

租税ほ脱犯の罪質に関する一考察

——単純不申告犯、単純不申告ほ脱犯、虚偽不申告等ほ脱犯の相互関係——

神 例 康 博

一 はじめに

租税ほ脱犯は、納税義務を負う者が「偽りその他不正の行為」により「税を免れた」（または、税の還付を受けた）ことを内容とする犯罪である（所得税法二三八条一項、法人税法一五九条一項など）。租税ほ脱犯の成立要件をめぐっては、「偽りその他不正の行為」の意義を中心に、単に申告書を提出しないという不作為が「偽りその他不正の行為」に該当するか、「偽りその他不正の行為」といえるためには事前の所得秘匿工作（以下、所得秘匿工作という）が必要であるとするれば、所得秘匿工作を伴わない過少申告は「偽りその他不正の行為」とはいえないか、といった点が問題とされ

たが、これらについては判例・実務上決着はついたと解されているといえよう。

このようななか、平成二二年税制改正（平成二二年法律第六号）において、租税ほ脱犯の法定刑が引き上げられるとともに、平成二三年税制改正（平成二三年法律第八二号）では、所得秘匿工作は伴わないものの、故意に納税申告書とその提出期限までに提出しないことにより税を免れた者を、故意の申告書不提出（所得税法二四一条、法人税法一六〇条など）よりも重く処罰する類型が設けられた（所得税法二三八条三項、法人税法一五九条三項など）。なお、以下、本稿では、故意に納税申告書とその提出期限までに提出しないことを内容とする犯罪を「単純不申告犯」、故意に納税申告書とその提出期限までに提出しないことにより「税を免れた」ことを内容とする犯罪を「単純不申告ほ脱犯」、「偽りその他不正の行為」により「税を免れた」ことを内容とする犯罪すなわち租税ほ脱犯のうち、不申告の類型を「虚偽不申告ほ脱犯」、過少申告の類型を「虚偽過少申告ほ脱犯」^①、両者を合わせて「虚偽不申告等ほ脱犯」とそれぞれ呼ぶことにする。また、所得秘匿工作を伴わない不申告を「単純不申告」、これを伴う不申告を「虚偽不申告」、所得秘匿工作を伴わない過少申告を「単純過少申告」、これを伴う過少申告を「虚偽過少申告」と呼ぶ。

単純不申告ほ脱犯の法定刑（五年以下の懲役若しくは五〇〇万円〔情状により脱税額〕以下の罰金又はこれらの併科）は単純不申告犯（一年以下の懲役又は五〇万円以下の罰金）と虚偽不申告等ほ脱犯（二〇年以下の懲役若しくは一〇〇〇万円〔情状により脱税額〕以下の罰金又はこれらの併科）との中間に位置づけられ、新設の意義については、虚偽不申告等ほ脱犯として処罰できる可罰的行為の領域と、当罰的な租税債権侵害行為の領域の間に生じた処罰の間隙を埋めることを期待して創設されたものであり、「悪質性の高い無申告事案に厳正に対応する観点から」、虚偽不申告等ほ脱犯と単純不申告犯との間に位置する犯罪類型として、新たに脱税犯の一種として処罰する規定を設けることとされた、と説明さ

れている。⁽²⁾ もつとも、単純不申告ほ脱犯の新設は、単純不申告犯と単純不申告ほ脱犯との関係、単純不申告ほ脱犯と虚偽不申告等ほ脱犯との関係をそれぞれのよう理解すべきかという理論的課題を同時に生じさせたと思われるし、そもそも、虚偽不申告等ほ脱犯の罪質についても、なお検討すべき課題が残されているように思われる。そこで、本稿では、虚偽不申告等ほ脱犯における「偽りその他不正の行為」の意義をめぐる判例理論を確認したうえで⁽¹⁾、虚偽不申告等ほ脱犯の保護法益をどのように理解し、その実行行為をどのように解すべきかを検討し⁽³⁾、そのうえで、単純不申告犯と単純不申告ほ脱犯、虚偽不申告等ほ脱犯との相互関係をどのように理解すべきかについて若干の検討を行うこととしたい⁽⁴⁾。

二 「偽りその他不正の行為」の意義をめぐる判例理論

まず、「偽りその他不正の行為」の意義に関する判例の展開を確認しておこう。⁽³⁾ 虚偽不申告等ほ脱犯は、「偽りその他不正の行為」により「税を免れた」ことを成立要件とする。それゆえ、「偽りその他不正の行為」が虚偽不申告等ほ脱犯の実行行為であるということになる。⁽⁴⁾ 問題は、「偽りその他不正の行為」の意義であり、主として論点は、架空経費の計上などのいわゆる「事前の所得秘匿工作」(以下、単に所得秘匿工作ということがある)を伴わない単純不申告、単純過少申告を「偽りその他不正の行為」と捉えてほ脱犯の成立を認めることができるか、「偽りその他不正の行為」といえるためには所得秘匿工作が必要とした場合、所得秘匿工作も実行行為それ自体を構成するのかという点であつた。

①不申告

まず、単純不申告罪が存在せず「詐偽その他の不正の行為」により「所得税を免れた」場合のみを処罰していた旧所得税法（昭和一五年法律第二四号）六九条一項の所得税ほ脱罪の成否に関し、単純不申告が「詐偽その他の不正の行為」にあたるかについて、最判昭和二四・七・九刑集三卷八号一二一三頁は、旧所得税法のもとでは所得の単純不申告は犯罪ではなく、「現行法（昭和三年法律第一四二号・筆者注）の下においても不申告そのものを犯罪とする明文規定はないのみならず不申告を犯罪とする趣旨は現行法上何処にも現われていない」としたうえで、同罪は「詐欺その他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」とし、所得の単純不申告は「詐偽その他の不正の行為」にはあたらないと判示した。

その後、昭和二五（一九五〇）年の法改正（昭和二五年法律第七二号）により、直接国税の分野で単純不申告罪の規定が新設されたが、その後の判例も同様に解した。例えば、最判昭和三八・二・一二刑集一七卷三号一八三頁は、『「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、単に確定申告書を提出しなかったという消極的な行為だけでは、右条項にいわゆる「詐偽その他不正の行為」にあたるものということはできない」と判示している（さらに、最判昭和三八・四・九刑集一七卷三号二〇一頁）。もともと、「積極的な行為」の意義については必ずしも明らかではなかった。

このようななか、最大判昭和四二・一一・八刑集二二卷九号一一九七頁（以下、昭和四二年判決という）は、「不正行為」の意義について、「遁脱の意図をもつて、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」と述べたうえで、前掲の諸判例が「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」と述べて、虚偽不申告罪の成立には「なんらかの偽計その他の工作」すなわち「事前の所得秘匿工作」を伴うことが必要であると判示した。

② 過少申告

既述のように、昭和四二年判決は、虚偽不申告ほ脱犯について、「不正行為」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」と判示した。そこで、過少申告についても、事前の所得秘匿工作を伴わない単純過少申告は「不正の行為」に当たらないのではないかが問題となった。

この点に関し、最判昭和四八・三・二〇刑集二七巻二号一三八頁は、所得秘匿工作を行うことなしに過少申告をしたという事案について、昭和四二年判決が示した「不正行為」の定義を引用しつつ、「かかる工作を伴わない単なる所得不申告は、右『不正の行為』にあたらぬ旨判示しているところ、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為にとどまるものではなく……右大法廷判決の判示する『詐偽その他不正の行為』にあたるものと解すべきである」と判示した。本判決は、昭和四二年判決は単純不

申告が「不正の行為」に該当しないことを判示したまでで、過少申告が「不正の行為」に該当しないことまで判示したのではないことを明らかにしたものといえる。^⑤

さらに、最判昭和六三・九・二刑集四二巻七号九七五頁（以下、昭和六三年判決という）は、所得秘匿工作をしたうえで所得金額を過少に記載した法人税確定申告書を提出した事案について、「^⑥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法人税確定申告書を税務署長に提出する行為は、それ自体法人税法一五九条一項……にいう『偽りその他不正の行為』に当たると解すべきである」とし、提出行為それ自体が「偽りその他不正の行為」に当たると判示している。

③小括

このように、判例は、虚偽不申告ほ脱犯における「偽りその他不正の行為」の意義については、単純不申告はこれにあらず、所得秘匿工作を伴う不申告がこれにあたる^⑦としている。他方、過少申告については、「偽りその他不正の行為」といえるためには所得秘匿工作を要せず、所得秘匿工作を伴わない過少申告も「不正の行為」に当たると解しているといえる。

思うに、単純不申告を処罰しながら、過少申告そのものを処罰する規定が置かれていないことを踏まえると、過少申告については、過少申告自体を虚偽過少申告ほ脱犯として処罰する趣旨であるというのが、法の予定する立場といえよう。^⑧ そのうえで、不申告については所得秘匿工作を伴わなければ「偽りその他不正の行為」に該当しないのに対し、過少申告については、所得秘匿工作の有無を問わず過少申告行為自体が「偽りその他不正の行為」に該当すると

解するのであれば、虚偽不申告ほ脱犯と虚偽過少申告ほ脱犯とを統一的に理解しようとすれば、過少申告については、不申告において要求される所得秘匿工作の要素が過少申告自体に備わっていると解すべきことになる。このような視点で見ると、昭和四八年判決が「所得金額をことさらに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。）」（傍点は筆者）と述べている点について、通説的理解とは異なり、過少申告について所得秘匿工作を不要とする旨を判示したのではなく、所得税確定申告書に「所得金額をことさらに過少に記載」する行為を所得秘匿工作と捉えるものと解する見解は、虚偽不申告ほ脱罪と虚偽過少申告ほ脱罪との統一的把握という観点から、説得的であると思われる⁽¹⁰⁾⁽¹¹⁾。その意味では、判例は虚偽過少申告ほ脱犯においても所得秘匿工作を要求していると解することは可能であり、また、その方が説明方法としても優れているように思われる⁽¹²⁾。

もつとも、所得を過少に記載する行為を所得秘匿工作と呼ぶかどうかの問題を措くとしても、所得秘匿工作が「税を免れた」ことを要件とする虚偽不申告等ほ脱犯の保護法益との関係でいかなる理論的意義を有するかについては、なお検討の余地があるように思われる。このことは、単純不申告犯と虚偽不申告等ほ脱犯との関係をどのように理解するかにとどまらず、平成二二年改正により設けられた単純不申告ほ脱犯と単純不申告犯、虚偽不申告等ほ脱犯との相互関係をどのように理解するかという、租税罰則の体系的理解において重要な意義を有すると思われる。二では、虚偽不申告等ほ脱犯の保護法益における所得秘匿工作の理論的意義について検討を加え、さらに虚偽不申告等ほ脱犯の実行行為について検討を加えることとしたい。

三 虚偽不申告等ほ脱犯の保護法益と所得秘匿工作の理論的意義

① 虚偽不申告等ほ脱犯の保護法益——制度的法益とその把握——

(一) 虚偽不申告等ほ脱犯の保護法益については、租税犯の一般刑法犯に対する特殊性が強調された時代を経て、板倉宏が、近代資本主義国家における納税義務の本質と納税者の均衡負担利益の侵害とを基礎に租税犯の反倫理性を基礎づけ、「国家的法益たる課税権」と位置づけたことを先駆として、⁽¹³⁾ 法益の実質的な理解に向けて、これまで様々な理解が示されてきた。⁽¹⁴⁾ 表現の相違が論者により把握される法益の内実はどう影響するかは必ずしも明らかではないものの、例えば、「申告納税制度の維持」と捉える見解、⁽¹⁵⁾ 「国の課税権」すなわち「国が租税債権を確定するために適正な課税処分をする権利」と捉える見解、⁽¹⁶⁾ 「一方で国庫収入を保護法益とするが、他方で申告納税制度自体をも保護法益とする」と捉える見解、⁽¹⁷⁾ 「租税債権という国家の財産権を侵害する犯罪」であり、「本質的に財産犯である」とする見解、⁽¹⁸⁾ 「直接的には当該租税債権であるが、間接的には、一般的な申告納税制度である」とする見解、⁽¹⁹⁾ 「適切な時期に完全な租税の収入総額を確保することに関する公の利益」と捉える見解、⁽²⁰⁾ 「租税債権が法の期待どおりに実現すること」と捉える見解、⁽²¹⁾ などである。

ところで、虚偽不申告等ほ脱犯を含めた租税犯罪は、租税制度を前提とすることで観念される犯罪であり、個々の罰則規定は制度的法益の保護と結び付いており、その保護法益は、大なり小なり、租税制度の維持と関係している。制度的な法益については、その理解が抽象的なものとなることは否定できないとしても、制度の妥当性を前提として、制度に関するどのような利益・機能を保護するものなのか、法益の内実を具体化することが求められる。その際、法

益を段階的または多元的に捉えることは、法益相互の関係をどのように理解するか、段階的・多元的に捉えられる複数の法益が同時に侵害・危殆化されないと可罰性が肯定されないのはなぜか、法定刑の重さはそれぞれと法益とどう相関するのか、といった問題を生じさせ、罰則規定の意義を曖昧なものにしかねない。⁽²²⁾ 法益を一元的に把握するとともに、その内実を具体化することにより、法益としての妥当性と規制する行為（可罰的とされる行為）の妥当性の如何について、刑法典を中心としてその妥当性が承認されている罰則規定と比較検証可能なものとする必要がある。⁽²³⁾

このようにみると、「租税債権が法の期待どおりに実現すること」、「適切な時期に完全な租税の収入総額を確保することに關する公の利益」、「国の課税権」⁽²⁴⁾といった理解の下で把握される法益には、租税債権それ自体、租税債権の実現に向けた税務当局の手続き的利益、申告納税制度に対する納税者の信頼（納税者は申告納税制度の趣旨を理解し、正しく納税義務を尽くしているということへの信頼）など、細分化可能な複数の法益が多元的に含まれ得るといえる。換言すれば、「租税債権が法の期待どおりに実現すること」、「適切な時期に完全な租税の収入総額を確保すること」に關する公の利益」として捉えられる法益は、租税法罰則の總体的法益、つまり、租税罰則全体が保護しようとする法益と解することも可能であり、それゆえ、租税法罰則の總体的法益をこのように捉えつつも、個々の罰則の保護法益については、さらなる細分化、具体化が求められよう。⁽²⁵⁾

(二) さて、虚偽不申告等ほ脱犯は「税を免れた」ことを成立要件としているのであるから、虚偽不申告等ほ脱犯が「免れた」税との関係で把握される租税債権を保護法益とすることは確かであろう。そして、その罪質は、行為態様に限定のある侵害犯⁽²⁶⁾と解される。そのうえで、所得秘匿工作が租税債権の侵害ないし危殆化との関係でいかなる意義

を有するかが問われる必要がある。

所得秘匿工作と租税債権の侵害・危殆化との関係について、例えば、野村稔は、所得秘匿工作は不申告の租税ほ脱の危険性を高めるものとして不申告の実行行為性を根拠づける機能をもつとし、単純不申告は租税債権との関係では抽象的危険犯であるに過ぎず、ほ脱結果とは直接的因果関係をもたず虚偽不申告ほ脱犯の実行行為とはなり得ないが、所得秘匿工作が行われた状況での不作為はほ脱の具体的危険性を有し、ほ脱結果と直接的因果関係に立つものと考えられる⁽²⁸⁾。また、朝山芳史は、ほ脱犯を租税債権に対する危険犯と捉える観点から、「偽りその他不正の行為」を、租税債権を侵害する具体的危険を発生させる行為と捉え、以下のように述べている⁽³⁰⁾。すなわち、事前の所得秘匿行為は、ほ脱犯という「危険犯における危険が発生する前の段階での危険を発生する一種の予備行為」とみることができ、税務署の担当者が正しい税額を調査することを困難にする行為である。所得秘匿行為は、租税債権を侵害する危険をもたらす可能性を有しているが、所得秘匿行為の段階では、その危険は「抽象的危険」にとどまっており、それは、虚偽過少申告の段階に至ると、具体的危険へと転化し、租税を免れるという結果の発生をもたらす。そのうえで、朝山は、所得秘匿行為は法益侵害の危険性を相当程度有する予備行為であるから立法論としては処罰することも可能であるが、現行法は、「申告制度と結び付いた危険」を処罰の対象とするにとどめているため、これと直接結び付くとは限らない事前の所得秘匿行為は不可罰とされている、との理解を示している。さらに、小田原卓也も、「違法性の強い行為に限定されている」として、「ほ脱犯は、国の租税債権や申告納税制度を侵害する行為の中でも、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、結果の無価値性のみならず行為の無価値性が違法性判断の基準となる⁽³²⁾」とし、「所得秘匿工作は、税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難にさせる構成要

件的状況を作成するもの」としたうえで、「所得秘匿工作により構成要件の状況が存在する場合には、不申告は、ほ脱結果発生の特段の危険を惹起する行為となる」とし、そのように解することにより、所得秘匿工作の実行行為性を否定しつつ、その構成要件要素性を肯定することができるとしている⁽³³⁾。

たしかに、所得秘匿工作が租税債権という法益に対する侵害・危殆化を高める要素であるとするれば、虚偽不申告等ほ脱犯は、過少申告・不申告という租税債権に向けられた行為のうち、所得秘匿工作という、租税債権の侵害・危殆化をもたらす、より違法性の高い行為を処罰するもの、という理解が可能になろう。しかし、申告納税制度のもとでは納税者の申告に基づいて税額が確定し（税通一六条一項一号）、法定納期限の経過をもつて「税を免れた」という結果が生じるという理解を前提とするならば（税通三五条一項⁽³⁴⁾）、所得秘匿工作は、不申告または過少申告によって「免れた」税との間では、法益関連性を有しないと思われる⁽³⁵⁾。所得秘匿工作を行い不申告・過少申告を行う場合と所得秘匿工作を行わずに不申告・過少申告を行う場合とにおいて、「税を免れた」時点において免れた税額に相違はなく⁽³⁶⁾、例えば、三億の所得がある場合において、二億について所得秘匿工作を行い、その後二億を申告した場合、ほ脱した額を一億と解するのであれば、ほ脱結果と因果性を有する行為は、二億について所得秘匿工作を行った行為ではなく、一億過少に申告した行為といわざるを得ない⁽³⁷⁾。「税を免れた」の要件は法定納期限の経過によって充足されるのであるから、ほ脱結果との関係で租税債権を侵害ないし危殆化する行為は、所得を秘匿する行為（所得秘匿工作）ではなく、申告しない行為および過少申告行為それ自体と捉えられることになろう⁽³⁸⁾。

要するに、所得秘匿工作は、「税務調査を著しく困難にする」（東京高判平成二・一〇・一刑集四八巻六号三四一頁）、「税務当局による所得の把握を困難にさせる」（最決平成六・九・一三刑集四八巻六号二八九頁）行為であつて、「ほ脱の既

遂後にその違法状態を修正することを困難にさせるに過ぎない⁽³⁹⁾」のであり、事後的な調査により正確な税の賦課がなされた場合でも、虚偽不申告等ほ脱犯が成立することには変わりがない⁽⁴⁰⁾。その意味で、所得秘匿工作は、申告期限後に行われる税務調査に備えるための証拠隠滅行為という意味を有する行為であり、ほ脱結果と因果性をもたないといえる⁽⁴¹⁾。

(三) 他方、川口政明は、包括説を妥当であるとしつつ、「申告による確定」の後に税務当局による「調査による確定」の手続きが控えていることを踏まえ、「申告を怠る行為」のみならず「調査を偽る行為」も「税を免れる行為」としてほ脱犯の実行行為であるとする。そして、「申告による確定」と「調査による確定」という二つの手続きは、ある時点を境として前者から後者に移行するいうものではなく、同時点において併存するものであるとして、以下のように述べている。すなわち、「申告による確定」に対しては、全部又は一部を申告しないという不作為が税を免れる行為であり、「調査による確定」に対しては、例えば、虚偽過少申告を捨て調査の発動を妨げる行為が税を免れる行為となる。そして、事前の所得秘匿工作は「調査による確定」に対し税を免れる行為である。虚偽過少申告ほ脱犯については、一つの行為の中に「申告を怠る行為」と「調査を偽る行為」の二種類の「税を免れる行為」を含まれており、正当税額を申告しないという不作為の部分が「申告による確定」に対して「税を免れる行為」であり、過少申告をしたという作為の部分が「調査による確定」に対して「税を免れる行為」である⁽⁴²⁾。

しかし、このように解することにより「調査を偽る行為」を租税債権との関係で実行行為と捉えることができるかについては、「税を免れた」時期、すなわち、ほ脱犯の既遂時期との関係が問題となるように思われる。たしかに、

申告納税制度のもとでは、「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則」とするものの、「その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合」には、納付すべき税額は「税務署長又は税関長の処分により確定する」ことになる（税通一六条一項一号）。そして、事後的な調査により税額が確定することを踏まえ、法定納期限の経過によつては、未だ既遂に達していないと考えるのであれば、「調査を偽る行為」を「税を免れた」とことと因果関係を有する行為と解することは可能であろう。しかし、法定納期限の経過をもつて犯罪は成立するのであるから、法定納期限の経過をもつて成立する犯罪との関係で、その後の税務調査に向けられた所得秘匿行為が因果性を持つとは考えられない。法定納期限の経過をもつて「税を免れた」という結果が生じると解する判例の立場との整合性を前提とするならば、「調査を偽る行為」は、「納期を免れた」ことにより既遂となる法益侵害との関係では、因果性を持たず、実行行為性を肯定することはできないであろう。

（四） また、滝谷英幸は、ほ脱犯を考える際には、法定納期限において正しく納税がなされないことによる減収という「侵害犯」的側面と、除斥期間の経過による課税権の消滅という事態（「実害」）に向けた「危険犯」的側面の両方を意識する必要があるとして、法定納期限に「実害」発生を防ぐためには税務当局による捕捉に期待せざるを得ないが、所得秘匿工作の影響によりこれが奏功しないおそれがあるとして、「危険犯」的側面も法定納期限の経過時に認められる、としている。⁴³ この見解が、所得秘匿工作を法定納期限後の除斥期間の経過による課税権の消滅に向けられた行為と位置づけ、税務当局による捕捉を困難にし、「実害」発生 of 危険を高める行為として、「侵害犯」的側面とは

別の意義を与えようとする点は、注目に値すると思われる。しかし、法定納期限の経過をもって「税を免れた」と評価する限り、法益としては、課税権の実現に向けた収税官吏の利益は、「免れた」税との関係で捉えられる租税債権そのものとは別の位置づけを与えられるべきであろう。

(五) 以上、要するに、法定納期限の経過をもって「税を免れた」という要件を充足すると解するならば、ほ脱結果と因果性を持つ行為は、あくまで不申告・過少申告であり、所得秘匿工作は、ほ脱結果との関係で法益侵害性を基礎づけたり高めたりするものではないと解されよう。所得秘匿工作は、税務当局による所得の把握と税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難にさせる状況を作出することにより、「税を免れた」という結果が生じた後の、税額の確定に向けた税務当局による更正（税通二四条）・決定（税通二五条）の手続きを妨げる行為であり、税の賦課徴収に向けた税務当局の手続き的利益を侵害するものと捉えられよう。⁴⁴ 所得秘匿工作を伴う不申告とこれを伴わない不申告において、違いがあるのは、法定納期限の経過により「税を免れた」後に、つまり、既遂結果が生じた後に予定される税務当局による税額の確定に向けた手続きを侵害する程度であり、⁴⁵ このような手続き的利益と法定納期限の経過により生じるほ脱結果との関係で捉えられる法益としての租税債権とは区別されねばならない。結局、虚偽不申告等ほ脱犯は、租税債権と法定納期限の経過後に租税官庁による税額の確定に向けた手続き的利益を複合的に保護していると解することになるように思われる。

もとより、先に述べた保護法益の一元的把握という観点からは、虚偽不申告等ほ脱犯の保護法益も、租税債権として一元的に把握することが望ましいといえる。しかし、所得秘匿工作を租税債権の侵害・危殆化と結びつけて理解し

ようにすれば、「税を免れた」の意義を、納税義務の履行ではなく、税務当局による二次的な税額の確定との関係で捉え、法定納期限を経過した段階では未だ「税を免れた」とはいえず、税務当局による更正・決定の手続きを経て税額が確定してはじめて「税を免れた」ということになると思われる。そうだとすると、法定申告期限から五年を経過しないと「税を免れた」とはいえないということにもなりかねず（税通七〇条参照）、支持できないであろう。⁽⁴⁶⁾ そもそも、虚偽不申告等ほ脱犯については、賦課課税方式のもとでの規定形式を申告納税方式においてそのまま維持したことから、申告納税制度のもとでは「税を免れた」という結果と因果性を持たない行為を成立要件に取り込まざるを得なくなった、という事情も無視できないであろう。⁽⁴⁷⁾ それゆえ、立法論的見地からは、租税債権に対する犯罪類型と税務当局の更正・決定に向けた手続き的利益に対する犯罪類型とに分離したうえで、法定刑の重さも含め、それぞれの罰則規定としての妥当性を検討することが求められると思われる。⁽⁴⁸⁾ しかし、現行規定の解釈論としては、虚偽不申告等ほ脱犯は、租税債権という財産的利益と税務当局の更正・決定に向けた手続き的利益とを複合的に保護していると解さざるを得ないように思われる。

②虚偽不申告等ほ脱犯の実行行為

(一) このような理解に基づくならば、虚偽不申告等ほ脱犯の実行行為について、所得秘匿工作も実行行為の一部を構成すると解すべきように思われる。

虚偽不申告等ほ脱犯の実行行為をどのように理解するかについて、これまで、事前の所得秘匿工作が実行行為であるとする見解⁽⁴⁹⁾、不申告、過少申告が実行行為であるとする見解（純粹制限説）⁽⁵⁰⁾、事前の所得秘匿工作と不申告、過少申

告の双方が実行行為であるとする見解（包括説⁽⁵¹⁾）、虚偽不申告通脱罪については、事前の所得秘匿工作と不申告とがともに実行行為であるが、虚偽過少申告通脱罪については、事前の所得秘匿工作は予備行為に過ぎず、過少申告自体が実行行為であるとする見解（制限説⁽⁵²⁾）が、それぞれ主張されてきた。見解の対立点は、主として、所得秘匿行為を虚偽不申告ほ脱犯の実行行為と捉えるかどうかにあるといえる。既に検討したように、判例は、純粹制限説に立っているといえる。

(二) このうち、包括説に対しては、事前の所得秘匿行為による所得秘匿額と過少申告による所得秘匿額に差異がある場合、過少申告による秘匿額をもって脱税額の計算がなされるとすれば、所得秘匿工作を実行行為と解することはできない、という批判がなされてきた⁽⁵³⁾。そして、純粹制限説を支持する立場からは、虚偽不申告等ほ脱犯の保護法益を租税債権と解するのであれば、申告納税制度のもとでは納税者の申告に基づき税額が確定するのであるから（税通一六条）、申告納税制度において租税債権を侵害ないしその危険を惹起する行為は申告行為（過少申告ないし不申告）であり、さらに、ほ脱結果との関係でも、秘匿された税額ではなく、免れた税額がほ脱結果となるのであるから、虚偽不申告ほ脱犯においてほ脱結果に対して直接的な因果関係をもつ実行行為は、所得秘匿工作ではなく不申告それ自体であり、虚偽過少申告ほ脱犯においても、正当税額よりも少額を申告する行為すなわち過少申告が実行行為であると主張される⁽⁵⁴⁾。

たしかに、虚偽不申告等ほ脱犯の保護法益を租税債権と一元的に捉えるのであれば、このような批判は妥当すると言えよう。しかし、所得秘匿工作の意義を法定納期限経過後の税務官庁による更正・決定の手続きを妨げ、税務当局

による税額の確定を妨げる行為と位置づけ、そのような利益を租税債権とは異なる固有の保護法益と解するならば、「税を免れた」という結果との間に因果関係を有する行為を過少申告ないし不申告それ自体と捉えつつ、虚偽不申告ほ脱犯において、所得秘匿工作も実行行為の一部であると解することは可能と思われる。私見は、この意味において、包括説が妥当であると考ええる。

(三) なお、包括説に対しては、所得秘匿工作の時点では脱の故意がなく後にほ脱の故意を生じた場合や、共犯関係にない他人が行った所得秘匿工作の結果を納税者が利用した場合、ほ脱犯の成立が認められなくなるとの問題が指摘されている⁽⁵⁶⁾。この点について、前者については、不申告・過少申告と所得秘匿工作とは、異なる法益に向けられた行為であり、先後関係は問わないと解されるから、虚偽不申告等ほ脱犯の成立を肯定できると思われる⁽⁵⁷⁾。これに対し、後者については、単独正犯の場合には構成要件該当行為のすべてを行為者が行う必要があるので、虚偽不申告等ほ脱犯の成立は認められないこととなろう。また、虚偽不申告ほ脱犯については、所得秘匿工作について故意が必要と解されるので⁽⁵⁸⁾、所得秘匿工作の故意なく、計算ミスなどによって所得秘匿工作と同じ状況が生じた場合に、それを利用して申告をしなかったときは、単純不申告ほ脱犯を構成し、虚偽不申告ほ脱犯は成立しないと解される。他方、過少申告については、過少な額を記載する行為が所得秘匿工作と評価されるので、記載行為に先行する所得秘匿工作に故意がない場合でも、記載行為時に額の過少性を認識していれば、虚偽過少申告ほ脱犯が成立すると解される。

四 単純不申告犯、単純不申告ほ脱犯、虚偽不申告等ほ脱犯の相互関係

三で検討したように、虚偽不申告等ほ脱犯は、法定納期限の経過により「税を免れた」という要件のもとで把握される租税債権という法益とともに、法定納期限後において税務官庁が更正・決定の手続きを経て税額を確定する租税官庁の手続き的利益という法益を複合的に保護している犯罪類型と解すべきである。

さて、冒頭で述べたように、平成二二年改正により創設された単純不申告ほ脱犯が新設された。悪質性の高い不申告に対処し処罰の間隙を埋めるものと評価されているが、本稿のこれまでの検討を踏まえ、単純不申告犯、単純不申告ほ脱犯、虚偽不申告等ほ脱犯の相互関係をどのように捉えるべきか。

① 単純不申告犯と虚偽不申告等ほ脱犯の関係

まず、単純不申告ほ脱犯の創設が単純不申告犯と虚偽不申告等ほ脱犯との関係理解に与えた意義について確認しておこう。

単純不申告ほ脱犯が創設される前、単純不申告犯と虚偽不申告ほ脱犯との関係をどのように理解するかについて、単純不申告犯をほ脱犯の補充類型とする見方と特別類型とする見方とがであるとされていた。⁵⁹ 前者は、単純不申告ほ脱犯を構成しないとの理解を前提に、単純不申告犯をして、単なる不申告のみで処罰するほ脱犯の補充規定と捉える。これに対し、後者は、単純不申告もほ脱犯を構成するとしつつ、単純不申告の場合を特に軽く処罰するのが単純不申告犯であると捉える。既に見たように、判例は、所得秘匿工作を伴わない単純不申告は「不正の行為」にあたらず、

所得秘匿工作を伴う不申告のみが「不正の行為」にあたるのであるから、判例の理解は補充規定とする理解に整合的であると言えよう。

もつとも、単純不申告についても、法定納期限の経過により、理論的には「税を免れた」という結果は生じるのであるから、租税債権の侵害ないし危殆化つまり租税請求権の正常な行使を阻害する危険の創出という点では、単純不申告犯にもこれを肯定することができる⁽⁶⁰⁾。単純不申告の当罰性について、過少申告と不申告とを比較した場合、「過少申告の場合、税務当局は、提出された申告書記載の内容を前提にして売上・収入の一部の除外事実又は経費の架空性を立証することで十分な場合が多いが、不申告の場合には、所得秘匿工作の有無にかかわらず、プラスの所得・税額が存在を示すために売上・収入と経費の全科目を立証しなければならない⁽⁶¹⁾」として、その大きさを指摘する見解も主張されている。その意味で、ほ脱犯の保護法益を租税債権と解するならば、単純な不申告ではほ脱犯を構成しないということ自体、理由がないことになる⁽⁶²⁾。それゆえ、単純不申告ほ脱犯が新設される前であれば、単純不申告も「不正の行為」にあたるとして「税を免れた」かどうかで単純不申告犯と単純不申告ほ脱犯とを区別することにも合理性があったと思われる。しかし、単純不申告ほ脱犯が新設されたことにより、単純不申告を「不正の行為」と捉えると、単純不申告ほ脱犯と虚偽不申告ほ脱犯とが区別できなくなることから、単純不申告ほ脱犯が創設されたことにより、単純不申告を「不正の行為」と解する余地はなくなつたといえる。

② 単純不申告犯と単純不申告ほ脱犯との関係

単純不申告犯と単純不申告ほ脱犯とは、ともに、申告書を期限までに提出しないという不作為を実行行為とするも

のであり、「税を免れた」かどうかで区別される。そして、単純不申告犯が成立するのは、税を免れていないか、その点の認識を欠く場合に限られることとなる。⁶³ それゆえ、両罪の相互関係については、刑法における暴行罪と傷害罪との関係理解のように、単純不申告犯を未遂類型、単純不申告ほ脱犯を既遂類型と捉える見方と、単純不申告犯を基本犯、単純不申告ほ脱犯を結果的加重犯と位置づける見方とがあり得るように思われる。

このうち、両者を未遂犯・既遂犯の関係で捉えることについては、法定刑の相違が問題となる。未遂犯を刑の任意的減輕事由と位置づけ、既遂犯と同様の法定刑で処断することを可能とする刑法の立場を踏まえると、法定刑の著しい相違に鑑みれば、両者を未遂犯・既遂犯の関係で把握するのは難しいように思われる。もともと、所得の有無にかかわらず申告義務が規定されている租税については、⁶⁴ 暴行罪が傷害罪の未遂類型を含みつつも傷害の危険のない行為も暴行に含むように、単純不申告犯は、単純不申告ほ脱犯の未遂類型とともに、租税債権に対する危殆化を伴わない申告納税制度一般に向けられた行為（申告納税制度に対する形式犯）⁶⁵ も含むと捉えることも考えられよう。しかし、このような理解は、法人税法の単純不申告犯（法人税法一六〇条）には妥当しても、所得税法や相続税法の単純不申告犯（所得税法二四一条、相続税法六九条）には妥当しないであろう。

その意味では、納税義務と申告義務が一致する所得税法や相続税法については、単純不申告犯を基本犯と捉え、単純不申告ほ脱犯を単純不申告犯の結果的加重犯と捉えることも考えられる。しかし、申告義務があることを認識しつつもほ脱の故意はなかったという場合はほとんど考えられないと思われる⁶⁶、単純不申告を租税債権に対する危害行為と捉えるならば、単純不申告犯に加重される法益を単純不申告ほ脱犯に観念できないように思われる。結局、ともに租税債権を危殆化する行為と捉えつつ、租税債権の侵害が生じたかその危険が生じたかによって区別されることに

なろう。そうだとすると、両者を基本犯と結果的加重犯の関係で捉えることも難しいであろう。

このようにみると、少なくとも所得税法や相続税法については、単純不申告犯と単純不申告ほ脱犯との関係は、未遂類型・既遂類型と捉えるのが合理的であるように思われるし、現行規定のように、単純不申告犯の法定刑を単純不申告ほ脱犯に比して著しく低く設定することには理由がないように思われる。単純不申告犯の法定刑が低すぎるのか、単純不申告ほ脱犯の法定刑が重すぎるのかを問う必要があるように思われる。⁶⁷⁾

③ 単純不申告ほ脱犯と虚偽不申告等ほ脱犯との関係

次に、単純不申告ほ脱犯と虚偽不申告等ほ脱犯とは、どのような関係になるか。

両罪は、「税を免れた」こととの関係では、租税債権を保護法益とする犯罪であると理解できよう。そのうえで、両者の違いは「偽りその他不正の行為」の有無であり、税務当局による所得の把握と税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難にさせる状況を作出したかどうかである。単純不申告ほ脱犯に対する虚偽不申告等ほ脱犯の加重処罰根拠は、もっぱらこの点に求められることになる。

そうすると、国税通則法一二八条が、更正請求書への虚偽記載（二項）、質問検査行使に対する不答弁や偽りの答弁等（二項）、物件の提示要求に応じず、偽りの記載をした帳簿書類を提出するなどする行為（三項）を、それぞれ一年以下の懲役又は五〇万円以下の罰金に処していることに比して、法定刑の加重の幅が大きすぎないかが問われるように思われる。⁶⁸⁾ 虚偽不申告等ほ脱犯に対する法定刑の引き上げに際しては、他の経済犯罪の懲役刑の上限が一〇年以下とされているものが多いこととともに、詐欺罪の懲役刑の上限が一〇年以下であることが考慮されているが、⁶⁹⁾ 虚偽

不申告等ほ脱犯を詐欺罪のアナロジーで捉えることは困難であり、むしろ、単純不申告犯と単純不申告ほ脱犯の法定刑の関係理解を前提に、単純不申告ほ脱犯及び国税通則法一二八条の法定刑との均衡が問題とされる必要があると思われる。

五 おわりに

最後に本稿の結論を整理しておく。

「偽りその他不正の行為」とは、虚偽不申告ほ脱犯においては所得秘匿工作を伴う不申告をいうが、虚偽過少申告ほ脱犯においては、確定申告書に「所得金額をことさらに過少に記載」する行為が事前の所得秘匿工作に対応する。その意味で、判例は虚偽過少申告ほ脱犯においても所得秘匿工作を要求していると解することは可能であり、また、その方が説明方法としても優れていると思われる^(二)。

もともと、所得秘匿工作は、「税を免れた」ことと因果性を有する行為ではなく、ほ脱結果（法益としての租税債権）との関係で法益侵害性を基礎づけたり高めたりするものではない。ほ脱結果と因果性を持つ行為は、あくまで不申告・過少申告それ自体であり、所得秘匿工作は、税額の確定に向けた税務当局による更正・決定の手続きを妨げる行為であり、税の賦課徴収に向けた税務当局の手続き的利益を侵害する行為である。このような手続き的利益と、「税を免れた」ことにより侵害される租税債権とは、区別されねばならない。それゆえ、虚偽不申告等ほ脱犯は、法益の一元把握という観点からは問題があるものの、現行規定の解釈論としては、租税債権と税務当局による納税義務の

確定に向けた手続き的利益を複合的に保護していると解されることになる。そのうえで、虚偽不申告は脱犯の実行行為は所得秘匿工作と不申告、虚偽過少申告は脱犯の実行行為は過少に記載する行為と過少申告であると解される(三)。

単純不申告犯と単純不申告は脱犯との関係については、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ている租税については、単純不申告犯は、単純不申告は脱犯の未遂類型とともに、申告納税制度に対する形式犯も含むと捉えることも可能である。しかし、所得税法や相続税法のように納税義務と申告義務が一致する租税については、両者は法益を同じくする。そうだとすると、現行規定における単純不申告犯と単純不申告は脱犯の法定刑の著しい差には理由がないように思われる。他方、単純不申告は脱犯と虚偽不申告等は脱犯との関係については、両者の違いは税務当局による所得の把握と税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難にさせる状況を作出したかどうかに求められることになるが、そうだとすると、両罪間の法定刑の幅が大きすぎないかが問題とされる必要があると思われる(四)。

*本稿は、科研費基盤研究(C) 課題番号21K01202による研究成果の一部である。

- (1) 期限前に過少申告を行い、税を免れる類型のほか、期限後に虚偽過少申告書、虚偽修正申告書を提出して税を免れる類型(期限後虚偽過少申告は脱犯、虚偽修正申告は脱犯)、税務職員の調査に対し虚偽答弁等の不正行為を行って税を免れる類型(税務調査不正工作は脱犯)があると考えられる。羽瀨清司「租税は脱犯における故意」小林充ほか編『刑事事実認定(上)』(一九九二) 六八頁参照。

- (2) 小田原卓也「近年の租税罰則見直しと租税は脱犯の実行行為に関する一考察」税大ジャーナル二三号(二〇二三) 一六四頁。
- (3) 判例の展開について、香城敏磨「判解」『最高裁判所判例解説刑事篇昭和六三年度』三一九頁以下、芝原邦爾『経済刑法

研究（下）』（二〇〇五）八七一頁以下、大谷部光代「租税法における逋脱犯の実行行為の実体」専修法研論集三一（二〇〇二）六頁以下参照。

（4）小島建彦「租税法」伊藤榮樹ほか編『注釈特別刑法第五卷経済法編Ⅱ』（一九八四）一七頁、芝原・前掲注（3）八五五頁、小田原・前掲注（2）一六八頁参照。これについては、「偽りその他不正の行為」と「税を免れ」る行為とを区別し、実行行為を記述する法文を「税を免れた」に求める反対説がある。寺西輝泰「『偽りその他不正の行為』とは脱の結果」ひろば三五巻一号（一九八二）五四頁、川口政明「租税ほ脱犯の実行行為」ひろば三五巻二号（一九八二）五五頁、渡辺咲子「不法な所得の不申告と租税ほ脱犯」警論四四巻八号（一九九二）五七頁、大谷部・前掲注（3）四三頁。もつとも、虚偽不申告ほ脱犯の成立要件として所得秘匿工作と不申告の双方が必要であるとする点では、両者は異ならない。

（5）板倉宏「判批」『昭和四八年度重要判例解説』（一九七四）一四九頁参照。

（6）事案は、過少申告事案と所得秘匿工作をしたうえで会社臨時特別税確定申告書を提出しなかつた不申告事案の二つからなり、不申告事案に関する判示では、「所得秘匿工作を伴う不申告の行為」が「偽りその他不正の行為」に当たるとして、単純不申告は「偽りその他不正の行為」にあたらない旨を判示している。

（7）そのうえで、虚偽不申告ほ脱犯の実行行為は不申告それ自体であり、事前の所得秘匿工作は実行行為の一部ではなく、「当該不申告行為が『所得秘匿工作を伴う』という状況の下においてのみ、当該不申告行為が逋脱犯の実行行為としての定型性を帯びる」（東京高判平成三・一〇・一四判時一四〇六号一二三頁）として、事前の所得秘匿工作を「構成要件的状况」と解している。

（8）板倉・前掲注（5）一四八頁、同「判批」ジュリ五五四号（一九七四）一一八頁参照。所得秘匿工作を伴わない過少申告は虚偽過少申告逋脱罪を構成しないと見る見解として、浅田和茂「青色申告承認の取消と逋脱罪の成否」大阪市立大学法学雑誌三六巻三・四号（一九九〇）三五九頁。

（9）例えば、香城・前掲注（3）三三四頁参照。

（10）大谷部・前掲注（3）二六頁、小田原・前掲注（2）一六七頁参照。小田原は、昭和四八年判決について、「申告書を提出す

る行為のみに着目して虚偽過少申告は脱犯を成立させているのではなく、申告に先立つ虚偽過少の申告書の作成行為とそれを提出する申告行為を一体として『過少申告行為』という言葉で表している」とし、「虚偽内容の申告書を作成する行為と、二重帳簿の作成等の所得秘匿工作は、真実の所得を秘匿する点で全く同じ」であり、むしろ、「虚偽内容の申告書を作成することは、所得を秘匿する工作としてより直接的である」としている。

(11) 「ことさらに」の意義について、松澤智「通脱犯の訴追・公判をめぐる諸問題」租税九号（一九八二）六二頁は、「所得秘匿行為を伴わない虚偽過少申告においては、故意の内容として未必の故意では足りず、更に、過少申告それ自体において直ちに不正の行為となるのではなく、外形的にみて不正行為とみられる要素がそれに伴って必要である」としている。下級審裁判例として、東京地判昭和五五・二・二九判タ四二六号二〇九頁。

(12) 少なくとも、現行規定の解釈としては、所得秘匿工作を伴う過少申告とこれを伴わない過少申告とを区別する必要はないということになる。

(13) 板倉宏『租税刑法の基本問題（増補）』（一九六六）八五頁以下。

(14) 虚偽不申告等は脱犯の保護法益に関する近似の包括的な研究として、中村邦義「租税通脱罪の保護法益についての一考察」法学新報一二三巻九・一〇号（二〇一七）七四七頁以下。

(15) 松沢智『租税処罰法』（一九九九）一四頁。なお、松澤・前掲注(11)六一頁は、「適正な申告納税制度の確立」としている。松澤は、国家の課徴税権の侵害に対する損害賠償であるとする考え方を「国庫説」と名付け、これに対し、適正な申告納税制度を確立し刑事犯としての責任主義を基調とする考え方を「責任説」と名付けたうえで、自説を展開している。

(16) 小島建彦「直税法違反事件の研究」司法研究報告書二四輯二号（一九七九）四八頁、安達敏男「直接国税ほ脱事件の総合的検討（一）」司法研修所論集一九九四—I（一九九四）一〇一頁、芝原・前掲注(3)八五三頁。なお、小暮得雄ほか編著『刑法講義各論—現代型犯罪の体系的位位置づけ—』（一九八八）五九五頁（神山敏雄）は、酒を密造する場合など、厳格な租税請求権が発生しない段階でも租税収入の確保を侵害する場合もあり得るとして、租税収入の確保を法益とすべきとしている。

(17) 野村稔『経済刑法の論点』（二〇〇二）一七四頁

- (18) 佐藤英明『脱税と制裁（増補版）』（二〇一八）二八六頁。
- (19) 朝山芳史「租税ほ脱犯の罪質について―詐欺罪との比較を中心として―」『植村立郎判事退官記念論文集・現代刑事法の諸問題（第一巻第一編理論編・少年法編）』（二〇一一）二一五頁。
- (20) 中村・前掲注(14)七五八頁。
- (21) 小田原・前掲注(2)一五七頁。
- (22) 経済刑法の法益理解における段階的法益論、多元的法益論の意義と問題点について、拙稿「経済刑法の保護法益について―制度依存型経済犯罪における制度的法益と個人的法益の関係―」川端博ほか編『理論刑法学の探究⑧』（二〇一五）一一一頁以下。
- (23) 刑法典の犯罪類型と特別刑法罰則の比較の必要性について、斉藤豊治ほか編『新経済刑法入門（第三版）』（二〇二〇）一八頁〔斉藤豊治〕参照。
- (24) 課税権の内実について、佐藤・前掲注(18)二八二頁以下参照。
- (25) 租税犯罪のような技術的性格が強い犯罪類型において、保護法益論のような抽象論に解釈論上大きな意味を担わせることへの懸念（島田聡一郎「租税犯罪」山口厚編『経済刑法』（二〇一二）一五八頁以下）もあるとはいえ、個々の罰則の意義や妥当性を立法論的視点も含め理論的に検証するための共通言語としては、法益に代わる有効な概念・枠組みがないのも確かであるように思われる。
- (26) 危険犯と捉える見解として、朝山・前掲注(19)二〇七頁。
- (27) 野村・前掲注(17)一七五頁。
- (28) 野村・前掲注(17)一七八頁。
- (29) 朝山・前掲注(19)二〇七頁は、法定納期限の徒過によってほ脱犯は既遂に達すると解する納期説の考え方に依りつつ、法定納期限までに納税義務を履行しなかったことにより「租税債務の免除や猶予、あるいは時効消滅といった法的効果又は経済的利益をもたらすものではないから、租税債権自体を法的あるいは経済的に損なうものとはいえない。それは、単に、租税収

入が減少する恐れのある状態をもたらし、租税債権の実現を危うくしたことを言い換えたにすぎないものである」として、『税を免れた』とは、行政法的には、納税義務を履行しなかったことを意味するが、刑法上は、危険犯における危険が発生したことを意味すると解される」としている。さらに、二〇九頁。しかし、中村・前掲注(14)七五一頁が指摘するように、いわゆる二項犯罪については、事実上支払いを免れ、猶予されることで「財産上の利益」を得たと評価されるのであり、その点でほ脱犯の「税を免れた」も同様であると思われる。

(30) 朝山・前掲注(19)二一〇頁以下。

(31) 朝山・前掲注(19)二二一頁は、ここでいう「抽象的危険」を『税を免れた』という危険より抽象的なレベルのものを指し、法律が処罰の対象としている具体的危険に至る前段階の危険という程度の意味である」としている。

(32) 小田原・前掲注(2)一五八頁。

(33) 小田原・前掲注(2)一六六頁。

(34) 小田原・前掲注(2)一六四頁参照。

(35) 寺西・前掲注(4)五四頁、佐藤英明「判批」警研六一卷五号(一九九〇)五五頁。なお、大谷部・前掲注(3)一九頁は、単純不申告はほ脱の危険性が低いとし、所得秘匿工作を伴わなければほ脱犯としての当罰性を認めないが、疑問である。

(36) 佐藤・前掲注(36)五四頁。最決平成一四・一〇・一五刑集五六卷八号五二二頁。

(37) 香城・前掲注(3)三二七頁参照。

(38) 小田原・前掲注(2)一六四頁。その意味では、実行行為を記述する法文を「税を免れた」に求める見解は正鵠を射ているように思われる。前掲注(4)の文献を参照。

(39) 小田原・前掲注(2)一六六頁。大谷部・前掲注(3)四五頁。

(40) 松澤・前掲注(11)六三頁。

(41) 上田廣一「判批」研修五二九号(一九九二)二七頁参照。

(42) 川口・前掲注(4)五六頁。

(43) 滝谷英幸「租税逋脱犯における『偽りその他不正の行為』について」早稲田大学大学院法研論集一六三号（二〇一七）一四八頁以下。

(44) 小田原・前掲注(2)一六六頁参照。なお、大谷部・前掲注(3)三二頁は、過少申告については単なる過少申告という概念がない、としている。もつとも、過少申告がすべて、昭和四二年判決がいう「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」に該当し、虚偽過少申告は脱犯を構成すると解すべきかについては、昭和四八年判決に対する板倉の懸念（板倉・前掲注(5)一四九頁）に耳を傾ける必要がある。

(45) 税務当局による所得の把握を困難にする程度について、島田・前掲注(26)一六六頁は、いったん税務調査がなされた後については、所得秘匿工作を伴わない過少申告と単純無申告とで典型的危険性に差異はなく、また、過少申告と所得秘匿工作を伴う無申告が同一の構成要件に該当する以上、後者において要求される所得秘匿工作の内容も前者と同程度の危険増加を基礎づけるものであれば足りるはずであり、それほど高度の危険増加は要求されないはずであるとして、税の賦課・徴収を「著しく」困難にする必要はなく、平成六年決定のいうように、「困難に」すれば足りるとしている。

(46) 堀田力「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（二）」曹時三二巻二号（一九七〇）三五頁は、ほ脱犯の法益は租税債務が法の期待どおり履行されることにあり、租税債権の確定は租税債権実現のための要件いすぎないから、ほ脱結果の発生を租税債権の不確定に求めるのは理論的ではなく、その不実現という実害に求めるべきであるとしているが、正当な指摘であると思われる。

(47) それゆえ、申告納税制度のもとでの虚偽不申告等は脱犯を刑法の詐欺罪のアナロジーで捉えることは困難であるといえよう。この点について、京藤哲久「判批」『租税判例百選（第四版）』（二〇〇五）二三九頁、朝山・前掲注(19)二一〇頁参照。詐欺罪との同質性を指摘するものとして、金子宏『租税法（第三版）』（二〇一九）一一二頁、佐藤・前掲注(18)二八六頁。

(48) 税務当局の更正・決定に向けた手続き的利益に対する犯罪類型としての検証という観点では、国税通則法の虚偽答弁罪等との比較も必要となろう。

(49) 浅田・前掲注(8)三五九頁。浅田は自説を「逆の制限説」としている。

(50) 香城・前掲注(3)三二八頁以下、渡辺・前掲注(4)六〇頁、土本武司「判批」判評四〇四（判時一四二七）号

(一九九二) 二〇九頁。

(51) 堀田・前掲注(47)五二頁以下、川口・前掲注(4)五三頁以下、野村・前掲注(17)一七六頁。

(52) 田中二郎『租税法(第三版)』(一九九〇)四一二頁。さらに、河村澄夫「税法違反事件の研究」司法研究報告書四輯八号二三二頁以下。

(53) 河村・前掲注(50)二三二頁以下、香城・前掲注(3)三二七頁、芝原・前掲注(3)八七六頁参照。さらに、所得秘匿工作を
実行行為と解すると、所得秘匿工作により免れようとした税額を明らかにする必要があることになりかねない。この点につ
いて、堀田・前掲注(47)五〇頁参照。

(54) 小田原・前掲注(2)一六四頁以下参照。

(55) なお、渡辺・前掲注(4)六九頁は、「不申告は脱犯にいう不正工作は、…『不申告』という実行行為がなされた際の、申
告納税制度を阻害し、徴税側における所得の把握・徴税の実施を困難ならしめる『状況』をいうものであって、その発生時期
は、所得を形成する収入発生の前後、申告期限の前後を問わない、と解すべきであろう」としている。このような理解は、本
稿で言う意味での包括説の立場からはきわめて妥当と思われるが、消火妨害罪について、消火器等を隠匿・損壊した後に火災
が生じても消火妨害罪の成立は認められないように、行為の状況と解するのであれば、不申告が成立する時点で所得秘匿行為
が存在することが求められるように思われる。この点について、大谷部・前掲注(3)五八頁。

(56) 例えば、滝谷・前掲注(43)一五八頁参照。後者については、所得秘匿行為を、納税義務を基礎づける先行行為と捉えた場
合にも、同様の問題が生じる。この点について、島田・前掲注(26)一七二頁参照。

(57) 京藤・前掲注(47)二三九頁は、所得秘匿工作を伴う不申告のみが虚偽不申告は脱犯を構成するのは、所得秘匿工作の結果
として脱結果が生じるという因果関係が必要だからではないとして、所得秘匿工作は不申告以前のものである必要はなく、
少なくとも、不申告と同時にあってもかまわない、としている。なお、過少申告については、過少に記載する行為が先行する
ので、順序が逆転することは考えられないことになろう。

(58) 故意の要否について、上寫一高「判批」『租税判例百選(第五版)』(二〇一一)二三五頁、京藤・前掲注(47)二三九頁、

島田・前掲注(26)一七四頁、國分進「ほ脱犯の実行行為及び主体」判タ一四五八号（二〇一九）一四頁参照。

(59) この点について、香城・前掲注(3)三三三頁。大谷部・前掲注(3)一二頁。

(60) 過少申告とは異なり単純不申告については所得の正確な捕捉が困難となる危険が認められないかについて、芝原・前掲注(3)八七七頁、島田・前掲注(26)一六六頁参照。大谷部・前掲注(3)一九頁は、事前の所得秘匿工作を伴わない不申告は法益侵害の危険性がないとする。

(61) 小田原・前掲注(2)一六二頁。

(62) 「単純不申告は、悪質とはいえない場合を含み、これを遁脱犯として処罰することにためらいを感じる」（香城・前掲注(3)三三五頁）という説明方法も、説得力において疑わしい。

(63) 島田・前掲注(26)一六三頁。

(64) 小田原・前掲注(2)一六九頁は、法人税法のように所得の有無にかかわらず申告義務が規定されているものもあることを踏まえ、申告義務があることは必ずしも課税所得の存在を意味しないとして、単純不申告罪は成立するが単純不申告ほ脱罪は不成立となる場合があるとする。

(65) 小田原・前掲注(2)一六九頁は、単純不申告犯を形式犯と捉えた上で、「広く申告納税制度一般を侵害するものと解すべきである」としている。

(66) 京藤・前掲注(47)二三九頁。

(67) 単純不申告犯の類型を廃止すべきとする見解として、中尾真和「単純無申告遁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——」金沢星稜大学論集五四卷一号（二〇二〇）四〇頁。他方、単純不申告犯と単純不申告ほ脱犯との実質的な区別基準が示されていないとして、単純不申告ほ脱犯の新設を問題視する見解として、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——」早稲田大学院法研論集一六二号（二〇一七）一頁以下。

(68) 所得秘匿工作に要求される危険性について、前掲注(45)参照。

(69) 大柳久幸・金澤節男「租税罰則・国税通則・国税徴収関係の改正」『平成二二年度税制改正の解説』六二五頁 (<https://>

warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/PDF/16_P621_644.pdf

(70) 前掲注(48)参照。

租税は脱犯の罪質に関する一考察(神例)

一四三(二七五)

