

租税逋脱罪の構成要件

—— 解釈論から立法論への新たな提唱 ——

品矢 一彦

(品矢一彦税理士事務所)

目 次

はじめに

序論

第1章 租税逋脱罪の基本構造

第1節 逋脱犯の本質

第1項 申告納税制度の下における逋脱罪の成立過程

- (1) 納税義務の成立及び税額確定方式
- (2) 国税犯則取締法と犯則調査

第2項 逋脱罪の性質

- (1) 逋脱罪と詐欺罪の類似性・相違性
- (2) 逋脱罪の定義と構成要件

第2節 逋脱罪の客観的構成要件要素

第1項 逋脱罪の実行行為

- (1) 過少申告による逋脱行為
- (2) 無申告（不作為）による逋脱行為
- (3) 実行行為の着手時期と既遂時期

第2項 結果犯としての逋脱罪

第3項 実行行為と逋脱結果との因果関係

第3節 逋脱罪の主観的構成要件要素

第1項 逋脱犯の故意

- (1) 申告すべき税額の発生の認識 [第一段階]
- (2) 正しい税額の申告義務の発生の認識 [第二段階]
- (3) 自ら無申告・過少申告を行うことの認識 [第三段階]

(4) 自らの行為が違法性を有することの認識 [第四段階]

(5) 刑事罰（逋脱罪）に該当することの認識 [第五段階]

第2項 逋脱行為と不確定的故意

(1) 概括的故意

(2) 未必の故意

第4節 逋脱犯の有責性

第5節 無申告逋脱罪と単純無申告罪

第2章 現行法の構造分析

第1節 逋脱罪の判例解釈の動向

第1項 昭和42年以前の主な判例の動向

(1) 高裁昭和24年7月9日第二小法廷判決

(2) 最高裁昭和24年12月13日第三小法廷判決

(3) 最高裁昭和38年2月12日及び4月9日第三小法廷判決

(4) 最高裁昭和42年11月8日大法廷判決

第2項 昭和42年以降の主な判例の動向

(1) 最高裁昭和48年3月20日第三小法廷判決

(2) 最高裁昭和63年9月2日第三小法廷決定

(3) 東京高裁平成3年10月14日判決

(4) 最高裁平成6年9月13日第三小法廷決定

(5) 最高裁平成14年10月15日第二小法廷決定

第2節 逋脱罪の条文分析と学説の批判

第1項 「偽りその他不正の行為」の解釈とその位置づけ

(1) 「偽りその他不正の行為」の文理解釈

(2) 「税を免れた」行為と「偽りその他不正の行為」

(3) 行為属性説の検討

第2項 「所得秘匿工作」の位置づけ

(1) 「所得秘匿工作」の形成過程

(2) 「所得秘匿工作」の有無

(3) 先行行為説の検討

(4) 「所得秘匿工作」と故意の立証

第3項 単純無申告罪の判例と解釈

第4項 既遂時期の解釈と学説

第5項 不作為犯としての逋脱罪

第3節 重加算税との併科の二重処罰問題

第1項 重加算税の賦課構造

- (1) 加算税の仕組みと目的
- (2) 重加算税の性質

第2項 逋脱罪と重加算税の二重処罰の法的分析

- (1) 二重処罰に関する大法廷判決と学説の検討
- (2) 逋脱罪の構成要件と重加算税の賦課要件の形式的差異
- (3) 逋脱罪と重加算税の実質的近似

第3章 外国比較法研究：諸外国の租税制裁構造の考察

第1節 ドイツの租税制裁制度

第1項 ドイツにおける租税刑事行為

- (1) 逋脱罪の構成要件における行為類型と結果
- (2) ドイツの逋脱犯に対する自首不問責規定
- (3) ドイツの未遂処罰と既遂時期

第2項 ドイツにおける租税秩序違反行為

- (1) 行政罰としての重過失租税逋脱
- (2) 租税危殆行為に対する行政制裁
- (3) 振り分け方式の構造的特徴

第2節 アメリカの租税制裁制度

第1項 アメリカの租税民事罰

- (1) 正確性関連の制裁
- (2) 詐偽的目的の制裁

第2項 アメリカの租税刑事罰

- (1) アメリカの逋脱罪と罪の重さ
- (2) アメリカの無申告・不納付罪
- (3) アメリカの虚偽申告罪
- (4) アメリカにおける租税制裁の証明責任とその程度

第3節 中国の租税制裁制度

第1項 中国の租税刑事罰

- (1) 中国の租税罰則規定とその特徴
- (2) 中国の逋脱概念

第2項 中国の租税行政罰

第4章 租税制裁の理論的整合性と今後の課題

第1節 無申告行為の理論構成

- 第1項 真正不作為犯としての無申告逋脱罪と諸学説の
帰結
- 第2項 単純無申告罪の課税客体別にみた課題
- 第2節 重加算税における改革案の検討
 - 第1項 重加算税の廃止と通告処分の導入
 - 第2項 逋脱罪の罰金刑の廃止
 - 第3項 振り分け方式の導入
 - 第4項 重加算税額控除案

結語

脚注

参考文献

はじめに

租税違脱罪の違脱とは旧所得税法¹の規定からきており、一般にいう脱税とほぼ同義の意味として使われている。基本的に違脱とは納税義務者がその納めるべき税金を、違法に逃（違）れ納めないことであり、直接税違脱犯がその主な対象となることが多いが、間接税違脱犯もその対象には含まれる。違脱犯を処罰することは、「税法の規定する納税義務を有する者が、その義務に違反して故意に税の負担を免れた場合に租税刑事罰を適用して処罰する」²ことと一般には説明されている。

戦後、我が国では賦課徴収制度から申告納税制度への大きな転換が図られることにより、脱税は民主主義のもとで社会秩序を維持するための社会支出の妨げと考えられるようになり、刑罰の規定も単なる財産刑から自由刑に広がりを見せしてきた。近年においては法改正（平成22年）により、国税の消滅時効の期間（国税通則法72条）が5年から7年に延長されるなどの刑事訴追における傾向なども鑑みると、違脱罪も今日においては行為そのものが社会悪を帯びてきていることの顕著なあらわれであるといえるだろう。言い換えるならば違脱罪は従来の法定犯から自然犯化しているともいえる。そして国税収入は申告納税制度にその大部分支えられているといっても過言ではない。

近年、国税庁はその公表する統計資料において、通常の調査事績に加え社会情勢や経済情勢の変化に対応すべく、無申告事案や海外取引事案にも重点的に取り組むことにより波及効果の高い調査の実施³なども行っている。特に無申告法人に対する最新の実施調査の状況をみると、過去5年における法人税・消費税の追徴税額は平成18年事務年度の3,066件（81億円）から平成22事務年度の5,278件（157億円）と増加傾向にあることが理解でき、事業者における「無申告」状況に対する関心も高まっているとい

えるだろう。

それで筆者は、そういった近年の遁脱行為に関する傾向をも踏まえ、遁脱行為に対する法的な制裁制度の在り方や課題について実務的な観点をも踏まえて研究を行いたいと思い、特に無申告遁脱罪成立の理論構成を中心とした租税遁脱罪の分析研究を、租税法と刑法の両面の角度から行うこととした。そしてこの研究には過去における二つの大法廷判決が大きな糸口となると考えられる。

まず序論においては筆者の論文作成における足掛かりとなった判例である昭和42年大法廷判決の反響を説明し、筆者の無申告遁脱行為に対する取り組み方や論点を端的に述べるとともに、今日までの租税刑法の研究に足りなかった点を最初に指摘する。第1章においては遁脱犯の実態を刑法総則に照らし合せることにより遁脱犯の本質を定義するとともに、租税法の特殊性や故意論にも注目しながら第2章以降の研究分析の基礎を据えることとする。そして第2章では現行法の解釈論を展開することにより今日までの学説や判例の迷走点を指摘し、無申告行為に対する一貫した理論構成を意識することによって問題点の望ましい帰結の方向性を目指したい。そして二重処罰に関するもう一つの大法廷判決も取り上げる。加えて第3章では、比較法研究としてドイツとアメリカの租税制裁構造を分析し、我が国の租税制裁制度の参考とするとともに、これまで研究されてこなかった中国の租税罰則についての研究報告をまとめることとする。第4章ではこれまでの研究結果に対する総合的見解に触れ、租税罰則における立法論や租税制裁制度の整合性を考えながら今後の課題にも目を向けられたらと思う。

尚、本研究は租税法の刑事罰規定の分析を主な対象としており、刑法学自体の学説においての論議を必要以上に行うことを目的としていないので、当研究を通して今日における刑法の通説的解釈として用いる刑法理論としては、前田雅英の「刑法総論講義（第5版）」を主に用い、その他の

刑法総則等の解釈を引用する場合は必要に応じ脚注にて適時紹介することとする。

序論

我が国の通脱罪の規定は、国税通則法ではなく、すべて各種個別税法によって定められている。所得税法238条は、「偽りその他不正の行為により、第120条第1項第3号に規定する所得税の額につき所得税を免れ、又は第142条第2項の規定による所得税の還付を受けた者は、10年以下の懲役もしくは1,000万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する」とある。その他の税目における規定⁴も基本的には同様の構成要件となっており、「偽りその他不正の行為」「によって」「税を免れた」という共通の要件構造をもっている。

しかしながら、現行法としては、通脱罪の実行行為とは何であるか、また「偽りその他不正の行為」とは何か、「偽りその他不正の行為」と「税を免れた」との関係、さらに不作為犯（無申告通脱罪）の成立を認めるのかといったことが問題点として存在する。

その原因として、筆者は現行に規定されている通脱罪の条文規定と実態的な本質とに大きな乖離があることを主張し、まず通脱罪の犯罪論としての本質から分析してみることを試みた。その手法としては、まず通脱罪に関する立法上の理想的な構成要件を定義づけし、後に現行法における解釈論の混迷を通じ、先に示した定義を自然に浮かび上がらせるというものである。そしてその混迷した解釈論の根底にある二つの大法廷判決を中心的課題として注目させることにより、全体として適正な租税制裁制度の在り方を考察したい。この序論では、最初に通脱罪における大法廷を採り上げることとする。

「偽りその他不正行為」の解釈において、最も影響力が大きかったとき

れる判決として最高裁昭和42年11月8日大法廷判決（刑集21巻9号）がある。この大法廷判決以前における、租税罰則規定の共通要件である「偽りその他不正の行為」⁵のそれまでの解釈としては、「確定申告書を故意⁶に提出しないで所得税を免れたという事実」⁷のみでは、すなわち消極的な行為（不作為）それだけでは仮に逋脱の意図（故意）があったとしても、単純な無申告だけでは処罰できないとされてきた⁸。その後の最高裁判決も「故意に…申告書を提出せずして…税を不正に免れた」⁹だけでは逋脱罪として処罰できないことを確認し、「申告に際しその事実を秘匿し申告書を提出」しないだけでは、すなわち積極的な行為（作為）が存在しない限り処罰できないと判示していた¹⁰。

しかし最高裁昭和42年11月8日大法廷判決は「偽りその他不正の行為」の解釈に大きな方向性もたらされたとして当時大変期待された¹¹のである。この判決は『逋脱罪の構成要件である詐偽その他不正の行為とは、逋脱の意図をもって、その手段として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を相当とする』と判示し、その全体を積極的・消極的にとらわれることなく何らかの偽計その他の工作¹²を伴う行為ならば逋脱罪の成立を示すという非常に特異な性質を備えた躍進的な判決であり、今日でもその影響力は大きく、逋脱罪に関する司法判断から解説書に至るまで必ず言及するといっても過言ではない重要な判示といえる。もちろんこの判決は、それまでの単純無申告だけでは逋脱罪は成立しないという判決を覆すものではなかったものの、当要件解釈においてその後の判決の基盤にも据えられ、当時「偽りその他不正の行為」の解釈においては躍進した見解を示したとして注目されたことは事実であった。

しかしながらこの大法廷判決は、逋脱の意図とこれに関連した手段の全体を実質的に評価するという実際の解決法を示した一方で、見方によっては曖昧な側面も有していたとも言える。すなわち実質的な評価という基

準は法理論的な発展と言うよりは、むしろ社会通念上の判断における余地の幅を結果広げることとなり、その後の解釈上の発展の仕方に「何らかの偽計」や「その他の工作を行う」というような、見方によっては限定的な表現を使用することによって、「偽りその他不正の行為」という条文以外にも判示そのものが中途半端な判例法的な位置づけを獲得したため、結果的に基準の混乱が生じてしまい、刑法学的発展を鈍らせてしまったようにも感じるのである。それと同時に自然な流れとして、故意の伴う無申告がなぜ違脱罪として処罰の対象とされないのかという、一見素朴ではあるが法的には難解な課題についての説明要請が強くなってきたのである¹³。

それでも当時の見解の全てが必ずしも楽観的であったわけではない¹⁴。その後租税処罰法¹⁵の分野で体系的な見解を示した研究者に松沢智¹⁶がいるが、松沢智は行政犯の自然犯化¹⁷が進んでいる現在において、従来の考え方を「国庫説」と呼び、現在の考え方を「責任説」とその立場を明確にすることにして、租税犯を従来の国家の租税収入の確保という行政目的の遂行を担保せしめる損害賠償としての本質をもつ法定犯から、一般刑事犯に対する処罰のように罪悪性を処罰する自然犯と据える責任主義に基づく刑事制裁の必要性を強く訴えたのであった。そして両者の保護法益にも差異が生じてくることを主張している¹⁸。すなわち、刑法主体の理論における根底的な考え方から問題に取り組む積極的な姿勢の基盤がみられるようになったのである。この姿勢は近年の直接国税の租税犯（特に無申告違脱犯）についての問題の法的解決に向ける積極性と合致し、同時に一貫した刑法理論に基づく考え方の糸口になるように思われた。

この問題における従来（昭和42年大法廷判決）の適用解釈の限界（私見）を示すものとして、近年では最高裁平成6年9月13日決定（刑集48巻6号）がある。ここでは、違脱罪の成立と単純無申告罪の両罪を隔てる、「所得秘匿工作」の定義が問題の論点¹⁹とされている。すなわち論点が昭和42年大法廷判決の「所得秘匿工作」という単なる言葉遣いの解釈を争点

とした法律審の進展を肯定しているのである。この最高裁平成6年の判示は原審から一貫して最高裁昭和63年9月2日決定（刑集42巻7号）の判決を支持しているのであるが、根本的な問題として「所得秘匿工作」というのは条文ではなく司法機関が判示に用いた文言の一部であり、この言葉をまるで条文の解釈上の力点として発展させていくことは、判例法的に事案を細分複雑化させるだけであり、進展の仕方としては望ましいものではないと考えるのである^{20 21}。

それで昭和42年大法院判決以来²²、刑法総則を主軸とした総合的な発展の仕方が妨げられてきたように思え²³、このことが特に無申告（不作為）による脱税行為を処罰（無申告逋脱犯）する刑法学的な構成が統一的に発展しえなかった原因ではないかと考えるのである^{24 25}。

この課題は、逋脱罪の本質を十分に検討し、それが現在の条文構造とどのように乖離しているのかを比較分析することからまず始める問題であると考え。各種個別税法の罰則規定は、共通の要件として「偽りその他不正の行為」「によって」「税を免れた」と規定しているが、この条文の文理的構造は、逋脱罪の本質的実体とは聊か異なっていると考えられ、特に無申告逋脱犯を処罰するためには、その実体と法律規定との実質的な距離を埋め合わせることが重要な課題と考えられる。段階的には最初に考慮すべき問題は、現行の条文から一旦離れることにより、逋脱罪の実態の本質とは何かという犯罪論から解明すべきであると考え。今日までの研究においては実務的な観点からの考察などを含め、多角的な方面からの視点を考慮しつつ全体像を捉えていくという研究姿勢と、それぞれの過程での分析が十分ではなかったのではないかと考えるのである。

元々この問題の背景には、仮に過少とはいえ過少申告によって申告を行うことにより全体の一部を逋脱していたとしてもその一部を実際に申告している過少申告納税者のほうが、無申告によってその全部を逋脱している無申告者よりも重く罰せられるという心理的な矛盾を含んでいることが挙

げられる。この理屈においてはそれが法律論ではないことから批判的な意見も存在することは事実であるが、元来、租税法というものは特殊な性質を有しており、その保護法益を根本的に申告納税制度に求めうる研究者に対する課題も含んでいることにおいて大変重要な意味をもっていることと、国家の財政収入に直接的に起因する歳入に対し公平性を保ちながら確保しなければならないという重要な政策的側面も関係していることも事実なのである。租税法の実体法自体も、様々な租税原則や経済的・倫理的側面も関係し、刑事罰である以上は罪刑法定主義に鑑みて慎重に議論する必要がある分野であるといえる。今日としては実体法の解釈も複雑にならざるを得ないことから、それを処罰する規定は必然的に難解となったことも事実である。そして特に租税遁脱罪の研究に関しては租税法の体系的理解とともに、刑法総則の適用理解という両面の深い考察が求められるために、そのことがこれまで一貫した理論構築がなされてこなかった要因とも考えられるだろう。

この素朴でありかつ難解である課題は、罪刑法定主義にも鑑み租税罰則規定を刑法学的な側面から分析していくと同時に、無申告という手段（不作為）のみでは遁脱罪が成立できないのかという課題との整合性を踏ることと同時並行して考慮すべき点であり、それは昭和中期頃から一貫した発展をみせていないように思われるのである²⁶。

第1章 租税遁脱罪の基本構造

本章では、第1節において総論として遁脱罪を定義するとともに、第2節及び第3節で構成要件該当性、第4節に有責性という順で遁脱罪の基本構造を考察する。違法性阻却事由に関しては遁脱罪の場合ほとんど適用される余地がないので省略することとする。第5節においては、同じ無申告行為としての単純無申告罪との関係において先に触れておきたい。

第1節 遁脱犯の本質

第1項 申告納税制度の下における遁脱罪の成立過程

(1) 納税義務の成立及び税額確定方式

国税通則法15条は納税義務の成立に関し、2項の規定に従いその各々の国税がその種類に定める時に応じて成立したならば、1項の規定に基づいてそれぞれの国税に関する法律の定める手続により、その国税についての納付すべき税額が確定されることを期待している。次いで、国税通則法はその16条において、国税についての税額の確定方式を二つ定めており、一つは納税者が自ら税額を確定させて行う申告納税方式と、もう一つは納付すべき税額を税務署長等が確定する賦課課税方式とに定めている。現行法における我が国の国税の大部分（法人税、所得税、相続税及び消費税など）は前者の申告納税方式を採用しており、各種個別税法及び通則法は、実体規定として、正しい税額（正当税額）を自ら計算させることにより期限内（国税通則法17条）に納税申告書を提出すべきことを求めている。しかし期限後（国税通則法18条）であっても申告書は提出可能であり、それらの納税申告書を提出した後であっても自らの意思において一度提出した納税申告書を修正申告する機会をも与えている（国税通則法19条）が、基本的には法定申告納期限を徒過することによって、一義的に税額は確定することとなる。

しかしながら申告納税制度にいう「正当税額というのは観念的、抽象的なものであって、課税対象の額及びそれに対する税額を計算しなければ、具体的な金額は決定しない」²⁷。この正しい税額（正当税額）²⁸を自ら計算し確定させる確定方式を申告納税方式といい、この方式で確定させた税額を確定税額という。それで本来的にはこの正しい税額と確定税額とは一致するものであるが、申告納税方式を採用する場合、課税庁は国における租税債権の確保の目的から納税義務者が記載した課税標準額が税法に定めら

れた規定に則して計算されているか否かの確認を行う必要性が生じるため、状況に応じ適正な税務調査（所得税法234条）などを行い、必要であれば再度その申告内容を修正させることにより、通常ふさわしい正しい税額を納税者自らの意思に基づき確定させることを促すこととなる。仮に納税義務者が自らの意思に基づき不足税額を確定させなかったとしても、税務署長は、少なくとも一度以上申告書を提出したものに対しては更正処分（国税通則法第24条）を、無申告のものに対しては決定処分（国税通則法第25条）を、調査に基づきその権限を行使することとなる。そして本税の納付が確認されると、行政上の秩序罰である加算税などが発生する場合には、延滞税（国税通則法第60条）などと同時に全ての附帯税（国税通則法第64条など）も納付させることとなる。その計算基礎となる法定申告期限や法定納付期限は、それぞれ個別税法（例えば所得税法では第120条）に規定されており、それぞれの税目につき個別の納税義務が定められているのである。

それで自ら申告するという行為ゆえに、課税庁側と納税者との間における税法解釈の仕方によってはそれぞれの主張が異なることも自然に生じ得る。税務調査などの過程の中において税務調査官の主張に対し、納税義務者がその主張に同意しない場合には、課税庁側は租税手続規定に則り税務署長などの権限による更正処分や決定処分を下すことによって、課税処分としてその主張を職権により行使することが可能であるが、一方で納税者も税法の法律規定の権利に基づき一定の期限内に国税不服審判所による申立て（国税通則法第75条）を行うことにより、同じ国税庁の管轄の場ではあっても再度その件に対し所轄以外の機関によって審理する機会を与えているのである。それでも納税者が国税不服審判所の裁決にも納得できず、税法における複雑な解釈上の相違に関する問題が生じていると判断される場合には、民事訴訟の一環として行政訴訟の一つである税務訴訟を地方裁判所に提起することも可能であり、再度審理の場を公正な司法の場に委

ね、憲法上も保障されている裁判を受ける権利を行使することによって中立の立場から正しい税額の確定を審議されることとなる。

(2) 国税犯則取締法と犯則調査

その通常の租税行政における手続の流れの中において、納税義務者がその課税標準額を租税法の解釈の争訟とは別に、不当に圧縮させる場合が生じることがある。ここに遁脱罪の原因も生じることとなり、課税庁は国税犯則取締法に基づく犯則事件として問題を国税局の査察部に移管する場合が生じる。両者は共に行政手続ではあるものの、その目的と機能の面において別個の手続であり「犯則調査は被疑刑事手続に酷似し、犯則事実が認められれば、告発し刑事手続に移行するのに対し、課税処分のための調査は、国税調査官が課税要件事実を認定し…目的を達する」²⁹ものである。それで国税局の査察官（収税官吏）の告発により遁脱罪の嫌疑がかけられると、検察官による捜査が開始され、可罰性があると認められれば刑事事件として公訴提起となるのである。それで、課税処分にとどまる税務調査と裁判所の令状によって進められる犯則調査とは本質的な差異があり、遁脱罪は司法裁判に繋がる刑事手続によるものとなり、有罪となれば租税罰則規定の適用を受け、納税義務者は適正な租税制裁を受けることとなる。

申告納税制度につき先に明確に分類しておく必要があるものとしては、その手続上、申告書の提出により税額を確定することに準じて、税額を納付するという義務も発生するのであるが、その点につき納付を怠るという懈怠行為に関しては、それは履行行為の問題となり、租税罰則規定や国税犯則取締法というよりはむしろ国税徴収法の定めによる国税債権の徴収手続による分野のもので、関税法や酒税法の間接脱税犯や源泉徴収義務者の不納付犯などの特殊な場合を除いては犯罪論とは別に論ずべき課題であるといえるだろう。それで本論で論じる税の対象は直接税・間接税を限定するものではないが、基本的には申告納税方式を採用する国税であるとし、

違脱行為の研究分析に関しその概念的な性質においては、地方税なども考察の対象とすることは可能であると考ええる。

第2項 違脱罪の性質

(1) 違脱罪と詐欺罪の類似性・相違性

我が国の詐偽罪は刑法246条に定められており、その1項において「人を欺いて財物を交付させた者は、10年以下の懲役に処する」と規定している。この1項における罪は財物をその客体としているのに対し、2項における罪は「前項の方法により、財産上不法の利益を得、又は他人にこれを得させた者も、同項と同様とする」と規定しており、財産上の利益を客体としていることが相違している。一般には前者を詐欺取財罪（1項詐欺罪）、後者を詐欺利得罪（2項詐欺罪）として区別しているが、違脱罪との関係においては主に2項に規定されている詐欺利得罪との関係がしばしば問題とされる。詐欺罪の保護法益は一般に「個人の財産」とされており、分類上は個人的法益に属されるものとしては意見の一致をみている。詐偽罪は、窃盗罪と同様に財物を領得する行為であるものの、欺罔という手段によって「財物（財産上の利益）を交付（処分）」させる点において単なる窃盗罪とは異なっている。そして、被害者の意思（瑕疵のある意思）によって財物が移転するところにその性質上の特徴があるともいえ、歴史的には犯罪類型として認められるようになったのは18世紀になってからと比較的新しい知能犯的色彩の強い近代的な領得罪である。詐欺罪に共通する「欺罔行為」とは、「人を錯誤におとしめるような行為…すなわち、相手を騙して真実と合致しない観念を生ぜしめる」³⁰行為であり、この欺罔の手段・方法に関しては制限がなく、作為・不作為の何れによっても成立するとされるが、交付（処分）行為があったとき、相手が錯誤に陥らなかった場合には既遂とはならず、単に未遂罪が成立するのみである。さらに「交付（処分）行為」とは、財物（財産上の利益）を相手方に移転さ

せる行為であり、この交付（処分）行為は「必ずしも法律行為のかたちをとる必要はない」³¹が、犯罪成立要件に移転という結果が必要であるため、財産犯の中でも移転罪であるといえる。全体的にみると、詐欺罪の成立には欺罔－錯誤－交付（処分）－財物（利益）の移転が主観的には故意によって包括され、客観的には因果関係によって連鎖している状態が必要となってくる。

それで租税逋脱罪と詐偽利得罪とは、実行行為に知能的な違法行為を伴うという罪質として非常に類似しているのであり、この関係は源泉徴収義務者と横領罪（刑法252条）との関係においても類推対象にあるといえるだろう。しかしここで特に注目できるのは、逋脱罪と詐欺罪との罪質の類似性であり、逋脱工作が欺罔行為に相当するかどうかなどの比較研究は潜在的な課題を含んでいる。そして逋脱罪の本質的な側面（偽りその他不正の行為）が詐欺罪の欺罔行為との類似性において極めて近似していることも否めないことから、逋脱行為が租税法の逋脱罪のみならず刑法の詐欺罪にも該当するのかについての十分な検討が必要だろう。

過去になされた大審院時代の判例としては、租税逋脱罪は刑法上の詐欺利得罪には該当しないとされており³²、特に明治時代の判例の中にはこのことを明言しているものも存在する³³が、その理由については何れも明確な論拠を示しているわけではない。そして戦後の学説では団藤重光の「…（詐欺罪は）もともと個人的法益としての財産的法益に対する罪であるから—たまたまその財産が国有・公有のものであってもさしつかえないが—本来の国家的法益に向けられた詐偽的…行為は、詐欺罪…の定型性を欠くものと解」する見解がその有力な理由とされていたが³⁴、大塚仁も「直接、公共的法益の侵害を目ざして行われる場合」と「人を欺くことによって国家の経済統制をみだす行為」を区別しており、大きく分けて「公共的法益」と「経済統制法益」が存在することを指摘しているが、主に前者を「本来の国家的法益」として捉えて逋脱罪の成立を否定している点では同

様の立場をとっているものと思われる³⁵。この見解からするならば、逋脱罪のみならず税額の不正還付や更正の不正請求も「本来の国家的法益（公共的法益）」となり、仮に財物等利益の詐取があったとしても詐欺罪の適用を排除することとなるだろう。今日における通説としては、前田雅英に代表されるように、逋脱罪の保護法益が国家的法益か否かにかかわらず一般法である詐欺罪に対し特別規定としての逋脱罪が優先されるという考え方が多数意見となっている³⁶。同様に、山口厚も「租税逋脱罪の規定が詐欺罪の特別規定として優先適用されるからである」³⁷と述べ、逋脱罪は詐欺罪の構成要件に形式的には該当するものの、特別法である各種個別税法の刑罰規定の存在により一般法である刑法の適用は排除されるとしている。近年では保護法益である債権が国税徴収法等により保護されているからであるという見解³⁸、さらにはそれと類似しているものとして、租税債権は既遂後も消滅時効までは存続するため「財産上の利益」の発生を意味しないという見解³⁹も主張されている。一方で生活保護費の不正受給などの場合⁴⁰にはたとえ行政刑罰法規が存在する場合でも詐欺罪の成立を認めてきているが、後述するように生活保護法85条には但し書きとして、「刑法に正条があるときは刑法による」との規定が存在するため、生活保護費の不正受給に関しての司法判断としては結論的には帰結しており、この場合は但し書きの存在が無かった場合の実質的な分析が求められるだろう。未遂罪の適用に関しては、金子宏の述べるように「申告によって確定した税額の減額を求めて更正の請求をした場合には、それに対応して減額の更正がなされない限りは、逋脱犯は成立せず、詐偽利得犯の未遂罪が成立する」⁴¹ことを支持する判例⁴²もあり、未遂の規定自体が個別税法には存在しないので、現行法では刑法の詐欺罪で処罰すべきとする実際的な立場も存在している。それで「人を欺いて…」の「人」の中に国家も含まれると考えるならば、理論上は逋脱罪の規定も外形的に条文規定上同時に成立するようにも窺え、その他の行政刑罰法と詐欺罪との関係、及び通説の再検討とと

もに戦後の学説も視野に入れ、通脱規定が単独で存在する意義を考察する必要があるだろう。

これまでの研究においてはこの両者の関係に深く言及したものは少なかった。特に通脱罪については判例法的には独自の発展をしてきたといえるが、その罪質については十分な検討がなされてこなかったようにも思慮される。基本的に一般刑法の各論を考察する際の手順に関しては、一つの犯罪の成立を検討するにあたり、まずその保護法益を明らかにし、次いでそれに対していかなる結果（侵害や危険）が発生したかを考慮する必要性が生じてくる。そして個別の犯罪に関しては、さらに限定的要件が要求されることになるが、そうした処罰限定の理由や根拠を明らかにすることによって、当該犯罪の類型性を明確化させることも要請される。それでこの問題を考慮する上でも同様の手順により、通脱罪の保護法益から展開することとする。

一般の犯罪においては、特に個人法益に関してはその客体と保護法益⁴³とはほぼ一致することが多いが、社会法益や国家法益に関してはその観点には相違することも多い。通脱罪の保護法益を考慮する場合、厳密には行為客体は国の租税債権であり保護客体は国の財政収入であると思われる。しかしその相違について厳格に分別する必要性は特にな⁴⁴と考えられるので、本論文では同一のものとして考慮したい。

それでも、通脱罪の保護法益に関してはそれを個人的法益とする刑法学識者は少ないと考えるとしても、社会法益か国家法益かの議論は十分考えられる⁴⁵。租税の目的や使われ方に関して、それが国民主権の民主主義の基における社会費用であると考えれば通脱罪の保護法益は社会法益になるが、国家が存続するための政府權威の基に税は必要なものであるという立場からすればそれは国家法益ともなるであろう。これが賦課課税制度の下であるならば、それを「国の課税権に対する侵害行為」⁴⁶とする考え方は比較的説得力があったと考えられ、特に戦前の定額財産刑のみが科

されていた時代には国庫に対する不法行為的色彩を呈していたことも事実である。しかし日本国憲法制定によって戦後の国家の主権者は国民そのものであることが明文化（憲法第1条）され、大日本帝国憲法下における上位からの租税権利の行使からは脱却した国家の基礎が採用されたことは大きな転換だったのである。それで税は何のためにあるのかという考え自体が変化したともいえるだろう。しかし何れの方式においても、租税逋脱罪の保護法益を個人法益とする見解は見当たらないことは明らかだろう。

今日までの逋脱罪における保護法益に対する見解としては、まず戦前における代表的な学説として美濃部達吉の「不法行為に基づく損害賠償に類するもの」⁴⁷との意見があり、この見解は基本的には国庫と納税者における私債権に類似した租税債権を逋脱罪の保護法益とする考え方であった。その後、板倉宏は「国家的法益たる課税権」⁴⁸を逋脱罪における保護法益とされる点を強調しており、松沢智⁴⁹は「申告納税制度」自体がその保護法益とする戦後の時代変化を強く反映させた見解を示している⁵⁰。

しかしながら筆者としては、本論文では逋脱罪の保護法益は国の「租税債権」と据えることで統一的に逋脱罪を理論構成することが望ましいのではないかと考える。松沢智の主張する社会法益への移り変わりも、時代の租税倫理観からは一理あることは否めないが、元々逋脱罪の保護法益を考慮するにあたっては、国家法益と社会法益を区分する境界も必ずしも明確でないため、現時点においてそれが特段必要であるわけではなく、保護法益を「国家の課税権」とすべき考え方も佐藤英明が主張するように「国家が課税を行う権限自体…は、抽象的には国家にもともと備わっているかまたは、憲法によってはじめて認められたものであり…それは租税逋脱行為によって侵害しうる性質のものでなければ、逋脱罪の規定によって保護されうるようなものでもない」⁵¹とされる意見も尤もであり、筆者としてはその追求に必要以上の余力を注ぐことが本論の発展に寄与するものと考えているわけではないが、租税犯である逋脱罪を考慮する場合、その保護法

益としては、行為客体を直接的に害することが想定されるため、通脱罪の性質としてはそれを一貫して国の租税債権とすることで十分ではないかと考えるのである。

そのことを踏まえて詐偽利得罪と租税通脱罪との関係を再考慮すると、租税通脱罪が成立する場合、詐偽利得罪も同時に成立する見解とそれを否定する見解が存在することになるが、実務上における相違点としては、同時に詐偽利得罪が成立する場合の未遂罪の適用に関する点も重要であり、さらにそれぞれの立場をとる法的な根拠を分析する必要があるだろう。

租税通脱罪の保護法益は国の租税債権であることは既述したところであり、その類型が国家的法益となることに対し格別異論はないが、戦後の学説の争点は、国家的法益に対し欺罔手段が向けられたというだけで詐欺利得罪の成立が否定されるのかということにあった。この件に関連する司法判断の一つに最高裁昭和51年4月1日決定⁵²があるが、農地法の規定により国が所有する未墾地の売渡事務をつかさどる県知事を欺罔し売渡処分名下に土地の所有権を取得したという件に関し、ここでも「農業政策という国家的法益の侵害に向けられた側面を有するものであるとしても、その故をもって当然に刑法詐欺罪の成立が排除されるものではなく…、欺罔行為によって国家的法益を侵害する場合でも、それが同時に詐欺罪の保護法益である財産権を侵害するものである以上、…詐欺罪の成立を認める」という判示をしている。しかしながら、農地法の場合は「本来の国家的法益（公共的法益）」の侵害ではなく、経済統制法益の侵害であり、このケースの場合、農地法はこれに対する行政刑罰規定がなく、当該事件を罰しようとするならば詐欺罪の適用をみるしかなかったという背景が配慮されているのである。同じ詐欺罪の成立でもその理由が違っていたものと思われる。近年の傾向として、保護法益が本来の国家的法益か否かで詐偽罪の成立を左右することに対しては、それを統一的に否定⁵³しているのであり、この争点に関しては今日の司法判断によっておよそ解決されたものと

考えられるのであるが、違脱罪及び税額の不正還付や更正の不正請求のケースでは「本来の国家的法益（公共的法益）」の侵害であると考えられるため、何れにしても詐欺罪の適用は排除されるだろう。

次に、今日においては通説となっている特別法としての優先規定の見解であるが、この通説に関しては一義的には違脱罪と詐偽利得罪の同時成立を肯定する立場となり、特別法が一般法に優先されるという優先規定ゆえに詐欺罪は適用されないとする見解である。この問題は違脱罪以外のその他の行政刑罰法規が詐欺罪との関係でどのような位置にあるかということまで枠を広げて調べる必要もある。実際に行政刑罰法規が存在する場合における同様のケースとして、所得税法238条後段の税額不正還付受領罪⁵⁴、生活保護費の不正受給罪⁵⁵及び補助金等適正化法における補助金等不正受交付罪⁵⁶などでこの論点を実態として手続法的な観点から一元的に考慮できるものと考えられる。ここでは最初に生活保護費の不正受給を先行の事例として採り上げ、続けて租税法の不正還付請求等の手続過程を分析することとしたい。

生活保護法85条は「不実の申請その他不正な手段により保護を受け（た）場合…」とあり、条文規定上の構成要件としては他の行政刑罰規定と類似している。この場合における「不実な申請」とは、何らかの積極的な作為行為を伴うことが実務的な観点から予想され、行政手続による申請とは、基本的に「法令に基づき、行政庁の許可、認可、免許その他の自己に対し何らかの利益を付与する処分を求める行為であって、当該行為に対して行政庁が諾否の応答をすべきこととされているもの」⁵⁷と定義されている。生活保護費の申請手続は単なる課税当局等の受理とは性質が異なり、申請当局との一定の審査手続きを経て進行されるものである。この場合の担当職員の対応は、申請書類による記載が真意に基くものであることを確認しながら進められる作業であり、事実上審査⁵⁸を通過しなければ受給は認可されない。実はこの生活保護手続においてはその過程につき申請者の欺罔行

為と当局の交付（還付）行為の存否が問われるのである。即ち、ここでは受理の効果を超越する事務処理が存在し、客観的に申請者の欺罔行為により当局の錯誤が生じ、当局はそれによって実際に交付（還付）額を支払うことにより、詐欺取財罪⁹⁹が成立するのである。

そう考えてみると、重要課題である通脱罪に関係する所得税法238条後段の税額不正還付受領罪も、その手続体系では同質の過程が存在することとなる。元来、還付申告手続というものは無申告などの不作為の手段で成立することはなく、納税者側からの何らかの還付目的の申告書の提出と同時に、それを許諾する課税庁側の還付決定通知が求められている。納税者が行うこの不正還付目的の申告書の提出は、作為行為であると同時に何らかの虚偽（偽りその他不正）の記載を伴うものであり、それは納税者が国に対し債権者を装うという類型の欺罔行為であると考えられる。そして課税庁側の還付決定通知に至る経緯においても、その決定には収税官吏の内容審査を伴うことが通常である。これは単に所得税の源泉徴収税額や予定納税額が確定申告税額を超過している場合（所得税138条1項）における還付金ではなく、納税者の還付請求に基づいてなされる類のもので、例えば純損失の申告などもその中に包含されるのであるが、所得税法142条2項は「税務署長は、前項の還付請求書の提出があった場合には、その請求の基礎となった純損失の金額その他必要な事項について調査し、その調査したところにより、その請求をした者に対し、その請求に係る金額を限度として所得税を還付し、又は請求の理由がない旨を書面により通知」しなければならないとしており、内容調査が前提の処分行為であることが理解できる。実務においてはとかく消費税についての仕入税額控除等の控除不足額を対象とする税額不正還付受領罪が多く見受けられるものの、その還付請求権の不正請求自体は各種個別税法共通の罰則規定の対象となっており、何れにしても還付請求手続に関し税務署長の「調査」が伴うことを鑑みると、この件に関しても税務署長は当該還付請求手続の時点において欺

罔されたと結論づけられる十分の理由があるだろう。

同様に、税務上の更正の請求に関しても、一旦確定した納税者の申告の記載内容に誤りがある場合には原則としてそれを有利（減額）に訂正することが認められているが、この場合も手続的に期限の定めがなく自由に提出が認められている修正申告（増額）とは異なり、課税庁側の減額する更正処分がなされてはじめて租税債務が減少する仕組みとなっている。基本的に納税申告は私人のなす公法行為である性格を有しているため、その申告の錯誤等はすべて更正の請求の方法によって訂正することとされているが、その過程で課税庁はこの更正の請求原因が通常のもので後発的な理由によるものとを分けて処分することが求められていることから、行政上の処分行為が関わっている限り、税額不正還付請求と同質に考えられるだろう。

近年注目されている補助金不正受交付罪も前述説例と同様にその形成過程において詐偽利得罪の要件を充足する手続過程が存在するものと予想されるが、生活保護費や補助金の不正受給は「本来の国家的法益（公共的法益）」の侵害ではなく、単なる財物の搾取となるため、何れにしても原則として詐欺罪の適用を排除するものではない。これらに関して事例を総合的に考慮すると、定型的処理の必要性や行為者にとっての誘惑性等を配慮することにより、体系的にはこれらの行政刑罰法規は刑法の特別法とみなされている。しかし、生活保護法に関しては同法85条において「ただし、刑法に正条があるときは、刑法による」との但し書きがなされており、その罪の重要性に鑑み刑法の適用を排除しないとしているのである。それで、原則的には行政刑罰法規と詐欺罪との関係につき行政刑罰法規が存在する場合には、刑法に対しての特別規定と解することができるだろう。

ところで、2項詐欺罪である詐偽利得罪の規定は「財産上不法の利益」に言及しており、この中には債務免除や支払の一時猶予なども含まれるとするのが判例⁶⁰の立場である。この財産上の利益は財物（1項詐欺の客体）

と比べるとその内容が不明確な側面もあることから、この処分行為による利益の移転を確定することには困難を伴ったことがこれまでの混迷の一要因と思慮される。この処分行為と遁脱罪の申告手続とを精査し関連させ財産上の利益の確定に注目するならば、租税手続による法定申告期限の経過に関し筆者は確定時説⁶¹を採用するものである。詐偽利得罪による罪の成立に関し被詐欺者が欺罔されたか否かは別にしても、遁脱罪同様に法定申告期限を徒過した時点でその罪の成立は確定するものと考えられ、「一時的にせよこのような結果を免れたときに、財産上の利益を得たものといえることができ」⁶²、財産上の利益の移転が一時的か永久的かは問わないことが刑法各論上の通説となっている。それで消滅時効によらない限り租税債権は存続するので経済的利益の変動がないとする見解に関しては、遁脱罪成立の既遂時期に関する立場として納期説の立場によるのであり、2項詐欺罪による「財産上の不法の利益」を必ずしも発生していないとは言い難いのである。

これらに関する筆者の見解を述べるならば、所得税法238条前段（本論の中心課題）の租税遁脱行為が行われる際の詐偽利得罪の成立する過程につき、果たして要件上の欺罔行為が伴った状態で処分行為が行われているのかという点に焦点をあてるべきであると考ええる。その際、遁脱行為が行われる租税手続過程を慎重に調べる必要がある。まず納税者は申告（通知行為）によって申告書を税務署長に提出することとなるが、その時点での税務署長の審査は形式的なものに止まり、実質的な審査を受けることなく受理するのが通常である。既述したように、税務署長は申告書の提出後に当該納税者の所得状況を調査し非違があれば更正処分を行うことができるが、法定申告期限が経過した時点では納税額が確定しているため、過少申告であれば遁脱罪は既遂している。即ち、税務署長は申告受理の時点では必ずしも欺罔されているとは言えないのであり、仮に申告書の受理に関しそれを管理している税務職員が外形的に何らかの形で欺罔されているよう

にみえても、処分行為者の錯誤を惹起するまでの根拠となる欺罔行為までには及ばないであろう⁶³。つまり、納税申告者の欺罔行為自体はあったが、課税当局側は単に形式要件が整っているので受理をただけであり、申告時点においては納税額の正当性の判断までをしているわけではないため、税務署長が欺罔されているとは言い難いのである。これは所得税法238条後段による税額不正還付受領罪のケースとは明らかに異なるのである。

さらに、税務署長の処分行為に関してであるが、税務署長の行った行為はあくまで申告書の受理に留まるのであり、受理という行為の効果は行政庁が他人の表示を有効な行為として受領する行為とされており、その効果は法律の定めるところによるとされている。この時点における税務署長の受理の効果は、単に納税者の申告書の記載どおり納税額が確定するに止まり、むしろ受理の効果としての納税額の減少という利益も同時に確定するのである。また過少申告のみならず無申告の場合⁶⁴も、そもそも申告（実行行為）を行っていない限り、それに相当する欺罔行為（実行行為）も存在しないのであり、過少申告以上に詐偽利得罪の成立要件に達しないものと考えられ、結論的には何れも詐欺罪には該当しないものと考えられる。

加えて、未遂罪の適用に関するそれぞれの扱いは、違脱罪の場合で課税当局がそれに気付いて還付（交付）をしないケース（欺罔行為が行われたが相手方が錯誤に陥らなかった場合）につき一旦は発生することが稀な事例として予想されるが、何れも特別法である行政刑罰法規として未遂を処罰する規定がないため、現行法では未遂は処罰できないものと考えられる⁶⁵。一方で、生活保護費の不正受給については行為の悪質性、多発性、危険防止などの観点から但し書きにより刑法の適用をみるため、理論的には未遂も罰せられるだろう。

それでも全体として行政刑罰法規の規定は一般法規定に対し軽く定められているのが通常であるが、租税違脱罪の刑量と詐欺罪の刑量とでは近年

の改正により遁脱規定が懲役10年以下と引き上げられ、詐偽罪と同等の刑量となっている。特に税額不正受還付罪についてはその悪質性や危険防止及び申告納税制度の維持なども鑑みると、今後における両者の関係も新たな立法的解決を図るべく再考の時期がきているとも考えられる。遁脱罪における未遂規定の立法論に関しては、第3章のドイツの制度との比較研究及び終章でも再びふれたいと思う。

(2) 遁脱罪の定義と構成要件

そこで本論で論じる遁脱犯の本質とは、「納付税額が発生し、且つ法定申告期限内に申告納付すべきことを認識しながら、正当な理由が無いにもかかわらず法定申告期限までに意図的に申告義務を怠り、あるいは正しい税額に比べて少なく（過少に）申告することによって、その結果、租税債権を害し税を免れること」と定義できるだろう。従って遁脱犯の本質から想定される遁脱罪の条文（構成要件）とは、「正しい税額の申告義務及び納付税額が発生していること知りながら、故意に、法定申告期限までに申告せず若しくは過少申告することによって正しい税額の確定を免れること」となる。本章では上記の定義に至る理由を行政刑法の基にある遁脱罪を犯罪論として分析することによって、主に所得税を例として無申告と過少申告とに類別しながらそれぞれの構成要件要素にその本質（定義）がどのように関係してくるのかを検討する。

加えて、行為の主体に関しては、基本的に一定の納税義務者（自然人以外の法人も共通の行為者）であることを前提とし、主に行為と結果に関する部分を中心に刑法総則をその実態に適用しながら租税法の特殊性を考察する。さらにこの分野における表現上のことわりであるが、一般的な表記として従来の研究資料としては「無申告」を「不申告」と表記し、所得税秘匿工作の伴う無申告を「虚偽無（不）申告」、それを伴わないものを「単純無（不）申告」と表記しているようであるが、筆者の論文の構成都合上

あえて「虚偽」という表現は使用せず、引用以外の本文においては「無申告」という表現で統一し、無申告罪に相当する場合に限ってはそれを遁脱罪と明確に区別するために「単純無申告罪」という表現を使用することとしたい。そして本論では、賦課課税方式ではなく主に申告納税制度の下における遁脱行為を対象に分析をしていくこととする。

第2節 遁脱罪の客観的構成要件要素

遁脱罪の実態的状况を発生から結果に至るまでの構成要件的事実として分解するならば、「申告すべき税額が発生している事実があるならば、正しい税額を申告する義務が生ずるが、これに反して正しい税額に対して過少に申告すること」「租税債権を阻害していること」と端的に捉えることができるが、遁脱罪にも客観的構成要件となる実行行為、行為の結果、及び因果関係が存在することが当然想定される。それで客観的な違法性を第一義的に考えるのは犯罪論の初めと考えられ、遁脱罪も租税法の一部である限りは租税実体法に則した刑法総則の適用を考慮する必要が生じてくる。

第1項 遁脱罪の実行行為

通常刑法学的に実行行為を考慮する場合、結果を発生させる危険性を持った行為がその実行行為として認識される。それで偶発的な行為や通常起りうる行為に関して構成要件の結果を招いたとしても、それ自体が必ずしも実行行為となるわけではない。それで遁脱罪をその実行行為から考慮する場合、遁脱罪を成立させる実行行為とは、「税を免れる」こととなった結果（遁脱）に導くような行為であることが求められるが、遁脱罪の場合「税額が発生していること及び申告義務が発生していることを認識しながら過少申告・無申告をしていること」が実行行為となる。以下、過少申告及び本論の中心的課題である無申告による遁脱行為について考慮する。

(1) 過少申告による逋脱行為

申告所得税などに代表されるように、申告納税方式における逋脱罪の実質的な実行行為とは、税額が発生している事実があるならば、正しい税額に対して過少に申告をすることである。申告後に法定申告期限まで何も行為がなければ一義的に税額は確定することとなり、結果として租税債権を害し税を免れることとなるのである。前節で述べたように、この租税手続行為の中に申告行為というものが深く直接的に関係してくるゆえ、逋脱罪という犯罪が特異性を帯びてくる一つの大きな要因となる。

(2) 無申告（不作為）による逋脱行為

一方、無申告とは、申告行為そのものが確認できない（通知されない）ことであり、それが逋脱行為となるためにはそれ自体が逋脱を目的とした意図的なものである必要がある。そしてそれは単なる失念や懈怠とは區別された税を免れるための手段なのであり、この場合、無申告そのものが実行行為となるのである。

それで無申告による逋脱罪がその成立をみるためには、実行行為が不作為であったことを根拠として犯罪論を展開することが必要となる。この不作為犯としての理論構成における思考過程に、本論文の中心課題である無申告逋脱罪成立の糸口もあると考えられる。刑法の他分野の領域においても一般的には不作為犯における理論構成は困難を要するものが多いといえるが、逋脱犯に関してもそれを根底的（多角的）に順次解析していく必要があるだろう。

ところで、今日の刑法学において不作為による因果関係が通説として支持されている説は期待説（予期行為欠如説）であるが、これは「不作為は単なる「無」ではなく、法によって期待された一定の行為をしないことである」⁶⁶と解されており、過去における他様行為説や先行行為説などは現在のところあまり支持されていないようである。この期待説は一定の期待さ

れた行為に出たならば、当該結果は防止できたであろうという観点から判断すべきとする立場である。しかし前述しているように、本論文では必要以上に従来の刑法学説には触れないこととする。何れにしても申告によって税額を自ら確定させるという制度ゆえの特殊性が関係するのであり、それに関しては過少申告も同じことである。判例における不作為犯成立の取扱いとしては「因果関係」の項で再び取り上げることとする。

(3) 実行行為の着手時期と既遂時期

一般刑法上、犯罪が成立するためには実行行為が着手した後、その犯罪が既遂に達することが必要となる。逋脱罪を考慮する場合にも実体法に規定される法定申告期限や法定納付期限と実際の申告時期との関係が直接的に関係してくるので、法益侵害の危険性という観点と逋脱犯の実行行為からその着手概念についても分析することは重要なことであると考えている。

所得税法では税額が発生する場合、暦年基準（12月31日）により納税の成立をみると、翌年の法定申告期限である3月15日までに申告書を提出し、同期限に税額を納付することを期待している。そして逋脱罪における実行の着手時期に関しては、それが過少申告の場合と無申告の場合とでは異なってくる。

過少申告の場合、外形的には申告書の提出時が実行行為の着手時期のようにみえるかもしれないが、法定申告期限までに再度正しい税額の申告書を提出（訂正申告）しているときは、申告期限に最も近い後から提出した申告書が有効となるため、過少申告としてはその時点につき当初の申告書はまだ確定していない。「現行の制度の下では、確定申告によって租税債権が確定するわけではなく、確定申告後でも、法定納期限までは、いったんした確定申告を修正して、正規の税額を納付することができるものとされている」⁶⁷のである。しかし過少申告をした後、そのまま法定申告期限を徒過させた場合には逋脱罪は成立（既遂）することとなり、その有効とな

った申告書提出時が遡って実行の着手となると考えられるだろう。過少申告の遁脱罪の終了未遂が存在するとすれば、実際のケースとしては例えば申告書を作成し郵送などにより提出したものの、郵便事業の送達過程において何らかの理由で申告書が正しく受理されていなかったなどという場合が考えられる。この場合も法定申告期限を徒過した時点で実行行為は終了しているものの、申告書は実際に公文書となっていないため税額の確定はされず、課税庁側からみれば一時的には無申告状態と変るところはなく、しかしながら郵送依頼記録が残っていれば納税者は申告の意思はあったものとみなされ、申告期限を延長せざるをえない「正当な理由」に該当することとなり、申告書類が紛失されていたならば遁脱罪は結果として未遂となりえるが、実務的には極めて稀なケースでしか存在しないだろう。

しかしながら無申告における着手時期を考慮する場合は、不作為における実行の着手となるため、その「実行の着手時期に関しては、固有の議論が存在する。特に、真正不作為犯については、それが挙動犯であり義務違反の不作為と同時ないしその直後に完成するものであるから、未遂の余地はないという議論がみられる。ただ、近時は、義務を遂行するのに必要な時間が経過するまでは未遂の余地があるとする説が有力である。たしかに、不作為の場合も論理的には、着手時期と既遂時期は分け得る。しかし、事実上、真正不作為犯の未遂を処罰する必要性は少ないことも否定できない」⁶⁸とするのが今日の見方である。行政犯としての性質も有する無申告遁脱犯（不作為）の場合、客観的な申告行為において法定申告期限や法定納付期限が存在するため、それが挙動犯か否かは別としても、その実行の着手時期に関しては納税義務の成立時（12月31日）から法定申告期限までの間の何れかの時点がその実行の着手時期と推認されるが、基本的には着手時期は断定できない。少なくともそのまま無申告の状態で法定申告期限を徒過した時点（所得税であれば、翌年の3月15日）がその既遂時期となると考えられるだろう。

第2項 結果犯としての通脱罪

犯罪において構成要件が予定する結果と言えるか否かの判断には、評価が含まれる。通脱罪の本質も、前述したように国の租税債権を侵害している状態に対して、通脱したという構成要件の結果が存在すると考えられ、通脱犯も結果犯であることを想定している。我が国の各種個別税法における罰則規定でも、間接税における酒税法の通脱企図犯などのように予備又は未遂の段階で処罰する極めて例外的な場合を除いては全て既遂のみを処罰することを予定しており、主要税目における現行法では基本的には通脱罪における未遂規定は存在しないが、通脱犯が特殊な結果犯であることを解明したい。この議論は続く既遂時期や有責性の問題にも深く関連してくる。

通脱罪の結果概念は、実行行為や因果関係を別にして論じられるわけではなく、実際にはこれらの関係を総合的に考察する必要が生じてくるのであるが、無申告通脱罪を結果犯ではなく、挙動犯とする見解⁶⁹も現に存在し、無申告通脱犯を不真正不作為犯に限定する見解に今日まで異議がないわけではなかった。通脱犯は国家の租税債権を侵害するという侵害犯であって危険犯ではないが、堀田力も基本的に通脱犯は「結果犯であるというのが定説であるが、ここでいう結果は、何らの物理的現象の惹起もないものであって、法益侵害の言いかえに過ぎないとも考えられ…真正不作為犯であるとも理解される」⁷⁰と述べ、その根拠に通脱犯を単純挙動犯と据える見解の可能性をも示唆している。

確かに無申告通脱犯を真正不作為犯とする理論構成においては再度後述するにしても、単純挙動犯を根拠として捉える解釈はどうであろうか。挙動犯は基本的には行為者の一定の身体的動静が構成要件の内容となっている犯罪⁷¹である。通脱犯は即成犯ではなく窃盗犯的な類型の状態犯と考えられ、通脱犯を挙動犯として据えることを考慮する以前に、そもそも通脱犯を結果犯ではない⁷²とすることが可能であるのか⁷³ということでもある。

この場合、結果犯としての既遂時期における議論の明確性が乏しいことが逋脱犯を結果犯として認識し難くさせているだけであるとも推察できる。逋脱罪は基本的に「税を免れた」ことが結果要求されるものであり、「刑法上の作為概念は作為のみならず不作為をも含むと解されているのであるから」⁷⁴、無申告も刑法上の法律行為ではあるので「行為により惹起された結果の発生が要求されることが明らかな犯罪」⁷⁵は結果犯とされるのであり、逋脱犯を安易に単純挙動犯とするには根拠と議論がまだ不足していると考えられるだろう。

ところで、申告の際に用いる「確定」という用語であるが、この表現は逋脱犯が特殊な結果犯でもあるが、税法上においてここで明確に位置付けておく必要のあることを示す用語ともなっている⁷⁶。「税を免れる」ことが租税債権を阻害する行為であることは先に述べたとおりであるが、租税債権の成立（発生）とは、事実の発生と法律の定めに基づく租税債権の抽象的成立であるとも考えられる。そうすると、「確定」とは具体的な租税債権債務の成立のことであり、この租税債権債務が納税者にとっては履行義務の対象となり、国（税務当局）にとっては徴収の対象となる。従って確定申告による租税債権の「確定」とは、私人による単なる「意思確認」ではなく、申告（＝通知行為）による具体的な租税債権の成立を意味することとなり、修正申告も当初行った通知行為に対し、さらに追加の税額（増差税額）を確定・成立させる行為となるのである。また既遂時期との関係においては続く有責性の節にて詳しく論じることとする。

第3項 実行行為と逋脱結果との因果関係

逋脱罪が成立するためには、申告という実行行為と逋脱結果との間に因果関係が必要となってくる。すなわち、無申告もしくは過少申告「によって」税を免れたという構成要件的条件関係が存在しなければならない。その点、逋脱結果に直接結びつく実行行為とは、前述したように過少申告行

為並びに無申告行為であり、そこには相当の因果関係が認められなければならないが、この関係の成立は比較的容易に解明できるだろう。なぜなら我が国の国税の大部分を占める申告納税方式の場合、申告なしに納税のみが独立して存在するということは通常は予定されないからであり、戦後の賦課徴収制度であるならば別としても、申告納税制度を採用する近年においては、必ず納付の根拠となる申告書の提出があって初めて税額もそれに応じて存在するという関係が基本的に成り立つからである。

それで過少申告（作為）の場合、比較的単純にその実行行為が通脱結果に結びついている点を認めることは困難なものではなく、相当な因果関係が認められることは明らかなだろう。研究者の中には過少申告も、「ほ脱結果との間に因果関係を持つということは、正確には差額を申告しなかったことがほ脱結果との間に因果関係を持つ」⁷⁷と論じ、過少申告も差額を法定期限内に申告しなかったという意味では無申告と全く同様とする見解が存在する。もちろんそれは作為行為の中に別の次元での不作為の部分が存在するというだけで、両者を同一次元で考える理由にはならないとする主張もあるだろう。それでも一部国税債権を継続的に侵害している状態に関しては、そういった見方も決して不自然なものではなく、過少申告は形式的には申告義務を少なくとも果たす点において申告書を提出し、行政手続上の不自然さを回避して税務行政の積極的な介入を防いでいるだけで、差額の税額を申告していないという状態においては、全額の申告を怠っている無申告（不作為）と性質が同じであるとも考えられるのである。

加えて、現行における不作為の因果関係の司法判断についてであるが、最高裁で初めて言及したのは最高裁平成元年12月15日第三小法廷決定（刑集43巻13号）であり、ここでは第一審の100%という確率ではなく、十中八九の確立で十分とする第二審の判断が支持されているが、筆者の解釈論については第2章にて再び展開することとする。

第3節 遁脱罪の主観的構成要件要素

今日において刑法総則は、過失を罰するという特別な規定がない限り構成要件要素に故意の存在を求めており、刑法38条1項は「罪を犯す意思がない行為は、罰しない」と明文規定している。遁脱罪を考慮する場合も、納税義務者が単に申告を懈怠し、結果「税を免れる」ことになったとしても、遁脱の意思がなければそれだけでは犯罪は成立しない。そういった意味では遁脱犯は故意犯であることを本質としている。正に遁脱罪における犯罪論を展開するにあたり「故意」の存在は重要かつ中心的な位置を占めるといいだろう。

基本的に故意論とは、実行行為時にどのような事実を認識していたら故意が認められるのかということを検討する。同様に遁脱犯における故意を考える場合も、どの部分をどの程度認識していれば遁脱の意思の存在を客観的に判断できるのかについての検討を要する。仮に遁脱時に一定の認識が生じたとしても、生じた事象（遁脱結果）がそれと外れたり、あるいはそれを超えたりする場合に遁脱罪は成立しないからである。

租税法において実体法上の課税要件は実に複雑であり、その認識の事実認定も容易ではないことから、主観的構成要件を考慮するにあたり規範的構成要件要素を視野に入れて遁脱罪を考慮する必要もある。特に行政刑罰としての性質を有している租税罰則も元の実体法によって初めて何が禁じられているかが決まる側面が強い。その点遁脱罪に対して犯罪事実の認識をどの程度に留めておくことが妥当であるのか考察する必要がある。

第1項 遁脱犯の故意

今日における刑法の故意とは、罪を犯す意思であり、具体的には犯罪事実の認識が必要となってくる。そして故意は犯罪事実の認識と違法性の認識の合成されたものといえることができるだろう。犯罪事実の認識⁷⁸につい

ては段階的に分析⁷⁹することによってその故意の形成過程を考察する方法も現われ始めている。租税刑法においても違脱行為の主観的分野における認識を分析するにあたっては、過去の研究者も幾つかの段階⁸⁰によって詳細分析してきたようであるが、租税法においては特殊性ゆえの申告行為も関係してくるため、その認識の態様も様々であり統一的な見解はみられていないようである。

前田雅英⁸¹は犯罪事実の認識も主に4つの段階（生の事実の認識・構成要件の重要部分の意味の認識・違法性の認識・具体的条文の認識）に具体的に分析できること示しているが、それは非難可能性の低い認識段階から高い認識段階へ、つまり犯罪事実の認識の程度に応じて段階的に分析できることを示しているようである。しかし典型的な刑法犯においては、自然犯としての殺人罪を代表するように、例えば「人を殺してはならない」というような規定が前提として存在しない。しかしながら違脱犯は行政犯的性質も有しているので、基本的に実体法規において作為義務等を課した上で成り立っていることからそれを犯罪事実の認識を4つの段階に一概に比較対応できるものではない。非難可能性の程度に応じて無申告と過少申告行為の違脱行為における犯罪事実の認識を私見として五段階に分析して考えることとしたい⁸²。その場合においても、前提となる故意と違法性の意識の関係について確認しておくが、我が国の現行の刑法38条3項は「法律を知らなかったとしても、そのことについて、罪を犯す意思がなかったとすることはできない」と規定しており、これは違法性の意識が欠けたからといって故意がないとはいえないとした規定であると考えられている。従って、刑法上事実の錯誤がなければ法律の錯誤があっても原則として故意が認められることになっている。それで、法律の錯誤は「違法性の認識」が欠如した場合をどのように処理するかという形で論じられるのであるが、故意の成立を「違法性の認識」まで必要とする刑法上の学説を「厳格故意説」、そして「違法性の意識の可能性」まであれば成立するというも

のが「制限故意説」である。板倉宏は、「刑法犯であるとか…租税犯…であるとか…、あるいは自然犯であるとか法定犯であるといったことで…故意概念じたいが変るわけではない」⁸³としており、逋脱犯にも制限故意説と厳格故意説の検討は必要であることを暗に述べている。そして前田雅英は、制限故意説⁸⁴にも二つの流れがあることを説明しており、一つは厳格故意説から派生しそれを修正したものと、もう一つは違法性の意識不要説を土台にしたものである。前者は「違法性の意識は必要だが、違法性の意識を欠いたことに過失があれば故意責任を問う」ことによって故意が成立するとする制限故意説と、後者は「違法性の意識は不要だが、違法性の意識の可能性は必要である」とする制限故意説である。すなわち逋脱罪が制限故意説を採用する場合、この何れかの立場を採ることになるのである。

前田雅英は犯罪事実の認識について行政刑罰法規においても刑罰法規と同じ4段階が適用されると論じているが⁸⁵、筆者は行政刑罰法規を扱う場合には当該区分をそのままスライド適用することは租税法の特殊性を鑑みると聊か不明確ではないかと考える。なぜなら行政犯の場合、一般行為者は自分が行政法上如何なる状況に置かれているかは先に認識しているものであり、前田の「追い越し禁止区域の追い越し」での例を私見修正するならば、①自分が今追い越し禁止区間を走行中であるということ（ある特定の事実行為の発生の認識）、②追越し禁止区間では追越しが禁止されていること（それに対して行政法上の義務が課せられていることの認識）、③自分が追越し禁止区間で他の車を追越したこと及びその行為は法律に違反すること（そうした状況にありながら、行政法上の義務に違反する行為をし、それが法律に反していることの認識）、④自分の行為は違法性があること（その行為に対する違法性の認識）、そして⑤それが刑事罰に該当することの認識という段階分けになるものと考えるのである。

以下、それを租税逋脱罪に適用するならばどのような認識段階となるか分析することとする。

(1) 申告すべき税額の発生の認識 [第一段階]

違脱罪の犯罪事実の認識を考慮するときに筆者が最初に考える認識段階は、納税義務者が税額の発生を認識しているかどうかである。租税犯は行政犯でもあるが、基本的に行政犯（租税犯）の特徴としては「行政法（租税法）上の義務の認識」が第一義的な段階と考えることは自然であり、租税犯の場合、特に税額が発生しない限り納税義務も発生しないという事実がある。これについては税額が発生しなければ申告義務も発生しない所得税法においても、税額が発生しなくても申告義務が発生している法人税法や消費税法においても、税額が発生しないにもかかわらず納税義務が存在することはないという点においては変るところがない。

この点、前田雅英は犯罪事実の認識における当初の認識の段階を生（裸）の事実の認識であることを指摘しているが、前田雅英の段階的分析を純粹に並行的に適用するならば、第一段階は生（裸）の事実の認識としては単純に税務申告の認識の有無となる。しかしながら租税法の特殊性としては、第一段階として税額が発生している認識が存在しなければ実行行為との因果関係も成り立つものではなく、その立証も困難となる。行政犯（租税犯）は、行政法により作為義務、又は不作為義務（禁止）が課されており、それを認識した上でそれに違反することで犯罪要件を充足することとなる。一方で、自然犯とされる刑法上の犯罪は、殺人罪でいうならば「人を殺してはいけない」という文言は法律上成文化されていないことが通常であり、一般人はそれを当然のこととして認識しているのである。しかしこれを前田雅英の各段階にあてはめると、刑法上の殺人罪についての「人を殺してはいけない」というのは、〇（零）段階か、又は違法性の認識の中に埋没することとなり、行政犯に対しては明確性を欠くものと考えられる。

税額が発生していることの認識をさらに性質上分解して考えるならば、第一に納税義務者がその基礎となる所得（課税客体）自体の認識を有する

か、第二に所得（課税客体）の認識はあったもののそれが課税要件に該当する認識を有していたのかでその扱いは違ってくると考えられる。

それで、納税義務者がその基礎となる所得（課税客体）自体の認識を欠いていたのか、あるいは所得（課税客体）の認識はあったもののそれが課税要件に該当する認識を欠いていたのかでその扱いは違ってくることになるが、例えば相続税の申告による手続きの場合のように、納税義務者と元の租税発生原因となる資産の所有者とが異なるようなとき、納税義務者たる相続人が該当資産の存在自体を知らない（把握できなかった）場合など、そもそも所得（相続財産）の存在自体を知り得なかったような場合も存在し得る。この場合は前者における課税客体の事実自体を知り得なかったのであるから、根本的な租税客体概念を認知していないこととなり、事実の錯誤に該当するだろう。さらに単純に税額の計算を誤りその結果税額が発生しないと思った場合など、それが会計書類に記載する段階での錯誤であろうが申告書に記載する段階の錯誤であろうが、いわゆる表面上の計算違いは実際の申告手続過程においては十分に起こり得るといえる。この場合も単純な計算過程による転記錯誤に含まれ、最も単純な事実の錯誤として非難対象とは成り得ないだろう。

しかしながら、何らかの所得が発生していることの認識が存在していたとしても、それが課税要件には該当しないと考えていた場合には問題が発生する。例えば偶然拾った金銭等価値のある拾得物を例にとるならば、それが必要な法的手続を経た後で自分の所有物となった場合、納税義務者（拾得者）としては拾得物（所得）それ自体の認識はあったものの、それが課税の対象となるかどうか、すなわち課税要件に該当するかどうかの認識を欠いていた場合などが考えられる。

筆者は遁脱罪の税額の発生段階を考慮するにあたって、この課税要件錯誤部分に明確な区分を設ける必要性を指摘したいと考えている。法律の錯誤は原則としては故意を阻却できないのに対し、事実の錯誤は違法性の意

識の喚起が促される基盤がなくなり、非難可能性の前提となる事実的基礎が失われるゆえに故意を阻却できるのであるが、違脱罪を考慮するうえで課税要件に該当する旨の認識を欠いていた場合が、果たして法律の錯誤に該当するのかどうかを再検討したいと考える。

前田雅英⁸⁶は行政刑罰法規の第二段階の認識においては「一般人ならばその罪の違法性を意識し得るだけの重要な犯罪事実の認識は必要で、その内容が、具体的な犯罪類型ごとに検討され」る必要性を説いており、第二段階の行政刑罰法規の適用に関しては、一つを「一般人なら」認識し得たであろう状況を認識基準として採用しているのである。前田雅英の主張する故意成立の第二段階と違脱犯に関する当段階（私見第一段階）においては段階順位において差はあるもののこの「一般人なら」という一つの基準は何も前田雅英のみが述べているわけでは決してなく、実務教本⁸⁷における理論解説などからも窺え、「一般人ならば違法性を意識し得る程度の事実認識を有する場合が法律の錯誤。一般人ならば違法性を意識し得る程度の事実の認識すら錯誤によって欠いている場合が事実の錯誤」とするような区分基準にもあらわれているのである。そして前田雅英は「一般人ならば第三段階の違法性の認識を持ち得るだけの認識がなければ故意非難はできない」⁸⁸とも説いており、第二段階と第三段階の認識においては共に「一般人」の認識基準を繰り返し強調しているのである。中にはその解釈処理に相当の調査研究を要するものや実際司法機関や税理士等の専門家もその判定に困難を覚える案件も多数存在⁸⁹するのである。板倉宏⁹⁰も「租税法規の複雑な政策的・技術的要素と不明確性は、租税犯の本質的な構成要件要素である納税義務者の存否・範囲についての正確な認識をきわめて困難なものにして」おり、「具体的納税義務の内容の認識は、複雑な税法や関連諸法規そして会計原則等の正確な理解が必要となるが、そのようなことは法律専門家にすら決して容易なことではなく、「これら法規などの不知・誤解により収入の税法上の益金性や、支出の非損金性を錯誤する」こ

とはしばしばであることを認めている。加えて、「租税法規の政策性・技術性は、租税法上の規範内容をきわめて難解かつ不明確なものとしており、また、税務当局の行政指導も不十分である」⁹¹としている。それで、実体法上の錯誤が生じる場合には事実の錯誤として扱われることを提唱したい。

一方で「犯罪事実の認識」は事実の認識である。行為者側の判断基準に対しては、客観的な指針となる意見は以前からなされている。板倉宏⁹²は、「責任非難は行為者にとって可能なことを限界としなければならない」とし、具体的には職業や法律上の地位、また生活環境や知識経験などに「応じ、自己に可能な限度において税法上の義務」が課せられているのであり、それは行為者の立場によって異なるとも述べているのである。板倉宏は、これをそれぞれの立場に応じた「法探求の義務」と呼ぶことにし、それはつまり行為者の立場によってその評価も異なることを示しているものと思われる。

それで、「犯罪事実の認識」は事実の認識であるので、「行為者・本人基準」とし、その場合の錯誤は事実の錯誤とすることが望ましい。よって、租税刑法の錯誤論の基本的な考え方においては、「実体法規」の認識は事実の錯誤となるだろう。

(2) 正しい税額の申告義務の発生の認識 [第二段階]

所得税法120条は納税義務者に対して確定申告義務を定めており、当然それは正しい税額を記載した申告書の提出を求めているが、ここであえて正しい申告としなければならない理由は過少申告を牽制しなければならないためである。そうでなければ純粋な申告義務の認識で足りるのであり、この段階（私見第二段階）で初めて無申告と過少申告の区別も必要となってくると考えられる。

この段階においては、私見第一段階における税額が発生していることを

認識していることが前提となっているのであるが、ここでも単純な申告の認識（前田第一段階 [裸の事実の認識]）としての事実の錯誤も存在しないわけではなく、別に論じておく必要がある。例えば、源泉徴収されているような支払調書の発生する所得が存在し、それらを実際には申告することにより追加の税額が結果としては発生するような場合、支払調書にはあらかじめ所得税額が引かれているので、もしそれが申告義務の履行を伴うものと思いついていたときなどは、確定申告行為を結果としては失念していることとなる。納税者としては申告を源泉処理の段階で完了しているものと勘違いしているだけで申告義務完了の認識が存在するのであり、同時に税を免れていることの認識も欠いているような場合がある。この場合には例外的に事実の錯誤が存在するものと考えられ、支払調書の源泉所得税によって正しい税額の申告を納税者は完了したものと自認しているのであり、実際は確定申告による差額の税額が未納状態となっている。複数の支払調書が存在する場合などは十分に考えられることであり、その調書自体は課税庁側に送達されている場合が少なくないので、少なくとも課税前の所得総額は課税庁に知らしめていることは十分認知できるのであり、明らかに故意は阻却されると想定され、場合によっては申告すれば還付になることも考えられるだろう。

しかし申告義務それ自体の認識は単純な申告の認識（前田第一段階）とは異なる。純粹たる申告の認識による錯誤は申告義務の認識をすでに包含するものであり、それが前提となって申告したと過誤しているのに対し、申告義務の認識は申告納税制度に関わる根幹的な認識でもある。それは憲法の定める納税義務が今日では申告納税制度と同義に扱われる程度に周知されているものであり、確定申告義務はもはや所得税法120条に代表されるように実体法規の肝要なものに属するものでもある。広い意味では課税要件の一つであるともとれるかもしれないが、前田雅英は自らの第二段階の認識を社会的・規範的意味の認識⁹³とも説いており、それを一般社会的

な認識（一般人なら違法性を認識できる可能性のある）レベルとしている点に注目できる。すなわち、申告義務の認識におけるその有無の錯誤は今日における租税法の特殊性としては法律の錯誤になるだろう。それで、申告義務の発生の認識は法律の錯誤として「一般人基準」によって扱われるべきだろう。

(3) 自ら無申告・過少申告を行うことの認識 [第三段階]

逋脱罪も刑罰法規である以上、刑事訴訟法に規定されている訴因の範囲を超えて事実認定をすることはできない。もし審理の経過によって起訴状記載の訴因と異なる事実が生じた場合には、訴因・罰条の修正を妥当とする（刑事訴訟法312条）。裁判所は起訴状の訴因・罰条に拘束されるとも言えるだろう。そうすると逋脱罪の訴因も、事件を構成する多数の裸の事実から構成要件に該当する事実を取り出すこととなり、それを法的に構成する必要が生じてくる。そこには当然のこととして実行行為も含まれる。そしてその公訴事実の記載においては実行行為が特定される程度の記載を要することは言うまでもない。

既述したとおり、逋脱犯の実行行為は無申告と過少申告である。もちろんその他の偽計的準備行為も広い意味での訴因における重要な要素の一つであるとも考えられるが、逋脱罪の基幹となる訴因は申告をしなかった認識、若しくは過少に申告をしたという認識である。例えば逋脱罪の場合、外注費という勘定科目の額を偽って記載したという認識ではなく、外注費という勘定科目の額を偽って記載した決算書を添付して申告したという認識が逋脱罪を構成するのであり、そもそも訴訟活動はその挙証・反証を繰り返すことによって進行する。よって、納税者の申告事実の認識は裸の事実の認識として一つの段階を占めるものと考えられ、納税者が税額の発生していることを認識しながら申告をしなかったか、或いは正しい税額を不当に減少させた税額を認識しながら申告したかは重要な事実認定となるの

である。

違脱犯の実行行為に関しては先に触れているが、無申告と過少申告とで正しい申告をしなければならなかったこととの認識においてどのような関係（相違）があるだろうか。前述しているように無申告と過少申告は違脱の手段の一つ、すなわち実行行為であって両者とも正しい申告を怠っている点については共通している。無申告は申告そのものを怠ったことにより本来納付すべき税額の全てを免れたことに対して、過少申告は正しい税額と過少に申告した税額との差額の納付を免れたことにより両者とも非難を受ける立場であり、科刑上は同等であるともいえる。少ない金額とはいえず過少申告は申告納付しているだけ外形的には無申告とは異なるようにも思えるかもしれないが、多額の過少申告違脱犯と少額の無申告違脱犯との比較においては説得力に欠けるのであり、過少申告違脱犯が無申告違脱犯と異なるのは申告義務の認識があるか否かという点において少なくとも過少申告違脱犯は申告行為の事実により申告義務の存在を否定できないということに留まるのみで、あくまで正しい申告納税額（正しい税額）を知り得たか否かが認識上の焦点となるだろう。

再三再四述べているが、租税法とりわけ租税刑法を考慮する場合、申告納税制度はその特殊性の主な要因となっている。違脱犯にとって無申告や過少申告は「違法性の意識の可能性」がある場合における実行行為である。前田雅英は「制限故意説が多くの支持を得てきたのは、違法性の意識の可能性が、故意犯の成立範囲が妥当だと考えられてきたから」⁹⁴であるとしているが、違脱犯にとっては上記段階を経た後に無申告及び過少申告を行っているのであれば、それが制限故意説により故意の成立が認められると解するのは可能だろう。そうであるならば制限故意説を採用すると、当該段階（私見第三段階）において故意は十分に成立することとなる。前田雅英は制限故意説の限界を「違法性の錯誤に関して過失がある場合をも処罰する旨を宣言した規定」⁹⁵としているが、過失にも程度があるものと考えら

れ、申告納税制度の根幹に係るいわば憲法に起因する納税義務のような重要な知識に至る場合にはそれが過失であっても違法性を帯びることは妥当ではないだろうか。違法性の意識の可能性が存在する時点において故意の成立を求めるのは遁脱罪においては十分に自然なことであろう。

前田第二段階との対応関係であるが、租税犯（行政犯）の場合においては行政法上の義務の認識（税額が発生していることの認識）が最初に考慮されるべきことは先に述べている。それで私見第三段階も単に申告義務に違反しているだけで前田第二段階に対応するものではなく、私見第一段階（税額が発生していることの認識）と相まって成立するものである。錯誤論としては「無申告・過少申告」の認識に関しては行為者基準としての事実の錯誤となり、それによって「遁脱していること」の認識は一般人基準による法律の錯誤となるだろう。

（4）自らの行為が違法性を有することの認識 [第四段階]

既述しているように、遁脱犯の実行行為は過少申告と無申告であるが、「違法性の意識」との関係においてはどのように考えることができるだろうか。これまでに考慮した三段階においてこれらの認識過程を踏まえていけば、遁脱罪の場合に違法性の認識は同時に充足されるものと考えられる。遁脱犯の場合、遁脱の認識が違法性の認識になるのであり、その行為は行為者が正しい税額を知りながら実行行為を行ったということを認識していればそれ自体が違法性の認識となるものと考えられる。

ところで、厳格故意説は「違法性の意識」があるからこそ故意犯を重く処罰できるという基本的考え方に基づく立場をとるものであるが、この立場は自己の行為が法的に許されると轻信しても故意を否定するということに対しその帰結の不合理性を有するとの批判もある。しかし筆者はここで種々の刑法学説の何れの立場を特定支持するものではないものの、遁脱罪が厳格故意説を採用するとすれば、当段階（私見第四段階）までが必要と

ということになろう。これまでの私見第一段階から第三段階において、少なくとも違法性の意識の可能性が存在すれば制限故意説において違脱犯の故意は成立するものと考えることができたのであるが、厳格故意説を採用するならば当段階までの認識が必要となる。

刑法の基本的な考え方にも、刑事犯における違法性の認識は故意の要件であるが、法規違反の認識はその要件でないとするのが一般的であり、行政犯において違法性の認識はそれ自体が法規違反の認識とも考えられる。即ち、司法刑法では実質的違法性が故意の要件となるかもしれないが、行政刑法では形式的違法性（法律規定違反の意識）が故意の要件とされるようにも思われる。租税犯はこのような意味では行政犯であるとも考えられ、違脱犯のように脱税犯においても、脱税の違法性自体は一般の社会通念上争い得ないものであるとしても、具体的に如何なる行為が脱税行為として違法性を帯びるかは、正に法規の認識によってはじめて可能となる場合が少なくないであろう。加えて錯誤論に言及するならば、違法性の認識は法律の錯誤（一般人基準）と考えられる。

(5) 刑事罰（違脱罪）に該当することの認識 [第五段階]

松沢智は、租税違脱犯の伝統的見解として「国庫の財政収入を阻害する詐欺的行為として、国家的法益を害する行政犯と解されて」きたことを認めており「そのため、金銭的賠償さえすればよい」とする傾向があったことを指摘し、戦前において国民が認識する脱税に対する捉え方は法定犯的性質だったことを強調している。しかし前田雅英⁹⁶は犯罪論の基本構造の中においては「犯罪論全体が、社会の変化に対応して客観主義と主観主義の座標軸の中で微妙に変化していくことは否定できない」とし、「社会全体の制御の手段として、刑を科し得る行為を合理的に特定するための犯罪論には、法的安定性が必要とされ…犯罪防止のために刑罰を科す場合、個別の解決が全体からみて、バランスのとれたものでなければならない」と

いう見解を示したうえで、社会の情勢変化を反映された刑罰権の行使に暗に言及していると思われる。それは租税刑法分野においても実際にみられる傾向であり、「戦後、賦課徴収制度から申告納税制度に税制の根本的変革を生じたことにより、申告納税制度」⁹⁷を「社会を維持存続するための共同費用と考えれば、税は自己賦課というべきであるから」、遁脱犯を「自然犯、即ち、M. E. Mayerの説くように、文化規範に違反する行為であり、それが悪であることは普通人の価値概念に照らせば、当然に明らかである」として、今日の遁脱罪を自然犯とする見解においては研究者の一致をみているようである。

そのことによって一つの素朴な課題が生じてくるのであり、それは行政上の責任の認識は存在したものの、刑事上の責任が発生することまでの認識を欠いている場合の扱われ方なのである。

そのことを遁脱犯以外をも含めた租税犯という範囲で考えた場合には、この従来における租税犯は行政犯であるという、いわば刑事犯と行政犯を区別⁹⁸して考慮する考え方は国民全般における納税者の意識の中では事実根強いものがあると言える。元々、行政犯（法定犯）と刑事犯（自然犯）の区別は、道徳的に悪とされる性質の犯罪か否かという視点によって原則的には区分されているのであるが、自然犯の場合には例えば殺人罪を例にとるならば、法律によって「殺人をしてはならない」という何らかの規定が存在するものではなく、人間が当然に良心的にしてはならないことの暗黙の了承が前提となっているものに関してして区別的に用いるものである。それに対し法定犯は基本的には行政目的のために実体法規にて作為義務又は不作為義務（禁止）事項を設けることによってそれに対して違反したものを自然犯と区別して呼んでいるものである。典型的な行政犯の例をとるならば、道路交通法における各種交通規則がそれに該当し、例えば自動車や自転車が左側通行によって法では定められていることに対して、自動車を走らせることそのものは本質的に直接的には何の犯罪とも関係ない

ものの、左側を通行しなければならないという規定が存在するところに右側を走ったことに対して違法性が生じるものであり、租税犯の場合、違脱犯を含めて全ての租税犯罪は実体法ないしその他の禁止規定が存在している点において、この観点からのみ考えるならば、いわゆる行政犯なのである。そして租税犯の中にも税額の納付に直接的に関係する脱税犯（違脱犯）と徴収権の正常な行使を阻害する危害犯とがあり、脱税犯の中には違脱犯以外にも不納付犯や滞納処分免脱犯も含まれ、危害犯には単純無申告犯や不徴収犯、検査拒否犯などが含まれる。それで例えば検査拒否犯などは、自然犯という概念は薄く、むしろ納税者の権利との関係においては違法性があるというよりはむしろ純粋な法定犯なのであり、道徳上の悪という抽象的な概念を元に考え、課税庁側の過剰な職権行使の可能性も視野にいれるならば、害悪の所在を一概に決められない要素もあるといえる。

そうすると租税犯という広い範囲においては、一様に行政犯であるとか刑事犯であるというような区別はできないといえる。たとえ道路交通法における罰則規則においても、近年になって危険運転致死傷罪（刑法208条2項）のように全体からみれば部分的に道義的な害悪性が一般的に訴えられたことにより新たに刑法に加えられている規定も存在するのであり、人が考える害悪という概念は前引用したように「社会の変化に対応して…変化していく」ものであると言え、元々憲法の納税義務から鑑みれば「税を免れる」こと（違脱罪）は抽象的に悪いことであることの意識（自然犯的思考の基）となるべきであるというまでに達するのではないだろうか。河村澄夫⁹⁹も、昭和25年においてすでに「同じ行政犯のうちにあっても、最も行政犯的なものから、かなり刑事犯的な色彩の強いものに至るまで、幾多の段階が存するのであり、しかも、その間において常に流動しつつあり）…このことは、行政犯の一つとして考えられる租税犯についても言うるのである」と述べている。そして「もちろん租税犯の或るものが既に行政犯から刑事犯に転化したと考えることは早計であり、そのすべてが

今なお行政犯の領域に止まっているものと解するの外はないが、しかし、租税犯のうちでも、或は直接税に関するものと間接税に関するものにより、或は脱税犯と秩序犯とにより、その行政犯的色彩に濃淡の差があることは認めざるを得ないし、そのそれぞれのうちにおいても、犯罪の種類によって差のあることも明らかである」としている。もちろんそういった意味では個々の犯罪規定の中で何を刑事犯とするか何を行政犯とするかの区分は難しく、刑事犯（刑法典）の中でも墮胎罪や賭博罪は逆に行政犯として行政刑法や行政上の秩序罰とする研究者がみられる¹⁰⁰のも事実である。

それで今日における現状の納税意識の位置としては、脱税を一つは戦前の財産刑のみ科せられる行政犯（国庫に対する損害賠償）的性質と捉える傾向と、もう一つは刑事犯（責任主義に基づく自然犯）的性質という二つの見方が、納税者の意識の中では現に存在していることも租税刑法の特殊性の一つであろう。前田雅英¹⁰¹は第三段階の認識においては、それが「悪いこと」であることの認識と例証しているが、この表現は聊か曖昧なものであり、それが「違法性の意識」のことを指すものか、あるいは刑事罰に該当することを指すのかということに対し明瞭性を欠く表現ともいえる。それを逋脱罪に適用するならば、脱税が「悪いこと」であることの認識、すなわち刑事罰（社会悪）の対象となることの認識ということになるのであれば、その点当段階（私見第五段階）は前田第三段階と同等であり、それが刑事罰の対象であることまで知っていれば確実に故意を阻却できず、前田第四段階の認識（具体的条文の存在）については私見第六段階ともなり、そこまではあえて論じる必要はないものと考えられる。

第2項 逋脱行為と不確定的故意

刑法理論上、故意に関しては確定的故意と不確定的故意に大別されるが、逋脱罪のそれを考えるときも故意の程度に関しては不確定的故意も意義もっている。この概念は前述した逋脱に関する規範的構成要件の段階

においては、第一及び第二段階に分類されるものと考えられるが、ここではそれを別の項として考慮することとする。

(1) 概括的故意

違脱罪において不確定的故意を考慮する場合、今日までも多くの議論や問題点が指摘されてきたが、一つの論点となるのが、果たして違脱罪にも概括的故意が適用できるのかということである。通常概括的故意が適用する場合、結果の発生は確定的ではあっても、その個数や具体的な客体が不確定である場合にそれは説明される。それで概括的故意を違脱罪に適用させる場合、結果として「税を免れて」いることの認識は十分であるが、違脱税額の量に関しては不確定であったというような場合にそれは当てはまるだろう。

しかしながら租税刑法における概括的認識説と刑法理論上の概括的故意とはその概念が異なることを念頭におかなければならない。「概括認識説は租税刑法特有の概念であって、刑法一般において論じられる概括的故意とは概念を異にする」¹⁰²のである。概括的故意が違脱罪にも適用できると主張する研究者にとって、「違脱税額が正確にはいくらであるか、その具体的金額についてまでは認識を要しないといわれるが、それは行為者において多数の年間取引によって生ずる収益や損金をすべて、いちいち正確に把握していることは實際上殆ど不可能である」¹⁰³という理由からのようである。しかしながら、確かに損益計算書の具体的な勘定科目についての金額や相手先における個別量についての具体的な物量的数値を違脱犯が正確に認識していることは事実上少ないかもしれないが、所得を課税客体とする納税義務者にとって、どんな形態の取引が存在しているかの認識は十分に存在するものと考えられる。

例えば税務調査の際、行政上の秩序罰としての重加算税を賦課する場合も、納税義務者は、実務上客観的な取引の修正税額グループごとに、その

認識を持っていたかの個別判断がなされ、納税者の確認のもとに「仮装・隠蔽」の単位認識されるのと同様に、遁脱税額についても遁脱犯は客観的な遁脱取引に関しては認識できるものであり、個々における勘定科目の明細というよりは、事実取引形態のグループに着目しているのである。そういった意味では経営事業者（納税義務者）は個々の取引に関する認識は十分に把握していることは推認できるとも考えられ、その形態の認識を欠いてはそもそも経営事業そのものは成り立たないのであるから、遁脱罪を考慮する場合も正確な税額と遁脱税額との差額においては概括的な認識というよりは取引形態による個別的な単位ごとに故意の存在を把握すべきではないかと考える。

よって遁脱犯は税務調査等の時点において、最低一つの取引形態グループにおける遁脱の認識を必要とするが、認識のないものまでも故意があったとすることはできないだろう。しかしながら最低でも一つの取引形態グループにおける遁脱税額が発生している限り、遁脱罪そのものはその一つの取引ゆえ成立するのであり、概括的故意の問題を考慮するにあたっては、あくまで認識のあった遁脱税額の量的な問題なのであり、故意の存在を否定することは責任主義も唱えられる今日においては了承しえないといえる。

(2) 未必の故意

刑法理論上の未必の故意とは、結果の発生を確実なものとは認識していないが、発生する蓋然性を表象している状況という場合であり、通常確定的故意とは区別される。しかしながら過少申告遁脱犯の場合、自ら税額を計算する過程それ自体を怠っていないため、正しい税額は自己認識していることが推定され、無申告の場合とは根本的な部分において異なることが考えられる。過少申告による遁脱の場合、少なくとも税額を申告するという行為を行っている時点において、申告義務の認識や外形的な要件は同様

に呈していると考えられるので、未必の故意は理論的には阻却され、確定的な故意の有無の議論に直接的に繋がるものと考えられる。この場合納税義務者は税額を一旦計算し申告していることから、少なくとも税額の発生に関しては不確定要素には該当せず、仮に正しい税額そのものは把握しているか否かの議論は別であるにしても、当初の申告手続を経ていることにより税額の有無の認識は存在することは推認されることとなる。しかし前述したように、それでもある事業分野の税額発生の認識を欠いている場合には、その部分に関しては違脱の故意は存在しないのであり、あくまで個別的な事業グループが複数存在する場合には、それが未必であろうが確定的であろうが、その単位ごとに把握すべきであろう。

むしろ無申告行為の場合において、この違脱罪における未必の故意論は発展させるべきであると筆者は考える。無申告違脱犯の場合、その本質は無申告によって税を免れることをその目的とするのであるが、結果として税額が発生しなかった場合も十分考えられる。その場合、理論上は未遂の可能性も考えられるのであるが、基本的に違脱罪に未遂罪は規定されていない。

無申告において未必の故意のケースを考える場合、それは納税義務に則り税額を税法に基づき正しく計算するという過程を故意に怠り、その税額の発生の有無に対してあえて自己認識を欠き、あえて申告義務を果たさないことにより実際は結果として税額が発生しているという場合が存在する。この場合、納税義務者に申告義務の認識があれば、故意の程度は未必の故意で十分であると考えられる。

第4節 違脱犯の有責性

今日まで、違脱罪の責任論に関してはほとんど論じられてこなかった。しかし違脱罪の結果犯としての特殊性を考慮するにあつては、ここで再度改めて節を設け、税務調査前における修正申告や期限後申告に対し、有

責性という角度から検討を続けることには意義があると考える。

ここでまず前提となる逋脱罪としての容疑がかけられるまでの手続過程（プロセス）を確認する。逋脱罪が成立するまでの過程において、基本的な起因となるものは、通常は税務当局の税務調査によるものである。もちろん「検事直告事件として最初から検察官が逋脱犯の捜査から開始」¹⁰⁴したり、第三者による刑事告発やその他の行政機関における捜査などからも発覚することもあるが、それは偶発的な要因であり、通常における租税手続上の課税庁側の職権行使において発生し得る過程においては、それが任意か強制かは別としても主には税務調査による課税処分手続の過程において逋脱の容疑はかけられるものと考えられる。

刑法学上、客観的構成要件要素としての結果という概念はその発生の有無を判断する場合、原則として客観的事実が必要となる。構成要件が期待する結果となるか否かの判断には評価が含まれるのであるが、前述したとおり、過少申告や無申告によって正しい税額に比し過少の税額を確定させる申告（通知行為）は、法定申告期限の徒過をもって逋脱罪の既遂とされ、その時点をもって違法状態が発生することとなり、後で自主的に修正しても現行法の逋脱規定は結果を取り消すことはできない。そのことは窃盗罪と同じであり、逋脱犯も状態犯と考えられる。

しかしながら、同じ結果犯でも逋脱罪や窃盗罪は即成犯である殺人罪とは異なる。例えば即成犯である殺人罪の場合には、状態犯や継続犯とは違い一度死亡した人が生き返ることはないため、法益侵害状態が継続したり終了したりという概念もないが、窃盗罪や逋脱罪の場合、民事上の侵害は後から物理的には修復することは不可能なことではない。もちろん逋脱罪の場合であっても、刑法上は一旦租税債権が侵害された後に租税を充足したとしても、その時点で既遂の事実を覆すことはできないことは窃盗罪も同じ財産犯として同様である。しかし構成要件該当性という観点ではなく有責性という観点からこの問題を考える場合幾らかの検討の余地があると

思われるのである。

同じ状態犯でも窃盗犯の保護法益は個人法益であるのに対し、逋脱犯の保護法益は国の租税債権であるため国家法益と考えられる。そのため窃盗罪の場合は特定の被害者の精神的苦痛も財産的な被害とともに伴ってくると考えられるが、「租税逋脱犯の被害者は究極のところ国民全体である」¹⁰⁵ため、特定的人格の被害者というよりはむしろ国家財政というやや抽象的ではあるが金銭的な侵害のほうが重視されるものと考えられる。

逋脱罪も今日における規範的責任論から刑事責任を追及すべきことは否定できず、「～すべきであったのにしなかった」という評価がむしろ重要であると思われる。換言すれば、これは非難可能性という立場から逋脱罪を考える必要があるということでもある。前述しているように、国税通則法は期限後申告も実際には認めており、このことが直接的に逋脱の既遂時期と矛盾するわけではないが、租税行政上は期限後申告の受理を認めているゆえ、責任論の立場からは逋脱罪の成立と期限後申告や修正申告などとの関係が検討の余地を残すものと考えられる。その際、後述する第3章におけるドイツの既遂時期の現行法を参考にしたい。ここには我が国には規定されていない有責性に関する問題解決の糸口があると思われるからである。

第5節 無申告逋脱罪と単純無申告罪

無申告逋脱罪の本質を考慮するにあたり、ここでは租税逋脱罪における犯罪論とは別に、同じ無申告行為という観点から各種個別税法に規定されている単純無申告罪との関係を予め節を設け検討することとする。

無申告逋脱犯の意図は、あえて申告しないことによって税を免れ、その目的を達成させるという特殊な手段を用いることにあるといえるが、この不作為犯による課題をさらに複雑化させていた要因の一つに、単純無申告罪の規定との整合性の問題がある。これまで単純無申告罪の研究に関して

は、無申告逋脱犯との関連性について部分的な見解がみられたものの、その目的や保護法益及び罪の性質との関係などについてはほとんど採り上げられなかった。筆者は当節及び現行法を扱う第2章以降において、この単純無申告罪の規定を逋脱規定と比較しながら、無申告行為という枠組みの中で掘り下げて考慮したいと考える。

単純無申告罪の本質は「法定期限内に申告書を提出しないことにより、申告義務を果たさないこと」であり、各種個別税法における罰則規定はこの単純無申告罪における規定を、逋脱罪の規定とは別にそれぞれ定めることによって、期限内における申告書の不提出についての部分のみを咎めていることがその特徴といえる。この単純無申告犯の目的は、究極的には逋脱の防止を目的とするものであるにせよ、直接的には申告納税制度が導入されて日が浅く、申告納税意識が定着していない状況下において申告納税制度を定着させることにより申告義務を励行させるとともに、昭和24年の第二小法廷判決¹⁰⁶が「不申告という消極的な行為をもって、不正の行為の概念に包含することは、とうてい是認できない」として当時の無申告逋脱行為を法的に罰することができないとした判示に対しての一時的な代替策として翌年の昭和25年に制定されたという経緯がある。逋脱規定が直接的に国家の租税債権を侵害する実害犯（侵害犯）であるのに対し、この単純無申告罪の法的性質は租税法（行政法）上の申告納税義務に違反する行為であり、租税債権との関係では抽象的危険犯（形式犯）であると考えられる。そして無申告逋脱罪は法定申告期限を徒過することによって法益侵害が発生し犯罪は一旦その時点で終了（既遂）することにより犯罪終了後の侵害状態はそれ以前の犯罪に評価し尽くされているため、行為と結果を明示的に要求する結果犯の中でも典型的には状態犯であるのに対し、単純無申告罪は結果犯というよりはむしろ行為自体が法益侵害ないしその危殆化を伴っているために挙動犯（単純行為犯）であると考えられる。それで期限後申告は無申告逋脱罪の成立に関係しないのと同様に、単純無申告罪の

成立にも期限後申告の効力は何も影響しない。

この両者の関係をまず科刑上の観点から考慮するならば、その関係は無申告という一つの行為（構成要件的にも重なり合いが認められる）に対して、それが単純無申告罪（申告義務）と違脱罪（納税義務）という二つ以上の罪名に触れるものであるため、観念的競合の関係にあるといえる。この場合、外形的には無申告という手段によって税を免れたという結果が伴うため、一見すると「原因と結果」もしくは「手段と目的」のそれに相当するようにも見えるが、あくまで無申告という行為は一つ¹⁰⁷しか存在しないため、牽連犯とは明らかに違うものと考えられる。「偽りその他不正の行為」に条文上この無申告が含まれるかどうかの論議は後述することとするが、この無申告違脱罪との関係において無申告という一つの行為（不作為）は少なくとも税を免れるための「手段」でもあり「原因」となっていることは事実であり、この両者の関係は無申告で「税を免れる」ということを一つの目的と考える場合、科刑上一罪（刑法54条1項）として扱われるため、何れにしても結果的には刑法上は重い罪（違脱罪）のほうが適用されることとなる。そして単純無申告罪のみが適用されるならば、刑量は違脱罪のそれと比較すると非常に軽い。

無申告で「税を免れる」という行為を違脱の目的をもった一つの行為として考えるならば、それは両者の条文の何れに対しても不作為犯としての適用をみることは十分なのであるが、単純無申告罪の場合は条文上「申告書を提出しないことによって」成立する犯罪であり、構成要件が直接的に不作為の形式を採用しているので、真正不作為犯となることは理解に難くない。そしてどの命令に違反しているかという点、違脱罪と同様、所得税を例にとるならば違脱犯と同様の所得税法120条における申告義務（すなわち税額があるなら申告せよという命令規定）と考えられるのである。そして正にその保護法益は申告納税制度であるといっていいたいだろう。

もちろん税額が発生し違脱の故意があり、且つその目的で無申告であっ

た場合には、商業帳簿の備え付けの有無に限らず、正当な理由がある場合を除いては遁脱罪の適用を免れないと考えられるが、仮に税額が結果として発生しないか又は発生しても税額が遁脱罪の成立における非可罰的な範囲内に止まっていたり、あるいは遁脱の故意が立証困難である場合、遁脱犯が結果犯、故意犯である以上その成立は否定される。それで「重い罪の認識で軽い罪を犯した場合には、現に生じた事象の該当する軽い犯罪類型について「故意の有無」が問われ…その場合には重い罪の未遂犯が成立する余地があることに注意しなければならない」¹⁰⁸との意見もある。しかし周知のとおり遁脱犯に未遂規定は存在しないため、単純無申告の存在意義に新たな要請がでてくることも筆者は指摘したい。現行の租税遁脱罪の規定に未遂規定は存在しないので、軽い罪の規定である単純無申告罪の適用を考慮する必要が生じるのではないかということである。故意の有無に関して言及するならば、主観的要件を比較すると無申告遁脱罪のそれは遁脱の故意であるのに対し、単純無申告罪のそれは申告義務に違反する故意（不提出の故意）であるといえる。もちろん有税であることを知っていて遁脱の故意が立証できれば遁脱罪が成立するが、結果として可罰性が否定されれば法理論的には単純無申告罪が成立するはずである。しかし実務的にはこの単純無申告罪の適用は皆無に等しく、その存在意義に関しては実質的な効力を持ち合わせていないのが現状である。筆者はこの単純無申告罪の適用に関しては、無申告ではあっても遁脱の故意が立証できないときに積極的に運用させるべきであると考えている。

加えて、先に検討した遁脱規定の犯罪事実の認識段階における5段階と、税額が発生している事案における単純無申告罪の比較を行うことも同じ無申告という枠組みの中における罪の性質という視点から考慮できる。基本的に第一段階（申告すべき税額の発生の認識）と第二段階（申告義務の発生の認識）に関しては、この両者は共に同じ認識段階を踏むものと思われ、税額発生ベースが前提での相違点は第三段階以降となるだろう。そ

れで第三段階（自ら無申告・過少申告を行い、それが租税を逋脱していることの認識）からは比較の対象を無申告という枠組みに限ることとなるが、単純無申告罪の犯罪事実の認識における当段階では故意の種類は不提出の故意となるため、申告義務に違反しているという認識は当然に必要となったとしても逋脱罪の認識事実の後半における「租税を逋脱していることの認識」は逋脱の故意となり、必ずしも必要性が生じないものと考えられる。次いで第四段階（自らの行為が違法性を有することの認識）については、仮に租税逋脱の認識はあったとしても、少額であるため逋脱罪には該当しないと思っている場合、即ち逋脱罪の違法性に認識を欠いている場合が相違する。最後に第五段階（刑罰に該当することの認識）に関しては、それぞれの罪の種類が違っただけであって刑罰法規に該当するという概念は同じ認識であると考えられる。

この単純無申告罪の議論においては再度後述するが、無申告逋脱罪とともに単純無申告罪に関してもその適用は曖昧な側面を有しており、行政上の秩序罰である無申告加算税との兼ね合いにおいても、それが行政刑罰にもかかわらず実務上は中性的な要素が強いため、条文規定としての存在理由が問われてきている。そういった意味において無申告における犯罪行為という枠組みの視点からの考察が必要であり、単純無申告罪の位置づけとして、広い意味で逋脱犯研究対象の幅として広げることは有意義なことであると筆者は考える。現に無申告逋脱罪の解釈論は困難を極めるため、筆者は単純無申告罪¹⁰⁹と逋脱罪とを、解釈論につきその理論的整合性を諮ることが同時並行して求められてくると考えている。そういった意味でも単純無申告罪をどのような位置づけに据えることが望ましいのか、第2章以降でも引き続き考察することとする。

第2章 現行法の構造分析

何が犯罪となるのかということにおいては、単にその条文規定が直接的に示せるものではなく、条文規定を解釈によって補って初めて処罰に値する行為となることは税法の罰則規定においても同様である。この章では第1、2節において現在に至る逋脱罪の判例や学説を分析検討するとともに、構成要件に含まれる用語の正しい位置づけや現行法の曖昧な解釈の迷走点を指摘することとする。第3節ではもう一つの大法廷判決に言及し、二重処罰の問題についても検討する。

第1節 逋脱罪の判例解釈の動向

この節では最高裁判例を中心にこれまでの主な判示を確認する。ここでも逋脱罪の実行行為である過少申告と無申告とに区分して分析し、昭和42年の大法廷判決を基点として、今日までにみられる学説も並行して考慮する。

第1項 昭和42年以前の主な判例の動向

(1) 最高裁昭和24年7月9日第二小法廷判決（刑集3巻8号）

逋脱罪の判例においてはその構成要件である「偽り其他不正の行為」の解釈を中心に展開されることとなるが、当判示が戦後においてその主な判例の最初のものである。判示は、「詐偽其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、詐偽其他不正の行為が積極的に行われた場合に限るのであって、所得税逋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、詐偽其他不正の行為にあたらぬ。申告納税制度を採用し、納税義務者の申告を所得税額決定の基礎とする建前をとっているからといって、不申告

という消極的な行為をもって、不正の行為の概念に包含させることは、とうてい是認できない」としている。

当判例の事案当時は単純無申告罪の規定はまだ存在しなかったが、判示は無申告（不作為）を「詐偽（偽り）その他不正の行為」にはあたらず、消極的な行為にすぎないものであるとして、それだけでは違脱罪に該当しないとした。そして「詐偽（偽り）その他不正の行為」にあたるのは、その当該行為が積極的に行われる（作為）必要があるとし、違脱の意思（故意）が存在したとしても確定申告書の不提出（不作為）のみでは違脱罪は成立しないと判示したのである。

この判断はその後展開される判例解釈に関係する2つの疑念（私見）を暗に示していたように思える。一つは、この規定に関して積極的な行為（作為）とは具体的には何であるかということと、もう一つは、無申告が不正の行為にあたらぬということである。前者は言い換えるならば、積極的な行為と消極的な行為という具体性のない不明瞭な文言を判示上採用したことにより、かえって余分な解釈の余地を広げてしまったことと、後者においては、違脱の目的（故意）になされた無申告であることを認めながら、違脱罪の成立を棄却したことである。

前者はその後の昭和42年大法廷判決により、ある種、解決することとなり、単に判示の上での文言上の問題であるため特段追及すべきことではないが、後者に関してはその後の判例の発展の仕方において根本的な影響を含んでいたように思われる。それは簡潔に言うなれば、無申告（不作為）は少なくともそれだけではいくら税額が発生していようが租税刑事罰には該当しないということだった。戦後当時の申告納税制度¹¹⁰がまだ国民に定着していなかったとはいえ、元々この議論が後の昭和42年大法廷判決の起因となっていたことは否めない。「戦後のドイツでは、目的的行為論が有力であったため、目的的な実現意思に基づく行為の積極的な支配に欠ける不作為は行為でないとされた。しかし、ドイツでも不作為犯の全てを不可

罰とするわけにはいかなかったので、不作為を目的的な行為と説明するために様々な努力が為され、その議論が日本にも紹介された。しかし、刑法上の「行為」を目的的なものとして構成する必要性はないし、日本では目的的行為論の支持者は少ない。現行刑法は不作為的犯罪行為の処罰を前提にし、国民の常識からしても、不作為を刑法上の行為から除外すべきではない。日常的に、作為と刑法上同価値の不作為というべきものが十分考え得る以上、身体の動「静」として、不作為も行為に含めるべきである¹¹¹とするのが現刑法学の考え方である。そうすると、故意になされた無申告（不作為）を処罰しなかった当判示は、現在における社会通念から鑑みるに結果的には誤りであったことが窺える。元来、故意の立証は難しい¹¹²ものであるが、当事案はそれを争っている形跡は到底ないことから、筆者としては、まず本件において通脱犯罪の成立を肯定する判決と理論構成をすべきであったと考える。

(2) 最高裁昭和24年12月13日第三小法廷判決（刑集3巻12号）

ほぼ時を同じくして提起された当判決は、いわゆる単純無申告罪成立後に最高裁が無申告による通脱をどのように捉えるのかということにおいて注目されたのである。すなわち「偽りその他不正の行為」が積極的な行為を伴うものでなければ処罰できないという解釈も、「単純な不申告を処罰していなかったという沿革上の理由からは説明が可能であるとしても、通脱犯の抑止という観点、公平な取扱いという観点からは、十分に説得的とはいえなかった。」¹¹³からである。

当判示は「原判決は…被告人…が…秘密会計を設け不正行為により…葡萄糖の移出数量の一部を故意に政府に報告せず其数量に相応する物品税を通脱したことを認定したものであるが、既に物品税を免れた事実がある以上は其不正行為は所謂通脱に該当し物品税法第十八条一項又は二項を適用して処断すべきものである。同法第十九条第一項第一号は物品税を不正に

免れ又は免れようとした場合でなく、他の目的似て虚偽の申告を行ったような場合に適用される一種の秩序罰的な規定と解すべきものである…」としている。

このケースが先の同年7月9日の判決と異なる点は、この場合、秘密会計（後の所得秘匿工作）を設けていたという積極的な行為を伴うのであり、単純無申告罪の制定後に改めて純粋な無申告（不作為）を逋脱罪として処罰することにした¹¹⁴ということではない点にある。当判示は依然、純粋な（所得秘匿工作を伴わない）無申告（不作為）が直接的に逋脱罪となることに対して、必ずしも漸進的な見解を示したわけではないということであり、本質的な部分の司法解釈の展開を明らかにするには、所得秘匿工作を伴わない事案を待つ必要があると思われた。

そしてもう一つは、「この判示の後段からすると、不申告罪として処罰されるのは、逋脱の意思のない不申告の場合にかぎられるかのよう」¹¹⁵にみえる点である。単純無申告罪が一種の秩序罰的性格を有しているかどうかは別としても、罪を犯す意思のない犯罪は刑法総則に則ればその基本的な前提からして考えられないのであって（刑法38条1項）、解釈展開の方向性としては単純無申告罪の故意は不提出の故意であり、単純無申告罪に関して言えば「むしろ、不申告罪に該当する行為が同時に逋脱罪の実行行為の内容をなす場合には、逋脱罪に吸収されて不申告罪の規定の適用は排除される旨をあきらかにした（にすぎず）逋脱意思のともなわない不申告というのは、ほとんど考えられないから、不申告罪の存在意義を有名無実にしてしま」っただけである。

加えて同判決は、「秘密会計を設け不正行為により」と述べることによって積極的な行為と捉え、自然にそれを「詐偽（偽り）その他不正行為」と同等の位置においたこと（所得秘匿工作の位置づけに関しては後述する）において、同年7月9日判決をさらに複雑化¹¹⁶させてしまったのである。

(3) 最高裁昭和38年2月12日及び4月9日第三小法廷判決（刑集17巻3号）

この時期に無申告通脱罪に関する2つの判決がみられた。前者（2月12日）は所得秘匿工作を伴うもので、後者（4月9日）は伴わないものである。両者とも一、二審判決においては有罪とされたが、最高裁では何れもこれを覆した。理由は先の昭和24年7月9日第二小法廷判決におけるものと同じく、単に申告をしないという消極的な行為だけでは不正の行為には該当せず、通脱罪は成立しないというものだった。これらの判決により、不作為は不正の行為には該当しないという見解が一義的には確立されたようだった。

これら両判決の時までには単純無申告罪の規定も新設されてから十数年が経過しており、通脱罪との兼ね合いの中において、単純無申告罪が通脱罪よりも軽い刑となっていたゆえ議論の幅も広がりを見せていた頃だった。しかしこれら両判決は所得秘匿工作の有無を判示に影響させなかったため、「不作為的な行為であればすべて不正の行為に当たらないのかという疑念を生じさせること」¹¹⁷となったのである。

(4) 最高裁昭和42年11月8日大法廷判決（刑集21巻9号）

これらの舞台が整ったところで登場したのが当大法廷判決だった。まず、当判示は先の最高裁昭和24年7月9日第二小法廷判決における一つの懸念を払拭させた点で純粹の評価をうけることとなる。それは先の判決が「不正の手段」の認定基準を、積極的な行為か消極的な行為かという点に求めていたのに対し、「通脱の意図をもって、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」と判示し、「より実体的な評価基準を示したので…通脱の意図と、これに関連した手段の全体を実質的に評価して、その外形の積極・消極にだけ捉われることなく」¹¹⁸それまでの判示の流れをまとめたことによって大きな反響をもたらしたのである。

それは、申告義務を故意に怠ることによって税を免れた違脱犯を「なんらかの偽計その他の工作」（所得秘匿工作）の存在を条件に有罪となることを明確に示したことにより、納税者のみならず、課税・司法行政関係者を含める租税刑法学者の間で大変評価されたのであった。元々、納税者からみても申告を怠れば税額はおろか刑事責任も追及されない可能性があれば、正しい税額を納付している自負や士気に影響を与えることにもなり、申告納税制度が確立された昭和中期以降の納税倫理的な観点からしても心理的な働きかけは大きかったのである。板倉宏も総合的な影響に対しては「判示に格別異論はない」との所見を述べているほどだった。

しかしながら当判示は、序論で述べたように決して所得秘匿工作が無かった場合に関する見解を明らかにしたわけではなく、違脱の意思による無申告犯を違脱罪として理論構成させたわけではなかった。微妙な論点ではあるが重要な点として、当判示は暗に「単純不申告（が）、…不正の行為には当たらない…理由（を）単純不申告が不作為であるからではなく、所得秘匿工作と同視しうるような不正を帯びた行為ではないからである」¹¹⁹とも解すこともでき、基本的な理論構成としては違脱犯を不作為犯として成立させる方向性ではなかったのである。そういった意味においては、「この判決の定義がそれ以上具体的に何を意味するかは、この判決によって必ずしも明確にされていない」¹²⁰ことも事実だった。

それでもこの問題は容易に解決できるものではなかった。仮に「不申告罪を定めた諸規定が過失犯をも処罰の対象に含めているとしても、規定上は何ら区別がないのに当該不申告が脱税の意思によるものか、他の目的、あるいは不注意、忘却によるものかによってその適用を左右するのは、解釈上むりだと思われる」¹²¹懸念もあったからだ¹²²。基本的に「不申告は、いわば何人も犯し易い罪」¹²³といえるのである。

結局のところ、「わかれ目は…違脱罪として規定されているところの「詐偽（偽り）その他不正の行為」という文言自体をどう解釈するかの点

に求めざるを得ない」というのは説得力があり、分析の方向性の順序としては正論だと思われる。

第2項 昭和42年以降の主な判例の動向

(1) 最高裁昭和48年3月20日第三小法廷判決（刑集27巻2号）

昭和42年大法廷判決以降として最初に注目できる当判示は、無申告ではなく過少申告に関する事案である。前述したとおり大法廷判決では所得秘匿工作の有無が問題とされていたが、当判示は過少申告の場合にも遁脱罪の成立に所得秘匿工作が必要となるかどうか争点となっている。その判示は「真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさらに過少に記載した内容の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為自体、単なる所得不申告の不作为にとどまるものではなく、右大法廷判決の判示する『詐偽その他不正の行為』にあたるものと解すべきである」としたことは注目に値する。このことは所得秘匿工作を伴わない過少申告もその「行為自体」が不正の行為にあたるとしたのであるが、判示の「ことさら」という表現に関して新たな展開をみせたといえる。

最高裁はここで初めて故意の程度という方向性からの言及を行うことにより、過少申告に関しては「ことさら過少に記載」した申告書を提出すること、すなわち積極的（確定的）故意の存在が必要であることを示し、逆にいうならば過少申告においては「未必の故意」では足りないことを「ことさら」という表現を用いることによって明白にしたのである。確かに故意の程度に関し、「未必の故意」で足りるとすれば、過少申告に限っては「記帳義務のない三〇〇万円以下の所得である白色申告者¹²⁴であれば、殆どが遁脱犯となり、単純過少申告と虚偽過少申告の区別もつかなくなる¹²⁵こととなるため、そういった意味では一歩前進した見解を示したといえるのではないだろうか。

そして当判示は、過少申告行為は純粋な過少申告自体（所得秘匿工作の有無に関係なく）が不正の行為にあたるとしたため、いわゆる最高裁が制限説¹²⁶の立場を表明した最初のものであると考えられる。この判決のおよそ1年半後に最高裁は、昭和49年12月13日第三小法廷決定の「大法廷判決に違反すると主張した」上告趣意に対し、「真実の所得を秘匿して内容虚偽の所得税確定申告書を提出した本件につき、原判決が過少申告通脱犯における『詐欺その他不正の行為』とは過少申告それ自体をいうとした判断は、なんら引用の当裁判所大法廷の判例（昭和42年11月8日判決）と相反する判断をしたものでないことがきわめて明らかである」と反論し、最高裁の制限説の立場を確認している。

（2）最高裁昭和63年9月2日第三小法廷決定（刑集42巻7号）

当判示は過少申告による法人税の通脱と無申告による会社臨時特別税¹²⁷の通脱の事案であるが、最高裁昭和49年12月13日第三小法廷決定に関しては、事前の所得秘匿工作がいかなる役割を果たすのかについての明確な説明はなかったため、それから十数年が経過した本決定の一度の判示における過少申告と無申告の両者の立場において、同時に最高裁がどのような見解を示すのか注目に値した。

これに対し本決定は、無申告による通脱犯の実行行為は「所得秘匿工作を伴う不申告の行為」であるとし、「所得秘匿工作を伴う不申告の行為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」とした。それとともに、過少申告についても最高裁昭和48年3月20日第三小法廷判決を支持していることを示すことにより、最高裁の制限説における立場を再確認した。

ところで、大法廷判決が示していたように無申告については、制限説であっても包括説と同様に所得秘匿工作と不申告の双方が実行行為に当たるとしており、判例における所得秘匿工作の立場は理論的整合性が曖昧であ

った。しかし、当決定は所得秘匿工作を伴うという状況は、無申告という不作為を実行行為とするための付随事項にとどまるということを明らかにした点で、純粹制限説と名付けられる¹²⁸ことがある。この頃から無申告通脱犯を不真正不作為犯として捉える動きがみられるようになった。

(3) 東京高裁平成3年10月14日判決

時代は平成に移り変わったが、この判決では無申告通脱犯の実行行為に対しては、不申告という不作為がそれに相当するとし、昭和63年の決定を引き継ぎ、「偽りその他不正の行為」の解釈としては純粹制限説を支持していた。さらに「所得秘匿工作」に関しては犯罪の準備ないし予備であるに過ぎないものと解したが、当判示は主体に関する共同正犯の成立に言及している点が特徴的である。

包括説の場合、事前の所得秘匿工作は実行行為に含まれないため、事前の所得秘匿工作にのみ加担したものの評価と犯罪性が問題となってくるのである。これまでの判例は、共同正犯の成立につきそれを認めてはきたが、「所得秘匿工作が実行行為に含まれるか否かの明言は避けていた」¹²⁹というより、明言できなかったということのほうが正確であろう。司法も結局は制限説と包括説のどちらかの立場を明確にすると、関係する要素もそれに対応しなければ矛盾することになるからである。

しかし、当判示は共同正犯の成否に関する限り包括説を採用し、だからといって昭和63年の決定を無視できないため、昭和63年の見解を「構成要件的状况」と呼称してその曖昧な概念を持ち出し、その部分を共同正犯の成立に借用することによって法律構成としたのである。

(4) 最高裁平成6年9月13日第三小法廷決定（刑集48巻6号）

再び論点は無申告通脱犯の所得秘匿工作との関係に戻るが、結局のところ無申告によって税を免れた場合、所得秘匿工作の伴わない事案に対して

最高裁がどのような判断をするのかということが依然として注目されるどころであったが、当判はその違脱の状況において、正確な帳簿が作成されており税務当局をして隠蔽するなどの偽装工作を全く行っていなかった事案であった点に大きな特色がある。

この事案の具体的な状況として、被告は売上金の一部を架空の預金口座に入金管理していたが、争点はそれが大法廷判決の「税の賦課徴収を著しく困難にする行為」に該当するかどうかには焦点がおかれた。一審ではそれを仮に「正確に記帳した帳簿が存在したという事実があったとしても」該当すると判示したが、二審では「これらの帳簿のみから営業による損益が完全に把握できるものとすれば、預金名義を借用するなどの方法によって所得を秘匿できる可能性は少ない」と判示し、通常の場合においては正確な帳簿が存在する場合には仮名・借名預金を設定しても積極的な工作にはあたらないことを認めている。しかし、「本件においては、多くの勘定科目に互り、これらの帳簿に記載されていない費用が存在し、その金額の確定は殆ど被告人の陳述に依存しているから、預金の出入りによってその信憑性を確かめる必要性が高く、預金の帰属を偽ることは、税務調査を著しく困難にする要素を含んでいる」と判示し、被告が架空名義で預金口座を設定したことを所得秘匿工作に該当するとした。

そこで「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」と判示し、主観的要件に言及したのが、本決定である。ここで最高裁は所得秘匿工作が存在したことを認めてはいるものの、ある種その争点を主観的要件にすりかえることにより、問題を別の次元に移し変えてしまったのである。違脱罪が刑法総則の適用をうける以上、故意犯であることは特別の規定がない限り当然のことであり、主観的要件のほうから先に判断するのであれば実行行為との因果関係論はあまり意味をなさないのであり、外形的要件（所得秘匿工作）等は元々それを確証するための要素¹³⁰に他ならないのである。

(5) 最高裁平成14年10月15日第二小法廷決定（刑集56巻8号）

本件は、故意の及ぶ範囲に焦点が当てられている。無申告により税を免れた場合、はたして所得秘匿工作が行われた部分に限って遁脱税額と認定するのか、それとも無申告であった全ての税額につき遁脱税額とするのか、即ち遁脱税額の量の問題となっている。加えて期限後申告も関係しているため、既遂時期にも言及している点で意義のあるものとなった。

判示は「所得の秘匿工作をした上、ほ脱の意思で…法人税確定申告書を提出しなかった場合には、法定納期限の経過により…罪が成立し、免れた法人税の額は所得の秘匿工作が行われた部分に限定されるものではなく、その事業年度の所得の金額全額に対する税額になるというべきである。このことは、事後に所得の秘匿工作を前提とする期限後申告が提出されたときであっても同様であり、その免れた法人税の額は、期限後申告書に記載された所得以外の秘匿された所得に対する税額部分に限定されるべきではないと解される」とした。

昭和63年決定の趣旨が、無申告の実行行為を無申告それ自体としていると解すれば、当決定は無申告と因果関係が肯定できるのは総所得金額に対する税額全部についてということになるため、そういった意味では昭和63年決定を一歩進めた見解であると推察できる。そして無申告遁脱罪の既遂時期は法定納期限の経過であるとした。

これまで時系列的にみてきたように、最高裁の判例も決して一貫したものではなく、下級審¹³¹に限ってはかなりその判決に差があるように思われる。特に制限説と包括説の立場における長年の対立から生じる理論的矛盾は大きく、依然として整合性に欠けるといえる。

第2節 遁脱罪の条文分析と学説の批判

遁脱罪の構成要件である「偽りその他不正の行為」に関しては、これまで制限説や包括説などを中心に幾つかの諸学説との関係が議論されてき

た。ここではこれまでの解釈の矛盾や混迷点を取り上げ、違脱罪の統一した理論構成を考慮する。

第1項 「偽りその他不正の行為」の解釈とその位置づけ

(1) 「偽りその他不正の行為」の文理解釈

各種個別税法における違脱罪の規定は「偽りその他不正の行為」¹³²という表現を用い、その基本的な要件を法人税法、所得税法、相続税法及び消費税法と、それぞれ共通の表現としてその条文規定にあげている。

まず「偽りその他不正の行為」であるが、この用語を文理解釈として詳細に分析すると、この要件は「偽り」を基幹とし、「その他の」ではなく、「その他」不正の行為と規定している。この用語の用い方は、「の」が有るか無いかだけのように思われるが、法令上は両者を基本的に異なった用語として使い分けており、「その他の」を使う場合は「その他の」の前に出てくる言葉が、あとに出てくる意味内容の広い言葉の一部をなすものとして、全体と部分の関係にある場合に主に用いられる。それなので「その他の」を使う場合は例示的な役割を果たす目的で用いられる¹³³のに対し、「その他」を使用する場合は、その前にある言葉とその後にくる言葉とは並列関係にあるのが原則¹³⁴である。「その他」が使われる場合は、結びつけられる用語が別個独立のものであって、いわばこれを並列的に結びつける場合に用いられる。それなので「その他」の次には「これらに準ずる〇〇」、「これらに類する〇〇」といった文言が置かれることが多い¹³⁵。そう考えると「偽りその他不正の行為」の場合の解釈の仕方も、「偽りに準ずる不正行為」、もしくは「偽りに類する不正行為」と考えることは妥当ではないだろうか。

そして、「その他」に続く「不正の行為」であるが、これも「偽り」と同じく抽象的な表現となっている¹³⁶。違脱罪における各種個別税法が、「偽り」や「不正の行為」という表現を取り入れたことには、それをあまり限

定的に記述することによる社会通念上の非難行為を租税法律主義的や罪刑法定主義にてらし合わせても、それに含まれないことによる不都合感の発生を懸念していると考えられるが、それは結局のところ「不正の行為」にあたるか否かを、客観的に存在する社会の一般的規範に照らして判断することを求めているように思われる。そうすると「偽りその他不正の行為」は形式的な行為というよりはむしろ実質的な違背行為と考えられるのであり、それは「詐欺罪における偽罔行為のように特定の相手に向けられた行為」¹³⁷というよりは、むしろ方法に反倫理性がみられるという意味であろう。

それで、税法の罰則規定が「偽りその他不正の行為」「によって」としたのは、何か特定の行為や限定的な行為（例えば事前の所得秘匿工作）のみを想定して「偽りその他不正の行為」としているのではなく、結果「税の賦課徴収を不能、困難ならしめ」た何らかの意図的な性質の状況であり、それは一種の行為（作為）にもなれば、不作為的なものまでも含まれるといえるだろう。

(2) 「税を免れた」行為と「偽りその他不正の行為」

ところで、各種個別税法の罰則規定には「偽りその他不正の行為」「によって」「税を免れた」とあるが、これは「偽りその他不正の行為」という限定表現を加えなければ、単に「税を免れた」となるのであり、行為という概念に関しては「税を免れる行為」というものの存在も実際に示唆していると考えられる。それで自然にこの両者の関係と実行行為との関係を解明する必要性も生じる。

まず「免れる」という言葉の文理解釈であるが、『免れる』とは「好ましくない事柄や災い・責任などをこうむらずにすむ」¹³⁸ことであり、必ずしもその主体の不正に言及している用語として用いられているわけではないことに注目できる。むしろ逆で、通常は悪い状況を回避できるか否かに

使われるようで、何らかの災難から逃れることができた場合にそれを「免れた」と表現することが比較的多いといえる。そうすると、「税を免れた」という表現は刑罰法規の条文の一部だからといって、必ずしもその主体がその言葉によって不正な概念のみを表しているとは限らないということである。それで、「税を免れた」というのは積極的な意味にも理解できる表現なのであって、税負担を何らかの手段（不正なことに係らない）で軽減できたとも解釈できる表現となるのである。

たとえば一般に節税という言葉がある。この用語は法律的な用語ではないが、税を免れる意思を伴っているからといっても、違法性の存在が否定されることは一般的にみても明らかである。節税とは一般的には合法的な手段によって税負担を軽減させる方法であり、違法な手段を用いて税負担を圧縮させる脱税とは根本的に性質を異とするものである。租税法研究において、租税回避行為という用語につき議論がされることがあるが、これは言うなれば納税義務者からの主張では少なくともその時点では正当に税を軽減させている行為であって、必ずしもその時点では刑事上の問題と認識されるものではなく、課税庁側もしくは司法判断における実体法上の解釈の問題なのであり、時にそれが租税回避行為の否認という形で処断されたとしても、それが同時に違脱行為となるわけではないのである。もちろんその時点では当該行為が納税義務者の一方的な主張であるために、結果として違脱罪の構成要件に該当することになれば、可能性の問題としてそれが刑罰法規にも関係することもあるが、通常は租税回避行為の認否については租税実体法上の複雑な解釈が問題とされるのであり、課税庁と納税義務者との双方の民事上の争いなのである。

金子宏もその点、租税回避行為の定義を「私法上の選択可能性を利用して、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要

件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除することを租税回避¹³⁹であるとし、「租税回避は…脱税と異なる」と述べている。もちろん金子宏は「節税と租税回避行為の境界は、必ずしも明確でな」いことも認めているが、いわゆる節税が刑事罰と直接的な関係があるとは一言も述べてはいないのである。

そう考えてみると、「税を免れる」という表現は、文理解釈上はこの用語を一方向的に不正行為を意味する言葉として使用されていると限定するのは賢明ではなく、「偽りその他不正の行為」と組み合わせられて用いられることによって初めて違法性を帯びる、すなわち脱税と結びつくと考えるのは妥当な見解ではないだろうか。それは租税回避行為のように「偽りその他不正の行為」以外の理由によって（正当に）「税を免れる」行為の存在を暗に示しているものと解釈することもできるはずである。それで租税回避行為もしくは節税という用語は、「偽りその他不正の行為」という構成要件に該当せずして「税を免れた」行為であると考えられ、「税を免れる」行為の全てが違法性を含んでいるのではないことが窺えるのである。

その点を全体的に鑑みると、各種個別税法における通脱罪の規定の中には、「偽りその他不正の行為」と「税を免れる」行為との二つの行為概念が存在することとなり、この観点での整合性を諮る議論が必要となると考えられる。

(3) 行為属性説の検討

「偽りその他不正の行為」の解釈をめぐっては「行為属性説」¹⁴⁰という見解が予てから存在し、この見解によると「過少申告通脱犯については、「偽りその他不正」とは、虚偽過少の税額を確定するための手段が「偽りその他不正」なものであること」であり、「換言すれば、「偽りその他不正」とは、「税を免れる行為」の属性を示す要件にすぎない」とするもので、「税を免れる」行為の他に必ずしも「偽りその他不正の行為」が存在

しなければならないわけではないというものである。そして「無申告通脱犯については、納税義務を免れるために申告しなかったという内的事実が客観的証拠によって証明できるならば、無申告という不作為それ自体が「偽りその他不正の行為」にあたるとする」説である¹⁴¹。

少数意見であるが、この解釈論はそれまでの問題点をかなりの部分解決した点において高い評価に値するものである。この説はそれまでの「制限説」と「包括説」との対立における観点を根本的に覆すことになり、実行行為に対して事前の所得秘匿工作を含めるか否かのみを争点とすることで、その枠内に捉われて発展してきた両説の対立を覆し、過少申告と無申告という二つの通脱の形態に分別することによって、それぞれの性質の相違点から通脱罪の実行行為を捉えるものであった¹⁴²。

前述しているように、通脱罪における実行行為とは、過少申告行為と無申告行為である。刑法理論上、実行行為の中には不作為犯も含まれるので仮に「偽りその他不正の行為」が実行行為だとすると、論理的には「偽りその他不正の行為」と実行行為は同一ということとなる。しかしながら、これまで「所得秘匿工作」そのものが実行行為であるとする見解¹⁴³も事実存在するのである。しかしこの「行為属性説」は、そういった無駄な議論を超越し、通脱罪の実行行為におけるその行為の属性に着目したゆえに、実行行為の中でも違法性のある定性的な態様部分のみが違法であることを「偽りその他不正の行為」の意義としたのである。

そういった意味では「偽りその他不正の行為」そのものには、「現行制度の下では、この文言は特段の意味をもたない、あるいは、偽りその他不正の行為が税を免れる行為の違法性を高める機能を有するということの意味するものにすぎないと解する」¹⁴⁴としている川口政明の見解は極論であり興味深いかもしれないが、純粹に「偽りその他不正の行為」が「行為の違法性を高める」機能を有しているとの仮定にたつのであれば、初めから「税を免れる」行為はそれ自体に多少とも違法性が存在することを暗に

述べていることにもなるだろう。

この「偽りその他不正の行為」と実行行為との位置関係を分析し説明することは重要な点であるといえる。実際に今日に至るまでの「構成要件の解釈をめぐり、特に、実行行為とは何か、税を免れることの本質、因果関係の捉え方、ほ脱の犯意（故意）とほ脱犯の成立範囲との関係などについて見解が多岐に分かれ、実務上も、確定した判例はなく解釈も統一されていないというのが現状である。しかし、これら各論点についての諸見解の対立も結局は実行行為の解釈についての立場の違いに基因するところが大きいと思われる。」¹⁴⁵からである¹⁴⁶。

確かに基本的に刑罰条文の規定は実行行為の種類までも限定しているものは現に少なく、殺人罪に例えるならば殺人罪の規定は単に「人を殺したものは、…」と規定しているにすぎず、「…によって」「人を殺したものは」とは規定していない。それで通常の結果犯に関しては特定的手段（方法）を条文上の表現としては限定していないのである。それで、同じ結果犯でも実行行為を限定していないものは他にも窃盗罪などもそうであると考えられるが、遁脱罪の条文規定上は、「偽りその他不正の行為」「によって」「税を免れた」と規定されており、刑事罰の対象となる違法性の属性部分という定性的な限定をしているものと考えられる。

前述している「偽りその他不正の行為」の解釈を含めて、法は時代における実行行為の手段や方法を限定することはできない。少なくとも立法制定時点においては想定されていたであろう手段も、時の経過とともに多様化することも考えられなくはない。それで「偽りその他不正の行為」とは抽象的表現ではあっても、実行行為の内、違法性のある行為¹⁴⁷であると考えられ、むしろ遁脱犯が何らかの偽った行為や拳動を帯びている故意犯であることに注目させている¹⁴⁸ようにとれるのである。「税を免れる」ことは不当に税を免れるときにその違法性を帯びるのであって、正当に税を免れることにおいて違法性は存在しないと考えるのである。

それで結論的には逋脱規定の条文上の「偽りその他不正の行為」の解釈においては、「税を免れる」行為の中の定性的社会悪を帯びた行為若しくは態様が違法性を帯びることとなり、過少申告の場合には申告行為が伴うため実行行為は作為の形式をとり、金額が相当なものであれば過少申告という行為自体が実行行為となるとする最高裁の判例¹⁴⁹も決して誤りではなく、無申告（不作為）の場合にもそれが逋脱の目的（故意）によってなされるのであれば、「偽りその他不正の行為」の意味する社会悪すなわち「税の徴収を困難ならしめた」¹⁵⁰十分な行為に包含され、前述した解釈を含めて述べるならば、例示を含め税額を確定するための手段が「偽りその他不正」なものであるという概念すなわち違法性を主に伝えていることは理解に難くない。

それでも「行為属性説」に関しては、少なくとも二つの点においては明瞭な説明がみつからない。一つは単純無申告罪との整合性と、もう一つは事前の秘匿工作の位置づけである。これらを後述することとする。

第2項 「所得秘匿工作」の位置づけ

逋脱犯が自然にその目的を達成させるための手段として、申告に先がけて事前に課税所得を秘匿させるための工作を行うことが事実存在する。この事前の所得秘匿工作は逋脱罪における実行行為との間にどんな関係を有するのだろうか。

ここでは今日まで議論されてきた所得秘匿工作が、法的にはどのような位置づけとして据えることが望ましいのかを考える。それにはまず「所得秘匿工作」がどのような過程において形成されるのかを検証する必要があるだろう。この問題はむしろ昭和42年の大法廷判決が提起した課題であるといえる。

(1) 「所得秘匿工作」の形成過程

所得秘匿工作は全て作為の形で表現され、不作為の形で表現されることはないのでその全ては何らかの自然人の行為であることが予定される。税を免れるために行われる事前の所得秘匿工作とは、その課税物件（課税客體）が所得（所得税上の事業所得や不動産所得、また収益事業を行う法人の所得）という要素から生じる場合においては、実務上、複式簿記による帳簿類や各種出納帳や証憑書類などに一般に具現化される。もちろんその限りではなく第三者の作成すべき書類を偽造したりすることや合意事項に基づく契約書類や議事録なども含まれると考えられるのであるが、そういった帳簿類の作成は税法上のみならず商法上も義務付けられているので、事業性業種の場合、正規の簿記の原則に従って作成される正当行為としての帳簿類の作成（工作）が存在することは当然予定される。

それで、「税が所得の額に対応して算出されるものであるため、税を免れるためには必然的に所得の額を圧縮し、過少な所得しかなかったように見せかけるという工作をしなければならない。」¹⁵¹ 「所得秘匿工作」とは、基本的に正当な所得額ではない遁脱した所得を差し引いた申告所得額が一見真実の所得となるように導かれた一貫した帳簿組織全体か、その一部をさしていうものと考えられるが、この工作は基本的には作為で表現され、当事者であろうが第三者のものであろうが何らかの計算過程の備忘記録となるものである。「その中には、工作をしたために却って無申告が明らかになってしまうような下手な工作から、無申告の事実自体を探知することがほとんどできなくなるような巧妙な工作まで様々の程度の行為が含まれ、さらにその具体的な態度はまさに千差万別ともいいうるであろう。」¹⁵²

遁脱罪に未遂を処罰することや予備罪の適用は規定されていないが、この所得秘匿工作における本質的な特徴を考慮し、刑法上の観点からみると、これは予備行為であると考えられる。予備行為とは基本的には実行の着手にいたらない準備行為¹⁵³であり、既遂の実行行為とはその範囲的に異

なったものと考えられる。なぜなら違脱犯がこの所得秘匿工作を行う本来の目的は、実行行為を隠匿するというよりはむしろその後の税務調査に対応することが主な目的¹⁵⁴であり、その調査に対し嫌疑をかけられずに調査を終了させることにその本質を有している。その点帳簿から導き出した決算結果から課税所得を申告書に転記するという部分においては実行行為（すなわち、申告行為）に導くような間接的な関係であったとしても、必ずしも直接的な関係であるとするほどの根拠には成りえない。では未遂行為であるかといえば、未遂行為は着手未遂と実行未遂が存在するが、両者とも実行行為の終了の未了がその区分なのであり、この場合も所得秘匿工作は実行行為の着手（申告）には至っていないのである。仮に実行行為において未遂が実務上存在するとすれば、申告したはずの申告書類が税務当局で正しく受理されていなかったような申告書提出時における受理の問題であり、過少申告の場合に限るだろう。

無申告違脱犯だったとしても、無申告の代わりに事前の所得秘匿工作が実行行為になりえるのかというと、税を免れたのは秘匿工作によるものではなく無申告によるものであり、まして所得秘匿工作が存在しない場合には構成要件に根本的に該当しないという問題が生じてくるのである。

(2) 「所得秘匿工作」の有無

元来この「所得秘匿工作」というものは、納税義務者からしてその存在の有無が正当に存在しない（あるいは必ずしも必要としない）場合があることに注意を向けなければならない。例えば相続税を違脱するための申告において、事前に法定相続人である納税義務者は、被相続人の財産（ここで主に考えられるのは、現金や金品などの第三者の関与が薄いものや架空名義の預金通帳など）の存在を知って、税務代理人等に申告を依頼するかどうかは別として、その申告そのものに至るまでは何の工作行為の必要としない種類の納税の成立が実際に存在するということである。このよう

な場合、相続人からすれば生前の被相続人の財産管理における帳簿書類の作成義務や権利は法的に存在するものではなく、被相続人の死亡に伴う相続の発生があって初めて納税義務者となるのであり、被相続人の名義で登記されているような不動産やその他会員権などなら、その変更委任依頼自体が秘匿工作になりうる可能性があるにしても、所持現金や金品などの場合は、その存在場所のみを周知しているだけで、直接的にそれを管理するための恣意的な行為を行うことなく直接的に申告までが可能なのであり、同時にそれは無申告をも包含する。よって実務上、所得秘匿工作を伴わない（もちろん故意は伴う）無申告は十分可能であり、現実に存在する。それなので所得秘匿工作が存在しなければ成立しない理論構成は、この問題を考慮する場合、極めて不適切であるということなのである。

松沢智は、「無申告行為それ自体を「不正行為」というのではない。所得秘匿行為を伴う無申告につき、その秘匿行為が存在する状況下において無申告をしたという不作為それ自体を実行行為とみるのである」¹⁵⁵と述べ、「所得秘匿工作」の位置関係における全体的な結論を主張しているが、この場合『「虚偽無申告犯」との理論的区別』に言及していることは評価できるものの、所得秘匿工作の形成過程とその存在認否の検討を欠いている分、体系的な整合性は築けていないと言わざるを得ないのである。

(3) 先行行為説の検討

しかし所得秘匿工作が実際に存在する場合には、この存在を刑法理論上どのような位置に据えることになるのだろうか。事前の所得秘匿工作を伴う無申告遁脱犯を不真正不作為犯として成立させる法的作為義務の一つとして、それを先行行為と据える見解がある¹⁵⁶。

刑法上、通常この先行行為の例としてよく用いられるのは、放火罪における事前のたき火行為¹⁵⁷である。当然この場合たき火自体が違法行為になるわけではない。たき火の始末を通常の作為義務と考えるならば、たき火

の着火行為は先行行為とみなされ、その始末を故意に怠るならば、作為義務を果たさなかったとして放火罪の不作为犯が成立すると考えられる。この場合たき火自体は許可されている場所であるならばそれ自体に違法性はなく独立した自然人の行為であるが、故意にその火の始末を怠ったときには因果関係が生じ、放火罪を成立させる。

しかし通脱罪における事前の所得秘匿工作を先行行為として同様に位置づけようとする場合、些か問題が生じるように思えるのである。すなわち事前の所得秘匿工作は、それ自体必ずしも自然の行為ではなく故意に通脱するという目的においてのみ存在する行為であり、すでに目的達成の全体としてはその行為に着手しているのである。それは通常たき火自体が放火の一手段として限定しえないことからしても明らかであり、通脱犯においての所得秘匿工作はその着手時点からして通脱目的の行為そのものなのである。所得秘匿工作は独立した一つの自然な行為ではなく、明らかに通脱の目的と意図の伴った申告行為（無申告の場合もある）に繋がる行為である。

仮に無申告通脱犯を不真正不作为犯として理論的に取り入れると、作為義務に関しての理解の説明が十分にされなければならないと考える。虚偽無申告通脱犯を不真正不作为犯として成立させるためには、通脱犯自身が前提となる何らかの作為義務を作為犯と同等と考えられる程度十分に負っていることが必要となってくる。不真正不作为犯の成立要件としては、一般的には法的な作為義務と作為の可能性・容易性の二つの要件が基本求められるのであるが、元々通脱犯であるならばそれはすでに納税義務者なのである。すでに述べたように申告義務は申告納税制度のもとでは国税通則法のすでに定めるところであり¹⁵⁸、通脱犯が不真正不作为犯として成立するための法的作為義務も、申告義務そのものなのである。納税の成立をみれば通脱の容疑の存在自体がそれをすでに包含するものである。そう考えると通脱犯の秘匿工作は放火犯のたき火とは決定的な違いがある。通脱犯

の所得秘匿工作は後でその存在を滅失しなかったことが作為義務を怠ったことになるのではなく、所得秘匿工作というものは申告書が正当なものとして一貫しているように見せかけるための一種の仮装行為（作為）であり、それが申告した所得に合致転記されることによって包括した状況を作り出すのである（論者は包括説を全面支持しているわけではない）。この点につき事前の所得秘匿工作を不真正不作為犯の先行行為と捉えるのは些か軽率な当てはめといえるだろう。そうであるならばもし無申告を不真正不作為犯として刑法上理論構成するための作為義務とは、我が国が申告納税制度のもとにあるならば申告義務が正にそれに当たるのではないだろうか。

結論的に考えてみると、無申告によって税を免れるという同じ一つの行為が無申告逋脱罪の条文からみると不真正不作為犯であり、一方単純無申告罪の条文からみれば、真正不作為犯となるというのも整合性の点で一致しないのではないかと思えるのである。もちろん条文が違えば、不作為犯の体様も変わってくるとする見方もあるが、同じ無申告という点から考えるならば、同じ申告義務を一方では逋脱犯としての不真正不作為犯の作為義務とし、もう一方では単純無申告罪の命令規定根拠とすることもする種の矛盾を含むのではないだろうか。

無申告逋脱罪を仮に不真正不作為犯と仮定して考えてもその作為義務は申告義務となり、無申告逋脱罪を真正不作為犯として捉えた場合の命令規定（申告義務）違反と同じ申告義務というものが持ちだされるわけであるが、しかし同じ不作為犯であるならば、不真正不作為犯の作為義務における証明のほうか、その発生根拠の立証の問題やその作為義務の実質的内容の検討が存在する分、刑法理論上複雑な理論構成過程が増えているだけなのではないかと思えるのである。無申告逋脱罪に関しては、申告義務を単なる行政的な作為義務とするよりも、納税義務を怠った命令規定違反（真正不作為犯）として捉えたほうが、申告納税制度を保護法益と据えることによって脱税を社会悪とみる今日的な逋脱罪の存在が、社会費用を安

定着させる基盤にもなるのではないかと思うのである。そして過少申告の場合もこれを差額を申告しなかった無申告部分に注意を向ければ、一部差額を申告しなかった無申告違脱犯なのである。申告（納税）義務が存在したということを仮に不知であることを主張したとしても、刑法は知らなかったということが刑を免れる理由にならないことを明確に規定しているのである。

(4) 「所得秘匿工作」と故意の立証

ここまでみてきたように、これまでの学説や判例は複雑化し過ぎ、結局のところ事前の所得秘匿工作の有無との理論的整合性における一貫性に欠いていたように思われる。その最たる鋭い指摘は佐藤英明が述べた「この問題を検討するにあたっては、特に、単純無申告でも虚偽無申告¹⁵⁹でも確定を免れる税額は同じであるということを念頭においておかなければならない。すなわち、工作がなければ単純無申告罪にあたるにすぎない後続の無申告が、何故に、それ自体は違脱税額を変化させない所得秘匿工作が伴うと、違脱罪にあたる虚偽過少申告と同視しうるものになるのか」¹⁶⁰が浮彫りとなるのである。結局のところ、その後の理論構成は迷宮入りし、「不真正不作為犯の議論において、ある行為が結果発生の危険を招来する先行行為であるというときには、その「結果発生の危険」¹⁶¹とは、飽くまでも「構成要件的结果」の発生の危険が考えられていたのではなかろうか。ところが、確定行為に関する場面における租税違脱の結果は適法な確定を免れることであって、最終的に課税を受けないことではなく…申告納税方式の租税の場合には、無申告のままで申告期限を徒過することによって税額的全額につき適法な確定が免れられると考えられているから、「税務調査でも正確な税の賦課がなされない危険」を発生させる所得秘匿工作は、違脱の結果の発生後にその違法状態を修正することの障害を引き起こす危険性を発生させるにすぎない。したがって、この危険性を発生させる

ことを根拠に、所得秘匿工作を遁脱罪の不真正不作為犯を成立させる先行行為と考えることには疑問が残るように思われる」という見解も述べている。

筆者はむしろ所得秘匿工作を故意の立証の問題と据えることによって、主観的構成要件要素と客観的構成要件要素を区分し、全体的な整合性をみることができると考える。租税刑法は行政刑法ではあっても刑法総則が適用される以上構成要件的结果の故意の存在は求められるものであり、その立証は我が国では検察側に求められるが、国家的刑罰権を科す以上その立証は不可欠である。確かにこれまでに考えてきたように、租税遁脱罪は結果犯であり不作為犯の理論が正当に成立しうるわけであるが、それでも不作為に対して国家の刑罰権を課すことには刑法学上の重責があることは通説である。仮に所得秘匿工作を先行行為と据えるか否かは別としても、それ自体はあくまで作為行為であり、同時に作為である以上、遁脱者に遁脱の意思があったことの何よりの証拠となり得る¹⁶²のではないだろうか。このことは刑法理論上の不作為（無申告）と構成要件的结果（税を免れたこと）との間における故意を同時に立証することにもなるだろう。

東京地方検察庁検事であった寺西輝泰¹⁶³も「内心的事実が客観的証拠により証明できるならば、無申告という不作為それ自体が、偽りその他不正の行為となると解すべきである」としており、「帳簿類の不作成、あるいは財産隠匿行為が不正の行為であるかのごとくみて、無申告は脱犯を有罪とした例がみられるが、これら期中の不正経理等の事実は、税を免れる意図という内心的事実を証明するための間接事実にすぎない」としているのである。

第3項 単純無申告罪の判例と解釈

単純無申告罪の規定は、所得税法第241条にて「正当な理由がなくて」「申告書をその提出期限までに提出しなかった」ことに対し罰することを

規定している。所得税法における違脱罪の刑罰は「五年以下の懲役若しくは五百万円以下の罰金」¹⁶⁴であるのに対し、単純無申告罪の刑罰は「一年以下の懲役又は二十万円以下の罰金」とされており、違脱罪のそれと比較すると刑は軽く定められている。それで現在における単純無申告罪の趣旨は、税額確定手続における申告秩序（申告納税制度）を維持することが主な目的であると考えられる。

元々、単純無申告罪の立法制定理由は、先の最高裁昭和24年7月9日第二小法廷判決を発端に制定されたものであった。当時は「不申告そのものを犯罪とする明文規定はないのみならず不申告を犯罪とする趣旨は現行法上どこにも現れていない」という判示をうけ、戦後の申告納税制度の確立を念頭に罪刑法定主義に則り、翌年昭和25年4月には早くも直接国税に定められている。実際には法制側の整備不足を認めた形となったわけである。

それでも数少ない違脱罪が適用されたが単純無申告罪の解釈を明確にした事例をあげると、最初に広島高裁昭和36年4月28日判決がある。この判例が興味深いのは、昭和42年大法廷判決以前に「所得税法第六九条の四の単純不申告罪は、何等不正の行為を伴わない、単純な不作為による無申告を処罰する規定であって、不正な作為を伴う無申告は、同条の適用を受けるものではなく同法第六九条第一項（旧、違脱罪の規定）によって律せられるもの」と判示したことである。その控訴趣意は「原判決が…所得税法第六九条第一項…に当るものと認定して、同条を適用したことを非難し、…法令適用の誤りを主張するものであ」ったが、最高裁昭和24年12月13日の単純無申告罪の解釈より漸進的なものであったとされる。昭和24年が暗に示した単純無申告罪の適用例が、「違脱の意思のないものとすべき」と主張したのは尤もであるが、当判示は「不正な行為（後の所得秘匿工作）を伴う無申告」は単純無申告ではなく違脱罪に該当すると示すことにより、所得秘匿工作の有無によってそれを判別することとした大法廷判決に比べ、単純無申告罪の適用解釈を明確に区別しているのである。そういっ

た意味では大法廷判決以前に大法廷判決以上の解釈の発展を示していた（もちろん、筆者は大法廷判決を全面的には肯定しているわけではない）。

それに対し、名古屋高裁昭和38年12月21日判決は、両罪ともに無罪判決となった事例であるが、無罪の理由等について、「不申告の点は、その証明十分である」ことを認めながらも、「故意なくして…所得が皆無である（ので）不申告罪は成立しない」と判示した。本件は単純無申告罪の適用に「訴因を不申告罪に変更」していないこともあげているが、しかしここに言及している故意の種類には疑問がある。すなわち、遁脱の故意は遁脱罪の主観的構成要件であって単純無申告罪の帰属する故意はあくまで不提出の故意なのである。つまり、判示は無申告の証明が十分であることに言及しているが、それが遁脱の故意か不提出の故意か、もしくは手続上において申告期限を徒過したという意味かを明確にしていないのである。もしこれが遁脱の故意であるならばそれは誤りであり、単純無申告罪適用の可能性の機会を失念しているといわなければならない。

最後に大阪高裁昭和31年11月26日判決がある。当事例は遁脱罪と単純無申告罪の両者に対して法人税法違反の容疑で有罪とし、その解釈を与えている事案である。まず単純無申告罪についてであるが、申告期限後における申告書の提出でも当犯罪が成立するかというものであったが、「法人税法第四八条の二所定の犯罪（旧、単純無申告罪の規定）は、正当な事由がないのに所定の申告書をその提出期限内に提出しなかった場合に成立するもので、その期限経過後に申告書を提出したからといって犯罪の成立を否定すべきでない」と同時に、この「犯罪事実を判示するには、正当の事由がないのに所定の申告書を所定の期限内に提出しなかったことを示すをもって足り、正当な事由がないことをにつき、その理由を判示する必要はない」としている。後者は司法判断の必要性からいっても当然といえるが、前者の期限後申告に関する解釈には議論の余地がある。

現行の国税通則法第18条は「…その期限後においても、第二十五条の規

定による決定があるまでは、納税申告書を税務署長に提出することができる」とあり、原則的には国税通則法第17条にあるように申告書は期限内の提出を義務づけているが、期限後の提出の可能性を容認している。問題はこの期限後申告に関する規定が単純無申告罪との適用関係において、どのような解釈をすべきかということである。

単純無申告罪は当判示にあるように「正当な理由がない」のに期限内に申告書を提出しないことで成立するのであれば、外形的には単に期限後の申告を認めている国税通則法の期限後申告の規定は矛盾するのであり、「正当な理由がある場合には」との限定表現が期限後申告の規定に記載されていれば兎も角、実体法と罰則法の整合性がとれていないことにもなる。一旦申告書を期限内に提出しているものが、税額不足を理由に再度申告書を提出することとなっている規定が修正申告（国税通則法第19条）の規定であり、期限後申告の規定はこの規定とは別に存在している限り修正申告の規定には包含されないのである。仮に修正申告の規定に何らかの理由により含まれたとしても、修正申告の規定にはこの矛盾を解消する言及はない。

当判示における違脱罪の既遂の解釈検討は次項に含めて検討することとするが、このように単純無申告罪の判例をみると、それが違脱罪との関連において一部その解釈が示されるに止まり、単独で単純無申告罪が適用された事例は皆無に等しいことがわかる。つまり現行の単純無申告罪の規定は、刑法の規定により重いほうの罪に吸収されるため、存在価値が問われてきたのである。無申告違脱罪の解釈に困難が生じていた当時においては、無申告違脱罪、単純無申告罪及び無申告加算税などの無申告行為に関わるそれぞれの境界線が明らかに曖昧であったことは事実である。それでほとんど議論をする余地もないままに安易で早急な法整備を行った結果、違脱罪との関連においては別々の立場として今日まで存続してきたのが実際のところであろうと思慮される。

第4項 既遂時期の解釈と学説

逋脱犯の既遂時期に関しても今日に至るまで様々な論議がなされてきたが、基本的な立場としては確定時説と納期説の対立があり、確定時説は法が期待する時期に租税債権を確定させないことをもって結果が発生したとする見解で、納期説は法が期待する時期に租税債権を履行しないことをもって結果が発生したとする考え方である。これまでそれは申告が期限内・期限後などにより区分され議論されてきた。

国税通則法24、25条は共に、納税義務者が「国税に関する法律の規定に従っていなかったとき」や「申告書を提出しなかった場合には」、「調査により」「税額等を更正」または「決定」という課税庁側の調査権限を認めている。この規定の中には特にその期限や期間に関する定めがあるわけではないが、税務署長はそこに規定する状況がみられる場合には適切な仕方ですべてでも税務調査を行うことができるものと考えられる。そして国税通則法26条は、税務署長による再更正手続きも認めている。

前述した第1章で述べたように、逋脱犯は特殊な結果犯であるが、この既遂の時期に関する我が国の学説である確定時説と納期説に関しては、さらに検討の余地があると思われる。前項の判示¹⁶⁵は、逋脱の既遂時期に関し「一たん逋脱罪が成立した以上、その後に法人税を納付したからといって、犯罪の成立を否定する理由はない」と判示している。当無申告事案は前項のとおり単純無申告罪に関しても共通する観点であるが、それは申告書が期限内に提出されなかったこと（確定時説）により、そしてそれが同時に納付もされなかったこと（納期説）により逋脱罪が成立したとされている。それで、何れの立場においても当事案は既遂となるのであるが、問題は「逋脱罪が成立」後、即ち、既遂した「その後に法人税を納付したからといって、犯罪の成立を否定する理由はない」としている点である。

ところで、筆者は確定時説を推奨する立場であり、この問題は第1章で述べたとおり、法解釈的には法定申告期限において逋脱罪は確定（既遂）

していると考えられる。佐藤英明も「租税債権は…手続的な面において違いはあるものの、本質的に私債権と異なるものと考えられている」¹⁶⁶と述べ、租税債権を私債権の概念と同等におきかえているが、違脱の本質が租税債権を害することであるとすれば、申告を怠ったことにより、既に租税債権は阻害されているのであり、一旦確定した税額を納付するか否かはむしろ国税徴収法の定めるところであり、課税当局が組織上も徴収部門は調査部門と分離していることから理解できるとおり、税額の確定と納付は別の問題なのである。

例えば、課税客体を所得系にみる各種租税実体法は、その課税所得などを計算する方法として会計手法の一つである実現主義ではなく発生主義という概念を採用している。具体的には収益が確定していれば売掛金のように債権が現金化していなくても収益（益金もしくは利益）として計算されるのでありそれは費用に関しても原則同様である。この場合は私法上の債権債務関係ではあるが請求書類の作成提示等によりその債権債務は確定しているのであり、具体的な着金方法に関しては法的権利関係と直接関係ない。これを同じ租税法の枠内で類推できるとすれば、租税債権もそれぞれの立場に相違はあるものの納税義務者に対する国の公的債権¹⁶⁷であることに違いはない。ここでいう申告行為は、納税義務者が申告といういわば付加的な税法上確定手続過程を経て納税額を特殊に確定させるだけであり、納税（徴収）行為とは別の行為なのである。税法は法定申告期限と法定納税期限とを同時期に定めていることが多いだけであって、確定させた税額を徴収する手続きはむしろ国税通則法からすると特別法としての国税徴収法の定めるところである。そう客観的に考えるならば無申告違脱罪の既遂時期は、基本的には法定申告期限を徒過した時点と考えられるのではないだろうか。申告納税制度を採用している以上、果たして申告をしないで納税だけ行うという手続上の流れが存在するのかということでもある。申告納税制度における通常の租税手続きの流れは、納税義務の成立をみた後、申

告書をもって税額を確定させてからでなければ納付は存在しないことを念頭におく必要がある。根拠のないものに対しては納付も存在しないのであり、そういった意味では納期限の存在も申告に依存しているのである。このように考えると、「租税債権・債務を中心として体系化された租税法において、租税処罰法の中心的な規定たる通脱罪が端的に租税債権を保護していると考えられる点で、体系的な整合性を得ることができる」¹⁶⁸のである。

前述した実行の着手時期に関しても、過少申告の場合、所得秘匿工作が存在する場合にはその時点から着手しているという意見も存在するようであるが、通脱犯が所得秘匿工作を行う動機は、税務調査官に対するものであり、それが全体としては通脱の目的上の事柄であることは否めないが、しかしながら「税を免れた」直接的な起因関係にはなく、厳密にいうならば、調査官に対して虚偽の答弁をする条文にむしろ包含されるべきであろう（所得税法第242条）。

もし納期説を正しいとするならば、申告書を提出せずして納付書をして単独で税額のみ期限内に暫定的に概算納付し、後で税務調査等により申告の必要性を指摘されてから申告書を提出したとしても、刑事上は通脱犯の構成要件を充たせないこととなる。国税は常に担保されることとなるので、この場合無申告通脱罪の成立の回避が手続上自然に可能であり、5年以内¹⁶⁹（国税通則法第72条）に税務調査等がなければ国税の消滅時効を許しうることとなるのである。概算納付した税額は、課税庁にその根拠をみることができなければ将来的には誤納付として還付されるか、さもなければ他の税目等に充当納付の手続きをとることによって都合のよい対価性をもつのである。しかしこれが立法趣旨からしても条理からしても不適切であれば納期説は誤りではないだろうか。

第5項 不作為犯としての違脱罪

違脱罪の中でも無申告違脱罪の成立の理論構成としては、今日まで明確な見解は示されていなかったといっていいただろう。序論でも述べたとおり、判例も従来から積極説と消極説に分かれており、どの学説や立場も全体的としてはその理論的な体系に矛盾や曖昧な点がみられたことは否めない事実であった。それは筆者が冒頭から指摘している点でもあるが、事実、最高裁¹⁷⁰も「それは立法によって解決すべきであって、所論のような解決によってこれを解決することはその当を得たものではない」と判示の結論にて言及しているように、根本的には条文の中に「無申告による」違脱規定を酌み入れることが必要であることは筆者の政策的な考えではあるものの、ここでは現行法における解釈論としての法的分析からこの課題を考えてみたいと思う。

無申告によって「税を免れた」場合、当然その実行行為は不作為の形式をとるために不作為犯としての理論構成が求められてくる。不作為犯の刑法上の基本概念としては、真正不作為犯と不真正不作為犯が存在するが、真正不作為犯は条文の構成要件自体が不作為の形式を採用するもので、基本的には命令規定に従わないことが犯罪を成立させる根拠となるという考え方をとり、一方で不真正不作為犯は作為の形式で規定された構成要件を不作為で充足させるという考え方を採用するものである。それで真正不作為犯は命令規定違反の不作為犯として、不真正不作為犯は禁止規定違反の不作為犯として刑法学上理論構成する必要がでてくる。そこで問題となる租税違脱罪の条文構造の形式であるが、この「税を免れた」という規定が果たして禁止規定違反として定められているのか、それとも命令規定違反として定められているのか、「すなわち、不申告違脱犯を不真正不作為犯と解するか、それとも真正不作為犯と解するか、という問題とかかわってくる」¹⁷¹。従来の見解ではそれを禁止規定違反として捉える不真正不作為犯としての理論構成が通説¹⁷²であったが、筆者はこの問題を深く考察する

ことにより、この通説に疑問を投げかける必要性を感じるのである。

金子宏は逋脱犯にも不真正不作為犯が成立し得ることを述べていて、「納税義務者は、法定申告期限までに課税標準と税額を申告すべき義務を負っているから、逋脱犯についても不真正不作為犯が成立しうると解すべき」¹⁷³と述べその根拠を同じ申告義務を怠ったことにあるとしているが、論者は申告義務を不作為犯の作為義務とすることを念頭においているものと思われる。同じく松沢智¹⁷⁴も、前述しているように無申告逋脱罪が不真正不作為犯として理論構成できると主張しているが、事前の所得秘匿工作を不作為犯における作為義務の先行行為の根拠として捉えている。何れにしてもその根拠には深く触れてはいない。香城敏磨も最高裁昭和63年9月2日第三小法廷決定の判例をうけ、「虚偽不申告による逋脱犯は、不真正不作為犯であり、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、不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もの」¹⁷⁵として不真正不作為犯が成立するとの立場を示しており、これらは学説として多数意見でもある^{176 177}。しかし従来の通説は「税を免れた」という規定を「税を免れてはならない」という禁止規定違反として捉えることにより成り立っていたものと考えられるが、それでは本章第2項(3)でも指摘しているように、不真正不作為犯としての理論的説明が十分に果たし得るかという疑問が生じ¹⁷⁸、先行行為説ではその説得力に不十分な点があると考えられるのである。

一方で、無申告逋脱犯を真正不作為犯とする立場は少数派であり、近年において野村稔は無申告逋脱犯を「税法上に規定されている申告納税義務に違反する真正不作為犯と解すべき」¹⁷⁹ことを主張しており、日高義博も「逋脱の行為構造を理解するならば、作為犯である過少申告逋脱犯と真正不作為犯である不申告逋脱犯とを同一法規上の犯罪行為形態として捉えることができ、その実行行為の実体も、過少申告か不申告という違いはあるものの、同様に「免れる行為」という点で同一の実体を有するものとな

る」¹⁸⁰との意見を述べている。昭和中期頃においても、堀田力も基本的に通脱犯は「結果犯であるというのが定説であるが、ここでいう結果は、何らの物理的現象の惹起もないものであって、法益侵害の言いかえに過ぎないとも考えられ…真正不作為犯であるとも理解される」¹⁸¹と述べ、その根拠に通脱犯を単純挙動犯と据える見解の可能性を示唆している。土本武司も無申告通脱犯を挙動犯とする見解¹⁸²を支持しており、昭和63年決定に対して「不申告通脱犯の実行行為にあたと判示しただけで、不真正不作為犯論をとったとは到底読み取れない」とし、無申告通脱犯を不真正不作為犯とすることには批判的立場にある。

これら学説を総合的に斟酌すると、この無申告通脱罪を不作為犯とする解釈部分には曖昧な点が介在しているものと考えられ、実際その根本的な要因は現行法における「偽りその他不正の行為」「によって」「税を免れた」という条文そのものが曖昧な表現であることに起因していると筆者は考えるのであるが、今日、通脱犯も無申告という不作為犯と処断して刑事罰を科す以上は、罪刑法定主義及び租税法律主義に則り慎重に検討する余地があると考ええる。

ところで、この「税を免れ」る手段は、第1章で述べたとおり過少申告と無申告という二つの実行行為が想定されるのであるが、これらの前提には租税法の特殊性として「正しい申告をしなければならない」という前提が存在するものと考えられる。その根拠の一つとしては、例えば所得税法238条には「偽りその他不正の行為により、第二百十条第一項第三号…に規定する所得税の額…につき所得税を免れ…」と規定しており、実体（手続）規定における申告義務をその通脱（罰則）規定に含めて定めているのであり、そのことからしても「正しい申告」すなわち正しい税額の申告をすべきことが現行法においても前提となっていることは理解に難くない。実際、この「税を免れる」という規定自体が極めて曖昧な表現であるため解釈者も困難をきたすのであるが、筆者は現行法においてもこの通脱規定

の本質は「(所得税法の場合は税額が発生しているなら)正しい申告をしなければならぬ」とする命令規定違反として捉えることが望ましいと考えるのである。

それでも過少申告逋脱犯などが一般的には作為犯と考えられているかぎり、例えば所得税法238条の逋脱罪の規定をもってその条文自体が構成要件を不作為の形式で表現されている真正不作為犯の条文と直ちに断定するには議論がまだ足りないだろう。それには過少申告に対する観点を別の見方から考慮する必要がある。

そもそも過少申告というものは、確かに申告を行ったという点のみをみるならば、一見すると無申告のそれよりも義務を果たしているように外形的にはうつるかもしれないが、それは多額の過少申告をした場合と少額の無申告をした場合とでは全く異なるともいえる。過少申告逋脱犯の本質は、「正しい申告をしなければならぬ」という認識そのものは無申告逋脱犯のそれと変わるものではなく、正しい税額と申告税額との差額が無申告であったという点においては、無申告逋脱犯のそれと性質上相違ないのであり、そういった意味においては不作為犯であるともいえるのである。そう考えると、現行法においても租税逋脱罪の本質は「正しい申告をしなければならぬ」という命令規定に違反している真正不作為犯であると考えられるのである。

近年においては、無申告逋脱犯を真正不作為犯として理論構成する野村稔の中には「不申告は、…租税債権との関係では抽象的危険犯であるに過ぎないと考えられるので、逋脱結果とは直接的因果関係をもたず租税逋脱犯の実行行為たりえないが、…所得秘匿工作が行われた状況(行為状況)のもとにおける、確定申告書を提出しないという不作為は逋脱の具体的危険性を有するもので、逋脱の結果と直接的因果関係に立つ」¹⁸³とし、依然として所得秘匿工作をその成立要件としての理論構成の中に取り込むことにより、昭和42年の大法廷判決の影響からは離れていない部分もある。

加えて、日高義博も「法規定上の「免れ」という文言は、その双方を含む概念であ(り)…不申告違脱犯は、規定上の「不作為の構成要件」を不作為によって実現する真正不作為犯に当たる」ことを認めているものの、既遂時期との関係においては「不申告違脱犯を真正不作為犯として把握することは、納期限が経過することで犯罪が成立するという結論の論証を容易ならしめる」¹⁸⁴としており、納期説を支持しているものも存在する。

何れにしても、少数意見ながら無申告違脱罪を真正不作為犯とする立場もある以上、違脱罪の規定自体が作為の形式で規定されているとは限定できないのであり、筆者としては極論的には立法的に解決することが望ましいと考えるのであるが、前述した定義によって明確化したとおり、租税違脱罪は実際のところ納税義務に違反しているというより、むしろ本質的には申告義務に違反しているものであり、正しい税額の申告をしなかったことにより「税を免れた」として捉えることが望ましいと考えるのである。

第3節 重加算税との併科の二重処罰問題

我が国の憲法39条は、「何人も、実行の時に適法であった行為又は既に無罪とされた行為については、刑事上の責任をとられない。又、同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問はれない。」とあり、今日における憲法上の理解としては、主に前段においては一事不再理の原則を規定しているのに対し、後段については二重処罰の禁止を定めたものと解されている。この憲法39条における刑事法学上の見解に関しては幾らかの議論があり、従来においてこれを実体法上の問題とする議論¹⁸⁵も少なくない。そして、この実体法上の二重処罰の禁止に関する問題は、行政制裁と刑事制裁との併科が憲法39条に抵触しないかという議論に主に現れてきており、近年ではカルテル行為に対して課されている独占禁止法の課徴金制度における課徴金の引き上げなどにおいても注目を受けている。

租税刑法分野においては、行政上の秩序罰とされている重加算税の賦課

の問題が遁脱罪との二重制裁との関係において一つの論点となっている。最高裁昭和33年4月30日大法廷判決（民集12巻6号）はそれを合憲と判断したが、この問題を広く政策的な観点にまで発展させて考えると、単純無申告罪や無申告加算税との関係についても敷衍することとなり、間接的とはいえ遁脱罪の本質を理解する上では十分に議論の余地があるものと考えられる。本節では重加算税と租税遁脱罪における二重制裁（処罰）問題の法的な解釈論を主眼とし、我が国における重加算税の本質的な性格を捉えることを目的としたい。そして後述する終章（第4章）においては、その解決策に着目した方向で立法政策的な議論を進めていきたいと思う。そのためにはまず我が国における重加算税の法規定の仕組みとその性格を再度確認するとともに、先の大法廷判決の妥当性の検討が必要となるだろう。

第1項 重加算税の賦課構造

(1) 加算税の仕組みと目的

加算税とは附帯税の一つで、国税通則法は法定申告期限又は法定納期限を経過しても尚提出されていない申告書や納付されていない税額が存在する場合、延滞税や利子税とは別にその所定の手続きを経ることにより、賦課課税方式による4種類の加算税（国税通則法69条）を定めている。

その種類としては、まず期限内に提出された申告書に記載された税額が何らかの理由により過少であった場合、手続上は修正申告を行うか更正処分を行うこととなるが、その納付すべき税額の10%（納付すべき税額の内、期限内申告税額又は50万円の何れか多い金額を超える部分の税額については15%）を賦課するという過少申告加算税（国税通則法65条）があげられる。この場合、「正当な理由がある場合」には加算税は賦課されないが、ここでいう「正当な理由」とは税法の公表されていた解釈の変更や申告時に確定できなかった偶発的利益（保険金、損害賠償金）の発生などの真にやむを得ない理由によるものであり、事業が忙しく申告の機会を失念

したとか、単なる引越しや親・子供の世話などによる個人的な事情は一切関係しないものの、修正申告の提出が調査に基因するものでなく、自発的になされたものである場合には加算税は賦課されないこととなっている。

一方、期限内に何らかの理由により申告書の提出がなされなかった場合には、納付すべき税額に対して15%の税額を賦課するというのが無申告加算税（国税通則法66条）であり、実務上では期限後申告（国税通則法18条）に伴って適用されることが多い。この場合も過少申告加算税と同様に「正当な理由がある場合」には賦課を免れることになるが、過少申告加算税と異なる点は、当該申告が調査があったことを基因としない場合においても納付すべき税額に対して5%の無申告加算税が賦課されることである。これは租税法が無申告に対してはより重い秩序罰を課すことにより、申告納税制度の重要性を付与しているものと考えられる。これら二つの加算税は国税に係るものであるが、両者が地方税にも賦課される場合には、それぞれ過少申告加算金、無申告加算金とその名称が変わることとなる。

そしてこれらの二つの加算税と若干性質の異なるものが、不納付加算税（国税通則法67条）である。これは源泉徴収義務者が源泉徴収等による国税を法定納期限までに完納しなかった場合に、納税の告知を受けた税額又は納税の告知を受けることなく納付した税額の10%に相当する金額を賦課されるというものであり、源泉徴収義務者となる主体は法人・個人を問わない。不納付加算税も過少申告加算税や無申告加算税同様、「正当な理由がある場合」には賦課されない。しかしながら過少申告加算税とは異なり、その納付が調査を起因とする場合には無申告加算税と同様には5%の不納付加算税が課せられることとなる。この不納付加算税が無申告加算税と共通する点は、源泉所得税の納付書の性質がその納税の告知を兼ねるものであり、一種の申告書の役割を有していることに基因しているものと考えられる。そういった意味においては源泉所得税の納付書は単なる納付目的に止まるものではなく申告行為の一部とみなされるため無申告加算税と

同様の扱いがなされていることから、ここでも申告納税方式を重く受け止めていることが窺えるだろう。

従って、この通常の加算税における本来的な目的とは「一般には申告納税制度を育成するための過渡期的な措置として理解される」¹⁸⁶もので、全体としては「附帯税のなかでも、特に加算税（広義）は、その課税要件を延滞税の課税要件と部分的に同じくしつつ、延滞税が原則として納付すべき国税を法的納期限までに完納しなかったという結果（国税債権の積極的侵害の発生）に着目した課税要件であるのに対し、申告義務の不履行や源泉徴収納付義務の不履行自体に主として着目した課税要件となっている」ものと考えられる。それで、延滞税（利子税も含む）は「どちらかといえば本来の特定の租税に附帯してこれを法定納期限内に実質的に確保することを目的としていることから租税としての性格を全く失っているのに対し、加算税（広義）はその課税要件からみても、特定の国税（債権）の確保というより申告義務の実質的不履行や源泉徴収納付義務の不履行に経済的制裁を加えることを直接の目的として、そのことを通して申告納税制度及び源泉徴収制度の適正な運営を図ろうとするもの」¹⁸⁷である。そしてそれはすでに加算税自体が租税の不足額を補うものではなく、行政制裁（経済制裁）となっていることを念頭におく必要があるが、同様の性質を有すると考えられる行政制裁としては道路交通法の交通反則金が同じ行政上の秩序罰的目的であり、この交通反則金も交通運営上の費用（あるいは被った何等かの損失）を賄う目的ではなく、適正な交通を妨げる行為に対して運転者に課す行政上の秩序罰的な制裁金なのである。

何れにしても、基本的に加算税は納税義務者が行うべき申告及び納付義務の履行について、国税に関しその法律の適正な執行を妨げる行為又は事実に対する防止や制裁措置の性格を有しており賦課決定の手続きを経て確定するものである。それは法律的には通脱罪や単純無申告罪のような刑罰規定とは異なり、行政上の交通取り締まり目的などで課される交通反則

金¹⁸⁸などと同様の性質を持ち合わせており、刑法上の危険運転致死傷罪などとは根本的にその目的において異なる行政上の秩序罰である。それで全体的にみて加算税の目的は、正しい申告をさせる、即ち申告納税制度を維持することにあり、申告納税方式を原則とする国税において正しい申告義務が履行されなかった場合と源泉徴収義務の不履行に対して課される行政制裁であることが理解できるだろう。

(2) 重加算税の性質

国税通則法68条は「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、又は仮装し」た場合には、それが過少申告の場合¹⁸⁹には「過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する金額」を、無申告の場合にも同様に「無申告加算税に代え、…百分の四十の割合を乗じて計算した金額に相当する…重加算税を課す」ことを規定している。この重加算税の規定は同じ国税でも通告処分が設けられている消費税等については適用されないが、現行法では他の加算税と同様に行政上の措置として課せられるもので現行制度上は刑罰として科されるものではない。

従って「重加算税は、納税者が隠ぺい・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課すことによって、申告納税制度および源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするものであり」…通常の加算税と重加算税とは、別個独立の処分ではなく、後者の賦課処分は、前者の税額に一定の金額を加えた額の加算税を賦課する処分であり、通常の賦課に相当する部分をその中に包含していると解すべき¹⁹⁰との意見は判例¹⁹¹もそれを支持している。

しかし一方でこの重加算税に関しては、それが行政措置である以上「制裁規定の構成要件は、元来、没価値的・客観的・記述的であらねばならなく」…それを適用する者の主観的判断が介入する余地がないように、主

観的要素を排除して、客観的に構成されねばならない¹⁹²とする尤もな意見も存在する。確かにこの重加算税は、条文のとおり重加算税以外の加算税の賦課要件に加え、「仮装・隠蔽」行為がみられる場合に文字通り重ねて加えられる制裁金であり、法区分上は行政上の制裁である。その法益は重加算税以外の加算税が単に申告納税制度に向けられたものであるのとは異なり、国税の確定方式の原則とされている申告納税方式の存立をより危うくする事態に対処するものといえ、「仮装・隠蔽」という作為行為¹⁹³がその構成要件に含まれていることを鑑みると制裁的色彩の濃いものとなっていることは否めない事実である。

第2項 遁脱罪と重加算税の二重処罰の法的分析

我が国の重加算税の制裁方式は、行政罰と刑事罰との関係においては上乘せ方式¹⁹⁴を採用しており、行政罰を課した上でさらに悪質なものは起訴される可能性があり、租税罰則規定にも該当するとみなされるならば、加えて刑事罰も科すという方式を採っている。条文にあるように、現行の加算税の賦課関係によると、重加算税の賦課は重加算税以外の加算税に「代えて」賦課されるものと規定されており、一見するとその行政罰同士である重加算税以外の加算税と重加算税とでは、行政制裁の中では外形的にはどちらかに振り分けられるような形式が採られているため、課税庁の裁量的境界は行政罰である加算税の中で、実務上の取扱いとしては、過失によるものと故意によるものというような大きな暗黙のすみ分けがなされているのも事実である。そのため、行政罰はもちろんであるが刑事罰の対象にも該当することとなった納税者は、故意による遁脱行為を否定してはいないものの、結局は悪質性の強いほうの行政罰（重加算税）が賦課されたのに、さらに加えて刑事罰としての罰金が科せられるという感覚を覚えるのである。若しくは刑事告発を受けているのに重加算税の賦課は同時並行して決定通知されることに疑問を持つのである。

これまでにみてきたように、違脱罪と重加算税との間には「偽りその他不正の行為」と「仮装・隠ぺい」という文言上の構成要件の相違が存在し、それがどちらも極めて酷似した抽象的な表現となっていることが憲法上の二重処罰における解釈論的な課題となっている。そして、先の昭和33年の大法廷判決による最高裁としての判例の影響力は強いために、この問題はそれ以降下級審においてその判示を例示されることが単に繰り返されるに止まり、その後において特に大きな議論を呼ぶことはなかった。しかし筆者はこの機会に再度この問題の本質の部分を考察することにより、間接的にはあるが違脱罪との関係性という観点からも着目したいと考えている。

筆者はこの問題の争点の明確性として、二重処罰に値するか否かの法的解釈問題の検討と重加算税における立法政策的な視点とは別の議論として混同してはならないと考えている¹⁹⁵。それで、重加算税における政策的な議論は第4章の第2節で再検討するが、この項では当時の大法廷判決の背景から考慮し、学説（肯定説・否定説）の検討、重加算税の課税要件、違脱罪との近似性と現行法の解釈論としての分析を行うことにより、我が国の重加算税の法的性質を検討したいと思う。

(1) 二重処罰に関する大法廷判決と学説の検討

この問題を再考させる必要があるのは、「重加算税は、追徴税当時と異なり、隠ぺいまたは仮装によることを要件とし、より懲罰的要素を含んでいることは否定できな（く）、…そしてそれが附加税という行政上の措置であるということのみで、憲法三九条の問題とならないということはいえず、より実質的判断が必要」¹⁹⁶という意見も根強いからである。この「追徴税当時」というのが、先の大法廷判決当時であった。

その判示の主な内容は、「追徴税（現在の重加算税）は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるも

のであって、これを課することが申告納税を怠ったものに対し制裁的意義を有することは否定し得ないところであるが、詐偽その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反行為者および法人に科せられる…罰金とは、その性質を異にするものと解すべきである。すわなち、…遁脱犯に対する刑罰が「詐偽その他不正の行為により云々」の文字からも窺われるように、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、…追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、…已むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたことは追徴税を課せらるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないこと明らかである。追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法39条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当であるから所論違憲の主張は採用し得ない」ということであった。

ところで、現行の加算税制度は昭和37年に制定された国税通則法に基づくもので、先の大法廷判決の審議に適用された当時の追徴税（現在の加算税）の要件というのは、昭和25年に加算税が整備される以前のものであり、原告¹⁹⁷の当該対象となる事業年度は昭和23年の法人税となっている。本件の争点を形成した「追徴税」も、昭和22年の申告納税制度の新設と同時に導入されたもので、法人税法は翌年の23年の改正を経て、不足税額の25%を追徴税として課すことになった。本件が第一審（大阪地裁昭和27年4月26日判決）に係属する前の昭和24年の5月には所謂シャープ使節団が来日し、その勧告に基づいて翌25年に再び大幅の税制改革が行われた。その結果、過少申告や無申告の場合、事実の「仮装・隠べい」を伴っている

ときは50%の重加算税が課されることとなった。本件が発生した時期は、戦後の再建期であり、国家財政の役割は極めて大きく、税収の確保は至上の課題でもあった。我が国は上乘せ方式を採用しているが、元はアメリカの租税方式の影響を受けていることから、アメリカも日本の憲法39条と同旨の規定を有しており、アメリカでも併科が容認されていることも我が国の大法廷判決に与えた影響は大きかったと推察できる。一審以来の審理が、昭和25年の法人税法を意識しながら進行したことは否めないということであろう¹⁹⁸。

この大法廷判決の数年後、すなわち当該追徴税から重加算税に名称を変更した後も最高裁¹⁹⁹は大法廷にて用いた判決を引用し、仮に加算税制度に変更されても大法廷の基本的な姿勢に変化はなかったといえる。そういった背景を考えるならば、大法廷の上告理由²⁰⁰はそれから数十年が経過した近年では、当時の判決を再考するに足る根拠があるように思えるのである。この問題は当時から指摘されており、「偽装行為は架空の外観をつくりだすための、そのことを知った上でなす行為であるから、偽装行為が存在する場合、しばしば租税違脱犯の成立が問題と」²⁰¹なるのである。そして松沢智もこの問題については「両者の本質的性格の学問的な研究の不十分さが…実務の混乱を生じている原因」²⁰²となっていることを認めている。大法廷の「それは、ほとんど自明の辞句を綴り合わせた形式的なもので、本件のような追徴税と罰金との併科が、憲法三九条に反しない理由を説得的に判示し得ているかには疑問がある」²⁰³との意見もあり、「仮に現段階における憲法解釈論のレベルにおいては違憲とはいえないとしても、それは憲法の趣旨（精神）に反することは否定しえない」²⁰⁴とする意見も少なくない。何れにしても法律論としては「一方は刑罰で他方は行政制裁だから併存しても構わないという論理構造は、刑罰法規の適正という観点からは許されない」²⁰⁵という見方もある。

筆者はこの合憲性問題につき、合憲性肯定説と合憲性否定説に分けて検

討することとする。まず肯定説については、重加算税と遁脱罪とではその目的が違うというものである。松沢智は『『偽りその他不正の行為』の中に『隠ぺい又は仮装』が含まれ…（ていたと）しても、目的を異にする以上は二重処罰とはならない』²⁰⁶と述べている。金子宏も「重加算税は、…申告納税制度および源泉徴収制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするもので…（あり）通常に加算税と重加算税とは、別個独立の処分ではなく、後者の賦課処分は、前者の税額に一定の金額を加えた額を加算税を賦課する処分であり、通常に加算税の賦課に相当する部分をその中に包含していると解すべき』²⁰⁷であるとし、重加算税を位置づけている。これらは考え方の本質としては大法廷判決の判旨と同様のものであり、重加算税は「行政機関の行政手続により…課したもの」であるから（すなわち行政制裁であるから）「本来の租税に附加して租税の形式により賦課された」とするものである。すなわち、目的とその法形式に着目した考え方の上に成り立っているものである。また、同じ肯定説の中には、「立法者が、一つの行為に対して二つの犯罪規定を適用して処罰することを意図しているならば、それを直ちに違憲とする理由はないように思われ…、たとえ刑罰が加重されるとしても、それは一つの犯罪に重い刑罰を規定するのと実質的には変わりがな（く）、…被告人に与えられるスティグマの点でも、適用されるのが一罪か二罪かで変わるとは思われぬ』²⁰⁸という見解もあるが、これは立法論を織り交ぜた議論となるので後述する。

一方で否定説としては、「理論的には、遁脱犯の成立要件と重加算税の課税要件とは重なりあうもの』²⁰⁹であり、重加算税は加算税に比べ「制裁的色彩の濃いもの…（であり）課税される額の差…やその構造上の特色から言えば、重加算税は租税遁脱犯に類似しており、…遁脱犯が成立する場合はほぼ重加算税の課税要件を充足することになる』²¹⁰というものである。この立場は、問題の不利益処分が形式的に刑罰でないだけで二重処罰にならないわけではなく、実質的に刑罰に類似の性質を有する場合には二重処

罰となるという理解であり、「附帯税である重加算税が制度上刑罰でないことは明らか（であり）…問題は実質的にみてこれが二重処罰といえるか」²¹¹どうかという問題を提起している。そして否定説はその実質的な根拠を条文の近似と制裁額の多さに求めている。さらに前項の重加算税の性質でも言及したように、否定説の根底にある批判はその主観的側面であり、重加算税の賦課要件である「仮装・隠蔽」が明確な意思（故意）の基になされる行為であることにあるといっても過言ではないだろう。北野弘久は重加算税の課税要件につき「この『隠ぺい・仮装』の法的意味は必ずしも明らかではないが、それは文理上税を免れようとする『故意』の要素を包含するものであることは否定しえない」²¹²としている。松沢智も、逋脱罪と重加算税とでは形式的側面につき「根本的に異なることは、逋脱犯についてみれば租税逋脱の意思（故意、犯意ともいう）を要すること」²¹³がその違いであることは指摘している。それでも現行法による実務上は重加算税の要件を充足してはいても逋脱罪とならないケースが確かにでてくるのであるが、「逋脱犯が成立する場合はほぼ重加算税の課税要件を充足することになる」²¹⁴ことが多い。

それでこの問題を議論するには、逋脱罪の構成要件である「偽りその他不正の行為」と重加算税の課税要件である「仮装・隠ぺい」の条文規定を比較分析することから始める必要があると思われ、最初に両者の条文規定上の形式的差異から検討することとする。

(2) 逋脱罪の構成要件と重加算税の賦課要件の形式的差異

逋脱罪は刑事罰でありその法形式通り裁判手続を経て進められるが、重加算税は行政制裁であるため、課税庁がその賦課決定手続を行うことは周知の事実である。逋脱罪の構成要件は「偽りその他不正の行為」であり、刑法総則が適用される限り主観的要件である逋脱の「故意」がなければ成立しない。一方で、重加算税の賦課要件は「仮装・隠蔽」であり、そこに

「仮装・隠蔽」の故意は必要であるが、重加算税が国税通則法を根拠とする行政罰である以上、法形式的には逋脱の故意を必要としない。もちろん重加算税の場合も、「仮装・隠蔽」行為と過少・無申告の提出行為とは別々であることが必要であるが、仮装行為と過少申告行為が存在しているだけで重加算税の課税要件を充たせるものではなく、その両者間には因果関係が必要となってくる。しかしながら逋脱の故意と仮装の故意とは法形式的な条文構造において明確に分けられる必要²¹⁵があり、重加算税の賦課要件に逋脱の故意は必要ないのである。

ところで、「偽りその他不正の行為」に関しては既に第2章において解析を行っているが、重加算税の賦課要件である「仮装・隠ぺい」の意味についても同様の文理解釈を行う必要があると思われる。「仮装」とは「通常、存在しないことを存在するように見せかけること」²¹⁶であり「仮装行為」とは「相手方と通じてする真意と一致しない意思表示を要素とする法律行為あるいは、存在しない事実（行為）を外形上存在するかのよう装う事実行為を指す。通常第三者を欺くためになされ、法律行為の場合は民法上無効である（民法94条）。仮装行為それ自体はなんの意味も持たないので、課税上も意味を有しない。仮装行為によって他の行為が隠されているときは、隠されている真の行為を課税の基準とする」²¹⁷としている。一方「隠蔽」とは「人又は物のありかを隠し覆うこと」²¹⁸であり「隠ぺい仮装」とは「偽り不正の行為の一態様。課税要件事実を隠ぺい又は仮装して納税義務を適正に履行しないことを課税要件として重加算税（重加算金）が課される」²¹⁹としている。それに対し、「偽り」とは「うそであること、真実でないこと…（であり）他人を錯誤に陥れるために虚偽の事実を示し、又は真実を隠すという方法・手段を用いるという意味を表す際に」²²⁰用いられる用語であり、重加算税の賦課要件と逋脱罪の構成要件はその主要な規定要素に関して相違していることは事実である。

重加算税における二重処罰問題を考慮するにあたって、肯定説は重加算

税が刑罰的でないことを論証する立場にあるが、一方で否定説は基本的に重加算税が刑罰的な規定であることを論証する必要がある、何れにしても、重加算税の実質的な性質の検討も重要な要素となる。

(3) 違脱罪と重加算税の実質的近似

第1項にて述べた加算税制度の仕組みと目的を考慮すると、加算税制度の内、重加算税については「仮装・隠ぺい」を要件としている点において、その構造的な特徴は検討する必要があるが生じてくる。重加算税以外の加算税は過少申告加算税、無申告加算税及び不納付加算税であるが、前述したように重加算税はこれらの加算税の賦課要件を充足し、さらに「仮装・隠ぺい」の要件を充たすときに、形式上は過少申告加算税又は無申告加算税に代えて課されるが、実質は重ねて加えられる性質の制裁金である。同じ行政制裁であっても、重加算税以外の加算税が行政上の秩序罰的な要素を逸脱していない負担率であるのに対し、重加算税はその税額の負担比率も事実上重加算税以外の加算税の6倍から7倍の金額となる。このことは行政上の秩序罰的な範囲内、すなわち本来の加算税の賦課目的を超えた懲罰的な制裁であることが客観的にも窺われるのである。それで行政上の制裁目的は、重加算税以外の加算税の金額を認定して課した時点ですでに充足していると考えられるのであり、重加算税はその目的を超越した制裁金であるものとも思慮される。

ところで、「偽り」行為と「仮装・隠ぺい」行為の文理解釈的な分析は先に行ったとおりであり、法形式的には重加算税に違脱の故意は必要ないのであるが、そこから客観的に理解できるのは、広く「偽り」という表現の意味するところの中において「仮装」行為や「隠蔽」行為というのは、「偽り」行為の一態様であるともとれるものであり、「偽」ることに比して「仮装」や「隠蔽」は作為行為に限定できるものと考えられる。仮にそう考えると、「仮装」や「隠蔽」という行為は、既に「偽(る)」行為の部

分集合として存在しており、むしろ「偽り」の行為を作為的に限定している「仮装」という「偽り」行為であるとも解釈できるのである。つまり、「偽りその他不正の行為」よりも「仮装・隠ぺい」行為のほうが、当該行為の悪質性を具現化した印象を与えるのであり、明らかに立法者は「仮装・隠蔽」行為に対する内心の意思を咎めているものと考えられるのである。まして作為か不作為かの違いでいうならば、「偽りその他不正の行為」に関しては、それを広く捉えることができるために無申告行為もその範疇に属し、当該行為はむしろ広くなると考えられる一方で、「仮装・隠ぺい」は作為行為であるため、その悪質性はより具現化しているのである。もちろん条文上は「仮装・隠蔽」の故意と遁脱の故意は同等であるわけではなく、実質的な可能性としても、遁脱罪には該当しないが重加算税には該当するという事案も十分に考えられる。しかし両者の悪質性の程度が同等であると解されるならば、「仮装・隠蔽」の故意に対する重加算税の賦課要件も懲罰的（刑事制裁的）様相を呈していると考えられないだろうか。

第3章 外国比較法研究：諸外国の租税制裁構造の考察

我が国の租税制裁²²¹の範囲は、現行の制度では無過失でないかぎりには加算税の対象となっており、故意に基づくものは遁脱罪及び重加算税の対象とされ、その補完的な役割として単純無申告罪などが規定されている。外国の場合においても行政罰と刑事罰という大きな枠組みにおける機能分担としての制裁制度が基本的に存在するが、国によって様々な法形式が用いられており、その制度を把握するには法形式というよりはむしろその機能に着目すべきであるともいえる。

この章においては、外国の租税制裁制度がどのように全体的な機能として働いているかを考察することにより、我が国の故意・過失などの主観的要件や欺罔の有無などの行為態様、また予備・未遂などの発展段階の諸要

素の特徴も明確化されるものと考えられ、我が国の租税違脱行為に対する立法政策的な問題点もみえてくることが期待される。

この分野において先進的な研究を行っている佐藤英明は、諸外国の租税制裁制度には構造的に二つのタイプ²²²がみられることを示しており、一つは行政罰と刑事罰の対象となる違反行為が、少なくとも規定の文言上はほぼ重なっているとされる「上乘せ方式」と、もう一つは対象となる違反行為が行政罰の対象と刑事罰の対象とに、何らかの基準で振り分けられているタイプであり、これを「振り分け方式」として両者を理念的に分類している。

これまで二重処罰などの節でみてきたように、日本の場合は前者のタイプであり、今回取り上げているアメリカや中国の制度と同様であるが、ドイツの制度は後者であり、我が国とは異なったタイプを採用していることから、「振り分け方式」による研究は十分な意義があると考えられる。それで、筆者が行う比較法研究としては、最初にドイツ、次いでアメリカ、最後にこの分野では全く未開拓の領域である中国をとり上げ、我が国の租税制裁制度と異なる点を中心に論じることとする。

第1節 ドイツの租税制裁制度

これまでドイツの租税刑法分野における研究としては、戦後においては一ノ瀬長治²²³や近年においては佐藤英明²²⁴を除いては体系的な研究はほとんど見受けられないが、ドイツにおける租税刑事規定には我が国にはみられない特有の個別概念があり、特に1977年租税通則法（以下、租税通則法とする）の大改正によってそれまでの種々の問題点を検討したようである。

ドイツの租税制裁における基本的な条文規定は、租税通則法の中に規定されており、我が国における国税通則法や国税徴収法に近いものであるが、我が国の違脱規定が各種個別税法に規定²²⁵されているのに対し、ドイツの罰則規定はこの租税通則法において一括した租税刑法体系として定め

られている。そして「(西) ドイツの特別刑法においては、刑罰構成要件と過料構成要件とが明確に区別されて規定されている」²²⁶ことは特徴の一つである。

ドイツの租税罰則規定の体系的な位置づけとしては、租税通則法369条2項において「租税法律の刑事規定に別段の定めがない限り、刑法に関する一般法律を適用する」としており、これに関しては日本の租税罰則規定の枠組みと同様、一般刑法総則たるものが特別刑法にも適用され、租税通則法の規定も刑法の特別法にあたるものと考えられる。

ドイツにおける脱税に関する直接的な規定としては、まず故意が伴うとされる370条の租税刑事行為にあたる通脱罪と、形式上は行政罰の範疇に属する378条の重過失租税通脱が基本的な議論の中心になってくるだろう。ドイツの租税通則法(租税基本法)の邦訳としては日本税法学会発行の「税法学」314号以降の「西ドイツの一九七七年AOの邦訳および研究」の翻訳連載を基本的に用い、必要に応じて筆者が部分的に用いる邦訳としては、佐藤英明の前掲「脱税と制裁」2008年の最新の訳出部分を用いることとする。

それで第1項ではドイツの刑事罰に関する特徴と通脱規定に関して説明し、第2項においてはそれを行政罰との関連から我が国との比較研究を中心に論じていきたと思う。

第1項 ドイツにおける租税刑事行為

租税通則法369条は、租税犯をまず定めており、その1項において「租税犯とは、…1号 租税法律によって刑罰を科される 2号 禁制違反 3号 印紙偽造及びその予備…行為をいう」としている。基本的な租税刑事罰としての規定は、租税通則法370条において「通脱罪」、372条で「禁制違反罪」、373条で「密輸罪」、374条で「贓物罪」として4つを挙げており、これらは租税刑事行為とされている。

ここでは、370条の租税通脱罪を中心に考察するが、同条2項の未遂処罰やドイツ特有の概念である371条の通脱犯の自認（自首不問責規定）も採り上げ、我が国にも必要と思われる点を指摘したいと思う。

(1) 通脱罪の構成要件における行為類型と結果

租税通脱法370条1項は、「1号 財務官庁又はその他の官庁に対し、租税上重要な事実に関して、不正又は不完全な申し立てを行うこと、2号 財務官庁又はその他の官庁に対し、義務に反して、租税法上重要な事実に関して、これを知らせないこと、3号 義務に反して、収入印紙又は収入証紙を用いないこと」の何れかによって「租税を免れ、又は自己若しくは他人のために不正な租税法上の利益を受けること」を規定している。端的に考えるならば、同規定は三つの行為類型から二つの結果のどちらかを発生させているならば、客観的には六通りの態様がみられることとなる。

この規定を不作為犯論的にみるならば、1号においては「積極的な行為（作為）」が、2号においては「消極的な行為（不作為）」の両者が通脱罪の構成要件とされていることである。ドイツにおいては、それまでの帝国大審院において文言上の適用範囲を広げすぎることによる混乱を避けるために、「租税不誠実」²²⁷という、書かれていない構成要件要素を持ち込んでいたが、現行法の改正時にはこの規定によりその解釈問題は解消されたようである。

第1号の「申し立て」とは主には申告行為に相当するが、ドイツにおいては通脱罪が徴収手続においても成立するものと考えられているので、申告の他にも情報開示や鑑定義務また届出義務に関しても本号の適用があるとされているが、第2号における規定は不作為犯であるため、「義務に反して」という文言も必要となってくる。それで、ここにおける義務とは納税義務のみならず申告義務や徴収義務も含まれていると考えられるため、我が国における単純無申告罪や不納付罪など、さらにはドイツ特有の概念

である「一時的租税遁脱」²²⁸もこの2号規定の中に包含されることとなる。

興味深いことに、租税通則法370条3項には悪質な場合についての加重制度が定められており、著しく利己的な場合や公務員の地位の濫用及びその幫助、また連続して遁脱を行った場合による量刑規定が定められている。この3項規定に該当すると法定刑として「五年以上の自由刑または罰金」から「六月以上一〇年以下の自由刑」に引き上げられる。

次に、ドイツの現行の租税通則法370条1項は、遁脱罪の構成要件的结果として「税を免れる（租税を遁脱する）」ことを一つの要件としていたが、租税通則法370条4項1文では「租税は、それが全く確定されないか、十全な額で若しくは正しい時期に確定されない時に、遁脱される」と規定しており、我が国と違って既遂時期を明文化している。既遂時期に関してドイツの遁脱規定が同規定を設けているのも、後述するがドイツの租税罰則には未遂規定が存在することに起因すると思われる。この未遂との境界を明確にするためにも既遂の概念は重要なものと考えられており、そのことは租税通則法370条4項3文に記されている「第一文…に定める要件は、当該犯行にかかる租税がその他の理由によって減少しうるものである場合…にも、満たされる」という所謂「補正禁止（利益調整禁止）規定」²²⁹にも表れている。

同じく租税通則法370条1項は、遁脱罪の構成要件的结果として、「不正な租税上の利益」の獲得をもう一つの要件としている。この我が国にはみられない文言に対し、租税通則法370条4項2文では「不正な租税上の利益は、それが不正に与えられ又は与えられたままにおかれている時に、これを受けることになる」と定められており、租税利益はそれが不正に許可され、または供与された時点で取得されることになっているが、不正な租税利益を得るには課税庁の行為の介入が必要なため、実務上はそれほどの意義がある規定とされているわけではないようである。

(2) ドイツの違脱犯に対する自首不問責規定

租税通則法371条第1項は、「371条の場合において、財務官庁に対する不正若しくは不完全な申述を訂正若しくは補完し、又はなさなかった申述を後に行う者は、その範囲において、これを処罰しない。」としており、過少の確定申告提出等の後、自主的に正しい税額との差額を知らしめる申告等を行ったものは刑事処罰の対象から免れることを規定している。この適用には2項で示されているように「1号 訂正、補完又は事後申述前に」「税法上の検査、又は租税犯若しくは租税秩序違反の調査のため、財務官庁の職員による臨場があった」場合や「犯人又はその代理人に対し、当該犯罪に関して刑罰手続又は過料手続の開始の通知があった」場合には「処罰を免れない」としており、税務調査前の自主的な行為に対しての租税政策的な目的によるものである。また「2号 訂正、補完又は事後申述の時に当該犯罪の全部又は一部が既に発覚し、かつ、犯人がそのことを知っていたか、又は当該事態の思慮ある判断によればそのことを予期していたに相違ない場合」にも「処罰を免れない」としている。

当該規定は、刑法学的な根拠をもっているわけでないにしても、我が国の既遂問題に関し、一石を投じるもののように思える。もちろん同規定があることによる租税債権の保護との間の因果関係が立証されているわけではないにしても、我が国における前述したような税務調査前の段階における既遂概念の実務処理の可罰性の問題には直結すると思われるのである。

前述したように、ドイツでは既遂時期の成立時期を明文化しており、そのことによる影響は当該規定のみならず後述する未遂規定にも影響が及ぶものと考えられ、我が国のように違脱の既遂時期が曖昧である場合には極めて規定し難い概念であるといえる。租税通則法397条において刑事手続の開始規定が定められているが、もちろんドイツにおいても我が国と同様371項にある実体法の個別税法で定める「正しい時期（相当な時期）」から

調査開始の日時を一定に規定しているわけでないので、その調査の有無や開始のタイミングによる受刑的な不均衡感は否めないものの、少なくとも一旦は通脱規定上既遂とされても自主的な行為は規範的責任論の立場からは可罰性がないとするのは妥当な機能であると思われる。そういった意味では、ドイツの通脱規定は幾分進んでいるように思われるのである。

(3) ドイツの未遂処罰と既遂時期

租税通則法370条2項には、「未遂は、これを処罰する。」と規定している。未遂の意義は一般の刑法犯の場合と同様であると考えられている。この場合においては実行の着手の時期に関する問題が発生するが、佐藤英明は「いつ実行の着手があったとされるかは、それぞれの税目の課税手続にてらして決定されるべき問題」と留め、あまり「立ち入らない」ようにしているようであるが、筆者はむしろ我が国の租税通脱の整合性を考える場合には、後述もするが、立法論的には課税客体別に通脱規定の構成要件の文言を変える必要があることを提言しており、国税通則法のみならず課税客体別に各種個別税法の罰則規定体系を全体的に考慮すべきものと考えている。そのためには、ドイツの既遂時期の条文規定に倣い、これを立法政策に盛り込み、既遂時期を学説も含め統一化することによって、自首不問責規定も含め通脱未遂の概念も明確化し得ると考えるのである。我が国の現行の各種個別罰則規定は「偽りその他不正の行為」「により」「税を免れた」ことを共通の構成要件としているが、共通しているのでむしろ個別税法に規定する必要はなく、ドイツのように通則法にて規定するほうが条文を重複しない分、より体系的なのであり、日本の個別税法による罰則の規定の仕方はその区分けのメリットをむしろ活かさきれていないのである。

ところで、ドイツの未遂罪は既遂の行為よりも軽く処罰されるのではなく、これと同程度に処罰されるところに特徴があり、その時期も必ずしも税額の確定時や納期時によるのではなく、租税債権の発生する以前に未遂

行為は終結する場合があります、例えば不動産売買価額が租税の理由からして余りにも低く表示されたときは、所有権の取得とはならず、その結果として何ら租税が成立しないような場合にも通脱の未遂とされることがある。さらに、密貿易の商品を持って外国からの国境を踏んだ場合、再びすぐに引き返したとしても、関税の通脱としての責任を問われることとなる事例も存在する（ケルン高等裁判所1952年1月4日判決）²³⁰。そういった事例を幾つかみただけでも、ドイツの刑事罰は主観的要素を重く受けとめ、その実態の本質を追跡しているようにも感じられる²³¹。

ドイツでも学説の分野においては、通脱罪の成立における既遂時期の見解に関し納期説が無いわけではないようであるが、条文基盤がその既遂時期を明確化しているの、自首不問責規定や未遂処罰に関しそれが事実上確立した制度となりえていると考えられるのである。

第2項 ドイツにおける租税秩序違反行為

ドイツの通脱行為に対する規定は、租税刑事違反と租税秩序違反とでその立場は異なっている。租税通則法377条1項は、「租税秩序違反とは、租税法律によって過料を科すことができる違反行為をいう。」とし、2項において「租税秩序違反については、租税法律の過料規定に別段の定めがない限り、秩序違反に関する法律の第1編の規定を適用する」として、刑事規定とは別の過料規定を定めているのである。同条以下では、租税秩序違反行為として、378条で「重過失租税通脱」、379条で「租税危殆」、380条で「源泉徴収税危殆」、381条で「消費税危殆」、382条で「輸入税危殆」、383条で「租税還付請求権および払い戻し請求権の不法取得」の6つの規定を刑事罰とは別の過料の対象として定めている。

ここでは377条の重過失租税通脱に関して主にとり上げるが、379条の租税危殆にも触れることとし、我が国の上乘せ方式に対して、ドイツの振り分け方式の制度的検討も行いたいと思う。

(1) 行政罰としての重過失租税遁脱

租税通則法378条1項は「…重過失によって370条1項（租税遁脱罪の規定）に掲げられた何れかの行為をなす者は、秩序違反を犯すものとする」と規定し、過失であっても重過失の場合においては過料の対象となっており、ドイツにおける重過失租税遁脱は、立場的には我が国の重加算税の位置づけに近いものであると考えられる。

この規定は、370条に規定する遁脱罪を引用する形で規定されているので、構成要件的には行為類型や結果に関しては遁脱罪の適用解釈がそのまま準用されることとなる。沿革的には、同規定の制定は1919年租税通則法まで遡ることができ、当初は行政庁による刑事罰であったが、同規定が違憲とされたために過料に改められた経緯があり、そういった意味では罰則規定に近い制裁であると考えられる。

この行政罰の範疇に属する重過失租税遁脱が故意による遁脱罪と相違するところは、その名称通り重過失という主観的要件であり、自然に重過失という用語の意義が刑事罰である遁脱罪との境界を隔てることから重要な要素となってくる。重過失という文言そのものは1956年の租税通則法の改正時に初めて採用されたものであるが、この概念の内容についてはそれ以来かなり争いがみられたが、現在におけるドイツの有力説は「租税法律により義務づけられており、個人的な知識・能力からして可能な注意を行為者が怠ったこと、および行為者が自分の行為が租税遁脱を結果するだろうということを思い至ったに違いなかったであろう事情があったことの証明が必要である」²³²としている。この場合、実務上は遁脱税額の定量的な要素が大きいようであるが、租税義務者の調査義務も関係しているとされており、正しい答えを調査する義務を怠った場合にも重過失が認定されることがある。

さらに前述した自首不問責規定に関しても、租税通則法378条3項において「当該行為を犯した者又はその代理人に対して当該行為に関して刑罰

手続又は過料手続の開始の通知がなされるまでに、当該行為を犯した者が財務官庁に対する不正若しくは不完全な申述を訂正若しくは補完し、又はなさなかった申述を後に行う場合は、過料はこれを決定しない」と定めており、これは刑事罰の場合もそうであるが、租税義務者の悔悟には関係しない。同規定が刑事罰のそれと異なる点は、税務調査の後でも自主行為を認めることであり、違脱罪より自主的な申告による過料の賦課を広く認めていることにあるといえる。

加えて、租税秩序違反行為に対する手続規定であるが、過料手続は行政手続法である秩序違反法によって行われ、刑事手続における検察官の捜査権限には制限があり、基本的には租税秩序違反による過料の捜査及び訴追権限は財務官庁にある（秩序違反法35条）。

最後に、遅滞加算金（租税通則法152条）という制裁があるが、これは我が国でいう過少申告加算税や無申告加算税などの加算金に相当し、自首不問責規定の適用はないことから、二重処罰などの研究対象となる制裁とは異なるものと考えられる。

(2) 租税危殆行為に対する行政制裁

我が国と違い、ドイツの租税通則法はその379条、380条及び381条において危殆行為に対し制裁を与えている。この内、380条は源泉徴収税額に対して、381条は消費税に対してと税目の種類に応じた規定を設けている。

この規定は、旧租税通則法では「租税証票偽造罪」として定められていたとおり、現行法の内容も基本的には証票書類の偽造行為に対して制裁を課すものとなっている。租税通則法379条1項は「故意又は重過失により」
「1号 事実に関して不正な証票を作成すること。2号 法律上記帳又は記録作成義務のある取引上の事実又は事業上の事実について、これを記帳せず若しくは事実に関して不正な記帳をなし、又はこれらをなさしめること」「の何れかによって租税を免れ、又は不当な租税上の利益を受けるこ

とを可能ならしめる者は、秩序違反を犯すものとする」と規定している。

1977年租税通則法改正委員会は、この租税危殆の行為態様としては結果犯と理解されないように新しい法典化においては明確にする必要があるとの答弁²³³がなされ、行為「結果」を重視すればそれは単なる危殆ではなくなると考えたようである。そして同改正委員会では個別の論点として、1号規定の「証票」という表現に関しても言及している。「証票」という表現は、記帳を基礎として把握されようとするため、そのような限定解釈を排除するためには判例の集積を待つより、立法的に法典の中へ明文で組み込むことのほうがより効果的と考え、2号の「不正の記帳」とともに論理一貫した法典を作成することを試みたようである。かつて改正委員会では記帳義務の侵害を犯罪化すべきでないかとの議論もなされていたようであるが、そうすると犯罪行為の結果性が求められることにもなり、租税遁脱の可能性ということだけでは犯罪化できないという論者の意見も正当であることから、結局は不正の記帳は具体的な行為結果とは独立した秩序違反行為として理解すべきであるということと一致した経緯がある。我が国の構成要件もそうであるが、「不正」というような抽象概念を多く成文に用いると、結局のところその概念の解釈が問題となるのであるが、それでもドイツの場合は旧租税通則法から租税危殆行為に関する議論がなされてきたのである。

この租税危殆行為とは、我が国でいうところの正に事前の所得秘匿行為に相当するものだろう。我が国においては事業者における記帳義務の規定²³⁴は存在するものの、それに対する制裁規定は存在しない。もちろんそのことが我が国における本論の租税遁脱罪の理論構成に直接影響を与えることでないにしても、租税危殆（所得秘匿）行為に制裁規定を設けていること自体、行為者に対して少なくとも租税秩序違反であることの認識は付与できるであろう。その点、我が国が有利であることとして、我が国の租税罰則は個別税法に規定されていることである。ドイツの場合、租税通則

法に消費税危殆や源泉徴収税危殆が定められているが、これは言うなれば税目の性質（課税客体別）によって危殆行為も変化してくることを暗に示しているとも言え、違脱に関する制裁規定もその行為態様に合わせて設ける必要性を示唆していることといえる。我が国の罰則規定は個別税法に規定されている分、見方によっては立法形式上有利な体系を備えているとも言えるのではないだろうか。

ところで、この租税危殆行為が我が国の違脱罪の理論構成に影響を与えるのではないにしても、この行為が未遂と結びつけられる場合にはこの限りではないと思われる。前述しているように、所得秘匿工作は故意の立証とは成り得るので、そういった意味では未遂処罰の立法論が浮上したときには、未遂処罰の立証素材として可能性を議論していくことは有益とも考えられるだろう。

(3) 振り分け方式の構造的特徴

これまでみてきたように、ドイツの租税刑事行為に対する制裁には財産刑と自由刑が存在したが、租税秩序違反行為に対する制裁は過料という金銭制裁のみであり、ドイツの租税制裁制度も刑事罰と行政罰とに大きく分けて考慮できることがわかる。

そして、違脱行為に対する制裁を考慮する場合、振り分け方式を採用しているドイツが実際に振り分ける基準としていたものは、故意か重過失という主観的要件によるものであった。この重過失は、ドイツにおける現行解釈を鑑みれば、我が国でいう未必の故意にも近いものとも考えられ、「法理論上は異なるものだとしても限界づけが非常に難しい要件であり、ある具体的な行為がそのどちらにあたるのかを判断することは、実際上はそれほど容易なことではない」ものでもあるともいわれている。そういった意味ではドイツの違脱規定には、不確定的故意の領域においてもその位置づけがあるとも考えられ、租税危殆規定においてもそうであったが、そ

もそも行政制裁にも主観的構成要件を成文化していることが理解できる。

ドイツが採用している方式の場合には、故意が認定できない場合に重過失による行政制裁が補完されるという方式をとるため、二重処罰の問題は構造上生じないようにになっていることがわかる。そのことは、重過失による行政罰であろうと故意による刑事罰であろうと、全体的構造としてはその害悪性に応じて段階的に、故意の認定を受けかつ著しい悪質な遁脱行為に対して該当しないものは次に故意による遁脱が考慮され、それに該当しないものは重過失による遁脱が検討され、それにも該当しないものは遅延加算金のみとなるような、遁脱制裁が重複しない「振り分け」がなされていることから理解できる。そしてドイツでは刑事罰と行政罰とが客観的には同一の遁脱規定を対象としており、これがドイツの振り分け方式の実質的な制度的特徴といえるだろう。

我が国は上乘せ方式であるが、形式的には刑事罰である遁脱罪と行政罰である重加算税とを、仮にドイツの刑事罰である遁脱罪と行政罰である重過失租税遁脱とに置き換えて考えるならば、ドイツのように遁脱の悪質性や程度に応じてどれか一つに該当する方式を採用しているならば、二重処罰のような問題は提起されないようにも思われる。我が国の遁脱罪の場合、遁脱罪そのものの規定に悪質性の程度を盛り込んでいないため、遁脱額などの程度の高いものに対する規定上の扱いがなく、量刑が規定上低くなることがあっても高くなる可能性がない。ドイツの場合にはそういった篩分けが明確であり成分化されている。前述した租税危殆の規定なども総合的に鑑みると、ドイツの租税制裁制度は日本に比べ制裁要素が合理的に機能していると言わざるを得ないだろう。

第2節 アメリカの租税制裁制度

既に触れたように、アメリカの租税制裁方式は我が国と同じ上乘せ方式を採用している。この節においては、同じ方式を採用しているアメリカの

制度としての比較研究を行うことができるが、アメリカの租税行政と租税刑法は内国歳入法典（Internal Revenue Code 以下、内歳法とする）にそのほとんどが規定されており、ドイツと同じようにその中の条文の中において刑事罰（assessable criminal penalties）と民事罰（assessable civil penalties）が規定されている。

現行の内歳法が立法されたのは1954年であったが、現在の1989年の改正に至るまでには、納税者番号制度などを経、増大していく多くの問題に対処する必要があったようである。アメリカの租税制裁制度の特徴としては、同じ行為に民事罰と刑事罰とが科せられている場合の機能分担基準以外にも、同じ刑事罰同士あるいは民事罰同士の関係においての問題が浮上することにあり、それは行政罰にしても刑事罰にしてもその規定が多くなっていることにその要因があるようである。

ここでもドイツの比較法研究同様に行政罰と刑事罰に項を分けそれぞれの現行法の分析から入っていくこととするが、アメリカの比較法研究では故意や詐偽の立証責任の問題も内在するので、そういった問題に対するアメリカの解決方法も後半では検討したい。尚、アメリカの内国歳入法典の邦訳としては、佐藤英明の「脱税と制裁」に収録されている訳出を用いることとする。

第1項 アメリカの租税民事罰

アメリカにおける租税制裁の全体的に共通する特徴としては、まず一つとして主観的要件が重要視されていることをあげることができる。アメリカの制裁規定には民事罰と刑事罰とでその要件がほぼ重なる傾向にあり、特に違脱行為に関してその性格が強いことは我が国の重加算税と違脱罪の関係とよく似ている問題として表れているといえるだろう。そしてもう一つは、一般予防的効果がその規定には盛り込まれていることであり、この民事規定は特にその傾向が強いものといえる。アメリカにおける民事罰規

定の条文構造としては、基本的には詐偽罪・遅滞罰以外は内歳法6662条に統一的に規定されており、無申告による詐欺以外の詐偽に関する民事罰が6663条に規定され、無申告による詐偽については無申告罰とともに6651条に規定されている。そういった意味では、アメリカの行政制裁も主観的要素を重視していることが無申告行為に対しての行為態様として条文を分けて規定していることから窺えるだろう。しかし、実際の現行のアメリカにおける租税民事規定は一つの条文の内容が極めて多岐にわたるため、その全てを採り上げることは不可能であるので、ここでは民事罰の中でも主だった懈怠罰や過少申告、民事詐偽罰及び無申告罰などを考察の対象とする。

そしてこれは刑事罰をも含め全体的にいえることであるが、アメリカでは立証責任の問題が重要視されており、これは課税庁側だけでなく納税者側も自らの主張に対しては相当の証明責任があるとされ、その所在に関しても多くの議論があることも事実である。ここでは、アメリカの租税民事罰の内、最初に非詐偽的な民事罰に触れてから、後に遁脱規定を含む民事詐偽罰を中心に現行法の構造体系を分析してみたいと思う。

(1) 正確性関連の制裁

1989年改正の内歳法6662条によると、納付された税額に不足額があり(a)、その一部が懈怠または故意による法令・通達の無視(b)①、所得税の何らかの実質的な過少申告(b)②、内歳法1章に規定する実質的な評価の申告の誤り(b)③、年金債務の何らかの実質的な過大申告(b)④、または贈与税・遺産税の評価の何らかの実質的な過少申告(b)⑤による場合には、納税不足額のうちこれらの事由による部分の20%の額の罰則金が課せられると規定されている。しかしながら2004年内歳法小改正は、米国雇用創出法(American Jobs Creation Act of 2004)により条文の項においてはその位置関係がさらに改訂され、現行では大きく分けて正確性関連の制

裁 (accuracy-related penalty) と詐偽の制裁 (fraud penalty) とに分かれている。

2004年小改正内歳法6662条は、正確性関連の制裁は過少納付金額のうち、(a)税法ルールおよび財務省規則の懈怠または無視、(b)所得税の実質的な過少申告、(c)実質的な評価誤謬、(d)年金債務の実質的な過大申告を列挙しており、20%の制裁金を定めている。

この内、(a)の「懈怠(無視)」に関するものであるが、この罰則金の計算の基礎となる部分は納付不足額の全額に対するものではなく、あくまで「懈怠」による部分のみであるということから、アメリカの租税制裁が主観的要件を重視していることを確認できる。この罰則金の手続は、一般の納税不足額の場合と同様に扱われ、基本的には課税庁の決定が正しいとの推定を受けるので、納税者が正しい注意を払っていたことを証明できない限りは罰則金の賦課は維持されることとなる。租税裁判所(U.S.Tax Court)²³⁵において、課税庁側は詐偽罰をこの懈怠罰に変更する権限も有しており、いずれの場合も納税者の証明は「明確で説得的(clear and convincing)」なものでなければならないとみなされているようである。

次に、実質的な過少申告についてであるが、アメリカにおいても内国歳入庁の税務調査を受ける確率はそれほど高くないため、納税者が税務調査を受けないことを予想した「調査くじ(Audit lottery)」²³⁶という考え方が頻発するようになった。この実質的な過少申告額を決定するためには、「実質的な根拠(substantial authority)の有無」の基準がその後の多くの争いの原因にもなったことは事実であるが、この規定は1989年の改正においても内容的には大きな改正はなく、現在にいたっている。

アメリカの民事罰規定は非常に多岐にわたり、我が国でいうところのどの部分を加算税や延滞税及び利子税に相当するかは一概に対応関係を示すことはできない。それはアメリカの租税制裁規定が主観的要素を基準にかかげているために、意思の程度の差が複雑に混雑していることと、その一

つの条文の中にもそれが様々な理由と沿革とともに残されている節があるからである。それでも大きな観点からすれば、この正確性関連の6662条の規定は我が国でいう附帯税に相当するものと考えられ、悪質なケースを扱ったものではないことが窺える。

(2) 詐偽的目的の制裁

アメリカにおいては、「故意 (willfulness)」と「詐欺的目的 (a fraudulent purpose)」または「悪意 (evil purpose)」とは区別されている。我が国でいうところの「仮装・隠ぺい」と「偽りその他不正」の關係に相当するようなものと考えられるが、「詐偽」²³⁷という意思の程度の位置づけとしては、我が国でいうところの過失と故意の中間的な立場、ドイツでいうところの重過失あたりに相当するものと考えられる。

この詐偽罰の賦課に関しては、内歳法6663条に「申告書に示されるべき租税の納付不足の何らかの部分の部分が詐偽によるものである場合には、納付不足額のうち詐偽に帰せられるべき部分の金額の75%に相当する金額を加える」と規定しており、金額の程度からみると制裁色の濃いものとして定められていることが理解できる。

この規定は申告書が提出された場合に限られるので（内歳法6664条(b)）、詐偽的な無申告に関しては別途6651条において定められているが、この詐偽に関しては理論上、申告があった場合には申告書のみが詐偽の有無の判断の対象となっており、それ以外の書類や納税者の行動において詐偽的なものがあったとしても詐偽罰を賦課する理由とはならず、申告以後の行為も詐偽とはされない。そして詐偽の証明責任は課税庁側が基本的に負うこととなる。

しかしながら、刑事罰において仮に起訴され無罪判決を得ても、その同じ租税に関しこの民事詐偽罰は別途の賦課要件とされており、課税庁側は租税裁判所において納税者が詐偽のないことを立証できない限りは詐偽罰

の成立と違脱罪の判決とは無関係であり、まして先行する刑事罰としての違脱罪が成立している場合の詐偽罰の阻却は実務上不可能であるといわれている。それでも申告書における特定の事項について、会計士や弁護士などの専門家の意見を聞いた場合には、このような処置を取ったということに関し詐偽がなかったことを推認させる事情の一つとみなされることがあるが、争う場合には詐偽罰の賦課は課税庁側（被告）²³⁸が行うシステムとなっているので、現行法では立証責任の法的根拠も整っている（内歳法7454条(a)）。

1971年のアメリカ法律家協会の税制部会の勧告は「理論的には、詐偽罰は裁判所によって、救済的な性質のものであり、侵害された租税を調査・徴収するために要した余分な費用を政府に補償するために作られているとされてきた。…しかしながら、実際にはそれは懲罰的なものである」としているが、実際の賦課件数を比較してみると、我が国の法人税に関する重加算税の賦課件数が年間6万件であるのに対し、アメリカの民事詐偽罰の賦課件数は年間にして1万件程度であることを考えると、実務上の適用数から推測される詐偽罰の認定は非常に少ないともいえる²³⁹。そして手続的な側面でも、民事詐偽罰を課す事案に関しては、刑事罰を科す事案を扱う査察部の調査を受けなければならない。そういった意味では民事詐偽罰は実質的には刑事制裁の軽犯罪規定といっても過言ではないだろう。

第2項 アメリカの租税刑事罰

アメリカの違脱規定は、行政罰（民事罰）と刑事罰とで客観的な構成要件においてはほとんど差があるわけではないが、どちらも主観的構成要件や悪質性によって複雑に規定されており、刑事罰は民事罰と異なり賦課によって徴収されるのではなく、刑事手続を経て有罪判決によって科される点で大きな違いがある。

アメリカの租税刑事罰は、同じ故意による刑罰でも重罪とされる虚偽申

告罪や遁脱罪と軽罪とされる無申告罪や不納付罪などに分かれていることは特徴の一つであるといえる。それは同時に重罪の「故意」と軽罪による「故意」は果たして相違するののかという議論なども生じさせていることは事実であるが、ここでは遁脱罪、無申告・不納付罪及び虚偽申告罪の3つを採り上げて、主に内歳法の刑事罰規定について分析していくこととする。

(1) アメリカの遁脱罪と罪の重さ

内歳法7,201条は「いかなる方法によっても、この法律によって課せられた何らかの租税またはその納付を、故意に遁脱し若しくは侵害しようとした者は、法律に規定されたその他の罰に加えて、重罪とし、その有罪に対しては、10万ドル以下（法人の場合は50万ドル以下）の罰金若しくは5年以下の懲役またはそれらを併科し、加えて訴追の費用を科する」と規定し、この規定自体は1939年以降ほとんど変更されていない。

この規定の故意の意味について、何らかの悪質な動機という要素と、納税者の財政的なすべての事情にてらして正当化することができないということが必要とするとの見解が一般的である。重罪を構成し得る積極的な要件としては我が国と同じように二重帳簿をつけること、虚偽の記載や変造、虚偽のインボイスや書類を作ること、帳簿や記録の毀損、財産の隠匿や所得の源泉の隠蔽などがあげられる。

ここでいうところの「積極的行為」とは、実は我が国の昭和42年大法廷判決の「何らかの偽計その他の工作」という所謂「所得秘匿工作」と同等のものと考えられる。アメリカでも単なる無申告は単純無申告罪の規定に該当するのであり、単に無申告だったことと不足税額が存在したことだけでは重罪に相当する遁脱罪には認定し得ないということであった。即ち、無申告で遁脱をした場合には何らかの外形的「積極的行為」が伴うことで理論的整合性を図ろうとしたのである。それは日本もアメリカも単純無申告罪が刑事罰として規定されているために、自然にそのすみわけが必要と

され、アメリカの無申告行為に関しては後述するも、単純無申告罪の存在理由と無申告違脱罪との整合性が問題となるのである。事実、アメリカでも無申告は虚偽申告よりも税務行政上の取扱いが困難なものであるという指摘がある。

(2) アメリカの無申告・不納付罪

アメリカの租税制裁体系の特徴の一つは、無申告と不納付という概念を一つのまとまりとして考えている点にあるともいえる。前述したように、加算税に相当する民事罰も内歳法6651条において我が国でいう無申告加算税と不納付加算税を一括規定しているし、刑事罰においても7203条でその二つを一括規定しているからである。では民事罰と刑事罰とで何が変わるかということ、再三再四になるが、やはり主観的要件によるといえる。

我が国の所得税法²⁴⁰との決定的な違いは、アメリカの無申告罪の規定解釈は税額が発生する場合のことを前提としており、税額が発生しない場合の事案は加算税の対象となっており、当然といえばそれまでであるが、現行の我が国の単純無申告罪の曖昧な解釈と事実上の存在価値からすれば、アメリカの無申告罪は単なる無申告を咎めるのではなく、少なくとも総所得の認識があることを証明できれば足りるのである。

我が国の単純無申告罪の理論的整合は後述するにしても、アメリカの単純無申告罪は7201条の違脱罪の規定を補完する機能を持たされているのである。もちろん、この機能の是非は別としても、我が国のそれとは存在している位置関係が違い、それはこの規定が不納付と結びつけられていることから、税額の発生を前提としていることが理解できるだろう。アメリカでは違脱罪の起訴が難しいと判断された場合に、主には証明上の問題とされているようであるが、補完的にこの軽罪²⁴¹とされる無申告罪の適用を考慮するようである。

この内歳法の刑事罰規定は実際に他の様々な形態の刑事罰も定めている

が、悪質な故意であれば税額の不納付についてもそれを刑事規定として定めていることはアメリカ制裁法の特徴といえるだろう。そういった意味では続く虚偽申告罪についても同様である。

(3) アメリカの虚偽申告罪

内歳法7206条は、「…それが偽証の罪の下に作成されたという書面による宣言を含むか若しくはそれによって保証されており、申告者が全ての重要な事項について真実で正確であるとは信じていない何らかの申告書、叙述若しくはその他の書類を故意に作成し署名した者は、…重罪」としている。刑量も遁脱罪の5年以下の懲役に対して3年以下としている以外は同様の罰金を規定しており、同じ重罪として扱われている。

この罪の基本的な構成要件を客観的に分解してみると、(1)内国歳入庁に提出されようとした申告書その他の書類が、実際に被告人によって署名されていること、(2)重要な虚偽の事項が含まれていること、(3)自分が申告した重要な事項が正しいと被告人が思っていなかったこと、(4)正しくない申告が故意になされたことの四つに分けられる。

この構成要件から理解できるとおり、この虚偽申告罪は、その構成要件の中に税額の認識及び発生（租税債権の存在）が含まれていない点で遁脱罪と異なっている。この虚偽申告が無申告罪よりも重罪であることは興味深い。この罪の制定の保護法益は申告納税制度であるといえるだろう。若干本論からは外れるが、1982年に制定された内歳法6702条に「馬鹿げた申告に対する罰則金」というものが存在する。それは馬鹿げた (frivolous) 見解または租税法律の執行を邪魔する明らかな望みに基づく、不十分なし不正確な情報を含む、所得税申告書と称するものを納税者が提出した場合には500ドルの罰則金が課され、これは他のいかなる罰則金とも併課されるもので、個人に対してのみ適用されるものである。これは租税行政の秩序罰的な目的というよりも、国家に対する侮辱的な行為に対して課され

るような感があるが、この虚偽申告罪も、ある種この民事罰の延長上に敷衍したもののように思えてならない。

ところで、この虚偽申告罪は実務的には租税債権の証明は難しいが、虚偽の申告の証明は可能であるときや、純損失の繰り戻しなどによって税額が発生しなかった場合など、技術的には租税債権の存在を証明できても、納税者が陪審に対して有利な訴えかけをする可能性があるときなどに存在意義をもってくる。この虚偽申告罪の目的は租税債権の保護ではないので、ここでいうところの「重要な事項」とは税額に直接関係するものに限らず、申告書類全般に関する事項であり、ある事項を完全に省略することも「重要な事項」であると考えられているようである。

(4) アメリカにおける租税制裁の証明責任とその程度

アメリカの租税制裁規定はその数も多く、全体として主観的要素を重視していたため、人の心理的な意図に対しての証明が必然的に多くなり、混乱を生じやすくしていたのも事実である。例えば、故意の解釈に関しても重罪の故意と軽罪の故意が存在するためにその解釈にあたってはかなりの混乱が生じていたようである。

しかし筆者がこのアメリカの比較法研究の中で特に我が国の制度との違いを感じた点は、その立証責任と責任の所在である。アメリカの租税制裁制度は実にその種類が多岐にわたり、条文の数も多くその内容も複雑化しているが、立証責任の問題に関してはその責任の所在は合理的で妥当なものであったと思える。例えば、中間的位置にあった詐偽罰の適用に関しても、不足税額の立証責任は納税者にあるものの、詐欺罰そのものは課税庁側にあるとされ、その件に関する指針は判例ではなく条文において明文化されており、それは内歳法以外にも租税裁判所規則142(b)において「租税を侵害する意図をともなった詐偽の争点を含む事件においては、その争点に関する証明責任は被告にあり、その証明責任は明白で説得的な証拠に

よって果たされなければならない」と規定されている。そして証明の程度に関しても、「証拠の優越」では足りず、「明白で説得的」なものでなければならぬとされているのである。

具体的にいうと、「課税庁が一旦不足額の存在とその一部が詐偽によるものであることを証明すると、証明された不足額のうちどれだけが詐偽によるものでないのかを証明する責任が納税者に移り、この証明に失敗すると、従来と同様に、不足額全体を基礎として詐欺罪が賦課されることとなる（内歳法6653条(b)②)。」このような証明責任の分配は我が国のシステムにはみられない。

証明の程度に関しても、不足額の賦課や懈怠罰の賦課が争われる場合には「証拠の優越」の程度で足りるが、詐欺罰に関する証明は「明白で説得的」な程度を必要とするのである。そして刑事事件で有罪を証明するときに要求される「合理的な疑いを超える」程度の証明は、「証拠の優越」や「明白で説得的」な程度よりも高度の証明とみなされているのである。

このようにアメリカの租税制裁制度は、特に証明責任の問題に関し詳細な規定を設けていることが窺えるのである。

第3節 中国の租税制裁制度

今日の中国の経済発展は著しい中で、先進資本主義国との税制面での遅れを指摘²⁴²する研究者は少なくない。そしてその根拠を現代の中国税制における税収の大部分が依然として消費課税を中心とした実態²⁴³があり、日本やドイツのように直接税が租税収入の中心となっている国とは逆にその70%近くが間接税を占めていることを指摘している。そして「租税原則からの批判として、中国税制には明確な公平が欠けており、これは企業や家計に会計学の原理がゆきわたっていないこと…が、共有税としての主要な租税の配分を不均等にし、それが歳出面でも不均等をうむことを示唆」²⁴⁴しているとの見解もある。

これまで中国における租税刑法研究は皆無に等しく、公表されている研究資料もほとんどない。諸外国における刑事比較法研究においては、アメリカやドイツの制度的研究はなされてきたものの、中国の租税制裁制度については今日まで深く触れた文献は存在しなかった。それでも中国の租税制度においてはその経済発展とともに注目度は日増しになっており、特にWTOの加盟を契機に規制緩和の方向で法制度の整備・運用が進められてきたといえる。もちろん租税刑法の分野においては、ドイツやアメリカなどの民主主義国家と違い中国の国家体制は社会主義の立場を依然保持しているため、一概に比較法的な考察を行うことはできないのであるが、今日における日本企業などの進出を考慮すると、関心の度合いは今後高まってくるとも考えられる。そういった中において筆者は中国の租税処罰規定における研究を通して、我が国においても十分参考になる要素があることを非力ながら紹介したいと考えた。

中国の租税通脱罪は主に刑法に規定されており、近年における中国刑法の大改正（1997年）後も過去10年余りにわたって小改正が行われてきた。そして中国法令も他の外国語と同様に日本語になじみ難い用語が多々あり、訳語の統一と適切な表現には十分に注意する必要があると考えられる。筆者は、現行法令における邦訳の信頼性も大変重要なことと考え、まず中国刑法邦訳として筆者が引用する翻訳条文は、可能な限り最新のものとして「中華人民共和国刑法」甲斐克則・劉建利〔編訳〕成文堂（2011年10月1日初版）を、そして租税法全般の邦訳としては「中国税法全書」東洋経済（2009年版）税理士法人プライスウォーターハウスクーパース〔編著〕梁瀬正人〔監修〕を基本的に用いることとする。

全体構成としては1項で、現行の中国における租税処罰の刑事罰規定を体系的に捉えながら、近年の法改正の動向や制度的特徴などを概観した後中国特有の通脱概念についての分析結果をとりあげるとともに、2項においては行政処罰規定の制度的にみられる本質部分を通して、中国の租税

行政責任の基本的な考え方を我が国との比較研究として報告したいと思う。

第1項 中国の租税刑事罰

(1) 中国の租税罰則規定とその特徴

中華人民共和国刑法（以下、中国刑法とする）は、その第201条から第212条において、徴税の管理に危害を及ぼす罪に関する一連の規定を設置している。その税目の種別に関しては幾つかの税目に自然に限定できるものも存在しているが、少なくとも最初の203条までは全ての税目に共通する内容を規定している。

その最初である第201条は、その第1項において「納税義務者が欺罔若しくは隠蔽を用いて虚偽の納税申告を行い又は申告せず、脱税額が比較的大きく、かつ納付すべき税額の10%を超えたときは、3年以下の有期徒刑又は拘役に処し、罰金を併科する。税額が非常に大きく、かつ、納付すべき税額の30%を超えたときは、3年以上7年以下の有期徒刑に処し、罰金を併科する」と規定しており²⁴⁵、基本的には当条文が我が国でいう通脱罪に該当するものと考えられる。

しかし中国刑法は第202条においても「暴行又は脅迫を用いて納税を拒否した者は、3年以下の有期徒刑又は拘役に処し、拒否した納税額の1倍以上5倍以下の罰金を併科する。情状が重いときは、3年以上7年以下の有期徒刑に処し、拒否した納税額の1倍以上5倍以下の罰金を併科する」とし、続く第203条においても「納税義務者が、納付すべき税金を延納し、財産を移転又は隠匿することにより税務機関による税金の追徴を不可能に」したときの規定を定めていることから、行為類型としては詐偽型犯罪のみならず特殊な状況での暴力型犯罪や偽造型犯罪に対してもその違法性を明確にしていることが特徴的である。これは中国の国家体制の指針とも関係するかもしれないが、少なくとも租税危害犯に対しその制裁を重視していることが、そういった類型の規定に自由刑を科していることなどに

あらわれているのかもしれない。

それ以外の特徴としては、付加価値税（日本における消費税に相当）などにおける領収書の発行や偽造及び販売・購入などの証憑書類の不正に関する規定が多くみられ、最後の212条などは税務機関追徴優先の原則などの規定を含めており、我が国の通則法や徴収法の一般・手続規定に関する規定なども混在していることから、とくにドイツや日本のように体系や目的などとは関係なく、実質的・政策的な点を注視して規定されているようである。

中国においても脱税を処罰する法律は古くから存在していたようであるが、中華人民共和国が設立した頃、政務院が発表した税法法規は刑事制裁ではなく行政制裁に止まるものであった。脱税が正式に刑事立法規定となったのは1979年のことであり、それまでは現在のように経済が活性化していなかったため、その必要性も乏しかったものと考えられる。その1979年の中国刑法の第121条は「税法法規を違反し、脱税、納税拒否、それらの状況が重大である場合は、税法法規による追加納付以外に、直接責任者に対し、三年以下の有期懲役又は拘留を科す」と制定された。そして1986年には中国刑法とは別に「中華人民共和国税法徴収管理暫定条例」²⁴⁶が公表され、その第37条には脱税に関し、欺網や隠蔽などの手段で納付を履行しないことについて言及している。同年に最高人民検察院は「経済検察事件立案基準の規定（試行）」における脱税罪の解釈として、「脱税罪は納税者が故意に税法法規に違反し、欺網や隠蔽などの手段で納付を履行しない状況が重大な行為に相当する」とし、同時に「状況が重大」に相当する具体的規定も定めている。

最高人民裁判院は、最高人民検察院連合に対し、「脱税、納税拒否刑事事件を調査する具体的事案の若干問題に関する解釈」を公表することによって脱税罪の概念や手段をさらに明確化した。1992年全国人民代表大会常務委員会によって「税法徴収管理法」が公表されると、同時に公表された

「脱税、納税拒否犯罪を処罰することについての追加規定」は、1979年の刑法と比べ、主に脱税の概念を明確にし、脱税罪を適用する基準を規定するとともに、法定刑罰をより高く定めた罰金刑などを定めた。

この「脱税、納税拒否犯罪を処罰することについての追加規定」は、1997年の中国刑法の大改正時に引き継がれることとなり、近年2009年の小改正前までの第201条規定の骨子となっている。この小改正前と後の条文では、中国の遁脱規定の考え方の方向性が読み取れ、それが我が国における遁脱罪規定を別の角度からの視点を有しているので紹介したい。

まず一つ目は、脱税の手段を羅列式から概括式に変更している。条文を比較すれば、基本的な文字数もおよそ半分となっていることが容易にわかるが、小改正後の条文は遁脱の本質につきその手段の違法性を重要視したようで、「虚偽」的行為が関係すればそれは全て脱税に相当するという意図が見受けられる。

もう一つは、具体的な金額規定が排除された点である。小改正前の脱税額に関しては、仮に脱税額が10万元未満であっても遁脱率は30%以上（極端な場合は100%）の場合や、逆に遁脱率が10%から30%までの間（極端な場合は1%程度）でも脱税額は10万元をはるかに超過している場合の扱いが問題となる。実際の中国の裁判事例もその扱いに関し、司法機関がその判断基準に困惑したようである。それで、小改正後の条文においては、「脱税額が比較的大きく」や「税額が非常に大きく」という表現になり、これは金額に関して裁量的な可罰性の要素を取り入れたものと考えられる。また、罰金の額も倍比罰金制を取り消すことにより1倍以下の罰金も科す可能性を示唆している。

(2) 中国の遁脱概念

中国における租税罰則規定には、日本語には翻訳し難い幾つの特徴的な税に対する概念規定が存在する。その一つが納税拒否であり、この原語

は「抗税」という語彙を用いている。この規定は、前述した中国刑法第202条のみならず、税収徴収管理法にも規定されており、中国特有の違脱概念における典型となっている。抗税（納税拒否）は類型的には暴力型の行為手段に相当する。日本では公務執行妨害や税務職員に虚偽の答弁をすることや、本税及び加算税の賦課や滞納処分などはそれぞれ別個の問題として扱われることになるが、中国におけるこの納税拒否という概念は、「全ての規定に従うことなく、税金を納めない行為の中で手段が最も下劣であり、…影響が最も悪い行為であり、明らかに国家法規に対抗する行為である」²⁴⁷としている。この「抗税」の成立は税額の大きさには関係なく成立する。

さらに、「逃税」という表現であるが、条文としては前述した中国刑法第203条がその典型としての概念規定を含んでいるものと解されており、広義の意味では過失によって納税義務を結果的に履行できなかった場合なども含まれるが、狭義の意味では脱税と抗税などの刑事犯罪の領域を示しており、それが逃税の極端な例とされている。中国本国における原語の性質としては、「脱」は密かになされるものに対し、「逃」は公になされているものと解しているようである。基本的には、故意に租税法律規定に従わず、納税義務を履行しない行為を指して用いられ、中国刑法では第203条、税収徴収管理法では第65条などの条文にみられるように、主には滞納状態から追徴税の回避²⁴⁸を行うことが、その性質上の主要な観点のようである。

また、「騙取」という行為は中国刑法第204条にあるような輸出払い戻しに関する不正還付に焦点をおいて定められており、税収徴収管理法でも第66条にその規定が存在する。主には輸出や間接税に関する税目に適用されるものである。

加えて、「欠税」という概念であるが、納税者が税務機関の定めた納税期限を超過し、期限内で税金を納めず、その本質は期限を延ばそうとする

意図（行為）である。ここでいう納税期限とはそれぞれ実体法で定められたもので、これには故意であるかどうかを問わず特定の目的が関係していると考えられているようで、税収徴収管理法の第65条などがその概念の典型であるとされている。

最後に、「避税」という用語であるが、これは中国においても憲法上の問題にまで発展している用語であり、我が国における租税回避問題に相当するものと考えられる。中国では租税回避の問題が国家財政に巨大な損失をもたらしたこともあり、近年の遁脱規定が羅列式から概括式に変更されたのも、租税回避行為の複雑性に対する要請²⁴⁹があると推察できる。中国においても、我が国と同様に課税要件明確主義による不確定概念の問題が浮上ってきており、例えば「中華人民共和国企業所得税法（以下、企業所得税法とする）」の第45条における「合理的な経営上の理由」や同じく企業所得税法第10条の「収入と関係のないその他の支出」などがそれに相当するが、中国では特定反避税原則の限界から一般反避税原則への転換²⁵⁰を求める声があがっており、これまでの伝統的な字面解釈の伝統に対する批判が高まってきているのである。

こういった古くからの概念や今回の小改正などの変更事項を全体的に考えてみると、中国における遁脱犯の考え方も日本が近年に国庫主義（法定犯）から責任主義（自然犯）に移り変わってきたように、少しずつではあるが近代民主化や法整備の規制緩和にともない、人民感情から予想される脱税自体に対する見方が社会悪を帯びるようになってきているようにも思える。それは今回の小改正において、脱税という語彙を「納付税金から逃げる（遁れる）²⁵¹」に相当する語彙に変更²⁵²し、脱税罪から遁脱罪に罪名が変わっていることから窺えるだろう。

第2項 中国の租税行政罰

中国における税務行政処罰とは、税収徴収管理秩序に違反しているため

に行政法律責任として科されるものであり、税務機関によって一定の制裁を与えるものである。税収徴収管理法は、その第63条第1項において、「納税者が帳簿、記帳証憑を偽造、変造、隠蔽、みだりに毀損を行うあるいは帳簿上の支出の過大計上、収益の未計上、過少計上、あるいは税務機関からの申告通知を無視し申告を拒否あるいは虚偽の納税申告を行った場合、または納税額の未納、過少納付行為を行った場合は、脱税とみなす。納税者の脱税に対して、税務機関は未納あるいは（過少納付による）不足税額、延滞金を追徴し、未納あるいは不足税額の50%以上5倍以下の科料を科す。犯罪を構成する場合には、法により刑事責任を追及する」とあり、脱税に対する罰則をここでも規定している。

しかし、税務行政処罰の対象としているのはあくまで税収法律規範に違反しているとする税務行政責任に対してであり、税収違反と税収犯罪は明確に区別しなければならず、「行政処罰をもって刑事処罰を代替してはならない」旨の規定²⁵³も存在する。もちろんその法的な境界が中国刑法と税収徴収管理法であるが、「人の自由を管制する」²⁵⁴処罰を除いては、税収徴収管理法に抵触することにより行政処罰法の手続規定に従って故意・過失に関係なく税務行政処罰が与えられ、刑事責任に関しても追求される可能性が生じることとなる。行政処罰法は簡易手続規定²⁵⁵と一般手続規定²⁵⁶に分かれており、税務行政処罰も同様の扱いがなされ、一般手続にて行われる事案はその経緯が複雑であり、簡易手続に比べその処罰は重くなる。

この行政法に属する税収徴収管理規定には、「税務機関は期限付き改善命令を付」²⁵⁷す必要がある旨の定めがある。日本の国税通則法などが定める加算税などの場合は、その主観的賦課要件に対し故意・過失に関する明言は特にないが、中国における行政処罰に関しては、善意の納税者に対し「期限付き」で申告書の提出の失念や納付の懈怠を自動通知する機能が具備されており、そこで税務機関は故意か過失かの概括的な行為態様を峻別することとなり、「違反状況が重大である場合」²⁵⁸には処罰の加重規定も存

在する。この加重規定部分が日本の国税通則法でいう重加算税に相当するものと考えられ、それが程度の問題として「犯罪を構成する」²⁵⁹基準に認定されれば刑事事件に発展する可能性があるものの、「軽微である」²⁶⁰場合には相応の科料に止まるのである。

それで行政処罰法も納税者の権利に関する規定²⁶¹を設けている限りは、何をもって「違反状況が重大である」とか「軽微である」かなどが問われることとなるが、最高人民裁判所は「脱税抗税刑事事件に関する具体的な適用規定の若干問題を審査する解釈について（以下、「脱税抗税事件解釈」とする）」につき、その第5条などで、(1)大勢の人を集め、抗税を行う主要な者；(2)抗税した金額が10万元以上；(3)何度も抗税した場合；(4)故意に他人を傷害させた場合などの定量的基準²⁶²を公表しているのである²⁶³。

税収徴収管理法は、税務機関における税務調査の規定²⁶⁴も当然備えており、税収保全措置や強制執行措置²⁶⁵もとることができるが、税務職員が税務検査証や税務検査通知書を提示しない場合は、被調査人は当該調査を拒否することができる。

さらに中国の税務機関が我が国の課税当局と制度的に異なるのは、税務登記²⁶⁶という制度である。もちろん日本でも法人などに関する商業登記は義務づけられているが、それは基本的には法務局の管轄で行うもので、その後に税務署に提出する書類は法人設立などに関する税務届出書なのであり、その届出書には法務局で発行される登記簿謄本と登記手続の過程で必要となった公証人が認証した定款の謄本である。日本では登記に関する権限は法務省の管轄においてなされ、その情報は官庁内に止まるものであるが、中国の場合にはまず最初に税務機関が基本的な税務登記手続を行い、営業許可証については工商行政管理機関が発行するものの、税務登記証の発行や変更や抹消は国务院が規定している定めに従い、税務機関が行うこととなっている。その際、納税者は銀行口座を開設する際も、その税務登

記証を金融機関に提示し、口座を開設したならば全ての口座番号を税務機関に報告する義務を負うこととなる²⁶⁷。

このように、中国における租税行政罰は日本の税法体系から比すと、多くの主体・客体²⁶⁸概念が混在しているようにもとれるが、全体としては脱税行為の主観的体様を重視しているように思われる。中国も申告納税制度を主幹とする租税方式を採用していることから、単純無申告に対する行政責任は税收徴収管理法に規定されているものの、直接的な刑事規定は存在しないようである。それでも、その全体的な本質を行政罰・刑事罰に限ることなく租税罰則規定全体に取り込んでいるため、「違反状況が重大である」時には段階的な量刑基準により、何らかの認定基準に抵触してくるものと考えられ、特に筆者が主張する真正不作為犯としての理論構成に関係することとしては、大改正前後に限らず無申告や過少申告という実行行為を刑法に定められている違脱罪の条文規定に取り込んでいることは興味深いことといえるだろう。

第4章 租税制裁の理論的整合性と今後の課題

この章では、まず第1節において不作為犯としての無申告違脱罪の全体的な理論的整合性を考え単純無申告罪との理論整合を図ることによって様々な角度からの違脱罪を総括した立法論としての構成要件を述べるとともに、第2節では加重算税の二重処罰の付加的な問題も扱うこととする。

第1節 無申告行為の理論構成

第1項 真正不作為犯としての無申告違脱罪と諸学説の帰結

無申告違脱犯に違脱罪の罰則規定を適用させることは、今日に至るまで多くの研究者たちにとって実に難解な課題であったといえる。これが従来虚偽過少申告や虚偽還付申告である場合には、当然のことながら前提と

して申告という法手続上の行為（作為）が伴うこととなり、それが「偽りその他不正の行為」となることに実務上も学説理論上も特別な異論はなかったものと考えられ、判例も虚偽過少申告に関しては、所得秘匿工作を伴わない場合でも、申告それ自体が「偽りその他不正の行為」にあたるとしていた²⁶⁹。

しかしながら今日までの無申告逋脱罪成立の形成過程には根本的な通説や考え方においては部分的には躍進した批評もあったものの、幾分刑法学的な思考プロセスや実務的な手続も補足した全体的なバランスの視野と一貫した継続的な研究が足りなかったように思われる。

冒頭の部分で定義したように、租税逋脱罪の本質とは「納付税額が発生し、且つ法定申告期限内に申告納付すべきことを認識しながら、正当な理由が無いにもかかわらず法定申告期限までに意図的に申告義務を怠り、あるいは正しい税額に比べて少なく（過少に）申告することによって、その結果、租税債権を害し税を免れること」であったが、これまでに検討・分析してきた事柄を考慮すると、現行の条文規定に「偽りその他不正の行為」という表現は必ずしも必要ではないことがわかる。本定義は、一見、「偽りその他不正の行為」をその要件から外したため、逋脱罪の範囲を広げているようにも見受けられるが、実際は無申告という手段による逋脱も取り入れたにすぎない。前述したように、中国刑法の逋脱罪における小改正後の規定にも、「虚偽の申告」や「申告をせず」との表現をそのまま残し、当初から過少申告や無申告を実行行為として想定している姿勢を維持しているため、日本のような実行行為に関する学説の混乱した議論からはむしろ無縁であろうと思われる。特に小改正前の逋脱罪の規定には抽象的な表現は存在しておらず、具体的な事例を列挙していたため、かえってその評価問題も最小限に止められ、解釈上の混乱は生じていなかったかもしれないが、改正後はむしろ日本の逋脱罪や重加算税の規定に近い「欺罔」や「隠蔽」また「虚偽」というやや抽象的な表現を取り込んでしまったた

め、中国からすると日本の一見シンプルな条文を参考に取り入れてきたつもりなのかもしれないが、今後は日本の抽象表現の評価問題という新たな問題に直面するようにも思われる。

これまで考えてきたように、無申告逋脱犯は命令規定違反としての真正不作為犯として扱うことにより、自然に理論構成できるのである。これまでの理論構成が困難であった基因は、無申告逋脱犯を不真正不作為犯として捉えてしまったことにより、所得秘匿工作を無理に先行行為による作為義務に理論構成しようとする誤りを生じさせてしまったのである。

仮に無申告逋脱犯が不真正不作為犯だとすると、素朴な疑問も生じてくる。同じ一つの行為に対して単純無申告罪は真正不作為犯であるのに対し、無申告逋脱罪は不真正不作為犯となってしまうことは、同じ所得税法第120条の申告義務に対して、一方はそれを命令規定として据え、もう一方は不作為犯の作為義務として据えているのに、結果は真正と不真正に別れるからである。両者を同じ申告義務に対してそれを命令規定として捉えるならば、両者は共に真正不作為犯ではないだろうか。すなわち、過少申告と無申告を一つの逋脱罪のグループとして単純無申告罪との関係を分析するのではなく、同じ無申告行為を逋脱犯と無申告罪との一つの真正不作為犯として構成することである。

むしろ故意の立証の問題に力を注ぐことにより、正確な逋脱税額の算定を把握することが必要であると考える。昭和42年大法院判決は、不正の行為が「積極的に」又は「消極的に」行われたか否かの抽象的な表現を使用したために、かえってその解釈をめぐり混迷を招いたように思われる。その点、アメリカの制裁法で学んだ立証責任とその程度に関しては参考になると思われる。

従来の包括説の考え方としては、所得秘匿工作が申告行為自体とあいまって、包括して逋脱結果を生じさせるというものがその大要である。しかしながら前述しているように、このように考えてしまうと所得秘匿工作が

正当に存在せずに経過的に申告行為に至る遁脱行為の場合、包括する行為自体が存在しない事例があるということに大きな欠陥がある。結果としてそれが所得秘匿工作を刑法上の実行行為とみなしたりするというような誤りが生じたのである。筆者はこの所得秘匿工作というものを、申告に至るまでの法手的な角度から客観的に捉える必要があると考える。

前述のとおり、事前の所得秘匿工作というものは申告行為に至るまでの準備的段階行為であり、その行為体様自体は様々であるといえるが、重要なこととしてこの行為（工作）は必ずしも法的行為ではないということである。確かに所得秘匿工作は、所得を課税物件（課税客体）としたならば、最終的に提出される申告額（法人税であるならば加算減算前の税引前の利益額）に合致するように一貫して作成されるものであり、申告後であるならばその金額の変更は法的な更正が要求されるとしても、申告前であるならばそれは単なる私文書と同じ私的な書類なのである。この時点では変更も削除も可能である場合が少なくない。逆にいうならば申告書それ自体は、提出して初めて公文書になるのであり、まして事前の所得秘匿工作の書類は基本的には添付書類になりえたとしても正式な税務書類になるわけではなく、申告書提出後もそれ自体は公文書とはならないのである。そういった意味では所得秘匿工作はその時点では違法行為とはいえ、それ自体は会計帳簿上²⁷⁰という試算表という決算書に至るまでの作成段階であり、まして実行行為とは断定できないのである。

また、この「所得秘匿工作」を逆の観点からみると答えは明白なものとなる。これまで、遁脱犯を遁脱行為の視点から検討してきたのであるが、逆に所得秘匿工作（不正経理を含む、帳簿・伝票の虚偽記載）を行ったとしても、納税義務者が最終的な申告書には正しい税額を記載していたとしたら、果たして実行行為となりえるだろうか。申告書に正しい税額を記載しているので、必然的に納税額も同額となるため、税を免れるという結果が発生せず、実行行為自体の概念がそもそも存在しない。「しかも、不正

経理行為をすれば、虚偽過少の確定申告は容易にできるとはいえ、不正経理行為がなければ虚偽過少の確定申告ができないというのではなく、不正経理行為は脱税のための必然的な条件ではない²⁷¹のである。そして、会計帳簿や記帳の技術は何も法定化されていて形式が定められているわけではなく、企業会計原則たるものは存在するもののあくまで法的拘束力はなく、法人・個人を問わず記帳手段というものは様々でむしろ多様性の招来であって、仮に虚偽記載を行っていたとしてもそれが違脱目的とは必ずしも断定できるものではない。取引契約先や所属団体等に対する虚偽提出目的である場合も考えられ、仮にその当該法律に違反したとしても、直接的には租税罰則には実質的にみても該当しないのではないだろうか。

加えて、違脱の範囲に関し、従来から個別的認識説と概括的認識説があった。この問題も「所得秘匿工作」の位置づけが関係してくる。再三再四述べているが、所得秘匿工作は故意の立証の根拠とはなりえる。それで違脱額に関しても所得秘匿工作が行われていることが事実認定できるのであれば、当然その部分に関しては違脱の故意があるのであり、逆にいうなれば「故意犯である以上犯意の無いことが立証上明白な部分を除外」²⁷²しなければならない。近代における責任主義を主張する論者も「個別的認識説を立証の問題として捉えれば、制限的概括的認識説と結果において差異はない」と結論しているが、これも尤もなことであろう。

結局のところ制限説も包括説も所得秘匿工作の法的立場に翻弄され、その他の学説の混乱もその部分が基因となっているように思われる。昭和42年大法廷の示した「何らかの偽計その他の工作」という表現の影響力が、必要以上に「所得秘匿工作」というまるで条文であるかのような位置にまで引き上げてしまい、それが時代の流れと調和しながら大法廷判決でなされたため、申告納税制度の下における無申告（不作為）で違脱するという特殊な状況が、制限説や包括説と相俟って複雑な混迷を招いたものと思われる。そして「偽りその他不正の行為」という表現そのものが抽象的であ

るため、その中に「所得秘匿工作」も含まれているようにもみえることが、何よりも曖昧な点であったようにも思えるのである。筆者の私見は、現行法の解釈論としては行為属性説の方向性が望ましく、立法論的には純粹制限説にて統一できるような立法政策が望ましいと思え、何れにしても無申告逋脱犯の理論構成としては、真正不作為犯として申告義務に対する命令規定違反と捉えることで統一できるのではないかと思うのである。

最後に逋脱罪の既遂時期と有責性に関する問題があったが、この件に関する筆者の意見はドイツの比較法研究で指摘したとおりである。今日では逋脱犯も責任論の立場から論じる必要もあり、ドイツでは自首不問責規定の存在が実際の国税収入を高めているという見解もみられるようである。その理由の一つとしては、「租税政策上…自首がなされて逋脱税額等が返還されれば、均衡負担利益や公正な競争も回復され、長い目でみれば、国民も得をすることになる」ことや「租税犯は知能犯であり、かつ、その行為と結果とは目に見える跡を残さないため、その捜査が非常に困難で、知られていない租税逋脱罪の解明については、自首を促すことが必要である、という刑事政策的な理由」²⁷³をあげている。もちろん納税倫理の点ではドイツにおいては異論もあるものの、財政学的な問題は兎も角、立法論として筆者はドイツの既遂時期規定や未遂規定及び自首不問責規定の検討を今後の課題として盛り込む必要性を提唱したいと考える。

第2項 単純無申告罪の課税客体別にみた課題

所得税法という枠において無申告逋脱罪を考慮する場合、若干の問題も生じてくる。それは同じ国税である法人税や消費税と違い所得税に関しては、税額が発生する場合（すなわち税額がある場合に限って）申告義務も発生するという点である。税額が発生しなくても所得税の申告上その義務があるとすれば、青色申告の特別控除におけるその範囲内において課税所得が発生したときに限り、青色申告特別控除の適用要件を満たす必要

性から控除を受けることによって税額が発生しないというような場合は、税額が発生しなくても申告書の提出が求められることも考えられるが、それは例外的な場合であって通常は所得税の場合、税額が発生しない限りは申告義務も発生しない。青色申告に基づく純損失の繰越のための申告については、適用を受けるためには確かに申告が必要だが、それについては納税義務から発生しているのではなく、元々が納税者の控除の権利から発生しているものなので、この場合も決して申告義務があるわけではない。そう考えると所得税において無申告違脱罪を適用させるためには、先に税額の発生（課税要件に該当していること）の認識があったということが前提となっていなければ（立証されなければ）、違脱罪のみならず単純無申告罪までもがその適用から除外される可能性が存在するのである。

それでも法人税の申告（法人税法第74条）や消費税の申告（消費税法第45条）の場合には税額の発生の有無に限らず申告書の提出は求められ、法人税法（第160条）や消費税法（第66条）などにも単純無申告罪は存在し、この種の個別税目には単純無申告罪はその存在価値と意味を有してくるといえる。仮に納税義務者が個人（所得税の対象）ではあっても消費税法上非課税事業者でない場合には、所得税の申告は発生しなくても消費税の納税義務者となる事例は、実務上のかなりの部分を占めるのである。

つまり単純無申告罪と無申告違脱罪の違いは、単に税額の発生の有無によってその境界が定まっているものではなく、まして従来の研究者たちが論じてきたような所得秘匿工作を伴うか否か²⁷⁴によって定まるものでもない。そして当然に違脱の故意の有無のみによって区分されるものでもない。それは税額が発生しなくても申告義務が存在する税目に対して実質的な意味を持つものなのである。それで単純無申告罪とは租税の申告手続及び徴収の正常な行使を害する危険に対して処罰される租税危害犯（危険犯）であり、租税犯（脱税犯）とはそれが実質犯と形式犯という意味においてもその性質を異にするものと思われる。それでこの両者を政策的な刑

量との観点から、遁脱額の多いものを遁脱罪、少ないものを無申告罪と安易に考えることは、両者を区分するのに適切でないことは言うまでもない。そして遁脱の故意がなく過失による無申告の場合には、行政上の秩序罰²⁷⁵としての無申告加算税（国税通則法第66条）の適用をみれば十分ではないだろうか。

保護法益の観点から考えるならば、遁脱罪の保護法益は租税債権であったが、単純無申告罪の保護法益に対しては、筆者はむしろ申告納税制度という我が国の租税の根幹をなすものとして捉えることを提案したい。実際、所得税法第241条の条文の中で、第120条の申告規定を挙げているからには、税額が発生する場合に申告書を提出しないときは罰するという規定に解釈されるので、結局のところ遁脱罪の規定と実質的に同じ効果を期待していることになってしまうのである。

さらに、無申告遁脱罪を挙動犯として捉えることによって真正不作為犯の成立を促す論者もいたが、筆者の分析した結果、無申告遁脱犯は挙動犯とは相対する結果犯（状態犯）であり、申告義務違反は行政手続違反なので期限後申告における効力がなく、法定申告期限を徒過した時点で即成立することから、筆者はむしろ単純無申告罪を挙動犯として捉えるほうが適切ではないかと考える。実務的にも単独での所得税における単純無申告罪の有罪裁判例は近年見当たらない。そういった意味では、各種租税罰則規定もその実体法に合わせた立法論が必要なことを意味するのであり、課税客体別にみたそれぞれの手続規定に対応した体系を備える必要があるのではないだろうか。

第2節 重加算税における改革案の検討

重加算税に関してはこれまで第2章第3節において解釈論を展開し、さらに諸外国の租税制裁構造も概観してきたが、この重加算税における実質的近似性においては政策論との整合性を並行して考察すべきことは必須で

あり、ここでは重加算税における立法政策論として筆者の意見を4つに分けて公表したいと思う。

第1項 重加算税の廃止と通告処分の導入

重加算税に関する大法廷判決に対する批判の一つに「戦後の混乱期においてはこのような理由（あらゆる犯則事件について刑事訴追をなす必要から免れる要請）も…それなりに妥当性をもっていた…（が）今日において、そのような理由が果たして合理的に妥当するか否かは、大いに疑問である。…言葉をかえていえば、刑事訴追に対する国側の不徹底さを、重加算税という安易な行政上の制裁によってカバーしようとするもの…（であり）刑事訴追の徹底を行うことが第一なのであって、そのことにより、むしろ重加算税制度を廃止することのほうが正しい」²⁷⁶という意見がある。従来から「重加算税がその本来の目的達成に必要な不可欠な制度というわけではない。実際には本来予定していないはずの租税的機能と違脱犯処罰代替機能を持ち、そのことが現実には重視される可能性を有するが故に、原則として廃止されるべきである」²⁷⁷との意見もあり、確かに重加算税の廃止は二重処罰問題の一番早い解決策であるが、諸外国の租税制裁制度でもみてきたように、ドイツでは重過失、アメリカでは詐偽の制裁と、過失による加算税規定と悪質な違脱罪規定の中間的要素である行政制裁の効果は実質的な脱税の抑制機能として働いていることも事実である。我が国の「仮装・隠蔽」に関する解釈問題は別にしても、重加算税の脱税抑止効果は大きいものとも考えられる。そして重加算税を廃止すれば違脱事案も必然的に増加することは必至であり、その処理件数の負担は課税当局としても現実的とはいえない。

そこで筆者は、現行法では間接国税においてのみ運用されている通告処分を、直接国税にも導入させる案も検討できると考えている。通告処分とは、犯則事件について税務官庁が犯則の心証を得た場合に、理由を明示し

て罰金若しくは科料に相当する金額を納付すべきことを犯則者に通知する行政上の科刑手続であり、国税犯則取締法14条に定められている規定である。この制度は犯則者との私和を認めたものといわれ、犯則者に対し通告を履行することによって、公訴権消滅の利益を与えた制度でもある。通告しても履行能力がないか、悪質の脱税が懲役刑に当たると認められるときは直ちに告発されるという制度である。

もちろん直接国税にこの制度を導入する場合には、各々税目別に告発基準を設けることにより、犯則調査の基準を明確にする必要性もでてくるだろう。その基準は主観的（悪質性）なものと、中国の行政制裁がそうであったように明確な所得額（脱税額）基準が必要となってくる。通告処分に関しては、実質的に刑事処分に代わる機能を有しているため、罪刑法定主義や罪刑均衡の原則からみても妥当な案といえる。加算税を廃止して、「振り分け方式」を採用する場合については後述することとする。

第2項 通脱罪の罰金刑の廃止

現行法の各種個別税法の通脱罪に関しては、罰金刑と懲役刑が存在し、それを併科できるとしている。そして重加算税の制裁規定は財産制裁のみであるため、重加算税を課された上、通脱罪の罰金刑が加わると、実質的には財産刑が結果的に重複する形となり、それぞれの目的としての明確性も問われることとなる²⁷⁸。筆者の案の一つとしては、通脱罪の罰金刑を廃止し、懲役刑のみの規定の立法論も可能性としてあり得るものと考えている。

刑事訴追は悪質なものに限定し、所得額（通脱額）の基準は通告処分と同様に設けることを前提としても、今日における通脱犯の自然犯化を考慮すると、通脱罪の懲役刑のみの刑罰は通脱犯そのものの意義と社会悪に着目させることにもなり、その場合、重加算税に関しその制度自体は課税当局側に残るものの、罪刑均衡の原則は十分に維持されるものと考えられる。

第3項 振り分け方式の導入

ドイツの制度でみてきたように、行政制裁と刑事制裁が重複しない振り分け方式の場合、二重制裁の問題が発生することはなかったように思われる。重加算税の問題に関し、筆者はその改革案の最も重要なものとして、振り分け方式の採用を提案したいと思う。中国の制度もそうであったが、悪質性の極めて高いものでない限り、課税当局による主観的（悪質性）基準による裁量を与えるのは妥当であるともいえる。ただし、その基準は明確なものでないと混乱する可能性があるため、悪質性基準にも明確な基準が必要となるだろう。その場合、ドイツのように違脱規定は行政制裁と刑事制裁とで同様のものでも可能であると思われる。

この場合には重加算税はその制度を残しつつ、仮にアメリカのように同じ刑事罰でもそれを重罪と軽罪に分別することもできる。その場合の主観的要件としては故意によるものが重罪であり、重過失に相当すれば軽罪となり、何れにしてもどちらか一方の規定の適用があるのみである。そういった意味では通告処分も部分的には振り分け方式であるが、相違する点は国税通則法や各種個別税法の罰則規定を含めた大改正となるため、現実的な立法論としての可能性は低くなるものと考えられ、重加算税を維持する方向性であれば、次の案が現実的だろう。

第4項 重加算税額控除案

実際、上乘せ方式を維持する場合、現実的な案は違脱罪の罰金刑から重加算税相当額を控除するというものだろう。北野弘久は、「重加算税を課せられた納税義務者に対し刑事訴追が行われた場合には、訴追期間中は重加算税を徴収することを猶予し、訴追の結果をみたうえて重加算税の徴収処分の続行を決定すべきで…もし、訴追の結果、有罪となって罰金刑等に処せられたときは、重加算税の賦課を取り消すこととし、すでに重加算税を納付していたときは、既納付の重加算税相当額を還付する」という見解

も示している。

それでも「一個のは脱行為に対して科される罰金刑の額と重加算税の額の合計が、罪刑均衡の原則に著しく反する」²⁷⁹場合には問題となってくるが、「罰金刑の量定は、重加算税徴収ずみの場合は遁脱額の三割程度にとどめるのが通例と言われ…本件と同一の争点を論じた刑事事件の判例として、たとえば最判昭和45年9月11日（刑集二四卷一〇号一三三三頁、刑事判例評釈集三二卷二五事件〔池田眞一〕参照）があるが、罰金額は遁脱額の約二五%で、…宣告刑としての罰金の限度についてこの種の慎重な運用がなされる限り重加算税との併科に違憲論が再燃することはない」²⁸⁰という見解もある。

ここまでで重加算税に関する立法政策上の改正案を検討してきたわけであるが、実際にはアメリカでもこの二重処罰の問題は存在し、我が国以上に重要な問題となっている。第2章第3節で触れたように、この問題の根本的な部分において立法者の意思が元々一つの行為に対して二つの犯罪規定を適用して処罰することを意図しているならば、その本質は違憲か否かを判断する解釈論の問題ではなく、たとえ二重処罰であったとしても一つの犯罪に重い刑を立法上規定すれば実質的には変わるところはないのであって、同じような問題は現にアメリカでも生じている²⁸¹のであり、もし行政制裁と刑事罰の両方を科すことが不当であるとすれば、それは二度に分けて科すからではなく、全体として罪刑均衡を欠いているからであると結論できるだろう²⁸²。

さらにこの問題の考察の範囲を広げると、刑罰と行政処分という同質の観点の課題として1977年の独占禁止法改正によって導入された課徴金制度²⁸³も考慮に値する。近年では金融商品取引法（172条以下）においても課徴金制度が導入されているが、この両者の制度における注目すべき点は、その制度自体に筆者の提案と同じような実際的な調整がなされている点である。例えば、独占禁止法97条においては「…命令に違反したもの

は、50万円以下の過料に処する。ただし、その行為につき刑を科するべきときは、この限りではない」とし、過料と刑罰の併科を避ける工夫がみられ、金融商品取引法（185条の7第5項）においても必要的追徴金と課徴金の関係について追徴金が課徴金よりも多い場合は課徴金を課さず、逆に課徴金が追徴金よりも多い場合は追徴金額を超える課徴金額分だけを課するという立法上の調整をしているのである。現にアメリカにおいては独占禁止法分野において企業に罰金刑の他に課徴金を課す制度はなく、ドイツにおいても企業に過料は課すが罰金刑を科す制度はない。何れにしても我が国の租税制裁体系の仕組みにはこのような立法上の調整制度がないのである。行政処分は行政上当該違反行為によって惹起された違法状態の除去と同種の違反行為を防止するという性質を有しているのに対し、刑事処分は犯罪行為に対する贖罪としての責任追及の性質が含まれていることは否定できない事実であるが、実際の科刑においては責任の範囲内で一定の目的を考慮して刑を量定することは許されるように思われるのである。

結語

今日に至るまでの最高裁の判例や研究者の見識の多くが、行為実態と法律の適用にやや統一的理解を欠いていたのに対し、筆者は今日までの無申告違脱犯に関する学説の捉え方や端的な所見とを調整し、刑法総則を中心とした自然犯的な傾向を加味しつつ、全体的に一貫した理論構成を確立することに努めた。昭和42年大法院判決は、無申告の違脱犯をも処罰するという点において政策的にはある一定の成果を確かに示し、大きな影響を与えた（功）ように思われたが、事前の所得秘匿工作という存在の可能性の極めて曖昧なものを判示に取り入れることにより、その後の法律学的な構成の発展に結果的には混迷を招いた（罪）のではないかと考えるのである。もちろん最高裁で争わなければその見解の広がりや、解釈の発展もし

えないのであるが、依然として判示としての明確性は乏しいといえる。二重処罰における昭和33年大法廷判決においても、申告納税制度の確立を思案していた当時として、遁脱行為を重く受けとめたいという時代の潮流の上では自然な処断であったのかもしれないが、解釈論的な立場からは実質的な近似も否めないものと思われる。その中において二つの大法廷判決の功罪は大きなものであったといえるのではないだろうか。

租税刑法は、研究方法や過程分析においても、その法益保護の考え方からくる本質的研究と刑法総則の適用を申告納税制度という観点の特異性を考慮しつつ、同時に租税行政の実務的過程を同時並行して考察していくという独特な研究課題を包含しているため、今日に至るまでの議論の中で、特に事前の所得秘匿工作というものの位置づけを多角的に分析してこなかった代償が今日にまで至っているようにも思われるのである。そして、どの研究者にも共通したことであるが、租税刑法、特に遁脱犯に関する識見を論じる場合には、部分的な一考察という形での断片的な取り組み方では一貫した理論構成は難しいのであり、かえって混乱や矛盾をきたすか、若しくはどうしても水掛け論の様相を呈してしまう傾向があるのである。

筆者はその点、遁脱罪の研究は租税法でありながらも根幹的には刑罰規定であることを基本念頭におき、まず本質的な犯罪論から始め、語彙の文理解釈や用語の分析を進め、諸判例と学説の検討、そして租税行政の実務過程を考慮することにより実質的な研究プロセスを提案したつもりである。そして租税刑法分野の特殊性を考慮しながら、納税者の心理的作用をも視野にいれる法的要請に応える必要性も示してきた。

各種税法は「偽りその他不正の行為」を共通の構成要件としてきたが、その申告過程はそれぞれの課税客体によって異なることから、税目の種類から課税標準算定のプロセスにしても、かなりの制度的温度差が存在し、時代の変化によっても今後変化しうることは否めないと思われる。それは相続税や贈与税のような資産の取得が課税客体となる税目や消費を課税客

体とするもの、そして定期的に帳簿関係の作成が義務付けられている主に所得を課税客体としている税目など、その罰則規定もそれに対応したそれぞれの類型別に整理するなどの立法的な要請に対する議論も必要となってくるのではないだろうか。特に単純無申告罪の規定に関しては、税額の発生に限らずに申告書の提出義務があるものとなないものに分けなければ、その存在意義さえみられないという状態となっていることも事実である。それは特に所得税に関してであるが、税額が発生しなければ申告義務も発生しない税目でもあるため、結局のところ税額が発生するかどうかは申告書を仮作成してみなければわからない事であり、その時点で税額が発生すれば提出行為に至るが、税額が発生しなければ申告書の提出義務も発生しないため、税額が発生するとは思わなかったという言い訳の余地がどうしても正当化されてしまう節もある。各種個別法における罰則規定も、課税客体別に整備していくということも今後必要な課題だろう。このことはすでに解釈論の域を超え立法の範囲にその手を広げる時期に差し掛かっているようにも思えるのである。

近年の判例に所得秘匿工作を伴わない違脱罪の実例がみられない現状理由としては、どうしても所得秘匿工作のような、作為を伴わない無申告という不作為では実際に刑事告訴する検察側の実務手続上の難しさというものがあげられるのかもしれない。実際アメリカの行政機関も無申告事案には懸念を示していた。しかし罪刑法定主義の下において、刑事政策的な思惑と法解釈や立法論とはそれぞれ別の観点なのであり、特に租税刑法の分野は引き続きその乖離を埋めていく作業が必要であると思われる。戦後の申告納税制度という民主主義のいわば根幹をなす制度とその保護法益から考えるならば、租税法は今後も大きな役割を担うはずである。

【脚 注】

- 1 所得税法（明治20年3月勅令第五号）二四条は、「所得金高ヲ隠蔽シテ遁脱シタル者ハ其遁脱金高三倍ノ罰金ニ処ス」としていたが、「遁」という漢字自体は古く後漢書にも認められていたようで、「課税を上納せぬ。滞納する。」という基本的な意味を持っている。
- 2 松沢智「租税処罰法」有斐閣、1999年、5頁。
- 3 「平成22年事務年度 法人税等の調査事績の概要」平成23年11月国税庁ホームページ。
- 4 法人税法159条、相続税法68条、消費税法64条など。
- 5 昭和42年当時の各種税法における罰則規定の条文は全て「詐偽その他不正の行為」という文言をとっていたが、現在では全て「偽りその他不正の行為」と用語を変え「詐偽」から「偽り」へと変化しているが、基本的に両者は同じ意味の性質を引き継いでおり、一貫して同義的に考慮できるものと考えられる。
- 6 堀田力「租税は脱犯をめぐる諸問題①」（法曹時報第22巻2号）36頁は、当時の最高裁昭和24年7月9日第二小法廷（刑集3巻8号）において、故意に申告を怠り多額の税を免れる者に対する道義的非難という「問題を解決する一つの方法は、右判決を、ほ脱の故意のない事案に限っての判断であると解し、その故意のある無申告行為は不正の行為であると解することである。」と述べているが、この解決の方法は根本的に故意の存在を刑法学的な側面から考察するには誤っていると考えられる。なぜなら行政刑法の適否に関する場合にも刑法総則が適用される以上、「故意のない事案」というもの自体が予定されないのであって、むしろ租税刑法における故意が構成要件該当性もしくは責任論の何れの立場にあったとしてもその存在は推定されることが前提にあるからである。故意の存在（有無）の問題は、別に論じられる要素であると考えられる。
- 7 最高裁昭和24年7月9日判決。前掲【堀田①】35頁は「この判決の当時昭和22年の情勢を考えると、賦課徴収制度から自ら税額を報告するという新しい申告納税制度を採用したものの、容易に国民にはなじまず、税務当局の強力な指導が当時行われている段階であった。納税義務意識が国民の間で確立されていないときに、単純な無申告による少額の脱税行為も処罰するのは苛酷な感がしたと考えられ、その意味でこの判決の判断は妥当であったと言えよう。」と述べている。
- 8 それでも最高裁昭和24年7月9日判決をうけ、単純無申告罪の規定が昭和25年4月1日に施行されている。
- 9 最高裁昭和38年2月12日判決（刑集17巻3号）。
- 10 しかしながら、下級審においては単純無申告も遁脱の意思によるかぎり、「不正の行為」の概念に含まれ、遁脱罪を成立させるという考え方は一部みられたようである（東京高裁昭和30年9月6日判決、名古屋高裁昭和33年10月10日判決）。
- 11 堀田力は、「この判決は、従来の判決が、いわば不用意に、積極的行為といってきたことを正そうとする姿勢を見せた点で意義が大きい」と述べている—前掲【堀田①】37頁。
- 12 この判決に至った事実として、被告人が物品税を遁脱する目的で、物品移出の事実を別途手帳にメモしてこれを保管しながら、税務官吏の検査に供すべき正規の帳簿に記載しなかったことや納品書綴等の補助簿類が不明な状態になっていたことを困難ならしめる偽

- 計や工作として認定している。
- 13 堀田力は前掲【堀田①】で冒頭からこの問題を追っている。
 - 14 板倉宏は、「本件事案…には格別異論はない」としているものの、本判決がそれまでの「小法廷判例の変更ないし修正をしたものでもな(い)」ことを認め、本判決の「実体的評価基準について、具体的検討を重ねる必要があること」を促している一別冊ジュリスト、租税判例百選(第三版)1992年、213頁。
 - 15 松沢智は当分野(租税刑法)の研究領域を「租税処罰法」としており、金子宏は「租税罰則法」と名称分けしている。佐藤英明は「租税制裁法」という名称を採用しているが、租税制裁法という場合は行政上の秩序罰も含まれており、必ずしも刑事罰のみを研究対象としているわけではない。
 - 16 松沢智は裁判官、検察官、弁護士と長年多岐にわたる分野で実績を残した研究者で、裁判官時代に租税刑事事件において日本では最初の実刑判決(東京地裁昭和55年3月10日)を言い渡した経歴を持っている。
 - 17 板倉宏は「租税刑法の基本問題(増補版)」1968年、21、26頁において当時から、行政犯(法定犯)と刑事犯(自然犯)の区別について「抽象的な両者の区別に関する理論を前提とした租税犯が刑事犯に属するものであるか、あるいは行政犯に属するものであるかといった考察方法はさげたい」とし、「租税犯は…種々の性質・態様のものを含むのであり、このような刑事犯に属するか行政犯に属するかといったラフな思考方法では、租税刑法の性格を十分に究明することは不可能」であるとしていた。
 - 18 松沢智は「国庫説」の保護法益は国家の課税権であり、脱税は国家の財産に対する侵害であるとし、「責任説」によればそれは適正な申告納税制度の確保にあるとしている。
 - 19 それ以前の最高裁昭和63年9月2日決定(刑集42巻7号)は、「所得秘匿工作を伴う不申告」は違脱罪にあたと判示している。そして現時点では最新の見解とされる東京高裁平成16年2月23日判決も同様の立場をとっている。
 - 20 東京高裁平成3年10月14日判決は、「所得秘匿工作の存在は、構成要件の状況として、違脱犯の構成要件をなす」と述べており、この判決に関しては「所得秘匿工作」の存在をまるで条文のように引用している。
 - 21 土本武司も近年の判決の評論における結びとして「不申告は脱犯については、なお事前の所得秘匿工作に引きずられて現状にいらだちをおぼえる」と述べている—判例時報1427号209頁。
 - 22 興味深いことに板倉宏が判例タイムズにおいて「租税刑法をめぐる諸問題」の一連の連載を始めたのは昭和41年であった。板倉宏はこの連載における最初の『いわゆる行政犯の観念に対する批判的考察』の中において、「行政法規違反についても司法法としての刑法の原則に支配されなければならない」ことを最後の一文としており、行政犯とされやすかった租税犯を刑事犯とあえて区別すべきでなく、租税犯も刑法総則の適用を刑事犯と同じように示すべきであることを主張していた。昭和42年大法廷判決まではそういった議論の礎が既になされており、こういった議論を中心に違脱犯も発展していく必要があったと思われる。

- 23 芝原邦爾は「経済刑法研究（下）」874頁の中で昭和63年最高裁決定において、虚偽無申告通脱犯の「実行行為は不申告という不作為である」という司法上の判断が下されたとしているが、昭和63年最高裁決定も、その後の最高裁の判決も所得秘匿工作の伴わない無申告につきその判例は今だに示されていないのである。
- 24 金子宏も「租税法（第十六版）」873頁の中で、「無申告が社会通念上不正と認められる行為と結びついている場合は」通脱犯として処罰されると述べるに止めている。
- 25 寺西輝泰（法務省人権擁護局総務課長）も「直接税のは脱犯にも刑法総則が適用されるはずなのに、これを無視した犯意論が展開されるなど、租税刑法の分野は余りにも混乱している」ことを指摘している。—「『偽りその他不正の行為』とは脱の結果」法律のひろば35巻1号。
- 26 千葉調査官も、「最高裁判例解説刑事篇昭和38年」『所得税通脱の意思による確定申告書の不提出と所得税通脱罪の成否』1963年、39頁で当時においても「この点については従来明確に論じられたものが乏しい」ことを認め、それは今日においても同様である。
- 27 寺西輝泰「脱税犯処罰と脱税犯の本質」税経通信36巻6号、71頁。
- 28 本論文ではこの「正当税額」を以降の表記上「正しい税額」として一貫して記載する。
- 29 前掲【松沢】115頁。
- 30 福田平「刑法各論」有斐閣、245頁。
- 31 内田文昭「刑法各論（第2版）」青林書院、308頁。
- 32 小島建彦「注釈特別刑法（第五巻Ⅱ）」37頁。大審院大正4年10月28日第二刑事部では、「…關稅法第七十五條ニハ單ニ「關稅の通脱ヲ圖リ又ハ關稅ヲ通脱シタルモノハ…」トアレトモ詐欺ノ手段ヲ以テ關稅ヲ通脱シタルトキハ犯人カ其結果トシテ自己ノ財産上ニ不法ノ利益ヲ得ルハ當然ノコトナレハ法律カ斯ル場合ヲモ豫想シ之ヲ包括シテ一罪ト爲シ同法條ヲ以テ處罰スルノ趣旨ナルコト毫モ疑ヲ容レルベカラス…」と判示している。
- 33 大審院明治44年5月25日刑録17・962~963頁は「登記官吏ハ其職權ヲ以テ登記申請者ノ申告シタル課税標準ノ價格ヲ調査シ之ヲ不當ナリト認メタルトキハ登記申請者ヲシテ其價格ヲ増加セシメ得ヘク若又其價格ニ付登記申請者ト意見ヲ異ニスルトキハ評價人ヲシテ評價セシメ其評價額ニ對シ課税スルノ權限ヲ有スルコトハ登録税法第一九條ノ規定ニ依テ洵ニ明ナルヲ以テ不相當ノ標準價格ヲ申告シ之ニ因テ登録税の免脱ヲ得タル行為アリトスルモ刑法第二百四十六條第二項ノ罪ヲ構成スヘキモノニアラス」と判示している。
- 34 団藤重光「刑法綱要各論（第3版）」586~587頁。
- 35 大塚仁「刑法各論」240、241頁。
- 36 前田雅英「刑法各論（第5版）」東京大学出版会、354頁。
- 37 山口厚「刑法」有斐閣、308頁。
- 38 山口厚「理論刑法学の最前線Ⅱ」135頁。
- 39 朝山芳史「租税は脱罪の罪質について」『現代刑事法の諸問題（第1巻）』203頁。
- 40 札幌地裁平成20年6月25日判決。
- 41 前掲【金子】847頁。
- 42 東京高裁昭和62年3月23日。

- 43 刑法学では、厳密にいうと行為客体と保護客体とは別の概念として捉えており、それが一つの犯罪において同一のものである場合も多いが、例えば公務執行妨害罪のように行為客体は公務員であるが、保護客体は公務である場合も存在する—山口厚「刑法」有斐閣、28頁。
- 44 しかしながらドイツの通脱罪の保護法益に関しては幾らかの議論が生じている。佐藤英明は「ドイツにおける租税通脱罪に関しては、この保護法益と通脱行為の対象とが明確に区分されていないことが、議論の混乱を招いた」としており、租税通脱行為の対象を「租税債権」とする説と、「租税収入」とする説との対立を指摘しているが、「この対立は言葉尻を捉えた実のない議論であり、結論的には、両説の説くところは同じ」であることを認めている—引用文、「脱税と制裁」～租税制裁法の構造と機能～2008年、弘文堂、91-94頁。
- 45 前掲【松沢】274頁。
- 46 前掲【松沢】4頁。
- 47 美濃部達吉「行政刑法概論」法学叢書1949年、172～174頁。
- 48 前掲【板倉租刑基】106頁。
- 49 前掲【松沢】273頁。
- 50 石井徹哉は、通脱罪の保護法益を申告納税制度とする見解に対し、反対意見として「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…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」と主張している。—「租税通脱罪の故意」早稲田法学会誌43号、86頁。
- 51 前掲【佐藤脱制】334頁。
- 52 最高裁昭和51年4月1日第一小法廷決定（刑集第30巻3号425頁）。本決定は裁判官全員一致の意見によるものであるが、当時の裁判官団藤重光の反対意見もある。
- 53 その他、最高裁昭和23年11月4日判決（刑集2巻12号1446頁）、最高裁昭和25年3月23日判決（刑集4巻3号382頁）などもある。
- 54 所得税法238条は通脱罪の規定となっており、「…偽りその他不正の行為により、…税を免れ」となっているが、同規定はさらにその後段において「…又は…税の還付を受けた者は、十年以下の懲役…」と定められており、税額不正還付受領罪の規定をも定めている。
- 55 生活保護法85条には「不実の申請その他不正な手段により保護を受け、又は他人をして受けさせた者は、3年以下の懲役又は30万円以下の罰金に処する。」とある。
- 56 補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律29条は「偽りその他不正の手段により補助金等の交付を受け、又は間接補助金等の交付若しくは融通を受けた者は、5年以下の懲役若しくは30万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する」とある。
- 57 行政手続法2条3項。
- 58 審査とは「行政庁が一定の事柄について結論を得るために、その内容をよく調査すること…（であり）…免許、許可等の申請、出願等があった場合にその諾否等を決定するために調べること」を要するのである—「法律用語辞典（第3版）」有斐閣、770頁。

- 59 生活保護の不正受給や税額の不正還付の場合、実際の財物（金銭）が移転するので1項詐欺罪が成立するものと考えられる。
- 60 最高裁昭和34年3月12日決定、刑集13巻3号。
- 61 本論文の第2章第2節第4項を参照。
- 62 山口厚「刑法各論」有斐閣、309頁。
- 63 現に自動改札機を通過した場合、詐欺罪は成立せず、鉄道営業法29条に無賃乗車罪が成立するだけである。駅員が自動改札機の状況を監視していたとしても、利益を直接的に交付しているのは人ではなく機械であるとされている。近年の電子申告などは正にその典型であり、その申告と受理の関係においては機械的の事務処理によって行われるのである。
- 64 今井猛嘉は「不作為による詐欺は不真正不作為犯であり、一般の不真正不作為犯と同様に作為義務（告知義務）が必要である」としている。無申告であっても正しい税額を申告（告知）する作為義務は発生しているとされ、過少申告と同様に無申告通脱犯の場合も詐欺利得罪との類似性の分析は可能であると考えられる。—「刑法各論」有斐閣、2007年、158頁。
- 65 反対意見としては【金子】847頁。
- 66 日高義博「不作為の因果関係」別冊ジュリスト、刑法判例百選I（第四版）。
- 67 山口雅高「所得の秘匿工作をした上ほ脱の意思で法人税確定申告書を税務署長に提出しなかった場合における免れた法人税の額」最高裁判所判例解説57巻4号、343頁。
- 68 前田雅英「刑法総論講義（第4版）」142頁。尚、前田は第5版においても、その基本的な考え方は変えていない—第5版、151頁。
- 69 前掲【土本判時】206頁。
- 70 前掲【堀田③】49頁。
- 71 河野正道「刑法総論講義案（三訂補訂版）」司法協会、2007年、49頁。
- 72 堀田力は通脱犯が一般的に結果犯であることは認めており、決して単純挙動犯とする見解を支持しているわけではない—参考、前掲【堀田②】22頁。
- 73 基本的には結果犯と挙動犯は典型的には相対する関係にあるのであって、結果犯であり且つ挙動犯であるとする見方は一般的ではない—前掲【前田】91～92頁。
- 74 前掲【千葉】41頁、昭和38年2月12日判決。
- 75 前掲【山厚】28頁。
- 76 河村澄夫は「通常、「確定」というと、判決の確定を想起し、それが法律上争い得ない状態に達したことを意味するように考えられやすい。しかし、ここに納税義務の「確定」…は、単に納税義務の具体的内容即ち税額を確認する行為乃その行為によって税額が確認された状態をいうに過ぎないのであって、さようにして確認された税額も、更に更正、再調査決定、審議決定若しくは判決によって変更され得るのであり、それは、決して法律上争い得ない状態に達したことを意味するものではない。」と述べており、この用語の適切な使い方を促している—引用文、「税法違反事件の研究」司法研究報告書第四輯第八号、18頁。
- 77 前掲【堀田③】48頁。

- 78 板倉宏は「行政取締犯的性格の濃厚な犯罪…も倫理的に無色ではなく、実質的違法性を具えるものであり、…このような犯罪の故意の成立にはやはり事実の意味内容の認識や法的属性の必要とすると考えるべきである」と述べ、犯罪事実の意味内容の認識の重要性を強調するとともに、「過失による通脱を故意犯という名のもとに、故意犯として処罰すること」になる危険性も指摘している—引用文、前掲【板倉④】。
- 79 前掲【前田】249～250頁。
- 80 前掲【松沢】21頁、【堀田④】77頁。
- 81 前掲【前田】250頁。
- 82 河村澄夫は、故意の認識要素として4要素の存在を指摘しており、自らが「故意の成立上認識の対象とされるべき犯罪事実とは何か、ということ自体は、各論において取り扱われるべき問題であるから、この際はこれに深く立入ることを避け、ここでは単に、各種租税犯のうちで通脱犯の代表的なものとして所得税及び法人税の通脱犯を、又間接税脱税犯の代表的なものとして物品税課税物品の無申告製造犯を選び、この両者における故意の問題を検討して」いるが、各種個別罰則規定も同じ通脱罪の構成要件を規定している以上、故意の認識段階の分析を課税客体別に分けてしまうのは一貫性に欠け、かえって複雑化を招くことになる。筆者は、最終的な立法論としては課税客体別の罰則規定も検討すべきとする立場であるが、故意の認識段階の分析としては、むしろ今日の通説的先進的な刑法解釈に従い、全ての税目に対応すべき認識単位を確立すべきである—引用文、前掲【河村司報研】43頁以降。
- 83 前掲【板倉判タ⑦】22頁。
- 84 前掲【前田】234頁。
- 85 前掲【前田】253頁。
- 86 前掲【前田】254頁。
- 87 前掲【河野】270頁。
- 88 前掲【前田】254頁。
- 89 租税法の解釈が困難なものであることを客観的に裏づける機関として、昭和45年に発足した国税不服審判所の制度がある。この機関は納税者が税務署等の課税機関に対してその処分に異議がある場合、地方裁判所に提訴する前に第三者的立場において、租税に関する不服審査を解決するために一定の役割を果たしており、「個々の事件を処理するに当たって、国税庁長官通達に示されている法令の解釈と異なる法令解釈により裁決をすることができる」機関であり、「国税不服審判所長の裁決は行政部内での最終判断であって、仮にその裁決に不服があっても原処分庁は訴訟を提起することができない」点においても、納税者の利益を保護するものである。このような機関が過去40年あまり一定の実績をあげていること自体、租税法の解釈に関しては十分な検討が求められてくることの証拠である。—引用文、春日通良「国税不服審判所の現状と展望」判例タイムズ社、2006年、13、17頁。
- 90 前掲【板倉判タ⑤】14頁。
- 91 前掲【板倉判タ⑦】22頁。

- 92 前掲【板倉判タ⑦】27頁。
- 93 前掲【前田】250頁。
- 94 前掲【前田】235頁。
- 95 前掲【前田】235頁。
- 96 前掲【前田】31頁。
- 97 前掲【松沢】3頁。前掲【板倉租刑基】8、9頁参照。
- 98 板倉宏は、租税犯を刑事犯とは区別して行政犯と据える考え方は、「刑法の基本原理の適用を大幅に制限」するものとして批判していることには大変注目できる—引用文、前掲【板倉判タ①】。
- 99 前掲【河村司報研】21頁以下。
- 100 秋山哲治「『自然犯—法定犯』と『刑事犯—行政犯』の概念について」刑法雑誌4巻2号。
- 101 前掲【前田】250頁。
- 102 前掲【芝原】866頁。
- 103 前掲【松沢】23頁。
- 104 前掲【松沢】114頁。
- 105 前掲【松沢】274頁。
- 106 本論文、第2章第1節第1項(1)を参照。
- 107 構成要件的行為の重なり合いが認められないのに不作為による観念的競合が認められた例として、例えば最高裁昭和51年9月22日大法廷判決(刑集30巻8号)では、道路交通法における「ひき逃げ」に関する救護義務違反罪と報告義務違反罪という二つの罪状に対する観念的競合については「構成要件的行為は不救護と不報告という二個の不作為であるところ、特別の事情がない限り一個の作為で救護と報告をすることはできず、それぞれ別個の作為が必要であると考えられる」が、無申告通脱罪と単純無申告罪は一つの不作為で両者を包含するため、牽連犯ではなく観念的競合であると考えられる—引用文、林正彦「観念的競合における『一個の行為』について」小林充先生佐藤文哉先生古希祝賀刑事裁判論集(上巻)、230頁。
- 108 前掲【前田】282頁。
- 109 筆者が冒頭において「虚偽」という表現をあえて避け、「単純」という表現を単純無申告罪にたいしてのみ使用することとしたのも、通脱の故意と不提出の故意ではそもそも罪名が異なる構成要件要素を扱うこととなり、厳格に考えると虚偽無申告罪というような紛らわしく表現が煩雑になる言葉を創設する必要も生じるからである。筆者が無申告罪にのみ単純と表現したのは、通脱罪と比べ、単に申告書を提出しなかっただけで罪が成立するという趣旨で用いるためであり、表記上の分類にも今後における研究次第で、触れる必要のあることを示唆するためでもある。
- 110 旧所得税法(昭和22年法律27号)は、旧所得税法(昭和15年法律24号)の賦課課税方式を改め、申告納税方式を採用した。
- 111 前掲【前田】130頁。

- 112 木谷明「刑事事実認定の基本問題」成文堂、2008年、26頁。
- 113 京藤哲久『「偽りその他不正の行為」の意義』別冊ジュリスト、租税判例百選（第4版）、239頁。
- 114 それでも下級審（東京高裁昭和30年9月6日判決）などにおいては、「申告を怠…った場合はいわゆる詐偽その他不正の行為を以て物品税を違脱し、またはその違脱を図った場合に該当し、同法第十八条を適用して処断すべ」き旨（判決要旨）を示し、違脱の意思に基づく無申告であれば違脱罪を構成すると判示している。しかしながら、その理由についてはその時点では特に明らかにはされていない。
- 115 前掲【板倉ジュリ百】212頁。
- 116 当時の判示が混乱を招いている様子は、後の昭和42年大法院判決の原判決（東京高裁昭和39年12月10日）及び弁護人の上告論旨からも窺える。ここでは、判示で「消極的な不正行為」という文言の対象を所得秘匿工作（ここでは帳簿の記帳）にまで向けており、消極的という言葉の解釈を申告の有無に向けているのではない。当初の昭和24年7月9日判決における積極的・消極的という言葉の対象は主には申告を行ったか否かということに對してであり、所得秘匿工作までも意味を広げていたわけではなかったのである。少なくとも昭和24年決定の意味する「消極的な行為」とは不作為による無申告のことであったのである。
- 117 香城敏磨「最高裁判所判例解説刑事編昭和63年」41巻5号、322頁。
- 118 前掲【板倉ジュリ百】213頁。
- 119 前掲【香城】322頁。
- 120 前掲【芝原】872頁。
- 121 前掲【千葉】41頁。
- 122 同引用文において、千葉裕は「脱税以外の他の目的で申告をしないという場合はほとんど考えられない」とも述べているが、例えば事業取引が麻薬や賭博、あるいは盗品によるものや戦争に関するものの場合、他の取締り法規に関する発覚を恐れ意図的に申告を怠るということも考えられるのであり、申告と違脱の因果関係においては、違脱の目的として無申告行為が成立しても、無申告行為が必ずしも違脱の目的となるわけではないのである。
- 123 前掲【千葉】42頁。
- 124 所得税法231条の2。
- 125 前掲【松沢】30頁。
- 126 違脱犯における実行行為の範囲については、大きく分けて二つの見解があり、それは「制限説」の立場と「包括説」との間で異なるのであるが、その相違点は「制限説」が単に申告行為のみが実行行為にあたるとする立場と、申告行為に加えて事前の所得秘匿工作もそれにあたるとする「包括説」によって異なってきた。何れの立場においても、申告行為がそれに含まれることに相違はない。
- 127 「この税は、申告納税方式をとっていたから、結論としては、所得税、法人税、相続税などの申告納税方式の租税の違脱罪には、本決定の射程が及ぶと考えられる。」しか

- し、「賦課課税方式の租税に関しては、本決定の射程が及ばないと解する」—引用文、佐藤英明「刑事判例研究」第61巻第五號、58頁。
- 128 前掲【香城】327頁。
- 129 上田廣一「直接国税は脱犯における事前の所得秘匿工作与『偽りその他不正の行為』との関係について」判例研究529号、26頁。
- 130 京藤哲久もこの件につき、「所得秘匿工作は、今日の判例の考え方によれば、実行行為の一部ではないから（制限説）、これを要求することは、論理的な不整合を生じる」と説示しており、元々「不申告の際に、ほ脱の意思という故意のあることは必要で、また、その際、事前に行われた所得秘匿工作を認識していることは、「所得秘匿工作を伴う不申告」であることが要求されている虚偽不申告罪の成立に不可欠である。しかし、所得秘匿工作に際して、ほ脱の意思のあることまで要求することは不要と思われる。本決定は、この点、所得秘匿工作を実行行為の一部とする包括説の考え方になお引きずられているのではないだろうか。もっとも、これはあくまでも当該行為が「所得秘匿工作」の存在に当たるといふための要件であって、「所得秘匿工作」の存在が客観的に証明されたとしても、なお、不申告に際しての「ほ脱の意思」＝故意の存在が証明されなければ、ほ脱罪は成立しない。いずれにせよ、故意（不申告にさいしての、不申告によるほ脱結果の認識）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」と主張しているが、尤もである（本論文脚注5も参照）。そして、「ほ脱の意図なくして、客観的に所得の把握を事前に行っていないながら、そうした所得秘匿工作があることを事後になって利用する意思が生じ、申告時期に、ほ脱の故意を生じて申告しなかった場合、本決定の考え方では、事前の行為は「ほ脱の意思に出たもの」ではないから所得秘匿工作に当たらないことになり、その結果、ほ脱犯は成立しないことになってしまう」のである—「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」ジュリスト刑法9（159頁）。
- 131 逆に下級審（東京高裁昭和30年9月6日判決）においては、早くから遁脱の意図のある無申告は遁脱罪に該当する旨を示したものもある。
- 132 「偽りその他不正の行為」という表現は他の行政法規でも使われているが、道路交通法117条の4などでは「偽りその他不正の手段」と表記されているものも存在する。このタイプの表現は基本的には「…行為」か「…手段」のどちらか一方が採用されており、格別表現による意味の相違はないものと想定される。
- 133 例えば地方自治法第138条、156条など。
- 134 例えば都市計画法第4条14項、建築基準法第2条4号など。
- 135 もちろん例外もあり、例えば憲法第21条1項の場合は言論も出版も表現の一内容であるから、ここは「その他の」とするほうが原則的には正しいものと考えられる。
- 136 堀田力は、「偽り」の例示表現としての「不正の行為」の注解として「不正の行為は偽り行為に類する程度に不正な行為でなくてはならないことを示して（おり）…不正が実質的概念である以上、その判断基準は不明確にならざるをえないので、偽り行為を例示することによって、法が「不正」と定める限度を示したと解される」と説明しているが、だからといって「偽り行為が作為であるから、不正の行為も作為としてなされるものに限る

- という解釈は、正しいとはいえない」と述べている—引用文、前掲【堀田①】43頁。
- 137 前掲【寺西税通】。
- 138 国語辞典（第四版）岩波書店。
- 139 前掲【金子】117頁。
- 140 川口政明「租税は脱犯の実行行為」法律のひろば35巻2号、54頁。
- 141 租税回避行為が通脱行為と異なるのは「租税回避行為については…納税義務が成立しないこと、あるいは課税庁が否認できないこと」である。「税を免れる」ことにおいては両者とも広い意味で含まれるものと考えられる—鈴木宏昌『租税通脱行為と租税回避行為の差異について』税務大学校論集、250頁。
- 142 千葉裕は、「税を免れる」という行為自体は、…特に「詐偽その他不正行為により」という限定的文言を掲げている点から見れば、…不申告…はこれを含まないとするのが自然の解釈」であるとして、この「限定的文言」の限定しているものは積極的なもの（作為行為）であるとしているが、筆者はこの説に大きな問題があると主張する—引用文、前掲【千葉】42頁。
- 143 浅田和茂「青色申告承認の取消と通脱罪の成否」法学雑誌（大阪市立大学）三六巻三＝四号。
- 144 前掲【川口】。
- 145 前掲【川口】。
- 146 現行の解釈論としてこの「行為属性説」を肯定する筆者の意見としては、例えば「補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律（以下、補助金等適正化法とする）」の第29条の補助金等不正受交付罪の構成要件に「偽りその不正の手段」という表現がでてくることに注目できる。この条文においては「手段」という言葉を用いていたとしても、この条文における「偽りその不正の手段」という表現は実行行為であると自然に主張する刑法学者がいることも確認できるが、ここで「手段」と「行為」の違いに関し特定の意味を含んでいるとは考えにくい。どちらも同じ概念を伝えていると考えられ、それは同じ行政法上の実行行為の内、定性的に違法性を帯びている部分を刑事責任の対象にするという意味を伝えているのではないだろうか。そうであるならば、通脱罪における「偽りその不正の行為」は行為という表現を用いているが、補助金等適正化法の条文における「偽りその不正の手段」と実質的には同じ観点を伝えているのであり、同時に抽象的な表現とはいえ「偽りその不正の行為」は、通脱罪における刑法学上の実行行為を含むものとして、手段の違法性に言及している行為であると類推できるのである—佐伯仁志「補助金の不正受給と詐欺罪の関係について」研修700号、2006年。
- 147 川口政明は、「偽りその不正の行為」とは、「税を免れる行為」全体に対し不可分のその違法性を高める機能を有する実行行為」であると説いている。「は脱犯の実行行為についての一貫した理論構成をこころみて」いる点で躍進している—引用文、【川口】。
- 148 寺西輝泰は「脱税犯の本質は、税を免れる意思（犯意）のもとに税を免れる行為（実行行為）をすれば脱税犯は成立するのであって、構成要件としてもこれで十分のはずである」と述べており、実行行為の因果関係の根拠をむしろ犯意と併存させることにより、実

- 行行為性を理由づけしている。—引用文、【寺西法ひ】。
- 149 最高裁昭和48年3月20日第三小法廷判決。
- 150 論者は昭和42年の大法廷判決においての判示の一部「税の徴収を困難ならしめた」という表現に関しては、妥当な文言であると評している。この文言には脱税による租税行政の手續を困難ならしめると同時に国家財政や国民感情を含め、司法解釈をもっても困難ならしめた遁脱犯の重責を感じさせるものであることは確かである。
- 151 前掲【寺西法ひ】。
- 152 前掲【佐藤判刑】57頁。
- 153 同意見として、寺西輝泰は「課税標準額を過少に記載すること及び課税標準額を圧縮するための不正経理行為は、税を過少に確定させる行為すなわち税を免れる行為ではなく、税を免れるための準備行為もしくは、税を免れたことを隠すための証拠湮滅工作にすぎない」としている—前掲【寺西税通】。
- 154 川口政明は、そもそも申告納税制度の確定手續には二種類あり、一つは「納付すべき税額が納税者のする申告により確定するという手續を原則としながら、その背後には、それを補うものとして、税務署長の調査に基づく処分によって税額を確定するという手續が控えている」とし、前者を「申告による確定」、後者を「調査による確定」としているが、基本的に「事前の所得秘匿行為は、右の二つのうち「調査による確定」に対して税を免れる行為である」としている。そして「法にいうところの「税を免れ」たというのは「申告による確定」の手續において税を免れることをいうものと解する」とし、「法は、第一次的にはあくまでも申告によって税額が確定することを期待している」と述べていることは大変興味深い。そう考えると、所得秘匿工作は実行行為とはならないのである。—引用文、【川口】。
- 155 前掲【松沢】43頁。
- 156 前掲【金子】874頁。前掲【松沢】40、43、51頁など。なお土本武士は最高裁昭和63年決定の判示に関して「(昭和63年)の判決は、その判文上、「所得秘匿工作を伴う不申告の行為」が不申告ほ脱犯の実行行為にあたと判示しただけで、不真正不作為犯理論をとったとは到底読み取れない」と批判している—前掲【土本判時】209頁。
- 157 興味深いことに、香城敏磨は、「ロウソクに火をつけた者は、火が燃え広がるのを認めたとときは可能な限り火を消す義務を負い、ことさらに放置したときは放火の実行行為をしたと認められるのと同様である」と述べることによって、所得秘匿工作と無申告の関係を放火罪に例えて説明している。不真正不作為犯の立場をとると、放火罪の過程行為を無理に先行行為として適用せざるを得ないが、筆者はあえてその関係が対応していない誤りを指摘したい—引用文、前掲【香城】。
- 158 同意見のものとして、前掲【堀田①】40・42頁は「申告納税方式が採用されると、ほ脱の手段は、その法的構造において異なったものとな(り)、…したがって、申告をしないこと…は、ほ脱の典型的かつ直接的な手段となるのであり、法的に不正と評価」できるとし「したがって、不正の行為は、それを法がほ脱の手段として規定した面からいえば、申告の関係においても調査の関係においても、作為と不作為とを併せたものである」と述

- べている。
- 159 一般的にこの領域を研究する学者は、所得秘匿工作を伴うものを虚偽無（過少）申告、伴わないものを単純無（過少）申告と呼称している。
- 160 前掲【佐藤判刑】54、55頁。
- 161 ここでは佐藤英明は、香城敏磨が重要判例解説（昭和63年）で述べた私見に反論している。
- 162 松沢智も「事前の所得秘匿行為は、主として犯意の存在の立証手段として用いられる」ことを肯定している—前掲【松沢】42頁。
- 163 前掲【寺西税通】。
- 164 平成22年の改正により、通脱罪は懲役10年罰金壹千万円、無申告罪は罰金五十万円とされている。
- 165 大阪高裁昭和31年11月26日判決。
- 166 前掲【佐藤脱制】338頁。
- 167 関子善信「税法概論（六訂版）」大蔵財務協会、45頁。
- 168 前掲【佐藤脱制】338頁。
- 169 近年の改正では7年に延長されている。
- 170 昭和24年7月9日。
- 171 横瀬浩司「法人税脱税事件に関する一考察—不申告による通脱犯を中心にして—」愛知産業大学紀要第14号、59頁。
- 172 内田文昭「所得税通脱罪と不真正不作為犯」判例タイムズ、697号。
- 173 前掲【金子】873～874頁。
- 174 前掲【松沢】43頁。
- 175 香城敏磨「租税通脱犯の実行行為とその判示方法」ジュリスト（時の判例）928号、91頁。
- 176 板倉宏も、「租税刑法をめぐる諸問題⑦」（判例タイムズ18巻2号22頁）において、行政犯としての脱犯を国家の命令・禁止に違背（違反）するものとして述べているが、厳密には命令規定違反なのか、禁止規定違反なのかまでは明言していない。
- 177 その他、近年における不真正不作為犯の成立を主張する見解として、内田文昭「所得税通脱罪と不真正不作為犯」判例タイムズ697号。
- 178 松沢智の先行行為説における不真正不作為犯の作為義務に異論を唱えるものとして、渡辺咲子「不法な所得の不申告と租税は脱犯」警察学論集第44巻第8号、60頁。同時に無申告通脱犯に対し真正不作為犯を主張するものとして大谷部光代「租税法における通脱犯の実行行為の実体」専修法研論集31号。
- 179 野村稔「租税通脱犯について」現代刑事法19号、110頁。
- 180 日高義博「不申告通脱犯の成立時期と通脱税額の範囲」現代刑事法60号、71頁。
- 181 前掲【堀田③】49頁。
- 182 前掲【土本判時】206頁。
- 183 前掲・【野村】110頁。

- 184 前掲・【日高】71頁。
- 185 町野朔「法条競合論」平野龍一先生古希記念論文集（上巻）418頁。
- 186 前掲【北野】20頁。
- 187 前掲【福家】9頁。
- 188 一般に交通反則金のことを罰金と呼称することが多いが、罰金という用語は刑事罰の罰則規定に用いられる用語なのであり、基本的には裁判を経なければ科せられない財産刑である。道路交通法は反則金を支払わない時には起訴されることを示唆しており、実際にはその時に初めて刑事事件として扱われるのである。
- 189 不納付加算税も過少申告加算税と同じ割合で重加算税の規定がある。
- 190 前掲・【金子】656頁。
- 191 最高裁昭和58年10月27日（民集37巻8号）。
- 192 前掲・【北野】20頁。
- 193 金子宏も「仮装・隠蔽」行為は基本的には故意になされることを認めている—前掲・【金子】656頁。
- 194 後述するが、租税制裁における行政罰と刑事罰の関係においては、大きく分けて概念的に二つのタイプがあることを佐藤英明は示している。一つは対象となる違反行為が行政罰の対象となる上にさらに刑事罰の対象ともなるという形式で「上乗せ方式」というものであり、主にアメリカが採用している方式である。もう一つは、対象となる違反行為が行政罰の対象と刑事罰の対象とに、あらかじめ何らかの基準によりどちらか一方に分けられている形式であり、「振り分け方式」というもので主にドイツが採用している方式である—参考、前掲【佐藤脱制】61頁。
- 195 例えば先の最高裁昭和33年4月30日大法廷判決には補足意見があるが、そこでは「もし所論追徴税を強いて憲法上の議論の対象とするならば、国民の納税義務に関する憲法三〇条ないしは正当手続の保障に関する憲法三一条が上げられるべきであろう」と裁判官下飯坂潤夫は述べている。しかしながら、最高裁における大法廷判決に期待されることは法解釈における法律審であって、決して崇高な倫理観の構築を委ねているのではないのである。この倫理的な観点も争点とは直接的には関係しないと筆者は考え、法的な解釈論から逸れていくことには注意しなければならない。
- 196 前掲【芝原】881頁。
- 197 当該大法廷訴訟に至る経緯は、原告が刑事訴訟の原審を不服とし上訴することにより本件の被告となっているのではなく、刑事裁判においては量刑不当を主張する余地を見送り、民事訴訟において追徴金賦課の当否を争い、その論拠として刑罰との併科は合憲かという問題提起を行っている。
- 198 参照、前掲【松尾】。
- 199 最高裁昭和36年7月6日第一小法廷判決（刑集15巻7号）。
- 200 大法廷判決における上告代理人の上告理由第一点の一部は次の通りである。「所謂「事実を隠蔽し又は仮装した行為」は「詐偽其の不正の行為により法人税を免れ、以て国家の徴税権を侵害する反社会的犯罪行為である」其物であるから、同上所定の重加算税（旧

法の追徴税)の制裁は法第48条第1項の刑罰である罰金と、その性質全然同一のものである。…法文上は法人税となっても、実質は罰金科料と同一のものであるから、…追徴税の徴収出来ないことは、妥当と言うべきである。…憲法第39条所定の刑事上の責任が、厳密に狭義の刑事法によって処分される行為に限定されるか、或は実質的刑罰であるならば、其根拠法の如何を問わないか、…憲法は之に対して何等の制限を附していないから、そしてそれが国民を国家刑罰権の過重行使から保護するための規定であるから、苟も実質的刑罰に関しては、同法の保護があるものと解せねばならない。これは国税犯則取締法第14条の通告処分が実質的には刑事処分であることに徴しても明である。…追徴税は脱税額の二割五分であり、最高額の制限もないから、何億何千万円という巨額に上ることもあり得るのであり、罰の本質たる害悪の実体からすると、罰金と同視すべきものであり、時としては罰金よりも重い制裁である。…国家の徴税権侵害という被害法益の点では両者同一である。」

- 201 清永敬次「税法(第7版)」ミネルヴァ書房、2007年、50頁。
- 202 前掲【松沢】74頁。
- 203 松尾浩也「罰金と重加算税との併科(課)の合憲性」租税判例百選3、別冊ジュリスト。
- 204 北野弘久「加算税制度の再検討」税法学249号、20頁。
- 205 船山泰範「違脱犯の刑法犯化」日本法学(第六十九巻第四号)261頁。
- 206 前掲【松沢】90頁。
- 207 前掲【金子】655頁。
- 208 佐伯仁志「二重処罰の禁止について」内藤謙先生古稀祝賀『刑事法学の現代的状況』有斐閣、300頁。
- 209 前掲【北野】3頁。
- 210 前掲【福家】10頁。
- 211 前掲【芝原】880頁。
- 212 前掲【北野】22頁。
- 213 前掲【松沢】87頁。
- 214 前掲【北野】10頁。
- 215 最高裁昭和45年9月11日第二小法廷判決(刑集24巻10号、1333頁)及び最高裁昭和62年5月8日第二小法廷判決(税務訴訟資料158号592頁)。
- 216 法律用語辞典(第3版)』有斐閣。
- 217 『税法用語辞典(七訂版)』財団法人大蔵財務協会。
- 218 『法律用語辞典(第3版)』有斐閣。
- 219 『税法用語辞典(七訂版)』財団法人大蔵財務協会。
- 220 『法律用語辞典(第3版)』有斐閣。
- 221 ここで筆者は本章において改めて租税「制裁」という用語を使用するが、筆者のこの用語の使い分けとしては、「ある望ましくない行為を行おうと意図している者に対して、負のインセンティブとなることを意図して加えられる不利益」の意で用いており、刑事罰

- のみならず加算税的なペナルティ体系の領域にも言及するとき用いている。我が国の加算税体系や諸外国のそれに近い領域のものはその範囲に含めるものであり、それは佐藤英明が述べている領域とほぼ同様である—引用文、佐藤英明「西ドイツおよびアメリカにおける加算税制度」日税研論集13号、173頁。
- 222 前掲【佐藤脱制】61頁以降。
- 223 「租税犯の基礎理論」成文堂、1962年。
- 224 参照、前掲【佐藤脱制】。
- 225 後述するが、そういった意味では我が国の罰則規定は個別税法にそれぞれ規定されているために、共通の要件をその構成要件とするのではなく、個別の課税客体に対応した規定を柔軟に定めることができる土台はできているともいえるだろう。
- 226 小林敬和「西ドイツ租税刑法の改正と問題点」税法学330号、35頁。
- 227 1919年租税通則法359条（旧通脱規定）は、「自分の利益または他人の利益のために不正な租税利益を搾取し、又は租税収入が減少することを故意に効果する」と規定されていた。しかしこの規定の解釈は二転三転したために「租税不誠実」の故意・過失の問題や作為・不作為、また錯誤論が定まらず、学説も批判的であったようである—参照、前掲【佐藤脱制】67、68頁。
- 228 「一時的租税通脱」とは、法定の期限に遅れて申告・納付をする場合、後に正確な申告・納付をするつもりがあり、通脱行為によって免れた租税を最終的に自分のもとに保っておく意図がない場合である—前掲【佐藤脱制】74頁。
- 229 この規定の例としては、通脱したとされている租税債権が別の理由によって消滅する場合であっても犯罪が成立することを示しており、例えば「所得額を不法に低く申告したが、実際には申告していない控除額が存在し、それを控除すればその年度の所得税額がなくなる場合でも、そのような控除は通脱罪の成立の有無を考える上では考慮されず、その結果、他の要件を満たせば通脱罪は成立するとされる」とされ、前提となる租税債権が存在しなくても犯罪は成立することがあり、我が国でいう確定時説をより厳格化したものであることが窺える—引用文、前掲【佐藤脱制】73頁。
- 230 前掲【一ノ瀬】95頁。
- 231 興味深いことに1977年の租税通則法の改正にあたり、ドイツの政府草案専門委員会第一小委員会（以下、1977改正委員会とする）に関する勧告の中では、行為者の主観を特に重要視する答弁が目立ち、特に行為者の内部傾向に対する解釈に言及する箇所が多い—参考、前掲【小林②】14頁以降。
- 232 前掲【佐藤ドア】186頁。
- 233 前掲【小林②】19頁。
- 234 例えば所得税法231条の2。
- 235 我が国でいう国税不服審判所に相当すると思われる。
- 236 この「調査くじ」は仮にそれが発覚しても、懈怠にも詐偽にもあたらないという微妙な立場においての申告書を作成することに起因したため、単に正しい税額との差額とそれに対する利子部分を納付すれば納税者としては大した危険を負うことなく税額を免れる

- ことができたため、内蔵法は1982年の小改正に新たな罰則金としたのが所得税の実質的な過少申告に対する罰則金の制定理由である。
- 237 本庄資「アメリカ法人税法講義」税務経理協会（2006年）は、この用語を「詐欺」と訳出しているが、「詐偽」のほうは我が国では法令用語改善要領において「偽り」と書き表すこととされている。基本的には真実でないことという抽象的な概念を伝えているのに対し、「詐欺」のほうは、民法上・刑法上の詐欺を構成するある一定の用語として使われているので、筆者はアメリカの租税制裁に使用する邦訳としては都合上「詐偽（偽りの意）」を使用することとする。
- 238 詐偽罰の証明責任に関しては現在では法制化されている。
- 239 統計資料：国税庁統計年報書と Commissioner of Internal Revenue ;Annual Report
- 240 日本では単純無申告罪の規定も違脱罪同様に各種個別税法に規定されており、特に所得税法はその実体法との関係において税額が発生しなければ申告の義務も発生しないという形をとっている。
- 241 違脱罪の場合は罰金の上限が10万ドル（法人は50万ドル）、5年以下の懲役であるが、無申告罪の場合は、2万5千ドル（法人は10万ドル）、1年以下の懲役である。
- 242 例えば、個人所得税に関し、曹瑞林「現代中国税制の研究」2004年、23頁。
- 243 「月間 国際税務」鈴木康伸（税理士法人トーマツ／中国税務担当パートナー）「日中間をまたぐ税務&中国税制」<http://www.zeiken.co.jp/mgz/n/inter>
- 244 前掲【曹】序文（宮本憲一）iv頁。
- 245 中国刑法201条は2009年2月28日に「改正法七」として改正されているが、改正前1項の条文は「納税義務者が、帳簿若しくは財務会計文書を偽造し、変造し、隠匿し若しくは無断で毀損し、帳簿上に支出を過大若しくは過少に記入し若しくは何も記入せず、又は税務機関の申告通知を受け取ったにもかかわらず申告をせず若しくは虚偽申告を行うことにより、税金を納付せず又は過少納付し、脱税額が納付すべき税額の10%以上30%未満であり、かつ、脱税額が1万元以上10万元未満であるとき、又は脱税行為で税務機関により2回の行政処罰を受けたにもかかわらず再び脱税したときは、3年以下の有期徒刑又は拘役に処し、脱税額の1倍以上5倍以下の罰金を併科する。脱税額が納付すべき税額の30%以上であり、かつ、10万元以上であるときは、3年以上7年以下の有期徒刑に処し、脱税額の1倍以上5倍以下の罰金を併科する」とされていた。
- 246 中国税法では各種個別税法以外に管理徴収手続として「中華人民共和国税収徴収管理法（以下、「税収徴収管理法」とする）」が存在し、これが日本の国税通則法や国税徴収法に相当するものと考えられるが、中国の場合にはこの「税収徴収管理法」にも脱税に関する罰則規定が存在し、法令上は行政上の秩序罰に相当するものとして扱われているようで、「中華人民共和国行政処罰法（以下、「行政処罰法」とする）」という我が国の行政手続法・行政不服審査法・行政事件訴訟法などの一部に相当するものと思われる行政法が独立して存在することによって機能している。この「税収徴収管理暫定条例」がその基となっていたようであり、ここに規定している罰則規定は日本でいう加算税規定に相当するものと考えられる。

- 247 陈斯雯（编著）《新编税收征管与偷漏税防范及法律处理实务》企业管理出版社100頁。
- 248 似た語彙に「節税」という語も存在するが、この場合は日本の節税と同義の意味として使われており、合法的な選択的行為であると考えられている。その他に「漏税」という用語などもあるが、これは日本でいう単純な過少申告などに近い表現であり、過失（無意識）の場合に主に使われる用語である。
- 249 杨小强（著）《中国税法：原理、实务与整体化》山东人民出版社、87頁以降で、論者は納税者と立法者の馳ごっこを例にとり、納税者の抜け穴を発見しては埋めるという循環から生じる行政執行や手法に対するコストの巨大さを指摘している。
- 250 前掲【杨小强】88頁。
- 251 本論文の脚注1を参照。
- 252 邦訳として本論文で採用した「前掲・成分堂、中国刑法」では、脚注引用（本論文脚注176）の1997年中国刑法第201条と本文引用している2009年中国刑法第201条の和訳には、訳出上は共通して「脱税」という用語を採用しているが、中国語の条文における原語においては二つの漢字を使い分けている一周洪波（著）《危害税收征管罪立案追诉标准与司法认定实务》中国人民公安大学出版社、4頁。
- 253 行政処罰法第7条。
- 254 行政処罰法第9条。
- 255 行政処罰法第33条から第35条。
- 256 行政処罰法第36条から第41条。
- 257 税収徴収管理法第61条、62条、64条など。
- 258 税収徴収管理法第61条、62条など。
- 259 税収徴収管理法第63条、65条など。
- 260 税収徴収管理法第67条。
- 261 税収徴収管理法第88条。
- 262 熊选国 任卫华（主编）《刑法罪名适用指南——危害税收征管罪》中国人民公安大学出版社、6頁。
- 263 「虚偽の申告納税を行う」などは第3条第2項などで、「虚偽の納税申告とは、納税義務者又は源泉徴収義務者が税務機関に架空の納税申告書や財務諸表、代納代收税金報告書又はその他の納税申告資料を提出することを指す」とし、その他にも「暴力、脅迫」「税務機関に申告を通知されたものの、申告を拒む」などの認定基準を公表している。
- 264 税収徴収管理法第54条。
- 265 税収徴収管理法第55条。
- 266 税収徴収管理法第15条。
- 267 税収徴収管理法第16条。
- 268 中国の税収犯罪の主体は、納税主体（源泉徴収義務者を含む）のみならず、一般主体（領収書の偽造など）・税収徴管職員主体とかなり広く、客体に関しても徴収危害犯・領収書管理妨害・税収徴管汚職など多岐にわたる。
- 269 最高裁昭和48年3月20日第三小法廷判決。

- 270 近年電子帳簿保存が導入されているが、これは帳簿を電子的な方法で提出するものではなく、電子的な方法で保存することを認めるものであり、電子申告に関しても提出の方法が電子的な方法をとることができるようになったというだけであり、これは納税者の申告義務の内容につきその法的範囲を決して拡大させたものではない。
- 271 前掲【寺西法ひ】。
- 272 前掲【松沢】28頁。
- 273 前掲【佐藤脱制】82頁。
- 274 前掲【京藤ジュリ百】。
- 275 前掲【千葉】42頁も、「不申告は、いわば何人も犯し易い罪である」ことを認めているが、それは過失によるもののみを主眼においているのであって、実際には過失による行政上の秩序罰と行政刑法上の刑事罰とはその手続過程においても可罰性においても全く程度の違いのあるものであることを念頭におかなければならない。
- 276 前掲【北野】23頁。
- 277 前掲【福家】13頁。
- 278 日本においては租税法以外の二重処罰における最高裁判例としては、独禁法上の課徴金の問題などが争われたが、最高裁平成10年10月13日第三小法廷判決（民集190号）は合憲としている。しかし「アメリカでは独禁法の分野において企業に罰金刑の他に課徴金を課す制度はなく、また、ドイツでは企業には過料を課すが、罰金刑を課す制度はない。」—神山敏雄「新経済刑法」有斐閣、2008年、40頁。
- 279 前掲【芝原】881頁。
- 280 前掲【松尾ジュリ百】。
- 281 前掲【佐伯】281～301頁。
- 282 最後となったが、中国の二重処罰については憲法上その規定が存在しないため、筆者の限りでは二重処罰という議論は確認できなかった。上乘せ方式の中国の場合、行政罰と刑事罰とでその条文そのものは日本のそれ以上に明らかな二重の構成要件であるといえるが、先に課される行政罰での過失認定の法的フィルターの内入れ方や行政罰と刑事罰の双方における納税者側からみた量刑程度のバランスが適切なのか、量刑不当に関する問題は筆者が見た限りの資料の中では生じていなかった。中国では、法体系において我が国やドイツなどのように刑法概念が仮に発達していなくても、格別問題は生じないようである。
- 283 独占禁止法に関しても、行政罰と刑事罰を併科することに対し、判例は一貫してそれを合憲と判断している（例えば、東京高判平成5年5月21日高刑集46巻2号）。

【参考文献】

*あ順、【 】内は略称

日本語文献

- 浅田和茂「青色申告承認の取消と遁脱罪の成否」法学雑誌（大阪市大）、36巻三＝四号。
- 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』第1巻、2011年。
- 秋山哲治「『自然犯—法定犯』と『刑事犯—行政犯』の概念について」刑法雑誌4巻2号。
- 石井徹哉「租税遁脱罪の故意」早稲田法学会誌43巻、1993年【石井】。
- 一ノ瀬長治「租税犯の基礎理論」成分堂、1962年【一ノ瀬】。
- 上田廣一「直接国税ほ脱犯における事前の所得秘匿工作与『偽りその他不正の行為』との関係について」判例研究529号。
- 板倉宏「租税刑法の基本問題（増補版）」勁草書房、1968年【板倉租刑基】。
- 板倉宏「『偽りその他不正の行為』の意義」別冊ジュリスト、租税判例百選〔第三版〕、1992年【板倉ジュリ百】。
- 板倉宏「租税刑法をめぐる諸問題①～⑦」判例タイムズ17～18巻、1966年【板倉判タ①～⑦】。
- 今井猛嘉「刑法各論」有斐閣、2007年。
- 内田文昭「所得税遁脱罪と不真正不作為犯」判例タイムズ697号、1989年。
- 内田文昭「刑法各論（第2版）」青林書院、1984年。
- 大谷部光代「租税法における遁脱犯の実行行為の実体」専修法研論集31号、2002年。
- 大塚仁「刑法各論」。
- 春日通良「国税不服審判所の現状と展望」判例タイムズ社、2006年。
- 金子宏「租税法（第十六版）」弘文堂、2011年【金子】。
- 神山敏雄「新経済刑法」有斐閣、2008年。
- 河野正道「刑法総論講義案（三訂補訂版）」[裁判所職員総合研修所監修]司法協会、2007年【河野】。
- 川口政明「租税ほ脱犯の実行行為」法律のひろば35巻2号【川口】。
- 河村澄夫「税法違反事件の研究」司法研究報告書第四巻八号【河村司研報】
- 木谷明「刑事事実認定の基本問題」成分堂、2008年。
- 北野弘久「加算税制度の再検討」税法学249号、1971年【北野】。
- 北野弘久「税法学の基本問題」成分堂、1972年。
- 北野弘久「現代税法講義（五訂版）」法律文化社、2009年。
- 北口りえ「遁脱罪の法的性質と保護法益—遁脱罪規定の歴史の変換を通して」駒沢大学経済学論集、41巻(4)、2010年。
- 清永敬次「税法（第7版）」ミネルヴァ書房、2007年。
- 小島健彦「注釈特別刑法」（第5巻経済法編Ⅱ）、1984年。
- 小林敬和「西ドイツ租税刑法の改正と問題点①②」税法学330号、1978年【小林①②】。
- 小林敬和「経済刑法における保護法益」名城法学、37巻（別冊）、1988年。

- 小林敬和「租税法律主義の実質化について：罪刑法定主義と関連して」税法学、日本税法学会、2011年。
- 小林敬和「税務調査の資料を犯則調査に利用することの可否」『神山敏雄先生古稀祝賀論文集（第2巻）』2006年。
- 京藤哲久「『偽りその他不正の行為』の意義」別冊ジュリスト、租税判例百選〔第4版〕2005年【京藤ジュリ百】。
- 香城敏磨「最高裁判所判例解説刑事編昭和63年」1988年【香城】。
- 佐伯仁志「補助金の不正受給と詐欺罪の関係について」研修700号、2006年。
- 佐伯仁志「二重処罰の禁止について」内藤謙先生古希祝賀 刑事法学の現代的状況、有斐閣【佐伯】。
- 佐藤英明「脱税と制裁—租税制裁法の構造と機能」弘文堂、2008年【佐藤脱制】。
- 佐藤英明「刑事判例研究」第61巻第五號【佐藤判刑】。
- 佐藤英明「西ドイツおよびアメリカにおける加算税制度」日税研論集13号【佐藤ドア】。
- 芝原邦爾「経済刑法研究（下）」有斐閣、2005年【芝原】。
- 清水晴生「虚偽不申告通脱犯における所得秘匿工作の意義」白鷗大学論集、19巻(1)、2004年。
- 鈴木宏昌「租税通脱行為と租税回避行為の差異について」税務大学校論集。
- 凶子善信「税法概論（六訂版）」大蔵財務協会、2009年。
- 曹瑞林「現代中国税制の研究」御茶の水書房、2004年【曹】。
- 田島信威「法令用語の基礎知識（三訂版）」ぎょうせい、2005年。
- 多和田隆史「犯罪事実のうちの一部に不申告、虚偽申告があった場合の自首の成否についての一考察」『植村立郎判事退官記念論文集』、2011年。
- 団藤重光「刑法綱要各論（第3版）」1990年。
- 千葉裕「所得税通脱の意思による確定申告書の不提出と所得税通脱罪の成否」『最高裁判所判例解説刑事篇昭和38年』1963年【千葉】。
- 土本武司「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」判例時報1427号、1992年【土本判時】。
- 中山研一「刑法各論」成文堂、1984年。
- 野村稔「租税通脱犯について」現代刑事法19号、2000年【野村】。
- 寺西輝康「『偽りその他不正の行為』とは脱結果」法律のひろば35巻1号【寺西法ひ】。
- 寺西輝康「脱税犯処罰と脱税犯の本質」税経通信36巻6号【寺西税通】。
- 長谷川彰一「改訂法令解釈の基礎」ぎょうせい、2008年。
- 林正彦「観念的競合における『一個の行為』について」小林充先生佐藤文哉先生古希祝賀刑事裁判論集（上巻）判例タイムズ社、2006年。
- 阪野一広「租税通脱犯における訴因」日本大学大学院法学研究年報、29号。
- 日高義博「不作為の因果関係」別冊ジュリスト、刑法判例百選I（第四版）【日高ジュリ百】。
- 日高義博「不真正不作為犯の理論（第2版）」1983年。
- 日高義博「不申告通脱犯の成立時期と通脱税額の範囲」現代刑事法60号、2004年。【日高】

- 福家俊朗「加算税制度の意義と重加算税～法的論理と機能の相克」税理29巻3号。【福家】。
- 福田平「刑法各論」有斐閣、1988年。
- 船山泰範「通脱犯の刑法犯化」日本法学（第六十九巻第四号）。
- 堀田力「租税は脱犯をめぐる諸問題①～④」法曹時報22巻2～11号、1970年【堀田①～④】。
- 本庄資「アメリカ法人税法講義」税務経理協会、2006年。
- 前田雅英「刑法総論講義（第5版）」東京大学出版会、2011年【前田】。
- 前田雅英「刑法各論（第5版）」東京大学出版会、2011年。
- 町野朔「法条競合論」平野龍一先生古稀記念論文集（上巻）、1990年。
- 松尾浩也「罰金と重加算税との併科の合憲性」租税判例百選〔第三版〕、別冊ジュリスト【松尾】。
- 松沢智「租税処罰法」有斐閣、1999年【松沢】。
- 美濃部達吉「行政刑法概論」法学叢書1949年【美濃部】。
- 室井力「新版現代行政法入門(1)」法律文化社、1985年。
- 山口厚「刑法」有斐閣、2009年【山厚】。
- 山口雅高「所得の秘匿工作をした上は脱の意思で法人税確定申告書を税務署長に提出しなかった場合における免れた法人税の額」最高裁判所判例解説57巻4号。
- 横瀬浩司「法人税脱税事件に関する一考察—不申告による通脱犯を中心にして—」愛知産業大学紀要第14号、2006年【横】。
- 渡辺咲子「不法な所得の不申告と租税は脱犯」警察学論集第44巻第8号。

中国語文献

- 康均心（主编）《税务犯罪理论与侦查实务研究》中国方正出版社 2006年第一版。
- 周洪波（著）《危害税收征管罪立案追诉标准与司法认定实务》中国人民公安大学出版社 2010年第一版。
- 陈斯雯（编著）《新编税收征管与偷漏税防范及法律处理实务》企业管理出版社 2006年第一版。
- 熊选国 任卫华（主编）《刑法罪名适用指南——危害税收征管罪》中国人民公安大学出版社 2007年第一版。
- 杨小强（著）《中国税法：原理、实务与整体化》山东人民出版社 2008年第一版。