

租税通脱罪の故意

石井徹哉

はじめに

第一節 ドイツにおける学説の展開

- 一 ドイツの判例理論の展開と租税義務の認識
- 二 租税義務の認識必要説―租税債権説―
- 三 租税義務の認識不要説
- 四 法益志向的な故意論
- 五 小括

第二節 租税通脱罪における故意と錯誤

- 一 租税通脱罪における一般性と特殊性
- 二 租税通脱罪の保護法益・罪質
- 三 租税通脱罪の故意の内容

はじめに

租税通脱罪とは、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である。⁽¹⁾ 租税通脱罪は、個々の租税法規の罰則において規定されている点では、特別刑法ないし行政刑法の一分野を形成するものであるが、他方において、刑法八条が示すように、特別の規定がないかぎり一般的な刑法理論が適用されるべきものである。しかしながら、租税法そのものの専門性・特殊性のゆえに、わが国においては、租税通脱罪を含む租税刑法全般にわたって刑法学の立場からの研究はあまりなされてこなかったように思われる。なかでも、本稿の対象である故意ならびに錯誤の問題は、租税法学者・実務家による研究はかなり見られるものの、刑法学者によるものはわずかでしかないのが現状である。⁽²⁾ それゆえ、いわば「租税法的思考方法」が租税刑法の領域において展開され、通常の刑法との関連性が意識されてこなかったかの観を呈している。⁽³⁾ 例えば、通脱する税に関する認識について、何らかの所得ないし税の認識があれば足りるとする概括的認識説と個々の勘定項目の認識を要求する個別認識説の対立が故意論の中心に置かれており、それが一般刑法理論とどのような関連性をもつかは、十分に解明されきたとはいえないのである。

他方、ドイツの議論に目を転じてみると、租税刑法における故意の問題についての主たる関心事は、租税義務の存在に関する錯誤が租税通脱罪の可罰性にいかなる影響を及ぼすのかという点にある。⁽⁵⁾ そこで、租税義務が故意の対象となりうるのか、いわゆる白地刑罰法規および規範的構成要件要素に関して構成要件の錯誤と禁止の錯誤の限界はどこに求めるべきかということが議論の対象となっている。刑法理論を意識した議論の展開がなされている点に、⁽⁶⁾ 彼の相違をみることができる。このようなドイツにおける議論の展開に鑑みるならば、租税通脱罪の故意の問題は、

まさに通常の刑法理論における故意の認識対象論、さらには白地刑罰法規における事実の錯誤と違法性の錯誤の限界づけの問題の派生領域であるといえるのである。

そこで、ドイツにおけるこの問題の状況を分析することは、一般的な刑法上の故意の認識対象および錯誤論の具体的妥当性を同時に検討することが可能であり、これにより、いわゆる責任説を基軸とした故意を阻却する錯誤の限界付けの基準の問題点を示すことができよう(第一節参照)。特に、一九八〇年代に政党寄付事件を発端として展開された租税刑法における故意・錯誤に関する議論は、現在のドイツにおける錯誤論の状況の一端を示すように思われる。さらに、ドイツの状況の検討を踏まえて我が国における議論を検討し、逋脱罪の故意の内容を具体化し、改めて刑法学の側からこの租税法上の問題を分析することを試みることにする(第二節参照)。この意味で、本稿はあくまで刑法の側から租税法をながめるものであり、主な関心は故意論ないし錯誤論の特別刑法の領域への具体的な展開にある。

- (1) 金子宏『租税法』(第四版・平成四年)六三七頁。さらに、個々の租税犯の内容については、小島建彦「租税法」伊藤栄樹ほか編『注釈特別刑法第五卷 経済法編Ⅱ』(昭和五九年)一〇頁以下、参照。さらに、租税逋脱罪を中心とした「租税制裁法」の概要とその問題点について、佐藤英明『脱税と制裁 租税制裁法の構造と機能』(平成四年)二九頁以下、特に五〇頁以下を参照。
- (2) 刑法学者によるものとしては板倉宏「租税法の基本問題」(昭和三六年)が重要である。故意の問題については、同書二二八頁以下、同「租税犯における故意(上・中・下)」―租税刑法をめぐる諸問題(五)―(一七)判例タイムズ一九九号(昭和四一年)一三頁以下、一九四号(昭和四一年)三二頁以下、一九七号(昭和四一年)二二頁以下がほとんど唯一のものであろう。実務家によるものとしては、堀田力「租税は脱犯をめぐる諸問題(四)」法曹時報二巻二号(昭和四五年)六九頁以下が秀逸である。その他、小島建彦「直接税法違反事件の研究」司法研究報告書第二四輯第二号(昭和五四年)一〇四頁以下、羽瀧清司「租税は脱犯における故意の認定」判例タイムズ七五六号(平成三年)六一頁以下、およびこれらにあげられている文献を参照。

(3) これをもっとも特徴的に示すのが、松沢智「租税に関する犯罪―ほ脱事犯を中心として」石原一彦ほか編『現代刑罰法大系2 経済活動と刑罰』(昭和五八年)七五頁以下、特に八一頁以下である。さらに、松沢智ほか『租税実体法と処罰法―租税処罰法の基本理念とその展開―』

（昭和五七年）四六頁以下参照。

- (4) Maiwald, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, 1984, S. 11f.
- (5) Maiwald, a. a. O. (Anm. 4), S. 4ff., P. Beckes, Zur Problematik der Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, Kohler Dissertation, 1981; Franzen/Gast/Sammson, Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht, Kommentar zu den §§369-412 AO 1977 sowie zu §80 des Zollgesetzes, 3. Aufl., 1985, §370 Rdn. 187.
- (6) ドイツでは、刑法の一般的な錯誤理論が租税通脱罪の構成要件に対しても適用されなければならないという点で一致が存在している。Schluchter, Zur Irrtumstheorie im Steuerstrafrecht, wistra 1985, S. 46, Reib, Tatbestandsirrtum und Verbotsirrtum bei Steuerhinterziehung, wistra 1987, S. 161f.
- (7) この事件に巻き込まれたのは、政党になる前段階の「国民団体」に寄付をした者で、この者は自分としては自己の行為を可罰的な租税法規の回避とは考えず、そのため一年間に許容される寄付の限度額を超えた部分さえも、租税義務を認識せずに課税対象としなかったのである (zit. n. Maiwald, a. a. O. (Anm. 4), S. 3.)。この事件は、やむに事後的に刑を免除されたことが問題になった。Vgl. Schunemann, Amnestie und Grundgesetz, Zur Verfassungswidrigkeit einer Amnestie in der Partespendenaffäre, ZRP 1984, 137ff.
- (8) Vgl. Luderssen, Die Partespendenproblematah im Steuerrecht und Steuerstrafrecht—Vorsatz und Irrtum, wistra 1983, S. 223ff., Schluchter, a. a. O. (Anm. 6), S. 43ff., 94ff. 政党にたすを寄付している租税通脱の故意が争われた判例として、BGH wistra 1987, 137, BGI wistra 1986, 145 なども、これらの判例について、vgl. Reib, a. a. O. (Anm. 6), S. 165.

第一節 ドイツにおける学説の展開

ドイツにおいては、租税通脱罪の故意について租税義務に関する（少なくとも未必的な）認識が必要であるとする⁽⁹⁾のが、租税法ならびに刑法上の通説であり、ライヒ裁判所以来、判例も同様に理解してきている。現行の租税通則法 (Abgabenordnung) 三七〇条では、租税を免れあるいは不当な租税上の利益を受けるということが、当該租税義務が⁽¹⁰⁾存在することを認識して実現されることを前提にしているとするのである。すなわち、「租税義務の不認識はすべて

租税通脱罪の構成要件を阻却する⁽¹²⁾ことになる。このような帰結に関しては、確かに結論的には一致がみられるかもしれないが、その理由付けについて一致が形成されているようには思われない。なかんづく、錯誤に関する判例理論が連邦通常裁判所により大幅に変更され、禁止の錯誤に関する責任説を明言する⁽¹³⁾にいたった現在において、その結論上の一致は表面的なものでしかないともいえる。そのような通説に対して、責任説を貫徹する立場から強力な反論が展開されるのも、⁽¹⁴⁾一理あるといえよう。以下では、判例・通説の理論状況、さらに反対説の立場を概観することを通じて、刑法の一般的錯誤論を租税通脱罪へ適用する際に生じる問題点を検討し、ひいてはドイツにおける故意論・錯誤論のもつ問題を明らかにしたい。

(9) Franzen/Gast/Sanson, a. a. O. (Anm. 5), § 370 Rdn. 187; Sanson, Irrtumsproblem im Steuerstrafrecht in: Kohlmann (Hrsg.), Strafverfolgung und Strafvermeidung im Steuerstrafrecht. Grundfragen des Steuerstrafrecht, 1983, S. 105f.; Thomas, Die Steueranspruchstheorie und der Tatbestandsirrtum im Steuerstrafrecht, NSZ 1987, S. 260ff.; Reib, a. a. O. (Anm. 6), S. 161ff.

(10) RStZ, 56, 409; 61, 238, 64, 25; BGHSt 5, 90; BayObLG NJW 1976, 635.

(11) ドイツ租税通脱法三七〇条一項は次のように規定する(清水敏次「西ドイツの一九七七年AOの邦訳及び研究」⁽⁸⁾「税法学三二四号(昭和五二年)一頁による」)。

第三七〇条 脱税犯 (Steuerhinterziehung)

一項 次の各号のいずれかにより租税を免れ又は自己若しくは他人のために不当な租税上の利益を受ける者は、五年以下の禁錮または罰金に処す。

一 財務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、不正または不完全な申述(Angabe)を行うこと

二 財務官庁に対し、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

三 義務に反して、収入印紙又は収入証紙(Steuerstempeln)を用いなくこと

租税通脱法三七〇条の概要については、佐藤・前出注(一)六六頁以下参照。

(12) Hartung, Steuerstrafrecht. Kommentar zu den Bestimmungen des Dritten Teiles (Abschnitt I) der Reichsabgabenordnung, 3. Aufl., 1962, § 395

Ann. III.

(13) BGHSt. 2, 194, 196ff. xo6u7, 現行ドイツ刑法典は一七条において責任説を立法化している。

(14) Warda, Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotstrittum bei Blanketstrafgesetzen, 1955, S. 45ff.; Marwald, a. a. O. (Ann. 4), 25ff.; Meyer, Der Verbotstrittum im Steuerstrafrecht, NSZ 1986, S. 443ff.

一 ドイツの判例理論の展開と租税義務の認識

1 ライヒ裁判所が旧刑法五九条一項の解釈として展開した錯誤理論は、事実の錯誤と法律の錯誤を区別し、前者は法的に重要で故意を阻却するというものである。そして、後者の法律の錯誤に関しては、刑罰法規の錯誤と非刑罰法規の錯誤を区別し、後者は事実の錯誤と同様に、五九条一項の意味における重要な錯誤として、故意を阻却するものとされた。⁽¹⁶⁾この錯誤理論にしたがい、租税法の諸規定に関する錯誤は非刑罰法規の錯誤と考えられ、租税法上の規定の不認識は故意を阻却するものとされたのである。「租税義務の存在に関する錯誤は、所為事情についての錯誤を内実としている」⁽¹⁷⁾のである。

ところで、一九一九年に施行されたライヒ租税通則法三五八条（後の三九五条）は、「租税法上の諸規定の存在またはその適用可能性に関して有責でない錯誤におちいり、その所為が許容されていると判断した者は、不可罰である」と規定していた。これは、戦争にともない経済に関する種々の命令（*Verordnung*）⁽¹⁸⁾がだされたこともあり、租税法規の複雑性とその理解の困難性が高まったことに対処しようとするものであった。さらに、一九三四年に三九五条一項が追加された。これは、「当該状況により義務づけられかつその人的な事情により可能であった注意を欠いたために自己の所為が許容されると判断した者は、過失を理由に処罰される」というもので、明らかに立法により租税法において故意説をとることとしたのである。それでもなお、ライヒ裁判所は旧三九五条を空分化し、この規定は租税法上

の規定に関する錯誤は非刑罰法規の錯誤として故意を阻却するとする刑法五九条の解釈により明らかとなる事項を規定するにすぎないものとした。⁽²⁰⁾

次に、ライヒ裁判所時代における租税刑法の錯誤論にとって重要な判例理論の展開は、「租税不誠実 (Steuernehrlichkeit)」の概念が構成要件的評価の中心にもたらされたことである。⁽²¹⁾ライヒ租税通則法は、三九六条(以前)の三五九条)において連脱罪を「自己または他人の利益のために不正な租税利益を詐取し (erschleichen) または租税収入が減少することを故意に効果する (bewirken)」ということを基本的構成要件として規定していた。しかしながら、この「租税収入が減少することを効果する」というメルクマールは、その表現が広範で不明確であったために、判例は、「租税不誠実」という記述されない構成要件要素を付加的に要求することで、その適用範囲を明確にすることを意図していたのである。⁽²³⁾すなわち、租税の単純な不納付それ自体は租税連脱罪を構成するものではなく、行為者が租税官庁を欺くことを企てたということが問題であることを、この概念を用いて明らかにし、このことは三九六条一項の前段において「不正な租税利益を詐取する」という文言により裏付けられているとしたのである。

この「租税不誠実」は租税債権の存在に関する認識がないと概念上まったく考えられない——租税官庁を欺くことは不可能である——ため、租税債権の認識が構成要件的に規定されるという帰結をもたらした。すなわち「租税不誠実は、行為者の認識した事実から租税債権が生じることを行為者が認識しあるいは少なくともそのことが可能であると考えた場合にのみ、概念上生じうる」ということになる。⁽²⁴⁾いづれにせよ、ライヒ裁判所は、租税債権の認識が故意を基礎づけるというテーゼを放棄する必要はなかったのである。⁽²⁵⁾

2 連邦通常裁判所は、一九五二年、当時の刑法五九条の解釈である故意を阻却する錯誤の限界づけについて、ライヒ裁判所の錯誤理論を放棄し、刑事政策的な理由から責任説を支持することを判示したのである。⁽²⁶⁾責任説にしたが

うと、故意を阻却する構成要件の錯誤と責任に係る禁止の錯誤が区別され、構成要件の錯誤は法律上の構成要件の客観的な所為事情に関する錯誤であり、禁止の錯誤は所為の違法性に関する錯誤となる（これは現行刑法の一六条と一七条に承継されている）。けれども、租税刑法の領域では、なお故意説を強制するライヒ租税通則法三九五条が妥当していたのであり、一九六八年にこの三九五条が廃止されるまでは、責任説の適用が制定法上排除されていたことになる。⁽²⁷⁾ また、すでに連邦通常裁判所は「租税不誠実」という記述されない構成要件要素を認めていたため、⁽²⁸⁾ 租税義務の錯誤を禁止の錯誤とする可能性はなかったといえるであろう。

現在においては、旧三九五条は廃止され、現行の租税通則法三七〇条の解釈についてもはや「租税不誠実」の概念は不要であると解されており、⁽²⁹⁾ 立法上租税義務の錯誤を禁止の錯誤として、故意に影響を与えるものではないとする解釈への障害はなくなっている。⁽³⁰⁾ それにもかかわらず、連邦通常裁判所は、やはり租税義務の錯誤に関してはライヒ裁判所の理論を受け継ぎ、これを構成要件の錯誤として理解し、故意を阻却するものとしている。連邦通常裁判所は次のように判示した。⁽³¹⁾ 「(旧)三九六条を自然的に考察する場合には……免脱行為の対象は実際の租税収入ではなく、存在している租税債権である。したがって、租税通脱罪の故意には、行為者が存在する一定の租税債権を認識し、この認識にもかかわらず、この債権を租税官庁から免れようとするということも、属しているのである。……そこで、関係する関税法の規定についての錯誤により、上告人には、租税債権の存在していること、すなわち(旧)三九六条の『所為事情』の存在していることが気付かされなかったのである。かならずしも『事実的な』ものが『法律上の構成要件の所為事情』として考えられなければならないわけではない。法的な関係も、例えば法的な債権もこれに該当することになる」と。⁽³²⁾ この判決以降においても、判例は一貫して同様の立場を展開している。

しかしながら、このような判例の立場に対しては、その責任説との一貫性が問題にされる。⁽³³⁾ 租税債権の認識を故意

に要求することは、違法性の意識を故意に要求することになりかねず、租税刑法においては、禁止の錯誤の余地が実質的になくなってしまふからである。判例の評価（支持するにせよ、批判するにせよ）を決するのは、前述の判旨が示すように、租税通脱罪の罪質をどのように解するか、また構成要件の錯誤と禁止の錯誤をどのように限界づけるのかという二点についての理解にかかっているように思われる。

(15) ドイツ旧刑法五九条一項は次のように規定されていた。

可罰的な行為を遂行する際に、法律上の構成要件に属するかまたは可罰性を高める所為事情の存在を知らなかった場合には、その者に当該事情を帰責することはできない。

(16) ライヒ裁判所の錯誤理論は「*die Pflicht, Verbotstratum und Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale*, 1984, S. 40ff.; Kühlen, Die Unterscheidung von vorsatzausschließendem und nichtvorsatzausschließendem Irrtum, 1987, S. 122ff.; Ferner Kaufmann, Das Unrechtsbewußtsein in der Schuldlehre des Strafrechts, 1949 (Neudruck 1985), S. 46ff.; Roxin, Strafrecht Allgemeiner Teil, Bd. I, 1991, § 21 Rdn. 5f.

(17) RGSt 61, 263. Vgl. Hartung, a. a. O. (Anm. 12), § 385 II Anm. 2f.; Mawald, a. a. O. (Anm. 4), S. 8.

(18) Hartung, a. a. O. (Anm. 12), § 395 II Anm. 3, 5f.

(19) 当誌のコメントは「*錯誤理論は学説上は有り得るが*」と。Vgl. Binding, Die Normen und ihre Übertretung II, 2. Aufl., 1914, S. 326; Liszt/Schmidt, Lehrbuch des Deutschen Strafrechts I, 26. Aufl., 1932, S. 265; Mezger, Strafrecht, Lehrbuch, 2. Aufl., 1933, S. 333.

(20) Mawald, a. a. O. (Anm. 4), S. 11; Thomas, a. a. O. (Anm. 9), S. 261.

(21) RGSt 60, 182.

(22) Mawald, a. a. O. (Anm. 4), S. 9; Thomas, a. a. O. (Anm. 9), S. 261.

(23) 佐藤・前田組(一)「*大正憲法*」Mawald, a. a. O. (Anm. 4), S. 9; Hartung, a. a. O. (Anm. 12), § 396 Anm. III 5; Frazer/Sanson, a. a. O. (Anm. 5), § 370, Rdn. 89.

(24) Hartung, a. a. O. (Anm. 12), § 396 Anm. III 5.

(25) Mawald, a. a. O. (Anm. 4), S. 9; Thomas, a. a. O. (Anm. 9), S. 261.

(26) BGHSt 2, 194, 116. 租税通脱罪の判例の展開については、vgl. Herdgen, Verbotstratum in der Rechtsprechung des Bundesgerichtshof, m. 25

Jahre Bundesgerichtshof, 1975, 202ff.

(27) Maiwald, a.a.O. (Ann. 4), S.12, Thomas, a.a.O. (Ann. 9), S.261.

(28) BGHSt. 2, 334.

(29) 佐藤・前出注(1)六八頁参照。

(30) Vgl. Maiwald, a.a.O. (Ann. 4), S.10, Thomas, a.a.O. (Ann. 9), S.261., Meyer, a.a.O. (Ann. 14), S.443.

(31) BGHSt. 5, 90 (92).

(32) Vgl. BGH wistra 1986, 220, BGH wistra 1987, 139; BGH wistra 1989, 263; BayOblG NJW 1976, 635; OLG Bremen StV 1985, 282; BayOblG

MDR 1990, 655.

(33) Meyer, a.a.O. (Ann. 14), S.445f.

二 租税義務の認識必要説—租税債権説—

租税逋脱罪において、租税債権の存在が故意の対象となるとして、租税義務に関する錯誤を構成要件の錯誤とするのが、ドイツにおける通説である。もつとも、結論的にはこれに一致するとしても、その論拠として呈示されるものには、様々なものがある。大きく二分するならば、一方が租税逋脱罪の構造ないし罪質から導こうとするものであり、他方が一般刑法理論における錯誤論を具体的に適用しようとするものである。

1 第一は、租税逋脱罪が結果犯であることをもちだす⁽³⁴⁾。すなわち、租税逋脱罪は、その三七〇条において「租税を免れる」ないしは「不正な租税利益を受ける」というメルクマールを要求しており、既遂処罰のためには、そのような結果の発生が必要であることを明らかにしている。この意味で、租税逋脱罪は結果犯であり、行為者は租税を免れるという結果を意欲し、そこでこの結果をつくりだす構成要件要素のすべての事情をその意識のなかに置かなければならないのである。なぜなら、結果犯では、行為者の態度が結果の発生に向けられている場合にのみ故意の作為な

いし不作為が存在するからである。したがって、結果は国家の租税債権の侵害に存することから、具体的に存在する租税債権の認識は故意を認定するための要件となる。

この論拠はヴェルツェルにさかのぼるものである。ヴェルツェルは、ライヒ租税通則法三九六条の「租税収入を免れることを効果する」という要件を検討して、次のように述べた。租税収入は、厳密には、租税官庁が現実に徴収する金額であり、これを「免れる」ことは財務官庁の官吏だけが横領行為によってのみ行いうるものであり、三九六条がこれを問題にしないことは明白である。租税官庁が現実に徴収するものではなく、財務官庁が現行の租税法規により徴収すべきもの、すなわち国家の租税義務者に対する租税債権が、租税の免脱行為の対象なのである。免脱行為の客体が現実の租税収入ではなく、客観的に存する租税債権であることではじめて、租税通脱罪の正しい行為主体である租税義務者に対する国家の具体的な租税債権が明らかになる。こうすることで租税通脱罪の故意の内容も規定可能となる。すなわち、「行為者は存在する具体的な租税債権を認識し、これを租税官庁から不正な方法により免れることを意欲しなければならぬ。しかし、具体的な租税債権を認識していない者は、その構成要件の故意を阻却する構成要件の錯誤の状態にある。」と。

このヴェルツェルの主張に対しては批判がある。租税通脱罪の実行為が具体的事案において存在する国家の租税債権に向けられているという事情からは、租税債権そのものが構成要件要素であるということが帰結されるものではない。ある構成要件の行為の攻撃対象と構成要件要素が無条件に同一であるわけではない。このように、ヴァルダは⁽³⁷⁾批判する。また、バックスは、なぜ租税債権が租税通脱行為の所為客体ないし対象であり（規範的）構成要件要素であるのかという基礎づけが—これが決定的観点であるにもかかわらず—ヴェルツェルによってなされていないという。すなわち、租税通脱罪の構成要件の行為は（経済的利益ないし損失の）租税法上の説明義務違反を意味する態度

にあり、免脱行為は査定官吏が（所得の内容を）自由に認定しうることに向けられるのであり、租税債権はその法的な存在において侵害されるうるものでないから、行為者の攻撃は査定官吏による租税債権の認知へと向けられているとし、結局、租税債権を所為客体とすることは租税通脱罪の構成要件的行為と所為結果を混同するものであると批判する。

ヴェルツェルとそれに対する批判は、租税通脱罪の構成要件の構造をいかに理解するかという点で、対立している。ドイツの通説は、租税通脱罪は財産的利益を保護するものであり、租税通脱罪は詐欺罪に類似するものとしてとらえている。⁽³⁹⁾この場合、詐欺罪の財産的損害に相当するものは、租税通脱罪における租税債権の侵害である。租税通脱罪を―租税を徴収する―国家の財産的利益に対する侵害として、したがって、財産犯としてとらえるならば、⁽⁴⁰⁾三七〇条一項の一号ないし三号の規定する作為または不作為は、財産的侵害へといたらせるものとして、これらの義務違反行為は侵害利益に関連つけてのみ理解されうることになる。⁽⁴¹⁾これに対して、財産的損害に相当するものを「租税を免れる」ことという事実的側面に求めることも可能ではある。けれども、そのように理解することは、一方で、通脱罪の結果を事実的なものに限定することから、結果と法益侵害との関連性を希薄化し、他方で、通脱罪の義務違反的性格あるいは国家に対する犯罪としての特殊性の過度の強調を導くことにならう。

2 さらに、租税通脱罪の故意の対象に租税債権ないし租税義務の認識を含める場合には、ドイツの刑法学において一般的に承認されている責任説との関係が問題になる。これは前述の租税通脱罪の罪質などの理解とも関連するが、反対説は通説の立場が責任説と一致しえないと強く批判しているのである。⁽⁴²⁾

ザムゾン⁽⁴³⁾は、三七〇条に規定された「租税上重要な事実」および「租税を免れる」という要素が規範的構成要件要素であることをその論拠の前提とする。すなわち、これらの要素が規範的要素であることから、自己の不正の申述が

租税債務の額にとつて重要である事情に係属することを認識しなければならず、租税法規が負わせるよりも低い租税債務が確定されることを認識し意欲しなければならないことになる。そこで、この限度で、租税法規の認識および素人領域における平行評価の意味での事実の適切なあてはめも、故意に属することになる。この場合、サムズンは、租税上重要な事実について不正な申述を行い、それにより国家の租税債権を免れたことを認識したが、それにもかかわらず、その態度が禁止されていないと信じていたということは、⁽⁴⁵⁾ 実際上考えられないとしつつも、万が一あれば、回避可能な禁止の錯誤を主張できるとしている。さらに、三七〇条一項二号の不作為の場合には、⁽⁴⁶⁾ 申告義務の単独の錯誤が問題となるとして、刑法一七条の適用が認められるとしている。このような租税通脱罪における責任説の緩和は、租税法が明瞭性に欠けていることが、錯誤した租税義務者の負担にいたらないことを意味し、それは租税法の規範についての錯誤が国家の租税債権の錯誤になることを理由としているとする。

このような論述は、まさに反対説が批判するように、租税通脱罪においては故意説をとることに相当するものといえよう。この点、トーマスは、⁽⁴⁷⁾ 禁止の錯誤の内容をより厳密に検討する。実体租税法の諸規定は、租税義務者に対する国家の法律上の金銭債権を基礎づけるものであり、この価値中立的な金銭債権の認識は、しばしば良心の緊張によつては、まったく獲得されえないものである。すなわち、租税債務を基礎づける規範の認識ないし不認識という領域では、刑法一七条の意味での「不法の認識」を問題にする余地はなく、この不法の認識は、もっぱら租税通則法三七〇条の租税刑法の構成要件の意味での租税通脱行為の可罰性の認識について妥当するのであり、この認識はまさに租税債権の認識を前提としているのである。履行しなければならぬ租税債権を認識したが、意識して租税の「節約」にむけた作爲ないし不作爲により、その履行を免れた者は、不法の意識をもつて行爲したといえる。このようにトーマスは論じている。⁽⁴⁸⁾

ザムゾン⁽⁴⁹⁾は、責任説が正当化されるのは、故意があることにより自己の態度の違法性について照会する契機という意味での、提訴が行為者に与えられることによるとし、他方、責任説の基礎づけは、規範のシステムが複雑であるため、国家は法律の錯誤の危険を市民に負わせなければならないという点に求めている。しかしながら、規範の安定化という観点から責任説を基礎づけるのであれば、やはり禁止の錯誤の回避可能性の中核を照会義務(Errundigungspflicht)に求めざるをえない⁽⁵⁰⁾。もっとも、この場合に故意に認めうる提訴機能⁽⁵¹⁾は、行為者が規範命令の意味内容を正しく理解できる者(例えば法律家)であるという仮定のもとに検討され、行為者に対する具体的提訴機能はもはや問題にはならないことになる⁽⁵²⁾。したがって、法規規の内容を正しく理解できる者であれば租税債権を基礎付ける事実の認識でただちに違法性を意識できるため、租税債権の存在ないし租税義務についての認識は故意にとつて過剰なものという帰結が適切である。反対に、故意の提訴機能が当該構成要件の規定する法益侵害の切迫性についての警告であると理解するのであれば、租税通脱罪では故意に租税債権の存在についての認識が必要となるが、他方、このことは違法性の意識(の可能性)との区別を不可能にするのであり⁽⁵³⁾、これを回避しようとするのであれば、トーマスが論じるように、禁止の錯誤は所為の可罰性の点で問題にせざるをえない。

(49) Welzel, Irrtumsfragen im Steuerstrafrecht, NJW 1953, S. 486f., Thomas, a. a. O. (Anm. 9), S. 262; vgl. Mauwald, a. a. O. (Anm. 4), S. 121f.

(50) Welzel, a. a. O. (Anm. 34), S. 486f.

(51) Warda, a. a. O. (Anm. 14), S. 46; ebensso, Meyer, a. a. O. (Anm. 14), S. 444.

(52) P. Backes, a. a. O. (Anm. 5), S. 101ff.

(53) 佐藤・前出注(一)九一頁以下は、租税通脱罪の保護法益は適時適正な額の租税収入に対する国家の利益であり、租税通脱の対象はあるべき国家収入であつて、租税通脱行為は租税債権の実現を対象とするという見解が、ドイツの通説であると指摘している。ドイツにおける租税通

- 脱罪の保護法廷の問題については、P. Backes, Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotstratum im Steuerstrafrecht, StuW 1982, S. 258ff., Goggerle, Zur Frage des geschützten Rechtsguts im Tatbestand der Steuerhinterziehung, BB 1982, S. 1851ff.
- (35) Vgl. Hartung, a.a.O. (Anm. 12), § 396 Anm. III 5; Maiwald, a.a.O. (Anm. 4), S. 14.
- (36) Franzen/Gast/Samson, a.a.O. (Anm. 5), § 370 Rdn. 10a.
- (37) Reib, a.a.O. (Anm. 6), S. 163. 49 租税の免脱をもちきり法律上の租税債権に対する差額として客観的に規定するならば、個々の租税債権は構成要件内の保護法廷として位置づけられるべきではない。
- (38) Meyer, a.a.O. (Anm. 14), S. 445.
- (39) Meyer, a.a.O. (Anm. 14), S. 445.
- (40) Meyer, a.a.O. (Anm. 14), S. 445.
- (41) Samson, a.a.O. (Anm. 9), S. 105f.
- (42) 租税債権を故意の対象としても、構成要件の錯誤に從属しない単独の禁止の錯誤が考えうることについては、Reib, a.a.O. (Anm. 6), S. 163f.
- (43) Samson, a.a.O. (Anm. 9), S. 108f.
- (44) Thomas, a.a.O. (Anm. 9), S. 262. トーベンスは次のような事例を上げて説明する。Aは、取得後二年が経過する前に、ある土地を取得価格よりも高い金額で譲渡した。所得税法「三条一項一号によるとAは課税対象となる『投資利益』をえたものである。Aはこの規定を知らず、当該利益を所得税申告書において申述しなかった。この場合でも、禁止の錯誤は問題にならないとする。
- (45) トーベンスに対する批判については、vgl. Meyer, a.a.O. (Anm. 14), S. 501.
- (46) Samson, a.a.O. (Anm. 9), S. 104f.
- (47) Maiwald, a.a.O. (Anm. 4), S. 34ff.; vgl. Timpe, Normatives und Psychisches im Begriff der Vermeidbarkeit eines Verbotstratum, GA 1984, S. 51ff.
- (48) Vgl. Janny, Tatbestands- und Verbotstratum im Nebenstrafrecht, SchwZStR 107 (1990), S. 241ff. シェニーによると、単なる所為事実の認識ではなく、法的な規範化それ自体の認識から提訴機能が生じるという前提に立つ場合、結局責任説の内容が故意説の方向に修正されることになるとする(S. 248ff.)。むしろ、行政取締法規において、提訴機能が欠落することは、禁止の錯誤の回避可能性の枠内で考慮するのが責任説の一貫した立場であり、法的確実性ならびに法的公平性を保障するとしている(233ff.)が、規範の安定化という観点から一般予防的考慮を過度に強調すべきではない(S. 255f.)。
- (49) Kindhauser, Zur Unterscheidung von Tat- und Rechtstratum, GA 1990, S. 407ff., 415f.

(53) 増田豊「指示概念と錯誤―ドイツ刑法学における錯誤理論の最前線を踏まえて―」法律論叢六二巻四〇五―六号（平成二年）二二二頁は、「行動規範の（指令的）意味と行動の指示領域における（法的な）（対象的・記述的）意味とが不可分的・直接的に結びつけられているような構成要件」においては「責任説に立脚しながらも、結果において故意説に歩み寄るような状況が成立する」として、このような責任説を「彈力的責任説」と称する。

三 租税義務の認識不要説

以上のような租税義務の認識を故意に要求する通説・判例に対して、租税義務の不認識は禁止の錯誤として処理すべきであるとの見解も、有力に主張されている。

1 租税連脱罪の規定が白地刑罰法規であることから出発するのが、ヴァルダである。ヴァルダ⁽⁵⁴⁾によると、当時のライヒ租税通則法三九六条は、現行の実定租税法規よりはじめて、いつ租税を「免れた」のかまたは「租税利益が正当化されない」のかが明らかにされることから、白地刑罰法規ということになる。白地刑罰法規の特質は、その構成要件が不完全であり、具体的なメルクマールが補充規範から引き出されるといふ点にあり、そのため、白地規範と補充規範が結合してはじめて白地刑罰法規の構成要件が生じることになる。そして、補充構成要件要素は補充規範の個々の要素だけであり、規範そのものではないから、故意は白地補充する禁止規範の認識を含む必要はなく、その規範の個々の要素を実現する認識だけを含むものである。したがって、租税法規により確定された租税義務ではなく、具体的事案において租税法規が租税義務を結びつけている構成要件が三九六条の構成要件の充足を形成することになる。こうして、ヴァルダ⁽⁵⁵⁾は、法規が租税義務の発生を依拠せしめている事情の存在を行為者が認識している場合には、当該事情が存在すると租税の支払義務が生じることについての錯誤していることは、禁止の錯誤であるとした。さらに、租税義務の錯誤が故意を阻却するとするヴェルツェルの見解との分岐点は、租税債権を三九六条の規

範的要素と考えるのか、三九六条に白地刑罰法規を見いだすかという点にあるとしている。

しかし、租税逋脱罪が白地刑罰法規であるとしても、そのことからただちに故意の対象を補充規範の個々の要素に限定すべきであるという帰結は、導きえないように思われる。⁽⁵⁷⁾ 例えば、ヤコプスは、責任説的な方向にある見解によると、白地法規の場合には、補充規範と白地規範の両方の構成要件が一つの全体構成要件へと付加され、この全体構成要件に属する要素に故意はおよばなければならないが、白地規範や補充規範の存在には及ぶ必要はないとしつつも、補充規範によって創出される権利の保護が問題となる白地法規では、補充規範が侵害客体を創出しており、補充規範の規制効果が認識されなければならないとし、租税逋脱罪はこのような白地法規であって、租税債権の認識は故意に属するとしている。

すなわち、問題の核心は、租税逋脱罪が白地刑罰法規であるかという形式的観点にあるのではない。⁽⁵⁸⁾ 白地刑罰法規としての構成が合目的性の問題であることから、このような問題設定は妥当でないし、また、租税法規の形式と故意の認識対象がそれほど密接な関連性を有しているとは解せられないのである。結局、故意の認識対象という問題では、個々の刑罰法規が何を処罰対象としているのか、すなわち保護法益は何であるのかということを明らかにし、当該構成要件実現について故意責任を問うに値する認識内容を個々具体的に確定することが重要なのである。⁽⁵⁹⁾ (本節四参照)。

2 マイヴァルトは、⁽⁶¹⁾ 租税逋脱罪においては、租税を免れることを問題にするかぎり、構成要件において記述される行為により影響を受ける国家の租税債権の存在が重要であることを認め、租税債権は「法的な規範体系によってまず成立せしめられている」という意味で、これを規範的構成要件要素であるとし、一般刑法理論の故意論および錯誤論の基礎のうえに、議論を展開する。

まず、マイヴァルトは、租税債権が規範的要素であるという特質から、行為者による認識についていわゆる「素人

領域における平行評価」という認識形式を問題にする。素人領域における平行評価の理論の基礎は、構成要件が防止されるべき社会的有害性を形成する要素を含んでおり、そのような反価値的事態を規範はすでに社会的現実において見いだしていることから、適切な意味の認識が行為の禁止を熟慮することへ向けられる提訴を媒介するという理解である。そこで、現行刑法一六条、一七条が前提とする故意犯の責任類型を、行為者がそのような提訴に応じる意思がないあるいは状況の完全な認識にもかかわらず提訴に感応しないという理由から、提訴を問題にしないという点に求めるのである。これは、行為者の社会的意味の認識と認識した事態の違法性を認識する可能性という二段階のモデルにより、考察されることになる。

次に、マイヴァルトは租税通脱罪でこの二段階モデルが機能しないと説く。すなわち、租税通脱罪において問題とされる租税債権は、その規範的性格を法的領域から獲得している。租税義務が租税法規自体から導かれるかぎりでは、租税義務の認識がある場合に、この認識から不法の意識が分離されえないことになる。したがって、「租税債権の存在の認識が同時に租税を支払う義務がある」という意識を媒介することから、租税債権が満足させられない場合にはつねにこの租税債権の存在の認識と完全な不法の意識が結びついている。反対に、租税義務の認識がないことは、全体としての所為の禁止についての錯誤つまり刑法一七条の意味での禁止の錯誤である。⁽⁶⁵⁾この帰結の理論的背景をマイヴァルトはロクシンの法義務要素の理論に求める。⁽⁶⁶⁾所為の禁止についての最終的な判断を含む「法義務要素」については、その認識は故意が不法の意識から分離できないことを意味する。租税義務を認識せずに租税の支払いを怠った者は、全体としての所為の禁止について錯誤しており、禁止の錯誤という帰結にいたるのである。

この論証に対して、マイヴァルトの帰結は、実体租税法において構成要件が社会的有害な態度を記述する場合にのみ、正当化されうるが、租税法規定が基礎づけるのは、価値中立的な金銭債権にすぎないという批判がある。⁽⁶⁸⁾もちろ

ん、マイヴァルトは、租税通脱罪には、行為者に行為の法的重要性を熟慮する契機をあたえる提訴機能がないことを認めている。⁽⁶⁹⁾しかし、この問題を彼は、倫理的に中立な規範における禁止の錯誤の規制は、そのような規範が国家の秩序機能を保障するものであることから、国家秩序との一致要求の現れであるとするのである。けれども、マイヴァルト自身が認めているように、禁止の錯誤の責任の基礎を法的心情の瑕疵に求めるのであれば、逆に、租税義務の認識を故意の要素とすることが「過度にすべてを規制する現代福祉国家に対して自由主義の一段片をすえる試み⁽⁷¹⁾」であるとする方が、説得力をもつように思われる。いずれにせよ、マイヴァルトの立場は、禁止の錯誤を規範の妥当性の確保という意味での一般予防的考慮により基礎づける責任説を一貫して妥当させる試みであるということである。この関連において、マイヴァルトは、禁止の錯誤の類型的非難は照会義務の侵害であるとし、租税法ではその対象は租税義務の存在に求められるのであるから、租税義務の不認識が非難可能であるかどうかを問題にすべきであると述べていることは、注目に値する。

また、マイヴァルトは、あてはめの錯誤の取扱について指摘する。⁽⁷³⁾租税通脱罪においては、誤った法的な組入れのために租税義務を認識していない行為者は、あてはめの錯誤の状態にある。そして、行為者における不当なあてはめが同時に所為が法的に許容されているという考えにいたるかぎり、あらゆるあてはめの錯誤は禁止の錯誤の低位事例であり、あてはめの錯誤と租税義務の不認識を異なつて扱うことは矛盾とするのである。すなわち、禁止の錯誤では当該事態に関係する禁止の存在が、あてはめの錯誤では当該禁止の射程範囲が問題になるが、禁止の射程範囲でないことは、個々の事案では禁止が存在しないこと意味するから、禁止の錯誤とあてはめの錯誤の区別は相対的なものであるとしている。この場合には、まずあてはめの錯誤が一般的に故意にとつて重要でないとする実質的理由が問われている。たしかに、当該行為を全体として刑罰法規にあてはめる場合には、禁止の錯誤と同一であるといえよう。

けれども、租税通脱行為の前提となる租税法規の個々の要素への包摂自体は、ただちに禁止の錯誤と同一視してよいかは、さらに検討を要するといえる。⁽⁷⁴⁾

以上のようなマイヴァルトの主張をみるならば、租税義務の認識が故意に属するかという問題の解決は、一方で租税通脱罪の罪質も関係するものの、責任説による錯誤論の解決をどこまで貫くのか（責任説の基礎づけも含めて）という点に、その学説の対立の分岐点があるとみてよいように思われる。

- (74) Warda, a.a.O. (Ann.14), S.47ff.
(75) Warda, a.a.O. (Ann.14), S.32f.,36f.
(76) Warda, a.a.O. (Ann.14), S.48.
(77) トーベスは、租税通脱法三七〇条が白地刑罰法規であるとしつつも、租税債権の認識を故意に帰属させている(Thomas, a.a.O. (Ann.9), S.261f.)。トーベスに対する批判としては vgl. Meyer, *Enthält der Tatbestand der Steuerhinterziehung ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal, das jeglichen Verbotssitttum ausschließt?*, NSZ 1987, S.500f.
(78) Jakobs, *Strafrecht, Allgemeiner Teil, Die Grundlagen und die Zurechnungslehre*, 2.Aufl., 1991, 8/46f., 56. ヤコブスは白地法規をその侵害がある場合に処罰すべき対象とより区別して論じる。一方は、補充規範への不服従が重要である場合であり、他方が補充規範の規制効果が重要である場合である。前者の場合には、白地規範と補充規範の構成要件に属する要素（これ以上は不要）を認識しなければならぬ。後者は、本文で述べたとおりである。なお、後者の場合、規制効果は規範的構成要件要素であり、その認識がしばしば禁止の認識と一致しうることをヤコブスは認めている。
(79) Matwald, a.a.O. (Ann.4), S.15f. なお、ライスは、「租税上重要な事実についての不実な申述をする」という行為の面だけに故意を関係づける場合に、白地法規が規範的要素かという問題が重要になるのであり、「租税を免脱する」という結果の面をみるときは、関係がなくなると主張する。Reib, a.a.O. (Ann.6), S.162f.
(80) 石井徹哉「故意の認識内容とその認定—薬物事犯における対象物の認識を例に—」早稲田法学会誌四二卷（平成四年）一〇頁以下、一九頁以下。さらに、増田豊「指示概念と錯誤—ドイツ刑法学における錯誤理論の最前線を踏まえて—」法律論叢六二卷四二五—二六号（平成二年）二二—二頁以下参照。

- (61) Maiwald, a.a.O. (Anm. 4), S. 16ff.
- (62) Mezger, a.a.O. (Anm. 19), S. 328. メツガーは、規範的要素については、法律への正確な包摂ではなく、「行為者の個人的な人格ならびに周囲の人間の思考範囲における構成要件要素の法的な裁判官の評価と同一方向に向けられた判断」で十分であるとする。素人領域における平行評価については、石井徹哉「故意責任の構造について―素人領域における平行評価」と違法性の意識―早稲田法学会誌三八卷（昭和六三年）二頁以下参照。Vgl. Kaufmann, Die Parallelwertung in der Laiensphäre, 1982, S. 36ff.
- (63) Maiwald, a.a.O. (Anm. 4), S. 18f.
- (64) Maiwald, a.a.O. (Anm. 4), S. 21f.
- (65) Maiwald, a.a.O. (Anm. 4), S. 24.
- (66) Maiwald, a.a.O. (Anm. 4), S. 23f.
- (67) Roxin, Offene Tatbestände und Rechtsprechungskennmale, 2. Aufl. 1970. 租税義務に関しては、ebenda, S. 147. しかしながら、ロクシン自身は、見解を変更し、租税通脱罪においては租税債務のについての錯誤が故意を阻却するとしづらぬ (ders., a.a.O. (Anm. 16), § 12 Rdn. 89ff, insb. Rdn. 91)。すなわち、所為全体の評価について錯誤に陥っている行為者は、すくなくともその素人領域において立法者による評価をもちたらしめるべきを認識していることが、必要であり、自己の態度の社会的意味を理解するためには、法的な評価を同時に行わなければならない場合には、この評価は、それが実質的に違法性と同一であっても、故意に属するとしている。
- なお、法義務要素の理論については、宮澤浩一「開かれた構成要件と法義務のメルクマル」同「刑法の思考と論理（刑事法論集第一巻）」（昭和五〇年）一三九頁以下参照。
- (68) Thomas, a.a.O. (Anm. 9), S. 262.
- (69) Maiwald, a.a.O. (Anm. 4), S. 37f.
- (70) Jenny, a.a.O. (Anm. 51), S. 251ff. は、特別法・行政法において責任説を柔軟に対応させようとする試みを呈示している。
- (71) Maiwald, a.a.O. (Anm. 4), S. 42.
- (72) 刑法の目的を規範妥当性の保障とらう規範予防に求めるキンントホフナー (Kindhäuser, Strafe, Strafrechtsgut und Rechtsguterschutz, in: Luderßen/Nestler-Tremel/Weigand (Hrsg.), Modernes Strafrecht und ultima-ratio-Prinzip, 1990, S. 29ff.) は、この点で事実の錯誤と法律の錯誤を区別し、この二つを同一視し、同様の立場を帰結せよとせ。Vgl. ders., a. a. O. (Anm. 52), S. 413ff.
- (73) Maiwald, a.a.O. (Anm. 4), S. 34ff.
- (74) Maiwald, a.a.O. (Anm. 4), S. 25ff.

(75) 増田・前出注(53) 二一八頁以下(注50) 参照。

四 法益志向的な故意論

以上のような判例・学説はいわば責任説の意味での錯誤論の妥当性をその議論の中心にすえているのに対して、構成要件の錯誤と禁止の錯誤の限界づけについて、法益侵害を基軸に考察する見解が主張されている。その代表的な主張者は、バックセスとシュリュヒターである。ここでは、この二人の主張を中心に概観することとする。

1 この問題の困難さをバックセスは租税刑法の理論的特殊性に求めている。⁽⁷⁶⁾ 租税刑法の諸規定が法的指示概念をもとに実体租税法の諸規定に係している点、それである。そして、従来の判例・学説は、異なった法的指示の形式である、規範的構成要件要素と白地概念との区別をほとんど詳細に検討することなく、錯誤の限界の問題に取り組んできたために、その解決が不十分ままにとどまっていると指摘している。

規範的要素か白地要素かによって錯誤の問題を処理しようとする点では、すでに述べたヴァルダの見解に類似している。⁽⁷⁷⁾ しかしながら、バックセスは、両要素の形式的な区別を拒絶する点で、ヴァルダと異なるのである。⁽⁷⁸⁾ その限界づけにとつては、錯誤の性質が向けられている基準が決定的であり、その基準は故意の要件にしたがい規定される。ここで、故意概念それ自体は故意の対象について定義されるのであり、重要となるのは構成要件概念である。⁽⁷⁹⁾ すなわち、両者の区別は、行為者が故意に行うために認識しなければならぬものを確定する場合に、実質的に可能となるのである。規範的構成要件要素の場合、故意がその指示規範の認識をも含まなければならぬのが規範的構成要件要素であり、他方、故意に事実それ自体の認識だけが属するのが白地法規であるということになる。そこで、バックセスは構成要件概念を規定する。構成要件概念にとつて重要であることは、一方で構成要件が何かについての記述を

内容として、他方で犯罪類型化された不法を記述していることであるとする。「記述する」とは、立法者が予め存在しているものを指し示すことをいう。これと対照的であるのが禁止ないし命令であり、これは刑罰法規が成立してはじめて生じるものであり、したがって予め存在しているものではないのである。⁽⁸⁰⁾ その際、立法者は一定の態度を指示することにより、どのような行為を不法判断の対象として考慮しているかを確定しているのである。この内容は、刑法の任務から明らかとなる。⁽⁸¹⁾ バックセスによると、刑法の任務は、法的平和を保護するために人間の関係を規制することであり、刑法にとつては、特に保護に値する利益―法益―に関わることを意味する。こうして、法益侵害が犯罪構成要件により記述され、刑法規範によって禁止され、そこで、法益侵害を記述するものが構成要件に属するとしていることになる。よつて、立法者は一定の法益侵害を記述しており、その認識が故意の要件となるのである。しかし、構成要件が記述しているのは法益侵害だけではなく、類型化された不法を記述しているのであつて、決定的であるのは、法益侵害の態様である、バックセスはいう。こうして、この態様が、行為無価値である義務侵害により特徴づけられることから、構成要件は、法益侵害の態様すなわち一定の義務侵害をも記述していることになり、そこでこの義務侵害も故意より捉えられなければならないとしたのである。⁽⁸²⁾

以上のことから、規範的要素と白地要素との錯誤論上重要な限界づけについての実質的基準を明らかにする。⁽⁸³⁾ すなわち、法的指示概念において、法規定それ自体が法益侵害ないし義務侵害の記述を必要とし、そこで構成要件要素となつている場合には、規範的構成要件要素が問題にされる。これに対して、関係する法規定が法益侵害ないし義務侵害の記述を必要とせず、そこで刑罰規範そのものとはなつていない場合には、白地要素が問題にされるのである。

以上のバックセスの錯誤論によれば、租税通脱罪の故意を考察する場合には、同罪の保護法益をまず確定することが必要となる。三七〇条一項の罪の保護法益については、⁽⁸⁴⁾ 多少争いがあるものの、バックセスは、これを一方では租税の

支払という債権の外部的な存在であり、他方でその点において抽象的な価値基準（金銭的価値）によって量定されるべき経済的な全可能性であるとし、この法益は、租税法上の正当な事実解明義務の侵害として表されている態度に対してのみ保護されているとするのである。

こうして、バックセスは、租税債権ないし租税債務の錯誤はつねに構成要件の錯誤であり、これに対して、租税法上の事実解明義務の錯誤はつねに禁止の錯誤であるとす。しかしながら、租税法上の事実解明義務の構成要件的前提についての錯誤では構成要件の錯誤が問題になり、禁止の錯誤は従属の意味しかもたないとする。その理由は、構成要件内で法益の保護が義務侵害と結びついており、行為者は故意の枠内ではつねに自己の義務懈怠を認識していなければならぬことに求められる。さらに、行為者は自己の義務懈怠と所為結果との因果性をも認識しなければならぬ。故意には、因果関係の認識が属するから、租税上重要な事実について述べないことが一定の所為結果を惹起することを認識している場合にのみ、故意が認められるとするのである。このことは、租税官庁自らが活動するわけではないので、自己の態度が所為結果を規定することを認識しなければならぬということになる。

2 バックセスと同様、法益を基軸として租税通脱罪における錯誤論を展開するのが、シュリュヒターである。もつとも、シュリュヒターは、バックセスの見解に全面的に賛成するわけではない。⁽⁸⁶⁾ たしかに、構成要件は法益の保護に向けられているだけでなく、まさにその保護を限定することにも向けられているという点で、両者は一致している。しかしながら、バックセスが法益とは直接関係のない義務侵害―事実解明義務―を持ち出すことが問題であると指摘する。つまり、バックセスでは、限定の手段があまり有効に現われておらず、むしろその手段は構成要件の法益関連とはかならずしも一致しない構成要件要素の社会的意味内容に存することが問題であり、構成要件要素の機能が法益関連に尽きるものとしないと、法益保護の思想は規範的要素も白地概念も相互に分離することに対する適性を有することはで

きないと批判する。⁽⁸⁷⁾

シユリユヒター自身は、構成要件の錯誤と禁止の錯誤の限界線が法益を保護するという刑法の任務において達成されたとする。すなわち、行為者が法益に反して決断したかどうかが重要であり、行為者に故意の不当な態度が帰責されるためには、その態度の侵害性の意味を捉えなければならぬとする。そこで、故意にとつて必要かつ十分であるのは、行為者がその態度の法益関係の意味を認識していることである。こうして、第一に、故意の対象として構成要件要素の社会的意味から法益保護に関係する内容が構成されるべきあり、第二に、行為者がそれぞれの構成要件要素により規定される事態の断片を法益に關係する内容のうえに構築したかどうか、すなわちこの内容の実現を認識するためには、どの程度そのような事態の断片を捉えていなければならないかが問われなければならないことになる。こうして、法益關係的な（これをシユリユヒターは「目的論的限定 (teleologisch-reduziert)」⁽⁸⁹⁾）事態に本質的な欠陥を負わせる錯誤がだけが故意を阻却するのであり、このような欠陥は、事態の個々の要素をたんに概略的に把握しても生ぜず、行為者がある事態の断片に法益關係的な内容を配分する場合にはじめて、重要になるとしている。もつとも、これは、全体評価的性質のない構成要件要素について妥当するのであり、全体評価的性質のある要素については、評価自体は構成要件ではなく、違法性に属することが顧慮されるべきであるとする。この意味で、構成要件の構成要素としてはもつばら個々の具体的事実だけが残ることになる。⁽⁹¹⁾

シユリユヒターは、以上の故意についての基本的な理解を租税刑法の領域においても妥当させる。租税法違反に関する構成要件が租税法の諸規定を指示していることから、錯誤の問題の困難さの要因を認めているが、基本的にここでも法益關係的な目的論的に限定された事態という観点に限界線が存しているとす。そこで、行為者に国家の正

当化される租税債権を奪うという認識がないならば、故意に必要な目的論的に限定された事態の視点を欠くことになるとしている。ここで注目に値するのは、補充規範それ自体ではなく、個々の要素およびこれに関して必要とされる目的論的に限定された事態の断片に注意を向けるならば、他の規範への指図が規範的要素を意味するのか白地法規を意味するのかは、従属的意義しかないとしていることである。さらに、この結論は、租税違脱罪の保護法益を国家の租税債権と理解する立場からであり、租税を免れている効果を法益関係的内容として受け入れることによる。この関連において、シュリュヒターが租税刑法においても法益侵害の認識と不法の意識は一致しないと、国家の正当化される租税債権を認識していれば、そのことから、態度によってその債権を獲得させる義務が生じるのではなく、その義務は所為の全体評価から生じるとしているのは、注目すべきであろう。⁽⁹³⁾

3 バッケスとシュリュヒターの見解は、法益を中心に錯誤論を展開する点にその特色を有している。たしかに、その見解に対しては、その適用範囲が曖昧であるという批判が加えられうるかもしれない。しかし、錯誤論を刑法の法益保護目的から機能的に展開していることは、評価されてもよいように思われる。もともと、シュリュヒターのように故意の内容を法益関係的に規定すると、故意の構成要件関連性が希薄化される可能性が生じることになる。⁽⁹⁴⁾ 少なくとも、ドイツ刑法一六条が故意の認識内容を「法律上の構成要件に属する所為事情」であると（故意の裏返し）の錯誤の面からではあるが）規定していることは、このような主張を困難なものとしている。これももともとドイツでは批判される点となる。他面において、重要なのは、故意の認識すべき内容が法益に関係することは、当該犯罪の保護法益を具体的に探究することを要求することになることである。これは、故意論を自己完結的な犯罪体系の要素として抽象的に論じ、故意の対象を抽象的・一般的に定義するのではなく、故意論を具体的な犯罪との関連において実質的に考察すべきことを示す点で注目すべきである。⁽⁹⁵⁾

- (76) P. Beckes, a.a.O. (Anm. 38), S. 253f.
- (77) 澤田・堀田短(2) | 七次既式と參照。
- (78) P. Beckes, a.a.O. (Anm. 5), S. 119, 142; ders., a.a.O. (Anm. 38), S. 254.
- (79) P. Beckes, a.a.O. (Anm. 5), S. 124; ders., a.a.O. (Anm. 38), S. 255f.
- (80) P. Beckes, a.a.O. (Anm. 5), S. 125; ders., a.a.O. (Anm. 38), S. 256.
- (81) P. Beckes, a.a.O. (Anm. 5), S. 136ff.; ders., a.a.O. (Anm. 38), S. 256.
- (82) P. Beckes, a.a.O. (Anm. 5), S. 137ff.; ders., a.a.O. (Anm. 38), S. 257f.
- (83) P. Beckes, a.a.O. (Anm. 5), S. 143; ders., a.a.O. (Anm. 38), S. 258.
- (84) P. Beckes, a.a.O. (Anm. 5), S. 145ff.; ders., a.a.O. (Anm. 38), S. 258ff.
- (85) P. Beckes, a.a.O. (Anm. 5), S. 162; ders., a.a.O. (Anm. 38), S. 263.
- (86) Schlüchter, a.a.O. (Anm. 6), S. 45f.
- (87) 彼の親の犯罪にのみ限る vgl. Luderzen, a.a.O. (Anm. 8), S. 226ff.
- (88) Schlüchter, a.a.O. (Anm. 6), S. 44f.
- (89) Schlüchter, Irrtum über normative Tatbestandsmerkmale im Strafrecht, 1983, S. 106ff.; dies., a.a.O. (Anm. 6), S. 44f.
- (90) Schlüchter, a.a.O. (Anm. 89), S. 100ff.; dies., a.a.O. (Anm. 6), S. 44f.
- (91) Schlüchter, a.a.O. (Anm. 89), S. 109. 彼の犯罪に於ては、その行為の意味の認識は不法の意識とは異なることを。シチュエーターに於ては、その行為の意味の認識は不法の意識とは異なることを。
- (92) Schlüchter, a.a.O. (Anm. 6), S. 45ff.
- (93) Schlüchter, a.a.O. (Anm. 6), S. 45.
- (94) Kuhlén, a.a.O. (Anm. 16), S. 441f.
- (95) 石井・前田短(2) | 七次既式と參照。

五 小括

以上、租税刑法における故意・錯誤について、租税債権ないし租税義務の認識を故意に要求するかという問題の判例・学説の状況を概観したが、この問題の帰結（肯定するにせよ、否定するにせよ）を決するポイントが多数存在し、それらが相互に絡み合っていることが、議論の様相を複雑にしているように思われる。例えば、租税通脱罪（三七〇条）の構成要件が白地法規かという問題があるが、この形式的問題により直ちに結論が導かれるわけではない。その後には、責任説をどこまで貫徹するか、刑法の目的は何かという実質的考慮がつねに控えているのである。また、シユリユヒターのように、故意の内容を法益により実質的に捉える場合には、この構成要件要素の構造の問題はさしたる意味をもたないことになる。

責任説を貫徹して、租税義務の認識が租税通脱罪の故意の要件ではなく、その不知は禁止の錯誤にすぎないとする見解は、禁止の錯誤における責任の実体が照会義務の不履行にあることをその主張の背景にもっている⁹⁶。そして、租税法規の複雑性・理解の困難さが認められるにもかかわらず、租税法規の理解（および理解する努力）を要求するのは、この見解が刑法の任務をまさに法規範の妥当性の維持に求めることからである。このことは、刑法の目的が市民の法的忠誠の維持にあるとする規範的予防論⁹⁷によって責任説を基礎づける場合に、一層顕著になるであろう。そこまで極端にいたらなくとも、刑法が法的な行為規範により市民の行動を規制することにより法益を保護するというドイツにおける一般的な理解に依拠した場合には、行為規範を問題にすることは所為結果より所為行為を重視することとなり、規範違反性ないし義務違反性が強調されることになる。この場合、故意の内容は事実化し、租税債権ないし義務の不知を禁止の錯誤として処理し、租税法の特殊性の点については回避可能性の枠内で考慮すれば足りるという結論にいたるべきである。さもないと、構成要件の錯誤と禁止の錯誤が実質的に分離しえないことになる。通説は、まさ

にこの徹底を欠いているがゆえに、租税義務の錯誤である構成要件の錯誤と禁止の錯誤の不可分であるという批判をこうむることになる。

しかしながら、通説・判例が租税義務の不知を構成要件の錯誤として処理をし、故意を阻却するものとしているのは、反対説の帰結が不当であるからである。すなわち、そのような錯誤があるときには、行為者にはそもそも刑罰により保護されている法益に対する侵害への主観的関連性が存在せず、故意の帰責にとつて十分な認識があるとはいえないのである。通説は、租税通脱罪の通脱行為が租税債権に対するものであるとして、その論拠を同罪の結果犯としての性格に求めることになる。⁹⁸これに対して、より率直に法益論を中心に議論を展開するのが、バッケスとシュリュヒターである。しかし、故意を法益に関係する侵害的意味として展開することは、故意の構成要件関連性を弱めることとなる。ここに、ドイツにおける錯誤論の議論の困難さが存している。⁹⁹この意味では、通説の議論は、租税債権を記述されない構成要件要素として組み入れることから、一応故意の構成要件関連性を維持しようるのである。

以上のようなドイツにおける議論をふまえると、日本の租税通脱罪の故意を考察する場合でも、同罪の保護法益ならびに罪質を検討することが必要であり、さらに錯誤論および故意論についての基本的な理解を示すことも必要であろう。

(96) Marwald, a.a.O. (Anm.4), S.34ff.41ff.

(97) Vgl. Jakobs, a.a.O. (Anm.58), 1./14ff.

(98) Reib, a.a.O. (Anm.6), S.163が、租税債権の問題を通脱罪の結果である租税の免脱に結び付けて理解していることは、この点で重要である。

(99) 故意を阻却する錯誤の限界についての最近のドイツの議論で注目すべきであるのは、ライヒ裁判所の刑罰法規の錯誤と非刑罰法規の錯誤の考
えが、形式や論拠が異なるものの、新たに復活していることである。Vgl. Tischer, a.a.O. (Anm.16), S.321ff.; Kuhlen, a.a.O. (Anm.

16) S. 366ff. これらの見解については、増田豊「使用規則の錯誤と指示対象の錯誤錯誤問題への意味論的アプローチ」法律論叢六〇巻二二三号（昭和六二年）四三九頁以下、同・前出注（53）一五一頁以下が詳しい。ドイツにおける評価はひとまずおくとして、外からみるかぎり、これらのライヒ裁判所の理論の復活、さらにはシュリュヒターらの見解は、すべてドイツ刑法が故意の構成要件関連性を要求しており、それを一貫する場合に生じる不都合を他の実質的考慮から回避しようとする努力ではないかと思われる。

第二節 租税逋脱罪における故意と錯誤

一 租税逋脱罪の一般性と特殊性

1 租税逋脱罪の故意の問題を考察する場合まず指摘されるのが、租税法規の政策的・技術的要因にもとづく複雑性・不明確性である⁽¹⁰⁾。すなわち、租税法、なかでも所得税法や法人税法は、基本的に会計上の諸原則をふまえ、それに各種の租税政策上の考慮を加味して複雑な実体規定を設けており、しかも個々の法規の適用にあたっては膨大な通達がその具体的適用を規制するにいたっている。このため、具体的な納税義務の内容を知るには、これらの税法の諸規定、通達をはじめ会計原則などの正確な理解が必要となるが、それは法律の専門家にとってさえ容易ではない。このことは、税務・会計の専門家にとっても同様である。益金性・損金性あるいは収益などの発生時期について、会計上の原則と税法上の処理が異なることがあり、また、税務・会計の専門家は、必ずしも法的思考について訓練を受けたわけではなく、ものごとすべからず会計的視点からとらえる傾向にあり、法規範的知識さらには法的思考法に欠けることが多いからである。このような状況は、収益や支出についての認識と納税義務の存在についての認識との齟齬をもたらしうるし、収入の益金性あるいは支出の非損金性についての錯誤をしばしば生ぜしめることになる。

この意味で、租税刑法上の犯罪についての故意は、その他の行政犯罪にもまして、故意犯としての帰責に要する認識内容が問われることになる。すなわち、その客観的構成要件の内容は、政策的・技術的性格を強くもつために、いわゆる裸の事実の認識と意味の認識が乖離しがちであるし、例えば構成要件要素たる「税を免れる」という結果を確定するとしても、当該税法のみならず、その他の法令ないし行政処分・通達などを媒介することが必要になるのである⁽¹⁰⁾。

さらに、納税義務の発生が個々の勘定科目による益金性・損金性に依拠することから、収益や費用に関する税法的評価の誤解が納税義務全体に影響することになる。そこで、租税通脱罪において生じうる錯誤では、例えば益金性に関する錯誤が納税義務の不認識へと導くことになり、事実の錯誤と法律の錯誤とを区別しようとする、その限界がきわめて曖昧になってくる。周知のとおり、最高裁は、物品税法の無申告製造罪について物品税法上の課税物品であることを知らずに、無申告で当該課税物件である遊戯具などを製造したという事案で、「行為者において、単に、その課税物品である遊戯具を製造するにあたり、それが課税物品であり製造申告を要することを知らなかったとの一事は、物品税法に関する法令の不知に過ぎないものであって、犯罪事実自体に関する認識の欠如、すなわち事実の錯誤となるものではない」とした。しかしながら、この場合、申告義務の認識と課税物品に該当するとの認識は相互に関連しているであり、この結論を一般化するには問題が多いように思われる⁽¹⁰⁾。行為者の認識内容として、課税物品であること知っていながら申告しなかったのと、そのことを知らずに申告しなかったのでは、法的非難として同質であるといえるであろうか。これを同一視するとすれば、そこには租税法規の適正な執行という政策的理由が浮上することになる。

2 このような政策的理由、すなわち租税法規の適正な執行という法規範の妥当性を重視するのであれば、故意の内容を事実的に捉える傾向になることは、すでに**第一節三**でみたとおりである。この場合、理論的には責任説の予防

的考慮の側面が前面にでてくることになる。⁽¹⁰⁵⁾ 禁止の錯誤の回避可能性の本質が、不法を徴表する所為事情の認識が、自己の態度の法秩序に対する関係を検討する契機を与えるという点に求められるからである。⁽¹⁰⁶⁾ この場合、「一定の態度の違法性を認識するための適切な手段を行為者については情報の入手が形成している」⁽¹⁰⁷⁾ ことが認められている。「通常の法的忠誠」が認められれば禁止の錯誤は回避可能であるともされる。この場合、信頼できる専門家への照会により、その態度を回避しえたことが、禁止の錯誤の回避可能性の中心におかれることになる。これを租税刑法に即していうと、「ある一定の職に従事する人または一定の法律上の地位」といえば不動産所有者・相続人にある人は、専門雑誌を講読するとか権威ある相談所―それは租税官庁とは限らない。弁護士とか公認会計士・税理士等でもよい―に問い合わせたりして、自己の職業または法律上の地位に関係ある税法上の義務について、自己の生活環境・知識・経験・職業関係・社会的地位に応じ、自己に可能な限度において税法上の義務について探究することが法共同体の一員として要求される⁽¹⁰⁸⁾」と述べられるのも、同様の趣旨であろう。このような立場を徹底すると、租税法上の具体的な規定については、当該規定が規制する事態について認識すれば足り、その法的評価を認識する必要はないということになる。これはまさにヴァルダ、マイヴァルトなどが依拠した立場である。しかしながら、ドイツでこの立場が少数説にとどまっていることは、政策的理由を前面にもちだすことになお多くの問題があることを示しているのではないかと思われる。したがって、租税刑法をはじめとする特別刑法における故意の内容の具体化に際しては、まさに個々の犯罪類型に応じた故意の認識内容を形成することが問われるのである。この場合に、故意の認識内容を規定するうえで決定的なのは、故意処罰の法理ないし実質的根拠である。

ところで、わが国においては、租税通脱罪で、その中心的内容をなす租税義務について、その認識は不要であるとするのが、一般的である。⁽¹⁰⁹⁾ それは、一つには、租税通脱罪を不作為犯ないしはこれに準じた犯罪形式ととらえ、不作為

為犯の作為義務に相当する租税義務は違法性に関する事実であつて、その認識は違法性の意識として理解されるからである。あるいは、不作為犯かどうかは別にしても、租税義務が法律上の義務であつて、租税通脱罪はこの租税義務違反を処罰することを目的とするから、規範の領域に属し、その認識は行為の違法性に関する認識であるとも、論じられる⁽¹³⁾。これらの主張にみられるように、租税通脱罪における租税義務自体の性格を明らかにすることも、この問題の解明にあつて重要であることがわかる。

3 以上の述べたなかで、故意処罰の実質的根拠⁽¹⁴⁾だけをここで簡潔に論じることにはしたい。故意犯が過失犯よりも重く処罰され、また故意犯が原則的な処罰の形態である(刑法三八条一項)とされるのは、まさに故意が存在することによつて行為者に直接的な反対動機形成の可能性が認められることによる。すなわち、刑法は法益の保護を目的とするが、その介入は、保護に値する利益に対する侵害が存在し、かつ行為者がその侵害に対して直接的な主観的関連性が認められるという点に、強い故意非難の契機が存在するのである。したがつて、この場合に認められるべき故意の提訴機能とは、たんに行為者が規範の存在と内容に熟知していれば反対動機を形成しえたという程度⁽¹⁵⁾のものではなく、また、たんに自己の行為の違法性を検討する契機を与えうるといふ内容⁽¹⁶⁾でもあつてもならないのである。行為者の認識内容からただちに反対動機が形成されるものでなければならぬのである。

このような観点からすると、故意の内容の中核に位置すべきものは、まさに法益侵害性にほかならないことになる。行為者が法益侵害性と直接的な主観的関連性を有することが、まさしく法の立場からみて反対動機を形成するに足りる主観的要件として位置づけることができるのである。この意味において、故意は——第一節四のシユリュヒターと同様——法益侵害と関連する事態の認識として、あるいは所為の当罰性の認識である社会的有害性の認識として定義することができよう。⁽¹⁷⁾これは、法規範が法益侵害に対する否定的価値判断を内容としており、規範内容の認識を故意に要

求することを意味する。しかし、この場合の規範とは、構成要件を内容とするペンディングの意味での行為規範を意味するのではなく、法益侵害をないようとするメツガーの意味での評価規範を意味するのである。⁽¹⁸⁾

しかしながら、このような故意も、たんに漠然と行為者に法益侵害性ないし社会的有害性の認識があるかどうか問題にしているわけではない。故意は、個々の具体的な事実から裁判官の法的視点によって構成される事実なのである。⁽¹⁹⁾ すなわち、故意は、個々の犯罪類型ごとに法益侵害性を基準にその内容が規定しうるものであり、より正確には、具体的事案にそくして法益侵害性を基準として個々具体的に構成すべきものである。そこで、法益侵害性がその法的構成の指導原理として機能することになるから、故意の内容を検討するには、当該犯罪の具体的な法益侵害性を確定することがまず要請されることになる。これは、租税逋脱罪の場合も異なるものではない。

従来より、行政犯の特殊性を理由に、その故意の要件に具体的な行政取締法規の認識が必要とする見解⁽¹⁸⁾、あるいは処罰法規の抽象的規範の認識を故意に要求する見解⁽¹⁹⁾が存在している。しかし、これらの見解が主張するように、行政犯一般の故意の内容を抽象的に論じることが、問題である。個々の犯罪において、法益侵害性を基準に構成される故意の内容が問題であるから、ある事案においては行為者が当該法規定を認識していないことが故意を阻却すべき場合がありうるし、同一の犯罪であっても、法規定の認識がなくとも故意を肯定すべき場合もありうるのである。責任説が法規定の認識（の可能性）を禁止の錯誤の回避可能性の問題として処理するといふのであれば、このような故意の認定そのものが違法性の意識の可能性判断にほかならないことにならう。

4 いずれにせよ、2および3で述べたことから示されるように、租税逋脱罪の故意を検討するにあたっては、まず租税逋脱罪の保護法益が確定される必要がある。同時に、租税逋脱罪の中心となっている租税義務の性格も、検討することが必要である。これは、保護法益を確定することにより、決しうる問題であらう。ここで、重要であるのは、

租税通脱行為の罪質であり、その義務違反の実質であり、これらは保護法益を確定することにより明らかにされるものである。

- (100) 板倉・前出注(2)判タ一九一号一三頁以下、同・前出注(2)判タ一九四号三二頁以下。
- (101) この意味では、租税通脱罪は白地刑罰法規であるといえる。しかし、これが故意の内容を考察するうえでは決定的とならないことについては、本稿第一節三を参照。
- (102) 東条伸一郎「租税罰則」西原春夫ほか編「判例刑法研究第八卷特別刑法の罪」(昭和五六年)七一頁以下、八九頁以下。
- (103) 最判昭和三四年二月二七日刑集二三卷二号二五〇頁。
- (104) 例えば、小島・前出注(1)二九頁、同・前出注(2)一一六頁、羽瀨・前出注(2)九三頁など、一般的にこの判例を支持する実務家は多いようである。
- (105) 責任説の立場からの故意概念の問題性については、石井徹哉「故意の内容と『違法性』の意識—行政取締法規違反における問題を中心に—」早稲田法学会誌三九卷(平成元年)一一頁以下参照。
- (106) Jescheck, Lehrbuch des Strafrecht, Allgemeiner Teil, 4. Aufl., 1988, S. 412.
- (107) Rudolphi, Unrechtsbewussten Verbotsstrum und Vermeidbarkeit des Verbotsstrum, 1969, S. 223.
- (108) Roxin, „Schuld“ und „Verantwortlichkeit“ als strafrechtliche Systemkategorien. Grundfragen der gesamten Strafrechtswissenschaft in. Festschrift für H. Henkel, 1974, S. 171ff. 188.
- (109) 板倉・前出注(2)書一五六頁以下、同・前出注(2)判タ一九七号二七頁。もっとも、板倉教授は、租税義務の認識は故意の要件であるとされている(同・前出注(2)判タ一九四号三五頁)。
- (110) 堀田・前出注(2)八二頁。
- (111) 羽瀨・前出注(2)九二頁。
- (112) 石井・前出注(2)六頁以下参照。
- (113) Vgl. Kindhäuser, a.a.O. (Ann. 52), S. 415ff.
- (114) Vgl. Jenny, a.a.O. (Ann. 51), S. 251ff.
- (115) 石井・前出注(2)三八頁、同・前出注(2)一一頁参照。

(116) 浅田和茂「責任」中ほか編「刑法I総論」(昭和五九年)二二三頁以下は、違法性を法益侵害とする立場では、違法性の意識の対象は評価規
範違反であると解すべきであるとする。

(117) 石井・前出注(60)一九頁以下参照。

(118) 平場安治「法律の錯誤」日本刑法学会編『刑事法講座第二卷刑法(II)』(昭和二十七年)三五六頁以下。

(119) Tiedemann, Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht, 1969, S. 282ff. 同様の見解をわが国で主張するものとして、神山敏雄「行政犯及び
経済犯における違法性の認識」一橋論叢九八巻五号(昭和六年)一九頁以下。

三 租税通脱罪の保護法益・罪質

租税通脱罪は、申告義務違反という側面と租税債権に対する侵害という側面の両面性をもつものであり、そのため、
その保護法益、罪質については議論が紛糾している。また、この議論は、従来、租税通脱罪自身がなぜ犯罪であるの
かという面から検討されてきたことにも注意しなければならない。もつとも、租税通脱罪の罪質に関する学説の状況
とその検討については、すでに他の研究により詳細になされていることもあり、ここでは、租税通脱罪の故意の内容
を考察するうえで必要な範囲で、これを行うことにする。

1 まずあげられるべきなのが、戦前の美濃部博士の見解である。博士は、租税通脱罪の処罰は「刑事犯に対する
処罰のように、罪悪性を処罰するためのものでなく、国家に財政的損失を生ぜしめないことを担保することを目的と
するものであり、犯人の主観的事情も、犯罪の客観的事情も、更にこれを問わずに、一に脱税高の多寡に応じ、其の
何倍かの罰金を科するものであるから、普通の刑事罰と同一の法理を以てこれを論ずることは出来ない」とされ、こ
れは「実質的には寧ろ不法行為に基く損害賠償に類するもので、納税義務に違反して不正に其の義務を通脱すること
に因り、国庫に及ぼすべき金銭上の損失を防止することが、其の唯一の目的とする所である」とされた。すなわち、

当時の財産刑定額主義の立法を前提として、租税逋脱罪を租税債権を侵害する不法行為として構成し、その刑罰を損害賠償として構成したのである。このような立場からは、租税逋脱罪の故意の内容としては、租税法規に規定されている事実の外面的な表象があれば十分であるという結論に達しうることになる。⁽¹²²⁾ もっとも、この見解は、租税逋脱罪に関する立法の変革により、その実定法上の根拠を失ってしまったとされている。⁽¹²³⁾

2 美濃部博士の見解とは対照的に、租税逋脱罪の倫理的性格強調されるのが、板倉教授である。板倉教授は、「租税は近代資本主義を前提とする国家においては必然的なもの」であり、「国家の財政収入確保のために課せられる同然の義務負担であるが、それは国民の各自の負担能力に応じて公平かつ公正に課せられるものでなければならぬ」という前提から、「不正な方法によって納税義務を免れることは、国民としての当然の義務に違背し、国民全体の犠牲において不当に利得するものであり、それが倫理的に非難され得るものである」とされ、租税逋脱罪は、課税権という国家的法益の侵害を対象として⁽¹²⁴⁾とされる。さらに、社会の租税犯に対する倫理的非難が強くないことから、「法に定められた租税収入を確保し、租税負担の公正かつ平等を担保し、租税倫理を強化するために、刑罰による処罰が必要⁽¹²⁵⁾」であるとされる。

板倉教授の立場については、租税の均衡負担利益を害するということは、逋脱罪の間接的な結果にすぎず、ある者の脱税により他の者の租税負担がおもくなるというわけではないので、それを保護法益とは解しえないという批判⁽¹²⁷⁾がなされている。しかし、より重要であるのは、板倉教授が租税犯に対する刑罰が租税倫理の強化にとされる点である。すなわち、租税逋脱罪が租税倫理に反して国家の法定的な納税義務を侵害する点にその実質を求められているのである。ここでは、国家の法定義務に反することへの倫理的非難が刑罰を要求することになっている。⁽¹²⁸⁾ このように、刑罰が倫理の強化を目的とするという理解は、現代の刑法学ではもはやそれだけでは容認されえないものと解せられ

る。また、通脱罪は納税義務違反をその実質と解されることから、国家の課税権によるそのような法的な権力的義務が保護法益とされるのであり、これは租税実体法において租税法関係が債権債務関係であると理解されていること（129）にそぐわないであろう。また、租税を免れるという結果よりも不正な行為という要件がむしろ義務違反性を基礎づけるから、租税通脱罪を結果犯から単純行為犯へ、侵害犯から抽象的危険犯へと移行せしめることになるが、これは現行法の解釈としては困難ではなからうか。

3 松沢教授は、戦前の賦課課税制度から戦後の申告課税制度への変遷を基礎として、租税通脱罪の罪質を論じられる。すなわち、戦前の通脱罪を国家財政収入の確保のための担保的機能にあるとする国家の課税権の絶対的思想を「国庫説」とし、反対に、租税通脱罪の保護法益が適性な申告納税制度の確立にあり、申告納税制度を破壊し、国民の納税倫理を失わせる行為に対する非難としての反社会性を処罰するという意味で、租税刑法の責任刑法化を徹底させる「責任説」を対置させ、国民主権にもとづく租税制度である申告納税制度が現在の税制であることから、後者の立場をとられる。

たしかに租税通脱罪も、犯罪として刑罰（しかも自由刑）を科される以上、その実質を損害賠償とするような国庫説的理解はできないであろう。しかし、かといって、租税通脱罪がすべからず申告納税制度の侵害にその実体を求めることも、現行法とはかならずしも一致するものではない。なぜなら、現行法は、たんに申告にあたって租税を免れるための不正な行為をしたことを処罰するのではなく、不正な行為によって租税を免れたことを処罰しているからである。すなわち、申告制度を保護法益と解すると、通脱の結果はもはや犯罪の構成要素から駆逐されることになるのである（130）。また、松沢教授は、「責任説」の立場から個別的認識説を展開される。しかし、租税通脱罪の故意が益金性・損金性などの個別的認識の問題でつきるわけではない。「責任説」の立場は、申告制度の保護を重視することから、

結局申告義務違反を通脱罪の実体として理解することになる。通脱罪を義務違反罪につきるとすることが、故意を事実的に理解することに結びつくことはすでに述べたとおりであり（**第一節二参照**）、このような立場は法制度の維持のみ目を奪われすぎているため、行為者の実質的責任―故意の実質的理解―を空同化するものである。

4 以上のような議論に対して、租税通脱罪が「税を免れる」という通脱の結果を明確に要求していることを重視するのであれば、その保護法益を国家の租税債権として理解するのが妥当であろう。⁽¹³⁾刑法は刑罰という害悪を科すことにより、法益の保護をはかることを目的としているであり、ある刑罰法規の保護法益はその規定する刑罰に相当するものでなければならぬ。租税通脱罪の場合、不正な行為などの虚偽の申告だけを処罰するものではなく、租税の通脱という結果の発生をまつてその処罰が可能となるのであるから、その保護法益も通脱という結果のなかにみいだされることが要求されることになる。また、租税法は国家の租税収入を確保するために種々の規定を設定しているであり、その違反行為である租税通脱罪も、国家の租税収入の確保という租税法の目的に相応するものでなければならぬ。したがって、国家の租税債権に対する侵害を租税通脱罪の保護法益と解して、その罪質として財産犯的性格を認めることが適切な理解である。

もっとも、租税関係を私的な債権債務関係として理解するとしても、租税債権は通常の財産犯において保護される債権とは異なった特殊性を有している。⁽¹⁴⁾第一は、租税債務が法定債務であること、第二は、租税法関係が公法上の法律関係であること、第三が、租税債権については、租税徴収の確保のために国家に種々の特権が留保されていることである。佐藤助教授が適切に指摘されているように、⁽¹⁵⁾このような特殊性、特に第三の点が租税通脱罪の一般の財産犯に対する特殊性を決定づけているのである。すなわち、租税債権は、その侵害が認められたとしても、租税法上、国家が強制的処分を行使することにより自力でその債権の確保をはかることが可能であり、この点で、租税債権の要

保護性が通常の債権に比して弱いのである。その意味で、欺罔行為により一般の債権侵害をもたらす詐欺利得罪と租税逋脱罪は、罪質を同じくしている⁽¹³⁶⁾のであり、また租税逋脱罪が軽く処罰されるのは、その保護法益である租税債権の要保護性が弱いからである。保護法益とは、たんに現実的・事実的な実在につきるものではなく、刑法的保護の必要性という観点からの制約ないし規範的評価が随伴することになる。刑法の謙抑性・断片性からは、他の社会的統制手段が機能するかぎりで、刑法的介入が抑制されることになるが、刑法の謙抑性の視点は介入するかしないかという問題だけでなく、介入の程度についても重要である。それゆえ、要保護性の程度が低いことが法益侵害の程度をも低減すると解することも可能である⁽¹³⁷⁾。したがって、租税逋脱罪は二項詐欺罪の違法減少類型として理解すること⁽¹³⁸⁾は、その罪質・保護法益を的確にとらえるものである。

5 このように、租税逋脱罪を租税債権に対する侵害行為として理解する場合、従来のように、納税義務違反あるいは申告義務違反という形式で同罪を不作為犯としてのみみることは、妥当ではない。これらの義務違反性もつねに租税債権の侵害との関係において理解されなければならない。

納税義務を不作為犯と同様の作為義務とする見解は、国家の課税権が保護法益であり、租税債権はつねに客観的に存在するのであって、逋脱行為によっても現実に侵害されえないという理解をその背景にもつものである。このような理解の根底には、おそらく法益侵害とは実在的利益の侵害でなければならぬという法益を具体的・事実的なものとする考え⁽¹³⁹⁾が存するのであるが、そのような法益観はとりがたいのである。納税義務違反とはたんに租税債権の侵害を裏返しに述べたにすぎないものであり、また、租税債権は、少なくとも申告納税制度の下では、債務者だけがその債権の存在、その適切な額などを認識しうることを特色としている。すなわち、債務者の協力が債権の実現のためには不可欠である⁽¹⁴⁰⁾。この点を強調すると、申告義務違反が租税逋脱罪の実質を形成すると解することになろう。し

かしながら、虚偽の申告などを内容とする「偽りその他不正の行為」という構成要件要素は、正しい申告をしなかったという義務違反性があるとしても、それは構成要件的结果の実現に向けられた実行為、すなわち租税債権の侵害の危険の蓋然性を有する行為として理解すべきである。逆にいうと、租税通脱罪では、租税債権は「偽りその他不正の行為」⁽¹⁴⁰⁾に対してのみ保護されているのである。

- (120) 板倉・前出注(2) 書七六頁以下、佐藤・前出注(1) 三三〇頁以下。
- (121) 美濃部達吉『行政刑法概論』(昭和二四年) 一七二頁以下。
- (122) 板倉・前出注(2) 書二九頁。
- (123) 美濃部説に対する批判については、板倉前出注(2) 七八頁以下、佐藤・前出注(1) 三三一頁参照。
- (124) 板倉・前出注(2) 書八七頁以下。
- (125) 板倉・前出注(2) 書一〇六頁。
- (126) 板倉・前出注(2) 書一〇九頁。
- (127) 佐藤・前出注(1) 三三一頁以下。
- (128) 例えば、町野朔『犯罪論の展開I』(平成元年) 四頁以下参照。
- (129) 金子・前出注(1) 二三頁以下参照。なお、北野弘久『税法学の基礎理論』同編『現代税法講義』(改訂版・平成二年) 一七頁は、法実践論からは債務関係として、法認識論からは権力関係としてみるのが正しいとする。
- (130) 佐藤・前出注(1) 三三七頁参照。
- (131) 松沢智『租税法の基本原理解—租税法は誰のためにあるか—』(昭和五八年) 二二七頁以下、松沢ほか・前出注(3) 六頁以下。
- (132) この意味では、板倉教授に対するのと同様の批判が妥当する。両者の相違は、保護法益の性質を国家法益とするか、社会的法益とするかの点にある。
- (133) 以下の論述は佐藤・前出注(1) 三三七頁以下に依拠している。
- (134) 金子・前出注(1) 二九頁。
- (135) 佐藤・前出注(1) 三四三頁以下。

(136) 内藤謙「法益論の一考察」『団藤重光博士古稀祝賀論文集第三卷』（昭和五九年）一六頁参照。なお、法益論における事実的基礎を重視するのは、伊東研祐「法益概念史研究」(昭和五九年) 四一―四頁である。しかし、これは規範論ないし行為無価値論からのアプローチであることに注意しなければならぬ。たとえ「人の生命」という法益を考えるにしても、その实在性が不明確で、様々な規範的考慮が加わることは、脳死の議論をみても明らかである。ここで十分に論証することはできないが、メツガーにおけるように、結果無価値論のアプローチは規範的価値判断を犯罪論にとりいれることに親近性をもつように思われる。規範論と規範的考察が別物であることに注意しなければならない。

(137) 佐藤・前出注(一)三四四頁は、租税債権の侵害が私債権よりも侵害の度合いが小さいとして、違法性減輕類型であるとする。金子・前出注(一)六三八頁は、詐欺罪と租税通脱罪の罪質の同質性から、租税通脱罪の既遂が認められない場合には、詐欺利得罪の未遂の成立を認めるとするが、違法減少類型である租税通脱罪で未遂罪が処罰されないのは、その違法性が可罰性を具備しないと立法者の判断があるとみるべきで、その帰結は疑問である。

(138) 佐藤・前出注(一)三四五頁以下参照。

(139) Backes, a. a. O. (Anm. 38), S. 266 は、国家の租税債権は、包括的に保護されているのではなく、租税法上の事実解明義務の侵害を意味する態度に対してのみ保護されているとしている。

三 租税通脱罪の故意の内容

1 一および二で検討したことから、租税通脱罪における故意の内容を確定するには、同罪の保護法益である租税債権を基軸として考察することが必要である。すなわち、行為者の具体的な認識内容は、「偽りその他不正の行為により税を免れる」という客観的構成要件の認識であると形式的には規定できるが、その個々の要素について現に認識があったかどうかということは、租税債権の侵害という法益侵害の観点から論定されなければならないのである⁽¹⁴⁰⁾。この意味では、租税通脱罪の故意に租税義務(納税義務)の認識が属すると抽象的に論じても、実際の意義はならん存しないのである。また、「偽りその他不正の行為により」という要件も、その前提として納税義務あるいは申告義務の認識⁽¹⁴¹⁾が必要なのではなく、当該行為が租税債権の侵害をもたらすに足る可能性のあることを認識していることが

必要なのである。

裁判官は、種々の事情をもとに租税債権の侵害という保護法益の観点から、行為者に「偽りその他不正の行為により税を免れる」という認識があつたどうかを認定していくことになる。このような故意は裁判官による法的構成にほかならないのである。この場合、故意の認定は、行為者の知識・経験を含めて具体的な状況のもとで当該租税通脱行為の認識の存否が検討されることになる。⁽⁴⁹⁾ 例えば、まだ回収不能に陥つたとは認められない程度の回収困難な売掛金債権について、それを欠損である誤信し、その結果所得なしとして無申告であつたという事案において、裁判所は⁽⁴⁸⁾「(1)各債務者等は、いずれも、昭和二五年度中に営業を停止し、破産に近い状態に立至つたものであること、(2)代金回収の困難さが当時より相当程度に予見されたこと、(3)その後今日に至るも該債権中その一部の弁済を受けたものすらなく、現在、全く回収不能の状態にあること、(4)被告人は税法上の知識に乏しく、所謂『欠損』を認定する標準について、明確な認識を持っていなかつたこと」をあげて、税法的評価の認識を欠くことが故意を阻却するとの結論を導いた。このような認定においては、税法的評価の錯誤が租税通脱罪の故意の構成要素であり、それが故意を阻却している側面と、租税債権の侵害という観点から自己の行為の意味を認識していないという側面がある。租税通脱罪の故意を認定する作業は、後者の側面を、租税債権の侵害という観点から個々の具体的事情を統合して行為者の認識内容を構築することを意味するのである。この場合、税法的評価の錯誤は租税債権の侵害性の認識に関連するかぎり、刑法的重要性を獲得するのである。

2 ところで、租税通脱罪の故意について、とりわけ直接国税の通脱犯において顕著な問題として、「概括的認識」ということがいわれている。ここで主張される「概括的認識」の内容は、刑法で通常もちいられてきた不確定的故意のひとつである概括的故意とはことなり、通脱罪の行為客体である租税ないし所得に関して、どの程度の認識内容が

あれば故意としての認識があるといえるかという問題について主張されるものである。⁽¹⁴⁾

この問題については大きく個別認識説と概括認識説が対立している。個別認識説は、客体である租税の額に対する故意が成立するためには、所得を形成する個々の収益および損費などの会計的事実の個別的認識が必要であるという見解である。これに対して、概括的認識説は、⁽¹⁵⁾なにがしかの税ないし所得が存在することの認識で足りるとする見解である。概括的認識説の根拠としては、所得は、特定の年または事業年度における無数の収益および損費の総合であるから、これらが個人あるいは法人の経済活動の通常の過程から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十分である⁽¹⁶⁾ということが述べられる。あるいは、⁽¹⁷⁾通脱罪の構成要件は「偽りその他不正の行為により税を免れる」ことであって、所得を構成する個々の勘定科目はその構成要件要素とはなっていない⁽¹⁸⁾ということがいわれる。また、所得は多数の収入支出の項目や多数の勘定科目から成り立っており、その一つについて正確な認識を要求することは困難であるという⁽¹⁹⁾実際上の問題も指摘される。他方、個別認識説は、納税義務の認識が故意に必要であり、その認識内容は所得の存在の意味・内容を認識することであり、その認識は当該所得を形成すべき個々の収益・損費に対する認識を内容としているとする⁽²⁰⁾。

概括的認識説に対しては、故意の立証の問題と概念規定の問題を混同するものであるという批判⁽²¹⁾がある。しかし、私見によれば、これはむしろ個別認識説に妥当するものである。「税を免れる」という認識は、税が課税物件である課税所得金額に対し税率を乗じることによって算出されることから、課税所得金額算定の基礎となる所得の認識をもって認めうるが、それは個々の勘定科目のうち、不正行為を行ったものについての認識から、帰結されるのが通常である。すなわち、「税を免れる」という構成要件要素の認識は、税を基礎づける所得の認識、さらには個々の勘定項目の認識から推論されうることになる。けれども、それは故意の認定において通常行われている証明・推論作業の

ひとこまでしかない。

概括的認識説に対する批判は、それが逋脱結果との関係でどの範囲まで及ぶかという問題において、逋脱する所得ないし税の概括的に認識があれば、その故意は客観的に存在する全所得について及ぶという全税額説にいたる点に集中する。例えば、逋脱罪における税額は、法定刑にも差異を生じ、罰金の標準を決定することになるが、全体として逋脱の認識があれば、行為者が除外されると思っていた部分についても故意を認めることは、刑法三八条二項の趣旨に反し、責任主義の原則にもそぐわない悪しき意味の取締本位の結果責任思想につながると、板倉教授は批判される。⁽¹⁵²⁾しかしながら、行為者のおこなった不正行為と相当因果的関係を有する脱税額がまず客観的に行為者に帰責できることは、当然であり、また、税についての認識が一部でもある以上、その認識をこえる部分は、同一構成要件内の錯誤であると解することができる。このような具体的事実の錯誤の場合、たとえ行為者に認識がなくとも、発生した結果についてはすべて行為者に帰責しうると解されるから、このかぎりでは、なんら責任主義に反するものとはいえないであろう。⁽¹⁵³⁾税ないし所得についての認識がある以上、それにより租税債権の侵害の認識を認めることになんらの支障はないのである。しかし、不正な隠蔽行為とは無関係に生じた計算誤謬や思い違いによる収入の記載漏れなどによって生じた所得の過少申告の部分までも、この見解によって帰責できるわけではない。⁽¹⁵⁴⁾この場合、そのような部分は行為者の不正な行為との因果的関連性を欠いているため、そもそも客観的に帰責できないからである。⁽¹⁵⁵⁾個別認識説は、事実の錯誤の問題と客観的な因果関係の問題を混同して概括的認識説を批判しており、その批判の前提そのものが不当である。すくなくとも、一般的な刑法理論を租税逋脱罪に対して適用するという前提にたつかぎり、故意の概念規定の問題として個別認識説をあえて主張することは不可能である。個別認識説は、実質的には著しい主観偏重主義であり、客観と主観の分離という現代刑法学の成果を損なう可能性をも有している。

たしかに判例のなかには、個々の勘定科目の認識を必要であるとするものも存在する。しかし、これらはおおよそ故意の帰責を及ぼしえない事案に関するものなのである。例えば、故意の所得隠匿工作をしたうえ、さらに貸倒損を計上した事案で、貸倒損の計上につき故意ありすることはできないとしたが、これは当該科目の計上が不正の行為とは関係ないものであり、行為者の主観的な認識内容における不正行為の認識を基礎としても、帰責しえないからである。すなわち、個々の勘定科目の認識は故意の認識内容として概念規定されるものではなく、租税の遁脱という結果を行為者に主観的に帰責しうるかどうかを検討する際の一資料にあたりと解するべきである。よって、個別勘定科目の認識は、裁判官が行為者の故意を租税債権の侵害という観点から法的に構成する場合、いわば間接事実として、裁判の判断資料として、その意義を有するのである。

このように行為者の故意・認識内容が犯罪結果の主観的帰責として機能することは、租税遁脱罪においては、すでにあんに承認されている。最高裁は、いわゆるいわゆる青色申告取消益が遁脱所得額に含まれるとした判決⁽¹⁵⁷⁾において、「遁脱行為の結果として後に青色申告の承認が取り消されるであろうことは行為時において当然認識できること」であると述べている。これは、予見が困難である場合には、結果の帰属に制限を加えることを示唆するものといえよう。ただし、青色申告の承認が取り消されたことにより青色申告取消益が遁脱所得額に含まれるかという問題⁽¹⁵⁸⁾については、最高裁はたんに行為者の認識内容だけを問題にしている。しかし、それだけではまだ帰責することはできないのであって、その前提として、少なくとも当該取消益と行為者の遁脱行為との客観的な帰責が問題にされる必要はあろう。⁽¹⁵⁹⁾

3 最後に、事実の錯誤と法律の錯誤の区別について述べることにする。租税遁脱罪において、この問題が提起されるのは、益金性・損金性についての認識に関する場合である。すなわち、個々の収入、費用などの認識はあるが、

税法上益金となることを誤信してこれを益金に計上しない場合、または税法上損金に計上してはならないのに誤ってこれを計上した場合のように、個々の収入、費用などの益金性、非損金性について錯誤がある場合に、故意の成立に影響があるかという問題が生じる。^(通)

この問題について、故意を阻却するという説は、益金性・非損金性を決定する課税法令が非刑罰法規であり、その不知および錯誤は故意を阻却すると主張する。すなわち、益金性および損金性の認識は、当該収益または損失の発生という事実に着する法律的价值関係であつて、あたかも窃盗罪における財物の他人性のごとく、それ自体構成要件に該当する事実の内容をなすのであり、収益の益金性あるいは損費の非損金性を決するのは、すべて税法の規定であつて、益金性ないし非損金性の不知は、いわゆる非刑罰法規の不知として、犯意を阻却する^(通)とする。さらに、租税法規の複雑さという実質的論拠がこれにくわることになる。^(通)

他方、益金性・非損金性の錯誤を法律の錯誤であるとする見解は、課税法令も刑罰法規であるとする。例えば、逋脱罪の構成要件要素である税額は、課税所得から算出されるものであり、その課税所得とは、益金性および損金性に関する税法規定の適用によつて計算されるものであり、益金性及び損金性などに関する税法の規定は、例えば「所得税」という構成要件要素の中身としてとりいれられており、租税を免れることの禁止には、これらの租税法上の規定を遵守しないことにより租税を免れることの禁止を包含し、この意味で、益金性および損金性についての規定も刑罰法規であると論ずる。^(通)

また、先に述べた概括的認識説に依拠して、所得の概念規定と計算規定をわけ、計算規定に関する課税法令は、客観的に単一な所得の金額を算出するための手続きとして必要な基準となるものであるが、個々の勘定科目あるいは会計的事実はそれ自体故意の対象となるものではなく、これらの個別的事実と計算規定に関する不知・誤解に基づく科

目などについては個々に事実の錯誤あるいは法律の錯誤の成否を考へる余地はないという見解も、存在する。このほか、この問題が納税義務という作為義務の錯誤に関するものであり、作為義務それ自体についてこれを法律の錯誤とすべきであるという観点から、納税義務を基礎づける事実（所得などの課税要件事実）の認識があれば、故意の認識としてたりるといふ主張も、存在する。⁽¹⁰⁵⁾

すでにドイツにおける議論において概観したように、租税通脱罪における錯誤を論じるにあたり、租税通脱罪が白地法規であるからその補充規範の認識は、必要であるとか、あるいは不要であるという形式的論拠は、ここでは有効とはなりえないのである。同様に、補充規範である課税法令を刑罰法規とみるか非刑罰法規とみるかという議論も、その錯誤が故意を阻却する（あるいは阻却しない）実質的論拠を示すことによって、はじめて意味をもつのである。その意味で、益金性・損金性について租税法規が刑罰法規か非刑罰法規かという議論は、この問題の実質的解決を示すことにはならないのである。また、納税義務が作為義務と同様に理解すべきとの立場にも、賛同しえない。なぜなら、納税義務は、租税通脱罪の保護法益である租税債権の裏返しであり、その侵害の認識は結果の認識、法益侵害の認識にほかならないのであり、法益侵害の危険性を基礎づけ不作為の実行行為性、違法性を基礎づける作為義務とは観点を異にしているからである。さらに、概括的認識説を論拠とすることも妥当ではない。概括的認識説をとるとしても、これは租税通脱罪の行為客体については、たんにおおよその所得ないし税の認識があればたりとする主張にすぎないものであり、そのことからただちに益金性・非損金性の錯誤がそもそも問題にならないとはいきれないのである。益金性・非損金性の錯誤により、行為者に故意としての非難に値する主観的認識が欠如している判断される場合が、認められうるからである。

このように、従来の見解は、いわば形式的な論理によって、益金性・非損金性の錯誤の問題を解決しようとしてき

たのである。しかし、それだけでは、なお有効な論拠とならないことは、すでに述べたとおりである。そこで、そのような錯誤が故意を阻却するのがあるいは阻却しないのかということ、実質的な論拠により決することが必要となってくる。そして、この実質的論拠にあたるのが、故意の認識の中核をなす社会的有害性の認識あるいは法益侵害の意味における犯罪事実の認識という視座なのである。これは、ドイツにおける租税通脱罪の構成要件の錯誤と禁止の錯誤の区別において、シュリュヒター・バッケスが呈示した法益志向的な論拠と同様の方向にある。したがって、決定的であるのは、当該収益が益金であることまたは損費が損失であることについての錯誤が、行為者の法益侵害性の意味での犯罪事実の認識である社会的有害性の意識に影響をおよぼすかどうかということである。より具体的に言えば、益金性または非損金性についての錯誤がある場合に、裁判官が、租税債権の侵害という法益侵害の観点から、その他の事情を総合的に判断して行為者に租税通脱行為についての故意を構成することができるかが、重要となってくる。また、この判断はまさに故意帰責を可能とする認識が行為者に存しているかどうかを問題にするのであるから、その錯誤が租税通脱行為の反対動機形成可能性を阻害するかという判断ということにもなる。

したがって、その判断は個々の事案に応じて具体的に形成されるべきである。ただ、一般的に考慮すべきであるのは、当該行為者の能力によると、問題になる課税規定が当然熟知されるべきものであったかという事情であり、これは重要な要因の一つになる。例えば、益金とし計上すべきかどうかその経理上の性質について相当考慮すべき点がある収入金について、経理に精通しない者が会社の益金に計上しなかった場合には、租税債権を侵害するという認識を認めることは困難であり、故意を阻却することになる。また、長年役員賞与を損金計上していたが、対象事業年度において否認された場合も、行為者に租税債権を侵害するという意味での犯罪事実の認識を認めることはできない。これらの場合には、租税法規の複雑性が行為者に有利に働いているのである。反対に、益金性・非損金性について錯誤

しても、故意に影響すべきでない場合もある。例えば、交際費の損金算入限度額超過分を損金に算入する場合のように、その損金性の判断が通常容易にできるときには、それは故意を阻却することはないのである。会社の経営者が決算期を知らないことよって申告期限を認識していない場合⁽¹⁴³⁾も、同様である。以上のように解すると、益金性あるいは損金性についての錯誤は、故意の認定について、いわば抗弁とし機能するといえるであろう。この場合、故意非難に値するかという観点から、その錯誤が相当であるかという考慮が故意の認定に混入することになる。しかし、それは故意概念の要件として規定されるわけではなく、故意を認定する場合の事実認定の合理性、または経験則に関係するものとして位置づけるべきである。

- (140) 石井・前出注(60)二四頁以下は、これを覚せい剤事犯を中心とする薬物事犯について具体化するものである。
- (141) 堀田・前出注(2)七二頁は、「偽りその他不正の行為」の認識の前提として納税義務の認識が必要であるとする。
- (142) 石井・前出注(60)一九頁以下。
- (143) 名古屋高裁金沢支部判昭和五年三月一七日下午刑集一卷三二四号三二四頁以下。なお、東条・前出注(102)九一頁参照。
- (144) 羽瀨・前出注(2)七二頁。小島・前出注(2)三〇頁。
- (145) 河村澄夫『税法違反事件の研究』司法研究報告書四輯八号(昭和十九年)六〇頁以下、板倉・前出注(2)書一三〇頁以下。
- (146) 小島・前出注(2)一〇八頁以下、同「租税は脱犯における故意」中野次雄判事邊曆祝賀『刑事裁判の課題』(昭和年二〇七頁、堀田・前出注(2)七三頁以下など。
- (147) 小島・前出注(2)一一二頁以下、堀田・前出注(2)七三頁以下など。東京地判昭和四三年二月二四日税資刑二四卷八四一号は、「法人税の課税標準たる法人所得は、各事業年度ごとに単一の客体として觀念されるべきで、その計算は基本的には各事業年度の益金の額から損金の額を控除して行われるが……その算定のいわば技術的な要素である個々の勘定科目を法人税連脱犯の本質的な構成要件要素と解することには疑問がある」とする。

(148) 堀田・前出注(2)七五頁。

(149) 金子・前出注(1)六四〇頁。

- (150) 河村・前出注(145)六〇頁以下、板倉・前出注(2)書一三〇頁以下。
- (151) 松沢・前出注(3)五三頁以下。
- (152) 板倉・前出注(2)判タ一九一號一五頁。
- (153) 小島・前出注(2)一一四頁、堀田・前出注(2)六頁、羽瀧・前出注(2)七八頁。羽瀧判事は、ダイヤモンドの窃盗において、窃取しようとする宝石の種類や品質の認識はもとより、宝石であることの認識さえ不要であって、窃取にかかると何が何らかの財物性を有するものであることの認識さえあれば、ダイヤモンドの窃盗の客体に関する認識として十分であるとされる。この場合、財物性の認識が法益侵害性の認識のひとつの構成要素となっているのである。
- (154) 藤木英雄『行政刑法』(昭和五年)三三三頁。なお、東京地判昭和五年七月八日税資刑三八号一〇〇一頁、東京高判昭和四年三月一九日高刑集三二卷一号四四頁参照。
- (155) 堀田・前出注(2)七七頁以下、羽瀧・前出注(2)八六頁以下。
- (156) 東京高判昭和三年六月一日税資刑三四卷一一四頁、東京地判昭和三年六月三〇日税資刑三四卷九八頁。
- (157) 最判昭和九年九月二〇日刑集二八卷六号二九一頁。
- (158) この問題については、佐藤英明「いわゆる青色申告消滅と通脱犯」金子宏編『所得課税の研究』(平成四年)四一九頁以下およびそこに引用されている文献を参照。本文での結論は、帰属論に関する点だけについてのもので、この問題について判例の結論を支持するかどうかは、なお詳細に検討すべきである。
- (159) 因果関係の認識については、羽瀧・前出注(2)八三頁以下参照。
- (160) 小島・前出注(2)一一六頁以下、堀田・前出注(2)七九頁以下、羽瀧・前出注(2)九三頁以下参照。
- (161) 河村・前出注(145)四六頁以下、板倉・前出注(2)判タ一九四号三二頁、同・前出注(2)書一三〇頁以下。
- (162) 板倉・前出注(2)判タ一九四号三二頁。
- (163) 堀田・前出注(2)八一頁以下。
- (164) 小島・前出注(2)一一七頁以下。
- (165) 堀田・前出注(2)八二頁以下。
- (166) 大分地判昭和四年六月二八日税資刑三号二二頁は、この場合、故意を阻却するとした。
- (167) 東京地判昭和四年三月二六日税資刑二七号三七八頁も、同様故意の阻却を認める。
- (168) 東京地判昭和五年六月二日税資刑四四号七三八頁。損金算入限度額をこえて、寄付金たる性質を有する実母に対する小遣金を交際費に

計上した場合について、同様に解するものとして、東京高判昭和四一年六月八日税資刑三三六八〇頁がある。
(169) 東京地判昭和五〇年二月二日税資料刑四二号六五六頁。