

論 説

近年の租税罰則見直しと租税ほ脱犯の実行行為に関する一考察

元国税庁調査査察部査察課課長補佐

小田原 卓也

SUMMARY

平成 22 年度税制改正において租税犯に係る罰則の見直しが行われ、また、平成 23 年度税制改正においては確定申告書を法定納期限までに提出しないことにより税を免れた者を罰する規定（所得税法 238 条 3 項等）や、消費税の不正受還付の未遂を処罰する規定（消費税法 64 条 2 項）が創設されるなど、租税罰則の大幅な改正がこの 2 年間にわたって行われた。

本稿は、租税罰則のうち最も論じられることの多いほ脱犯に係る罰則の見直しが「偽りその他不正の行為」やほ脱犯の実行行為の解釈に与える意義について、平成 21 年度に国税庁調査査察部査察課の課長補佐としてこの租税罰則の見直しに関わった筆者が、当時の職務経験を踏まえての私見として考察したものである。（平成 25 年 9 月 30 日税務大学校ホームページ掲載）

（税大ジャーナル編集部）

本内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

目 次

第1章	はじめに	157
第1節	本稿の目的	157
第2節	用語の定義	157
第2章	判例と学説の動向	157
第1節	ほ脱犯の成立要件及び保護法益と問題の所在	157
1	ほ脱犯の成立要件	157
2	ほ脱犯の保護法益と違法性	157
第2節	判例と学説の動向	158
1	「偽りその他不正の行為」の一般的性質	158
2	ほ脱犯の実行行為と包括説・制限説	158
3	所得秘匿工作の意義と一般的性質	159
第3章	単純不申告ほ脱犯に対する処罰規定の創設	160
第1節	経済社会の変化と租税罰則の見直し（平成22年度税制改正）	161
第2節	所得秘匿工作を伴わない不申告ほ脱の当罰性	161
1	不申告自体の反社会性・反倫理性	161
2	所得秘匿工作とは認定されない行為とその「所得秘匿性」	161
3	法益侵害の危険性	162
第3節	単純不申告ほ脱犯に対する処罰規定創設の必要性	163
1	処罰の不均衡	163
2	ほ脱犯における可罰性と当罰性のずれ	163
3	単純不申告ほ脱犯処罰規定に対する懸念	164
第4章	単純不申告ほ脱犯処罰規定の創設を踏まえたほ脱犯の体系的解釈	164
第1節	ほ脱犯の実行行為の解釈	164
第2節	ほ脱犯における作為義務の発生根拠と所得秘匿工作	165
1	不真正不作為犯の成立要件	165
2	先行行為説への反論	165
3	ほ脱犯の作為義務の発生根拠	166
第3節	構成要件的状况としての所得秘匿工作	166
1	構成要件的状况説によるほ脱犯各類型の統一的解釈	166
2	所得秘匿工作のみに加功した者の罪責	167
第4節	ほ脱犯の構成要件の構造とほ脱犯各類型の体系的理解	168
1	ほ脱犯の構成要件の構造	168
2	ほ脱犯各類型の体系的理解	168
第5節	消費税不正受還付の未遂犯についての若干の付言	170
1	消費税受還付犯の悪質性と未遂犯処罰の必要性	170
2	消費税不正受還付の未遂犯処罰規定の創設から読み取れる立法当局の立場	170
第5章	結語	171

## 第1章 はじめに

### 第1節 本稿の目的

平成 22 年度税制改正において租税犯に係る罰則が見直された。また、平成 23 年度税制改正では、確定申告書を法定納期限までに提出しないことにより税を免れた者を罰する規定(所得税法 238 条 3 項等)と、消費税の不正受還付の未遂を処罰する規定(消費税法 64 条 2 項)が創設された。こうした租税罰則の大幅な改正は実に数十年ぶりのことである。

筆者は、平成 21 年度に、国税庁調査査察部査察課の課長補佐としてこの租税罰則の見直しに関わった。本稿では、租税罰則のうち最も論じられることの多いほ脱犯に係る罰則の見直しが、「偽りその他不正の行為」(以下、単に「不正の行為」ということがある)やほ脱犯の実行行為の解釈に与える意義について、当時の職務経験を踏まえて私見として考察したところを述べたい。

### 第2節 用語の定義

以下では、判例・学説の用語に合わせて、「申告書を提出しない不作為」を「不申告」といい、法定納期限前に売上除外などにより真実の所得金額や税額を秘匿する行為(国税通則法(以下「通法」と略す)68 条の隠蔽・仮装と重なる)を「所得秘匿工作」という。

そして、引用の箇所を除き、「偽りその他不正の行為により、税を免れた」ことを可罰的とする犯罪(所得税法 238 条 1 項等)につき、これを不申告により実現するものを「虚偽不申告ほ脱犯」、過少申告により実現するものを「虚偽過少申告ほ脱犯」といい、これらをまとめて「狭義のほ脱犯」又は単に「ほ脱犯」という。また、平成 23 年度税制改正により罰則が創設された(所得秘匿工作を要件としないという意味で)単なる不申告によりほ脱結果を実現する犯罪を「単純不申告ほ脱犯」(所得税法 238 条 3 項等)といい、単なる不申告のみを可罰的とする犯罪を「単純不申告犯」(所得税法 241 条等)という。なお、狭

義のほ脱犯と単純不申告ほ脱犯をあわせて「広義のほ脱犯」ということがある。

## 第2章 判例と学説の動向

### 第1節 ほ脱犯の成立要件及び保護法益と問題の所在

#### 1 ほ脱犯の成立要件

狭義のほ脱犯の構成要件は「偽りその他不正の行為により、税を免れた」である。これは戦前の賦課課税制度(賦課課税方式を中核とする租税制度のこと)の下における規定をほぼそのまま踏襲したものであるが、申告納税方式の場合と賦課課税方式の場合とでは、ほ脱の態様が構造的に異なる。つまり、賦課課税方式の場合には、二重帳簿の作成などにより税務職員を欺き、正当税額よりも過少に賦課決定をさせることによって、「税を免れた」結果が生じるため、詐欺行為・錯誤・処分・財産上不法の利益の取得を構成要件とする二項詐欺罪(刑法 246 条 2 項)に類似する。これに対し、申告納税方式の場合には、納税者自らがする申告により租税債権債務が確定するため、税務職員に対する詐欺行為、これによる税務職員の錯誤、そして処分行為がなくても、申告しない不作為とその後の法定納期限の徒過だけでもほ脱結果が生じる。

そこで、申告納税制度(申告納税方式を中核とする租税制度のこと)の導入によってほ脱を実現する行為の態様が構造的に変化したにもかかわらず、狭義のほ脱犯の構成要件の基本的構造が維持されたことにより、申告納税制度の下での「偽りその他不正の行為」の一般的性質やほ脱犯の実行行為をどのように解釈するかといった問題が生じた。

#### 2 ほ脱犯の保護法益と違法性

ほ脱犯については、「税を免れた」という結果が構成要件要素となっており、租税制度の最終的な目的が租税収入の適正な確保であることを踏まえると、ほ脱犯の保護法益は租税債権が法の期待どおりに実現することと解す

べきである<sup>(1)</sup>。これに対し、ほ脱犯の保護法益を申告納税制度の維持と解して、ほ脱犯は申告納税制度やその適正な運用を侵害するものでもあると主張する見解<sup>(2)</sup>もある。しかし、制度のような抽象的なものを保護法益とすると、それに対する侵害ないし危険の判断が曖昧になる。そのため、制度によって保護される具体的利益を抽出し、これに対する侵害ないしその危険を基準に違法性を判断すべきである。それ故、申告納税制度は二義的な法益にとどまると解すべきである。

一方で、ほ脱犯は、ほ脱結果を要求する結果犯でありながら、税を免れる行為一般を処罰対象としていないことも特徴的である。というのも、ほ脱犯として処罰される範囲は、税を免れる結果を惹起する行為の中でも「偽りその他不正の行為」という違法性の強い行為に限定されているからである。つまり、ほ脱犯は、国の租税債権や申告納税制度を侵害する行為の中でも、行為や手段において特に反倫理的・反社会的なものを処罰の対象としており、結果の無価値性のみならず行為の無価値性が違法性判断の基準となるといえる<sup>(3)</sup>。

しかしながら、この点がまさに、ほ脱犯の解釈上の問題となる。すなわち、ある行為によってほ脱結果が生じていても、それが「不正の行為」に該当しなければほ脱犯は成立せず、逆に、一般的性質からいって「不正の行為」に該当するものが存在しても、ほ脱結果との間に因果関係がなければその行為をほ脱犯の実行行為ということはできない。

## 第2節 判例と学説の動向<sup>(4)</sup>

### 1 「偽りその他不正の行為」の一般的性質

申告納税制度における「偽りその他不正の行為」の一般的性質については、制度の導入後、まず、単純不申告に関して争われた。単純不申告であってもそれによってほ脱結果は生じ得ることから、単純不申告が「不正の行為」となる性質を備えていれば、虚偽不申告ほ脱犯は成立する。しかし、判例は、最高裁

昭和24年7月9日判決(刑集3巻8号1213頁)(判例)、最高裁昭和38年2月12日判決(刑集17巻3号183頁)(判例)、最高裁昭和38年4月9日判決(刑集17巻3号201頁)(判例)、最高裁昭和42年11月8日大法廷判決(刑集21巻9号1197頁)(判例)を通じて、単純不申告に虚偽不申告ほ脱犯としての可罰性を否定した。中でも、判例は、「所論所得税、物品税の連脱犯の構成要件である詐欺その他不正の行為とは、連脱の意図をもって、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なうことをいうものと解するのを相当とする」と判示した。この判例は、虚偽不申告ほ脱犯と単純不申告犯の区別を、ほ脱の故意の有無に求めるのではなく、税の賦課徴収を不能若しくは著しく困難ならしめるような偽計その他の工作(所得秘匿工作)の有無という客観要素に求める立場を採用したことに意義があるとされる<sup>(5)</sup>。

### 2 ほ脱犯の実行行為と包括説・制限説

判例により、所得秘匿工作を伴う不申告が虚偽不申告ほ脱犯であり、同工作を伴わない不申告の場合には単純不申告犯にとどまるとの判断の枠組みができあがった。しかし、今度は、虚偽過少申告ほ脱犯の成立には所得秘匿工作は必要ないのか、申告納税制度の下で所得秘匿工作と申告行為(過少申告・不申告)のどちらを(又はその両方を)ほ脱犯の実行行為と解するかが問題となった。

学説では、申告納税制度の導入後、ほ脱犯の実行行為について包括説<sup>(6)</sup>と制限説<sup>(7)</sup>が対立軸を形成した。包括説は、虚偽過少申告ほ脱犯と虚偽不申告ほ脱犯のどちらについても、所得秘匿工作と申告行為(過少申告・不申告)の両者が包括してほ脱犯の実行行為であると解する。これに対し、制限説は、虚偽過少申告ほ脱犯については、所得秘匿工作はほ脱犯の予備ないし対内準備行為に過ぎず、過少申

告行為のみがほ脱犯の実行行為であると解し、虚偽不申告ほ脱犯については、所得秘匿工作が実行行為であると解する(制限説の中には、虚偽不申告ほ脱犯について、包括説と同様の解釈をするものもある)。

ほ脱犯の実行行為の解釈について、判例の立場は、最高裁昭和48年3月20日判決(刑集27巻2号138頁)(判例)、最高裁昭和49年12月13日決定(裁判集刑事194号341頁)(判例)、最高裁昭和63年9月2日決定(刑集42巻7号975頁)(判例)を経て明らかにされた。すなわち、判例は、制限説の考え方をより徹底し、虚偽過少申告ほ脱犯について、「真実の所得を秘匿し、所得金額をことさら過少に記載した法人税確定申告書を税務署長に提出する行為は、それ自体法人税法159条1項にいう『偽りその他不正の行為』に当たると解すべきである」としただけでなく、虚偽不申告ほ脱犯についても、「所得を秘匿するための所得秘匿工作をしたうえ遁脱の意思で会社臨時特別税確定申告書を税務署長に提出しなかった場合には、所得秘匿工作を伴う不申告の行為が会社臨時特別税法22条1項にいう『偽りその他不正の行為』に当たると解するのが相当であるから、所得秘匿工作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いうべきである」と判示した。これが現在の判例の立場であり、これを支持する学説も多い<sup>(8)</sup>。本決定によれば、ほ脱の態様にかかわらず申告行為(過少申告・不申告)が実行行為であり、所得秘匿工作は実行行為には含まれない(「純粹制限説」<sup>(9)</sup>)。なお、その後、最高裁平成14年10月15日決定(刑集56巻8号522頁)(判例)において、法人税の虚偽不申告ほ脱犯におけるほ脱税額は「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となる」との判断が示され

た。これは、ほ脱結果に対して原因力を有するのが、所得秘匿工作ではなく、不申告それ自体であると解さなければ導き出されないため、判例は判例の立場を更に進めたものと解される<sup>(10)</sup>。

### 3 所得秘匿工作の意義と一般的性質

判例やこれに基づく純粹制限説によれば、虚偽過少申告ほ脱犯と虚偽不申告ほ脱犯のいずれの場合も、過少申告ないし不申告が実行行為であり、所得秘匿工作はこれに含まれない。一方で、判例では虚偽不申告ほ脱犯の成立には所得秘匿工作が必要だとしている。では、所得秘匿工作は犯罪論上どのように位置づけられるべきであろうか。

所得秘匿工作の意義については、虚偽不申告ほ脱犯を不真正不作為犯であると解して、所得秘匿工作を不真正不作為犯の作為義務を生じさせる先行行為と見る説(先行行為説)と、所得秘匿工作を構成要件的状况と見るべきとする説(構成要件的状况説)が主張されている。まず、先行行為説は、所得秘匿工作により将来の税務調査において正確な所得が把握されない危険が不申告の時点で発生するとして、この危険な状態を生じせしめた者にはその結果の発生を防止すべき作為義務が生じるとする。そして、この義務を果たすためには正しい申告をする必要があるにもかかわらず、適正な申告を行わず、結果の発生を防止しなかったという不作為が、不真正不作為犯としてのほ脱犯を成立させると解する<sup>(11)</sup>。これに対し、構成要件的状况説は、所得秘匿工作を、「『単純不申告』とほ脱犯を構成する不申告とを区別する外部的付随事情(構成要件的行为ではなく、構成要件的状况であるといえる)」とし、「『不申告』という実行行為がなされた際の、申告納税制度を阻害し、徴税側における所得の把握・徴税の実施を困難ならしめる『状況』をいう」<sup>(12)</sup>と解する。

虚偽不申告ほ脱犯における所得秘匿工作の意義について判示した最高裁判例は見当たらず

ないところ、判例の香城調査官解説<sup>(13)</sup>では先行行為説を引用している。その一方で、東京高裁平成3年10月14日判決(高裁刑集44巻3号195頁)(判例)は、「虚偽不申告連脱犯の場合にあっては、単に申告をしないという不作為だけでは、単純不申告犯の実行行為と何ら選ぶところがない。当該不申告行為が『所得秘匿工作を伴う』という状況の下においてのみ、当該不申告行為が連脱犯の実行行為としての定型性を帯びるのである。したがって、所得秘匿工作の存在は、構成要件的状况(例えば、刑法114条の罪における『火災の際』、同法174条における『公然』、盗犯等の防止及び処分に関する法律2条4号の罪における『夜間』等)として、連脱犯の構成要件をなすべきである」とし、構成要件的状况説に基づく判断を示した。

虚偽不申告ほ脱犯における所得秘匿工作の位置づけについては、判例・学説のいずれにおいても未だ見解の一致が見られていないところ、この論争は所得秘匿工作のみに関与した共犯の成立範囲において実益があるといわれる。例えば、先行行為説を支持する立場は、後述するように、構成要件的状况説が構成要件的状况の作出のみに関与した者を実行共同正犯と解することを批判し、作為義務の発生根拠である先行行為のみに関与した者については共謀共同正犯又は幫助犯の成立が問題になると解する<sup>(14)</sup>。

ところで、所得秘匿工作に該当するか否かを判断する基準を如何に考えるべきか。これについて、最高裁平成6年9月13日決定(刑集48巻6号289頁)(判例)は、二重帳簿の作成等の積極的な工作が認められなくとも、「仮名又は借名の預金口座に売上金の一部を入金保管することは、税務当局による所得の把握を困難にさせるものであることに変わりはなく、ほ脱の意思に出たものと認められる以上、所得秘匿工作に当たるものというべき」とした<sup>(15)</sup>。既に述べたように、ほ脱犯の

保護法益は国の租税債権であり、ほ脱犯の処罰根拠は、第一義的には、国の租税債権を侵害し、国家財政の基盤である租税収入の確保を妨げたこと(結果無価値)に求められる。すると、判例及び判例並びに純粹制限説を踏まえると、虚偽不申告ほ脱犯として処罰されるための要件である所得秘匿工作に該当するか否かの判断は、当該所得秘匿工作自体ではなく、当該工作を伴う不申告が、国の租税債権を侵害する高い危険性を有するか否かという観点によることになる。判例にあるとおり、帳簿書類が正確に作成されていたとしても、売上金が仮名・借名の預金口座に入金されていれば、「税務当局が税務調査において右の帳簿の内容を確知できるという保障」はない。とすれば、そうした借名の預金口座を利用するといった行為は「税務当局による所得の把握を困難にさせるもの」であって、それ自体が所得秘匿工作に当たる。そして、そのような工作が成された状況下で、申告書を提出せずに法定納期限を徒過させた場合には、租税債権の侵害への危険は決定的なものとなる。結局、虚偽不申告ほ脱犯成立の前提となる所得秘匿工作は、二重帳簿の作成や売上除外といった特定の工作に限定されず、広く税務当局による所得の把握を困難にさせ、不申告に租税債権の侵害への危険性を帯びさせる性質を有するものであればよいのである<sup>(16)</sup>。

### 第3章 単純不申告ほ脱犯に対する処罰規定の創設

平成23年度税制改正で単純不申告ほ脱犯と消費税の不正受還付の未遂犯に対する処罰規定が創設された。本章と次章では、これらの処罰規定が創設されるに至った背景的諸事情を確認するとともに、特に単純不申告ほ脱犯に関して、この新たな脱税犯の類型が所得秘匿工作の意義やほ脱犯の体系的解釈に与える影響につき私見を述べたい。

第1節 経済社会の変化<sup>(17)</sup>と租税罰則の見直し（平成22年度税制改正）

近年、我が国の財政状況が悪化し、少子高齢社会の到来に向けて国民負担の増加の必要性も叫ばれる中、国家の財政収入を適正に確保することはこれまでよりも重要となった。また、経済社会のグローバル化やIT化が急速に進展し、我が国の経済社会構造や金融取引形態も目まぐるしく変化するなど、税務行政全般を取り巻く環境も大きく変化する中、脱税手段もより複雑かつ巧妙なものが散見されている。例えば、我が国税務当局の課税権限が及ばないような国境を越えた経済取引の拡大や、技術の進歩による複雑かつ秘匿性の高い金融商品や電子商取引の普及は、税の賦課徴収をより一層困難なものにしている。

一方で、最近では、他の法領域においても、証券犯罪や知的財産権犯罪など経済犯に対する罰則を中心に、法定刑が引き上げられた。これは経済活動に対するコンプライアンスの強化を求める社会的な動きを反映したものであろう。

こうした経済社会情勢の変化は租税犯に対する罰則にも影響する。我が国の財政状況の悪化に伴って、租税債権の適正な確保が要請される一方で、グローバル化し複雑化した経済取引を悪用して租税債権を侵害する行為に対しては、より反社会的で反倫理的であると評価されるようになった。その結果、課税を適正化し納税者の公平感情を回復して、税制への信頼を確保するため、平成22年度税制改正において租税罰則が全般的に見直された。

しかし、近年の経済社会の変化により当罰性は高まったが既存の租税罰則の枠組みでは可罰的でない行為、すなわち、単純な不申告によるほ脱や消費税の不正受還付の未遂に対しては、この段階では立法措置されなかった。

第2節 所得秘匿工作を伴わない不申告ほ脱の当罰性

1 不申告自体の反社会性・反倫理性

そもそも、租税の確定申告書を故意に法定納期限までに提出しない行為は、税務当局に、課税の機会だけでなく、申告書の收受やその後の申告審理の機会を与えず、納税義務への違背事実を発見するための端緒を容易に与えないものである。また、不申告は申告納税制度に対する侵害状況の点で過少申告の場合よりも悪質である。それ故、不申告の事実を認識しつつあえて不申告という不作為に出る行為は、申告義務の完全な違背であるだけでなく、税務当局に事件発覚の端緒を与えない悪質な意志の現れともいえる。現在までの租税教育による納税義務の理解を求める取り組みや、脱税犯が法定犯から自然犯化したとの理解、更には、厳しい財政状況と将来的な国民負担の増加を見据えて租税収入の適正な確保と租税負担の公平性を求める国民感情も踏まえると、所得秘匿工作の有無にかかわらず、適正申告すべき義務を認識しながらあえて申告書を提出せずに税を免れること自体、社会通念上許容し難いものであり、厳しい道義的非難を加えるべき反社会性や反倫理性（行為の無価値性）が認められるものといえる。

こうした不申告の悪質性は、所得が積極的に秘匿されていなくとも低下するものではない。むしろ、行為命令規範たる申告義務を一顧だにせず、例えば、帳簿書類を全く作成せず（後述のとおり、これは所得秘匿工作とは認定されない）、何ら所得秘匿工作を行わず、堂々とかつ断固として確定申告書を提出しない挙に出た場合の方が、悪質性は際立つ。

2 所得秘匿工作とは認定されない行為とその「所得秘匿性」

第2章第2節3に述べたとおり、所得秘匿工作として認定される客観的範囲は広い。また、それは経済社会の状況や個別の事案に応じて柔軟に解釈されている。しかし、如何に

所得秘匿工作の範囲が拡張解釈されても、所得秘匿工作とは認定されない行為の領域がある。

例えば、取引の状況が帳簿書類に全く記載されていないければ、第三者である税務当局が当該取引やそれによって発生した所得を把握するのは、明らかに困難であろう。しかし、判例は、先の引用箇所の後で「単に正規の帳簿への不記載という不作為をもって直ちに詐欺その他不正の行為にあたるとしたものではなく、…遁脱の意図をもって、その手段として税の徴収を著しく困難にするような工作を行ったことが認められる」として虚偽不申告ほ脱犯の成立を認めた原判決を支持したが、この判示部分からは、判例が帳簿の不記載のみをもって所得秘匿工作と認めることには消極的であることがうかがえる。

また、近年増加している複雑な電子商取引や我が国の課税権が及ばない国外地域との経済取引には、それ自体は合法的であっても秘匿性が高く税の賦課徴収を困難ならしめるものもある。更に、個人情報保護に対する意識の高まりが、むしろ、税務当局による情報収集を困難にしている面も否定できない。しかし、こうした電子商取引などは、それが如何に所得秘匿性の高いものであったとしても、それ自体不正ではなく合法的なものであり、虚偽不申告ほ脱犯としての可罰性を基礎づける所得秘匿工作と認定されることはない。

### 3 法益侵害の危険性

そこで問題となるのが、不申告のみ、あるいは、所得秘匿工作とは認定されない行為を伴う不申告において、租税債権を侵害する危険性が認められるか否かである。学説の中には、所得を秘匿する工作が存在しなければ税務当局が不申告を把握することは容易であるとして、所得秘匿工作を伴わなければほ脱犯としての当罰性を認めない考え方<sup>(18)</sup>もある。しかし、こうした見方は最近の経済取引や税務執行現場の実態を踏まえないものであろう。

例えば、上述のように、複雑な電子商取引や我が国の課税権の及ばない国外地域との取引の中には、それ自体合法的であるために所得秘匿工作と評価されることはないが、所得秘匿的であって、税務当局による租税の賦課徴収を困難ならしめるものもある。それ故、税を免れる意図をもってこうした取引によって得た所得を申告しない行為には、他に何らの所得秘匿工作がなくとも、租税債権を侵害する高い危険性がある。また、近年の申告者数の増加や経済取引の複雑化・グローバル化は、「木の葉を隠すなら森の中」をより現実的なものとしている。こうした中では、下手に形跡の残る稚拙な所得秘匿工作をするよりも、税務当局に発見の端緒を全く与えない点で、帳簿書類を一切作成せず、他に何らの工作もせずに不申告とする方が、所得秘匿的であり法益侵害の危険性が高い場合もある。

そして、所得秘匿工作を伴わない不申告事犯においては、犯罪事実を立証するにも、実務上高いハードルがある。過少申告の場合、税務当局は、提出された申告書記載の内容を前提にして売上・収入の一部の除外事実又は経費の架空性を立証することで十分な場合が多いが、不申告の場合には、所得秘匿工作の有無にかかわらず、プラスの所得・税額が存在を示すために売上・収入と経費の全科目を立証しなければならない。たとえ強制調査によったとしても、十分な証拠が得られないこともある。こうした場合、何らかの所得秘匿工作が成されていれば、それを手掛かりに所得の存在を立証し得ることもある。なお、故意の立証に当たっても、所得秘匿工作が有効な間接事実となることも多い。

このように、近年の経済取引の複雑化・国際化も踏まえると、所得秘匿工作がないからといって、一概に、不申告に法益侵害の危険性がないとはいえない。現代では、所得秘匿工作の有無にかかわらず、不申告によるほ脱に当罰性が認められるのである。



### 第3節 単純不申告ほ脱犯に対する処罰規定 創設の必要性

#### 1 処罰の不均衡

こうして、今や所得秘匿工作を伴わずに不申告により税を免れる行為が当罰的と考えられるようになった。しかし、こうした行為は、平成 23 年度税制改正までは、実質犯たる虚偽不申告ほ脱犯としては処罰できず、形式犯たる単純不申告犯としてのみ可罰的であった。

そして、虚偽不申告ほ脱犯と単純不申告犯との間には処罰の不均衡が存在した。具体的には、平成 22 年度税制改正までは、狭義のほ脱犯の法定刑が5年以下の懲役若しくは罰金又はそれらの併科が可能であったのに対し、単純不申告犯の法定刑は、1年以下の懲役又は罰金の選択刑であった。法定刑の格差は、同額のほ脱結果を惹起した者に対する処罰の不均衡として顕在化する<sup>(19)</sup>。また、前者の罪では公訴時効の期間が5年であるのに対し、後者では公訴時効の期間は3年であった。公訴時効の格差は、例えば、複数の事業年度にわたって不申告により脱税していたところ、4年前の事業年度には所得秘匿工作が認められるが、3年前の事業年度には所得秘匿工作が認められない場合に、実務上の問題となる。こうした処罰の不均衡は、平成 22 年度税制改正により、狭義のほ脱犯に対する懲役の長期が10年に引き上げられ、それに伴い公訴時効も7年となったことで、奇しくも拡大した。

#### 2 ほ脱犯における可罰性と当罰性のずれ

ところで、判例の千葉調査官解説では、所得秘匿工作を伴わない不申告を虚偽不申告ほ脱犯として処罰できるか否かにつき、積極説と消極説の両方を検討したうえで、「この点は両説ともそれぞれ一理あるように思われるが、問題は積極説の主張の趣旨が法の規定にも現れているかどうかである。両説のわかれ目は、結局、通脱罪として規定されているところの『詐欺その他不正の行為』という文言

自体をどう解釈するか点に求めざるを得ない。『税を免れる』という行為自体は、確かに作為のみならず不作為によってもなされ得るのであるが、特に、『詐欺その他不正の行為』という限定的文言を掲げている点からみれば、その不正行為はやはり多数説のいうように積極的なものである<sup>(20)</sup>としている。これによれば、所得秘匿工作を伴わない不申告により税を免れた者が、虚偽不申告ほ脱犯として可罰的でないのは、当該不申告ほ脱に当罰性が認められないからではなく、単に当該不申告ほ脱だけでは「不正の行為」に該当しないからということになる。

結局、このような可罰の不均衡があるのは、狭義のほ脱犯では、税を免れる行為の一切を可罰的とするのではなく、その中でも特に違法性の強い行為に処罰範囲を絞ったためである。そして、狭義のほ脱犯の処罰範囲を限定するための機能を果たすのが「偽りその他不正の行為」という要件である。処罰範囲を限定するための要件としてこうした曖昧かつ内容不明確な文言となったのは、時代や社会状況に応じてほ脱や所得秘匿工作の態様が異なるため、類型的な規定になじまないと考えられたからであろう<sup>(21)</sup>。その意味で、所得秘匿工作として解釈される範囲が変化し拡張することにも合理性がある。しかし、賦課課税制度から申告納税制度に移行したにもかかわらず、ほ脱犯の構成要件が維持されたことにより、「偽りその他不正の行為」という文言で限定される処罰範囲、すなわち、狭義のほ脱犯で実際に処罰できる可罰的行為の領域と、当罰的な租税債権侵害行為の領域に構造的なずれが生じた。そして、このずれは、近年の経済社会状況の変化により所得秘匿工作を伴わない不申告ほ脱の当罰性が高まるにつれて拡大し、無視し得ないものとなったのである。

こうして、租税罰則に生じた処罰の間隙を埋めて当罰的行為の領域と可罰的行為の領域を一致させることが求められ、平成 23 年度

税制改正において、所得秘匿工作の有無にかかわらず不申告によって税を免れた者（単純不申告ほ脱犯）を処罰する規定が創設された。

3 単純不申告ほ脱犯処罰規定に対する懸念  
単純不申告ほ脱犯の処罰規定については、創設に至る検討の過程で、うっかり申告を失念して、又は、申告義務が有ることを知らずに、不申告となってしまった者と、故意の不申告ほ脱犯を如何に区別するのか、処罰範囲が曖昧なのではないかとの懸念があった。また、「不正の行為」を伴わないものを罰するのでは、処罰範囲が広過ぎるのではないかとの懸念もあった<sup>(22)</sup>。

前者については、脱税犯はいずれも故意犯であり、法に規定される構成要件に該当する事実の認識を必要とする。むしろ、単純不申告ほ脱犯においては、「偽りその他不正の行為」のような規範的な構成要件要素は存在せず、その成立範囲は明確である。なお、刑事法においては、故意犯と過失犯では、犯人に対する責任非難の質と量が全く異なる（単純過失致死罪と殺人罪の法定刑の差を参照）。これは、民事法において、故意と過失が賠償額の多寡の観点で論じられるのとは、全く次元が異なるものである。故意犯においては、故意が行為者人格に対する非難可能性を基礎づける。それ故、故意犯の成立に必要な故意については、客観的構成要件の該当事実と同様、その存在に関して厳格な証明が求められる。

また、単純不申告ほ脱犯の処罰規定は、狭義のほ脱犯として処罰できる可罰的行為の領域と、当罰的な租税債権侵害行為の領域の間に生じた処罰の間隙を埋めることを期待して創設されたものである。したがって、この処罰範囲が不当に広すぎるということはない。

#### 第4章 単純不申告ほ脱犯処罰規定の創設を踏まえたほ脱犯の体系的解釈

##### 第1節 ほ脱犯の実行行為の解釈

これまで見てきたように、申告納税制度の

導入以後、ほ脱犯の実行行為の解釈や所得秘匿工作の位置づけ等について見解の対立があった。そこで、単純不申告ほ脱犯処罰規定の創設を受けて、ほ脱犯の実行行為を如何に解すべきか、私見を述べたい。

まず、犯罪の実行行為は保護法益との関係で解される。というのも、構成要件に該当する行為を実行することは、刑罰法規が保護すべき法益を侵害ないしその危険を惹起することに他ならないからである。そこで、ほ脱犯の保護法益が国の租税債権にあることからすれば、所得を秘匿する行為ではなく、租税債権を侵害する行為がほ脱犯の実行行為となる。申告納税制度の下では、納税者（通法2条1項5号）のする申告に基づき税額が確定する（通法16条）。言い換えれば、虚偽過少な申告書であっても、提出されればそれに基づいて虚偽過少な税額が確定し、また、申告書が提出されなければ、課税の機会自体が失われる。したがって、申告納税制度において、租税債権を侵害ないしその危険を惹起する行為は申告行為（過少申告ないし不申告）である。

また、犯罪結果との関係で実行行為を解することもできる。というのも、結果犯の場合には、結果が発生した時点で評価して、実行行為と現に生じた結果との間に客観的な因果関係が認められる場合にのみ、結果は行為に帰責されるからである。ほ脱犯における結果は「税を免れた」ことであり、秘匿された税額ではなく、免れた税額がほ脱結果となる。ほ脱の態様ごとに見ると、虚偽不申告ほ脱犯については、ほ脱税額の範囲は所得秘匿工作が行われた部分には限定されず、正当税額の全部とされる（判例）。すると、虚偽不申告ほ脱犯において、ほ脱結果に対して直接的な因果関係を持つ実行行為は、所得秘匿工作ではなく、不申告それ自体だということになる。これは単純不申告ほ脱犯の実行行為が不申告行為であることと整合的である。また、虚偽

過少申告ほ脱犯については如何かという、同一条文で処罰される虚偽過少申告ほ脱犯と虚偽不申告ほ脱犯を別異に解する理由はない。それ故、虚偽過少申告ほ脱犯においても、正当税額と申告税額の差額がほ脱税額となり、それと直接的な因果関係を持つ実行行為は、正当税額よりも少額を申告する行為となる（見方を変えれば、正当税額と申告税額の差額を申告しない不作為ともいえる）。

したがって、申告納税制度において「税を免れた」という結果を発生させる行為は過少申告ないし不申告（正確には、法定納期限までに正当税額で具体的租税債権を確定させる義務に違反する不作為）であり、これをほ脱犯の実行行為と解するべきである。その意味で、純粹制限説が正しいものとする。なお、内容虚偽の過少申告書を提出し、又は申告書を提出しなかったとしても、法定申告期限までは適正な内容の申告書を提出することにより結果の発生を防止できる。それ故、法定申告期限以前に過少申告をなした場合には、法定納期限の徒過までは、ほ脱犯の実行行為が継続すると解される。

## 第2節 ほ脱犯における作為義務の発生根拠と所得秘匿工作

### 1 不真正不作為犯の成立要件

不真正不作為犯は、法文で規定される犯罪構成要件に該当するだけでなく、明確な発生根拠に基づく作為義務、作為可能性、更には、作為による結果回避の可能性の判断に基づき、作為による構成要件の実現と同視しうる場合に成立する<sup>(23)</sup>。そして、これらの要素のうち、争いになるのが、作為義務の発生根拠、すなわち、如何なる理由により作為を要求するかである。不作為犯の処罰範囲を画する作為義務については、学説上、単に法令、契約、慣習に違反することのみをもってその発生根拠とするのではなく、より実質的な基準から基礎付けられる。例えば、作為義務の発生根拠として重視されてきたものの一つが、故

意・過失に基づく先行行為である。この考え方は、不作為犯と作為犯の同価値性を肯定するためには、不作為者が当該不作為以前に法益侵害に向かう因果の流れを自ら設定していなければならないと考え、自己の行為により法益侵害結果発生の危険を生じせしめた者には結果の発生を防止する義務が生じるとする<sup>(24)</sup>。そして、これを虚偽不申告ほ脱犯に適用し、所得秘匿工作を先行行為と解するのが先行行為説である。なお、学説においては、作為義務の実質的な発生根拠に関する争いは未だに解決を見ていないといわれる。そうした中でも、見解の一致があるのは、作為義務の発生根拠として、行為者に法益の維持・存続が具体的かつ排他的に依存しているという関係、言い換えれば、行為者が法益侵害結果に至る因果の流れを支配しているという関係が必要だということである<sup>(25)</sup>。

### 2 先行行為説への反論

そこで、所得秘匿工作を先行行為と解する説について検討するに、第一に、ほ脱犯における所得秘匿工作は必ずしも自己の故意・過失によるものに限らないことに留意すべきである。例えば、支払者の側で簿外処理がなされることが予定された裏金を受領した場合、受領者の側で特段の秘匿工作が行われなくても、不申告行為のみで虚偽不申告ほ脱犯が成立し得る<sup>(26)</sup>。なぜなら、このような裏金は支払者の側で支払いの事実が秘匿されていることから、それ以上受領者自らによる秘匿の工作が成されなくとも、真実の所得の存在が発覚しにくい状況が既に作り出されているからである。しかし、所得秘匿工作を先行行為と解する説によると、受領者自らが所得秘匿工作を行うのでなければ、受領者のほ脱罪は成立しないこととなる。第二に、たとえ所得が秘匿されたとしても、法定納期限までに適正な内容の申告書が提出されれば、ほ脱罪は成立せず、逆に、所得が秘匿されなくとも、故意をもって申告書を提出せずに法定納期限を

徒過させれば、単純不申告ほ脱罪が成立する。

要するに、ほ脱犯の保護法益たる租税債権と直接的な因果関係を有するのは、所得秘匿工作ではなく、過少申告ないし不申告である。所得が秘匿されようとも、租税債権侵害に至る因果の流れは必ずしも設定されないのであって、所得秘匿工作をした者に法益の維持・存続が具体的にも排他的にも依存しているとはいえない。所得秘匿工作は、税務当局による正確な所得の把握を困難にさせるものであり、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、つまり、ほ脱の既遂後にその違法状態を修正することを困難にさせるに過ぎない。したがって、所得秘匿工作は虚偽不申告ほ脱犯における作為義務の発生根拠とはならず、所得秘匿工作を虚偽不申告ほ脱犯の先行行為と解する考え方は採用できない。また、先行行為説では、所得秘匿工作を要さない単純不申告ほ脱犯における作為義務の発生根拠を説明できない。

### 3 ほ脱犯の作為義務の発生根拠

では、ほ脱犯の作為義務の発生根拠として如何なる要素を求めるべきか。税法は納税義務（通法 15 条）や申告義務（通法 16 条）を定めるところ、ほ脱犯は税法が定める申告すべき税を免れる者を主体とする身分犯である<sup>(27)</sup>。また、ほ脱犯は、行為者に申告義務者としての身分があることによって初めて当該ほ脱行為が犯罪となる真正身分犯（構成的身分犯）ともいえる。更に、この身分は法益侵害結果を惹起し得る地位（違法身分）を意味する。違法身分を要素とする違法身分犯においては、非身分者は、身分犯の共犯としてなら法益を侵害できるが、単独では法益を侵害できない<sup>(28)</sup>。それ故、申告義務を有さない者には、ほ脱結果を惹起できない。ほ脱結果を惹起することができる申告義務者のみに、ほ脱結果の惹起を未然に防止する義務があることになる。すなわち、申告義務は、ほ脱犯として成立する範囲を限定するために法文上要

求されている属性であり、これが不作為によるほ脱犯（虚偽不申告ほ脱犯、単純不申告ほ脱犯、更には、虚偽過少申告ほ脱犯の実行行為を正当税額とほ脱税額との差額を適正に申告しない不作為と解すると、虚偽過少申告ほ脱犯も含んだ広義のほ脱犯）の作為義務となる。

なお、ほ脱犯の成否を判断する際には、通常、申告義務、申告の容易性、申告によるほ脱結果回避の可能性は問題とされない。それらは、判決文の「罪となるべき事実」における、免れた税が「自己の所得税」や「被告人が業務全般を統括する会社の法人税」などという事実や、申告書を提出せずに「そのまま法定納期限を徒過させた」という事実から読み取れる。自己の所得税であれば法定納期限までに適正に申告する義務を有するのは当然であり、通常その履行は可能である。こうした事実が認定されている以上、申告義務や申告の容易性、申告することによるほ脱結果発生回避可能性の立証までは不要である<sup>(29)</sup>。

### 第3節 構成要件的状况としての所得秘匿工作

#### 1 構成要件的状况説によるほ脱犯各類型の統一的解釈

私見では、所得秘匿工作は、税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難にさせる構成要件的状况を作出するものとする。つまり、所得秘匿工作により構成要件的状况が存する場合には、不申告は、ほ脱結果発生の特段の危険を惹起する行為となるのである。このように解すれば、所得秘匿工作の実行行為性を否定しつつ、その構成要件要素性を肯定できる。

これに対し、虚偽不申告ほ脱犯においては、所得秘匿工作は構成要件的状况として犯罪成立の条件の一つとなるのに、虚偽過少申告ほ脱犯では、所得秘匿工作は予備ないし対内準備行為に過ぎず、所得秘匿工作が存在しなくても犯罪が成立するというのでは、整合性が図れないのではとの指摘<sup>(30)</sup>がある。

しかし、税務当局による所得の把握を困難にさせる状況は、必ずしも申告行為から独立した所得秘匿工作によって作出されるものばかりではない。これは判例において、端的に過少申告行為という言葉を使わず、「所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為」と述べたうえで、わざわざ「以下、これを過少申告行為という」と断っていることからわかる。すなわち、判例は、申告書を提出する行為のみに着目して虚偽過少申告ほ脱犯を成立させているのではなく、申告に先立つ虚偽過少の申告書の作成行為とそれを提出する申告行為を一体として「過少申告行為」という言葉で表しているのである<sup>(31)</sup>。虚偽内容の申告書を作成する行為と、二重帳簿の作成等の所得秘匿工作は、真実の所得を秘匿する点で全く同じである。むしろ、申告納税制度の下では、申告書の記載に従って租税債権債務が確定することからすると、虚偽内容の申告書を作成することは、所得を秘匿する工作としてより直接的である。申告に先立ち虚偽内容の申告書を作成し、それをあたかも真実のものであるかのように提出する行為には、虚偽不申告ほ脱犯における所得秘匿工作と同程度の、税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難なものとさせるだけの状況が既に備わっているといえる。

このように、虚偽過少申告ほ脱犯と虚偽不申告ほ脱犯のどちらの場合にも、作為・不作為の申告行為に先立って又はそれと一体として、所得を秘匿する構成要件的状况を成立要件として求めることにより、ほ脱犯の各類型を統一かつ整合的に理解できる(次節参照)。

## 2 所得秘匿工作のみに加功した者の罪責

次に、構成要件的状况説を批判する立場は、所得秘匿工作を構成要件的状况と位置づけると、所得秘匿工作のみに加功した者が実行共同正犯となることを問題視する。この立場は、判例が「構成要件的状况の作出に加功した

者は、実行行為そのものに加担した者と同一でないしこれに準ずる評価を受けるべきものと解するのが相当である」と判示したことを受けて、構成要件的状况説は所得秘匿工作のみに加担した者を実行共同正犯と解するものだ、と見ているようである<sup>(32)</sup>。

しかし、所得秘匿工作は実行行為ではないとするのが判例の立場であり、所得秘匿工作のみに加担した者を実行共同正犯と評価するのは誤りである。実際、判例も、判例を援用して不申告という不作為が実行行為であるとしている。また、構成要件的状况を作出する行為は、犯罪の実行行為ではない。例えば、消火妨害罪(刑法114条)につき、火災を起こすことは、構成要件的状况たる「火災の際」という状况を作出する行為ではあるが、「消火用の物を隠匿し、若しくは損壊し、又はその他の方法により、消火を妨害する」という消火妨害罪の実行行為ではない。したがって、構成要件的状况説に拠ったとしても、構成要件的状况の作出のみに加担する行為には実行行為性は認められない。所得秘匿工作のみに関与した者については、共謀共同正犯又は幫助犯の成立が問題となるに過ぎない。

なお、判例は、上記の引用外の箇所において「構成要件的状况を作出しただけでは犯罪の着手があったものということとはできない」旨述べており、また、「共謀のうえ」又は「暗黙のうちに意思連絡の上、事前の所得秘匿工作を行い」として共謀の事実に着目している。これらを踏まえると、判例が構成要件的状况の作出に加担した者を「実行行為そのものに加担した者と同一でないしこれに準ずる」などと評価しているのは、構成要件的状况の作出のみに加担した者が単なる共犯(特に幫助犯)ではなく重要な役割を担っていると言うために過ぎないと解すべきである<sup>(33)</sup>。

#### 第4節 ほ脱犯の構成要件の構造とほ脱犯各類型の体系的理解

##### 1 ほ脱犯の構成要件の構造

「偽りその他不正の行為により、税を免れた」ことを構成要件とするほ脱犯につき、通説は、「偽りその他不正の行為」が実行行為で、「税を免れた」ことが結果であり、「により」とは実行行為と結果との因果関係であると解する<sup>(34)</sup>。後に述べるように、「税を免れた」の有無が単純不申告ほ脱犯と単純不申告犯を分ける境界であり、ここからほ脱結果が導かれる。では、過少申告ないし不申告は法文のどの要素から導かれるのだろうか。

そこで、ほ脱犯の構成要件に係るこれまでの判例・通説を振り返ってみる。まず、上の通説によると、「偽りその他不正の行為」がほ脱犯の実行行為である。そして、判例に基づく純粹制限説は、ほ脱犯の実行行為は過少申告ないし不申告だと解する。故に、過少申告ないし不申告は「偽りその他不正の行為」から導かれることになる。その一方で、最高裁は、判例において「偽りその他不正の行為」は「税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作」をいうとしつつ、判例では所得秘匿工作が「税務当局による所得の把握を困難にさせる」性質を有するとしている。「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」と「税務当局による所得の把握を困難にさせる工作」は、同じ意味だと解するのが自然な日本語の理解であろう。したがって、「偽りその他不正の行為」とは所得秘匿工作を意味することになる。すると、ほ脱犯の実行行為である過少申告ないし不申告行為と、対内準備行為ないし外部的付随事情に過ぎない所得秘匿工作が、ともに「偽りその他不正の行為」から導かれることになる。その結果、実行行為の理解としては純粹制限説に立ちながら、法文解釈上は申告行為と所得秘匿工作が「偽りそ

の他不正の行為」に包括されることになる。

こうした整理は一見奇妙だが、「偽りその他不正の行為」という要件が賦課課税制度から申告納税制度への移行後も維持されたことを踏まえれば、必ずしも不自然ではないと考える。如何に所得秘匿的な工作が行われようと、税額の確定手続を媒介にしなければ租税債権侵害への因果の流れは設定されない。税額の確定手続には、賦課課税方式や過少申告行為のように所得秘匿工作と密接不可分なものや、不申告行為のように所得秘匿工作から独立して成されるものもある。とすれば、「偽りその他不正の行為」という要件は、税額の確定方式如何に左右されずに、ほ脱犯の処罰範囲を特に悪質なものに限定する機能を果たすものであり、所得秘匿工作と税額の確定手続を一体として含むものと解すべきであろう。

##### 2 ほ脱犯各類型の体系的理解

単純不申告ほ脱犯処罰規定の創設を踏まえると、ほ脱犯各類型の関係を以下のように整理できる。まず、平成23年度税制改正により罰則が新設された単純不申告ほ脱犯と単純不申告犯の構成要件を比較してみる。単純不申告ほ脱犯は「申告書をその提出期限までに提出しないことにより、税を免れた者」を処罰対象としている。これに対し、単純不申告犯については、「申告書をその提出期限までに提出しなかった者」である。すると、両者を分けるのは、「税を免れた」結果の有無である。ほ脱結果は、保護法益を侵害する実質犯と保護法益侵害の危険を惹起するとどまる形式犯とを分ける要素である。したがって、「税を免れた」という要素は、ほ脱犯が惹起する犯罪結果を意味し、実質犯たるほ脱犯と形式犯たる単純不申告犯を分ける境界の役割を果たす(それ故、脚注<sup>(34)</sup>の少数説は否定される)。

なお、単純不申告ほ脱犯処罰規定の創設により、単純不申告犯として処罰される事件が乏しくなることも想定される。しかし、だからといって、この規定の創設を理由にして単

純不申告犯の当罰性を否定するのは本末転倒であろう。むしろ、単純不申告犯は、広く申告納税制度一般を侵害するものと解すべきである。更に、税法の中には、例えば法人税法のように、所得の有無にかかわらず申告義務が規定されているものもある<sup>(35)</sup>。申告義務があることは必ずしも課税所得の存在を意味しないのであって、単純不申告罪は成立するが単純不申告ほ脱罪は不成立となる場合は観念し得る。

他方、単純不申告ほ脱犯と狭義のほ脱犯との関係である。そこで、狭義のほ脱犯の構成要件である「偽りその他不正の行為により、税を免れた者」につき、ほ脱の態様に即して解析すると、虚偽過少申告ほ脱犯については「所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の申告書を提出することにより、税を免れた者」となり、虚偽不申告ほ脱犯については「所得が秘匿された状況において、申告書とその提出期限までに提出しないことにより、

税を免れた者」となる。前者については、既述のように、虚偽過少申告ほ脱犯には、内容虚偽の申告書の作成と提出という一連の過少申告行為のうち所得秘匿工作が含まれている。それ故、「所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の申告書を提出する」行為が、実行行為であるとともに所得秘匿工作でもある。そして、後者につき、単純不申告ほ脱犯の構成要件と見比べると、両者を分ける境界の役割を果たすのが、「所得が秘匿された状況」という要素である。「申告書とその提出期限までに提出しない」行為が「所得が秘匿された状況」において成された場合、当該行為は「偽りその他不正の行為」に該当し虚偽不申告ほ脱犯の実行行為となる。このように、虚偽過少申告ほ脱犯と虚偽不申告ほ脱犯のどちらの場合にも、作為・不作為の申告行為に先立って又はそれと一体として、所得を秘匿する構成要件的状况が成立要件として求められる。

犯罪類型		構成要件的状况	実行行為	結果
虚偽不申告ほ脱犯	脱税犯 (実質犯)	所得が秘匿された状況	申告書を期限までに提出しない	税を免れた
虚偽過少申告ほ脱犯	脱税犯 (実質犯)	所得金額が過少に記載された状況	内容虚偽の申告書を提出する	税を免れた
単純不申告ほ脱犯	脱税犯 (実質犯)		申告書を期限までに提出しない	税を免れた
単純不申告犯	租税秩序犯 (形式犯)		申告書を期限までに提出しない	

また、単純不申告罪、単純不申告ほ脱罪及び虚偽不申告ほ脱罪の罪数関係であるが、通常、単純不申告ほ脱や虚偽不申告ほ脱は、それぞれ単純不申告を随伴する。それ故、ほ脱が評価されれば、単純不申告罪の成立が別に検討されることはなく、虚偽不申告ほ脱罪又は単純不申告ほ脱罪の一罪が成立する。また、所得秘匿工作を伴う不申告ほ脱が評価され

ば、単純不申告ほ脱罪や単純不申告罪の成立が別に検討されることなく、虚偽不申告ほ脱罪の一罪が成立する。そして、単純不申告犯の保護法益を租税債権としてこれ形式犯と考えた場合には、各罪の保護法益は同一となり、また、単純不申告犯の保護法益を申告納税制度としてこれを秩序犯と考えた場合でも、広義のほ脱犯は申告納税制度を二義的な保護法

益とすることから、侵害される法益は各罪で同一である。したがって、いずれの場合においても、各罪は法条競合<sup>(36)</sup>の関係にあるといえよう。更に言えば、単純不申告ほ脱罪が単純不申告罪を、虚偽不申告ほ脱罪が単純不申告ほ脱罪ないし単純不申告罪を、それぞれ吸収する(吸収関係)。あるいは、単純不申告罪と単純不申告ほ脱罪との関係においては、前者を一般類型とし、ほ脱結果を惹起させたものとして後者を前者の加重類型と解し、また、単純不申告ほ脱罪と虚偽不申告ほ脱罪との関係においては、前者を一般類型とし、ほ脱行為の悪質性を特に高める所得秘匿工作が認められるものとして、後者を前者の加重類型と解することもできる(特別関係)。

#### 第5節 消費税不正受還付の未遂犯についての若干の付言

##### 1 消費税受還付犯の悪質性と未遂犯処罰の必要性

ところで、平成 23 年度税制改正においては不正な消費税の受還付の未遂罪も創設されたが、最後に、これについて若干付言したい。

消費税については、最近の消費税率引上げの議論などに見られるように、従来にも増して社会的関心が高まっている。こうした中で、消費税の脱税事案は、消費税制度を否定し消費税負担の不公平感を蔓延させるものといえ、著しく反社会的なものといえる。

また、税の受還付罪は、各税法のほ脱犯処罰規定の後段(例えば、所得税法 238 条 1 項後段)において定められるが、この犯罪は国庫金の詐取ともいえる悪質性の高いものである。特に、消費税の還付は、実務的に他税目の還付と異なり、遅滞なく還付手続をする義務が税務当局に課せられている(消費税法施行令 64 条)そのため、消費税の受還付罪は、いったん還付申告書が提出されれば、既遂に達しやすい犯罪であるといえる。すなわち、消費税については、虚偽内容の還付申告書の提出自体に法益侵害に対する高い危険がある

といえ、不正受還付が既遂に達するのを未然に防止する必要がある。

こうした背景の下、平成 23 年度税制改正で、消費税の不正受還付の未遂罪が創設された。

##### 2 消費税不正受還付の未遂犯処罰規定の創設から読み取れる立法当局の立場

消費税の不正受還付の未遂犯処罰規定の創設からは、立法当局が受還付犯の実行行為を如何に解しているかが読み取れる。受還付犯は不正に還付金を得た時点で既遂に達するが、包括説と制限説とでは、実行の着手時期の理解が異なる。未遂は「犯罪の実行に着手してこれを遂げなかった」(刑法 43 条)ことを意味し、実行の着手時期が問題となる<sup>(37)</sup>。

包括説のように、所得秘匿工作と申告行為が包括してほ脱犯の実行行為であると解すると、いずれの行為をもって実行の着手と解するか判別し難い。これは特に所得秘匿工作が複数存在する場合に難しさを増す。また、所得秘匿工作を実行行為と解すると、還付金の支払い前に適正な内容の修正申告書が提出され、租税債権の侵害ないしその危険が除去されたとしても、還付申告書の提出前に二重帳簿の作成等の所得秘匿工作が成されたことをもって未遂状態が継続するという奇妙な結論を得る。

これに対し、申告行為がほ脱犯の実行行為であるとする制限説ないし純粹制限説では、不正な還付申告書の提出をもって、結果発生の危険が一定以上に高まったと見て、これを実行の着手と解する。この場合、還付金を受領して不正受還付が既遂となるまでに行為者が適正な修正申告をした場合には、中止犯(刑法 43 条但書)に当たり、妥当な結論である。

したがって、不正受還付の未遂は、制限説ないし純粹制限説によってのみ観念し得るものである。それ故、立法当局は、(少なくとも受還付犯については)制限説(又は純粹制限説)を採用しているものと見ることができよう。



## 第5章 結語

租税ほ脱犯は「偽りその他不正の行為により税を免れた」ことを構成要件とするが、この解釈をめくり、判例や学説において長らく議論がなされてきた。その結果、所得秘匿工作を伴わない不申告については、たとえほ脱結果を惹起するものであったとしても、虚偽不申告ほ脱犯としては不可罰であるとされた。

しかし、近年の経済社会状況の変化により、所得秘匿工作の有無にかかわらず、税を免れる結果を惹起する不申告自体に、当罰性が認められるようになった。その結果として、平成 23 年度税制改正において罰則が創設された単純不申告ほ脱犯は、所得秘匿工作の有無にかかわらず、税を免れる結果を惹起する不申告を可罰的とするものである。これに対し、虚偽過少申告ほ脱犯や虚偽不申告ほ脱犯は、所得秘匿工作を（対内準備行為又は外部的付随事情として）伴う状況（構成要件の状況）の下での申告行為（過少申告・不申告）が実行行為である。これらは、所得秘匿工作の存在によって、単純不申告ほ脱犯よりも一層高い違法性が認められる。その一方で、単純不申告犯は、ほ脱結果、因果関係、これらに関する認識を要さず、形式犯ないし租税秩序犯であり、単純不申告ほ脱犯よりも数段低い違法行為にとどまる。

このように、平成 23 年度税制改正により罰則が創設された単純不申告ほ脱罪と消費税不正受還付の未遂罪は、申告納税制度の下における脱税犯各類型の相互の関係について、統一的かつ整合的な理解を与えてくれるのである。

(1) 佐藤英明「脱税と制裁」租税法研究双書(1992) 336 頁。最高裁昭和 33 年 10 月 27 日決定(刑集 12 卷 14 号 3413 頁)も、関税のほ脱犯(関税法 110 条)についてはあるが、「(関税法)第 110 条の法益は関税収入であつて実質犯と解すべきである」として、租税債権が保護法益だとしている。

- (2) 松沢智「租税処罰法」有斐閣(1999) 14 頁。
- (3) 結果無価値論と行為無価値論につき、井田良「講義刑法学・総論」有斐閣(2008) 80 頁以下、前田雅英「刑法総論講義〔第 5 版〕」東京大学出版会(2011) 42 頁以下、山口厚「刑法総論〔第 2 版〕」有斐閣(2007) 100 頁以下参照。
- (4) 本節では、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(2002) 1 頁以下、香城麿啓「所得秘匿工作をしたうえで通脱の意思で会社臨時特別税確定申告書を税務署長に提出しなかった場合における会社臨時特別税法 22 条 1 項にいう『偽りその他不正の行為』とその判示方法」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 63 年度 314 頁以下、芝原邦爾「脱税犯における『偽りその他不正の行為』」法学教室 173 号(1995) 115 頁以下、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) 205 頁以下、野村稔「租税通脱犯について」現代刑事法 19 号(2000) 107 頁以下、松沢・前掲注(2)、渡辺咲子「不法な所得の不申告と租税ほ脱犯」警察学論集 44 卷 8 号(1991) 48 頁以下を主に参照した。
- (5) 京藤哲久「『偽りその他不正の行為』の意義」別冊ジュリスト 178 号 238 頁(租税判例百選第 4 版)。
- (6) 堀田力「租税ほ脱犯をめぐる諸問題(一)」法曹時報 22 卷 2 号(1970) 245~250 頁など。
- (7) 河村澄夫「税法違反事件の研究」司法研究報告書第 4 輯 8 号(1954) 232~237 頁など。
- (8) 大谷部・前掲注(4)46 頁、佐藤英明「虚偽無申告による通脱犯の実行行為とその判示方法」警察研究 61 卷 5 号(1990) 54 頁、土本・前掲注(4)208・209 頁、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 6 卷 4 号 70 頁以下、松沢智「所得秘匿工作を伴う虚偽不申告と租税通脱犯の実行行為」ジュリスト 948 号(1990) 255 頁以下など。
- (9) 最高裁の香城調査官はこれを「純粹制限説」と呼んだ(香城・前掲注(4)327 頁)。
- (10) 山口雅高「所得秘匿工作をしたうえで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額」最高裁判所判例解説刑事篇平成 14 年度 237 頁。
- (11) 松沢智「通脱犯の訴追・公判をめぐる諸問題」

- 租税法研究 9 号 (1981) 63 頁以下など。
- (12) 渡辺・前掲注(4)60・69 頁。土本・前掲注(4)209 頁も同旨。
- (13) 香城・前掲注(4)330・332 頁。
- (14) 松沢智「虚偽不申告通脱犯における事前の所得秘匿工作に加工した者と共同正犯の成否」ジュリスト 1019 号 (1993) 180 頁以下。
- (15) 京藤哲久「虚偽不申告ほ脱犯の所得秘匿工作に当たるとされた事例」ジュリスト臨時増刊 1068 号 (1995) 158 頁。なお、下級審まで含めた裁判例においても、「所得秘匿工作」としては売上除外や架空経費の計上といった所得を直接的に秘匿する行為に限定されていない(中村和洋「虚偽の住民登録をするなどして自己の所在を偽る工作をする行為は『偽りその他不正の行為』に該当するとされた事例」税理 48 巻 7 号 (2005) 219 頁以下)。
- (16) 川口政明「売上を正確に記載した帳簿を作成している場合に売上金の一部を仮名又は借名の預金口座に入金することと不申告ほ脱犯の所得秘匿工作」最高裁判所判例解説刑事篇平成 6 年度 124 頁以下。
- (17) 国税庁「最近 10 年間の動き (平成 11 年 7 月～21 年 6 月)」85・86 頁。
- (18) 大谷部・前掲注(4)19 頁。
- (19) 例えば、いわゆる F X 取引を行っていた者が 10 億円の運用益を全く申告しなかった事案では、不申告ほ脱犯ではなく、単純不申告犯として執行猶予つきの懲役 1 年の刑が科された (平成 22 年度第 10 回税制調査会 (11 月 16 日)補足資料(要望にない項目等) 11 頁) が、所得秘匿工作の存在が認定された同額の虚偽不申告ほ脱事犯では実刑が科されたり、懲役刑と罰金刑が併科されたりすることも多い。
- (20) 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 年度 37 頁。
- (21) 堀田・前掲注(6)39 頁も「各種税法が『不正の行為』という非典型的な構成要件を取り込んだのには、ほ脱犯の手段が社会的に様々であってこれを典型的に記述することが困難であり、強いて典型的に記述することによって、かえって構成要件に取り込まれなかった社会的不正行為との間に不均衡を生じさせるおそれがあるためと考えられる」と述べている。
- (22) 平成 21 年度第 18 回税制調査会議事録 30～31 頁、平成 22 年度第 11 回税制調査会議事録 6～10 頁、平成 22 年度第 17 回税制調査会議事録 26～28 頁。なお、刑罰たる租税罰則と行政制裁たる加算税・重加算税を混同した懸念もあったが、これに対しては、両者は趣旨や目的が異なると指摘すれば足りる (最高裁昭和 33 年 4 月 30 日大法院判決 (民集 12 巻 6 号 936 頁)参照)。例えば、加算税が課税標準の隠蔽・仮装といった申告納税方式からの逸脱に着目するのと比較して、租税罰則は法益侵害の結果を重視する。
- (23) 井田・前掲注(3)145 頁。山口・前掲注(3)75 頁。なお、真正不作為犯においても、例えば、保護責任者不保護罪の「保護する責任」を肯定し得るかの判断では、作為義務が問題となる。
- (24) 前田・前掲注(3)137、138 頁。
- (25) 井田・前掲注(3)146 頁、前田・前掲注(3)135～141 頁、山口・前掲注(3)79～92 頁。
- (26) 渡辺・前掲注(4)64 頁以下、大谷部・前掲注(4)57 頁以下。
- (27) 両罰規定 (相続税法 71 条等) の行為者のように、申告納税義務者の代理人等として、所得を有する当該申告納税義務者本人のために申告を代行する者もほ脱犯の主体となる身分を有する。
- (28) 山口・前掲注(3)325～329 頁。井田・前掲注(3)142～147 頁・478 頁。
- (29) なお、不作為による過少申告ほ脱犯の成立を認めた裁判例 (大阪高裁昭和 61 年 12 月 26 日判決 (判例タイムズ 641 号 222 頁など)) では、申告義務の存在とともに、自己の落ち度ある行為の存在に作為義務の発生根拠を認めている。これは、代理人による虚偽内容の申告書の提出によってほ脱結果が惹起された場合、申告義務者の不作為に結果を帰責するためには、申告義務のみでは作為義務の根拠として不十分と考えられたからであろう。
- (30) 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 (1992) 32 頁。
- (31) 大谷部・前掲注(4)26 頁以下。
- (32) 松沢・前掲注(14)181 頁、上田・前掲注(30)31・32 頁。
- (33) 学説上、真正身分犯に加担した非身分者が共同

正犯になりえるかにつき争いがある。通説・判例はそれを肯定するが、幫助犯に過ぎないとする少数説も有力とされる。これを踏まえると、判例は、少数説を念頭に、所得秘匿工作のみに加担した非身分者が、幫助犯ではなく共同正犯であるということを論証するため、あえて「実行行為と何ら選ぶところはない」などと判示したと解することもできる（山中敬一「所得税法違反としての虚偽不申告遁脱犯と共同正犯」法学セミナー455号（1992）126頁参照）。

<sup>(34)</sup> 板倉宏「過少申告行為自体、遁脱罪の構成要件たる『偽りその他不正の行為』にあたるか」ジュリスト 554号 118頁、芝原邦爾・前掲注(4)115頁。なお、ほ脱犯の実行行為は「税を免れた」から導かれると解する少数説もある（大谷部・前掲注(4)44頁、日高・前掲注(8)70頁以下）。

<sup>(35)</sup> 全体の法人数の中で欠損法人の割合は 72.8%にものぼる（国税庁「会社標本調査」平成 21年度）が、赤字であるか否かにかかわらず、法人全てに申告義務がある（法人税法 74条）。

<sup>(36)</sup> DHC コメントール所得税法 9363・9364頁。

<sup>(37)</sup> 佐藤・前掲注(8)54・58・59頁。