

早稲田大学大学院法学研究科

2022年1月

博士学位申請論文審査報告書

論文題目

「租税刑法の研究」

申請者氏名 伊藤 秀明

主査	早稲田大学教授	田村 達久 (行政法)
	早稲田大学名誉教授	首藤 重幸 (行政法・租税法)
	早稲田大学教授 博士 (法学) (京都大学)	渡辺 徹也 (租税法)
	早稲田大学教授 博士 (法学) (早稲田大学)	仲道 祐樹 (刑法)

伊藤秀明氏博士学位申請論文審査報告書

早稲田大学大学院法学研究科博士後期課程学生 伊藤秀明氏は、早稲田大学学位規則第7条第1項に基づき、2021年10月28日、その論文「租税刑法の研究」を早稲田大学大学院法学研究科長に提出し、博士（法学）（早稲田大学）の学位を申請した。後記の審査員は、上記研究科の委嘱を受け、この論文を審査してきたが、2022年1月30日、審査を終了したので、ここにその結果を報告する。

I. 本論文の構成

（章別構成）

- 第1章 租税刑法の意義と歴史の変遷
- 第2章 租税逋脱犯の客観的成立要件
- 第3章 租税逋脱犯の主観的成立要件
- 第4章 共犯および法人処罰
- 第5章 国税通則法の改正－通告処分再考
- 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7章 ドイツの租税刑法の構造と自首

租税の確定・徴収・納付に関する犯罪を租税犯といい、この租税犯に対する刑罰を租税罰という。ドイツでは、租税犯に関する規定がドイツ公課法にほぼ統一的に規定されており、この実定法の定めを租税刑法と呼んでいる。これに対して、日本での租税犯に関する直接的な規定は個別租税法中に規定されており、ドイツのような租税刑法という名に対応する統一的な実定法の受け皿は存在しない。このことから日本で使用される租税刑法という名称は、租税犯に関して適用される刑法や個別租税法の実定法規、判例、そして学説の総体を指すものとして使用されているようであり、また本論文では、著者の租税犯の学問的体系化という将来の課題を提示しているようである。

本論文は、租税犯のなかでも租税逋脱犯（「狭義の脱税犯」と呼ばれることがある）をめぐる法的問題を中心に検討するものである。租税逋脱犯をめぐる発生する様々な問題の解決基準を検討するについては、その租税逋脱犯をめぐる問題が租税法と刑法の双方の学際領域で発生するという性格を有していることから、時には問題の理解と解決につき刑法

原理と租税法原理が対立する場面もでてくるなど、租税違脱犯の理論体系や刑事裁判のあり方などについて多くの困難な問題を発生させてきたといえる。さらに、租税違脱犯に対する課税庁（告発するか否かの判定など）や検察（起訴・不起訴の判定など）、さらには裁判所（量刑、実刑か執行猶予かの判定など）の取り扱い基準が国民にとって不明瞭な部分が少なからず存在し、このことが国民の側からの租税違脱犯についての学問的アプローチを困難にしていると指摘されている。

このような環境のもとで、本論文は、まず租税犯に対する租税罰の範囲の拡大と厳罰化の歴史を検討したのち（第1章）に、租税違脱犯をめぐる実行行為の範囲や故意の認定基準という、従来からの租税違脱犯をめぐる論争の中心点に位置してきた難問の検討をおこなっている（第2章、第3章）。租税違脱犯をめぐる解釈論上の争い、刑法と租税法の不調和という問題は、主としてこの実行行為や故意の理解を巡って発生してきたといえる。ついで、ドイツ法なども参照しながら税理士や銀行員などの納税義務者以外の第三者の共犯成立の可能性、租税違脱犯の特徴である両罰規定の検討をおこなう（第4章）。

これらの検討のあとは、その違憲性が強く主張されてきた通告処分の法的性格を、外形の類似する交通反則通告制度などと対比させながら検討している（第6章）。そして、租税領域のみでなく、行政領域での行政調査全体の実務にも影響を与える、任意の税務調査で得た資料を、租税違脱犯の刑事裁判における証拠として流用できるかという問題の検討をおこなう（第6章）。

そして最後に、ドイツの租税違脱犯についての自首制度の詳細な検討に入る（第7章）。ドイツの税額確定方法の原則が、日本と異なり賦課課税方式を原則とすることに留意する必要があることを述べたのち、まずはドイツ公課法の定める租税違脱犯の成立要件に関する判例・学説の理論状況を紹介する。そのうえで、ドイツ公課法の定める自首についての条文解釈、判例の検討、実例を設定しての適用方法の検証などを、極めて緻密におこなっている。本論文は、日本への自首制度の導入が、国民の側からの租税違脱犯処罰の再構築にとって重要な意味を持つものと位置付けている。

II. 本論文の内容

本論文の概要は、上記I. で述べたところである。そこで、ここでは、全7章で構成されている本論文の内容を、各章別に少し詳しく紹介する。

第1章 租税刑法の意義と歴史的変遷

租税の確定・徴収・納付に関する犯罪を租税犯と言い、その租税犯に対する刑法上の刑罰が租税罰とよばれるが、この租税罰は附帯税（加算税などの行政的制裁）と区別される。

本章は、次章以下での議論の前提として、租税犯の体系と種類を解説しているが、特に社会で使用される法律上の文言でない「脱税犯」という用語が、この体系のなかでどの部分に対応するのかが留意されるべきとしている。

租税犯のなかの租税違脱犯は、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があり、これらからなる租税逋脱犯が「狭義の脱税犯」とよばれる。本論文で脱税犯という用語を使用する場合には、この狭義の脱税犯を指すものとするとしている（この狭義の脱税犯に、間接脱税犯、不納付犯、滞納処分免脱犯を加えたものが「広義の脱税犯」と呼ばれる）。

次いで、本章では日本における租税罰の歴史の変遷を分析しているが、租税罰の歴史は、その性質が行政犯から刑事犯へと変化し、処罰範囲の拡大と厳罰化が進められた歴史であったと結論付けている。そして、この制度の歴史的変遷の分析から、特に租税犯の変化について一般的に語られる、「法定犯から自然犯へ」、「行政罰から刑事罰へ」という性格の変化の指摘につき、次のような指摘をしている。

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

第2章 租税逋脱犯の客観的成立要件

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

租税逋脱犯の主な類型として、①虚偽過少申告逋脱犯（所得金額をことさらに過少に記載した確定申告書を提出するもの）と②虚偽無申告逋脱犯（所得秘匿工作をした上で、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。それらにおける実行行為をいかに解するかについて、法が客観的成立要件として定める「偽りその他不正の行為」（以下、「所得秘匿工作」という）を犯罪成立の実行行為（税を免れるという結果に至る現実的危険を含む行為）に含めるかについて、長きに渡って包括説と制限説の対立が続いてきた。

包括説は、①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を実行行為とし、②虚偽無申告逋脱犯については所得秘匿工作と申告書の不提出（無申告行為）を実行行為と解する（所得秘匿工作は実行行為であるため、被告人の防御を保障するためにも訴因に記載すべきとする）。制限説は、①虚偽過少申告逋脱犯について、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解する（所得秘匿工作は訴因に記載する必要はないとされる）。

本章は、従来の包括説と制限説のもつ、それぞれの理論的に優れている点と問題点を詳細に検討したのちに、最決昭和63年9月2日（刑集42巻7号975頁）が示した「純粹制限説」を支持するとの立場に立っている。これによれば、実行行為は、①虚偽過少申告逋脱犯については過少申告そのものであり、②虚偽無申告逋脱犯については所得秘匿工作を伴う無申告の行為であるとし、虚偽無申告犯逋脱犯について、その法的性格は不真正

不作為であり、そこでの所得秘匿工作は無申告という不作為を実行行為とするための付随的の事情にとどまるとする。そして、この純粹制限説からは、従来の包括説と制限説の論争の背後にある訴因論との関係では、訴因における所得秘匿工作の記載は必ずしも必要とされないことになる。

本論文は、純粹制限説を支持するとしながら、この昭和63年最決が示した純粹制限説には、①所得秘匿工作の位置付けをどうするか、②被告人の防御権利保障の観点からすれば、訴因として所得秘匿工作を記載する必要はないというのは妥当なのか、といった問題点が残されているとする。本論文は、その問題の①に関連するものとして、所得秘匿工作のみに加功した金融機関の職員の罪責が問題となった東京高判平成3年10月14日（判時1406号122頁）が、所得秘匿工作を「構成要件的状况」（所得秘匿工作を、実行行為に犯罪行為の実行行為としての定型性を帯びさせる重要な行為であって、実行行為と相俟って構成要件を実現する行為）と位置付けたことに着目している。この純粹制限説に立つ昭和63年最決及び平成3年東京高判によって、虚偽過少申告遁脱犯と虚偽無申告遁脱犯の実行行為についての統一的な解釈が示されたことが、昭和63年最決が示された以降、純粹制限説が実務に定着してきている理由であろうとする。

そして、昭和63年最決の問題点と指摘された「訴因の特定」について本論文は、上記平成3年東京高判のように所得秘匿工作を構成要件的状况として実行行為に定型性を帯びさせる重要な行為と解するならば、実行行為と同じくらい具体的に記載すべきものであるとする。しかし、この具体的な記載の程度については、理論的平面では純粹制限説の対極にあるといえる包括説に立った判例を分析し、そこでは訴追や立証の便宜といった訴訟実務への配慮がなされていることを析出し、そのうえに本論文の執筆者の弁護士実務での経験も踏まえて、純粹制限説によっても、訴因が審判の対象であり、被告人の防禦の対象であることから、できるだけ具体的に記載すべきこと、公判前の準備手続を充実させること、殊に被告人が起訴事実を争う場合には、検察側の証拠開示や法的見解の開陳を求め、起訴事実をできるだけ特定することが必要であるとし、それにより包括説からの批判にも応えることができると考えられるとしている。

この章では、さらに、平成23年度法改正で創設された、所得隠蔽工作はなされていないが、故意に確定申告書を法定期限までに提出しないことにより租税を免れたことを構成要件とする無申告遁脱犯について検討されている。本論文は、無申告遁脱犯が租税遁脱犯の成立について所得秘匿工作を不要とするために実行行為が不明確であること、虚偽無申告遁脱犯と（正当な理由なく申告書を提出しない）単純無申告犯との区別が明確でない等、問題があり、無用な立法であると結論付けている。無申告遁脱犯は行為者の遁脱の故意によって単純無申告犯と区別することになるが、こうした主観重視の傾向は処罰範囲の拡大化を招く危険があることも指摘している。

第3章 租税遁脱犯の主観的成立要件

租税遁脱犯は故意犯（刑法38条）であり、他の犯罪と同様に、租税遁脱犯の成立のためには、構成要件に該当する事実の認識が必要である。しかし、行為者にいかなる事実について、どの程度の認識があれば租税遁脱犯の故意があるといえるのかについては、今日まで、個別的認識説（脱漏所得のうち遁脱の故意を伴う所得秘匿工作のみが刑罰の対象となるとする）と概括的認識説（何がしかの所得及び税が存することの認識で足りるとする）の論争が続けられてきている。

本論文は、個別的認識説と概括的認識説の対立においては、故意について、どのような事実について認識している必要があるかという認識の「対象」と、その対象となる事実についてどの程度の認識を要するかという認識の「程度」とを明確に区別しないため、議論がかみ合わない面があるとし、認識の対象と程度とを区別すべきであると指摘する

認識の対象としては、所得可分説（所得は一定期間内に集積された収益と費用の差引き計算により生じ、計算の過程において可分であり、計算要素となる益金、損金及びそれらを構成する勘定科目ないし会計事実が個別の客体になるとする）を前提として個別的認識説に立ち、個々の勘定科目や会計事実についての認識を要するが、日々における個々の取引、各勘定科目の個別の収支等について、全てを正確に認識するのは困難であるから、金額の認識の程度は概算的なもので足りると解すべきであると主張している。こうした新しい考え方によれば、計算違いや帳簿のつけ落としによる誤差は、故意の対象ではなく、遁脱金額から除外されるが、些細な金額の差異までは認識している必要はないということになるとも指摘する。

租税遁脱犯の実行行為の意義を検討する前章（第2章）でも、平成23年度法改正で創設された無申告遁脱犯についての検討をおこなっているが、本章でも故意の程度という観点から再論されており、前章で述べられたと同様の理由から無用の立法と結論付けている。

ついで、本章は、遁脱の意思についての検討に入っている。判例は、遁脱犯の主観的成立要件として、「遁脱の意思」を要求してきている。従来の判例は、租税遁脱犯が成立するためには、「遁脱の意思」のもとで所得秘匿工作が積極的に行われることを要求してきた。本論文は、近時の判例が、客観的な所得秘匿工作よりも主観的な遁脱の意思を重視する傾向に変化してきていることに警戒すべき点があるとする。この変化の傾向を典型的に示すものとして、最決平成6年9月13日（刑集48巻6号289頁）に注目している。事案は、被告人が仮名・借名口座を設けて税を遁脱したとして所得税法違反に問われたというものであるが、平成6年最決は、従来の判例からすれば客観的には所得秘匿工作とは言い難い場合であるにもかかわらず、被告人の行為は遁脱の意思に出たものと認められるとした。本決定は、被告人の客観的な行為の評価による遁脱の意思の認定の困難さを、主観的な遁脱の意思を重視することで、この主観的意思の観点から、ひるがえって客観的な行為が遁脱の意思によるものであるとする思考方法になっているとする。本論文は、平成6年最決が遁脱の意思という主観的な要件が極めて脆弱な要素で認定されており、遁脱の意思

という要素が本来は処罰範囲を制限するために働くはずのものが、逆に処罰を拡大することに機能していると批判して、このような遁脱の意思の認定につき、客観的な行為による評価よりも、主観的意思の重視の傾向は警戒すべき点があるとする。

この遁脱の意思という点では、所得秘匿工作がない無申告遁脱犯についても、遁脱の意思のみで処罰する犯罪ということから、行為者（納税者）の主観のみに依拠して遁脱犯の成立を認めることで、処罰範囲の拡大をもたらす危険性があり、無申告遁脱犯の創設は、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と批判している。本論文は、このような主観重視の傾向は、租税回避行為の認定についても見られるとする。まず主観的な租税回避の意思の認定を起点にして、ここから、それ自体としては租税回避行為に該当する否かを容易に判定し難い行為者（納税者）の行為を租税回避であるとして否認するという判断方法が示されていると評価せざる得ない判例が出てきており、その典型が、租税法規に従って行われた組織再編が租税回避行為に当たるとした最判平成28年2月29日（民集70巻2号242頁）であるとしている。そして、これらの、遁脱の意思や租税回避の意思を判定する現在の租税実務の基準は明確とは言い難く、判決ごとに厳格な方向と緩やかな方向に揺れ動く可能性があり、極めて不安定な状況にあるということができ、ここに主観重視の考え方の危険性があるとする。

第4章 共犯および法人処罰

租税遁脱犯についても、共犯の成立が問題となることから、本章は、租税遁脱犯にかかわる、共同正犯（刑法60条）、教唆犯（刑法61条）、幫助犯（刑法62条）について、その処罰根拠と成立要件について論じるものである。

まず、共同正犯の処罰根拠は、「自己の犯罪」として関与したことにあり、その点で実行共同正犯も共謀共同正犯も同じ共同正犯と評価されるものであるという観点から、第2章でも採り上げた、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の問題を検討する。本論文は、この事案に関して東京高判平成3年10月14日が、所得秘匿工作は実行行為ではないものの重要な構成要件状況であるから、そこへの関与は「自己の犯罪」と評価する方向に推認させる事実であるとするとして、所得秘匿工作のみに関与した者に共同正犯の成立を認めたことを妥当な判断であると評価している。

ついで、本論文は、税法上の助言を行った税理士や資金の送金を援助した銀行員、脱税した軽油の購入者など、講学上「中立的行為による幫助」と呼ばれる類型での、納税者以外の当該第三者の租税遁脱犯の成立について精密な検討をくわえている。この中立的行為による幫助の議論は、従来の日本の租税法学においては十分な関心が払われてこなかったことから、まず、ドイツの租税刑法における中立的行為による幫助犯についての学説・判例の状況を検討している。この問題に関するドイツの学説状況については、「中立的行為による幫助犯の成否」に関して様々な見解が主張され、銀行員や税理士が遁脱に関与した場合、幫助犯が成立する場合があるとされるが、定まった見解はまだ存在せず、先が見えな

い状況にあると分析している。ドイツの判例状況については、銀行員が、遁脱を意図した顧客の匿名による海外送金に加功したという事案について、連邦通常裁判所が従来の共犯（幫助犯）の枠組の中で、幫助犯の成立を認めたという状況にあることを紹介している。

このような検討を踏まえて、日本の刑法学における中立的行為による幫助についての議論を渉猟し、そこから「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」との共通項を抽出している。そのうえで、この問題の解決に当たっては、特別な理論構造は必要ではなく、幫助の要件にしたがった判断をし、その中で、関係法規の遵守の有無、社会的相当性などから、正犯者の実行行為を促進したと言えるかを衡量すればよいとし、例えば業法上の義務を遵守した上での行為であれば、構成要件該当性を欠くと構成すべきとしている。

本章は、租税遁脱犯が両罰規定を通して法人についても成立することから、両罰規定の具体的検討をなすまえに、両罰規定の趣旨（過失推定規定）と並んで、法人の犯罪行為の能力をめぐる問題についても検討をおこなっている。

そのうえで、租税遁脱犯における個人と法人についての両罰規定の適用が問題となった判例を取り上げ、その判例が実行行為の範囲をどのように理解したかなどの、前章までに検討してきた論点とも結合させながら、租税遁脱犯に関する両罰規定の適用を検討している。例えば、検討対象の一つである著名な最決平成9年7月9日（刑集51巻6号453頁）につき、この判決の理論構成の理解については、本決定が虚偽過少申告の実行行為の理解について純粋制限説に立っていることとの関係に留意しなければならないとしたうえで、共謀して所得秘匿工作をした納税義務者の母親（従業員の身分を有しない）と従業員、事情を知らずに申告を代理した税理士、同じく事情を知らない納税義務者の租税遁脱犯の成立をめぐる最決の共同正犯、間接正犯、両罰規定の適用についての理論構成を高く評価している。

第5章 国税通則法の改正—通告処分再考

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

本論文は、この通告処分の立法理由には説得力がないうえに実際の処分件数もわずかであり、そもそも、通告を履行すれば公訴権が消滅する理由はなぜか、履行しなければ公訴提起がなされる理由はなぜかについては、理論的に明らかではないと指摘し、結論としては通告処分を廃止すべきであるとの基本的立場に立っている。

そのうえで、通告処分の制度が存続していることから、その制度の存在を前提として、その憲法や行政訴訟と関わる問題点を析出して検討している。

本論文は、存在する通告処分の法的性格について、私和とする見解、科罰的行政処分とする見解などがあることを紹介したうえで、それぞれの見解には難点があり、通告処分に

取消訴訟の処分性を肯定するためにも犯罪の非刑罰的処遇（ダイバージョン）と解すべきであるとする。この理解が、近時の刑事法学の考え方からしても、無理のない解釈であるとし、通告処分を非刑罰的処遇と解することは、それを取消訴訟の対象とすることと矛盾するものではないとも指摘する。

以上のような検討を踏まえて本論文は、今後も通告処分を存続するという場合には、①犯則行為を非犯罪化し、取消訴訟を提起できる行政制裁金とすべきこと、②行政制裁金にふさわしい公正な手続を保障すべきこと（例えば、中立的な機関の審査を保障し、そこでの審査を受ける権利も法律上の権利として明記すべき）、③国民の予測可能性を確保し、国税局長等の恣意を排するため、犯則金額の定額化を図ること、等の提案をしている。

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

課税庁には税務調査（調査に応じるかは納税者の任意）と犯則調査（租税逋脱犯に関わる裁判所の令状に基づく強制調査）という二つの権限が与えられている。そこで、税務調査で得られた納税者の資料や供述を、同人に対する租税逋脱犯の刑事訴追に流用することが許されるかは、租税実務において従来から激しい論争の存するところであり、流用を認めることは、令状主義の脱法行為になるとの強い批判が出されてきている。国税通則法78条4項は、任意の税務調査のもとの質問検査権は「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」と定めていることから、上記の刑事訴追への流用は、この規定に違反する可能性が出てくる。

本論文は、この問題につき最決平成16年1月20日（刑集58巻1号26頁）が、任意の税務調査における質問又は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、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点につき、この最決の「想定」というような主観的な基準は曖昧であり、違法性の有無の判断基準とはなり難く、原審のように、違法収集証拠の排除法則によった方が基準として明確であると批判する。

さらに、租税実務では、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、証拠物を利用するのであれば改めて差押許可状等で押収し直し、関係者の供述は黙秘権を保障した手続により新たに取得し直すなどの運用がなされているようであることを紹介したあとで、これは形式的に手続をやり直したただけであり、この問題の根本的解決策とは言い難いと批判する。

以上のような検討を踏まえて本論文は、税務調査の担当部署と犯則調査の担当部署との間の情報のやり取りを制限するファイアウォールの制度を設けるべきであるとする。ファイアウォールの実効性を高めるためには、原則的に情報のやり取りを禁止したうえで、例外的に認める場合には、調査部門と査察部門の上位の責任者（どちらにも属さない者が望ましい）の判断によらしめ、証拠の流用、共有の必要性、合理性、責任の所在等を書面

に残すべきであるとする。そして後日、この流用が刑事手続で争われた場合、被告人・弁護人から開示請求があれば、これを開示すべき義務を定めるものとし、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と指摘している。

第7章 ドイツの租税刑法の構造と自首

ドイツのように日本にも租税連脱犯における「自首」制度をもうけることが、租税連脱犯をめぐる運用につき国民にとって有益であることを重視して、本論文はそれを論じている。具体的には、ドイツの租税刑法における自首制度を紹介・検討したのちに、日本での自首制度の採用の可能性を検討する。

このことから、本章は、まず、ドイツにおける税務行政組織や税額確定方式に関する規定の紹介をおこなっている。それによれば、ドイツの租税確定手続は、納税者の申告に基づいて課税庁が税額を確定する賦課課税方式が原則であり、納税者が自ら税額を計算し申告する申告納税方式は例外である。課税手続については、主としてドイツ公課法に定められており、同法は租税の確定は確定手続によってなされるとし、この租税確定は「賦課決定」という行政行為によっておこなうと定める（公課法155条1項）。賦課課税方式は、所得税、法人税、営業税（地方税）で採られており、申告納税方式は、売上税（消費税）、給与所得（勤労所得）に係る源泉徴収税等で採られている。この場合、ドイツでは、賦課課税方式のもとでの納税者の申告（賦課決定で税額確定）は「租税申告」と呼ばれ、申告納税制度のもとでの納税者の申告（納税者の申告で税額確定）は「納税申告」と呼ばれて、同じ納税者の申告でも、法的性格が異なる。

以上のような準備作業を経て、本論文はドイツ公課法370条1項・2項の定める租税連脱犯の客観的構成要件の検討に入る。賦課課税方式を原則とするドイツでは、正確な課税を実現するために、納税者は財政官庁に対して正確な情報を提供（申告）すべき義務を負っており、この義務の不履行により税額軽減が発生した場合に租税連脱犯が成することになる。ドイツ公課法370条1項は、この義務の不履行の形態につき、一つの作為によるものと、二つの不作為によるものの、あわせて三つの類型を定め、その三つ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年以下の自由刑又は罰金刑に処するとし、同条2項で未遂も罰すると規定している。同条1項に定める三つの類型とは以下のものである。

- 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

この三つの類型につき本論文は、それぞれの規定が示す行為類型の構成要素を、個別具体的に詳細に検討してゆく。そのさい、ドイツ公課法370条が申告の不作為を明文で規定（真正不作為犯）している点は、日本が申告書不提出（虚偽無申告連脱犯）を解釈によ

って不真正不作犯としているのと異なっており、日本でも立法により明確にすべきと指摘している。また、同条 2 項が未遂を罰すると規定している点も、租税逋脱犯について未遂犯を罰しない日本と異なっており（日本では、租税軽減という結果が発生していない所得隠蔽工作のみでは、法益侵害の現実的危険性が生じたとまではいえないとする）、日本でも租税逋脱犯の未遂を罰するべきとの見解も存在することから、ドイツでの未遂罪の成立要件を詳細に検討している。

このドイツ公課法 370 条の個々の文言の意義を確認した後に、同条の具体的適用を様々な税目に係らしめて論述しているが、日本法との比較法的検討という視点から、賦課課税方式の租税ばかりでなく、申告納税方式で税額が確定する取引税や源泉徴収税での租税逋脱犯の成立についても、具体的な事例を設定している。租税逋脱犯の成立を、「実行の着手時期」、「故意」、「租税軽減や不当な利益の成立時期」、「未遂」、「相殺」、「公訴時効」などの共通分析軸を設定して、租税逋脱犯に関するドイツ公課法 370 条の適用を具体的に 13 の事例を設定して論述している。

そして、以上のような準備作業を経て本論文は、最後にドイツ公課法 371 条による自首制度について極めて詳細な検討に入っている。本論文は、このドイツの自首制度の検討に入る前に、これを検討する日本にとっての意義を明確にしておく趣旨もあり、日本における自首制度の立法化の必要性についての問題意識を次のように述べている。

日本には、ドイツ公課法のような自首の制度は存在しない。刑法総則の自首規定（刑法 42 条）の適用がありうるが、具体的な適用は明らかではない。税務調査が行われた後の修正申告等は自首としての機能を有しているとも言えるが、課税庁は捜査機関ではないから、刑法の自首は適用されない。また、納税者が修正申告によって税額を訂正し納付しても逋脱犯として刑事告発され、刑事手続に移行する場合も多い。告発された後、起訴、不起訴は検察に委ねられる。しかし、告発も、起訴・不起訴も基準が不明確である。逋脱金額が重要な判断基準となるが、その基準も明確ではない。租税逋脱犯が犯罪であるとしても、その究極の目的が税収を確保し、納税者間の負担の公平を図るものであることからすれば、自ら不正を申告し、軽減した租税を納付した納税者には、処罰を免れる道を与えてもよいと考える。日本でも納期限を過ぎた後に申告を訂正し、逋脱した租税を後払いした場合には不処罰となる自首の制度を設けてもよい。

以上の趣旨での、日本における自首制度の立法化の主張は、本論文全体の全体を貫く、国民の側からの租税逋脱制度の再構築という問題意識にとって、極めて重要なものであると位置づけている。

租税逋脱犯についての自首制度を定めるドイツ公課法 371 条は、自首が成立するための次のような積極要件と消極要件を定めている。同条 1 項は、積極要件として、①不正確若しくは不完全な申告の訂正・補完又は怠った申告の追完がなされたこと、②すでに租税軽減の発生又は租税利益の獲得がなされていること、③一定期間内に軽減された租税や租税利益の後払いがなされたこと、を規定する。これに対して、同条 2 項は消極要件たる自

首に関する遮断効（自首が認められなくなる効果）が発動する事由を定めている。それによれば、①財務官庁の職員が税務調査のために納税者のもとに臨場した場合、②納税者に租税刑罰手続の開始が通知された場合、③納税者の遁脱行為が発覚した場合、などによって自首は認められず、さらに、④軽減した租税や獲得した不当な租税利益が25000ユーロを超えた場合には自首は認められないとしている。

本論文は、以上の積極要件と消極要件の成立をめぐる諸問題を、具体的な事例を設定して検討をおこなったあと、日本で自首制度を採用する場合の法律で定めるべき適用要件について言及している。

Ⅲ. 本論文の評価

1. 租税遁脱犯処罰をめぐる法律上の問題は、租税法と刑法の双方の体系が絡み合う領域に位置しており、戦前から多くの論争が展開されてきている。近時の遁脱犯についての有力な法的理論分析をみると、これまでと変わることなく遁脱犯を罰する側からの検討が主流を占めていることは否定できない。罰せられる側、いわば国民（納税者）の側からの理論研究の貧困ともいうべき近時の学問状況は、まずは、租税遁脱犯処罰の法的問題が、租税実体法と刑法の深い知識を必要とすることに起因するもので、これは学際的な法領域における問題を検討する場合の困難さに共通するものといえる。

本論文の執筆者は弁護士として活動している者であり、租税法と刑法に関する知識を有するとはいえ、国民の観点からの租税遁脱犯処罰に関わる学問的水準をもった研究が空白領域化しつつあるとの評価が存在するなか、その学際領域の研究に果敢に挑んだものであると評価できる。

2. 国民の側からの学問的アプローチの貧弱さともいうべき要因につき、本論文は、課税庁による租税遁脱犯の告発基準や検察の起訴・不起訴の基準、さらには判決における量刑の基準（実刑か執行猶予かの問題も含めて）が極めて不明瞭であり、国民の側の視点からアプローチする対象である租税遁脱犯処罰の実態が正確に把握できないことにあると認識している。そこで、現在の租税遁脱犯処罰が、圧倒的に課税庁サイド、検察サイドのイニシアティブのもとにある状態を「修正」していく方法として、本論文は「法解釈論」のレベルと「立法論」の二つの軸を設定して検討している。この二つの軸からなる体系的構成のもとで、本論文は、立法論の軸では、自ら不正を申告して軽減した税額を納付した者に「自首」を検討することが、この租税遁脱犯処罰におけるイニシアティブを国民側に取り戻す上での重要な拠点になるとして論じている。本論文は、ドイツ法を精緻に参照したうえで、日本での租税遁脱犯処罰における自首制度を採用する意義と適用要件とを、学問的質をもって検討した日本での最初の論文といえるものであり、その着眼点の新鮮さとあわせて、自首についての検討・考察の箇所はこれを高く評価することのできるものである。

3. 従来からの租税遁脱犯処罰をめぐる問題は、二つの問題が解釈論における論争の中心に

置かれてきた。すなわち、租税逋脱犯の実行行為の範囲をめぐるものと、故意犯として構成されている逋脱犯の故意が及ぶ範囲をめぐるものがそれである。

まず、租税逋脱犯は「偽りその他不正の行為により税を免れた」場合に成立すると規定されるが、その「偽りその他不正の行為」に、虚偽申告のための所得秘匿工作（準備工作）といえる帳簿の虚偽記載などを、この不正行為の実行行為に含めるかをめぐる学説間の激しい対立の続く論争がある。判例・通説は、準備工作は実行行為に含まれず、逋脱の故意のもとでの虚偽申告や虚偽無申告という作為・不作為みを逋脱犯における実行行為に含むものとするが、本論文は、この論争の背景にあり、その論争の方向性を決定づけるものが訴因論であるとし、訴因論にまで視野を広げて、この実行行為の範囲をめぐる学説の対立を分析する必要があることを明確に指摘する。この訴因論の視点は、租税逋脱犯をめぐる従来の議論において軽視されてきた感があり、実行行為をめぐる学説・判例の変遷を、この訴因論の観点から明快に再定位していることは評価できる。虚偽申告という作為が存在しないことから、難問とされてきた虚偽無申告逋脱犯の実行行為の範囲をめぐる論争について、本論文は、事前の虚偽秘匿工作を無申告の違法性を高める構成要件的状况であるとする純粋制限説による理解を支持しつつ、実行行為の範囲をめぐる学説や判例の変遷を綿密に分析したうえでの説得力ある結論となっており、評価できる。

4. 逋脱犯処罰をめぐる、もう一つの中心的論争が、故意犯として構成されている逋脱犯の故意が及ぶ範囲をめぐるものである。客観的な逋脱金額と逋脱者が故意に秘匿した認識する逋脱額が一致しない場合、実際の刑事裁判では客観的な逋脱額につき故意犯としての租税逋脱犯が成立するとされる。

本論文は、この問題をめぐる個別的認識説と概括的故意説の対立を分析したのち、基本的には逋脱の故意が認定される個別取引の範囲内で逋脱額が認定されるべきとする個別認識説を支持している。しかしながら、実際には課税年度途中の個別取引ごとに逋脱金額を算定することは困難であり、個別認識説の主張は不注意での記帳の付け落としを逋脱額から除外することに主眼があるとして、個々の勘定科目や会計事実については逋脱の認識が必要であるが、その金額は概括的に認識していればよいと結論付けている。この結論は、故意犯としての構成と、刑事裁判での個別認識説の適用は困難であるとの執筆者の弁護士としての実務感覚の接合が試みられているところであり、興味深い視点を提供するものとして評価できる。

5. 上記の租税逋脱犯の実行行為と故意のそれぞれの範囲についての問題につき、本論文は、刑法と租税法の両面からのバランスのとれた検討をおこなっている。すなわち、前者の問題においては、刑法における実行行為の本質論（「結果発生の実質的危険性のある行為」）と現行租税制度の基本的設計の中心にある申告納税制度との均衡を、そして、後者の問題においては、刑法における故意犯処罰の原則や「責任なければ刑罰なし」を意味する責任主義と税額算出に至る会計処理を含む税務処置の実際との均衡を、それぞれに考慮しながら、刑法と租税法の両面からのバランスのとれた適切な検討がなされている。もちろん、

バランスを考慮しているといっても、刑法にかかわる議論は精密になされており、このことが本論文における主張に説得力を支えており、これ故に租税法学のみならず刑事法学からも受け入れうる水準の論文になったものと評価できる。

6. もっとも、本論文にも問題となる点がある。

まず、本論文の「租税刑法の研究」という題目についてである。本論文の検討課題の中心は、租税違脱犯に関するものである。このことから、あえて本論文の研究題目を租税違脱犯と限定せず、租税刑法と概括的な表記をしたことの意味を、本論文の最初に記述して欲しかったところである。従来の違脱犯の議論から外れる問題も、本論文での検討や紹介の対象にしていることから、このような題目にしたものと理解されるが、厳密に言えば、違脱犯の議論に直接には関係しないと思われる議論や判例（例えば、第4章第3節の最決平成9年10月7日）が、論文中で紹介・検討されることで、論文の流れに混乱を生じさせている。この点で、本論文の冒頭において、研究題目を租税刑法とした意義を述べ、租税違脱犯の議論を外れる具体的問題を、その検討の趣旨と並んで記述していれば、本論文の体系構成の理解という点での混乱を生じさせることはなかったと思われる。

また、この本論文の流れ、論文の体系構成という観点からすると、無申告違脱犯を論じている箇所についても同様の指摘がなされる。2011年に租税違脱犯の新しい類型である「無申告違脱犯」が創設されたことについて、事前の所得秘匿工作を前提としないこのタイプの持つ法的問題点の指摘には説得力がある。事前の隠蔽工作がないことから当該租税違脱犯の成立が違脱者の主観（違脱の故意）の認定に係らしめられざるをえないことの危険性を、「租税違脱犯処罰の主観化」という一般的な租税違脱犯処罰の流れのなかで位置付ける意図を本論文が有していることに鑑みると、租税違脱犯の実行行為の範囲の一部の問題として論じるのではなく、独立した章としてそれを論じることのほうが執筆者の問題意識を明確に提示できたように思われる。

さらに、通告処分については、主として憲法、行政法、租税法において、その違憲性を含めて激しい議論がなされてきたところである。本論文では、憲法論の検討が手薄になっていると指摘せざるをえない。しかし、その一方で、通告処分を犯罪の非刑罰的処遇（ダイバージョン）の一つとみる見解のあることを指摘しているのであるから、その検討をより深めることを通して、閉塞状態にある通告処分の議論に、新たな光を与えることができたのではないかとおしまれる。

これらの問題点はあるが、従来から行政刑法や経済刑法の理論的ジャングルといわれ、行政（課税庁）優位の解釈論が展開する傾向のある租税違脱犯の領域に、国民（納税者）の視点をも取り込みつつ果敢に切り込み、興味ある立法論の提起と並んで、複雑に絡んだ解釈論の糸を精密な分析を通して解きほぐすことに成功している本論文の評価がそのことにより損なわれるものではない。

IV. 結論

以上の審査の結果、後記の審査員は全員一致をもって、本論文の執筆者である伊藤秀明氏が、博士（法学）（早稲田大学）の学位を取得するに値するものと認める。

2022年1月31日

審査員

主査 早稲田大学教授 田村 達久（行政法）

副査 早稲田大学名誉教授 首藤 重幸（行政法・租税法）

早稲田大学教授 渡辺 徹也（租税法）

早稲田大学教授 仲道 祐樹（刑法）

【付記】

本審査委員会は、本学位申請論文の審査にあたり、下表のとおり修正点があると認めたが、いずれも誤字・脱字等軽微なものであり、博士学位の授与に関し何ら影響するものではないことから、執筆者に対しその修正を指示し、今後公開される学位論文は、修正後の全文で差支えないものとしたので付記する。

博士学位申請論文修正対照表

修正箇所 (頁・行 等)	修正内容	
	修正前	修正後
4頁・11行	1 被人処罰	1 <u>法人</u> 処罰
4頁・下から4行	第2 通行処分	第 <u>2</u> <u>通告</u> 処分
5頁・17行	第3 ファイアーウォール	第 <u>3</u> <u>ファイア</u> ウォール
6頁・下から1行	一時的な租税	<u>時機に適った</u> 租税
7頁・1行	危険結果として	危険結果(<u>Gefährdungserfolg</u>)として
7頁・3行	相殺禁止	相殺禁止 (<u>Kompensationsverbot</u>)、
7頁・10行	第5 公課法371条	<u>6</u> 公課法 <u>371</u> 条
15頁・脚注31	税法学200号93頁	税法学 <u>200</u> 号 <u>93</u> 頁 (<u>1967</u> 年)
17頁・3行	相続税法68序1項	、相続税法 <u>68</u> 条1項
18頁・19行	法人税法151項、	法人税法 <u>159</u> 条1項、
18頁・下から1行	(定額部分) 50万円から	(定額部分) <u>が</u> 50万円から
19頁・12行	(所得税法238条3項4項、法人税法3項4項	(所得税法 <u>238</u> 条3項、 <u>4</u> 項、法人税法 <u>159</u> 条3項、 <u>4</u> 項
21頁・下から3行	経済活動のITC化	経済活動の <u>ICT</u> 化
22頁・8行	③ITC化	③ <u>ICT</u> 化
22頁・9行	経済活動のITC化	経済活動の <u>ICT</u> 化
26頁・20行	確定させなかったにより、	確定させなかった <u>こと</u> により、
32頁・12行	しかしこの見解	しかし、 <u>この</u> 見解
32頁・脚注117	Klaus Tipke/Joachim Lang:Steuerrct 21.Völlig überarbeitete Auflage 2013, Dr Otto Schmidt Köln. 1263頁 (以下、Tipkeで引用)。 Stahlschmidt:Steuerstrafrecht 1. Auflage 2017, Nomos. 31頁。	<u>Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Otto Schmidt, 2013, S. 1263. (以下、Tipkeで引用) ; Stahlschmidt, Steuerstrafrecht, 1. Aufl., 2017, S. 31.</u>
33頁・脚注122	Tipke・前掲(注117) 1264頁。	Tipke・ <u>Fn. (117), S. 1264.</u>
33頁・脚注122	Stahlschmidt・前掲(注117) 50頁。	Stahlschmidt・ <u>Fn. (117), S. 50.</u>

35頁・脚注131	(『租税判例百選 第5版』)	(水野忠恒ほか編『租税判例百選〔第5版〕』)
36頁・脚注134	法曹時報22巻2号	法曹時報22巻2号(1970年)
38頁・脚注143	140頁は、	140頁。
39頁・脚注146	香城敏麿「最高裁判所判例解説」	香城敏麿「判解」
39頁・脚注147	三好幹夫「最高裁判所判例解説」	三好幹夫「判解」
41頁・脚注154	警察研究第61巻第5号	警察研究第61巻第5号(1990年)
43頁・24行	(判時1046号122頁)	(判例時報1406号122頁)
44頁・脚注168	の所得秘匿工作に加功したものの共同正犯性	所得秘匿工作のみに加功した者の共同正犯性
45頁・脚注177	池田・前田・前掲(注176)	池田=前田・前掲(注176)
46頁・3行	しかし包括説	しかし、包括説
46頁・10行	設定を揚げる	設定を掲げる
48頁・21行	具体的化した	具体化した
49頁・脚注189	池田=前田前掲(注176)	池田=前田・前掲(注176)
51頁・12行	しかしこれに	しかし、これに
52頁・8行	第2章で述べる	第3章で述べる
53頁・7行	個々の勘定科目を具体的化した時	個々の勘定科目を具体化した時
58頁・脚注225	法曹時報22巻11号	法曹時報22巻11号(1970年)
63頁・脚注246	「法定犯の自然犯化」の主張はできなと批判	「法定犯の自然犯化」の主張はできないと批判
65頁・脚注254	川口政明「最高裁判所判例解説」	川口政明「判解」
66頁・脚注258	(『租税判例百選 第6版』)	(中里実ほか編『租税判例百選〔第6版〕』)
66頁・脚注259	川口・前掲(注250)	川口・前掲(注254)
66頁・脚注260	(『租税判例百選 第6版』)	(中里実ほか編『租税判例百選〔第6版〕』)
69頁・脚注276	渡辺・前掲(注271)	渡辺・前掲(注275)
71頁・13行	しかし認識の程度は経済活動の	しかし、認識の程度は経済活動の
73頁・24行	(判時1046号122頁)	(判例時報1406号122頁)
75頁・12行	幫助犯(刑法62条2項)	幫助犯(刑法62条1項)
77頁・脚注305	判時2199号	判例時報2199号
77頁・脚注305	矢野直邦「最高裁判所判例解説」	矢野直邦「判解」
77頁・脚注306	(『租税判例百選 第6版』)	(中里実ほか編『租税判例百選〔第6版〕』)
78頁・脚注308	前田・前掲(注103)	前田・前掲(注104)
79頁・11行	ドイツ刑法103条	ドイツ刑訴法103条
79頁・脚注312	Stahlschmidt・前掲(注117)66頁-74頁	Stahlschmidt・Fn.(117), S. 66.-S. 74.
80頁・下から11行	犯したいえる	犯したといえる
81頁・12行	通常連邦裁判所	連邦通常裁判所

83頁・4行	しかし他の	しかし、他の
83頁・脚注317	Tipke・前掲（注117）1266頁	Tipke・Fn. (117), S. 1266.
86頁・脚注332	（『刑法判例百選① 第7版』	（山口厚＝佐伯仁志編『刑法判例百選Ⅰ〔第7版〕』
90頁・12行	基礎となる	基礎となる
93頁・6行	法人に犯罪の能力を	法人に <u>犯罪能力</u> を
93頁・脚注369	野村・前掲（注264）総90頁、	野村・前掲（注264）90頁、
94頁・脚注379	（『刑法判例百選Ⅰ総論 第4版』	（松尾浩也ほか編『刑法判例百選Ⅰ〔第4版〕』
94頁・脚注379	（『刑法判例百選①総論 第7版』	（山口厚＝佐伯仁志編『刑法判例百選Ⅰ〔第7版〕』
95頁・脚注382	伊東研介	伊東研祐
96頁・3行	刑法8条ただし書き	刑法8条ただし書
97頁・7行	しかしそれは過去の議論と	<u>しかし</u> 、それは過去の議論と
98頁・脚注399頁	伊東研介	伊東研祐
98頁・脚注400	川崎・前掲（注364）377頁	川崎・前掲（注369）377頁
99頁・1行	公害犯罪（過失版）	公害犯罪（過失犯）
100頁・脚注410	（『刑法判例百選Ⅰ総論 第4版』	（松尾浩也ほか編『刑法判例百選Ⅰ総論〔第4版〕』
101頁・脚注418	同・前掲（注93）注（5）	同・前掲（注94）注（5）
101頁・脚注422	伊東研介「両罰規定における業務主処罰」（『行政判例百選Ⅰ第2版』	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〕』
102頁・脚注428	（『行政判例百選Ⅰ 第6版』）	（宇賀克也ほか編『行政判例百選Ⅰ〔第6版〕』
103頁・脚注429	伊東研介「法人	伊東研祐「法人
104頁・13行	近時の判例	<u>二つの判例</u>
104頁・脚注435	池田＝前田・前掲（注174）	池田＝前田・前掲（注176）
104頁・脚注437	寺崎・前掲（注174）	寺崎・前掲（注176）
104頁・脚注438	（『刑事訴訟法の争点 第3版』	（松尾浩也＝井上正仁編『刑事訴訟法の争点〔第3版〕』
104頁・脚注439	（『租税判例百選 第4版』	（水野忠恒ほか編『租税判例百選〔第4版〕』
107頁・脚注452	（裁判所職員総合研修所監修・前掲（注93）	（裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）
108頁・脚注457	木口信之「最高裁判所判例解説」	木口信之「 <u>判解</u> 」
109頁・脚注460	大阪高判昭和62年3月17日判時1247号	大阪高判昭和62年3月17日判例時報1247号
112頁・下から3行	しかし訴訟法的	<u>しかし</u> 、訴訟法的
114頁・2行	新通則法に編入	<u>新国税通則法</u> （以下「新通則法」ともいう。）に編入
116頁・脚注491	中川哲男「最高裁判所判例解説」	中川哲男「 <u>判解</u> 」
118頁・脚注503	『平成28年度版犯罪白書』	『平成28年度版犯罪白書』（2018年）
119頁・11行	（正式裁判の道が残されて	（正式裁判の <u>途</u> が残されて
121頁・下から2行	通行処分	通告処分
121頁・脚注512	（『行政判例百選② 第6版』	（宇賀克也ほか編『行政判例百選Ⅱ〔第6版〕』

121頁・脚注513	矢崎秀一「最高裁判所判例解説」	矢崎秀一「 <u>判解</u> 」
121頁・脚注513	(『租税判例百選 第5版』)	(<u>水野忠恒ほか編『租税判例百選〔第5版〕』</u>)
121頁・脚注514	(『租税判例百選 第3版』)	(<u>金子宏ほか編『租税判例百選〔第3版〕』</u>)
121頁・脚注514	野本昌成「 <u>通告処分</u> の性質」(『租税判例百選 第4版』)	野本昌成「 <u>通告処分</u> の性質」(<u>水野忠恒ほか編『租税判例百選〔第4版〕』</u>)
122頁・1行	通行処分	<u>通告処分</u>
126頁・脚注547	Tipke・前掲(注117)1260頁	Tipke・Fn.(117),S.1260.
129頁・脚注557	(『行政判例百選① 第6版』)	(<u>宇賀克也ほか編『行政判例百選I〔第6版〕』</u>)
131頁・脚注566	志場喜徳郎ほか共編『国税通則法精解』(大蔵財務協会・2019年)960頁。	志場喜徳郎ほか共編・ <u>前掲(注37)</u> 960頁。
131頁・脚注568	山口雅高「最高裁判所判例解説」	山口雅高「 <u>判解</u> 」
131頁・脚注569	(『行政判例百選① 第6版』)	(<u>宇賀克也ほか編『行政判例百選I〔第6版〕』</u>)
131頁・脚注569	(『租税判例百選 第6版』)	(<u>中里実ほか編『租税判例百選〔第6版〕』</u>)
132頁・14行	(同法78条の8)	(<u>同法74条の8</u>)
133頁・6行	しかし本件	<u>しかし、</u> 本件
134頁・脚注577	寺崎・前掲(注174)	寺崎・前掲(<u>注176</u>)
135頁・下から6行	第3 <u>ファイアーウォール</u>	第3 <u>ファイアウォール</u>
135頁・下から1行	ファイアーウォール	<u>ファイアウォール</u>
136頁・11行	ファイアーウォールを実効性あるもの、真のファイアーウォールとするには、	<u>ファイアウォール</u> を実効性あるもの、真の <u>ファイアウォール</u> とするには、
138頁・脚注594	(『新・判例解説Watch』)	(<u>新・判例解説編集委員会編『新・判例解説Watch』</u>)
138頁・脚注595	寺崎・前掲(注174)	寺崎・前掲(<u>注176</u>)
139頁・脚注596	寺崎・前掲(注174)	寺崎・前掲(<u>注176</u>)
141頁・16行	「 <u>仮名・借名口座</u> 」をつくること	「 <u>仮名・借名口座</u> 」を <u>作る</u> こと
141頁・下から6行	違法収集証拠排除法則による	<u>違法収集証拠排除法則</u> による
141頁・下から3行	犯則調査	「 <u>犯罪捜査</u> 」
142頁・5行	ファイアーウォール	<u>ファイアウォール</u>
143頁・7行	しかし日本	しかし、 <u>日本</u>
143頁・脚注601	JETRO	<u>参照</u> ：JETRO
146頁・脚注605	Klein/Rüsken AO § 168 15. Aufl 2020 Rn. 1-19	<u>Klein, AO, 15. Aufl., 2020, AO § 168, Rn. 1.-19. (Rüsken)</u>
147頁・12行	雇用主	<u>雇用者</u>
147頁・21行	通常裁判所 (ordentliches Gericht)	通常裁判所 (<u>ordentliches Gericht</u>)
147頁・脚注606	Dr. Martin Wulf “Schwerpunktbereich- Einführung in das Steuerstrafrecht”(Juristische Schulung 2008	<u>Martin Wulf, Schwerpunktbereich-Einführung in das Steuerstrafrecht, 2008, S. 206ff.</u>

	年)206頁以下。	
151頁・18行	雇用主	雇用者
151頁・脚注615	Tipke・前掲(注117)1262頁。	Tipke・Fn.(117),S.1262.
152頁・6行	租税赃物犯	租税贓物犯
153頁・8行	規定されている租税法脱犯の	規定されている租税遁脱犯の
153頁・下から2行	完全であるとの	完全でない
153頁・脚注616	Stahlschmidt・前掲(注117)36頁以下、75頁	Stahlschmidt・Fn.(117),S.36ff,S.75ff.
156頁・6行	(エ)租税申告書	(エ)租税申告書
156頁・脚注618	故意の表動	故意の「表動」
156頁・脚注618	西原春夫監訳『イエシエク＝ヴァイгент ドイツ刑法総論』(成文堂・1999年)	西原監訳・前掲(注313)
157頁・16行	賦課課税(Verangungsteuer)	賦課課税(Veranlagungssteuer)
157頁・脚注619	Tipke・前掲(注117)1273頁。	Tipke・Fn.(117),S.1273.
157頁・脚注620	Tipke・前掲(注117)1268頁、Stahlschmidt・前掲(注117)51頁。	Tipke・Fn.(117),S.1268.;Stahlschmidt・Fn.(117),S.51.
157頁・脚注621	Tipke・前掲(注117)1268頁、Stahlschmidt・前掲(注117)50頁。	Tipke・Fn.(117),S.1268.;Stahlschmidt・Fn.(117),S.50.
157頁・脚注622	Henrik Bremer:Das deutsche und französische Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht im Vergleich 1 Auflage 2003 Nomos 158頁。	Henrik Bremer,Das deutsche und französische Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht im Vergleich,1. Aufl.,2003,S.158.
158頁・2行	着手がる	着手がある
158頁・脚注623	Tipke・前掲(注117)1273頁。	Tipke・Fn.(117),S.1273.
158頁・脚注624	Tipke・前掲(注117)1273頁。	Tipke・Fn.(117),S.1273.
158頁・脚注624	西原監訳・前掲(注618)	西原監訳・前掲(注313)
159頁・脚注625	Tipke・前掲(注117)1273頁	Tipke・Fn.(117),S.1273.
159頁・脚注626	Tipke・前掲(注117)1271頁。	Tipke・Fn.(117),S.1271.
159頁・脚注628	Dr Martin Wurf・前掲(注606)318頁、Tipke・前掲(注117)1271頁。	Wulf・Fn.(606),S.318.;Tipke・Fn.(117),S.1271.
160頁・1行	(Straframen)	(Strafrahmen)
160頁・4行	租税遁脱範犯	租税遁脱犯
160頁・9行	管轄を有する	管轄権を有する
160頁・脚注629	Dr Martin Wurf・前掲(注606)318頁。	Wulf・Fn.(606),S.318.
160頁・脚注630	Dr Martin Wurf・前掲(注606)206頁—211頁、	Wulf・Fn.(606),S.206ff,S.314ff.

	314頁—319頁	
161頁・脚注631	Stahlschmidt・前掲（注117）69頁。	Stahlschmidt・Fn. (117), S. 69.
163頁・12行	法律11条2号	法律1条1項2号
166頁・1行	しかし賦課決定	しかし、賦課決定
166頁・20行	一時的な（auf Zeit）租税軽減	時機に適った租税軽減
166頁・下から8行	一時的な（auf Zeit）	時機に適った
166頁・下から2行	一時的な	時機に適った
166頁・脚注636	Tipke・前掲（注117）1268頁。	Tipke・Fn. (117), S. 1268.
166頁・脚注637	Henrik Bremer:Das deutsche und französische Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht im Vergleich 1 Auflage 2003 NOMOS 56頁。	Bremer・Fn. (622), S. 56.
167頁・3行	一時的な	時機に適った
167頁・6行	一時的な	時機に適った
167頁・9行	一時的な	時機に適った
167頁・11行	一時的な	時機に適った
167頁・脚注638	Tipke・前掲（注117）1264頁、Stahlschmidt・前掲（注117）50頁。	Tipke・Fn. (117), S. 1264.; Stahlschmidt・Fn. (117), S. 50.
168頁・脚注639	Henrik Bremer・前掲（注637）60頁。	Bremer・Fn. (622), S. 60.
175頁・16行	しかし同日	しかし、同日
176頁・脚注644	寺崎・前掲（注174）	寺崎・前掲（注176）
177頁・下から9行	2015年の年度課税法は、	2015年の年度公課法は、
177頁・下から4行	積極的な悔悟による	行為を伴う改悟による
177頁・脚注645	裁判所職員総合研修所監修・前掲（注90）	裁判所職員総合研修所監修・前掲（注76）
177頁・脚注645	高橋・前掲3版（16）548頁	高橋・前掲（注16）548頁
177頁・脚注646	Stahlschmidt・前掲（注117）99頁—124頁	Stahlschmidt・Fn. (117), S. 99. -S. 124.
178頁・脚注648	Tipke・前掲（注117）1275頁	Tipke・Fn. (117), S. 1275.
178頁・脚注649	Stahlschmidt・前掲（注117）100頁。	Stahlschmidt・Fn. (117), S. 100.
179頁・本文1行	370条の諸場合	370条の各場合
179頁・本文10行	租税赃物犯	租税贓物犯
179頁・脚注650	Stahlschmidt・前掲（注117）102頁。	Stahlschmidt・Fn. (117), S. 102.
180頁・下から10行	努力している。いわゆる「調整された自首」	努力している（いわゆる「調整された自首」）。
182頁・下から2行	ことである。いわゆる「段階付けた自首」。	ことである（いわゆる「段階付けた自首」）。
183頁・1行	判決で放棄した	判決で否定した
183頁・2行	租税犯罪者は	租税犯罪者に

184頁・下から16行	不履行について彼に	不履行について <u>支払義務者に</u>
184頁・下から6行	しかし法律	<u>しかし、法律</u>
185頁・3行	従業員経営者	<u>業務執行社員</u>
186頁・1行	不処罰は最終的	不処罰の <u>可能性は最終的</u>
186頁・下から4行	することを正当化する。	する <u>との正当性を否定するからである。</u>
187頁・4行	平行的評価でスタンバイ理論 (Mattentheorie) と みなし	平行的評価を <u>基礎とするスタンバイ理論 (Mattentheorie) によ</u> <u>り、</u>
188頁・下から13行	それは口頭で、文書で、しかし	<u>口頭でも文書でもよいが、</u>
189頁・12行	公務出張旅行	<u>公務出張</u>
189頁・13行	公務旅行	<u>公務出張</u>
189頁・下から14行	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」。	限られる。 <u>(職員が臨場した場合の、いわゆる「行為者について</u> <u>の人的制限」)。</u>
189頁・下から5行	臨場は考えられない	<u>臨場とは考えられない</u>
189頁・下から2行	正当化されない特権	正当化されない <u>差異</u>
190頁・16行	(Feststellungbescheid)	(<u>Feststellungsbescheid</u>)
192頁・19行	ギロチン理論	<u>いわゆる「ギロチン理論 (Fallbeiltheorie)」</u>
194頁・下から8行	Karsruhe州高等裁判所	<u>Karlsruhe州高等裁判所</u>
195頁・下から6行	国家によって隠れた所得源泉を	国家に <u>対して隠れた租税源泉を</u>
196頁・下から12行	意思がると認定	意思 <u>があると認定</u>
196頁・20行	近時現れた以下の2つの事案	<u>以下の二つの事案</u>
197頁・下から6行	被刑罰的	<u>非刑罰的</u>
198頁・6行	ファイアーウォール	<u>ファイアウォール</u>
198頁・下から13行	事実を課財政官庁	事実を <u>財政官庁</u>
200頁・7行	植村立郎犯事退官	植村立郎 <u>判事退官</u>
201頁・13行	伊東研介	伊東研 <u>祐</u>
201頁・13行	(『行政判例百選 I 第2版』)	(<u>塩野宏編『行政判例百選 I [第2版]</u>)
201頁・27行	(『租税判例百選 第4版』)	(<u>水野忠恒ほか編『租税判例百選 [第4版]</u>)
201頁・28行	(『租税判例百選 第5版』)	(<u>水野忠恒ほか編『租税判例百選 [第5版]</u>)
201頁・下から7行	(『租税判例百選 第5版』)	(<u>水野忠恒ほか編『租税判例百選 [第5版]</u>)
201頁・下から6行	(『租税判例百選 第6版』)	(<u>中里実ほか編『租税判例百選 [第6版]</u>)
202頁・4行	(『租税判例百選 [第5版])	(<u>水野忠恒ほか編『租税判例百選 [第5版]</u>)
202頁・6行	(『行政判例百選 I 第7版』)	(<u>宇賀克也ほか編『行政判例百選 I [第7版]</u>)
202頁・14行	(『刑法判例百選 I 総論 第4版』)	(<u>松尾浩也ほか編『刑法判例百選 I [第4版]</u>)
202頁・17行	(『租税判例百選 第5版』)	(<u>水野忠恒ほか編『租税判例百選 [第5版]</u>)
202頁・22行	(『行政判例百選 (新版)』)	(<u>田中二郎編『行政判例百選 [新版]</u>)

203頁・14行	(『租税判例百選 第6版』)	(中里実ほか編『租税判例百選〔第6版〕』)
203頁・19行	自治研究 第58巻 第1号	自治研究第58巻第1号(1982年)
203頁・下から11行	(『刑事訴訟法の争点 第3版』)	(松尾浩也＝井上正仁編『刑事訴訟法の争点〔第3版〕』)
203頁・下から8行	(『行政判例百選①〔第6版〕』)	(宇賀克也ほか編『行政判例百選Ⅰ〔第6版〕』)
203頁・下から4行	「最高裁判所判例解説」	「判解」
204頁・7行	(『租税判例百選 第3版』)	(金子宏ほか編『租税判例百選〔第3版〕』)
204頁・9行	「最高裁判所判例解説」	「判解」
204頁・20行	記載漏れ	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。
204頁・22行	(『行政判例百選Ⅰ〔第4版〕』)	(塩野宏ほか編『行政判例百選Ⅰ〔第4版〕』)
204頁・下から7行	「最高裁判所判例解説」	「判解」
204頁・下から1行	(『行政判例百選Ⅱ 第4版』)	(塩野宏ほか編『行政判例百選Ⅱ〔第4版〕』)
204頁・下から1行	(『行政判例百選Ⅱ 第6版』)	(宇賀克也ほか編『行政判例百選Ⅱ〔第6版〕』)
205頁・2行	ジュリスト524	ジュリスト524号
205頁・6行	交通犯則行為	交通反則行為
205頁・下から7行	(『租税判例百選 第6版』)	(中里実ほか編『租税判例百選〔第6版〕』)
206頁・13行	塩野淳 「中立的行為と幫助」(『刑法判例百選① 第7版』)	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〕』)
206頁・26行	いわゆる「中立的行為による幫助」	いわゆる『中立的行為による幫助』
207頁・27行	(『刑法判例百選Ⅰ 第7版』)	(山口厚＝佐伯仁志編『刑法判例百選〔第7版〕』)
207頁・下から3行	「最高裁判所判例解説」	「判解」
207頁・下から1行	2 事前の所得秘匿工作に加功したものの共同正犯性」例時報1427号(判例評論404号59頁)	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)。
208頁・21行	「最高裁判所判例解説」	「判解」
208頁・下から9行	(『租税判例百選 第3版』)	(金子宏ほか編『租税判例百選〔第3版〕』)
209頁・16行	(『租税判例百選 第4版』)	(水野忠恒ほか編『租税判例百選〔第4版〕』)
209頁・下から9行	著作権法違反ほう助罪	著作権違反法違反幫助罪
210頁・10行	(『行政判例百選①〔第6版〕』)	(宇賀克也ほか編『行政判例百選Ⅰ〔第6版〕』)
210頁・16行	(『行政判例百選(新版)』)	(田中二郎編『行政判例百選〔新版〕』)
210頁・19行	(『行政判例百選(新版)』)	(田中二郎編『行政判例百選〔新版〕』)
210頁・下から9行	法曹時報22巻2号・11号	法曹時報22巻2号・11号(1970年)
211頁・12行	『行政判例百選①第6版』	宇賀克也ほか編『行政判例百選Ⅰ〔第6版〕』
211頁・13行	「最高裁判所判例解説」	「判解」
211頁・下から2行	「最高裁判所判例解説」	「判解」

212頁・1行	(『刑法判例百選 I 総論 第4版』)	(松尾浩也ほか編『刑法判例百選 I 〔第4版〕』)
212頁・7行	「最高裁判所判例解説」	「判解」
212頁・11行	「最高裁判所判例解説」	「判解」
212頁・14頁	「最高裁判所判例解説」	「判解」
212頁・18行	「最高裁判所判例解説」	「判解」
212頁・22行	「最高裁判所判例解説」	「判解」
212頁・下から8行	(『租税判例百選 〔第5版〕』)	(水野忠恒ほか編『租税判例百選 〔第5版〕』)
213頁・19行	記載漏れ	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)
213頁・24行	(『新・判例解説Watch』)	(新・判例解説編集委員会編『新・判例解説Watch』)
213頁・下から4行	E. Samson: Strafverfolgung und Strafverteidigung im Strafrecht Günter Kohlmann. Köln: O. Schmidt	削除
213頁・下から2行	Hans-Henrich Jeschek/ Thomas Weigend: Lehrbuch des Strafrecht 5., vollständig arbeitete und erweiterte Aufgabe 1996 DUNCKER&HUBOLOT/BERLIN	Hans-Henrich Jeschek/ Thomas Weigend, Lehrbuch des Strafrechts, Allg. Teil, 5. Aufl., Duncker & Humblot, 1996.
214頁・1行	Henrik Bremer: Das deutsche und französische Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht im Vergleich 1. aufrage	Henrik Bremer, Das deutsche und französische Steuerstrafrecht und Verfahrensrecht im Vergleich
214頁・3行	Rechtsanwalt Dr. Martin Wurf: Schwerpunktbereich-Einführung In das Steuerstrafrecht	Martin Wulf, Schwerpunktbereich-Einführung in das Steuerstrafrecht
214頁・6行	Klaus Tipke/Joachim Lang: Steuerrecht 20. völlig überarbeitete Auflage 2010, 21. Völlig überarbeitete Auflage 2013, Dr Otto Schmidt Köln	Klaus Tipke/Joachim Lang, Steuerrecht, 21. Aufl., Otto Schmidt, 2013.
214頁・8行	Franzen/Gast/Joelck: Steuerstrafrecht 8völlig überarbeitete Auflage 2015 C. H. Beck oHG	削除
214頁・10行	Jan Hofmann: Strafe und Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung Verlag Dr. Kobac Hamburg 2016	Jan Hofmann, Strafe und Strafzumessung bei der Steuerhinterziehung, Kovac, 2016.
214頁・12行	Stahlschmidt: Steuerstrafrecht 1. Auflage	Stahlschmidt, Steuerstrafrecht,
214頁・13行	Frank Saliger/	Kindhäuser/Neumann/Paeffgen, Strafgesetzbuch, 5. Aufl., 20

	Kindhäuser/Neumann/Paeffgen: Strafgesetzbuch 5. Auflage 2017	<u>17.</u>
214 頁・14 行	Dannecker /Bülte Wabnitz/Janofvsky/Schmitt: Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht 5. Auflage 2020	Wabnitz/Janovsky/Schmitt, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, <u>5. Aufl., 2020.</u>
214 頁・15 行	Klein/Rüsken : A0	Klein, <u>A0, 15. Aufl., 2020.</u>