

# 重加算税の賦課要件と租税逋脱罪の構成要件 —神戸地裁平成26年1月17日判決を題材にして—

鎌倉友一

## 目次

はじめに

1. 事実の概要

一 加算税と刑事罰

1. 概念の整理と学説の動向

2. 二重処罰性の問題

3. 行政罰か刑事罰かの判断に関する判例の動向

二 重加算税の賦課要件

1. 重加算税の賦課要件としての故意に関する学説

2. 重加算税に故意を賦課要件とする判例の動向

三 逋脱犯の構成要件

1. 未必の故意

2. 不真正不作為犯

おわりに

1. 逋脱犯に係る税制の対応

2. 本件判決の意義

平成25年度税制改正により、平成27年1月1日以後の相続に係る基礎控除額が引き下げられるとともに、最高税率が55%に引き上げられるなど相続税法が一部改正された。これによる増税見込額は2,420億円と試算されている<sup>1</sup>。基礎控除額の引き下げにより、今までなら相続税を納める必要がなかった者が納めることになる。デフレ経済下、所得増が期待できないにもかかわらず、増税による相続財産の減少を余儀なくされることになれば、相続税に対する国民の意識は今まで以上に先鋭にならざるを得ないであろう。

かかる税制環境のもと、本稿で扱う事件は、被告人である納税者が相続税の申告に際し、名義預金等の申告漏れを指摘され、相続税法68条の「偽りその他不正の行為」に当たるとして刑事告訴された事件である。本稿では、重加算税の賦課要件と租税逋脱罪の構成要件とを考察し、納税者の適正申告に基づいた合法的な節税を図ることによる財産権確保の観点から、行政罰と刑事罰との異同の検証を目的とする。

<sup>1</sup> 財務省 HP より [http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/publication/brochure/zeisei13\\_pdf/p18.pdf](http://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei13_pdf/p18.pdf)。

## 1. 事実の概要

被告人は、平成20年9月11日に夫であるA（以下「A」という。）が死亡し、その後の遺産分割協議の結果Aの財産の全部を単独で取得したものであるが、その相続財産に関し、相続税を免れようと企て、実際の相続税課税価格が10億6360万5000円、相続税額が2億2976万5000円であったにもかかわらず、相続財産から預貯金、株式等を除外する方法により相続税課税価格を減少させ、平成21年7月7日a税務署長に対し、被告人分の相続税課税価格が7億3180万5000円、相続税額が8886万5000円である旨の殊更過小な金額を記載した内容虚偽の相続税申告書を提出し、正規の相続税額との差額1億4090万円の税を免れたところ、刑事訴追を受けたため、被告人が無罪を主張した事件である。

## 一 加算税と刑事罰

### 1. 概念の整理と学説の動向

申告納税方式による租税は、納税義務者が自主的に行う申告行為により税額が確定する。しかし、必ずしも適正な申告が行われるとは限らない。そこで、わが国租税に関する制裁制度として、行政罰である加算税と刑事罰としての通脱犯の二つの制度が用意されている。

国税通則法では、真面目な納税者との公平を確保し、申告納税制度の秩序維持を確保すべく、一定の制裁規定が設けられている。具体的には65条ないし69条に行政制裁の規定が置かれており、過少申告加算税（65条）、無申告加算税（66条）、不納付加算税（67条）、重加算税（68条）、加算税の税目（69条）という構成になっている。国税通則法は昭和37年に成立し施行されたが、それまでは各税法に規定されていたものを、同法成立を契機の一つに統合された。重加算税は、同法成立前は無申告加算税または不納付加算税に併課されていたが、成立を機に併科が廃止された<sup>2</sup>。

重加算税は、過少申告、無申告及び不納付の場合に課される加算税であるが、単に、申告所得が過少であること、無申告であること、源泉徴収による国税が不納付であることという外観的な事象にとどまらず、その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を「隠ぺい」または「仮装」したという不正行為があった場合に他の加算税に代えて課される、という意味で他の加算税とは性質を異にしている。

国税通則法68条1項において、先ず過少申告加算税の規定として、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部または一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額……に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。」とし、同条2項で、無申告加算税の規定に該当する場合には、百分の四十の割合を乗じるものとしている。

次に、通脱犯は、課税要件の充足によって成立した納税義務の履行を阻止することによる租税負担の違法かつ不当な軽減または排除する行為により租税を免れたことを構成要件とする犯罪である。租税回避との違いを確認すると、①納税義務が既に成立している、②違法である、③不当性の中身が単なる不公平にとどまらず、「偽りその他不正の行為」による租税債権の侵

<sup>2</sup> 志馬喜徳郎他編『国税通則法精解』724頁（大蔵財務協会、2013年）。

害を理由とする詐欺利得罪（刑法242条2項）類似の「悪さ」（罪悪性）が通脱犯の特徴とされている<sup>3</sup>。

また、通脱犯が成立するためには、租税債権の侵害がなければならぬと解されている。したがって、法定納期限内に虚偽申告をした場合、通脱犯は法定納期限が経過した時点で成立し、その後において「更正のあるべきことを予知」せずに自発的に適正な内容の修正申告を行い増差税額を納付することで、重加算税が課されないこととなっても、通脱犯の成立は影響を受けないと解されている<sup>4</sup>。法定納期限経過後に虚偽申告をした場合には、申告時に通脱犯が成立すると解されている<sup>5</sup>。

通脱犯については、所得税法238条1項、239条1項、法人税159条1項、相続税68条1項、地価税39条1項、消費税64条1項、酒税55条1項、たばこ税28条1項、揮発油税27条1項、関税110条1項、地方税72条の60第1項・73条の30第1項等にそれぞれ規定されているが、ここでは、所得税法、法人税法及び相続税法における規定を確認しておく。

所得税法238条1項では、「偽りその他不正の行為により（傍点筆者）、第一百二十条第一項三号（確定申告に係る所得税額）……に規定する所得税の額……若しくは第一百七十二条第一項一号若しくは第二項第一号（給与等につき源泉徴収を受けない場合の申告）に規定する所得税の額につき所得を免れ、又は第四百四十二条第二項（純損失の繰戻しによる還付）……に規定による所得税の還付を受けた者は、十年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。」としている。

次に、法人税法では159条1項に、「偽りその他不正の行為により（傍点筆者）、第七十四条第一項第二号（確定申告に係る法人税額）……に規定する法人税の額……、第八十一条の二十二第一項第二号（連結確定申告に係る法人税額）に規定する法人税の額……若しくは第八十九条第二号（退職年金等積立金確定申告に係る法人税額）……に規定する法人税の額につき法人税を免れ、又は第八十条の三十一第四項（欠損金の繰戻しによる還付）……の規定による法人税の還付を受けた場合には、法人の代表者……、代理人、使用人その他の従業者……でその違反行為をした者は、十年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。」としている。

そして、本件の争点に関わる相続税法68条1項は、「偽りその他不正の行為により（傍点筆者）相続税又は贈与税を免れた者は、十年以下の懲役若しくは千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。」と規定されている。

先述したように、重加算税は、国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を「隠ぺい」または「仮装」したという不正行為があった場合に課されるため、「隠ぺい」又は「仮装」とは何を指すかといった問題に関して、多くの判例や裁判例がある。それは納税者の行為が「隠ぺい」又は「仮装」行為であるかどうか、というだけの問題にとどまらず、通脱犯として刑事罰の対象たり得るのか、すなわち「隠ぺい」又は「仮装」行為と「偽りその他不正の行為」とはどう異なるのか（あるいは同じなのか）といった、行政罰と刑罰罰との関係についての見解の相違がみられるところでもある。

<sup>3</sup> 谷口勢津夫『税法基本講義第4版』75頁（弘文堂、2014年）。同『租税回避論』296頁（清文社、2014年）。

<sup>4</sup> 金子宏『租税法第20版』991頁（弘文堂2015年）。

<sup>5</sup> 同前991頁。

そうすると、「隠ぺい」又は「仮装」行為と各税法に罰則として規定されているところの「偽りその他不正の行為」の異同について確認しておくが必要になる。また、このことは、行政罰と刑事罰との二重処罰の問題にも関係することになる。

この点について、過去の学説では、重加算税の「課税の要件は脱税の構成要件とほとんど共通し、その重加算税の額は、増差税額に対応することとなった。従って、最早刑事罰において脱税額に対応する罰金刑を定める必要がなくなったとも言いうる。」(津田実「改正税法罰則解説(一)」財政経済弘報194号2頁、1950年)、「行政罰である重加算税の対象となる『隠蔽または仮装』は表現はことにするが脱税の成立要件となる『詐欺その他不正行為』と同義であると解される。」(広瀬時映「重加算税の対象となる隠蔽または仮装の問題について」税通11巻1号102頁、1951年)、「課税要件の計算の基礎になる事実の隠ぺい又は仮装を要件とする重加算税の課税要件は、逋脱罪の構成要件と實際上、ほとんど差異がな(い)」(板倉宏「重加算税賦課の適法性」租税判例百選140頁、1968年)、「総合勘案するに、理論的には、逋脱犯の成立要件と重加算税の課税要件とは重なり合うものとみななければならないであろう。」(北野弘久「加算税制度の再検討」税法学249号22頁、1971年)、「両者の要件が常に重複関係にあるわけではないにしても、しばしば重なりあう。」(村井正「逋脱犯の成立要件と重加算税の課税要件」税理19巻14号75頁(1976年)、「『偽りその他不正行為』の具体的態様の多くが『隠ぺい又は仮装の行為』に該当するとしても、両者が全く同じ内容のものと言うわけではない。」(池本征男税大論叢14号167頁、1982年)などの見解がみられる<sup>6</sup>。

松沢智教授は、「重加算税と逋脱行為とは『ことさらに過少申告』としての行為自体をみれば両者が重なり合うが、しかし、根本的に異なることは、逋脱犯についてみれば租税逋脱の意思(故意、犯意ともいう)を要することである。それは納税義務、すなわち、その内容をなす所得の存在についての認識が必要であり、更に、偽りその他不正の行為に該当する事実の認識、及び、逋脱結果の発生の認識が必要なのである<sup>7</sup>。」とし、続けて、重加算税は、「いくばくかの税額を免れようとする犯意までは不要であり、隠ぺい又は仮装という事実があれば、これと合わせて過少申告があれば足りるのである。当該申告が隠ぺい又は仮装した申告であることを確定的な意図のもとに外部的付随事情を伴って申告すれば足り、その申告でいくばくかの税額を免れようすることまでの認識は不要である。そこまでの認識があれば逋脱犯となるのである<sup>8</sup>。」とし、「行政罰の範囲では脱税の犯意(有責性としての故意)は不要であり、事実の認識にとどまる故意(悪意ともいう、過失に対する観念である)、即ち、隠ぺいをしたという認識は必要であるという意味の故意と犯罪成立要件である有責性としての犯意(刑法上故意ともいう)とを混同」してはならず、「重加算税は脱税の犯意を問題視するのではなく、『隠ぺい』をすること自体を認識しさえすれば足りるのである。したがって、単純に金額が多ければ重加算税となるはずもなく、また、誤って計算違いをして実際金額を過少に申告してしまったり、あるいは税法に関する法的解釈の差が徴税当局と食い違っているため過少申告したとしても、更に、不注意や思い違いによる収益の過少記載、又は誤って損金の過大記載に基づく過少申告によって、客観的には税を免れる結果を生じたとしても、過少申告加算税は賦課されても、た

<sup>6</sup> 佐藤英明『脱税と制裁』34頁(弘文堂、1992年)。

<sup>7</sup> 松沢智『租税処罰法』87頁(有斐閣、1999年)。

<sup>8</sup> 同前・88頁。

とえ過少申告の金額がいかに多額であっても重加算税の賦課処分は許されないのである。したがって、現実の実務が賦課している重加算税処分が過少金額の大小だけで実施されているのは明らかに誤りである。このような実務の取り扱い、重加算税と通脱犯の本質的区別である行政罰と刑事罰の理解の不十分さに起因するといえる<sup>9</sup>。」としている。

品川芳宣教授は、「ことさらの過少申告」について、「このような中間的概念を用いるときには、何が『ことさらの過少申告』に当たるのかを議論しなければならず、いたずらに論理を紛糾することになりかねないので、あえて中間概念を使用する必要もないと考えられる<sup>10</sup>。」としている。

松沢教授は、租税通脱犯の法的性質について、「国庫説」と「責任説」があると説かれる。「国庫説」は、通脱犯は国庫の財政収入確保を阻害し、租税通脱が国庫に及ぼすべき金銭的損失であり、通脱犯に対する罰金および科料は損害賠償的性格を有するものであり、一方「責任説」は、戦後天皇主権から国民主権に憲法上の主権者が変更されたことで、憲法30条の本質も変容し、主権者たる国民がお互いの利益享受のために創生された国家社会の一員として共同生活を営むのに必要な費用の共同分担が租税の本質と考えられるようになったことから、通脱罪について保護される法益の対象は、個人の集合体としての社会共同体であり、通脱犯は共同社会の社会的法益を阻害するものであるとする見解である<sup>11</sup>。

そのうえで、松沢教授は、「責任説」の立場に立ち旧来からある「国庫説」を次のように批判する。

「通脱犯は申告納税制度との関係において理解すれば、自然犯としての性格を持ち、むしろ、社会的法益に対する犯罪といい得る。したがって、通脱犯を罰するのは、免れた税額の大小よりも申告納税制度の根幹を破壊せしめるような悪質性をもった行為であるかどうかを基準として量刑を検討すべきである。これが、『責任説』の基本思想であり、従来の『国庫説』と根本的に違うところである。租税債権を保護法益とすれば、第一に通脱税額の量的差異が量刑の基準となろうが、『責任説』に依る限り、通脱税額の大小も勿論無関係ではないが、第一に申告納税制度それ自体の維持を保護法益とするが故に、相当の収入、たとえば五〇〇〇万円の納税すべき金額が有るのに、ことさら赤字で申告した法人の方が、一〇〇億円の納税額がある大法人において、一億円の脱税をした場合よりも悪質性が大きいことになるのである。通脱金額のみで比較すれば、五〇〇〇万円と一億円では後者の方が多額であるが、申告納税制度の維持の視点からすれば、どちらが悪質性が高いかは明白であろう<sup>12</sup>。」とされる。

佐藤英明教授は、わが国の租税制裁制度について、行政罰としての重加算税と刑事罰としての通脱犯との二つの類型が存在しており、「二つの間に不合理な重複がないかが問題となる<sup>13</sup>」が、「この両者の間に合理的な機能分担がなされていない」ため、「二つの制裁が並置されていることに合理性が見いだせないと考えられる<sup>14</sup>」とする。

そのうえで、「租税通脱罪の保護法益は租税債権という国家の財産権であり、それを偽りそ

<sup>9</sup> 同前。

<sup>10</sup> 品川芳宣『附帯税の事例研究（第四版）』382頁（財経詳報社、2012年）。

<sup>11</sup> 松沢・前掲注（7）5頁以下（有斐閣、1999年）。

<sup>12</sup> 同前15頁。

<sup>13</sup> 佐藤・前掲注（6）34頁。

<sup>14</sup> 同前275頁以下。

他の不正な行為によって侵害する点で、租税遁脱罪は詐欺罪と類似の性質を持つ犯罪であるといえることができる。このように遁脱罪を詐欺罪に類似した財産犯として性質づけることにより、遁脱罪に実刑を用いることの根拠が与えられるのである。なぜならば、それは、数千万円なし数億円の利得を図った詐欺罪に比すべき犯罪である<sup>15</sup>。」と考へ、このような合理性のない併存状態は立法論で解決すべきで、「立法論的に租税制裁法を整備するのであれば、脱税に関する行政罰と刑事罰が実体的要件を同じくし税務官庁による捜査の段階で、実刑に処すべきものは行政罰に変えて刑事訴追を行い、そうでないものには行政罰のみを課す、という手続的振り分け方式の制度の導入を試みるべきである<sup>16</sup>。」としている。

この佐藤教授の見解に対し、松沢教授は、「遁脱罪の性質と保護法益を『遁脱罪は国家の持つ法益に対する直接的な侵害』と捉え、その保護法益を租税債権であると説いておられるので、結局は、遁脱罪が租税債権という国家の財産権を保護する財産犯の一種とみているので、重加算税と遁脱罪の処罰をどちらとするかの悪質性とは、国家の租税債権をどれだけ阻害したか、換言すれば脱税額・過少申告額の大小で区分するということになる。それは本書の序章で説いた『国庫説』に依拠するものとなって、過少申告額の金額が大きければ悪質として実刑、少額なら重加算税という結論となって、到底賛成できないことは、これまで詳論したとおりである。結局、論者の見解は立法論にとどまろう<sup>17</sup>。」と指摘する。

## 2. 二重処罰性の問題

ところで、二重処罰については、憲法39条<sup>18</sup>に、事後法・遡及処罰の禁止、一事不再理の規定が定められており、後段が二重処罰の規定である。

重加算税と遁脱罪との二重適用に関し、『国税通則法精解』では、以下のように説明している。

「重加算税は、それが税として課されることから形式的には申告秩序維持のためのいわゆる行政制裁であるといえようが、その課税要件や負担の重さからみて、実質的には刑罰的色彩が強く、罰則との関係上二重処罰の疑いがあるのではないかという意見がみられる。確かに、重加算税は、詐欺行為があった場合にその全部について刑事訴追をすることが実際問題として困難であり、また必ずしも適当でないところから、課されるものであることは否定できないのであるが、しかし、このことから同一事件に対し懲役又は罰金のような刑事罰とを併科することを許さない趣旨であるということとはできない。

重加算税は、納税義務の違反者に対してこれを課することにより納税義務違反の発生を防止し、もって納税の実をあげようとする行政上の措置にとどまると考えるべきである。したがって、重加算税は、制裁的意義を有することを否定できないが、元来納税義務違反者の行為を犯罪とし、その不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目して、これに対する制裁として課される刑事罰とは、明白に区別すべきである。

このように考えれば、これを課すとともに刑事罰に処しても、二重処罰と観念すべきではな

<sup>15</sup> 同前339頁。

<sup>16</sup> 同前350頁。

<sup>17</sup> 松沢・前掲注(7)92頁。

<sup>18</sup> 「何人も、実行の時に適法であった行為又は既に無罪とされた行為については、刑事上の責任を問われない。また、同一の犯罪について、重ねて刑事上の責任を問われない。」

い<sup>19</sup>。』

二重処罰に関し判例では、「法人税法……四三条の追徴税<sup>20</sup>は、申告納税の実を挙げるために、本来の租税に附加して租税の形式により賦課せられるものであつて、これを課することが申告納税を怠ったものに対し制裁的意義を有することは否定し得ないところであるが、詐欺その他不正の行為により法人税を免れた場合に、その違反行為者および法人に科せられる同法四八条一項および五一条の罰金とは、その性質を異にするものと解すべきである。すなわち、法四八条一項の通脱犯に対する刑罰が『詐欺その他不正の行為により云々』の文字からも窺われるように、脱税者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、これに対する制裁として科せられるものであるに反し、法四三条の追徴税は、単に過少申告・不申告による納税義務違反の事実があれば、同条所定の己むを得ない事由のない限り、その違反の法人に対し課せられるものであり、これによって、過少申告・不申告による納税義務違反の発生を防止し、以って納税の実を挙げんとする趣旨に出でた行政上の措置であると解すべきである。法が追徴税を行政機関の行政手続により租税の形式により課すべきものとしたことは追徴税を課せらるべき納税義務違反者の行為を犯罪とし、これに対する刑罰として、これを課する趣旨でないこと明らかである。追徴税のかような性質にかんがみれば、憲法三九条の規定は、刑罰たる罰金と追徴税とを併科することを禁止する趣旨を含むものでないと解するのが相当である<sup>21</sup>」との判示がある。

### 3. 行政罰か刑事罰かの判断に関する判例の動向

以上で確認したように、重加算税と通脱犯との二重適用に関し、憲法39条後段に規定する二重処罰の禁止には抵触しないと考えるのが一般的である。

そこで、次に、重加算税と通脱罪とのいずれが適用されるべきかについて、これまでの代表的な判例を確認しておきたい。

最高裁第三小法廷昭和24年7月9日判決（刑集21巻9号1197頁）

納税者は、建物を進駐軍軍人家族住宅用等として和歌山県に貸与し、その賃貸料として和歌山県より昭和22年度において合計104万2322円を受領しながら申告期限までに和歌山税務署に提出すべき確定申告を故意に提出しないで、48万3804円の所得税を免がれた事案である。

旧所得税法69条第1項は、「詐欺その他の不正の行為によって所得税を免れた行為を処罰しているがそれは詐欺その他不正の手段が積極的に行われた場合に限る（傍点筆者）のである。それ故もし詐欺その他の不正行為を用いて所得を秘匿し無申告で所得税を免れた場合はもとより右規定の適用を受けて処罰を免れないのであるが、詐欺その他不正行為を伴わないいわゆる単純無申告の場合にはこれを処罰することができないのである。」として、原告人（納税者）の行った単純無申告は、旧所得税法69条にいう「詐欺その他不正行為」に当たらないとしている。「積極的に行われた場合」という意味は、積極的な行為は当事者の意思が働かなければなし得ないということであり、通脱罪を問うにあたり故意を構成要件とするということであると考えられる。

<sup>19</sup> 志馬他編前掲注（2）739頁。

<sup>20</sup> 現在の重加算税に準ずるものとされる。同前。

<sup>21</sup> 最大判昭和33年4月30日（民集12巻6号938頁）

最高裁第三小法廷昭和38年2月12日判決（刑集17巻3号183頁）

製材業等を経営する納税者及び従業員は、納税者に係る所得税を遁脱しようと企て、昭和25年度の所得を秘匿して申告期限までに確定申告書を提出せず、同年度の所得税112万900円の所得税を免がれた事案である。

旧所得税法69条1項によって、「詐偽その他不正の行為により所得税を免れた行為が処罰されるのは、詐偽その他不正の手段が積極的に行われた場合に限る（傍点筆者）」のであって、たとえ所得税遁脱の意思によってなされた場合においても（傍点筆者）、単に確定申告書を提出しなかったという消極的な行為だけ（傍点筆者）では、右条項にいわゆる『詐欺その他の不正行為』にあたるものということとはできない（昭和二四年（レ）大八九三号同年七月九日第二小法廷判決、集三巻八号一二一三頁参照。）」として、原告人（納税者）の無申告という不作為は、「詐欺その他不正の行為」に当たらないとしている。

最高裁大法廷昭和42年11月8日判決（刑集21巻9号1197頁）

猟銃製造販売業を経営する有限会社及びその取締役は、所轄税務官吏の検査に供すべき正規の帳簿に記載せず、別途手帳にメモしてこれを保管し、虚偽の申立・申告をし、かつ課税標準申告書を提出しない等の行為により、各月の物品税合計金32万6730円を免れた事案である。

「遁脱罪の構成要件である詐偽その他不正の行為とは、遁脱の意図をもって（傍点筆者）、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるようななんらかの偽計その他の工作を行うことをいうものと解するのを相当とする。所論引用の判例<sup>22</sup>が、不申告以外に詐偽その他不正の手段が積極的に行われることが必要であるとしているのは、単に申告をしないというだけでなく、そのほかに、右のようななんらかの偽計その他の工作が行われることを必要とするという趣旨を判示したものと解すべきである。」として、原告人（納税者）の行為は、旧物品税法18条1項2号の適用により「詐欺その他不正の行為」に当たるとして遁脱罪が成立すると判示した。

本判決の意義は、①不申告というだけでは、「詐欺その他不正の行為」に当たらず、②遁脱の意図があり（故意である）、③手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難にさせる偽計その他の工作を行った場合に、「遁脱罪の構成要件である詐偽その他不正の行為」になるとしたところにあるといえる。

ここで取り上げたいずれの判決も、「偽りその他不正の行為」であるためには、遁脱の意図がある（故意である）ことと、遁脱の意図に基づく（積極的な）行為が存在すること、の2点が必要であるとしていると考えられるが、特に、昭和42年最高裁大法廷判決がその後の遁脱罪適用の場面で大きな影響を与えるものとなっている。

最高裁第三小法廷昭和48年3月20日判決（刑集27巻2号138頁）

納税者は、取引先から受領した金員が、取引先の薄外資金から出金されたものであることを知りながら、これを記載しないまま虚偽の所得税確定申告書を提出し、978万7630円の所得税を免れた事案である。

「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に

<sup>22</sup> 最三判昭和24年7月9日及び最大判昭和38年2月12日判決。

(傍点筆者) 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(以下、これを過少申告行為という)自体、単なる所得不申告の不作为にとどまるものではなく……、右大法院判決(昭和42年11月8日判決一筆者)の判示する『詐偽その他不正の行為』にあたるものと解すべきである。」としており、「所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の……確定申告書を……提出する行為」が、「偽りその他不正の行為」に当たるとしたことから、「ことさら」の意義は、その後の訴訟に重要な意味をもつことになる。

## 二 重加算税の賦課要件

### 1. 重加算税の賦課要件としての故意に関する学説

以上のように、「偽りその他不正の行為」と断定されるためには、故意が必要であることが確認できる。それでは次に、重加算税が賦課される場合には、「隠ぺい」又は「仮装」行為に故意は要件とされるのであろうか。

『国税通則法精解』では、「重加算税は、各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい又は仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に課される行政上の制裁措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに対する制裁ではないから、重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となる事実の全部または一部を隠ぺいし、又は仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に際し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解すべきである<sup>23</sup>。」としており、「隠ぺい」又は「仮装」行為に故意は必要であるとしている。

金子宏教授は、「隠ぺい・仮装とは、その語義からして故意を含む観念であると解すべきであり、事実の隠ぺいとは、売上除外、書庫書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部または一部をかくすことをいい、事実の仮装とは架空仕入・架空契約書の作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう。隠ぺいと仮装とは同時に行われることが多い(たとえば、二重帳簿の作成のように、存在する事実をかくし、存在しない事実があるように見せかけること)<sup>24</sup>。」としている。

松沢教授は、重加算税は、「いくばくかの税額を免れようとする犯意までは不要であり、隠ぺい又は仮装という事実があれば、これと合わせて過少申告があれば足りるのである。当該申告が隠ぺい又は仮装した申告であることを確定的な意図のもとに外部的付随事情を伴って申告すれば足り、その申告でいくばくかの税額を免れようとすることまでの認識は不要である。そこまでの認識があれば通脱犯となるのである<sup>25</sup>。」とする。また、金子教授の先の説明では、故意の定義が明らかではないところ、松沢教授は、「行政罰の範囲では脱税の犯意(有責性としての故意)は不要であり、事実の認識にとどまる故意(悪意ともいう、過失に対する観念である)、即ち、隠ぺいをしたという認識は必要であるという意味の故意と犯罪成立要件である有責性としての犯意(刑法上故意ともいう)とを混同<sup>26</sup>してはならないとする点については既

<sup>23</sup> 志馬他編前掲注(2)745頁。

<sup>24</sup> 金子・前掲注(4)772頁。

<sup>25</sup> 松沢・前掲注(7)88頁。

<sup>26</sup> 同前。

に指摘したところであるが、「故意」の意味について改めて確認すれば、松沢教授によれば、「事実の認識にとどまる故意」と「犯罪成立要件である有責性としての犯意（刑法上故意）」とに分けられるとする。

品川教授は、「税法や事実関係の不知から生じた単なる一部申告漏れや無申告という不申告行為および計算違い等による虚偽申告行為が隠ぺいまたは仮装行為でないことは、国税通則法68条の立法趣旨や文理解釈から当然首肯し得るものであるとしても、事実関係の全体からみてその不申告や虚偽申告が課税を免れることを意図して作為的に行われていると推認できるときには、これを1つの隠ぺいまたは仮装行為と認定すべきであろう<sup>27</sup>。」とし、「この場合、作為的な不申告行為、つまみ申告行為又は虚偽申告行為等であるかを何をもって推認できるかについては、問題のあるところであろうが、不自然な多額な所得金額の申告除外やつまみ申告、合理的な理由もないのに借名等で申告したり取引する行為、申告書に架空の経費項目を加えたり虚偽の証拠資料を添付する行為、記帳能力等がありながら証拠隠匿を意図して帳簿を備え付けなかったり、原始記録を保存しないで行う不申告行為、不申告や虚偽申告後の税務調査における非協力、虚偽答弁、虚偽資料の提出等が複合して行われている場合（その行為いかんによって、単独で行われている場合も含む）には、それぞれの事実関係の実態に応じて作為的な不申告行為、つまみ申告行為又は虚偽申告行為等と推認し、隠ぺい又は仮装行為と認定し得るであろう<sup>28</sup>。」し、したがって「不申告行為やつまみ申告行為あるいは虚偽申告行為が隠ぺい又は仮装行為と認定し得るか否かについては、国税通則法68条の文言にのみ拘泥すべきではなく、同条の立法趣旨、所得税法上の記帳義務制度等を考慮し、それらの前後における事実関係を総合して『隠ぺい・仮装』行為であることを推認して判断されるべきであろう<sup>29</sup>。」としている。そのうえで、「もっとも、事実関係を総合して判断するとしても、そこには税務執行における事実関係の厳正かつ的確な分析と洞察を必要とするものであり、重加算税の安易な賦課を容認するものであってはならない。そのためには、税務官庁の担当職員による熟達した事実認定が臨まれるところである<sup>30</sup>。」とし、税務執行手続上で担保されるべきであることを指摘する。

この品川教授の考え方は、「事実関係総合判断説<sup>31</sup>」や「総合関係説<sup>32</sup>」と称されているが、これについて、松沢教授は、「申告行為の前後の事情から作為的に行われていると推認できるときは、ことさらな確定申告書を提出すること自体、隠ぺいに当たるとする『事実関係総合判断説』を説かれるが、私見の『外部的付随事情説』と同一的な考えではなかろうか<sup>33</sup>。」と指摘する。しかし、このような見解に対しては、「『確定的意図』を『総合判断』する過程では、過少申告行為の背後にある主観的状況が間接事実として無限定に取り込まれ、最終的には、税法

<sup>27</sup> 品川芳宣・前掲注（10）380頁。

<sup>28</sup> 同前・380頁。

<sup>29</sup> 同前・381頁。

<sup>30</sup> 同前・382頁。

<sup>31</sup> 岡村忠生「会計帳簿には不実の記載はないとしても所得金額の大部分を脱漏した確定申告書又は修正申告書が数回にわたり提出されていることにより、国税通則法（昭和五九年法律第五号による改正前のもの）六八条一項所定の重加算税の賦課要件が満たされるとされた事例」民商法雑誌113巻117頁脚注（38）（有斐閣、1995年）。

<sup>32</sup> 酒井克彦『ブラッシュアップ租税法—判例学習の道しるべ—』374頁（財形詳報社、2011年）。

<sup>33</sup> 松沢・前掲注（7）90頁。

の遵守意識、税務行政への不信感や反感公徳心や租税倫理といった納税者の人格までが射程に入り得る」ことになり、「悪質だと総合判断される納税者には重加算税を課す（逆に、協力的で従順な納税者は過少申告加算税で済ます）という、裁量による主観的な当罰性判断を先行させた重加算税賦課の……構造を認めるものといえる<sup>34</sup>。」とか、「そもそも、総合関係説が判断に持ち込もうとする間接事実がいかなるものかというのも必ずしも明確ではな」く、「文理解釈との整合性を考慮に入れる必要があると思えるところ、総合関係説はそのあたりに大きな不安を抱えているといわざるを得ない<sup>35</sup>。」とする批判がある。

## 2. 重加算税に故意を賦課要件とする判例の動向

以上のように、学説では、故意の認定範囲をどう考えるかについて争いはあるが、重加算税を課すにあたり、「確定的な意図」をもって「隠ぺい」又は「仮装」したという意味においての故意が必要であるとしていることが確認できる。そこで、次に、判例の動向を確認しておく。

最高裁第二小法廷昭和62年5月8日判決（訟月34巻1号149頁）

納税者は、有価証券取引による所得が妻に帰属するとして申告したところ、当該所得は納税者に帰属するとされた事案である。

「国税通則法68条に規定する重加算税は、同法65条ないし67条に規定する各種の加算税を課すべき納税義務違反が事実の隠ぺい仮装という不正な方法に基づいて行われた場合に、違反者に対して課される行政上の措置であって、故意に納税義務違反を犯したことに対する制裁ではないから、……、同法68条1項による重加算税を課し得るためには、納税者が故意に課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、または仮装し、その隠ぺい、仮装行為を原因として過少申告の結果が発生したものであれば足り、それ以上に、申告に対し、納税者において過少申告を行うことの認識を有していることまでを必要とするものではないと解するのが相当（傍点筆者）である。」と判示する。

最高裁第三小法廷平成6年11月22日判決（民集48巻7号1379頁）

消費者金融業者である白色申告者である個人事業者は、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿を作成しながら、3年間にわたり総所得金額の約7%ないし13%の金額のみ（差額で約7億7,600万円ないし15億2,000万円少ない額）をつまみ申告した事案である。

納税者は、「単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠ぺいしようという確定的な意図の下に、必要

<sup>34</sup> 岡村・前掲注（31）109頁。

<sup>35</sup> 酒井・前掲注（32）374頁。ただし、酒井教授は、故意が必ずしも必要かというところではないとされており、結局は故意不要説の立場を採るのであるが、その根拠にあたり総合関係説では不十分であると説かれているにすぎない。さらに同教授は、「申告書の作成」と「申告書の提出」は別個の行為であり（「申告行為」として両者をひと括りする最二判平成7年判決に疑問を呈する）、「作成された申告書が取引行為や事実を明らかに反映していないものと認識しながらそれを提出したことが認定されれば、重加算税賦課要件の充足につながることに思われる。」とされる。

に<sup>・</sup>応<sup>・</sup>じ<sup>・</sup>事<sup>・</sup>後<sup>・</sup>的<sup>・</sup>に<sup>・</sup>も<sup>・</sup>隠<sup>・</sup>べ<sup>・</sup>い<sup>・</sup>の<sup>・</sup>た<sup>・</sup>め<sup>・</sup>の<sup>・</sup>具<sup>・</sup>体<sup>・</sup>的<sup>・</sup>工<sup>・</sup>作<sup>・</sup>を<sup>・</sup>行<sup>・</sup>う<sup>・</sup>こ<sup>・</sup>と<sup>・</sup>を<sup>・</sup>予<sup>・</sup>定<sup>・</sup>し<sup>・</sup>つ<sup>・</sup>つ<sup>・</sup>、<sup>・</sup>前<sup>・</sup>記<sup>・</sup>会<sup>・</sup>計<sup>・</sup>帳<sup>・</sup>簿<sup>・</sup>か<sup>・</sup>ら<sup>・</sup>明<sup>・</sup>ら<sup>・</sup>か<sup>・</sup>に<sup>・</sup>算<sup>・</sup>出<sup>・</sup>し<sup>・</sup>得<sup>・</sup>る<sup>・</sup>所<sup>・</sup>得<sup>・</sup>金<sup>・</sup>額<sup>・</sup>の<sup>・</sup>大<sup>・</sup>部<sup>・</sup>分<sup>・</sup>を<sup>・</sup>脱<sup>・</sup>漏<sup>・</sup>し<sup>・</sup>、<sup>・</sup>所<sup>・</sup>得<sup>・</sup>金<sup>・</sup>額<sup>・</sup>を<sup>・</sup>殊<sup>・</sup>更<sup>・</sup>過<sup>・</sup>少<sup>・</sup>に<sup>・</sup>記<sup>・</sup>載<sup>・</sup>し<sup>・</sup>た<sup>・</sup>内<sup>・</sup>容<sup>・</sup>虚<sup>・</sup>偽<sup>・</sup>の<sup>・</sup>確<sup>・</sup>定<sup>・</sup>申<sup>・</sup>告<sup>・</sup>書<sup>・</sup>を<sup>・</sup>提<sup>・</sup>出<sup>・</sup>し<sup>・</sup>た<sup>・</sup>（<sup>・</sup>傍<sup>・</sup>点<sup>・</sup>筆<sup>・</sup>者<sup>・</sup>）<sup>・</sup>こ<sup>・</sup>と<sup>・</sup>が<sup>・</sup>明<sup>・</sup>ら<sup>・</sup>か<sup>・</sup>で<sup>・</sup>あ<sup>・</sup>る<sup>・</sup>。し<sup>・</sup>た<sup>・</sup>が<sup>・</sup>つ<sup>・</sup>て<sup>・</sup>、<sup>・</sup>本<sup>・</sup>件<sup>・</sup>各<sup>・</sup>確<sup>・</sup>定<sup>・</sup>申<sup>・</sup>告<sup>・</sup>は<sup>・</sup>、<sup>・</sup>単<sup>・</sup>なる<sup>・</sup>過<sup>・</sup>少<sup>・</sup>申<sup>・</sup>告<sup>・</sup>行<sup>・</sup>為<sup>・</sup>に<sup>・</sup>と<sup>・</sup>ど<sup>・</sup>ま<sup>・</sup>る<sup>・</sup>も<sup>・</sup>の<sup>・</sup>で<sup>・</sup>な<sup>・</sup>く<sup>・</sup>、<sup>・</sup>国<sup>・</sup>税<sup>・</sup>通<sup>・</sup>則<sup>・</sup>法<sup>・</sup>六<sup>・</sup>八<sup>・</sup>条<sup>・</sup>一<sup>・</sup>項<sup>・</sup>に<sup>・</sup>い<sup>・</sup>う<sup>・</sup>税<sup>・</sup>額<sup>・</sup>等<sup>・</sup>の<sup>・</sup>計<sup>・</sup>算<sup>・</sup>の<sup>・</sup>基<sup>・</sup>礎<sup>・</sup>と<sup>・</sup>な<sup>・</sup>る<sup>・</sup>べ<sup>・</sup>き<sup>・</sup>所<sup>・</sup>得<sup>・</sup>の<sup>・</sup>存<sup>・</sup>在<sup>・</sup>を<sup>・</sup>一<sup>・</sup>部<sup>・</sup>隠<sup>・</sup>べ<sup>・</sup>い<sup>・</sup>し<sup>・</sup>、<sup>・</sup>そ<sup>・</sup>の<sup>・</sup>隠<sup>・</sup>べ<sup>・</sup>い<sup>・</sup>し<sup>・</sup>た<sup>・</sup>こ<sup>・</sup>と<sup>・</sup>ろ<sup>・</sup>に<sup>・</sup>基<sup>・</sup>づ<sup>・</sup>き<sup>・</sup>納<sup>・</sup>税<sup>・</sup>申<sup>・</sup>告<sup>・</sup>書<sup>・</sup>を<sup>・</sup>提<sup>・</sup>出<sup>・</sup>し<sup>・</sup>た<sup>・</sup>場<sup>・</sup>合<sup>・</sup>に<sup>・</sup>当<sup>・</sup>た<sup>・</sup>る<sup>・</sup>と<sup>・</sup>い<sup>・</sup>う<sup>・</sup>べ<sup>・</sup>き<sup>・</sup>で<sup>・</sup>あ<sup>・</sup>る<sup>・</sup>。」<sup>・</sup>と<sup>・</sup>し<sup>・</sup>て<sup>・</sup>い<sup>・</sup>る<sup>・</sup>。

最高裁第二小法廷平成7年4月28日判決（民集49巻4号1193頁）

納税者は、株式譲渡益は課税要件に該当することを関与税理士に指摘されているながら、あえてこれを申告せず他の所得のみをつまみ申告し、3年間で約2億4,400万円の所得を脱漏した事案である。

「この重加算税の制度は、納税者が過少申告をするについて隠べい、仮装という不正手段を用いていた場合に、過少申告加算税よりも重い行政上の制裁を科することによって、悪質な納税義務違反の発生を防止し、もって申告納税制度による適正な徴税の実現を確保しようとするものである。

したがって、重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠べい、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。しかし、右の重加算税制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠匿等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合（傍点筆者）には、重加算税の右賦課要件が満たされるものと解すべきである。」と判示する。

### 三 遁脱犯の構成要件

前章で、行政罰である重加算税の賦課要件としての故意について確認した。本章では、刑事罰である遁脱犯の構成要件としての故意について確認する。すなわち、本件の争点ともいえる未必の故意と、遁脱犯についても成立すると考えられている不真正不作為犯について考察する。

#### 1. 未必の故意

刑法38条1項<sup>36</sup>は、故意がない行為は罰しないと規定している。したがって、過失による罪は、同38条1項但書に該当し、特別に規定がある場合に限り処罰される。故意とは罪を犯す意志である。より具体的には、犯罪（構成要件）事実の認識・表象と言い換えられる。ただ、犯罪事実のすべてを認識していれば、故意に対する非難が認められるというわけではない。故意には、結果を意図した場合も含め、結果の発生を確実なものとして表象した確定的故意と結果を不確定なものとして予見した不確定的故意とに大別され、後者は、概括的故意、択一的故意、

<sup>36</sup>「刑法三十八条 罪を犯す意思がない行為は、罰しない。ただし、法律に特別の規定がある場合は、この限りでない。2 重い罪に当たるべき行為をしたのに、行為の時にその重い罪に当たることとなる事実を知らなかった者は、その重い罪によって処断することはできない。3 法律を知らなかったとしても、そのことによって、罪を犯す意思がなかったとすることはできない。ただし、情状により、その刑を減軽することができる。」

未必の故意に分けられる<sup>37</sup>。すなわち、刑事犯の故意は、未必の故意までを含み、特別に規定のない限り過失犯は含まれない。

このように、刑法上の故意に関する一般論では、未必の故意は刑事犯の対象となると考えられているが、松沢教授は、最高裁第三小法廷昭和48年3月20日判決(刑集21巻9号1197頁)で、「所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の確定申告書の提出」は「偽り其他不正の行為」に当たると判示したことをもって、「ことさら」を用いたその意義は、確定的故意が必要であり未必の故意では不十分であることが、「ことさら」の用語例からも明白であるとし<sup>38</sup>、しかも、故意は、心理状態の立証であるので、その意思が外部からも確実に識別できる程度の事情(外部的付随事情)が付加されなければならないとしている<sup>39</sup>。

## 2. 不真正不作為犯

金子教授は、通脱犯と不真正不作為犯との関係について、「納税義務者は、法定申告期限までに課税標準と税額を申告すべき義務を負っているから、通脱犯についても不真正不作為犯が成立しうると解すべきである。」としている<sup>40</sup>。

不作為犯とは、不作為によって犯罪が構成される場合をいう。この不作為犯は、真正不作為犯と不真正不作為犯とに大別される。不真正不作為犯とは、作為の形式で規定された通常の構成要件が不作為によって実現される場合のことである。たとえば、殺人罪の場合であれば、「殺すな」という禁止に反して不作為で構成要件を実現するので、禁止規範違反とされる。たとえば、母親がミルクを与えないことによって乳児を死なせるような場合が典型例である<sup>41</sup>。

不作為犯は、国民の利益保護のためには、行為者に法益侵害の結果防止措置を命じるものであり、不作為犯を問う場合は、原則として、重大な法益が一定程度以上の危険性にさらされている状況が必要である。法益侵害の結果予防措置に従わない不作為を処罰するのは、「結果を回避すべき者」に限られる。形式的に結果と因果関係の認められる不作為をすべて処罰すれば、不真正不作為犯の処罰範囲は広くなり過ぎてしまう。たとえば、海で溺れている人を放置した救助可能な泳力のある者を、すべて殺人罪で処罰するというわけにはいかない<sup>42</sup>。

次に、不真正不作為犯が成立するとした判例を確認する。不真正不作為犯が問われた事案はほとんどなく、本稿で確認する事案は、最高裁大法廷昭和62年7月13日判決(刑集246号179頁)で、所得税通脱事件であるが、示唆を得られる部分があると思われる下級審の大阪高裁昭和61年12月26日判決(税資162号1015頁)を確認しておきたい。

この事案は、納税者が虚偽過少の確定申告を奇貨とし、適正税額の支払いを免れるため何らの措置に出なかつた不作為が所得税法238条1項の「偽り其他不正の行為」に当たるとして有罪とされた事案である。

「被告人は、乙3から確定申告書の控等を受取った段階で、自己の納税額が、従前乙4からいわれていた金額と比べてもはるかに少額であることを認識したのであり、乙3から予め次官

<sup>37</sup> 前田雅英『刑法総論講義第5版』221頁(東京大学出版会、2011年)。

<sup>38</sup> 松沢・前掲注(7)29頁。

<sup>39</sup> 松沢・前掲注(7)32頁。

<sup>40</sup> 金子・前掲注(4)991頁。

<sup>41</sup> 前田雅英『刑法総論講義第5版』127頁(東京大学出版会、2011年)。

<sup>42</sup> 同・132頁。

通達とか準会員などの話を聞かされていたにしても、単に同和会の手を通すだけで、このような極端な税額の圧縮が適法になされうると考えることは常識に反すると認められること、それにもかかわらず、被告人が乙3に対し、右税額の圧縮の根拠等について何らの説明を求めることもなく、そのまま事態を放置し、納期限を徒過させてしまったことなどに照らすと、被告人は、乙3から受取った確定申告書控等により自己の納税額を覚知した段階で、脱税の犯意を生じ、その後何ら修正申告の手続をとることもなく納期限を徒過させることにより、前認定の税額の支払いを免れたものと認めるべきである。なお、弁護人は、被告人が乙3から確定申告書控等を見せられて脱税の犯意を生じたとしても、被告人がその後何ら積極的行為をしていない本件においては、逋脱犯の実行行為たる『偽りその他不正の行為』があるとはいえないと主張する。

しかし、本件における被告人のように、自己の落度ある行為により、客観的にみて、明らかに事実を反する虚偽過少の所得税確定申告書の提出という事態を惹起した者が、これが虚偽過少のものであることを認識した場合には、速やかに、国税通則法一九条一号所定の修正申告書等の措置により、適正な税額の支払いに協力すべき義務を有することは当然であるうえ、被告人が提出された確定申告書の内容を知ったのは、法定申告期限の満了日のはるかに以前であって、被告人が右期限内に真実の修正申告をすることは容易であったと認められるのに、被告人は、乙3らによる虚偽過少の確定申告を奇貨とし、適正税額の支払いを免れるため、何らの措置に出ることなく納期限を徒過させたものであるから、かかる不作為が、所得税法二三八条一項にいう『偽りその他不正の行為』にあたること、多言を要しない(傍点筆者)ところである。」と判示している。

この判決は、納税者は、申告を請け負った非税理士による虚偽過少申告について、申告期限までに虚偽過少の申告内容であることが申告書控等により判明したため、期限内に適正申告を行うことが十分に可能であったにもかかわらず、当該虚偽過少申告を奇貨として、適正税額の支払いを免れるため、何らの措置に出ることなく納期限を徒過させたことは、「偽りその他不正の行為」にあたり、不真正不作為犯成立の構成要件を充足するとしたものである。

## おわりに

### 1. 逋脱犯に係る税制の対応

平成22年度及び23年度にわたり、納税環境整備に係る税制改正が実施された。特に23年度では、積極的な逋脱行為は伴わないものの、故意に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た者を処罰する規定が創設された(相続税法68条3項・4項等)。

「偽りその他不正の行為」を伴わない点で、通常の逋脱犯と異なり、従来単純無申告犯として処罰されていたものを、単純無申告でも、違法性が強く、逋脱にあたると思われるものがあるため、単純無申告と区別して、より重い処罰に処するため、新たに独立した租税犯の類型として設けられた<sup>43</sup>。

この改正内容は、本件と直接の関係はないが、相続税法でいえば、68条と69条の量刑の差異を解消するようなかたちで、逋脱犯を規定する68条の3項及び4項として創設されており、「偽りその他不正の行為」が認められない状態でも、故意の無申告に強度の違法性が認められる場

<sup>43</sup> 金子・前掲注(4)993頁。金子教授は、「申告書不申告犯」として類型化する。

合には、通常の通脱犯ほどの量刑ではないが、通脱犯の一類型としての量刑が規定されることになった。

「偽りその他不正の行為」に該当しないにもかかわらず、申告していないことで強度の違法性が認められればそれを根拠に通脱犯に問われるということになるが、まさに不真正不作為犯に該当するものといえるのではないだろうか。

## 2. 本件判決の意義

松沢教授によれば、行政罰と刑事罰の区別につき、「行政罰の範囲では脱税の犯意（有責性としての故意）は不要であり、事実の認識にとどまる故意（悪意ともいう、過失に対する観念である）、即ち、隠ぺいをしたという認識は必要であるという意味の故意と犯罪成立要件である有責性としての犯意（刑法上故意ともいう）とを混同<sup>44</sup>」してはならないとされ、「重加算税は脱税の犯意を問題視するのではなく、『隠ぺい』をすること自体を認識しさえすれば足りるのである。したがって、単純に金額が多ければ重加算税となるはずもなく、また、誤って計算違いをして実際金額を過少に申告してしまったり、あるいは税法に関する法的解釈の差が徴税当局と食い違っているため過少申告したとしても、更に、不注意や思い違いによる収益の過少記載、又は誤って損金の過大記載に基づく過少申告によって、客観的には税を免れる結果を生じたとしても、過少申告加算税は賦課されても、たとえ過少申告の金額がいかに多額であっても重加算税の賦課処分は許されないのである。したがって、現実の実務が賦課している重加算税処分が過少金額の大小だけで実施されているのは明らかに誤りである。このような実務の取り扱いは、重加算税と通脱犯の本質的区別である行政罰と刑事罰の理解の不十分さに起因するといえる<sup>45</sup>。」とする。

故意は、三1. で確認したように典型的には確定的故意と不確定的故意に大別され、不確定的故意には未必の故意が含まれる。本件裁判所は、最高裁第三小法廷昭和48年3月20日判決（刑集21巻9号1197頁）で示した「ことさら」の意味を重視し、通脱犯を問うためには確定的故意が必要であると考えたのに対し、検察官側は、未必の故意でよいと考えたのである。

松沢教授も三1. で確認したように、「ことさら」に注視し、確定的故意が必要であって、未必の故意では不十分であるとし、しかも、故意があるかどうかの判断は心理状態の立証が必要になるので、「外部的付随事情」が付加されなければならないとする。「外部的付随事情」とは何をさすのか必ずしも明らかではないと思われるので、「事実の認識にとどまる故意」と「犯罪成立要件である有責性としての犯意（刑事上犯意）」とを、この両者はおそらく時系列的な前後の関係にあるのではないかと理解したうえで、松沢教授の考え方にしたがって、本件被告人（納税者）に「事実の認識にとどまる故意」があったといえるのか、「犯罪成立要件である有責性としての犯意（刑事上犯意）」があったとまでいえるのかについて検討する。

裁判所の判断について、「税務調査が入るまでのいずれの時点においても、被告人が、脱税のため、あるいは脱税発覚防止のための隠蔽工作等を行った形跡がまったくないことである。まず、本件で申告漏れが指摘されている財産の大半はA（被相続人―筆者）以外の名義に係る預貯金又は有価証券であるところ、それらのほとんどは、専らAの意思によりそのような形

<sup>44</sup> 松沢・前掲注（7）88頁。

<sup>45</sup> 同前。

態とされたものであって、被告人の秘匿隠蔽の意図によって作出されたものではないことは明らかである。」としている。

「脱税のため、あるいは脱税発覚防止のための隠蔽工作等を行った形跡がまったくない」ということから、「被告人の秘匿隠蔽の意図によって作出されたものではないことは明らかである」と認めることができるとすれば、「事実の認識にとどまる故意」があったかどうかは明らかではないが、少なくとも、「犯罪成立要件である有責性としての犯意（刑事上犯意）」があったとまではいえないであろう。

次に、「架空人又は第三者名義」の預金が除外されていたが、「比較的少額なものばかり」で、「財産全体からみればごく僅かなものに過ぎない」から、「あえて除外していたというのは、遁脱行為としてあまりにも中途半端で、現実味に欠ける」としているが、これについては、あるものは申告してあるものは申告しない、という状態を示しており、つまみ申告にあたる。裁判所の判断は、いささか情緒的で論理的ではないようにも思えるが、つまみ申告であれば犯罪構成要件の犯意があるとまではいえないであろう。最高裁第三小法廷平成6年11月22日判決（民集48巻7号1379頁）及び最高裁第二小法廷平成7年4月28日判決（民集49巻4号1193頁）は、三2.で確認したところであるが、この両事件はつまみ申告が「隠ぺい」又は「仮装」行為に該当するとして重加算税の賦課要件を判示している。両事件とも億単位の所得脱漏に係る租税訴訟であるが、刑事事件として刑事罰が問われているわけではない。

「比較的財産の規模の大きい『G』名義の2口座については、Aが死亡する直前の平成20年8月頃、I信用組合に『G』が架空人であることを告げ、これをA名義に変更しようとする手続を行っていたが、死亡前には手続が完了しなかったために、死亡後に名義変更が持ち越されたという経過」があるところ、これは、「被告人が遁脱のためにこれをあえて相続財産から除外したとは考えがたい。」とされている点については、架空人であるG名義のままの状態（換言すればA名義に変更していないという不作為の状態）であること認識していたという意味において「事実の認識にとどまる故意」があったものとも考えることができるが、犯罪成立要件の犯意があるとまで断定することはできないものと思われる。

ただ、金子教授が指摘するように、遁脱犯について不真正不作為犯が成立すると解されるのであれば、先に引用した最高裁大法廷昭和62年7月13日判決（刑集246号179頁）が判示するように、本件納税者の行為（不作為）のうちの一部不作為については、不真正不作為犯が成立し得ると考えることもできるのではないだろうか。

## 《参考文献》

- ・板倉宏『刑法総論補訂版』（勁草書房、2007年）。
- ・岡村忠生「会計帳簿には不実の記載はないとしても所得金額の大部分を脱漏した確定申告書又は修正申告書が数回にわたり提出されていることにより、国税通則法（昭和五十九年法律第五号による改正前のもの）六八条一項所定の重加算税の賦課要件が満たされるとされた事例」民商法雑誌113巻（有斐閣、1995年）。
- ・金子宏『租税法第20版』（弘文堂、2015年）。
- ・酒井克彦『ブラッシュアップ租税法一判例学習の道しるべ』（財形詳報社、2011年）。
- ・佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂、1992年）。
- ・志馬喜徳郎他編『国税通則法精解』724頁（大蔵財務協会、2013年）。
- ・品川芳宣『附帯税の事例研究（第四版）』（財経詳報社、2012年）。
- ・谷口勢津夫『税法基本講義第4版』（弘文堂、2014年）。
- ・同『租税回避論』（清文社、2014年）。

- ・前田雅英『刑法総論講義第5版』（東京大学出版会、2011年）。
- ・松沢智『租税処罰法』（有斐閣、1999年）。

