

早稲田大学審査学位論文（博士）

租税刑法の研究

早稲田大学大学院法学研究科

伊藤 秀明

目 次

はじめに	9 頁
第 1 章 租税刑法の意義と歴史の変遷	10 頁
第 1 節 租税刑法の意義と体系	
第 2 節 租税刑法の歴史の変遷	11 頁
第 1 節 明治中期から昭和前半まで	
1 第 1 期 (1) 定額財産刑主義 (2) 刑法総則規定の適用除外 (3) 自首不問罪 (4) 転嫁罰規定	
2 第 2 期 (昭和 19 年の改正) (1) 懲役刑の導入と定額財産刑主義の修正 (2) 両罰既定の採用	
3 第 3 期 (戦後の改正) (1) 懲役刑・裁量罰金刑 (2) (3) (4) (5) 刑法総則の除外範囲縮小	
4 第 4 期 (昭和 37 年の改正)	
第 2 節 近時の改正	
1 昭和 56 年度改正 (1) 罰則の整備 (2) 公訴時効の改正 (3) 公訴時効 期間の特例 (両罰規定の改正)	
2 平成 22 年度改正 (1) 脱税犯に係る法定刑の引上げ等 (2) (3) 両罰規定	
3 平成 23 年度改正 (1) 無申告逋脱犯 (申告書不提出犯) の創設 (2) 消費 税不正還付未遂罪の創設 (3) 官公署等に対する協力要請規定の整備	
4 平成 29 年度改正	
5 平成 30 年度改正 (1) 質問検査権 (2) 調査の事前通知および調査終了の 際の手続	
6 平成 31 年度改正 (1) 事業者等への協力要請 (2) 事業者等への報告の求め	
第 3 節 検討 (立法史的考察)	
1 租税逋脱犯の刑法化	
2 処罰の厳罰化、処罰範囲の拡大化	
3 処罰の危険の増大	
第 3 節 租税逋脱犯の問題点	26 頁
第 1 節 従来からの問題点の概観	
1 租税逋脱犯の成立時期 (既遂時期) についての確定時説と納期説	
2 租税逋脱犯の実行行為	
3 両罰規定	
4 租税逋脱犯の故意	

5	その他	
第2	近時の改正と問題点	
1	無申告逋脱犯の新設	
2	新国税通則法の通告処分	
3	税務調査	
第4節	小 括	29頁
第2章	租税逋脱犯の客観的成立要件	30頁
第1節	客観的成立要件の概要	
1	主体	
2	因果関係	
3	結果の発生	
4	租税逋脱犯の保護法益および犯罪の性質	
(1)	租税逋脱犯の保護法益	
(2)	租税逋脱犯の法的性質	
第2節	租税逋脱犯の実行行為—包括説と制限説	35頁
第1	包括説と制限説 (1) 包括説 (2) 制限説 (3)	
第2	最高裁の立場—純粹制限説の採用	
(1)	(2)	
第3	昭和63年最決の検討	
1	純粹制限説による実行行為	
(1)	虚偽過少申告逋脱犯の実行行為	
(2)	虚偽無申告逋脱犯の実行行為	
(3)	純粹制限説による所得秘匿工作の位置づけ	
2	訴因の特定 (1) (2) 「段階的訴因論」について	
第3節	無申告逋脱犯(申告書不提出犯)の実行行為	49頁
1	立法参画者の見解 (1) (2) (3)	
2	検討 (1) (2)	
第4節	小 括	52頁
第3章	租税逋脱犯の主観的成立要件	54頁
第1節	租税逋脱犯の故意—個別的認識説と概括的認識説	
第1	客観的構成要件要素としての因果関係の有無	
第2	故意の認識対象と程度	
1	(1) 認識の対象 (2) 認識の程度	
2	検討	

第2節 主観重視の問題点—無申告逋脱犯の創設	61頁
第1 無申告逋脱犯創設の理由	
1 重罰化の正当性（立法事実等）	
（ア）経済社会のグローバル化とIT化 （イ）無申告自体の反社会性・反倫理性	
（ウ）所得秘匿工作与認定されない行為の補足（当罰性の肯定）（エ）狭義の逋脱犯（虚偽無申告逋脱犯）の処罰との不均衡	
2 検討	
第2 逋脱の意思	
1 主観的要素の問題	
（1）判例の変遷 （2）	
2 最決平成6年9月13日刑集48巻6号289頁	
（1） （2）検討	
第3 無申告逋脱犯と「逋脱の意思」	
第4 租税回避行為と租税逋脱犯	
（1）最判平成28年2月29日（民集70巻2号242頁）	
（2） （3） （4）	
第3節 小 括	71頁
第4章 共犯および法人処罰	72頁
第1節 共犯の処罰根拠	
1 共同正犯 （1）（2）	
2 教唆犯、幫助犯（従犯）の意義と成立要件 （1）（2）（3）	
第2節 中立的行為による幫助犯の成否	76頁
第1 問題点	
第2 裁判例の検討	
1 熊本地判平成6年3月15日	
2 （1）（2）（3）（4）	
第3 ドイツの学説と判例	
1 税理士の場合 （1）正犯者または共犯者としての税理士	
（2）行為類型 ア）イ）ウ）エ）	
2 銀行員の場合 （1） （2）2000年8月1日の判決 ア）イ）	
3 ドイツの学説の概観	
（1）匿名による振替送金についての協力—幫助とならない場合	
（2）匿名による振替送金についての協力—幫助となる場合 ア）イ）ウ）エ）	
4 連邦通常裁判所の見解 （1）（2）	
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	
1 幫助犯の意義と成立要件	
2 中立的行為による幫助犯の成否に関する日本の学説	

(1) 主観面から幫助犯成立に限定を加える見解 ア) イ)	
(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) 客観面から限定を加える見解 ア) イ) ウ) エ) オ)	
3 検討	
第5 相当因果関係説と客観的帰属論	
1 相当因果関係説	
2 客観的帰属論	
3 検討	
第3節 法人処罰一両罰規定(事業主処罰)	92頁
第1 法人処罰に関する問題点	
1 法人処罰	
(1) 法人の犯罪能力 ア) イ) ウ) エ) オ)	(2) 法人処罰の根拠論
2 両罰既定の意義	
(1) 意義 (2) 処罰根拠 ア) イ)	(3) 法人(事業主)の選任監督義務の内容
(4) 両罰既定の規範構造 (5) 訴訟法上の問題点(過失推定の訴訟法上の効果)	
第2 租税通脱犯における両罰規定の適用	
1 最決平成9年7月9日	
(1) (2) (3)	
2 最決平成9年10月7日	
(1) (2)	
第4節 小 括	112頁
第5章 国税通則法の改正—通告処分再考	114頁
第1節 制度の概要及び立法理由	
第1 制度の概要 1 2 3 4 5	
第2 立法理由	
1 (1) (2) 2 (1) (2)	
第2節 通告処分の法的問題点(1)—憲法適合性	119頁
1 合憲説 2 違憲説 3 検討	
第3節 通告処分の法的問題点(2)—取消訴訟の可否	120頁
第1 最高裁の見解 (1) (2) (3)	
第2 通告処分の法的性格	
1 2 (1) (2) (3) 3 検討	
第3 取消訴訟の可否	
1 肯定説 2 否定説 3 検討	

第4節	救済手段の拡充	125頁
第1	行政制裁金—犯則行為の非犯罪化	
第2	事前手続の保障	
第3	通告金額の基礎の明確化	
第5節	小 括	127頁
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	128頁
第1節	税務調査の概要と問題点	
第1	税務調査と憲法35条・38条1項	
	1 2	
第2	犯則調査と憲法35条・38条1項	
第3	税務調査と犯則調査	
第2節	税務調査で得た証拠の流用の可否	131頁
第1	最高裁の立場	
1	最決平成16年1月20日(刑集58・1・26)	
2	検討	
第2	実務運用の問題	
第3	ファイアウォールの創設—証拠能力の否定	
	(1) (2)	
第4	大阪地判平成30年5月9日の問題点	
1	争点と判決	
2	判決の検討	
	(1) 本件税務調査の法的性格 (2) 本件税務調査の適法性—違法収集証拠排除	
	法則 (3) (4) (5) 調査の違法を量刑で考慮することの可否	
	(6) 本判決の位置づけ (7) 隠れた問題点	
第3節	小 括	141頁
第7章	ドイツの租税刑法の構造と自首	143頁
第1節	ドイツの租税制度	
第1	ドイツの税務行政組織 1 連邦財務省 2 州財務省 (1) (2) 3 税務署	
第2	ドイツの課税手続	
1		
2	(1) 抽象的納税義務の成立	
	(2) 具体的納税義務の確定	
	(ア) 賦課課税方式 (イ) 申告納税方式 (ウ) 源泉徴収制度(給与所得	
	税に係る源泉徴収制度)	
	(3) 租税徴収	

(4) 租税罰

3 具体例

- (1) 所得税 (2) 営業税 (3) 売上税 (4) 徴収 (5) 租税罰

第2節 ドイツ租税刑法の構造

151頁

第1 公課法370条1項、2項が定める客観的構成要件

- 1 不正確又は不完全な申告による租税逋脱(公課法370条1項1号)
 - 1-1 申告の種類 ア) 租税申告の例 イ) 届け出の例 ウ) 租税利益の例
 - 1-2 課税上重要な事実
 - 1-3 不正確又は不完全な事実の申告
 - 1-4 財政官庁その他の官庁に対すること ア) 財政官庁の例 イ) その他の官庁 ウ) 官庁に対する申告と予備行為との区別
- 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)
 - 2-1 課税上重要な事実
 - 2-2 財政官庁に対すること
 - 2-3 財政官庁に知らせないこと
 - 2-4 申告義務の懈怠(不作為)
 - 2-5 義務違反
 - 2-5-1 納税者の義務
 - 2-5-2 不作為による租税逋脱犯の例
(ア) 課税上の把握義務の懈怠 (イ) 租税予納申告の懈怠 (ウ) 租税申告の懈怠
(エ) 租税申告書の訂正の懈怠
- 3 収入印紙の不使用による租税逋脱犯(公課法370条1項3号)
- 4 未遂犯(公課法370条2項)
 - 4-1 実行の着手 ア) イ) ウ)
 - 4-2 予備行為
 - 4-3 未遂犯の刑

第2 主観的構成要件(故意)

第3 違法性、責任、刑の範囲

第4 公課法370条1項、2項の具体例への適用

- 1 租税逋脱犯の実行行為
 - 1-1 不正確又は不完全な申告による租税逋脱 <例1><例2><例3>
 - 1-2 不作為による租税逋脱
 - 1-2-1 所得税、営業税、消費税の無申告 <例4>
 - 1-2-2 相続税、贈与税の無申告 <例5>
- 2 租税逋脱犯の構成要件的结果
 - 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
 - 2-1-2 結果発生の時点 <例6>
 - 2-1-3 時機に適った租税軽減 <例7>

- 2-1-4 危険結果 (Gefährdungserfolg) としての租税軽減 <例 8>
- 2-2 不当な租税利益の獲得 <例 9>
- 2-3 相殺禁止 (kompensationsverbot)、公課法 370 条 4 項 3 文
- 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性 <例 3>
 - 2-4-2 財政官庁による課税根拠の評価 (推計課税) <例 10>
- 3 主観的要件 (故意) <例 11>
- 4 違法性、責任、刑の範囲
- 5 刑法の公訴時効と租税法の確定時効 <例 12>
- 6 公課法 371 条による自首 <例 13>

第 3 節 ドイツ公課法の自首

- 第 1 日本における自首—立法化の必要性 175 頁
- 第 2 自首制度の歴史的変遷
- 第 3 自首の意味と目的
- 第 4 自首の法的性格
- 第 5 自首の適用範囲
 - 1 原則 (1) (2)
 - 2 自首をする者 (1) (2) (3) (4)
 - 3 自首の名宛人 (1) (2)
 - 4 自首の形式
- 第 6 行為者の自首の内容 (1) (2) (3) (4)
- 第 7 正犯者と共犯者の申告義務
- 第 8 租税の後払い (後納)、公課法 371 条 3 項
 - 1 総説
 - 2 受益者の後払い義務
 - 3 後払いの期間 (1) (2)
 - 4 逋脱利息の支払い
- 第 9 公課法 371 条 2 項の排除事由
 - 1 職員の臨場
 - 2 刑罰または科料手続の開始の通知 (1) (2) (3)
 - 3 税務調査のための職員の臨場 (1) (2) (3) (4) (5) (6)
 - 4 租税犯罪行為または租税秩序違反行為の捜査のための職員の臨場
 - 5 消費税調査または給与所得税調査のための職員の臨場
 - 6 犯罪行為の発覚 (1) (2)
 - 7 利益による遮断効
 - 8 特別に重大な事案における遮断効
 - 9 税務調査の場合の遮断効の制限
 - 10 納税申告の場合における遮断効の制限
- 第 10 公課法 371 条 4 項により処罰を免れる他人の自首

第11 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	
1	
2 公課法371条と公課法378条の比較	
3 公課法378条3項による自首の要件	
第4節 小 括	195頁
おわりに	196頁
参考文献 (五十音順)	200頁

はじめに

租税は国（地方公共団体）の財政収入の根幹であり、国の政策遂行にとって不可欠の財源である。それゆえ国民には納税の義務が定められ（憲法30条）、納税者は正当な、時機に適った納税をする義務を負っている。そして、納税者が税負担を納得するためには、何よりも納税義務者間の「負担の公平」が確保され、それが租税制度を貫く基本的原則とされなければならない¹。

もし納税者が脱税により納付すべき税金の一部あるいは全部を免れたならば、その分だけ他の善良な納税者に負担をしわ寄せすることになり、税負担の公平が損なわれ、国民の共同生活上の利益を害することとなる。そこで、法は脱税行為について厳しい制裁、特に自由刑を含む刑事罰を科している²。国税庁も国税査察制度に関してではあるが、「税務行政の一環として大口・悪質な脱税者に対する刑事責任を追及して、その一罰百戒の効果を通じ納税道義の高揚を図ることにより申告納税制度の維持と健全な発展」を図るとしている³。

確かに脱税は違法性の強い行為であり、厳しく取締まる必要があることに異論はないであろう。しかし他方で、処罰の拡大、厳罰化が進むことに問題はないだろうか。適正、明確な立法となっているだろうか。また手続面からみても、税務調査や犯則調査、さらには捜査の対象となる納税者（国民）の権利にも配慮が必要であろう。訴追や立証の容易さを図るために適正な手続が軽んじられる危険性はないだろうか。国民が刑罰の威嚇の下に晒されていることを忘れてはならない。国税当局の正義感、責任感には敬意を払うべきであるが、「一罰百戒」的な処罰を図ることに危険性はないであろうか。本稿の問題意識はそうした点にある。

そこで以下では、まず日本の租税逋脱犯の体系（全体像）を示した後、租税刑法の歴史の変遷を概観し、立法史的考察を行い、租税刑法の問題点を概観する（第1章）。次に租税逋脱犯の成立要件について論じる。客観的成立要件については、租税逋脱犯の実行行為に関する学説・判例の検討を行い、その問題点を論じる（第2章）。主観的成立要件については、租税逋脱犯の故意について述べた後、近時立法された無申告逋脱犯の検討を通じてその主観重視の問題点を述べる（第3章）。第4章では共犯処罰について概観し、中立的行為による幫助犯の成否、事業主処罰（両罰規定）の問題点について論じる。さらに手続的な問題として、国税通則法の改正に関し、通告処分などの諸問題の検討を通じて今後の改正のあるべき方向について述べる（第5章）。第6章では税務調査と犯則調査の問題点について論じる。最後に、第7章では、ドイツの租税刑法の概要と特にドイツ租税刑法に特徴的な制度である自首の概要を紹介する。

国税犯則取締法は平成30年4月1日に廃止された。そこで以下の論述では「旧国税犯則取締法（又は旧国犯法）」とし、対応する国税通則法は「新国税通則法（又は新通則法）」と表記する。

¹ 藤木英雄『行政刑法』（学陽書房・1976年）323頁。

² 藤木・前掲（注1）324頁。

³ 国税庁「最近10年の動き 平成11年7月から平成21年6月」（国税庁ホームページ）85頁以下。

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しない。個々の租税法規において租税逋脱犯に関する規定（所得税法238条以下、法人税法159条以下、相続税法68条以下等）が「罰則」として定められている。

まず、本論に入る前提として、租税逋脱犯の体系について概観しておく⁴。

租税犯とは、個々の租税の賦課、徴収、納付に直接関連する犯罪をいう。刑罰（租税罰）が科される犯罪という点で附帯税と区別される。

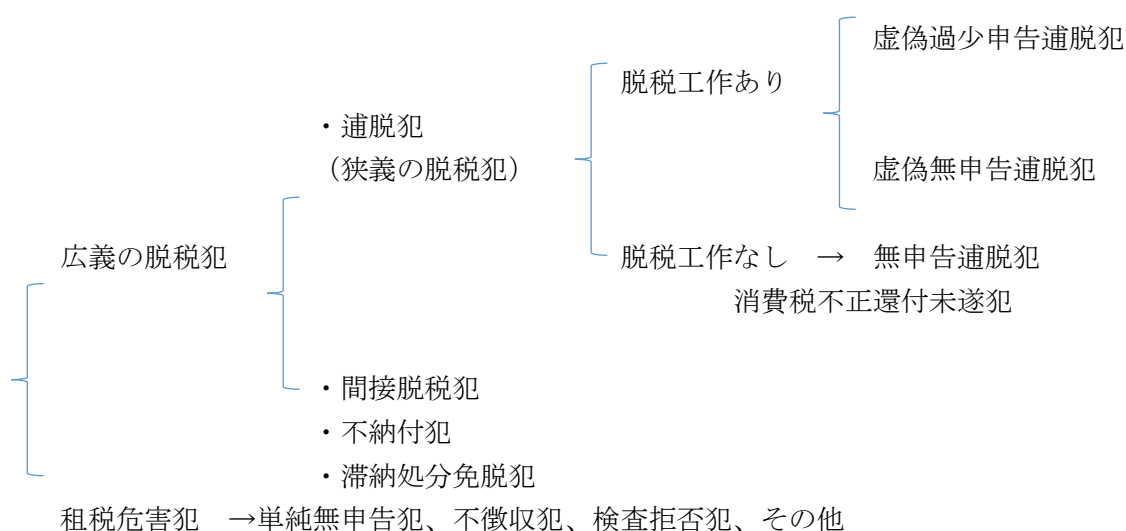
租税犯は、(A) 租税請求権を直接侵害する行為である脱税犯（広義の逋脱犯）と、(B) 直接には租税収入の減少をもたらさないが、租税請求権の正常な行使を阻害する危険のある行為としての租税危害犯とに大別される。

(A) 脱税犯は、逋脱犯（狭義の脱税犯等）、間接脱税犯、不納付犯、滞納処分免脱犯等からなり、(B) 租税危害犯は、単純無申告犯、不徴収犯、検査拒否犯等からなる。

さらに、逋脱犯（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逋脱犯、虚偽無申告逋脱犯と、所得秘匿工作のない無申告逋脱犯とに区別される。本稿で脱税犯という場合、逋脱犯（狭義の脱税犯）をいうものとする⁵。

租税犯の体系を図示すれば、以下のようになる。

<租税犯の体系>



⁴ 金子 宏『租税法 第23版』（弘文堂・2019年）1119頁以下、清永敬次『税法新装版』（ミネルヴァ書房・2013年）335頁以下。

⁵ 逋脱犯とは、納税義務者または徴収納付義務者が偽りその他不正の行為（所得秘匿工作）により、租税を免れ、またはその還付を受けたことを構成要件とする犯罪をいう。金子・前掲（注4）1120頁。

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、一言で言えば処罰範囲の拡大と厳罰化の歴史であった（処罰の拡大・厳罰化）。そしてその性質も、行政目的、行政法的性格から刑法犯へと変質していった（租税犯の刑法化）。

そこで、租税刑法の個々の問題点を検討する前に、日本の租税刑罰制度について、その変遷を概観しておきたい。その際、時代区分としては、明治中期から昭和前半までと、昭和56年以後の近時の改正とに分けて検討していくこととする⁶。

第1 明治中期から昭和前半まで⁷

1 第1期（明治中期から昭和19年まで）

日本の租税刑罰制度は、明治中期の近代的租税制度の成立に伴い設けられたが、昭和19年に至るまでの50年余りの間、その法定刑、刑法総則の適用除外等について、一般刑法犯とはもとより、一般行政犯とも比べて著しい特色を有するものであった。

（1）定額財産刑主義

刑罰は罰金・過料による財産刑に限られるとともに、その額は脱税額の法定倍数によるものとされ、裁判官には裁量の余地が認められていなかった。これを定額財産刑主義という。

定額財産刑は、以下のように規定されていた。

所得税法（明治20年勅令第5号）24条「所得金高を隠蔽して遁脱したる者はその遁脱金高三倍の罰金に処す」

所得税法（大正9年法律第11号）74条「詐欺その他不正の行為により所得税を遁脱したる者は其の遁脱したる税金の三倍に相当する罰金又は科料に処す」

所得税法（昭和15年法律第24号）88条「詐欺その他不正の行為により所得税を遁脱したる者はその遁脱したる税金の三倍に相当する罰金又は科料に処す」⁸

⁶ 日本の租税制度全般についての変遷については、金子・前掲（注4）42頁以下に詳しい。

⁷ 河村澄夫「税法違反事件の研究」司法研究報告書 第4輯第8号（1954年）30頁以下、板倉宏『租税刑法の基本問題 増補版』（勁草書房・1968年）27頁以下、小島建彦「直税法違反事件の研究」司法研究報告書 第24輯第2号（1979年）8頁以下。第1期から第4期までの時代区分は、田中二郎『租税法 第3版』（有斐閣・1990年）394頁による。

⁸ 官報号外（昭和15年3月19日）。なお法人税についても同様の規定が設けられていた。

法人税法（昭和15年法律第25号）29条「詐欺その他不正の行為により法人税を遁脱したる者はその遁脱したる税金の三倍に相当する罰金又は科料に処し直にその税金を徴収す」

このような定額財産刑主義が採られていたのは、脱税犯処罰の目的が国家の財政保護にあること、すなわち脱税犯が処罰される理由は、行為の罪悪性ではなく、国家に金銭上の損失を与えることにあり、その損害金額の多寡に応じて処罰が定まる点に他の犯罪とは異なる特色があるとされていた⁹。

そこで、逋脱犯に対する処罰は、形式的には刑罰の一種であるが、実質的には不法行為に基づく損害賠償に類するもので、納税義務者がその義務に違反して不正にその義務を逋脱することにより、国庫に及ぼすべき金銭上の損失を防止することが、その唯一の目的であるとする¹⁰。

(2) 刑法総則規定の適用除外

個別税法は、その罰則に刑法総則の適用を除外した。所得税、営業収益税等の直税関係の税法罰則においては、刑法38条ただし書き（法律の不知の軽減）、39条2項（心神耗弱者の軽減）、40条（瘡痍者の行為の不処罰）、41条（刑事未成年者の不処罰）、48条2項（併合罪と罰金の合算）、63条（従犯減輕）、66条（酌量減輕）の諸規定を除外していた（大正9年法律第11号所得税法77条本文等¹¹）。

これも、前述したように、脱税犯処罰の目的が国家の財政保護にあり、納税義務者が脱税をした以上は、その処罰には犯情を問題とせず処罰される¹²、との考えによるものである¹³。

(3) 自首不問罪

所得税等の直接国税の脱税犯については、「自首し又は税務署長に申し出たる者は其の罪を問わず」（大正9年法律第11号所得税法74条等¹⁴）との自首不問罪規定が設けられ、その罪を問わないものとされた。

罪の発覚前に自首した者は、結局国家に財政上の損失を来さないで終わった者であることを理由とする¹⁵。

(4) 転嫁罰規定

転嫁罰規定とは、代理人、戸主、家族、雇人その他の従業員の業務に関する違反行為につ

⁹ 美濃部達吉『行政刑法概論』（勁草書房・1949年）171頁、172頁。

¹⁰ 美濃部・前掲（注9）172頁。こうした考えに対しては、損害額等ではなく逋脱額の定額倍とする理由の説明が付かず、罰金の他に正当な税額が徴収される場合には、損害賠償の二重支払いになることから、逋脱犯に対する制裁は犯罪に対する応報とみるべきとの批判があった（杉村章三郎「租税処罰法の現在及び将来」国家法学雑誌第57巻第9号（1943年）13頁）。もっとも杉村も「現行法としては国庫収入の保護という見地が考慮に容れられていることは争う余地のないものと思われる」とする。

¹¹ 他の例として、昭和15年酒税法66条等。

¹² 美濃部・前掲（注9）173頁。

¹³ 美濃部・前掲（注9）171頁は「犯人の主観的事情も、犯罪の客観的事情も、更にこれを問わず、一に脱税高の多寡に応じ、その何倍かの罰金を科するのであるから、普通の刑事罰と同一の法理を以てこれを論ずることの出来ない」とする。

¹⁴ 昭和15年所得税法88条、法人税法29条。

¹⁵ 美濃部・前掲（注9）174頁。

きその業務主（事業主）を処罰するとし、また、その業務主が法人のときは、理事、取締役、その他の役員を、未成年者（または禁治産者）のときは法定代理人を処罰するとするものをいう¹⁶。転嫁罰規定の例としては次の規定がある。

取引所税法（大正3年法律第23号）21条「取引所の会員又は会員の代理人、戸主、家族、同居者、雇人その他の従業者にして其の業務に関し本法を犯したるときは其の取引員又は会員を処罰す」

転嫁罰規定は各個別税法によっていたが、法人の転嫁罰は、明治33年法律第52号「法人ニ於テ租税及葉煙草専売ニ関シテ事犯アリタル場合ニ関スル法律」によっていた。

同法は、法人の代表者その他の従業員が、法人の業務に関し租税法規違反の行為をした場合には、常に法人を処罰することを定めていた。その趣旨は、法人が租税法規に違反して租税を遁脱した場合には、誰が不正の手段を行ったかを問わず、その責任は常に納税義務者である法人に帰し、不正手段を行った者はその罪責を負うものではないことを明示することにあるとされた¹⁷。

2 第2期（昭和19年の改正）

（1）懲役刑の導入と定額財産刑主義の修正

昭和19年における各種間接国税法罰則の改正（昭和19年法律7条）によって罰則に初めて懲役刑が加えられ、法定罰金刑の手直しがおこなわれた¹⁸。

脱税犯に対して、①懲役刑を財産刑との選択刑として、または併科刑として科すことを認めるとともに、②財産刑についても定額刑を修正し、情状によっては一定の最高限と最低限の範囲で量刑できることとし、または定額財産刑主義を完全に廃止して、一般犯罪におけると同様にある程度幅を持った刑罰を定めて裁判官の裁量の余地を残すこととされた（例えば、酒税法60条、61条1項、62条1項）。酒税法の規定は以下の通りである。

昭和19年改正酒税法63条「61条の罪を犯したる者は情状に因り5年以下の懲役若しくは酒税5倍を超え10倍以下に相当する罰金に処し又は懲役及罰金を併科することを得」

こうした立法の背景には、戦費調達のため、直接税はもとより間接税等について相当の増税を行う必要があり、間接税については悪質な犯則者に対しては体刑（懲役刑）をも科し得ることとし、その取締の徹底を図ることを目的としたものであった¹⁹。

ここに脱税犯を処罰するのは、単に国庫に加えられた損失の賠償を図るためだけではなく、一般犯罪に対する刑罰と同様、その持つ悪質性を処罰しようとの、脱税犯処罰に対する

¹⁶ 福田平『行政刑法 新版』（有斐閣・1978年）70頁。現在転嫁罰規定は存在しない（高橋則夫『刑法総論 第3版』（成文堂・2016年）注（27）99頁）。

¹⁷ 美濃部・前掲（注9）178頁。

¹⁸ 小島・前掲（注7）9頁。酒税、物品税、骨ばい税等。河村・前掲（注7）30頁。

¹⁹ 第84回帝国議会衆議院「所得税法外29法律中改正案委員会」（昭和19年1月24日）における、多賀屋興宣大蔵大臣による提案理由説明。

考え方の変化がみられる²⁰。すなわち、戦争の重大な時局に脱税を図ることは国家目的に反する背信行為であり、特に間接税の脱税は、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者に対しては、懲役刑をもってのぞむことが適切であると考えられ、こうした思想が刑罰法令の改正を促したとされる²¹。

(2) 両罰規定の採用

両罰規定が採用されたが²²、その規定は業務主処罰を第一次的とし、行為者については刑を免除し得るものとしていた(昭和19年改正酒税法67条、物品税法22条等)²³。両罰規定の例として以下のものがある。

酒税法67条「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員其の法人又は人の業務に関し・・・違反行為を為したるときは其の法人又は人に対し各本条の罰金刑又は科料を科するの外行為者を処罰す但行為者については情状に因り其の刑を免除することを得」

これも大戦末期において、戦費調達の一必要と脱税取締の徹底を図ることを目的としたものであろう²⁴。

以上の改正は、戦時中の特殊な時代を背景とするものであった²⁵。すなわち軍事費の調達、戦時下に増加する諸経費の増加による財政需要の膨張に対処し、国家の租税収入の増加を図り、財政基盤を堅固なものとするためであったとされる²⁶。

3 第3期(戦後の改正)

昭和22年に申告納税制度が採用される等の税制度の改革に伴い²⁷、租税罰則にも改正が

²⁰ 河村・前掲(注7)31頁、板倉・前掲(注7)29頁。

²¹ 小島・前掲(注7)12頁。小島は、この改正は、脱税犯に対する従来の形式犯思想からの脱却を促す契機となり、「租税刑罰史上特筆すべきものであった」と評価する。

²² 両罰規定とは、従業者の違反行為について、当該行為者を処罰するとともに、その業務主である法人、自然人をも処罰する規定をいう。福田・前掲(注16)70頁、高橋・前掲(注16)99頁。

²³ 河村・前掲(注7)注(10)35頁は、行為者自身の責任は第二次的従属的な責任としている点に、なお転嫁罰規定の名残が見られ、「完全な両罰規定」が設けられたのは、昭和22年12月以後のことである、とする。

²⁴ 物品税の改正についてであるが、第84回帝国議会・前掲(注19)の理由説明で、松隈秀雄大蔵省主税局長は「今回税法改正に当たって、脱税防止に関する規定もある程度整備することに心掛けたような次第であります」と述べている。

²⁵ 小島・前掲(注7)10頁。

²⁶ 多賀谷興宣大蔵大臣・前掲(注19)3頁。

²⁷ 税制改正の趣旨目的について、北村徳太郎大蔵政務次官は「多額に上る財政需要の現状に対応いたしまして、その収支の均衡をはかるため、租税収入を確保するとともに、国民生活の実情に即応いたしまして、負担の公正を期し、併せて租税の民主化及び税制の簡素平明化をはかり、かくして現下当面いたしまする財政経済の再建に資する適切な税制を樹立することといたしたのであります。」と述べている(第92回帝国議会衆議院 所得税

加えられた。

(1) 懲役刑・裁量罰金刑

所得税、法人税等の直接国税法罰則にも懲役刑が採り入れられ、定額財産刑を廃止し、確定額以下の罰金刑が定められ、懲役刑と罰金刑の併科規定が設けられた。

法定刑は当初「・・・所得税を免れた者は、これを1年以下の懲役又はその免れた税金の3倍以下に相当する罰金若しくは科料に処する。」「前項の罪を犯した者には、情状に因り、懲役及び罰金を併科することができる。」とされたが²⁸、懲役刑について「3年以下」と改められた（昭和22年法律第27号所得税法69条）。

罰金は、昭和23年改正で脱税額の「5倍相当以下」とされ（昭和23年所得税法69条）、昭和25年改正で、所得税を免れた者は「3年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金に処し」「免れた所得税額が500万円をこえるときは、情状に因り罰金は、500万円をこえその免れた所得税額に相当する金額以下にすることができる」旨の改正がなされた（昭和25年法律第71号改正所得税法69条等）。罰金については、罰金額が脱税額の上限を超える場合には、情状により、罰金額を脱税額に「スライド」させて、罰金を脱税額以下とする「スライド制」が採用された²⁹。多額の罰金刑を科すことは、却って企業や個人の経済生活を危険に陥れることになりかねない³⁰、との理由による³¹。

間接国税については、昭和24年の酒税法改正以後、同様の改正が行われた。

法定刑は「5年以下の懲役若しくは50万円以下の罰金又はその併科」から「税額の10倍が50万円をこえるときは50万円をこえその10倍以下の罰金とすることができる」旨改正された（昭和24年法律第4号改正酒税法61条、61条の2等）。さらに昭和36年の改正で「10倍以下」から「3倍以下」に改められた（昭和37年法律第47号改正酒税法）。

(2) 昭和22年、所得税、法人税その他の直接国税に関する罰則規定に両罰規定が採用され、転嫁罰規定は廃止され、すべて両罰規定に代えられることとなった³²。

これにより行為者を処罰するとともに、法人についても処罰することができるようになった。これは、刑法理論の原則である行為者処罰主義という基本的な考え方によるものとさ

法を改正する法律案外六件委員会議録（速記）第1回。

²⁸ 官報号外 昭和22年3月30日、所得税法改正案69条。

²⁹ 小島・前掲（注7）13頁。

³⁰ 小島・前掲（注7）13頁。

³¹ 本文のような罰金額を脱税額までに減額するスライド制に対して、板倉宏「租税刑事制裁法の現代的課題」税法学200号93頁（1967年）は、「刑事制裁の純化という見地から」、国庫主義的思想の残存であるかのような誤解を受けるおそれがあるスライド制は、将来廃止すべきであり、罰金の多額を引き上げ、「1億円以下」とすればよい、と主張する。現在の罰金額は「千万円以下」で、免れた所得税の額が「千万円を超えるときは、情状により」、「千万円を超えその免れた所得税の額に相当する金額以下とすることができる。」（所得税法238条1項、2項、法人税法159条1項、2項、相続税法68条1項、2項）とされ、罰金額を脱税額まで「引き上げる」ことができることとなっている。

³² 河村・前掲（注7）35頁。

れる³³。

(3) 税法罰則の特色であった自主不問罪は、昭和22年の改正にあたりすべて廃止された。

(4) 昭和23年に、「間接国税犯則者取締法」が改正され、「国税犯則取締法」となった。

(5) 刑法総則の除外範囲縮小

昭和25年の改正により、刑法総則の適用除外は、48条2項（併合罪と罰金の合算）、63条（従犯減輕）、66条（酌量減輕）に限られ、その他の規定は廃止された³⁴。

昭和22年の直接国税に関する罰則の改正を転機として、租税犯の処理に関する実務も大きな変化をみせた。検察においては脱税事犯の摘発とその刑事訴追が励行され、裁判においては罰則規定の厳格な適用と悪質事犯に対する厳罰とが励行されるようになった³⁵。その最大の原因は、終戦による経済混乱、特にインフレの昂進と道義心の荒廃、高税率が納税意欲を衰えさせ、申告納税制度の採用とともに徴税成績の極度の不振をもたらし、これを放置することを許さない事態に至ったことにある、とされる³⁶。

4 第4期（昭和37年の改正）

昭和37年、「国税通則法（昭和37年法律66号）」³⁷の制定に伴う改正により、刑法総則規定の適用除外規定は全廃された（例外として印紙税法の過失犯。後に昭和42年に廃止された。）。

第2 近年の改正

1 昭和56年度改正

昭和56年「脱税に係る罰則の整備等を図るための国税関係法律の一部を改正する法律」（昭和56年法律第54号）により、法定刑、公訴時効について以下の改正が行われた³⁸。

³³ 「租税法セミナー」ジュリスト（1957年7月1日）65頁（渡辺喜久雄国税庁長官発言）、板倉・前掲（注7）注（10）33頁。

³⁴ 田中勝二郎「ドイツの脱税犯について」税法学7号（1951年）15頁は、脱税犯は刑事犯と同様に扱っているのだからこうした立法は疑問であり、それは形式犯時代のなごりであり、立法論として速やかに形式犯のような旧式の思考から完全に脱却すべきである、と主張する。

³⁵ 河村・前掲（注7）32頁。河村は、「処罰寛大主義から処罰励行主義へ」とする。

³⁶ 河村・前掲（注7）注（7）33頁。

³⁷ 日本の租税法が多数の単行法からなり、規定が不備、不統一なうえ、租税法律関係をめぐり種々の疑義が生じているため、租税法の体系的整備と国税に関する法律関係の明確化を目的として制定された。金子・前掲（注4）110頁。国税通則法制定の経緯については、志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解 平成31年改訂』（大蔵財務協会・2019年）1頁以下に詳しい。

³⁸ 改正の趣旨・内容については、大蔵省主税局・自治省税務局編集『現行 日本税法大成 追録臨時号—改正税法のまとめ—』（大成出版・1981年）210頁以下（大蔵省主税局税制第3課 大川要執筆）に詳しい。

(1) 罰則の整備

所得税、法人税等直接税を遁脱した場合の法定刑（懲役刑）の長期が3年から5年に引き上げられた（所得税法238条1項、法人税法159条1項、相続税法68条1項の改正）。

遁脱犯に係る法定刑の長期は、直接税の場合は3年、間接税の場合は5年とされており、これに伴い遁脱犯の公訴時効期間も、直接税の場合は3年（刑訴法250条2項6号）、間接税の場合は5年（刑訴法250条2項5号）となっていた。この改正により、直接税の公訴時効期間も3年から5年に延長された。

改正の趣旨は次のように説明されている³⁹。

①脱税の反社会性に着目すれば、直接税と間接税との間で格差を設ける合理的理由がないこと。

②脱税に対する世論が厳しくなっていること⁴⁰。

③大口・悪質な遁脱犯にあつては、事実が複雑、巧妙化しているため、その調査着手から起訴まで長期間を要し、公訴時効期間を延長する必要があること。

④主要諸外国における遁脱の場合の懲役刑と比較しても、日本の直接税の3年は短いこと。

その他、「航空機疑惑問題等防止対策協議会の提言⁴¹」、納税者の増加に伴う税務執行面における実調率（要処理人員に対して実調をした人員の割合）の低下⁴²等が挙げられる。

(2) 公訴時効の改正

前述したように、直接税遁脱の法定刑の長期を3年から5年に引き上げることによって、公訴時効期間も3年から5年に延長されることとなった。

これは改正の目的の一つとされる⁴³。すなわち、公訴時効が短いため調査時間が不足し十分な立証ができず告発できなかった事案について、公訴時効期間が伸長されることで告発が可能となることを目的としたものである⁴⁴。

(3) 公訴時効期間の特例（両罰規定の改正）

所得税、法人税等の直接税及び間接諸税の納税者の代理人等が、その納税者の業務等に関して遁脱行為をした場合において、両罰規定によって処罰される納税者の公訴時効期間が3年から5年に延長された（所得税法244条2項、法人税法164条2項、酒税法62条等）。

両罰規定によって納税者本人に科される刑は罰金刑であるから、公訴時効期間は3年と

³⁹ 大蔵省主税局・自治省税務局編集・前掲（注38）211頁、220頁。

⁴⁰ 大蔵省主税局・自治省税務局編集・前掲（注38）211頁によれば、昭和54年8月、総理府の世論調査によると、脱税防止策としては「みせしめのために悪質脱税者を厳罰に処すべき」との回答が最多で、約半数を占めたとのことである。

⁴¹ 昭和50年代になって問題となった、ロッキード、グラマン事件等を受けて政治倫理の確立を図るため、内閣総理大臣の諮問機関として設けられた。そこでは、「直接税の脱税事犯につき刑の加重と公訴時効期間の延長を図る」との提言を行っている（昭和54年9月5日）。大蔵省主税局・自治省税務局編集・前掲（注38）212頁。

⁴² 大蔵省主税局・自治省税務局編集・前掲（注38）213頁。

⁴³ 大蔵省主税局・自治省税務局編集・前掲（注38）220頁。

⁴⁴ 大蔵省主税局・自治省税務局編集・前掲（注38）221頁。

なる（刑訴法250条2項6号）。代理人が遁脱行為をした場合にはその公訴時効期間は5年であるのに対し、納税者本人の公訴時効期間は3年であり、両者に不均衡を生じている。そこでその差を埋めて納税者の公訴時効期間も代理人のそれと同じくしたものである⁴⁵。

その趣旨は、①法人の代表者の遁脱行為も個人の遁脱行為も、その悪質さにおいて同じであり、かつ、その遁脱行為の発見ないし告発に相当長期間を有すると認められる場合には、法人等のみについて早期に公訴時効を完成させる理由がないこと、②同一事件について納税者自身について公訴時効が完成し、行為者のみ処罰せざるをえない事態が生じることを避ける必要があること、にある⁴⁶。

2 平成22年度改正

平成22年度の税制改正で、課税の適正化を図り、税制への信頼を確保するため、租税罰則について全面的な見直しが行われた⁴⁷。

昭和56年度の改正後も、①大口・悪質な脱税が後を絶たない状況にあること、②他の経済犯罪について法定刑の引き上げが図られたが、租税に関する罰則は、他の経済犯と比べて大きな乖離が生じていたことから、他の経済犯の法定刑との均衡を図ること、が理由とされている⁴⁸。

（1）脱税犯に係る法的刑の引上げ等

直接税⁴⁹、消費税の脱税犯については、懲役刑の上限が5年から10年に⁵⁰、罰金刑の上限（定額部分）が500万円から1000万円に、それぞれ引き上げられた（所得税法238条1項、法人税法159条1項、相続税法68条1項、消費税法64条1項等）。

源泉所得税不納付犯については100万円から200万円に、源泉所得税不納付犯を除く源泉所得税の不納付犯に係るものは50万円から100万円にそれぞれ罰金額が引き上げられた（所得税法239条1項、240条1項）。

間接税等（消費税を除く）については、懲役刑の上限が5年から10年に、罰金刑の上限（定額部分）が50万円から100万円に、それぞれ引き上げられた⁵¹。

⁴⁵ 大蔵省主税局・自治省税務局編集・前掲（注38）222頁。

⁴⁶ 大蔵省主税局・自治省税務局編集・前掲（注38）222頁。

⁴⁷ この点に関する改正法（「所得税法等の一部を改正する法律（平成22年法律第6号）」）の内容等については、青木慎仁「平成22年度税制改正について 租税に関する罰則（国税関係）について」（『平成22年度 税制改正の解説』第一法規・2010年）183頁以下に詳しい。金子・前掲（注4）1126頁。

⁴⁸ 青木・前掲（注47）184頁。

⁴⁹ ここでの直接税とは、所得税、法人税、相続税、贈与税、地価税をいい、間接税等とは、消費税、酒税、たばこ税、たばこ特別税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税、航空機燃料税、電源開発促進税、印紙税をいう。青木・前掲（注47）注（1，2）185頁。

⁵⁰ 公訴時効の期間は5年から7年に延長される（刑訴法250条2項4号）。

⁵¹ 罰金刑の多額（定額部分）について、直接税について改正前500万円（改正後1000万円）とされ、消費税以外の間接税については改正前50万円（改正後100万円）とされている。これは、年または事業年度単位で課税される税（所得税、法人税等の直接税）と、月または引取時のその都度単位で課税される税（個別間接税）とは、その脱税額

(2) 所得税の脱税犯の対象に、非居住者の給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告に係るものが加えられた(所得税法238条1項)。

(3) 両罰規定

所得税(源泉所得税に係るもの)等の納税者の代理人等が納税者の義務等に関して脱税に係る違反行為をした場合における業務主としての罪の公訴時効期間は、代理人に係る罪の公訴時効期間によるものとされた(所得税法243条2項等)。

3 平成23年度改正

平成23年度税制改正においては、経済社会状況の変化に対応して、税制信頼の一層の向上を図る観点から、新たな類型の遁脱犯規定が創設された⁵²。

(1) 無申告遁脱犯(申告書不提出犯)の創設

故意に確定申告書・修正申告書等を法定期限までに提出しないことにより租税を免れることを構成要件とする犯罪である(所得税法238条3項、4項、法人税法159条3項、4項等)⁵³。

従来、単純無申告犯(所得税法241条、法人税法160条等)として処罰されてきたが、その中でも違法性が強く、遁脱に当たると考えられるものがあるため、単純無申告犯と区別して、より重い刑罰に処すことを目的とするものとされる⁵⁴。

その立法の背景・理由としては以下の点が挙げられている⁵⁵。

- ①グローバル化し複雑化した経済取引を悪用して租税債権を侵害する行為が散見されること(例えば、外国為替証拠金取引(FX取引)を行い、多額の運用益を申告しないなど)。
- ②無申告の事実を認識しつつあえて申告しないのは悪質な意思のあらわれであり、厳しい道義的非難を加えるべき反社会性、反倫理性が認められること。
- ③所得秘匿工作の有無にかかわらず、無申告による遁脱には当罰性が認められること。
- ④平成22年度税制改正までの狭義の遁脱犯の法定刑(5年以下の懲役若しくは罰金またはそれらの併科)と、単純無申告犯の法定刑(1年以下の懲役又は罰金の選択刑)との不均衡があること。

こうした理由から創設された制度の概要は以下のようなものである。

直接税、消費税については、故意に「申告書をその提出期限までに提出しないことにより

や罪数に差があることが考慮されたためである。青木・前掲(注47)(注)186頁。

⁵² この点に関する改正法(「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るため所得税法等の一部を改正する法律(平成23年法律第82号)」)の内容、立法理由等については、藤崎直樹「平成23年税制改正について 租税罰則その他の納税環境整備関係」(『平成23年度税制改正の解説』第一法規・2011年)247頁以下に詳しい。

⁵³ 金子・前掲(注4)1123頁。

⁵⁴ 金子・前掲(注4)1123頁。

⁵⁵ 藤崎・前掲(注52)250頁、小田原卓也(元国税庁調査査察課課長補佐)「近年の租税罰則見直しと租税遁脱犯の実行行為に関する一考察」税大ジャーナル22号(2013年)160頁以下。こうした立法に対する批判的検討は後に述べる。

税を免れた者」については、5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金に処し、又はこれを併科し、免れた税額が500万円を超えるときは、情状により、罰金は、500万円を超えその免れた税額に相当する金額以下とすることができる、とされた（所得税法238条3項、4項、法人税法159条3項、4項、相続税法68条3項、4項、消費税法64条4項、5項等）。

間接税等⁵⁶については、故意に「申告書を提出期限までに提出しないことにより税を免れた者」については5年以下の懲役若しくは50万円以下の罰金に処し、又はこれを併科し、罰金は、免れた税額の3倍が50万円を超える場合には、情状により3倍以下とすることができる、とされた（酒税法55条3項、4項、57条、たばこ税法28条3項、4項等）。

（2）消費税不正還付未遂罪（消費税法64条1項2号、2項）の創設

消費税の遁脱犯の一種である不正還付犯について、未遂犯処罰規定が設けられた。

新制度創設の背景、理由については以下の事由が挙げられている⁵⁷。

① 消費税還付制度の悪用

消費税は「売上に係る税額」から「仕入に係る税額」を差し引いて税額を計算するため、「仕入税額が売上税額を上回る場合」に還付となる。この仕組みを悪用し、架空資産の仕入等に偽装することにより過大な「仕入税額」があるとして、虚偽の還付申告を行うという事例が発生していたこと。

② 不正還付事案の増加

消費税の還付金総額が年間2兆5000億円に達する状況の中、不正還付事案も増加傾向にあり、その未然防止は喫緊の課題となっていたこと。

③ 処罰の不均衡

不正還付事案について、従来は「借名による不正還付申告」は刑法の詐欺罪の対象となり、不正還付申告書を提出した時点で詐欺未遂罪（刑法246条、250条）が成立するのに対して、「実名による不正還付申告」については消費税の不正還付罪の対象とはなるが、未遂罪処罰規定がないため、還付金の受領がない限り、消費税の不正還付罪の対象とはならず、処罰の不均衡が生じていたこと。

こうした状況に適切に対処し、悪質性の高い消費税の不正還付請求事案に厳正に対応する観点から、本制度が創設された。消費税法の規定は以下の通りである。

消費税法64条第1項 次の各号のいずれかに該当する者は、10年以下の懲役若しくは1000万以下の罰金に処し、又はこれを併科する。

第1号 略

⁵⁶ 消費税、航空機燃料税、電源開発促進税を除く。航空機燃料税及び電源開発促進税については、故意に申告書を提出期限までに提出しないことにより税を免れた者については、3年以下の懲役若しくは50万円以下の罰金に処し、又はこれを併科し、免れた税額が50万円を超える場合には、情状により、脱税額以下とすることができる、とされた（航空機燃料税法20条3項、4項、電源開発促進税法13条3項、4項）。藤崎・前掲（注52）252頁。

⁵⁷ 藤崎・前掲（注52）254頁。

第2号 偽りその他不正の行為により第52条第1項又は第53条第1項若しくは第2項の規定による還付を受けた者

第2項 前項第2号の罪の未遂（第52条第1項に規定する不足額の記載のある同項の申告書を提出した者に係るものに限る）は、罰する。

消費税の不正還付罪の既遂の法定刑は、10年以下の懲役若しくは1000万円以下の罰金（情状により脱税額）又はこれらの併科であるが（消費税法1項、3項）、未遂罪（同法同条2項）については、刑法43条により刑を減輕することができる⁵⁸。

（3）官公署等に対する協力要請規定の整備

① 国税の犯則調査のための必要事項の照会規定の整備

国税の犯則調査について、「収税官吏は官公署又は公私の団体に照会して必要な事項の報告を求めることができる」ことが明確化された（国税犯則取締法1条3項）。

国税以外の犯則事件の調査については、官公署又は公私の団体に照会して必要な事項の報告を求めることができる旨の規定が存在するが（関税法101条2項、独占禁止法101条2項、金融商品取引法210条2項等）、国税の犯則調査については明文の規定がないため回答が拒否される事例があり、実務に支障が生じていた。そこで、明文の規定がないことにより回答が拒否されることを排除する趣旨で明文化したものとされる⁵⁹。

② 個別間接税を含めた調査のための協力要請規定の整備

酒税等の個別間接税に関する調査について、「税務職員は官公署又は政府関係機関に対し、その調査に関し参考となるべき帳簿書類等の物件の閲覧、提供等の協力を求めることができる」旨明文化された（酒税法53条6項、7項、たばこ税法27条3項等）。

酒税等の個別間接税については課税調査等における官公署等への協力要請規定がなく⁶⁰、法的根拠がないことを理由に官公署等から調査を拒まれる事例があり、実務に支障を生じていた。そこで、適正公平な課税を実現するための税務執行体制を整備することを趣旨としたものであるとされる⁶¹。

4 平成29年度改正

平成29年度税制改正において、納税環境整備については、経済活動のICT化（情報通信技術）の進展等を踏まえて国税犯則調査手続の見直しを行い、国税犯則取締法の規定を現代語化した上で国税通則法へ編入した⁶²。これにより、国税犯則取締法は、平成30年4月

⁵⁸ 有期の懲役又は禁錮を軽減するときは、その長期及び短期の2分の1を減じ、罰金を軽減するときは、その多額及び寡額の2分の1を減ずる（刑法68条3号、4号）。なお藤崎・前掲（注52）（注）254頁は、消費税の不正還付未遂罪は不正な還付申告書を税務署に提出した時点で成立し、税務署から還付金を受領した時点で不正還付罪の既遂が成立するとする。

⁵⁹ 藤崎・前掲（注52）257頁。

⁶⁰ 所得税法（235条2項）、法人税法（156条の2）、相続税法（63条）等には官公署等への協力要請規定が設けられていた。藤崎・前掲（注52）258頁。

⁶¹ 藤崎・前掲（注52）258頁。

⁶² 国税通則法等の改正（「所得税法等の一部を改正する法律（平成29年法律第4号）」）

1日廃止された。

改正の背景としては以下の事情が挙げられている⁶³。

① 国税犯則取締法の現代化

国税に関する犯則事件の調査、処分の手続等は「国税犯則取締法（明治33年法律第67号）」に規定されていたが、同法は昭和23年以降改正されておらず、条文が片仮名、文語体であるなど表現形式が現代離れしていること、内容的にも同じ性格の関税法による犯則調査手続の諸規定と比較して少なからず不備があること。

③ ICT化の進展による証拠収集手続の拡充の必要性

近年、業務連絡における電子メールの活用、電子データの外部サーバーへの保管等、経済活動のICT化が進展し、犯則嫌疑者の故意や脱税金額の立証等に必要な客観的証拠の収集が一層困難になってきていること。そこで、国税犯則調査手続について、経済社会の構造変化に対応するため、刑訴法を参考に電磁的記録の証拠収集手続の整備を行う必要があることとされる。

5 平成30年度改正

「国際観光旅客税法（平成30年法律第16号）」の創設に伴い、国税通則関係の整備がなされた⁶⁴。

（1）質問検査権

質問検査権とは、課税庁が課税要件事実について調査するため、納税義務者等、関係者について質問し、関係の物件を検査し、提示・提出を求める等する権限をいう（国税通則法74条の2以下）⁶⁵。

国際観光旅行税についても、他の国税と同様、質問検査権について整備が行われた（国税通則法74条の5第5号）。

（2）調査の事前通知および調査終了の際の手続

国際観光旅行税について、他の国税同様、調査の事前通知及び調査終了の際の手続の対象とした上で（国税通則法74条の9、74条の11）、再調査を行うことのできる対象に加えられた（国税通則法74条の11）。

6 平成31年度改正

国税について、税務当局による情報照会手続の整備を行うこととされた⁶⁶。

については、根本篤男「平成29年度税制改正について 国税通則法等関係」（『平成29年度税制改正の解説』第一法規・2017年）363頁以下に詳しい。

⁶³ 根本・前掲（注62）367頁。

⁶⁴ この点に関する改正法（「所得税法等の一部を改正する法律（平成30年法律第7号）」）の内容については、中村隼一郎「電子申告・国税通則・国税徴収関係」（『平成30年度税制改正の解説』第一法規・2018年）391頁以下に詳しい。

⁶⁵ 金子・前掲（注4）971頁。

⁶⁶ 「平成31年度税制改正の大綱」（財務省ホームページ）98頁、「平成31年度税制改

その理由としては、仮想通貨取引等、経済取引の多様化、国際化が進展する中、適正課税を確保するため、現行実務上行われている事業者等に対する任意の照会について、税法上明確化するとともに、高額・悪質な無申告者等の情報について国税当局が事業者等に照会する仕組みを整備する必要があるとされる。制度の概要は以下の通りである。

(1) 事業者等への協力要請

国税庁等の職員は、事業者及び特別の法律により設立された法人に、国税に関する調査（犯則事件の調査を除く。以下同じ。）に関し参考となるべき帳簿書類その他の物件の閲覧又は提供その他の協力を求めることができることを法令上明確化する。

(2) 事業者等への報告の求め

① 所轄国税局長は、次の要件の全てを満たす場合には、事業者、官公署又は特別の法律により設立された法人（以下「事業者等」という。）に、特定取引者の氏名又は名称、住所又は居所及び個人番号又は法人番号につき、60日を超えない範囲においてその準備に通常要する日数を勘案して定める日までに、報告を求めることができることとする。

イ 特定取引者の国税について、更正決定等をすべきこととなる相当程度の可能性がある場合

ロ この報告の求めによらなければ、特定取引者を特定することが困難である場合

② 所轄国税局長は、上記①の報告の求めを行う場合には、事業者等の事務負担に配慮するとともに、報告を求める事項を書面で事業者等に通知しなければならないこととする。

（注）上記①の報告の求めに対する拒否又は虚偽報告については、検査拒否等の場合と同様の罰則を設ける。

③ 上記①の報告の求めについては、処分として不服申立て又は訴訟の対象とするほか、所要の措置を講ずる。

第3 検討（立法史的考察）

以上みてきたように、租税刑罰制度の歴史は、行政犯から刑事犯への変化と、その厳罰化及び処罰範囲の拡大化との歴史であった。

1 租税逋脱犯の刑法化

かつて租税罰則は国家の財政を確保することをその唯一の目的としたものと考えられたが、昭和19年の改正以降は、逋脱行為の悪質性に着目して、刑事犯としての性格をもって立法されるようになった。そして、戦後、昭和22年以降数次の改正を経て、その刑事犯としての性格を強めていった。それは刑法総則の適用除外規定を廃止することにもよく表れている。こうした変化をもって、租税刑法の国庫主義的特殊性は希薄となり、一般刑法と同じものとなっている⁶⁷、租税罰則は一般刑法へ包摂された⁶⁸、逋脱犯は行政犯というより刑

正大綱の概要」（財務省ホームページ）。

⁶⁷ 板倉・前掲（注7）31頁。

⁶⁸ 小島・前掲（注7）13頁。

事犯として立法されている⁶⁹、等と評価されている。そして、立案当局も、脱税犯は刑事犯であるとの考えに立ち、厳罰化を目指していた⁷⁰。

こうした見解に対しては、政策的見地から疑問であるとの批判が加えられている⁷¹。すなわち、租税犯も他の行政犯同様、特定の行政目的を実現するものであり、当該租税法規の実効性を担保し、間接的に納税義務の履行を確保するための手段として租税罰を科すものであるから、行政犯的特色を有するものであるとする⁷²。

逋脱犯が刑事犯化していった背景として、昭和22年における申告納税制度採用の影響を考慮しなければならない。申告納税制度は、自ら納税額を確認、決定し自主的に申告納付をすることを求めるもので、納税義務者の誠実な義務の履行がなされることが期待されている⁷³。そうした制度の下での直接税の逋脱は、国庫収入に損害を与えるだけでなく、租税負担の公平性を害し、反社会的・反道徳的なものとして非難に値する⁷⁴。すなわち、納税義務を免れることで不当な利益を得る者があれば、他の誠実な納税者の納税意欲を減退させ、脱税を誘引するなど租税道徳が低下し、国家社会の危機を招くことになり、その反倫理性は刑罰による処罰を正当化するものであるとする⁷⁵。

しかし、ここで注意しなければならないことは、逋脱犯の刑法化といっても、行政取締目的での立法が、社会の変化とともに次第に反社会的、反道徳的との評価を受け自然犯化していくとの「法定犯の自然犯化」との考え方が逋脱犯の場合には必ずしも当てはまらないことである。例えば道路交通法の酒酔い運転罪（5年以下の懲役又は100万円以下の罰金、道交法65条1項、117条の2第1号）は、飲酒運転に対しては厳罰を科すべしとの国民の意見が立法に反映されたものであることは周知の通りであり、国民の間に酒酔い運転の反社

⁶⁹ 「租税法セミナー」ジュリスト（1957年7月1日）66頁（雄川一郎発言）。

⁷⁰ 渡辺喜久雄国税庁長官発言は「今の考え方は、多分に刑事犯的性格で、だから懲役刑までもってきた」のであり、「刑事犯としての範疇としてわれわれは考えていく」とする。

「租税法セミナー」ジュリスト（1957年7月1日）66頁。

⁷¹ 「租税法セミナー」ジュリスト（1957年7月1日）66頁（田中二郎発言）。

⁷² 田中・前掲（注7）394頁。ただし、田中・同397頁は、租税犯を含む行政犯の罰則については、刑法総則の適用除外の規定は甚だしく不完全、不統一なので、明文の規定にのみ依存する解釈の仕方は租税犯（広く行政犯）を律する法の趣旨とするところではなく、刑法8条にいう「特別の規定」というのは、単に明文の定めがある場合のみではなく、法の趣旨に照らし、行為の性質に基づき、条理上認められるべき特殊性をも含めた意味に解釈するのが妥当とする。しかし、法の趣旨により、条理に照らしという基準は不明確であり、処罰範囲を拡大する危険性があることから支持できない。また、田中二郎『新版行政法 上 全訂第2版』（弘文堂・1974年）191頁は、行政犯は必ずしも故意を要件とせず、過失をもって足りるとする。すなわち、行政犯の故意が成立するためには、行政法規の性質上、原則として、違法性の認識を必要とするが、違法性の認識を欠くことについて過失の責めがある場合には、その過失をも処罰するだけの合理的理由があるとする。しかし処罰の必要性があるということで、刑法38条1項の適用を排除することは責任主義に反するものであろう。

⁷³ 小島・前掲（注7）14頁、松沢智『租税法の基本原則』（中央経済社・1999年）229頁。

⁷⁴ 小島・前掲（注7）14頁。小島・同16頁は、脱税犯の本質は、均衡負担利益の侵害にある、とする。

⁷⁵ 板倉・前掲（注7）93頁。

会性、反道徳性が自然的に浸透していったものであるが⁷⁶、逋脱犯は課税当局が税収確保のために政策的に厳罰化、刑法化を推進してきた面があるということである。前述の立案当局の、逋脱犯を刑事犯と扱い、厳罰化を目指してきたとの発言は、これを裏付けるものである。課税当局が逋脱行為は反道徳性、反社会性を有する悪行であり、それゆえ厳罰化、刑法化が必要であり、厳罰化も正当化されると継続的に広報し、それにより国民の側にも逋脱行為は反社会的、反道徳的な行為であるとの意識が根付いていったものであろう。すでに見たように、かつての逋脱額の法定倍数の罰金を科すとの財産刑主義・定額財産刑主義でも厳罰というのに、自由刑（懲役刑）までも採用するに至ったのは、立法政策によるところが大きいといえる。そうした意味では、逋脱犯の刑法化は従来言われてきた法定犯の自然犯化という概念とは異なるものといえよう。国民意識の変化による刑法化というより、国家主導の刑法化といってもよい。

もつとも「刑法化」により、租税逋脱犯の構成要件の明確化、その厳格な解釈、適用が行われるようになること、故意犯処罰が原則化することは、納税者（国民）の権利保護という観点からは正しい方向性を有するものと評価できる。しかし、租税逋脱犯が納税者間の負担の公平を害し、反社会的・反道徳的な行為として批難に値するものではあるとしても（国民の間にそうした意識が根付いたとしても）、刑法犯と全く同様に評価することは疑問である。租税法規の目的はあくまで租税収入の確保という点にあり、罰則も本来はその実効性を確保するためのものであることを考慮すれば、租税逋脱犯の行政法的な性格を完全に失くしてしまうことはできないし、反社会性・反道徳性を強調し刑法化を推し進めるだけの方向性は正しくない。刑法学者の中にも、逋脱犯は一般の行政犯と異なる特異なものではなく、一般の行政犯の処罰と同様、行政刑罰と解するべきであるとの見解もある⁷⁷。次にみるように、刑法化の中で処罰が厳格化、拡大化する現状に鑑みれば、租税収入の確保という租税法規の目的に帰り、行政法規として再検討する必要があるのではないだろうか。

2 処罰の厳罰化、処罰範囲の拡大化

逋脱犯処罰の厳罰化も見逃せない変遷である。すでにみたように、昭和19年に間接国税に懲役刑が採用され、昭和22年には直接税にも懲役刑が採用された。昭和56年には懲役刑の法定刑が引き上げられ、さらに平成23年には罰則の全面的な見直しがなされ、懲役刑の法定刑は5年から10年へ、罰金刑は、直接税のそれは500万円から1000万円へ、間接税のそれは50万円から100万円へ、それぞれ引き上げられた。

また、平成23年には、無申告逋脱犯、消費税不正還付未遂罪がそれぞれ新設された。

犯則調査手続についてもその実効性をあげるため、国税犯則取締法の改正と廃止、国税通則法の改正が行われた。

それらの背景には、脱税犯の大口化、悪質化、脱税犯の厳罰化を求める世論、経済社会の変化等が挙げられる。

⁷⁶ 裁判所職員総合研修所監修『刑法総論講義案 4訂版』（司法協会・2016年）6頁。

⁷⁷ 福田・前掲（注16）144頁。そして、同・注（7）146頁は、各行政犯の特色はそれぞれの行政目的の差異によるもので、租税犯に特有のものではないとする。逋脱犯の反社会性・反道徳性を強調し、刑法化により厳罰化、処罰範囲を拡大することは疑問である。

3 処罰の危険の増大

確かに脱税は、国民の租税負担の公平を害する行為であり、反社会性、反道徳性を有するものである。また、社会経済状況の変化、国民の規範意識の変化に応じて、厳罰化、処罰範囲の拡大もやむを得ないところがある。そして、脱税を見逃さないために手続規定を改正していくことも必要ではあろう。

しかし他方で、こうした処罰の厳格化、拡大化は刑罰をもって国民を威嚇し、納税義務の履行へと駆り立てる危険性を有していることも否定しえない。納税者はみな、刑罰の危険に晒されていることを忘れてはならない。納税者の権利保護を目的とする「納税者権利憲章」は未だに成立していないにもかかわらず⁷⁸、処罰の厳罰化、拡大化等、租税罰則の改正は着実に進行している。こうした改正は、納税者の権利保護よりも、課税当局の徴税の便宜に偏っているのではないだろうか。納税者の権利保護が取り残されているように思われる。

第3節 租税逋脱犯の問題点

第1 従来からの問題点の概観

租税逋脱犯（租税刑法）に関しては、従来学説、判例において概要以下のような点が議論されてきた。

1 租税逋脱犯の成立時期（既遂時期）についての確定時説と納期説

租税逋脱犯の未遂は不可罰であり、「税を免れた」（所得税法238条1項、法人税法159条1項等）時に既遂となる。租税逋脱犯の既遂時期については、確定時説と納期説とがある⁷⁹。

確定時説は、既遂時期を租税債権の確定という観点からとらえ、納税者が正当な税額を確定させなかったことにより「税を免れた」といえるとし、納期説は納税義務の履行という観点から既遂時期をとらえ、法が期待する時期に租税債権を履行しないことにより「税を免れた」ことになるとする⁸⁰。

納期説によれば、申告納税方式による租税の場合、租税は法定納期限までに申告、納付することが求められているのだから、納期限までに適正な納付があれば租税を免れたことにはならず、逋脱犯は納期限までに正しい納付を完了しないときに成立するとする⁸¹。

通説・判例（最判昭和36年7月6日刑集15巻7号1054頁）は納期説をとっており、実務もそれで運用されている⁸²。

⁷⁸ 納税者権利憲章については、三木義一「租税手続法の大改革 平成23年度税制改正における国税通則法の改正」『自由と正義』Vol. 63 No4（日本弁護士連合会・2012年）35頁以下。

⁷⁹ 神山敏夫『新版 日本の経済犯罪—その実情と法的対応』（日本評論社・2001年）311頁、野村稔『経済刑法の論点』（立花書房・2002年）179頁、神例康博「第23章 脱税」（神山敏夫その他編著『新経済刑法 第2部』成文堂・2013年）340頁等。

⁸⁰ 神例・前掲（注79）340頁。

⁸¹ 清永・前掲（注4）337頁、金子・前掲（注4）1121頁。

⁸² 芝原邦爾『経済刑法 下』（有斐閣・2005年）862頁。

2 租税逋脱犯の実行行為

後に租税逋脱犯の客観的成立要件で検討するように、所得秘匿工作（「偽りその他不正の行為」）を実行行為に含めるか否かについての、いわゆる包括説と制限説の対立がある⁸³。この問題は、所得秘匿工作に関与した者の、共犯の成立範囲の理解にも関係するものである。

3 両罰規定

上記（2）とやや関係するが、納税義務者以外の逋脱犯の成否につき、両罰規定により正犯とされる場合と両罰規定によらず共犯とされる場合の問題とがある。

4 租税逋脱犯の故意

租税犯は故意犯であるから、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（刑法38条1項）が⁸⁴、行為者にどの程度の認識が必要であるか、について個別的認識説と概括的認識説とが対立している⁸⁵。個別的認識説は、逋脱犯においては脱漏所得のうち逋脱の故意を伴う秘匿所得のみが刑罰の対象になるとの見解であるのに対し、概括的認識説は、所得および税に対する故意の成立のためには、何がしかの所得及び税が存することの認識をもって足り、個々の収益、損費の個別的な認識は不要とする見解である⁸⁶。

5 その他、逋脱の意図で更正の請求をした場合、減額更正されなくとも既遂となるか、という実際の損害の必要性、罰金額、追徴・没収などの罰則等のあり方、通告処分の問題点、等々検討されるべき点は多い。

第2 近時の改正とその問題点

1 無申告逋脱犯の新設

上述のように、租税逋脱犯については検討すべき問題点が多い中、平成23年6月改正により、無申告逋脱犯が新設された。これは故意に確定申告書・修正申告書等を法定期限までに提出しないことにより租税を免れることを構成要件とする犯罪である（所得税法238条3項、4項、法人税法159条3項、4項等）⁸⁷。

従来の単純無申告犯（所得税法241条、法人税法160条等）の中にも違法性が強く、

⁸³ 金子・前掲（注4）1121頁、清永・前掲（注4）337頁。包括説とは、所得秘匿工作を実行行為に含め、所得秘匿工作と過少申告または無申告の両者を不正の行為と解するのに対し、制限説は、虚偽過少申告逋脱犯について、事前の所得秘匿工作は過少申告の準備行為に過ぎず、申告書の提出行為が不正の行為であり、虚偽無申告逋脱犯については所得秘匿工作が不正の行為である、とする。包括説と制限説についての判例、学説については、浅田和茂「青色申告承認の取消と逋脱罪の成否」法学雑誌3・4（大阪市立大学・1990年）349頁以下に詳しい。

⁸⁴ 金子・前掲（注4）1125頁。

⁸⁵ 金子・前掲（注4）1125頁。

⁸⁶ 個別的認識説と概括的認識説についての学説、判例については、浅田・前掲（注83）370頁以下、小島・前掲（注7）108頁以下に、それぞれ詳しい。

⁸⁷ 金子・前掲（注4）1123頁。

逋脱にあたると思われるものがあるため、単純無申告犯と区別し、より重い刑罰に処するために新設されたものとする⁸⁸。

しかし後に詳しく検討するように、法文上、「偽りその他不正の行為」を要求していないため、その実行行為が不明確であること、そのため単純無申告犯との区別が曖昧となり処罰の拡大をもたらす危険性があること、行為者の主観による処罰を導く可能性があること等、問題がある。

2 新国税通則法の通告処分

また、平成29年の改正で、通告処分が旧国税犯則取締法（以下「旧国犯法」という。）から新国税通則法（以下「新通則法」という。）に編入された⁸⁹。

通告処分とは、国税局長、税務署長または税関長が、犯則事件の調査により犯則の心証を得たときは、犯則者に対して、一定の例外に該当する場合を除き、その理由を明示して、罰金に相当する金額等を指定の場所に納付すべきことを通告することをいう（旧国犯法14条1項、2項、関税法138条1項、新通告法157条1項）⁹⁰。通告処分は、これに従うか否かは犯則者の任意であり、犯則者が通告の旨を履行したときは、同一の事件について公訴を提起されることはない（旧国犯法16条1項、関税法138条4項、新通則法157条5項）。犯則者が通告の旨を履行しないときは、国税局長等が告発の手段を取り（旧国犯法17条1項、関税法139条、新通則法158条）、事件は刑事手続に移行するものとされている。

通告処分がはじめて採用されたのは、明治23年の間接国税犯則者処分法においてであり、明治33年の全面改正により現在の形をとるに至った。その後、昭和22年の改正、さらに昭和23年に名称が「国税犯則取締法」に改正され、間接国税の犯則調査のみでなく直接国税の犯則調査もこの法律によって行われることとなった⁹¹。

通告処分については、後に検討するように、その合憲性、間接国税についてのみ通告処分を採用することの合理性、取消訴訟の可否が問題とされてきたが⁹²、さらに、改正にあたり、①通告件数が激減していること、②被通告者の救済手続の不備、③通告金額の基礎が不明確であること、④通告処分の性格、も問題点とされている⁹³。

3 税務調査に関して、税務調査によって得られた証拠資料を租税逋脱事件に流用することの可否等、税務調査に関する手続的な問題点も検討されなければならない。

⁸⁸ 金子・前掲（注4）1123頁。

⁸⁹ 基本的な制度の変更はなく、ほぼそのままの形で維持されており、また、関税法の通告処分は手つかずのままである。なお、主な改正点については、金子・前掲（注4）1131頁以下に詳しい。

⁹⁰ 金子・前掲（注4）1143頁。

⁹¹ 金子・前掲（注4）1131頁、1143頁。なお、通告処分の沿革については、小林敬和「通告処分の問題点—間接国税犯則行為と交通反則行為を参考にして—」高岡法学第15巻1＝2合併号（2004年）49頁以下に詳しい。

⁹² 金子・前掲（注4）1146頁。

⁹³ 上西左大信・佐藤英明・笹倉宏紀「国税犯則取締法改正」税研193号（2017年）13頁（佐藤英明発言）。

第4節 小 括

本章では、租税逋脱犯の体系を示した後（第1節）、日本における租税刑法の歴史の変遷を概観し、立法史的考察を行った（第2節）。その変遷は、処罰範囲の拡大と厳罰化、行政犯から刑法犯への質的变化の歴史であった。こうした立法の変遷は社会経済状況の変化に伴い税収を確保するとともに、納税者間の負担の公平を図るためのものであった。しかし、いわゆる法定犯の自然犯化とは異なり、課税当局による立法政策として刑法化が推し進められてきた面が強いと思われる。租税法規は租税収入の確保を本来の目的とし、その実効性を確保するために罰則がある、との行政法的な視点を取り戻すことが必要である。

租税逋脱犯の刑事犯化は構成要件の明確化、解釈の厳格化、故意犯処罰の原則（責任主義）を導く点では正しい方向性を有しているが、租税法規の目的が租税収入の確保にあることに鑑みれば、租税法規の行政犯的性格の再考慮が必要であり、租税罰則は行政刑罰と解すべきことを主張した。行政刑罰とすることで、罰金額の可変性等、刑法と比べて政策的に立法し易くなるという利点もある。

そして処罰範囲の拡大、厳罰化の一方で、国民（納税者）の権利保護が置き去りにされているのではないかとの危惧を抱かざるを得ないことを論じた。

第3節では、近時の租税法関係法規の改正について、納税者の権利保護という観点から検討すべき諸問題があることを提示した。

次章以下においては、こうした問題点の検討を中心として論述していくこととする。

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

租税逋脱犯も犯罪であるから刑法犯と同様に、その成立には、構成要件該当性、違法性、責任が肯定されなければならない⁹⁴。

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。「偽りその他不正の行為」(実行行為)については学説、判例において議論があるので後に検討することとし、本項では他の客観的成立要件について概観しておく。

1 租税逋脱犯の主体は納税義務者である。納税義務者でなければ行えない犯罪という意味で、真正身分犯(刑法65条1項)にあたる⁹⁵。ここに「身分」とは「すべて一定の犯罪行為に関する犯人の人的関係である特殊の地位または状態」(最判昭和27年9月19日刑集6巻8号1083頁)をいい、真正身分犯とは、行為者が一定の身分を有することによって初めて可罰性が認められる犯罪をいう⁹⁶。

法人(事業主)を処罰するためには両罰規定(所得税法243条1項、法人税法163条1項等)が必要である⁹⁷。

2 「偽りその他不正の行為」(実行行為)と租税を「免れた」(結果)との間には因果関係があることを必要とする⁹⁸。逋脱額は実行行為と因果関係のある範囲に限られるので、因果関係の有無は逋脱額の範囲の判断について重要である⁹⁹。

そして、逋脱額の範囲については、課税の対象となる所得は計算要素となる各会計事実ごとと可分であると考えられる所得可分説と、所得はその計算の過程では可分であるが、算出された所得は不可分であり、全体としての所得であるとする所得不可分説との対立がその根底にあるとされる¹⁰⁰。この問題は故意の認識範囲とも関係するので¹⁰¹、後に改めて述べることとする。

因果関係を判断する基準については、後に検討するように判例・学説で見解が分かれています。

⁹⁴ 福田平『全訂 刑法総論 第3版』(有斐閣・1996年)54頁、裁判所職員総合研修所監修・前掲(注76)28頁、高橋・前掲(注16)61頁等。

⁹⁵ 羽瀨清司「租税ほ脱犯における故意」(小林充・香城敏磨編『刑事事実認定—裁判例の総合的研究—』判例タイムズ・2006年)・注(12)88頁。

⁹⁶ 裁判所職員総合研修所監修・前掲(注76)396頁。共犯と身分(刑法65条1項、2項)については後述する。

⁹⁷ 芝原・前掲(注82)854頁。両罰規定(事業主処罰)に関する問題点は後に検討する。

⁹⁸ 清永・前掲(注4)337頁、芝原・前掲(注82)863頁。

⁹⁹ 芝原・前掲(注82)863頁、神例・前掲(注79)341頁。

¹⁰⁰ 神例・前掲(注79)341頁。

¹⁰¹ 島田聡一郎「租税犯罪」(山口厚編著『経済刑法』商事法務・2012年)174頁。

るが¹⁰²、折衷的相当因果関係説が通説である¹⁰³。折衷的相当因果関係説は、条件関係を前提に、行為時に一般人が知り得た事情及び行為者が特に知っていた事情を相当性の判断資料とし、一般人を基準として相当性を判断するものである¹⁰⁴。

3 「偽りその他不正の行為」(実行行為)によって税を「免れた」(結果)というためには、結果の発生が必要であり(結果犯)、そのためには税の収入を減少させるような結果の発生により、租税請求権が現実に侵害されたことが必要である¹⁰⁵。

この点に関連して、どの時点で「税を免れた」ことになるか、租税逋脱犯の既遂時期について、確定時説と納期説とがあることは前述した。

申告納税方式による租税の場合、租税は法定納期限までに申告、納付することが求められているのだから、納期限までに適正な納付があれば租税を「免れた」ことにはならず、従って、租税逋脱犯は納期限までに正しい納付を完了しない場合に成立するものとする¹⁰⁶。

なお、「税を免れた」こととは、法定納期限までに納税義務を履行しなかったことと同義であり、それは租税収入が減少する虞のある状態をもたらす、租税債権の実現を危うくしたことを言い換えたに過ぎないとして、「税を免れた」とは、行政法的には、納税義務を履行しなかったことであるが、刑法的には危険犯における危険が発生したことを意味するとして、租税逋脱犯を危険犯と理解する見解がある¹⁰⁷。租税逋脱犯を危険犯と理解する見解については以下で述べることにする。

4 租税逋脱犯の保護法益および犯罪の性質

国家は租税逋脱犯という類型を設けることによっていかなる利益を守ろうとしているのであろうか。

租税逋脱犯の保護法益に関する見解について概観し、検討することとする。

¹⁰² 因果関係に関する判例、学説の状況については、裁判所職員総合研修所監修・前掲(注76)85頁以下に詳しい。

¹⁰³ 大塚仁『刑法概説(総論)第3版』(有斐閣・1995年)177頁、福田・前掲(注94)143頁、大谷實『新版 刑法総論講義』(成文堂・2002年)230頁等。

¹⁰⁴ 裁判所職員総合研修所監修・前掲(注76)92頁、前田雅英『刑法総論講義 第6版』(東京大学出版会・2015年)131頁。

¹⁰⁵ 芝原・前掲(注82)862頁。結果犯、実質犯については、裁判所職員総合研修所監修・前掲(76)47頁以下に詳しい。

¹⁰⁶ 清永・前掲(注4)337頁、金子・前掲(注4)1121頁、神山敏夫「租税に関する罪」(小暮得雄他編『刑法講義各論—現代型犯罪の体系的な位置づけ』有斐閣・1988年)601頁、神山・前掲(注79)311頁、野村・前掲(注79)179頁、神例・前掲(注79)340頁、芝原・前掲(注82)862頁、島田・前掲(注101)177頁。なお羽瀧・前掲(注95)83頁は、「ほ脱犯は租税債権を侵害する実質犯とみるべきであるから」納期説が正しい、とするが、侵害犯と解するのか、危険犯と解するのか明らかではない。侵害犯、危険犯の概念については後に述べる。

¹⁰⁷ 朝山芳史「租税ほ脱犯の罪責について—詐欺罪との比較を中心として—」(『植村立郎判事退官記念論文集 現代刑事法の諸問題 [第1巻 第1編 理論編・少年法編]』立花書房・2011年)207頁。

(1) 租税逋脱犯の保護法益

ア) かつては租税逋脱犯処罰の目的は、国家に財政上の損失を生ぜしめないこと、金銭的損害の発生防止が唯一の目的であるとする国庫説が主張された¹⁰⁸。しかし、すでに見たように定額財産刑の廃止、刑法総則規定の適用除外の廃止の拡大等により、この見解では法益の説明は困難である¹⁰⁹。

イ) 国の課税権、すなわち国が租税債権を確定するために適正な課税処分をする権利であるとする見解もある¹¹⁰。しかし、これは逋脱犯の反倫理性、公平負担の利益を図る意図によるものではあるが、それは逋脱犯処罰の反射的な結果であるとの批判が加えられている¹¹¹。

ウ) 逋脱犯の保護法益を申告納税制度維持にあるとする見解も主張されている¹¹²。この見解は、申告納税制度は納税者が正確、公正に申告し、税を納付することを前提とし、逋脱犯はこの基本を崩壊させ国民の制度に対する信頼を害し、ひいては国家の活動を阻害する重大な犯罪であることを理由とする。しかし、この見解に対しては、抽象的な制度の侵害ないし危険の有無の判断が曖昧になるので、制度を法益とすることはできないとの批判がある¹¹³。

エ) これらに対して、租税請求権¹¹⁴ないし租税収入の確保¹¹⁵とする見解が有力である。租税法律関係は、国家が納税者に対して租税債務の履行を請求する関係であり、国家と納税者とが法律のもとにおいて債権者・債務者として対立し合う公法上の債務関係にあることから¹¹⁶、保護法益は国家の租税請求権であると考えべきであろう。租税収入の確保とする見解もこれと矛盾対立するものではないであろう。

ドイツの通説も、租税逋脱犯の保護法益は個別租税の時機に適った、かつ、完全な徴収に関する公的な利益とする¹¹⁷。

オ) その他、国庫収入と申告納税制度を保護法益とする見解¹¹⁸、財政収入の確保と申告納税制度を基礎とする納税倫理の確保とする見解¹¹⁹、直接的には租税債権であるが間接的には申告納税制度とする見解¹²⁰などがある。申告納税制度、納税倫理を保護法益に加える点にはそれぞれ批判があることは前述した。

上記のように保護法益についての諸説を検討し、逋脱犯の保護法益は国家の租税請求権

¹⁰⁸ 美濃部・前掲（注9）171、172頁。

¹⁰⁹ 松沢智『租税処罰法』（有斐閣・1999年）9、10頁。

¹¹⁰ 板倉・前掲（注7）90頁、芝原・前掲（注82）853頁。

¹¹¹ 松沢・前掲（注109）10頁。

¹¹² 松沢・前掲（注109）14頁。

¹¹³ 神山・前掲（注79）305頁。

¹¹⁴ 金子・前掲（注4）1121頁。

¹¹⁵ 神山・前掲（注79）305頁。

¹¹⁶ 金子・前掲（注4）28頁、清永・前掲（注4）59頁。

¹¹⁷ Tipke/ Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Otto Schmidt, 2013, S. 1263.（以下、Tipkeで引用）；Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, 1. Aufl., 2017, S. 31.

¹¹⁸ 野村・前掲（注79）174頁。

¹¹⁹ 神例・前掲（注79）336頁。

¹²⁰ 朝山・前掲（注107）215頁。

であると考えべきことを述べたが、保護法益論は個々の論点の解釈にさほど大きな影響を与えず、むしろ個別の構成要件要素の個別的解釈こそが重視されるべきであり¹²¹、保護法益から解釈上の問題点が全て一義的に解決されるものではない。ただ、解釈の指針として保護法益を論じることも無意味ではないであろう。

(2) 租税逋脱犯の法的性質

租税逋脱犯の法的性格を危険犯（具体的危険犯）とする見解があることは前述した。この見解は、行政上の義務が不履行となっても、法益自体は侵害されてはならず、その侵害の危険性が生じたにとどまり、「税を免れた」という危険は租税債権の実現を妨げる蓋然性が高いので具体的危険があるといえることを理由とする¹²²。そして租税逋脱犯の実行行為についても、具体的危険犯という見地から一貫した説明を試みている¹²³。

すなわち具体的危険犯と解する見解は、虚偽過少申告の事案においては、実行行為の終了後、法定納期限の到来という客観的事実の経過によって具体的危険が発生することになり、結果発生 of 危険性を具体的に判断する余地はなく、その意味で具体的危険は通常の具体的危険犯とは異なり、形式的に判断されるとする¹²⁴。そして、租税逋脱犯における危険概念を抽象的危険と具体的危険とに段階付けて、所得秘匿工作は一種の予備行為であり、租税債権を侵害する抽象的危険にとどまり、虚偽過少申告の段階に至ると具体的危険に転化し租税逋脱という結果発生をもたらすとする¹²⁵。

そして、虚偽無申告逋脱犯について所得秘匿工作は準備行為であり、申告書を提出しない不作為が実行行為であると判示した最決昭和63年9月2日（刑集42巻7号975頁）については、事前の所得秘匿工作により租税債権を侵害する抽象的危険が発生し、これを放置するという不作為により、期限の到来とともにそれが具体的危険に転化し可罰的となること、判例が、所得秘匿工作は虚偽無申告逋脱犯における実行行為には当たらないが租税逋脱犯成立の要件としている趣旨は、抽象的危険の発生を犯罪成立の要件ととらえているものであるとする¹²⁶。

¹²¹ 島田・前掲（注101）158頁。

¹²² 朝山・前掲（注107）207—208頁。危険犯とは法益侵害の危険を生じさせたことが構成要件要素となっている犯罪をいう。危険犯には、法益侵害の危険が現実が発生したことを構成要件要素とする具体的危険犯と、法益侵害の危険があると認められる行為があれば、それだけで犯罪が成立するものを抽象的危険犯という。裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）50頁。ドイツでは、租税逋脱犯を具体的危険犯と解するのが通説である。Tipke・Fn. (117), S.1264. Tipke・同は「租税逋脱犯は確かに結果犯ではあるが、しかし侵害犯ではなく具体的危険犯である。公課法370条4項1文、3文が示すように、国家の財産が現実には損害を与えられるという租税逋脱犯の構成要件的结果を必要とはせず、国家の租税請求権の具体的危険で十分である」とする。Stahlschmidt・Fn. (117), S.50.

¹²³ 朝山・前掲（注107）210頁。

¹²⁴ 朝山・前掲（注107）208頁。

¹²⁵ 朝山・前掲（注107）210頁。

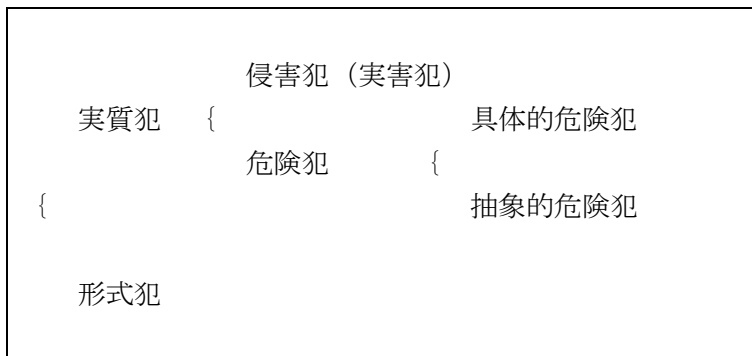
¹²⁶ 朝山・前掲（注107）212頁。朝山・同211頁、212頁は、租税逋脱犯を危険犯と解することで、事前の所得秘匿行為と「偽りその他不正の行為」との関係に関する判例の立場を無理なく説明することができるとする。

しかし、租税遁脱犯を危険犯としながらその危険概念を同一の犯罪について具体的危険と抽象的危険とに段階付ける理由が明らかではない。このような特別な「具体的危険犯」概念を作り出す必要はない。上記見解では租税債権の実現を妨げる蓋然性の高い具体的危険と法益侵害の現実的危険性との違いも明確ではない。

実行行為は法益の侵害およびその危険を生じさせる行為（犯罪実現の現実的危険性を含んだ行為）と解するのが一般的で¹²⁷、実行行為に当たるか否かは規範的な観点から判断される。租税遁脱犯において、法益侵害の具体的な危険性はいつ発生するのかという見地から、申告納税制度の下では虚偽の申告書の提出（または不提出）により法益侵害の現実的危険性が生じたといえれば足り（前記最決昭和63年もこのように説明しうる）、実行行為を説明するために抽象的危険が具体的危険に転化するというような、技巧的な説明をする必要はないものと思われる。また、判例は個別の事案を具体的な妥当性をもって解決することを主たる目的としているものであるから判断に統一性がないこともやむを得ず、統一的に説明するために敢えて判例も採用していない独特な危険犯概念を用いる必要もない。

以上のような理由から、独特な「危険犯概念」は支持できず、「税を免れた」とは侵害犯（実害犯）¹²⁸または結果犯¹²⁹と解するべきであろう。

実質犯、侵害犯、危険犯、形式犯の区別を図示すると以下のようなになる。



（表は、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）51頁から引用）

¹²⁷ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）313頁等。

¹²⁸ 野村・前掲（注79）177頁。実質犯とは犯罪成立のためには法益の侵害又は侵害の危険の発生が必要である犯罪をいい、保護法益を現実に侵害したことが構成要件要素となっている犯罪を侵害犯、法益侵害の危険を生じさせたことが構成要件要素となっている犯罪を危険犯という。危険犯には、法益侵害の危険が現実に発生したことを構成要件要素とする具体的危険犯と、法益侵害の危険があると認められる行為があれば、それだけで犯罪が成立するものを抽象的危険犯という。これに対して、法益侵害の抽象的危険すら必要とされない犯罪を形式犯という。裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）50頁。

¹²⁹ 芝原・前掲（注82）862頁。芝原・同は、『税を免れた』というためには、結果の発生が必要である（結果犯）。そのためには税の収入を減少させるような結果の発生により、課税権が現実に侵害されたことが必要である」とする。

第2節 租税逋脱犯の実行行為—包括説と制限説

第1 包括説と制限説

実行行為とは、形式的には特定の構成要件に該当する行為であり、実質的には法益侵害の現実的危険性を有する行為をいう。ある行為が実行行為と評価されない場合には、その行為は犯罪性を有しない。実行の着手がなければ未遂犯も成立しない。実行行為が結果との間に因果関係を有するときに犯罪が成立（既遂）する。このように実行行為は行為の犯罪性を評価するための第一段階にあるものと言え、各犯罪の実行行為をどのように解すべきかを論じる意義がある。

租税逋脱犯の実行行為は「偽りその他不正の行為」（所得税法238条1項、法人税法159条1項、相続税法68条1項）である。「偽り」の行為とは「不正の行為」の例示であるが¹³⁰、「偽り」を例示とし、これと同程度の違法な行為に限られるとしても、構成要件として必ずしも明確でないため、その意義が問題となる¹³¹。

租税逋脱犯の主な類型としては、①虚偽過少申告逋脱犯（所得金額をことさら過少に記載した確定申告書を提出するもの）と②虚偽無申告逋脱犯（いわゆる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¹³²、虚偽過少申告逋脱犯と虚偽無申告逋脱犯については、その実行行為をどのように解するかに関し、包括説と制限説とが対立している¹³³。

両説の内容を示すと、包括説は①虚偽過少申告逋脱犯の実行行為は事前の所得秘匿工作と過少申告（申告書の提出）であり、②虚偽無申告逋脱犯の場合は所得秘匿工作と申告書の不提出（無申告行為）が実行行為であるとする。制限説は①虚偽過少申告逋脱犯では申告書の提出が実行行為であり、②虚偽無申告逋脱犯では所得秘匿工作が実行行為であるとする。

議論の実益は、所得秘匿工作を実行行為とみるか（共犯の成立にも影響するが、この点は後述する）、それを訴因に記載するか否かにある。訴因（刑訴法256条3項）とは、検察官による構成要件に該当する具体的事実の主張をいい、審判の対象であるとともに、被告人の防禦の対象でもある。そこで、両説の主張を見た後、最高裁の見解を紹介し、租税逋脱犯の実行行為はどのように解すべきかについて検討する。

（1）包括説

包括説は、虚偽過少申告逋脱犯については事前の所得秘匿工作と過少申告が実行行為で

¹³⁰ 芝原・前掲（注82）855頁。

¹³¹ 上寫一高「偽りその他不正の行為」（水野忠恒ほか編『租税判例百選 [第5版]』有斐閣・2011年）224頁。なお、川口政明「租税逋脱犯の実行行為」法律のひろば第35巻第2号（1982年）51頁は、税を免れることの本質、因果関係の捉え方、逋脱の故意と逋脱犯の成立範囲との関係、についての見解の相違は、逋脱犯の実行行為の解釈の相違に基因する、とする。島田・前掲（注101）169頁も同旨。

¹³² 芝原・前掲（注82）855頁

¹³³ 包括説と制限説についての判例、学説については、浅田・前掲（注83）349頁以下に詳しい。

あり、虚偽無申告逋脱犯については所得秘匿工作が実行行為であり、所得秘匿工作が無申告と合わせて行われる場合には、無申告も不正の行為であるとする¹³⁴。

すなわち虚偽過少申告逋脱犯につき、事前の所得秘匿工作が過少申告の対象にならなかった場合、秘匿工作は不正の行為でなくなるのではなく、逋脱結果との因果関係を欠くために構成要件を充たさなくなったのであり、これを訴因とすることは無意味である。しかし、事前の所得秘匿工作と過少申告のいずれもが、逋脱結果との間に因果関係を持つ場合には両者を包括して不正の行為とし、訴因として構成することに理論上問題はない。事前の所得秘匿工作は、「不正の行為を租税徴収権の侵害をもたらすに足りると認められる一切の行為で、社会通念上不正と認められるもの」との判例・学説の定義に照らしてこれに該当し、虚偽過少申告逋脱犯も虚偽無申告逋脱犯も同じ逋脱犯であるにもかかわらず、虚偽過少申告逋脱犯に限って事前の所得秘匿工作を不正の行為でないとする理由はないとする¹³⁵。

虚偽無申告逋脱犯についても、不正の行為とは個々の行為の個別的評価ではなく、逋脱の手段たる行為全体を包括したものに対する評価であって、無申告行為を除外する理由はないこと、単純無申告犯の規定は無申告行為を他の手段と包括して不正の行為と評価することまで禁じたものではないから、無申告行為も他の手段と合して一個の逋脱行為を生じさせるものと評価することができるとする¹³⁶。

事前の所得秘匿工作が逋脱犯の違法性を基礎づけるもので、事前の所得秘匿工作こそが実行行為であり、包括説が妥当であると主張されている¹³⁷。

制限説に対しては、不正の行為と因果関係とは別個の構成要件要素であることを看過したために、事前の所得秘匿工作を虚偽無申告逋脱犯の場合には不正の行為に当たるとしながら、虚偽過少申告逋脱犯の場合には不正の行為に当たらないとの結論は、一貫性を欠くものであると批判する¹³⁸。また制限説が、所得秘匿工作についての認識がなくても過少申告についての認識があれば足りるとし、あるいは訴因や判決で所得秘匿工作の日時、場所等の特定を欠いてもよいとするために主張されているとするならば、それは問題であるとも批判する¹³⁹。包括説は所得秘匿行為を実行行為とみるため、これを訴因に記載すべきと主張する。

¹³⁴ 安原美穂「税法罰則における故意と過失」税経通信（税務経理協会・1956年）77頁、堀田力「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（1）」法曹時報22巻2号（1970年）49頁、小島・前掲（注7）64頁、川口・前掲（注131）53頁、司法研修所編『税法違反事件の処理に関する実務上の諸問題』（法曹会・1990年）89頁。

¹³⁵ 堀田・前掲（注134）51頁、小島・前掲（注7）65頁。浅田・前掲（注83）359頁は「所得秘匿行為自体を不正の行為とみるべきではないか」、過少申告は因果関係の一コマであり、その因果関係を示す意味で所得秘匿行為と過少申告行為とは共に訴因に明示すべきである、とする。

¹³⁶ 堀田・前掲（注134）240頁。小島・前掲（注7）75頁は、不申告は税を確定して納付すべきときに確定させず正しく税の履行をしない行為であるから、その不作為は脱税結果に因果関係をもち得るもので、不申告を不正の行為の一環と解することで、虚偽過少申告逋脱犯と統一的な解釈ができるとする。

¹³⁷ 神例・前掲（注79）339頁。

¹³⁸ 堀田・前掲（注134）51頁。

¹³⁹ 浅田・前掲（注83）注（17）362頁。

(2) 制限説

制限説は、①虚偽過少申告逋脱犯について、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虚偽無申告逋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¹⁴⁰。

すなわち制限説は、犯罪が審判の対象として採り上げられる場合、その実行行為というのは現実に発生した結果に対して因果関係を有する行為に限られるべきであるとの見地から、虚偽過少申告逋脱犯については、事前の不正行為に続いて虚偽申告が行われたならば、脱税結果はこの虚偽申告により隠匿された所得額の限度で発生するのだから脱税結果について直接の因果関係を有し実行行為となるのは当該過少申告であり、事前の不正行為は対内的な準備行為に過ぎない。

また虚偽無申告逋脱犯については、不正行為が行われたのみで無申告のまま期限を徒過した場合には、不正行為と申告納付期限の徒過は発生した脱税結果と因果関係を有するに至り実行行為となるとする¹⁴¹。

そして包括説に対しては、虚偽過少申告逋脱犯について「包括説は行為類型としての不正行為と個々の脱税犯における不正行為、すなわち、当該脱税結果を招来したところの不正行為とを混同しているもの」であり、「脱税結果に直接の因果関係を有するのは過少申告行為であるから、過少申告行為のみが実行行為となると解すべきである」と批判する¹⁴²。

制限説によれば所得秘匿工作は実行行為ではないため、これを訴因に記載する必要はないことになる。

(3) 前述のように包括説は、制限説の実行行為の考え方は統一性を欠くと批判する。しかし制限説は、実行行為は現実に発生した結果に対して因果関係を有する行為のみに限られるとの見地から実行行為を考察するもので一貫性を有している。虚偽過少申告逋脱犯と虚偽無申告逋脱犯とは類型を異にするのだから実行行為が異なることはやむを得ないことであるともいえ、これをもって統一性を欠くと批判は当たらないことになろう。

包括説は虚偽過少申告逋脱犯の場合には所得秘匿工作と申告書の提出行為が実行行為であり、虚偽無申告逋脱犯の場合には所得秘匿工作と無申告行為が実行行為であるとし、統一的な解釈を示しているといえる。しかし、前述した制限説からの批判に十分説得的に答えているとは言い難い。また、包括説が虚偽無申告逋脱犯について、他の手段と合一して逋脱行為を生じさせるとする点については、逋脱犯の実態を説明したものに過ぎず、実行行為の説明として理論的に妥当なものであるか疑問がある。所得秘匿工作を重視しながら、申告書の提出・不提出行為と合一して(包括して)実行行為となるとする点は、所得秘匿工作と申告書の提出・不提出行為との関係について、説明が足りないように思われる。むしろ所得秘匿

¹⁴⁰ 芝原・前掲(注82)856頁。

¹⁴¹ 河村・前掲(注7)234頁。制限説を支持する見解として、田中・前掲(注7)412頁、渡辺咲子「不法な所得の不申告と租税ほ脱犯」警察学論集第44巻第8号(立花書房・1991年)59頁、60頁、高橋則夫「両罰規定における正犯・共犯の区別」『平成9年度 重要判例解説』有斐閣・1998年)159頁、神山・前掲(注79)310頁、野村・前掲(注79)176頁、島田・前掲(注101)171頁等。

¹⁴² 田中・前掲(注7)注(5)414頁。

工作のみが実行行為でとするとの方が明確ではないだろうか。虚偽無申告逋脱犯について無申告を実行行為とする複雑・不明確な構成をとる理由が明らかではないとの批判¹⁴³も、無申告行為をなぜ実行行為とするのかの説明が十分にされていないことに基づくものと思われる。包括説もなお問題点を残しているといえる。

包括説と制限説との対立は、虚偽過少申告逋脱犯と虚偽無申告逋脱犯の実行行為について最高裁がまだ判断を示していない時期に生じたものである（最高裁の判断については後に述べる）。また、虚偽過少申告逋脱犯と虚偽無申告逋脱犯という異なる類型について、条文が明確に書き分けていないことにも起因するといつてよい。そのため解釈によって実行行為を統一的に示そうとしたが、前述のように包括説も制限説も、虚偽過少申告逋脱犯と虚偽無申告逋脱犯の実行行為を統一的に示すことに必ずしも成功していない。包括説と制限説の議論の実益は、所得秘匿工作を実行行為とみるか、所得秘匿工作を訴因に記載するかにある。実行行為と解すれば訴因に記載することになる。被告人の防禦を重視して訴因に記載すべきと解するか（包括説）、訴因に記載する必要はないと解するか（制限説）。こうした問題点を意識させた点に両説の議論の意義があったといつてよい。

包括説と制限説とが対立した状況にある中、実務（裁判所）はどのような判断をしてきたのかを次に見ていくこととする。

第2 最高裁の立場—純粹制限説の採用

(1) 最高裁は、これまで「偽りその他不正の行為」とは①詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限られ、無申告という消極的な行為はこれにあたらぬ（最判昭和24年7月9日刑集3巻8号1213頁）、②たとえ逋脱の意思によってなされた場合であっても、単に確定申告書を提出しなかったという消極的な行為だけでは「不正の行為」に該当しない（最判昭和38年2月12日刑集17巻3号183頁）、③不正の行為とは、「逋脱の意思をもって、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んらかの偽計その他の工作を行うことをいうものと解するのが相当」であるが、逋脱の意図による不記帳（不作為）は不正の行為に該当する（最大判昭和42年11月8日刑集21巻9号1197頁）、との判断を示してきた¹⁴⁴。

(2) そして最決昭和63年9月2日刑集42巻7号975頁（以下、昭和63年最決という。）において、制限説によることをより明確に判示した。本決定は、虚偽過少申告による法人税逋脱と虚偽無申告による会社臨時特別税逋脱の事案である¹⁴⁵。

本決定は①「真実の所得を秘匿し、所得金額をことさら過少に記載した法人税確定申告書を税務署長に提出する行為は、それ自体法人税法159条1項（昭和56年法律第54号に

¹⁴³ 元村和安「逋脱罪における『偽りその他不正の行為』について」（「津田頭雄先生・竹下重人先生 古希祝賀記念論文集」古希祝賀記念論文集刊行委員会・1992年）140頁。

¹⁴⁴ 清永・前掲（注4）337頁。上寫・前掲（注131）224頁。各判例の評価等については、渡辺・前掲（注141）50頁以下に詳しい。

¹⁴⁵ 香城敏磨「租税逋脱犯の実行行為とその判示方法」ジュリスト928号（有斐閣・1989年）90頁。

よる改正前のもの)にいう『偽りその他不正の行為』に当たると解すべき」こと、②「所得を秘匿するため所得秘匿工作をしたうえ遁脱の意思で会社臨時特別税確定申告書を税務署長に提出しなかった場合には、所得秘匿工作を伴う不申告の行為が会社臨時特別税法22条1項にいう『偽りその他不正の行為』に当たると解するのが相当であるから、所得秘匿工作があったことを判示すれば足り、所得秘匿工作の具体的な日時、場所、方法などについては判示することを要しない」と判示したものであり、こうした最高裁の立場は「純粹制限説」と名付けられた¹⁴⁶。

昭和63年最決の意義は、虚偽過少申告遁脱犯と虚偽無申告遁脱犯とを租税遁脱犯の構造上統一的に理解した最初の最高裁の判断であると評価されている¹⁴⁷。

すなわち、「偽りその他不正の行為」(実行行為)は、①虚偽過少申告については過少申告行為そのものであり、②虚偽無申告については所得秘匿工作を伴う無申告の行為であり、虚偽無申告を不真正不作為犯¹⁴⁸と解し、所得秘匿工作を伴うという状況は、実行行為そのものではなく、無申告という不作為を実行行為とするための付随事情にとどまることを明らかにした¹⁴⁹。昭和63年最決は虚偽無申告遁脱犯における申告書の不提出(無申告行為)を不真正不作為犯と解することで、虚偽過少申告遁脱犯と虚偽無申告遁脱犯との実行行為を統一的に示したものである。

もっとも本昭和63年最決については、①「所得を秘匿したうえ」とされている部分は遁脱罪の成立要件の中でいかなる位置を占めるのか(実行行為に含めるのか)、②その部分は訴因に含まれるか、③その部分の判示は必要か、④必要とすればどの程度具体的でなければならないか、といった点は、本決定だけでは必ずしも明らかではない、との批判的な評価もある¹⁵⁰。特に「所得秘匿工作を伴う不申告」と構成することは、所得秘匿工作が租税遁脱犯の成立について重要な要素であることを示し、包括説の主張するところとの差異が明確ではないとの批判も可能であろう。

最高裁の立場は「新制限説」と言ってもよいが、本論文でも「純粹制限説」という名称に従うこととする。

¹⁴⁶ 香城敏磨「判解」(『最高裁判所判例解説 刑事篇 昭和63年』法曹会・1991年)316頁。香城・同326頁は、本決定は、虚偽過少申告に関して制限説を支持したが、虚偽無申告に関しては制限説を採用せず、より徹底した制限説的立場を明らかにしており、最高裁の立場は「純粹制限説」と名付けるのが正当である、とする。このような理解に対して、司法研修所編・前掲(注134)注(1)91頁は「若干疑問がないわけではない。」とする。右の疑問は、本決定が虚偽無申告遁脱犯の実行行為について「所得秘匿工作を伴う不申告」とし、なお完全に「所得秘匿工作」を排除しきれていないことから「純粹制限説」と名付けてよいのか、との疑問であろう。

¹⁴⁷ 松沢智「所得秘匿工作を伴う虚偽不申告と租税遁脱犯の実行行為」ジュリスト948号(有斐閣・1990年)225頁、松沢(注109)47頁。三好幹夫「判解」(『最高裁判所判例解説 刑事篇 平成9年度』法曹会・2000年)108頁は、本決定により「制限説の判例が確立された」とする。

¹⁴⁸ 不真正不作為犯とは、作為の形式で規定されている構成要件が不作為によって実現される場合をいう。福田・前掲(注94)88頁等。

¹⁴⁹ 松沢・前掲(注147)226頁、松沢・前掲(注109)50頁、渡辺・前掲(注141)60頁、香城・前掲(注145)91頁。

¹⁵⁰ 元村・前掲(注143)129頁。

包括説、制限説、純粹制限説の実行行為の考え方を整理すると次の表のようになる。

<p><包括説> 所得秘匿工作を実行行為（の一部）とする</p> <p>虚偽過少申告の実行行為＝所得秘匿工作＋申告書の提出</p> <p>虚偽無申告の実行行為＝所得秘匿工作＋無申告</p>
<p><制限説></p> <p>虚偽過少申告の実行行為＝（所得秘匿工作は準備行為）過少申告</p> <p>虚偽無申告の実行行為＝所得秘匿工作</p>
<p><純粹制限説> 所得秘匿工作は準備行為とする</p> <p>虚偽過少申告の実行行為＝申告書の提出行為</p> <p>虚偽無申告の実行行為＝所得秘匿工作を伴う無申告（不真正不作為犯）</p>

第3 昭和63年最決の検討

1 純粹制限説による実行行為

租税逋脱犯の実行行為を考える際には、実行行為が犯罪実現の現実的危険性ある行為であることに加えて、租税法の有する特殊性、特に申告納税制度を考慮することが必要である¹⁵¹。その場合、実行行為が規範的評価を伴うものであることを再確認しておく必要がある。

前述のように、包括説も制限説も、虚偽過少申告逋脱犯と虚偽無申告逋脱犯の実行行為を統一的に示すことに成功しているとは言い難い。それは、虚偽過少申告逋脱犯について申告書の提出行為を実行行為としながら、虚偽無申告逋脱犯については申告書の不提出（無申告行為）それ自体について法的な評価（規範的な評価）を十分にしていなかったことによる。包括説は、虚偽無申告逋脱犯について、無申告行為も不正の行為と合一して実行行為となるとするが、前述のように無申告行為を十分個別的に評価していない。虚偽過少申告逋脱犯の実行行為と虚偽無申告逋脱犯の実行行為とを統一的に解釈するためには無申告行為を法的に評価することが必要である。昭和63年最決は、虚偽無申告逋脱犯について申告書の不提出（無申告行為）を不真正不作為犯と構成することで、虚偽過少申告逋脱犯の実行行為と統一的な解釈を示した点で評価できるものである。

しかし、昭和63年最決については前述したような批判もあり、問題点のすべてが解決されたとは言い難い。以下では、純粹制限説に対する批判、問題点について検討していくことにする。

（1）虚偽過少申告逋脱犯の実行行為

まず虚偽過少申告逋脱犯については、制限説の解釈が「偽りその他不正の行為により」という条文の文言からやや外れるきらいがあることは否定できない¹⁵²。しかし、所得秘匿工作

¹⁵¹ 同様の方向性を示すものとして、野村・前掲（注79）175頁、神山・前掲（注79）310頁。

¹⁵² 元村・前掲（注143）135頁は、「偽りその他の不正行為」という条文からは「それが秘匿行為そのものと解する方が言葉の日常用語的意味に合致しているといえよう。」

は「準備行為」であり、実行行為が犯罪実現の現実的危険性のある行為であることからすれば、準備行為だけではまだ、犯罪実現の具体的危険性が発生したとは言い難い。後にこれを訂正し、正しい申告書を提出すれば遁脱犯は成立しないからである。これに対して虚偽の確定申告書を提出することは規範的にみて租税請求権が侵害される現実的な危険性を生じさせる行為に当たると解することができる。

すなわち、申告納税方式は納税すべき税額が納税者の申告によって確定することを前提とし、申告が無い場合または申告が不相当と認められる場合に限り、課税庁の更正または決定によって税額を確定する方式であり（国税通則法16条1項1号）、納税申告とは、申告納税の租税について、納税者が租税法規の定めるところに従って納税申告書を課税庁に提出することをいう（所得税法120条、法人税法74条、相続税法27条等）¹⁵³。納税申告書は内国税については原則として所轄税務署長に提出するものとされている（国税通則法21条1項）。このような申告納税制度の下では、納税者が虚偽の申告書を所轄税務署長に提出すれば、税務調査が行われない限り、軽減された税額が確定してしまうのは因果の流れというべきで、租税請求権侵害の現実的危険性が発生したものといえよう。昭和63年最決が所得秘匿工作を施し、「所得金額をことさら過少に記載した法人税確定申告書を税務署長に提出する行為はそれ自体『偽りその他不正の行為』に当たる」としたことは、申告納税制度を前提とすればより理解でき、妥当なものと評価できる。

（2）虚偽無申告申告遁脱犯の実行行為

次に虚偽無申告遁脱犯については、前述の昭和63年最決は「所得秘匿行為を伴う不申告の行為」が実行行為であり、虚偽無申告遁脱犯を不真正不作為犯とする¹⁵⁴。

ア) 虚偽無申告遁脱犯において、申告書の不提出（無申告行為）を不真正不作為犯としたことは、包括説とも制限説とも異なる解釈を示したものであり、無申告行為自体に法的な評価、位置づけを与えたものとして評価できる。

所得秘匿工作を伴うことにより、単純無申告犯よりも違法性が高まり租税請求権を侵害する現実的な危険性が生じると評価でき、妥当な判断といえよう。虚偽申告ないし法定申告期限までに申告がなされないことによって遁脱の結果発生危険が決定的に高まるとの見

とする。

¹⁵³ 金子・前掲（注4）918頁、931頁。

¹⁵⁴ 不真正不作為犯と解する見解として、松沢・前掲（注147）226頁、松沢・前掲（注109）50頁、渡辺・前掲（注141）60頁、香城・前掲（注146）330頁、佐藤英明「虚偽無申告による遁脱犯の実行行為とその判示方法」警察研究第61巻第5号（1990年）56頁、井上弘道「租税処罰法をめぐる問題点」（小川英明ほか編『新・裁判実務大系 第18巻 租税訴訟 改訂版』青林書院・2009年）298頁、島田・前掲（注101）171頁、金子・前掲（注4）1122頁等。これに対して、元村・前掲（注143）141頁は、責任主義、罪刑法定主義の見地から、不明確な不真正不作為犯は最小限にとどめるべきであるという要請が生じるのであって、所得秘匿工作を伴う無申告を不真正不作為犯とする構成には疑問であるとする。なお、野村・前掲（注79）178頁は、不作為犯とする点は妥当であるが、「あくまでも税法上に規定されている申告義務に違反する真正不作為犯と解すべき」とする。

解も¹⁵⁵同様の趣旨であろう。ただ、純粹制限説としながらも所得秘匿工作を考慮に入れていることは、逋脱犯において所得秘匿工作がいかに重要な要素であるかを示すもので、包括説の主張するところとどれほどの違いがあるのかが問われることになる。純粹制限説における所得秘匿工作の位置づけの問題といてよい。この点については後に検討する。

イ) ところで、不真正不作為犯において、当該不作為が実行行為性をもつかどうかは、当該構成要件の作為による実行行為と当該不作為とが、構成要件的に同価値であることが必要である¹⁵⁶。そして構成要件的に同価値といえるためには、当該不作為者が被害法益との特別の関係に基づいて、構成要件的结果の発生を防止すべき法律上の義務を負う者でなければならないとするのが刑法学では一般的である¹⁵⁷。

そこで逋脱犯においても、当該不作為が作為と同視しうるものであることが必要となる。言い換えれば、虚偽無申告逋脱犯と単純無申告犯とを区別する所得秘匿工作の意義が検討されなければならない。

虚偽無申告逋脱犯を不真正不作為犯と解する立場の中には、所得秘匿工作を不真正不作為犯における「先行行為」と解する見解がある¹⁵⁸。

しかし、このような見解に対しては、申告義務は申告納税制度を定めた法律の規定そのものに基づくものであり、先行行為があつて初めて発生するものではないこと、また、自己の先行行為は作為義務の根拠にはなるが、他人の先行行為については一概に論じえないこと、先行行為とすることは所得秘匿工作を構成要件の外に放逐するものであるが、それは「所得秘匿工作を伴う不申告行為」を実行行為とする昭和63年最決の趣旨に沿わない憾があることなどの難点があるとの批判が妥当する¹⁵⁹。

不真正不作為犯と解することから所得秘匿工作を「先行行為」と解する必然性はない。当該不作為を作為と同視できる事情はなにか、という見地から考えるべきである。その場合、租税逋脱犯については、単純な申告義務違反とは異なりその違法性を認めるに足る作為義務は何か、との考慮が必要であり¹⁶⁰、それは所得秘匿工作がなされることによって無申告という行為の違法性が虚偽過少申告逋脱犯と同視できる違法性に高まることに求めることができよう¹⁶¹。

ウ) そして上記のように所得秘匿工作があることで違法性が高まると解した場合、「所得秘

¹⁵⁵ 佐藤・前掲（注154）54頁は、本文に引用した理論的な観点と、事前工作を実行行為と考えると実行の着手時期が早くなりすぎるという実際的な考慮から本決定を支持しうる、とする。しかし、実行行為を自然的、物理的な行為と捉える点は妥当でない。実行行為は規範的な評価を含むものであり、犯罪実現の現実的危険が生じたのはいつか、という視点が重要で、物理的、自然的にみて早いか遅いかの問題ではない。

¹⁵⁶ 福田・前掲（注94）89頁。

¹⁵⁷ 福田・前掲（注94）91頁。不真正不作為犯の成立要件については学説により区々であるが（大谷・前掲（注103）156頁以下等）、構成要件的同価値性を要する点では一致しているものと思われる。

¹⁵⁸ 松沢・前掲（注147）227頁、松沢・前掲（注109）43頁、53頁。

¹⁵⁹ 判例批評（匿名解説）東京高判平成3年10月14日（判例時報1406号）124頁、渡辺・前掲（注141）60頁、島田・前掲（注101）172頁。

¹⁶⁰ 香城・前掲（注146）331頁、井上・前掲（注154）298頁。

¹⁶¹ 佐藤・前掲（注154）56頁、川口・前掲（注131）56頁。

匿工作を伴う不申告行為」は構成要件の中でどのような位置を占めるのか、包括説との差異はどこにあるのかが問題となる。この点について、昭和63年最決は、所得秘匿工作は実行行為そのものではなく、無申告という不作為を実行行為とするための「付随事情」であると解した¹⁶²。所得秘匿工作は、無申告という不作為が作為と同視されるために必要な状況であり、それは遁脱犯の結果を防止する義務を生じさせるために必要な状況と位置付けているのである¹⁶³。この点で、包括説が所得秘匿工作を実行行為と解しているのとは異なっている。

構成要件によっては、行為が一定の状況で行われることを必要とするものがあり、その場合には、行為の状況が構成要件要素となる¹⁶⁴。これに該当する事実を欠く場合にはその構成要件に該当しない¹⁶⁵。昭和63年最決は、所得秘匿工作が行われたという「状況」での無申告（不作為）が虚偽無申告遁脱犯の構成要件であり、そうした状況での無申告であって初めて構成要件に該当すると解したものである。このような解釈は、所得秘匿工作を申告納税制度との関係を顧慮しながら、違法類型である構成要件の中に取り入れたものとして妥当な判断といえよう。単純無申告犯との違いも所得秘匿工作を伴うことによる違法性の高まりに求めることができる。

こうした考えに対しては、不真正不作為犯は作為の場合と同視できる場合であるとの考えに頼ったもので、価値的な判断を含んでいるとの批判がありうる¹⁶⁶。しかし、既に述べたように構成要件は犯罪実現の現実的危険性ある行為を、規範的観点から類型化したものであり本来一定の価値判断を前提としているものである。こうした批判は必ずしも説得的なものとは思われない。

（3）純粹制限説における所得秘匿工作の位置づけ

前述したように、純粹制限説によると虚偽無申告遁脱犯における所得秘匿工作の位置づけが問題となる。この点について一つの解釈を示したのが次に紹介する判決である。

所得秘匿工作に加功した者について共同正犯の成否が問題となった東京高判平成3年10月14日（判例時報1406号122頁）では、①所得秘匿工作を伴う無申告という場合の所得秘匿工作は構成要件の中でどのような位置を占めるのか、②所得秘匿工作のみに関与した者の刑責をどのように解するか、が問題となった。

本判決は、①について、無申告行為が「所得秘匿工作を伴う」という状況の下においてのみ無申告遁脱犯としての定型性を帯びるという点に着目して、所得秘匿工作の存在を構成要件的状況とみる見解を明確に打ち出した¹⁶⁷。すなわち「構成要件的状況の存在を要件とす

¹⁶² 松沢・前掲（注147）227頁。渡辺・前掲（注141）69頁は「不申告は脱犯にいう不正工作は、実行行為そのものでないことはもちろん、不真正不作為犯にいう作為義務を生ぜしめる先行行為とも異なり『不申告』という実行行為がなされた際の、申告納税制度を阻害し、徴税制における所得の把握・徴税の実施を困難ならしめる『状況』をいうもの」とする。

¹⁶³ 香城・前掲（注146）332頁。

¹⁶⁴ 大塚・前掲（注103）138頁、福田・前掲（注94）78頁。

¹⁶⁵ 大谷・前掲（注103）128頁。

¹⁶⁶ 佐藤・前掲（注154）56頁

¹⁶⁷ 判例批評・前掲（注159）124頁。構成要件的状況には、①自然現象によって生

る犯罪にあつては、当該状況が存在しない場合には、実行行為は当該犯罪の実行行為としての定型性を持ち得ないのであるから、構成要件的状况を作出する行為は、実行行為に当該犯罪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つて、実行行為と相俟つて構成要件を実現する行為であるといひ得る¹⁶⁸」と判示した¹⁶⁹。

本判決については、昭和63年最決の射程範囲内にあり、その意義を明確にしたものとして高く評価する見解があるが¹⁷⁰、一方では問題点も示されている。すなわち本判決が虚偽無申告通脱犯における所得秘匿工作に加功した者に共同正犯が成立するかが問題となった事案であることから、その判断が事案解決のために必要であつたかどうかは疑問であり、また構成要件的状况というだけでは解釈論上、多くのことが解決できるわけではないとの批判¹⁷¹、所得秘匿工作は租税通脱犯の実行行為ではないとすると、それのみに加功した者は、共謀共同正犯を肯定する見解によって共同正犯を肯定できるに過ぎず、そうでなければ幫助犯にとどまると考えるべきとの批判¹⁷²、がそれぞれ加えられている。

しかし、本判決が所得秘匿工作は構成要件的状况であり、構成要件的状况を作出する行為は実行行為に当該犯罪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ると解することで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とする包括説との違いを明確にしたことは評価されてよい¹⁷³。

むしろ重要なことは、昭和63年最決、および本判決が事前の所得秘匿工作を構成要件的状况と解し、虚偽過少申告通脱犯と虚偽無申告通脱犯の実行行為を統一的に解釈することにより、従来の包括説と制限説との対立の中で新たな解釈を示した点にあるというべきであろう。前述したように包括説も制限説も虚偽無申告通脱犯について、申告書の不提出（無申告行為）を法的に十分評価しなかつたために虚偽過少申告通脱犯と統一的な解釈を示すことができなかつたのである。昭和63年最決が出されて後30年以上経過し、判例変更もされずにいることは、純粹制限説の考え方が実務に定着し、純粹制限説に拠つても格別の不都合がなく、安定的に運用されていることを示しているといえよう。

しかし、純粹制限説ですべての問題点が解決されたとは言い難い。虚偽無申告通脱犯の実行行為について「所得秘匿工作を伴う不申告」という言辭は、実行行為から所得秘匿工作を

じるもの（盗犯等防止法2条4号の「夜間」など）、②自然現象によつても人の行為によつても生じるもの（刑法114条の消火妨害罪の「火災の際」など）、③人の行為によつてのみ生じるもの（本件の所得秘匿工作の存在など）がある。

¹⁶⁸ 判例批評・前掲（注159）124頁、土本武司「1 不申告通脱犯における事前の所得秘匿工作の構成要件の意義 2 事前の所得秘匿工作のみに加功した者の共同正犯性」（判例時報1427号）205頁。本判決については、租税通脱犯の共犯（共同正犯）の項で再び取り上げる。

¹⁶⁹ 野村・前掲（注79）176頁は「その違反が可罰的とされる申告すべき作為義務は所得秘匿工作という先行行為以前に各税法によって存在すると考えられる。しかるときは、税務当局による所得の把握を困難にさせる所得秘匿工作という状況下における不申告という不作為の租税通脱の危険性を高めるものと考えられるべきであり、その意味で構成要件的状况とする見解が妥当である。」として、本判決を支持する。

¹⁷⁰ 渡辺・前掲（注141）70頁。

¹⁷¹ 島田・前掲（注101）172頁。

¹⁷² 野村・前掲（注79）注（20）189頁。

¹⁷³ 判例批評・前掲（注159）125頁。

捨て切れていないことを示すものであり、包括説からは批判されるところであろう。また、所得秘匿工作にのみ加功した者の罪責如何については、前述のように所得秘匿工作を構成要件的状况と解することで解決したが、さらに新たな問題点が生じる可能性もある。しかし、ある一つの解釈が示された後に新たな問題点が生じ、さらにそれを解決すべく新たな解釈が求められることはあり得ることであり、純粹制限説に限ったことではない。また、純粹制限説に拠った場合、被告人の防禦の利益という観点から訴因において所得秘匿工作をどの程度具体的に記載すべきか、という問題点も残されている（これについては後に述べる）。包括説と制限説の対立はすでに見たところであるが、新たな解釈を示した純粹制限説によりながら、生じうる新たな問題点を解決していくべきであろう。

さらに、昭和63年最決が虚偽無申告逋脱犯を不真正不作為犯と解することは技巧的であることも否めない。不真正不作為犯と構成することは、刑法での明確性の原則（憲法31条）¹⁷⁴、租税法での租税法律主義（憲法84条）の見地からも好ましいことではない。そこで、立法論としてではあるが、虚偽過少申告逋脱犯と虚偽無申告逋脱犯の区別を立法によって明確化することにより、解釈上の疑義が生じないようにすべきであろう。

なお、ドイツの租税刑法については後に論じるが、ドイツでは不作為による租税逋脱犯についての規定を設けている（公課法370条1項2号、3号）。

2 訴因の特定

(1) 次に訴訟法的な問題であるが、昭和63年最決が所得秘匿工作の具体的な日時、場所、方法などについては判示することを要しない、とした点について検討する。前述の包括説と制限説・純粹制限説の議論の実益が所得秘匿工作を実行行為とみて訴因に記載する必要があるか否かにあった点からも、この問題を検討する必要がある。

昭和63年最決を支持する立場から、「逋脱犯の実行行為は、不申告という不作為のみであり、所得秘匿工作という状況は、不申告を実行行為たらしめる付随事情であるにとどまるので、判決にもその事情があることを抽象的に判示すれば足り、その具体的内容を判示する必要はない¹⁷⁵」との見解がる。

起訴状には公訴事実を記載しなければならず、「訴因を明示するにはできる限り日時、場所及び方法を以て罪となるべき事実を特定してこれをしなければならない。」（刑訴法256条2項、3項）とされている。訴因とは、検察官による構成要件に該当する具体的な事実の主張をいい、審判の対象を定め、被告人の防禦の範囲を明確にするものである¹⁷⁶。そのため、訴因は特定されていなければならないが、構成要件を基準として起訴された行為が他の行為と区別できれば訴因は特定されているといえ、犯行の日時、場所、方法は訴因を特定するための手段に過ぎない¹⁷⁷。あまりに詳細な記載を求めることは訴追側に不可能を強いる

¹⁷⁴ 福田・前掲（注94）90頁注（1）は、「不真正不作為犯が罪刑法定主義との関係で問題なのは、むしろ、不真正不作為犯においては、要求される行為が構成要件に記述されていないので、刑罰法規の明確性の要請に反しはしないかとの疑問である。」とする。

¹⁷⁵ 香城・前掲（注146）333頁。

¹⁷⁶ 池田修＝前田雅英『刑事訴訟法講義 第3版』（東京大学出版会・2009年）208頁、寺崎嘉博『刑事訴訟法 第3版』（成文堂・2013年）318頁。

¹⁷⁷ 池田＝前田・前掲（注176）211頁、寺崎・前掲（注176）318頁。

ことになるため、事案によって幅のある記載も許されている。

包括説からは、被告人の防禦の利益を重視し、所得秘匿工作と過少申告行為の双方が訴因であり、両者を明示すべきということになる。しかし、包括説により被告人の防禦のために所得秘匿工作を訴因に記載すべきとしても、どの程度具体的に記載すれば訴因の特定がなされたといえるのかは明らかではない¹⁷⁸。包括説のもとにおける訴因の特定を扱った裁判例を見ておこう。

被告人が虚偽過少申告通脱犯に問われた事案で、起訴状には「被告人は（中略）売上を除外し、簿外預金を設定する等の不正の方法により所得を秘匿した上（中略）、虚偽の確定申告書を提出し」と記載されていた。弁護人は、「偽りその他不正の行為」の内容として、売上除外及び簿外預金の設定を掲げるとどまり、その具体的内容の明示を欠き、少なくとも売上除外金とそれが仕入除外と連動した経過及び簿外預金の内容を特定しない限り、訴因としては不特定であるとし、公訴棄却を主張した。これに対して裁判所は、売上除外等の具体的内容が訴因自体において特定されていないことは認めつつ、本件訴因における売上除外及び簿外預金の設定行為は、これに基づく訴因記載の虚偽過少申告の手段として表示され、右の事前行為とその結果たる虚偽過少申告に至る一連の行為が不正の行為の内容をなすものとして主張されていることが明らかであり、「不正行為の訴因における特定方法としては、租税通脱の結果に対する最も直接的な手段としての虚偽過少申告の内容が、日時・場所及び方法等をもって特定されている限り、申告行為の手段たる事前の不正行為については、必ずしもそのすべてを具体的に特定して記載しなければならないものではない。」として、被告人の一連の不正行為のうち、最終の行為として虚偽過少申告行為の内容が、日時・場所及び方法をもって具体的に記載されており、申告行為に至る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行為が掲げられているのであるから、訴因の記載としてはこれで特定されている。」とし、さらに「検察官は、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ところはない」と判示した¹⁷⁹。包括説においても、被告人が行った所得秘匿工作に当たる行為をすべて、詳細に記載することまでも求めてはいないといえよう。包括説に拠っても、立証の難易、訴追の便宜といった現実の訴訟への配慮はやはり必要であることを示すものである。被告人の行った不正の行為のうち重要なものが訴因に記載されていれば足りるとするならば、純粹制限説との差異は、包括説が主張するほど大きなものではないといえるのではないか。

起訴状にあまりに詳細な事実の記載をすることは却って事案の把握を困難なものとし、それが必ずしも被告人の防禦に資するとは言いがたい。包括説も、日々行われる経済活動や所得秘匿工作のすべてを詳細に訴因に記載することまでを要求するものではないであろうし、それは訴追側に不可能を強いることにもなる。被告人が起訴状を読んで、自己のどのような行為が罪に問われているか理解できることが重要なのである（被告人が起訴事実を否認

¹⁷⁸ 元村・前掲（注143）137頁。浅田・前掲（注83）359頁は、所得秘匿工作自体を不正の行為と解する立場から、所得秘匿工作と過少申告行為との因果関係を示す意味で、両方訴因に明示すべき、とする。

¹⁷⁹ 東京地判昭和58年2月2日（TKC法律情報データベース・LEX/DB文献番号221077684）。司法研修所編・前掲（注134）90頁。

する場合は別として、多くの場合は、自己の犯した罪を理解しているのである。また、取調べの過程で知ることでもできる。）。訴因の特定や記載の具体性が問題となるのは、主に被告人が起訴事実を争っている場合である。

他方、純粹制限説が所得秘匿工作を訴因に記載しないでもよいとする趣旨が、訴追や立証の便宜といった課税庁側（国）の利益に傾いたものであれば、それは被告人（納税者）側の利益を害するものであり、妥当ではない。所得秘匿工作は付随事情であるから抽象的な記載で足りるとすることは被告人の防禦の利益を害する危険がある。包括説からの批判もこの点にあるものと思われる。

純粹制限説に立ったとしても、所得秘匿工作について全く触れないでよいという趣旨ではないであろう¹⁸⁰。訴追する側の便宜に傾くことなく、被告人の防禦の利益にも十分に配慮すべきことは他の犯罪と同様、租税違脱犯についても要請される場所である。昭和63年最決を支持する立場からも「所得秘匿工作の内容についても攻撃防禦をつくさせる必要があるから、冒頭陳述などの形でその内容が示され、立証がなされなければならない¹⁸¹」と被告人の防禦についての配慮に言及されている¹⁸²。

こうした配慮から現在の裁判実務においては、「起訴状で『売上げの一部を除外し、架空仕入れを計上する方法により所得を秘匿した上』などと記載され、判決書にもこの通り記載するのが実情であると思われる」との見解もある¹⁸³。

このような裁判実務の傾向は、被告人の防禦の利益という観点から望ましいことである。前述したように、包括説に拠っても所得秘匿工作のすべてを詳細に記載することを必要とはしていないし、それはまた不可能なことでもある。起訴状に事実を具体的に記載すべきと言っても、それは訴追する側の立証の難易、訴追の便宜と被告人の防禦の利益との較量によって定まるものであろう。そうした見地からすれば、包括説と純粹制限説との対立も多分に理念的なものであり、実際においては大きな違いはないものといえよう。

しかし、上記実務の現状ではまだ具体性に欠けるように思われる。所得秘匿工作を構成要件の状況と解し、実行行為に当該犯罪の実行行為としての定型性を帯びさせる重要な行為と解するならば、所得秘匿工作についても実行行為に準じてできるだけ具体的に記載すべきである。「売上げの一部除外、架空の仕入れ」は、いつ、どのような方法で行われたのか、被告人の防禦をより実効性あるものとし、包括説からの批判に応えるためにも所得秘匿工作がいつ、いかなる方法で行われたのかをより一層具体的に記載することが望まれる。殊に、被告人が起訴事実を争う場合には、なおさらその要請は強まるといえる。さらに、被告人、

¹⁸⁰ 元村・前掲（注143）137頁。

¹⁸¹ 香城・前掲（注146）333頁。

¹⁸² 佐藤・前掲（注154）は、所得秘匿工作が「不真正不作為犯成立のための事情」に当たりうる程度と判示は必要なものである、とする。

¹⁸³ 國分進「ほ脱犯の実行行為及び主体」判例タイムズ1458号（2019年）注（3）11頁。國分・同は「このような記載は、純粹制限説によれば、虚偽不申告については単純不申告犯ないし故意の申告書不提出犯と区別するための昭和63年最決でいう『所得秘匿工作』を伴う事情を、虚偽過少申告については重要な犯情事実を基礎付ける予備的、準備的行為をそれぞれ記載したものと見ることができ、起訴状、判決書にこのような記載がなされているからといって、現在の裁判実務が包括説で運用されているとは解されない。」とする。

弁護人は起訴状の記載（訴因）が不明確な場合には、その防禦権を十分に確保するために訴因の明示に必要な事項については、裁判所は求釈明（刑訴規則208条）の義務を負うことから、積極的に裁判長に釈明権の行使を求めるべきである¹⁸⁴。

実務家（裁判官）の立場から、訴因、証拠関係、各当事者の主張等の争点整理について、裁判所、検察官、被告人・弁護人による事前準備の必要性、重要性を説く見解もある¹⁸⁵。事前の争点整理手続において、どの会計事実・勘定科目に虚偽があるのか、それはいつ、いかなる方法で行われたのか、実際の所得金額はいくらであるのか、それに基づくと税額はいくらになり、遁脱額はいくらになるのか等について明らかにするため、検察側に対して証拠の開示や法的な見解等について、徹底的に問うべきである。充実した公判前の準備が行われることにより、訴追側の立証と被告人側の防禦の両立を図っていくべきである。

（２）「段階的訴因論」について

ア）上述の租税遁脱犯の訴因の記載に関連して、「段階的訴因論」という見解が主張されている¹⁸⁶。この見解は、現在の租税遁脱犯に関する起訴状記載の公訴事実では訴因の明示、特定として十分ではなく、実際所得金額の計算根拠を示さなければ被告人の防禦に十分資するものではないとの問題意識に立つ¹⁸⁷。

そして、公訴事実は審判の対象、訴因は防禦のための手段であるとの立場から、「段階的訴因論」を展開する。

すなわち、租税遁脱犯の審理の動的、発展的な性格から、手続の段階に応じて、①起訴状の記載は、公訴提起の段階では他の事実と区別できる程度の実事記載で足り、個々の勘定科目の記載は不要であり、②被告人が否認した場合、争いがある場合には、検察官が冒頭陳述で個々の勘定科目を具体化した時に各項目は訴因をなし、それは被告人の防禦の観点から「訴因変更の要否」の問題となる、というものである。

イ）「段階的訴因論」が審理の動的、発展的な性格に着目した点は十分首肯しうるものであるが、問題点がないわけではない。

まず、公訴事実は審判の対象、訴因は防禦のための手段と区別して理解する点であるが、現在では「公訴事実＝訴因」と解するのが一般的であることから¹⁸⁸、両者を区別した上での立論が今日でも妥当するのか疑問である。

次に、起訴状記載の事実についての被告人の認否後、争点を明らかにするために修正損益計算書、修正貸借対照表によって具体化された各勘定科目が訴因を構成し、それは「罪とな

¹⁸⁴ 法曹会編「刑事訴訟規則逐条説明 公判」（法曹会・2005年）133頁。検察官が釈明に応じずこれを明確にしない場合には公訴棄却の判決がなされ、求釈明等を行うことが裁判所の義務とされる場合にこれを怠ることは審理不尽に当たる。なお、司法研修所編・前掲（注134）32頁。

¹⁸⁵ 司法研修所編・前掲（注134）17頁以下。なお刑訴規則176条の6、178条の14、178条の15等参照。

¹⁸⁶ 松沢・前掲（注109）187頁以下。

¹⁸⁷ 松沢・前掲（注109）188頁。

¹⁸⁸ 池田＝前田・前掲（注176）206頁、寺崎・前掲（注176）316頁。

るべき事実を特定するための訴因ではなく、冒頭陳述の段階に至って争点を明らかにするための訴因と考えるべき」とする点についても疑問がある。冒頭陳述は証拠調べ段階の冒頭で、裁判所に対し審判の対象を明確に示して、証拠の採否など訴訟指揮を適切に行えるようにするための手続である（刑訴法296条本文）。冒頭陳述によって、弁護人・被告人は具体的な防禦の対象を示されることとなるが¹⁸⁹、これによって具体化された各勘定科目が訴因を構成し、争点を明らかにするための訴因といえるのか、「証拠調べ段階での訴因」という考え方は理解できない。冒頭陳述により争点が具体的に示され、それによって訴因がより具体化される、補充されるというのなら分かるが、それが「訴因を構成する」というのは無理がある。公訴事実が審判の対象、訴因は防禦のための手段との立論から、防禦に関する事項は証拠調べ段階でも訴因となりうると思うのであろうか。もう一段の説明を要するところであろう。

さらに上の疑問とも関連するが、「段階的訴因論」は、勘定科目が訴因か否かの議論ではなく、被告人の防禦に影響があるかどうかとの観点から個々の勘定科目が具体化された訴因として表れる関係にあるから、それは「訴因変更の要否」の段階で議論すべきであるとする。しかし、勘定科目は訴因ではないとしながら、それを具体化された訴因として訴因変更の問題とすることは矛盾していないか。訴因ではない、としつつ訴因であるとするのは整合性がなく、循環論法の感さえしないではない。また、訴因変更（刑訴法312条1項）は、「公訴事実の同一性」の判断基準、訴因変更の時間的限界等、新たな手続上の問題点を生じるものであるから、訴因変更を当然の前提としたかのような立論には賛成し難い。

「段階的訴因論」が、訴訟の動的、発展的性格に着目して租税違脱犯の特性、審理のあり方を考慮しながら、その訴因を構成しようとした点は評価できる。しかし訴訟が動的、発展的なものであることは租税違脱犯の審理に限ったものではなく、他の刑事事件についても（さらには民事訴訟においても）同様である。租税違脱犯の審理についてのみ、「段階的訴因論」というような特別の訴因論を構成する必要性があるのか。その拠って立つ、独自の公訴事実と訴因の理解、特に冒頭陳述で各勘定科目が訴因となるとの考え方はもう一段の説明が必要であろう。

「段階的訴因論」が説くような訴因についての独特な理論構成をするよりも、前述したように公判前の事前準備を充実させる方が、より実践的であり実務では受け入れられ易いと思われる。

第3節 無申告違脱犯（申告書不提出犯）の実行行為

平成23年6月改正により、無申告違脱犯が新設された。これは故意に確定申告書・修正申告書等を法定期限までに提出しないことにより租税を免れることを構成要件とする犯罪である（所得税法238条3項、4項、法人税法159条3項、4項等）¹⁹⁰。

従来の単純無申告犯（所得税法241条、法人税法160条等）の中にも違法性が強く、違脱にあたると考えられるものがあるため、単純無申告犯と区別し、より重い刑罰に処する

¹⁸⁹ 池田＝前田・前掲（注176）296頁、寺崎・前掲（注176）292頁。

¹⁹⁰ 金子・前掲（注4）1123頁。

ために新設されたとされている¹⁹¹。

しかし前述したように、法文上「偽りその他不正の行為」を要求していないため、その実行行為が不明確であること、そのため単純無申告犯との区別が曖昧となり処罰の拡張をもたらす危険性があること、行為者の主観による処罰を導く可能性があること等、問題がある。そこで、以下では、無申告逋脱犯の実行行為について、その問題点を検討していくこととする。

無申告逋脱犯は「申告書その提出期限までに提出しないことにより」「税を免れた」場合に成立する（所得税法238条3項等）。しかし単純無申告犯も「申告書その提出期限までに提出しなかった」場合に成立する（所得税法241条等）¹⁹²。実行行為に関する両者の法文はほぼ同一であり、その区別が明確ではない。その区別について、無申告が所得秘匿工作に基づく場合には逋脱犯となり、所得秘匿工作が行われなくても逋脱に当たる場合には無申告逋脱犯となり、逋脱とならない場合は単純無申告犯となるとされるが¹⁹³、まさに所得秘匿工作がなくても逋脱に当たる場合とはどのような場合なのかこそが問題なのである。単純無申告犯、狭義の逋脱犯（虚偽過少申告逋脱犯および虚偽無申告逋脱犯）と無申告逋脱犯との区別はいかなる基準によるべきか、その区別は可能なのか、ということである。まず立法参画者の見解を概観したのち、検討を加えることとする。

1 立法参画者の見解¹⁹⁴

(1) 申告納税制度において「税を免れた」という結果を発生させる行為は、過少申告ないし無申告であり、これを実行行為と解するべきとして、純粹制限説が正しいとする。

(2) 無申告逋脱犯と単純無申告犯との構成要件を比較し、無申告逋脱犯は申告書を期限までに提出しないことにより、税を免れた者を処罰の対象とし、単純無申告犯は申告書を期限までに提出しなかった者であるから、両者を分けるのは、「税を免れた」結果の有無である、とする。「税を免れた」という要素は、逋脱犯が惹起する犯罪結果を意味し、実質犯たる逋脱犯と形式犯たる単純無申告犯とを分ける境界の役割を果たす¹⁹⁵。

(3) 無申告逋脱犯と狭義の逋脱犯との関係については、①虚偽過少申告逋脱犯については、所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の申告書を提出することにより、税を免れた者であり、その実行行為は内容虚偽の申告書を提出することであり、②虚偽無申告逋脱犯については、所得が秘匿された状況において、申告書を提出しないことにより、税を免れた者であり、その実行行為は申告書を期限までに提出しないことである。そして虚偽無申告逋脱犯と無申告逋脱犯とを分ける役割を果たすのが「所得が秘匿された状況」という要素であ

¹⁹¹ 金子・前掲（注4）1123頁。

¹⁹² 単純無申告犯は、申告納税義務者が正当な理由なく納税申告書をその提出期限までに提出しないことにより成立し、無申告逋脱犯と同様に故意犯であるが、租税秩序を確保するために設けられたもので、偽りその他不正の行為や逋脱結果の発生を要件としていない。羽渕・前掲（注95）68頁。

¹⁹³ 金子・前掲（注4）1124頁。

¹⁹⁴ 小田原・前掲（注55）164頁以下。

¹⁹⁵ 小田原・前掲（注55）168頁。

り、申告書をその提出期限までに提出しない行為が所得が秘匿された状況においてなされた場合、当該行為は「偽りその他不正の行為」に該当し虚偽無申告遁脱犯の実行行為となる、③無申告遁脱犯と単純無申告犯との実行行為はともに、申告書を期限までに提出しないことで、両者を区別する基準は「税を免れた」か否かによる。

2 検討

(1) まず、狭義の租税遁脱犯の実行行為については、「偽りその他不正の行為」の内容に関し、包括説と制限説との対立があること、昭和63年最決は、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、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を実行行為とする純粹制限説を採用したことはすでに述べた。これは、所得秘匿工作は準備行為であり、実行行為は申告書の提出、不提出であり、不提出を不真正不作為犯であるとしたものである。

純粹制限説によるべきことは前述したが、しかし、これに対しては被告人の防禦を図る見地から、訴因や判決で所得秘匿工作の日時、場所等の特定がなされるべきであるとの批判¹⁹⁶、所得秘匿工作を訴因に記載するとしてその部分の判示は必要か、どの程度具体的に判示すべきか、といった点は昭和63年最決では必ずしも明らかではないとの評価もあること¹⁹⁷、すでに述べたとおりである。最高裁が純粹制限説を採用したからといって、こうした批判や問題点のすべてが解決したわけではない。純粹制限説を当然の前提とした解釈・立法には問題があろう。

前述1の立法参画者自身、所得秘匿工作は遁脱犯の処罰範囲を特に悪質なものに限定する機能を果たすものであるとして、所得秘匿工作が租税遁脱犯の犯罪性、違法性を基礎づける上で重要な要素であることを認めている¹⁹⁸。それにもかかわらず、無申告遁脱犯には法文上「偽りその他不正の行為」のような規範的な構成要件要素は存在せず、その成立範囲は明確であるとするが¹⁹⁹、無申告そのものに遁脱犯が成立することを認める場合、単純無申告犯と遁脱犯とを区別する基準は所得秘匿工作の有無に求めるべきであり²⁰⁰、無申告遁脱犯には所得秘匿工作を必要としない理由が述べられていないように思われる。

昭和63年最決が無申告遁脱犯の実行行為について所得秘匿工作を伴う無申告と解していること、東高判平成3年が、所得秘匿工作は構成要件的状况であり、当該犯罪に実行行為性を帯びさせる重要な行為としていることからすれば、純粹制限説に立っても所得秘匿工作が遁脱犯成立にとって重要な要素であるとは変わらないのではないだろうか。

純粹制限説による場合、虚偽無申告遁脱犯、無申告遁脱犯、単純無申告犯の実行行為はそれぞれ「無申告」ということになるが、いかなる基準によって3類型を区別するのか明らかではない。

(2) さらに単純無申告犯と無申告遁脱犯との区別を「税を免れた」ことに求めていること

¹⁹⁶ 浅田・前掲(注83)・注(17)362頁。

¹⁹⁷ 元村・前掲(注143)129頁。

¹⁹⁸ 小田原・前掲(注55)168頁。

¹⁹⁹ 小田原・前掲(注55)164頁。

²⁰⁰ 京藤哲久「虚偽不申告ほ脱犯の所得秘匿工作に当たるとされた事例」(『平成6年度重要判例解説』有斐閣・1995年)159頁。

また、訴訟法的な問題点として、純粹制限説に立つ場合でも所得秘匿工作を構成要件的状況として実行行為に準ずる重要な要素と解するならば、被告人の防禦権の保障のため、実行行為と同じ程度に訴因は具体的に明示されるべきで、不明確な場合には被告人、弁護人は積極的に発問し、裁判所に釈明権の行使を求めるべきであること、当事者間における事前の準備手続が充実すれば、こうした問題も解消されるであろう。

さらに、「段階的訴因論」についても検討を加えた。「段階的訴因論」は租税逋脱犯の審理を動的、発展的なものと捉えた点は評価できるが、検察官が冒頭陳述で個々の勘定科目を具体化した時に各項目は訴因をなし、それは被告人の防禦の観点から「訴因変更の要否」の問題となる、という点については、理論構成に矛盾があること、訴因変更手続について手続上の問題が生じることから支持できず、事前の準備手続を充実させることの方が実務的には受け入れやすいであろう。

第3節では、平成23年6月改正で無申告逋脱犯が創設されたことに関して、無申告逋脱犯は実行行為を無申告（申告書の不提出）とするため、純粹制限説に立った場合には虚偽無申告逋脱犯、単純無申告犯との区別が構成要件上明確ではないとの問題点がある。無用な立法というべきである。

第3章 租税逋脱犯の主観的要件

第1節 租税逋脱犯の故意—個別的認識説と概括的認識説

刑法38条は「罪を犯す意思がない行為は、罰しない。ただし、法律に特別の規定がある場合には、この限りではない。」と定め、原則として故意行為のみを処罰し、過失による行為を処罰するのは、法律に特別の規定のある場合に限っている。刑法8条では、この法律の総則規定は、他の法律で刑を定めたものにもまた適用するとしており、したがって、行政刑法においても故意行為のみを処罰するのが原則である²⁰¹。

租税逋脱犯の構成要件は、偽りその他不正の行為により、税を免れることであるから、故意が成立する構成要件に該当する客観的事実の認識としては、納税義務、偽りその他不正の行為に該当する事実(所得秘匿工作)、逋脱結果の発生について認識することが必要である。

前章で検討した包括説によれば所得秘匿工作を実行行為と解するため、所得秘匿工作は故意の対象となるが、所得秘匿工作を構成要件的状况と解する純粹制限説に立っても所得秘匿工作が構成要件要素であることから故意の対象となる。そのため、租税逋脱犯の故意を検討する必要がある。

では、納税者が本来脱税しようとした金額と現実に申告書を提出して(あるいは提出しないで)脱税した金額とに食い違いが生じた場合に、どこまでを「偽りその他不正の行為」による脱税額と認めてよいか。例えば、故意に基づく所得秘匿工作とは無関係に、故意によらない収入のつけ落とし、あるいは思い違いによる必要経費ないし損金の計算違いなどによって、客観的に負担する税額と申告税額との間に齟齬が生じた場合等について²⁰²、偽りその他不正の行為により税を免れる故意があった以上、実際の脱税額についての認識に相違があってもすべて故意による逋脱と認めてよいかどうかの問題である²⁰³。

犯罪が成立するためには、実行行為と結果との間に因果関係があること(客観面)と、故意があること(主観面)とが必要である。因果関係が肯定されてから、故意の有無が検討されることになる。

この問題の考え方として、因果関係の有無という因果関係論からのアプローチと、故意の及ぶ範囲として故意論からのアプローチとがありうる。従来の学説でも、収入のつけ落とし、計算違い等により生じる客観的な税額と申告税額との差額を逋脱税額から除外しようとの問題意識は共通しているものの、故意の及ぶ範囲や因果関係の有無の問題と絡み合い、さらには租税逋脱犯の実行行為に所得秘匿工作を含むか否かについての包括説と制限説・純粹制限説との対立もあり、議論が複雑で分かりにくいものとなっていた。そこで以下では、両者の混同を避けるためにも客観的構成要件要素としての因果関係の有無と主観的構成要件要素としての故意とを区別して論じていくこととする²⁰⁴。それにより、議論がより明確で分かり易いものとなる。

²⁰¹ 福田・前掲(注16) 153頁、藤木・前掲(注1) 73頁。

²⁰² 藤木・前掲(注1) 333頁。

²⁰³ 藤木・前掲(注1) 332頁。

²⁰⁴ 浅田・前掲(注83) 375頁も同様の指摘をする。

第1 客観的構成要件要素としての因果関係の有無

因果関係は発生した構成要件の結果の事実を行為者の実行行為に帰属させる役割を有しており、単に事実上の条件関係が存するというだけではなく、規範的な観点から絞りをかける必要がある²⁰⁵。この枠組みとして相当因果関係説によるべきことは前述した。

租税遁脱犯の成立範囲ないし実行行為と遁脱結果との因果関係の有無といった問題も、まず客観的構成要件要素としての因果関係の有無という見地から判断されるべきである²⁰⁶。

租税遁脱犯の実行行為を、事前の所得秘匿工作と過少申告または無申告と解する包括説によれば、所得秘匿工作と無関係な行為は構成要件の結果との間に因果関係を有しないことになる。故意による所得秘匿工作とは無関係な収入のつけ落とし、計算違いなどによって生じた客観的に負担する税額と申告金額との差額は遁脱額には含まれないとの結論に至る。包括説は個々の所得秘匿行為との因果関係を個別的に問題とすることにより、遁脱結果のうちの一定部分について因果関係を否定する結論を導くことになる。

所得秘匿工作は実行行為ではなく、構成要件の状況であり、実行行為は過少申告の行為または所得秘匿工作を伴う無申告の行為と解する純粹制限説、前述の昭和63年最決によれば、過少申告行為、無申告行為は税額の減少額の全てについて行われるから、故意によらない収入のつけ落としがあっても、計算違いがあっても因果関係はその全額に及ぶことになる²⁰⁷。純粹制限説は虚偽過少の申告行為、無申告行為そのものを全体的に一個の不正行為として捉えるため、遁脱結果との因果関係も包括的に考察され、部分的な否定という結論が導き難くなる²⁰⁸。そのため、所得秘匿工作と因果関係のない税額部分を遁脱額から除外するために、純粹制限説に立ちながら「特段の事情」という要件を付加することにより因果関係を部分的に否定することも考えられるが、因果関係が否定される場合は実際にはほとんどあり得ないとされる²⁰⁹。「特段の事情」はそれを主張する側、この場合は被告人側（納税者側）に立証責任があるからであろう。所得秘匿行為を実行行為に含めない純粹制限説に立つ場合には、因果関係論によっては遁脱犯の成立範囲を制限することはできず²¹⁰、それは次に論じる故意論によって解決すべきこととなろう。

²⁰⁵ 裁判所職員総合研修所・前掲（注76）85頁、91頁。

²⁰⁶ 遁脱犯の成立範囲と因果関係の問題については、小島・前掲（注7）98頁以下に詳しい。

²⁰⁷ 飯田喜信「租税ほ脱犯における故意」（小林 充・植村立郎編『刑事事実認定重要判例50選 上』立花書房・2006年）145頁。

²⁰⁸ 飯田・前掲（注207）143頁。

²⁰⁹ 飯田・前掲（注207）143頁。飯田・同は、東京高判昭和55年12月1日（税刑資48・1835）は、不正行為である虚偽過少申告行為自体と無関係な特段の事情に基因する部分が認められないか否かで因果関係を論じており、「特段の事情」の要件を付加することにより、因果関係が否定される場合を実際にはほとんどあり得ないものとしている、とする。

²¹⁰ 飯田・前掲（注207）145頁。

第2 故意の認識対象と程度

1 因果関係が肯定された場合には、次に故意の有無が問題となる。

逋脱犯の故意（逋脱結果発生への認識）については、行為者にどの程度の認識が必要であるかについて、個別的認識説と概括的認識説とが対立していることは前述した。

この問題は従来、故意の認識の「対象」と「程度」とを区別しないで論じられてきたように思われる²¹¹。認識の対象と、程度とを明確に区別せずに論じていたために、議論がかみ合わない面があり、かつ複雑なものとなっていたのである。そこで、以下では両者を区別して論じていくこととする。

（1）認識の対象

この問題を検討する前提として、逋脱額の範囲についてのいわゆる所得可分説と所得不可分説の対立について論じておくこととする。租税逋脱犯の客体は、「所得税の額」（所得税法238条1項）、「法人税の額」（法人税法159条1項）であるが、所得可分説と所得不可分説との対立はこの所得が可分か不可分かへの対立である²¹²。租税逋脱犯において、客体が可分であるか否かによりその成立範囲が変わってくることから、この点をまず検討しておく²¹³。

所得可分説は、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のに対して、所得不可分説は、所得は期間損益の成果であり、益金と損金の増減計算の結果算出され、その計算過程においては可分なものであるが、増減計算の結果算出された所得は概念的に不可分であるとする²¹⁴。

所得可分説は、その主要な論拠として、国税通則法68条1項によれば、重加算税は隠蔽等不正の計算によって生じた部分についてのみ課されるのだから、逋脱犯についても不正の行為による部分についてのみ逋脱犯の成立を認めるべきとする。所得不可分説は、重加算税は不正計算による納税義務違反の発生を防止することを目的とする行政罰であり、脱税者の不正の行為に対する刑事制裁を目的とする逋脱犯とは本質的に異なり、構成要件の構成自体も「所得税の額につき」税を免れると規定しており明らかに異なるとする²¹⁵。

この問題については、所得可分説によるべきである²¹⁶。

まず、所得不可分説は個人・法人による経済活動の実態への配慮が欠けている。逋脱税額算定の前提となるべき所得そのものは、経済的概念として可分的な数額である。それを構成する益金、損金は個々の取引によって組成されているのであるから、個々の勘定科目のうち、行為者に個別的取引に基づく所得の存在について認識を欠き、逋脱の犯意の認め

²¹¹ 羽瀧・前掲（注95）注（18）89頁も同旨。

²¹² 芝原・前掲（注82）863頁。

²¹³ 小島・前掲（注7）55頁。

²¹⁴ 小島・前掲（注7）55頁。所得可分説と所得不可分説の論拠については、小島・同56頁以下に詳しい。

²¹⁵ 羽瀧・前掲（注95）87頁、芝原・前掲（注82）863頁。

²¹⁶ 所得可分説によるものとして、金子・前掲（注4）1125頁、浅田・前掲（注83）374。

られない部分があれば、その部分に限っては逋脱の故意を欠き、逋脱所得の算定にあたりこれを除外して計算するべきであり²¹⁷、そうした扱いをすることが経済活動の実態に適ったものというべきである。

また租税法的な配慮も必要である。所得税・法人税などの納税義務の内容をなすものは課税対象となるべき一定額の所得の存在であるところ、所得は一定期間における損益の計算によって得られるもので、所得に対する認識はそれを形成する各個の損益の存在を認識することによってはじめて一定期間内の所得の認識が可能となるものである²¹⁸。

所得不可分説はこうした個人・法人の経済活動の実態や租税法の特色を考慮することなく、租税逋脱犯を一般的な刑法犯と同列に扱っている点で²¹⁹、妥当でないというべきである。

さらに、所得不可分説のいう条文上の根拠も絶対的なものではない。行政罰である重加算税が所得可分説に立ち、所得計算の実態に即した、いわばきめ細かい扱いをしているのに対して、厳格な刑事制裁を目的とした租税逋脱犯が所得不可分説に立ち、おおまかな所得の把握で足りるとしているものとは考え難い。法が「所得税の額」「法人税の額」と定めているのは、租税逋脱犯が税を免れる犯罪であることを示したにとどまり、所得の可分、不可分まで定めたものとは解されない。

所得税、法人税の逋脱犯については、個々の取引、各勘定科目について認識し、それらによって生じた所得の存在についての認識が必要であり、そうした認識が無い場合には逋脱犯（故意）は成立しないというべきである²²⁰。そして、所得の一部についてのみ認識を有する場合には、認識の無い部分についてまで逋脱犯の成立を認めることは責任主義（刑法38条1項）の見地から、困難であると解すべきである²²¹。

（2）認識の程度

では、行為者にどの程度の認識があれば逋脱犯の故意があるといえるだろうか。個別的認識説と概括的認識の主張を紹介し、検討を加えていくこととする。

個別的認識説は、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する。この見解は、秘匿の認識の有無を個々の所得秘匿工作、所得金額算定の基礎となる個々の勘定科目の点について考え、脱漏所得金額を故意のある部分と故意の無い部分とに区分する。すなわち、脱税結果は不正行為を原因として発生しなければならず、不正行為は脱税結果について原因力を有するものでなければ実行行為とはならないこと、因果関係は脱税結果の範囲すなわち脱税額を決定する基準となるとともに、実行行為としての不正行為の範囲を限定するものである²²²。そして租税法の評価を経た損益は逋脱犯の本質的な構成要件要素であるから、故意の成立のためにはその認識が必要であるとする²²³。

²¹⁷ 松沢・前掲（注109）23頁。

²¹⁸ 板倉宏「租税犯における故意（中）」判例タイムズ194号（1966年）31頁。

²¹⁹ 羽瀨・前掲（注95）86頁。

²²⁰ 金子・前掲（注4）1125頁。

²²¹ 同旨のものとして、金子・前掲（注4）1125頁。

²²² 河村・前掲（注7）247頁。

²²³ 板倉・前掲（注218）32頁、松沢・前掲（注109）24頁。

概括的認識説は、所得及び税に関する故意の成立のためには、何がしかの所得及び税が存することの認識（いわゆる概括的認識）をもって足り、個々の収益、損費の個別的認識は要件ではない。すなわち、「税を免れる」とは国が収納すべき客観的な租税債権の侵害を意味し、ここに客観的な租税債権とは客観的に正当な所得に基づいて計算されるものであるから、逋脱犯の故意があるというためには、申告所得を超える何がしかの所得が存することを概括的に認識すれば足り、個々の勘定科目、会計的事実の認識は所得算出の手續上必要なものであるが、それ自体個々の故意の内容をなすものではない、とする見解で²²⁴、逋脱の結果に対する概括的認識があれば脱漏所得全部が刑罰の対象になるとする²²⁵。所得は特定の年または事業年度における無数の収益及び損費の総合であるから、その個別的認識は通常不可能であり、それらが、ある個人又は法人の経済活動の通常過程において生じたものであれば、その経済活動を認識している以上、発生した所得の認識として欠けるところはない²²⁶、という考えに基づいている。

2 検討

前述の所得可分説によれば個別的認識説によるべきであろう。故意による所得秘匿工作とは無関係な収入のつけ落とし、計算違い等まで故意に含めること、言い換えれば「不正の行為」としての認識がない部分まで故意に含めるのは責任主義に反するというべきである。

上述のように、概括的認識説は「税を免れる」とは国が収納すべき客観的な租税債権の侵害を意味し、客観的な租税債権とは客観的に正当な所得に基づいて計算されるものであるから、逋脱犯の故意の成立があるというためには、申告所得を超える何がしかの所得が存することを概括的に認識すれば足りるとするが、客観的に計算された税額と申告した税額とが異なる場合に、故意が認められてしまう危険性がある。未必の故意（行為者が犯罪実現を可能なものと認識し、認容していた場合をいう。）でも足りるとしたならばその危険性はより大きなものとなろう。また概括的認識説は、個々の収益、費用等会計事実の確認は、所得額を算出するための作業ないし手續に過ぎないとする²²⁷。しかしこの見解は、日々のそうした作業、手續の積み重ねによって所得が計算され、税額が算出されていく、という経済活動の実態と税法の特殊性とを看過している点で妥当でない。

また、租税逋脱犯の実行行為にについて純粋制限説に立ち、所得秘匿工作は実行行為ではなく構成要件的状况（行為の状況）と解しても、客観的構成要件に該当する事実については、

²²⁴ 小島・前掲（注7）108頁、山口雅高「直絶税ほ脱犯の故意と責任の犯意」（龍岡資晃編集『現代裁判法大系30（刑事・刑事訴訟法）』新日本法規出版株式会社・1999年）297頁、羽瀨・前掲（注95）77頁、金子・前掲（注4）1125頁。

²²⁵ 概括的認識説を支持するものとして、小島・前掲（注7）108頁、堀田力「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（4）」法曹時報22巻11号（1970年）75頁、山口・前掲（注24）297頁、野村・前掲（注79）178頁、羽瀨・前掲（注95）77頁、島田・前掲（注101）176頁、金子・前掲（注4）1126頁等。芝原・前掲（注82）866頁は、概括的認識説が通説である、とする。

²²⁶ 堀田・前掲（注225）73頁。

²²⁷ 小島・前掲（注7）112頁。

認識・認容していなければならないのだから²²⁸、故意に基づかない差額部分は故意から除外すべきであるし、客観的な因果関係の問題と故意の問題とは区別して考えるべきである。

さらに、同一構成要件内の客体については、その一部に認識があれば構成要件の故意がその全体に及ぶのだから、逋脱犯の構成要件の故意としての所得の認識について別の考え方をすべき特段の理由はないとの見解もある²²⁹。この見解は、例として、10個のダイヤモンドを窃取するつもりであったが12個盗った場合、12個のダイヤモンドについて窃盗罪が成立することは明らかであり、個別的認識説では10個のダイヤモンドの窃盗罪が成立することになろうとする。

しかし、租税逋脱犯は所得秘匿工作（不正の行為）を伴う点で窃盗罪とはその行為態様を異にしている。刑法犯である窃盗罪と同列に論じるのは適切ではない。個別的認識説は故意による所得秘匿工作とは無関係に生じた金額を逋脱額の範囲から除外しようとするものであり、上の見解はこの点を看過して逋脱犯と刑法犯とを同一に論じるものであり妥当ではない。

もつとも個別的認識説に立っても、それは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、全て正確に把握することは困難であるから、その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。個別的認識説は責任主義の見地から、認識した所得秘匿工作とは無関係な収入のつけ落とし、計算違い等まで逋脱金額に含めることを排除しようとするにその本質的な目的があるからである。

概括的認識説に立ちつつも、行為者に客観的予見可能性がない場合やそれを期待できない特別の事情がある場合には、その部分については不正行為との因果関係を欠くものとして脱税額から除かれると解することにより²³⁰、あるいは逋脱の認識のない部分にまでは、不正の行為は及ばないと解することにより²³¹、逋脱額、逋脱犯の成立範囲に一定の限定を加え、具体的妥当性を図ろうとする見解もある。このように概括的認識説に立ちつつも例外を認める見解があることからすると、個別的認識説と概括的認識説との対立は多分に理念的なものであり、具体的な適用においてはさほど差異はないのかもしれない²³²。しかしこのような例外的な思考によって具体的妥当性を図らねばならない点では、概括的認識説は一貫性を欠いており、そこがこの説の欠点というべきであろう。

²²⁸ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）109頁。

²²⁹ 羽瀧・前掲（注95）78頁。

²³⁰ 小島・前掲（注7）108頁、司法研修所編・前掲（注134）94頁。しかし、芝原・前掲（注82）864頁は「所得不可分説をとる以上、この論理は必ずしも説得的とはいえない」と批判する。

²³¹ 堀田・前掲（注225）85頁。

²³² 山口・前掲（注224）297頁。なお、司法研修所編・前掲（注134）3頁によれば「裁判所は、検察官の冒頭陳述書、修正損益計算書または修正貸借対照表による主張・立証を受けて、修正損益計算書の各勘定科目ごとの当期増減金額または修正貸借対照表の各勘定科目ごとの過年度金額及び差引修正金額を証拠により認定することとなる。」とする。こうした審理の実状からすれば、実務は個別的認識説と概括的認識説との対立を上手く解消しているとも評しうる。

この問題に関して判断した最高裁判例はまだないようである²³³。下級審では、概括的認識説に立ちつつ所得秘匿行為と脱税の結果との間の因果関係の存否により逋脱犯の成立範囲を律し、結果的に個別的認識説と同じ結論を導こうとする裁判例もあったが、平成に入ってからには概括的認識説に立つものが優勢になっているとされるが²³⁴、一方で、概括的認識説に立ちながらも個別的に認識のない所得については故意があるとはいえないので、逋脱犯の逋脱額から控除すべきとの裁判例もあり、裁判実務では、概括的認識説に立ちながらも、個々の収益、損金が争われる場合には、その認識の有無について個別的に立証活動が展開され、判決においても逐一認識の有無を認定した上判断を加えているのが実情であるともされる²³⁵。こうした実務の現状は、概括的認識説を徹底した場合には具体的な妥当性が図れないことの現れであろう。

また、因果関係の個所で述べたように、所得秘匿工作と因果関係のない税額部分を逋脱額から除外するために、純粹制限説に立ちながら「特段の事情」という要件を付加することにより因果関係を部分的に否定することも考えられるが、「特段の事情」の要件は却って因果関係を否定することを困難なものとしている。具体的妥当性を図り、逋脱犯の成立範囲を狭めるために、因果関係論とは違う理論付けを伴った新たな「特段事情論」が、必要とされることになるとの見解もあり²³⁶、概括的認識説を徹底した場合の不都合への配慮もされている。

しかし、実務で概括的認識説を徹底しきれない実情や、「特段の事情論」は内容が不明確で恣意的な運用の虞があることに鑑みれば、概括的認識説は採りえない。概括的な認識があれば故意は全額に及ぶとすることは、逋脱犯の成立範囲を拡大する危険性がある。逋脱犯を犯したことにより免れた税額がいくらであったかということは、刑の量定の上で重要な意味を持つとされている²³⁷。基本的には個別的認識説によるべきであろう。

なお実務家（裁判官）から、所得金額を実際より少ない金額で申告した認識を立証するためには、個別的認識説によるよりも所得秘匿工作の存在によって立証することが多く、それが有効、簡潔かつ確実であり、所得秘匿工作は逋脱犯の故意を推認させる最も重要な間接事実であるとの意見が出されている²³⁸。しかし、概括的認識説を採れないことは前述したとおりである。所得秘匿行為があったからといって、客観的な税額との差額が全て故意によって生じたものと推認することは危険である。立証活動が有効か、簡潔かつ確実であるかという視点は実際の立証活動において重要な点ではあるが、訴追する側にとって有効、簡潔かつ確実なものであることを意味しない。事は被告人の刑責に関わるものである。単に立証の便宜という見地から概括的認識で足りるとの見解は採りえない。

²³³ 山口・前掲（注224）289頁。

²³⁴ 飯田・前掲（注207）144頁。

²³⁵ 羽渕・前掲（注95）87頁。

²³⁶ 飯田・前掲（注207）147頁。

²³⁷ 藤木・前掲（注1）330頁、山口・前掲（注224）301頁。井上・前掲（注154）300頁は、直接税逋脱犯における実刑と執行猶予の分水嶺は、おおむね逋脱税額が3億円を超えるかどうか辺りにあり、罰金額はおおむね逋脱額の25%前後とすることができる、とする。ただし、罰金額のスライド制に注意。

²³⁸ 山口・前掲（注224）296頁。

さらに上の見解は、個別的認識説または概括的認識説に立ちながら「偽りその他不正の行為」によらずに税を免れた部分については責任を負わないとする見解に対して、逋脱犯の実行行為について純粹制限説を採用した昭和63年最決と矛盾し、採りえないと批判する²³⁹。

純粹制限説と概括的認識説、包括説と個別的認識説とはそれぞれ結びつき易いかもしれないが、論理必然的な関係にはない。純粹制限説を採ったからといって、概括的認識説によらなければならない理由はないのである。不正行為に関する包括説、純粹制限説の対立は故意とは別問題であり、故意の問題を不正工作の行為性等によって決するのは不当であると既に述べられていたように²⁴⁰、実行行為と故意とは別個の問題であり、矛盾するものではない。上記の批判は昭和63年最決が逋脱犯の実行行為に関するものであり、故意については何ら論じていないことを看過したものである。

概括的認識説、個別的認識説、新しい考え方を図で示すと以下ようになる。

		<認識の対象>		<認識の程度>
概括的認識説	→	概括的	→	概括的
個別的認識説	→	個別的	→	個別的
*新しい考え方（自説）	→	個別的	→	概括的

第2節 主観重視の問題点—無申告逋脱犯の創設

平成23年6月改正により、無申告逋脱犯（所得税法238条3項、4項、法人税法159条3項、4項等）が創設されたが、種々問題を孕むものであること、その実行行為が不明確であることは前述した。そこで、本項では無申告逋脱犯の成立の経緯・趣旨について検討し、無申告逋脱犯の「主観化」の危険性を指摘することによって、その問題点を明らかにしていきたい。

なお、本項で扱うのは、新設された無申告逋脱犯と、従来の逋脱犯（狭義の脱税犯）、単純無申告犯との関係である。

第1 無申告逋脱犯創設の理由

1 重罰化の正当性（立法事実等）

前述のように、無申告逋脱犯は単純無申告犯の中で、違法性の強いものの重罰化を目的として新設されたものである。では、その「重罰化」は正当なものといえるであろうか。まず、

²³⁹ 山口・前掲（注224）298頁。

²⁴⁰ 小島・前掲（注7）70頁。

立法参画者による説明²⁴¹を以下に概観し、その当否を検討していくこととする。

(ア) 経済社会のグローバル化とIT化

グローバル化し、複雑化した経済取引を悪用して租税債権を侵害する行為が散見されること。

(イ) 無申告自体の反社会性・反倫理性

無申告の事実を認識しつつあえて無申告という不作為に出る行為は、申告義務の完全な違背であるだけでなく、税務当局に事件発覚の端緒を与えない悪質な意思のあらわれともいえ、厳しい道義的非難を加えるべき反社会性、反倫理性が認められる。無申告の悪質性は所得が積極的に秘匿されていなくても低下するものではない。

(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）

所得秘匿工作の範囲を拡張解釈しても、所得秘匿工作と認定されない領域があること。加えて、複雑な電子商取引や日本の課税権が及ばない国外領域との経済取引には、それ自体合法的であっても秘匿性が高く税の賦課徴収を困難ならしめるものがあること。こうした状況を踏まえると、所得秘匿工作の有無にかかわらず、無申告に法益侵害の危険性がないとはいえず、無申告による遁脱に当罰性が認められる。

(エ) 狭義の遁脱犯（虚偽無申告遁脱犯）の処罰との不均衡

平成22年度税制改正までは、狭義の遁脱犯の法定刑は5年以下の懲役若しくは罰金又はそれらの併科が可能であったのに対し、単純無申告犯の法定刑は1年以下の懲役又は罰金刑の選択刑であったため、同額の遁脱結果を惹起した者に対する処罰の不均衡が顕在化していた。「偽りその他不正の行為」という文言で限定される処罰範囲、すなわち狭義の遁脱犯で処罰できる可罰的行為の領域と、当罰的な租税債権侵害行為の領域に構造的なずれが生じており、このずれは、社会経済状況の変化により所得秘匿工作を伴わない無申告遁脱犯の当罰性が高まるにつれて拡大し、無視しえないものとなったこと。そこで、租税罰則に生じた処罰の間隙を埋めて当罰的行為の領域と可罰的行為の領域とを一致させるために設けられたのが、無申告遁脱犯である。

2 検討

前述の1(ア)は無申告遁脱犯創設の社会的背景を述べるものである。今日の社会経済状況がグローバル化・IT化していることは事実である。そして、それを利用して課税逃れを図る者が存在することも否定できない。

しかし、そうした社会経済状況を利用することが「悪用²⁴²」であるか否かは一考を要する。立法参画者がいうように、複雑な電子商取引や日本の課税権の及ばない国外地域との経済取引は、それ自体は合法的なのである²⁴³。問題は、無申告遁脱犯を犯罪たらしめる理由は

²⁴¹ 小田原・前掲（注55）160頁以下。小田原・同左は「不申告」という語を用いるが、本項では「無申告」で統一した。

²⁴² 小田原・前掲（注55）161頁。

²⁴³ 小田原・前掲（注55）162頁。

どこにあるのか、ということである。

次に、1 (イ) は無申告の反社会性・反倫理性を理由とする。

日本の通説的見解は、刑事犯と行政犯との区別基準を反道義性、反社会性に求め²⁴⁴、租税犯処罰の立法の変遷とあいまって、租税犯が行政犯から刑法犯へと変化してきたとして²⁴⁵、租税遁脱犯の処罰根拠は、その反道義性、反社会性にあるとしている²⁴⁶。

確かに、処罰の根拠が反社会性、反道義性にあることは上述のとおりである。しかし、それは刑罰の性質を述べるものであり、反社会性、反道義性が認められれば処罰してよい、ということではない。国民に刑罰を科するものである以上、「租税負担の公平を求める国民感情²⁴⁷」だけで処罰を正当化するには無理があるように思われる。ましてや、「税務当局に事件発覚の端緒を与えない悪質な意思の現れ²⁴⁸」というのは、課税する側の論理というべきである。客観的に行われるべき立法事実の検討に、主観的な評価をもって臨むものとの批判を免れないであろう²⁴⁹。

さらに1 (ウ) は、所得秘匿工作を拡張解釈しても所得秘匿工作と認定されない行為の領域があるため、これを捕捉する必要があるとする。

しかし、拡張解釈しても所得秘匿工作と認められないのであれば、それは犯罪性を持たない行為というべきであろう。狭義の租税遁脱犯の実行行為について、包括説に立てばもとより、純粹制限説に立って、所得秘匿工作を付随事情と解するか、構成要件的状况と解するかはともかく、租税遁脱犯を違法なものとして、それを犯罪たらしめているのは、所得秘匿工作であることに変わりはない。所得秘匿工作は税額の確定と徴収を困難にし、違法性を強める要素である²⁵⁰。所得秘匿工作と認定できない場合まで遁脱犯として補足することは、処罰の必要性に傾きすぎている。

最後に1 (エ) は、単純無申告犯との法定刑の不均衡を理由としてあげている。単純無申告犯の法的刑が低いのは、立法者がそのような選択をしたからに他ならない。狭義の遁脱犯と比べて法定刑が低いというのなら、単純無申告犯の法的刑を引き上げるべきで、新たに無申告遁脱犯という、処罰範囲の曖昧な類型を設ける必要はないものというべきである。

以上のように、無申告遁脱犯という新たな遁脱犯類型を設ける理由には説得力が乏しく、重罰化の正当性は認め難いと思われる。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。

²⁴⁴ 福田・前掲(注16)30頁。

²⁴⁵ 清永・前掲(注4)335頁。

²⁴⁶ 福田・前掲(注16)30頁。ただし、福田・同左33頁は、通説的見解では刑事犯・行政犯の流動性、「法定犯の自然犯化」の主張はできないと批判し、同・37頁は、基本的生活秩序に違反する行為が刑事犯であり、派生的生活秩序に違反するこういが行政犯である、とする。

²⁴⁷ 小田原・前掲(注55)161頁。

²⁴⁸ 小田原・前掲(注55)161頁。

²⁴⁹ 小田原・前掲(注55)161頁は、無申告の悪質性は所得が積極的に秘匿されていなくとも低下するものではない、とする。

²⁵⁰ 京藤・前掲(注200)159頁。

第2 遁脱の意思

1 主観的要素の問題

無申告遁脱犯と単純無申告犯との区別基準が実行行為という客観的要素には求められないことは前述した。そこで、両者の区別基準を主観的要素に求めることになるが、それは可能か、その点に問題はないか、を検討してみたい。

判例は遁脱犯成立の主観的要件として、故意の他に「遁脱の意思（脱税の認識）」を要求している²⁵¹。そこでまず、遁脱の意思に関する判例の変遷を概観しておくこととする²⁵²。

(1) 判例の変遷（以下の各判例は虚偽無申告遁脱犯に関するものである）

①最判昭和24年7月9日（刑集3巻8号1213頁）

「詐欺その他不正の行為」とは、それが積極的に行われた場合に限るのであり、不申告という消極的な行為をもって「不正の行為」の概念のうちに包含させようとすることはできない。

②最判昭和38年2月12日（刑集17巻3号183頁）

「詐欺その他不正の行為」により所得税を免れた行為が処罰されるのは、詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのであり、たとえ所得税遁脱の意思によってなされた場合においても、単に確定申告書を提出しなかったという消極的な行為だけでは、「詐欺その他不正の行為」にはあたらない。

③最大判昭和42年11月8日（刑集21巻9号1197頁）

所得税、物品税の遁脱罪の構成要件である詐欺その他不正の行為とは、遁脱の意図をもって、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んらかの偽計その他の工作を行うことをいう。

④昭和63年9月13日（刑集42巻7号975頁）

所得を秘匿するため所得秘匿工作をしたうえ遁脱の意思で確定申告書を税務署長に提出しなかった場合が「偽りその他不正の行為」に当たると解するのが相当である。

⑤最決平成6年9月13日（刑集48巻6号289頁）

「麻雀店三店を経営する被告人がほ脱の意思の下に、店の売上金の一部をあらかじめ設けておいた仮名又は借名の預金口座に入れて保管し、事業所得などにつき確定申告をしなかったというものであるが、被告人は、営業状態を把握するため、各店長に店の売上げを正確に記載した帳簿を作成させており、これをことさら税務当局から隠匿したり、これとは別に虚偽の帳簿を作成したりするなどの工作を積極的に行った形跡は認められないというのである。しかしながら、このような場合であっても、税務当局が税務調査において右の帳簿を確知できるという保障はないのであるから、仮名又は借名の預金口座に売上金の一部を入金保管することは、税務当局による所得の把握

²⁵¹ 羽瀧・前掲（注95）88頁。

²⁵² 判例の変遷に関しては、佐藤英明「申告納税制度の定着と展望～所得税を中心として」租税法研究45号（2017年）が簡潔に整理している。

を困難にさせるものであることに変わりはなく、ほ脱の意思に出たものと認められる以上、所得秘匿工作に当たるもの」というべきである。

(2) 上に見たように、従来最高裁は、租税逋脱犯が成立するためには、「逋脱の意思」の下、所得秘匿工作が積極的に行われることを要求していると評しうる(判例①から④)。そこでは、逋脱の意思は、所得秘匿工作を積極的なものと性格付けるための要素として(従たる要素)、あるいは、所得秘匿工作と同等の価値ある成立要素(同等の要素)と捉えられているといえる。

しかし、判例⑤では、積極的な所得秘匿工作とはいえないような場合について、「逋脱の意思に出たものと認められる以上、所得秘匿工作に当たる」と判示しており、所得秘匿工作よりも「逋脱の意思」を重視しているように思われる²⁵³。このような主観的要件を重視する傾向は妥当であろうか。そこで判例⑤について、次項においていま少し詳しく見ていくこととする。

2 最決平成6年9月13日刑集48巻6号289頁(以下、平成6年最決という)

(1) 本件は、被告人は正確な帳簿を作成し、かつ、これをことさら税務当局から隠匿したり、これとは別に虚偽の帳簿を作成したりするなどの工作を積極的に行った形跡はないが、一方で、売上金の一部を仮名・借名の預金口座に入金保管するなどの資産隠匿工作をしたという事案である²⁵⁴。

第1審判決は、無申告の意図の下、仮名・借名の預金をして売上金の一部を管理した被告人の行為は、税の賦課徴収を著しく困難にする行為であるとして、被告人を有罪とした。被告人が控訴したが、控訴審も預金の帰属を偽ることは、著しく税務調査を困難にする要素を含んでいるとして、控訴を棄却した。被告人が上告したが、最高裁(判例⑤)も前述のように述べて上告を棄却した。

(2) 検討

本決定の意義は、逋脱の意思で仮名又は借名の預金口座に売上金の一部を入金保管するという程度の行為をもって所得秘匿工作に当たるとした点にあり²⁵⁵、所得秘匿工作に当たるときの要件として「ほ脱の意思に出たものと認められる」という主観的要件を要求していることにある²⁵⁶。

では、本件最高裁の判断は妥当なものといえるであろうか。まず、被告人の行為が所得秘匿工作に当たるか。

所得秘匿工作は「詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限る」というのが判例

²⁵³ 佐藤・前掲(注252)21頁は、「『逋脱の意思を伴う無申告』を『逋脱』とする『所得秘匿工作』の内容が薄くなっていく」と評価する。

²⁵⁴ 川口政明「判解」(『最高裁判所判例解説 刑事篇 平成6年度』法曹会・1996年)126頁、京藤・前掲(注200)158頁。

²⁵⁵ 京藤・前掲(注200)158頁。

²⁵⁶ 京藤・前掲(注200)159頁。

である(判例①②)²⁵⁷。しかし、本件では、被告人は帳簿を隠匿したり、虚偽の帳簿を作成したりするなどの工作を積極的に行ってはいない。従来判例の基準によれば、被告人の行為は所得秘匿工作には当たらないことになるはずである。

次に、被告人が売上金の一部を仮名又は借名の預金口座に入金保管した点は、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偽計その他の工作(判例③)²⁵⁸といえるか。

本件では、各店をそれぞれA店、B店、C店とすると、被告人は、自宅近くの銀行に、A店の分は被告人の妻名義の口座に、B店の分は妻の帰化後の氏と長女の日本における通称名とを組み合わせた名義の口座に、C店の分は被告人の日本における通称名義の口座にそれぞれ預け入れていたものである²⁵⁹。しかし、全くの他人名義ではなく、被告人の妻子の名義であること、自宅近くの銀行に口座を設けていたことに鑑みれば、「税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難」にしたということは難しいと思われる²⁶⁰。

本決定は、客観的にみて、積極的とも、税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難にするとも言い難い被告人の行為を、遁脱の意思の存在によって所得秘匿工作となりうると判断したものと解される²⁶¹。すなわち遁脱の意思に基づいて仮名・借名口座を設けたと認定できれば、それは税務当局による所得の補足を困難なものとするため所得秘匿工作に該当すると判示したものである²⁶²。

本決定では、遁脱の意思が重視され、被告人の各行為は遁脱の意思を認定するための要素として扱われている。遁脱の意思が主であり、各行為は所得秘匿工作に当たるか否かはともかくとして、従たるものとして扱われているといつてよい。最高裁は「主観重視」の傾向にあるといえよう²⁶³。

ところで、刑法学において「主観的違法要素」という概念が認められている。主観的違法要素は、行為に違法性を与えまたは行為の違法性を強める主観的要素をいう(定型的に構成

²⁵⁷ 最判昭和24年7月9日(刑集3巻8号1213頁)、最判昭和38年2月12日(刑集17巻3号183頁)。

²⁵⁸ 最大判昭和42年11月8日(刑集21巻9号1197頁)。上寫一高『偽りその他の不正の行為』の意義(中里実ほか編『租税判例百選 [第6版]』有斐閣・2016年)230頁。

²⁵⁹ 川口・前掲(注254)・注(5)130頁は、本決定はこれらの点については特段の判示はしていないが、借名口座設定行為の「所得秘匿工作」該当性を阻却するものではないことを当然の前提としているもの、とする。

²⁶⁰ 上寫一高「虚偽不申告による遁脱犯の成立」(中里実ほか編『租税判例百選[第6版]』有斐閣・2016年)231頁。

²⁶¹ 上寫・前掲(注260)231頁。

²⁶² 川口・前掲(注254)128頁。

²⁶³ 佐藤・前掲(注252)23頁は、この平成6年最決が「節目」と考えられる、とする。

要件に取り込まれると、主観的構成要件要素となる)²⁶⁴。例として目的犯における目的²⁶⁵、傾向犯²⁶⁶、表現犯²⁶⁷などがある。これらは、故意の他に主観的要件を要求することで、犯罪の成立を「制限する」機能を果たしている。

租税逋脱犯の成立について、故意の他に逋脱の意思を要求することでその成立範囲が限定され、処罰範囲が狭まるならばよいが、これを要求することで処罰範囲が拡張されるとなるとそれは問題であろう。客観的にみて、積極的な所得秘匿工作といえない場合に逋脱の意思があったことを理由に租税逋脱犯の成立を肯定したのでは、その処罰範囲が広がっていく危険性があるからである。

本決定の意義が、被告人が積極的な所得秘匿工作を行っていない場合でも、その行為が逋脱の意思に基づくものであれば、税の賦課徴収を困難にするものとして所得秘匿工作に当たるという判断を示したことにあるとすれば²⁶⁸、客観的には所得秘匿工作とは言い難い場合に、その客観面の弱さを補うために逋脱の意思が重視され、租税逋脱が成立してしまう危険性がある²⁶⁹。ここでは、逋脱の意思という主観的要件が処罰範囲を制限するのではなく、処罰範囲を拡張する要件として働いていることに注意すべきである。

さらに逋脱の意思の内容が明確でないことに加え、どのような基準で、どのような事実があれば認定できるのかも問題である。事実認定について、個々具体的事案に統一的に適用できる基準を設定することは困難であろう。しかし、仮名・借名預金の設定があれば逋脱の意思があるとの判断は、認定としてやや簡単過ぎはしないだろうか²⁷⁰。仮名・借名預金の設定

²⁶⁴ 団藤重光『刑法綱要総論』（創文社・1995年）132頁、大塚・前掲（注103）343頁、福田・前掲（注94）82頁、野村稔『刑法総論 補訂版』（成文堂・1998年）104頁、井田良『講義刑法学・総論』（有斐閣・2013年）107頁、川端博『刑法総論講義 第3版』（成文堂・2013年）114頁、高橋・前掲（注16）95頁等。

²⁶⁵ 偽造罪における「行使の目的」（刑法148条以下）、営利誘拐罪の「営利の目的」（刑法225条）等。

²⁶⁶ 傾向犯とは行為者の主観的傾向の表出とみられる行為が犯罪となるもので、その傾向がある場合に限りて成立する。強制わいせつ罪の成立には「性的意図」が必要とされてきたが（最判昭和45年1月29日刑集24巻1号1頁）、最大判平成29年11月29日により、判例変更された（木村光江「行為者の性的意図と強制わいせつ罪の成立要件」『平成29年度重要判例解説』有斐閣・2018年、156頁）。

²⁶⁷ 表現犯とは、行為者の心理的過程または状態の表出とみられる行為が罪とされるもので、その心理的側面を客観的側面と比較しなければ、その成否を判断されえない。団藤・前掲（注264）133頁等。

²⁶⁸ 川口・前掲（注254）129頁。

²⁶⁹ 京藤・前掲（注200）159頁が、故意の存在は所得秘匿工作の存在とは別個に証明される必要があるとするのも、同様の問題意識に基づくものと思われる。なお橋本裕藏「売上げを正確に記載した帳簿を作成している場合に売上金の一部を仮名又は借名の預金口座に入金保管することと不申告逋脱犯の所得秘匿工作」法学新報 第102巻第7・8号（中央大学法学会・1996年）248頁は、逋脱の意思に出たものと認められない場合には、本件と同じ事実が認められても虚偽不申告逋脱罪は成立しないことになるものと思われるとする。

²⁷⁰ 本件での被告人は「申告して納税するのは馬鹿馬鹿しいとの考え」の下、昭和59年度については所得税の虚偽無申告、同60年度については虚偽過少申告を行ったものであ

があるとなぜ遁脱の意思があると認定できるのか、その推認の過程が本決定では示されていない。

上述したことから、本決定は、従来の判例の基準からすると所得秘匿工作とはいえない行為を遁脱の意思を重視することで、しかもその意思が十分な理由づけもなく簡単に認定されていることで、処罰範囲を拡張する危険性を孕むものといえ、妥当な判断とは言い難い。

第3 無申告遁脱犯と「遁脱の意思」

判例の立場が、少なくとも前述した平成6年最決が、行為の客観的側面よりも行為者の主観的側面を重視することにより租税遁脱犯の成立を肯定したことを踏まえて、無申告遁脱犯と「遁脱の意思」について検討してみたい。

前述したように、単純無申告犯と無申告遁脱犯の実行行為は、ともに「申告書とその提出期限までに提出しないこと」で、両者を区別する基準は「税を免れた」か否かによることとなる²⁷¹。そして「税を免れた」というために遁脱の意思が重視される。しかし、遁脱の意思が簡単に認定されることになれば、申告書を提出しなかった場合には遁脱の意思があるとされ、無申告遁脱犯が広く成立してしまう危険性がある。

こうした危惧に対しては、無申告遁脱犯の処罰規定は「狭義のほ脱犯として処罰できる可罰的行為の領域と、当罰的な租税債権侵害行為との間に生じた処罰の間隙を埋めることを期待して創設されたものである。したがって、この処罰範囲が不当に広すぎるということはない²⁷²。」との反論がある。

しかし、既に述べたように当罰的行為か否か自体が問題であるし、処罰の間隙を埋めるためとの立法理由を述べたに過ぎず、処罰範囲が不当に広がることはないことの根拠が示されたことにはならない。処罰の間隙を埋めることがなぜ、処罰拡張の危険性を否定することになるのか、明らかではない。「所得秘匿工作を伴わない無申告事犯においては、犯罪事実を立証するにも、実務上高いハードルがある²⁷³。」ともいうが、その高いハードルを下げるために所得秘匿工作を実行行為から外し、他方で遁脱の意思を重視し、簡単に認定するようなことがあれば、むしろ処罰範囲は拡大すると考えるのが正当であろう。前述したように、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

こうした実務における「主観重視」の傾向は、租税回避行為を否認する場合²⁷⁴にも表れ

る。こうした経緯に鑑みての判断であるが、これが限界事例であろう。

²⁷¹ 小田原・前掲（注55）169頁。

²⁷² 小田原・前掲（注55）164頁。

²⁷³ 小田原・前掲（注55）162頁。

²⁷⁴ 租税回避とは、課税要件の充足を避け、納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法だが、不当な軽減または排除をいう。租税回避行為は、私的自治の原則が支配する私法の世界では、原則として問題のない行為であり、これを否認するには、租税法律主義の建前から、そのための法律の規定（個別否認規定）が必要である。清永・前掲（注4）42頁以下、谷口勢津男『税法基本講義 第5版』（弘文堂・2016年）60頁以下、金子・前掲（注4）133頁以下。

ているように思われる。租税回避行為は租税遁脱犯と直接に関係するものではないが、この点についての近時の最高裁判決を概観してみることにする。

(1) 最判平成28年2月29日(民集70巻2号242頁)

本判決では、欠損金のある法人を被合併法人とする適格合併において、法人税法57条3項の委任を受けた法人税法施行令112条(現行法では同条3項5号)の要件を文言上は満たしているにもかかわらず、法人税法132条の2の適用があるか否か、が問題となった²⁷⁵。

最高裁は、「『法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの』とは、法人の行為または計算が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であること」をいい、その濫用の判断は①当該行為又は計算が、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外に合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、「当該行為又は計算が、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」、各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるものか否かという観点から行うべき、と判示した²⁷⁶。そして、本件事実関係からすると、「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。

(2) ここで注意すべきは、本件が適格合併の要件を文言上は満たしているにもかかわらず²⁷⁷、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ことである²⁷⁸。これを「租税回避の意図」というとすると、最高裁は否認するための主観的要件として「租税回避の意図」が必要であると判示したことにもなる²⁷⁹。そして、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²⁸⁰、租税遁脱犯にお

²⁷⁵ 渡辺徹也「法人税法132条の2にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決 上」商事法務2112号(2016年)4頁。金子・前掲(注4)522頁。

²⁷⁶ 本判決は、「法人税の負担を不当に減少させる結果となると認められるもの」の意義と判断基準を初めて最高裁が判示した重要な判決である。渡辺・前掲(注275)4頁。

²⁷⁷ 渡辺・前掲(注275)4頁。

²⁷⁸ 本判決は、①本件の一連の組織再編成に係る行為は、法人税法57条2項に基づき、未処理欠損金額を上告人の欠損金額とみなし、これを上告人の損金に算入することによりその全額を活用することを「意図した」こと、②本件副社長就任が、法人税の負担の軽減を「目的」として、特定役員引継要件を満たすことを「意図して」行われたものであること、を理由として挙げている。

²⁷⁹ 本庄 資「組織再編税制における行為計算の否認」ジュリスト 1498号(有斐閣・2016年)158頁。なお、清永・前掲(注4)44頁は「結果として生ずる租税負担の軽減ないし排除が負担公平の見地から問題となるのであって、回避意図があるかどうかは重要でないから、租税回避の概念としては租税回避の意図を含めないのが適切であろう。」とする。

²⁸⁰ 渡辺徹也「法人税法132条の2にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決 下」商

いて「逋脱の意思」について述べたところと同じである²⁸¹。

(3) このような「主観重視」の傾向は、ひいては租税回避行為と租税逋脱犯との区別²⁸²を曖昧なものとしかねない危険性を有する²⁸³。確かに、租税回避行為と租税逋脱犯とは基本的にその性質を異にする。租税回避行為は適法であるが、租税逋脱犯は違法（犯罪）である。しかし、「税負担を免れる」という結果は同じである。租税逋脱犯の悪質さ、違法性は「偽りその他不正の行為」（所得秘匿工作）を伴うことにあった。所得秘匿工作を行うことで税負担を免れるからこそ、反社会性、反倫理性が認められ、処罰に値する行為とみなされるのである。これを、実行行為と解するか（包括説）、付随事情、構成要件的状况と解するか（純粹制限説）はともかく、所得秘匿工作という客観的の事情よりも逋脱の意思という主観的の事情を重視すると、「税負担を免れた」行為がどの類型に当たるのか明確でなく、判断者の恣意に流れる虞なしとしない。無申告逋脱犯の創設はその危険を増幅しかねないものである。

租税回避行為についても同様の危険性がある。租税回避の意図が簡単に認定され、当該行為が否認されるようなことになれば、納税者は行為を否認されることを恐れ、その経済活動が委縮してしまう危険性も生じ得る。徴税の便宜を優先、重視する余り、合法的な行為の範囲が狭まって行く事態が生じ得るのである。

さらに、行為者の意図が悪質だから逋脱の意思があると認定・判断される危険性がないとは言えないのである。

(4) 税負担の公平を図ることは重要である。それ自体に異論を述べる者はいないであろう。しかし、そうだからといって、曖昧不明確な立法によって国民を刑罰の危険に晒してよいということには直ちにはならない。ましてや、課税当局の徴税の便宜などというものは理由にならないことを改めて強調しておく。

これまで検討してきたところから、無申告逋脱犯の新設は、税収確保のための厳罰化、処罰の必要性、立証の容易性という課税庁側の要請に傾いた立法であること、実行行為が不明確であるばかりでなく、実務における「主観重視」の傾向と相まって、処罰範囲の拡

事法務2113号（2016年）・23頁以下は、「税負担減少の意図の存在が安易に認定される」ことによる法人税法132条の2の適用が、「租税法律主義違反にならないという考え方に至る危険性」を指摘し、「租税負担減少（あるいは租税回避）の意図を要求するのであれば、その存否の判断は慎重になされるべき」とする。

²⁸¹ 清永・前掲（注4）44頁は、「租税立法の上で回避意図を伴う租税回避のみを否認の対象とすることは可能であり、それは立法政策の問題である。」とする。これは、主観的要件により否認される場合を限定しようとの趣旨であろう。

²⁸² 租税回避と脱税とは、①納税義務がすでに成立している場合である点、②違法である点、③不当性の中身が、単なる不公平にとどまらず、「偽りその他不正の行為」による租税債権の侵害を理由とする詐欺利得罪類似の「悪さ」である点、で区別される。谷口・前掲（注274）77頁。金子・前掲（注4）135頁。

²⁸³ 小田原・前掲（注55）162頁が、無申告逋脱犯の立法理由の一つとして「それ自体は合法的であっても秘匿性が高く税の賦課徴収を困難ならしめるものもある。」と述べていることは、こうした危険性を孕んではいけないだろうか。

大をもたらす虞があることが明らかとなった。さらに、租税回避行為と租税逋脱犯との区別をも曖昧なものとしかねない危険性を有することにも言及した。こうした傾向は決して望ましいことではない。今後の実務の動きを注視していく必要がある。

第3節 小 括

本章第1節では、租税逋脱犯の主観的成立要件について論じた。

故意によらない収入のつけ落とし、計算違い等による金額が逋脱額に含まれるか否かの問題について、従来因果関係論や故意論で論じられてきたが、客観的構成要件要素である因果関係と主観的構成要件要素である故意との混同を避けるため、両者は明確に区別すべきである。因果関係が肯定された後、故意の有無を判断すべきである。

租税逋脱犯の故意については、個別的認識説と概括的認識説の対立があるが、故意の認識の対象と程度とを区別していないため、議論がかみ合わないきらいがある。認識の対象と程度に区別して検討すべきである。

個別的認識説と概括的認識説との対立の背後には所得可分説と所得不可分説との対立がある。個人・法人の経済活動の実態や、租税法の特性に鑑みて所得可分説によるべきであり、認識の対象としては、個々の勘定科目や会計的事実を対象とすべきこと、概括的認識説では具体的妥当性を図れないことから個別的認識説によるべきこと、しかし、認識の程度は経済活動の実態から正確な把握は困難であるから、概算の認識で足りることを主張した。

第2節では、新設された無申告逋脱犯の立法理由等について検討を加え、その理由に説得力、合理性がないこと、実行行為も不明確で単純無申告犯との区別が曖昧であること、そのため無申告逋脱犯の新設は、課税する側、訴追する側の便宜に傾いた不当な立法であることを述べた。

さらに「逋脱の意思」について従来の判例の変遷を概観した後で、平成6年最決の問題点、妥当性について検討した。本決定は客観的に所得秘匿工作と認められない場合に、行為者（納税者）の逋脱の意思を重視し、客観面の弱さを主観面で補ったものである点で妥当ではない。そして、行為者の主観を重視する無申告逋脱犯の創設、実務の傾向は、行為者の主観により犯罪成立を制限するものというよりも、処罰拡大の危険性もたらすものである。こうした主観重視の傾向は租税回避行為についても見られること（最判平成28年2月29日）を論じた。

平成6年最決では逋脱の意思の内容が明確にはされていない。逋脱の故意の他に逋脱の意思を要求することは議論を複雑にしないか。逋脱犯の故意と逋脱の意思とは同じものと解すべきであろう。

第4章 共犯および法人処罰

租税逋脱犯についても刑法総則の共犯規定（刑法60条以下）が適用される。そのため納税義務者の逋脱行為に第三者が加功した場合に、第三者に共同正犯、教唆犯、幫助犯のいずれが成立するのかが問題となる。

また、租税法規には両罰規定（事業主処罰規定）が存在し（所得税法243条1項、法人税法163条1項等）、法人の代表者又は法人若しくは人の代理人等が逋脱行為を行った場合、行為者を罰するほか、その法人又は人も処罰（罰金刑）されるため、両罰規定の解釈・適用が問題となる。

そこで本章では、租税逋脱犯についての共犯と両罰規定について検討する。

第1節 共犯の処罰根拠

まず、広義の共犯（共同正犯、教唆犯、幫助犯）処罰根拠について概観しておくこととする²⁸⁴。

共同正犯とは、2人以上が共同して犯罪を実行することをいい、すべて正犯とされる（刑法60条）。共犯者が「自己の犯罪を行った者」と評価されることにその処罰根拠がある。教唆犯（刑法61条）、幫助犯（刑法62条）は狭義の共犯であり、教唆犯は、正犯者に犯罪実行の意思（故意）を生じさせるところに、幫助犯は正犯者の実行行為を心理的・物理的に促進するところに、それぞれ処罰根拠が求められる。教唆犯と幫助犯とは、正犯者に故意を生じさせたか、故意を有している正犯者の実行行為を促進したか、容易にしたかで区別される。共同正犯と幫助犯とは、「自己の犯罪を行った」か、正犯者の実行行為を容易にしたかで区別される。

1 共同正犯

（1）共同正犯とは、2人以上が共同して犯罪を実行することをいい、すべて正犯とされる（刑法60条）²⁸⁵。

共同正犯の正犯性（処罰根拠）は、「自己の犯罪を行った者」であること、すなわち「自己の犯罪意思を実現するために自ら事態の成り行きを操作しそれによって所期の犯罪実現の目的を遂げた者であること²⁸⁶」に求められる。

共同正犯が成立するためには、2人以上の行為者に、主観的に共同実行の意思（共謀）が存在すること、客観的に共同実行の事実が存在することが必要である。共同実行の意思とは行為者が相互に他人の行為を利用し補充しあって構成要件を実現する意思（共謀）をいい、共同実行の事実とは、その共謀に基づき、共謀者の全部または一部の者が実行行為を行った

²⁸⁴ 共犯の意義、種類等については、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）336頁以下に詳しい。

²⁸⁵ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）343頁、高橋・前掲（注16）445頁等。

²⁸⁶ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）344頁、前田・前掲（注104）341頁。共同正犯の処罰根拠については、高橋・前掲（注16）439頁以下に詳しい。

ことをいう²⁸⁷。

なおこの点に関し、共謀共同正犯の肯否が問題となる。共謀共同正犯とは、2人以上の者がある犯罪の実行を共謀し、共謀者の中のある者が共謀による犯罪を実行した場合に、実行行為を行っていない他の共謀者も共同正犯とされる場合をいう。

かつては否定説が有力であった。その論拠は、「二人以上共同して犯罪を実行した」（刑法60条）の文理から実行行為を行っていない者を正犯とすることはできない、教唆犯は「正犯の刑を科する」（刑法61条1項）と定めているのだから、教唆犯として処罰すれば足りる等とするものである。これに対して肯定説は、犯罪の実行が共謀に基づくものであれば共謀共同正犯を肯定しても刑法60条の文理に反するものではないし、共謀に関与しただけでも犯罪を主導した場合や重要な役割を果たした場合もあり、教唆犯として処罰することは犯罪の実態に沿わないこと等主張していた。

最高裁はいわゆる練馬事件大法廷判決（最大判昭和33年5月28日刑集12巻8号1718頁）において「共謀共同正犯が成立するためには、2人以上の者が、特定の犯罪を行うため、共同意思の下に一体となって互いに他人の行為を利用し、各自の意思を実行に移すことを内容とする謀議をなし、よって犯罪を実行した事実が認められなければならない。したがって、右のような関係において共謀に参加した事実が認められる以上、直接実行行為に関与しない者でも、他人の行為をいわば自己の手段として犯罪を行ったという意味において、その間刑責の成立に差異を生ずると解すべき理由はない。さればこの関係において実行行為に直接関与したかどうか、その分担又は役割のいかんは右共犯の刑責自体の成立を左右するものではないと解するのを相当とする。」と判示し、共謀共同正犯を肯定した。現在では肯定説が多数説であり、判例である²⁸⁸。共謀共同正犯の肯否に関する議論はもはや過去のものと言って良い。むしろ、共謀共同正犯が認められる場合はいかなる場合か、を判例の事例の集積を通じて検討していく方が有意義であろう。

（2）前出の東京高判平成3年10月14日（判例時報1406号122頁）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。

本件事案の概要は次の通りである。被告人Aは甲信託銀行本店の不動産営業部次長の地位にあり、かつ不動産業を営む会社乙の実質的経営者としてその業務全般を統括していた。Aは自己の息のかかった不動産業者に対し、自己が甲銀行の業務に関して行う不動産取引の情報を提供し、仲介として関与させるなどの便宜を図った見返りとして取得した分配金収入につき、実弟である被告人Bと共謀して虚偽無申告により、二年分の所得税合計10億4350万円余を遁脱した。この事案でBに虚偽無申告遁脱犯の共同正犯が成立するかが問題となった。

²⁸⁷ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）352頁、高橋・前掲（注16）445頁。

²⁸⁸ 共謀共同正犯に関する学説、判例については、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）347頁以下、大谷・前掲（注103）451頁、高橋・前掲（注16）446頁以下にそれぞれ詳しい。実務では、実行共同正犯と共謀共同正犯とを区別していない。共謀共同正犯を否定する見解として、福田・前掲（注94）270頁。福田は、教唆犯、幫助犯を問うべきとする。

租税遁脱犯の実行行為についての純粹制限説によれば、虚偽過少申告遁脱犯では申告書を提出する行為が実行行為となり、虚偽無申告遁脱犯では所得秘匿工作を伴う無申告が実行行為となる。

そこでこの立場によると、①所得秘匿工作を伴う無申告行為という場合の所得秘匿工作は構成要件の中でどのような位置を占めるのか、②所得秘匿工作のみに関与した者の刑責をいかに考えるか、という問題を生じる。

本判決は、所得秘匿工作は構成要件的状况であり、「共同正犯の成否を論じるにあたっては、構成要件的状况の作出に加功した者は、実行行為そのものに加担した者と同一ないしこれに準ずる評価を受けるものと解するのが相当である。」と判示した。実行行為そのものに加担した者に「準ずる評価」という点はいささか不明確ではあるが、純粹制限説によれば虚偽無申告遁脱犯の実行行為が「所得秘匿工作を伴う無申告」であることからこのような表現になったものと思われ、その意味するところは所得秘匿工作も構成要件要素として実行行為に劣らない重要性を有しているということであろう。純粹制限説に立った場合に、所得秘匿工作にのみ加功した者の罪責についてひとつの解決策を示したことは評価できる。

共同正犯の正犯性は「自己の犯罪を行った者」であることに求められる。では、所得秘匿工作にどのように関与したならば「自己の犯罪を行った者」といえるであろうか²⁸⁹。

これは事実認定の問題であるが、判例の傾向としては、①被告人の動機、②地位・役割、③具体的な行動、④犯罪の利益の帰属等の事情を総合して判断しているとされる²⁹⁰。租税遁脱犯についても同様の諸事情を総合して共同正犯の成否を判断することになる。その場合、所得秘匿工作への関与の度合い、遁脱金額からどのくらいの利益を得ていたか、は重要な考慮事情になるであろう。

本件高裁判決は、本件事実関係、殊に被告人は実行行為者の実弟であること(②)、その生活については実行行為者に全面的に依存している状況にあり、所得を秘匿し課税を免れることは被告人の生活基盤を安定させることに通じること(①、④)、被告人が実行行為者の依頼により、所得秘匿工作に関与し(③)、時には自己の判断でこれを行っていたこと(③)、から「自己の犯罪」として加功したものと認めるのが相当と判断している²⁹¹。

租税遁脱犯が真正身分犯であることは前述した。真正身分犯とは、行為者が一定の身分を有することによって初めて可罰性が認められる犯罪をいう。不真正身分犯とは、身分がなくともその行為の可罰性は認められるが、行為者が一定の身分を有する場合について通常の場合より重い法定刑が規定されている犯罪をいう²⁹²。租税遁脱犯においては、例えば、納税義務者でない者(非身分者)が納税義務者(身分者)の遁脱行為に加功した場合の罪責につ

²⁸⁹ 島田・前掲(注101)173頁。

²⁹⁰ 石井一正『刑事事実認定入門』(判例タイムズ社・2007年)124頁、石井一正・片岡博「共謀共同正犯」(小林充・香城敏磨編『刑事事実認定—裁判例の総合的研究—上』判例タイムズ社・1994年)341頁、村瀬均「共謀(1)—支配型共謀」(『刑事事実認定重要判決50選—上』立花書房・2006年)196頁、菊池則明「共謀(2)—対等型共謀」(小林充・香城敏磨編『刑事事実認定重要重要判決50選—上』立花書房・2006年)207頁、裁判所職員総合研修所監修・前掲(注76)362頁。

²⁹¹ 判例批評・前掲(注159)128頁。

²⁹² 裁判所職員総合研修所監修・前掲(注76)396頁。

いて問題となる。

共犯と身分について刑法65条は「犯人の身分によって構成すべき犯罪行為に加功したときは、身分のない者であっても、共犯とする。」(同条1項)、「身分によって特に刑の軽重があるときは、身分のない者には通常の刑を科する。」(同条2項)と規定する。同条1項と2項の解釈については刑法学説上議論があるが、通説は、1項は身分の連帯的作用(真正身分犯の成立と科刑)を、2項は不真正身分犯の個別的作用(不真正身分犯の成立と科刑)を、それぞれ定めたものと解している²⁹³。そして1項の「共犯」には共同正犯、教唆犯、幫助犯を含むと解するのが通説である²⁹⁴。前記の東京高判平3年10月14日も適用法令として刑法65条1項、60条を挙げおり、租税逋脱犯を真正身分犯と解し、65条の適用についても通説に従い事案を解決したもので、妥当である。

2 教唆犯、幫助犯(従犯)の意義と成立要件

(1) 広義の共犯のうち、教唆犯(刑法61条1項)、幫助犯(刑法62条1項)を狭義の共犯という。

狭義の共犯の処罰根拠について見解が分かれるが²⁹⁵、正犯の行為を介して法益侵害を自ら惹起したことに求める惹起説(因果共犯論)が多数説、判例の基本的立場である²⁹⁶。

(2) 教唆犯とは「人を教唆して犯罪を実行させ」ることをいう(刑法61条1項)²⁹⁷。

教唆犯が成立するためには、①教唆行為と②教唆に基づく正犯の実行行為とが必要である(実行従属性²⁹⁸)。教唆犯は、犯罪実行の意思(故意)のない者に故意を生じさせるものである点で、既に故意を有する者(正犯者)の実行行為を容易にする幫助犯と区別される。

(3) 幫助犯とは「正犯を幫助した者」をいう(刑法62条1項)。

幫助犯の成立要件は、①客観的には幫助者が正犯を幫助すること、②正犯が犯罪の実行に着手すること(実行従属性)、である²⁹⁹。主観的には、正犯の実行行為を認識し、正犯による犯罪構成要件の実現を認容してこれを幫助する意思(幫助の故意)を必要とする³⁰⁰。

幫助とは、正犯者ではない者が、正犯の実行を援助し、容易にすることをいう。幫助の方

²⁹³ 大谷・前掲(注103)477頁、裁判所職員総合研修所監修・前掲(注76)397頁等。

²⁹⁴ 大谷・前掲(注103)481頁、裁判所職員総合研修所監修・前掲(注76)400頁等。

²⁹⁵ 狭義の共犯の処罰根拠に関する見解については、高橋・前掲(注16)441頁以下に詳しい。

²⁹⁶ 裁判所職員総合研修所監修・前掲(注76)341頁。

²⁹⁷ 高橋・前掲(注16)478頁、裁判所職員総合研修所監修・前掲(注76)386頁。

²⁹⁸ 実行従属性については、裁判所職員総合研修所監修・前掲(注76)382頁、高橋・前掲(注16)436頁等。

²⁹⁹ 裁判所職員総合研修所監修・前掲(注76)390頁、高橋・前掲(注16)482頁。

³⁰⁰ 福田・前掲(注94)280頁、大塚・前掲(注103)302頁。

法には制限はなく、物理的幫助でも心理的幫助でもよい。

教唆の場合と同様、幫助の場合においても、幫助行為が正犯の実行行為を容易にしたという因果関係が必要であるが、幫助行為が行われなければ正犯は実行されなかったであろうというような厳格な条件関係までは必要ではない。物理的に正犯の犯行を容易にしたというだけでなく、心理的に犯行を容易にしたという関係が認められれば幫助の因果関係としては十分である（促進的因果関係）³⁰¹。

上述の共犯の処罰根拠論を前提として、第2節では、中立的行為による幫助犯の成否の問題について論じていくこととする。

第2節 中立的行為による幫助犯の成否

第1 問題点

銀行員が顧客の依頼で外国の口座に送金したが、顧客は脱税目的で送金した場合、あるいは税理士が税務相談を行ったが、相談者はその情報を利用して脱税を行った場合、銀行員、税理士に租税逋脱犯の幫助犯が成立するだろうか。銀行員、税理士は通常の業務行為を行ったに過ぎない。いわゆる「中立的行為による幫助犯の成否」が問題となる。

すなわち中立的行為による幫助とは、日常的な行為であり、適法にも違法にも用いることのできるいわば価値的に中立的な行為をもって、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否かという問題である³⁰²。

刑法学では、金物屋に殺人に使う目的で包丁を買いに来た客に包丁を販売したところ、その客が実際にその包丁を使用して殺人を犯した場合に、その店員に殺人幫助罪が成立するか、タクシーの運転手が銀行強盗を計画している犯人を犯行現場となる銀行までタクシーで送り届けた場合に、運転手に強盗幫助罪が成立するか³⁰³、といった例などが教室設例として挙げられている。

このような中立的行為による幫助の問題は、従来ドイツにおいて議論されてきたものである³⁰⁴。日本でもその影響を受けて、中立的行為による幫助犯の成立を制限すべきではないか、制限するとしてどのように理論構成するか、との問題意識の下、近時議論されるように

³⁰¹ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）391頁。

³⁰² 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）393頁。

³⁰³ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）393頁。

³⁰⁴ ドイツの学説については後にも概観するが、松生光正「中立的行為による幫助（一）」姫路法学（第27・28合併号、1999年）205頁、同「中立的行為による幫助（二）完」姫路法学（第31・32合併号、2001年）239頁、島田聡一郎「広義の共犯の一般的成立要件」立教法学57号（2001年）44頁、曲田統「日常的行為と従犯」法學新報（中央大学）第111巻第3・4号、2004年）142頁、山中敬一「中立的行為による幫助の可罰性」関西大学法學論集56巻1号（2004年）34頁、山中敬一監訳『ロクシン刑法総論 第2巻』（信山社・2011年）263頁以下等にそれぞれ詳しい。

なった。こうした学説の議論は、この問題の解決にとって役立つものであるのか、有効なものであるのか、検討を要するところである。

そこでまず、この問題に関連する裁判例を検討し（第2）、ドイツの学説、判例について紹介し（第3）、その後で日本における学説の状況を概観することにより（第4）、この問題を論じていくこととする。

第2 裁判例の検討

日本において中立的行為による幫助犯の成否について直接判断した判例は見当たらないが、この問題に関連する裁判例はいくつか存在する³⁰⁵。本項との関係では、地方税の遁脱について共同正犯、幫助犯が問題となった熊本地判平成6年3月15日を取り上げ検討することとする。

1 熊本地判平成6年3月15日（判時1514号169頁）では、脱税犯行グループが、軽油取引における徴税の仕組みを利用して、特別徴収義務者の資格で軽油を販売し、販売先から代金に上乗せして徴収し県に納入すべき1リットル当たり24円30銭（犯行当時）の軽油取引税を、非課税品である洗浄剤に加工して販売した旨偽って申告する方法で脱税している場合において、被告人が、上記義務者の意図を知らずながら同人から軽油を通常よりも安く購入していた場合に、軽油取引税不納入罪の共同正犯ないし幫助犯が成立するかが問題となった³⁰⁶。

2 本判決はいずれの問題点についても、従来の判例・通説の考えを厳格に適用してこれを否定した。

（1）まず、共同正犯の成否について判決は、「買主が単なる取引当事者にとどまり、それ以上に売主たる特別徴収義務者と共同し一体となって元売りからの仕入れや虚偽の納税申告など一連の脱税犯行計画の実現に関与しているのでない限りは、たとえ買主において売主の脱税の意思を推知していたとしても、売主と共同正犯の関係には立たないと解すべき」とした。その理由として「取引の当事者に過ぎない買主は、軽油の販売行為を不可欠の前提とする本件不納入罪において、犯行の実現に必要な販売の相手方となったというに過ぎず、自己の犯罪を実現したとは言えないから、共同実行の意思を欠くし、共同実行の事実もない

³⁰⁵ 松原久利「判批」判例時報2199号171頁。各判決については松原・同左、矢野直邦「判解」（『最高裁判所判例解説 刑事篇（平成23年度）』法曹会・2015年）374頁に簡潔に紹介されている。

³⁰⁶ 判例時報1514号（匿名解説）169頁。軽油取引税は、地方税であり、代金に上乗せして徴収される。原則として特約業者および元売業者からの軽油の引取りのうち軽油の現実の納入を伴うものに対し、数量を課税標準として、その軽油の納入地所在の都道府県により課税される。鐘ヶ江洋祐「軽油取引税の納税義務者」（中里実ほか編『租税判例百選 [第6版]』有斐閣・2016年）176頁。地方税法（平成元年法14号による改正前のもの）700条の27（判決時700条の28）は特別徴収義務者が軽油の販売後においてその納入すべき税額相当の金員を納入期限までに都道府県に納入しないことにより成立する犯罪である。但し、現在は削除されている。

と解されるからである。」としている。

共同正犯の処罰根拠である「自己の犯罪を行った者」か否かを厳格に解釈、認定したものであり、共同正犯の成立を否定したことは評価できる

(2) 次に本件では、必要的共犯において対向者の一方だけを処罰している場合に、他方関与者について任意的共犯に関する刑法総則の共犯既定の適用の有無が問題となった³⁰⁷。

この点については、当該犯罪が成立するに際し当然予想され、そのために不可欠の他方の関与行為について、法があえて処罰規定を設けていない以上、これに任意的共犯の規定を適用して処罰を行うことは法の趣旨に反するので、構成要件上当然に予想される共犯行為である限り、任意的共犯規定の適用はないと解すべきである³⁰⁸。

本判決は、本件不納入罪の実行行為それ自体は、単独で行えるわけであるから、本罪は厳密には本来の必要的共犯ではないが、「不納入罪の成立には軽油の買主の存在が当然必要であると解されるにもかかわらず、現行法上、売主の不納入の意思を知りつつ購入した買主を処罰する規定は存在しない。」「法は、この種の犯行においては、買主まで処罰することは控えたものと解することも可能」であるとして、共同正犯の成立を否定した。

最高裁の立場を厳格に適用しており、妥当な解決である。

(3) さらに幫助犯について本件判決は、被告人は軽油販売の相手方となることによって、徴収義務者の犯行を実現させる役割を果たしたが、犯行を幫助する意思で取引を開始したわけではなく、「あくまで、被告人が自己の利益を追及する目的のもとに取引活動をしたことの結果に過ぎない」として、被告人には幫助の故意がないとして幫助犯の成立を否定した。

幫助の故意を厳格に認定して、幫助犯の成立を限定しており評価できる³⁰⁹。

(4) 本判決は、判例及び従来の一般的な見解に従い、それを事案に厳格に適用し被告人を無罪としたことに意義がある³¹⁰。中立的行為による幫助犯の成否との関係でいえば、被告人は「単なる取引当事者にとどまる」こと、「自己の利益を追及する目的のもとに取引活動をした」に過ぎない、との判断を示していることが重要である。客観的には「幫助行

³⁰⁷ 必要的共犯とは、構成要件の性質上、初めから二人以上の行為者による実現を予定して規定されている犯罪をいう。必要的共犯には、同一目標に向けられた多数人の集団的行為を独立の構成要件とする集団犯（内乱罪、騒乱罪）と、二人以上の行為者の互いに対抗した行為の存在することが要件とされる対抗犯（収賄罪・贈賄罪、重婚罪）とがある。これに対して任意的共犯とは、単独犯を予定して構成要件が定められている犯罪を二人以上の者が実現する犯罪を言う。任意的共犯には、共同正犯、教唆犯、幫助犯がある。裁判所総合研修所監修・前掲（注76）336頁。

³⁰⁸ 最判昭和43年12月24日刑集22巻13号1625頁、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）338頁、高橋・前掲（注16）419頁、前田・前掲（注104）325頁。

³⁰⁹ 前田・前掲（注104）379頁は、幫助の故意による処罰範囲の限定が重要とする。

³¹⁰ 判例時報・前掲（注306）169頁。

為」に当たらない場合ともいえるし³¹¹、主観的には幫助の故意がない場合ともいえる事案であろう。「中立的行為による幫助」という特別な理論によらずに事案を解決した例といえよう。

第2 ドイツの学説と判例

日本における中立的行為による幫助犯の成否に関する議論は、ドイツの学説の影響を受けたものなので、この点についてのドイツの学説、判例の議論の概観を紹介しておきたい³¹²。

1 税理士の場合

(1) 正犯者または共犯者としての税理士

税理士が、親族として税理士の仕事によって納税義務者に加功した場合、「他人の」租税遁脱犯の正犯者または共犯者となるかどうかについては議論の余地がある。

税理士は通常は第三者であり、従ってドイツ刑訴法 103 条の意味での他の人物とされる。しかし税理士が職業的に行為する限り、租税犯罪行為の正犯者または共犯者としては問題とはならない。職業的行為とは「職業に属する私法上の義務範囲内の行為、従って職業による社会的地位にとって典型的で、合法で職業倫理的な統制規範と個人の委任の範囲内にある行為」と定義される。

税理士にはその職業教育に基づいて高度の注意義務が課されていることは、定義にかかわらず認めるべきであるとされる。

(2) 行為類型

ア) 単独正犯としての税理士

ドイツの租税遁脱犯を定める公課法 370 条 1 項 1 号は不正確または不完全な申告がなされることを前提としている。このことは税理士の単なる内部での準備行為、例えば簿記会計（帳簿）の作成は、税理士が租税遁脱犯の正犯者とはならないことを導く。

イ) 納税義務者の間接正犯³¹³としての税理士

³¹¹ 西田典之『刑法総論 第2版』（弘文堂・2010年）344頁は、この程度の因果的寄与は「幫助」に当たらないとする。

³¹² 本項の既述は、Stahlschmidt・Fn. (117), S. 66. –S. 74. に依拠した。

³¹³ 間接正犯とは、構成要件に該当する行為を遂行するために、他の人を「道具」として利用する者をいう。間接正犯は正犯の一形態であり、直接正犯と同様に行為支配の存在によって特徴づけられる。西原春夫監訳『イエシエック＝ヴァイゲント ドイツ刑法総論 第5版』（成文堂・1999年）520頁。日本においては、例えば、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）77頁以下によれば、間接正犯は、他人を道具として利用し、実行行為を行う場合をいう。正犯とは「自ら犯罪を実行した者」であるが、間接正犯は自己の意思に基づき、他人を支配・利用することによって自己の行為から生ずる事態の成り行きを思いのまま操作し、それによって所期の犯罪事実実現の目的を遂げた者も、行為支配を有していると考えられ、正犯性を肯定できる、と説明されている。

納税義務者が税理士を「利用した」とみなすためには、税理士が納税義務者の租税逋脱行為を知らずに、故意なく行動しなければならない。そして犯行は、最終的に納税義務者が責任を負う。

ウ) 税理士の共同正犯または幫助犯

税理士の共同正犯も幫助犯も考えられる。しかし、共同正犯と単なる幫助犯との区別は特に問題である。

共同正犯では、税理士と依頼者とが、犯罪を行うことについて共同の行為決意に基づいて協力しなければならない。その際、個々の共同正犯者の行為寄与が各々他の共同正犯者について責任を負う。共同正犯の引受けについての条件は、意思、正犯者となるべきこと、共通の行為決意並びに自身の行為寄与である。

通常は、固有の利益、それは委任関係が存続するという税理士の固有の利益が犯行を促進し、共同正犯の引受けを正当化する。

幫助犯の場合とは異なり、固有の利益は、税理士は犯行を自己のものとして行い、その努力は自己のためにのみ向けられているのではなく、他の者すなわち依頼者のために租税逋脱を可能とするために向けられている、と言える。

税理士の幫助はいわゆる二重の幫助故意、つまり依頼者の故意による租税逋脱犯を、故意によって幫助するということを前提とする。

例えば、税理士は消費税予納申告書を作成するために依頼者から資料を受け取った。彼は、課税され納税義務ある売上げについての申告が誤っていることに気が付いたが、その資料を基に消費税予納申告書を作成した場合。そこには税理士の犯行意思が存在するだけでなく、その行為は依頼者の租税犯罪行為を幫助するものとして可罰的である。納税申告書の作成は犯行を促進し、税理士は幫助の成果を二重の幫助故意をもってもたらしているからである。

また税理士は租税逋脱を決意した依頼者のためにその犯行意思を強め、安心感を伝えることによって、いわゆる心理的幫助によって幫助犯を犯したといえる場合もある。

例えば、依頼者（納税者）が不正の申告をし、それについて権限ある財政官庁からの質問に答えなければならない場合、同席した税理士に幫助犯が成立するか。

地方裁判所はこの事案において、典型的な幫助犯であると認めた。しかし、連邦通常裁判所は、税理士の同席が犯行を積極的に促進しそして容易にしたこと、税理士がこのことをはっきりと自覚していたことは証明されていないと判断した。犯罪行為を知らながら単に「その場にいること」は、積極的な行為による幫助を肯定するための犯行の同意としては十分ではないとする³¹⁴。

エ) 税理士を先行行為による保証人的地位にある者として、訂正義務を認めるか。

税理士が、財政官庁に対し、義務に反して課税上重要な事実を知らせずにおくことによって租税逋脱犯を犯すことができるか（公課法370条1項2号）については議論があるが、

³¹⁴ 西原監訳・前掲（注313）544頁も同旨。

連邦通常裁判は近時次のような公式を採用した。

「税理士について単なる職業的な地位に基づいて刑法13条1項から導き出す保証人的地位は生じないことは、全く疑いの余地が無い。」

連邦通常裁判所は、原則として保証人的地を認めない。しかし、連邦通常裁判所が判断した事案では、税理士は訂正した納税申告書の準備に協力したが、依頼者はこれを権限ある財政官庁に提出している。この場合、申告において税理士は最終的にその仕事を依頼者との関係において行っているが、連邦通常裁判所は先行行為による保証人的地位を認めなかった。

2 銀行員の場合

(1) 銀行員の租税刑法上の責任については過去に議論され、いくつもの見解が出されたが、定まった見解はなく見通しのきかない状況にあるとされる³¹⁵。

(2) 2000年8月1日の判決

連邦通常裁判所は2000年8月1日の判決で、銀行員の幫助について詳しく取組んだ。ここでは、この事案を手掛かりに判例によって樹立された原則について説明する³¹⁶。

ア) 事案の概要

原審である Wuppertal 地方裁判所は事実関係を次のように確定した。

熟練の銀行員である被告人は、貯蓄銀行Wの従業員として有価証券課に勤務し、外国投資についての相談をする権限を有していた。被告人は1992年末から1993年始め、貯蓄銀行Wの5件の顧客の希望により、ルクセンブルクとスイスへの匿名による振替送金（資本移動）について援助していた。顧客らは、過去におけると同様に、資本収益が課税されないことを送金によって達成しようとしていた。顧客らにとっては、資産を外国に輸出し、生じた利息収益を財政行政機関にも税務調査にも逆探知されないことが重要であった。

被告人はこの不当な要求に応じ、匿名振替送金のため手元にある隠蔽システムを使用した。被告人は、送金経過についての顧客の匿名性を保証するために、顧客の新しい外国銀行口座への直接の振替送金を利用しなかった。

その取引は二つの現金支払いについて技巧的に処理された。被告人の指示の下、まず顧客らは各々希望する金額を貯蓄銀行の口座から現金で引出し、それからその現金をすぐに支払調書ごとに外国銀行の一括口座に払込んだ。二つの経過はそれに応じた現金支払いとして記帳された。その間、顧客らに対して金銭の交付はされていない。外国銀行の一括口座への払込みについて金の動きはさらに隠蔽された。払込預金証書には払込者の名前を記入する欄があるにもかかわらず、被告人は、そこに顧客の名前の代わりに単に外国口座の暗証番号または照会先または口座番号を書きとめただけだった。それらは以前に被告人が聞出し、

³¹⁵ 山中監訳・前掲（注304）263頁は「果てしない論究にもかかわらず、一般的に認められた解決は未だ形成されていない。」とする。

³¹⁶ 中立的行為による幫助に関するドイツの判例の変遷については、山中監訳・前掲（注304）275頁以下。

そして外国銀行が後に金額を個々の顧客に帰属させることを可能とするものであった。全ての記録を、被告人が行った口座開設申込みも含めて、被告人はその顧客らのために記入した。顧客らはただ署名しさえすればよかった。関係者らは、この隠蔽システムは税務調査の追及から守られていることを前提としていた。被告人は、送金の匿名化によって振替送金の隠蔽について発覚の危険が大きく減少されることを認識していた。顧客らがこのことを前もって明確に表明していない場合でも、被告人は各顧客らと以前に行った相談に基づいて、外国投資から生じた利息収益について課税されないことを見込んで、そしてそれゆえに、そのために不可欠な送金を援助したのであった。顧客らが課税上の問いを口にした場合であっても、被告人は利息収益の納税義務について指摘はしたが、それは一般的なものに過ぎなかった。

イ) 連邦通常裁判所の判断

連邦通常裁判所は被告人を租税遁脱犯の幫助犯として有罪とし、検察側の上告を認容した。

法的な理由づけにおいて、連邦通常裁判所は、まず幫助原則の適用について一般的に詳論した。まずドイツ刑法27条1項の意味での幫助行為は、各々の行為が結果に対してそれ自体原因となるものではなくても正犯行為を促進するために客観的に適したものであればよいとした。そして幫助の故意については、幫助者が正犯行為の本質的なメルクマールを知りかつ認識して行為することや、細部について認識していることは必要ではなく、その行為によって正犯者の計画を促進することを要求している。

幫助行為者は、その幫助が他者の正犯行為を促進しそして容易にするために適したものであることを知っていれば十分であり、幫助の故意は幫助者が正犯者に正犯行為に同意しないことを明確に告げた場合には問題とならない、とした。

銀行員が租税遁脱犯の幫助犯を犯したかどうかという問題の判断については、正犯と共犯についての通常の規範が適用されるということが確認されるべきである。

さらに、連邦通常裁判所は、こうした原則の適用について、顧客のための外国への振替送金についての銀行員の協力が、常に振替送金が財政官庁に対して隠匿することを目的とし、可罰的な幫助行為となるものではないことを述べている。

次にこの点に関する学説を概観することとする。

3 ドイツの学説の概観

(1) 匿名による振替送金についての協力—幫助犯とならない場合

様々な理由づけをもって、(匿名の)振替送金についての銀行員の協力は可罰的な幫助の要件を一般的に充たすものでないとの見解が主張されている。

これは、納税申告書に記録することは銀行顧客のみの義務であるので、振替送金と後に銀行顧客によって提出された納税申告書との間には関係がないことによる。特に、企てた租税遁脱に関して銀行が振替送金を行っても、幫助の成立に不可欠な銀行顧客の「依存性」が欠

けている。処罰根拠は、専ら権限ある財政官庁に対する銀行顧客の行為に関係する。

(2) 匿名による振替送金についての協力—幫助犯となる場合

学説の多数は、振替送金についての銀行員の協力的行為は、一般的に無罪となるものではないとする。しかし、他の場合に広範に過ぎると感じられる幫助の可罰性を制限するために、可罰性を制限的に評価する基準を挙げている。

ア) ある見解は、銀行員の行為は「中立的」あるいは「職業的」行為について問題となるか、行為がなお「職業的相当性」の範囲で行われた場合には、幫助の可罰性は排除されるとする³¹⁷。これは正常で社会的に認められた、そして法的に守られた職業的な行為であるとする。

この立場によれば、その職業活動について現行の規範と規則に従っている銀行員は客観的な構成要件を充たさないことになる。法律違反の目的を達成するために、銀行に適用される規則を犯した場合には刑罰的に意味のある領域が始まることになる。銀行員の行為が中立的な理由とみなされる限り、罪にはならない銀行員の職業的に通常の行為が存在する。これに対して、外国への送金については理に適った法的な理由があるとする。

イ) 他の見解は、職に就いていることに特権を与えることになるので「職業的相当性」を認めない。しかしそれにもかかわらず職業的行為は、職にある者が、その職務執行を顧客の犯罪的計画に適合させた場合には可罰性を有するものとする。幫助者がその職業的行為を銀行顧客の犯罪行為を考慮して変更したような場合はそれに当たるとする。顧客の租税回避意思が明確である場合には、もはや社会的に典型的な行為は存在しない。

ウ) さらに、銀行員の側に特別な状況が存在する場合には、幫助犯を想定する見解がある。これは銀行員が雇主のもとにある技術的な処理システムを匿名の振替送金に関して顧客のために代入したとみなし、顧客の同一性を秘匿するという目的に適合するように整えたことになるとする。

エ) 最後に、銀行員が自ら租税請求権の貫徹を危険にさらすか阻害した場合にのみ、銀行員の行為は構成要件に該当する刑法上重要な幫助行為になりうるとする見解も存在する。

4 連邦通常裁判所の見解

(1) 連邦通常裁判所は上記の決定まで、外国への振替送金についての銀行員の幫助の可罰性に対して立場を明らかにしてこなかった。最近、連邦通常裁判所は、職業的に中立的な行為に対して適用される原則を、それは詐欺への幫助に対する決定の範囲で確立されたものであるが、適用する努力をしている。その中で、連邦通常裁判所は、幫助者が正犯者の行為

³¹⁷ 例えば、Tipke・Fn. (117), S. 1266. は、税理士、銀行員等（いわゆる職業的相当性）の職業上の行為は通常可罰性のない行為とみなされるが、銀行員が職業的な相当性を超えて行動し、公課法 154 条あるいは裏金対策法 2 条から導かれる権限による検査義務に違反して別段預金口座（CpD-Konten）を利用して送金し、匿名化すれば、その行動は納税義務者の犯罪的な計画に適うものであるとする。

が専ら可罰的な行為を目的としたものであることを認識している場合に、その行為寄与を幫助行為とみなすことを判示した。

そのような場合には、幫助者の行為は「日常的な性格」を失い、正犯者との「連帯」となり、もはや社会的相当性を有しないものとみなされる。これに対して幫助者が、彼によってなされた寄与がどのように正犯者に利用されるかを認識していない場合、彼の行為が犯罪行為に利用されることを単なる可能性としてみなしている場合には、その行為は合法的なもので、可罰的な幫助行為とはなおみなされないとする。幫助行為のうち（認識しうる）犯行を決意した正犯者の行為を促進するものが存在する場合には、幫助行為の可罰性の危険は高いものであるとする。

（２）連邦通常裁判所は、中立的、職業的または職業的に相当な行為について一般的な無罪を完全に拒絶している。「ほとんどの行為は各々の事情において定められるものである」と述べる。それゆえ挙げられた諸概念は、可罰的な幫助と許された行為とを明確に区別するためにはそれのみでは適当ではない。

ここでは、被告人の行動は、資産の譲渡についての銀行員の通常の業務を明らかに超えている。被告人は、正犯者の行為を積極的な協力によって客観的に促進し、送金の匿名化により納税申告書において収益の無申告についての発覚の危険を著しく減少している。被告人は、銀行顧客が送金した投資資金から得た収益を財政官庁に対して申告しないことを意図して行動していることを認識していた。少なくとも被告人はこれを非常にありそうなことと思っていた。被告人は、その行為から個人的な利益を得ることなく、行為者らを支援していた。さらに被告人は、顧客らの金を外国へ、すなわち、外国の銀行の集合口座へ振替送金するだけでなく、恒常的な隠蔽システムを利用して、銀行顧客についての振替送金の再追跡を明らかに困難にすることにより関与した。この目的のために、被告人は送金を現金取引に分けて、そして匿名化した。

被告人はその職業的行為を、手元にある隠蔽システムを利用して、自ら想定した顧客らの犯罪目的に適合させた。

顧客らが以前から外国への匿名による送金を決意していたのか、隠蔽した振替送金のための被告人の準備が十分でない場合に、銀行の他の同僚または他の銀行を探したのか、金を自ら持ち出したかは重要ではない。このことは、被告人による正犯行為の具体的、客観的な促進に関して変わりはない。

共犯行為が正犯行為を促進するために、意思と認識とをもって遂行される限り、幫助は正犯を予備的段階で促進するもので十分である。幫助行為の可罰性は、犯行の時点で満期の租税請求権がまだ存在しなくても、遁脱を目的とする外国投資がなされたならば失われるものではなく、租税請求権は正犯行為の実現の際に存在すれば十分であるとする。

上でみたように、ドイツにおいて「中立的行為による幫助犯の成否」という問題に関してまだ学説は定まっておらず、判例は従来の幫助犯の枠組みの中で解決している。では、ドイツの影響を受けて議論されるようになった日本の学説の状況はどうであろうか。

第3 中立的行為による幫助犯の成否に関する日本の学説

中立的行為による幫助に関する学説を検討する前に、幫助犯の意義と要件について、現在の一般的な立場を再度、簡単に述べておくこととする。

1 幫助犯（従犯）の意義と成立要件

幫助犯とは正犯を幫助した者をいう（刑法62条1項）。幫助犯の処罰根拠は、正犯者を通じて違法な犯罪結果を間接的に惹起したことに求められる³¹⁸。

幫助犯の成立要件は、客観的には幫助者が正犯を幫助することと、正犯が犯罪の実行に着手すること（実行従属性³¹⁹）である³²⁰。主観的には幫助の意思（幫助の故意）を必要とする。幫助者は、正犯の実行行為を認識し、かつ、正犯による犯罪構成要件の実現を認容して、これを幫助する意思をもっていたことを要する³²¹。

幫助とは正犯者でない者が、正犯の実行を援助し、容易にすることをいい、幫助の方法には制限はなく、物理的幫助でも心理的幫助でもよい。

教唆の場合と同様、幫助の場合においても幫助行為が正犯の実行行為を容易にしたという因果関係が必要であるが、幫助行為が行われなければ正犯は実行されなかったであろうというような厳格な条件関係までは必要ではない。物理的に正犯の犯行を容易にしたというだけでなく、心理的に犯行を容易にしたという関係が認められれば幫助の因果関係としては十分である（促進的因果関係）³²²。

2 中立的行為による幫助犯の成否に関する日本の学説

中立的行為による幫助犯の成否に関する学説は多岐にわたっており、一致するには至っていない³²³。そこで以下では各学説の概要を紹介し、簡単に検討を加えることとする³²⁴。犯罪が成立するためには、構成要件該当性、違法性、責任の各要件を充足する必要がある。

以下の各学説は「中立的行為」として幫助犯が不成立となるのはどのような場合か、構成要件該当性、違法性、責任、故意のどの段階で扱うべきかについて主張されているものである。各学説の主張は、この問題についての解決策として成功しているであろうか。

³¹⁸ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）340頁、382頁。共犯の処罰根拠については、高橋・前掲（注16）以下。

³¹⁹ 実行従属性については、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）382頁、高橋・前掲（注16）436頁等。

³²⁰ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）390頁、高橋・前掲（注16）482頁。

³²¹ 福田・前掲（注94）280頁、大塚・前掲（注103）302頁。

³²² 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）391頁。

³²³ 松原・前掲（注305）は「中立的行為による幫助に関する学説は、幫助犯成立の限定の必要性という点では一致しているが、その理論的根拠、基準については一致をみない。」とする。

³²⁴ 学説の整理については、矢野・前掲（注305）376頁以下に詳しい。また各学説の紹介、批判等は松原・前掲（注305）171頁以下に簡潔に整理されている。

(1) 主観面から幫助犯成立に限定を加える見解

幫助者に確定的故意を要求する見解がある。確定的故意とは、行為者が犯罪事実の実現を確定的なものとして認識（認容）している場合をいい、不確定的故意とは、未必の故意も含め、行為者が犯罪事実の実現を不確定なものとして認識（認容）している場合をいう³²⁵。

ア) 基本的には、確定的故意でなされた寄与行為には従犯性を肯定し、不確定的故意でなされた寄与行為には従犯性を否定するという方向性を示す見解³²⁶。すなわち相手方の犯罪計画を知りつつなされた寄与行為は基本的に幫助犯となるが、犯罪計画を知らずに不確定的故意でなされた寄与行為は、基本的に幫助犯とはならないとする³²⁷。

イ) 当該援助行為が日常的に行われる業務行為の枠内にあり、援助者が正犯の犯罪遂行に資するという認識を確定的に持っている場合には幫助犯の成立を肯定してよいが、正犯の犯罪行為を促進する可能性があるかもしれないという不確定な認識に止まる場合には幫助犯の成立を否定すべきとする見解³²⁸。

しかし、確定的故意を要求する見解に対しては、故意の種類による区別の根拠が論証されていない³²⁹、確定的認識のある場合に幫助の故意を限定する合理的理由は見当たらない³³⁰等の批判がある。また、故意は自白が無い限り間接証拠の積み重ねによって認定しなければならないという訴訟上の問題点もある。故意という主観的な要件だけで幫助犯の成否を決するのは困難であろう。

(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

行為が構成要件に該当しても、社会生活上正当なものと認められれば違法性が阻却され（刑法35条）、犯罪は成立しない。

幫助犯の場合において、構成要件該当性は肯定した上で、当該行為の有用性と危険性の比較考量、権利侵害の目的ではないという意味での目的の正当性、正犯の犯罪実行の蓋然性・切迫性、結果発生を回避すべき義務の履行など、幫助作用を有する行為の基準行為からの逸脱といった手段の相当性という観点から、中立的行為による幫助の場合に違法性阻却を検討すべきとの見解³³¹。

しかし、違法性阻却説によれば、いかなる行為もまずは構成要件に該当し、その後で違法性阻却の検討を行うこととなり、法益侵害及びその危険性ある行為を類型化し、それ以外の行為を犯罪と評価することから排除している構成要件の形骸化をもたらす危険性がある³³²。

³²⁵ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）111頁。

³²⁶ 曲田・前掲（注304）196頁。

³²⁷ 曲田・前掲（注304）202頁。

³²⁸ 園田 寿「Winnyの開発・提供に関する刑法的考察 [再論]」刑事法ジャーナル22号（成文堂・2010年）44頁。

³²⁹ 山中敬一『刑法総論 第2版』（成文堂・2008年）912頁。

³³⁰ 佐久間修「Winny事件における共犯論と著作権侵害」NBL第979号（商事法務・2012年）37頁。

³³¹ 松原・前掲（注305）173頁。

³³² 塩見淳「中立的行為と幫助」（山口厚＝佐伯仁志編『刑法判例百選I [第7版]』有斐閣・2014年）177頁は「多数説は（阻却の可否を考える以前にそもそも）違法を基礎づける幫助行為が存在したといえるかをその客観的性質に着目して論じている。」とす

(3) 客観面から限定を加える見解

当該行為が客観的に見て「幫助行為」といえるかを検討する立場である。

ア) 正犯行為を介した結果との因果性（促進関係）が必要とする見解³³³。すなわち一定の仮定的代替原因を考慮した上で、共犯行為が正犯行為の結果発生の危険を一定程度高めた場合に幫助犯が成立するとする。

後に述べるように、従来の共犯の枠組みの中で判断しようとする点は十分に支持できるところであるが、共犯行為が正犯行為の結果発生の危険を一定程度高めた場合との基準は、判断基準として曖昧であるとの批判は免れないであろう。

イ) 特殊な領域で行われる幫助行為を特に取り出して可罰性を論じるためには、そのような行為を評価的に議論でき、処罰に結びつけることのできる客観的帰属論が最も適しており、可罰的幫助が存在するか否かはあくまで具体的な行為状況の中で正犯行為を促進する意味を有するかが判断されなければならないとの前提から、通常業務行為を逸脱していない限り、幫助犯は成立しないとする見解³³⁴。もっとも、当該業務行為が何らかの規則に違反する場合、ある程度裁量的な行為について正犯行為に向けて関与が行われた場合には幫助としての可罰性を有するとする。

また、日常的な取引行為は、それが外形上平穏な取引である限り、犯行に利用される未必的な認識がある場合でも、幫助にならないとの見解³³⁵も同趣旨と思われる。

これらの見解は、ある意味では常識的な考え方といえるが、何が「中立的行為」かが問われているのに対し「通常業務行為」あるいは「外形上平穏な取引」というだけでは、同語反復の感は否めないであろう。

ウ) 正犯行為への寄与が中立的範囲を超えて「犯罪的な意味連関」を有するに至ったか、すなわち、自己の行為を正犯の犯罪計画ないし正犯行為に具体的に適合するように特別に形成したことが必要であるとの見解³³⁶。この見解は、結果が客観的に帰属され、行為が犯罪的な意味を持ちうるのは、結果惹起行為が結果発生の「法的に許されない」危険を創出し、この危険が実際に構成要件該当結果の中に実現した場合であるとし、客観的帰属論を前提とする³³⁷。

この見解が客観的帰属論を前提としていることの当否は後に論じるが、「法的に許されな

る。

³³³ 島田・前掲（注304）119頁、石井徹哉「Winny事件における刑法上の論点」千葉大学法学論集第19巻第4号（2005年）141頁。批判として、照沼亮介「共犯の処罰根拠論と中立的行為による幫助」（齊藤豊治ほか編『神山敏雄先生古稀祝賀論文集』成文堂・2006年）585頁等。

³³⁴ 松生・前掲（注304）293頁。

³³⁵ 松宮孝明『刑法総論講義 第5版補訂版』（成文堂・2018年）292頁。

³³⁶ 豊田兼彦『共犯の処罰根拠と客観的帰属』（成文堂・2009年）175頁、高橋・前掲（注16）486頁。

³³⁷ 豊田・前掲（注336）175頁。さらに豊田兼彦「中立的行為による幫助と共犯の処罰根拠」（齊藤豊治ほか編『神山敏雄先生古稀祝賀論文集 第1巻』成文堂・2006年）551頁。客観的帰属論については、高橋・前掲（注16）131頁、安達光治「客観的帰属論」（川端博ほか編『理論刑法学の探求①』成文堂・2008年）45頁。客観的帰属論については項を改めて後に述べる。

い危険」の意味が明らかではない。行為が法規に違反する場合、社会的相当性を欠く場合あるいは社会的な有用性を欠く場合とどこが違うのか、結論としては同じではないのか疑問である。

エ) 当該行為自体について、その有用性と(法益侵害の)蓋然性・危険性との衡量を行い、客観的に幫助行為に該当するか、を問題とする見解³³⁸。また、客観的要件として幫助行為がもつべき、「犯罪実現を容易にする一定の危険性」が肯定されなければならない、その危険性が一定の社会的有益性を有するとき、これを禁止するためには社会的有益性のない行為と比べてより高い程度の危険性をもつことが前提となるとの見解³³⁹も同旨と思われる。

当該行為の有用性と危険性の衡量という点については、それは社会的有用性、社会的相当性を判断する際の基準と同様ではないのか、犯罪実現を容易にする一定の危険性というだけでは、基準として不明確ではないのか、との批判がそれぞれ妥当する。

上記イ)～エ)の各見解は、当該行為が「幫助行為」に当たるか否かを判断するための諸要素、基準を示すものであり、表現の仕方に差異はあるものの、法規に従った行為や、社会的に相当な行為、有益な行為は幫助行為に当たらないという点では同一の趣旨であると言えよう。

オ) 中立的行為の種類によって類型化し、客観的帰属論から解決を図るべきとする見解³⁴⁰。この見解は、問題の本質は、幫助者の行為と正犯者の行為との客観的帰属関係にあり、幫助者の行為が正犯者の行為の危険を創出し、その危険が正犯者の行為に実現したかどうかによって幫助行為の可罰性が判断されるとする³⁴¹。

さらに、中立性や日常性といった観点からの類型化は不可避とする見解³⁴²、幫助犯一般についてであるが、幫助行為は、非常に多様なものをも含むるので、処罰に値する程度のものの類型化作業が必要とする見解³⁴³も同様の方向を志向するものであろう。

ただ、類型化論は事案を整理することでその問題点、解決基準等を帰納的に導く点では有益であるが、新たな事案が生じた場合にどの類型に属するのか、既存の類型に属さない事案をどう解決するのかについて困難な場合があることは否定できない。

3 検討

上記のように日本においてもドイツと同様に学説は多岐に分かれているが、それぞれ難があり必ずしも成功しているとは言い難い³⁴⁴。中立的行為による幫助の事例は、提供する物や役務の性質、提供者の立場、職業、提供する際の客観的状況、関連法規や慣習の有無など事案によって様々であるし、特定の相手に提供する場合と不特定多数人に一括提供す

³³⁸ 林幹人「共犯行為と故意」(井田良ほか編『川端博先生古稀記念論文集 上巻』成文堂・2014年)794頁。

³³⁹ 井田良『講義刑法学・総論 第2版』(有斐閣・2018年)544頁。

³⁴⁰ 山中・前掲(注329)912頁。

³⁴¹ 山中・前掲(注304)111頁。

³⁴² 塩見・前掲(注332)177頁。塩見は「中立性や日常性といった類型的な考慮は『幫助行為』において行われるべきであって、多数説の立場が妥当」とする。

³⁴³ 前田・前掲(注104)379頁。ただし、前田・同は「幫助の故意による処罰範囲の限定も重要である。」とする。

³⁴⁴ 松原・前掲(注305)173頁。

る場合とがあり得るから、すべてを一括りにして一律の基準・要件を定立することによっては解決しえないと思われる³⁴⁵。

ただし、上記の各見解は、構成要件該当性の有無を判断する見解、違法性の有無を問題とする見解、故意の有無を問題とする見解と、それぞれ犯罪成立要件の各段階で幫助犯の成否を論述するものであるから、どの成立要件が問題となるかで、それぞれ用いることのできるものである³⁴⁶。

前述のように、構成要件該当性の判断に際し、当該行為が法規に従ったものであるか、社会的に相当なものか、有用なものかの判断は矛盾するものではなく、学説の掲げる諸要素、基準に従って判断することとなるだろうし、違法性阻却を検討する際にも同様の諸要素に基づいた考慮がなされるであろう。また、行為の客観面が検討された後では、行為者に幫助の故意があったか否かが検討されることになる。

現実に生じうる事案は多様である。どれか一つの理論、基準によって型にはめ込むことは実務的には使い勝手が悪い。既に見たように、ドイツにおいても学説の努力にもかかわらず連邦通常裁判所は従来の幫助犯の枠組みの中で事件を解決したし、日本においても前述の平6年熊本地判は従来の共犯論、判例の枠組みの中で事案を解決している。このことは、ドイツでも、その影響を受けた日本でも、学説の議論により「中立的行為による幫助」という問題があるということ意識させた点では意義があったが、根本的な解決策を提示できていないことの現れであろう。

基本的には従来の幫助犯の成立要件の枠組みの中で、事案の実態に即して、客観的構成要件該当性の段階、違法性の段階、故意の段階といった犯罪論の体系のいずれの段階の問題であるのかを明らかにしつつ、妥当な結論を導く努力をすべきであろう³⁴⁷。そしてその検討の中で、前述の各学説が示した諸要素、基準を用いて、構成要件該当性、違法性阻却、故意の有無を判断していくべきであろう。中立性という特殊なルールを用いるのではなく、共犯の一般的な成立要件をより一層精査し、より分析的で、事案の多様性に柔軟に対応しうる基準を探るべきとの見解³⁴⁸も同様の方向性を示すものといえよう。

こうした立場からすれば、当該行為が法規に従ったものか、社会的に相当なものか、有益なものかを考慮し、正犯者の実行行為を物理的、心理的に促進したと評価できるか、社会的に相当なものか（違法性を阻却する事情はあるか）、行為者に幫助の故意が認められるか等を共犯の成立要件の中で吟味し判断していくこととなろう。銀行員、税理士の行為が租税遁脱犯の幫助に当たるか否かが問題となった場合には、その職業に適用される法律や内規を遵守し、平均的な銀行員、税理士が行うのと同様に職務を遂行していた場合や、その業務において通常払うべき注意をもって職務を遂行した場合には、構成要件該当性を欠くことなるであろう。また社会的相当性を有する行為として違法性を阻却する場合もあるであろう。

³⁴⁵ 矢野・前掲（注305）382頁。

³⁴⁶ 西田典之ほか編『注釈刑法 第1巻 総論』（有斐閣・2010年）922頁（嶋矢貴之執筆）。

³⁴⁷ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）395頁。西田・前掲（注311）343頁、山口厚『刑法総論 第3版』（有斐閣・2016年）321頁も、構成要件、故意を問題としている。矢野・前掲（注305）381頁。

³⁴⁸ 島田・前掲（注304）120頁。

そうした思考による方が特別な理論、基準を設けるよりも事案に応じた柔軟な解決を図ることができ、実務にも受け入れられ易いものと思われる。

第4 相当因果関係説と客観的帰属論

次に、因果関係に関する相当因果関係説と、近時有力な客観的帰属論について検討する。上述した中立的行為による幫助の問題について、客観的帰属論を前提とする見解が多く見られるからである。ただし、本論文は刑法学そのものを論じるものではないので、概略にとどめる。

1 相当因果関係説

相当因果関係説とは、刑法上の因果関係が認められるためには、単に行為と結果との間に条件関係があるというだけでは足りず、社会生活上の経験に照らして、その行為からその結果が生ずることが相当であると認められることが必要であるとする見解である³⁴⁹。

相当性の基礎となる事情の範囲については、主観説、客観説、折衷説とがあるが³⁵⁰、行為の際に一般人であれば認識しえた事情、および行為者が特に認識していた事情を判断の基礎とする折衷説が従来からの通説である³⁵¹。

ところで幫助犯の処罰根拠は、既に述べたように、正犯者を通じて違法な犯罪結果を間接的に惹起した点に求められるが、この立場からすると幫助についても法益侵害結果等との因果関係を問題とせざるを得なくなる³⁵²。しかし、幫助行為がなくても正犯行為は行われたという場合、単独正犯の実行行為と結果との間と同様の条件関係（これを前提としての相当因果関係）を認めることが困難な事案も起こり得る³⁵³。

現在の学説では、幫助の場合には、正犯結果と幫助行為との間に単独犯の場合のような条

³⁴⁹ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）91頁。その相当性の有無を判断する際に、a) 判断の基礎としてどのような事情を考慮すべきか（判断基底の問題）と、b) その行為から結果が発生することが「相当である」と言えるためには、行為と結果との間にどの程度の関係が必要か（判断基準の問題）、という二つの問題がある。裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）92頁。

³⁵⁰ 相当性の基礎となる事情の範囲については、ア) 行為者が行為の当時認識した事情、および認識しえた事情を基礎とする主観説、イ) 裁判官の立場に立って、行為の当時に存在した一切の事情、および行為後に生じた事情についても、それが一般人にとって予見可能であった限り、すべて考慮しなければならないとする客観説、ウ) 行為の際に一般人ならば認識しえたであろう事情、および行為者が特に認識していた事情を判断の基礎とする折衷説、とがある。大塚・前掲（注103）176頁、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）92頁。

³⁵¹ 大塚・前掲（注103）177頁、183頁、福田・前掲（注94）103頁。裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）92頁は、折衷説と客観説とが拮抗しているのが今日の学説の状況である、とする。

³⁵² 大塚仁ほか編『大コンメンタール刑法 第2版』（青林書院・2005年）574頁（堀内信明＝安廣分央執筆）。

³⁵³ 大塚仁ほか編・前掲（注352）574頁。学説の分類・評価については同・574頁以下に詳しい。

件関係は必要ではなく、幫助行為が正犯の実行行為を物理的または心理的に容易ならしめこれを促進したと認められれば足りるとする促進的因果関係説が多数説とされる³⁵⁴。

2 客観的帰属論

客観的帰属論とは、行為者によって惹起された結果は、行為者が許されざる危険を創出し、危険が構成要件の結果の中に実現した時、かつ、その危険が構成要件の射程範囲にとどまった時のみ、行為者の仕業として、客観的に帰属できるという理論であり、結果の惹起という因果性判断に引き続き、結果の帰属という規範的・価値的判断を行うものとされる³⁵⁵。

客観的帰属論はドイツの学説によるものであるが、日本でも近時、相当因果関係説では説明しにくい事案が判例上現れ³⁵⁶、「相当因果関係説の危機」といわれる状況が生じ³⁵⁷、有力化している³⁵⁸。

客観的帰属論によれば、例えば、①許されざる危険の創出、②危険の実現、③構成要件の射程範囲、という判断が行われる³⁵⁹。行為者の行為が、行為客体に対して許された危険によりカバーできない危険を創出し、この危険が具体的な結果においても実現した場合にのみ、行為者によって惹起された結果は行為者の行為に客観的に帰属できるとされる³⁶⁰。

そして、共犯の処罰根拠については、共犯固有の不法に加えて正犯の不法も処罰根拠に取り込む混合惹起説を採用し、それを基礎に、客観的帰属論の「許されざる危険の創出」を共犯の一般的成立要件とし、この要件を基本的な枠組みとして「中立的行為による幫助」の不可罰性を説明するのが妥当とする³⁶¹。

3 検討

共犯の処罰根拠論については、正犯の行為を介して法益侵害を自ら惹起したことに求める惹起説（因果共犯論）が多数説、判例の基本的立場である³⁶²。前述のように客観的帰属論はドイツの学説の影響を受けて日本でも議論されているものであるが、これに対しては、そのあげるところの規範的基準は多岐にわたり、「許されざる危険」などその内容が不明確であり、構成要件該当性の判断基準としては不適切で、あえて相当因果関係説を放棄してこうし

³⁵⁴ 大塚仁ほか編・前掲（注352）576頁。

³⁵⁵ 高橋・前掲（注16）131頁。

³⁵⁶ 近時の判例については、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）94頁以下、高橋・前掲（注16）135頁以下、にそれぞれ詳しい。

³⁵⁷ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）101頁、高橋・前掲（注16）129頁。

³⁵⁸ この点に関する議論の状況については、安達・前掲（注337）45頁以下に詳しい。

³⁵⁹ 高橋・前掲（注16）132頁等。

³⁶⁰ 高橋・前掲（注16）132頁。

³⁶¹ 豊田・前掲（注336）168頁、171頁以下。安達・前掲（注337）90頁は、現在の理論状況からして、客観的帰属論と適合する共犯処罰根拠論は、混合惹起説以外に考えられない、とする。

³⁶² 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）342頁。

た理論を用いる必要はないとの批判がある³⁶³。

実務家の立場からすれば、相当因果関係説か客観的帰属論かという問題はあまり重要なことではない。重要なのは判例がいかなる基準を用いて因果関係を判断したかということである。近時の判例は因果関係の判断に際し「危険の現実化」という表現を用いており、この判断枠組みは「行為の危険性が結果に現実化したか否か」により因果関係を判断するものである³⁶⁴。こうした判断枠組みは客観的帰属論と矛盾するものではない。しかし、適切な因果関係の判断のためには事案を丁寧に把握し、諸事情を総合考慮して被告人の実行行為の危険性が発生した結果に現実化したと評価できるかを検討しなければならず、その際検討すべき事情は従来の相当因果関係説と重なり合う部分も少なくない³⁶⁵。因果関係論は、発生した構成要件の結果を行為者の実行行為に帰属させることが相当か、実行行為が当該結果を発生させたといえるか、という規範的な評価を本質とするものである。そうすると表現の違いほど相当因果関係説も客観的帰属論も結果に大きな違いがあるとはいえないのではないか。相当因果関係説においても、実質的には客観的帰属論と同様の思考がされているのではないだろうか。基本的には相当因果関係説（折衷説）に従っておきたい。

因果関係についての学説が様々に主張されている状況にある中では³⁶⁶、相当因果関係説か客観的帰属論かという二者択一的な議論はあまり生産的ではない。むしろそれよりも、判例の示した基準、判断を通じて「危険の現実化」の意味するところを具体的に探究することが必要であろう³⁶⁷。

第3節 法人処罰—両罰規定（事業主処罰）

刑法学においては法人の犯罪能力の有無、肯否について論じられてきた。そして行政刑罰法規には両罰規定が多く存在する。租税法にも法人や人の代理人、使用人等が租税遁脱犯を行った場合について、その法人、人を処罰する旨の規定が存在する（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）。

そこで本節では、法人の犯罪能力の有無、両罰規定の意義等、法人処罰の問題点を検討した後に、租税遁脱犯に両罰規定が適用された二つの最高裁決定を紹介、検討し、租税遁脱犯における事業主処罰について考えていくこととする。

第1 法人処罰に関する問題点

1 法人処罰

（1）法人の犯罪能力

法人処罰については、刑法上、法人に構成要件の主体となりうる能力すなわち犯罪能力があるかについて議論がある。問題の本質は、いわゆる企業犯罪について構成員である自然人のみを処罰するだけでは十分ではなく、法人としての企業自体も処罰する必要があるので

³⁶³ 福田・前掲（注94）106頁、大塚・前掲（注103）178頁等。

³⁶⁴ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）95頁。

³⁶⁵ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）96頁。

³⁶⁶ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）102頁。

³⁶⁷ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）97頁。

はないか、ということにある。

従来、法人の犯罪能力を否定するのが学説・実務の一般的傾向であったが³⁶⁸、現在では肯定するのが多数説である³⁶⁹。

ア) 否定説の主要な論拠は、刑事責任の本質は人（自然人）の行為を前提とした非難可能性であり、倫理的主体性を持たない法人に刑事責任を負わせることはできないという点にあり、両罰既定によって法人が処罰される場合でも、それは法人に犯罪能力を認めたものではないとする³⁷⁰。すなわち法人に刑罰を科すことが許されるのは、機関の行為による法律効果が法人に帰属するという法人と機関との関係によるものであり、それは行政刑法の特殊性にもとづくもので、法人に行政法規違反の行為能力（行政刑法上の犯罪能力）を肯定したものでないとする³⁷¹。

その他、自由刑を中心とする現行刑罰体系は法人の処罰に適合しないこと、法人の機関を担当する自然人を処罰すれば足りることなども否定説はその根拠に挙げている。

イ) 肯定説は、法人は機関を通して意思を形成し行為をすることができ、社会的統一体としての団体（法人）が行った反社会的活動に対して刑法的観点から責任を追及することができるとする³⁷²。また、刑罰にとって倫理的な非難は本質的ではなく、処罰を国民が納得し得ればそれで足りるとされる³⁷³。

肯定説の主張の背景には、法人が経済社会において活動していること、法人による違法行為が時として広範かつ重大な被害をもたらすことがあるという現実から、法人が犯したと解される犯罪については、その従業員のみを処罰するよりも端的に法人そのものを処罰の対象とする方が、この実体に適った処理であるとの刑事政策的な判断がある。すなわち、

³⁶⁸ 肯定説、否定説の論拠については、福田・前掲（注94）72頁、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）44頁、大谷・前掲（注103）122頁、前田・前掲（注104）45頁等。判例の変遷については田中利幸「企業体の刑事責任」（西原春夫ほか編『判例刑法研究①』有斐閣・1980年）175頁以下に詳しい。

³⁶⁹ 藤木英雄＝板倉宏『刑法案内』（日本評論社・1980年）51頁、藤木英雄『刑法講義 総論』（弘文堂・1981年）107頁、宇津呂英雄「法人処罰のあり方」（石原一彦他編『現代刑罰法大系 第1巻 現代社会における刑罰の理論』日本評論社・1984年）207頁、金沢文雄「法人の刑事責任と両罰規定」（阿部純二他編『刑法基本講座 第2巻—構成要件論』法学書院・1994年）51頁、野村・前掲（注264）90頁、曾根威彦『刑法総論 第3版』（弘文堂・2000年）70頁、板倉宏『新訂 刑法総論 補訂版』（勁草書房・2001年）98頁、大谷・前掲（注103）124頁、川崎友巳「法人処罰論の今日的展開—「企業の刑事責任再論」—」（瀬川晃編集代表『大谷實先生喜寿記念論文集』成文堂・2011年）370頁、川端・前掲（注264）125頁、前田・前掲（注104）45頁、高橋・前掲（注16）98頁等。学説の状況、変遷については、西田典之「団体と刑罰」（『岩波基本講座 基本法学2—団体』岩波書店・1983年）261頁以下に詳しい。

³⁷⁰ 福田・前掲（注94）74頁。

³⁷¹ 福田・前掲（注16）105頁、111頁、同・前掲（注94）76頁。

³⁷² 川端・前掲（注264）125頁。

³⁷³ 前田・前掲（注104）46頁。

問題は、法人に犯罪能力が認められるかどうかではなく、刑事政策的に法人処罰が必要なかどうか、必要だとすればどのような理論構成で認めるのかという点にあるとして³⁷⁴、法人はその機関および従業員を通じて意思を形成し、刑法による法的非難に対応してその行動を変えることもできるのだから、法人に対して刑罰を科すことも可能であるとの見解は³⁷⁵、これを明確に表しているといえよう³⁷⁶。

さらに特に行政刑法の領域においては、法人それ自体の行為を観念できることが多く、法人自体に刑を科すことの合理性を認めることができるし、行政取締法規の中に見られる両罰規定も法人の犯罪能力を肯定してこそ適切に解釈、運用できるとの見解もある³⁷⁷（両罰規定については後述する）。

その他、法人に適した財産刑が規定されていること、機関である自然人の行為は、個人としての行為の面と機関としての行為の面とを有しているから、両者を処罰しても二重処罰にはあたらないこと、などを肯定説はその根拠に挙げている。

ウ) さらに、刑法上の犯罪能力を否定しつつ、行政刑法の分野に限って肯定する見解もある（折衷説）。すなわち、行政刑法の領域での刑事責任の中心は、行為者に向けられた道義的非難というよりは、合目的な政策的要請の面が重視されており、法人によるその侵害・脅威には社会倫理的な非難が可能であること、社会観念上、法人の行為とみられるものは、法人の犯罪行為といてよいこと、法人に対する刑罰として財産刑が予定されているが、法人を受刑主体とすることに支障はないこと、を理由とする³⁷⁸。

エ) 上に述べたように、法人の犯罪能力について肯定説と否定説とが対立しているが、この問題に対して最高裁は明確な判断を示してはいない。

法人に対する両罰規定（外国為替及び外国貿易法72条1項（当時は73条1項））の適用が問題となった事案につき、最判昭和40年3月26日刑集19巻2号83頁は、両罰規定は事業主の過失の存在を推定した規定であると解した最大判昭和32年1月27日刑集11巻12号3113頁を引用し、「右法意は、本件のように事業主が法人（株式会社）で、行為者が、その代表者でない、従業者である場合にも、当然推及されるべきである」と判示した³⁷⁹。

この判決の趣旨について、法人の犯罪能力を認めたものかどうか、学説の意見は一致していない³⁸⁰。

³⁷⁴ 佐伯仁志『制裁論』（有斐閣・2009年）137頁。

³⁷⁵ 佐伯・前掲（注374）142頁。

³⁷⁶ 同様に、刑事政策的に法人処罰の必要性を説くものとして、西田・前掲（注369）272頁。

³⁷⁷ 高橋・前掲（注16）98頁。

³⁷⁸ 福田平・大塚仁『刑法総論I』（有斐閣・1980年）111頁、大塚・前掲（注103）133頁。

³⁷⁹ 江口三角「両罰規定と法人の過失」（松尾浩也ほか編『刑法判例百選I〔第4版〕』有斐閣・1997年）10頁、田中利幸「両罰規定と法人の過失」（山口厚＝佐伯仁志編『刑法判例百選I〔第7版〕』有斐閣・2014年）8頁。

³⁸⁰ 西田・前掲（注369）274頁。

法人の犯罪能力を認めたものとする見解は、それぞれ次のように評価する。

本判決が判示したところから事業主である法人自体の過失が推定されているから、肯定的態度を読み取ることができる³⁸¹、この判決だけから判例が肯定、否定どちらの立場によったのかは明かでないが、その後の幾つかの判例からは、実質的には肯定説に変わったと解するのが妥当である³⁸²、法人の代表者の過失行為が直接法人に帰せられるということこそ、法人の犯罪能力肯定の意味するところであり、法人の犯罪能力とは法人の機関たる自然人の職務上の行為が直接に法人に帰属されることを意味するにほかならないから、この意味で本判決は犯罪能力を肯定したものと解する見解が妥当である³⁸³、判例がなお法人の犯罪能力を完全に否定していると言い切れるか疑問であり、過失犯についての犯罪能力を肯定しているとみるのが素直である³⁸⁴、一般論として法人の犯罪能力を肯定するものでないにしても、本判決は肯定説への転換のための布石として評価され得る³⁸⁵、などと評価されている。

上記の各見解の共通するところは、判旨は法人の過失というものが存在しうること、法人も犯罪の主体となりうることを前提として議論を展開しているということになるろう³⁸⁶。

しかし、否定的に解する見解は次のように評価する。

本判決は従来判決との関係を詳細に論ずることなく小法廷で判決したこと、昭和32年大法廷判決の法意が推及されると判示しながらも、事業主は自己の行為につき刑罰を負うものであるとの部分は引用していないこと等からすると、事業主法人の過失犯を認めたものとは解されず、従業者の違反行為を法人に転嫁し処罰するためには、法人の代表者に行為者の選任・監督その他違反行為を防止するために必要な注意を尽くさなかった過失があったことを条件とする見解を採ったもので、法人には犯罪能力がないと解するのが自然である³⁸⁷。

また、本判決は、両罰規定の解釈にあたって、法人である事業主の従業者が業務に関して違反行為をした場合に、法人の機関が従業者に対する選任監督の注意を怠ったものであることを推定したもので、相当の注意をなしたことの証明のないかぎり、機関の注意義務懈怠は確定し、法人は法人と機関との関係から、機関である自然人の過失行為の効果が法人に帰属するというを判示したものと評価する見解もある³⁸⁸。

上に紹介したように、本判決についての評価、解釈は、肯定説、否定説とも自説に引き寄せたものであるとの感は否めない。本判決の判示する限りでは、肯定、否定のいずれの立場によるのかは明らかではなく、法人の犯罪能力に関する最高裁の立場はなお不明であると

³⁸¹ 西田・前掲（注369）275頁。

³⁸² 伊東研祐「法人の刑事責任」（芝原邦爾ほか編『刑法理論の現代的展開—総論Ⅱ』日本評論社・1990年）119頁。伊東はその後の判例として、最決昭和55年11月7日刑集34巻6号381頁、最決昭和58年3月11日刑集37巻2号54頁を挙げる。

³⁸³ 金澤文雄「法人の刑事責任と両罰規定」（阿部純二ほか編『刑法基本講座第2巻—構成要件論』法学書院・1994年）48頁。

³⁸⁴ 板倉・前掲（注369）99頁

³⁸⁵ 川端・前掲（注264）127頁。

³⁸⁶ 江口・前掲（注379）11頁、高橋・前掲（注16）注（24）98頁。

³⁸⁷ 宇津呂・前掲（注369）195頁。田中・前掲（注368）197頁。

³⁸⁸ 福田・前掲（注16）注（1）107頁。

解すべきであろう。

オ) 上記のように、否定説と肯定説とが対立しているが、否定説も行政刑法の分野では法人処罰を認めているし、刑法8条ただし書により法人を処罰する旨の「特別の規定」を設けることは可能とする。他方、肯定説も理論的には法人の犯罪能力を認めるが、現行刑法の解釈論としてではなく立法論として主張されている³⁸⁹。こうした点からすれば、刑法における法人処罰に関する肯定説、否定説の対立ほどには、具体的な事案についての両罰規定適用の結果は異なるものではないといえよう。

法人の犯罪能力肯定説も否定説も、現行両罰規定における法人処罰については見解が一致しているのが現状であるが、法人の犯罪能力の肯定、否定は直ちに法人処罰の根拠付けを左右し、ひいては両罰規定の個別的解釈に影響を与えたとの見解もあるが³⁹⁰、具体的にどのように異なるのかは明らかではない。

刑法における法人処罰に関する従来の肯定説、否定説の対立は理論上のものであり、この議論に拘泥することはあまり生産的ではない。刑法を改正し、法人処罰を立法化すれば問題は解決するからである。現に行政刑法（両罰規定）においては法人処罰を認めているし、学説も両罰規定による法人処罰については争いがない。もちろん立法化に際しては理論的な根拠、問題点の検討は欠かせないが、刑事政策的な観点から法人処罰が必要か、必要だとしその要件はいかにあるべきか、その処罰は相当なものか等を検討する方が生産的で、より実践的というべきである。

法人は現実に社会に存在し、広範囲な社会経済活動を行っている。その活動が違法に行われた場合、惹き起こされる被害は時として甚大で、広範囲に及ぶ。刑事政策的に見てもその処罰の必要性、犯罪抑止の必要性は認められるといえよう。こうした点を考慮すれば、刑事政策的見地から法人の犯罪能力は肯定すべきである。

責任主義との関係は次のように考えられる。責任主義には違法行為に対する非難可能性であるとする帰責における責任主義と、刑罰は責任の量を超えてはならないという量刑における責任主義とがある³⁹¹。

従来法人の犯罪能力の肯定、否定の議論で責任主義との関係という場合の責任主義はこの帰責における責任主義についてであった。帰責における責任主義については、法人は社会的実在として独自の活動を営んでいるのであるから、法人が行った反社会的活動について、刑罰的観点からその法人に非難を加えることは可能である³⁹²、といえは足りる。

法人の犯罪能力を肯定した場合、量刑における責任主義の視点も忘れてはならない。法人の違法行為を裁く刑事裁判において、被害の重大性や被害者の処罰感情を配慮するあまり、過重な刑の量定をすることのないようにすべきである。そしてこの視点は法人処罰を定める立法に際しても推し及ぼすべきである。刑事政策的に法人処罰が必要であるとしても、立

³⁸⁹ 例えば、積極的に肯定説を主張する藤木＝板倉・前掲（注369）52頁以下は、刑法においても、両罰規定においても、立法が必要とする。藤木・前掲（注1）50頁。

³⁹⁰ 西田・前掲（注369）269頁。

³⁹¹ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）252頁。

³⁹² 大谷・前掲（注103）124頁、川端・前掲（注264）126頁。

法時における国民の処罰感情を反映するあまり、処罰範囲を広く定めることや過重な刑罰を定めることは妥当ではない。国民の一時的な処罰感情により法人処罰を厳格化することは、法人の活動を委縮させる危険性があるからである。法人処罰に関する比例原則といってもよい。法人処罰について比例原則によるべきという場合、その中身には量刑における責任主義という配慮、視点を含めて論じるべきである。

従来の議論は法人処罰の肯定、否定の見地から帰責における責任主義を問題としていた。しかし、それは過去の議論といってもよい。法人の犯罪能力を肯定した場合には、法人犯罪を抑止するために、必要な処罰の範囲・量はどうかの考慮が不可欠であり、今後の法人処罰に関する議論は、こうした観点から行われるべきであろう。

(2) 法人処罰の根拠論

法人処罰の根拠について、かつては「企業組織体論」という見解が主張された³⁹³。それは法人の犯罪能力を肯定し、法人や人格のない社団などの組織体の中のどの個人が可罰的行為をしたかを具体的に特定できなくても、当該組織体の処罰を認めようとするものである³⁹⁴。この見解の実益は、従業者の行為を個別的に捉えると、結局誰にも可罰的行為が認められず、法人処罰を免れるという不合理を克服する点にある³⁹⁵。すなわち企業組織体論は、法人などの組織体活動を一体的として法人の行為ととらえることにより法人に行為責任を問うものであるから、現行の両罰規定などのように法人などの責任を従業者の個人責任とリンクさせることなく、可罰的行為をした従業員を具体的に特定できなくても法人処罰は可能となるし、また、法人などに対する刑罰も、個人行為者に対する刑罰とリンクさせることなくその独自性を貫徹できるため、法人など組織体に刑罰を科すことも可能になるとする³⁹⁶。

しかし、この見解に対しては、法人の犯罪能力肯定説、否定説の両者から批判が加えられている³⁹⁷。批判の共通点は、いかに処罰の必要があるからといって、自然人たる従業員の犯罪行為を前提としないことは処罰を拡張し過ぎることにある。現行両罰規定が違反者の特定を要求していることから、解釈論としては無理であろう³⁹⁸。

学説では現在、組織体ないし法人の処罰は直接行為者、その選任監督者等の特定の自然人に対するものとは別個の、組織体ないし法人自体に対する非難としてなされるべきものであること、処罰は特定の自然人に関するものとは別個の、組織体ないし法人自体に関する一

³⁹³ 藤木＝板倉・前掲（注369）40頁以下、板倉・前掲（注369）100頁以下。

³⁹⁴ 板倉・前掲（注369）102頁。

³⁹⁵ 板倉・前掲（注369）103頁。

³⁹⁶ 板倉・前掲（注369）105頁。

³⁹⁷ 肯定説からの批判として、前田・前掲（注104）46頁、西田・前掲（注369）277頁等、否定説からの批判として、福田・前掲（注16）104頁等。

³⁹⁸ 三井誠「法人処罰における法人の行為と過失—企業組織体責任論に関連して—」刑法雑誌第23巻1・2号（1979年）144頁、西田・前掲（注369）279頁。藤木・前掲（注1）50頁は「従業員の誰かに犯罪がはっきり成立する、ということであれば、法人として処罰をうけることはない、というのが、現在の両罰規定の解釈である。」とする。板倉・前掲（注369）105頁も、「立法論として」組織体論を主張している。

般予防及び特別予防を目的としてなされるべきものあること、という点において基本的に一致しているとされる³⁹⁹。

その理論構成として、法人処罰の根拠の基礎として、個人の違法な業務活動を抑止すれば法人犯罪も防止できるとする個人抑止モデルと、個人は法人の方針に従って行動する以上、法人としての意思決定に対する非難を重視すべきであるとする組織抑止モデルとが提示されている⁴⁰⁰。

現在の多数説は、法人の行為を機関の行為とそれ以外の行為とに区別し、機関の行為について法人は行為責任を負い、それ以外の従業者の行為については監督責任を負う、とする立場をとっている（個人抑止モデル）⁴⁰¹。

法人は、①法人の行為とみなせない末端の従業員の行為についてはその監督責任者に監督上の過失があり、かつ法人自体にそのような監督上の過失を防止できなかった組織制度的措置義務違反がある場合に責任を負い、②法人の行為とみなせる代表者その他の高級管理職員の行為については、その行為を防止できなかった組織制度的措置義務違反がある場合に責任を負うとする見解⁴⁰²も同趣旨であろう。

法人は、自然人たる構成員の意思により法人としての意思を決定し活動するものである。それゆえ刑罰による抑止効果は、法人としての意思決定を行った自然人に対して機能しない限り規制の目的は果たしえない⁴⁰³。そこで、機関の行為については、法人は「行為責任」を負い、他方、機関を構成しない従業員の行為については「監督責任」を負うと解することにより、法の規制目的を達成することができる。この立場は機関の役割には、意思決定機関としての役割と、機関以外の従業員の監督機関としての役割とがあること前提とするものである。機関という自然人の行為を介在させることによって法人の責任を認める点で法人活動の実態に適っており、基本的に支持しうるものである。

ただ、法人の形態は大企業から中小企業、個人事業主の法人成りまで多様である。そこで個人抑止モデルと組織抑止モデルとを法人の規模・形態、違反行為の態様に応じて使い分けていくことも考慮されてよい⁴⁰⁴。使い分けの一般的な基準を明確に定立することは困難であるが、大まかには、大企業については「組織抑止モデル」、中小企業については「個人抑止モデル」の考え方をそれぞれ適用ないし援用し、法人活動の形態とそれから生じた違反行為の処罰の実現を図っていくことができるのではないだろうか。

ことに租税遁脱犯は国家の租税請求権を侵害する犯罪という点で、刑法学が前提として

399 伊東研祐「組織体刑事責任論」（廣瀬健二ほか編『田宮裕博士追悼論集 上巻』信山社出版・2001年）405頁。

400 高橋・前掲（注16）98頁、川崎・前掲（注369）377頁以下。

401 高橋・前掲（注16）99頁。金澤・前掲（注383）54頁。

402 佐伯・前掲（注（374）152頁。

403 高橋・前掲（注16）99頁。高橋・同は、組織抑止モデルは、法人処罰の目的を、法人として違法な行為にでたことを非難し、将来の違法な行動を抑止する点に求め、企業それ自体の責任を直截に求めるもので、企業組織体論もこれに立脚するもの、とする。

404 川崎・前掲（注369）385頁。樋口亮介「両罰規定」（山口厚編著『経済刑法』商事法務・2012年）353頁。樋口は「今後の課題は、同一視理論・組織モデルそれぞれについて、法人による犯罪成立要件をどのように考えるかについて具体化していくことにある。」とする。

きた公害犯罪（過失犯）や消費者犯罪（詐欺罪）等いわゆる「法人犯罪」とはその態様、性格を異にするので、上述したような刑法学の議論をそのまま当てはめることは妥当でない場合もありえよう。法人と言っても、個人事業主の法人成り、個人イコール法人の場合が多いのではないか。そうした場合には、まず個人の責任として処罰する方が事案の実態に適っていると思われる。このような場合には両罰規定の適用は不要となり、行為者の特定や監督責任の懈怠の有無等の困難な問題は生じないであろう。

2 両罰規定の意義

(1) 意義

行政刑罰法規には、業務に関する従業者の違反行為につき、事業主を処罰する事業主処罰規定が存在する。その立法形式として、代罰規定、両罰規定、三罰規定がある⁴⁰⁵。

代罰規定とは、行為者である従業者を処罰せず事業主だけを処罰するとする規定をいい、両罰規定とは、従業者の違法行為について、当該従業者本人を処罰するとともに、事業主である自然人または法人をも処罰するとする規定をいう⁴⁰⁶。三罰規定とは行為者本人を処罰するほか、その事業主たる人およびその法人の代表者・中間管理者も処罰する規定をいう⁴⁰⁷。

代罰規定は現行法上存在せず、今日法人処罰規定を設けている法令の大多数が両罰規定であるとされる⁴⁰⁸。

両罰規定は「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刑を科する」というように規定されているのが一般的であるが、業務だけに限定せず、「人の財産に関し」その従業者に違反行為があった場合にその所有者を処罰する例（所得税法243条1項、相続税法71条1項）もある⁴⁰⁹。租税法規における両罰規定は次のように規定されている。

「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……の違反行為をしたときには、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条の罰金刑を科する。」（所得税法243条1項、相続税法71条

⁴⁰⁵ 両罰規定の成立経緯等については、田中利幸「法人犯罪と両罰規定」（中山研一ほか編『現代刑法講座 第1巻 刑法の基礎理論』成文堂・1977年）272頁以下に詳しい。

⁴⁰⁶ 福田・前掲（注94）34頁、高橋・前掲（注16）99頁、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）45頁。

⁴⁰⁷ 高橋・前掲（注16）99頁。三罰規定の例として独占禁止法95条の2、95条の3がある。「違反の計画を知り、その防止に必要な措置を講ぜず、又はその違反行為を知り、その是正に必要な措置を講じなかった当該法人の代表者に対しても89条以下の罰金刑を科す。」（95条の2）。独占禁止法の刑事罰については、金井貴嗣ほか編著『独占禁止法 第4版』（弘文堂・2013年）573頁以下。

⁴⁰⁸ 高橋・前掲（注16）注（27）99頁、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）45頁。

⁴⁰⁹ 大塚仁ほか編『大コンメンタール刑法 第3版 第1巻』（青林書院・2015年）145頁（古田佑紀＝田寺さおり執筆）。

1項)。

(2) 処罰根拠

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⁴¹⁰。

ア) 無過失責任説は、事業主が従業者の違反行為につき処罰されるのは、従業者の責任が事業主に転嫁負担させられるからであり、事業主の責任は従業者の行為についての無過失責任であるとする。この見解は、刑法38条1項ただし書の「法律に特別の規定がある場合」とは過失だけではなく無過失の場合も含み、刑法8条ただし書によっても特別法において無過失責任を規定することを刑法自体が認めているとする⁴¹¹。大審院時代の判例は、従業員の違反行為があれば事業主の故意・過失の有無にかかわらず、事業主をも処罰するという無過失責任説に立っていた⁴¹²。

この見解は、事業主の責任は、他人の行為による責任、転嫁(代位)責任であるとするもので、事業主処罰の規定は犯罪主体と刑罰主体との同一を要求する刑法上の原則の例外で、他人の行為による無過失責任を認めた規定で、全く取締目的のために設けられたものであるとする⁴¹³。

しかし、無過失責任説には次のような批判が妥当する。

まず、刑罰を科せられるのは、常に自分に罪責が有るからであり、罪責なくして刑罰を科せられることは、刑罰の性質とは絶対に相容れないものである⁴¹⁴。事業主の処罰は、事業主に犯則者に代わって罪責を負担させているものではなく、事業主は事業経営の衝にあたり事業の統制者として従業員が犯則行為をしないよう万全の注意をなすべき義務を負担しているのであり、事業主の処罰は、従業者の犯則行為につき、こうした犯則行為をさせないように注意監督すべき義務を怠ったことによるものである⁴¹⁵。

また、行政刑法が取締目的の合目的的なものであり、倫理的非難の要素が一般的に希薄であるとしても、刑罰を科す以上は、その倫理的意義を全く無視することは許されないのであって、単なる取締目的から近代刑法の責任主義原則に対する例外を安易に認めることはできない⁴¹⁶。

刑法38条1項ただし書は、故意責任の例外として過失を処罰する場合には、特別の規定を要することを規定したものであり、無過失を処罰することまで認めたものではなく、刑法8条ただし書も責任主義に反することまで認めたものではない⁴¹⁷。

⁴¹⁰ 村井敏邦「過失推定説」(松尾浩也ほか編『刑法判例百選I [第4版]』有斐閣1997年)8頁。

⁴¹¹ 村井・前掲(注410)9頁。

⁴¹² 村井・前掲(注410)9頁、福田・前掲(注16)注(2)74頁。

⁴¹³ 福田・前掲(注16)71頁、大塚仁ほか編・前掲(注409)140頁。

⁴¹⁴ 美濃部・前掲(注9)29頁。

⁴¹⁵ 美濃部・前掲(注9)29頁。大谷英一「両罰規定に関する一考察—事業主処罰の本質—」法と政治 第1巻第3・4号 関西学院大学法政学会(1950年)190頁。

⁴¹⁶ 福田・前掲(注16)71頁、同・前掲(注94)注(5)36頁。

⁴¹⁷ 村井・前掲(注410)9頁。

イ) そこで今日では、事業主の処罰は、事業主自身の犯罪に基づくものであり、従業者に対する監督不行届の過失責任に基づくとする過失責任主義が有力である⁴¹⁸。

過失責任説は、事業主の処罰には常にその過失を立証することが必要であるとする純過失説、事業主処罰規定においては事業主の過失が当然擬制されているとする過失擬制説、事業主処罰規定は、従業者に違反行為があれば、事業主にその監督上の過失があることを推定したものであるとする過失推定説とに分かれている。

純過失説は事業主処罰のためには過失が積極的に証明されるべきとする点では責任主義に合致するものであるが、過失立証の困難性という見地からして取締目的という合目的性を無視するものといえよう⁴¹⁹。

過失擬制説は、事業主処罰の根拠は従業者に対する選任監督上の過失に求めるが、その過失は従業員の違反行為によって擬制され、反証を許さないとする。しかし、それでは現実の適用において無過失責任説と異なるところがなく、責任主義からする批判を免れることはできない⁴²⁰。事業主の監督が十分に行われたならば十分で、監督の不可能な場合にまで責任を認めることは妥当でない。取締目的から見て不可抗力の場合まで処罰する必要はないであろう⁴²¹。

責任主義と行政的合目的性を考慮すれば、過失推定説が妥当であり、判例（最大判昭和32年11月27日刑集11巻12号3113頁）も過失推定説を採っている⁴²²。

すなわち、上記昭和32年最大判は、旧入場税法17条の3の両罰規定につき「事業主として右行為者の選任、監督その他違反行為を防止するために必要な注意を尽くさなかった過失の存在を推定した規定と解すべく、したがって事業主において右に関する注意を尽くしたことの証明がなされない限り、事業主もまた刑責を免れないとする法意と解するを相当とする。」と判示した。

学説も、事業主が自分の業務のため人を従業者として使用している以上、その業務に関して従業者に違反行為があれば、事業主に従業者に対する選任・監督上の過失があったと推定してもなんら不合理な推定ではなく、行政法規における取締目的といった政策的・合目的的要素と刑法における責任主義とを調和させるものである⁴²³、と判例を支持し、通説となっている⁴²⁴。

⁴¹⁸ 大塚仁ほか編・前掲（注409）140頁、福田・前掲（注16）71頁、同・前掲（注94）注（5）36頁。

⁴¹⁹ 福田・前掲（注16）注（6）78頁、村井・前掲（注410）9頁、大塚仁ほか編・前掲（注409）142頁。

⁴²⁰ 村井・前掲（注410）9頁、大塚仁ほか編・前掲（注409）142頁。

⁴²¹ 福田・前掲（注16）73頁。

⁴²² 村井・前掲（注410）8頁、伊東研祐「両罰規定における業務主処罰」（塩野宏編『行政判例百選I【第2版】』有斐閣・1987年）228頁。

⁴²³ 福田・前掲（注94）注（5）36頁、同・前掲（注16）73頁。

⁴²⁴ 大塚仁ほか編・前掲（注409）142頁、高橋・前掲（注16）100頁、金子・前掲（注4）1126頁。これに対して、小林敬和「従業者でない者が遁脱行為へ関与した場合の業務主責任」税法学561号（2009年）92頁は、高度の注意義務を課し、その違反を推定することは、実質的に代位責任・無過失責任を認めるに等しく、過失もないのに処罰することになり、責任主義に反する、とする。

(3) 法人（事業主）の選任監督義務の内容

両罰規定における法人（事業主）の処罰根拠はその過失責任にあるとした場合、法人（事業主）の選任・監督義務の内容が問題となる⁴²⁵。

これについては、従業員の違反行為の防止は、組織を通じて行うこともできるから、事業主は、違反行為を防止するために適切な制度・組織を作り、その組織が適切に機能するように注意監督することをその内容とするとの見解がある⁴²⁶。

また、責任主義、過失責任主義の見地から、事業主の監督の内容を、違反行為防止のための管理統制組織の不備まで広げ、他方、法人組織内に独立性の高い下部組織がある場合には、これらの組織管理者の行為をもそれが法人としての政策決定に基づく限り、法人に帰属させる方向への解釈を検討すべきとの見解もある⁴²⁷。

さらに、今日の課題は事業主の処罰を合理的な範囲に限定することにあるとして、事業主が負担する違反防止措置義務の内容は、危険の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られるべきであるとの見解も近時主張されている⁴²⁸。

基本的な考え方としては最後の見解を支持すべきである。行政取締目的の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。そしてこの見解と他の見解とは排斥し合うものではない。違反防止措置義務履行のための制度・組織のあり方を提示するものと言えるからである。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、租税刑罰の目的は租税収入の確保と納税者間の公平を図ることにある。その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ということになる。

(4) 両罰規定の規範的構造

ここで両罰規定の規範構造について簡単に述べておくことにする。

両罰規定の規定形式は、禁止規定の名宛人によって分類すると、禁止規定の名宛人が限定されていないもの（名宛人非限定型）と、禁止規定の名宛人が限定されているもの（名宛人

⁴²⁵ 事業主処罰の諸問題については、福田・前掲（注16）77頁以下。

⁴²⁶ 福田・前掲（注16）注（6）76頁。

⁴²⁷ 西田・前掲（注369）276頁。伊東・前掲（注422）229頁は、監督義務は実行可能なものに限られるのであって、必ずしも業務主自身による直接的・個別的・具体的監督を要求するものではなく、違反行為防止のための管理統制組織を完備する義務と、この組織が有効に機能するように監督する義務に限られるべき、とする。

⁴²⁸ 樋口亮介「両罰規定の法意」（宇賀克也ほか編『行政判例百選I [第6版]』有斐閣・2012年）239頁。訴訟法上の問題であるが、樋口・同は、危険の防止・個別法令の趣旨に比例する義務の内容と義務違反を構成する事実を訴因で明らかにする運用が望ましい、とする。訴因の明示（刑訴法256条3項）は被告人の防禦の観点から重要である。訴因が不明確な場合、釈明（刑訴規則208条）を求めるべきであろう。

限定型) とに分類できる⁴²⁹。

名宛人非限定型の場合、違反行為をした行為者は各本条の罰則規定により処罰され、従業員もはじめから処罰の対象とされるから、両罰規定中の「その行為者を罰するほか」という文言に特別の意味はなく、注意規定の確認的意義を有するに過ぎない。

名宛人限定型の場合には、各本条の罰則規定は禁止規定の名宛人のみ限定されるので、禁止規定が事業主のみに向けられている場合には従業員は各本条の罰則規定によっては処罰できず、両罰規定の「その行為者を罰するほか」という文言を根拠としてはじめて処罰されうることとなる。「その行為者を罰するほか」という文言は構成的意義を有する。名宛人限定型においては、「その行為者を罰するほか」の文言によって犯罪主体が従業員に拡張され、この意味で、両罰規定は構成要件における行為主体の部分修正する機能を有することとなる(構成要件修正説)⁴³⁰。

(5) 訴訟法上の問題点(過失推定の訴訟法上の効果)

実体法上は、行政取締目的と責任主義とを調和させるものとして過失推定説を支持すべきであることは前述した。では、過失推定説は訴訟法上どのような効果を有するか。

訴訟法上、過失推定の効果が、過失の不存在について被告人に挙証責任を転換したものとすれば、それは行き過ぎであろう⁴³¹。

刑事訴訟では「疑わしきは被告人の利益に」の原則が支配しているので(憲法31条、刑事訴訟法336条)、挙証責任を負担するのは検察官である⁴³²。刑事訴訟では、国家(検察官)が刑罰権の存在を主張して被告人の人権の制限を求めているのだから、検察官の側に刑罰権の根拠となる犯罪事実の挙証責任を負わせることが原則であるとしても不合理ではない⁴³³。

しかし、行政上の取締目的実現のためとはいえ、推定事実不存在の挙証責任を被告人に負わせることは「疑わしきは被告人の利益に」の原則に反する。挙証責任の転換を認めると被告人が推定事実の不存在を合理的疑いを超えて証明しなければならないが、挙証に失敗した被告人は真に犯罪を行ったからではなく、訴訟のやり方がまずかったため有罪となると

⁴²⁹ 福田・前掲(注16)81頁以下、伊東研祐「法人の刑事責任」(芝原邦治ほか編『刑法理論の現代的展開—総論Ⅱ』日本評論社・1990年)116頁、大塚仁ほか編・前掲(注409)145頁、高橋・前掲(注16)100頁。

⁴³⁰ 高橋・前掲(注16)101頁。川崎友巳「両罰規定の多元的機能とその限界」同志社法学64巻3号(2012年)425頁は、行政取締目的を確保するために業務主と違反行為者とを処罰する必要性に鑑みれば、「現行法上は、適切な結論と他の規定との矛盾のない解釈が可能」として、構成要件修正説を支持する。

⁴³¹ 光藤景皎『口述刑事訴訟法 中 補訂版』(成文堂・2005年)129頁。

⁴³² 平野龍一『刑事訴訟法』(有斐閣・1984年)187頁、田宮裕『刑事訴訟法 新版』(有斐閣・1996年)300頁、光藤・前掲(注431)120頁等。

⁴³³ 裁判所職員総合研修所監修『刑事訴訟法講義案 第3版』(司法協会・2007年)264頁。小島建彦「両罰規定における法人処罰と従業者等処罰の関係」刑法雑誌第23巻1・2号(1979年)124頁は、実務家(裁判官)の立場から、「過失推定説にあぐらをかき、過失の立証は不要とするような実務の態度は転換を迫られるもの」となり、「過失に争いがあるときは、検察側もすすんで過失の反証をあげ、争点の割り出しに協力すべきであろう。」とする。

いう結果をもたらすこととなる⁴³⁴。犯罪事実について被告人にその不存在の挙証責任を負わせるとすると、その証明は非常に困難であり、検察官に比べ著しく証拠収集能力に劣る被告人にとって非常に酷なことになり⁴³⁵、捜査機関が強大な権限を有することを考慮すれば実際上も妥当ではない⁴³⁶。そこで、検察官による事業主の過失立証の困難さ（行政取締目的の達成）と、無罪推定を受けながらも証拠収集能力に劣る被告人の利益との均衡を図るため、事業主に推定事実の存在に疑いを生じさせるに足りる証拠の提出責任を認めたものと解することが合理的である⁴³⁷。

そして、被告人が推定事実不存在について証拠提出責任を果たさなかった場合には、裁判所は推定事実を認定してよいとするのが推定規定の効果と考えるべきであろう（許容的推定）。推定事実自体には証拠による証明がないのに、裁判官の確信に反してまで推定事実の認定を強制することは妥当ではないからである⁴³⁸。

第2 租税違脱犯における両罰規定の適用

以下では、租税違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二つの判例について検討することとする。

1 最決平成9年7月9日（刑集51巻6号453頁）の事案の概要は、納税義務者甲の従業者としての身分のない者乙が、従業者A、Bと共謀して所得税違脱行為に加功し、乙は所得税法244条1項（現243条1項）の「その他の従業者」として、甲は同条の事業者として、それぞれ起訴されたというものである⁴³⁹。

⁴³⁴ 平野・前掲（注432）187頁、田宮・前掲（注432）307頁、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注433）265頁、光藤・前掲（注431）125頁。合理的な疑いを超えるとは、通常人なら誰でも疑問を抱かない程度の確実さは必要ということを用い。なお平野・同は合理的な疑いをいれない程度まで証明する必要はなく、証拠の優越で足りる、とする。

⁴³⁵ 池田＝前田・前掲（注176）360頁。被告人もその弁護人も私人であることを見れば捜査機関との権限の違いは明らかであろう。被告人が勾留されている場合も想起してもらいたい。

⁴³⁶ 西田・前掲（注369）266頁は「責任主義に反する」とする。村井・前掲（注410）9頁。

⁴³⁷ 平野・前掲（注432）184頁、田宮・前掲（注432）306頁、西田・前掲（注369）266頁、伊東・前掲（注422）229頁、光藤・前掲（注431）125頁、田口守一『刑事訴訟法 第3版』（成文堂・2002年）282頁、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注433）264頁、樋口・前掲（注428）239頁。寺崎・前掲（注176）377頁、特に注（6）379頁。長岡龍一「両罰規定に関する一考察」東北学院大学論集 法律学第8・9合併号（1976年）52頁以下。

⁴³⁸ 光藤・前掲（注431）125頁。なお挙証責任についての近時の学説状況等については、川出敏裕「挙証責任と推定」（松尾浩也＝井上正仁編『刑事訴訟法の争点 [第3版]』有斐閣・2002年）158頁以下に詳しい。

⁴³⁹ 三好・前掲（注147）103頁、三好幹夫「判批」・ジュリスト1126号（有斐閣・1998年）330頁、高橋・前掲（注141）158頁、法律時報70巻1号（1998年）118頁、伊東研祐「所得税法244条1項（両罰規定）にいう『従業者』の

本件では、①申告納税に関する事務を担当していない従業者が所得税法244条1項にいう「使用人その他の従業者」に当たるか、②同条所定の従業者の身分のない者が従業者と共謀して所得税遁脱の違反行為に加功した場合に共同正犯が成立するか、が争点となった。

第1審、第2審とも上記二つの争点を肯定し、甲乙を有罪とした。最高裁は甲乙の上告を棄却し、次のような判断を示した。

決定の要旨は以下のとおりである。

- ① 所得税法244条1項にいう「使用人その他の従業者」は所得の計算や確定申告書の作成などの申告納税に関する事務を担当する従業者に限定されないものと解されるから、A、Bをこれに該当すると認めた原判断は、正当である。
- ② 乙は、甲の従業者ではないが、ABと共謀して、同法238条1項の所得税遁脱の違反行為に加功したというのであるから、乙には平成7年法律第91号による改正前の刑法65条1項の適用により所得税遁脱犯の共同正犯が成立すると解するのが正当である。
- ③ 甲は従業者であるABの行為について、事業主としての過失責任を負うことが明らかであるから、以上と同趣旨の見解の下に、甲乙両名に遁脱犯の成立を認めた原判断は、正当である。

(1) まず、所得税法244条1項(現243条1項)の「従業者」は申告納税事務等の担当者に限定されるかについて、本決定は限定されないとの立場を示した⁴⁴⁰。

①条文の文理上そのような限定がないこと、②実質的にみても、申告納税に関する事務を担当する従業者に限定されたとすると、納税義務者や納税事務担当者に実権のない者を据え、他の実権のある者が脱税を行った場合、遁脱犯に問われる行為者が存在せず、本人も事業主としての責任を問われないという極めて不合理な結果となること、③事業主にとっては申告事務の担当者ではなくても、従業者でありさえすれば監督することができること、を理由とする⁴⁴¹。限定しない立場にほぼ異論はないところであろう⁴⁴²。

次に、従業者性が肯定されたとして、その者が虚偽過少申告遁脱犯の実行行為を遂行できるかが問題となる。虚偽過少申告遁脱犯は事前の所得秘匿工作与申告書の提出行為とから構成されるが、純粹制限説によって提出行為だけが実行行為であるとする、事前の所得秘匿工作にだけ関与した者(本件のAB)は244条1項の「違反行為」としての提出行為を

意義と、その違反行為に関与した『非従業者』に対する刑法65条1項の適用の可否」現代刑事法(現代法律出版・1999年)75頁、井田良「所得税法244条1項にいう『使用人その他の従業者』の意義および『使用人その他の従業者』の身分のない者による所得税遁脱の共同正犯の成否」ジュリスト1187号(有斐閣・2000年)109頁、今井猛嘉「所得税遁脱犯の共同正犯」(水野忠恒ほか編『租税判例百選 [第4版]』有斐閣・2005年)243頁。金子・前掲(注4)1122頁、1126頁。

⁴⁴⁰ 三好・前掲(注147)109頁は、この論点は、虚偽過少申告遁脱犯の実行行為についての判例理論(制限説)の発展に伴って新たに生じてきたものである、とする。

⁴⁴¹ 三好・前掲(注147)109頁、高橋・前掲(注141)158頁。金子・前掲(注4)1126頁。

⁴⁴² 三好・前掲(注147)110頁。これに対して、小林・前掲(注424)84頁は、所得税法244条1項にいう「業務」とは納税申告事務を意味するから、従業者は納税義務者の申告業務に関係する者に限定されている、とする。

遂行できないという結論も生じうるからである⁴⁴³。

虚偽過少申告遁脱犯の実行行為については、既述のように、事前の所得秘匿工作と過少申告の双方が全体として実行行為であるとする包括説と、事前の所得秘匿工作は遁脱犯の準備行為であって、過少申告のみが実行行為であるとの制限説とが対立しているが、最決昭和63年9月2日（刑集42巻7号975頁）は、真実の所得を秘匿し、所得金額をことさらに過少に記載した確定申告書を税務署長に提出する行為が実行行為であると判示し、純粹制限説を採用した⁴⁴⁴。

そこで純粹制限説に立った場合、申告納税事務担当者には限定されないとの見解をとることとの整合性が問題となる。

本決定は、事前の所得秘匿工作をした従業員が、情を知らない経理事務員や税理士を利用して虚偽過少申告をしたとの間接正犯による構成を採った。

間接正犯とは、他人を道具として利用し、実行行為を行う場合をいう⁴⁴⁵。正犯とは「自己の犯罪を行った者」をいい、自己の犯罪意思を実現するために自ら事態の成り行きを操作した事実が必要である（行為支配）⁴⁴⁶。間接正犯は直接手を下した事実がなくても、自己の意思に基づき、他人を支配、利用することによって自己の行為から生じる事態の成り行きを思いのままに操作し、それによって所期の犯罪事実実現の目的を遂げた者も行為支配を有していると考えられ、正犯性を肯定することができる⁴⁴⁷。

本件の乙、ABは経理から申告に至るまでの仕組みを明瞭に認識しながら所得秘匿工作に及んでいたものであり、情を知らない申告事務担当者や税理士を利用した間接正犯ととらえることができる⁴⁴⁸。

（2）乙は、自らは従業員の身分を持つものではないが、ABと共謀してその違反行為に加功したものである。そこで、所得税法244条1項（現243条1項）のような両罰規定において、刑法総則の共犯規定である65条1項が適用されるか否かが問題となる⁴⁴⁹。

刑法8条ただし書によれば「その法令に特別の規定があるときは」刑法の総則規定の適用が排除されることになるが、現在の所得税法には刑法の共犯規定の適用を排除する特別の規定は存在しない。

ところで、前述のように、両罰規定の規定形式は、禁止規定の名宛人によって分類すると、禁止規定の名宛人が限定されていないもの（名宛人非限定型）と、禁止規定の名宛人が限定

⁴⁴³ 高橋・前掲（注141）158頁。

⁴⁴⁴ 三好・前掲（注147）107頁。

⁴⁴⁵ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）77頁。間接正犯の正犯性については、高橋・前掲（注16）422頁。

⁴⁴⁶ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）77頁。

⁴⁴⁷ 裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）78頁。

⁴⁴⁸ 三好・前掲（注147）110頁、同・前掲（注439）331頁、法律時報・前掲（注439）119頁、伊東・前掲（注439）78頁、井田・前掲（注439）111頁。

⁴⁴⁹ 刑法65条1項「犯人の身分によって構成すべき犯罪行為に加功したときは、身分のない者であっても、共犯とする。」刑法65条については、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）396頁以下に詳しい。

されているもの（名宛人限定型）とに分類できる（構成要件修正説）。

所得税法238条1項の名宛人は納税義務者に限定されているので、名宛人限定型と理解できる。したがって、従業者ABは、所得税法244条1項の「その行為者を罰するほか」との規定によって処罰されることとなる。

構成要件修正説によると、「行為者を罰するほか」という文言によって行為主体が拡張され、その構造は刑法65条1項と類似する。そうすると両罰規定である所得税法244条1項は刑法の共犯規定（65条1項）の特別規定であり、刑法65条1項の適用が排除されるとの結論にもなりうる⁴⁵⁰。

しかし、両罰規定においては、現実の行為者は従業者であり、従業者こそが直接法益を侵害しているのである。ここでは行政上の取締目的から義務主体の範囲を拡張して、もともと実行行為をしている行為者を処罰対象とするだけで、この場合は正犯としての拡張である。

これに対して、共犯規定による構成要件の拡張においては、共犯者は間接的法益侵害を遂行するだけであり、その者にまで処罰を拡張しようとする趣旨である⁴⁵¹。このように両罰規定の拡張根拠と共犯規定の拡張根拠とが異なることから、両罰規定中の行為者の違反行為に第三者が関与した場合に、刑法65条1項を適用することに問題はないこととなる⁴⁵²。

本決定は、刑法65条1項の適用を明確に肯定したものである⁴⁵³。

（3）身分のない第三者の行為者としての責任を肯定した場合、事業主の監督責任が従業者の身分のない第三者にまで及ぶか問題となる⁴⁵⁴。

事業主の責任を従業者についての選任監督上の過失責任とし、その過失は推定されるとの判例・通説の立場からすると、非従業者の行為について選任監督上の責任を論じるのは無理がある。事業主としては、従業者が第三者と共謀して違反行為に及ぶことのないよう監督することを含め、従業者に対してのみ監督義務を尽くせば足り、それが過失責任である事業主の責任の限界であろう⁴⁵⁵。それ以上に注意義務を拡大することは、前述の比例原則の見地からも妥当ではない。

ただし、本件の乙は事業主である甲の実母であるから、甲が責任を負うとしても酷ではない。甲は従業者に対するよりも乙に対しては、より十分な監督を尽くせたと言い得るからである。

⁴⁵⁰ 高橋・前掲（注141）160頁、同・前掲（注16）102頁。

⁴⁵¹ 高橋・前掲（注141）160頁。

⁴⁵² 高橋・前掲（注141）160頁。本件評釈で刑法65条の適用を肯定するものとして、法律時報・前掲（注439）119頁、伊東・前掲（注439）79頁、井田・前掲（注439）112頁、今井・前掲（注439）243頁、川崎・前掲（注430）428頁。これに対し小林・前掲（注424）88頁は、65条1項の「共犯」は教唆犯、幫助犯をいい、共同正犯を含まないとの立場から、本件での共同正犯の成立を否定する。しかし、共同正犯の正犯性は各自が「自己の犯罪」を実行することによりあり、非身分者も身分者と犯罪を共謀し真正身分犯の共同正犯となりうるのだから（裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）401頁）、この見解は妥当でない。

⁴⁵³ 三好・前掲（注147）112頁。

⁴⁵⁴ 三好・前掲（注147）112頁。

⁴⁵⁵ 三好・前掲（注147）113頁、井田・前掲（注439）112頁。

上述したところから、本件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として評価できる⁴⁵⁶。被告人乙の所得秘匿工作の悪質さ、遁脱金額の多額さ（3年分8億7,000万円余）からして、実刑も止むを得なかったものと思われる。

2 次に、最決平成9年10月7日（刑集51巻9号716頁）の事案の概要は、家庭の主婦である被告人甲が、相続した土地の売買を夫のAに依頼し、この売買による収入に関し、長期譲渡所得の確定申告をすることについても（税理士に委任することも含めて）Aに委託したところ、Aが被告人甲の所得税を遁脱する意図で、情を知らない税理士に内容虚偽の確定申告書を作成、提出させて、被告人の上記所得の一部（約1億3,400万円）を遁脱したというものである。

このようなAの所得税遁脱行為について、被告人が所得税法244条1項（現243条1項）の両罰規定に基づき、同法238条の遁脱犯の刑責を問われて、公訴を提起された⁴⁵⁷。

第1審、第2審とも被告人を有罪とした。最高裁は被告人の上告を棄却し、職権で概要以下のように判断した。

「本件の事実関係の下では、Aは所得税法244条1項の『代理人』に当たり、被告人は事業主でなくても、『代理人』であるAに対し選任、監督等において違反行為を防止するために必要な注意を尽くさなかった過失がないことの証明がされない限り、同人の行った本件所得税ほ脱の違反行為について、同法244条1項、238条に基づく刑責を負うものと解されるから、被告人に右の刑責を認めた原判決の判断は、正当である。」

（1）一般に両罰規定においては、違反行為の行為者に当たる者として、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」と規定し、その中に「代理人」を含めるのが通例である。

本件では、両罰規定上の「人」に当たる者が事業主の立場にあるとは考え難い場合に、代理人該当性はどのように考えられるか、という従来あまり論じられてこなかった点が問題

⁴⁵⁶ 伊東・前掲（注439）80頁が「結論的に支持し得る」、井田・前掲（注439）112頁が「結論において妥当」と評するのも、本決定が具体的妥当性をもった解決を示したことを評価したものであろう。

⁴⁵⁷ 本件の事案、判決要旨については、木口信之「判解」『最高裁判所判例解説刑事篇（平成9年度）』（法曹会・2000年）189頁。伊東研祐「所得税法244条1項（両罰規定）の非事業主に対する適用の可否と同項にいう『代理人』の意義」（『平成9年度重要判例解説』有斐閣・1998年）147頁、法律時報70巻8号（日本評論社・1998年）112頁、川崎友巳「所得税法244条1項（両罰規定）の非事業主に対する適用の可否と同項にいう『代理人』の意義」同志社法学51巻3号（1999年）166頁、橋本裕藏「妻から確定申告を委託された夫がした所得税ほ脱の違反行為について妻に所得税法の両罰規定による所得税ほ脱犯が成立するとされた事例」法学新報105巻10・11号（中央大学法学会・1999年）295頁以下、笠井治「納税義務者から確定申告を委託されて所得税ほ脱の違反行為をした者が所得税法244条1項にいう『代理人』に当たるとして事業主でない納税義務者に所得税ほ脱犯の成立を認めた事例」刑事判例研究ジュリスト1185号（有斐閣・2000年）116頁。金子・前掲（注4）1122頁、1126頁。

となっている⁴⁵⁸。

この問題について本決定は積極的に解したが、その理由については全く説明されていない⁴⁵⁹。調査官解説によれば、①事業主でない「人」の場合にも、その財産に関し、その「人」から委託された代理人等によって違反行為が行われるということが十分予想されるし、その「人」に代理人等の選任、監督等の面で違反行為の防止のために注意すべき義務が認められる場合があることも当然考えられ、事業主でない「人」についてもその注意義務を怠った過失責任を問うて両罰規定を適用する合理性と必要性とを肯定できる場合がある、②所得税法が業務に関する違反行為のほか、財産に関する違反行為についても対象とするという規定の仕方をした両罰規定を設けているのは、実質的にはこうした観点から理由づけることができる、とされる⁴⁶⁰。

しかし、非事業者に両罰規定を適用すべき合理性・必要性が認められるとしても、非事業者に事業者の場合と異なる刑責を問うことについては批判がある。すなわち、両罰規定において行為者に対する選任・監督義務を事業主に課しうるのは、事業主が制度的に当該行為者に対する指揮・命令ないし統制権を有する者であること⁴⁶¹、従業者の違反防止に必要な注意を尽くし得る統制監督者の地位にある者であるからであり⁴⁶²、事業主の両罰規定に基づく選任・監督義務違反の刑責と同質の責任を非事業主に問うるか否かは、本来は非事業主の違反行為に対する統制権能の実体に即して個別的に判断されるべきものである⁴⁶³、そして「代理人」についても、本人の実質的な統制権能に類型的に服し得るものでなければならぬ、とする⁴⁶⁴。

しかし、納税義務者が納税手続を「従業者」ではない「代理人」に委任することは当然に考えられ、実際にも日常的に行われていることから、所得税の申告行為については、本人の財産上の事務処理に関して、事業主に対する従業者と同視できるだけの権限、能力が認められる者が存在し、「代理人」を「従業者」に限る必要はない⁴⁶⁵。本決定が、Aを被告人の代

⁴⁵⁸ 木口・前掲（注457）193頁。「代理人」の意義に関する学説については、木口・同194頁以下に詳しい。

⁴⁵⁹ 伊東・前掲（注457）148頁。

⁴⁶⁰ 木口・前掲（注457）200頁。非事業主である「人」に両罰規定を適用することの可否について、大阪高判昭和62年3月17日判例時報1247号142頁は、両罰規定（相続税法71条1項）の適用を肯定した。その理由として、①相続税の申告は本来業務とは関係なく行われるものであって、業務主対従業者という関係がある当事者の場合に限って両罰規定の適用があると解すべき合理的根拠はないこと、②相続税法71条1項が、違反行為が業務に関して行われる場合のほか、財産に関して行われる場合についても規定していることからみても、同条項にいう納税義務者たる「人」を業務主に限定して解釈しなければならない必然性はないこと、を説示している。本件と大阪高判との関係については、橋本・前掲（注457）305頁以下で検討されている。

⁴⁶¹ 福田・前掲（注16）77頁、大塚仁ほか編・前掲（注409）144頁。

⁴⁶² 伊東・前掲（注429）115頁。

⁴⁶³ 伊東・前掲（注457）149頁。

⁴⁶⁴ 伊東・前掲（注457）149頁、高橋・前掲（注16）102頁、笠井・前掲（注457）119頁。

⁴⁶⁵ 川崎・前掲（注457）170頁。川崎・前掲（注430）431頁は「形式的な文言だけでなく、個々の法令や規定が達成しようとしている行政取締目的の内容や課されて

理人としたのは、被告人がAに確定申告を委託したこと、被告人とAとが夫婦であること、被告人が本件土地の売却についてAに依頼して行わせていたということ、すなわちAは夫として被告人のために一定の財産上の行為ができる立場にあったということ（日常家事についての民法761条）にある⁴⁶⁶。

確かに批判説がいうように、上記の事情をもってAが被告人の実質的な統制権能に服していたといえるか疑問なしとしない。しかし、非事業主であっても納税申告を他人に委託して行わせる以上、その他人について「代理人」としての選任・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、特に納税申告という重要な義務の履行を他人に委ねるといふ事柄の性質にも照らすと、申告を委託する者はその他人が違反行為に出ることを防止するについて、程度の高い注意義務を負っているとも言える⁴⁶⁷。すなわち納税義務者は、遁脱行為者につき選任、監督その他違反行為を防止するために必要な注意を尽くすべき義務があり、そのような義務を前提に納税義務者は自己の納税義務を他人に委託することが許されるというのが租税法の趣旨であり⁴⁶⁸、これは納税の確保という租税法の目的から生じるものと考えられる⁴⁶⁹。そうした租税法の特色に鑑みれば本決定は評価し得るものである。

本決定は、以上のような問題点を踏まえ、納税義務者が非事業主である場合には代理権授与の事情等にも多様なものがあり得ることを考慮し、少なくとも本件の場合には、Aは被告人の「代理人」に当たるとの事例判断を示すにとどまったものである⁴⁷⁰。単純に夫婦であれば「代理人」ということにはならないことに注意が必要である。

（２）次に、本件における無過失立証について検討する。

両罰規定における事業主処罰の根拠は、事業者の選任・監督上の過失を推定するものであることは前述した。無過失の免責が認められるのはどのような場合か。事業主責任の場面で論じられているが、本件のような非事業主の場合には特段論じられていない⁴⁷¹。

本件事実関係の下では、被告人は相当の注意を払えばAの不正行為に気付くことは容易であったといえ、本件で無過失による免責が認められなかったことに問題はないとの見解もある⁴⁷²。

これに対しては、被告人に選任・監督上の過失責任を認めた結論は妥当であるが、事業主を前提としてきた過失推定説を、違反行為者が従業者でなく、本人も事業者でない場合にストレートに適用したことは妥当でなく、責任主義の原則から過失の存在について検察官の

いる義務の行為態様を考慮して、個々の規定ごとに、従業者以外の代理人にも義務を課すことが妥当かどうかを判断すべき」とする。

⁴⁶⁶ 木口・前掲（注457）208頁。

⁴⁶⁷ 木口・前掲（注457）206頁。

⁴⁶⁸ 橋本・前掲（注457）303頁。

⁴⁶⁹ 樋口・前掲（注404）346頁。

⁴⁷⁰ 木口・前掲（注457）208頁、法律時報・前掲（注457）113頁、川崎・前掲（注457）171頁、176頁、橋本・前掲（注457）314頁。

⁴⁷¹ 木口・前掲（注457）209頁。

⁴⁷² 木口・前掲（注457）209頁。

積極的な立証が必要であったし、それは可能であったとの非判が加えられている⁴⁷³。

また、本来的に統制権能を有する事業主の場合とは異なり、非事業主の注意義務はより具体的で高度なものでなくてはならないとともに、過失の推定ではなく、本来の過失責任が問われるべきであるとの批判もある⁴⁷⁴。

しかし、検察官に積極的な立証活動を求めることは純過失説でも過失推定説でも同様であろう。「疑わしきは被告人の利益に」の原則は刑事訴訟法の大原則であり、過失推定説に立とうと、純過失説に立とうと、その原則の下で立証活動が行われることに変わりはない。純過失説によれば立証の対象は過失（そのもの）に該当する具体的な事実であり、過失推定説では過失を推定させる前提事実が立証の対象となる。確かに理論的には両者は区別されるところとしても、実際の立証活動では重なる場合も多いのではないか。純過失説、過失推定説は両罰規定という実体法規に関する議論であるのに対して、立証活動は訴訟法の問題である（両者は関係しているが）。

本件のような事案について両罰規定の適用を否定した場合、被告人にはどのような租税逋脱犯が成立するのだろうか。両罰規定を介さずに所得税法238条1項を適用とした場合、どのような理論構成によるのか（共同正犯とするのか、間接正犯とするのか、教唆犯とするのか等々）明らかではない。本件で被告人には、逋脱の故意も、Aとの共謀も認定されていない。租税逋脱犯（所得税法238条1項）は故意犯で、故意の無い者には成立しない。本件の場合、租税逋脱犯の成立を否定すると不合理な結果とならないか疑問である。

さらに、非事業主に両罰規定を適用する場合には本来の過失責任を問うとした場合、その注意義務の内容はいかなるものなのか明らかではない。非事業主により具体的で高度な注意義務を課すとすれば、非事業主である納税者が果たすべき注意義務は事業主の負う注意義務より却って重いものとなり、結果として本件判例と同じように逋脱犯の成立を認める結果になりはしないか。

純過失説では行政取締目的の達成が困難となることは前述した。全ての両罰規定について純過失説を採るならばともかく、もし租税逋脱犯の場合だけ過失推定説によらずに純過失説によるとした場合、他の両罰規定について過失推定説が採られていることとの整合性、なぜ租税逋脱犯の場合だけ純過失説によるべきかの説明が必要であろう。

批判説には傾聴すべき点があるが、本件事案において過失推定説による解決との違いが、その説くところとどれほどの違いがあるのか明確ではない。本件では最高裁の決定は妥当なものと思われる。

既に述べたように、行政取締目的の実効性確保と責任主義との調和を図るため過失推定説によるべきである。判例・通説で採られている過失推定説を捨て、純過失説によらねばならない理由はまだ、十分に説明されているとは言い難い。訴訟法的には挙証責任の転換では

⁴⁷³ 川崎・前掲（注457）174頁。同・176頁は、本件事案からすれば本決定の結論は妥当であるが、本人の選任・監督上の過失は推定されるべきではなかった、とする。そして、川崎・前掲（注430）440頁は「業務主について、過失推定説を採用しつつ、非業務主についてこれを否定する（純過失説を採用する）ことは可能である。」とする。しかし、このような使分けが妥当であるかは、なお検討を要するであろう。

⁴⁷⁴ 高橋・前掲（注16）102頁。高橋・同は「そもそも統制監督の権能を有しない非事業主に対して両罰規定が適用し得るか疑問」とする。

なく、挙証責任はあくまで検察官にあり、被告人にはその推定を疑わせる証拠提出責任があると考えれば、純過失説からの批判に応えることができるし、理論上の対立という、ある意味価値判断において対立するより実際的であろう。

第4節 小括

第1節では共犯の処罰根拠等について概観した後、虚偽無申告通脱犯の所得秘匿工作に加功した者の罪責が問題となった東高判平成3年10月4日について検討した。本判決では、①所得秘匿工作の位置づけ、②所得秘匿工作に加功した者の罪責が問題となったが、①については所得秘匿工作は構成要件的状况であり、構成要件的状况の作出に加功した者は実行行為そのものに加担した者と同一ないしこれに準ずる評価を受けること、②については、租税通脱犯を真正身分犯と解して刑法65条1項、60条を適用して共同正犯の成立を認めた。租税通脱犯の実行行為について純粹制限説に立ち、事案を解決したものとして評価できる。

第2節では中立的行為による幫助の成否について検討した。中立的行為による幫助の成否はドイツにおいて提起された問題で、日本でも議論されるようになったものである。

まず熊本地判平成6年3月15日は、軽油取引税の仕組みを利用した脱税犯行グループから軽油を購入した者について共同正犯ないし幫助犯の成否が問われた事案であるが、判決は従来の共犯理論を厳格に適用し、被告人を無罪とした。中立的行為による幫助の理論によることなく事案を解決したものである。

次にドイツの学説について紹介したが、定まった学説はなく先が見通せない状況であるとされている。そうした中、ドイツでも連邦通常裁判所は、従来の共犯理論の枠組みを用いて事案を解決している。

中立的行為による幫助の成否については、ドイツでも日本でも定まった見解が存在しないのが現状である。そうした状況からすれば、新たな争点、議論を作り出す必要はなく、従来の共犯処罰の枠組みの中で処理することが無理のない解決法であり、実務でも受け入れ易いものと思われる。問題となる事案に応じて、構成要件該当性の有無、違法性の有無、故意の有無を判断していけばよい。

ただ、中立的行為であれば、そもそも幫助犯は問題とならないであろうし、幫助犯が問題となるならば、行為はすでに中立的ではなくなっているのではないだろうか。中立的行為による幫助犯の成否という問題の立て方が適切であるのか疑問なしとしない。しかし、従来の議論がこうした問題領域があることを意識させたことには意義があるといえよう。

第3節では法人処罰について検討した。従来法人の犯罪能力については否定説、肯定説、折衷説の対立があるが、肯定説は立法論として主張されていること、否定説も行政取締法規（両罰規定）においては法人の犯罪能力を認めていることから、両者の対立は理論上のものといえる。法人の犯罪能力は刑事政策的な見地から肯定すべきである。

両罰規定（事業主処罰）については、行政取締法規の実効性確保と責任主義の調和の観点から過失推定説よるべきこと、しかし、訴訟法的には無過失の挙証責任を被告人（事業主）に転換したのではなく、被告人に証拠提出責任を負わせたものであると解すべきことを主張した。事業主の注意義務、違反防止措置義務は、行政取締法規の目的確保と事業主に過

度の負担を課すべきではないとの考慮から、比例原則によって具体的に定めるべきである。

そして租税遁脱犯における両罰規定の具体的適用について、最決平成9年7月9日と最決平成9年10月7日の二つの最高裁判決の検討を通してその問題点を論じた。どちらも一見「事業主」とは言難い被告人について両罰規定を適用し、事業主としての責任を認めたものである。

最決平成9年7月9日は両罰規定と共犯との関係が問題となったが、最高裁は従来の共犯論によって事案を解決したことは評価できる。学説もこの解決を支持するものが多い。

最決平成9年10月7日の判断については、事業主と異なり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への疑問、過失推定説によらずに純過失説によるべきである等の批判もあるが、事案の処理としては妥当なものであった。そして非事業主に両罰規定の適用を認めない場合、どのような理論構成で租税遁脱犯の成否を検討するのか不明確であること、実務で定着した過失推定説を捨て純過失説によるべき理由が十分説明されているとは言い難いことを述べた。過失推定説か純過失説かという理論的な対立は、ある意味では価値判断によるものであるから、過失推定説に立ちながら、挙証責任は検察官が負い、被告人は推定を疑わせる証拠提出責任を負うとする方がより現実的な方策であろう。

第5章 国税通則法の改正—通告処分再考

前述したように、通告処分は平成29年度の税制改正で旧国犯法から新国税通則法（以下「新通則法」ともいう。）に編入されたが、種々問題点が指摘されている。そこで、本章では、通告処分の問題点について検討することとする⁴⁷⁵。

第1節 制度の概要及び立法理由

第1 制度の概要

通告処分は、間接国税についてのみ定められている（旧国犯法14条1項、新通告法157条）⁴⁷⁶。その概要は次のとおりである⁴⁷⁷。

1 間接国税の犯則事件の場合、収税官吏（新通則法では「当該職員」）は、調査を終えたときは、その調査の結果を所轄国税局長又は所轄税務署長に報告しなければならない（旧国犯法13条1項本文・2項本文、新通告法156条1項）。ただし、犯則嫌疑者の居所が明らかでないとき、逃走のおそれがあるとき、証拠隠滅のおそれがあるとき、のいずれかに該当する場合には、直ちに検察官に告発しなければならない（旧国犯法13条1項ただし書1号から3号、新通則法156条1項ただし書1号から3号）。

2 国税局長又は税務署長は、間接国税について犯則の心証を得たときは、通告処分をしなければならない（旧国犯法14条1項、新通則法157条1項）。「犯則の心証を得たとき」とは、犯則の成立について「確信」を得たことをいう⁴⁷⁸。その確信は、国税局長又は税務署長の判断として、当該事件について通告処分が履行されず、告発をしたときは、当該事件について公訴が提起され、かつ有罪の判決が言い渡されることが確実であるという判断でなければならない⁴⁷⁹。通告処分を行うことは国税局長等の権限であるとともに義務でもあり、これを行うか否かについて裁量の余地はない⁴⁸⁰。

通告処分は「通告書」を送達してこれを行う（旧国犯法施行規則9条）。通告書には、旧国犯法14条1項（新通則法157条1項）に掲げられる事項を記載しなければならない。通告書に記載すべき「理由」については、犯則事実と該当法条を明示すれば足り、証拠の標

⁴⁷⁵ 本稿においては、旧国犯法（新通則法）の通告処分を検討の対象とする。また、類似の制度として、道路交通法（以下「道交法」という。）の「交通反則金通告制度」（道交法125条以下）については、必要に応じて言及する。

⁴⁷⁶ 間接国税とは、課税貨物に課される「消費税」、酒税、たばこ税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税をいう。金子・前掲（注4）・注（1）1131頁。

⁴⁷⁷ 金子・前掲（注4）1143頁以下、小早川光郎「通告処分の法律問題」租税法研究5号（有斐閣・1997年）39頁以下。

⁴⁷⁸ 清永・前掲（注4）346頁。

⁴⁷⁹ 白井滋夫『国税犯則取締法』（信山社・1990年）176頁。白井・同は、処分をする国税局長等の「単なる主観的な恣意的な判断であることは許されず、当該犯則事件が刑事手続に移行した場合においては、検察官も裁判官も同様の判断をするであろうとの確信に基づくものでなければならない。」とする。

⁴⁸⁰ 白井・前掲（注479）177頁。

目、証拠により認められた理由等は必ずしも記載することを要しないとされている⁴⁸¹。旧国犯法では通告処分を「書面」で行うことは規定されず、旧国犯法施行規則で定められていたが、新通則法では明文で「書面により通告」すべきことが規定された。不利益処分の理由附記（行政手続法8条、14条）と同様、恣意抑制機能、慎重配慮機能、不服申立機能、説得機能、決定過程公開機能を果たすことが期待される⁴⁸²。

3 犯則者⁴⁸³の情状が懲役刑に処すべきものであるとき、通告の旨を履行する資力がないときは、直ちに検察官に告発しなければならない（旧国犯法14条2項、新通則法157条2項1号、2号）。その趣旨は、罰金（科料）に処するのを相当とする情状がある場合に限って通告処分を認めるのが相当であること、通告しても履行が期待できない場合は履行期間の経過後告発するのは無意味であること、にある⁴⁸⁴。「資力」が要求されるのは、通告の履行として「罰金（科料）」に相当する金額、没収品に該当する物品（物件）、追徴金に相当する金額、書類送達並びに差押物件または（記録命令付差押物件の運搬）、保管に要した費用を指定の場所に納付しなければならないからである⁴⁸⁵。

通告処分をした場合でも、犯則者が通告を受けた翌日から起算して20日以内に通告の旨を履行しない場合、その居所が明らかでないためまたは受領を拒んだため通告できない場合も、検察官に告発しなければならない（旧国犯法17条、新通則法158条）⁴⁸⁶。告発がなされると事件は検察官に引き継がれ（旧国犯法18条、新通則法159条）、刑事訴訟法の定める手続によって処理されることとなる。

犯則嫌疑者が通告の旨を履行すると同一の事件について公訴は提起されない（旧国犯法16条1項、新通則法157条5項）。

4 通告が行われると、公訴時効は旧国犯法では「中断」とされていたが（15条1項）、新通則法では「停止」と改められた（157条4項）。「中断」としていた趣旨は、公訴時効が完成する直前に発覚した事件等については、通告処分に公訴時効中断の効果を認めないならば、通告の履行期間内あるいは不履行による告発の手続がとられるまでの間に公訴時

⁴⁸¹ 臼井・前掲（注479）178頁以下。①犯則事実として、犯則行為者の職業・氏名、犯則年月日、犯則場所、法定除外事由の存しない旨、犯意、犯則の目的・手段方法、犯則物件の種類・品名・数量・価格・脱税額等、両罰規定適用の根拠となるべき事由、②違反法条、該当法条等の適用法条、を記載すべきとされている。通告処分の手続は、臼井・同178頁に詳しい。

⁴⁸² 塩野宏『行政法Ⅰ行政法総論 第6版』（有斐閣・2015年）296頁。

⁴⁸³ 「犯則嫌疑者」についての調査の結果、国税局長又は税務署長が犯則の心証を得た場合に、それ以後「犯則者」の語が用いられる。小早川・前掲（注477）・注（1，2）41頁。

⁴⁸⁴ 臼井・前掲（注479）193頁。

⁴⁸⁵ 臼井・前掲（注479）194頁は、犯則者は通告を履行することで刑事処分を免れるという利益を有するのだから、実務の運用として、告発すべきか否かを判断するに際しては、犯則者の資産内容を十分調査することはもとより、他から借金をなしうる信用の有無についても十分に検討を加えることが必要である、とする。

⁴⁸⁶ 告発の手続については、臼井・前掲（注479）197頁。

効が完成する場合があります、犯則者を不当に利することになるからと説明され、合理的な制度であるとされてきた⁴⁸⁷。

しかし、「中断」はこれまで進行してきた時効期間の効力を失わせるが、「停止」は従来経過した期間を生かしたまま時効の完成を遅らせる点で中断と異なる。中断の場合は経過した期間が無意味となって新たな時効が進行するが、停止の場合は改めて時効期間が進行するのではない⁴⁸⁸。新通則法の方が犯則者にとって有利である。中断制度を維持することに合理性がないので、刑訴法に合わせて停止の制度に改めたことは適切である⁴⁸⁹。

5 犯則の心証を得ないときは、その旨を犯則嫌疑者に通知しなければならない（旧国犯法19条、新通告法160条）。この場合、物件の領置、差押え、記録命令付差押えがあるときは、その解除を命じなければならない。「通知」の方式については定めがない。いかなる嫌疑があり、いかなる理由で嫌疑が晴れて通告処分を受けなくて済んだのか、対象者に理解できるように、書面をもって行うべきであろう。

第2 立法理由

間接国税については、前述のような通告処分という制度が設けられているが、それはいかなる理由によるものであろうか、合理性はあるのか、を次に検討する⁴⁹⁰。

1 (1) 判例、学説には、間接国税のような財政犯の犯則者に対しては、まず財産的負担を通告し、これを任意に履行したならばあえて刑罰をもってこれに臨まない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うえからみて適当であること、もっとも単に徴税の便宜のみによるものではなく、同時に犯則者に対して、通告処分に従うことによって公訴権が消滅するという利益を与えた制度でもある、との見解がある⁴⁹¹。

⁴⁸⁷ 白井・前掲（注479）183頁。

⁴⁸⁸ 川井健『民法概論I 第3版』（有斐閣・2006年）343頁、347頁。なお、令和2年4月から施行された改正民法では、「中断」で表現されている効果のうち、新たな時効の進行が開始する点は「時効の更新」に、中断の効果のうち中断事由が生じている間は時効が完成しないという効果は、改正前の「停止」とあわせて「時効の完成猶予」にそれぞれ改められた。内田貴『改正民法のはなし』（民事法務協会・2020年）18頁。

⁴⁸⁹ 上西ほか・前掲（注93）16頁（笹倉宏紀発言）。

⁴⁹⁰ 小早川・前掲（注477）44頁は、通告処分の制度の存在意義としては、①税収確保のための制裁としての機能、②刑罰を科すための手続としての機能、③正式の刑罰を回避する手段としての機能が考えられるとし、この三種の機能を観念的に分離したうえで、通告処分制度の存在意義を確定し、現行制度のしくみを眺めることが必要である、とする。

⁴⁹¹ 田中・前掲（注7）・注（1）425頁、白井・前掲（注479）174頁、中川哲男「判解」（『最高裁判所判例解説 民事篇 昭和47年度』法曹会・1976年）506頁。ただし小早川・前掲（注477）・注（1）44頁は、「総合的に整理された一定の見解が判例によって採用されているとは見えない」とする。

(2) さらに、事件の大量性による簡易・迅速な事件処理の要請、調査手続の専門性等も加えられている⁴⁹²。

2 (1) 税の徴収確保を目的とする点は、脱税犯は実質的には租税債権を侵害する不法行為であり、脱税犯に対する刑罰は損害賠償に類するもので、納税義務者がその義務に違反して、不正に遁脱することにより国庫に及ぼすべき金銭上の損失を防止することが唯一の目的であるとする見解⁴⁹³の影響を受けているものであろう⁴⁹⁴。

しかしこの見解に対しては、損害賠償とするならば、その金額は賠償額とその法定利息とすべきであるのに、なぜ遁脱額の3倍、5倍とするのか説明が困難である、との批判があった⁴⁹⁵。現在では、遁脱犯は一般の行政犯と異なる特異なものではなく、行政刑罰と同様のものと解すべきとの見解が一般的になっている⁴⁹⁶。こうした点からすれば、税の徴収確保という財務行政上の目的達成という理由によって、少なくともそれのみによって通告処分を理由付けることは困難であろう⁴⁹⁷。

また、通告処分に従った犯則者については公訴権が消滅すること、すなわち財政の損害が回復された場合には刑事上の処罰を必要としないとの考えについては、なぜ直接国税の場合と異なり、間接国税の場合にそのような扱いをするのか、さらに説明を要するとの批判もある⁴⁹⁸。さらに、通告を履行した場合には公訴権が消滅すること、逆からいえば、履行しない場合には公訴を提起され、有罪の危険に晒されることがなぜ犯則者の利益となるのか、明確ではない。刑罰によるか、通告の履行(罰金相当額の納付)のような非刑罰的処遇によるかを専ら違反者の選択に委ねることに合理性があるか疑問である⁴⁹⁹。

(2) 事件の大量性という理由についてはどうか。実は、通告処分の件数は多くはないのである。

⁴⁹² 板倉・前掲(注7) 215頁、田中・前掲(注7 2) 注(2) 194頁。小林・前掲(注9 1) 36頁、42頁。なお、田村泰俊「通告処分制度の必要性と救済手続の検討—行政の実効性確保との関連で—」東京国際大学論叢(経済学部編) 17(1997年) 34頁。

⁴⁹³ 美濃部・前掲(注9) 172頁。

⁴⁹⁴ この点を示唆するものとして、通告処分を模したといわれる交通反則金通告制度についてであるが、平野龍一ほか「座談会 交通違反事件の処理」ジュリスト355号(1966年) 97頁(雄川一郎発言)

⁴⁹⁵ 杉村・前掲(注10) 13頁。杉村は続けて「直接税遁脱によくある様に罰金の外に別に正当な金額の税金が徴収せられる場合には損害賠償の二重支払ということになる。」とする。

⁴⁹⁶ 福田・前掲(注16) 144頁。その他、藤木・前掲(注1) 324頁、板倉・前掲(注7) 80頁、小早川・前掲(注4 7 7) 45頁。

⁴⁹⁷ 清永・前掲(注4) 347頁は、「通告処分の制度が間接国税についてのみ定められている理由については、必ずしもこれまで十分な説明がなされてきているとは思われない。」とする。

⁴⁹⁸ 清永・前掲(注4) 348頁。

⁴⁹⁹ 神垣英郎「交通反則金通告制度に対する若干の問題」ジュリスト369号(1967年) 85—86頁。

『国税庁統計年報書』によれば、平成27年度の間接国税の検挙件数は39件、通告処分件数は39件、履行件数は39件であった⁵⁰⁰⁵⁰¹。

	直接国税の起訴件数	間接国税の検挙件数	通告処分件数 ()は履行件数
平成23年度	130	75	76(76)
平成24年度	198	61	59(58)
平成25年度	180	72	69(70) *前年度残処理事件を含む
平成26年度	181	48	49(49)
平成27年度	194	39	39(39)

*関税を含まない

ちなみに、旧国犯法の通告処分をモデルにしたといわれる道交法における交通反則金制度⁵⁰²の適用状況をみてみると、平成27年度の告知事件(交通反則通告制度に基づき反則事件として告知された事件をいう。)の件数は、674万4216件であった⁵⁰³。

もちろん、旧国犯法(新通則法)の通告処分と交通反則金制度とはその目的・適用事件とが異なるものであるが⁵⁰⁴、大量に発生する事件を簡易・迅速に処理するという点では立法理由を同じくしている。しかし、通告処分と交通反則通告制度の適用事件数は文字通り桁が違う。この事実を照らしてみれば、交通反則金制度については事件の大量性という立法理由は今日でも妥当するが、通告処分については、事件の大量性という立法理由は意味を失ったといふべきである。

上述の検討からすれば、立法当初はともかく現在においては、通告処分の立法理由とされてきたところのものは、もはや理由として成り立つものではなく、説得力、合理性を有するものとはいえないと思われる。今日においては、通告処分と交通反則金制度とは、その存在理由も適用の実情も全く異なる制度となっており、両者を同列に論じてきた従来の議論は通用しなくなっているといつてよい。

⁵⁰⁰ 国税庁『国税庁統計年報書(平成27年度版)』344頁以下。なお、本文中の表は同書をもとに平成23年度から27年度までの通告処分件数の推移を示したもの。

⁵⁰¹ 間接国税の検挙件数が昭和63年(383件)に比較して著しく減少したのは、①平成元年3月末をもって物品税等の個別消費税が廃止されたこと、②資産の譲渡等に対する「消費税」が旧国犯法上は間接国税の範囲から除外されたことによる。金子・前掲(注4)・注(5)1133頁。

⁵⁰² 土本武司『行政と刑事の交錯』(立花書房・1989年)119頁、小早川・前掲(注477)40頁。

⁵⁰³ 法務省 法務総合研究所『平成28年度版 犯罪白書』(2018年)145頁。

⁵⁰⁴ 交通反則金制度の立法理由、制定の経緯、適用事件等については、吉田淳一「交通反則通告制度について(1)」法曹時報20巻6号(法曹会・1968年)1190頁以下に詳しい。また、警察庁「道路交通法の一部を改正する法律案要綱(案)について」ジュリスト369号(1967年)89頁。

第2節 通告処分の法的問題点（1）－憲法適合性

通告処分は行政機関（国税局長又は税務署長）に事件処理の権限が与えられていることから、行政権によって実質的には刑罰に当たる負担を課すことが国民の裁判を受ける権利（憲法32条、37条1項）の侵害にならないか、すなわち犯則者が裁判所による正式な裁判を受ける機会を奪われることになるのではないかと問題とされている⁵⁰⁵。

1 合憲説⁵⁰⁶は、①犯則者は罰金（科料）に相当する金額を納付することを通告されても、それを納付するか否かの自由を有している。憲法32条、76条1項は、何人も裁判所の裁判を受ける権利をその者の意思に反して奪われることはないという趣旨であり、行政機関が終審ではなく前審として審判することを妨げるものではない（犯則者の自由意思）、②通告処分を受けた者は、履行しなければ通常の手続で裁判を受けることができるのであるから（正式裁判の途が残されていること）、憲法に反するものではないとする。

2 違憲とする見解⁵⁰⁷は、通告を受けた者が通告を受けた旨をそのまま履行したならば、実質的には何らの裁判手続を経ることなく、行政機関によって刑罰を科せられたと同一の結果になるとする。すなわち、①憲法32条は刑事事件に関する限りは、何人も裁判所の裁判によらず刑罰を科せられることはないという意味も包含しており、裁判を受ける権利はその者の意思に反しなければこれを奪ってよいというものではないこと、②刑罰を科せられる危険を犯してまで通告の旨を履行しないという方法は現実的でなく、刑罰を科せられることをおそれて通告を履行することは少なくないと合憲説を批判する。

3 この問題は、通告処分の性格をいかに解するかにも関わるものだが、その点については後に検討することとし、ここでは犯則者による通告の履行が「自由意思」によるものといえるか、通告処分の当否（違法性）については刑事手続で争う途があるという点について考えてみたい。

国税庁の統計年報書によれば、通告処分を受けた「犯則者」の100%がその旨を履行している⁵⁰⁸、犯則者の全員が通告処分に不服なく「自由な意思」で履行したとは言い難いであろう。違憲説のいうように、刑罰を科される危険をおそれて通告を履行することは少なくないと思われる⁵⁰⁹。刑罰を科せられ不利益を受けるおそれがあるのに、不服を申立てる気持

⁵⁰⁵ 小早川・前掲（注477）55頁。

⁵⁰⁶ 板倉・前掲（注7）214頁、平野ほか・前掲（注494）97頁（雄川一郎発言）、田中・前掲（注72）・注（2）194頁、臼井・前掲（注479）175頁、藤田宙靖『行政法総論』（青林書院・2013年）279頁。交通反則金通告制度に関するものであるが、吉田・前掲（注504）1216頁以下。

⁵⁰⁷ 新井隆一『財政における憲法問題』（中央経済社・1965年）78頁、北野弘久（黒川功 補訂）『税法学原論 第7版』（勁草書房・2016年）403頁。

⁵⁰⁸ 国税庁・前掲（注500）349頁、及び最近5年間の「表」。

⁵⁰⁹ 交通犯則通告制度に関するものであるが、安西温「交通反則通告制度にたいする若干の所見」ジュリスト370号（1967年）126頁は、事実を争いたいのには刑事裁判への移行を嫌い反則金を納付する者が多くなるとは考えられず、処分に異存があれば通告を

ちにはならないのが通常ではないだろうか⁵¹⁰。「自由意思による履行」との理由は建前に過ぎない。犯則者が負うべき刑事手続上の負担をも考慮すれば、刑事訴訟で争う途があるとの理由もあまりに形式的である。被告人として訴訟に関わり合う不利益、その結果どのような判決が下されるかについての不安を考えれば、不服があっても履行を拒むことは困難というべきであろう。通告処分は、不履行の場合に刑事訴訟に移行するという制度のしくみから生じる「事実上の強制力」により担保されている制度ということもできる⁵¹¹。事実上の強制力の下、国税局長等の行政官が、司法の判断を経ずに罰金に相当する金額の納付を通告し、不服のある被告者は刑事訴訟でしか争う方法がないとの現行法の構造は、裁判を受ける権利を侵害し違憲というべきであり、通告処分の制度は廃止すべきである。

通告処分を廃止した場合は、直接国税と同様に間接国税についても刑事手続一本に統合することも考えられる。直接国税と間接国税とを区別する合理的な理由は存在しないからである。また、刑事手続に一本化することで裁判を受ける権利も保障されることとなる。ただ、刑事手続によると納税者は被告人の立場となり有罪の危険に晒されること、訴訟に関わる負担、不利益があることも否定できない。そこで後に述べるような行政制裁金に改めるべきである。

第3節 通告処分の法的問題点（2）－取消訴訟の可否

現行法上、犯則者が通告処分の不服を争う途は刑事手続しか存在しない。しかし、刑罰の危険の下でこれを争わせるのは現実的ではないことは前述した。そこで、取消訴訟で争うことはできないか。問題は通告処分が行政事件訴訟の対象である行政処分にあたるか、ということである。

第1 最高裁の見解

まず、この点に関する最高裁の考え方をみてみよう。以下に取上げる判例は、それぞれ関

放置しておけば足りるし、起訴されても有罪となるとは限らないとする。しかし、このような仮定の立論は支持できない。通告を放置することができるかは疑問であるし、起訴された以上は有罪の危険に晒されることになるからである。

⁵¹⁰ 宮沢浩一「交通反則通告制度をめぐって」法律時報第39巻4号（1967年）38頁。宮沢・同は「みすみす災厄を招く気持ち」にはならず、「やむをえず反則金を納付した者は、裁判を受ける権利を妨げられることにはならないだろうか」とする。市橋克哉「行政罰—行政刑罰、通告処分、過料」公法研究58号（1996年）240頁。

⁵¹¹ 小早川・前掲（注477）56頁。中川一郎「税法学の課題（二）—租税法律主義と税法の法治国家的適用—」税法学88号（1958年）8頁は「通告処分は税務行政庁の罰金処分である。しかもそれ自身の違法性を争い得ない。もちろん強いて争わんとすれば、通告処分を受けるも敢えてこれを履行せず、税務行政官庁の告発を受け、検察庁の起訴処分を受け、刑事事件となるのを待つ方法もある。然し、これが違法な税務行政官庁の罰金処分に対する司法的救済手段であるとは言い得ない」とする。これに対して、土本・前掲（注502）125頁は「それは一種の不利益であるとしても、そういう意味の不利益は法の保護に価しないもの」とする。しかし、訴追される危険性、現実には訴追された場合の負担を法の保護に価しないというのは、国民の利益を顧みない論で支持できない。

税法、道交法に関するものであるが、関税法の定める通告処分は国犯法（新通則法）の定める通告処分と同様であり、また道交法の交通反則金通告制度は国犯法（新通則法）の通告処分を範としたものである⁵¹²、各判決が判示したところは、新通則法の通告処分についても検討されるべきものである⁵¹³。

（１）まず、関税法に関するものとして、最判昭和４７年４月２０日（民集２６巻３号５０７頁）は通告処分を行政行為と解し、行政訴訟の対象である行政処分に当たらないことを判示した。その主たる理由は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、という二つの理解を併用したものである⁵¹⁴。

（２）次に、道交法違反に関し、最判昭和５７年７月１５日（民集３６巻６号１１６９頁）は、上記４７年最判と同様、①②を理由とするが、抗告訴訟を許すと「刑事手続と行政事件手続との関係について複雑困難な問題を生ずる」ので、道交法が「このような結果を予想し、これを容認しているものとは到底考えられない。」としていることから、②の理由に重きが置かれているところに特徴がある⁵¹⁵。

（３）通告の履行（反則金の納付）は反則者の自由意思による（①）という理由については、真実任意のものであるか疑わしいこと、刑事手続において不服を争わせる（②）との理由についても現実的ではないこと、は前述したとおりである。最高裁の理由付けは形式的なものであり、反則者の救済の途を狭めているように思われる。

最高裁のいうように、取消訴訟の途はないのであろうか。次項において検討してみたい。

第２ 通告処分の法的性格

通告処分が取消訴訟の対象となるか。その前提として、通告処分の法的性格について、代表的な見解について検討しておく。

⁵¹² 交通反則金通告制度は、道交法違反行為のうち比較的軽微な定型的行為を反則行為とし、警察本部長が反則行為者に定額の反則金の納付を通告し（道交法１２７条１項）、反則者が任意に反則金を納付した場合には、反則行為について公訴を提起されない（同１２８条２項）とするものである。古城誠「反則金の通告」（宇賀克也ほか編『行政判例百選Ⅱ〔第６版〕』有斐閣・２０１２年）３５０頁。制度の制定経緯、立法目的等については、吉田・前掲（注５０４）１１９０以下に詳しい。

⁵¹³ 中川・前掲（注４９１）５０５頁、矢崎秀一「判解」（『最高裁判所判例解説 民事編 昭和５７年度』法曹会・１９８７年）６１４頁、６２０頁、太田匡彦「通告処分の性質」（水野忠恒ほか編『租税判例百選〔第５版〕』有斐閣・２００５年）２３２頁。

⁵¹⁴ 事案、判旨については、中川・前掲（注４９１）５００頁、菊井康郎「通告処分の性質」（金子宏ほか編『租税判例百選〔第３版〕』有斐閣・１９９２年）２２４頁、野本昌城「通告処分の性質」（水野忠恒ほか編『租税判例百選〔第４版〕』有斐閣・２００５年）２５１頁、太田・前掲（注５１３）２３２頁。小早川光郎「租税犯通告処分と行政事件訴訟法」ジュリスト５２４号（１９７３年）１３６頁は、①を侵害欠如説、②を刑事訴訟専属説、とする。

⁵¹⁵ 事案、判旨については、矢崎・前掲（注５１３）６０８頁、古城・前掲（注５１２）３５０頁。

1 通告処分が行政処分であるか司法処分であるかが問題となるが、学説の多数は行政処分であるとする⁵¹⁶。

2 次に、通告処分の行政行為としての性質が問題となる⁵¹⁷。

(1) まず、「私和」とする見解がある⁵¹⁸。行政庁の通告を相手方が任意に履行することにより、租税刑罰権の主体である国と相手方との間に私和が成立し、刑罰が免除されることになり、それが通告処分の趣旨であるとする⁵¹⁹。

しかし、私和として理解することは、通告処分が国家の刑罰権を金銭の納付と引換えにする免罪符的な制度であるかのような説明に帰着し、明確化されるべき責任の所在を、履行は任意であるという表現によってあいまいにする危険を伴っているので、私和の観念を用いることは困難であるし、避けるべきである⁵²⁰。また犯則行為が本来刑罰を科すべき行為であるならば、なぜ私和によってこれを免除できるのかが明らかではなく⁵²¹、この見解を採ることはできない。

(2) 次に、通告処分を行政行為、特に準法律的行政行為であるとする見解があり⁵²²、租税法では科罰的行政処分とする見解が標準的であるとされる⁵²³。

(3) さらに通告処分を、犯罪の非刑罰的処遇（ダイバージョン）という概念で説明する見解がある⁵²⁴。ダイバージョンとは、通常の司法手続による審理・決定を回避して、他の非刑

⁵¹⁶ 中川・前掲（注491）508頁。

⁵¹⁷ 中川・前掲（注491）508頁は、「学説では、納付を命ずる行政下命とするものとそうでないとするものに大別されるが、下命とするものも強制手段のないことについては一致しており、また、告発を解除条件とする下命であると解するものもある。下命でないとするものには、納付の通知行為、犯則者の同意を条件とする行為、犯則者に対する私和の申込と解するもの等がある。」と整理する。

⁵¹⁸ 白井・前掲（注479）174頁。白井・同175頁は、通告処分は「もとより行政処分ではあるが、その特殊な性格にかんがみ、行政訴訟の対象にはならない」とする。なお、平野ほか・前掲（注494）101頁（雄川一郎発言）

⁵¹⁹ 小早川光郎『行政法 上』（弘文堂・1999年）249頁。ただし小早川は「必ずしも納得のいくものではない。」とする。

⁵²⁰ 小早川・前掲（注477）53頁。宮沢・前掲（注510）38頁。

⁵²¹ 中原茂樹「交通反則金制度」ジュリスト1330号（2007年）14頁。中原は、反則金を「行政制裁金」として把握するのが妥当とする。また、山本隆司「行政制裁に関する基礎的考察」（磯野弥生ほか編『現代行政訴訟の到達点と展望』日本評論社・2014年）273頁は、私和は通告処分の手続の法的態様を表現するだけで通告権限、履行による納付金の法的性質を示す概念ではないとし、通告処分は行政制裁の一種であり、ただ、過料等の通常の行政制裁とは異なる賦課手続がとられるとみるべきとする。

⁵²² 新井・前掲（注507）85頁、小早川・前掲（注514）136頁、土本・前掲（注502）123頁。ただし土本は取消訴訟を否定する。

⁵²³ 田中・前掲（注7）424頁、金子・前掲（注4）1143頁。

⁵²⁴ 川出敏裕＝宇賀克也「第6章 行政罰」（宇賀克也ほか編『対話で学ぶ行政法』（有斐閣・2003年）97、98頁、宇賀克也『行政法概説I 第2版』（有斐閣・2007年）214頁、北村喜宣「行政罰・強制金」（磯部力ほか編『行政法の新構想II』（有斐

罰的処理方法を採ることをいう（非刑罰的転換措置）⁵²⁵。刑事制裁と行政罰との中間的存在の刑事罰の代替処分であるとの見解⁵²⁶、通知ないし通告に応じて納付する金員は刑法上の罰金ではなく、概念上は行政刑罰にはあたらず違反金の一種であるとの見解⁵²⁷も同趣旨であろう。

3 検討

通告処分制度の性格は立案当事者にも明確ではないといわれており⁵²⁸、また、制度として「中途はんぱ⁵²⁹」であることから、すっきりとした説明、性格付けをすることはなかなか困難である⁵³⁰。

まず、「私和」であるとの見解は前述したように支持できない。

準法律行為的行政行為とする見解については、現在の行政法学説はこの概念を放棄しつつあるとされ⁵³¹、なお維持できるか疑問である。

また、科罰的行政処分とする見解は、通告処分に従って罰金等を納付した犯則者は、それが違法である場合には納付額の返還を求めるために取消訴訟あるいは不当利得返還請求訴訟を提起しうるとする⁵³²。しかし、この見解については、「罰金（または科料）に相当する金額」は罰金そのものではないし、納付が強制されるわけでもないから⁵³³、科罰的という言葉の方が適切であるか疑問である。

そこで、刑事法学説と同様に、犯罪の非刑罰的処遇との見解によるのが現行法の下では無理のない解釈であると思われる。

関・2008年)) 146頁、櫻井敬子・橋本博之『行政法 第5版』(弘文堂・2016年) 188頁、稲葉馨ほか『行政法 第3版』(有斐閣・2016年) 182頁、高橋滋『行政法』(弘文堂・2016年) 179頁、小早川・前掲(注519) 250頁。刑事法学者の立場から、間接国税の通告処分制度、交通反則金通告制度を非刑罰的処理の例に挙げるものとして、田宮・前掲(注432) 175頁。交通反則制度について、大谷実『新版 刑事政策講義』(弘文堂・2009年) 113頁、森下忠『刑事政策の論点Ⅲ』(成文堂・1997年) 37頁等。「非刑罰的処理」と解する場合の問題点について、西ほか・前掲(注93) 14頁(笹倉宏紀発言)。

⁵²⁵ 田宮・前掲(注432) 175頁。

⁵²⁶ 藤木・前掲(注1) 17頁。

⁵²⁷ 塩野・前掲(注482) 273頁。

⁵²⁸ 宮沢・前掲(注510) 38頁。宮沢はその理由として「反則行為自体が広範であり(実体的問題)、裁判にかけることを避けて、行政的に処理しようとする試みに発している(手続的問題)からである。」とする。

⁵²⁹ 平野ほか・前掲(注494) 101頁(雄川一郎発言)。

⁵³⁰ 小早川・前掲(注477) 54頁は「現行制度については、財政目的における制裁手続としての性格と、刑事犯罪に関する科刑手続としての性格とをあわせもつものにとらえる以外には、合理的な説明はありえない」とし、同・55頁は「現行の通告処分制度は、その存在意義と制度のしくみの合理性について論理一貫した説明を与えることが困難だという理由で、かなり問題を含んだ制度である」とする。

⁵³¹ 太田・前掲(注513) 233頁。なお、塩野・前掲(注482) 131頁以下、藤田・前掲(注506) 198頁。

⁵³² 金子・前掲(注4) 1146頁。

⁵³³ 小早川・前掲(注519) 249頁。

第3 取消訴訟の可否

通告処分が取消訴訟の対象となるか否かは、その法的性格をどのように解するかという議論とも複雑に絡み合い、判例・学説では見解が分かれている⁵³⁴。

1 肯定説は、①通告処分は罰金相当額を納付すべき法律上の義務を一方的に課する一種の行政下命であること、②通告処分に従うか否か、受通告者に意思決定の自由が現実に存在するとはいえないこと、③履行を拒んで初めて開始される刑事裁判だけでは、権利の保障としては不十分であること、を論拠とする。

2 否定説は、①通告処分に従うか否かは受通告者の自由な意思に基づき、その履行には強制手段がなく、犯則者の権利義務に直接の変更を生じるものではないこと、②不服がある場合には刑事手続で争うことを法は予定していること、③取消訴訟を許すとこれらの判決が矛盾する場合があります、刑事手続と行政訴訟手続との関係について複雑困難な問題と生ずること、を主な論拠とする⁵³⁵。

3 すでに検討したように、犯則者が必ずしもその自由意思で履行しているとは言い難いこと、刑事手続でしか不服を争う途がないというのは権利保障として十分ではないことから、否定説の根拠とするところ(①②)は首肯できるものではなく、肯定説によるべきであろう。通告処分を非刑罰的処理と性格付けしたこととも矛盾しない⁵³⁶。もっとも否定説も、犯則金を納付した者は、行訴法4条の当事者訴訟または民法703条の不当利得返還請求訴訟を提起できるとしているが⁵³⁷、訴訟に伴う経済的、時間的、精神的負担を考えると犯則金のために提訴することは得策ではないと考えて断念する可能性があり⁵³⁸、現実的ではないだろう。

肯定説に立った場合、刑事訴訟と行政訴訟との併存による困難さをどのように回避するかが問題となる。これについては、①救済は原則として刑事訴訟により、例外的に刑事訴訟の途を絶って取消訴訟が許されると解することで上記の困難を回避しようとの見解がある。その例外的場合として、通告には違反事実を承認するかしないかの選択を迫る手続上の法

⁵³⁴ 肯定説、否定説の根拠については、中川・前掲(注491)508頁以下、矢崎・前掲(注513)616頁以下にそれぞれ詳しい。中川・同510頁は、肯定説・否定説の対立の最も大きな原因は、通告処分自体によって受通告者の受ける不利益があるかどうかについての見解の相違、ないしは、通告処分制度を定めた立法趣旨に関する見解の相違であろうとする。

⁵³⁵ 芝池義一『行政法総論講義 第4版補訂版』(有斐閣・2010年)216頁は、現行法の解釈問題としては、やむをえないことといわざるをえないとする。塩野・前掲(注482)・注(2)274頁。

⁵³⁶ 通告処分を非刑罰的処理として取消訴訟の必要性を示唆するものとして、稲葉ほか・前掲(注524)182頁。また、小早川・前掲(注514)137頁は、通告処分は自力執行力はないが公定力を有する行政行為であるから「任意に金額等を納付した者がその返還を求めるためには取消訴訟によらなければならない、その反面、取消訴訟が許されなければならない。」とする。

⁵³⁷ 道交法の「反則金」に関するものであるが、矢崎・前掲(注513)618頁、安西・前掲(注509)128頁。

⁵³⁸ 道交法の反則金に関してであるが、川出=宇賀・前掲(注524)100頁。

効果があるから、納付を強いられた被通告者で通告に無効原因たる違法（重大な瑕疵）があることを主張する者に限って無効確認の提起は許されているとの見解⁵³⁹、②通告の取消訴訟を利用して通告の無効原因である違法性のみを主張することも許されるとの見解⁵⁴⁰、さらに、③通告の履行を行い、いわば事実上の強制を受けたと評価できる者にのみ行政訴訟の提起を許すとの見解⁵⁴¹、がそれぞれ主張されている。

いずれの見解も刑事訴訟の危険を回避し、被通告者の不服を救済しようとする点では共通の問題意識に基づいているといえよう。ただ、無効原因たる違法というような例外的ともいふべき場合に限るのは、権利救済としては不十分である。問題の本質は、刑事訴訟の危険の下、意思に反して通告を履行せざるを得ない被通告者の権利救済をいかにして図るかということにある。例外的場合に取消訴訟を認めるよりも通告処分を非刑罰的処遇と解し、そこに処分性を認め、取消訴訟の途を開く方がより直截的で救済の幅も広がるのではないだろうか⁵⁴²。行政不服審査法が通告処分を不服申立ての対象から除外しているが、国民の権利救済の実現が求められていることを重視すれば、その訴訟対象性を肯定する上で決定的ではない⁵⁴³。

第4節 救済手段の拡充

これまで通告処分の問題点を検討してきたが、一番の問題点は犯則者（被通告者）の救済方法が制度として設けられていないことである。そこで、今後の国税通則法改正に向けて、救済方法の拡充の方途を検討してみたい。

第1 行政制裁金—犯則行為の非犯罪化

通告処分の法的性格については見解が分かれていることは前述した。それは、この制度が行政制裁としての性格と特別の科刑手続としての性格とを持つ、「中途はんば」な制度であることに起因している。

そこで、犯則行為が犯罪行為であるという現行法の建前を改め、取消訴訟を提起できる行政制裁金であることを正面から認める制度とすべきである⁵⁴⁴（犯則行為の非犯罪化）。

⁵³⁹ 市橋・前掲（注510）241頁。

⁵⁴⁰ 兼子仁「交通反則金納付の通告は取消訴訟の対象となる行政処分に当たるか」自治研究第58巻1号（1982年）141頁。

⁵⁴¹ 山本・前掲（注521）274頁。山本・同は、「現在の判例は、制裁手続の簡易迅速化を図ることに性急であり、それに対する権利保護の方途を過剰に制限しているといわざるを得ない」とする。

⁵⁴² 中原・前掲（注521）15頁は、反則金の行政制裁としての機能に着目し「現行法の解釈として」通告に対する取消訴訟を提起しうる、とする。

⁵⁴³ 小早川・前掲（注514）137頁。中原・前掲（注521）15頁は「反則金が行政制裁として機能しており、それが制度上も予定されていると解される以上、反則金の通告に不服を残しつつ納付を余儀なくされた者は、通告の取消訴訟を提起し得ると解すべき」とする。

⁵⁴⁴ 中原・前掲（注521）15頁、川出＝宇賀・前掲（注524）102頁、佐伯仁志「制裁」（『岩波講座 現代の法4』岩波書店・1998年）230頁、上西ほか・前掲（注93）

ここに非犯罪化とは、それまで犯罪として処罰されてきた行為を犯罪でなくし処罰を取り止めることをいい、従来犯罪として刑罰を科していたものを改め、刑罰の代わりに過料等の行政罰を科すことも含む⁵⁴⁵。

それによりその法的性格が明確になるし、刑事手続と行政訴訟手続との複雑な問題が生じることはない。不服のある被通告者が取消訴訟で争う途も開けることとなる。他方で、現在のような行政刑罰の無自覚な増殖、過剰な依存を是正しつつ、規制効果を向上させる代替手段としても有用なものとなるものと思われる⁵⁴⁶。

ドイツでも、刑罰は「最後の手段」であり、租税刑法は公平な課税のために有効ではなく、確固とした課税手続を有効に整えることが必要であるとし、可罰的な領域を規範的に拡大するのではなく、犯罪予防は単純な租税遁脱の領域をカバーする責任に依拠しない延滞税システムによってより良く達成される（「租税法規の非処罰化」・Entpönalisierung des Steuerrechts）との主張がなされている⁵⁴⁷。

第2 事前手続の保障

事前手続についても、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⁵⁴⁸。

この点については、すでに反則金納付手続の公正を保障するために、中立的機関の審査を経たうえ、反則金を納付する機会を与えるべきと主張されてきたところであるが⁵⁴⁹、実現されるに至っていない。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ろう。

行政制裁金という立場を採用した場合、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）の適用除外規定の改正も考えるべきである。

第3 通告金額の基礎の明確化

交通反則通告制度では、反則金額が違反の態様によって定額化されているが（道交法「別表第2」）、通告処分では「相当する金額」とされているだけで（旧国犯法14条1項、新通則法157条1項）、その算定の基礎が明確ではない⁵⁵⁰。国税局長、税務署長の恣意を排し透明性を確保するためにも定額化すべきであろう。また、予め犯則金額（行政制裁金額）が

15頁（佐藤英明発言）。課税庁側でも、通告処分の対象事件を制限ないし減少させ、これに代えて重加算税の対象とする構想が出ていることについて、山田晃央「間接国税に係る行政的制裁についての一考察 ―石油石炭税の還付措置を中心として―」税務大学校論叢第993号（2018年）273頁以下。

⁵⁴⁵ 大谷・前掲（注524）94頁。大谷は、ドイツの秩序違反を例として挙げる。森下・前掲（注524）33頁。

⁵⁴⁶ 北村・前掲（注524）147頁。宇賀・前掲（注524）214頁は「行政刑罰の機能不全」とする。非犯罪化する際の検討課題につき、佐伯・前掲（注544）237頁。

⁵⁴⁷ Tipke・Fn. (117), S. 1260.

⁵⁴⁸ 中原・前掲（注521）15頁。

⁵⁴⁹ 神垣・前掲（注499）87頁、宮沢・前掲（注510）38頁、阿部泰隆『行政の法システム（下）新版』（有斐閣・1997年）462頁、芝池・前掲（注535）217頁。

⁵⁵⁰ 中原・前掲（注521）12頁、上西ほか・前掲（注93）14頁（佐藤英明発言）。

示されることにより、いかなる犯則行為にいくらの犯則金（行政制裁金）が課せられるのかが明らかになり、国民（納税者）の予見可能性を確保し、法的安定性を図ることもできる。さらに、犯則行為を規制する効果も期待できよう。

第5節 小 括

本章では近時、国税通則法に改正、編入された通告処分の諸問題について論じた。

第1節において、通告処分の概要を示し、その立法理由とされる①間接国税の徴収確保、②事件の大量性による簡易・迅速な処理の要請、③調査手続の専門性等に検討を加えた。

現在、租税遁脱犯が一般の行政罰とは異なるものではないこと、なぜ間接国税について通告処分が設けられているのかの説明が不十分であること、通告処分の事件数は僅かであること、からその立法理由に合理性がなくなっている。

第2節では、通告処分の憲法適合性について論じた。通告処分は通告を履行しない場合に刑事裁判の被告人となることを前提としているため、その履行は「自由意思に基づくもの」とは言い難く、被通告者（犯則者）の裁判を受ける権利を侵害するもので、違憲であり廃止すべきである。廃止した場合には直接国税と同様に間接国税も刑事手続一本にすることも考えられる。ただその場合、被告人は有罪の危険に晒されるし、訴訟に関わる不利益も否定できない。そこで行政制裁金と改めるべきである。

第3節では、通告処分の法的性格に関する従来 of 学説に検討を加え、「非刑罰的処遇」と解することが無理のない解釈であることを主張した。

そして、通告処分の救済手段として、取消訴訟を肯定すべきである。通告処分を非刑罰的処遇と解することにより処分性を認め、取消訴訟の途を開くことが被通告者の救済にとって直截的な方途である。

第4節では、今後の改正として、救済手段の明確化を図るために、犯則行為を非犯罪化し行政制裁金と改めるべきこと、事前手続の保障、通告金額の基礎を明確化すべきこと、を主張した。

第6章 税務調査と犯則調査—租税逋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

第1 税務調査と憲法35条・38条1項

1 申告納税制度の下では、納税義務は納税者の申告によって確定するのが原則である。しかし、納税者による過誤や怠慢等により不正確な申告がある場合これを放置することは税負担の公平を損ない、申告納税制度に対する信頼が揺らぐことになる。そこで課税庁が納税者の申告を租税法の定めに従った正しいものであるかを確認し、誤りがあればこれを是正し、不正確な申告を防止することにより申告納税制度を守るための制度が必要となる。こうした制度を税務調査という。

税務調査には①課税庁が法律の根拠を必要とせず、納税者の同意の範囲内で調査できる「純粋な任意調査」と②質問検査権を行使し、納税者は刑罰等で担保された受忍義務を負い間接的に調査を強制される「間接強制を伴う任意調査」とがある⁵⁵¹。以下で「税務調査」という場合は②の間接強制を伴う任意調査を指し、純粋な任意調査とは区別して論じる。

なお、純粋な任意調査も無制約にこれを行うことができるものではないことに注意すべきである。調査をする必要性があり、その理由が合理的であること、調査対象者のプライバシー等の権利を侵害する度合いが調査の目的に照らして最小限のものであること、調査手段が相当なものであることを要するべきである。純粋に任意であるとして無制約な調査を許すことは、税務調査の手續について定めた新通則法の諸規定、さらには後に述べる令状主義（憲法35条）、黙秘権（憲法38条）の保障を潜脱する危険があるからである。純粋な任意調査が許された範囲を逸脱した態様で行われた場合には違法、違憲となり、調査の結果得られた証拠・資料は証拠能力を有しないものとすべきである（この点が問題となった下級審判決については後に述べる）。純粋な任意調査には、相当な範囲内にある適法な任意調査と、相当な範囲を超えた違法な任意調査とがあると言えよう。

2 課税庁が、更正、決定、賦課決定を行うためには、課税要件事実に関する資料ないし情報の入手が必要である⁵⁵²。その資料を取得収集するために行われる調査を一般に「税務調査」といい、調査を行う権限を「質問検査権」という^{553 554}。

質問検査に関する規定は、行政調査を認めるものであり、強制調査を認めるものではない。

⁵⁵¹ 岡村忠生ほか『ベーシック税法 第7版』（有斐閣・2013年）320頁。清永・前掲（注4）240頁以下。

⁵⁵² 金子・前掲（注4）971頁。

⁵⁵³ 佐藤英明『スタンダード所得税法 第2版補正版』（弘文堂・2018年）388頁。佐藤・同左は課税庁の調査を「第2次的確定権限」とし、この権限が発動されるためには情報を集める必要があり、その手續が「調査」とする。

⁵⁵⁴ 質問検査権は、従来、各租税法に個別に規定されていたが（所得税法旧234条1項、法人税法旧153条、相続税法旧60条等）、平成23年12月改正で、国税通則法に規定が集められ、性質の類似した税目ごとに根拠規定が作られることとなった。金子・前掲（注4）972頁、佐藤・前掲（注553）389頁。

しかし質問に対する不答弁、検査の拒否・妨害等に対しては刑罰が科されることとなっているから（新通則法128条2号、3号）、直接の強制力はないが、質問・検査の相手方には、それが適法な質問・検査である限り、質問に答え検査を受任する義務がある⁵⁵⁵（間接強制を伴う任意調査）。

しかし、ここでも課税庁の主観的、恣意的な調査が許されないことは純粋な任意調査と同様である。むしろ、税務調査の対象者に受任義務を負わせる点からすれば、より厳格な制約があると考えべきであろう。

すなわち行政調査は、行政機関が行政目的達成のために行う情報収集活動である。そこでまず、行政調査を行う必要性が要件となる。税務調査も「調査について必要があるとき」（新通則法74条の2第1項）を要件としている。この必要性は、課税庁の主観的なものではなく、客観的にみて必要なものでなければならない。客観的な必要性が認められない調査は違法となる。また、調査の権限はその権限が与えられた目的と異なる目的に用いてはならず、殊に犯罪捜査のためにこれを用いてはならない（新通則法74条の8）。客観的な必要性を欠いた調査の結果得られた資料、情報が調査の目的とは異なる目的に使用された場合には、それらの資料は証拠能力を有しないとすべきである。

行政目的達成のための情報収集活動であるからこそ国民（納税者）は調査に協力するのである。もし、犯罪捜査を目的としたならば、調査の対象とされた当該国民は調査に協力しないだろう。さらに、当初は犯罪捜査を目的としていなくとも、後に行政調査によって得られた資料、情報が自己の犯罪捜査に利用されることになれば、行政調査に対する国民の信頼は失われることになるし、憲法の保障する令状主義（35条）、黙秘権（38条1項）の潜脱ともなる。その結果、国民は行政調査に協力しなくなり、却って行政目的を達成できなくなるであろう。

質問検査権は、租税の公平・確実な賦課徴収のために必要な資料の取得収集を目的とするものであって、犯則の調査を目的とするものではなく、犯則調査に直接結びつく作用を一般的に有するものでもない⁵⁵⁶。しかし、刑罰の威嚇の下で行われる税務調査には、憲法35条の令状主義、憲法38条1項の黙秘権の保障が及ぶと解される。

最大判昭和47年11月22日（刑集26・9・554）は、憲法35条・38条は行政手続にも及ぶことを原則的に認めている（黙秘権は「純然たる刑事手続においてばかりではなく、それ以外の手続においても、実質上、刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般に有する手続には等しく及ぶ」）。質問検査権については、①刑事責任の追及を目的とする手続ではないこと、②実質上、刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有するものではないこと、③強制の度合いが低く、直接的・物理的な強制と同視すべき程度に達していないこと、④租税の公平な徴収等の公益目的を実現するために実効性のある検査制度が不可欠であることを理由に、違憲ではないと判示した⁵⁵⁷。

⁵⁵⁵ 金子・前掲（注4）972頁、清永・前掲（注4）242頁、佐藤・前掲（注553）392頁等。なお、行政調査一般については、近時のものとして、塩野・前掲（注482）283頁、稲葉馨ほか・前掲（注524）144頁、櫻井＝橋本・前掲（注524）156頁、高橋・前掲（注524）197頁等。

⁵⁵⁶ 金子・前掲（注4）972頁。

⁵⁵⁷ 芦部信喜『憲法 第3版』（岩波書店・2002年）225頁、金子 宏『租税法理論

この判示を前提とすれば、実質上、刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を有する場合には、黙秘権の保障を侵害することになる⁵⁵⁸。

第2 犯則調査と憲法35条・38条1項

旧国税犯則取締法の対象となる国税に関する犯則事件とは、租税犯と同義であり、租税の確定・徴収および納付に直接的に関連する犯罪をいい、具体的な租税犯の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⁵⁵⁹。

租税犯則調査には、任意調査と強制調査とがある。任意調査は、当該職員が国税犯則事件を調査するため必要があるとき、犯則嫌疑者若しくは参考人に対し出頭を求め、質問し、犯則嫌疑者の所持する物件、帳簿、書類等を検査し又はこれらの者が任意に提出した物を領置することができる（新国税通則法131条1項）。この場合の質問・検査・領置はそれに応じるか否かが犯則嫌疑者等の任意に委ねられ、実力による強制は許されない⁵⁶⁰。犯則事件の調査は、課税処分等のための調査とは異なり、実質的に刑事手続に準ずるものであるから、犯則嫌疑者は黙秘権を有するものと解される⁵⁶¹。

強制調査は、当該職員が、犯則事件を調査するため必要があるとき、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・捜索・差押えをすることができる（新通則法132条1項）。刑事手続上の調査に準じるものであり、強制的な調査であるから、裁判所の事前の許可を必要とし、ここでいう裁判所の許可は憲法35条の令状に当たる⁵⁶²。また、犯則調査は行政調査の一種であるが、その目的は、後に述べる告発（新通則法155条）であるから、憲法38条1項の保障が及ぶ⁵⁶³。

犯則調査の結果、犯則があると思料するときは、直接国税の場合には、当該職員は検察官に告発しなければならない（新通則法155条1号、間接国税については同法156条参照）。告発がなされると事件は検察官に引き継がれ、刑事手続に従って処理される（新通則法159条）。

第3 税務調査と犯則調査

既述したように、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。税務調査については、答弁の拒否や虚偽答弁が罰則をもって禁じられ（新通則法128条2号）、犯則調査は告発（新通則法155条）、つまり刑事処分を目的とした手続である。こうしたことからすると、答弁拒否が処罰される税務調査で得られた納税者・犯則嫌疑者の供述

の形成と解明 下巻』(有斐閣・2010年)618頁以下。高橋靖「税務調査と憲法」(宇賀克也ほか編『行政判例百選I [第6版]』有斐閣・2012年)220頁。

⁵⁵⁸ 伊藤正己『憲法 第3版』(弘文堂・1995年)349頁。伊藤・同左は「行政上の目的と犯罪捜査や訴追との間に密接な関係があるときは、不利益な供述強要の禁止に違反するおそれがある。」とする。阿部泰隆『行政の法システム(上)』(有斐閣・1992年)315頁。

⁵⁵⁹ 金子・前掲(注4)1132頁。

⁵⁶⁰ 金子・前掲(注4)1133頁、清永・前掲(注4)343頁。

⁵⁶¹ 清永・前掲(注4)344頁、金子・前掲(注4)1133頁。

⁵⁶² 清永・前掲(注4)345頁、金子・前掲(注4)1134頁。

⁵⁶³ 佐藤・前掲(注553)394頁。伊藤・前掲(注558)・注(4)350頁。

の内容が、本人の刑事訴追に用いられる虞があり、そのようなことが起これば自己に不利益な供述を強要されないとする憲法38条1項に違反することになる⁵⁶⁴。

そこで、税務調査が間接強制によってその実効性が担保されていることとの関係で、質問検査権が「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。」(新通則法74条の8)と定めている⁵⁶⁵。法律によって与えられた調査権限は、当該調査を必要とする行政決定のために用いられなければならない、この規定は確認的なものとされる⁵⁶⁶。確認的な規定であるならば、犯罪捜査のために調査権限が行使されてはならないことは当然のこととして実務が運用され、問題は生じないはずである。しかし、具体的場合におけるこの法理のあてはめは単純ではないとされ⁵⁶⁷、法律の建前とは異なった権限の行使や実務の運用がなされるのではないか、との危惧が生じ得る。

その問題の一つが、税務調査によって得られた証拠を犯則調査に流用することができるか、ということであり、従来議論のあるところである⁵⁶⁸。次節で取り上げる最決平成16年1月20日はこの点について争われた事案であり、この最高裁決定を通して問題を検討していきたい。

第2節 税務調査で得た証拠の流用の可否

第1 最高裁の立場

1 最決平成16年1月20日(刑集58・1・26)では税務調査で得られた証拠、及びそこから派生して得られた証拠資料の証拠能力が問題となった⁵⁶⁹。最高裁は以下のように述べて被告人の上告を棄却した。

「法人税法(平成13年法律第129号による改正前のもの)156条によると、同法153条ないし155条に規定する質問又は検査の権限は、犯罪の証拠資料を取得収集し、保全するためなど、犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使することは許されないと解するのが相当である。しかしながら、上記質問又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、そのことによって直ちに、上記質問又は検査の権限が犯則事件の調査あるいは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いうべきである。

⁵⁶⁴ 上西ほか・前掲(注93)18頁(佐藤英明発言)。佐藤・前掲(注553)394頁。

⁵⁶⁵ 佐藤・前掲(注553)394頁。

⁵⁶⁶ 塩野・前掲(注482)287頁、志場喜徳郎ほか共編・前掲(注37)960頁。

⁵⁶⁷ 塩野・前掲(注482)・注(2)289頁。

⁵⁶⁸ 学説の整理、検討については、山口雅高「判解」(『最高裁判所判例解説 刑事篇 平成16年度』法曹会・2007年)49頁以下が簡潔に整理されている。

⁵⁶⁹ 事案の概要、判旨については、川出敏裕「税法上の質問検査権限と犯則事件の証拠」(『平成16年度 重要判例解説』有斐閣・2005年)199頁、増井良啓「税務調査と国税犯則調査」(宇賀克也ほか編『行政判例百選I [第6版]』有斐閣・2012年)224頁、笹倉宏紀「質問検査で取得収集した証拠資料の犯則事件での利用」(中里実ほか編『租税判例百選 [第6版]』有斐閣・2016年)234頁、判例時報1849号133頁等。

原判決は、本件の事実関係の下で、上記質問又は検査の権限が、犯則事件の調査を担当する者から依頼されるか、その調査に協力する意図の下に、証拠資料を保全するために行使された可能性を排除できず、一面において、犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたものと評することができる旨判示している。しかしながら、原判決の認定及び記録によると、本件では、上記質問又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にとどまり、上記質問又は検査の権限が犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたものとみるべき根拠はないから、その権限の行使に違法はなかったというべきである。そうすると、原判決の上記判示部分は是認できないが、原判決は、上記質問又は検査の権限の行使及びそれから派生する手続により取得収集された証拠資料の証拠能力を肯定しているから、原判決は、結論において是認することができる。」

2 検 討

新国税通則法が、税務調査は「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。」と定めていること（同法74条の8）は前述した。では、いかなる場合が犯罪捜査のために行われたことになり、質問検査権の行使が違法になるのであろうか。

本決定は、①質問又は検査の権限は、犯罪の証拠資料を取得収集し、保全するためなど、犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されることは許されないこと、②その判断基準を犯則調査や捜査の遂行を容易にしたとか、促進したとか等の客観的な結果ではなく、当該職員の主観に求め、③質問又は検査の権限の行使に当たり、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、そのことによって直ちに、質問又は検査の権限が犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたことにはならない、と判示した⁵⁷⁰。

①については異論のないところであろう。税務調査としての質問検査権が、犯則調査あるいは捜査のために行使されたならば令状主義（憲法35条）や黙秘権（憲法38条1項）等の刑事手続上の保障のないままに、刑事責任追及のための証拠収集を行うことにほかならないからである⁵⁷¹。①の判示は、最高裁としてこの点を確認したものといえよう。

では、②についてはどうか。最高裁は、質問検査権の行使が違法になるか否かの判断基準を当該職員の主観に求め、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だけでは、質問検査権の行使は違法とならないとしている。

しかし、最高裁のように違法か否かの判断基準を当該職員の主観に求めることは、基準として不明確である⁵⁷²。しかも、どの程度「想定」していたならば違法なのか、判示からは明らかではない⁵⁷³。犯則調査や捜査の遂行を容易にしたとか、促進したとか等の客観的な事情

⁵⁷⁰ 笹倉・前掲（注569）234頁。

⁵⁷¹ 川出・前掲（注569）200頁。

⁵⁷² 山口・前掲（注568）57頁は、その主観的な意図の態様は事案によってかなりの差異があると考えられ、質問検査権を行使した主体の主観的な意図が、質問検査権の行使を犯則調査に結びつけるようなものであったかどうか、すなわち、刑事責任を追及するためであったかどうかについて、細かい検討が必要になるとする。

⁵⁷³ 川出・前掲（注569）201頁は、質問検査権の行使が違法となるのは、単なる認

に基づいて判断する方が基準として明確である。にもかかわらず、最高裁がなぜ客観的な基準を排除したのか、判示したところからは明らかではない。

刑事事件では被告人の自白が無い場合、故意を立証するためには間接事実を積重ね、推認によってこれを認定する。当該職員が、取得収集された証拠資料が後に犯則事件の証拠として利用されることを「想定」を超えて認識していたか否かも、間接事実の積重ねによって推認することになろう。しかし、本件では当該職員の「想定」が調査の違法性を否定する要件として、言わば刑事事件とは逆の要件として使われている。同じ主観的な要件であるのに、刑事事件の場合と異なった基準とされていることの説明が十分になされていないとの問題もある。

本件の事実関係を見てみよう。本件は、税務調査を行い必要な資料の提供を受けた税務署職員が、国税局調査査察部に税務調査を連絡し、提供を受けた資料の一部をファックス送信し、連絡を受けた査察部が、予定していた強制調査を繰り上げて、内偵調査で取得収集していた資料に税務署から送信を受けた資料の一部を加えて臨検捜索差押許可状を請求し、その発付を得て被告会社2社等を臨検捜索し、有罪認定に必要な証拠資料を押収した、というものである。

第1審は、国税局調査査察部が、「内偵調査により嫌疑事実を把握していた上、相当程度の証拠資料を収集していたから、税務署からの情報提供は、犯則調査の端緒にすらなっていない。」と判断している⁵⁷⁴。

控訴審は、税務署と国税局調査査察部とが質問検査に先立って連絡を取り合っていた可能性があり、質問検査権が犯則調査のための証拠資料を保全する目的で行使されたと認定し⁵⁷⁵、本件の質問検査権の行使は違法であるが、違法は重大でないとし獲得された証拠の証拠能力を肯定した。

そして、最高裁は、「質問又は検査の権限が犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたとみるべき根拠はない」として、前記のような判断をしている。

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ろう。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⁵⁷⁶。

識、想定を超えて、より積極的に、それを「犯罪捜査」のために利用したと認められる場合ということになる、とする。

⁵⁷⁴ 山口・前掲（注568）37頁。

⁵⁷⁵ 山口・前掲（注568）60頁。

⁵⁷⁶ 石島弘「税務調査と犯則調査の差異」（小川英明・松沢智・今村隆編『新・裁判実務大系租税争訟法』青林書院・2005年）42頁。なお、笹倉・前掲（注569）235頁は、「国税通則法74条の8がその存在意義を発揮するのは、質問検査の客観的要件が充足され、かつ、当該職員もそのことを認識しているが、同時に犯則調査に対する協力の意図も併せ有する場合であることになる。」とする。

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の一要素とはなりえても、主要な基準とはなり難い。「想定」を単に「ありうること」としたならば、税務調査を受ける場合は何らかの違反が疑われているのだから、ほとんどの場合、後に犯則調査の可能性があるありうることになり、質問検査の違法性の有無の判断基準として機能する場合はないことにもなる。控訴審のように、違法収集証拠の排除法則⁵⁷⁷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⁵⁷⁸。

本件は最高裁の「救済判例」と解すべきで、違法な質問検査権の行使か否かを当該職員の主観である「想定」の有無(程度)を基準とすることは違法判断の基準として不明確であり、一般的な公式とすることは危険であろう。

なお、学説には、不答弁罪で担保された供述を、刑事訴追のための証拠として用いることは問題であると本決定を批判し、「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⁵⁷⁹。

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有る⁵⁸⁰。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。

新国税通則法が「第7章の2 国税の調査」と「第11章 犯則事件の調査及び処分」とそれぞれ章を分けて税務調査と犯則調査とを明確に書き分けていることに鑑みれば、法は税務調査と犯則調査とは別個の手続であり、両者に連続性がないことを予定していると考えられること、加えて同法74条の8で税務調査の権限は「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。」と明定していることからすると、税務調査で得られた証拠資料を犯則調査に流用することを法自体が禁じているものと解するのが素直な解釈といえるべきであろう。「実務の必要性」などという実態が明らかではない理由により、新通則法の趣旨、解釈を枉げるようなことがあってはならない。

第2 実務運用の問題

税務調査で取得収集した証拠資料を後の犯則事件で利用することは、憲法38条の趣旨が実質的に損なわれるのを防止するため、これを否定すべきであろう⁵⁸¹。そして、租税職員

⁵⁷⁷ 違法収集証拠の排除法則とは、証拠収集過程で違法な行為があった場合は、その証拠物に証拠能力を認めない原則をいう。①令状主義の精神を没却するような重大な違法があり、②将来の違法な捜査を抑制する見地からして、違法収集証拠の許容が相当でないときに証拠能力が否定される(最判昭和53年9月7日刑集32・6・1627)。寺崎・前掲(注176)410頁。

⁵⁷⁸ 笹倉宏紀「法人税法153条ないし155条に規定する質問又は検査の権限の行使により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る場合と同法156条」ジュリスト1304号(2006年)190頁。

⁵⁷⁹ 増井・前掲(注569)225頁。

⁵⁸⁰ 伊藤・前掲(注558)642頁。

⁵⁸¹ 金子・前掲(注4)973頁、清永・前掲(注4)245頁。岡村ほか・前掲(注551)322頁は通説とする。芝原邦爾『経済刑法 上』(有斐閣・2005年)129頁、中村勲「税務訴訟と刑事処分との関係(1) - 刑事判決の影響」(小川英明・松沢智編『裁判実務大系20 租税争訟法』青林書院・1988年)566頁、石島・前掲(注576)42頁、佐藤英明「犯則調査権限導入に関する若干の論点整理」ジュリスト1270号(2004年)50頁等。松沢・前掲(注109)126頁は、査察部門への連絡

が質問・検査の過程でたまたま納税義務者の租税犯則事実を知った場合は、租税職員の守秘義務（国家公務員法100条、新国税通則法127条等）が公務員の告発義務（刑法239条2項）に優先し、当該職員はそれを外部に漏らしてはならない義務を負うと考えるべきである⁵⁸²。また、証拠流用を認めることは令状主義（憲法35条）の潜脱となる。

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⁵⁸³。そして、質問検査によって得られた証拠物を犯則調査に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、当該証拠を犯則調査のための手続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⁵⁸⁴、実務もほぼそのように運用されているといわれている⁵⁸⁵。

しかし、こうした見解、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⁵⁸⁶。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だけであり、この問題の根本的解決策とは言い難いであろう。ただ一方で、税務職員は犯罪事実（逋脱犯）を発見しながら拱手傍観することはできないだろうし、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いえる。正義感と手続の保障との両立をいかに図るか、が問題である。

そこで、税務調査の結果得られた証拠を犯則調査に用いることができるか、できるとしてそれはどのような要件の下で許されるかが問題となり、次項で述べるファイアウォールが検討される必要がある。

第3 ファイアウォールの創設—証拠能力の否定

(1) 前述のように旧国税犯則取締法が新国税通則法に改正され、税務調査が「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。」（新通則法74条の8）という規定が設けられた。

しかし、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とりを制限する仕組み、ファイアウォールは、今回の改正では規定が設けられなかった⁵⁸⁷。

は、税務調査により重加算税の賦課決定がなされた場合に限り許され、逋脱犯に該当するかを査察官に検討させることまでも禁止するものではない、とする。なお、犯則調査で得られた証拠資料を課税処分・青色申告承認取消処分のために利用することは許される。清永・前掲（注4）・注（8）247頁、金子・前掲（注4）・注（3）972頁、973頁。

⁵⁸² 金子・前掲（注4）973頁。租税職員の守秘義務について、金子・同左913頁。清永・前掲（注4）245頁。なお、阿部・前掲（注558）314頁は、秘密は保護に値するものをいい、犯罪は納税者の個人の秘密に当たらず、保護に値しないとする。

⁵⁸³ 笹倉・前掲（注569）235頁。笹倉は、この運用は質問検査が犯則調査に発展する事態の「一般性」を排除するためのもの解される、とする。

⁵⁸⁴ 山口・前掲（注568）55頁。

⁵⁸⁵ 笹倉・前掲（注569）235頁。

⁵⁸⁶ 山口・前掲（注568）55頁。

⁵⁸⁷ 上西ほか・前掲（注93）18頁（佐藤英明発言）。

そこで、次のような見解が主張されている⁵⁸⁸。すなわち、調査手続や情報の透明度を上げ、税務調査への納税者の信頼を確保するために、一定のルールを設けてこれを公表すること。そのルールとして、税務調査を担当する課税部門と犯則調査を担当する査察部門との間の情報の流通や共有について、①共有される情報の内容と②情報を共有する手続、を定めること、具体的には、①税務調査において得られた情報で査察部門が利用できるのは犯則事件の「端緒」の情報に限定されるという情報の内容と、②課税部門の一定の責任ある立場の者の判断によってのみ税務調査において得られた情報が査察部門と共有されるという情報共有の手続、を定めることが適当であるとする⁵⁸⁹。

(2) 上記のような、「利用できる情報の制限」と「その際の手続」とを定めるべきとの考えは、基本的に支持できるものである。

しかし、ファイアウォールを実効性あるもの、真のファイアウォールとするには、これだけではまだ不十分である。

犯則事件の「端緒」となる情報を共有できるとする点は賛成できない⁵⁹⁰。何が「端緒」であるかが不明確であり、「端緒である」との名目でその範囲が拡大する危険性がある。情報の提供や通報が、犯罪の嫌疑の存在、あるいはその心証を得たという事実だけを通知することを意味するとしても、証拠の連鎖を考慮すると、端緒の提供ないし通報と、これを超えた情報・証拠資料の提供とを明確に区別できるか疑問であるとの見解⁵⁹¹も同旨であろう。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たか否かの判断基準を、租税職員「想定」という主観に求める前記最決平成16年を前提とすれば、その危険性は否定できないであろう。

税務調査は租税の公平・確実な賦課、徴収のため、課税要件事実に関する資料、情報を入力するための手続であるのに対し、犯則調査は刑事責任を追及することを目的としており、両者は本来別個の手続である。調査部門と査察部門との情報、資料の流通、共有は原則として認めるべきではない。しかし、前述のように犯則事実を発見しながらこれを放置することも妥当ではない。例外的に情報、資料の流用、共有を認める必要性も生じるであろう。ただし、ここでの情報、資料は適法な税務調査の過程で偶然発見されたものでなければならぬことを確認しておきたい。

例外的に流用、共有を認める場合の要件として、調査部門と査察部門の両者の上位の責任ある立場の者（調査部門にも査察部門にも属さない者が望ましい）の判断によらしめ、その

⁵⁸⁸ 佐藤・前掲（注553）399頁。

⁵⁸⁹ 佐藤・前掲（注553）399頁。

⁵⁹⁰ 税務調査の過程で得られた証拠資料を犯則調査の「端緒」として用いることができるとの考えは、最決昭和51年7月9日裁判集刑事201号137頁が『法人税法156条が、税務調査中に犯則事件が探知された場合に、これが端緒となって収税官吏による犯則事件としての調査に移行することを禁ずる趣旨のものとは解しえない』との原判決の判断は正当であって、このように解しても憲法38条1項に違反しないと判示したことに基づくものであるが、得られた証拠資料を無制限に「端緒」として利用できることまで許容したものではないであろう。さらに新通則法74条の8が設けられた今日、最決の考えが維持できるかも疑問である。

⁵⁹¹ 笹倉・前掲（注578）190頁。

場合、流用、共有の必要性、合理性、責任の所在等を明確にして書面に残すべきである。例えば①犯則事件の内容、②税務調査の目的、日時、調査の結果得られた資料、情報の種類、内容、③資料、情報を必要とする理由、④課税部門から調査部門へ提供された資料、情報の内容、種類、数、⑤資料、情報を提供した判断の根拠、⑥資料、情報の具体的な使用態様、⑦判断した者の役職、氏名等を書面に残し、後日刑事手続（裁判）で争われた場合、被告人（弁護人）からの証拠開示請求があった場合には、これを開示すべき義務等を定めるべきである。要は、資料、情報の流用、共有の実態を証拠として残し、これを開示する義務を課すことである。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。

租税逋脱犯も刑事事件として扱われる以上、刑事訴訟法の目的に適ったものでなければならない。被告人の人権保障を図るためには、実体的真実が犠牲にされる場合があることもやむを得ない（刑訴法1条）。租税逋脱犯は専門的で、特殊な犯罪と見られ、租税法の解釈、適用に目が行きがちであるが、刑事事件として扱われる以上、刑事訴訟法の規制に服するものであることを忘れてはならない。従来、この点は当然のこととして意識的に論じられてこなかったのかもしれない。しかし、刑事訴訟法の規制を忘れたかのような、脱税犯を放置することはできないから多少の手続違反があっても処罰すべきといった、脱税憎しに基づく議論は誤りである。租税逋脱犯の刑法化は単に処罰の正当化、拡大だけではなく、刑事手続の遵守という面をも伴うものというべきである。そうすることにより、課税当局にとって都合の良い活動を制約し、「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」（新通則法74条の8）との法の趣旨をよりよく実現しうものとなろう。

また、裁判所の審理においても、課税庁側が公務員の証言拒絶権（刑訴法144条）を逆手にとって、当該事案に関する証言を安易に拒否するようなことをさせてはならない。裁判所は、証言拒絶が認められるための要件である「国の重大な利益を害する場合」（刑訴法144条但書）について、課税庁側に対して具体的かつ合理的な理由を示させるべきである⁵⁹²。

課税庁側が、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ろう。証拠流用の有無を判断する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。

こうした見地から前述の最決平成16年の事案を再度検討してみよう。課税部門の職員と査察部門の職員とが当初から連絡を取り合っていたと事実認定すれば、収集された情報、証拠は違法収集証拠となり証拠能力は否定される。そのような事実がなく、税務調査の過程で偶然に逋脱の事実を発見したとすれば、その旨を課税部門にも査察部門にも属していない上位の責任ある者に報告し、情報、証拠の流用、共有の可否の判断を求め、例外的に許容できる場合と判断されたならば、その必要性、合理性、責任の所在等を書面に残し、後日裁判で開示を求められた場合には、これを開示することになる。こうした手続が履まれていない本件の証拠は、やはり証拠能力が認められないことになる。租税逋脱犯も刑事事件として扱われる以上、違法な調査が行われた場合には、真実の発見を犠牲にする場合があってもやむを得ないであろう。

⁵⁹² 公務上秘密と証人資格（刑訴法144条）については、松尾浩也監修『条解 刑事訴訟法 第4版』（弘文堂・2010年）258頁。

これまで間接強制を伴う任意調査と犯則調査との関係について述べてきたが、近時、純粋な任意調査と犯則調査との関係について、純粋な任意調査の範囲を逸脱し、調査手段の相当性を欠くのではないか等、問題のある裁判例が現れた。純粋な任意調査でも脱法的な調査がありうることを示すものとして、項を改めて紹介、検討したい。

第4 大阪地判平成30年5月9日⁵⁹³の問題点

1 争点と判決

本件は、いわゆる「横目調査」で得た資料の遁脱事件にける証拠能力の肯否が問題となった事案である⁵⁹⁴。

本件では、公訴事実自体には争いはない。

弁護人は、公訴権濫用、可罰的違法性の不存在も主張したが、主要な争点は、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（「横目調査」）の適法性についてである。本件調査の結果得られた証拠は、違法収集証拠として排除されるべき（証拠能力を否定）というものである。

判決は、別件犯則事件の調査の必要性及び相当性について疑問があり、被告人に対する所得税法違反の調査を主眼としていた疑いを否定できないとしつつも、被告人の銀行口座の情報は銀行関係者の任意の了解を得て取得されたものであるから、査察官の行った本件調査における違法性の程度は重大とまではいわず、「本件調査によって得られた銀行口座の情報を基に作成された各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。

2 判決の検討

(1) 本件税務調査の法的性格

本件は所得秘匿工作のある虚偽過少申告遁脱犯の事案であり、実行された税務調査は、課税庁が法律の根拠なく、納税者等の同意の範囲内で調査できる「純粋な任意調査」であった。

(2) 本件税務調査の適法性—違法収集証拠排除法則

本件では、査察官が、別件犯則事件の調査の過程で被告人の銀行口座（以下「本件口座」という。）を発見し、これを持ち帰りその申告の有無を調査したことが遁脱犯発覚の端緒となっている。このような「横目調査」の適法性が本件の中心的な争点である。具体的には、本件調査によって得られた被告人の本件口座の情報を基に作成された各査察官調書に証拠能力が認められるかという問題である。

違法収集証拠の排除法則とは、証拠を収集する過程で違法な行為があった場合は、その証拠物に証拠能力を認めない原則をいう⁵⁹⁵。最高裁は、①令状主義を没却する重大な違法があり（違法の重大性）、②将来の違法な捜査を抑制する見地からして、違法収集証拠の許容が

⁵⁹³ 裁判所ウェブサイト

⁵⁹⁴ 本項については、伊藤秀明「いわゆる『横目調査』で得た資料の遁脱事件における証拠能力」（新・判例解説編集委員会編『新・判例解説Watch』日本評論社・2018年）241頁以下。

⁵⁹⁵ 寺崎・前掲（注176）410頁。

相当でないときに（排除相当性）、証拠能力が否定される、と判示してきた（最判昭和53年9月7日・刑集32巻6号1672頁）⁵⁹⁶。本件ではこの排除法則の「あてはめ」が適切であったかが問われていると言ってもよい。

（3） 本件判決は、証言拒否部分以外の査察官の証言及び他の証拠から以下の諸事実を認定している。

ア) 違法に傾く事情

- ①調査対象の口座について適切な範囲に絞り込まれていたとは認められず、別件犯則事件の調査が必要性、相当性を欠いた範囲にまで及んでいた可能性があること。
- ②被告人の本件口座の金銭の動き自体が別件犯則事件と関連性を有するとは考えにくく、本件口座情報をあえて持ち帰ってまで確認する必要性があったか疑問であること。
- ③別件犯則事件の調査というよりも、被告人に対する所得税法違反の調査を主眼としていた疑いがあること。

イ) 適法に傾く事情

- ①被告人が馬券による収入があったことを他人に話していないことを踏まえると、少なくとも当初から被告人を狙い撃ちにしようとして調査を開始したとは考えられず、別件犯則事件の調査上、必要性が認められること。
- ②銀行と顧客との関係から、査察官が銀行側の同意の範囲を超えて調査を行うことは困難であること。
- ③本件金融機関調査は銀行側の協力の下で行われた任意調査であり、確認すべき口座情報の範囲についても銀行側の了解を得ていること。
- ④本件口座の出入金情報を覚知してから被告人に対する所得税法違反の犯則調査としてこれに対処することができ、その場合は銀行側も任意調査に応じたと考えられること。

本判決はこれらを総合考慮し、各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。

（4）しかし、本判決による排除法則の「あてはめ」は不適切と思われる。適法に傾く事情は推測、仮定によるものである。別件犯則調査の過程で被告人の本件口座情報が偶然に発見できるものであろうか。被告人を狙い撃ちにした税務調査であると認めるのが自然な流れであろう。判決自身、被告人に対する所得税法違反の調査を主眼としていた疑いを否定してはいない。

判決を支える根拠は、本件調査が任意調査であり、銀行の了解があること、である。

しかし、任意調査であるからといって無限定な調査が許されるわけではない。この点について判決自身、調査対象の口座について適切な範囲に絞り込まれていたと認定することはできないと述べている。調査の必要性、手段の相当性も認められない。銀行側の了解があるという点についても、本件調査に最も利害関係を有するのは銀行ではなく、口座を調査された被告人である。弁護人が被告人のプライバシー侵害等を主張したのもこうした趣旨によるものであろう。本判決は、任意性を要求すべき主体を取り違えている。さらに、本件出入

⁵⁹⁶ 寺崎・前掲（注176）411頁。

金情報を覚知してから被告人に対する犯則調査として対処することができ、銀行も任意調査に応じたと考えられるというが、本件調査はそうした手順を踏んでおらず、この部分は後付けの理由というべきである。

本件調査には、別件犯則事件の調査を利用して被告人の本件口座情報等を取得したという重大な違法があり、課税庁に対し、任意調査であれば無限定に調査をなしうるとの誤解を与え、将来も同様の調査を繰り返す危険があるため、違法調査抑制の見地から、各査察官調査の証拠能力を否定すべきであった。

(5) 調査（捜査）の違法を量刑で考慮することの可否

調査の過程に違法があった場合、これを量刑の判断に斟酌することができるか⁵⁹⁷。すなわち、調査に違法があった場合、排除法則が適用されなくとも、被告人を有罪としつつ、量刑に当たり違法のあったことを有利に斟酌することができるか、という問題である。

被告人が捜査（調査）の過程で苦痛を被った場合には、国家賠償による民事的な救済によるのが原則であるが、国賠訴訟を提起するのは迂遠かつ被告人の負担となること等から、その現実的な救済手段として、これを肯定する見解、斟酌した裁判例も少なからず存在する⁵⁹⁸。

本判決は、「量刑の理由」の中で、弁護人による調査の違法を量刑上反映させるべきとの主張に対し、「本件調査の違法の程度等に照らせば、量刑を左右する事情とはならない。」と述べ、量刑上被告人に有利に斟酌することを否定した。本件調査に重大な違法はないとして排除法則の適用を否定したことからすれば、こうした結論はやむを得ないであろう⁵⁹⁹。

(6) 本判決の位置づけ

税務調査と犯則調査との関係につき、最高裁は、法（法人税法156条）は、税務調査中に犯則事件が探知された場合、これが「端緒」となって収税官吏による犯則事件としての調査に移行することを禁じてはいないこと（最決昭和51年7月9日裁判集（刑事）201号137頁）、税務調査に際し、担当職員が質問又は検査の権限を犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使するのでなければ、「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」税務調査で得られた証拠資料を後の犯則事件の証拠として利用することができる（最決平成16年1月20日刑集28・1・26）、と判示していることは前述した。

本件は税務調査を端緒として犯則調査に移行し、そこで得られた証拠資料を被告人の犯則事件の証拠として利用した事案であり、一応は最高裁の判断に沿ったものといえる。し

⁵⁹⁷ 藤井敏明「量刑の根拠」（平野竜一・松尾浩也編『新実例刑事訴訟法 III』青林書院・2005年）203頁。

⁵⁹⁸ この点に関する裁判例・学説の整理、検討は、小倉哲浩「違法捜査等と量刑」（大阪刑事実務研究会編著『量刑実務大系 第3巻 一般情状等に関する諸問題』判例タイムズ社・2011年）275頁以下に詳しい。

⁵⁹⁹ 本件は公訴事実には争いのない「自白事件」である。自白事件の場合、被告人の最大の関心事は「量刑」にあることが多い。本件判決は、被告人に有利な事情、考慮すべき事情として、①被告人が事実を認めていること、②本税及び加算税を納付済みであること、③懲役刑を選択した場合、被告人が地方公務員の身分を失うこと、を挙げている。

かし、本件での事実認定の基準は明確ではない。本件での税務調査の実態からすれば、担当職員は犯則事件の証拠として利用することを想定していたところか、むしろそれを主たる目的としていた可能性が高く、前記最決平成16年による統制が十分に及んでいないと評すべきである。

本件では、任意調査の方法、範囲等に一定の歯止めをかけ、将来こうした調査が繰り返されないよう、違法は重大であると結論付けるべきであった。

(7) 隠れた問題点

本件では争点とはならなかった隠れた問題点がある。被告人の所得税法違反の発覚は、別件犯則事件の調査のため本件支店への金融機関調査を任意調査として行ったことが端緒となっていることは既述したとおりである。問題は、その別件犯則事件の調査が、調査対象者が「仮名・借名口座」を有していることを理由としていたことである。

売上金の一部を仮名・借名口座に入金保管する等の行為を「所得秘匿工作」に当たるとした最決平成6年9月13日の問題点、すなわち遁脱の意思という「主観重視」の傾向がもたらす処罰拡大の危険性は既に指摘したとおりである。この決定の判断が、もし「仮名・借名口座を有していれば遁脱の意思がある。」と公式化され、それが実務で定着しているならば、処罰拡大の危険性が顕在化しているのではないかと、この危惧を抱かざるを得ない(もっとも、金融機関では「本人確認」がかなり徹底されているようなので、「仮名・借名口座」を作ることは困難になっているものと推測されるが。)

問題なのは、裁判所によって課税庁に有利な判断が下された場合に、それが「救済判決」または「事例判決」とでも言うような場合でも、その有利な部分だけを切取って公式化され、それに則って実務が運用されることの危険性である。裁判所から「お墨付き」を得たと判断され、それに基づいて実務が行われるようなことがあってはならない。裁判所も、実務追認の判決を出すことは控えるべきであろう。

第3節 小 括

本章では、まず税務調査、犯則調査の概要を説明し、それぞれに憲法35条、38条の適用があることと、税務調査と犯則調査との関係について述べた(第1節)。

税務調査で得られた証拠を犯則調査に流用できるかについて、最決平成16年1月20日は「質問又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、質問又は検査の権限が犯則事件の調査あるいは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いうべきである、と判示した。

しかし、税務職員が証拠の流用を「想定」したか否かという主観によることは基準として不明確であり、違法収集証拠排除法則による方が基準としては明確である。証拠の流用は認めるべきではない。事案によっては適用違憲の手法を用いることも考えるべきである。

新国税通則法が、「第7章の2 国税の調査」と「第11章 犯則事件の調査及び処分」と章を分けて規定していること、同法74条の8が税務調査の権限が「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。」と規定していることから、新通則法は税務調査と犯則

調査とを別個の手続として予定していること、税務調査で得られた証拠資料を犯則調査で用いることを原則として禁止していると解される。しかし、一方では犯則事件を発見しながらこれを放置することは、国民の正義感、健全な法感情に反するという面も否定できない。正義感と手続の両立を図る制度が必要となる。

そこで、第2節では、正義感と手続の両立を図るために、例外的に証拠資料の利用を認めるための制度として、「ファイアウォール」の新設も考慮されるべきことを述べた。ただし、従来の議論では利用できる情報の制限やその際の手続については不十分な点があるため、情報、資料の共有、流用の必要性、合理性、責任の所在等を書面に記録し証拠として残すべきこと等を要件とし、こうした手続が履まれていない証拠は証拠能力を否定すべきである。また、証拠流用が疑われる場合に、課税庁側・訴追側が証拠流用を否定する証拠を提出しない場合には、証拠流用があったことを推認させる事情と扱うべきである。これらによって新通則法74条の8の趣旨の実効性がより図られること、税務調査と犯則調査との関係について透明性を確保することが期待できる。証拠流用の有無を判断するための第三者委員会のようなものを設けることも考えられてよい。

さらに、純粋な任意調査においても脱法的な調査があり得ることを示す例として、「横目調査」に関する大阪地判平成30年5月9日がある。本判決は横目調査で得られた証拠の証拠能力を判断する基準が明確ではないこと、最決平成16年の統制が十分に及んでいないことから、こうした脱法的調査によって得られた証拠は違法収集証拠として証拠能力を否定すべきであった。

税務調査、犯則調査が課税庁の都合の良いように行われることがないようにするため、裁判所には実務追認の判断ではなく、時には課税庁にとって厳しい判断を下すこともあって良い。

第7章 ドイツ租税刑法の構造と自首

前章までは、日本の租税刑法の諸問題について論じてきた。しかし、日本には租税遁脱犯に関する統一的な法律はなく、各租税法に「罰則」として規定されているだけである（所得税法第6編、法人税法第5編、相続税法第8章等）。これに対してドイツでは、租税犯罪に対する制裁についての法制度がかなり整備されている。

もっとも以下にみるように、ドイツと日本とでは租税制度を異にしており、それを前提とした租税刑罰制度も自ずと異なったものであることは当然である。しかし、日本の刑法はドイツ法の影響を受けており、租税刑法についてもドイツ法を研究することは意義がある。特にドイツ公課法は、租税遁脱犯についてその成立要件・効果を統一的に定めるとともに、その解釈、具体的事例への適用について見ることは、日本の租税刑法を研究する上で有意義である。また、日本には規定がない自首の要件・効果について詳細に規定しており、日本でも立法化することが望まれる。

そこで本章では、これまで十分に紹介されて来たとはいえないドイツ公課法の租税遁脱犯、自首について紹介することとしたい。

第1節 ドイツの租税制度

まず、ドイツの租税刑法を論じる前提として、その税務行政組織、課税手続について、その概観を述べておくこととする。ただし、あくまでも租税刑法の理解に資するという観点からのものであり、そのすべてについて詳細に論じるものではない。

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あり、税務行政についても中央政府としての連邦、16の州および各市町村が、それぞれ権限、組織を有している⁶⁰⁰。

1 連邦財務省 (Bundesministerium der Finanzen)

連邦税制の企画、立案を担当し、連邦税の執行を行う。

連邦税とは、税収の全てが連邦政府に帰属する税である。連邦税には、関税、連帯付加税⁶⁰¹、タバコ税、蒸留酒税等がある。

所得税、法人税、付加価値税（消費税）等の主要な税目に係る税務執行は連邦から州に委託されている。これらは共有税ともいわれ、税収が連邦と州に配分される。

⁶⁰⁰ ドイツの税務官庁、その組織・権限については、飯田淳一「ドイツの税務行政」税大ジャーナル13号（2010年）171頁以下に詳しい。本節の記述も同論文に依拠した。

⁶⁰¹ 連帯付加税 (Solidaritätszuschlag) は、東西ドイツ統一にあたり旧東独支援を目的として創設された。税率は法人税額の5.5%（課税対象額の0.825%）。個人の所得に対しても課される。税率は所得税額の5.5%。参照：JETRO（日本貿易振興機構）HP「ドイツの税制」（最終更新日2019年1月21日）。

2 州財務省 (Landesfinanzministerien)

(1) 財政を所管する州の最高機関で、州税制の企画、立案を行う。州税とは、税収の全てが州政府に帰属する税をいう。州税には、相続・贈与税、不動産取得税、自動車税、コーヒ一税等がある。

連邦から委託された所得税、法人税、付加価値税(消費税)、連帯付加税の執行を行うが、税務執行に関して、上級財務局(Oberfinanzdirektion 税務署の指導、監督を行う機関)の指導、監督を行う。

州固有の行政事務として、相続・贈与税等の州税および営業税等の市町村税の執行を行う。

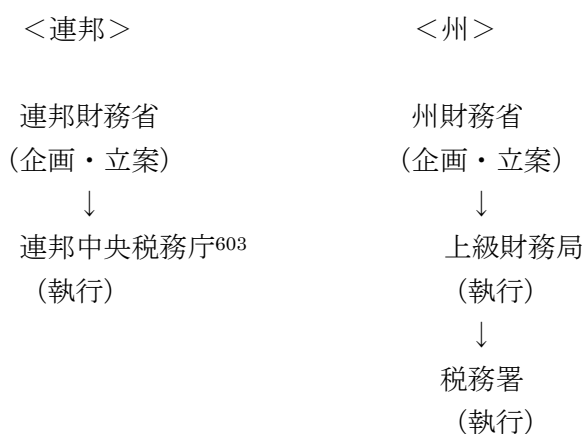
(2) 市町村税とは、税収が市町村に帰属する税をいい、営業税、娯楽税等がある。

3 税務署 (Finanzamt)

ドイツでは、後に述べるように賦課課税制度が採られているため、納税者は税務署の賦課決定に必要な申告を行うが、納税義務者自身は税額を計算しない。税務署は、納税義務者が提出した申告書を審査し、税額を確定する。そのため、税務署の主要な業務は確定である。

税務署には、調査部門が設けられ、個人事業者、法人の調査が行われる。査察部門は査察のみを担当する査察部(Steuerfahndungsstelle)が設置されている。

上記のようなドイツの税務組織の概略を図示すると以下のようになる⁶⁰²。



⁶⁰² 飯田・前掲(注600)173頁。

⁶⁰³ 連邦中央税務庁(Bundeszentralamt für Steuern)は、租税条約に基づく源泉税の免税・軽減措置の適用手続、納税者番号、付加価値税(消費税)番号の交付、海外取引及びドイツ全土に展開する法人の調査支援、租税条約に基づく情報交換、相互協議に関する事務等を行っている。飯田・前掲(注600)175頁。

第2 ドイツの課税手続

ドイツの租税確定手続は以下に見るように賦課課税方式を原則とし、申告納税方式は例外的である。申告納税方式を原則とする日本とは異なるところである。

1 国家は、財政需要を充足するべく租税を徴収する。この租税を確定し徴収する租税請求権の発生要件については、所得税法や法人税法、そして売上税法などの租税実体法の定めるところである。そこでは、課税要件事実(どのような行為に納税義務が結びつけられるか)、納税義務者、税率などが定められる。これらによって、確定された租税や徴収に関する手続(「租税徴収手続」)は、主としてドイツ公課法(*Abgabenordnung*)が定めるところである。このドイツ公課法は、一般的な徴収手続のみでなく、本論文の検討対象である制裁としての租税刑罰手続も含んでいる。さらに、評価法⁶⁰⁴などは独立した税目の実体的課税要件を定めるものではなく、相続税における相続財産の財産評価の手続などを定めるものであり、租税徴収手続にかかる法律といえよう。

2 ドイツにおける納税義務の成立から確定、徴収、租税罰にいたる過程を、日本的に表現すれば次のようになる。

(1) 抽象的納税義務の成立

まず、租税実体法の定める課税構成要件事実が実現された時点で、国家の租税請求権が成立する。租税請求権の成立に、課税構成要件事実の実現を納税義務者が認識している必要はなく、また、日本でいう第二次納税義務の成立のような場合において、本来の納税義務者以外の納税義務者についても、この事実を認識する必要はない。

(2) 具体的納税義務の確定

上記の抽象的納税義務の成立に続いての具体的納税義務の確定手続については、納税義務の確定が賦課課税方式によるものと、申告納税方式によるものとで異なる。特に、ドイツでの納税義務の確定方式は賦課課税方式が原則となっていると考えてもよく、申告納税方式を原則とする日本との差異に留意しておく必要がある。

(ア) 賦課課税方式(租税確定方式)

ドイツ公課法は、租税の確定は査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る(公課法155条1項)。

賦課課税制度において、納税義務者が財政官庁に対して行う申告を租税申告(*Steuererklärung*)という。納税義務者が財政官庁に対して税額確定の基準となる事実上・

⁶⁰⁴ ドイツ財産評価法は、あらゆる税目について統一して通用する評価額の計測を目的するとされている。ドイツの財産評価法については、手塚貴大「日本における財産評価法の可能性：ドイツ財産評価法の検討を踏まえて」(日税研論集68号・2016年)251頁以下に詳しい。

法律上の事情（課税基礎）（公課法 199 条 1 項）を提出（提示）することといえる。

租税は原則として賦課決定によって確定する（課税実務において事後検査が行われる例は限られており、結果として多くの場合、租税申告のままに租税が確定されている）。

租税に係る請求権は、原則として、賦課決定による確定を経て実現に至る（公課法 218 条 1 項 1 文）。租税に係る請求権のうち、原則として確定に係る通知の後、期限が到来する（公課法 220 条 2 項 2 文）。

賦課決定は、別段の定めのない限り、書面により、これを行う（公課法 157 条 1 項）。賦課決定書には、確定された租税の種類及び金額を記載し、かつ租税の債務者を示さなければならない。また、いかなる権利救済が認められるか、権利救済を行うことができる期間、官庁についての教示も示されなければならない。

租税事案が終局的に検査されていない間は、事後検査を留保して、租税を確定することができる。その場合、理由付記を必要としない。予納の確定は、常に事後検査を留保した租税確定とする（公課法 164 条 1 項）。

（イ）申告納税方式

租税の確定は査定手続（賦課決定）によることを原則とするドイツであるが、売上税などは私人の意思表示である納税申告によって確定する。それゆえ、日本の租税罰という視点からは、売上税等にかかる租税の確定や租税罰にかかわるドイツの法状況に特に注目することになる。

納税申告（Steueranmeldung）とは、法律に定めがある場合に、納税義務者が自ら税額を計算して財政官庁に対して申告する場合（公課法 150 条 1 項）、事後検査を留保した租税確定とみなされる（公課法 168 条 1 文）。ただし、納税申告の結果、過大な税額となっている場合には、財政官庁の同意を得て、納付すべき税額の減少または租税払戻（還付）となる場合は、財政官庁の同意を要するが、同意は形式を問わない（公課法 168 条）⁶⁰⁵。

納税申告は、売上税、給与所得（勤労所得）に係る源泉徴収税、資本所得に係る源泉徴収税等で採られている。

（ウ）源泉徴収制度（給与所得税に係る源泉徴収制度）

ここで、源泉徴収制度について述べておく。給与所得税に係る所得税については、雇用者が給与の支払いに際してこれにかかる租税を控除し、これを所轄財政官庁に届け出て納付する。源泉徴収税は雇用者を租税債務者とする独立した租税ではなく、徴収の方式にすぎない。

給与所得税に係る源泉徴収税における租税債務者は被用者である。源泉徴収税は、給与が被用者に支払われるときに成立するが（通例毎月、雇用者は翌月 10 日までに納税申告書を

⁶⁰⁵ 納税義務者は、事後検査の留保が存在している場合に、確定期間の終了するまでに、新しい申告書で訂正を行う。同意が拒絶された場合には法的救済の途がある（義務付訴訟、不作為の違法確認訴訟）。他方財政官庁は、納税義務者の計算に拘束されず、独自に税額を計算できる。同意について、法は期間を予定していない。同意は、納税義務者の口座に減額した租税の差額や還付金を振込む方法でも良い。書面で同意する場合には、法的救済方法を添付する必要がある。Klein, AO, 15. Aufl., 2020, AO § 168, Rn. 1.-19. (Rüsken).

提出しなければならない)、被用者の給与所得に係る所得税は、暦年の経過によって成立する。雇用者によって納付された源泉徴収税は、被用者の給与所得税において、税額控除される。この場合、被用者は租税申告をしなければならない。

雇用者により過大な源泉徴収がなされた場合、被用者は、賦課決定の通知の後、還付金の支払を受ける。これに対し、給与所得に係る源泉徴収税が全て納付されなかった場合は、被用者は雇用者の責任について、連帯債務者の関係に立たされる。ただし、被用者に対する請求は、例外的な場合に限られる。

被用者が所得税申告に際し、不正確・不完全な申告や、義務に反した不作為を行い、所得税を軽減しようとした場合や、還付金を得ようとした場合には、租税遁脱犯の実行の着手があることになる。

雇用者は源泉徴収税の関係では租税債務者ではないので、租税遁脱犯は問題とはならないと考えられる。

(3) 租税徴収

租税確定手続が終了すると、その後、租税徴収手続と租税執行手続とが続く(参照、公課法218条以下および249条以下)⁶⁰⁶。

賦課決定は執行名義としての効力を有する。租税債権者としての国家は、自らの租税請求権実現のために、自分で執行名義を書くことができるという立場にある。賦課決定において確定された租税が時機に適って支払われない場合、国家は執行という手段で租税を強制的に徴収できる。個々の執行措置は本質的に民事訴訟の執行措置と異なるものではないが、ただし、租税債権者としての国家は、規定上、通常裁判所(ordentliches Gericht)の助力に依存するものではなく、財政官庁が自ら執行機関としても機能するという、重要な違いがここにも存在する。

結局、法律に従って発生する租税請求権の実現は、このような強力な方法で保障されている。

(4) 租税罰

上記のような賦課課税制度と租税遁脱犯との関係を略述すれば、賦課課税制度の下では、納税義務者から提出される租税申告書に記載された情報は、正しい課税を行う上で重要なものである。納税義務者には、財政官庁に対して正確で完全な情報の提供が求められる。

納税義務者が、財政官庁等に対して、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か(公課法370条1項1号)、義務に反して課税上重要な事実に関して知らせずにおくと(公課法370条1項2号、なお3号)、正しい租税の確定が行えなくなるため、公課法はこれらの行為を類型化し租税遁脱犯として処罰の対象としている。

納税義務者が、租税軽減や不当な租税利益の獲得といった遁脱の故意をもって、不正確・不完全な申告を行ったり、義務に反した不作為を行ったりした場合には、租税遁脱犯の実行の着手が認められる。課税庁がこうした不正に気付かずに(発覚せずに)賦課決定をし、納

⁶⁰⁶ Martin Wulf, Schwerpunktbereich-Einführung in das Steuerstrafrecht, 2008, S. 206ff.

税義務者自身または第三者が租税を軽減または租税利益を獲得した場合には、租税遁脱犯は既遂となる。課税庁が納税義務者の不正に気付いて、申告されたままに賦課決定を行わなかった場合には、未遂となる。ドイツ公課法が未遂犯処罰規定を設けているのは（公課法 370 条 2 項）、賦課課税制度を前提としたものといえよう。申告納税制度を原則とし、未遂犯処罰規定を持たない日本の租税刑罰とは異なるところである⁶⁰⁷。

3 以上の、税務行政過程の流れを、所得税、営業税、売上税についての具体的事例で確認しておこう。所得税、営業税は賦課課税方式であり、売上税は申告納税方式である。

A は個人事業者として飲食店を営み、2～3人の従業員を雇用している事例で見ていくことにする。

(1) 所得税（賦課課税方式）

所得税は賦課課税であり、その税は書面による決定により確定される（所得税法 25 条、公課法 155 条以下）⁶⁰⁸。

納税義務者は、国内に住所または居所を有する自然人で、全世界所得に対して課税される。租税申告は、課税年度（1月から12月）終了後5カ月以内に所轄税務署に提出する。

非独立的労働所得、資本所得は源泉徴収が行われる。源泉徴収義務者は支払月の翌月10日までに源泉税を税務署に納付する。

計算手続は公課法（78条以下、134条以下、144条以下）で規定されている。賦課決定は賦課期間すなわち暦年の経過後に行われる（所得税法 25 条参照）。しかし、納税義務者は暦年の4半期ごとに（3月10日、6月10日、9月10日、12月10日）、原則として過年度の事情に応じて算定される予定納税額を納付しなければならない⁶⁰⁹。

⁶⁰⁷ なぜ、日本には未遂犯処罰規定がないのか、その理由は明らかではない。立法者は、納税者が租税を軽減または租税利益を獲得した段階に至って可罰性を有すると考えたものと思われる。詐欺利得罪の未遂罪（刑法 246 条 2 項、250 条）が成立するとの見解もある（金子・前掲（注 4）1121 頁）。しかし、後にみるように、詐欺罪は個人的法益に対する罪であり、国家に対する詐欺罪が成立するかについては議論のあるところである。

⁶⁰⁸ K・ティプケ著/木村弘之亮・吉村典久・西岡由美訳『所得税・法人税・消費税—西ドイツ租税法—』（木鐸社・1988年）235頁、飯田・前掲（注 600）185頁、JETRO・前掲（注 601）。なお、ドイツの租税法の概略を示す入門書として、村上淳一＝守矢健一/ハンス・ペーター・マルチュケ『ドイツ法入門 改訂第8版』（有斐閣・2012年）117頁。

⁶⁰⁹ 所得税の概要を整理すると以下の通り。飯田・前掲（注 600）185頁を参照した。

- ①納税義務者—国内に住所または居所を有する自然人、国籍・行為能力は問わない
- ②課税範囲—全世界所得に対して課税される
- ③課税単位—個人または夫婦合算制
- ④所得の種類—農林業所得、事業所得、独立的労働所得（医師、弁護士等）、非独立的労働所得（給与所得）、資本所得（利子、配当）、賃貸所得、その他の7種類
- ⑤所得控除—被用者控除、社会保険料控除等

A は自らの飲食店を営業することで収入を得ている。A はこの活動から得た利益について所得税を支払わなければならない。自己の所得税につき、課税年度（1月から12月）終了後5カ月以内に租税申告書を所轄の財政官庁（税務署）に提出する。税務署は、A が提出した租税申告書に記載された課税上重要な情報を基に賦課決定を行う。賦課決定が A に通知されると（郵送による）、租税確定手続が終了する。

暦年の4半期ごとに、原則として過年度の事情に応じて算定する予定納税額を納付しなければならない。

また、A は各従業員の給与と所得税について、源泉徴収税を所轄財政官庁に届け出て納付する。源泉徴収税は、給与が被用者に支払われるときに成立する（通例毎月、雇用者は翌月10日までに納税申告書を提出しなければならない）。雇い主は従業員の計算によって租税を天引きし、それを税務署に申告し、納付することになる。納税申告は事後検査を留保した租税確定とみなされる。

（2）営業税（賦課課税方式）

法人税、消費税に加え、ドイツで事業を営む事業者（法人、パートナーシップ形態の両方）の所得に対して、市町村税である営業税が課せられる⁶¹⁰。

納税義務者は、国内で営業活動を行う者で、所得税法及び法人税法上の利益に、営業税法の税務調整項目を加算・減算したものが、課税標準となる。租税申告は課税年度（1月から12月）終了後5カ月以内に提出する（申告期限の延長制度がある）⁶¹¹。

営業税も所得税と同様、賦課課税である。営業税申告に続いていわゆる営業税評価決定がなされる。それによって一定の課税状況が査定されて、税務署から権限を有する市町村へと

⑥税率—比例累進課税で15～42%、限界税率は45%

⑦租税申告は、課税年度（1月から12月）終了後5カ月以内に所轄税務署に提出する。

⑧源泉徴収—非独立的労働所得、資本所得は源泉徴収が行われる。源泉徴収義務者は支払月の翌月10日までに源泉税を税務署に納付する。

⁶¹⁰ 飯田・前掲（注600）185頁、JETRO・前掲（注601）

⁶¹¹ 営業税の概要を整理すると以下の通り。飯田・前掲（注600）186頁を参照した。

①納税義務者—国内で営業活動を行う者（ドイツ連邦銀行等の公的機関、学校、病院は非課税）

医師、建築士、弁護士、芸術家等の自由業者には、営業税を納める義務はない。

②課税標準—所得税法及び法人税法上の利益に、営業税法の調整項目を加算、減算したものの。

③税率—主要都市の営業税率は、基本税率3.5%をベースとして、各自治体が定める賦課率（Hebesatz）を乗じて算出される。主要都市の営業税率は以下のとおり。

ベルリン14.35%（賦課率410%）、デュセルドルフ15.4%（賦課率440%）、フランクフルト16.1%（賦課率460%）、ミュンヘン17.15%（賦課率490%）ハンブルク16.45%（470%）、シュツットガルト14.7%（賦課率420%）

④申告—課税年度（1月から12月）終了後5カ月以内。

転送される。それから個別の営業税賦課決定は営業税評価決定に基づいて、その地域の市町村によってなされて、Aに通知される。市町村はその限りで財政官庁として活動し、執行することができる。

(3) 売上税 (以下、本文では「消費税」という。) (申告納税方式)

消費税は期間税であり、事業者は記録を残さなければならず (売上税法22条)、税額を自ら算定しなければならない⁶¹²。

納税義務者は事業者で、財・サービスの給付が課税対象となる。課税期間 (1月から12月) 終了後翌年5月末までに納税申告を行う。毎月の発生税額を申告する仮申告が義務付けられている⁶¹³。

消費税は、商品 (役務の提供を含む) の流通の各段階において、その段階で付加された価値のみを捉えるものである。各事業者は、仕入先が納付する消費税を、自己が納付すべき消費税から差引くことができる。

事業者は仕入先の所轄税務署ではなく、自己の所轄税務署に前段階税額控除を主張し、それはその事業者が前段階税額を消費税債務額から控除するという方法による (売上税法16条2項1文によれば「差し引かれる」)。差額が納付すべき税額となる。前段階税額が租税債務額を上回る場合には、税務署は差額を払戻さなくてはならない⁶¹⁴。

Aは飲食店を経営し、有償の給付を行っている。稼いだ売上げについては、消費税を納め

⁶¹² K・ティプケ・前掲 (注608) 349頁、飯田・前掲 (注600) 185頁、JETRO・前掲 (注601)。

⁶¹³ 消費税の概要を整理すると以下の通り。飯田・前掲 (注600) 185頁を参照した。

- ①納税義務者—事業者
- ②課税対象—財、サービス
- ③免税—輸出、国際運輸
- ④非課税—医療、教育、金融・保険、不動産譲渡、不動産賃貸、郵便等
- ⑤税率—標準税率19%、軽減税率7% (食料品、新聞、雑誌、書籍、国内旅客輸送等)
- ⑥税額控除—インボイス方式の仕入税額控除
- ⑦免税事業者—前課税年度 (1月から12月) の売上高が17500ユーロ以下、かつ、当課税年度の売上高が5万ユーロ以下と見込まれる場合は、免税事業者となる。
- ⑧簡易課税制度—前課税年度の売上高が61356ユーロ以下の場合には、簡易課税制度が選択できる。
- ⑨納税申告—課税期間終了後翌年5月末までに納税申告を行う。毎月の発生税額を申告する仮申告が義務付けられている。

⁶¹⁴ K・ティプケ・前掲 (注608) 349頁。ドイツの売上税法に関する諸問題については、西山由美「国境を越える取引に対する消費課税—ドイツ売上税法を素材として—」慶応大学 法学政治学論究第33号 (1997年) 1頁以下、同「帳簿の記載事項の真実性と仕入税額控除—ドイツ連邦財政裁判所判例をてがかりとして」 (石島弘ほか編集『税法の課題と超克』信山社・2000年) 171頁以下、同「消費課税と租税文化」 (森征一編『法文化としての租税』国際書院・2005年) 199頁以下。日本の消費税については、金子・前掲 (注4) 790頁以下。

なければならない。Aは事業者として、自己の商品（サービス）の仕入先の事業者が納付する消費税を、自己が納付すべき消費税から差し引いて（前段階税額控除）、自己の所轄税務署に対して、課税期間終了後5月末までに納税申告を行う。ただし、毎月の発生税額を申告する仮申告が義務付けられている。

（４）徴収

賦課決定は執行名義としての効力を有するので、Aが賦課決定において確定された所得税、営業税を、任意に、時機に適って（auf Zeit）支払わない場合、国家は執行という手段で租税を強制的に徴収できる。

（５）租税罰

Aが、所得税、営業税、消費税の申告について、租税軽減、不当な租税利益の獲得といった遁脱の故意をもって、財政官庁等に対して、課税上重要な事実について、不正確・不完全な申告を行ったり、義務に反して知らせずにおいたりすることによって、自己または第三者のために租税を軽減しまたは不当な租税利益を獲得した場合には、租税遁脱犯が成立する。賦課決定がなされる前に、上記の不正行為、不作為が財政官庁等に発覚した場合には、未遂犯が成立する。

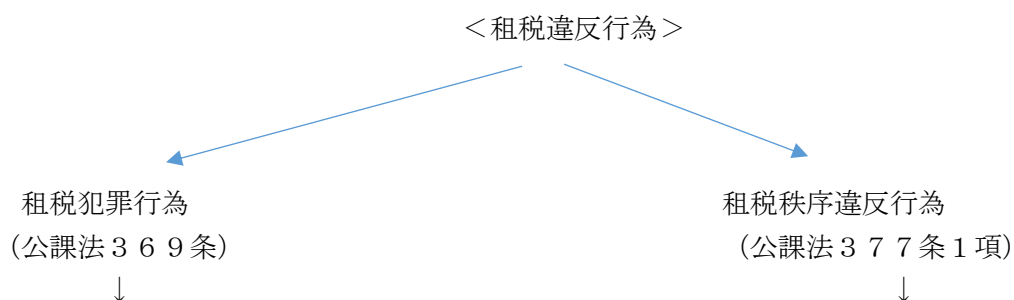
源泉徴収税は雇用者を租税債務者とする独立した租税ではなく、徴収の方式にすぎない。それゆえ雇用者は源泉徴収税の関係では租税債務者ではないので、租税遁脱犯は問題とはならないと考える。

第2節 ドイツの租税刑法の構造

まず、ドイツ租税刑法の全体を概観しておこう。

ドイツにおいて租税違反（Steuerverfehlung）に対する制裁を定めた法律として、公課法（Abgabenordnung）、個別の租税法（Steuergesetze）、租税秩序違反法（Steuerordnungswidrigkeitenrecht）があり、補充的に刑法（Strafgesetz）が適用される。

租税犯罪行為と租税秩序違反行為とは、租税の義務違反行為の重大性に応じて区別される。両者の関係を図示すると以下のようなになる⁶¹⁵。



⁶¹⁵ Tipke · Fn. (117), S. 1262.

<ul style="list-style-type: none"> ・ 租税遁脱犯（公課法 370 条） 密輸と評価されたものを含む （公課法 373 条） ・ 職業的、集団的な売上収入の除外 （売上税法 26 条 c） ・ 租税贓物犯 ・ 競売、宝くじ法 23 条 ・ 関税法違反 密輸と評価されたものを含む （公課法 369 条 1 項 2 号、372 条） ・ 収入印紙偽造 （公課法 369 条 1 項 3 号、刑法 148 条以下） ・ 租税犯罪行為の幫助 （公課法 369 条 1 項 4 号、刑法 257 条） 	<ul style="list-style-type: none"> ・ 軽微な租税軽減（公課法 378 条） ・ 公課法 379 条～383 条の危険犯 としての構成要件 ・ 租税還付の不正取得もしくは相殺権 の不正取得（公課法 383 条） ・ 売上収入の除外（売上税法 26 条 b） ・ その他の構成要件 ビール売上税法 24 条 ブランデー専売法 126 条 コーヒー税法 18 条 エネルギー税法 64 条 発泡ワイン目的税法 29 条 タバコ税法 30 条
↓	↓
刑罰	過料
（自由刑または罰金刑）	

ドイツ公課法 370 条は、租税遁脱犯に関する中心的な規定である。そこで以下では、同条が定める租税遁脱犯の構成要件をみていくことにする。

日本の租税遁脱犯の実行行為に関し、判例は申告書を提出しない場合（虚偽無申告遁脱犯）を解釈によって不真正不作為犯と構成したことは既に述べた。しかし、ドイツでは納税義務者の不作為を処罰する規定が設けられている。賦課課税制度を原則とするドイツの税制の下では、正確な課税のためには納税義務者による正確な情報提供が必要とされること、その実効性を確保するための納税者の義務が定められている。解釈によって不作為犯と構成する日本の実務より、納税義務者にとって予測可能性がある制度といえよう。

第1 公課法 370 条 1 項、2 項が定める客観的構成要件

公課法 370 条 1 項は租税遁脱犯の基本的な類型として、一つの作為（不正確、不完全な申告）と二つの不作為（重要な事実を申告しないことと収入印紙等の不使用）とを規定している。

同条同項は、次のように定めている。

公課法 370 条 1 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

上記3つの類型について、公課法で規定されている租税違脱犯の各構成要件について、以下でその内容をみていくことにする⁶¹⁶。

1 不正確又は不完全な申告による租税違脱（公課法 370 条 1 項 1 号）

1-1 申告の種類

申告（Angabe）とは、文書あるいは口頭での、明確な又は一貫した態度による事実の表明をいう。申告は、租税申告（Steuererklärung）、届け出（Anzeige）、租税利益（Steuervorteil）を含む。

（ア）租税申告の例として、一般的な租税申告（公課法 149 条以下）、所得税申告（所得税法 25 条）、消費税予納申告及び消費税年度申告（売上税法 18 条）、営業税申告（営業税法 14 条 a）、法人税申告（法人税法 49 条）、給与所得税（勤労所得税）申告（所得税法 41 条 a）、相続税及び贈与税申告（相続税及び贈与税法 31 条）がある。

（イ）届け出の例として、訂正義務（公課法 153 条）、営業活動届出（公課法 138 条）、相続税が課せられる相続財産（相続税及び贈与税 30 条）等。

（ウ）租税利益の例として、税の支払猶予（公課法 222 条）、税の支払延期（公課法 223 条）、租税請求権の免除（公課法 227 条）、租税請求権の取立の中止（公課法 261 条）、衡平に基づく租税確定（公課法 163 条）、税の前納の軽減等。

1-2 課税上重要な事実

申告は、課税上重要な事実に関するものでなければならない。その事実は課税要件を充足させるものであることを要する。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

事実の申告は、真実と合致していない場合には、不正確又は不完全なものとなる。不完全には、根拠がないと推認される、完全でない申立も含む。

1-4 財政官庁その他の官庁に対すること

⁶¹⁶ Stahlschmidt・Fn. (117), S. 36ff, S. 75ff. による。

申告は、財政官庁その他の官庁に対して行われなければならない。この構成要件メルクマールによって、私人に対する詐欺や税理士に対する詐欺を除外している。

(ア) 財政官庁（公課法6条2項）の例として、連邦財務省、州財務省、連邦中央租税庁、州官庁としての会計本部、税務署がある。

(イ) その他の官庁

官庁とは、公行政に関わる職務を行う各役所をいう。

(ウ) 官庁に対する申告と予備行為との区別

租税犯罪は、異なる行為段階に分かれる。まず、不可罰の予備行為は、例えば、偽りの記帳をすることや記帳を怠ることにより始まる。そして未遂の始まり（実行の着手）は、例えば、消費税予納申告を偽りの申告によって税務署に提出しなければならない。税務署への申告によって、納税義務者が財政官庁に対して、不正確な申告を行ったことになる（予備と未遂の区別については後に述べる）。

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）

公課法370条1項2号の租税遁脱犯は、財政官庁に対して課税上重要な事実を知らせることを、義務に反して怠った者が犯すものである。

2-1 課税上重要な事実

これは、1号の「課税上重要な事実」と同様である。

2-2 財政官庁に対すること

財政官庁の意味は、1号と同じである。

2-3 財政官庁に知らせないこと

財政官庁に知らせないことは、記述された構成要件メルクマールである（真正不作為犯）。財政官庁は、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。

財政官庁が、課税手続にとって必要不可欠な情報を欠いている場合には、財政官庁が知らないことになる。その際、財政官庁が納税義務ある事実経過の全てを知らないことは必要ではなく、部分的に知らない場合でも十分である。

2-4 申告義務の懈怠（不作為）

納税義務者の懈怠（不作為）とは、課税上重要な事実の解明のために可能な行為をしないことをいう。言い換えれば、納税義務者がその義務に応じて課税上重要な事実を明らかにせず、財政官庁に対して課税事実を隠しておくことをいう。

納税義務者にとって、課税事実の申告が可能であることは必要条件ではない。納税義務者が簿記を作成しないことや証拠を破棄することによって、財政官庁に対する課税事実の申告を妨げることになれば足りる。

納税義務者は、いつまでならば、公課法370条1項2号の構成要件を実現することなく、

怠った情報提供を追完することができるか。「懈怠（不作為）」の構成要件メルクマールを充たすために遅れた通知で十分かが問題となる。その時的な線引きは、租税犯罪の既遂と未遂とに関係する。

2-5 義務違反

2-5-1 納税者の義務

公課法 370 条 1 項 2 号の意味での納税義務者の不作為は、義務に反したものでなければならぬ。行為者の義務は、事実解明のための特別な義務である。課税上の申告義務は、全て法律で定められており、それらは公課法や個別税法に見られる。公課法 153 条 1 項、2 項に定められた租税申告の訂正義務は、公課法 370 条 1 項 2 号の義務に当たる。

個別税法に定められた義務の例としては、自然人、法人の法定代理人が、租税上の義務を履行する義務（公課法 34 条）、処分権限者が租税上の義務を履行する義務（公課法 34 条、35 条）、関係者、他の者が情報を提供する義務（公課法 93 条）、身分登録、事業登録についての協力義務（公課法 135 条）、社団、連合会、財団の租税上の登録（公課法 137 条）、営利活動についての届け出（公課法 138 条）、特別の場合の企業の届け出（公課法 139 条）、租税申告書の提出（公課法 149 条）、申告書の訂正（公課法 153 条）、所得税申告書の提出（所得税法 25 条 2 項）、法人税申告書の提出（法人税法 31 条）、消費税申告書の提出（売上税法 18 条 1 項）、消費税年度申告書の提出（売上税法 18 条 3 項）、営業税申告書の提出（営業税法 14 条 a）、相続税申告書、贈与税申告書の提出（相続税法・贈与税法 31 条）が挙げられる。

2-5-2 不作為による租税遁脱犯の例

納税者が前述の義務に反した不作為による租税遁脱犯の例としては、次のものがある。

（ア）課税上の把握義務の懈怠

公課法 134 条から 136 条は、納税義務者を把握するために、身分登録、事業登録について定めている。

公課法 135 条によれば、土地所有者、住宅所有者並びに営業所、倉庫の所有者は、地方公共団体（市町村）に対して、一定の申告をしなければならない、それは主として、所有・流通税の徴収に役立つものである。

公課法 136 条によれば課税目的のために、納税義務者は引越し、移転、移住などの届出義務を履行しなければならない。納税義務者がこれらの義務を履行せず、財政官庁に課税上重要な事実を知らせずにおけば、例えば、予納税の確定を妨げることとなる。

（イ）租税予納申告の懈怠

租税予納申告は、財政官庁が法的に成立した租税請求権の基礎について、早期にかつ持続的に情報を得るという目的に資するものである。

売上税法 18 条 1 項によれば、事業者は一定の期限までに消費税予納申告書を提出すべき義務がある。これは毎月または 3 カ月ごととされている。その期限までに予納税を納めなければならないので、予納時期の経過によって租税軽減が生じることになる。

(ウ) 租税申告の懈怠

租税申告書を提出すべき義務は、個別税法によって生じる。

納税義務者が、租税申告書を提出しないことにより税務署に職務を行わせず、そしてそれによって課税を免れようとしたならば、租税申告書の不提出（無申告）は公課法 370 条 1 項 2 号の租税逋脱犯の構成要件を実現したことになる。

(エ) 租税申告書の訂正の懈怠

公課法 153 条 1 項によれば、納税義務者は自己の提出した租税申告書が不正確又は不完全であること、それにより租税が軽減されることを、確定期間の経過時に認識した場合には、これを財政官庁に届け出すべき義務がある。公課法 153 条 1 項は、後から不正確であることを知った場合のみ、届出義務を根拠づけている。納税義務者が、租税申告書の提出の際に、既に不正確であることを知っていたならば、その申告はすでに故意による租税軽減の実行行為となる。

申告の後で、不正確であることを知った納税義務者が、訂正義務を果たさなかった場合には、租税逋脱犯の構成要件を実現したこととなる。

3 収入印紙の不使用による租税逋脱犯（公課法 370 条 1 項 3 号）

収入印紙の不使用による租税逋脱犯は、タバコ税法によるタバコ収入印紙の使用に残されているだけである。

4 未遂犯（公課法 370 条 2 項）

4-1 実行の着手

公課法 370 条 2 項は、上記 1 項の各行為の未遂犯を処罰している。租税逋脱犯については租税法の刑罰規定に別段の定めのない限り、刑法に関する一般的な法律が適用される（公課法 369 条 2 項）。

(ア) そこで未遂犯に関して定める刑法 22 条によれば、「犯罪についての自らの表象により、直接、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」とされている⁶¹⁷。

問題は、行為のどの段階で実行の着手があると判断されるのか、実行の着手の判断基準如何ということである。

ドイツでの未遂犯の構成要件について試してみることにする⁶¹⁸。

まず、完全な主観的構成要件を必要とする。これに属するのは故意であり、既遂犯におけると同様、全ての客観的構成要件要素に向けられていることを要する。

⁶¹⁷ 法務省大臣官房司法法制部「法務資料 第 461 号 ドイツ刑法典」（2007 年）25 頁。

⁶¹⁸ 西原監訳・前掲（注 313）397 頁。未遂犯の処罰根拠についてはドイツでも見解が分かれるが、「表動された法敵対的意思にある」とするのが支配的見解である（客観的主観説）とされる。したがって、決定的であるのは、保護された行為客体の、所為による事実上の危殆化ではなく、故意の「表動」によって実現された行為不法である、とされる。西原・同 398 頁。

日本でも、主観的要件として故意（構成要件の故意）が必要とされる。
次に客観的メルクマールとして、行為者が「構成要件の実現を直接的に開始したこと」（unmittelbar Ansetzen）を要する。「今や起こりつつある」（jetzt geht es los）段階を意味する。

日本では、犯罪実現（法益侵害）の現実的危険性ある行為の開始を実行の着手とするが、実質的には同じであろう。

いつ構成要件の実現を直接的に開始したかは、各犯罪類型、各事案に応じて個別・具体的に判断していくことになる。

（イ）租税遁脱の未遂犯（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獲得の意思をもって（故意）、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である⁶¹⁹。

すなわち、故意を持った行為者（納税義務者）が、どの時点で「不正確・不完全な申告」を開始したといえるか（1号）、「義務に反して知らせない」行為（不作為）を開始したか（2号）、ドイツでは構成要件の実現を直接開始したといえるか、日本的には法益侵害の現実的な危険性が生じたか、との基準により判断されることになる。

ところで、期間税（Fälligkeitssteuer）と賦課課税（Veranlagungssteuer）との違いに注意が必要であるとされているようである。

期間税とは、財政官庁の確定作業なしに一定の期間の経過によって発生する租税をいう。いわゆる「基準日原則（Stichtagsprinzip）」⁶²⁰。納税義務者が財政官庁による確定を必要とすることなく、自ら税額を計算し申告するもので（いわゆる自己算定課税）、消費税、給与所得税、資本収益税などがある。納税申告や租税の支払いを怠ることにより、個々の納期限の経過とともに租税軽減が発生する（公課法 370 条 4 項 2 文、関連して公課法 168 条）⁶²⁰。

これに対して賦課課税とは、財政官庁による確定作業により、賦課決定によって税額が確定される租税をいう（公課法 155 条 1 項）。所得税、法人税、地方税である営業税などが含まれる。公課法 370 条 4 項 1 文に従い、租税が全額確定されない場合または時機に違って確定されない場合に、租税の軽減が生じる⁶²¹。

このような期間税と賦課課税の違いから、未遂の扱いも異なったものになる。すなわち、期間税については構成要件を直接実現する行為は基本的に不可能である。言い換えれば、期間税については、未遂段階は存在しない。時機に合った、しかし不正確な又は不完全な納税申告や納税申告の懈怠は既遂に至っているからである。未遂は不正確な申告が納期限の経過前に提出された場合にのみ存在しうる⁶²²

これに対して、賦課課税は異なる。財政官庁に対する偽りの申告又は納期限における申告

⁶¹⁹ Tipke・Fn. (117), S. 1273.

⁶²⁰ Tipke・Fn. (117), S. 1628.; Stahlschmid・Fn. (117), S. 51.

⁶²¹ Tipke・Fn. (117), S. 1628.; Stahlschmid・Fn. (117), S. 50.

⁶²² Henrik Bremer, Das deutsche und französische Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht im Vergleich, 1. Aufl., 2003, S. 158.

の懈怠は、可罰的な未遂が始まっている。

(ウ) 以上を前提に、実行の着手があるとされる例をみてみよう⁶²³。

- ・納税義務者が不正確な記入をした租税申告書を税務署の郵便ポストに投入すること
- ・合名会社の共同経営者が不正確な利益確定書を税務署で提出すること

不正確な租税申告書を税務署の郵便ポストに投入すれば、不正が発覚しない限り、その申告に基づいて租税が確定される危険性があるし、不正確な利益確定書を提出した場合も同様に、正しい租税確定が行われない危険性がある。そのためこれらの行為を行えば、公課法 370 条 1 項 1 号に定める直接的な行為を開始したと評価できる。日本の実行の着手の判断基準からみても、それぞれの行為は不正確な租税の確定が行われる現実的危険性があり、実行の着手があったと評価できよう。

4-2 予備行為

未遂と区別されるのは、不可罰の予備行為である。予備行為は、まだ公課法 370 条 1 項 1 号、2 号による直接的な作為、不作為が始められていないので、この段階では未遂も存在していない⁶²⁴。言い換えれば、既遂から極めて遠いので、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。日本の未遂の判断基準によれば、犯罪実現の現実的危険性を有する段階に至っていないものといえる（予備は重大な犯罪についてのみ処罰される）。

予備行為の例としては、不適切な租税申告の基礎としての抜け落ちた租税を納める意思なく営業を遂行すること、不適切な租税申告書を提出するために偽りの簿記を作成すること、財政官庁を欺くために文書を偽造すること、租税遁脱の意図で偽造された収入印紙を取得すること、不動産取得税を遁脱するために売買価格を過少に表示した土地の売買契約の締結等が挙げられる。

これらの行為はいわば準備行為に過ぎず、公課法 370 条 1 項に定める直接的な作為・不作為が始まったとは評価されない。日本の未遂の判断基準からしても、まだ犯罪実現の現実的危険性がある段階には至っていない（遁脱犯の予備を処罰する定めもない）。

4-3 未遂犯の刑

未遂犯の刑は、既遂の行為よりも軽く罰することができる（任意的減輕、刑法 23 条 2 項、49 条 1 項）。

なお、未遂段階で、行為者は、行為の完成と関係する自首とは無関係に、公課法 369 条 2 項、刑法 24 条によって中止（Rücktritt）が可能である。

完成した租税遁脱犯は、公課法 71 条により責任を基礎づけ、公課法 235 条により利子

⁶²³ Tipke・Fn. (117), S. 1273.

⁶²⁴ Tipke・Fn. (117), S. 1273. なお、予備行為は、特別な刑事政策的根拠から、例外的に処罰される。西原監訳・前掲（注 3 1 3）408 頁。

支払義務を基礎づける。行為が完成した後であっても公課法 371 条の意味での自首によって処罰を免れうる。

行為の終了と完成とは区別すべきである。両者の時点は一致しうるが、一致しなければならないものではない。完成の後なお行為の結果が法益の侵害に寄与した場合には、それらは離れて帰属する。

例えば、租税予納の不正は年税賦課決定において初めて認識される。すなわち、無申告の場合、まず確定作業の終了の後、初めて評価決定が発せられる。

ドイツにおける行為の時的段階を図示すれば以下のようなになる⁶²⁵。

不可罰	可罰的	
直接的な行為の開始	既 遂	終了 (完成)
準備段階	未遂段階	実現段階または損害の強化
	刑罰の消滅	
	中 止	自 首

第2 主観的構成要件 (故意)

租税遁脱犯を理由とする可罰性は故意 (Vorsatz) を前提とする (刑法 15 条)。

故意は、行為態様、行為結果、相当因果関係に及んでいなければならない。未必の故意 (Eventualvorsatz) で十分である⁶²⁶。

行為者には租税を軽減するとの認識が必要である。租税軽減の構成要件メルクマールは (利益獲得のメルクマール同様)、規範的な構成要件メルクマール (normatives Tatbestandsmerkmal) である。行為者は素人間の平行評価 (Parallelwertung in der Laiensphäre) によって租税請求権が存在することの認識を有していなければならない⁶²⁷。租税請求権の存在について納税義務者に錯誤があれば、刑法 16 条により故意を阻却する構成要件の錯誤である⁶²⁸。

⁶²⁵ 図は、Tipke・Fn. (117), S. 1273. に拠る。

⁶²⁶ Tipke・Fn. (117), S. 1271. 未必の故意とは、行為者が犯罪事実の実現を可能なものと認識し、これを認容している場合をいう。裁判所職員総合研修所監修・前掲 (注 76) 111 頁。

⁶²⁷ 素人間の平行評価とは、規範的構成要件要素の認識については、一般通常人が知っているような意味ないし性質の認識が必要となる、ということ。裁判官の判断に平行した素人の評価という意味で、素人間の平行評価という。裁判所職員総合研修所監修・前掲 (注 76) 109 頁、福田・前掲 (注 94) 108 頁、大谷・前掲 (注 103) 176 頁等。

⁶²⁸ Wulf・Fn. (606), S. 318.; Tipke・Fn. (117), S. 1271.

第3 違法性 (Rechtswidrigkeit)、責任 (Schuld)、刑の範囲 (Strafrahmen)

正当化事由(違法性阻却事由)又は責任阻却事由は、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年以下の自由刑にまで達する。それは窃盗罪と詐欺罪の構成要件の刑の範囲に対応する。租税逋脱犯について、法は原則的事例によって規定されている特に重大な事案において刑の加重を予定している(公課法370条3項、6月以上10年以下の自由刑)。

それだけではなく、2001年12月27日から立法者が「職業的又は集团的租税逋脱犯 (gewerbsmässigen oder bandenmässigen Steuerhinterziehung)」の犯罪構成要件の刑を加重した公課法370条aが発効した。租税刑法に管轄権を有する連邦通常裁判所第5刑事部が、公課法370条aの規定は内容的に十分定められておらず、それゆえ憲法違反であると判断したことによる。2008年1月1日、立法者は公課法370条aの規定を再び廃止した⁶²⁹。

第4 公課法370条1項、2項の具体的事例への適用

以上に述べた公課法370条1項、2項の具体的適用について、具体的な事例を通じて概観してみよう⁶³⁰。事例は<例1>から<例13>までである。日本でも起こり得る事例もあり(消費税の軽減税率の適用の有無、推計課税等)、示唆を受けるものである。

前述したように公課法370条1項については、一つの作為(公課法370条1項1号)と二つの不作為(公課法370条1項2号、3号)とが規定され、両者は区別されるべきである。行為者がその行為によって租税を軽減するか又は不当な租税利益を獲得した場合には、租税逋脱の結果が発生する。

1 租税逋脱犯の実行行為

租税逋脱犯の実行行為は、公課法370条1項1号から3号に三つの類型が記述されている。実務的に重要性なのは、1号及び2号の類型である。税務署に対するその都度の情報提供行為が処罰される。租税逋脱犯の実行行為はその限りにおいて、ある意味において詐欺罪に似ている。

1-1 不正確又は不完全な申告による租税逋脱

(ア) 公課法370条1項1号によると「財政官庁又は他の官庁に対し、課税上重要な事実について不正確又は不完全な申告をし」それによって租税を軽減した者、不当な租税利益を獲得した者は租税逋脱犯を犯したことになる。

⁶²⁹ Wulf・Fn. (606), S. 318.

⁶³⁰ 本文の記述は、Wulf・Fn. (606), S. 206ff, S. 314ff. に依拠した。

<例 1>

Aは8月に行ったビール販売について、2002年の所得税申告、営業税申告及び消費税申告において、1万ユーロを税務署に隠匿した。租税は申告通りに確定された。

例1のAのように、所得税申告及び営業税申告において利益（あるいは営業収益）を過少に申告し、そして消費税申告において納税義務ある売上げの金額について虚偽の申告をした者は、間違いなく犯罪構成要件でいう不正確又は不完全な申告をした者である。納税義務者は、さらに課税根拠を租税申告において十分にそして真実に即して明らかにすることを法的に義務付けられている（公課法90条1項）。不正確な申告と不完全な申告との区別は実務において重要ではない。

<例 2>

例1において、Aの2002年度及び共に申告する配偶者（所得税法26条、26条b）としての妻についての所得税申告書は共に署名される。飲食店従業員（ウエイトレス）として働いている妻Eは、簿記等には全く関係していないが、Aが催しからの売上収益（売上金）を租税申告書において書類に記録していないことを知っている。

妻Eは租税遁脱に関して犯罪を行ってはいない。確かに彼女は申告書に署名し、それによって虚偽の租税申告書の提出に協力した。しかし、租税法の規定によれば、妻はその署名によって他の配偶者の所得収入について申告するものではなく、共同申告についての彼女の同意を公的に認めるにすぎない。各々配偶者は、自己の獲得した所得の当該申告について、そして最終的にただそれだけに権限がある。配偶者は、共同の租税申告において単に署名しただけでは、他の配偶者が租税申告において不適切な申告をしていることを知っていたとしても、共同正犯または幫助犯とはならない⁶³¹。

(イ) 租税刑法において、不正確な事実申告と適切でない法的見解との境界は問題である。

<例 3>

Aの飲食店は公園のすぐ近くにあった。飲食店の側に地方公共団体（市町村）がピクニック・プラッツを開設し、そしていくつかの座席を設置した。Aはそちら側に販売窓を設け、そこから小型ソーセージ、フライドポテト及び他の軽食を持帰用として販売した。天気の良い日は多くの客がこの施設を利用し、地方公共団体が設置したテーブルと椅子で飲食物を飲食した。Aはこれにより2002年から2004年まで、毎年正味で10万ユーロの売上げを獲得した。彼は消費税予納申告と消費税年度申告において、食べ物の販売としての売上げについて軽減された税率7%を適用した。税理士は、正規の売上げについては16%で課税されることが問題となることを文書で指摘した⁶³²。企業検査に際し、Aはこの書簡を誤

⁶³¹ Stahlschmidt・Fn. (117), S. 69.

⁶³² 2019年1月21日現在、消費税の標準税率は19%、軽減税率は7%。JETRO・前掲（注601）。

って他の書類とともに提示した。検査官は、税理士と同様に、売上げは16%で課税されるべきであり、そのため消費税の軽減が年9000ユーロ生じているという見解に立っていたので、問題点に気づき、そして租税刑罰手続を開始した。

例3においてAは、消費税申告書において売上げの内容について具体的な申告をしていない。租税申告書に含まれる申告は、結局売上税法の規定に法的に従属する。申告書の受領者としての税務署にとって数字の報告が不正確な事実の申告を含んでいることは、いつAを非難できるかという息詰まる問題である。

一般的な見解によれば、納税義務者はその申告において各自正しいと認める法的見解に基づいてよい。連邦通常裁判所は2000年の指導的判決においてその限界を定めている。それによれば、事情の法的取扱いが客観的に疑わしいものであり、そして法的見解が判例、財政官庁のガイドライン又は合法的な申告実務と相違する場合には、納税義務者に補足的に指摘する義務が生じる。この場合、納税義務者は連邦通常裁判所の見解に従い根拠となる事実を十分に伝えるか又は少なくとも相違する法的見解を指摘しなければならない。

例3においてAは何ら不正確な申告書を提出していないということが重要である。販売された食料は「その場で飲食するため」のものではなかったという法的整理が少なくとも支持しうる。Aはテーブルと椅子とを自由に使用できるようにしていないし、単に食料の配給を提供する以外にさらなるサービス行為（給仕、テーブル、椅子の清掃、片付け等）を行っていないからである。適切な法的評価によって売上げの税率は16%であること、そしてAがこれを具体的にあり得ると思っていたとしても（未必の故意）犯罪行為を欠いているので、租税遁脱犯は問題とならない。

1-2 不作為による租税遁脱

公課法370条1項2号によれば「財政官庁に対して、義務に反して課税上重要な事実に関してこれを知らせずにおくこと」そしてそれによって租税を軽減した者、不当な租税利益を獲得した者は、租税遁脱犯を犯したことになる。不作為の可罰性の中心的メルクマールは情報提供と税務署に知らせること（In-Kenntnis-Setzen）の法的義務の存在である。そのメルクマールは刑法13条の保証人的義務（Garantenpflicht）とある意味似ている。

通例、義務違反のメルクマールは個々の租税法規の租税申告義務によって充たされる。

1-2-1 所得税、営業税、消費税の無申告

<例 4>

Aは2002年の租税申告の期限が経過することを期待してそのままにしていたが、このことは税務署に気付かれなかった。同様にAは2003年について、いかなる種類の租税申告書も提出しなかった。両年度において税金を支払うべき利益と消費税の支払負担を各々生じた。2004年12月にこのことが税務署に気付かれ、賦課決定が出された。

例4においてAは、所得税申告書、営業税申告書及び消費税年度申告書の提出義務に不作為によって違反した。2002年度の申告書は2003年5月31日までに提出されるべきであった（参照、公課法149条2項）。そのため彼は公課法370条1項2号により

構成要件を充足した。

1-2-2 相続税、贈与税の無申告

<例 5>

A は1980年代から自らの飲食店において収益の一部を把握せず、そしてこれにより租税を遁脱した。A は租税申告書を毎回きちんと翌年の5月30日に提出した。A はその非合法的な金を現金でスイスへ持って行き、そこで銀行に利息を生む投資をした。2004年末、A は死亡した。外国口座には約50万ユーロあるが、A は死亡する少し前に女友達 F に贈与し、それを委ねた。ドイツの公証人の前で開披された A の遺言状によれば、息子 S が唯一の相続人である。遺言は飲食店を続ける意向である。資料に目を通した際、S は手帳を発見し、その中には非合法的な収入が記録されていた。S も F も何もせず、そして税務署に対していかなる種類の申告書も提出していない。

(ア) A による F への外国財産の譲渡は相続及び贈与に関する法律1条1項2号にいう納税義務ある贈与である。F は50万ユーロの取得について11万3804ユーロの贈与税を支払わなければならなかった。同法30条によれば、贈与の受領を3か月以内に税務署に届出なければならない。そうすれば税務署は同法31条に従い、彼女に贈与税申告書の提出を求めたであろう。同法30条による届出義務の違反は、公課法370条1項2号の義務違反となる。F は自分に対して贈与税確定が行われなかったことを、義務に反する不作為によって実現したこととなる。それにより、彼女は既遂の贈与税遁脱犯を犯したこととなる。

(イ) S は同様に、相続人として相続及び贈与に関する法律30条1項により相続税税務署に対して届出を提出する義務があった。特に同法30条3項は特別の規定を含んでいる。それによれば、相続財産が裁判官又は公証人によって開披された遺言状に基づく場合には届出義務はない。従って、A には相続税税務署に対して相続財産を申告する義務はない。彼は公課法370条1項2号のいう義務に反した行いはしていない。不作為による相続財産遁脱の非難を理由とした可罰性は問題とならない。

S は父の包括承継人である。彼は包括承継人として租税法上の地位に就く。贈与について、贈与者は自ら税務署に対して3か月以内に贈与を届出ることを義務付けられている(同法30条2項)。その義務は相続人に移転し、そしてS はF への贈与を知っていたので、S の行為はその限りで贈与税遁脱犯の構成要件を不作為によって満たすことになるだろう。しかし、贈与者の届出義務はその死亡後相続人に移転しないとの見解が学説で主張されている。S には贈与に関して何らの届出義務も存在しない。そうだとすれば、客観的な構成要件の充足が欠如しているため、贈与税遁脱犯を理由とする可罰性は問題とならない。

S は父 A の包括承継人として、特に A が提出した過去の所得税申告書、営業税申告書及び消費税申告書について、訂正の申立書を提出することが義務付けられる。これは公課法153条1項2号から結論される。そこには被相続人によって不正確な租税申告書が提出されたことを包括承継人が後から知った場合には、包括承継人は税務署に対して訂正の申立をすべき義務があると定めている。それゆえ S は租税法上まだ時効にかかってない1993年度から2003年度についての租税申告書を届出なければならない。それに関連し

てSは訂正した租税申告書を提出しなければならず、そして相続人として、父が遁脱した租税を後払いしなければならなかった。年6%の利息も含めてこれは予期された金額である。しかし、Sが公課法153条に従った訂正の申立てを怠ったならば、彼は公課法370条1項2号の義務に反したことになる。この時点において規則に従って訂正された賦課決定が出されたならば、1993年度から2003年度についてSは既遂の所得税、営業税及び消費税の租税遁脱犯となる。

2 租税遁脱犯の構成要件の結果

租税遁脱犯の結果について、租税軽減の結果と利益獲得の結果とは区別すべきである。両類型の違いは公課法の中にさらに詳しく記述されている。

すなわち公課法370条4項は以下のように定めている。

「租税は、特に租税が確定されない場合、租税が全額確定されない場合又は租税が相当な時期に確定されない場合に軽減されることになる。租税が暫定的に確定され若しくは事後検査の留保の下に確定される場合又は納税申告が事後検査を留保した租税確定に相当する場合も同様である。

租税還付も租税利益となる。不当な租税利益はそれが不当に続き又はそのままにされている限り、これを獲得することになる。

第1文及び第2文の要件は、当該犯罪に係る租税を他の理由によって軽減できた場合又は租税利益を他の理由によって請求できた場合に充足される。」

2-1 租税軽減の発生

租税遁脱犯は、結局は財産犯である。国家の財産が保護される⁶³³。租税軽減は、「租税請求権のあるべき収益 (Soll-Ertrag) と、それに劣る現実の収益 (Ist-Ertrag) との差額」として抽象的に定義される。通常の場合は確定手続において既に存在する租税請求権の侵害である。この通常の場合は公課法370条4項に記述されている。租税軽減は、租税が本来存在する租税請求権の金額でない場合、全く確定されない場合又は時機に適って(相当な時期に)確定されない場合に発生する。

2-1-1 現実の確定とあるべき確定との比較

前出の例1においては、Aは1万ユーロを隠匿している。租税軽減が2002年の所得税申告、営業税申告及び消費税申告について、過少な確定によって発生している。租税確定は、実際に確定されるべきであった金額以下である。いくら租税軽減が発生したかは、各税目について分離して計算すべきである。所得税については、Aの個人的な所得税額に依存する

⁶³³ 日本で租税遁脱犯を詐欺罪(刑法246条2項)と同じ性質の犯罪であり、租税遁脱犯は詐欺罪の特別法であるとする見解として、藤木・前掲(注1)325頁、大谷・前掲(注103)257頁、前田雅英『刑法各論講義 第4版』(東京大学出版会・2007年)291頁等。これに対して、詐欺罪は個人的法益を保護するものであり、租税遁脱犯のような国家的法益の侵害は詐欺罪の定型性を欠くとする見解として、福田平『全訂 刑法各論 第3版増補』(有斐閣・2002年)249頁、大塚仁『刑法概説各論 第3版』(有斐閣・1996年)240頁。

(現在、最大42%⁶³⁴)。地方税(市町村)である営業税も同様で、市町村の営業税賦課率に依存した現行の税率が適用になる。消費税については租税軽減の金額は相対的に単一の1600ユーロが概算される(2002年の消費税16%⁶³⁵)。税務署は後から企業調査を行う状態であれば、2002年のAの所得税を、事後検査を留保して確定するだろう。この租税確定の方法は、賦課決定を容易に変更することを可能とするもので、公課法164条に定められている。法律は租税軽減の結果の発生は重要ではないことを、刑法上明確に命じている。

2-1-2 結果発生の時点

結果発生の時点については、賦課課税と期間税とで区別すべきとされていることは既述した。

賦課課税である所得税については、結果は納税義務者に対して賦課決定の通知によって発生する。同じことは市町村税である営業税についても当てはまるが、それは租税負担の確定ではなく課税手続の中間措置に過ぎないので、その際、中間措置された営業税評価決定に合わせるべきではない。むしろ、市町村の営業税賦課決定とその時点が重要である。

これに対して、期間税である消費税について提出した申告書は、税務署への納税申告書の到着によってすぐに結果が発生する。というのは、その時点で事後検査の留保の下での租税確定のように、納税申告が効力を生じるからである。

<例 6>

Aは2002年の租税申告の期限が経過することを期待してそのままにしていたが、このことは税務署に気付かれなかった。同様にAは2003年について、いかなる種類の租税申告書も提出しなかった。両年度において納税義務ある利益と消費税の支払負担を各々生じた。2004年12月にこのことが税務署に気付かれ、賦課決定が出された。

納税義務者が全く何らの租税申告をしておらず、租税確定は十分に行われずにいる。そのため租税が無確定(Nicht-Festsetzung)という形態において、結果の発生についてどの時点で合わせるかとの問題を生じている(租税確定は何よりも十分に行われずにいる)。そのため出発点において、いつ租税は納税義務者の合法的な行為によって確定されるのかを問うべきである。これは納税申告書の無提出(Nichtabgabe)については相対的に簡単に定められるべきである。納税申告書の提出については期間が法律上定められている。それゆえ、この時点において納税申告書の提出によって規則に適った行為により租税確定が生じたはずである。そのためAの消費税については、2003年5月31日に(2002年に関して)、そして2004年5月31日に(2003年に関して)、租税軽減が無確定という形で発生している。

このことは賦課課税についてはより困難である。というのは、確かにいつ申告書は提出さ

⁶³⁴ 2019年1月21日現在で、所得税率は、15～42%、限界税率は45%。

JETRO・前掲(注601)。

⁶³⁵ 2019年1月21日現在で、消費税の標準税率19%、軽減税率7%。JETRO・前掲(注601)。

れるべきか定められてはいるが、しかし、賦課決定を作成し通知するために税務署はどの位の期間を必要とするのか、確信をもって述べていないからである。通説は、課税手続が義務に反することなく行われたであろう仮定の経過に従い、税の軽減という効果を生じる時点を定めている。これによると、その時々における税務署の確定区域における確定作業は、より遅く終了していたであろうその時点において租税の軽減が発生したことになる。その場合には「疑わしきは被告人の利益に」の原則に従い、その納税義務者の事例は最も遅いものとして処理されたものであると、納税義務者にとって有利に仮定される（未遂として扱われる）⁶³⁶。それゆえ、既に既遂の租税逋脱犯が発生しているのか、または未遂に過ぎないのかという問いの答えとしては、一般的には租税確定について税務署の権限ある範囲での確定作業の終了に合わせることになる。すべての賦課決定の95%がこの範囲から出され、一般的な規則に従えば不当にも行われぬままの租税確定が、いずれにせよ規則に従った行為によって通知されていたであろうことを前提とすべきである。実務においては、所得税と営業税についての確定作業の終了が、当該年度の終了後、1年9カ月後までしばしば存在する。

例6では2002年から2004年9月30日までと、2003年から2005年9月30日までの税額確定作業の終了から出発し、そのため租税軽減の結果（無確定）は2002年の所得税と営業税についてのみ存在する。2003年の租税確定に関しては、無確定の結果が生じる前に、実際に賦課決定が出されている。2003年の所得税および営業税については、Aは未遂の租税逋脱犯を理由に処罰されるだけである。未遂の可罰性は公課法370条2項で定められている。

2-1-3 時機に適った租税軽減

<例 7>

Aは2002年秋、資金難の状態にある。そのため9月から11月までについての消費税申告において売上げの一部を隠匿した。さらに彼はこれらの月の所得税申告において飲食店で従業員として雇っている妻の賃金を把握していない。彼は自分と妻についての消費税年度申告書と所得税申告書を2003年5月に提出しようとしている。そこで彼は全ての金額を適切に記載するつもりでいる。彼が租税申告書を準備した時、2003年4月末、彼のところに税務調査（Steuerfahndung）が現れた。

実務において重要な事実事情は、いわゆる時機に適った租税逋脱である。納税義務者が当面規則に適った租税申告書を提出せず、そのために完全な確定が行われぬままであると、その時点で（当面の）租税軽減が発生する。行為者が後にこれを訂正すれば、租税はただ、「適切でない時機に」確定されることとなる（公課法370条4項1文、類型3）。この場合、生じた損害はその間の利息損害に従って算定されるだけである。これは公課法238条に則って月0.5%あるいは年6%に計算される。租税刑法における刑の量定は、発生した軽減額に完全に影響されるので、終局的な租税の軽減か、時機に適った租税の軽減かによって逋脱金額が異なり、刑の量定に関して両者の区別は重要である⁶³⁷。それゆえ行為者に全税

⁶³⁶ Tipke・Fn. (117), S. 1268.

⁶³⁷ Bremer・Fn. (622), S. 56.

額を負わせるか、または軽減としての利息のみ責任を負わせるかは重要な意味を有している。

客観的には租税軽減は、結局は時機に適った租税遁脱とは区別されない。刑法的な相違は、ただ主観的に行為者の故意によってのみ定まる。すなわち故意が持続的に軽減に向けられていれば結局、租税軽減がある。これに対し、行為者が後に訂正するつもりであったならば、時機に適った租税軽減が問題となるだけである。例7においては、Aの供述と外部の事情とによって、Aの2002年9月から11月までの申告期間の消費税軽減と給与所得税軽減とが持続的に計画されたのか、または単に後に訂正されるものであったのか、確定することが問題となるだろう。消費税については、時機に適った租税軽減を生じるためには、消費税年度申告における訂正で十分である。給与所得税については、賃金が従業員によって提出された所得税申告書において完全に把握していることを雇主が前提としていれば、時機に適った軽減が存在するだけである（例7において、またAが共に税額を確定した妻が、適切に所得税申告書を提出することを意図していたことによって）。

2-1-4 危険結果（Gefährdungserfolg）としての租税軽減

租税軽減の類型は実務において重要な意味を有する。結果は法に則った租税確定手続において発生し、過少に（過少申告）、または全く行われぬ（無申告）、租税確定の結果はすでに可罰的である。この状況において、租税が支払われるかは問題とはならないことを強調すべきである。結果は確定が行われぬことで既に発生している⁶³⁸。

過少な又は欠如した租税確定の形式での租税軽減は、実務では捕捉された租税遁脱犯の典型例である。租税遁脱犯はなお、租税確定手続の外で、特にその上、執行手続の中で犯されうるとは、特に議論の余地はない。

<例 8>

Aは2002年についての租税を合法的に申告し確定を受けた後、支払猶予（公課法222条）と租税債務の一部免除（公課法227条）について財政官庁と交渉した。財政官庁はこれについて、彼の国内及び国外の資産を完全に申告することを要求した。Aは財産目録を提出し、その際、彼の国内及び国外の資産の一部を隠匿した。この資料を根拠として支払猶予と一部免除とが認められた。

Aは既遂の租税遁脱犯を犯した。この事例において結果が、租税軽減の形態で発生したのか又は不当な租税利益の獲得という形態で発生したのか、不明確である。

2-2 不当な租税利益の獲得

不当な租税利益の獲得という概念は法律上定義されていない。一般的には経済的な利益という形式での特典（Vergünstigung）のことであり、それは租税法の規定の適用に基づいたり、財政官庁の特別の承認によって与えられたりするものである。

⁶³⁸ 租税遁脱犯の罪質は、具体的危険犯（konkretes Gefährungsdelikt）と理解されている。Tipke・Fn. (117), S. 1264, . ;Stahlschmidt・Fn. (117), S. 50.

この定義をそのままにしておくと、租税軽減の種類の適用範囲と利益獲得の適用範囲とが重複する。というのは、例えば、支払猶予又は免除の承認の場合において、租税軽減の本質的メルクマールとして存在する租税請求権に対する攻撃と同様に、財政官庁の特別の承認に基づく国庫の財産侵害も行われるからである。しばしばそれによると、両者の結果類型は租税確定手続における攻撃を問題とするか又は租税徴収手続における攻撃を問題とするかで区別される。とりわけ規則通りに確定手続で確認された租税還付は（例えば、消費税についての前段階税額還付、売上税法15条）、税の優遇措置に属する（公課法370条4項2文）。それゆえ利益獲得という概念は、租税軽減の存在にとって補充的なものであることは、当を得たものというべきである。租税軽減の概念は、国家の財産が、存在する租税請求権の侵害によって減少され又は危険にさらされるあらゆる事態を把握する。これに対して利益獲得という結果類型は租税遁脱犯が行われたにもかかわらず、国家の租税請求権が現実には何ら侵害されていない場合に意義があるだけであるとされている。

<例 9>

Aは有限会社を設立し、そのことを財政官庁に届出た。それから彼は有限会社について偽りの仕入計算書を作成した。それは他の納入業者から出ていると見せかけるものである。この計算書を提示して、彼は有限会社の消費税予納申告について入荷計算による前段階税額の還付を主張した。財政官庁はこれを認め、そしてAにその金額を支払った。

Aはここで国家の財産損害を犯し、それは確かに処罰に値するものである。判例によれば、租税遁脱犯が問題となり、詐欺罪は問題とならない。財産損害が租税法の手続法上の手段によって生じさせられたことは決定的である。とりわけ、例9において侵害される国家の租税請求権は存在しない。それゆえ結果が不当な租税利益の承認という形で発生している（正確には不当な租税還付の承認において）。法律上、こうした場合について公課法370条4項2文で言及されている。

2-3 相殺禁止 (Kompensationsverbot)、公課法370条4項3文

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⁶³⁹。

相殺禁止の正当化とその射程の細部については議論の余地がある。判例はこれまでのところ明確な指針を作成することに成功していない。その適用は時として恣意的である。

連邦通常裁判所は、とりわけ行為者の利益のために相殺禁止を適用することについては、二つの条件を考慮すべきことを決定した。すなわち、一つは行為者が故意に行ったかどうか慎重に検討すべきであること。行為者が行為に際して、租税を増減させる事情をすでに予想

⁶³⁹ この規定の目的は、申告から生じたものではない租税軽減事情を、行為者が後から主張することができないようにすることにあるとされる。 Bremer・Fn. (622), S. 60.

して決算した場合には軽減に関する故意は存在しない。二つは、租税上現実には何ら損害が生じていないか又は僅かな損害しか生じていない場合には、量刑に際して刑の軽減が考慮されるべきであること。

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性

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。ドイツの租税法の現行法規に従って、軽減され得る租税請求権が存在しているのかは、優先して検討されなければならない。租税刑法において刑の量定は、しばしばとても形式的に、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。

前述の例3をもう一度見てみよう。消費税について、いわゆる軽減税率の適用の有無が問題となっている。日本でも消費税について、店内飲食と持帰りなどで税率が異なっていることは周知のことである。

<例 3>

Aの飲食店は公園のすぐ近くにあった。飲食店の側に地方公共団体がピクニック・プラッツを開設し、そしていくつかの座席を設置した。Aはそちら側に販売窓を設け、そこから小型ソーセージ、フライドポテト及び他の軽食を持帰用として販売した。天気の良い日は多くの客がこの施設を利用し、地方公共団体が設置したテーブルと椅子で飲食物を飲食した。Aはここから2002年から2004年まで、毎年正味で10万ユーロの売上げを獲得した。彼は売消費税予納申告と消費税年度申告において、食べ物の販売としての売上げに軽減された税率7%を適用した。税理士は、正規の売上げについては16%で課税されることが問題となることを文書で指摘した⁶⁴⁰。企業検査に際し、Aはこの書簡を誤って他の書類とともに提示した。検査官は、税理士と同様に、売上げは16%で課税されるべきであり、そのため売消費税の軽減が年9000ユーロ生じているという見解に立っていたので、問題点に気づき租税刑罰手続を開始した。

一定の食料品の販売は7%の軽減された税率が適用されるだけであり、その場合売上税法にいう「納入品」が問題となる(売上税法12条2項1号)。納入品は(単なる)処分権能の取得である(売上税法3条1項)。これに対して、レストランでの食料及び飲み物の提供は「その他の給付(Sonstige Leistungen)」として法律により、そしてそれにより職務の遂行と扱われる。法律上の定義によれば「食料と飲み物の提供が、飲食のためその場で(an Ort und Stelle)」行われたならば、完全な税率16%(現在19%)が適用される(参照、売上税法3条9項4号及び5号)。軽減が発生したかという刑法上の問題は、Aが販売した

⁶⁴⁰ 2019年1月21日現在、消費税の標準税率は19%、軽減税率は7%。JETRO・前掲(注601)。

食料品がその場で食べられることを目的としたものであるかどうかにかかっている。

最近の判例によれば、主人が自由に使わせるために設置したテーブル、ベンチ、椅子を消費者の視点によって施設とみなせるか、がここでは問題となる。自分の物か他人の物かという問題は注目されない。Aの事案においては、平均的な客の印象として、Aが自らピクニック・プラッツを開設したとの印象を有しているということならば、そこで食べられた食料については16%の消費税を生じることになる。第2の次元において、そもそも客の関心がどれくらい座席設備にあったのか、を特に評価すべきである。その関心を50%と評価するならば、年度ごとに消費税の軽減は4500ユーロ生じている（9000ユーロの50%）。

例3のような事案においては、実際に刑罰的結果を迫るものなので、租税軽減の発生と並んで、さらに要件を充たさなければならない。可罰的であるためには、租税上重要な事実について不正確な申告が存在しなければならず、納税義務者が故意をもって行う必要がある。

一般的には、各租税法の企業検査の後、納税義務者が租税を後払いしなければならない場合には、客観的に見て租税軽減が存在する。租税は検査の前に過少に確定される。財政官庁は法的にも事実的にも明確でない事案では、大抵は納税義務者の故意のない行為を非難するので、少なく租税を支払っただけの事案であるにもかかわらず、租税刑罰手続を開始する。しかし、例3におけるように、納税義務者は租税上の法律問題を指摘され、そしてそれにもかかわらず、彼にとって有利な租税の分類に基づいて（申告が）行われたということが文書で証明された場合には、高まった刑法上の危険が存在する。

2-4-2 財政官庁による課税根拠の評価（推計課税）

課税根拠の評価は租税刑罰手続において一般に重要な意義を有する。財政官庁は課税根拠を評価でき、その限りで捜査又は計算をすべきではない。納税義務者が協力義務に違反して（参照、公課法162条1項、2項）、事情が明らかでない場合に、捜査権限は特別に存在する。課税根拠の評価に基づいて賦課決定を出すことは、納税義務者がそもそも何らの租税申告書を提出しない場合に行われる。実務では、それだけではなく評価事案は重要な意味がある。それによって納税義務者の記帳が重要な欠陥を示したならば、租税軽減を思わせる原因が存在する。

<例 10>

Aは自分の飲食店について、長年に渡り売上げの重要部分を簿記に記入せず、租税上の申告もしなかった。Aについてのいくつかの匿名の告発を受けて税務調査が行われた。その租税行動（Steuerakt）から税務調査はAが豪華な私的住宅を建てたことを確認した。租税申告書において申告された利益により、その金がどこから出たものであるのか疑いが生じた。消費税特別調査（Umsatzsteuersonderprüfung）によってAはレジスターの日々の分割払い、それについての現金収入を把握してはいたが、保存していないことが確認された。それにより租税刑罰手続が開始され、Aに通知された。

（ア）Aの現金出納帳（Kassenbuchführung）は規則に適ったものではない。というのは、レジスターの日々打出された納めの計算（Endabrechnung）は保存されなければならない、それによって現金収入は税務署によって管理されるものだからである。納税義務者の簿

記はそれが正常である場合に（公課法158条）、そこに記録された数額の正確さの証拠となるに過ぎない。レストラン業において、これは極めて稀な事案である。税務署はこれに従って課税根拠を評価する。この目的のため税務署は追加計算書（Nachkalkulation）を作成する。これに関しては異なる方法がある。①比較可能な企業のデータに基づいて他の企業と比較すること、②2～3か月間に獲得した利益高の対比によって内部的に比較すること、③納税義務者が私的にある特定の期間にわたり支出し、企業から引出さなければならなかった貨幣数量の計算による貨幣流通。

そのような評価は当然のことながら相対的に不正確である。それらは重要な不正確さを示す。それゆえ、租税法及び刑法でのそれらの利用については重要な差異が存在する。

租税法においては、税務署は確かに課税根拠を評価することによって本当の事情を表すために努力をしなければならない⁶⁴¹。しかし、納税義務者の側からの明白な協力義務違反については、税務署は課税根拠の評価を論理必然的な評価範囲の上限に定めることも許される（つまり税額を高めにする）。

これに対して刑法については次のことが当てはまる。すなわち、納税義務者に租税軽減が存在すること（そして租税軽減の金額！）を裁判官の十分な確信に至るまで証明しなければならない。このことは、納税義務者が賦課決定に基づいてもたらされた租税後払いよりも、刑法上の租税遁脱犯により軽減した金額はずっと少ないことを当該事案について導くものである。確かに税務署が評価のため根拠とできる間接証拠の状況によっては租税上重要な後払いを生じるものではあるが、しかし刑法上租税軽減を全体として証明できるものではなく、そのため手続が中止されるべきこともありうる。量刑において軽減した租税の金額が決定的に重要であるから、不正確さを含む推計によって処罰することは許されないとのことであろう。

例10において、どの間接事実と計算とによって税務署は評価を固めることができたのが問題となる。それから、可能な租税の後払いによって刑事手続にとって重要な分割払いをすべきである。そこで減少した金額は「軽減(verkürzt)」の基礎をなしている。

(イ) 日本でも推計課税が行われている。推計課税と租税遁脱犯の関係について、日本では明確には論じられていないように思われる。推計課税によって遁脱金額を認定することが許されるか、そもそも推計課税によって得られた税額をもって租税遁脱犯が行われたとすることは許されるか、という問題である。推計課税はあくまで税の賦課徴収という課税の段階、言い換えれば税務行政の場面での一つの便法というべきである。刑事手続である租税遁脱犯の審理、立証に際して、必然的に不正確さを伴う推計によって遁脱金額を求めることに

⁶⁴¹ 日本でも、推計課税という方法が採られている。推計課税は、税務署長が所得税または法人税について更正・決定をする場合に、直接資料によらずに、各種の間接的な資料を用いて所得を認定する方法で、推計の必要性和合理性が要件となる。課税庁が推計の合理性を立証すれば、推計額が真実の課税標準額及び税額と異なることは、納税者の側で反証を挙げて立証しなければならない（実額反証）。金子・前掲（注4）960頁、1113頁、泉徳治・大藤敏・満田明彦『租税訴訟の審理について（第3版）』（法曹会・2018年）213頁。

は慎重な態度で臨む必要がある。また、被告人は「実額反証」ではなく、訴追側が推計に基づいて主張する金額が正確なものではないことを疑わせるに足りる証拠を提出すればよいと考えるべきであろう（証拠提出責任）。遁脱金額の多寡が量刑に影響することも考慮すれば、被告人に有利な認定、例えば、訴追側が主張する遁脱金額を減じた金額を認定することも一つの方法であろう。さらに推計課税によって得られた税額があまりに不正確な金額であると裁判所が判断した場合（推計の合理性を欠くと判断した場合も）には、公訴棄却の判決（刑訴法338条4号）により手続を打ち切ること、被告人を無罪（刑訴法336条）とすることも考えられてよい。

3 主観的構成要件（故意）

租税遁脱犯を理由とする可罰性は故意を前提とする（刑法15条）ので、行為者には租税を軽減するとの認識が必要である。租税軽減の構成要件メルクマールは利益獲得と同様、規範的な構成要件メルクマールであり、行為者は素人間の平行評価によって租税請求権が存在することの認識を有していなければならないこと⁶⁴²、租税請求権の存在について納税義務者に錯誤があれば、刑法16条により故意を阻却する構成要件の錯誤であることは前述した。

<例11>

息子Sは例5において過去の非合法的所得についてのAの記録を発見した時、事業者（経営者）についての全ての租税請求権はその死亡により消滅するものと誤解した。

Sはここで自らの行為が租税請求権に関係していることを知らない。それゆえ彼は、租税軽減のメルクマールに必要な不可欠な故意なくして行動している。そのような場合には、公課法378条により秩序違反としての処罰（Ahndung als Ordnungswidrigkeit）にとどまるだけである（軽微な租税軽減）。

これに対して申告義務の存在についての錯誤は、判例によれば、単に禁止の錯誤（違法性の錯誤）を基礎づけるだけだとされる。確かにSは例11において、父に対する租税請求権がまだ存在し、そして完済すべきことを知っている。しかし、いかなる種類の申告義務も存在しないと誤解している限り、禁止の錯誤が問題となるだけである。Sの不作为は構成要件該当性を有していたかもしれない。Sが処罰されるかどうかは、彼の錯誤が避けられたものであったのか（刑法17条2文）という問題にかかっている。これは、彼の教育レベル、職業経験そして租税法上の助言を受けたか、さらに税理士に問う機会があったかにかかっている。

一般に租税刑法においては、法律状況が複雑であればあるほど、それだけ一層故意の証明が困難となる。難しい租税上の問題について、発見された覚書き又は他の間接事実から納税

⁶⁴² 素人間の平行評価とは、規範的構成要件要素の認識については、一般通常人が知っているような意味ないし性質の認識が必要となる、ということ。裁判官の判断に平行した素人の評価という意味で、素人間の平行評価という。裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）109頁、福田・前掲（注94）108頁、大谷・前掲（注103）176頁等。

義務者が租税上の重要性についてはっきりと分かっていたことが判明する場合には、度重なる故意による行いを理由として、納税義務者は非難されることになる。

4 違法性、責任、刑の範囲

正当化事由（違法性阻却事由）又は責任阻却事由は、租税刑法においては全く重要ではないことは前述した。

基本的構成要件の刑の範囲は罰金から5年以下の自由刑にまで達する。租税遁脱犯について、法は特に重大な事案において刑の加重を予定している（公課法370条3項、6月以上10年以下の自由刑）。

5 刑法の公訴時効と租税法の確定時効

租税犯罪行為はしばしば長い期間に及んでいる。それゆえ、時効問題は実務的に重大な意味を生じる。刑法の公訴時効(Verfolgungsverjährung)と租税法の確定時効(Festsetzungsverjährung)とは常に区別すべきであるとされている。

刑法上、時効期間は5年である（刑法78条）。時効は行為の終了とともに開始する（刑法78条a）。従って刑法の時効は、公課法370条4項により租税軽減の結果が生じた時、すなわち租税が十分に確定されなかった時点、または適切でない時期に確定された時点から開始する。賦課決定がある場合には、その具体的な日付に合わせられる。賦課決定がない場合には、判例によれば、確定作業の終わりに合わせるものとされる。

租税法の確定時効（公課法169条から171条）は刑法の公訴時効との複合から区別すべきである。租税法の確定時効は、税務署がまだ（変更された）賦課決定を当該租税請求権について出すことができるかの問題に関わる。租税法の確定時効は原則的として4年である。軽微な租税軽減については5年まで、租税遁脱犯については10年まで延長される（公課法169条2項）。租税法の確定時効には他の開始もある。それは租税申告書が提出された年度の終わり又は（租税申告書が提出されなかった場合には）租税の成立の後、遅くとも3暦年の終了をもって開始する。

<例12>

長年にわたり飲食店収入から生じる租税を遁脱してきたAに対して、2004年11月1日、所得税遁脱、営業税遁脱及び消費税遁脱を理由に租税刑罰手続が開始された。その開始は同日彼に通知された。Aはいつも翌年5月に租税申告書を提出していた。Aは所得税賦課決定と消費税賦課決定とを1999年10月20日に、市町村の営業税賦課決定を1999年11月3日に受取った。

上記の事例において公訴時効は、開始された刑罰手続の通知によって中断される（刑法78条c1項1号）。1998年消費税と所得税とについては、すでに時効が完成している（起算点は1999年10月20日）。既遂以後、これらの行為については手続の通知までに5年以上が経過している。1997年までの年度税については、刑法上の時効期間は同様に満了している。これに対して、1998年営業税（起算点1999年11月3日）と1999

年以後の新年度の租税については刑法上の訴追はなお可能である。

租税法の確定時効は税務調査の捜索によって、さらなる期間の経過は停止される（公課法 171 条 5 項 2）。しかし、1992 年までの年はすでに確定時効となっていた（起算点 1992 年 12 月 31 日）。租税申告書は 1993 年に提出されたが、租税逋脱犯として 10 年に延長された確定時効は 2003 年 12 月 31 日に満了した。これに対して 1993 年以後の課税年度についてはなお、租税の追加請求（追徴金 *Steuernachforderung*）が確定されうる。

6 公課法 371 条による自首

租税刑法には、行為者が公課法 371 条によって自首（*Selbstanzeige*）を申告すれば財産犯罪の既遂の後でもなお確実に処罰を免れるという特殊性が見られる。この規定の背後には国家財政上の理由がある。立法者はそれによってこれまで隠されていた租税源泉を明らかにしようとしている（自首については後の節で詳しく見る）。

<例 13>

A は長年自分の飲食店で非合法的な収益を獲得し、その金額を現金でスイスの銀行口座に振替送金していた。彼は夏休みに、合法的にスイスへ観光に行った。帰りに彼は税関の入国許可に際して検査された。税関は A の車の中に 8000 ユーロの現金、53 万ユーロの財産状態についての署名だけの無記名口座の預金口座照会票、そしてスイスの大銀行の財産相談者の名刺を発見した。税関は A の個人的情報を記録し、その情報は税務署に転送されることを伝えた。A はこれについて意見を述べていない。その日の晩に A は税務弁護士のもとへ行き、外国口座、その金の出所、そして税関での出来事について報告した。現在、過去 2 年分についての給与所得税外部検査（税務調査）が A の飲食店で行われている。

(ア) A は公課法 371 条に従って自首を申告したならば、彼が犯した租税逋脱犯について処罰を免れることができる。さらに彼はこれまでの不正確な又は不完全な申告を財政官庁に対して訂正しなければならない（公課法 371 条）。これは、A 又は彼の弁護士が税務署に対して、A がこれまで租税申告で隠していた課税根拠を具体的な数字によって通知しなければならないことを意味する。

立法者は、その存在によって処罰を免れる自首をもはや申告できない三つの「排除事由・*Ausschlussgründe*」を特に規定した。①財政官庁の検査官が納税義務者のところへ臨場した場合（公課法 372 受 2 項 1 号 a）、②既に租税刑罰手続が開始され、そして通知された場合（公課法 371 条 2 項 1 号 b）又は③行為が発覚した場合（公課法 371 条 2 項 2 号）、自首は認められなくなる。

(イ) 租税上の税務調査の遮断効（自首が認められなくなる効果）は、検査を命じられた税目と課税期間にのみ関係する。従って給与所得税について行われている税務調査は、A の収益税と消費税についての自首の申告を妨げるものではない。A はまだ、犯した租税犯罪行為を理由とする刑事手続及び過料手続の開始を通知されてはいない。

(ウ) 関税は A に対して刑事手続を開始しておらず、税務署に情報提供したことを彼に伝えただけである。この情報提供がその晩にはすでに行われていたとしても、そして（ありそうもないが）A に対する租税刑事手続がすでに開始されていたとしても、A はこれまでまだ通知されていない。そのため、A の租税通脱犯は、税関による検査の後、晩には「すでに発覚していたのか」そしてそれについて A は予期していたに違いなかったのか（公課法 371 条 2 項 2 号）との疑問が生じる。そのような行為の発覚は有効な自首の申告を排除する。しかしながら、連邦通常裁判所の判例によれば、犯行についての第三者の認識によって、暫定的な行為評価により関係者の有罪判決が下されうる状態となった場合には、犯行発覚が存在する。A の事案では、A が重要な財産投資をスイスの銀行で行っていることを前提として、税関の認識による暫定的な評価がされる。しかし税関は、A がこのことから結果として生じる収益を所得税申告書において申告したのか、していないのかについて十分な認識を有してはいない。これはまず、税額確定税務署によって調査されなければならない。資本財産から生じた収入が適切な額で申告されないならば、その時点で行為の発覚があることが明らかとなる。しかし、同日の晩にはまだこうした等価 (Abgleich) が行われたことは現れていない。状況の思慮ある評価によって、A はまだ、自分の行為が発覚したことを予期してはいない。そのため自首への道は引続き開かれている。

(エ) A の名において、税務署に宛てた書簡が文書化されなければならない、その中でこれまで隠匿した飲食店の売上げ、2～3年についての収益と利息収益とを金額に応じて申告しなければならない。税務署は自首に基づいて立場を変え、ここからすぐに変更した賦課決定を作成しなければならない。自首は刑法上の訴追にまだ脅かされる、その期間のみ、合理的方法で行う。税務署は時間的に制限された自首に基づいて、過去の刑法上すでに時効にかかった年度についてもなお、変更した賦課決定を出すことが、当然の前提となる。

自首は、軽減した租税が後払いされた場合に、通脱した租税それ自体の利益になる場合（埋め合わせる場合）にのみ効果がある（公課法 371 条 3 項）。このために、刑事手続に関して権限を有する税務署の部署は—刑事事件部署と過料事件部署—特別の刑法上の期間を定めなければならない。A は軽減した租税を期限通りに後払いすれば、罪に問われないままである。

第 3 節 ドイツ公課法の自首

第 1 日本における自首—立法化の必要性

前述のように、ドイツには自首の規定が存在し、処罰を免れるための積極的要件、自首を排除する消極的要件が定められている。さらに、行為毎の閾値が 25000 ユーロを超えないことも要件として加えられている。こうした規定により、国民は自首が認められる場合、認められない場合をある程度予測することができる。

では、日本の場合はどうか。日本にはドイツ公課法におけるような自首の規定は存在しない。租税遁脱犯を一般刑法犯と同様に扱う現行法の下では、刑法総則の自首規定（刑法42条）の適用がありうるが、具体的にどのような場合に適用されるのか、明確ではない⁶⁴³。

日本では、申告が行われなかった場合や、行われても不正確であった場合等には、税務調査が行われ、納税者による修正申告（国税通則法19条、74条の11第3項）や課税庁（税務署長）による更正（国税通則法24条）がなされるのが通常であろう。税務調査は課税庁が適正な課税を行うための情報収集活動であり、課税庁は「捜査機関」ではないから、この段階では刑法の自首規定は適用の余地はないことになろう。納税者による修正申告は、ある意味では自首としての機能を有しているといい得るが、刑法の自首のように制度として「自首」として扱われるものではない。

修正申告や更正に応じて税額を訂正し納付しても、租税遁脱犯として告発される場合があることは周知の通りである。その場合、課税庁による告発の有無がいかなる基準によって決定されるのか、明らかではない。恣意的な判断がなされる危険性がないとは言えない。

告発された場合にはその後の手続は検察に委ねられる。犯罪が捜査機関に発覚しているので、この段階でも刑法の自首規定は適用されないことになる。検察官は起訴便宜主義（刑法248条）のもと、事件を起訴するか、不起訴とするかを判断する⁶⁴⁴。起訴、不起訴についての一定の基準は存在するのであろうが、それは一般的には明確ではない。租税遁脱犯については、その遁脱額が大きな判断基準になるが、その金額もやはり具体的に明確ではない。

租税遁脱犯を一般の刑法犯と同様に扱い、刑法総則の規定が適用されるといっても、上述のように自首規定の適用場面がないのが現実である。課税庁による告発の基準、検察官による起訴、不起訴の基準、租税遁脱額については遁脱金額が重要としてもその金額がどれほどであれば告発されるのか、起訴されるのか（さらには実刑か、執行猶予かも）、いずれについても明確ではなく、すべてが課税庁、検察の判断に委ねられているのが現状であろう。

租税遁脱行為が犯罪であるとしても、その究極の目的が適正な課税をすることで国民の公平な税負担を実現することにあるとするならば、自ら不正を申告し、軽減した税額を納付した者については自首することにより処罰を免れる道、あるいは刑を「必要的に」軽減される道を立法化すべきである。その場合、自首の認められる場合、認められない場合の各要件をできるだけ具体的かつ明確に規定し課税庁や検察の恣意的な判断が生じる余地を無くすこと、国民に分かりやすくすることに十分配慮した立法とすべきであろう。そしてそれとともに遁脱金額についても、ドイツのようにいくら以下であることと、明確に規定すべきであろう（この金額は時代により変更されることもあってよい）。

ドイツ公課法の自首（公課法371条）の目的は、国家に対し隠れていた租税源泉を明らか

⁶⁴³ 自首とは、犯罪を犯した者が、まだ捜査機関に発覚する前に、自ら進んで捜査機関に対して、自己の犯罪事実を申告し、その処分を求めることをいう。裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）448頁。

⁶⁴⁴ 起訴便宜主義については、裁判所職員総合研修所監修・前掲（注433）99頁、寺崎・前掲（注176）230頁。

かにすることにある。そのため租税逋脱犯が発覚する等する前に、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されている。しかし、前述のように日本にはドイツ公課法の自首に相当する制度は存在しない⁶⁴⁵。日本でも納期限を過ぎた後に申告を訂正し、逋脱した租税を後払いした場合には不処罰となる制度を設けても良いのではないかと。

ドイツの自首制度は歴史的にも古く、時代による変遷を受けながら今日に至っている。後にも見るように、自首が認められる要件、認められない要件について公課法の規定はかなり詳細であり、また問題となる事例の蓄積、研究も豊富である。そこで、節を改めて紹介することにする⁶⁴⁶。

第2 自首制度の歴史的変遷

1891年プロイセン所得税法、1906年オルデンブルク所得税法、そして1903年ビュルテンブルク所得税法には、納税義務者が届出または手続の開始前に、申告を訂正または補充しあるいは知らせていない租税を後払いした場合には、原則として不正確または不完全な申告の可罰性を免除する特例を設けていた。1919年帝国公課法374条は処罰を免れる自首の法制度を設けていた。そして現在、公課法371条として処罰を免れる自首が1977年の公課法に引き継がれている。

裏金対策法（Schwarzgeldbekämpfungsgesetz）は、有効な自首を2011年5月3日、基本的に作り直した。部分的な自首はもはや部分的な処罰の免除をもたらさない。自首が認められない遮断事由は重大な加重を導き、そして拡大された。広範囲の構成要件メルクマールを充たす租税逋脱犯は、自首の適用範囲から削除された⁶⁴⁷。

2015年の年度公課法は、さらなる加重を導いた。逋脱利息が支払われることは、今や処罰を免れるための条件である。租税刑罰手続の停止は、逋脱額2万5000ユーロの金額までしかできない。ただし、現行の税務調査において、調査命令で把握されていない年度について自首は可能である。

第3 自首の意味と目的

基本的に一般刑法においては、行為の完成は刑罰を科せられる。例外的な場合に行為を伴う改悟による不処罰が予定されている。言い換えれば、一般刑法には比較できる制度が存在しない。不処罰を予定した自首の可能性は租税刑法に留保されている。

租税政策上の目的は、一方では「これまで隠れていた租税源泉を明らかにする」ための租

⁶⁴⁵ 日本の刑法上の自首（刑法42条1項）は任意的な刑の減輕にとどまり、不処罰を導くものではない。裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）448頁、高橋・前掲（注16）548頁等。

⁶⁴⁶ 本節の記述は、主にStahlschmidt・Fn. (117), S. 99. –S. 124. に拠る。

⁶⁴⁷ 近年の自首制度の改正に関する紹介、評価は、Lothar Kuhlen（内海朋子訳）「租税逋脱と刑法」横浜国際社会科学研究所18巻4・5号（2014年）167頁以下。

税上の義務の遅れての履行であり、他方でいわゆる租税誠実への後戻りである。損害回復によって国庫の損害という意味での違法な結果が取り除かれる。不正確な租税申告または無申告とみなされる違法がそれによって取り除かれ、納税義務者が個々の租税法から生じる義務を果たすことになる。自首はすでに存在する国家の刑罰請求権を遡及的に取り除くものである⁶⁴⁸。

しかし、知られていない租税犯罪行為が明らかになることで、著しい困難をもたらすことも稀ではない租税犯罪捜査から解放される国家の利益も挙げられる。

自首についての規定の合憲性に関する疑いは生じない。連邦憲法裁判所は自首の合憲性について直接的な判断をしていないが、1988年、連邦憲法裁判所は自首の制度を承認した。その理由は次のようにいわれている。納税義務者の義務が刑罰で確保されていることとの均衡として、不処罰は公課法371条により納税義務者がすべての租税法上重要な事情を十分かつ事実在即して明らかにすることで達成されること、そして公課法393条2項1文による他の犯罪行為について租税犯罪行為に関する事実・証拠を利用されることから保護されることになる、と。

第4 自首の法的性質

連邦通常裁判所と学説によれば、自首は人的な刑罰消滅事由である。その限りで複数の行為関与者がいる場合には、この人的な刑罰消滅事由の有無は各関与者につき個別に調べるべきである。

第5 自首の適用範囲

1 原則

(1) 自首について定める公課法371条の構造を概観すれば、次のようになる。

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。

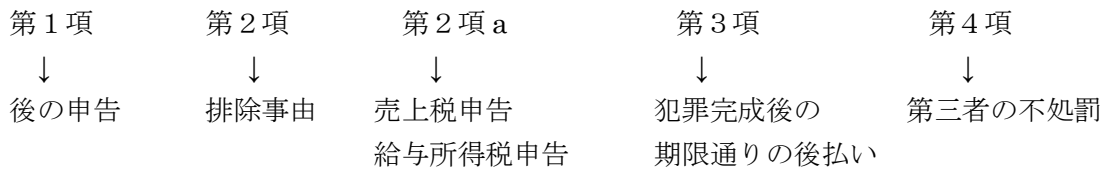
イ 公課法371条2項は、自首に関する遮断効（自首が認められなくなる効果）が発動する排除事由をまとめて規定している。

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。

公課法371条の構造を図示すると以下のようなになる⁶⁴⁹。

⁶⁴⁸ Tipke・Fn. (117), S. 1275. によれば、自首は①国庫政策的目的、②「黄金の橋」の考え、③損害の回復の考え、によって正当化されるとする。

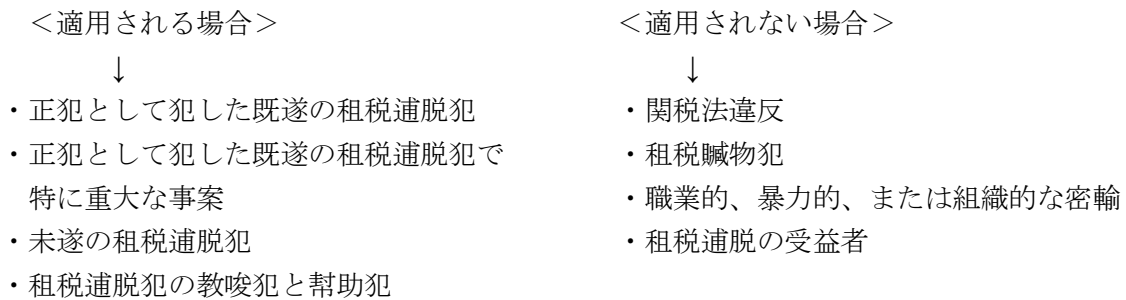
⁶⁴⁹ Stahlschmidt・Fn. (117), S. 100.



処罰を免れる自首という刑罰消滅事由は、公課法 371 条 1 項に従い「370 条の各場合に」財政官庁に対する申告の訂正、補完または追完により生じる。それゆえその適用範囲は故意で犯された租税犯罪行為に制限される。公課法 370 条の一般的な準用は、適用範囲が公課法 370 条 6 項により外国の申告から生じる軽減、公課法 370 条 3 項の通常の場合に関して、関与の形式そして公課法 370 条 2 項による未遂の租税逋脱犯を対象としていることを導く。公課法 371 条 1 項の表現は申告の訂正、補完そして追完についてのみ述べているにもかかわらず、公課法 370 条 1 項 3 号の適用は、収入印紙と収入証紙の義務に反した使用による租税の軽減は、その文言に反して、判例、実務で承認されている。

しかし、公課法 372 条による関税法違反 (Bannbruch)、公課法 373 条による特別の密輸 (Schmuggel) そして公課法 374 条による租税贓物犯 (Steuerhehlerei) には準用の欠如により、公課法 371 条の適用はない。

自首の適用の有無を図示すると以下のようなになる⁶⁵⁰。



(2) 処罰を免れる自首の効果は、原則として、公課法 371 条が定める全ての不可欠な構成要件をその人自身において充たしたその人のみ生じる。

そのため、複数の行為関与者については、公課法 371 条の要件が個々人に存在するかどうか、各人について個別に調べるべきである。

有効な自首が存在するかという問題は、ただ客観的な基準のみによる。自首をした行為者の心情、動機は考慮されない。自首は租税逋脱犯の違法性の程度を変更しない。

自首において告発者や相談者によって公課法 371 条の客観的要件を失うことになる誤りが生じた場合には、有効な自首は存在しなくなる。このことは、租税逋脱犯が軽減した租税を定められた期間に後払いできない場合にも当てはまる。しかし、自首という表示は不可欠ではない。

⁶⁵⁰ Stahlschmidt • Fn. (117), S. 102.

2 自首をする者

(1) 公課法371条は、適用範囲を納税義務者に制限するのではなく、自首は原則として各行為関与者によって行えるとする。

(2) 全権を与えられた代理人は、その依頼者のため、または個人的に自首を申告することができる。しかし、代理人によって第三者のためになされた自首の有効性については、明確な委任が存在することが不可欠である。一般的な見解によれば、委任無しで第三者によって行為者のためになされた自首は、推測される行為者の意思に合致していても処罰を免れる自首の効力を有しない。委任は自首の申告以前に存在しなければならず、追認は遡及して作用しない。

例えば、弁護士Vは飲料品問屋の家宅捜索についてテレビ放送で知った。Vはその依頼者Wがレストランを営み、非合法的な取引を行っていることを知っていた。Vは先のことを考慮してWのために権限ある財政官庁に自首をしたとの事案では、有効な自首は存在しない。というのは、たとえ自首が現実の利益を有していても、自首の申告の前にVには委任がないからである。

自首の申告について授与された委任に関しての証拠を予め備えていることが絶対に必要である。自首をするための代理人への委任は、確実性と証明の明確化のために文書により与えられなければならない。

(3) 人的な刑罰消滅事由としての自首の法的性格から、共犯者の一人によってなされた自首は、自首する者に対する明確で証明可能な委任がない限り、他の共犯者に関しては効力を生じない。

この理由は、他の者の責任を考慮することなくその個人的責任に応じて各共犯者を処罰することにある(ドイツ刑法29条)。自首の刑罰消滅事由は、公課法371条のすべての要件を充たしたその人にも、不処罰の法的効果を生じさせる。

例えば、配偶者または会社の社員の自首は、他の配偶者または他の社員のために効力を生じない。

(4) このため実務では、複数の関与者については、税理士と依頼者の関係のような、第三者に不処罰への道を閉ざさないために、調和あるいは調整を得ようと努力している(いわゆる「調整された自首」)。

財政官庁は、受任者によって第三者のためになされた自首の有効性をひと目では認識できないとされる。財政官庁は、共犯者またはその他の関与者が租税遁脱犯に関与したのか、そして自首が委任に基づいてなされたのかを、当然と思われる認識可能性の範囲内で解明する義務を負っている。これは調査義務、つまり財政官庁はすべての個別具体的な事案について重要な事情を考慮する義務、さらに関与者にとって有利な事情も考慮する義務をも負っていることから生じるものである。

実務では、自首について実際に委任がされていたのか、そうではないのか、後から確認されることは殆ど無いので、税理士は委任が無かったことが証明されない限りは、依頼者のた

めに自首について実際に委任があったこと、それについての依頼者の主張が単なる自己弁護の主張として処理されるべきでないことを主張しなければならない。判例は、代理人が素性を明らかにすることなしに他人の名前を用いて申告した場合に、自首を有効なものとなししている。

ドイツ刑法146条による重複弁護の禁止（弁護士相互、依頼者相互の利益相反を禁止するもの）は自首の申告に際しての複数の納税義務者の代理と矛盾しない。自首は防御手段ではないからである。

例えば、税理士SはK銀行で租税違脱犯について講演した。数週間後、実際にK銀行で外国への振替送金に関して家宅捜索が行われた。それは多くの銀行顧客に対する租税違脱犯の嫌疑に関する手がかりをもたらした。当時行われた講演に基づいて、100人の銀行顧客が税理士Sのもとを訪れ、そして依頼者はSに代理権を与えたとの事案で、この委任は有効なものとなる。

3 自首の名宛人

(1) 自首の名宛人は、公課法371条1項により土地および事物管轄を有する財政官庁である。その概念により、公課法6条が適用される。しかし、自首は税務調査官や捜査官に対してもすることができる。その際、公課法371条2項1号a（公職者の臨場）の排除事由がすでに実現されていないか、調査されなければならない。検察庁および財政裁判所は自首を受理する権限を有する官庁ではない。権限を持たない部署になされた自首は、自首が権限ある財政官庁に転送され、そこに適時に届いた場合には、なお不処罰となる。

企業検査官、税務調査官、刑罰と過料事件部署の職員に申告書を渡すことは、自首を行う者の使者として申告書が適時に権限ある財政官庁に渡ったものとして十分である。適時の問題に関しては、権限ある官庁への到達が基準となる。

(2) 財政官庁が複数ある場合、その管轄が問題となる。この場合、自首が権限ある財政官庁に転送されると見込まれる領域内にある、ひとつの財政官庁になされれば十分である。

例えば、夫婦であるQの所得税課税については、Münster Aussenstadt の財政官庁が権限を有している。夫Qは、Gütersloh の税務署の管轄内で消費税を査定された。夫Qは、所得税と同様に消費税にも関係する企業活動について自首をしようとしている。夫 Q は Münster-Aussenstadt の税務署にも Gütersloh の税務署にも自首をすることができる。

4 自首の形式

処罰を免れる自首について、特定の形式は法律で定められてはいない。こうした理由から、自首は口頭でも、官庁の調書にも、有効に申告することができる。しかし、証拠準備のために文書による方が得策である。「自首」という文言を挙げることも、「自首」という表題をつけることも必要ではない。署名が不要なのと同様に、公課法371条との明確な関係も不要である。不正確または不完全な申告を補い、または怠った申告を追完することが、言葉や書かれたものから分かれば十分である。

例えば、消費税予納申告または給与所得税申告の遅れた申告（提出）は、自首を推認できる。消費税年度申告で申告された売上げが消費税予納申告で申告された金額を上回る場合

に、金額が異なる理由に対する税務署の疑問について、即座に根拠のある説明がなされたならば、消費税年度申告は自首となり得るだろう。

納税義務者が租税申告書を提出するまでに、権限ある財政官庁が租税逋脱犯に気付いていなければ、租税申告書の提出は自首として十分である。その限りで租税申告書の提出は処罰を免れる自首と見なすべきである。

第6 行為者の自首の内容

(1) 形式の自由にもかかわらず、処罰を免れる自首は一定の内容的要件を充たさなければならない。すなわち、公課法371条は不正確な、不完全な、または怠った申告の訂正、補完、追完を要求している。自首する者は、新たに、当該申告で真実を申し述べなければならない。企業検査の実施における申述、または一般的に行われる申告など、財政官庁の手続における一般的な申述は、何ら個々の事案の細部が明らかにならないので、十分ではない。

例えば、納税義務者Sは暦年2011年についての所得税申告書を提出した。その中でSは、資本財産から生じた所得としての利息を申告しなかった。Sは所得税申告書を提出した後に、提出した所得税申告書は誤りであると権限ある財政官庁に手紙を書いたとの事案では、処罰を免れる自首にならない。納税義務者Sは、そこから生じた軽減した租税の額について、何ら訂正、補完の申告をしていないからである。

次の諸場合には内容的に十分ではないとされる。すなわち、税務調査の実行に際しての申告、他人に不正確さを指摘されたことを理由として租税申告の事後検査を依頼すること、不正確または不完全な租税申告についての一般的な指摘、検査のために計算書類を自由に使用すること、支払によって認識しうる場合における逋脱した租税の後払い、自首の予告など。

(2) 権限ある財政官庁が自首の申告それ自体によって、複雑で時間のかかる事後調査をすることなしに真実を解明し、正しい税額を計算することができなければならない。そのためには、個別の事案において、納税義務者は、十分に、様々な整理された情報を差出さなければならない。

例えば、納税義務者Sは、銀行預金をルクセンブルグに投資し、それに応じた利息を所得税申告書で申告しなかった。Sはこれを訂正しようとしたが、銀行の収益作成書も口座残高通知書も見つけられなかったとの事案では、Sは権限ある財政官庁に真実を解明しうる申告をしていないので、処罰を免れる自首をすることができないという結論になる。

(3) このため実務では、当面判例によって承認された二つの解決方法が発展した。

納税義務者は権限ある財政官庁に対し入念に理由付けした評価を提案することができる。しかしそれは、全体として評価にとって不可欠な根拠を含むものでなければならない。

第2の可能性は、いわゆる部分的申告にある。納税義務者にとって複雑でずっと昔の事象についての事実を解明することは不可能なので、権限ある財政官庁に対してどの事象が訂正されるべきか、最近の理由(根拠)を伝えることは十分に合理的なことである(いわゆる「段階付けた自首」)。

しかし、この部分的自首の可能性を連邦通常裁判所は2010年5月20日の判決で否定した。それによると、連邦通常裁判所は、租税犯罪者に「きれいなテーブル」にすることを要求した。これができなければ処罰を免れる自首はないとする。連邦通常裁判所は典拠が欠けていることを理由に部分的自首を拒絶した。

立法者はこの判例を新规定として公課法371条1項に採り入れ、それにより、今では、ある税目のすべての時効にかかっていない行為について完全に申告するかまたは訂正しなければならないことを要求している。そうでないと自首は効力を生じない。不処罰の享受を得るために、差額の意味やどれだけの差額があってよいのか、が問題である。規定の文言を前提とすれば、どの差額も有害である、すなわち自首の有効性を失わせるものである。

しかし議事録から、少なくとも報告者である連邦議会議員 (MdB) Manfred Kolbe は、「僅かな差額」は以前と同じように自首が可能であり、不処罰となる自首の効力に影響を与えない、という見解である。連邦通常裁判所は、意図的でない租税申告の不完全性が問題となる場合には、差額を5%に設定しようとしている。ただ、これは年度毎、税目毎に適用されるのか、または自首の全期間についての総額としてなのか、明確ではない。

(4) 2015年1月1日からは、公課法371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。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。両者は時効の開始時が異なるため、このことは特に学説で批判的に評価されている。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投げかけており、その規定は批判に晒されている。

10年まで自首の期間が延長されたことにより、ずっと過去の期間について何かしら見落としがちなのは自然なことなので、故意によらない不完全な自首の危険が高まる。

さらに、複数の課税主体について当該税目は同時に自首しなければならないのかという問題がある。このことは、責任者としての誰かが、人的または物的会社の多数人のために租税遁脱を犯した場合には重要である。課税主体に関する解釈が前提とされ得るかどうかは定かではない。

処罰を免れる自首が、訂正申告の義務を定める公課法153条により訂正申告として行えるかも明確ではない。

権限ある財政官庁が、新しい事実、これまで認識していない事実を知らされることは不可欠ではない。公課法371条2項2号の遮断効、すなわち犯行発覚の認識またはそれについての予期がまだ存在しない限りは、処罰を免れる自首は権限ある財政官庁が資料を手元に有しているという状況でも、なお行うことができる。

第7 正犯者と共犯者の申告義務

前述したことは直接正犯としての納税義務者の自首に関しての内容的要求だけでなく、間接正犯者、共犯者すなわち教唆者、幫助者にも当てはまる。

特に幫助者は申告を訂正するだけでなく、それについて知らせなければならない。このこ

とは基本的に教唆者についても当てはまる。ただし、全面的な訂正ができない場合には、自首は有効になされなくなる危険が最も大きくなる。

このため、幫助者と教唆者の処罰を免れる自首については、協力の仕方、方法ならびに協力の範囲を、自首の中で正確に述べてあれば十分である。幫助者、教唆者は、個々の犯行状況を詳細には知らないので、完全な訂正申告は彼らについては要求されていない。

第8 租税の後払い（後納）、公課法371条3項

1 総説

公課法371条3項によれば、犯行に関与した者については、その者が自己のために逋脱した租税を一定の時期に後払いするとともに逋脱利息と後払い利息とを支払った場合に限り、処罰を免れる。租税上の従たる給付（遅延損害金、延滞税、支払猶予利息）は支払義務に含まれない。

ここで不処罰となる自首の目的が大変明確になる。すなわち「これまで知られていなかった租税源泉を明らかにすること。」

逋脱された租税が権限ある財政官庁に納付されない間は、時機に適った自首の申告に際して、せいぜい不処罰の期待が存在するだけである。刑罰請求権は存在するが、それは後に述べるように権限ある財政官庁により定められた期間内における逋脱した租税の後払いを条件として解消される、制限されたものである。それゆえ、逋脱した租税の納付は処罰を免れるための客観的な要件である。単なる未遂の租税逋脱犯の事案では、不処罰となる自首は、租税の後払いをすることなく、自首の申告をするだけで可能である。

支払義務者が、与えられた適切な支払時期を逃した場合には、申請による原状回復が認められる公課法110条の寛容性とは異なり、以前の状態への原状回復（ドイツ刑法44条）は殆ど不可能である。不履行について支払義務者に責任があるか、ないかはその場合考慮されない。

自首をした者が税金を後払いできなければ、不処罰となる自首の効果は問題とならない。不払いの理由は全く重要ではない。

しかし、関与していない第三者が行為者の指示に従って支払った場合には、後払いによる不処罰の効果は行為者のためになお生じる。つまり、誰が租税を支払うかは問題ではない。

例えば、社員で支店長のHは、法人税と消費税を逋脱した。それについて、Hは刑法の有罪判決に脅かされることはない。逋脱した租税を、Hの女友達が権限を有する財政官庁に支払ったからである。

2 受益者の後払い義務

正犯者、共犯者、あるいは単なる関与者であっても、原則として租税犯罪行為の関与者はすべて、後払いの義務を負っている。しかし、法律は「その者が自己のために軽減した租税」とする。これは、当然、利益を獲得したその人のみ後払いの義務が生じることを意味する。このため、正犯者または共犯者には他人の租税について後払いの義務は生じない。

「自己のために」という構成要件メルクマールの具体的内容については議論の余地がある。判例はいわゆる経済的考察方法を用いるが、後払い義務が生じるためには間接的な経済的利益では十分ではないとする。その例として、

ア 自己の職を維持するために雇用主の租税逋脱犯に協力した従業員は、自首の際に軽減した租税を後払いする必要はない。

イ 自らは会社の成果に関与することなしに、会社の租税を逋脱した有限会社の業務執行社員は、同様に、租税を後払いする必要はない。

ウ 仕事を失わないために依頼者の租税逋脱犯に関与する税理士などが挙げられる。

3 後払いの期間

(1) 公課法 371 条 3 項の明確な文言から、自首をする者は、確定手続とは異なり、支払いのための期間を定めることを要求する権利を有することが分かる。追加の負担または不利な命令は、期間の定めを伴わなくてもよい。後払いの期間は純粋な刑法的な期間に従うのは当然のことである。それは納税期間に合致すべきものではない。逋脱した租税の後払いのための期間を定める権限を有するのは、権限のある財政官庁、通例は過料ないし刑事事件部局である。後払い期間の長さは、過料ないし刑事事件部局が義務に適った裁量に従って定めるべきである。その場合、租税犯罪的な視点が、経済的または租税政策的視点よりも優先される。

(2) 一般的に有効な後払い期間は明確ではない。判例の判断は統一性のあるものではない。しかし、租税逋脱犯の各事案はそれぞれ特性を有しているので、統一することはできないかもしれない。

これまで判例によって次のような期間が挙げられた。

ア 2週間 質素な生活をしてきた行為者について、86.876 DMの租税後払いに関して、Bremen 州高等裁判所は短すぎるとした。

イ 8日 60万DMの逋脱額について Koblenz 州高等裁判所は短すぎるとみなした。

ウ 6か月 Saarbrücken 区裁判所は適切であるとした。

エ 即時の支払い 最も短く可能な期間として、Düsseldorf 州高等裁判所は許容されるものとみなした。

オ 4日 連邦通常裁判所により、ギリギリではあるが、しかし不適切な短さではないとされた。

実務では、Saarbrücken 区裁判所が適切な期間の最大範囲とみなした6か月の後払い期間が大まかな基準として定着しているようである。

後払い期間は各人について算定されるものなので、行為者は、逋脱した租税の支払いを可能とするために、第三者の援助を要求する可能性を維持している。

期間の定めは個別に判断されるのか議論があるが、通説によれば、それは可能である。

後払い期間の定めに対する上訴の法的根拠については議論がある。通説はドイツ刑訴法 304 条による抗告の類推適用を正当とみなしている。後払い期間の司法的再審査の管轄は、その刑法的性質から権限ある刑事裁判官にある。期間の定めに対して財政法的な出訴手段は与えられていない。

軽減した租税の完全なそして定められた期間内の支払によって、最終的に処罰を免れる。

適切な期間内に租税が支払われなければ、不処罰の可能性は最終的に失われる。

4 遁脱利息の支払い

公課法 371 条 3 項の法律上の文言によれば、遁脱利息と同様に後払い利息も、処罰を免れる自首を有効なものとするために、全額支払わなければならない。

第9 公課法 371 条 2 項の排除事由

公課法 371 条による処罰を免れる自首は既述の二つの積極的要件（租税申告の訂正等と軽減した租税の後払い等）と並んで、公課法 371 条 2 項による排除事由の不存在をも積極的要件としている。それによれば、次の各場合には自首による不処罰という効力は生じないものとされる。

ア 犯行に関与した者、その代理人、公課法 370 条 1 項の意味での受益者またはその代理人に公課法 196 条による検査命令が通知され、予告された税務調査の物的および時的範囲を制限した場合（公課法 371 条 2 項 1 号 a）

イ 犯行に関与した者またはその代理人に刑罰または過料手続の開始が通知された場合（公課法 371 条 2 項 1 号 b）

ウ 財政官庁の職員が税務調査のために臨場し、税務調査の物的および時的範囲を制限した場合（公課法 371 条 2 項 1 号 c）

エ 財政官庁の職員が租税犯罪行為または租税秩序違反行為の捜査のために臨場した場合（公課法 371 条 2 項 1 号 d）

オ 財政官庁の職員が、売上税法 27 条 b により売上税法の調査のため、所得税法 42 条 g により所得税法の給与所得税の調査のため、あるいは他の租税法の規定による調査のために臨場し、計算によって示した場合（公課法 371 条 2 項 1 号 e）

カ 訂正、補完、追完の時点で租税犯罪行為の全部または一部がすでに発覚し、そして行為者がそのことを知っていたか、または状況の思慮ある分別によりそのことを予期していたに違いない場合（公課法 371 条 2 項 2 号）

キ 公課法 370 条 1 項により軽減した租税または自己若しくは第三者のために獲得した不当な租税利益が、行為毎に 25000 ユーロを超える場合（公課法 371 条 2 項 3 号）

ク 公課法 370 条 3 項 2 文 2 号から 5 号までのいわゆる重大な事案がある場合（公課法 371 条 2 項 4 号）

以下でみる遮断効を生じる排除事由の存在は、処罰を免れる自首に必要な任意性を失わせる。排除事由の根拠は、自首規定の適用範囲を合理的に制限することにある。

事態の発覚または認識は、租税遁脱犯の正犯者または共犯者に非難の可能性をもたらし、処罰を免れる可能性を失わせる。これは自首の目的、すなわち知られざる租税源泉を明らかにすると正当性を否定するからである。財政官庁が自力で租税犯罪事実を探し出したならば、租税源泉はもはや知られざるものではない。

1 職員の臨場（公課法 371 条 2 項 1 号 a）

公課法 371 条 2 項 1 号 a によれば、訂正、補完、追完の前に、犯行に関与した者、その

代理人、公課法 370 条 1 項の意味での受益者またはその代理人に公課法 196 条（財政官庁は、検査命令書において臨場検査の範囲を定める）による調査命令が通知され、予告された税務調査の物的および時的範囲を制限した場合には、不処罰の効果は生じない。

この規定によって立法者は遮断効の生じる時点を繰り上げた。以前は素人間の平行的評価を基礎とするスタンバイ理論 (Mattentheorie) により、独特の時点すなわち遮断効は「調査官がスタンバイしている」時に生じるとした。職員は臨場していなければならなかった。これは「職員が調査の場所で納税義務者の視界に入っている」場合であった。

資料によれば立法者は遮断効発生の時点を早めようとした。その理由は、退職した従業員に合わせるということである。旧規定では、退職した従業員は犯罪に関与していても税務調査の通知を知らないのが通例であるから、会社に調査命令が通知されても、自首を申告することができた。租税遁脱犯の共犯者と受益者とが別々になることで自首の利益を享受したりしなかったりすることは不均衡である。そこで公課法 371 条 2 項 1 文 1 号 a の文言は犯行に関与した者、さらに自らは調査命令の名宛人でない従業員にも適用されることを法律で確定した。犯行に関与した者が、調査命令を知っていることは必要ではない。それにより遮断効は、退職した従業員にも及ぶこととなった。

他の場合、例えば公課法 122 条 2 項の通知の擬制（書面による行政行為は郵便差出後 3 日で告知されたものとみなされる）を適用すべきか否か、学説で問題となっている。実務では、3 日の期間では、有効な、処罰を免れる自首の申告書を作成するためにはほとんど十分ではないからである。現実には通知が到達した時に合わせるべきである。

さらに問題なのは、調査命令は形式的、実体的見地から合法的である場合にのみ遮断効を生じるのか、ということである。法治国的見地から、調査命令は、形式的にも実体的にも合法的なものであることを要求すべきである。遮断効に関しては、調査命令は実体法的な構成要件メルクマールである。

2 刑罰または過料手続の開始の通知（公課法 371 条 2 項 1 号 b）

公課法 371 条 2 項 1 号 b によれば、犯行に関与した者またはその代理人に刑罰または過料手続の開始が通知された場合、不処罰の効果は生じない。

(1) 刑罰手続、過料手続の開始は、公課法の定めるところにより行う（公課法 397 条 1 項および 3 項、公課法 410 条 1 項 6 号）。

(2) 公課法 371 条 2 項の意味での行為概念は、手続法の行為概念と実体法の行為概念によって評価、判断される。すなわち、人間の生活はいくつもの行為によって営まれているが、それらは全体的として、統一性のある生活事象、歴史的な事象とみられる。その事象を刑事実体法の行為概念、刑事手続法の行為概念によって評価し、法的に一つの行為または数個の行為と判断することになる。

しかし、租税刑法と租税秩序違反法においては、同一人が数個の異なる種類の租税申告書を提出する場合、その行為は上述したような統一的な生活事象とは合致しない。すなわち、各租税申告書がその申告に関わる、それぞれの生活状況の範囲を定めている。一つの租税申

告書の提出は、生活事象の一部分に関するものである。

例えば、自由業の F に対して租税逋脱犯を理由として刑事手続の開始が通知された。F は非合法的取引により所得税を 2002 年の課税期間について逋脱した。F は過大な経営費と過大な特別費用を同じ課税期間において主張した。この場合、F には非合法的取引、過大な経営費、過大な特別費用の主張という 3 個の工作があるが、2002 年の課税期間における所得税の逋脱については、一つの所得税申告という行為があるだけである。この意味での行為について刑事手続が開始され通知されたので、F は自首によって処罰を免れることはできない。しかし、非合法的取引によって逋脱した消費税については、自首をすることができる。租税刑罰手続の通知は、所得税に関するものだからである。

このことは、公課法 370 条の刑罰を排除すること、手続開始の通知を要求していること、そして「疑わしきは被告人の利益に」の原則からも導き出される。

同様に、不正確な相続税申告を理由とする手続の開始は、過去の贈与に関する自首を妨げない。

(3) 刑罰または過料手続は次の場合に開始される。財政官庁、検察庁またはその補助職員あるいは裁判官が、いわゆる初期の嫌疑に基づいて、租税犯罪行為を理由としてある人に刑罰的手段を採ることを目的とすると認められる措置を行う時（公課法 397 条 1 項）。

初期の嫌疑とは「具体的な根拠に基づく単なる犯罪の嫌疑」と定義される。公課法 410 条 1 項 6 号によれば、この定義は過料手続の開始に当てはまる。

しかし、租税刑罰手続の開始は公課法 397 条 1 項および 3 項によれば、通知されるべきであるから、遮断効は手続の開始の通知によってのみ生じる。遮断効は、その手続が当該官庁の内部組織の先例に過ぎないものであれば、手続の開始によっては生じない。通知については、定まった様式は書き示されていない。それは口頭でも文書でもよいが、具体的な行為によって行う。開始された措置は通例、家宅搜索、差押え、事情聴取である。

刑罰または過料手続の開始の通知の名宛人は、公課法 371 条 2 項 1 号 b によれば行為者またはその代理人である。行為者、租税犯罪行為の共犯者も問題となる。代理人は法律上の代理人や全権を与えられた者ばかりではない。「名宛人の企業の勢力圏内、特に行為者の企業内に組み入れられた、そしてそれによって通知が届くことが予期される通常の範囲内にある」人物も代理人である。

通知に関する内容的な要求は、法的安定性の見地から、行為者に、手続が開始されたことにより、方法と範囲についてできる限り正確に表示されるべきである。この表示は、遮断効の事物的範囲を記述する。

刑罰または過料手続の終了について中止処分（Einstellungsverfügung）が採られると同時に、租税犯罪行為または租税秩序違反行為に関して嫌疑が存在しない場合には、処罰を免れる自首の可能性が復活する。

3 税務調査のための職員の臨場（公課法371条2項1号c）

公課法371条2項1号cによれば、訂正、補完、追完の前に、財政官庁の職員が税務調査のために臨場し、税務調査の物的および時的範囲を制限した場合には、不処罰の効果は生じない。

これは、素人間の平行評価において、スタンバイ理論と呼ばれる。

（1）遮断効は調査官がスタンバイしている時に生じる。職員が調査の場所で納税義務者の視界に入った時に臨場したことになる。

営業所や住居への立入りは不可欠ではない。実務でしばしばある討議書、すなわち税務調査が電話や手紙で予告されるが、それは遮断効を生じない。税務調査に臨場する調査官は、目的をもって、そして誠実に、調査を実行することが必要である。例えば、以下のような事案があり得る。

ア 調査官Bは、公務出張の際、月曜日の朝に納税義務者Qのもとに現れた。これは公務出張の目的ではなかった。Bは、Qに数週間前に予告した税務調査を同じ週の水曜日に行くことを告げた。最初とは異なる時期を取り決めた。これによりSは月曜日にそして火曜日にも有効な自首をすることができる。というのは、Bは、Qについての調査の実行を目的としていないからである。

イ 調査官Bは実業家Kのところに予告した税務調査のために臨場した。Kは電車が遅れて到着したため、まだ会社には居なかった。そのため従業員Rとの短い会話の後、Bは調査を始めることを思いとどまった。BはKが戻るまで、調査を延期した。この場合に調査官が調査目的で臨場したので、もはやKは処罰を免れる自首をすることはできない。調査官が予定通りに調査を実行できなかったことは重要ではない。

（2）遮断効が及ぶのは、原則として行為者に限られる（職員が臨場した場合の、いわゆる「行為者についての人的制限」）。それゆえ、主たる行為者について調査が行われている場合、租税逋脱犯の共犯者または関与者は、なお自首をすることができる。

例えば、F銀行の従業員は顧客に租税逋脱犯を教唆した。この嫌疑に基づいて、F銀行について調査が実行された。F銀行に調査官が臨場したにもかかわらず、銀行の顧客はなお自首をすることができる。

（3）職員は、公課法7条により、公務員だけでなく、公行政を行うために選任されたすべての人である。財政官庁は、公課法6条でいう連邦および州の財政官庁である。

調査の場合において納税義務者の役所への「臨場」については議論の余地がある。法律の文言によると、この場合は臨場とは考えられない。納税義務者の権限ある調査官の事務室への立入りは、公課法371条2項1号aの意味での調査官の臨場とみなされる。そうでないと、調査官が納税義務者のもとへ赴いた場合と、納税義務者が調査官のもとへ赴いた場合とで税務調査の間に正当化されない差異があることになる。納税義務者が役所の部屋に入ると、処罰を免れる自首はもはや行い得ない。

(4) 納税義務者が複数の企業を営んでいる場合、納税義務者の一つの会社または住居への職員の立入は、納税義務者が他の会社で犯した租税違脱犯に関して遮断効を生じる。調査命令は人的および物的遮断効を正当化するものなので、調査命令は一つの特定の会社についてのみ与えられるものではないことを前提としている。

(5) 調査命令は、名宛人の名を挙げることで人的に制限され、税目と期間を挙げることで物的に制限されて、効力を生じる。

財政官庁は、公課法 196 条によって納税義務者に文書で示された調査命令の範囲を、内容を説明することで定めるべきである。

このことから、遮断効の時間的な構成要素が必然的に導かれる。処罰を免れる自首の効果は、納税義務者に通知された調査期間についてのみ排除される。調査官による独断的な調査命令の拡大は許されない。遮断効の無限の継続も処罰を免れる自首には内在しない。調査が終了すると、租税違脱犯が発覚していない場合には、訂正可能性が復活する。

この時から、既に調査された税目および課税期間について、処罰を免れる自首が再び行えるようになる。

(6) 調査の終了は、調査に基づいた賦課決定、租税評価決定 (Steuermessbescheid)、そして確定決定 (Feststellungsbescheid) を出すことと発送とによって表示される。

4 租税犯罪行為または租税秩序違反行為の捜査のための職員の臨場 (公課法 371 条 2 項 1 号 d)

公課法 371 条 2 項 1 号 d によれば、訂正、補完、追完の前に財政官庁の職員が租税犯罪行為または租税秩序違反行為の捜査のために臨場した場合には、不処罰の効果は生じない。

この遮断効は、公課法 371 条の基本的意図と合致する。自発的な動機に基づいて隠していた事実を明らかにする行為者のみが、不処罰を享受する。開始は公課法 397 条 1 項に従って決定される。通知とともに公式の知らせが伝えられ、送達ごとに効力が生じる。

5 消費税調査または給与所得税調査のための職員の臨場 (公課法 371 条 2 項 1 号 e)

公課法 371 条 2 項 1 号 e によれば、訂正、補完、追完の前に、財政官庁の職員が、売上税法 27 条 b による消費税調査のために、または所得税法 42 条 g による給与所得税調査のために、あるいは他の租税法規による調査のために臨場し、その身分を明らかにした場合には、不処罰の効果は生じない。

消費税調査も給与所得税調査も、立法資料では、公課法 193 条以下の自営業者等に対する臨場調査とはみなされていない。そこで、立法者は法の欠点を避けるため、別個の遮断事由を作り出したとされる。

6 租税犯罪行為の発覚 (公課法 371 条 2 項 2 号)

公課法 371 条 2 項 2 号によれば、訂正、補完、追完の時点で租税犯罪行為の一部がすでに発覚し、そして行為者がそのことを知っていたか、または状況の思慮ある分別によりその

ことを予期していたに違いない場合には、不処罰の効果は生じない。

(1) この排除事由は、客観的、主観的な二重の性質を有している。

客観的には、犯行が自首の時点で全部または一部発覚していなければならない。主観的には、行為者が発覚を知り、または思慮ある状況の評価によって発覚を予期していなければならない。

判例によれば、官庁が多くを知り、そのため義務に適った裁量により刑事手続を始動しなければならない場合に、犯行は発覚したとされる。犯罪の嫌疑は具体的でなければならない。すなわち「暫定的な評価によって犯行が有罪判決を受ける見込み」がなければならない。

このため、発覚は単なる初期の嫌疑以上の、そしてなお一層の発覚の危険または見込みである。むしろ十分な犯罪の嫌疑が存在しなければならない。

部分的な発覚は自首にとっては有害である。これは法規の文言から疑いなく導かれる。

例えば、1999年に関して租税法上の申告をしていないリヒテンシュタインの預金についての財政官庁の認識は、2000年に関する申告についての自首を排除しない。1999年の偽りのまたは不完全な所得税申告は、2000年の申告とは別の犯行だからである。

しかし、納税義務者によってさらに行われた、課税されていないスイスの預金については処罰を免れる自首は排除される。1999年に関する偽りのまたは不完全な申告がすでに部分的に発覚しているからである。

個々の具体的事例としては以下のものが挙げられる。

ア 財政官庁の検査通知は、大抵は発覚ではない。

イ 納税義務者が会社の同僚から、企業検査官が広範囲な検査通知を書いたことを聞き知った場合には、なお時機に遅れない自首ができる。

ウ スイス国境での自家用車の搜索に際し、税関職員がスイスの銀行の匿名の口座残高を見つけた場合、犯行の発覚はない。

犯行発覚と並んで、主観的構成要件メルクマールも認識されなければならない。従って犯行の発覚は故意の行為を認識しなければならない。

371条2項2号の遮断効を生じるためには、客観と主観の両方の要件が重疊的に存在することが必要である。

行為者が認識した状況から、官庁が、犯行の発覚に関して十分な認識を有しているとの結論に至った場合、行為者は発覚について知っている。課税手続における措置から自首について刑法的な結果を伴う発覚を推論できない場合には、こうした意識は欠けている。

(2) 納税義務者が何を根拠に犯行が発覚したと思うのか、または財政官庁が犯行を知っていると誤解したのかは重要ではない。

最新の判例が示すように、財政官庁がドイツの顧客についてのデータの入った CD を買入れたことを納税義務者が公的な報告から知ったならば、犯行の発覚を「予期しているに違いない」ものとして十分である。そして当該銀行とは、顧客が口座を有している銀行のこ

とである。

法律は、行為者が思慮ある状況の判断により発覚を予期していたに違いないことを、実際に認識したことと同視している。これに関しては、立証の軽減が重要である。

裁判所が租税刑罰手続において証拠評価の結果として納得した時にその帰責が重要となる。つまり、納税義務者が個別に挙げた、犯行の発覚について語った事情、それにもかかわらず、犯行が発覚したとの結論を導き出さなかった事情の帰責。それは、個人的な、そして一般的ではない個人的な思慮ある判断の関係が重要である。

ここから遮断効は、犯行の発覚を知りまたは予期していたに違いないことが証明された時に、正犯者あるいは共犯者にのみ適用されることになる。

7 利益による遮断効（公課法 371 条 2 項 3 号）

公課法 371 条 2 項 3 号によれば、公課法 370 条 1 項により軽減した租税または自己若しくは第三者のために獲得した不当な租税利益が、行為毎に 25000 ユーロを超える場合には、不処罰の効果は生じない。

2015 年 1 月 1 日以降、行為毎の閾値（Schwellenbetrag）が 25000 ユーロを超えないことが処罰を免れるための追加の障害となった。立法理由は、金額の限界を必要とすることについて特別の動機を挙げることなく、採用についての簡単な理由を示している。ただ、「巨額な」という構成要件メルクマールについての連邦通常裁判所の判例との関係が引合いに出されている。金額は各年度について算出すべきである。金額は、超えるか超えないか、いわゆる「ギロチン理論（Fallbeiltheorie）」に相当する。

8 特別に重大な事案における遮断効（公課法 371 条 2 項 4 号）

公課法 370 条 3 項 2 文 2 号から 5 号のいわゆる特に重大な事案については、不処罰の効果は生じない。

この遮断効の根拠は、租税逋脱犯について変わっていく社会的および立法政策的評価の結果である。

9 税務調査の場合の遮断効の制限（公課法 371 条 2 項 2 文）

調査命令の通知に基づく遮断効の場合または調査官の臨場の場合は、なお調査の対象となっていない税目と年度についての処罰を免れる自首の申告は可能である。

10 納税申告の場合における遮断効の制限（公課法 371 条 2 項 a）

公課法 371 条 2 項 a は、実務において、過料および刑事事件部署は、自首について予納申告の場合には調査等に無理を強いられるという状況についての法政策的な結果である。

消費税予納申告について⁶⁵¹、納税義務者が権限ある財政官庁に対して、不正確な申告を訂

⁶⁵¹ 消費税の納税申告は、課税期間（1月から12月）終了後、翌年5月末までに行う。また毎月の発生税額を申告する仮申告が義務付けられている。飯田・前掲（注600）186頁。

正し、不完全な申告を補完し、怠った申告を追完した場合には、371条1項、2項1文3号とは異なり、その訂正等した範囲において自首は効力を生じるとされている（公課法371条2項a1文）。このため、最近の、場合によっては10年間の消費税は、自首の度に訂正する必要が無い。25000ユーロの閾値も適用されない。

第10 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項の規定は、本来は行為者（正犯者）または共犯者が行う公課法371条の意味での自首だけではなく、むしろ第三者のための「他人の自首」（Fremdanzeige）の効力に関係する。この規定は申告書の訂正義務等を定めた公課法153条との前後関係でみるべきである。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解放することによる、密告の奨励である。

また公課法153条により定められた通りのそして時機に適って行われる申告の刑罰的な効果が問題である。それは公課法153条に従い申告書を補完、訂正した者が、それによって租税申告をしていないかまたは不正確な租税申告をした他の者を刑事訴追に晒すことを阻止するものである。第三者は、彼またはその代理人に、前もって犯行を理由として刑罰または過料手続の開始が通知されていたとしても、刑事訴追から免れることとなる。

例えば、経営者Aが、従業員の給与所得税について自由雇用関係にあるとの間違っただけにより支払わなかった。Aはこれを後で気付いたが、公課法153条による必要な訂正をしなかった。この場合に、新たに選任された共同経営者Bはこの誤りに気づき、訂正した申告書を提出したので経営者Aは租税刑法上の訴追をされなかった。

公課法371条4項は公課法371条3項の準用を規定し、第三者が自己のために行動した場合について、遁脱した租税または租税利益の後払いを規定している。

税理士は、公課法153条による訂正義務がないので、公課法371条4項を引き合いに出すことはできない。

第11 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

1 公課法378条1項に定められた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、彼またはその代理人にその行為を理由とした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、補完または怠った申告書を提出した場合には公課法378条3項により過料は科されない。

これは公課法371条の場合と同様、国家に対してこれまで隠れていた租税源泉を明らかにすることが重要である。しかし、公課法378条3項は公課法379条から382条の危険構成要件には適用されない。しかしこのことは、連邦憲法裁判所によって憲法違反とはみなされていない。このため公課法378条1項による軽微な租税軽減の行為者は、公課法378条3項による有効な自首をした場合でも、なお公課法379条による租税危険を理由として過料に処せられる。しかし、連邦財務省は「行為者が租税遁脱犯または軽微な租税

軽減に関連して処罰を免れまたは過料の免除を得た場合には、租税危険犯は原則的に訴追されない」ことを前提としている。

2 公課法 371 条と公課法 378 条の比較

前述したように、軽微な租税軽減を犯した行為者が、刑罰または過料手続の開始の通知前に訂正申告書を提出し、軽減した租税を期限通りに後払いした場合には、過料は科せられない。公課法 371 条 2 項と異なり、財政官庁の職員が税務調査のために臨場した場合でも自首の可能性は無くならない。自首は、行為者に当該行為を理由として刑罰または過料手続の開始が通知されたときになって初めて不可能となる。このため、通知がされないうちは、調査官が犯行をその全範囲について発見した場合であっても、処罰を免れる自首はなお可能である。

この相違は、行為者が租税遁脱犯を故意で行ったか否かの違いによるものである。不注意で犯した軽微な租税軽減はしばしば行った後で、税務調査の間によりやく気付くものである。

例えば、税務調査の過程で、納税義務者 S は、調査官の質問によって、うっかり誤って年度を超えて間違った記帳をしたことに気付いた。S は、結局調査官に率直にその間違った記帳を明らかにした。調査官のさらなる確定に際し、記入した誤りの帳簿を発見するために、自発的、積極的に協力したような場合である。

3 公課法 378 条 3 項による自首の要件

公課法 378 条 3 項の枠内では、不正確な申告を訂正するには、軽減した租税を定められた期限に納付することが必要である。

判例は、軽微な租税軽減の場合の訂正申告の内容に関して、公課法 371 条の場合と同様のものがなかについて一致してない。Karlsruhe 州高等裁判所は、納税義務者が前もって調査官に調査に必要な資料を自由に使用させ、関係者が過料法上の重要な事情を明らかにすることに続いて、調査確定 (Prüfungsfeststellung) を認めた場合には、それで十分であるとする。Oldenburg 州高等裁判所は、正反対の見解を支持する。

自首の特典は、周知のように、国家に対して隠れた租税源泉を明らかにすること、そしてそれが納税義務者自身の行為に基づくことに関係している。

しかし納税義務者が、ただ官庁の捜査活動が「首筋を刺して殺す (abnicke)」ものとして行動するだけの場合は、任意性が欠けるので自主的な貢献としては十分ではない。

第4節 小 括

本章では、ドイツの租税刑法について紹介、検討した。

まず第1節では、ドイツの租税制度について概観した。

ドイツは分権性をとる連邦国家であり、税務行政についても中央政府としての連邦、16の州および各市町村が、それぞれ権限、組織を有している。連邦税とは、税収の全てが連邦政府に帰属する税であり、所得税、法人税、付加価値税（消費税）等の主要な税目に係る税務執行は連邦から州に委託されているおり（共有税）、その税収は連邦と州に配分される。それに対応して、税務行政組織も、連邦財務省、州財務省、税務署が税の賦課徴収について、それぞれの権限を有することを紹介した。

そして、ドイツの課税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、所得税、法人税、営業税等がこれらの対象になる。納税者が自ら税額を計算して申告する申告納税方式は売上税（消費税）、給与所得税（勤労所得税）に係る源泉徴収税、資本所得に係る源泉徴収税で例外的に採られている。申告納税方式を原則とする日本とは異なるところである。そして具体例を通じて、ドイツにおける納税義務の成立から確定、徴収、租税罰にいたる過程をみた。

第2節ではドイツの租税刑法について、租税犯罪に適用されうる法規（公課法370条1項、2項）の構成要件を紹介した後で、所得税、営業税、消費税、贈与税・相続税等について、日常生活で起こり得る事例を通じてその具体的な適用を概観した。

その中で、日本では推計課税と租税遁脱犯との関係について明確な議論がされていないことについて言及した。推計課税には不正確さが伴うので、推計に合理性が認められない場合等には、遁脱金額を減額して認定することや、場合によっては公訴棄却、無罪判決をすべきである。

第3節では、ドイツ公課法に特徴的な制度である「自首」について、同じく具体例を基にその制度を概観した。

日本には、ドイツ公課法が定めるような自首の規定が存在しない。租税遁脱犯が刑法犯と同様の扱いがされているにもかかわらず、刑法の自首の機能する場面がないこと、告発、起訴不起訴の基準が明確ではないことから、日本にも納期限が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、不処罰となる制度を設けても良いのではないかと。

ドイツ公課法における自首は、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した制度であるとともに、行為者に誠実な納税義務者へと後戻りさせる機会を与えるものであること、国家に与えた損害を回復させるものであることを目的とした制度である。有効な自首をするためには、行為者は、法が定める積極的要件を充たし、消極的要件に該当しないこと等、自首により処罰を免れるための要件が定められていること、さらにその適用上の問題点を巡り、種々の問題点があることを紹介した。

おわりに

本稿では、租税刑法について重要と思われる問題点を中心に論じてきた。

第1章では、日本の租税刑法の全体像を示した後、その立法の歴史の変遷を辿り、立法史的考察を加えた。日本の租税刑法の歴史は、処罰の拡大、厳罰化の歴史であった。そしてそれは、立法政策によって、行政犯が刑法犯化していったものである。

第2章では、租税遁脱犯の客観的成立要件を概観し、実行行為に関する包括説と制限説との対立を検討した。包括説も制限説も、申告行為・無申告行為についての法的評価が不十分であり、昭和63年最決が採用した純粹制限説によるべきである。ただ、純粹制限説も訴因の記載について、所得秘匿工作をどの程度具体的に記載すべきか、所得秘匿工作を準備行為とした場合、その位置づけをいかに解するかについての問題点がある。そこで、訴因には所得秘匿工作をできるだけ具体的に記載すべきこと、特に起訴事実について争いがある場合には、当事者による事前の打合せを充実させること、釈明を積極的に求めるべきである。また、所得秘匿工作を構成要件の状況と解した東京高判平成3年10月14日の判断によりながら、今後生じる問題点については、新たな解釈等により解決すべきことも実務的には求められるであろう。

さらに新設された無申告遁脱犯は、所得秘匿工作を要件としていないため実行行為が不明確であり、虚偽無申告遁脱犯、単純無申告犯との区別が明確でないことから、無用の立法であると考えられる。

第3章では、租税遁脱犯の主観的成立要件（故意）について検討した。租税遁脱犯の故意について個別的認識説と概括的認識説との対立を検討した。帳簿のつけ落とし、計算違いを遁脱金額に含めるかについて、従来の議論は因果関係の問題としたり、故意の問題としたりして議論が複雑なものとなっていた。そこで、議論を分かり易くするため、客観的な要件である因果関係が肯定された後、主観的な要件である故意の問題として扱うべきである。

個別的認識説と概括的認識説は故意の認識の対象と程度とを区別していないため、議論がかみ合わない面がある。故意の認識の対象と、認識の程度は区別して考えるべきである。そして認識の対象は個別的認識説より、認識の程度は概括的認識説によるべきである。

さらに無申告遁脱犯の創設に伴い、実務・判例における主観重視の傾向による処罰拡大の危険性について論じた。仮名・借名口座を有していれば遁脱の意思があると認定した平成6年最決の判断は、所得秘匿工作は積極的なものであることを必要とする従来の最高裁の判断とは異なるものである。客観的に所得秘匿工作といえない場合に、遁脱の意思でそれを補い、しかも遁脱の意思を簡単に認定してしまったことは、処罰を拡大する危険性がある。こうした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みられるところである（最判平成28年2月29日）。

新設された無申告遁脱犯は所得秘匿工作を不要とするため実行行為が明確ではなく、遁脱の故意のみで処罰するものである。故意が簡単に認定されるようになると、処罰拡大の危険性がある。不要な立法というべきである。

第4章では、共犯の処罰について述べた。共犯の処罰根拠について概観した後で、ドイツとその影響を受けた日本の学説で問題となっている「中立的行為による幫助犯の成否」について検討した。ドイツでも日本でも定まった見解がない状況にある。従来の共犯理論の枠組

みの中で解決を図っていくべきであろう。ドイツの判例は従来の共犯理論の中で問題を解決している。日本でも、軽油取引税の逋脱に加功した者の罪責が問われた熊本地判平成6年3月15日は、従来の共犯理論を厳格に適用し、被告人を無罪とした。このことは中立的行為と幫助犯の成否という問題について特定の理論によることなく、事案を解決できることを示すものである。

法人の処罰についても論じた。法人の犯罪能力の有無について従来肯定説、否定説、折衷説が対立していたが、行政犯（両罰規定）についてはどの説もこれを肯定している。法人の犯罪能力は刑事政策的に肯定すべきである。その際、法人活動を委縮させないために、立法においても、処罰（量刑）においても比例原則によるべきである。

また、両罰規定（事業主処罰）における法人の処罰根拠については、法人の機関については行為責任を、その他の従業員の行為については監督責任を問うべきである。そして行政取締目的達成と責任主義の調和を図るため、従業者に過失があれば事業主にその監督上の過失があることを推定する過失推定説によるべきである。監督義務の内容は違反防止措置義務とし、行政取締目的と事業主の権利保護のため必要最小限のものとするべきである。しかし過失推定説に立った場合でも、訴訟法上、挙証責任を被告人に負わせることは、疑わしきは被告人の利益にとの刑事法の原則に反するので、挙証責任を転換したものではなく、被告人には推定事実の存在を疑わせるに足りる証拠提出責任があると解すべきである。そして事業主が証拠提出責任を果たさなかった場合には、裁判所は推定事実を認定してよい（許容的推定）と解するべきである。

両罰規定の問題点を述べた後、以下の二つの事案を通して租税逋脱犯に関する両罰規定の適用を見た。

従業員の身分のない者が従業員と共謀し所得税逋脱に加功した事案について、最決平成9年7月9日は、刑法65条1項を適用し、共同正犯の成立を肯定した。従来の共犯理論を適用し、事案を解決したものである。

また、家庭の主婦が長期譲渡所得の申告を夫に依頼し、所得税を逋脱した事案について、最決平成9年10月7日は、夫も両罰規定の定める「代理人」に当たると判断した。

どちらの事案も、両罰規定の適用が問題とはなり難いようなものであったが、事案の解決としては妥当なものであったと評価できる。

第5章では、国税通則法の改正に当たり、「通告処分」の問題点に検討を加えた。

通告処分は、間接国税についての制度であり、①税収確保と犯則者が通告を履行した場合に公訴権が消滅するとの利益を与えたものであること、②事件の大量性、をその立法理由としていたが、今日その理由は根拠を失っており、廃止すべきである。

通告処分は、犯則金を納めれば公訴を提起されないが、刑事裁判の威嚇の下で犯則金の納付を求めることは犯則者の裁判を受ける権利を侵害するもので、違憲の疑いがある。また通告処分の法的性格を非刑罰的処遇と解し、犯則者の権利救済を図るべく取消訴訟を肯定すべきである。

通告処分は犯則者（納税者）の救済という観点からは問題のある制度である。犯則金ではなく、行政制裁金と改めるべきこと（非犯罪化）、中立的な機関による事前手続の保障を図ること、通告金額の基礎の明確化が必要である。

第6章では、手続的なものとして、税務調査と犯則調査について論じた。特に問題となる

のは、税務調査で得られた証拠を犯則事件の証拠として流用することの可否である。最決平成16年1月20日は、調査官が犯則事件の証拠となることを想定していただけた場合には証拠の流用が許されるとした。しかし、調査官の想定という主観によることは基準として不明確である。国税通則法74条の8の趣旨を実現すべく、税務調査で得られた証拠を犯則事件の証拠として流用することは、違法収集証拠として証拠能力を否定すべきである。

証拠の流用を制限するため、新たにファイアウォールを設けるべきである。税務調査で得られた証拠を犯則事件の証拠として流用することは原則的に禁止し、例外的に認める場合には、中立的な第三者の判断があったこと、流用の必要性、合理性を書面に残すべきこと等、厳格な要件を課すべきである。そして、訴訟では、課税庁側・検察側にこれらの証拠を提出させること、提出されない場合には、証拠の流用があったことを推認させると解すべきである。第三者委員会のようなものを設けることも考えられてよい。

証拠の流用の問題は、純粋な任意調査と犯則調査でも問題となる。いわゆる「横目調査」で得られた証拠の流用の可否が問題となった大阪地判平成30年5月9日は、任意調査であることを理由に肯定した。しかし、この判決は判断基準が明確ではない。違法収集証拠として、証拠能力を否定すべきであった。

第7章では、ドイツ租税刑法について紹介した。日本の刑法はドイツ法の影響を受けていること、日本には租税刑法に関する統一的な法典が存在しないが、ドイツ公課法は租税刑法についての規定を設けていることから、従来あまり紹介されて来なかったドイツ公課法について紹介することは意味がある。

ドイツ租税刑法の理解に資する範囲でドイツの租税行政制度について紹介した。ドイツでは、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、所得税、法人税、営業税等ではこの方式が採られている。納税者が自ら税額を計算し申告する申告納税方式は、給与所得税に係る源泉徴収税、消費税等で採用されている。

正しい課税を実現するためには、納税者の申告が正確で完全なものであることが必要である。ドイツ公課法は370条1項で、租税遁脱犯について以下のような三つの類型を規定し、正しい課税の実現を図ろうとしている。

財政官庁に対して課税上重要な事実について不正確、不完全な申告を行うこと（1号）、課税上重要な事実を財政官庁に知らせずにおくこと（2号）、収入印紙等の不使用（3号）である。いずれかの行為によって租税を軽減し又は自己若しくは第三者のために不当な利益を獲得した者は、5年以下の自由刑または罰金に処せられる。これらの未遂は処罰される（公課法370条2項）。日本の租税遁脱犯について未遂規定がないこと理由は明らかではないが、未遂段階ではまだ可罰性がないと立法者が判断したためと思われる。

370条1項2号は不作為犯の規定である。日本では虚偽無申告遁脱犯について解釈により不真正不作為犯とした。ドイツ公課法のように不作為犯について立法化すべきである。

ドイツ租税刑法の構造を概観し、具体的な事例を通してその適用を見た。日本でも起こり得る事例（消費税の軽減税率の適用の有無等）もあり、示唆を受けるものである。

さらにドイツ公課法で特徴的なのは371条で不処罰となる「自首」制度を設けていることである。自首は、隠れていた租税源泉を明らかにするために設けられたもので、公課法371条は、自首が認められ不処罰となるための要件、すなわち自首が認められるための積極的な要件と自首が認められなくなる消極的な要件とをかなり詳細に定めている。

日本には、ドイツ公課法の自首に相当する制度は存在しない。日本でも納期が過ぎた後に申告を訂正し、逋脱した租税を後払いした場合には不処罰となる制度を設けても良い。

上述のように、本稿は租税刑法の全体にわたり重要と思われる問題点について考察を加えたものである。その論述の視点としたのは、理論と課税実務との調和を図りつつもそれは課税庁にとってのみ使い易い理論、制度であってはならないこと、課税される納税者の側に立って、制度やその運用の在り方について、批判的に考察することである。「はじめに」で述べたように、脱税は納税者間の「負担の公平」を害するものであり、悪質、巨額な脱税は厳しく取締まるべきことに異論はないであろう。しかし、徴税の便宜や脱税の摘発、訴追、立証の容易化にのみ傾くこと、納税者（国民）を刑罰の威嚇に晒して納税義務の履行に駆り立てることには納税者（国民）の権利保護の見地から問題がある。租税刑法の歴史的変遷でも見たように、その立法は処罰の拡大、厳罰化に傾いてはいないだろうか。納税者の権利保護が置き去りにされてはいないだろうか。国民は租税に関する立法、制度の在り方について関心を持たなければならない。

以 上

参考文献 (五十音順)

- 青木慎仁 「平成22年度税制改正について 租税に関する罰則(国税関係)について」
『平成22年度税制改正の解説』第一法規・2010年)
- アーサーアンダーセン 『DATA BOOK ヨーロッパ各国の税制 (1992/93年版)』(中央
経済社・1992年)
- 浅田和茂 「青色申告承認の取消と遁脱犯の成否」法学雑誌36巻3・4(大阪市大・19
90年)
- 朝山芳史 「租税ほ脱犯の罪質について—詐欺罪との比較を中心として」(『植村立郎判事退
官記念論文集 現代刑事法の諸問題(第1巻 第1編)』立花書房・2011
年)
- 安達光治 「客観的帰属論—犯罪体系論という視点から—」(川端博他編『理論刑法学の探
求①』成文堂・2008年)
- 阿部泰隆 『行政の法システム(上)』(有斐閣・1992年)
『行政の法システム(下)新版』(有斐閣・1997年)
- 新井隆一 『財政における憲法問題』(中央経済社・1965年)
『第3版・租税法の基礎理論』(日本評論社・1997年)
- 安西 温 「交通反則金制度に対する若干の所見」ジュリスト370号(有斐閣・1967
年)
- 飯田淳一 「ドイツの税務行政」税大ジャーナル13号(2010年)
- 飯田喜信 「租税ほ脱犯における故意」(小林充・植村立郎編『刑事事実認定重要判決50
選(上)』立花書房・2006年)
「いわゆる青色申告取消益と租税ほ脱犯」(『小林充先生・佐藤文哉先生 古稀祝
賀刑事裁判論集 上巻』判例タイムズ社・2006年)
- 池田修・前田雅英 『刑事訴訟法講義 第3版』(東京大学出版会・2009年)
- 石井一正 『刑事事実認定入門』(判例タイムズ社・2007年)
- 石井徹哉 「W i n n y 事件における刑法上の論点」千葉大学法学論集 第19巻第4号
(2005年)
- 石島 宏 「税務調査と犯則調査の差異」(小川英明ほか編『新・裁判実務大系 第18巻
租税訴訟[改訂版]』青林書院・2009年)
- 泉 徳治・大藤 敏・満田明彦 『租税訴訟の審理について(第3版)』(法曹会・2018
年)
- 井田 良 「所得税法244条1項にいう『使用人その他の従業者』の意義および『使用人
その他の従業員』の身分のない者による所得税ほ脱の共同正犯の成否」ジュリ
スト1187号(有斐閣・2000年)
『講義刑法学・総論』(有斐閣・2013年)
『講義刑法学・総論[第2版]』(有斐閣・2018年)
- 板倉 宏 「租税刑法の現代的動向」税法学100号(1959年)
「租税刑法における故意(上)(中)(下)—租税刑法をめぐる諸問題」判例タイ

- ムズ 191号(1966年)、194号(1966年)、199号(1967年)
「租税刑事制裁法の現代的課題」税法学200号(1967年)
『租税刑法の基本問題—増補版—』(勁草書房・1968年)
「行政刑法の課題」ジュリスト増刊『現代の法理論』(有斐閣・1970年)
「いわゆる行政犯概念なるものの批判」(『植松博士還暦祝賀 刑法と科学 法律編』有斐閣・1971年)
「租税刑事法の今日の問題」(『租税刑事法の諸問題』租税法研究第9号1981年)
『新訂 刑法総論 補訂版』(勁草書房・2001年)
- 市橋克哉 「行政罰—行政刑罰、通告処分、過料」公法研究第58号(有斐閣・1996年)
「行政法上のエンフォースメント—行政上の秩序罰制度改革について：手続法の視点から」法律時報85巻12号(日本評論社・2013年)
- 伊東研祐 「両罰規定における業務主処罰」(塩野宏編『行政判例百選I[第2版]』有斐閣・1987年)
「第14章 法人の刑事責任」(芝原邦爾ほか編『刑法理論の現代的展開—総論II』日本評論社・1990年)
「所得税法244条1項(両罰規定)の非事業主に対する適用の可否と同項にいう『代理人』の意義」(『平成9年度 重要判例解説』有斐閣・1998年)
「所得税法244条1項(両罰規定)にいう『従業者』の意義と、その違反行為に関与した『非従業者』に対する刑法65条1項の適用の可否」現代刑事法1号(現代法律出版・1999年)
「組織体刑事責任論」(『田宮裕博士追悼論集 上巻』信山社出版・2001年)
- 伊藤剛志 「一般的租税回避否認規定の適用が争われた裁判例」ジュリスト1496号(有斐閣・2016年)
- 稲葉馨・人見剛・村上裕章・前田雅子『行政法 第3版』(有斐閣・2016年)
- 井上弘道 「租税処罰法をめぐる問題点」(小川英明ほか編『新・裁判実務大系 第18巻 租税訴訟[改訂版]』青林書院・2009年)
- 今井猛喜 「所得税逋脱犯の共同正犯」(水野忠恒ほか編『租税判例百選[第4版]』有斐閣・2005年)
- 今村 隆 「青色申告の承認の取消しと逋脱税額」(水野忠恒ほか編『租税判例百選[第5版]』有斐閣・2011年)
「132条及び132条の2の適用と税務執行の関係上の論点」税務弘報(2016年1月)
- 今村暢好 「行政刑法の特殊性と諸問題」松山大学論集 第23巻 第4号(2011年)
- 岩崎政明 「租税制度における行政手続の課題」ジュリスト1304号(2006年)
- 上寫一高 「『偽りその他不正の行為』の意義」(水野忠恒ほか編『租税判例百選[第5版]』有斐閣・2011年)、「虚偽不申告による逋脱犯の成立」(中里実ほか編『租税判例百選[第6版]』有斐閣・2016年)
- 植村立郎 「行政犯の故意」(小林充・植村立郎編『刑事事実認定重要判決50選(上)』立花書房・2006年)

- 「行政犯における故意」(小林充・香城敏磨編『刑事事実認定—裁判例の総合的研究(上)』判例タイムズ社・2006年)
- 宇賀克也 『行政法概説Ⅰ行政法総論[第2版]』(有斐閣・2007年)
- 臼井滋夫 『国税犯則取締法』(信山社出版・1990年)
- 内田 貴 『改正民法のはなし』(民事法務協会・2020年)
- 浦東久男 「重加算税—税理士との意思の連絡」(水野忠恒ほか編『租税判例百選[第5版]』有斐閣・2011年)
- 宇那木正寛 「工作物使用禁止命令と事前手続」(宇賀克也ほか編『行政判例百選Ⅰ[第7版]』有斐閣・2017年)
- 馬渡香津子 「強制わいせつ罪の成立と行為者の性的意図の要否」ジュリスト1517号(2018年)
- 占部祐典 『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』(信山社・2002年)
「重加算税の賦課要件の再検討」税法学566号(日本税法学会・2011年)
- 宇津呂英雄 「法人処罰のあり方」(石原一彦ほか編『現代刑罰法大系 第1巻』日本評論社・1984年)
- 江口三角 「両罰規定と法人の過失」(松尾浩也ほか編『刑法判例百選Ⅰ[第4版]』有斐閣・1997年)
- 大蔵省主税局・自治省税務局編集『現行 日本税法大成 追録臨時号—改正税法のまとめ—』(大成出版・1981年)
- 太田匡彦 「通告処分の性質—抗告訴訟の適否」(水野忠恒ほか編『租税判例百選[第5版]』有斐閣・2011年)
- 大塚 仁・福田 平『刑法総論Ⅰ』(有斐閣・1980年)
- 大塚 仁 『刑法概説(総論)[第三版]』(有斐閣・1997年)
『刑法概説(各論)[第三版]』(有斐閣・1996年)
「両罰規定における業務主処罰の論拠」(田中二郎編『行政判例百選[新版]』有斐閣・1970年)
- 大塚 仁ほか編『大コンメンタール刑法 第3版 第1巻』(青林書院・2015年)
(古田祐紀・田寺しおり執筆)
『大コンメンタール刑法 第2版 第5巻』(青林書院・2005年)
(堀内信明=安廣文夫執筆)
- 雄川一郎 『行政争訟法』(有斐閣・1957年)
- 大塚裕史 「旧物品税法18条1項2号にいう『偽計その他の不正の行為』の意義」 「不申告は脱犯における所得秘匿工作」(佐々木史朗他編『判例経済刑法大系 第2巻』日本評論社・2001年)
- 大谷英一 「両罰規定に関する一考察—事業主処罰の本質—」法と政治 第1巻第3・4号
関西学院大学法政学会(1950年)
- 大谷 實 『新版 刑法講義総論』(成文堂・2002年)
『新版 刑法講義各論[追補版]』(成文堂・2003年)
『新版 刑事政策講義』(弘文堂・2009年)
『刑法総論講義 新版第4版』(成文堂・2012年)

- 岡村忠生 「法人税法132条の2『法人税の負担を減少させる結果となると認められるもの』の意義と該当性」ジュリスト 1495号(有斐閣・2016年)
- 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法 第7版』(有斐閣・2013年)
- 岡村忠生・酒井貴子・田中昌国『租税法』(有斐閣・2017年)
- 小島建彦 「両罰規定における法人処罰と従業者等処罰の関係」刑法雑誌23巻1・2号(1979年)
- 「直税法違反事件の研究」司法研究報告書 第24輯第2号(1979年)
- 小田原卓也「近年の租税罰則見直しと租税ほ脱犯の実行行為に関する一考察」税大ジャーナル22号(税務大学校・2013年)
- 笠井 治 「納税義務者から確定申告を委託されて所得税ほ脱の違反行為をした者が所得税法244条1項にいう『代理人』に当たるとして事業主ではない納税義務者に所得税ほ脱犯の成立を認めた事例」ジュリスト1185号(有斐閣・2000年)
- 金沢文雄 「法人の刑事責任と両罰既定」(阿部純二他編『刑法基本講座(第2巻)一構成要件論』法学書院・1994年)
- 金井貴嗣・川濱昇・飯泉文雄『独占禁止法 第4版』(弘文堂・2013年)
- 鐘ヶ江洋祐「軽油取引税の納税義務者」(中里実ほか編『租税判例百選[第6版]』有斐閣・2016年)
- 金子 宏 『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣・2010年)
- 『租税法 第19版』(弘文堂・2014年)、『租税法 第21版』(弘文堂・2016年)、『租税法 第22版』(弘文堂・2017年)、『租税法 第23版』(弘文堂・2019年)
- 兼子 仁 「交通反則金納付の通告は取消訴訟の対象となる行政処分にあたるか」自治研究 第58巻第1号(1982年)
- 『行政法総論』(筑摩書房・1983年)
- 神垣英郎 「交通反則金通告制度に対する若干の疑問」ジュリスト369号(有斐閣・1967年)
- 神山敏男 『[新版]日本の経済犯罪—その実情と法的対応』(日本評論社・2001年)
- 「租税に関する犯罪」(小暮得雄他編『刑法講義各論—現代型犯罪の体系的位置づけ』有斐閣・1988年)
- 神例康博 「第23章 脱税」(神山敏男他編著『新経済刑法入門[第2部]』成文堂・2013年)
- 川井 健 『民法概論 I』(有斐閣・2006年)
- 川出敏裕 「挙証責任と推定」(松尾浩也=井上正仁編『刑事訴訟法の争点[第3版]』有斐閣・2002年)
- 「税法上の質問検査権限と犯則事件の証拠」(『平成16年度 重要判例解説』有斐閣・2005年)
- 「追徴税と罰金との併科」(宇賀克也ほか編『行政判例百選 I [第6版]』有斐閣・2012年)
- 川出敏裕・宇賀克也「行政罰 刑事法との対話」(宇賀克也・大橋洋一・高橋 滋編『対話

- で学ぶ行政法』有斐閣・2003年)
- 川口政明 「租税ほ脱犯の実行行為」法律のひろば第35巻第2号(1982年)
「判解」(『最高裁判所判例解説 刑事篇 平成6年度』法曹会・1996年)
- 川崎友巳 「所得税法244条1項(両罰規定)の非事業主に対する適用の可否と同項にいう『代理人』の意義」同志社法学 51巻3号(1999年)
「法人処罰論の今日的展開」(『大谷實先生喜寿記念論文集』成文堂・2011年)
「両罰規定の多面的機能とその限界」同志社法学64巻3号(2012年)
- 河津博史 「刑事弁護実務からみる日本版司法取引の課題」NBL1122号(商事法務・2018年)
- 川端 博 『刑法総論講義 第3版』(成文堂・2013年)
- 河村澄夫 「税法違反事件の研究」司法研究報告書 第4輯8号(1954年)
- 菊井康郎 「通告処分の性質—抗告訴訟の適否」(金子宏ほか編『租税判例百選[第3版]』有斐閣・1992年)
- 木口信之 「判解」(『最高裁判所判例解説刑事篇 平成9年度』法曹会・2000年)
「納税義務者から確定申告を委託されて所得税ほ脱の違反行為をした者が所得税法244条1項にいう『代理人』に当たるとして事業主でない納税義務者に所得税ほ脱の成立を認めた事例」ジュリスト1133号(有斐閣・1998年)
- 北野弘久 『判例研究 日本税法体系4』(学陽書房・1980年)
『税法解釈の個別的研究 I』(学陽書房・1984年)
- 北野弘久(黒川 功補訂)『税法学原論 第7版』(勁草書房・2016年)
- 北村喜宣 「行政罰・強制金」(磯辺 力ほか編『行政法の新構想II』有斐閣・2008年)
- 木村弘之亮 「西ドイツにおける税務調査」日税研論集9号(日本税務研究センター・1989年)
- 木村光江 「行為者の性的意図と強制わいせつ罪の成立要件」(『平成29年度重要判例解説』有斐閣・2018年)
- 京藤哲久 「虚偽不申告ほ脱犯の所得秘匿工作に当たるとされた事例」(『平成6年度 重要判例解説』有斐閣・1995年)
「過料と罰金・拘留との併科」(塩野宏ほか編『行政判例百選I [第4版]』有斐閣・1999年)
「法人税法164条にいう『その他の従業者』と『業務に関して』」(『平成23年度 重要判例解説』有斐閣・2012年)
- クラウド・ティプケ著/木村弘之亮・吉村典久・西山由美 訳
『所得税・法人税・消費税—西ドイツ租税法—』(木鐸社・1988年)
- 國分 進 「ほ脱犯の実行行為及び主体」判例タイムズ1458号(2019年)
- 清永敬次 『税法 新装版』(ミネルヴァ書房・2013年)
- 吉良 実 「犯則事実の不存在と国税犯則取締法14条の通告の効力」民商法雑誌99巻2号(有斐閣・1988年)
- 警察庁 「道路交通法の一部を改正する法律案要綱(案)について」「反則通告金制度について」ジュリスト369号(1967年)
- 香城敏磨 「判解」(『最高裁判所判例解説 刑事篇 昭和63年度』法曹会・1991年)

- 「租税逋脱犯の実行行為とその判示方法」ジュリストNo.928（有斐閣・1989年）
- 「逋脱罪（所得秘匿工作をした上での不申告）に関する最高裁判例」（『刑法と行政刑法』信山社・2005年）
- 古城 誠 「反則金の通告」（塩野宏ほか編『行政判例百選Ⅱ[第4版]』有斐閣・1999年）、同（宇賀克也ほか編『行政判例百選Ⅱ[第6版]』有斐閣・2012年）
- 小早川光郎 「租税犯則通告処分と行政事件訴訟」『租税判例研究』ジュリスト524号（1973年）
- 「通告処分の法律問題」租税法研究 5号（有斐閣・1997年）
- 『行政法 上』（弘文堂・1999年）
- 小林敬和 「通告処分の問題点—間接国税犯則行為と交通反則行為を参考にして—」高岡法学 第15巻1=2合併号（2004年）
- 「業務者でない者が逋脱行為へ関与した場合の業務主責任」税法学561号（2009年）
- 小林敬和・波多野 宏「西ドイツ租税刑法の改正と問題点—経済犯罪克服に関する専門委員会の第一小委員会の勧告—」税法学330号（1978年）、331号（1978年）
- 最高検察庁新制度準備室「合意制度の当面の運用に関する検察の考え方」法律のひろば 71巻4号（ぎょうせい・2018年）
- 裁判所職員総合研修所監修『刑法総論講義案（三訂補訂版）』（司法協会・2007年）
- 『刑法総論講義案（四訂版）』（司法協会・2016年）
- 『刑事訴訟法講義案（三訂版）』（司法協会・2007年）
- 財務省 「納税環境整備に関する資料」（財務省ホームページ・2017年）
- 佐伯仁志 「法人処罰に関する一考察」（『松尾浩也先生古稀祝賀論文集 上巻』有斐閣・1998年）
- 「制裁」（『岩波講座 現代の法4』岩波書店・1998年）
- 『制裁論』（有斐閣・2009年）
- 櫻井敬子・橋本博之 『行政法 第5版』（弘文堂・2016年）
- 佐久間 修「建設業法違反と両罰規定」（『平成7年度重要判例解説』有斐閣・1996年）
- 「Winnny事件における共犯論と著作権侵害」NBL979号（商事法務・2012年）
- 笹倉宏紀 「法人税法153条ないし155条に規定する質問又は検査の権限の行使により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る場合と同法156条」ジュリスト1304号（2006年）
- 「行政調査—刑事手続法の視点から」法律時報85巻12号（日本評論社・2013年）
- 「法の実現と行政手続・刑事手続」（佐伯仁志編『岩波講座 現代法の動態2 法の実現手法』岩波書店・2014年）
- 「質問検査で取得収集した証拠資料の犯則事件での利用」（中里実ほか編『租税判例百選[第6版]』有斐閣・2016年）

- 「企業の違法行為に対する行政制裁と刑事制裁—主に手続法の観点から—」『特集・企業犯罪に対する手続法的対応』刑事法ジャーナル No. 58 (2018年)
- 佐藤英明 「通告処分の内容の履行後に国犯法2条にもとづく差し押え処分の無効確認を求める訴えの利益」自治研究第63巻 第3号 (1987年)
- 「虚偽申告による逋脱犯の実行行為とその判示方法」警察研究 第61巻 第5号 (1990年)
- 「いわゆる青色申告取消益と逋脱犯」(金子 宏編『所得課税の研究』有斐閣・1991年)
- 『脱税と制裁 租税制裁法の構造と機能』(弘文堂・1992年)
- 『脱税と制裁 増補版』(弘文堂・2018年)
- 「犯則調査権限導入に関する若干の論点整理」ジュリスト1270号(2004年)
- 「申告納税制度の定着と展望～所得税を中心として」租税法学会報告(2016年)
- 『スタンダード所得税法 第2版補正版』(弘文堂・2018年)
- 佐藤英明・笹倉宏紀・上西左大信 「国税犯則取締法改正」税研193号(2017年)
- 塩見 淳 「中立的行為と幫助」(山口厚=佐伯仁志編『刑法判例百選I [第7版]』有斐閣・2014年)
- 塩野 宏 『行政法I 総論 [第6版]』(有斐閣・2015年)
- 『行政法II 行政救済法 [第5版]』(有斐閣・2011年)
- 品川芳宣 『国税通則法の理論と実務』(ぎょうせい・2017年)
- 志馬喜徳郎・荒井 勇・山下元利・茂串 俊共編『平成31年改訂 国税通則法精解』(大蔵財務協会・2019年)
- 芝池義一 『行政法読本』(有斐閣・2009年)
- 『行政法総論講義 第4版補訂版』(有斐閣・2010年)
- 芝原邦爾 『経済刑法研究 上、下』(有斐閣・2005年)
- 芝原邦爾ほか著 『ケースブック経済刑法 [第3版]』(有斐閣・2010年)
- 芝原邦爾ほか編著 『経済刑法—実務と理論』(商事法務・2017年)
- 司法研修所編 『税法違反事件の処理に関する実務上の諸問題』(法曹会・1990年)
- (司法研究報告書第40輯第2号(野間洋之助・森下康弘・松本信弘))
- 島田聡一郎 「広義の共犯の一般的成立要件—いわゆる『中立的行為による幫助』に関する近時の議論を手がかりとして—」立教法学 57号(2001年)
- 「第4章 租税犯罪」(山口厚編著『経済刑法』商事法務・2012年)
- 「W i n n y 事件2審判決といわゆる『中立的行為による幫助論』」刑事法ジャーナル22号(成文堂・2010年)
- 「W i n n y 開発・提供者の罪責に関する最高裁決定」刑事法ジャーナル32号(成文堂・2012年)
- 杉村章三郎 「租税処罰法の現在及び将来」国家学会雑誌57巻9号(1943年)
- 『租税法概論』(有斐閣・1956年)

- 首藤重幸 「相続財産の隠ぺい事実を知らなかった相続人の重加算税」税務事例研究第30号（日本税務研究センター・1996年）
「判批」ジュリスト1323号（2006年）
- 関 洋太 「刑事訴訟規則等の一部を改正する規則の概要」判例タイムズ1447号（2018年）
「刑事訴訟規則等の一部を改正する規則の概要」NBL1122号（商事法務・2018年）
- 曾根威彦 『刑法総論[第3版]』（弘文堂・2000年）
- 園田 寿 「Winn yの開発・提供に関する刑法的考察[再論]」刑事法ジャーナル22号（成文堂・2010年）
- 曾和俊文 「質問検査をめぐる紛争と法」（芝池義一・田中 宏・岡村忠生編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房・1995年）
「行政調査手続の整備」ジュリスト1304号（2006年）
『行政調査の法的統制』（弘文堂・2019年）
- 高橋 滋 『行政法』（弘文堂・2016年）
- 高橋則夫 「両罰規定における正犯・共犯の成否」（『平成9年度 重要判例解説』有斐閣・1998年）
「共犯の処罰根拠論の新様相」現代刑事法5巻9号（No. 53・2003年）
『刑法総論 第3版』（成文堂・2016年）
『刑法総論 第4版』（成文堂・2018年）
- 高山佳奈子 「行政制裁法の課題—総説」法律時報85巻12号（日本評論社・2013年）
- 田口守一 『刑事訴訟法 第3版』（成文堂・2002年）
- 田中勝次郎 「ドイツの脱税犯について」税法学7号（1951年）
- 田中二郎 『新版 行政法 上巻 全訂第2版』（弘文堂・1976年）
『租税法 [第3版]』（有斐閣・1990年）
- 田中二郎他 「租税法セミナー」ジュリストNo.133（1957年）
- 田中利幸 「法人犯罪と両罰規定」（中山研一ほか編『現代刑法講座 第1巻 刑法の基礎理論』成文堂・1977年）
「企業体の刑事責任」（西原春夫ほか編『判例刑法研究（1）』有斐閣・1980年）
「行政と刑事制裁」（雄川一郎・塩野宏・園部逸夫編『現代行政法大系 第2巻』有斐閣・1984年）
「両罰規定と企業の過失」（山口厚＝佐伯仁志編『刑法判例百選I [第7版]』有斐閣・2014年）
- 田中啓之 「ドイツにおける租税確定手続」日税研論集71号（日本税務研究センター・2017年）
- 田中良弘 「行政の実効性確保手段としての刑罰規定のあり方についての一考察」一橋法学第13巻第2号（一橋大学大学院・2014年）
- 谷口勢津夫 『税法基本講義 第5版』（弘文堂・2016年）
- 田宮 裕 『刑事訴訟法 新版』（有斐閣・1996年）

- 田村泰俊 「通告処分制度の必要性と救済手続の検討—行政の実効性確保との関連で—」
東京国際大学論叢（経済学部編）第17号（1997年）
- 団藤重光 『刑法綱要総論』（創文社・1995年）
『刑法綱要各論』（創文社・1996年）
- 千葉勝美 「判解」『最高裁判所判例解説 民事篇（平成4年度）』法曹会・1995年
- 土本武司 「1 不申告ほ脱犯における事前の所得秘匿工作の構成要件の意義 2 事前
の所得秘匿工作のみに加功した者の共同正犯性」（判例時報 1427号）205頁
（判例評論 404号 59頁）。
『行政と刑事の交錯』（立花書房・1989年）
- 鶴田六郎 「いわゆる脱税経費の損金不算入」（『平成6年度 重要判例解説』有斐閣・19
95年）
- 手塚貴大 「日本における財産評価法の可能性：ドイツ財産評価法の検討を踏まえて」（日
税研論集 68号・2016年）
- 寺崎嘉博 『刑事訴訟法 第3版』（成文堂・2013年）
- 照沼亮介 「共犯の処罰根拠論と中立的行為による幫助」（『神山敏雄先生古稀祝賀論文集
第一巻』成文堂・2006年）
- 豊田兼彦 「中立的行為による幫助と共犯の処罰根拠—共犯論と客観的帰属論の交錯領域
に関する一考察—」（『神山敏雄先生古稀祝賀論文集 第一巻』成文堂・200
6年）
『共犯の処罰根拠と客観的帰属』（成文堂・2009年）
「W i n n y 事件と中立的行為」刑事法ジャーナル 22号（成文堂・2010年）
- 長岡龍一 「両罰規定に関する一考察」東北学院大学論集法律学 第8・9合併号（197
6年）
- 中川一郎 「税法学の課題（二）—租税法律主義と税法の法治国家的適用—」税法学 88
号（1958年）
- 中川一郎編 『77年AO法文集（邦訳）』（税務研究所・1979年）
- 中川哲男 「判解」『最高裁判所判例解説 民事篇 昭和47年度』法曹会・1976年）
- 中原茂樹 「交通反則金制度」ジュリスト 1330号（2007年）
「行政制裁—行政法の視点から」法律時報 85巻 12号（日本評論社・2013
年）
- 中村 勲 「税務訴訟と刑事処分との関係（1）—刑事判決の影響」（小川英明・松沢智編
『裁判実務大系 第20巻 租税争訟法』青林書院・1988年）
- 中村邦義 「ドイツ租税刑法における構成要件の錯誤と禁止の錯誤の区別について」
産大法学 49巻 1・2号（2015年）
- 中村隼一郎 「平成30年度税制改正について 電子申告・国税通則・国税徴収関係」（『平成
30年度税制改正の解説』第一法規・2018年）
- 成田頼明 「質問検査権（2）—憲法35条・38条との関係」（金子宏ほか編『租税判例
百選 [第3版]』有斐閣・1992年）
- 西田典之 「団体と刑罰」（『岩波講座 基本法学 2—団体』岩波書店・1983年）
『刑法総論[第2版]』（弘文堂・2010年）

- 西田典之ほか編『注釈刑法 第1巻 総論』(有斐閣・2010年)(嶋矢貴之執筆)
- 西原春夫 『刑法総論』(成文堂・1977年)
- 西原春夫監訳『イェシエック＝ヴァイгент ドイツ刑法総論 第5版』(成文堂・1999年)
- 日本貿易振興機構(JETRO)「ドイツ税制」HP(最終更新日2019.1.21)
- 西山由美 「消費課税における仕入税額控除—ドイツ売上税法における前段階税額控除を素材として—」慶応義塾大学 法学政治学論究 第29号(1996年)
- 「国境を越える取引に関する消費課税—ドイツ売上税法を素材として—」慶応義塾大学 法学政治学論究 第33号(1997年)
- 「帳簿の記載事項の真実性と仕入税額控除—ドイツ連邦財政裁判所判例をてがかりとして—」(石島弘ほか編『税法の課題と超克 山田次郎先生古稀記念論文集』信山社出版・2000年)
- 「消費課税と租税文化」(森征一編『法文化としての租税』法文化叢書③ 国際書院・2005年)
- 「消費課税における『事業者』の法的地位」税法学557号(2007年)
- 「消費税と憲法—ドイツ憲法からの考察」税研183号(2015年)
- 「消費税と脱税」(『木村弘之亮先生古稀記念 公法の理論と体系思考』信山社・2017年)
- 野村 稔 『刑法総論 補訂版』(成文堂・1998年)
- 『経済刑法の論点』(立花書房・2002年)
- 野本昌城 「通告処分の性質—抗告訴訟の適否」(水野忠恒ほか編『租税判例百選[第4版]』有斐閣・2005年)
- 根本篤男 「平成29年度税制改正について 国税通則法関係」(『平成29年度税制改正の解説』第一法規・2017年)
- 橋本裕藏 「売上げを正確に記載した帳簿を作成している場合に売上金の一部を仮名又は借名の預金口座に入金保管することと不申告通脱犯の所得秘匿工作」法学新報第100巻第7・8号(中央大学法学会・1996年)
- 「妻から確定申告を委託された夫がした所得税ほ脱の違反行為について妻に所得税法の両罰規定による所得税ほ脱犯が成立するとされた事例」法学新報第105巻10・11号(中央大学法学会・1999年)
- 畠山武道・渡辺充 『新版 租税法』(青林書院・2000年)
- 波多野弘 『租税法概論講義』(清文社・2015年)
- 羽瀨清司 「租税ほ脱犯における故意」(小林充・香城敏磨編『刑事事実認定—裁判例の総合的研究(上)』判例タイムズ社・2006年)
- 林 眞義 「賦課課税制度の考察—明治20年所得税を中心に—」税法学566号(2011年)
- 林 幹人 「ファイル共有ソフトWinnyの公開・提供と著作権法違反幫助罪の成否」(『平成24年度 重要判例解説』有斐閣・2013年)
- 「共犯行為と故意—最高裁平成23年12月19日決定を契機として—」(『川端博先生古稀記念論文集 上巻』成文堂・2014年)

- 原田尚彦 『全訂第7版 行政法要論』(学陽書房・2010年)
 ハンス＝ユルゲン・ケルナー著 小川浩三訳 『ドイツにおける刑事訴追と制裁』(信山社・2008年)
- 判例時報1247号 「判批」大阪地判昭和62年3月17日
 判例時報1514号 「判批」熊本地裁平成6年3月15日判決
 判例時報1579号 「判批」東京高判平成7年12月20日
 判例時報1849号 「法人税法(平成13年法律第129号による改正前のもの)153条ないし155条に規定する質問又は検査の権限の行使により取得収集される証拠資料が後に犯則事件の証拠として想定できる場合と同法156条」
- 判例時報1406号 判例評論 東京高判平成3年10月14日
 日笠堯士 「各構成要件における行為事情の錯誤:特別法及びドイツにおける租税遁脱罪の判例を手がかりに」嘉悦大学研究論集58巻1号(2015年)
 樋口亮介 「両罰規定」(山口厚編著『経済刑法』商事法務・2012年)
 「両罰規定の法意」(宇賀克也ほか編『行政判例百選I[第6版]』有斐閣・2012年)
- 平野龍一 『刑事訴訟法』(有斐閣・1984年)
 平野龍一ほか「座談会 交通違反事件の処理」ジュリスト355号(1966年)
 福田平 『全訂 刑法総論[第三版]』(有斐閣・1996年)
 『全訂 刑法各論[第三版増補]』(有斐閣・2002年)
 『行政刑法[新版]』(有斐閣・1978年)
 「行政犯と犯意」(田中二郎編『行政判例百選[新版]』有斐閣・1970年)
 『刑法解釈学の基本問題』(有斐閣・2007年)
- 藤木英雄 『行政刑法』(学陽書房・1976年)
 「追徴税と罰金との併科」「過料と罰金・拘留との併科」(田中二郎編『行政判例百選[新版]』有斐閣・1970年)
 「法人の犯罪、法人の処分行為」(『平場安治博士還暦祝賀 現代の刑事法学(上)』有斐閣・1977年)
 『刑法講義総論』(弘文堂・1981年)
- 藤木英雄・板倉宏『刑法案内』(日本評論社・1980年)
 藤崎直樹 「平成23年度税制改正について 租税罰則その他の納税環境整備関係」(『平成23年度税制改正の解説』第一法規・2011年)
 藤田宙靖 『行政法総論』(青林書院・2013年)
 『行政法入門[第6版]』(有斐閣・2013年)
- 藤永幸治 「法人処罰に関する立法上の諸問題—両罰規定の運用実態からみて—」刑法雑誌23巻1・2号(1979年)
- 平成22年度税制改正大綱～納税者主権の確立に向けて～平成21年12月22日
 堀田力 「租税ほ脱犯をめぐる諸問題(1)(4)」法曹時報22巻2号・11号(1970年)
 法曹会編 「刑事訴訟規則逐条説明 公判」(法曹会・2005年)
 法務大臣官房司法法制調査部『法務資料 第389号 ハンス・エーベルハルト・ロートベ

- ルク 秩序違反法解説』(1965年)
- 法務省大臣官房司法法制部 『法務資料 第460号 ドイツ刑事訴訟法典』(2001年)
『法務資料 第461号 ドイツ刑法典』(2007年)
- 法務省 法務総合研究所 『平成27年度版 犯罪白書』(2015年)、
『平成28年度 犯罪白書』(2016年)、『令和元年度 犯罪白書』(2019年)
- 法律時報 70巻1号118頁(日本評論社・1998年)
70巻8号112頁(日本評論社・1998年)
- 本庄 資 「組織再編税制における行為計算の否認」ジュリスト1498号(有斐閣・2016年)
- 前田雅英 『刑法総論講義[第6版]』(東京大学出版会・2015年)
『刑法各論講義[第4版]』(東京大学出版会・2007年)
「インターネット犯罪の法益侵害性とその認識」警察学論集 第65巻第3号
(立花書房・2012年)
- 曲田 統 「日常的行為と従犯—ドイツにおける議論を素材にして—」法學新報(中央大学)
第111巻 第3号・4号(2004年)
- 牧野栄一 『重訂版 日本刑法 上巻 総論(オンデマンド版)』(有斐閣・2001年)
- 増井良啓 「税務調査と国税犯則調査」(宇賀克也ほか編『行政判例百選I[第6版]』有斐閣・2012年)
- 増田啓佑 「判解」(『最高裁判所判例解説刑事篇 平成23年度』法曹会・2015年)
- 松尾浩也監修 編集代表 松本時夫・土本武司・池田修・酒巻匡
『条解 刑事訴訟法 第4版』(弘文堂・2010年)
- 松生光正 「中立的行為による幫助(1)」姫路法学(第27・28合併号、1999年)
「中立的行為による幫助(2)完」姫路法学(第31・32合併号、2001年)
- 松倉治代 「EU法における制裁手続」法律時報85巻12号(日本評論社・2013年)
- 松沢 智 「租税に関する犯罪—ほ脱犯を中心として」(石原一彦ほか編『現代刑罰大系 第2巻』日本評論社・1983年)
「所得秘匿工作を伴う虚偽不申告と租税遁脱犯の実行行為」ジュリスト
No.948(有斐閣・1990年)
「租税処罰法の現代的課題」税法学500号(日本税法学会・1992年)
『租税法の基本原理』(中央経済社・1999年)
『租税処罰法』(有斐閣・1999年)
- 松原久利 「判批」判例評論658号(判例時報2199号)
- 松宮孝明 『刑法総論講義 第5版補訂版』(成文堂・2018年)
- 三木義一 「租税手続法の大改革 平成23年度税制改正における国税通則法の改正」『自由と正義』Vol. 63 No. 4(日本弁護士連合会・2012年)
- 三井 誠 「法人処罰における法人の行為と過失—企業組織体責任論に関して—」刑法雑誌
23巻1・2号(1979年)
- 光藤景皎 『口述 刑事訴訟法 中 補訂版』(成文堂・2005年)
- 水野忠恒 『租税法[第5版]』(有斐閣・2011年)

- 水野 勝 『租税法』(有斐閣・1993年)
- 美濃部達吉 『行政刑法概論』(勁草書房・1949年)
- 宮沢浩一 「交通反則通告制度をめぐって」法律時報39巻4号(日本評論社・1967年)
- 三好幹夫 「判批」ジュリストNo1126(有斐閣・1998年)
- 「判解」『最高裁判所判例解説 刑事篇 平成9年度』法曹会・2000年)
- 村井敏邦 「過失推定説」(松尾浩也ほか編『刑法判例百選I[第4版]』有斐閣・1997年)
- 村上淳一・守矢健一/ハンス・ペーター・マルチュケ著 『ドイツ法入門[改訂第8版]』(有斐閣・2012年)
- 元村和安 「遁脱罪における『偽りその他不正の行』について」
(『津田頭雄先生・竹下重人先生 古稀祝賀記念論文集』古稀記念論文集刊行委員会・1992年)
- 本吉邦夫 「判解」『最高裁判所判例解説 刑事篇(昭和49年度)』法曹会・1977年)
- 森下 忠 『刑事政策各論』(成文堂・1989年)
- 『刑事政策の論点Ⅲ』(成文堂・1997年)
- 矢崎秀一 「判解」『最高裁判所判例解説 民事篇 昭和57年度』法曹会・1987年)
- 安原美穂 「税法罰則における故意と過失」税経通信(税務経理協会・1956年)
- 矢野直邦 「判解」『最高裁判所判例解説刑事篇(平成23年度)』法曹会・2015年)
- 山下清兵衛編著『法律家のための 行政手続ハンドブック』(ぎょうせい・2019年)
- 山口 厚 『刑法総論 第3版』(有斐閣・2016年)
- 山口雅高 「判解」『最高裁判所判例解説 刑事篇 平成14年度』法曹会・1995年)
- 「直接国税ほ脱の故意と責任の範囲」(龍岡資晃編集『現代裁判大系30[刑法・刑事訴訟法]』新日本法規・1999年)
- 「判解」『最高裁判所判例解説 刑事篇 平成16年度』法曹会・2007年)
- 山田晃央 「間接国税に係る行政的制裁についての一考察—石油石炭税の還付措置を中心として—」税務大学校論叢第93号(2018年6月)
- 山中敬一 『刑法総論 第2版』(成文堂・2008年)
- 「中立的行為による幫助の可能性」関西大学 法學論集56巻1号(2004年)
- 山中敬一監訳『ロクシン刑法総論 第2巻[犯罪の特別減少形態]』(信山社・2011年)
- 山本耕司 「税務調査により取得収集された証拠資料を後の犯則調査で利用することが許されるか」判例タイムズ1221号(2006年)
- 山本雅昭 「諸制裁の性質—刑法の視点から」法律時報85巻12号(日本評論社・2013年)
- 山本隆司 「過少申告加算税における『正当な理由』」(水野忠恒ほか編『租税判例百選 [第5版]』有斐閣・2011年)
- 「行政制裁の基礎的考察」(長谷部恭男ほか編『現代立憲主義の諸相 上』有斐閣・2013年)
- 「行政制裁に対する権利保護の基礎的考察」(磯野弥生ほか編『現代行政訴訟の到達点と展望』日本評論社・2014年)
- 吉田淳一 「交通反則通告制度について(一)」法曹時報20巻6号(法曹会・1968年)

- 吉村政穂 「租税における情報の意義—質問検査権行使により取得した情報の流用を素材に」(金子 宏編『租税法の発展』有斐閣・2010年)
- Lothar Kuhlen (内海朋子 訳)「租税遁脱と刑法」横浜国際社会科学研究所18巻4・5号(2014年)
- 渡辺咲子 「不法な所得の不申告と租税遁脱犯」警察学論集第44巻第8号(立花書房・1991年)
- 渡辺徹也 「法人税法132条の2にいう不当性要件とヤフー事件最高裁判決 上・下」商事法務(2016年) 2112号、2113号
『スタンダード 法人税法 第2版』(弘文堂・2019年)

その他

- ・官報号外 昭和15年3月19日、昭和19年1月30日、昭和22年3月30日、昭和25年3月15日
- ・第84回衆議院 所得税外29法律中改正案委員会議録(速記)第2回昭和19年1月24日
- ・第92回帝国議会衆議院 所得税を改正する法律案外6件委員会議録(速記)第1回昭和22年3月18日
- ・大蔵委員会会議録 第17号(昭和25年3月3日)、第19号(昭和25年2月24日)、第24号(昭和28年2月10日)
- ・税制調査会議事録(内閣府ウェブページ)
平成21年度第18回、平成22年度第11回、平成22年度第17回
- ・TKC法律情報データベース・LEX/DB 文献番号22107768(東京地判昭和58年2月2日)
- ・伊藤秀明 「無申告遁脱犯の諸問題—主観重視による処罰拡大の危険性—」早稲田大学大学院法研論集第162号(2017年)
「租税遁脱犯の諸問題—通告処分再考—」早稲田大学大学院法研論集第164号(2017年)
「いわゆる『横目調査』で得た資料の遁脱事件における証拠能力」(新・判例解説編集委員会編『新・判例解説Watch』日本評論社・2018年)
「租税遁脱犯の諸問題」(日本税務研究センター編『税務行政法の制度的環境変化と法的課題 日税研論集第75号』日本税務研究センター・2019年)
「租税刑法の研究—中立的行為による幫助犯の成否—」早稲田大学大学院法研論集第171号(2019年)
「租税刑法の研究—両罰規定(業務主処罰)について」早稲田大学大学院法研論集第173号(2020年)

外国文献(発行年順)

- ・Hans-Heinrich Jescheck/Thomas Weigend, Lehrbuch des Strafrechts, Allg. Teil, 5. Aufl., Duncker & Humblot, 1996.

- Henrik Bremer, Das deutsche und französische Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht im Vergleich, 1. Aufl., 2003.
- Martin Wulf, Schwerpunktbereich-Einführung in das Steuerstrafrecht, 2008.
- BGH NJW 2009, 381, 384=wistra 2009, 114, 117.
- Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Otto Schmidt, 2013.
- Jan Hofmann, Strafe und Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung, Kovac, 2016.
- Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, 1. Aufl., 2017.
- Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, Strafgesetzbuch, 5. Aufl., 2017.
- Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 5. Aufl., 2020.
- Klein, AO, 15. Aufl., 2020.
- NJW 1998, 1568 (1572)

以上