

直接国税ほ脱犯の法人責任追及に
おける諸問題

岡 崎 正 江

(研究科第35期)
(研 究 員)

目 次

はじめに	4
第1章 直接国税ほ脱犯における法人の摘発及び処罰の現状と問題点 ..	7
第1節 法人処罰をめぐる最近の状況	7
1 法人処罰の必要性	7
2 法人処罰における立法の状況	8
第2節 法人の摘発及び処罰の現状	10
1 法人の摘発及び処罰の現状	10
2 法人の摘発及び処罰の問題点	15
第3節 小 括	17
第2章 両罰規定適用における問題点	20
第1節 法人税法罰則と両罰規定	20
1 両罰規定の趣旨と沿革	20
2 租税法罰則と両罰規定	21
3 業務主処罰の根拠	24
4 従業者処罰の根拠	26
5 業務主処罰と従業者処罰の関係	27
第2節 両罰規定適用の要件	28
1 両罰規定における従業者	28
2 業務に関する行為	29
3 従業者の違反行為	32
第3節 従業者の違反行為における問題点	34
1 ほ脱犯の実行行為における問題点	34
2 ほ脱犯の故意における問題点	37
3 小 括	41
第3章 法人処罰における問題点	46
第1節 法人の犯罪能力と法人処罰	46

1 法人処罰の変遷	46
2 法人の犯罪能力	47
第2節 両罰規定における法人処罰の問題点	50
1 両罰規定における法人処罰の根拠	50
2 無過失立証の前提となる監督注意義務の内容	51
3 法人処罰に関する最近の学説の状況	52
第4章 直接国税ほ脱犯における法人責任追及の方向性	57
第1節 大規模法人における両罰規定適用上の問題点	57
第2節 直接国税ほ脱犯における両罰規定適用の限界	58
1 ほ脱犯の実行行為者の特定	58
2 ほ脱犯の実行行為者の特定における限界	60
第3節 法人処罰の妥当性	61
1 法人処罰の妥当性	61
2 両罰規定適用上の法人責任のとらえ方	61
3 実行行為者の特定ができない場合	63
第4節 直接国税ほ脱犯における法人責任追及の方向性	67
おわりに	71

はじめに

本稿は、いわゆる大規模法人がその従業員による経理上の不正操作によって税を免れた場合、当該法人について直接国税ほ脱犯の成否を検討する上で問題となる事項を検討するとともに、法人責任の追及における今後の方向性について考察することを目的とする。

企業活動の社会的影響力の増大を背景に、多くの行政法規に、従業員の業務上の違反行為に対してその業務主を処罰するという業務主処罰規定が設けられている。そのため、従来、刑法学説では、法人の犯罪能力について見解が分かれ、重要な論点の一つとなっているものの、立法では、従業員の業務上の違反行為を前提に、業務主としての法人の処罰が認められている。両罰規定は、この業務主処罰規定の一般的な立法形式であるが、各租税法罰則にも当該規定が設けられ、その適用によって法人納税義務者の処罰が行われている。

法人税ほ脱犯は、納税義務者である法人の義務違反という点で法人犯罪の典型ともいえるが、従来の摘発状況をみると、資本金額の少ない中・小規模法人の摘発が大半を占め、また、ほ脱の実行行為の主体のほとんどが、代表者あるいは実質経営者など法人の事業統括責任者であることから、実質的な点において個人犯罪の色彩が強いことが認められる⁽¹⁾。

一方、法人企業がその経済的利益追求の過程で、粉飾決算、非合法的な資金の支出など正当な企業活動から逸脱した行為を行うこと、特にいわゆる大企業によるこれらの逸脱行為は、バブル経済の崩壊とともに社会問題となり、新たな経済犯罪の立法化、法人犯罪の重罰化を促すなど、刑事政策上重要な問題ともなってきた。このような逸脱行為は、一般に経理上の不正操作を伴い、課税上の問題を付随させることから、直接国税ほ脱犯としてその成否が問題となることも少なくない。こうした状況下において特に大規模法人については、積極的にその刑事責任を追及することの可否を検討すべきものと考える。

ところで、現在の企業活動をみた場合、大規模法人では、事業部制等の採用

により、法人の機関は基本的な方針を定めるとどまり、個々の事業内容に關する具体的な判断については、事業部統括責任者等の中間管理職に大幅な裁量権を与えてその活動を展開している状況が認められる⁽²⁾。このような企業活動の実態において大規模法人の直接国税ほ脱犯の成否を問題とした場合、不正行為の最終的な責任者と実際に当該不正行為に關与した従業者との間に多段階の階層的な指示・命令が想定され、その事実關係及び不正行為に關する認識等の証拠収集の困難性が一つの問題となるものと思われる。そのため、実行行為者の特定を検討する上では、従来の摘発事例にみられるような法人の業務統括責任者等に限らず、これらを実行行為者として特定できない場合には、これら以外の一般従業者について実行行為者の特定を検討する必要性が生ずるものと考ええる。

一般従業者について実行行為者の特定を検討する上では、二つの問題があると考ええる。

その第一は、実行行為者を特定する上で、一般従業者については脱犯をどのように構成するかという問題であり、租税法罰則の解釈上、特に実行行為と故意の検討が重要になるものと考え⁽³⁾。

その第二は、当該一般従業者のほ脱行為について両罰規定を適用し法人処罰を行う場合の、その妥当性の問題である。これは、両罰規定の法人業務主の処罰に關する現在の通説の解釈上生ずる問題であるが、通説は、一般従業者の違反行為に対する法人業務主の責任を法人の機関を介した監督注意義務上の過失と解しており、法人の機関に従業者への業務全般にわたる直接的な監督を求めている。しかし、特に大規模法人の機関がこのような高度の監督注意義務を履行することは、現実的には不可能ともいえ、大規模法人に対して、例えば組織の末端従業者の違反行為をも監督注意義務上の過失としてその責任を追及しようとした場合、その妥当性が問題となるものである。大規模法人の直接国税ほ脱犯を問題とする上でも、この点の検討が重要になるものと考ええる。

以上のことから、本稿では、第1章で、直接国税ほ脱犯を中心に法人の摘発及び処罰の現状を概観し、第2章では、両罰規定の理論を踏まえ、法人税法違

反を中心に、両罰規定の適用の前提となる実行行為者を特定する上での従業者におけるほ脱犯の成否について、具体的に問題となる事項を検討する。さらに、第3章では、従来からの法人処罰に関する刑法学説の状況とともに、両罰規定による法人処罰の問題点及びその克服を図る新しい理論概念の動きを概観し、最後に、第4章として、直接国税ほ脱犯における両罰規定適用の限界とその対処について検討するとともに、法人責任追及の今後の方向性を検討する。

-
- (1) 上田廣一「最近における直接国税ほ脱事犯の諸問題（増刷）」法務研究報告書77集1号（平成6年）6頁は、直接国税ほ脱犯における法人の特質として、比較的小資本で高収益を上げている法人が多いこととともに、同族法人が多いことを指摘し、「ほ脱犯が自己資本による個人経営的色彩の強い会社によって犯されやすいことを表している。」とする。
 - (2) 芝原邦爾「不法収益の剥奪と法人処罰の強化」法律時報63巻12号（平成3年）104頁。
 - (3) 大企業が課税調査で多額の申告もれを指摘され、これに対して修正申告等によって納税した場合、税法上の解釈の相違、末端従業員らの経理処理上の過誤等に起因するものとして課税処理がなされるにとどまることが少なくないが、このような事例においてほ脱犯の実行行為者を特定する上での困難性を示しているとも思われる。

第1章 直接国税ほ脱犯における法人の摘発 及び処罰の現状と問題点

第1節 法人処罰をめぐる最近の状況

1 法人処罰の必要性

法人処罰の必要性は、その犯罪抑止効果に求められる⁽⁴⁾。しかし、従来、法人処罰に関する議論は、両罰規定を前提とする解釈論を中心に行われ、法人犯罪の抑止のために課すべき制裁あるいはその処罰の在り方といった刑事政策的問題が意識されるのは、公害など法人の業務活動に伴って生ずる有害事態が深刻化した昭和30年代頃からといわれている⁽⁵⁾。

昭和50年代に入り、法人処罰は、立法論として本格的に論じられるようになる。その背景には、「現代社会において、個人の活動をはるかに越える法人の活動が広く承認され、今日のように公害犯罪、独禁法犯罪のほか詐欺・横領・贈賄といった刑法上の犯罪にまで法人の違法行為が顕著になると現行の両罰規定による法人処罰はほとんど無意味になっている。⁽⁶⁾」といわれる状況があり、このような状況への対応として新たな刑事政策の必要性が、当時の学界及び実務界において強く認識されていたといえる。

両罰規定による法人処罰は、訴追及び有罪判決によって企業イメージが害され、社会的信用の低下を招くという点での威嚇力、財産的苦痛を与える、利益を剥奪するという点に、その法人犯罪に対する抑止効果が期待されるものであった。しかし、法人処罰が罰金刑に限られ、しかもその法定額が低いことから、特に、の抑止効果には疑問がもたれていた⁽⁷⁾。これに対し、立法は、両罰規定を維持しながらも、従来、違反行為者に対する罰金刑と連動していた法人罰金刑についてこれを切り離し、法人罰金刑の最高額を引上げるにより抑止効果を図ってきたが、現在においても、なお、その犯罪抑止効果に対する疑問は残されている⁽⁸⁾。

法人処罰の犯罪抑止効果が疑問視されるその根底には、企業活動の目的が

利益の追求にあり、企業活動の過程で一般社会のルールである刑事規制と抵触する場面において企業の構成員は、むしろ企業の利益追求目的のために行動し、法人犯罪が行われるという推測があるものと考えられる⁽⁹⁾。法人犯罪に対するこうした考えから、その犯罪抑止に対して、監督官庁による業務停止等の行政処分や⁽¹⁰⁾、企業自体における違法行為防止を図るコーポレート・ガバナンスの有効性を述べる見解も認められる⁽¹¹⁾。

このように法人犯罪に対する現在の法人処罰には、その犯罪抑止効果に限界があるともいえるが、しかし全く否定されるものではなく、行政処分やコーポレート・ガバナンスと関連しつつ「刑事制裁は、これらの方策と相まって企業犯罪の防止に役立つ⁽¹²⁾」という点に、その意義が認められるものとする。

2 法人処罰における立法の状況

(1) 立法の背景

立法において法人処罰が直接的な問題となったのは、平成2年の日米構造問題協議によって抑止力強化の要請を受けた独占禁止法の一部改正及び平成3年の証券不祥事の社会問題化を背景とした証券取引法の一部改正においてであった。

当時の独占禁止法95条1項及び証券取引法207条1項は、「…その行為者を罰するほか、その法人又は人に対しても、各本条の罰金刑を科する」と規定し、違反行為者に対する罰金刑と法人に対する罰金刑を連動させていたものである。これに対する法人処罰の強化に関する論議では、両罰規定の法人処罰による犯罪抑止への問題意識とともに、新たな立法形式が必要とされるのか、あるいは両罰規定の構造を維持したまま法人処罰の強化が可能であるのか、すなわち両罰規定において法人に対する罰金刑のみの最高額の引上げが可能であるのかという点が、一つの焦点となっていた。その結果、両罰規定の解釈において法人罰金刑を違反行為者に対する罰金刑の連動から切り離すことは、可能であるとの結論に至り、独占禁止法及

び証券取引法において両罰規定が改正されることとなった（平成4年法律第73号証券取引法、同年法律第107号独占禁止法）。

以後、法人処罰の強化は、両罰規定上の法人罰金刑を違反行為者に対する罰金刑の連動から切り離し、その最高額の引上げにより行われることとなった。

（2）最近の改正の状況

イ 証券取引法違反

平成4年の改正（平成4年法律第73号）により、両罰規定（207条）上の法人罰金刑が違反行為者に対する罰金刑の連動から切り離され、例えば相場操縦行為に対する法人の罰金刑の最高額が300万円から3億円に引き上げられた。

さらに、平成9年に相次いだ金融不祥事を背景とした一連の金融システム改革に伴い、「罰則の整備のための金融関係法律の一部を改正する法律」（平成9年法律第117号）が制定され、証券市場等におけるディスクロージャー違反や不正取引違反等に係る罰則及び銀行、証券会社等の虚偽報告・検査妨害等に係る罰則の強化・整備が行われた。これを受けた改正により、例えば相場操縦行為に対する法人罰金刑の最高額が3億円から5億円に引き上げられた。

なお、「罰則の整備のための金融関係法律の一部を改正する法律」により、銀行法、商品取引所法等においても改正が行われ、報告義務違反等の罰則の強化とともに、両罰規定上の法人罰金刑が違反行為者に対する罰金刑の連動から切り離され、その最高額が引き上げられた。

ロ 独占禁止法違反

平成4年の改正（平成4年法律第107号）により、独占禁止法89条の違反行為に対する両罰規定（95条）上の法人罰金刑が違反行為者に対する罰金刑の連動から切り離され、その最高額が500万円から1億円に引き上げられた。

ハ 不正競争防止法違反

平成5年の改正（平成5年法律第47号）により、両罰規定（14条）上の法人罰金刑が違反行為者に対する罰金刑の連動から切り離され、その最高額が50万円から1億円に上げられた。

さらに、平成10年には、「国際商取引における外国公務員に対する贈賄の防止に関する条約」の批准に伴う改正（平成10年法律第111号）が行われ、法人罰金刑の最高額が1億円から3億円に引き上げられた。

二 廃棄物の処理及び清掃に関する法律違反

平成9年の改正（平成9年法律第85号）により、産業廃棄物の不法投棄に対する両罰規定（30条）上の法人罰金刑と違反行為者に対する罰金刑の連動が切り離され、その最高額が300万円から1億円に上げられた。

第2節 法人の摘発及び処罰の現状

1 法人の摘発及び処罰の現状

(1) 法人の摘発及び起訴の現状

表1「法人被疑者の年別及び既済事由別人員」及び表2「法人被疑者の年別及び罪名別起訴人員」は、平成1年から同10年における法人の摘発・起訴の状況について、検察統計年報に基づき作成したものである⁽¹³⁾。

まず、摘発の数字は、法人の起訴、起訴猶予、起訴猶予以外の不起訴、中止の総数でほぼ把握されることが考えられることから、表1から、年間3,500件前後の法人が摘発されている状況が認められる。

また、摘発された法人のうち年間2,000件前後が起訴されているが、その罪名の内訳として、表2は、平成1年から同10年までの法人被疑者の起訴件数の合計が200件以上となった罪名の各起訴件数を示したものである。これによれば、従業員の安全・健康、船舶の安全、環境保護、風俗営業等に関する法律違反の事件数が圧倒的に多い状況が認められる。法人活動の影響が最も反映されると考えられる企業活動及び経済取引に関する犯罪、

いわゆる経済犯罪の分野では、法人税法違反が認められるものの、これ以外の法律違反は、表2中の罪名としては現れず、その他の数字中において関税法、出資取締法、外為法等の各違反が若干数認められるものである。

表1 法人被疑者の年別及び既済事由別人員

(単位：件)

年次	平成1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
総数	3,747	3,801	3,778	3,346	3,543	3,559	3,407	3,308	3,195	3,187
起訴	2,345	2,191	2,247	1,931	1,925	1,964	1,869	1,889	1,859	1,935
起訴猶予	1,155	1,290	1,315	1,177	1,358	1,381	1,318	1,213	1,160	1,058
不起訴	166	227	150	174	185	152	176	142	124	144
中止	81	93	66	64	75	62	44	64	52	50

(注1) 不起訴欄の数字は、起訴猶予以外の不起訴を示す。

(注2) 自動車等による業務上(重)過失致死傷及び道路交通法等違反嫌疑事件を除く。

表2 法人被疑者の年別及び罪名別起訴人員

(単位：件)

年次	平成1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
労安衛	429	472	466	419	395	439	407	465	422	417
船舶安全	341	276	224	179	169	186	159	125	123	95
風俗	234	186	234	151	166	143	163	148	151	142
廃棄物	146	167	147	120	150	149	148	132	147	218
海洋汚染	136	125	145	109	96	98	97	109	68	50
出入国	0	9	33	60	131	126	104	111	137	124
港則	95	71	74	68	58	66	65	81	79	65
船職員	67	55	110	106	81	65	43	42	51	42
労働基準	63	45	42	35	35	46	34	53	34	48
道路運送	79	43	26	18	17	32	22	38	32	21
船員	46	55	40	25	12	9	19	14	15	15

年次	平成1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
売春	37	29	25	36	17	24	14	10	15	20
道運車	41	30	16	26	20	11	20	23	10	24
水質汚濁	33	26	38	26	21	16	12	14	9	13
法人税	109	83	116	94	122	98	100	100	68	118
その他	489	519	511	459	435	456	462	424	498	523
総計	2,345	2,191	2,247	1,931	1,925	1,964	1,869	1,889	1,859	1,935

(注1) 平成1年から同10年までの法人被疑者の起訴件数合計200件以上の罪名の起訴件数を示す。

(注2) 自動車等による業務上(重)過失致死傷及び道路交通法等違反嫌疑事件を除く。

(2) 法人処罰の現状

表3「一審事件の法人の年別及び終局区分別人員」及び表4「一審事件の法人の年別及び罪名別有罪人員」は、平成1年から同10年における一審事件の法人の終局区分の状況について、司法統計年報に基づき作成したものである⁽¹⁴⁾。

まず、表3及び表4を表2と比較すると、経済犯罪以外の罪名では、売春防止法違反以外の罪名において起訴人員総数に対する一審終局人員数の極端な減少が認められるが、その理由として、略式命令による処理が相当数行われていることが考えられる⁽¹⁵⁾。

また、一審の有罪判決における罪名別の内訳は、表4によれば、法人税法違反による法人処罰の件数が特に多く、以下売春防止法、廃棄物処理法の各違反が認められる。経済犯罪の分野では、法人税法違反及び関税法違反など租税法違反のほかに、商標法、著作権法、出資取締法、外為法の各違反が若干数認められるものである。

表3 一審事件の法人の年別及び終局区分別人員

(単位：件)

年次	平成1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
終局 総人員	内 20 200	内 10 175	内 8 182	内 12 187	内 16 206	内 10 178	内 12 146	内 15 187	内 14 175	内 14 248
有罪 (罰金)	内 15 189	内 5 168	内 6 178	内 5 177	内 11 197	内 7 173	内 8 141	内 8 180	内 10 171	内 11 241
無罪	4	1	-	-	3	1	-	内 1 1	-	1
免訴	-	1	-	1	-	-	-	-	-	-
公訴棄却	1	-	1	2	1	-	-	-	-	-
取り下げ	内 4 4	内 5 5	内 1 1	内 5 5	内 4 4	内 2 2	内 4 5	内 3 3	内 2 2	内 3 3
移送 その他	内 1 2	-	内 1 2	内 2 2	内 1 1	内 1 2	-	内 3 3	内 2 2	3

(注1) 地方裁判所及び簡易裁判所の合計件数を示す。

(注2) 内書数字は、簡易裁判所の件数を示す。

表4 一審事件の法人の年別及び罪名別有罪人員

(単位：件)

年次	平成1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
売春	31	21	18	26	20	17	9	9	7	17
廃棄物	18	9	18	6	10	12	11	16	11	41
出入国	0	1	6	3	13	13	0	11	1	6
労派遣	3	6	2	0	11	6	4	3	5	0
法人税	82	84	82	103	101	100	85	98	99	82
商標	7	11	5	4	4	1	3	7	9	9
関税	3	3	3	3	4	3	1	4	4	8
著作	1	3	6	9	3	3	1	1	2	1
出資取締	2	1	1	1	0	1	1	4	3	6
外為法	4	0	2	1	1	0	0	0	0	0
その他	38	29	35	21	30	17	26	27	30	71
総数	189	168	178	177	197	173	141	180	171	241

(注) 地方裁判所及び簡易裁判所の一審事件の合計件数を示す。

(3) 直接国税ほ脱事件における法人の摘発の現状⁽¹⁶⁾

直接国税ほ脱事件では、年間100件前後の法人納税義務者の摘発が行われている⁽¹⁷⁾。こうした法人の資本金について、平成5年から同9年中に判決が確定した法人税法違反事件に係る法人納税義務者の状況を調べたところ、資本金5億円以上の法人は認められなかった。

また、表5「法人税法違反事件の実行行為者の地位別分類」は、平成5年から同9年中に判決が確定した法人税法違反事件の実行行為者について違反行為時の法人内での地位を分類したものである。これによれば、実行行為者の8割以上が代表者、実質経営者であることが認められる。また、これら以外の法人役員、従業員の場合では、代表者等との共謀関係が認定されている場合が少なくないが、共謀関係が認められない場合では、法人の業務統括者、あるいは経理責任者であることが認定されており、法人の業務上大幅な裁量権が与えられた者であることが認められる。

表5 法人税法違反事件の実行行為者の地位別分類

(単位：件)

年次	行為者総数	代表者	実質経営者	以外の役員	以外の従業員	以外の者
平成5	110	87	5	内4 7	内0 1	内10 10
6	120	95	13	内5 8	内2 2	内2 2
7	97	82	4	内0 3	内1 1	内7 7
8	106	80	7	内5 10	内1 1	内8 8
9	86	67	3	内1 5	内2 3	内8 8

(注) 内書数字は、代表者、実質経営者との共謀関係が認定された者の数を示す。

2 法人の摘発及び処罰の問題点

(1) 経済犯罪の法人摘発状況の分析

経済犯罪の重要分野で法人の摘発がほとんど行われていない現状の原因の一つとして、法人による経済犯罪では、一般の刑事犯罪と比べて捜査・摘発における困難性があることが考えられる。

法人犯罪を中心とする経済犯罪の特徴としては、その手段・方法が複雑巧妙であり、秘密性が強く、贈収賄事件等にみられるように直接的被害者がいないこと等が指摘されており、こうした点から、犯罪としての認知、端緒の把握において困難性があると考えられる。

次に、捜査着手以後、その処理を進める上でも困難な問題があることが想定される。この点について法務・検察関係者の見解において⁽¹⁸⁾、罰則規定等において法解釈上解明されていない問題点が多いこと、企業犯罪を効果的に捜査処理する捜査手法がないこと、現在の裁判手続・裁判手法が企業犯罪に適しているとは言い難いことが挙げられている。

この見解によれば、まず、については、罰則規定等において解釈が確立していない場合、あるいは学界、実務界で論議されていない点が問題となった場合、犯罪の構成を検討し結論を出すことは容易でなく、そのため捜査着手に至らないということもある、とされている。

また、については、経済犯罪事件の解明において帳簿関係資料の分析が不可欠であり、そのために膨大な物証及びそれに関する関係者の供述の収集が必要となる。こうした状況は、犯罪規模の拡大とともに顕著になるが、しかし、これに対処する取調捜査官の数には限界があり、大規模企業犯罪の捜査の遂行の上で障害となる、とされている。

さらに、については、わが国の刑事手続上、公訴提起に当たり、検察官は、確信をもって行われることが要求され、そのために徹底した捜査による十分な証拠固めが必要となる⁽¹⁹⁾。こうしたいわゆる「精密司法」とも呼ばれる刑事手続の下、公判において立証が必要とされる要証事項が多岐にわたる企業犯罪では、捜査・公判活動に多大な期間と事務量が要求さ

れ、その遂行の上で障害となる、とされている。

、 、 は、それぞれ関連するものであるが、これを解決するためには、まず、実際の経済犯罪事件において、これら捜査・公判活動を遂行する上での障害について、刑事手続上重要な問題として提起する必要があることから、その克服は容易ではないと思われる。

(2) 直接国税ほ脱犯の法人摘発状況の分析

直接国税ほ脱犯において大規模法人の摘発がほとんど行われていない現状について、以下その原因を検討する。

まず、ほ脱犯の端緒の把握であるが、この点は、従来摘発されてきた法人の場合と比較して、特に大規模法人の場合での固有の困難性ということは考えにくい。確かに、法人の規模に比例した取引の規模の拡大化及びその形態の複雑化が考えられ、取引の国際化、高度情報化等の利用による複雑巧妙なほ脱の不正形態も想定される。しかし、そのような不正形態は、個人及び中・小規模法人においても可能とも考えられ、ほ脱犯の端緒の把握という点で大規模法人と個人及び中・小規模法人との間に著しい差異はないと思われる。

次に、強制調査着手以後、その処理を進める上で大規模法人固有の困難性があるかという点について、先の法務・検察関係者の見解において挙げられた三つの観点を踏まえて検討したい。

まず、罰則規定の法解釈上の問題については、他の経済犯罪と比較した場合、租税法罰則に関する研究は、進んでいるとも考えられる。しかし、大規模法人を問題とする場合、ほ脱の不正形態における多数の従業者の関与、あるいは継続的な不正形態における関与従業者の組織内での異動に伴う交替が想定され、このように不正に係る個々の従業者の行為が細分化される結果、ほ脱の認識がない、あるいは曖昧なままこれに従事することも少なくないと思われる。こうした場合の、例えばほ脱犯の実行行為者の特定について法解釈上必ずしも明らかになっているとはいえない。

次に、捜査手法等の問題については、法人組織の拡大・複雑化に伴う帳

簿関係資料等の増大は、容易に想定され、膨大な物証及び関係者の供述の収集に要求される多大な時間と事務量は、他の経済犯罪同様、ほ脱犯の捜査を進める上でも障害になるといえる。

さらに、現行の刑事手続下における問題をみると、従来、ほ脱事件の公判における事実認定は、一般刑事事件とは性質を異にする面があり、その審理過程の複雑かつ煩瑣なことが指摘されている⁽²⁰⁾。この点について、大規模法人事件では、その取引の規模の拡大化、形態の複雑化が容易に想定され、公判における事実認定は、個人及び中・小規模法人事件以上に複雑かつ煩瑣なものとなり、また、これに対応するため、捜査における要証事項も多岐にわたって増大することが考えられる。こうした状況から、捜査・公判活動には多大な時間と事務量が要求され、その遂行の上での障害になるといえる。

第3節 小 括

バブル経済の崩壊を背景に、経済犯罪の立法化とともに法人犯罪の重罰化が進むなど、法人の刑事責任を積極的に追及しようとする傾向が認められる。こうした状況下にあって、直接国税ほ脱犯においても、従来困難であるとされてきた大規模法人について法人責任の追及を検討すべきであり、特に法人が組織的に経理上の不正操作を行い税を免れる場合については、企業利益のために、企業活動の一環として「企業の計算において」なされているとの観点から、積極的にその法人責任を追及することの可否を検討すべきものとする。

現在の企業活動の実態において大規模法人の直接国税ほ脱犯の成否を問題とした場合、従来の摘発事例にみられるように、法人の業務統括責任者を中心に実行行為者の特定を考えた場合、実行行為者の特定ができず、その結果、当該法人の責任追及もできないということが問題になると考えられる。そこで、実行行為者の特定を検討する上では、法人の業務統括責任者等に限らず、これらを実行行為者として特定できない場合には、これら以外の一般従業者について

実行行為者の特定を検討する必要性が生ずるものと考える。

一般従業者について実行行為者の特定を検討する上で、二つの問題があると考えられる。その第一は、実行行為者の特定において、一般従業者については脱犯をどのように構成するかという問題である。その第二は、当該一般従業者のほ脱行為について両罰規定を適用し法人を処罰することの妥当性の問題である。

- (4) 西田典之「団体と刑事罰」『岩波講座基本法学2 団体』（昭和58年）272頁。
- (5) 大谷實「法人処罰の在り方（一）」同志社法学43巻2号（平成3年）1頁。
- (6) 藤永幸治「法人処罰に対する立法上の諸問題」刑法雑誌23巻1 - 2号（昭和54年）132頁。
- (7) 飯田英男「法人処罰に関する立法上の問題点」ジュリスト672号（昭和53年）85頁。
- (8) 神例康博「企業犯罪」法学セミナー539号（平成10年）25頁は、最近の企業犯罪対策の一環として行われた各法領域での法人の重罰化について、それが直接的に、企業犯罪の抑止効果をもたらすわけではないとする。
- (9) 佐久間修「コーポレート・ガバナンスと経済犯罪」法学セミナー524号80頁
- (10) 神山敏雄教授は、昭和60年から平成6年における法人の摘発及び処罰の状況を分析の上、法人犯罪に対する刑事規制の限界を指摘されている。そして、営業停止や法人の解散などの行政処分による合法的行動への動機づけの方がより有効であるとの見解のもと、新たな制裁システム体系論を提唱されている。神山敏雄『日本の経済犯罪』（平成8年）297 - 311頁、同・「経済犯罪に対するサンクションの体系」中山研一ほか編『経済刑法入門（第3版）』（平成11年）19 - 36頁等。
- (11) 前野育三「経済犯罪の予防」中山研一ほか編『経済刑法入門（第3版）』（平成11年）361頁によれば、コーポレート・ガバナンスとは、企業の合理的統治を意味し、その内容として、企業の社会的責任が強調されているが、経済犯罪との関係では、監察制度の強化や、株主代表訴訟制度などが問題になり、現在、特に、監察制度の充実について論じられている、とする。
- (12) 芝原邦爾「現代の企業犯罪」『岩波講座現代の法6 現代社会と刑事法』（平成10年）153頁。
- (13) 表1及び表2は、検察統計年報中の「罪名別 既済となった事件の被疑者の既済事由及び性別・法人別人員」の計数に基づいて作成した
- (14) 表3及び表4は、司法統計年報（2 刑事編）中の「通常第一審事件の終局総人員 - 罪名、男女・法人別終局区分別 - 全地方裁判所」及び「同 - 全簡易裁判所」の計数に基づいて作成した。
- (15) このような状況について神山・前掲10『日本の経済犯罪』290頁は、「法人の多

くの違反事件が交通事件並みのものとして処理されていることを物語る。」とする。

- (16) 確定判決事件の内容については、税務訴訟資料(租税関係刑事事件判決集)による。
 (17) 国税庁発表の査察事績によれば、平成1年度から同10年度において、国税査察官が検察官に告発した法人税法違反事件数は、下の表のとおりである。

(単位：件)

年 度	平成 1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
件 数	106	88	93	110	93	92	102	84	81	110

- (18) 小木曾国隆「企業の刑事責任に関する従来の法理・法制裁論等の捜査・公判維持サイドからみた問題点」刑法雑誌36巻2号(平成9年)248 - 258頁。
 (19) 松尾浩也『刑事訴訟法(上)(新版)』(平成11年)15 - 16頁。
 (20) 野間洋之助ほか『税法違反事件の処理に関する実務上の諸問題』司法研究報告書40輯2号(平成2年)1頁は、公判における直接国税ほ脱犯の事実認定上の主な争点として「ほ脱の故意」、「不正行為」、「ほ脱の結果」を挙げ、そのうち特に「ほ脱の結果」の認定は、膨大な会計的証拠により簿記・会計・税務の法則に従いながら多数の会計的事実を積み上げて特定の金額を算定するという点において、一般刑事事件における事実認定とは性質を異にする面があるとして、その事実認定過程の複雑さを指摘する。

第2章 両罰規定適用における問題点

第1節 法人税法罰則と両罰規定

1 両罰規定の趣旨と沿革

現行刑法は、行為主体として自然人を前提としており、法人の処罰を認めていない。しかし、行政法規の多くの罰則は、業務に関する従業者の違反行為に対し、その業務の主体である業務主の処罰を規定する業務主処罰規定を設けており、当該規定により業務主としての法人の処罰が認められている。

業務主処罰規定が設けられた背景には、社会生活における企業組織による活動の影響力の増大があると考えられ、行政法規の規制対象となる分野でも企業組織が重要な役割を演じていることから、このような社会的現実への対応として要請されているといえる。

業務主処罰規定の立法形式は、転嫁罰規定と両罰規定に大別される。

転嫁罰規定は、業務に関する代理人、戸主、家族、雇人その他の従業者といった従業者等の違反行為についてその業務主である雇用主等の者を処罰する目的で制定されたものであり、例えば明治13年太政官布告第40号酒造税則38条は、「酒造営業者ノ家族雇人ニシテ其営業ニ係リ比規則ヲ犯シタル時ハ総テ其営業者ヲ処罰ス」と規定していた⁽²¹⁾。また、転嫁罰規定は、自然人業務主の処罰を想定していたことから法人業務主への適用は難しいとされていたが、明治33年法律第52号「法人ニ於テ租税ニ関シ事犯アリタル場合ニ関スル法律」の制定により法人業務主の転嫁罰が明確に規定された。同法は、「法人ノ代表者又ハ其ノ雇人其ノ他ノ従業者法人ノ業務ニ関シ租税及葉煙草専売ニ関スル法規ヲ犯シタル場合ニ於テハ各法規ニ規定シタル罰則ヲ法人ニ適用ス、但シ其ノ罰則ニ於テ罰金科料以外ノ刑ニ処スヘキコトヲ規定シタルトキハ法人ヲ三百円以下ノ罰金ニ処ス」と規定する全文わずか1条から成るものであったが、この規定以後、多数の法令が「明治三三年法律第五十二号八本法又八本法ニ基キテ発スル命令ニ依ル犯罪ニ之ヲ準用ス」との1条を設

け、法人業務主の処罰に対処することとなった。

ところで、業務主の処罰のみを目的とする転嫁罰規定では、事実上の事業統括者が実権のない者を業務主とした上で、自身は従業者として違反行為を行うといった脱法行為において、処罰すべきはずの当該事業統括者を、業務主の地位にないとして処罰対象とすることができないという状況が生じていた。そのため、「事実行為者とその利益ないし計算の帰属主体の双方を同時に処罰するのでなければ、法の所期する使命を実現しその成果を収めることができない⁽²²⁾」として、違反行為者である従業者と業務主の両者を同時に処罰する立法形式が要請されることとなった。

こうした要請への対応として、昭和7年法律第17号資本逃避防止法5条において初めて両罰規定が設けられ、「法人ノ代表者又ハ法人若八人ノ代理人、使用人其ノ他ノ従業者ガ其ノ法人又八人ノ業務ニ関シテ前條ノ違反行為ヲ為シタルトキハ行為者ヲ罰スルノ外其ノ法人又八人ニ対シ亦前條ノ罰金刑ヲ科ス」と規定された。同法の両罰規定は、昭和8年法律第28号外国為替管理法6条に引き継がれる⁽²³⁾とともに、経済統制法規の中に広く取り入れられ、戦後も業務主処罰規定の原則的立法形式として多くの行政罰則に設けられてきたが、近年では、さらに、実質的に刑法犯と考えられる領域においても設けられるに至っている⁽²⁴⁾。

2 租税法罰則と両罰規定

(1) 租税法罰則における両罰規定の制定

わが国に近代的租税制度が成立した明治中期より、租税犯に対する罰則は、いわゆる定額財産刑を採用しており、例えばぼ脱犯に対する罰金刑の額は、「逋脱シ又ハ逋脱シヨウ」とした税額の何倍と定められた定額刑であり、裁判官に量刑の余地は与えられていなかった。また、転嫁罰規定を採用していたことから違反行為者である従業者の刑事責任は問題とされず、処罰の対象は納税義務者に限られており、さらに、刑法総則の主要な規定の適用も除外されていた。このような規定の在り方における特異性から、

ほ脱犯に対する罰則は、刑罰形式を用いてはいるものの、その実質は、国家の財産上の損失の回復を図るための損害賠償であり、ほ脱犯は、形式犯であると理解されていた⁽²⁵⁾。

こうした形式犯との理解について転換を促す契機となったのは、昭和19年の酒税法、物品税法、砂糖消費税法、骨ばい税法等各種間接国税法罰則の改正であった。これにより、財産刑について、従来の定額財産刑が改められ裁判官の量刑が認められるとともに、違反行為者に対する自由刑が採用され、併せて両罰規定が設けられることとなった。しかし、このときの両罰規定は、業務主責任を第一次的とし、違反行為者については刑を免除し得るものと規定しており、現行両罰規定の骨子となった昭和22年の税制改革における法人税法、所得税法、相続税法の改正時制定の両罰規定とは、その趣旨が異なっていたものと考えられる⁽²⁶⁾。

昭和22年の税制改革により、法人税法、所得税法、相続税法において申告納税制度が導入されるとともに、この制度を担保する方策の一つとして同各税法における罰則規定の強化が行われた。その内容は、ほ脱犯を実質犯として捉えようとする当時の学説等の傾向⁽²⁷⁾も大きく影響したと考えられるが、従来の財政上の損害補填という観点から、違反行為者の処罰という観点へと重点が移ったものであり⁽²⁸⁾、定額財産刑が改められ財産刑とともに自由刑の併科が規定された。そして、これと併せて両罰規定が設けられたことにより、それまで違反行為者である従業者の刑事責任は問題とされず、処罰の対象が納税義務者に限られていた租税犯において、違反行為者である従業者及び納税義務者の双方が処罰されることとなった。

(2) 租税法罰則の立法形式

各租税法は、その罰則においてまず違反行為者の処罰を規定したことから⁽²⁹⁾、法人税法の罰則は、所得税法及び相続税法の罰則とは異なる立法形式で規定されることとなった⁽³⁰⁾。

所得税法では、ほ脱犯の構成要件を規定する所得税法238条1項は、「偽りその他不正の行為により、...所得税を免れ...た者は、五年以下の懲

役若しくは五百万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。」として、納税義務者自らがほ脱行為に及んだ場合についての処罰を規定している。そして、両罰規定である同244条1項は、「法人の代表者（人格のない社団等の管理人を含む。）又は法人若しくは人の代理人、使用人その他の従業者が、その法人又は人の業務又は財産に関して第238条……違反行為をしたときは、その行為者を罰するほか、その法人又は人に対して当該各条の罰金刑を科する。」として、従業者がほ脱行為に及んだ場合（ただし納税義務者との共犯を除く）について、その従業者の処罰とともに業務主たる納税義務者の処罰について規定している。

すなわち、所得税ほ脱犯においては、納税義務者がほ脱犯の違反行為者である場合、罰則本条である同238条1項で処罰されるが、納税義務者の従業者がほ脱犯の違反行為者である場合、納税義務者との共犯を除いて、当該従業者等は、両罰規定である同244条1項の「行為者を罰するほか」の規定によって処罰される。そして同条の適用により、これら従業者の違反行為について納税義務者の業務主責任が追及されるものである。

これに対し法人税法では、ほ脱犯の構成要件を規定する法人税法159条1項は、「偽りその他不正の行為により、…法人税を免れ…た場合には、法人の代表者（人格のない社団等の管理人を含む）、代理人、使用人その他の従業者でその違反行為をした者は、五年以下の懲役若しくは五百万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。」として、まず法人税ほ脱犯の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」を定め、これらの者によるほ脱犯の処罰を規定している。そして、両罰規定である同164条1項は、「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、その法人又は人の業務に関して第159条第1項…の違反行為をしたときは、その行為者を罰するほか、その法人又は人に対して当該各条の罰金刑を科する。」として、従業者の違反行為に対し納税義務者である法人が処罰されることを規定している。

すなわち、法人税ほ脱犯においては、従業者がほ脱犯の違反行為者であ

る場合、罰則本条である同159条1項の適用により処罰され、当該従業員の違反行為について納税義務者である法人は、両罰規定である同164条1項の適用によりその業務主責任を追及されるものである。

3 業務主処罰の根拠

(1) 学説の状況

両罰規定は、業務主に対し従業者という他人の違反行為の責任を追及し、処罰するものであるが、その根拠については、「責任（非難可能性）なければ刑罰なし」とする刑法の責任主義の原則との調和が問題となり、業務主処罰規定の解釈上の重要な争点の一つとして従来から論じられてきた。

学説は、業務主の責任を他人の行為による無過失責任であるとする見解と、責任主義の見地から業務主の責任も過失責任であるとする見解が対立していた。

無過失責任説は、その根拠として、業務主処罰規定は、行政刑法の分野で取締目的のために設けられたものであり、その合目的性から、犯罪主体と受刑主体の一致を要求する刑法上の原則の例外として認められるとし、また、行政法規の分野において業務主責任を無過失責任と解さなければ社会秩序の維持は不可能であり、かつ、このような解釈は使用者責任の法理によって正当化され得る⁽³¹⁾ことを主張するものであった。

これに対し責任主義の見地から、両罰規定における業務主責任を過失責任として理解すべきことを最初に主張されたのは、美濃部博士であった。博士は、「事業主(又は法定代理人)は事業経営の衝に当り、其の事業に従事する集団生活の全体に対して主裁者たり統制者たる地位に在るもので、其の統制者としての事業主は総ての従業員をして犯則行為なからしむるやう万全の注意を為すべき義務を負担して居る⁽³²⁾」とされ、両罰規定は、このような業務主の監督注意義務違反の存在を推定するものであり、業務主は、従業者の違反行為が不可抗力によることを立証しない限り、自己の過失行為に基づいて処罰されることになるとして、過失推定説を主張され

たものである。

無過失責任説は、永らく支配的であったが⁽³³⁾、行政刑法においても責任主義の原則を維持しつつ、かつ、行政取締の必要との調和を図った点において美濃部博士の見解は、支持を受け、昭和20年代に入る頃には通説ともいい得る立場を獲得することとなった。

なお、過失責任を認める見解においては、訴訟法上の問題として、過失の証明を要するか、また、反証を許すか否かという点で対立があり、過失推定説、純過失説、過失擬制説が主張されている。

過失推定説は、業務主の過失は推定されるので検察官において過失を立証する必要はないが、業務主が無過失を立証すれば、過失の推定は破られるので業務主は処罰を免れるとする見解で、有力説とされている。

純過失責任説は、一般の過失犯同様、検察官において業務主の過失を立証しなければ業務主を処罰できないとする見解である。この見解によれば、業務主のいかなる過失行為によって従業者が違反行為をしたか特定する必要が生じるが、この点について、そのような立証は、現実にはほとんど不可能であり、それを要求することは、行政法規における合目的性に反する結果になるとの批判がある。

過失擬制説は、業務主の過失は擬制され、検察官において過失を立証する必要はなく、一方、業務主は、無過失を立証しても処罰を免れないとする見解であるが、実質的には無過失責任と異なるところがないとの批判がある。

(2) 判例の状況

判例は、大審院当時から無過失責任説の立場にあったが⁽³⁴⁾、最大判昭和32年11月27日（刑集11巻12号3113頁）において従来立場を変更し、業務主の過失責任を認め、過失推定説を採用することを明らかにした。

本件は、従業者である支配人等による入場税のほ脱について、キャバレー経営者である被告人（自然人業務主）の業務主責任が争点の一つとなったものである。その上告趣意は、経営者たる被告人は従業者の違反行

為に關与していないことからこれを処罰することは自己の違法行為によらなければ刑事上の責任を問われないとする憲法39条に違反すると主張するものであった。これに対し最高裁は、入場税法（昭和22年法律第142号による改正前のもの）の両罰規定である同法17条の3について「しかし、同条文は事業主たる、人の『代理人、使用人其ノ他ノ従業者』が入場税を遁脱しまたは遁脱せんとした行為に対し、事業主として右行為者らの選任、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く、したがって事業主において右に関する注意を尽くしたことの証明がなされない限り、事業主もまた刑責を免れ得ないとする法意と解するのを相当とする。」として退けたものである。

この判決では、多数意見の理由に反対する田中、斎藤、下飯坂各裁判官の補足意見が付せられたが、自然人業務主の刑事責任の性質が、従業者を選任、監督等する上での懈怠の過失責任であることを明らかにした点については、後の判決によって踏襲されたことから、過失推定説は、判例上確定した理論として認められるものとなった。

なお、最大判昭和32年11月27日は、自然人業務主に関する事案であったことから、法人業務主に対しても過失推定説が認められるのか、その後の最高裁の判断が注目されていたが、最判昭和40年3月26日（刑集19巻2号83頁）において、法人業務主に対しても過失推定説が認められることが明らかにされている。

(3) 過失推定説と両罰規定における法人処罰の問題点

両罰規定上の業務主責任について過失推定説が認められた結果、法人業務主の責任についてもその過失の存在が推定されることとなったが、法人の犯罪能力に関する議論とも関係して新たな問題点が生じている。これについては、第3章で詳述する。

4 従業者処罰の根拠

両罰規定は、その適用の前提となる罰則の各本条の命令・禁止が、一般人

又は従業者を含む自然人を対象とする規定形式では、これらの者が罰則本条により処罰されるという点に争いはない。そのため、この規定形式を採っている法人税法では、違反行為者である従業者は、罰則本条である法人税法159条を根拠に処罰されるものである。

一方、所得税法238条のように、本条の命令・禁止が、一定の義務者あるいは業者を対象とする規定形式では、違反行為者である従業者の処罰根拠については争いがあり、学説では、従業者も直接本条を根拠に処罰されるとする本来の義務者説と、両罰規定により本条の構成要件が修正を受け、義務主体の範囲が従業者にまで拡張されるとする構成要件修正説が対立していた⁽³⁵⁾。

判例は、大審院時代から本来の義務者説を採っていたが、最高裁は、最決昭和30年10月18日（刑集9巻11号2253頁）において、構成要件修正説を採用することを明らかにした⁽³⁶⁾。その後の判決でもこの見解が採られていることから⁽³⁷⁾、従業者処罰について両罰規定の適用を必要とする構成要件修正説は、現在、判例上確定した理論として理解されている。

5 業務主処罰と従業者処罰の関係

両罰規定における違反行為者である従業者の責任と業務主の責任の関係は、業務主を処罰するに当たり、違反行為者である従業者の処罰が必要か否かという点で問題となる。

学説は、従業者の責任は、各本条それ自体若しくは両罰規定の「行為者を罰するほか」の文言を介した本条が規定する違反行為に対しての責任であるとし、また、業務主の責任は、違反行為に出た従業者についての監督注意義務に係る責任であるとして、両者の責任を別異のものと解している。この理解を前提に、美濃部博士は、「行為者を罰するの外」とあるのは、行為者が処罰に該当する場合にはこれを処罰する外に事業主をも処罰するということで、事業主を処罰するために必ずしも従業者を共に処罰することを要件とするものではない⁽³⁸⁾、との見解を示されている。また、福田教授も、「従業

者が各本条に規定された違反行為をしたが、責任を欠くために（たとえば、責任無能力）、処罰されないばかりにも、客観的には、違反行為が存在するから、事業主は、不可抗力が証明されないかぎり、監督不行届の過失責任を負うことになる⁽³⁹⁾。」との見解を示されており、客観的な違反行為が存在すれば、従業者がそれについて処罰されない場合であっても、業務主の処罰を肯定するという見解が有力である。

判例は、違反行為者である従業者と業務主の処罰がそれぞれ独立に行われる点について、業務主を起訴しないで従業者だけを起訴することができる（大判昭和15年9月26日（法律新聞4625号13頁））とし、また、従業者が死亡して公訴棄却の裁判があっても、法人に対して独立に公訴提起し処罰ができる（大判昭和17年8月5日（刑集21巻344頁））とし、行為者を処罰しない場合でも業務主を処罰できる（最判昭和31年12月22日（刑集10巻12号1683頁））として、これを肯定している。

第2節 両罰規定適用の要件

1 両罰規定における従業者

(1) 両罰規定における従業者の意義

両罰規定における従業者について、法人の場合、「法人の代表者、代理人、使用人」は、業務主との法律関係において比較的明らかである。すなわち、法人の代表者とは、法令の規定により法人を代表する権限を有する者であり、株式会社の代表取締役（商法261条）などがその典型といえる。また、代理人とは、法令、契約などにより業務主を代理し得る者であり、例えば支配人（商法38条）を挙げることができる。使用人とは、業務主との間に雇用関係のある者であり、株式会社の社員などがその典型といえる。これらに対し、「その他の従業者」は、業務主責任を問う上で、従来、その範囲が問題となる場合が少なくなかった。

判例は、「業務主と雇用関係にあることを要せず」（大判昭和9年4月

26日（刑集13巻527頁））、「物価統制令第40条にいわゆる『その他の従業者』というのは、代理人、使用人等被告人との特定の関係に基づいて事実上その業務に従事しているものを指称するものである」（最判昭和26年9月4日（刑集5巻10号1860頁））としていることから、両罰規定における従業者であるか否かについては、形式に関わらず、業務主の業務に従事することにより生ずる実質的な統制・監督関係の有無により判断しているものと考えられる。

学説も、美濃部博士は、「必ずしも事業主自身が自ら直接その事業に従事せしめて居る者であることを要しない。事業の経営という集団生活において直接又は間接に事業主の統制監督の下に其の事業に従事する者は何れも法令に所謂『従業者』に該当するものである。⁽⁴⁰⁾」とされているが、特にこれに反対する見解は認められず⁽⁴¹⁾、両罰規定における従業者について、業務主との統制・監督関係の有無により判断する点で、判例と同様の理解にあると考えられる。

（2）法人の実質経営者

法人の登記上、代表者ではないものの、事実上、企業経営を掌握している、いわゆる実質経営者は、例えば風俗営業関係の事業にしばしばみられるが、これが両罰規定上の従業者のいずれに該当するかという点について、最決昭和58年3月11日（東京高裁集37巻2号54頁）は、「『その他の従業者』には当該法人の代表者ではない実質的な経営者も含まれる」との判断を示している。

2 業務に関する行為

（1）業務に関する行為の意義

業務の意義は、犯罪によって若干の相違があるが、それらに共通する基本的概念は、両罰規定にも妥当するものと考え⁽⁴²⁾。

判例は、人が社会上の地位に基づき継続的に行われる事務をいい、それが主たる業務であることを必要としない（大判大正12年8月1日（刑集2

巻673頁)とし、また、法人の場合、それが定款に定められた目的の範囲内の行為であることを必要としない(最判昭和15年2月15日(刑集19巻31頁))としており、この点について特に争いはない⁽⁴³⁾。したがって、業務に関する行為を判断する上では、社会通念上当該行為が一般的又は外形上業務に属するという客観面について考慮されるといえる。

なお、「業務に関し」とは、「業務主の業務に関し」を意味するもので、従業者自身の職務上の分担範囲内にあることは必要ではないと解されている⁽⁴⁴⁾。

(2) 「主観的に業務に関する」要件の要否

従業者の違反行為が外形上業務に属すると認められるものの、それが業務主の意思に反するものであったり、あるいは業務目的から逸脱しているような場合、従業者の認識をどのように考慮するかという点が、「主観的に業務に関する」要件の要否の問題となり、判例・学説の見解が分かれている。

判例では、東京高判昭和25年4月21日(刑集3巻1号107頁)は、客観的に業務に関する行為の具体的内容として経済的効果が業務主に及ぶことが必要であり、これを認める上で主観的要件を要するとしている。本件は、百貨店の商事部主任が行った超過価格販売に係る物価統制令違反について、当該百貨店の業務主責任が争点となったものである。その上告趣意は、「業務に関し」とは、一般的又は外形上の見地ではならず行為の経済的責任が法人に帰属する場合でなければならぬとし、本件では、従業者が専ら個人の利益のために取引していたことから業務に関するものではない、と主張した。これに対し最高裁は、当該主任が自己の個人的利益のために行ったものではないとの事実認定をした上で、「従業員違反行為が当該法人の業務に関するとは当該行為が法人の業務に関連して具体的に行われ、その経済上の影響が当然法人に及ぶことを内容とするものと解する」としたものである。

美濃部博士は、この判例を支持し「業務に関する行為であるや否やを区

別すべき標準は、一に其の目的に求めねばならぬ。事業主の為に其の事業の目的を遂行する為に為されたものと認めらるべき行為であれば、仮令事業主の命に反して為されたものでも、尚ほ業務に関する行為であり、事業主はそれに付いての責任を免れ得ない。⁽⁴⁵⁾」とされている。この見解によれば、外形的に業務に関する行為であっても、従業者の目的が私利にあった場合、業務主のための行為とは認められず、業務主の責任は問われないこととなる。

この場合の私利目的のとらえかたについて、同じく主観的要件を必要とする福田教授の見解では、業務主のためにする意思は必要ではないが、業務を行っている意思が必要であるとされ、「従業者が、かりに私利をはかるためであっても、主観的に業務主の業務を行っているという意思をもち、その結果が業務主に及ぶものであることが必要でなからうか。⁽⁴⁶⁾」とされている。これを言い換えれば、従業者が純然たる私用の目的であった場合、これが外形的に両罰規定上の違反行為に該当しても、業務に関する行為とはいえないことになるものと考えられる⁽⁴⁷⁾。

一方、「主観的に業務に関する」要件を不要とする金澤教授は、先の東京高判昭和25年4月21日について、「この判決は経済上の影響を重視しそのために主観的要件を必要としている。しかし、民事判例は主観的要件を必要としていないから主観的要件がなくとも経済上の影響は法人に及ぶのである。この意味では判決の内容に矛盾がある。⁽⁴⁸⁾」との批判をされている。そして、業務主の業務における監督注意義務は従業者の客観的職務行為のすべてに及ぶとの理解を前提に、違反が客観的に職務に関して行われる限り、業務主の監督義務違反が追及されるべきであり、「業務主自身の義務違反を基本として考える限りこの種の主観的要素を必要としないと解すべきではなからうか。⁽⁴⁹⁾」とされている。

金澤教授がいわれる「業務主自身の義務違反を基本として考える」という点は、業務主処罰規定の趣旨から肯定されるものと考えられる。一方、主観的要件を必要とする見解では、従業者の主観によって業務主の責任の

有無が左右されることとなり、その点で業務主処罰規定の趣旨に反することになると考えられ、主観的要件を不要とする見解が妥当であるとする。

(3) ほ脱犯と横領行為

判例は、納税義務者の従業者が金員着服の目的でその義務者の業務に関し不正行為をもって税をほ脱した場合にもほ脱犯が成立するとしている（最判昭和26年11月27日（刑集11巻12号3113頁）、最決昭和37年2月22日（東京高裁集刑事16巻2号190頁））。ここで留意すべき点は、これらの事案では、納税義務者の税に係る従業者のほ脱犯の成立が前提になっており、これを認めた上で、横領という終局目的が当該ほ脱犯の成否に影響しないことを判示していることである。すなわち、従業者の横領行為それ自体が納税義務者の税のほ脱となることを判示しているものではないということである。横領等に関連する従業者の不正行為では、当該不正行為が業務に関するか否かという点が問題となるものではなく、当該不正行為を行った従業者について納税義務者の税に係るほ脱犯が成立するか否かが問題となるものとする。

なお、法人税法159条1項では、従業者によるほ脱犯について、明文上「業務に関し」の文言はないが、従業者にほ脱犯を認める上で、それが納税義務者である法人の業務上行われることが当然の前提になっているものとする。法人税ほ脱犯において従業者が行為主体となり得るのは、これらの者が納税義務者である法人の統制・監督下においてその事務を履行し、法人活動を機能させている者であることによると考えられ、このことから、これら従業者による当該法人の税のほ脱行為は、その法人の事務において実行が可能であり、法人業務の過程においてなされ得るものと考えられる。

3 従業者の違反行為

(1) 違反行為の成立範囲

業務主が処罰される要件として、従業者の違反行為が完全に犯罪として成立しなければならないのか、すなわち本条違反罪の構成要件該当性、違

法性、有責性のすべての要件を充足する必要があるのかという問題がある。従業者に「違反行為」があったというためには、その行為が構成要件に該当し違法であればよく、行為者である従業者に責任のあることを要しないと解されており⁽⁵⁰⁾、故意犯の場合、行為者である従業者に故意がなければならぬとされている⁽⁵¹⁾。

構成要件と違法性阻却に関して、現在の多数説は、構成要件を違法行為の類型化したものととらえ、構成要件該当行為は原則として違法性があり、例外的に正当化事由があれば違法性が阻却されると解している⁽⁵²⁾。違法性が阻却される場合、従業者のほ脱は成立しないが、この場合の業務主の処罰については、第4章で詳述する。

(2) ほ脱犯における問題

ほ脱犯の構成要件は、「偽りその他不正の行為により税を免れること」であり、申告納税制度の下で論じられているほ脱犯の成立要件として、主体、実行行為（不正の行為）、結果の発生（既遂の時期）、因果関係、故意が必要とされる。法人組織内における従業者の不正行為について、ほ脱犯の構成要件を検討する上では、特に実行行為と故意について留意する必要がある。

ほ脱犯の実行行為については、従来から学説上、制限説と包括説が対立しているが、大規模法人における従業者の不正行為について実行行為を検討した場合、両説による結論は著しく異なるものと考えられ、これをどう解するかが問題となる。

また、故意についても、ほ脱犯における故意の成立には、納税義務の認識、不正行為の認識、ほ脱結果の認識が必要とされるが、法人組織においてすべての従業者がこれらを認識し得るものではないとも考えられ、この点をどう解するか問題となる。

これらの問題については、次節で詳述する。

第3節 従業者の違反行為における問題点

1 ほ脱犯の実行行為における問題点

(1) 学説

ほ脱犯の実行行為は、「偽りその他不正の行為」である。虚偽過少申告ほ脱犯の場合、事前（申告前）に帳簿の虚偽記入、虚偽証ひょう書類の作成、仮名預金の設定などの所得秘匿行為を行い、これに基づいて虚偽過少の確定申告書を税務署長に提出することで成立すると解されている。ほ脱犯の実行行為を認める上で、事前の所得秘匿行為と虚偽過少申告行為をどのように位置付けるかという点について、学説は、虚偽過少申告のみが虚偽過少申告ほ脱犯における実行行為であり、事前の所得秘匿行為は予備ないし対内的準備行為にすぎないとする制限説と、虚偽過少申告ほ脱犯においては、事前の所得秘匿行為と虚偽過少申告行為が包括して実行行為であるとする包括説が対立している⁽⁵³⁾。

制限説は、申告納税制度の下における申告行為を重視して理論を展開している点に意義があるが、この見解に対する批判として、同様な事前の所得秘匿行為でありながら後日無申告の場合はその秘匿行為が実行行為とされるのに、過少申告がなされた場合には突如として実行行為性を喪失することから理論が一貫しない点が指摘されている。また、包括説に対する批判として、この見解が事前の所得秘匿行為も実行行為であるとしながら、それによる秘匿金額とその後の虚偽過少申告によって秘匿した金額とが一致しない場合（特に前者の秘匿金額の方が大きい場合）に、虚偽過少申告による秘匿金額でほ脱結果（脱税額）の範囲を定めるのか説明できない等との指摘がされている。しかし、この批判に対し、因果関係論に属する問題であり不正行為の包括性とは別個の問題であるとして、包括説への上記批判は当たらないとする見解がある。

(2) 判例

判例は、両説いずれの立場を採るのか、従来、必ずしも明らかではな

かった。しかし、最高裁は、最決昭和63年9月2日（刑集42巻7号975頁）（会社臨時特別税法違反事件）において「法人税法上の所得を秘匿するため所得秘匿工作をしたうへほ脱の意思で会社臨時特別税確定申告書を税務署長に提出しなかった場合には、所得秘匿工作を伴う不申告の行為が会社臨時特別税法22条1項にいう『偽りその他不正の行為』に当たる。」とし、これをもって制限説の立場が確立されたと解されている⁽⁵⁴⁾。しかし、この判例が虚偽過少申告に関する部分を判示事項に取り上げていないことから、判例が制限説を採ったとする点に、疑義を表明する見解も認められるものである⁽⁵⁵⁾。

(3) 制限説における問題

制限説によれば、事前の所得秘匿行為にのみ関与した者は、実行行為を行った者との共謀がなければほ脱犯は成立しないと解される。そのため、従業者が、帳簿の虚偽記入、虚偽証ひょう書類の作成、仮名預金の設定などの所得秘匿行為のみを行い、これに基づいた虚偽過少の確定申告書の作成・提出に関与しない場合、当該従業者においてほ脱犯は成立しないこととなる。また、この場合、事実上当該虚偽過少申告に関与した他の従業者についても、当該所得秘匿行為の存在を知らない以上、故意を認めることができないことからほ脱犯は成立せず、税を免れた事実がありながらほ脱犯としてその責任を問うことができない点が問題となるものである。

この問題に対し最高裁は、最決平成9年7月3日（刑集51巻6号453頁）において、従業者の実行行為を間接正犯で構成し、解決の方向を示している。

本件は、美容整形外科診療所を経営する被告人Kの実母である被告人Tが、当該診療所の窓口事務の責任者であった被告人Kの従業者A、Bと共謀し、被告人Kの業務に関しその所得税を免れたとして「使用人その他の従業者」の責任を問われたものであり、また、被告人Kは、業務主として監督責任を問われていた。

その上告趣意は、制限説を前提に、事前の所得秘匿行為にのみ関与した

A、Bの行為はほ脱犯の実行行為に当たらず、実行行為がないのであるからほ脱犯は成立しない、また両罰規定上の従業者の身分のない被告人TがA、Bと共謀してもやはりほ脱犯は成立しない旨の主張をしていたものである。これに対し本決定は、被告人Tは、被告人Kの従業者ではないとした上で、被告人Kの従業者であるA、Bと共謀の上、「情を知らない経理事務員」及び「情を知らない税理士」を利用して、被告人Kの所得税を免れたとする間接正犯の構成を示して当該主張を排斥したものである。

実行行為は、通常、行為者自らの手によって行われる（直接正犯）が、これに対し、間接正犯は、他人を道具として利用し犯罪を実現するものであり、正犯と共犯の限界領域に位置する法形態ともいわれている。本件においても、A、Bを、客観的にほ脱の実行行為を行ったとみられる経理事務員及び税理士の共犯として構成することは考えられるものの、経理事務員及び税理士にほ脱の認識が認められない点で、A、Bをこれらの共犯とする構成は困難であり⁽⁵⁶⁾、間接正犯として構成するほうが理論的な説明を容易にするものとする⁽⁵⁷⁾。

なお、ほ脱犯では、自然人納税義務者や法人の代表者を実行行為者として特定した場合でも、実際の申告書の作成、提出は、経理担当者や税理士が行っていたことが通常にみられる。情を知らない経理担当者や税理士を利用したという点で、これらの場合も間接正犯ではあるものの、その正犯性が明白であるため、間接正犯の概念を借りるまでもないといえる⁽⁵⁸⁾。

(4) 間接正犯が認められる限界

制限説の下で、事前の所得秘匿工作にのみ関与した従業者について間接正犯により正犯としての刑事責任を認め得るか否かは、刑法の一般理論に従って個別に判断されることとなる。

間接正犯の理論的裏付けとして最もよく利用されたのは、道具理論であり、被利用者は、ピストルなどと同様、利用者の道具に過ぎないことから利用者に正犯性を認め得ると解するものである。しかし、人間には意思がありそれによって独自に行動する面があることから、被利用者の行為を利

用者が支配していると説明する行為支配説が登場する。しかし、いかなる場合に「支配」があるのかという点に問題は残り、結局は、利用者に実行行為性があるか否かと同様の議論に戻ることになる。間接正犯も正犯である以上、利用者が自ら実行行為を行ったと評価し得るか否かによって、実質的に判別せざるを得ないのである⁽⁵⁹⁾。

現在の多数説によれば、間接正犯を認め得る場合として、責任無能力者の利用、故意を欠く者の利用（過失犯の利用、異なる故意犯の利用等）、故意ある道具の利用（目的なき故意ある道具、身分なき故意ある道具等）が挙げられている。

最決平成9年7月3日がA、Bに間接正犯を認めた点については、A、Bの準備行為（所得秘匿工作）が実行行為（過少申告行為）をコントロールしたか否かという行為支配の観点を援用することにより、正犯性が認められ、肯定できるとする見解がある⁽⁶⁰⁾。この見解によれば、本件のA、Bは、申告事務担当者や税理士が帳簿と実際の収支の整合性を調査せず、帳簿に基づいてのみ申告事務を行うということを予想できる状況にあり、経理から申告に至るまでの全過程を認識した上で所得秘匿工作を行っているといえる。こうした場合には、実行行為をコントロールし、犯罪事実を支配したという意味で間接正犯を認め得る、というものである。これを言い換えれば、従業者に間接正犯を認めるに当たっては、当該従業者が経理から申告に至るまでの全過程を認識し、その過程で申告事務担当者や税理士が帳簿と実際の収支の整合性を調査せず、帳簿に基づいてのみ申告事務を行うということを認識し得る状況にあって、不正に関与する、ということが重要な要素となるのである。ここで、特に留意すべきと考えるのは、実行行為について間接正犯による構成を検討する場合、その判断において従業者の認識という故意の要素をも考慮しなければならないという点である。

2 ほ脱犯の故意における問題点

(1) ほ脱犯の故意

故意とは、「罪を犯す意思」（刑法38条1項）であり、「犯罪（構成要件）事実の認識」であると説明されることが多い。

ほ脱犯の故意も、一般刑法犯と同様に、構成要件に該当する客観的事実の認識、違法性に関する事実の認識、責任要素としての違法性の認識ないしその可能性と期待可能性に区分することができるが、従業者のほ脱犯の成否を検討する上で問題となるのは、構成要件に該当する客観的事実の認識、すなわち構成要件の故意の成立であると考ええる。

この構成要件の故意を認めるに当たり、その前提となる構成要件の分析において学説上の見解には、若干の相違が認められる⁽⁶¹⁾。そこで、本稿では、構成要件の故意として必要とされる客観的事実の認識について、その具体的内容及び程度を検討するという観点から、公判における事実認定上の問題として具体的な分析をされた羽瀨判事の見解に従った⁽⁶²⁾。

この見解では、ほ脱犯の構成要件である「偽りその他不正の行為により税を免れること」の客観的事実として、行為の主体（納税義務者、法人の代表者、法人又は人の代理人、使用人、その他の従業者）、行為の客体（税）、実行行為（偽りその他不正の行為）、結果（免れる）、実行行為と結果の因果関係（偽りその他不正の行為により税を免れる）が挙げられている。

（2）構成要件の故意の内容

イ 行為の主体の認識

自然人納税義務者自身がほ脱を行う場合、ほ脱行為の主体に関する認識について問題となることは少ないが、これに対し法人の従業者が当該法人のほ脱を行う場合、当該従業者において、当該法人のほ脱についての認識に加えて、当該法人の業務に関してほ脱を行うことの認識が必要となるものと考ええる。

ロ 行為の客体の認識

ほ脱犯は、税を免れることにより成立する犯罪であるから、実行行為者において構成要件の故意として免れることになる税の認識が必要とな

る。しかし、税は、課税物件としての課税所得金額に対して一定の税率を乗じるなどして算出されるものであり、税の認識とは課税所得金額を認識することであるといえる。こうした税、課税所得についての認識の内容・程度について、学説は、概括的認識説と個別認識説に見解が分かれている。

概括的認識説は、税ないし所得が存在することの認識で足り、ほ脱に係る税ないし所得について具体的な数額の認識はもちろん、その算定の基礎となる個々の勘定科目についてその収益及び損金の認識は不要であるとする見解である⁽⁶³⁾。一方、個別認識説は、税ないし所得について、概括的に認識するだけでは不十分であり、所得を形成する個々の勘定科目の収益及び損金の会計的事実についての認識がなければ構成要件の故意があるとはいえないとする見解である⁽⁶⁴⁾。

裁判例においては、昭和30年代までは個別認識説を採るものが多く認められたが、昭和40年代以降は概括的認識説を採るものが多くなっている⁽⁶⁵⁾。しかし、この点に関していまだ最高裁の判例はなく、いずれの立場を採るのか明らかになっていない。

八 実行行為の認識

ほ脱犯における構成要件の故意として、実行行為である偽りその他不正の行為を認識するとは、ほ脱の結果が発生することを認識して、当該偽りその他不正の行為を行うという認識である。自己の行為がほ脱犯に該当するとか、偽りその他不正の行為に当たるといったことの認識は、いわゆる行為の違法性の認識に関する問題であって、構成要件の故意としての実行行為の認識の問題ではない。すなわち、不正であるか否かは、客観的に定められるべき価値判断の問題であるから、このことを認識することが、不正の行為の要件であると解すべきではない（東京高判昭和26年10月9日（税資14号247頁））。また、その行為が専ら税のほ脱を目的とするものであることの認識も必要ではない（名古屋高判昭和26年6月14日（税資17号318頁））。

二 結果の認識

ほ脱犯は、「税を免れる」というほ脱の結果発生を構成要件としてい
ることから、構成要件的故意として、税を免れることの認識が必要であ
る。そして、一般的に、結果発生の認識は、事前の所得秘匿行為の有無
にかかわらず、未必の故意で足りると解されている。

ホ 実行行為と結果の因果関係についての認識

ほ脱犯は、単に「税を免れる」ことにより成立するのではなく、「偽
りその他不正の行為により税を免れる」ことによって成立するものであ
るから、偽りその他不正の行為とほ脱結果との間に因果関係が存在する
ことが必要であり、また、因果関係は客観的構成要件要素であるから、
実行行為者においてその認識が必要とされる。

(3) 故意の成立からみた実行行為者の限界

例えば営業担当の従業員が、取引先と通謀し伝票操作を行い、その伝票
に基づき経理処理が行われ、その結果、法人が税を免れた場合、小規模法
人であれば、一般従業員が構成要件的故意の成立に必要とされる各客観的
事実について認識することも可能な場合があると思われる。しかし、法人
規模の拡大・複雑化に伴い、一般従業員において(2)のイからホ、特に口
「行為の客体の認識」としての税ないし所得の認識、ハ「実行行為の認
識」、ホ「実行行為と結果の因果関係についての認識」をもつことは困難
になると思われる。

また、故意は内心の問題であるから、仮に従業者自身がこれを認めたと
しても、公判における立証上、当該従業員の認識を裏付ける上で職務の内
容あるいは職制上の立場といった客観的状況についての証拠収集が必要と
なる。

以上のことから、従業員にほ脱犯の故意の成立を認める上では、故意の
成立に必要とされる具体的な認識について、客観的これらを認識し得る職
務にあったという事実上の限定を受けることになるものとする。

3 小 括

従業者については脱犯の実行行為を認めるに当たり、事前の所得秘匿行為に関与することはできても申告行為の関与にまでは至らないことが想定されるが、このような場合、制限説では当該従業者には脱犯が成立しないと解される点が問題となる。この点について、間接正犯の構成により当該従業者の実行行為を構成することが考えられるが、間接正犯を認める上では、故意の要素が考慮されるため、経理から申告に至るまでの全プロセスを認識し得る従業者に限定されることになる。

また、従業者には脱犯の故意を認める上でも、故意の成立に必要とされる具体的な認識について、従業者が客観的これらを認識し得る職務にあったという事実上の限定を受けることになる。

大規模法人では、多数の従業者が、ほ脱の認識が曖昧なまま不正形態に関与することが想定されるが、このような場合、実行行為者をどのように構成するか、問題として残るものである。

-
- (21) 同趣旨の規定が明治16年の古物商取締条例、質屋取締条例、明治29年葉煙草専売法28条に設けられていた。
- (22) 高橋勝好「両罰規定における業務主体処罰の原由(上)」警察研究29巻7号(昭和33年)21頁。
- (23) 資本逃避防止法の後身である外国為替管理法(昭和8年法律第28号)における両罰規定の制定目的については、高橋・前掲22・24-25頁によれば、野田卯一編「改正外国為替管理法令解説」76頁は、次のように説明している。
- 「罰則は現実に犯罪行為を為した者にのみ之を適用するを通則とするのであるが、為替管理違反行為の如く其の實質が経済上の事項に関するものなるときは、其の経済上の効果が行為者の属する事業主体たる法人又は雇主等に帰属する場合が甚だ多く、故に単に行為者のみを処罰するに止まるときは当初より犠牲者を予定して事業主体の利益を図るため違反行為を行う場合も考えられ、取締の徹底を期し難いので行為者自身を罰する外、事業主体たる法人又は人に対しても罰金刑を科することにしたのである。」
- (24) 人の生命又は身体に危険を及ぼす物質の排出(人の健康に係る公害犯罪の処罰に関する法律第4条)、営利目的による麻薬の密輸入(麻薬及び向精神薬取締法第64条2項、74条)、管理売春(売春防止法第12条、14条)暴行、脅迫、監禁等、精神

又は身体の自由を拘束する手段による強制労働（労働基準法第5条、121条）等。

- (25) ほ脱犯に対する刑罰の性質に関しては、学説では、美濃部達吉博士が国庫収入担保説を説く。

「それ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遁脱することにより、国庫に及ぼすべき金銭上の損失を防止することが、其の唯一の目的とする所である。これを民法に比較すれば、恰も債務の不履行に対する損害賠償の予定（民法420条）とも見るべきものである。其の処罰を科せらるる所以は、其の行為の罪悪性に在るのではなく、一に国家に金銭上の損失を加ふることにある。」（『行政刑法概論』（昭和24年）172頁）。

判例では、大判明治40年10月10日（刑録13輯1096頁）は、「税法違反の制裁として科する所の罰金は、名は刑罰なるも其の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が一回脱税に対する罰金額を領収したる以上はに賠償の目的を達したるもの」とする。

- (26) 今中善明「租税遁脱と罰則に関する一考察」税大論叢7巻（昭和48年）162頁は、この改正の背景として、戦時における巨額な軍事費の捻出のための財源確保の要請があったことを指摘し、「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。」とする。

- (27) 板倉宏『租税刑法の基本問題』（増補版）（昭和41年）34頁は、ほ脱犯を形式犯ではなく、実質犯として捉えようとする傾向は、当時の学説及び外国の立法例においてみられており、時代のすう勢であったとする。

- (28) 当時の立法関係者の解説として、津田實「改正税法罰則解説（10完）・罰則の適用に関連する諸事項」財政経済弘報224号（昭和25年）11頁は、「何故にこの転嫁罰規定から両罰規定への移行が行われたかということであるが、税法犯は、財政犯としてその罰は財政上の損害を填補するということにその重点が置かれ、罰金刑を原則として採用していたのである。従ってその処罰の対象も納税義務者その人であった結果、行為者を処罰するということは、余り考慮のうちに入れられなかったのである。しかし近時税法犯も犯罪である以上、その行為に重点を置くべきであるという考え方に変更され、従って行為をなした者即ちその自然人を先ず刑罰の対象と考えることになったのである。」とする。

- (29) 現行法では所得税法238条、相続税法68条、法人税法159条、印紙税法22条、消費税法64条等の規定。

- (30) 当時の立法関係者の解説として、津田實「改正税法罰則解説（2）・各税法における遁脱犯の研究」財政経済弘報199号（昭和25年）8頁は、「法人税についての納税義務者は法人であり、従って遁脱犯は、その納税義務者たる法人について成立す

るのであるが、その通脱犯が成立するためには、常に違反行為をなす者があるのである。法人税法においては、先ずこの違反行為をなした法人の代表者、代理人、使用人その他の従業者を処罰することとしている。」とする。

- (31) 後述の、過失推定説を最初に認めた最判昭和32年11月27日（刑集11巻12号3113頁）には、多数意見の理由に反対する下飯坂裁判官の補足意見が付されているが、この趣旨にあるものといえる。この補足意見の中で下飯坂裁判官は、業務主処罰における責任主義の遵守について、「現代の高度に発達した文明社会においてもはや、しかく安易に受け入れられない段階にまできているのではないか。」とし、さらに民事においても責任主義は崩壊の傾向にあるとした上で、「勿論損害賠償制度と刑罰とはその根本観念を別異にするものであるが、近代の複雑な社会構造においては刑事においても、民事におけるような、いわゆる代替責任ないしは無過失責任を認めることなしでは、到底法秩序の安定を期し得ないのであり、それが近代法の当然の要請でもあると考える。」とする。
- (32) 美濃部・前掲25・29頁。
- (33) 牧野英一、滝川幸辰、泉二新熊博士らがこの見解の立場にあったとされる。
- (34) 大判大正5年6月8日（刑録22巻919頁）、最判昭和27年6月3日（裁判集刑65巻59頁）等。
- (35) 本来的義務者説は、その根拠として、各取締法規の趣旨から、法規遵守の義務者は、業務主のみならずその下で業務を分担する従業者も当然含むものであり、そう解さなければ法規の励行は確保されないと主張するものであった。
- この見解を採るものとして、八木胖『業務主体処罰規定の研究』（昭和30年）239 - 244頁、金澤文雄『総合判例研究叢書刑法(17)』（昭和37年）102頁。
- これに対し、構成要件修正説は、本条に規定のない従業者の処罰は類推解釈であり罪刑法定主義に反するとして、従業者処罰のためには両罰規定が必要であることを主張したものである。
- この見解を採るものとして、津田・前掲28・11頁、田中二郎『租税法（新版）』（昭和43年）374頁、福田平『行政刑法（新版）』（昭和53年）81 - 86頁。
- (36) 本件は、古物商の従業者が古物営業法16条に規定する古物商が古物を買受ける場合の相手方確認義務の違反を問われた事案であったが、原審が従業者に対し右16条とその罰則29条を適用し、同法の両罰規定である33条の適用について示していなかったことから、上告趣意は、従業者に対する29条の適用が違法であるとの主張をしたものであった。これに対し最高裁は、「古物商の従業員が古物営業法第16条の違反行為をしたときは、同法第33条、第29条により罰せられる。」として、従業者の処罰が両罰規定の適用により行われることを判示したものである。
- なお、本判決では、原判決が両罰規定である33条の適用を示さなかったことは違法であるとされたものの判決には影響しないとの判断がされている。
- (37) 最判昭和40年5月27日（刑集19巻4号379頁）、最判昭和43年4月30日（刑集22巻4号363頁）、最決昭和55年10月31日（刑集34巻5号367頁）等。

- (38) 美濃部達吉『経済刑法の基礎理論』（昭和19年）27 - 28頁。
- (39) 福田平「総則の適用」団藤重光編『注釈刑法(1)』（昭和39年）63 - 64頁。
- (40) 美濃部・前掲25・43頁。
- (41) 福田・前掲39・65頁、古田佑紀「総則の適用」大塚仁ほか編『大コンメンタール刑法第1巻』（平成3年）119頁。
- (42) 業務上過失往來妨害罪（刑法129条2項）、秘密漏泄罪（同134条）、業務上過失致死傷罪（211条）、業務妨害罪（同233、234条）、業務上横領罪（同253条）などにつき判例が集積している。
- (43) 美濃部・前掲38・34頁、福田・前掲35・78頁。
- (44) 札幌高判昭和26年10月2日（刑集4巻11号1361頁）。
- (45) 美濃部・前掲25・45頁。
- (46) 福田・前掲35・85頁。
- (47) 棚町祥吉「業務主体の刑事責任」警察学論集28巻3号（昭和50年）21頁は、「従業者が純然たる私用の目的でしたとき、又は業務主に対する加害の目的でしたときは、これが外形的に違反行為に該当しても、業務に関する行為とは言えないであろう。」としているが、福田教授の見解と同趣旨と考える。
- (48) 金澤・前掲35・148頁。また、平岡雅紘『両罰規定に関する実証的研究』法務研究報告書68集2号（昭和57年）181 - 182頁も、主観的要件を不要とする見解を採るが、その根拠の一つとして、民法領域では、被用者による地位の濫用、あるいは私利目的の行為であっても、外形的に「事業の執行」と認められれば使用者責任が発生し、主観的要件を必要としない点を挙げ、刑法の領域においても同様の解釈をすべきである、とする。
- (49) 金澤・前掲35・144 - 145頁。
- (50) 金澤・前掲35・78 - 84頁、福田・前掲35・75頁。
なお、藤木英雄『刑法講義総論』（昭和50年）112頁は、有責性の要件をも挙げている。
- (51) 判例として、大判大正5年6月8日（刑録22巻919頁）、学説では、前掲50の各文献。
- なお、反対説として、美濃部・前掲38・25 - 27頁。
- (52) 前田雅英『刑法総論講義(第3版)』（平成11年）199 - 200頁。
- (53) 制限説の見解を採るのものとして、忠佐市『租税法の基礎理論』（昭和25年）330 - 338頁、河村澄夫『租税法違反事件の研究』司法研究報告書4輯8号（昭和29年）232頁、田中・前掲35・384頁。
包括説の見解を採るものとして、安原美穂「税法罰則における故意と過失」税経通信11巻1号（昭和31年）77頁、堀田力「租税は脱犯をめぐる諸問題(1)」法曹時報22巻2号（昭和45年）49 - 53頁、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（昭和54年）64頁、上田・前掲1・26頁。
- (54) 香城敏磨・最高裁判所判例解説刑事編昭和63年度326 - 327頁、三好幹夫・最高裁

判所判例解説「法曹時報」51巻4号（平成11年）190頁。

- (55) 上田・前掲1・31頁、野間・前掲20・91頁。
- (56) 曾根威彦「二罰規定と最近の最高裁判例」研修612号（平成11年）9頁は、本件A、Bを経理事務員（C）及び税理士（D）の共犯とし得るかという点について、C、Dの両名に過少申告の認識がない以上、そこに規範的障害を認めることができないことから、背後からこれを利用したA、BをC、Dの共犯とすることはできないとする。
- (57) 三好・前掲54・186 - 187頁。
- (58) 大判昭和14年11月4日（刑集18巻497頁）。
- (59) 前田・前掲52・401 - 402頁。
- (60) 高橋則夫・平成9年度重要判例解説・ジュリスト1135号（平成10年）159頁。
- (61) 構成要件的故意の成立について、板倉・「租税犯における故意(上)」判例タイムズ191号（昭和41年）14頁は、納税義務の認識、ほ脱の実行行為の認識、ほ脱行為によるほ脱の結果の予見が必要であるとする。また、小島・前掲53・104頁は、主体、客体となる税(所得)、不正行為、結果の発生が必要であるとする。
- (62) 羽瀧清司「租税ほ脱犯における故意」小林充・香城敏彦編『刑事事実認定(上)』（平成4年）67 - 90頁。
- (63) この見解を採るものとして、小島・前掲53・108 - 109頁、寺西輝泰「『偽りその他不正の行為』とほ脱の結果 - 東京高裁55・12・1判決の持つ意味 - 」法律のひろば35巻1号（昭和57年）53 - 55頁、上田・前掲1・65 - 67頁。
- (64) この見解を採るものとして、河村・前掲53・60頁、板倉・前掲27・131 - 133頁、松沢智「遁脱犯の訴追・公判をめぐる諸問題」租税法学会編『租税法研究第9号』（昭和56年）70 - 73頁。
- なお、個別認識説について、堀田力「遁脱犯における主観的要素」租税法学会編『租税法研究第9号』（昭和56年）107 - 113頁は、犯罪の客観的事実が、実行行為者の認識の範囲によって分割されることは、故意論一般の構造からは容認できないとし、ほ脱犯の成立範囲は偽りその他不正の行為「により」というほ脱犯に特別な構成要件としての因果関係によって画されるべきものとしている（心理的因果関係説）。
- (65) 上田・前掲1・73頁。

第3章 法人処罰における問題点

第1節 法人の犯罪能力と法人処罰

1 法人処罰の変遷⁽⁶⁶⁾

わが国における最初の法人処罰規定は、第2章第1節1で述べたように、明治33年法律52号「法人ニ於テ租税ニ関シ事犯アリタル場合ニ関スル法律」であるとされる。同法は、「第一条 法人ノ代表者又ハ其ノ雇人其ノ他ノ従業者法人ノ業務ニ関シ租税及葉煙草専売ニ関スル法規ヲ犯シタル場合ニ於テハ各法規ニ規定シタル罰則ヲ法人ニ適用ス、但シ其ノ罰則ニ於テ罰金科料以外ノ刑ニ処スヘキコトヲ規定シタルトキハ法人ヲ三百円以下ノ罰金ニ処ス」と規定する全文1条からなるものであるが、その処罰対象を、自然人である実行行為者や法人の代表者ではなく、法人自体に限っていたことから法人代罰規定といわれるものであった。同法は、当時における法人犯罪の取締方法について、重大な示唆と便宜を与えたといわれるが、以後明治38年法律第45号鉱業法106条「明治三三年法律第五二号八本法又ハ本法ニ基キテ発スル命令ニ依ル犯罪ニ之ヲ準用ス」のように多くの立法に準用され、あるいは同旨の法人処罰規定をもつ法律が制定されることとなった。

大正末期になると、法人代罰規定に替わって代表者代罰規定の立法形式が一般化する⁽⁶⁷⁾。代表者代罰規定は、本法によって適用すべき罰則は、その者が法人である場合は、理事、取締役その他法人の業務を執行する役員に適用するというものであり、このように法人ではなく、その業務を執行する自然人を処罰するという立法形式が採られた背景には、当時の学説・判例において法人の犯罪能力が強く否定されていたことの影響があると考えられている⁽⁶⁸⁾。

代表者代罰規定は、法人の犯罪能力否定論との抵触を避けることができたものの、行為者処罰という刑法の原則を充たしていない点に問題があり、また、解釈においても、違反行為者と利益、責任の帰属主体である法人（又は

人)の双方を処罰することの要請に対応することができなかった。そのため、両罰規定の制定に伴い法人処罰もこの立法形式に移行することとなった。

2 法人の犯罪能力

(1) 学説の状況

法人の犯罪能力について、これを認めるか否かは、従来から争われてきた問題である。

伝統的通説は、刑法理論において刑罰の本質を倫理的責任非難ととらえることから、身体の動静としての行為ができず、主体的な倫理的自己決定ができない法人には倫理的責任非難ができないとして、その犯罪能力を否定するものであった。

しかし、学説・判例において法人の犯罪能力が強く否定されていた当時から、立法では、行政法規に業務主処罰規定が設けられ、これにより法人も業務主として処罰されることが認められていたことから、そこに理論と立法の矛盾という状況が生じていた⁽⁶⁹⁾。

こうした状況にあって、法人の犯罪能力を肯定する見解は、その根拠として、法人としての意思決定と認めるべきものが存在することが否定できず、これに基づく組織的活動が存在するとし、また、刑罰にとって倫理的責任非難は本質的な問題ではないことを主張するものであった。そして、このような見解は、産業・食品公害、独占禁止法違反等の違法な経済活動を契機とした法人処罰の必要性に対する認識の高まりとともに多数の支持を得るようになった。

一方、行政法規における法人処罰規定について、法人の犯罪能力を否定する立場からは、両罰規定自体の有効性を認めた上で、法人の犯罪能力を固有の刑法の分野においては否定し、それを行政刑法の分野にかぎって肯定するという見解⁽⁷⁰⁾や、行政刑法の特殊性から、行政犯に対する制裁としての刑罰は、刑事犯に対する刑罰と比べて倫理的要素が弱く、一般予防的要素、政策的見地からの威嚇の要素が強いものであり、その前提として

の責任も社会的非難の帰属という観点でとらえるものであるとして、「機関である自然人のなした行政法規違反という社会的に非難さるべき行為につき、法人と機関との関係から、その責任を法人に負わせ一般予防的要素の強い刑罰を科すことは許される⁽⁷¹⁾」とする見解が主張されている。

しかし、こうした否定説の見解に対しては、刑事犯・行政犯という流動的あるいは相対的な区別を前提とする点に強い批判がある。この批判の根拠の一つとして、例えば刑法典における窃盗、詐欺、横領等のいわゆる財産犯は、両罰規定を設けていないが、いわゆる無体財産権の侵害行為について特許法、実用新案法等が両罰規定を設けているという、現在の立法状況があるといえる。また、法人の処罰根拠を社会的非難の帰属の主体という観点からとらえることの正当性を認めながらも「法人については、その機関の監督責任という媒介を置くとしても、結局は、転嫁を認める結果となることは否めず、固有犯罪説に立った場合、自然人が事業主である場合との統一的な説明が困難となる⁽⁷²⁾」との批判もある。

こうした学説の状況において、近年は、法人の犯罪能力を肯定する説が一般化しており、肯定説を有力説あるいは通説とする見解も認められるところである⁽⁷³⁾。

(2) 判例の変遷

判例は、大審院当時から法人の犯罪能力を否定している。その最初の判例は、大判明治36年7月3日(刑録9輯1202頁)で、本件は、法人である漁業組合の代表者が組合員の議決を経て組合の名義をもって漁業権の侵害があるとの誹告文書を提出したというものであった。その上告趣意は、公訴は法人の代表者たる資格に対してなされるべきであり、組合自体を処罰すべきであると主張するものであったが、これに対し大審院は、「法人が無形人であり、その目的の範囲内において人格を享有するにすぎないことをもって犯罪無能力である」としたものである。

この時代には、刑法典上の名誉毀損罪、詐欺罪、横領罪等の刑法犯においても法人が処罰され得るか裁判事案として問題になっていたが、法人処

罰が法規定上規定されていないことを理由とするだけでなく、法人に犯罪能力を認めることができないとして、判例は、ことごとく法人の刑事責任を否定していた（昭和5年6月25日（刑集9巻433頁）名誉毀損罪、昭和9年11月22日（刑集13巻1541頁）賭博罪等）。しかし、法人の犯罪能力が否定されても、行政法規においては両罰規定による法人処罰規定が設けられその範囲において法人が処罰されていたことから、争点は、両罰規定上の業務主である法人の処罰根拠が何に求められるのかという問題に移ることとなった。

第2章第1節3で述べたように、両罰規定上の業務主の処罰根拠について、従来無過失責任説を採っていた判例において最高裁が初めて過失推定説を採ることを明らかにしたのは、最大判昭和32年11月27日であった。しかし、本件が自然人業務主に関する事案であったことから、過失推定説が法人業務主に対しても認め得るのかという点で、その後の最高裁の判断が注目されることとなった。それは、法人の犯罪能力を否定しながら従業者に対する選任・監督上の過失をもって業務主たる法人を処罰し、また、無過失の証明により免責することは認め得るものではなく、法人も犯罪の主体となり得ることを前提にして説明が可能になると考えられたためである。

業務主である法人について過失推定説を採用した最初の判例は、最判昭和40年3月26日（刑集19巻2号83頁）（外為法違反）であったが、本件における従業者の違反行為が代表者でない取締役によるものであったことから、従業者の選任・監督について推定される過失について、自然人である代表者の過失であり、法人とその機関との関係から当該代表者の過失行為の効果が、直接法人に帰属すると解される余地が残されていた。そのため、本件において最高裁が法人の犯罪能力を肯定したか否かという点に関し、当時の学説の評価は分かれることとなった⁽⁷⁴⁾。しかし、その後、法令上の義務の名宛人が限定されている義務規定で義務の名宛人が法人とされている場合において、名宛人でない代表者の違反行為に対しても、代表者でない従業者の違反行為と同様に両罰規定の適用によって処罰されるとして

最判昭和40年3月26日と同旨の判断が示されたことから（最決昭和55年10月31日（刑集34巻5号367頁）、最決昭和55年11月7日（刑集34巻6号381頁）、最決平成7年7月19日（刑集49巻7号813頁））、最判昭和40年3月26日は、法人の犯罪能力を認めたものと解するのが、現在では一般的な見解となりつつあり⁽⁷⁵⁾、判例は、実質的に法人の犯罪能力肯定説に変わったと解されている⁽⁷⁶⁾。

第2節 両罰規定における法人処罰の問題点

1 両罰規定における法人処罰の根拠

両罰規定における法人業務主の処罰根拠についても、自然人業務主同様過失責任と解されている。過失推定説による現在の通説の理論構成は、法人の機関である自然人（代表者）の行為・意思を法人の行為・意思と解した上で、法人は従業者の違反行為については監督責任を負い、機関である自然人の行為については行為責任を負うと解するものである⁽⁷⁷⁾。その結果、法人は、法人の機関である自然人の行為については無過失責任を負うが、法人の機関以外の従業者の違反行為については、法人の機関の選任・監督上の過失を介して責任を負い、その無過失の立証により刑事責任を免れることができるとされている。

ところで、現在の法人の企業活動をみた場合、特に大規模法人では、経営に係る意思決定は、法人の機関によって行われるものの、執行に当たっては、裁量権を与えられた従業者から末端の機械的な労務に従事する者に至る多数の従業者に順次委ねられるのが通常と考えられる。したがって、このような大規模法人において少数の法人の機関が業務の全般にわたって直接的に従業者を監督することは事実上不可能であり、組織の末端で行われた違反行為を法人の機関の監督上の過失とすることは非現実的ともいえる⁽⁷⁸⁾。

現在の企業活動の実態において両罰規定の法人処罰は、「法人の機関に超人的な注意義務を要求して実質的には法人に無過失責任を認めるか、あるいは

は、逆に、多くの場合に機関の過失を否定することにより法人に対する刑事責任の追及を放棄するか⁽⁷⁹⁾」という問題を内包しているのである。

2 無過失立証の前提となる監督注意義務の内容

業務主処罰規定上の業務主責任の無過失立証に関し、その前提となる監督注意義務の内容について具体的な判断を示しリーディングケースとなった判例は、転嫁罰規定であった当時の蚕糸業法違反に関する大判昭和3年3月20日（刑集7巻186頁）である。

蚕糸業法39条2号は、生繭の取扱いを行う者が、病原微生物等を滅殺する等の蚕の病気予防に必要な施設を設けなかった場合について処罰することを規定していたが、同44条では、自己の指揮に基づかずに、従業員が違反行為を行った場合も処罰を免れないと規定するとともに、「但シ相当ノ注意ヲ為シタルトキハ此ノ限りニ在ラス」との無過失免責を認める但書を定めていたものである。

本件において被告人は、同44条但書の事実の存在を主張したが、その内容は、雇人を雇い入れるに当たっては、特に人物経歴を審査して採否を決定し、生繭買入所建物内で従業員の閲覧に便利な場所に、生繭取扱人の心得と題して、本件で問題とされた害幼虫の散逸を防ぐことのできる容器を用いることを含めて、蚕糸業法の要求する諸点を指示し、上告会社の代表者が春夏秋の各生繭買入れ時に各期2回位出張所に来て、生繭の取扱いに関する注意をし、時には生繭取扱人一同を本店に集めて、社長から注意をしたこともあり、9月初めにも生繭取扱人一同を集めて研究会のような訓示のようなことをしていた、というものであった。

これに対し大審院は、被告会社が雇人の作業について、相当の注意を行っていたとして主張する事項は、いずれも営業上当然の事項であり、免責されるための一般的基準としては、違反行為防止の抽象的注意では足りず、作業の実際について従業員を監督したかどうかを挙げ、本件において行われた措置がその基準を充たしているかという点で、厳格な人選・遵守すべき事項の

掲示・講習会・戒告では、なお抽象的な注意にとどまると判示したものである。

業務主責任の監督注意義務の内容について大判昭和3年3月20日が示した「違反行為防止の抽象的注意では足りず、作業の実際に就きこれを監督したか」という、いわゆる一般基準は、その後の判例によって踏襲されることとなった。そして、学説もこのような判例の態度を支持し、業務主責任について「不可抗力に基づくものであることが立証せられない限り、事業主は当然監督義務違反の責任を免れ得ない⁽⁸⁰⁾」とし、「その業務全般において一切違反行為無からしむべく注意監督するの義務、換言すれば、総ての従業者等をして一切違反行為を為さしめないよう万全の注意監督を為すべき義務⁽⁸¹⁾」とするものであった。

しかし、現在の企業活動の実態において、大規模化した企業組織の業務主にこのような高度な監督注意義務の履行を要求することは現実的ではなく、こうした現状を踏まえ、近年、業務主に要求される監督注意義務を実行可能なものとしてとらえた上で、違反行為防止のための統制管理組織を完備する義務と、この組織が有効に機能するよう監督する義務に限定されるべきであるとする見解が有力となっている⁽⁸²⁾。

3 法人処罰に関する最近の学説の状況

法人処罰に関する最近の学説の状況をみると、第2節1で述べた両罰規定の法人処罰の問題点への対処という点において主要な論議が行われているといえる。これらを犯罪抑止効果という観点からみた場合、通説は、特定の個人をコントロールすることで犯罪を抑止しようとする個人抑止モデルを想定していると解されている⁽⁸³⁾。これに対し、近年、法人の意思決定過程に働きかけ組織の行動をコントロールしようとする組織抑止モデルと解される理論が提唱されている。

(1) 個人抑止モデルの学説

現在の企業活動の実態において、過失推定説による法人業務主の処罰に

関する通説がいうように従業者の違反行為について法人の機関の監督過失のみを介在させて法人の刑事責任の根拠とした場合、法人処罰を行うことは、非常に困難になるものと思われる。

こうした問題意識から、近年、業務主としての法人が負担する監督注意義務の担い手である自然人の範囲を、その機関だけに限らず、法人の業務の運営について重要な決定権を与えられた幹部従業員にまで拡張し、その故意又は過失をも法人の刑事責任の根拠として認めるとする見解が有力に主張されることとなった⁽⁸⁴⁾。通説が法人の機関である代表者の行為のみを法人に帰属させるとするその根拠については、民法等私法上での考え方を反映していると考えられるものの、必ずしも明確な説明はされていない。この点について、法人が負担する監督注意義務の担い手である自然人の範囲を拡張しようとする見解からは、代表者の行為のみを法人に帰属させるのは、対外的取引関係を前提とした民事上の原則であるとし、刑法の領域では、法律行為でない事実行為として犯罪を行う者が、法人を代表する権限を有することを必要とする理由はないことが主張されている。

また、同様に、法人が負担する監督注意義務の担い手である自然人の範囲を拡張する見解として、法人の業務執行の中枢機関（法人の代表者、取締役、理事その他の役員）については、客観的な業務関連性を要件とし、また、ある程度包括的な権限を有する中間管理者の場合は、法人の機関に準ずる者として業務関連性を要件とし、さらに、末端従業員の行為については、業務関連性のほかに、一定の要件（例えば中枢機関の指示、命令、監督の程度といった中枢機関との結びつきを加味する要件）を組み込むことにより、法人の責任を肯定する、との見解も示されている⁽⁸⁵⁾。

（2）組織抑止モデルの学説

組織抑止モデルの学説としては、藤木博士の法人独立処罰論⁽⁸⁶⁾と板倉教授の企業組織体責任論⁽⁸⁷⁾が代表的な見解として挙げられる。

法人独立処罰論では、行政法規等が法人に対して種々の義務を課している場合、その義務違反は法人自体の犯罪として観念できるとされ、そこで

は具体的な実行行為者が特定できなくとも、法人を独立に処罰できるとされる。この見解では、法人がその代表者を通じて犯罪行為を行うという発想は否定され、違反結果は、法人自体の行為結果として観念されるものである。藤木博士は、法が法人に対して義務を課すことを明記している刑法典においても、特に不作為犯や過失犯のように法人自体が危険防止の一定の作為義務、あるいは注意義務を負わされると観念しやすい犯罪においては、法人の犯罪主体を容易に肯定できるとされながらも、刑法犯については、解釈によって法人処罰を行うべきではなく、立法措置によって解決すべきであるとされている。

また、企業組織体責任論では、法人は、企業組織体として代表者・従業員などとは独立した社会的活動をしているので、活動の違法面においても、代表者以下の業務分担者とは独立した違法活動の主体として、その組織活動を全一体的に捉えられるとする見解である。すなわち、代表者を初め中間管理者、末端の現場従業員各々の行為が、客観的業務関連性を有し、企業組織体活動の一環として行われていると把握される限り、それは、企業組織体、すなわち、法人自体の行為として捉えられる。その結果、法人の組織活動を全体的に見て不注意（客観的注意義務違反）があれば、実行者の行為が構成要件に該当し、違法であるか否か、具体的な行為者が特定されるか否かとは関係なしに、法人は独立に処罰されることになる。板倉教授は、この理論を現行の両罰規定の解釈論としても成立し得るとされ、さらに、立法論としても展開されている。

法人独立処罰論、企業組織体責任論に対しては、特に具体的な行為者を特定しなくとも法人を処罰できることを強調する点について、法人に絶対責任を課すものであり責任主義に反するとの批判が強い⁽⁸⁸⁾。しかし、こうした批判はあるものの、法人処罰に関する議論においては、法人犯罪の抑止のために課すべき制裁、その処罰の在り方といった刑事政策的考慮について、これが必要であるのか、必要であればどのような理論構成により認めるのかという観点が重要であると考えられ⁽⁸⁹⁾、現在における法人犯

罪への対処として、組織抑止モデルの有効性を認め法人固有の刑事責任を認めようとする見解の論者において、両理論の法人固有の刑事責任を構築しようとするその方向性は、高く評価されているといえる⁽⁹⁰⁾。

- (66) 立法の変遷については、高橋・前掲22・13 - 23頁、田中利幸「法人犯罪と両罰規定」『現代刑法講座第1巻刑法の基礎理論』（昭和52年）272 - 280頁による
- (67) 代表者代罰規定の立法形式によるものとして、輸出生絲検査法15条、電気事業法38条。
- (68) 田中・前掲66・277頁。
- (69) 金澤・前掲35・5頁は、刑法理論と立法の矛盾という状況が生ずる背景として、我国においては、刑法理論としては主としてドイツのそれに同調し、法人の刑事責任も代位責任も否定されてきたが、立法においては両罰規定という我国独自の包括的業務主処罰規定を大幅に採用して、英米法のあとを追ってきた点を指摘する。
- (70) この見解を採るものとして、美濃部・前掲25・65 - 66頁、田中二郎『行政法総論』（昭和32年）417頁、大塚仁『刑法概説（総論）第3版』（平成9年）133 - 134頁。
- (71) 福田・前掲35・111頁、同・前掲39・67頁。
- (72) 古田・前掲41・122 - 123頁。
- (73) 板倉宏「法人に対する告発」『松尾浩也先生古希祝賀論文集・上巻』（平成10年）696頁。
 なお、大塚・前掲70・134頁は、「近年は、法人の犯罪能力を肯定する説が一般化している。」とし、また、大谷實『刑法講義総論（第4版補訂版）』（平成8年）131 - 132頁は、「否定説、肯定説（通説）、行政刑法についてのみ肯定すべきであるとする折衷説が対立している。」とする。
- (74) 本判決について、最高裁が大審院以来の従来判例を変更し、両罰規定の範囲内で法人の犯罪能力を肯定するに至ったとする見解として、内田文昭「外国為替及び外国貿易管理法第73条の法意（両罰規定における法人の処罰）」警察研究37巻12号（昭和41年）130 - 135頁、金澤文雄「法人の犯罪能力」法学セミナー172号（昭和45年）32 - 33頁が認められる。
 また、これに反対する見解として、福田・前掲35・107頁、団藤重光『刑法綱要総論第3版』（平成2年）71頁、永井敏雄「事業者処罰の法理と法人処罰の法理」警察学論集31巻6号（昭和53年）113 - 115頁、平岡・前掲48・75 - 87頁が認められる。
- (75) 金澤文雄「法人の刑事責任と両罰規定」阿部純二ほか編『刑法基本講座第2巻』（平成6年）47 - 48頁、江口三角「両罰規定と過失」刑法判例百選 総論（第4版）（平成9年）11頁、板倉・前掲73・699頁。
- (76) 伊東研祐「法人の刑事責任」芝原邦爾ほか編『刑法理論の現代的展開 総論』

- (平成2年)119頁、板倉・前掲73・696頁。
- (77) 福田・前掲39・67 - 68頁。
- (78) 鈴木義男「両罰規定による法人の刑事責任の根拠」研修211号(昭和41年)65頁。
- (79) 鈴木・前掲78・65頁
- (80) 美濃部・前掲38・29頁。
- (81) 八木・前掲35・84頁。
- (82) 香城敏磨『行政罰則と経営者の責任』(昭和46年)128頁、西田・前掲4・267頁、伊東研祐「両罰規定における業務主処罰」『行政判例百選』(第2版)(昭和62年)229頁。
- (83) 西田・前掲4・272頁は、「確かに、違法行為を行うのは自然人であるが、それは法人の利益を目的とするのであるから、個人に対する刑罰の動機づけの力は弱いといわざるをえない。忠誠心の対象である法人自体が不利益をうけ、社会的名誉を低下させるという事実こそが、その法人に属する自然人の行動をコントロールするうえで最も効果的というべきであろう。」とする。
- (84) 鈴木・前掲78・65頁、中森喜彦「法人の刑事責任」Law School 51号(昭和57年)37頁、西田・前掲4・280頁、宇津呂英雄「法人処罰のあり方」石原一彦ほか編『現代刑罰法大系1』(昭和59年)209 - 211頁、伊東・前掲76・129頁、大谷實「法人処罰の在り方(二・完)」同志社法学43巻3号(平成3年)5 - 7頁。
- (85) 飯田・前掲7・83 - 84頁、藤永・前掲6・134 - 136頁、宇津呂・前掲84・210頁。
- (86) 法人独立処罰論の論述として、藤木・前掲50・109頁、同「法人の犯罪、法人の処分行為」平場安治博士還暦祝賀『現代の刑事法学(上)』(昭和52年)49 - 62頁。
- (87) 企業組織体責任論の論述として、板倉「企業体と刑事責任 企業組織体責任論の提唱」『企業犯罪の理論と現実』(昭和50年)20 - 42頁。
- (88) 三井誠「法人処罰における法人の行為と過失」刑法雑誌23巻1 - 2号(昭和54年)145 - 152頁、西田・前掲4・277 - 279頁。
- (89) 佐伯仁志「法人処罰に関する一考察」『松尾浩也先生古希祝賀論文集・上巻』(平成10年)657頁。
- (90) 佐伯仁志教授は、法人の固有の刑事責任構築の必要性を主張される立場から、藤木・板倉説が具体的な行為者の特定がなくとも法人処罰が可能であると強調する点について、「実質的には絶対責任を課しているのではないかという疑念を生じさせている」としながらも、「このような藤木・板倉説の欠点は、法人固有の刑事責任を構築しようとする方向性の妥当性を否定するものではない。必要なことは責任主義と調和する形で法人固有の刑事責任を構築することなのである。」とする。前掲89・659頁。

第4章 直接国税ほ脱犯における 法人責任追及の方向性

第1節 大規模法人における両罰規定適用上の問題点

法人犯罪の取締という観点でみた場合、現在の企業活動の実態において両罰規定の業務主責任について過失責任を維持することは、反面、大規模法人の無過失立証による免責の増加を懸念させるものでもある。そのため、検察関係者からは、大規模法人による犯罪に対し両罰規定の実効性を図る上では、法人業務主の責任を、むしろ無過失責任としてとらえることを提唱する見解も示されている⁽⁹¹⁾。しかし、刑法学界においては、刑法の責任主義の観点から、無過失責任とする見解に反対は強く、第3章第2節3の学説のとおり、法人業務主に要求される監督注意義務を実行可能なものとしてとらえることなどにより両罰規定の実効性を図ろうとするものである。

ところで、租税法違反事件においては、従来、法人処罰の適否が争点となった事案は、数例が認められるものの、特に最近の直接国税ほ脱事件をみた場合、この点の争いは、ほとんど認められない。その理由として、告発された事案の大半が、資本金額の少ない中・小規模法人であり、特に実行行為の主体のほとんどが、代表者あるいは実質経営者といった法人の事業統括責任者であったことから、法人業務主における無過失立証の余地がなかったことが考えられる。

しかし、直接国税ほ脱犯について大規模法人を問題とした場合、ほ脱の不正行為は、必ずしも代表者が主導的にこれを行う場合に限られず、事業部、支店、工場において行われる場合、従業員の個人的な意図で行われる場合、あるいはこれらが混合したような場合が想定される。両罰規定の法人処罰に関する現在の学説状況を考慮すると、このような大規模法人の様々なほ脱の不正行為について一律に法人の責任を追及することは困難であり、法人責任を追及する上でその妥当性が問題になる。

また、大規模法人において、多数の従業者がほ脱の認識が曖昧なまま不正行

為に關与した場合、実行行為者の特定が困難となるが、両罰規定は、実行行為者の特定を前提としており、このような場合では、当該法人が多額の税を免れ、ていてもほ脱犯としてその責任を追及することができない。かつて、公害法違反等においては、客観的に違反行為が認められながら、実行行為者の特定ができないことから法人責任の追及ができないことが深刻な問題となっている。この問題は、客観的に違反行為が認められた場合、実行行為者の特定がなくても両罰規定の適用が可能であるとする藤木博士の法人独立処罰論、板倉教授の企業組織体責任論の契機ともなっている。大規模法人の直接国税ほ脱犯を問題とする上では、これらの見解を踏まえ、ほ脱犯においても客観的にほ脱を認め、実行行為者の特定がないまま法人責任を追及することができるのか、今後の法人責任追及の方向性として検討する必要がある。

第2節 直接国税ほ脱犯における両罰規定適用の限界

1 ほ脱犯の実行行為者の特定

現行両罰規定は、その適用の前提として、従業者について法人税のほ脱が行われたことを立証し、実行行為者の特定を行わなければならない。そこで、法人税ほ脱犯において実行行為者の特定に当たり、必要とされる立証の内容について検討する。

(1) ほ脱犯の実行行為者の特定

実行行為者の特定に当たっては、まず、直接的に不正経理処理等の不正行為に關与していた従業者に対する指示・命令の事実関係を明らかにし、これが認められる場合、当該法人の代表者等業務統括責任者に向けて、順次上位責任者である従業者を遡り、当該ほ脱行為の最終責任者を実行行為者として特定することとなる。当該不正行為の指示・命令の事実の立証に当たっては、ほ脱により得た簿外資産等の管理・使途の状況も重要な要素になるものとする。

当該不正行為の指示・命令等について最終的な責任者が判明した場合、

あるいはその従業者に対する上位従業者からの当該指示・命令等の事実が立証できない場合は、この段階の従業者の判断によって当該不正経理処理を行ない税を免れたとして、ほ脱犯の成否を検討することとなる。

このとき、当該従業者が法人の業務全般の統括責任者でない場合は、当該法人経理担当従業者等及び当該法人代表者を利用した虚偽過少申告の間接正犯でもって構成することが考えられるが、間接正犯を認める上では、準備行為（不正経理処理、虚偽帳票の作成等）が実行行為を支配したことの立証が必要となる。例えば経理担当部署において当該架空経費等処理について、その実態を調査せず、回された伝票等により帳簿を作成し、これに基づいてのみ申告事務を行うことを予想できる状況にあって、このような経理から申告までの全過程を認識した上で、当該架空経費等の処理を行っていたこと等についての証拠収集が必要となる。そして、これらの事実を前提に、ほ脱の故意について証拠収集が行われるが、故意が内心の問題であることから、仮に当該従業者がこれを認めたとしても、その認識を裏付ける客観的な状況についての証拠収集が必要となる。

（2）従業者の横領とほ脱犯

従業者の横領等に伴ってなされた不正経理により法人の税が免れていた場合、例えば横領等を隠蔽するために仮装経理が行われていたような場合、当該従業者の行為について、当該法人における法人税ほ脱犯の成立とともに、当該従業者個人における当該横領によって得た利得に対する所得税ほ脱犯の成立が問題となる場合がある。

法人の資産が詐欺・横領等によって失われた場合、当該損害は法人の所得計算上の損失に該当するものと解され、従業者の横領等による被害金額分は当該被害の発生した事業年度における損失を構成することとなり、法人税ほ脱の結果は生じていないのではないかと、との疑問もあり得る。しかしこの点について判例は、「同時両建説」と呼ばれる立場に立ち（最決昭和43年10月17日）（法人税課税処分取消請求事件）、当該被害に係る損失額を損金に算入すると同時に、これによって同時に発生する加害者に対す

る損害賠償請求権（被害金額と同額）を益金に算入するべきであると解している。そのため、従業者の横領行為に伴う不正経理により法人の税が免れていた場合も、法人税ほ脱の結果は生じていると解されるものである。

また、従業者が横領によって得た利得については、不法利得が所得を構成するかという問題があり、この点に関し、わが国の所得税法、法人税法は、いずれも明文規定はない⁽⁹²⁾。しかし、学説は、所得税は、所得の原因たる行為の法規範のないし道徳的評価とは無関係に、担税力の増加という経済的結果に着目して課されるものであることから、課税所得の認定において原因行為の違法性自体を考慮する必要はないと解しており⁽⁹³⁾、判例も同様の理解に立っている⁽⁹⁴⁾。

従業者が、法人業務において横領行為を行い、これを隠蔽するために仮装伝票の作成を行い、この結果、当該法人の税が免れていたような場合、当該従業者について当該法人経理担当従業者等及び当該法人代表者を利用した虚偽過少申告の間接正犯でもって構成することは可能である。その場合、(1)の従業者の場合と同様、当該ほ脱について認識し得るという点で、当該法人の経理システム、経営状況についてそれを知り得る従業者であるのか否かが立証上の問題となる。

当該従業者については、理論上、法人税法違反と所得税法違反の両罪が成立する場合もあり得るが、併存的に刑事責任を追及する必要はなく、いずれの刑事責任を追及するかは、立証の程度により判断されるものと考えらる。

2 ほ脱犯の実行行為者の特定における限界

大規模法人においては、多数の従業者が不正経理等ほ脱の不正形態に関与することが想定され、さらに、当該不正形態が長期にわたり継続的に行われているような場合では、組織内の異動によって担当者が交替するなど、従業者の重層的な関与も想定される。このような不正形態においては、不正経理等が職務上の引継ぎ事項となり、責任ある従業者から改めて指示されること

も少なくなり、従業者が不正の認識もないまま関与することが考えられる。こうした状況においては、ほ脱犯の実行行為、故意の立証が困難になると考えられ、実行行為者の特定ができないことから、ほ脱犯として法人処罰はなし得ないことになる。

第3節 法人処罰の妥当性

1 法人処罰の妥当性

大規模法人の従業者には脱犯が認められ、これに対し両罰規定を適用するに当たっては、法人処罰の妥当性について検討が必要となる場合がある。ほ脱犯において特に問題となるのは、従業者が自己の横領行為の隠蔽のために不正経理を行いそれにより法人の税を免れた場合について、ほ脱犯と評価された場合であると考ええる。しかし、このような場合だけではなく、業務主である法人の意思に関わらず、従業者がその判断で行ったほ脱行為についても、法人処罰の妥当性は問題となるとも考えられる。

この点について、以下学説上の論点を踏まえて検討する。

2 両罰規定適用上の法人責任のとらえ方

(1) 法人の行為責任とすべき自然人の行為に関する学説の検討

法人処罰に関し、立法上の問題点として考慮すべきとされているのは、法人を構成する自然人のうち、どのような範囲の者の、どのような範囲の行為を法人の違反行為としてとらえるか、すなわち、法人に対し刑罰ないし制裁を加えるべき法人の行為として、行為主体とその行為態様についてどのような要件を考えるべきか、という点である。そして、第3章第2節3で述べたように、法人が負担する監督注意義務の担い手である自然人の範囲を拡張する見解を中心に、いくつかの見解が示されている。

このような学説の状況をみると、適正な法人処罰を行なう上では、個別に異なる法人の規模・形態・組織内容をどのようにとらえ、また、取締目

的が異なる各法規罰則の違反行為をどのようにとらえるかが重要であるが、法人処罰に一律的な要件を設ける上での困難な問題ともなっており、法人処罰のあり方についての議論は、未だ途上にあるものといえる。しかし、実務において、特に大規模法人を問題とする上では、適正な法人処罰を行なうためには、このような学説の状況をも考慮する必要があると考える。

法人の規模・組織内容を踏まえ、例えば全般的な業務統括を行なっていた者の行為については客観的な業務関連性を要件とし、裁量権を有しその所掌業務を統括していた者の行為については業務関連性を要件とし、その他の従業者においては、業務関連性ととも、全般的な業務統括を行なっていた者、あるいは裁量権を有しその部分において業務統括を行なっていた者からの指示・命令があった場合を要件として、法人の責任を肯定するという具体的な指針としてもよいのではないかと思われる。

(2) ほ脱犯における検討

従業者には脱犯が認められた場合、それが法人のために行なったものか、あるいは従業者が個人的に行なったものかという境界は、従業者自身の認識とともに、ほ脱によって得た簿外資産の管理・使途等の状況によっても判断することが可能と考える。

両罰規定の通説では、代表者のほ脱行為については、それが法人のため、例えば運転資金として用いる等だけでなく個人的費消に用いた場合でも、当該違反行為について直ちに法人の責任を問うことができると解されるが、代表者だけでなく役員あるいはこれに準ずる者に対してまでも認めてよいものと思われる。

(1)で検討したように、従業者については、全般的な業務統括を行なっていた者、あるいは裁量権を有しその所掌業務を統括していた者からの指示・命令があった場合には、法人責任を直ちに問うことを考えてよいと思われる。そして、ほ脱犯では、こうした場合、当該指示・命令を行なった責任者においてほ脱犯の成否が検討されることから、指示・命令を受けた従業者のみを实行行為者とする場合は、当該責任者を实行行為者として特

定するに至らない場合であり、こうした場合、簿外資産の管理・使途等の状況から指示・命令があったと推定される状況があれば、その法人責任を認めてもよいと思われる。

従業者が法人の意思に関わらず個人の意味では脱行為を行った場合として、例えば自己の裁量に基づき、業務上の損失の回復を図るために簿外資産を蓄積し補填に充てていたような場合、あるいは自己の横領を隠蔽するため不正経理処理を行っていたような場合が想定される。このような場合では、法人が従業者の違反行為防止のために、統制管理組織を完備し、この組織が有効に機能するよう監督していたかという点で、当該法人の過失が問題となるが、特に横領等の場合、法人の意思とは明らかに反しており、このような行為についてまで業務主が監督できるのか、という疑問も生じ得る⁽⁹⁵⁾。このような場合、公判における法人からの無過失立証を想定し、従業者の違反行為防止に当たっての法人業務主の過失の有無について証拠収集を行なった上で、法人処罰を検討することが必要となり、また、立証の程度によっては、従業者個人の所得税ほ脱犯の成否をも併せて検討することが必要となる。

3 実行行為者の特定ができない場合

(1) 企業組織体責任論と現行両罰規定の解釈

ほ脱犯においては、その立証が不十分であることから実行行為者の特定ができず、両罰規定による法人処罰ができないという状況もみられる。しかし、経理上の不正操作により法人が税を免れているという客観的事実があった場合、法人自体の責任としてその処罰を求める余地はないのであろうか。この問題について、企業組織体責任論を提唱される板倉教授は、現行両罰規定の解釈において、実行行為者の特定ができない場合においても、法人責任を追及できるとの見解を示されている。

企業組織体責任論では、両罰規定をはじめとする業務主処罰規定の「代表者 その他の従業者が業務に関して 条の違反行為をしたとき」と

は、業務主処罰の要件であって、個人行為者処罰の要件ではなく、したがって、業務主処罰の要件としての従業者等の違反行為の有無を論ずる場合は、個人行為者に対する刑事責任追及の要件の有無を論ずる場合と同様に解する必要はないとされている⁽⁹⁶⁾。

具体的には、可罰的違法性の理論など、個人行為者に対する刑事制裁の行き過ぎをチェックするための原則を、業務主処罰の要件として従業者等の違反行為の存否を論ずる場合にそのまま適用する必要はなく、客観的に企業体の組織活動を分担する従業者等の各本条に違反する行為があればよく、その実質的違法性が刑事制裁を必要とする高度のものである必要はない。業務主処罰の要件として、従業者等個人行為者の各本条違反行為の有無を論ずるのであるから、業務主の業務に関連した、企業体の組織活動分担者の各本条違反行為が客観的に存在すればよいのであり、個人行為者の主観的要素を、個人行為者処罰を論ずる場合と同様に各本条違反行為の構成要件要素ないし違法要素とみる必要はない。過失の共犯など、個人行為者の刑事責任を論ずる上では認められないとしても、業務主処罰要件としての従業者等の違反行為の有無を論ずる上では認められてもよい、とされるものである。

(2) 告発における個人実行行為者の特定不要説

企業組織体責任論は、業務主である法人の可罰性が従業者の個人行為の可罰性に従属するものではないことを主張するものであるが、これを前提に、板倉教授は、さらに、個人実行行為者を具体的に特定できなくても、業務主である法人等の処罰を求めて告発できるとする、告発における個人実行行為者の特定不要説（以下「実行行為者の特定不要説」という。）を展開されている。

実行行為者の特定不要説は、法人等の組織体活動が社会的に不相当で実質的可罰性を有していても、複雑・重層化した組織においては、各個人従業者の行為がタテ、ヨコの関係で錯綜し、実質的可罰性のある実行行為をした個人従業者を具体的に特定できず、それによって法人等が業務主とし

ての責任を免れる、といった不合理への対処を図るものである。そして、その妥当性は、次のイ、ロ、ハのとおり学説、判例及び近時の立法の動向からも支えられているとされている⁽⁹⁷⁾。

イ 業務主処罰規定における法人の刑事責任の独立性

学説及び判例は、業務主処罰規定における法人の刑事責任の独立性について、業務主の責任と違反行為者である従業者の責任はそれぞれ別異なるものであることを認めている。すなわち、学説においては、両罰規定はその適用上、従業者の違反行為を前提とするが、業務主が処罰される要件としての従業者の違反行為は、その行為が構成要件に該当し違法であればよく、違反行為者である従業者に責任のあることを要しないとする有力な見解が認められる⁽⁹⁸⁾。また、判例においても、従業者が死亡して公訴棄却の裁判があっても、法人に対して独立に公訴提起し処罰し得る（大判昭和17年8月5日（刑集21巻344頁））とし、行為者を処罰しない場合でも事業主を処罰し得る（最判昭和31年12月22日（刑集10巻12号1683頁））とするものが認められる。

ロ 法人の犯罪能力に関する学説、判例の態度

近年、法人の犯罪能力を肯定する説が一般化しており、また、判例も、業務主である法人について過失推定説を採用していることから（最判昭和40年3月26日（刑集19巻2号83頁））、法人の犯罪能力を肯定したと解されている状況にある。

ハ 業務主に対する刑罰と従業者に対する財産刑のリンク

従来、個人実行行為者を具体的に特定できなければ業務主である法人を処罰できないかのように考えられてきた理由について、業務主に対する刑罰を従業者に対する財産刑とリンクさせてきたこともその要因の一つと解されてきたが、平成4年の改正で、証券取引法や独占禁止法の両罰規定において、そのようなリンクが外され、法人重課規定が設けられて以後、不正競争防止法、廃棄物の処理及び清掃に関する法律等においても同様の改正がなされている。こうした立法の状況について、業務主

である法人等の可罰性は、従業者個人の行為の可罰性に従属するものではないという法理が、現行法制上、明らかにされたと解することもできる⁽⁹⁹⁾。

(3) ほ脱犯における実行行為者特定の不要説の適用と問題点

過去の公害法違反事件等においては、現場従業者により直接、違反行為がなされても、このような従業者には可罰的違法性を認めることはできない、実質的に可罰性がある従業者を実行行為者とする上で、現場従業員と責任者の間の指示関係を立証し、順次上位責任者に遡らねばならないが、それが現実的には困難であるという状況において、実行行為者の特定ができないことから、法人等の組織体活動が社会的に不相当で実質的可罰性を有していてもこれを処罰することができないことが重大な問題となった。実行行為者特定の不要説が意図しているのは、このような問題の解消であるとする。

これに対しほ脱犯における実行行為者の特定の問題は、そもそも従業者にはほ脱犯を認める上で、当該従業者の故意（ほ脱の認識）についての立証が困難であることに基因するものといえる。すなわち、実行行為者特定の不要説の適用を検討する上で前提となる客観的な違反行為が問題となるのである。そのため、第2節2で述べた、故意について立証できず、実行行為者の特定ができないような場合においては、客観的な違反行為自体が認められないことから、実行行為者特定の不要説を適用する余地はない。

では、従業者においてほ脱犯が成立した場合に、これに可罰的違法性が認められないとして実行行為者特定の不要説を適用すべき場面があるだろうか。

例えばほ脱の税額が少ない場合が想定される。しかし、ほ脱税額が少なく、個人において可罰的違法性がない、とされるものについては、法人においても可罰的違法性がないと考えられ、法人のみの処罰を認めることはできないものとする。

また、法人のために業務上行った行為、例えば法人において非合法的支

払のために簿外資金の蓄積をしていた場合、当該法人の機関の暗黙の了解のうち、ほ脱行為が行われていたと推測される状況において、これを行っていた従業員のほ脱の認識について立証できたが、その上級責任者から遡り当該部署の裁量権者、あるいは法人の機関からの指示・命令等の立証ができず、これらの者においてほ脱の実行行為者として特定できず、当該従業員を実行行為者として特定せざるを得ない場合が考えられる。実行行為者特定の不要説が想定する実行行為者特定の問題は、まさにこうした場合であると考えられる。この場合、客観的に偽りその他不正の行為により税を免れたと評価されるのは、当該従業員が行った偽りその他不正の行為により免れた税であり、このほ脱税額が可罰的違法性を認め得る額であった場合、法人処罰とともに当該従業員も免れ得ないと考える。しかし、このような従業員が多数いて、互いに共謀の事実がないまま、それぞれほ脱と評価される行為を行い、それぞれのほ脱額は、可罰的違法性が認められない程度の少額であるものの、免れた税の総額が可罰的違法性が認められる程度の額であったような場合、実行行為者特定の不要説の適用も考え得る。

第4節 直接国税ほ脱犯における法人責任追及の方向性

現在の社会・経済活動における大企業の影響力を考えた場合、その逸脱行為の反社会性が重大であるのは明らかである。こうした観点から、大規模法人が経理上の不正行為により当該法人の税を免れている場合についても、直接国税ほ脱犯の成否を検討し、その法人責任の追及の可否を検討する必要があると考える。

大規模法人の直接国税ほ脱犯を問題とする上では、従業員における実行行為者の特定が問題となるが、法人責任追及の今後の方向性として査察実務においても以下の点について留意する必要があると考える。

大規模法人では、従業員の違反行為に対し一律的に両罰規定を適用した結果、その法人処罰の妥当性を欠いてしまうことも考えられる。特に直接国税ほ脱犯

において問題となるのは、法人の意思とは無関係な従業者個人の意思によるほ脱行為であり、例えば業務上の損失等の回復のために従業者個人の判断で簿外資産を蓄積しこれに充てていた場合や、従業者の横領行為の隠蔽のために不正経理処理を行っていた場合である。これらのような事例の場合、従来の実務において比較的に問題とならなかった公判上の法人による無過失立証が想定され、そのため、査察調査に当たっては、適正な法人処罰を行う観点から、また、公判での法人からの無過失立証への対応という観点からも、法人の監督注意義務責任の過失について証拠収集上の対応をする必要がある。

また、大規模法人においては、ほ脱の不正形態に多数の従業者の関与が想定されるが、例えば法人のために従業者がその職務上行った不正行為において、当該不正行為を指示・命令した責任者についての立証ができず、当該従業者を実行行為者として特定せざるを得ない場合に、このような従業者が多数存在し、かつ、それぞれ共謀関係が認められないような場合では、客観的にほ脱が存在したと認め得ることも考えられる。このような事例においては、実行行為者を特定せずに法人責任のみを追及することについて検討することも必要かと思われる。

(91) 棚町・前掲47・10 - 11頁、土本武司「両罰責任(中)」警察学論集29巻10号(昭和51年)139頁。

(92) 不法利得に関し、税務当局における通達の内容は、以下のとおり推移している。

戦前については、昭和17年当時の通達によれば、闇取引は課税しないとされていた。しかし、昭和22年の税制改正により、わが国の所得税制度が包括的所得概念を基礎とする総合累進所得税の方向に転換したことに伴い、税務当局の対応も変化し同23年の通達では、不法利得も一定の範囲で課税の対象とする旨定めるに至った。

この内容は、昭和26年制定の所得税旧基本通達に引き継がれるが、同通達148は、詐欺又は強迫により取得した財物は、所有権が移転することから課税の対象となるとし、窃盗、強盗又は横領により取得した財物については所得税を課さないとするものであった。

所得税旧基本通達148については、詐欺又は脅迫に基因する所得をとらえる上で、有効と認め取消得べき法律行為とする民法96条を前提にしており、同様に窃盗、強盗又は横領は、同法90条により当然無効、賭博による収入は、同法708条による不

法原因給付として扱っていると考えられている。このように、不法利得に対する課税所得の範囲をとらえる上で、法律上、有効に実現したか否かという法律的地地により画していることから、学説上、法律的把握説に立つものであったと解されている。

その後、昭和44年の旧基本通達に廃止に伴い、翌45年に現行の所得税基本通達が施行されるが、同通達36-1は「法第36条第1項に規定する『収入金額とすべき金額』又は『総収入金額に算入すべき金額』は、その収入の基因となった行為が適法であるかどうかを問わない。」と規定することとなった。同通達36-1のこのような規定ぶりについては、「収入金額についての従来からの考え方が改めるものではないものの、従来慣用されていた『権利の確定』『権利確定主義』という用語において、収入金額は「法律上の権利」の確定したものに限られる、というニュアンスが強く、これを排除するために、まず収入金額はその収入の基因となった行為が適法であるか否かを問わないものであることを明示する必要があった」とされている（『所得税基本通達逐条解説』）。こうした点から、現行基本通達は、不法利得に対する課税所得の範囲をとらえる上で、利得者における経済的な支配状態を基準に判断するという、経済的把握説に立つものと解されている。

(93) 金子宏『所得概念の研究』（平成7年）93頁。

(94) 名古屋高判昭和26年6月14日（高裁刑集4巻7号704頁）等。

(95) 刑法雑誌23巻1-2号「特集・法人の刑事責任」討論（昭和54年）158-159頁において、平野龍一博士は、従業者が横領目的で入場税のほ脱を行ない、これについて業務主の監督責任の過失を認めた最判昭和32年11月27日（第2章第1節3（2）参照）を例として、「従業者が自分のためにやった行為について、法人は従業員が犯罪行為をやらないように監督しろというのは、（法人処罰の根拠となる）監督責任とは少し違うのではないか」との疑問を述べられている。これに対し、小島建彦判事は、監督注意義務が及ぶか否かに加え、実質的な業務関連性という要件があることを強調され、平野教授の見解について「人格的な支配にとらわれた考え方ではないか」としつつ、「監督責任の性質について深く議論されていない点に問題がある」と述べられている。

(96) 板倉・前掲87・39頁。

(97) 板倉・前掲73・692-701頁。

(98) 宇津呂・前掲84・211頁は、被害が、ある法人の違反行為により起こったことは明らかであるが、違反行為者（実行行為者）が複数存在し、さらに組織内での異動等によって交替した結果、被害と違反行為者の個別的因果関係が判明しないことにより実行行為者が特定できないような場合には、「法人の実行行為は、歴代の違反行為者の違反行為を縦断的に通覧するところに存在すると解しうる」ので、法人の実行行為は特定しているというに支障はないとする。

また、金澤・前掲75・55頁は、「構成要件該当で違法な個別行為が行われたことは必要であるが、『誰』がその行為を行ったかという個別行為者を特定することは

必ずしも必要ではないのではないか」とする。

- (99) 臼井滋夫「両罰規定をめぐる訴訟法上の諸問題」森下忠先生古希祝賀・上巻『変動期の刑事法学』（平成7年）421頁、板倉・前掲73・695頁。

おわりに

大規模法人に対する直接国税ほ脱犯の摘発については、第1章第2節2で述べたように査察調査を進める上でも困難性があり、また、その克服も容易ではない。しかし、こうした大規模法人において不正経理等の事実から直接国税ほ脱犯の成否が問題となる場面では、積極的な検討を行う必要があると考える。

大規模法人のほ脱犯の成否を検討する上での問題として、従業員における実行行為者の特定が挙げられるが、その検討に当たっては、これまで述べてきたとおり、租税法罰則における法解釈と、当該従業員のほ脱に対する法人処罰の妥当性が問題となる。

まず、従業員のほ脱の実行行為は、間接正犯で構成することが可能であるが、これを認める上では故意の要素が考慮されるため、認識が曖昧なまま多数の従業員がほ脱行為に関与する状況においては、故意を認め得る客観的な状況の存在等実行行為者を特定する上での限界がある。

次に、従業員が実行行為者として特定された場合、特に当該従業員が法人の機関の意思とは無関係に行った違反行為については、これまで比較的の問題となっていない公判上の法人による無過失立証への対応が必要になるものとする。そのため、査察調査では、法人の監督過失の有無という観点からの証拠収集が重要になるものとする。

さらに、本稿では具体的な検討に至っていないが、従業員のほ脱行為については、学説上の見解が定まっていないほ脱犯の故意論における免れた税とほ脱した税をどのようにとらえるかという点が問題になると考えられ、これに対する法人責任の範囲とともに、今後、具体的な研究が必要である。

両罰規定の理論では、業務主である法人の責任と実行行為者の責任は別異のものとして解されているものの、従来からの実務において両者は、一体に論じられてきた観がある。しかし、大規模法人における直接国税ほ脱犯を問題とした場合、公判上の法人による無過失立証への対応をも含め、両者について別個の検

討を必要とする事例が生ずることが想定される。また、こうした両者の別個の検討を前提とすれば、客観的にほ脱が認められる場合として、実行行為者を特定せずに法人責任のみを追及することを検討することが必要となる場合もあると考える。

後 記

本研究に当たり御指導を賜った日本大学板倉宏教授、国税庁査察課前田努課長補佐、税務大学校岡田則男教授並びに国税庁査察課の皆様に厚く御礼申し上げます。