

ほ脱犯の犯則行為者の選定と適用罰条について

税理士及び税理士法人を主体として

鈴木 高之

〔研究科第39期〕
〔研 究 員〕

要 約

1 研究の目的

脱税は、申告納税制度の下で国家的法益である課税権を侵害する重大な犯罪である。

ほ脱犯の処罰は、悪質な納税者の刑事責任を追及するとともに、国民の納税意識の高揚と申告納税制度の維持と健全な発展を図る役割を果たしている。

申告納税制度の維持、発展については、税理士制度も、納税者の適正な納税義務の履行確保を通じて大きな役割を果たしているのであるが、近年のほ脱犯の事例では、税理士が共犯として加功している事例もみられる。税理士の公共的役割を逸脱したこのような行為は許されざる行為であって、申告納税制度の円滑な運営を図っていくためにも、厳しく処罰されなければならないと考えられる。

そこで、この研究では、税理士のほ脱犯の犯則行為者選定について、裁判例等を中心に検討し、具体的な認定要素を整理する。また、税理士による脱税相談については税理士法でも罰則規定が設けられていることから、税理士法の罰則適用の問題について考察する。更に、平成14年4月から税理士法人の設立が認められたことから、税理士法人の刑事責任についても併せて考察する。

2 研究の概要

(1) 税理士の犯則行為者の選定

イ 問題の所在

ほ脱犯の実行行為は、虚偽過少申告（無申告ほ脱犯の場合は無申告）であり、事前の脱税工作自体は実行行為そのものではないことから、税理士が事前の脱税工作に参与している客観的事実が認められても、直ちにほ脱犯の共同正犯として犯則行為者に選定することはできず、正犯である納税者との間に共謀共同正犯の関係が認められなければならない。

従って、こうした共謀関係を立証するにあたり、どのような事実によってそれを根拠付けるかが問題となる。

ロ 共謀の認定要件

一般に共謀事実を認定する要件としては、犯行に対する積極性、共謀者の犯行の動機、共謀者と実行行為者との人的な関係、共謀者間の意思疎通行為、共謀者が果たした役割の重要性、犯行結果との関わり合いなど場面において、他人の犯罪を自己の手段としたといえるかどうかにより、総合的に判断される。

税理士を共犯とするほ脱事件の裁判例を検討すると、これらの要素について、次のような事実が取り上げられている。

(イ) 犯行に対する積極性

脱税報酬の受領の事実、税理士が有する専門的知識や経験によって犯行計画や手口を教示し、役割分担の指示等を主導的立場で行い、共犯者がその内容を相互に合意した事実

(ロ) 犯行の動機

脱税報酬の受領、大口顧問先の確保、脱税資金の詐取等の目的

(ハ) 共謀者と実行行為者との人的な関係

納税者の支配、同情、義理立て等の事実

(ニ) 共謀者間の意思疎通行為

税理士の専門的な知識を用いた脱税の手口や脱税額の試算などの提案、指導の事実

(ホ) 共謀者が果たした役割の重要性

虚偽の決算書・申告書・疎明資料の作成、脱税方法の教示、不正加担者の紹介等の事実

(ヘ) 犯行結果との関わり合い

利益分配、証拠隠滅行為等の事実

八 検討

税理士の犯則行為者の選定については、6つの要素を考慮して総合的

に共謀の事実を認定することとなるが、税理士の場合は、通常、関与先との間に業務委託契約があり、関与先の支配力が強く税理士が弱い立場にあるため、こうした人的関係が影響して、犯則行為が納税者や他の関与者の主導で行われたり、税理士に不正行為の重要部分が知らされていない、あるいはほ脱結果に直接的な利害関係がない等の共謀を認定する上でマイナス要素となる事情が多分に認められるから、他の要素について高いレベルの立証を行い、総合的判断において共謀共同正犯成立に傾ける対応が必要である。

(2) 税理士法 36 条 (脱税相談の禁止) による税理士処罰の可能性

イ 問題の所在

税理士法 36 条では税理士による脱税相談を禁止していることから、ほ脱犯の行為者として選定された税理士は同時に税理士法 36 条違反による処罰も可能であるように見えるところ、租税罰則と税理士法 36 条違反との関係について、数個の犯罪構成要件に該当するよう見えるが、実はそのうちの一罪が適用されると他の一罪が吸収される法条競合の関係、実態上は数罪であるが科刑上は一罪とする科刑上一罪の関係、両罪を別個の犯罪と捉え二罪する併合罪の関係とする見解が存在する。

ロ 検討

税理士をほ脱犯の共犯とした場合、租税罰則と税理士法 36 条違反の罪が成立するが、罪質を異にするために併合罪の関係となり、最も重い刑の長期刑の二分の一を加えた刑で処罰されることとなる。

(3) 税理士法人の処罰

イ 問題の所在

税理士法は、58 条以下において、税理士法人を犯罪主体とした罰則を規定しているが、従来判例実務において、法人の犯罪能力の有無について争いが存したところである。

そこで、税理士法人の犯罪能力の有無及び違法行為に対する適用罰条

が問題となる。

ロ 両罰規定

一般刑法の分野において、判例は法人の犯罪能力を明確に否定している。しかし、行政法規の実効性を確保するために規定された行政刑法の分野では、法人に対して業務主が従業者等の違反行為を防止すべき注意義務を怠った過失責任に対する処罰規定として両罰規定をおいている。

ハ 両罰規定の問題点

両罰規定により法人を処罰するには、従業者等の犯罪が成立し、有罪となりうる場合でなければならず、仮に法人自体の違法性が認められても、具体的に違法行為者が特定されなければ、法人を処罰することはできない。現行の罰金刑は自然人の法定刑とリンクするため、法人に対して威嚇・予防効果を有していないとの問題点が指摘されている。

ニ 法人処罰の動向

従来、学説としては法人の犯罪能力を肯定する説と否定する説があったが、外国為替及び外国貿易管理法違反事件に係る昭和40年3月26日の最高裁第二小法廷判決を契機として、法人の犯罪能力を肯定する説が有力になってきている。また、平成4年には、独禁法や証券取引法について従業者の違法行為に従属的に規定されていた法人に対する罰金刑が切り離され、法人の受刑主体性が政策的に認められている。

さらに、法務省では企業犯罪に対処するため企業犯罪の関連法として法人処罰規定の導入が検討されている。

ホ 検討

(イ) 適用罰条

税理士法人は、税理士法58条において、犯罪主体となるが、どのような状態(故意)を捉えて処罰対象とするか解釈上も定まっていない現状では、税理士法58条を実際に適用することは困難であり、同法63条の両罰規定によって処罰することが適当であると考えられる。

また、租税罰則の適用については、ほ脱犯が身分犯であることから、

税理士法人に、ほ脱犯の犯罪主体適格が否定されるため租税罰則により処罰することはできない。

(口) 今後の展望

両罰規定が抱える問題点に対応するために、税理士法人処罰の必要性、重要性から、税理士法人の違法行為を固有の責任と捉え、具体的に行為者の特定がされなくても、税理士法人を犯罪主体として処罰するための立法措置が必要と考える。また、刑罰論としては、応報・予防の観点から罰金刑の引き上げ及び社会的なダメージを与えるために、処罰内容を公表する等の措置を講ずることが必要である。

3 まとめ

経済取引の複雑化、国際化等により、高度な専門知識を持った税理士法人や税理士の役割は、今後さらに増大するものと考えられ、また、今後税に求められる役割もますます大きくなることが想定される。そのような状況の中で脱税を防止し、納税意識の維持・向上と申告納税制度の健全な機能確保をしていくためには、上記の検討を踏まえ、税理士や税理士法人を含めて、引き続き脱税犯に対しては厳正な処罰を持って望んでいくことが必要であろう。

目 次

はじめに	275
第1章 ほ脱犯の処罰と税理士	278
第1節 ほ脱犯の処罰の現状	278
第2節 税理士制度	281
1 税理士制度の沿革	281
2 税理士の法的性格	283
3 税理士の監督・取締	284
第3節 小括	285
第2章 ほ脱犯の犯則行為者の選定	286
第1節 ほ脱犯の成立要件	286
第2節 ほ脱犯の主体（共犯と身分）	287
第3節 共犯	288
1 共犯の意義・本質	288
2 共同正犯と幫助犯	289
3 共同正犯の成立要件	290
4 共謀の概念と共謀共同正犯の成立	291
5 共謀事実の認定	293
第4節 ほ脱犯における共同正犯の成立	296
第5節 ほ脱犯における共謀の認定	297
1 犯行の積極性	297
2 犯行の動機	298
3 謀議行為その他の意思疎通行為	301
4 税理士が果たした役割の重要性	304
5 ほ脱結果との関係	306
第6節 小括	309
第3章 税理士法 36 条（脱税相談の禁止）による税理士処罰の可能性	311

第1節	税理士処罰の現状と問題点	311
第2節	ほ脱犯と税理士法違反との競合	311
1	脱税相談の禁止（税理士法36条）の構成要件	312
2	法条競合	312
3	科刑上一罪	313
4	併合罪	315
第3節	税理士法上の罰則規定の本質	316
第4節	小括	317
第4章	税理士法人の刑事責任	318
第1節	税理士法人処罰の問題点	318
第2節	法人処罰の現状	319
1	行政刑法における法人処罰	319
2	両罰規定における法人処罰の妥当性	321
第3節	法人処罰論	322
1	法人犯罪能力の判例の動向	322
2	法人処罰論の現状	324
第4節	税理士法人処罰の適用罰条	328
第5節	両罰規定の問題と今後の展望	329
1	税理士法人に対する刑事責任の要件	329
2	刑罰の充実・強化	331
3	法人処罰規定の創設の動向	332
第6節	小括	333
おわりに		335

はじめに

本稿は、顧問先等の脱税に加功していた税理士や税理士法人に対して刑事責任を追及するために必要となる脱税の犯則行為者の選定について具体的な認定要素の検討を目的とする。

租税は、公共サービスを提供するために必要な資金を調達することを本来の機能としており、法律に基づいて強制的に課せられ、直接対価のない公共財の理論としての性質を有している。また、憲法 14 条 1 項の命ずる平等原則から、担税力に即した課税と租税の公平・中立性を原則とする租税公平主義の下で社会的倫理性を有するものである。

そして、わが国の申告納税制度の下では、自らが税を確認し、自主的に申告納付することが求められ、納税義務者の良心に期待する面が非常に大きいものとなっている。

このような租税を逸脱する行為は、納税者の均衡負担利益を侵害し、間接的に国民全体の財産権に不利益を及ぼすこととなり、反社会的、反道徳的なものとして非難しなければならない。また、憲法 30 条の命ずる国民の納税義務を免れることによって、不当に利得する者がいるということは、「正直者が馬鹿を見る」ということとなり、他の者の納税意欲を減退させ、脱税の途に誘い、国家社会全体に広範な危機を招くこととなる。⁽¹⁾ そこで、脱税行為の悪質性、伝播性、模倣性の観点から脱税者に対しては、厳重な処罰が必要となってくる。

従来から大口・悪質な脱税者に対しては、査察調査によって刑事責任を追及している。わが国の査察制度は、税務行政の一環として、悪質な納税者に対する刑事責任を追及して納税道義の高揚を図ることにより、申告納税制度の維持とその健全な発展に資することを目的としている。そして、査察の役割は、申告納税制度の「最後の砦」として国民から強く期待されている。

また、同様にわが国の申告納税制度の維持とその健全な発展を資する役割を

(1) 板倉宏「租税刑法の基本問題 増補版」93 頁

果たしているものとして、税理士制度が挙げられる。税理士制度は、税理士の公共的な使命を宣言し、また租税法が複雑、難解なことから専門家として税理士が、納税者を援助し、適正な納税義務の実現を果たしている。現在までに税理士登録者数は67,000人を超え、さらに平成14年4月から税理士法人の設立が認められ、その設立も増加傾向を示していることなど、税理士の社会的影響力は、ますます拡大している。

ところが、このような公共的な立場にある税理士が顧問先の脱税に加担し、共犯として処罰される事例が少なからず見られるようになっている。こうした事態は、税理士の有する職責から考えても許しがたい事実であり、申告納税制度の円滑な運営を図っていく上で、厳しく処罰すべきことである。

実務においては、税理士に限らず複数の者が脱税行為に関与した事実が認められた場合には、それらの者のうち、脱税の全般について重要な地位を占め、共同加功の意思をもって脱税行為に関与し、実行行為を共同したという事実が証拠上、明らかなきには、脱税の共同正犯として犯則行為者に選定のうえ、国税犯則取締法12条の2により告発を行っている。しかし、個々の事案における共同加功の程度は千差万別で、共犯者らの共謀事実をいかに認定するかは、主観面、客観面での証拠収集を十分に行った上で判断すべき内容であり、必ずしも容易に認められる事由ではない。

特に税理士の場合は、顧問先との間に業務委嘱契約があり、正犯となる納税者の支配力が強く、税理士は弱い立場となるため、こうした人的な関係が影響して犯則行為が従属的なものと評価される蓋然性が高くなる。そこで、共謀を認定するためには、他の事情から税理士の犯則行為の積極性を立証しなければならない。

また、税理士法人の処罰に関して税理士法は、罰則本条で税理士法人を犯罪主体として直接処罰する規定を置いている。しかし、法人の犯罪能力については従来から争いが多く、その適用には、法人の責任要件を明確にした上での立証が必要となる。

わが国の申告納税制度の円滑な運営を図るためには、その中核をなす税理士

及び税理士法人の脱税行為は、特に厳しく処罰していかなくてはならない事由であるが、その反面、税理士をほ脱犯の共同正犯として犯則行為者に選定するためには、共謀を認定する上で、高いレベルでの証拠収集の必要性が指摘され、税理士法人処罰については、法人の非難すべき責任要件を明らかにすることが最重要課題とされている。

そこで、本稿では、ほ脱犯の犯則行為者として税理士及び税理士法人を選定するファクターについて考察することを目的として、第1章において、ほ脱犯の処罰の現状及び税理士制度を概観した上で、第2章では、税理士をほ脱犯の共同正犯と認定するための実務的判断基準の方向性を検討し、第3章において、税理士法36条(脱税相談の禁止)による税理士処罰の適用罰条について整理する。そして、第4章では、ほ脱の関与が認められた税理士法人を犯罪主体とした処罰可能性について検討を行うこととする。

第 1 章 ほ脱犯の処罰と税理士

第 1 節 ほ脱犯の処罰の現状

ほ脱犯とは、偽りその他不正の行為により税を免れることによって、租税負担の公平な秩序の維持及び課税の侵害を防止しようとする刑罰規定に違反するものをいう。

かつて、ほ脱犯を含む脱税犯は、「行政犯の中でも特殊な、倫理的に無色な不法行為を実質とするものであり、脱税犯に対する刑罰は、不法行為によって国庫に生じた損害の賠償を図るという行政目的を合目的的に達成するために利用される形式に過ぎないのだから、刑事犯を対象とした刑法総則とは適用の原則を異にするものが少なくないことになる。」とされていた。⁽²⁾

しかし、第二次大戦後における税制改革による申告納税制度の採用により、脱税は社会的罪悪性を有する犯罪として、その刑事責任を追求するという姿勢の転換が実務上や学説上で見られるようになった。

すなわち、申告納税制度は、自ら税を確認し、自主的に申告納付することを求めるもので、そこには納税義務者の誠実な義務の履行がなされることが期待されている。このような状態の下における直接税の脱税行為は、単に国庫収入に損害を与えるのみならず、税の均衡負担利益の侵害をもたらし、反社会的、反道徳的なものとして非難の対象となることになったのである。⁽³⁾

そして、このことは、租税法罰則規定の改正による定額刑主義の廃止及び懲役刑・裁量罰金刑の採用、刑法総則の適用除外規定の廃止、転嫁処罰規定から両罰規定への移行など、租税犯の刑事犯・自然犯化への傾向が端的に窺うことができる。

さらに、昭和 55 年の直接国税ほ脱犯に対する法定刑の上限が懲役 3 年から 5 年に引き上げられたことや実刑判決の増加【表 1】などに見られるような、悪

(2) 「租税刑事法の基礎理論」国税庁 8 頁

(3) 小島建彦「直税法違反事件の研究」(司法研究報告書 24・2) 14 頁

質な脱税行為に対する強い社会的非難を反映した刑事司法の動きは、脱税者に対する刑事責任の追及のあり方に一定の方向付けを与えている。

【表 1】実刑判決の人数・件数（第 1 審）

年 分	24	26	小 計	55	60	2	7	12	13	14	合計
	25	54		59	元	6	11				
実刑判決人数	6	2	8	24	88	93	74	10	5	4	306
実刑判決件数	6	2	8	24	70	86	71	6	5	4	274

（注）税法以外の犯罪との併合事件を除く。

今日、脱税は、社会の中で通常の市民または企業活動に伴って犯される現代社会型犯罪という特色を有するものとなり、社会の特質・社会経済構造と緊密に結びついた違法現象の一つとなっている。⁽⁴⁾

査察の実務においては、真に社会的非難に値し、刑事制裁の行使対象にふさわしい実質的可罰性を有する大口・悪質な脱税の摘発を図っている。

【表 2】は、査察制度創設以来の告発件数及び脱税額の年度総額と 1 件当たりの脱税額を表したものである。

【表 2】ほ脱犯の告発件数・脱税額

年度	処理件数		告発件数		告発率	脱税額	1 件当たり 脱 税 額
	件	件	件	件	%	百万円	百万円
昭和 23～ 25 計	(1,281)	3,843	(98)	293	(7.6)	18,943	5
26～39 計	(210)	2,944	(51)	713	(24.2)	34,427	12
40～54 計	(192)	2,873	(128)	1,927	(67.1)	177,839	62
55		235		167	71.1	23,062	98
60		259		201	77.6	40,876	158
平成 2		234		161	68.8	52,377	224
7		223		163	73.1	41,533	186
11		205		148	72.2	28,609	193
12		205		146	71.2	23,458	161
13		212		151	71.2	27,181	180
14		196		145	74.0	33,213	229

(4) 板倉宏・南部篤「脱税事犯と罰金刑のあり方」法律のひろば 1992.8 45 頁

小計	(229) 5,257	(166) 3,812	(72.5)	967,779	184
合計	(271) 14,917	(123) 6,745	(45.2)	1,198,988	80

(注1) 査察制度の運営について、4期に区分した。昭和23年～25年「査察制度の草創期」、昭和26年～39年「査察制度の整備・確立期」、昭和40年～54年「査察制度の拡充期」、昭和55年～現在まで「査察制度の量的・質的な充実期」（「国税庁五十年史」383頁）

(注2) ()書は、平均値である。

(注3) 脱税額には、加算税を含む。

ところで、我が国の申告納税制度を支えるために、大きな役割を果たしているものとして、税理士制度が挙げられる。申告納税制度のもとでは、納税者の申告によって租税債権債務を確定するために、納税者自身が租税法の規定に従い適正な納税義務を実現しなければならない。しかし、租税法の規定が複雑、難解なことから税の専門家である税理士の援助が不可欠なものとなり、その意味において、税理士制度は申告納税制度それ自体の円滑な運営を図るという公益的な立場に位置づけられている。⁽⁵⁾

ところが、上のような公共的使命をもつ税理士が、専門的知識を悪用して顧問先の脱税工作に加担し、巧妙な方法で脱税させたうえ、高額な脱税報酬などを得ていた事件などが少なからず見られる。【表3】は、直近10年間において、税理士がほ脱の共犯として有罪判決（第一審）を受けた人数を表したものである。個々の事件の態様は、脱税の手口を提案したもの、故意に虚偽過少申告を作成したもの、税理士が脱税請負人となって脱税の勧誘をしたものなど様々であるが、いずれの判決においても、税務申告の専門家である税理士に対する社会的評価を傷つけたことを厳しく非難している。

【表3】ほ脱犯の共犯者として処罰された税理士数（第一審）（人）

年分	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
税理士数	2	2	2	2	5	4	1	-	2	6

(注) 税務訴訟資料（租税関係刑事事件判決集）による。

(5) 松沢智『税理士の職務と責任 第3版』74頁

第2節 税理士制度

1 税理士制度の沿革

税理士制度の沿革は、わが国の税務行政の沿革と密接な関係を保ってきたといえる。

まず、明治29年の営業税法の制定によって、その対象とされた商工業者が退職税務官吏や会計知識を有する者に申告書の作成を依頼するようになった。これが、わが国における税理士の原型といわれる税務代弁者である。その後、明治37年の日露戦争に伴う財源確保のための営業税の増税で、その対象者も拡大されたことに伴い、従来から税務相談を受けていた税務代弁者が専門的な職業として形成されるに至っている。

しかし、他方で、税務代弁者の中には依頼者の税知識の乏しいことに乗じて、不当に報酬額を要求したり、ことさら税務当局に対して不服申立てを提起させて高額な料金を取得する等の不当行為を行う者が現れるようになっていた。⁽⁶⁾ そのために、大阪府や京都府では、「税務代弁取締規則」を制定して、税務代弁者を免許制とし、取締権限を警察に置き、不当税務代弁者の取締りを図っていた。しかし、こうした取締規定を置かない地域では、税務代弁者の不当行為が相次ぎ、全国的に統一的な法制の確立が要請されていた。また、当時は、第二次大戦に伴う軍事費調達のための増税により、商工業者にとって税務代弁者は、ますます不可欠な存在となっていたこともあって、昭和17年に今日の税理士法の原型ともいえる「税務代理士法」が制定された。税務代理士法は、税務代理士の資質の向上と取締りの徹底を図るため、その資格を限定し、税務行政の監督に服させることで、戦時下の増税に伴う税務行政の適正かつ円滑な運営に資することを目的としていた。

その後、第二次大戦後のシャウブ勧告等を受けて、税務に関する専門家として資質を向上させるとともに納税義務者の信頼と国家の期待に応えて、租

(6) 松沢・前掲(注5)5頁

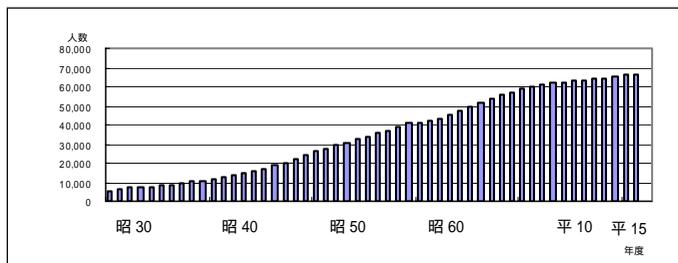
税負担の適正を図りつつ申告納税制度の適正な発展に資することを目的として、昭和 26 年に従来の税務代理士法に代えて、新たに「税理士法」が制定された。

そして、その後も、適正・公平な課税の実現及び税理士の業務運営の適正を図る見地から数次の改正が行われている。

昭和 31 年に、書面添付制度の創設、税理士会への強制加入、5 年間の特別税理士試験制度の創設などの改正が行われ、昭和 36 年に、税理士登録事務の日本税理士会連合会への移譲、特別税理士試験の存続期間延長などの改正が行われた。さらに、昭和 55 年には、税理士の使命の明確化、税理士業務の対象となる税目の拡大、特別税理士試験制度の廃止、登録即入会制への移行、他人が作成した申告書の審査に関する書面添付制度の創設、懲戒手続の合理化等の大幅な改正が行われた。そして、平成 13 年には、税理士法人制度の創設、裁判所において補佐人となる制度、税理士試験制度の見直しなどの改正が行われ、現在に至っている。

また、税理士の登録者数も平成 15 年 3 月末現在 66,674 人となり、法人税申告の税理士関与割合に至っては 86.8% を占める⁽⁷⁾ほど、税理士は、わが国の申告納税制度を支える重要かつ不可欠な存在として、その地位を確立している。

【図 1】税理士登録者数

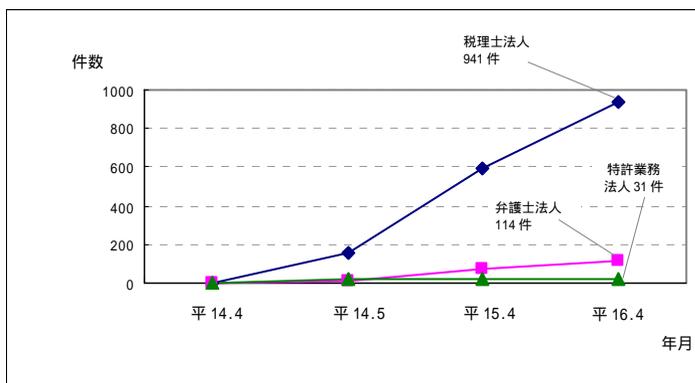


(注)「国税庁五十年史」(税理士の登録状況)及び「平成 14 事務年度国税庁実績評価書」による。

(7) 「平成 14 事務年度国税庁実績評価書」国税庁 89 頁

さらに、平成14年4月から認められた税理士法人の設立状況は、ほぼ同時に創設された関連士業（弁護士、弁理士）の法人化と比較しても、その設立件数は増加傾向を示している。

【図2】関連士業法人件数



(注) 日税連、日弁連、特許庁の各ホームページによる。
 なお、税理士法人は、主・従事務所の合計件数である。

2 税理士の法的性格

税理士法1条は、「税理士は、税務に関する専門家として、公正な立場において申告納税制度の理念にそって、納税者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と規定している。本条の法意は、税理士は、職務内容、地位、目的、責務ないし心構えをもった重大な使命を負っているということを宣言したものであると解されている。⁽⁸⁾ そして、税理士制度の適正な運営を確保するため、税理士には、一定の義務違反については、懲戒処分や刑事処罰が科すこととしている。

特に税理士が納税者から脱税の相談を受けたり、指示を求められたりした場合には当然に承諾するものではなく、納税者が行った不正行為に対して、是正し助言する立場となる。税理士法は、これらの法理を明確にするため、

(8) 松沢・前掲(注5)57頁

脱税相談の禁止（税理士法 36 条）及び是正助言義務（税理士法 41 条の 3）等の規定を設けて、その違反に対しては、一定の懲戒処分を課すほか、前者に対しては刑事責任が問われる（税理士法 58 条）こととしている。また、実際に納税者が税理士の脱税相談の結果に基づいては脱行為を行った場合には、は脱犯の共犯として租税罰則の規程により刑事制裁が科せられることとなる。

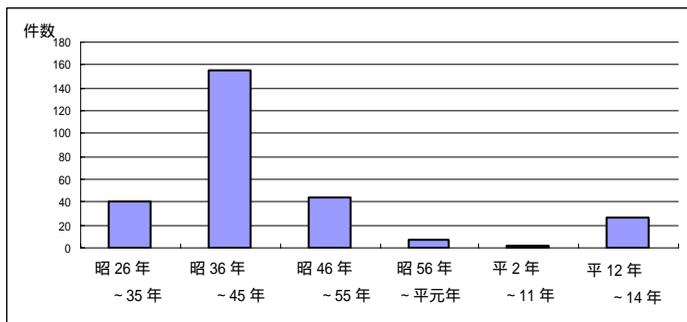
3 税理士の監督・取締

税理士の監督・取締については、悪質な税理士に対して、懲戒処分（税理士法 45 条、46 条）等を行い、税理士制度の適正な運営を図ることとしている。

【図 3】は、税理士法の創設から現在までの税理士の懲戒処分の件数を 10 年単位で表したものである。昭和 30 年代前半までは、税理士が犯罪行為を行って刑罰を受けた者を主に懲戒処分の対象としていた。しかし、税理士による悪質な犯罪行為が後を絶たなかったことから、昭和 34 年以降、税理士法や租税法の違反をした者に対しても厳正に処分することとされた。⁽⁹⁾ 昭和 45 年までの 10 年間は、年間平均 15.6 件の懲戒処分を行い、悪質な税理士の監督・取締りの強化を図っている。その効果として、昭和 55 年までの 10 年間においては、懲戒処分件数は減少傾向を示している。昭和 55 年の税理士法改正では、税理士の使命を明確にするとともに、税理士の社会的な地位を考慮して、懲戒処分権者がそれまでの国税庁長官から大蔵大臣（現財務大臣）に移行された。そして、昭和 56 年に懲戒処分の審議を諮る税理士審査会を設置し、学識経験者による審査が行われるようになり、平成 10 年まで税理士に対する懲戒処分件数は、ほとんど見られなくなっていた。ところが、平成 12 年以降、再びその件数は増加傾向を示し、平成 14 年度は 14 件を数え、昭和 40 年代のピーク時の件数に迫ろうとしている。

(9) 「国税庁 事務年報 昭和 34 年度」18 頁

【図3】税理士の懲戒処分件数



(注)「国税庁事務年報」及び「国税庁実績評価書」による。

第3節 小括

わが国の申告納税制度の円滑な運営を図るために、専門家である税理士の納税者に対する援助は、納税者からの信頼が確保されて、はじめて構築されるものである。

しかし、違反行為によって行政罰や刑事罰が科された税理士の増加は、税理士に対する信頼の崩壊させる要因となり、税理士制度はもとより、申告納税制度の根幹を揺るがしかねない重大な問題である。

特に、税理士によるほ脱行為の関与は、税理士の使命を逸脱する行為であり、査察の実務としても申告納税制度の「最後の砦」として、厳しく対処していかなければならない。

第2章 ほ脱犯の犯則行為者の選定

第1節 ほ脱犯の成立要件

ほ脱犯は、申告納税制度の下における国家的法益としての課税権を侵害する反道徳的な行為であり、租税罰則に基づき刑罰が科せられる犯罪である。

所得税法 238 条や法人税法 147 条などは、「偽りその他不正の行為により…税を免れた者は、5 年以下の懲役若しくは 500 万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。」というほ脱犯の処罰規定をおいている。この規定によれば、ほ脱犯の構成要件は、「偽りその他不正の行為により…税を免れた」こととなる。

「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もしくは著しく困難ならしめる偽計その他の工作」⁽¹⁰⁾をいい、二重帳簿の作成や会計帳簿への虚偽記載、正規の帳簿の破棄、仮名預金の設定などがこれに該当する。

また、虚偽過少申告ほ脱犯の実行行為は、「真実の所得を秘匿し、所得金額をことさら過少に記載した確定申告書を税務署長に提出する行為自体…偽りその他不正の行為に当たる」⁽¹¹⁾として、その申告行為を実行行為と捉え、事前の所得秘匿工作は、予備的な準備行為と捉えている。虚偽無申告ほ脱犯の実行行為は、「所得秘匿工作を伴う不申告行為が…偽りその他不正の行為に当たると解するのが相当である。」として、不申告という不作為を実行行為と捉え、所得秘匿工作を伴うという状況は、付随事情にとどまるとしている。^{(12) (13)}

さらに、「税を免れた」というほ脱の結果の発生時期は、法定納期限前の虚偽

(10) 最高裁判昭 42.11.8 (刑集 21・9・1197)

(11) 最高裁判昭 63.9.2 (刑集 42・7・975)、最高裁判昭 48.3.20 (刑集 27・2・138)

(12) 前掲(注 11)・最高裁判昭 63.9.2、香城敏磨 法曹時報 41・5・225

(13) 東京高裁判平 3.10.14 (判例時報 1406 号 122 頁)は、「不申告行為が「所得秘匿工作を伴う」という状況の下においてのみ、当該不申告行為がほ脱犯の実行行為としての定型性を帯びるのである。したがって、所得秘匿工作の存在は構成要件の状況として、ほ脱犯の構成要件をなすものというべきである。」としている。

過少申告ほ脱犯や不申告ほ脱犯は、法定納期限がほ脱の既遂時期となる。⁽¹⁴⁾

そして、ほ脱犯は、故意犯であることを本質することから、ほ脱の事実を表象し、その結果を認容したことを必要とする。すなわち、納税義務者が、納税義務の存在、偽り不正の行為の事実及びほ脱結果の発生について、それぞれを認識していることを必要とする。判例は、「申告額を超える何がしかの真実の所得額が存在することの概括的認識があることをもって足り、真実の所得額がいくばくかであるかについての認識は必要とせず、このような概括的認識があれば、ほ脱所得額全体についてほ脱の認識がある」⁽¹⁵⁾としている。

不正行為に対する認識については、「行為そのものに対する認識があれば足り、その行為が脱税罪に該当するか否かの認識は必要としない」というものが判例⁽¹⁶⁾の立場である。したがって、行為者に不正行為の認識を欠いたことの過失が認められない場合を除き、故意の成立は阻却されないことになる。

以上がほ脱犯における構成要件該当性に関する要件であり、これらが充足しない場合には、ほ脱犯は成立しないのである。

また、構成要件該当性が充足した場合においても、行為者に違法性阻却事由が認められる場合や責任阻却事由が認められる場合にも、ほ脱犯は成立しないこととなる。

第2節 ほ脱犯の主体（共犯と身分）

ほ脱犯は、納税義務者を行為主体とする身分犯の一種であることから、身分

(14) 最高裁判昭 36.7.6（刑集 15・7・1054）は、法人税のほ脱犯につき「納期の経過により既遂犯となる。」とした。名古屋高裁判昭 39.11.9（税資刑 20号 231頁）は、所得税ほ脱犯につき、「過少申告行為があっただけではほ脱犯は未遂にとどまり、更にその行為を基礎として納期限までに正規の税額と過少申告税額との差額の税を納付しないことによってほ脱犯は既遂となると解する。」とした。

(15) 東京地判昭 38.5.15（税資刑 19号 732頁） ほか多数の判例が存する。

(16) 東京高判昭 26.10.9（税資刑 4号 247頁）、大阪高判平 4.3.23（税資 212号 2879頁）、大阪高判平 4.4.8（税資 212 2869頁）

のない者が単独では犯すことのできない犯罪である。⁽¹⁷⁾しかし、納税義務者以外の身分を持たない者が納税義務者と共同して、ほ脱の結果を惹起させた場合には、納税義務者と同様に非難されなければならない。この点について、刑法 65 条 1 項は、「犯人の身分によって構成すべき犯罪行為に加功したときは、身分のない者であっても、共犯とする。」と規定して、共犯として処罰することを可能としている。すなわち、身分を持たない者も、ほ脱行為に及んだ場合には、刑法総則の共犯規定における一定の要件を満たすことによって、ほ脱犯の主体として処罰対象となる。また、判例⁽¹⁸⁾においても「刑法 65 条 1 項のいわゆる真正身分犯について、身分のない者も同項によりその共同正犯（刑法 60 条）となり得ると解すべきであるから、納税義務のない者も納税義務者が所得税法 69 条 1 項の罪を犯すにあたりその共同正犯者たり得る。」として、ほ脱犯の非身分者の共同正犯の成立を認めている。

第 3 節 共犯

1 共犯の意義・本質

共犯とは、2 人以上の行為者が、共同して犯罪を実現するすべての場合をいい、現行刑法は、共同正犯（刑法 60 条）・教唆犯（刑法 61 条）・従犯（幫助犯）（刑法 62 条）の 3 つの類型を規定している。⁽¹⁹⁾

（1）共同正犯は、「2 人以上共同して犯罪を実行したる者はすべて正犯とする。」と規定され、一部行為全部責任の原則から、行為の一部を関与した者

(17) 板倉宏・南部篤「脱税告発事件における共謀共同正犯の適用」税理 39・9・8 頁（1996.7）

(18) 最高裁判昭 37.6.29（裁判所時報 359 号 1 頁）

(19) 共同正犯は、各人が「すべて正犯する」規定され単独正犯と同等の可罰的評価を受ける点では「正犯」としての側面をもっているため、教唆犯・幫助犯を「狭義の共犯」と呼び、他方で共同正犯の刑事責任の構造は、基本的には、他人の行為を媒介として自己の行為の因果性の幅を拡張する教唆犯や幫助犯と同一なものと解されることから、共同正犯を含めた教唆犯・幫助犯を「広義の共犯」と呼んでいる。内藤謙『刑法講義 総論（下）』1321 頁

も正犯として各本条に定める法定刑で処罰される。

そして、共同正犯には、実行共同正犯と共謀共同正犯の類型がある。

実行共同正犯は、2人以上の者が共同して構成要件事実の実行行為を直接に分担した場合をいう。

共謀共同正犯は、2人以上の者が特定の犯罪の遂行を共謀し、共謀者の中の1人がその共謀に基づいてその犯罪の実行行為に出た場合には実行行為を分担しなかった他の共謀参加者も共同正犯としての責任を負うというものである。⁽²⁰⁾

- (2) 教唆犯は、人を教唆して犯罪を実行させたことを捉えて、正犯と同様の法定刑で処罰される。教唆とは、特定の人をそそのかし、特定の犯罪を実行しようとする決意を生じさせることである。また、教唆犯には、正犯の存在が必要であることから、被教唆者が当該教唆に基づいて当該犯罪を実行しなかった場合には、成立しない。
- (3) 従犯とは、正犯を幫助した者をいい、幫助とは、正犯の実行を援助して容易にすることである。そして、その刑は、正犯の刑を軽減することになっている(刑法63条)。従犯が成立するためには、正犯を幫助する行為が行われたこと、正犯が犯罪を実行したこと、幫助行為と正犯が引き起こした結果との間に因果関係があることが必要となる。⁽²¹⁾

2 共同正犯と幫助犯

共同正犯は、各人がすべて犯罪結果の発生について第一次的責任を負い、単独正犯と同等の可罰的評価を受ける点で、正犯としての側面をもっている。

(20) 野村稔「共謀共同正犯理論の総合的研究」刑法雑誌 31・3・1頁(1990.12)、同「共謀共同正犯(上)」法学セミナー 414 81頁(1989.6)

(21) 幫助の因果性について、判例・通説は、幫助行為によって正犯による結果を心理的に促進したときは、従犯の成立を認めうるという立場を採っている。判例は、すでに、「犯罪ノ幫助行為アルコトヲ知りテ犯人ニ犯罪遂行ノ便宜ヲ与ヘ之ヲ容易ナラシメタルノミヲ以テ足り其遂行ニ必要不可欠ナル助カラ与フルコトヲ必要トセス」(大正2年7月9日大審院判決)として、幫助は促進関係で足りるとしていた。

一方、教唆犯や幫助犯は、直接、犯罪を実行したものでなく、正犯の実行に關与したことによって、犯罪結果の発生について、第二次的責任を負うものである。

実務上、共同正犯か幫助犯かについては争いが多い。⁽²²⁾ なぜなら、共同正犯と認められれば、正犯と同じ法定刑で処罰されるが、幫助犯となれば、刑は減刑され、さらには、謙抑的原理が働き不可罰となる可能性が出てくるからである。

そこで、共同正犯と幫助犯との相互関係を明確にする必要がある。

共同正犯と幫助犯を区別する基準として、判例は、構成要件概念を基準として客観的に区別した上で、「自己の犯罪」を行う意思をもつ者が正犯となり、「他人の犯罪」に加担する意思をもつにすぎない者が幫助犯としている。すなわち、行為者の主観的要件を判断基準とする場合が多いと評価されている。そして、通説は、形式的にみた実行行為の内容を実質的に考えて、その犯罪の実現に不可欠といえるほどの十分な因果的に寄与する「重要な役割」を果たして、結果を共同に惹起した者は共同正犯であり、「従属的な役割」を果たし、正犯を介して結果を惹起したにとどまる者は幫助犯であるという実質的客観説の立場を採っている。

3 共同正犯の成立要件

共同正犯が成立するためには、数人が「特定の犯罪」について基本的構成要件に該当する実行行為を共同して、結果を実現するものでなければならない。

そして、「共同して犯罪を実行した」と評価するためには、それぞれの者の間に、主観的要件としての「共同実行の意思」と客観的要件としての「共同実行の事実」が認められなくてはならない。

(22) 実務上、共同正犯に対して教唆犯であるとして争われる事例は極めて少ない。これは、教唆犯と主張する以上は、他人に働きかけその者に犯罪の決意を生じさせた場合であることを承認するものであり、むしろ、自己の犯罪に他人を誘って巻き込んだもので共同正犯としての責任を免れないことがほとんどであるからである。(小林充「共同正犯と狭義の共犯の区別」法曹時報第51巻第8号14頁(1999.8))

共同実行の意思とは、共同して構成要件を実現する行為をして、その結果を共同に引き起こそうとする意思をいい、意思連絡、意思疎通、共謀などの言葉が用いられる。そして、単に他人の犯行を認識しているだけでは足りず、少なくとも「共同犯行の認識」が必要とされている。⁽²³⁾

共同実行の事実とは、共同して構成要件を実現する行為をして、結果を共同に引き起こした事実である。

このように、意思連絡に基づく実行行為の分担が、共同正犯の構成要件的行為とされている。⁽²⁴⁾

また、実行共同正犯の場合には、各自の実行行為の分担という事実の存在が、事前に成立した意思連絡を背景としたものであることが合理的に推認されるから、共同正犯が成立することとなる。

これに対し、みずから実行を分担しない共謀共同正犯の場合には、実行行為の分担と評価できるだけの共謀が認められた場合に共謀共同正犯が成立することとなる。

そこで、共謀共同正犯の成立要件とする「共謀」の概念とは、どのようなものであるかを明確にする必要がある。

4 共謀の概念と共謀共同正犯の成立

共謀とは、共謀共同正犯において、自ら実行行為をしない共謀者の正犯性を根拠づけるための特別な要件であるため、実行共同正犯における共同実行の意思ないし意思の連絡とは異なり、それよりも一層強い意思であると解されている。⁽²⁵⁾

この共謀の意義を明確にした判例として、最高裁昭和33年5月28日判決⁽²⁶⁾がある。判旨は、「共謀共同正犯が成立するには、2人以上の者が、特定の犯

(23) 最高裁判昭24.2.8(刑集3巻2号113頁)

(24) 丸山雅夫「共同正犯」法学セミナー 508 95頁(1997.4)

(25) 藤木英雄「共謀共同正犯の根拠と要件(二)完」法学協会雑誌 第79巻第1号23頁

(26) 刑集12巻8号1718頁

罪を行うため、共同意思の下に一体となって互いに他人の行為を利用し、各自の意思を実行に移すことを内容とする共謀をなし、よって犯罪を実行した事実が認めなければならない。」としている。当判決により、共謀とは、犯罪の遂行の共同謀議に加わったことによって、謀議の結果、犯罪の共同遂行意思が合意に達して、他人の行為を自己の手段（自己の犯罪）として犯罪を実行する意思を確定させたことであると根拠付けられた。

さらに、最高裁昭和57年7月16日判決⁽²⁷⁾は、具体的な事例に基づいて「謀議」の成立が認定できる場合とする有用な判断基準を示している。当判決によれば、共謀の有無・成否を判断する場合は、主観面では被告人の犯行に対する意欲などの意思内容と客観面では犯罪遂行過程において被告人が果たした役割等が主要な要素であることを明らかにしている。⁽²⁸⁾そして、この判断基準はその後の実務に指針を提供していると評価されている。⁽²⁹⁾

以上の判例の立場から、共謀共同正犯の成立要件は、第一に客観面として、共謀に参加した者の誰かが犯罪の実行に着手しなければならない、第二に「実行」と評価できるだけの共謀が認定されなければならない。⁽³⁰⁾ここでは、単に謀議に参加したということではなく、謀議の態様や積極性の有無等を考慮して、自己の犯罪を行う意思を形成するだけの共謀が認められ、犯行遂行に不可欠といえるほどの重要な役割を果たしたか否かが判断されることとな

(27) 刑集 36 卷 6 号 695 頁、「最高裁判所判例解説 刑事編 昭和 57 年度」227 頁、本件の概要は、大麻の密輸を計画したAから、その実行担当者になって欲しいと頼まれたXが大麻を入手したい欲求にかられ、刑の執行猶予中であることを理由に一旦断ったが、知人のBに協力を求め、Bを自己の身代わりとしてAに引き合わせ、さらに、密輸入した大麻の一部をもらい受ける約束のもとにその資金の一部をAに提供したというものである。

(28) 石井一正・片岡博「共謀共同正犯の認定」判例タイムズ 763 (1991.10) = 『刑事事実認定(上) - 裁判例の総合的研究 -』小林充・香城敏磨 348 頁

(29) 「当判決は、具体的な事実関係のもとにおいて、共謀共同正犯の成立要件である「謀議」の成立を肯定することができる旨を明示した事例判決にすぎないが、実務へ一つの指針を与えようとする狙いもったものと理解されている。」木谷明「最高裁判所判例解説 刑事編 昭和 57 年度」227 頁

(30) 前田雅英「共謀共同正犯」法学教室 147 44 頁 (1992.12)

る。そして、「自己の犯罪」を行う意思は、単に共謀者の主観的意思のみによって定まるものでなく、互い意思連絡を通じて相互の利用関係及び依存関係が設定されたかどうかにより定まるものであり⁽³¹⁾、そのような主観的要素は、その存在が推定することのできる事情として、共謀者らの謀議の際の発言内容や犯行の一部分担行為などの客観的な行為が存在しなければならない。

5 共謀事実の認定⁽³²⁾

このように判例が示した「自己の犯罪」が「他人の犯罪」という区分けは、その限りにおいては明快かつ直截的な表現であるが、犯罪の遂行過程において、どのような事情を判断基準とするかが最重要の課題となると解される。⁽³³⁾この点については、先に述べた最高裁 57 年判決がリーディングケースとされ、さらに、その後の判例や裁判例から考察すると、共謀者の犯行の動機、共謀者と実行行為者との人的な関係、犯行に対する行為の積極性、共謀者間の意思疎通あるいは意思連絡の態様、共謀者が果たした役割の重要性、犯行結果との関わり合いなどの場面において、他人の犯罪をいわば自己の手段としたといえるかどうかに関係の存否の判断基準をわきましていることが窺える。

(1) 共謀者の犯行の動機

犯罪は、動機を母体として謀議行為その他の意思疎通行為等の共謀を通じて形成されることから、動機は、直接それだけで共謀が認定できるものではないが、他の事情と密接に関わり合い、共謀認定には欠かせない重要

(31) 「最高裁判所解説 刑事編 昭和 33 年度」399 頁

(32) 共謀の認定（自己の犯罪・他人の犯罪）について説くものとして、小林充「共同正犯と狭義の共犯の区別 - 実務的観点から - 」法曹時報 51 卷 8 号、中野次雄『刑法総論概要第 3 版補訂版』、鈴木義男『刑法判例研究』、松本時夫「共謀共同正犯と判例・実務」刑法雑誌第 31 卷第 3 号、上野智「事実認定の実証的研究 - 共謀の認定 - 」判例タイムズ 254、伊藤武是「共謀共同正犯の共謀認定」、石井・片岡 前掲（注 28）、香城敏磨「注解特別刑法 5 卷」など

(33) 西田典之「共謀共同正犯について」平野龍一先生古希祝賀論文集（上巻）

な状況事実であると評価される。⁽³⁴⁾ 特に実行行為を直接行わない共謀者にとって、主観面である動機の果たす役割の比重はとて大きいものとなる。

(2) 共謀者と実行行為者の人的な関係

一般に共謀共同正犯や知能犯、組織犯などの罪種や犯罪類型においては、精神的加功行為の比価が高く、物質的加功行為の比価の低いと評価されるため、正犯と共犯の人的関係が比較的重視される傾向がある。なぜなら、実行行為者に対する共謀者の支配力などの強弱が、その謀議行為等の意思疎通行為、実行行為、犯行後の徴表行為（犯跡隠滅行為、分け前の分与、実行行為者からの事後報告など）を評価する上で影響を及ぼすからである。⁽³⁵⁾

(3) 共謀者の犯行に対する行為の積極性

犯罪は、動機に基づき、その結果を達成することを目的として行われる。このような過程の中で共謀者の犯行に対する主観面、客観面での積極性が認められれば、「自己の犯罪」として評価できる重要な要素となる。例えば、主謀者との関係でやむを得ず犯行に参加する場合や主謀者の指示に従って行動していたにすぎない場合など犯行に対する関与の仕方が消極的である場合には、それは自己の犯罪として評価できない事情となる。

(4) 共謀者間の意思疎通あるいは意思連絡の態様

犯罪の遂行過程において、共謀者らの意思の疎通または意思の連絡の存在を認定するためには、「明示の意思交換」が存することが重要な要素となる。⁽³⁶⁾ そして、その方法は、共謀者が一堂に会して犯罪計画につき謀議を重ねた場合はもちろんであるが、遠隔地間で直接面談なく、また相手が何人であるかの詳細を知ることなしに成立することも可能とされている。しかし、このような意思疎通または意思の連絡が行われた状況が認められ

(34) 上野・前掲（注32）

(35) 上野・前掲（注32）

(36) 石井・片岡・前掲（注28）

また、共謀成立のために求められる意思疎通は黙示の形でなされる場合もある。（最高裁判 15.5.1 刑集 57 巻 5 号 507 頁）

たからといって、直ちに共謀が認められることにはならない点に注意しなければならない。なぜなら、意思疎通または意思の連絡が行われても、関与者の受け止め方が消極的な場合には、共謀を認めることはできないからである。例えば、謀議に加わっても犯罪計画について主要な部分を明かされていない場合や十分な協議が遂げられておらず、実行方法の決定が実行者だけでなされている場合、犯罪計画に賛成しなかった場合などは、共謀は認められず、当該犯罪の幫助犯として認定される可能性がある。

したがって、意思疎通または意思の連絡があったかどうかの判断は、共謀者が当該犯罪について単に了知していただいただけでは認められず、実行行為者と互いに犯罪を遂行することの合意が成立したものでなければならない。

(5) 共謀者が果たした役割の重要性

犯罪の遂行に当たって重要で欠くことのできない行為を分担しているならば、それは自己の犯罪を実行する意思を推認させるものと評価できる要素となる。例えば、犯行過程の一部分担、実行行為者の犯行に対する激励や協力、犯行方法の教示、犯行道具の貸与、自己に代わる実行行為者の紹介、資金の提供などが挙げられる。⁽³⁷⁾

つまり、共謀者が果たした役割の重要性は、その行為が存在しなければ、犯罪が成立しないであろうと推認される行為、あるいは、共謀者が実行した非実行行為が、仮に実行行為者が実行行為と併せて行為するとき実行行為の一部として評価される行為が行われたときに認められる。さらに、実行行為者に与えた心理的影響が顕著な場合にも重要な役割と評価される。

(6) 犯行結果との関わり合いの事情

共謀者が犯行後に利益の分配を受けていた場合、または、あらかじめ利得の分配を受けることになっていた場合など、犯罪の結果について、直接の利害を有し、結果の発生を意欲している点において、共謀者の自己の犯罪を行う意思が推認できる要素となる。特に、財産犯等犯行による利得が

(37) 石井・片岡 前掲(注28)51頁

生じる犯罪の場合には、利得の分配がないことは共謀共同正犯の成立を否定する場合にかなり重視されている。⁽³⁸⁾

以上のような実質的、具体的な要素を共謀事実の認定要件と捉え、それぞれの事情を個別的、相互的に考慮して総合的に判断することとしている。

第4節 ほ脱犯における共同正犯の成立

納税者のほか複数の者が共同してほ脱を遂行した場合には、刑法総則の共犯規定を適用し、共同正犯の成立が可能となる。この共犯規定によれば、ほ脱事犯で共同正犯が成立する場合は、納税者とその他の関与者が、互いの意思連絡のもとで、共同して偽りその他不正の行為を行う意思及び共同してほ脱の結果を引き起こそうとする意思が形成され、その表象として実現された共同実行の事実が存在することが必要となる。

ところで、ほ脱犯の実行行為は、虚偽過少申告ほ脱犯の場合は、虚偽過少申告書の提出行為のみを、無申告ほ脱犯の場合は不申告という不作為のみを実行行為と捉えていることから、その他の関与者が事前の所得秘匿工作の一部に関与したという事実だけでは、直ちに共同正犯として処罰されない。そこでは、納税者とその他の関与者との共謀が認められた上で、その結果としてほ脱が生じた事実が認められた場合に共謀共同正犯として処罰されることとなる。ほ脱犯の共同正犯とした事例の多くが、実行行為の予備的行為である事前の所得秘匿工作における共謀事実の存在を捉えて共謀共同正犯の類型を採っていると解される。

先にも述べたように、共謀共同正犯の成否を判断するためには、納税者とその他の関与者との間に共謀の事実が存在していることを明らかにすることが必要となる。つまり、関与者について、犯行の動機、納税者及びその他の関与者との人的関係、関与行為の積極性、謀議行為その他の意思疎通行為、果たした

(38) 石井・片岡 前掲(注28)54頁

役割の重要性、ほ脱結果との関係などを総合的に考慮して判断しなければならないこととなる。

本稿のテーマである税理士がほ脱に関与した場合も例外ではなく、共謀の認定については個々の事情を総合的に判断し、ほ脱犯の犯則行為者の選定の要否を判断しなくてはならない。特に税理士の場合は、納税者から委任を受けて、その求めに応じた事務を処理する業務委嘱契約があるから、正犯となる納税者の支配力が強く、税理士の犯則行為が従属的なものと評価される蓋然性が高くなる。そこで、共謀を認定するためには、他の共謀の要件について高いレベルでの立証が必要となり、総合的判断において共謀共同正犯の成立に傾ける対応が必要となる。

そこで、これまでに税理士をほ脱の共犯した裁判例をもとに、先に分類した共謀の認定要件がどのように評価されているか検討を行う。

第5節 ほ脱犯における共謀の認定

ほ脱犯の共謀の認定は、共謀事実の要件を実質的かつ具体的に捉え、それぞれの事情を個別的、相互的に考慮して総合的に判断しなければならない。しかし、個々の事案の特殊性から、それぞれの事情が共謀を認定する上で、プラス方向に傾く場合があればマイナス方向に傾く場合もある。そこで、税理士をほ脱犯の犯則行為者に選定するうえで、共謀事実の要件がどのように評価されるか以下で検討する。

1 犯行の積極性

共謀を認定するためには、関与者である税理士に動機、意思疎通、役割分担、ほ脱結果など個々の場面において、関与行為の積極性が認められることが必要となる。こうした積極的な税理士の行為は「自己の犯罪」と推認できる重要な指標となる。しかし、その反面、積極性が認められない事情が存在すれば、その行為は、従属的なものと評価され、「他人の犯罪」のための行為

となる蓋然性が高くなり、結果、幫助犯を限度に処罰されるにとどまってしまう。

2 犯行の動機

犯行の動機は、税理士が犯行に加功する際に有した意欲の有無や程度を判断する基礎となるものであり、その内容は、税理士自身の犯意に係るとともに意思疎通行為の前提事実にもなるため、共謀の認定には不可欠な事由となる。

すなわち、動機における税理士の期待度の大小が犯行に対する積極性の大小に反映し、「自己の犯罪」を行っている意識の存在を推認させるものとなる⁽³⁹⁾。

裁判例においては、犯行の動機を前提とした謀議行為等に対する積極性を評価しているものが多く、共謀を認定する上で不可欠な事由であることが窺える。

そして、裁判例が説示している税理士のほ脱関与の動機の類型として、利欲的動機、人的動機が挙げられる。

(1) 利欲的動機

税理士がほ脱行為に関与した利欲的動機として、税理士業務の性質から次のような類型が認められる。

第一は、利益の分配である。ほ脱犯のように犯罪結果が利得を目的とする事犯では不法利益の分配やその期待が動機となることが多く、いわゆる脱税報酬という形で表象されている。そして、裁判例のほとんどがこれに当たり、「脱税による利得から多額の分け前を取得する目的」⁽⁴⁰⁾や「高額な報酬約束に引かれて犯行に加担するようになった」⁽⁴¹⁾などと指摘している。

このような脱税報酬は、客観的な利害を求めるという点で、動機付けを

(39) 石井・片岡 前掲(注28)40頁

(40) 東京高判昭62.2.2(税資161号 832頁)

(41) 大阪地判平8.3.21(税資217号 1172頁)

認定することが比較的容易であると考えられる。

しかし、その一方で利欲的動機は、ほ脱行為への積極的意思の大小に反映するものであるから、犯行結果に利害が及ぶものでなければ、その行為は従属的なものと評価され易い。例えば、事前に脱税報酬の約束がなく、税理士が犯行の結果得られる利益に関する認識が明確でないまま犯行に参与している場合や脱税報酬の額が犯行による利益分配として極めて少額な場合は、犯行への積極的な意思が認められない蓋然性が高くなる。

第二は、顧問先との顧問契約を継続していくために不正加担に及んだという主観的な動機である。すなわち、これは顧問先から得る正規の報酬を確保する目的である。

裁判例では、「相続税申告に係る税理士報酬が特に高額となるため、顧客を手放したくない」という動機⁽⁴²⁾や「税理士（事務所）の全収入の内、脱税依頼者である顧問先から得る税理士報酬の占める割合が高く、大口の顧客を確保したい」という動機⁽⁴³⁾などが見受けられる。

ただし、顧問先の確保という動機は、脱税報酬のように客観的な金銭の授受が認められないことから、動機を認定するためには、税理士の主観的要素が重要な部分を占める。そこで、主観面を裏付ける情況事実として、当該顧問先からの正規の報酬額が税理士の全収入の相当部分を占めていることや相続税申告のような高額な報酬が期待できることなどの事情が必要となる。しかし、一方でこうしたほ脱結果に伴う利害が認められなければ、犯行の意欲が消極的と評価され、「他人の犯罪」にあたる蓋然性が高くなる。

第三は、ほ脱行為に便乗して脱税資金を詐取することで利得を得ようとする動機である。

裁判例では、不正加担先に支払う脱税工作のための費用と称して一部を

(42) 神戸地判平 11.1.12（公刊物未登載）、大阪地判平 11.9.28（租税関係刑事事件判決集 93号 2564頁）

(43) 東京地判平 15.3.27（公刊物未登載）

自己のものとして取得していた事例⁽⁴⁴⁾や税務調査回避の工作資金として顧問先から資金を引き出して自己の利益を図っていた事例⁽⁴⁵⁾などが見受けられる。

この場合には、税理士の行為は、ほ脱犯とともに詐欺罪（刑法 246 条）として処罰される可能性がある。

（２）人的動機

税理士がほ脱犯の共犯者となった事例において、正犯である納税者に対する税理士の立場は、税理士業務の委嘱契約に基づき委嘱者である納税者から代理権を付与された受任者である場合と税理士が脱税請負人として納税者に脱税を積極的に勧誘した立場とに分類される。前者の場合は、納税者の支配力や影響力が強く、税理士の地位が弱い立場となるため、相対的に共謀を認定する上でマイナスに働く要因となり、他の高いレベルでの情勢事実が十分に具わることが共謀を認定する上で必要となる。もっとも、税理士は、顧問先の不正に対して是正助言義務を負うことから、顧問先が助言に応じて是正しない場合には当該業務委任契約を一方的に解除することができること⁽⁴⁶⁾を鑑みれば、不正事実を認識した後においても、関与を継続した理由を追及することによって、その動機の形成が認められることとなると考えられる。

また、裁判例の中には、税理士が犯行に及んだ動機として、資金繰りに苦勞している顧問先に同情したものであると主張した事例⁽⁴⁷⁾があるが、このような動機は、犯行結果に対する利害関係がなく、ほ脱行為も顧問先のために行うものと評価され従属的立場である幫助犯の可能性もある。

動機として共犯者に対する同情や義理立て等の感情的動機は、共謀共同正犯の成否一般に関する裁判例として、「他人の犯罪」にあたる場合の典型

(44) 東京地判昭 60.3.15（税資 171 号 1158 頁）

(45) 大阪地判平 2.9.19（税資 185 号 1202 頁）

(46) 松沢・前掲（注 5）105 頁

(47) 大阪地判平 7.7.3（税資 212 号 2719 頁）

的な事由であると評価されている⁽⁴⁸⁾。結局、顧問先との関係で脱税相談の依頼を断りきれずに応じた場合などは、その後の共謀の態様が消極的かつ従属的なものとなる要因となり、「他人の犯罪」に加担したとされ幫助的な評価に止まってしまうのである。

3 謀議行為その他の意思疎通行為

共謀を認定するためには、「共同意思の下に一体となる」ことが求められることから、謀議行為や意思疎通行為により互いの意思が合意に達しなければならない。

税理士をほ脱犯の共犯とした事案では、税理士の有する専門的な知識や経験を活用して脱税の手口や脱税額の試算などの謀議行為によって、顧問先との間にほ脱遂行の共同意思が形成されていった場合が多い。こうした税理士の提案や指導は、ほ脱行為に対する積極性を表象するものであり「自己の犯罪」と評価する蓋然性が高まるとともに、ほ脱の実現に不可欠となる重要な役割という性質も有している。

謀議行為が認められる典型的なケースは、明示の意思交換として謀議行為の形態をとり、実行の具体的方法を画策する場合である。そして、実行の具体的方法とは、脱税額の試算、脱税の手口の提案、各人の役割分担、利益の分配方法などが考えられる。

例えば、顧問先から脱税額が2億円くらいの申告書を作ってほしいと依頼され、この依頼に沿う方向で利益圧縮の作業をすることを承諾した場合には、謀議行為によって脱税額及び脱税方法の意思疎通の合意が認められ共謀が認定されることとなる。⁽⁴⁹⁾

このほか、裁判例において、「自己の犯罪」となる事由として認定した謀議行為その他の意思疎通行為として、次の事由が認められる。

第一は、脱税の手口の提案など主導的な立場で謀議行為を行った場合であ

(48) 石井・片岡 前掲(注28)41頁

(49) 東京高判平7.8.9(税資235号 3136頁)

る。

裁判例としては、「脱税の意思を有していなかった納税義務者らに対し、脱税の決意をさせて脱税を請け負い、脱税の方法、申告税額を決めた上で申告行為をするなど各犯行において主導的役割を果たしている。」とした事例⁽⁵⁰⁾や「顧問先に対して脱税工作の概要とする金額等を記載したフローチャートを示しながら、犯行の方法を説明している」ことから主導的であるとした事例⁽⁵¹⁾などが見受けられる。

このように、税理士が主導的に脱税方法の提案や指導をしている場合には、行為の積極性が肯定され、「自己の犯罪」と評価されている。

第二は、脱税の手口の発案は顧問先が行ったものであるが、その資料に基づき犯行に及んだ場合である。このケースの場合は、顧問先が発案した犯行計画の重要部分を謀議によって知らされ、それを了解した上で当該計画に賛同したと認められる場合は、意思疎通の合意がなされ、「自己の犯罪」の意思が形成されたと評価できる。

なお、この場合の重要部分とは、脱税の手口、脱税額、役割分担などが考えられるが、細部まで謀議がなされる必要はなく、概括的な不正行為の内容及び役割分担が決まれば、その後は、その者に具体的な方法を委ねるといふ謀議でも重要部分と評価することができる。

第三は、各人の役割分担の指示である。謀議における役割分担の態様は、ほ脱結果の成立及び犯行後の発覚の防止のために必要かつ重要な部分について遂げられる場合が多い。そのために必要な手段を税理士が専門的な知識や経験を駆使して、謀議参加者に指示し実行ならしめるような積極的な行為は、当該犯罪を「自己の犯罪」と認識したものと評価できる事由となる。

第四は、利益の分配の合意である。利益の分配は、先に述べたようにほ脱結果への積極性を裏付ける重要な事由となるが、具体的な利得の量的内容や受領方法など謀議により双方の合意に達したことが認められることによって、

(50) 東京地判平 10.7.21 (税資 235号 2191頁)、判例タイムズ 1014号 276頁

(51) 東京地判平 4.10.6 (税資 191号 1232頁)

当該犯罪が「自己の犯罪」であると認識した事由と評価できる。

一方、謀議行為その他の意思疎通行為が行われても、次のような事情においては、税理士の受け止め方が消極的なものと評価されて、共謀が認められない蓋然性が高まる。

まず、顧問先から脱税の協力を求められたことに応諾しただけでは、直ちに共謀は認められない。すなわち、ほ脱の遂行に関して重要な部分を打ち明けられて協力を求められた後に応諾したのであれば、ほ脱の共同遂行の合意を遂げたものと認められるが、税理士が犯行計画の重要部分を認識していない場合には、たとえ、ほ脱が遂行されたとしても、単に税理士が顧問先のほ脱行為の実行を容易にする行為の限度での合意と見なされ、幫助犯が認められるに止まる。この場合、実際に謀議に加わった事実が認められても、犯行計画の重要部分が明かされていない場合も同様の評価を受けることとなる。

また、たとえ犯行計画の重要な部分が知らされていても、十分な謀議が遂げられておらず実行方法の決定が顧問先や他の共犯者だけでなされている場合や他の主導者の一方的な命令を受けて、単に了知しただけでは、謀議行為における税理士の立場が従属的なものと評価され、その後の犯罪遂行も消極的な行為となる蓋然性が高まり、結局、「他人の犯罪」としての評価がなされる可能性が高い。

さらに、税理士業務を遂行する過程で、顧問先のほ脱計画又は不正行為の事実を知った場合に、その事実について税理士法 41 条の 3 に規定する是正助言義務の履行をしなかったことをもって、直ちに共謀を認定する事由とはならない。このような事情では、顧問先の実行行為の意思を確定させ、あるいはほ脱結果の意思を一層強固ならしめたものと認められないからである。

ただし、税理士は、当該不正行為については是正助言せず又は是正助言をしたが顧問先がこれに従わなかった場合に、税理士が当該不正行為を黙認して申告関与を継続した場合には、共同遂行の意思が形成されたものと評価される蓋然性が高まるとともに、関与を継続した理由に犯行の動機を見出すことができると解される。

4 税理士が果たした役割の重要性

ほ脱行為における税理士の果たした役割は、謀議行為によって合意された共同実行の意思を表象するものであり、謀議における積極性及びほ脱結果に対する意欲を判断する上で重要な指標となる。

共犯とされた税理士の果たした重要な役割として裁判例が説示したものを大別すると、(1) 事前の所得秘匿工作の一部分担行為、(2) 脱税方法の提案や指導、(3) 不正加担者の紹介などが挙げられる。

(1) 事前の所得秘匿工作の一部分担行為

事前の所得秘匿工作は、虚偽の決算書・申告書作成行為と虚偽の申告内容に対応する疎明資料の作成行為に分類される。

第一に、虚偽の決算書及び確定申告書等の作成行為であるが、虚偽過少申告書の作成は、犯罪の結果であるほ脱額を確定させるための資料の作成であり、犯罪遂行に当たって欠くことのできない重要な行為の分担である。

裁判例において重要な役割と評価しているものとしては、会計事務所のコンピュータの入力データの改ざん⁽⁵²⁾、損益計算書や貸借対照表の整合性を保つための操作⁽⁵³⁾、実額を無視した根拠のない会計数字を記載した申告書の作成⁽⁵⁴⁾、架空の譲渡費用を計上した「譲渡内容についてのお尋ね」の作成⁽⁵⁵⁾などが挙げられる。

また、決算書や申告書等の作成のみを関与していた場合は、通常の税理士業務における一連の流れの中で行われる操作であるため、顧問先が行った会計帳簿の不正経理により、その集計結果は実際の所得を下回ることを認識しながら、当該会計帳簿に基づき決算書及び確定申告書を作成した事実が認められなければならない。

第二に、虚偽の申告内容に対応する疎明資料の作成行為であるが、裁判

(52) 鳥取地判昭 41.11.14 (税資 51号 202頁)、税経通信 32巻 11号 8頁

(53) 前橋地判平 3.3.25 (税資 211号 2063頁)

(54) 東京地裁 前掲 (注 44)

(55) 東京地判平 14.5.2 (公刊物未登載)

例において重要な役割と評価しているものとしては、税務調査に備えて架空領収書請求書の作成行為⁽⁵⁶⁾、仮名預金口座の開設行為⁽⁵⁷⁾、虚偽の金銭消費貸借証書や債務確認書の作成行為⁽⁵⁸⁾、遺産分割協議書の改ざん行為⁽⁵⁹⁾などが挙げられる。

これらは、税理士の有する専門的な税務知識なしには容易に行えない性質のものであり、税務に素人である納税者においても共謀者が税理士であることの役割の重要性を指摘するものが多く見受けられる。⁽⁶⁰⁾

そして、納税者との謀議により形成された合意を具体的に実行したものであり、共謀事実の認定上の価値も大きいものと評価されている。

(2) ほ脱方法の教示

ほ脱方法の教示は、ほ脱行為全体を構築させるための重要な事由となり、多くが謀議の内容として捉えられている。そして、税理士が行う教示は、具体的なほ脱方法の選択や脱税額の試算及び虚偽の申告内容に対応して必要とされる疎明資料の問題等いずれも税務知識なしには容易に行えない行為であり、犯行を実行する上で重要な役割であると評価されている。⁽⁶¹⁾

(3) 不正加担者の斡旋

不正加担者などは、虚偽申告の内容に対応させるための疎明資料の信憑性を確保する上で不可欠な存在となる。例えば、不正加担者としては、架空手数料の計上のための領収証を発行してくれる者⁽⁶²⁾、架空の借入金の相

(56) 鳥取地判 前掲(注52)

(57) 鳥取地判 前掲(注52)

(58) 東京高判平 2.4.25(税資 196号 35頁)、判例タイムズ 683号 219頁

(59) 東京高判 前掲(注58)

(60) 東京高判 前掲(注58)「架空の金銭消費貸借証書を作成するに当たり、真实性を装うために印紙税法改正前の古い収入印紙を入手したり、税務当局の反面調査を考慮して脱税金額を算定するなど税理士としての知識や経験をフルに活用して本件犯行の手段方法について、細部まで具体的に相談して実行した。」大阪地裁 前掲(注41)

(61) 福岡地判平 6.9.19(税資 203号 2568頁)、東京地判平 8.4.12(税資 218号 1429頁)、東京地裁 前掲(注44)、大阪地裁 前掲(注41)

(62) 東京地判平 2.10.26(税資 211号 1816頁)、東京地裁 前掲(注51)

手方となる者、不正資金の還流先となる会社⁽⁶³⁾などが挙げられる。こうした不正加担先を斡旋・紹介する行為は、ほ脱結果に対する積極的な意欲が窺え、「自己の犯罪」である評価の指標となる。

このように、ほ脱の遂行過程における税理士が果たした役割の重要性は、客観的事実として捉えることができ、ほ脱行為全体に占める役割の範囲も判明する。

しかし、ここでも実行した税理士の立場が他の事情から従属的なものである場合は、やはり「他人の犯罪」として、幫助犯を限度に刑責が問われるに止まる。

例えば、裁判例⁽⁶⁴⁾では、「顧問先から既に売上の一部を除外した帳簿書類を渡され、試算表や申告書の数字を顧問先の指示どおりに調整し、虚偽の確定申告書の作成及び提出した事案について、税理士は、顧問先の脱税の意図を知りながら脱税額の試算及び虚偽過少申告書を作成している点で重要な役割を果たしたことは認められるが、反面、税理士は、事前に不正行為の全容が明かされておらず、自ら脱税を慫慂したり、積極的に脱税の指導を行っていないなど税理士が従属的にほ脱に関与したことが窺える点で共同正犯は認められない」としている。

5 ほ脱結果との関係

ほ脱の結果に関する共謀認定の事由は、動機との関係で密接なものが多く、相互補完的關係となっている。すなわち、動機に基づく積極的なほ脱行為を裏付ける指標としてほ脱結果の關係は重要な要素となる。

また、犯行後の行為の態様においても、当該ほ脱行為が「自己の犯罪」であると評価できる指標となるものがある。

ほ脱結果との關係については、(1)利益の分配、(2)証拠隠滅などが考えられる。

(63) 大阪地判平 12.9.14 (公刊物未登載)

(64) 東京地判昭 62.10.16 (判例タイムズ 661 267 頁 (1988.5))、税資 171 号 195 頁

(1) 利益の分配

利益の分配は、ほ脱行為と密接な関係があったことを窺わせるものとして評価されている。特に利益分配の有無は、「自己の犯罪」と「他人の犯罪」を区別する上で大きく影響する要素である。ここでは、謀議により約束された脱税報酬の授受の認定について概観する。

第一は、脱税報酬の受領方法である。裁判例では多くの類型が、不正行為の際に捻出された脱税資金の一部を受領したケースや実際に虚偽過少申告によって生じた脱税額の一部を受領したケースである。そして、正規に受領する税理士報酬とは異なる時期や方法で脱税報酬が授受されるために脱税報酬を認定する上で困難となるケースは比較的少ないと考えられる。

一方、税理士の特性として、脱税報酬を正規の顧問料に上乗せして、通常の時期や方法で授受される場合があるが、この場合には正規の顧問料と脱税報酬の区分が問題となることが多い。特に平成14年4月以降は、従来の税理士報酬規定が撤廃され、顧問料の自由化が認められているため、脱税が行われた時期に顧問料の金額が増加しているからといって、直ちに脱税報酬であるという認定はできないのが実情である。裁判例の中には、通常報酬の4倍となっている点を捉えて、脱税報酬の認定しているものもあるが、その他の事情として、顧問先と税理士の双方が脱税報酬であったことを認めている事実と相俟って脱税報酬を認定したとみるのが妥当であろう。⁽⁶⁵⁾ そこで、顧問料に上乗せした脱税報酬の認定には、当該顧問先における税務代理業務の内容に照らし妥当なものであるか、他の顧問先と比較して突出したものでないか、当該報酬の申告状況などの情況事実を検討することが必要となる。

第二は、税理士が受領する脱税報酬の金額の多寡である。これは、税理士のほ脱行為に対する意欲の大小に反映するものとなる。例えば、脱税報酬の金額が高額であれば、ほ脱行為に対する意欲が増すことが推認され、

(65) 大阪地裁 前掲(注41)

自己の犯罪となる蓋然性も高まるが、逆に少額な報酬しか受領できない場合や他の共犯者に比べ少額であった場合は、ほ脱行為に対する意欲が過少に評価される可能性が出るのが考えられる。

そこで、この点について説示している裁判例を考察すると、被告人には、犯行に及び動機がないとの弁護人の主張に対して、「少なくとも 20 万円の報酬を得ていることから、報酬を得る目的で本件に加担したことが認められ、動機がないという主張は認められない。」とした事例⁽⁶⁶⁾、「被告人が得た報酬は 50 万円であって脱税額に比べると非常に少額であるが、これに顧問先を失いたくないという被告人の弱い立場に反映したものと見ることができるのであって、本件において被告人が果たした役割の照応するものではなく、この点は被告人の正犯性を肯認する妨げにはなるものではない。」とした事例⁽⁶⁷⁾、「ほかの関与者と比較して脱税報酬額が 100 万円と少ないことから幫助犯である旨の主張がある。しかし、各人の分担実行した客観的重要性と、これに対する関与者の主観的評価とは必ずしも一致しているとは限らず…」とした事例⁽⁶⁸⁾などが見受けられる。これらの裁判例から脱税報酬については、受領の有無に重点が置かれ、その金額の多寡については他の事情を考慮した上で共犯性を肯定していることが窺われる。

一方、先に述べたようにほ脱犯は、犯罪結果に利得を目的とするものであるから、その利得の分け前である脱税報酬の受領の有無は、税理士のほ脱行為に対する積極性を評価する上で大きく左右する事由である。これは、一般刑法犯における財産犯でも指摘されているように利益の分配等の有無は共謀共同正犯の成否に大きく関係する事情として評価されているところである。したがって、共謀の認定において、脱税報酬の授受が認められない場合には、ほ脱行為に対する意欲が否定され従属的な立場で犯行に関与

(66) 東京地裁 前掲(注 55)

(67) 東京高裁 前掲(注 49)

(68) 千葉地判昭 62.5.28(税資 161 号 705 頁)

したと評価される蓋然性が高くなる。

(2) 証拠隠滅行為

犯行後の証拠隠滅行為は、直接ほ脱犯を成立させる要件ではないが、税理士が関与したほ脱行為の発覚を防止する行為に出たことは、当該犯行を「自己の犯罪」と意識した表象であると評価され、共謀事実の認定の指標となる。

裁判例においても、共謀を認定する際の資料の一部であると捉えたものがある。⁽⁶⁹⁾

第6節 小括

本章では、税理士をほ脱犯の共犯者として犯則行為者に選定する具体的な認定要素について検討を加えた。具体的な結論は以下のとおりである。

まず、ほ脱犯は、判例上、虚偽過少申告行為を実行行為と捉えていることから、実行行為の予備的行為とされる事前の所得秘匿工作に関与した税理士を共犯者と選定するためには、ほ脱犯の正犯である納税者との間に共謀が認められなくてはならないこととなる。

共謀を認定する要件としては、犯行に対する積極性、犯行の動機、共謀者と実行行為者との人的な関係、謀議行為その他意思疎通行為の存在、税理士が果たした役割の重要性、ほ脱結果との関係などが挙げられる。

税理士の犯則行為者の選定については、6つの要素を考慮して総合的に共謀の事実を認定することとなるが、税理士の場合は、通常、関与先との間に業務委託契約があり、関与先の支配力が強く税理士が弱い立場にあるため、こうした人的関係が影響して、犯則行為が納税者や他の関与者の主導で行われたり、税理士に不正行為の重要部分が知らされていない、あるいはほ脱結果に直接的な利害関係がない等の共謀を認定する上でマイナス要素と評価される事情が多

(69) 東京高裁 前掲(注40) 東京高判昭41.2.18(税資51号642頁)証拠隠滅罪にも問われている、東京高裁 前掲(注58)

分に認められるから、他の要素について高いレベルの立証を行い総合的判断において共謀共同正犯に傾ける対応が必要である。

一般に共謀共同正犯が成立するためには、これらの指標における事情を個別的、相互的に考慮して総合的に判断することとしているところであるが、いずれのプラス要素もしくはマイナス要素が存在することによって、共謀共同正犯の成立に影響を与えているかは、事案の個別性や特殊性から定まった態様は存在するものではない。

そこで、具体的に共謀を認定するための判断要素としてプラスに考えられる事由としては、脱税報酬等を目的とした利欲的動機による場合は、その後の受領事実が認められることによってほ脱行為全体の積極性を裏付ける事情となる。謀議の際に税理士が、自己の有する専門的知識や経験を駆使し、犯行計画や犯行の手口の教示及び役割分担の指示等を主導的立場で行い、共謀者が謀議内容を相互に合意した事実が認められれば税理士の関与行為の積極性を裏付ける事情となる。そして、このような謀議の結果、謀議内容の表象として個々の分担行為が遂行された事実が認められた場合は、税理士が果たした役割の重要性を裏付ける事情となる。その他に補完的要件として、犯行後の証拠隠滅行為は、ほ脱事犯を「自己の犯罪」と認識している事実を裏付ける事情となる。

一方、共謀を認定する上でマイナス要素となる事情として、謀議行為が納税者や他の関与者の主導で行われ、税理士は、不正行為の主要な部分を知らされていない場合、動機及びほ脱結果に直接利害を有していない場合、具体的には、脱税報酬を得ていない場合もしくは認められない場合などが挙げられる。

このようなマイナス要素は、たとえ他にプラス要素が認められたとしても、税理士がほ脱行為全体に従属的な立場で関与したものと評価される可能性がある。

第3章 税理士法36条（脱税相談の禁止）による税理士処罰の可能性

第1節 税理士処罰の現状と問題点

税理士がほ脱に関与した場合は、刑法8条の規定に基づき共犯として租税法上の罰条が適用される。他方、この場合には、税理士法36条の脱税相談の禁止の規定に違反し、同法58条においても処罰の対象となる。しかし、これまでに税理士法36条違反を適用した事例は、わずか1件を数えるだけである。⁽⁷⁰⁾

税理士法は、税理士による禁止行為や義務違反に対しては一定の懲戒処分を課すことを明らかにしている。しかし、「懲戒処分も刑事制裁もあまり執行されていない」⁽⁷¹⁾という指摘がある。⁽⁷²⁾

第2節 ほ脱犯と税理士法違反との競合

一般に犯罪者は複数の犯罪を成立させている場合が多く、それぞれについて一罪を適用した場合に具体的不法行為は1回であるのに複数の刑罰が科されてしまうこととなり、謙抑的な立場を原則としている刑法の考えに反することになってしまう。そこで現行刑法は、犯罪の成立が競合した場合に、種々の犯罪の成立が何個であるかを認めて、どのように処断すべきかについて併合罪や観念的競合などの諸規定をおいている。そして、一罪と数罪とを区別する基準としては、構成要件を1回充足するときは一罪、2回充足するときは二罪であるとする構成要件基準説が判例・通説となっており、構成要件ごとに結果を中心として意思や行為及び法益侵害などを総合して判断すべきとされている。

(70) 福岡高判平11.11.25（公刊物未登載）

(71) 小林敬和「税理士の刑事責任 - ほ脱犯への関与を中心として - 」税法学 539 61頁（1998.5）

(72) 「平成14事務年度国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」（平12：6件、平13：6件、平14：14件）

1 脱税相談の禁止（税理士法 36 条）の構成要件

そこで、税理士法 36 条に規定する脱税相談等の禁止に該当する構成要件行為について概観する。税理士法 36 条は、「不正に税の賦課徴収を免れ又は還付を受けることを指示し相談に応じその他これらに類似する行為をしてはならない」と規定している。

つまり脱税相談等の禁止に該当する構成要件行為とは、「指示をし」「相談に応じ」「その他これらに類似する行為」である。

「指示をし」とは、不正に税を免れ又は還付金を受けるための具体的な手段・方法を指示する行為をいい、税理士の側から納税者に働きかけるものである。

「相談に応じ」とは、逆に納税者の側から税理士に対し、不正に税を免れ又は還付を受けるための具体的な方法につき話し合いを求められ、その相手方となり、その方法を検討する等の行為をいう。

「その他これらに類似する行為」とは、「指示」「相談に応じる」と同質の税を不正に免れ又は還付を受ける行為をいい、例えば、ほ脱の意思のない納税者に対して、具体的な方法を示唆し決意させようとする等の行為をいう。

そして、これらの行為によって、現実に納税者においてほ脱行為に及んだかどうかは問わない。⁽⁷³⁾

2 法条競合⁽⁷⁴⁾

ほ脱犯と税理士法 36 条の罪数の関係について、松沢教授は、「直税犯の構成要件が規定している「偽りその他不正の行為」には、税理士法 36 条が規定

(73) 松沢・前掲（注 5） 198 頁

(74) 法条競合とは、1 個の行為が、外見上、数個の構成要件に該当するよう見えるが、実はその中の一つの構成要件の適用が、他の適用を排除する場合をいう。（板倉宏『新訂刑法総論補正版』366 頁）例えば、業務上横領罪（刑法 253 条）になれば横領罪（刑法 252 条）は適用されない（特別関係）、殺人罪となれば傷害罪は吸収される（吸収関係）、背任罪が適用されると横領罪は適用されない（択一関係）などが法条競合となる場合である。

している不正に税を免れ又は還付を受ける行為も含まれると解することができるので、両者は法条競合の関係にある」と説示している。⁽⁷⁵⁾

確かに、脱税相談が行われるのは、事前の所得秘匿工作の段階でなされる場合が多く、「脱税相談行為=偽りその他不正の行為」の関係であるといえる場合が多い。しかし、先にも述べたように、ほ脱犯の成立要件は、「偽りその他不正の行為により・・・税を免れた」行為であり、事前の所得秘匿工作は、予備的な準備行為とされ、脱税相談が行われた事実が認められた場合でも虚偽過少申告の事実がなければ、ほ脱犯は成立しないのである。したがって、構成要件ごとの結果を中心とした意思や行為が異なる点で両者は別個の犯罪であると判断される。

また、ほ脱犯の法益は、申告納税制度の下における課税権の充実であると解され、税理士法 36 条の法益は、適正な申告納税制度の確立を目指すために納税義務者からの信頼を確保しなければならず、この信頼こそが保護すべき法益であると解されている⁽⁷⁶⁾ ことから、法益侵害も個々に発生するものと判断される。

したがって、両者の関係は、ほ脱犯が成立すれば、税理士法違反の適用が排除されてしまうものでなく、それぞれに二罪が成立するものであるから、法条競合の関係には適合しないと解される。

3 科刑上一罪⁽⁷⁷⁾

また、小林教授は、「ほ脱犯の法益は、ルールに従った適正な納税申告であり、財産権侵害という結果でなくその前段階たる危険行為を対象としているのであるから、ほ脱犯の前段階行為を規制する税理士法 36 条違反行為とほ脱行為は、別個に独立した超個人的法益を侵害する行為と判断でき、両者の関

(75) 松沢・前掲(注5) 200頁

(76) 新井隆一「税理士制度の基本理念」(日税研論集 24 1993年9月)13頁以下

(77) 科刑上一罪とは、実体上、数罪であるが科刑上は一罪として扱うもの(刑法 54 条)であり、観念的競合と牽連犯がこれにあたる。

係は科刑上一罪として「観念的競合」となるし、原因と結果の関係にあるときは「牽連犯」の関係になる。」と説示している。(78)

- (1) 観念的競合は、1個の行為が数個の構成要件に該当するものをいい、この1個の行為の内容は、判例によれば、「1個の行為とは法的評価をはなれ構成要件の観念を捨象した自然的観察のもとで行為者の動態が社会的見解上1個のものとして評価を受ける場合」としている。(79) そして、観念的競合に該当する場合は、この自然的行為の重なり合いが認められなくてはならないとされる。(80)

すると、ほ脱犯の評価の対象となる自然的行為は、虚偽過少申告ほ脱犯においては、当該申告書の提出行為であるが、税理士法違反の評価の対象となる自然的行為は、予備的準備段階での脱税相談行為であることから、両罪の評価の対象となった自然的行為の重なり合いは認められないこととなる。よって、両罪は観念的競合の関係には適合しないと解される。

- (2) 牽連犯とは、犯罪の手段または結果である行為が他の構成要件に該当する場合をいう。この数個の行為間の手段・結果の関係とは、判例によれば、「犯罪の手段とは、ある犯罪の性質上その手段として普通に用いられる行為をいうのであり、また、犯罪の結果とは、ある犯罪より生ずる当然の結果を指すものと解すべきであるから牽連犯たるには、ある犯罪と手段若しくは結果たる犯罪との間に密接な因果関係のある場合でなければならない。従って犯人が現実に犯した二罪がたまたま手段結果の関係にあるだけでは

(78) 小林・前掲(注71) 61頁、首藤重幸「税理士の責任 - 民事上・行政上・刑事上 - 」日税研論集24 154頁(1993.9)

(79) 最高裁判昭49.5.29(刑集28.4.114)当事案は、酒飲み運転に対する道路交通法違反とその際に起こした人身事故に対する業務上過失致死の双方の関係が観念的競合に当たるか併合罪にあたるものが争われたものである。

(80) 例えば、継続犯は線、即成犯は点であるとすると、それぞれの行為が線と線、点と点で交わっていれば1個の行為として観念的競合の関係にあるが、その行為が線と点の交わりでは併合罪の関係になるといえる。(只木誠「観念的競合か併合罪か」(刑法判例百選 総論(第二版)別冊ジュリスト206頁(1984.3))

牽連犯とはいいい得ない。」としている。⁽⁸¹⁾つまり、犯罪の性質からもたらせる通常の状態において、手段・結果の関係にあるということになる。

すると、ほ脱犯の罪質は、虚偽過少申告行為もしくは不作為による無申告行為を実行行為とし、事前の所得秘匿工作を予備的な準備行為もしくは構成要件的状况とするものであり、一方、税理士の脱税相談の罪質は、不正に税を免れることなどを指示し、相談に応じる行為に伴うものである。こうした、税理士の脱税相談行為の手段・結果は、ほ脱犯における事前の所得秘匿工作と相関関係があって、一見、牽連犯が成立するように見える。しかし、両者の実行行為は異なり、たとえ脱税相談行為が既遂に至っても、ほ脱犯の着手がなされたことにはならないし、その後において、正規の申告がなされれば、ほ脱が成立することはない。したがって、両者の犯罪の性質から牽連犯にも適合しないと解される。⁽⁸²⁾

4 併合罪

これまでの検討から、ほ脱犯と税理士法違反は、併合罪の関係にあると解される。

併合罪とは、同一人が犯した確定裁判の経ない2個以上の罪をいうから、ほ脱犯と税理士法36条違反の関係については、構成要件基準説に基づき、二罪が成立し、さらに、実行行為の相互間の重なり合いは認められず、犯罪の性質を異にすることから、両罪は、実在的に競合し、科刑上も数罪とする併合罪の関係であるとするのが適当である。⁽⁸³⁾

(81) 最高裁三小判昭24.7.12(刑集3.8.1237)

(82) 行政犯の場合には牽連関係が存在しても牽連犯は適用しないという見解も存在する。美濃部博士は「行政犯に対する処罰は心理上の罪悪性を罰するためするものではなく、行政上の目的のためにする命令又は禁止が遵守せらるることを確保するためにものであって、この目的を達するがためには、その命令又は禁止に違反する以上は、仮令他の違反行為と手段又は結果の関係にあるとしても、なお独立又は禁止の違反としてこれを処罰することが、当然の必要でなければならぬ」としている。

(山火正則「特別刑法と犯罪の個数」注釈特別刑法第1巻 伊藤榮樹ほか編 571頁)

(83) 岡正晶「所得税ほ脱犯における共同正犯と幫助犯」税務事例研究30 52頁(1996.3)

なお、先に紹介した税理士法 36 条を適用した裁判例でも、両罪を併合罪と捉えている。

第 3 節 税理士法上の罰則規定の本質

ほ脱犯と税理士法 36 条の関係は、併合罪として取り扱われるから、税理士がほ脱の共犯となる事実が認められた場合の告発対象としては、租税法違反及び税理士法違反となる。しかし、実際に税理士法違反が告発対象となることはほとんどない。

これは、税理士法上の罰則規定の本質と実務的事情が大きく影響していると解される。すなわち、税理士法は、税理士に適正な納税義務の実現を図る担い手という使命を与え、その使命を達成するという行政目的から、脱税相談等の行為を除去するために、同法 36 条や 41 条の 3 などの制限又は義務を規定し、その実効性を担保するために義務違反等に対して懲戒処分や刑罰を用いることとしている。そして、このような行政法規は、義務違反等に対して、行政庁の処分が優先することから、脱税相談行為に対しては、同法 45 条により、懲戒処分として税理士業務の停止もしくは禁止の処分がなされることとなる。

また、実務的事情としては、国税犯則取締法と税理士法の調査権限の相違から、税理士法違反に関する証拠収集が事実上困難となる点にある。さらに、税理士がほ脱の共犯として訴追され禁錮刑以上の刑が確定することによって、当該税理士は欠格条項（税理士法 4 条）に該当し、その資格を有しないこととなり、結果として、税理士法の目的は達成したものとみなされる。

ただ、税理士の脱税相談の事実が認められた場合でも、従属的関与であったために、共謀が認められず、租税罰則上、幫助犯もしくは不可罰となる場合がある。しかし、税理士法違反に該当する事実が認められる以上は、税理士法 36 条違反を単なる行政上の合目的な抑止規定としないで、積極的な刑事責任の追及を図る必要性は十分に意味があり、刑罰法規の本質であると考ええる。

第4節 小括

本章では、ほ脱犯と税理士法 36 条の競合における罪数の関係について検討を加えた。

具体的には、両者の関係を併合罪と見るのが適当であるとの結論に達した。併合罪は、実質的に数罪であるだけでなく、科刑上も数罪であることから、ほ脱犯及び税理士法違反の事実が認められた場合には、両罪について刑罰を科すことが必然となる。刑罰とは、犯罪を行ったことを理由に国家がその犯罪者に科す制裁であり、複数の罪を犯せば、複数の刑罰を受けなければならないことは、刑法の責任主義が要請するものでもある。したがって、税理士制度の秩序維持のために懲戒処分又は欠格条項に該当することで、行政上の目的が達せられれば、刑罰を科す必要性がなくなるというものではない。

しかし、他方で、両罪の摘発には、立証上の弊害が存していることも確かである。

いずれにしても、税理士法の目的を達成するために設けられた刑事罰則が規定されている以上は、それを単に名目上の抑止規定に止まらせることなく、それらに該当する事実が認められた場合には積極的に告発対象とするための対応が必要である。

第4章 税理士法人の刑事責任

第1節 税理士法人処罰の問題点

平成13年の税理士法改正では、社会経済の進展による企業経営の多様化、高度化及び租税法の一層の複雑化、専門化に伴う、納税者からのニーズに資するために、税理士による継続的かつ安定的な業務提供や賠償責任能力の強化などの観点から税理士法人制度が創設された。税理士法人化の最大のメリットは、それぞれの得意分野を持つ有能な税理士が社員等として、複雑・多様かつ高度な税理士業務を共同して行うことによって、良質・迅速なサービスを提供することができることにある。⁽⁸⁴⁾ また、通常、税理士は、顧問先から税負担を少しでも少なくする合法的な節税方法が求められるため、複雑・難解な租税法の各分野に精通した社員税理士等を有する税理士法人に対する納税者の期待度も大きなものとなる。

しかし、一方、税理士法人は税務のシンクタンクであるがゆえに、租税法の予定する節税の範囲を逸脱した巧妙な脱税スキームの発案・提供などする悪質な脱税組織となる場合も予定しておかなければならない。

税理士法は、こうした事態に対応するため同法58条において税理士法人の罰則規定を置いている。ただし、この税理士法58条は、文理上、税理士法人を犯罪主体として直接本条をもって処罰する規定であるようにも解される。

現在の判例・実務は、法人の犯罪能力の有無については争いが多く、法人自体が犯罪の行為者になりえないというのが伝統的な立場であり、通常、法人を処罰する場合には、両罰規定を経由して処罰することとしている。

そこで、税理士法人の犯罪能力の有無及び罰則の適用条項について明らかにする必要がある。

(84) 『税理士法人の設立・運営』日本税理士会連合会 39頁以下

第2節 法人処罰の現状

1 行政刑法における法人処罰

行政刑法とは、行政法規において、国民に課された義務の履行を担保して、その実効性を確保するために、義務違反に対して一定の制裁を科す取締目的の行政罰のうち、特にその行為が刑罰を科せられるべき非行に関する法体系をいう。⁽⁸⁵⁾

こうした行政刑法には、法人処罰を認めた規定が多く存在する。その典型が、その違反について事業主を処罰する両罰規定である。行政刑法が法人処罰をおく背景には、社会経済生活において、企業組織の活動は重要な役割を持つようになっていく中で、行政法規の命令・違反に対しては、企業組織そのものに対する規制措置が要求されることに基づくものである。⁽⁸⁶⁾

かつて事業主処罰は、その実際上の必要性から、企業と一定の関係にある者が違法行為をしたときは、行為者を処罰せず業務主のみを処罰するという「転嫁罰規定」として設けられていた。そして、この事業主処罰は、事業者自身の罪責によるものでなく、単に従業者等の業務に関する違反行為を理由とする責任、つまり他人の行為による無過失責任とされていた。⁽⁸⁷⁾

しかし、転嫁罰規定は実行面において、実行行為者とその利益の実質帰属者の双方を処罰しなければ、法の期するところの使命を実現しその成果をおさめることができないとの懸念があり、次第に、違反行為者と業務主としての自然人または法人を同時に処罰する両罰規定へと移行することとなった。⁽⁸⁸⁾

(85) 福田平『行政刑法(新版)』42頁

(86) 岡崎正江「直接国税は脱犯の法人責任の追及における諸問題」税大論叢第35号 20頁以下

(87) 無過失責任の正当性の根拠は、行政取締の実効性、すなわち「無過失的にも処罰を加えることによって、直接又は間接に法規遵奉について注意が喚起せられる」という一般予防的効果である。(西田典之「団体と刑事罰」岩波講座基本法学2-団体263頁)

(88) 西田・前掲(注87) 262頁

一方、無過失責任については、両罰規定に移行がなされたのちも、行政取締の実効性の確保の観点からなお承継されていた。

しかし、無過失責任とする事業主処罰は、「責任なければ刑罰なし」という責任主義の原則に反するものであり、取締目的を達成するためということをもって、この例外を認めることはできないということで、昭和32年11月27日の最高裁大法廷判決⁽⁸⁹⁾は、旧入場税法17条の3の両罰規定について「従業者の選任監督その他の違法行為防止につき必要な注意を尽くさなかった過失の存在を推定したものである」とする過失推定説の立場を明らかにした。

この判例をもって、両罰規定は、事業主が従業者等の違反行為を防止すべき注意義務を怠った過失責任に対する処罰規定であり、その過失の存在は推定されるものとされた。そして、事業主は、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った。すなわち、両罰規定は、事業主に関し各本条の違反行為とは別個の監督義務違反を内容とする過失構成要件を規定することになる。⁽⁹⁰⁾

また、法人事業主に対しても、最高裁第二小法廷昭和40年3月26日判決⁽⁹¹⁾において、「(自然人事業者に関する両罰規定は、過失の存在の推定した規定であると解した昭和32年判決の法意は、)事業主が法人で、行為者が、その代表者でない従業者の場合にも、当然推及されるべきである。」として、法人自体に過失責任を認め、その過失の存在は推定するとした過失推定説の立場を明らかにしている。

このように、両罰規定による事業主処罰は、行政的取締をより実行的なものにするための制度であるとともに、現行刑法の基本原則である責任主義とを調和させたものとして定型化している。

(89) 刑集11・12・3113

(90) 西田・前掲(注87) 266頁

(91) 刑集19・2・83

2 両罰規定における法人処罰の妥当性

法人の犯罪能力の存在については争いが多く、法人は犯罪の行為者となり得ないとするのが、わが国の判例・通説の立場であるが、この両罰規定における法人処罰の妥当性については、種々の見解が認められる。公法学者の立場からは、「行政犯は、行政上の目的のためにする命令・禁止の違反であることから、法律上、ある義務を命ぜられている者がその義務に違反したことを処罰するという行政取締目的を達成するためのものである。例えば、法人も法人税法上の納税義務者であるように、義務者である以上はその義務に違反することも起こりうるから、行政犯においては、法人は決して性質上犯罪能力を有しないものではない」⁽⁹²⁾として、法人の犯罪能力を固有の刑法の分野では否定し、それを行政刑法の分野に限って肯定する見解を示している。そして、非難されるべき責任も、行為者に対する倫理的な非難ではなく、行政法規違反という違法状態の発生についての社会的非難とされるべきであるから法人にも刑罰を科すことが許されるとしている。

これに対して、刑法学者からは、行政刑法の領域だからといって、刑罰法規を厳格に解釈する原則をなおざりにした安易な目的拡張解釈が許されるべきではないという批判がある。⁽⁹³⁾行政犯も行政法上の義務者が客観的にその義務に違反すれば成立するというものでなく、刑罰によって抑止するにふさわしい違法行為であるから刑事犯と本質的に差異はない。⁽⁹⁴⁾刑罰という手段を用いる以上、刑法の基本原則が適用されなければならず、判例が示すように、事業主が従業者等の違法行為を防止すべき注意義務を怠った過失責任に対する処罰規定であると解することが責任主義に合致するとしている。

いずれにしても、法人の犯罪能力の存在について争いが多い現状において

(92) 美濃部達吉『行政刑法概論』65頁以下、福田平「行政刑法」法律学全集42 74頁

(93) 板倉宏「行政刑法に刑法総則の例外を広く認めるべきか」(ジュリスト増刊刑法の争点(新版))22頁

(94) 板倉宏『企業犯罪の理論と現実』25頁

は、少なくとも現行行政刑法における両罰規定による法人処罰の妥当性については見解が一致している。

第3節 法人処罰論

1 法人犯罪能力の判例の動向

法人の犯罪能力の問題は、法人が犯罪の主体、すなわち、法人が構成要件該当、違法にして有責な行為の主体となるかどうかという問題である。⁽⁹⁵⁾

法人の犯罪能力を最初に否定した判決は、大審院明治36年7月3日判決(刑録9・1202)である。判旨は「(犯罪ノ主体タル)能力ヲ有スル者ハ有形人タルコトヲ要シ法人ハ無形人ニシテ唯タ其ノ目的ノ範囲内ニ於イテ人格ヲ享有スルニ過ギサルヲ以テ犯罪ノ主体タル能力ヲ有セサルヲ原則トシ」と明確に否定するもので、法人が無形人であり、その目的の範囲内において人格を共有するに過ぎないことをもって犯罪能力を否定する理由としていた。

その後も判例は、一貫して法人犯罪能力について否定的な立場をとっていたが、その理由については専ら法人擬制説や目的制限を根拠とする法人の本質及び目的に基づくものであった。

しかし、繰り返しになるが、犯罪能力とは構成要件該当、違法、有責な行為の能力であるから、これまでの判例は、犯罪及び刑罰の本質の問題を取り上げていない点において不十分であると批判されていた。

そのような中で、大審院昭和8年6月20日判決は、刑法上の行為、責任及び刑罰の見地から法人の犯罪能力を否定する立場を示した。判旨は、「我現行法ノ下ニ在テハ刑事責任ノ觀念及自由刑ヲ主タル刑罰トスル点等二種ヘ法人ノ犯罪能力ヲ否定シ」として、法人犯罪能力を刑事責任の觀念及び刑罰体系から否定した。さらに、法人の犯罪能力について詳細な説明を行い、責任の問題のみに止まらず法人の行為能力の問題をも提示した重要な判例が大審院

(95) 金澤文雄「法人の刑事責任・両罰規定」総合判例研究叢書 刑法(17) 6頁

昭和 10 年 11 月 25 日判決（刑集 14・1217）である。判旨は「法人ニ犯罪行為能力アリヤ否ニツイテハ所論ノ如ク見解ノ一致セサルトコロトナリト雖モ我現行法ノ解釈トシテハ之ヲ否定スヘク若シ法人ノ機関タル自然人カ法人ノ名義ニ於テハ其ノ自然人ヲ処罰スルヲ以テ正当ト為スヘキトコロ夙ニ本院判例ノ宣明スル所ナリ蓋シ我現行刑法カ自然意思ヲ有スル責任能力者ノミヲ以テ刑罰ヲ科セラルヘキ行為ノ主体ナリト認ムルハ同法三十八条及至第四十一条ノ規定ニ徴スルモ疑ヲ容レサルノミナラス明治三十三年法律第五十二号其ノ他ノ特別法令ノ罰則中法人ヲ処罰スル規定ニ在リテモ最も多クハ法人自体ノ犯則行為ヲ認メス従業者ノ犯則行為ニ付テ罰則ヲ法人ニ適用スヘキ趣旨ヲ明示スル」として、刑法上の行為と責任を明確に区分して、法人の犯罪行為能力を否定し、責任の主体になりえないことを明らかにした。

その後も判例は、始終一貫して法人の犯罪能力を否定した。その主な根拠は、(1) 法人には自然人と同様に身体的動静はできないために法人は犯罪能力を有していない。(2) 刑法上の責任は、倫理的な非難可能性であることから倫理的な実践の主体でない法人に刑法上の責任を負わせるということではできない。(3) 理論的に法人の意思や行為を観念しうるとしても、それは、機関である自然人のなした行為が法人に帰属するというを主張しているに過ぎない。⁽⁹⁶⁾ そうであれば、法人ではなく、この自然人を処罰する方が刑罰の効果や責任主義との調和という観点から妥当である。それでも法人に罰金を科するとすれば、それは結局法人の構成員の負担に帰するのであるから有責でない構成員を罰することになり不当である。(4) 現行法上の刑罰体系が生命刑、自由刑を中心としているため法人処罰にはなじまないというものであった。

ところが、前述した両罰規定に関する最高裁昭和 40 年判決において、事業者である法人が従業者の違反行為を防止しなかったという過失犯の主体となる得るという立場を示したことによって、これまで法人の犯罪能力を否定し

(96) 福田・前掲（注 85） 102 頁

ていた判例の立場が修正された。

学説も法人の犯罪能力を肯定した画期的な意義のあるものと評価したが、本判決は、代表者でない平取締役の違反行為についての判示であったため、推及される過失は法人自体のものではなく、代表者の選任監督上の責任であって、法人は機関（代表者）との関係から無過失でも帰属されると解する余地が残されていたことや代表者が違反行為をした場合の法人の責任については判断していないところもあり、明確に法人の犯罪能力を肯定する判決ではなかった。

しかし、その後、最高裁第一小法廷昭和55年10月31日判決⁽⁹⁷⁾において、法令上の規定で、義務の名宛人が法人とされている場合、名宛人でない代表者は、代表者でない法人の従業員が行為をした場合と同様に、両罰規定によって処罰されるとした立場⁽⁹⁸⁾をはじめとして、実質的に法人の犯罪能力を肯定する複数の判例⁽⁹⁹⁾が示され、法人の犯罪能力は肯定されたものと解釈されている。

2 法人処罰論の現状

法人の犯罪能力に対する判例の立場が、肯定説に近づく形で修正され、学説も法人犯罪能力肯定説が多数説となっている。そして、最近の法人処罰論の議論としては、法人に犯罪能力があるのかという「そもそも論」は鳴りを潜め、犯罪能力があるということを前提としつつ、責任主義に合致するように両罰規定の解釈論を展開して注意義務の内容を実質化する方向の模索や現行規定で対処困難な場合に対応しうる法人処罰規定の立法論に議論の中心が移ってきている。⁽¹⁰⁰⁾ 特に、刑事責任が問われるべき法人の犯罪行為をどの

(97) 刑集 34・5・367

(98) 板倉宏「法人に対する告発 ほ脱犯を中心に」436頁

(99) 伊藤研祐「法人の刑事責任」(刑法理論の現代的展開 119頁)では、最高裁判昭55.11.7(刑集 34・6・381)「産業廃棄物及び清掃に関する法律違反」や最高裁判昭58.3.11(刑集 37・2・54)「法人税法違反」など

(100) 奥村正雄「法人処罰論の今日的視点」刑法雑誌 41・1 2頁

ように捉えるか、自然人の媒介なくしては法人の処罰はありえないのかについてさまざまな解釈が示されている。

法人の刑事責任に対する解釈は、企業組織体責任論、法人独立行為責任論、法人行為責任論、行為責任・監督責任二分論、三罰規定などに分類される。

企業組織体責任論を説かれる板倉教授は、代表者、従業者など法人の企業組織体活動分担者の行動をばらばらでなく全一体的に法人の行為として捉え、その個人が可罰的行為をしたかということをも具体的に特定できなくても法人処罰を認めようと主張される。⁽¹⁰¹⁾そして、法人の責任は、違反行為発生の不安を払拭するに足る措置を講じなかったという、結果発生回避のために必要な行動基準に違反した客観的な落度があるといえる状態を意味するものと捉える、と説かれる。⁽¹⁰²⁾

法人独立行為責任を説かれる藤木博士は、明らかに法人に落度があると考えられる義務違反を本質とする犯罪（過失犯・不作為犯）については、客観的な義務違反が存在する以上は、独立した法人の義務違反行為を観念することができるとすると主張されている。

そして、その責任は、従業者等の違反行為について、従業者の違反行為が生じないように、企業のシステムとしての防止体制が十分に整備されていること及びその防止体制の具体的活動が手抜きなく行われている二つの要件が満たされていなければ免責されないとしている。⁽¹⁰³⁾

法人行為責任論もしくは行為責任・監督責任二分論として、西田教授は、法人の行為責任を問いうる範囲を法人として政策決定を左右する法人の中枢機関に限定し、それ以外の従業者が業務に関して行う違反行為の場合は、中枢機関の指示、命令、容認のもとで行われた場合に限り法人に帰属するも

(101) 板倉宏「法人の犯罪能力と法人処罰」24頁

(102) 板倉宏「両罰規定と法人の刑事責任」46頁

(103) 藤木英雄『行政刑法』51頁

のと主張される。⁽¹⁰⁴⁾

同様に松原助教授は、法人の中枢機関が業務に関連して行う故意・過失行為は法人の故意・過失行為ということになり、その責任は法人自身の行為責任であるとするが、中枢機関以外の従業員の違反行為に対しては、法人の監督責任であるとしている。⁽¹⁰⁵⁾

吉岡教授は、法人の犯罪行為について、現実には発生した違法行為が組織における通常の決定プロセスを経たうえで、その決定の実行として行われており、与えられたマニュアルに従った役割行動であるため、現実の行為者は他の者に取り替えるといった場合には、行為する人の個性は問題とならず、当該法人の行為となる、と説かれる。

そして、刑事責任を問い処罰するためには、法人の社会的存在としてのあり方、その具体的な決定や活動に着目することで、自然人の場合の責任要件と実質的に同視しうるものを考えるべきであるとした上で、「組織の犯罪行為における故意・過失の要件は、それぞれの構成要件に該当する犯罪内容を持つ具体的な行為が、組織の通常のプロセス・決定機構によって、関連情報を考慮しつつ決定されあるいは実行されたことをもって基本的には満たされる。」としている。⁽¹⁰⁶⁾

佐伯教授は、結果回避のためのシステムが構築されたか否かを法人の責任要件として、「法人は、法人の行為とみなすことのできない末端の従業員の行為については、その監督責任者に監督上の過失があり、かつ、法人自体にそのような監督上の過失を防止することのできなかつた組織制度的措置義務違反がある場合に、責任を負うことになる。また、法人の行為とみなすことのできる代表者その他の高級管理職員の行為については、その行為を防止することのできなかつた組織制度的措置義務違反がある場合に、責任を負う

(104) 西田・前掲(注87) 280頁以下

(105) 松原久利「法人の刑事責任 - 自然人を媒介したアプローチ - 」刑法雑誌 41・1 40頁以下

(106) 吉岡一男「企業の犯罪と責任」法学論叢 140・5・6 龍田節教授還暦祝賀記念号 89頁以下

ことになる。」と説かれる。⁽¹⁰⁷⁾

川崎助教授は、法人の刑事責任について両罰規定の解釈論を展開する形で、コンプライアンス・プログラムという企業自身によるシステムとしての犯罪予防への取り組みを注意義務の内容とした企業法人固有の過失責任、すなわち「企業システム過失責任」の導入を主張されている。

このコンプライアンス・プログラムの内容として、大規模な企業法人の場合、「基本的には、従業員に対して法令の遵守を促すマニュアルの作成と運用、マニュアルを周知徹底するための従業者への啓発・教育活動の実施、マニュアルを作成し運用する責任者の明確化、違反行為が発生した場合、その影響を最小限に止めるための対処手続の明確化とその実践などが必要となる。」中小企業法人の場合は、「犯罪予防の取り組みの内容は、實際上、代表者が個人として取り組むべき内容とほとんど変わらな」い、と説かれている。⁽¹⁰⁸⁾

その他に、従業者、法人のほかに法人の代表者等も処罰すべきであるとする「三罰規定」の導入を主張される見解もある。⁽¹⁰⁹⁾

このように法人の刑事責任に対する解釈論については種々の見解が説かれているが、いずれの説も支持を受けているのが現状である。

そして、いずれの説においても、法人処罰に対する責任は、自然人と全く同じでなくてもよいとしているものの、その前提として法人の犯罪となるべき行為に故意・過失が認められなくてはならないという点では一致していることが窺える。

しかし、その故意・過失については、具体的にどのような行為を捉えて処罰するか解釈上也定まっておらず、今後、なお検討すべき課題となっている。

(107) 佐伯仁志「法人処罰に関する一考察」松尾浩也古希祝賀論集 673 頁

(108) 川崎友巳「両罰規定における法人の刑事責任とコンプライアンス・プログラム - 「企業システム過失責任」の導入をめざして - 」同志社法学 50.3 143 頁

(109) 川端博「刑法総論二五講」13 頁

第4節 税理士法人処罰の適用罰条

税理士法 58 条を適用した税理士法人処罰については、公法学者が説くように、「行政犯の本質は行政上の義務違反であり、法人も義務者である以上はその義務に違反することも起こりうるから、行政犯においては、法人は性質上犯罪能力を有しないものではない。」とする考えに基づけば、税理士法上の義務者である税理士法人の義務違反については、その犯罪能力を認め、犯罪主体として処罰する可能性は十分にありうる。

しかし、刑事犯と行政犯という区分は、著しく流動的・相対的であるから行政犯の特殊性といったことで刑事責任の内容を修正したり、行政犯に限って法人に犯罪能力を認めるということは、現行刑法の責任主義の原則に反することになる。⁽¹¹⁰⁾

また、判例は、法人の犯罪能力を実質的に肯定する立場に示しているものの、具体的に責任主義に合致するような法人の犯罪行為の態様は明確でなく、学説上もその解釈が定まっていないのが現状である。

したがって、税理士法人の違法行為に対して刑事責任を問うべき罰条としては、税理士法 58 条に規定された税理士法人の犯罪主体性は認められるが、具体的にどのような行為を法人の責任対象（故意・過失）と捉えて処罰するか解釈上も定まっていない現状では、同規定を実際に適用することは困難であり、同法 63 条の両罰規定によって処罰することが適当である。

なお、租税罰則の適用については、ほ脱犯が身分犯であるため、税理士法人には、ほ脱犯の犯罪主体適格が否定され、自然人たる非身分者に共犯性を認めた刑法 65 条 1 項の趣旨を、非身分者たる法人にまで推し及ぼすことはできない

(110) 刑法 8 条「特別の規定」に該し、刑法総則の規定は適用されないとの見解もある。しかし、行政的刑罰法規もその基本的性格は固有の刑法と同一であると考えられている今日では、「特別の規定」の範囲は、著しく減縮しており、両罰規定の形式による事業主処罰規定が「特別の規定」の主要なものとなっている。（「判例コメントール 8 刑法 総則」大塚仁編）

と解されるから⁽¹¹¹⁾ 租税罰則により処罰することはできないこととなる。

以上、税理士法人の刑事責任には、両罰規定をもって処罰することが現状の取り扱いであることを明らかとしたが、この両罰規定には、種々の問題点が指摘されており、税理士法 58 条を適用した税理士法人処罰の実効性を期するため、故意・過失要件を明確にすることが最重要課題となる。

第 5 節 両罰規定の問題と今後の展望

1 税理士法人に対する刑事責任の要件

両罰規定は、従業者に各本条の違反行為が認められない限り事業主としての法人は処罰されないこととなるため、明らかに法人の企業活動自体に落ち度があるような場合でも、違法行為者を特定できない場合や行為者相互に信頼の原則⁽¹¹²⁾が適用される場合には、結局事業主である法人も処罰できないという不都合が生じてしまう。⁽¹¹³⁾

とくに税理士法人は、商法上の合名会社規定の準用から、意思決定機関として社員総会を位置づける規定を有していないために、社員税理士間の信頼関係を基調とした業務執行が行われていくこととなる。こうしたシステムにおいては、信頼関係に基づく暗黙の了解などにより重要な意思決定が諮られる事態も想定され、仮に誤った意思決定がなされた場合には個人の責任はぼかされ、曖昧なものになってしまう可能性は大いに考えられる。例えば、社員税理士間での決定事項により、脱税スキームなどの発案・提供が行われたとしても、それは社員税理士のコンセンサスに基づいたものとなり、個人責任を問うことが避けられ、結局、違法行為者の特定ができず、税理士法人の処

(111) 土本武司『行政と刑事の交錯』288 頁

(112) 行為者がある行為をなすにあたって、被害者あるいは第三者が適切な行動をとることを信頼するのが相当な場合には、たとえその被害者あるいは第三者の不適切な行動により結果が発生したとしても、それに対して責任を負わないという原則をいう。（「刑事法辞典」 信山社）

(113) 西田・前掲（注 87） 277 頁

罰もできないこととなってしまふ。こうした事態に対しては、違法行為者が特定できなくても、法人固有の責任に対する処罰の必要性が求められるのである。

先にも述べたように法人処罰に関する最近の学説は、責任主義に合致するような法人固有の責任を認めるため、例えば、企業法人の「システム」や「組織構造」といった側面に着目し、自然人とは切り離れた法人固有の責任（故意・過失）を認定しようとする検討が行われている。

こうした学説上の議論を踏まえ、税理士法人の違法行為における故意・過失の要件について解釈すると、実行された脱税相談行為等が、社員税理士間の意思決定など通常のプロセスによって、決定されあるいは実行されたことによって法人の故意・過失要件が充足される、とすることが適当であると考えられる。

つまり、このような状況では、違法行為に対する結果回避システムに不備があったり、システムに違反した客観的な落度があったことが法人に対する責任の対象となるのである。そして、ここで求められるシステムとは、違反行為の防止及び発見のために有効なコンプライアンス・プログラムの存在である。特に税理士法人においては、社員から提案された脱税スキーム等の非合法的な方法に関して、税の専門家として、その妥当性を十分に検討した上で、適正な納税申告に合致するような方法であるか判断していかなければならないのである。

法人の違法行為の故意・過失要件が、結果回避のためのシステムや組織構造の不備・欠陥であると解釈上の定型を受ければ、たとえ違法行為者が特定できなくても法人固有の責任に対する処罰は可能なものとなり、税理士法 58 条を適用した税理士法人処罰も十分可能なものとなる。そして、立法論としては、法人に対する故意や過失といった刑事責任の基準や要件が自然人行為者と同じではないため、刑法総則でその旨を規定するか、刑法 8 条の「特別な規定」として法人処罰の責任要件を規定した新法を設置することが必要であると思われる。

2 刑罰の充実・強化

犯罪者に対する刑事責任は、応報、予防の観点から刑罰の効果を十分に与えるものでなければならないが、両罰規定には、罰金刑が自然人行為者に対する罰金刑と同額が科されることから、法人に対して刑罰の威嚇・予防効果が不十分であるとの問題がある。

税理士法は、平成 13 年改正において、違法行為への制裁及び抑止機能を果たす目的で罰金刑の最高額を 200 万円に引き上げているが、これも自然人である税理士の違法行為を念頭に置いたものと解され、税理士法人が業務に関して違法行為が認められた場合の制裁として、十分に刑罰の機能が働くかはやはり疑問が残る。

実際に税理士がほ脱の共犯となった事例における脱税報酬の受領額は、脱税の規模にもよるが、多いものでは数千万円の事例もあり、平均してみても罰金額をはるかに上回っているのが実情である。

確かに、両罰規定による法人の処罰は自然人の違反行為を前提とするが、法的には、法人も独立の犯罪主体となり、その責任も代位責任ではなく固有の責任であるから、法人に対する法定刑としての罰金額も、自然人とは別個に、法人の財産状態や違法利得などを基準にして、刑罰としての効果を用いるようにこれを定めることは十分可能である。⁽¹¹⁴⁾ このことは、すでに平成 4 年の証券取引法やいわゆる独占禁止法の改正法において、従来、両罰規定上、従業者等に從属的に規定されていた事業主である法人等の罰金刑について、切り離し措置がなされ、自然人たる行為者に比べはるかに高額の罰金刑を科すことを可能としている。これは、事業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從属するものではないという法理が、現行法制上も明らかにされたものと評価されている。⁽¹¹⁵⁾

そこで、税理士法上の税理士法人罰則も自然人である税理士とのリンクを

(114) 西田・前掲(注 87) 281 頁、伊東研祐「法人の刑事責任」刑法理論の現代的展開 137 頁

(115) 板倉宏「法人に対する告発 - ほ脱犯を中心に - 」日本法学 66・3 435 頁

はずし、法人の固有責任に対する別個の法定刑を規定することが必要である
と考える。

ただし、罰金刑などの金銭的な制裁は、結局、顧問料などに上乘せられる
など、その後の回収が可能であるという意識が働き、制裁の性質が希薄とな
ってしまうことも考えられる。

ところで、企業法人は、一般によいイメージを保つことが重要と考えられ
ている。特に税理士法人は、納税者の信頼に応えていくことが重要であり、
この法人のイメージや信頼に重大な損害を与える刑罰があれば、それは、違
法行為に及んだ場合には、刑罰という刻印を押されることになるかもしれない
という意識が働き、無視し得ない予防効果をもたらすものといえる。⁽¹¹⁶⁾
そこで、犯罪を犯した税理士法人に対する処罰内容を新聞や官報等に公示す
ることを制裁の手段として用いることによって、罰金による経済的不利益よ
りも犯罪を犯し処罰されたというダメージを与えることが、制裁効果として、
より大きいものとなることが考えられる。⁽¹¹⁷⁾

また、自然人の自由刑に対応する形で、税理士法人に対する刑罰としての
解散命令、一定期間の営業停止、登録抹消などを創設することも考えられる
が、この場合、顧問先や補助税理士及び職員その他の外部関係者に多大な影
響を来たすことが予想され慎重な検討を要することとなろう。

さらに、処罰された税理士法人において、経営方針の改善、内部的懲戒規
律の確立、手続的改善措置を講じていることを第三者に報告させる保護観察
処分を設け、特別予防の観点での刑罰を置くことも必要なことであると考え
る。

3 法人処罰規定の創設の動向

平成 15 年 5 月、企業犯罪に対処するために刑法などの企業犯罪の関連法(法

(116) 原田明夫「法人の刑事責任 刑罰の予防効果の観点から」判例タイムズ 520
(1984.5.1)

(117) 板倉宏・南部篤「法人の刑罰強化とその意味」税務弘報 39・13 9頁

人処罰の導入)を平成17年度めどに改正する方針であることが報じられた。

(118) それによれば、企業責任の追及として、実行犯の個人を特定できなくても、社内管理体制の不備の責任などを直接問えるようにする。企業保護観察として、早期に順法体制を整備するよう社員教育や内部通報制度の取り組みなどを保護監察官に報告させる。処罰として社会貢献活動などを命じる。

業務停止命令として、行政処分ではなく刑罰として営業停止命令などを命じる。処罰内容の公表として、新聞や官報などで公示する。などが検討項目となっているが、これが実現すれば、これまでの法人処罰の議論に一石を投じる画期的なこととなる。

第6節 小括

本章では、税理士法罰則規定における税理士法人を犯罪主体とした処罰適格性について検討を加えるとともに、税理士法人処罰の今後の方向性について若干の考察を行った。具体的な結論は以下のとおりである。

まず、税理士法人が業務に関して違法行為を行った場合に、税理士法58条以下では文理上、税理士法人を犯罪主体として本条をもって処罰することを可能とするようにも解される。

しかし、法人の犯罪能力について判例が一部肯定的な立場を示したこと、学説上も法人犯罪能力肯定説が有力な状況であるとしても、犯罪が成立するための具体的な故意・過失要件が解釈上定まっていない現状においては、税理士法58条を実際に適用することは困難であり、同法63条の両罰規定によって処罰することが適当である。

ただ、現行の両罰規定には、従業者に罰則の各法条の違反行為が認められない限り事業主としての法人処罰が難しいこと、罰金刑が自然人行為者の罰金刑とリンクするために、少額で法人に対して刑罰の威嚇・予防効果が不十分

(118) 日本経済新聞 平15.5.5(第1面)

であることなどの問題点が指摘されている。

については、申告納税制度の下における税理士法人の社会的実在としての評価によって、違法行為に対する社会的倫理非難の対象は税理士法人に向けられることとなり、税理士法人固有の責任に対する処罰の必要性から、自然人行為者の特定がなされない場合においても、法人の処罰を可能とするための故意・過失要件を明確にすることが最重要課題となる。

そこで、税理士法人の故意・過失要件について、税理士法人の特殊性及び現在の学説上の議論などから考察すると、違法結果に対する結果回避システム（コンプライアンス・プログラム）の不備・欠陥に基づいて犯罪が実行されたことをもって、故意・過失要件は満たされるものとする。

については、刑罰論として、自然人である税理士を対象とした罰金刑とのリンクをはずし、税理士法人に相応な罰金刑を規定するとともに、刑罰の威嚇・予防効果を充実するため、処罰内容の公示や保護観察処分等の立法措置が望まれる。

おわりに

経済取引の複雑化に伴い、ほ脱事犯の不正行為の手口はより巧妙なものとなり、さらに複数の取引先等の外部関係者が関与する事例が多数見られるようになってきている。実務上、ほ脱犯の犯則行為者に選定すべき共犯者については、ほ脱犯の性質上、共謀共同正犯が成立するための証拠収集が必要となる。この共謀共同正犯における共謀事実の認定は、犯行に対する積極性、犯行の動機、実行行為者との人的な関係、意思疎通行為又は謀議行為、果たした役割の重要性、犯行結果との関わり合いなどの場面において、共謀者が他人の犯罪を自己の手段として行動したといえるかどうか総合的な判断となる。

特に税理士の場合は、実行行為者となる顧問先との間に業務委託契約があり、人的な関係から従属的な関与であると評価されることが前提となる。そのため査察調査では、より高いレベルで共謀事実の立証を行い、総合的判断において共謀共同正犯の成立に傾ける対応が必要である。

また、税理士法人処罰に関しては、税理士法人は、税理士法 58 条で犯罪主体とする処罰可能性は認められるものの、法人に対する故意・過失要件の基準が明確に定まっていない現状においては、同法 63 条の両罰規定での処罰が適当となる。そこで、査察調査においては、自然人行為者の特定を行うための証拠収集が専決となる。しかし、社会的実在性が評価される法人の犯罪行為に対しては、将来、責任要件が明確化され、犯罪主体として処罰されることが予想される。今後は、税理士法人のシステムや組織構造の不備・欠陥といった法人処罰のために必要な証拠収集も重要なものとなる。

最後に経済取引の複雑化、国際化等により、高度な専門知識を持った税理士法人や税理士の役割は、今後さらに増大するものと考えられるが、高齢化や国際関係の状況から税に求められる役割もますます大きくなることが想定される。そのような状況の中で脱税を防止し、納税道義の維持・向上と申告納税制度の健全な機能確保をしていくためには、一部の者とはいえ税理士や税理士法人を含

めて、引き続きほ脱犯に対しては厳正な処罰を持って望んでいくことが必要であろう。