

ほ脱犯における第三者行為者の処罰可能性の考察

川 本 裕 樹

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 科 研 究 員 〕

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

要 約

1 研究の目的

脱税事件には、納税義務者本人又は納税義務者たる法人の経営者である代表者のほかに、その親族、従業員、関与税理士や脱税請負人等の複数の者が何らかの形で不正行為に関与している場合がある。実務においては、不正行為の関与状況や利益の享受状況等を勘案して告発対象とする当該不正行為の実行行為者を選別しており、「行為者の選定」と呼ばれる。

刑法の規定の多くは、行為の主体を限定していないが、収賄罪(刑法 197 条)における「公務員」のように、行為の主体を限定する犯罪類型が存在し、後者は「身分犯」と呼ばれている。いわゆるほ脱犯（以下、過少申告脱税犯及び受還付犯等を総称して「ほ脱犯」とする。）は、身分犯と解されており、その身分（行為の主体）は、納税義務者本人又は法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者であると解されている。

脱税事件には、身分者に限らず非身分者も不正に関与する場合があり(以下、当該関与者を「第三者行為者」という。)、そのような場合には、第三者行為者について納税義務者等の身分者との共犯関係を認定し、刑法 65 条 1 項の適用により行為者に選定してきた。

前述のとおり、ほ脱犯は身分犯と解されているところ、第三者行為者の関与によりほ脱結果が惹起されるケースにおいては、理論上、納税義務者等の身分者との共犯関係の認定に一定のハードルがある場合があり得るものと考えられる。そのような場合、当該第三者行為者を単独で処罰し得るかが問題となるだろう。脱税という反社会的・反倫理的な法益侵害結果を惹起する第三者行為者の関与行為が正犯性を有している場合には、身分の有無にかかわらず処罰対象とすることが妥当なようにも思われ、当該第三者行為者の処罰の限界を共犯論の枠組みで画定しようとすることには、理論上、未解決の点があると考える。

そこで、本研究では、①第三者行為者による法益侵害可能性及び当罰性、②ほ脱犯の罪質、③ほ脱犯と身分、④第三者行為者の処罰可能性につき、それぞれ検討を加え、前述した第三者行為者の処罰の限界を画定する方法を提唱することを目的とする。

2 研究の概要

(1) 第三者行為者による法益侵害可能性及び当罰性

イ ほ脱犯の保護法益

刑法学における（保護）法益とは、一般に「法的な保護に値する利益」を意味し、その利益が帰属する主体に応じて、個人的法益・社会的法益・国家的法益に大別される。

ほ脱犯の保護法益を「国の課税権」とした下級審の裁判例は存在するところだが、その抽象的概念をどのように捉えるかといった問題については、國家の課税処分権とした見解と国家の財産権とした見解が併存している状況である。しかしながら、国家の課税処分権と財産権とは表裏一体の関係にあり、実際に、ほ脱行為はその双方を毀損するものである。したがって、「国の課税権」の解釈に当たっては、両見解のどちらか一方を否定すべきではなく、「国家の課税処分権」と「国家の財産権」の両側面から捉えるべきものと考える。

また、ほ脱行為には、租税債権の侵害といった側面のほかに、行政上の義務違反たる納税義務違反という側面が認められる。そして、後者の見地から保護すべき対象は「租税行政の円滑な執行」ということができ、申告納税制度や消費税における仕入税額控除制度といった「現行租税制度の維持」を内容とする「租税法秩序」としての国家的法益の存在を認めることができるようと思われる。

更に、経済刑法において、①取引の公正、②取引関与者の財産的利益といった複数の保護法益が重疊的に存在することが指摘されている点を踏まえると、ほ脱犯においても保護法益が併存することを認め、第一

次的な保護法益を「国の課税権」、副次的な法益を「国家的法益としての租税法秩序」と捉えるべきものと考える。

ロ ほ脱犯における法益侵害可能性

ほ脱犯においては、過少申告脱税犯及び受還付犯のいずれの犯罪類型においても、第三者行為者の関与によりほ脱結果が惹起され得るところ、当該第三者行為者の関与行為がほ脱犯の結果発生に物理的・心理的に寄与する点に異論はないだろう。他方で、非身分者の法益侵害可能性を肯定できるか、といった点で学説上は必ずしも一致していない。規範の名宛人の制限や身分の一身専属性といった観点を重視する「義務犯論」の立場からは、「身分者の態度」が決定的であるとし、非身分者の法益侵害可能性を疑問視した見解も展開される。確かに、ほ脱犯において、不正に税を免れ又は還付を受けるのは納税義務者であり、その点において身分者たる納税義務者の態度は重視すべきであろう。しかしながら、ほ脱犯においては、納税義務者が不正に免れ又は還付を受けた税額の一部又は全部に相当する金額が、二次的に第三者行為者に移転し得るのであり、その意味でも、第三者行為者も自己の犯罪としては脱結果を実現し得るものと考える。このような場合において、重視すべき「法益侵害に向けられた態度」は、納税義務者のものだけでは足りず、不正行為に関与した第三者行為者の態度も考慮すべきであろう。したがって、身分犯とされる犯罪類型のうち、少なくとも、ほ脱犯においては、非身分者の関与行為がほ脱結果との間に因果関係を有しているにとどまらず、その法益侵害可能性も肯定すべきものと考える。

ハ 第三者行為者による法益侵害行為の当罰性

犯罪は、構成要件に該当する違法かつ有責の行為であり、ほ脱犯も例外ではない。この点につき、学説上、構成要件該当性、違法性、有責性を備えていても、なお、犯罪として刑罰を科すのが妥当でない場合があるとした観点から、刑事制裁の対象とするに値するという「当罰性（実質的可罰性）」及び一般予防・特別予防目的を達成するために、刑罰が効

果的かつ必要不可欠であることを意味する「要罰性」の概念も提唱されている。

ほ脱犯において、「身分」は構成要件たる「ほ脱の主体」の要素であることから、非身分者たる第三者行為者が、正犯意思を有する背後者としてほ脱結果を惹起したケースにおいては、他の構成要件要素を充足していたとしても単独正犯は成立しないということになる。しかしながら、法益侵害の面からみれば、侵害結果は身分の有無によって何ら変わらないのであり、また、行為態様の面からみても、身分者たる納税義務者が直接法益侵害を惹起した場合と行為の社会的相当性に違いはなく、正犯意思を有する第三者行為者のほ脱結果惹起行為は十分に当罰的であるように思われる。

また、要罰性の観点からも、このような正犯意思を有する第三者行為者を罰することは、身分者の処罰における一般予防効果、特別予防効果に劣るところはないものと考える。

(2) ほ脱犯の罪質

ほ脱犯と身分の関係を検討する際の前提として、ほ脱犯の罪質について検討するに、戦前と戦後において、その内容が大きく変遷したことが認められる。すなわち、戦前の租税罰則は、財産刑主義を採用し、国庫の損失に対する損害賠償という行政犯としての性格を強く有していたのであるが、戦後、申告納税制度の導入を契機に自由刑が採用され、刑法総則の適用を排除する規定も廃止されるなど自然犯化が進んでいるといわれており、実務上も他の刑事犯と扱いは大きく異なるといえる。また、罪質の変遷は、処罰対象の面においても見出される。戦前のほ脱犯に対する罰則は、前述した国庫の損失に対する損害賠償という性格を有していたことに加え、従業者の犯則行為の刑責を納税義務者に負わせる転嫁罰を採用していたことから、処罰対象の面では納税義務者を処罰すれば足りるとされてきた。そして、戦後の申告納税制度の下においては、ほ脱犯の反社会性・反倫理性が強調され、自由刑が採用されるとともに、従来の転嫁罰が両罰規定に

変更された結果、その処罰対象は納税義務者にとどまらず、直接行為者である従業者にまで拡張されたのである。更には、刑法総則の適用排除規定が全廃されたことにより、身分者と共同してほ脱結果を惹起する非身分者も共犯規定を適用して処罰対象とし得るまでに至っている。以上に述べたほ脱犯の罪質の変遷経緯に鑑みれば、ほ脱結果を惹起する第三者行為者を放任しようとする租税刑法の趣意は見出されないようにも思われる。

また、ほ脱犯は、偽りその他不正の行為により、税を免れ若しくは不正に還付を受けた者を処罰対象とする犯罪類型であるところ、詐欺罪との類似性が指摘される。租税刑法は、一般法たる刑法との間において特別刑法の関係に立ち、租税法の規定は「体系的完結性」を有していることから、両罪が競合するような場面では、詐欺罪の成立が否定され、ほ脱罪の成立が認められることとなる。他方、第三者名義で行われた申告のように、申告の名義人において納税義務が当初から備わっていない場合には、ほ脱犯が成立しないと解されることから、詐欺罪が成立する余地があるものとされる。また、第三者行為者が故意を有しない納税義務者を利用してほ脱結果を惹起した場合については、納税義務者の過少申告行為を欺罔行為と捉え、当該第三者行為者に納税義務者を道具とした詐欺罪の間接正犯が成立すると解する余地があるように思われる。しかしながら、前述の租税法の「体系的完結性」を求める観点からは、これらの詐欺罪の成立余地が認められるような場面においても租税刑法の解釈・適用によって解決すべきものと考える。

ほ脱犯と詐欺罪はその犯罪性質の類似性が認められるものの、行為主体について相違点が認められる。すなわち、詐欺罪は、その行為主体を限定していないのに対し、ほ脱犯はその行為主体が限定される身分犯と解されているのである。

(3) ほ脱犯と身分

現行租税法において、ほ脱犯は身分犯と解されているところ、ほ脱犯は納税義務者における「納税義務の不履行」を内容としていることから、そ

の行為主体は納税義務者及びその従業者といった「納税義務者を中心とした行為主体の範囲」に限定されることとなる。このような行為主体の範囲の限定は、「納税義務という特殊な状況は、納税義務者においてこそ生じるのであり、納税義務の履行・不履行の行為主体は納税義務者であるから、納税義務者及び（違反行為を納税義務者の行為と同視し得る）その従業者以外には法を犯し得ない」とした解釈に由来するものと考える。

他方で、ほ脱犯においては、事業主の組織外に属する第三者行為者も不正行為に関与し得るものであり、前記（1）ロのとおり、正犯性を有する第三者行為者による法益侵害の可能性を肯定すべきと考えるところ、ここに、現行法の解釈による「納税義務者を中心とした行為主体の範囲」と「法益侵害の観点から見た行為主体の範囲」とが一致しているのだろうか、といった疑問が生ずるといえる。そして、本研究において問題提起する第三者行為者が、「従業者」として「納税義務者を中心とした行為主体の範囲」に含まれるのであれば、両者の行為主体の範囲は一致し、現行法の解釈により対応可能といえよう。

そこで、事業主の組織外に属する不正行為の関与者が「従業者」に該当し得るかについて検討するに、①（法人の）代表者と同視し得る「実質的な経営者」の考慮事情（法人の設立時の状況、役員等人事権の行使状況、印章及び資金の管理状況、従業員に対する給料の決定状況、業務の従事状況等）が認められた場合、あるいは、②事業主との「統制監督関係」を有していたと認められた場合には、当該関与者は両罰規定にいう「他の従業者」たる身分を有し、単独正犯として処罰対象となる余地があると解される。しかしながら、「他の従業者」の射程範囲には限界があり、正犯性を有する不正行為の関与者を身分者として捉えることができない場合には、「納税義務者を中心とした行為主体の範囲」に属さない第三者行為者が存在し得るものと考える。

（4）第三者行為者の処罰可能性

イ 現行法の解釈（間接正犯）による処罰可能性

間接正犯は、刑法に明文で規定された犯罪類型ではないが、近代刑法学理論の所産として、判例においても認められてきた犯罪類型であり、被害者あるいは第三者の行為を道具のように利用して各本条の構成要件が満たされる行為を行ったものをいう。

間接正犯を巡る問題の一つとして、身分犯につき、身分のない者が間接正犯となり得るか、というものがあり、学説上、その成立を否定する見解が多数を占めているが、他方で肯定する見解も有力に主張されている。

また、判例上、非身分者を身分犯の間接正犯として処罰した事例は存在しないものの、学説と同様に、非身分者の間接正犯成立の是非を巡っては、裁判官においても見解は一致していない状況が窺える。

保護法益の侵害性を重視すれば、非身分者による間接正犯成立が認められる余地はあるように思われる。しかしながら、身分は行為主体を限定する構成要件要素であることから、非身分者の間接正犯成立を一般に認めてしまうと、身分犯の行為主体が曖昧となり、明確性の原則を要請する罪刑法定主義に抵触する恐れがあることは否定できない。また、判例上も、他の方法により行為者を罰することができる場合には、非身分者による間接正犯成立を認容するか否かの判断を避けてきた状況が窺われるところ、正犯性を有する第三者行為者の処罰については、現行租税制度を維持し、判例が非身分者による間接正犯成立を認容することを待つのではなく、第三者行為者の間接正犯的な法益侵害行為を処罰する規定を立法により設けることも解決策の一つとして考えられる。

ロ 立法措置による処罰可能性

間接正犯は明文で規定された犯罪類型ではないが、刑法典において、虚偽公文書作成罪（156 条）と公正証書原本不実記載罪（157 条 1 項）及び免状等不実記載罪（同 2 項）は直接正犯と間接正犯の関係に立つと

解されていることから、ほ脱犯の間接正犯的類型を処罰対象とした立法、すなわち、「納税義務者をして税を免れさせ又は還付を受けさせた者は、罰する」といった立法は可能であるようにも思われる。また、そのような立法措置を講ずることにより、前記イの罪刑法定主義の観点から見た問題を解決することができるものと考える。

間接正犯は、行為者（背後者）が自己の意思に基づき、自己の行動から生ずる事態のなりゆきを思いのままに操作し、それによって所期の犯罪事実実現の目的を遂げている点で直接正犯と同視するものであるから、第三者行為者の処罰規定の適用に当たっては、当該第三者行為者は従来のほ脱犯の直接正犯と同等の正犯性及び構成要件該当事実の認識が求められるほか、ほ脱結果との間に法的因果関係を有し、納税義務者等の身分者を利用する何らかの行為（働きかけ）の認定が必要となる。また、第三者行為者の処罰規定の適用と納税義務者の処罰との関係については、第三者行為者が非身分者であり、事業主たる納税義務者との統制監督関係が存しないことに鑑みれば、当該事業主は当該第三者行為者の行為について責任を負うべきではないだろう。

このようにして、第三者行為者の処罰規定を設けることにより、現行租税刑法の解釈による行為主体の範囲と法益侵害の観点から見た行為主体の範囲との不一致を解消することができるものと考える。

3 結論（まとめ）

ほ脱犯においては、納税義務者等の身分者に限らず非身分者とされる者も不正に関与し得るところ、当該非身分者については、身分者との共犯関係を認定し、刑法総則の適用により処罰対象としてきた。しかし、正犯意思を有しながらも、身分者との間に共犯関係が認められない第三者行為者がほ脱結果を間接的に惹起した場合には、身分者が直接惹起した場合と同様の行為態様及びほ脱結果であるにもかかわらず、理論上、第三者行為者の単独正犯成立は否定されるだろう。すなわち、現行租税刑法の解釈の下では、身分概念

に基づく行為主体の範囲と法益侵害の観点から見た行為主体の範囲との不一致が生じ得るものと考える。

そこで、本研究においては、ほ脱犯における第三者行為者の処罰可能性について検討するに、ほ脱犯の間接正犯的犯罪類型として、当該第三者行為者を処罰対象とする規定を新たに設けることも解決策となり得るとの結論に至った。ただし、犯則調査の実務においては、可能な限り収集した証拠に基づいて、①直接行為者の従業者該当性（事業主との統制監督関係）、②納税義務者等の身分者と直接行為者との共謀関係を認定すべきであり、そのような事実認定が困難な場合にはじめて、第三者行為者単独の処罰規定を適用すべきことはいうまでもない。

また、複数の納税義務者に關与するような脱税請負人事案については、本研究において提唱する第三者行為者の処罰規定を適用することにより、従前では納税義務者等の身分者との共謀関係を認定するに足る証拠が不足していた事案も告発及び起訴の対象とすることが可能となり、処罰の公平性の観点から実情に即した対応が可能となるものと考える。

目 次

はじめに	356
第 1 章 第三者行為者による法益侵害可能性及び当罰性	358
第 1 節 ほ脱犯の保護法益	358
1 序	358
2 ほ脱犯の保護法益	359
第 2 節 第三者行為者処罰の限界	367
1 過少申告脱税犯	367
2 受還付犯	370
第 3 節 当罰性の検討	372
1 ほ脱犯における法益侵害可能性	372
2 第三者行為者による法益侵害行為の当罰性	373
第 2 章 ほ脱犯の罪質	376
第 1 節 租税犯の類型・租税罰	376
1 租税犯の類型	376
2 租税罰	377
第 2 節 ほ脱犯の自然犯的特色	378
1 自然犯と法定犯	378
2 租税罰則の沿革	379
第 3 節 詐欺罪との関係	384
1 ほ脱犯と詐欺罪との類似性	384
2 借名（他人名義）による不正還付申告と詐欺罪	388
3 第三者行為者と詐欺罪	390
第 4 節 本章のまとめ	391
第 3 章 ほ脱犯と身分	393
第 1 節 身分	393
1 身分犯の概要	393

2 行政刑法における身分.....	395
第 2 節 ほ脱犯は身分犯か	395
1 現行租税法の解釈.....	395
2 法益侵害の観点から見た行為主体の範囲との関係	397
第 3 節 両罰規定	398
1 両罰規定の概要	398
2 身分拡張機能.....	399
3 「従業者」の射程範囲.....	401
4 「その他の従業者」の限界.....	407
第 4 節 本章のまとめ	412
第 4 章 第三者行為者の処罰可能性.....	413
第 1 節 現行法の解釈による処罰可能性	413
1 ほ脱犯の間接正犯.....	413
2 扇動罪	419
3 犯罪収益等収受罪.....	420
第 2 節 立法措置による処罰可能性	422
1 可罰的行為と当罰的行為	422
2 立法内容及び要件の検討	423
3 事業主の処罰との関係.....	432
第 3 節 本章のまとめ	433
結びに代えて	435

はじめに

脱税事件には、納税義務者本人又は納税義務者たる法人の経営者である代表者のほかに、その親族、従業員、関与税理士や脱税請負人等の複数の者が何らかの形で不正行為に関与している場合がある。実務においては、不正行為の関与状況や利益の享受状況等を勘案して告発対象とする当該不正行為の実行行為者を選別しており、「行為者の選定」と呼ばれる。

刑法の規定の多くは、行為の主体を限定していないが、収賄罪（刑法 197 条）における「公務員」のように、行為の主体を限定する犯罪類型が存在し、後者は「身分犯」と呼ばれている。いわゆるほ脱犯（本稿では、過少申告脱税犯、受還付犯等を総称して「ほ脱犯」とする。）は、身分犯と解されており、その身分（行為の主体）は、納税義務者本人又は法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者であるとされている⁽¹⁾。

脱税事件には、身分者に限らず非身分者も不正に関与する場合があり（以下、当該関与者を「第三者行為者⁽²⁾」という。）、そのような場合には、第三者行為者について納税義務者等の身分者との共犯関係を認定し、刑法 65 条 1 項⁽³⁾の適用により行為者に選定してきた。

前述のとおり、ほ脱犯は身分犯と解されているところ、第三者行為者の関与によりほ脱結果が惹起されるケースにおいては、理論上、納税義務者等の身分者との共犯関係の認定に一定のハードルがある場合があり得るものと考えられる。そのような場合において、当該第三者行為者を単独で処罰し得るかが問題

-
- (1) 法人税においては、罰則本条（法人税法 159 条）によって代表者、代理人、使用人その他の従業者を処罰可能である。これに対し、所得税や相続税等においては、罰則本条（所得税法 238 条、相続税法 68 条）の処罰対象は納税義務者であるが、いわゆる「両罰規定」（所得税法 243 条、相続税法 71 条）の適用により、代理人等の「他の従業者」にまで処罰対象が拡張されることとなる。
 - (2) 紳税義務者及び「他の従業者」に属しない行為者として、本稿では「第三者行為者」と指称する。
 - (3) 「犯人の身分によって構成すべき犯罪行為に加功したときは、身分のない者であっても、共犯とする。」

となるだろう。脱税という反社会的・反倫理的な法益侵害結果を惹起する第三者行為者の関与行為が正犯性⁽⁴⁾を有している場合には、身分の有無にかかわらず処罰対象とすることが妥当なようにも思われ、当該第三者行為者の処罰の限界を共犯論の枠組みで画定しようとすることには、理論上、未解決の点があると考える。

そこで、本研究では、①第三者行為者による法益侵害可能性及び当罰性、②ほ脱犯の罪質、③ほ脱犯と身分、④第三者行為者の処罰可能性につき、それぞれ検討を加え、前述した第三者行為者の処罰の限界を画定する方法を提唱することを目的とする。

(4) 行為が、他人の自発的な意思決定を介さずに結果を発生させうるものであるとき、その行為は結果発生との関係で正犯性をもつという（井田良『講義刑法学・総論〔第2版〕』102頁（有斐閣、2018））。

第 1 章 第三者行為者による法益侵害可能性及び当罰性

本章では、本研究の問題提起として、第三者行為者による法益侵害可能性及び当罰性について検討する。まず、第 1 節では、ほ脱犯における保護法益の内容について裁判例及び学説による見解を確認し（一部私見を述べ）た上で、第 2 節において、具体的な犯罪類型である過少申告脱税犯（狭義のほ脱犯）と受還付犯のそれぞれの具体的場面における法益侵害可能性及び現行法下での処罰の限界について検討を加える。そして、第 3 節において、前節で検討した法益侵害可能性を総括した上で、第三者行為者による法益侵害行為の当罰性を検討する。

第 1 節 ほ脱犯の保護法益

1 序

刑法学における（保護）法益とは、「法的な保護に値する利益」である。法益保護主義とは、法益を擁護するために、それに対する加害行為が行われた場合にだけ犯罪の成立を肯定すべきだとする原理であり、わが国の刑法の基礎にある政策的原理の一つであるとされる⁽⁵⁾。

保護法益の侵害は、構成要件要素である「結果」を意味し、同じく構成要件要素である行為客体とは区別される⁽⁶⁾。また、保護法益は、その利益が帰属する主体に応じて、個人的法益・社会的法益・国家的法益に大別される⁽⁷⁾。

個人的法益については、現行憲法は個人をその基礎に置き、個人を中心とした価値観に立っていることから、個人の生命・身体・自由・財産の保護こ

(5) 山口厚『刑法総論〔第 3 版〕』4 頁（有斐閣、2023）。

(6) 山口・前掲注(5)46 頁。例えば、公務執行妨害罪（刑法 95 条 1 項）においては、行為客体は公務員であるが、保護法益は公務員に対する暴行又は脅迫により侵害される公務であると解されている（同 46 頁）。

(7) 鎮目征樹「社会的・国家的法益」法時 81 卷 6 号 66 頁（2009）。

そが、刑法に期待される第一次的な任務であると解されている。また、国家的法益については、個々人の生活利益を保護し、また、行政サービスを提供することによってその福祉を増進するための機構とその作用であるがゆえに保護されると解すべきであり、社会的法益における「社会」とは、共同体のような超個人的存在ではなく、不特定多数の集合体として把握された個人にすぎないと理解されるか、あるいは、個人の集合体の利益に奉仕するためのシステムとしてそれを捉えるべきと解されている⁽⁸⁾。

2 ほ脱犯の保護法益

(1) 国の課税権

ほ脱犯の保護法益については、「相続税法におけるほ脱犯は、国家的法益としての国の課税権を保護法益とする犯罪であり、右の課税権を保護するため、法は、納税者が納税義務を履行しないことにより國の租税債権を侵害し、租税収入の減少を来たす行為のうち、偽りその他不正行為を伴うものをほ脱犯として処罰することとしたものであって…」(下線筆者)とした下級審の裁判例⁽⁹⁾が存在する⁽¹⁰⁾。

学説上、「国の課税権」という抽象的概念をどのように捉えるかといった問題について、多数説⁽¹¹⁾は「国家的法益」の観点から「国が租税債権を確定するために適正な課税処分(更正又は決定)をする権利」とする一方で、個人的法益にも類似した「租税債権という國家の財産権」とする見解⁽¹²⁾も有力に主張される。

(8) 鎮目・前掲注(7)66 頁。

(9) 東京地判昭和 61 年 3 月 19 日判時 1206 号 130 頁。

(10) 同旨の見解として、小島建彦「直税法違反事件の研究」司法研究報告書 24 輯 2 号 48 頁 (1979)。

(11) 安達敏男「直接国税ほ脱事件の総合的検討(一)」司法研究所論集 91(1994-1)101 頁 (1994)。同論文を引用したものとして、芝原邦爾『経済刑法研究 下』853 頁(有斐閣、2005)、國分進「ほ脱犯の実行行為及び主体」判タ 1458 号 6 頁(2019)。

(12) 佐藤英明『脱税と制裁〔増補版〕』286 頁(弘文堂、2018)。佐藤教授は、租税債権は本質的には私債権と異なる点を挙げ、「国家の法益」ではあるが、「国家的法益」ではないとする(同 283 頁)。

後者の見解に立つ佐藤英明教授は、「わが国の主要な国税に関して採用されている申告納税制度の下では、租税の確定・納付は第一義的には納税者の責任であり、このような（筆者注：更正・決定権、質問・検査権、自力執行権等の）国家の権力的な諸権利は、補充的・第二義的なものとされているので、現在の逋脱罪の規定の『租税を免れる』という構成要件をこのような権利の侵害と解釈することは困難であると考えられる。」（下線筆者）と述べる⁽¹³⁾。しかしながら、「実際の脱税犯は、国家の課税権と財産的利益の双方を損なう点で、その保護法益を一方だけに限定する必要はない」とした指摘⁽¹⁴⁾があるように、ほ脱犯の国家的法益としての側面は否定されるべきではないと考える。すなわち、ほ脱行為によって、一方では財産的利益の侵害としての租税債権の侵害（過少申告脱税犯においては租税収入の減少、受還付犯においては国庫としての財産権の侵害）が生じ、他方では「国家」に具備されている「適正な課税処分を行う権利」が阻害されるのであるから、国家の財産的利益と国家の課税権とは、まさに表裏一体の関係にあり、国家の財産的利益を保護するための手段として、国家の課税処分権が保護されていると解することができるようと思われる⁽¹⁵⁾。

また、佐藤教授による、ほ脱犯の保護法益を「国家の財産権」に限定した見解は、租税罰則が定額財産刑とされた戦前における見解⁽¹⁶⁾と思考過程

(13) 佐藤・前掲注(12)283 頁。

(14) 佐久間修『体系経済刑法』231 頁（中央経済社、2022）。

(15) 鎮目・前掲注(7)68 頁は、強制執行妨害罪（刑法 96 条の 2 ほか）につき、「債権者の利益」を保護するための手段として「国家作用としての強制執行の機能」が保護されているとみることができることから、両者が「表裏一体」の関係にあるとする。

(16) 大判明治 40 年 10 月 10 日刑録 13 輯 21 卷 1096 頁は、「税法違反の制裁として科する所の罰金は名は刑罰なるも其性質に於ては脱税に対する一種の賠償処分なるを以て国庫か一回脱税に対する罰金額を領収したる以上は茲に賠償の目的を達したるもの」（下線及び太字は筆者）と判示する。また、美濃部達吉博士は、「それ（筆者注：逋脱罪に対する罰金刑）は形式的には勿論刑罰の一種であるが、実質的には寧ろ不法行為に基づく損害賠償に類するもので、納税義務者が其の義務に違反して不正に其の義務を逋脱することに因り、国庫に及ぼすべき金銭上の損失を防止することが、其の唯一の目的とする所である」、「其の处罚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、一つに国家に金銭上の損失を加ふることに在る」（下線及び太字は筆者）と述べる（美濃部達吉『行政刑法概論』172 頁（勁草書房、1949））。

は異なるとはいっても、結論的に同視することになる⁽¹⁷⁾が、ほ脱犯の反社会性・反倫理性が強調され、ほ脱犯の刑事犯的要素が強まってきた現代までの経緯⁽¹⁸⁾を踏まえれば、昭和 36 年の答申別冊が指摘⁽¹⁹⁾するように、ほ脱犯により侵害される法益の内容は、単に国家の財産権にとどまるものではないというべきであろう。

更に、ほ脱犯に対する刑事罰が、国家の財産的利益の侵害に対する制裁にとどまらないという点は、現行租税法が採用する重加算税制度にも見出すことができるだろう。重加算税制度は、戦後の税制改革により「民事詐偽罰(civil fraud penalty)」として設けられた追徴税の現在の姿であるが、追徴税は戦前の定額財産刑主義による租税罰を継承したものであるとされる⁽²⁰⁾。そして、脱税行為に対する刑事罰と追徴税の併科が憲法39条後段の一事不再理に違反するかが問われた先駆的な判例である最高裁昭和33年4月30日大法廷判決(民集12巻6号938頁)において、「法人税法(昭和二二年法律二八号・昭和二十五年三月三一日法律七二号による改正前のもの。以下単に法という)四三条の追徴税は、申告納税の実を擧げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであつて、これを課すことが申告納税を怠つたものに対し制裁的意義を有することは否

(17) 佐藤教授は、「逋脱罪を財産犯の一種と考えるなら、その反倫理性は明らかである」としつつも、「逋脱罪の反倫理性を完全に否定した美濃部博士が租税債権という考え方方に最も近かつたのは、まさに逆説的といいうように思われる」と述べる（佐藤・前掲注(12)286-288頁）。

(18) 第2章第2節において詳述する。

(19) 「直接税の脱税犯は、もはや単なる国の財政権に対する侵害にとどまらないのである。それは、国民の租税の均衡負担利益の侵害であり、このような租税法秩序に対する侵犯である。さらには、このような租税法秩序に内在する規範の違反とまで考えられてもよいであろう。したがつて、これに対する非難も、今日では、その反社会性、反道徳性に対して加えられるというべきであつて、租税犯の自然犯化の傾向といわれるのが、それである。」(税制調査会昭和36年7月「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」別冊146頁(https://www.soken.or.jp/sokenei/wp-content/uploads/2019/08/s_s3607_kokuzeitusokuho.pdf) (令和7年5月26日最終閲覧))。

(20) 小島・前掲注(10)52頁、河村澄夫「税法違反事件の研究」司法研究報告書4輯8号19頁(1954)。

定し得ないところであるが、詐欺その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反行為者および法人に科せられる同法四八条一項および五一条の罰金とは、その性質を異にするものと解すべきである。すなわち、法四八条一項の逋脱犯に対する刑罰が『詐欺その他不正の行為により云々』の文字からも窺われるよう、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、法四三条の追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の已むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによつて、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以つて納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。」（下線及び太字は筆者）と判示されている。すなわち、ほ脱行為による法益の侵害が、国家の財産的利益の侵害にとどまるのであれば、戦前と同様の定額財産刑で足りるとも考えられる。しかしながら、現行租税法のほ脱犯に対する刑事罰は自由刑を採用しているところ、当該刑事罰は不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、行政上の措置たる追徴税と区別しているのである。そして、この考え方は、追徴税から加算税制度に移行した後の最高裁昭和 36 年 7 月 6 日第一小法廷判決（刑集 15 卷 7 号 1054 頁）が、「同一行為について、重加算税の外刑罰を科しても、憲法三九条に違反するものでないことは、当裁判所大法廷判決の趣旨とするところであり…」、最高裁昭和 45 年 9 月 11 日第二小法廷判決（刑集 24 卷 10 号 1333 頁）が「現在これを変更すべきものとは認められない」と判示しているように、維持されているものとみることができる。

以上のことから、ほ脱犯の保護法益たる「国家の課税権」は、国家の財産的利益（租税債権）と国家の課税処分権の両側面から解すべきと考え

る⁽²¹⁾。なお、芝原邦爾教授が経済刑法における保護法益の一般論として、①取引の公正、②取引関与者の財産的利益を挙げ、これらの法益は、一つの犯罪類型について重畳的に存在する構造となっている点を指摘⁽²²⁾⁽²³⁾しているように、一つの犯罪類型において複数の保護法益が併存していることは、ほ脱犯に限られたものではないもの⁽²⁴⁾と解される。

(2) 租税法秩序

ほ脱犯の保護法益としての「国家的法益」は、「国家の課税処分を行う権利」に限られるのであろうか。

佐藤教授は、「逋脱行為を理論的に分析すると、それは二つの側面をもつことがわかる。それは、行政上の義務違反たる納稅義務違反という面と、租税債権の侵害という面である。逋脱罪を前者として理解するならば、その保護法益は租税行政の円滑な執行ということになり、後者のように解するならば、その保護法益は租税債権であるということになる。」(下線筆者)と述べる⁽²⁵⁾。佐藤教授が挙げる「租税行政の円滑な執行」は、ほ脱犯

(21) 島田聰一郎教授は、「権力的作用・手続によって確定・徴収されるべき国家の財産的利益という、国家的法益の側面と財産的利益の側面を併せ持つ法益について、前者を強調するか、後者を強調するかの差異に過ぎないように思われる。さらにいえば、本罪（筆者注：ほ脱犯）のような技術的性格が強い犯罪類型において、保護法益論のような抽象論に、解釈論上大きな意味を担わせると、しばしば不自然な帰結を産みかねない。そうした大上段の議論よりも、むしろ、個別の構成要件要素の、他の犯罪類型や租税法学をふまえた個別的解釈こそが重視されるべきであろう。」と述べる（島田聰一郎「第 4 章 租税犯罪」山口厚編著『経済刑法』158 頁（商事法務、2012））。

(22) 芝原邦爾「経済刑法の保護法益」法協 115 卷 4 号 433 頁（1998）。

(23) これに対し、保護法益を制度的法益として一元的に把握すべきとした見解につき、神例康博「経済刑法の保護法益について—制度依存型経済犯罪における制度的法益と個人的法益の関係—」川端博ほか編『理論刑法学の探究（8）』111 頁以下（成文堂、2015）参照。

(24) 神例教授は、ほ脱犯の保護法益につき、「租税債権それ自体、租税債権の実現に向けた税務当局の手続き的利益、申告納税制度に対する納税者の信頼」といった細分化可能な複数の法益が多元的に含まれる点を認めつつ、これらを租税罰則全体が保護しようとする「総体的法益」と解し、個々の罰則の保護法益については、さらなる細分化、具体化が求められるとする（神例康博「租税ほ脱犯の罪質に関する一考察—単純不申告犯、単純不申告ほ脱犯、虚偽不申告等ほ脱犯の相互関係—」日本法学 87 卷 2 号 121 頁（2021））。

(25) 佐藤・前掲注(22)285 頁。

の保護法益となり得ないのであろうか。ここにいう「租税行政の円滑な執行」は、「租税法秩序」ともいうことができ⁽²⁶⁾、そこには単に「国家の課税処分を行う権利」にとどまらず、申告納税制度⁽²⁷⁾や消費税における仕入税額控除制度⁽²⁸⁾といった「現行租税制度の維持」を法益として導き出すことが可能なように思われる。租税法秩序の侵害は、国民の不公平感を招来するばかりでなく、財政需要の観点から租税収入を一定に保とうとすれば、納税義務者が不當に免れ又は還付を受けた税額に相当する分を他の納税義務者に転化し、負担を強いることとなり、このような侵害を許容してしまうと、現行租税制度を維持するのはもはや困難である。これは、ほ脱犯の反倫理性を強調し、ほ脱罪が国民全体の犠牲において不當に利得する犯罪であることを指摘した板倉宏教授の見解⁽²⁹⁾とも合致するように思われる。

佐藤教授は、「もしも租税行政の円滑な執行を保護するためであれば、租税が減少する場合に限らず、少なくとも虚偽申告を一般的に处罚の対象とするのでなければ不十分である」とする⁽³⁰⁾。しかしながら、前記（1）のとおり、一つの犯罪類型に複数の保護法益が存することは認め得るもので

(26) ほ脱犯の保護法益を「租税債権が法の期待どおりに実現すること」と解したものとして、小田原卓也「近年の租税罰則見直しと租税ほ脱犯の実行行為に関する一考察」税大ジャーナル 22 号 157 頁（2013）(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/22/pdf/07.pdf>)（令和 7 年 5 月 26 日最終閲覧）。

(27) 松沢智『租税处罚法』14 頁（有斐閣、1999）は、ほ脱犯の保護法益を「申告納税制度の維持」とし、社会的法益に当たるとする。同見解の下では、事前の所得秘匿工作を伴わない単純不申告犯につき、単に「申告しない」だけでは申告納税制度の基礎を覆すほどの行為とはいはず、不可罰となる帰結が導かれることとなる（佐久間・前掲注(14)231 頁）。

(28) 消費税受還付犯における保護法益を、仕入税額控除制度に基づく還付制度の運用全体としたものとして、脇本利紀「消費税受還付罪に関する一考察」税大ジャーナル 5 号 83 頁（2007）(<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/05/pdf/05.pdf>)（令和 7 年 5 月 26 日最終閲覧）がある。

(29) 板倉宏『租税刑法の基本問題〔増補版〕』88 頁（勁草書房、1965）。

(30) 佐藤・前掲注(12)285 頁。

あり、ほ脱犯が国家の租税収入を減少させる侵害犯⁽³¹⁾⁽³²⁾であることを前提に、第一次的な保護法益を「国の課税権」、副次的な保護法益⁽³³⁾を「租税法秩序」と解すれば、佐藤教授が指摘する問題点は解消されるように思われる⁽³⁴⁾。

なお、芝原教授は、経済刑法の領域における犯罪の構成要件の内容を真に処罰に値するものに限定して解釈するためには、「たとえ抽象的、一般的な内容の法益である第一の類型の法益（筆者注：「取引の公正」）からみると違法と考えられる行為であっても、およそ第二の類型の法益（筆者注：「取引関与者の財産的利益」）に対する侵害の危険性がない行為に対してはその適用を認めない」という原則を認めるべきであると指摘⁽³⁵⁾する。芝原教授の指摘する原則は、ほ脱犯においても該当し、国の課税権の侵害を前提に処罰すること⁽³⁶⁾が妥当であろう。

（3）小括

ほ脱犯の保護法益を「国の課税権」とした下級審の裁判例が存するところ、その具体的な解釈としては、国家の課税処分権とする側面と国家の財産的利益（租税債権）としての側面が認められ、学説上の対立が存してい

- (31) 法益侵害を結果とする犯罪を侵害犯といい、これに対し、法益侵害の危険を結果とする犯罪を危険犯という（山口・前掲注(5)47 頁）。
- (32) ほ脱犯を危険犯と捉える見解として、朝山芳史「租税ほ脱犯の罪質について—詐欺罪との比較を中心として—」「植村立郎判事退官記念論文集」編集委員会編『植村立郎判事退官記念論文集 現代刑事法の諸問題（1）』207 頁（立花書房、2011）。
- (33) 鎮目・前掲注(7)72 頁は、法益の二元的理解につき、複数の法益が保護の対象として考慮されることによって結論が異なる場合が存することを指摘し、「『副次的法益』という用語を単なるマジックワードにしないためには、この点について、さらに踏み込んだ、緻密な分析が必要であろう。」とする。
- (34) 申告納税制度は二義的な法益にとどまると解したものとして、小田原・前掲注(26)158 頁。
- (35) 芝原・前掲注(22)434 頁。芝原教授は、①原則がそのまま妥当するグループ、②2つの類型の法益が重疊的に存在することを認めるとしても、そのことによって、構成要件の解釈に影響を与えることがないグループ、③第二の法益の存在を認めることができその構成要件の性質からみてそもそも妥当でないグループとに分けることができるとする（同 434 頁）。
- (36) 消費税の受還付犯については、平成 23 年の税制改正により未遂犯の処罰規定が設けられている。

たことを確認した。しかしながら、両者は表裏一体の関係にあるということができ、ほ脱行為はその双方を毀損するものであるから、両見解のどちらか一方を否定すべきものではないと考える。

また、ほ脱行為には、租税債権の侵害といった側面のほかに、行政上の義務違反たる納税義務違反という側面が認められる。そして、後者の見地から保護すべき対象は「租税行政の円滑な執行」ということができ、申告納税制度や消費税における仕入税額控除制度といった「現行租税制度の維持」を内容とする「租税法秩序」としての国家的法益の存在を認めることができるように思われる。

更に、経済刑法において、①取引の公正、②取引関与者の財産的利益といった複数の保護法益が重疊的に存在することが指摘されている点を踏まえると、ほ脱犯においても保護法益が併存することを認め、第一次的な保護法益を「国の課税権」、副次的な法益を「国家的法益としての租税法秩序」と捉えるべき⁽³⁷⁾ものと考える。

以下においては、前記保護法益の解釈に基づき、第三者行為者による法益侵害可能性や当罰性について検討する。

(37) 脱税犯处罚の趣旨につき、財政收入を侵害するという財産的側面と申告納税制度を基礎とする納税倫理の確保の側面の両面に求められると解したものとして、神例康博「第 24 章 脱税」斎藤豊治ほか編著『新経済刑法入門〔第 3 版〕』376 頁（成文堂、2020）。

第 2 節 第三者行為者処罰の限界

本節では、過少申告脱税犯及び受還付犯の各場面における具体的な事例に触れつつ、第三者行為者の法益侵害可能性及び現行租税刑法下の処罰の限界について検討する。

1 過少申告脱税犯

過少申告脱税犯の場面における第三者行為者の法益侵害可能性及び現行租税刑法の処罰の限界につき、ここでは、最高裁平成 9 年 7 月 9 日第二小法廷決定（刑集 51 卷 6 号 453 頁）（以下「平成 9 年決定」という。）を題材に検討する。

（1）事案の概要

平成 9 年決定は、被告人たる納税義務者甲の所得税ほ脱に係る事件である。甲は、全国に 8箇所所有する美容整形外科クリニック（以下「甲クリニック」という。）を経営する医師であり、各診療所の窓口事務の責任者として、A 及び B を雇用していた。被告人乙は、甲の実母であり、従業者 A 及び B⁽³⁸⁾に対して事実上の影響力を有していた⁽³⁹⁾者であるが、同 A 及び B と共に謀の上、甲の所得税を免れようと企て、A 及び B に指示して甲クリニックの窓口で患者から手術料として現金で受領した診療収入の一部を日計表等に一切記載させず、自己の下に届けさせるなどの所得秘匿工作をした上、情を知らない経理事務員及び関与税理士をして所得金額を過少に記載した

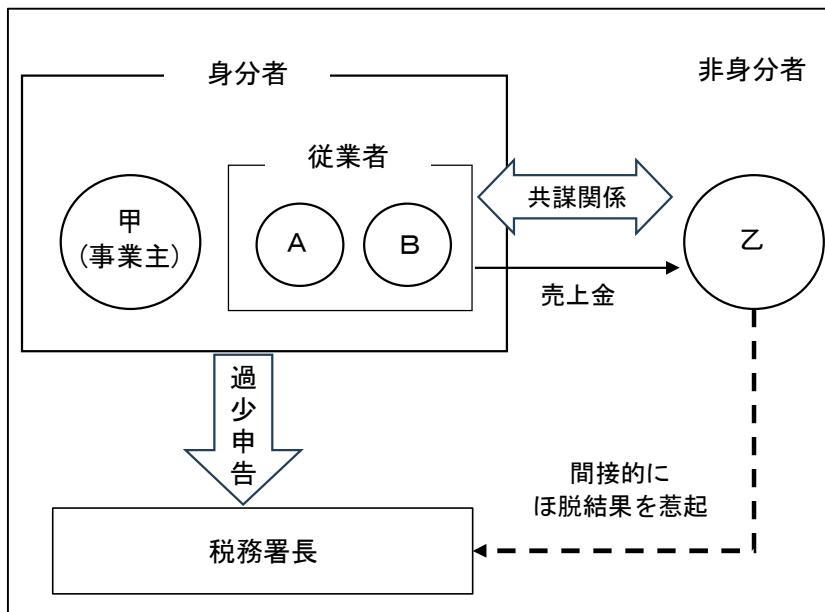
(38) 同事件においては、納税業務に従事していない A 及び B が両罰規定中の「従業者」に該当するか否かも争点となつたが、第一審から上告審を通じ、当該「従業者」は納税業務に従事していた者に限定されない旨判示されている。

(39) A については、乙の経営する病院で採用された経緯があること、B については、乙が甲クリニックの東日本の責任者となるよう指示していたこと等が、第一審において認定されている。

所得税確定申告書を作成及び所轄税務署に提出させ、もって甲の所得税を免れさせた⁽⁴⁰⁾。

なお、売上金額から除外した金員のうち、簿外で支払った給料等を除いたものについて、乙は仮名又は借名で投資信託や債券等を購入して管理運用していた。

図表 1 平成 9 年決定の事案概要図⁽⁴¹⁾



(2) 乙の罪責

乙は、甲の実母であり、甲クリニックの経理面や人事面に関与するなど、甲の事業運営に影響力を有していたことから、検察官は乙が所得税法 244

(40) 起訴の対象は、甲及び乙であり、甲は不正に関与していないものの、両罰規定の適用により、従業者の監督責任が問われている。

(41) 筆者作成。

条 1 項（現 243 条 1 項）の両罰規定にいう「その他の従業者」に該当し、身分を有する旨主張した。しかし、第一審は、乙の甲クリニックの事業運営に対する一定の関与を認めつつも、乙が①甲の指揮監督の下に、甲の業務に関し労務を提供したことではないこと、②甲から給料及び報酬等を受け取っていなかったこと等の事実から、乙は両罰規定にいう「その他の従業者」に該当せず、非身分者であるとし、続く控訴審及び上告審においても第一審の判断が支持された。

本件においては、乙は非身分者とされながらも⁽⁴²⁾、身分者たる従業者 A 及び B との共謀関係が認められ、共謀共同正犯が成立するとされたことから、乙は所得税ほ脱犯の刑責を負うこととなった。ここに、乙による法益侵害を肯定できよう。

しかしながら、仮に、乙が A 及び B を欺罔するなどして、ほ脱結果の認識を欠く兩人を売上除外行為に加担させていた場合や、乙と兩人との共謀関係が窺われるものの、同関係を立証するに足る証拠が存在しない場合には、乙の刑責はどのようにになったであろうか。そのような場合には、本事案のように共謀共同正犯を足掛かりにして乙を処罰することはできず、解釈論により後述⁽⁴³⁾する非身分者の間接正犯が認められない限り、現行租税法の適用による対応⁽⁴⁴⁾は困難であるように思われる。このように、乙の犯罪事実の認識（犯意）、不正の行為態様及びほ脱結果（乙による法益侵害）が同じであるにもかかわらず、身分該当性や共謀関係の有無によって乙の刑責が変わるケースが理論上生じ得るように思われ、このような第三者行為者の処罰について、共犯論により対応することには一定の限界が見出されるように思われる。

(42) 近時の判例に基づく、乙の「従業者」該当性の検討状況については、第 3 章第 3 節参照。

(43) 第 4 章第 1 節参照。

(44) 詐欺罪の成立余地については、第 2 章第 3 節参照。

2 受還付犯

(1) 受還付犯の概要

受還付犯は、「偽りその他不正の行為により、税額の還付を受けること」を構成要件とするもので、過少申告脱税犯の一種ないし変形といわれる⁽⁴⁵⁾。

また、受還付犯は「国庫金の詐取」というべき犯罪類型であるから、過少申告脱税犯に比して実質犯、侵害犯としての性質がより強く、犯情もより重いとされる⁽⁴⁶⁾。もっとも、受還付犯のうち、所得税の源泉徴収や予定納税等の既納付に係るものに不正受還付の類型については、犯情の面では過少申告脱税犯と実質的に変わりなく、過少申告によるほ脱部分と不正受還付によるほ脱部分とを総合し、受還付犯のほ脱部分を含めて過少申告脱税犯と同様の量刑が求められる⁽⁴⁷⁾。これに対し、消費税は、消費一般を広く課税対象とし、生産、流通、販売などの取引の各段階において課税を行う反面で、税の累積の排除として、事業者の売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除（仕入税額控除）し、その差引額を納付し又は還付される仕組みを採用している⁽⁴⁸⁾。消費税の受還付犯は、制度として事業者に当然に認められた仕入税額控除による還付を悪用するものであり、架空課税仕入れの計上や、免税売上げの仮装等の手段により、多額の控除不足還付税額の作出が可能である。また、実務的にも、消費税の還付は他税目の還付と異なり、遅滞なく（過大であると認められる事由がある場合を除く。）還付手続きをする義務が税務当局に課せられている（消費税法施行令 64 条）ことから、一旦還付申告書が提出されれば既遂に達しやすい点が指摘される⁽⁴⁹⁾。このような消費税の受還付犯は、当初から仕入れに係る消費税を納めていない、あるいは確定申告により納めるべき売上げに係る消費税

(45) 小島・前掲注(10)3 頁。

(46) 増田啓祐ほか「刑事租税事件の審理上の留意点」判タ 1477 号 14 頁〔水谷翔〕(2020)。

(47) 増田ほか・前掲注(46)15 頁〔水谷翔〕。

(48) 税制調査会令和 5 年 6 月「わが国税制の現状と課題—令和時代の構造変化と税制のあり方—」151 頁 (https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2023/12/5zen27kai_toshin.pdf) (令和 7 年 5 月 26 日最終閲覧)。

(49) 小田原・前掲注(26)170 頁。

があるにもかかわらず、不正に還付請求を行うもので、国庫に対する侵害を企図するものといえるから、一段と犯情悪質であるとされる⁽⁵⁰⁾。

(2) 第三者行為者による法益侵害の可能性

受還付犯も過少申告脱税犯と同様に第三者行為者の関与が行われ得るものであり、近時における消費税の受還付犯事件として、不正指南者が複数社に指示を出し、各社の代表者からパワーストーンを仕入れたかのように仮装し架空の課税仕入れを計上するスキームを利用して不正に消費税等の還付を受けようとした事例が存するほか、所得税の受還付犯事件として、SNS を利用して多数の給与所得者を勧誘し、所得税の不正受還付を指南した上、虚偽の還付申告書を提出させた指南者が告発された事例がある⁽⁵¹⁾。

第三者行為者が関与する受還付犯の場合、納税義務者が不正に還付を受けた金額（不当利得）の一部又は全部が当該第三者行為者に移転され得る（例えば、不正指南者の場合であれば、コンサルタント料等の名目で移転されることが挙げられるだろう。）ことにその特徴を見出すことができよう。また、複数の納税義務者に関与する不正指南者のような第三者行為者の場合、一連の不正行為によってより多く不当利得を得ているのは各納税義務者よりも第三者行為者であることが大半であろう。しかしながら、理論上、第三者行為者と身分者との間の共謀関係の認定が困難な場合には、それぞれには脱犯の成立が否定され、ほ脱結果の法的非難の対象は存しない結果が生じ得るように思われる。受還付犯においても、過少申告脱税犯の場合と同様に、共犯論の枠組みでは対応が困難な第三者行為者の処罰の限界が見出されるように思われる。

(50) 増田ほか・前掲注(46)15 頁〔水谷翔〕。

(51) 国税庁「令和 4 年度 査察の概要」3、7 頁 (https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2023/sasatsu/r04_sasatsu.pdf) (令和 7 年 5 月 26 日最終閲覧)。

第 3 節 当罰性の検討

1 ほ脱犯における法益侵害可能性

本章第 1 節において確認したように、ほ脱犯における保護法益は、財産的利益としての側面及び課税処分権としての側面を有する「国の課税権」であることが認められ、副次的な法益として「租税法秩序」も含み得るとの私見を述べた。また、第 2 節において、第三者行為者の関与により、過少申告脱税犯及び受還付犯のいずれにおいても、今述べた保護法益が侵害され得ること及び現行法下の処罰の限界について検討した。

ほ脱犯においては、ほ脱結果の惹起に第三者行為者が関与し得るところ、当該第三者行為者の関与行為がほ脱犯の結果発生に物理的・心理的に寄与する点に異論はないだろう。他方で、非身分者の法益侵害可能性を肯定できるか、といった点で学説上は必ずしも一致していない。規範の名宛人の制限や身分の一身専属性といった観点を重視する「義務犯論」⁽⁵²⁾の立場から、佐川友佳子教授は、「身分犯における法益の侵害にとっては、身分者の態度それ自体がまさに決定的であり、ただ身分者の行為が因果的に事実上介在していれば十分であるわけではない」ということが一般的にも認められているのではないだろうか。」と述べ⁽⁵³⁾、身分犯において非身分者が情を知らない身分者を通じて法益を侵害する可能性を疑問視する。確かに、ほ脱犯において、不正に税を免れ又は還付を受けるのは納税義務者であり、その点において身分者たる納税義務者の態度は重視すべきであろう⁽⁵⁴⁾。しかしながら、少なくとも、ほ脱犯においては、「法益侵害に向けられた態度」は、身分者たる納税

(52) 我が国における義務犯論の展開状況及び主張内容の当否について検討を加えたものとして、岡野匡将「我が国における義務犯論の系譜と批判的検討—身分犯論を中心として—」法学政治学論究 140 号 163 頁以下（2024）参照。

(53) 佐川友佳子「共犯論と身分犯の共犯—特に義務犯について—」刑法雑誌 50 卷 1 号 19 頁（2010）。

(54) 岡野・前掲注(52)166 頁・194 頁も、「義務犯論は『解体』されるべき」としながらも、「解釈論としては、身分犯において身分者の行為を重く評価するという基本方針を承認する必要があると考えられる」とする。

義務者のものだけが決定的であるようにも思われないのである。先に挙げた平成 9 年決定（過少申告脱税犯）の事例においては、甲が不正に免れた所得税の一部を乙が領得・費消していたと見ることができ、また、受還付犯事件においても、受還付金額の一部又は全部が第三者行為者に移転し得るのであって、ほ脱犯においては、納税義務者やその従業員にとどまらず、第三者行為者も自己の犯罪としてほ脱結果を実現し得るものと考える。このような場合において、重視すべき「法益侵害に向けられた態度」は、納税義務者のものだけでは足りず、不正行為に関与した第三者行為者の態度も考慮すべきではないだろうか。以上のことを踏まえれば、身分犯とされる犯罪類型のうち、少なくとも、ほ脱犯においては、非身分者による関与行為がほ脱結果との間に因果関係を有しているのみならず、その法益侵害可能性も肯定すべきものと考える。

2 第三者行為者による法益侵害行為の当罰性

犯罪は、構成要件に該当する違法かつ有責の行為であり、租税犯もいうまでもなく犯罪であるから、それが成立するためには、各租税法に規定されている罰則の構成要件に該当する違法かつ、有責の行為が存在することが必要である⁽⁵⁵⁾。

この点につき、板倉宏教授は、構成要件該当性、違法性、有責性という伝統的な犯罪成立要件を備えていても、なお、犯罪として刑罰を科すのが妥当でない場合があるとした観点から、刑事制裁の対象とするに値するという「当罰性（実質的可罰性）」及び一般予防⁽⁵⁶⁾・特別予防⁽⁵⁷⁾目的を達成するために、

(55) 白井滋夫『国税犯則取締法』28 頁（信山社、1990）。

(56) 刑罰を予告し、罪を犯した者に実際にそれを科することによって、一般の国民による犯罪の遂行を抑止・予防することを一般予防という（山口・前掲注(5) 2 頁）。

(57) 実際に罪を犯した行為者に刑罰を科することによって将来における更なる犯罪の遂行を抑止・予防することを特別予防という（同上）。

刑罰が効果的かつ必要不可欠であることを意味する「要罰性」の概念を提唱する⁽⁵⁸⁾。

各租税法に共通するほ脱犯の構成要件としては、①ほ脱の主体、②納税義務、③ほ脱行為及び④ほ脱結果という 4 つの要素が挙げられる⁽⁵⁹⁾。そして、「身分」は①の要素であることから、非身分者たる第三者行為者が、背後者として、情を知らない納税義務者等の身分者を利用し、ほ脱結果を惹起したケースにおいては、他の要素を充足していたとしても、当該第三者行為者には、現行租税刑法の解釈上、単独正犯は成立しないということになろう。このような第三者行為者は当罰的ではないのであろうか。法益侵害の面（結果無価値論⁽⁶⁰⁾）からすれば、侵害結果は身分の有無によって何ら変わらないのであり、十分に当罰的であると解される。また、行為態様の面（行為無価値論⁽⁶¹⁾）からみても⁽⁶²⁾、身分者たる納税義務者が直接法益侵害を惹起した場合と非身分者たる第三者行為者が身分者を利用して間接的に法益侵害を惹起した場合とでは、行為の社会的相当性に違いはないのではないだろうか。そして、不正に免れ、あるいは還付を受けた税額の一部又は全部を当該第三者行為者が享受している場合には、より帰責すべき正犯性を有しているのではないだろうか。更に、要罰性の観点からも、このような正犯意思を有する第三

(58) 板倉宏『刑法総論〔補訂版〕』65 頁（勁草書房、2007）。板倉教授は、「刑事制裁は、それを行使することが、社会・経済的見地と、経験科学的見地からみて、妥当かつ効果的であるときにかぎって行使すべきである。」とする（板倉宏「非当罰的不問行為の概念—社会統制の手段としての刑事制裁の干渉範囲を設定するための試行概念として—」団藤重光ほか編『佐伯千仞博士還暦祝賀 犯罪と刑罰（上）』144 頁（有斐閣、1968））。

(59) 白井・前掲注(55)45 頁。

(60) 違法性の実質を法益侵害・危険（結果無価値）の惹起に求める理解をいう（山口・前掲注(5)105 頁）。

(61) 行為に対する社会的非難（行為無価値）を違法性の実質に含める理解をいう（山口・前掲注(5)105 頁）。

(62) 小田原・前掲注(26)158 頁は、ほ脱犯の特徴として、税を免れる行為一般を処罰対象としておらず、「偽りその他不正の行為」という違法性の強い行為に限定されている点を挙げ、結果の無価値性のみならず行為の無価値性も違法性判断の基準となるとする。

者行為者を罰することは、身分者の処罰における一般予防効果⁽⁶³⁾、特別予防効果⁽⁶⁴⁾に劣るところはないものと考えるのである。

(63) ほ脱犯に対する懲役刑の多くは執行猶予が付されるところ、その一般予防効果に疑問を呈したものとして、佐藤・前掲注(12)246 頁以下がある。

(64) 罰金刑の特別予防効果につき、板倉・前掲注(58)「非当罰的不問行為の概念」144 頁は、「罰金が行為者の矯正にほとんど役立たないことはあきらかであろう」とする。

第 2 章 ほ脱犯の罪質

本章では、次章においてほ脱犯と身分の関係を検討する際の前提として、ほ脱犯の罪質の確認及び検討を目的とし、①租税犯の類型・租税罰と刑法典との関係、②ほ脱犯の自然犯的特色、③犯罪の性質の類似が指摘される詐欺罪との関係について、それぞれ触れることとしたい。

第 1 節 租税犯の類型・租税罰

1 租税犯の類型

租税犯とは、個々の租税の賦課、徴収、納付に直接的に関連する犯罪をいい⁽⁶⁵⁾、国家の租税債権を直接侵害する脱税犯（実質犯⁽⁶⁶⁾）と国家の租税確定権及び徴収権の正常な行使を阻害するため可罰的であるとされる租税危害犯（形式犯⁽⁶⁷⁾）とに大別される。脱税犯は更に、①偽りその他不正の行為によって税を免れるほ脱犯（狭義の脱税犯）、②故意による申告書不提出犯、③関税法の外国貨物の無許可輸入罪（111 条 1 項）や、酒税法の酒類密造罪（54 条 1 項）のように、租税収入を確保するために一定の行為を禁止する間接脱税犯、④徴収納付義務者が徴収した租税を納付しない不納付犯（所得税法 240 条等）、⑤滞納処分の執行を免れる目的で財産の隠ぺい、損壊その他租税債権者の利益を害する行為を行う滞納処分免脱犯（国税徴収法 187 条）に分かれると⁽⁶⁸⁾。

(65) 板倉・前掲注(29) 1 頁。

(66) 法益侵害・危険といった結果を構成要件要素とする犯罪をいう（山口・前掲注(5)48 頁）。

(67) 法文に規定された行為の遂行だけで成立し、そうした実質的結果を欠く犯罪をいう。（山口・前掲注(5)48 頁）山口教授は、「形式犯と呼ばれるものは軽微な法益侵害を結果とする結果犯か軽微な危険を結果とする抽象的危険犯であるにすぎない」と述べる（同 48 頁）。

(68) 國分・前掲注(11) 6 頁、臼井・前掲注(55)15 頁。

2 租税罰

(1) 租税罰の概要

租税犯に対する刑罰を租税罰といい、その目的は、国家の財産権に対する侵害の程度・態様に応じて相当の刑罰を加えることにより、国庫の利益を侵害する恐れのある行為を事前に防止し、税法が期待する財政需要の充足と課税の適正・公平を確保することにある⁽⁶⁹⁾とされる⁽⁷⁰⁾。

板倉宏教授は、「脱税は、現代の社会経済構造と切りはなすことができず、社会のまっただなかにいる企業関係者や市民によって行なわれるいわゆる現代社会型犯罪であって、殺人、強盗などの伝統型犯罪とちがつた性質をもっている。」⁽⁷¹⁾として脱税を「現代型犯罪」に位置付け、現代型犯罪においては、①いかなる行為が社会統制手段としての刑事制裁行使の対象とされるに値するのか、実態に即して解明し、行動の指針、ルールを示さなければならず、②現代型犯罪は、利害計算によって行われることにも鑑み、犯罪行動の経済的・社会的分析によって抑止効果をもつ刑事制裁の在り方を研究することも必要であると述べる⁽⁷²⁾。

(2) 刑法典との関係

「特別刑法」とは、犯罪と刑罰を定めた法令であって、刑法典以外のものをいい⁽⁷³⁾、租税罰を規定する各租税法（租税刑法）は特別刑法に当たることとなる。刑法 8 条は、「この編の規定は、他の法令の罪についても、適用する。ただし、その法令に特別の規定があるときは、この限りではない。」

(69) 白井・前掲注(55)14 頁、国税庁『租税刑事法の基礎理論』1 頁（1990）。

(70) 田中二郎教授は、「租税罰は、直接には、過去に行なわれた租税法上の義務違反に対して制裁を科すことによって、租税法規の実効性を保障することを目的とし、間接には、納税義務者その他の租税法上の義務者に心理上の圧迫を加え、その義務の履行を確保することを目的とする。」（下線筆者）と述べる（田中二郎『租税法〔第 3 版〕』393 頁（有斐閣、1990））。

(71) 板倉宏「租税刑事法の今日的問題」租税法学会編『租税刑事法の諸問題』18 頁（有斐閣、1981）。

(72) 板倉・前掲注(58)『刑法総論』27 頁。

(73) 伊藤榮樹ほか編『注釈特別刑法（1）』3 頁以下〔内田文昭〕（立花書房、1985）。

と規定しているところ、現行の各租税法には、刑法総則を排除する規定は存在しないことから、刑法の基本原則が妥当することとなる⁽⁷⁴⁾。

また、租税刑法は、行政目的違反に対する制裁として刑罰を規定していることから、「行政刑法」に分類される。行政刑法には、その形式上、罰則規定が他の規定とともに置かれているところ、罰則規定とそれ以外の規定とを併せて法令を構成し、利用に供した方が行政活動の円滑に資するという点に、特別刑法の形式で規定された理由を求め得るとされる⁽⁷⁵⁾。

第 2 節 ほ脱犯の自然犯的特色

1 自然犯と法定犯

申告納税制度が定着した現代においては、ほ脱犯は国家の財政基盤を危うくし、かつ、民主主義の根幹を揺るがす反社会的、反道徳的犯罪であるといえるものであって、一般犯罪と何ら変わらないといわれる⁽⁷⁶⁾。それは、歴史的に見て、戦前は行政犯（法定犯）としての性格が強かった租税罰が、社会的変動・社会意識の推移に伴って、次第に刑事犯（自然犯）的要素が強まってきたことの結果であると指摘される⁽⁷⁷⁾。

自然犯とは、法規範がなくとも、それ自体で罪悪性を有する犯罪（例えば、殺人）であり、法定犯とは、それ自体は罪悪性はないが、法律で定められることによって犯罪とされるもの（たとえば、道路交通法の通行区分違反など）をいうとする区別が一般的である⁽⁷⁸⁾。また、行政目的を達成するための法規

(74) この点につき、かつては租税刑法に刑法総則の共犯規定が適用できるか否かが争わってきたが、判例は、大審院以来一貫して刑法総則の共犯規定の適用を肯定している（最二小判昭和 34 年 5 月 8 日刑集 13 卷 5 号 657 頁、最一小決昭和 52 年 3 月 16 日刑集 31 卷 2 号 80 頁等）。

(75) 渡邊卓也「特別刑法」法時 81 卷 6 号 80 頁（2009）。渡邊教授は、刑法典と特別刑法との区別は形式的なものであり、実質的には異なる扱いをすべきではないとする（同 83 頁）。

(76) 安達・前掲注(11)34 頁。

(77) 安達・前掲注(11)34 頁、臼井・前掲注(55)14 頁。

(78) 板倉・前掲注(58)『刑法総論』67 頁。

にもとづく命令・禁止に反して罰せられる行為を行政犯というが、行政犯という概念も法定犯という概念とほぼ同様のものとされており、刑事犯・行政犯という区別も、自然犯・法定犯という区別にほぼ相当するものとされている⁽⁷⁹⁾。

このような区別について、板倉宏教授は、理念的には可能であるとしても、何が「本来的に悪い」行為なのかを意識する社会通念は流動的・相対的であることから、具体的には困難であるとし、「かつては、行政法学者を中心に、行政犯の刑事犯に対する差異を強調し、行政犯においては行政的合目的性が優先し、刑事犯を前提にする刑法理論とは異なった原理（たとえば、責任主義の適用が排除され、連帶責任が適用されるといったこと）が妥当する場合が多いように説かれていたが、今日では、そのような考え方は、少なくとも刑法学者のなかでは影をひそめている。」「刑罰という手段を用いる以上、刑法の基本原則が適用されなければならず、行政刑法の領域においても、広く刑法総則適用の例外を認めるようなことはできない、とする考え方方が支配的である。」と指摘⁽⁸⁰⁾する。板倉教授の見解に従えば、ほ脱犯を行政犯として位置付け、刑事犯と別異に解する必要はないということになる。

2 租税罰則の沿革

板倉宏教授は、「租税刑法は、かつては、不法行為に対する損害賠償を実質的内容とするものであって、固有の刑法とは性質を異にするもののように考えられてきた。ところが、近時、立法は大きな変遷をみせ、租税犯に対する実務の態度も一変したのである。」⁽⁸¹⁾と述べる。現在のは脱犯を行政犯と見るか、刑事犯と見るかは、学説上、意見が分かれている⁽⁸²⁾が、以下に述べる

(79) 同上。

(80) 板倉・前掲注(58)『刑法総論』67 頁以下。同旨として、渡邊・前掲注(75)81 頁以下参照。

(81) 板倉・前掲注(29)220 頁。

(82) 行政犯と捉えたものとして、臼井・前掲注(55)15 頁、河村・前掲注(20)21 頁。刑事犯と捉えたものとして、神出兼嘉「自然犯としての脱税犯」司法研究所論集 71(1983-1)号 59 頁以下 (1983) が挙げられる。

租税罰則の沿革から、ほ脱犯（租税犯）の自然犯化の傾向については、概ね異論はない。

田中二郎教授は、租税罰則の沿革を

- (1) 第一期（明治中期から昭和 19 年まで）
- (2) 第二期（昭和 19 年の改正）
- (3) 第三期（戦後の改正）
- (4) 第四期（昭和 37 年の改正）

に分類する⁽⁸³⁾ところ、同分類に従って以下に租税罰則の沿革を確認⁽⁸⁴⁾していく。

(1) 第一期（明治中期から昭和 19 年まで）

当時の脱税犯⁽⁸⁵⁾の特色として、①定額財産刑主義⁽⁸⁶⁾、②自主不問罪及び③転嫁罰⁽⁸⁷⁾の規定、④刑法総則の大幅な適用排除が挙げられる。これらの特色から、当時の脱税犯に対する处罚は、犯罪に対する非難形式をとりつても、その実質は侵害された財産権を回復し、又は国庫に対する財政上の損失を予防するという形式犯的色彩の強いものであったといえる。

(83) 田中・前掲注(70)395 頁。

(84) 田中・前掲注(70)395 頁、伊藤榮樹ほか編『注釈特別刑法（5）II』14 頁〔小島建彦〕（立花書房、1984）を参照した。

(85) 第一期における所得税法の規定内容は、以下のとおりである。

所得税法（明治 20 年 3 月 23 日勅令第 5 号）24 条「所得金高を隠蔽して逋脱したる者は其逋脱金高三倍の罰金に処す但自首する者は其税金を追徴し其罪を問はず」

所得税法（大正 9 年 7 月 31 日法律第 11 号）74 条 1 項「詐偽其の他不正の行為に因り所得税を逋脱したる者は其の逋脱したる税金の三倍に相当する罰金又は科料に処す但し自首したる者又は税務署長に申出たる者は其の罪を問はず」

所得税法（昭和 15 年 3 月 29 日法律第 24 号）88 条 1 項「詐偽其の他不正の行為に依り所得税を逋脱したる者は其の逋脱したる税金の三倍に相当する罰金又は科料に処す但し自首し又は税務署長に申出たる者は其の罪を問はず」

(86) 定額財産刑主義とは、刑罰の種類を罰金・科料による財産刑のみとし、その額を脱税額に比例する定額として、裁判官に裁量の余地を認めない主義をいう（田中・前掲注(70)394 頁）。

(87) 従業者を处罚しないで事業主だけを处罚する規定をいう（大塚仁ほか編『大コンメニタル刑法〔第三版〕（1）』139 頁〔古田佑紀ほか〕（青林書院、2015））。

(2) 第二期（昭和 19 年の改正）

間接税に自由刑及び両罰規定が採用され、財産刑についても、量刑に裁量の余地が与えられ、従来の形式犯思想からの脱却を促す契機となった。

なお、小島建彦判事は、「右の改正は、戦時における巨額な軍事費をねん出するための増税にともなう財源確保の要請の下になされたことは否めない」としつつも、「戦争の重大な時局に脱税を図ることは国家目的に反する背信行為であり、とくに間接税の脱税は、第三者が納めた税金を領得するにもひとしく、このような違法行為者に対しては、懲役刑をもってのぞむことが適切であると考えられ、このような思想が刑罰法令の改正を促したものとみることができる」と述べる⁽⁸⁸⁾。

(3) 第三期（戦後の改正）

昭和 22 年には、直接税に申告納税方式が採用されたが、これを契機として、直接税にも自由刑及び両罰規定が採用され、自主不問罪、定額財産刑主義が廃止された。

また、実施面でも处罚励行方式への転換が行われ、昭和 23 年には間接国税犯則者処分法が国税犯則取締法に改められ、直接税の犯則事件にも収税官吏(国税査察官等)の調査権が認められた。

なお、刑法総則の適用排除の範囲は、昭和 25 年の改正により原則として刑法 48 条 2 項・63 条及び 66 条の 3 か条に縮減された。

(4) 第四期（昭和 37 年の改正）

国税通則法の制定に伴う改正により、刑法総則規定の適用排除規定は全廃され、印紙税法の過失犯に僅かの例外を残すのみとなつたが、この過失犯も、昭和 42 年に廃止された。

なお、脱税犯につき、初めて実刑判決が言い渡されたのは、東京地裁昭和 55 年 3 月 10 日判決（判時 969 号 13 頁）（以下「昭和 55 年判決」という。）の法人税法違反事件⁽⁸⁹⁾であり、現社会における脱税行為に対する社

(88) 小島・前掲注(10)12 頁。

(89) 同事件は、最三小決昭和 58 年 3 月 11 日刑集 37 卷 2 号 54 頁により確定している。

会的評価を反映したものと評価されている⁽⁹⁰⁾。また、松沢智教授は、同判決以前の大分地裁昭和 50 年 1 月 23 日判決（判時 786 号 113 頁）が「併科される懲役刑は、その殆どに執行猶予が付されて名目化し、一般予防を図ることは期待できないから、この種利欲犯に対する短期自由刑に代るものとして罰金刑においてこそ、租税倫理の崩壊を防止し、税務執行の公正を確保するに十分なものでなければならず、このための罰金額は、脱税者の負担能力を考慮し、脱税者に現実に財産的苦痛を与えるものでなければならぬものとして罰金刑を重くすべきである」と判示したことにつき、「この考え方こそ、『国庫説』の代表的考え方」とし、昭和 55 年判決を「租税处罚法に対する理念、保護法益の根本的変革を判示したもの」とする⁽⁹¹⁾。

（5）小括

以上のとおり、租税罰則の変遷経緯を確認したが、板倉教授が指摘⁽⁹²⁾するように、一般刑事法に同化の一途をたどっていたことが認められ、今日でも租税犯の刑事犯的要素を強調する見解が有力とされている⁽⁹³⁾。

そして、租税罰則の自然犯化の契機は、申告納税制度の導入にあったといえるところ、松沢教授は、「その（筆者注：申告納税制度が取り入れられた）結果、税を自ら計算して支払うということは、まさに納税者にとって重大な負担であるから、その負担を甘受するには、それ相応の合理的根拠が必要であり、負担の公平性ということが、租税制度を貫く基本原則とされなければならない。そして、いったん法律によって国民の代表者である国会により租税のルールが定められた場合には、納税者は、すべてルールに従って公平に税を負担することが確保されねばならず、ルールを破って、本来負担すべき税を免れることは、結局、国あるいは地方公共団体の歳入の欠陥をもたらし、その分だけ、他の善良な納税者に負担がしづ寄せされ

(90) 神出・前掲注(82)59 頁。

(91) 松沢・前掲注(27)16 頁。

(92) 板倉・前掲注(29)222 頁。

(93) 金子宏『租税法〔第 24 版〕』1143 頁（弘文堂、2024）。

ることになり、租税負担の公平性を損うものである。その意味で、脱税行為は、国民共同生活上の利益を害する強度の違法性をそなえた行為といわれるのである。このように脱税行為が、他の納税者全体の税負担の公平性を損うということからみれば、脱税行為に対しては、より厳しい罰則が必要となり、脱税犯に対する刑事罰は、租税犯罪が単なるルール違反、形式犯ではなく、いわゆる破廉恥罪としての反倫理的な性格をもった実質犯であるという思想が強く打ち出されたのである。」と述べる⁽⁹⁴⁾。このように、申告納税制度は、納税義務者に申告納税の手続きを負担させるものであるところ、同制度を維持していく上で、税負担の公平性は当然に担保されなければならない。そして、各納税義務者の適正な申告納税の下で公平な税負担が実現されるものと解されるところ、脱税行為は税負担の公平性を損なうものであることから、反倫理的なものとして法的非難を加えるに値するものといえ、この点に自然犯としての性格を見出すことができるようと思われる。今述べたほ脱犯の自然犯の要素に加え、处罚対象面では、両罰規定が導入されてほ脱結果を惹起した従業者も取締対象となったほか、刑法総則の適用排除規定が全廃されたことにより、身分者と共同してほ脱結果を惹起する非身分者も共犯規定を適用して处罚対象とし得るまでに至っている。このようなほ脱犯の罪質に鑑みれば、正犯性を有しながらほ脱結果を惹起しようとする第三者行為者を放任する租税刑法の趣意は見出せないようにも思われる。

(94) 松沢・前掲注(27)14 頁。

第 3 節 詐欺罪との関係

1 ほ脱犯と詐欺罪との類似性

ほ脱犯は、欺罔的手段によって租税債務を免れるという点で詐欺罪に類似することが指摘され⁽⁹⁵⁾、具体的には、過少申告脱税犯は詐欺利得罪（刑法 246 条 2 項）に類似し、受還付犯は詐欺骗取罪（刑法 246 条 1 項）に類似する⁽⁹⁶⁾とされる。また、間接税について、横領罪（刑法 252 条）や背任罪（刑法 247 条）に類似するとした指摘も存する⁽⁹⁷⁾。

このように、ほ脱犯は、詐欺罪との類似性が指摘されるものの、ほ脱罪と詐欺罪の両罪が成立し得る場面において、判例・学説は一致して詐欺罪の成立を否定する。他方で、その結論に至る思考過程では、以下のように見解が分かれている。

（1）国家的法益と詐欺罪

団藤重光博士は、保護法益が何であるかを重要な目安として考察する立場から、詐欺罪は、もともと個人的法益としての財産的法益に対する罪であるから、本来の国家的法益に向けられた詐欺的・恐喝的行為は、詐欺罪・恐喝罪の定型性を欠くとした見解⁽⁹⁸⁾を主張した。県知事を欺罔して国有地の払下げを受けた行為が詐欺罪に当たるか否かが問われた事件につき、最高裁昭和 51 年 4 月 1 日第一小法廷決定（刑集 30 卷 3 号 425 頁）は、「被告人らの本件行為が、農業政策という国家的法益の侵害に向けられた側面を有するとしても（農地法にはかかる行為を処罰する規定はない。）、その故をもつて当然に、刑法詐欺罪の成立が排除されるものではない。欺罔行為によつて国家的法益を侵害する場合でも、それが同時に、詐欺罪の保護法益である財産権を侵害するものである以上、当該行政刑罰法規が特別法

(95) 島田・前掲注(21)178 頁。

(96) 小島・前掲注(10)48 頁。

(97) 小島・前掲注(10)49 頁。

(98) 団藤重光『刑法綱要各論〔第 3 版〕』607 頁（創文社、1988）。

として詐欺罪の適用を排除する趣旨のものと認められない限り、詐欺罪の成立を認めることは、大審院時代から確立された判例⁽⁹⁹⁾であり、当裁判所もその見解をうけついで今日に至っているのである…」と判示し、当時最高裁判事であった団藤博士による主張を斥けている。すなわち、判例は、国家に対する詐欺行為につき、一方で国家的法益を侵害する側面を有しているような場合であっても、他方で国家の財産権の侵害が認められる場合には、詐欺罪の成立を肯定しているのである。

(2) 一般法と特別法との関係

ほ脱事犯において詐欺罪の成立を否定する他の有力な見解としては、ほ脱犯が詐欺罪に対して特別法と一般法の関係にあり、特別法たる租税法の適用が優先されるとした見解が挙げられる。この見解を採用したものとして、東京高裁昭和 62 年 3 月 23 日判決（税資 162 号 1597 頁）が挙げられ、「相続税法等の租税法の体系は、刑事についていえば、一般法である刑法の特別法をなすのであり、具体的な違法行為が税法の予定する犯罪類型に該当する限り、税法の適用を優先すべきであって、一般法たる刑法を適用すべきものではなく…」と判示している。

一方で、ほ脱犯のうち、過少申告脱税犯について特別法と一般法の関係に立たないとした見解も存する。刑法学上、詐欺罪が成立するためには被欺罔者の「瑕疵ある意思」に基づく交付行為（处分行為）により、物・財産上の利益が移転することが必要であると解されている⁽¹⁰⁰⁾ところ、朝山芳史判事は、ほ脱犯を危険犯と捉え、侵害犯たる詐欺罪との相違を前提に、過少申告脱税犯においては税務署長の处分行為は予定されていないことから、そもそも詐欺利得罪は成立しないとする⁽¹⁰¹⁾。また、ほ脱犯を危険犯と

(99) 大判昭和 18 年 12 月 2 日刑集 22 卷 19 号 285 頁、最大判昭和 23 年 6 月 9 日刑集 2 卷 7 号 653 頁、最一小判昭和 23 年 11 月 4 日刑集 2 卷 12 号 1446 頁を引用している。

(100) 山口厚『刑法各論〔第 3 版〕』259 頁（有斐閣、2024）。

(101) 朝山・前掲注(32)208-209 頁。なお、受還付犯につき、朝山判事は、「現実の金員交付をもたらすことから、国庫を実質的に侵害するものであって、侵害犯としての性質

した見解につき、朝山判事は「租税は脱犯の構成要件である『税を免れた』こととは、法定納期限までに納税義務を履行しなかったことと同義であり、租税債務の免除や猶予、あるいは時効消滅といった法的効果又は経済的利益をもたらすものではないから、租税債権自体を法的あるいは経済的に損なうものとはいえない。それは、単に、租税収入が減少する恐れのある状態をもたらし、租税債権の実現を危うくしたことを言い換えたにすぎないものである。」とする⁽¹⁰²⁾。私見としては、ほ脱犯の保護法益を①国の課税権、②租税法秩序と捉えるところ、後者については危険犯の性質を有しているものと考えるが、前者については、正当な申告により成立していたはずの租税債権が過少申告により不当に減ぜられ、国家に経済的損失が生じる点に、侵害犯としての性質を肯定すべきと考える⁽¹⁰³⁾。すなわち、納税申告には納税義務の確定という公法上の効果が認められる（後記「2 借名（他人名義）による不正還付申告と詐欺罪」参照）ところ、過少申告行為は「租税収入を減少する恐れのある状態をもたらす」にとどまらず、実際に租税債権を毀損する行為であると考えるのである。また、過少申告脱税犯における処分行為については、税務署長が申告の受理をしたことによる、本来よりも過少な納付税額での租税債権の承認をもって、不作為の処分行為⁽¹⁰⁴⁾と解する余地もあるように思われる。

（3）ほ脱犯を詐欺罪の違法減輕類型とした見解

前記（1）及び（2）とは別に、ほ脱犯において詐欺罪は成立しないとしたものとして、国の租税債権は、私債権に比してさまざまな特権、優越

を備えている」とし、還付金の支払いという税務署長の処分行為が存することから特別法と一般法の関係を肯定する（同 218 頁）。

(102) 朝山・前掲注(32)207 頁。

(103) 川口浩一「刑法学の動き 星周一郎「詐欺罪と『詐欺隣接罰則』の罪数関係」」法時 86 卷 5 号 156 頁（2014）は、「逋脱罪につき敢えて危険犯説を探る実益がどこにあるのか明確ではなく、その妥当性自体にも問題があろう」とする。

(104) 通説は、欺罔行為者が財物を持ち去るのを被害者が黙認することも不作為の交付行為に当たると解しているとされる（橋爪隆「詐欺罪（上）」法教 293 号 71 頁（2005））。

的地位を有しており、被害の回復が容易であることから、ほ脱罪の方が違法性が低いとした見解⁽¹⁰⁵⁾が挙げられる。

ほ脱罪と詐欺罪を巡る議論は、平成 22 年の税制改正以前は大きな意味を持っていたとされ⁽¹⁰⁶⁾、それは、ほ脱犯の法定刑の上限が懲役 5 年（昭和 56 年改正前は 3 年）であり、詐欺罪の法定刑の上限が懲役 10 年であったこととの不均衡に由来する。平成 22 年の税制改正により、直接税（所得税、法人税、相続税、贈与税及び地価税）及び消費税のほ脱犯の懲役刑の上限が 10 年、罰金刑の上限が 1,000 万円にそれぞれ引き上げられたが、同改正の背景につき、立法担当者は、前述の詐欺罪との法定刑の不均衡のほか、①近年においては、申告納税制度の根幹を揺るがしかねない巨額の脱税事件が相次いで発生していること、②近年の他の経済犯罪の法定刑を見ても、懲役刑の上限は 10 年以下とされているものが多いこと、③脱税の場合の課税処分の更正期限が 7 年以内であるところ（国税通則法 70 条 5 項）、改正前の法定刑を前提にすると刑事事件の公訴時効が 5 年に止まるなど、責任追及期間に不均衡が生じていたことを挙げている⁽¹⁰⁷⁾。島田教授は、平成 22 年の税制改正による法定刑の引上げについて、「選択刑として罰金刑がある分、辛うじて詐欺罪よりも軽いとはいえ、先に見た回復容易性という観点からの説明は、もはや維持し得ないという認識なのであろう。そうした回復容易性は、かつては、それなりに合理性のある説明であったが、租税犯罪の発覚可能性がそれほど高くないことを考えると、一般予防の見地からは、もはや重視すべきではない…というのが、立法者意思といわざるを得ないであろう。」と評価しつつも、「租税犯罪の体系的完結性の観点は、現在でも、一定の意味を持っている」（下線筆者）とし、同観点か

(105) 佐藤・前掲注(12)290 頁。

(106) 島田・前掲注(21)179 頁。

(107) 財務省「平成 22 年度 税制改正の解説」625 頁 (https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/16_P621_644.pdf)（令和 7 年 5 月 26 日最終閲覧）。

ら、(消費税の受還付犯を除く) ほ脱犯の未遂については詐欺未遂を適用すべきでないとした解釈を導くことが可能であると指摘する⁽¹⁰⁸⁾。

2 借名（他人名義）による不正還付申告と詐欺罪

前記 1において確認したように、ほ脱犯は犯罪性質面で詐欺罪との類似が指摘されるところ、ほ脱犯が成立する場合には詐欺罪の成立は否定される結論に判例及び学説の見解の一一致が見出される。他方で、政策立案担当者は、消費税の受還付犯につき、「借名（他人名義）による不正還付申告」は詐欺罪（又は詐欺未遂罪）が成立するとの見解を示している⁽¹⁰⁹⁾⁽¹¹⁰⁾。これは、当該不正還付申告の名義人において課税要件が充足されていないことから、そもそも納税義務が成立しておらず、したがって、ほ脱犯も成立しないとの解釈結果であろう。

また、第三者名義で行われた納税申告の効果が本来の納税義務者に及び得るか、という点については、最高裁昭和 46 年 3 月 30 日第三小法廷判決（刑集 25 卷 2 号 359 頁）⁽¹¹¹⁾が参考になろう。同判例は、第三者名義で行われた申告の効果を納税義務者本人に帰し得るかが争われた事例であるが、最高裁

(108) 島田・前掲注(21)180 頁。

(109) 財務省「平成 23 年度 税制改正の解説」677 頁 (https://warp.da.ndl.go.jp/info:n_dljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/PDF/p668_686.pdf) (令和 7 年 5 月 26 日最終閲覧)。

(110) 脇本・前掲注(28)80 頁は、「実質経営者が合名会社 5 社を設立し、実際には消費税課税事業者としての事業を行っていないにもかかわらず架空の仕入れを計上し、消費税及び地方消費税の確定申告手続きを行い、消費税等の控除不足額の還付名の下で還付金を詐取した事件」につき、青森地裁が詐欺罪成立を肯定した（公刊物未搭載）とする。

(111) 脇本・前掲注(28)89 頁は、同判例を引用し、「外觀上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合でない限り、申告書そのものが無効と解することができ、詐欺罪が成立すると考えて問題はないであろう。」とするが、同判例は第三者名義の申告が本来的な納税義務者との関係で法的効果を否定したにとどまり、当該申告自体を無効なものと評価したとは解し得ないように思われる。玉国文敏「判批」別冊ジュリ 61 号 89 頁（1979）は、「第三者の申告納税行為としての効力を有するか否かについては別途検討をする必要がある」とし、碓井光明「判批」別冊ジュリ 181 号 265 頁（2006）は、「少なくとも、名義を冒用された場合は、効力を生じないと解すべきである。」とする。

は、「おもうに、物品税法の採用する申告納税制度は、法定の納税義務者に対し、その課税内容を最も知悉する者として、法律の定める手続に従つて、一定の要式により、できるだけ正確な課税内容を申告することを期待する一方、この納税申告に対し、原則として、既に国家と納税義務者との間に成立している納税義務の確定という公法上の効果を付与し、この確定した納税義務を前提として、これに応じた納付を予定しているのである。そこで、私法関係と異なり、法的安定性、法律関係の明確性の要請が強く支配する租税法のもとにおいて、納税申告がこのように納税義務の確定という公法上の効果の発生をきたす要式行為であることに思いを致せば、納税義務者本人が第三者名義でその納税申告をすることは、法の全く予定していないところであり、これが外観上一見して納税義務者本人の通称ないし別名と判断できるような場合でない限り、納税義務者本人の納税申告として、その納税義務の確定という公法上の効果は生じないものと解するのが相当であり、この納税義務の確定なくして有効な納付をなし得ないことは、論をまたないところである。」との解釈を示している。

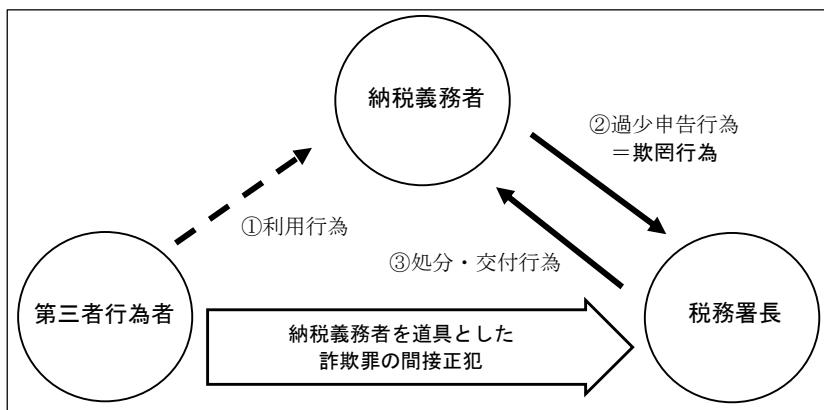
以上のとおり、借名（他人名義）による不正還付申告につき、詐欺罪の成立を認める見解は、当該借名の名義人において本来的に納税義務が生じていないことを理由にほ脱犯の成立を否定するものといえる。しかしながら、このような詐欺罪は、①国税当局の査察調査によって把握され得ること、②当該不正還付申告が詐欺罪に該当するか、ほ脱犯（受還付犯）に該当するかは、査察調査により収集した証拠から所得の帰属等を検討した上で判断すべきものであることから、ほ脱犯と詐欺罪を「租税犯罪の体系的完結性」の観点から特別法と一般法の関係に位置付けるのであれば、借名（他人名義）による不正還付申告についても立法により受還付犯の一種として扱うことが望ましいようにも思われる。

3 第三者行為者と詐欺罪

本稿において問題提起する、第三者行為者が故意を有しない納税義務者を利用して過少申告を行わせ、ほ脱結果を惹起したケースでは、当該第三者行為者には詐欺罪が成立し得るだろうか。

詐欺罪は条文上、行為主体を限定しておらず、また、被欺罔者による物・財産上の利益の交付（处分）行為の対象は、行為者と同一人であることを要しない⁽¹¹²⁾。ここで、納税義務者の過少申告行為を詐欺罪の構成要件たる欺罔行為と捉えた場合、前記1（2）に述べたほ脱犯と詐欺罪を一般法と特別法の関係と捉える見解に立つならば、第三者行為者において納税義務者を道具とした詐欺罪の間接正犯成立を認める余地があるように思われる（次図参照）。

図表2 第三者行為者における詐欺罪の成立余地⁽¹¹³⁾



しかしながら、①第三者行為者が納税義務者と共同してほ脱結果を惹起した場合には租税法を適用してほ脱犯成立を肯定し、第三者行為者が単独でほ脱結果を惹起した場合には刑法典を適用して詐欺罪成立を肯定するのでは、

(112) 交付（处分）行為の対象（不法領得者）が第三者であった場合、当該第三者の範囲については、行為者（本人）と何らかの関係があり、その人に領得させることが行為者にとっても利益になるような場合に限定されるべきものと解されている（井田良『講義刑法学・各論〔第3版〕』249頁（有斐閣、2023））。

(113) 筆者作成。

同一のほ脱結果惹起に対する適用罰則が統一されておらず、その整合性に疑問があること、②詐欺罪は、第 1 章で述べた「租税法秩序」といった制度的利益の保護を目的としていることから、「租税犯罪の体系的完結性」の観点からは、前記 2 と同様に、租税刑法の解釈・適用によって解決すべきように思われる。また、前記 2 のケースにおいて詐欺罪が成立し得ると解された所以は、申告名義人において本来的な納税義務が生じていないとの解釈によるものであったといえるところ、本ケースにおいては、実際に申告名義人（納税義務者）において納税義務が生じていることから、前記 2 のケースよりもなお、租税刑法において扱うべきものと考える。

第 4 節 本章のまとめ

ほ脱犯と身分の関係を検討する際の前提として、ほ脱犯の罪質を検討するに、戦前と戦後において、その内容が大きく変遷したことが認められる。すなわち、戦前の租税罰則は、財産刑主義を採用し、国庫の損失に対する損害賠償という行政犯としての性格を強く有していたのであるが、戦後、申告納税制度の導入を契機に自由刑が採用され、刑法総則の適用を排除する規定も廃止されるなど自然犯化が進んでいるといわれており、実務上も他の刑事犯と扱いは大きく異なるといえる。また、ほ脱犯の罪質の変遷は、処罰対象の面においても見出すことができよう。戦前のほ脱犯に対する罰則は、前述した国庫の損失に対する損害賠償という性格を有していたことに加え、従業者の犯則行為の刑責を納税義務者に負わせる転嫁罰を採用していたことから、処罰対象の面では納税義務者を処罰すれば足りるとされてきたといえる。そして、戦後の申告納税制度の下においては、ほ脱犯の反社会性・反倫理性が強調され、自由刑が採用されるとともに、従来の転嫁罰が両罰規定に変更された結果、その処罰対象は納税義務者にとどまらず、直接行為者である従業者にまで拡張されたのである。更には、刑法総則の適用排除規定が全廃されたことにより、身分者と共同してほ脱結果を惹起する非身分者も共犯規定を適用して処罰対象とし得るまでに至

っている。以上に述べたほ脱犯の罪質の変遷経緯に鑑みれば、正犯性を有しながら、ほ脱結果を惹起しようとする第三者行為者を放任する租税刑法の趣意は見出されないようにも思われる。

また、ほ脱犯は、偽りその他不正の行為により、税を免れ若しくは不正に還付を受けた者を処罰対象とする犯罪類型であるところ、詐欺罪との類似性が指摘される。租税刑法は、一般法たる刑法との間において特別刑法の関係に立ち、租税法の規定は「体系的完結性」を有していることから、両罪が競合するような場面では、詐欺罪の成立が否定され、ほ脱罪の成立が認められることとなる。他方、第三者名義で行われた申告のように、申告の名義人において納税義務が当初から備わっていない場合には、ほ脱犯が成立しないと解されることから、詐欺罪が成立する余地があるものと解されている。また、第三者行為者が故意を有しない納税義務者を利用してほ脱結果を惹起した場合については、納税義務者の過少申告行為を欺罔行為と捉え、当該第三者行為者に納税義務者を道具とした詐欺罪の間接正犯が成立すると解する余地があるようと思われる。しかしながら、詐欺罪は「租税法秩序」といった制度的利益の保護を目的としていない点や租税法の「体系的完結性」を求める観点からは、これらの詐欺罪の成立余地が認められるような場面においても租税刑法の解釈・適用によって解決すべきものと考える。また、捜査実務の面においても、国税当局の査察調査によって把握され得ることから、租税犯として扱うことが望ましいように思われる。

ほ脱犯と詐欺罪はその犯罪性質の類似性が認められるものの、行為主体について相違点が認められる。すなわち、詐欺罪は、その行為主体を限定していないのに対し、ほ脱犯はその行為主体が限定される身分犯と解されているのである。そこで、次章においては、ほ脱犯と身分について検討することとしたい。

第 3 章 ほ脱犯と身分

第 2 章では、ほ脱犯の罪質の確認及び検討を行い、①戦後の申告納税制度の導入を契機には脱犯の自然犯化が進み、現在においては他の刑事犯と別異に解する有用性が認められないことや、②犯罪性質の類似性が認められる詐欺罪との間において、一般法と特別法との関係が認められることを確認した。詐欺罪は行為主体を限定していないところ、ほ脱犯が身分犯と解され、その行為主体が限定されるのは何故だろうか。本章では、身分犯の概要に触れた後、ほ脱犯が身分犯とされる解釈につき検討を加える。また、ほ脱犯には、両罰規定による身分拡張機能が認められるところ、その射程範囲についても検討を加える。

第 1 節 身分

1 身分犯の概要

犯罪の主体とは、構成要件の内容たる行為の主体であって、「行為者」又は「犯人」といわれる。一般の犯罪においては、犯罪の主体はとくに規定されないのが普通であり、この場合には、自然人ならば誰でも犯罪の主体となり得る。ところが、構成要件によっては、行為者が一定の身分を有することを要件とするものがあり、このような罪を身分犯という⁽¹¹⁴⁾。

刑法 65 条は、共犯と身分の関係について規定している。同条 1 項は、「犯人の身分によって構成すべき犯罪行為に加功したときは、身分のない者であっても、共犯とする」とし、一定の身分を有することによってはじめて犯罪が成立する場合（構成的身分）を定め、これを要素とする犯罪類型は真正身分犯⁽¹¹⁵⁾とされる。また、同条 2 項は、「身分によって特に刑の軽重があるときは、身分のない者には通常の刑を科する」とし、身分がなくとも犯罪は成

(114) 白井・前掲注(55)21-22 頁。

(115) 大塚仁ほか編『大コンメンタール刑法〔第三版〕(5)』757 頁〔川端博〕(青林書院、2019)。

立し得るが、一定の身分があることによって刑が加重又は減輕される場合（加減的身分）を定めており、これを要素とする犯罪類型は不真正身分犯⁽¹¹⁶⁾とされる。すなわち、身分犯とは、①特別の地位・身分ないし行為事情の要件を備えている行為者に限って、所定の結果行為についての要件をみたしたときに犯罪構成要件が充足され、犯罪が成立する、としているもの、②行為者に特別の地位・身分ないし行為事情が備わっているときには、そのような事情なしに構成要件を充足した者よりも重く（あるいは軽く）罰する、としているものを指すのである⁽¹¹⁷⁾。

井田良教授は、身分犯において犯罪の主体が一定の身分をもつ者のみに限定されていることの根拠として、①身分者以外は法益を侵害したり危険にすることができないか、又は困難であること、②特定の者がその犯罪を行う機会に多く遭遇する場合や犯罪の動機をもつ可能性があることを挙げ、法益保護の見地から一定の身分をもつ者に対し、特に強く規範による禁止を向ける必要があるとし、中でも特に①を重要な根拠とする⁽¹¹⁸⁾。

刑法 65 条については、「規定の仕方それ自体は極めて簡略であり、共犯と身分の取扱いについては、本条だけしか存在しないので、その解釈をめぐって実に多岐にわたる対立が生ずることになる。共犯の処罰根拠という根本問題についてさえ、厳しい見解の対立があること、また、身分犯の性格づけをどのようにすべきか、という点についても根本的な対立があること、が理由となって、問題が錯綜している」⁽¹¹⁹⁾と評価されている。

(116) 大塚仁ほか編・前掲注(115)758 頁〔川端博〕。

(117) 藤木英雄『刑法講義総論』271 頁（弘文堂、2003）。

(118) 井田・前掲注(4)114、565 頁。

(119) 大塚仁ほか編・前掲注(115)755 頁〔川端博〕。

2 行政刑法における身分

身分犯については、刑法典上はそれほど多くはないが、行政刑法においては非常に多いとされる⁽¹²⁰⁾。山口雅高裁判官は調査官解説において、行政取締法規が身分犯とされるのは、①当該規定で明文上犯罪の主体が限定されている場合、②そのような限定がなくとも、犯罪の性質上特定の身分がある者でなければ違法を犯し得ない場合、③特定の身分がある者でなくとも違法を犯し得る場合であっても、特定の身分がある者が行ったときとそれ以外の者が行ったときで、前者を可罰的とし、後者を不可罰とする決定的な相違が肯定される場合であることを示している⁽¹²¹⁾。

また、行政刑法に身分犯が多い理由について、藤木英雄教授は、「行政刑法は、もともと、ある行政施策を実現するために、その行政施策の観点上望ましいと考えられる状態を実現しあるいは維持する目的で、関係者に、その目的に協力する義務を負わせ、その義務の違反を罰することによって、その義務を確実に履行させることを主目的としている。この場合の法技術として、しばしば用いられるのは、行政施策の対象となる生活領域において事業を営む自然人、法人に対して行政施策に協力するための種々の義務を負わせ、その義務違反を罰することによって義務の履行を確実にしていくうという方式である。そのため、特定の義務を負わされた特定者だけがその義務違反について処罰されるという真正身分犯が多くなる。」（下線筆者）と述べる⁽¹²²⁾。

第 2 節 ほ脱犯は身分犯か

1 現行租税法の解釈

ほ脱犯につき、法人税法 159 条 1 項は、「偽りその他不正の行為により、…法人税を免れ、又は…法人税の還付を受けた場合には、法人の代表者、代

(120) 藤木・前掲注(117)272 頁。

(121) 山口雅高「判解」最高裁判所判例解説刑事篇平成 12 年度 254 頁（2003）。

(122) 藤木・前掲注(117)273 頁。

理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、…」（下線筆者）と規定し、明文で行為主体を限定していることから、法人税のは脱犯は身分犯であることは明白（真正身分犯）である。

これに対し、所得税法、相続税法や消費税法は、行為主体を「免れた者」、「還付を受けた者」あるいは「違反行為をした者」とし（所得税法 238 条 1 項、相続税法 68 条 1 項、消費税法 64 条 1 項）、条文上は明確に限定していない。この点につき、所得税は脱犯については、「所得税法第六九条第一項（筆者注：現 238 条、昭和 40 年の全文改正以前のもの）の罪においては、同罪の目的物に対する犯人の関係が納税義務の存在という特殊の状態に在ること、すなわち犯人が所得税納入義務者である特殊の地位にあることが犯罪の構成要件をなすものであるから、犯人の身分により構成すべき犯罪に当るものと謂わねばならない。」（下線筆者）とした裁判例⁽¹²³⁾が存在し、納税義務者という特殊の地位を身分と解し、「『所得を免れる』行為の主体は、納税義務者（但し自然人）と考えられ」⁽¹²⁴⁾てきた。これは、所得税以外の税目についても通じるものであり、小島判事は、「脱税犯は、納税義務の不履行を内容とするものであるから、当該納税義務者が脱税犯の行為主体又は受刑主体となるべきものである。」⁽¹²⁵⁾（下線筆者）と述べる。

法人税法が他の税法と異なり、罰則本条において明文で行為主体を限定している理由については、法人税は脱犯においては、脱税の禁止がまず法人の納税義務者に向けられている⁽¹²⁶⁾ことに起因し、法人税の納税義務の不履行を行い得る行為主体として、法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者を想定したものと解される。これは、「は脱犯は納税義務の不履行を内容とするもの」とした考え方方に合致するといえる。

(123) 福岡高判昭和 34 年 3 月 31 日高刑 12 卷 4 号 337 頁。

(124) 小島・前掲注(10)25 頁。

(125) 同上。

(126) 小島・前掲注(10)29 頁。

2 法益侵害の観点から見た行為主体の範囲との関係

前記1において確認したように、ほ脱犯が身分犯とされるのは、「納稅義務の不履行」をほ脱犯の本質としているからであるといえる。また、本章第1節において、行政取締法規が身分犯とされる場合につき、①当該規定で明文上犯罪の主体が限定されている場合、②そのような限定がなくとも、犯罪の性質上特定の身分がある者でなければ違法を犯し得ない場合、③特定の身分がある者でなくとも違法を犯し得る場合であっても、特定の身分がある者が行ったときとそれ以外の者が行ったときで、前者を可罰的とし、後者を不可罰とする決定的な相違が肯定される場合とした見解（調査官解説）を紹介した。この見解をほ脱犯に当てはめてみると、（法人税を除く）ほ脱犯は前述の②に該当すると思われる。すなわち、納稅義務という特殊な状況は、納稅義務者においてこそ生じるのであり、納稅義務の履行・不履行の行為主体は納稅義務者であるから、納稅義務者及び（違反行為を納稅義務者の行為と同視し得る）その従業者（両罰規定による処罰範囲の拡張については、次節において検討する）以外、つまり、「納稅義務者を中心とした行為主体の範囲」に属しない者には法を犯し得ないという解釈になろう。

しかしながら、このような納稅義務者を中心とした行為主体の範囲は、法益侵害の観点から見た行為主体の範囲と一致しているのであろうか。第1章において、第三者行為者による法益侵害の可能性に言及したが、当該第三者行為者が前述の「納稅義務者を中心とした行為主体の範囲」に含まれるのであれば、両者の行為主体の範囲は一致し、処罰の限界は生じていないようと思われる。

そこで、次節においては、両罰規定にいう「従業者」について確認し、正犯意思を有する第三者行為者が当該「従業者」に含められるのかについて検討する。

第 3 節 両罰規定

1 両罰規定の概要

両罰規定は、①法人の代表者や人の代理人、使用人などの行為主体が、②法人の業務に関連するなどの行為態様において、③特定の条文（罰則本条）の違反行為を行った場合を要件とし、行為者自身を処罰するだけでなく、法人・自然人である事業主をも処罰対象とする効果を有した規定である⁽¹²⁷⁾。両罰規定は、所得税法や法人税法等の租税法のほか、労働基準法（121 条）、金融商品取引法（207 条）、私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（独占禁止法）（95 条）等に規定されているが、各種法令によって行為態様及び罰金の要件、効果等が異なるなど、その文言・内容は一定していないとされる⁽¹²⁸⁾。

両罰規定は、昭和 7 年に制定された資本逃避防止法によって初めて導入されたが、それ以前は、従業者等の法令違反行為につきその事業主を処罰する、いわゆる「転嫁罰規定」が採用されていた。転嫁罰規定は、直接の実行行為者の処罰には関心を払わず、その属する営業主である個人又は法人の処罰にのみ焦点を絞っていたものであるが、両罰規定は、前述の資本逃避防止法の制定に始まり、他の法令においても導入され、租税法においても昭和 19 年に間接税、昭和 22 年に直接税において従来の転嫁罰規定から両罰規定に代わるなど、転嫁罰規定は姿を消したとされる。東條伸一郎教授は、両罰規定型の業務主処罰規定を設けるに至った理由につき、「おそらく、当時の政治、社会、経済の各般の情勢に照らし、一定の政策目的遂行のためには、当該政策遂行に直接に対応する業務主を処罰するのみでは不十分であり、これら業務主の組織体の構成員個々人についても処罰する要があると判断されたためであろう。」と述べる⁽¹²⁹⁾。

(127) 横口亮介「第 8 章 両罰規定」山口厚編著『経済刑法』339 頁（商事法務、2012）。

(128) 同上。

(129) 伊藤ほか編・前掲注(73)230 頁〔東條伸一郎〕。

両罰規定は、①法人处罚規定の創設機能⁽¹³⁰⁾、②受皿的構成要件の設定機能及び③身分の拡張機能という、複数の異なる機能を一括して規定しているとされる⁽¹³¹⁾。本節では、両罰規定の有する機能のうち、③の身分拡張機能について検討を加える。

2 身分拡張機能

両罰規定の身分拡張機能とは、同規定中の「その行為者を罰するほか」との文言により、罰則本条の名宛人である事業主だけでなく、直接行為に係る处罚対象（行為主体）を法人の代表者や従業者にまで拡張する機能であり、構成要件修正説に基づく機能とされる。

一般に、行政法規においては、まず、一定の命令・禁止を定める義務規定が置かれ、次に、これに違反した場合の罰則規定が置かれ、最後に業務主と行為者の双方を处罚する旨の両罰規定が置かれている。そして、義務規定は、それが名宛人を特定の身分のある者に限定していないもの（名宛人非限定型⁽¹³²⁾）と、特定の身分のある者に限定しているもの（名宛人限定型）とに分けられる。名宛人非限定型においては、事業主に限られず、法人の代表者や従業者も名宛人であり、罰則の定める犯罪主体としても予定されているから、両罰規定がなくとも、各罰則本条により直接处罚されることとなる。これに対し、名宛人限定型においては、法人の代表者や従業者が当該義務規定の名宛人になっていないとすると、罰則の定める犯罪主体としても予定されていないこととなり、法人の代表者や従業者を处罚し得る根拠如何が問題となる⁽¹³³⁾。

(130) 藤木英雄教授は、行政刑法の特色の一つとする。（藤木英雄『行政刑法』45 頁（学陽書房、1976））。

(131) 樋口・前掲注(127)340 頁。

(132) 「何人も」の書き出しで始まっている規定（出資の受入れ、預り金及び金利等の取締等に関する法律 1 条等）や行為の主体について何ら言及していない規定（物価統制令 3 条等）が該当するとされる（佐藤文哉「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 55 年度 223 頁（1985））。

(133) 佐藤・前掲注(132)219 頁。

構成要件修正説は、名宛人限定型において、罰則の主体とされていない代表者・従業者を処罰するためには、各本条のほかに、「行為者を罰するほか（外）」として行為者も処罰することを明らかにし、各本条を修正して特別の構成要件を設定している両罰規定の適用が必要であるとするものであり⁽¹³⁴⁾、同説は、判例（最高裁昭和 55 年 10 月 31 日第一小法廷決定（刑集 34 卷 5 号 367 頁）、最高裁昭和 55 年 11 月 7 日第一小法廷決定（刑集 34 卷 6 号 381 頁）等）において確立されたとされている⁽¹³⁵⁾。ただし、川崎友巳教授は、構成要件がどのように修正されるかという点については、①行為者にまで主体を拡大すると解する説と②義務の主体とはならないが、義務者であれば各本条で違反行為に当たる行為をすれば罰せられると解する説が主張され、議論は煮詰まっていないとする⁽¹³⁶⁾。

本章第 2 節において検討したとおり、法人税法は明文で行為主体を限定し、他の各租税法のは脱犯も、納税義務者を行為主体とする身分犯であると解されているため、名宛人限定型に当たるということができる。そして、法人税法違反を除き、代理人及び使用人等の「その他の従業者」が違反行為者の場合には、両罰規定の適用が必要となる⁽¹³⁷⁾。

また、両罰規定の身分拡張機能は、処罰対象となる行為主体の範囲が拡張されるという点において、共犯と同じような側面がないわけではないが、両罰規定の従業者の責任は、本来の義務主体を処罰するだけでは取締目的を達成できないことから、現実の行為者である従業者にまで義務主体を広げてこれを処罰しようとするものであり、それは、正犯としての責任にほかならず、

(134) 佐藤・前掲注(132)220 頁。

(135) 三好幹夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇平成 9 年度 112 頁（2000）。

(136) 川崎友巳「両罰規定の多元的機能とその限界」同志社法学 64 卷 3 号 425 頁（2012）。

(137) 川崎友巳「判批」同志社法学 53 卷 8 号 166 頁（2002）。なお、法人税については、罰則本条（159 条 1 項）により行為主体を「法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者」としていることから、現に違反行為を行ったその他の従業者の処罰につき、両罰規定（163 条 1 項）の適用は不要と解されている（本章第 2 節参照）。

その意味合いは共犯規定と大いに異なるものであると解されている⁽¹³⁸⁾。したがって、両罰規定中の行為者の違反行為につき、関与者（共犯者）がいた場合には、同関与者への刑法の共犯規定の適用が肯定されることとなり、両罰規定による行為主体の拡張に加え、共犯規定により行為主体の範囲が更に拡張されるものと解されている⁽¹³⁹⁾。

3 「従業者」の射程範囲

標準的な両罰規定は、「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、…」とし、各租税法における両罰規定も同様（法人税法 163 条、所得税法 243 条、相続税法 71 条、消費税法 67 条）であるところ、法文の形式上、従業者とは、①法人の代表者、②法人又は人の代理人、使用人その他の従業者を指すことは明らかであるだろう⁽¹⁴⁰⁾。

また、「従業者」という概念は、両罰規定等において常用されているが、広く法人又は人の事業に従事する者を包括する概念であって、事業主と雇用関係にあることは必要でないと解されている⁽¹⁴¹⁾。そして、「従業者」とは、一般に、直接間接に事業主の統制、監督を受けて事業に従事している者をいう、とするのが通説的理解⁽¹⁴²⁾である。

このように広範な「従業者」概念の下で、直接行為者の従業者該当性が問題となる場合としては、当該直接行為者が事業主の組織内に属しない外部の者であった場合が挙げられるであろう。近時の判例である、最高裁平成 27 年 12 月 14 日第二小法廷決定（刑集 69 卷 8 号 832 頁）（以下「平成 27 年決定」

(138) 三好・前掲注(135)112 頁。三好判事は、両罰規定の処罰根拠につき、「従業者が、事業者と行為を分担したり、事業者の行為を通じて法益を侵害したり、あるいは事業者の実行を補助して法益侵害に関与したことなどを理由にその責任を問おうとするものではない」と述べる（同頁）。

(139) 同上。

(140) 伊藤ほか編・前掲注(73)246 頁〔東條伸一郎〕。

(141) 金築誠志「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 58 年度 25 頁（1987）。同旨の判例として、大判昭和 9 年 4 月 26 日刑集 13 卷 527 頁、最三小判昭和 26 年 9 月 4 日刑集 5 卷 10 号 1860 頁、東京地判昭和 48 年 3 月 26 日税資 72 号 411 頁。

(142) 大塚仁ほか編・前掲注(87)144 頁〔古田佑紀ほか〕、國分・前掲注(11)17 頁。

という。) は、事業主の組織外の者につき、事業主との「統制監督関係」の有無により従業者(代理人)該当性を判断していることから、平成 27 年決定の判示内容を確認した上、「従業者」の射程範囲について、検討を加えたい。

(1) 平成 27 年決定と「代理人」

平成 27 年決定は、租税法違反ではなく、補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律(以下「補助金等適正化法」という。)違反に係るものである。A 社の代表取締役 B から、A 社の国に対する補助金交付申請に係る業務を代理していた被告人が、実際には補助金の交付を受ける要件が A 社に備わっていないにもかかわらず、環境省に対し、内容虚偽の実績報告書を提出し、もって A 社に補助金の交付を受けさせた行為が補助金等適正化法違反に問われた事案であり、自ら会社を経営するなど A 社に所属していないかった被告人が、両罰規定にいう「代理人」に該当するか、すなわち、「代理人」には組織外の者が含まれるか否かが争われた。

最高裁は、両罰規定を従業者に対する選任監督上の過失を推定した規定と解する最高裁昭和 32 年 11 月 27 日大法廷判決(刑集 11 卷 12 号 3113 頁)(以下「昭和 32 年判決」という。)を引用し、「行為者のした違反行為について過失が推定され、事業主が処罰されるのは、事業主と行為者との間に、事業主が行為者の違反行為を防止できるような統制監督関係があることが前提とされていると解されるから、事業主が行為者を現に統制監督しておらず、統制監督すべき関係にもない場合には、同条項により事業主の過失を推定して事業主を処罰するという前提を欠き、同条項が適用されない」(下線及び太字は筆者)と解した上で、「統制監督関係の有無については、事業主から行為者に与えられた権限の性質・内容、行為者の業務履行状況、事業主の関与状況その他の事情を総合して判断すべきである。」(下線筆者)とした。すなわち、平成 27 年決定は、①両罰規定における事業主処罰(責任罰)の範囲と行為者(従業者)の処罰範囲を共通に解し、事業主の処罰が過失責任推定説に基づくところ、同説の前提となる「統制監督関係」を行為者の処罰範囲に適用してその範囲を限定しつつ、②統制監督

関係の判断基準を示したのである。

①の過失責任推定説については、「事業主処罰の両罰規定は、従業者らの違反行為に対し、事業主として行為者らの選任、監督その他違反行為を防止するために必要な注意を尽くさなかつた過失の存在を推定した規定と解すべきであり、したがつて、事業主において上記に関する注意を尽くしたことの証明がない限り、事業主もまた刑責を免れ得ない」⁽¹⁴³⁾とした見解であり、同見解は平成 27 年決定の引用する昭和 32 年判決において確立されたとされる⁽¹⁴⁴⁾。そして、平成 27 年決定は、事業主に作用する過失責任の推定は、事業主と直接行為者との間に統制監督関係が存すること前提にしているのであるから、従業者の処罰範囲もこれに連動して、統制監督関係の存する限りに限定すべきと解したといえる。なお、平成 27 年決定の調査官解説は、「行為者の処罰範囲とその事業主の処罰範囲をどのように画するかは、本来は別個の問題であるが、義務規定又は本条の罰則規定の名宛人を限定し、『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に関し、違反行為を行つた』という両罰規定の共通の要件が満たされた場合に行行為者・事業主の双方を処罰するという法形式が採用されている以上、その要件である『代理人』等の範囲について、行為者処罰の場合と事業主処罰の場合とで別異に解釈することには、両罰規定の文言解釈という点から一定の限界があるようと思われる。」と述べる⁽¹⁴⁵⁾。

②につき、松尾誠紀教授は、平成 27 年決定において判示された統制監督関係の判断過程の考慮事情として、④補助金等適正化法の義務主体が補助事業者等であること、⑧事業主から行為者に与えられた権限の性質・内

(143) 國分・前掲注(11)20 頁。

(144) 昭和 32 年判決は、自然人が事業主である場合について判断したものであるが、その後の最二小判昭和 40 年 3 月 26 日刑集 19 卷 2 号 83 頁は、法人が事業主である場合についても同様の判断を示しており、事業主が自然人であると法人であるとを問わず、過失推定説に立つのが判例・通説であるとされる（久禮博一「判解」最高裁判所判例解説刑事篇平成 27 年度 318 頁（2018））。

(145) 久禮・前掲注(144)314 頁。

容、⑤行為者の業務履行状況及び⑥事業主の関与状況を挙げる⁽¹⁴⁶⁾。次に、松尾教授は、事業主の選任監督義務と違反行為者の従業者該当性及びそれらの違反に基づく両者の可罰性が基礎付けられるための要素として、⑦当該義務規定の本來的義務者が当該事業主であること、⑧当該事業主が義務の履行を当該違反行為者に委任していたこと、⑨当該違反行為者が行っていた業務が当該事業主からの委託に基づく業務であったことを挙げ、前記の考慮事情⑩ないし⑪と比較し、考慮事情⑫が要素⑨、考慮事情⑬が要素⑭、考慮事情⑮が要素⑯と重なるが、考慮事情⑪の充足は、可罰性の肯定に対して積極的因素ではあるものの、仮にそれが満たされていなくても選任監督上の過失は認められ得るから、不可欠な考慮事情とまではいえないとする。そして、松尾教授は、平成 27 年決定が統制監督関係の有無を判断するに当たって考慮した事情は、前記の要素⑩ないし⑮を問うにとどまり、「統制監督関係」という言葉で表される概念自体に、支配従属的な意味を持ち、事業主の選任監督義務や違反行為者の従業者該当性に対し強度の限定機能を持つものとは見ていない⁽¹⁴⁷⁾と結論付けている。なお、ほ脱犯においては、要素⑨にいう「事業主」は納税義務者を指すことから、その特定は特に問題にならないであろう。

また、両罰規定における「代理人」については、「代理人」は「従業者」の例示であり、「両罰規定における代理人とは対向的に委任を受けた代理人は含まず、商業支配人など、従業者たる身分をもっている者に限られる」と解する限定説⁽¹⁴⁸⁾と、「代理人」と「従業者」を並列の関係と捉え、「代理

(146) 松尾誠紀「両罰規定における『統制監督関係』概念の機能とその意義」山口厚ほか編著『実務と理論の架橋—刑事法学の実践的課題に向けて—』637 頁以下（成文堂、2023）。

(147) 平成 27 年決定の控訴審において、弁護人は「統制監督を及ぼしたというには、A が形式的に報告を受け提出書類に押印するのみでは足りず、内容を理解し必要に応じて加除訂正等の指示を出せることが必要である」と主張したのに対し、控訴審は、「『代理人』該当性を肯定する上で、そのような具体的又は直接的な統制監督関係が認められることまでは必要ない」と判示して強度の限定性を否定し、最高裁も控訴審の判断を支持している。

(148) 大塚仁ほか編・前掲注(87)144 頁〔古田佑紀ほか〕。

人」は、従業者である必要はなく、「法律又は契約により法人又は人の代理権を有する者」であればよいと解する非限定説が存在していた⁽¹⁴⁹⁾が、この平成 27 年決定において、判例は明確に非限定説の立場に立ったものと解することができよう⁽¹⁵⁰⁾。

(2) その他の従業者（実質的な経営者）

両罰規定にいう「その他の従業者」に該当する典型的なものとしては、「実質的な経営者」が挙げられ、判例（最高裁昭和 58 年 3 月 11 日第三小法廷決定（刑集 37 卷 2 号 54 頁）（以下「昭和 58 年決定」という。））は、法人の代表者ではない「実質的な経営者」を「その他の従業者」に含まれるとする⁽¹⁵¹⁾。また、昭和 58 年決定以前の下級審の裁判例としては、東京地裁昭和 48 年 3 月 26 日判決（税資 72 号 411 頁）（以下「昭和 48 年東京地裁判決」という。）、東京高裁昭和 42 年 10 月 30 日判決（税資 54 号 755 頁）（以下「昭和 42 年東京高裁判決」という。）があるが、「実質的な経営者」の定義につき、判例は言及していない。

実質的な経営者が法人の「代表者」に含まれない理由については、小島建彦判事の「法人の代表者の概念は、これを法形式によって定めるべきか（形式基準説）、社会的・経済的な実質によって定めるべきか（実質基準説）があるが、法人の機関が誰であるかについては、法令・定款やこれに基づく内部規律に準拠したものによって決すべきで、形式基準説が正当であろう。従って、形式的には代表取締役ではないが事実上会社の業務を統括している者（事実上の経営者）といえども、形式的な業務権限を有しないものは、ここでいう代表者ではなく、従業者に含まれるものと解する。」（下

(149) 川崎・前掲注(136)430 頁。

(150) 増田ほか・前掲注(46)7 頁【増田啓祐】は、「対向関係にあるかどうか、言い換れば内部者であるか外部者であるかの問題と、統制監督関係にあるかの問題とは一応は区別されることになると思われる。」とする。

(151) 金築・前掲注(141)26 頁は、「法人の組織内にあって法人のためその業務に従事する者が、業務に関して脱税行為を行えば、逋脱罪の成立及び両罰規定の適用を否定する実質的な理由はなく、行為者と法人との雇用関係の有無、行為者の組織内における地位の上下等は重要性をもたないと考えられる」とする。

線筆者)とした見解⁽¹⁵²⁾が妥当であろう。

実質的な経営者たる直接行為者の「その他の従業者」該当性につき、「統制監督関係」の有無の判断は必要であろうか。松尾誠紀教授は、昭和 58 年決定、昭和 42 年東京高裁判決及び昭和 48 年東京地裁判決において、いずれも統制監督関係への言及がないことを挙げ、「違反行為者が法人の代表者であるときには、法人に両罰規定が適用されるのはもちろんのこと、違反行為者である代表者にも『行為者を罰するほか』との文言を持つ両罰規定が適用される。しかし、それは選任監督上の過失を受けたものではなく、『法人の代表者の違反行為により法人たる事業主が本則〔各本条〕に違反したこととなる結果問われる本則上の責任』に基づくものとされる。実質的な経営者等の場合もこれと同じである。したがって、実質的な経営者等は、形式的には両罰規定にいう『代表者』にはあたらないため、『その他の従業者』の該当性が認められているものの、その意味は、事業主の選任監督を受ける者が『その他の従業者』にあたる場合とは異なり、前述のとおり各本条違反にかかる行為責任に基づいて『その他の従業者』にあたるとされたものと解される。」(下線筆者)と述べる⁽¹⁵³⁾。松尾教授の見解に従えば、実質的な経営者に当たる直接行為者の「その他の従業者」該当性は、統制監督関係の有無で決するのではなく、代表者と同視し得るかどうか⁽¹⁵⁴⁾の事情を考慮することになるであろう。具体的には、下級審の裁判例ではあるが、東京地裁昭和 58 年 2 月 28 日判決(判時 1090 号 183 頁)は、被告人の執務状況、報酬額、会社経営上の重要事項(仕入れ、経理、営業、人事、税務申告等)の処理状況について詳細に事実認定した上、最終決定権は被告人にあったとしている。なお、松尾教授が挙げた昭和 58 年決定、昭和 42 年東京高裁判決及び昭和 48 年東京地裁判決における実質的な経営

(152) 小島・前掲注(10)37 頁。

(153) 松尾・前掲注(146)630 頁。

(154) 安達・前掲注(11)104 頁は、「結局、被告会社の業務全般についての最高決定権を有するかどうかということであろう。」とする。

者の考慮事情については、次表のとおりであるところ、「代表者と同視し得るかどうかの事情」には、法人の設立時の状況、役員等人事権の行使状況、印章（代表者印、銀行印等）及び資金の管理状況、従業員に対する給料の決定状況、業務の従事状況等が挙げられ、前述の東京地判昭和 58 年 2 月 28 日と同様の事情を考慮していた状況が窺える。

図表 3 各判決における実質的な経営者の考慮事情⁽¹⁵⁵⁾

	昭和58年決定	昭和42年東京高裁判決	昭和48年東京地裁判決
実質的な経営者の認定に対する争い	×	○	×
被告会社の設立	○(控訴審)		○
被告会社への出資	— (※2)		○
代表取締役等の役員の任命	○(控訴審)	— (※3)	○ (名義借りによるもの)
代表者印の管理	—		○
従業員に対する給与の決定	—		○
資金の管理	—		○
業務の従事	○(控訴審)	○	○

※1 該当項目を「○」、非該当項目を「×」、言及がない項目を「—」で表記した。

※2 被告会社の設立当初は代表取締役に就任していたことから、出資金も被告人が負担していたものと思料される。

※3 被告人及び関係者に対する供述調書及び質問顛末書から、数年来病弱であった代表取締役(養父)に代わり、被告人が被告会社の業務一般を統括していたことが認定されている。

4 「その他の従業者」の限界

実務においては、経営者の親族や法人の大口株主等が事業の運営に多大な影響力を有しており、脱税行為にまで関与する場合がある。そして、当該関与者が事業主の組織外に属しており、実質的な経営者とまでは認められないような場合、当該関与者が、両罰規定にいう「その他の従業者」に該当するか否かが問題となり、これは、「その他の従業者」の限界についての問題といえよう。すなわち、当該関与者が「その他の従業者」に該当するのであれば、従業者たる身分を有することとなり、当該関与者単独による不正行為であつ

(155) 筆者作成。

ても正犯として処罰可能となる。しかし、当該関与者が「その他の従業者」に該当しないのであれば、当該関与者は本研究に扱う第三者行為者となり、現行租税法の解釈上、（次章において検討する非身分者の間接正犯が認められない限り）当該関与者単独による不正行為の処罰は困難であろう。それでは、当該関与者の「その他の従業者」該当性は、何を基準に判断すべきであろうか。両罰規定の法文上、「代理人」は「その他の従業者」の例示であると解することができることに鑑みれば、「代理人」の場合と同様に、「統制監督関係」の有無によって「その他の従業者」該当性を判断することは可能であるように思われ、前記 3 (1) で触れた可罰性を基礎付ける要素④ないし⑤の事実認定によって「統制監督関係」の有無を判断すべきものと考える。

「その他の従業者」の限界について検討するに当たり、ここでは、第 1 章第 2 節において検討した平成 9 年決定を再度取り上げたい。平成 9 年決定では、納税義務者甲の実母であり、従業者 A 及び B に対して売上除外を指示していた乙は、両罰規定にいう「その他の従業者」に該当せず、非身分者とされた。平成 9 年決定は、平成 27 年決定よりも前の判例であり、「統制監督関係」の有無を基準に「その他の従業者」該当性を判断していないことから、ここでは「統制監督関係」の有無を基準にして、乙の「その他の従業者」該当性について改めて検討する。

(1) 実質的な経営者

乙の「その他の従業者」該当性の検討に当たり、まずは、乙の「実質的な経営者」該当性について触れておく。平成 9 年決定は、所得税のほ脱事犯であるところ、乙が甲クリニックの実質的な経営者とすれば、実質所得者は乙となり、本事件は乙の所得税に係るほ脱事件という余地が生ずるだろう。

第一審の認定事実によれば、①乙は、甲クリニックとは別に、自ら乙病院の院長兼理事長を務めており、乙病院の医師として診察治療等の仕事に従事して収入を得ていた、②乙は、甲クリニックの業務に関し労務を提供したことではなく、甲クリニックから給料、報酬を受け取ったこともない、

③甲は、甲クリニックでの医療行為を行っていたほか、甲クリニックの事業者としてテレビ出演等のマスコミ関係の仕事や原稿の執筆を行い、また、甲は各地の甲クリニックの場所の設定、その設備内容等について、乙には相談せず、自分で決めていたのであるから、乙を甲クリニックの実質的な経営者とするのは相当ではない。したがって、乙の「その他の従業者」該当性については、甲との「統制監督関係」の有無によって判断すべきと解される。

(2) 甲乙間の統制監督関係の検討

前記「3 『従業者』の射程範囲」のとおり、松尾誠紀教授が示した「統制監督関係」の有無の判断において考慮すべき事情は、④当該義務規定の本来的義務者が当該事業主であること、⑤当該事業主が義務の履行を当該違反行為者に委任していたこと、⑥当該違反行為者が行っていた業務が当該事業主からの委託に基づく業務であったことの 3 つの要素であることから、甲乙間の統制監督関係につき、これらの 3 要素を検討する。

要素④については、前記（1）のとおり、本事件は甲の所得税の脱が問われたものであるから、本来的義務者は甲であることは間違いない。したがって、要素⑤及び⑥についての検討が必要となろう。

要素⑤について検討すべき事項は、甲クリニックにおける業務のうち、何が乙に委任されていたか、ということである。そこで、本事件において第一審及び控訴審が認定した事実を改めて検討するに、

- ① 乙は、毎月のように、甲クリニックの収入額や利益額の報告を甲クリニックの経理責任者かつ乙病院の事務長であった C から受けていること
- ② 甲が名古屋、大阪、東京等と次々に甲クリニックを開設するに当たり、乙が甲の銀行借入の連帯保証人となり、所有していた土地を担保に差し入れたこと
- ③ 乙は、乙病院で事務等に従事していた A を甲クリニックの事務員とすることを承諾したこと

- ④ 乙は、大阪、東京及び広島の甲クリニック開設時に従業員の採用面接を行っていたこと
- ⑤ 乙が B を東京甲クリニックの責任者に指名した経緯があること
- ⑥ 乙病院の事務員が、甲クリニックから送付された日計表等に基づき、甲の各種帳簿を記帳していたこと

が認められる。これらの認定事実からは、甲クリニックの業務に関する具体的な労務提供の委任関係は認められないものの、少なくとも、乙が甲クリニックの事業運営につき、甲に意見をする、という範囲で、甲は乙の介入を許容していたものと見ることができる。このような事業運営への関与という関係性をもって「統制監督関係」があったと見ることは可能であろうか。この点については、次の要素⑥と併せて検討したい。

要素⑥は、当該違反行為者が行っていた業務が当該事業主からの委託に基づく業務であったか否か、である。要素⑥の観点から見るに、本事件における不正手段は、甲クリニックの売上金の除外行為であるから、同行為に関連した業務、即ち、売上金の管理業務や売上金に係る記帳事務等の業務に係る委任関係の事実認定が必要であると解すべきであり、単に事業運営への関与が許容されているといった関係性をもって「統制監督関係」があつたと判断することはできないように思われる。

本事件では、乙が甲に無断で売上金の除外行為に及んでいた点については、認定されているものの、甲から乙に甲クリニックの売上金の管理の委任があつたか否かは明白ではない。また、甲クリニックの記帳事務は、前記⑥のとおり、乙病院の事務員が行っていたところ、当該記帳事務が乙との委任関係に基づいて行われていたものであつたか否かについても明白ではない。本事件においては、甲と乙との間において、売上金の管理業務や売上金に係る記帳事務の委任関係が証拠関係から認められれば、乙を「そ

「他の従業者」に該当すると解する余地もあったように思われる⁽¹⁵⁶⁾。しかし、そのような委任関係を認めるに足りる証拠が存在しなかった場合、あるいは証拠が不足していた場合には、甲に選任監督義務違反を問うことはできないことから、甲乙間には統制監督関係が認められず、乙は「他の従業者」に該当しないことから非身分者にとどまり、従業者 A 及び B との共謀共同正犯が認められない限りは、乙の処罰は困難なように思われる。

（3）小括

以上、平成 9 年決定を基に「他の従業者」の限界について検討したが、事業主の組織外に位置する関与者については、事業主との「統制監督関係」を認定することができれば、「他の従業者」たる身分を有することとなり、当該関与者単独による不正行為であっても正犯として処罰することは可能であると解される。

この「統制監督関係」の判断に当たっては、事業主から当該関与者にどのような業務の委任が行われていたかを検討する必要があるが、事業主の監督責任の処罰範囲との整合性の観点から、単に事業運営への関与が許容される関係性では足りず、当該関与者の不正行為に関連した業務の具体的な委任関係が必要というべきであり、ここに「他の従業者」の射程範囲の限界を見出すことができよう。また、不正行為関連業務の委任関係は、国税当局や検察庁等の捜査機関が収集した証拠関係によって決せられる事例判断といえるところ、当該委任関係を立証する証拠が不十分な場合には、当該関与者は非身分者にとどまるものと解される。

以上に述べた身分の解釈は、事業主の組織外に位置する関与者の処罰の余地を与えるものではあるが、理論上、「他の従業者」の射程範囲と法益侵害が可能な当該関与者の範囲とは、完全に重なり合ってはいないよう

(156) 國分・前掲注(11)19 頁も、「その他の従業者」の具体的な事実関係次第ではあるが、仮に、Y（筆者注：乙）が、業務主である X（筆者注：甲）の統制監督を受け、又は受けるべき関係の下で、X の業務に関し、…脱税に関与したのであれば、『他の従業者』に当たる」と論じている。

に思われる。すなわち、「その他の従業者」の射程範囲に限界があることから、理論上、同範囲に属さない第三者行為者が存在し得るのであり、正犯性を有する第三者行為者によって惹起されたほ脱結果の全てを身分の解釈によって解決することは困難なように思われるのである。

第4節 本章のまとめ

現行租税法において、ほ脱犯は身分犯と解されているところ、ほ脱犯は納税義務者における「納税義務の不履行」を内容としていることから、その行為主体は納税義務者及びその従業者といった「納税義務者を中心とした行為主体の範囲」に限定されることとなる。

ほ脱犯においては、納税義務者及びその従業者の他に、事業主の組織外に属する（非身分者としての）第三者行為者も不正行為に関与し得るものであり、第1章では、正犯性を有する第三者行為者による法益侵害の可能性を肯定すべきとの結論に至った。そして、本章第3節では、事業主の組織外に属する不正行為の関与者においては、①（法人の）代表者と同視し得る「実質的な経営者」の考慮事情、あるいは②事業主との「統制監督関係」の有無の判断により、「従業者」たる身分を認定し、正犯として処罰する余地があることを確認した。

しかしながら、「その他の従業者」の射程範囲には限界があり、正犯性を有する不正行為の関与者を身分者として捉えることができない場合には、「納税義務者を中心とした行為主体の範囲」に属さない第三者行為者が存在し得るものと考える。このような処罰の限界は、現行租税刑法の解釈による納税義務者を中心とした行為主体の範囲と、法益侵害の観点から見た行為主体の範囲とが一致していないことに起因しており、両者の範囲の不一致を是正する必要があるようと思われる。

以上のは脱犯に係る身分の解釈論及び問題点を踏まえ、次章では、第三者行為者の処罰可能性について検討することとしたい。

第 4 章 第三者行為者の処罰可能性

第 3 章では、ほ脱犯と身分について検討し、事業主の組織外に属する不正行為の関与者について、証拠関係から当該関与者の身分該当性を肯定し得る場合はあるものの、その射程範囲には限界があり、非身分者たる第三者行為者が存在し得ることを述べた。そして、第 1 章において述べたように、第三者行為者は納税義務者等の身分者と同様に国の課税権や租税法秩序といった保護法益を侵害し得るものであり、関与行為が正犯性を有している場合には、当罰性及び要罰性の面で身分者と変わらないように思われる。そこで本章では、第三者行為者の処罰可能性につき、①現行法の解釈による処罰可能性、②立法措置による処罰可能性について、それぞれ検討する。

第 1 節 現行法の解釈による処罰可能性

1 ほ脱犯の間接正犯

(1) 間接正犯の概要

間接正犯は、刑法に明文で規定されたものではなく、近代刑法学理論の所産⁽¹⁵⁷⁾として、判例においても認められてきた犯罪類型であり、被害者あるいは第三者の行為を道具のように利用して、各本条の構成要件が満たされる行為を行った者をいう⁽¹⁵⁸⁾。

間接正犯は単独正犯の一種であるが、行為者自らが手を下していないという点で、直接正犯とは異なる。また、間接正犯は、現象として二人以上の者が犯罪を行う点で、共犯の一種のようにも見えるが、行為者（背後者）が自己の意思に基づき、自己の行動から生ずる事態のなりゆきを思いのままに操作し、それによって所期の犯罪事実実現の目的を遂げている点で直接正犯、すなわち自ら手を下して実行した場合と同視できるのであり、共

(157) 大塚仁ほか編・前掲注(115) 32 頁〔高窪貞人〕。

(158) 西田典之ほか編『注釈刑法（1）』786 頁〔島田聰一郎〕（有斐閣、2010）。

犯とは異なる⁽¹⁵⁹⁾。したがって、間接正犯に当たるというためには、行為者（背後者）が正犯意思を有し、因果経過を支配していることが求められよう⁽¹⁶⁰⁾。

また、間接正犯の正犯性としては、直接正犯と同価値とする観点から、共同正犯の場合よりも強度の犯罪主体性ないし支配性が必要とされ、検討の順序としては、まずは間接正犯の成否を確認し、それが否定されたとき、次に共同正犯の成否が検討されることとなる⁽¹⁶¹⁾。

井田良教授は、間接正犯を意思支配型（第 1 類型）、直接行為に完全な違法性が欠如する場合にこれを利用する類型（第 2 類型）に分類する⁽¹⁶²⁾。そして、第 1 類型には、①背後者が行為とはいえない他人の身体的動作を利用する場合、②背後者が、幼児や高度の精神病者等の責任能力が欠如した直接行為者の意思決定を利用する場合、③背後者が直接行為者の意思を制圧するなど心理的強制下において構成要件を実現させる場合、④事情を知らない被害者の行為を利用する場合が該当するとする。第 2 類型については、被利用者の行為が一定の構成要件を欠くことによって構成要件該当性を有しない場合、背後者に実現事実を帰することができるのであれば、間接正犯が認められるとして、⑤被利用者に構成要件の故意⁽¹⁶³⁾が欠ける場合（過失行為又は無過失行為を利用する場合）、⑥被利用者が背後者とは異なる

(159) 藤木・前掲注(117)275 頁。

(160) わが国の「正犯論」をめぐる学説上の見解を紹介したものとして、照沼亮介「わが国における正犯論とその現代的課題」浅田和茂ほか編『刑事法学の系譜』549 頁以下（信山社、2022）参照。照沼教授は、「本稿の見地からは、①介在者・被利用者の認識及び意思決定における『瑕疵』の性質を可能な限り具体的に明らかにした上で、②背後者がこれに単に因果的に関与したというだけでなく、①の内容に対応し、これを具体的に利用することのできる性質の働きかけを行うことによって、構成要件を実現する過程をコントロールしたと評価できるかが重要である。」と述べる（同 558 頁）。

(161) 井田・前掲注(4)488-489 頁。

(162) 井田・前掲注(4)489 頁以下。

(163) 構成要件を違法・有責行為類型と解する立場（学説）から、構成要件に位置付けられ、構成要件要素とされた故意を構成要件の故意という。また、同立場は、責任論において違法性阻却事由に該当する事実の認識・認識可能性の検討を必要と解するが、その場合に問題となる故意を責任故意という（山口・前掲注(5)199 頁）。

る（より軽い罪の）構成要件的故意を有する場合、⑦目的犯⁽¹⁶⁴⁾又は身分犯において、被利用者に（故意があつても）目的又は身分が欠けている場合が該当するとする。本稿での検討対象は、第三者行為者と被利用者たる納税義務者又はその他の従業者との間に共謀関係が認められず、被利用者に構成要件的故意が欠けている場合であることから、井田教授が分類するところの⑤に該当することとなろう。

間接正犯を巡る問題の一つは、身分犯につき、身分のない者が間接正犯となり得るか、というものである。

（2）非身分者による間接正犯成立の是非を巡る学説・判例の状況

イ 学説の状況

学説上、非身分者による間接正犯成立の是非を巡っては、その成立を否定する見解が多数⁽¹⁶⁵⁾を占めているが、他方で肯定する見解⁽¹⁶⁶⁾も有力に主張されている。

否定する見解は、間接正犯も単独正犯の一種であり、非身分者が身分を有していないことから構成要件を充足しないというものである⁽¹⁶⁷⁾。

これに対し、肯定する見解は、非身分者にも法益侵害の惹起し得る点を強調する⁽¹⁶⁸⁾。

(164) 一定の目的を有することが成立要件とされている犯罪をいい、通貨偽造罪（刑法 148 条 1 項）や文書偽造罪（刑法 155 条 1 項、159 条 1 項）における「行使の目的」が法益侵害の危険を基礎付ける違法要素と解されている（山口・前掲注(5)98 頁）。

(165) 団藤重光『刑法綱要総論〔第3版〕』155 頁（創文社、1990）、山口・前掲注(5)36 頁ほか。

(166) 西田典之著橋爪隆補訂『刑法総論〔第3版〕』358 頁（弘文堂、2019）。

(167) 山口厚教授は、「身分犯の非身分者による間接正犯が可能かというのは、身分犯の理解に関する犯罪論の問題ではなく、法文へのあてはめが可能かという問題である」とする（山口・前掲注(100)457 頁）。

(168) 藤木英雄教授は、「被害の重大性が犯罪性の中心であり、たまたまその被害を防止するためには特定の者に義務を命じその履行を確保すれば足りる、ということから身分犯を定めたもの、という方面を重視すれば、同一害悪を生じうる場合には、非身分者が身分者を利用するという非典型的な遂行態様について正犯性を肯定できるはずである。結局のところ、非身分者が身分ある者を利用する間接正犯を認めるか否かは、それぞれの身分犯の立法理由、保護目的を考慮して定めるべきである。」と述べる（藤木・前掲注(117)280 頁）。

口 判例の状況

判例上、非身分者を身分犯の間接正犯として処罰したものは存在しないとされるところ⁽¹⁶⁹⁾、非身分者の間接正犯成立を否定した事例としては、①被告人が必要的共犯⁽¹⁷⁰⁾の対向犯⁽¹⁷¹⁾に該当することを理由に否定した、最高裁昭和 26 年 1 月 17 日大法廷判決（刑集 5 卷 1 号 1 頁）（以下「昭和 26 年判決」という。）、②刑法 157 条が同 156 条の間接正犯に当たるから、刑法 157 条に該当する場合を除き、同 156 条の間接正犯は成立しないとした、最高裁昭和 27 年 12 月 25 日第一小法廷判決（刑集 6 卷 12 号 1387 頁）等が挙げられる。ここでは、①の昭和 26 年判決に焦点を当て、検討する。

（イ）事案の概要

被告人甲及び乙は、A 及び B⁽¹⁷²⁾と共に謀して、取引事実のない架空の請求書を作成した上、情を知らない金融機関の係員に対し、公認された業務遂行のための原材料購入と偽って同金融機関を欺罔し、封鎖預金から封鎖支払をさせ、当該行為が金融緊急措置令違反に問われたものである。

(169) 強姦罪につき、身分のない者（女性）の共謀共同正犯を認めた事例であるが、間接正犯成立の余地を認めたものとして、最三小決昭和 40 年 3 月 30 日刑集 19 卷 2 号 125 頁。

(170) 複数人による共働・加功それ自体が、又は、それを前提とした行為が犯罪類型として規定されたものをいう。これに対し、単独でも犯すことができる犯罪における共犯を任意的共犯という（山口・前掲注(5)354 頁）。

(171) 必要的共犯のうち、同一の方向に向けて行われる共働を類型化したものを多衆犯又は集團犯（例えば内乱罪など）、対向的な共働・加功を類型化したものを対向犯（例えば収賄罪と贈賄罪）という（山口・前掲注(5)355 頁）。

(172) A 及び B は、名古屋地裁の時点では共同被告人であった。

(d) 最高裁における判断

原審である名古屋地裁⁽¹⁷³⁾が、被告人らの行為を金融緊急措置令 11 条⁽¹⁷⁴⁾違反罪の間接正犯と認定したのに対し、最高裁は、金融緊急措置令 11 条違反罪が、金融機関を主体とする身分犯⁽¹⁷⁵⁾であり、しかも支払受領者を処罰する規定をおいてもいないことを理由とし、詐欺罪になり得るとしても、同罪の間接正犯とはならないとした。

一方で、本判決には長谷川太一郎及び藤田八郎裁判官の少数意見が付されており、同意見において「本件被告人等のごとく金融機関を欺罔して、その錯誤を利用し、情を知らない金融機関をして不当に法規違反の行為をなさしめたものは、所謂間接正犯の法理に従つて、右法規違反の罪責を免れないものと解しなければならない。けだし、特定の身分を要件とする犯罪について、特定の身分を有せざるものが加功する場合においても、間接正犯の成立することは妨げないところであるのみならず、金融緊急措置令は、特に金融機関から封鎖支払を受ける預金者に対する罰則を設けてはいないけれども、金融機関を悪用して不当に封鎖支払をなさしめんとする預金者をも刑罰上放任せんとする趣意は、同令の全体からして窺い知ることはできないのである。」(下線筆者) と述べられているように、非身分者による間接正犯成立の是非を巡っては、裁判官においても意見が分かれているといえる。この少数意見は、法益侵害面に着目し、非身分者の間接正犯成立を肯定したものと解され、前記イに紹介した有力説に親和的であるといえる。

(173) 上告審である名古屋高裁は、日本国憲法の施行に伴う刑事訴訟法の応急的措置に関する法律 15 条、高等裁判所上告事件移送規則 2 号により、最高裁判所に移送する決定をしている。

(174) 「第一條、第三條第二項若は第四條の規定、第五條若は第六條の規定に依る制限若は禁止又は第七條の規定に依る命令の違反ありたる場合に於ては其の行為を爲したる者は三年以下の懲役又は一萬圓以下の罰金に處す」。

(175) 金融緊急措置令第 1 条は、「金融機関は本令施行の際現に存する預金其の他金融業務上の債務にして命令を以て定むるもの…に付ては第三條第二項の規定に依るの外其の支拂を爲すことを得ず」(下線筆者) と規定している。

また、当該少数意見は、違反法令の立法趣旨に着目し、同法令は、金融機関を欺罔して封鎖支払を受けようとする預金者を刑罰上放任するものとはいえないとする。同見解に従えば、現行租税刑法に刑法総則の共犯規定が適用され、非身分者も共犯として処罰されてきた経緯から、背後者として納税義務者等の身分者を利用する非身分者を刑罰上放任する趣意は見出せないだろう。

(3) 小括

第 1 章に検討したように、ほ脱犯においては非身分者たる第三者行為者も国家の課税権及び租税法秩序という保護法益を侵害することが可能であると解し得るところ、昭和 26 年判決の少数意見のように、保護法益の侵害性という観点から非身分者による間接正犯を認める立場に立てば、ほ脱犯においても第三者行為者を非身分者の間接正犯として認定し、その処罰が認められる余地はあるものと考える。

しかしながら、判例は、①平成 9 年決定においては、被告人乙につき、直接的に非身分者による間接正犯成立を肯定せず、訴外の従業者 A 及び B との共謀共同正犯としてほ脱罪を認定し、②昭和 26 年判決においては、金融緊急措置令違反罪の非身分者による間接正犯を認めず、詐欺罪と認定してきたように、他の方法により行為者を罰することができる場合には、非身分者による間接正犯成立を認容するか否かの判断を避けてきたようにも思われる。

多数説が主張するように、身分は行為主体を限定する構成要件要素であることから、非身分者の間接正犯成立を一般的に認めてしまうと、身分犯の行為主体が曖昧となり、明確性の原則を要請する罪刑法定主義に抵触する恐れがあることは否定できない⁽¹⁷⁶⁾。したがって、正犯性を有する第三者

(176) 照沼亮介教授は、「実質を考慮した結果『構成要件的に』主体適格の制限が図られたものである以上、非身分者は直接正犯であれ間接正犯であれ、単独正犯として当該構成要件の実現に向けて事象経過をコントロールすることはできないといえよう」と述べる（照沼・前掲注(160)571 頁）。

行為者の処罰については、現行租税制度を維持し、判例が非身分者による間接正犯成立を認容することを待つではなく、第三者行為者の間接正犯的な法益侵害行為を処罰する規定を立法により設けることも解決策の一つとして考えられよう。

2 扇動罪

国税通則法 126 条 1 項は、国税の納税義務者のなすべき国税の課税標準の申告をしないこと、虚偽の申告をすること、又は国税の徴収若しくは納付をしないことを扇動する行為を処罰する旨規定している。

同項にいう「扇動」とは、同項に掲げた所為のいずれかを実行させる目的で文書若しくは図画又は言動によって、他人に対し、その行為を実行する決意を生ぜしめるような、又は既に生じている決意を助長させるような勢のある刺激を与えることをいうものと解されている⁽¹⁷⁷⁾ところ、扇動行為には、教唆犯における教唆行為及び帮助犯における帮助行為に類似した性格を有しているということができよう⁽¹⁷⁸⁾。

また、扇動罪の成立時期につき、通説及び判例⁽¹⁷⁹⁾は、扇動となる意思表示が相手方の了解し得べき状態に置かれることをもって足りると解しているとされ⁽¹⁸⁰⁾、同罪は、扇動行為に基づくは脱結果の惹起の有無を問わず成立することになる。したがって、扇動罪は、「租税法秩序」を保護法益とする危険

(177) 最大判昭和 37 年 2 月 21 日刑集 16 卷 2 号 107 頁。

(178) 冨井慈夫教授は、扇動罪と教唆犯との差異につき、①教唆は特定の人に対してなされることを必要とし、特定の一人に対しててもなされうるが、扇動は不特定の者又は特定の多数者に対してなされることを要するから、特定の一人に対してなされたものについては成立しない、②教唆は、罪を犯す意思のない者に当該教唆行為の結果として新たに当該犯罪の実行を決意させるものでなければならないが、扇動は、すでに犯罪の決意をしている者に対して、その既存の決意を助長させる程度の刺激を与える場合も成立する、③教唆は、被教唆者が当該教唆に基づいて当該犯罪を実行した場合にはじめて成立するが、扇動は、扇動それ自体が独立の犯罪類型とされており、扇動に基づく犯罪の実行の有無にかかわらず、扇動行為が行われれば直ちに成立する点を挙げる（冨井・前掲注(55)231 頁）。

(179) 最一小判昭和 29 年 5 月 20 日刑集 8 卷 5 号 692 頁。

(180) 冨井・前掲注(55)231 頁。

犯⁽¹⁸¹⁾ということができよう。

以上の点を踏まえると、扇動罪とは脱罪とでは適用場面を異にしており、ほ脱結果惹起の法的非難に当たっては、原則としてはほ脱罪を適用すべきものと解される⁽¹⁸²⁾⁽¹⁸³⁾。また、本稿に研究する、第三者行為者がほ脱結果を惹起したケースにおいては、納税義務者等の身分者に故意が認められないことを前提としていることから、第三者行為者には通常、扇動行為が認められず、したがって、第三者行為者には扇動罪は成立しないものと考える。

3 犯罪収益等收受罪

組織的な犯罪の处罚及び犯罪収益の規制等に関する法律（以下「組織的犯罪处罚法」という。）11 条は、マネー・ロンダリング規制として、情を知つて犯罪収益等を收受する行為を处罚対象（以下「犯罪収益等收受罪」という。）としている。そして、犯罪収益等收受罪の構成要件は、①犯罪収益の前提犯罪の本犯者以外の者が、②犯罪収益等を③情を知つて④收受すること、とされる⁽¹⁸⁴⁾。

組織的犯罪处罚法 2 条 2 項 1 号は、「犯罪収益」を「財産上の不正な利益を得る目的で犯した次に掲げる罪の犯罪行為…により生じ、若しくは当該犯罪行為により得た財産又は当該犯罪行為の報酬として得た財産」とし、前提犯罪については、同号イに「死刑又は無期若しくは長期四年以上の懲役若しく

(181) 憲法が保障する表現の自由との関係については、最大判昭和 37 年 2 月 21 日刑集 16 卷 2 号 107 頁参照。

(182) 扇動罪の制定経緯については、戦後、新憲法において表現の自由が強く保障され、言論が活発化したことにより便乗して悪質な反税運動が種々の形で展開されるに至ったことから、このような事態に対処するため導入されたとされる（臼井・前掲注(55)230 頁）。扇動罪の制定から半世紀以上経過した現代においては、申告納税制度の一定の定着が認められるところ、同罪の適用場面については別途検討する必要があろう。

(183) 扇動罪の刑は、3 年以下の懲役又は 20 万円以下の罰金であり、ほ脱罪に比して軽く、量刑面においても正犯性を有する第三者行為者の处罚として妥当であるかは疑問である。

(184) 大塚雄祐「組織的犯罪处罚法 11 条における犯罪収益等收受罪の成否」法時 94 卷 6 号 117 頁（2022）。

は禁錮の刑が定められている罪」としているところ、ほ脱罪は犯罪収益等收受罪の前提犯罪の射程に収まっていると評価される⁽¹⁸⁵⁾。そして、ほ脱罪による犯罪収益は、過少申告脱税犯においては免れた租税債務⁽¹⁸⁶⁾、受還付犯においては不正に受領した還付金ということになろう。したがって、納税義務者がほ脱行為によって得た犯罪収益につき、第三者が情を知りながら收受した場合には、犯罪収益等收受罪が成立する余地があるものと解される⁽¹⁸⁷⁾。

ここで、第三者行為者が故意を有しない納税義務者等の身分者を介してほ脱結果を惹起し、ほ脱行為によって生じた犯罪収益を收受した場合に犯罪収益等收受罪が成立するかについて検討するに、次の問題点を解決する必要があるように思われる。

第一は、前提犯罪の成立に係る問題である。すなわち、現行租税刑法の解釈の下では、故意を有しない納税義務者等の身分者及び間接的にはほ脱結果を惹起した第三者行為者には脱犯の成立が認められないにもかかわらず、これを前提犯罪として扱うことができるか、という問題である。犯罪収益等收受罪を立件・起訴するに当たっては、必ずしも前提犯罪を立件・起訴することを要しないものと解されており⁽¹⁸⁸⁾、また、犯罪収益等收受罪と同じく、客体が犯罪収益であることを構成要件とする犯罪収益等隠匿罪（組織犯罪処罰法 10 条）に係るものではあるが、大阪高裁平成 18 年 11 月 2 日判決（刑集 61 卷 9 号 835 頁）は、「組織犯罪処罰法 10 条 1 項前段は、『犯罪収益等の取得若しくは処分につき事実を仮装し』た者に対し、同項所定の刑を科すことを規定したものであるから、同項前段違反の罪を認定するには、その構成要件である客体が『犯罪収益等』に当たることを示せば足り、当該犯罪収益等が生じる前提犯罪の構成要件該当事実を具体的に認定するまでの必要はない」と

(185) 野田恒平「マネー・ローダリング対策と税務の交錯—迷走する議論の整理と将来的課題—」フィナンシャル・レビュー 156 卷 124 頁（2024）。

(186) 野田・前掲注(185)138 頁。

(187) ただし、納税義務者が取得した犯罪収益を第三者が二次的に收受する行為態様であるため、当該第三者が收受した金員が犯罪収益に該当することの認定には、一定のハードルがあるものと解される。

(188) 藏本匡成「組織的犯罪処罰法（犯罪収益等隠匿罪）」判タ 1430 号 104 頁（2017）。

解するのが相当である。」と判示している。したがって、検討事例における犯罪収益等収受罪の立証に当たっては、前提犯罪たるほ脱罪の構成要件該当事実を具体的に立証することまでは要せず、第三者行為者の収受した客体が犯罪収益に当たることを立証すれば足りることとなる⁽¹⁸⁹⁾が、前述のとおり、犯罪収益は「財産上の不正な利益を得る目的で犯した犯罪行為により生じた財産等」を指すのであるから、身分者たる納税義務者に故意が認められない場合には、当該客体を犯罪収益と認定するのは困難であるように思われる。

第二は、本犯者該当性の問題であり、犯罪収益等収受罪は前提犯罪の本犯者以外の者について成立すると解されている⁽¹⁹⁰⁾ところ、身分者を利用して間接的には脱結果を惹起した第三者行為者を「本犯者以外の者」として扱うことができるか、という問題である。

以上の問題点のほか、犯罪収益等収受罪の刑は 7 年以下の懲役若しくは 300 万円以下の罰金であり、ほ脱罪に比して軽いことも踏まえれば、本稿に研究する第三者行為者の処罰に当たっては、やはり租税刑法の解釈・適用によって解決すべきように思われる。

第 2 節 立法措置による処罰可能性

1 可罰的行為と当罰的行為

立法措置による第三者行為者の処罰可能性について検討するに当たり、「可罰的行為」と「当罰的行為」に触れておきたい。

現行法の処罰規定を前提として、そこにおいて犯罪として定められているかどうかという観点から定義された犯罪概念を形式的犯罪概念といい、形式

(189) 他方で、過少申告行為によって免れた租税債務等が、ほ脱罪の犯罪収益に該当するか否かは自明ではないことから、偽りその他不正の行為の内容等、一定の具体的事實の立証は必要であるように思われる。

(190) 前提犯罪の本犯者間の資金移動は、それ自体が新たな法益侵害とはいはず、「収受」には当たらないと解されている（橋爪隆「第 3 章 銀行取引をめぐる犯罪」山口厚編著『経済刑法』129 頁（商事法務、2012））。また、判例につき、大阪地判平成 19 年 2 月 7 日判タ 1266 号 331 頁参照。

的犯罪概念によって可罰的行為が示される。これに対し、処罰規定を新設してこれまで犯罪でなかった行為を犯罪とする場合には、現行法に処罰規定があるかどうかを離れた、独立の基準により、ある行為が犯罪とされるべきかどうかの判断が行われなければならず、その区別に基準を与えるものが実質的犯罪概念であり、実質的犯罪概念により当罰的行為が示される。実質的犯罪概念は法益の概念により明らかにされ、刑法改正とは、可罰的行為と当罰的行為を一致させる試みにほかならない⁽¹⁹¹⁾。

ほ脱犯の保護法益は国家の課税権及び租税法秩序であり、実質的犯罪概念からは、同法益の侵害行為こそ当罰的行為であるといえる。そして、第三者行為者は、納税義務者等の身分者を通じて法益侵害を行い得るものであり、当該第三者行為者が正犯意思を有し、その侵害態様において「身分」以外の構成要件を充足している場合には、当罰的であると考える。すなわち、実質的犯罪概念には、正犯意思を有する第三者行為者による侵害行為も含まれるものと考えるのである。しかしながら、現行租税刑法は納税義務者を行為主体として捉えており、第三者行為者の侵害行為は明示的に可罰行為とはされていない。そこで、第三者行為者の法益侵害行為を明示的に「可罰的行為」とする試みとして、各租税法の改正により第三者行為者の処罰規定を設けることの可能性を検討したい。

2 立法内容及び要件の検討

本章第 1 節で述べたように、間接正犯は明文で規定された犯罪類型ではない。しかしながら、刑法典において、156 条と 157 条は直接正犯と間接正犯の関係に立つと解されていることから、間接正犯類型を処罰対象とする立法は可能であるようにも思われる。ここでは両条を基に、立法による処罰可能性を検討したい。

刑法 156 条は虚偽公文書作成罪についての規定であり、公務員が、その職

(191) 井田・前掲注(4)15 頁。

務に関し、行使の目的で、虚偽の文書若しくは図画を作成し、又は文書若しくは図画を変造した場合に成立する身分犯である。これに対し、公務員に対して虚偽の申立てをした場合の規定として、公正証書原本不実記載罪（刑法 157 条 1 項）及び免状等不実記載罪（同 2 項）があり、これらは刑法 156 条の間接正犯に該当すると解されている⁽¹⁹²⁾。公正証書原本不実記載罪及び免状等不実記載罪は、公文書偽造罪（刑法 155 条）や虚偽公文書作成罪に比して軽い刑が規定されているところ、作成権限を有する公務員に対し虚偽の申立てを行うことにより間接的に偽造公文書を作成させる行為態様が、公務員自ら能動的に作成する場合に比して違法性及び有責性がより軽い点にその根拠があると説明される⁽¹⁹³⁾。また、公正証書原本不実記載罪及び免状等不実記載罪は、客体につき、特定の種類の公文書に限定して処罰対象とするところ、通常の公文書とは異なり、権利・義務に関し、公証の機能が備わった特別な保護価値がある客体が予定されているとされる⁽¹⁹⁴⁾。

以上のとおり、刑法 156 条と 157 条とは、直接正犯と間接正犯の関係に立つと解されているところ、同 157 条は無条件に虚偽公文書作成に係る間接正犯を処罰しようとするものではなく、その適用場面は限定的・例外的であるといえる。このような刑法 157 条の限定性・例外性に留意する必要はあるが、刑法 156 条と 157 条との関係を参考にし、「納税義務者をして税を免れさせ又は還付を受けさせた者は、罰する」といった立法を行うことは可能であると考える⁽¹⁹⁵⁾。それでは、このような立法措置を講じるに当たり、どのような

(192) 最一小判昭和 27 年 12 月 25 日刑集 6 卷 12 号 1387 頁は、公務員でない者が虚偽の公文書偽造の間接正犯であるときは、刑法 157 条のほかこれを処罰しない趣旨と解するのを相当とするとしている。

(193) 井田・前掲注(112)509 頁。

(194) 井田・前掲注(112)509-510 頁。

(195) 筆者が知り得た規定として、食糧緊急措置令（平成 6 年廃止）10 条「主要食糧…の配給に關し不實の申告を爲し其の他不正の手段に依り主要食糧の配給を受け又は他人をして之を受けしめたる者は五年以下の懲役又は五萬圓以下の罰金に處す」及び生活保護法 85 条「不実の申請その他不正な手段により保護を受け、又は他人をして受けさせた者は、三年以下の懲役又は百万円以下の罰金に處する。」（下線筆者）がある。

要件が求められるだろうか。本稿では、

- (1) 納税義務者に対する「虚偽の申立て」
- (2) 故意（犯意）
- (3) 偽りその他不正の行為
- (4) 第三者行為者の利得状況
- (5) 正犯性

についてそれぞれ検討する。

(1) 納税義務者に対する「虚偽の申立て」

刑法 157 条に規定する公正証書原本不実記載罪及び免状等不実記載罪は、いずれも公務員に対する「虚偽の申立て」を要件としている。立法により第三者行為者の処罰規定を設けるに当たり、当該第三者行為者の納税義務者に対する「虚偽の申立て」を要件とすべきであろうか。確かに、第三者行為者が事情を知らない納税義務者を欺罔し、当該納税義務者を利用して税を免れさせ、又は不正に税の還付を受けさせる場合もある。しかしながら、第三者行為者の欺罔行為が存在しない場合もあり得るのではないか。例えば、第三者行為者と納税義務者との間の共謀関係が窺えるものの、当該共謀関係や納税義務者の犯意を立証するに足る証拠が十分に収集できない場合が挙げられる。このような場合において、当該第三者行為者の犯意（正犯意思）や偽りその他不正の行為の立証が可能である場合には、納税義務者等に対する「虚偽の申立て」が存していなくとも、立法によって当該第三者行為者を処罰対象とすべきようにも思われる。

これらの規定には、「刑法に正条があるときは、刑法による」旨のただし書きが付されており、刑法各本条によって処断できないものを処罰するための補充規定であると解されている（出田孝一「判解」最高裁判所判例解説刑事篇平成 3 年度 74 頁（1993））。

また、前記生活保護法 85 条の「他人をして受けさせた者」につき、自分に交付された医療券を他人に譲り渡して医療を受けさせた者、保護を受けることを目的としてなすところの身体の傷害を加担した者や、保護の実施機関、社会福祉主事又は民生委員等が要保護者或いは第三者と通謀して本来受けべきでない保護を受けさせた場合が該当するとされる（小山進次郎『改訂増補生活保護法の解釈と運用（復刻版）』863 頁（全国社会福祉協議会、2004））。

一方で、間接正犯の背後者に正犯性が認められるためには、構成要件的結果惹起の原因を支配したといい得ることが必要とされ、構成要件的結果について十分な認識・予見をもちつつそれを直接惹起した行為が背後者の実行行為とされる⁽¹⁹⁶⁾。そして、刑法 157 条に規定する公正証書原本不実記載罪及び免状等不実記載罪の構成要件的行為は、公務員に虚偽の申立てをして、客体である公文書に不実の記載をさせることとされる⁽¹⁹⁷⁾。この点を踏まえれば、第三者行為者が納税義務者等を利用して構成要件的結果（ほ脱結果）を直接惹起した行為を実行行為と捉えるべきであり、納税義務者等の不正な申告を利用又は誘発するような性質を有した何らかの行為が求められよう。ただし、当該利用行為を納税義務者等に対する「虚偽の申立て」に限定してしまうと、処罰対象となる第三者行為者の範囲を狭めてしまうこととなり、妥当ではないと考えるのである。

（2）故意（犯意）

第 1 章第 4 節において述べたように、犯罪は、構成要件に該当する違法かつ有責の行為であり、租税犯もいうまでもなく犯罪であるから、それが成立するためには、各租税法に規定されている罰則の構成要件に該当する違法、かつ、有責の行為が存在することが必要である。そして、責任（有責性）を認めるためには、少なくとも、当該犯罪についての故意（犯意）が必要である⁽¹⁹⁸⁾。また、故意は「犯罪事実の認識・予見」と言い換えることができ⁽¹⁹⁹⁾、犯罪事実の認識には、行為と結果の認識・予見が含まれると解されている⁽²⁰⁰⁾ところ、ほ脱犯の故意としては、①納税義務が存在することの認識、②偽りその他不正の行為に該当する事実（ほ脱の実行行為）の認識及び③ほ脱結果の認識があることが必要とされる⁽²⁰¹⁾。第三者行為者

(196) 山口・前掲注(5)68 頁。

(197) 山口・前掲注(100)461 頁。

(198) 山口・前掲注(5)199 頁。

(199) 山口・前掲注(5)200 頁。

(200) 白井・前掲注(55)32 頁。

(201) 白井・前掲注(55)32 頁。

の処罰に係る立法に当たり、当該第三者行為者に問うべき故意の内容は、従来のほ脱犯と大きく変わることろはないと考える。すなわち、処罰対象となる第三者行為者においては、①被利用者たる納税義務者において納税義務が存在することの認識、②利用行為及び偽りその他不正の行為に該当する事実の認識、③ほ脱結果の認識が必要であろう。

(3) 偽りその他不正の行為

各租税法は、ほ脱犯の罰則本条において「偽りその他不正の行為」により税を免れ又は税の還付を受けた者を処罰する旨規定している。すなわち、ほ脱犯は、税を免れる行為一般を処罰対象とするのではなく、税を免れる結果を惹起する行為の中でも「偽りその他不正の行為」という違法性の強い行為に限定されているのである⁽²⁰²⁾。したがって、結果の無価値性のみならず、行為の無価値性が違法性判断の基準とされる⁽²⁰³⁾。このようなほ脱犯の違法性判断基準を踏まえれば、第三者行為者を処罰する立法を行う際にも当然に「偽りその他不正の行為」の要件は求められよう。

また、「偽りその他不正の行為」の意義につき、判例⁽²⁰⁴⁾は、「逋脱の意図をもつて、その手段として税の賦課徵収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいうものと解するのを相当とする」と判示するところ、第三者行為者の関与の場合であっても「偽りその他不正の行為」の内容は変わらないだろう。

第三者行為者が納税義務者等の身分者を利用してほ脱結果を惹起する場合、「偽りその他不正の行為」の行為主体は 2 通りのケースが考えられよう。すなわち、①当該第三者行為者自らが「偽りその他不正の行為」を行う場合、②当該第三者行為者が納税義務者又はその従業者を利用して「偽りその他不正の行為」を行わせる場合である。①については、平成 9 年決定のように、従業者には当たらないが、事業主に対して影響力を有する第三者

(202) 小田原・前掲注(26)158 頁。

(203) 同上。

(204) 最大判昭和 42 年 11 月 8 日刑集 21 卷 9 号 1197 頁。

行為者が売上除外を行い、情を知らない被利用者たる納税義務者をして過少申告を行わせる場合が該当するだろう。また、②については、第三者行為者が実際には取引事実がないにもかかわらず、納税義務者又はその従業者に対して正当取引であると誤信させ、納税義務者等に架空の費用を計上させるような場合が該当するだろう。そして、②の場合においては、第三者行為者から納税義務者等の身分者に対する働きかけ（利用行為）の内容及び納税義務者等において行われた「偽りその他不正の行為」との関連性が求められよう。ただし、第 3 章第 3 節において述べたように、当該第三者行為者と事業主との間に不正行為に関連した業務の委任関係が認められる場合には、当該委任関係に基づいて当該第三者行為者を「その他の従業者」たる身分者として、従来の罰則本条（及び両罰規定）の適用によって処罰し得ると解されるから、ここでは当該第三者行為者に不正行為関連業務の委任関係が認められない場合を想定したものであることを改めて述べておきたい。

（4）第三者行為者の利得状況

第 1 章では、ほ脱行為により免れ又は還付を受けた税額（不当利得）が第三者行為者に移転し得ることを述べた。第三者行為者の処罰規定を設けるに当たり、当該第三者行為者の利得状況を求めるべきだろうか。

ほ脱犯の各条文上、ほ脱税額等の利得の享受（あるいは処分）状況を要件としていることは明らかである。そして、最高裁昭和 37 年 2 月 22 日第一小法廷決定（刑集 16 卷 2 号 190 頁）は、物品税のほ脱事案に関し、「納税義務者の従業員がその義務者の業務に関し不正行為を以て物品税を逋脱した場合にその不正行為が納税義務者の利益のためになされたと否と、また行為者個人の金員着服の目的に出でたると否とを問わず物品税法一八条一項二号の責を免れ得べきでない。」（下線筆者）と判示するところ、これは不正行為が事業主の業務に関してなされる限り、その利得享受者が誰であるかは問わないとの解釈に立ったもののように思われる。また、上記判例の調査官解説は、「『納税義務者の従業員がその義務者の業務に関し自

らの不正行為を以て物品税を逋脱した場合』といふのであるから、行為者が自己の行為によって納税義務者が租税債務の履行を免れることを認識していたことを前提としている。そのような場合、行為者の終局の目的がなにであっても問題とならないことは、当然である。」とする⁽²⁰⁵⁾。

国の課税権（及び租税法秩序）を保護法益と考えるのであれば、「税を免れ又は還付を受けた」というは脱結果を重視すべきであり、不正による利得の（最終的な）享受者が誰であったかは、構成要件上は不要というべきだろう。また、このような解釈は第三者行為者の処罰規定においても該当するように思われる。すなわち、第三者行為者の関与により法益侵害が惹起される場合においても、当該関与行為により保護法益が侵害されたことを重視すべきであって、当該第三者行為者が実際に利得を享受したかどうかを構成要件とすべきではないだろう。ただし、利得状況は、次に述べる正犯性を認定する上での一要素となり得るものと考える。

（5）正犯性

本章第 1 節において述べたとおり、間接正犯は、行為者（背後者）が自主実行により結果を直接実現させるものではないが、正犯意思を有し、因果経過を支配している点で直接正犯と同視するものである。したがって、第三者行為者を単独正犯として直接処罰対象とするためには、納税義務者等の身分者が正犯として結果を惹起する場合と同等の正犯性が求められよう。

山口厚教授は、構成要件的結果惹起支配を意味する正犯性を判断する上で、遡及禁止の観点を「重要な一般的判断基準」とする⁽²⁰⁶⁾。遡及禁止論の見解は、行為媒介者（本稿でいうところの納税義務者等の身分者）が現に生じた結果について自律的に決定した、つまり結果の意義と射程を十分理解した上で強制されることなく結果を引き起こした場合には、背後者は（単独）正犯とはならない（ただし、行為媒介者の行為がなくても、当該具体

(205) 山本一郎「判解」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 37 年度 31 頁（1963）。

(206) 山口・前掲注(5)69 頁。

的結果が生じていただろうといえる場合には、事象は、背後者の設定した物理的危険が実現したものと評価できるのであるから、行為媒介者の自律的決定の有無を検討するまでもなく、背後者は（単独）正犯である）とし⁽²⁰⁷⁾、行為媒介者の自立性（答責性）が構成要件的結果惹起支配の限界を画しているとした観点から、故意行為の介入の有無を正犯性判断の重要な基準と解している⁽²⁰⁸⁾。同見解に従えば、第三者行為者の利用行為と結果との間に法的因果関係が存している場合⁽²⁰⁹⁾であって、納税義務者等が（過少申告）の結果について認識を欠いている場合には、第三者行為者において構成要件的結果惹起支配が認められ、なおかつ、当該第三者行為者が構成要件該当事実を認識している場合には、当該第三者行為者に正犯性が認められることになろう。

一方で、山口教授は、遡及禁止の観点を正犯性の判断基準それ自体ではないとするところ、①背後者が故意を有する媒介行為者に強制を加えた場合⁽²¹⁰⁾や、②（故意）同時犯の場合⁽²¹¹⁾においては、遡及禁止論を徹底すると背後者に正犯性が認められないこととなり、不当な結果が導かれることとなる。この点につき、山口教授は、「遡及禁止の考えが正犯性（結果惹起原因の支配）を判断する重要な規範的基準ではあるが、それには例外があるということであり、その例外がどのような場合に認められるかを検討することが必要だといえる。」としつつ、①の場合においては、例外的に背後者に正犯性を肯定する余地があると述べているほか、行為者の行為の結果惹起に対する物理的寄与が直接的で、結果がそれに基づいて直接生じたと

(207) 島田聰一郎『正犯・共犯論の基礎理論』391 頁（東京大学出版会、2002）。

(208) 山口・前掲注(5)69 頁。

(209) 古島靖也「正犯性における遡及禁止論と故意同時犯—我が国における議論を中心として—」法学研究論集 59 号 10 頁（2023）は、遡及禁止論の下では「ある行為者を（間接）正犯と認定する作業は、当該行為者の行為が結果と法的因果関係を有するとの認定に検討段階において後続する。」としている。

(210) 山口・前掲注(5)68 頁。

(211) 古島・前掲注(209)14 頁は、「自律的決定が介在する場合でもなお背後者に間接正犯を認めるべき場合」として、「テロリスト Y が某所を爆破することを聞き及んだ X が、A を殺害するため、A を同所に赴かせ爆死させた」事例を挙げている。

解される場合には、介在行為者の自立性（答責性）によって行為者の結果惹起支配は左右されず、したがって、行為者の行為に正犯性を認めることができるとする⁽²¹²⁾。そして、ほ脱犯においても、納税義務者等の身分者の正犯性を肯定しつつ、背後者たる第三者行為者にも単独正犯として正犯性を肯定すべき場合が存しているように思われる。納税義務者 Y が自身の申告において、ある不正手段（架空外注費の計上）によって過少申告を行ったところ、従業者たる身分を有しない X（第三者行為者）が、Yとの意思連絡を行わずに、Yとは別の不正手段（売上除外）を行って Y のほ脱結果に寄与していた事例を考えてみよう。この場合、Y には脱犯の正犯が成立することを認める点に異論はないと解される。他方、Xについては、Y のほ脱意思を知りながら（Y の税負担軽減を意図して）売上除外行為に及んだ場合には、従犯として片面的幫助⁽²¹³⁾が成立し、現行法の解釈により処罰する余地があるものと解される。しかしながら、X が Y のほ脱意思を知りながら、X のほ脱行為を利用して、金員着服の目的で売上除外行為に及んだ場合（この場合、X には当該売上除外行為による（ほ脱）結果の認識が当然に求められよう。）など、X について正犯性を肯定すべき場合が存しているようにも思われる。そして、X に正犯性が認められる場合、判例⁽²¹⁴⁾は片面的共同正犯の成立を否定していることから、X が非身分者である以上、現行法の解釈から X の単独正犯成立を肯定することは困難であり、本節に検討する第三者行為者の処罰規定創設により処罰の不均衡を解消することが可能であると考える。

(212) 山口・前掲注(5)68-70 頁。第三者の自律的な暴行が介在した場合でも、当初の暴行と死亡との間の因果関係が肯定された判例として、最三小決平成 2 年 11 月 20 日刑集 44 卷 8 号 837 頁。

(213) 片面的幫助の成立を認めた判例として、大判大正 14 年 1 月 22 日刑集 3 卷 921 頁、大判昭和 3 年 3 月 9 日刑集 7 卷 172 頁等が挙げられる。

(214) 大判大正 11 年 2 月 25 日刑集 1 卷 79 頁等が挙げられ、共同実行の認定に当たり、相互の意思連絡が必要であると解している。

3 事業主の処罰との関係

立法により、第三者行為者の間接正犯類型を設けた場合、当該第三者行為者の関与行為により税を免れ又は還付を受けた事業主は刑責を負うべきであろうか。すなわち、事業主は従業者の選任監督義務を負うところ、当該監督責任が「その他の従業者」たる身分を有しない第三者に対してまで及ぶかという問題について検討しておきたい。

両罰規定には、従業者等の不正行為につき、事業主の責任を問う「受皿的構成要件設定機能」⁽²¹⁵⁾が認められる。そして、事業主に対する責任罰は、従業者の選任監督上の過失責任に対する処罰であり、業務主において過失のないことが立証されない限り推定される（過失責任推定説⁽²¹⁶⁾）。三好幹夫判事は調査官解説において、「事業主の責任を従業者についての選任監督上の過失責任とし、しかも、その過失は擬制されているわけではなく、推定されているにすぎないとして、事業主の固有の責任とする立場を貫く限り、非事業者の行為についての選任監督上の責任を論ずるのはいささか無理があるようと思われる。事業主としては、従業者が第三者と共に謀して違反行為に及ぶことのないよう監督することを含め、従業者に対してのみ監督義務を尽くせば足りるのであり、それが過失責任である事業主の責任の限界ではないかと思われる。」と述べられる⁽²¹⁷⁾ところ、事業主の選任監督上の過失責任の射程範囲はあくまでその従業者にとどまり、従業者たる身分を有しない第三者行為者には及ばないものと解される。

したがって、立法により第三者行為者の間接正犯類型を設けるに当たっては、事業主との統制監督関係が無いことを前提にする以上、当該第三者行為者によって惹起されたほ脱結果につき、事業主に対して責任を問うべきではないだろう。

(215) 桶口・前掲注(127)340 頁。

(216) 平成 9 年決定においても、事業主である甲につき過失責任推定説が採用されている。

(217) 三好・前掲注(135)112 頁。

第3節 本章のまとめ

前章に述べたように、ほ脱犯は身分犯と解されており、行為主体が限定されている。しかしながら、現行租税刑法の解釈における行為主体の範囲外に属する第三者行為者も、納税義務者等の身分者を利用して法益侵害を行い得るものであり、身分概念に基づく行為主体の範囲と法益侵害の観点から見た行為主体の範囲との不一致が生じ得るものと考える。このような不一致の解消方法（第三者行為者の処罰可能性）としては、①現行法の解釈により、非身分者の間接正犯成立を肯定する方法や、②立法措置により、ほ脱犯の間接正犯的行為形態を処罰対象にすることを明文で規定する方法が考えられる。

①については、保護法益の侵害性という観点から見れば、第1章に述べたように、非身分者たる第三者行為者も保護法益を侵害し得るのであり、判例は非身分者の間接正犯成立を完全に否定してはいないことから、ほ脱犯において、当該第三者行為者の間接正犯成立が認められる余地はあるものと考える。しかしながら、非身分者の間接正犯を認めるることは、身分を犯罪の構成要件要素とする身分犯の趣旨を没却する恐れがあり、罪刑法定主義の観点から望ましいとはいえないだろう。

次に、②については、刑法典において、157条に規定する公正証書原本不実記載罪及び免状等不実記載罪が156条に規定する虚偽公文書作成罪の間接正犯に該当する関係性に鑑みれば、ほ脱犯の間接正犯類型に当たる行為者の処罰規定を設けることにより、前記①の罪刑法定主義の観点から見た問題を解決することは可能であると考える。そして、第三者行為者の処罰規定の適用に当たっては、当該第三者行為者には従来のほ脱犯の直接正犯と同等の正犯性及び構成要件該当事実の認識が求められるほか、ほ脱結果との間に法的因果関係を有し、納税義務者等の身分者を利用する何らかの行為（働きかけ）の認定が必要となる。また、当該処罰規定の適用と納税義務者の処罰との関係については、第三者行為者が非身分者であり、事業主たる納税義務者との統制監督関係が存しないことに鑑みれば、当該事業主は当該第三者行為者の行為について責任を負

うべきではないだろう。このようにして、第三者行為者の処罰規定を設けることにより、前述した現行租税刑法の解釈による行為主体の範囲と法益侵害の観点から見た行為主体の範囲との不一致を解消することができるものと考える。

もっとも、ほ脱犯においては、その大半は、納税義務者自らがほ脱行為に及び得るのであり、第三者行為者の処罰規定を設けることでその処罰件数が飛躍的に増加することはないようと思われる。しかしながら、平成 9 年決定がそうであったように、現実問題として、従業者たる身分の認定が困難な第三者行為者も脱税に及び得るのであり、第三者行為者の処罰規定を設ける意義は十分に認められるものと考える。

結びに代えて

ほ脱犯においては、納税義務者等の身分者に限らず非身分者とされる者も不正に関与し得るところ、当該非身分者については、身分者との共犯関係を認定し、刑法総則の適用により処罰対象としてきた。しかし、正犯意思を有しながらも、身分者との間に共犯関係が認められない第三者行為者がほ脱結果を間接的に惹起した場合には、身分者が直接惹起した場合と同様の行為態様及びほ脱結果であるにもかかわらず、理論上、第三者行為者の単独正犯成立は否定されるだろう。すなわち、現行租税刑法の解釈の下では、身分概念に基づく行為主体の範囲と法益侵害の観点から見た行為主体の範囲との不一致が生じ得るものと考える。

そこで、本研究においては、ほ脱犯における第三者行為者の処罰可能性について検討するに、ほ脱犯の間接正犯的犯罪類型として、当該第三者行為者を処罰対象とする規定を新たに設けることも解決策となり得るとの結論に至った。ただし、犯則調査の実務においては、可能な限り収集した証拠に基づいて、①直接行為者の従業者該当性（事業主との統制監督関係）、②納税義務者等の身分者と直接行為者との共謀関係を認定すべきであり、そのような事実認定が困難な場合にはじめて、第三者行為者単独の処罰規定を適用すべきことはいうまでもない。

また、複数の納税義務者に關与するような脱税請負人事案については、本研究において提唱する第三者行為者の処罰規定を適用することにより、従前では納税義務者等の身分者との共謀関係を認定するに足る証拠が不足していた事案も告発及び起訴の対象とすることが可能となり、処罰の公平性の観点から実情に即した対応が可能となるものと考える。

本稿の作成に当たり、懇切丁寧なご指導を賜った一橋大学大学院法学研究科緑大輔教授に厚く御礼申し上げたい。