

租税刑法をめぐる若干の問題

近 藤 一 久

(東京局直税部所得税課)
税大研究科第五期生

〔板倉 宏先生講評〕一、租税刑法の基本的性格と具体的問題を解明し、さらに将来の方向を展望しようとする本格的労作である。はじめに、筆者は、租税刑法の性格、租税刑法と他の行政刑法との異同を論じ、租税犯とくに脱税犯の自然犯化の傾向——筆者は脱税犯を刑事犯に準ずるものであるとし、これを詐欺的行為と同列に論ずるドイツの通説を支持している——は顕著であるが、租税刑法が一種の行政刑法的色彩を有することも否定できないとする結論に達する。脱税犯の責任の問題においては、脱税の故意、事実の錯誤と違法性の錯誤の区別などにつき責任主義原理をふまえた詳細な分析を示している。特殊問題としては、まずこれまで研究対象としてなおざりにされてきた感のある質問検査拒否罪・同妨害罪・同忌避罪の問題をとりあげ、このような犯罪の主体を納税義務者に限られるとする身分犯説は妥当でないとする。ちなみに、このような結論は、昭和四五年一月二十八日の第二小法廷判決のそれと同様のものである。また、両罰規定における法人や法人格なき社団などの事業主責任についても、諸国の立法例をも検討しつつ、かなり詳細な議論を展開している。直接税脱税犯における量刑論では、脱税額と量刑の比較を統計的にとらえている。租税刑法の現在及び将来の問題については、ユニークな問題指摘と提案をしている。すなわち、EDP会計(コンピューター)においては、仮装、隠ぺいといった重加算税の主観的課税要件

租税刑法をめぐる若干の問題

や通脱の故意の認定に困難が生ずることを指摘し、重加算税という行政上の制裁的措置の行使要件をより客観的なものにすべきことを主張しているのである。また、法人に対する罰金の転嫁の問題については、その実態につき実証的研究をし、法人に対する罰金の機能を法社会学的に解明する必要があることを提言している。

二、筆者は、内外（とくに西ドイツ、アメリカなど）の文献、資料を広く駆使しながら、租税刑法という未だ十分に開拓されていない困難な領域に本格的に取り組み、多角的な分析によって、理論的にも実務的にもかたよりのない解決や将来の方向を示そうとしている。その創意ときわめて粘り強い努力には心からの敬意をおしまない。脱税のような現代の社会経済構造と密接不可分で、殺人・放火などの伝統的犯罪とちがって、社会から疎外されず、社会のまっただなかにいる無数の市民によって犯されうるような違法現象については、それを抑止するために刑罰手段を重加算税などの他の法的諸手段との関連のもとに如何に合理的に行使するかという機能的アプローチが必要である。筆者がたんに概念法学的考察に終始することなく、機能的実証的アプローチによりE D P会計導入や法人などの企業組織処罰などの問題を解決しようとしているのは、特に注目に値いしよう。

本稿は、わが国の租税刑法研究において見逃すことができない地位を占めるものとおもうが、近藤氏の研究が刺戟となって、すぐれた税務実務家諸氏によるこの分野の研究がいつそう盛んになるとすれば、同学の者として、本當にうれいことである。（日本大学教授）

目次

はじめに

第一章 租税刑法の本質

第一節 租税刑法の定義と概要

第二節 租税刑法の特殊的性格

第三節 租税刑法と租税倫理

第二章 租税刑法の特色（租税刑法と他の行政刑法との異同）

第一節 総則

1 定額主義の廃止

- 2 特別規定（刑法総則適用規定除外）の廃止
- 3 その他
 - 2 第二節 各則（現行行政刑法の犯罪類型と租税刑法との比較）
 - 3 第三節 他の近接法との類似性
 - 第三章 浦脱犯における責任の問題
 - 第一節 浦脱犯における故意の範囲
 - 第二節 法律の錯誤と法律の不知
 - 1 故意と違法性の意識
 - 2 租税犯における具体的事例
 - 第四章 租税危害犯について
 - 第一節 職務妨害犯の本質
 - 第二節 公務執行妨害罪の「暴行、脅迫」と検査妨害罪の「拒否、妨害、忌避」との区別の基準
 - 第三節 職務妨害犯と身分
 - 第四節 質問検査権における「職務の適法性」について
 - 第五章 租税刑法における両罰規定
 - 第一節 両罰規定の概要
 - 第二節 租税犯における両罰規定の沿革
 - 第三節 外国の立法
 - 第四節 両罰規定における業務主、法人の責任の本質―学説の展望
 - 1 非刑罰責任説
 - 2 無過失責任説（代位責任、転嫁的責任）
 - 3 過失責任説

租税刑法をめぐる若干の問題

租税刑法をめぐる若干の問題

4 不作為犯説

5 規範的責任説

6 判例

第五節 法人の犯罪能力について

第六節 従業者の責任とその範囲

1 従業者の責任の根拠

2 従業者の意義

第六章 法人格なき社団の問題点

第一節 法人格なき社団に関する立法

第二節 法人格なき社団につき明文の規定のない場合の考え方

第三節 結論

第七章 租税犯とくに直接税通脱犯における刑の量定の量的研究

第一節 研究の目的と概要

第二節 統計からみた通脱犯の刑の量定の実際

第三節 罰金刑の変遷

第四節 自由刑についての問題点

第五節 従業者処罰の場合の刑の量定の実際

第六節 執行猶予の問題点

1 統計からみた執行猶予の検討

2 執行猶予を相当とする状況

① 一般的基準

② 判例の実際

第八章 租税刑法の現在および将来の問題

第一節 問題へのアプローチ

第二節 コンピューターと経理犯罪

第三節 法人に対する罰金の転嫁について

はじめに

国税庁は、昭和四三年七月から四四年六月まで、全国約九九万の法人のうち、脱税の疑いがある約一四万九千を選んで実地調査をした結果を発表したが、申告もれのうち、故意の不正計算など明らかに脱税をはかつたとみられるものは四万七千件余りで、金額にして二千三億円に達し、これに対する追徴金額は重加算税を含めて三九二億円で、不正申告や計算違いが発見されたのは約一・二万件で、申告もれの総額は二千五六億円、法人税額にして七八二億円を追徴したことを明らかにしている。脱税者の割合は実に三一・五%に及び、調査を受けたものは何らかの追徴を受けたことになっている。まさに全法人総脱税者の感さえあるのである。このように脱税行為は今日では実に一般化しており、その結果、それに参加しない者は競争に負ける危険があるほどだときえいわれている。このような風潮の中にあつて、税法の予定している徴税の目的達成を不可能ならしめ、これを妨げる行動に出た者に対しては税法上の違反として、その悪質な者に刑事責任を問ひ、課税の公平を期すことが要請されるわけである。この意味においても租税刑法のはたす役割は重大であり、問題点を多く提供する。たとえば、質問検査権をめぐる罰則の問題について、課税権行使の上で最も重要な事項につき、従来ややもすればその研究が放置されて来たうらみがあり、また、コンピューターの開発とともにその企業会計部門への導入によって従来の帳簿概念では、電子計算会計の税務上の取扱いにつき十分な処理ができなくなるおそれが生じて来ており、法人に対する課税、その犯罪能力等今日ほど租税刑法を多角的に検討しなければならぬ時はない時ではある。このような問題について若干でも触れようとするのが本稿の目的である。

第一章 租税刑法の本質

第一節 租税刑法の定義と概要

租税刑法 (Steuerstrafrecht) は、租税の賦課、徴収および納付に関連する刑罰法をいう。しかし、租税に関連して生ずる犯罪のすべてが租税刑法の対象ではない。個々の租税の賦課、徴収および納付に関する直接的な犯罪に限りこれを租税犯として、他の犯罪より区別する実益が存するのであって、したがって、租税制度全般に関して、租税秩序維持を図ることを目的とする国税犯則取締法違反の罪とか、公正な税務代理制度の保持を目的とする税理士法違反の罪の如きは、いずれも個々の租税の賦課、徴収、納付に関する犯罪とはいえないし、また、各種税法罰則のうちに規定されている秘密漏洩罪の如きも、実質的には刑法上の犯罪であって、明らかに刑事犯である。

租税犯は、租税行政刑罰を科せらるべき非行である狭い意味での租税犯と、租税行政上の秩序を維持するためにその秩序違反行為に対して科せらるべき非行である租税行政上の秩序犯とに分類され、さらに、狭い意味での租税犯を租税脱税犯 (Steuerhinterziehung) と租税危害犯 (Steuergefährdung) とに分類される。

脱税犯 (広義) は、さらに、通脱犯 (狭義の脱税犯) と、間接的脱税犯、不納付犯、滞納処分脱税犯に区分されよう。

(1) 通脱犯 (狭義の脱税犯) とは、納税義務者 (またはその者のために当該事務を処理する者) が偽りその他不正の行為により税を免かれた場合、またはその還付を受けることを構成要件とする犯罪である。このように「偽りその他不正の行為により」納税義務の履行を怠ることによって租税収入の減少を実現することをその構成要件の内容とするもので、所得税法二三八条、法人税法一九九条等がいずれもいわゆる偽りその他不正の行為を以てその構成要件要素とする故意犯である。ところで、直接国税の通脱犯の成立の時期は、たとえば、虚偽の申告を行なったとき、二重帳簿等を作成して申告期限内に申告しないとき、すなわち、既遂に達したときに始めて犯罪が成立するとされている。ところが、間接国税のうちには、その通脱の未遂を罰することとしている (酒税法五五一条一項二号、物品税法一八条一

項)。予備を罰するかどうかについては、これを含むと解するを相当とする。⁽⁸⁾

(2) 間接的脱税犯

間接脱税に関する法規の多くは租税収入保全の必要に基き、特定の行為を絶対的に禁止し、または免許もしくは申告を条件としてその行為をなすことを認めているが、その場合、その禁止に違反して当該行為をなし、または免許を受けず、もしくは申告をしなくてその行為をなすときは、納税義務の不履行が当然これに伴うものと予想される場合がある。このような場合、法律は酒類の無免許製造等を禁じており、表面上の構成要件は、その禁止規定違反にとどまるが、結果的には、その行為に必然的に伴う納税義務の不履行により租税収入の減少を招来する点にあり、間接的脱税犯といわれるのもこの理由による。酒税法五四条一、二、五六条一項、一、二、五、物品税法一八条一項一等多数が該当し、その実質において、課税権の侵害をその内容とするものである点で広義の脱税犯に入れるのが相当である。

(3) 不納付犯

遁脱犯に準ずるものとして、源泉徴収や特別徴収により徴収された税の不納付犯である。すなわち、租税徴収義務者がその義務を怠り、納税義務者より徴収して納付すべき税額を税務官庁に納付しないことにより租税収入の減少を実現せしめることをもって構成要件的内容とする租税犯である。所得税の源泉徴収不納付犯(所得税法二四〇条)、通行税一三条等がこれにあたる。租税徴収義務者の納付義務は納税義務そのものではないが、その義務の性質上これを怠ることは直ちに租税収入の減少を招来し、課税権を侵害するものであるから、広義の脱税犯の一つとされる。なお、現行所得税法のもとでは、徴収義務者を納税義務者としてとらえるので(通則法一五条、所得税法六条)その意味での納税義務者と徴収義務者の区分の実益はないが、構成要件が偽りその他不正の行為によらず、成立の時期は納付の期日であり、その犯罪の性質は、横領、背任罪と類似する点に区分の実益があるにすぎないであろう。

(4) 租税危害犯

危害犯は、直接には租税収入の減少を招来する行為ではないが、租税秩序維持のために設けられた取締規定に違反することにより、課

税権の正常な執行を阻害する危険のある行為として処罰の対象とされるものである。租税危害犯には性質の異った種々雑多な犯罪を包含しているが、一応これを大別すると、課税上の協力義務違反の罪および職務妨害の罪に分けられる。

(4) 協力義務違反

課税上の協力義務違反として単純申告犯があげられる。所得税法二四一条、法人税法一六〇条のように正当な理由がないのに法定の申告期限内に納税申告書を提出しなかったことを構成要件とする犯罪である。無申告犯と連脱犯との関係については、無申告が「単純無申告」であれ、無申告という不作為に違法性および「偽りその他不正の行為」という構成要件該当性を認めうるのであって、期限内に申告すべきことは租税法上の義務であるから、この義務に違反することによって不作為の違法性が基礎づけられ、さらにこの不作為が上記の構成要件に該当すると考え、昭和二十四年の最高裁判決も単純無申告については、脱税犯の構成要件に該当せずとする考え方にも、無申告脱税犯については何らふれていないと解されるので、脱税の意思のある無申告犯は脱税犯に含まれるのが当然である。その他不徴収犯（所得税法二四二条三号等）、課税標準申告怠偽犯（酒税法五六条一項九号等）その他の協力義務違反の罪等がある。

(5) 職務妨害犯

各税法は、課税権遂行の必要上当該職員が納税義務者等またはこれと取引関係のある者等に対して質問し、またはこれらの者の事業、財産に関する帳簿書類その他の物件もしくは当該財産を検査することができるとする旨の規定を設けるとともに、納税義務者等がいわゆる質問検査権に対して、不答弁または虚偽の答弁をなした場合、検査を拒み、妨げ、または忌避した場合、さらに虚偽の記載をした帳簿書類を呈示した場合等には、これに対して刑罰を科すこととしている。これらを職務妨害犯というが、（所得税法二四二条八号九号、同法二四二条等）最近検査拒否罪、妨害罪について注目すべき判決が続いて出ている。これらについては別の章で問題点をさぐることにする。

第二節 租税刑法の特殊性

租税刑法は、戦後とくにその罰則の変遷からみても、租税犯の反社会性、反倫理性を強調し、刑事犯と同様、懲役等の厳罰を科しうる

ようにしようという厳罰主義が採られるようになったし、立法政策的にも漸次自然犯化の傾向が顕著であるが、それによってすべて租税刑法が一般刑事犯の範ちゅうに属するとは即断することはできず、一種の行政刑法の範ちゅうに属することは否定し得ないであろう。しかし、それは同じ行政刑法犯のうちでも特殊の性格をもっているものでなからうかが問題とされるのである。

租税刑法は、同じ行政犯ないし法定犯の世界に属するものうちでも、税法によって規定され、それによって定立された税法上の法秩序に違反し、税法によって認められている納税の義務を履行せず、またはこれが不履行への違反行為に出る行為者に対して、国が有する徴税目的に反する者として、法律上の制裁を科そうとする点においてきわめて強いものがある。従来、租税刑法のような行政刑法の適用原則は、一般刑法のそれとは区別すべきものであるとして、あるいは刑法理論の全面排除を主張し、あるいは刑法理論の支配を緩和し、または免除すべきであると主張されてきた。すなわち、刑事犯と行政犯の区別を肯定すべきか、刑事犯と行政犯との区別を否定すべきかについて論議されてきたのである。⁽⁵⁾しかし、板倉教授も指摘されるように、平面的、一義的に両者を区別し、両者が相背反する異質的な原理に支配されるものであるとし、そうした一般理論によってすべての特殊問題を解決して行こうとするのは安易にすぎるのであって、租税刑法規においては、その通脱犯等の面では、近時の国内の客観情勢から、すなわち、国家経済と税制との関連性、重要性の周知徹底、徴税のための強権発動の実際および悪質不法な脱税犯に対する厳罰等から、あらゆる税問題とともに国民一般の常識となり、その処罰が、国民感情と一致し、反道徳性、害悪性のある行為として認識されるにつれて、本来行政犯たる租税犯は刑事犯に転化して、その道義的意義が高められ、かつまた、その法律構成理論も進化してきているのである。しかしながら、道義的義務違反として罪悪性を評価するに価しない単なる制裁的法規違反によって形成される面も実際にはある。そして、それらは課税権ないし課税的秩序保持といった税法の特質に由来するものも否定しえない。しかし、それらについても単に租税行政の目的論に由来するという理由だけのために、固有の刑法の原理のらち外にあるとするのではなく、合目的性あるいは技術性といった要求があるなら、それが刑法理論とどのような関係において理解され、いかなる限度において修正されて行くべきかが重要となるのである。たとえば両罰規定をとっても、刑法総則の一部適用修

正としての特別の例外規定としてのみ把握されるのではなく、刑法の責任理論の中で十分評価される問題なのである。それが今日、法人の処罰を単に行政刑法の分野にかぎることなく、たとえば、過失致死、名誉毀損、猥せつ物頒布といった刑法犯にまで拡大されるべきであるとする議論に発展せざるをえない実情なのである。

第三節 租税刑法と租税倫理

税金は一般に高いという意識、目に見える反対給付がないこと、複雑な転嫁過程、そして経済競争における非合法すれすれの倫理 (Grenz moral) の蔓延、これらのことが租税の倫理をいぢるしく下落させている。租税刑法は、租税法規の尊重を確保するという特別の任務を有している。近代的な法治国家、社会国家および文化国家が、その任務を遂行しようとするとき、重要な手段を必要とする。この手段の重要な部分をなすものが租税なのである。租税は平等で公平でなければならぬとする租税の最も重要なテーゼに対して、不平等な課税、不平等な徴税が行なわれると、租税の倫理 (Steuermoral) が動揺し、問題となるのである。消費者から取り立てた消費税を脱税するという横領罪に類する行為も、正当な税金を脱税することが他人にそれだけ多くの負担をかけることになる詐欺利得的な行為も、それらを是正するという租税刑法の租税倫理の違反とたたかい、租税倫理を強化することをもって任務とする姿が、ここに印象的に表われるのである。

キリスト教社会論は、税法は良心に義務を負わせるもの、すなわち、納税義務は良心の義務であるということを強調する。そして、「すべての人に、与えるべきものを与えよ。貢を払うべき人には貢を、税を払うべき人には税を、畏れるべき人には畏れを、尊ぶべき人には尊敬を与えよ」(ローマ書)と。

マターン (G. Matern) は、租税倫理について次のようにいっている。租税刑法は、純粹刑事法であり、租税刑法については、さらに租税収入の確保と反租税倫理 (Steuerunmoral) と闘うということがつけ加えられなければならない。このような租税刑法の使命は、国家の任務の遂行を可能にするために増大している。現代の法的、社会的文化国家においては、その巨大に増大した不可避的な使命の遂行

のためには、非常に多大な金銭的手段を必要とする。これらは、何よりも、法律的に課せられた租税負担の方法によって取立てられなければならないが、国家の財政状態にとって重要なのは、できるかぎり多くの収入を得るということではない。むしろ、法の効力によって義務づけられる税が取立てられなければならないということが問題なのでなければならぬ。反租税倫理と闘い、租税倫理を促進するということは、法律的に配分された租税負担が税法に適合して正しく公平に遂行されることにおいてのみ可能である。しかし、租税負担は立法者―社会的關係の評価―のみによって正しくかつ平等に課せられるだけでなく、實際上、法に適合して行なわれなければならないのである。不正な方法で納税義務を免れる納税義務者の数が多いと、財政的必要性を満足させることができなくなる。そこで立法者は新しい租税負担を課さなければならなくなる。それは自己の納税義務に忠実である納税義務者にかぶさってくることになる。不正な方法で義務を免れる者の数が多ければ多いほど重く、したがって、税法によって課せられた租税負担は、最大限可能な方法によって、実務的にも、法に適合して、正しくかつ平等に行なわれなければならないのである。これは、実質的正義の表現として法治国家にとって欠くことのできない要請である。そして、これらの要請は、刑法的保護なしには実現されない。われわれはおのの刑罰の倫理形成的効力を顧慮しないわけにはいかない。税法は、租税刑法が守らなければならない高度の社会倫理的作用を充たすものである。脱税の実現は誠実な納税者である経済的競争者の地位を不利益に狂わせることとなり、市民が要求する経済統制処置は、脱税によって効力のないものにされてしまう。また、ドイツの経済利益を侵害することも度々である。ゲザムトハイト (Gesamtheit) を侵害し、すべての誠実な納税者ことに競争者を侵害する。一般犯罪の多数のものと同様の租税犯 (殊に脱税犯) との間の重要な区別は、後者は許されない動機でもって、より広範な危機をまねくところ⁽⁶⁾に存する。他の脱税をしようとしなかった者までも、脱税をしようという気持にさせ、罪惡の開拓者 (Pionier des Bösen) となる。また、脱税は私人の詐欺と結び合わされることもまれではない、と説いている。

このことから明らかかなように、適正な租税収入と課せられた租税負担の公平かつ平等な遂行を確保すること、そのことによって国家の機能と国家の財政経済的な面の保護は、純粹刑事法によってのみ実現されるとし、伝統的な刑事犯、行政犯に区分して、租税刑法を倫理

的色彩のない形式犯的なものに組入れることはできない。この意味で、租税収入は、公共の利益にとって重要なものであり、刑罰による制裁を必要とする倫理的に重大な侵害または危殆化であるとしている。

租税刑法が、自然的または自然法の犯罪と技術的または国家の意思によってのみ生れた犯罪という区分のうち、後者に属するものでも、ドイツの学説および近時のわが国の学説が指摘するように、倫理的性質の有無を区別の標準とすることは、今日ではもはや根拠のないものであるといえよう。

従来、租税犯の侵害の目的物は、国家の租税高権と見られ、国家の行政であるともいわれたが、今日では、租税の完全正確な収入に対する国家の請求権であり、租税の完全正確な収入に対する公共の利益と考えられ、なお租税犯にあっては、侵害の目的物よりは、むしろ侵害の方法が重要であり、その侵害の方法は多くの場合自己（または他人）の利益のために欺くことである。それは詐欺の領域に属し、租税犯はしばしば詐欺と競合すると考えるのがドイツの通説でさえある。

- (1) 一般に租税危害犯という名称は用いられず、秩序犯という用語が採用されているが、秩序犯は秩序罰 (Ordnungstrafe) を科せられる単純な行政上の義務違反を指すので、危害犯の方がより適切である。ちなみに、ドイツ租税基本法 (Reichsabgabenordnung) 四一三条は一九三九年七月四日の改正では表題として租税秩序犯 (Steuerordnungswidrigkeit) を用いていたのを、一九五六年五月十一日の改正で、本文とも改正し、租税危害犯 (Steuergefährdung) とした。なお、ドイツの秩序違反に関する法律の解説としては、H. E. Roßberg, Gesetz über Ordnungswidrigkeiten, Kommentar, 2. Aufl. 1958, 法務資料第三八九号、富田豊訳。
H. J. Bode, Recht der Ordnungswidrigkeiten, 5. Aufl., ドイツの秩序違反に関する法律は、一九六八年五月二四日に改正された。

- (2) 板倉宏「租税刑法の基本問題」四頁に租税危害犯の説明が詳細に記されているが、他に危害犯という用語を用いている文献はわが国では未だ見当たらないようである。

- (3) 反対、東京高裁昭二九、八、二五(高刑集特一卷五号) 被告人は昭和二八年一〇月一九日頃前記イースタン・トレーダー号が香港に碇泊中すでに関税その他を免れるため同人の板壁の内側に前記時計を紙包のまま隠匿し、翌月二日横浜港に入港したものであるか

ら関税物品税等を遁脱しようとする目的でその準備行為をなしていたことは明らかである。しかし物品税法第一八条第一項第二号は「詐偽其ノ他不正ノ行為ヲ以テ物品税ヲ遁脱シ又ハソノ遁脱ヲ図リタル者」と規定せられており、その後段の規定は通常の文理解釈に従えば、所論のごとく未遂の非同号前段の「詐偽其ノ他不正ノ行為ヲ以テ物品税ヲ遁脱」することを要件とする物品税遁脱犯を實行する意図のもとになすすべての準備行為をも処罰の対象とし、その準備行為自体に詐偽その他の不正の行為のともなうことを必要としないものと解すべきこと、予備行為の本質にも合致し、また昭和二十八年二月二十八日法律第六号による改正前の酒税法第六一条第一項第三号の規定及び昭和二十五年四月三〇日法律第一七号による改正前の関税法第七五条本文の規定の解釈上からもこれを首肯し得べきところであるが、ひるがえって物品税法全体のたて前から考えれば物品税については、酒税における場合とは異なり、詐偽その他の不正の行為を以て物品税を遁脱しようとする意図のもとに物品税法第一一条所定の物品の材料を購入する行為のごときははいまだ処罰の対象としないものと解せられるのであって、果して物品税法第一八条第一項第二号の規定が物品税遁脱犯の予備行為をも処罰の対象としてゐるか否かは全く不分明といわざるを得ず、むしろこれを処罰の対象としていないものと解するのを相当とす。云々 なお、大正十一年二月の第四五回の帝國議會における所得税の改正原案によれば、遁脱しようとした者に対しても罰則を適用することとしたが、衆議院において審議の結果、穩当を欠くものと認めてこれに関する条項を削除している。

(4) 最高裁第二小法廷、昭和二十四年七月九日判決税務訴訟資料六号一一一頁「現行法第六九条第一項は詐欺その他不正の行為によって所得税を免れた行為を処罰しているがそれは詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限るのである。それ故もし詐欺その他不正の行為を用いて所得を秘し無申告で所得税を免れた者をもより右規定の適用を受けて処罰を免れないのであるが、詐欺その他不正行為を伴わないいわゆる單純不申告の場合にはこれを処罰することはできないのである。云々」。

(5) 刑事犯と行政犯との区別に関する諸見解については、板倉「基本問題」五頁以下。

(6) マターンの租税倫理に関する引用は、板倉、「基本問題」六四頁以下を参考とした。なお、租税倫理に関する文献として、R. Geetzelen, *Das Problem, "Steuermoral und Steuerstrafrecht"* Festschrift für Edmund Mezger zum 70. Geburtstag, S. 383 ほか、板倉同著で特に詳述をわけてゐる。

第二章 租税刑法の特色(租税刑法と他の行政刑法との異同)

第一節 総則

(1) 定額刑主義の廃止

現行租税法の罰則には自由刑が規定されているが、自由刑が租税犯に対する刑罰制裁として採用されたのは、昭和一九年の税法改正からであつて、それまでの租税法犯に対する刑罰制裁として租税罰則が採用していた刑罰は一貫して罰金または料料による財産刑だけであり、ことに脱税犯に対しては「所得金高ヲ隠蔽シテ通税シタル者ハ其通税金高三倍ノ罰金ニ処ス」(明二〇、三、二三勅令第五号、所得税第二四条)とするいわゆる定額財産刑主義を採用していたのであつて、裁判官に対し量刑の余地を全然与えない性質のものであつた。この点において、租税犯に対する処罰は、刑事犯に比してはもちろん、一般行政刑法に比しても著しい特色を持つものであつた。それは、脱税犯に対する処罰が、刑事犯に対する処罰のように罪悪性を処罰するためのものでなく、國家に財政上の損失を生ぜしめないことを担保することを目的としたからに外ならない。⁽¹⁾

また、「自首スル者ハ其税金ヲ追徴シ其罪ヲ問ハス」または「自首スル者又ハ稅務署長ニ申出デタル者ハ其ノ罪ヲ問ハス」とするいわゆる自首不問罪が採用されていた。刑法四二条一項は「罪ヲ犯シ未タ官ニ發覺セサル前自首シタル者ハ其刑ヲ減輕スルコトヲ得」ることになつてゐるが、脱税の場合は、全くその罪を問わないこととしていたのは、結局國家に財政上の損失を来さないで終つたからであり、税法罰則の大きな特色の一つとなつてゐた。

しかしながら、このような定額刑主義も、昭和一九年における各種間接税罰則の改正によつて、まずその一端が崩壊し、酒税法、物品税法、砂糖消費税法、骨牌税法等の改正により、これらの租税に関する脱税犯に対する刑罰として、懲役刑があるいは財産刑との選択刑として、あるいはこれとの併科刑として採用され、しかもその財産刑についても、定額刑主義を修正して、情状によつては一定の最高限

と最低限との範囲内で量刑し得ることとし、あるいは定額刑主義を全く廃止して、一般の犯罪におけると同様に、ある程度の幅をもった刑罰を定めて裁判官に裁量の余地を残すこととされるにいたった。ここにおいて脱税犯の処罰に関する思想上の變化、すなわち、脱税犯を処罰するのは、國家に対する財政上の損失を生ぜしめないことを目的とするとか、ないしは課税権の主体に対する損害賠償的性格のものから、一般の刑罰の場合と同じように、脱税のもつ罪悪性、非倫理性に着眼して、これを処罰するという方向へ前進したのである。

そしてさらに、昭和二年には、直接税に申告納税方式が採用されたが、これを契機に、所得税、法人税等の直接国税においても従来
の財産刑、定額刑主義から自由刑を採用し、危害犯等についても自由刑を科し得ることとしたのである。また、酒税等の間接国税についての危害犯に対する刑罰としても自由刑が採用され、ここに従来税法の根幹をなしていた財産刑、定額刑主義は完全にその姿を消し、また、前述の自首不問罪も廃止され、租税犯の自然犯化の傾向が顕著に行なわれていたのであって、この点については他の行政刑法とは何ら異なるどころはなくなったのである。

(2) 特別規定（刑法総則適用規定除外）の廃止

行政刑法の中には、刑法総則の規定中その適用を排除する特別規定が少なからず認められていた。それは税法において特に著しい事実であったが、その他の行政法規にもみられたところである。すなわち、犯罪の不成立、刑の減免、併合罪、酌量減輕に関する刑法総則の規定は適用せられなかった。これら従前の行政刑法に関する特別規定とされるものは、行政法規違反の特殊の性質に基づく要請に応じた立法であると考え、とくに、脱税犯の処罰が國家の財政上の損失を防止するために行ふことの性質に基づくものであると説明されてきたのである。すなわち、行政法規違反を社会的害悪でなく、公法上の義務違反とし、國家の行政目的實現のために、行為者の主観的な面はむしろ不必要とされたのであった。

しかし、行政法規違反が、刑法上の刑罰を科せられるものである以上、それは刑法上の犯罪として理解せられねばならぬのであり、税法においても、脱税犯における定額刑主義の廃止という根本的な變革に対応して、刑法総則の規定適用除外の範囲も著しく縮減せられ、

昭和五年の改正では脱税犯に対する罰金刑のみ刑法四八条二項、六三条および六六条の規定を除外しているにすぎなかった。昭和三年の国税通則法の制定に伴う規定の改正により、これらの刑法総則規定の適用除外規定は廃止され、さらに、昭和四二年の印紙税法の全面改正によって、同法が刑法三八条一項の適用を除外していたのも廃止され、ここに租税罰則が基本的には一般刑事法に包摂同化され、租税刑法の国庫主義的特性というものは、その形骸を全くとどめなくなったのである。

(3) その他、美濃部博士が脱税犯の特色として、とくに他の刑事犯と異なる点として、(1)脱税犯についての責任はもっぱら納税義務者に限られること、(2)納税義務者が未成年者または禁治産者である場合でもその未成年者または禁治産者を処罰すべきものとしていること、(3)法人が事業主である場合には、その代表者または職員を責任者とせず、法人自身を以て責任者と定めていること、(4)未遂罪をも既遂罪と等しく処罰すべきものとしていること、をあげているが、(1)については現在の税法のみならず、他の行政刑法一般に両罰規定が採用され、現在では明らかに妥当しないものというべく、(2)についても同じく、両罰規定が一般化された今日、これをあえて脱税犯特有のものとして解することはできず、(3)も税法特有のものではない。

このようにみてくると、租税脱税犯のもつ民事賠償的なもの、ならびに国庫主義的な租税行政目的の遂行を担保する罰則規定から、一般刑事犯の原則へ移行し、税法のもつ特殊性はほとんど払拭されたといつてよい。しかし、両罰規定、法人の罰則になお一般刑法からの特殊性を指摘される者もあるが、あとに述べるように、両罰規定といえども、刑法の根本原則である責任主義 (Schuld Prinzip) に背馳するものではなく、法人処罰においても、古典的な責任論を一步進めて、責任拡散の理論から、法人の実体を社会実証的に把握し、理論づけることこそ必要なこととされなければならないであろう。

そこで、税法のもつ特殊性が一般刑法に包摂同化された現在、行政刑法の犯罪類を一べつし、その中で、租税刑法の各規定がどのような位置づけにあるか、具体的に眺めて行くこととする。

第二節 各則(現行行政刑法の犯罪類型と租税刑法との比較)

現行の行政刑法は、罰則の形態別に分けると、行政取締的な性格を有するものと、刑事犯に準する性格を有するものとの二つに分類することができる。以下それぞれに分けて検討する。

(一) 行政取締的性格を有するもの

これについては、行政行為の性質上の分類として、次のようにさらに分類することができる。

- ① 無許可、無認可、無免許行為
 - ② その他の行政上の制限禁止違反
 - ③ 行政庁の命令違反
 - ④ 届出義務違反
 - ⑤ 報告、受検査、質問応答義務違反
 - ⑥ 帳簿書類等備付、記帳義務違反
- 以下各違反行為について述べることにする。

① については、行政刑法の最も重要な部分を占めるもので、三年以下程度の懲役と相当高額の罰金を選択的に科し、もしくは任意的に併科しているものが多い。税法の分野では、酒類の製造、販売が免許制になっているので、酒税法にそれが見られるのが唯一である。酒税法五六条一項一号、二号において、酒母等製造の免許または酒類の販売業の免許を受けないで、こうじの製造、酒類の販売業をした者には、一年以下の懲役または二〇万円以下の罰金に処すことになっている。

② ①も広い意味では行政上の制限禁止違反に含まれるが、特に禁止の度合の強いものが多いのが特色である。酒税法では、第四五条の密造酒類の所持等の禁止違反として五六条一項六号等がある。

③ ここでは、法律の規定に基づく事業停止命令など、行政の客体に直接下される命令に対する違反を対象にする。命令には、独立し

租税刑法をめぐる若干の問題

て存在するものと、(たとえば建築基準法による特定行政庁の命令)許可等に附随するものがある。また、作為命令と不作為命令とに分類することもできる。酒税法五九条一項二号が不作為の命令違反としてこれにあたる。

④ 届出義務は、(イ)届出行為自体を作為義務とし、その懈怠を処罰するもの、(ロ)適法な届出を条件に禁止、制限を解除し、届出をせず、一定の行為をなすことを不作為義務違反として処罰するもの、との二種類に分類される。実務的な問題として、届出義務のあることを知らなかったという違法性の錯誤について弁解または届出をするのを忘れていたという弁解が問題となる。ここでは錯誤の問題はしばらくおくとして、税法においては、所得税法一七七条二項、一八〇条二項、二〇六条三項または二二四条二項の規定による届出または通知をしなかったものについては、同法二四二条二項により、一年以下の懲役または二〇万円以下の罰金となっているが、他の一般行政刑法では届出義務違反に対する法定刑は大体罰金刑だけのものである。また、税法では申告義務違反は各税法に散在している。(印紙税法二五条二号の届出義務違反は三万円以下の罰金または料料、酒税法五〇条の二の届出義務違反は五万円以下の罰金または料料)。これは困の課税権遂行の必要上、納税義務者をはじめ、課税物件形成に関与する私人に対し、各種の協力義務を課しているの、申告義務はその意味で重要な要素をなしているのである。

これには、所得税法二四一条、法人税法一六〇条、相続税法六九条、酒税法五六条一項三、四号は、前述の届出懈怠と同じく一年以下の懲役または二〇万円以下の罰金(情状により刑を免除する規定も同じ)であり、酒税法五九条一項一号、物品税法四五条三号は一〇万円以下の罰金または料料で、酒税法六〇条一号、物品税法四六条二号、印紙税法二四条などは五万円以下の罰金または料料となっている。このように、申告義務といっても、課税標準または税額を直接申告して租税債務を一義的に確定させる行為の義務違反が、他のそれよりも科刑上重くなっているのは、けだし当然のことといえよう。

⑤ 報告、受検査および質問応答義務等は、一般に許可等の処分を附随して課されるものが多い。しかし、租税はその課税権に基づき、法律の定める課税要件に該当するすべての者に対し、一般の標準によって、収入を得る目的をもって公法上の団体が課する金銭的給

付であり、検査、質問権はその担保として、いいかえれば、申告納税制度を担保し、適正、公平な課税を実現する行政手続きであるところにその特色があり、許可等の処分に附随して課される一般的行政刑法の規定とは大いにおもむきを異にしているといえよう。したがって、たとえば建設業法のように「当該都道府県知事は、……特に必要があると認めるときは、その業務、財産もしくは工事施行の状況につき、必要な報告を徴し、または当該職員をして営業所その他営業に関係のある場所に立ち入り、帳簿書類その他の物件を検査させることができる」(同法三二条一項)と規定され、同法四七条四号には「第三二条一項の規定による報告をせず、又は虚偽の報告をした者(二万円以下の罰金)」とされている。懲役刑があるのは税法のみであって、このことがとくに税法の質問検査を強力なものにしており、許可等に附随してなされるものでなく、規定上、常に間接強制を伴うところに特色がある。この点、労働基準監督官の権限ほどは強力ではないにしても、間接強制による質問検査権の行使については、種々の問題を提起する。この点については、第四章で、改めて述べることとする。

質問応答義務違反罪についての構成要件は、当該公務員の質問に対する不答弁もしくは虚偽の答弁である。不答弁罪については、答弁者が自己に刑事責任を招くおそれがあるときに憲法三八条との関係が問題になる。質問検査権と黙秘権との関係は、従来、種々論じられたところであって、大きく見解の分れるところである。論点を整理する意味からも、ここでこの問題についてその概論を述べておく。

憲法三八条は、「何人も自己に不利益な供述を強制されない」と規定し、いわゆる黙秘権のあることを保障している。そこで、質問検査権の実施にあたって、納税義務者等の被調査者が不答弁、虚偽答弁をした場合に、刑罰制裁の下におかれて、自己に不利益であっても真実を供述することが間接強制されているわけである。このような質問検査権が違憲なりや合憲なりやが問題となる。大体、通説は、憲法三二条から四〇条までは刑事手続についての規定であるから、憲法三八条はまた刑事手続に関する規定でなければならぬ。したがって、課税目的上の質問権限のような行政手続についてはおおよばないのだ、という説が有力である。判例もその第一として、憲法三二条一項は犯罪捜査のために行なわれる強要のみを禁止した規定であるとの見解に立っている。これは麻薬取締法に関する昭和三十一年七月一八

日の最高裁判所のとる見解であり、第二は、憲法三八条一項にいう「不利益な供述」とは、自分が刑罰を科せられ、または、より重い刑罰を科せられることの根拠となる事実、別言すれば、犯罪事実の供述をいうのであるとの前提に立ち、行政上の質問権は犯罪事実そのものの供述を強要するものではないから合憲であるとする。氏名の黙秘権に関する昭和三二年二月二〇日の判決、密入国者の外国人登録申請義務に関する昭和三十一年二月二六日の最高裁判所の判決はこの見解である。第三に、申請により許可または免許を受けて一定の業務を行なう者に対して行使される行政上の立入検査権は、すでに黙秘権の放棄の意思が含まれていると認めべきだから、合憲であるとす。麻薬取締法に関する昭和二十九年七月一日の最高裁判所の判決はこの見解を示している。この合憲説のうちでは第二の説がほぼ通説といつてよいであろう。

そこで、違憲論の立場からはこの点につき、憲法三八条が、米國修正憲法に由来するのであるが、わが國の憲法は単に「何人も自己に不利益な供述を強制されない」、といっているだけで、米國修正憲法のように「如何なる刑事事件においても(in any criminal case)」というように限定しておらず、前条の三七条に「刑事事件において」という字句が特に加えられており、通説のいうように、憲法三一条から四〇条までが刑事手続に関する規定であるというならば、ここに「刑事事件において」という字句を特につけ加える必要がなかったのではないか。また、これらの規定が、刑事事件だけについての規定というならば、憲法三二条の裁判を受ける権利は、刑事民事の裁判をいうのであって、必ずしも刑事事件のみとはいえない、という反論がなされている。

私見としては、憲法三八条のいう「不利益な供述」という中には納税義務のごときは含まれないと解する。ただし、調査による納税者の受忍義務は、憲法三〇条の國民の納税の義務の本来的なものであり、これを懲罰的なものと同一に考えることはできないのである。だからといってこの問題がすべて解決したとはいえない。すなわち課税目的上の質問をされた場合に、黙秘権を認むべき場合があるかどうかという問題について、課税目的上の質問に答えることが、刑事上の不利益をきたすような場合があれば、この場合には黙秘権があると考へるのが憲法の精神にも合致するであろう。行政上の質問権は實際上の必要からこれを認むべきは当然としても、このように、その法

的限界をどのように画するか、また、行政上の質問権の行使によって保護される公共の福祉と、黙秘権によって保護される私益、すなわち基本的人権の保護との比較衡量を行なって、犯罪事実の供述の強要が私益に対する重大な侵害であることを認めつつも、それなくしては公共の福祉が回復すべからざる程度に侵害されることになる場合には、それも許されると説明することがはたして妥当かどうか、問題はあられると思われるのである。

⑥ 帳簿備付、記入等の義務は、報告義務と同様、許可等の処分⁽¹⁾に附属して課される典型的な作為義務である。構成要件は、帳簿等への不記載と虚偽記載である。虚偽記載については、実質的な虚偽を必要とすると考える。税法の面では、間接税にその例がみられる。たとえば、酒税法五九条一項三号、物品税法四六条三号、入場税法二七条七号等である。問題となるのは直接税における記帳義務違反の罪である。この点については、昭和三七年度の国税通則法制定に関して、大いに論議をよんだ問題であって、結局現行通則法には制定されなかった。

アメリカ、西ドイツでは、一般的な記帳義務は早くから認められており、申告納税制度を真に実効たらしめるものは記帳なくしては、制度のもつ実質的な運営は期しがたいと信ずる。法人税は当然として、少なくとも所得税における事業所得者、山林所得者、不動産所得者（これらは青色申告の承認の限度となっている）⁽²⁾までは、この記帳義務を法律上明定することが望ましいと考える。

(二) 刑事犯に準ずる性格を有するもの

- ① 詐欺的な行爲（不正受給、不正受免許）
 - ② 背任的な行爲
 - ③ 秘密漏泄・竊用
 - ④ 特別贈収賄
 - ⑤ 設備損壞等による危険発生
- 租税刑法をめぐる若干の問題

以上にはば分類されよう。

① 詐欺的な行為に対する規制は、金銭その他の物の不正受給と、不正受免許、受許可等に大別することができる。不正受給には生活保護法八五条、国民年金一一一条等があげられる。不正受免許、受許可等が刑法二四六条の詐欺罪に比べて異なるところは、相手方(行政)が欺罔に陥って処分行為をなすことを要件としていないものが多いことである。手段は、「詐欺の行為により」、「虚偽又は不正の事実に基づき」、「不正の手段により」、「詐欺の手段により」等となっているが、税法では、従来「詐偽その他不正の行為により」となっていたが、現行法では「偽りその他不正の行為により」という文言にほとんど改められた(所得税法二三八条、法人税法一五九条等、もっとも、資産評価法二二四条、入場税法二五条等は詐欺の用語がそのまま残っている)。また刑法二四六条は、本来個人財産権の保護をはかるものであるのに対し、所得税、法人税等の通脱行為は、課税権という国家的法益の侵害を対象としているもので、刑法上の詐欺罪にはならないのである。しかし、その侵害方法、行為の態様といった面では通脱行為と詐欺利得は類型的に同じものといえる。とくに、酒税、物品税等の間接税の通脱行為は、これらの租税の実質的負担者は第三者であり、税は転嫁されており、これを納付しない行為は横領、背任的性格をもつといえる。ドイツ、スイスでは、脱税犯を詐欺とは密接な関連を有する同類のものとしており、トレーガー(H. Troeger)は、「脱税の利益のために詐欺罪を科することを妨げる理由は毫もない」とい⁽³⁾う。シュナイデウイン(K. Schneiderwin)も、「詐欺に関する章の他の拡大が真剣に考慮されるべきであろう。租税基本法三九六条の脱税は、租税利益の不正獲得および租税の減少の惹起という二つの形態において、一つ一つ固有の詐欺に対応して、詐欺のほかに真正の⁽⁴⁾Lex Specialisである。このことが、刑法典における並置によって表現されるのは、体系的には的を射たことになるだろう」とさ⁽⁴⁾えているのであって、ドイツでは、租税脱税犯(Steuerhinterziehung)と詐欺(Berug)とを同列に論ずるのは通説となっている。

いずれにせよ、「虚偽又は不正の事実」「詐欺行為」「不正の手段」等によって受許可等の処分を受けることが要件になっているが、担当の公務員を欺罔した場合はもちろん、贈賄して処分させた場合にも不正受許可罪等が成立すると思われる。租税の通脱犯については、

事実上税の免脱を得ることをもって足り、免除等の処分を得る必要はない点で他の行政刑法とは異なるのである。

② 公益的色彩の強い法人組織法（たとえば、協同組合法等）に背任的な行為に対する規制があり、刑法二四七条の背任罪の補充規定たる性格をもっている。間接税については、横領、背任的な性質を具備していることはすでに述べたが、不納付犯、つまり特別徴収制度を採る租税において、租税徴収義務者がその義務を怠り、納税義務者より徴収して納付すべき税額を税務官庁に納付しないことにより、租税収入の減少を実現せしめることをもって構成要件的内容とする租税犯である。源泉徴収義務者の法的地位に関しては、国税通則法一五条がその義務にふれており、その法的性質について種々論議がなされているが、その点はしばらくおくとして、不納付犯が背任と構成要件的内容が類似、同様の罪質を有していることには疑いのないところである。背任罪の法定刑は五年以下の懲役または千円（五〇、〇〇〇円）以下の罰金となつてゐるが、行政刑法の場合、三年以下の懲役または罰金は二〇万円以下一万円までとなつており、ほとんど任意併科されている（中小企業団体の組織に関する法律一〇二条、農業協同組合法九九条、労働金庫法九九条など）。税法の場合は、所得税法二四〇条、通行税一三条のように三年以下の懲役もしくは一〇〇万円以下の罰金と、罰金額の高いのが注目される（併科される点では同じ）。これは一般行政刑法とちがひ、直接国家の収入を侵害するという性質によるものと解され、この点が税法のもつ特別な財政犯の性格を表わしているといえよう。

③ 秘密漏泄等に関する規制は、公務員法、准公務員（公社、公団、事業団、政府出資会社等の役員）に関する法律、その他公益性の強い職業に関する規制中に存在する。刑法三三章の「秘密を侵す罪」が親告罪であるのに対し非親告罪が多く、概して法定刑も重い。その中でも各税法の規定する法定刑はとくに重く、他が一年以下の懲役刑であるのに比し、二年以下の懲役刑である。これは租税が直接国民の財産権に対して作用することから、とくにその秘守義務については重くなつてゐるためである（罰金は三万円で、それよりも重いものもある。たとえば、特許法、実用新案法、意匠法、証券取引法等）。税法関係についての他の特色は、当該職員が国家公務員であり、国家公務員の秘密漏泄罪と重複する。しかし、公務員法には窃用罪がないから税法における窃用罪の存在意義があり、また、公務員でない

職員（アルバイト等）についても、税法はその規定上秘密漏泄罪を適用できるものと考え（規定によると、所得税に關する調査に關する事務に従事している者または従事していた者が、その事務に關して知ることのできた秘密を漏らし又は盗用したときは、となつてゐる）。租税秘密の侵害に關する税法の規定が各税法にそれぞれ存在することについて、十分な理由があるであらうか、疑問である。その実質は明らかに刑事犯であり、ドイツでは職業秘密違反として刑法典に組入れるべきだとの説さ⁽⁶⁾えある。

④、⑥の特別贈賄、設備損壞等による危険発生については、租税刑法には特別法としてとくに問題がないので省略。

第三節 他の近接法との類似性

租税刑法における特別規定として、その特色を有するものに通告処分がある。間接税に關する犯則事件については、現在国税犯取締法の規定による通告処分の制度があり、税務署長（または国税局長）は、間接国税に關する犯則事件について、犯罪の心証を得たときは、直ちに告発する場合を除き、罰金もしくは科料に相当する金額を指定の場所に納付すべき旨を通告することとされている。この制度は、間接税に關する犯則事件に、印紙税法違反や酒類密造犯のような特殊の事犯もあつて、事件の發生件数がきわめて多く、通常の刑事手続のみによつて処理することは双方の手続の煩雜さからみて適当でないと認められること、証拠の収集およびそれに対する価値判断に専門的な知識と經驗を必要とすること等の特殊な事情にかえりみて設けられたものであり、租税の分野での特殊な制度であり、他の行政刑法には全くみられないものであつた。

ところで、最近の交通犯罪の激増は誠に驚くべきものがあり、交通事故による死者は昭和四三年には一万四千人余に達し、負傷者は八二万八千余人で、四四年は死者もついに一万六千人を超えてしまつたのである。犯罪の検挙数もこれに比例して増加し、四三年では交通事故のうち、業務上および重過失致傷事件の検察庁の新規受理件数は四万三千五百〇件、道路交通法違反事件新規受理件数（人員）は四五七万人余で、合計では五〇〇万人を上回る人員となつており、全事件数の実に八〇%以上を占めてゐるのである。⁽⁷⁾世論が、自動車事故事件激増の現況を、交通戦争と名づけて、この撲滅に深い関心を寄せてゐるのも誠に理由のあることである。このように激増する交

通犯罪の中でも、新規受理人員数が毎年四〇〇万人を超えている道路交通法違反事件の処理のあり方には問題が多い。裁判、検察、捜査機関のかなりの部分が、殺到する同法違反事件の処理に忙殺され、一方では、数百万人におよぶ国民が、毎年前科者となって行くのは、まさに「一億総違反」という言葉もい過ぎとはいえない実情である。このような事態に対して種々の対策がとられ、昭和二九年には交通事件即決裁判手続法が制定され、さらに、昭和三八年には交通切符制度が採用された。そして根本的な改善を図った「道路交通法の一部を改正する法律」は、軽車輛を除く車輛等の運転者がした運転に関する違反行為であって、危険性の高い違反行為を除いたものを反則行為とし、これを犯した者を特定の場合を除いて反則者としている。そして、これら反則者に対して、警視總監または警察本部長が、法令に定める一定額の「反則金」の納付を通告し、(道路交通法一二七条) その通告を受けた者が、一定の期日までにこれを納付したときは、その違反行為にかかる事件について、公訴が提起されなくなり、納付がなかったときは、通常の刑事手続が進行することとされている(同法一三〇条)。

ところで、この通告処分が実施された昭和四三年七月から同年十二月までのこの制度の運用状況をみると反則事件の占める割合は七十二・一%に達している。⁽⁸⁾ 通告処分は、このように大量回帰的な行政処分につき、国家のためにも犯罪者のためにも極めて便利で、かつ、不利益のない通告処分を認めることは不当なことではなく、このような特別手続を認めるという政策的、合目的考慮は責任主義の趣旨に反するものではない。⁽⁹⁾

(1) 当時の脱税犯の法律上の特色については、美濃部達吉、行政刑法概論、一七〇頁以下。

(2) 記帳義務の詳細については、国税通則法の制定に関する答申(税制調査会第二次答申)及びその説明七〇頁以下ジュリスト二五一号「国税通則法をめぐって」、一七頁。

(3) H. Troeger, Steuerstrafrecht, 2. Aufl., 1950, S. 91. Steuerhinterziehung (§ 396 AO) und Betrug (§ 263 StGB)

Über das Verhältnis der Steuerhinterziehung zum Betrug im Sinne des § 263 StGB ist im Gesetz nichts gesagt, Im StGB, auch nach seiner neuesten Fassung, findet sich keinerlei Hinweis, und die AO schweigt absichtlich, weil, wie
租税刑法をめぐっての諸問題
一五十一

sich aus dem Protokoll des Ausschusses ergibt, "kein Grund bestand, die Bestrafung wegen Betrugtes zu Gunsten der Steuerhinterziehung zu verhindern, andererseits kein Bedürfnis vorlag, gewöhnliche Fälle, in denen die Täuschung nur zur Abwehr erfolgte, als Betrug zu bestrafen". 444 Troeger-Meyer, Steuerstrafrecht, 3 Aufl., S. 108.

④ K. Schneidewin, S. 210. Materialien zur Strafrechtsreform, I. Band, Gutachten der Strafrechtslehrer,

Steuerhinterziehung Ernstlich zu erwägen aber wäre noch eine andere Erweiterung des Abschnittes über den Betrug.

Die Steuerhinterziehung nach § 396 RAbgO entspricht in ihren beiden Gestalten, Erschleichung von

Steueranteilen und Bewirkung der Verkürzung von Steuern, Stück für Stück dem eigentlichen Betrug und ist eine echte *lex specialis* neben ihm. Dies durch eine Nebeneinanderstellung im Strafgesetzbuch zum Ausdruck zu bringen,
.....*システムの租税詐欺のシステム* A. Albertini, Der Steuerbetrug in System der Steuerstrafnormen.

⑤ 源泉徴収義務者の法的地位のシステムは、須貝修一「源泉徴収義務者の法的地位の問題のシステム」税法季刊三八卷一頁参照。板倉「基本問題」二三八頁。

⑥ Schneidewin, a. O., S. 187 Verletzung des Steuergeheimnisses (租税秘密の侵害)。シトナイマウインは、租税秘密の侵害に関するシステムの租税基本法の四二二条を「職業秘密違反として刑法典に」したがって「官職および職業義務に対する可罰的行為に関する章に組入れること」を強く推してやうである。Dringend empfehlen möchte ich dazu auch, dem jetzigen § 412 RAbgO über die Verletzung des Steuergeheimnisses in das Strafgesetzbuch als Verstoß gegen das Berufsgeheimnis und damit in den Abschnitt über strafbare Handlungen gegen die Amts- und Berufspflichten einzureihen, worin EG. in seinem § 338 bereits vorangegangen ist, aucheind auch ER in seinem ganz allgemein gehaltenen § 133.

(7) 昭和四三年、犯罪白書、二二四頁。

(8) 昭和四四年、犯罪白書、一〇三頁。

(9) 板倉「基本問題」二一四頁以下。なお、交通反則通告制度の問題については、板倉、道路交通法の一部改正—交通反則通告制度をめぐって。法律時報三九卷一〇月号、同、交通違反処理の実態と交通反則通告制度、ジュニスト三八三号、植松正、交通反則金通告制度の意義と問題、法律のひまは二〇卷五号。吉田淳一交通反則通告制度について、法曹時報第二〇卷六、七号。その他。

第三章 遁脱犯における責任の問題

第一節 遁脱犯における故意の範囲

所得税法二三八条、法人税法一五九条は「偽りその他不正の行為により税を免れたものは」と規定されている。そして遁脱犯における故意は、概括的な故意で足りると解され、判例もこれを認めてきた。すなわち、虚偽申告に例をとると、申告所得が正当な実際所得より少ないという認識があれば十分であり、売上脱漏あるいは架空仕入等の不正行為により所得を簿外に計上した場合には、このような不正行為のため申告した所得が正当な実際所得より少なくなっているということの認識があればよいということである。さらにいえば、申告所得と実際所得との差額の全部について、その差額がいかなる勘定科目のいかなる脱漏額によって構成されているかというところまで認識する必要はない。申告所得と実際所得との差額を構成している勘定科目の一部について認識があればよく、この勘定科目の脱漏額の正確な額まで知っている必要はないのである。また、帳簿その他においては不正な行為を行わず、申告の際に申告のみ虚偽のものを提出する場合は、申告所得が実際所得よりも少ないということを知っているだけでよい。そこで、問題となるのは、遁脱所得額についていかに考えるかが問題となるわけである。故意がある場合には、遁脱所得と実際所得との差額全部であるとするいわゆる全税額説といわれる説がそれである。この説によれば、所得の概念を不可分のものと解することから出発している。最終的な所得を算出するための計算過程においては所得を可分なものとして取扱うが、その結果算出される所得というものは不可分なものであるということである。

所得税では、事業所得についていえば、総収入金額から必要経費を控除したものが所得として認識される。法人税では、総益金から総損金を控除したものであって、プラスの要素とマイナスの要素との混合した結果によって算出されるが、その結果でた所得は概念的に不可分なものであるとする。たしかに「所得」⁽¹⁾それ自体は抽象的概念上の存在であり、不可分なものであるとしても、生活的な事実として、それが計算される過程は、個々の取引行為、その事実を益金、損金または収入、支出等の測定基準によって認識し、認識されたとこ

るの集積を通じて計算されるものであるから、この限りにおいて可分なものである。これらの事実の計算認識の過程こそ行態として刑法の評価対象とされるもので、単に算術的、哲学的な思弁に基づく所得の結果的不可分とする考え方には賛成し得ない。

ところで通脱犯は、納税義務者が正当に納むべき税金を故意に免れることによって国庫の利益を侵害するという実体を備えた実質犯であり、その一般的類型は「偽りその他不正の行為」によって所定の所得税または法人税等を免かれたことが特別構成要件である。そしてこの実行行為と結果との間に因果関係の必要なことはいうまでもない。具体的には(1)その申告期限として法定されている期日の経過までにおいて納税義務者より虚偽の申告がなされ、その納付すべき正当の納税義務を過少ならしめてその不足額を免れたとき、または、(2)納税義務者が虚偽の事実、たとえば、名義の仮装、二重帳簿の作成等を積極的に作為しておきながら、その虚偽の事実を利用する意図をもって法定の申告納税の期限の経過するままに放置し、正当に納付すべき税金の納税義務を回避して、その税額を免れたときはもちろん、いわゆる無申告脱税犯の場合も通脱犯が成立することになるが、名義の仮装、二重帳簿の作成等の所得秘匿行為を伴う過少申告の場合は、事前の秘匿行為は単なる準備行為で過少申告のみが通脱犯の実行行為とみる説と、両者を共に実行行為とみる説とに分れる。前者を制限説といい、後者を包括説という。制限説によれば、各種事前の秘匿行為をしても常に必ずしも過少申告または無申告が行なわれるとは限らないのであって、申告に際してはこれを修正し、正当額を申告する余地は残されているのであるから、このような不安定な地位にある事前行為をもって実行行為とみるべきではなく、いやしくも実行行為という以上は、脱税の結果を必然的、決定的に招来する過少申告または無申告行為に限定すべきであり、因果関係もまた、この過少申告ないし無申告行為との間について検討すれば足り、故意ある過少申告に限定して論ずる限り、事前の所得秘匿行為は、その後の過少申告における故意を証拠づけるものとしての意味を有するに過ぎないとする。

そして、この見解においては、事前の所得秘匿行為をさらに不正の行為としてとりあげる必要はなく、それらは準備行為と評価すれば足りるとするのである。

包括説によれば、虚偽申告行為とともに、虚偽帳簿の作成その他の不正行為が行なわれた場合においては、単にこの虚偽申告行為のみならず、それ以外の不正行為もまたともに通脱犯の実行行為を構成するものである、とする。

この見解に対して、さきにあげた制限説から、次のような反論がなされている。すなわち、虚偽帳簿の作成等の虚偽申告以外の行為により隠匿した所得額と虚偽申告によって隠匿した所得額とが一致しない場合には、そのいずれの所得額を採って当該通脱犯における隠匿所得額となすのか不明であり、包括説によると、事前の所得秘匿行為による所得秘匿額と過少申告による所得秘匿額に差異がある場合、ことに前者が後者より大きい場合、事前の所得秘匿行為も実行行為であるとしながらこれによる秘匿額を採らず、これより少ない後者の額をとることにについて納得のゆく説明を与えることができないであろう、とし、さらに、包括説は、通脱犯を、抽象的に、すなわち構成要件的に観察した場合におけるその構成要件要素としての不正行為の概念と、これを具体的に、すなわち現実に審判の対象として採り上げた場合における当該通脱犯の実行行為の概念とを混同している点に理論的な欠陥が見出される、⁽²⁾ というのである。

これに対して、包括説をとる論者から結論的に次のような反論もなされる。すなわち、事前の所得秘匿行為は不正行為の意義にてらしめてこれに該当するのであって、しかも過少申告通脱犯も無申告通脱犯もひとしく同じ通脱罪に該当するにもかかわらず、過少申告通脱犯に限って事前の所得秘匿行為が不正の行為でないとする理由はないからである。制限説は、不正の行為と因果關係が別個の構成要件要素であることを看過したため、事前の所得秘匿行為が、その後過少申告があったときは不正の行為に当たらなくなり、その後申告がなかったときはこれに当たるといふ奇妙な結論に達した⁽³⁾ものと思われる、と説明される。

思うに、いずれの説を正当とするかは、結局、不正行為の本質をどうみるかによってその見解を異にすることになり、いずれが正しいか一概に判断し難い問題であるが、実務面では、制限説の方が理解しやすく、理論的には包括説がまさっているように思われる。いずれにせよ不正行為は故意犯であり、実際所得と申告所得との差額全部が通脱所得となる全税額説をとれば構成要件該当性を有するものと、犯罪の成否はあげて責任論の分野に移そうとするのであって、この見解を貫ぬくと、脱漏所得金額の中に故意行為のみならず、過失によ

る脱漏部分（従来、準犯あるいはその他所得として実務上区分していたもの）をも含むことになり、通脱犯が故意犯である以上正当ではない。

故意ありといえるためには、通脱額につき認識が必要であり、それは必ずしも正確な通脱額を具体的に認識している必要はないが、単なる計算ちがいはもちろん、行為者が、納税義務がないものと信じ、そう信ずることに過失がなければ、かく信じた勘定科目については通脱額に算入するのは妥当ではないであろう。このように、通脱額の認識について全体として通脱の認識があれば、客観的な通脱額全体について故意が成立するとみるいわゆる全税額説は、刑法三八条二項の趣旨にももつることになり、責任主義の立場からも再考されなければならぬ⁽⁴⁾と思われる。

さらに、青色申告書の提出の承認を取消した場合において、特典の取消による所得を通脱所得の中に入れるべきかどうかについて論議があるので、この点について簡単に触れることとする。

積極説（前述した全税額説主張者によって支持されているようである）によれば、青色申告者は青色申告の特典を受ける際に不正なことを行なえば青色申告が取消され、取消されれば前にさかのぼって特典が取消になり、特典により課税の対象となっていなかった所得に課税されることとなるのを認識していたのであるから、申告当時においては特典の取消による所得の課税を未必的に予見しているから、通脱犯の所得の中に特典の取消による所得を当然含ましめるべきであるとする⁽⁵⁾。しかし、青色申告書提出承認の取消は、税務署長による裁量行為であり（法人税法一二七条一項、所得税法一五〇条一項）、しかも、申告時においては取消しがない以上、遡及的に取消しが行なわれたとしても、それは取消しの効果であって、申告時に損金として算入した行為が、その取消しという行政処分によって、それも裁量によって行なわれる性質のものである以上、さかのぼって不正行為になるものとみなされる理由はないといわなければならない。

第二節 法律の錯誤と法律の不知

一 故意と違法性の意識

故意の成立につき違法性の意識ないしその可能性のあることが必要であるかどうかは、学説上も大いに争われ、刑法上最も困難な問題である。そして、判例は、(1)違法性の意識はもとより、その意識の可能性すら必要としないとする。大審院の判例としたところで、最高裁判所もこの判例は維持されている。刑事犯たと行政犯たとを問わず一律に法律の錯誤は故意を阻却しないとす。 (2)違法意識必要説は、故意の成立に違法の意識を必要とするもので、この中にもその違法の意味を単に形式的違法性として論ずるものと、実質的違法性として論ずるものがあって、また、その中に、一般的に故意の成立に形式的違法性の意識は必要でなく、実質的違法性の意識は必要であるとするものと、刑事犯と行政犯とを分けて、前者においては実質的違法性の意識を必要とするが形式的違法性の意識を必要とせず、後者においては形式的違法性の意識を必要とするものがある。(3)違法性可能性説、これは故意の成立には違法性の意識を必要とせず、ただ少なくとも違法性の意識の可能性を必要とし、かつ、これをもって足るとする。違法性の意識を欠く場合には何らかの事情があるはずで、その事情のもとでは行為を違法でないと信ずるのがまったく無理もないという場合であれば、非難可能性はなくなるべきであり、責任は阻却されるとするのであって、それは期待可能性の理論と共通の基礎の上に立つ。(4)自然犯法定犯区別説、これは犯罪を刑事犯と行政犯とに分けて、刑事犯においては故意の成立に違法性の意識を必要としないが、行政犯においては違法性の意識を必要とすると説く。この見解は、社会的責任論に基づく見解である。第一の違法性意識不要説は、国家の立場、社会の利益だけを考えて、個人の地位を考慮しない単に法律政策的な見解であるとの批判がなされ、第二の違法性意識必要説は、道義的責任論から出発し、意思の自由を前提としたもので、元來、故意が行為者に対する責任非難を根拠づけるものとされる論拠は、自分の行為が犯罪事実を構成すべき旨認識したときは、それによって当然違法性の意識が生じ、それに基づく行為をなすについての道義的抑制力にしたがうべきであるのにあえてこれを行なうというところにある。この立場を徹底させると、違法性の意識こそ故意責任の中核をなすとの理論になるであろう。⁽⁶⁾第四の社会的責任論に基づく見解は、これをとらない限り、直ちに認めることはできない。

違法意識可能性説によると、要するに、法が故意責任を問うのは、一定の事実を認識した以上、当然それを法規範にあてはめ、それが可罰的違法性ありとされる事実へ属する旨正しい解答を出し、その結論にしたがって行動することを行為者に期待しているのに、その期待に反したからである。したがって、ある事実を違法を帯びた法的事実へあてはめる評価の過程における錯誤は、法律の期待に反するものとして故意を問うことのできる場合であり、法律の錯誤と解せられる。これに対して、違法の前提となる事実の認識を欠いたときは、この意識を欠く以上、行為者は違法とされる事実に対して、その法的価値評価を正確に解答するための前提を欠くことになるから、適法行為に出ることの期待可能性を欠き、故意責任を問うことができなくなり事実の錯誤となるのである。現在の通説ともいえるので、妥当な見解である。

二 租税犯における具体的事例

租税犯における法律の錯誤として考えられるのは、納税義務が存在するにもかかわらず、納税義務を履行しないこと、物品税課税物品であっても無申告で製造すること、酒税を無免許で製造することなど、違法性を意識しない場合である。物品税法において、製造者が物品税課税物品であることを知っていることもまた、故意を成立させる要件の一つであり、これを欠くときは、事実の錯誤として故意の成立を阻却するものとして、大阪地裁の判決がある（昭二九、三、一）。これに対して大阪高裁はその判決理由として「記録中の諸資料に徴すると、被告会社の代表者沢田富三郎その他の従業者は本件物品製造当時、右各物品がいずれも物品税の課税物品であること、従って、その製造につき政府に製造申告をしなければならないことを知らなかったというだけであって、右物品を製造すること自体につきその認識のあったことは極めて明らかである。ところで、本件製造物品が物品税課税物品であるかどうか、従って、その製造につき、政府に製造申告をしなければならないかどうかは物品税法上の問題であるから、右代表者等において課税物品であり、製造申告を要することを知らなかったとしても、それは単に物品税法に関する法令の不知、換言すれば法律の錯誤として取り上げるべきものであって、原判決のいうように犯罪事実自体に対する認識の欠如すなわち構成要件に該当する事実そのものの錯誤として取り上げるべきものではない。原

判決は恰も窃盗罪における窃取の目的物に対する認識と同一関係にあるように説示し、弁護人もまたそれに左袒するが、論旨も指摘する
とおり、一は事実の錯誤であるが、他は法律の錯誤であって両者は互に異なるのである。そうだとすれば、いわゆる自然犯であると、はた
また法定犯であることを問わず、犯意の成立には違法性の意識を要しないのであって、刑罰法規は勿論その他の法律の知らないし法律の錯
誤が犯意を阻却しないことは最高裁判所屢次の判例の示すところであるから、いやしくも被告会社代表者沢田富三郎その他の従業者にお
いて、本件物品製造につき、その認識のあった以上、無申告製造事犯についての犯意あるものと認むべきであって、これを認めなかった
原判決はひつきょう刑法第三八条の解釈を誤ったものというべきである」として原判決を破棄した（昭和三〇、四、三〇判決）。さらに
最高裁は、物品税法一八条の無申告製造罪につき、課税物品であることの認識を欠いても、事実の錯誤となるものではないとしている
（最高、昭和三四、二、二七刑集一三巻）。

思うに、行為者が当該構成要件に該当し、違法性を根拠づける事実を、錯誤の結果他の犯罪と無関係な事実と誤認したときには、事実
の錯誤とみるべきであるが、当該事実をまさに認識しながら、それが可罰的違法ある事実であることについて評価の面において誤解して
いたときは、当該事実の認識によって、当然に違法性の意識の喚起が期待されるところであって、故意を阻却しない。まして、一般には
その行為は違法であるが、自分の場合とくに許されたものと誤信するのは、典型的な法律の錯誤である。この意味からしても、以上には
裁、最高裁の判決は是認されるべきであらう。

これに対して、法人税の場合、ある収益が益金性を有しているか否かは、当該収益の発生という事実に着する法律価値関係であっ
て、あたかも窃盗罪における財物の他人性のように構成要件に該当する事実の内容をなすといえる。たとえば、判例によると「二二年度
徳島自動車販売株式会社配当役員賞与表中役員において、賞与一五、〇〇〇円、四、五月給与追加補給金二、六〇〇円、別追加七、四〇
〇円、四、五月分追加六、〇〇〇円及び役員報酬追加支払精算書中田村英三外二名に合計一八、八〇〇円の支給が為されたことは認める
ことができるが、被告人等の自認する一五、〇〇〇円を除いて、これを利益処分としての賞与と見るべきであるか、或は損金に算入さる

租税刑法をめぐる若干の問題

べき一般経費となる給与と見るべきかの判断は専門の法律的養を要する問題であるから、これを法律上では利益処分と判断するも、被告人等においてこれを損失に計上すべき一般経費であると考えていたときには、被告会社に対する法人税を課税するのは格別、被告人に対し、法人税連脱の責を帰せしめるべきでない」(徳島日産自動車株式会社外二名に対する法人税法違反事件、徳島地裁昭和二四、一〇、三一判決、税務刑事判決集六号)と判示しているが、この場合は、法律的事実の錯誤となり、刑法的評価の対象となる事実の面に關するものである。したがって、このような認識の欠如は事実の錯誤として故意を阻却することになるのである。

改正刑法準備草案二〇条が、法律の不知、錯誤を規定し、その法律に關する錯誤として第二項に「自己の行為が法律上許されないものであることを知らないで犯した者は、そのことについて相当の理由があるときは、これを罰しない」として、少なくとも違法性の意識を欠くことにつき相当の理由があるかぎり、故意の成立を否定することとしたのは、違法性認識不要説をとってきた判例の立場から、違法性認識可能性説に前進せしめることになり、これは、租税犯にも当然適用になるものである。

ドイツにおいては、少なくとも租税法規の錯誤は、過失なき場合にかぎり罪とならないという明文が設けられている(Richtsaussagenordnung § 395)が、過失なき法律の不知、法律の錯誤について、ドイツの判例は、いかなる場合でも、ある一定の職業に従事する人またはある一定の法律上の地位にある人、たとえば、家屋所有者たる地位にある人には次のようなことが期待されている。すなわち、信頼すべき専門雜誌を購読するとか、その他の適当な方法、たとえば、権威ある相談所に問い合わせるなりして、自己の職業または法律上の地位に關係のある税法上の義務について研究をするということが期待される、という判例があり、この場合、弁護士または免許を受けた税務代理士に相談したということだけで十分である。もし、問い合わせを受けた相談所が誤ったことを教えた場合には、相談者は原則として法律上の錯誤について責任はないことになっている。⁽⁷⁾板倉教授は、この点について、とくに「法探究の義務」と名づけられ、行為者がこのような法探究の義務を果しているにもかかわらず、なお行為が法的に許されるものであることを意識したような場合は、原則として違法性の意識の可能性がなかったものとされ、責任の阻却がみとめられるとされるのである。⁽⁸⁾

- (1) 「所得」の意義が、抽象的、概念的であるのは、所得概念について、学説上一致した見解が存在しないことでも明らかであり、法律家、経済学者、会計学者の間に見解の相違が見られるのみでなく、それぞれのうちでも、どのような観点から問題を眺めるかによって見解が異なるのである。また、実体法上も所得の意義を明確にした規定はない。たとえば、所得税の場合、所得を一〇種類に分類し、それぞれの意義および計算方法を定めているが、所得とは何かについては何ら特別の定めをしていないのであって、もっぱら、判例によって具体的なケースにより所得を判断しているに過ぎないのである。なお、所得概念についてのわが国の文献としては金子宏「租税法における所得概念の構成、法学協会雑誌八三巻九、一〇合併号八五巻九号参照。同「所得概念について、税経通信一九七、六月号、五五頁以下。忠佐市「所得の概念について、裁判官特別研究叢書、第四四号。
- (2) 制限説をとるものとして、河村澄夫「税法違反事件の研究、司法研究報告書、第四輯第八号、二二二頁以下参照。その他、忠佐市「租税関係判決の検討」第四節、財政経済弘報一五四号。
- (8) 包括説をとるものとして、堀田力「租税は脱犯をめぐる諸問題」(一)、法曹時報第二二巻第二号四九頁以下に詳細に論述されている。
- (4) この点を強調されるのは板倉教授である。税法学二〇〇号、九二頁以下。
- 同「税法犯における故意」(上)判例タイムズ一九九号一四頁以下。
- (5) 積極説をとる判決例としては、荻布一郎外一名に対する所得税法違反事件(富山地裁 昭和三五、九、三〇判決、税資第四二号)消極説をとる判決例としては、株式会社細山太七商店外一名に対する法人税法違反事件控訴審判決(東京高裁 昭和三六、六、一三判決、税資第三四号)
- (6) 小野清一郎「刑法概論」、一一六頁。
- (7) 田中勝次郎「法人税法の研究」一〇五四頁。
- (8) 板倉「基本問題」一五六頁。

第四章 租税危害犯について

租税危害犯 (Steuergefährdung) ⁽¹⁾ は、直接には租税収入の減少を招来する行為ではないが、租税秩序確保のために設けられた各種取締規定に違反することにより、課税権の正常な行使を阻害する危険のある行為として処罰の対策とされるものである。従来、租税秩序犯と呼ばれているものであるが、国家の課税権を危殆に導くという犯罪形態からして、端的に危害犯 (危殆犯) と呼ばれるべきものであることは第一章においてすでに述べたとおりである。危害犯は、課税上の協力義務違反と職務妨害犯とに区分される。このうち、とくに最近各地で発生して問題となっている職務妨害犯についてその問題点をさぐることにする。

第一節 職務妨害犯の本質

各種税法は、課税権遂行の必要上、関係税務職員が納税義務者またはこれと取引関係のある者等に対して質問し、またはこれらの者の事業に関する帳簿書類その他の物件もしくは財産を検査する権限を認めるとともに、納税義務者等が、当該職員の問題に対し答弁をなさず、または虚偽の答弁をした場合、あるいは検査を拒み、妨げまたは忌避した場合は刑罰を科すことを規定している (所得税法二四二条八号、法人税法一六二条二号、酒税法五九条一項六号等)。これらの「拒み」「妨げ」または「忌避」する罪は職務妨害犯の典型的なものであって、これらは刑法の公務執行妨害罪と同質の犯罪であり、租税刑法としては特殊の部門を形成するものといえよう。そして、これは税務職員の適法な質問検査権の行使を保護するための公務執行妨害罪の補充規定をなし、判例もこれら検査を暴行または脅迫にわたる程度で検査を妨害した場合には、刑法九五条の公務執行妨害罪が成立し、検査妨害犯は別に成立しないと解されている (昭和三七、三、二八最高裁判決刑集六卷三号五四六頁)。

職務危害犯、すなわち検査妨害犯と公務執行妨害罪との関係は、以上のとおりであって、法条競合の関係にあることが明らかとなったが、検査妨害犯と刑法の威力業務妨害罪との関係はどうであろうか。すなわち、公務員の行なう公務に対して、暴行、脅迫以外の偽計、

威力を用いてこれを妨害したとき、業務妨害罪が成立するか、あるいは業務妨害罪にいわゆる業務には公務が含まれるかどうかの問題がある。

学説は、積極説、消極説、中間説とがある。積極説は、公務も業務の一種であつて、虚偽の風説を流布し、または偽計もしくは威力を用いてこれを妨害すれば等しく本罪となり、もし公務を業務外のものとするときは、虚偽の風説の流布または偽計の施用による公務の妨害は、すべて本罪にもならなければならないことになり、その保護は全うせられないばかりか、公務が一般業務よりも軽視されるという不合理を生じるとし、また、本罪の保護法益は広く人の一定の社会的活動の自由の保護を対象とするものであつて、特に活動の主体によって区別する合理的根拠はないとする。そして、公務の妨害が公務執行妨害罪を構成する場合は、その限度において法条競合により公務執行妨害罪が成立し、業務妨害罪は成立しないとす⁽²⁾る。

これに対し消極説は、現行法の公務執行妨害罪の旧刑法からの沿革からして、兩者その保護法益を異にすることは、その体系的地位からも明らかであり、公務の妨害が、暴行ないし脅迫と、偽計ないし威力という手段の差によつてあるいは国家法益を害するものとされ、あるいは個人法益を害するものとされることはまことに奇異である。のみならず、公務員は、私人と異つてその職務の執行を担保するにたる法律上の實力を有しているのが通例であるから、暴行、脅迫にいたらないところの抵抗行為にあつても容易にこれを克服しうることを思えば、これを処罰の対象外とする⁽³⁾ことも必ずしも刑の不均衡をもつて目する必要はないとされる。

しかし、消極説のいうように、公務員の公務執行にあたり、法の實力を有しているから偽計、威力をもつてする抵抗行為にあつても容易にこれを克服し得るとするのは実際の⁽⁴⁾でなく、公務の保護を軽視する結果となつて賛成し得ない。そこで、この中間説として、公務員でない者が公務に従事する場合についてのみ業務妨害罪の規定の適用がある⁽⁴⁾とし、また、公務をその内容によつて区別し、権力的、支配的公務は業務妨害罪の対象とならないが、非支配的公務、とくに私企業的公務は同罪の対象とな⁽⁵⁾るとする説がある。これに対して、前者については当事者を異にすることによつて罪質を異にする二罪に分裂するのは不合理であり、後者は、権力的公務と非権力的公務とを区

別することは困難であり、さらに、公務の概念をひろく公務一般と解する立場から、業務妨害罪との関連においてのみ権力的公務と非権力的公務とを区別し、両者に別異の取扱いを認めようとすることは恣意的に過ぎないという非難を免かれなく、直ちにこれを認めることはできない。

要するに、現行租税危害犯のうち、職務妨害犯の犯罪構成要件が「拒み」「妨げ」「忌避」するという公務執行妨害罪の暴行、脅迫に当らない程度の「威力」を用いて公務を妨害するという威力業務妨害罪の構成要件を予定しているとみてよく、公務の保護という観点からも、積極説をもって相当と考える。実際にも、反税的団体の組合員たる納税者の調査にあたり、事務局員や他の組合員等が、税務職員の前前に立ちふさがり、大声で怒鳴ったり、スクラムを組むなどの威力を用いて調査を妨害する事例が全国的に発生しており、質問検査権の行使が阻害されている現状にあって、現実には両者を区別することは實際上困難である。もっとも、暴行、脅迫に至れば公務執行妨害罪で、これに至らなくして妨害等が発生すれば、各税法規定の職務妨害罪としてその成立を検討すればよく、特に業務妨害罪を適用する余地はほとんどないといつてよいであろう。

判例は、まず明治四十二年二月の大審院判決で、偽計を用いて裁判所の競売を妨害した事案につき業務妨害罪の成立を認めたが、大正四五年五月の大審院判決で「刑法二三三条ニ所謂業務トハ法文上其種類ヲ限局セサルヲ以テ旧刑法第八章ニ於テ規定セル商業及農工ノ業ハ勿論其他各人ノ反覆執行スル諸般ノ事務ヲ汎称スルモノナリト解スヘキカ如シト雖公務ノ執行ヲ妨害スル罪ハ別ニ刑法第九五条及第九六条ニ規定シアリテ本条ノ罪ヲ構成セサルヲ以テ公務員ノ職務ハ本条ノ業務中ニ包含セスト論スルヲ相当トス」とし、積極説をとるに至った。最高裁は、昭和二十六年七月一八日の大法廷判決で「業務妨害罪にいわゆる業務の中には、公務員の職務は含まれないものと解するを相当とするから、公務員の公務の執行に対し、かりに、暴行または脅迫に達しない程度の威力を用いたからといって、業務妨害罪が成立すると解することはできない」として、大審院の消極説を踏襲した。ところで、その後、私企業的公務のような非権力的公務に対する妨害について国鉄職員に行なう業務を偽計ないし威力を用いて妨害した事案につき業務妨害罪の成立を認め（最高裁昭和二八、一、一六、

昭和三〇、三、三)、さらに、昭和三五年一月一八日最高裁判決(刑集一四卷一七一三頁)、同昭和四一年一月三〇日判決(刑集二〇卷一〇七六頁)は、公務を権力的作用を本体とする公務と、非権力的作用とくに私企業と同性質の企業的活動を本体とする公務とに分し、前者の妨害については公務執行妨害罪のみが成立し、後者については偽計、威力による職務執行の妨害は、業務妨害罪を構成するとしており、判例はいわゆる中間説の立場をとっているといえる。

ところで、刑法改正仮案二一〇条、改正刑法準備草案一六五条は、偽計、威力による公務妨害を規定し、公務が現行法の二三三条、二三四条にいう「業務」に含まれるか否かについての立法的解決をはかっている。

第二節 公務執行妨害罪の「暴行、脅迫」と検査妨害罪の「拒否、妨害、忌避」との区別の基準

実際上しばしば問題になるのは、検査妨害が行なわれた場合に、それが妨害犯として告訴、告発すべきか、公務執行妨害罪に該当するか、という問題である。すでに述べたように検査妨害犯は、公務執行妨害罪の補充規定の關係にあり、法条競合(補充關係)になって併合罪になり得ないとすれば、告訴、告発に際して双方を書いても起訴さるべき罪名はいずれかになる。そこでこの区別は被害者たる税務職員の主観に關係なく、客観的な標準を求めなくてはならない。

そこでまず、公務執行妨害罪の暴行、脅迫の概念を判例、学説を通じて眺めてみることにする。

暴行とは、本来、有形力の行使をいい、脅迫とは恐怖心を起させる目的で他人に害悪を通知することを意味する。暴行、脅迫の概念は、刑法上きわめて多義的であるが(二〇八条、二二三条等)、本罪における暴行、脅迫はいずれもそれらの中のひろい意味に理解されている。

すなわち、暴行とは、公務員にむけられた有形力の行使であるが、必ずしも直接に公務員の身体に対して加えられる必要はなく、直接には物に対して加えられた有形力であっても、それが公務員の身体に物理的に感応しうるものであれば足りる(東京高裁昭和二五、二、一四刑集三卷一号五二頁、最高裁昭和三七、一、二三刑集一六卷一号一一頁ほか)。税務官吏に關連する判例をあげると、税務官吏が、

その職務上徳利を取り上げ、その内容物について訊問する際、被告人が腕力でこれを奪い取り、さらに破碎した行為（大判、明治三七、七、一五、録一〇、一、五〇〇頁）のように、間接暴行を認めている。このような間接暴行の観念は、大審院の判例が一貫して認めてきたところであったが、最高裁判所は、物に対して加えられた有形力の行使が、必ずしも公務員の身体に物理的に感応すると認められない場合にまで暴行の概念を拡張し、下級審の判例も逐次これに同調するに至っている。すなわち、収税官吏が、密造酒入りの瓶などを押取して積みこんだ自動三輪車に乗り、その瓶を車内に投げつけ、または足蹴にして、内容物たる焼酎を流失させた行為（大阪高裁、昭和二七、五、二七刑集五巻六号三〇頁）、収税官吏が差押えて自動車に積みこんだ密造酒入りの甕を銃で破碎して内容物を流失させた行為（最高裁昭和三三、一〇、一四、刑集一二巻一四号三二六四頁）、収税官吏が差押えた甕を路傍におき、これを積んで持ち帰るために、そこから二〇メートルほど離れた見通しのきく場所で、自動車の方向転換をしていた際、まさかりでその甕を打ち砕いて、内容物たる焼酎を流失させた行為（高松高裁昭和二五、七、五判特一一、二六頁）、税務署員が税金滞納処分による差押物件を屋内から搬出するのを妨害する意図で、入口に薪および空樽を積み重ねた行為（最高裁昭和二八、八、一八最判刑集八六巻一一一頁）、大蔵事務官が、酒税法違反事件について、被疑者に差押えた貸売帳を示し、質問頭末書の承認を求めたとき、被告人がこれを被疑者の手からつかみとり、その事務官の面前で破り去る行為（仙台高秋田支判昭和二八、四、一四判特三五、九〇）などがある。このような判例による間接暴行の概念は、まさに威力業務妨害罪の「威力」の概念には接近してきたものといえる。

次に、脅迫とは、恐怖心を起させる目的で、他人に害悪を通知することのすべてをいい、その害悪の内容、性質、通知の方法のいかんを問わない。必ずしも明示の言動による必要はなく、自己の性情、経歴または職業上不法の勢威を利用し、これに応じないときは不当の不利をうけることがあるという恐れを抱かせるものであればよい（広島高裁昭和二四、七、一六判例体系三二、一〇一）。

東京地裁昭和四〇年九月二一日の判決によれば、税務職員が所得税、法人税の調査に際し、被告人等が当該職員にむかって「夜は月夜の晩ばかりじゃないぞ」「前の川で泳いで貰おうじゃないか、涼しいから丁度よい。泳がせようか」、「帰りに橋の袂で待っているから

な」などといい、税務職員兩名の身体に書を加えるかも知れないことを暗示する言葉を浴びせた行為は脅迫にあたるとされた。

これら暴行、脅迫は積極的なものでなければならぬことは当然であろう。具体的な事案で問題となるのは、スクラムを組んで立入調査を拒んだような場合である。多人数が明らかに調査の妨害を意図して、税務職員を排除する目的で手や肩を組み、積極的動作でスクラムを組んだような場合は勿論暴行にあたるといえるが、抗議の方法をとるため、眼前に並んで口々に抗議の内容を申し向けただけでは直ちに積極的行為とはいえないであろう。違法性の態様は具体的事情のもとで、それぞれについて判断しなければならないが、税務職員の方にも往々にして、自己の職務遂行の信念が欠けるため、職務執行かどうかあいまいになり、相手方に乘するすぎを与えるようなことが従来からあった。

さて、暴行、脅迫は公務員に対し、しかもその職務を執行するにあたって加えられたことを要し、まさに職務の執行に着手しようとするに際して、これは、暴行、脅迫を加えてその執行を妨げることによって本罪を構成する。暴行、脅迫の客体は公務員であるが、すでに述べたように間接的であってもかまわず、しかも結果的に職務の執行が妨害されたことを必要としない。しかし、その暴行、脅迫はそれによって職務の執行が妨害されるおそれのあるものであることを必要とすることはいうまでもなく、この意味で危殆犯であり、それは抽象的危殆犯で足りるとする。(6) これに対して、暴行脅迫の向けられた客体、執行されるべき公務の性質、態様との関連において、それが公務の執行にいかなる影響をおよぼす可能性を有するかを具体的に判断すべきであろう、とされ、この意味で、公務執行妨害罪は具体的危殆犯の性質をもつものとされる説がある。(7) 公務員の職務行為の適法性を要件とする以上、それに対する妨害については抽象的危殆の程度においても本罪の成立を認めるとするのが妥当ではあるまいか。

以上みてきたように、公務執行妨害罪の暴行、脅迫は、抽象的危殆犯の性質を有し、かかる態様の暴行、脅迫に至らない程度の、つまり強弱の問題として所得税ないし他の税法の職務妨害犯の成立があるのか、それとも類型を異にする妨害が予想されているのが解釈の分水嶺になる。すでに述べたように、最高裁判所の判例によって、収税官吏が、旧所得税法六三条に基づいて質問検査をするにあたり、

これに暴行、脅迫を加えてその職務の執行を妨げたときは、公務執行妨害罪のみが成立し、旧所得税法七〇条一〇号の罪との観念的競合とはなり得ないのであるから、結局、法条競合として一つの構成要件的評価を受けるわけである。しからば何故に各種税法に、特別に「妨害犯」を規定したのであるうか。おそらく、立法にあたっては、公務執行妨害罪とは別の手段による拒否、妨害等の態様があることを予定していたのではなからうか。

国犯法上の妨害犯であるが、判例によれば「公務執行妨害罪は、公務員の職務を執行するに当り、之に對し暴行又は脅迫を加えた場合には常に成立するものであって、国税犯則取締法第十九条の二の罪は、右の如き暴行、脅迫等の手段を用いずして間接国税に関する犯罪事件について国税犯則取締法第一条の規定による收税官吏の検査を拒否し、妨害し、又は忌避した場合に成立するものと解すべく、收税官吏の検査等を妨害した場合には、暴行、脅迫を手段とした場合にも常に国税犯則取締法第十九条の二の適用あるに過ぎずとなす論旨は到底採用できないから論旨は理由がない」（東京高裁昭和二五、六、一五高裁判刑特報一〇号一頁）と判示されていることから伺えるように、検査妨害罪の態様は、暴行、脅迫とは異なつた態様、すなわち、検査そのものを不能にする積極または消極的な行為を類別し例示したと解される。だとすると最高裁判所の判決のいう法条競合説と必ずしもその趣旨を一にするとはいえないように思われる。

くり返しているが、最高裁判所の判決がいうように、検査妨害犯と公務執行妨害罪の罪の構成要件は、一つの行為により他の罪名に觸れる観念的競合になるのではなく、法条競合の關係にあり、それは補充規定としての意味を有していると解するのが正当であろう。そうしてこそ一般刑事犯に取り組まざるべき性質を有する租税危害犯の意義が一そう鮮明になると思われるのである。

ところで検査妨害の態様としての拒否、妨害、忌避の意義であるが、「拒む」とは正当の理由なくして検査を拒否する意思を表明することであり、その表示は明示たると黙示たるとを問わず、「妨げ」とは積極的なものであって、検査対象たる帳簿書類の汚濁、焼毀、破壊、奪取、隠匿等があげられる。「忌避」とは検査に來た当該職員の個人的事情を理由として検査を拒否する場合が考えられる。いずれにせよ広義における帳簿書類等の検査の妨害行為であり、「拒み」「忌避」も「妨げ」の一種で、ただ特別の態様のもの、すなわち職員

に対する攻撃的性質を有する妨害行為以外のおもに消極的な妨害を類型化したものと解されるが、暴行、脅迫と妨げとの質的強弱は肯首できるにしても、拒否、忌避がそのまま同じカテゴリーに包摂されると考えるのは、いささか文理解釈からいって一般人の法感情にアツピールしないのではないかとといううらみがある。また、さきにあげた国税犯則取締法一九条の二の刑が三万円の罰金であるのに、同じ「拒み」「忌避」が一年以下の懲役または二〇万円以下の罰金となっており、刑の比較からしても、検査妨害犯が重すぎるのではないか、という反対も起り得る。

これに対しては、申告納税のもと、課税の適正、公平を担保とする一般調査権の間接強制としての実効を期す上に当然の罰則であつて、同様の行政取締法規もほとんど同様の文言になつており、その数は百数十存在し、それぞれ取締法規として、その立法の目的を達成しようとして規定されているのであつて、ひとり租税刑法のみが例外でなく、立法の趣旨にてらし、罰則の最も合理的な解釈適用が期待されているという一般論が有力な反論として考えられる。

しかし、罰則は可能な限り明確でかつ理解しやすいものでなければならず、それがまた法遵守の要請にも結びつくことになる。そこで將來統一租税刑法の制定に際しては、とくに、職務妨害犯の規定の明確化と公務執行妨害との接点が研究されなければならないと確信する。

第三節 職務妨害犯と身分

一 職務妨害犯の行為は、調査の受忍義務を負う者、すなわち所得税法の場合、法二三四条一号ないし三号に規定する納税義務者その他法律所定の者に対する質問検査権違反の行為であり、以上の身分を有しない者は職務妨害犯の主体たりえず、所得税法二四二条は質問検査権の執行を保障しようとするものであるから、質問検査権を受忍すべき義務ある者に限らるべきであるとする説がある。ところで身分犯における身分の概念について判例は、「身分は、男女の性別、内外国人の別、親族の關係、公務員たる資格のような關係のみに限らず、総て一定の犯罪行為に關する犯人の人的關係である特殊の地位又は状態を指稱する」（最高裁、昭和二七、九、一九刑集六卷八号一

〇八三頁）としている。税法でたとえば所得税の場合、真正身分犯として判例のみとめた事例としては、旧所得税法六九条一項の罪における所得税納入義務者（福岡高裁昭和三四、三、三一刑集一二巻四号、三三七頁）があり、所得税法二四三条の秘密漏洩、窃用罪も、所得税に関する調査に従事していた者についてのみ成立するし、また、不作為犯については、不答弁犯、同虚偽答弁犯があげられるが、これには職員が質問をなす権限ありと定められた対象者に限定され、それ以外の第三者が不答弁ないし虚偽答弁をしても、犯罪が成立するものではない。これに対して「拒み」「妨げ」等のいわゆる職務妨害犯が身分犯かどうかについては困難な問題を提起し、その一つが前記の説である。

二 職務妨害犯について竹沢判事は、「租税犯のうち秩序犯の場合においては、財政秩序の侵害たる性質から、遁脱犯のように納税義務者に限ることなく、その共同加功行為の有無に拘らず、一般の第三者も亦犯罪主体たり得る」とされ、また「検査拒否妨害忌避犯の行為者たり得る者は、納税義務者その他の関係者、所謂調査の対象者である。従って独り、納税義務者に止まらず、第三者も然りである」とされる。さらに津田検事も、国税犯則取締法一九条の二の検査拒否妨害忌避罪について「「拒否」とは、言語又は動作で検査の承諾をしないことである。従つてこの犯罪は、犯則嫌疑者で検査を受忍する地位にある者、例えば、検査の対象となる物件の所有者、所持者等についてのみ成立し、一般の第三者には成立しない。検査を妨げるとは、検査に直接障害を与える行為であつて、「拒み」に該当する行為を除いたものをいう。検査を受忍する地位にあるものにも、一般第三者にも成立する」と述べられ、ともに検査妨害犯とくに「妨げ犯」の犯罪主体は限定されるべきでない⁽⁹⁾とされ、非身分犯であることを明らかにされている。さらに、検査妨害犯について、とくに藤木教授はその身分犯でないことを明らかにされている。すなわち、「妨害行為の態様から考えると、むしろ、この罪は、刑法の公務妨害罪を補充する規定と解するほうがより合理的である。そして、物件の検査を妨げる罪が刑法の公務妨害罪を補充する規定であつて所得税に関する調査のための質問、検査を円滑ならしめることを目的としたものだという観点からすれば、行為者が納税義務者であるか否かによって、行為の実質的な違法性に差等を生ずべき理由はあまり見当たらないように思われる。

納税義務者自身が物件の検査を妨げる行為は、法がこのような調査の受忍義務を命じたにもかかわらずそれに反したという義務違反的要素を含むことはもちろんであるが、妨げる行為そのものは単なる不服従ではなく公務に対する積極的な攻撃的性質の行為である。行為の違法性を公務に対する攻撃という方面に重点をおいて考えるならば、検査に対する受忍義務のある者がしたときと、それ以外の者がしたときとで、ことさら一方を可罰的とし他方を不可罰と解すべき必然性があるほどの決定的な違法性の差異は存しないとみるのが妥当であろう。……かように考えると、検査を「妨げ」る罪を身分犯と解すべき実質的な理由は見当らないのである」とされ、検査妨げ犯が身分犯と解されるべきでないことを明らかにしているのである。

ただ、所得税法二四二条八号にいう「拒み」「妨げ」「忌避」という三種の行為のうち、「拒み」と「忌避」とは性質上身分犯と解すべきであるから、おなじ条項に並列された「妨げ」だけが非身分犯であると解するのはおかしいという考えもある。この点については後に検討する。

三 「妨げ」犯には第三者は含まれないとした昭和四三年五月二四日の東京高裁の判決がある。この判決はいわゆる民商の事務局長が所得税の調査に關し、税務職員に対してその調査を妨げた事件であるが、第一審の横浜地裁で有罪の判決を受け、東京高裁で旧所得税法六三条に基づく検査権の行使を第三者が妨げても検査妨害罪は構成しないとして無罪の判決をした注目すべき判決である。

この判決が旧所得税法七〇条一〇号の規定する検査を妨げる罪を身分犯と解した根拠は、第一には、同じ号の中の検査を拒む罪および検査を忌避する罪が、ともに身分犯と考えられるところから、同じ号の中の検査を妨げる罪も同様に身分犯と解すべきであるとし、第二は、第一〇号の前後の号や別の条文に定められている罪にも身分犯と解されるものが多いことであり、第三は、昭和二八年八月一八日の最高裁第三小法廷判決のあることなどである。

まず第一の点については、旧所得税法七〇条一〇号に定める罪のうち、検査を拒む罪および検査を忌避する罪は、ともに検査対象者のみが犯しうるもので、性質上身分犯のように解されないこともない。しかし、それは単に字句にこだわった解釈に過ぎず、帳簿書類その

他の物件の検査を拒み、または忌避する罪は、検査対象者のみでなく、検査対象者からその物件の保管を委託されている者などについても成立し得るものであって、こういう物件の保管を委託された者がその保管を委託された物件の検査を求められた場合に、その検査を拒み、または忌避する行為を、七〇条一〇号によって処罰できないとするのは、合理的ではない。もっとも、検査を拒み、または忌避する罪については、以上のような場合は別として一般の第三者が、性質上、これを犯し得ないという点は、そのとおりであって、その意味で、一種の身分犯的なものといえるかも知れない。だからといって、こういった性質のものと同列の下において「妨げ」犯についても同程度の身分犯的なものと解すべきものという考え方も成り立たないわけではない。さきにあげた津田検事などは、拒み、忌避は身分犯的であり、「妨げ」犯のみ非身分犯であるとす従来この種の立法の趣旨によって説明されているが、はたしてそうであらうか。藤木教授は、この点について次のように説かれている。すなわち、「拒み」「忌避」が納税義務者にかぎらないが、物に対して保管というような特別な関係にある者のみを主体とする身分犯であるとしても、そのために、「拒み」「忌避」の間には含まれた「妨げ」もまた、同じ主体による身分犯と解しなければならない必然性もみあたらない。「拒み」「妨げ」「忌避」は、いずれも広義における帳簿等の検査の妨害行為であり、「拒み」「忌避」も「妨げ」の一種で、ただ特別の態様のもの、すなわち職員に対する攻撃犯的性格の妨害行為以外のおもに消極的な妨害を類型化したものであって、たまたま不作為犯的性格から被検査物件の保管者等に主体が限定されるということにはなるが、基本類型が「妨げ」であるとの見地から出発すれば、「拒み」「忌避」という特別類型が身分犯となったとしても、「妨げ」が非身分犯だと解することに何らの妨げも存しないとみるべきではなからうか⁽¹³⁾。

第二の点については、七〇条各号に定められる罪や所得税法のその他の条に定める罪に身分犯と認められるものが多いということ、全く理由にならない。ある罪を身分犯と解するかどうかは、それぞれの号や条に定める罪の性質の解釈問題であり、そのあるものが身分犯と解されるからといって、直ちに他の号や条の定める罪もそうでなければならぬということになるのではないというべきであって、とくに身分犯である旨の明文のない場合には違法行為の性質、その可罰的違法性の両面から慎重な考慮を経た上で決定されるべきであり、

他が身分犯だからといって他もそうだと形式論的に割り切る点にこそ問題があると思われるのである。

第三の点は、両罰規定の問題であるが、判決が引用した最高裁の判決は、地方税法に基づく入場税の特別徴収義務の不履行について、この特別徴収義務の不履行の罪は、その特別徴収義務の不履行についてのみ成立する身分犯であるとし、さらに、特別徴収義務者の従業者については、この身分がないから、両罰規定の適用はされないとしている。判決内容はいささか理解しにくい点があるが、地方税法三六条により、地方税たる入場税等の徴収の便宜のため、その便宜を有する者を「特別徴収義務者」として届出でさせ、同法の明文によって、この「特別徴収義務者」に対し、入場税および入場附加税徴収ならびに納付義務を課し、これに違反すれば、同法一三六条二項により処罰されることとなっている。そして、この「特別徴収義務者」には、徴収の便宜を有する者が任命される立前になっており、かつ、その違反行為に対する罰則の法定刑に懲役刑があることなどからして、現実には、必ずしも興行主たる法人または人が指名されるとは限らず、実際の徴収実務担当者が指定されていた。このようにして任命された徴収実務担当責任者が「特別徴収義務者」に指名された場合、かかる行為者の身分は同法によって明定されているので、同法一三六条二項の不徴収または不納付の罪が成立するためには、その犯罪主体として「特別徴収義務者」たる身分を有することが要件となる。したがって、この徴収実務担当責任者が「特別徴収義務者」たる身分を有しないと、たとえ同法一三六条二項所定の違反行為を行っても同条の罪は成立しない。同罪が成立しない以上、一三九条の両罰規定によっても、興行主等を処罰できないという当然のことを判示したとも読めるのである。

事実関係について一応検討すると、原審によれば「家族館」はC炭鉱の労組と職員組合の共同経営であって、被告人Xは同館の興行者であると共に入場税等の「特別徴収義務者」であるとしている。組合長Xが同館の興行主であるかどうかは別として、Xが家族館の業務の担当者として義務者なのだという点を判示したものであろう。この点に原審のあいまいさがあり最高裁判決が原審の事実認定につき、誤りありとして破棄差戻しをした点でもあろうが、この業務の真実の主体はC炭鉱の前記両組合であり、興行面で両組合を象徴する「家族館」であり、特別徴収の事務面で家族館を象徴する被告人Xなのである。そして第一審で確定した相被告人A、Bはこの意味でX

の従業者となる。

しかし、問題はそのあとにある。判旨が示すように、一三九条の両罰規定との関連において、特別徴収義務者たる身分を有しないその従業者は一三六条の主体になり得ないといひ得るかが問題となるところである。判旨とは反対に「従業者が一三六条の違反行為をなしたときは行為者を罰する外」とあるからこそ、従業者は一三六条二項の主体となり得ると解されるのである。本判決はまさにこの意味において両罰規定そのものを否定した判決としかいいようがなく、同じ最高裁判所がその後、行為者たる従業者の処罰と両罰規定との関係に關する判決として、たとえば、古物営業法違反事件について「古物の売買については、古物営業法一条二項の古物商に対してのみならず、その従業者に対しても、同法一六条及び二九条が適用せられることは、同法三三条によって明らかである。したがって、古物商を営む養子加藤高助の従業者たる被告人が同法違反の罪に問われることは当然である」と判示した（昭和三〇、一〇、一八最高裁第三小法廷刑集九卷一一号二、二五三頁、ほかに鉱山保安法違反事件につき、昭和三四、六、四最高裁第一法廷判決、火薬取締法違反事件につき、昭和四〇、五、二七、同第一法廷判決、商品取引所違反事件につき、昭和四三、四、三〇同第三法廷決定参照）ことから、あえて昭和二八年のこの判決を引用した東京高裁の当該判決について疑なきを得ないのである。⁽¹⁴⁾

第四節 質問検査権における「職務の適法性」について

一 職務妨害犯における「職務」すなわち検査が適法でなければならぬことはいうまでもない。公務執行妨害罪が成立するためには、その職務が適法（合法）でなければならぬとるのが判例、通説であり、職務の濫用によって人に義務のないことを行なわせれば、それは犯罪を構成するのであり（刑法一九三条）、これに対しては一定の要件のもとに正当防衛が許される（刑法三六条）と解されてい⁽¹⁵⁾る。このことは質問検査の場合にもそのままあてはまるであろう。

二 それでは、公務員の職務の執行は、どのような要件を具備したときに適法のものといえるか。学説として、たとえば木村博士は「職務執行行為が適法なるためには、その行為が公務員の一般的又は抽象的権限に属するものなること、及び具体的条件を具備し、即

ち、具体的権限に属し且つ法律上重要な手続の形式を履みたるものなることを必要とする」と⁽¹⁶⁾とされている。
このように、

① 行為が当該公務員の抽象的（一般的）職務権限に属するものであること。

② 公務員が、当該職務行為を行なうについて具体的職務権限を有すること。

③ その行為が、公務員の職務行為の有効要件である法律の重要な条件、方式を履践していること。

が判例においても認められた一般の要件である（東京高裁昭和三三、七、二八裁、特五卷九号三七〇頁ほか）。このほか、学説としては、職務実行としての法律上の条件をそなえ、または職務実行上に関する制限を超過しないことを要するという点は、これを欠いても適法な職務執行といえることがあるとしたり、さらにその行為が公務員の抽象的権限に属し、かつ、その執行に必要な一般的形式を具備すれば足りるとする立場などがあるが、後者の立場は職務行為の適法性を拡張するきらいがあり採用し得ず、結局、さきあげた①ないし③の要件が、国家的利益と個人的利益の調和を考慮していることが明らかであって、正当であろう。

三　そこで、質問検査権についての構成要件として、検査の必要があるときとなっている。必要性がなければもちろん、その質問、検査自体が違法になることは当然であるが、この必要性の解釈をめぐって問題がある。これが前にあげた③の有効要件である法律の重要な条件、方式を履践していることについて、具体的に明示すべきか黙示でよいかがまず争われる問題である。

任意調査における質問検査権の法的性格について、一部の見解は次のように主張している。すなわち、納税義務について申告納税制度をとる税法の立前からして所得税については、国税通則法一五条二項一号によって暦年の終了の時に納税義務は成立し、同法一六条一項一号により納税者の申告によって税額は確定する。納税義務者は毎年三月一五日までに前年の所得について計算をし、税額を確定してこれを税務署長に申告し税額を納付する。したがって、原則としては、納税者が確定申告をなしてその税額を納付すれば当該納税者の納税義務は消滅するわけである。すなわち、申告の終了、納付によって納税義務者ではなくなり、これらの者に対しては所得税法二三四

租税刑法をめぐる若干の問題

条によって調査を行なうことは許されず、これができるのは納税者の申告以外にも納税義務があることが客観的に明らかな場合に限られ、たとえば、申告後別個の所得が資料により明らかとなったとき、その資料に基づいて調査を行なうことなどで、申告以外に別個の納税義務があるということが証明されたときにはじめて許されるのである。このことから、申告を終えた者に対する調査を行なうためにはその申告以外に納税義務のあることを明確にしてその調査要件を示したうえ、調査対象物を特定し、申告以外に課税所得、納税義務があることを資料等により証明する必要があるとする。

納税義務が申告によって消滅するという理論は、申告がまさに客観的に適正であるという前提であり、これについて何らかの疑いの存する場合、すなわち、その申告にかかる税額の計算が所得税法に従っていない場合、その他当該税額が税務署の調査したところと異っている場合には、更正による確定処分を必要とするものであって、所得税の調査とはまさに更正（決定）による確定処分に必要な調査をいふものと解せられる。この意味で、確定申告は一義的な確定行為であり、課税権の消滅をきたすという性質のものではない。また、調査の「必要性」については犯則調査の場合のように具体的な嫌疑のあることは要求されないが、そこに客観的な基準の存することは当然であって、かかる必要性があれば、事前調査、現況調査、事後調査を行なうことができ、適正な申告、公平な課税を実現するための必要な調査として質問検査権が当然できるのである（昭和四三、八、二三東京高裁判決）と解するのを相当とする。必要があるかどうかは単にそう思ったというだけではその有無について判断することはできないのであり、これを表示することは理論上当然であろう。しかし、犯則調査ほど具体的な嫌疑を要しないと考えられ、具体的にどの程度まで明示すればよいかなど実務上にも困難な問題である。以下この点について争われた事案について検討したい。

四 この事案は、いわゆる白色申告者に対して質問検査をしようとして、所得税法二四二条の不答弁罪および検査拒否罪に問われ、その成否につき争われた事案で、必要性を厳格に解すべきものとして無罪の判決をした（東京地裁昭和四一年（特）第七一八号、所得税法違反被告事件、四四、六、二五判決、判例タイムズ二二六所掲⁽¹⁷⁾）。

判決によれば「所得税法二三四条一項にいう当該職員は、所得税に關する調査のため、合理的な必要性があるかぎり、同項各号に掲げる者に質問してその任意の回答をえ、またはこれらの者の任意の承諾をえてその者の事業に關する帳簿書類その他の物件を検査することが許されるのであり、その許される場合は、きわめて広範囲にわたるものといつてよい。しかし右のような質問ないし検査（させること）の求めに対する単なる不答弁ないし拒否が同法二四二条八号の罪を構成するためには、さらに嚴重な要件を必要とするといわなければならない。なぜなら、当該職員が必要と認めて質問し、検査を求めるかぎり、不答弁や検査の拒否がどのような場合にも一年以下の懲役又は二〇万円以下の罰金にあたることになるものとすれば、事柄が所得税に關する調査というほとんどすべての国民が対象になるような広範囲の一般的事項であり、しかも直接公共の安全などにかかわる問題でもないだけに刑罰法としてあまりにも不合理なものとなり、憲法三一条のもとに有効に存立しえないことになるからである。すなわち、所得税法二四二条八号の罪は、その質問等について合理的な必要性が認められるばかりでなく、その不答弁等を処罰の対象とすることが不合理といえないような特段の事情が認められる場合にのみ、成立するというべきである」と判示されている。

まず第一に、質問検査権が国民一般にわたる権利行使であり、その広範囲な一般的事項であるから公共の安全性の保障という直接的に法益を侵害する事柄でなく、任意調査である以上、相手方の承認のもとに行なわれるのであって、その限りにおいては罰則を背景とした間接強制を伴う調査にあたらなとし、質問検査権の性質を第一段の一般的なものとして理解し、罰則の対象となり得るような不答弁ないし検査拒否ありといえるためには、その質問等について合理的な必要性だけでなく、その不答弁等を処罰の対象とすることが不合理といえないような特段の事情が認められる場合、換言すれば、実質的な違法性が判断されてはじめて罪の成立があるとされるのである。可罰的違法性につき直接いってはいないが、これを前提としていることは疑いがないであろう。そして、質問検査権を第一段の要件のもとでは、法の適正手続の保障のもとに違憲の問題となり得るので、第二段の要件を前提としてはじめて合憲性を帯びることとなるとされ、このように解してこそ憲法三五条、三八条の問題も生じる余地がないとされるのである。これを要するに、質問検査権の行使が常に間接

強制によって保障されるものではなく、罰則の対象となる場合には厳格な要件を必要とするのであり、憲法論をはなれて質問検査権を論議し得ないことを指摘されるのである。そして、さらに白色申告と青色申告制度とを考慮しつつ、白色の場合は申告の記載内容を質問することができ、青色申告は帳簿の提出を求めうる（この場合は第二段の刑罰の背景がある）とされる。

刑罰を科すについては形式上、構成要件該当性があり、かつ、正当防衛、緊急避難ないし正当行為の要件をみたさない行為であってもなお、法規を超えた法益保護の趣旨、法秩序の基本理念にてらし、実質的に違法性を否定すべき行為の存在を絶対的に否定することはできないのであって、もし、一応構成要件に該当し、かつ法定の違法阻却事由のどれにもあてはまらないと認められる行為のうちでその違法性、可罰性について疑を生じその可罰性を問うことは、社会生活の実態にそむき、正義と矛盾する結果を招来することになるのである。租税犯の場合、一般的にその行政処分的大量性を前提として、形式的、画一的に考えられることがあるが、形式犯であれば格別、租税危害犯とくに不答弁、拒否犯のごときは人権保障も考慮されなければならず、判決の趣旨もそこにあるといえよう。

必要性についての検討であるが、実質的な意味における必要性を要求すべきでないことはもちろんで、当該職員の良識に基づく必要性の判断をも尊重しなければならないと考える。判決もその点、調査選定の段階で少なくともその選定理由にあげられた(ア)被告人の前年の確定申告と対比して所得金額が約九一％に減少していること、(ロ)前年には事業専従者になっていた長男が、今回は事業専従者からはずされていること、(ハ)家族数よりして生活費との対比から所得が少ないこと、(ニ)家族の住所が二ヶ所に分かれていること、(ホ)外観調査による事業規模や生活状況からみて、申告所得金額が過少と疑われることの諸点を述べて、これに対する応答を聞き、その過程で調査内容も特定し得、あるいは刑罰の警告とまって答弁を得ることもできたとしており、以上の告知は必要性として十分であるとしているのである。この程度の告知なら実務上もさして困難なこととは思われない。

ただ、本件事件発生の過程は、平穩に調査を行なうような状態ではなく、はじめから調査拒否の意図が明らかにされているような、調査そのものを否定するような確信的な犯行であり、このような状況下では、単に理由をあげただけで（この場合相手方は、(イ)ないし(ホ)

の理由は抽象的な理由であって、客観的な事実、それも具体的資料を要するとする前述の見解に基づいて拒否したであろうことは想像される）それに対する十分な応答ないし帳簿その他の証拠書類等の提出が求められたか疑問⁽¹⁸⁾であって、白色申告者なるが故に帳簿もなく、証拠書類もないとなると、調査の端緒も仲々発見できないという実際上の問題もあり、この理論からいくと、刑罰を背景にした白色申告者への質問検査権行使の範囲は、相当に狭められることになって、青色申告者との権衡上不都合が生じることになるであろう。そして、これに対する根本的対応策としては帳簿の備付、記帳義務を法定化しなければいかんともなし得ないと思われる。

(1) 租税危害犯 (Steuergefährdung) についてのドイツの改正経過 立法趣旨については F. Hartung, *Steuerstrafrech.* 3 Aufl. S. 207.

(2) 植松正「刑法概論Ⅰ、各論」三一三頁、同旨、小野清一郎「新訂刑法講義、各論」二二二頁、木村亀二「刑法各論」七七頁、福田平「刑法各論」一九九頁、平場安治「判例大系刑法各論」二五二頁、江家義男「刑法概論各論」二一五頁、嶋良弼「刑事法」第七卷一六五四頁。

(3) 吉川経夫「刑法講座」第五卷八〇頁、藤野英一、ジュリスト、二〇八号一二〇頁。

(4) 団藤重光「刑法綱要」各論四三一頁。

(5) 藤木英雄「総合判例研究叢書、刑法八」九八頁、同、ジュリスト四〇二号六四頁。

(6) 小野、講義、各論一九頁。

(7) 吉川「刑事法講座」第五卷、七七頁。

(8) 美濃部博士によると、租税刑法のうちとくに脱税犯については、その責任者はもっぱら納税義務者であり、脱税犯は納税義務者が不正にその義務を免れることによつて、脱税犯が成立するのであつて、納税義務者に非ざる者は全然脱税犯についての犯罪能力を有しない。その正犯者たり得ないことはもちろん、従犯者ともなり得ないものであるとされ（行政刑法概論一七四頁）、この点が脱税犯の最も重要な特色の一とみるべきであるとし身分犯の考え方を強調されるが、これは両罰規定が制定される以前の考え方であらうし、経済事犯の責任者としては事業主の外にその事業の使用人その他の従業者をも直接に國家に対しその統制に遵うべき義

租税刑法をめぐる若干の問題

一八〇

務者たらしめるもの（経済事犯の刑事責任に就て、法学協会雑誌六一巻七号一二頁）とされた。

(9) 竹沢喜代治「租税刑法の実際研究」七一頁、同「租税刑法の体系的研究」二四七頁。

津田実「再訂国税犯則取締法解説」一五八頁。

(11) 藤木英雄、ジュリスト、四〇二号六六頁。

(12) 判決は、質問検査権が憲法三一条、三五条に違反し無効であるとの弁護人の控訴理由を排斥した後、旧所得税法七〇条一〇号の罪はいわゆる身分犯として、同法六三条一号ないし三号所定の収税官吏の質問検査権行使の対象者のみが犯罪の主体となるものであるか否か、また、被告人はそれに当らず同法七二条一項の両罰規定により刑責を負うべき者でもなく、結局被告人は同法七〇条一〇号の罪が成立する余地はないものであるか否かについて次のとおり判示している。すなわち「旧所得税法第六三条は、課税の適正公平を期するため、収税官吏の質問検査権を規定し、収税官吏は、所得税に関する調査について必要があるときは、納税義務者、納税義務があると認められる者、損失申告書を提出した者、その他以上の者に金銭若しくは物品の給付をする義務があり若しくはあったと認められる者、又は以上の者から金銭若しくは物品の給付を受ける権利があり若しくはあったと認められる者、支払調書、計算書、調書、源泉徴収票を提出する義務がある者に質問し、又は右の者らの事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができるものとしている。従って、納税義務者その他同条一号ないし三号に規定された者は、正当な拒否事由がある場合のほか、収税官吏の質問に応じ、その事業に関する帳簿等で所有し、または所持するものの検査に応ずべきいわゆる受忍義務があるのであるが、右の質問検査は本来相手方である受忍義務者の承諾の下に行われることが望ましいことであって、本来強制力を用うべき性質のものではないが、国の税務行政の円滑な運営を図り、国民に対する適正公平な課税により、国家財政を確保するための必要から、旧所得税法は第七〇条第一〇号ないし第一三号の規定を設けそれらの規定に違反した者に対し刑罰を科すこととして、右の受忍義務の履行を間接に強制し、同法本来の目的の達成を図っているのである。それ故、同法第七〇条第一〇号の罪の構成要件をなす同法第六三条の質問検査受忍義務違反の行為は、同条に定める受忍義務を負う者がこれを履行しなかつた場合でありこれを換言すれば同法第七〇条第一〇号はいわゆる身分犯を規定したものであって、同号の罪の主体となり得る者は納税義務者その他同法第六三条が第一号ないし第三号において規定した受忍義務者のみであり、右の身分を有しない者は、身分を有する者と共犯関係にある場合は格別、それ以外においては右の罪の主体とはなり得ないものと解するのが相当である。そのことは、旧所得

税法が罰則について規定した第九章の第六九条ないし第六九条の四の規定が或いは所得税を免れた者或は所得税を納付しなかつた者、更にはまた特定の書類を期限内に提出しなかつた者らを対象に規定しているほか、第七〇条第一号ないし第九号についても、いずれも同法において一定の作為又は不作為の義務を負う特定の身分を有する者がその義務に違反した場合、これを処罰の対象にしていることに徴しても疑いのないところである。然らば同法第七〇条第一〇号ないし第一三号についても前記の各罰則と同様一定の身分を有する者を処罰の対象としているものと統一的に解釈するのが相当であった、特に、本件に関係のある第一〇号の場合において検査を「拒み」または「忌避し」とはその行為の態様内容に鑑み前同様身分犯について規定したものと解すべきところ、ひとり、検査を「妨げ」た場合のみを他の検査を「拒み」または「忌避し」た場合と異なる解釈をし、当該受忍義務者以外の一般第三者についても同号にいわゆる妨害罪が成立するものであることは当裁判所の採らなところである。また、同法第七二条第一項のいわゆる両罰規定は、法人又は人の従業者の業務に関する行為が同法第七〇条第一〇号の罪の構成要件に該当することを前提として、法人又は人に対し刑事責任を負わしめる規定であつて、同項に「行為者を罰する外」とあるからといって、同法第七〇条第一〇号の罪の構成要件が修正され、同法第六三条第一号ないし第三号に規定する納税義務者らの従業者その他の者で右の身分を有しない者まで犯罪の主体となり得るものであるとは解されないものである。ひつきよう、同法第七〇号第一〇号の罪が特定の身分を有する者についてのみ成立するものであると解せられる以上、身分ある者の従業者その他一般第三者の所為について、時に公務執行妨害、職務強要、暴行、脅迫、強要、侮辱等の犯罪の成立する場合があることがあつても、その身分のない限り、身分のある者と共犯関係にある場合を除いて、前同号の所得税法違反の罪は成立しないものと解するのが相当である（最高裁判所昭和二八年八月一八日第三小法廷判決、刑集第七卷第八号一七一九頁参照。）」

(13) 藤木、ジュリスト 四〇二号 六七頁。

(14) 最高裁判所第二小法廷は、昭和四五年一月一八日の判決において、「旧所得税法七〇条一〇号の定める当該帳簿書類その他の他の物件の検査を妨げる罪は、同法六三条一号ないし三号所定の者に対し、収税官吏による必要限度の検査を忍受すべき義務の履行を間接に強制しようとするものであることはもちろんであるが、これにとどまらず、適法な検査を保護し、検査の実効性を確保して、適正公平な課税権の行使に資し税制の目的を達成するため、これに必要な限度で、ひろく一般人をも対象とし公務執行妨害罪にいたらない程度の行為を禁じようとするものであつて、公務執行妨害罪の補充的規定たる性格をも有し、同条各号所定の者のみ

租税刑法をめぐる若干の問題

租税刑法をめぐる若干の問題

一八二

を処罰するいわゆる身分犯を定めた規定ではない」と判示し、破棄差戻しした。本判決についての評釈として、税理一九七一年四月号、質問検査権にかかる判決をめぐる。

(15) 団藤「綱要」(各論)四四頁。

(16) 木村「各論」三〇〇頁。

(17) 本判決の評釈として、板倉「税務職員による質問、検査に対する不答弁罪、検査拒否罪(所得税法二四二条八号)の成立が否定された事例」いわゆる不答弁罪、検査妨害罪の成立要件」判例時報五七五号一二七頁以下。

(18) 東京高等裁判所昭和四五年一〇月二十九日の判決においても、この点を重視し、被告人らが確定申告の事後調査そのものを根本的に否定し、これを拒否し、そして、これを拒否することにより刑罰に処せられても戦わねばならぬとしている。これが被告人らの本件調査拒否の基本的考え方、基本的態度であったときめつけ、さらに、被告人らが基本的に本件調査を拒否する態度をとり、その意思を明らかにしている場合、調査の必要性の理由を開示説明してみたところで、さらにその反発を招き事態を紛糾に陥れるにすぎないことが明瞭であり、これを告げることにより、調査を円滑に進めるものでなかったことも明らかである、とされ、本件の被告人らの調査拒否に違法性の認められることをあげている。判決全文については前掲税理四一頁以下。

第五章 租税刑法における両罰規定

第一節 両罰規定の概要

いわゆる両罰規定とは、法人の代表者または法人もしくは人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人または人の業務に関し、一定の法条の違反行為をした場合に、現実の行為者を罰するほか、その法人または人(事業主体、自然人)をも罰する旨の規定である。このような規定は、今日の社会経済生活において一定の企業組織の活動の範囲がひろく、たとえば、経済、財政、警察等の行政法規の規制対象となる分野においてこうした企業組織の活動は重要な役割を演じているので、この場合、行政法規の命令、禁止に対する違反に対して企業組織そのものに対する規制措置が要求されることに基づくものであり、とくに租税においては、企業組織による税法違反があった

場合その要求が重要となる。

ところで、税法の分野では古く、明治三三年法律第五二号「法人ニ於テ租税ニ関シ事犯アリタル場合ニ関スル件」第一条は、法人の代表者、雇人、従業者が法人の業務に關シ租税法規に違反したときは罰則（罰金刑）を法人に適用すると規定し、その後法人と行為者の両方を処罰する両罰規定が多数の行政法規に採用されて来たのである。しかしながら法人の刑事責任の取扱ひについて、わが国の刑法の通説、判例は法人の犯罪能力および刑事責任を否定し、それ故に、通説、判例と実体法との間には一つの矛盾が存在するのであって、現実の行為者でない者を処罰の対象者とする規定の体裁には、犯罪理論の基礎をなす行為責任「何人も他人の犯罪の行為によって処罰されることはない」という大原則と真向から背馳するからして、従来学説の努力は主としてこの点に集中されて来たといつてよい。ともかく両罰規定が、ややもすると「刑法における取残された継子」いじめをされる傾向が依然として存在することはいふまでもない事実である。

しかし、両罰規定の *raison d'être* を否定し去ることはできない。いな、むしろ両罰規定は行政刑法の分野において、取締りの実効をあげるために案出された極めて便宜的な制度である。だからこそ解釈によって占めるべき地位を占めさせれば足りる。これが本章の目的とする第一の点である。

第二節 租税犯における両罰規定の沿革

従前は、業務主が法人である場合については、すでに述べたように明治三三年法律第五二号でその第一条によって「法人ノ代表者又ハ雇人ソノ他ノ従業者カ法人ノ業務ニ関シ租税ニ関スル法律ヲ犯シタル場合ニ於テハ、各法規ニ規定シタル罰則ヲ法人ニ適用ス」と規定し、業務主が自然人である場合については各税法罰則によって業務主が処罰されることになっていた。たとえば、酒税法三二条は「酒類ヲ製造スル者又ハ之ヲ販売スル者ノ代理人、戸主、家族、同居人、雇人ソノ他ノ従業者ニシテソノ業務ニ関シ、此ノ税法ヲ犯シタルトキハ、其ノ製造者又ハ販売者ヲ処罰ス」と規定され、行為者たる従業者については何らの刑事責任をも問わないことにしていた。

ところが、昭和一九年の酒税法等の改正によって租税犯の分野においても、経済統制違反におけると同様、両罰規定を設けた。すなわ

ち「法人ノ代表者又ハ法人若ハ人の代理人使用人其ノ他ノ従業者其ノ法人又ハ人ノ業務ニ関シ第…条ノ違反行為ヲ為シタルトキ其ノ法人又ハ人ニ対シ各本条ノ罰金刑又ハ科料刑ヲ科スルノ外行為者ヲ処罰ス但シ行為者ニ付テハ情状ニ因リ其ノ刑ヲ免除スルコトヲ得」(昭和一九年改正酒税法六七条、物品税法二二条等)と規定し、業務主の外行為者たる従業者をも処罰できることとしたのである。これは、まさしく行為者処罰主義への原則の転換であった。しかし、この段階においては代罰規定の名残りがみられ、行為者の責任はむしろ二次的従属的なものとされており、その意味で両罰規定としては不完全なものであった。

次で、昭和二二年における所得税法等の改正により、所得税、法人税その他一連の直接国税についても、両罰規定が新設されたのである。所得税については七二条で「法人の代表者又は法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人又は人の業務又は財産に関して第…条の違反行為をなしたときは、その行為者を罰するの外、その法人又は人に対し、各本条の罰金刑を科する」という完全な両罰規定が採用され、四〇年の全面改正の際にもそのままの形が踏襲された(所得税法二四四条、法人税法一六四条)。

いわゆる人格なき社団の取扱いについても昭和三二年の法律第二七号の追加によって、人格なき社団の法人とみなす規定が所得税法一条の七項に追加され、これに伴って同三七年法律第四四号の改正で、七二条の「法人の代表者」に(第一条七項に規定する法人でない社団又は財団の管理人を含む)と挿入された。その他所得税法七二条二項において、「法人でない社団又は財団について、一項の規定の適用のある場合においては、代表者又は管理人がその訴訟行為につき当該社団又は財団を代表するほか、法人を被告人又は被疑者とする場合の刑事訴訟に関する法律の規定を準用する」(法人税法五一条二項も同じ)と人格なき社団の刑事責任を明文化したが、このような規定のない物品税法等間接税の場合にこれをどう考えるかの問題がある。法人に犯罪能力を認めない説は当然、法人格なき社団も犯罪能力を有しないものとなり、所得税法、法人税法のように明文の規定がない以上、罪刑法定主義に反するという意見も有力である。⁽²⁾この点については次章にゆずる。

第三節 外国の立法

一 ドイツ

ドイツは統一租税刑法を租税基本法の三九一条(旧三五五條)から四一九条(旧三八四條)に規定されており、その中で代理人等の罰金に対する被代理人の責任として、四一六條、四一七條に規定されている。すなわち、

四一六條

(一) 一〇二條ないし一〇七條にいわゆる代理人、管理人または受任者がその義務の遂行にあたり租税犯を犯すときは、被代理人はこれらの者が処せられる罰金に対し責任を負い、かつ、これらの者に科せられる刑罰手續および刑罰執行の費用に対し責任を負う。この規定は、後見および監護の場合には適用されない。

(二) 被備者またはその他雇われている者ならびに家族および世帯員が、雇主または世帯主のために管理している義務の遂行にあたり租税犯を犯す場合の雇主または世帯主の責任に対しても前項と同じである。ただし、雇主または世帯主もしくは外部に対し彼を代理する権限を与える者の知らぬ間に租税犯が行なわれたこと、かつ、これらの者が被備者の選任または監督につき必要な注意をなしたことが確認されるときは、この責任は生じない。

(三) 第一項および前項に規定されている責任は、有罪者または責任者が、その受けた刑罰の宣言が既判力を生ずる前に死亡するときは消滅する。

四一七條

(一) 有罪者と併存的に罰金および費用に対し責任を負う者(四一六條)に対しては、その罰金および費用が有罪者の動産から徴収できない場合に請求することができる。

(二) 罰金に対し責任を有する者に請求することなく、有罪者に対し代償自由刑の全部または一部を執行することができる。⁽³⁾

以上のようにドイツ租税基本法は、その代当責任の規定を旧法(一九三一年改正以前)よりそのまま引継ぎ、一般の刑法における行為

租税刑法をめぐる若干の問題

者責任の例外として、第三者の刑事責任を認めて来た。すなわち、租税刑法の一般刑法化をとくに推し進めたドイツでも、キューン(Kühn)によると、代当責任について、「刑法総則はいかにあれ刑罰の責任ある行為者に義務を負わせるが、これは他の第三者の刑事責任である」とする⁽⁴⁾。ドイツにおいても古くは業務主責任を刑事責任ではないとする見解が有力であった。たとえばフォン・リスト(Von List)⁽⁵⁾の「他人の犯罪のために負担する責任 (Haftung)」であって、「刑罰ではなく、税法上の理由によって生ずる私法上の責任である」としたり、リスト、シュミット(Liszt-Schmidt)や、ゴールドシュミット(Goldschmidt)らによって主張された「他人の行為に対する公法上の責任」である⁽⁶⁾、との見解があったが、キューンもいうように、それは第三者の刑事責任であると主張され、ハルツング(Hartung)は、業務主の第二次的代当責任は刑罰(Strafmaß)である⁽⁷⁾、ドイツでは通説となっているのである。

いずれにせよこの代当責任は、旧法三八一条の規定が実質上何の変更も加えられることなく現行法にそのまま収容せられたのである⁽⁸⁾。ただわが国の両罰規定と異なる点は、本人や業務主に罰金刑じたいを科すのではなく、有罪者の動産から徴収できない場合に、罰金および費用について本人や業務主が自己の財産を引当しなければならぬことがあるという二次的従属的な代当責任とされており、ことに四一六条二項における業務主の責任については過失責任がある旨が明記されている点において、後に述べるわが国の業務主責任の本質が一つの大きな論点になっていることからして、責任主義を明確にする点で、より一般刑法の原則に忠実なものがあるように思われる。

また、法人の責任についてドイツ租税基本法三九三条(旧三五七条)⁽⁹⁾は、同三九六条五項が一九三九年七月四日の改正により廃止され四一三条が新たに設けられ、無意味なものとなっている。すなわち四一三条(従来租税秩序犯、Steuernordnungswidrigkeiten は一九五六年五月一日、一九六二年四月一日に改正された)は、従来租税秩序犯に対する刑罰は行政罰(Ordnungstrafe)であったが、三九年の改正で、これらの刑罰は純粹の刑事罰たる罰金であることが明らかにされた。

また、これまでは単に外形的事実の実現によって罰せられ、無罪となる場合は阻却事由があった場合もしくは避くべからざる事実が明らかかな場合に限られていたが、この年の改正で根本的に改正され、主観的要件たる故意または過失が罪となる要件であることが明らかに

された。さらにドイツ租税基本法がその三九一条において、税法上の違反行為については、ドイツ普通刑法典の総則の部を適用すべき旨を言明していることから、三九三条のある条件の下に法人および権利能力なき人的結合 (Personenvereinigung) に対しても、刑事罰としての罰金を科すことができるとした規定にも刑法総則の原則につき適用があることを前提とし、一九三九年改正前の三九六条五項により関税法および消費税の一切の範囲にわたって支配的な地位を占めていたいわゆる推定的犯罪構成事実 (Vermutungstatbestände) に関する規定は削除されたのである。

二 スイス

スイス連邦税法の総則に関する連邦法政府草案一〇四条によると、遁脱された租税 (Hinterzogene Steuer) として、

(一) 遁脱により法律に反する租税上の利益を享受するに至った者は、不当に徴収されなかった租税、もしくは不当に還付または免除された租税を特定人の可罰性を顧慮することなく追納しなければならない。

(二) 故意の遁脱のかどで処罰される者は、遁脱された租税に対し、第一項による納付義務者と連帯して責任を負う。

遁脱された租税の追納として、利益享受者と処罰者との連帯責任を負うものと規定されている点が注目される。法人または法人格なき商社会社の責任 (Haftung) として二一条に、

法人または法人格なき商社会社の営業上、もしくは清算にあたり租税違反行為がなされるときは、法人または商社会社は罰金の納付⁽¹⁰⁾に対し連帯して責任を負う。

以上の草案からもわかるとおり、スイスの租税刑法は無過失連帯責任を認めており、いまだ損害賠償的色彩を有しているといえよう。

しかし、スイス租税刑法を刑法と同質のものとし、責任主義の原則のもとに、一九四八年一月二二日の連邦新秩序綱領 (Programm der Neuordnung der Bundessteuer) はその趣旨を明ひかにする。

さらに、連邦税徴収に関する連邦法律 (Bundesgesetz über die Erhebung von Bundessteuern) のブルーメンタイン (E.

租税刑法をめぐる若干の問題

Bunnenstein) の草案において、同教授は法人、社団および財団における違反行為としてその一三九条に、

(一) 経営における違反行為が、法人、法人格なき社団または財団の財産管理もしくは清算にあたってなされたときは、刑は、法人、社団または財団に対して言渡される。これらのもののために行為をなし、もしくは法律または定款の規定もしくは事実上の關係に従い租税上の義務の履行につき尽力しなければならなかった理事、業務執行人、管理機関および監査機関の構成員、財産管理人および清算人の責任は、これら法人、社団または財団に帰責されなければならない。

(二) 前項に掲げる者に個人的責任がある限り、これらの者は一五三条(共犯)により教唆者または幫助者として処罰されなければならない。これらの者はさらに個人的責任の場合においては、法人、社団または財団に対して言渡された租税刑罰および費用に対してこれらと連帯して責任を負う。

(三) 納付義務のある追徴税(一四九条)は、法人、社団または財団から徴収されなければならない。⁽¹¹⁾

最近の刑法は、スイスにおいてはドイツと同じく、法人の犯罪能力を明白に否定している。刑法典はその性質について疑問を提唱するが、原則的には答えていない。法人の営業における違反行為に対してスイス刑法典一七二条、三二六条に包含される刑法の定義は、管理者、代表者、管理あるいは監督社員または清算人に対して適用されるのである。ブルーメンシュタインの草案は、法人の代当責任について、租税刑法の面で一步を進めたといえる。

また、租税詐欺(Steuerbetrug)について、同草案は、これを故意犯とし、連脱額の三倍以上一〇倍以下の罰金税を処する(Steuerbetrages bestrafe) としてゐる。租税詐欺として、一九〇一年一月二日の連邦戦時収入税法(Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer) 三九条等は重大な租税詐欺には自由刑を科すこととしており、租税詐欺を租税刑法で独立して規定していることは、スイス租税刑法の特色を示すものであり、刑法の詐欺利得罪と同一概念において把握されている点は注目される。さればこそ、ドイツ租税基本法の脱税犯の構成要件が、租税利益(Steuer Vorteil)の欺罔と、租税の減少(Verkürzung)の

惹起の二形式で固有の詐欺に対応しており、ドイツ、スイスの租税刑法の一般刑法との同化がうかがわれるのである。

三 アメリカ

アメリカの租税刑法のうち、租税犯の罰則としての重要なものは、内国歳入法 (The internal revenue code of 1954) に規定されているが (一四五条、三六一六条、三八〇八条)⁽¹⁷⁾、業務主処罰規定は見当らない。しかし、一四五条の a、申告書もしくは通知書の未提出または予定税額もしくは納付不履行、b、徴税および納入の不履行または通脱行為の実行為者 (person) には一法人の役員、雇人および組合の役員もしくは雇人を含む一四五条 d として刑法における行為者責任を徹底させていることが注目される。

第四節 両罰規定における業務主、法人の責任の本質―學説の展望

一 非刑罰責任説

業務主責任の本質を如何に理解するかについては種々の見解が分れるが、まず、業務主責任を刑事責任ではないとする見解がある。定塚氏は、刑法は三八条一項で、責任性は刑罰の要素であり、原則として過失の程度では損害賠償責任はあるが、刑事責任はないことを同条が示しており、両罰規定は過失犯処罰規定でないことは形式上疑いなく、無過失の処罰も厳禁されているので、この規定自体無効であるとする。⁽¹⁸⁾ 無効論はさておき、亀川氏は、業務主の責任を行政処分ないし保安処分であるとする見解を主張している。⁽¹⁹⁾ さらに、ドイツではドイツ租税基本法の業務主の責任について述べたフォンリストヤリスト、シュミット、さらにはゴールドシュミットらによって主張されたさぎに述べたような見解、すなわち刑罰は犯人の法益侵害たることを本質とするのに、他人の行為による責任は犯人に対するものでなく、第三者に対するものだから刑罰ではないというにある。まことに近代刑法の大原則である責任主義に忠実であろうとすることは十分わかる。しかし、わが国の業務主責任については、法は罰金、科料という刑罰の形式を採用しているのであって、「法律が特に刑罰という形式を選んで用いたという事実の含蓄する意味に強いて眼を閉じようとする非現実的態度」をとってはならないのである。そして、業務主の処罰は、後に述べるように、従業者たる他人の犯罪を根拠とするのではなく、業務主自体の監督責任を論拠とするもので、責任

租税刑法をめぐる若干の問題

主義に背馳するものではなく、代当責任説ないし非刑罰責任説は誤りといわねばならない。

二 無過失責任説（代位責任、転嫁的責任）

両罰規定における事業主責任の本質については、従来無過失責任説が通説であつて、事業主の責任は他人の行為による無過失責任で、もっぱら行政取締上の必要から設けられた特別規定に基づくいわば反射的責任あるいは転嫁責任と解した。すなわち、犯罪主体と刑罰主体の同一を要求する刑法上の大原則の例外を認めたとする見解である。泉二博士によれば、この種の規定をもつて犯罪主体と刑罰主体の同一を要求する刑法上の大原則の例外を認めたとする見解である。泉二博士によれば、この種の規定をもつて「犯罪主体と受刑主体との同一を要求する一般原則に対して、即ち、他人の行為に因る刑罰制裁を定むるものなりと解す」とされ、さらに、「蓋し多くの場合に於ては業務主又は法定代理人が従業者等に対し或は進んで教唆を為し或は情を知りつつ故意に之を制止せず或は又少くとも不制止に付て過失ありと認むることを得べきが故に、此種の規定は業務主又は法定代理人の意思責任に帰すべき作為又は不作為を処罰するものにして他人の行為のみに因る処罰を認めたるものに非ずとも解することを得るに似たりと雖も、此の如き一般的の推定は特定の場合における事実に反するのみならず、又此等の法規たるや絶対的に業務主を処罰するの趣意を有するものと解するに至当とすべく、従つて業務主又は法定代理人は従業者等の行為に付故意過失なかりしことを立証するも処罰を免れざるが故に、結局自己の意思責任と關係なき他人の行為に因り刑罰制裁を負担する場合に帰著すべし」と論述され、さらに、経済刑法におけるいわゆる両罰規定についても「代罰又は併罰規定の適用上、業主がその地位に在るの故を以て処罰せらるると云うことに付ては何か責任があるのであろうか。或は従業者等の選任又は監督に付て過失があつたと認められ得る場合もあるであらう。併し右の併罰的規定や従来代位罰規定では斯くの如き抽象的の過失責任をも全然不必要として居るのであるから業務主処罰は全く無過失責任を追究する地位罰に外ならない」とされているのである。⁽¹⁷⁾

牧野博士、滝川博士も以上と同じ見解を示されているが、最近の説もこれを探るものがある。たとえば、河村判事は「両罰規定の適用⁽¹⁸⁾

⁽¹⁸⁾

⁽¹⁹⁾

による業務主責任の理論的根拠を何に求めるかは、学説上争の存するところである。しかし、ここでは判例の見解に従って、これを行政取締上の必要から設けられた特別規定に基くいわば反射的責任、転嫁的責任であると解したい」とされ、「この業務主責任は「何人も他人の犯罪行為に因って処罰されることはない」との原則、即ち、犯罪主体と刑罰主体との一致という近代刑法における大原則に対する大きな例外をなすものであるということが出来る」とされ、結論として「両罰規定を適用して業務主たる法人又は人を処罰するのは、業務主自身の行為による責任を問おうとするためではなく、専ら従業者の行為に基き補充的に業務主についてもその責任を問おうとするものである。それはあくまでも従業者の違反行為のみを前提とする反射的無過失責任である」と説かれて⁽²⁰⁾いる。

この無過失責任に対しては次のような反論が考えられる。すなわち無過失責任説が説かれる如く、なるほど業務主の処罰は行政刑法における取締目的のために設けられたものであるにせよ、それは刑罰に変わりがなく、福田教授もこの点「たしかに行政刑法の分野においては、固有の刑法と比べて倫理的要素が弱く取締目的といった合目的性の要素が強いことは認められなければならない。しかし、行政犯に対してもともかく刑罰が科せられる以上その倫理的意義を無視することは許されないのであって、単なる取締目的から近代刑法の原則に対する例外を認めて、責任の転嫁や代位責任ということをや安易に肯定することは許されないとされ、取締りの実効の面からは「業務主に無過失責任を追及し、防止することが不可能であった従業者の違反行為についても業務主を処罰することが取締目的からいって合目的であるかは、はなはだしく疑問である⁽²¹⁾」とし、板倉教授も租税刑法は基本的には刑法であり、責任主義は租税刑法の分野にも適用され基本原則であることを強調され「租税犯には社会的反倫理性があるのであり、業務に関して従業者らによって租税法違反行為が行われたという関係から業務主に対して科する刑罰たる罰金の倫理的基礎を無視することは当を得ない」とされ、取締目的の見地からも無過失責任論者がいう無過失的にも処罰を加えることによって直接または間接に法規遵守について注意が喚起せられるとするが、これに対しても「法規遵守についての注意が喚起せられるためには、処罰を受ける者が自らその注意を喚起し、一層違反防止の努力を為すの余地がなければならぬのであり、無過失処罰によってはこのような余地はないので、自己の最善をつくし客観的にも相当の注意をなして、しかも違

反の発生した場合においても処罰を免れないとするならば、国民は徒に法の過酷を難じ、違反防止の努力をむしろ無意味とすら感ずることにもなる。一層の注意をなすことによってさけることのできたであろう違反行為の発生したばあいには、これを処罰するかぎりにおいて初めて刑罰は意味があるのであり、基礎を保つのである。すなわち、過失を責めるという意味において、将来一層の注意を喚起することができるのであり、それが取締の目的にも適応し、規定の政策的意義も生かされるのである。このような処罰であってはじめて世の理解を完うすることができるのではあるまいか⁽²³⁾とされるのである。

行為は構成要件の中心的要素であり、犯罪は法秩序に違反する行為、すなわち違法な行為である。しかもそれは行為者に非難を帰すことのできる行為、すなわち有責の行為でなければならない。業務主自身の何等かの行為を予想しない限り構成要件該当性すら存在しないことになる。そして理論的には従業者の違反行為につき行為者である従業者と業務主とを処罰することは同一犯罪につき行為者と業務主との両者の処罰を認めるものということになって、構成要件性におかしな結論にならう。業務主の責任はあくまで業務主としての責任の範囲において、いいかえれば別個の構成要件該当性が考えられなければならない。そして業務主の責任自体もそれにつき検討さるべき問題なのであって、その責任の所在を過失責任に求めることができるのである。

三 過失責任説

過失責任説は、業務主の処罰は業務主自身の犯罪に基づくものであって、それは転嫁(代位)責任ではなく、業務主の過失責任に基づくものであるとする。この業務主の過失責任につき、現行法上、業務主の過失が擬制されているとする説と、過失が推定されているとする説との見解の対立がみられる。

① 過失擬制説

小野博士は、両罰規定を「一個の構成要件の事実に関り二重に刑事責任を生ずる特殊の場合である。しかも業務主は行為者に非ずして其の責任を負うのであるから、当該行為についての故意とか過失とかは問題でない。その意味において刑法第三八条一項に謂ゆる「特別

規定」と解さなければならない。しかし、凡そ刑事責任の根柢には道義的意義がなければならない。従業者の行爲につき業務主が責任を負うのは其の業務主であるからであり、業務主として其の選任監督の義務があるからである」とし、大審院昭和一七年七月二四日の刑事判決中に述べられた「法人又ハ人ニ於テ従業者ヲ雇入又ハ選任スルニ付不注意ナカリシカ若ハ其ノ監督不行届ナリシコトニ付法人又ハ人ヲ処罰スルモノニ非ズ」とするのは「法理上の觀念としては誤りであると謂わなければならない。法理的には何処までも監督不行届の責任である。而して此は亦現実生活の上において自然に肯定されている思想である。その意味において寧ろ常識であるとさえ謂えよう。しかし現行法の概念構成としてはその監督不行届の事実、又は其れにおける過失の存在を責任の条件としていない。業務主である限り当然に其の責任を負うのである。いわば、監督不行届は法律上当然に有するものと推定されている謂ゆる *Præsumptio juris et de jure* である」とされる。

これは理論的には業務主責任を過失責任とするが、その過失は法律上擬制せられているとするもので、実際的には無過失責任と異らなしいし、このように業務主の監督責任を絶対的なものとして不可抗力の場合にも認めることが果して取締の目的からいって適當であろうかとの疑問が生じる。そして同博士は、従来の古典的道義責任、応報刑という抽象的な思想形態を押し通すことは、もはや問題でないときれ、新古典主義の主張をされている。この立場からの見解によるとはたして同一の結論になるのかどうか。それはともかく、要するにこの見解が不可抗力の場合、すなわち無過失の場合にも刑事責任を認めることは責任主義の原則と相容れないものであることを注意するに止める。

② 過失推定説

業務主責任をもって過失責任となす説は美濃部博士によって唱えられた。すなわち「行政犯に在っても、罪ある者が罰せられずして罪なき者がこれに代はつて罰せられるというやうな責任の転嫁や代理責任といふことは、刑罰責任に於ては決して認め得べき事柄ではない。刑罰を科せられるのは、常に自分に罪責が有るからであり、罪責なくして刑罰を科せらるることは、刑罰の性質とは絶対に相容れない。

租税刑法をめぐる若干の問題

い所である。犯罪者と受罰者とは必然に相合致することを要し、他人の犯罪行為に対し、罪なき者が代はって其の処罰を受けるものと為すが如きは、全然刑罰の性質を無視するものと言はなければならぬ」とされ、さらに「営業又は其の他の事業の取締に関する行政法規に於て、其の事業に関して従業者の爲した犯則行為に付き、事業主をして犯則者に代はって罪責を負担せしめているのではない。事業主（又は其の法定代理人）は事業経営の衝に当り、其の事業に従事する集団生活の全体に対して、主裁者たる地位に在るもので、其の統制者としての事業主は、総ての従業員をして犯則行為なからしむるやう、万全の注意を為すべき義務を負っている」、そしてこの義務は「国家に対する公法上の義務であつて、国家は事業主に対して此の注意義務を命じて居るのである」と説かれている。そしてこの国家に対する関係について「事業主のみが義務者の地位に在るもので、従業員は其の事業の経営に関しては直接に国家との間に法律関係に立つものではなく、随つて従業員が其の事業に関して犯則行為を爲したとしても、それは唯事業主に対する関係に於ての義務違反たるに止まり、国家に対する関係に於いては義務違反でもなければ、犯罪を構成するものでもない。犯則行為を爲した者は従業員であつて事業主ではないとしても、それは事業主が従業員をして犯則行為を爲さしめないやうに注意し監督すべき義務を怠つた結果と見なければならぬのであつて、国家に対しては専ら事業主の義務違反であり、随つて事業主の犯罪を構成するのである。それが犯罪たる所以は一に注意義務の懈怠に在る。注意義務の懈怠であるから、其の性質上必然に結果犯であつて、故意犯ではなく、其の事業の実施に関し違法の結果の発生した場合には、それが不可抗力に基いたことの証明せられない限り、当然に注意義務を怠つたものと推定せられ、其の義務違反に対して罪責を負担せしめらるのである」⁽²⁶⁾とされる。この見解は、業務主の処罰が他人の行為による責任、代位責任に基づくものでなく、自己の過失責任に基づくもので、刑法の責任原則の例外ではないことを明らかにしたもので、監督不行届の責任という構成は、行政刑法における行政的合目的要素と倫理的要素とを調和させたことにおいて妥当な見解といえよう。⁽²⁷⁾

ただ、同博士は、脱税犯が行政犯の一種でありながら、しかも他と異つた特殊の性質を有するものであることを強調せられるが、その根拠につき次のようにいわれる。すなわち、脱税犯に対する制裁は「形式的には勿論刑罰の一種であるが、實質的には寧ろ不法行為に基

く損害賠償に類するもので納税義務者がその義務に違反して不正に其の義務を遁脱することにより、国庫に及ぼすべき金銭上の損失を防止することが其の唯一の目的とする所である。之を民法に比較すれば債務の不履行に対する損害賠償の予定(四二〇条)とも見るべきものである。其の処罰を科せらるる所以は其の行為の罪悪性に在るのではなく、一に國家に金銭上の損失を加ふることにある。行為の罪悪性の軽重は全く処罰には関係なく、専ら脱税に因て國家に及ぼすべき金銭上の損失の高に應じて処罰が定まる⁽²⁸⁾と。

博士によれば、脱税犯は不法行為であつて、これに対する制裁はその實質において損害賠償に類するといふ。このような考え方は、無過失責任説と同様であり、脱税犯に対する罰金を單に形式的な刑事責任で、實質において損害賠償といふ民事責任であるとしながら、業務主責任については罪責なければ刑罰なしとする刑法理論を強調するのは矛盾を含んだ理論といふ外は⁽²⁹⁾なく、旧法(昭和二年改正以前の所得税法六九条一項、法人税法四八条一項)のように、脱税額の三倍とか五倍とかいふ金額を賠償額とするかの説明が困難となるのみでなく、直接税脱税の場合、罰金以外に別に正当な金額の税金が徴収される時、損害賠償の二重支払いといふことにもなるわけ⁽³⁰⁾で、理論的におかしなことになる。

四 不作為犯説

この説は、従業者の違反行為につき義務に違反して監督を怠つたという事業主の不作為による責任、すなわち、故意の不作為犯をもつて業務主の責任とみる説である。

木村博士によると、過失推定説は「法律が特に業務主において『相当の注意及び監督が尽されたことの証明があつたときは』罰しないとか「自己ノ指揮ニ出テサルノ故ヲ以テ処罰ヲ免ルルコトヲ得ス」としていることを根拠とするのであろうが、これは注意義務違反がなかつた場合には過失がなく、作為義務違反がなければ不作為犯が成立しない旨を注意的に規定したにとどまり、過失の推定と解すべきではない⁽³¹⁾とされる。しかし、過失推定説は、但し書のみを根拠とするものではなく、責任主義と全目的性の調和をその理論的基礎とするものであることはすでに述べたところである。この過失推定説に対して、これが責任主義と合目的性の調和をその理論的基礎とするとい

うだけでは何故に過失のみが推定されるのかの説明がなされないという反論から、両罰規定は業務主につき不真正不作為犯と過失犯との両者を規定した複合的構成要件ではないか、⁽³²⁾ という意見がある。

しかし、この見解も、複合的構成要件という意味があいまいであるが、責任論を単に過失責任にとどめず、とくに両罰規定は業務主につき、各本号の構成要件とは異なる新しい構成要件を創設している。(この点は無過失責任説の批評で述べたとおり、業務主と従業者の責任は別個の構成要件が考えられると指摘したところである)ということができ、この注意義務の懈怠という構成要件は、木村博士のいわゆるように、注意監督上の作為義務を怠ったという不真正不作為犯であり、このような不作為犯の故意の場合と過失の場合とがあつて、業務主が従業者の違反行為を知っていた場合も過失による不作為と解すべきことになるが、このような解決は、故意犯と過失犯に対して同一の刑が科せられていることを看過しているという批判を受けねばならず、この場合は、むしろ故意の不作為犯と解すべきである、とされることにも過失犯説を一步前進させたと考えてよいように思われる。だが、常に故意犯と考えるのも納得し難いのである。要するに、業務主の責任は過失責任であり、その過失は推定されていると考えざるを得ないのである。

五 規範的責任説

いまでもなく規範的責任論は、行為者が違法行為の決意をしてはならないという法の意思決定規範の要求に反して、いいかえると、義務に違反して違法行為の決意をしたという点に責任非難の根拠があるとす。この意味において業務主の責任は、従業者の刑事責任の延長であり、その分肢であり、しかも事業主独自の責任であることとみななければならぬとする責任形式の融合を主張するのである。この説によると、事業主の責任は、無過失責任でもなければ単なる行政監督上の責任でもなく、また、固有の意味での過失責任または故意責任たるべきものでもなく、行為者本人の刑責と形影相伴って生ずる一種の規範的責任でなければならぬとされるのである。

そして、行政犯においては、行政法規の合目的性に即応し構成要件が形式犯化されていることに大きな特色があり、他方、刑事責任の種別としての故意、過失はいわば実質犯的犯罪観に基礎をおく責任形式の種別といつてよく、換言すれば行為(狭義)に対立し、行為結

果に補充的に責任の根源を求めようとしたところに故意と過失を分別する契機が宿されていた。ところが形式犯は、実質犯の觀念から犯罪結果という要素を捨象したものであつて、そこには故意、過失の分別を論じる余地がないとし、形式犯においては故意犯に共通する反規範性が融合された形で端的に表現され、両者の責任形式の別もその実質的意味において一形式的意味はともかくとして一解消するとし、この立場から形式犯における故意責任の姿容を認め、行政刑罰法規が一定の行為を形式犯として構成すると解すべき合理的根拠が認められるかぎり、そこから構成要件該当の行為意味の認識理解を不注意により欠いたという義務違反によって、故意責任を認めるべき基礎条件が具わるといえるのであつて、刑法三八条一項但書の適用というより、理論上はむしろ同条項本文の問題であるとされる。⁽³³⁾

このような責任形式の融合の理論は、従来の行政犯（とくに経済犯）においては特別規定のない限り過失でたりる、とする見解と理論的な共通性をもっており、より理論化したものといえる。そして、それが刑事責任の拡散ないしは刑事責任の稀薄化という責任主義の原則の現代的意義の再検討、修正を志向する点に意義があるといえよう。しかし、行政犯の形式犯性を根拠にして故意、過失の責任形式の融合を説きながら、過失犯的態度が形式犯において故意責任とみられるのは、当該行政法律關係の妥当領域に限られるとする限界づけの点が不明確であるという批判を受けなければならないであらう。

六判例

判例としては、昭和三二年一月二七日最高裁大法院の入場税法違反被告事件において、業務主に過失の推定をみとめた点において注目すべき判決であり、⁽³⁴⁾同様の趣旨は、すでに昭和二六年九月福岡高裁の判決等にみられたが、最高裁判所によってみとめられたのは本件が最初であるとともに、この態度はその後の判決でも踏襲されている（最高裁昭和三三年二月七日、同三九年三月三日）。したがつて、本件は過失責任主義についてのリーディングケースといえる。特に、三九年の判決において、所得税法七二条一項による事業主たる人の刑事責任の本質は過失責任であつて、同条はその過失を推定した規定と解するのが相当であるとしている。法人税の場合はまだ出ていないが、本旨は同一と解してさしつかえないであらう。

第五節 法人の犯罪能力について

両罰規定が自然人たる業務主だけでなく、法人を処罰していることから、法人に犯罪能力があるか否かについて学説は大いにわかれ、わが国の通説、判例は法人の犯罪能力を否定する立場をとっており、ドイツ刑法はまさにこの立場を堅持している。これに対し立法は、法人処罰の範囲を拡大しており、英米法は原則として法人の犯罪能力を肯定している⁽³⁵⁾ので、立法は英米法のとを追っていることになる。すでに述べたように、法人の処罰を規定した明治三三年法律第五二号「法人ニ於テ租税ニ関シ事犯アリタル場合ニ関スル件」第一条によって罪を開き、その後、法人と行為者の両方を処罰する両罰規定が多数の行政法規に採用され、今日ではいわゆる行政刑法の領域では法人の刑事責任を認めることが原則となっている。そこで、通説判例と実定法との間には一つの矛盾が存在するのであって、通説判例は、行政法規における法人処罰規定を事実上の行為者を処罰するだけでは、法人の業務に関する違反行為を十分に取締り行政目的を達成することができないから、その取締効果を十分に發揮させるために、従業者の違反行為について法人を処罰するもので、行政目的という政策的見地から他人の犯罪について法人を処罰する規定であると解している⁽³⁶⁾。これに対して、実定法の解釈上法人の犯罪能力を肯定する有力説がある⁽³⁷⁾。

法人の刑事責任は、法人の本質論との関連において説明せられて来た。すなわち、擬制説対実在説の論争である。しかし、問題は実体的であって、理論的には解釈のできないものである。英米法においては以前から擬制説の立場に立って法人の処罰を是認している⁽³⁸⁾。しかし、実在説をとるドイツでは法人の犯罪能力を認めていない。

そこで、問題は刑事責任、刑罰との関係からこれを論ぜらるべきとし、刑事責任の本質を非難可能性にあるという今日の刑事責任論の通説的立場から責任主義との調和を考慮しつつ、刑事責任の修正を試みることになる。すなわち、行政刑法は、固有の刑法と比べて倫理的要素が弱く、特定の行政目的を実現するための保障といった合目的々要素が強いという特殊性からいって行政犯に対する制裁としての刑罰も刑事犯に対する刑罰と比べて倫理的要素が弱く、一般予防的要素、政策的見地よりする威嚇刑の要素が強いものであって、こうし

た刑罰の前提としての責任も、行為者人格に対する非難ではなく、むしろ行政違反という違法状態の発生についての社会的非難の帰属という観点から論定さるべきであるとし、法人に行政上の権利義務の帰属主体として、機関である自然人の行為による行政上の法律的效果が帰属することがみとめられる以上、機関である自然人のなした行政違反という社会的に非難さるべき行為について、法人と機関との関係からその責任を法人に帰責し、刑罰を科すことは許されるであろう、と主張されるのである。³⁹⁾

しかし、事実上の行為に基づく刑事責任を、他のものに帰属せしめることがはたして刑事責任の本質上許さるべきかどうか疑問がある。そして肯定説（主として責任を、社会的責任に求める立場からは、責任の倫理的性質と懲罪刑の見地からの否定論は妥当しない。しかし、社会的責任論をとられる牧野博士は、法人の犯罪能力に関する論争は、理論的はともかくも、実践的には、法人の性質に適合する制裁方法を新しくいかに考案するかの点に帰するとされる）がいうように、法人と機関との両者を処罰するいわゆる二重処罰は、刑法の原則に反することになる。

以上のように、法人の犯罪およびその処罰ということは、法人の性質に関する従来の学説だけでは、何とも処理のつかないことになったのである。実際問題として、アメリカがその経済事情の発達につれて特に問題としていっているところであるが、ひとりアメリカだけでなく、今日法人の犯罪および処罰は最も切実なものとなっている。たとえば、具体的な問題として、刑法の全面改正を審議している法制審議会の刑事特別部会で、公害罪とよばれている「国民の健康に関する罪」に関する規定を新刑法の中に設けることを決めており、今後の審議過程において、公害のような企業という「法人」が問題になる犯罪に対して、小委員会案では、処罰が個人中心になり、法人を処罰することがむずかしいのではないか、ということが新聞にも報ぜられている（昭和四四年六月三日朝日新聞）ことからその一端がうかがい得るのである。

さきに述べたように業務主の責任について、従来の判例は無過失責任説をとったが、昭和三年一月二七日の最高裁大法廷判決で、入場税法における罰則規定の業務主の責任について、従業者等の違反行為につき事業主として行為者等の選任、監督その他違反行為を防

止するために必要な注意を尽さなかった過失の存在を推定した規定と解すべく、したがって、事業主において右に関する注意を尽したことの証明がなされない限り、事業主もまた刑事責任を免れ得ないとしてこれを刑法の世界に編み入れたのである。自然人である業務主について過失を要件とする態度をとったからといって、これを直ちに法人にあてはまるかは問題があるとしても、早晩解決されねばならない問題であるし、また、ぜひ解決さるべき事柄なのである。

ここで一つの論定がなされるのが刑事責任の拡散ということである。法人であっても、行政法的規律の対象となり得ることは自然人と同様であり、いな、それ以上に法人こそ今日の社会経済生活において、その活動範囲はきわめてひろく、その事業に関連して行なわれる違法行為も、行政法規違反に止まらず、刑法犯にもおよんでいることは事実である。それ故にこそ、行政犯の場合にだけ法人を処罰し得るとする行政刑法の特殊法という根拠は、それだけでは刑法犯に妥当し得ない理論となる。一般刑法について道義責任を強調し、応報刑を主張し、行政刑法についてはその責任が修正されるということは、罰金という刑罰を科している現行法のもとでは妥当な考えとはいえないし、将来へ向っての理論的な発展性からも疑問である。そこで、法人の責任は行為者責任の分化ないしは刑事責任の拡散として、行政作用と刑罰作用との有機的結合としての責任論を考えなければならぬ。この場合その要件として、法人の行為、法人の過失の何たるかを第一に問題にして解決して行かねばならぬだろう。

そこで、さしあたり刑事犯における行為者に期待される倫理的意味に差異がある行政的刑罰法規には、その合目的な政策的要請によりその行為者主体の行為についても、刑事犯におけるような行為者人格の主体的現実化といえないようなものであっても、これを直ちに除外しなければならぬ必要はない。法人には自然人と同様な行為がないとか、刑罰に対する感受能力が欠けるといっただけで、法人という現在の「巨人の働き」を放置することは、かえって社会倫理感からも離れることになって、両罰規定そのものの意義を失わせることになると思われる。この点、平野教授が指摘されるように「わが国では法人はとくに規定のある場合にかぎって処罰される。これはアメリカのように、すべての犯罪について処罰するやり方よりもすぐれている。しかし特別の規定があれば、とにかく法人が処罰される。とこ

るがわが国ではこの場合、法人には犯罪能力はなく受刑能力があるにすぎないという議論が有力である。法人には意思がないというのがその理由である。しかしこれはまったくおろかな議論というほかはない。問題は法人を処罰することがいいかどうかにある。法人には意思がないというのであるならば、法人の処罰を否定すべきであらう。法人の処罰を肯定しながら受刑主体にすぎないとするのは、法律論としても無意味である。それだけでなく、集団意識というような社会心理的事実を無視する点でも不当である」とされ、「現在では責任というものが個人の人格の問題でも、また社会の集団のなかでも拡散してとらえにくいものになっている。このような事態のもとでは責任を問う対象についての冷静な認識と、これに加えられる刑罰の機能について経験的な分析とが必要である。単に道義や倫理を高唱するだけではすまないのである」と⁽⁴⁰⁾とされる。法人の犯罪能力とくにその刑事責任についての解決のいとぐちがここに見出し得るとしても、けだし、いすぎではないと信ずる。

第六節 従業者の責任とその範囲

一 従業者の責任の根拠

従業者が業務主体の業務に関して違反行為を為した場合の違反の事実行為者たる従業者の責任の問題を考えてみよう。従業者処罰につき両罰規定との関係から、従業者は直接各本条の違反行為者として処罰せられるのか、あるいは両罰規定に「行為者ヲ罰スル外」と規定せられたことにより始めて処罰せられるのかという問題がある。たとえば租税の面では、所得税の場合、二三四条の質問検査権行使の対象者として同条一項一号ないし三号が列挙されているが、一号の「納税義務がある者又は納税義務があると認められる者」に対して質問検査をする際、その従業者に対しても同じく質問検査権がおよぶと解することに疑いがない。そして、その従業者も質問検査の受忍義務者となり得るとするの⁽⁴¹⁾に二つの解釈が成立する。第一に、従業者は本来的に事業主の手足として、有機的に一体として事業に従事しているのであるから、国家に対する責任においていささかも異同がないと考える有機体説または本来的義務者説といい、納税義務者の「者」の中に従業者も含まれるとする考え方である。第二に、納税義務者という身分は従業者は持っていないが、両罰規定により「行為

者ヲ罰スル外」と規定せられたことにより始めて処罰されるとする。この場合、さらに考え方を分ちて、各本条の命令禁止が一般人に向けられている場合には従業者が当該命令、禁止に違反したときは両罰規定を待つまでもなく本条の処罰を直接受け、各本条が業務主のみ存する一定の身分を必要としているときは、両罰規定により創設せられた新しい構成要件によって始めて処罰されるとする。従業者は、構成要件の主体たる資格を欠き、行為者をも処罰するとする両罰規定によって始めて処罰されるので、構成要件修正説と呼ばれる。直接税のうち所得税における通脱犯等の場合については、二三八条の通脱犯のほか不納付犯等について、二四四条の両罰規定によって「その行為者を罰する外」とあり、従業者は各本条の構成要件の主体たる資格を欠いているから構成要件修正説をとり得る。これにひきかえ、法人税の場合、一五九条、一六〇条、一六二条一号において「代理人、使用人、その他の従業者で、その違反行為をした者」と各本条に規定されており、法人を構成する構成員として直接各本条の違反行為者として処罰されるのであって、法人税の対象たる社団性、団体性と所得税における個人単位とで法律の構成が異なるのであって、処罰対象は同一と考えてよいであろう。

二 従業者の意義

従業者の意義について、美濃部博士は、「必ずしも、事業主自身が直接にその事業に従事せしめている者であることを要しない。事業の経営という集団的生活に於て、直接又は間接に事業主の統制監督の下にその事業に従事する者は、何れも法令に所謂従業者に該当するものである⁽⁴¹⁾」といわれ、さらに、「それは必ずしも、事業主との間に継続的な雇用関係又はその他の身分上の関係あることを要するものではなく、一時的にその事業に関して特定の事業に従事する者であっても、自己の独立の業務としてではなく、事業主の監督の下に事業主の業務に従事するものであれば、等しくこの意味に於いての従業員たることを失はない⁽⁴²⁾」とされる。判例によると、たとえば、事業主がみずから雇用した者ではなく、事業主の雇人がさらに自分の補助として使用しているものでも従業者であるし、事業主からその事業に属する工事の施行を請負った工事請負人の使用する従業員も事業主の従業員に該当し、事業主との契約によって雇人であることを要せず、その監督の下にその事業に使用される者も従業者である。さて、転嫁罰規定では「代理人、戸主、家族、雇人その他の従業者が違反

行爲をしたときは」とあり、ドイツ租税基本法四一六条二項にも「家族および世帯員」が入っているが、両罰規定では「代理人若くは用人その他の従業者」となっており、家族等は特に掲げられていない。そこで、妻が夫の業務に関して違反行爲をしたときは、当然に両罰規定の「代理人若くは用人その他の従業者」に該当するものか否かについて問題がある。たとえば、税務調査の場合に、事業主たる夫の業務に関して質問検査をすることができるとどうかについて疑問が生じる。美濃部博士は、事業主の妻その他の家族または同居人が事業主の業務に関して違反行爲をなした場合にもそれは当然その従業者として見るべきであるとされる。その理由は、従来の産業警察法令は大体「其ノ代理人、戸主、家族、同居人、雇人其ノ他ノ従業者」云々と規定していたが、近時の立法は「代理人、使用人その他の従業者」と規定しているが、これはただ文字上の差異に止まり両者趣旨を異にするものと解すべきでないという点にある。⁽⁴³⁾これに対して藤教授は、いずれの規定の場合も、戸主、家族、同居人等がたまたま業務に関して違反行爲があつても、それだけでは業務主に責任を負わせるに足りず、それらの者が従業者としてその業務に関して違反行爲があつた場合に始めて業務主に責任を問ひ得るものと解すべきであるとされておられる。⁽⁴⁴⁾

従業者等の違反行爲をもって業務主の責任を問ひ得るのはその業務に関してであり、従業者たることは構成要件要素であるから、妻であるからといって美濃部博士のいわれるように、妻が夫の業務を補助することは妻としての当然の任務であるとされるが、業務内容によっては業務に関して常に調査の受忍者になり得るとはいえない。たとえば、大工、左官などの妻に対してその請負内容を質問する場合を考えると、到底妻は従業者に入らないといえよう。しかし、これが小売業などのようにその經理、販売に従事していることが明らかに外見上からもわかるようなものについては、質問検査はおよぶと解してさしつかえあるまい。

さらに、酒税の場合、一流メーカーはほとんど請負によって酒類製造をさせている現状にある。このような場合に、下請業者がいわゆる従業者に該当するかということである。もっとも、請負についてはその態様は必ずしも一様でなく、実質的に選任監督の關係が認められる場合もあり、独立に業務を行なう場合もある。一般には、請負契約によって事業に従事する者は事業の主体でなく従業者に止まるも

のと解なされているが、むしろ独立に業務を行なう場合の方が本来の姿と扱われる。⁽⁵⁾ 下請業者も製造免許を有する独立した業務主体であり、違反行為について直ちに両罰規定が働くと解するのは理論上困難である。

(1) たゞきは、未成年者飲酒禁止法四三条、労組法三一条。これらはいわゆる転嫁罰規定の形式である。両罰規定には種々の態様のものが区別されるが、詳細は大塚、特別刑法六頁以下。八木、業務主体処罰規定の研究一三頁、二二三頁以下参照。

(2) 板倉、「基本問題」二〇八頁。

(3) 板倉、「基本問題」、中川一郎「ダウン租税基本法」税法学六八号。

参考のため原文を掲げよう。

§ 416 (§ 381)。(1) Wenn Vertreter, Verwalter oder Bewollmächtigte im Sinn der §§ 102 bis 107 bei Ausübung ihrer Obliegenheiten Steuerverfahren begehen, so haften die Vertretenen für die Geldstrafen, die diese Personen verurteilt, und für die Kosten des Strafverfahrens und der Strafvollstreckung, die ihnen auferlegt werden. Die Vorschrift gilt nicht für die Fälle der Vormundschaft und Pflegschaft. (2) Das gleiche gilt für die Haftung des Geschäftsherrn oder des Haushaltangehörigen, wenn Angestellte oder sonst im Dienst oder Lohn stehende Personen so wile Familien- und Haushaltangehörige bei Ausübung von Obliegenheiten, die sie im Interesse des Geschäftsherrn oder Haushaltangewandten wahrnehmen, Steuerverfahren begehen, diese Haftung tritt jedoch nicht ein, wenn festgestellt wird, daß das Steuerverfahren ohne Wissen des Geschäftsherrn oder des Haushaltangewandten oder einer zu seiner Vertretung nach außen befugten Person begangen worden ist und die genannten Personen bei der Auswahl oder Beausichtigung der Angestellten oder der Beausichtigung der Familien- und Haushaltangewandten die erforderliche Sorgfalt aufgewandt haben. (3) Die im ersten und zweiten Absatz vorgesehene Haftung fällt weg, wenn der Schuldige oder der Haftende stirbt, bevor das Strafverfahren, das gegen sie ergeht, rechtskräftig geworden ist.

§ 417§ (382) (1) Wer neben dem Schuldigen für Geldstrafe und Kosten haftet (§416), kann in Anspruch genommen werden, wenn die Geldstrafe und die Kosten aus dem beweglichen Vermögen des Schuldigen nicht

beigetrieben werden können. (2) Die Ersatzfreiheitsstrafen können an dem Schuldigen ganz oder zum Teil vollzogen werden, ohne daß die Person, die für die Geldstrafe haftet, in Anspruch genommen wird.

なお、ドイツ租税基本法の四一〇条から四一九条(自首から時効の規定まで)は、一九六七年八月一〇日ならびに一九六八年八月一二日法律改正(Gesetz zur Änderung strafrechtlicher Vorschriften der Reichsabgabenordnung und anderer Gesetz (A O Straf Änd G))により削除された。

(4) R. Kühn, Abgabenordnung, S. 534

(5) Liszt, Lehrbuch des Deutschen Strafrechts, 13~14Aufd., S. 250

(6) Liszt-Schmidt, Strafrecht, 25 Aufd., S. 353 Goldschmidt, Deliktobligationen des Verwaltungsrechts, S. 237,

(7) Hartung, Steuerstrafrecht, 3. Aufd., S. 264

(8) ドイツの一九二八年の刑法改正草案に基づく他の国法の変更として、租税刑法の改正がある(一九三一年の改正)が、この草案中の代当責任について次のように述べている。「特別の規定を必要とする更に一個の点は、租税刑法の範囲において有罪被告人の外に別人が罰金の納付につき代当の責任を負う範囲如何の問題である。由来このような代当の責任は、普通一般の刑法の認むるところでないが、ある条件の下においては、本人が代理人に該れる納税上の罰金につき代当の責任を負うは、租税刑法の目的と本質とに適合する所以としなければならぬ。しかしてこの点に関する詳細なる規定は、従来の基本法第三八一条の掲げるところであって、この規定は実質上何等の改正を加うることなく、将来基本法第三五八条(現行法四一六条)第一項ないし第三項中に収容せられるべきものとす」と。ちなみに、一九三一年の改正以前の規定を、一九二八年刑法改正草案からみると次のとおりであって、現行法との對比のために掲げた。

(一) 第八三条ないし第八八条に所謂代表者、管理人または代理人がその義務を執行するに当って税法違反を犯したるときは、被代理人はこれ等の者に該当したる罰金および処罰手続およびこれ等の科せられたる罰の執行の費用につき代当の責任を負う。後見および保佐の場合については本条の規定を適用せず。

(二) 使用人またはその他服務中の者または家族または世帯の一員、その営業主または世帯主の利益において守るべき義務を執行するに当って税法違反を犯したるときは、営業主または世帯主はこれ等の者に該当する罰金および処罰手続の費用およびこれ等の者の

租税刑法をめぐる若干の問題

科せられたる罰の執行の費用につき代当の責任を負う。この税法違反が営業主または世帯主または外部に対してこれ等の者を代理するの権限を有する者において知ることなくして行なわれ、かつ、これ等の者が服務にある者の選定および監督に際し、または家族もしくは世帯の一員の監督に際して必要な注意を払いたること確認せられたるときは、この代当責任を生ぜず。

(三) 犯人または代当責任者が自己に対して言渡しありたる処罰判決の既判の発生するに先だちて死亡したるときは第一項および第二項に規定したる代当責任は消滅する。責任者の動産よりして罰金または費用を徴収する能わざるときは、犯人と相並んで罰金および費用につき代当の責任を負う者(第一項ないし第三項)に請求をなすことを得。司法資料第五四号、参照。

(9) H. Troeger, a. a. O., S. 50,

税法学 一三五号。

(10) 税法学 一三三号。

(11) 加藤清「米国の内国歳入法(邦訳)」税法学。

(12) なお、外国の立法例、学説等に関しては、板倉、「租税刑法の基本問題」に詳細に論ぜられている。その外同教授「租税刑法の現代的動向」税法学一〇〇号(記念号)参照。

(13) 定塚道雄「刑法講座」三卷一七四頁以下。同、日本経済刑法概論三九四頁。なお定塚氏は、行政法において行政罰が適当に行なわれなくてはならないのであって、不法行為法において懲罰的損害賠償 *exemplary damages*, *punitive damages* が漸次わが国でも実現されることが望ましい、とされる。懲罰的損害賠償とは被害者の受けた損害を対象とするものではなく、加害者の行為の不当性、非行性を対象とする損害賠償で英米法全般に通ずるものである。ただ英米法における刑事手続において被害者の私人訴追が広く認められ、従って刑罰と損害賠償とが手続的には同様のものであり、特に罰金と損害賠償とは容易に結合して考えられ得るという点から理解せられねばならない。懲罰的損害賠償については、田中和夫「英米における懲罰的損害賠償」損害賠償責任の研究(中)参照。

(14) 亀川、司法協会雑誌二三卷七号六五七頁。

(15) 泉二新熊、刑事学研究、五八六頁。

(16) 同書 六〇三頁。

- (17) 同、法窓余滴、二三頁。
- (18) 牧野英一、日本刑法論（総論）同、日本刑法（上巻）。
- (19) 滝川幸辰、犯罪論序説。
- (20) 河村澄夫、税法学五五号四頁以下。
- (21) 福田平、行政刑法五四頁。
- (22) 牧野、重訂日本刑法（七）九七頁。
- (23) 板倉、「基本問題」一七九、一八〇頁。なお、同旨として、八木、「研究」七二頁。
- (24) 小野清一郎、「刑事判例評釈」五卷一三六頁。
- 同、法学協会雑誌六一卷三号四三一～二頁。なお、*Præsumptio Juris et de Jure*（法律上の推定）について、Kenney は次のようにいっている。
- 「これは法律上により定められるもので、かつ、義務的になされる推定である。この推定はある事実の絶対的な推定であって法がこの推断を反ばくするための証拠をあげることが許さないものである。8歳未満の幼児は犯罪的意思を有することを得ずというようなことがこれに類する推定である。このような推定は、形式上は証拠法に関連しているように見えるが、実は、実体法上の法則であって、ただ語だけが推定という手続法上の用語に従っているだけである。」Kenney's *Outlines of criminal law*.
19 edition. 1966 p. 455.
- (25) 小野「フランス語刑法学における責任論」ジュリスト、二九九号五四頁以下。
- (26) 美濃部「概論」二八頁以下。
- (27) 福田「行刑」五五頁。同旨、板倉「基本問題」一八二頁。
- (28) 美濃部「概論」一七二頁。
- (29) 小野博士は「形の上ではすべての刑事責任は自己の犯罪に因る責任であるという刑法理論を標榜しながら、実は其の根本に在る道義的責任の理念を完全に抹殺してしまうことになるのである」と批判される。
- 小野、「国家学会雑誌」五三巻八号一〇九頁。
- 租税刑法をめぐる若干の問題

- ③④ 杉村章三郎、「租税処罰法の現在及び将来」国家学会雑誌五七卷九号一三頁。
- ③⑤ 木村亀二、刑法総論 一四七～八頁。
- ③⑥ 金沢文雄、法人の刑事責任、両罰規定(総合判例研究叢書 刑法(一七))。
- ③⑦ 正田満三郎、責任と処罰の連鎖、三〇頁以下。
- ③⑧ 同判決に対する解説として、福田、刑法判例百選(大塚、行政判例百選(シトリスマ))。
- ③⑨ Kenny はよると、法人の刑事責任の変革をめぐって次のように述べている。
- Corporations formerly lay quite outside the criminal law. If a crime were committed by a corporation's orders, criminal proceedings, for having thus instigated the offence, could only be taken against the separate members, in their personal capacities, and not against the corporation as itself a guilty person. This was a consequence of the technical rule that criminal courts expected prisoners to stand at their bar, and did not permit appearance by attorney. But it was further supported also by more scientific considerations, which Roman law had anticipated and accepted But under the commercial development which the last few generations have witnessed, corporations have become so numerous that there would have been grave public danger in continuing to permit them to enjoy this immunity. The various theoretical difficulties have therefore been brushed aside; and it is now settled law that corporations may, in an appropriate court, be indicated by the corporate name, and that fines may be consequently inflicted upon the corporate property. Kenny's *Outlines of Criminal Law*, p. 74-75 なお、英法における法人の刑事責任については、L. H. Leigh *The criminal liability of corporations in English Law*. モーロックス大陸諸國のこころは、福田、「行刑」六四頁以下。
- ③⑩ 通説として、牧野、刑法総論一五八頁以下。同日本刑法(上)一一〇頁以下。小野、刑法講義(総論)九六頁。滝川、犯罪論序説一七頁以下。団藤「綱要」八三頁。板倉、「基本問題」一九一頁以下。同 新刑事法教室一九七頁以下、ほか。
- なお、福田、刑法総論、六五頁、同「行刑」六三頁以下は行政刑法上の刑事責任のみ認めて犯罪能力を否定する。定塚、「刑法講義」二卷一七一頁以下。代罰責任法人の犯罪能力は法人の犯罪能力を否定する通説、判例の見地を是認し、その結論として、法人処

罰規定は、法の根本原理及び憲法に違反し、当然無効である」とする判例については、総合判例研究叢書刑法(一七)参照。

(80) 木村「総論」一五二頁、佐伯、刑法総論、四九頁以下。八木「研究」八七頁以下。一二九頁。なお、法人の犯罪能力肯定説と否定説との中間に、いわゆる行政刑法におけるのみ犯罪能力を肯定する説として、美濃部「概論」六五頁以下。田中二郎、行政法総論

四一七頁。大塚、刑法概説(総論)一一七頁以下。

法人の特殊性の見地から、刑事責任の修正を必要とする説として、金沢、別冊シヨリメ、法人の刑事責任。

(81) この点については、W. Geldart 著次の如く説明しよう。As a being capable of having legal rights and liabilities, a corporation is a person in the eye of the law. So far as English lawyers have theorized about the Nature of corporate personality at all, they at one time for the most part accepted the doctrine of Canon Law, that such personality is a mere fiction of the law with no basis in fact. But this doctrine has been largely supplanted by a later doctrine that such personality is real, and is a nalogous to the personality of individuals. It is impossible have to into the details of this contensy, but it may be noticed that — (1) the 'fiction theory' must remain unsatisfactory unless it can explain what are the real facts in terms of individual rights and duties which underlie the fiction, and this it seems unable to do. It does not seem possible to explain away the legal rights and duties of a body as being merely the rights and duties of the individuals composing it; and (2) the notion of a corporate personality is not confined to law. We habitually think of the actions of nations and of societies as distinct from the actions of the individuals composing them, and we attribute moral qualities to such action, and moral rights and duties to nations and societies. W. Geldart, Elements of English Law, Oxford in Asia College Texts. p. 66~67

(82) 福田、前掲七五~七六頁、同、現代法と刑罰、一八一頁以下。

(83) 平野竜一、刑法の基礎「刑事責任の拡散」八四頁以下。

(84) 美濃部、「概論」四三頁。

(85) 同、経済刑法の基本概念、四六頁。

(86) 同書、四七頁。

租税刑法をめぐる若干の問題

租税刑法をめぐる若干の問題

二一〇

(44) 団藤、刑評、五巻、二六七頁。

(45) 金沢、「総合判例」一二七頁。

第六章 法人格なき社団の問題点

第一節 法人格なき社団に関する立法

業務主処罰規定において、法人の処罰が規定されているのは、法人が統一的組織体として事業を經營する等、業務主体として社会的機能を営んでいるという社会的事実に基づくものである。そこで、いわゆる法人格なき社団または団体も、それが一定の組織機構をもち、社会的、経済的に事業の単位として認められ、事業主体として事業を営んでいる場合には、法人と同じように取扱われるべきではないかという問題が起るのである。

そこで、課税主体の面では所得税について昭和三七年法律第二七号により「法人でない社団又は財団で代表者の定のあるものは……、これを法人とみなす」とし、また、法人税でも同じく、昭和三二年法律第二八号によって「法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定があり、かつ、収益事業（継続して事業場を設けてなすものに限る。以下同じ）を営むもの（当該社団又は財団で収益事業を廃止したものを含む。以下人格のない社団等をいう）は、法人とみなして、この法律を適用する」と規定された。従来、民法上では人格なき社団すなわち権利能力なき社団（Verein ohne Rechtsfähigkeit）を解釈上権利主体としてこれを認め、判例もこれに従っている。また、民事訴訟法では四六条で、当事者能力を有することを明らかにしているのである。そして、特別法の分野でも、事業者団体法（昭和三三年法律第一九一号、昭和二八年廃止）、政治資金規正法（昭和三三年法律第一九四号）、私的独占禁止法（昭和三二年法律第五四号）などに法人格なき社団についての立法がされるに至った。税法の分野では、まず取引高税法（昭和三三年法律第一〇八号、昭和二四年廃止）で法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めのあるものについては、この法律中法人に関する規定を準用する」（同法四条）と

規定して、代表者、管理人の定めのある法人でない社団、財団につき法人処罰規定（同法四八条）の準用を認めた。そして、さらに前記所得税、法人税につき法人格なき社団の一般規定とともに、罰則においても法人とみなして各罰則を適用することを明定（所得税法二四四条二項等）したと、前章で述べたとおりである。この場合における法人格なき社団または財団の処罰については、法人の処罰と同様に解すべきであり、このことについては特に問題はない（もっとも、法人に犯罪能力がないとする説からは人格なき社団にも犯罪能力がないとすることは当然であるが、処罰対象としての問題はなくなったという意味である）。

第二節 法人格なき社団につき明文の規定のない場合の考え方

刑罰主体としての法人の犯罪能力については、前章においてこれを認めることが必要となったことは、単に道義的ないし倫理的な面での論議だけではすまなくなっていることを述べた。ところで、所得税、法人税法等のような人格なき社団に対する処罰につき、明文の規定がある場合とはかく、間接税のように明文の規定のない場合に、人格なき社団を法人と同様に処罰し得るかが問題となる。いいかえれば「法人とみなす」という規定は、確認規定かどうかについて「法人または人」には当然人格なき社団が含まれるとする説と、明文の規定なき場合は、罪刑法定主義の「類推禁止」の原則に反するとする両説に分れること、法人の犯罪能力と同様である。

そこでまず、反対説の立場から眺めてみよう。源泉徴収義務者につき人格なき社団が含まれると規定した昭和三二年法律第二七号制定以前に人格なき社団たる「労音」に、報酬にかかる源泉徴収義務ありとして告知処分をしたことについて、この取消を求めた訴訟について、東京地裁の判決は次のように判示した。すなわち、「わが国においては、私法関係においても、公法関係においても、権利義務の主体たりうるものは、原則として人格者、すなわち自然人又は法人にかぎられ、人格を有しないものは、たとえそれが社団としての組織を備え社会的実体として活動していても、社団そのものとしてそれに権利義務の帰属を認めることはできないのである」とし、民訴の当事者能力については「民事訴訟法第四六条は、法人でない社団又は財団で代表者又は管理人の定めのあるものに当事者能力を認めているが、この規定は、法人でない社団又は財団そのものが実体的な権利義務の帰属主体であることを認める趣旨の規定ではない」とし、民訴

の類推解釈を排除し、さらに「法人でない社団にはわが実体法上当然には人格したがって権利義務の主体たりうる地位を認められていないのであるが、法人でない社団のこのようなわが実体法上の地位と、それに前述のように日本国憲法が租税法主義を採用し、その結果、課税要件、徴税方法等が法律又はその委任に基づく政令等によって明確に定めることを要するものとされていることにかんがみると、所得税法第四二条第二項が同条項に基づく源泉徴収義務者について「報酬等の支払をなす者」という表現を用いているにしても、そのみで直ちに法人でない社団が同条項の源泉徴収義務者に含まれるものと即断することはできず、そのためには他にその旨を定めた明文の規定が存するか、又は少なくとも所得税法その他関係諸法令の規定の解釈上法人でない社団が右源泉徴収義務者の中に含まれることが明らかに認められることを要するものというべきである⁽¹⁾とし、旧所得税法一条七項は確認規定ではないことを明らかにしている。

また、税理士法五二条違反事件において、被告人が法人格なき社団の事務局長すなわち従業員の場合に、税理士法六四条の両罰規定によって被告人の所属する団体すなわち人格なき社団を処罰の対象としていない(昭和四一年三月三十一日、最高裁第一小法廷判決)のである。

また、古くは国家総動員法四八条のいわゆる両罰規定に関し、直接違反者たる従業者と、共同経営者たる各組合員各自にそれぞれ処罰したことは、国家総動員法四八条の解釈適用上、至当必然的措置なりとして、「然り而シテ又判示組合ハ共同ノ事業ヲ営ムコトヲ目的ト為ス団体ニシテ、之ヲ構成スル各人ト切離シタル独立ノ人格ヲ具有スル法人ニ非ザルヲ以テ、假令所論ノ如ク経済上一個ノ企業単位ヲ形成スル組織形態ナリトスルモ、同条ノ適用上人トシテ組合自体ニ刑事上ノ責任ヲ負担セシメ之ヲ処罰スルコトヲ得ザルヤ蓋シ当然ナリ。是レ本院判例(昭和一〇年(れ)第一二八六号同年一月二五日宣告)ニ於テ法人ニ就テストラ特ニ明文ヲ以テ規定スル場合ノ外原則トシテ其ノ犯罪能力ヲ否定シ之ヲ処罰セザルコトヲ現行法上ノ解釈ト為スガ故ニ、況ヤ民法上ノ組合又ハ法人格ヲ有セザル社団ノ如キニ犯罪主体トシテ刑事責任ヲ負担セシムベキニ非ザルコトハ敢テ精詳ナル證議ヲ遂グル迄モナク当然ノ結論ト云フベキヲ以テナリ」としている。

肯定説としては、上記大審院判決の評釈で小野博士は、国家総動員法四八条は統制違反行為につき、その行為者に責任を負わしむる

外、事業主であり、したがってその利益の帰属者である者に責任を負わしむることによって統制の目的を確保せんとするものにほかならず、同条の趣旨からいえば、民法上の人格は必ずしも必要でなく、むしろ、社会的、経済的事象として現実にある事業主、殊に経済的企業主体であることが重要なのであって、権利能力なき社団または法人に非ざる社団または組合と称せらるるもの如き、やはり「法人」に包含せらるるものと解することが最も同条の趣旨に適するもので、上記判決の場合、組合自体に責任を負わしむべきである、⁽²⁾⁽³⁾とされている。

八木博士は、法人に犯罪能力を認めることを前提とし、法人格なき社団と組合というように形式上は区別されてはいるけれども、法人格を認められているかいないかということに差があるに過ぎず、実質的には特にこれを区別して論ずるまでの「大なる差はない」とされ、「法人」とした点は「法人および法人格なき団体」と読替えることが当然とされるのである。⁽⁴⁾

第三節 結論

法人格なき社団について処罰規定の明文の明文のない場合の解釈として、法的形式、実質上の区別によりその結論を異にすることは他の法律上の解釈の場合と同様の問題につき当る。そして、刑罰の保障機能である罪刑法定主義の立場からは「法人または人」と明定されているのにこれに人格なき社団、財団まで包含するものと解釈することは疑問とならう。

しかし、前に指摘した東京地裁民事部判決の理由にもあるとおり、所得税法等にその旨を定めた明文の規定がある以上、「法人または人」に法人格のない社団が含まれると解してさしつかえないのではあるまいか。そして、所得税法、法人税法に規定があるから罰せられ物品税法等間接税関係に規定がないから罰せられないとする考え方にも、刑の不均衡を生じてかえって好ましくないのではないかという疑問も生じる。

美濃部博士は、業務主の処罰について明文のない場合も「仮令法令に明示の規定は無いにしても、それは立案者の粗漏に基づくもので、法令の趣意とする所は、他の取締法令におけると同じく事業主として其の責任を負わしむるに在ると解すべき理由ある場合であれ

ば、書き方の不備は解釈に依つてこれを補ひ、此の場合にも等しく事業主が其の責任者であると解せねばならぬであろう」とされ、田中博士も「租税の中でも、間接税関係の法律は、人格のない社団又は財団の処罰に関する明文規定を欠いているので、その場合には、いかにして租税法規の実効性を確保すべきかが問題となる。しかし、直接税と間接税とにより人格のない社団又は財団に対する罰則の適用關係に差等を設けるべき合理的理由はないので、間接税関係の両罰規定中の「法人又は人」という中にはその租税法上の義務者がすべて包含され、人格のない社団又は財団も含まれると解すべきであろう」とされ、解釈によつてこれを補うことが法の実効性の上で必要と説かれる。このように解釈論で補おうとされる田中博士も、罪刑法定主義の立場からは間接税についても、明文の規定を設けるのが妥当であろう、とされ、罪刑法定主義の要求する類推解釈禁止に違反するのではないかという疑問に対して、解釈論のみでははや対処できないことを示しておられるのである。

- (1) 東京地裁昭和四〇年六月二二日判決税務訴訟資料四一七〇一頁。
- (2) 小野、刑評、六卷二七頁以下。
- (3) 美濃部博士は、共同営業たる牛乳販売業において、その雇人に犯則行為のあつた事件につき、共同責任者二人を共に処罰すべきものとして「数人共同シテ牛乳搾取、販売業ヲ営ム場合ニ於テ其ノ雇人ガ法定ノ比重ヲ有セザル牛乳ヲ配付シ以テ之ヲ販売シタルトキハ其ノ違法行為ニ対シ共同営業者各自ニ其ノ刑ヲ科スベキモノトス」とする判決に対して、数人が共同して営業を為しているとしても、それが単一の営業である以上は、その営業のために雇われている使用人が犯則行為を為したのは、單純の一罪であり、決して「二人以上共同シテ犯罪ヲ実行シタル者」に該当するものではないことは、疑を容るべき余地はない。單純の一罪であるから、これに対する処罰も当然単一でなければならぬもので、随つて共同営業者たる二人に対して共同に單一の罰を科し、二人をして連帯してその責に任せしめるものでなければならぬ、とされ、連帯責任を負うものとされる。(概論、八七～八八頁) また、牧野博士はこのような場合につき、その各自に対し言渡さるべき罰金額の総額は、その社団が法人である場合に、その法人に対し言渡さるべきものと同額でなければならぬし、又はそれを超えることが許されないものとせねばならぬと同時に、右の範囲内において、共同事業者の各自に対しては、刑は刑の個別主義に依つて裁量せられねばならぬ、とされるのである。(牧野、刑法総論一六三頁、同旨警研一五

卷一五(一六一頁)。

(4) 八木「研究」一七〇頁。

(5) 美濃部「概論」五八頁。

(6) 田中、租税法、三三七頁。

第七章 租税犯とくに直接税逋脱犯における刑の量定の実証的研究

第一節 研究の目的と概要

本章で取り上げる問題の対象は、わが国の裁判所における逋脱犯の刑の量定上の実際の慣行であり、とくに毎年数多く租税関係刑事判決において表われている全体的現象としての刑の量定の実務である。問題はこの実務が将来の法の上ではいかにあるべきかと、または現行法の上ではそれをどうあらしめようかということではなくて、それが事実上現にどうかということなのである。現在の状態を知るためには、当然その経緯をさぐることは必要である。そのため研究の対象は、昭和二三年以後の二〇年にわたる刑の量定がどうなってきたかその経緯を実証的に検討することとした。

いうまでもなく、新憲法の施行に伴い、国民の納税義務に対する理念も、旧憲法下における下命的なものから民主憲法下における自主的なものに変化し、昭和二三年の税制改正以来、従来の賦課課税制度に代って新たに申告納税制度が採用され、もし納税義務を懈怠しましたこれに違反し国の課税権を侵害するような者があれば嚴重な罰則をもって義務違反または懈怠の責任が問われることになった。それまでは、租税犯の処理にあたっては、これを民事上の損害賠償的な考え方に順応して、これを単に国庫に対し損失を与えたものと考えることによって、主として徴税の見地から追及し、一旦税法に規定する税金の徴収を完了した上はこれに満足して、これに対し厳格な刑事訴追および処罰を実行することは極めて稀であった。

租税刑法をめぐる若干の問題

ところで、戦後の経済混乱、とくにインフレーションの昂進と道義心の頽廢ならびに高税率は、極度に納税意識をおとろえさせ、とくに直接税たる所得税、法人税に関する申告納税制度の採用と相まって徴税成績の不振をまねき、これを放置することは到底許されない事態になったし、その不振の最大ものは所得税において著しかった。そこで、これに対処すべく採られたのが直接税に関する罰則の強化であったのである。昭和二三年一二月に発表された終戦後のわが国経済再建の動向を基礎づける経済九原則の第二項においても、以上の変化に照応し「徴税計画を促進し、脱税者に対し迅速、広範囲且つ強力な刑事訴追が行なわれるよう措置する」ことが要請された。そしてこれに対応して、昭和二三年六月大蔵省主税局に設置された査察部（現在は国税庁調査査察部）は検察庁に設置された租税係検事の指導のもとに、悪質な脱税者の摘発に当り、広範囲かつ強力な刑事訴追を、なかんづく直接国税について実施されて来たのである。このような背景をもつ直接税通脱犯の刑の量定の実際がどのようなものであるか、その慣行を探るのが本章の目的なのである。

第二節 統計からみた通脱犯の刑の量定の実際

裁判官の刑の量定ということは、法律が具体的の場合に、刑種ならびに刑量を選択する幾多の権能を裁判官に与えていない以上はいい得ることではない。ところで、この強い権能によって、この選択の結果は實際にどのような外観を呈し、どのような処置をとるのか、さらに、この結果に到達するのはどうしてであるか、などの点に一般に関心が持たれる。ここで問題なのは、裁判所の処置を決定する原因であって、この結果を導くに至らしめたものは何であるかということである。この目的達成のためには、有罪を言渡された具体的場合において、刑の量定事由を検討することが二番早速である。しかし、一つ一つの刑を検討することは、判決それ自体では到底不可能であるし、それだけの材料を収集することは容易なことではない。そこで目的に到達することのできるのには統計によるしかないことになる。統計による方法は判決の結果をその範囲の全般にわたって捕捉することができる。そして刑の量定の研究が意味あることの一つとしてあげられる通脱犯の實際を理解し評価する基礎を与えてくれるのである。また、刑の量定の慣行が同一の法令を適用するにあたって示す客観的基準をそこに見出し得ることになるはずである。

一般に刑の量定にあたっては、裁判官の自由裁量に任されてはいるが、それは主観的な恣意を許すものではなく、合理性をもったものでなければならぬことはいうまでもない。そして通脱犯については、営業目的、経営および納税の状態、通脱犯の動機、その手段方法、通脱にかかる税額、犯則利得の帰属、被告人の経歴、資産収入、会社事業所における地位、当該犯行関与の態様程度等が刑の適用にあたって考慮される事項であろう。しかし、これらの諸要素を具体的に量定因子として把握することは實際上困難である。そこで、統計上通脱犯の性質からみて最も重要な要素である通脱税額との比較を統計的にとらえてみた。所得税、法人税の通脱犯の罰則は、その所得税、法人税を免れまたは還付を受けた者は三年以下の懲役若しくは五〇〇万円以下の罰金に処し、またはこれを併科するものとされ、しかも、その免れた税額または還付を受けた税額が五〇〇万円をこえるときは、罰金の多額は五〇〇万円ではなくてその税額に相当する金額とされるいわゆるスライド制がとられている。このことは、罰金額が、通脱税額または還付を受けた額に相当する額を科せられるという、いわば通脱額の多寡によって自動的に一応決定されるという性質を有し、他の刑事犯、行政犯に類をみない財政犯特有の性質を有する点といつてよいであろう。

そこで、作業としては、もっぱらこの相関関係を時間的、年代的な経過によっていかなる変貌をとげ、また、現状はどのような量定が行なわれているかの点にしほって統計をとった。資料としては、税務訴訟資料―租税刑事事件関係判決集―の第一巻から第二巻（昭和四一年）までの判決全部について当った。

第三節 罰金刑の変遷

租税犯に自由刑が採用されたことは、租税犯の性格を決定するについて重要なことであることはいうまでもない。しかし、自由刑の効果がはたして現在の社会情勢からみて十分であるかどうか、一般的に検討を要する問題である。そして裁判官の自由刑に対する不信の念はかなり根強いものがある。⁽¹⁾ 刑事一般論としても罰金刑への認識こそ必要と考えるので、ここでも罰金刑をまず取り上げてみた。年度別の分類は、同一人ないし同一法人の課税年度が数年にわたっている関係と、数年にわたる通脱額の合計に対しての自由刑または罰金刑が

科刑されている場合が多いので、課税年度に分類するのは、正確な結果が得られないので判決の言渡された年分によって分類した。しかし、上訴審における破棄差戻しまたは自判による変更については、変更後の判決を第一審判決年度にあげた（特に二三年以降、三〇年までにそれが多い。最近はその例は余りみられないのは、立証資料の整備等種々の理由が考えられる）。

所得税の場合は、源泉徴収にかかる給与所得等について連脱があるときの罰則は、所得税の場合とはほぼ同様であるが、罰金の多額は五〇万円であって、一応この統計からは除外した。また、二三年四月施行以前の年度分についての所得税、法人税の定額刑については除外したことはいうまでもない。

(第1表) 通脱税額と罰金との比較表 (所得)

年	罰金のみのももの				罰金と自由刑の併科				
	件数	通脱税額 ^㉑	罰金額 ^㉒	㉒/㉑割合	件数	通脱税額 ^㉓	罰金額 ^㉔	自由刑 ^㉕	㉔/㉓割合
23	2 (1)	(円) 489,322	(円) 716,000	146.3	1 (1)	(円) 414,738	(円) 400,000	(月) 2	96.4
24	16 (13)	6,601,179	6,523,000	98.8	13 (11)	24,708,188	20,420,000	73	82.6
25	5 (4)	2,140,274	1,669,268	77.9	5 (4)	8,147,205	2,900,000	22	35.5
26	4 (3)	6,116,667	5,008,000	81.8	4 (4)	2,265,730	830,000	24	36.6
27	—	—	—	—	7 (7)	10,467,661	3,150,000	30	30.1
28	—	—	—	—	2 (2)	3,575,960	515,000	10	14.4
29	3 (2)	9,413,216	3,700,000	39.3	3 (2)	2,672,956	1,300,000	9	48.6
30	—	—	—	—	2 (2)	4,671,164	390,100	18	8.3
31	4 (3)	9,904,875	2,700,000	27.2	1 (1)	1,148,210	100,000	10	8.7
32	—	—	—	—	4 (2)	7,649,965	1,900,000	12	24.8
33	—	—	—	—	3 (2)	9,716,080	2,300,000	20	23.6
34	2 (1)	18,795,210	4,700,000	25.0	4 (4)	20,064,649	2,062,000	36	10.2
35	4 (3)	10,612,930	2,600,000	24.5	1 (1)	9,571,950	1,500,000	4	15.6
36	7 (4)	53,350,747	13,200,000	24.7	4 (2)	19,317,290	2,400,000	15	12.4
37	5 (3)	50,990,855	15,500,000	26.9	9 (5)	54,138,810	7,900,000	52	14.5
38	3 (1)	76,699,970	25,500,000	33.2	8 (4)	41,614,615	6,600,000	28	15.8
39	—	—	—	—	12 (8)	126,601,000	25,100,000	58	19.8
40	7 (4)	45,266,650	8,800,000	19.4	23 (10)	248,748,940	53,500,000	95	21.5
41	9 (4)	185,297,750	46,500,000	25.1	21 (9)	309,641,500	54,700,000	57	15.1

租税刑法をめぐる若干の問題

(注) 件数の上段は年分の総計，下段()内は実数を示す。

罰金額の合計比較

内容 年	件数	逋脱税額	罰金額	割合
23	3 (2)	904,060	1,116,000	123.4
24	29 (24)	31,309,367	26,943,000	88.1
25	10 (8)	10,187,479	4,569,268	44.8
26	8 (7)	8,382,397	5,838,000	69.6
27	7 (7)	10,467,661	3,150,000	30.1
28	2 (2)	3,575,960	515,000	14.4
29	6 (4)	12,086,172	5,000,000	41.3
30	2 (2)	4,671,164	390,100	8.3
31	5 (4)	11,053,085	2,800,000	25.3
32	4 (2)	7,649,965	1,900,000	24.8
33	3 (2)	9,716,080	2,300,000	23.6
34	6 (5)	38,859,859	6,762,000	17.4
35	5 (4)	20,184,880	4,100,000	20.3
36	11 (6)	72,668,037	15,600,000	21.4
37	14 (8)	105,129,665	23,400,000	22.2
38	11 (5)	118,314,585	32,100,000	27.1
39	12 (8)	126,601,000	25,100,000	19.8
40	30 (14)	294,015,590	62,300,000	21.1
41	30 (13)	494,939,250	101,200,000	20.4

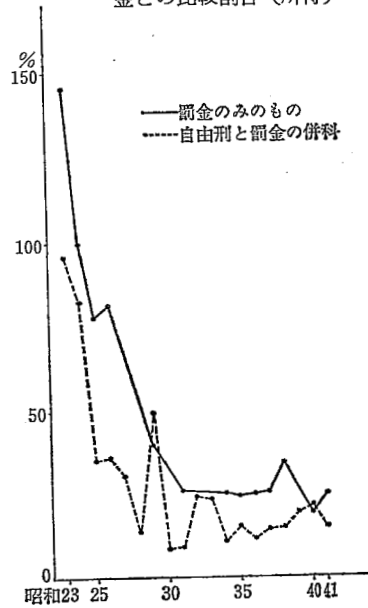
租税刑法をめぐる若干の問題

(第2表) 通脱税額と罰金との比較表(法人)

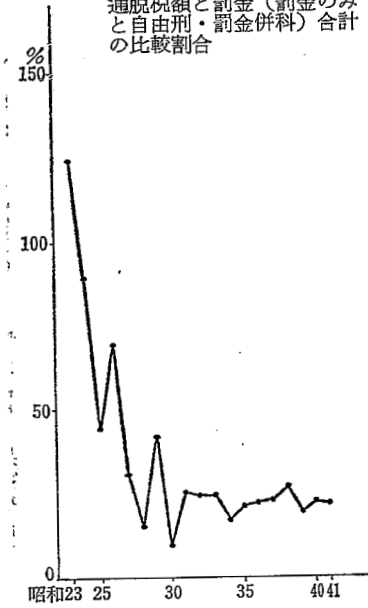
租税刑法をめぐる若干の問題

年	件数	法人のみに対する罰金額			代表者に対する罰金		法人・代表に対する罰金合計	
		通脱税額 [Ⓐ]	罰金額 [Ⓑ]	Ⓐ/Ⓑ [Ⓒ] 割合	延数 件	罰金額 [Ⓓ]	Ⓓ+(C) [Ⓔ]	Ⓓ/Ⓒ [Ⓕ] 割合
23	7 (4)	18,733,188	30,600,000	163.3	1	50,000	30,650,000	163.6
24	83 (50)	198,251,056	280,220,000	141.3	13	1,790,000	282,010,000	142.2
25	33 (22)	105,745,811	86,354,766	81.6	3	1,200,000	87,554,766	82.7
26	38 (17)	83,010,119	42,746,000	51.4	1	100,000	42,846,000	51.6
27	11 (6)	33,919,620	12,600,000	37.1	—	—	12,600,000	37.1
28	4 (3)	5,217,031	1,900,000	36.4	2	300,000	2,100,000	40.2
29	9 (7)	22,481,692	5,900,000	21.6	1	300,000	6,200,000	27.5
30	9 (8)	28,854,759	13,700,000	47.4	1	400,000	14,100,000	48.8
31	13 (9)	50,854,550	14,700,000	28.9	—	—	14,700,000	28.9
32	13 (9)	37,811,398	12,250,000	32.3	1	538,000	12,788,000	33.8
33	35 (22)	234,851,584	35,450,000	15.1	19	3,280,000	38,730,000	16.4
34	53 (37)	529,670,904	101,550,000	19.1	41	10,750,000	112,300,000	21.2
35	84 (47)	570,130,447	119,450,000	20.9	61	13,620,000	133,070,000	23.3
36	64 (38)	460,205,862	110,850,000	24.1	34	10,300,000	121,150,000	26.3
37	54 (29)	414,122,081	87,400,000	21.1	30	8,250,000	95,650,000	23.1
38	80 (46)	532,171,473	128,150,000	24.1	40	10,720,000	138,870,000	26.0
39	109 (55)	865,022,225	199,600,000	23.1	44	58,740,000	258,340,000	29.1
40	132 (64)	1,185,653,442	281,500,000	24.0	60	32,350,000	313,850,000	26.9
41	126 (60)	1,459,335,543	372,120,000	25.4	30	20,870,000	392,990,000	26.9

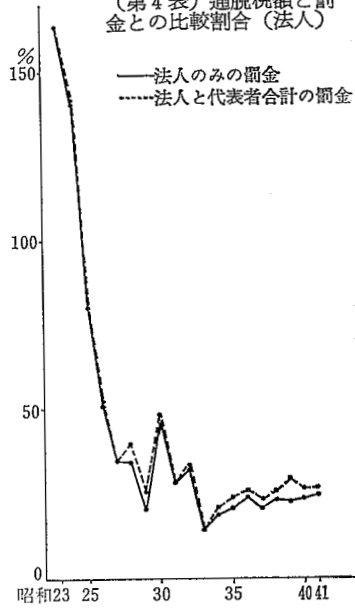
(第3表) 通脱税額と罰金との比較割合(所得)



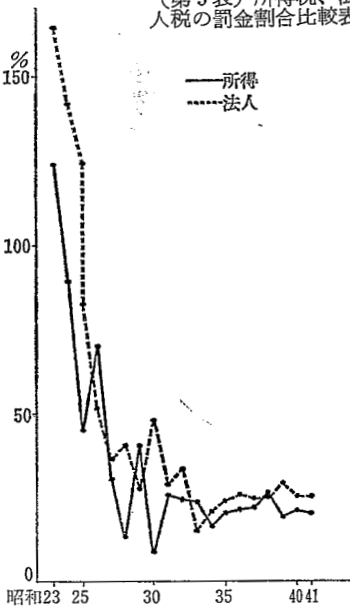
(第5表) 通脱税額と罰金(罰金のみと自由刑・罰金併科)合計の比較割合



(第4表) 通脱税額と罰金との比較割合(法人)



(第5表) 所得税、法人税の罰金割合比較表



以上の統計表で顕著なことは、昭和二三年以降所得税、法人税とも通脱税額に対する罰金額の割合が低下していることである。そして所得税の場合、三二年以降四一年まで一〇％から三〇％以内にとんと一定した割合となっている。また、法人税の場合も三三年以降一五％から三〇％以内にその割合が一定し、若干の増加が極めて徐々にはあるが示していることである。そして全く偶然であろうが、法人税の場合、四〇年、四一年と法人代表者に対する罰金の合計額の通脱税額に対する割合が二六・九％と全く一致したということである。このことは、罰金額を量定するに当って、通脱税額が重要な要素をなし、その額に対する割合をもって大方の目安としていってしましつかえないように思えるのである。そしてこのことは、他の犯罪たとえば財産犯である窃盗罪における刑の量定の因子として通常あげられる、①手口 ②犯罪回数 ③共犯者数 ④窃取額 ⑤実害額 ⑥年令 ⑦就学年数 ⑧労働の習慣 ⑨職業 ⑩前科、前歴 ⑪犯行時の特殊な身上 ⑫再犯期間等があるが、これ等の因子のうち、とくにその有意性が認められるものとして顕著なのは④の窃取額と⑤の実害額があげられている。財政犯としての租税通脱犯が、結果犯として集約的に通脱額、通脱税額に表われる性質の上からみて、その有意性をそこに見出し得ることも当然といえるわけである。

さらに、所得税、法人税の罰金の比率で気のつくことは、両者を比較して、所得税の方が法人税よりも年々その率が低下していることである。三二年までは件数もさして大きなひらきはなく、源泉徴取にかかる通脱事件を加えると、三二年までの一〇年間の実件数割合は所得一〇二件、法人一三五件で、その割合は四三・三％対五六・七％であって、ほぼ同じ件数であったのが三三年より四一年の間になると、所得八六件、法人三九八件で、その割合は一七・八％対八二・二％と法人が圧倒的に多くなっている。これは所得税の累進税率による税負担をさげようとして法人設立が急増したためであろう。

ちなみに、四一年を例にとると、所得税の一暦年ないし法人税の一事業年度の通脱税額を対比すると、累進税率と比例税率の相違を別にして、所得税一六、四九七、九七五円、法人税一一、五八二、〇二七円となっており、所得税の場合、特に高額悪質なものを告発する結果一件当りの通脱税額は法人に比して低くないのであろう。これを逆にいえば、法人の場合、大手の法人は最近についていえば告発さ

租税刑法をめぐる若干の問題

れず、同族等中小法人のみが告発される結果であると思われる。

第四節 自由刑についての問題点

租税刑法の罰則について自由刑が採用されたことは、その租税罰則の根幹をなしていた財産刑一本主義およびその定額刑主義の単に國庫に加えられた損失の賠償を図るためのものから、一般犯罪に対すると同様に、反道義的罪悪性のある行為と目して処罰しようとする新しい刑罰規範の一体化への進化であることはすでに述べたところであるが、逋脱犯に対する自由刑がどのように量定されているか、またその変遷などを検討することとし、罰金刑の調査と同じように統計による方法でこれを検討した。まず、所得税からみると、自由刑のみを科している事例のあることが法人の場合と著しく異なる点である。これを年度別にみたのが次の表である。

(第6表) 逋脱税額と自由刑との比較 (所得税)

刑種 内容 年	自由刑のみの分				
	件数	逋脱税額	自由刑 (月)	執行 猶予	1カ月当り 逋脱税額
23	1	3,400,000	6	—	566,666
24	1	4,298,223	6	—	716,370
25	1	378,736	1	—	378,736
26	3	3,153,971	9	6	350,441
27	—	—	—	—	—
28	—	—	—	—	—
29	3	9,951,190	28	7	355,399
30	1	2,579,330	6	2	429,888
31	3	7,274,780	16	8	454,673
32	4	7,299,464	16	8	456,216
33	4	18,013,180	30	6	600,106
34	4	20,300,766	36	10	563,901
35	1	5,684,960	10	2	568,496
36	2	10,389,540	18	4	577,197
37	—	—	—	—	—
38	—	—	—	—	—
39	2	39,427,140	20	6	1,971,357
40	3	83,758,470	27	7	3,121,655
41	4	79,914,080	52	1	1,536,847

(注) 件数は実件数を示す

この表で特に注目すべきことは、二三年から三六年までの間(二七、二八、三七、三八年は自由刑のみの言渡しの事案はない)の刑期一カ月当りの逋脱税額が七〇万円から最低三五万円までで、二三、二四年を一グループ、二五、二六、二九年を一グループ、三〇、三一、三二年を一グループ、三三、三四、三五、三六年を一グループとみて、三年ないし四年の間において同じ程度の金額に分類されるということである。このことは三、四年の間は大体逋脱税額について、幾何の自

(第8表)
1件当り自由刑の平均

(第7表)

租税刑法をめぐる若干の問題

年次	自由刑のみのもの (月)	併科のみのもの (月)
23	6.0	2.0
24	6.0	6.6
25	1.0	5.5
26	3.0	6.0
27	—	4.3
28	—	5.0
29	9.3	4.5
30	6.0	9.0
31	5.3	10.0
32	4.0	6.0
33	7.5	10.0
34	9.0	9.0
35	10.0	4.0
36	9.0	7.5
37	—	10.4
38	—	7.0
39	10.0	7.2
40	9.0	9.6
41	13.0	6.3
平均	82件 7.0	37件 7.6

年次	罰金刑のみ	罰金・自由刑の併科	自由刑のみ
23	33.3(%)	33.3(%)	33.3(%)
24	52.0	44.0	4.0
25	44.4	44.4	11.2
26	30.0	40.0	30.0
27	—	100.0	—
28	—	100.0	—
29	28.5	28.5	43.0
30	—	66.6	33.4
31	42.8	14.4	42.8
32	—	33.3	66.7
33	—	33.3	66.7
34	11.2	44.4	44.4
35	60.0	20.0	20.0
36	50.0	25.0	25.0
37	37.5	62.5	—
38	20.0	80.0	—
39	—	80.0	20.0
40	23.5	58.8	17.7
41	23.5	53.0	23.5

由刑が相当であるか、地域差、量定因子などにさほど重点がおかれず、もっぱら、通脱税額という量的なものに重点がおかれていたということが一応いえるであろう。

それが三九年以降になると急に一カ月当りの通脱税額が高くなり、反対にいえば、通脱税額に対する自由刑の刑期が低くなったということである。このことは、自由刑に対する重点の変遷を示すものといえよう。それでも第一表でわかるとおり、罰金刑と自由刑を併科する割合が所得税の場合依然減少していないことがわかる。とくに、次表でわかるとおり三七年以降は実人員でいえば半数以上が併科されている。

次に、併科の場合と自由刑のみの場合との刑期の量定はどうであろうか。これを示したのが第8表である。

この表でわかることは、自由刑のみの場合が高いのが五月で併科の場合が高いのが七月であって、平

均においても併科の方が高いし、平均値は実件数の総計で刑期の総計を除いた数値である。

このことから、一概に自由刑と罰金刑を併科したからいずれか一方が低くなるという相関係係はいずれにしても見出し得なかった。そしてその刑期においても増大こそすれ減少の気配はないのである。このことは、所得税の場合、個人の刑事責任を追求する上に、伝統的な自由刑中心主義が未だ裁判官を支配しているものと想起されるわけである。

これを法人税の場合についてみると、誠に対照的な結果を見出すことができる。再び第2表をみると、三三年以降、代表者に対する罰金刑が多くなり、自由刑のみのものが減少している。これを年度別にしたのが第9表である。

この表からしても、二三年以降の代表者に対する自由刑と罰金刑の割合は、五二対四八であるが、延件数でいくと逆に三六対六四の割合となって、今後その差はますますひろっていくことが予想される。これを地域別にみると、とくに東京地裁の場合、四〇年を例にとると、罰金刑だけのもの二一件、自由刑のもの六件、併科のもの二件で、代表者に対する科刑として罰金刑が圧倒的に多い。今後はおそらく、このように罰金の慣行が地域での相違を除去し、漸次全国的に同化して行くことが十分予想されるのである。

第五節 従業者処罰の場合の刑の量定の実際

従業者を処罰した場合、事業主および法人、法人の代表者に対する刑の量定はどのようになっていくか。両罰規定の実際上の科刑がどのようにになっているかを検討する。まず、所得税について、両罰規定二四四条（旧法七二条）を適用した事例をあげたのが次の表である。

件数が少ないので統計上の結論を出すのはいささか当を得ないかも知れないが、二六年、三二年は事業主のみを処罰した場合よりも罰金の比率は低いが、三五年からはむしろ比率は高くなっていることである。しかし、一般的に考えられることは、従業者の違反行為について事業主が刑事責任を受けるのであるから、普通直接自分が違反行為をしたときよりも刑が低くなると考えられる。しかし、両罰規定における業務主の責任が、非刑事責任ないし無過失責任ではなく過失責任であることは、すでに両罰規定の章で述べたとおりであって、

(第9表)

法人税における罰金刑、自由刑の単独、併科等調べ (実件数のみ)

租税刑法をめぐる若干の問題

年度	種類	法人に対し罰金刑のみの科したのみ	代表者に自由刑のみ	代表者に罰金刑のみ	代表者に自由刑、罰金刑併科	代表者のみ	計
23		2	1	1			4
24		9	28	9	4	1	51
25		6	13		3		22
26		4	12	1			17
27			6				6
28			1	2			3
29		2	4		1		7
30		2	5		1		8
31		1	8				9
32			8	1			9
33			9	13			22
34			9	28			37
35			10	36	1		47
36		2	17	18	1		38
37		2	10	12	5		29
38		1	18	26	1		46
39		2	30	21	2		55
40		3	26	30	5		64
41			35	24	1		60
計		36	250	222	25	1	534

(第10表)

(所得税)

年分	件数	通脱税額 ^㉑	事業主の罰金、自由刑 ^㉒	従業者の身分	従業者の罰金又は自由刑	㉓/㉑
26	1 (1)	415,400	1年 ^㉔ 30,000	5男(会計)	10,000	7.2
32	5 (2)	11,188,650	10月 150,000	長男、父	3月 ^㉕ 10月 ^㉖	13.4
35	1 (1)	3,327,160	1,500,000	支配人	6月 ^㉗	44.4
37	2 (1)	6,137,570	1,500,000	経理担当	900,000	39.1
38	2 (1)	3,650,530	8月 1,500,000	義姉(会計)	6月	41.0
41	3 (1)	121,925,066	28,000,000	支店従業員	1年 ^㉘	22.9

二二七

- (注)1. 件数の上段は延年分，下段のかっこ内は実件数。
2. 自由刑の右側丸印で囲んだ数字は執行猶予の年数を示す。

(第11表) 法人税における従業者等処罰の場合の罰金割合

年次	件数	遁脱税額	法人の罰金	代表者の科刑	代理人従業者の科刑	罰金の割合
23	1 (1)	300,000	600,000	50,000	30,000	(236.2) 200
24	6 (3)	33,931,061	50,317,000	⑤ 12月	⑧ 17月	148.2
25	9 (6)	9,919,724	10,070,000	26月⑥ 200,000	⑩ 31月	101.5
26	3 (2)	1,867,132	2,500,000	④ 9月	④ 9月	13.3
27	—	—	—	—	—	—
28	—	—	—	—	—	—
29	—	—	—	—	—	—
30	2 (2)	10,451,650	3,500,000	② 9月	④ 12月	33.4
31	—	—	—	—	—	—
32	1 (1)	3,818,155	1,000,000	① 4月	① 4月	26.1
33	3 (2)	8,863,244	2,900,000	④ 12月	④ 8月	32.7
34	2 (1)	7,029,000	2,500,000	② 1.6年	② 6月	35.5
35	3 (1)	8,285,477	4,200,000	1,100,000	400,000	(68.7) 50.7
36	10 (6)	110,992,114	30,000,000	28月③ 3,100,000	16月⑥ 1,400,000	(31.8) 27.0
37	7 (4)	49,539,130	11,050,000	10月③ 1,200,000	5月③ 1,600,000	(27.9) 22.3
38	—	—	—	—	—	—
39	4 (2)	52,904,190	13,000,000	6月② 250,000	3月② 220,000	(25.4) 24.5
40	15 (7)	187,529,277	34,000,000	39月⑪ 5,900,000	35月⑩ 5,000,000	(25.1) 19.0
41	10 (4)	71,255,880	14,220,000	32月④ 670,000	24月④ 670,000	(21.8) 19.9

租税刑法をめぐる若干の問題

(注) 1. 自由刑の肩書の数字は、執行猶予の年数の合計。

2. 罰金割合の上欄は、代理人、従業者等の罰金を加算した割合。

過失推定説をとった三二年の最高裁判所の判決を界として業務主に対する刑の量定も高くなっていることは極めて興味深い。

次に、法人税の場合は、一五九条で明らかなくとおり、代表者、代理人および従業者が違反行為をした場合には、直接同条によって罰則を受けるのであって、所得税のように両罰規定によって始めて従業者処罰が可能となるのは異なる点である。しかし、法人税の場合も、法人が処罰されるのは、これら代表者等の違反行為が両罰規定によって可能となる点では同様である。法人税の場合、代理人、従業者の処罰と法人処罰とがどのような関係になっているかを検討してみよう。これを集計したのが右の表である。

この表でわかるとおり、三三年以降は、法人の罰金は全体の比率と比較しても、従業者等処罰の場合にはむしろ高いことである。低いのは四〇年と四一年であるが、四〇年は従業者の罰金を加算したところではさして相違はない。四一年は代表者の自由刑三〇件、刑期二一・六月、従業者等処罰の場合には代表者の自由刑三件、刑期三二月で約一〇％であるから、これを全体の二二六件に適用すると二一・六月となり一〇・四月増加している。そこで、自由刑一カ月当りの所得税通脱税額一、五三六、八四七円に、所得税と法人税の通脱税額一件当りの比率 70.2% $\left(\frac{11,582,027}{16,487,975} \times 100 \right)$ を乗じて算出した額一、〇八〇、〇〇〇円（一〇〇円以下切捨）を一〇・四月で引き延ばすと、一一、二三二、〇〇〇円となり、四一年の通脱税額七一、二五五、八八〇円から差引くと六〇、〇二三、八八〇円となる。これで法人の罰金額一四、二二〇、〇〇〇円を除すると二三・七％となり、さして低くない（四〇年を同様の方法で計算すると、法人に対する罰金の割合は二〇％、代表者までの罰金を合計した割合は二三・四％となる）。

以上を要するに、所得税、法人税とも責任が拡散したからといって決して刑の量定が低くなるのではなく、責任の一部が減縮して他に移行するという性質のものではなく、責任に対応して当然の刑の量定が行なわれるということである。

なお、法人における代理人、従業者等の身分についてこれをみると、会社役員一九名、監査役二名、部長クラス五名、経理等担当課長五名、経理等担当者九名、取引先二名、税理士三名、同使用人二名となっており、最近税理士の共犯例が多くなって来たのは特に注目値しよう。

(第12表) 執行猶予人員とその百分比

年次	所得税 人員	法人税 人員	小計	所得税 の執行 猶予者	法人税 の執行 猶予者	小計	③/④
23	2	3	5	1	1	2	40.0
24	19	33	52	11	22	23	44.2
25	7	22	29	3	19	22	75.8
26	7	13	20	7	11	18	90.0
27	7	6	13	7	6	13	100.0
28	2	1	3	2	1	3	100.0
29	5	5	10	5	5	10	100.0
30	3	6	9	3	6	9	100.0
31	4	11	15	3	10	13	86.6
32	7	9	16	7	9	16	100.0
33	5	12	17	5	12	17	100.0
34	9	10	19	9	10	19	100.0
35	3	12	15	2	12	14	93.3
36	4	23	27	4	23	27	100.0
37	5	17	22	5	15	20	90.9
38	7	19	26	3	19	22	84.6
39	10	36	46	10	36	46	100.0
40	11	37	48	10	37	47	97.9
41	13	38	51	11	37	48	94.1

犯罪により生じた実害が直接的でなく、犯人の性格についても特に社会に解放した状態においても、改善、更生の目的を達成できる事情が十分にあること、本税、加算税等を納付し、犯罪後の改悛の情顕著であること、本人の保護環境が良好である等執行猶予を相当とする情状は多分にもち合わせているわけで、執行猶予を付する割合も確かに高くなるのは当然のことといえはいる。それにしても、これほどまでに執行猶予率が高いことは何故であろうか。

租税は国民としての重大な義務であり、その義務に違背することは、結局国民全体の不利益において不当に利得することであって、社

第六節 執行猶予の問題点

一 統計からみた執行猶予の検討

一般に、戦後の量刑の特色として、執行猶予を言い渡される率の増加していることが指摘されているが、租税犯の場合はどうなっているか。その実情をみたのが次の表である。

この表によって、昭和二三、二四年は四〇%台で、他の犯罪の昭和二三年における懲役刑または禁錮刑に処せられた者の執行猶予率が三八・七%であるのにはほほ匹敵する。しかし、その後は急上昇し、自由刑についてはほとんど執行猶予付であることがわかる。

もちろん、執行猶予は個々の犯罪についての情状もって判断されるのであって、これが租税連脱犯の場合、

会通念上、反道義的なものである以上、租税犯が一般刑事犯と同じ程度に反社会性、反道義性を有するものであるために自由刑を科する等厳格な刑事処分をするようになった理由もそこに存するわけである。しかし、実際には自由刑はほとんど執行猶予付で、その害悪性の故に自由刑を科す役割はあまり果していないように思われる。もちろん、犯罪の抑制、法秩序維持の観点からすれば、犯罪とくにそのもたらした害悪との均衡が保たれなければならない。だからといって、いたずらに重い刑罰を科することが常に法秩序維持に有効であるとはいえず、また、刑罰の抑止作用の面からも、刑事処分が寛大化することは許されようが、執行猶予により犯罪と刑罰に關する一般社会の正義感覚が損われ、法の尊厳性を危うくするような場合には、猶予は許されないのであって、この点からも通脱犯の自由刑に対する猶予率の高さは問題があろう。そこで、罰金刑の運用の重要性が検討されなければならないことになる。前に述べたように、東京地裁など罰金刑の占める割合が高くなっており、今後もその傾向にあることは統計上明らかである。利欲的犯罪の典型である租税犯には、金銭の剝奪を内容とする罰金はとくに効果的であるといえよう。もっとも、罰金をあまり乱用すると、要するに金さえ払えばよいのだ、ということで法を軽視する風潮をうみ、かえって懲罰の目的に反する結果をうむことになり、そこにまた自由刑選択の必要性も存在するのであって、責任主義を前提とする量刑の大きな課題でもある。

さらに、視点を他の刑法犯との比較においてこの執行猶予率をみる必要がある。昭和四四年の犯罪白書によると、四二年の刑法犯、特別法犯のうちで執行猶予率の高いものを見ると、公職選挙法の九七・二%が一番高く、ついで贈賄九六・一%、収賄九五・六%、売春防止法七四・四%、公務執行妨害七四・一%の順になっている。これらに比較すると、租税犯のみ執行猶予率が高いとはいえず、罰金刑が他の刑法犯に比較して高いことなどを考え合わせると、租税犯に対する執行猶予率の高さは、裁判の慣行の一般的現象からみて納得のいくものといえるであろう。

二 執行猶予を相当とする情状

① 一般的基準

租税刑法をめぐる若干の問題

執行猶予の前提条件をみたした者に対して現実に執行猶予を言い渡すかどうかは、裁判所の裁量に委ねられている。法は最初の執行猶予については「情状により」また、再度の執行猶予については「情状特に憫諒すべき」とするのみで、具体的にいかなる場合に執行猶予を相当とし、いかなる場合にそれを不相当とするかについての基準を示していない。そこで、執行猶予の一般的基準としてしばしば引用されるのは刑訴二四八条の起訴猶予の基準である。同条は、「犯人の性格、年齢及び境遇、犯罪の軽重及び情状並びに犯罪後の情況により訴追を必要としないとき」となっている。また、刑法改正準備草案七八条では、「……第四七条に規定する刑の適用に關する一般基準を考慮し、その刑の執行を猶予することを相当とする情状があるときは……」執行猶予をなし得るものとし、四七条においては、「①刑は、犯人の責任に応じて量定しなければならない。②刑の適用においては、犯人の年齢、性格、経歴及び環境、犯罪の動機、方法、結果及び社会的影響並びに犯罪後における犯人の態度を考慮し、犯罪の抑制及び犯人の改善更生に役立つことを目的としなければならない……」とする。これらは実務の面の従来の一般基準の反映であるが、租税犯の場合には、どのような情状を相当としてあげられているのか、判例によってみることにする。

② 判例の実際

判例に表われた租税通脱犯の場合の情状としてあげられているのは次のとおりである。

(1) 通脱金額の少額なこと。

通脱犯が国家の課税権の侵害にあるところから、通脱金額の少額なことはその害悪性が少なく、特に説明するまでもない。最近では通脱額も多額になり、このような事例は見当らない。

(2) 不正手段の複雑悪質性がないこと。

通脱犯が故意犯であり、不正手段の複雑悪質性がないことは、故意の要件を減少せしめる点で当罰性がないことになり、この事例はかなり多い。

(イ) 前非を悔い、本税等を納付していること。

執行猶予を相当とする事由の中で特に多い。改悛の情を現わす一端として、会社の経理をガラス張りにして再び過誤のないようにし、また、本税、重加算税、延滞金について納付することによって納税義務を履行しているのは当然といえはいるが、情状としては最も有意性を有する点であり、財政犯としての特色を表わしている。

(ロ) 刑の減免事由にあたる場合。

戦後の経済混乱期にあつては、かりにその動機が重大であっても、税の軽減が各方面から要望されており、また、インフレーションの進行により事業の経営に多大の困難を加え、戦災施設の復旧改良、運転資金の獲得、生産の維持も必要な要求とされているような事情の下では、やむを得ない行為、すなわち期待可能性の減弱が認められるとし、⁽³⁾また、源泉徴収義務違反についても、当時の労働攻勢の間に処してはやむを得ないとして⁽⁴⁾いる。このように戦後の経済変動、社会秩序の不安定等が執行猶予に相当する事由として数多くあげられている。

(ハ) 本人が受刑により蒙るべき不利益が重大なこと。

本人の受刑により、企業または家族の経営、生計の維持が困難となるような場合、たとえば、本人が染色の特殊技術を有し、本人以外には代替性がなく、受刑すれば途端に経営が不能になるような事情が存するとき⁽⁵⁾、または、占領軍にとくに物資を納付している会社で、被告人はリース機業上の特殊の技術を有し、被告人を刑務所に送らんか会社は解散の外なく、占領軍に対する物資納入についても支障を来すおそれなしとしない事情をとりあげている。⁽⁶⁾

(ニ) 意図、動機等。

結果がかりに重大であっても、犯行の動機、目的が私欲のためでないことその他宥恕すべき点があるときは執行猶予を相当と認められることがある。この事例として、たとえば、被告会社は戦時中軍の強制により企業合同して発足した会社であるが、戦後独占禁止法の指

租税刑法をめぐる若干の問題

定会社となつて改組のやむなきに至つたが、被告人は創立以来会社の常務取締役兼総務部長の要職にあつて専心海上輸送に努力し、終戦後輸送事業の振わざる折柄よく諸種の難関を克服して海運界に貢献し、その業績見るべきものがあり、また、本件利得金の大部分は改組に伴う船舶乗組員、役員、職員等の退職資金に充たされ、独り会社重役のみ私腹を培うこと少なく、かつ、当時改組を前にして残存会社の社員、船員等の人事関係、船舶の帰属問題、退職金の計算ならびに新会社の設立準備等困難な仕事が出積されてきたにかかわらず、すべて自己を犠牲にした活動により円満なる改組の成果をみるに至つた業績を多として、動機の私利私欲でないことを詳細にふれている。そのほか、従業員の新舎建設の資金のために脱税をしたとか、私利私欲のためでないことを理由とする判例はかなり多い。⁽⁷⁾

(7) 性格によるもの。

被告人は一介の職工より身を興し、被告会社を經營するに至つたもので、もともと經營者としてよりは技術者として勝れた才能を有し、会社經理等については比較的無頓着であつた性格より脱税の結果を惹起した点がないでもない、⁽⁸⁾として猶予付としてゐる。この例などは、いわゆるたき上げより身を起した同族法人によくみられる事例である。

以上、執行猶予に相当する事由として一応とりあげてみたが、一つの事由のみによるものでなく、すべての情状を参酌してとか、単に情状により、とかとして判例にあげられている執行猶予の因子となるべき事情をすべてひき出し、その有意性について検討しようとした意図は、一応のケースのみを列挙する結果となつたが、執行猶予が再犯のおそれがないとしてほとんどつけられているのであれば、実務上も一つの問題を提起していると思われる。

そこで、東京国税局管内の四〇年ないし四一年の告発対象者の告発年度後の申告状況について追跡調査をしたのが次の表である。

これによると所得税の場合は、告発年分の所得金額に対して、直後の年分の申告所得金額は二四・五%と極端に低くなつてゐる。法人税の場合、八三・三% (実額調査も含む) と所得税と比べて高い申告水準を示していることが注目される。所得税では譲渡所得、山林所得、一時所得、雑所得等継続性のない所得についての遁脱があれば翌年には低下するのは当然であるが、この統計の対象になつた者

租税刑法をめぐる若干の問題

所得税			法人税		
番号	告発年分所得金額(千円)	告発直後の所得金額(千円)	番号	告発年度分所得金額(千円)	告発年度直後の所得金額(千円)
①	54,934	25,148	①	89,233	52,936
②	247,480	26,849	②	77,275	69,373
③	39,894	2,492	③	56,400	21,810
④	22,534	8,266	④	25,749	(実調) 28,437
⑤	78,000	25,223	⑤	47,718	65,986
⑥	43,180	5,359	⑥	13,732	1,571
⑦	16,419	24,012	⑦	34,653	8,382
⑧	25,564	11,721	⑧	52,510	85,114
⑨	19,798	4,547	⑨	78,425	△ 5,990
⑩	53,648	5,987	⑩	28,885	25,064
⑪	45,624	3,966	⑪	6,942	(無申告) —
⑫	28,955	13,437	⑫	126,157	△ 327
⑬	25,032	15,205	⑬	9,835	5,920
計	701,062	172,212	⑭	30,987	(実調) 9,447
			⑮	23,197	16,182
			⑯	98,466	98,900
			⑰	53,096	(実調) 50,637
			⑱	21,339	14,173
			⑲	185,644	249,796
			⑳	158,004	217,102
			計	1,218,247	1,014,513

についてはとくにそれはなく、事業所得のみである。法人については、経営の責任、株主への配慮、その他取引関係への信用問題等脱税に対する社会的責任と相まって、いわゆるガラス張りの経理になることが多く、極端な減少を来さないことが推測される。また、実際問題としても、本税、過少申告加算税、重加算税、地方税の追徴と一度に徴収され、さらに罰金が行為者、代表者、法人と科せられればほとんどの場合、所得金額を上回ることとなって、金銭的制裁において「脱税は罰に合わない」という実感を伴うことも事実であろう。このようなことが租税犯の場合、再犯のまれな事情となっているものと思われるが、所得税の場合にはこの表でわかるとおり、再犯可能のおそれが十分予測されるのであって、かかる悪質者を放置することは許されず、再犯防止の意味からも監視を怠ってはならないはずである。

(1) 司法研究報告書第一五輯第一号。

「量刑の実証的研究」一三二頁「自由刑の効果はどの程度期待できますか」という問いに対し、六〇%以上の効果を期待できるとした裁判官は五二名中六名(一一・五%)にすぎず、五〇%程度とするものが一六名(三〇・八%)、二〇%たいし四〇%程度またはある程度とするものが二〇名(三八・五%)、ほとんど期待できないとするものが一〇名(一九・二%)であり、五〇%以下が八八・五%に達していることを、アンケートの結果としてまとめられている。

(2) 同右書一四二頁参照。

(3)(4) 訴訟資料(刑事編) 六号一六二頁、同号一九二頁。

(5) 同資料八号一九六頁。

(6) 同資料一三号二六四頁。

(7) 同資料一三号三八〇頁。

(8) 同資料一三号三一五頁。

第八章 租税刑法の現在および将来の問題

第一節 問題へのアプローチ

租税刑法における刑罰は、従来、財産刑に限られ、しかも逋脱額の三倍ないし五倍に相当する罰金といったように罰金の定額刑主義を採用し、処断刑として量刑の余地のないものであった。しかるに、近時租税犯行為に倫理性を加味して、いわゆる刑事犯的必要素を含ませることによって、自由刑を採用すると同時に罰金刑の定額刑主義を廃止し、一般刑法の原則が適用されるようになって、一般刑法に転化したものであることはすでに述べたとおりである。このように租税刑法の一般刑法化とともに、単に、租税の便宜性、技術性、政策的な租税罰則の特殊性といった面のみを強調して、租税犯は、行爲したいとしては反倫理的罪悪性を有せず、したがってそれに対する処罰も、刑法犯に対する刑罰とは異質的な、合目的的考慮に基づくものでなければならず、したがって行政犯を律するものは、独自の行政刑法がなければならぬと説かれるのが美濃部博士である。⁽¹⁾しかし、元来法律を区別して、刑事犯的適用原則と行政的適用原則となすこと自体、同じ社会基盤の上に立つ以上困難であり、学説として観念的に論ずることは一応理由づけられるとしても、実際上はあまり実益がなく、かえって混乱を生ずるのみであろう。そして、刑法第八条の規定によって、特別の例外規定のない限り、刑法の総則は、行政犯たと刑事犯たとに区別なく適用されるから、租税刑法にも当然適用されるのであって、この意味において意義があるといえる。

さらに、第四章でも述べたとおり、従来ややもすると税務調査が国家権力的背景のもとで行なわれ、租税危害犯に関する理論的検討が十分に行なわれていなかったように思われる。とくに、職務妨害犯の判例もほとんどなかった。これらの刑事制裁は、ややもするとその行使方法の如何によっては諸刃の剣にもなるおそれがあり、心理強制的な作用をもって運用される間はよかったが、一旦、その韜を離れると、もはやその勢いの赴くままに進行し、その結果予想外の判決が相続き、種々困難な問題を提起しているのである。戦後の混乱期を

租税刑法をめぐる若干の問題

經て、經濟の高度成長化が呼ばれてからもすでに久しく、國民の総生産は世界第二位を占めるに至り、二十一世紀は日本の世紀になるだろうとさえいわれている（もつとも、本當の意味は、二十一世紀が日本の世紀になったとしても驚くにはあたらない、というべきであろうか）。ともあれ、經濟の成長發展は事實であるが、社会思想の混迷もまた事實であつて、とくに、税制の民主化のもとに全国的な規模をもつて、あるいは稅務署に団体でおしかけ、面会を強要し、要求を出し、あるいは調査に際してその妨害をはかるなど、その反稅的運動をおし進めようとする団体の行動もこれを放置し得ない現状にある。これらの者の違法な行為に対しては斷固法によつて対処しなければならぬことはいうまでもないが、他面、法の正當な解釈、運用を誤ると、かえつて取りかえしのつかないことにもなりかねず、現在ほど慎重な解釈とその運用に意を用いなければならない時はないのであろう。その故をもつて、とくに一章を設けて租稅危害犯の問題点を探つたのであるが、未だ十分とはもちろんいえず、この方面の研究はなお今後に残された重要な問題であると思われる。とくに現在、可罰的違法性の理論が刑法の分野で論議を呼び、すぐれた文獻も多く、租稅刑法の面でも無視することはできないのである。租稅刑法における可罰的違法性の問題についてとくに研究をされている板倉教授は、これを非當罰的不問行為として問題点を指摘されている。これを要約すると、納期の徒過によつて、遁脫罪が成立するという従来の法解釈を一步進められ、更正決定以前に自發的に修正申告をしたような場合、あえて刑事制裁を科さなければならぬとも考えられず、當罰性がないものとしてこれを不問にして、重加算税だけを適用するといった考え方を提起されている⁽²⁾。そして、違法行為に対し、刑事制裁を妥當範圍内において、有効適切に行使するための理論的基準を見出す作業の方向を探らうとされ、それには、社会統制の手段としての法的統制の諸手段の關係を總合的に検討し、それぞれの妥當範圍（守備範圍）を設定しなければならない。たとえば、行政上の統制手段と刑事制裁との關係からも、刑事制裁行使を限定する方向が示されるとされ、一般に責任主義が社会統制手段としての刑事制裁を行使する範圍の一つの限界を示すものであることは承認されており、近時においては、さらに可罰的違法性の理論による限界づけの必要性が認識されつつあるが、このようなことは、行政的刑罰法規の領域において変わらない。いな、このような法領域においては、こうした原則や理論による刑事制裁行使のチェックがとくに強調されねばな

らないとされるのである。そして、刑事制裁は、それを行使することが、社会、経済的見地と、経験的科学的見地からみて、妥当かつ効果的であるときに限って行使すべきであるとされる。すなわち、刑事制裁は、それにあたいするだけの社会的常規を逸脱した社会的非難にあたいする行為に対してのみ行使しなければならないとされ、構成要件—違法—有責という犯罪論体系のわくのなかで処理するのがむづかしく、それらの犯罪成立要件をそなえているが、なお、これまでに述べた種々の観点から、刑事制裁の対象とするのが妥当でない行為がこのころではあるまいか⁽³⁾とされ、ここに非当罰的不問行為という概念を提唱されるのである。

第四章でとりあげた荒川事件の第一審判決も、可罰的違法性の理論を適用した判決内容であることはすでに述べたが、重加算税の行政制裁的機能と刑事制裁的機能の実質的検討(重加算税の構成要件と、通脱犯の構成要件の内容についての実質的検討)と租税危害犯のうち、とくに職務妨害犯についての訴訟対策など、今後とも可罰的違法性については十分な研究が必要と思われるのである。

第二節 コンピューターと経理犯罪

現在は情報革命の時代であるといわれている。そして、わが国のコンピューターの保有台数はアメリカに次いで世界第二位の地位を占めるまでに発展しており、現代の企業において経営管理を考えると、コンピューターを離れてはもはや議論しえないほど現実のものとなっているのである。われわれ日常生活の中でも手近のところでのその偉力に接することができる。たとえば、国鉄の「みどりの窓口」や、銀行における預金等の取扱いや、オンライン・システムによる事務処理は常に経験しているところである。企業、官公庁においても従来は、給与計算、原価計算、支払請求などの金勘定や人事管理などがコンピューター使用の中心をなしているようであるが、今後はますますその活動分野を増し、製造、製品発送、マーケティングへの使用、さらに研究、設計などの技術関係まで、今後企業の中でコンピューターで処理すべきいろいろの仕事が増大することは明白な事実である。ひるがえって企業会計の分野ではどうであろうか。経団連のコンピューター委員会が調査したところによれば、わが国のADP(Automatic Data Processing 現在日本においては「コンピューター」といふときは、主として科学計算や自動制御に電子計算機を適用する場合に用い、EDP(Electronic Data Processing といふときは)

租税刑法をめぐる若干の問題

は主として事務や経営管理面に電子計算機を適用する場合に用いている。またADPはアメリカで用いられることもあり、広義に用いるときに、わが国でもこれを使用するが、今後はEDPという一般用法にしたがうこととする。システムを採用している大企業五五五社のうち、現行の税法に合致したシステムを採用している会社は、僅かに一社しかなく、残りの五五四社は、現行の法人税法が定めた諸条件には合致しないシステムとなっていることが判明したとのことである(昭和四三年六月二日、読売新聞)。もしこの情報が正当であれば、税法との関係でいえば、まさに重大な偏向の方向をたどっていることになる。

租税は、いうまでもなく、正確な租税債務の確定をその直接の目的としており、終局的には、虚偽、不正、計算誤謬が排除されているかどうかを、その許容基準としている(法人税法一三〇条、一五九条)。会計業務に法的制約のプレキがあるのも、税務監査が可能であるということが前提であり、それは見逃可能性のものでなければならず、見逃可能性に欠けるような事実の存在を当然のこととして、EDPシステムを採用しているとすれば、会計帳簿の備付という法の要請に反することになるはずである。

EDP会計においては、日々の処理のためには、帳簿は磁気記録化されざるを得ない。磁気記録には見逃不能であり、しかも、記録の修正、改ざんが容易であるという点を見逃がしてはならない。EDP会計とは、会計帳簿が磁気記録となっているものをいうと定義されよう。そして、会計帳簿に関しては、法令の規定がひとつの制約条件となっているのである。この点について一応検討してみると、

(一) 企業会計原則において「企業会計は、すべての取引につき、正規の簿記の原則に従って、正確な会計帳簿を作成しなければならぬ」と定めており、会計帳簿の存在の不可欠性を会計記録の条件として明記してある。

(二) 原価計算基準においても、第一章の二原価計算制度の項において「実際原価計算制度は、製品の実際原価を計算し、これを財務会計の重要帳簿の組み入れ、製品原価の計算と財務会計とが、実際原価をもって有機的に結合する原価計算制度である」と規定している。

(三) 法人税法は、青色申告の承認を受けている内国法人について「大蔵省令で定めるところにより、帳簿書類を備え付けてこれにその取引を記録し、かつ、当該帳簿書類を保存しなければならない」(法二二六条)と定め、その帳簿書類とは、仕訳帳、総勘定元帳、その

他の帳簿、たな卸表、貸借対照表、損益計算書、さらに年度中途の試算表や月次貸借対照表ばかりでなく、取引に関して相手方から受取った注文書、契約書、送り状、領収書、見積書その他これらに準ずる書類および自己の作成したこれらの書類で、その写しのあるものはその写しをも含むもの、と規定している（規則五四―五九）。

(四) 商法三二条は「商人ハ帳簿ヲ備ヘ之ニ日々取引其ノ他財産ニ影響ヲ及ボスベキ一切ノ事項ヲ整然且明瞭ニ記載スルコトヲ要ス」と規定し、帳簿存在の不可欠性を明記している。

以上の会計記録が許容される法制上の基準のほか、法人税法基本通達三三七（昭和四四年五月改正以前）の会計記録方法は是認の条件である識別容易性について、この条件を欠いたシステムは、会計記録の整然明瞭性を喪失するものとして規則五三条違反の認定を免れず、したがって、青色申告の承認の取消し（法一七条一項一号）の可能性については容易に認定し得るものである。さらに、これが遁脱への可能性を秘めるものであることは、想像に難くない。

以上は会計帳簿の問題であるが、すでに述べたような企業のEDP会計システムの現状と、法的規制とが対立することになり、そのため昭和四一年四月の日本電子機械開発協会の要望書（案）、また、同四三年七月の経団連の要望書が出されるに至った。この問題は早晩解決されねばならない重要事項であるが、それはさておき、EDPシステムであればすべてが完全であるか、計算誤謬がないかといえはそれは否である。

まず、誤謬であるが、EDPシステムにおいては些細なミスが、広範囲な深刻な影響をおよぼす。このため、誤謬防止のためには、チェック・システムが必要であり、インプットのチェック・ポイントとして①起票のチェック、②事務処理過程でのチェック、③インプット責任者、④EDP部門のインプット担当者、⑤パンチルームのスーパーバイザー、⑥他の機械でのチェック、⑦プログラムによるチェック、⑧アウトプットのチェック、などがあげられるが、それでも、コードのミスパンチがあつて、全然別な口座に加算されているようなこともあるかも知れず、経費勘定でインプットされたデータを、故意に仮払金勘定に記入するというようなこともできるはずであ

る。コンピューターといえどもそれを操作する人間の不正の前にはいかようにもその結果が得られるわけであって、単に内部統制の問題だけではない。しかし、その誤謬がミスチェックによるかどうか、判明しにくいものとなるであろう。

E D P会計において、まず問題になるのは隠ぺい、仮装の立証が困難となることが予想される。重加算税の法律要件が主観的要件を前提としている限り、重加算税の認定はすべて機械のミス、単なるインプットのミスとして取りあげられる可能性がある。重加算税という行政制裁の対象は、主観的なものから客観的なそれへ変化して行かなければならないのではあるまいか。

次に、不正行為についてであるが、時に、E D P部門をオールマイティな部門のごとく錯覚しがちである。不正には、金銭、物品の費消を伴うものと、伴わないものがある。前者の場合は、E D P部門では、記録の改ざんという形で行なわれ、不正行為を行なうためには、必ず、E D P部門の外部の者との共謀関係を必要とする。これが租税連脱犯につながるわけ、もはやE D Pシステム以前の問題である。後者は利益の粉飾であるが、その発見調査については従来と何ら変りはあるまい。このような不正はE D P部門の一担当者が行なう性質のものでなく、経営者の指令に基づいて組織的に行なわれるのであって、一見内部統制のシステムが整然と整備されているところでも、このような不正の可能性はある。

最後に租税監査について、その監査証跡 (Audit Trail) の問題がある。監査証跡とはアントニオ (J. F. Antonio) によると「監査証跡とは、会計組織のある箇所を取引を選びだし、かつこの取引を会計組織の中で追跡できるようにする会計組織内の一連のインジケータ (a series of indicators in an accounting system) である。これらのインジケータはそれが書かれる言語の如何にかかわらず、またその形態および頻度の如何にかかわらず、完全な監査証跡は、会計行為を、絶対的な確実性をもって、組織内のある箇所から、その出発点または到達点のいずれかの方向に追跡していくことを可能にする」⁽⁴⁾ 換言すれば、原始証憑から、最終の財務諸表に到る記帳の過程を追跡して検証するための中間的な記録である。E D P会計では、通常、データはインプットされた後では磁気記録となって、従来のように直接人間が読むことのできる記録ではなくなる。会計の原則として、報告可能性と監査可能性 (照合可能性) があげられる。この監

査可能性を支えるのが監査証跡であり、これがなければ監査は不可能である。ところで、記帳を磁気記録化する場合は、インプットされた後の中間記録は消滅する。従来 of 会計処理からすれば、取引記帳の方法は、

証憑—伝票—帳簿—財務諸表

という形になるが、E D P 会計では、

会計証憑—原始伝票—インプット原票—インプット媒体（カード、紙テープなど）—トランザクションファイル（磁気テープ、ディスクなど）—会計帳簿（磁気記録）—財務諸表

結局、E D P 会計記録の体系は、

会計証憑

発生順の明細記録としての磁気帳簿

財務諸表

を最も典型的なパターンとしてよいと思われる。そして、これらの各ステップごとに、監査証跡の問題がついてまわるのである。そして実際の税務監査にあたっては、原始記録のすべてが処理されたかどうかである。このためには、財務諸表から原始記録への後方追跡 (Backward tracing) と原始記録から財務諸表への前方追跡 (Forward tracing) が必要となる。このためには、まず何よりも、税務職員が E D P そのものの原理とメカニクをマスターすることから出発しなければならないであろう。

以上、コンピューターによる会計処理の問題点について全くのアウトラインを述べたが、今後はコンピューターを離れては会計を論じることができないし、税務調査において、この問題は切実である。実際に機械の再試 (re-test) は経済的に困難であろうし、費用負担について問題がある。さらに、業種、業態によってプログラムが異なり、コードのちがいが、隠べい、仮装の可能性は発見されても、機械の間違いがそのまま重加算税の対象になるかどうか (さき指摘したように客観的要件をもって重加対象とし得るかどうかの問題)、内

租税刑法をめぐる若干の問題

部統制組織の不統一性(現況は各企業とも機械導入に急であつて、内部統制の問題は必ずしも整備されているとはいえない)、終局的には質問検査権の問題に關連して、現行の質問検査権の内容ではたしてまかないきれぬかどうか、など調査に關して解決しなければならぬ問題も多い。

さらに法的な問題としてドラム磁気テープ等の証拠力⁽⁵⁾(訴訟上の問題として)、帳簿書類とこれらドラム・テープの現行諸法律上の問題など今後に残された未解決の分野であり、将来、租税刑法の面でも解決をせまられる点が多いのである。

第三節 法人に対する罰金の転嫁について

まず、法人税の転嫁について、それは誰が實際問題として法人税を最終的に負担するかという法人税帰着について見解が対立する。法人税は転嫁すると説くものは、企業者は多くの場合、法人税を企業経営のコストとみなしていることである。事実、アメリカ最大の巨大企業の一つであるU・S・スチールは、自らの価格政策について次のようにいっている。すなわち、要約すれば、何年にもわたつて投資に對して約8%の税引き後純益をあげるといふ見込みの上になり立っていると。税引後利潤を一定にするように価格はきめられているといふことで、法人税が上がっても利潤率は落ちないように、その分だけ価格に転嫁してしまふ政策がとられるといふのであつて、それは需要者の負担という形で表われるのである。とくに転嫁論について、クルルザニャック(Krzyzaniak)とマズグレイヴ(Mugrave)によれば、アメリカでは一九三五年〜四二年と、一九四八年〜五九年には法人税は短期的には一〇〇%以上も転嫁した、といふ結論を出している⁽⁶⁾のである。

これに對してグード(Good)は、短期的にはほとんど転嫁が起らず、法人税の直接の影響を受けるのは主として利潤であるといふ考へ方で、短期間における価格、生産決定は、利潤に賦課される税率の変更によつて何ら影響を受けるものではないとし、伝統的な経済学における価格決定の限界分析から直接導かれるのである⁽⁷⁾。

わが国においても、最近、この法人転嫁論はにわかに活発となり、法人税の性格を論ずる場合、法人税帰着の問題として、シャープ勸

告以來わが国税制のとる法人擬制説への批判として起きて来たのである。そして、税制調査会においても「今後におけるわが國の社会、經濟の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申およびその審議の内容として、この問題をとりあげ、実証的な研究を行なっている。⁽⁸⁾ その結果、わが國の法人税についても転嫁している可能性があることは認めしたが、この実証研究によって、法人税制について何らかの措置をとる必要性については結論を留保している。

ここで取りあげたのは、このように法人税が転嫁可能ならば、罰金も短期中に（もっとも罰金が短期であることは当然であるが）転嫁しているのではないか、ということである。もちろん、罰金の転嫁が単に概念のみで結論づけられるものでなく、その実証研究にまつ外はないが、資料や方法論上の著しい困難性によって結局手をつけるまでに至らなかった。

ところで、連脱犯の場合、罰金、本税、加算税等の追徴を合計すると、現実には当該年度の実際利益高よりもオーバーしていることが多く、本来ならばそれだけで倒産のうきめに合うはずである。しかし、実際には罰金で会社がつぶれたということは聞かれない。それは、次の生産または販売コストとして消転させることも可能であり、過去の時効による不正利益の蓄積の清算という形で決着する場合も十分あり得るはずである。そしてさらに、各企業または産業部門の競争状態（独占、寡占、完全競争）の程度、価格政策および企業の一般的な業況によっても差異は生ずるはずである。とくに、最近の連脱犯の対象法人が中小企業であり、独占、寡占をなすような大企業は入っていない。あるとすれば一時の好景気の反映がもたらした異常現象が、たまたま露呈した程度であろう。こうしてみると、直ちに罰金額が消転しているといいたいが、なお実証的研究は今後の研究に待つより方法がなく、罰金刑のより刑罰制裁機能に注目する者としてこの問題はぜひ研究したいテーマである。そして、罰金の社会、経済的な観点よりの研究の必要性は今後ますます重要なものとなって来ることは当然で、租税刑法の将来の問題としてここに提唱した次第である。

以上、租税刑法の一般刑法化の方向の指摘と、これに対応して、従来各税法に個別に規定されている罰則を、刑法改正草案にも関係して来る問題でもあるので、この際、統合整備して、国税通則法で統一租税刑法として、ドイツ租税基本法の規定にならう、統合規定され

ることが必要となろう。そして、コンピューター時代におけるEDP会計と租税犯の諸問題、法人税転嫁論の研究に対応する法人罰金の帰着と極めて大ざっぱであるが現在および将来の問題として提起して本稿を終るが、すべての点においてやっと問題点に到達したような次第で、今後とも租税刑法の研究の自分なりの出発点と思い、研究して行きたいと期念するものである。

- (1) 美濃部、行政法概論序二頁、同、経済刑法の基礎理論一頁。
- (2) 板倉「租税刑事制裁法の現代的課題」税法学二〇〇号記念八九頁。
- (3) 同上、「非当罰的不問行為の概念」犯罪と刑罰(上) 佐伯千仞博士還暦祝賀(昭和四三年)一三三頁以下。
- (4) J. F. Antonio The usefulness of the "Audit Trail" in Electronic Data Processing system. 森実「EDPと監査証拠について」企業会計二一巻一四号一八頁。なお、EDPシステムの監査については、EDP Wayne S. Boutell, Auditing with the Computer. 日本語訳、監査業務とEDP、江村稔監修、今井敬二、吉村成弘、大橋周治共訳が詳しい。EDP会計全般については、吉村成弘、EDP会計の基礎、品田誠平、木村一嘉電子計算機会計入門、肥沼幸男、EDP会計の仕組みと実際、コンピューターの将来の問題については、J. A. Postley, 電子計算機現在と将来、林文彦、所沢雄一訳。
- (5) 直接これらの問題について論じたものではないが、証拠論として、田島四郎、監査証拠論が参考文献としては最も詳しい。
- (6) Marian Krzyaniak and Richard A. Musgrave. The shifting of the Corporation Income Tax. R・グーヴ、法人税塩崎潤訳三頁。
- (7) R・グーヴ、同書四頁以下。
- (8) 税制調査会、「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申及びその審議の内容と経過の説明、昭和三十九年一二月。