

単純無申告通脱罪の処罰根拠に関する問題点

— 単純無申告罪との間における構成要件の重なり合い —

Problems with the grounds for punishment for Tax Evasion due to simple Non-tax return
— Overlap of constituents between simple Non-tax return —

中尾 真和
Masakazu NAKAO

<目 次>

I	はじめに	18
II	単純無申告通脱罪の導入趣旨等	18
1	単純無申告通脱罪導入前における単純無申告の取扱い	18
2	単純無申告通脱罪導入の沿革, 趣旨	19
3	単純無申告通脱罪の概要	19
III	各租税犯の関係性についての検討	19
1	構成要件上の異同	19
(1)	単純無申告罪と従来の通脱罪との関係について	19
(2)	単純無申告罪と単純無申告通脱罪との関係について	20
(3)	単純無申告通脱罪と従来の通脱罪との関係について	25
2	各租税犯の罪数関係を踏まえた棲み分け状況	25
(1)	前提とした罪数論	25
(2)	各租税犯に関する罪数関係	26
3	各租税犯に係る実務上の運用状況	29
(1)	単純無申告罪から単純無申告通脱罪への切り替わり	29
(2)	「税を免れた」という構成要件等の取扱い	30
(3)	量刑に関する運用状況	30
IV	単純無申告通脱罪が抱える問題点についての考察	32
1	問題意識	32
2	単純無申告通脱罪に係る処罰根拠の有無	32
(1)	構成要件に関する既存の解釈論の修正の可否	32
(2)	単純無申告及び租税債権に関する不履行の再評価	39
3	残される問題点	40
(1)	単純無申告罪の存在意義	40
(2)	運用上の問題点	40
V	おわりに	40

I はじめに

単純無申告逋脱罪¹（所得税法238条第3項，法人税法159条第3項等）は，平成23年度の税制改正によって創設された罰則である。後に詳述するように，この単純無申告逋脱罪は，それまで，形式犯である単純無申告罪の適用対象にはなれども逋脱罪の適用対象とはされてこなかった，所得秘匿工作を伴わない単なる無申告により税を納めないという行為について，それまでよりも重い刑罰による規制を加えようとするものである。

この点，財務省の解説によれば，単純無申告逋脱罪の構成要件が，単純無申告罪の構成要件に加え，故意に「税を免れたこと」を要求していることをもって，単純無申告罪との識別根拠，ひいては逋脱罪として重い刑罰を科すための根拠としていることがうかがわれる²。しかしながら，「税を免れたこと」という構成要件が具体的にどのような行為態様を示しているのかについては，その基礎となっている規定上の文言からしても明確ではない。したがって，本稿では，まず，「税を免れたこと」という構成要件の具体的な行為態様につき，逋脱罪に係る既存の解釈論を参考にしつつ分析を行った上，単純無申告逋脱罪の構成要件と他の租税犯の構成要件と比較することとしたのであるが，後に詳述するように，単純無申告罪と単純無申告逋脱罪の構成要件は，基本的に，実質的な内容において一致すると解釈にたどり着くこととなった。さらに，これを独自の調査（最高裁判所への単純無申告逋脱罪の適用状況に係る司法行政文書開示請求，単純無申告逋脱罪が適用された事案に係る刑事確定記録の閲覧等）により得られた実務上の運用状況に関するデータに照らし合わせたところ，同じ結論が裏付けられる結果となったのである。

こうなると，「税を免れたこと」という構成要件に単純無申告逋脱罪の処罰根拠を求めることは適当ではない。そこで，本稿では，単純無申告逋脱罪の処罰根拠の有無及び

内容，それに付随する問題点について，考察を加えようとする次第である。

II 単純無申告逋脱罪の導入趣旨等

1 単純無申告逋脱罪導入前における単純無申告の取扱い

従来，逋脱罪に関しては，所得税法238条第1項前段等が規定しているところ（以下，単純無申告逋脱罪以外の逋脱罪につき「従来の逋脱罪」という。），その構成要件については，規定文言等から，「納税義務者であること³」，「偽りその他不正の行為（以下「不正行為」という。）を行ったこと」，「税を免れたこと」，「不正行為と税を免れたこととの間に因果関係が存在すること⁴」，「各要件に係る故意」と整理することができる。また，その法定刑については，現在⁵，10年以下の懲役若しくは1000万円以下の罰金又はこれらの併科とされている。

この点，従来の逋脱罪に係る構成要件の一つである不正行為の意義につき，最高裁は，「逋脱の意図をもって，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ようななんらかの偽計その他の工作を行うこと」と示している⁶。具体的には，二重帳簿の作成，税務職員に対する虚偽答弁等の行為が不正行為に該当するほか，真実の所得の隠蔽を企図して所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の申告書を提出する行為，事前の所得秘匿工作⁷を伴う無申告行為なども，不正行為に該当するとされている⁸。これらを踏まえ，不正行為については，虚偽過少申告⁹，事前の所得秘匿工作を伴う無申告，及び無申告の後における所得秘匿工作や課税庁職員等に対する欺罔，脅迫等の実施という類型に分けて議論されることが多い。

一方で，最高裁は，一貫して，他に所得秘匿工作を伴わない無申告（以下「単純無申告」という。）について，それ自体では不正行為に該当しない旨の判断を示してお

¹ 申告書を提出しないという態様につき，「無申告」という表現のほか，裁判例や文献によっては，「不申告」という表現が使用される場合も存在するが，本稿では，「無申告」という表現で統一する。

² 財務省「平成23年度税制改正の解説」672頁以下〔大柳久幸，金澤節男〕（2011）参照。

³ 納税義務者という身分を要する身分犯である。最決昭和37年6月29日税資39号1頁等参照。

⁴ 不正行為と結果との因果関係については，正当な税額と申告税額との差額全てについて認められるとする考え方（東京地判昭和41年8月11日税資64号87頁等参照）と，所得を隠匿する行為とは無関係な誤記等に基づく過少申告に係る税額部分は除外すべきとする考え方（東京高判昭和54年3月19日税資118号657頁等参照）とが存在する。伊藤榮樹ほか編『注釈特別刑法第5巻経済法編Ⅱ』28頁〔小島建彦〕（立花書房，1984）参照。

⁵ 平成22年度税制改正により現在の形となった。

⁶ 最判昭和42年11月8日刑集21巻9号1197頁参照。

⁷ 本稿では，所得をはじめとする課税物件を何らかの方法で秘匿するような行為を「所得秘匿工作」という。

⁸ 伊藤ほか編・前掲注（4）20頁以下〔小島〕，最判昭和48年3月20日刑集27巻2号138頁等参照。

⁹ 事前の所得秘匿工作を伴う場合と伴わない場合のいずれもを含む。

り¹⁰、学説上でも基本的に同様の考え方が採用されてきたのである¹¹。

2 単純無申告遁脱罪導入の沿革、趣旨

上記のとおり、従来の遁脱罪規定の運用上、納税義務者が単純無申告により税を免れた場合については、不正行為が存在しないとの理由から遁脱罪は成立しないこととされていた。したがって、そのような場合について納税義務者を処罰するとすれば、所得税法241条等が規定する単純無申告罪を適用するほかなかったのである。

しかしながら、単純無申告罪に係る法定刑は、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金であり¹²、従来の遁脱罪に係る法定刑と比較して大幅に低く設定されているところ、近年の電子商取引の普及等に伴い、外国為替証拠金取引（いわゆる「FX取引」）等によって巨額の所得¹³が発生したにもかかわらず申告書を提出しない者が増加してきたことから、このような事案について単純無申告罪で処理することは軽きに失するとの議論がなされるようになった。

そこで、悪質性の高い単純無申告事案について厳正に対応すべきとの趣旨から、従来の遁脱罪と単純無申告罪の間に位置する犯罪類型として、単純無申告遁脱罪が導入されこととなったのである¹⁴。

3 単純無申告遁脱罪の概要

単純無申告遁脱罪の規定は、所得税、法人税、相続税等の直接税のほか、消費税等の間接税についても設けられている。

規定文言につき、所得税法238条第3項を例に挙げると、以下のとおりである。

「第一項に規定するもののほか、百二十条第一項（中略）

の規定による申告書をその提出期限までに提出しないことにより、百二十条第一項第三号（中略）に規定する所得税の額（中略）又は百七十二条第一項第一号若しくは第二項第一号に規定する所得税の額につき所得税を免れた者は、五年以下の懲役若しくは五百万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。」

このように、単純無申告遁脱罪に関しては、文言上、「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」場合を処罰するものとされている。

なお、法定刑については、対象となる税によって異なっており、直接税及び消費税については、5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金又はこれらの併科、一部の間接税¹⁵については、5年以下の懲役若しくは50万円以下の罰金又はこれらの併科、航空燃料税及び電源開発促進税については、3年以下の懲役若しくは50万円以下の罰金又はこれらの併科とされている。

Ⅲ 各租税犯の関係性についての検討

1 構成要件上の異同

(1) 単純無申告罪と従来の遁脱罪との関係について

単純無申告罪の構成要件は、規定文言等から、「納税義務者であること」、「申告義務があるにもかかわらず単純無申告により法定申告期限を経過すること¹⁶」、「各要件に係る故意」と整理することができる。一方、従来の遁脱罪の構成要件は、上記のとおり、「納税義務者であること」、「不正行為を行ったこと」、「税を免れたこと」、「不正行為と税を免れたこととの間に因果関係が存在すること」、「各要件に係る故意」である。この両罪の各構成要件の異同を一覧にすると、次の図表のとおりとなる。

¹⁰ 前掲注（8）の判例のほか、最判昭和24年7月9日刑集3巻8号1213頁、最判昭和38年2月12日刑集17巻3号183頁、最判昭和38年4月9日刑集17巻3号201頁参照。

¹¹ 肯定説として、司法研修所編『司法研究報告書第二四輯第二号直税法違反事件の研究』72頁〔小島建彦〕（法曹会、1979）では、「法が『不正行為により』という限定文言を掲げていること並びに単純無申告罪の構成要件及び法定刑にかんがみ、不申告は納税義務違反であるが、これのみでは脱税罪の予定する強度の納税倫理違反にあたらないとみるべきであろう。」と述べられている。また、堀田力「租税は脱犯をめぐる諸問題（一）」曹時22巻2号44頁以下（1970）においても、結論同旨。

¹² さらに、情状により刑が免除され得る。

¹³ 財務省・前掲注（2）672頁〔大柳、金澤〕では、FX取引によって約10億円の運用益が生じたにもかかわらず申告をしなかった事案が存在することなどが強調されている。

¹⁴ 財務省・前掲注（2）673頁〔大柳、金澤〕参照。

¹⁵ 消費税、航空燃料税及び電源開発促進税以外の間接税。酒税、たばこ税、たばこ特別税、揮発油税、地方揮発油税、石油ガス税、石油石炭税が挙げられる。

¹⁶ 財務省・前掲注（2）674頁〔大柳、金澤〕では、当該構成要件につき、「申告義務があること」及び「申告を行わなかったこと」という2つの構成要件に分けられているが、後述するように、「税を免れたこと」という構成要件については、納税義務の存在とその不履行が一つの構成要件にまとめられているところ、両者を比較するに当たっての便宜上、この形とした。この点、単純無申告遁脱罪の構成要件についても同じ。

図表1-1 単純無申告罪と従来の遁脱罪の構成要件の比較

単純無申告罪	従来 of 遁脱罪
納税義務者であること	納税義務者であること
申告義務があるにもかかわらず 単純無申告により 法定申告期限を経過すること	不正行為を行ったこと
	税を免れたこと
	不正行為と税を免れたこととの間に 因果関係が存在すること
各要件に係る故意	各要件に係る故意

(筆者作成)

この点、単純無申告罪と従来 of 遁脱罪のうち、不正行為が虚偽過少申告によって構成される類型のものを比較した場合、一部の構成要件は重なり合っているものの、「申告義務があるにもかかわらず単純無申告により法定申告期限を経過すること」という構成要件と「不正行為を行ったこと」という構成要件とが同時に充足されることがあり得ないのであるから、重なり合っていない構成要件も存在すると言することができる。

一方、単純無申告罪と従来 of 遁脱罪のうち、不正行為が所得秘匿工作を伴う無申告及び無申告の後に所得秘匿工作等によって構成されている類型のものを比較した場合については、法定申告期限が経過した時点で単純無申告罪の各構成要件が充足される状態が生じた後、法定納期限の徒過¹⁷又はその後不正行為が行われた時点で従来 of 遁脱罪の各構成要件が充足されることが可能となる。つまり、このような場合において、単純無申告罪の各構成要件と従来 of 遁脱罪の各構成要件は、後者が前者を包摂する形で重な

り合っているとすることができる¹⁸。

(2) 単純無申告罪と単純無申告遁脱罪との関係について

この単純無申告罪と単純無申告遁脱罪との関係は、本稿における問題意識と最も関係の深い観点であることから、以下、重点的に検討を行う。

まず、単純無申告罪の構成要件は、上記のとおり、「納税義務者であること」、「申告義務があるにもかかわらず無申告のまま法定申告期限を経過すること」、「上記各要件に係る故意」である。

これに対し、単純無申告遁脱罪の構成要件は、規定文言等から、㉗「納税義務者であること」、㉘「申告義務があるにもかかわらず単純無申告により法定申告期限を経過すること¹⁹」、㉙「税を免れたこと」、㉚「㉘と㉙の間に因果関係があること」、㉛「各要件に係る故意」と整理することができる（以下、それぞれ「要件㉗」などという）。両罪の各構成要件の異同を一覧にすると、次の図表のとおりとなる。

図表1-2 単純無申告罪と単純無申告遁脱罪の構成要件の比較

単純無申告罪	従来 of 遁脱罪
納税義務者であること	㉗納税義務者であること
申告義務があるにもかかわらず 単純無申告により 法定申告期限を経過すること	㉘申告義務があるにもかかわらず 単純無申告により 法定申告期限を経過すること
	㉙税を免れたこと
	㉚不正行為と税を免れたこととの間に 因果関係が存在すること
各要件に係る故意	㉛各要件に係る故意

(筆者作成)

¹⁷ 後述するように、実務上の通説である納期説においては、不正行為が所得秘匿工作を伴う無申告である場合につき、「税を免れたこと」という構成要件が充足されるのは、法定納期限が徒過した時点となる。

¹⁸ 罪数関係については、後述する。

¹⁹ なお、山口厚編『経済刑法』174頁〔島田聡一郎〕（商事法務、2012）では、従来 of 遁脱罪における不正行為のうち、所得秘匿工作を伴う無申告の類型については、特に悪質な故意による所得秘匿工作を要求する一方、それに至らない所得秘匿工作を伴う無申告は、単純無申告遁脱罪がカバーするようになる（要件㉘に含める）との考え方もあり得る旨述べられている。

このように、単純無申告逋脱罪の要件⑦、④及び⑤（⑦及び④に係る部分）が充足されれば、単純無申告罪の全ての構成要件が充足される関係となっている。つまり、単純無申告罪の各構成要件と単純無申告逋脱罪の各構成要件とは、後者が前者を包摂する形で重なり合っていると言える²⁰。

そうすると、両罪を識別するものは、要件⑥、⑤及び④（⑤及び④に係る部分）ということとなる²¹。しかしながら、要件⑥「税を免れたこと」という構成要件については、単純無申告逋脱罪に係る規定文言に照らしてみても、その内容は明確とは言い難い。そこで、以下、「税を免れたこと」の具体的な行為態様について、従来の逋脱罪に係る既存の解釈論を踏まえつつ、分析を行うこととする。

（i）各逋脱罪における「税を免れたこと」の行為態様

① 「税を免れたこと」に関する既存の解釈論

「税を免れたこと」という構成要件については、一般的に、脱税の結果が発生したこと、すなわち、税の収納を減少させる結果の発生により、課税権が現実侵害されたことを意味すると説明される²²。ただし、ここで課税権の侵害がさらに何を意味するのかについては、逋脱罪の既遂時期に関する議論と絡んで、確定時説と納期説との間で争いがある。

確定時説は、「税を免れたこと」の意義につき、賦課徴収による税の実現の過程において確定手続を妨げたこととした上、その本質、すなわち課税権の侵害とは、確定手続の妨害であるとする²³。この説によれば、真実よりも過少な所得ないし税額に基づいて確定手続がなされることによ

り、逋脱結果が生じることとなる²⁴。

一方、納期説は、「税を免れたこと」の意義につき、課税要件の成立によって成立した租税債権について正しい履行をしなかったこととし、その本質は、抽象的租税債権そのものへの侵害であるとする²⁵。この説では、租税債権に関する不履行が現実化することで逋脱結果が生じるものとされるが、その際、確定手続を妨害することについても、不履行を基礎付ける一態様として捉えるという特徴がある²⁶。

このうち、納期説が、実務上の通説とされているが²⁷、裁判例の中には、法定納期限²⁸経過後に税務職員への虚偽答弁等を行った場合については、後の決定等の処分時に逋脱罪が既遂に達するとの判断を示すものもある²⁹。

② 「税を免れたこと」の具体的な行為態様

ア 納期説における論理的分析

ここからは、実務上の通説である納期説を前提として、要件⑥「税を免れたこと」の具体的な行為態様について検討を加える³⁰。

上記のとおり、納期説において、「税を免れたこと」とは、課税要件の充足によって成立した租税債権そのものの正しい履行がなかったことと解され、租税債権に関する不履行が現実化したことにより、逋脱結果が生じることとされる。

これを分析すると、まず、租税債権に関する不履行というからは、履行義務を生じさせるような租税債権が存在している必要がある。この点、確定手続完了前であっても、各租税の課税の対象となる期間に生じた事実を前提と

²⁰ 罪数関係については、後述する。

²¹ 参議院財政金融委員会での審議においても、単純無申告逋脱罪を実際に適用するために「税を免れる故意」の立証が重要であることがなどが指摘されている。参議院「第百七十七回国会財政金融委員会議事録第17号」18頁（2011）参照。

²² 伊藤ほか編・前掲注（4）23頁〔小島〕参照。

²³ 伊藤ほか編・前掲注（4）23頁〔小島〕参照。

²⁴ 伊藤ほか編・前掲注（4）23頁〔小島〕参照。参照。その他、堀田力「租税は脱犯をめぐる諸問題（二）」曹時第22巻4号30頁（1970）のように、「法が期待する時期に、法が期待する税額をもって租税債権が確定しないこと」により逋脱結果が生じると説明するものもある。

²⁵ 伊藤ほか編・前掲注（4）23頁〔小島〕参照。なお、司法研修所編『司法研究報告書第四輯第八号税法違反事件の研究』244頁〔河村澄夫〕（司法研修所、1954）においては、「逋脱犯の本質はあくまでも納税義務自体の不履行に存するのであり、その正当な確定がなされなかつたなどという単に納税義務の履行に至るまでの過程における一つの出来事に過ぎない事実には存するのではない。」などと述べられている。

²⁶ 伊藤ほか編・前掲注（4）23頁〔小島〕参照。

²⁷ 伊藤ほか編・前掲注（4）25頁〔小島〕のほか、大阪高判昭和61年6月27日税資刑155号1026頁、東京高判平成7年12月20日税資刑219号3256頁等参照。

²⁸ 正確には、期限内申告に係る法定納期限である。以下、本稿における「法定納期限」との語句は、いずれも期限内申告に係る法定納期限を示す。

²⁹ 東京高判昭和62年3月16日税資刑161号247頁等参照。

³⁰ なお、確定時説においても、後述する要件⑥に関して問題意識（要件④との実質的な一致）が生ずることについては、基本的に納期説と同じである。したがって、議論の煩雑化を避けるため、本文中では確定時説に関する記載は省略することとした。

して、課税標準、税率、各種控除等を踏まえ、適正な確定手続によって計算した場合に正の税額が導き出されるのであれば、抽象的租税債権³¹の発生を認識することができ、これをもって、租税債権に係る履行義務、すなわち納税義務が発生したと言うことができる。そして、この正規税額たる抽象的租税債権の額と法定申告期限ないし法定納期限までに実際に申告、納付（履行）された税額との差額（不履行額）のうち、通脱罪の構成要件に該当する単純無申告ないし不正行為と因果関係を有するものが、免れた税額として通脱罪による処罰の対象となるのである。

その上で、不履行の現実化については、法定納期限の徒過³²のみならず、確定手続の妨害に及んだことについても不履行を基礎付ける一態様として捉えられている。そうすると、納期説にいう不履行の現実化とは、納税義務者が法定納期限後にも履行義務を負い続けていることを前提として、諸事情を考慮した場合、「そのままでは将来にわたっての不履行が確実に見込まれるという状況」に至ったことと解することができるように思われる。

イ 具体的行為態様の検討

上記内容を踏まえ、「税を免れたこと」の具体的な行為態様につき、通脱罪の類型ごとに検討を行う。

(ア) 従来の通脱罪について

従来の通脱罪について、納期説では、不正行為の類型ごとに既遂時期が異なるとされており、類型に応じた個別の検討が必要となる。

最初に、不正行為として虚偽過少申告が行われた場合について、虚偽過少申告による確定手続の妨害という観点に着目すれば、当該申告時点で、不履行が現実化したと考えられることも可能であるように思われる。しかしながら、たとえ虚偽過少申告が行われたとしても、当該申告から法定納期限までの間に改めて適正な内容の確定手続（申告書の差

し替え等）を行い税を納付することが可能であることに鑑みると、当該申告時点では、将来にわたっての不履行が確実に見込まれる状況に至ったとまでは断じ難く、不履行が現実化したと言うためには、虚偽過少申告が行われた状態の下、さらに法定納期限を徒過することが必要と解される³³。

次に、不正行為が事前の所得秘匿工作を伴う無申告の場合について、所得秘匿工作が存在したとしてもその後に翻意して適正な申告を行うことは可能であること、無申告のまま法定申告期限を徒過したとしても、法定納期限までに改めて確定手続等を行うことが可能であることなどからすれば、事前の所得秘匿工作を伴う無申告の状態の下、さらに法定納期限を徒過することによって、将来にわたっての不履行が確実に見込まれる状況に至る、つまり不履行が現実化するものと解される³⁴。

また、単純無申告のまま法定納期限が徒過した後に所得秘匿工作等が行われた場合については、単純無申告が不正行為に該当しない以上、単純無申告のまま法定納期限が徒過するのみでは、従来の通脱罪が既遂に達すると解することはできない。この点、経過納税義務者が法定納期限後にも履行義務を負い続けていることを前提として、単純無申告のまま法定納期限が徒過した後、さらに不正行為が行われた時点をもって、不履行が現実化したと解するほかないように思われる³⁵。

これらを整理すると、納期説において、従来の通脱罪に係る「税を免れたこと」の具体的行為態様は、「納税義務があるにもかかわらず」という状況に加えて、「虚偽過少申告を伴う状態の下で法定納期限を徒過すること」、「所得秘匿工作を伴う無申告の状態のまま法定納期限を徒過すること」、及び、「単純無申告のまま法定納期限を徒過した後に所得秘匿工作等を行うこと」となる。

³¹ なお、所得税法238条第1項では、外国税額控除につき、法人税法159条第1項では、源泉徴収に係る所得税額控除及び外国税額控除について、通脱犯に係る税額の計算から除外することとされている（なお、所得税に関しては、所得税法238条第1項が前提とする同法120条第1項第3号の段階で源泉徴収に係る控除額は計算から除外されている）。したがって、本稿における「抽象的租税債権」との語句は、これらを除外した計算を前提とするものである。

³² 本稿では、発生した抽象的租税債権の全部または一部につき、履行（税の納付）をせずに期限を経過することを徒過という。

³³ 司法研修所編・前掲注（23）88～89頁〔小島〕参照。なお、確定時説では、基本的に、申告書提出時に通脱罪は既遂に達すると解することになるが、堀田・前掲注（24）30頁以下では、期限内における申告書の差し替えが実務上許容されていることなどを踏まえ、法は法定申告期限までに納税義務の内容が確定することを期待するものであると考えれば、確定時説においても納期説と同様の結論に達することは可能と指摘されている。

³⁴ 司法研修所編・前掲注（23）88～89頁〔小島〕参照。なお、確定時説では、法定申告期限経過時に通脱罪は既遂に達すると解することとなる。

³⁵ 司法研修所編・前掲注（23）88～89頁〔小島〕参照。なお、確定時説では、不正行為の内容が虚偽の期限後申告又は修正申告であった場合、当該申告時に通脱罪は既遂に達するが、不正行為の内容が課税庁職員等に対する欺罔、脅迫等であった場合（及び所得秘匿工作が事後的に伴うことによって無申告が不正行為に該当する場合）は、その後に課税庁による決定等の処分がなされた時に通脱罪が既遂に達すると解することとなる。

(イ) 単純無申告遁脱罪について

もともと納期説は、従来の遁脱罪に関する解釈論ではあるが、対象となる各租税の構造が同一であることからすれば、単純無申告遁脱罪についても同様な考え方をすることはできる。この点、単純無申告遁脱罪は、従来の遁脱罪における不正行為を伴わずに「税を免れること」について、あえて遁脱犯として処罰しようとするものである。そうすると、ここでの租税債権に関する不履行の現実化については、上記納期説の論理を踏まえると、法定納期限の徒過のほか、不正行為によるものの代わりに、単純無申告による確定手続の侵害という観点を重視することになる。

したがって、単純無申告遁脱罪における、「税を免れたこと」の具体的行為態様については、「納税義務があるにもかかわらず、単純無申告の状態の下、法定納期限を徒過すること」と示すことができる³⁶。

(ii) 要件④「申告義務があるにもかかわらず単純無申告により法定申告期限を経過すること」と要件⑤「税を免れたこと」の比較

上記のとおり、単純無申告遁脱罪における「税を免れたこと」の行為態様については、「納税義務があるにもかかわらず、単純無申告の状態の下、法定納期限を徒過すること」と分析することができるが、この点、納期説の論理に従って確定手続の妨害行為についても不履行を基礎付ける一態様として捉えたことから、単純無申告、すなわち要件④「申告義務があるにもかかわらず単純無申告により法定申告期限を経過すること」に係る要素もそこに取り入れざるを得ないこととなっている。

ここに、両罪の対象となる各租税における、申告義務と納税義務との関係性、及び法定申告期限と法定納期限の関係性を踏まえた上で、要件④と要件⑤の行為態様を比較すると、果たして、どこまでの相違を見出すことができるのかという疑問が生じる³⁷。この点、上記のとおり、単純無申告遁脱罪においては要件④に加えて要件⑤が要求されていることが、単純無申告罪との識別根拠、ひいては処罰根

拠になるとされていることからすれば、各要件の実質的な相違の有無は重要な観点であるといえる。

そこで、以下、単純無申告遁脱罪が対象とする各租税の構造に応じて、要件④と要件⑤の行為態様との比較を行うこととする。

① 各租税における申告義務と納税義務の関係性

単純無申告遁脱罪の対象となる各租税のうち、所得税、相続税、贈与税、消費税及び地価税³⁸について、納税義務者は、基本的に納税義務がない場合には申告する義務はない³⁹（以下、これらの租税を「類型Ⅰの租税」という。）。

一方、法人税については、納税義務者は、所得がマイナスとなり納税義務が発生しない場合であっても欠損金等に関して毎年申告する義務があり⁴⁰、また、酒税等については、納税義務者は、免税対象となる移送行為等を含め定期的な申告をする義務があるなど、納税義務がない場合においても申告義務が課されている（以下、これらの租税を「類型Ⅱの租税」という。）⁴¹。

したがって、類型Ⅰの租税については、要件④に係る申告義務の発生は要件⑤に係る納税義務の発生と同義となり、類型Ⅱの租税については、要件④に係る申告義務が発生する場面が、要件⑤に係る納税義務が発生する場面を包含しながら、より広いということが言える。

② 各租税における法定申告期限と法定納期限についての関係性

単純無申告遁脱罪の対象となる各租税のうち、所得税、法人税、相続税、贈与税、消費税及び電源開発促進税法については、原則として法定申告期限と法定納期限とが一致する⁴²（以下、これらの租税を「類型甲の租税」という。）。

一方で、その他酒税等については、行為類型によって法定申告期限と法定納期限とが一致する場合と一致しない場合が混在している⁴³（以下、これらの租税を「類型乙の租税」という。）。

申告による確定を必要とする租税については、基本的に、申告がなければ法定納期限までに税を納付することが

³⁶ なお、確定時説では、法定申告期限経過時に既遂に達すると解することとなる。

³⁷ 確定時説によった場合も同様の疑問は生じてくるものと解される。

³⁸ なお、地価税については、現在課税が停止されている（租税特別措置法71条）。

³⁹ ただし、相続税における配偶者控除、小規模宅地等の特例に係る控除のように特別な課税標準に関する控除を受ける場合や、所得税における政党等寄附金特別控除のように特別な税額控除を受ける場合、相続時精算課税制度を利用する場合などについては、それらの控除等の恩恵を受けた結果として当該年度の納付すべき税が存在しなくなる（0円になる）としても、申告義務が発生する。その他、所得税における純損失の繰戻しによる還付を受けようとする場合等も同じであるが、これらの場合について単純無申告遁脱罪等の適用が問題となることが想定し難いことなどから、本稿では、この点に係る検討は省略することとした。

⁴⁰ 法人税法74条参照。

⁴¹ 酒税法30条の2等参照。

⁴² 所得税法120条1項、同法128条、電源開発促進税法7条、8条等参照。

⁴³ 酒税法30条の4等参照。

できないことに鑑みると、類型甲の租税については、要件④に係る法定申告期限の経過と要件⑤に係る法定納期限の経過が同義となり、類型乙の租税については、要件④に係る法定申告期限の経過は、要件⑤に係る法定納期限の経過に包含されるが、より狭いと言うことができる。

③ 租税の類型ごとの検討

ここで、上記類型Ⅰ及び類型甲に当てはまるものを「類型A」とする。これには、所得税、相続税、贈与税及び消費税が含まれる。そして、類型Ⅰ及び類型乙に当てはまるものを「類型B」とする。これには、地価税が含まれる。さらに、類型Ⅱ及び類型甲に当てはまるものを「類型C」とすると、これには法人税及び電源開発促進税が含まれ、類型Ⅱ及び類型乙に当てはまるものを「類型D」とすると、これには、消費税及び電源開発促進税を除く、各間接税（酒税等）が含まれる。

以下、このような分類に従って、各類型の租税における要件④「申告義務があるにもかかわらず単純無申告により法定申告期限を経過すること」と要件⑤の行為態様である「納税義務があるにもかかわらず、単純無申告の状態の下、法定納期限を徒過すること」との比較を行う。

ア 類型Aについて

この類型の租税については、申告義務と納税義務の存在範囲及び法定申告期限の経過と法定納期限の経過が同義となるのであるから、要件④「申告義務があるにもかかわらず単純無申告により法定申告期限を経過すること」と要件⑤の行為態様「納税義務があるにもかかわらず、単純無申告の状態の下、法定納期限を徒過すること」は実質的に一致する。したがって、当該類型の租税については、要件④が充足される場合には常に要件⑤も充足される関係にあると言うことができる。

イ 類型Bについて

この類型の租税については、申告義務と納税義務の存在範囲は一致するが、法定申告期限の経過と法定納期限の経過については時期が一致しない。したがって、要件④が法定申告期限の経過により充足された後、法定納期限までの間に期限後申告等⁴⁴が行われて税が納付された場合については、要件⑤については充足されないという状況が生じ得る。つまり、このような場合に限っては、要件④と要件⑤との間の差異が顕在化すると言うことができる。しかしながら、その他の場合については、要件④の構成要件が充足されると同時に要件⑤の構成要件も充足されるという関係となる。

ウ 類型Cについて

この類型の租税については、申告義務と納税義務の存在範囲は一致しないが、法定申告期限の経過と法定納期限の経過については時期が一致する。したがって、抽象的租税債権が発生していない場合等において、申告義務はあることから要件④が充足されたとしても、納税義務がないことにより要件⑤は充足されないという状況が発生し得る。したがって、このような場合については、要件④と要件⑤との間の差異を認識することが可能になると言うことができるのであるが、その他の場合については、要件④と要件⑤は常に同時に充足されることとなる。

エ 類型Dについて

この類型の租税については、申告義務と納税義務の存在範囲及び法定申告期限の経過と法定納期限の経過についての時期がいずれも一致しない。したがって、法定申告期限の経過後、法定納期限までの間に期限後申告等が行われて税が納付された場合、及び、申告義務はあるが納税義務まではないといった場合については、要件④と要件⑤が充足される場面がそれぞれ異なり、各構成要件の差異を認識することができるが、その他の場合については、要件④と要件⑤は常に同時に充足されることとなる。

(iii) 小括

このように、類型Aの租税に関して言えば、要件④「申告義務があるにもかかわらず単純無申告により法定申告期限を経過すること」と要件⑤「税を免れること」の行為態様は実質的に一致しているが、その他の類型の租税については、要件④と要件⑤の行為態様との間に若干の差異を認めることができる。しかしながら、法定申告期限の経過後、法定納期限までの間に期限後申告等が行われて税が納付される、又は、申告義務はあるが納税義務まではないといった状況は、かなり限定的な場面と言うことができるであろう。また、実際のところ、そのような限定的な場面に對して、あえて単純無申告罪ないし単純無申告通脱罪の適用が検討されるべき状況は、想定し難いところである。そうすると、要件④と要件⑤については、全ての類型の租税に関して、基本的に、その実質的な内容が一致していると言うことができるように思われる。

そして、要件⑦「納税義務者であること」については、単純無申告罪と単純無申告通脱罪に共通する構成要件となっている。また、このように要件④と要件⑤の実質的な内容が一致すると言えるのであれば、要件④と要件⑤との間の因果関係（要件⑤）については、要件④が充足しさえすれば、常に認められることになる。

⁴⁴ 期限後申告のほか、一応、決定や修正申告が行われる可能性がある。

さらに、故意とは、構成要件実現の可能性ないし蓋然性を認識、予見し、それを認容することと解されているところ⁴⁵、遁脱罪の主観的要素としては、事実の認識、認容としての故意があれば足り、それを超える意味での遁脱の意図等は不要であるとされている⁴⁶。そうすると、要件④の故意についても、要件①と要件⑤の実質的な内容が一致すると考える限り、要件①についての故意が存在すれば要件⑤についての故意も存在するという関係が認められる⁴⁷。

このように、要件①と要件⑤の実質的な内容が一致することによって、単純無申告罪の構成要件と単純無申告遁脱罪の構成要件は、全て実質的に一致することとなる。したがって、両罪の適用範囲は基本的に同じとなり、その他形式的に、法定申告期限の経過後、法定納期限までの間に期限後申告等が行われて税が納付された場合、及び、申告義務はあるが納税義務ではない場合といった限定的な場面のみについて、単純無申告罪が単独で成立する余地が生じるに過ぎないと言える。

なお、以上の内容を踏まえた場合、単純無申告遁脱罪の構成要件については、納税義務者であることを前提として、「単純無申告の状態で法定納期限を経過すること」と端的に表現することができる。

(3) 単純無申告遁脱罪と従来の遁脱罪との関係について

単純無申告遁脱罪と従来の遁脱罪の各構成要件の異同を一覧にすると、次の図表のとおりとなる。

このように、両罪の構成要件は、「税を免れたこと」の前提行為が、要件①「申告義務があるにもかかわらず単純無申告により法定申告期限を経過すること」にあるのか、「不正行為を行ったこと」にあるのかという点においてのみ相違している。

この点、単純無申告遁脱罪と従来の遁脱罪のうち、不正行為が虚偽過少申告又は事前の所得秘匿工作を伴う無申告によって構成される類型のものを比較した場合、両罪が共に既遂に達する法定納期限が徒過した時点において、単純無申告遁脱罪の要件①に関して、単純無申告という部分が充足されることがないのであるから、一部については構成要件が重なり合っていないと言える。

一方、単純無申告遁脱罪と従来の遁脱罪のうち、無申告の後に所得秘匿工作等が行われる類型のものを比較した場合については、法定納期限経過時点において単純無申告遁脱罪の全ての構成要件が充足された後、さらに所得秘匿工作等が行われた時点で従来の遁脱罪の全ての構成要件が満たされることとなる。したがって、この場合、単純無申告遁脱罪の各構成要件と従来の遁脱罪の各構成要件は、後者が前者を包摂する形で重なり合っていると言える⁴⁸。

2 各租税犯の罪数関係を踏まえた棲み分け状況

ここでは、上記各租税犯の構成要件上の異同を踏まえ、さらに、各租税犯の構成要件が同一の事案で共に充足された場合の罪数処理について整理した上で、各租税犯の棲み分け状況について分析することとする。

(1) 前提とした罪数論

まず、1個の行為により1個の法益侵害結果が発生したため、1個の犯罪のみが成立する場合を単一罪という。一方、1個の法益侵害の事実に対して、数個の刑罰法規が適用可能であり数個の犯罪が成立するように見えるが、それらの規定、罰条の相互関係から一つの罰条の適用だけが可能となり、1個の犯罪しか成立しない場合を法条競合という⁴⁹。

図表1-3 単純無申告罪と従来の遁脱罪の構成要件の比較

単純無申告罪	従来の遁脱罪
⑦納税義務者であること	納税義務者であること
①申告義務があるにもかかわらず単純無申告により法定申告期限を経過すること	不正行為を行ったこと
⑤税を免れたこと	税を免れたこと
④不正行為と税を免れたこととの間に因果関係が存在すること	不正行為と税を免れたこととの間に因果関係が存在すること
⑧各要件に係る故意	各要件に係る故意

(筆者作成)

⁴⁵ 山口厚『刑法総論第3版』214頁（有斐閣，2017）参照。

⁴⁶ 伊藤ほか編・前掲注（4）28頁〔小島〕参照。

⁴⁷ 他の類型の租税に関しても同じ。

⁴⁸ 罪数関係については、後述する。

⁴⁹ 山口・前掲注（49）391頁以下参照。

法条競合については、⑦二つの罰条が一般規定と特別規定の関係に立つ場合である特別関係、⑧一方の罰条が他方の罰条を補充する関係に立つ場合である補充関係、⑨二つの罰条が択一的な関係に立つ場合である択一関係、⑩一方の罰条が他方の罰条を吸収する場合である吸収関係に区分されることが一般的であったが、⑪の吸収関係につき、法条競合の範疇には含めず、後述の包括一罪として捉えるべきとする学説も存在する⁵⁰。

これに対し、複数の法益侵害の事実が存在するが、法益の一体性や行為の一体性などから、それを包括的に評価して一つの罰条を適用する場合を包括一罪という⁵¹。

この点、接続して行われた数個の行為によって、同一の被害者に対し数個の同じ法益侵害を惹起した場合等につき、行為は複数であるが1個の意思決定に基づく場合又はそれに準じる場合は、行為の一体性が肯定できることから包括の一罪として処理される。これを狭義の包括一罪と呼ぶ⁵²。

また、同一の、又はそれに準じる法益、客体に向けられた複数の行為が目的、手段又は原因、結果の関係に立つ場合である共罰的（不可罰的）事前行為、及び窃盗罪や横領罪などの状態犯において、既に侵害行為によって発生した違法状態が法的に評価されている以上、窃取又は横領した財物を損壊、投棄等しても、新たな犯罪が成立しないという共罰的（不可罰的）事後行為という概念が存在し、これらは包括的一罪の一つとして分類される⁵³。

そして、本来的には数罪であるが、行為が1個である場合などにつき、科刑の点で一罪として扱われることを科刑上一罪、同一人が犯した本来的数罪であって、まだ確定裁判を

経ていないものが複数ある場合の処理を併合罪と呼ぶ⁵⁴。

(2) 各租税犯に関する罪数関係

(i) 各租税犯規定の保護法益

まず、罪数関係を検討する上では、各租税犯規定の保護法益が重要な考慮要素となる。実質犯である通脱罪の保護法益については、国家的法益たる課税権であると考えられているところ⁵⁵、単純無申告通脱罪の創設経緯等に鑑みて、従来の通脱罪と単純無申告通脱罪とで保護法益を別異に解すべき必要はないであろう。一方、単純無申告罪は、税額確定手続における申告秩序の維持を目的とする形式犯と解されているが⁵⁶、これは、間接的に課税権という法益を保護しようとするものであると解される。そうすると、単純無申告罪と単純無申告通脱罪の間においては、実質的に保護法益が共通していると見るべきであろう。

(ii) 単純無申告罪と従来の通脱罪の罪数関係

従来、単純無申告罪と従来の通脱罪のうち、所得秘匿工作を伴う無申告が不正行為となっている類型のものが両立する場合については、後者が前者を吸収する関係になると説明されてきた⁵⁷。しかしながら、両罪の構成要件は、片方がもう片方を包摂する関係にある上、両罪の保護法益が実質的に共通していることからすれば、このような場合については、両罪は法条競合（補充関係）となり、従来の通脱罪のみが適用されると解すべきであろう。

一方で、単純無申告罪と従来の通脱罪のうち、無申告のまま法定納期限経過後に不正行為が行われる類型のものが同時に成立する場合、併合罪の関係になると説明されてきた⁵⁸。しかしながら、この点については、単純無申告通脱

⁵⁰ 佐久間修『刑法総論』427頁以下（成文堂，2009），山口・前掲注（49）394頁以下等参照。

⁵¹ 山口・前掲注（49）399頁以下，佐久間・前掲注（50）429頁以下等参照。

⁵² 山口・前掲注（49）400頁以下，佐久間・前掲注（50）426頁以下等参照。

⁵³ 山口・前掲注（49）401頁以下，佐久間・前掲注（50）428頁以下等参照。なお、前者の文献においては、吸収関係を包括的一罪として捉えた上、共罰的事前行為及び共罰の事後行為を随伴行為等と並べて、いずれも吸収関係として整理しており、共罰の事後行為については、結果となる犯罪事実で原因となる犯罪の刑に吸収される関係に吸収されるものなどと説明されている

⁵⁴ 刑法45条前段。また、山口・前掲注（49）411頁以下，佐久間・前掲注（50）435頁以下参照。

⁵⁵ 国家的法益たる課税権を保護法益とする立場のほか、国家の有する租税債権という純粋な財産権が保護法益であるとする立場も存在するが、前者が学説上の多数説とされている。芝原邦爾『経済刑法研究（下）』853頁（有斐閣，2005），安達敏男「直接国税は脱事件の総合的検討」司研1994-I 101頁（1994），佐藤英明『脱税と制裁増補版』284頁以下（弘文堂，2018），司法研修所編・前掲注（23）48頁〔小島〕，山口編・前掲注（19）158頁〔島田〕等参照。

⁵⁶ 伊藤ほか編・前掲注（4）51頁〔小島〕参照。

⁵⁷ 伊藤ほか編・前掲注（4）36頁以下〔小島〕等参照。また、旧物品税に係る事案であるが、最判昭和24年12月13日刑集第3巻12号1962頁同旨。

⁵⁸ 伊藤ほか編・前掲注（4）36頁以下〔小島〕等参照。大阪高判昭和31年11月26日税資刑28号323頁（一審は、神戸地判昭和30年12月27日税資刑11号343頁である。なお、上告は決定で棄却されている。）の判断を踏まえた説明である。ちなみに、当該事案は、無申告のまま法定納期限を経過した後に税務官吏の調査に対して所得を過少に見積もった虚偽の申立てを行った事案であるところ、そこでは、通脱が成立する範囲について、正当税額全部ではなく正当所得と虚偽の申立てとの差額に対応する税額に限られると判断されている。つまり、当該事案は、虚偽の申立てを主な実行行為として捉えた事案であり、申告書を提出しない行為は実行行為として適示されていないことには留意が必要であろう。

罪の創設により、大きく考え方を変える必要がある。

と言うのも、当該類型の従来の通脱罪の全ての構成要件が充足される場合、その過程において、単純無申告罪及び単純無申告通脱罪の構成要件をも充足することとなる。この点、後述のとおり、単純無申告罪と単純無申告通脱罪が同時に成立する場合については、法条競合となり単純無申告通脱罪のみが適用されると解されることからすれば、単純無申告罪と当該類型の従来の通脱罪との罪数関係は、単純無申告通脱罪と当該類型の従来の通脱罪の罪数関係へと問題が転化すると考えられるのである。その上で、単純無申告通脱罪と当該類型の従来の通脱罪の罪数関係については、項を変えて改めて述べることにする。

なお、従来の通脱罪のうち、不正行為が虚偽過少申告である類型のものに関しては、申告書が提出されている以上、同時に単純無申告罪が成立することはなく、罪数関係が問題となることはない。

(iii) 単純無申告罪と単純無申告通脱罪の罪数関係

単純無申告罪と単純無申告通脱罪の保護法益が実質的に共通していること、及び、単純無申告罪と従来の通脱罪(所得秘匿工作を伴う無申告の類型)とが両立する場合について、後者が前者を吸収する関係になると説明されてきたことに鑑みると⁵⁹、単純無申告罪が重い単純無申告通脱罪に吸収される、又は単純無申告罪が不可罰的事前行為として単純無申告通脱罪と包括的一罪の関係になると考えることもできる。

しかしながら、上記のとおり、単純無申告罪と単純無申告通脱罪との構成要件は、実質的に一致していると言えることからすれば、それぞれに別個の行為性、法益侵害性を観念することができず、一つの罪(単純無申告通脱罪)が別個に成立した罪(単純無申告罪)を吸収するという関係にあるとは考え難い。

また、形式犯と実質犯という相違点に鑑みると、単純無申告通脱罪を単純無申告罪の加重類型として捉えるよりも、単純無申告罪が、課税権という法益を保護するため、単純無申告通脱罪でも処罰できない領域を補充していると捉えるべきように思われる⁶⁰。そうすると、単純無申告罪

と単純無申告通脱罪の全ての構成要件が同時に充足される場合については、両罪は法条競合(補充関係)となると解すべきであり、その場合、単純無申告通脱罪のみが適用されることとなる⁶¹。

(iv) 単純無申告通脱罪と従来の通脱罪の罪数関係

同一の事案において、単純無申告通脱罪と従来の通脱罪の各構成要件が全て充足される状況が生じるのは、上記のとおり、単純無申告通脱罪の各構成要件に該当する行為が為された後(法定納期限経過後)、さらに不正行為が行われた場合についてのみである。

この点、両罪がいずれも国家の課税権を保護法益としている点を踏まえると、単純無申告通脱罪が成立した段階で課税権の侵害という状態が発生し、既に法的に評価されている以上、後に成立した従来の通脱罪は共罰的事後行為となり、従来の通脱罪の罰条は適用されないとも考え得る。

しかしながら、最高裁は⁶²、横領罪に関する事案ではあるが、先行行為と後行行為が同一の保護法益を侵害するものである場合であっても、後行行為の構成要件該当性が肯定できる限り、後行行為のみを抜き出して処罰することができるものとしている。なお、横領罪の場合と異なり、単純無申告通脱罪と従来の通脱罪の間には法定刑に差異が存在することからすれば、重い刑が科される従来の通脱犯を抜き出すことについては慎重であるべきとの考え方もあり得るであろう。しかしながら、両罪の法定刑が異なる根拠は、単純無申告の場合と積極的な不正行為を伴う場合との間には、惹起せしめる法益侵害の程度ないし行為自体が有する反社会性に相当程度の差異が認められるからとも考えられる。そうすると、単純無申告通脱罪の各構成要件に該当する行為を行った後、さらに、より反社会性の強い従来の通脱罪の各構成要件に該当する行為に及んだのであれば、法定刑の重い従来の通脱罪を適用することは不自然ではないと考えられる。したがって、横領罪の場合と同様に、先行行為である単純無申告通脱罪、又は後行行為である従来の通脱罪のいずれかを抜き出して処理することが可能であると解すべきであろう⁶³。

⁵⁹ 伊藤ほか編・前掲注(4)36頁以下〔小島〕等参照。

⁶⁰ 香城敏磨「所得秘匿工作をしたうえ通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22条1項にいう『偽りその他不正の行為』とその判示方法」曹時41巻5号217頁(1989)において同旨。

⁶¹ 小田原卓也「近年の租税罰則見直しと租税通脱犯の実行行為に関する一考察」税大ジャーナル第22号170頁(2013)は、吸収関係又は特別関係になるとしている。

⁶² 最判平成15年4月23日刑集57巻4号467頁参照。

⁶³ 実際、前掲注(62)の事案は、ある不動産につき抵当権設定(第一横領)後、それを売却した(第二横領)というものであったところ、一般的に後者の行為の方が法益侵害の程度が強く、事実上、量刑も重くなることが予想されるにもかかわらず、最高裁は、後者による処理を認めている。なお、先行行為と後行行為が共に起訴された場合の罪数処理については、判例上も学説上も明確な解答は見当たらないとされるが、実務上、検察官があえて双方を起訴する場面は想定し難いであろう。山口・前掲注(49)402頁参照。

(v) 各租税犯の棲み分け状況

以上の内容を踏まえ、各租税犯における棲み分け状況につき、租税の種類ごとに図表にまとめると、次のようになる。

図表2-1 類型Aの租税に係る納期説における各租税犯の成立関係
(申告義務と納税義務について一致、法定申告期限と法定納期限についても一致)

		法定申告期限までに虚偽過少申告	無申告のまま法定申告期限経過		無申告のまま法定納期限経過後に不正の行為
			法定納期限までに期限後申告等	無申告のまま法定納期限が経過	
納税義務あり	所得秘匿工作あり	従来の通脱罪	※	従来の通脱罪	従来の通脱罪
	所得秘匿工作なし	従来の通脱罪	※	単純無申告通脱罪	単純無申告通脱罪 or 従来の通脱罪
納税義務なし		(不正に還付を受けた場合) 受還付罪	※	適用罪なし	適用罪なし

※ 法定申告期限経過後、法定納期限までに期限後申告等は不可能。

(筆者作成)

図表2-2 類型Bの租税に係る納期説における各租税犯の成立関係
(申告義務と納税義務が一致、法定申告期限と法定納期限については不一致)

		法定申告期限までに虚偽過少申告	無申告のまま法定申告期限経過		無申告のまま法定納期限経過後に不正の行為
			法定納期限までに期限後申告等	無申告のまま法定納期限が経過	
納税義務あり	所得秘匿工作あり	従来の通脱罪	単純無申告罪	従来の通脱罪	従来の通脱罪
	所得秘匿工作なし	従来の通脱罪	単純無申告罪	単純無申告通脱罪	単純無申告通脱罪 or 従来の通脱罪
納税義務なし		(不正に還付を受けた場合) 受還付罪 ⁶⁴	適用罪なし	適用罪なし	適用罪なし

(筆者作成)

⁶⁴ ただし、現在の地価税法には、受還付罪の規定は見当たらない。

図表2-3 類型Cの租税に係る納期説における各租税犯の成立関係
(申告義務と納税義務は不一致, 法定申告期限と法定納期限は一致)

		法定申告期限までに虚偽過少申告	無申告のまま法定申告期限経過		無申告のまま法定納期限経過後に不正の行為
			法定納期限までに期限後申告等	無申告のまま法定納期限が経過	
納税義務あり	所得秘匿工作あり	従来逋脱罪	※	従来逋脱罪	従来逋脱罪
	所得秘匿工作なし	従来逋脱罪	※	単純無申告逋脱罪	単純無申告逋脱罪 or 従来逋脱罪
納税義務なし		(不正に還付を受けた場合)受還付罪	※	単純無申告罪	単純無申告罪

※ 法定申告期限経過後, 法定納期限までに期限後申告等は不可能。

(筆者作成)

図表2-4 類型Dの租税に係る納期説における各租税犯の成立関係
(申告義務と納税義務が不一致, 法定申告期限と法定納期限も不一致)

		法定申告期限までに虚偽過少申告	無申告のまま法定申告期限経過		無申告のまま法定納期限経過後に不正の行為
			法定納期限までに期限後申告等	無申告のまま法定納期限が経過	
納税義務あり	所得秘匿工作あり	従来逋脱罪	単純無申告罪	従来逋脱罪	従来逋脱罪
	所得秘匿工作なし	従来逋脱罪	単純無申告罪	単純無申告逋脱罪	単純無申告逋脱罪 or 従来逋脱罪
納税義務なし		(不正に還付を受けた場合)受還付罪	単純無申告罪	単純無申告罪	単純無申告罪

(筆者作成)

3 各租税犯に係る実務上の運用状況

ここでは、独自の調査結果に基づく各租税犯に係る刑事訴訟実務上での運用状況に基づいて、私見との異同を分析し、さらに、問題点に繋がり得るデータの提示を行うこととする。

(1) 単純無申告罪から単純無申告逋脱罪への切り替わり
最高裁への司法行政文書開示請求の方法により、調査

期間内(平成23年1月1日から平成31年3月31日までの間)において単純無申告罪及び単純無申告逋脱罪が適用された刑事事件について行った調査結果(最高裁からの回答)によれば⁶⁵、所得税、法人税、消費税、相続税及び贈与税に関して単純無申告罪⁶⁶が適用された事件は、平成24年初頭に公訴提起されたものが最後であり⁶⁷、それ以降には存在しない。一方、単純無申告逋脱罪が適用される事件は、平

⁶⁵ 平成30年6月20日付け(最高裁秘書第2515号)及び令和元年7月4日付け(最高裁秘書第3514号)。

⁶⁶ 所得税法241条, 法人税法160条, 消費税法66条, 相続税法69条。

⁶⁷ 名古屋地判平成24年5月17日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載(裁判所事件番号平成24年(わ)第387号)。相続税法違反に係る事件である。なお、当該事件より前に公訴提起されたものの、公判が長引き、事件の終局が当該事件よりも後になったものは他に存在する。

成27年を皮切りに、徐々に増え続けており、調査期間内に合計14件が存在していた⁶⁸。

このような状況からすれば、単純無申告通脱罪の導入後（平成23年8月30日施行）、そでまで単純無申告罪がカバーしていた領域の全てについて単純無申告通脱罪が適用されるようになっており、単純無申告罪が適用される場面が失われていることをうかがい知ることができる。これは、上記指摘したように、単純無申告罪と単純無申告通脱罪の各構成要件が実質的に一致しており、単純無申告罪が単独で成立する余地が基本的に存在しないということを裏付けるものと考えられる。

(2) 「税を免れた」という構成要件等の取扱い

上記調査期間内に単純無申告通脱罪が適用された事件のうち9件⁶⁹（以下「調査対象事件」という。）について、各検察庁保管されている刑事確定記録の閲覧等により、判決文等の内容を精査したところ、次のようなことが確認できた。

まず、裁判所は、単純無申告通脱罪の罪となるべき事実において、おおむね「〇〇税の法定納期限である平成〇〇年〇月〇日までに、〇〇税務署長に対し、〇〇税の確定申告書を提出しないで前記期限を徒過させたことにより、平成〇〇年の〇〇税〇〇万〇〇〇円のうち、〇〇税額〇〇万〇〇〇円を免れた」という記載により実行行為の内容を示していることが確認された。

この点、「法定納期限」までに確定申告書を提出しない行為が摘示されていることからすれば、裁判所は、上記私見と同様に、納期説を前提として、「納税義務があるにもかかわらず、単純無申告の状態の下、法定納期限を徒過すること」をもって、単純無申告通脱罪における、「税を免れたこと」の構成要件が充足されると解していることがう

かがわれる。

また、調査対象事件の判決文中では、被告人が行為に及んだ際の主観面につき、「申告方法が分からなかったから」、「損益の計算がめんどくさかったから」、「業務多忙により経理をおろそかにしていたから」、「税務署から指摘を受けた段階で払えばよいと思っていたから」などの内容が摘示されており、裁判所が、このような事実認定の下で単純無申告通脱罪の成立を認めているということは、単純無申告通脱罪の各構成要件についての認識、認容があれば、それを超える意味での通脱の意図等がなくとも、単純無申告通脱罪は成立し得ると解していることがうかがわれる。なお、各事件の被告人の供述調書等においても、特殊な主観的違法要素を意識した記載は見当たらなかった。

(3) 量刑に関する運用状況

調査対象事件について、通脱税額の分布範囲は約3000万円から約2億1500万円までであり⁷⁰、その平均額は約8200万円であった。調査対象事件の全てについて、執行猶予付き懲役刑と罰金刑が併科されており⁷¹、懲役刑に係る刑期の分布範囲は懲役10月から懲役1年6月まで、平均では懲役1年となっている。罰金刑に係る罰金額の分布範囲は700万円から5400万円であり、平均額は約1800万円であった。罰金額については、おおむね通脱税額の20%ないし30%となっている。なお、いずれの事件の被告人についても、特記されるような前科は存在せず、また、ほとんどの事案において、事後的に免れた本税、加算税等の全額が納付され、残りの事案においても一部が納付済（残額につき納付予定）となっていた。

以下に示す図表は、調査対象事件の量刑の一覧である。

⁶⁸ 事件が併合されているもの、及び控訴されているものについては、それぞれ併せて1件としてカウント。なお、平成30年度には、さらに10件の単純無申告通脱罪について告発がなされており（国税庁、「平成30年度査察の概要」、https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2019/sasatsu/h30_sasatsu.pdf、(2020.03.23)参照。）、調査期間後も事件数は増え続けることが見込まれる。

⁶⁹ 本稿執筆時点において、調査対象事件につき、1件（大阪地判平成30年6月19日）を除き、いずれも公刊物、裁判所ウェブサイト及び民間データベースに掲載されていないことから、被告人となった者のプライバシーの保護等に配慮して、事件の特定は基本的に判決年月日及び裁判所事件番号のみによって行うとともに、本文で示す事件の内容との紐づけは行わないこととした。大阪地判平成27年7月24日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載（平成27年（わ）第1077号）、東京地判平成28年4月26日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載（平成27年特（わ）第2611号）、大阪地判平成28年9月8日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載（平成28年（わ）第2049号）、東京地判平成29年3月22日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載（平成28年特（わ）第2114号）、東京地判平成29年6月19日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載（平成29年特（わ）第222号）、東京高判平成29年11月10日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載（平成29年（う）第1248号（平成29年特（わ）第222号の控訴審））、岡山地判平成29年12月18日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載（平成29年（わ）第460号）、東京地判平成30年3月26日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載（平成29年特（わ）第2363号）、大阪地判平成30年6月19日未公開・裁判所ウェブサイト掲載（平成30年（わ）第2652号、LEX/DB文献番号25449917）、鳥取地判平成30年10月15日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載（平成30年（わ）第47号）。

⁷⁰ 100万円未満は切り捨てて概算。以下、罰金刑の金額等につき同じ。

⁷¹ ただし、法人税法違反に関しては、懲役刑は行為者である被告人に対して、罰金刑は被告法人について別個に科されている。

図表3 調査対象事件に係る量刑一覧

適用罰条	懲役刑の刑期等	罰金額	通脱税額
所得税法 238条3項	懲役1年6月 執行猶予4年間	罰金5400万円	(2年間で) 約2億1500万円
	懲役1年 執行猶予3年間	罰金1700万円	(1年間で) 約7100万円
	懲役10月 執行猶予3年間	罰金800万円	(3年間で) 約3400万円
	懲役1年 執行猶予3年間	罰金2600万円	(3年間で) 約1億300万円
	懲役1年 執行猶予3年間	罰金2200万円	※1 (3年間で) 所得税…約9400万円 消費税…約1800万円
法人税法 159条3項	懲役10月 執行猶予3年間	罰金700万円	(3年間で) 約3059万円
	懲役1年 執行猶予3年間	罰金2200万円 (2法人合計)	※2 (3年間で) 単純無申告分…約5600万円 従来の通脱分…約3600万円
	懲役10月 執行猶予3年間	罰金700万円	(3年間で) 約3000万円
旧消費税法 64条4項 (現同条5 項)	懲役1年 執行猶予3年間	罰金700万円	(3年間で) 約4200万円

※1 所得税と消費税を同時に免れた事案である。

※2 単純無申告により税を免れた年度と不正行為により税を免れた年度が、それぞれ存在する事案である。

(筆者作成)

調査対象事件のうち、最も量刑が重かった事件(図表最上段)は、国内で最初に単純無申告通脱罪が適用された事案であるところ、当該事件の論告において、検察官は、単純無申告通脱罪の法定刑が平成22年改正前の従来の通脱罪の法定刑と同一であることなどに触れた上、「一連の税制改正の趣旨は、不正行為を伴う通脱事犯について厳罰化を図るとともに、不正行為を伴わない単純無申告通脱事犯であっても、通脱税額が多額な場合は、その情状に照らし、相当な罰金額を科することを許容したものと解される。」などと指摘している。これは、単純無申告通脱罪が、FX取引等により生じた巨額の所得に関して申告を行わずに税を免れる行為を処罰するために導入されたという沿革につき意識しているものと考えられる⁷²。一方で、調査対象事件に係る判決の中には、「本件は申告書不提出により税を

免れた事案であり、被告人が所得秘匿のための積極的な行為をしていたとは認められないことは量刑上一定程度考慮すべきである。」などと指摘するものもあった。

この点、単純無申告通脱罪が適用された事案について科されている懲役刑の平均刑期である1年という数字は、単純無申告罪の法定刑の上限である上、近年の単純無申告罪が適用された事案の実際の量刑において、申告すべき税額が約2億5100万円の事案で罰金20万円⁷³、申告すべき税額が約5100万円の事案で懲役2月執行猶予2年間⁷⁴などとされていることに鑑みると、単純無申告通脱罪が適用される事案については、単純無申告罪が適用されてきた事案と比較して、相当程度重い刑が科されていると言える。

一方、従来の通脱罪が適用された近年の事案の量刑は、

⁷² 財務省・前掲注(2)672頁〔大柳、金澤〕参照。

⁷³ 東京高判平成22年11月17日東高刑時報61巻1～12号285頁参照。

⁷⁴ 大阪地判平成25年5月23日刑集69巻2号491頁参照。

逋脱税額の平均が約6100万円、懲役刑の平均刑期が約1年2月（そのうち1割弱が実刑）、罰金額の平均が約1400万円という数字になっている⁷⁵。このことからすると、単純無申告逋脱罪が適用される事案の量刑は、実刑事案がないことなどを考慮すれば、従来の逋脱罪が適用される事案の量刑よりも若干軽いと言うこともできるが、基本的には、従来の逋脱罪が適用される事案にかなり近い数字であると言うことができるであろう。

IV 単純無申告逋脱罪が抱える問題点についての考察

1 問題意識

ここまで述べてきたとおり、単純無申告罪と単純無申告逋脱罪の各構成要件は実質的に一致しており、実務上の運用においても、これまで単純無申告罪が適用されてきたような事案も含め、総じて単純無申告逋脱罪が適用されるようになっている状況が認められた。その上で、単純無申告逋脱罪が適用された事案の量刑は、単純無申告罪が適用された事案のものよりも相当程度重く、従来の逋脱罪に近い数字となっている。

これは、単純無申告逋脱罪の導入を境として、それまで単純無申告罪が適用されてきた行為について、実質的には構成要件の加重なしに、単純無申告逋脱罪が適用され、重い刑罰が科されるようになっているということを示していると言える。

そうすると、故意に「税を免れたこと」という構成要件とは別に、単純無申告逋脱罪の処罰根拠を見出すことができない限り、現在のような重い処罰を伴う単純無申告逋脱罪の運用には大きな問題があると言わざるを得ないであろう。

そこで、以下、単純無申告逋脱罪の構成要件に係る解釈論につき、既存の解釈論から修正した上で単純無申告罪との差別化を図るという観点、又は、単純無申告逋脱罪を構成する単純無申告や租税債権の不履行という要素につき、時代の変化に鑑みて再評価するという観点から、単純無申告逋脱罪の処罰根拠の有無を検討するとともに、それらの

観点に処罰根拠を求めることの問題点についても考察を加えることとする。

2 単純無申告逋脱罪に係る処罰根拠の有無

(1) 構成要件に関する既存の解釈論の修正の可否

単純無申告逋脱罪が対象とする租税は、従来の逋脱罪が対象とする租税と同一であり、かつ、これら各租税における、確定、納付手続の基本的な構造は、従来の逋脱罪に関する既存の解釈論が形成された時期と比較しても、それほど大きく変わっているものではない。そうすると、構成要件のうち、客観面に関するものについては、単純無申告逋脱罪における解釈を既存のものから変更すべき理由までは見出し難いように思われる。したがって、以下、構成要件のうち、主観面に関するものについて、単純無申告逋脱罪における解釈を既存のものから修正することができないかについて検討する。

(i) 特殊な主観的違法要素としての逋脱の意図等の要求について

単純無申告逋脱罪の処罰根拠について、故意に「税を免れたこと」に求められていたことは既に述べたとおりであるが⁷⁶、この点、遡れば、昭和36年7月⁷⁷の税制調査会答申においても、単純無申告により税を免れた者を逋脱罪で処罰すべき必要性について強く指摘されていたところ、ここでは、単純無申告による法定納期限の徒過に関して逋脱罪として処罰する根拠について、特に税を免れるようとする「故意」に求められていたことがうかがわれる⁷⁸。

しかしながら、逋脱罪における故意に関して、事実の認識、認容があれば足り、それを超える意味での逋脱の意図等は不要という通説的な理解に基づく限り⁷⁹、要件⑤「税を免れたこと」に係る「故意」は、その行為態様に係る認識、認容を意味するところ、要件⑤の行為態様が、単純無申告罪の構成要件でもある要件④の内容と実質的に一致していることからすれば、それは要件④に関する故意と同義となる。したがって、要件⑤「税を免れること」に係る故意の存在は、単純無申告逋脱罪を単純無申告罪と識別し、重く処罰する根拠とはなり得ないのである。

⁷⁵ 国税庁、「平成26年度査察の概要」、https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2014/sasatsu_h26/index.htm、(2020.03.23) 参照。これは、単純無申告逋脱罪が適用された事件の含まれていない、平成24年度から平成26年度までの間に下された第一審判決に係る数字の平均である。なお、平成27年度から平成30年度までの間については、単純無申告逋脱罪と従来の逋脱罪が混在した数字として、逋脱税額の平均約6100万円、懲役刑の平均刑期が約1年2月、罰金額の平均が約1400万円となっている（国税庁・前掲注（68）参照）。

⁷⁶ 参議院・前掲注（21）18頁参照。

⁷⁷ 前掲注（10）の各判例があらわれた時期であり、従来の逋脱罪における不正行為に単純無申告が含まれないとの解釈が、実務上定着し始めた時期であったことがうかがわれる。

⁷⁸ 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（税制調査会第二次答申）及びその説明」149～150頁（1961）参照。

⁷⁹ 伊藤ほか編・前掲注（4）28頁〔小島〕参照。

とはいえ、後に触れるように、逋脱罪が成立するためには行為の認識、認容のみならず、それを超える逋脱の意図等の存在が必要であるとする学説も存在しており、さらに、近年、逋脱の意図等の取扱いについて、通説的見解とは異なる理解を示す裁判例も登場している。この点、もし、単純無申告逋脱罪が成立するためには、「税を免れたこと」等に係る認識に加えて、脱税の意図等が必要であるとして構成要件を加重することになるのであれば、単純無申告罪と単純無申告逋脱罪の各構成要件の間にはハードルが設けられることとなり、単純無申告逋脱罪を重く処罰する一つの根拠となり得る。そうすると、この逋脱の意図等の取扱いに関して、逋脱罪の故意に係る解釈論を修正することの可否を検討しておく意義を見出すことができるように思われる。

なお、構成要件のうち、故意に代表される主観的要素の中には、行為の違法性判断に影響を及ぼす主観的違法要素と呼ばれるものが存在し⁸⁰、違法、有責類型たる構成要件の一要素として、犯罪が成立するために必要なものと解されている⁸¹。仮に、逋脱の意図等に構成要件該当行為の認識等を超える特別な意味を与えたとすれば、実行行為に係る認識等とは別に要求される、主観的違法要素の特殊な類型として捉えることになるであろう。

そこで、以下、単純無申告逋脱罪の構成要件における、特殊な主観的違法要素としての逋脱の意図等の要否という観点につき、関連する裁判例等の分析を通じて、検討していく。

① 関連する裁判例の概要

ア 最大判昭和42年11月8日⁸²（以下「昭和42年判決」という。）

(ア) 事案の概要

当該事件の被告人である猟銃製造販売を業とする有限会社の取締役甲が、猟銃を製作、販売して移出したにもかかわらず、当該事実を正規の帳簿に記載せず、別途手帳にメモして保管するなどして、旧物品税を免れたという事案である。

いずれの審級においても、甲は有罪とされている。

(イ) 判旨⁸³

「所論所得税、物品税の逋脱罪の構成要件である詐偽その他不正の行為とは、逋脱の意図をもつて、その手段として税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめるよう

ななんらかの偽計その他の工作を行なうことをいうものと解するのを相当とする。所論引用の判例が、不申告以外に詐偽その他不正の手段が積極的に行な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な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。」

「原判決は、単に正規の帳簿への不記載という不作為をもつて直ちに詐偽その他不正の行為にあたるとしたものではなく、被告人甲が、物品税を逋脱する目的で、物品移出の事実を別途手帳にメモしてこれを保管しながら、税務官吏の検査に供すべき正規の帳簿にことさらに記載しなかつたこと、他に右事実を記載した帳簿もなく、納品複写簿、納品受領書綴または納品書綴によつても右事実が殆んど不明な状況になっていたことなどの事実関係を照らし、逋脱の意図をもつて、その手段として税の徴収を著しく困難にするような工作を行なつたことが認められるという意味で、右判例にいう積極的な不正手段に当たると判断した趣旨と解せられる。したがって、原判決は、当裁判所の判例と相反する判断をしたものとはいえず、所論判例違反の主張は理由がない。」

イ 最決平成6年9月13日⁸⁴（以下「平成6年判決」という。）

(ア) 事案の概要

当該事件の被告人であるマージャン店経営者乙が、所得が生じていたにもかかわらず、売上金の一部をあらかじめ設けておいた仮名又は借名（被告人の家族名義）の口座に入金して保管し、かつ、該当年度の確定申告を行わないことによって、所得税を免れたという事案である。

いずれの審級においても、乙は有罪とされている。

(イ) 判旨

＜控訴審＞

「本件においては、収税官吏による査察の結果、預金通帳、印鑑等のほか、『売上帳』を始め多数の帳簿類が確認又は差押されており、これらと被告人の陳述とによって、実際所得金額の捕捉がなされているのであるが、このような強制捜査がなされた後の状況を勘案して、税の徴収が容易であったものと考えerことは相当でない。けだし、申告納税制度の下においては納税者の正確な申告のあることが前提となって適正な税の徴収が図られるところ、課税所得のない事犯の場合において、被告人に帰属すると見られる

⁸⁰ 特殊な主観的違法要素の例として、文書偽造罪（刑法155条1項等）における「行使の目的」などが挙げられる。

⁸¹ 山口・前掲注（49）96頁以下等参照。

⁸² 刑集21巻9号1197頁

⁸³ 判決文中、特定の法人名、個人名に該当する部分については、筆者において適宜略称を付している。以下、同じ。

⁸⁴ 刑集48巻6号289頁。

多額の預金の存在からその不申告行為に疑いを抱き、強制捜査に踏み切るためには、まずもって当該預金の存在を発見し、これが被告人に帰属することを確認することが先決問題であり、そのためには、前示のような調査（引用者注：名義人となった者の預金に見合う収入がなく、被告人にはその源資とするに足りる収入があることなどについての、綿密な調査）を遂げる必要があるからである。そして虚偽過少申告通脱犯においては、所得金額をことさらに過少に記載した内容虚偽の確定申告書を税務署長に提出する行為それ自体が、税の徴収を不能もしくは著しく困難ならしめる『偽りその他不正の行為』に当たるものとされ、したがって、たとえ損益関係や資産関係を正確に記載した帳簿が備え付けられており、税務署職員の調査又は収税官吏の査察によって正確な所得の捕捉が容易に可能となる場合であっても、なお通脱犯の成立が認められることとの権衡を考慮するときは、不申告通脱犯の場合においても、仮名又は借名預金の設定等によって前示の程度の調査を遂げる必要を生じさせたときは、『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』があったものと認めるのが相当である。』

〈上告審〉

「原判決の認定するところによれば、本件は、麻雀店三店を経営する被告人が、ほ脱（原文ママ。以下、同じ。）の意思の下に、店の売上金の一部をあらかじめ設けておいた仮名又は借名の預金口座に入れて保管し、事業所得などにつき確定申告をしなかったというものであるが、被告人は、営業状態を把握するため、各店長に店の売上げを正確に記載した帳簿を作成させており、これをことさら税務当局から隠匿したり、これとは別に虚偽の帳簿を作成したりするなどの工作を積極的に行った形跡は認められないというのである。しかしながら、このような場合であっても、税務当局が税務調査において右の帳簿の内容を確知できるという保障はないのであるから、仮名又は借名の預金口座に売上金の一部を入金保管することは、税務当局による所得の把握を困難にさせるものであることに変わりはなく、ほ脱の意思に出たものと認められる以上、所得秘匿工作に当たるものというべきであり、このような所得秘匿工作を伴う不申告の行為は、同法二三八条一項のほ脱罪を構成するものといえることができる。したがって、原判決は結論において正当である。」

ウ 大阪高判平成26年11月18日⁸⁵（以下「平成26年判決」という。）

(ア) 事案の概要

当該事件の被告人丙が、遺産分割の結果、死亡した夫丁の財産全部を単独で相続するに当たり、相続財産のうち仮名又は借名（丙を含む被相続人丁の家族名義等）の預貯金等⁸⁶を除外した内容の申告を行い、相続税を免れたという事案である。

第一審は、丙が、被相続人丁の家族名義の預貯金等について申告が必要である旨の認識を欠いていたとの事実認定を行った上、その余の預貯金等についても失念等により申告を怠ったにすぎないとこの事実認定に基づき、無罪とした。

一方、控訴審は、被相続人丁以外の名義の預貯金等が相続財産に属すること及びそれらが課税対象となることにつき、丙は認識していたとの事実を認定した上で、通脱罪の成立を認め、丙を有罪とした。

(イ) 判旨

〈第一審〉

平成26年判決第一審において、裁判所は、昭和42年判決を引用した上で、以下のとおり判示している。

「本件では、申告に先立って、被告人が相続財産の秘匿隠蔽工作を行ったとの事実は認められないところ（検察官も、そのような事実があったとは主張していない。）、前記判例（引用者注：昭和42年判決）に示された解釈を、本件のような事前の秘匿隠蔽工作を伴わない過少申告事案について当てはめれば、この場合の『偽りその他不正の行為』とは、真実の課税物件を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するため、課税物件を殊更に過少に記載した内容虚偽の申告書を提出したことをいうと解すべきである（所得税に関する最高裁昭和46年（あ）第1901号同48年3月20日第三小法廷判決・刑集27巻2号138頁参照）。すなわち、この類型の通脱罪の成立には、単に過少申告があったというだけでは足りず、税を不正に免れようとの意図（通脱の意図）に基づき、その手段として、申告書に記載された課税物件が法令上のそれを満たさないものであると認識しながら、あえて過少な申告を行うことを要し、反対に、行為者が、そのような意図に基づかず、例えば不注意や事実の誤認、法令に関する不知や誤解などの理由によって過少申告を行った場合には、『偽りその他不正の行為』にはあたらないと解するのが相当である。」

「上記解釈は、『偽りその他不正の行為』との条文の文言及び前記各最高裁判例に示された解釈の文言（特に『通脱

⁸⁵ 公刊物、裁判所ウェブサイト未掲載（LEX/DB文献番号25505506）

⁸⁶ なお、被相続人名義の預貯金等についても一部申告されていなかった。

の意図をもって、その手段として』との部分)から当然に導かれる帰結といえるが、実質的な観点からしても理由のあることである。すなわち、租税遁脱犯処罰の本来の趣旨は、違反者の不正行為の反社会性ないし反道徳性に着目し、それに制裁を科すことにあるところ、申告内容が過少になる原因としては、単なる不注意や誤解など、必ずしも反社会的とは言えない場合も含まれるため、犯罪として処罰するに値する行為を選別するためには、申告行為の外形だけでなく、遁脱の意図の存否も含めて考慮することが避けられないのであり、前記のような解釈には合理的な理由があると考えられる。さらに別の観点からの理由として、解釈上、いわゆる単純不申告事案(事前の秘匿隠蔽工作を伴わず、かつ、申告行為そのものを行わない事案)については、それが遁脱の意図に基づく場合であっても『偽りその他不正の行為』にはあたらず(最高裁昭和33年(あ)第1569号同38年2月12日第三小法廷判決・刑集17巻3号183頁)、せいぜい軽い不申告罪で処罰され得るにとどまる(相続税法69条参照)と解されていることとの均衡上、遁脱の意図に基づかない過少申告について、これを遁脱罪として重く処罰することはあまりに均衡を失うと考えられる。また、租税遁脱罪と近接する制度であり、法文上の要件も類似する加重算税制度においては、納税者の積極的な過少申告の意図の存在が賦課要件となると解されており(最高裁平成6年(行ツ)第215号同7年4月28日第二小法廷判決・民集49巻4号1193頁等)、このこととの関係でも、遁脱の意図に基づく場合に限って租税遁脱罪の成立を認めるのが相当といえる。』

「検察官は、他の多くの犯罪と同様に、未必の故意を含む構成要件の故意があれば租税遁脱罪成立の主観的要素としては十分であり、遁脱の意図に基づき過少申告を行ったことを要すると解すべき理由はなく、したがって、仮に弁護人が主張するように、申告当時、被告人には家族名義の預貯金等について申告が必要であるとの認識が欠けていたとしても、それは法の不知に過ぎず、犯罪の成立を妨げないと主張するが、前記判例を正しく理解しない主張であって、採用することができない(なお、検察官は、本件公訴事実中の『殊更過小な金額を記載した』との記載について、『殊更』に格別の意味はないと釈明するが、当該表現は前記昭和48年最高裁判決を踏まえていることは明らかであると解され、検察官の主張には一貫しないものがある。)」

「そこで、本件においては、被告人が、相続税を不正に免れようとの意図に基づき、その手段として、相続税申告書に記載された相続税課税価格が法令上のそれに満たないものであると認識しながら、あえて過少な申告を行ったと認められるかについて検討すべきこととなる。」

〈控訴審〉

「以上の諸事情を総合すれば、被告人は、相続財産として戊税理士に伝えた財産以外にも、家族名義財産や仮借名義財産、名義変更財産などの相続財産が存在することを明確に認識しながら、戊税理士から申告すべき財産に漏れがないかを確認された際にもあえてその存在を伝えず、同税理士を通じて過少の相続税申告をしたものであるから、真実の相続財産を隠蔽し、それが課税対象となることを回避するために、相続税課税価格を殊更過小に記載した内容虚偽の相続税申告書を提出したものと認められる。」

「のみならず、被告人が申告した相続財産は、全て丁名義の財産であるのに対し、申告しなかった相続財産は、下記預金口座等2口を除き、相続税申告時に丁名義でなかった財産であって、被告人は、これらの財産を丁名義でないのをよいことにあえて申告しなかったものとみるほかない。また、相続税申告時まで丁名義のまま名義変更手続がされていなかった預金口座と投資信託(中略)についても、被告人は、丁死亡後相続税申告前に、当該金融機関に死亡の事実を連絡しているのであるから、上記預金口座等の各存在を認識しながら、申告をしなかったものと認められる。」

「そうすると、本件相続財産(中略)について、被告人にはほ脱の確定的故意が認められるというべきであり、ほ脱罪の成立に必要な主観的要件に欠けるところがないことは明らかである。」

② 学説及び裁判例における遁脱の意図等に関する思考類型 ア 昭和42年判決における「遁脱の意図」を特殊な主観的違法要素とする考え方

昭和42年判決は、従来の遁脱罪における不正行為を定義するに当たり、一定の行為が不正行為に該当するためには、それが「遁脱の意図」に基づくものであることが必要である旨示している。

平成26年判決第一審は、この点、不正行為が所得秘匿工作を伴わない虚偽過少申告のみによって構成されているような場合についてであることを前置しつつ、「税を不正に免れようとの意図(遁脱の意図)に基づき、その手段として、申告書に記載された課税物件が法令上のそれを満たさないものであると認識しながら、あえて過少な申告を行うこと」が必要であることを強調しており、「遁脱の意図」につき、通常の故意を示すものではなく、特殊な主観的違法要素であると解していることがうかがわれる。

そして、平成26年判決第一審は、そのように解する根拠について、従来の遁脱罪規定の「偽りその他不正の行為」という文言、及び昭和42年判決が指摘する「遁脱の意図」という文言の存在を挙げるほか、このような類型の遁脱罪については、単なる不注意や誤解による場合などは必ずし

も反社会的とは言えず、犯罪として処罰するに値する行為を選別するために「遁脱の意図」が必要である旨述べている。

また、平成26年判決第一審は、単純無申告により税を免れた場合には単純無申告罪のみが適用されることとの均衡を図る必要があるとの理由も指摘しているところ、当該指摘は、単純無申告遁脱罪が導入されている現状においてそのままの論理が通用するものではないが⁸⁷、敷衍すると、「遁脱の意図」により犯罪として処罰するに値する行為を選別することによって、単純無申告罪と単純無申告遁脱罪との間の識別根拠を見出すとの考え方に繋がると見ることもできるように思われる。

イ 平成6年判決における「遁脱の意思」を特殊な主観的違法要素とする考え方

平成6年判決は、被告人による売上金を仮名又は借名の口座に保管した行為につき、「遁脱の意思」に出たものと認められる以上、所得秘匿工作に該当し、その後の無申告と相まって不正行為に該当する旨判断している。

この点、学説の中には、平成6年判決が、税務当局による所得の把握を「困難にさせる」程度のものであると判断した仮名口座等の利用行為につき、「遁脱の意思」が伴っていることをもって、不正行為を構成する所得秘匿工作と認めたことに特別な意味を見出すものがある。すなわち、昭和42年判決が示した不正行為の定義の中では、「税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめる（下線筆者）ようななんらかの偽計その他の工作」が必要とされているところ、税務当局による所得の把握を「困難にさせる」程度の比較的悪質性の低い所得秘匿工作であっても、そこに「遁脱の意思」が加わることによって、税の賦課徴収を「著しく困難ならしめる」行為として認められることになるということは、「遁脱の意思」につき、行為の認識等を超える意味があるとするようである⁸⁸。そして、このような考え方に同調する学説の中には、「遁脱の意思」につき、遁脱罪における特殊な主観的違法要素である旨を指摘するものも存在するのである⁸⁹。

ウ 特殊な主観的違法要素の存在を否定する考え方

既に述べたとおり、遁脱罪における故意に関する通説的

な見解では、特殊な主観的違法要素としての遁脱の意図等は不要と解されており⁹⁰、平成26年判決控訴審が、遁脱罪に関する確定的故意のみをもって遁脱罪の成立に必要な主観的要件に欠けるところがない旨判断しているのも、この通説的見解に従ったものと考えられる。

③ 検討

そもそも、単純無申告遁脱罪を含め、各遁脱罪に関する規定において、遁脱の意図等の特殊な主観的違法要素を要求するような文言は存在しない。

この点、昭和42年判決は、「遁脱の意図」という概念を使用しているものの、「遁脱の意図」に係る具体的内容については示されておらず、また、当該事案の各事実に基づく不正行為該当性の判断においても、行為の認識等を超える主観的要素の存否が検討された様子もない。このことからすれば、昭和42年判決は、「遁脱の意図」を特殊な主観的違法要素と捉えていたものとは解し難いように思われる。一方、平成6年判決は、「遁脱の意思」という概念を使用しているものの、やはり、その具体的内容は示されておらず、これを特殊な主観的違法要素と捉えた上での事案に係る個別的検討がなされた様子はない。思うに、昭和42年判決や平成6年判決が、「遁脱の意図」や「遁脱の意思」について言及した趣旨は、税を免れることを全く企図せず不正行為に該当する行為が行われた場合につき⁹¹、従来の遁脱罪を適用して処罰することを回避しようとする程度の意図であったのではなからうか。

これに関し、平成26年判決第一審は、「例えば不注意や事実の誤認、法令に関する不知や誤解などの理由によって過少申告を行った場合」には、「遁脱の意図」が認められず、過少申告行為があっても不正行為に該当しないなどと言及している。この言及内容からすれば、「遁脱の意図」が、過失による場合との識別、事実ないし法令に関する錯誤がある場合の取扱いなどに影響することを意識していることは分かるとしても、「遁脱の意図」がそれらの場面でのどのような影響を及ぼすかなどについては判然とせず、やはり、「遁脱の意図」の具体的内容が明らかになっているとは言い難い。なお、平成26年判決第一審は、当該事案について、被告人が問題となった預貯金等につき被相続人に

⁸⁷ 当該事案における実行行為は、単純無申告遁脱罪の施行前である平成21年に行われたものであり、平成26年判決第一審は、単純無申告遁脱罪が存在しないことを前提としていると考えられる。

⁸⁸ 水野忠恒ほか編『租税判例百選第6版』231頁〔上嶋一高〕（有斐閣、2016）、伊藤秀明「無申告遁脱犯の諸問題―主観重視による処罰拡大の危険性―」早稲田大学大学院法研論集第162号1頁以下（2017）参照。なお、山口編・前掲注（19）165頁以下〔島田〕では、不正行為につき求められるのは、税の賦課徴収を「困難にさせる」程度のもので十分である旨言及されている。

⁸⁹ 伊藤・前掲注（88）8頁以下参照。

⁹⁰ 伊藤ほか編・前掲注（4）28頁〔小島〕参照。

⁹¹ このような事態がそれほど多く発生するとは考え難いが、例えば、悪質な債権者等から資産を奪われることを危惧して仮名口座等に売上金を保管したところ、多忙により申告を懈怠した場合などが一応考えられる。

帰属する（相続財産に該当する）旨の認識を有していなかったとの事実を理由として、当該預貯金等に関する逋脱罪の故意が認められない旨判断しているが、これは一般的な錯誤の問題であり⁹²、あえて逋脱の意図という概念を持ち出す意味を見出すことはできないように思われる⁹³。

さらに、平成6年判決における「逋脱の意思」を特殊な主観的違法要素とする考え方に関して言えば、所得秘匿工作を伴う無申告の類型の従来の逋脱罪における実行行為は無申告行為のみと考える（制限説）のが判例の考え方であるところ⁹⁴、この制限説に従えば、所得秘匿工作を伴う無申告が税の賦課徴収を「著しく困難ならしめる」ものであれば足り、所得秘匿工作自体が税の賦課徴収を「著しく困難ならしめる」ものである必要はないということとなる⁹⁵。そうすると、税務当局による所得の把握を「困難ならしめる」程度の所得秘匿工作が、「逋脱の意思」によって、税の賦課徴収を「著しく困難ならしめる」ものに引き上げられているという観点は適当ではないと言えることができる。

また、平成26年判決第一審は、「逋脱の意図」を要求すべき実質的な根拠として、不正行為に該当するとされている行為の中には必ずしも反社会的とは言えない場合も含まれることから、犯罪として処罰するに値する行為を選別するために「逋脱の意図」が必要であるなどと指摘している。しかしながら、もし、客観的に不正行為とされる行為の存在とそれに係る認識等のみでは処罰に値する反社会性が認められないというのであれば、そのような行為については、基本的に処罰の対象とすべきではなく、そこに規定文言にはない「逋脱の意図」なる主観的違法要素を上乗せすることによって処罰の対象になり得るとの考え方は、罪刑法定主義の観点からして、そもそも問題であろう⁹⁶。行為の反社会性の低さを問題とするのであれば、後述するよ

うな未必の故意では足りないなどの議論をすることは可能であろうが、その場合、「逋脱の意図」という概念を持ち出す必要はないと考えられる。

このように、逋脱の意図等を特殊な主観的違法要素として用いることについては、法令の規定文言に根拠がないこと、その内容が明確でないこと、実質的根拠を欠くことなどから、そもそもにおいて難があると言えることができる。そうすると、これを処罰に値する行為の識別根拠として単純無申告逋脱罪に取り込むことも適当でないと考えられる。

（ii）逋脱罪の故意に関するその他の法的観点からの修正の可否

特殊な主観的違法要素として逋脱の意図等を追加的に要求することは適当ではないとしても、逋脱罪の故意に係るその他の既存の解釈論を修正することによって、単純無申告逋脱罪の処罰根拠を確保することはできないであろうか。

この点、平成26年判決第一審及びその関連文献を参考に⁹⁷、そこで着目されている、不注意（過失）の取扱い、錯誤及び違法性の意識、並びに未必の故意という各主観的要素について、個別の検討を加えることとする。

① 不注意（過失）の取扱いについて

単純無申告罪、単純無申告逋脱罪及び従来の逋脱罪については、いずれも故意犯であり、過失犯を処罰する規定は存在しない。したがって、いずれの罪についても、過失（不注意）により行為に及んだ場合については構成要件が充足されないのであって、この点から行為の識別等を行い、単純無申告逋脱罪の処罰根拠を導き出すことは不可能であると考えられる。

② 錯誤及び違法性の意識について

法律の錯誤と呼ばれるものとしては、法律の存在を知ら

⁹² もし、預貯金等の存在自体を認識していなければ事実の錯誤となるであろうし、預貯金等の存在は認識しつつもそれが相続財産には含まれないと認識していたのであれば、益金性ないし非損金性の錯誤の問題となる余地はある。

⁹³ 実際、平成26年判決控訴審は、当該第一審の事実認定を覆した上で、逋脱の意図に触れることなく、破棄自判している。なお、菊池一樹「特別刑法判例研究（59）—虚偽過少申告逋脱犯の主観的要件 [大阪高裁平成26.11.18判決]」法時87巻9号122～125頁（2015）では、平成26年判決第一審が着目する逋脱の意図につき、未必の故意や違法性の意識との繋がりという観点から分析が加えられており、主観的要素を加重するという方向性に一定の価値が見出されているものの、逋脱の意図が必要であるとした場合の確定的な帰結については示されていないように思われる。

⁹⁴ 最決昭和63年9月2日刑集42巻7号975頁、最決平成14年10月15日刑集56巻8号522頁参照。事前の所得秘匿工作の存在は、無申告が不正行為に該当するための構成要件の状況とされる。

⁹⁵ なお、京藤哲久「虚偽不申告は脱犯の所得秘匿工作に当たるとされた事例」ジュリ第1068号158～159頁（1995）は、平成6年判決は、実行行為に関する包括説の考え方（所得秘匿工作及び無申告をいずれも実行行為とするもの）に引きずられているとし、所得秘匿工作自体に逋脱の意思が伴う必要はないとする。

⁹⁶ 伊藤・前掲注（88）8頁以下においても、「逋脱の意思」を要求することにつき、必ずしも処罰範囲を制限する方向に働くものではなく、処罰範囲を拡張する方向に働く危険性が存在する旨指摘されている。

⁹⁷ 菊池・前掲注（93）122～125頁参照。

ないで自己の行為が法律上許されていると誤信する法の不知、刑罰法規の存在は知っているが、その法規の解釈を誤り、自己の行為はそれに当たらず許されていると誤信するあてはめの錯誤がある。この点、刑法38条3項は、「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、その刑を減輕することができる。」と規定しているところ、判例上、犯罪が成立するために違法性の意識は不要とされており、法律の錯誤があったとしても故意は阻却されないと考えられている⁹⁸。

この点、単純無申告通脱罪における故意が認められるためには、違法性の意識、すなわち、自らの行為が法律上許されないこと（悪いことすること）についての意識が必要であるとすれば、単純無申告罪と比較して、必要となる構成要件を加重することができ、これを処罰根拠と捉える余地が生じるようにも思われる。しかしながら、このように違法性の意識を必要とする考え方（厳格故意説）については、確信犯等について処罰することができない⁹⁹、過失犯のない行政犯については取り締まり目的を達成することができなくなるなどといった多くの難点が指摘されており、刑事事件に係る理論一般として、このような考え方を採用することは適当でないと考えられる¹⁰⁰。そうすると、このような考え方をあえて採用した上で、単純無申告通脱罪の処罰根拠を導き出そうとすることも適当でないと考えられる。

一方、行為者が行為の当時認識した犯罪事実と現実に発生した構成要件に該当する客観的事実とが一致しないことを事実の錯誤と呼び、事実の錯誤の中でも、特に刑罰法規以外の法律の規定（非刑罰法規）の不知又は適用の誤りによって、構成要件要素としての事実について錯誤を生じた場合については、法律的事実の錯誤又は非刑罰法規へのあてはめの錯誤などと呼ばれ、判例上、故意を阻却し得るものとされている¹⁰¹。この点、事実の錯誤が認められる基準等については、犯罪類型ごとに異なる考え方を採用することは現実的でなく、したがって、ここから単純無申告通脱罪

の処罰根拠を導き出すことも適当ではないと考えられる。

③ 未必の故意について

未必の故意とは、犯罪事実を不確定的なものとして認識していることを示し、判例上、結果発生の可能性を認識しながら結果が発生すればしてもよいと認容している状態にあれば、基本的に未必の故意による構成要件の充足が認められるとされている¹⁰²。そして、裁判例においては、通脱罪に係る故意は未必の故意をもって足りるとされることが一般的であり¹⁰³、多くの学説でも、条文上に未必の故意に限るといった限定がない場面において故意の一般理論に例外を認める根拠に乏しいなどとして、同じような考え方が採用されている¹⁰⁴。

しかしながら、裁判例の中には、従来の通脱罪のうち、所得秘匿工作を伴わない虚偽過少申告のみが不正行為を構成する類型の事案につき、故意に係る構成要件が充足されるためには、未必の故意では足りず、確定的故意が存在することが必要であるとするものがあり¹⁰⁵、これを支持する学説も存在する¹⁰⁶。そして、このような考え方をすべき理由としては、一定の類型の不正行為については反社会性が客観的に低く、処罰に値する程度の反社会性を維持するためには確定的故意が伴う必要があるという点が挙げられている。もし、このような考え方を参考に、単純無申告通脱罪においても、構成要件が充足されるためには未必の故意では足りないとして、適用する行為を選別すれば、単純無申告罪と比較して反社会性が高い場合のみが処罰されることとなるとの建前を得ることが可能であるように思われる。

しかしながら、行為の反社会性の強弱は個別の事情によって大きく左右されるものであるところ、我が国の制度上、反社会性が低い場面について処罰を控えるという機能は、本来、起訴便宜主義の過程における検察官の判断や刑事訴訟上の可罰的違法性の判断における、個別の事案に応じた判断に委ねられるべきものであって、構成要件に掲げられている一定の行為について反社会性が低いなどとして、一律に未必の故意による犯罪の成立を否定することに

⁹⁸ 大谷實『刑法講義総論新版第5版』160頁、334頁以下（成文堂、2019）参照。

⁹⁹ 税を納めないことは悪いことではないといった思想を有する者などについて、処罰することができないということになる。

¹⁰⁰ 大谷・前掲注（98）336頁参照。

¹⁰¹ 大谷・前掲注（98）160頁以下参照。

¹⁰² 大谷・前掲注（98）154頁以下参照。

¹⁰³ 名古屋高判昭和26年6月14日税資17号318頁、大阪高判昭和61年12月26日税資162号1015頁、広島高判昭和63年10月11日税資178号2164頁等参照。

¹⁰⁴ 山口編・前掲注（19）164頁〔島田〕参照。そのほか、司法研修所編・前掲注（25）61頁〔河村〕も同旨。

¹⁰⁵ 東京地判昭和55年2月29日判タ426号209頁参照。一方で、東京高判平成4年3月30日税資203号1626頁は、このような解釈につき、「疑義なしとしない」旨判示している。

¹⁰⁶ 板倉宏「租税犯における故意（上）—租税刑法をめぐる諸問題（五）」判タ191号16頁（1966）、菊池・前掲注（93）122～125頁参照。

については慎重であるべきものとする¹⁰⁷。また、仮に未必の故意による場合の単純無申告通脱罪の成立を否定したとして、そもそも未必の故意しか認められないにもかかわらず公訴が提起される場面が限られていることなどに鑑みると、単純無申告罪と識別し、従来の通脱罪に近い処罰を加える根拠とまではならないように思われる。

(iii) 小括

以上からすれば、単純無申告通脱罪について、既存の解釈論を修正して当てはめることによって、その対象行為を選別し、そこに処罰根拠を導き出すことについては、総じて難があると言わざるを得ない。したがって、以下、さらに、単純無申告及び租税債権に関する不履行の再評価という観点より、単純無申告通脱罪の処罰根拠を導き出すことができないかについて、検討することとする。

(2) 単純無申告及び租税債権に関する不履行の再評価

元来、無申告という行為が、課税、徴収漏れを誘発するなどの意味で、税の賦課徴収を一定程度阻害するものであることは明らかであり、このことは、判例が、事前の所得秘匿工作を伴う無申告という類型の不正行為につき、無申告の部分を実行行為として捉えた上で、従来の通脱罪を構成する要素としていることから裏付けられるであろう¹⁰⁸。それでも、これまで単純無申告が不正行為に該当しないとされてきたのは、虚偽過少申告等の場合と比較して、単純無申告の反社会性、反倫理性が相対的に低いと評価されてきたからと考えられる。

この点、客観的に税の賦課徴収を阻害する程度のみに関して言えば、単純無申告という行為の持つ意味が、時代の流れとともに悪化しているとは言い難い。しかしながら、時代が進むにつれ、国民の租税の申告に係る意識については向上していると考えられるところ¹⁰⁹、法令を遵守している多くの国民（納税義務者）は、帳簿の保存、申告書の作成、場合によっては税理士への依頼等のコストを負担しながら、必要な申告を行っているのである。このような観点からすると、単純無申告という行為についても、必要な申告を行った他の国民に対して強く不公平感を感じさせるも

のようになっており、その反社会性、反倫理性が高まってきていると言うことができるように思われる。

また、憲法14条からは、国民の税負担は担税力に即して公平に配分されなければならないとの租税公平主義が導かれるところ¹¹⁰、かねてより通脱罪の実質的な処罰根拠として、国家の課税権の侵害とともに、国民の均衡負担利益の侵害という観点を指摘するものが存在する¹¹¹。これは、一部の者が不正に税を免れることによって、正しく税を納めている者の税負担が増加する又は受けられる公共サービスが減少するといった影響が生じることに着目し、通脱罪による規制の趣旨には、このような国民の均衡負担利益の侵害を防止し、税負担の公平性を確保するという観点も含まれるとするものと解される。この点、平成22年度税制改正における従来の通脱罪の法定刑の引き上げ及び平成23年度税制改正における単純無申告通脱罪の導入に際して、「税制への信頼の確保（向上）」という内容が、改正の動機として掲げられており¹¹²、これは税負担の公平性を意識しているものとも考えられる。また、調査対象事件の検察官による論告においても、税負担の公平性の確保という観点については度々触れられている。

そして、我が国の財政に関して、バブル経済の崩壊に端を発する財政赤字の拡大により、特例公債の残高は増加の一途を辿っており、その利払費等の支出が高い数字を維持している。さらに、少子高齢化に伴う社会保障費の増大等も財政を圧迫していることは顕著であり、これに伴って、国家財政の収入源である租税の重要性が大きく増していることは明らかであろう。この点からすれば、不正に税を免れる行為が他の国民の均衡負担利益に与える影響を軽視することはできなくなってきており、そこから税負担の公平性の確保が強く要請されるようになってきていると言うこともできよう¹¹³。そうすると、税負担の公平性という観点からすれば、一部の者による租税債権に関する不履行という行為が有する反社会性、反倫理性が、時代の流れとともに相当程度高まってきていると言うことができるように思われる。

¹⁰⁷ 菊池・前掲注(93)124頁においても、反社会性という抽象的な概念を理由として、通脱罪の故意を確定的故意に限る（未必の故意による犯罪の成立を否定する）ことは適当でないとしている。

¹⁰⁸ 最決昭和63年9月2日刑集42巻7号975頁、最決平成14年10月15日刑集56巻8号522頁参照。

¹⁰⁹ 内閣府、「税金に関する世論調査」、<https://survey.gov-online.go.jp/s60/S61-02-60-22.html>、(2020.03.25)によれば、昭和61年の段階で、所得税の確定申告のことが分からないと回答する者の割合は1%未満である。

¹¹⁰ 金子宏『租税法第23版』89頁（弘文堂、2109）参照。

¹¹¹ 司法研修所編・前掲注(23)16頁以下〔小島〕等参照。

¹¹² 財務省「平成22年度税制改正の解説」621頁〔大柳久幸、金澤節男〕(2010)、財務省・前掲注(2)671頁〔大柳、金澤〕参照。

¹¹³ 東京都が平成28年に実施したアンケートによれば、回答者の4割が、知りたい税の情報として、「税金の公平性」を挙げている。東京都、「平成28年度第3回インターネット都政モニター『税に対する都民の意識』アンケート結果」、<https://www.metro.tokyo.lg.jp/tosei/hodohappyo/press/2016/11/01/01.html>、(2020.03.25)参照。

このように、時代の流れとともに、単純無申告及び租税債権に関する不履行という、単純無申告罪を構成する各要素に対する、反社会性、反倫理性という意味での評価は、厳しく非難すべき方向へ変化していると言うことができ、ここに単純無申告罪の処罰根拠を求めることは可能であるように思われる。しかしながら、このように考えた場合、以下に示すような問題点がなお残されることとなる。

3 残される問題点

(1) 単純無申告罪の存在意義

上記のとおり、単純無申告罪の適用領域は、法条競合となり実際に適用されることはないものの、単純無申告通脱罪の適用領域をも包含しており、かつ、両罪の構成要件は実質的に一致している。つまり、同じ領域に、構成要件が同じ、法定刑の軽い（1年以下の懲役又は50万円以下の罰金）単純無申告罪の規定と法定刑の比較的重い（5年以下の懲役又は500万円以下の罰金）単純無申告通脱罪の規定が併存している状況となっているのである。この点、たとえ納税義務者において自身の行為が単純無申告罪に該当するとの錯誤があったとしても、刑罰法規に係る法律の錯誤に過ぎず、上記刑法38条3項の存在により故意が阻却されることはないから、同僚域内では常に単純無申告通脱罪が適用されることとなる。

この状況は、納税義務者にとって、一見、軽い単純無申告罪に該当するとも思われる行為につき、実際には単純無申告通脱罪が適用されて重く処罰されてしまうという事態を招くものであり、国民（納税義務者）の自身の行動から生じる結果に係る予測可能性が阻害されていると言うことができる。これは、罪刑法定主義の観点から大きな問題があると言わざるを得ず、この問題は、単純無申告通脱罪に処罰根拠が存在することによって解決されるものではない。

この点、上記のとおり、単純無申告罪が単独で適用されるのは、類型BないしDの租税に関して、法定申告期限から法定納期限までの間に期限後申告等が行われた場合、又は申告義務はあるが納税義務ではない場合という限定的な場面においてのみであり、しかも、このような場面における単純無申告につき、あえて処罰すべき必要性は低いと考えられる。そうすると、単純無申告罪については、単独で適用すべき機会が基本的に存在しないにもかかわらず、国民の予測可能性を阻害するという弊害のみをもたらしていると言うことができる。しかも、実務上の運用においても、単純無申告罪が適用される事案がなくなっているというのであるから、当該規定については、もはや存在意義を見出すことはできないように思われる。そうすると、単純無申告罪については、罪刑法定主義の観点からして

も、廃止されるべきと考える。少なくとも、単純無申告罪と単純無申告通脱罪の関係につき、国民に対して、早急に適切な指針が示されるべきであろう。

(2) 運用上の問題点

実務上の運用状況を見てみると、単純無申告通脱罪が適用された事案については、単純無申告罪が適用された事案と比較してかなり重く、従来の通脱罪に近い刑罰が科されているということが出来る。しかも、通脱税額が約3000万円程度の、従来の通脱罪が適用された事案と比べて、比較的少額と言えるような事案についても、単純無申告通脱罪が適用されている。

この点、単純無申告通脱罪の処罰根拠につき、単純無申告及び租税債権に関する不履行が有する反社会性、反倫理性に求めることができるとしても、その構成要件の実質は単純無申告罪とほぼ同一であり、不正行為が伴う従来の通脱罪と比較して行為の非難可能性が低いという点を無視することはできないであろう。また、もともと単純無申告通脱罪が高額な通脱税額が生じる事案に対処する目的で導入されたことなどにも鑑みると、通脱税額が比較的少額な事案についても公訴が提起され、かつ、従来の通脱罪が適用される事案に近い刑罰が科されているという現在の運用については、問題があると言うことができる。少なくとも、量刑上、従来の通脱罪との差別化を図った上で、通脱税額に応じた適切な刑罰が科されるべきように思われる。

V おわりに

以上のとおり、単純無申告通脱罪における「税を免れたこと」という構成要件が、単純無申告罪における「申告義務があるにもかかわらず単純無申告により法定申告期限を経過すること」という構成要件と実質的に一致することからすれば、故意に「税を免れたこと」をもって、単純無申告罪と単純無申告通脱罪の識別根拠、ないし単純無申告通脱罪の処罰根拠とすることができないことは明らかであり、実務上の運用状況もこれを裏付けている。この点、立法段階において、故意に「税を免れたこと」という要素が重視されていたことは、昭和36年の税制調査会の指摘内容について解釈論の変遷等を十分に反映しないまま引き継いだことに起因しているように思われ、そうすると、やや安易であったと言えるのではなからうか。この点、代謝の早い租税法の分野について、他の法分野（刑法等）と重なる部分の研究ないし実務への知識の定着が不十分となることが、一つの要因として指摘できるように思われる。

とはいえ、単純無申告通脱罪が導入された背景には、FX取引等に伴う巨額所得の無申告事案への対処の必要性という立法事実が存在し、また、改正の動機として、国民

による税制への信頼の確保という建前も掲げられていたことなどからすれば、上記私見のとおり、税負担の公平性等の観点から、単純無申告や租税債権に関する不履行という単純無申告遁脱罪の要素を再評価することによって、その処罰根拠を見出すことができると考えるのであるが、これは、脱税等の問題が数多く取り沙汰されている昨今において、多くの国民感情にも沿うものであろう。

ただし、国民の間に拡散する情報の中には、単純無申告

罪と単純無申告遁脱罪の違いが故意に「税を免れたこと」にあることを強調するものも多く、国民が正確な理解を欠いている状況が生じていると言える。そうすると、最後に指摘した、単純無申告罪が残存していることに伴う弊害、及び単純無申告遁脱罪の運用上の問題は深刻であり、また、これらの問題は解釈論のみで対応することが不可能なものであるから、早急な実務上の対応措置のみならず、立法的解決も必要であることを提言する次第である¹¹⁴。

¹¹⁴ なお、本稿は、科研費助成対象研究課題（19K01304）に関するものである。

