定事実の存在を認定してよい（許容的推定）とすべきである。

第2 租税逋脱犯における両罰規定の適用

租税遁脱犯における両罰規定（事業主処罰）の適用が問題となった以下の二つの判例について論じる。

1 最決平成9年7月9日

本件は、納税義務者甲の従業者としての身分のない乙が、従業者 A、B と共謀し、所得税遁脱行為に加功し、乙は「その他の従業者」（現所得税法 243 条 1 項）として、甲は事業主としてそれぞれ起訴された事案である。

最高裁は、両罰規定に刑法 65 条 1 項を適用し、乙には所得税遁脱犯の共同正犯が成立し、甲は従業者である A、B の行為について、事業主としての過失責任を負うとして、所得税遁脱犯の成立を認めた。

本決定は、①両罰規定の「従業者」が納税事務等の担当者に限定されないこと、②虚偽過少申告遁脱犯の実行行為について純粋制限説に立ち、所得秘匿工作をした従業者が情を知らない経理事務員や税理士を利用するのは、間接正犯にあたること、③両罰規定に刑法 65 条 1 項を適用したことに、意義がある。本決定は従来の見解と矛盾対立することなく無理のない理論構成で事案を解決したものであり、評価できる。

2 最決平成9年10月7日

本件は、家庭の主婦である甲が、相続した土地の売買による収入に関し、長期譲渡所得の確定申告について夫 A に依頼したところ、A が税理士に内容虚偽の確定申告書を作成させ、所得税の一部を遁脱したという事案である。

最高裁は、A は両罰規定（現所得税法 243 条 1 項）の「代理人」にあたり、甲は選任監督上の過失がないことを証明しない限り、刑責を負うとした。

本決定は非事業主に両罰規定を適用したものであり、実質的な統制権能を有しない非事業主に両罰規定を適用したことには批判もある。しかし、納税申告を他人に委託する場合、その他人について「代理人」として選任・監督等の面で違反行為を防止すべき注意義務を負うことは当然であり、事案の解決としては妥当であったといえる。また、本決定が過失推定説に立ったことも妥当である。本件の場合には純過失説によるべきとの見解もある。しかしなぜ、他の両罰規定と異なり、この場合についてのみ純過失説によるのか、他の両罰規定との整合性はあるのか疑問である。前述のように、過失推定説に立ち、被告人は証拠提出責任を負うと解すれば、不当な結果ともならないであろう。

第5章 国税通則法の改正—通告処分再考

第1節 制度の概要及び立法理由

通告処分は、間接国税についてのみ定められ、国税局長又は税務署長が犯則調査により犯則の心証を得たときに、犯則者に罰金に相当する金額等の納付を通告し、納付があれば公訴を提起されないという制度である（旧国犯法 14 条 1 項、新通則法 157 条）。

通告処分の立法理由として、①税収確保という財政行政上の理由と、犯則者が通告を履行した場合に公訴権が消滅する利益を与えたものであること、②事件の大量性、が挙げられた。

しかし、遁脱犯は一般の行政犯と異なるものではないと解されており、財政上の理由のみでこれを正当化することはできない。また、なぜ、通告を履行すれば公訴権が消滅するのか、履行しない場合なぜ、公訴提起されるのか、明らかではない。さらに、通告処分の件数は僅かであり、事件の大量性も理由とはならない。立法理由に合理性はなく、通告処分は廃止す

べきである。

第2節 通告処分の法的問題点（1）－憲法適合性

通告処分については、合憲説と違憲説とが対立する。合憲説は犯則者には履行の自由があること、正式裁判の途があることを理由とする。

しかし、通告を受けた者がこれを履行すれば、実質的には裁判を受けることなく行政機関により刑罰を科せられたことになるし、刑罰を科される危険の下で通告を履行することは、自由意思によるとは言い難く、違憲と解すべきである。

第3節 通告処分の法的問題点（2）－取消訴訟の可否

犯則者が刑罰の危険の下で通告処分の不服を争うことは現実的ではない。通告処分を行政処分と解して、取消訴訟で争うことを認めるべきである。

第1 通告処分に対する取消訴訟の可否について、最高裁（昭和47年判決、昭和57年判決）は、①通告処分が納付を強制せず、納付の義務を課すものではないこと、②通告処分に従わなかったときに刑事手続においてのみ犯則事実の有無等を争わせるのが通告処分の趣旨であること、刑事手続と行政手続の錯綜を理由として、行政訴訟の対象である行政処分に当たらないとした。

しかし、最高裁の理由付け（②）は形式的であり、被通告者の救済の途を狭めるものである。

第2 通告処分の法的性格

通告処分の法的性格は後述する取消訴訟の可否にも関係するものである。通告処分を、私和とする見解、科罰的行政処分とする見解などがあるが、それぞれ難点がある。取消訴訟を肯定するためにも犯罪の非刑罰的処遇（ダイバージョン）と解すべきである。近時の刑事法学説ではこのように解しているし、現行法の下では無理のない解釈である。

第3 取消訴訟の可否

取消訴訟を肯定すべきである。非刑罰的処遇と解することとも矛盾しない。

最高裁がいうところの刑事訴訟と行政訴訟との併存による困難さを克服するために、例外的な場合に取消訴訟を肯定する見解がある。しかし、被通告者の権利救済をより実効性あるものとするため、通告処分を非刑罰的処遇と解し、処分性を認めることで、より直截的に取消訴訟の途を開くべきである。

第4節 救済手段の拡充

通告処分には被通告者の救済手段が制度として設けられていないことが問題である。そこで、今後の改正においては、被通告者の救済方法を制度として設けるべきである。

第1 犯則行為を非犯罪化し、取消訴訟を提起できる行政制裁金とすべきである。

第2 行政制裁金にふさわしい公正な手続を保障すべきである。例えば、中立的な機関の審査を保障し、そこでの審査を受ける権利も法律上の権利として明記すべきである。

行政手続法（3条1項6号）、行政不服審査法（7条1項7号）、新通則法（74条の14第1項）の適用除外規定も改正すべきである。

第3 通告処分では「罰金に相当する金額」（旧国犯法14条1項、新通則法157条1項）と規定するのみで、通告金額の基礎が明確ではない。国民の予測可能性を確保し、国税局長等の恣意を排するため、犯則金額の定額化も図るべきである。

第6章 税務調査と犯則調査—租税遁脱犯への証拠流用の可否

第1節 税務調査の概要と問題点

申告納税制度の下で、不正確な申告を防止し、申告納税制度の信頼を守るため、課税庁による税務調査という制度が設けられている。

税務調査には、①純粋な税務調査、②間接強制を伴う税務調査、がある。本論文で「税務調査」という場合、間接強制を伴う税務調査をいう。

純粋な任意調査であっても無制約に行えるものではなく、調査の必要性があること、調査方法が相当なものであること、という制約があることを明確に認識すべきである。

第1 税務調査と憲法35条・38条1項

最大判昭和47年11月22日は、憲法35条（令状主義）、38条（黙秘権保障）が行政手続にも及ぶとした。税務調査にも、実質上、刑事責任追及のための資料収集に直接結びつく場合には、憲法の保障が及ぶ。

第2 犯則調査と憲法35条・38条1項

租税犯について、具体的な嫌疑がある場合に、犯則事件の解明のために行う調査を租税犯則調査という。

犯則調査には、①任意調査（新通則法131条1項）と、②強制調査（新通則法132条1項）とがある。どちらも黙秘権保障が及び、強制調査には、裁判所の「許可状」が必要とされる（令状主義）。

第3 税務調査と犯則調査

課税庁には税務調査と犯則調査という二つの権限が与えられている。そこで、税務調査で得られた納税者・犯則嫌疑者の供述が刑事訴追に用いられることになれば、黙秘権保障に違反することとなる。

新通則法74条の8は、質問検査権は「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」と定める。しかし、その具体的適用においてはその趣旨が十分に生かされてはいない。

第2節 税務調査で得た証拠の流用の可否

税務調査に関しては、税務調査で得られた証拠を犯則事件に流用できるか、が問題となる。新通則法74条の8の趣旨を実効性あるものとできるか、の問題ともいえる。

第1 最高裁の判断

最決平成16年1月20日は、税務調査で得られた証拠等の証拠能力が問題となった事案において、質問または検査の権限の行使に当たって、取得収集される証拠資料が後に犯則

事件の証拠として利用されることが想定できたとしても、直ちに質問または検査の権限が犯則事件の調査、捜査のための手段として行使されたことにはならないとした。

しかし、税務署職員が調査査察部に税務調査を連絡し、資料の一部をファックス送信し、調査査察部が一部とはいうものの提供を受けた資料を利用したという本件の事実からすれば、税務署職員と調査査察部とが事前に連絡を取り合っていたとみるのが自然であり、当該職員の「想定」を超えているというべきである。この点に関する最高裁の事実評価は誤っている。質問検査権が犯則調査のために証拠資料を保全する目的で行使された可能性は排除することができない、とする控訴審の判断の方が事案の実態に即しており、新国税通則法74条の8の趣旨に適うというべきである。

最高裁が示した当該職員の「想定」というような主観的な基準は曖昧であり、違法性の有無の判断基準とはなり難い。控訴審のように、違法収集証拠の排除法則によった方が、基準として明確であり、受け入れ易いように思われる。

学説には、本決定を批判する立場から、解釈論として、税務調査を事案に応じて適用違憲とする可能性を検討すべきとし、立法による解決を示唆する見解もある。

適用違憲とは、法令違憲とは異なり、法令そのものは合憲といえてもそれを当該事件に適用される限りにおいて違憲とし、その適用を拒否する方法であり、法令の適用される事例に着目している点に特色がある。裁判所（最高裁）がこのような手段を用いて課税当局の行き過ぎに警鐘を鳴らし、これを是正することがあってもよい。

第2 実務運用の問題

税務調査で取得収集した証拠を犯則事件で利用することは、黙秘権保障を損なうものなので、これを否定すべきである。租税職員の守秘義務が、公務員の告発義務に優先すると解すべきである。また、証拠流用を認めることは令状主義を潜脱する危険もある。

実務では、質問検査を行う課税部門から犯則調査を担当する査察部門への情報提供は限定的にしか行われていないとされる。そして、証拠物を利用するのであれば改めて差押許可状等で押収し直し、関係者の供述は黙秘権を保障した手続により新たに得直すなどの方法により、新たに取得収集し直す必要があるとの見解があり、実務もほぼそのように運用されているとされている。

しかし、こうした実務の運用も、犯則調査に利用するために質問検査権を行使して当該資料を取得収集したものではないことが一応明らかにされるものに過ぎない。課税部門から査察部門への情報提供が令状取得の契機になっていたならば、形式的に手続をやり直したただけであり、この問題の根本的解決策とは言い難い。ただ一方で、税務職員は犯罪事実（遁脱犯）を発見しながらこれを放置することはできないであろうし、国民の健全な正義感、法感情からしても看過できない事態ともいえる。正義感と手続の保障との両立をいかに図るかとの問題といえる。

第3 ファイアウォールの創設—証拠能力の否定

税務調査の担当部署と犯則調査の担当部署との間の情報のやり取りを制限するファイアウォールの制度を設けるべきである。ただ従来の見解では、証拠流用の危険性を排除するには不十分である。

ファイアウォールの実効性を高めるためには、原則的に情報のやり取りを禁止すべきで

ある。犯則事件の「端緒」であってもやり取りは認めるべきではない。

例外的に認める場合でも、調査部門と査察部門の上位の責任者（どちらにも属さない者が望ましい）の判断によらしめ、証拠の流用、共有の必要性、合理性、責任の所在等を書面に残すべきである。そして後日刑事手続で争われた場合には、被告人・弁護人から開示請求がされた場合には、これを開示すべき義務を定めるべきである。こうした手続を履まずに取得収集された証拠は、証拠能力を否定すべきである。

裁判所も、公務員の証言拒絶権（刑訴法144条）を安易に認めるべきではない。

証拠流用が疑われる場合に、課税庁側・訴追側が、税務調査で得られた証拠が犯則調査で流用されたものではないことを示す証拠の提出や証言を拒んだ場合には、税務調査が後の犯則調査を目的として行われたこと、証拠の流用が行われたことなどを推認させる事情として扱うべきである。証拠流用の有無を判断するため、第三者委員会のようなものを設けることも検討されてよい。

第4 大阪地判平成30年5月9日の問題点

本件は、査察官が別件犯則事件の調査の際、被告人の銀行口座を発見、調査したこと（いわゆる「横目調査」）の適法性が問題となった事案である。

本件調査によって得られた被告人の口座情報を基に作成された査察官調書に証拠能力が認められるか、違法収集証拠の排除法則の具体的事案へのあてはめが問われたが、本件判決は査察官調書の証拠能力を否定しなければならないほどの重大な違法は認められないとした。

しかし、本判決が証拠能力を肯定した基準が明確ではなく、排除法則のあてはめは不適切である。また、上述した最決平成16年1月20日の統制が十分に及んでいない。違法は重大であったとして、証拠能力を否定すべきであった。

第7章 ドイツの租税刑法の構造と自首

本章では、ドイツの租税刑法について論じる。日本の刑法はドイツ刑法の影響を受けており、租税刑法についてもドイツ刑法を研究する意義がある。特にドイツ公課法は租税刑法、自首について規定しており、その解釈や具体的事案への適用をみることは、日本の租税刑法を研究するために有意義である。

しかし、これまでドイツ公課法の租税遁脱犯や自首については十分に紹介、研究されて来なかった。そこで、本章でドイツ法、特にドイツ公課法について論じることにしたい。

第1節 ドイツの租税制度

ドイツの租税刑法の理解に資する範囲で、ドイツの租税制度について述べる。

第1 ドイツの税務行政組織

ドイツは分権性をとる連邦国家で、税務行政についても、中央政府としての連邦、16の州及び各市町村が、それぞれ権限、組織を有している。

ドイツの税務行政組織は、①連邦税の企画、立案を担当し、連邦税の執行を行う連邦財務省、②州税の企画、立案を行う州財務省、③納税義務者が提出した申告書を審査し、税額を確定する税務署、とからなる。

第2 ドイツの課税手続

ドイツの租税確定手続は、納税者の申告に基づいて課税庁が税額を確定する賦課課税方式が原則であり、納税者が自ら税額を計算し申告する申告納税方式は例外である。課税手続については、主としてドイツ公課法に定められている。ドイツ公課法は租税の確定は確定手続によってなされるとし、この租税確定は「賦課決定」という行政行為によって行うと定めている（公課法155条1項）。

賦課課税方式は、所得税、法人税、営業税（地方税）で採られており、申告納税方式は、売上税（消費税）、給与所得（勤労所得）にかかる源泉徴収税等で採られている。

第2節 ドイツ租税刑法の構造

第1 公課法370条1項、2項が定める客観的構成要件

賦課課税方式が原則とされるドイツでは、正確な課税を実現するために、納税者は財政官庁に対して正確な情報を提供すべき義務を負っている。正当な課税を実現するため、ドイツ公課法370条1項は以下にみるように、租税遁脱犯について一つの作為と、二つの不作為という三つの類型を定めている。

公課法370条1項、2項

（1）次の各号のいずれかの行為により租税を軽減し又は自己若しくは第三者のために不当な租税利益を獲得した者は、5年以下の自由刑または罰金刑に処する。

- 1 財政官庁又はその他の官庁に対し、課税上重要な事実に関して、不正確又は不完全な申告を行うこと
- 2 財政官庁に対し、義務に反して、課税上重要な事実に関して、これを知らせないこと
- 3 義務に反して、収入印紙又は収入証紙を用いないこと

（2）未遂は、これを処罰する

日本では、申告書を提出しない場合（虚偽無申告遁脱犯）を不真正不作為犯と解しているが、ドイツには公課法370条1項2号に規定がある（真正不作為犯）。日本も立法により明確に規定すべきである。

また、同2項は未遂犯処罰を規定している。日本には未遂犯処罰規定が存在しない。その理由は明らかではないが、未遂段階では可罰性がないと立法者が判断したものと思われる。

以下では、ドイツ公課法370条1項、2項が定めるドイツ租税刑法の構造を見ていくことにする。

1 不正確又は不完全な申告による租税遁脱（公課法370条1項1号）

1-1 申告の種類 公課法に定められている。

1-2 課税上重要な事実

租税法規に基づいて、租税の発生、金額、支払期限に影響するものをいう。

1-3 不正確又は不完全な事実の申告 真実に合致しない場合をいう。

1-4 財政官庁その他の官庁に対すること

連邦財務省、州財務省、連邦中央租税庁、税務署などをいう。その他の官庁とは、公行政に関する職務を行う各役所をいう。

2 義務に反して財政官庁に知らせずにおくこと（公課法370条1項2号）

課税上重要な事実を知らせないこと、義務に反して怠った者が犯すものをいう。

2-1 課税上重要な事実 前記1号と同じ。

2-2 財政官庁に対すること 前記1号と同じ。

2-3 財政官庁に知らせないこと

これは記述された構成要件メルクマールである（真正不作為犯）。財政官庁が課税上重要な事実について知らされずにいることを要する。

日本では、判例は虚偽無申告逋脱犯について解釈により不真正不作為犯としたが、明文で規定すべきである。

2-4 申告義務の懈怠（不作為）

納税義務者がその義務に応じて課税上重要な事実について明らかにせず、財政官庁に対して課税上の事実を隠していることをいう。

2-5 義務違反

2-5-1 納税者の義務

納税者の義務は、事案解明のための義務であり、課税上の申告義務はすべて法律（公課法、個別税法）に定められている。

2-5-2 不作為による租税逋脱犯の例

3 収入印紙の不使用による租税逋脱（公課法370条1項3号）

タバコ税法に定めるタバコ収入印紙の不使用のみ。

実務的に重要なのは公課法370条1項1号、2号であるとされる。

4 未遂犯（公課法370条2項）

4-1 実行の着手

実行の着手は、「犯罪行為について、自らの表象により、構成要件の実現に着手した者は、犯罪行為の未遂を行ったもの」（ドイツ刑法22条）とされている。

租税逋脱犯の実行の着手は、行為者が租税軽減の意思又は不当な租税利益の獲得の意思をもって、公課法370条1項各号による直接的な作為・不作為を開始することをいう。

日本でも実行の着手は法益侵害の具体的危険性ある行為の開始とされており、実質的にはドイツと同じであろう。

4-2 予備行為

未遂犯と異なり、予備行為は不処罰とされる。公課法370条1項各号による直接的な作為・不作為が始められていないので、法益に対する重大な脅威とみることができず、不可罰とされる。

日本でも予備行為は法律に定めのある場合のみ処罰される。予備の段階ではまだ、法益侵害の具体的危険性がないからであろう。

4-3 未遂犯の刑 任意的に軽減される（ドイツ刑法23条2項、49条1項）。

第2 主観的成立要件（故意）

行為者には故意が必要である。故意は、行為態様、行為結果、因果関係に及んでいることを要する。未必の故意でもよい。

行為者には、租税を軽減するとの認識が必要で、租税軽減は規範的構成要件メルクマールである。行為者は、素人間の平行的評価により租税請求権の存在について認識していることが必要である。

第3 違法性阻却事由、責任阻却事由は、租税刑法においては問題とならない。

基本的構成要件の刑の範囲は罰金から5年以下の自由刑（特に重大な事案においては6月以上10年以下に加重される）。量刑で重要なのは遁脱金額であるとされる。

第4 公課法370条1項、2項の具体例への適用を見る。

検討される事例は、<例1>から<例13>までである。この中には日本でも問題となり得る事例があり（消費税の軽減税率の適用の有無、推計課税等）、示唆を受ける。

1 公課法370条1項は、遁脱犯の実行行為として三つの類型を定めるが、実務的に重要なのは、不正確または不完全な申告による遁脱（同条1項1号）と不作為による遁脱（同条1項2号）である。

1-1 不正確又は不完全な申告による租税遁脱

<例1> 所得税、営業税、消費税を隠匿した事例を検討する。

<例2> 配偶者の所得税申告に際し、共同署名した他方配偶者の刑責が問題となる。

<例3> 消費税の軽減税率適用の有無が問題となる事例を検討する。

1-2 不作為による租税遁脱

1-2-1 所得税、営業税、消費税の無申告

<例4> 所得税、営業税、消費税の無申告が不作為による遁脱犯となるかの事例を検討する。

1-2-2 相続税、贈与税の無申告

<例5> 相続人の相続税、受贈者の贈与税の各無申告が不作為による遁脱犯となるかの事例を検討する。

2 租税遁脱犯の構成要件的结果（公課法370条4項）

2-1 租税軽減の発生

2-1-1 現実の確定とあるべき確定との比較

租税軽減の発生とは、租税請求権のあるべき収益とそれに劣る現実の収益との差額と定義される。

2-1-2 結果発生の時点

<例6> 租税が無確定の場合の結果発生時点が問題となる事例を検討する。

2-1-3 時機に適った租税軽減

<例7> 所得税、消費税について、租税軽減か時機に適った租税軽減かが問題となる事例を検討する。

行為者に租税軽減の故意があったか否かで区別される。

2-1-4 危険結果としての租税軽減

<例8> 租税の支払猶予と一部免除について、租税軽減か不当な租税利益の獲得か問題となる事例を検討する。

2-2 不当な租税利益の獲得

不当な租税利益の獲得について法律上の定義はないが、経済的な利益という形式での特典を意味する。租税軽減の存在の補充的なもの、とされる。

<例9> 不当な租税還付の承認が問題となる事例を検討する。

2-3 相殺禁止

公課法370条4項3文は、いわゆる相殺禁止を定める。

公課法370条4項3文によれば、「当該犯罪に係る租税をその他の理由によって軽減することができた場合又は租税利益をその他の理由によって請求することができた場合」には、租税軽減又は不当な租税利益の獲得が存在する。法的に適合し、しかし遅れて主張される租税軽減事由を考慮した決定において、租税が適切に確定された場合でも、犯罪行為として既遂の租税遁脱犯が一定の状況において発生する。この規定は申告から生じたものではない租税軽減事由を、行為者が後から主張できないようにすることを目的としたものとされる。

2-4 租税軽減の確定についての問題点

2-4-1 実体的租税法規への従属

<例3> 消費税の軽減税率適用の有無が問題となる事例を検討する。

租税軽減の確定は、不当な租税利益の確定と同様、実体的租税法の適用の重要な問題点である。租税刑罰手続における弁護は、客観的な租税請求権について行われるべきである。ドイツの現行の租税法規に従って、軽減され得る租税請求権が存在しているのか、まず検討する必要がある。租税刑法における刑の量定は、形式的に、発生した租税損害の額に応じて定められるので、どのくらいの金額で租税請求権に影響を与えたのかは決定的に重要であり、租税法上の根拠が必要である。

2-4-2 財政官庁による課税根拠の評価（推計課税）

<例10> 推計課税が問題となる事例を検討する。

財政官庁による課税根拠の評価（推計課税）も行われる。推計課税は相対的に不正確さを含むものなので、刑法（租税遁脱犯）については、裁判官の確証に至るまで証明が必要で、それがなされない場合には手続は中止される。

日本でも推計課税が行われるが、租税遁脱犯と推計課税の関係についてはこれまで論じられてこなかった。推計課税は不正確さを含むものなので、遁脱額を推計で認定することは問題である。推計に合理性が無い場合には、公訴棄却、無罪判決を下すべきである。

3 故意は、法律状況が複雑であればあるほどその証明が困難となる。

<例11> 例5で租税軽減の故意の有無が問題となる事例を検討する。

行為者の教育レベル、職業経験、租税法上の助言の有無、税理士への相談の機会の有無も

考慮される。

4 違法性阻却、責任阻却は問題とならず、刑の量定で重要なのは遁脱額である。

5 刑法の公訴時効と租税法の確定時効は区別するべきであるとされる。

<例12> 公訴時効と確定時効との区別が問題となる事例を検討する。

6 公課法371条による自首

<例13> 国境での自家用車の捜索に際し、税関職員が外国銀行の匿名の口座残高を発見した場合、自首ができるか問題となる事例を検討する。

次節への導入的な役割をする部分である。

第3節 ドイツ公課法における自首

本論文は、日本でこれまで十分に紹介されてこなかったドイツ公課法の自首制度について紹介するものである。

第1 日本における自首一立法化の必要

日本には、ドイツ公課法のような自首の制度は存在しない。刑法総則の自首規定（刑法42条）の適用がありうるが、具体的な適用は明らかではない。

税務調査が行われた後の修正申告、更正は自首としての機能を有しているとも言うが、課税庁は捜査機関ではないから、刑法の自首は適用されない。また、納税者が修正申告や更正に応じて税額を訂正し納付しても遁脱犯として刑事告発され、刑事手続に移行する場合も多い。告発された後、起訴、不起訴は検察に委ねられる。しかし、告発も、起訴・不起訴も基準が不明確である。遁脱金額が重要な判断基準となるが、その金額も明確ではない。租税遁脱犯が犯罪であるとしても、その究極の目的が税収を確保し、納税者間の負担の公平を図るものであることからすれば、自ら不正を申告し、軽減した租税を納付した納税者には、処罰を免れる道を与えてもよいと考える。

日本でも納期限を過ぎた後に申告を訂正し、遁脱した租税を後払いした場合には不処罰となる自首の制度を設けてもよい。

第2 ドイツ公課法371条は、租税遁脱犯が発覚等する前に、自ら租税申告を訂正、補完、追完することで、隠れた租税源泉を明らかにした納税義務者は処罰を免れるという利益を享受できるものとしている。

その目的は「隠れた租税源泉を明らかにすること」と、いわゆる租税誠実への後戻りにあり、その法的性質は、人的刑罰消滅事由である。そのため、自首の有無は各関与者ごとに個別に調査される。

以下で見るように、公課法371条が定める自首が認められるための要件はかなり厳格である。また、自首が認められなくなる要件（排除事由）も詳細に定められている。

第3 公課法371条の構造を概観すると以下のようになる。

ア 公課法371条1項と3項は不処罰の要件を定める。すなわち、一般的に不正確または不完全な申告の訂正および補完あるいは怠った申告の追完並びに租税軽減がすでに発生しまたは租税利益が獲得された場合に、一定の期間内に軽減した租税を後払いする場合。

イ 公課法371条2項は、自首に関する遮断効（自首が認められなくなる効果）が発動する排除事由をまとめて規定している。

ウ 公課法371条4項は、他人の申告の特例、いわゆる第三者のための自首とそれから結果として生じる不処罰、を規定している。

第4 自首が認められる要件は二つの積極的要件（①租税申告の訂正、補完、追完、②軽減した租税等の後払い）と、2項による排除事由の不存在（消極的要件）である。

公課法371条1項は、2015年1月1日から、同条1項2文により、自首はある税目の時効にかかっていない全ての租税犯罪行為について、少なくとも直近10暦年以内のある税目の全ての租税犯罪行為に関しての申告を含んでいなければならないとされた。立法者の目的は、租税法の時効と刑法の時効との一致を図ることにあるとされる。しかし、両者は時効の開始時が異なるため、学説は批判的である。その上、学説の多数が「暦年」の概念が不明であるなどの疑問を呈しているようである。

公課法371条2項は自首が認められなくなる遮断効を生じる排除事由を詳細に定めている。その概要は、公務職員が税務調査のために納税者のもとに臨場した場合、納税者に租税刑罰手続の開始が通知された場合、納税者の遁脱行為が発覚した場合等、公的手続の開始、その通知、遁脱の発覚である。また、軽減した租税や獲得した不当な租税利益が25000ユーロを超えないことも要件とされている。

本論文では、各排除事由について具体例も交えて紹介していく。

第5 公課法371条4項により処罰を免れる他人の自首

公課法371条4項は、第三者のための「他人の自首」の効力に関する。それは、刑事訴訟障害の事由であり、民主的法治国家のために、財政上の考慮により、刑事訴追から密告者を開放することによる、密告の奨励である。

第6 軽微な租税軽減について過料が免除される自首、公課法378条3項

公課法378条は、軽微な租税軽減については、行為者が不正確または不完全な申告を、刑罰または過料手続の開始が通知される前に、財政官庁に対して訂正、補完、追完した場合には、過料が科されないと定める。

国家に対して、隠れた租税源泉を明らかにすることを目的とする。

公課法378条3項による自首は、租税申告の訂正の他、軽減した租税を後払いすることを要件として認められる。

以 上