

国税徴収法上の罰則規定についての一考察

長坂光弘

(国税庁徴収部
管理課)

目次

序章 考察に当たって	二六九	準	二八四
第一章 強制執行免脱罪の罪質	二七二	三 債務名義が存在する以前の切迫性の判断基	
第一節 判例・学説の動向	二七三	準	二八五
一 不要説	二七三	第四章 保護法益	二八七
二 必要説	二七四	一 保護法益の二面性	二八八
三 一部必要説	二七五	二 保護法益の観点から債務名義が存在しない場合には、基本債権が必要との考え方に對する妥当性	二九〇
第二節 犯罪成立のための客観的要件	二七八	第五章 まとめ(私見)	二九三
一 強制執行が行われたことを処罰条件とする 考え方の妥当性	二七九	一 私的債権の保護の制度と強制執行免脱罪の位置づけ	二九三
二 強制執行を受けるおそれのある客観的状况 (一般論)	二八〇	二 私的債権の保護の制度	二九四
第三節 記述されない構成要件要素としての強制執行の切迫性	二八三	第二章 滞納処分免脱罪の罪質	二九七
一 立法の沿革・体系的地位	二八三	第一節 強制執行免脱罪と滞納処分免脱罪との關係	二九七
二 債務名義が存在する場合の切迫性の判断基	二八三	一 両罪の趣旨	二九七
		二 私見	三〇〇

第二節 滞納処分免脱罪の保護法益	三〇三	七 私見	三二七
一 強制執行と滞納処分との相違	三〇三	第四節 税法罰則中の滞納処分免脱罪の位置づけ	三三三
二 滞納処分免脱罪の立法趣旨	三〇五	一 租税犯の分類に関する学説	三三四
三 処罰条件の改正の経緯	三〇六	二 ほ脱犯における「税を免れ」の意義	三三七
四 保護法益	三〇八	三 滞納処分を免れる目的とは脱の意図(意思)の相違	三四〇
五 申告納税制度の導入に伴う本条の罪の保護法益に対する考え方への影響	三一三	四 ほ税犯と滞納処分免脱犯との関係	三四三
六 結論(私見)	三一六	五 私見	三四六
第三節 滞納処分免脱犯の行為の時期	三二〇	第三章 滞納処分免脱犯の構成要件	三五〇
一 昭和二五年改正前の解釈・判例の態度	三二一	第一節 免脱行為の実害性	三五〇
二 昭和三四年改正前の解釈	三二三	一 国家作用の面を重視する形式犯的構成と財産犯的構成における問題点	三五一
三 昭和三四年の改正の趣旨	三二三	二 免脱行為の実害性の判定方法	三五三
四 記述されない構成要件要素としての滞納処分の切迫性	三二四	三 私見	三五四
五 納税義務の確定を滞納処分の切迫性の判断基準とすることの妥当性	三二五	第二節 犯罪主体	三五九
六 申告納税制度の導入に伴う影響	三二六	一 犯罪主体に対する一般的理解	三五九

二	両罰規定の処罰主体	三六〇	方法等	三七七
三	刑法九六条の二の犯罪主体についての判例の考え方	三六一	四 私 見	三七九
四	昭和三四年改正後の犯罪主体	三六二	一	まとめに代えて
五	全くの第三者も共同正犯となる可能性があるとする考え方	三六三	二	強制執行免脱罪と滞納処分免脱罪の関係
六	私 見	三六四	三	滞納処分免脱罪と各税法上のほ脱犯の関係
第三節	行為の態様	三六五	四	刑法の罪との関係
一	隠 蔽	三六六		三八九
二	損 壊	三六七		
三	国に不利益な処分	三六七		
四	財産に係る負担を偽って増加する行為	三六九		
五	私 見	三六九		
第四節	その他	三七四		
一	他の法条との関係	三七四		
二	告発等の手続	三七五		
三	国外に逃亡した被疑者を我が国に連れ戻す	三七五		

序章 考察に当たって

国税徴収法一八七条（滞納処分免脱罪）は、一項で「納税者が滞納処分の執行を免れる目的でその財産を隠蔽し、損壊し、国に不利益に処分し、又はその財産に係る負担を偽って増加する行為をしたときは、その者は、……」と規定し、適正な滞納処分の執行という国家権力作用を保護し、もって租税徴収の確保を侵害する危険を防止することとされている。

しかしながら、従来、この罰則規定がどれだけ機能しているかという点、必ずしも満足するべくものではないようである。

ところで、租税における公平の原則は、単に課税面における公平負担の原則にとどまらず、徴収面においても重視されなければならないものである。このことからいっても、滞納処分の執行を免れる行為に対しては、厳然たる態度で臨む必要があることは言をまたない。

そこで、本稿においては、本条と規定の仕方を同じくする刑法九六条の二（強制執行免脱罪）を一つの手掛かりとして、解明の進んでいない国税徴収法一八七条（滞納処分免脱罪）の本質を明確にし、罰則規定の適正な運用の一助としようとするものである。

なお、論述の構成に当たっては、第一章では、国税徴収法一八七条（滞納処分免脱罪）の罪を考える前提として、規定の仕方を同じくする刑法九六条の二の罪（強制執行免脱罪）の罪質について考察してみようとするものである。具体的には、先ず、刑法九六条の罪（強制執行免脱罪）の成立には基本債権の存在が必要であるか否かに関する判例

・学説を概観し、次いで、本条の文言にはないが、最高裁判例によれば強制執行の切迫性が構成要件とされる旨を判示しているので、この点について考察した後、保護法益、私的債権の保護の制度と強制執行免脱罪の位置づけについて述べてみることにする。

第二章では、強制執行免脱罪と滞納処分免脱罪が如何なる関係にあるのかを検討し、それを踏まえ、刑法九六条の二(強制執行免脱罪)と国税徴収法一八七条(滞納処分免脱罪)の規定を対比しつつ、①滞納処分免脱罪の保護法益、②記述されない構成要件要素としての滞納処分の切迫性、③滞納処分の切迫性の判断基準、④免脱の目的について考察した上、各税法上のほ脱犯との関係についても論及しようとするものである。

第三章では、以上の手順で検討すれば、国税徴収法一八七条(滞納処分免脱罪)に記述されていない部分の罪質がかなり明らかになると思われるので、次いで、本条に記述されている構成要件要素である行為の態様、犯罪主体について考察しようとするものである。

第二章及び第三章が本稿の中心をなす部分である。

最後に第四章では、第二章及び第三章で論述しようとした論点を次のように整理することを試みて、本稿のまとめとするものである。

- 1 強制執行免脱犯と滞納処分免脱犯の関係
 - 2 滞納処分免脱犯の構成要件
- (1) 保護法益
 - (2) 犯罪主体(特に刑法総則の共犯規定の適用の有無)

- (3) 免脱行為が可罰的となる時期
 - (4) 滞納処分を免れる目的の認定方法
 - (5) 免脱行為とされる範囲
 - (6) 行為の態様
- 3 滞納処分免脱犯と各税法上のほ脱犯との関係
- 4 刑法の罪との関係

第一章 強制執行免脱罪の罪質

改正刑法仮案が強制執行免脱罪を、「権利ノ行使ヲ妨害スル罪」の章下においたのに対し、現行法はこれを「公務ノ執行ヲ妨害スル罪」の章下に編別した。規定の文理に微妙な差がある一方、体系的位置づけに隔りがある。⁽¹⁾元来、強制執行を免脱する罪は、強制執行の円滑ないし適正という国家的利益を害する側面と、債権者の財産的利益を侵す側面との両面を併せ有しているのであるが、この競合する法益の一方が脱落したとすれば、全体としての法益侵害性ないし犯罪の成否にいかなる影響を及ぼすかということが問題となる。

また、この問題は、違法性の判断の基準時をどこに求めるべきかという問題と密接に関連している。そこで本章においては、強制執行を免脱する罪の罪質をいかに考へるべきかについて考察する。

〔注〕

(1) 改正刑法仮案

第四六章 権利ノ行使ヲ妨害スル罪

第四六二条 強制執行ヲ免レレ目的ヲ以テ財産ヲ隠匿、損壞又ハ譲渡シ又ハ虚偽ノ債務ヲ負擔シ其ノ他債権者ヲ害スベキ行爲ヲ爲シタル者ハ懲役又ハ千圓以下ノ罰金ニ處ス

現行刑法

第五章 公務ノ執行ヲ妨害スル罪

第九六条ノ2 強制執行ヲ免レレ目的ヲ以テ財産ヲ隠匿、損壞若クハ仮装譲渡シ又ハ仮装ノ債務ヲ負擔シタル者ハ二年以下ノ懲役又ハ千円以下ノ罰金ニ處ス

第一節 判例・学説の動向⁽¹⁾

刑法九六条ノ二に規定する強制執行免脱罪は、「強制執行ヲ免ルル目的ヲ以テ財産ヲ隠蔽、損壞若クハ仮装讓渡シ又は仮装ノ債務ヲ負擔シタル」ときに成立する。ところで、隠蔽等の行為者としては近く強制執行が行われることを予想しているわけであるから債権の存在を予定しているのであるが、その際何かの事情があつてその債権が客観的には存在していないことがあり、そのことが事後に民事裁判その他で確定されることがある。また、初めから債権の存否そのものを当事者間で争っている場合でも、相手が仮差押えて仮処分を行うことがあるから、これを免れようとして隠蔽などの行為にでることがあり、その際にも事後に相手に債権がなかつたことが確定されることがある。

このように、強制執行免脱罪は、強制執行や保全執行を免れようとするものが犯罪の内実をなすことが明らかであるが、この妨害されようとする公務もしよせん債権者の財産権を保護するものであることを考えると、一般的に本罪の成立に基本債権の存在を必要とするか否かについて検討する必要がある。この点については、①必要としないとする立場（不要説）と、②常に必要とする立場（必要説）と、③場合によっては必要であるとする立場（一部必要説）に分かれている。

そこで、本節ではこの三つの考え方について概観することとする。

一 不要説

本条は昭和一六年に新設されたものであるが、立法当業者によると、「この規定は二つの法益を保護しているのである。即ち、民事裁判の執行を確保し、その実質的適正を期し以てその威信を保持すること及び正しい権利を保護す

ることである。而してその中、いずれに重点を置いて考えるかに因て刑法典中に於ける位置から自ら決することとなる。本法に於いては、前者に重きを置き、第五章公務執行妨害罪の中に規定されたのである。⁽¹⁾と説明されている。そして、この考え方はおおむね学説に受け継がれ、本条は国家作用としての強制執行の機能を保護するという見地からここに規定されているとし、したがって債務が実際に存在することは必ずしも必要でないと言われ、この立場はわが国の学説上の通説となつていようである。⁽²⁾

この立場の論者の根拠とするところは、①本条が公務を妨害する罪の章に配置されていること、②本条の強制執行には保全執行が含まれると解されることである。⁽³⁾

また、大審院昭和一八年五月一九日判決も「民事上の権利なき者の申請に基く仮処分といえども、これが取消のなされざる限りその法律上の効力は依然として存在し、何人といえどもこれを尊重すべきは当然」として有罪にした。この判決は不要説の立場に立っている。

二 必要説

本条を文理面からだけみると、本罪が成立するためには、「強制執行を免れる目的」があればよく、隠蔽等の行為が、強制執行開始後になされたものであることはもちろん、債権の存在することを要件としていないようにみえる。

しかし、これでは犯罪の成立範囲を不明確にするおそれがある。したがって、この目的は、単なる主観的なものでなく、強制執行を免れる客観的な危険性があることが必要であり、客観的に強制執行が差し迫っている場合でなければ、その目的が証明されないと解すべきであり、そのためにも、債権の存在が必要だとしなければならぬであろう。⁽⁴⁾

とするものである。

したがって、債務が存在しない場合は、一般的にいつて、強制執行を受けるおそれがあるとはいえないから本罪は成立しないことになる。

三 一部必要説

最高裁の判例の立場である。それを要約すれば、次のように整理できると思われる。

① 本条は究極するところ債権保護を主眼とするものである。

② 強制執行を免れる目的とは、単に犯人の主観的認識若しくは意図だけではならず、客観的に、その目的実現の可能性の存することが必要である。

③ 単に債権者の訴えの提起があつたというだけの事実（未だ債務名義はない状態）の下で、犯罪が成立するといふためには、その基本たる債権の存在を必ず確定する必要がある。

この場合、もし債権の存在が否定されたときには、保護法益を欠くものとして本罪は成立しないこととなる。この最高裁の立場は、債務名義のあるときは債権の存在を確定しないでよいという点で一部必要説といふことができる。権利関係に争いのある保全執行では、債務名義（この場合は仮差押命令又は仮処分命令）が發布された後、終局的に債権が存在しないとされることも理論的にはあり得る。もっとも、保全執行が権利関係に争いのあることを前提としているといつても、執行の前提としての仮差押命令あるいは仮処分命令を發するときには、一応疎明資料に基づいて債権の存在が認定されることとされている。通常、債務名義（又は仮差押命令あるいは仮処分命令）と債権の存在がずれることを考える必要ないように思う。この立場は表現の形式から一部必要説であるが、實質は必要説と

同一に帰する。

以上のように考えられるとしても、最高裁判例では、保全執行を免れるための隠蔽などの行為をどう処理するかについて、直接答えていない。

学説としてこの一部必要説の立場を支持するものがある。⁽⁶⁾

〔注〕

- (1) 大竹武七郎「改正刑法要義」四七頁以下(昭一六)
 (2) 吉川義春「判批」法学論叢六九卷三号一〇八頁

他同旨

- ・ 団藤重光「刑法要綱各論」六三頁(創文社、初版、昭六三)
- ・ 大塚仁「刑法概説(各論)」四七一頁(有斐閣、増補版、昭五四)
- ・ 福田平「刑法各論」三三三頁「評論社、昭四七」
- ・ 小野清一郎ほか「新版刑法」二〇四頁(有斐閣、初版、昭三五)

- (3) 保全執行はそもそも権利関係に争いのあることを前提にしており、真実の債権があるかどうかは、執行の効力に関係がない(この点を封印破棄罪について明らかにしたのが大判昭和七年二月一八日大審院刑事判決録一一揖四三二頁)、したがって保全執行を免れるために隠匿などの行為をとした以上、国家の強制執行機能は危険にさらされたわけであって、事後に仮に債権がなかったことが判明しても既に成立した犯罪には関係ない。

- (4) 大判 昭和一八・五・八 刑集二卷一三〇頁

本件は、ある寺の負債整理の委任を受けた被告人が動産引渡請求保全のための仮処分執行を受けた際、本人のためにその執行を免れるため係争物件を寺から秘かに持ち出して隠匿したというもので、仮処分の基礎となった公正証書が錯誤による無効のものであることが区裁判所の確定判決によって明らかとなったという事実であり、次のように判示している。

「強制執行ノ保全方法トシテ行ハルル假處分ノ如キハ常ニ争アル權利關係ヲ對象トスルモノニシテ當初ヨリ權利ノ歸屬ニ付當事者間ニ主張ノ一致ヲ缺キ紛議アルコトヲ建前ト爲スモノナルカ故ニ假處分ニ依リテ強制執行ヲ保全セントスル民事上ノ權利カ眞ニ存スルヤ否ハ當該假處分又ハ其ノ執行ノ効力ニ直接影響ナク民事上ノ權利ナキ者ノ申請ニ基ク假處分又ハ其ノ執行ト雖之カ取消ノ爲サレサル限り其ノ法律上ノ効力ハ儼然トシテ存在シ何人ト雖之ヲ尊重スヘキハ当然ニシテ之カ妨害ト爲ルヘキ行爲ヲ爲スヲ得サルハ勿論ナルカ故ニ苟モ斯ル假處分ノ執行ヲ免ルル目的ヲ以テ係争物ノ隱匿其ノ他刑法九六條ノ二列記ノ如キ行爲ヲ爲タルトキハ同法條ノ規定スル強制執行妨害罪ハ直ニ成立スヘク其ノ基本タル假處分カ後日權利ナキ者ノ申請ニ基キタルモノナルコト判明シタレハトテ之カ爲右争物ノ隱匿等ノ行爲ヲ正当ナリト得サルナリ」

なお、最判 昭三五・六・二四（刑集一四卷八号 一一〇三頁）の池田裁判官の少数意見も「構成要件的には、刑法九六條ノ二の規定する強制執行妨害罪にしても、改正刑法仮案四六二條の規定する權利行使妨害罪にしても、いずれも強制執行を免れる目的をもって財産を隠匿、損壊、仮装讓渡する等債権者を害すべき行爲をしたことを要素としており、その間に差異がないけれども、保護法益の観点からみると、両罪とも債権者と債権の強制執行の二つを保護法益としながらも、權利行使妨害罪においては債権者の債権の保護に、強制執行妨害罪については多数意見のように……解釈することも財産犯とみるかぎり全く許容できないことではなからうが、公務執行妨害罪とされている強制執行妨害罪については、このような解釈を容れる余地がない。

というのは、刑法九六條ノ二の「強制執行」には、本條の趣旨に照らし確定の終局判決または仮執行の宣言を付した終局判決によってなされるものの外、仮差押、仮処分のように常に權利關係に争いのあることを建前とする保全執行の如きも当然に含まれるものと解すべきだからであり、しかも、この解釈による以上、債権のないところにも、なお、強制執行の機能保護の法益は存在するというべきだからである。……」としており、同様の立場に立つものと思われる。

(5) 平野竜一「刑法概説」二八一頁

(6) 最判 昭三五・六・二四 刑集一四卷八号一一〇三頁

この事案は、義弟の連帯保証人になっていた被告人が保証債務履行請求によって訴えられるので将来の強制執行をおそれて不動産を娘に讓渡した事案であった。

なお、本件では被告人の妻が無断で被告人の実印を貸借証書に押捺したものであったため、別途の民事裁判で被告人の保証債務は存在しないことが確定されている。

(7) 最高裁判例(昭三五・六・二四 刑集一四卷八号一〇三頁)によれば、強制執行免脱罪が成立するためには「強制執行を受ける客観的おそれ」状況下の行為である必要がある、これに該当するか否かの判断材料として債務名義の存在を挙げている。そうして、債務名義が存在しない場合には、刑事裁判の審理過程において債権の存在が肯定された場合に限り、はじめて強制執行免脱罪が成立するとしている。

この見解に基づいて、保全執行を免れる行為を考えた場合には、刑事裁判の審理過程において債権関係が存在しないことが確定されれば、それだけで犯罪は成立しないこととなる。逆に、債権が存在することが確定された場合には、保全執行のどのような段階が「強制執行を受ける客観的おそれ」に該当するかはこの立場から必ずしも明らかではない。

(8) 一部必要説に立つものとしては、

- ・ 中山研一「刑法各論」五一五頁(成文堂、初版、昭五九)
 - ・ 植松正「刑法概論Ⅱ各論」三一頁(勁草書房、第七版、昭四四)
 - ・ 大谷実「刑法講義各論」五五四頁(成文堂、初版、昭六〇)
 - ・ 藤木英雄「刑法講義各論」三〇頁(弘文堂、初版、昭五六)
- などがある。

第二節 犯罪成立のための客観的要件

刑法九六条ノ二自体は、特に犯罪の成立要件について限定を設けていないので、本条所定の行為(財産の隠匿、仮装譲渡又は仮装の債務の負担)については、時期を問わず一律に可罰的であるとするようにも見える。

そうだからといって、本条所定の行為を、行為がなされたときの状況(行為の時期)いかんを問わず一律に可罰的

であるとするところが現実的でないことは、最判昭三五・六・二四（刑集一四卷八号 一一〇三頁）²からも明らかである。

判例の趣旨からすれば、客観的には債権者を害し、かつ国家机关の作用を妨害する不法性を帯びる行為のうちで特に可罰性を肯定するに値する違法性の強度なものに可罰性の範囲を限定することが必要であり、解釈の任務として、そのための客観的な基準を求めることが要請されることになるわけである。

そこで、本節では強制執行免脱行為が可罰性を帯びるための時点（行為の時期）について検討する。

一 強制執行が行われたことを処罰条件とする考え方（行為の時期は問わないとの考え方）の妥当性

刑法九六条ノ二は、強制執行を免れる目的とする財産隠匿等の不法行為が可罰性を帯びるための状況について触れるところがない。この点については、刑法九六条ノ二と同種の機能を営む詐欺破産罪（破産法三七四条）、詐欺更生罪（会社更正法二九〇条）などが、自己若しくは他人の利益を図り、又は債権者を害する目的とした財産の隠匿、毀損その他の行為につき、破産宣告、更生手続開始決定があった事実を処罰条件としており、これとの対比上、立法論的にはもちろん解釈論としてもそのように解することにも考慮に値すべき面がないとはいえない。

しかしながら、強制執行が行われたことを処罰条件とした場合には、強制執行着手前の巧妙な財産隠匿行為によって債権者が強制執行を行い得なくなる事態を生ぜしめることがそれにより看過されることになるわけである。すなわち、強制執行を受ける前に不正行為があった場合には、債務者がその不正行為によって差押えの対象となるべき財産をすべて処分してしまい、そのことが極めて明白であるような場合においても、なおかつ強制執行を行った後でなければ、当該不正行為を行った者を処罰し得ないわけである。更に、不正行為により財産が皆無となった場合には、強

制執行そのものが不可能となり、当該不正行為を行った者を処罰できないこととなる。このことは、常識的にみていかに不合理である。

反対に、強制執行が行われた以上いかなる時点においてなされた財産隠匿行為であっても強制執行免脱の目的とされる限りすべて可罰的であることは、処罰の範囲をあまりに拡大しすぎるものとなる。³⁾

また、破産、会社更生手続の例にならって、例えば強制執行が行われたことを処罰条件とする趣旨に解釈すること⁴⁾は、解釈により処罰条件を設定すること自体その当否に疑義があるばかりでなく、実質的妥当性も疑わしいものといわなければならない。

以上要するに、財産隠匿行為の可罰性については、強制執行が行われたことを処罰条件とし、単に結果の法益侵害性、すなわち強制執行を徒勞に終わらせあるいはその効果を滅殺し、債権者の利益を害し、又は害するおそれのある事態を生じさせる方面を重視するだけでは、適切な解決を得ることができないのである。

二 強制執行を受けるおそれのある客観的状况（一般論）

強制執行にかかわる問題の実態は、要するに債権者と債務者との間の民事上の紛争を中心とするものである。債務者が、債務の履行、債務の強制的な実現を回避しようとして試みる種々の画策は、一般的には道義上非難に値する利己的背德的性質を帯びるとしても、単なる債務不履行が刑事制裁のらち外に置かれなければならないという近代法の基本原則に照らし、たとえ強制執行という国家の民事司法作用の発動に対する妨害という要素が加わることを考慮したとしても、債務の履行が不能あるいは著しく困難になったときに強制執行を受忍すべき義務のすべてを刑罰権によって強制することは相当でなく、その範囲は合理的と認められる最小限度に限定されなければならないものと考え

べきである。つまり、おのずから、社会的に容認され、あるいは少なくとも放任されて然るべき強制執行回避行為があることを否定するわけにはいかない。債権の実効性は、債権者自身の債権保全の努力によって維持されるのが本来のあり方である。強制執行妨害行為に対する刑罰権の発動には、合理的制約が必要である。⁽⁶⁾

最高裁判例は、一般論として、現実に強制執行を受けるおそれのある客観的状态の存在を要するとし、強制執行が差し迫った状態でなければ刑罰権の発動ができないとしている。このことから、不正行為がなされる時期の問題が一つの要素としてうかびあがってくるのである。

刑法九六条ノ二と同様の機能を営む詐欺破産罪においても、破産宣告の確定を処罰条件とする以外は刑法九六条ノ二と同様の規定の仕方であり、破産宣告が確定の上は、一切の財産隠匿、毀棄等の行為が、自己若しくは第三者の利益を図り、又は債権者を害する目的で行われる限り可罰的である旨規定している。ところが、現在では、倒産者について破産宣告がされるのは例外的事態であり、また、破産宣告がされるか否かは債務者の行為に非難すべきものがあるかどうかにかかわりのない事情によって支配されることが多いから、処罰の可否を破産宣告の確定にかからせるのは不合理である。⁽⁷⁾との批判が存在すること。判例をながめてみても、犯罪の成立が認められるのは、破産原因である支払不能、債務超過などの破産開始が切迫している状態において所定の行為を行った場合に限られているようである。⁽⁸⁾このことからすれば、財産隠匿等の不法な行為がいかなる時点において行われることを要するかが、刑法九六条ノ二と同様に問題となるわけである。

一般論としては、強制執行を受けるおそれのある客観的状态の存在を刑罰権の発動に対する合理的制約要因と考えることは問題ないようである。問題は強制執行を受けるおそれのある客観的状态ありとするためには、どのような外

的な事情が具備しなければならないかということである。

債務名義が現存する場合については、いつでも強制執行を行い得るので特に疑問はないが、問題は、債務名義が存在する以前の状態における客観的な事情である。一般論として考えたとき、遠い将来において強制執行を受けるおそれを覚知してあらかじめ万一の事態に備え財産を他人名義に書き換え、あるいはその所在を不明にするなどの用意をしたとしても、それだけで刑罰を科するのは妥当でないことは最高裁判例（前掲）が示しているところである。

そこで、詐欺破産罪における破産原因の存在と同様に考え、犯罪の成立については、債務名義が存在し強制執行の及ぶ可能性が現実化しているという要件以外に、債権の實在の要否ということが、強制執行の切迫性を考える上で重要となってくるものと思われる。

〔注〕

(1) 刑法九六条ノ二は、「強制執行を免れる目的」で、「財産の隠匿、損壊、仮装讓渡、又は仮装の債務の負担」をすることを成立要件としている。

(2) ここでは、①強制執行免脱罪の成立時期如何、②強制執行免脱罪の成立には基本となる債権が必要であるか否か、が専ら問題となっている。

(3) 青柳文雄「刑法通論Ⅱ各論」八八頁（泉文堂、初版、昭三八）

「本罪は、目的罪という面で解釈上余り拵がらないよう考慮されてはいるが、客観的にも強制執行が差し迫っている場合でなければ、この目的が証明されないと解する。主観的違法要素は構成要件の保障的機能を必ずしも高めるものではなく、その認定の裁量の範囲が極めて広い。これを客観的なものと結合させることが認定の恣意性を避けるために必要である。」とする。

(4) 川添万夫「判解」一七三頁（昭三五）

「要するに、本条の犯罪が成立するためには、行為の際すでに強制執行手続が開始されていることを必要としないという趣旨ではなからうかと思われる。或は、同時に、強制執行手続の開始されることが行為後の処罰条件となるものでもないという趣旨も包含されているのではなからうかとも想像される。」とする。

(5) 藤木英雄「強制執行妨害罪の罪質について」菊井先生献呈論集「裁判と法(下)」八七一頁(有斐閣、昭四二)

(6) 最判 昭三五・六・二四 刑集一四卷八号 一一〇三頁

(7) 谷口安平「倒産処理法」四二五頁以下(筑摩書房、第二版、昭五六)

(8) 齊藤秀夫ほか「注解破産法」一一八〇頁(阿部純二)(青林書院新社、初版、昭五八)

第三節 記述されない構成要件要素としての強制執行の切迫性

刑法九六条ノ二は構成要件要素として強制執行の切迫性が必要であるかについては、最高裁判例において、多数意見も池田裁判官の反対意見も一致して切迫性が必要であるとしているので、本節ではこの点について検討する。

一 立法の沿革・体系的地位

立法理由を見ると「民事訴訟を起こされさうになり又は民事訴訟に敗けさうになると、強制執行を免るる爲に債務者が財産を隠匿、損壊若くは假装讓渡し又は假装の債務を負擔するといふ弊害があった。斯様なことが行はれては、民事の裁判が如何に正しく行はれても、正しい権利は實質上保護せられない結果となり、延ては裁判の威信にも關することとなる。そこでこの弊害を防止する爲にこの規定を設けたのである。この規定は二つの法益を保護してゐるのである。即ち民事裁判の執行を確保し、その實質的適正を期し以てその威信を保持すること及正しい権利を保護するといふことである。而してその中、いづれに重點を置いて考えるかに因て、刑法典中に於ける規定の位置が自ら決す

ることになる。本法に於いては、前者に重きを置き、第五章公務執行妨害罪の中に規定されたのである。⁽²⁾と説明されている。

この理由中、「民事訴訟を起されさうになり又は民事訴訟に敗けさうになると」というのは、自己に対して強制執行が行われそうになることであり、そのおそれがあることであると解しても問題ないように思う。また、このような場合に公務たる強制執行ひいては債権を保護するため処罰の必要があるのであるから、強制執行の切迫性を本罪の構成要件と考えるのが自然である。

更に、刑法九六条ノ二の保護法益を考えるに当たって、公務たる強制執行の機能を重視する立場であると債権そのものの保護を重視する立場であるとを問わず、その構成要件そのものが強制執行に対する妨害が行われる具体的危険性のあることを前提としていると考えられるので、全く債権の存在の可能性もなく、強制執行の行われる具体的な可能性のない場合にまで処罰する必要はないということになる。また、最高裁判例も「同条の罪が成立するためには現実に強制執行を免れる目的をもって同条所定の行為を為すことを要するものと解すべきである」と判示しているところである。

二 債務名義が存在する場合の切迫性の判断基準

刑法九六条ノ二に記述されない構成要件要素としての強制執行の切迫性が必要であった場合であっても、最高裁判所も指摘するとおりの切迫性の判断は具体的な事例について個別に判断するよりほかにないことは当然である。

我が国の民事執行制度においては、執行機関と権利判定機関を分離（執行行為と権利判定行為とを峻別）し、債務

名義を執行手続の前提として要求するという構成となっているので、執行機関はその執行に当たって権利の存否を調査する必要がある⁽⁵⁾。

また、このような構成となっている制度においては、強制執行は債務名義がなければ行うことができず、債務名義を得ることによってはじめて可能となるのであるから、債務名義は強制執行の基礎であるということもできる。

したがって、債務名義が存在する場合は強制執行の行われる切迫性はより強度であることになる。これに反し、債務名義がない場合には、債務名義を得るという手続を介さなければ強制執行ができないという点からして、切迫性はより軽度のものといわねばならない。

なお、本条の「強制執行」には保全執行も含まれると解されるので、その前提たる仮差押命令あるいは仮処分命令が発せされた場合、それだけで強制執行が差し迫った客観的状況にあると考えられる⁽⁶⁾。

三 債務名義が存在する以前の切迫性の判断基準

債務名義は強制執行の基礎であるという見地に立つならば、債務名義の存在しない場合は強制執行もあり得ないのであるから、強制執行の切迫性ということも考慮の余地がないという極論に到達する可能性もある。

しかしながら、債権が存在しその履行がないので債務名義を獲得するといった場合、その獲得過程において強制執行免脱行為が行われる可能性（危険性）も多く、その場合には債権者を害することとなる。反面、保全執行の前提たる仮差押命令（あるいは仮処分命令）が発せられた場合であっても、それは債務名義が存在する前の権利保全のためのものであって、切迫性は認められるが、何ら権利の終局的かつ公権的な確定を意味せず、民事訴訟において権利関係が当初から存在しないこととなることもある。このことから、債務名義が存在しない場合にも切迫性のある場合を

認め処罰する必要性を否定することはできない。⁽⁷⁾

そこで、強制執行の切迫性の判断に当たり、債権が存在する必要があるという基準をおけば、債務名義が得られるのは一般に判決手続において債権の存在が肯定された場合であるから、それにより強制執行の切迫性をより確実に把握できると考えられる。⁽⁹⁾

もっとも、一般的にいえば債権は自発的に履行されるのが原則であり、債権が存在するからといって直ちに強制執行の切迫性があるとはいえないのは当然である。そうすると、債権の存在が肯定されさえすれば、その債権による強制執行が予想されるいかなる時点においてなされた妨害行為も罪となるというわけではないと考えるのが自然であるといえる。

債務名義が存在しない場合における強制執行の切迫性の判断基準としては、一応債権の存在が考えられるが、これとて絶対のものではなく、更に債権者が債務者に対して債務の履行を請求し得る立場にあり、かつ、現実に債務の履行請求があったのにもかかわらず債務者の側で直ちにその請求に応じられない何らかの事情、例えば、履行遅滞の発生、手形の不渡り、債権者の履行請求訴訟の提起等の発生した⁽¹⁰⁾ということが必要となると考えられる。

[注]

- (1) 最判 昭三五・六・二四 刑集一四卷八号 一一〇三頁
- (2) 大竹武七郎「改正刑法要義」四七頁(昭一六)
- (3) 最判 昭三五・六・二四 前掲注(1) 一一〇三頁
- (4) 最判 昭三五・六・二四 前掲注(1) 一一〇三頁
- (5) 三ヶ月章「民事執行法」六一頁「弘文堂、昭五二」

(6) 小野清一郎ほか「新版刑法」二〇三頁(有斐閣、初版、昭三五)

(7) また、刑法九六条ノ二は第二節において検討したように現実強制執行が行われることを構成要件としていると解することとは妥当でないから、この点でも債務名義が存在しないからといって直ちに強制執行の切迫性を否定することには問題がある。

(8) 三ヶ月・前掲注(5) 五八頁

(9) 最判 昭三五・六・二四 前掲注(1) 一一〇三頁

池田裁判官は反対意見において「(1)被告人の義弟Mは、Sに対して一一〇万円の貸金債務を負担し、同債務につき貸借証書上、被告人が連帯保証人となっていたこと、(2)被告人は、Mと共に被告としてSから一一〇万円の連帯保証債務について訴訟を提起され、その訴状の送達をうけたこと(この訴状において仮執行宣言が求められている)、(3)債務者Mは、当時無資産になっていたので」とし、この三つの要素をもって「まさに強制執行を受けるおそれのある状態の下にあった」としてゐる。

この要素を検討するに、「単に債権者がその債権の履行請求訴訟を提起したというだけの事実」だけではなく、その証拠があり勝訴の可能性があるということを考慮した上の結論であると考えられる。そうしてこれらの証拠は債権の存在を肯定する一つの資料とみることができるとはなからうか。

(10) 藤木英雄「強制執行妨害罪の罪質について」菊井先生猷呈論集「裁判と法」(下)「八七九頁(有斐閣、初版、昭四二)

第四節 保護法益

立法の沿革から明らかなとおり、強制執行免脱罪には、国家法益に対する罪としてとらえるゆき方と、私人の権利行使を妨害する罪としてとらえるゆき方とがそれぞれ相当の根拠をもって成り立ち得るのである。

そこで、本節では本罪の保護法益をいかに考えるべきかについて検討することとする。

一 保護法益の二面性

最高裁の判例⁴⁾においても、本条について、私人の権利行使を妨害する罪であるとした上、あらゆる状況下において基本となる債権が存在しない場合には本罪は成立しないとしているわけではない。そこでは、債権につき債務名義が存在せず、単に債権者から債務の履行を求めての民事訴訟が提起されたにとどまる段階における判断を示しているにすぎない。

すなわち多数意見においては、第二審判決が保証債務の存在を、認められないこともない、とした事実認定について多分に事実誤認の疑いありと言わざるをえないとした上、「およそ刑法九六条の二の罪は、国家行為たる強制執行の適正に行われることを担保する趣旨をもつてもうけられたものであることは疑いのないところであるけれども、強制執行は要するに債権の実行のための手段であって、同条は究極するところ債権者の債権保護をその主眼とする規定であると解すべきである。同条は『強制執行ヲ免ルル目的ヲ以テ』と規定しているのであるが、その目的たるや、単に犯人に主観的認識若しくは意図だけでは足らず、客観的に、その目的実現の可能性の存するところが必要であって、同条の罪の成立するがためには現実に強制執行を受けるおそれのある客観的な状態の下において、強制執行を免れる目的をもって同条所定の行為を為すことを要するものと解するべきである。そして、いかなる場合に強制執行を受けるおそれありとみとめるべきかは具体的な事案について個々に決する外はないのであるが、本件のように、何ら執行名義も存在せず単に債権者がその債権の履行請求の訴訟を提起したというだけの事実をもっては足らず、かくのごとき場合に本条の罪の成立を肯定するためには、かならず刑事訴訟の過程において債権の存在が肯定されなければならぬと解すべきである。従って、右刑事訴訟の審理過程において債権の存在が否定されたときは、保護法益を

「欠くものとして本条の罪の成立は否定されなければならない。」と判断を示し、第二審の判決における事実認定に事実誤認の疑いがある以上この誤認は本件犯罪の成否に影響を及ぼすものだから破棄は免れないとして原審に差し戻すべきものとしたのである。

これに対し、池田裁判官は、強制執行免脱罪が、債権者の保護もさることながら、強制執行の機能を保護することを主眼として公務執行妨害罪の一種として規定されたことを強調し、本罪の成立は強制執行を受けるおそれのある状態の下にあることを前提とするものではあるが、公務執行妨害罪とされている本罪については、多数意見のように「刑事訴追の審理過程において債権の存在が否定されたときは、保護法益を欠くものとして本罪の成立は否定されなければならない」と解釈することは許容できないと主張し、その理由として「というのは、同法九六条ノ二の『強制執行』には本条の趣旨に照らし確定の終局判決または仮執行の宣言を付した終局判決によってなされるものの外、仮差押、仮処分のように、常に権利関係に争いのあることを建前とする保全執行の如きも当然に含まれるものと解すべきだからであり、しかも、この解釈による以上、債権のないところにも、なお強制執行の機能保護の法益は存在するものというべきだからである。」を挙げ、本件については、被告人はまさに強制執行を受けるおそれのある状態にあったと十分に十分であり、保証債務の存否を判断する必要がないから、結局原判決は正当であって上告は棄却すべきであるとした。

本条は立法の沿革からすれば、強制執行作用と債権者の債権のいずれの法益をも保護することを目的としているが、強制執行作用の保護に重点を置いて考えるべき規定であるとも、反対に債権者の債権保護に重点を置いて考えるべき規定であるともいずれにも解釈できることは既に指摘したところであるが、この論争が最高裁の判例にも承継さ

れている。いずれの立場が正当であるかはともあれ、本罪の本質をどうみるかによって意見が対立しているのである。

二 保護法益の観点から債務名義が存在しない場合には、基本債権が必要との考え方に對する妥当性

最高裁多数意見のいうとおり債務名義のない場合においては、債権の存在が認められなければ、理論上も実際上も強制執行の行われる可能性は一応ないと考えられるのであるから、たしかに強制執行の適正を保護するということは、究極において債権を保護することになるのである。したがって、債務名義のない場合においては、まさに強制執行の適正を保護することと債権を保護することとは同義のことを意味し、本条が公務たる強制執行作用の保護と債権の保護の二つの法益を認めているとしても、結局二つの法益は債権の保護という点に収斂されるので、債権の保護に重点を置いて考えるべきであるということになる。

しかしながら、債務名義の存在するときは事情は全然異なってくる。⁽⁵⁾ 本条の「強制執行」には債権の存在につき争いのあることを前提としている保全執行も当然含まれると解され、⁽⁶⁾ この解釈による以上確定判決において終局的な意味で債権が存在しないとされた場合でも強制執行の機能を保護する法益はあるのではないかということが出来る。そこで、この場合は強制執行の機能の保護に重点を置いて考えるべきものとならう。

もっとも、本条が公務たる強制執行の保護と債権の保護のいずれに重点を置くにせよ二つの法益を認めていると考えた場合であっても、債権の存在が否定され一方の法益を欠くに到った場合においては、直ちにもう一方の法益である強制執行作用の保護をも含めた保護法益を欠くこととなるとの考え方に立てば、結局、債権保護を唯一の保護法益とするのと同一の結果となり、このような保護法益の観点からすれば、本条は、現行法が規定の位置を誤ったものと

解釈せざるを得ないこととなってしまうのである。またこの場合には、債務名義の存否に係わらず、常に債権の存在が否定されれば本罪は成立しないこととなるはずである。

最高裁多数意見では、本条について債権の保護を究極的な法益としつつ、本罪の成立について、債務名義の存否により、刑事訴訟の審理過程において債権の存在の肯定を要するか否かを区別しようとしているのである。⁷⁾この立場について検討するに、債務名義のある場合とない場合とでは強制執行を受ける蓋然性の評価には質的な差異をもたらすと思われるので、保護法益という観点ではなく強制執行の切迫性という観点からすれば、債務名義の存否を一つの基準とするのは正当である。しかしながら、保護法益という観点に戻った場合、債権の保護を究極的な法益するという理論構成となり、先に述べたように、債務名義の存否にかかわらず、常に債権の存在が否定されれば本罪は成立しないこととなり妥当な結論ではないと思われる。

本条の保護法益はやはり公務たる強制執行の保護と債権の保護の二つであり、債務名義の存否によりいずれかに重点を置くと考えるのが妥当であるというべきである。なお、債権の存否といった事情は保護法益よりむしろ強制執行の切迫性の判断基準として重要となると考えるべきであると思う。

[注]

(1) 大竹武七郎「改正刑法要義」四七頁(昭一六)

「民事訴訟を起されさうになり又は民事訴訟に敗けさうになると、強制執行を免るる爲に債務者が財産を隠匿、損壊若くは假装讓渡し又は假装の債務を負擔する」という弊害があつた。斯様なことが行はれては、民事の裁判が如何に正しく行はれても、正しい権利は實質上保護せられない結果となり、延ては裁判の威信にも關することとなる。そこでその弊害を防止する爲にこの規定を設けたのである。この規定は二つの法益を保護しているのである。即ち民事裁判の執行を確保し、その實

質的適正を期し以てその威信を保持すること及正しい権利を保護するといふことである。而してその中、いずれに重點を置いて考えるかに因て、刑法典中に於ける規定の位置が自ら決することになる。本法に於いては、前者に重きを置き、第五節公務執行妨害罪の中に規定されたのである」と説明されている。

(2) 国家法益に対する罪としてとらえるゆき方

・ 団藤重光「刑法要綱各論」六二頁(創文社、改訂版、昭六三)
 ・ 団藤重光編「注解刑法」五〇二頁(大塚仁)(有斐閣)

・ 小野清一郎ほか「新版刑法」二〇三頁(有斐閣、初版、昭三五)

(3) 私人の権利行使を妨害する罪としてとらえるゆき方

・ 藤木英雄「刑法各論」四七頁(弘文堂、昭五六)

・ 大谷実「刑法講義各論」五五四頁(成文堂、初版、昭六〇)

・ 福田平ほか「刑法(5)各論Ⅲ」一九九頁(有斐閣、初版、昭五二)

(4) 最判 昭三五・六・二四刑集一四卷八号 一一〇三頁

(5) 執行機関と判決形成機関とが分離されていることの結果、執行機関は債務名義さえあれば実質的に債権があるかどうかを考慮せずに執行し得る前提になっているので、債務名義が存在する場合は、民事裁判において終局的に債権の存否が明らかにされるのであるが、刑事裁判においては債権の存在を問題とする余地がない。

(6) 小野ほか・前掲注(2) 二〇四頁

(7) この考え方の根底には、本条の重点の指向が強制執行の機能の保護であれ債権者の保護であれ、強制執行というものが、結局は債権者の債権保護のための制度であることを考えると、本条の罪の成立を考える場合、一般的には債権の存在を必要とすると考えた方がよりその趣旨に合致するとの考え方があると思われる。

第五節 まとめ（私見）

一 私的債権の保護の制度と強制執行免脱罪の位置づけ

現代においては、債利者の自力救済は禁止される反面、債務不履行の場合には、債権者は債務者を裁判所に訴え、その判決に基づいて国家の権力によって債権の強制的に実現できることが保障されている。

私的債権の保護は、元来私法自体による保護が第一義的であるが、債務者の任意履行を促す前提として、債務は履行すべきであるとの遵法精神と強制執行制度が適正に機能しいつでも強制執行が可能であるという状態になければならないことは当然である。これら二つの前提の相互補完的な関係に立っている。もし強制執行制度が適正に機能しないならば、債務者の遵法の意識も徐々に風化してしまふ危険性もあり、とりわけ執行妨害を債務者の跳梁に任せているならば、私法制度への信頼は著しく損なわれる。債権者の保護を超えた公共の利益からも、執行妨害排除に積極的（下）に取り組むことが要請されるのである。

先に刑法九六条の二の立法理由を見たが、それによると「民事訴訟を起されさうになり又は民事訴訟に敗けさうになると」というのは、自己に対して強制執行が行われそうになることであり、そのおそれがあることであると解しても問題ないように思われる。

刑法九六条の二は、私権行使の保護又は国家作用の保護の目的で刑罰権を用いるものであり、その意味で、債務者の任意履行又は正しい権利の実現を促す一つの前提ではあること及び、このような立法趣旨を念頭に置いたとき、私権行使の保護の目的で刑罰権を用いる範囲はおのずから限定されるべきであると考えられる。

二 私的債権の保護の制度

以上検討したところによれば、①刑法九六条の二は、強制執行制度の機能を維持しひいては私法制度全体が円滑に機能することを保護する目的で設けられたものであること、②その保護法益は、公務たる強制執行の機能であるとともにその基礎となる債権そのものの保護でもあり、そのいずれに重点を置くべきかについては見解が分かれること、③強制執行の切迫性が本罪の成立に関し重要な要素となり、債務名義の存否ないし債権の存否がその判断基準として重要であることが明らかとなった。

これを体系的にみれば次のように整理できると思われる。

(1) 既に債務名義が存在し、債権者の申立てがあればいつでも強制執行が行われる態勢となっている時点で行われた本条所定の行為の場合

イ 民事訴訟の確定判決により終局的に債権が存在しないこととなった場合であっても、現に債務名義が存在する以上強制執行の切迫性があると判断でき、本罪は成立する。

ロ この場合の保護法益は公務たる強制執行の機能に重点を置いて考えるべきである。

(2) いまだ債務名義が存在しない時点で行われた本条所定の行為の場合

イ この場合の保護法益は債権そのものに重点を置いて考えるべきである。

ロ 刑事裁判の審理過程において債権の存在が肯定された場合に限り、はじめて本罪の成立する可能性が生まれる。⁽²⁾⁽³⁾

ハ 債権の存在が肯定された場合の強制執行の切迫性の判断基準としては、債権者が債務者に対して債務の履行を

請求し得る立場にあり、かつ、現実に債務の履行請求があつたのにもかかわらず債務者の側で直ちにその請求に応じられない何らかの事情—例えば、履行遅滞の発生、手形の不渡り、債権者者の履行請求訴訟の提起等—の発生が考えられる。⁽⁴⁾

そうして、このような事情が生じた後に（あるいは生じたと同時に）、本条所定の行為が行われた場合に、はじめて強制執行を受けるおそれが存在するものとして本罪が成立するとするのが妥当であると考えられる。

したがって、このような事情が存在する以前に、本条所定の行為が行われた場合には、強制執行の切迫性がないのであるから、この段階においては、まだ強制執行を免れる目的と具体的実害性が合致していないとして、本罪は成立しないものと判断せざるを得ないこととなる。もっとも、この場合には、強制執行に対する事前の妨害行為の事後的是正策としての詐害行為取消請求権の行使など、私法的な措置は残されている。

[注]

(1) 大竹武七郎「改正刑法要義」四七頁（昭一六）

(2) 吉川義春「判批」法学論叢六九卷三号一〇二頁

……執行名義の取得は究極において民事裁判によりなされるのであるから民事裁判により執行名義取得の可能性も判断されねばならないというようにも見える。けれどもことはかく簡単ではない。民事裁判の勝訴をもって処罰条件とするならともかく、単なる可能性をもって足り、切迫性の判断は民事裁判の未定の間に刑事裁判をしなくてはならない場合が多いのであるから、やはり民事裁判においてではなく、刑事訴訟の審理過程において債権の存在を肯定しなくてはならないのである。

(3) 高信雅人「判批」法学新報六九卷九号五八頁

刑事判決の場合にあくまでも財産の隠匿等本罪の構成要件に該当する行為をした時期に債権があつたかいなかを判断する

のであり、民事判決はその判決の弁論終結時における債権存否を問題とするのであって債権存否の時期が全く異なるし（その間に弁済その他の事由によって債権が消滅することも考えられる）、また判断の資料にも自ら異なるものがある。従って債権有無の判断について刑事判決と民事判決で違い違ってくることも十分考えられ、後刻民事判決で反対の結論が出たからといって、必ず刑事判決が重大なる事実誤認をおかしたものとは言い得ない。

(4) 藤木英雄「強制執行妨害罪の罪質について」菊井先生献呈論集「裁判ト法（下）」八八〇頁（有斐閣、初版、昭四二）

第二章 滞納処分免脱罪の罪質

第一章においては強制執行を免脱する罪の罪質をいかに考えるべきかについて考察してきたところであるが、これを参考としつつ、滞納処分免脱罪の位置づけ及び役割について検討する。

第一節 強制執行免脱罪と滞納処分免脱罪との関係

両罪の関係について、かつての通説は、刑法九六条の二にいう「強制執行」の中に、国税徴収法に基づく滞納処分たる差押えを含むとしていたが、¹⁾最高裁決定により消極に解するに至っていることは周知のことである。本節では、この結論を是認した上で強制執行免脱罪と滞納処分免脱罪との関係について検討することとする。

一 両罪の趣旨

昭和一六年の刑法の一部改正で加わった刑法九六条の二は、主として民事訴訟による強制執行の妨害を排除しようという趣旨で設けられたものであると説明されている。³⁾

一方、国税徴収法（昭和三四年四月二〇日法律第一四七号）一八七条は、納税者及びこれと一定の関係にある者が納税者に対する滞納処分の執行を免れる目的で納税者の財産の隠蔽、損壊その他その財産の価値を減少させる行為をした場合には、その行為者に対し一定の刑罰を科することとし、租税徴収の確保を侵害する危険を防止するため設けられたものである。⁴⁾とされている。いわゆる脱犯に対する罰則規定であり、⁵⁾国庫の利益を保護する必要から設けられた規定である。これは、旧国税徴収法（明治三〇年三月二六日法律第二二号）三二条の時代から変わるところがな

以上の両罪の立法趣旨を踏まえ、両罪の關係に關する考え方を概観することとする。

(1) 滞納処分は強制執行に含まれる(刑法先用主義)との考え方

旧国税徴収法(明治三〇年三月二六日法律第二一〇号)三二条第四項には、「前各項ノ場合ニ於テ刑法ニ罰條アルモノハ本條ヲ適用ス」があつた。このため、同条一項、二項、三項に該当する行為は他面刑法上の犯罪を構成する場合には、両者は觀念的競合の關係に立つものではなく、刑法の規定は国税徴収法の規定を排除し刑法の規定―例へば、封印破棄罪、窃盜罪、横領罪等―のみが適用されると解されてきた。⁽⁸⁾

その後、昭和一六年の刑法の一部改正により刑法九六条の二の規定が新設された。これを受けて、旧国税徴収法三二条一項、二項、三項の行為が他面において刑法九六条の二に該当する場合は旧国税徴収法三二条四項の規定により、刑法九六条の二のみを適用すべきであり、旧国税徴収法三二条一項、二項、三項を適用すべき余地がないとの考え方が主張されることとなつた。⁽⁹⁾

(2) 特別法と一般法の關係にあるとする考え方

最高裁決定⁽¹⁰⁾に係る事案においての国の主張は正に上述の考え方に基づくものであつた。これに対し被告弁護士は、上告趣意書において、刑法と旧国税徴収法とはいわゆる一般法と特別法との關係にあるとし、本件については旧国税徴収法三二条を適用すべきものであつて刑法九六条の二を適用処断すべきものではないと主張した。

これに対し最高裁は、次の理由により、刑法九六条の二にいう「強制執行」には、旧国税徴収法に基づく滞納処分たる差押えを含まないとした。

① 刑法九六条の二の規定は民事訴訟法により裁判所の判決によって勝訴の判決を得た債権者も債務者その他の者の仮装行為その他の不正手段によりその判決の執行を徒勞に帰せしめられる弊があったので、この弊を除き司法裁判の執行を完うし、裁判の効力を確保するため昭和一六年法律第六一号による刑法の一部改正の際に新たに制定せられたものであって、主として民事訴訟法による強制執行の妨害を排除せんとする趣旨に出たものであること。

② 国税滞納に基づく滞納処分たる差押を妨ぐる行為については、既に旧国税徴収法第三二条においてこれを処罰する規定を設けていて、右刑法改正に際し右滞納処分としての差押を妨害する行為を刑法において処罰する旨規定する必要はなかつたこと。

③ 旧国税徴収法に基づく滞納処分については、差押その他の執行手続に関し、同法に詳細に規定されていて、民事訴訟法の強制執行に関する規定を準用するものではないこと。

④ 法定刑も刑法九六条の二には罰金の選択刑が存する外懲役刑については両者相等しく何等軽重のないこと。

⑤ 旧国税徴収法三二条四項には「前各項ノ場合ニ於テ刑法ニ罰條アルモノハ本條ヲ適用セズ」と規定しているが右条項は明治三〇年の制定にかかり前示刑法の改正はもとより右刑法（明治四〇年法律第四五号）の制定前より存在するものであって同項に「刑法ニ罰條」というのは刑法九六条の二ごときを指すものではないから同条項があるがために右改正にかかる刑法九六条の二を以て国税の滞納処分にも適用あるものと解しなければならぬのではないこと。

最高裁は、以上の理由により、刑法九六条の二にいう「強制執行」とは、民事訴訟法による強制執行又は民事訴訟

法を準用する強制執行を指称するもので、旧国税徴収法に基づく滞納処分たる差押えはこれを含まないものと解すべきであるとした上、本件においては法令の適用の誤りはあるが、これを正しても法定刑に変化がないので上告棄却したのである。

もっとも、最高裁は、刑法九六条の二にいう「強制執行」には旧国税徴収法に基づく滞納処分たる差押えを含まないとしただけで、刑法九六条の二と旧国税徴収法三二条の關係について、上告趣意のように一般法と特別法の關係にあるのか、観念的競合の關係にあるのか等についてはっきり解決していない。

なお、旧国税徴収法は昭和二五年法律第九六号により全面的に改正され、従来の第四項のような規定は削除されている。

(3) 全く別のことを規定したものであるとする考え方

岩田調査官の解説によれば、旧国税徴収法と刑法の規定について、次の理由から、両法は全く別のことを規定した法条であつて、観念的競合も、法条競合もなすものではないと説明している。

イ 旧国税徴収法三二条の規定は、税の徴収を全うすることを目的としたもので、税の取立てさえできればよいので、税の徴収という国の作用そのものの保護を目的としたものではないようであること

ロ 刑法九六条の二の規定は、債権を保護する意味もあるが、規定の位置からすると、国家作用たる強制執行の機能を保護するものとされており、旧国税徴収法三二条の法益とは異なること

ハ 最高裁の決定において詳細に説明されているとおり両法の立法の沿革が異なること

二 私 見

昭和一六年の刑法の一部改正で加わった刑法第九六条ノ二の立法趣旨については、強制執行を免れるために、財産の隠匿、損壊又は仮装讓渡をしたり、仮装の債務の負担が行われては、民事の裁判がいかに正しくされても、債権者の正当な権利は、実質上保護されない結果となり、ひいては司法の威信にも関するから、以上の行為は従来から罰すべき必要性が一般に承認され、改正仮案第四六二条が取り上げていたところ、それを採用して立法したのが本条であるとされている。一方、滞納処分免脱罪は、いわゆるほ脱犯に対する罰則であり、租税徴収の確保を侵害する危険を防止するために設けられた規定であるとされている。このように、立法趣旨を対照してみると、両罪は、むしろ、別のことがらを規定していると考えるのがすなおではないかと思われる。

〔注〕

- (1) 小野清一郎「新訂刑法講義各論」二四頁（有斐閣、十版、昭二八）
- (2) 最決 昭二九・四・二八 刑集八卷四号 五九六頁
- (3) 大竹武七郎「改正刑法要義」四七頁（昭一六）
- (4) 吉国二郎編「国税徴収法精解」九九五頁（大蔵財務協会、十版、昭五六）
- (5) 租税に関する実質犯には、納税義務の確定を免れる犯罪（脱税犯）と既に確定した納税義務を免れる犯罪（ほ脱犯）がある（吉国編・前掲注(4) 九九五頁）。
- (6) 杉山宗六「国税徴収法精解」六二九頁（森山書店、初版、昭二八）
- (7) 旧国税徴収法（明治三〇年三月二六日法律第二一号）三二条
第一項 滞納者又は滞納者ノ財産ヲ専有スル者其ノ財産ヲ藏匿脱漏シ又ハ虚爲ノ契約ヲ爲シタルトキハ一月以上二年以下ノ「重禁錮」ニ處ス

第二項 差押物件ノ保管者其ノ保管ニ係ル物件ヲ藏匿脱漏費消若ハ故意ニ毀損シタルトキ亦同シ

第三項 情ヲ眼テ前二項ノ所爲ヲ幫助シ又ハ虚爲ノ契約ヲ承諾シタル者ハ各本刑ニ一等ヲ減ス

第四項 前各項ノ場合ニ於テ刑法ニ罰條アルモノハ本條ヲ適用セス

(8) 中川毅「國稅滯納處分妨害罪を論ず」法曹會雜誌一九卷一一号三六頁以下

(9) この考え方は、①刑法九六条の二は第五章「公務ノ執行ヲ妨害スル罪」に規定されており、九六条の「公務員」の中には滯納處分の執行機關たる徴収職員も含まれると解されること、②刑法九六条の二の「強制執行」の中には、民事訴訟法上の強制執行のみならず少なくとも競売法上の強制執行も含まれると考えられていたこと、③刑法九六条の二の原案ともいふべき改正刑法仮案四六二条は四六章「權利ノ行使ヲ妨害スル罪」に設けられている点を主たる理由としたものである。

(10) 最決 昭二八・四・二八 前掲注(2) 五九六頁

(11) 旧國稅徴収法(明治三〇年三月二六日法律第二二号、昭和二五年法律第六九号改正)三二条

第一項 納稅者滯納處分ノ執行ヲ受ケル前ニ於テ當該處分ノ執行ヲ免ルル目的ヲ以テ其ノ財産ヲ隱蔽シ、損壞シ、國ノ不利益ニ處分シ又ハ財産ノ負擔ヲ虚爲ニ増加スル行爲ヲ爲シテ當該處分ヲ受ケタル場合ハ之ヲ三年以下ノ懲役若ハ二十万円以下ノ罰金ニ處シ又ハ之ヲ併科ス當該處分ノ執行ヲ受ケタル後其ノ執行ヲ免ルル目的ヲ以テ此等ノ行爲ヲ爲シタル場合ニ付亦同ジ

第二項 納稅者ノ財産ヲ専有スル第三者納稅者ヲシテ滯納處分ノ執行ヲ免レシムル目的ヲ以テ前項ノ行爲ヲ爲シタル場合ハ當該處分ノ執行ノ前後ヲ區別シ前項ノ例ニ依ル

第三項 納稅者ニ対スル滯納處分ノ執行前情ヲ知リテ第一項ノ行爲ニ付納稅者又ハ其ノ財産ヲ専有スル第三者ノ相手方トナリタル者納稅者ニ付滯納處分ノ執行アリタルトキハ之ヲ二年以下ノ懲役若ハ十万円以下ノ罰金ニ處シ又ハ之ヲ併科ス滯納處分ノ執行アリタル後情ヲ知リテ前項ノ行爲ニ付納稅者又ハ其ノ財産ヲ専有スル第三者ノ相手方トナリタル者亦同ジ

第四項 法人ノ代表者又ハ法人若ハ人ノ代理人、使用人、其ノ他ノ従業者其法人又ハ人ノ業務又ハ財産ニ関シ前三項ノ違反行爲ヲ爲シタルトキハ其行爲者ヲ罰スルノ外其ノ法人又ハ人ニ対シ當該各項ノ罰金刑ヲ科ス

(12) 岩田誠「判解」最高裁判所刑事判例解説七七頁(昭二九)

第二節 滞納処分免脱罪の保護法益

既に検討したとおり、刑法九六条の二の罪については、国家法益に対する罪としてとらえるゆき方と、私人の権利行使を妨害する罪としてとらえるゆき方が考えられる。しかしながら、本罪の構成要件として行為の時期の制限（強制執行の切迫性）を認める必要があることを前提とするならば、本条の保護法益はやはり公務たる強制執行作用の保護と債権の保護の二つであり、債務名義の存否によりいづれかに重点を置く⁽¹⁾と考えるのが妥当であるということであった。

一方、滞納処分免脱罪についての岩田調査官の解説によれば、滞納処分免脱罪の処罰条件を設けた趣旨に言及しつつ、本罪は税の徴収を全うすることを目的としたもので、税の取立てさえできればよいので、税の徴収という国の作用そのものの保護を目的としたものではないようであると説明されている。

このように、従来の滞納処分免脱罪に対する説明では、規定の仕方を同じくする刑法九六条の二の罪のそれと一見して同様であるか否かが明らかではない。

そこで、本節では滞納処分免脱罪の保護法益について検討することとする。

一 強制執行（自力執行の禁止）と滞納処分（自力執行）との相違

滞納処分免脱罪の保護法益を考えるに当たって、刑法九六条の二の罪の保護法益に対する考え方を参考とし得るか否かが問題となる。そこで、まず、強制執行と滞納処分の相違について考察することとする。

(1) 執行の前提たる債権の認定という面から見ると、①強制執行においては、債権の認定（債務名義の付与）は司法

機関が行う。これに対し②滞納処分においては、租税債権の第一次的な認定は執行機関たる行政庁自らが行うといった相違点がある。

- (2) 租税負担の公平は、アダム・スミスの租税四原則以来税制の基本をなすものとして取り上げられてきた。⁽²⁾この税負担の公平は、単に課税面における公平負担にとどまらず、徴収面においても重視されなければならないのは当然である。今日、大部分の納税者が適正に納税している現状を考えれば、租税の滞納をそのまま放置しておくことは、公平の原則に反することとなるのである。

この意味で滞納処分制度は、国家の財政力を確保する上にやむを得ない必要性から設けられたものであるのだが、税負担の公平確保の上でも重要な役割を担っている。

これに対し、強制執行制度は、自力執行を禁止することによって私的紛争の発生を防止し、国家秩序の維持を図ることを目的としている。

- (3) 私債権については、権利者の自力救済が禁止される反面、債務不履行の場合には、債権者は債務者を裁判所に訴え、その判決に基づいて国家の権力によって債権の強制的に実現できることが保障されている。国家は自力救済を禁止することによって私的紛争の発生を防止し、国家秩序の維持を図っている。

一方、国家自らがその需要をまかなうために徴収する租税については

- ① 租税が国家の一般的需要をまかなうために法律に基づいて一律に成立するものであり、選択的に成立させることができない私債権とは根本的に異なること

- ② 租税の徴収は大量性、反復性を有し、あまりに煩雑な手続を要求することがはなはだしく困難であること

などを考慮して、国家の財政力を確保する上にやむを得ない必要性から、租税徴収に対しては例外を認めて、自力執行権を付与するとともに、一般的優先権を認め、私債権とは異なる特殊な制度がとられている⁽⁴⁾。

(4) 要すれば、債権を強制実現する方法は、債権の性質により

イ 私債権については、自力執行を禁止し、私法秩序の中での解決を原則とした上、その担保ないし前提として国家機関による強制執行制度が存在する仕組みとなっている。

ロ これに対し租税徴収法については、国家の財政力を確保する上にやむを得ない必要性から、一般的優先権とともに自力執行の制度すなわち租税滞納処分制度を認めている。

というような異なった制度となっている。

二 滞納処分免脱罪の立法趣旨

滞納処分免脱罪は、納税者及びこれと一定の関係にある者が納税者に対する滞納処分の執行を免れる目的で納税者の財産の隠蔽、損壊その他その財産の価値を減少させる行為をした場合には、その行為者に対し一定の刑罰を科することとし、租税徴収の確保を侵害する危険を防止するため設けられたものであるとされている⁽⁵⁾。いわゆる脱犯⁽⁶⁾に対する罰則規定であり、国庫の利益を保護する必要から設けられた規定であるという。これは現行国税徴収法にも継承されている⁽⁷⁾。

このように本罪は、租税徴収の最終的な手段である滞納処分が適正に行われることを担保し、租税徴収の確保を侵害する具体的な危険を防止する目的で設けられたことは疑いがない。

そうだからといって、本罪が、滞納処分制度のもう一方の役割である税負担の公平確保機能をも保護する目的を持

つことを否定することはできない。なんとすればこれは税制に対する基本的要請事項であり、この基本的要請事項が真に機能するためには、罰則をもって担保するものでなければならぬ。したがって、本罪の趣旨を考へるに当たっては、公平確保機能が内在されていると考へるべきであらう。

三 処罰条件の改正の経緯

岩田調査官は、滞納処分免脱罪の処罰条件を設けた趣旨に言及しつつ、本罪は税の徴収を全うすることを目的としたもので、税の取立てさえできればよいので、税の徴収という国の作用そのものの保護を目的としたものではないようであると説明されているので、処罰条件の改正の経緯を概観する。

- (1) 旧国税徴収法（明治三〇年三月二十六日法律第二一号）三二条では、納税者（「第一項滞納者又ハ滞納者ノ財産ヲ専有スル者」、「第二項差押物件ノ保管者」及び「第三項ノ情ヲ知テ前二項ノ所爲ヲ幫助シ又ハ虚偽ノ契約ヲ承諾シタル者」の意味）がその財産を藏匿脱漏して滞納者（納期限を徒過して納税義務を懈怠した納税義務者の意味）となったときに処罰条件が満たされることとなっていたのである。同条所定の行為がなされた事実と滞納となった事実をもって直ちに本罪が成立すると考へられていたのであり、行為の時期については特に問わないものとされていた。⁽⁸⁾⁽⁹⁾⁽¹⁰⁾

- (2) その後、昭和二五年法律第六九号改正⁽¹¹⁾により、単に滞納者となっただけでは条件が具備せず、更に滞納処分を受けるに至ることが必要とされた。つまり、

① 滞納処分執行前における本条所定の行為の場合

滞納処分の執行を免脱する目的をもって本条所定の行為をした場合は、その行為の当時滞納者であった必要は

ないが、滞納処分が執行されたことを条件として犯罪が成立することとされた。なお、本条所定の行為は構成要件である。

② 滞納処分執行後における本条所定の行為の場合

本条所定の行為を実行することが犯罪の構成要件であり直ちに犯罪が成立する。

というように改正されたのである。

この改正については、「處罰条件としては、従来は納税者がその財産を藏匿脱漏して滞納者となったときに處罰条件が満たされることとなっていたのであるが、今後は、單に滞納者となっただけでは條件が具備せず、更に滞納処分を受けるに至ることが必要とされた。滞納処分を受けるとは差押を受けるに至ったときをさすのであるが、徴収法第一二條（滞納処分の執行停止の規定。長坂注。）の規定の適用を受け所謂滞納処分の執行を中止される場合でも、當該処分のため滞納者の許に臨めば足りるのである。従來の處罰條件は餘りにも苛酷であり過ぎたと考へての改正である。」と説明されている。また、この改正は、本罪の構成要件を明確化し罰則規定の濫用の危険性を防止する配慮からされたとも説明されている。¹²⁾¹³⁾

(3) 現行国税徴収法（昭和三四年四月二〇日法律第一四七号）の制定に際し、滞納処分の執行を受けることという処罰条件を廢止することとしたのであるが、その理由として¹⁴⁾は、次のように説明されている。

イ 滞納処分の執行を受けることという処罰条件を根拠として、この規定は、税の徴収そのものを全うすることを目的とし、税の徴収という国の作用そのものの保護を目的としたものではないと解釈した場合、所定の不正行為を行つても、税を完納することにより処罰されないこととなる。反面、処罰されるのは、滞納処分を受けた上、

それによつてもなお国税の徴収が不能であるという結果の発生が必要であるということになる。

このように、本罪の保護法益を国税債権そのものに限定した場合、滞納処分^イの執行を受けることという処罰条件は結局、滞納処分^イの執行を受けそれによつてもなお国税の徴収が不能であるという処罰条件であるのと変わらないこととなる。

しかしながら、旧国税徴収法（明治三〇年三月二六日法律第二一号、昭和二五年法律第六九号改正）三二条の解釈としても、このように解するのは困難であり、むしろ本条は、究極的には国税債権そのものを保護することを目的とするが、その前提として国税の徴収という国家の権力作用そのものを保護法益としているものと解すべきであること。

ロ 実際の運用に当たつても、滞納処分を受けたことを処罰条件としているので、納税者等がその不正行為によつて差押の対象となる財産をすべて処分してしまい、その結果滞納処分の対象となるべき財産が存在しないことが明白となつている場合でも、なお滞納処分に着手しなければ処罰できないという不合理があること。

この改正の結果、所定の不正行為が行われたことにより、（行為の時期については滞納処分^イの切迫性との関係で問題となるであろうが、これはともかくとして）本罪が成立することとなった。

四 保護法益

(1) 先に処罰条件が設けられた経緯を概観してきたところである。その中で、これに関連する岩田調査官の意見にも触れてきた。この意見は、明示的ではないが、処罰条件があったことを一つの論拠に、本条は国税債権そのものを保護法益とする考え方のようにも見える。[↑]

しかしながら、この処罰条件は

① 昭和二五年法律第六九号改正前の旧国税徴収法（明治三〇年三月二六日法律第二一号）三二条の解釈として、同条所定の行為がなされた事実と滞納となった事実をもって直ちに本罪が成立し、行為の時期については特に問わないものとされていたこと

② この結果、本条の構成要件は非常に緩やかなものとなったため、滞納者に対し酷であるとともに濫用のおそれもあったこと

を踏まえ、構成要件を明確化するために設けられたものであって、本条の趣旨を変更するためのものではないことは既に明らかになった。

処罰条件を論拠として本条の法益を限定した場合、滞納処分を執行しても租税の徴収ができないという結果の発生が必要となり、既に述べた弊害が発生するほか、本条と類似の機能を営む刑法九六条の二が結果の発生まで要求していないことと対比しても妥当とは思われない。

したがって、本条の保護法益を考える上で処罰条件を加味することは妥当ではないということとなる。

(2) 既に検討したところから

① 本条は、租税徴収の最終的な手段である滞納処分が適正に行われることを担保し、租税徴収の確保を侵害する具体的な危険を防止するとともに、負担の公平を確保する目的で設けられたものであること

② 国税債権は法律の規定に従って発生するものであり、かつ、一般的に租税債権が確定しなければ滞納処分の執行はできないこと

が明らかとなった。

以上のことから少なくとも、通常、租税債権が確定していなければ滞納処分の執行はできず、滞納処分の機能を保護するということはとりもなおさず租税債権を保護することであるといえる。

すなわち、本罪は、直接的には滞納処分の機能を保護しているが、滞納処分は租税債権確保の手段である上、租税債権がなければ滞納処分を受けることはないのであるから、究極的には租税債権自体を保護していると解すべきこととなる。

(3) 国税徴収法一八七条一項は「納税者が滞納処分の執行を免かれる目的でその財産を隠蔽し、損壊し、国の不利益に処分し、又はその財産に係る負担を偽って増加する行為をしたときは、……」と規定しており、本条はいわゆる目的犯¹⁶⁾の規定である。

本条の罪は、納税者が滞納処分の執行を免かれる目的で、本条所定の行為が行われた（行為の時期については滞納処分の切迫性との関係で問題となるであろうが、これはともかくとして）ことにより成立するのであって、実害の発生（徴収不能）まで要求していない。

滞納処分の執行を免かれる目的で本条所定の行為が行われた結果、差し押さえるべき財産がない場合であっても、その行為が詐害行為にも該当する場合には、民事上の是正手段である詐害行為取消権などの行使により、最終的に完納されることもある。このように詐害行為取消権の行使の結果完納となった場合でも、本罪は実害の発生まで要求してないのであるから、成立すると考えるべきであるが、租税債権のみを保護法益としたとき説明に窮するのではないかと思われる。むしろ滞納処分の機能自体を保護法益とした方が妥当である。

(4) 滞納処分は、租税債権の成立・確定、納期限の経過、督促の段階を経ても完納されない場合に行われることとなるのが原則的な手続の進行であり、財産差押えに始まり財産の換価、換価代金の配当に終わる一連の手続をいうのである。租税債権は金銭債権であるから強制実現を図るためには、納税者の財産の換価が必要となり、その前提として財産の保全が要請される。その意味で、差押えが滞納処分手続の第一段階とされているのである。

一連の手続の例外として、納税者に特別な事情が生じ、納期限まで待っていては、納税者の国税を徴収することができなくなるおそれがある場合のために、国税債権確保のため特別の措置が定められている。⁽¹⁷⁾ この措置に基づく差押えもまた滞納処分の一環である。

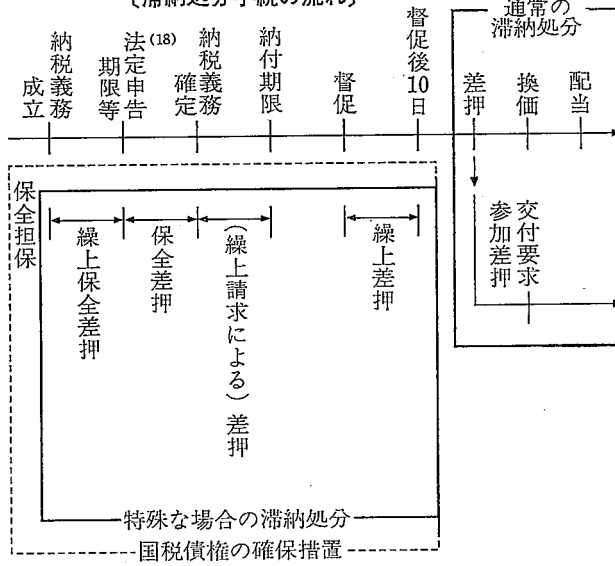
納税義務が成立（抽象的納税義務）した後納税義務が具体的に確定するまでの間においても、滞納処分が可能である場合もあるので、本条所定の行為が行われた場合やはり本罪は成立することとなるであろう。

この場面においては

- ① 通常滞納処分は行われないこと
- ② この処分は国税債権の保全のためのものであること
- ③ 具体的納税義務が確定するまで換価以降の処分はできない上、確定した税額より差押金額の方が多い場合は損害賠償の責を負うことがあること

からすると、本条の罪の保護法益は、租税債権そのものであると考えた方が妥当であると思われる。

〔滞納処分手続の流れ〕



五 申告納税制度の導入に伴う本条の罪の保護法益に対する考え方への影響

第二次大戦後、従来の賦課課税方式の代わりに、申告納税方式が広く採用されることとなった。その結果、国税については、賦課課税方式は例外的に用いられているに過ぎない現状となっている。¹⁹⁾

このように、現在は申告納税方式が広く採用されることとされたが、これに伴い、本条の罪の保護法益に対する考え方も変化があったと考えるべきかについて検討する。

(1) 申告納税方式と賦課課税方式の相違²⁰⁾

課税要件はすべて法律で定められており、抽象的には、課税要件の充足によって、租税債権債務が成立するのであるが、具体的な租税債権債務は、原則として、その確定手続によって生ずる。この税額の確定方式として、申告納税方式と賦課課税方式の別がある（国税通則法一六条）。

この確定方式の相違点は次のとおりである。

イ 申告納税方式

納税者の申告によって租税債権債務が確定する。もっともこれは、納税者の申告が正しいものであることを前提条件としているのであって、行政庁が申告が正しくないと判断すれば更正処分をすることがあり、申告がないときは決定処分をすることになる。

ロ 賦課課税方式

行政庁の賦課処分によって租税債権債務が確定する。

(2) 国税通則法一六条にいう申告納税方式による確定の意義

納付すべき税額が原則として納税者の「申告」により確定するという意味は、納税者が自主的に課税標準、税額等を計算し、その計算したところに基づいてこれら納税申告書に記載して、税務署長又は税関長に提出すると、その申告書に記載された税額が確定することとなることをいうとされている。⁽²¹⁾ この点賦課課税方式とは異なっている。⁽²²⁾

納付すべき税額の確定という場合の「確定」については、専ら税務調査との関係において論議されたのであるが、次のような見解がある。

イ 判決の確定力などという場合の確定とは性格を異にし、いったん確定した税額が、その前提となる抽象的、客観的な納税義務の内容と相違するという理由で、国税の徴収権の時効期間内は、更に二回、三回と重量的に変更確定されるものであるとするもの。⁽²³⁾

ロ 国税通則法一六条一項一号の後段を論拠として、更正のないことを条件とする一応の確定に過ぎないとするもの。⁽²⁴⁾

ハ 申告納税制度の下では、主権者である納税者は本来、納税義務確定権を有するとして、納税義務確定権の行使は納税者の権利行使と論じ、そのため、税務調査を確定権の侵害とするもの。⁽²⁵⁾

このように、見解は分かれていても、この確定方式においては、税務署長の処分はあくまでも第二次的、補助的な地位にあるという点では、一致しているように思う。その相違は、「確定」という効力をどのように把握するかというところから来ている。

実際の申告納税の場面を想定すると、納税者から申告書が提出され納付すべき税額が確定した場合、税務署長の立場からはこれを無視することはできないことはもちろん、納税者の立場からすれば納付しなければ滞納処分の執行を

受けるということとなる。この意味で、申告により確定された納付すべき税額は、税務署長及び納税者を拘束することとなると思われる。このように確定したものであっても、国税通則法一六条に規定する理由があれば取消変更できるのであるから、当事者を拘束するとしてもその拘束力は判決の確定力とは異なると思われる。

申告納税方式による「確定」の本質についての松澤教授の学説⁽²⁶⁾によれば、「行政法上一応適法の推定が働く公定力を示すにとどまるものであり、不可変更力を認めるものではない」とされる。このように理解する結果、申告がされた場合には「申告額につき一応適法性の推定が働き、税務署長もこれを尊重して拘束されるという効果を生じ、また、納税者においても、税額を納付しなければ右申告の確定効（公定力）によって滞納処分を受ける」こととなる。しかし、この確定は公定力を示すものであるから、「それは『手続面』のみでみれば、納税額の確定がなければ滞納処分ができないという租税徴収上の便宜からの意味に過ぎないと解することができよう」ということとなる。

松澤教授の学説が妥当であるように思う。

(3) 保護法益との関係

イ 賦課課税方式の場合には、租税債権債務の確定は税務署長の処分によりなされる。この税務署長の処分は、税法の規定により客観的存在として抽象的に定まっている課税標準及び税額を確認することを主たる内容とする行政処分であるとされている⁽²⁷⁾。そうして、これが履行されない場合、滞納処分が執行されることとなる。この場合の滞納処分は、税務署長の処分により確定された、正当税額に対する履行確保手段であるといえる。

賦課課税方式によった場合、本条の罪の保護法益は、二面的ではあるが、税務署長の処分により確定（正当税額）するのであるから、国税の徴収という国家の権力作用そのものを保護することは、結局、租税債権の満足を

保護するということと同義であることとなる。

ロ 申告納税方式の場合には、租税債権債務の確定は納税者の申告によってなされるが、この確定は、一応適法性の推定の働く公定力を示すものであって、滞納処分の便宜のための要件であると考えられる。この場合の滞納処分は、納税者が正当税額と異なるように恣意的に申告確定させた租税債権の履行を確保するためのものではなく、本来の租税債権（正当税額）の履行を確保するための手段であると考えべきである。

申告納税方式によつた場合、本条の罪の保護法益は、国税の徴収という国家の権力作用のそのものを保護するという面もあるが、むしろ本来の租税債権（正当税額）の満足という面を重視すべきであると考えられる。

ハ このように、租税債権債務の確定方式の相違により、本条の罪の保護法益に差異が見られる。もっとも、申告納税方式によつた場合であっても最終的には税務署長の処分により正当税額で確定されるから、それ以後は、賦課課税方式と何ら差異はないと思われる。

六 結論（私見）

以上要するに、本条の罪の保護法益は、究極的には租税債権であるが、通常の場合には、その前提としての滞納処分の機能をも保護していると考えるべきであり、刑法九六条の二のそれと同様、二面的である。

この二つの保護法益は、納税義務の確定の先後により、次のように考えることができると思われる。

(1) 抽象的納税義務成立後具体的納税義務確定前までの間の免脱行為に対しては、国税債権の満足をそのものを保護するという面が重視される。

(2) 具体的納税義務確定後の免脱行為に対しては、究極的には国税債権の満足を保護しているのであるが、その前提

としての国税の徴収という国家の権力作用そのものを保護するという面が重視される。

〔注〕

(1) 岩田誠「判解」最高裁判所刑事判例解説七七頁(昭二九)

国税徴収法は国の税徴収を直接の目的とするもので何も国民の道義維持等を直接の目的とするものではない。国の税徴収も国家の作用であり、公務であることは勿論であるが、この国務も税務官吏がこれを執行するに当たりこれに対し暴行又は脅迫を加えた場合には刑法九五条の公務執行妨害が成立することは、他の国家の作用たる公務の執行を妨害した場合と異なることはなく、刑法は公務員の行い国家の作用一般の保護については、刑法九五条の規定だけで足りるとしているものと思われる。国税徴収法第三二条の規定はむしろ税の徴収を全うすることを目的としたもので、税の取立さえできればよいので、税の徴収という国の作用そのものの保護を目的としたものではないようである。しかるに刑法第九六条の二の規定は改正刑法仮案では「権利ノ行使ヲ妨害スル罪」の章下におかれ一面私法上の債権を保護する意味もあるが、現行刑法では、「公務ノ執行ヲ妨害スル罪」の章下に規定されていて、一つの国家の作用を保護するものとされておられ、国税徴収法(昭和二五年法律第六九号改正前。長坂注)第三二条とはその法益を異にしている。……かくの如く改正後(昭和二五年法律第六九号改正。長坂注)の国税徴収法第三二条が、「滞納処分を執行を受けた」ことを処罰条件としたのも、国税徴収法が国の税の徴収自体即ち税の取立を直接の目的としたもので、何も国民の道義維持等を目的とするものではなく、税の徴収という国の作用そのものの保護を直接の目的としたものでもなく、税が現実に取り立てられればよいからであろう。故に、税が滞納され、何らかこれを免れるため不正行為が行われていたとしても、国がその税の取立のため滞納処分としての差押を実施しないときは不正行為者を処罰することはできないのである。納税者が税を滞納したとしても国は必ず滞納処分を執行しなければならぬものではなく、徴収を猶予し、又は分割納付を許すこともできるのである。即ち税の取立さえできれば強いて人を罪する必要はないとするのが国税徴収法の立場であろう。とする。

(2) 田中二郎「租税法」三七頁(有斐閣、新版、昭五六)

(3) 浅田久治郎「租税徴収の理論と実務」二頁以下(金融財政事情研究会、初版、昭四五)

- (4) 吉国二郎編「国税徴収法精解」三〇頁以下に詳しい(大蔵財務協式、十版、昭五六)
- (5) 吉国編・前掲注(4) 九九五頁
・ 杉山宗六「国税徴収法精解」六二九頁(森山書店、初版、昭二八)
- (6) 租税に関する実質犯には、納税義務の確定を免れる犯罪(脱税犯)と既に確定した納税義務を免れる犯罪(ほ脱犯)がある。
- (7) 吉国編・前掲注(4) 九九五頁
- (8) 岩田・前掲注(1) 七七頁
- (9) 旧国税徴収法(明治三〇年三月二六日法律第二二号)三二条
第一項 滯納者又ハ滯納者ノ財産ヲ専有スル者其ノ財産ヲ藏匿脱漏シ又ハ虚偽ノ契約ヲ爲シタルトキハ一年以上二年以下ノ「重禁錮」ニ処ス
第二項 差押物件ノ保管者其ノ保管ニ係ル物件ヲ藏匿脱漏費消若ハ故意ニ毀損シタルトキハ亦同シ
第三項 情ヲ知テ前二項ノ所爲ヲ幫助シ又ハ虚偽ノ契約ヲ承諾シタル者ハ各本刑ニ一等ヲ減ス
第四項 前各項ノ場合ニ於テ刑法ニ罰條アルモノハ本条ヲ適用セス
- (10) 中川毅「国税滯納處分妨害罪を論ず」法曹会雜誌第一九卷第一〇号五頁
- (11) 旧国税徴収法(明治三〇年三月二六日法律第二二号、昭和二五年法律第六九号改正)三二条
第一項 納税者滯納處分ノ執行ヲ受クル前ニ於テ當該處分ノ執行ヲ免ルル目的ヲ以テ其ノ財産ヲ隠蔽シ、損壞シ、國ノ不利益ニ處分シ又ハ財産ノ負擔ヲ虚偽ニ増加スル行爲ヲ爲シテ當該處分ヲ受ケタル場合ハ之ヲ三年以下ノ懲役若ハ二十万円以下ノ罰金ニ處シ又ハ之ヲ併科ス當該處分ノ執行ヲ受ケタル後其ノ執行ヲ免ルル目的ヲ以テ此等ノ行爲ヲ爲シタル場合ニ付亦同シ
第二項 納税者ノ財産ヲ専有スル第三者納税者ヲシテ滯納處分ノ執行ヲ免レシムル目的ト以テ前項ノ行爲ヲ爲シタル場合ハ當該處分ノ執行ノ前後ヲ區別シ前項ノ例ニ依ル
第三項 納税者ニ対スル滯納處分ノ執行前情ヲ知リテ第一項ノ行爲ニ付納税者又ハ其ノ財産ヲ専有スル第三者ノ相手方トナリタル者納税者ニ付滯納處分ノ執行アリタルトキハ之ヲ二年以下ノ懲役若ハ十万円以下ノ罰金ニ處シ又ハ之ヲ併科ス

滞納處分ノ執行アリタル後情ヲ知リテ前項ノ行爲ニ付納税者又ハ其ノ財産ヲ専有スル第三者ノ相手方トナリタル者亦同ジ
第四項 法人ノ代表者又ハ法人若ハ人ノ代理人、使用人、其ノ他ノ従業者其法人又ハ人ノ業務又ハ財産ニ関シ前項ノ
違反行爲ヲ爲シタルトキハ其行爲者ヲ罰スルノ外其ノ法人又ハ人ニ對シ當該各項ノ罰金刑ヲ科ス

(12) 志場喜徳郎「国税徴収法の改正について」月刊税経通信臨時増刊号三月号二〇三頁(昭二五)

現行法では、滞納者又は滞納者の財産を専有する者が、その財産を藏匿脱漏し又は虚偽の契約をしたとき又は差押物件の保管者とその保管に係る物件を藏匿脱漏費消し或いは故意に毀損したときは、二年以下の懲役に處せられ、又情を知つてこれらの行爲を幫助し又は虚偽の契約を承諾した者は各本刑に一等を減じて處罰されることとされているのであるが、今回これらの規定の仕方を多少詳細に書く外處罰條件を若干緩和するとともに、刑に若干の變更を加え、更に所謂兩罰規定を設けた。即ち、處罰條件としては、従來は納税者がその財産を藏匿脱漏して滞納者となつたときに處罰條件が満たされることとなつていたのであるが、單に滞納者となつただけでは條件が具備せず、更に滞納者處分を受けるに至ることが必要とされた。滞納處分を受けるとは差押を受けるに至つたときをさすのであるが、徴収法第一二條の規定の適用を受け所謂滞納處分の執行を中止される場合でも、當該處分のため滞納者の許に臨めば足りるのである。従來の處罰條件は餘りにも苛酷であり過ぎたと考へての改正である。

(13) 白井滋夫「新国税徴収法の罰則解説」警察研究三〇巻七号五三頁以下

(14) 吉國編・前掲注(4) 九九六頁以下、白井・前掲注(3) 五五頁以下に詳しい

(15) 大竹武七郎「改正刑法要議」五一頁(昭一六)

・ 福田平ほか「刑法(5)各論Ⅲ」二〇二頁(有斐閣、昭五二)

・ 齊藤金作「刑法各論」四二頁(有斐閣、全訂版、昭五〇)

・ 大塚仁「刑法概説(各論)」四七二頁(有斐閣、昭四九)

(16) 我妻栄ほか「新法律学辞典」一一七五頁(有斐閣、新版、昭四七)

刑法上、犯罪の成立に、故意のほか目的を必要とする犯罪、たとえば、内乱罪、偽造罪、背任罪等、目的犯における目的、たとえば内乱罪の「朝憲紊乱の目的」、偽造罪の「行使の目的」などは、いわゆる主觀的違法要素といわれるものである。

- (17) 国税債権確保措置の主なものとしては、①繰上請求(国税通則法三八条)、②保全差押え(国税徴収法一五九条)、③繰上保全差押え(国税通則法三八条)、④保全担保(国税徴収法一五八条)、⑤繰上差押え(国税徴収法四七条)などがある。
- (18) 法定申告期限又は課税標準申告書の提出期限
- (19) 金子宏「租税法」三五〇頁(弘文堂、補正版、昭五六)
- (20) 田中・前掲注(2) 六一頁
- (21) 志場喜徳郎編「国税通則法精解」二二一頁(大蔵財務協会、四版、昭五五)
- (22) 賦課課税方式でも納税者の申告(課税標準申告)が要求されているが、申告納税方式による「申告」と異なり、申告という行為がそれ自体によっては納付すべき税額は確定せず、賦課処分をまけて初めて納付すべき税額が確定することとされている。
- (23) 志場編・前掲注(4) 二〇四頁
- (24) 松沢智編「租税争訟法(裁判実務体系二〇)」八八頁(青林書院、昭六二)
- (25) 北野弘久「税法解釈の個別的研究Ⅰ」二七三頁(学陽書房、昭五四)
- ・ 北野弘久「納税者の権利」三九頁(岩波書店、昭五六)
- (25) 松澤智「申告納税における確定の法理」波多野弘先生還暦祝賀記念論文集一〇七頁
- (27) 田中・前掲注(2) 二〇一頁

第三節 滞納処分免脱犯の行為の時期

国税徴収法一八七条には、行為の時期の制限も、処罰条件も、構成要件として記述されていないのであるから、文上から解釈するときは、処罰条件はもろんのこと行為の時期のいかんも要求していないこととなる。しかしそれでは、本条と類似の機能を営む刑法九六条の二が記述されていない構成要件要素として「強制執行の切迫性」が必要

であると解されていることと対比して、ゆるかや過ぎる構成要件となり妥当とは思われない。

そこで、本節においては、刑法九六条の二と同様、記述されない構成要件要素としての「滞納処分⁽¹⁾の切迫性」が必要であるか否かについて検討することとする。

一 昭和二五年改正前の解釈・判例の態度

旧国税徴収法（明治三〇年三月二六日法律第二一号）三二条⁽¹⁾の所定の行為の時期について、学説・判例を概観すれば、

(1) 学説においては、該当行為の時期は、滞納処分⁽¹⁾の執行の前後によって犯罪の正否に影響はない。このように行為の時期については特に制限はないが、その行為が処罰されるためには滞納⁽²⁾といった条件の下になければならない。つまり滞納の事実⁽²⁾は該当行為の処罰条件であらねばならない⁽²⁾としている。解釈により滞納となった事実を処罰条件とすることにより本条の濫用を防止しつつ、本条所定の行為が行われた事実と滞納となった事実をもって本罪が直ちに成立するものとしていたのである。行為の時期は問わないというのである。

(2) 判例には次のようなものがある。

イ 国税徴収法第三二条第一項は、納税者がその財産を蔵匿脱漏し又は虚偽の契約を締結し、それによって国庫に損害を加え又は加えようとする者を処罰する規定であるから、滞納者となった後の行為のみを罰する趣旨のものではない⁽³⁾としているもの。

ロ 保証人として国税の代納義務者である者が、徴収の告知を受ける前に国税徴収法第三二条第一項に規定する行為をなせば、滞納者となりたる以上、同条の適用を受けるものである⁽⁴⁾としているもの。

ハ 国税徴収法第三二条第一項の規定は、藏匿脱漏等の行為が納期前にあるときでも、滞納者となったときに本罪は成立するとしているもの。⁽⁵⁾

ニ 国税徴収法第三二条の罪は、藏匿脱漏等の行為が、滞納者となった後であると否とにより犯罪の成否に影響がないが、国税徴収法第三二条の罪が成立するためには、同法第九条により督促を受け指定の期間を徒過し滞納者となった事実があることを要するとしているもの。⁽⁶⁾

ホ 国税徴収法第三二条第一項の犯罪の成立には、国税徴収を免れる目的で財産を藏匿脱漏した事実と国税滞納の事実とあれば足り、財産の藏匿脱漏が滞納後となると否とを問わないとしているもの。⁽⁷⁾

ヘ 国税徴収法第三二条第一項の犯罪は、国税の徴収を免れる目的で、犯罪行為を実行した場合に成立し、その行為が滞納者となった前であると後であると問わず、納税義務者が滞納者となることを処罰条件とするものであるとしているもの。⁽⁸⁾

ト 国税徴収法第三二条第一項の罪は、行為者が滞納者となるのが処罰条件であるので、同条所定の行為が滞納者となった後である必要はないとしているもの。⁽⁹⁾

チ 納税義務者が国税の徴収を免れることを認識しながら、その財産を藏匿脱漏又は虚偽の契約をなせば、その行為が滞納者となる前の行為であっても、滞納者となった場合に国税徴収法第三二条第一項の犯罪が成立するとしているもの。⁽¹⁰⁾

これらは、少なくとも、国税徴収法第三二条の藏匿脱漏等の行為が国税滞納の事実の前にされたか、後にされたかは本罪の成否には関係がないこと及び、解釈により処罰条件を設ける（滞納者となるという事実をもって処罰条

件とする)ことは、共通している。

(3) 結局、学説・判例ともに、納税義務者が本条所定の行為を行った場合には、その行為が、滞納者となる前である
と後であることを問うことなく、当該納税義務者が滞納者となったことを処罰条件として犯罪が成立するという、文
理上いささか疑問の余地のある解釈をしていたのである。⁽¹¹⁾

二 昭和三四年改正前の解釈

昭和二五年法律第六九号改正⁽¹²⁾により、滞納処分を受けるに至ることが処罰条件とされた。この改正により、従来ど
おり本条所定の行為の時期は特に問わないが、処罰されるためには滞納処分の執行を受けることが必要となり、本罪
の構成要件が明確化された。

もっとも、この改正は従来の学説・判例の解釈を踏襲し、要件を明確化するとともに罰則規定の濫用の危険性を防
止する配慮からされたものである⁽¹³⁾。これについて特に争いはない。

つまり、行為の時期は、処分の対象となる租税債務の納期限の到来(具体的納税義務の確定)の前後には関係な
い。処罰されるか否かは専ら滞納処分を受けたか否かにかかっていることとなる。

三 昭和三四年の改正の趣旨

従来、本条は、既に確定した納税義務を免れるほ脱犯に対する刑罰を定めたものと解されており、その保護法益に
ついては論議されることがなかった。

ところが、本来本罪の構成要件を明確化するとともに罰則規定の濫用の危険性を防止する配慮から設けられた処罰
条件を一つの根拠として、本条の国税債権そのものを保護法益とする考え方が提起されることとなったことは既に述

べたところである。

本条の保護法益は、国税債権そのものに限定するのではなく、滞納処分機能と国税債権自体の両方であり二面的であると考えるべきであるのに、処罰条件の存在により誤解を生んでいること、また、処罰条件があるために実務上不合理な問題が起ることは既に検討したとおりである。

このため、現行国税徴収法（昭和三四年四月二〇日法律第一四七号）の制定に際し、滞納処分の執行を受けることという処罰条件を廃止することとしたのである。

四 記述されない構成要件要素としての滞納処分の切迫性

国税徴収法一八七条を文理上のみ解釈するときは、処罰条件はもちろんのこと行為の時期のいかんにも要求していないこととなる。

しかしながら、①詐欺破産罪は破産宣告の確定を処罰条件としていこと、②詐欺更生罪は会社についての更生手続開始決定の確定を処罰条件としていこと、③刑法九六条の二については、判例が「その目的たるや、単に犯人の主観的認識若しくは意図だけでは足らず、客観的に、その目的実現の可能性の存することが必要であって、同条の罪の成立するためには現実には強行に強制執行を受けるおそれのある客観的な状態の下において、強制執行を免れる目的をもって同条所定の行為を為すことを要する」とし、強制執行の切迫性が必要であるとしていこと、などに比較して、構成要件が不明確で濫用のおそれもある。

また、現行国税徴収法の制定に際し処罰条件を廃止したが、その経緯・趣旨からすると、処罰条件を設けた趣旨まで放棄したとは考えられない。

したがって、現行法においても、依然として構成要件を明確化するとともに罰則規定の濫用の危険性を防止する配慮は必要であり、解釈によって補うよりほかはないこととなる。

五 納税義務の確定を滞納処分⁽¹⁵⁾の切迫性の判断基準とすることの妥当性

(1) そこで、本条所定の行為の時期は、当該滞納処分の対象となる租税債務の納期の前後を問わないが、納税義務の確定後であることを必要とする⁽¹⁵⁾という解釈がされてきたのであり、昭五九・三・二八の東京高裁判決⁽¹⁶⁾もこの態度を踏襲し、今のところこれについて特に異論は提起されていない。

その理由とするところは要するに、課税要件が完成すれば納税義務は成立するわけであるが、その段階ではいわば抽象的納税義務であるのとどまり、確定をまっしてはじめて具体的納税義務としてその履行を強制し得ることとなるからである。つまり、具体的納税義務の確定後において本条所定の行為を行った場合、滞納処分を受けるおそれのある客観的状态の下での行為であることになり、犯罪が成立するのである。またこのように解さなければ刑法九六条の二の解釈と対比しても整合性が保てないのである。

(2) 強制執行の切迫性について既に検討したところによれば、次のとおりである。

① 債務名義が存在や債権者の申立てがあればいつでも強制執行が行われる態勢となっている状況下で、刑法九六条の二所定の行為が行われた場合には、強制執行免脱罪が成立する。強制執行の切迫性の判断基準は債務名義の存否である。

② いまだ債務名義が存在しない時点で、刑法九六条の二所定の行為が行われた場合には、債権の存在の肯定及び債務の弁済には直ちに応じられない事情の存在をもって強制執行免脱罪が成立する。強制執行の切迫性の判断基

準は、債権の存在の肯定及び債務の弁済には直ちに応じられない事情の存在である。

一方、滞納処分の切迫性については、前示高裁判決にもあるとおり、一般には、事実上滞納処分の執行が可能となる具体的納税義務の確定（後）を基準とすべきであると考えられている。

このことは、具体的納税義務の確定は、滞納処分の要件とされているので、一般論としては認められる。

しかしながら、既に検討したように、具体的納税義務確定前であっても、①納税義務（抽象的納税義務）が成立した後であれば、滞納処分の第一段階である保全措置としての線上保全差押え・保全差押えができる場合もあること、②線上保全差押の要件中には「……又は納税者が国税の滞納処分の執行を免れ、若しくは免れようとしたと認められるとき」（国税通則法三八条一項五号）というものもあることから、滞納処分は可能なのである。

この意味で、具体的納税義務の確定をもって滞納処分の切迫性の判断基準とするのは妥当ではないと思われる。

六 申告納税制度の導入に伴う影響

(1) 前節において賦課課税方式と申告納税方式の相違について検討した。この相違を重視すれば、抽象的納税義務成立後から具体的納税義務確定までの間における滞納処分の切迫性の判断基準は、特に厳格な要件が必要となるのではないかとする疑問が生ずることもあると思われる。

すなわち、国税通則法一六条にいう申告による「確定」を判決の確定力に近いものととらえ、この確定が滞納処分の要件であるとした場合には、通常、具体的納税義務確定後でなければ滞納処分の切迫性は生じないこととなる。更に、法定申告期限を徒過しても無申告である間は、具体的納税義務が確定していないのであるから、やはり滞納処分の切迫性は生じないこととなる。この例外として、保全措置がとられた場合に限り、抽象的納税義務成立

後から具体的納税義務確定までの間においても、滞納処分の切迫性が生ずるということになると思われる。

しかしながら、このような考え方は、申告納税方式による「確定」の本質の解釈を誤ったものであることは、前節で検討したとおりである。

- (2) 申告納税方式による「確定」の本質は、一応適法の推定が働く公定力を示すにとどまるものであり、手続面から見れば、納税額の確定がなければ滞納処分ができないという租税徴収上の便宜からの意味に過ぎないと解することが妥当であると考えられる。

「確定」をこのように解するならば、具体的納税義務の確定がない段階では滞納処分の執行ができず、したがって、滞納処分の切迫性はないとする考え方は成り立たないものと思われる。

しかし、滞納処分の切迫性の判断は、具体的納税義務の確定が実際にされたか否かによってするのではなく、保全措置も含めた滞納処分の行われる蓋然性の有無によってすべきであると考えられる。

七 私見

- (1) 前示の東京高裁判決は、「法人税を正当税額で申告期限内に確定させた場合にも、事前の不正行為により税を免れたならば、法人税法一五九条一項の遁脱罪が成立する可能性を否定することはできない」とした上で、被告人が申告前に行った架空の経理処理や預金振替操作などの行為を⁽¹⁸⁾とらえ、法人税法一五九条一項の「偽りその他不正の行為」に該当するとしたのである。もともと、この事案は、結局無申告に終わっており、事前の架空の経理処理や預金振替操作などの行為を前提とする限り、無申告は脱犯を認めることが可能であったと思われるもので、特異である。

判決では、傍論において、滞納処分免脱罪の成立範囲につき、「右滞納処分妨害罪が成立するためには、刑法九六条の二の強制執行妨害罪の成立に、現実に強制執行を受ける虞れのある客観的状态の下で行為をしたことが要求される（最高裁昭和三五年六月二四日第二小法廷判決・刑集一四卷一一〇三頁参照）のと同様に、現実に滞納処分を受ける虞れのある客観的状态の下において行為をしたことが必要であると解すべきであって、滞納処分妨害罪の対象となる行為は、事実上滞納処分が可能となる税額確定（確定申告又は国税通則法二四条の更正若しくは同法二五条の決定）の後にかつ確定した税額に関して行為のみに限られることとなる」としている。

本件の事前の架空の経理処理や預金振替操作などの行為は、「損益・財務の状況の正確な把握を誤らしめ、税務調査に重大な支障を生ぜしめる虞れがあるものであるとともに、……資産を隠匿するものであるので、判決の言う滞納処分免脱罪の成立範囲の問題を別にすれば、「偽りその他不正の行為」であると同時に滞納処分免脱行為であると考えられる。

このことから、滞納処分免脱罪と各税法上のほ脱罪との関係について、検討する必要があるが次節にゆずることとした。

- (2) 抽象的納税義務成立から具体的納税義務確定までの間の行為については、滞納処分免脱罪が成立する可能性も残されているのであるから、滞納処分免脱罪と各税法上のほ脱罪との関係が問題となる。しかしながら、両罪の成立関係いかんという問題と、滞納処分の可能性の有無の判断は自ずから異なることである。

抽象的納税義務成立後において、滞納処分を免れる目的で所定の行為をした場合は、具体的納税義務が確定していないとはいっても、納税義務の存在の認識（将来、税金を納付しなければならないという認識）がある上、繰上

保全差押・保全差押も可能となるなど、滞納処分を受ける可能性を全く否定できない。

一般的にいつて、抽象的納税義務成立後においては、具体的納税義務の確定後ほどでないにしても、滞納処分の執行を受ける蓋然性が高くなつた状態といえるので、抽象的納税義務の成立をもつて滞納処分の切迫性の判断基準とするのが妥当であると思われる。

〔注〕

(1) 旧国税徴収法(明治三〇年三月二十六日法律第二一号)三二条

第一項 滞納者又ハ滞納者ノ財産ヲ専有スル者其ノ財産ヲ藏匿脱漏シ又ハ虚偽ノ契約ヲ爲シタルトキハ一年以上二年以下ノ「重禁錮」ニ処ス

第二項 差押物件ノ保管者其ノ保管ニ係ル物件ヲ藏匿脱漏費消若ハ故意ニ毀損シタルトキ亦同シ

第三項 情ヲ知テ前二項ト所爲ヲ補助シ又ハ虚偽ノ契約ヲ承諾シタル者ハ各本刑ニ一等ヲ減ス

第四項 前各項ノ場合ニ於テ刑法ニ罰條アルモノハ本條ヲ適用セス

(2) 竹沢喜代治「租税刑法の体系的研究」二六九頁(大同書院、初版、昭三五)

(3) 大判 明三四・四・二三 刑録七輯四卷七九頁

国税徴収法第三二條第一項ハ納税者カ其財産ヲ藏匿脱漏シ又ハ虚偽ノ契約ヲ爲シテ國庫ニ損害ヲ加ヘ又ハ加ヘントスル者ヲ罰スルモノナリ而シテ其危害ハ納税者カ滞納者トナリタル時ニアラサレハ生セサルヲ以テ本條ノ適用ハ常ニ納税人カ滞納者トナリタル以後ニアリ是レ法文ニ滞納者トアル所以ニシテ滞納者トナリタル後ノ行爲ノミヲ罰スルノ法意ニアラス何トナレハ右藏匿脱漏等ノ行爲カ納期前ニ在ルトキト雖モ滞納スルトキハ徵税上危害ヲ加フルモノナレハナリ依テ原院カ被告カ滞納者トナレサル前ニ於ケル行爲ヲ同條ニ間擬シ又之シテ幫助シタル被告佐太郎外名ヲ同條第三項ニ依リ處罰シタルハ相当ナリトス

(4) 大判 明三五・五・三〇 刑録八輯五卷二七二頁

国税徴収法第三二條第一項ハ納税者カ其財産ヲ藏匿脱漏シ又ハ虚偽ノ契約ヲ爲シテ國庫ニ損害ヲ加ヘ又ハ加ヘントスル

者ヲ罰スルモノナリ而シテ其危害ハ納税者カ滯納者トナリタル時ニアラサレハ生セサルヲ以テ本條ノ適用ハ常ニ納税者カ滯納者トナリタル以後ニアレシレ法文ニ滯納者トアル所以ニシテ滯納者トナリタル後ノ行爲ノミヲ罰スルノ法意ニアラス何トナレハ右藏匿脱漏等ノ行爲カ納期前ニ在ルトキト雖モ滯納スルトキハ徵稅上危害ヲ加フルモノナレハナリ故ニ被告徳次郎ハ元來納税本人ニアラス第一審ノ相被告タル瀨井辰熊ノ保證人ニシテ本件ノ行爲ハ代納納稅義務者トシテ未タ徵收ノ告知ヲ受ケサル以前ニアルモ徳次郎ニ於テ其後滯納者トナリタル上ハ原院カ其行爲ヲ同條ニ間擬シ又之シテ補助シタル被告眞振、惟徳、常五郎ヲ同條第三項ニ依リ處罰シタルハ相當ニシテ本論旨ハ其理由ナシ

(5) 大判 明三六・二・一〇 刑錄九輯一七六頁

國稅徵收法第三二條第一項ハ納税者カ其財産ヲ藏匿脱漏シ又ハ虚偽ノ契約ヲ爲シ以テ國庫ニ損害ヲ加ヘ又ハ加ヘントスル者ヲ罰スルモノナリ而シテ其危害ハ納税者カ滯納者トナリタル時ニアラサレハ生セサルヲ以テ本條ノ適用ハ常ニ納税者カ滯納者トナリタル以後ニアリ是レ法文ニ滯納者トアル所以ナリ故ニ法文ニ滯納者トアレハトテ之レカ爲メ必スシモ滯納者ト爲リタル後ノミヲ罰スルノ趣旨ナリト云フヲ得ス何トナレハ右藏匿脱漏等ノ行爲カ納期限ニ在ルトキト雖モ滯納スルトキハ徵稅上危害ヲ加フルコト毫モ納期限ニ異ナラサルヲ以テナリ故ニ右等ノ行爲カ納期限ニ在リタルトキト雖モ其後ニ至リ現ニ滯納處分ヲ受ケタル以上ハ該條ノ制裁ヲ免ルヲ得サルモノトス

(6) 大判 明三七・六・一六 刑錄一〇輯一三六頁

國稅徵收法第三二條ハ財産ヲ藏匿脱漏シ又ハ虚偽ノ契約ヲ爲シ以テ國庫ニ損害ヲ加ヘ又ハ加ヘントスル者ヲ處罰スルモノニシテ其藏匿脱漏等ノ行爲カ納税者ノ滯納者トナリタル後在ルモ又其前ニ在ルモ國庫ニ對スル危害ノ点ニ於テハ同一ナルヲ以テ其前後ハ本罪ノ成否ニ關係ナキモノトス然レトモ納税者カ國稅徵收法第九條ニ依リ督促ヲ受ケ指定ノ期限内ニ在リテ税金ヲ完納スルニ於テハ假令藏匿脱漏等ノ行爲アルモ國庫ハ何等損害ヲ受ケサル筋合ナルヲ以テ同法第三二條ヲ適用スルニハ納税者カ藏匿脱漏等ノ行爲前又ハ前ニ前示ノ期限ヲ經過シ滯納者トナルタリ事實アルヲ要ス是レ同條ニ「滯納者其財産ヲ藏匿脱漏云々」トアル所以ナリ

(7) 大判 明三九・五・二五 刑錄一二輯六四八頁

國稅徵收法第三二條第一項ノ犯罪ヲ構成スルニ付テハ國稅滯納ノ事實アルヲ要スルコト勿論ナリト雖モ苟モ國稅ノ徵收ヲ

免ルル目的ヲ以テ財産ヲ隠匿脱漏シタル事實ト其國稅滯納ノ事實アルニ於テハ常ニ右犯罪アリト謂フヘク滯納者トナリタル後ニ財産ヲ藏匿脱漏シタル場合ト先ツ財産ヲ藏匿脱漏シ置キタル後國稅ヲ滯納シタル場合トハ共ニ右法規ノ防遏セントスル害惡ヲ生スル點ニ於テ差別アルコトナク齊シク之ニ刑事上ノ制裁ヲ向フルノ法意タルヤ疑ヲ容ル可カラサルヲ以テ原判決ノ擬律ハ正当ニシテ本論旨ハ理由ナシ

(8) 大判 大ニ・四・一七 刑錄一九輯四七九頁

國稅徵收法第三二條第一項ニ規定セル犯罪ノ主體ハ滯納者又ハ滯納者ノ財産ヲ占有スル者ニ限り而シテ所謂滯納者トハ納稅義務者ニシテ當該官廳ヨリ督促ヲ受ケ期限内ニ税金ヲ完納セサル者ヲ指稱スルコトハ疑ヲ容レスト雖モ同罪ノ成立スルハ納稅義務者カ滯納者ト爲リタル後ニ於テ該條所定ノ行爲アリタルコトヲ必要トセス苟モ國稅ノ徵收ヲ免脱スル目的ヲ以テ該犯罪行爲ヲ実行スルニ於テハ其行爲カ滯納者ト爲リタル前ナルト其後ナルトヲ問ハス納稅義務者カ滯納者ト爲リタルトヲ以テ處罰條件トシ本罪完成スルモノトス從テ納稅義務者カ滯納者ト爲ル以前ニ於ケル國稅徵收法第三二條第一項所定ノ行爲ヲ幫助セル者モ亦同條第三項ノ罪ヲ以テ論スヘキモノナルヤ疑ヲ容レス故ニ原判決ニ於テ所掲判示事實ニ付キ各被告ヲ處罰シタルハ相當ニシテ本論旨ハ理由ナシ

(9) 大判 大ニ・六・二二 刑錄二一輯八六五頁

國稅ハ他ノ公課及ヒ債權ニ先チ徵收スヘキコトハ國稅徵收法第二條ニ於テ原則トシテ規定スル所ニ係リ惟タ例外トシテ同法第三條所定ノ債權ニ對シテノミ其優先權ヲ行ハスト爲スニ過キサレハ右例外ノ場合ヲ除キ國稅徵收ノ擔保ヲ減少スル結果ヲ認識シ國稅ノ納付ニ先チテ爲ス債權ノ辨濟ハ法ノ許容セサル所ナリト謂ハサルヘカラス而シテ納稅人ノ財産(同法第一六條ノ物件ヲ除ク)ハ國稅徵收ノ擔保ニ充當セラルヘキモノナルヲ以テ苟クモ其擔保ノ効力ヲ減殺スヘキ財産ニ對スル不法ノ處分行爲ハ假令納稅人一個ノ財産上ニ於テハ増減ノ結果ヲ來ササル場合アリトスルモ國稅徵收ノ擔保タル意義ニ於ケル財産ハ減少シタリト謂ハサルヘカラス

(10) 大判 大八・四・一〇 刑錄二五輯五五五頁

國稅徵收法第三二條第一項ノ犯罪ノ成立スルニハ國稅關スル納稅義務者カ滯納者ト爲リタル後ニ於テ其其財産ヲ藏匿脱漏シ又ハ虛偽ノ契約ヲ爲シタレトコトヲ必要トセス苟モ國稅ノ徵收ヲ免脱シテ國庫ニ損害ヲ加フルコトヲ認識シテ前叙ノ行爲ヲ

爲スニ於テハ其行爲ノ時カ滯納者ト爲ル前ナルト後ナルトヲ問フコトナク納稅義務者カ滯納者ト爲リタルコトヲ處罰條件トシテ本罪ハ成立スルモノニシテ又納稅義務者カ國稅ノ徵收ヲ免レ國庫ニ損害ヲ加フルコトノ認識アリテ納稅期ニ臨ミ所有財産ヲ携去シ費消ニ因テ遁脱ノ結果ヲ生セシムルニ於テハタトヒ其行爲ハ別ニ營利ノ目的ヲ以テ其財産ヲ投機事業ニ共用スルニ在リトスルモ亦同法條ニ所謂財産ヲ脱漏シタルモノニ該當スルモノトス

(11) 白井滋夫「新國稅徵收法ノ罰則解説」警察研究三〇卷七号五三頁以下

(12) 旧國稅徵收法(明治三〇年三月二十六日法律第二一号、昭和二五年法律第六九号改正) 三二条

第一項 納稅者滯納處分ノ執行ヲ受ケル前ニ於テ當該處分ノ執行ヲ免ルル目的ヲ以テ其ノ財産ヲ隱蔽シ、損壞シ、國ノ不利益ニ處分シ又ハ財産ノ負擔ヲ虚偽ニ増加スル行爲ヲ爲シテ當該處分ヲ受ケタル場合ハ之ヲ三年以下ノ懲役若ハ二十万円以下ノ罰金ニ處シ又ハ之ヲ併科ス當該處分ノ執行ヲ受ケタル後其ノ執行ヲ免ルル目的ヲ以テ此等ノ行爲ヲ爲シタル場合ニ付亦同シ

第二項 納稅者ノ財産ヲ專有スル第三者納稅者ヲシテ滯納處分ノ執行ヲ免レシムル目的ヲ以テ前項ノ行爲ヲ爲シタル場合ハ當該處分ノ執行ノ前後ヲ區別シ前項ノ例ニ依ル

第三項 納稅者ニ對スル滯納處分ノ執行前情ヲ知リテ第一項ノ行爲ニ付納稅者又ハ其ノ財産ヲ專有スル第三者ノ相手方トナリタル者納稅者ニ付滯納處分ノ執行アリタルトキハ之ヲ二年以下ノ懲役若ハ十万円以下ノ罰金ニ處シ又ハ之ヲ併科ス滯納處分ノ執行アリタル後情ヲ知リテ前項ノ行爲ニ付納稅者又ハ其財産ヲ專有スル第三者ノ相手方トナリタル者亦同シ

第四項 法人ノ代表者又ハ法人若ハ人ノ代理人、使用人、其ノ他ノ從業者其法人又ハ人ノ業務又ハ財産ニ関シ前項ノ違反行爲ヲ爲シタルトキハ其行爲者ヲ罰スルノ外其ノ法人又ハ人ニ對シ當該各項ノ罰金刑ヲ科ス

(13) 白井滋夫「新國稅徵收法ノ罰則解説」警察研究三〇卷七号五三頁以下

(14) 最判 昭三五・六・二四 刑集一四卷 八号 一一〇三頁

(15) 白井・前掲注(四) 五九頁

・ 団藤重光「刑法要綱各論」六五頁以下(創文社、改訂版・増補、昭六三)

・ 吉国二郎ほか「國稅徵收法精解」九九七頁(大藏財務協會、十版、昭五六)

(16) 東京高判 昭五九・三・二八 高刑集三七卷一号 七二頁

右滞納処分妨害罪が成立するためには、刑法九六条の二の強制執行妨害罪の成立に、現実強制執行を受ける虞れのある客観的状态の下で行為をしたことが要求される(最高裁昭和三五年六月二四日第二小法廷判決・刑集一四卷八号一一〇三頁参照)のと同様に、現実滞納処分をうける虞れのある客観的状态の下において行為をしたことが必要であると解すべきであつて、滞納処分妨害罪の対象となる行為は、事実上滞納処分が可能となる税額確定(確定申告又は国税通則法二四条の更正若しくは同法二五条の決定)の後にかつ確定した税額に關してした行為のみに限られることになる。その結果、税額の確定する前の段階において、税を納付しない意図をもつて、将来予想される滞納処分、すなわち、税の徴収を不能若しくは著しく困難にするような財産隠匿等の不正の行為をしてもそれを滞納処分妨害罪の対象として処罰することができないことになる。とする。

(17) この行為の内容は、①確定申告書提出期限前の帳簿書類等の破棄又は隠匿、②所得隠匿のために架空の経理処理や預金振替操作である。

(18) 本件においては、被告人が申告前に行った架空の経理処理や預金振替操作などの行為が、「損益・財務の状況の正確な把握を誤らしめ、税務調査に重大な支障を生ぜしめる虞れがあるものであるとともに、……資産を隠匿するものである」で、法人税法一五九条一項の「偽りその他不正の行為」に該当するとしたのである。

なお、この「偽りその他不正の行為」とは、「遁脱の意図、すなわち、正当税額の法人税の全部又は一部を納付しない意図をもつて、その手段として税の確定(賦課)又は徴収を不能若しくは著しく困難にするようなならかの偽計その他の工作を行うこと」である。とされている。

第四節 税法罰則中の滞納処分免脱罪の位置づけ

昭五九・三・二八東京高裁判決⁽¹⁾において、滞納処分免脱罪の成立の限界について触れるところがあり、納期限内に税を納付せず、最終的には、滞納処分の執行をも免れる目的で財産の隠匿等の行為をしながら、税の徴収を免れる目

的の一環として正当税額で申告し確定させた場合には、滞納処分免脱罪は成立しないが法人税法上のは脱罪は成立する可能性があるとした。

この判決は、税法の罰則はこのような場合にも処罰する趣旨で構成されていると考えることであると思われ⁽²⁾。そうして、各税法上のは脱罪と滞納処分免脱罪のいずれが成立するか⁽²⁾の判断基準を、処罰の原因となる不正行為が具体的納税義務の確定前であるか後であるかに求めたものと思われる。

そこで、本節では、税法の罰則の構成、税法罰則中の滞納処分免脱罪の位置づけについて検討することとする。

一 租税犯の分類に関する学説

租税の賦課、徴収及び納付に関する犯罪を租税犯といい、租税犯に対して制裁として科せられる罰を租税罰と総称する。租税罰は、直接には、過去に行われた租税法上の義務違反に対して制裁を科することによって、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⁽³⁾。とされている。租税犯を、如何に捕捉するか、どのように分類するかについての学説を概観することとしたい。

(1) 租税犯の捕捉に関する考え方

イ 租税犯を個々の納付、賦課及び徴収に関する直接的な犯罪に限るとする考え方

(イ) 国税犯則取締法の対象となるものが租税犯であるとする考え方

この考え方の実益は、租税犯にはすべて国税犯則取締法が適用又は準用される点にある。そうして、その他単に租税に関するに過ぎない罪は、同法の適用が除外され、同法の定める特別手続としての租税犯則手続による処理の対象

とならない⁽⁴⁾ことになる。

この考え方によれば、①租税制度全般に関し租税秩序の維持を図ることを目的とする国税犯則取締法違反の罪（検査拒否犯—同法一九条の二、煽動犯同法二二条）、②税理士法違反の罪（同法五八条、六三条）、③滞納処分免脱犯などはいずれも租税犯の範囲から除外されることとなる⁽⁵⁾。

(ロ) 租税犯とは租税制度に対する侵害行為であるとする考え方

この考え方によれば、租税犯とは租税収入の確保を目的とする課税権（田中二郎「租税法」三八一頁は租税請求権といい、金子宏「租税法」四七五頁は租税債権という）を直接に侵害する行為及び間接に課税権（金子宏「租税法」四七五頁は租税確定権及び徴収権という）の行使を妨害する違反行為一切を指称することとなる⁽⁶⁾。故に目的を異にする税理士法違反の罪などは除外されることとなる。

現在この考え方に特に異論はない。

ロ 広く租税に関する犯罪とする考え方

この考え方によれば、各税法の罰則に規定されている秘宿漏洩窃用犯、滞納処分免脱犯など、刑法上の犯罪と實質を同じくする犯罪まで租税犯に含まれることとなる。

(2) 租税犯の分類に対する考え方

名称は別として、租税犯は、租税債権（又は租税請求権）を直接侵害するものと租税確定権・徴収権（又は租税請求権）の正常な行使を阻害する危険があるため可罰的であるとされるものに、大別されることについては異論がない。もっとも、租税犯の中には、租税債権を直接侵害する意味あいを持つと同時に徴収権の正常行使を阻害する行為

でもある滞納処分免脱犯のような、中間的な規定もある。そこで、具体的な分類に当たっては、次のような見解がある。

イ 一般的な分類⁽⁷⁾

(イ) 脱税犯

国家の租税債権を直接侵害するもので、①は脱税犯(狭義の脱税犯)、②間接脱税犯、③不納付犯、④滞納処分免脱犯に分類される。

(ロ) 租税危害犯(あるいは租税秩序犯)

国家の租税確定権及び徴収権の正常な行使を阻害する危険があるため可罰的とされるもので、①単純無申告犯、②不徴収犯、③検査拒否犯等に分類される。

ロ 構成要件による分類⁽⁸⁾

(イ) 脱税犯

国家の租税債権を直接侵害する行為で、最初から構成要件として一定の結果の発生を予定しているものを指称し、①は脱税犯(狭義の脱税犯)、②間接脱税犯、③不納付犯に分類される。

(ロ) 租税危害犯(あるいは租税秩序犯)

国家の租税確定権及び徴収権の正常な行使を阻害する危険があるため可罰的とされる行為で、侵害行為自体犯罪を構成するものを指称するものである。国家の租税債権を侵害した結果の発生は犯罪の構成要件となっていないものである。これは、①滞納処分免脱犯、②単純無申告犯、③不徴収犯、④検査拒否犯等に分類される。

(3) 滞納処分免脱罪は、元來、租税債権の適正な實現とこれを通じての租税の公平確保のために付与された滞納処分の機能を適正に行使させるために設けられたものである。滞納処分の執行を免れる（徴収権の正常な行使を阻害する）目的をもって所定の行為をなした場合、行為の時期の問題はさておき、犯罪が成立するのである。この意味では、本罪は租税危害犯に該当するものと思われる。

しかしながら、滞納処分の執行を免れる（徴収権の正常な行使を阻害する）目的に基づき所定の行為を行えば、租税の徴収ができないのであるから、結果として、租税債権の満足が妨げられることとなる。このように、徴収権の正常な行使を阻害する危険がある行為は結局租税債権の満足を妨げる行為であることとなるため、脱税犯の一種だとされたのである。

本罪は、構成要件的な観点に立てば租税危害犯に分類されるべきであって、結果の発生は予定されていないのであるから脱税犯とは異なっている。もっとも、その行為の結果が直接租税収入の減少につながる点では、脱税犯の一種と見れないこともない。要するに、保護法益と同様、二面的なのである。

二 滞納処分における「税を免れ」の意義

滞納処分における税を免れたとは、一般に税の収納を減少させるような結果が発生したことにより、課税権を現実的に侵害されたことをいうとされるが、何をもって課税権の侵害があったとみるかについては解釈の問題とされている。滞納処分の既遂時期との関係で、確定時説と納期説との対立があり、この考え方の背景には税を免れることについてのそれぞれの考え方がありとされているので、以下このことについて考察する。

(1) 確定時説

確定時説とは、「租税収納減少の事実を納税義務の確定の段階において捉えようとする見解である。即ち、納税義務は税法の定める課税要件の完成によって抽象的に発生しているが、かように抽象的に成立した納税義務の内容はただ単に納税義務者において将来若干額の税金を納付すべしというだけであって、その納税すべき金額は未だ明確にはなっていないのであり、これを明確にし納税義務の具体化を図るためには納税義務の確定が必要なのである。そして納税義務が確定されたならば、納税義務者の側からは何時でも自発的にその義務を履行し得るし、又課税団体としても納税義務の履行を強制し得ることとなり、租税債権の満足を図る途は容易に開かれることとなるのである。従つて法は常に一定の時期に一定の内容を以て納税義務が正しく確定されるべきことを期待しているのであり、もし法の期待に背き、法の予定する時期に且つ法の予定する内容（税額）を以て納税義務が確定しなかつたときは、そこに脱税の結果の発生ありと解すべきである。」と説明されている。¹⁹⁾

申告所得税を例にとると、納税義務は、歴年終了時点でその年に発生した課税対象につき税法の定めるところに従つて算出税額（正当税額）について発生する。正当税額について発生した納税義務（国との関係では債権債務関係の発生）は、税額確定のための手続（確定申告）を経て、はじめて具体的な金額として確定（確定税額）されるのである。確定税額と正当税額は一致すべきものである。つまり法が期待しているのは正当税額どおりに税額が確定することであるとするのである。

そうして税を免れるとは、具体的に確定した税額の納付を免れるというのではなく、確定税額が正当税額よりも過少である場合におけるその過少部分について納税義務を免れることである。法が確定、納付することを期待している正当税額を確定させず、それよりも過少の税額を確定させた場合には、如何に正当税額につき租税債権債務が発生し

ているとはいっても、差額部分については滞納処分⁽¹⁾の執行ができず、結局納付されていないこととなり租税の収納の減少を招来することとなる。

犯罪として非難されるのは、正当税額より過少の税額を確定させることであり、税額を確定させると同時に税を免れるという結果が生じることとなる。申告納税方式の場合、税を免れるとは、結局、正当税額よりも過少な税額を確定させることであり、税を免れる行為とは、正当税額よりも過少な税額を記載した申告書を提出する行為であるとい⁽¹⁾うこととなる。

(2) 納期説

納期説とは、「法は所定の期限までに所定の税額の納付されることを期待しているのであるから、さように法の期待する時期（納付期限）にその期待する内容（税額）について納税義務が現実⁽²⁾に履行されなかつたときに、そこに初めて脱税結果の発生があつたものとなす見解である。」と説明されている。

確定時説において既遂の基準としている租税債権の確定（納税義務の具体的確定）自体は、納税義務の履行への過程あるいは租税債権の強制実現のための要件に過ぎず、納税義務の履行そのものを意味するものではないことは当然である。

申告所得税を例にとると、三月一五日以後に正当税額より過少な税額で申告し過少部分を納税しない場合は、過少部分の確定を免れることと過少部分の納税義務を履行しない（不納付）こととは一致する。しかしながら、三月一五日以前に正当税額より過少な税額で申告した場合は、三月一五日までの間に正当税額に修正することもできるので、必ずしも一致するものではない。

この意味で、納税義務が正当税額より過少に確定されたからといって、直ちに租税収納の減少があり租税債権に侵害があったとはいえないこととなる。そうすると、税を免れるとは、納税義務が正当税額より過少に確定されることではなく、納税義務（正当税額）を納期限に現実に履行しないことである⁽¹³⁾ということとなる。納付すべき期限までにその（納税）義務を履行しないことがすなわち（納税）義務を免れたこととなる⁽¹⁴⁾のである。

通常は、正当税額より過少に確定（申告）させ、差額部分を納付することなく、納付期限を経過することによって税を免れることとなるのである。

以上、確定時期と納期限のそれぞれの観点から、税を免れることの意義について、紹介してきたところである。

租税債権を直接侵害するものがほ脱犯に分類されることは前述のとおりである。そして租税債権を直接侵害するとは、不正行為により租税収入の減少を招来することであると考えられる。であるならば、ほ脱犯を設けた趣旨は、租税債権を直接侵害しないこと、即ち、納税義務が正当に履行されることを担保するものであるということとなる。

そうすると、ほ脱犯の保護法益は、租税債権が法の期待すること即ち租税債務が法の期待どおり履行されることである⁽¹⁵⁾ということとなる。法益侵害は租税債権を直接侵害したという実害の発生（税を免れること）であり、それは、納税義務を履行しなかったことに求めるべきであって、租税債権の強制実現のための要件である租税債権の確定に求めるべきではないと思われる。

要するに、税を免れるとは、正当税額を納期限までに確実に履行しないことである。

三 滞納処分を免れる目的とは脱犯の意図（意思）の相違

(1) ほ脱犯の意図（意思）

ほ脱犯は故意犯であるとされている。⁽¹⁶⁾ そうして故意が成立するためには、必ずしも行為者が犯罪事実の発生を意図しないし希望したことは必要でないが、少なくともこれを認容した⁽¹⁷⁾ことが必要である。すなわち、犯罪事実が発生するかも知れないということを知っており、しかも発生すればしてもよいという認容があるときは、故意が成立する⁽¹⁸⁾とされる。犯罪事実とは、犯罪構成事実すなわち構成要件該当行為である。

ほ脱犯における故意とは、行為者が自らの行為を構成要件に該当する事実として認識することであるといえる。ほ脱犯の構成要件は、偽りその他不正の行為により、納税義務を免れることである。そこで具体的には、①納税義務の認識及びその内容をなす所得の認識、②偽りその他不正の行為に該当する事実の認識、③ほ脱結果の発生の認識のいずれの要件をも具備したときに故意が成立することとなる。⁽¹⁹⁾

ほ脱の意図(意思)とは、故意のことであり、ほ脱犯の構成要件に該当する事実の認識を持つことである。その内容は、①納税義務の認識及びその内容をなす所得の認識、②偽りその他不正の行為に該当する事実の認識、③ほ脱結果の発生の認識である。

(2) 滞納処分を免れる目的

国税徴収法一八七条には「滞納処分の執行を免れる目的で」とあり、明らかに目的犯である。この目的については、「必ずしもそれが絶局的又は唯一の目的であることを要しないが、単に滞納処分の実効を失わせることの認識だけでは不十分で、もっと積極的にこれを意図することが必要であると解される⁽²⁰⁾」と説明されている。

本罪と類似の機能を営む刑法九六条の二も「強制執行ヲ免ルル目的ヲ以テ」とされており、やはり目的犯である。本罪の構成要件該当事實は、財産の隠匿・損壊・仮装債務負担である。この客観的構成要件要素が主観的構成要件要

素である「目的」により違法性の色づけが与えられた場合犯罪が成立することとなる。もつとも主観的構成要件要素である「目的」については、無制限ではなく、判例によれば、「その目的たるや、単に犯人の主観的認識若しくは意図だけでは足らず、客観的に、その目的実現の可能性の存することが必要であって、同条の罪の成立するためには現実の強制執行を受けるおそれのある客観的な状態の下において、強制執行を免れる目的をもって同条所定の行為を為すことを要する」とし、制限されている。つまり本条は、客観的に強制執行が差し迫った状況を前提として、その強制執行の効果を挙げさせまいとする意図としての「目的」を導入し目的犯として構成構成要件該当事実がすべて免脱行為とされるのを防止していると考えべきであることとなる。⁽²⁸⁾

要するに強制執行を免れる目的とは、単に主観的な目的であるにとどまらずその実現可能性を備えたものでなくてはならないということであり、また、強制執行が差し迫っていなければ証明されないあるいは証明できないものである。⁽²⁹⁾

滞納処分を免れる目的についても、強制執行を免れる目的と異なって解する必要は特にないものと考えられるので、実現可能性をもつたものでなければならぬと考えられる。すなわち、滞納処分の執行が差し迫っていることが認識・予見できる状況下で、滞納処分の実効を失わせる認識をもって所定の行為を行った場合、はじめて滞納処分の執行を免れる目的があったということが証明されるものと思われる。

そうして「もつと積極的にこれを意図する」とは、主観的構成要件要素としての目的とは別に、客観的構成要件要素としての構成要件の故意が肯定されることであると思われる。本罪の構成要件の故意は、①差し迫った滞納処分の執行の認識・予見、②本条所定の行為に該当する事実の認識により肯定されるものと思われる。結局罪となるべき事

実を認識することにより故意が成立する。

つまり本罪が成立するためには、主観的構成要素としての目的と構成要件の故意が必要となると思われる。

(3) ほ脱犯は、故意犯であり結果犯であるので、罪となるべき事実の認識及び結果の発生が必要である。

これに対し滞納処分免脱犯は、目的犯であり結果の発生を予定していないので、単に所定の行為を行っただけでは罪とならず、滞納処分の執行を免れる目的を持つことによってはじめて違法性が生ずるのであり、目的は滞納処分の執行が差し迫っていることよって証明される。そうして故意は罪となるべき事実の認識である。

四 ほ脱犯と滞納処分免脱犯との関係

(1) ほ脱犯とは、「納税義務者の偽りその他不正の行為により、租税を免れ、またはその還付を受けたことを構成要件とする犯罪である」と説明されている⁽²³⁾。そこにいう①「偽りその他不正の行為」とは、「ほ脱の意図をもって、その手段として税の賦課徴収を不能若しくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うこと⁽²⁴⁾」をいい、②「税を免れ」とは、既に検討した通り、納税義務（国税を納付する義務）を免れることで、具体的には正当税額を納期限までに現実に履行（納付）しないことであり、③ほ脱の意図とは、既に検討した通り、故意のことであって、ほ脱犯の構成要件に該当する事実の認識をもつことである。

このように、ほ脱犯は、正当税額を納期限までに現実に履行（納付）しないことを内容とするものである。

(2) これに対し、滞納処分免脱犯は、滞納処分を免れる目的で所定の行為をすることを構成要件とする犯罪であり、ほ脱犯とは別のものである。

滞納処分とは、納税者が国税を任意に納付しない場合にこれを強制的に実現する手続であり、国税の納付とは、

納税者が納税義務（国税を納付する義務）の内容たる給付を実現し、その義務を消滅させる行為についての具体的手続をいう。

このことからすると、滞納処分を免れる目的で行った所定の行為は、詐害行為取消権の行使などにより是正されない限り、結果として納税義務（国税を納付する義務）の内容を実現させないという効果を生じさせる。現実に納付しないという点ではほ脱犯と変わるところがない。

もっとも、滞納処分免脱犯は、滞納処分を免れる目的で所定の行為をすることを構成要件とする犯罪であって、現実に納税義務の内容たる給付が実現されない（あるいは、国税債権の満足が得られない）という結果の発生まで求めていないという点で、ほ脱犯とは異なっている。

- (3) ほ脱犯における「偽りその他不正の行為」とは、具体的には、①事前の所得秘匿行為を伴った「虚偽過少申告」と「虚偽無申告」及び②事前の所得秘匿行為を伴わない「ことさらな虚偽過少申告」をいうとされている。そうして、事前の所得秘匿行為とは、「虚偽帳簿の作成（二重帳簿の作成、帳簿の一部虚偽記入）や会計関係証拠の隠匿、偽造等により所得の全部又は一部を秘匿する行為」⁽²⁶⁾をいうとされている。

この帳簿書類への虚偽記入、二重帳簿の作成等の所得秘匿行為は、納税義務そのものを否定し、課税要件の充足を誤らしめ税を免れるための手段である。この所得秘匿行為を正当な会計処理と偽装するため、資産の隠匿等の行為を伴うことが予想される。この資産の隠匿行為は、所得秘匿工作が露頭することを防止するために行われるものであって、将来の滞納処分を免れるためのものではない。また、この資産の隠匿等の行為は、所得秘匿行為と異なった時期に行われることも考えられる。

(4) これに対し、滞納処分免脱犯は、滞納処分を免れる目的をもったものであるから、納税義務の存在を認識していることを前提としていふと考えられる。この点納税義務そのものを否定するほ脱犯とは異なっている。

また、滞納処分免脱犯における資産の隠匿等の所定の行為は、将来の滞納処分を免れるために行うものであって、ほ脱犯のそれとは目的が異なっている。

(5) 以上要するに、滞納処分免脱犯とは脱犯は、結果として国税債権の満足が得られないという面では一致するが、その内容は異なっている。

行為の態様が一致すると思われる資産等の隠匿行為をとって見ても、①滞納処分免脱犯は、納税義務の存在を認識した上で、滞納処分を免れるため資産の隠匿等の所定の行為を行うには対し、②ほ脱のための資産等の隠匿は、納税義務の存在そのものを否定した上で、所得秘匿工作の露頭を防止するために行われるといった相違がある。

もっとも、ほ脱犯では資産の隠匿等の行為は成立要件とはなっていないのであるから、その行為の時期によっては、ほ脱犯とは別に滞納処分免脱犯が成立する可能性があると考えられる。つまり、滞納処分の切迫性の生ずる抽象的納税義務成立以後に資産の隠匿等の行為がなされた場合は、たとえそれが所得秘匿工作の露頭を防止するためのものであっても、抽象的納税義務の存在を認識しているはずであるから、滞納処分免脱犯が成立する可能性があると考えられる。

抽象的納税義務成立以後に資産の隠匿等の行為がなされた場合は、ほ脱犯と滞納処分免脱犯が同時に成立することもあり得ると考えられる。

この場合の両罪の關係は、資産の隠匿等の行為がほ脱のためのものであると同時に滞納処分を免れるためのも

であるので、観念的競合に立つものと考えられる。

しかしして、ほ脱犯とは別に滞納処分免脱犯が成立した場合には、滞納処分免脱犯はほ脱犯に吸収され、ほ脱犯として処断されることとなると思われる。

五 私見

以上検討したところによれば、抽象的納税義務成立以後に資産の隠匿等の行為がなされた場合は、ほ脱犯と滞納処分免脱犯が同時に成立することも考えられるが、観念的競合の關係に立つので、滞納処分免脱犯はほ脱犯に吸収され、ほ脱犯として処断されることとなると思われる。

滞納処分免脱犯とほ脱犯の關係を實際の申告の場面を想定して整理すれば、次のようになるものと思われる。

(1) 抽象的納税義務成立以前に資産の隠匿等の行為があった場合

ほ脱犯は、事前の所得秘匿行為の有無及び抽象的納税義務成立以後の申告の態様によっては、成立する可能性がある。一方、滞納処分免脱犯については、滞納処分の切迫性もなく、納税義務の存在の認識もないのであるから、申告の形態にかかわらず、成立の余地はない。

(2) 抽象的納税義務成立以後に資産の隠匿等の行為があった場合

イ 事前の所得秘匿行為を伴う「虚偽無申告」がされた場合

ほ脱犯は成立する。一方、滞納処分免脱犯については、事前の所得秘匿行為から納税義務の存在の認識があったことが推認できる上、滞納処分の切迫性もあるから、資産の隠匿等の行為が所定の行為に該当すれば、免脱の目的があったと証明できるので、成立すると思われる。

ロ 単純無申告の場合

ほ脱犯は成立しない。一方、滞納処分免脱犯については、滞納処分の切迫性はあるが、行為同時に納税義務の存在の認識があったか否かの認定ができないので、免脱の目的があったとはいいがたく、成立するとは思われない。

ハ 事前の所得秘匿行為を伴う「正当申告」がなされた場合

ほ脱犯は、前示東京高裁の裁判例によれば、成立する可能性がある。一方、滞納処分免脱犯については、納税義務の存在の認識がある上、滞納処分の切迫性もあるから、資産の隠匿等の行為が所定の行為に該当すれば、免脱の目的があったと証明できるので、成立すると思われる。

ニ 事前の所得秘匿行為を伴う「虚偽過少申告」がなされた場合

ほ脱犯は成立する。一方、滞納処分免脱犯については、虚偽過少の申告しているのであるから納税義務の存在の認識がある上、滞納処分の切迫性もあるから、資産の隠匿等の行為が所定の行為に該当すれば、免脱の目的があったと証明できるので、成立すると思われる。

ホ 「ことさらの虚偽過少申告」がなされた場合

事前の所得秘匿行為を伴う「虚偽過少申告」がなされた場合と同様であると思われる。

ヘ 「過少申告」がなされた場合

ほ脱犯は成立しない。一方、滞納処分免脱犯については、虚偽過少の申告しているのであるから納税義務の存在の認識がある上、滞納処分の切迫性もあるから、資産の隠匿等の行為が所定の行為に該当すれば、免脱の目的があったと証明できるので、成立すると思われる。

ほ脱犯と滞納処分免脱犯が同時に成立する場合は、観念的競合の関係に立つので、滞納処分免脱犯はほ脱犯に吸収され、ほ脱犯として処断されることとなるから、滞納処分免脱犯についての告発は無駄ではないかとの見解もあり得ると考えられる。しかしながら、ほ脱犯として処断されるとはいえ、立証の関係から、裁判ではほ脱犯が成立しないこととなることも考えられるので、滞納処分免脱犯についての告発はあながち無駄であるとはいえないと思われる。

〔注〕

- (1) 東京高判 昭五九・三・二八 高刑集三七卷一号 七二頁
- (2) 麻生光洋「法人税法第一五九条第一項にいう『法人税を免れ』の意義についての東京高裁判決」法律のひろば三七卷一〇号四四頁以下(一九八四)
- (3) 田中二郎「租税法」三六六頁(有斐閣、新版、昭五六)
- (4) 板倉宏「租税刑法の基本問題」三頁注(勁草書房、初版、一九六一)
- (5) 竹沢喜代治「租税刑法の体系的研究」九頁(大同書院、初版、昭和三五)
- (6) 竹沢・前掲注一〇頁
- (7) 金子宏「租税法」四七五頁(弘文堂、補正版、昭和五六)
- (8) 竹沢・前掲注⑤ 一〇頁
- (9) 麻生・前掲注② 四四頁以下
- (10) 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二四二頁
- (11) 寺西輝泰「租税犯処罰と租税犯の本質」税経通信三六卷六号七二頁
- (12) 河村・前掲注⑩ 二三八頁
- (13) 板倉宏「脱税犯の成立時期」税経通信三四卷一五号一六二頁

- (14) 堀田力「脱税犯の犯罪構成要件」税務弘報一七卷五号三二頁
- (15) 堀田力「租税は脱税をめぐる諸問題(一)」法曹時報二三卷四号三四頁
- (16) 松澤智「通脱犯訴追・公判をめぐる諸問題」租税法学会編「租税刑事法の諸問題」租税法研究九号六九頁(有斐閣、昭五
六)
- (17) 犯罪事実を認識した場合、その実現は希望しないが、その行為をやめるよりは結果の発生の危険を侵す方を選ぶ、その行
為をあえてする心理状態をいう。
- (18) 団藤重光「刑法要綱総論」二七一頁以下(創文社、改訂版、昭六三)
- (19) 松澤智「租税通脱犯の法理論的構造」税経通信三六卷六号六一頁
- (20) ・吉国二郎ほか「国税徴収法精解」九九八頁(大蔵財務協会、六版、昭五六)
・臼井滋夫「新国税徴収法の罰則解説」警察研究三〇巻七号六〇頁
- (21) 最判 昭三五・六・二四 刑集一四卷八号一〇三頁
- (22) 内田文昭「刑法各論」六二九頁(青林書院、第二版、昭六〇)
- (23) 金子・前掲注(7) 四七六頁
- (24) 最判 昭四二・一一・八 刑集二二卷九号一一九七頁
- (25) 松澤・前掲注(6) 六一頁
- (25) 小島建彦「直税法違反事件の研究」司法研究報告書二四輯二号六三頁

第三章 滞納処分免脱犯の構成要件

前章までにおいて、強制執行免脱犯を参考としつつ、滞納処分免脱犯の①保護法益、②行為の時期、③は脱犯との関係について検討してきた。本章においては、滞納処分免脱犯の構成要件について検討することとするが、その手順として、納税者の総財産のどの範囲まで免脱行為が行われた場合可罰的となるか（免脱行為の実害性）について検討した上、犯罪主体及び行為の態様について検討する。

第一節 免脱行為の実害性

国税徴収法一八七条の罪の保護法益については、国税債権の保護と滞納処分機能という国家作用の保護の二面的であり、その時々々の状況によりいずれかを重視すべきであることは、既に検討したとおりである。

国税徴収法一八七条の罪について、国税債権の保護又は滞納処分機能という国家作用の保護のいずれを重視する立場であっても、滞納処分を免れる目的で財産の隠匿等の行為をすれば直ちに滞納処分免脱罪が成立するということは一般論として肯定されると思われる。

ここで問題となるのは、滞納処分の危険を感じる納税者が、特定の財産だけは滞納処分の対象としなたくないと考えて隠匿のための手段を講じたが、他に国税債権を満足させるに十分な残余財産がある場合、本罪の成立をいかに考えるべきかという点であろうと思われる。

滞納処分機能という国家作用の保護の面を重視すれば、例え一部の財産に対する免脱行為であって国税債権を満足

させるに十分な残余財産がある場合であっても、滞納処分⁽¹⁾の執行を免れる目的があり、かつ、滞納処分⁽²⁾の執行を阻害する面がある場合には、本罪は成立するということになると思われる。これに対し、国税債権の保護の面を重視するならば、財産の隠匿等の免脱行為は一部の財産に対してのみされただけで他に国税債権を満足させるに十分な残余財産がある場合にまで、一切の財産隠匿等の行為を処罰するのはゆきすぎであるとの結論となると考えられる。

そこで本節では、いわば免脱行為の実害性ともいべき考え方⁽¹⁾について、刑法九六条の二の判例を参考としつつ検討する。

- 一 国家作用の面を重視する形式犯的構成と財産犯的構成における問題点⁽²⁾
- (1) 強制執行免脱罪における裁判例

本件についてリーディングケースとなる裁判例（福岡高判 昭四七・一・二四 刑事裁判月報四卷一号参照）によると、強制執行を免れるための行為をしたにもかかわらず、債権者が強制執行をすれば十分に債権の満足が得られたであろうと認められる場合にも、なお強制執行免脱罪が成立するかという点が問題となった事案⁽³⁾について、行為当時強制執行を免れる目的がなかったとは到底いえないとした上、強制執行免脱罪の成立を認めた。

その理由とするところは、次のとおりである。⁽⁴⁾

① 本条の罪は、強制執行を免れる目的をもって本条所定の行為を行えば直ちに成立し、実際にこれを免れたことを要しないものと解すべきである。

② 強制執行を免れる目的で所有財産の一部を仮装贈与し、その他の部分につき仮装債務の担保のため仮装の抵当権を設定した以上、後日の鑑定の結果、犯行当時、抵当物件の価額が仮装債務を支払ってなお執行債権を支払う

に足りる残余財産があつたかも知れないことが判明しても、本条の罪は成立する。

判決は、強制執行を免れる目的をもって本条所定の行為を行えば本罪は直ちに成立するという一般論をとつており、十分な残余財産があつた場合どのように考えるべきかは必ずしも判然としない。

すなわち、強制執行を免れる目的をもつ本条所定の行為の対象が一部の財産にとどまり他に十分な残余財産があつたような場合、二面的な本条の保護のうち、いずれを重視すべきかの指針が明らかではないのである。

(2) 国家作用の面を重視する形式的構成の問題点

前示福岡高裁判決は「自己の居宅および宅地等の重要な財産を仮装譲渡することによって、すでにこの部分についての国家の強制執行を完全に免れていて、かつこれからの債権者の債権取立てを不可能ならしめている」と指摘している。これをもって、たとえ十分な残余財産があつたとしても、免脱行為により重要財産に対し実施可能であつた強制執行が不可能となれば（又は残余財産に対する強制執行に変更せざるを得ない状況となれば）、本罪が成立すると結論であると理解すれば、判決は、刑法九六条の二の二面的保護法益のうち、国家作用としての強制執行機能の保護という面を重視しているものと考えべきこととなる。このような考え方に立てば、仮装の財産譲渡や債務負担などの免脱行為によって、債権者に対する実害あるいはその具体的危険が生じたかどうかは犯罪の成否に係関係がないこととなる。このような結論は、本罪の性質を形式犯とみることである。

他面本条は、債権者の債権そのものの保護をも法益としているのであるから、十分な残余財産がありそれに対する執行によって債権の満足を図れる場合にまで、本罪が成立するというのも行き過ぎのように思われる。

(3) 財産犯的構成における問題点

本条の保護法益について債権者の債権の保護という面を中心に考えると、強制執行を免れる目的でした行為であっても、債権者の権利の履行に支障を及ぼし、債権の完全な満足を得られなくする具体的な危険を伴うものでなければ、処罰の対象とする必要はないと考える余地が大きくなってくる。すなわち一切の免脱行為を処罰するのは行き過ぎであるということとなる。

つまり、十分な残余財産がある場合には、本罪は成立しないのであるから、免脱行為があったか否か、強制執行を免れる目的があったか否かを考える必要がないこととなる。このことは一般論としては妥当であると考えられる。

しかし、十分な残余財産があるか否かの判定は容易ではない。これは、不動産の場合、売る場合の希望価格を買い場合の希望価格とに開差があるのが通常である上、競売の場合これが更に増幅されることも十分考えられることから明らかである。

免脱行為の対象が財産の一部に対してなされただけであって、主要な部分が残存しており、これによって、債権者が十分に債権の弁済を受け得ることが明白な場合は別として、財産の重要部分に免脱行為がなされた場合は結局、十分な残余財産があったか否かは強制執行を了してみなければ確定的に判定できないこととなる。

これは結局、債権の満足が得られれば処罰されないということと同じこととなり、本条の解釈としてむりがあるものと考えられる。

二 免脱行為の実害性の判定方法

単に計算上強制執行を免れようとした債権の額を上回る残余財産があると認められる場合に犯罪は成立しないとすれば、動産等も含めたすべての財産について鑑定しなければならぬこととなる。しかも鑑定通りに執行されるとは

限らない。また、鑑定などの方法により十分な残余財産があったか否かを判定しなければならぬとすれば、刑事訴訟手続もいたずらに複雑化することとなる。

結局、残余財産に対する強制執行によって十分に債権の弁済を受け得ることが明白であること、すなわち重要な財産が執行対象として債務者名義で現存する（反面からいえば、財産隠匿等の免脱行為がされたのは総財産のごく一部であり、主要な財産は現存している）場合には、犯罪は成立しないと考えるべきではなからうか。

三 私見

(1) 滞納処分免脱行為の典型的な事例の一つは資産の隠匿である。資産の隠匿は、滞納処分の執行免脱のためだけでなく、いろいろな目的の下に行われ得るのであるから、たとえ資産を隠匿したとしても、滞納処分の執行免脱の目的がなくこれを行った場合には罪とはならないであろう。滞納処分の実効を挙げさせまいとする意図が、滞納処分が差し迫っている状況下での行為の実行により、免脱の目的として証明され犯罪が成立することとなる。

ところで、金銭債権に対する執行という面では強制執行も滞納処分も同様であるから、以上刑法九六条の二について考察してきたことは、国税徴収法一八七条についても妥当するものと思われる。

二面的保護法益をもつ国税徴収法一八七条の免脱行為については、納税秩序維持の観点から糾弾すべきものである。しかしその行為が財産の一部に対して行われたのみで残余の重要財産から十分徴収することができる場合にまだ糾弾すべしとするのも行き過ぎであるとの意見も看過できない。

しかしして、このような場合における本条の保護法益を如何に考えるべきか、免脱の目的を如何に考えるべきかについて更に検討する必要があるのである。

(2) 通常、滞納処分執行の対象は納税者の総財産であり、滞納税額に見合う財産に対して執行され、その選択は徴収職員の自由裁量に属している。国税の徴収に何ら支障を及ぼさないごく一部の財産に対し免脱行為がなされている場合、徴収職員は他の財産に対し執行すれば足りるのである。この場合も犯罪が成立するとすれば、終局目的には何ら影響はないにもかかわらず、その財産にこだわるか否かという徴収職員の姿勢により左右されることとなり妥当ではないと思われる。

もっとも、総財産の評価によって計算上残余財産があるか否かを判断し、これにより犯罪の成否が決定するといふのも妥当ではない。むしろ免脱行為がどの財産に対してどの程度まで行われていたかを基準とすべきである。

つまり、ごく一部の財産を執行の対象から除外しようとする行為は、その財産について処分の実効を挙げさせない意図ないし目的に基づくものであるが、全部の財産についてもその意図ないし目的があったとていえないのである。反対に数量的にも評価額的にも主要部分を占める財産に対して、免脱行為を行った場合には、たとえ個々の財産に対する免脱を意図した金額の割合が低くとも、執行は著しく困難となるので、犯罪が成立するものと考えらるべきであろう。

いいかえれば、滞納処分が差し迫った状況下で処分を免れる目的をもって免脱行為をした場合、免脱行為のされない残余財産に対する処分の執行によって国税債権の十分な満足が受けられることが明らかでない限り、犯罪の成立を認めてよいものと思われる。

(3) 一般論としては以上のとおりであるが、滞納処分の場合を想定すると、次のように考えることができるのではないかと思われる。

イ 免脱行為の対象となった財産の他に、国税債権の十分な満足が受けられる換価容易な財産が存在する場合

国税債権の十分な満足が受けられる換価容易な財産に対し滞納処分執行をすればよいのであって、滞納処分機能を保護するという面にも国税債権の確保という面にも具体的危険が生じていないのであるから、本罪は成立しないと考えるべきであろう。

この場合の財産に対する免脱の目的は、いわばその財産を滞納処分執行の対象としない目的ともいうべきものであって、滞納処分の執行を免れる目的とまではいえないと思われる。何故ならば、滞納処分の執行の対象は納税者の総財産であるので、滞納処分の執行を免れる目的とは、総財産に対する関係で証明されるものであると考えられる。

ロ 免脱行為の対象となった財産の他には換価困難な財産（例えば、権利関係が複雑な不動産、動産等）しか存在しない場合

換価困難な財産に対する滞納処分の執行によって最終的に国税債権の十分な満足が受けられたとしても、その執行は免脱行為がされていない場合と比較して困難なものとなるので、本罪は成立すると考えるべきである。

滞納処分の執行が困難化するという点で、適正に機能すべき滞納処分制度に対し、具体的危険が生じたと思われる。また、免脱の目的の面からいっても、総財産に対する執行が困難化するのであるから、滞納処分を免れる具体的可能性があるものとして、証明されるのではないかと考える。

このような場合には、計算上残余財産があるか否かで考えるべきではないと思われる。

ハ 二つ以上の換価容易な財産の総額をもってはじめて国税債権の十分な満足が受けられる場合において、一つ

の換価容易な財産に対して免脱行為を行った場合
滞納処分機能を保護するという面でも国税債権の確保という面でも具体的危険が生じているのであるから、本罪
は成立する。

〔注〕

(1) 一部の財産に対して免脱行為をなされても他に十分な残余財産がある場合には、これにより国税債権の満足が得られるのであるから、免脱行為は国税債権を侵害するほどのものではなかったということになる。これに対し、免脱行為の対象となっていない財産によっては国税債権の満足が得られない場合には、免脱行為は国税債権を明らかに侵害していることとなる。このように、免脱行為の対象となっていない財産により国税債権が満足を得られるか否かという問題を、本稿では、免脱行為の実害性ということとする。

(2) 鈴木義男「強制執行免脱罪における免脱行為の意義」研修二九一号七九頁以下(昭四七)

(3) 福岡高判 昭四七・一・二四 刑事裁判月報四卷一号四頁

本件は「被告人は、昭和三六年七月、SがHから買い受けた山林立木の代金三九〇万円の内金三七〇万円の支払いを保証するため、約束手形二通(額面一五〇万円、二二〇万円)をCと共同の名義で振り出したが、手形はいずれも不渡りとなり、Sが三回にわたってみずから弁済した八〇万円を除き、二九〇万円の手形債務が残存することとなった。その後、手形は金融業者K商事の手に渡ったが、内容証明郵便でK商事から完済の請求を受けた被告人は、Sがその所有と思われる不動産を全部家族名義で登記していることからみて、自己所有の財産に対して強制執行が行われることにはないかと心配し、強制執行を免れる目的で、Cと相談のうえ、昭和三七年六月下旬から七月上旬にかけて、自己所有の山林、畑、宅地、家屋等の不動産の重要部分を三人の子供に贈与名義で仮装譲渡するとともに、弟Iから一八〇万円の借金をしたことを仮装し、残りの不動産にIのため抵当権を設定した。」というもので、被告人の行為が財産の仮装譲渡及び仮装の債務負担に該当することは明らかであり、第一審で有罪判決を受けた。その後、被告人は「抵当権の設定登記をした本件不動産は本件当時八〇〇余万円の価値を有していたと鑑定(裁判時の鑑定・長坂注)されているので、これからまず右被担保債権額一

八〇万円を弁済しても、なお本件手形債務二九〇万円の強制執行を担保することができる残余財産があったのであるから、被告人の本件行為は債権者の強制執行を妨害したことにはならない」として控訴したものである。

(4) 福岡高判 昭四七・一・二四 前掲注(3) 四頁

「……しかして、強制執行免脱罪(刑法第九六条の二)は、公務執行妨害罪の一種として、国家行為である強制執行手続が適正に行われることを担保する趣旨で、しかも究極的には債権者の債権の保護を図ることをその主眼として規定されていることに鑑みれば、強制執行を免れる目的をもって同条所定の行為を行えば直ちに犯罪が成立し、所論のように、実際にこれを免れたことを要しないものと解すべきである。

すなわち、本件のように、債権者の強制執行を免れる目的をもって、自己所有の財産の重要部分(居宅および宅地等)を仮装贈与し、他の部分について仮装の債権を担保するため仮装の抵当権を設定したところ、行為時から八年後の鑑定において、右抵当物件が前記のとおり、仮装債権額(本件においては元本一八〇万円ならびにこれに対する年一割の利息および年二割の遅延損害金を含めて)を引去り控除したうえ、なお執行債権額を担保するに足りる残余財産があったかも知れなかったことが判明した場合において、所論のように、強制執行を免れたことにならないとして本罪を構成しないものとすれば、まず、被告人は自己の居宅および宅地等の重要な財産を仮装贈与とすることによって、すでにこの部分についての國家の強制執行を完全に免れていて、かつこれからの債権者の債権取立てを不可能ならしめていることはもちろん、他の財産(本件では抵当物件)から債権の弁済を受け得るかどうかは全く不明であるので債権者は極めて不安な状況下に置かれているのかかわらず、常に右抵当物件の鑑定をしその価格を見たうえでないと被告人の罪責の有無を確定できないこととなり、そのため刑事訴訟手続はいたずらに複雑化することになると共に、債権者の犠牲において悪質な債務者の保護に偏することとなること、次に、本件当時、右抵当物件の価格が真実鑑定結果のとりの価格であったかどうか不明であるうえに、当時債権者が抵当物件に対して強制執行の挙に出していたとしても、本件のようにへんびな山村の田畑(仮りに、そのある部分について蜜柑が植樹されていたとしても)が果たして鑑定書記載のとおり高い値段で競落され、売得金から自己の債権を完全に得ることができたかどうか全く不明であったのかかわらず、後日(本件では八年もの後)の土地の評価法如何により、しかも、それも観念的な数額計算のみによって、被告人が強制執行を免れたり、免れなかったりすることになって極めて不合理

であり、右所論を徹底すれば、結局、本罪の成否は、被告人の行為後長年月を経過した後（本件においては一〇年以上も後になると思われる。）の執行終了をまつて、債権者で執行債権の満足を得たか否かを見届けてしか論じ得ないことになって妥当ではなく、またそれでは債権者は常に悪らつな債務者等のため詐害行為取消権等の行使による長年月にわたる民事訴訟と多大の費用の支出を余儀なくされるおそれがあり、他面において、国家の強制執行機能は常に錯雑化した民事関係のため、長期間にわたり、その機能を停止し、あるいは、その適正な行使を阻まれた状態に陥るおそれがあるのかかわらず、行為者に対して本罪の刑責を問うことができないことになるのである。かくては、同条の所期する国家の強制執行の適正な行使の担保ならびに正当な債権者の債権保護は遂に完うすることができず、ひいては、本罪の存在理由それ自体が全く没却せしめられる結果となるのである」とする。

第二節 犯罪主体

刑法九六条の二の犯罪主体たるべき者について、「第三者カ債務者ヲシテ假處分ノ執行ヲ免シムル爲係争物ノ隠匿其ノ他刑法第九六條ノ二掲記ノ行爲ヲ爲シタルトキニ於テモ同法條規定ノ強制執行妨害罪ハ成立スルモノトス」との大審院判例がある。この判例の趣旨から、国税徴収法一八七条の犯罪主体についても、納税者並びに本条第二項及び第三項に規定する第三者に限られず、すべての第三者をこれに含ませるといふ考え方も成り立ち得る。

一 犯罪主体に対する一般的理解^{①②}

本罪の主体は、①納税者、②納税者の財産を占有する第三者、③納税者又はその財産を占有する第三者の相手方である。

(1) 納税者

国税徴収法二条六号に定める者をいい、第二次納税義務者及び保証人も含まれることとされている。

(2) 納税者の財産を占有する第三者

納税者の財産を自己の所有に移し、事実上支配している者をいう。質権者、留置権者、賃借権者等正当な権限によって占有している者はもちろん、不法な原因に基づいて占有している者もこれに含まれるとされており、結局、正当な権限の有無にかかわらず納税者の財産を占有する第三者を指称するのである。

(3) 納税者又はその財産を占有する第三者の相手方

納税者又は納税者の財産を占有する第三者がそれぞれ第一項又は第二項の目的をもって第一項所定の行為をすることを知りながら（情を知って）、当該行為の相手方となった者をいうとされている。

二 両罰規定の処罰主体

国税徴収法一八九条により、①法人の代表者（人格のない社団等の管者人を含む）、②代理人、③使用人その他の従業員とあるとされている。

(1) 法人の代表者（人格のない社団等の管理人を含む。）

理事、代表取締役、人格のない社団等の代表者等その法人を代表する権限のある者をいうとされている。

(2) 代理人

法律行為を代理（民法九九条）して行うことができる者をいうとされている。

(3) 使用人その他従業員

事務員、よう人その他の雇用契約等に基づき従業している者をいうとされている。

三 刑法九六条の二の犯罪主体についての判例の考え方³⁾

全くの第三者も犯罪主体となるとする大審院判例は、⁴⁾「被告人は昭和一六年三月中旬頃の委任を受けて同人の負債整理に従事中、甲及び其の母に對する債權者が執達吏に委任して同年四月一五日甲方に於て動産引渡請求權保全の爲の假處分執行を爲し更に翌一六日之を續行することと爲すや、其の執行を免れる目的を以て一六日早朝乙丙をして係負物件を甲方より乙方へ運搬せしめ、更に數日後右兩名をして被告人方へ運搬せしめこれを隠匿した」という事案である。被告人はこれに對し「刑法九六條の二は主體として執行の相手方たるべき債務者を想定したものであつて、被告人の如き第三者は其適格を缺いている。従つて被告人に付犯罪の成立を認める爲には甲に付成立する執行妨害罪の共同正犯であるか、又は身分なき者の加工であるかを明らかにすべきに拘らず乙を爲さなかつた原判決は違法である」として上告した。これに對し大審院は、「又該犯罪ノ主體タルベキ者ハ普通債務者タルコト多カルベシト雖常ニ必シモ債務者ノミニ限ラルベキニ非ズシテ第三者ガ債務者ヲシテ執行ヲ免レシムル爲係争物ノ隠匿等前示法條掲記ニ行爲ヲ爲シタルトキニ於テモ亦同犯罪ハ成立スルモノトハ云ハザルベカラズ。蓋第三者ナルガ故ニ係争物ニ對スル假處分ノ執行ヲ妨害シ得ベシト爲スベキ何等ノ理ナケレバナリ」とし、上告を棄却した。

この判例からすると、本条は、債務者の行為を専ら対象として立法されたものであるが、そうだからといって当然に第三者の行為が全く処罰されないとするものではないこととなる。

本条所定の行為のうち隠匿、損壊などは、債務者に限られず第三者も行い得るものである。しかも債務者自ら執行を免れようとする行為を行うことは、人情の面から見ても弱点として宥恕される余地がないのにもかかわら

ず、処罰されることとされている。このように、法益侵害は債務者に限られず第三者も行い得るのである。ただ、第三者が除外されているのは、債務者の方が本条所定の行為を行うことが多いと考えられるにとどまるのであって、第三者が本条所定の行為をするのを処罰しない趣旨であるとは思われない。

このように考えると、債権者より負債整理を委任されていた者に限らず、全く利害関係のない第三者が同情の心境から本条所定の行為を行う場合にも、犯罪の主体となり得るということとなるのではないか。

四 昭和三四年改正後の犯罪主体

国税徴収法（明治三〇年三月二六日法律第二一号 昭和二五年法律第六九号改正後）三二条一項及び二項の犯罪主体は、納税者又は納税者の財産を占有する第三者に限られている。納税者の家族（普通納税者の財産占有者に該当しない）、親族、友人、知己等が単独で納税者のために本条所定の行為を行っても、これを処罰することはできない。納税者の犯罪が成立しないので、この成立を前提とする第三項の協力罪にも該当しない。このようなことから国税徴収法一八七条の犯罪の主体を、納税者並びに本条第二項及び第三項に定める第三者に限られず、すべての第三者をこれに含ませるという立法論も提唱⁽⁵⁾されていた。また、全くの第三者も犯罪主体とする大審院判例もあつた⁽⁶⁾。

以上のこともあり、昭和三四年の改正に当たり、全くの第三者も犯罪主体となることも考えられないでもなかつたが、従来どおりとされた。

その理由とするところは、本条所定の第三者以外の全くの第三者が納税者に滞納処分⁽⁷⁾の執行を免れさせる目的で不正行為を行うようなことはほとんどないであらうし、仮にあり得るとしても、それは刑法上の毀棄罪等によって処罰すれば足り、かつ、刑罰法規の構成要件をみだりに拡張することは好ましくないので、現行法どおりとしたと説明さ

れている。

五 全くの第三者も共同正犯となる可能性があるとする考え方

国税徴収法一八七条三項は、一項又は二項といわゆる対向犯の關係にあるから、別に一項又は二項の罪の共犯とならないとされ、一項又は二項の行為には刑法総則の共犯規定の適用がすべて排除されるものと考えられている。

一方、刑法九六条の二にいう「仮装ノ債務ヲ負担」する行為について、仮装の債権者となつた関与行為は實質的に共同正犯であるが、仮装債務負担行為は仮装債権者の関与行為を必然的前提とする必要的共犯であると解されるから、仮装債権者となつた関与行為は本罪の共同正犯として処罰できないという考え方がある。

これに対して、昭四九・五・二八東京高裁判決は、「刑法九六条の二にいう『仮装ノ債務ヲ負担』する行為は、実在しない人間を債権者として、その者に対し債務を負っているような借用証書を作つたり、實在する人間であってもその者の承諾がないままこれを債権者とし右と同様の借用証書を作つたりするなどの方法により、行為者が単独でも容易にこれを実現できるのであつて、仮装債権者の関与行為を必要とするものとは決して考えられない。……刑法九六条の二所定の仮装債務負担は、対向犯の一方の行為だけを犯罪として規定したものではなく、いわゆる必要的共犯にあつたのであつて、刑法総則の共犯規定も当然に適用される」として、仮装債権者の関与行為も共同正犯として処罰される旨判示している。

またこの判決は、国税徴収法一八七条について、「その一項において、納税者が滞納処分⁸の執行を免れる目的で、その財産に係る負担を偽つて増加する行為を処罰することとしたうえ、その三項において、情を知つて右の行為につき納税者等の相手方となつた者を処罰する規定を特に設けているのであるが、これは国税徴収の確保の目的で設けら

れた特別の規定であって、右一八七条三項に該当する者が右条項により処罰されることは当然であるが、右条項があるからといって、一八七条一項の行為につき刑法総則の共犯規定の適用が全て排除されると解すべきでなく」と判示している。

要するに国税徴収法一八七条が免脱行為の相手方を特別に処罰しているのは、共犯者処罰の特別規定と解すべきであって、刑法総則の共犯規定が適用されることもあり得るといふことであろう。つまり、局外者の共犯、教唆、幫助も可能であるから、その参加者、関与者もまた犯罪主体となり得ると思われる。

六 私見

本罪の犯罪主体として、一般には①納税者、②納税者の財産を占有する第三者、③納税者又はその財産を占有する第三者の相手方、④両罰規定の処罰主体とされており、これについては特に異論はない。

全くの第三者が犯罪主体となり得るかについては、議論のあるところであるが、前示東京高裁の裁判例からすれば共同正犯となる可能性があると考えられる。

つまり、国税徴収法一八七条が免脱行為の相手方を特別に処罰しているのは国税徴収の確保の目的で設けられた共犯者処罰の特別規定と解すべきであって、国税徴収法一八七条三項に該当する者が同項によって処罰されるのは当然であって、同項があるからといって、国税徴収法一八七条一項の行為につき刑法総則の共犯規定の適用がすべて排除されると考えるのは誤りであると思う。

例えば、滞納者に負債整理を依頼されていた者などが免脱行為を行った場合には、共同正犯となると考えるのが妥当であると思う。

〔注〕

- (1) 大判 昭一八・五・八 大審院刑事判例集二卷一三〇頁
- (2) ・ 臼井滋夫「新国税徴収法の罰則解説(一)」警察研究三〇卷七号五七頁以下
・ 吉国二郎編「国税徴収法精解」九九六頁(大蔵財務協会、十版、昭五六)
- (3) 澤井種雄「第三者の係争物隠匿行為と強制執行妨害罪」刑事判例評釈集六卷六七頁
- (4) 大判 昭一八・五・八 前掲注(1) 一三〇頁
- (5) 中川毅「国税滞納処分妨害罪を論ず(二)」法曹会雑誌一九卷一―号四八頁
- (6) 大判 昭一八・五・八 前掲注(1) 一三〇頁
- (7) 臼井・前掲注(2) 五七頁以下
- (8) 吉国綱・前掲(2) 注九九六頁
- (9) 東京高判 昭四九・五・二八 判例時報七五七号二二四頁

第三節 行為の態様

国税徴収法一八七条の「その財産」とは、滞納処分としての差押えの対象となり得る納税者の所有に属する一切の財産である。したがって、動産、有価証券、不動産及び債権のみならず、特許権、著作権、電話加入権等の無体財産ももちろんこれに含まれる。ただし、差押えの対象になり得る財産に限られるから、一般の差押禁止財産はこれに含まれない。⁽¹⁾

犯罪行為の態様は次のとおりであるが、いずれの場合においてもその目的は故意に納税資力がないものと仮装して国税のほ脱を図るところにある。すなわち、納税資力がないものと仮装し、滞納処分の実効を挙げさせまいとする意

図(目的)の下、終局的には国税を納付しないための行為の態様である。そうして、この行為の態様は同一法条の適用を受けるから、同時又は連続してこれらの行為をなした場合でも一罪として処罰されるべきである。⁽²⁾

一 隠蔽

「隠蔽」とは、滞納処分を実施する徴収職員による財産の発見を不能又は困難にさせる行為をいう。刑法の強制執行免脱罪の「隠匿」より若干広い概念であって、同罪においては別に規定されている仮装売買、仮装贈与等の仮装譲渡行為もこれに含まれる。仮装譲渡は、仮装の契約書の作成等があれば足り、仮装の登記、引渡等は必要ではない。また、隠蔽は、必ずしも執行着手前に秘密裡に行われたことを必要とせず、徴収職員の執行に際し、その眼前より徴収職員の承諾を得ることなく勝手に搬出し去り、徴収職員にその所在を不明ならしめる行為もこれに該当する。とされている。⁽³⁾

これに関する判例としては、強制執行免脱罪について次のようなものがある。

① 本条の隠匿とは、強制執行を実施する者に対しその財産の所在を不明ならしめる行為を指称し、必ずしも執行着手前に秘密裡に行われることを要せず、執行吏の眼前よりその承諾を得ずほしのままに搬出し、その所在を不明ならしめる行為も隠匿である。⁽⁴⁾

② 本条の隠匿とは、財産の発見を不能又は困難にすることであり、債務者の財産を真実譲渡する意思をもって譲渡した場合、たとえ強制執行を免れる目的からであり、債権者に不利益を来したとしても、隠匿には当たらない。⁽⁵⁾

③ 架空の金銭債権を記載した公正証書に基づく有体動産の競売手続により、債務者の所有物件があたかも仮装の

競落人の所有に帰したかのごとく装うことは、財産の隠匿に当たる。⁽⁶⁾

④ 本条の仮装譲渡とは、真実譲渡する意思がないにもかかわらず、相手方と通じて表面だけ譲渡の形式をとり財産の所有名義を変えることであつて、真実譲渡する意思をもって譲渡とした場合には、たゞい強制執行を免れる目的であり、債権者に不利益を来したとしても、仮装譲渡には当たらない。⁽⁷⁾

⑤ 貨物自動車等の車両の仮装譲渡は、道路車両運送法等に基づく登録名義の変更まで行われなくても、公正証書の作成とその備付け等によって、その所有名義が変わつたことをうかがい知るべき外観を呈する状態が事実上作出されれば足りる。⁽⁸⁾

二 損壊

「損壊」とは、動産又は不動産に対し、有形力を行使することによってその性質、形状等を変え、当該財産の財産的価値・効用を消滅させる行為をいうとされている。⁽⁹⁾

判例によれば、損壊とは、物の効用を害する行為であつて、単に物質的に物自体の形状を変更又は滅尺せしめる場合のみならず、事実上若しくは感情上その物件をして本来の目的に供することのできない状態に至らしめる場合も包含する、としている。また、容器人の酒類その他の液体を流失せしめる場合も損壊行為に該当するとされる。⁽¹¹⁾

三 国に不利益な処分

「国に不利益な処分」とは、当該財産処分によって、徴収職員の滞納処分による租税債権の満足を不可能又は困難ならしめる行為をいう。例えば、贈与又は不当に低額な対価による売買・交換・代物弁済等の行為、換価容易な財産を換価困難な財産と交換する行為、不動産の上に国に不利益になる地上権・永小作権・賃借権等を設定する行為、権

利の得喪変更について登記・登録を要する財産について、差押処分執行後その登記・登録前に当該財産を第三者に譲渡する行為等がこれに該当するとされる。⁽¹³⁾

現行国税徴収法施行前の裁判例においては、財産の藏匿脱漏について、①有体財産を売却しこれを金銭に換える行為⁽¹³⁾、②債務の弁済に代えて債権を譲渡する行為⁽¹⁴⁾、③国税徴収の担保を減少する結果を認識し国税の納付に先んじてなす債務の弁済行為⁽¹⁵⁾は、それが国税の徴収を免れるためになされたものである限り、滞納処分免脱罪を構成するとしている。国税が原則としてあらゆる公課、債権に優先する建前の下においては、納税義務者の総財産は原則として全部第一次的に国税の担保資力を形成するものと考えられるから、この判旨も是認されるのであるが、それは現行国税徴収法の下においては必ずしも妥当しない。国税と債権の優先劣後関係を判断し、債務弁済等の行為が行われることによって、本来優先的に満足を受くべき国税債権の徴収が阻害されることとなる場合、はじめ、「国に不利益な処分」に当たるものと解すべきであるとされる。⁽¹⁶⁾ いかえれば、国税債権より劣後する債権について、国税の納付に先んじて弁済したりした場合、「国に不利益な処分」とされるのであろう。

また、これに関連する裁判例には、次のようなものがある。

① 差押財産である工場財団の価額が滞納税額の約二〇〇倍である場合、財団を組成する財産のごく一部であつて、それを欠いても差押財団の独自性及び同一性を害しないような一部の機械を取外して売却しても、その行為は「国の不利益に処分」したことになる⁽¹⁷⁾。

② 旧法三二条の「国ノ不利益ニ処分シ」とは、財産の処分によって滞納処分の効力を失わせ、または減殺する一切の行為をいい、それによって租税債権の徴収が不能となるかどうかは犯罪の成否には関係がない⁽¹⁸⁾。

③ 工場抵当法により抵当権の目的となつてゐる機械器具が滞納処分により差押えられてゐる場合には、工場所有者がその機械器具を譲渡し、第三者に引き渡したときは、抵当権者の同意がある場合でも、旧法三二条の罪が成立することがある。⁽¹⁹⁾

④ 土地についての虚偽の移転登記をして差押を免れようとした行為は、旧法三二条の罪が成立する。⁽¹⁹⁾

⑤ 営利の目的をもつてする投機行為についても旧法三二条の罪が成立する。⁽²¹⁾

四 財産に係る負担を偽つて増加する行為

「財産に係る負担を偽つて増加する行為」とは、当該財産の価値の減少を仮装する行為をいう。例えば、第三者と通謀し、虚偽表示によつて、不動産等の上に地上権、賃借権等の設定を仮装し、あるいは特許権等の無体財産権について実施権の設定を仮装する等の行為がこれにあつたとされる。⁽²²⁾

五 私見

いずれの態様も、納税義務の存在を認識した上、納税資力がないもののごとく仮装し、滞納処分の実効を挙げさせまいとする意図（目的）の下、終局的には国税を納付しないためのものである。つまり、滞納処分という国家の作用（あるいは国家主権そのものともいえる）を阻害することを狙いとする行為であるといえる。

行為の態様は、隠蔽、損壊、国に不利益な処分及び財産の負担を偽つて増加する行為と類型化されているが、その内容は定型的ではなく時代あるいは経済活動の変化とあひまつて変化するものであると思われる。

例えば、交通経済の国際化が進展した今日、財産を海外に送金したり、海外に存在する財産を購入することなどが多くなつてくるものと思われる。このようなことにより、国内に滞納処分の対象となるべき財産が十分存在しないか

あるいは皆無となった場合、どのように考えるべきかといった問題の発生も予想される。

この財産を海外に移転する行為については、次のように考える。

- ① 少なくとも、「損壊」及び「財産に係る負担を偽って増加する行為」に該当しないことは明らかである。
- ② その態様が、単に外国に送金したり、外国で財産を購入したりするものであって、その事実が当初より明らかになっているのであれば、それは徴収職員による財産の発見を困難にさせる行為とはいいいないので、隠蔽には該当しないものと思われる。

③ もっとも、単に外国に送金したり、外国で財産を購入したりするものであっても、その事実そのものが露顯しないように何らかの工作をしていたような場合には、隠蔽に該当するものと思われる。

④ 仮に外国に送金した事実は明らかであっても、外国銀行の秘密口座に預金し、その内容が帳簿上明確になっていないなどにより、容易に発見し得ないような場合などは、隠蔽に該当するものと思われる。

⑤ 仮に隠蔽に該当しないとしても、租税条約による徴収共助体制のない国の場合には、我が国は滞納処分を行うことが不可能になるのであるから、少なくとも国に不利益な処分に該当するものと思われる。

〔注〕

(1) 白井滋夫「新国税徴収法の罰則解説(一)」警察研究三〇巻七号五九頁以下

(2) 大判 明四三・五・二 刑録一六輯五卷七八一頁

国税滞納者カ同時ニ若クハ連續シテ財産ノ藏匿及ヒ脱漏ヲ爲シタルトキト雖モ其所爲ハ藏匿脱漏ノ名称ノ下ニ一罪ヲ以テ論スヘキモノトシテ二罪ニ問フヘキモノニ非ス

(3) 白井・前掲注(1) 五九頁以下

(4) 高松高判 昭三一・一・一九 高等裁判所刑事判例特報三卷三号五一頁

……苟も適法な強制執行手続中一方的意思をもって目的物件の所有権を主張し、数名の人を使って強いてその場から搬出し、もって強制執行の継続を中止せしむるが如き行為は許容せらるべき限りではない。仮りに真実物件が被告人Xにおいて明地商店から買受けたもので同被告人の所有に属し明地商店に販売を委託してあったものとしても、前記の如き行為に出た以上それは強制執行を免れる目的をもって財産を隠匿したことに該当し、……

(5) 大阪高判昭 三三・一二・一八 高等裁判所刑事判例特報四卷二三号六三七頁

……刑法九六条の二にいう、「財産の隠匿」とは、財産の発見を不能または困難にすることであり「財産の仮装譲渡」とは、真実譲渡する意思がないにもかかわらず、相手方と通じて表面だけ譲渡の形式をとり財産の所有名義を変えることであつて、この点刑法改正仮案第四六二条が、「……財産ヲ隠匿、損壞若ハ譲渡シ……」と規定し、仮装の有無を問わないのと異なり、真実譲渡とする意思をもって譲渡とした場合には、たとえ強制執行を免れる目的からであり、債権者に不利益を来したとしても、右にいう隠匿または仮装の譲渡のいずれにも該らないから、強制執行不正免脱罪を構成するものではない。

(6) 最決 昭三九・三・三一 最高裁判所刑事判例集一八卷三号一一五頁

架空の金銭債権を記載した公正証書に基づく有体動産の仮装の競売手続により、債務者の所有物件があたかも名義上の競売人の所有に帰したかの如く偽つた行為は、右財産の所有關係を不明にするものであつて、刑法九六条の二にいわれる財産の隠匿にあたる。

(7) 大阪高判 昭三三・一二・一八 前掲注(5) 六三七頁

……刑法九六条の二にいう、「財産の隠匿」とは、財産の発見を不能または困難にすることであり「財産の仮装譲渡」とは、真実譲渡する意思がないにもかかわらず、相手方と通じて表面だけ譲渡の形式をとり財産の所有名義を変えることであつて、この点刑法改正仮案第四六二条が、「……財産ヲ隠匿、損壞若ハ譲渡シ……」と規定し、仮装の有無を問わないのと異なり、真実譲渡とする意思をもって譲渡とした場合には、たとえ強制執行を免れる目的からであり、債権者に不利益を来したとしても、右にいう隠匿または仮装の譲渡のいずれにも該らないから、強制執行不正免脱罪を構成するものではない。

(8) 東京高判 昭五五・七・一七 東京高等裁判所刑事判決時報三一巻七号九二頁

……同第二部第一点及び第二点、原判決判示第二の事実につき、本件金銭債務を負担し、貨物自動車を対象とする譲渡担保契約を締結して、その旨の公正証書を作成させ、これを備え付けさせた一連の行為は、ならん萩原圭三その他の第三者を書するものではないのに、これを強制執行免脱の目的によるものと認定し、また、登記、登録等の對抗要件を具備しなくとも、契約の締結だけで強制執行の妨害が成立するとした原判決には、理由不備並びに判決に影響を及ぼすことの明らかな事実誤認及び法令違反があると主張する。

しかしながら、強制執行妨害の罪が成立するためには、これを免れる目的に基づくものであるかぎり、その行為によって現実に強制執行を免れる効果が発生したことを要するものでなく、また、行為としての仮装譲渡は、財産の譲渡が行われていないのに、その譲渡が行われたかのごとく財産の名義を変更することとされるが、貨物自動車等の車両を対象とする本件のような場合には、第三者に対する對抗要件である道路車両運送法等に基づく登録名義の変更まで行わなくても、公正証書の作成とその備付け等によってその所有権そのものが変わったことをうかがい知るべき外觀を呈する状態が事実上作出されれば足りると解される……

(9) 白井・前掲注(1) 五九頁以下

(10) 大判 大10・三・七 大審院刑事判例集二七卷一五八頁

刑法二六一條ニ所謂損壞トハ物質的ニ器物其物ノ形體ヲ變更又ハ滅盡セシムル場合ノミナラス事實上若クハ感情上器物ヲ其用方ニ從ヒ使用スルコト能ハサルニ至ラシメタル場合ヲ包含スルモノト解スルヲ相當トス

(11) 竹沢喜代治「租税刑法の体系的研究」二六九頁(大同書院、初版、昭三五)

(12) 白井・前掲注(1) 五九頁以下

(13) 大判 大4・六・二二 大審院刑事判決録二二輯八六五頁

(14) 大判 明四五・六・一四 大審院刑事判決録一八輯八四九頁

(15) 大判 大1・四・一七 大審院刑事判決録一九輯四七九頁

・大判 大・四・六・二二 前掲注(13) 八六五頁

(16) 白井・前掲注(1) 六三頁注(4)

(17) 大津地判 昭三五・一・一四 下級裁判所刑事判例集二卷一四八頁

国税徴収法第三二条第一項にいわゆる執行を免れる目的とは滞納処分を失わせまたは減殺する事実の認識をいう。また国の不利益に処分したとは、財産の処分によって、滞納処分を失わせ、または減殺する一切の行為をいう。従って、財産の処分によって、滞納処分の対象となった租税債権の徴収が不能となるか否かは直ちに犯罪の成否に関係がないものと解する。しかしながら納税は国民に課せられた憲法上の義務であるといふものは国民に対して無償性の経済的負担を課し、これを収奪するものであるから、収税官吏たるものは国税の徴収にあたっては、常にその終局の目的を達成し得る範囲内で国民の福祉を最大限に尊重しなければならぬのであって、滞納処分が国税の徴収を終局の目的とする以上、収税官吏は、できる限り滞納税額に見合う財産を先ず差押え、かかる適当な財産がないときに初めて他の財産を差押えるようにつとめるべきである。もっとも滞納税額に見合う財産が仮にあつたとしても、換価困難な場合、散逸性の大きな場合或はそれを差押えることが却つて国民の福祉を侵害することが明らかな場合等差押えるのに不適当な場合に他の財産を選択することは収税官吏の自由裁量に属するのであるが、滞納税額に見合う財産が存するか否かを考慮することなく、いきなり滞納税額を著しく超過する価額の財産を差押えることは許されず、かかる滞納処分は違法である。しかししてこのような違法な差押を受けた一個の財産の独自性及び同一性を破壊しない程度にその極小部分を相当な対価で売却し、しかもなお、その財産の残余の部分の価額が滞納税額をはるかに超過し、従つて国税の徴収という終局の目的に何らかの支障を来さないことが一見明白である場合には未だ滞納処分の効力を減殺したものであるといふことができず、従つて財産を国の不利益に処分したといふべきではないと解する。

(18) 大津地判 昭三五・一・一四 前掲注(7) 四八頁

(19) 名古屋高判 昭三五・三・三〇 高等裁判所刑事判例集一三卷二二八頁

……工場抵当法四九条により同法が保護しようとしている被害法益は、専ら工場抵当法により設定された抵当権であり、その法益の主体は抵当権者である。そうして、この理は、工場の所有者が、抵当権者の同意を得て抵当権の目的とされ、或は、工場財団を組成する個々の機械、器具等を譲渡、移転することは、法も又認めているところであり、その場合には抵当権者の負担において抵当権の効力の及ぶ範囲が縮小することであつて(同法六条及び一五条)、右四九条は、この場

合をも処罰の対象としているものでないことに徴しても明らかである。そうしてみると、工場抵当法の規定によつて、抵当権の目的とされている機械、器具等の動産が、たとえ国税徴収法の規定に基づく滞納処分によつて差押えられている場合でも、工場所有者が、抵当権者の同意を得て、右機械、器具等の動産を譲渡、移転し、第三者に引渡した場合でも、昭和三四年法律一四号による改正前の国税徴収法三二条（現行一八七条）違反等の犯罪の成立することのあるのは格別として、工場抵当法四九条の罪に問われるものではないわけである。

(20) 大判 明四五・四・一九 大審院刑事判決録一八輯四八二頁

所論被告等ノ所爲ハ即チ不動産所有權ノ所在ヲ晦マシ以テ其差押處分ヲ免レントシタルモノナレハ所論法條ニ所謂財産ノ藏匿脱漏ニ該当スルコト論ヲ俟タサルヲ以テ本論旨ハ理由ナシ

(21) 大判 大八・四・一〇 大審院刑事判決録二五輯五五五頁

……納稅義務者カ國稅ノ徵收ヲ免レ國庫ニ損害ヲ加フルコトノ認識アリテ納稅期ニ臨ミ所有財産ヲ携去シ費消ニ因テ遁脱ノ結果生セシムルニ於テハタトヒ其行爲ハ別ニ營利ノ目的ヲ以テ其財産ヲ投機事業ニ供用スルニ在リトスルモ亦同法條ニ所謂財産ヲ脱漏シタルモノニ該当スルモノトス

(22) 白井・前掲注(1) 六〇頁

第四節 その他

前節までにおいて、本稿の中心をなす①強制執行免脱犯と滞納処分免脱犯の関係、②滞納処分免脱犯の構成要件、③滞納処分免脱犯と各税法上のほ脱犯との関係について考察してきたところである。

本節では、残された問題として①刑法の罪との関係及び詐害行為取消権との関係、②告発等の手続、③国外に逃亡した被疑者を我が国に連れ戻す方法等があると思われるので、これについて言及することとする。

一 他の法条との関係

(1) 刑法の罪との関係

滞納処分免脱罪が成立する場合に、財産差押えに際して、これを妨害すれば、公務執行妨害罪が成立する。差押物他を占有（保管）する第三者が、その保管に係る物件を隠蔽し、費消した場合には、横領罪が成立する。差押物件を占有する第三者が、その保管に係る物件を損壊したときは、器物毀棄罪が成立する。差押物件を隠蔽、損壊すれば、封印破棄罪が成立する。更に、民事訴訟法上の強制執行を免れる目的も同時に存在すれば、強制執行免脱罪を構成する。これら刑法の各罰条との関係は、観念的競合に立つ場合が多いのではないかと考えられる。⁽¹⁾

もっとも、滞納処分により債権の差押えを受けた第三債務者がその履行を免れるために不正行為をなしたときは、当該第三債務者は、強制執行免脱罪の規定により処罰せられるべきであるとの考え方もある。⁽²⁾

(2) 詐害行為取消権との関係

旧国税徴収法下の裁判例によれば、「国税徴収法第一五条の規定による政府の取消権の行使があった場合でも、同法三二条の適用を妨げるものではない」とし、詐害行為取消権の行使により国税が完納されても、滞納処分免脱罪は成立するとされている。

二 告発等の手続き

(1) 犯罪の調査

租税徴収制度調査会の答申において、国税徴収法上の罰則に該当する事件について、国税犯則取締法を適用し得るよう措置すべきであるとしたが、このことについては、昭和三四年の改正に当たって検討された結果、適当でないとの結論に達し採り入れられなかった。その理由とするところは、次のとおりである。⁽⁴⁾⁽⁵⁾

① 従来国税犯則取締法一条にいう「国税に関する犯則事件」というのは、国税の納税・徴収に直接的な犯罪をい、したがって、国税徴収法の罰則に当たたる事件は、これに含まれないと解されてきたこと。

② 国税犯則取締法が、徴税に関係ある職員である収税官吏に、犯則事件の調査に関する権限を与えているのは、それらの職員において調査をすることが、特別の経験と知識を活用することにより調査の成果を挙げ、迅速適正な結果を期待し得るという理由に基づくのであるが、国税徴収法の罰則、特に滞納処分免脱の罪は、その構成要件が刑法の強制執行免脱の罪と同種のものであり、その犯罪捜査について収税官吏の特別な知識経験を活用してはじめて調査を成果あらしめるようなものではないこと。

このように、滞納処分免脱罪についての調査手続は、国税犯則取締法の規定が適用されないものであるから、すべて一般の刑事手続によることとなる。

(2) 告発等⁽⁶⁾

徴収職員が国税徴収法一八七条に該当する犯罪行為ありと認めたときは、任意に収集した証拠等を添え、検察官又は司法警察員に対し、書面又は口頭により告発しなければならぬ（刑事訴訟法二二九条二項・二四一条一項）。告発の手続については別段の規定はないが、検察官又は司法警察員は告発を受けたときは、調書の作成を要するので（刑事訴訟法二四一条二項）、通常急を要するとき以外は告発人、被告発人の住所、氏名、職業、年齢、告発の原因たる事実の行為時期と概要、罪名及び該当法令の条項、告発年月日その他必要と認められる事項を記載した告発書による。

また公訴時効は、犯罪行為が終わったときから三年を経過することによって完成する（刑事訴訟法二五〇条五号）。

二五三条)とされている。

法人の代表者等(第三章第二節で論じた両罰規定の処罰主体)が、その法人等の業務又は財産に関して、国税徴収法一八七条に該当する犯罪行為を行った場合にも上述の手続により告発する必要がある。この場合には、法人の代表者等の告発に併せて、当該法人等も告発する必要がある(国税徴収法一八九条)。当該法人を告発する場合の公訴時効は、犯罪行為が終わったときから三年を経過することによって完成する(刑事訴訟法二五〇条五号・二五三条)とされている。

三 国外に逃亡した被疑者を我が国に連れ戻す方法等⁽⁷⁾

(1) 最近の国際交通の発達に伴い、被疑者が国外に逃亡する事例がしばしばみられるようになってきている。⁽⁸⁾

被疑者が起訴前に逃亡している場合、公訴時効との関係は次のとおりである。

イ 被疑者が国外にいる場合には、その国外にいる期間、時効の進行が停止する(刑事訴訟法二五五条一項)。「国外」とは、日本の行政権の及んでいない地域をいうものと解される。⁽⁹⁾日本に生活の本拠を有しながら、短期間国外旅行をしているような場合は、国内の生活の本拠(住所)あてに有効に送達を行い得るので、「国外にいる」とは解されないこととなる。

そうして、被疑者が国外にいる以上、逃げ隠れている必要がないので、国外にいる理由のいかんは、時効の進行の停止に影響を及ぼさないものと考えられる。⁽¹⁰⁾

ロ 被疑者が逃げ隠れている場合には、このために有効に起訴状の謄本の送達又は略式命令の告知ができなかったという条件の下、その逃げ隠れている期間、時効がその進行を停止する(刑事訴訟法二五五条一項)。「逃げ隠

れている」というのは、捜査官にとって所在がわからなかったというだけでは足りず、被疑者の側に、ことさらに住居を移転する等、捜査機関の発見を困難ならしめる意図でその所在をくまらず等の行為があったことが必要であると考えられる。

国外に逃亡したことが分かっていたら、何ら公訴手続をとることなく、被疑者の帰国を待っていても、時効が完成するおそれはない。もっとも実務上は、国外に逃亡したのではないかとの疑いはあっても、なかなかその確証が得られない場合が多いと思われるので、被告人所在不明のまま、一応公訴を提起する運用が必要となってくるようである。

(2) 滞納処分免脱罪の被疑者については、あらかじめ旅券発給事務を取り扱う外務省旅券課に連絡しておけば、旅券を発給しないこととすることによってその出国を阻止することができる⁽¹⁾。また、出国を予想される入国管理事務所⁽²⁾に連絡しておくことよって、出国寸前に逮捕状を執行できる機会を伺うことができる。理論としては、これらの手段は有効であるが、迅速性を要求される旅券発給事務や出国関係事務の性質を考慮し、かつ、本罪の告発を行う段階で既に出国してしまっていることも考えられ、事実上不可能に近いと考えられる。

そこで、国外逃亡者を我が国に連れ戻す手段としては、次のようなものが考えられる。

イ 当該逃亡者の現在地を管轄する我が在外公館等から自発的帰国を勧告してもらう方法

この場合、旅券法一九条一項により、逃亡者の所持する旅券の返納を命ずることができる。

ロ 逃亡者が日本における刑事被告人・被疑者又は刑未執行者であることが、現に逃亡者のいる国の入国管理法令上在留の欠格事由に当たる場合には、在外公館から当該外国政府に通知して、強制退去の措置をとってもらい、

日本向けの船舶ないし航空機によって送還させる方法

ハ 外交ルートを通じて、逃亡者が現存する国の政府に対し逃亡犯罪人の引渡しを求める方法

(3) 法人の代表者等（第三章第二節で論じた両罰規定の処罰主体）が、その法人等の業務又は財産に関して、国税徴収法一八七条に該当する犯罪行為を行った上、国外に逃亡した場合でも上述の考え方が妥当するものと考えられる。なお、国税徴収法一八九条の規定により法人が告発された場合で、その代表者がいないとき（国外に逃亡している場合も含まれると思われる。）は、裁判所の選任した特別代理人が法人を代表して訴訟行為を行うこととされている（刑事訴訟法一九条）。

四 私見

徴収職員が国税徴収法一八七条に該当する犯罪行為ありと認めたとときは、たとえ詐害行為取消権の行使により国税が完納されていてもそれに満足することなく、告発する必要があると思われる。

実際の告発に当たって納税者（あるいは両罰規定の犯罪主体）の所在が不明である場合があると思われるが、国税徴収法一八七条に該当する犯罪行為がある場合には、被告人所在不明のまま一応公訴を提起するといった運用も必要であると考えられる。納税者（あるいは両罰規定の犯罪主体）が国外に逃亡していることが判明した場合には、我が国に連れ戻す手段をとる必要がある。

滞納処分免脱犯もほ脱犯と同様、真に悪質な事案が的確に摘発され、これに対して厳正な処罰が加えられることによつて、はじめてよく罰則がその一般的予防的機能を發揮し得ると考えられる。⁽¹²⁾

[注]

- (1) 竹沢喜代治「租税刑法の体系的研究」二七〇頁(大同書院、昭三五)
- ・ 白井滋夫「新国税徴収法の罰則解説(二)」警察研究三〇巻七号六一頁
- (2) 杉山宗六「国税徴収法精解」六三二頁(森山書店、再版、昭二八)
- (3) 大判 明三七・一〇・二〇 大審院刑事判決録一〇輯一九四九頁
- (4) 租税徴収制度調査会答申(昭和十三年月八日)

第十一 その他

三 罰則

二 改正の方向

なお、租税の徴収に関する罰則に関しては、現行制度においては、国税犯則取締法を適用することができないが、少なくとも税法に規崎されている犯則事件については、これを適用することができる措置を講ずべきである。

- (5) 白井滋夫「新国税徴収法の罰則解説(一)」警察研究三〇巻六号七二頁以下
- (6) 吉国二郎編「国税徴収法精解」一〇〇〇頁以下(大蔵財務協会、新十版、昭五六)
- (7) 伊藤栄樹「刑事訴訟法の実際問題」三五頁以下(立花書房、新版、昭五二)
- (8) 昭和六二年一月二日付朝日新聞夕刊など
- (9) 行政権の及んでいない地域については、それが日本以外の領土であろうとなかろうと、適法に訴訟書類を送達することが困難であるためである。
- (10) 大阪高判 昭三五・八・五 下級裁判所刑事判例集二巻七・八号一〇〇一頁
- (11) 旅券法によれば、死刑、無期又は長期二年以上の刑にあたる罪の被告人・逮捕状の発せられている被疑者及び禁固以上の刑に処せられ、その執行を終わるまで又は執行を受けることがなくなるまでの間に対しては、旅券の発給をしないことができない(旅券法二三条二項二号、三号)、旅券を所持しない者は、出入国管理及び難民認定法旅券法六〇条一項によって、我が国から出国することができないものとされている。

(12) 白井・前掲注(1) 六九頁

第四章 まとめに代えて

国税徴収法は、第十章に罰則規定を置き、納税者が滞納処分執行を免れる目的で財産を隠ぺいした場合には、刑罰を科し、適正な滞納処分の執行という国家権力作用を保護し、もって租税徴収の確保を侵害する危険を防止することとしている。

しかしながら、従来、この罰則規定がどれだけ機能しているかという点、必ずしも満足すべきものではないようである。

そこで、本稿においては、①強制執行免脱罪と滞納処分免脱罪との関係、②滞納処分免脱罪の保護法益、構成要件、③税法上の罰則規定の構成（役割分担）などについて検討した結果、一応以下の結論に達した。

一 強制執行免脱罪と滞納処分免脱罪の関係

強制執行免脱罪は、強制執行作用の実効性を担保することを目的としたものである。一方、滞納処分免脱罪は、いわゆる脱犯に対する罰則であり、租税徴収の確保を侵害する危険を防止するために設けられた規定であるとされている。このように、立法趣旨を対照してみると、両罪は別のことがらを規定していると考えるのがすなおではないかと思われる。

二 滞納処分免脱罪の構成要件

(1) 保護法益

本条の罪の保護法益については、議論があるが、現行法制制定過程等から、国税債権の保護と国税の徴収という国家

の権力作用そのものの保護の二つであると考ええる。この二つの保護法益は、納税義務の確定の先後により、次のように考えることができる。

イ 抽象的納税義務成立後具体的納税義務確定前までの間の免脱行為に対しては、国税債権の満足そのものを保護するという面が重視される。

ロ 具体的納税義務確定後の免脱行為に対しては、究極的には国税債権の満足を保護しているのであるが、その前提としての国税の徴収という国家の権力作用そのものを保護するという面が重視される。

(2) 刑法総則の共犯規定の適用排除該否

本罪の犯罪主体として、一般には①納税者、②納税者の財産を占有する第三者、③納税者又はその財産を占有する第三者の相手方、④両罰規定の処罰主体とされており、これについては特に異論はない。

全くの第三者が犯罪主体となり得るかについては、議論のあるところであるが、前示東京高裁の裁判例(第三章第二節参照)からすれば共同正犯となる可能性があると考えられる。

つまり、国税徴収法は一八七条が免脱行為の相手方を特別に処罰しているのは国税徴収の確保の目的で設けられた共犯者処罰の特別規定と解すべきであって、国税徴収法一八七条三項に該当する者が同項によって処罰されるのは当然であるが、同項があるからといって、国税徴収法一八七条一項の行為につき刑法総則の共犯規定の適用が全て排除されると考えるのは誤りであると思う。

例えば、納税者に負債整理を依頼されていた者などが免脱行為を行った場合には、共同正犯となると考えるのが妥当であると思う。

(3) 免脱行為の時期

国税徴収法一八七条は、滞納処分の執行を免れる目的をもって所定の行為を行った場合処罰するとするだけで、所定の行為の時期については特に触れていない。

類似の規定である刑法九六条の二の判例・学説において、強制執行の切迫性を基準として、可罰性を帯びる免脱行為の時期を考察することが認められている。滞納処分免脱罪において刑法における考え方を否定すべき理由もなく、かえってこれを否定すれば、刑罰の適用場面が広がりすぎると思われる。

よって、刑法九六条の二が強制執行の切迫性を求めるのと同様、滞納処分の切迫性がある場合、初めて犯罪が成立すると考えるのが妥当であると思われる。

抽象的納税義務成立後において、滞納処分を免れる目的で所定の行為をした場合は、具体的納税義務が確定していないとはいっても、納税義務の存在の認識（将来、税金を納付しなければならないという認識）がある上、繰上保全差押え・保全差押えも可能となるなど、滞納処分を受ける可能性を全く否定できない。

一般的にいつて、抽象的納税義務成立後においては、具体的納税義務の確定後ほどでないにしても、滞納処分の執行を受ける蓋然性が高くなった状態といえるので、抽象的納税義務の成立をもって滞納処分の切迫性の判断基準とするのが妥当であると思われる。

(4) 滞納処分を免れる目的の認定方法

類似の規定である刑法九六条の二においては、強制執行を免れる者の主観的な認識だけでは足りず、現実に強制執行を受けるおそれのある客観的な状態（強制執行の切迫性）が必要とされている。滞納処分の場合においても、刑法

における考え方は妥当すると考えられ、免脱の目的は、単に主観的なものにとどまらず、客観的に実現可能性をもったものでなければならぬと考えられる。その意味において、免脱の目的とは、単に滞納処分の実効を失わせる認識だけでは不十分で、もっと積極的にこれを意図する必要があるとされていたのであろうか。

納税義務の存在を認識した上、滞納処分の執行が差し迫っていることが認識・予見できる状況下で、滞納処分の実効を失わせる認識をもって所定の行為を行った場合、はじめて滞納処分の執行を免れる目的があったということが証明されるものと思われる。

そうして「もっと積極的にこれを意図する」とは、主観的構成要件要素としての目的とは別に、客観的構成要件要素としての構成要件の故意が肯定されることであると思われる。本罪の構成要件の故意は、①差し迫った滞納処分の執行の認識・予見、②本条所定の行為に該当する事実の認識により肯定されるものと思われる。結局罪となるべき事実を認識することにより故意が成立する。

つまり本罪が成立するためには、主観的構成要件要素としての目的と構成要件の故意が必要となると思われる。

(5) 免脱行為とされる範囲

免脱行為は、納税秩序維持の観点から糾弾すべきものであるが、その行為が財産の一部に対して行われたのみで残余の重要財産から十分徴収することができる場合にまで糾弾すべしとするのも行き過ぎであると思われる。なんとすれば、滞納処分は納税者の総財産に対して行われるのであるから、免脱の目的は、納税者の総財産に対する関係で証明し得るものと考えられるからである。

そこで、滞納処分が差し迫った状況下で処分を免れる目的をもって免脱行為をした場合、免脱行為のされていない

残余財産に対する処分の執行によって国税債権の十分な満足が受けられることが明らかであるか否かにより、犯罪の成否を考えるのが妥当と思われる。

この判定は、総財産の評価によって計算上残余財産があるか否かによるのではなく、免脱行為がどの財産に対してどの程度まで行われていたかを基準とすべきである。

一般論としては以上のとおりであるが、滞納処分の場面を想定すると、次のように考えることができるのではないかと思われる。

イ 免脱行為の対象となった財産の他に、国税債権の十分な満足が受けられる換価容易な財産が存在する場合

国税債権の十分な満足が受けられる換価容易な財産に対し滞納処分の執行をすればよいのであって、滞納処分機能を保護するという面にも国税債権の確保という面にも具体的危険は生じていないのであるから、本罪は成立しないと考えるべきであろう。

この場合の財産に対する免脱の目的は、いわばその財産を滞納処分の執行の対象としない目的ともいうべきものであって、滞納処分の執行を免れる目的とまではいえないと思われる。なぜならば、滞納処分の執行の対象は納税者の総財産であるので、滞納処分の執行を免れる目的とは、総財産に対する関係で証明されるものであると考えられる。

ロ 免脱行為の対象となった財産の他には換価困難な財産（例えば、権利関係が複雑な不動産、動産等）しか存在しない場合

換価困難な財産に対する滞納処分の執行によって最終的に国税債権の十分な満足が受けられたとしても、その執

行は免脱行為がされていない場合と比較して困難なものとなるので、本罪は成立すると考えるべきである。

滞納処分執行が困難化するという点で、適正に機能すべき滞納処分制度に対し、具体的危険が生じたと思われる。また、免脱の目的の面からいっても、総財産に対する執行が困難化するのであるから、滞納処分を免れる具体的可能性があるものとして、証明されるのではないかと考える。

このような場合には、計算上残余財産があるか否かで考えるべきではないと思われる。

ハ 二つ以上の換価容易な財産の総額をもってはじめて国税債権の十分な満足が受けられる場合において、一つの換価容易な財産に対して免脱行為を行った場合

滞納処分機能を保護するという面でも国税債権の確保という面でも具体的危険が生じているのであるから、本罪は成立する。

(6) 行為の態様

行為の態様は、隠蔽、損壊、国に不利益な処分及び財産の負担を偽って増加する行為と類型化されている。いずれの態様においても、納税義務の存在を認識した上、納税資力が不在のごとく仮装し、滞納処分の実効を挙げさせまいとする意図（目的）の下、終局的には国税を納付しないためのものである。つまり、滞納処分という国家の作用（あるいは国家主権そのものともいえる）を阻害することを狙いとする行為であるといえる。

行為の態様は類型化されているが、その内容は定型的ではなく時代あるいは経済活動の変化とあいまって変化するものであると思われる。

例えば、交通経済の国際化が進展した今日、財産を海外に送金したり、海外に存在する財産を購入することなどが

多くなってくるものと思われる。このようなことにより、国内に滞納処分の対象となるべき財産が十分存し存在しないかあるいは皆無となった場合、どのように考えるべきかといった問題の発生も予想される。

この財産を海外に移転する行為については、次のように考えられる。

- ① 少なくとも、「損壊」及び「財産に係る負担を偽って増加する行為」に該当しないことは明らかである。
- ② その態様が、単に外国に送金したり、外国で財産を購入したりするものであって、その事実が当初明らかになっているのであれば、それは徴収職員による財産の発見を困難にさせる行為とはいいいないので、隠蔽には該当しないものと思われる。

③ もっとも、単に外国に送金したり、外国で財産を購入したりするものであっても、その事実そのものが露顯しないように何らかの工作をしていたような場合には、隠蔽に該当するものと思われる。

④ 仮に外国に送金した事実は明らかであっても、外国銀行の秘密口座に預金した場合は、隠蔽に該当するものと思われる。

⑤ 仮に隠蔽に該当しないとしても、租税条約による徴収共助体制のない国の場合には、我が国は滞納処分を行うことが不可能になるのであるから、少なくとも国に不利益な処分に該当するものと思われる。

三 滞納処分免脱犯と各税法上のほ脱犯の関係

抽象的納税義務成立以後に資産の隠匿等の行為がなされた場合は、ほ脱犯と滞納処分免脱犯が同時に成立することも考えられるが、観念的競合の関係に立つので、滞納処分免脱犯はほ脱犯に吸収され、ほ脱犯として処断されることとなると思われる。

ほ脱犯と滞納処分免脱犯が同時に成立する場合は、観念的競合の関係に立つので、滞納処分免脱犯はほ脱犯に吸収され、ほ脱犯として処断されることとなるから、滞納処分免脱犯についての告発は無駄ではないかとの見解もあり得ると考えられる。しかしながら、ほ脱犯として処断されるとはいえ、立証の関係から、裁判では脱犯が成立しないこととなることも考えられるので、滞納処分免脱犯についての告発はあながち無駄であるともいえないと考えられる。

滞納処分免脱犯とは脱犯の関係を實際の申告の場面を想定して整理すれば、次のようになるものと思われる。

(1) 抽象的納税義務成立以前に資産の隠匿等の行為があった場合

ほ脱犯は、事前の所得秘匿行為の有無及び抽象的納税義務成立以後の申告の態様によっては、成立する可能性がある。一方、滞納処分免脱犯については、滞納処分の切迫性もなく、納税義務の存在の認識もないのであるから、申告の形態にかかわらず、成立の余地はない。

(2) 抽象的納税義務成立以後に資産の隠匿等の行為があった場合

イ 事前の所得秘匿行為を伴う「虚偽無申告」がされた場合

ほ脱犯は成立する。一方、滞納処分免脱犯については、事前の所得秘匿行為から納税義務の存在の認識があったことが推認できる上、滞納処分の切迫性もあるから、資産の隠匿等の行為が所定の行為に該当すれば、免脱の目的があったと証明できるので、成立すると思われる。

ロ 単純無申告の場合

ほ脱犯は成立しない。一方、滞納処分免脱犯については、滞納処分の切迫性はあるが、行為同時に納税義務の存在の認識があったか否かの認定ができないので、免脱の目的があったとはいいがたく、成立するとは思われない。

ハ 事前の所得秘匿行為を伴う「正当申告」がなされた場合

ほ脱犯は、前示東京高裁の裁判例（第二章第四節参照）によれば、成立する可能性がある。一方、滞納処分免脱犯については、納税義務の存在の認識がある上、滞納処分の切迫性もあるから、資産の隠匿等の行為が所定の行為に該当すれば、免脱の目的があったと証明できるので、成立すると思われる。

ニ 事前の所得秘匿行為を伴う「虚偽過少申告」がなされた場合

ほ脱犯は成立する。一方、滞納処分免脱犯については、虚偽過少の申告しているものであるから納税義務の存在の認識がある上、滞納処分の切迫性もあるから、資産の隠匿等の行為が所定の行為に該当すれば、免脱の目的があったと証明できるので、成立すると思われる。

ホ 「ことさらの虚偽過少申告」がなされた場合

事前の所得秘匿行為を伴う「虚偽過少申告」がなされた場合と同様であると思われる。

ヘ 「過少申告」がなされた場合

ほ脱犯は成立しない。一方、滞納処分免脱犯については、虚偽過少の申告しているのであるから納税義務の存在の認識がある上、滞納処分の切迫性もあるから、資産の隠匿等の行為が所定の行為に該当すれば、免脱の目的があったと証明できるので、成立すると思われる。

四 刑法の罪との関係

滞納処分免脱罪が成立する場合に、財産差押えに際して、これを妨害すれば、公務執行妨害罪が成立する。差押物件を占有（保管）する第三者が、その保管に係る物件を隠蔽し、費消した場合には、横領罪が成立する。差押物件を

占有する第三者が、その保管に係る物件を損壊したときは、器物毀棄罪が成立する。差押物件を隠蔽、損壊すれば、封印破棄罪が成立する。更に、民事訴訟法上の強制執行を免れる目的も同時に存在すれば、強制執行免脱罪を構成する。これら刑法の各罰条との関係は、観念的競合に立つ場合が多いのではないかと考えられる。