

論 説

滞納処分妨害罪に関する一考察

法務省大臣官房租税訟務課長

中 井 隆 司

◆SUMMARY◆

国税徴収法は、第 10 章に罰則を設け、第 187 条に滞納処分妨害罪を規定しているが、滞納処分妨害罪は現行の国税徴収法が昭和 35 年 1 月に施行されて以来、48 年を経過した現在においても起訴件数は 10 件をわずかに超える程度であると思われる。

本稿は、このように起訴件数が少なく、国税職員や検察官にもなじみの薄いと思われる滞納処分妨害罪について、罪質ないし保護法益、構成要件などを概観した上で、実際に起訴された滞納処分妨害事犯の滞納税額、隠蔽財産の種類・価額、隠蔽等の手段・方法などに言及するとともに、滞納処分妨害罪の成立のためには国税債権の確定が前提とされるべきかどうか、国税ほ脱事犯との罪数関係はどう考えるべきか、滞納処分に必要な質問検査権の行使によって得られた資料を刑事事件の資料として用いることが許されるか等の問題点について分かり易く解説している。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

第1	はじめに	3
第2	滞納処分妨害罪の概要	4
1	滞納処分とは何か	4
	(1) 滞納処分の意義、趣旨	4
	(2) 滞納処分の範囲、根拠条文等	4
	(3) 滞納処分の国税徴収手続における位置付け	6
2	滞納処分妨害罪の罪質ないし保護法益	6
3	滞納処分妨害罪の構成要件	7
	(1) 行為の主体	7
	(2) 行為の客体	7
	(3) 目的・故意	7
	(4) 行為	7
	(5) 既遂時期	8
第3	実際の滞納処分妨害事犯の概観	8
1	はじめに	8
2	滞納国税額の種類・多寡と隠蔽等の対象となった財産の種類・多寡	8
	(1) 滞納税額の税目等	8
	(2) 滞納税額が多寡	8
	(3) 隠蔽等の対象となった財産の種類・多寡	8
3	実行行為	9
	(1) 隠蔽	9
	(2) 損壊	9
	(3) 不利益処分	9
4	小括	9
第4	滞納処分妨害罪の成立には国税債権の確定が不可欠か	9
1	国税債権の確定の意義と時期	9
	(1) 納税義務の成立	9
	(2) 納税義務の確定	10
2	滞納処分妨害罪と国税債権の確定との関係についての学説・判例等の状況	10
3	考察	11
第5	滞納処分妨害罪と国税ほ脱事犯との罪数関係	16
1	問題の所在	16
2	問題の検討	17
	(1) 過少申告ほ脱犯の実行行為とは何か。	17
	(2) 財産の隠匿行為について、滞納処分妨害罪と過少申告ほ脱罪とは いかなる罪数関係に立つか	18

第6	滞納処分に必要な質問検査権の行使によって得られた資料を滞納処分妨害罪の 犯則調査ないし刑事事件の資料として用いることが許されるかについて……………	19
1	はじめに……………	19
2	法人税法上の質問検査権に関する裁判例……………	19
	(1) 最高裁判所平成16年1月20日第二小法廷決定・刑集58巻1号26頁……………	19
	(2) 最高裁平成16年決定についての最高裁判所判例解説・法曹時報58巻4号 331頁(山口雅高執筆部分)……………	20
3	考察……………	21
第7	終わりに……………	22

### 第1 はじめに

1 国税徴収法は、第10章に罰則を設け、187条に滞納処分妨害罪を規定している。すなわち、同条1項は、「納税者が滞納処分の執行を免かれる目的でその財産を隠蔽し、又は損壊し、国の不利益に処分し、又はその財産に係る負担を偽つて増加する行為をしたときは、その者は、三年以下の懲役若しくは五十万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。」と規定している。しかし、滞納処分妨害事犯については、現行の国税徴収法が昭和35年1月に施行されてから48年間という長期間を経過した現時点においても、起訴の件数が10件をわずかに超える程度であろうと思われる。このように、滞納処分妨害事犯の起訴が少ないことについては、いろいろな原因があると思われるが、告発自体が極めて少なかったことが主たる原因ではないかと思われる。検察官としても、滞納処分妨害事犯については、告発事例が乏しいことから、国税ほ脱事犯を捜査、公判で関与する場合と比べて、かなりなじみが薄い種類の犯罪であろうと思われる。

2 ところで、滞納処分妨害罪の成否に関しては、前提として国税債権が確定していることを要するかどうかの問題があり得ると思われる。そして、この問題を否定的に

解した場合には、滞納処分妨害罪の実行行為である財産隠蔽行為は、例えば、過少申告ほ脱事犯における確定申告前の所得秘匿工作としても行われることが考えられるので、このような場合には、更に過少申告ほ脱事犯と滞納処分妨害事犯とがいかなる罪数関係にあるのかの問題も生じ得ると思われる。すなわち、仮に、両罪が一罪の関係に立つと解するならば、国税当局が当該財産隠蔽行為を滞納処分妨害事犯として告発し、検察官が起訴した場合において、当該事案について有罪の判決が確定したときは、その後、同じ財産隠蔽行為を内容とする過少申告ほ脱事犯を起訴できなくなるのではないかの問題があり得ると思われる。

3 そこで、以下においては、国税職員や検察官においてもなじみの薄いと思われる滞納処分妨害罪を平易に解説することを念頭において、同罪の罪質ないし保護法益、構成要件などを概観した上で、実際に起訴された滞納処分妨害事犯の滞納税額、隠蔽財産の種類・価額、隠蔽等の手段・方法などに言及する。併せて、滞納処分妨害罪の成立のためには国税債権の確定が前提とされるべきかどうか、また、国税ほ脱事犯との罪数関係はどう考えるべきか、さらに、滞納処分に必要な質問検査権(国税徴収法

141 条以下) の行使によって得られた資料を刑事事件の資料として用いることが許されるか等の問題点について考察を加えることとしたい。なお、本文中に意見にわたる部分は、もとより、筆者の個人的な見解にすぎないこととお断りしたい。

## 第2 滞納処分妨害罪の概要

### 1 滞納処分とは何か

滞納処分妨害罪は、「滞納処分」の執行を免れる目的で実行される犯罪であるから、まず、滞納処分の意義、趣旨、範囲、根拠等について、簡単に触れておくこととする。

#### (1) 滞納処分の意義、趣旨

滞納処分の意義については、「納税者が納期限までに租税を完納しないことを、租税の滞納といい(中略)、租税を滞納した納税者を滞納者という。租税が滞納されたときは、国又は地方団体は、(中略) 履行の催告として督促を行い(中略)、それでもなお租税が完納されないときは、納税者の財産から租税債権の強制的満足を図ることができる。このように、納税義務の任意の履行がない場合に、納税者の財産から租税債権の強制的実現を図る手続を、滞納処分または強制徴収という。」「滞納処分は、狭義の滞納処分と交付要求とに分かれる。前者は、国または地方団体が自ら納税者の財産を差し押さえて、そこから租税債権の満足を図る手続であって、財産の差押、差押財産の換価、換価代金の充当の一連の行政処分からなる。これに対し、交付要求は、現に進行中の強制換価手続の執行機関に換価代金の交付を求め、それによって租税債権の満足を図る手続である(後略)。」

(金子宏・租税法第12版(以下「金子・租税法」という。)677頁)とか、「滞納処分は、納税者が国税を任意に納付しない場合にこれを強制的に実現する手続であり、債権者たる国の機関が自ら執行する一種の自力執行である。」(志場喜徳郎ほか共編「平成19年

改訂国税通則法精解」(以下「通則法精解」という。)443頁)などと解されている。そして、国税徴収法は、滞納処分(その例による処分を含む。)を強制換価手続の一種として位置付けている(2条12号)。

次に、滞納処分の趣旨ないし機能については、「私法上の債権については、原則として、その存否および金額について裁判所の判断を経たうえ、司法機関にその履行の強制を求めなければならない。これに対し、租税については、その存否および金額を確定する権限(確定権)と任意の履行がない場合に自らの手で強制的実現を図る権限(強制徴収権・自力執行権)とが租税債権者たる国および地方団体に与えられているわけであるが、これは、租税の確実かつ能率的な徴収を図るためである。」(金子・租税法677、678頁)とか、「国税の徴収を確保し、滞納を防止することは、国家歳入の太宗を租税収入でまかなっている今日においては、きわめて重要なことであるが、国税は、通常の私債権と異なり、大量的、反復的、無差別的に生ずるところから、その徴収の確保には、その特殊性に応じた能率的かつ合理的な方法が必要とされる。滞納処分は、国税の優先徴収権とともに国税の徴収権確保措置における車の両輪にたとえられる重要な制度である。」(通則法精解・444頁)と解されている。

#### (2) 滞納処分の範囲、根拠条文等

滞納処分の根拠法令について概観すると、国税通則法40条は、「税務署長は、第三十七条(督促)の規定による督促に係る国税がその督促状を発した日から起算して十日を経過した日までに完納されない場合、第三十八条第一項(繰上請求)の規定による請求に係る国税がその請求に係る期限までに完納されない場合その他国税徴収法に定める場合には、同法その他の法律の規定により滞納処分を行う。」と規定している。すなわち、同条は、国税の滞納処分については国税徴収法

に通則的に規定し、国税通則法を含む国税徴収法以外の国税に関する法律にその特則を規定することを明らかにしたものと解されている（通則法精解 443 頁）。そして、国税徴収法は、その第 5 章に、47 条から 147 条までにわたる「滞納処分」の章を設け、その第 1 節に「財産の差押」を、第 2 節に「交付要求」を、第 3 節に「財産の換価」を、第 4 節に「換価代金の配当」を、第 5 節に「滞納処分費」を、第 6 節に「雑則」を、それぞれ設けている。また、同法は、第 6 章に、148 条から 160 条までにわたる「滞納処分に関する猶予及び停止等」の章を設け、その第 1 節に「換価の猶予」を、第 2 節に「滞納処分の停止」を、第 3 節に「保全担保及び保全差押」を設けている。このように、国税徴収法 47 条から 160 条までの各条項は、国税徴収法の滞納処分に関する章の中で規定されている上、国税債権の満足を図る手続であって、財産の差押え、差押財産の換価、換価代金の充当等の一連の行政処分であると考えられるから、それら各条項に基づく徴収職員の行為ないし手続は、滞納処分の範疇に属するものと解される。

また、前述したとおり、国税通則法 40 条は、「税務署長は、(中略)、第三十八条第一項(繰上請求)の規定による請求に係る国税がその請求に係る期限までに完納されない場合その他国税徴収法に定める場合には、同法その他の法律の規定により滞納処分を行う。」(注：下線は引用者による。以下同じ。)と規定しており、他方で、国税通則法 38 条では、その 1 項で繰上請求に関する規定を設けるとともに、同条 3 項後段において、納税義務は成立しているものの納付すべき税額が確定していない一定の国税について、税務署長がいわゆる繰上保全差押えができることを規定している。この繰上保全差押えとは、納税義務の成立した国税等で、税額の未確定のものについて、その法定申告期限前に、確

定すると見込まれる税額のうち、その徴収を確保するためあらかじめ滞納処分をする必要があると認められる金額を決定し、その金額を限度として、直ちに納税義務があると認められる者の財産を差し押さえることをいう(金子・租税法 669 頁)。したがって、国税通則法 38 条 3 項に規定された繰上保全差押えは、納税義務の成立後法定申告期限前に行われるものであるが、国税通則法 40 条自体が予定する滞納処分であると解される。

さらに、保全差押えは、納税義務があると認められる者が、不正に租税を免れ、または租税の還付を受けたことの嫌疑に基づいて、国税犯則取締法または刑事訴訟法による強制処分(差押え・押収・領置または逮捕)を受けた場合において、その強制処分にかかる租税の税額の確定後においてはその徴収を確保することができないと認められる場合に、その税額の確定前に、確定すると見込まれる税額のうち、その徴収を確保するためにあらかじめ滞納処分を執行することを要すると認められる金額を決定し、その金額を限度として、その者の財産を直ちに差し押さえることをいう(金子・租税法 670 頁)が、滞納処分に関する第 6 章第 3 節に規定されている上、国税徴収法 159 条 1 項自体が、「(前略) 税務署長は、当該国税の納付すべき額の確定前に、その確定をすると見込まれる国税の金額のうちその徴収を確保するためあらかじめ滞納処分を執行することを要すると認める金額(中略)を決定することができる。この場合においては、徴収職員は、その金額を限度として、その者の財産を直ちに差し押さえることができる。」と規定している。したがって、保全差押えも、法定申告期限後で国税債権の確定前に行われるものであるが、国税徴収法 159 条 1 項自体が法文上予定している滞納処分であると解される。

### (3) 滞納処分の国税徴収手続における位置付け

国税徴収法及び国税通則法が規定する国税の徴収手続の中において、滞納処分の手続がどのような位置付けないし順序で行われるのかについては、別紙の「国税徴収法等が規定する国税の徴収手続の流れ」において、上記(2)で示した滞納処分の各手続とその各根拠条文で表示しているの、参照されたい。

## 2 滞納処分妨害罪の罪質ないし保護法益

(1) 現行の国税徴収法の罰則に関する制定当時の解説としては、当時、法務省刑事局付であった臼井滋夫検事が発表された「新国税徴収法の罰則解説(二・完)」(警察研究第30巻第7号53頁以下。以下「臼井解説」という。)以外に、これを論じる公刊物がほとんど見当たらないと思われる。

臼井解説では、現行の滞納処分妨害罪の罪質ないし保護法益について、「本條は、大体现行法(引用者注:旧国税徴収法のこと)第三十二條を踏襲しているが、次の点において重要な改正を加えている。それは、現行法にあつては、行為時が滞納処分の執行を受ける前である場合と、滞納処分の執行を受けた後である場合とにわけ、前者については滞納処分の執行を受けたことを処罰条件としているのであるが、新法はこれを改め、右の区別を廃し、前者についても滞納処分の執行を受けることを処罰条件としないこととした点である。」、「現行法第三十二條も、窮極的には国税債権の満足を目指すものではあるが、その前提として国税の徴収という国家の権力作用そのものをも保護法益としているものと解すべきではあるまいか。」、「(前略)本條の罪についても、適正な滞納処分の実行という国家機関の権力作用を保護する面を重視するならば、滞納処分の執行前に不正行為があつた場合には、直ちにそのことをもつて犯罪が成立するものとし、滞納処分

の執行を処罰条件としないことが、むしろ適当であると考えられる。」と解説している。また、元大蔵省主税局長等が執筆者となっている吉国二郎ほか共編「平成17年改訂国税徴収法精解」947頁(以下「徴収法精解」という。)においても、滞納処分妨害罪の保護法益について、臼井解説を引用して、「窮極的には国税の満足を目指すものではあるが、その前提として国税の徴収という国家の権力作用そのものを保護法益としているものと解すべきである。」と解説している。

(2) 思うに、国税徴収法187条1項は、「滞納処分の執行を免かれる目的」で行われた財産隠蔽行為等を処罰する犯罪類型であり、その法文自体が国家による強制的な徴税行為自体を保護法益とすることを予定していると解される上、滞納処分妨害罪の制定当時の臼井解説においても、同罪の保護法益として適正な滞納処分の実行という国家機関の権力作用を保護する面があると解説されていること、刑法96条の2の強制執行妨害罪の罪質ないし保護法益については、強制執行の機能の保護と債権者の債権の保護のどちらに重点が置かれるかにより見解の分かれるところであるが、いずれにせよ、「国家行為たる強制執行の適正に行われることを担保する趣旨をもつてもうけられたものであることは疑のないところである」と解されており(最高裁判所昭和35年6月24日第二小法廷判決・刑集14巻8号1103頁。以下「最高裁昭和35年判決」という。)、多くの有力な学説が指摘するように、「強制執行の保護と債権者の保護との二面を存しながらも、前者に重きを置いて、現在の体系上の位置(引用者注:強制執行妨害罪は公務執行妨害罪の章に置かれている。)に配置したといわざるを得ないものと解される<sup>1</sup>ところ、滞納処分妨害罪を規定する

国税徴収法 187 条 1 項も、「滞納処分の執行を免かれる目的で」、「財産を隠蔽し」、「損壊し」、「その財産に係る負担を偽って増加する」等の構成要件に関する文言が、刑法 96 条の 2 の強制執行妨害罪に規定された「強制執行を免れる目的で」、「財産を隠匿し」、「損壊し」、「仮装の債務を負担した」等の構成要件と極めて類似し、かつ、両罪の法定刑が類似していること、旧国税徴収法 32 条が一定の場合に処罰条件としていた「滞納処分の執行を受けたこと」を現行国税徴収法 187 条では処罰条件としないこととしたことなどからすれば、現行の滞納処分妨害罪の罪質は、強制執行妨害罪のそれと類似しているというべきであり、究極的には租税収入の確保を目的としつつも、直接的には国の行う徴税という権力作用そのものの保護を目的とする罪であると解される。

その結果、本罪の成立には、現実に滞納処分を免れたり、租税収入の減少を来したという結果の発生は必要がなく、滞納処分を免れる目的で一定の行為が行われれば犯罪が成立するものと解すべきと思われる。

### 3 滞納処分妨害罪の構成要件

#### (1) 行為の主体

本罪の主体は、①納税者（1 項）、②納税者の財産を占有する第三者（2 項）、③納税者又はその財産を占有する第三者の相手方（3 項）である。上記①の「納税者」は、国税徴収法 2 条 6 号に定められており、国税に関する法律の規定により源泉徴収による国税以外の国税を納める義務がある者及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。上記②の「納税者の財産を占有する第三者」は、納税者の財産を自己の占有に移し、事実上支配している者をいい、質権者等正当な権限によって占有している者はもとより、不法な原因に基づいて

占有している者も含まれる。また、上記③の「納税者又はその財産を占有する第三者の相手方」は、納税者又は納税者の財産を占有する第三者がそれぞれ行う納税者の財産の隠蔽、損壊、国の不利益となる処分、その財産に係る負担を偽って増加する行為の相手方となった者である（臼井解説 57、58 頁）。

#### (2) 行為の客体

本罪の客体は、滞納処分として差押えの対象になり得る納税者の所有に属する一切の財産であるが、差押えの対象になり得る財産に限られるので、一般の差押禁止財産（国税徴収法 75 条）は含まれないと解されている（臼井解説 58、59 頁）。

#### (3) 目的・故意

「納税者」については、「滞納処分の執行を免かれる目的」が必要であり、「納税者の財産を占有する第三者」については、「納税者に滞納処分の執行を免かれさせる目的」が必要である（臼井解説 60、61 頁）。これらの「相手方」については、「情を知って」いることが必要とされるが、単に免脱行為に該当する事実の認識だけでは情を知っていることにはならず、納税者又は占有者に、「滞納処分の執行を免かれる目的」、「納税者に滞納処分の執行を免かれさせる目的」があることをも知っている必要があると解されている（臼井解説 58 頁）。

#### (4) 行為

行為の態様は、財産の隠蔽、損壊、国に不利益な処分及び財産に係る負担を偽って増加する行為である。ここに、「隠蔽」とは、滞納処分を実施する徴収職員による財産の発見を不能又は困難にさせる行為をいい、「損壊」とは、動産又は不動産に対し、有形力を行使することによってその性質、形状等を変え、当該財産の財産的価値・効用を減耗又は消滅せしめる行為をいい、「国に不利益な処分」とは、当該財産の処分によって、徴収職員の滞納処分による租税債権の満足を

不可能又は困難ならしめる一切の行為をいい、「財産に係る負担を偽って増加する行為」とは、虚偽の地上権、賃借権を設定するなどして、当該財産の価値の減少を仮装する行為をいうと解されている(臼井解説 59、60 頁)。

### (5) 既遂時期

納税者又は占有者が、「滞納処分 of 執行を免かれる目的」、「納税者に滞納処分 of 執行を免かれさせる目的」をもって、上記各実行行為をすれば直ちに本罪が成立し、滞納処分 of 執行が行われたこと、又はそれを免れ、あるいは免れさせたことは犯罪の成否には影響はないと解されている(臼井解説 61 頁)。

## 第3 実際の滞納処分妨害事犯の概観

### 1 はじめに

平成 20 年 1 月 1 日現在までに同罪で起訴された滞納処分妨害罪の事件は、事件数でいうと合計 12 件存在すると思われる。そのうち、判決が出された事件は 8 件、うち当該事件の全ての被告人・被告法人について判決が確定した事件は 7 件であり、また、被告人死亡により公訴が棄却された事件が 1 件あり、同日時点において公判が係属している事件は 4 件であると思われる。これらの事件の概要を示したものが、別紙「滞納処分妨害罪の概観」である。

以下では、滞納処分妨害罪で起訴された事件の概要について、滞納税額等の多寡等いくつかの見地からの分類を試みた。なお、各事件の件数の採り方や犯罪の事実関係については、原則として、判決の事件単位と認定事実によるものとし、判決が出されていないときは起訴の件数と起訴事実によるものとした。

### 2 滞納国税額の種類・多寡と隠蔽等の対象となった財産の種類・多寡

#### (1) 滞納税額 of 税目等

これについては、所得税、源泉所得税、法人税、相続税、消費税、地価税、延滞税の種

別がある。

#### (2) 滞納税額 of 多寡

これについては、以下のとおり、滞納税額で 1 億円以上となる事件が半数を占めている。

- ① 1000 万円台が 1 件 (約 1355 万円)
- ② 2000 万円台が 1 件 (約 2400 万円)
- ③ 3000 万円台が 2 件 (約 3600 万円、約 3215 万円)
- ④ 4000 万円台が 2 件 (約 4050 万円、約 4685 万円)
- ⑤ 1 億円以上 5 億円未満が 5 件 (約 1 億 588 万円、約 1 億 9162 万円、約 3 億円、約 3 億 6145 万円)
- ⑥ 5 億円以上が 1 件 (約 6 億 7602 万円)

#### (3) 隠蔽等の対象となった財産の種類・多寡

これについては、以下のとおり、現金、貴金属、株券、預金債権(預金引出し後の現金を含む。)、運送代金債権、自動車、不動産等の財産が見られる。

- ① 滞納者の現金(合計 5 口 1000 万円、300 万円)
- ② ダイヤモンドの指輪等 37 点在中の宝飾箱(時価合計約 2 億 527 万円相当のもの)
- ③ 滞納者の所有に係る株券(29 万 8000 株・時価合計 3576 万円相当のもの、2 枚・時価合計 4 億 1035 万円相当のもの)
- ④ 滞納者名義又はその妻等の預金債権、滞納法人名義の預金債権(合計 3 口 1200 万円、2000 万円、1500 万円、合計 3 口約 7179 万円、合計 5 口 1397 万円、約 4882 万円相当、約 999 万円相当、約 948 万円相当、5000 万円相当、8000 万円相当、合計 3 口 9870 万円、合計 1 億 1800 万円)
- ⑤ 滞納法人の運送代金債権(振込金額合計で約 3578 万円のもの、振込金額合計で 1 億 3905 万円のもの)
- ⑥ 滞納者の所有に係る普通乗用自動車



(時価約 651 万円相当のもの、時価約 136 万円相当のもの、時価約 147 万円相当のもの)

- ⑦ 滞納者又は滞納法人の所有に係る土地・建物等の不動産(取得価額等による評価で、5014 万円相当のもの、5219 万円相当のもの、時価合計約 372 万円相当のもの、時価約 348 万円相当のものがある。)

### 3 実行行為

実行行為の態様については、以下のとおり、財産隠蔽行為が多数を占めている。

#### (1) 隠蔽

- ① 現金について、自宅二階納戸に保管、海外の銀行口座への送金、小切手化して室内装飾のオブジェの中に隠匿
- ② 滞納者の小切手について、取立委任による妻名義の預金口座への入金
- ③ ダイヤモンドの指輪等 37 点在中の宝石箱について、滞納法人の自社ビルの機械室への隠匿
- ④ 株券について、仮装の担保差入れ
- ⑤ 普通乗用自動車について、他人名義への登録の変更
- ⑥ 不動産所有権について、第三者に仮装譲渡した上、当該第三者名義への移転登記
- ⑦ 預金債権について、預金引出し後の他人名義の預金口座への入金、口座間振替による他人名義の預金口座への入金
- ⑧ 運送代金債権について、他人名義の預金口座への送金指示により振込送金をさせた行為
- ⑨ 国税徴収官に対する虚偽の返答

#### (2) 損壊

株券について、シュレッダーにかけて裁断

#### (3) 不利益処分

建物、車両について、第三者に無償譲渡した上、当該第三者名義への移転登記、登録の変更

### 4 小括

現実に起訴された滞納処分妨害事犯は、平成 13 年ころから現在までの間に告発され起訴されたものが大半を占めている。また、その滞納税額や隠匿財産の価額・種類も、おおむね増大・増加傾向にあると思われる。上記各事件の判決結果について目を向けると、事件によって国税ほ脱事犯その他の罪が併合されているかどうかの違いがあり、また、滞納処分妨害罪自体についても、各事件ごとに、滞納税額、実行行為の種類・程度、情状が全く異なっているので、それらを考慮せずに単に判決結果を比較することにあまり意味は認められないと思われるが、滞納者である被告人には、懲役 1 年 6 月、3 年間執行猶予の判決が宣告された事例が多いようである。

## 第 4 滞納処分妨害罪の成立には国税債権の確定が不可欠

### 1 国税債権の確定の意義と時期

冒頭で述べたとおり、滞納処分妨害罪の成立には国税債権の確定を必要とするかどうかの問題があると思われることから、まず、国税債権の確定の意義と時期について簡単に論じることとする。

#### (1) 納税義務の成立

納税義務は、各税法の定める課税要件の充足によって成立する(最高裁昭和 42 年 3 月 14 日第三小法廷判決・判例タイムズ 206 号 99 頁、金子・租税法 565 頁)が、納税義務の成立時期は、国税通則法 15 条 2 項の規定によることとなる。すなわち、例えば、所得税は、暦年の終了の時(同項 1 号)、源泉徴収による所得税は、利子、配当、給与等の支払の時(同項 2 号)、法人税は、事業年度の終了の時(同項 3 号)、相続税は、相続又は遺贈による財産の取得の時(同項 4 号)、贈与税は、贈与による財産の取得の時(同項 5 号)に成立するとされている。

## (2) 納税義務の確定

納税義務が成立しても、国税通則法 15 条 3 項のいわゆる自動確定の租税を除いて、その納税義務はいまだ抽象的な存在であって、内容の確定したものではない。納税義務が、具体的な債務となるためには、その内容、すなわち課税標準と税額が確定されなければならない、この課税標準及び税額の確定の手続は、租税確定手続といわれている（金子・租税法 595 頁）。

そして、国税通則法 15 条 3 項に規定する自動確定の租税については、その性質上、課税標準の金額又は数量が明らかであり、税額の算定も極めて容易であるため、特別の確定手続が必要とされておらず、納付すべき税額は、納税義務が成立するのと同時に、特別の手続を必要とせず、法規の定めに基づいて当然に確定する。しかし、自動確定の租税以外の租税については、税額の確定のために、特別の手続が必要とされており、その方式としては、申告納税方式と賦課課税方式がある（金子・租税法 606 頁、通則法精解 245 頁）。

ア 申告納税方式（国税通則法 16 条 1 項 1 号）

申告納税方式とは、納付すべき税額が納税者の申告によって確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の更正又は決定（国税通則法 24 ないし 26 条）によって税額を確定する（国税通則法 29 条）方式をいう。所得税（源泉徴収によるもの及び予定納税に係るものを除く）、法人税、相続税、贈与税等がこの方式を採っている。

イ 賦課課税方式（国税通則法 16 条 1 項 2 号）

賦課課税方式とは、納付すべき税額が専

ら税務署長又は税関長の処分によって確定する方式をいう。過少申告加算税、無申告加算税、不納付加算税、重加算税等がこの方式を採っている。

## 2 滞納処分妨害罪と国税債権の確定との関係についての学説・判例等の状況

(1) 滞納処分妨害罪の実行行為の時期について、臼井解説では、滞納処分の執行を受ける前であると後であることを問わず、当該滞納処分の対象となる租税債務の納期の前後を問わないとしつつ、「納税義務の確定後であることを必要とするものと解する。ただし、課税要件が完成すれば納税義務は成立するわけであるが、その段階ではいわば抽象的納税義務であるにとどまり、確定をまつてはじめて具体的納税義務としてその履行を強制し得ることとなるからである。」と解説している（59 頁）。そして、徴収法精解でも、上記臼井解説を引用して、行為の時期は、納税義務の確定後であることを必要とするものと解されていると紹介している（947 頁）。

(2) 裁判例について眼を向けると、滞納処分妨害罪の成立要件として国税債権の確定が不可欠の前提となるか否かについて、これを正面から肯定した裁判例は見当たらないと思われるが、判決理由中でこの点について付言した高等裁判所の判決が 1 件存在する。

この判決に係る事案は、会計帳簿等の破棄隠匿等が訴因として掲げられた無申告ほ脱犯が起訴されたものであり、第 1 審の刑事裁判の審理において、被告人側は、基本的に正しい内容の申告を行う意思があったから会計帳簿等の破棄隠匿行為が所得を秘匿する意図のもとでなされたとはいえず、本件不正行為の時点では正しく申告、確定させた税額につきこれを納付する意思がなかったにすぎないから、ほ脱の犯意はなかったものであり、またその後事情が

変わって無申告に終わったとしても、それは不正行為とは無関係であるとして、ほ脱犯は成立しないと主張した。しかし、東京地方裁判所昭和 58 年 6 月 24 日判決（判例時報 1107 号 145 頁、税務訴訟資料 142 号 1597 頁）は、「財政収入の確保は、租税債権の確定だけでは不十分であって、それが納期限内に履行されて初めて実現するものであることにかんがみると、ほ脱犯の本質は租税が納期限内に履行されなかった点にあると解すべきであり、法人税法一五九条一項の文言が「法人税を免れ」と規定していて、租税債権の具体的確定を妨げたことにあることを明示せず、手段たる不正行為についても、不当な確定申告に限定していないことなどの事情も、右の趣旨に添ったものと思われる。（中略）右のようなほ脱犯の本質に照らして考えると、法の予定する確定申告とは、あくまで正当な納付を前提としたものといわざるを得ない」と判示して、無申告ほ脱犯の成立を認めた。

- (3) これに対して、被告人側は、前同様の主張をして控訴したが、東京高等裁判所昭和 59 年 3 月 28 日判決（税務訴訟資料 142 号 1537 頁、判例タイムズ 526 号 249 頁。以下、「東京高裁昭和 59 年判決」という。）は、「法人税法一五九条一項の「偽りその他不正行為」とは、遁脱の意図、すなわち、正当税額の法人税の全部又は一部を納付しない意図をもって、その手段として税の確定（賦課）又は徴収を不能若しくは著しく困難にするようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいうものと解するのが相当である（最高裁昭和四二年一月八日大法廷判決・刑集二一卷九号一一九七頁参照）。したがって、一応正当税額で法人税の確定申告をするつもりではいるものの、その法人税を納付しない意図で、その手段として税額の徴収を不能若しくは

著しく困難にする工作をすることは、同法の不正の行為に該当するといわなければならない。」と判示し、被告人の控訴を棄却した。その際、同判決は、以下のとおり、滞納処分妨害罪の成立の限界について付言し、そのことを考慮すれば、法人税法 159 条 1 項のほ脱罪の構成要件を上記の判示のように解釈することは、納税秩序の維持の観点からも十分合理性があるとした。同判決の当該付言は、「右滞納処分妨害罪が成立するためには、刑法九六条の二の強制執行妨害罪の成立に、現実に強制執行を受ける虞れのある客観的状态の下で行為をしたことが要求される（最高裁昭和三五年六月二四日第二小法廷判決・刑集一四卷八号一一〇三頁参照）のと同様に、現実に滞納処分を受ける虞れのある客観的状态の下において行為をしたことが必要であると解すべきであって、滞納処分妨害罪の対象となる行為は、事実上滞納処分が可能となる税額確定（確定申告又は国税通則法二四条の更正若しくは同法二五条の決定）の後に、かつ確定した税額に関してした行為のみに限られることになる。その結果、税額が確定する前の段階において、税を納付しない意図をもって、将来予想される滞納処分、すなわち、税の徴収を不能若しくは著しく困難にするような財産隠匿等の不正行為をしてもこれを滞納処分妨害罪の対象として処罰することができないことになる。」というものである。

### 3 考察

- (1) 前記第 2 の 2 で述べたとおり、滞納処分妨害罪は、刑法 96 条の 2 の強制執行妨害罪に類似するものであって、究極的には租税収入の確保を目的としつつも、直接的には国の行う徴税という権力作用そのものの保護を目的とするものと解されるから、刑法 96 条の 2 の強制執行妨害罪の成立について、現実に強制執行を受けるおそれの

ある客観的状态の下で強制執行を免れる目的をもって同条所定の行為をなすことを要するものと解される（最高裁昭和 35 年判決）のと同様に、滞納処分妨害罪が成立するためには、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态の下において、滞納処分の執行を免れる目的をもって、国税徴収法 187 条所定の行為をなすことを要するものと解される。この点は、東京高裁昭和 59 年判決が判示するとおりであると考えられる。

(2) しかし、次に述べるとおり、納税者が、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态の下で、滞納処分の執行を免れる目的で財産の隠蔽等の実行行為をしたとの要件が満たされれば、それで滞納処分妨害罪は成立するというべきであり、滞納処分妨害罪の対象となる行為について、上記東京高裁が判示するように、国税債権の税額確定の後に、かつ確定した税額に関してした行為のみに限られると解すべき必要はないというべきである。

ア まず、滞納処分妨害罪の保護法益について、直接的には国の行う徴税という権力作用そのものの保護を目的とするという面を考えるならば、国税債権の確定がない段階でも、国の徴税作用が害されることはあり得るからである。

例えば、前記第 2 の 1(2)で述べたとおり、繰上保全差押え（国税通則法 38 条 3 項）は納税義務の成立後その確定前（正確には法定申告期限前）に行われる滞納処分であり、保全差押え（国税徴収法 159 条）は法定申告期限以後で国税債権の確定前に行われる滞納処分であるから、国税債権の確定前であるというだけで、国の行う徴税作用であるこれらの滞納処分が妨害されてもよいことにはならないはずであり、国税債権確定前の財産隠蔽等の不正行為からこれらの滞納処分の作用を刑事罰によっ

て保護すべきことは、国税債権が確定した後における滞納処分と同様であると解される。

また、所得税を考えると、毎年 12 月 31 日を経過することによって租税債権は抽象的に成立しているところ、当該年分について確定申告をすべき所得がある者が、翌年 3 月 15 日の所得税の確定申告期限までに確定申告をしなかったことから、税務調査や修正申告のしようが行われたが、当該無申告について税務署長の決定がなされる前に、これら税務調査等を契機として財産を隠蔽した場合には、納税者が確定申告によって国税債権を確定させた後に財産を隠蔽した場合と比べ、国税当局に何らの賦課徴収の契機をも与えないという意味で一層悪質である。しかも、このような場合においては、税務調査等によって国税債権が確定する蓋然性が極めて高くなっているのに、その確定がないという理由で滞納処分妨害罪による処罰ができないと解することは、国の徴税作用が現に害されることを拱手傍観せざるを得ず、徴税の公平をも保てないと思われる。

換言すれば、納税義務の確定の問題と、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态が発生しているかどうかは別の問題であり、納税義務の確定がないから現実に滞納処分を受ける可能性ないし執行の必要性がないことにはならないのであって、滞納処分妨害罪の成立には、国税債権の確定まで待つ必要があるとはいえないと解される。

したがって、財産隠蔽等の不正行為は、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态の下において、滞納処分を免れる目的をもって所定の行為をしたことを要すると解することで足りるというべきである<sup>2</sup>。

イ また、国税徴収法 187 条 1 項の規定も、

国税債権の確定前に行われる滞納処分である繰上保全差押えや保全差押えを除外していない上、国税債権の確定を要する旨も規定されていないから、これらの条文の規定ぶりからも、滞納処分妨害罪の成立のためには、国税債権の確定を要するとはいえない。

ウ これに対し、臼井解説では、「行為の時期は、滞納処分の執行を受ける前であるとその後であることを問わない。(中略)また、その時期は、当該滞納処分の対象となる租税債務の納期の前後を問わないが納税義務の確定後であることを必要とするものと解する。けだし、課税要件が完成すれば納税義務は成立するわけであるが、その段階ではいわば抽象的納税義務であるにとどまり、確定をまっではじめて具体的納税義務としてその履行を強制し得ることとなるからである。」と解説し(59頁)、国税債権は確定して初めて履行を強制できるから、滞納処分妨害罪の成立には国税債権が確定していることが必要であると述べている。

しかしながら、国税債権の確定前でも、強制換価手続の一種である繰上保全差押えや保全差押えという滞納処分が行われることがあるから、臼井解説の上記「確定をまっではじめて具体的納税義務としてその履行を強制し得ることとなる」との部分は、それが国税債権の確定後であってはじめて滞納処分を執行し得るという意味であるとすると、前提において滞納処分の正確な理解を欠いていると思われる。また、「国税債権の確定時期」と「現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态」とは一応別個に考えることができ、国税債権は確定していなくとも、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态は発生し得るといふべきである。すなわち、上記アで述べたとおり、国税債権確定前でも現実に

滞納処分を受ける可能性ないし執行の必要性を生ずることがあって、国家の徴税作用を保護すべき必要性がある場合があり得ると思われる。しかるに、臼井解説の見解ではそれらのことを考慮しているとはいえないから、国家の徴税作用自体を保護するという滞納処分妨害罪の保護法益の捉え方からすれば、狭きに失していると思われる。

したがって、同解説のうち、滞納処分妨害罪の成立には国税債権が確定していることを必要とするとする部分については、正当であるとは思われない。

エ また、東京高裁昭和59年判決についても、その理由について特に明らかにすることなく、単に、滞納処分妨害罪の成立には国税債権の確定後に不正行為が行われる必要があるとの結論を述べるにとどまっております。論理に飛躍があると思われる。そして、他の裁判例を見ても、滞納処分妨害罪の時的な成立範囲に関し、東京高裁昭和59年判決と同種の見解を判示したものは特に見当たらない上、旧国税徴収法32条の滞納処分妨害罪について述べた裁判例や文献に関しても、同罪の成立に国税債権の確定を必要とする旨に言及したものは特に見当たらないと思われる<sup>3</sup>。

この点、東京高裁昭和59年判決は、滞納処分妨害罪の成立要件を判示するに際して、最高裁昭和35年判決を引用しているので、同最高裁判決について眼を向けると、同判決は、「およそ刑法九六条の二の罪は、国家行為たる強制執行の適正に行われることを担保する趣旨をもつてもうけられたものであることは疑いのないところであるけれども、強制執行は要するに債権実行のための手段であつて、同条は、究極するところ債権者の債権保護をその主眼とする規定であると解すべきである。」と判示した上で、この観点から、同罪の成

立には、刑事訴訟の審理過程において、その基本たる債権の存在が肯定されなければならず、その債権の存在が否定されたときは、保護法益の存在を欠くものとして同罪の成立は否定されなければならないと判示している。

そこで、このように、最高裁昭和 35 年判決が強制執行妨害罪の成立に基本となる債権の存在が必要であるとしたことから、東京高裁昭和 59 年判決も、同罪と類似する滞納処分妨害罪について、究極的には国税債権の保護を主眼とする規定であると理解し、その成立には国税債権の確定が必要であると構成した可能性が考えられる。

しかしながら、この最高裁昭和 35 年判決には、池田裁判官による次の反対意見が付せられており、その理由について、「刑法九六条ノ二の「強制執行」には、本条の趣旨に照らし確定の終局判決または仮執行の宣言を付した終局判決によってなされる（民訴四九七条）ものの外、仮差押（同七三七条）、仮処分（同七五五条、七六〇条）のように常に権利関係に争のあることを建前とする保全執行の如きも当然に含まれるものと解すべきだからであり、しかも、この解釈による以上、債権のないところにも、なお、強制執行の機能保護の法益は存在するものというべきだからである。」と述べられている。そして、同反対意見は、「されば、いやしくも強制執行を免れる目的をもってその対象となるべき財産の仮装譲渡その他刑法九六条ノ二列記の行為をしたときは、強制執行妨害罪は成立するものと解すべく、後日、民事本案訴訟において債権の存在しないことが確定判決によつて当事者間に確定されても、また、刑事訴訟の審理過程において債権の存在が否定されても、これがためすでに成立している強制執行妨害罪に影響を及ぼ

すものとはいえない。」と述べられており、多くの有力な学説も、この反対意見の方が正当であると解している<sup>1</sup>。

このように、最高裁昭和 35 年判決の反対意見や多くの有力な学説は、刑法 96 条ノ 2 の強制執行には権利関係に争いのあることを建前とする保全執行も含まれ、債権のないところにもなお強制執行の機能保護の法益は存在すると指摘しているが、これと同様に、滞納処分妨害罪においても、滞納処分には国税債権の確定前に行われる繰上保全差押えや保全差押えが含まれ、これらも同罪による保護の対象となるべきものと考えられるのに、東京高裁昭和 59 年判決は、この点を全く考慮していない上、特段の理由を示すことなく、単に滞納処分妨害罪の成立に国税債権の確定を要するとの結論を述べるにとどまるから、論理に飛躍があると思われる。

しかも、最高裁昭和 35 年判決は、強制執行妨害罪の成立には刑事訴訟の審理過程で基本となる「債権の存在」が肯定される必要がある旨を判示しているが、その「債権が確定していること」まで必要であるとは判示していない。そもそも、所得税や法人税のような申告納税方式により国税債権が確定する国税の場合には、暦年ないし事業年度の末日の経過等によって基本となる国税債権は抽象的には成立しているから、その時点で国税債権が確定していないとしても、基本となる国税債権が存在していないとまで解することは困難である。つまり、抽象的納税義務が成立した後の時点では、基本となる国税債権は一応存在するものと解されるので、最高裁昭和 35 年判決が強制執行妨害罪の成立に基本となる債権の存在が必要であると判示したからといって、滞納処分妨害罪の成立要件を考えるに当たり、国税債権が確定していなければそれが存在していないと解す

ることはできないし、また、そのように解する必要もないと思われる。

したがって、滞納処分妨害罪の成立に国税債権の確定を要するとする東京高裁昭和 59 年判決の上記判示部分は、その理由を特段示していないが、仮に最高裁昭和 35 年判決を前提として国税債権の確定が必要であると判断したのであれば、国税債権が確定していなければ当該債権自体が存在しないものとみなして同罪の成立要件を論じていると言わざるを得ず、やはり論理に飛躍があり、正当であるとは思われない<sup>4</sup>。

オ 次に、現実滞納処分を受けるおそれのある客観的状態について目を向けると、最高裁昭和 35 年判決の反対意見は、「本条において強制執行妨害罪の客観的違法要素として列記されている行為のどの一つをとつても債権者を害すべき行為であること、しかも、それが強制執行を免れる目的（主観的違法要素）によつて結合されているのであるから、そのような行為は、少なくともその者が、保全執行等を含む強制執行を受けるおそれのある状態の下にあることを前提とするものというべきであり、かかる客観的な状態の下にあるに際して債権者を害すべき行為をしたときは、すなわち、本条の保護法益侵害の具体的危険性を生じたものとして可罰性を付与したものと解するを相当とする。」と述べられており、この理は、罪質の類似する滞納処分妨害罪の場合にもあてはまると解される。

すなわち、滞納処分妨害罪においても、客観的違法要素として列記されている財産の隠蔽等の行為のどの一つをとつても国税債権を害すべき行為であると解され、しかも、それが滞納処分を免れる目的（主観的違法要素）によつて結合されているのであるから、そのような行為は、少なくともその者が、滞納処分（繰上保全差押えや

保全差押えを含む。）を受けるおそれのある状態の下にあることを前提とするものというべきであり、そのような客観的な状態の下で国税債権を害すべき上記各行為をしたときは、滞納処分妨害罪の保護法益侵害の具体的危険性を生じたものとして可罰性があるものと思われる。

問題は、いかなる場合に現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状態であると認められるかであるが、最高裁昭和 35 年判決の多数意見も反対意見も一致して判示するとおり、「具体的な事案について個々に決するの外はない」と思われる。

もともと、申告納税方式により納税義務が確定する国税の場合には、暦年の経過などの抽象的納税義務の成立後においては、とりわけ、法定申告期限の経過後においては、具体的納税義務の確定後ほどではないにしても、滞納処分の執行を受ける蓋然性が高くなった状態といえるので、抽象的納税義務の成立ないし法定申告期限の経過という状況を、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状態であるかどうかを判断する要素の一つとして考慮することができるのではないかと思われる<sup>5</sup>。また、法定申告期限の経過後に、税務調査が入ったり、税務署長から修正申告のしようようがなされたときには、法定申告期限が経過した事実と税務調査等がなされた事実を併せて考慮すると、国税債権が確定していても、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状態である蓋然性が非常に高くなったと判断することができる場合が多いと思われる。さらに、抽象的に国税債権が成立した後の時期であれば、法定申告期限の経過前であっても、国税通則法 38 条 3 項の繰上保全差押えの滞納処分が行われることがあり得るので、同条 1 項所定の繰上請求が可能となる客観的要件が満たされる場合、すなわち、①納税者の財

産につき強制換価手続が開始されたとき、②納税者が死亡した場合において、その相続人が限定承認をしたとき、③法人である納税者が解散したとき、④納税者が納税管理人を定めないでこの法律の施行地に住所及び居所を有しないこととなるとき、⑤納税者が偽りその他不正の行為により国税を免れ、若しくは免れようとし、若しくは国税の還付を受け、若しくは受けようとしたと認められるとき、又は納税者が国税の滞納処分の執行を免れ若しくは免れようとしたと認められるときには、それらの各事実が、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态に至ったかどうかを判断する要素の一つとして考慮することができるのではないと思われる。

- (3) 以上の見地を総合すれば、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态の下において滞納処分を免れる目的で財産の隠蔽等の実行行為をしたという要件が満たされれば、滞納処分妨害罪の対象となる行為は、国税債権の税額確定の後に、かつ確定した税額に関してした行為のみに限られると解する必要はないというべきである。

## 第5 滞納処分妨害罪と国税ほ脱事犯との罪数関係

### 1 問題の所在

財産の隠蔽行為を要素として過少申告ほ脱事犯が行われた場合においては、当該過少申告ほ脱事犯と滞納処分妨害事犯とがいかなる関係に立つと考えられるのかが問題となる。次の設例で検討することにしたい。

「個人で貴金属の販売業を営む甲は、平成16年分から同18年分までの所得についていわゆるつまみ申告による過少申告をしていたが、同19年5月に税務調査が入り、所轄乙税務署長から更正処分を受け、多額の所得税を滞納するに至った。他方、平成19年の

売行きは好調でかなりの売上があったことから、甲は、同年分の所得税額も多額に上ることを予想した。しかし、事業資金を何とか多く留保したいと感じた甲は、滞納税額を含めてなるだけ税金は税務署にもっていかれたいと思ひ、上記更正処分を受けた直後ころに、店頭で不特定の者から現金で仕入れた金や金貨などの貴金属を不特定の者に現金で販売した場合には、その売上をすべて会計帳簿から抹消し、その後は会計帳簿に記載せず簿外処理し、当該売上代金を公表口座に入金せずに現金で管理したり、第三者名義の裏口座に入金するなどするとともに、当該店頭仕入分の貴金属の購入原価についても会計帳簿から抹消し、その後は会計帳簿に記載せず、手元現金や裏口座から引き出した資金で支払うようにした。その後、甲は、平成19年暮れころ、当該売上除外で得た留保利益相当額を裏口座から引き出したり、手元現金の中から抜き出すなどして、それらを併せて外国に所在する外国銀行にある自己名義の預金口座に送金して隠匿した上、平成19年分の確定申告期限である同20年3月15日に、当該現金売上とそれに対応する売上原価を除外したまま、過少な申告所得を記載したにすぎない確定申告書を所轄の乙税務署長に提出し、その申告に係る所得税は納付した。」

このような設例において、仮に、甲が更正処分を受けた後に行った売上代金の隠匿や海外送金等の隠蔽行為が、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态の下において行われたと認められる場合には、甲の罪責は、平成18年分以前の滞納所得税についての滞納処分妨害罪と平成19年分の所得税について過少申告ほ脱犯がそれぞれ成立するかどうか問題となる。

なお、上記の設例で、甲が平成16年分から同18年分までの所得税の確定申告をしておらず、平成19年5月に税務調査が入った



段階で上記の売上代金の隠蔽をした場合を考えると、滞納処分妨害罪の対象となる行為について、国税債権の税額確定の後に、かつ確定した税額に関してした行為のみに限られると解する立場では、当該隠蔽行為が国税債権の確定前に行われた以上、これについて滞納処分妨害罪は成立せず、過少申告は脱犯についての罪責が問題になるにすぎないと思われる。

## 2 問題の検討

### (1) 過少申告は脱犯の実行行為とは何か。

所得税法 238 条 1 項の過少申告は脱罪は、「偽りその他不正の行為により」、所得税を「免れた」罪であり、「偽りその他不正の行為」とは、脱税罪の実行行為であって、租税を免れる意図をもっ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偽計その他の工作を行うことをいうと解されている（最高裁判所昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決・刑集 21 卷 9 号 1197 頁。伊藤栄樹ほか・注釈特別刑法第 5 卷経済法編Ⅱ 16 頁以下）。

ところが、過少申告行為のみならず、確定申告前の所得秘匿工作も実行行為となり得るのか、虚偽過少申告行為のみがは脱の実行行為であり、事前の秘匿工作はその予備ないし準備行為にすぎないとみるべきかについては、以下のとおり、見解が分かれている<sup>6</sup>。事前の所得秘匿工作も実行行為の一部であると解する立場からは、当該工作に関与した者についても実行共同正犯が成立するが、事前の所得秘匿工作は実行行為ではないとする立場からは、当該工作に加担した者については、実行共同正犯が成立せず、共謀共同正犯の成立が問題になるにすぎないと解される。

#### ア 包括説

過少申告は脱犯においては、事前の所得秘匿工作と虚偽過少申告行為とが、不申告は脱犯においては事前の所得秘匿工作と

不申告行為とが、それぞれ包括して「偽りその他の不正の行為」（実行行為）であるとする。この立場に立つ裁判例として、神戸地裁昭和 56 年 8 月 26 日・税資刑 48 卷 1716 頁、東京地裁昭和 60 年 3 月 22 日・判例時報 1161 号 27 頁があると解されている。

#### イ 制限説

過少申告は脱犯においては過少申告行為のみが「偽りその他不正の行為」であって、事前の所得秘匿工作は予備ないし対内的準備行為にとどまるとし、不申告は脱犯においては事前の所得秘匿工作が「偽りその他不正の行為」であるとする。この立場に立つ裁判例として、東京地裁昭和 55 年 12 月 24 日判決・税資刑 45 卷 2033 頁、同地裁昭和 56 年 6 月 29 日判決税資刑 47 卷 1266 頁があると解されている。この説に対しては、包括説の立場から、同じように事前の所得秘匿工作をしていながら、後日不申告の場合はその秘匿工作が不正の行為（実行行為）とされるのに、過少申告行為がされると突如として予備ないし対内的準備行為に戻ることに、論理が一貫しないとの批判がある。

#### ウ 純粹制限説

過少申告は脱犯においては過少申告行為のみが「偽りその他不正の行為」という点では制限説と同じであるが、不申告は脱犯においても所得秘匿工作は実行行為そのものではないとしつつ、「所得秘匿工作を伴う不申告行為」が偽りその他不正の行為に当たるとする。そして、この立場に立つ裁判例として、最高裁判所昭和 63 年 9 月 2 日第三小法廷決定（判例時報 1296 号 149 頁）がある。さらに、「所得秘匿工作を伴う不申告行為」という場合の「所得秘匿工作」が、は脱犯の構成要件の中でどのような位置付けを占めるのかについては、それを「構成要件的状况」とし

て位置付け、「構成要件的状态の存在を要件とする犯罪にあっては、当該状況が存在しない場合には、実行行為は当該犯罪としての定型性を持ち得ないのであるから、構成要件的状态を作出する行為は、実行行為に当該犯罪の実行行為としての定型性を帯びさせる重要な行為であって、実行行為と相俟って構成要件を実現する行為であると言い得る。」とし、「構成要件的状态の作出に加功したものは、実行行為そのものに加担した者と同一ないしこれに準じる評価を受けるべきものと解するのが相当」であるとする立場がある。この立場に立つ裁判例として、東京高裁平成 3 年 10 月 14 日判決(判例時報 1406 号 122 頁)がある。純粹制限説に対しては、過少申告ほ脱犯における事前の所得秘匿工作は犯罪の準備ないし予備であるにすぎないのであり、なお包括説の立場から、「虚偽不申告ほ脱犯の場合のみ所得秘匿工作が何故に構成要件的状态とされるか」との批判を免れないであろうとされている。

## (2) 財産の隠匿行為について、滞納処分妨害罪と過少申告ほ脱罪とはいかなる罪数関係に立つか

### ア 包括説の場合

上記の設例において、甲による売上代金の隠匿や海外送金等の隠蔽行為が、滞納処分を免れるとともに所得秘匿工作の一環であるとの事実認定をすることができるのであれば、包括説の場合、同一の行為で、滞納処分妨害罪と過少申告ほ脱罪の実行行為が行われたこととなり、観念的競合の関係に立つと解される。

すなわち、上記設例の場合、上記隠蔽行為に係る滞納処分妨害罪の保護法益は、究極的には平成 16 年から同 18 年までの年分の(滞納) 所得税債権であると解され、過少申告ほ脱犯の保護法益は、平成 19 年分の所得税債権であると解されるが、包括

説の立場では、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态の下において滞納処分を免れる目的で財産の隠蔽等の実行行為をしたという要件を充足する限り、一つの行為によって異なる保護法益を同時に侵害する観念的競合の関係に立つものと解される。

したがって、この場合には、国税当局が、上記隠蔽行為を実行行為と構成して滞納処分妨害事罪で告発して起訴された場合には、別途、同じ隠蔽行為を実行行為の一部として所得税の過少申告ほ脱罪で告発しても、当該滞納処分妨害事犯が確定しない間は、検察官が訴因の変更請求をすることによって、過少申告ほ脱犯を刑事裁判の対象に加えることは考えられるものの、仮に滞納処分妨害事犯について確定判決がなされた場合には、その後、同罪と一罪の関係にある過少申告ほ脱罪を起訴すれば二重起訴になるのではないかと思われる。

したがって、その場合には、平成 19 年分の所得税の過少申告ほ脱犯罪については、事前の隠蔽行為を単なる事情として位置付けることとなり、ほ脱の実行行為は過少申告行為のみであるとして起訴するということが考えられる。

### イ 制限説ないし純粹制限説の場合

制限説ないし純粹制限説によれば、上記隠蔽行為は、滞納処分妨害罪の実行行為ではあっても、過少申告ほ脱犯の実行行為ではないから、滞納処分妨害罪も過少申告ほ脱罪も成立し、両罪は併合罪の関係に立つと思われる。

したがって、その場合には、上記隠蔽行為について、滞納処分妨害罪と過少申告ほ脱罪のいずれが告発された場合でも、検察官は、併合関係にある罪として同時に又は別の時期に起訴することができると思われる。

## 第6 滞納処分に必要な質問検査権の行使によって得られた資料を滞納処分妨害罪の犯則調査ないし刑事事件の資料として用いることが許されるかについて

### 1 はじめに

徴収職員は、滞納処分のため滞納者の財産を調査する必要があるときは、その必要と認められる範囲内において、滞納者その他一定の者に対し、質問をし、帳簿書類の検査をし、あるいは、一定の物又は場所の搜索をすることができる（国税徴収法 141 条以下）が、これらの質問、検査又は搜索の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならないと規定されている（国税徴収法 147 条 2 項）。この規定は、これらの権限が、滞納に係る国税の徴収のため必要な行政手続として認められたものであることを明らかにしたものであると解されている（徴収法精解 880 頁）。

それゆえ、国税当局が、滞納処分妨害事犯を告発する前に、徴収職員によって行われた当該質問検査等によって得られた資料を滞納処分妨害事犯の捜査又は刑事裁判で証拠として用いることができるか、などの問題が生じ得ると思われる。

現在までのところ、滞納処分に必要な質問等によって得られた資料が後に犯則調査ないし刑事事件の証拠として利用されたとして争われた事件の裁判例は、いまだ見当たらないと思われるが、法人税の過少申告ほ脱犯が起訴された事案について、国税徴収法 147 条 2 項と類似する法人税法 156 条の解釈に関し、近時、極めて重要な最高裁決定が出されたので、まず、同決定とその判例解説を紹介したい。

### 2 法人税法上の質問検査権に関する裁判例

#### (1) 最高裁判所平成 16 年 1 月 20 日第二小法廷決定・刑集 58 卷 1 号 26 頁（以下「最高裁平成 16 年決定」という。）

この事案は、被告会社 A の実質的経営者であり、被告会社 B の代表取締役である C が、被告会社 2 社の経理担当者 D と共謀の上、被告会社 2 社の業務に関し、所得を秘匿して、被告会社 A 及び同 B についての各一定事業年度の法人税をそれぞれ免れたとの事実について起訴された事件である。被告人らは、公訴事実を立証する証拠が、税務調査のための質問検査権を犯則調査の手段として行使し違法に収集されたものであるから、証拠能力を欠く旨主張した。これに対し、第 1 審の松山地方裁判所平成 13 年 11 月 22 日判決（判例タイムズ 1121 号 264 頁）は、税務調査の質問検査で取得収集された証拠資料の一部が犯則調査のために利用されているが、税務調査が犯則調査の手段として利用されたことはなかったとして、検察官請求証拠の証拠能力を肯定した。そこで、被告人が控訴したが、控訴審である高松高等裁判所平成 15 年 3 月 13 日判決（判例時報 1845 号 149 頁）は、税務書類の写しを調査査察部にファックス送信したことなどの諸事情を総合してみると、本件の税務調査を指示する以前に、税務情報を調査査察部の職員に提供していたと推測するものもそれなりに合理性があると認定し、あるいは、多額の売上除外がある旨の税務上の情報を調査査察部の職員に提供していた可能性を否定し去ることができないと認め、税務調査のための質問検査権が、本来の目的のほか、犯則調査の手段として行使されたという違法があると判示しつつ、ただ、その違法の程度が重大ではないとして第 1 審判決を維持した。そこで、被告人が上告したところ、最高裁平成 16 年決定は、被告人の上告理由が実質は単なる法令違反の主

張であって、刑訴法 405 条の上告理由に当たらないと判断しつつ、次のように判示して、被告人の上告を棄却した。すなわち、同決定は、「法人税法（平成 13 年法律第 129 号による改正前のもの）156 条によると、同法 153 条ないし 155 条に規定する質問又は検査の権限は、犯罪の証拠資料を取得収集し、保全するためなど、犯罪事件の調査あるいは捜査のための手段として行使することは許されないと解するのが相当である。しかしながら、上記質問又は検査の権限の行使に当たって、取得収集される証拠資料が後に犯罪事件の証拠として利用されることが想定できたとしても、そのことによって直ちに、上記質問又は検査の権限が犯罪調査事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたことにはならないというべきである。」と判示し、その上で、「原判決は、本件の事実関係の下で、上記質問又は検査の権限が、犯罪事件の調査を担当する者から依頼されるか、その調査に協力する意図の下に、証拠資料を保全するために行使された可能性を排除できず、一面において、犯罪事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたものと評することができる旨判示している。しかしながら、原判決の認定及び記録によると、本件では、上記質問又は検査の権限の行使に当たって、取得収集される証拠資料が後に犯罪事件の証拠として利用されることが想定できたにとどまり、上記質問又は検査の権限が犯罪事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたものとみるべき根拠はないから、その権限の行使に違法はなかったというべきである。そうすると、原判決の上記判示部分は是認できないが、原判決は、上記質問又は検査の権限の行使及びそれから派生する手段により取得収集された証拠資料の証拠能力を肯定しているから、原判決は、結論において是認することができる。」と判示した。

(2) 最高裁平成 16 年決定についての最高裁判所判例解説・法曹時報 58 巻 4 号 331 頁（山口雅高執筆部分）

同解説では、税務調査と犯罪調査との関係についての判例・学説を分析した上、「質問検査権を行使して取得収集された資料が一律に犯罪調査、刑事裁判手続で利用できないとすることは、不合理であり、適法に質問検査権を行使して取得収集された証拠を犯罪調査で利用することは、一般的に禁止されるものとはいえないと考えられる。当審の判例は、道路交通法上の交通事故の報告義務、関税法上の（中略）行政目的による強制によって取得収集された資料は、犯罪捜査とは異なった手続によって取得収集されたものであっても、犯罪捜査及び刑事裁判手続で利用することが許されているものと考えられる。」と解説した上（350 頁以下）<sup>8</sup>で、「本決定は、まず、質問検査権は、犯罪の証拠資料を取得収集し、保全するためなど、犯罪捜査のための手段として行使することは許されないと解するのが相当であるとして、法人税法 156 条の趣旨を明らかにしている。当審の判例で、これまで法人税法 156 条の趣旨、質問検査権と犯罪調査及び犯罪捜査との関係について判断をしたものがないことからすると、本決定は、前記高裁段階の裁判例（引用者注：大阪高裁昭和 38 年 9 月 26 日判決税刑資 20 号 417 号、福岡高裁昭和 62 年 4 月 27 日税刑資 158 号 319 頁、高松高裁平成 9 年 10 月 9 日判決税刑資 233 号 707 頁、大阪高裁平成 9 年 11 月 21 日税刑資 234 号 1478 頁を指すと思われる。）で共通して認められている原則を確認したにすぎないにしても、相応の意義があると考えられる。」と解説している。また、同解説は、「次に、本決定は、質問検査権の行使に当たって、取得収集される証拠資料が後に犯罪事件の証拠として利用されることが想定できたとしても、そのことによって直ちに、質問検査権が犯罪調査、犯罪捜査

のための手段として行使されたことにはならないという一般論を判示している。その上で、本決定は、本件の事実関係の下では、質問検査権の行使に当たって、取得収集される証拠資料が後に犯則事件の証拠として利用されることが想定できたにとどまり、質問検査権が犯則調査あるいは犯罪捜査のための手段として行使されたとみるべき根拠はないから、質問検査権の行使に違法はなかったとして、原判決のそれに関連する判示部分は是認できないとしている。この判断は、犯則調査のための証拠資料を取得収集し保全する目的があれば、質問検査権の行使は違法になるが、税務調査によって事案の内容を把握することにより、犯則調査に移行する可能性があることを認識しながら、質問検査権を行使したとしても、法人税法 156 条によって禁止されている質問検査権を犯則調査の手段として行使する場合には当たらず、それを違法と評価することはできないことを明らかにしたものと考えられる。このような判断は、当審の判例が、税務調査によって把握された事実関係を端緒にして犯罪調査に移行することができるとしていることから、支持されるべきものと考えられる。」と解説している (357 頁(5)以下)。

### 3 考察

- (1) 法人税法 156 条は、同法 153 条から 155 条までに定める質問検査の権限について、「犯罪捜査のために」認められたものと解してはならない」と規定しており、同様の規定は、実定法上散見され、それらは、行政(税務)調査に藉口した犯罪捜査を行ってはならないという当然の事理を法律上確認的に規定したものであるというのがほぼ一般的な理解であると解されている<sup>9)</sup>。
- 国税徴収法 147 条 2 項の規定も、その内容、条文の体裁、質問・検査等の権限に関する規定の後に置かれた位置などからすると、法人税法 156 条と同趣旨の規定で

あると解される。したがって、同条に関する平成 16 年最高裁決定の判示は、国税徴収法 147 条 2 項の解釈にもおおむね妥当するものと解される。それゆえ、平成 16 年最高裁決定やその判例解説を参考にすれば、滞納処分のために行われた質問検査権等の行使についても、法人税法 156 条の質問検査権の行使の場合と同様に考えることができると思われる。すなわち、国税徴収法 141 条以下に規定された質問又は検査の権限は、犯罪の証拠資料を取得収集し、保全するためなど、犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使することは許されないと解するのが相当であると解されるが、上記質問又は検査の権限の行使に当たって、取得収集される証拠資料が後に犯則事件の証拠として利用されることが想定できたとしても、そのことによって直ちに、上記質問又は検査の権限が犯則調査事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたことにはならないと思われる<sup>10)</sup>。

- (2) また、中尾巧・「課税調査によって収集された資料を犯則調査ないし刑事訴追のために利用する場合等の法的問題点について」民事研修 394 号 12 頁以下で指摘されているように、「課税調査によって得られた資料としては、質問、検査によって得られた資料に限らず、納税者の申告書、その添付資料、更正・決定通知書の控え、その他納税者が税務署等に提出した各種書類などが考えられる。これらの資料が純粹に課税調査という行政目的のために収集されている限り、これと一般行政庁が所管事項についてその権限を行使する過程で作成ないし入手した資料との間に何ら性質上の差異は認められず、いずれも、それぞれの行政庁が保管している行政書類ということになる。」(27 頁) のであり、「課税調査のための質問検査権の行使によっ

て得られた資料についてのみ、その取扱いを異にして刑事法上の証拠能力を認めないというのであれば、その他の行政庁の職員が各行政法規の根拠規定（中略）に基づいて質問、検査ないし立入りを行って得た資料についても、同様に証拠能力を否定しなければならないことになろうが、このような考え方は、実情にそぐわないことは明らかであり、非現実的というほかない。」といえよう（28頁）。結局、「課税調査（その一環としての質問検査権による調査を含む。）によって得られた資料については、それが課税調査を藉口して犯則調査の手段として行われたと認められるような特別の場合でない限り、刑事訴追の資料として利用することができ、刑事手続においても証拠能力が認められるものと解すべきである。」（28頁）。

したがって、徴収職員は、このような「特別の場合」ではない限り、滞納処分に必要な質問検査等を行い、結果としてそれが犯則調査あるいは捜査の資料として用いられたとしても、また、そのことが予想されたとしても、そのことによって直ちに、当該質問検査権の行使が違法であるとは判断されないというべきであり、当該質問検査権の行使によって取得収集された証拠資料の証拠能力も否定されないと解される。

- (3) そして、滞納処分が必要な段階というのは、おおむね国税債権が滞納されており、滞納処分の執行のために、通常は滞納者の財産調査が行われるものと思われる。例えば、滞納者の財産につき強制換価手続が開始されたとき、あるいは、納税者について税務調査が行われたときには、その直後の時期に、にわかに多額の預金引き出されたり不動産が他人名義になっていたりすると、なぜそのような預金引出しがなされたのか、その金銭は現在どこにあるのか、

どのような使途だったのか、その不動産移転登記はなぜ行われたのか、その移転の対価はどうなっているのかなど、滞納処分のために滞納者等に質問し、又は検査をすることが必要となる事態が生ずることもあると思われるが、徴収職員が滞納処分に必要な範囲でこのような質問や検査等を行うことは、いわばその職責に属する事柄であると思われる。

したがって、徴収職員は、滞納処分のために必要があると思量するときは、国税徴収法 141 条以下の質問検査権限を萎縮せずに適切に行使すべきであり、その際、滞納処分のために行われた質問調査で取得収集された証拠資料が、将来犯罪捜査の資料として用いられることが予想されたとしても、また、結果として犯罪捜査の資料として用いられたとしても、そのことだけで、当該質問検査権限が犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたことにはならないことに留意されるべきである。

## 第7 終わりに

国税債権の徴収は、国家の財政基盤を支える礎であり、極めて重要な行政作用である。それゆえ、徴収職員が滞納者に対して積極果敢に質問検査を行い、必要な場合には滞納処分を行うという姿勢もまた、非常に重要であると考えられる。そして、その結果として、国税当局において、滞納処分妨害事犯があると思料される場合は、検察官に相談するなどして、同罪の積極的な摘発に努めることは、今日、非常に重要な意義があるものと思料される。

<sup>1</sup> 大コンメンタール刑法第2版第6巻184ないし185頁、190ないし191頁（河上和雄＝久木元伸執筆部分）、団藤重光・刑法綱要（各論）第3版64ないし66頁、団藤重光編・注釈刑法(3)各則

(1)86, 87 頁(大塚仁執筆部分)、大塚仁・注解刑法(増補第2版)503, 504 頁、香川達夫・新版刑法講義(各論)第2版44ないし46 頁、平野龍一＝松尾浩也(編)刑法判例百選Ⅱ各論(第2版)228 頁(木暮得雄執筆部分)、芝原邦爾・西田典之・山口厚(編)刑法判例百選Ⅱ各論(第5版)232 頁(神例康博執筆部分)参照。

<sup>2</sup> 長坂光弘「国税徴収法上の罰則規定についての一考察」税務大学校論叢 23 号 316, 317 頁、325 ないし 329 頁も同趣旨と思われる。

なお、繰上保全差押え(国税通則法 38 条 3 項)は、繰上請求の要件(同条 1 項)が存在し、かつ、納税義務の確定後においては租税の徴収を確保することができないと認められる場合に限り行うことができる滞納処分であり、繰上保全差押えを妨害する行為を滞納処分妨害罪の処罰対象であると解しても、滞納処分妨害罪の成立範囲が無限定に拡大するとは解されない。すなわち、税務署長は、①納税者の財産につき強制換価手続が開始されたとき、②納税者が死亡した場合において、その相続人が限定承認をしたとき、③法人である納税者が解散したとき、④納税者が納税管理人を定めなくてこの法律の施行地に住所及び居所を有しないこととなるとき、⑤納税者が偽りその他不正の行為により国税を免れ、若しくは免れようとし、若しくは国税の還付を受け、若しくは受けようとしたと認められるとき、又は納税者が国税の滞納処分の執行を免れ若しくは免れようとしたと認められるとき、という国税通則法 38 条 1 項各号のいずれかに該当する場合において、国税の確定後においては当該国税の徴収を確保することができないと認められるものがあるときは、その国税の法定申告期限(課税標準申告書の提出期限を含む。)前に、その確定すると見込まれる国税の金額のうち、あらかじめ滞納処分を執行することを要すると認める金額を限度として、直ちにその者の財産を差し押さえることができる(同条 3 項)とする制度が繰上保全差押えであって、税務署長は、繰上保全差押えをしようとするときは、あらかじめ所属国税局長の承認を受けた上、その執行の基礎となるべき金額を決定し、この金額を国税通則法施行令 9 条所定の繰上保全差押通知書と呼ばれる書面により納税者に通知しなければならない(国税通則法 38 条 4 項、国税徴収法 159 条 2 項、3 項)。繰上保全差押えは、このような厳格な要件の下に行われる上、既に述べたとおり、財産隠蔽等の不正行為は、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态の下において行為をしたことが必要であると解されるから、繰上保全差押えを妨害する財産隠蔽行為を滞納処分妨害罪の処罰対象であると解しても、同罪の

成立範囲が不当に拡大するとは解されない。

そして、国税徴収法 159 条 1 項の保全差押えも、納税義務があると認められる者が、不正に租税を免れ、または租税の還付を受けたことの嫌疑に基づいて、国税犯則取締法または刑事訴訟法による強制処分(差押え・押収・領置または逮捕)を受けた場合において、その強制処分にかかる租税の税額の確定後においてはその徴収を確保することができないと認められる場合に、あらかじめ所属国税局長の承認を受けた上(国税徴収法 159 条 2 項)、その税額の確定前に、確定すると見込まれる税額のうち、その徴収を確保するためにあらかじめ滞納処分を執行することを要すると認められる金額を決定し、この金額を限度として、直ちにその者の財産を差し押さえることができる(同条 1 項)とする制度が保全差押えであって、税務署長は、保全差押えをしようとするときは、この決定金額を国税通則法施行令 56 条所定の保全差押通知書と呼ばれる書面により納税者に通知しなければならない(同条 2 項、3 項)。保全差押えも、このような厳格な要件の下に行われる上、財産隠蔽等の不正行為は、現実に滞納処分を受けるおそれのある客観的状态の下において行為をしたことが必要であると解されるから、保全差押えを妨害する財産隠蔽行為を滞納処分妨害罪の処罰対象であると解しても、同罪の成立範囲が不当に拡大するとは解されない。

<sup>3</sup> 前掲長坂・税務大学校論叢 23 号 323 頁参照。

<sup>4</sup> 東京高裁昭和 59 年判決は、一応正当税額で法人税の確定申告をするつもりではいるものの、その法人税を納付しない意図で、その手段として税額の徴収を不能若しくは著しく困難にする工作をすることは、法人税法 159 条 1 項所定の不正の行為に該当するといわなければならないと判示する一方で、上記のとおり滞納処分妨害罪の成立の限界について付言し、そのことを考慮すれば、法人税法 159 条 1 項のほ脱罪の構成要件を上記の判示のように解釈することは、納税秩序の維持の観点からも十分合理性があったが、法人税法 159 条 1 項の「偽りその他不正行為」とは、遁脱の意図、すなわち、正当税額の法人税の全部又は一部を納付しない意図をもって、その手段として税の確定(賦課)又は徴収を不能若しくは著しく困難にするようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいうものと解するのが相当であると判示した最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決を根拠として引用することで判示の結論を導くことができるとと思われるから、それ以上に、滞納処分妨害罪の成立の限界を持ち出すまでもなかったのではないかと思われる。

<sup>5</sup> 前掲長坂・税務大学校論叢 23 号 329 頁も同旨

か。

6 上田廣一・「直接国税ほ脱犯における事前の所得秘匿工作と「偽りその他不正の行為」との関係について」研修・529号23頁以下参照。

7 前掲長坂・税務大学校論叢23号347(二の場合)、348頁(ほ脱犯と滞納処分免脱犯が同時に成立する場合)も同旨と思われる。

8 この判例解説では、「法人税法156条の趣旨からすると、他の行政目的の強制とは異なり、質問検査権の行使によって取得収集された資料をそのままの状態で行問検査に流用することは、当初から犯問調査に利用するため質問検査権が行使された疑いを残すことになるから、手続上そのような目的で質問検査権が行使されたのではないことを明らかにしておく必要があると考えられる。」とし、「質問検査によって得られた資料は、そのままの状態で行問調査に利用することはできず、質問検査によって取得収集された帳簿書類等の証拠物は、犯問調査に利用するのであれば、臨検・捜索・差押許可状によって改めて押収し直し、質問検査によって得られた関係者の供述は、犯問調査の過程で、黙秘権を保障した手続により、新たに関係者から供述を得直すなど、当該証拠を犯問調査のための手続で新たに取得収集し直す必要があると考えられる。」とされている(同解説351頁)。しかしながら、それは望ましい手法であっても、それをしなければ質問検査等によって得られた資料を犯問調査に利用できず、刑事手続でも証拠能力がないことになるかどうかは別問題であって、判例解説の上記部分も、「疑いを残す」という点に意味があるものと思われる。すなわち、後掲中尾・民事研修394号27頁以下が指摘しているとおり、課税調査によって得られた資料については、それが課税調査を藉口して犯問調査の手段として行われたと認められるような特別な場合でないかぎり、刑事訴追の資料として利用でき、刑事手続においても証拠能力が認められるというべきであるから、令状によって改めて証拠物を押収し直したり、黙秘権を保障した手続によって改めて供述を得直すといったことをせずに、当該証拠物や供述書類が犯問調査に用いられたとしても、そのことによって直ちに、犯問調査に利用するために質問検査権が行使されたものと推定される根拠はないというべきであるからである。

9 笹倉宏紀・「法人税法153条ないし155条に規定する質問又は検査の権限の行使により取得収集される証拠資料が後に犯問事件の証拠として利用されることが想定できる場合と同法156条」ジュリスト1304号188頁参照。

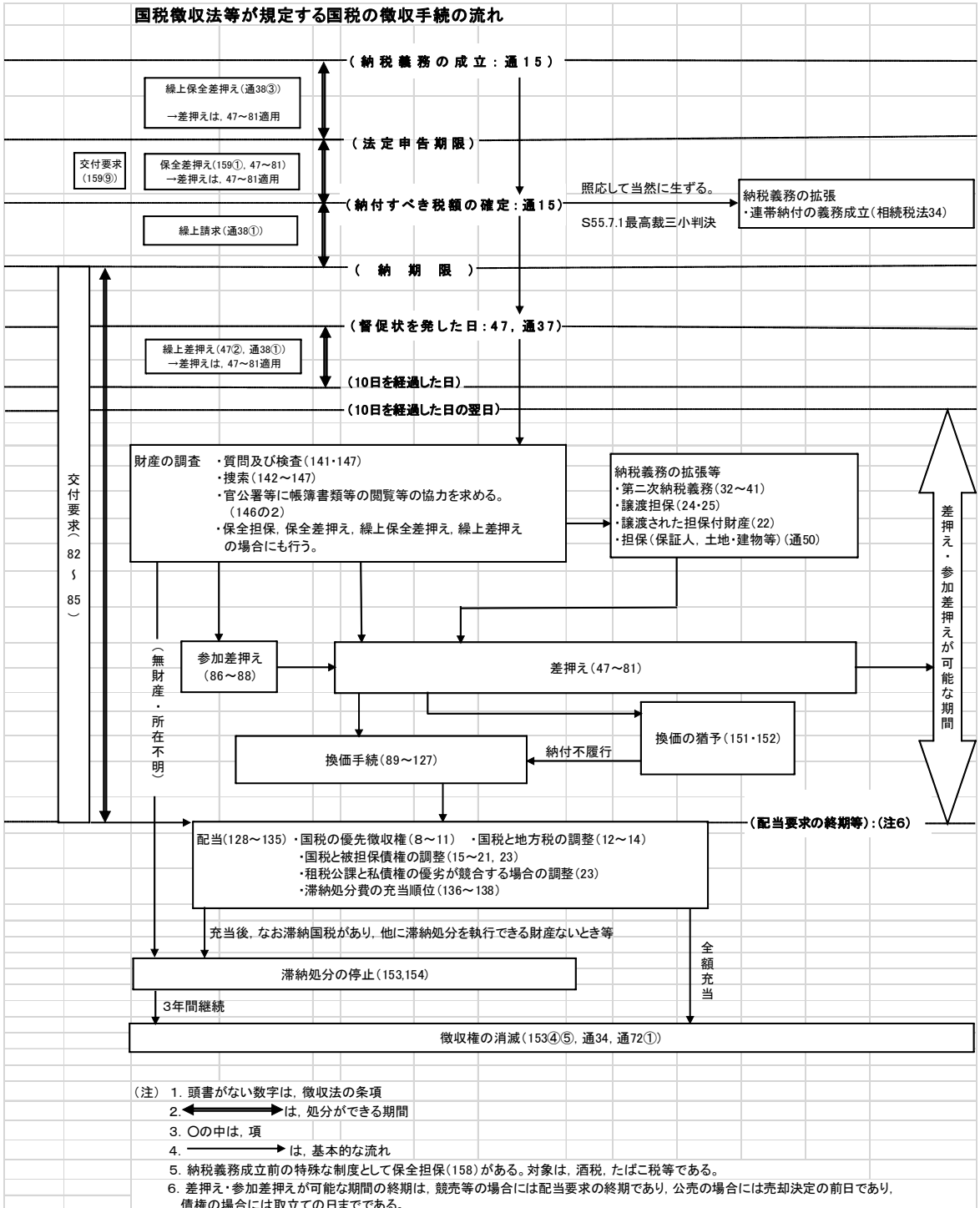
10 この点については、川出敏裕・平成16年度重

要判例解説・「税法上の質問検査権限と犯問事件の証拠」・ジュリスト1291号199頁が、「質問検査権の行使が違法となるのは、単なる認識、想定を超えて、より積極的に、それを「犯罪捜査」のために利用したと認められる場合ということになる。」としていることが参考となろう。

(編集部注:筆者は、平成20年4月1日付けで、大阪地方検察庁に異動されています。)



国税徴収法等が規定する国税の徴収手続の流れ



滞納処分妨害罪の概観

番号	滞納国税	実行行為	判決等
1	申告所得税等： 約2400万円	滞納者が、妻と共謀の上、滞納者方に保管していた滞納者所有のダイヤモンド指輪等37点在中の宝石箱（時価合計約2億527万円相当）を滞納者が経営する会社ビル3階機械室に搬入して隠匿し、財産を隠蔽した行為	平8. 7. 31起訴 平8. 12. 25第1審判決（確定） ・懲役7月， 執行猶予2年， 罰金180万円。 ただし、所得税法違反との併合罪
2	申告所得税： 約3600万円	滞納者が、滞納者所有の財産であり他人名義で所有権保存登記をしていた居宅（建築代金5014万円）を滞納者が代表者となっている会社が所有権移転登記を受ける事由もないのに、内容虚偽の登記申請をさせ、磁気ディスクによる建物登記簿に不実の記録をさせた上、これを備え付けさせ、財産を隠蔽した行為	平13. 12. 17起訴 平14. 2. 28第1審判決（確定） ・懲役1年6月， 執行猶予4年 ただし、電磁的公正証書原本不実記録罪及びその供用罪との一罪で処断
3	消費税等： 約1355万円	代表者が、①滞納法人に帰属する総支配人名義の普通預金口座から2000万円を払い戻した上、別人名義の2口の定期預金口座に入金し、②総支配人名義の前記普通預金口座から1500万円を払い戻した上、別人名義の定期預金口座に入金して、財産を隠蔽した行為	平14. 5. 31起訴 ただし、強制執行妨害との併合罪 平14. 9. 5被疑者死亡のため公訴棄却
4	法人税等： 約3215万円	取締役が、滞納法人所有の土地・建物（取得価額5219万円）につき、同社から所有権移転登記を受ける事由もないのに別人名義に所有権移転登記申請して不実の記録をさせ、財産を隠蔽した行為	平15. 9. 8起訴 平15. 10. 22第1審判決（確定） ・懲役1年6月， 執行猶予3年 ただし、電磁的公正証書原本不実記録罪及びその供用罪との一罪で処断
5	相続税、平成13年分の申告所得税： 約4685万円	滞納者が、自己所有に係る会社の株券29万8000株（時価合計3576万円相当）は、妻に預けて保管しており、借入金の担保として第三者に差し入れた事実がないのに、徴収職員に対し、内容虚偽の預り証を示した上、借入金の担保として差し入れている旨の虚偽の答弁をして、財産を隠蔽した行為	平17. 3. 31起訴 平17. 10. 20第1審判決（確定） ・懲役1年6月， 執行猶予3年
6-1	法人税等： 約3億円	代表者及び経理部長が、共謀の上、滞納法人の運送代金債権につき、真の債権者は滞納法人であるのに、代表者の長男が代表取締役を務める別法人がその地位を取得したかのように装い、同法人名義の普通預金口座に振込入金するよう指示し、荷主らをして381回にわたり、運送代金合計約3578万円を振込入金させ、財産を隠蔽した行為	平18. 11. 2起訴 平18. 12. 20第1審判決（控訴） 代表者：懲役1年2月 経理部長：懲役1年， 執行猶予3年 滞納会社：罰金50万円
6-2			平19. 3. 20控訴審判決（確定）
7	申告所得税等： 約1億9162万円	滞納者及びその妻（従業員）が、共謀の上、 ①滞納者名義の普通預金口座3口合計約7179万円につき、包括的な事業譲渡に伴い事業用預金を譲渡したかのように装い、譲渡を仮装し、 ②滞納者所有に係る普通乗用自動車（時価約651万円相当）につき、妻へ譲渡した事実がないのに譲渡したかのように装い、譲渡を仮装し、 ③滞納者所有に係る土地建物（時価合計約372万円相当）につき、妻に贈与した事実がないのに、譲渡したかのように装い、贈与を仮装し、 ④滞納者名義の預金口座・貯金3口から払い戻した現金合計約2453万円のうち合計1397万円について、妻ほかの所有に係るものであるかのように装い、妻ほか名義の預金口座5口に入金し、 財産を隠蔽した行為	平18. 11. 30起訴 平19. 3. 15第1審判決（確定）  滞納者：懲役1年6月， 執行猶予3年  妻：懲役1年2月， 執行猶予3年

番号	滞納国税	実行行為	判決等
8-1	申告所得税： 約3億6145万円 （附帯税を除く） 第二次納税義務： 約5757万円	滞納者及びその妻（第二次納税義務者）が、共謀の上、 ①妻名義口座から5000万円を現金出金し、カナダの預金口座に約50万9329カナダドル（5000万円相当）を送金、 ②滞納者名義預金口座から50万カナダドル（約4882万円相当）を出金するとともにカナダの預金口座に送金、 ③妻名義の預金口座から約9万7218カナダドル（約999万円相当）を出金するとともにカナダの預金口座に送金、 ④妻名義の預金口座から9万5000カナダドル（約948万円相当）を出金するとともにカナダの預金口座に送金して財産を隠蔽した行為（起訴）	平19. 3. 27起訴
8-2	申告所得税： 約3億6145万円 （附帯税を除く）	滞納者及びその妻が、共謀の上、 ①郵便貯金5口を解約した払戻金の合計1000万円を現金出金し、自宅2階納戸に保管して隠蔽、 ②滞納者名義普通預金口座から300万円を現金出金し、自宅2階納戸に保管して隠蔽、 ③滞納者所有に係る建物（時価約348万円相当）を妻に無償譲渡した上、情を知らない司法書士をして贈与を原因とする移転登記申請を行わせて登記を了し、もって財産を国の不利益に処分、 ④滞納者所有に係る英国法人株式を表象する株券2枚（時価合計4億1035万円相当）をシュレッダーにかけて裁断するなどし、もって財産を損壊、 ⑤滞納者所有に係る普通自家用自動車2台（時価約136万円相当、時価約147万円相当）を妻に無償譲渡した上、滞納者から妻に所有権を移転した旨の自動車登録申請を行ってその旨の登録を了し、もって財産を国の不利益に処分、した行為（追起訴）	平19. 5. 1追起訴
9	源泉所得税等： 約1億588万円（外延滞税）	代表者が、滞納法人の運送代金債権について、真実の債権者は滞納法人であるのに、代表者がその地位を取得したかのように装い、荷主等に対し、代表者名義口座に振込入金するよう通知させるなどし、前後236回にわたり、荷主等をして、滞納法人に帰属すべき運送代金合計約1億3905万円を上記口座に振込入金させ、財産を隠蔽した行為	平19. 3. 27起訴
10	法人税等： 約6億7602万円（外延滞税）	代表者が、滞納法人名義預金口座3口合計9870万円を代表者名義の普通預金口座に振替入金し、さらに、当該口座から現金9000万円の払い戻しを受けた上、8000万円を別人名義の4口座に入金し、財産を隠蔽した行為	平19. 11. 16起訴
11	17年分所得税等： 約4050万円（外延滞税）	滞納者A及びその妻B並びにAから税務相談を受けたCは、共謀の上、 ①A名義預金口座2口から合計1億1800万円を出金し、金額合計同額の銀行振出小切手26通の発行を受けた上で、ビル6階店舗内の紙粘土で製作した室内装飾オブジェの中等に隠して保管し、 ②さらに、D、Eと共謀の上、同人らが、A所有の上記小切手のうちの合計3通をD、E所有のものであるかのように装って取立委任をし、合計1200万円をD、Eの名義の預金口座に入金した上、国税徴収官に対して、貸金の返済として同小切手を受け取った事実がないのに、金を貸した者から受け取ったなどと虚偽の答弁をし、これら一連の行為によりAの財産を隠蔽した行為	平19. 7. 31起訴 平19. 11. 5第1審判決（確定） A：懲役2年，執行猶予4年，罰金1100万円 ただし，所得税法違反との併合罪 B：懲役1年，執行猶予3年 C（平19. 12. 18第1審判決）：懲役1年6月，執行猶予4年，罰金50万円，追徴金1050万円（確定） D：罰金10万円，追徴金9万円 E：罰金10万円，追徴金10万円