

国税犯則取締法の犯則事件の範囲について

— 国犯法の対象に、秩序犯を維持し、
滞納処分免脱罪を追加すべきか —

千 地 雅 巳

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

国税犯則取締法第1条は、対象とすべき犯則事件を「国税（関税及び噸税ヲ除ク以下同シ）ニ関スル犯則事件」としており、それ以外の制限規定は設けられていない。

これまでの通説では、関税及びとん税に関するものに加え、国税徴収法に規定する罰則である滞納処分免脱罪及び機密漏洩罪（国税通則法126条）を国犯法上の犯則調査の対象から除く一方で、それ以外の秩序犯を含んだ租税犯罪が国犯法による犯則調査の対象となると考えられてきた。

しかしながら、国犯法と同様の犯則調査手続が規定されている金融商品取引法や独占禁止法では、犯則事件の定義規定が設けられ、対象とする罰則が限定されており、検査忌避等の秩序犯が対象から外れている。そこで、国犯法が対象とすべき犯則事件の範囲について考察する。

2 研究の概要

（1）国犯法による手続が設けられた理由

犯則調査権限とは、行政庁がその所管する特定の法律に関する特定の種類の違反事件を刑事法的に処理することを目的として調査する権限のことであり、裁判所の許可を得るなどの条件の下で強制調査を行うことができる点に特色がある。税法の質問検査権は、忌避・妨害等に対して刑事罰が予定されている反面、調査を実力で続行することはできないとされているのに対し、犯則調査権限は、裁判所の許可を条件として、強制的に立ち入り、捜索、差押え等を行うことができる。このような犯則調査権限について、税法において定めをおいているのが国犯法である。

国犯法による手続を設けた理由については、租税犯ことに脱税犯については、証拠関係について一般の証拠関係と相当異なるものがあり、証拠収集及び証拠に関する価値判断にその方面の特別の経験と知識を有することが

あげられている。証拠関係が一般のものとは異なる故に、租税犯の成否に当たっては、税務行政を担当する国税当局において判断を行うことが要請されるのである。

(2) 租税犯の類型

イ 脱税犯

脱税犯への犯則調査は、税務調査と同様のもので、会計簿記等の専門的な調査となることから、査察を専門とする収税官吏の知識経験が必要であると考えられる。保護法益については、「租税債権」と考えられる。

ロ 単純無申告犯

平成 23 年度の税制改正で単純無申告ほ脱犯が創設されたことから、単純無申告犯として処罰される事例は、税額が結果として発生しない場合やほ脱の故意の立証が困難な場合等に限定されることが想定される。

単純無申告犯は条文上「申告書を提出しないことによって」成立する犯罪であり、税額が減るという結果を要求していないことから、保護法益は「申告納税制度」であると考えられる。

ハ 虚偽記載書類行使・不提出犯

虚偽記載書類行使・不提出犯は、法人税法の「中間申告書」、所得税法の「支払調書」等提出を義務付けられている場合に、虚偽の記載をした書類を提出する、あるいは提出しなかった罪である。保護法益は、「申告納税制度」であるといえよう。

平成 23 年度の税制改正で国税通則法 127 条 1 項の更正の請求書虚偽記載犯が創設された。実際に還付をしてしまい「受還付犯」が成立する前に税務署が虚偽の更正の請求であることを感知することは十分にありえることであり、悪質な事案に関しては今後犯則とすべき事案が起こることが想定される。

ニ 法人税申告書署名義務違反

法人税申告書署名義務違反の判決事例はない。

「法人税申告書署名などの義務違反も租税収入の確保という目的の達成

に障害を生ずるであろう危険を含んではいるが、義務が単純であり、違反に対する倫理的非難の程度は微弱である。刑罰を科すことは妥当ではなく警告的意義を有する行政罰を科するにとどめるべきであろう。」との意見がある。

署名の有無という形式犯に近い要素もあり犯則調査には収税官吏の知識経験が必要と言えるか議論の余地がある。

ホ 職務妨害の罪

職務妨害の罪は、さらに細分化すれば①不答弁、虚偽答弁犯、②検査拒否妨害忌避犯、③虚偽記載書類行使犯に分かれるが、いずれも税務調査に対する違反行為である。保護法益は、「申告納税制度」であるといえよう。

職務妨害の罪については、「職務妨害の罪が単独で行われる場合」と「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる併合罪等の場合」との2つの場合が考えられる。

「職務妨害の罪が単独で行われる場合」とは、脱税を目的とするよりは、職務を妨害すること自体を目的とするような場合である。このような職務妨害の罪は公務執行妨害に類似するものになりその調査に収税官吏の知識経験が必ずしも必要とまでは言えないかもしれない。その場合は、国犯法ではなく刑訴法で告発するという運用も考えられる。

一方、「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる併合罪等の場合」は、脱税と併せ検討する必要があることから収税官吏の知識経験が必要と判断される。しかし、脱税犯と職務妨害の罪は、法条競合に立つとされており、職務妨害の罪が脱税犯に吸収され脱税犯のみが成立するとするのが判例・通説となっている。実務上も脱税犯が成立する場合に職務妨害の罪を併合罪として起訴する事例はほとんどなくなっている。「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる場合」で、脱税犯が証拠不十分等で成立しないときには、職務妨害罪のみでの立件を検討するケースも考えられる。

ヘ 間接国税に関する犯則

昭和 36 年の国税通則法の制定時に税制調査会で通告処分制度の存続が

議論された。その際の議論では、間接国税に関する犯則事件には、酒類密造犯のような特殊な事犯もあって、証拠の収集・価値判断に特別な知識と経験を要すること、酒類密造犯は、自己に不利益な供述との関係（憲法 38 条）から申告が期待できないこと等から間接税の犯則事件については、通告処分を存置すべきであると結論している。

着手件数は、昭和 36 年当時と比べるとかなり減少したが、現在でも、通告処分による略式手続が犯則者、国の双方の利益となっていると考えられることから、通告処分を存置すべきと判断した。なお、間接国税に関しては、従来から脱税犯、無免許犯、秩序犯ともに国犯法の犯則事件として取り扱っている。

ト 滞納処分免脱罪

滞納処分免脱罪は、国税徴収法を全面改正した昭和 33 年の租税徴収制度調査会で、「徴収の罰則についても犯則事件として国税犯則取締法を適用することができる措置を講ずべき」と答申されたが、立法化は見送られた経緯がある。

徴収職員が滞納処分の際に差押えをできるのは、財産的な価値があるものに限られるため、滞納処分免脱罪を立証するための証拠があっても現状では任意で提出を求めることになる。このため徴収職員の質問検査には一定の限界があり、それだけでは滞納処分免脱罪を立件するために必要な証拠収集が困難な場合もあると考えられる。

また、これまで刑訴法で告発した滞納処分免脱罪の中には、ほ脱犯と併合罪となっている場合も多い。同じ脱税者に対し、ほ脱犯は国犯法で、滞納処分免脱罪は刑訴法で告発を行うことは、行政の効率的運用として問題があると言わざるをえない。同じ脱税者による犯罪は、併せて調査をして、両罪を併せて告発の可否の判断を行うことが望ましいと考える。

滞納処分免脱罪を犯則事件として国犯法の適用を検討すべきと考える。

チ 国外財産調書虚偽記載・不提出犯

平成 24 年度の税制改正で「国外財産調書制度」が創設され、不提出や

虚偽記載等に対しては罰則規定がつくられた。平成 27 年 1 月 1 日以降に提出すべき国外財産調書に適用される。

虚偽記載書類行使・不提出犯と同質の犯罪であり、証拠の収集・評価及び告発の可否判断に収税官吏の知識経験が必要であると考えられる。

(3) 金商法、独禁法、関税法における犯則事件の範囲

イ 金商法の犯則事件の範囲

金商法は、罰則の中でどの罪を犯則事件の対象とするかについて、施行令 45 条で限定列挙している。施行令 45 条では、多くの罪が犯則事件の対象となっているが、実際に告発の事績のあるのは、197 条 1～4 項の虚偽有価証券報告書等の提出罪、197 条 5 項の不正取引・風説の流布等・相場操縦の禁止、197 条の 2 13 項のインサイダー取引の罪及び 198 条の 3 損失補填等の禁止である。

検査忌避等について、205 条 6 項で帳簿書類等の検査妨害・忌避を罰則として規定しているが、犯則事件の範囲からは外されている。

ロ 独禁法の犯則事件の範囲

平成 17 年の独禁法改正で犯則調査制度が導入された。独禁法は 101 条で犯則事件の範囲を 89～91 条に限定している。89 条は私的独占、不当な取引制限の罪、90 条は確定審決違反の罪、91 条は会社による株式保有・役員兼任・合併等の制限違反の罪である。これは、独禁法 96 条の公正取引委員会の専属告発の規定と同一である。

犯則事件の範囲が、89～91 条となっている理由については、「広範囲に消費者の利益に大きな影響を及ぼすもの、あるいは国民経済に多大の影響をもたらすものであり、その事案の解明に公取委の専門的知見を必要とされていること」とされている。

公取委が、犯則事件とするのは、ほとんどが「入札談合」であり、他に数件の「カルテル事件」がある。いずれも 89 条で規定する「不当な取引制限の罪」であり、公取委が立件するのはほぼ 89 条に限定されている。検査忌避等は、94 条の行政調査の拒否等の罪として規定されているが、犯

則事件の範囲から外されている。

ハ 税関の犯則事件の範囲

関税法 119 条は、「税関職員は、犯則事件を・・・」となっており犯則事件の範囲の定義はない。国犯法 1 条の「収税官吏は国税（関税又噸税を除く以下同じ）に関する犯則事件を・・・」の「国税」にあたる「関税」等の文言も規定されていない。

実際に、禁制品輸出入事犯、関税ほ脱犯だけではなく秩序犯の罰則規定にも幅広く適用されている。

検査拒否犯は、関税法 114 条 5 項に規定されている。関税法 114 条は、平成 19 年の関税法改正で、罰金刑から懲役 1 年以下の自由刑が設けられた。北朝鮮籍船舶の入港禁止措置がとられ、入港船舶の国籍の確認が重要になっている現状においては、税関職員の検査を拒否した等の行為や偽った入港届を提出する行為について、厳格な法執行が求められているところ、間接強制の強化等を図る必要があるためとされている。

(4) 検査忌避等について

検査忌避について国税当局は、「納税者の理解と協力を基礎に税務行政をするのが基本であり、刑罰の運用には慎重に対処する」とした上で「不答弁の条文のある趣旨は、調査に対する協力が全く得られないとか、不答弁がたび重なって調査が非常に困難であるとかの場合で、適正な税務執行を図る観点から必要と認められる場合に不答弁罪の適用について考慮していくべきもの」と国会で答弁している。

検査忌避犯の保護法益について検討する。板倉宏教授は、「保護法益の侵害または侵害の危険を構成要件の内容に取り入れている犯罪を『実質犯』（侵害犯と危険犯に分かれる）という。これに対して法益侵害の抽象的危険の発生も必要としないものを『形式犯』という。」と分類している。

脱税犯の保護法益は「租税債権」であり、これは当然に「実質犯」と考えられる。一方、租税危害犯の保護法益は「申告納税制度」であり、租税危害犯の保護法益の侵害又は侵害の危険があることから、これも「実質犯」

に分類できると考えた。

芝原邦爾教授は、経済犯罪を、①個人や企業等の「財産の保護」を主目的とするもの、②一定の「経済秩序自体の保護」を主目的とするもの、3「経済法規の実行性を担保」するためにその違反行為を処罰するもの、に分類している。この分類で、資料3「金商法・独禁法・税法・関税法の犯則事件の範囲」を作成したので参照していただきたい。

金商法の場合、「金融市場の機能及び一般投資家の保護」を保護法益としているものを②とし、単に「金商法の実行性を担保するため」と判断したものを3とした。同様に、独禁法では、「自由競争秩序」を保護法益としたものを②、独禁法の実行性を担保するためと判断した者を「3」とした。

一方、国税については、脱税犯は「租税債権」を保護する一種の「財産犯」と考えられるので①とした。単純無申告犯、虚偽記載書類行使・不提出犯、職務妨害の罪、国外財産調書虚偽記載等犯は、板倉教授指摘のとおり「申告納税制度」を阻害する危険のあることから②とした。

「財産の保護」及び「経済秩序自体の保護」を法益とする罪を実質犯として犯則事件の範囲と考え、「経済法規の実行性を担保」する罪は形式犯として、犯則事件の範囲から外すと考えた。

このように考えれば、金商法、独禁法で経済秩序の保護を目的とする規定を犯則事件の範囲として考えるのと同じ論理で、「申告納税制度」を保護法益とする租税危害犯を犯則事件の範囲とすることは妥当と考えられる。

すなわち、単純無申告犯、虚偽記載書類行使・不提出犯、職務妨害の罪を犯則事件の範囲と考えることができ、そう考えても金商法や独禁法の犯則事件の範囲と齟齬は生じていないと言えよう。

次に税務調査の特殊性から検討する。申告納税制度の確定手続には二種類の手続がある。『納付すべき税額が納税者の申告により確定する手続』と『税務署長の調査に基づく処分によって税額を確定する手続』である。前者が『申告による確定』で、後者が『調査による確定』である。事前の所得秘匿行為は、『調査による確定』に対して税を免れる行為である。

最高裁昭和 38 年 2 月 12 日判決は、「無申告に対する所得税調査の際に欠損である旨の虚偽の決算書を提出したこと」を挙示して無申告は脱犯の成立を認めた。これは、職務妨害の罪の具体的な行為である「税務調査における非協力」が、脱税の不正行為となるということである。

調査を偽る行為は、不正の手段となることから税務調査への忌避等の職務妨害の罪は、租税債権への直接的な危害となるといえる。このことが、金商法・独禁法の検査忌避犯が形式犯とされるのに対し、税法の職務妨害の罪違反はより重大な違反行為である実質犯となり、犯則事件の範囲とすべき理由であると考ええる。

職務妨害の罪については、「職務妨害の罪が単独で行われる場合」は公務執行妨害に類似するものになり、その場合は、国犯法ではなく刑法で告発するという運用も考えられる。一方、「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる場合」を告発する事件は、脱税が成立せず、調査に対する協力が全く得られない等調査が非常に困難な場合に限定されることになる。具体的な事例を示すことは難しいが、例えば脱税が行なわれている端緒はあるが、悪質な職務妨害により署の税務調査ができないため脱税があるかどうかの解明が全く進まないような場合、言い換えれば職務妨害の成立は間違いないが、脱税に対しては立件できるかどうか不確かな場合は、職務妨害の罪での調査・立件を検討することを考えなければならない場合もあろう。この場合、調査するとなれば国犯法によるほかはない。そのためには脱税犯と同時に行われる職務妨害の罪は、犯則事件の範囲としておく必要がある。

3 結論

単純無申告犯は、申告納税制度の根幹を侵害するものであり、可罰性は肯定されうると考える。その調査に収税官吏の知識経験が必要であることから、犯則事件の範囲に含めるべきと考える。

虚偽記載書類行使・不提出犯は、脱税のいわば未遂的形態を有するものであり、刑罰を科する程度の反倫理性を有するものといえる。平成 23 年の税

制改正で更正の請求書虚偽記載犯が創設されたことで、今後犯則とすべき事案が起ることが想定される。こうした事件では、証拠の収集・評価及び告発の可否判断に収税官吏の知識経験が必要と考えられることから、犯則事件の範囲に含めるべきと考える。

法人申告書署名義務違反の罪は、犯則事件の対象に入れるべきとまでは言えないと考えた。

職務妨害に罪は、事案によって脱税との関連の薄い公務執行妨害類似の者については刑訴法による告発という運用も考えられるが、脱税との関連が強く脱税との併合罪等を検討する必要であったり、そもそも事案の解明のために収税官吏の知識経験が必要な場合は、国犯法による告発が求められる。したがって、職務妨害罪の罪については、告発を行うかどうかの成否について、第一次的には、税務行政を担当する国税当局が、強制調査権を含むあらゆる手法を駆使して調査を行い、その調査結果を全税務の見地から国税当局自ら判断を行うことが要請される場合があるので、そのための手続として国犯法の犯則事件の範囲としておくことが必要であると結論した。

滞納処分免脱罪については、現状の徴収職員の質問検査権や捜査権には一定の限界があり、それだけでは滞納処分免脱罪を立件するために必要な証拠を十分に収集することが困難な場合が多いと考えられる。

また、これまで刑訴法で告発した滞納処分免脱罪の中には、ほ脱犯と併合事件となっているものも散見され免脱罪とほ脱罪との関連性は強いと言える。同じ脱税者に対しては、同一の手続で調査することが効率的・効果的であり、告発の可否判断は収税官吏が両罪を併せて検討することが望ましい。

昭和33年の租税徴収制度調査会の答申である、「少なくとも税法に規定されている犯則事件についてはこれを適用できる措置を講ずべきである」との考えに基づき、滞納処分免脱罪を犯則事件として国犯法の適用を検討すべきであると考える。

目 次

はじめに	420
第1章 国税犯則取締法の概要	422
第1節 国犯法の概要	422
第2節 国犯法の沿革	423
1 国犯法制定の理由	423
2 間接国税犯則者処分法	424
3 現行国税犯則取締法	424
4 昭和36年国税通則法改正の答申	425
5 改正について	430
第3節 国犯法の目的・趣旨・性格	430
1 目的	430
2 趣旨	431
3 性格	433
第2章 租税犯の類型	438
第1節 犯則事件の範囲の通説の変遷	439
1 間接国税犯則者処分法の犯則事件の範囲	439
2 国犯法の犯則事件の範囲	440
3 国税徴収法上の罰則規定に対する今までの通説	441
4 小活	441
第2節 脱税犯	442
1 総論	442
2 ほ脱犯の構成要件	444
3 最高裁昭和24年7月9日判決	446
4 最高裁昭和42年11月8日判決	448
5 最高裁昭和63年9月2日決定等	448
6 「偽りその他不正の行為」の意義について	452

7	所得秘匿行為とは認定されない行為とその「所得秘匿性」	454
8	法益侵害の危険性	455
9	脱税犯と租税危害犯を識別する基準	456
第3節	課税上の協力義務違反	458
1	単純無申告犯	458
2	虚偽記載書類行使・不提出犯	464
3	虚偽の予定申告提出犯	465
4	支払調書等の不提出犯等	468
5	虚偽の申告書提出犯及び添付書類不提出犯について	469
6	法人税申告書署名義務違反	471
第4節	職務妨害の罪	473
1	虚偽答弁	475
2	検査拒否妨害罪	476
3	虚偽記載書類行使犯	479
4	小活	479
第5節	租税危害犯	480
第6節	間接国税の犯則	482
第7節	滞納処分免脱罪	484
1	滞納処分免脱罪の現状	484
2	国税徴収法上の質問検査権の限界	485
3	ほ脱犯と滞納処分免脱罪の併合罪等	486
第3章	国税犯則調査制度と他の犯則調査制度の経緯	489
第1節	国税犯則調査制度の経緯	489
1	査察税度発足	489
2	第1期（昭和23～25年度）における事務運営	491
3	第2期（昭和26～39年度）における事務運営	492
4	第3期（昭和40年度以降）における事務運営	493
第2節	税関の犯則調査の経緯	496

1	明治 23 年犯則調査の導入	496
2	昭和 29 年関税法制定	496
3	関税法（平成 17 年以降）の改正	497
第 3 節	証券取引等監視委員会の犯則調査制度の経緯	498
1	証券取引法の施行	498
2	証券取引等監視委員会の設置	499
3	金融商品取引法施行	500
4	銀行法等（検査忌避）違反	501
第 4 節	公正取引委員会の犯則調査制度の経緯	502
1	公正取引委員会の設置等	502
2	日米構造協議	503
3	告発問題協議会設置	504
4	犯則調査制度導入	505
5	課徴金減免制度の導入	506
第 5 節	小 活	507
第 4 章	税法の犯則事件の範囲	508
第 1 節	概説	508
第 2 節	脱税犯	508
第 3 節	単純無申告犯	512
第 4 節	虚偽記載書類行使・不提出犯	513
第 5 節	法人税申告書署名義務違反	514
第 6 節	職務妨害の罪	515
第 7 節	間接国税に関する犯則	517
第 8 節	滞納処分免脱罪	518
第 9 節	国外財産調書虚偽記載・不提出犯	520
第 5 章	金商法、独禁法及び関税法の犯則事件の範囲	521
第 1 節	金商法の犯則事件の範囲	522
1	197 条（10 年以下の懲役）	525

2	197条の2(5年以下の懲役)	526
3	198条(3年以下の懲役・無免許での業務)	529
4	198条の3(3年以下の懲役・損失補填等の禁止)	529
5	198条の4~199条(懲役2年以下・懲役1年以下)	529
6	200条(懲役1年以下・書類の写しの提出義務違反等)	530
7	200条の3(10年以下の懲役・鑑定人の虚偽陳述)	530
8	201条(1年以下・許可を受けないで業務を営む行為)	530
9	202条~204条(取引所以外での取引の禁止等)	531
10	205条(6月以下の懲役・検査忌避等)	531
11	205条の2~209条(罰金刑等)	532
12	小活	532
第2節 独禁法の犯則事件の範囲		533
1	101条(犯則事件)	533
2	89条(私的独占・不当な取引制限等の罪)	534
3	90条(確定排除措置命令違反の罪)	535
4	91条(銀行業・保険業を営む会社による議決権の取得等の 規制違反の罪)	535
5	91条の2~94条(届出に係る義務違反の罪等)	535
6	小活	536
第3節 関税法の犯則事件の範囲		536
1	119条(犯則事件)	536
2	109条(輸入してはならない貨物を輸入する罪)	537
3	110条(関税を免れる罪)	538
4	111条(無許可輸出入事犯及び虚偽申告犯)	539
5	113条(不開港不許可入港罪)	540
6	114条(報告を怠った等の罪)	540
7	小活	541
第6章 検査忌避犯等について		544

第1節	税法の職務妨害の罪の経緯	545
第2節	地方財政委員会からの質疑	546
第3節	保護法益からの検討	549
第4節	税務調査の特殊性について	553
結論		558

はじめに

国犯法（国税犯則取締法）は、明治 33 年の施行後、昭和 23 年の改正で、それまで間接国税に関する犯則事件についてのみ認められていた調査権限を直接国税についても認めることとし、法律の名称を「国税犯則取締法」として以降、ほとんど形を変えずに現在に至っている。その条文はいまだに片仮名、文語体であり、また条文としても 22 条という短いものであることから、新たに犯則調査手続きを定めた法律である金融商品取引法（金商法）、私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（独禁法）及び関税法に比べても不備な点があることは否めない。

今後、全面的な見直しが行われるとすれば、現代語化し用語を平易にするとともに法律の趣旨、目的、用語の定義等の整備及び犯則調査手続全般に渡っての詳細な規定の整備が議論されることになる。

そのためには、前提となる国犯法の犯則事件の範囲をどうするか、という点を考えなければならない。

これまでの通説・運用上の基本的考え方においては、明文で除外されている関税及びとん税に加えて、滞納処分免脱罪や秘密漏洩罪（国税通則法 126 条）を国犯法の犯則調査の対象から除いている。一方で、それ以外の租税犯（脱税犯や秩序犯）については国犯法による犯則調査の対象とされてきた。⁽¹⁾

しかし、後発して犯則制度を導入した金商法・独禁法では、犯則事件の範囲を限定列举し、ここから検査拒否犯等が除かれいている。

一方、滞納処分免脱罪（国税徴収法 187 条）については、刑法 96 条の 2（強制執行免脱罪）に類似していること等から国犯法の対象から外されている。そのため徴収部課職員が滞納処分免脱罪に該当する事実を把握した場合には刑事訴訟法 239 条 2 項に基づき検察官に告発を行うこととしているが、徴税という国家権力作用そのものを保護法益としている滞納処分免脱罪が国犯法の対象か

(1) 白井滋夫『国税犯則取締法』（信山社、1990 年）14 頁。

ら外されていることには検討が必要と考えられる。⁽²⁾

以上を踏まえ、今後の法律改正を視野に入れて国犯法の対象として検査忌避犯等の秩序犯を維持すること及び滞納処分免脱罪を追加することの是非について検討したい。

検討の前提として、はじめに、第1章 国税犯則取締法の概要、第2章 租税犯の類型（租税犯に関する今までの判例・学説等の整理）、第3章 国税犯則調査制度と他の犯則調査制度の経緯を俯瞰し、次に、第4章 税法の犯則事件の範囲を検討した上で、第5章 金商法、独禁法の犯則事件の範囲と比較し、第6章 検査忌避犯等について税法・関税法と金商法・独禁法の犯則事件の範囲の違いについて考察を行った。

なお、本稿の文中意見は筆者個人の見解であり、所属組織の見解ではないことを申し添える。

(2) 吉国二郎ほか『国税徴収法精解』（大蔵財務協会 2005年）947頁。

第1章 国税犯則取締法の概要

第1節 国犯法の概要

国税犯則取締法は、国税に関する犯則事件について収税官吏が行なう調査及び処分に関する手続を中心として規定している。

国税に関する犯則事件のうち、間接国税に関する犯則事件については、通告処分の制度が認められており、この点直接国税に関する犯則事件の処理と異なっている。

間接国税に関する犯則事件について、収税官吏は、質問、検査もしくは領置の方法による任意調査を行い、又は臨検、搜索もしくは差押えの方法による強制調査を行い、その調査を終わったときは、国税局長又は税務署長にこれを報告する。報告を受けた国税局長又は税務署長は、犯則の心証を得たときはその理由を明示して通告処分をする。

直接国税に関する犯則事件については、収税官吏は、質問、検査もしくは領置の方法による任意調査を行い、または裁判官の許可状に基づく臨検、搜索もしくは差押えの方法による強制調査を行い、その調査を終り犯則があると思料するときは告発する。

およそ犯罪については、特別の定めがない限り刑事訴訟法の定めに従い、捜査機関による捜査が行なわれ、裁判所によって審判されることになるが、租税犯についてはその特殊性に鑑み、刑事訴訟法とは異なった調査及び処分の手続が国犯法によって定められたといわれている。

犯則調査権限とは、行政庁がその所管する特定の法律に関する特定の種類の違反事件を刑事法的に処理することを目的として調査する権限のことであり、裁判所の許可を得るなどの条件の下で強制調査を行うことができる点に特色がある。税法の質問検査権は、忌避・妨害等に対して刑事罰が予定されている反面、調査を実力で続行することはできないとされているのに対し、犯則調査権限は、裁判所の許可を条件として、強制的に立ち入り、搜索、差押え等を行う

ことができる。このような犯則調査権限について、税法において定めをおいているのが国税犯則取締法である。⁽³⁾

第2節 国犯法の沿革

1 国犯法制定の理由

明治初年以降、税法違反事件は一般刑事事件と同じく処分せられていた。

明治16年に太政官布告第43号⁽⁴⁾により、酒造、醤油営業、売薬印紙、煙草の4種類の国税について収税官吏は犯則があると認知し、又は思料するときには、その場所に立ち入り犯則の証拠の取調の処分をすることができる趣旨を規定し、他の間接国税に関してもこれを適用する慣例を生じた。

犯則嫌疑者に対する審理手続は、明治16年に太政官布告後も普通裁判所において行われていたが、次第に犯則事件の数が増加し、そのすべてを裁判所の審理の付すことが手続の遅延や裁判費用の増加といった事態を招いてしまったことから、このような事態に対処するため、行政庁において自ら事案を処理することができるようにすることが模索され、そのことが国税犯則取締法の前身の前身にあたる旧間接国税犯則者処分法に制定につながった。

旧間接国税犯則処分法における大蔵、司法両大臣の閣議請議の書面には、間接国税の犯則者の多くはほ脱の目的によりそのような行為をするものであって、一般の証拠方法により難しい場合もあり、かつ普通の手続によって審問をするときは多くの日数と多くの費用を必要とし、犯則者に不利益となるばかりでなく、国家にとっても損失ともなるから、欧州の最近の法を参酌し、行政庁に略式手続で直ちに処罰の命令をさせ、その命令に不服の者に正式の

(3) 佐藤英明「犯則調査権限導入に関する若干の論点整理」ジュリスト1270号2004年47頁。

(4) 明治十六年太政官布告第43號「酒造税則醬麴營業税則売薬印紙税則煙草税則ニ関シ租税官吏ニ於テ犯則アリト認知シ若クハ思料スルトキハ其場所ニ立入り犯則ノ證據取調ノ処分ヲ為スコトヲ得但其官吏ハ主任タルノ証票を携帯スヘシ。」。

裁判を求めることのできるようにするためのものであったとされている。⁽⁵⁾

旧間接国税犯則者処分法で通告処分の規定がはじめて設けられた。

すなわち、間税署長等が事件記録から犯則の心証を得た場合には、罰金相当の場合に罰金相当額を文書で通知し（11条）、これを7日以内に履行しなかった場合には、管轄する裁判所に刑事告発し（12条）、履行がなされれば当該事件について刑事訴訟だけでなく民事訴訟も提起することができない旨が規定されていた（13条）。旧間接国税犯則者処分法は、はじめて法律の形式で犯則調査手続及びその処分手続について規定したものであった。

2 間接国税犯則者処分法

ところが、この旧間接国税犯則者処分法による手続は往来厳密に失する虞があり、また不備の点もあったので、その大改正がはかられ、明治33年法律第67号をもって同法は全面的に改正された。これが現行法である。⁽⁶⁾

このように明治から昭和初期にかけての犯則調査手続というものは、もともと刑事事件として処理していた事件を通告処分という行政における簡易な手続で処理するという実際的な目的のもとでスタートしたわけである。

この法律は、名称のとおり専ら間接国税を対象とするものであり、直接国税への適用はなかった。

そのため、明治20年に所得税が導入され、刑罰が設けられたが、刑罰規定はほとんど適用されることのない有名無実のものであった。⁽⁷⁾

3 現行国税犯則取締法

以来数次の改正を経ているが、特に記すべき大きな改正が行なわれたのが、昭和22年法律第29号及び昭和23年法律第107号によるものである。前者

(5) 津田實『「国税犯則取締法講義」』（帝国判例法規出版社、1959）4頁。

(6) 税制調査会昭和36年7月「国税通則法の制定に関する答申」151頁。

(7) 津田實・前掲注（5）27頁、「自首又は税務署長に申し出た者はその罪を問わないというただし書の思想が実質的に拡張され、直接国税のほ脱犯はほとんど刑事事件とせられず、単に徴収を強行するのみに止められたのである」。

の改正は、日本国憲法の施行に伴い必要な改正を行ったものである。すなわち、この改正前の間接国税犯則者処分法は、間接国税に関する犯則があるときは、収税官吏は犯則事実を証明すべき物件、帳簿、書類を蔵匿すると認められる場所に臨検し捜索することができることになっていたが、これが日本国憲法第 35 条（住居の不可侵）に違反するにではないかとの問題があった。この憲法の規定は、その置かれている位置その他からいっても直接に刑事手続に関するものであることは明らかであるけれども、行政権の行使の場合にもこの規定の趣旨によることが望ましいという考え方であった。それで従来上記のように比較的容易に強制調査の権限を発動しうることとしていた規定を改め、強制調査は裁判官の許可状を得てこれをするのを原則とし、間接国税に関し現行犯あるいは準現行犯の場合にのみ裁判官の許可状によらない強制調査をしようこととしたのである。

昭和 23 年法律第 107 号による改正は、まずこの法律の題名を「国税犯則取締法」と改め、従来収税官吏の調査の権限が間接国税について通告処分を前提として認められていたものを、直接国税についても認め、収税官吏がこれらの国税に関する犯則事件の調査により犯則があると思料されるときは、告発の手続をなすべきものとしたのである。この改正とともに、査察制度が創設された。

4 昭和 36 年国税通則法改正の答申

昭和 36 年に国税通則法全面改定時に罰則、国犯法、通告処分等の各制度について議論がなされた。

総括的検討として次のような議論がなれた。

「国税犯則取締法は、国税犯則事件の取締りについて特別の手続を認め、また特別の処分を認めるものである。したがって同法の根本的な問題として、国税犯則事件といっても実質的には一般の刑事事件と異なるところがないのであるから、このような特別規定を設けることは適当でないという意見がある。しかしこの点については、次のような租税犯則事件の実質的特殊性から

このような特別規定を必要とすることが認められるとされた。

(1) 国税犯則事件については、その証拠関係についても証拠の収集についても、一般の刑事事件と相当異なるものがあり、証拠に関する価値判断にも、その方面の特別の経験と知識を必要とする。

間接国税についてこのような特殊性はいまさらいうまでもないが、直接国税についても同様であって現に査察官制度という専門官を設けている事情が雄弁にこのことを物語っているといえるであろう。

しかもシャウブ勧告書も指摘するように、査察官の仕事には高度の訓練が要求されるのである。

(2) 租税犯則事件、特に間接税犯則事件については、その発生件数が多く（昭和 34 年度の取締実績についてみると約 72 千件にのぼっている。）普通の刑事手続によるときは、その処理に多くの日数を必要とする。このことは、国家のとっても犯則者にとっても利益ではない。そこで、われわれは、国税犯則取締法について、基本的には現行規定を踏襲すべきであるが、刑事訴訟法の規定および関税法（昭和 29 年全文改正）の犯則取締りに関する規定を参考とし、また、通達及ぶ解釈で現在まかなわれているところを明文化して、たとえば下記に掲げるような手続上の技術的論点について、所要の整備と合理化を図るべきである」との考えが示された。

この答申で国犯法の改正について、2つの提言がなされている。

ひとつ目は、管轄区域外の調査について、国犯法 12 条 1 項は「『既に着手したる犯則事件に関連し』他の国税局又は税務署の管轄区域において質問、検査、領置、臨検、搜索又は差押を為すを必要とするとき」となっているため、現行法で着手前の犯則事件や他局の事件応援をする場合、別途「管轄区域外職務命令書」を要する。

これを、刑事訴訟法 195 条「検察官及び検察事務官は、捜査のために必要があるときは、管轄区域外で職務を行うことができる。」及び関税法 135 条「税関職員は、犯則事件を調査するために必要があるときは、その職務を遂行することができる。」と同様の規定とするというものである。

二つ目は、腐敗等の虞のあるもの等の売却について、国犯法 7 条 3 項は、「公売に付し」と公売に限定されている。

これを、刑事訴訟法 121 条「危険を生ずる虞がある押収物は、これを廃棄することができる。」同 122 条「破損の虞があるもの・・は、これを売却して」及び関税法 84 条 5 項「腐敗、変質その他やむを得ない理由により著しく価値が減少したもので買受人がないものを廃棄できる。」と同様の規定とし、公売以外の売却及び廃棄ができるようにするというものであった。

この 2 点の提言は、法改正には至らず現在に至っている。

通告処分については、次のような議論がされた。

「通告処分の制度は、重加算税制度に置きかえることによって通告処分制度を廃止すべきではないか、との意見もある。

しかし、間接税に関する犯則事件に、印紙税法違反や酒類密造犯のような特殊な事犯もあって、事件の発生件数がきわめて多く、通常の刑事手続のみによって処理することは双方の手続の煩雑さからみて適当でないと認められること、証拠の収集及びそれに対する価値判断に専門的な経験と知識を必要とすること等の特殊な事情にかえりみて設けられたものであること、通告処分の履行状況を見ると、その履行率は極めて高い。このことは、間接税犯則事件においては、直接税犯則事件と異なり、比較的証拠がはっきりしていて、犯則者においても、特別な場合のほかは、容易に犯則の事実を認めざるを得ないものが多いことを物語るものである。さらに重加算税制度を間接税にも採用し、これを通告処分に代用することは、きわめて困難である。酒類密造犯であるが、本来加算税制度がなじまないと考えられるからである。

酒類密造犯については、憲法第 38 条の規定（自己に不利益な供述）との関係からいかなる態様の申告も期待できないと考えられるが、他面加算税は本来申告制度を前提とするものであるから、結局、加算税制度になじまないことになる。

最後に刑事被告人の裁判を受ける権利を保障する憲法の規定との関係が問題となるが、通告処分が罰金に相当する金額を納付すべきことを通知するも

のであって、罰金そのものの納付を命じるものではなく、通告処分を受けた者はそれを納付するか否かを、自らの自由な意志で決定できる点を考慮すべきである。

犯則嫌疑者は、通告の旨を相当であると思うのであれば納付すればよく、相当でないと思うのであればそのまま放置すればよいのであって、これを放置したからといって、納付を強要されることはない。

したがって通告処分を経ること自体は、犯則者に格別の不利益をもたらすものではないと考えられる。以上の点から、間接税に関する犯則事件については、今後もこの制度を維持するものとする。」

一方で、直接税の犯則事件については、通告処分制度を導入すべきではないか、との意見もある。

「通告処分制度は、間接税の犯則事件について、証拠が比較的是っきりしている等特有の事情を考慮して設けられたもので、犯則事件の処理としてはしょせん特別的、例外的なものであるとともに多分に沿革的な事情も手伝って是認されてきているものである。

直接税の犯則事件は一般に複雑であり、その証拠の有無については、裁判において慎重に判定されるべきであると考えられるから、かような犯則事件の処理は努めて正規の刑事手続によるものとするのが妥当であるといわなければならない。

直接税犯則事件は、間接税犯則事件に比べて、その脱税額がはるかに多額であると認められるので、通告処分とはいえ、私和を認めることは、一般の納税者の支持を受け難いであろう。」と、通告処分制度を重加算税制度に置き換えて、通告処分制度を廃止すること及び直接税の犯則事件について、通告処分を導入することは困難であることが確認された。

罰則については、「1 刑法総則の一部適用除外規定 併合罪における罰金の併科、従犯軽減等の適用を除外する旨規定されているが、租税犯について特にこのような特例を維持すべき理由に乏しいと認められるもので、この特例を廃止するものとする。

2 法定刑 直接税の脱税犯は、その罪質が詐偽犯に類するともられること、脱税犯の性質上その発見及び告発が他の一般に犯罪に比して遅れるのが通常であることを考慮して、直接税の脱税犯に対する懲役刑の長期を5年とするものとする。

3 無申告犯 無申告による脱税犯も過少申告による脱税犯と同様に処罰される旨を明定すべきである。現行法が脱税犯の構成要件として定めている『詐偽その他不正の行為により税を免れた』という規定によると、無申告については、同時に二重帳簿の作成のような積極的な行為を伴わない場合においては、たとえ本人に脱税の犯意が認められるときでも、上記の詐偽その他不正の行為に該当するかどうかについて必ずしも見解が一定しているとはいえない。」との問題提起がなされた。

刑法総則の一部適用除外規定は、昭和37年度税制改正により廃止された。このとき、印紙税法14条の過失犯の例外だけが残されたが、その後の昭和42年の税制改正で印紙税の過失犯も廃止され、刑法総則の適用除外規定は全廃された。

法定刑は、昭和56年度税制改正により、ほ脱犯の長期が3年から5年になった。さらに、平成22年度の税制改正で、ほ脱犯の長期は5年から10年へと罰則強化がされている。

無申告による脱税犯については、平成23年度の税制改正で所得秘匿工作を伴わない単純無申告ほ脱犯の処罰規定が創設された。

昭和36年の答申で提言された3つ罰則規定は、長い年月を要したものの全て税制改正により実現されている。

なお、この答申において、戦前と納税基盤が根本的に変化したことを「直接税の脱税犯は、もはや単なる国の財産権に対する侵害にとどまらないのである。それは、国民の租税の均衡負担の侵害であり、このような租税法秩序に対する侵害である。さらには、このような租税法秩序に内在する規範の違反とまで考えられてよいであろう。したがって、これに対すつ非難も、今日では、その反社会性、反道徳性に対して加えられるべきというべきであって、

租税犯の自然犯化の傾向といわれるのが、それである。」と指摘している。⁽⁸⁾

また、同答申では、米国の税制について、「脱税犯の構成要件が、『方法のいかんを問わず故意に税を免れた』と規定されていること。

また、申告書その他の重要な書面について偽証罪の制裁のもとに署名することが要求されるが、このような書面に、故意に、真実でないことを知りながらあえて真実でないことを記載する行為は重罪にあたり、脱税犯に等しい刑が科される。」と紹介している。⁽⁹⁾

5 改正について

白井滋夫教授は、国犯法の改正について、「国犯法は、その制定以来数回の改正によって、ある程度時代の要請に応じてきたが、大綱においてはその制定当時の姿をとどめている。その表現形式が現代感覚から見て古めかしいこともさることながら、内容的にも、現行の刑事訴訟法、関税法等と対比すると不備な点が少なからずあることは否み難い。これらの不備を補正するとともに、表現を口語化するための全面改訂が速やかに行われることが望ましい。しかし、一面においては国税に関する犯則事件に対し本法のような特別の手續を存続することの当否、通告処分制度のあり方など根本的に検討されるべき問題もあるので、早急な全面改訂を期待することは、現実問題としてなかなか困難であろう。」⁽¹⁰⁾と述べている。

第3節 国犯法の目的・趣旨・性格

1 目的

国犯法は、国税に関する犯則事件を間接国税に関する犯則事件と間接国税

(8) 税制調査会昭和36年7月・前掲注(6)146頁。

(9) 税制調査会昭和36年7月・前掲注(6)140頁。

(10) 白井・前掲注(1)6頁。

以外の犯則事件⁽¹¹⁾とに分けて規定しており、両者の調査、処理に関する手続には大きな差がある。そのため国犯法の目的は、間接国税以外の国税と間接国税とは異なっていると考えられる。

間接国税以外の国税に関する犯則事件の調査は、告発を目標として行われるものであり、告発によって刑事訴訟手続に直結する手続である。

刑事訴訟法 1 条は、「この法律は、刑事事件につき公共の福祉の維持と個人の基本的人権の保障とを全うしつつ、事案の真相を明らかにし、刑罰法令を適正かつ迅速に適用実現することを目的とする。」と規定されている。

その手続を規制する面において、本法は、まさに刑事訴訟手続におけると同様、事案の真相を明らかにし、国税に関する刑罰法令を適正かつ迅速に適用実現することを、その目的とするというべきである。

間接国税に関する犯則事件については、通告処分という特別の制度があるが、間接国税に関する犯則事件の特殊性にかんがみ、行政機関である国税局長又は税務署長が、裁判において告知されるであろう罰金に相当する金額を犯則者に通告し、その意思に基づく履行によって、刑罰権を実現したのと同様の効果を得ようとするものである。

しかし通告不履行の場合又は一定の事由がある場合には、告発によって刑事手続に連なるものであることから、間接国税以外の国税と同様に、その事案の真相を明らかにし、国税に関する刑事法令を適正かつ迅速に適用実現することを目的とするものといえよう。⁽¹²⁾

2 趣旨

租税犯については、国税犯則取締法によって、他の犯罪と異なる特別の取扱が定められている。

国犯法は 2 つの特徴がある。1 つは、犯則事件の調査が収税官吏によって

(11) 「間接国税以外の国税」という表現は法 12 条ノ 2 に用いられている。消費税は、通常間接税であるが、間接国税以外の国税となる。

(12) 白井・前掲注 (1) 5 頁。

行われることであり、もう1つは、間接国税について、刑罰に代わるものとして通告処分と呼ばれる制度が採用されていることである。⁽¹³⁾

通常の犯罪の場合と異なり、租税犯罪調査は収税官吏が行うこととされているのは、2つの理由による。

第1は、租税犯については証拠の収集と判定について特別の知識と経験を必要とすることである。

第2は、犯則事件の発生件数が多く、その処理を検察官の負担にまかせることが実際問題として困難なことである。

計画的組織的に行われるほ脱行為の調査は会計簿記等に対する特別な知識と専門的经验がなければまず不可能であろう。このような特別な知識、経験を必要とする犯則の調査は、査察を専門とする収税官吏に期待するのが当を得ている。収税官吏による特別な調査をみとめることは必要であり、租税犯の技術的正確にも適合した理由のあるものなのである。このような合目的的考慮は、租税犯の基本的性格が犯罪として刑法犯と変わるものではないということと何ら矛盾することではない。

しかし、課税権の正確な実現のみに奉仕して個人の人権を侵害されてはならない。

こうした点を考慮するならば、租税犯について国犯法におけるような特別な調査(捜査)手続をみとめることは決して不当なことではないのである。⁽¹⁴⁾

検察官についても、租税関係事件については、特別な知識と経験が必要であるとされ、昭和23年9月より租税係検事、現在は財政経済係検事の制度を設け、特にその知識と経験の涵養に努めている。⁽¹⁵⁾

昭和23年の改正まで、つまり収税官吏による調査手続が存在しなかった時期においてはすでに長年直接国税に関する法令に刑罰が設けられていたが、これらの刑罰規定はほとんど適用されることのない有名無実の規定と

(13) 金子宏『租税法〔第19版〕』(弘文堂、2014)962頁。

(14) 板倉宏『租税刑法の基本問題〔増補版〕』(勁草書房、1965年)210頁。

(15) 板倉・前掲注(14)213頁。

なっていた事実がある。これには他にも種々の原因があると思うが、当時の捜査機関がこの種の特別の知識と経験を必要とする事件の捜査に着手することを能力的にためらわざるを得なかったことが一つの大きな原因とされている。(16)

収税官吏による特別の犯則調査制度が設けられるとともに、直接国税事犯の検挙がなされることになり、それまで有名無実であった直接国税に関する刑罰は、その適用実現を見るにいたったのである。

国税査察制度が設けられたことにより、脱税犯の捜査段階の証拠収集、犯則事実認定は、司法警察員の捜査手続によらず行政手続としての犯則調査に委ねられることとなった。

脱税事件の摘発が厳格をきわめている米国においても、租税犯については専門の調査機関による特別の手続がみとめられている。

米国においては、1919年より専門の調査機関として査察部(Intelligence Division)が設けられ、わが国の国税査察官制度はこれにならったものである。(17)

わが国の国税査察官制度はこれにならったものである。

査察制度は、内国に関する大口悪質な脱税者を摘発し、各税法所定の罰則適用を求めてこれを検察官に告発し、刑事責任を明らかにして一罰百戒の効果をもたらすことによって、申告納税制度の基盤である納税道義の高揚を図ることを目的としたものである。(18)

3 性格

国犯法は司法法及び行政法の両者の性格を併せ有するものと考えられている。国犯法による調査手続は、形式的には行政手続であるが、実質的には刑事手続に近い性質を有するものである。間接国税以外の国税に関する調査と

(16) 板倉・前掲注(14) 213頁。

(17) 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(1979年) 19頁。

(18) 小島・前掲注(17) 19頁。

処分に関する手続は、告発の前提となる手続であり、刑事手続に直結するものであるから、その手続規定は司法的性格が強いが、間接国税に関する犯則事件については、一種の行政処分としての通告処分の制度があり、その調査と処分に関する手続規定は行政的性格が強い。

この点、判例は、最高裁昭和 30 年 4 月 27 日大法廷判決（刑集 9 卷 5 号 924 頁）においては、これを行政手続であるとする捕捉意見⁽¹⁹⁾と、刑事手続であるとする少数意見があったが、これも犯則調査手続のもつ行政・刑事手続の二重性格性を反映したものといえよう。

その後、最高裁昭和 44 年 12 月 3 日大法廷判決（刑集 23 卷 12 号 1525 頁）において、「国税犯則取締法による国税犯則事件の調査手続は、その内容として収税官吏の質問、検査、領置、臨検、搜索、差押等の行為が認められている点において刑訴法上の被疑事件の捜査手続と類似するところがあり、また、犯則事件は、告発によって被疑事件に移行し、さらに告発前に得られた資料は、被疑事件の捜査において利用されるものである点において、犯則事件の調査手続と被疑事件の捜査手続とはたがいに関連するところがある。しかし、現行法上、国税犯則事件調査手続の性質は、一種の行政手続であって、刑事手続ではないと解すべきである。けだし、国税犯則取締法によれば、国税犯則事件の調査手続は刑訴法上の被疑事件でないことは明らかであり、ことに

(19) 斎藤悠輔、小林俊三の捕捉意見「国犯法 3 条は、間接国税に関する行政処分手続である。」

入江俊郎捕捉意見「国犯法 3 条の手続は、財政行政上の手続であって、刑事手続ではない。同法による刑事手続は告発がなされてはじめて開始すると解すべきである。ただし、一般の行政手続と異なり、刑事手続に近似するものといえるし、犯則処分の調査において、強制的に臨検、搜索、差押の許される点において、刑事手続に準じた厳重な規制が設けられるべきである。

栗山茂捕捉意見「国犯法 3 条は、行政手続と呼んでいられるけれど実質上は刑事手続に外ならない。」

藤田八郎少数意見「国犯法 3 条の調査手続は、税務官吏がその権能にもとづき犯則事件の有無を決すべき証憑を集取することを旨とするものであって、本質において通常刑事手続における検察官、司法警察官の処分と異なるところはない。純然たる刑事手続とまではいえないとしても、多分に刑事手続たる性格を有する処分であることは疑いが無い。」

間接国税犯則事件については通告処分という行政措置によって終局することがあり、また、国税犯則事件に関する法令に基づき収税官吏等のする処分に対する不服申立については、それが行政庁の処分であることを前提として、行政事件訴訟法により訴訟を提起するものであるからである。国税犯則取締法2条にいう収税官吏の差押処分に関する不服申立もまた例外ではなく、行政事件訴訟法に定める行政事件訴訟法の方法によるべきであって、これにつき刑法430条の規定の準用を認めるべき理由はなく、かかる差押処分の取消を求める準抗告は不相当といわなければならない。」と判示した。

国犯法の調査手続に関する判例としては、最高裁昭和59年3月27日第三小法廷判決(刑集38巻5号2037頁)がある。この判決では国犯法の調査手続について、「国税犯則取締法は、収税官吏に対し、犯則事件の調査のため、犯則嫌疑者に対する質問のほか、検査、領置、臨検、搜索又は差押等を行うことを認めている。しかして、右調査手続は、国税の公平確実な賦課徴収という行政目的を実現するためのものであり、その性質は、一種の行政手続であって、刑事手続ではないと解されるが、その手続自体が捜査手続と類似し、これと共通するところがあるばかりでなく、右調査の対象となる犯則事件は、間接国税以外の国税については、同法12条ノ2の告発により被疑事件となって刑事事件に移行し、告発前の右調査手続において得られた質問顛末書等の資料も、被疑事件についての捜査及び訴追の証拠資料として利用されることが予定されているのである。このような諸点にかんがみると、右調査手続は、実質的には租税犯の捜査としての機能を営むものであって、租税犯捜査の特殊性、技術性等から専門的知識経験を有する収税官吏に認められた特別の捜査手続としての性質を帯有するものと認められる。したがって、国税犯則取締法上の質問調査の手続は、犯則嫌疑者については、自己の責任を問われるおそれのある事項についても供述を求めることになるので『実質的刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有するもの』と言うべきであって、憲法38条1項の供述拒否権の保障が及ぶものと解するのが相当である。

しかしながら、憲法 38 条 1 項は供述拒否権の告知を義務づけるものではなく、右規定による保障の及ぶ手続について供述拒否権の告知を要するものとするかどうかは、その手続の趣旨・目的等により決められるべき立法政策の問題と解されるところから、国税犯則取締法に供述拒否権告知の規定を欠き、収税官吏が犯則嫌疑者に対し同条 1 条に規定に基づく質問をするにあたりあらかじめ右の告知をしなかったからといって、その質問手続が憲法 38 条 1 項に違反することとなるものでないことは明らかである。」旨判示した。

判決の中で最高裁は、国税犯則調査手続が捜査手続に類似する点、告発によって刑事手続に移行し、収集証拠の刑事手続での利用が予定されている点から、それが実質的に捜査としての機能を営み、租税犯捜査の特殊性、技術性等から専門的知識経験を有する収税官吏に認められた特別な捜査手続としての性質を帯有するとの判断を示したのである。

そして、国税犯則調査手続をこのように捉えうえて、それを「実質的刑事責任追及のための資料の取得収集の直接結びつく作用を一般に有するもの」と結論付けた。

また、「供述拒否権の告知」については、昭和 36 年頃に国犯法と質問検査権の問題で国会で質疑⁽²⁰⁾があったが、憲法 38 条 1 項は供述拒否権の告知を義務づけるものではなく、供述拒否権の告知をようするものとするべきかどうかは立法政策の問題と判示した。

国税犯則調査に関する学説の多くは、最高裁の判例と同じく、実質的に刑事手続に準ずる手続であるとしている。

この点、金子教授は、「租税犯罪調査は、犯則事件の存否とその内容を解明することを目的とする手続で、犯則事実が確認された場合は、告発または通

(20) 衆議院会議録情報・第 038 国会大蔵委員会及び税の執行に関する小委員会第 7 号 (<http://kokkai.ndl.jp/SENTAKU/syugin/038/0312/03805100312007a.html>) 横山利秋 (社会党)「大審院の解釈は、黙秘権の存在を言う必要はない、と言っているのではなく、言うべきではある、が言わなかったからといって国犯法の訴訟が無効であるということを行っているのではないか。『これから国犯法による審査を始める、同時に、あなたには憲法上の黙秘権がある』ということ、私は言うべきであり、かつ言うべき義務があると思っている。」と質問した。

告処分が行われることになっているから、実質的には刑事手続に準ずる手続であると考えてよい。」「収税官吏の質問は、身体の拘束を伴わない状態において行われる質問であるから、あらかじめ黙秘権の保証について告知することは、憲法の解釈上、必要ではないと解すべきであろう。」⁽²¹⁾と述べている。

(21) 金子・前掲注(13) 963頁

第2章 租税犯の類型

本章においては、租税犯の類型ごとに国犯法の犯則事件の範囲となるかどうかを検討する。

租税の納付、賦課、徴収に直接関連するもの、すなわち狭義の租税犯は、さらに脱税犯といわゆる秩序犯とに分類される。

金子教授は、「国家の租税債権を直接侵害する脱税犯」と、「国家の租税確定権及び徴収権の正常な行使を阻害する危険があるため可罰的であるとされる租税危害犯」と定義している。⁽²²⁾

白井教授は、脱税犯を「納税義務者又は租税徴収義務者が、納税義務又は納付義務の履行を怠ることにより租税収入の減少を実現し又はこれを図る行為」⁽²³⁾とし、これに対し、いわゆる秩序犯は、「直接には租税収入の減少を招来する行為ではないが、租税秩序確保のために設けられた各種取締規定に違反することにより、課税権の正常な行使を阻害する危険のある行為として処罰の対象とされるものである。」⁽²⁴⁾と区分している。

国犯法の適用となる範囲が、脱税犯に限定されるのか、いわゆる秩序犯も含めて適用となるのか、という点が本稿の主題であるから、脱税犯といわゆる秩序犯を識別するものが何かという点を本章で検討する。

第1節 租税犯の性格で、国犯法の適用となる範囲についての学説を俯瞰し、機密漏洩罪と滞納処分免脱罪が適用の範囲外となっている現状を検討する。

第2節 脱税犯では、租税罰則の中で最も論じられることの多い脱税犯について、判例と学説の動向を検討する。脱税犯が国犯法の対象となることは疑いのないところであり、国犯法の犯則事件の範囲を考える本稿において検討することはほとんどない。しかし、平成23年度の税制改正において、いわゆる単純無申告ほ脱犯（所得税238条3項等）が創設され、それまで秩序犯とされて

(22) 金子・前掲注(13)951頁。

(23) 白井・前掲注(1)15頁。

(24) 白井・前掲注(1)15頁。

きた単純無申告犯の一部が脱税犯とされることとなった。単純無申告ほ脱犯は、故意に確定申告書を法定納期限までに提出しないことにより税を免れる罪であり、「偽りその他不正の行為」を伴わない点で通常の脱税犯とは異なるものである。こうした大幅な改正が行なわれた背景を考えるにあたり、本稿の趣旨からはやや離れるものとなるが、脱税犯の判例と学説の動向を検討するものである。

第3節以降で、租税犯の類型ごとに、今までの判例を中心に検討することしたい。

第1節 犯則事件の範囲の通説の変遷

1 間接国税犯則者処分法の犯則事件の範囲

明治33年制定の間接国税犯則者処分法においては、間接国税に関して規定している法律の違反に係る罪が犯則事件となるが、一部犯則事件からは除かれる運用がなされていた。すなわち、「酒類業組合等に関する法律の罰則」及び「調査に関する事務に従事している者の秘密を漏らす罪」等は間接国税に関する犯則とはいえないとされた。その理由は、収税官吏に犯則事件の調査に関する権限を与えているのは、それらの職員において調査することが、その特別の知識と経験により迅速、適正、公平な結果を得るからであり、調査の対象となる事件は、これらの特別の知識と経験とを利用するのにふさわしいものに限るべきであるから、国税の納税、賦課、徴収に直接的な犯則事件をいうべきものと解するのが相当である。国税の調査に関する事務に従事している者の秘密を漏らす罪などは、本来刑法的な罪であり、通常の捜査機関すなわち検察官又は司法警察職員によって捜査が行なわれるのが相当である。また、国犯法22条（申告義務違反及び脱税扇動等の罪）も同様に租税に関する犯則と等しい特別手続を認めることはその理由に乏しい⁽²⁵⁾とされた。

(25) 津田・前掲注(5)29頁。

2 国犯法の犯則事件の範囲

昭和 23 年に国犯法の調査権限が直接税に拡大されたことに伴い、犯則事件の範囲も間接国税に関する犯則事件から租税犯全般に広がった。

租税犯を広義でとらえ、秘密漏洩罪等も含むとする栗原諭氏のように広く全ての租税犯に関する犯罪であるとする説⁽²⁶⁾もあったが、次第に、いわゆる狭義の租税犯、すなわち国税の納付、賦課、徴収に直接的な犯則事件に限るとする説が有力となってきた。

機密漏洩罪は形式的にも、国税の納付、賦課、徴収に直接的な犯罪、すなわち、狭義の租税犯とはいえず、また実質的にも、同罪の調査・告発が、収税官吏の特別の知識経験を要し、あるいは、「行政目的の実現のため、税務行政を担当する国税当局において全税務の見地から行われることが適当」とはいえない、と考えられる。したがって、同罪に係る調査・告発は、刑法犯的な性格を有する犯罪として、通常の刑事訴訟手続によって行われることが適当であると解されるものであり、国税通則法上の機密漏洩罪に関する事件は、国犯法上の犯則調査対象には含まれないとする従来の考え方が維持されるものと考えられる。

河村澄夫氏は、租税の納付、賦課、徴収に関する直接的な犯罪に限り、これを租税犯として他の犯罪から区別することにより、国税犯則取締法の規定が適用又は準用される点に実益が見出されると述べている。

さらに、「国犯法 19 条の 2 及び 22 条違反の罪ならびに税理士法違反の罪は、個々の租税納付・賦課・徴収に関する犯罪とはいいい得ないし、税法に規定されている秘密漏洩罪も、本来刑法的な性格を有する犯罪であって、それ自体租税の納付、賦課又は徴収に直接的な犯罪とはいいい得ないから、これらは租税犯の範囲から除外されるのが適当であろう。」⁽²⁷⁾としている。

(26) 栗原諭『租税犯の捜査』（協和図書、1949年）46頁「租税犯は、ほ脱犯、間接税ほ脱犯、虚偽記載犯、税務妨害犯、秘密漏洩犯等がある。」20頁「税務代理士法は、代理士保護のために設けられたものであって、租税法とは言えないが、税務妨害犯、の主たるものであるから、私は租税犯の一種としてこれを含めることとした。」

(27) 河村澄夫「税法違反事件の研究」司法研究報告書4輯8号（1979）20頁。

判例としては、高松高裁昭和 24 年 12 月 13 日判決（高刑特報 5 号 93 頁）で「国犯法第 22 条違反の場合は、他の国税犯則事件と其の性質を異にし、間接国税そのものに関する犯則事件ではない」として、国犯法 22 条違反を犯則事件の範囲ではない旨判示した。

3 国税徴収法上の罰則規定に対する今までの通説

国税徴収法 187 条（滞納処分免脱罪）等については、「その構成要件が刑法の強制執行妨害の罪（刑法 96 の 2）と同種のものであり、その犯罪の捜査について収税官吏の特別な知識経験を活用してはじめて調査を成果あらしめるようなものではないから」⁽²⁸⁾、とされている。

実務上も国税徴収法基本通達（昭和 41 年 8 月 22 日 徴徴 4-13 ほか）罰則第 187 条関係 告発の手續 12 で「徴収職員は、その職務を行うことにより犯罪があると認められるときは、告発しなければならない。（刑事訴訟法第 239 条第 2 項）」と規定し、国税徴収法上の罰則を国犯法の対象から除外し、徴収部課職員が財産調査のため滞納者等への質問・検査・捜索を行う過程で滞納処分免脱罪に該当する事実を把握した場合には、刑事訴訟法 239 条 2 項に基づき、告発を行うこととしている。

現行国犯法上は、国税徴収法の罰則は、対象に含めないとの従来立場が通説と考えられる。

4 小活

国税に関する犯則事件は、国税の納付、賦課、徴収について規定する法律の全ての罰条が国犯法の対象となるのではなく、国税の納付、賦課、徴収に直接的な犯則事件、いわゆる狭義の租税犯に限るものと考えられる。

これは、国犯法が収税官吏に犯則事件に関する調査の権限を与えているのは、その特別な知識と経験を活用することにより調査の成果を挙げ、迅速・

(28) 白井滋夫「新国税徴収法の罰則解説」警察研究 30 卷 6 号（1989）73 頁。

適正な結果を期待できるという理由に基づくものである。

したがって、租税制度の維持を図ることを目的とする国犯法違反の罪すなわち検査妨害罪（国犯 19 の 2）、不納扇動犯（同 22 条）、税理士法違反の罪（税理士法 58～65 条）、秘密漏洩罪（国税通則法 126 条）、関税犯（同法 109 条以下）はいずれも国犯法における租税犯の範囲から除外されていると考えられる。

また、滞納処分免脱罪（国税徴収法 187 条）については、徴収に直接的な犯則事件であるが、前述したとおり現状では、国犯法の対象に含めないとする説が通説でとまっていると言えよう。

第 2 節 脱税犯

1 総論

本節では、脱税犯といわゆる秩序犯を識別するものが何かという点を検討する。

平成 23 年度の税制改正において単純無申告ほ脱犯（所得税 238 条 3 項等）が創設され、それまで秩序犯とされてきた単純無申告犯の一部が脱税犯とされることとなった。脱税犯といわゆる秩序犯の区分は、必ずしも固定的なものではなく、税制改正等によって区分が変わることがあるのである。

単純無申告ほ脱犯は、故意に確定申告書を法定納期限までに提出しないことにより税を免れる罪であり、「偽りその他不正の行為」を伴わない点で通常の脱税犯とは異なるものである。こうした大幅な改正が行なわれた背景を考えるにあたり、「偽りその他不正の行為」について主に最高裁判決の動向を検討することとしたい。

脱税犯として区分されるものには、

イ 所得税 (1) ほ脱犯、受還付犯⁽²⁹⁾、(2) 単純無申告ほ脱犯、(3) 源泉

(29) 源泉所得税等につき、徴収されるべき税額がないにもかかわらず徴収されたがごとく申告し、あるいは徴収されるべき税額を超えて過大に納付したごとく申告して還

所得税不納付犯

- ロ 法人税 (1) ほ脱犯、受還付犯、(2) 単純無申告ほ脱犯
- ハ 相続税 (1) ほ脱犯、(2) 単純無申告ほ脱犯
- ニ 消費税 (1) ほ脱犯、受還付犯、(2) 受還付未遂犯、(3) 単純無申告ほ脱犯

消費税の受還付犯については、平成 23 年度の税制改正によって、未遂犯の処罰規定が創設された（消費税法 64 条 2 項）。

ホ 間接国税の脱税犯及び酒類等の無免許製造犯等

間接国税は、酒税法、印紙税法、たばこ税法、揮発油税法、地方揮発油税法、航空機燃料税法、石油ガス税法、石油石炭税法、電源開発促進税法の脱税犯等である。

酒類等の無免許製造犯等は、酒税法は酒類の製造等に免許を受けないでこれらの行為を行うことを禁止しており、その禁止に違反した罪（酒税法 54 条）や印紙不貼用による納付義務の不履行（印紙税法 22 条等）であり、これらの犯罪は、実質において租税債権の侵害を内容とするものであることから、広義の脱税犯に含めて考えられている。⁽³⁰⁾

以降、脱税犯の構成要件を検討するが、脱税犯には上記の種々の類型が含まれており、各税における脱税犯の定義はかなり異なっている。

例えば「税を免れた」「税額の還付を受ける」、「納税義務者」「徴収義務者」や「納税義務」「納付義務」等である。そのため、脱税犯の構成要件を正確に記そうとすると文章が非常に複雑になってしまう。そこで、以降、ほ脱犯の構成要件について検討していきたい。脱税犯は、納税義務者又は租税徴収義務者が納税義務又は納付義務の履行を怠ることにより租税収入

付を受けたような場合には、刑法 246 条の詐欺罪になる。

なお、消費税については、事業者が不正に還付を受けた税額全額について受還付犯が成立する。

(30) 金子・前掲注 (13) 955 頁、「酒類の密造のように、租税収入を確保するために特定の行為が一般的に禁止されている場合に、許可を受けずにその行為をすることは、必然的に租税債権の侵害を生ずるため、脱税犯の一種とされている。」。

の減少を実現し、又はこれを図る行為をその内容とする点で共通している。

したがって、ほ脱犯の構成要件を検討すれば、他の脱税犯である受還付犯、不納付犯、酒類等の無免許製造犯も言葉を言い換えるだけで趣旨としては同様のことが言えると考えられる。

2 ほ脱犯の構成要件

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」である。

ほ脱犯の規定が「税を免れた」とほ脱の結果を明確に要求している点が重要となる。租税の目的は国家を運営する財政的な基礎たる租税収入を得ることであることを考えると、ほ脱犯の保護法益は租税債権であると考えられる。⁽³¹⁾

最高裁昭和 33 年 10 月 27 日第 2 小法廷決定（刑集 12 卷 14 号 3413 頁）は、関税のほ脱犯ではあるが、「関税法第 110 条の法益は関税収入であって実質犯と解すべきである」として、租税債権を保護法益だとしている。

これに対し、ほ脱犯の保護法益を申告納税制度の維持と解して、ほ脱犯は申告納税制度やその適正な運用を侵害するものであると主張する見解もある。⁽³²⁾しかし、制度のような抽象的なものを保護法益とすると、それに対する侵害ないし危険の判断が曖昧になる。それ故、申告納税制度は二次的な法益にとどまると解すべきである。⁽³³⁾

小島判事は、「脱税罪の保護法益は、国家的法益としての課税権である。二次的保護法益として、国民の租税均衡負担利益、税における信義誠実の納税秩序を考えることができる。しかし、手段の態様を法益に含ませることは、保護法益を曖昧なものとならしめる。法益を客体的なものに限るという通説

(31) 佐藤英明『脱税と制裁』弘文堂（1992）338 頁。

(32) 松沢智「租税処罰法」有斐閣（1999）14 頁。

(33) 小田原卓也「近年の租税罰則見直しと租税ほ脱犯の実行行為に関する一考察」税大ジャーナル 22 号 2013 年 155 頁
<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyubacknumber/journal/22/pdf/07.pdf>。

の見解に従い、脱税罪の法益は課税権に限ると解する。」⁽³⁴⁾としている。

金子宏教授が、「租税法は、租税債務という統一的概念を基礎とした独立の法分野である。」⁽³⁵⁾と述べているように租税債権・債務を中心として体系化する立場にたてば、ほ脱犯の保護法益は、租税債権と言えよう。

一方で、ほ脱犯は、ほ脱結果を要求する結果犯でありながら、税を免れる行為一般を処罰対象としないことも特徴的である。ほ脱犯として処罰される範囲は、税を免れる結果を惹起する行為の中でも「偽りその他不正の行為」という違法性の強い行為に限定されるからである。つまり、ほ脱犯は、国の租税債権を侵害する中でも、行為や手段において特に反倫理的・反社会的なものを処罰の対象としており、結果の無価値のみならず行為の無価値性が違法性判断の基準となるといえる。⁽³⁶⁾

刑法学者の山口厚教授は、「刑法の任務は法益の保護である。違法性の実質は、法益侵害・危険という『結果無価値』の惹起を解されるべきことになる。この立場からは、構成要件該当事実に対応した行為者の主観面にすぎない故意・過失は、違法要素ではなく、主観的違法要素は例外的に肯定されるにすぎない。

これに対して、刑法の任務を社会的倫理の保護に求める立場からは、行為の反倫理性が違法性の実質と解されることになる。ここでは、行為者の主観面は、故意・過失を含め、行為の反倫理性に影響を及ぼす事情として、広く違法要素となる。

わが国の学説においては、刑法の任務を法益保護とする理解に立ちながらも、処罰の限定のためには、行為無価値を考慮することが必要だとする折衷的見解が有力に主張されている。法益保護という目的と、それを達成する手段とは別であり、後者の見地から行為無価値を考慮することは可能であり、必要であるとの指摘もなされている。

(34) 小島・前掲注(17) 82頁。

(35) 金子・前掲注(13) 33頁。

(36) 小田原・前掲注(33) 158頁。

このような意味で、わが国の行為無価値論は、結果無価値論に加えて行為無価値論を要求するとう処罰の限定性を強調しているのである。(折衷的行為無価値論)。(37)としている。

この説によれば、ある行為によってほ脱結果が生じていても、それが「不正の行為」に該当しなければほ脱犯は成立せず、逆に「不正の行為」に該当する行為があってもほ脱結果との間に因果関係がなければほ脱犯の実行行為ということとはできない。(38)

以下、「偽りその他不正の行為」について判例の動向を中心にみていきたい。

3 最高裁昭和 24 年 7 月 9 日判決

「偽りその他不正の行為」の戦後における最初の判例である。最高裁昭和 24 年 7 月 9 日第 2 小法廷判決(刑集 3 卷 8 号 1213 頁)で、「昭和 22 年制定にかかる旧所得税法 69 条 1 項の不正の行為は、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る。不正行為をともなわないいわゆる単純無申告の場合にはこれを罰することができない。」と判示した。その理由は、昭和 15 年制定にかかる旧所得税法 88 条も同じく「詐偽その他不正の行為」と定めたところ、同法上単純無申告は犯罪とされていなかったから、新法も同様に解すべきとした。賦課課税方式が申告納税制度にか変わったのであるから、故意に申告義務を履行しない行為は虚偽申告と区別する理由がないとの主張に対しては、「それだからといって無申告という消極的な行為をもっていわゆる不正行為の概念に包含させようとする所論の見解は到底これを是認することができない。」と答えた。

同判決に堀田力氏は、昭和 45 年の著作で、「この判決の背後にある当時の情勢を考えると、昭和 22 年、所得税法及び法人税法はいずれも自主申告納税制度を採用したものの、容易には国民になじまず、税務当局の強力な指導が行なわれていた段階であった。他方取締当局は、昭和 23 年総司令部が税

(37) 山口厚「刑法総論〔第 2 版〕」有斐閣(2007) 100 頁。

(38) 小田原・前掲注(33) 158 頁。

収入増加のため脱税者の刑事訴追を行うよう示した経済安定九原則にうながされ、直接国税ほ脱犯の取締りを開始したが、当初は、今日では考えられないような少額なほ脱事犯も訴追した。

このように、納税義務意識が国民の間で確立されていないときに、単純な無申告による少額の脱税行為をもほ脱犯として処罰するのは、政策的配慮を別にすれば、苛酷な感じがしたであろうと思われ、その意味でこの判決は妥当であったといえよう。

しかしながら、現在（昭和 45 年）においては、刑事訴追は多額事犯に限るという運用が十数年にわたる実績をもって確立してきており、また、そのことは別にしても、納税義務意識は国民の間に広く確立されたといえる。そのことは、申告納税制度の実質的担保である記帳慣習の普及度をみると、法定の記帳を行う青色申告者が、昭和 25 年ないし 27 年には 10 万人程度であったのに、昭和 42 年には 100 万人を越え、特に法人についてはその 8 割に達していることからもうかがえよう。

不正の行為の解釈に当たっては、かような背景の推移を見る必要がある。」⁽³⁹⁾と述べている。

この判決をきっかけとして、昭和 25 年 4 月、単純無申告罪が制定された（旧所得税法 69 条の 4、旧法人税法 48 条の 2 等）。

しかし、納税道徳が高揚するにつれ単純無申告の場合でも、ほ脱の意図をともなうものについてはほ脱罪の成立を認めようとする見解もあった。⁽⁴⁰⁾

単純無申告罪は、ほ脱の故意のない事案に限っての判断であると解し、故意のある無申告行為は不正の行為であると解する判決である。

税制調査会は、昭和 36 年 7 月の「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第 2 次答申）及びその説明」においてこの立場をとり、そのことを立法的に明確にするように答申した。⁽⁴¹⁾しかし、この時点では勧告は実らな

(39) 堀田力「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（一）」法曹時報 22 卷 2 号 1970 年 35 頁。

(40) 東京高判昭 30・9・6 高刑集 8 卷 6 号 883 頁等。

(41) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注 (6) 149 頁。

かった。

4 最高裁昭和 42 年 11 月 8 日判決

最高裁昭和 42 年 11 月 8 日大法廷判決（刑集 21 卷 9 号 1197 頁）で、「ほ脱罪の構成要件である詐偽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なんらかの偽計その他の工作を行うことをいう」と判示した。

この判決により、所得秘匿工作を伴う無申告が虚偽無申告ほ脱犯であり、同工作を伴わない無申告の場合には単純無申告にとどまるとの枠組みができあがった。

しかし、今度は虚偽過少申告ほ脱犯の成立には所得秘匿工作は必要ないのか、申告納税制度の下でどちらを又はその両方をほ脱の実行行為と解するかが問題となった。⁽⁴²⁾

このことは包括説と制限説の対立を形成した。

包括説は、「事前の所得秘匿工作」と「過少申告」又は「無申告」の両者を包括して不正の行為とみる。一方、制限説は、「事前の所得秘匿行為」は準備行為にすぎず、「過少申告」「無申告」のみが不正の行為であるとする。

判例は、包括説に立つものとしては、過少申告ほ脱犯において不正の行為がないとの主張に対し、事前の所得秘匿行為の存在を認定しこれが不正の行為にあたるとしたもの等がある。一方、制限説に立つものとしては、過少申告ほ脱犯につき、事前の所得秘匿行為とほ脱結果との因果関係を問われた場合に、この行為は準備行為に過ぎないから、因果関係を確定する必要はないとするもの等である。高裁判例上長らく対立してきた。

5 最高裁昭和 63 年 9 月 2 日決定等

最高裁昭和 48 年 3 月 20 日第 3 小法廷判決（刑集 27 卷 2 号 138 頁）で、

(42) 小田原・前掲注 (33) 158 頁。

「真実の所得を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為自体、『詐偽その他不正の行為』にあたる」と判示した。

この判例の調査官解説は、事前の所得の秘匿工作の証明がなくとも、過少申告行為だけで「偽りその他不正の行為」に当たると解されるという説明をしているから、この判例は制限説に近い立場に立つものと考えられる。(43)

最高裁は、最高裁昭和 49 年 12 月 13 日第 3 小法廷決定（刑集 194 号 341 頁）で、所得秘匿行為を伴う事案について、「過少申告は脱犯における『詐偽その他不正の行為』とは過少申告それ自体をいう」と判示し、制限説を採用したものと解されているが、判例集に掲載されておらず、事前の所得秘匿行為工作がいかなる役割を果たすのかについての説明も欠けていたため、定説を形成するまでの力をもつに至らなかった。(44)

最高裁昭和 63 年 9 月 2 日第 3 小法廷決定（刑集 42 巻 7 号 975 頁）で、過少申告の事案について、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申告書を税務署長に提出する行為は、それ自体「偽りその他不正の行為」に当たる。無申告の事案について、所得秘匿工作をしたうえは脱の意思で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無申告の行為が「偽りその他不正の行為」に当たる。その判示にあたっては、所得秘匿工作を伴う無申告の行為があったことを摘示すれば足り、所得秘匿工作の具体的な日時、場所、方法等については摘示することを要しないとした。

この決定について香取調査官は、最高裁判所判例解説で「本件の決定は虚

-
- (43) 大久保太郎「所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出する行為と所得税法（昭和 40 年法律第 33 号による改正前のもの）69 条 1 項にいう『詐偽その他不正の行為』」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 48 年度 269 頁。「真実の所得を秘匿して虚偽の申告をすることは、ほ脱罪に規定にいう『不正の行為』にあたるということが出来る。」と解説では『ことさら過少』に限定していない。
- (44) 香取敏麿「所得秘匿工作をした上で遁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おける会社臨時特別税法 22 条 1 項にいう『偽りその他不正の行為』とその判示方法」最高裁判所判例解説刑事篇昭和 63 年度 316 頁。

偽過少申告に関して制限説を支持したが、虚偽不申告に対してはより徹底した制限説的立場をあきらかにしている。最高裁判所の立場は、純粹制限説とでも名付けるのが正当であろう。

最高裁判例の立場を敷衍すると、帳簿の不正記載などの事前の所得秘匿工作が不正の行為に当たり、実行行為となる場合のあることは明らかであるが、それだからといってその工作を伴う過少申告があった場合に、その工作が実行行為の全部又は一部をなすことになるわけではない。具体的な実行行為は、あくまで遁脱の結果との間に因果関係のあった行為に限られるべきである。」⁽⁴⁵⁾とした。

虚偽無申告すなわち事前に所得秘匿工作をしたうえ無申告をすることが不正の行為にあたることは、包括説、制限説一致してこれを認めてきた。

従来の制限説は、所得秘匿工作と無申告の双方が実行行為に当たるとしていた。

これに対し、本件決定は、虚偽無申告のほ脱犯の実行行為は「所得秘匿工作を伴う無申告の行為」であるとし、「所得秘匿工作を伴う無申告の行為があったことを判示すれば足り、所得秘匿工作の具体的な日時、場所、方法などについては判示することを要しない。」とした。これは、虚偽無申告によるほ脱犯は、不真正不作為犯であり、所得秘匿工作を伴うという状況は、無申告という不作為を実行行為とするための付随事情にとどまることを明らかにしたのである。⁽⁴⁶⁾

このことから、本決定は純粹制限説といわれているのである。

本決定は、過少申告ほ脱犯と無申告ほ脱犯のいずれの場合も過少申告又は無申告が実行行為であり、事前の所得秘匿行為はこれに含まないとして両者について統一の解釈をしたのである。⁽⁴⁷⁾

最高裁平成6年9月13日第3小法廷決定（刑集48巻6号289頁）の事

(45) 香取・前掲注(44)326頁。

(46) 香取・前掲注(44)332頁。

(47) 芝原邦爾「脱税犯における『偽りその他不正の行為』」法学教室173号(1995)117頁。

案は、売上を正確に記載した帳簿を作成し、これを税務当局から隠匿したりするなどの工作を行った形跡は認められず、仮名、借名口座も、被告人と住所を同じくする家族名義等を用いたものであった。

控訴審判決は、「預金の帰属を偽ることは、税務調査を著しく困難にする要素を含んでいる。」とし「税の徴収を著しく困難ならしめるような偽計その他の工作」があったと認めるのが相当とした。⁽⁴⁸⁾

最高裁はこれを肯認して、このような場合でも「税務当局が税務調査においてその帳簿の内容を確知できるという保証はないから、仮名または借名の預金口座に売上金の一部を入金することは、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、所得秘匿工作にあたるべき」とした。

その後、最高裁平成 14 年 10 月 15 日第 2 小法廷決定（刑集 56 巻 8 号 522 頁）において、法人税の虚偽無申告ほ脱犯における脱税額は「所得秘匿工作が行われた部分に限定されるものではなく、その事業年度の所得の金額全額に対する税額となる」との判断が示された。

この判断は、虚偽の無申告ほ脱犯における「偽りその他不正の行為」が無申告それ自体であり、所得の秘匿工作は無申告が「偽りその他不正の行為」になるための前提事実であることから導き出されるものと考えられる。⁽⁴⁹⁾

なお、虚偽無申告ほ脱犯における事前の所得秘匿行為を構成要件上どのように位置づけるかという問題が残っており、先行行為とみる説⁽⁵⁰⁾と構成要件的地位であるとする説⁽⁵¹⁾があるが、この点についての最高裁の判断はでてい

(48) 東京高平 2.10・1 判時 1361 号 154 頁。

(49) 山口雅高「所得秘匿工作をした上でほ脱の意思で法人税確定申告書を税務署長に提出しなかった場合における免れた法人税額」最高裁判所判例解説刑事篇平成 14 年度 237 頁。

(50) 香取・前掲注 (44) 332 頁「ロウソクに火をつけた者は、火が燃え広がるのを認めたときは可能な限り火を消す義務を負い、ことさらに放置したときは放火の実行行為をしたと認められるのと同様である。右の義務を果たすには所得秘匿工作を解消して元に戻すことでもよいが、そうしないときは正確に申告するほかはない。」

(51) 東京高裁平 3.10・14 刑集 44 巻 3 号 195 頁「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いうべきである。」

ない。

6 「偽りその他不正の行為」の意義について

堀田氏が指摘しているとおり、昭和 22 年に自主申告納税制度を採用したものの容易には国民になじまず、税務当局の強力な指導が行なわれていた。昭和 23 年に直接国税ほ脱犯の取締りを開始したが、当初は、今日では考えられないような少額なほ脱事犯も訴追していた。納税義務意識が国民の間で確立されていないときに、単純な無申告による少額の脱税行為をもほ脱犯として処罰するのは、苛酷な感じがしたであろうと思われる。

そうした状況下では、裁判所は、国の租税債権を侵害するほ脱犯の中でも、ほ脱の行為や手段において特に反倫理的・反社会的なものを限定して処罰の対象とすべきとの考えが強かったと思われる。「偽りその他不正の行為」は、刑罰を課す行為を、税を免れる中でも「違法性の強い行為」に限定する判断基準としての役割がある。そのため、昭和 24 年 7 月 9 日判決では、「不正の行為は、詐偽その他不正の手段が積極的に行われた場合に限る。」とし、「無申告という消極的行為は不正の行為には当たらない。」とした。

その後、昭和 25 年 9 月に税務当局は、査察制度の目的を「真に悪質な者の立件」として、刑事訴追は多額事犯に限るという運用が確立した。そうすると不正の行為を「積極的か消極的か」といった基準で限定する意味は薄れ、昭和 42 年 11 月 8 日決定で、偽りその他不正の行為を「税の徴収を著しく困難ならしめるような偽計その他の工作」と判示し、より実質的な基準に置き換えた。⁽⁵²⁾

「税の徴収を著しく困難ならしめるような偽計その他の工作」とは、所得秘匿行為のことをいうと考えられる。したがって「偽りその他不正の行為」とは、「所得秘匿行為」を意味することになる。

その後の判決で、「過少申告」は、所得を秘匿したうえ過少申告をすること

(52) 芝原邦爾・前掲注(47) 116頁。

が「偽りその他不正の行為」であり、「無申告」においては、所得秘匿工作を伴う無申告の行為が「偽りその他不正の行為」であるとされた。

「過少申告」における「所得秘匿行為」は、ほ脱の犯意の認定に役立つ事情、ないしは、情状事実にすぎない、とされた。⁽⁵³⁾

「無申告」における「所得秘匿工作」は、無申告という不作為を実行行為とするための付随事情にとどまるとされ、「所得秘匿工作を伴う無申告の行為があったことを判示すれば足り、所得秘匿工作の具体的な日時、場所、方法などについては判示することを要しない。」とした。

つまり、実行行為（構成要件該当行為）は、無申告という不作為であって、事前の所得秘匿工作はこれに含まれないとしているものといえることができる。⁽⁵⁴⁾

事前の所得秘匿行為は、一般的には、将来の税務調査を予期し、この調査を偽るために行われる準備的行為であるとされようが、無申告ほ脱犯で、具体的にどのような行為があったときに「所得秘匿行為」があったといえるのかという点について、最高裁は明示していない。

川口調査官の最高裁判例解説では、具体例として、帳簿上、売上除外、経費水増しなどの虚偽記載を行い、次いで、このようにして生み出された利益を、仮名預金を設定するなどして隠し、その上で無申告に及んだ場合には、一連の行為は、将来の税務調査を偽るための準備行為といえることができるので、これらが「所得秘匿行為」にあたることについては疑問の余地がないが、このうち一部が行なわれた場合であっても、平成6年9月13日決定の場合、ほ脱の意図に出た仮名・借名預金の設定があったと認定できれば、このこと自体で、税務当局による所得の捕捉を困難にする危険を生じさせた

(53) 東京高裁平成3・10・14判決「過少申告ほ脱犯の場合にあつては、所得秘匿工作の有無にかかわらず、過少申告行為そのものが実行行為とされるから、事前の所得秘匿行為があつた場合でも、それは犯罪の準備ないし予備であるに過ぎないものと解される。」

(54) 芝原邦爾・前掲注(47)117頁。

ものとして、「所得秘匿行為」該当性は肯定される、としている。⁽⁵⁵⁾

芝原教授は、無申告ほ脱犯における「所得秘匿工作の内容は、一般的には最高裁が昭和 42 年判決で示した『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』であるが、平成 6 年の決定で最高裁は、『税務当局による所得の把握を困難にさせるもの』とした。

ほ脱犯の保護法益は、国家の課税権とみるものや租税債権とみるもの等が存在するが、いずれにしても無申告が構成要件の状況においてなされたときに無申告ほ脱犯が成立するのであるから、その場合は法益侵害の程度がかかる状況の存在しない単純無申告の場合と比べてより大きく、その違法性が大きいと考えられる。」⁽⁵⁶⁾と述べている。

7 所得秘匿行為とは認定されない行為とその「所得秘匿性」

所得秘匿工作は、最高裁平成 6 年 9 月 13 日決定で「税務当局が税務調査においてその帳簿の内容を確知できるという保証はないから、仮名または借名の預金口座に売上金の一部を入金することは、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、所得秘匿工作にあたるべき」とされた。

所得秘匿工作は、二重帳簿の作成や売上除外に限定されず、広く税務当局による所得の把握が困難にさせるものを言うこととなる。

しかし、税務当局による所得の把握が困難にさせるものであっても、所得秘匿工作とは認定されない行為の領域がある。

「偽りその他不正の行為」とは、実行行為のうち。違法性のある行為と考えられ、何らかの偽った行為や挙動を帯びている故意犯であることが必要とされよう。

近年増加している複雑な電子商取引や我が国の課税権が及ばない国外地域

(55) 川口政明「売上を正確に記載した帳簿を作成している場合に売上金の一部を仮名又は借名の預金口座に入金保管することと不申告ほ脱犯の所得秘匿工作」最高裁判例解説刑事篇平成 6 年度 125 頁。

(56) 芝原・前掲注(47) 118 頁。

との経済取引には、それ自体は合法的であっても秘匿性が高く税の賦課徴収を困難ならしめるものもある。また、個人情報保護に対する意識の高まりが、税務当局による情報収集を困難にしている面も否定できない。しかし、こうした電子取引などは、それが如何に所得秘匿性の高いものであったとしても、それ自体不正ではなく合法的なものであり、虚偽不申告ほ脱犯としての可罰性を基礎づける所得秘匿工作と認定されることはない。(57)

8 法益侵害の危険性

複雑な電子商取引や我が国の課税権の及ばない国外地域との取引の中には、それ自体合法的であるために所得秘匿工作と評価されることはないが、所得秘匿的であって、税務当局による租税の賦課徴収を困難ならしめるものである。それ故、巨額の所得を得ているながら、税を免れる故意をもって申告を行わず、結果的に多額の税額を免れるケースがある。

稚拙な所得秘匿工作をするよりも、税務当局に発見の端緒を全く与えない点で、帳簿書類を一切作成せず、他に何らの工作もせずに無申告とする方が、所得秘匿的であり法的侵害の危険性が高いといえる。

何らかの所得秘匿工作がなされていれば、それを手掛かりに所得の存在を立証しうることもあるが、何らの工作を行っていないことから犯罪事実を証明することにも、実務上高いハードルがある。

このような場合、従来は、所得秘匿のための積極的な工作（偽りその他不正の行為）を伴わないことから、「脱税犯」として処罰することができなかった。

しかし、近年の経済取引の複雑化・国際化を踏まえると、所得秘匿工作がないからといって、一概に、無申告の法益侵害の危険性がないとはいえず、悪質なケースについては脱税犯として刑事責任を問う必要性が大きいと考えられる。

(57) 小田原・前掲注(33) 161頁。

こうした点を踏まえ、悪質性の高い無申告事案に厳正に対応する観点から、「無申告ほ脱犯」と「単純無申告犯」の間に位置する犯罪類型として、「税を免れる故意をもって申告書を提出せず、税を免れた者」について、新たに脱税犯の一種として処罰する規定（単純無申告ほ脱犯）が創設された。法定刑については、「脱税犯」と「単純無申告犯」とのバランスを考慮し、「5年以下の懲役若しくは500万円以下（情状により脱税額以下）の罰金又はこれらの併科」とされた。⁽⁵⁸⁾

実務上、所得秘匿工作を伴わない故意の無申告犯は十分に可能であり、現実には存在する。そのため「偽りその他不正の手段」という文言では、不作為である無申告自体のみでは該当せず、所得秘匿行為を伴うことを要したことにより、所得秘匿行為を伴わない無申告ほ脱犯に対する処罰規定を創設する必要性が生じたといえよう。

9 脱税犯と租税危害犯を識別する基準

前述したとおり、脱税犯は、租税収入を直接減少させる行為であり、いわゆる秩序犯は、直接には租税収入の減少を招来する行為ではないが、租税秩序確保のために設けられた各種取締規定に違反することにより、課税権の正常な行使を阻害する危険のある行為として処罰の対象とされるものである。

板倉教授は、脱税犯を租税危害犯から識別する標準としては次の三点をあげている。第一点は脱税犯においては脱税額または不納付額が法定罰金の範

(58) 財務省「平成23年度税制改正について租税罰則その他の納税環境整備関係」673頁。（参議院・財政金融委員会における尾立財務大臣政務官答弁）「昭和36年7月税制調査会において『無申告における脱税犯も過少申告による脱税犯と同様に処罰される旨を明定すべきである』と示されていましたが、立法化が見送られた経緯があります。そのとき、まだ申告納税制度導入僅かだったということや犯意のある無申告か犯意のない無申告の線引きが非常に難しいという問題等があったと承知しています。今回の税制調査会で故意の立証について議論させていただき、例えば金融取引に関して、多額の利益を得ているものは、例えば通帳等で確認できます。また、金融商品の販売会社の担当者から利益を申告する必要について説明を受けていたかどうか、様々なパンフレット等で立証できる。情報収集等で立証できるということが分かりましたので、このような法と証拠に基づいて立証していくことになりました。」

圍を決定する基準となることがあること。第二点は脱税犯において多くの場合、刑法総則規定の一部の適用が排除されていること。第三点は脱税犯においては、その脱税額または不納付額を徴収するとされていることである。⁽⁵⁹⁾

このうち、第二点は、現在では脱税犯には、刑法総則規定が全て適用になっているので、基準とはならない。

そこで、第一点の脱税額が罰則を決定する基準となっていっかどうか。第三点の脱税額が徴収することとされていること、すなわち、保護法益たる租税債権を侵害した実質犯であるか、保護法益侵害の危険を惹起するにとどまる租税危害犯であるか、が境界の役割を果たす。

ほ脱犯、単純無申告ほ脱犯（所得税法 238 条 3 項、法人税法 159 条 3 項等）と単純無申告犯（所得税法 241 条、法人税法 160 条等）について検討すると、いずれも第三点は、租税債権を侵害する実質犯であるが、第一点については、単純無申告犯は、「1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金に処する。ただし、情状により、その刑を免除することができる。」と規定されており、ほ脱犯が 10 年以下の懲役、単純無申告ほ脱犯が 5 年以下の懲役及び併科される罰金がいわゆるスライド制の規定となっているのと、著しく異なった規定となっている。

つまり、単純無申告犯（所得税法 241 条、法人税法 160 条等）は、租税収入を直接減少させることもあるが、法律はそのことではなく「正当な理由がなく申告書その提出期限までに提出しなかった」行為に罰則を科すものである。そのため、罰金がスライド制になっていないのである。「脱税額が法定罰金の範囲を決定する基準」となっていないことで、脱税犯とは違った区分がされていると言えよう。

脱税犯・単純無申告ほ脱犯は、脱税犯であり、単純無申告犯はいわゆる秩序犯に類型される。

平成 23 年度税制改正で単純無申告ほ脱犯が創設された。

(59) 板倉・前掲注(14) 3 頁。

所得秘匿行為を伴わない単純無申告は脱犯の当罰性、前述した法益侵害の危険が認められたものと考えられる。

現在の法律では、秩序犯に分類される罪も今後、当罰性、法益侵害の危険が認められれば、脱税犯としての立法がなされる場合も考えられる。

後述するが、関税法においては、平成 19 年の改正で、秩序犯として分類されていた旧 113 条の 3「虚偽申告犯」（偽った申告若しくは証明をし、又は偽った書類を提出する行為を 1 年以下の懲役若しくは 100 万円以下の罰金又は併科）が、旧 111 条「無許可輸入犯」と統合され、新 111 条 2 項「虚偽申告犯」（5 年以下の懲役若しくは 500 万円以下の罰金又は併科）と実質犯になった例がある。

第 3 節 課税上の協力義務違反

1 単純無申告犯

正当な事由がないのに、法定の申告期限内に、法令上要求されている申告書を提出しなかったことをその内容とする罪である。

単純無申告は脱犯が、「申告書をその提出期限までに提出しないことにより、税を免れた」を処罰の対象としているのに対し、単純無申告犯は「申告書をその提出期限までに提出しない者」と「税を免れた」結果は要求されていない。このことから単純無申告犯の趣旨は、申告納税制度を維持することが主目的と考えられる。

単純無申告罪は、最高裁昭和 24 年 7 月 9 日判決がきっかけで、昭和 25 年 4 月に制定されたものである。（旧所得税法 69 条の 4、旧法人税法 48 条の 2 等）。

単純無申告罪の判決は、昭和 30 年代に 2 件、平成 19～23 年に 14 件ある。はじめに、昭和 30 年代の 2 件について検討する。

1 件目の大阪高裁昭和 31 年 11 月 26 日判決（税資刑 11-323）の事案は、第 1、喫茶店を営む合資会社が、昭和 25 年 4 月 1 日より同年 9 月 30 日ま

での事業年度分の法人税申告書を同年 11 月末日までに提出せず、

第 2、同 27 年 5 月頃、大阪国税局調査課の法人税調査において、所得は 10,560,290 円であるのに、営業権譲渡代金の内 1,000 万円は未確定なる旨虚偽の申し立てをして秘匿し、所得額を 560,290 円と申し立てる等の不正の行為により、1,000 万円に対する法人税 350 万円をほ脱したものである。

神戸地裁昭和 30 年 12 月 27 日判決（税務訴訟資料 28 号 343 頁）で、無申告の点は旧法人税法 48 条の 2、ほ脱の点は旧法人税法 48 条 1 項に該当し、二罪は併合罪であるから各罪につき懲役刑を選択し、重いほ脱の罪に刑に法定の加重をした懲役十月に処し、三年間刑の執行を猶予し、無申告の罪に罰金 3 万円、ほ脱罪に罰金 200 万円に処した。

これに対し、被告は無申告と期限後申告のほ脱の 2 罪とするのは法令適用の誤りである等として控訴した。

大阪高裁昭和 31 年 11 月 26 日判決は、「(旧) 法人税法第 48 条の 2 所定の犯罪は、正当の事由がないのに所定の申告書をその提出期限内に提出しなかった場合に成立するもので、その期限経過後に申告書を提出したからといって犯罪の成立を否定すべきでない。」と判示した。さらに最高裁第 3 小法廷昭和 34 年 12 月 22 日（税務訴訟資料 28 号 316 頁）は上告を棄却し、判決が確定した。

この事案は、1 つの事業年度につき、単純無申告犯と法人税調査で虚偽の申し立てをした期限後申告ほ脱犯の両方を有罪としたものである。

また、同判決は、税務調査における虚偽の申し立てをほ脱犯の不正の行為と認定した点も注目される。

無申告ほ脱犯と単純無申告犯の両方に該当する場合は、刑法の競合の規定により重い方の罪に吸収されるため、無申告ほ脱犯のみが成立する事案がほとんどであるが、本事案においては、不正の行為を税務調査における虚偽の申し立てとする期限後申告ほ脱犯であるため、法定納期限経過時には、単純無申告犯が成立するとの判断と思われる。

高裁の判示によれば、無申告で申告期限徒過後、税務職員の調査に対し、

虚偽の申し立てをして課税決定を誤らせた場合における脱税犯の成立時期は、誤った賦課決定のされたときであり、脱税額は、虚偽申し立てにより課税決定をさせなかった部分の額としている。⁽⁶⁰⁾

2 件目の名古屋高裁金沢支部昭和 38 年 12 月 21 日判決（下級裁判所刑事裁判例集 5 卷 11～12 号 1095 頁）は、差戻審の判決である。

富山地裁昭和 32 年 11 月 16 日判決は、昭和 24 年 7 月から経営を開始した電柱等の制作販売業を営む者が、昭和 25 年から 27 年までの 3 年間について多額の所得がありながら所得税申告書を提出せず、所得税をほ脱したとして、旧所得税法 69 条 1 項のほ脱犯の有罪判決とした。控訴審である名古屋高裁金沢支部昭和 33 年 6 月 10 日判決も控訴を棄却した。

しかし、最高裁第 3 小法廷昭和 38 年 2 月 12 日判決（刑集 17 卷 3 号 183 頁）は、昭和 25 年分については、26 年 3 月末に税務署長から事業収支計算書並びに確定申告書を提出するよう通知を受けたのに対し、欠損である旨の虚偽の収支計算書を税務署長に提出したことを不正の行為ととらえ、ほ脱犯の成立を認めた。⁽⁶¹⁾昭和 26 年分及び昭和 27 年分については、「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行為だけでは、いわゆる『詐偽その他不正の行為』にあたるということとはできない」と判示した。

差戻審である名古屋高裁金沢支部昭和 38 年 12 月 21 日判決で、昭和 25 年分は、「営業所得に対する所得税を遁脱しようと企て、所定期限内に所轄出町税務署に対し、右営業所得に対する法定の確定申告書を取えて提出せず、且つその後、右税務署長から、同年度の事業収支計算書及び確定申告書を提出すべき旨通知を受けるや、同年度の右営業所得が多額に及んでいるのに拘

(60) 大和田常裕「犯則調査を巡る諸問題」租税刑事法の諸問題 租税法学会 1981 年 49 頁。

(61) 大和田・前掲注 (60) 47 頁。「最高裁がどのような理由で明らかに申告期限後と認められる欠損の決算書の提出を以て本件脱税犯の詐偽不正の行為と認めたかは明らかではないが、とにかく期限後の行為が無申告脱税犯における詐偽その他不正の行為と認めたことはたしかだと思われます。」

らず、同税務署長に対し、欠損である旨虚偽の収支計算書を提出し、以て詐偽により、「所得税免れ」とほ脱犯の成立を認めた。昭和 26 年分は、「農業所得だけを記入し、他の所得欄を空欄にした総合所得申告をしているため、故意なくして虚偽申告したのと同じ結果になった」として単純無申告犯の成立を認めず無罪とした。昭和 27 年分は、差戻審で単純無申告罪を予備的訴因として追加したことで旧所得税法 69 条の 4 の成立を認めた。

ほ脱の点は旧所得税法 69 条 1 項に、無申告の点は旧所得税法 69 条の 4 に該当し、併合罪であるから、いずれも懲役刑を選択し重いほ脱の罪に刑に法定の加重をした懲役六月に処し、一年間刑の執行を猶予し、無申告の罪に罰金 3 万円に処した。

昭和 30 年代の単純無申告犯 2 件は、1 件が期限後申告ほ脱犯と同一の事業年度に係るものであり、もう 1 件が、差戻審で予備的訴因として追加されたものである。つまり、単純無申告犯として単独で立件したものは皆無であったといえよう。

次に平成 19～23 年の単純無申告罪の判決を検討する。14 件ある判決は、いずれも平成 23 年度の改正によって設けられた「単純無申告ほ脱犯」に該当する事案である。故意に確定申告書を法定納期限までに提出しないことによって税を免れる罪であり、「偽りその他不正の行為」を伴わない点で通常のほ脱犯と異なる。ここでは 2 件取り上げたい。

1 件目は、大阪地裁平成 25 年 5 月 23 日判決である。同判決は、「馬券購入行為から生じた所得は、原則として、一時所得に該当するが、本件の馬券購入行為については、回数金額が極めて多数、多額に達しており、これにより生じた所得は雑所得に該当し、外れ馬券を含めた全馬券の購入費用等が必要経費に当たるとした事例」⁽⁶²⁾としてとりあげられることが多い判例であるが、本稿では所得区分や必要経費といったことには触れずに、「単純無申告犯」の部分について検討する。

(62) 大阪地裁ウェブサイト http://www.courts.go.jp/app/hanrei_jp/detail4?id=83313

本件は、給与所得のほか、競馬の勝馬投票券の払戻金により収入を得ていたものであるが、平成 19 年分は約 1 億円、平成 20 年分は約 3,000 万円、平成 21 年分は約 2,000 万円の総所得金額があるにもかかわらず、正当な理由がないのに、所得税確定申告書を税務署長に提出しなかったもので、懲役 2 月、執行猶予 2 年の判決であった。

同判決は、量刑の理由として「本件無申告に係る課税所得は 1 億 5000 万円余りであり、その所得税額は 5,000 万円余りと高額であって、その結果は重大である。」「無申告に係る税額が高額であることなどから、刑の免除はもとより、罰金刑で済ませるべき事案ではないものの、納税を行っていること、本件発覚後競馬をやめていることなどの事情を総合考慮の上、被告人を懲役 2 月に処し、その執行を 2 年間猶予することが相当であると判断した。」と判示した。なお、大阪高裁平成 26 年 5 月 9 日判決で検察の控訴を棄却している。

2 件目は、東京高裁平成 22 年 11 月 17 日判決の相続税事案である。父親の死亡により相続した財産の課税価格約 6 億 8000 万円、これに対する税額約 2 億 5000 万円があったが、公認会計士から相続税申告書の提出期限を告げられ、必要書類を集めることを再三催促されていたにもかかわらず、遠方の実家に行ったり、金融機関で書類を書くのが面倒だとの理由で提出期限の徒過に至ったものであった。一審の懲役 6 月、執行猶予 3 年を量刑不当として破棄し、罰金 20 万円に処した事例である。

量刑の理由として、「そもそも相続税法 69 条は、申告納税制度という納税秩序に違反したことに対する制裁を立法趣旨とする罪であって、国の財産権の侵害を主たる立法趣旨とする脱税に関する罪とは性格を異にしており、その量刑を判断するに当たって納税秩序違反の程度が重要な考慮要素となると考えられるところ、既に認定した諸事情に照らすと、本件が申告納税制度という納税秩序に違反した程度はそれほど大きいものではなかったといえる。」と判示した。

2 件の単純無申告犯の判決を所得（課税価格）と税額が同程度の脱税犯の

事案と比較する。

所得税事案である大阪地裁平成 25 年 5 月 23 日判決は、課税所得は 1 億 5000 万円余り、税額 5000 万円余りに対し、懲役 2 月、執行猶予 2 年の判決であったのに比して、例えば同じく所得税事案である名古屋地裁平成 22 年 5 月 21 日判決では、ほ脱所得約 1 億 6000 万円、ほ脱税額約 5000 万円に対し、懲役 10 月。執行猶予 3 年、罰金 1200 万円となっている。

相続税事案である東京高裁平成 22 年 11 月 17 日判決は、課税価格約 6 億 8000 万円、税額約 2 億 5000 万円に対し、高裁では罰金 20 万円、破棄された一審でも懲役 6 月、執行猶予 3 年であったのに比して、例えば同じく相続税事案であるさいたま地裁平成 22 年 11 月 11 日判決では、ほ脱所得約 5 億 5000 万円、ほ脱税額約 2 億 7000 万円に対し、懲役 10 月、執行猶予 3 年、罰金 1200 万円の判決であった。

他の情状要素もあるもののほぼ同じ所得、税額でも単純無申告犯とは脱犯では量刑にかなりの差があることがわかる。

単純無申告犯は、国の租税債権を侵害する点では実質犯と言えるが、申告納税制度を採用したばかりで納税義務意識が十分確立されているとはいえない昭和 20 年代においては、単純な無申告を全て処罰するのは、苛酷すぎるとの考えから、国の租税債権を侵害する中でも、特に反倫理的・反社会的なものを限定して処罰の対象とするべく「偽り其他不正の行為」に加えて「事前の所得秘匿行為を伴う」という基準で「違法性の強い行為」に限定したものである。

しかし、国民の納税義務意識が高まりと税務当局の取締は悪質大口の事案に限定するという運用が確立したことに加えて、近年の経済状況の変化により所得秘匿工作を伴わない無申告が可能になってきたため、これを放置することは納税の公平を著しく損なう虞があり、当罰性が高まったと言える。

そのため、平成 23 年度税制改正において、所得秘匿工作の有無にかかわらず無申告によって税を免れた者（単純無申告ほ脱犯）を処罰する規定が創設されたことは、前節で述べた。

2 虚偽記載書類行使・不提出犯

虚偽記載書類行使・不提出犯は、一般的に「各税法が課税を適正ならしめるため、課税標準、税額以外の課税の基礎となるべき事項についての書類の提出を義務づけている場合において、虚偽の記載をした書類を提出したり、あるいは提出すべき書類を提出しない罪である。」⁽⁶³⁾と説明されている。

しかし、実際に罰則規定があるのは、所得税法 242 条 1 号「予定納税額の減額の承認の申請手続等」、2 号「源泉徴収を要しない報酬等の申請等」、4 号「告知書」、5 号「支払調書」、6 号「支払通知書」、7 号「支払明細書」、法人税法 162 条 1 号「中間納税の申告書」、消費税法 65 条 2 号「中間納税の申告書」、3 号「引き取りに係る課税貨物の申告書」、相続税法 70 条 1 項「調書」、国税通則法 127 条 1 号「更正請求書」等に限定されている。確定申告書、財産及び債務の明細書⁽⁶⁴⁾・総収入金額報告書等は対象とされていない。

なお、国税通則法 127 条 1 項の虚偽の更正請求書を提出する罪については、平成 23 年度の税制改正で、規定が設けられたものである。

処罰規定の創設の理由については、「今回、更正の請求期間が延長されたことに伴い処理件数の増加が見込まれる中、更正の請求手続を利用した悪質な不正還付請求を未然に防止し、もって適正かつ円滑な税務行税を確保する観点から、故意に偽りの記載をした更正請求書を提出する行為について、処罰規定（1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金）を設けることとされました。」⁽⁶⁵⁾と説明している。

従来から、虚偽の更正の請求を行い、実際に不正に税額の還付を受けたような場合には「脱税犯」として処罰の対象とされてきている。⁽⁶⁶⁾

(63) 白井・前掲注 (1) 19 頁。

(64) 国外送金等調査法 9 条により、平成 27 年 1 月 1 日以降に提出すべき国外財産調査については、不提出・虚偽記載犯が規定された。

(65) 国税庁「国税通則法等の改正（税務調査手続等について）」平成 23 年 12 月改正 222 頁。「参考 1、平成 22 事務年度実績の更正請求件数は、所得税 271,742 件、法人税 6,924 件、相続税 8,514 件だった」。

(66) 東京高裁昭和 62 年 3 月 23 日判決等、虚偽の更正の請求をすれば、税務署長がそれに基づく減額更正を行わなくても、ほ脱税犯が成立するとした判例もある。

3 虚偽の予定申告提出犯

旧所得税法 70 条 2 号予定申告（昭和 29 年の改正で予定納税に変更になった。）の書類に虚偽の記載をして提出した罪の判例が 2 件ある。

また、虚偽の予定申告を提出したことを旧所得税法 70 条 1 号の虚偽の予定申告提出犯ではなく、旧所得税法 69 条 1 項のほ脱犯の不正の手段としてとらえた事案で、不正の手段として認定した判例と虚偽予定申告は不正の行為ではなく、ほ脱犯は成立しないとした判例がある。

なお、当判決はいずれも、査察制度ができた昭和 23 年から、査察制度の目的を「真に悪質な者の立件」として、刑事訴追を多額事犯に限るという方針を打ち出す昭和 25 年 9 月までの取締によるものである。

1 件目の大阪地裁昭和 24 年 7 月 27 日判決（刑事裁判資料 40 号 77 頁）は、昭和 23 年分の所得税について、23 年 7 月に虚偽の予定申告書を提出したこと及び所得を全部隠匿して 24 年 1 月の申告期限内に確定申告書を提出しなかったものと認定し、旧所得税法 70 条 1 号及び旧所得税法 69 条 1 項に該当し、併合罪であるから懲役 6 月及び罰金 450 万円に処す、とした。

「被告人は予定申告書において金融業の所得全部を隠匿し、更に所得見積額 21 万円の仮更正通知に対し 11 月 26 日に昭和 23 年度の所得金額は 29,440 円であるとの審査請求書を税務署に提出して金融業の所得全部隠匿し、申告期限内に確定申告書を提出しなかった。したがって前後 2 回にわたる被告人の隠匿の意思表示行為は明らかに積極的なほ脱を目的とする行為というべく、期限経過と同時に不正の行為により税を免れたに該当する。」と判示した。

その後、大阪高裁昭和 25 年 2 月 16 日判決（刑事裁判資料 93 号 44 頁）で控訴棄却された後、上告審で最高裁から昭和 27 年 6 月 11 日に大赦による免訴が言い渡された。

2 件目の東京地裁昭和 25 年 5 月 20 日判決（刑事裁判資料 54 号 3 頁）は、昭和 22 年分の過少申告ほ脱と昭和 23 年分の虚偽の予定申告書を提出したことに対し、昭和 22 年分の過少申告ほ脱罪は不正の行為がないとして無罪、昭和 23 年分の虚偽の予定申告書を提出について罰金 5 万円に処した。

東京高裁昭和 26 年 10 月 9 日判決(高等裁判所刑事判決特報 24 号 116 頁)で一番で無罪とされた昭和 22 年分の過少申告について、所得税のほ脱と直接の因果関係がない別口帳簿の作成、備付が「不正の行為」にならないというべきではない、として事実の誤認又は旧所得税法 69 条 1 項の解釈適用を誤ったとして破棄差戻となった。

同判決において、「予定申告における虚偽記載罪は、所得金額が真実なものではないことを認識しながら予定申告することによって直ちに成立し脱税意思の存在を要件としない。」旨判示された。

東京地裁の差戻審において東京地裁から昭和 27 年 5 月 16 日に大赦による免訴が言い渡された。

以上の 2 件が、虚偽の予定申告を提出した罪の成立を認めた判例である。

次に、虚偽の予定申告を提出した事案で、旧所得税法 70 条 1 号予定申告提出犯ではなく、旧所得税法 69 条 1 項のほ脱犯とした判例を検討する。

虚偽予定申告は不正行為を構成し、ほ脱の成立が見られるとなす積極説の判例としては、横浜地裁昭和 25 年 8 月 10 日判決(税務訴訟資料 6 号 280 頁)がある。

キャバレーを営む者が、キャバレーの所得を秘匿し、他の食堂の営業所得と給与所得による虚偽の予定申告をし、確定申告書を提出しないで予定申告による納税額を差し引いた所得税をほ脱した事例で、「一部の所得が全然ないように装い、税務署長に対し、虚偽の予定申告をなし、所得税をほ脱した。」として、虚偽の予定申告をほ脱犯の不正行為として認定した。

一方、消極説の判例としては、札幌高裁函館支部昭和 25 年 5 月 22 日判決(高等裁判所刑事判決特報 10 号 136 頁)がある。

「所得税法 69 条 1 項の規定は『詐偽其の他不正の行為』によって所得税を免れた場合を処罰するのであるが『詐偽其の他不正の行為』が積極的に行われた場合に限るのであって、単に不申告という消極的な行為のみを以てしては『不正の行為』によるものとみることはできない。

被告人が予定申告書に虚偽の記載を為して提出したことをもって、『不正の

行為』の一態様であるかの如く記載しているけれど、元来予定申告書は後日正確な確定申告の為されることを予想しているものであるから、予定申告書に虚偽の記載があったからといって、直ちに不正の行為によって税を免れたものとなすことはできない。

さらばこそ、所得税法は、予定申告書に虚偽の記載を為して政府に提出した場合を別個の犯罪として旧所得税法 70 条 1 号を規定しているのである。」と判示した。

この点に関し、河村澄夫氏は、「思うに、所得税法は、虚偽の確定申告書を提出した者に対しては、ほ脱犯としての責任を問うは格別、他に秩序犯としての虚偽申告罪に成立を認めないのに反し、いわゆる予定納税義務については、逆に、秩序犯としての虚偽予定申告犯の成立を認めながらほ脱の成立を認めていないこと、及び予定申告は、あくまで将来の所得に対する予想を基礎として行われるものであり、確定申告にまでその影響を及ぼさせない趣旨であると解するのが正当であると思う。従って、消極的に従うこととしたい。」⁽⁶⁷⁾と述べている。

また小島建彦氏も「虚偽の予定申告については、判例は、これを不正行為とする積極説（大阪地裁昭 24.7.27、横浜地裁昭 25.8.10）と消極説（札幌高函館支昭 25.5.22）にわかれていたが、予定申告は将来の所得に対する概算的な予想を基礎として行われるものであり、過去 1 暦年の実績を基礎とする確定申告とは自らその計数を異にすべきことが予想されることにかんがみ、消極説が正当であろう。」⁽⁶⁸⁾としている。

法人税に関する虚偽の中間申告が不正の行為となるか、について小島建彦氏は、「法人税に関する虚偽中間申告については、中間申告が過去の実績を基礎としてなされるべきものではあるが、確定決算を経ていない暫定的な概算申告の性質をもつものであるから、この申告に虚偽過少の点があってもこれ

(67) 河村・前掲注 (27) 222 頁。

(68) 小島・前掲注 (17) 76 頁。

だけでは不正行為にはならないものと解する。」⁽⁶⁹⁾としている。⁽⁷⁰⁾

4 支払調書等の不提出犯等

旧所得税法 70 条 5 号は、支払調書、計算書、源泉徴収票を提出せず若しくは虚偽の記載をなして提出した罪を規定している。

この罪に対する判例は、昭和 33 年 12 月 24 日判決（第一審刑事裁判判例集 1 巻 12 号 2091 頁）がある。

証券業者は従来から証券業務遂行上のサービスとして特殊な関係のある顧客の便宜を図るため、配当の受領や新株の払込等の事務代行をやる際に、証券業者が名義を貸すといった商慣習があった。この名義貸しが個人の財産を秘匿するという目的のために利用されがちであるという状況があったため、昭和 33 年度の税制改正の際に旧所得税法 61 条後段に、「他人の名義人として配当所得の支払いを受ける者の配当所得については、計算書を提出しなければならない」という規定が入れられた。証券業者は、名義貸しに関する計算書を各人別に翌年 1 月末までに税務署長に提出することになった。しかし限度額があって、昭和 32 年分については 15 万円まで、昭和 33 年以降は 5 万円までは提出が不要であった。本事案は、証券業者が提出すべき限度額以上の分について計算書の提出を怠ったことに対し、いわゆる四大証券を起訴したものである。

4 社会計で人員では 498 人分の名義貸し、金額で約 1 億 5800 万円の配当が脱漏していたもので、各社に 200 万円⁽⁷¹⁾の罰金に処した。

(69) 小島・前掲注 (17) 76 頁。

(70) 河村・前掲注 (27) 225 頁「ここでは主として、法人税法 19 条 1 項但書及び 20 条 1 項による中間申告を中心に説明を進めたが、このことは期限後申告（法 23①）、修正申告（法 24①）、再調査請求（法 34①）又は審査請求（法 35①）についても同様である。」。

(71) 旧所得税法 70 条は、1 年以下の懲役又は 20 万円以下の罰金に処するとの規定になっているところ、「所得税法 61 条 2 項後段による計算書を提出しなかった場合、配当所得の受領者 1 人ごとに 1 罪として処罰した」ものである。

5 虚偽の申告書提出犯及び添付書類不提出犯について

ここで本論から離れるが、虚偽の申告書提出犯を創設することについて検討したい。

現在の税法では、虚偽の内容の確定申告書を提出する罪は規定されていない。虚偽記載書類行使・不提出犯は、あくまで法人税法の「中間申告書」、所得税の「支払調書」等に限定されている⁽⁷²⁾。

昭和 25 年の税制改正で直接税が整備され虚偽記載書類行使・不提出犯が創設された際に、旧所得税法 70 条（秩序犯）の 1・2 項に予定申告書への虚偽記載行使、5 号に支払調書不提出、虚偽記載行使が規定されたが、それ以降ほとんど変更されていないまま現行法に至っている。

そのため申告書そのもの⁽⁷³⁾また申告書への添付書類である青色申告決算書、収支内訳書（白色の場合）、給与所得の源泉徴収票、財産及び債務の明細書に虚偽の記載をして提出したり、不提出であっても罰則がない。

虚偽記載の確定申告書の提出犯を創設した場合のほ脱犯と虚偽記載の確定申告書提出犯の違いは、前者が「ほ脱の故意」が必要なものに対して、後者は「申告義務に違反する故意」で足りることになるろう。

故意は主観的なものであり、直接証拠は自白しかないので、否認の場合は間接事実を積み上げて立証しなければならないため「合理的な疑いを入れない証明」をすることが難しい。とくに「ほ脱の故意」は立証が難しい場合も多い。

米国では、脱税犯（7201 条）（Attempted Evasion）のほかに虚偽の申告書等に故意に署名し提出する虚偽申告罪（7206 条）（False Statement）が重罪（3 年以下の拘禁刑）として規定されている。⁽⁷⁴⁾

(72) 法人税法 162 条・消費税法 65 条 2・3 号は中間申告等に、所得税法 162 条は法定調書・申請書・通知・届出等に、相続税法 70 条は法定調書に、通則法 127 条 1 号は更正の請求書にそれぞれ限定されている。

(73) 例えば、収入について「確定申告書の所得の内訳」欄に記載をしなくても罰則はない。

(74) カミーラ・E・ワトソン『アメリカ税務手続法』大蔵財務協会 2013 年 314 頁。

故意に虚偽の申告書を提出する虚偽申告罪 7206 条 (1) の基本的な構成要素としては、

- ・ 申告書その他の書類が、実際に被告人によって署名されていること
- ・ 重要な虚偽の事項が含まれていること
- ・ 自分がした申告の重要な事項が正しいと被告人が思っていなかったこと
- ・ 正しくない申告が故意になされたこと。

である。

本罪が脱税犯と同じ「重罪」である点が注目される。虚偽申告罪を重罪とする一方で租税債権の存在を成立要件としていないので 7201 条による脱税犯の代替物としての効果を持っていると言われている。

具体的には、租税債権の証明は難しいが虚偽の申告の証明ができるときや、純損失の繰り戻しによって当該年度の租税がないなど技術的には租税債権の証明ができて、納税者が陪審に対して有利な訴えかけをすると考えられるときなどにその機能が発揮される。

また、7201 条の場合は、1 ドルまでの厳格な計算・立証が必要とされ、起訴の要件も厳しく、個人の経済活動の側面を 100 パーセント証明する必要があるのに比べ、7206 条(1)の場合は、一つの違法事項を立証すればよく、立証の度合い、求められる証拠のレベルも 7201 条より緩くてよいとされている。実際に 7206 条 (1) に基づく起訴は多い。

納税者が重要な点について虚偽であることを知りながら、偽証罪に問われることを承知の上で申告書又はその他の文書に署名し、提出した時点で既遂となる。

「重要性」(materiality) は、租税の金額に関わるものに限られない。1954 年法は申告書の形式を法定したから、これにおける記載のすべてが虚偽申告罪との関係で重要な事項であると考えられる。

たとえば、所得額には関係なくても、所得源泉を偽ることは、重要な事項に関する虚偽の申告にあたる。

1984 年の Greenberg 事件判決で、他方の配偶者の信用を高める目的で、

所得の一部について、他方の配偶者が稼得したものとして申告することは、仮に不足税額が僅少（48ドル）であって、納税者に脱税や税額を過少に申告する意図がなかったとしても、7206条（1）に照らして「重要」なものであるとされた。当判決において連邦高裁は、税法を執行するというIRSの使命を妨げる可能性がある虚偽の陳述は、すべて重要性が認められると論じた。⁽⁷⁵⁾

金商法197の2条は、重要事項に虚偽表示のある書類の提出等に対して、5年以下の懲役を科す規定となっている。内部統制報告書、四半期報告書、大量保有報告書、公開買付報告書など10件以上の書類が対象となっている。

関税法では、従来から旧113条の3「虚偽申告犯」（1年以下の懲役）が規定されていたが、平成19年の改正で、旧111条「無許可輸入犯」（3年以下の懲役）に統合され、新111条1項2号「虚偽申告犯」（5年以下の懲役）となった。「虚偽申告犯」が秩序犯から実質犯に格上げされている。

米国の虚偽報告、金商法の虚偽記載の書類の提出、関税法の虚偽申告犯（実質犯）と同様に税法にも虚偽記載の確定申告書を提出する罪を創設する必要があると考える。

現行の国税の虚偽記載書類行使・不提出犯及び法人申告署名義務違反の規定を整備し、米国と同様の虚偽記載の確定申告書を提出する罪（3年以下）の違反規定を検討すべきと考える。

6 法人税申告書署名義務違反

法人税の申告書については、法人の代表者及び経理担当者自署押印制度（法人税法151条）があり、この義務に違反する罪である。

この罪による判例は不見当であった。

法人税の申告書は、商事一般法の例により、記名及び職印の押捺による場合が多く、必ずしも申告義務者の署名及び自己の押印が要件とはされていない

(75) カミーラ・E・ワトソン 前掲注(74) 316頁。

かった。しかし、申告書を提出した事実を代表者が確認すべきであり、また経理事務担当も、その申告の責任を明瞭ならしめることが必要である。このような理由によって、あらたに昭和 25 年この規定が設けられるに至った。⁽⁷⁶⁾

法人税法 151 条 5 項で「自署及び押印の有無は、申告の効力に影響を及ぼすものと解してはならない。」と規定されている。

署名義務違反について刑事制裁によって処理することについて、忠佐市氏は、「立法上の問題として、署名義務違反について、刑事制裁を科すか、過料のような民事罰を課すか、双方を併科するか、比較検討の結果、刑罰制裁一本に落ち着いたものである。所得税における財産債務明細書不提出の場合においては、刑罰では行き過ぎる、税の一部として税務官庁によって課されることが適当であるとして、という観点から 1 万円の定額加算税一本⁽⁷⁷⁾に落ち着いたわけである。」⁽⁷⁸⁾と述べている。

板倉教授は、「脱税犯と技術的規定自体の違反とは、区別して論じなければならない。

たとえば、法人の代表者等の申告書自署押印義務の違反は、租税債権を侵害するものではなく、全体の犠牲の下に不正行為によって自らののみ利得する脱税犯とは性質を異にする。

これらは税務官庁が課税標準を正確に把握するための合目的性の考慮にもとづいて課している義務の単純な違背にすぎず、倫理的非難の程度は微弱である。こうした義務懈怠も、租税収入の確保という目的の達成に障害を生ずるであろう危険を含んでいるが、社会的意義においては、法規に定められた命令に対する消極的な不服従にすぎない。

その義務内容じたい技術的であり、倫理的内容は乏しい。このような技術的規定によって課せられた義務の懈怠に対しても、その法規の趣旨を徹底し、

(76) 武田昌輔編著『DHC コメントール法人税法』（第一法規）5958 頁。

(77) 財産債務明細表不提出加算税は、昭和 25 年の税制改正で定額 1 万円として創設されたが、昭和 28 年富裕税の廃止に伴い廃止された。

(78) 忠佐市「課税に対する不服申立と罰則」財政経済弘報、別冊 10 号 1950 年 54 頁。

行政目的の達成するための取締の必要上、制裁が必要であるが、行為の倫理的な非難の程度が微弱であるから、倫理的な非難を要素とする刑罰を科すことは妥当ではなく、刑罰とは区別された過料といった行政罰を科すべきであろう。」⁽⁷⁹⁾と述べている。

代表者の自署押印は、法律的には申告書たることの事実の確認といえる。しかし、実際的には、所得金額や税額といった申告内容について確認することになる。そこで脱税犯として訴追が行なわれるような場合においては、その責任の追及が容易となる。このような事実上の効果が大きいと期待されている。

前述したとおり、虚偽記載書類行使・不提出犯と併せて法人申告署名義務違反の規定を整備し、米国と同様の虚偽記載の確定申告書を提出する罪の違反規定を検討すべきと考える。

第4節 職務妨害の罪

国税通則法は、租税の納付、賦課、徴収を適正円滑ならしめるための税務行政上の要請に基づき、質問検査権の規定を設ける（国税通則法 74 条の 2 等）とともに、これらの質問調査を受ける者について、①不答弁、虚偽答弁犯、②検査拒否妨害罪、③虚偽記載書類行使犯の罪を定めている。（国税通則法 127 条 2・3 号）

質問検査権の規定は各税法（改正前の所得税法 242 条 8・9 号、法人税法 162 条 2・3 号、相続税法 70 条 2～5 号、消費税法 65 条 4・5 号）に定められていたが平成 23 年の税制改正で国税通則法に移された。

①虚偽答弁犯、②検査拒否妨害罪、③虚偽記載書類行使犯の罪のそれぞれについて判例を検討していくこととしたいが、職務妨害の罪は共通するところも多いことから、不答弁・検査拒否等の罪に関して取りあげられることの多い 2

(79) 板倉・前掲注 (14) 114 頁。

つの判決をはじめに検討することとしたい。

最高裁昭和 45 年 12 月 18 日第 2 小法廷判決（最高裁判所刑事判例集 24 巻 13 号 1773 頁）と最高裁昭和 47 年 11 月 22 日大法廷判決（最高裁判所刑事判例集 26 巻 9 号 554 頁）である。

1 つ目の最高裁昭和 45 年 12 月 18 日判決については、旧所得税法 70 条 10 号の「63 条⁽⁸⁰⁾の規定による帳簿書類その他の検査を『妨げる』行為」が、63 条各号の者等一定の者を予想するものと解すべき（身分犯）か、そうではなく第三者の行為も処罰されると解すべきか、に対し「旧所得税法 70 条 10 号の定める検査を妨げる罪は、同法 63 条 1 号（申告書を提出した者）等に対し、必要限度の検査を受忍すべき義務の履行を間接に強制しようとするものであることはもちろんであるが、これにとどまらず、適法な検査を保護し、検査の実行性を確保して、適正公平な課税権の行使に資し、税制の目的を達成するため、これに必要な限度で、ひろく一般人も対象とし、公務執行妨害にいたらない程度の行為を禁じようとするものであって、公務執行妨害の補充的規定たる性格をも有し、同条各号所定の者の行為のみを処罰するいわゆる身分犯を定めら規定ではないと解するのが相当である。」と判示した。

田尾勇調査官は、この判決に対する最高裁判所解説で、「立入検査等を『拒み、妨げ又は忌避した者』という文言を用いた罰則規定は、多数の法律中に見出される（検察官上告趣意では 100 を超える例をあげる。）が、今まで、正面からこの問題を取りあげた学説も見当たらず判例もなかった。本判決の影響するところは大きいと思われる。」とした。⁽⁸¹⁾

検査妨害罪が公務執行妨害罪の補充的規定としての性格を有するという最高裁判所の判断を根拠として、職務妨害の罪は、国犯法上の犯則事件に含まれず刑事訴訟法 239 条 2 項による刑事告発を行うべきであるとする考え方があ

(80) 旧所得税法 63 条、収税官吏は、所得税に関する調査について必要があるときは、納税義務者等に質問し又は帳簿書類その他の物件を検査することができる。

(81) 田尾勇「所得税法 70 条 10 号の定める検査を妨げる罪はいわゆる身分犯か」最高裁判所判例解説昭和 45 年 12 月 18 日判決 369 頁。

る。(82)

この点、後に検討したい。

2つ目は、最高裁昭和47年11月22日判決は、いわゆる川崎民商税務検査拒否事件上告判決といわれる判決である。

「憲法38条1項の規定によるいわゆる供述拒否権の保障は、純然たる刑事手続においてばかりでなく、それ以外の手続においても、対象となる者が自己の刑事上の責任を問われる虞のある事項について供述を求めることになるもので、実質上刑事責任追及のための資料の収集に直接結びつく作用を一般的に有する手続にはひとしく及ぶものと解される。」と判示し、国犯法による質問調査の手続に、憲法38条1項の規定による供述拒否権の保障が及ぶと解した。

1 虚偽答弁

虚偽答弁の判決は2件ある。1件目は、長野地裁昭和23年8月2日判決（税務訴訟資料84号1頁）の事案で、昭和22年分の所得税の確定申告について、昭和23年1月に珪酸石灰の取引によって得た所得を記載せずに確定申告書を提出し、同年4月に税務職員から珪酸石灰の取引について質問を受けた際、個人として取引したものではない旨、虚偽の答弁をしたものである。

昭和22年分の所得税を不正行為を以って免れたという事実は犯罪の証明がないから無罪とされ、虚偽の答弁について、旧所得税法70条1項8号にあたるとして罰金1万円に処された事例である。

2件目の鳥取地裁昭和41年11月14日判決（税務訴訟資料51号202頁）の事案は、昭和34年10月期と昭和35年10月期について、裏預金に入金する等により所得を秘匿した上、虚偽の貸借対照表を確定申告書に添付する不正の方法により法人税をほ脱した上、税務署の法人税調査に際し、事業収入を過少に記載した説明書を提出して虚偽の答弁をしたものである。

(82) 斎藤文雄「質問検査権を巡る諸問題—質問検査に対する受忍義務の履行確保のための方策を中心として—」税大論叢50号2006年192頁
2006 <http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/50/03/ronsou.pdf>

法人税のほ脱罪について被告法人に罰金 300 万円、虚偽答弁については被告法人に罰金 1 万円、法人税のほ脱犯と虚偽答弁の罪は併合罪であるので刑の最も重いほ脱罪に法定の加重をした範囲内において、代表者に懲役 1 年 6 月（執行猶予 3 年）、共同正犯の税理士に懲役 8 月（執行猶予 2 年）に処した事例である。

前者は所得税のほ脱が無罪となることによって虚偽答弁が残った事例であり、後者は法人税のほ脱罪と虚偽答弁の罪の両方の成立を認めた事例である。

虚偽答弁が単独で立件された事例は不見当であった。⁽⁸³⁾

2 検査拒否妨害罪

検査拒否妨害罪の判決事例は 9 件ある。そのうち、3 件が国犯法による告発であり、6 件が刑法による告発である。

国犯法による告発の 1 件目、東京地裁昭和 23 年 9 月 7 日判決（税務訴訟資料 6 号 20 頁）は、法人税の調査に際し決算書の提出を求めたところ、会社監査役が虚偽の貸借対照表を含む決算報告書を呈示したことは、検査妨害の罪に該当するとして、被告会社を罰金 1,000 円に処した事例。

2 件目の京都地裁昭和 24 年 3 月 11 日判決（税務訴訟資料 13 号 151 頁）は、源泉徴収所得税の調査に当たって検査しうる帳簿の範囲に関する説示例とされており、事業関係の帳簿も、従業員の源泉徴収所得税に関する調査上必要なものであるから、当該帳簿を撤去し、もってその検査を拒んだ行為は、所得税法 70 条 5 号の違反行為に該当するとした事例である。

この事案は、公務執行妨害罪と所得税のほ脱犯及び検査拒否妨害罪について起訴されたものである。1 審の京都地裁昭和 24 年 3 月 11 日（税務訴訟資料 13 号 151 頁）では公務執行妨害罪は証拠不十分として無罪とされたが、2 審の大阪高裁昭和 25 年 4 月 14 日判決（税務訴訟資料 13 号 148 頁）では公

(83) 平成 25 年 9 月、大阪地検が贈収賄事件の中で法人税法違反（虚偽答弁）・国家公務員法違反（守秘義務）・加重贈賄で起訴した事例がある。平成 26 年 10 月現在、公判中であり判決に至っていない。（共同通信 平成 25 年 10 月 4 日）

務執行妨害と所得税の検査拒否妨害罪の両方の成立を認め、併合罪であるから重い公務執行妨害罪の刑に法定の加重をした範囲内で刑として、懲役 10 月（執行猶予 3 年）が処され、最高裁昭和 27 年 3 月 28 日第 2 小法廷判決（最高裁判事判例集 6 卷 3 号 546 頁）もこれを支持した。⁽⁸⁴⁾

なお、所得税のほ脱犯は全ての判決で証拠不十分として無罪とされた。公務執行妨害罪が無罪とされた 1 審では検査拒否妨害罪に対し罰金 1 万円の判決であったのに比し、公務執行妨害が認められた 2 審では、懲役 10 月（執行猶予 3 年）の判決であった。所得税の検査拒否妨害罪のみと公務執行妨害が加えられたのでは、量刑にかなりの差が認められることがわかる。

3 件目の岡山地裁昭和 24 年 5 月 18 日判決（税務訴訟資料 8 号 8 頁）は、昭和 23 年 3 月期の法人税申告に際し、虚偽の決算報告書並びに損益計算書を提出して法人税をほ脱した旧法人税法 48 条 1 項に該当し、さらに昭和 23 年 11 月の税務署の法人税調査に際し、会社員が会社業務に関し、虚偽の記載をした帳簿 2 冊を呈示したことは、旧法人税法 49 条 2 号の検査妨害の罪に該当するとされた事例である。法人税のほ脱罪と検査妨害の罪に両方について成立を認め、法人税のほ脱と検査拒否の罪は併合罪であるので刑の重いほ脱罪に法定の加重をした範囲内において、被告法人に罰金 5 万円、代表者に懲役 8 月（執行猶予 3 年）及び罰金 50 万円に処した事例である。

検査拒否妨害犯を国犯法で告発した 3 件はいずれも、査察制度ができた昭和 23 年から、査察制度の目的を「真に悪質な者の立件」として、刑事訴追を多額事犯に限るとの方針を打ち出す昭和 25 年 9 月までの取締によるものである。

検査拒否妨害罪は、昭和 20 年代の国犯法による告発に対する 3 件の判例のほか、昭和 40 年代から昭和 50 年初頭にかけての刑訴法による告発に対する 6 件の判例がある。

(84) 前述したとおり、最高裁昭和 45 年 12 月 18 日判決では、「旧所得税法 70 条 10 号の定める検査を妨げる罪は、公務執行妨害にいたらない程度の行為を禁じようとするものであって、公務執行妨害の補充的規定たる性格をも有し、」と判示した。

職務妨害の罪の冒頭に検討した 2 件の最高裁判決 2 つ目の最高裁昭和 47 年 11 月 22 日判決いわゆる川崎民商税務検査拒否事件上告判決は、この刑法による告発を行った 6 件のうち 1 件である。供述拒否権とその告知についてとしてとりあげた。事案としては、団体事務局長が帳簿書類の検査を妨害（判決では検査拒否としている）した事例で罰金 1 万円が処された。他の 5 件も同様の事案である。

最高裁昭和 48 年 7 月 10 日第 3 小法廷決定（最高裁判所刑事判例集 27 巻 7 号 1205 頁）の荒川民商事件上告審決定は、被告人及びその長男が不答弁及び検査の拒否をした事案につき、罰金 3 万円が処された。

仙台高裁昭和 49 年 10 月 22 日決定（税務訴訟資料 84 号 508 頁）は、「白色だから帳簿を見せる必要はない。どこが悪いか明らかにしろ。」等と申し立て、帳簿の検査を拒否した事案につき、罰金 2 万円が処された。

最高裁昭和 51 年 3 月 16 日第 3 小法廷判決（最高裁判所裁判集刑事 199 号 601 頁）は、職務妨害の罪の冒頭に検討した 2 件の最高裁判決 1 つ目の最高裁昭和 45 年 12 月 18 日判決の差戻後の判決である。検査を妨害する罪は身分犯か、という点をとりあげた。事案としては団体事務員が納税者の妻と共謀して調査官の前に立ちふさがり、調査を妨害した事例で、罰金 2 万円に処された。

横浜地裁昭和 51 年 3 月 29 日判決（税務訴訟資料 84 号 713 頁）は、団体事務局長が会員数名の所得税・法人税調査に際し、営業妨害である旨怒鳴って調査を妨害した事案につき罰金 2 万円が処された。

最高裁昭和 53 年 4 月 11 日第 1 小法廷決定（税務訴訟資料 98 号 105 頁）は、菓子製造販売業を営む被告人と時計貴金属修理販売業を営む被告人が、過少申告の疑いに対し、それぞれ税務職員の検査を拒否した事案につき、それぞれ罰金 2 万円に処された。

昭和 40 年代から昭和 50 年初頭にかけての検査拒否妨害罪の量刑は、1 万円（罰金としては最低額）から 5 万円の罰金であった。

3 虚偽記載書類行使犯

虚偽記載書類行使犯の判決の事例が1件ある。東京地裁昭和41年5月17日判決（税務訴訟資料50号364頁）は、法人税額の更正ならびに青色申告書提出承認取消の処分を受けた法人の強い申し入れにより、行われた再調査において、脱漏売上金を入金していた口座の入出金の内訳引き出し現金の使途等を記載した仕訳帳及び現金出納帳を作成したうえ、これらはすべて当時その都度状況をありのまま記載したものであるかのように装って再調査担当の職員に呈示して、さきの調査の折には見当たらなかったが、今度ようやく探し出したものである旨虚偽の答弁をしたものである。

「虚偽帳簿の呈示の点は旧法人税法49条3号に、虚偽答弁の点は旧法人税法49条5号にそれぞれ該当するところ、虚偽帳簿の呈示と虚偽答弁の間には、1個の行為にして2個の罪名に触れる場合であるから刑法54条1項により犯情重いと認められる虚偽帳簿の呈示の罪の刑に従う。」と判示し、罰金5万円に処した事例である。この事件は、斡旋贈賄の事件であり、特殊な事例である。

4 小活

職務妨害の罪は、国犯法の犯則事件の範囲となるかという点が本稿の論点の一つである。

虚偽答弁は2件の判決事例があった。1件目は所得税のほ脱が無罪となることによって虚偽答弁が残った事例であり、2件目は法人税のほ脱罪と虚偽答弁の罪の両方の成立を認めた事例である。

検査拒否妨害罪の判決事例は9件ある。そのうち、3件が国犯法による告発であり、6件が刑訴法による告発である。国犯法による告発は、検査拒否の罪が認められた事例、所得税のほ脱犯は無罪であるが公務執行妨害の罪と検査拒否の罪の両方の成立を認めた事例、法人税のほ脱犯と検査拒否の罪の両方の成立を認めた事例であった。刑訴法による告発は、検査拒否の罪単独によるものであり、ほ脱犯と併せて告発された事例はない。

このように見てくると、職務妨害の罪については、「職務妨害の罪が単独で行われる場合」と「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる併合罪等の場合」との2つの場合が考えられることがわかる。

「職務妨害の罪が単独で行われる場合」については、職務妨害の罪を公務執行妨害の補充的規定と考えるとその調査に収税官吏の知識経験が必ずしも必要とまでは言えないかもしれず、国犯法ではなく刑訴法で告発するという運用も考えられる。

一方、「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる場合」は、脱税と併せ検討する必要があることから収税官吏の知識経験が必要と判断される。しかし、脱税犯と職務妨害の罪は、法条競合に立つとされており、職務妨害の罪が脱税犯に吸収され脱税犯のみが成立するとするのが判例・通説となっている。実務上も脱税犯が成立する場合に職務妨害の罪を併合罪として起訴する事例はほとんどなくなっている。

「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる場合」で、脱税犯が証拠不十分等で成立しないときには、職務妨害罪のみでの立件を検討するケースも考えられる。

虚偽記載書類行使犯は、斡旋贈賄の事件と併せて起訴されたやや特殊な事例である。

第5節 租税危害犯

2節 脱税犯、3節 課税上の協力義務違反、4節 職務妨害の罪について判例を中心に検討してきた。課税上の協力義務違反と職務妨害の罪は合わせて秩序犯と分類される。

秩序犯は、直接的には租税収入の減少を招来するものではないが、租税秩序確保のために設けられた各種取締規定に違反することにより、課税権の正常な行使を阻害する危険のある行為として処罰の対象とされるものである。

板倉宏教授は、「租税犯といっても種々の性質のものがある。まず、個々の具

体的租税請求権を直接侵害する脱税犯と、租税請求権の正常な行使を阻害する危険のある行為として可罰的であるとされる租税危害犯 通常租税秩序犯とよばれているが、秩序犯というと、行政罰としての秩序犯を科されるにすぎない行為であるかのように誤解されやすいので、わたくしは、事の内容をそのまま伝える租税危害犯という用語を使用する。

ちなみに、西ドイツのライヒ租税法 (Reichabgabenordnung) 413 条も、かつては租税秩序犯 (Steuerordnungswidrigkeit) という用語を使用していたが、1956 年 5 月 11 日の改正により、租税秩序犯という用語を廃棄して租税危害犯 (Steuergefährdung) という用語を採用している。⁽⁸⁵⁾と述べている。

また、「職務妨害犯は公務執行妨害罪と同様の罪質を有するものであり、刑罰を科すだけの反倫理性を有するものであり、行政罰のみを科すべき秩序犯のカテゴリーに入れるべきではない」⁽⁸⁶⁾としている。⁽⁸⁷⁾

金子宏教授は、虚偽申告犯 (本稿では虚偽記載書類行使・不提出犯に分類)、単純無申告犯、不徴収犯 (徴収納付義務者が納税義務者から徴収すべき租税を徴収しないことを構成要件とする犯罪 (所得税法 242 条 3 号))、検査拒否犯を合わせて「租税危害犯」と呼んでいる。

行政法の分野において刑法 9 条に刑名のある「行政刑罰」と「行政上の秩序罰」に分け、後者を過料としての行政罰と分類することがある。単に秩序犯というと、過料を科すような行政罰と混同される虞があることから、本稿においても、以降、行政刑罰である課税上の協力義務違反と職務妨害の罪、「租税に関する秩序犯」のことを「租税危害犯」と呼ぶこととしたい。

(85) 板倉宏「租税刑法を巡る諸問題」判例タイムス 185 号 1965 年 15 頁。

(86) 板倉・前掲注 (14) 117 頁。

(87) 斎藤・前掲注 (82) 20 頁「378 条 (重過失により重大な事実に関し不正又は不完全な申し述べを行った) は、50,000 ユーロ以下、379 条 (法定帳簿書類の作成義務違反、国外での事業の届出義務違反、仮名で口座を開設等) は、5,000 ユーロ以下の過料が課税庁に科される。」

第6節 間接国税の犯則

ここまで、国税犯則取締法について、直接税を中心に検討してきた。この節では、間接国税、とくに通告処分制度について検討したい。

通告処分の性質については、これを行政機関との間になす私和であるとする見解が有力である。明治33年の改正で通告処分に対する見解は大きく変わったようである。すなわち、第14回帝国議会の政府委員の説明によると、それは従来のように行政官庁が行う略式手続による処罰の命令ではなく、全く私和であるとされ、罰金に相当する金額を納付せよという行政官庁の通告に対して、それを本人が至当と思うなら履行して済ませるということにすぎないから別に厳しいものではないという見解が表明された。

以降この見解が通告処分についてのいわば公権的解釈として今日まで維持されているのである。

これに対し、国税犯則調査手続に関する最高裁判決⁽⁸⁸⁾において、藤田八郎裁判官は、「国税犯則取締法が間接国税犯則処分法の後身として、旧憲法下において、行政処分をもって実質上司法処分に属する科刑処分をすることを認めたのであるから、通告処分も純粋な行政処分とみるのではなく、一種の科刑手続たる性格を有するものと解すべきであり、通告処分に判決類似の既決効が認められるのは、それが刑事手続たる性格を具有するからだ。」との見解を示している。⁽⁸⁹⁾

国税犯則調査手続に関するは、通告処分によって手続を終える間接国税の犯則事件であっても、罪責の軽重はともかくとして、本来的に犯罪である行為をその射程としているといえよう。

(88) 最大判昭和30.4.27刑集9巻5号924頁。

(89) 金子・前掲注(13)967頁「通告処分の性質については、これを行政機関が犯則者との間でなす私和であるとする見解が有力である。しかし、通告処分も公権力の行使であること、にかんがみると、これを私和であると考えるのは妥当ではなく、刑事手続に先行してなされる可罰的行政処分であると解すべきであろう。」

しかし、通告処分も公権力の行使であること、内容について意思を反映させることができないこと、にかんがみると私和であると考えるのは妥当ではなく、それは間接税に関する犯則事件において刑事手続きに先行してなされる科罰的行政処分であると解すべきであろう。

通告処分が行政処分として取消訴訟の対象となるかどうかについては、争いがあるが、判例は、通告処分の対象となった犯則事件については刑事手続において争わせるのが法の趣旨であることを理由として消極的に解している。⁽⁹⁰⁾

通告処分には二つの基本的な問題がある。1 つは、裁判を受ける権利の侵害にならないかどうかである。いま一つの問題は、間接税の犯則事件についてのみ通告処分を採用することが合理的であるかどうかの問題である。⁽⁹¹⁾

1 章 2 節 4 で見たとおり、間接税の通告処分については、昭和 36 年の国税通則法の制定時にその存続が議論され、間接国税に関する犯則事件には、酒類密造犯のような特殊な事犯もあって通常の刑事手続と相当異なるものがあり、証拠の収集・価値判断に特別な知識と経験を必要とすること、酒類密造犯は、自己に不利益な供述との関係（憲法 38 条）からいかなる申告も期待できず、加算税制度になじまないこと等から間接税の犯則事件については、通告処分を存置すべきであると結論している。⁽⁹²⁾

なお、

平成 15～24 年の間接国税に関する犯則調査は、酒税法違反 377 件、揮発油税法違反 27 件で、告発は 3 件で、384 件が通告処分であった。

酒税法違反の内訳は、酒類無免許製造 46 件、ほ脱犯 9 件、酒類無免許販売 258 件、密造酒の所持 4 件、その他秩序犯 53 件だった。揮発油税法違反の内訳は、ほ脱犯 23 件、秩序犯 4 件だった。⁽⁹³⁾

(90) 最大判昭和 47.4.20。

(91) 金子・前掲注 (13) 968 頁。

(92) 税制調査会昭和 36 年 7 月・前掲注 (6) 108 頁。

(93) 国税庁統計年報より

https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/sonota2013/pdf/h25_hansoku.pdf

処理件数においては、昭和 36 年当時と比べるとかなる減少したが、酒類密造犯のような特殊な事犯の処理については、通告処分によることが望ましいという点においては、現在もかわりはないと考える。

また、間接国税に関する秩序犯については、従前、国犯法の手続に基づいて検挙し、通告処分が行なわれている。同じく通告処分の制度を持つ関税法においても、秩序犯を関税法の犯則事件として取り扱うことが定着しており、秩序犯を犯則事件の範囲として取り扱い、通告処分を行うことについて疑義はないと考えられる。

保護法益は、ほ脱犯については租税債権、秩序犯については酒類等行政、無申告製造犯はほ脱犯および秩序犯の両方の性質を兼ね備えるとされる。⁽⁹⁴⁾

間接国税の犯則の告発は、公訴提起の訴訟条件⁽⁹⁵⁾と解されていることから、ほ脱犯、無免許犯、秩序犯ともに犯則事件の範囲となると考える。

第 7 節 滞納処分免脱罪

1 滞納処分免脱罪の現状

この節では、滞納処分免脱罪について検討したい。金子宏教授は、「滞納処分免脱罪とは、滞納処分の執行を免れる目的で財産の隠蔽・損壊その他租税債権者の利益を害する行為をすることを構成要件とする犯罪であり、租税債権の満足を妨げる行為であるため、脱税犯の一種と考えられている。」⁽⁹⁶⁾と述べ、脱税犯の一種としている。

滞納処分免脱罪は、明治 22 年国税滞納処分法 51 条において「滞納処分に対し財産を蔵匿脱漏し又は虚偽の契約を為したる者は 1 カ月以上 2 年以下の重禁錮に処す」と懲役刑として規定された。

徴収法上の罰則事案については、刑法の強制執行免脱罪と同種のものであ

(94) 税務大学校『間接税法平成 26 年版』107 頁。

<https://www.nta.go.jp/ntc/kouhon/kansetu/pdf/08.pdf#page=1>

(95) 最高裁昭 29.9.24 「・・間接国税の犯則の告発は、公訴提起の訴訟条件と解する。」

(96) 金子・前掲注 (13) 955 頁。

り、その犯罪調査について徴収職員の特別な知識経験を活かして初めて調査の効果が出るようなものではないため、滞納処分免脱罪に国犯法の規定は適用ないと解されている。

なお、徴収法を全面改正した昭和 33 年の租税徴収制度調査会での議論では、「租税の徴収に関する罰則に関しては、現行制度においては、国税犯則取締法を適用することができないが、少なくとも税法に規定されている犯則事件についてはこれを適用できる措置を講ずべきである」⁽⁹⁷⁾とされたが、立法化は見送られた経緯がある。

現行国税徴収法 187 条は、「納税者が滞納処分の執行を免れる目的でその財産を隠ぺいし、損壊し、国の不利益に処分し、又はその財産に係る負担を偽って増加する行為をした」とは、3 年以下の懲役若しくは 250 万円以下の罰金、またこれを併科すると規定されている。

滞納処分免脱罪の保護法益については、国税徴収法基本通達 187 条関係 2 で「犯罪の成立については、滞納処分を執行したかどうか又は国税の徴収ができたかどうかは関係がない。」として結果を要求していないことから、「究極的に国税債権の満足を目的とするものではあるが、滞納処分の実行という国家機関の権力作用を保護する面を重視している」⁽⁹⁸⁾と解されている。

2 国税徴収法上の質問検査権の限界

滞納処分免脱罪に当たるか否かは、滞納処分の調査の過程で収集した資料により判断されるものである。

徴収法上の質問・検査又は捜索の権限は、税務行政のための調査であり、与えられた調査権限は「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない」（徴収法 147 条 2 項）と規定されている。

滞納処分の調査の過程で収集した資料が結果として刑事事件の証拠として

(97) 大蔵省租税徴収制度調査会「租税徴収制度調査会答申」1958 年 48 頁。

(98) 白井・前掲注 (28) 53 頁「滞納処分免脱罪の保護法益は、「適正な滞納処分の実行」と「租税債権」そのものがあるが、条文が結果を求めていることから、前者が重視されていると考えられている。」

利用されたとしても、また、その刑事事件の証拠として利用されることが予想されたとしても、そのことにより滞納処分免脱罪が違法になることはないし、刑事事件の証拠としてに証拠能力がなくなるものでもない、といった判例はある。⁽⁹⁹⁾

しかし、実務上の問題として、滞納処分の際の差押えができるのは、財産的な価値のあるものに限られるから、滞納免脱罪にあたる有力な資料があっても、任意で提出を求めることになる。滞納者が任意の提出に応じず、証拠が破棄された場合は、違反行為の立証が困難であった。

このように徴収職員の質問検査権や捜査権には一定の限界があり、それだけでは滞納処分免脱罪を立件するために必要な証拠を十分に収集することが困難な場合が多いと考えられる。

3 ほ脱犯と滞納処分免脱罪の併合罪等

これまで刑法で告発した滞納処分免脱罪の中には、ほ脱犯と併合事件となっている等、免脱罪とほ脱罪との関連性は強い。これは悪質な脱税者は、ほ脱行為もするし免脱行為もすることが多いからと思われる。

大阪地裁平成 21 年 11 月 19 日判決は、「本件ほ脱額は、1 年分で 2 億 5000 万円余りと相当高額に及んでいる上に、ほ脱率もほぼ 100%と極めて高い。滞納していた国税等は、所得税だけでも附帯税を含めて 3 億 4000 万円余りと極めて高額であったところ、被告人が約 7 億円もの不動産転売利益を隠匿したことで、滞納税額全額に対する強制処分を免れたことは明らかであるといえる。このように本件各犯行の結果は非常に重要である。

財産隠匿及びほ脱の手段も・・・などの種々の隠匿工作を施すものであり、こうかつで悪質というほかない。本件ほ脱に係る所得税及び滞納処分の執行を免れた国税等は、いずれも本税、附帯税とも未だに納付されていないが、今後これらが納付される見込みは著しく低い。このようにして自己の

(99) 最高裁平成 16 年 1 月 20 日第 2 小法廷決定（刑集 58 卷 1 号 26 頁）は、法人税法上の質問検査権に関する裁判例。

利益を優先し、国民の基本的義務である納税を何としてでも免れようとする各犯行からは、弁護士として社会正義の実現に尽くしていた被告人の姿を見ることはできない。」と量刑理由を示し、業務上横領、有印私文書偽造等と併せ、懲役 7 年の実刑判決と罰金 8,000 万円の判決を言い渡した事例がある。(100)

また、ほ脱犯と滞納処分免脱罪が観念的競合関係になることも考えられる。

中井隆司検事は、「制限説ないし純粹制限説によれば、隠蔽行為は、滞納処分妨害罪の実行行為ではあっても、過少申告ほ脱犯の実行行為ではないから、滞納処分妨害罪も過少申告ほ脱罪も成立し、両罪は併合罪の関係に立つと思われる。

したがって、その場合には、隠蔽行為について、滞納処分妨害罪と過少申告ほ脱犯のいずれかで告発された場合でも、検察官は、併合関係にある罪として同時に又は別の時期に起訴することができると思われる。」(101)と述べている。

併合・観念的競合のいずれの場合も、同じ脱税者による犯罪を併せて調査することが効率的・効果的であり、告発の可否・判断は収税官吏が両罪を併せて検討することが望ましい。同じ脱税者に対し、ほ脱犯は国犯法で、免脱罪は刑法で告発を行うことは、行政の効率的効果的運用として問題があると言わざるをえない。

近年増加している悪質・困難な滞納事案に厳正に対処するためには、徴収職員の特別の知識経験を活かした犯則調査が必要であると考えられる。

犯則調査権限を導入することによって、調査権限が強化され、免脱罪の立証を促進することが期待できることや、検察庁へ申述書や物証といった調査

(100) 本件は、最高裁平成 22 年 12 月 15 日決定（上告棄却）で確定した。他にほ脱罪と滞納処分免脱罪の併合罪の判決として、東京地裁平成 8 年 12 月 25 日判決、東京地裁平成 19 年 11 月 5 日判決、東京地裁平成 19 年 12 月 18 日決定等がある。

(101) 中井隆司（法務省大臣官房租税訟務課長）「滞納処分免脱罪に関する一考察」税大ジャーナル 7 号 2008 年 2 月 18 頁。

<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/07/pdf/01.pdf>

結果を直接引き継ぐことが可能になれば、公判に用いる証拠を検察官が一からすべて調書を取り直さなければならないという問題が解決され、検察庁との連携が円滑になることが考えられる。また、令状主義の適用により、適正手続の保証につながることも利点としてあげられよう。

昭和 33 年の租税徴収制度調査会の答申である、「租税の徴収に関する罰則に関しては、現行制度においては、国税犯則取締法を適用することができないが、少なくとも税法に規定されている犯則事件についてはこれを適用できる措置を講ずべきである」を入れ、滞納処分免脱罪を犯則事件として国犯法の適用を検討すべきであると考ええる。

第3章 国税犯則調査制度と他の犯則調査制度の経緯

第1節 国税犯則調査制度の経緯

本稿の目的の一つは、職務妨害の罪等の「租税危害犯」が国犯法の対象となるのかどうか、なるとした場合に犯則調査の範囲を法律で定めている金商法及び独禁法において、検査忌避犯等の「秩序犯」の一部が犯則調査の範囲から除かれていることとの整合性をどのように考えるか、を検討することである。

この章では、国税の査察制度、税関の犯則調査、証券取引委員会（以下「証取委」と言う）及び公正取引委員会（以下「公取委」と言う）の犯則調査の経緯を見ていくこととしたい。証取委・公取委の犯則調査の経緯を国税の犯則調査の経緯と比較することにより、国税・税関・証取委・公取委それぞれの犯則調査の役割を検討していきたい。

金商法・独禁法といった「経済犯罪」は、経済事件が起きるとそれが社会問題となり、それに対処するため罰則の強化が行なわれ、調査体制等を整備する法律がつくられる等の対策が繰り返されてきたと言える。

したがって、現状の法体系、調査体系は、その改正の原因となった経済事件と併せて検討することが必要だと考えたからである。

はじめに国税の犯則調査の経緯からみていく。

1 査察税度発足

間接国税以外の国税に関する犯則事件の調査を行う主体は、収税官吏たる査察官であるが、この査察官による犯則事件の調査を、組織規定上の用語⁽¹⁰²⁾を用いて「査察」と呼び、一般の税務調査のほか、特に悪質な脱税者に対して刑事責任を追及する制度を査察制度と呼んでいる。

(102) 財務省組織令 92 条 調査査察部の所掌事務「…検査及び犯則の取締に関する重要なもので・・・」

昭和 22 年 3 月の税制改正により、所得税、法人税などの直接国税に申告納税制度が採用され、それと同時に徴税の充実・徹底を期すため、租税罰則に従来の罰金・過料に加え、新たに懲役刑が導入された。しかし、当時は、急速なインフレによる納税者数の急増とヤミ取引の横行の中で、課税標準の調査が著しく困難になったことなどから、租税収入の確保が強く要請された。

昭和 22 年 7 月 30 日に「租税罰則適用の強化及び促進要領」が閣議決定された。占領軍総司令部の経済安定九原則の「徴税計画を促進強化し、脱税者に対しては迅速かつ広範囲にわたって強力な刑事訴追が行われるよう措置する。」に基づくものであった。

昭和 22 年 11 月 初めての法人税法違反の告発 2 件がなされた。

昭和 23 年 6 月 4 日の閣議決定「昭和 23 年度租税収入確保対策要綱」で査察制度の創設を決めた。これを受けて、昭和 23 年 7 月 5 日 主税局査察部（定数 50 人）が、昭和 23 年 7 月 31 日 財務局査察部（定数 450 人）が発足した。

昭和 23 年 7 月 7 日 国犯法改正、昭和 23 年 7 月 30 日の「租税罰則適用の強化及び促進実施要項」⁽¹⁰³⁾閣議決定され、ここに査察制度が誕生した。

(103) 国税庁 30 年史編集委員会「国税庁 30 年史」国税庁 1979 年 314 頁。租税罰則適用の強化及び促進実施要項「脱税者に対しては、懲役及び罰金等各税法に定める刑事制裁を以って臨むこととする。脱税者に対する刑事制裁は酒税、物品税等の間接税について実行されてきたが、今後は、法人税、所得税等の直接税の脱税犯についてもその検挙に力を注ぎ厳罰方針を以って臨む。大蔵省主税局及び各財務局の査察部においては、優秀な職員を相当数簡抜して国税査察官とし、機動的且つ継続的に脱税事件の調査摘発に当たることにする外、税務事務が特に輻輳している現状ではあるが、税務の重点的運営により脱税事件に調査摘発を全面的に強化推進する。所得税、法人税等の直接税については、従来久しく処罰の実例に乏しかったが最近における税制改革により民主的な申告納税制度に改められ納税者の自覚と責任において税法に定められた税金を納税者が自発的に納める建前となり、納税の実が挙がるか挙がらないかは納税者の尊法観念納税道義の如何にかかることになったので、税金の民主化を促進するためにも、租税負担を免れようとする悪質違反者に対しては厳にその責任を追及する必要がある。」

2 第1期（昭和23～25年度）における事務運営

創設当時の査察制度の運営については、「昭和23年度租税収入確保対策要綱」に「インフレ利得等の徹底的捕捉に従事せしめる。」とうたわれているように、犯則事件の調査及び告発ばかりでなく、インフレ利得等の捕捉のために大口利得者等に対する徹底的、機動的な課税調査にも重点が置かれていた。

昭和21年に財産税が創設された際、総司令部の強い示唆により、報奨金の支払を内容とする第三者通報制度が導入され、その後これが所得税や法人税法などにも相次いで採用されたこともあって、査察の端緒は部外情報が中心であった。⁽¹⁰⁴⁾

昭和25年の税制改正で、現在の重加算税・ほ脱税の二本立ての制度が導入された。

この改正について、当時、検察局経済第二課長だった津田實氏は、「シャウブ勧告に示されていた民事詐欺罪（現在の重加算税）が導入され、さらにGHQ側は、罰金刑の上限の高額化に強く反対し、実刑中心の運用を主張した。

これは、おそらく、金銭的制裁は新たに導入した重加算税によって行い、刑事罰は実刑を中心とすることによって、要件的には対象を同じくする制裁の機能分担を図ろうとしたものと考えられる。

したがって、立法当時の500万円という罰金の上限もGHQ側からみると高すぎるものであり、将来的には、実刑中心の刑事処罰に変わることが期待されていたのである。

このことからしても、ほ脱犯と重加算税の2本立ての制裁を要する現行制度の下では、ほ脱罪の処罰には実刑を用いるべきであるという主張は必ずしも理由のないものではないことがわかるであろう。」⁽¹⁰⁵⁾と述べている。

(104) 国税庁30年史編集委員会・前掲注(103)314頁。

(105) 津田實「改正所得税法案その他税関係法令の罰則について」刑事裁判資料46号1950年267頁。

3 第2期（昭和26～39年度）における事務運営

昭和25年9月国税庁「税務行政改善についての根本精神」を総司令部に提出した。

査察事務については、「悪質な脱税者に対する査察はこれを強化して、税務行政の正しさに対する信頼を高め、併せて申告改善の刺激たらしめる。」とし、悪質な脱税を犯則事件として追及し告発して刑事訴追を求めることをもって査察制度の目的とした。

同11月「真に悪質な者の査察立件」という査察理念を確立し、各国税局に指示した。

査察着手の件数は創設当初に比べて大幅に減少した反面、告発率は着実に上昇し、昭和39年度には60%台に達した。同時に事務処理の定型化をすすめ、資料収集、内偵調査及び査察調査という3段階による査察事務の処理方式を部内に確立した。⁽¹⁰⁶⁾

昭和29年3月に第三者通報制度が廃止されたことを受けて、査察制度についても、第二次世界大戦後の混乱が収まったのだから、査察というような権力による徴税は改められるべきであるとしてその廃止や再検討について議論された。

昭和32年11月4日 衆議院大蔵委員会で一万田大蔵大臣は、「徴税ができる限り説得と納得によるべきことに異論がないが、今の段階では査察をやめるところまで至っていない。」旨、答弁した。

昭和33年3月「税の執行に関する調査小委員会」は、「査察制度を創設当時の機構、性格をそのまま存続させることは妥当ではないという意見が圧倒的であり、廃止すべしとの強い意見もあった。」と中間報告をした。

昭和33年7月国税庁は、「税の執行に関する調査小委員会の中間報告について」と題する報告書を衆議院大蔵委員会に提出した。その中で、著しい過少申告も後を絶たない状況であり、悪質な脱税者を刑事訴追することで納税

(106) 国税庁30年史編集委員会・前掲注(103)314頁。

秩序の維持、納税道義の確立に資する必要性は依然として大きいこと、また査察制度は特に悪質な脱税者の摘発に重点を置くという態勢に切り替えていることを強調した。(107)

昭和36年税制調査会第二次答申において、「重加算税は現行50%の税率は、高きに失して、帰って厳正な執行を困難にする面があるほか、実質的に見て刑罰的色彩があるとみられ、罰則との関係上、二重処罰の疑いをもつ向きもあるので、税率を30%に引き下げるものとする。」とした。(108)

4 第3期（昭和40年度以降）における事務運営

昭和40年、東京地検が独自に捜査をして、約38億円の脱税を把握し、起訴する事件が発生した。これだけの巨額な脱税事件をなぜ国税庁においては把握できなかったのかとして、国会でも取り上げられた。

そこで、査察制度の拡充強化が図られた。昭和29年度以降350人で推移していた定員を毎年確実に増加して、昭和40年度400人、昭和45年度580人、昭和50年度738人、昭和53年度793人と2倍以上になった。定数の増加を反映して、昭和46年度以降着手件数を200件台に乗せ、告発率も70%近い高水準となっている。個別の事案でみても日通事件、ねずみ講事件、ロッキード事件など、著名な大口事件の立件があいついでおり、成果は着実にあがったと言えよう。(109)

昭和40年の国会で、検察庁と国税庁の守秘義務についての質疑があった際、津田實（当時法務省刑事局長）は、「個々の担当職員が、個人的に他の官庁に漏らすのは、できないことが明らかです。しかし、官庁の組織そのものとして、他の官庁の行政を円滑ならしめるために、ある程度協力するということは、政府機関相互の一つの有機的な政府として行政事務を行う上で必要なことだと思います。

(107) 国税庁30年史編集委員会・前掲注(103)318頁。

(108) 税制調査会昭和36年7月・前掲注(6)20頁。

(109) 国税庁30年史編集委員会・前掲注(103)314頁。

行政機関の組織的な協力という面と、法律が守秘義務を認めている趣旨を具体的に考えて、それを比較考量してどちらの利益、つまり法益が高いかを個別的に考えるほかあるまいという大体の結論を持って臨んでいるわけです。

東京地検の捜査の結果を、国税庁に連絡するにあたっては、適当であると認められる範囲で行っています。」旨答弁した。⁽¹¹⁰⁾

昭和 55 年 東京地裁において 3 件の実刑判決が言い渡された。

東京地裁昭和 55 年 3 月 10 日判決（税務訴訟資料 137 号 305 頁）⁽¹¹¹⁾

東京地裁昭和 55 年 3 月 26 日判決（税務訴訟資料 137 号 133 頁）⁽¹¹²⁾

東京地裁昭和 55 年 5 月 28 日判決（税務訴訟資料 125 号 1435 頁）⁽¹¹³⁾

である。東京地裁昭和 55 年 3 月 10 日判決の松沢智裁判長は、「租税ほ脱犯は、その基礎に『申告納税制度』が存在しているのだから、申告納税制度の根本を否定する程の反社会的、反道徳的な行為、手段で、一般国民の納税意識を著しく支障せしめる程の悪質性が認め得る限り、その行為者には刑事制裁として相応の懲役刑を科す必要がある。」と判示した。

昭和 55 年 3 月 10 日から昭和 60 年 3 月 22 日までの 5 年間に言い渡された 25 件の実刑判決の被告人について前科前歴をみると、これらの事件の約半数は前科前歴者であり、うち 11 件は前刑の執行猶予期間中の犯行であり、さらにその中の 5 件は税法違反で懲役刑の言い渡しを受け、その執行猶予中のものであった。

前刑はいずれも昭和 40 年から 50 年代の前半にかけてのものであり、その執行猶予の言い渡しがいかに効果のなかったものであるかを如実にものが

(110) 衆議院会議録情報・国会会議録検索システム 第 49 回衆議院法務委員会昭和 40 年 8 月 6 日。

http://kokkai.ndl.go.jp/cgi-bin/KENSAKU/swk_dispdoc.cgi?SESSION=9339&SAVED_RID=2&PAGE=0&POS=0&TOTAL=0&SRV_ID=3&DOC_ID=5362&DPAGE=1&DTOTAL=12&DPOS=2&SORT_DIR=1&SORT_TYPE=0&MODE=1&DMY=22645

(111) 最高裁第三小法廷昭和 58 年 3 月 11 日決定により確定。

(112) 最高裁昭和 58 年 2 月 8 日第一小法廷決定で確定。

(113) 東京高裁昭和 56 年 7 月 13 日判決で確定。

たっている。(114)

佐藤英明教授は「執行猶予付懲役刑に実行的な予防効果がなく、罰金刑にも金銭的制裁以外の性格を期待できない以上、非金銭的制裁による刑事罰の必要性という観点からは、は脱犯には実刑を科すべきであるという結論が導かれる。ほ脱処罰に関する『実刑中心主義』であり、アメリカの実務が指向している方法である。実刑中心主義は脱税というビジネスをロシアン・ルーレットのような危険なギャンブルに変えるのである。『普通の市民』にとっては、刑務所に入れられることおよびそれに伴う不名誉に対する恐怖はとても大きい。」と述べている。(115)

一方で、短期自由刑の弊害を強調する瀬川教授は、「短期収容所に関する一連のサーチが明らかにしたところによれば、非行歴がなくて家庭環境も良く、かつ施設経験のない者には、拘禁処遇をできるだけ回避するというのが現代刑事策の基本原則であると思われる。交通刑法における短期自由刑の一般的予防効果も、『部分的には否定されながら、なお全面的には否定されていない常識』であるとせざるをえないであろう。

一般予防機能を過度に重視して、交通事犯者に短期自由刑を適用することは厳につつしむべきである。」(116)と述べている。

申告納税制度の下において、国税当局は納税者の「理解と協力」を基礎に税務行政を執行することが基本であるとして、納税者の検査忌避等に対する罰則の運用については、基本的に慎重に対処すべきであるとされている。(117)

(114) 古川健次郎「脱税事件判決は厳しくなったか」法律ひろば 38 巻 7 号 (1985 年) 75 頁。

(115) 佐藤・前掲注 (31) 299 頁。

(116) 佐藤・前掲注 (31) 305 頁。

(117) 衆議院会議録情報・国会会議録検索システム 第 128 回衆議院政治改革に関する特別委員会平成 5 年 10 月 29 日。

http://kokkai.ndl.go.jp/cgi-bin/KENSAKU/swk_dispdoc.cgi?SESSION=9339&SAVED_RID=1&PAGE=0&POS=0&TOTAL=0&SRV_ID=7&DOC_ID=2373&DPAGE=1&DTOTAL=4&DPOS=2&SORT_DIR=1&SORT_TYPE=0&MODE=1&DMY=10486

三浦政府委員 (国税庁次長) 「申告納税制度は納税者との協力を基礎に税務行政を執行をするということが基本ですので、刑事罰の運用にあたりましては、まず基本的

国税当局のこうした基本姿勢は、税務調査の円滑な執行に大きく寄与していると考えられる。

第2節 税関の犯則調査の経緯

1 明治23年犯則調査の導入

明治23年、税関手続に関する税関法及び税関規則が制定され、輸入禁制品輸入罪、関税ほ脱犯、無許可輸入罪に相当する罰則が定められるとともに同年に制定された旧間接国税犯則者処分法同様、関税にも通告処分制度が導入された。この通告処分制度は、ほ脱犯のみならず全ての関税犯則を対象とするものである。明治32年、旧関税法に犯則調査手続が規定された。⁽¹¹⁸⁾

2 昭和29年関税法制定

第二次世界大戦後、密貿易を取り締まる観点から、罰則規定が強化され、昭和21年には輸入禁制輸入罪、無許可輸出入罪等に、また昭和23年には関税ほ脱罪に自由刑が加わった。

昭和29年に保税倉庫法等を統合して税関手続に関する通則法として現行関税法が制定された。その際、国犯法と同様の各種犯則調査手続が定められた。関税犯則事犯は、関税の確定納付や輸出入手続等に関する特殊な犯罪であって、その事実解明には、特別の経験及び知識を有する税関職員をしてこれをあたらせるのが便宜であることから、関税ほ脱事犯が中心であった当時の犯罪情勢を背景に、国犯法に準拠し、実質的には刑事手続に準ずる手続で

には慎重に対処すべきものと思っております。ただし、他方、この条文、不答弁罪の条文がございます趣旨は、納税者の協力を得て任意調査であります税務調査であります税務調査の円滑な執行を最終的に担保するというものであるわけでございますので、調査に対する協力が全く得られないとかあるいは不答弁がたびたび重なって調査が非常に困難であるとかの場合で、適正な税務執行を図るという観点から総合的に考慮した上で、必要と認められる場合には不答弁の適用についても考慮していくというぐあいに考えております。」

(118) 大蔵省関税研究会『関税法規精解』（日本関税協会1992年）923頁。

ある犯則調査の手続を定めた。

その後、税関の関的機能・水際取締りに対する国民の期待・要請が年々高まっている中、不正薬物事犯をはじめとする関的犯則事件においては、国内外の反社会的組織・犯罪組織の関与が強まっており、これに対応するため、税関においても強制調査の強化の向上が求められた。

関的犯則事犯の多くは、同時に覚せい剤取締法等の違反にも当たり、捜査機関との共同捜査の形をとることが多いが、司法警察職員ではない税関職員には逮捕権等は与えられておらず、両者とその異なる機能を補完し合う形で捜査を行っている。

3 関税法（平成 17 年以降）の改正

近年、告発事犯の大宗を不正薬物の密輸入事犯が占めるようになり、その内容も国際的な組織犯罪の傾向を一層強めるなど、社会・犯罪情勢は大きく変化し、税関が取り締まるべき対象も、テロや大量破壊兵器の不拡散への対応など、昭和 29 年には想定されていなかった範囲にまで多様化した。⁽¹¹⁹⁾

平成 17 年度関税法改正において申告納税に係る関税のほ脱については、重加算税の導入に伴い通告処分を廃止し、国税査察と同様の手続で直告発することとなった。

平成 18 年度関税法改正では、輸出してはならない貨物に係る規定が新設されるなど、水際取締りに対する社会悪物品や治安・テロ対策等の社会的な要請に的確に対応するべく、見直しが行なわれた。

平成 19 年度関税法改正では、関税法 109 条（輸入してはならない貨物を輸入した罪）を 5 年以下から 7 年以下へ、関税法 111 条（許可を受けずに輸出入する罪）と関税法 113 条の 3（偽った申告をする等の罪）を統合し、

(119) 関税・外国為替等審議会関税分科会企画部犯罪調査・罰則等のあり方に関するワーキンググループ「関税法における罰則の概要等について（平成 18 年 10 月 11 日）」資料 2 頁。

http://www.mof.go.jp/about_mof/councils/custom_foreign_exchange/sub-of_customs/proceedings_plan/proceeding/kand181011.htm

虚偽申告罪 5 年以下の創設等が行われた。また、関税法 114 条他（検査拒否、入港届の虚偽届出等）罰金 50 万円以下を改正し、1 年以下の懲役にする等、それぞれ罰則の引上げが行なわれた。

さらに平成 22 年度関税法改正では、関税法 109 条（輸入してはならない貨物を輸入した罪）を 7 年以下から 10 年以下へ、関税法 110 条（関税を免れる等の罪（ほ脱犯））を 5 年以下から 10 年以下に等、罰則の引上げが行なわれた。

第 3 節 証券取引等監視委員会の犯則調査制度の経緯

1 証券取引法の施行

第二次世界大戦直後、日本政府は経済秩序を維持するために、一連の経済関係法律を發布した。その中で、証券取引法は昭和 23 年 4 月に制定され、5 月から施行された。同法はアメリカの法制度を手本にして規定され、その実施主体として証券取引委員会が設立されたが、その組織は、占領統治の終了とともに昭和 27 年に廃止されてしまい、その業務は、旧大蔵省に移管されることとなった。

昭和 62 年、全国的に注目されたホタテ化学工業事件が発生した。債権先物で 280 億円の損失がでた際、公表前に役員、阪神相互銀行が所有していたタテホ化学工業株を売却して損失を免れたという事件であった。当時はインサイダー取引に関する罰則がなかったため立件できない状態で終わったものの事件を契機に、インサイダー取引規制の立法作業が進められ、昭和 63 年 5 月の証券取引法が改正され、インサイダー取引を初めて犯罪化するとともに広範な証券犯罪の構成要件及び罰則について詳細に規定し、平成元年 4 月に施行された。⁽¹²⁰⁾

(120) 神山敏雄他『新経済刑法入門』（成文堂 2008 年）198 頁。

2 証券取引等監視委員会の設置

平成3年頃の一連の証券・金融不祥事を契機として、平成4年7月に証取法を改正して、犯則事件の規定を導入し、旧大蔵省の下に証券取引等監視委員会が設立された。

このとき法制審議会は、個人に対する罰金の上限と法人の罰金の上限を切り離すことは可能と判断し、それまでの罰金300万円以下から法人に対する罰金を3億円以下にする大幅な改正が行なわれた。

最初に株価操作事件を告発した平成5年以降、年々定員の増加を図り、平成7年7月に告発問題協議会設置、監視委の事務局員に財政経済係検事を配置する等の拡充強化が行なわれた。

平成9年、相場操縦等への罰則が懲役5年以下、法人に対する罰金が5億円以下へと罰則が強化された。

平成10年6月には、金融監督庁が設置され、その下で証取委は、総理府の外局となったが、同年12月に金融再生委員会が設立されたことから、金融監督庁とともにその傘下に属することとなった。

平成12年に新たに金融庁が設立され、その下に置かれて現在に至っている。

このように複雑な変遷を経た証取委は、経てきた政治的状況を反映し、規則を制定したり、直接的に処分する権限がない。すなわち、内閣総理大臣あるいは金融庁長官に対する行政処分勧告、財務大臣に対する建議というように他の行政機関に一定の行為を促す規定となっている。

行政調査権限という面については、強力な権限が与えられており、犯則調査手続については、国税における手続と多くの点で共通している。証取委は、犯則調査手続の目的について、「証券取引等の公正を害する悪質な行為の真相を解明し、告発により刑事訴追を求めること」としている。平成14年頃からは年間10件程度を告発するに至っている。⁽¹²¹⁾

(121) 金融庁・証取委 HP「証券取引等監視委員会の活動状況（平成26年6月）」141頁。http://www.fsa.go.jp/sesc/reports/n_25a.pdf

平成 17 年 4 月、行政上の措置である課徴金制度（利益相当額の納付を勧告）を導入した。

課徴金制度は、犯罪の抑止を図り、法の実行性を高めるために、一部の違反者に対して金銭的賦課を与える行政措置として導入されたもので、課徴金の対象となる行為は、有価証券報告書の虚偽記載（発行開示）、風説の流布・偽計取引、相場取引及び内部者取引である。一罰百戒的な刑事罰には限界があるため、機械的に違反行為に対応できる手段とされている。

平成 18 年、ライブドア事件等を契機として、証取法の違反行為に対する罰則強化が行なわれた。有価証券報告書等の虚偽記載等が懲役 5 年以下から懲役 10 年以下へ、法人への罰金 7 億円以下へ引き上げられた。⁽¹²²⁾

3 金融商品取引法施行

平成 19 年、証券取引法を大幅に改正し、タイトルも金融商品取引法に変更した。

基本的には、企業の資金調達と投資家の資産運用に資するため、証券の発行と流通に関するルールを定めるものであるが、先物も規制対象とする等対象を挙げ、『有価証券等』から『金融商品、金融指標若しくはオプション』に変更された。

証取法にそれまでの金融先物取引法、投資顧問業法、外国証券業者に関する法律の全部と投資信託・投資法人法の一部を取り込み、投資商品と投資サービスについての包括的な制度を構築した。

同改正で罰則に「見せ玉」が加えられた。⁽¹²³⁾

http://www.fsa.go.jp/sesc/reports/n_25/n25a.pdf

(122) 藤巻一男「クロスボーダー取引の拡大・変容と質問検査権の行使に関する研究」
税大論叢 46 号 2004 年 51 頁

<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/46/fujimaki/ronsou.pdf>

(123) 張小寧「証券犯罪の総合的研究」立命館大学第 342 号 2013 年、201 頁。

4 銀行法等（検査忌避）違反

証券取引等監視委員会の事件ではないが、金融機関の検査忌避事件が多発した。

平成9年7月25日、旧大蔵省は、第一勧業銀行と元役員ら4人を銀行法違反にあたるとして東京地検に告発した。検査で同行が総会屋側への融資を不良債権として報告しなかった行為が銀行法63条の「検査忌避」にあると判断したものである。検査忌避は組織的に行われた疑いが強いので銀行法64条に基づいて第一勧銀本体も告発された

平成9年7月28日東京地検は、銀行法違反（検査忌避）罪で略式起訴、これを受けて東京簡裁は罰金50万円の支払いを命令した。

銀行法違反で銀行を立件したのは初めてであり、また、罰金50万円は当時の銀行法の最高額であった。⁽¹²⁴⁾

金融システム改革に向けて、金融機関等の経営の健全性と証券市場等の公正性及び透明性の確保を図るため、「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」が平成9年12月10日公布された。これにより例えば、銀行法の検査忌避に係る罰金は、50万円から2億円に引き上げられた。⁽¹²⁵⁾

平成11年9月21日、日本長期信用銀行の役員、行員ら複数名及び同行を長期信用銀行法違反（検査忌避）で告発したが、検察当局は、起訴事件との関係等諸事情を勘案し、平成12年3月28日、個人、法人とも不起訴（起訴猶予）とした。

平成11年11月17日、クレディ・スイス・ファイナシャル・プロダクツ銀行（CSFP、本社：英国）の東京支店における検査忌避行為の犯罪行為に関して、警察庁に告発書を提出した。東京地裁平成13年3月8日判決は、検査忌避は支店ぐるみの計画的、組織的な犯行であるとして、CSFPに対し、罰金4,000万円、元東京支店長を懲役4月（執行猶予2年）に処した。

平成16年6月19日、銀行法上の検査忌避行為を行ったUFJ銀行に対す

(124) 藤巻・前掲注(122) 61頁。

(125) 藤巻・前掲注(122) 61頁。

る行政処分を公表した。データ等の隠蔽、資料の改ざん、虚偽の説明が、経営陣の関与の下に組織的に行われた結果、立入検査期間が大幅に長期化する等の影響があったとした。⁽¹²⁶⁾

第4節 公正取引委員会の犯則調査制度の経緯

1 公正取引委員会の設置等

昭和16年に刑法典に談合罪が新設されたが、犯罪となるのは不正な利益を得ることが目的の「悪い談合」に限られていた。

昭和22年に独占禁止法が立法された。基本的にはアメリカの反トラスト法を継受したもので、アメリカの連邦取引委員会に範をとった公正取引委員会が設置された。

占領終了後、いわゆる政令諮問委員会の答申に基づき、多くが審議会に改組されたり、廃止されたりする中、公取委は存続することとなった。

告発がなければ起訴できないという専属告発制がとられていたが、施行から44年間でカルテル事件の刑事摘発は昭和49年の石油閥カルテル事件のみであった。その事件も、最高裁昭和59年2月24日判決（最高裁判所刑事判例集38巻4号1287頁）で、「石油カルテル（価格協定）事件に関し、石油業法に直接の根拠をもたない価格に関する行政指導であっても、これを必要とする事情がある場合に、これに対処するため社会通念上相当と認められる方法によって行なわれ、独禁法の究極の目的に実質的に抵触しないものである限り、これを違法とすべき理由はなく、そして、価格に関する事業者間の合意が適法な行政指導に従い、これに協力して行なわれたものであるときは、その違法性が阻却される」と判示し、一部無罪が言い渡された。

伊藤栄樹氏は著書の中で「私が東京地検次席検事をしていて昭和49年2月19日、公正取引委員会の人が高検を訪れ、何の事前打ち合わせもなく、

(126) 藤巻・前掲注(122)53頁。

検事総長あての告発状を置いて行った。石油連盟による「生産調整」。石油元売り 12 社による「価格協定」などの「石油闇カルテル」を独占禁止法違反として告発するものであった。ほかならぬ公正取引委員会からの告発だから、すべての事件に優先して着手しなければならない。

しかし、告発内容は事実の認定がずさんで、また、事前に検察と何も打ち合わせをしていなかったため、刑事事件で使える証拠は何一つない。素直に言って、公正取引委員会の実力を疑わざるを得ないひどいものだった。一から証拠固めをやり直さなくてはならない。」と述べている。

以降平成 3 年までカルテル事件が告発されることはなかった。競争政策が十分に根付いておらず、むしろ産業育成官庁の強力な行政指導に基づく護送船団行政が支配的であったこと。また昭和 28 年に独占禁止法が改正され、不況カルテル、合理化カルテル等の適用除外が定められたことも影響したと思われる。

刑事訴追がほとんど行われないう状況で、昭和 52 年の独禁法改正で、行政上の措置である課徴金制度（カルテル対象品目の売上の 1.5%の納付を勧告）を導入された。

課徴金制度は、不当利益の剥奪としての性格を持つものと位置づけられた。具体的には、カルテル実行期間中における対象商品の売上高に経常利益率を基礎とした一定の率を乗じ、その額の 2 分の 1 がカルテルに起因する不当利益であるとしたもので、これにより、公取委は、法執行の重要な手段を持つこととなった。⁽¹²⁷⁾

2 日米構造協議

平成元年からの日米構造協議で米国から公取委の強化が要請された。

アメリカの司法省は、1970 年代中ごろから入札談合や価格協定に対して、刑事訴追を積極的に行うようになり、首謀者に対しては、禁錮刑か実刑が科

(127) 宇賀克也『日本における独占禁止法の法執行の変遷』東京大学法学政治学研究科 keynote address 2010 年 1 頁。

されることが多かった。一方、わが国の公正取引委員会の執行体制の脆弱性や法執行が厳格に行われていないことが指摘された。

独禁法の罰則は、公取委の専属告発制がとられている。これは、独禁法違反に対し、排除措置命令、課徴金納付命令のような行政措置にとどめるのか、刑事告発まで行うのかを、専門的知識を有する公取委の判断に委ねることが適切であるという立法政策によるものである。したがって、カルテル等の独禁法違反に対する刑事罰を積極的に活用するためには、公取委の告発を促す必要がある。

そこで平成2年6月に「独占禁止法違反に対する刑事告発に関する公正取引委員会の方針」が発表され、具体的な告発基準を「①価格カルテルや供給量制限カルテル、入札談合など、国民生活に広範な影響を与えると考えられる悪質かつ重大な事案、②違反を反復して行っている事業者や業界などのうち、公取委の行う行政処分によっては独禁法の目的が達成できないと考えられる事案」と明示した。⁽¹²⁸⁾

3 告発問題協議会設置

平成2年6月、公取委の定員の20%増員及び機構の拡充が行なわれた。また、平成3年1月に「告発問題協議会」が設置され、刑事事件の告発を心がけるようになった。

平成3年11月、「業務用ラップ価格カルテル事件」で製造業8社及び営業担当責任者を告発した。以降公取委は、年1件ないし2件を刑事告発することを目標とする方針をとった。これは、カルテルは必要悪であるとする社会通念を打破し、カルテルが犯罪であるとする意識を社会に熟成することが意図されたものである。

その後も独禁法の執行は、一貫して強化の流れをたどっている。それには、先進国へのキャッチアップを目的とした産業政策による経済復興の時代から、

(128) 宇賀・前掲注(127)3頁。

グローバル化が進展する中で、明確で透明なルールの下での事後規制を中心とする社会へとわが国の政治経済構造の変化に起因する面が大きいと思われる。(129)

4 犯則調査制度導入

当時の公正取引委員会は行政調査の権限を有するのみであり、かつ犯罪捜査のための行政調査を行うことができないとされていた。行政調査により得た資料のみでは、検察官が起訴を行うのに十分な心証が得られるとは限らず、刑事責任追及が困難になるという問題があった。

平成 17 年に犯則調査制度を導入し、公正取引委員会が裁判官の許可状を得て、強制捜査をすることが可能となった。以降、7 件の談合・カルテル事件を告発した。(130)

検察庁と公取委が合同で強制調査にあたる等の手法も可能となった。

カルテル事件を刑事事件として処理するのは難しいと言われており、実際告発事例も多くはない。(131)

すなわち、入札談合の場合には、入札日が決まっており、入札参加者も限られたメンバーである。また、入札の結果は、開札手続で目に見える形となり、合意と結果との関係がわかりやすい。

しかし、カルテル事件はカルテル合意がなされたからといって、分かりやすい形で実際の価格に反映されるとは限らない。

最高裁昭和 59 年 2 月 24 日判決（刑集 38 巻 4 号 1287 頁）は、「他の事業者と共同して対価を協議・決定する等相互にその事業活動を拘束すべき合意をした場合において、右合意により、公共の利益に反して、一定の取引分野における競争が実質的に制限されたものと認められるときは、独占禁止法 89 条 1 項の罪は直ちに既遂に達し、右決定された内容が各事業者によって実施

(129) 宇賀・前掲注(127) 7 頁

(130) 平成 17 年日本道路公団談合事件、し尿処理施設建設工事入札談合事件、平成 19 年名古屋市地下鉄談合事件、緑資源機構事件、めっきカルテル事件

(131) 平成 3 年のラップカルテル事件、平成 20 年のめっきカルテル事件等

に移されることや決定された実施時期が現実に到来することなどは、同罪の成立に必要でないと解すべきである」との判示し、いわゆる合意時説の立場を採っており、実施までは要しないとされている。

しかし、経済事犯に対する伝統的な考え方としては、不正な経済的な利得があつてこそ悪性があるとする考え方が根強く存在する。

学説においても、不当な取引制限罪の保護法益を「自由経済秩序」とする考え方が多数であるが、「自由競争経済秩序という概念が国民の理解できる保護法益としては抽象的すぎるから、消費者又は企業体の経済利益と解すべきだとし、そのような法益が現実的に侵害された場合にはじめて可罰的になる」⁽¹³²⁾という主張もある。

公取委職員の里中和平氏は、「結局のところ、国民の間に独占禁止法違反が刑事罰に値するものだという倫理観が形成されていないと思われるなかにあつて、刑事罰を積極化するのとはどうか、ということである。」⁽¹³³⁾

「たとえば、入札談合事件において、社会的耳目を集めるのは、いわゆる官の関与であるとか、価格が吊り上げられて税金が無駄に使われたということであり、現実問題として、競争が減殺されたこと自体に怒りを覚える者はまずいないように思われる。」⁽¹³⁴⁾と述べている。

5 課徴金減免制度の導入

課徴金減免制度は、1978年にアメリカで導入されたが、刑事訴追を免れるかどうかで司法省の裁量が大きすぎたため申請例はほとんどなかったとされる。1993年に裁量権を縮小し、一定の条件を満たせば刑事訴追免除を受けられるように修正したことで、企業の申請が飛躍的に伸び、大型カルテルの摘発が相次いだ。

また、EUも90年代半ばから導入した。

(132) 神山敏雄『独占禁法犯罪の研究』（成文堂、2002年）97、106頁

(133) 中里和平『独占禁止法における行政手続と刑事手続の交錯：犯則調査手続をめぐ
る問題を中心にして』（一橋大学リポジトリ、2009）75頁。

(134) 中里・前掲注（133）85頁

平成 17 年年 3 月 11 日、大林宏（当時の法務省刑事局長）は、衆議院経済産業委員会で「告発されなかった被疑者については、検察官において、その訴追裁量権の行使に当たり、専属告発権を有する公取委があえて刑事告発を行わなかったという事実を十分考慮することになると考えられる」と事実上の「免責の約束」を与えたとされた。

平成 17 年 10 月、公取委は、「告発方針改訂」に「強制調査前に申請した会社・役員・従業員は刑事告発見送りの適用対象になる」と明記した。

平成 18 年 1 月 課徴金減免制度が施行された。平成 18 年から平成 24 年までに 725 件の申請があった。また、多くの企業が公取委に全面協力するようになったと言われている。

仲間が減免申請していれば否認しても意味がないということで、審判で争うケースは大幅に減っているとされる。⁽¹³⁵⁾

第 5 節 小 活

国税・税関・証券委・公取委の犯則調査の経緯をみると、単に刑罰を立法しただけでは犯罪取締が実現できるわけではないことがみてとれる。

専門的な知識・経験を有する職員が、強制調査等の方法を駆使し、証拠の収集・評価を自ら行い、その証拠を地検特捜部といった捜査機関が引き継ぐことによって、はじめて犯罪取締を実現できるのである。

税法罰則はいわゆる行政刑法に属し、租税犯は行政犯であると言える。しかし、歴史的にみて、行政犯・法定犯的な色彩次第に薄くなり、刑事犯・自然犯化しつつある⁽¹³⁶⁾。証券犯・独禁法違反も同様の傾向にあると言えよう。

(135) 中里・前掲注 (133) 85 頁。

(136) 白井・前掲注 (1) 14 頁。

第4章 税法の犯則事件の範囲

第1節 概説

第1章 国税犯則取締法の概要、第2章 租税犯の類型（租税犯に関する今までの判例等）、第3章 国税犯則調査制度と他の犯則調査制度の経緯をみてきた。これらを踏まえ、本章では、税法の犯則事件の範囲を検討する。金子宏教授が「通常の犯罪の場合と異なり、租税犯罪調査は収税官吏⁽¹³⁷⁾が行うこととされている理由は、第1は、租税犯については証拠の収集と判定について特別の知識と経験を必要とすることである。」⁽¹³⁸⁾と述べているとおり、国犯法の存在する理由は、その調査に特別の知識経験が必要なことに尽きる。

そこで、国税が対象とする犯則事件の範囲を考えるにあたっては、第1に犯則調査をするために収税官吏の知識経験が必要か、という点を検討する。

経済犯罪・経済刑法の概念については法益を中心に構成する考え方が主流となっている⁽¹³⁹⁾ことから、第2に保護法益について検討する。

第2節 脱税犯

脱税犯への犯則調査は、税務調査と同様のもので、収税官吏の知識経験が必要である。直接税の取締が中心となっている現在の国犯法の運用においては、脱税犯は当然に犯則事件の範囲となると考えられる。

板倉教授は、「租税犯の捜査については特別の知識と経験の必要なことは容易に理解されることである。

(137) 金子宏・前掲注(13) 962頁「収税官吏とは、国税庁・国税局または税務署の職員のうち、租税犯則調査の権限を与えられた職員のこと、実際には、直接国税の犯則調査は、国税庁調査査察部の指揮のもとに、各国税局の調査査察部所属の査察官が行っており、間接国税の犯則調査は、各国税局所属の調査官と各税務署の間接税担当の職員が行っている。」

(138) 金子宏・前掲注(13) 964頁。

(139) 神山敏雄外・前掲注(120) 6頁。

計画的組織的に行われるほ脱行為は会計簿記等に対する特別な知識と専門的経験がなければまず不可能であろう。このような特別な知識、経験を必要とする犯則の調査は、査察を専門とする収税官吏に期待するのが当を得ている。

」⁽¹⁴⁰⁾と述べている。

ほ脱犯の保護法益については、第2章第2節2ほ脱犯の構成要件で検討したが、ここではもう少し詳細にみていくこととしたい。

佐藤教授は、「ほ脱犯を理論的に分析すると二つの側面をもつことがわかる。租税債権の侵害という面と行政上の義務違反たる納税義務違反という面である。

前者として理解するならば、その保護法益は租税債権ということになり、後者のように解するならば、その保護法益は申告納税制度とその適正な運用ということになる。

ほ脱罪の規定がほ脱の結果を明確に要求している点が重要となる。ほ脱犯を財産犯と考えるなら、その反倫理性は明確である。

脱税犯の保護法益については『租税債権』の面を重視したい。

租税ほ脱犯は租税債権という国の財産権を侵害する犯罪であり、それは本質的には財産犯である。

そして、その侵害の方法が、『偽りその他不正な行為』によるという点からすると、詐偽罪（詐欺利得罪）と同じ性質の罪である

ほ脱罪を財産犯の一種と考えるなら、その反倫理性は明らかである。

ほ脱犯を自然犯として位置づけることを可能にする。」⁽¹⁴¹⁾と述べている。

また、被害者は、「国家」か「脱税者以外の国民」かについて、「脱税者以外の国民は直接の被害を受けることはない。ほ脱犯は国家の持つ法益に対する直接的な侵害であるということになる。」⁽¹⁴²⁾としている。

保護法益が、「租税行政の円滑な執行」ではなく「租税債権そのもの」である理由については、「ほ脱罪の規定がほ脱の結果を明確に要求している点が重要と

(140) 板倉宏・前掲注(14) 211頁。

(141) 佐藤・前掲注(31) 337頁。

(142) 佐藤・前掲注(31) 337頁。

なる。そこでは単なる虚偽申告が処罰の対象とされているのではない。もしも租税行政の円滑な執行を保護するためであれば、租税が減少する場合に限らず、少なくとも虚偽申告を一般的に処罰の対象とするものでなければ不十分である。」⁽¹⁴³⁾としている。

小島建彦氏は、最高裁昭和 25 年 7 月 4 日第 3 小法廷判決（最高裁判所刑事判例集 4 卷 7 号 1168 頁）を引用し、「詐欺罪のごとく、他人の財産権の損害を本質とする犯罪が処罰されるのは、単に被害者の財産権保護のみにあるのではなく、かかる違法な手段による行為は、社会の秩序をみだす危険があるからである。」⁽¹⁴⁴⁾としたうえで、「脱税犯の保護法益は、国家的法益としての課税権である。

このほか二次的保護法益として、国民の租税均衡負担利益、税における信義誠実の納税秩序を考えることができる。

脱税犯の不法内容は、課税権の侵害（結果の無価値）のみならず侵害方法の不法性（行為の無価値）によっても規定されるのである。

しかし、手段の態様を法益に含ませることは、法益の概念を曖昧なものとならしめる。法益を客体的なものに限るという通説的見解に従い、脱税罪の法益は課税権に限ると解する。」⁽¹⁴⁵⁾としている。

最高裁昭和 25 年 7 月 4 日判決は、「納税義務は、憲法上に基礎を有し、国会によって制定された法律に基づくものであるのみならず、現代においては、租税収入は、社会・公共の福祉を具体化するための主要な財源となること等にかんがみると、租税実体法は、一面倫理規範としての機能をもつことを否定することはできない。

脱税は、脱税者に利益をもたらす反面、正しい納税者の利益の侵害をもたらすものとも考えることもできる。

不正手段による税の免脱は、課税権を侵害するにとどまらず、他の納税者に

(143) 佐藤・前掲注 (31) 337 頁。

(144) 小島・前掲注 (17) 16 頁。

(145) 小島・前掲注 (17) 82 頁。

影響を与え、正直者が損をする結果を招き、税の均衡負担の秩序をみだす危険がある。脱税の本質は、やはり均衡負担利益の侵害に求められよう。」と均衡負担利益をあげている。

また、松沢智教授は、「申告納税制度は、納税者において、大部分が正確、公正に申告、納付されている基本的前提をふまえ、ほ脱犯、この基本的体系を崩壊せしめ、かかる制度に対する国民の信頼を害するのみならず、税は無償給付の性質を持つために、ほ脱犯を放置すると模倣性が著しく強く、結局は国家の活動を阻害する重大な犯罪であるから、ほ脱犯の処罰においては重大な刑罰を課し、その抑制効果を重視するのである。

そのため、ほ脱犯の保護法益をどのように捉えるかは、租税制度の内容がどのようなものであるかによって、大きな差異があるのである。

したがって、我が国の申告納税制度（Self-assessment system）を中心とする租税制度を採用している以上は、ほ脱犯の保護法益は『申告納税制度の維持』にあり、右申告納税制度の根幹を破壊するような悪質なほ脱行為に対しては「実刑」も当然視されるのである。」⁽¹⁴⁶⁾と保護法益を申告納税制度の維持においている。

しかし、小島建彦氏の、「法益を客体的なものに限る」という前提にたてば、納税秩序ととらえるのは曖昧なものであるから採用できないという結論になる。

次に、「租税債権」なのか「課税権」なのか、ということだか、課税権は、租税債権を含んだ概念であると考えられ、その違いを明確に示したものは見当たらなかった。

課税権を国家が租税を納入させて収入を得る権利と考えると租税債権とほぼ同義になると考えられる。

最高裁は、関税のほ脱犯ではあるが、「関税法第 110 条の法益は関税収入であって実質犯と解すべきである」最高裁昭和 33 年 10 月 27 日第 2 小法廷決定（刑集 12 卷 14 号 3413 頁）としている。「関税収入」は、課税権というより租

(146) 松沢・前掲注 (32) 14 頁。

税債権に近い概念と考えられる。したがって判決は、租税債権が保護法益だとしていると理解した。

金子宏教授は、「租税法は、租税債務という統一的概念を基礎とした独立の法分野である。」⁽¹⁴⁷⁾と述べておられるように租税債権・債務を中心として体系化する立場にたって、ほ脱犯の保護法益は、租税債権と結論したい。

脱税犯は、当然に、犯則事件の範囲に含まれる。

第3節 単純無申告犯

無申告への犯則調査は、税務調査と同様のもので、収税官吏の知識経験が必要である。

単純無申告犯についても、租税債権の侵害という面と行政上の納税義務違反という面があるが、単純無申告罪は条文上「申告書を提出しないことによって」成立する犯罪であり、税額が減るという結果を要求していないことから、保護法益は「申告納税制度」であると考えられる。

2章3節1でみたとおり、今までに単純無申告罪の判決は、昭和30年代に2件、平成19～23年に14件あり、全ての事案が国犯法による告発によるものであった。つまり、単純無申告犯は、当然に国犯法の対象とされてきたと言える。

しかし、平成23年度の税制改正で単純無申告ほ脱犯が創設された。単純無申告ほ脱犯が創設されたことにより、残された単純無申告犯を処罰される事例が乏しくなることが想定される。

単純無申告ほ脱犯と単純無申告犯の違いは、条文上の「税を免れ」という結果の有無である。法人税のように所得の有無にかかわらず申告義務が規定されるものは、課税所得が存在しなくても単純無申告犯が成立する場合がでてくる。

税額が結果として発生しないか、発生したとしても税額が脱税犯の成立にお

(147) 金子・前掲注(13)33頁。

ける非可罰的な範囲内に止まっていたり、あるいはほ脱の故意が立証困難である場合、単純無申告犯の存在意義に新たな要請がでてくとも考えられる。無申告ほ脱犯及び単純無申告ほ脱犯には、ほ脱の故意が必要であるのに対し、単純無申告犯は、申告義務に違反する故意で足りるからである。現状では、単純無申告犯の適用は難しいのが現状であるが、多額の税を免れた結果がある場合で、無申告のほ脱の故意の立証が困難なときには、単純無申告犯を補完的に適用することを検討する必要があるかもしれない。

いずれにしても課税所得が存在するかどうかは調査を試みなければわからないことを考えると、無申告のほ脱犯、単純無申告ほ脱犯の調査に収税官吏の知識経験が必要なのと同様に単純無申告犯の調査においても、所得や税額の計算を要する点等からその調査に収税官吏の知識経験が必要であると考えられる。従来どおり、当然に犯則事件の範囲に含めるべきと考える。

第4節 虚偽記載書類行使・不提出犯

虚偽記載書類行使・不提出犯は、法人税法の「中間申告書」、所得税の「支払調書」等提出を義務付けられている場合に、虚偽の記載をした書類を提出する等の罪である。条文上「虚偽の記載をした書類を提出する」ことによって成立し、税額が減るという結果を要求していないことから、保護法益は「申告納税制度」であるといえよう。

2章3節3でみたとおり、旧所得税法70条2号予定申告の書類に虚偽の記載をして提出した罪の判例が2件あった。1件は、予定申告の虚偽記載と同時に無申告ほ脱犯も成立するとした事例で、もう1件は、無申告ほ脱犯の年度と予定申告の虚偽記載の年度の2年分で起訴されたもので、「予定申告における虚偽記載罪は、その申告が事実と反するという認識がある限り成立し、別に『詐偽その他不正の行為』のあることを要しない。」とした事例である。

なお、当判決はいずれも、査察制度ができた昭和23年から、査察制度の目的を「真に悪質な者の立件」として、刑事訴追を多額事犯に限るという方針を

打ち出す昭和 25 年 9 月までの取締によるものであり、確定の判決前に大赦による免訴が言い渡されている。

法人税法の中間申告書の事案 2 件は、国犯法による告発によるものであった。

もう 1 件は、2 章 3 節 4 でみたとおり、いわゆる四大証券が、支払調書を提出しなかったことを「計算書不提出」としたものである。こうした事件は、今後も起こりうる事例である。

また、平成 23 年の税制改正で国税通則法 127 条 1 項の更正の請求書虚偽記載犯が創設された。実際に還付をしてしまい「受還付犯」が成立する前に税務署が虚偽の更正の請求であることを感知することは十分にありえることであり、今後犯則とすべき事案が起こることが想定される。

支払調書がでていないことや更正の請求書が虚偽であるとの判断や証拠の収集・評価及び告発の可否判断に収税官吏の知識経験が必要と考えられる。犯則事件の範囲に含めるべきと考える。

第 5 節 法人税申告書署名義務違反

法人税申告書署名義務違反への告発・判決事例はない。

租税犯の類型の 2 章 3 節 5 でみたとおり、板倉教授の「法人税申告書署名などの義務違反も租税収入の確保という目的の達成に障害を生ずるであろう危険を含んではいるが、義務が単純であり、違反に対する倫理的非難の程度は微弱である。刑罰を科すことは妥当ではなく警告的意義を有する行政罰を科するにとどめるべきであろう。」⁽¹⁴⁸⁾との厳しい批判がある。

実務上は有益な条文と考えるが、署名の有無という形式犯に近い要素もあり犯則調査には収税官吏の知識経験が必要と言えるか議論の余地がある。

(148) 板倉・前掲注 (14) 114 頁。

第6節 職務妨害の罪

職務妨害の罪は、さらに細分化すれば①不答弁、虚偽答弁犯、②検査拒否妨害忌避犯、③虚偽記載書類行使犯に分かれるが、いずれも税務調査に対する違反行為であるため、一括して検討する。職務妨害の罪は、条文上「答弁せず、若しくは偽りの答弁をし」、「検査等を拒み、妨げ、若しくは忌避」することにより成立し、税額が減るという結果を要求していないことから、保護法益は、いずれの場合も「申告納税制度」であるといえよう。

2章4節でみたとおり、13件の判決事例があった。虚偽答弁は、所得税のほ脱が無罪となることによって虚偽答弁が残った事例と法人税のほ脱罪と虚偽答弁の罪の両方の成立を認めた事例であった。検査拒否妨害罪の判決事例は9件ある。そのうち、3件が国犯法による告発であり、6件が刑訴法による告発である。国犯法による告発は、検査拒否の罪が認められた事例、所得税のほ脱犯は無罪であるが公務執行妨害の罪と検査拒否の罪の両方の成立を認めた事例、法人税のほ脱犯と検査拒否の罪の両方の成立を認めた事例であった。刑訴法による告発は、検査拒否の罪単独によるものであり、ほ脱犯と併せて告発された事例はなかった。虚偽記載書類行使犯は、斡旋贈賄の事件と併せて起訴されたものであった。

このようにみると職務妨害の罪については、「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる併合罪等の場合」と「職務妨害の罪が単独で行われる場合」の2つの場合が考えられる。

脱税と職務妨害の罪をを併合罪で起訴した事例は、数件の例外を除けば査察制度ができた昭和23年から、査察制度の目的を「真に悪質な者の立件」として、刑事訴追を多額事犯に限るという方針を打ち出す昭和25年9月までの取締によるものである。

その後「ほ脱のために帳簿記載の懈怠等の行為があった場合は、帳簿記載懈怠犯はほ脱犯に吸収され、両者は法条競合に立つものと解される」（最判昭和24.12.13ほか多数）のが通説・判例であり、ほ脱犯のみが成立するとする運用

が定着してきた。以降は、職務妨害の罪は脱税犯に吸収されてしまい、併合罪として起訴する事例はほとんどなくなっている。

たとえば、昭和 60 年頃、東京、京都、大阪を中心に多発した脱税請負人事件⁽¹⁴⁹⁾では、悪質な調査妨害があったが、職務妨害の罪はほとんどは脱税に吸収された。

一方、2 章 4 節 2 検査拒否妨害罪でみた「昭和 40 年代に多発した検査忌避事件」においては、職務妨害の罪を刑法により単独で告発した。

2 章 4 節の職務妨害の罪の冒頭でみた最高裁判決のうちの 1 つである最高裁昭和 45 年 12 月 18 日第 2 小法廷判決は、「帳簿書類その他の物件の検査を妨げる罪は、公務執行妨害にいたらない程度の行為を禁じようとするものであって、公務執行妨害の補充的規定たる性格を有し、身分犯を定めたものではない。」と判示した。

この判例に先立ち最高裁 27 年 3 月 28 日第 2 小法廷判決で、「税務職員が質問検査をするにあたり、これに暴行、脅迫を加えてその職務の執行を妨害した場合には、刑法 95 条の公務執行妨害罪のみが成立し、旧所得税法 70 条 10 号の罪は別に成立しない。」と判示している。⁽¹⁵⁰⁾

つまり、職務妨害の罪は、公務執行妨害罪にあたらぬ程度の「威力」を用いて検査等を「拒み」「妨げ」「忌避」を予定していることになる。

職務妨害の罪が公務執行妨害の補充的規定としての性格を有すると言う最高裁判所の判断を根拠として、職務妨害の罪違反事件は、国犯法上の犯則事件には含まれないから、刑事訴訟法 239 条 2 項によって刑事告発を行うこととなるとする考え方があつた。⁽¹⁵¹⁾

(149) 法務省『犯罪白書(昭和 63 年版)』 226 頁。「逮捕件数 181 名、捜索差押件 364 箇所、取調 1,041 名に上った」

(150) 税務職員に対する暴行により刑法の公務執行妨害罪・傷害罪で有罪判決が下された事件として、①神戸地裁昭 51.11.18 (個人事業者に懲役 1 月執行猶予 1 年)、②東京地裁八王子支部昭和 57 年 1 月 22 日 (個人事業者に懲役 4 月執行猶予 1 年) がある。

(151) 斎藤・前掲注 (82) 192 頁。また斎藤氏は 247 頁で「収税官吏は、秩序犯である質問検査受忍義務違反事件についても国犯法上の調査ができるのである。しかし国犯

「職務妨害の罪が単独で行われる場合」は公務執行妨害に類似するものになり、その場合は、国犯法ではなく刑訴法で告発するという運用も考えられる。

一方、脱税と競合する場合は、脱税と併せ検討する必要があることから収税官吏の知識経験が必要と判断される。脱税犯と職務妨害の罪は、法条競合に立つとされ、職務妨害の罪が脱税犯に吸収され脱税犯のみが成立するとする運用が定着しており、以降は職務妨害の罪が併合罪として起訴する事例はほとんどなくなっている。しかし、一部例外も存在している。この点については6章 検査忌避犯等について再度検討する。

第7節 間接国税に関する犯則

2章6節で通告処分制度について検討した。通告処分制度の理由は、「初めから普通の手続に裁判するときは、多くの日数と多くの裁判費用とを必要とし、被告人に不利益であるばかりでなく、国家の損失ともなるから、行政官に略式手続で直ちに処罰の命令をさせ、その命令に不服の者に正式の裁判を求めることができるようにすることは利益である」ということであった。

また、昭和36年の国税通則法の制定時に通告処分制度の存続が議論され、間接国税に関する犯則事件には、酒類密造犯のような特殊な事犯もあって通常の刑事手続と相当異なるものがあり、証拠の収集・価値判断に特別な知識と経験を必要とすること、酒類密造犯は、自己に不利益な供述との関係（憲法38条）からいかなる申告も期待できないこと等から間接税の犯則事件については、通告処分を存置すべきであると結論している。⁽¹⁵²⁾

平成15～24年の間接国税に関する犯則調査は、酒税法違反377件、揮発油

法上の調査は租税正義を実現する最後の切り札であるから、濫用を指弾されることがあってはならない。刑訴法239条2項により刑事告発する場合には起訴の確実性を期して事案の絞り込みをしなければならない現状がある以上、犯則調査による場合も同様の、あるいは、より厳格な基準で事案を絞り込んだ上で実施しなければならないであろう。」と述べている。

(152) 税制調査会昭和36年7月・前掲注(6)108頁。

税違反 27 件で、告発は 3 件で、384 件が通告処分であった。

処理件数においては、昭和 36 年当時と比べるとかなる減少したが、現在でも通告処分は十分に機能しており、通告処分による略式手続が犯則者、国の双方の利益になっていると言えるだろう。

通告処分の中で、酒税法違反の内訳は、酒類無免許製造 46 件、ほ脱犯 9 件、酒類無免許販売 258 件、密造酒の所持 4 件、その他秩序犯 53 件だった。揮発油税法違反の内訳は、ほ脱犯 23 件、秩序犯 4 件だった。⁽¹⁵³⁾

酒類密造犯のような特殊な事犯の処理については、通告処分によることが望ましいという点においては、現在もかわりはないと考える。

通告処分制度を維持するという事は当然に国犯法の犯則事件の範囲とすることである。

保護法益は、ほ脱犯については租税債権、秩序犯については酒類等行政、無申告製造犯はほ脱犯および秩序犯の両方の性質を兼ね備えたとされる。

間接国税の犯則の告発は、公訴提起の訴訟条件と解されていることから、ほ脱犯、無免許犯、秩序犯ともに犯則事件の範囲となると考える。

第 8 節 滞納処分免脱罪

2 章 7 節で滞納処分免脱罪について検討した。

滞納処分免脱罪とは、滞納処分の執行を免れる目的で財産の隠蔽・損壊その他租税債権者の利益を害する行為をすることを構成要件とする犯罪であり、租税債権の満足を妨げる行為であるため、脱税犯の一種と考えられている。⁽¹⁵⁴⁾

刑法の強制執行免脱罪と同種のものであり、滞納処分免脱罪に国犯法の規定は適用しないとというのがこれまでの通説である。

昭和 33 年の租税徴収制度調査会での議論では、「現行制度においては、国税犯則取締法を適用することができないが、少なくとも税法に規定されている犯

(153) 国税庁統計年報・前掲注 (93)

(154) 金子・前掲注 (13) 955 頁。

則事件についてはこれを適用できる措置を講ずべきである」⁽¹⁵⁵⁾とされたが、立法化は見送られた経緯がある。

滞納処分免脱罪の保護法益については、「執行を免れる」という結果を要求していないことから、「租税債権そのもの」よりも「適正な滞納処分の実行」が重視されていると解されている。

滞納処分の際の差押えができるのは、財産的な価値のあるものに限られるから、滞納免脱罪にあたる有力な資料があっても、任意で提出を求めることとなるため、徴収職員の質問検査権や捜査権には一定の限界があり、それだけでは滞納処分免脱罪を立件するために必要な証拠を十分に収集することが困難な場合が多いと考えられる。告発を行うための調査を効果的に行うことができるようになることと告発の適正手続の観点からも犯則調査手続の導入が望ましいと考えられる。

また、これまで刑訴法で告発した滞納処分免脱罪の中には、ほ脱犯と併合事件となっているなど、免脱罪とほ脱罪との関連性は強い。これは悪質な脱税者は、ほ脱行為もするし免脱行為もすることが多いからと思われる。同じ脱税者に対し、ほ脱犯は国犯法で、免脱罪は刑訴法で告発を行うことは、行政の効率的効果的運用として問題があると言わざるをえない。同じ脱税者による犯罪は併せて調査することが効率的・効果的であり、告発の可否・判断は収税官吏が両罪を併せて検討することが望ましい。

昭和 33 年の租税徴収制度調査会の答申である、「少なくとも税法に規定されている犯則事件についてはこれを適用できる措置を講ずべきである」との考えに基づき、滞納処分免脱罪を犯則事件として国犯法の適用を検討すべきであるとする。

(155) 租税徴収制度調査会答申・前掲注 (97) 48 頁。

第9節 国外財産調書虚偽記載・不提出犯

平成 24 年度の税制改正で「国外財産調書制度」が創設され、不提出や虚偽記載等に対しては罰則規定がつけられた。平成 27 年 1 月 1 日以降に提出すべき国外財産調書に適用される。

現行の虚偽記載書類行使・不提出犯には、「財産及び債務の明細書」は対象とされていない。しかし、虚偽記載書類行使・不提出犯は、一般的に「各税法が課税を適正ならしめるため、課税標準、税額以外の課税の基礎となるべき事項についての書類の提出を義務づけている場合において、虚偽の記載をした書類を提出したり、あるいは提出すべき書類を提出しない罪である。」⁽¹⁵⁶⁾と説明されていることから、虚偽記載書類行使・不提出犯と同様に扱うべきであろう。

条文上「虚偽の記載をした書類を提出する」ことによって成立し、税額が減るという結果を要求していないことから、保護法益は「申告納税制度」である。

財産調書がでていないことの調査や証拠の収集・評価及び告発の可否判断に収税官吏の知識経験が必要と考えられる。

(156) 白井・前掲注(1) 19頁。

第5章 金商法、独禁法及び関税法の犯則事件の範囲

この章では、国犯法と同様に犯則調査手続が規定されている金商法、独禁法及び関税について検討する。金商法（当時は証券取引法）は平成4年の証券取引等監視委員会が発足した際に、独禁法は平成17年度の独禁法改正でそれぞれ犯則調査が導入され、犯則調査手続の規定が設けられた。その際に、金商法（証取法）は証券取引法施行令38条で、独禁法は本法の101条で、それぞれ犯則事件の範囲を限定列挙するかたちで規定している。

金商法、独禁法ともに、必ずしも実質犯のすべてが犯則事件の範囲に入っているわけではなく、また秩序犯がすべて犯則事件の範囲からはずされているわけでもない。しかし、金商法、独禁法ともに検査忌避犯については、犯則事件の範囲からはずされている。

そこで、金商法、独禁法がそれぞれどのような罪を犯則事件の範囲と規定し、どのような罪を犯則事件からはずしたのか、それぞれみていくこととしたい。

同じ犯則事件を比較するとしても、例えば犯罪白書では、税法違反事件を「財政犯罪」と区分し、金商法違反事件や独禁法違反事件を「経済犯罪」と区分されているように、税法と経済法という本質的な違いがある。それゆえに検査忌避の対象となる、税務当局による税務調査と証取委・公取委の審査ではかなり性質の異なるものとなっている。

税務調査は、大量反復的に実施され、その処理件数が極めて多いという特徴がある。平成25年度は、199千件の調査と670千件の簡易な接触とを合わせると年間約87万件の税務調査等が実施された。⁽¹⁵⁷⁾その中で、犯則調査は、大口・悪質な脱税者を告発して刑事責任を追及することにより、一罰百戒の効果が期待されている。

一方、証取委・公取委には、税務当局のような日常的な調査というものは存

(157) 国税庁レポート2014。26頁。

<http://www.nta.go.jp/kohuo/katudou/report/2014.pdf>

在せず、具体的に被疑事実の存在を疑わせる事実に接した場合に審査が開始されることとなっている。金商法⁽¹⁵⁸⁾、独禁法⁽¹⁵⁹⁾ともに「告発しなければならない」との規定とはなっているが、刑事告発をして刑事処分を求めるか、あるいは行政処分である課徴金の納付命令に止めるかの裁量権を有していると解されており、総合的な政策判断により告発の有無の判断を行っているといわれる。⁽¹⁶⁰⁾

両委員会とも告発方針の一つが、「行政処分によっては、法の目的が達成できないと考えられる事案」について積極的に告発を行うこととしている。⁽¹⁶¹⁾

したがって、一方の解釈が当然に他方に当てはまるとすることができないことは間違いない。以上のような視点とは別に同じ犯則調査手段ということでこの章では、あえて各機関の犯則事件の範囲を比較することとしたい。

なお、文書によると条文が入り組んでいるところもあるので、わかりづらいところもある。資料 3「金商法・独禁法・税法・関税法の犯則事件の範囲」を参照していただきたい。

第 1 節 金商法の犯則事件の範囲

金商法は、昭和 23 年に制定された証券取引法を改正してその名称を変更したものである。国民経済の健全な発展と投資家の保護という目的（法 1）を達成するために有価証券の発行と金融商品の取引等に関するルールを定めたものである。金融商品とは、有価証券以外に各種デリバティブ取引も含む概念であるため、「国民経済の健全な発展」と国民の投資活動を広く表現している。情報の開示（2 条の 2～27 条の 35）と不正な取引の禁止（157 条～171 条の 2）

(158) 金商法 226 条 1 項「委員会は、犯則事件の調査により犯則の心証を得たときは、告発し、領置物件又は差押物件があるときは、これを領置目録又は差押目録とともに引き継がなければならない。」

(159) 独禁法 74 条 1 項「公正取引委員会は、第 12 章に規定する手続により犯則の心証を得たときは、検事総長に告発しなければならない。」

(160) 芝原邦爾『経済刑法研究・下』（有斐閣、2005）113 頁。

(161) 公取委 HP「平成 17 年の告発方針改訂」

http://www.jftc.go.jp/dk/dk_qa.files/kokuhatsuhoushin.pdf

を規定し、違反行為には罰則（197条～209条）を設けている。

罰則規定は、罰則の重さによって次の8つに分類される。

- ① 10年以下の懲役もしくは1,000万円以下の罰金、または併科（法197）
- ② 5年以下の懲役もしくは500万円以下の罰金、または併科（法197の2）
- ③ 3年以下の懲役もしくは300万円以下の罰金、または併科（法198・198の3）
- ④ 2年以下の懲役もしくは300万円以下の罰金、または併科（法198の4・198の5）
- ⑤ 1年以下の懲役もしくは300万円以下の罰金、または併科（法198の6・199）
- ⑥ 1年以下の懲役もしくは100万円以下の罰金、または併科（法200・201・202）
- ⑦ 6か月以下の懲役もしくは50万円以下の罰金、または併科（法205）
- ⑧ 30万円以下の罰金（法205の2の3）

その中で、金商法施行令45条において犯則事件となる条文が限定列挙されている。

平成4年の証取委発足時に対象となる犯則事件について、「証券取引法施行令38条に掲げる罪は、市場秩序や取引の公正に係る違反行為であり、その調査には専門的・技術的な知見が必要となるため、犯則事件を証券取引等監視委員会で調査することとしたものである。」⁽¹⁶²⁾と解説されている。

証取令38条は、

- ① 不実記載のある届出書類等の提出・公表（197条1号～3号の2の罪）
不正取引行為・相場操縦的行為（197条8号の罪）

(162) 神田秀樹ほか『金融商品取引法コンメンタール4 不公正取引規制・課徴金・罰則』694頁。

有価証券の売買等についての風説の流布・偽計利用・暴行脅迫（197条9号の罪）

② 198条1号～7号の2の罪

③ 199条1号の罪で有価証券の売買その他の取引等もしくは外国市場証券先物取引等の公正を確保するために付された業務の制限に係る条件に違反したとき（199条1号の6の罪）

④ 200条2号～2号の11の罪、200条3号の2～3号の4の罪、200条6号、7号の罪

⑤ 205条1号～2号の3の罪、205条7号、13号～14号の2の罪のみであった。この時には、主だった違反行為は、直接、違反行為の名称を規定していた。

しかし、その後、公開買付けの公告・公表及び届出書・報告書・説明書等に関する罰則や株券等の大量保有の状況に関する開示に関する罰則が加わり、さらに、先物取引・オプション取引等の罰則も加わる等、多くの罰則規定が犯則事件の範囲に規定されるに至った。

金商法は、有価証券等の発行者等が金融庁に書類を提出し、その書類を公開する場合が多くあり、この場合虚偽の書類を提出することは、一般投資家に虚偽の情報を与えることになるため重大な違反行為とされている。対象の範囲は、有価証券報告書だけではなく、公開買付けの届出書、大量保有報告書、等広がっていき、訂正の書類、変更の書類にまでに及んでいる。

証券取引をめぐる犯罪において、風説の流布・偽計取引やインサイダー取引に代表される実質犯は、行政犯から刑事犯への社会的認識の推移にともない自然犯化がすすみ、総じて反社会的、反道徳的性の強い犯罪であるとする社会的通念が定着するに至った。反面、以前として広範な証券取引行政の目的である有価証券の発行や流通の秩序を維持するための特殊な技術的要素の強い行政犯が存在している。このような証券犯罪類型の一部は、その行為自体、違法性の薄いものであり、たんに証券取引行政の目的達成のために証券の発行や取引をする者に対して、ある種の命令・禁止を強いるものとして存在するものもある。

このような行政犯は、証券取引行政にかぎらず年々増加してきたことは明らかであり、行政目的の必要性を前面にだすことにより、その処罰の妥当性が疑問と思われる行為まで広汎に含んだ構成要件が立法化され、もともと多様な技術的性格の強い行政犯を複雑多岐なものにする形式犯化の傾向が進んでいると言えよう。このように違反行為が必ずしも重大な事態を招くといえるのか疑問なものもあり、経済秩序自体の保護をしているのか、経済法規の実行性を担保しているのかを明確に峻別できなくなっているものもあると言わざるをえない。

金商法の一部を改正する法律が提出され、新たに罰則が加えられる際に、その法律の概要や立法の必要性等の説明資料が金融庁のホームページに掲載される。しかし、その罰則が犯則事件の範囲になるのかならぬにか事前に検討されたり、その理由について公表されているものは不見当であった。

金商法 205 条の 10 号 11 号のうち、11 号の広告への事実違反または誤解を招く広告は、犯則事件の範囲とされ、10 号の広告への虚偽表示は、犯則事件の範囲から外されている。この違いが何なのか全くわからないし、その理由について解説されているものは不見当であった。

203 条の取引業者の贈収賄罪や、197 条 10～12 号の無登録者が高齢者等に対して未公開株等を高額な価額で売るつける等、詐偽的要素の強いと考えられる罪等、刑法犯に類似する罪は重い量刑のものでも犯則の範囲から外される傾向が強いように見える。このことについては理解できる。

3 章 3 節でみたとおり、金商法の広範な罪の中で告発実績があるのは、197 条 1～4 項 虚偽記載の有価証券報告書等の提出罪、197 条 5 項の風説の流布、相場操縦の禁止、197 条の 2 13 項 インサイダー取引の罪及び 198 条の 3 損失補填の禁止のみであり、かなり限定的と言える。

それ以外の罪は、告発実績がないことからその罰則が犯則事件の範囲に規定されるか否かということにはそれほど大きな意味はないという見方もできよう。

1 197 条（10 年以下の懲役）

本条は、10 年以下の懲役もしくは 1,000 万円以下の罰金、またはそれらの

併科という、金商法上、最も重い刑罰をもって処罰する必要がある行為類型を一括して定めている。本条は、全項犯則事件の範囲に規定されている。

本条の罪は、虚偽記載のある有価証券届出書の提出罪と不公正取引の罪に大別される。前者は、金商法の一つの柱であるディスクロージャー制度を支え、後者はもう一つの柱である不公正取引の禁止を支える規定である。法は、金商法の根幹をなすこれらの規制に違反した者に重い処罰を与えることにより、法の目的を達成しようとしているのである。

虚偽記載のある有価証券届出書等の提出罪は、①重要な事項について虚偽の記載がある場合、②記載すべき重要な事項の記載が欠けている場合、③誤解を生じさせないために必要な事実の記載が欠けている場合に分類し、①②③を民事責任規定の対象とし（法 18 他）、①②を課徴金の対象（法 172 の 2 他）、①のみを刑事処罰の対象（本条）としている。⁽¹⁶³⁾

虚偽の情報開示として金商法違反による刑事責任が問われるケースのほとんどは、粉飾決算事件であるとされる。⁽¹⁶⁴⁾

主な事例には、日本長期信用銀行事件、ライブドア事件がある。

不公正な取引の罪は、包括的に禁止（法 157）、風説の流布・偽計罪（法 158）、相場操縦行為の禁止（法 159）がある。相場操縦罪が適用された事例には、協同飼料事件、藤田観光株事件があり、風説の流布・偽計罪が適用された事例には、東天紅株事件、ライブドア事件がある。⁽¹⁶⁵⁾

2 197 条の 2（5 年以下の懲役）

5 年以下の懲役もしくは 500 万円以下の罰金、または併科される違反行為の類型を定めている。

この中で、犯則の範囲に規定されているのは、

1 号 届出が受理されていないのに募集、売出し・・・をした者

(163) 神田・前掲注 (162) 571 頁。

(164) 神山・前掲注 (120) 211 頁。

(165) 神田・前掲注 (162) 573 頁。

- 2号 次の規定による書類の写しの提出にあたり、重要な事項に虚偽があり、かつ、写しの基となった書類と異なる・・・提出した者（有価証券届出書の写し等）
- 3号 次の規定に違反した者（有価証券届出書の効力発生前の募集・・・の禁止等）
- 4号 次の規定による公告を行わない者（公開買付開始公告等）
- 5号 次の規定による書類を提出しない者（有価証券報告書等）
- 6号 次の規定による書類であって、重要な事項につき虚偽の記載のあるものを提出した者（有価証券報告書の添付書類等）
- 7号 次の規定による書類の写しの公衆縦覧に当たり、重要な事項に虚偽があり・・・縦覧した者（有価証券届出書及び訂正届出書（添付書類含む）
- 8号 次の規定による書類であって、重要な事項に虚偽の記載のあるものを交付した者（公開買付説明書等）
- 9号 次の規定に違反した者（規定に反して公開買付の買付条件等の変更を行う旨の公告を行った者等）
- 10号 次の規定に違反した者（公開買付期間中に発生した重要事実を直ちに公表すること等）
- 10号の2 次の規定に違反した者（特定証券情報が提供され・・・特定勧誘を行った者）
- 10号の3 次の規定に違反した者（特定投資家向け有価証券の発行者等による発行者情報の提供等）
- 10号の7 次の規定に違反した者（特定投資家向け有価証券を一般投資家に売買・・・等）
- 13号 次の規定に違反した者（内部者取引（会社関係者）等）
- 14号 未公表の重要事実の伝達の禁止に違反した者（伝達を受けた者が公表前に特定有価証券等を売買した場合に限る）
- 15号 未公表の重要事実の伝達の禁止に違反した者（伝達を受けた者が

公表前に公開買付に係る株券の買付け、又は売付けをした場合に
限る)

である。(166)

実際に適用があったのは、13号のインサイダー取引のみである。インサイダー取引とは、会社経営者などの未公開情報を入手できる地位にある者が、未公開の重要情報が公開される前に、その会社の売買をすることをいう。

平成元年4月に施行されたインサイダー取引規制の罰則は、個人については6月以下の懲役または50万円以下の罰金、法人も50万円以下の罰金と軽微なものであった。しかし、罰則は次第に強化され、現在では懲役5年以下、法人に5億円以下の罰金に引き上げられている。

マクロス事件・日本商事事件・日本織物加工株事件・村上ファンド事件等がある。(167)

一方、犯則の範囲から外されているのは、

10号の4 金融商品取引業の登録を受けずに金融取引業を行った者

10号の5 不正の手段により金融商品取引業の登録を受けた者

10号の6 「自己の名義をもって他人に金融取引業を行わせてはいけ
ない」の規定に違反して他人に金融商品取引業を行わせた者

11号 組織変更における株式の発行で、株式を引き受ける者の募集をす
るに当たり、重要な事項について虚偽の記載のある目論見書・
を行使した会員・・・・

12号 組織変更における株式の発行で、株式の払い込みを仮装するため
預合いを行った役員・使用人等

である。

本条10号の4から、10号の6の行為は、平成23年度改正前に法198条に定められていたが、近年、無登録業者が高齢者等に対して未公開株等を高額な価額で売り付ける事例が多発している状況を踏まえて、無登録業に対す

(166) 神田・前掲注(162)578頁。

(167) 神山・前掲注(120)197頁。

る抑止力を高めるために、平成 23 年改正により強化したものである。

本条 11 号・12 号は、平成 12 年の改正により証券取引所の組織変更に関する規定が新設されたことに関連して、組織変更の際に虚偽の目論見書を使用した者を処罰（11 号）、株式の払込みについて預合いを禁止（払込みを仮装するために払込機関の役職員らと通謀してなす行為）する規定である。⁽¹⁶⁸⁾

3 198 条（3 年以下の懲役・無免許での業務）

3 年以下の懲役もしくは 300 万円以下の罰金、または併科される違反行為を定める。対象行為の大部分は、登録、免許、許可を要する業務をそれらを受けずに行うという重大な業規制の違反であるが、犯則事件の範囲から外されている。⁽¹⁶⁹⁾

4 198 条の 3（3 年以下の懲役・損失補填等の禁止）

本条は金融商品取引業者等の行為違反規制の中でも特に悪質性が高いと考えられている行為であり、犯則事件の対象となっている。⁽¹⁷⁰⁾

損失補填とは、顧客が証券取引によって被った損失を証券会社が穴埋めすることをいう。

損失補填等の禁止に違反する行為は、千代田証券事件、野村証券事件、山一証券事件、日興証券事件、大和証券事件等の告発実績がある。⁽¹⁷¹⁾

5 198 条の 4～199 条（懲役 2 年以下・懲役 1 年以下）

以下は、犯則事件の範囲からは外されている。

198 条の 4 は、平成 15 年改正で証券取引持株会社制度の導入に伴い、その許可制に係る違反行為を処罰するために創設された。

198 条の 5 は、金融商品取引業者等の分別管理義務違反等の罰則を定めて

(168) 神田・前掲注 (162) 578 頁。

(169) 神田・前掲注 (162) 582 頁。

(170) 神田・前掲注 (162) 590 頁。

(171) 神山・前掲注 (120) 210 頁。

いる。

198 条の 6 は、平成 21 年改正で新設された信用格付業者に係る違反行為である。

199 条は、金商法に定められた報告・資料を提出せず、または虚偽の報告・資料を提出する行為を処罰するものである。

許可金融商品取引業協会の業務又は財産に関する参考報告・資料等多岐にわたる。⁽¹⁷²⁾

6 200 条（懲役 1 年以下・書類の写しの提出義務違反等）

本条は、書類の写しの提出、送付義務違反、改正届出書、改正報告書、半期報告書等の不提出、目論見書交付義務違反、公告・公表義務違反等の罪を定めたものである。

違反した者は、1 年以下の懲役もしくは 100 万円以下の罰金に処せられ、またはこれらが併科される。

平成 22 年改正により追加された 13 号、17 号、18 号は犯則事件の範囲から外れている。

1 号から 15 号及び 20 号・21 号は、犯則事件の範囲となる。⁽¹⁷³⁾

7 200 条の 3（10 年以下の懲役・鑑定人の虚偽陳述）

参考人・鑑定人が虚偽の陳述又は鑑定したことを罰するもので、犯則事件の範囲から外されている。⁽¹⁷⁴⁾

8 201 条（1 年以下・許可を受けないで業務を営む行為）

主として、必要な認可、許可または承認を受けないで業務を営む行為、付された条件に違反する行為、禁止された行為を行うこと等を定めたもので、

(172) 神田・前掲注 (162) 582 頁。

(173) 神田・前掲注 (162) 602 頁。

(174) 神田・前掲注 (162) 614 頁。

違反した者は、1年以下の懲役もしくは100万円以下の罰金に処され、またはこれらが併科される。

13号すべて、犯則事件の範囲となっている。(175)

9 202条～204条（取引所以外での取引の禁止等）

202条は取引所以外での取引の禁止、203条は取引業者の贈収賄罪、204条は秘密漏洩の罪で、いずれも犯則事件の範囲から外されている。(176)

10 205条（6月以下の懲役・検査忌避等）

本条は、有価証券届出書等提出義務違反、検査の拒否・妨害、顧客への書面交付義務違反、金融商品取引所と誤認させる名称の使用、その他の定めに違反した罪を定めてあり、違反者は6ヶ月以下の懲役もしくは50万円以下の罰金に処され、またはこれを併科される。

1号から4号、7号から9号、11号、12号、14号、18号から20号が犯則事件の範囲となっている。巻末の資料3「金商法・独禁法・税法・関税法の犯則事件の範囲」で確認願いたい。

5号 公認会計士・監査法人の虚偽報告

6号 帳簿調査の検査拒否・妨害・忌避

10号 広告への虚偽表示

13号 契約締結前書面の不届等

15号 取引業協会に対する報告義務違反

16号 取引所でない者の取引所の名称号使用

17号 対象議決権保有報告書の虚偽届出書等

は、犯則事件の範囲から外されている。(177)

(175) 神田・前掲注(162) 616頁。

(176) 神田・前掲注(162) 622頁。

(177) 神田・前掲注(162) 630頁。

11 205条の2～209条（罰金刑等）

205条の2は紛争解決業務の記録作成違反、205条の3は課徴金事件等の不陳述等、206条は取引所に関する罪で、いずれも罰金に処せられる。

208条は30万円以下の過料、209条は20万円以下の過料を横断的の規定している。(178)

いずれも犯則事件の範囲から外されている。

12 小活

金商法では、罰則の中で犯則事件の範囲となる条文を施行令45条で限定している。その中で、告発の事績のあるのは、197条1～4項の虚偽有価証券報告書等の提出罪、197条5項の不正取引・風説の流布等・相場操縦の禁止、197条の213項のインサイダー取引の罪及び198条の3 損失補填等の禁止である。

その他200条の書類の写しの提出義務違反（1年以下）、201条の公正を確保するための業務の制限違反（1年以下）及び205条の書類提出義務違反（6月以下）の全20号のうち13号が犯則事件の範囲とされているが、今までのところ告発されたことはない。

犯則事件の範囲となっている罪と外されている罪を何が峻別しているのかを端的に説明するのは難しい面がある。

量刑の重いところでは、197条の2 10号から12号の「無登録業者が高齢者等に対して未公開株等を高額な価額で売り付ける事例への対策」、198条の無免許事件等、対象者が金融商品取引業者や投資家ではない「無登録者・無免許者」を対象とした罪は、犯則事件の対象から外されている。詐偽類似の犯罪として外されているものと推察される。

比較的量刑の重い罪においても、「鑑定人・公認会計士・監査法人・信用格付業者等」の罪は犯則事件から外されている。

(178) 神田・前掲注(162) 640頁。

また 198 条の 4 から 199 条のような「許可制に係る違反行為」「分別管理義務」、有価証券報告書等中心となる書類以外で金商法に定められた報告・資料を提出せず、または虚偽の報告・資料を提出する行為を処罰するものも犯則調査の対象から外れている。

「検査拒否犯」については、205 条 6 項の帳簿書類等の検査妨害・忌避で規定されているが、犯則事件の範囲からは外されている。

また、新たな罰則が毎年加わっている。

平成 25 年 6 月 19 日法律 45 号で、投資運用業への規制が強化された。

197 条の 2 10 号 1、2、3、7、14 号、15 号、197 条の 3、198 条 2 号の 2、同 2 号の 3、198 条の 6 第 2 号、205 条 6 号の 2~4 の規定が新たに犯則事件の範囲に追加された。

一方、200 条 12 号 3、13 号、201 条 1 号、205 条 14 号が、犯則事件の範囲から外された。⁽¹⁷⁹⁾

金商法は、毎年のように罰則が改正され、その都度犯則事件の範囲も変更されている。

告発の事績のあるのは、197 条 1~4 項の虚偽有価証券報告書等の提出罪、197 条 5 項の不正取引・風説の流布等・相場操縦の禁止、197 条の 2 13 項のインサイダー取引の罪及び 198 条の 3 損失補填等の禁止だけであることを考えると、それ以外の罪を犯則事件の範囲に規定するかどうかということにはそれほど大きな意味はないという見方もできよう。

第 2 節 独禁法の犯則事件の範囲

1 101 条（犯則事件）

独禁法は 101 条で犯則事件の範囲を 89~91 条に限定している。⁽¹⁸⁰⁾

(179) 施行されている条文と未施行の条文があり、本稿には反映させていない。

(180) 独禁法 101 条①「公正取引委員会の職員は、犯則事件（89 条から 91 条までに係る事件をいう。）を調査するために必要があるときは、犯則嫌疑者若しくは参考人に

89条の私的独占、不当な取引制限等の罪（カルテル・競争制限の罪）、90条の確定排除措置違反等の罪、91条の銀行業・保険業を営む会社による議決権の取得等の制限違反の罪である。

91条の2の届出等に係る義務違反の罪、92条の2の参考人等による虚偽の陳述等の罪、94条の行政調査の拒否等の罪、94条の2の一般調査・宣誓の拒否の罪、94条の3の秘密保持命令違反の罪は犯則事件の範囲から外されている。⁽¹⁸¹⁾

犯則調査制度を導入した平成17年度の独禁法改正で犯則事件の範囲を専属告発規定⁽¹⁸²⁾と同じ89～91条とした理由について「広範囲の消費者の利益に大きな影響を及ぼすもの、あるいは国民経済に多大の影響をもたらすものであり、その事案の解明に公取委の専門的知見が必要とされていること」とされている。⁽¹⁸³⁾

2 89条（私的独占・不当な取引制限等の罪）

規制対象となるのは、私的独占（3条前段）、不当な取引制限（3条後段）、不正な取引方法（19条）及び企業結合（9条以下）である。

私的独占とは、事業者が他の事業者の事業活動を排除し、競争を実質的に制限することであり、独禁法第3条前段で禁止されている行為で、「排除型私的独占」と「支配型私的独占がある。」前者は、事業者が単独又は他の事業者と共同して、不当な低価格販売等の手段を用いて、競争相手を市場から排除したり、新規参入者を妨害して市場を独占しようとする行為である。後者は、事業者が単独又は他の事業者と共同して、株式取得などにより、他の事業者の事業活動に制約を与えて、市場を支配しようとする行為である。排除

対して出頭を求め、犯則嫌疑者等に質問し、犯則嫌疑者等が所持し若しくは置き去った物件を検査し、又は犯則嫌疑者等が任意に提出し若しくは置き去った物件を領置することができる。」

(181) 諏訪園貞明『平成17年改正独占禁止法』（商事法務2005年）171頁。

(182) 独禁法96条「89条から91条までに罪は、公正取引委員会の告発を待ってこれを論ずる。」

(183) 諏訪園・前掲注（181）172頁。

措置命令や課徴金納付命令といった行政上の措置の対象となった事例はあるが、現在まで告発した事績はない。

不当な取引制限は、独禁法 3 条で禁止されている行為で、「カルテル」と「入札談合」がある。「カルテル」は、事業者又は業界団体の構成事業者が相互に連絡を取り合い、本来、各事業者が自主的に決めるべき商品や販売・生産数量などを共同で取り決める行為をいう。「入札談合」は、国や地方公共団体などの公共工事や物品の公共調達に関する入札に際し、事前に、受注事業者や受注金額などを決めてしまう行為をいう。

法定刑は、平成 21 年の独禁法改正で引き上げられ、5 年以下の懲役又は 500 万円以下の罰金となっている。法人に対する法定刑は、5 億円以下の罰金である。⁽¹⁸⁴⁾

3 90 条（確定排除措置命令違反の罪）

90 条の確定審決違反等の罪は、排除措置命令又は独占状態に対する措置に関する審決が確定した後において、これに従わない場合の罰則を定めたものである。⁽¹⁸⁵⁾昭和 45 年に 1 件告発した事績がある。

東京高裁昭和 46 年 1 月 29 日判決で、審決に違反して不当表示を行った、というもので被告会社に罰金 20 万円、被告人に懲役 1 年（執行猶予 3 年）、罰金 10 万円に処された。

4 91 条（銀行業・保険業を営む会社による議決権の取得等の規制違反の罪）

91 条の会社による株式保有・役員兼任・合併等の制限違反の罪の告発事績はない。

5 91 条の 2～94 条（届出に係る義務違反の罪等）

91 条の 2 の届出等に係る義務違反の罪、94 条の行政調査の拒否等の罪は

(184) 神山・前掲注 (120) 214 頁。

(185) 諏訪園・前掲注 (181) 162 頁。

犯則事件の範囲から外されている。

独占禁止法 47 条 1 項に基づく検査に対する妨害等に対しては、独禁法 94 条 4 号により、1 年以下の懲役又は 300 万円以下⁽¹⁸⁶⁾の罰金という罰則が規定されているところ、実際に適用されたことはない。⁽¹⁸⁷⁾

6 小活

独禁法違反の告発事績は、その大半が 89 条の不当な取引制限である。さらにその大部分は、入札談合である。カルテルの告発事績は、平成 3 年のラップカルテル、平成 20 年のめつきカルテル、平成 24 年の軸受カルテルの 3 件であり、その他は入札談合を告発したものである。

昭和 24 年に秩序犯を 3 件告発しているが、1 件は不起訴、1 件は講和条約による大赦のため免訴⁽¹⁸⁸⁾、1 件は有罪判決（罰金 1 万円）⁽¹⁸⁹⁾であった。

第 3 節 関税法の犯則事件の範囲

1 119 条（犯則事件）

明治 23 年、税関法が制定され、輸入禁制輸入罪、関税ほ脱罪、無許可輸入罪に相当する罰則が定められるとともに、同年に制定された旧間接国税犯則処分法同様、通告処分の制度が規定された。

明治 32 年法律 61 号で、「税関官吏ハ犯則事件ノ調査ヲ為スに当り必要ト認ムルトキハ犯則者証人参考人ヲ訊問スルコトヲ得」と明文化された。

昭和 29 年現行関税法が制定されたが、関税ほ脱事犯が中心であった当時の犯罪情勢を背景に、その際にも国税犯則取締法と同様の犯則調査手続が定められた。

関税法 119 条は、「税関職員は、犯則事件を・・・」となっており犯則事件

(186) 平成 17 年改正以前においては、罰金 20 万円であったものが引き上げられた。

(187) 諏訪園・前掲注 (181) 163 頁。

(188) 東京高裁昭和 27 年 5 月 12 日。

(189) 東京高裁昭和 26 年 2 月 27 日判決。

の範囲の定義はない。国犯法1条の「収税官吏は国税（関税又噸税を除く以下同じ）に関する犯則事件を・・・」の「国税」にあたる「関税」等の文言も規定されていない。昭和29年の制定時はもとより、それ以前の明治32年に明文化された際に「税関官吏ハ犯則事件ノ・・・」となっている。

実際に、禁制品輸出入事犯、関税ほ脱犯、秩序犯等、関税法のすべての罰則規定に適用事績がある。

「実質犯」とは、一般的には法益の侵害又は危険の結果の発生を必要とする犯罪をいうものであって、犯罪の構成要件の内容として、単に一定の行為がなされただけでなく、その行為による一定の結果の発生したことを必要とするものである。

関税法においては、109条から112条までに規定する、禁制品を輸入する罪・関税を免れる等の罪・許可を受けないで輸出する罪・密輸貨物の運搬等をする罪がこれにあたる。通常これらの実質犯に該当する関税法上の犯罪を概括的に「密輸犯」と称している。

関税法の112条の2から115条までに規定は、関税法の規定する法秩序の違反する行為をその構成要件とするところから概括して「秩序犯」とも称する。

関税法上の秩序犯については、一部を除いては、重過失も処罰される。⁽¹⁹⁰⁾

2 109条（輸入してはならない貨物を輸入する罪）

関税定率法21条1項に掲げる輸入禁制品の輸入を防止するために規定されたもので、その目的は社会公共の秩序、衛生、風俗、信用その他公益の侵害を防衛する点にある。本罪の性質については、その保護の客体が一般財政権の確保にあるのではなく社会公共の利益の確保にある点にかんがみ、一般の公共の秩序、衛生、風俗、信用等に関する犯罪と同様純然たる刑事犯の性

(190) 大蔵省関税研究会・前掲注(118)923頁。

質を有すると解するとされている。

かかる刑事犯的性質を有する犯罪を関税法に規定したゆえんは、これらの貨物の輸入を禁止することが一般的に特に重要であり、かつ一般輸出入貨物については現物に則して直接にその輸出入の取締にあたる税関職員をして調査処分せしめることが最も適当であるためと解される。

輸入禁制品とは、

- 1 麻薬、大麻、あへん及びけしがら並びに覚せい剤並びにあへん吸煙具。
- 2 貨幣、紙幣若しくは銀行券又は有価証券の偽造品、変造品及び模造品。
- 3 公安又は風俗を害する書籍、図画、彫刻その他の物品。
- 4 特許権、実用新案権、意匠権、商標権、著作権又は著作隣接権を侵害する物品。

をいう。⁽¹⁹¹⁾

平成 19 年度関税法改正で 5 年以下の懲役から 7 年以下の懲役となり、さらに平成 22 年度の関税法改正で 10 年以下の懲役となった。

3 110 条（関税を免れる罪）

関税ほ脱犯である。いわゆる租税犯であり、反社会性、反条理性故に処罰されるものと解される。

「関税を免れ」とは、一般の国税と同様、関税の収納を減少させる原因となる事実を発生せしめること。すなわち、正当税額より低額に確定させること、若しくは確定させるべき時の確定させないことを意味する。

東京高裁判昭和 33 年 1 月 16 日判決は、「偽りその他不正の行為により関税を免れ」とは、偽りその他不正の行為により関税の確定を全く不能ならしめ、又は確定を誤らしめる一切の場合をいう。」と判示している。

(191) 大蔵省関税研究会・前掲注(118) 834 頁。

東京高裁判昭和 31 年 3 月 20 日判決は、「詐偽行為等の積極の場合のみならず、輸入申告をすることなく有税品を直接陸揚して密輸入することによって関税の確定を不能ならしめる場合、又は故意に低価格申告をして関税額の確定を誤らしめる場合等はこれに該当する。」と判示した。⁽¹⁹²⁾

国税と同様、平成 22 年度の関税法改正で 10 年以下の懲役となった。

4 111 条（無許可輸出入事犯及び虚偽申告犯）

旧 111 条の（許可を受けずに輸出入をする等の罪）は、貨物の密輸出入を防あつするために設けられたものである。貨物の輸出入に関し、税関の許可を受けることなく輸出入をなし、又はなさんとすることによって成立する犯罪であった。

平成 19 年度の関税法改正で、旧 113 条の 3（偽った申告をする等の罪）を統合し、5 年以下の懲役とされた。⁽¹⁹³⁾

昭和 29 年当時、海上物流は現在のようなコンテナ化を主体とする高度化されたものではなく、当時の関税法では申告された貨物に対して悉皆検査を行うこととされていた。こうした当時の状況では、税関の検査を経ることなく申告のないまま輸出入される貨物は、虚偽であっても形式的には税関の検査を経て輸入される貨物よりも罪が重いと考えられ、それ故 111 条は 113 条の 3 よりも自由刑の上限を重く設定したものである。しかし、海上輸送のコンテナ化が急速に進むと貿易量が拡大し輸出入申告件数も大幅に増大し、税関職員が、直接的に審査・検査を行わない貨物が相当程度存在するようになった。こうした現状においては、不正な輸出入が行なわれた場合に、輸出入の申告をしているか否かで侵害される法益を区別して考え、罪に軽重を設ける理由が乏しくなったと考えられる。実際に大量破壊兵器の開発に転用されるおそれのある貨物が税関に偽った申告をして不正に輸出された事件が相次ぐなどしており、旧 113 条の 3（偽った申告をする等の罪）の懲役刑

(192) 大蔵省関税研究会・前掲注 (118) 839 頁。

(193) 大蔵省関税研究会・前掲注 (118) 850 頁。

が「1年以下の懲役」とされていることは、発生している犯罪の実態からみて、十分な抑止効果・科罰効果が期し得なくなっていると考えられる。こうしたことから、偽った申告をするなどして不正に貨物を輸出入する行為については、その保護法益を関税法 111 条同様、実質犯として捉え直した上で、その法定刑を許可を受けずに輸出入する罪（111 条）と同等程度に引き上げるものである。

また、旧 111 条が、「3年以下の懲役」とされている点については、外国為替及び外国貿易法における無許可輸出入の罪の懲役刑が「5年以下の懲役」の水準になっていることを踏まえ、これを引き上げるべきと考えられた。⁽¹⁹⁴⁾

以上の経緯で、形式犯であった旧 113 条の 3「偽った申告をする罪」は、実質犯として 111 条に統合され、5年以下の懲役とされたのである。

5 113 条（不開港不許可入港罪）

本罪は、外国貿易船等の船長又は機長が税関長の許可を受けることなく違法に外国貿易船等を不開港に出入させることにより成立する。⁽¹⁹⁵⁾

6 114 条（報告を怠った等の罪）

いわゆる秩序犯であり、

- 1 貨物と符合しない積荷目録を提出
- 2 検査、審査に偽った証明をした
- 3 入出港の手続をしなかった等
- 4 貨物の積卸に規定に違反した等
- 5 税関職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの陳述をし、又はその職務の執行を拒み、妨げ、若しくは忌避した

(194) 税関 HP「犯則調査・罰則等のあり方に関するワーキンググループ座長中間とりまとめ（案）」

http://www.mof.go.jp/about_mof/councils/custom_foreign_exchange/sub-of_customs/proceedings_plan/material/kand181208.htm

(195) 大蔵省関税研究会・前掲注（118）870 頁。

ものである。(196)

平成 19 年度の関税改正で、罰金刑から自由刑となり 1 年以下の懲役となった。

その理由については、「税関の事後調査が輸出貨物一般に拡大されたり、北朝鮮籍船舶の入港禁止措置がとられ、入港船舶の国籍の確認が重要になっている現状においては、税関職員の質問検査を拒否した等の行為や偽った入港届を提出する行為について、その罰則に罰金刑に加えて自由刑を新設することが必要であるもと考える。」(197)としている。

7 小活

3 章 2 節でみてきたとおり、関税法は昭和 29 年に現行法が制定された。その際、国犯法と同様の各種犯則調査手続が定められた。昭和 29 年同時は、関税ほ脱犯が中心であったため、国犯法に準拠する犯則調査手続を定めたと考えられる。近年では関税機能、水際取締りへの要請が年々高まっている。平成 25 年の関税法違反の取締状況をみると、告発では、禁制品輸出入犯 (109 条) 218 件 (93%)、関税ほ脱犯 (110 条) 3 件 (1%)、で通告処分でも、禁制品輸入犯 128 件 (44%)、関税ほ脱犯 43 件 (15%) と、告発・通告処分とも禁制品輸出入犯が中心となっている。(198)

犯則調査等に関する審議会で税関職員は、「告発、通告処分とも禁制品が多いのですが、実際中身は大分違っておりまして、告発の場合は、いわゆる大麻、覚せい剤等の不正薬物の密輸事犯が大層になります。他方、通告処分につきましては、その多くは風俗を害すべき物品、いわゆるポルノ系であると

(196) 大蔵省関税研究会・前掲注 (118) 878 頁。

(197) 税関 HP 「19 年度関税改正に向けて検討すべき事項」

http://www.mof.go.jp/about_mof/councils/custom_foreign_exchange/sub-of_customs/proceedings_plan/material/kand181122.htm

(198) 財務省 HP 「平成 25 年の全国の税関における関税法違反事件の取締り状況 (平成 26 年 2 月 18 日) 資料」

http://www.mof.go.jp/customs_tariff/trade/safe_society/mitsuyu/cy2013/ka20140218b.htm

か、あるいは知的財産権を侵害するブランドのバックを数点持ってくるというような事犯です。不正薬物関係を通告処分に対応することはほとんどないとご理解いただければと思います。」⁽¹⁹⁹⁾と説明している。

また、関税ほ脱犯については、「通告処分のは脱犯は、結構件数がありますが、具体的に多いものは、例えば海外に行つてブランドのかばんを 10 点とか買って帰ってきますというようなもの。それで税関の方で見つけて、ほ脱が数百万円程度のことですと、通告処分ということで処断しているものが結構空港等でございます。

それ以外に細かいもので言いますと、例えば、北の方でカニをかごでいっぱい持ってくる貨物船がございますけれども、それを地元の人がそそつと行ってひと箱幾らで買うからというような形で持ってきてしまうというようなものについては、これは当然関税がかかっていますので、関税ほ脱で処断することになりますので、この場合通告になるということでございます。ただ、平成 17 年度の 10 月から申告納税にかかるほ脱につきましては通告処分がなくなっていますので、18 年度から出てくる数字というのは、航空旅客が自分で携帯して持ってくるような形の賦課課税のものに限られることになります。」と説明している。⁽²⁰⁰⁾

通告処分については、「通告処分がなければ、犯意の立証ができる全ての事犯について捜査機関が処理することになり、その負担は加重となって手続の遅滞を招きかねない。現状においては、通告処分は機能している。」⁽²⁰¹⁾としている。

税関では、年間数百件（ここ 10 年では、288～900 件とかなり幅がある）

(199) 税関 HP「関税・外国為替等審議会関税部会企画部会犯則調査・罰則等のあり方に関するワーキンググループ（平成 18 年 10 月 11 日議事録）」

http://www.mof.go.jp/about_mof/councils/custom_foreign_exchange/sub-of_custom_s/proceedings_plan/proceeding/kand181011.htm

(200) 税関 HP 前掲注 (199)、同日

(201) 税関 HP「関税・外国為替等審議会関税部会企画部会犯則調査・罰則等のあり方に関するワーキンググループ（平成 19 年 5 月 29 日議事概要）」

http://www.mof.go.jp/about_mof/councils/custom_foreign_exchange/sub-of_custom_s/proceedings_plan/outline/kand190529.htm

の通告処分がある。

その中には秩序犯（114条・115条）が、平成25年 1件、平成24年6件、平成23年 21件、平成22年 7件、平成21年 14件含まれている。

平成19年度の関税改正において、関税法114条の税関職員の質問検査を拒否した等の行為にそれまでの罰金刑から自由刑となり1年以下の懲役に改正した。その理由について、「北朝鮮籍船舶の入港禁止措置がとられ、入港船舶の国籍の確認が重要になっている現状においては、税関職員の質問検査を拒否した等の行為や偽った入港届を提出する行為について、その罰則に罰金刑に加えて自由刑を新設することが必要である。」と説明した。

国籍の確認のための質問検査の拒否について告発する場合、証拠の収集及び証拠に関する価値判断に税関職員の特別の経験と知識が必要と考えられ、関税法の犯則手続で告発することになると思われる。

税関では、通告処分が秩序犯を含む多くの罰則に適用されている。⁽²⁰²⁾言いかえれば、国犯法に準拠した関税法の犯則の範囲は、質問検査の拒否等の秩序犯を含むほぼ全ての罰則に及んでいると言える。

(202) 伊藤功一郎（横浜税関）「関税法における形式犯について」税関研修所論集第7号 1979年 98頁。

第6章 検査忌避犯等について

前章でみたとおり、金商法・独禁法では、犯則事件の範囲を限定列挙し、ここから検査忌避犯を除いている。この点に関し、佐藤英明教授は、「金商法や独禁法において犯則手続の対象とされるべき違反事件は、証取委職員、公取委職員の専門的な知識経験をもって法益侵害の危険ありとの価値判断が可能な事件に限るべきであって、単に監督官庁の検査等を忌避等したからといって、取引の公正や投資者の権利を侵害する危険が直ちに生ずるとは言えず、また、検査忌避等の犯罪事実認定に専門的な知識経験を要するものでないため、監督官庁の検査等に対する忌避等については、刑訴法 239 条 2 項に基づく告発によることが適当であるとの見地から、金商法や独禁法は、同法における犯則事件の範囲を限定列挙したものと解される。」⁽²⁰³⁾と述べている。

2 章 4 節で述べたとおり、税法の職務妨害の罪には、①不答弁、虚偽答弁犯、②検査拒否妨害忌避犯、③虚偽記載書類行使犯がある。国税通則法 147 条 2 項で「74 条各号（当該職員の質問検査権）に違反して、当該職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又はこれらの規定による検査、採取、移動の禁止若しくは封かんの実施を拒み、妨げ、若しくは忌避した者」、3 項で「物件の呈示、提出の要求に対し、正当な理由がなくこれに応じず、又は偽りの記載若しくは記録をした帳簿書類その他の物件を呈示し、又は提出した者」と規定されている。

それに対し、金商法 205 条 6 項は「26 条（届出者等に対する報告の聴取及び帳簿書類その他の物件の検査）の規定による検査を拒み、妨げ、又は忌避した者」であり、独禁法 94 条では「47 条（行政調査の拒否等の罪）に違反して、①出頭せず、陳述をせず、若しくは虚偽の陳述をし、報告をせず、若しくは虚偽の報告をした者、②出頭せず、鑑定せず、若しくは虚偽の鑑定をした者、③物件を提出しない者、④検査を拒み、妨げ、又は忌避した者」と規定されてい

(203) 根岸哲編『注釈独占禁止法』（有斐閣 2009 年）849 頁。

る。

関税法は114条の2 10項で「税関職員の質問に対し答弁せず、若しくは偽りの陳述をし、又はその職務の執行を拒み、妨げ、若しくは忌避した者」とあるほか、入出港関係書類や保税地域に係る各書類等について「報告をせず、又は偽った報告をした者」「書類の提出をせず、又は偽った書類を提出した者」との規定になっている。

一概に検査といっても、税法・関税法は、質問調査をつまみ「人」を中心に、警察官職務執行法における行政警察活動の一環として行われる職務質問⁽²⁰⁴⁾に代表される「質問検査」という概念に類似する規定しているのに対し、金商法・独禁法は、帳簿書類等の物件の検査といった「物」を中心に違反行為に対して行政強制を促す「立ち入り検査」の概念に類似する規定となっており、両者の規定に差異が見られる。

第1節 税法の職務妨害の罪の経緯

明治32年の所得税法で税務職員に質問権が認められたが、罰則は設けられなかった。昭和15年に検査権が認められ、この時検査権のみ違反者に対し「罰金1,000円以下」の罰則が設けられた。

その後、申告納税制度が導入された昭和22年の改正で、不答弁・虚偽答弁及び反面調査における検査権にも罰則が設けられるとともに、刑罰に懲役が追加され、「1年以下の懲役又は1万円以下の罰金」となった。シャープ勧告を受けた昭和25年の改正で「1年以下の懲役又は20万円以下の罰金」となり、さらに平成22年の改正で「1年以下の懲役又は50万円以下の罰金」となって現在に至っている。

ほ脱犯等が、昭和22年では不答弁・虚偽答弁犯と同じ「1年以下の懲役」であったのに、同年中の改正で「3年以下の懲役」に、昭和56年の税制改正で「5

(204) 警察官職務執行法2条1項、警察官の職務質問は刑罰によって担保されているものではない。

年以下の懲役」に、そして平成 22 年の改正で「10 年以下の懲役」まで厳罰化されたのと比較すると、長期間「1 年以下の懲役」に据え置かれていることに留意すべきであろう。

3 章 1 節 4 で前述したとおり、納税者の検査忌避等に対する罰則の運用について、国会において国税庁次長が、「国税当局は納税者の『理解と協力』を基礎に税務行政を執行することが基本であるとして、刑事罰の運用にあたっては、基本的に慎重に対処すべきである」とした上で「不答弁の条文のある趣旨は、調査に対する協力が全く得られないとか、不答弁がたび重なって調査が非常に困難であるとかの場合で、適正な税務執行を図る観点から必要と認められる場合に不答弁罪の適用について考慮していくべきもの」と答弁した。

また、東京地裁昭和 44 年 6 月 25 日判決では、検査拒否罪の成立について「処罰の対象とすることが不合理と言えないような特段の事情がある場合にのみ成立するというべき。」と判示した。

税法の職務妨害の罪が昭和 22 年以降「1 年以下の懲役」に据え置かれている点、国税当局が、検査忌避等に対する刑事罰の運用に慎重に対処としている点は、職務妨害の罪を国犯法の犯則事件として立件することに消極的な要素と言える。

一方で、調査に対する協力が全く得られないとか不答弁が重なって調査が非常に困難な場合には、検査忌避犯の処罰の対象とすることが不合理と言えないような特段の事情にあたるものと考えられる。

第 2 節 地方財政委員会からの質疑

2 章 4 節で紹介したが、最高裁の田尾調査官が、「立入検査等を『拒み、妨げ又は忌避した者』という文言を用いた罰則規定は、多数の法律中に見出せるが、いままで正面からこの問題を取り上げた学説も見当たらず判例もなかった」と指摘するとおり、検査忌避についての刑罰法規における位置付けは低く、指針

とすべき資料が極めて少なく、十分な検討が難しい分野であると言えよう。

職務妨害の罪を国犯法で扱うべきなのか、刑訴法によるべきなのか正面から論じた学説・判例はほとんど見当たらないというのが実際のところである。

2章第1節2国犯法の犯則事件の範囲でみたとおり、学説で、秘密漏洩罪、税理士法違反、国犯法違反について国犯法の犯則事件とするべきかどうかを論じたものは存在するが、職務妨害の罪等の租税危害犯については、明示的な記載はないものの論じるまでもなく当然に国犯法の犯則事件に入るというように読める論調のものが多い。

白井滋夫教授の「国税犯則取締法」、津田實教授の「国税犯則取締講義」、板倉教授の「租税刑法の基本問題」、河村澄夫氏の「直税法違反事件の研究」のうち、板倉教授の「法人税申告書署名義務違反は、技術的規定によって課せられた義務の懈怠であり、刑罰とは区別された行政罰を科すべきであろう。」との意見を除けば、課税上の協力義務違反及び職務妨害の罪、言い換えれば租税危害犯はその著書が書かれた昭和40年代から平成2年頃にかけての時期においては、国犯法の犯則事件の範囲に入るとの見識であったと考えられる。⁽²⁰⁵⁾

昭和25年に地方税法に関する犯則事件に国税犯則取締法が準用されるにあたり、地方財政委員会で、犯則事件の範囲について質疑されているものがあつたので取り上げたい。

「地方税に関する犯則事件に国税犯則取締法を準用するについて（昭25年9月12日25発地財委税第16号の2地財委府県税課長回答）によると

問1 新地方税に規定される各税目の罰則条項の全てについて、地方税法の犯則事件となし得るか。

2 通告処分はほ脱犯のほか秩序犯についてもなし得るのか。

答1 いわゆる地方税法犯則事件とは、地方税法に規定する罰則条項に該当する事件をいうものであるが、国税犯則取締法の規定を準用する事犯則事件とは、地方税法第12条の不納扇動に関する罪、同法第13条の秘密

(205) 白井 (1) 1頁、津田 (5) 1頁、板倉 (14) 114頁（法人申告書代表者署名義務違反を除く）、栗原 (26) 46頁、河村 (27) 20頁。

漏えいの罪、国税犯則取締法を準用する地方税法に係る犯則事件に関する検査拒否の罪及び滞納処分の罪並びに滞納処分に関する検査拒否の罪を除くものをいうのである。

- 2 国税犯則取締法の規定が重用される犯則事件にあつては、秩序犯についても通告処分をなすことができる。

(以下、略) ⁽²⁰⁶⁾

千葉県税務課に勤務していた福島豊氏は、「ここで問題となるのは、税法所定の普通調査の場合における質問に対する不答弁及び虚偽答弁並びに検査に対する拒否犯、妨害犯及び忌避犯については、国税犯則取締法にいう犯則事件に含まれるかどうかということである。

この場合の質問、検査は納税義務者及び特別徴収義務者等に対して租税の賦課徴収に関し、調査する必要がある場合において行われるものであるから、ここにいう犯則事件に含まれると解される。

しかしながら、この考え方に対し、国税犯則取締法第 19 条の 2 に規定による検査拒否罪と、その性質を同じくするものである以上、ここにいう犯則事件に含まれず、刑事訴訟法の定めるところによって告発をなし、刑事責任の追及をなすべきではないかという反対意見もある。」⁽²⁰⁷⁾としている。

通告処分については、間接国税においても秩序犯について通告処分を行っており、新たなものではないが、ここでも問 1 において、除くものを列挙していることから、列挙されていない直接国税の租税危害犯は、犯則事件の範囲となると読むことができる。

なお、国犯法 19 条の 2 に規定する検査拒否罪は、「間接国税に関する犯則事件調査のための検査に関してのみ成立し、行政上の必要から行う各税法に規定する検査忌避等の罪とは性質を異にする。」⁽²⁰⁸⁾とされており、犯則調査と一般の税務調査は全く性質の異なるものであるから、「性質を同じくする」とは言え

(206) 福島豊『脱税事件調査の理論と実務 地方税の犯則取締事例』(ぎょうせい 1986年) 89 頁。

(207) 福島・前掲注 (206) 77 頁。

(208) 白井・前掲注 (1) 228 頁。

ない。

以上みてきたとおり、臼井滋夫教授、津田實教授、板倉宏教授(法人申告書代表者署名義務違反を除く)、河村澄夫氏の各著作及び「地方税に関する犯則事件に国税犯則取締法を準用するについて」で職務妨害の罪を犯則事件の範囲から外していない意義は大きいと考える。

第3節 保護法益からの検討

金商法・独禁法の検査忌避等が犯則事件の範囲となっていないことと税法の職務妨害の罪を犯則事件の範囲とすることの是非を検討する。

犯罪・刑法の概念を検討する上で保護法益を中心に構成する考え方が主流になっていることから次に保護法益について検討する。保護法益の検討にあたってこの節では、検査忌避に限定せず、租税危害犯及び秩序犯全般に広げて検討することとしたい。

板倉宏教授は、「保護法益の侵害または侵害の危険を構成要件の内容に取り入れている犯罪を『実質犯』(侵害犯と危険犯に分かれる)という。これに対して法益侵害の抽象的危険の発生も必要としないものを『形式犯』という。」⁽²⁰⁹⁾と実質犯と形式犯を分類した。

4章で検討したとおり、脱税犯の保護法益は、一義的には「租税債権」と考え、二義的には「申告納税制度」と考えた。これは当然に「実質犯」と考えられる。

一方、租税危害犯の保護法益は、「申告納税制度」と考えた。租税危害犯の保護法益の侵害又は侵害の危険があることから、これも「実質犯」に分類できる。

金商法の虚偽記載の有価証券報告書の提出罪等の保護法益は、「情報の開示と取引の公正を図り『資本市場の機能及び投資家の保護』に資する」(金商法1条)ことである。

(209) 板倉宏『刑法総論』(勁草書房 2004年) 89頁。

独禁法の不正な取引制限等の罪等の保護法益は、「事業支配力の過度な集中を防止して、事業活動の不当な拘束を排除することによって『自由競争秩序』を確保する」（独禁法1条）ことと言えよう。

関税法については、ほ税犯の保護法益は、「租税債権」、禁制輸出入事犯は「社会公共の利益の確保」、報告義務違反犯の保護法益は、「関税行政の秩序」と言えるだろう。⁽²¹⁰⁾

ここで、資料3「金商法・独禁法・税法・関税法の犯則事件の範囲」を参照していただきたい。

この表は、4章「税法の犯則事件の範囲及」び5章でみた金商法、独禁法、関税法の犯則事件の範囲を一覧表にしたものである。

金商法・独禁法・税法・関税法のそれぞれの罰則を一覧表にすると税法の罰則が特殊であることがわかる。

すなわち、金商法は、205条等では、有価証券届出書等提出義務違反や顧客への書面交付義務違反といった非常に広範に各種書類について提出や報告といった所定の手続の履行等の義務規定に対する罰則が設けられている。形式的・技術的な秩序犯を罰するもので、金商法の実行性を担保するために設けられたものと言えよう。

独禁法でも、株式の取得や合併等さまざまな場合に報告書や届出書の提出が義務付けられており、違反した場合は、独禁法91条の2により罰することとなっている。

関税法114条1~4号は、関税法上の書類の提出、証明等の所定の手続の履行等の義務規定を遵守させて違反行為を間接的に防止するために設けられたものである。⁽²¹¹⁾

これに対し、税法ではこうした所定の手続の履行義務規定に対する罰則はほ

(210) 大蔵省関税研究会・前掲注(118)834頁。「関税法の保護法益は、109条は社会公共の利益の確保、110条は国家の財政権、課税権の確保、111条は、関税行政上の秩序維持である。112の2~115条は、実害又は危険状態の発生を要件としない「形式犯」で関税政策の実現確保のための規定である。」

(211) 大蔵省関税研究会・前掲注(118)879頁。

とんどない。4章4節でみたとおり、法人税法162条の中間申告等と所得税法242条の支払調書については、罰則が設けられている。履行義務違反に罰則が設けられているのは、中間申告や支払調書といった申告書に類似する、あるいは申告納税制度を維持するのに極めて重要と思われる書類に限定されているのである。

税法においても、事業の開廃業の届出や給与支払事務所等の開設・移転・廃止等といった多数の所定の手続が定められており、提出すべき書類は多岐に渡るが、これらの書類には、虚偽記載や不提出の罰則が規定されていない。罰則で担保はされていないのである。

唯一の例外とも言えるのが、法人税申告書署名義務違反であり、板倉宏教授に「義務懈怠に対する技術的規定」と指摘されれば、そのとおりかもしれない。

芝原邦爾教授は、経済犯罪を、①個人や企業等の「財産の保護」を主目的とするもの、②一定の「経済秩序自体の保護」を主目的とするもの、③「経済法規の実行性を担保」するためにその違反行為を処罰するもの、に分類している。(212)

これを資料3「金商法・独禁法・税法・関税法の犯則事件の範囲」の右側に法益の欄にあてはめてみた。

金商法の場合、「金融市場の機能及び一般投資家の保護」を保護法益としているものを②とし、単に「金商法の実行性を担保するため」と判断したものを「3」とした。

同様に、独禁法では、「自由競争秩序」を保護法益としたものを②、独禁法の実行性を担保するためと判断したものを「3」とした。

関税法において、「租税債権」を保護法益とするものは①、禁制輸出入事犯等「社会公共の利益の確保」を保護法益とするものは②、報告義務違反犯等「関税行政の秩序」を保護法益とするものは③とした。

一方、国税については、脱税犯は「租税債権」を保護する一種の「財産犯」

(212) 神山・前掲注(120)7頁。

と考えられるので①とした。

単純無申告犯、虚偽記載書類行使・不提出犯、職務妨害の罪、国外財産調書虚偽記載等犯は、板倉教授指摘のとおり「申告納税制度」を阻害する危険のあることから②とした。

税法においては、法人税申告書署名義務違反を単に税法の実行性を担保するだけの規定の疑いがあるものとして「△」とした。

これらの区分は全て私見である。

「財産の保護」及び「経済秩序自体の保護」を法益とする罪を『実質犯』として犯則事件の範囲と考え、「経済法規の実行性を担保」する罪は『形式犯』として、犯則事件の範囲から外すと考えた。

そのように分類すると、金商法では「資本市場の機能及び一般投資家の保護」を阻害する危険のある罪が、独禁法では「自由競争秩序」を阻害する危険のある罪が、それぞれ『実質犯』として犯則事件の範囲となると考えた。

このように考えれば、金商法、独禁法で経済秩序の保護を目的とする規定を犯則事件の範囲として考えるのと同じ論理で、「申告納税制度」を保護法益とする租税危害犯を『実質犯』として犯則事件の範囲とすることは妥当と考えられる。

すなわち、単純無申告犯、虚偽記載書類行使・不提出犯、職務妨害の罪等を犯則事件の範囲と考えることができ、そう考えても金商法や独禁法の犯則事件の範囲と齟齬は生じていないと言える。

なお、『形式犯』は、経済法規の実行性を担保するための特殊な技術的要素の強い行政犯であり、このような類型の一部には、その行為自体の違法性は薄く、「被害なければ刑罰なし」と言う原則に照らしてみれば、その結果処罰が妥当でない行為まで広汎に含んだ複雑多岐な罰則規定となってしまうと言えないだろうか。

言い換えれば、金商法の実行性を担保するための規定として「3」に分類したものの、独禁法の実行性を担保するための規定として「3」に分類したものの、関税法 114 条 1~4 号及び法人税法の申告書署名義務違反は、技術的要素の強い

『形式犯』に分類されるものであり、その行為自体の違法性は薄く、可罰性が低いものと考えたわけである。

このような『形式犯』に対する調査は、例えその調査にあたり証拠の収集と判定について特別の知識と経験を必要とするものであったとしても、そもそも処罰が妥当でないと思われる行為の調査に犯則調査手続を用いるべきではないと言えよう。

第4節 税務調査の特殊性について

4章6節で職務妨害の罪については、「職務妨害の罪が単独で行われる場合」と「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる併合罪等の場合」との2つの場合を考えた。

「職務妨害の罪が単独で行われる場合」については、職務妨害の罪を公務執行妨害の補充的規定と考えるとその調査に収税官吏の知識経験が必ずしも必要とまでは言えないかもしれないと考え、国犯法ではなく刑訴法で告発するという運用も考えられると述べた。

一方、「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる併合罪等の場合」は、脱税と併せ検討する必要があることから収税官吏の知識経験が必要と判断される。しかし、脱税犯と職務妨害の罪は、法条競合に立つとされ、職務妨害の罪が脱税犯に吸収され脱税犯のみが成立するとする運用が定着しており、以降は職務妨害の罪が併合罪として起訴する事例はほとんどなくなっている。

本節では、税務調査の特殊性という点から再度検討する。

国税の調査が、申告の課税標準や所得金額について、会計処理や税法適用に誤りがないかという観点から、年間何十万件という実地調査を大量かつ回帰的に行う特徴がある。

それに対し証取委・公取委の審査は、相場操縦や談合といった違法行為を、市場の監視という観点で、年間数百件、数十件という単位で審査するもので、少数かつ単発的という特徴がある。証取委・公取委等の審査の目的は、違反行

為が探知された場合に違反状況の回復と罰則適用の判断のために行われる。

また、税務調査は違反行為の検査にとどまらず、当局が認定した税額を確定させる機能を有している。

最高裁判所の川口政明調査官は、「そもそも申告納税制度の確定手続には二種類の手続があるとする。一つは『納付すべき税額が納税者の申告により確定する手続』を原則としながらも、それを補うものとして『税務署長の調査に基づく処分によって税額を確定する手続』がある。前者を『申告による確定』、後者を『調査による確定』とし、事前の所得秘匿行為は、『調査による確定』に対して税を免れる行為である。」⁽²¹³⁾としている。

税務当局は、調査をした所得・税額により更正処分を行うことができるという点からみると職務妨害の罪は「調査による確定」に対して税を免れる行為であると言えよう。したがって、税務調査への忌避等の職務妨害の罪は、租税債権への直接的な危害となることがある。

ここで、2章3節1で単純無申告犯が成立した事案としてとりあげた2件目の判決を再び検討する。差戻審は、名古屋高裁金沢支部昭和38年12月21日判決である。

電柱等の制作販売業を営む者が、昭和25年から27年までの3年間について多額の所得がありながら所得税申告書を提出せず、所得税をほ脱したとされた事案であるが、1審・2審とも3年分ともに旧所得税法69条1項のほ脱犯で有罪とした。しかし、最高裁第3小法廷昭和38年2月12日判決は、昭和25年分については、26年3月末に税務署長から事業収支計算書並びに確定申告書を提出するよう通知を受けたのに対し、欠損である旨の虚偽の収支計算書を税務署長に提出したことを不正の行為ととらえ、ほ脱犯の成立を認めたが、他の2年は不正の行為がないとして差し戻した判決である。

ここで、注目したいのは不正の行為がないとされた2年間ではなく、不正の行為とされた25年分についてである。最高裁は、「無申告に対する所得税調査

(213) 川口政明「租税ほ脱犯の実行行為」法律のひろば35巻2号 1982年54頁。

の際に欠損である旨の虚偽の決算書を提出したこと」を挙示して無申告ほ脱犯の成立を認めたわけである。

これは、職務妨害の罪の具体的な行為である「税務調査における非協力」が、脱税の不正行為となるということである。ほ脱の手段は、無申告もしくは過少申告につきるわけではない。

無申告または正しくない申告の場合に税務職員の調査によって税額を確定することは国税通則法に定めるところである。したがって、調査を偽る行為は、申告納税方式のもとにおいても、賦課課税方式の下におけると同様に、ほ脱の典型的かつ直接的な手段である。⁽²¹⁴⁾

調査を偽る行為は、不正の手段となる。この点から税務調査への忌避等の職務妨害の罪は、租税債権への直接的な危害となるといえる。このことが、金商法・独禁法の検査忌避犯が秩序犯とされるのに対し、税法の職務妨害の罪違反はより重大な違反行為である租税危害犯となり、犯則事件の範囲とすべき理由であると考えられる。

「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる併合罪等の場合」は、脱税と併せ検討する必要があることから収税官吏の知識経験が必要と判断される。しかし前述したとおり、脱税犯と職務妨害の罪は、法条競合に立つとされ、職務妨害の罪が脱税犯に吸収され脱税犯のみが成立するとする運用が定着しており、以降は職務妨害の罪が併合罪として起訴する事例はほとんどなくなっている。

国税当局は「不答弁の条文のある趣旨は、調査に対する協力が全く得られないとか、不答弁がたび重なって調査が非常に困難であるとかの場合で、適正な税務執行を図る観点から必要と認められる場合に不答弁罪の適用について考慮していくべきもの」と国会で答弁している。

東京地裁昭和44年6月25日判決では、検査拒否罪の成立について「処罰の対象とすることが不合理と言えないような特段の事情がある場合にのみ成立するというべき。」と判示した。

(214) 堀田・前掲注(39)41頁。

したがって、「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる併合罪等の場合」で起訴する場合と言うのは、脱税については何らかの理由で起訴しないため、職務妨害の罪が問題となった際に、調査に対する協力が全く得られないとか、不答弁がたび重なって調査が非常に困難であるとかの場合で、処罰の対象とすることが不合理と言えないような特段の事情がある場合に限定されることになる。

通常の脱税犯は、事前の所得秘匿行為を行った上で、申告書で過少な申告を行う。事後に税務調査を受けた場合は、虚偽答弁等の職務妨害の罪を犯すことになる。この場合、脱税犯と職務妨害の罪は「併合又は観念的競合」となる。

昭和60年頃の脱税請負人を例にすると、①多額の貸倒を計上して申告する、②不自然な申告となり多くの場合、税務調査を受ける、③調査妨害を行う一方、虚偽の借用書で強弁を繰り返す、というように税務調査への妨害や虚偽答弁等が脱税の手段そのものになっている場合である。(215)

査察事案となるような租税犯は、不自然な申告となっている等、税務調査に選定されやすい。こうした脱税者ははじめから税務調査を予期して対策をたてている。

そうしたことから脱税犯と職務妨害の罪が密接な関係にあり、競合する場合が多いという特徴がある。こうした傾向は、他の経済犯罪の行政上の検査と比べてはるかに顕著だといえると思う。(216)

過去の判決事例を見ると、脱税と職務妨害の罪を併合罪で起訴した場合に、脱税が証拠不十分等の理由で無罪となると職務妨害の罪が適用される場合があった。その後の運用で併合罪で起訴することはほとんどなくなった。

しかし、脱税犯での立件が難しい場合に職務妨害の罪での立件を検討しなければならない場合もある。具体的な事例を示すことは難しいが、例えば脱税が行なわれている端緒はあるが、悪質な職務妨害の罪により署の税務調査ができ

(215) 大阪高裁昭 31.11.26「無申告で申告期限徒過後、税務職員の調査に対し虚偽の申し立てをしたこと」を不正の行為と判示し、最高裁昭 34.12.22 も支持した。

(216) 平成10年の日本長期信用銀行事件では、虚偽の有価証券報告書提出罪と検査忌避(違法行為は、帳簿書類の改ざん、隠匿等)は、別罪として扱われている。

ないため脱税があるかどうかの解明が全く進まないような場合、言い換えれば職務妨害の成立は間違いないが、脱税に対しては立件できるかどうか不確かな場合は、職務妨害の罪で調査・立件を検討することを考えなければならない場合もあろう。この場合、調査するとなれば、国犯法によるほかはない。そのためには脱税犯と同時に行われる職務妨害の罪は、犯則事件の範囲としておく必要がある。

租税犯は一課税期間中に生じた所得等の金額を総合して課税の対象とするもので、各課税期間ごとに脱税が成立する。⁽²¹⁷⁾

複数年を告発する場合、脱税犯と単純無申告犯、脱税犯と職務妨害の罪といったように脱税犯と租税危害犯を同時に告発することを検討する必要がある場合が考えられる。こうした場合は、脱税犯と租税危害犯は同じ国犯法の手続で告発することが求められる。告発するとなれば国犯法によるほかなない。

そのため、脱税犯と併合又は競合する職務妨害の罪は、犯則事件の範囲としておかなければならない。

検査忌避犯については、告発を行うかどうかの成否について、第一次的には、税務行政を担当する国税当局が、強制調査を含むあらゆる調査を駆使して調査を行い、その調査結果を全税務の見地から国税当局自ら判断を行うことが要請される場合があるので、そのための手段として国犯法の犯則事件の範囲としておく必要があると考える。

(217) 東京高裁昭 41.10.11

結論

国犯法の犯則事件の範囲に脱税犯を含めることに問題はないと考える。検討の対象となるのは、はいわゆる秩序犯、本稿では租税危害犯と呼ぶことにした単純無申告犯、虚偽記載書類行使・不提出犯、法人税申告書義務違反と職務妨害の罪である。

最後にあらためて、収税官吏の知識経験が必要か、について検討することとしたい。

単純無申告犯は、4章でみたとおり、平成23年度の税制改正で単純無申告ほ脱犯が創設されたことにより、単純無申告犯として処罰される事例が少なくなることが想定されるが、課税所得が存在するかどうかは調査をしてみなければわからないことを考えると、無申告のほ脱犯、単純無申告ほ脱犯の調査に収税官吏の知識経験が必要なと同様に単純無申告犯の調査においても、所得や税額の計算を要する点等からその調査に収税官吏の知識経験が必要であると考えられる。

虚偽記載書類行使・不提出犯については、いわゆる四大証券の支払調書が不提出であることの判例があった。また、平成23年の税制改正で創設された更正の請求書虚偽記載犯は、今後犯則とすべき事案が起こることが十分に考えられる。

支払調書がでていないことや更正の請求書が虚偽であるとの判断や証拠の収集・評価及び告発の可否判断に収税官吏の知識経験が必要と考えられる。

法人税申告書署名義務違反については、4章でみたとおり、署名の有無と言う形式犯に近い要素があり犯則調査には収税官吏の知識経験が必要と言えるか議論の余地がある。

職務妨害の罪は、6章でみたとおり「脱税と職務妨害の罪が同時に行われる併合又は観念的競合の場合」と「職務妨害の罪が単独で行われる場合」の2つの場合が考えられる。

単独で行われる場合で、公務執行妨害類似の場合は、その調査に収税官吏の

知識経験が必ず必要とまで言えないかもしれない。一方、脱税の不正の手段となる場合や脱税と併合又は競合する場合は、脱税と併せ検討する必要があることから収税官吏の知識経験が必要と判断される。

間接国税に関する犯則については、酒類密造犯のような特殊な事犯はもとより、通常の間接国税に関する犯則調査においても通告処分は十分に機能していると考えられ、通告処分制度を維持するためには現行どおり脱税犯・無免許犯・秩序犯をいずれも犯則事件の対象としておく必要がある。

滞納処分免脱罪を立件するために必要な証拠を十分に収集するために、またほ脱犯と併合事件となっている犯則事件を円滑に処理するためにも、滞納処分免脱罪を犯則事件として国犯法の適用を検討すべきと考える。

6章3節で、法規の実行性を担保するだけの形式犯の調査には犯則調査手続を用いるべきではないと述べた。そこで次に実質的可罰性を有しているか検討する。板倉宏教授は、「犯罪が成立するためには、当該行為がたんに犯罪構成要件に該当するだけでなく具体的に違法でなければならないが、具体的に違法であるかどうかは形式的に法規違反があるかどうかだけでなく、行為の社会的不相当性とそれによって生じた結果（法益侵害性）とを総合的に考察して、刑罰を科すのにふさわしいものであるかどうかを実質的に判断しなければならない。このような実質的可罰性を有しない行為は、形式的に刑罰法規にふれていても、犯罪として思料できず、したがって、告発できないわけである。」⁽²¹⁸⁾と述べている。

単純無申告犯は、申告納税制度の根幹を侵害するものであり、可罰性は肯定されうると考える。事案によって納税秩序違反の程度を考慮して、組織的に行われた場合、伝播性が強いといった社会への影響が大きい場合には、可罰性を有することになる。

虚偽記載書類行使・不提出犯について板倉教授は、「虚偽申告書提出や虚偽申請による証明書の交付を受ける行為等は、脱税のいわば未遂の形態を有するも

(218) 板倉宏「法人に対する告発—ほ脱犯を中心に—」日本法学 第66巻第3号 北野弘久教授古稀記念号 2000年 696頁。

のであり、また行為の態様（単なる義務の懈怠ではなく積極的な欺罔行為である）から、刑罰を科する程度の反倫理性を有するものといえる。また、脱税の事実の証明の困難ということも考えあわせると、このような脱税の未遂的形態の行為を可罰的であるとする現行法の規定は妥当と思う。」⁽²¹⁹⁾と述べている。

法人税申告書署名義務違反は、技術的要素の強い形式犯であるから犯則調査の範囲から外すべきかもしれない。

職務妨害の罪については、「職務妨害犯は、公務執行妨害罪と同様の罪質を有するものであり、刑罰を科すだけの反倫理性を有するものであり、行政罰のみを科すべき秩序犯のカテゴリーに入れるべきではない。」⁽²²⁰⁾としている。

職務妨害の罪については、3章で見たとおり、公務執行妨害が無罪となった1審では、罰金1万円であったが、公務執行妨害罪が認められた2審では懲役10月（執行猶予3年）の判決と、量刑にかなりの差がみられたが、公務執行妨害と同様の罪質であり、可罰性を有するといえるだろう。このことは、昭和40年代に多発した検査拒否事件に関しては、全て5万円以下の罰金刑の判決であったとは言え、6件が有罪になったことから言えるだろう。

以上、単純無申告犯、虚偽記載書類行使・不提出犯、職務妨害の罪は、いずれも構成要件を満たせば有罪判決となる程度の可罰性は有しているといえよう。

しかし、可罰性を有していることと実際に刑罰を適用することは必ずしも同一のこととは言えない。3章1節3で見たとおり、申告納税制度の下において、国税当局は納税者の「理解と協力」を基礎に税務行政を執行することが基本であるとして、納税者の検査忌避等に対する罰則の運用については、基本的に慎重に対処すべきであるとされている。

また、前章で見たとおり、東京地裁昭和44年6月25日判決で検査拒否罪の成立について「処罰の対象とすることが不合理と言えないような特段の事情がある場合にのみ成立するというべき。」と判示もある。

さらに検査忌避の故意を立証することが難しい場合が多いという実務上の問

(219) 板倉・前掲注(14)118頁。

(220) 板倉・前掲注(14)117頁

題もある。

一方で、職務妨害の罪の立件が質問検査権の行使を確保する唯一の手段であるということがある。5章で見たとおり、国税は年間約87万件の税務調査等を実施している。その中には波及効果が強い等、見過ごすことができない検査忌避があるかもしれない。単純無申告犯と同様に納税秩序違反の程度を考慮して、組織的に行われた場合、伝播性が強いといった社会への影響が大きい場合には、可罰性を有することになる。その場合には、罰則の適用を図り、一罰百戒の間接強制の効果を期待する必要があるだろう。

平成25年8月、大阪地検特捜部は、脱税事件とそれに関連する贈賄事件の捜査の過程で、改正前の『虚偽答弁の罪』によって調査官と税理士を逮捕し、翌9月に起訴した。⁽²²¹⁾この事件は、平成26年9月に公判が始まったところであり、まだ判決には至っていないので詳細は避けるが、非常に特殊な個別の事情が存在するときには、本体のほ脱犯や贈賄事件の調査の過程で職務妨害の罪を適用を検討する必要がある場合も考えられる。

前述の事件は、特捜部による捜査であるので、国犯法ではなく刑訴法による捜査と思料されるが、国税の査察が調査する事案においても職務妨害の罪を適用すべき事件が発生することは十分に考えられるのである。

職務妨害の罪は、事案によって脱税との関連が薄く、公務執行妨害罪類似のものについては、刑訴法による告発という運用も考えられるが、脱税との関連が強く脱税との併合罪等を検討する必要があるあたり、そもそも事案の解明のために収税官吏の知識経験が必要な場合は国犯法による告発が求められる。

したがって、職務妨害罪等の租税危害犯においては、告発を行うかどうかの成否について、第一次的には、税務行政を担当する国税当局が、強制調査権を含むあらゆる手法を駆使して調査を行い、その調査結果を全税務的見地から国税当局自ら判断を行うことが要請される場合があるので、そのための手続として国犯法の犯則事件の範囲としておくことが必要であると結論する。

(221) 日本経済新聞 昭和23年8月29日朝刊43頁。同10月5日朝刊39頁。

滞納処分免脱罪については、現状の徴収職員の質問検査権や捜査権には一定の限界があり、それだけでは滞納処分免脱罪を立件するために必要な証拠を十分に収集することが困難な場合が多いと考えられる。

また、これまで刑訴法で告発した滞納処分免脱罪の中には、ほ脱犯と併合事件となっているものも散見され免脱罪とほ脱罪との関連性は強いと言える。同じ脱税者に対しては、同一の手続で調査することが効率的・効果的であり、告発の可否・判断は収税官吏が両罪を併せて検討することが望ましい。

昭和33年の租税徴収制度調査会の答申である、「少なくとも税法に規定されている犯則事件についてはこれを適用できる措置を講ずべきである」との考えに基づき、滞納処分免脱罪を犯則事件として国犯法の適用を検討すべきであると考える。

資料1 国犯法における犯則事件の範囲

罰則規定	根拠条文	懲役	罰金	告発事績	過去の判決	収税官吏の知識経験が必要か	保護法益
1 脱税犯							
ほ脱犯 納税者が、偽りその他不正の行為により税を免れる罪	所238条1項 法159条1項 相68条1項 消64条1項	10年以下	徴税額が1,000万円超の場合には 情状により脱税相当額以下	年間 約130件	懲役刑	必要	租税債権
単純無申告ほ脱犯 故意に確定申告書を提出しないことにより税を免れる罪	所238条3項 法159条3項 相68条3項 消64条4項	5年以下	徴税額が500万円超の場合には 情状により脱税相当額以下	23年度創設 告発事績なし	—		
受還付犯 納税者が、偽りその他不正の行為により税額の還付を受ける罪	所238条1項 法159条1項 消64条1項	10年以下	徴税額が1,000万円超の場合には 情状により脱税相当額以下	平成12～24年 84件 すべて消費税 事案	懲役刑		
(受還付犯の未遂)	消64条2項 (未遂罪)	5年以下	徴税額が500万円超の場合には 情状により脱税相当額以下	23年度創設 告発事績なし	—		
租税危害犯・秩序犯							
口 単純無申告犯 正当な理由がないのに、法定の申告期限内に申告書を提出しなかった罪	所241条 法160条 相69条 消66条等	1年以下	50万円以下	昭和30年代 2件 30年代2件とも 罰金3万円 平成19～23年 懲役刑11件 罰金刑3件	必要	申告納税制度	
ハ 虚偽記載書類行使・不提出犯 各税法が課税を適正ならしめるため、課税標準・税額以外の課税の基礎となるべき事項についての書類の提出を義務づけている場合において、虚偽の記載をした書類を提出したり、あるいは提出すべき書類を提出しない罪	所242条 法162条 相70条 消65条2・3号 通127条1号	1年以下	50万円以下	昭和26年判決 1件 昭和33年判決 1件	昭和26年 罰金5万円 昭和33年 罰金200万円	必要	申告納税制度
ニ 法人税申告書署名義務違反 法人税の申告書には、法人の代表者及び経理担当者の自署押印制度があり、この義務に違反する罪	法161条	1年以下	50万円以下	不見当	なし	△	△
ホ 職務妨害の罪 ①不答弁、虚偽答弁犯 ②検査拒否妨害忌避犯 ③虚偽記載書類行使犯	通127条2・3号	1年以下	50万円以下	昭和20・30年国犯法による告発 6件 昭和40年代刑訴法による告発 6件	6件とも罰金 5万円以下 6件とも罰金 5万円以下	必要	申告納税制度
ハ 間接国税							
酒類等の無免許製造犯・ほ脱犯等	酒税法54条 酒税法55条	10年以下	100万円以下 税相当額の3倍が 100万円超の場合 は情状により相当 額の3倍以下	平成2年以降告発 3件 平成2年以降告発 6件	懲役刑 罰金刑 多くは 通告処分	必要	租税債権
揮発油税のほ脱犯等	揮発油税法 27条						
酒類の無免許販売等	酒税法56条				多くは 通告処分		
記憶怠偽犯等	酒税法58条	1年以下	50万円以下	不見当	通告処分	必要	酒類行政等
揮発油税の記憶怠偽犯等	揮発油税法 28条						
ト 滞納処分免脱罪 納税者及びこれと一定の関係にある者が納税者に対する滞納処分を免れる目的で納税者の財産の隠蔽、換壊その他その財産の価値を減少させる行為をした罪	徴187条	3年以下	250万円以下	平成8年以降告発 32件	懲役刑	必要	適正な滞納処分の実行
チ 国外財産調書の不提出・虚偽記載犯 故意の調書不提出・虚偽記載 (平成27年1月1日以降に提出すべき国外財産調書に適用)	国外送金等 調査法 9条等	1年以下	50万円以下	24年度創設	—	必要	申告納税制度

資料2 犯則調査制度の経緯

国 税		税 関		証 取 委		公 取 委	
実体法・罰則	犯則調査	実体法・罰則	犯則調査	実体法・罰則	犯則調査	実体法・罰則	犯則調査
<ul style="list-style-type: none"> ● 明治4年 酒税等施行 ● 明治20年 所得税施行 ● 明治32年 法人税施行 ◆ 昭和22年 申告納税制度 採用 ◆ 昭和25年 重加算税導入 ◆ 昭和56年 ほ脱犯 懲役3～5年 ◆ 平成22年 ほ脱犯 懲役5～10年 ◆ 平成23年 故意の無申告 ほ脱犯創設 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 明治16年 酒税犯則調査 ○ 明治23年 間接国税 通告処分導入 ○ 明治33年 全面改正 〔直接税の罰則 の適用は、ほと んどなかった〕 ○ 昭和23年 直接税に 犯則調査導入 〔昭和23～25年 直接税年当り 約1,200件告発〕 ○ 昭和25年 査察の目的を 真に悪質な者 の立件とした 〔昭和26～ 平成24年 年当たり 約100～ 250件告発〕 	<ul style="list-style-type: none"> ● 安政年間 各国との条約 ● 明治32年 旧関税法施行 ● 昭和29年 関税法施行 ◆ 平成17年 重加算税導入 ◆ 平成19年 偽申告罪(5年) 検査忌避(1年) 創設 ◆ 平成22年 ほ脱犯 懲役5～10年 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 明治23年 税関法制定 全ての関税犯 則に通告処分 導入 〔取締の中心は 関税ほ脱〕 〔水際取締の 要請が 年々増加し 告発事犯の 大半を 不正薬物の 密輸入事犯 が占める ようになった〕 ○ 平成17年 申告納税方式 のほ脱を通告 処分から除外 〔平成17～24年 年当たり 告発270件 通告処分610件〕 〔うちほ脱犯は 年当たり 告発5件 通告処分65件〕 	<ul style="list-style-type: none"> ● 昭和23年 証券取引法 施行 ● 平成元年 インサイダー取引 規制施行 ◆ 平成3年 法人への 罰金導入 ● 平成9年 不正行為等 懲役3～5年 罰金3～5億円 ◆ 平成17年 課徴金制度 導入 ● 平成18年 不正行為等 懲役5～10年 罰金5～7億円 ● 平成19年 金商法施行 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 平成4年 証取委発足 犯則調査導入 〔摘発事例なし〕 ○ 平成5～24年 164件告発 	<ul style="list-style-type: none"> ● 昭和22年 独占禁止法 施行 公取委発足 ◆ 昭和52年 課徴金制度 導入 ◆ 平成3年 課徴金 売上2～6% ◆ 平成4年 法人への 罰金導入 ◆ 平成10年 カルテル等 罰金1～3億円 ◆ 平成14年 カルテル等 罰金3～5億円 ◆ 平成17年 課徴金 売上6～10% 課徴金減免 制度導入 (平成18～ 24年725件 申請) ◆ 平成21年 カルテル等 懲役3～5年 	<ul style="list-style-type: none"> 〔昭和24～63年 カルテル1件 不当取引等2件 秩序犯33件 告発〕 ○ 平成元年 日米構造協議 〔平成3～15年 カルテル等 7件告発〕 ○ 平成17年 犯則調査導入 〔平成17～24年 カルテル等 7件告発〕

資料3 金商法・独禁法・税法・関税法の犯則事件の範囲

①	財産の保護	②	経済秩序自体の保護	3	経済法規の実行性を担保
---	-------	---	-----------	---	-------------

金融商品取引法							
犯則	法律	号	懲役	罰金万円	法重	罪名	法益
●	197	1~4	10年	1000	7億	虚偽記載の有価証券報告書の提出罪	②
						不正行為の禁止・風説の流布等・相場操縦の禁止	②
●	197	5	10年	1000	7億		
●	197の2	1~9	5年	500	5億	各種書類の不提出・虚偽記載(内部統制報告書・四半期報告書・大量保有報告書・公開買付報告書等)	②
×	197の2	10~12	5年	500	5億	各種書類の不提出・虚偽記載(目録見書等)・平成20年度改正で新設された違反行為	3
●	197の2	13	5年	500	5億	インサイダー取引	②
×	198		3年	300	3億	無免許での業務	3
●	198の3		3年	300	3億	損失補填等の禁止	②
×	198の4		2年	300	3億	証券取引所株式会社制度への違反	3
×	198の5		2年	300	3億	監督上の処分違反	3
×	198の6		1年	300	2億	登録が必要な業務への虚偽の登録	3
×	199		1年	300	2億	業務又は財産に対する参考資料虚偽報告	3
○	200	1~15	1年	100	1億	書類の写し・半期報告書不提出等	②
×	200	16~19	1年	100		特定主要株主が改善命令に違反 平成22年改正で追加された違反行為	3
○	200	20~21	1年	100	1億	虚偽の相場の公示の禁止等	②
×	200の3		10年			鑑定人が虚偽の陳述・鑑定をした	3
○	201		1年	100	1億	許可を受けないで業務を営む行為	②
×	202		1年	100		取引所以外での取引の禁止	3
×	203		5年 3年	500 300	5億 3億	取引業者の贈収賄罪	3
×	204		1年	50		秘密漏洩の罪	-
○	205	1	6月	50		株主割当の有価証券届出書義務違反等	②
○	205	2	6月	50		意見表明報告書虚偽記載・不提出	②
○	205	3	6月	50		意見表明報告書に写しの虚偽記載・不提出	②
○	205	4	6月	50		公開買付報告書の虚偽記載・不提出	②
×	205	5	6月	50		公認会計士・監査法人の虚偽報告	3
×	205	6	6月	50		帳簿書類の検査拒否・妨害・忌避	3
○	205	7	6月	50		金融取引業者による許可申請書虚偽記載	②
○	205	8	6月	50		営業保証金供託及び届出義務違反	②
○	205	9	6月	50		主要株主の対象議決権保有届出義務違反	②
×	205	10	6月	50		広告への虚偽表示	3
○	205	11	6月	50		広告への事実相違又は誤解を招く広告	②
○	205	12	6月	50		取引概要記載書類不交付	②
○	205	13	6月	50		契約締結前書面不届等	3
○	205	14	6月	50		運用報告書の交付義務・虚偽記載違反	②
×	205	15	6月	50		取引業協会に対する報告義務違反	3
×	205	16	6月	50		取引所でない者の取引所の名称等使用	3
×	205	17	6月	50		対象議決権保有報告書の虚偽届出等	3
○	205	18	6月	50		自己計算取引の制限違反	②
○	205	19	6月	50		特定有価証券の売買報告書の虚偽提出等	②
○	205	20	6月	50		特定組合等の組合員の禁止行為	②
×	205の2			100		紛争解決業務の記録作成違反	3
×	205の3			20		課徴金事件の調査等の不陳述等	3
×	206			30		取引所等に関する罪	3
×	208			(30)		30万円以下の過料の罪を横断的に規定	3
×	209			(20)		20万円以下の過料の罪を横断的に規定	3

独禁法			
犯則	法律	罪名	法益
●	89	私的独占、不当な取引制限等の罪(カルテル・競争制限の罪)	②
●	90	確定排除措置命令違反等の罪	②
○	91	銀行業・保険業を営む会社による議決権の取得等の制限違反の罪	②
×	91の2	届出等に係る義務違反の罪	3
×	92の2	参考人等による虚偽の陳述等の罪	3
×	93	秘密漏洩等の罪	-
×	94	行政調査の拒否等の罪	3
×	94の2	一般的調査・宣誓の拒否の罪	3
×	94の3	秘密保持命令違反の罪	3

税法			
犯則	法律	罪名	法益
所得税			
●	238	脱税犯・受遣付犯	①
●	239	源泉徴収脱税犯	①
●	240	源泉徴収不納付犯	①
●	241	単純無申告犯	②
●	242	虚偽記載書類(支払調書等)行使犯	②
法人税			
●	159	脱税犯・受遣付犯	①
●	160	単純無申告犯	②
○	161	法人税申告書署名義務違反	△
●	162	虚偽記載書類(中間申告等)行使犯	②
酒税			
●	54	無免許製造	②
●	55	脱税犯・受遣付犯	①
●	56	無免許販売等	②
●	58	税帳簿怠等犯等	②
国税徴収法			
-	126	秘密漏洩罪	-
●	127	職務妨害の罪(税務調査)	②
○	128	職務妨害の罪(審理)	②
国税徴収法			
●	187	滞納処分免脱罪	①
●	188	職務妨害の罪	②

関税法(抜粋)			
犯則	法律	罪名	法益
●	109	禁制品輸入犯	②
●	110	関税脱税犯	①
●	111	無許可輸出入犯	②
●	111の3	虚偽申告等犯	②
●	113	不開港不許可入港犯	③
●	114	各種手続違反(秩序犯) (例 貨物不届出・輸送執行拒否等)	③

※犯則欄の●は犯則事件の範囲(告発等の事績あり)、○は犯則事件の範囲(告発等の事績なし)、×は犯則事件の範囲外