

コンプライアンス基盤整備のための租税 は脱行為のペナルティ体系の考え方

—租税は脱犯の特質からの考察—

権 田 和 雄

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 教 頭 〕

要 約

1 問題の所在

租税ほ脱犯（脱税犯）への司法上の対応を見ると、「法定犯から自然犯へ」との標語に象徴される流れの中で、各税目で実刑判決も積重ねられ、重大犯罪としての社会的認識も確立されてきたものと思われる。

しかし、ほ脱行為を行った本人の意識はどうなのだろうか。東京地方裁判所刑事部調査官時代（平成6年7月～平成8年7月）に租税ほ脱事件の公判を傍聴したが、最終陳述で被告人が反省の意を表し二度と過ちを繰り返さない旨を述べる時、どこまで本心から反省、悔悟しているのかと考えることがよくあった。再犯に至っては尚更である。例えば殺人を犯した被告人が、己が犯行を振り返って、人間としての本性から罪の深さを悔いるのとは異なる心情が支配しているのは間違いないところであろう。

「見つかったのが不運であった。」「自分だけがこのような責めを受けて不当である。」というのが正直なところだと思えるが、反省すると言っても、「違法な行為をしたのだから責めを受けるのは仕方がない」と思うのがせいぜいで、とても、検察官の論告にあるような「脱税は、国民の経済的犠牲によって自らが利得し、税制の根幹である申告納税制度を損なうものである」という意識まで実感として持つことは期待できないのではないだろうか。

それは、租税ほ脱犯が他の刑事犯に較べて犯罪としての悪性が軽微であるということではなく、租税ほ脱犯の特質にあると思われる。即ち、①法律により納税義務が発生し国の租税債権となるものの、一時的には自分に帰属する経済的利益であり、租税ほ脱行為は、積極的に何かを為すというよりは「納めるべき税金を納めない」という不作為犯としての性質を本質的にもっている、②特定の被害者がいない（国民全体が被害者であり一対一の対応関係がない）、③そのため、法益侵害の意識が薄い、という特質である。

「法定犯から自然犯へ」という標語は、申告納税制度が財政の根幹を支える現代社会の中で、租税ほ脱犯への非難が強いことを確認する点では大きな

意味を持つが、犯罪としての性格まで例えば殺人犯等と同じということにはならない。大きな社会的非難に値するものであることを強調する反面、その性格について意識されることは少ないのではないか。その特質を意識したうえで、租税ほ脱犯に対しての対応を考えることが必要であると思われる。

本稿では、租税ほ脱犯の特質を根底に置きつつ、①無申告ほ脱犯の成立要件の解釈を通じた租税ほ脱犯の構造の解明、②社会奉仕命令という新たな制裁のあり方の提言、という二方向からのアプローチにより検討を行った。

2 無申告ほ脱犯への対応

①の特質（不作為犯の要素）は、無申告ほ脱犯の成立要件にかかわる。租税ほ脱犯の成立要件は、「偽りその他不正の行為により…所得税（法人税等）を免れ」ることと規定されている。「偽りその他不正の行為により」というのは、一見作為的な表現であるが、租税ほ脱犯の本質は申告・納付についての不作為であり、過少申告ほ脱犯、無申告ほ脱犯を通じ、無申告という行為、部分に非難が加えられていると考えられる。無申告ほ脱犯は、過少申告ほ脱犯のような申告という積極的な行為もなく、外形的に悪性が現れにくい面がある。過少申告ほ脱犯と無申告ほ脱犯を較べて見た場合、一般的には無申告ほ脱犯がより悪質であり、最も巧妙で悪質な行為が処罰の網から逃れるということであってはならない。

判例は、「ほ脱の意思で確定申告書を提出しない行為が、「偽りその他不正の行為」に当たるか否か」について、かつて積極的か消極的かという基準で成否を分けており⁽¹⁾、例えば二重帳簿の作成、正規帳簿の秘匿・破棄等の積

(1) 最高裁昭和 38 年 2 月 12 日第三小法廷判決は、「ほ脱の意思で確定申告書を提出しない行為が、『偽りその他不正の行為』に当たるか否か」について、「詐偽その他不正の手段が積極的に行われた場合に限る」のであって、たとえ所得税ほ脱の意思によってなされた場合においても、単に確定申告書を提出しなかったという消極的な行為だけでは、右条項にいわゆる『詐偽その他不正の行為』にあたるものということとはできない」（下線筆者）として、ほ脱の故意があっても無申告行為のみでは租税ほ脱犯は成立しない（単純無申告犯の成立にとどまる）ことを明らかにした。

極的ないし作為的な所得秘匿工作が求められているようにも読める。しかし、その後の判例で⁽²⁾、積極的という言葉の意味について、「税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作が必要とする趣旨」との補足的な解釈がなされ、現在はこれが基準とされているようである。

「偽りその他不正の行為」の判断において、外形的な面にとらわれすぎず実質的に判断すべきとの方向性を示したものと評価できるが、具体的にどのようなものが限界事例となるのかは必ずしも明らかではない。最高裁平成 6 年 9 月 13 日判決では、「仮名又は借名（家族名義等）の預金口座に売上金の一部を入金保管すること」を、東京高裁平成 16 年 2 月 23 日判決では、「虚偽の住民登録をすること」を所得秘匿工作であるとして無申告ほ脱犯の成立を認めており、公表帳簿への虚偽記載、二重帳簿の作成等の典型的な所得秘匿工作以外についても、かなり広く実質的な判断がなされているように思われる。

学説の中には、「過少申告ほ脱犯においてはほ脱結果との間に因果関係をもつのは一部の申告ではなく一部の不申告であり、不申告ほ脱犯においては全部不申告という不作為そのものが犯罪の成立に重要な意味を持つ。この意味からも不申告それ自体に実行行為性を認めるべき」とし、「ほ脱の意思さえあれば所得秘匿工作がなくても無申告ほ脱犯は成立する」とする見解もある⁽³⁾。明快な見解であり、ほ脱犯の構造的にはそのとおりと考える。ただし、「偽り

(2) 最高裁 42 年 11 月 8 日大法院判決は、「課税対象となるべき事実を手帳にメモして保管しながら正規の帳簿にことさらに記載していなかった行為」について無申告ほ脱犯の成立を認めたものであるが、「詐偽その他不正の行為とは、ほ脱の意図をもつて、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ようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいうものと解するのを相当とする。」「所論引用の判例（最高裁昭和 38 年 2 月 12 日判決）が、不申告以外に詐偽その他不正の手段が積極的に行われることが必要であるとしているのは、単に申告しないだけでなく、そのほかに右のようななんらかの偽計その他の工作が行われることを必要とするという趣旨を判示したものと解すべきである」（下線筆者）として、より実体的な基準を示している。

(3) 土本武司「東京高裁平成 3 年 10 月 14 日判決の評釈」判例時報 1427 号。

その他不正の行為により」という文言からも、違法性、悪質性の高いものを限定する意味で一定の縛りは必要ではないかと思われる。この場合においても、ほ脱犯の構造を踏まえ、作為、不作為にとらわれない解釈（判例のいう所得秘匿工作＝租税倫理に違反する実質ととらえ）をすべきである。

3 租税ほ脱犯に対する制裁のあり方

②の特質（不特定性）は、①の特質と併せ法益侵害の意識の薄さに結びつく。実刑、多額の罰金という制裁の威嚇効果は重大なものがあるが、本人の意識が低いまま制裁を厳しくしても必ずしも贖罪的行動（将来の更生）に結びつくかどうかは疑問である。社会的責任の放棄という罪を犯した租税ほ脱犯には、積極的に社会とのかかわりを体験させ意識を高めることも制裁（矯正）のひとつのあり方ではないか。

イギリス等では「社会奉仕命令」モデルというものがあり、短期自由刑や罰金未納の代替拘禁等に代えて一定期間の無報酬での社会への奉仕労働を命じることが可能となっている。各種の犯罪について幅広く行われているものであるが、租税ほ脱犯が申告、納付を怠る不作為の犯罪であることを考えれば、社会に対する義務を果たさせることにより社会への帰属意識を覚醒させることにも馴染むものではないか。

現行の懲役刑、罰金刑は一般予防的な観点からも必要であり、基本的な体系を大きく変えることは適当ではない。執行に当たってはこれらと併せて、事件の性質、被告人の情状に応じ（例えば再犯等の悪質なもの）取り入れることが考えられる。単なる道義的非難としての制裁にとどまらず、より合目的に（本人にとっては、むしろ望まざる措置ともなり得るが）、本人の矯正も考慮した贖罪的行動の機会を与える一面を持つものとする。

なお、法務省においては、刑務所などの過剰収容の解消や犯罪者の社会復帰対策として、社会奉仕命令のような収監しない刑罰の多様化や、刑務所などに収容せず自宅や専門施設で一定管理下に置き更生を支援することなどを検討するプロジェクトチームを発足したと伝えられている。

目 次

はじめに	7
1 租税ほ脱犯の特質	8
2 無申告ほ脱犯への対応	9
(1) 問題の所在	9
(2) 判例の動向	10
(3) 実行行為の範囲	13
イ 制限説と包括説	13
ロ ほ脱行為における無申告の意味	14
(4) 所得秘匿工作の位置付け	17
(5) まとめ	17
3 租税ほ脱犯に対する制裁のあり方	18
(1) 現状	18
(2) 社会奉仕命令	19
イ 制度導入の経緯等	19
ロ 脱税犯への適用例	21
ハ 社会奉仕命令の概観	21
ニ わが国における検討	24
ホ 社会奉仕命令の租税ほ脱犯への適用	25
結びに代えて	28

はじめに

租税ほ脱犯（脱税犯）への司法上の対応を見ると、「法定犯から自然犯へ」との標語に象徴される流れの中で、各税目で実刑判決も積重ねられ、重大犯罪としての社会的認識も確立されてきたものと思われる。

しかし、ほ脱行為を行った本人の意識はどうなのだろうか。東京地方裁判所刑事部調査官時代（平成6年7月～平成8年7月）に租税ほ脱事件の公判を傍聴したが、最終陳述で被告人が反省の意を表し二度と過ちを繰り返さない旨を述べる時、どこまで本心から反省、悔悟しているのかと考えることがよくあった。再犯に至っては尚更である。例えば殺人を犯した被告人が、己が犯行を振り返って、人間としての本性から罪の深さを悔いるのとは異なる心情が支配しているのは間違いのないところであろう。

「見つかったのが不運であった。」「自分だけがこのような責めを受けて不当である。」というのが正直なところだと思えるが、反省すると言っても、「違法な行為をしたのだから責めを受けるのは仕方がない」と思うのがせいぜいで、とても、検察官の論告にあるような「脱税は、国民の経済的犠牲によって自らが利得し、税制の根幹である申告納税制度を損なうものである」という意識まで実感として持つことは期待できないのではないだろうか⁽⁴⁾。

それは、租税ほ脱犯が他の刑事犯に較べて犯罪としての悪性が軽微であるということではなく、租税ほ脱犯の特質にあると思われる。即ち、①法律により納税義務が発生し国の租税債権となるものの、一時的には自分に帰属する経済的利益であり、租税ほ脱行為は、積極的に何かを為すというよりは「納めるべき税金を納めない」という不作為犯としての性質を本質的にもっている、②特定の被害者がいない（国民全体が被害者であり一対一の対応関係がない）、③そのため、法益侵害の意識が薄い、という特質である。

「法定犯から自然犯へ」という標語は、申告納税制度が財政の根幹を支え

(4) 租税ほ脱犯ではないが、「収賄や殺人なら自覚があるが、経済事件は何が犯罪なのか分からない」（平成7年12月5日、朝日新聞朝刊）というある代議士の言葉がある。

る現代社会の中で、租税ほ脱犯への非難が強いことを確認する点では大きな意味を持つが、犯罪としての性格まで例えば殺人犯等と同じということにはならない。大きな社会的非難に値するものであることを強調する反面、その性格について意識されることは少ないのではないか。その特質を意識したうえで、租税ほ脱犯に対しての対応を考えることが必要であると思われる。

1 租税ほ脱犯の特質

租税ほ脱犯の特質としては、①法律により納税義務が発生し国の租税債権となるものの、一時的には自分に帰属する経済的利益であり、租税ほ脱行為は、積極的に何かを為すというよりは「納めるべき税金を納めない」という義務不履行、不作為犯としての性質を本質的にもっている、②特定の被害者がいない（国民全体が被害者であり一対一の対応関係がない）、③そのため、法益侵害の意識が薄い、ということが挙げられる。

これは、租税ほ脱犯の特質というよりは、租税あるいは納税そのものの特質から来るものである。①の点については、法律の存在によって納税義務が生じるわけであるが、元々は自分の稼いだ金＝自分のものという意識がある（「納税＝税金をとられる」というような感覚につながる）。②の点については、納められた税金（納められるべき税金）は国民全体のために使われ、特定の者との直接的な結びつきはない。ほ脱により税金を免れた場合にも、特定の者に影響を及ぼすという認識がないことから、実際にはすべての国民の財産権を侵害しているにもかかわらず、財産権を侵害しているという認識自体が薄い。

これが窃盗や詐欺の場合には、特定の他人の物を盗む又は騙し取るという意識のはっきりしている。租税という社会公共の会費に対する義務不履行は、国民ひとりひとりの財産を盗む行為に等しいのみならず、各人の高いモラルを基礎とする申告納税制度を揺るがすことにもなりかねない。ただ、反面で社会公共の会費という抽象的な形でしか認識されないため、そのような重大な背信行為であることの認識が薄いのである。

それでは、これらの特質から何が導かれるかであるが、まず①の特質（不作為犯的要素）は、無申告ほ脱犯の成立要件にかかわる。無申告ほ脱犯の成立（単純無申告犯との限界事例）については、「たとえ所得税ほ脱の意思によってなされた場合においても、単に確定申告書を提出しなかったという消極的な行為だけでは、いわゆる『詐偽その他不正の行為』にあたるものということとはできない」⁽⁵⁾とされるが、ほ脱の本質は不作為であり、行為の外形にとらわれすぎてはならない。過少申告、無申告ほ脱犯は、無申告という部分において共通し、それこそが犯罪を構成し非難の対象となるというべきである。

次に②の特質（不特定性）は、①の特質と併せ法益侵害の意識の薄さに結びつく。社会的責任の放棄に対しては社会とのかかわりを意識させることも必要である。社会奉仕命令は、イギリスで生まれたもので、犯罪者に対して一定の期間、無報酬の作業を命ずる制度である。租税ほ脱犯について、ドラスティックに現在の懲役刑、罰金刑を社会奉仕命令に置き換えるということをつもりはないが、部分的に取り入れる余地はあると考える。「社会的責任を果たさない」犯罪という租税ほ脱犯の特質について考える契機になるものと思われる。

2 無申告ほ脱犯への対応

（1）問題の所在

無申告ほ脱犯は、過少申告ほ脱犯のような申告という積極的な行為もなく、外形的に悪性が現れにくい面がある。しかし、租税ほ脱の本質は申告・納付についての不作為であり、無申告という行為、部分に非難が加えられると考えられる。過少申告ほ脱犯と無申告ほ脱犯を較べて見た場合、一般的には無申告ほ脱犯がより悪質であり、最も巧妙で悪質な行為が処罰の網から逃れるということであってはならない。

（5） 最高裁昭和38年2月12日第三小法廷判決・前掲注（1）参照。

租税ほ脱犯は、「偽りその他不正の行為により…所得税（法人税等）を免れる」ことによって成立する。その本質的部分は「所得税（法人税等）を免れる」ことにあるが、「偽りその他不正の行為により」という形で行為が限定されていること、またほ脱の故意があるといってもなんらかの端緒をとらえなければならないことがあり、特に無申告ほ脱犯においては、例えば二重帳簿の作成、正規帳簿の隠匿・破棄等の積極的なし作為的な所得秘匿工作があることにとられすぎているように思われる。

（２）判例の動向

判例は、「ほ脱の意思で確定申告書を提出しない行為が『偽りその他不正の行為』に当たるか否か」について、かつて積極的か消極的かという基準で成否を分けていた⁽⁶⁾。しかし、その後の判決⁽⁷⁾で、積極的という従来の基準は維持しながら、積極的という言葉の意味するところについて、「税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作が必要とする趣旨」との補足的な解釈がなされ、現在はこれが解釈指針とされているようである。

最高裁昭和 42 年 11 月 8 日判決は、「偽りその他不正の行為」の判断において、外形的な面にとられすぎず実質的に判断すべきとの方向性を示したものとして評価できるが、なお、積極的という基準にとられているように思われる。また、同判決は、「原判決（東京高裁昭和 39 年 12 月 10 日）が、その理由の中で、『物品税をほ脱する目的で、ことさら、物品を製造場から移出してこれを販売した事実をまったく正規の帳簿に記載しないで、その実態を不明にする消極的な不正行為も、その実体においては、正規の帳簿にことさら虚偽の記載をした最も極端な場合に当り、又その結果においては、少なくとも正規の帳簿を破棄した場合と少しも変りがないのであ

（６） 最高裁昭和 38 年 2 月 12 日第三小法廷判決・前掲注(1)参照。本判例は同趣旨の最高裁昭和 24 年 7 月 9 日第二小法廷判決を引用しているが、当該 24 年判決を契機として昭和 25 年に単純無申告犯が新設されており、その後においても積極、消極の基準を踏襲したものである。

（７） 最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決・前掲注(2)参照。

るから、また右にいう詐偽その他の不正の行為に当るものと解するのが相当である。』と判示している部分をみると、その表現は措辞妥当を欠くところがあって所論のような誤解を招くおそれがないでもないが、その全判文を通読すれば、原判決は、単に正規の帳簿への不記載をもって直ちに詐偽その他不正の行為にあたるとしたのではなく、被告人が、物品税をほ脱する目的で、物品移出の事実を別途手帳にメモしてこれを保管しながら、税務官吏の検査に供すべき正規の帳簿にことさら記載しなかったこと、(中略)などの事実を照らし、ほ脱の意図をもって、その手段として税の徴収を著しく困難にするような工作を行ったことが認められるという意味で、右判例にいう積極的な不正手段に当たると判断した趣旨と解せられる。」(下線筆者)と述べている。

最高裁判決は、ここでも積極的ということにこだわっていて、高裁判決について、高裁自らが「消極的な不正行為」と言っている「正規の帳簿への不記載」のほか、「物品移出の事実を別途手帳にメモしてこれを保管しながら、税務官吏の検査に供すべき正規の帳簿にことさら記載しなかったこと」、「他に右事実を記載した帳簿もなく、納品複写簿、納品受領書綴または納品書綴によっても右事実が殆ど不明な状況になっていたこと」などの事実も併せ考慮して積極的な不正手段にあたると判断した趣旨であると補足している。しかし、「物品移出の事実を別途手帳にメモしてこれを保管しながら、税務官吏の検査に供すべき正規の帳簿にことさら記載しなかったこと」等が特に積極的な行為であるとも思われない。実質的には高裁と同様の判断をしながら、過去の最高裁判決の積極的という言葉に引きずられているように思える。高裁判決の言うように、実態的に税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作が行われたかどうかだけが問題であり、手法が積極的か消極的か(作為か不作為か)にこだわるべきではない。

どのようなものが限界事例となるのかは必ずしも明らかではない。最高裁平成6年9月13日第三小法廷決定(東京高裁平成2年10月1日判決)

は麻雀店を経営していた被告人に係る虚偽不申告の事案であり、経営する麻雀店3店の売上を銀行に分散して預金していたが、名義を被告人の日本における通称名のほか、妻の帰化後の本名（借名と認定）、長女の日本における通称名（仮名又は借名と認定）で行っていたものである。売上を正確に計上した帳簿を作成していて、これを隠匿したり虚偽の帳簿を作成したりするなどの工作を積極的に行ってはいないが、「仮名又は借名の預金口座に売上金の一部を入金保管することは、税務当局による所得の把握を困難にさせるものであることに変わりはなく、ほ脱の意思に出たものと認められる以上、所得秘匿工作に当たるものというべきであり、このような所得秘匿工作を伴う不申告の行為は、所得税法 238 条 1 項のほ脱罪を構成する」（下線筆者）とする⁽⁸⁾。

また、東京高裁平成 16 年 2 月 23 日判決も虚偽不申告の事案であるが、不動産賃貸業を営む被告人が、税務調査を逃れる目的で、当初は実際に転居を繰り返して住民登録を移し（「異動届け出書」は提出せず転出処理は行われなかった）、次には、費用もかかることから、所得税納期限の直前になると自宅に居住したまま虚偽の住民登録をすることを繰り返していたものである。判決は、『偽りその他不正の行為』として想定しているのは所得そのものを正確に把握することを困難ならしめる行為であって、納税義務者が所在をくらすことは含まれない」とする弁護人の主張を排斥し、「本件工作は、偽りを手段として税務当局による所得の把握を困難にさせるという点で、典型的な所得秘匿工作と変わるところはなく、これも不申告の行為をほ脱犯の実行行為たらしめる付随事情としての所得秘匿工作に該当するというべきである」（下線筆者）と言っている。これらを見る限り、判例は積極的か消極的かという基準を踏襲しつつも、各事案の判断については、実質的で妥当な解釈がなされているように思われる。

(8) これを押し進めれば、実名口座であっても、税務当局による所得の把握を困難にさせるため遠隔地の金融機関に分散して預金するような行為も、無申告行為とあわせ、所得秘匿工作としてとらえることができるのではないかと。

(3) 実行行為の範囲

イ 制限説と包括説

不正の行為（実行行為）の範囲については、制限説（①過少申告ほ脱犯では過少申告行為が不正の行為であり、事前の所得秘匿工作は対内的準備行為にすぎない、②無申告ほ脱犯では、事前の所得秘匿工作が不正の行為）と包括説（①過少申告ほ脱犯では、事前の所得秘匿工作と過少申告行為が包括して不正の行為、②無申告ほ脱犯では、無申告行為と他の不正手段が包括して不正の行為）の対立がある。ただし、判例上は、過少申告ほ脱犯については「所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の確定申告書を税務署長に提出する行為」が不正の行為に当たり⁽⁹⁾、無申告ほ脱犯では「所得秘匿工作を伴う不申告の行為」が不正の行為に当たるとの見解が出ており⁽¹⁰⁾、制限説でもなく包括説でもないところで決着している。

制限説は、過少申告ほ脱犯について過少申告行為を実行行為としながら、なぜ無申告ほ脱犯については所得秘匿工作を実行行為としたのだろうか。そもそもほ脱犯においては「申告しないこと」が核心であるとの認識に立ちながら、なお外形、作為ということにとらわれたのではないか。過少申告ほ脱犯については、過少「申告」という作為があるため、この部分をとらえることができる。これに対して、無申告ほ脱犯では無申告（行為）そのものは不作為であるため、所得秘匿工作をその悪性を示すものとしてとらえたのではないか。あたかも、無申告（行為）が実体で所得秘匿工作が外に現れた影であるかのように。鋭い直感を出発点としながら、理論的な問題と実際上の問題を混同して、理論的な整合性を欠くことになってしまったように思われる。

判例は、その観点からは、より本質に近づいたものと評価できる。東京高裁平成3年10月14日判決では、無申告ほ脱犯では「所得秘匿工作

(9) 最高裁昭和48年3月20日第三小法廷判決。

(10) 最高裁昭和63年9月2日第三小法廷決定。

を伴う不申告の行為」が不正の行為に当たるとする最高裁昭和 63 年 9 月 2 日決定を踏襲しつつ、所得秘匿工作の位置付けについて、「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」ものであり、「所得秘匿工作の存在は、構成要件的地位としてほ脱犯の構成要件をなすもの」と言っている。所得秘匿工作はほ脱犯の成立にとって不可欠のものであるが、実行行為は不申告行為そのものであるとして、その性格を区別している。過少申告ほ脱犯では過少申告行為が不正の行為、無申告ほ脱犯では無申告行為が不正の行為であることから申告行為のレベルで実行行為をとらえることにより整合性がとれ、無申告行為という共通項をその背後に見ることができる。

ロ ほ脱行為における無申告の意味

無申告という行為、部分がほ脱の本質であり非難の対象であるという考え方からは、過少申告ほ脱犯では過少申告行為（の無申告部分）、無申告ほ脱犯では無申告行為を不正行為とするのがすっきりする。土本武司教授は、「過少申告ほ脱犯では、因果関係の面で意味があるのは、一部の申告にあるのではなく、一部の不申告にあるのである。このように、過少申告ほ脱犯において一部の不申告が因果関係の面で意味をもつとすれば、それは不申告ほ脱犯においては全額を期限までに申告しない行為が因果関係の面で意味をもつものであるといわなければならない。そうすると、不申告ほ脱犯においては、全部不申告という不作為そのものが犯罪を成立せしめるうえできわめて重要な意味をもつと観念すべきことになる。この意味からも、「不申告」それ自体に実行行為性を認めるべきなのである。」と言っている⁽¹¹⁾。

(11) 土本武司「東京高裁平成 3 年 10 月 14 日判決の評釈」判例時報 1427 号 209 頁。東京高裁平成 3 年 10 月 14 日判決は、被告人の一人が所得秘匿工作にのみ関与しているケースであり、土本教授は、本判決を評し、過少申告ほ脱犯の実行行為概念との整合性を持たせるため所得秘匿工作の実行行為性を否定しつつ、他方で所得秘匿工作に加功した者の共同正犯性を認める機能を営むものとしている。しかし、共同正

ほ脱犯の本質が無申告にあることを根底に置いていると思われる見解は、このほかにもある。東京高裁昭和 55 年 12 月 1 日判決は、ほ脱税額と因果関係をもつものは何かということについて、「虚偽過少の申告行為自体が所得税法 238 条 1 項にいわゆる不正の行為にあたり、右不正の行為と無関係な特段の事情に起因する部分が認められないかぎり、申告した税額と正当な税額との差額全部と右不正の行為との間に因果関係があるものというべきである。」と述べているが、寺西輝泰氏は、この判決に関する論稿の中で、「ほ脱の犯意の下になされた所得の隠匿行為＝偽りその他不正の行為とし、ほ脱の犯意の下になされた所得の隠匿行為から生じた過少部分だけがほ脱税額を構成する」として対立する見解の東京高裁昭和 54 年 3 月 19 日判決を批判しつつ、55 年の判例で脱税犯の構造についての考え方が変わったと言う⁽¹²⁾。寺西氏は、「税を免れる行為は正当な税額を確定させなかったという不作為の直接的な効果としてとらえるのが相当であろう。」と言い、「脱税犯の本質は、税を免れる意思（犯意）の下に税を免れる行為（実行行為）をすれば脱税犯は成立するのであって、構成要件としてもこれで十分のはずである。」とする。また、「税を免れる行為のほかに、この行為が「偽りその他不正の行為により」行われたものでなければならなかったのは、……より高度の違法性を有する脱税行為だけを脱税犯として処罰しようとしたものと解すべき」として、「偽りその他不正の行為」は税を免れる行為の属性を示す客観的、外形的な事実を意味すると解するほかはない」と言う。ここでは、主体は過少申告（無申告部分）ないし無申告行為であり、「偽りその他不正の行為」は（ほ脱犯の実行行為を構成する構成要件要素としてとらえてはいるが）二次的、補充的なものと位置付けている。

犯の成立だけなら、土本教授も言うように共謀共同正犯の検討も考えられるわけであり、やはり所得秘匿工作そのものにとらわれていると思われる。

(12) 寺西輝泰「「偽りその他不正の行為」とほ脱の結果」法律のひろば 35-1 号 51 頁～57 頁。

川口政明氏は、基本的には包括説に立って、「実行行為の中には「申告による確定」に対して「税を免れる行為」と「調査による確定」に対して「税を免れる行為」の二種類があり、この二種類の「税を免れる行為」が揃ってはじめてほ脱犯が成立する。虚偽過少申告は、ひとつの行為の中に二種類の「税を免れる行為」を含んでいる（正当税額を申告しないという不作為部分が「申告による確定」に対して「税を免れる行為」であり、過少申告をしたという作為部分が「調査による確定」に対して「税を免れる行為」である）」としつつ、「虚偽過少申告行為から不作為部分を抽出することによってはじめて、無申告ほ脱犯と同じ次元で虚偽過少申告ほ脱犯をとらえることが可能となる」と言う（「ほ脱犯の本質は不作為犯である」とも言っている）。また、「偽りその他不正の行為」については、「税を免れる行為に対してその違法性を高め、単純無申告犯と無申告ほ脱犯を区別する機能を有するところの構成要件要素（実行行為）」ととらえている⁽¹³⁾。

寺西氏と川口氏とは理論構成は異なるが、過少申告ほ脱犯、無申告ほ脱犯を通じて、無申告という不作為がほ脱の中心的な部分であることは前提となっているものと思われる。また、両氏とも「偽りその他不正の行為」については、上記前提の下に、ほ脱犯として処罰するに足る違法性を有するものを限定する機能をもつものとしてとらえている。

また、吉岡一男教授は、「申告納税方式における脱税では申告内容ないし申告の有無そのものが決定的に重要であり所得秘匿工作などは必ずしも本質的要素ではないのであるが、それ故にこそ、犯罪として処罰する場合には悪質なものを限定すべく明文で「偽りその他不正の行為」を要求したとも解される。積極的に不正行為等によって税を免れることこそが、構成要件の実行行為であることは、やはり堅持すべきであろう。」として、「偽りその他不正の行為」については、限定的機能を重視しそ

(13) 川口政明「租税ほ脱犯の実行行為」法律のひろば 35-2 号 51 頁～57 頁。

の必要性を強調しながらも、申告の有無が本質的要素であるとする。また、「脱税と直結するのは、過少な申告そのものではなく、本来の所得等を申告しないという不作為である」⁽¹⁴⁾と言っている⁽¹⁵⁾。

申告とくに無申告（不作為）部分がほ脱の本質的要素であるとの認識は、立場の相違、理論構成の差異にかかわらず、また表面上は必ずしも明らかではないが、かなり一般的な認識として共通のものとなっているように思われる。

（４）所得秘匿工作の位置付け

それでは、所得秘匿工作についてはどのように位置付けて考えればいいのか。学説、判例上は実行行為そのものとしたり、構成要件要素ではあるが実行行為ではなく構成要件の状況であるとしたり区々であるが、実質的な機能に着目して考えてみると、①ほ脱の故意という内心的部分を外部に現れた行為から認定する指標として、②悪質なほ脱行為を処罰すべき脱税犯として限定・抽出するしぼりとして、のふたつの役割が考えられる。ほ脱犯の条文上、端的に「ほ脱の意図をもって税を免れた」とせず「偽りその他不正の行為により」と規定されていることも②に根拠を与える。①については、概念上はほ脱の故意は所得秘匿工作とは別個に考えるべきであるが、現実の問題としては、ほ脱の故意は何らかの外部に現われた行為（二重帳簿の作成、正規帳簿の隠匿・破棄等）によってその存在を証明せざるを得ないのではないかと。

（５）まとめ

租税ほ脱犯の本質は無申告という不作為であり、無申告ほ脱犯の場合は無申告行為が、過少申告ほ脱犯の場合は無申告部分が非難の対象である。

(14) 吉岡一男「租税犯罪について—刑事学各論の試み—」法学論叢第136巻第4・5・6号、平成7年3月112頁・115頁。

(15) 吉岡教授は、「罪刑の均衡は重要な刑罰原理であり、脱税が自由刑にふさわしい犯罪であるかが問われねばならない。（中略）戦時下における昭和19年の課税体制の強化に際しての自由刑の導入をこそ反省すべきであったと思われる。」との立場をとっておられる（吉岡・前掲注（14）130頁）。

また、賦課課税制度から申告納税制度に変わったことによって、自らの申告により強い責任、倫理性が求められるということはあるが、申告納税制度であることが、「租税ほ脱犯の本質は無申告という不作為である」ことの前提条件というわけでもないと考ええる。

そう考えれば、土本教授のように、不申告それ自体に実行行為性を認め、「ほ脱の意思さえあれば所得秘匿工作がなくても無申告ほ脱犯は成立する」というのは明快な見解であり、ほ脱犯の構造的にはそのとおりではないかと思われる。しかし、特に無申告ほ脱犯の場合には、ほ脱の故意の証明という実際的な問題もあり、また単純不申告罪との関係も考えれば、ほ脱犯として処罰するに足る違法性を有するものを所得秘匿工作という形で限定することは現実的には妥当であるとも考えられる。

判例は、積極的か消極的かという図式を形式的には残しながらも、公表帳簿への虚偽記載、二重帳簿の作成等の典型的な所得秘匿工作以外についても、かなり広く実質的な判断を行ってきたように思われる。その意味では、解釈上の制約により「最も巧妙で悪質な行為が処罰の網から逃れる」という不都合が生じていることはないと考えられるが、今後の解釈においても、ほ脱犯の構造を踏まえ、作為、不作為といった外形にとらわれず、実質的な判断が行われるようであればならない。

3 租税ほ脱犯に対する制裁のあり方

(1) 現状

租税ほ脱犯に対する制裁は、現在、刑事手続においては懲役刑、罰金刑をもって対応している。また、行政手続である重加算税は、金銭的負担を追及することにより、実質的、機能的に見れば、罰金刑と同様の制裁機能（及び予防的機能）を果たしていると言える。経済的利得を目的とする租税ほ脱犯では、金銭的負担による制裁は基本的かつ有効な手段であると思われる。

租税法における刑事制裁制度を見ると、財産刑一本だった時代からやが

て自由刑が導入（併科）され、財産刑についても定額主義（罰金の額は脱税額の一定倍）から裁判官に裁量の余地を与えるものへと変遷している。このことについて、斎藤明教授は、「脱税犯の処罰に関する思想上の変化、すなわち脱税犯の処罰は、国家に財政上の損失を生ぜしめないことを担保することを目的とすること、および国庫に加えられた損失の賠償を図るためというよりは、むしろ一般の犯罪に対して加えられる刑罰の場合と同様に、脱税ということのもつ罪悪性、非倫理性に着目して、これを処罰するという思想への発展の萌芽を見るに至ったのである。」と説明している⁽¹⁶⁾。

かつての「行政犯と刑事犯の区別」は相対的なものであるとの認識が定着し、脱税犯の自然犯化が当然のこととして言われるようになった。実刑（徴役刑）も珍しいものではなくなっている。徴役刑は罰金刑だけでは得られない威嚇効果が期待できるが、租税は脱犯の特質（不作為犯的要素があり、また特定の被害者がおらず加害の認識に乏しい）から本人に犯罪としての実感が希薄であり、真に倫理的な覚醒を期待することは難しいと思われる。威嚇効果だけではなく、例えば、社会とのかかわりの中で意識改善を図る社会奉仕命令の活用等を考えてもよいのではないか。

（２）社会奉仕命令

イ 制度導入の経緯等

社会奉仕命令（Community service orders）は、1972年にイギリスで開始され、その後欧米諸国にも導入された制度である。その発端は1970年に公刊された刑罰制度諮問委員会の報告書『非拘禁刑と半拘禁刑』（ウォトン・リポート）であり、刑務所の過剰拘禁の回避・縮小策として提言がなされたものであった。その後の基本法となる「1973年刑事裁判所権限法」では、「16歳以上の者が拘禁刑をもって処断すべき犯罪により有罪の認定を受けた場合に、言渡裁判所は、他の方法で犯罪者を処理することに代えて、犯罪者に無給で労働することを求める命令を言い渡す

(16) 斎藤明＝廣瀬正志『租税刑事制裁の法理』18頁（中央経済社、平成9年）。

ことができる」とされている⁽¹⁷⁾。

社会奉仕命令の導入の契機は刑務所の過剰拘禁への対応であったが、社会に受け入れられ急速に発展した背景として、瀬川論文では次の点が挙げられている⁽¹⁸⁾。すなわち、第一の背景は福祉国家思想の後退と「法と秩序」キャンペーンの台頭であり、第二の背景は伝統的なケースワーク理論を背景とした保護観察体制の退潮傾向である。第一の背景については、「犯罪の原因は貧困、劣悪な居住条件、教育の欠如及び失業であり、これらの原因は福祉政策の推進によって除去できる」との福祉国家思想を軸とした犯罪対策に対する批判として現われ、①社会内処遇にも「厳しい処罰」の要素を盛り込むべき、②社会内処遇に「社会に対する償い」の要素を盛り込むべきとの要請となった。第二の背景については、保護観察所における 1 対 1 の面接（「治療する者」と「治療される者」として）に処遇の重点を置く保護観察体制への疑問から、①対象者の保護・援護から対象者の管理・統制に重点を置く処遇へ転換を図ること、②保護観察官主導型の保護観察から広く社会地盤に根付いた社会内処遇へ転換を図ることの方向が模索された。

こうして見ると、社会奉仕命令の導入・普及は、単に過剰拘禁への対応ではなく、色々な思惑が働いているようである。また、社会奉仕命令の目的についても、①過剰拘禁の緩和以外に、②社会復帰、③社会への償い、④応報的処罰など色々な目的が主張されてはいるが統一的なコン

(17) 社会奉仕命令の概要の把握は、主として法務省保護局『アメリカ・イギリスの社会奉仕命令』（法務省保護局保護資料第 25 号、平成 5 年 3 月）によった。この中では、アメリカ合衆国連邦裁判所保護観察部の「社会奉仕：量刑及び実施のためのガイダンス」(COMMUNITY SERVICE A GUIDE FOR SENTENCING AND IMPLEMENTATION)、イギリスにおける「社会奉仕命令規則」(THE COMMUNITY SERVICE ORDERS RULES 1989) 及び「同準則」(NATIONAL STANDARDS FOR COMMUNITY SERVICE ORDERS) が訳出されている。また、瀬川晃「社会内処遇の新たな展開とその限界―「社会奉仕命令」の批判的検討―」(犯罪と非行第 62 号 2 頁～31 頁、昭和 56 年 11 月) も参考にさせていただいた。

(18) 瀬川・前掲注 (17) 12 頁以下参照。

センサスは得られていないとされる。

ロ 脱税犯への適用例

アメリカの例であるが、脱税犯に対して社会奉仕命令が出されたケースが法務省保護局保護資料⁽¹⁹⁾の中で紹介されている。「合衆国対カールストン, 562 F. Supp. 181 (N.D. Cal. 1983)」であるが、所得税脱税で起訴された被告人に、分割科刑 (split sentence) の一部としての6か月の拘禁中、「他の保護観察対象者に対する教育用のコンピュータープログラムを準備し、保護観察対象者のためにコンピューターやプログラムの使い方を教え、彼らにコンピューターを使用させながら補修その他の訓練を実施すること」を内容とする社会奉仕計画が与えられた。この被告人の場合には、コンピュータープログラムを作ることに特殊な能力を有していることが考慮されている。また、同文献では、「本人の更生のためには、刑務所における非常に長い拘禁によるよりも、この刑によって社会奉仕させることのほうが良いと裁判所は考えた。このような処罰は、同種の犯罪を犯すことについて、公衆に対する一般抑止の効果があり、また、そのような抑止効果は、所得税脱税犯罪に関してとりわけ重要であると裁判所は考えた。」とコメントしているが、そのように裁判所が考えた根拠については明らかではない。

ハ 社会奉仕命令の概観

社会奉仕命令は各国の刑事制度を反映した変容があり、また参考とした資料も限られたものであることから、特徴的と思われるいくつかの点について列挙することにより、一般的・標準的なイメージを提示することとしたい。

① 本人の同意が必要とされている。

裁判所が命令を科すためには、被告人が命令の言渡し及び履行義務に同意しなければならないとされる。このように対象者の同意を要件

(19) 法務省保護局・前掲注(17) 59頁。

としているのは、強制労働の禁止という国際動向及び奉仕作業の本質を考慮したものであるが、同時に奉仕意欲のない者に作業を科しても、作業の実施が困難であるとの現実的な考慮に基づくものと理解されている。

② 企業犯罪者への適用もある。

企業に対する量刑においては拘禁刑という選択肢を用いることができないため、従来はほとんどの場合、罰金刑が用いられてきた。企業がビジネスを行うための費用にすぎないと考える罰金の代替手段として裁判所は企業及び企業経営者に対する他の科刑方法を探していたが、1970年代の後期までには、カリフォルニア州の中部地区を管轄する合衆国地方裁判所の判決において、いくつかの企業関連ケースに対する保護観察の条件として社会奉仕命令が用いられるようになった。

③ 目的は多様であり、裁判所の裁量の余地が大きい。

裁判官は、更生、賠償、補償、刑罰など様々な目標を心に描いて社会奉仕を科する。これは、複数の目的を同時に達成するための柔軟性をもつという面を評価すれば社会奉仕命令の長所となり、反面、目的が曖昧であるという批判にもつながる。

④ 社会奉仕命令の内容は、行われた犯罪の内容と必ずしも直接結びつくものではない。

例えば、先に紹介した脱税犯のケースでは、コンピュータープログラムの作成という被告人の特殊な能力を考慮した計画が策定された。他方、行われた犯罪に対応した社会奉仕命令がなされる場合もある。

「水鳥の繁殖地域を減少させた農夫が、合衆国不動産で国立野生鳥獣保護地区制度の中にある地域を破壊したとして有罪判決を受け、その湿地を自然状態に戻すという条件のついた保護観察に付された」、「可航水域に廃棄物を投棄したことで有罪判決を受けた会社が、保護観察条件として、こぼれた油の処理を一定期間内に完了することを命じられた」といったケースである。まさに、ケース毎に更生、補償（現状

の回復)など種々の目標を考慮して社会奉仕命令の内容が決められる。ある場合には被告人自身の特性に、ある場合には行った犯罪の内容に重点を置いて判断がなされることになる。

⑤ 社会奉仕命令は、幅広い領域に適用可能な制度である。

対象者のリストには、軽罪を犯した者も重罪を犯した者も、被雇用者も無職者も、初犯者も累犯者も、自営業者も企業も、青年も老人も、貧しい人も金持ちも含まれている。運用の仕方によっては適用に格差が生じるおそれがある。例えば、社会奉仕命令の対象者を選定する際に、経済的な制裁を受けてもそれを賄う力がない者から選ぶという運用をすれば、社会奉仕を行うのは貧困層や少数弱者層に偏る。同時にこのようなやり方では、資力のない犯罪者にとっては他に選択の余地がないのに、経済的な制裁に対応し得る犯罪者の場合には社会奉仕を行わないでそれ以外の道を金銭で手に入れることができるという状況を生む。逆に、主として裕福であったり、ホワイトカラーである犯罪者に社会奉仕命令を付することとした場合には、拘禁刑を受ける者の中に社会的、経済的に低い階層にある犯罪者たちが集中することになる。なお、薬物常用者、暴行又は性的犯罪歴のある者のように地域社会に対し受け入れ難い危険を示している者、重度の情緒的・心理的問題又は身体上の問題を抱えた者のように社会奉仕を十分成し遂げることが困難にするような個人的な諸特性を示している者等については、社会奉仕に参加させるべきでないと考えられている。

⑥ 受入機関の問題がある。

社会奉仕命令を実施するため犯罪者を受入れる機関は、「非営利で、免税されており、政治党派的であってはならない」、「人種、宗教、年齢、若しくは性別でボランティアの受入れを差別してはならない」等の基準を満たすべきとされる。保護観察官と受入機関は密接な連携をとりながらプログラムを実施していくが、事故が発生した場合の責任という問題もある。社会奉仕活動中に保護観察対象者が権利侵害を受

ける場合と保護観察対象者によって第三者が侵害を受ける場合とがあるが、社会奉仕実施機関によってかけられた保険によって医療費等が賄われる部分もある。

ニ わが国における検討

わが国での社会奉仕命令に関する検討について詳細は分らないが、過去に検討された形跡はあるようである。加藤久雄教授は、社会奉仕命令の必要性を説きつつ反対論にも触れ、「右のいずれの反対論も、ボーダーレス時代の刑事政策的視点から言っても、全く採用するに値しない主張ばかりであるにもかかわらず、こうした刑事政策論的根拠のない反対論が日本の刑事司法関係者の多数説であり、法制審議会でも当面このモデルのわが国への導入については凍結されることになってしまった。これにより「20 世紀最後の刑事政策的アイディア」とされたこの処遇モデルも開花を俟たずに萎んでしまった。その結果、今回の刑法改正は、罰金の額を引き上げるだけで終わってしまったのである。」⁽²⁰⁾と述べている⁽²¹⁾。

(20) 加藤久雄「ボーダーレス時代の財産刑」法学教室 156 号 69 頁～73 頁。

(21) 加藤教授は、社会奉仕命令の刑事政策的意義として、①罰金刑や短期自由刑の執行ではなかなか得られない「刑罰の一身専属性」の充足や刑罰によるスティグマ（犯罪者の烙印）を回避しつつ贖罪的「感銘力」を体験させることができる、②地域社会での奉仕作業を通して、罰金刑や短期自由刑の執行ではなかなか実現の難しい「社会復帰」へ向けての動機づけが可能となる、③このモデルの運用を通して、地域社会の人々に刑事政策の意義、とくに犯罪者の社会復帰の意義を理解させることができ、他の「社会復帰」モデルの運用にも良い作用を与えることができる、といった点をあげている。また、消極論については、①わが国は欧米と比較するとボランティア活動に対する意識が未熟であるうえ、社会奉仕労働を受入れる体制も貧弱であり、社会奉仕命令制度を受入れる社会状況にない（むしろ、このモデル導入によりボランティア活動を啓蒙しようとするものと反論）、②同制度の対象となる者の選別が重要であるが、労役場留置となっている者は、ほとんどが住居不定、無職であり、このような者に対して社会奉仕命令が有用であるとは思わない（支払能力がないという理由で財産刑から自由刑に転化し自由剥奪を伴う作業に就かされている受刑者こそこのモデルの予定する対象者と反論）、③公衆の面前で奉仕活動することは、本人にとって施設内処遇より過酷なものとなり得る、④スタッフの確保やそれに伴う予算措置をどうするかという疑問がある、といった主張を紹介しつついずれも根

最近の動きでは、法務省において、刑務所などの過剰収容の解消や犯罪者の社会復帰対策として、社会奉仕命令のような収監しない刑罰の多様化や、刑務所などに収容せず自宅や専門施設で一定管理下に置き更生を支援することなどを検討するプロジェクトチームを発足したと伝えられている⁽²²⁾。今後の動向が注目されるところである。

ホ 社会奉仕命令の租税ほ脱犯への適用

社会奉仕命令は、ある意味で非刑罰化の流れに沿うものでもあるが、森下忠教授によれば、非刑罰化（ディペナリゼーション）の動向は今後強まることはあっても弱まることはないだろうとされる。そして、非刑罰化の根拠（なぜ刑罰、特に自由刑に代えて保安保護処分をもって犯罪者を処遇することが、近時の国際的な刑事思潮とされるのか）として、①刑罰の加辱性ないし烙印性を回避することにより犯罪者の改善更生及び社会復帰を容易にする、②刑罰と保安保護処分との実質的な接近が見られること、③社会防衛思想の進展により刑事制裁の体系の一元化が進む、④犯罪者処遇の観念から、犯罪者に対し、より効果的な処遇方法を講じようとする見解が非刑罰化を促進している、の4点をあげている⁽²³⁾。今日の刑罰論では相対的応報刑論（刑罰の本質は応報であるとしつつ、一定の刑事政策目的を考慮）が主流であるが、さらに柔軟に、刑事政策的考慮を強めてもよいのではないかと考える。

社会奉仕命令は、これまで見てきたように、過剰拘禁の解消策ということとどまらず、多様な目的を持つものである。また、単に刑罰を緩和させるというものでもなく矯正という面もあり、犯罪者の態様に応じてより効果的な対処の方法を考えるという観点から適用を検討すべきである。租税ほ脱犯に対しては、現状では懲役刑及び罰金が刑罰として科されている。今後、社会奉仕命令が導入された場合、全体としてどのよう

拠のないものであると批判している。

(22) 日経新聞・平成18年1月17日夕刊。

(23) 森下忠『犯罪者処遇論の課題』254頁～256頁（成文堂、昭和63年10月）。

な仕組みになるか分からないが、租税ほ脱犯についても十分馴染む制度であるとする。

(イ) 社会奉仕命令を適用する場合

どのような場合に社会奉仕命令を科することが適当かであるが、特に執行猶予の場合には、実質的なペナルティとはならず、刑罰の本人に対する改善効果は必ずしも期待できないことから（これは租税ほ脱犯に限らないが）、社会奉仕命令を科する意味は大きい。また、実刑が科されるケースであっても、本人の申し出も考慮して、例えば刑期の一部を社会奉仕命令に振り替えるといった仕組み方を考えてもいいと思われる。悪質な事案と軽微な事案では、悪質な事案のほうが矯正の必要性は高い（例えば再犯）が、一般的な社会奉仕命令のスキームに従えば、最終的には被告人の同意が条件となる。

基本的には、裁判官の判断により効果が高いと思われるケースに対して社会奉仕命令が出され、被告人の同意を条件に実施されるが、さらに積極的に被告人の申し出を重視する運用も考えられる。裁判の過程で、慈善団体等へ贖罪寄付と言われるものが被告人の申し出により行われることがある。主として情状酌量を意図してのものと考えられるが、たとえ情状酌量、刑の減軽を意図したものであれ、本人が望むものであれば社会奉仕命令の実効性も高まるのではないかと。

(ロ) 社会奉仕命令の内容

どのような内容の社会奉仕命令が租税ほ脱犯に対するものとして相応しいのかであるが、一般的に想定される社会奉仕活動、例えば清掃活動のような地域のコミュニティ活動への参加のようなものも選択肢のひとつであると考えられる。租税ほ脱犯は「社会的責任を果たさない」犯罪であり、社会奉仕活動により社会とのかかわりを意識させ、「社会への償い」を果たさせることに第一の意義があるからである。その意味で、社会奉仕命令の内容がことさら租税にかかわるものではなくても、社会への帰属意識を高めるものであればよいと考える。もし、

租税との結びつきを強調するものを想定するならば、一般に向けて行う租税教育に何らかの形で被告人を関与させることも考えられる。

また、犯罪の特殊性に応じた矯正を施すという点では、交通事犯に対する交通刑務所の制度がある⁽²⁴⁾。租税ほ脱犯と交通事犯とは、前者が故意犯であるのに対し後者は一般的に過失犯であるという相違点があり、そもそも保護法益が異なるが、ともすれば破られがちな社会制度の遵守が規範となっており、普通は他の犯罪歴がないという点では共通するものがある。租税ほ脱犯にこの発想をそのまま当てはめれば、被告人に租税教育を施すということになる。確かに、租税教育を広く普及させ税の社会における役割について正しい認識を一般的に浸透させることは、国民全体の納税に対する規範意識を高める点で必要なことである。しかし、被告人に対する矯正効果という点では、短期的に租税教育を施しただけで税に対する反倫理的な態度がにわかに改まるものとも思えない。やはり、懲役、罰金による刑罰の一罰百戒の威嚇効果が租税ほ脱行為の予防及び改善に主たる役割を果たすことには変わりはなく、裁判の過程も含め被告人が色々と考えることが、一面では租税教育の役割も果たしていると言えるのかもしれない。ただ、何らかの形で租税ほ脱犯について、刑罰とは別に矯正プログラム（一種の租税教育）を施すことは考えられるのではないか。例えば、被告人に反省文を書かせ、これを公表（匿名で）して反面教師的な租税教育に利用することが考えられる。

なお、社会奉仕命令の内容によっては、活動をスムーズに進めるための受入機関として青色申告会等の関係民間団体が機能する局面も考えられるのではないかな。

(24) 交通事犯の処遇は、「遵法精神を養い、交通安全意識を高め、人間としての徳性をつちかためるための道徳教育・人命尊重と安全交通を主眼として展開される交通安全教育等があらかじめ作成された教育計画に基づいて実施され」、「被害者に贖罪することが受刑生活の出発点になる」とされる（橋田富雄「交通事犯受刑者の処遇」（『行刑の現代的視点』有斐閣、昭和56年所収）202頁以下）。

結びに代えて

本稿では、一般の刑事犯罪とは異なる租税ほ脱犯の特質（①「納めるべき税金を納めない」という不作為犯としての性質を本質的に持っている、②特定の被害者がいない、③そのため法益侵害の意識が薄い）を踏まえ、上記 2 では無申告ほ脱犯への対応を論じ、上記 3 では社会奉仕命令という新たなペナルティのあり方について考えて見た。

上記 2 の「無申告ほ脱犯への対応」では、「租税ほ脱犯の本質は無申告という不作為にある」という点からのアプローチを試みた。租税ほ脱犯の構造をめぐっては、包括説と制限説の対立があるが、実務上は、最高裁昭和 63 年 9 月 2 日第三小法廷決定を踏まえ、「所得秘匿工作を付随事情として残しつつも無申告行為を実行行為として過少申告ほ脱犯の実行行為（過少申告行為）と整合性を保つ」いわゆる純粹制限説に整理された感があり、判例も無申告ほ脱犯については積極的か消極的かという図式を保持しつつも、具体的な事例の判断においては所得秘匿工作を幅広く認め柔軟な対応を行っているように思われる。そして、それは背後に「租税ほ脱犯の本質は無申告という不作為にある」という意識があるからだと考える。とはいえ、まだまだ表面的には、従来の理論的枠組みに縛られ過ぎている感じがする。表面に現れた理論的な対立にとらわれすぎないで、その根底にあるものを明らかにすることによって、今後の解釈に反映できればと考えた。

上記 3 の「租税ほ脱犯に対する制裁のあり方」では、より柔軟な制裁のあり方を考えるきっかけを作ってみたいと考えた。懲役刑と罰金という刑罰体系は、特に実刑判決も珍しくはなくなってきた今日の状況では、威嚇効果という点では有効なシステムであると思われる。ただ、数の上では執行猶予が大半であり、そもそも本人に犯罪としての実感が希薄であるという点も考えれば、判決の感銘力を高めるためにも本人の倫理意識に働きかけることも必要ではないかと考えた。そのためのひとつの方法として社会奉仕命令というものを考えて見た。

わが国における刑罰の考え方をみると、戦前の刑罰制度の運用への強い反

省もあり、教育刑論を含めた新派刑法学の理論は敬遠され、応報刑論の流れが定着している⁽²⁵⁾。他方、刑法学発祥の国であるイタリアでは、古典学派と実証学派の対立を止揚しながら折衷的な第三学派（実証学派の長所を採りつつ古典学派の基本的立場を守ろうとする一派）が生まれるなどダイナミックな動きが見られる。なお、ロッコ法典と呼ばれるイタリア現行刑法典は第三学派に由来するザナルデリ法典と実証学派に由来するフェッリ草案が基になっているとされる⁽²⁶⁾。

刑法の解釈理論については、国により、また時代の変遷とともに変容し得るものである。刑罰という社会制度である以上、社会の秩序維持を図る防衛システムとして、必要悪として求められるものであり、単に自己完結的に個人に対する道義的非難にとどまるものではないと考えるのが自然である。本来の贖罪ないし応報は個人の内面の問題でしかあり得ないからである。応報刑論が今日まで支持される理由は、時代背景や日本人の精神構造に馴染んだ面があると推測されるが、自己抑制原理を内包し人権保障機能に優れていたことが大きいと思われる。ただ、政策目的を常に意識することを忘れてはならないと考える。

租税ほ脱犯は他の犯罪に較べ罪の意識が薄い特質がある。特に租税ほ脱犯については、応報的な道義的非難を強調するのみでなく、政策的、合目的的な観点から柔軟なペナルティのあり方を考える必要があると思われる。

最後に繰り返しになるが、租税ほ脱犯の摘発においては表面に現れたところだけを見て真に悪質な租税ほ脱行為が見逃されることのないように、また、ペナルティについては租税ほ脱行為の抑制が効果的に行われるように配慮され、適切に納税に係るコンプライアンスを維持する基礎が形成されることが望まれる。

(25) 前田雅英『刑法の基礎総論』20頁以下（有斐閣、平成5年）。

(26) 森下忠『イタリア刑法典研究序説』38頁～42頁（法律文化社、昭和60年）。