

# 逋脱犯についての一考察

——逋脱犯罪に係る企業処罰の在り方——

上  
島  
鋭  
一

## 目次

第一章 はじめに

第二章 問題の所在

- (1) 各税法罰則規定と国税通則法の重加算税との二重処罰
- (2) 各税法罰則規定にある両罰規定と企業処罰

(3) 逋脱犯の量刑の在り方(特に企業の逋脱について)

### 第三章 判例及び学説の動向

(1) 二重処罰

(2) 企業処罰

(3) 逋脱事例

### 第四章 逋脱犯処罰に係る立法私案

### 第五章 結語

#### 第一章 はじめに

脱税は年々大型化、悪質化している。<sup>1)</sup>しかし、国民の大半は憲法第三〇条(国民は法律の定めるところにより納税の義務を負う。)の下、当然にその義務を遂行している。税務行政の公正な運営を図り、もって国民の納税義務の適正かつ円滑な履行に資することを目的に国税通則法が制定され、同法第六八条においては、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」したる場合は、重加算税を課す罰則がある。又、所得税法第二三八条、法人税法第一五九条等においても、「偽りその他不正の行為」により所得税、法人税等を免れたり還付を受けた者は、五年以下の懲役若しくは五〇〇万円以下の罰金に処し、又はこれを併科することができる旨の罰則を設け、逋脱行為の防止に対応している。

このように二重の罰則規定を設け、違反者を厳罰に処しているのではあるが、現実的には脱税は恒常的に行われている<sup>②</sup>。これには、種々の原因が考えられるが、そのうち四点に注目したい。

① 脱税は発覚したら割に合わないという点については、納税者においても周知の事実であるが、世間では税務当局の強制調査「査察」を受けた企業は倒産しないという神話めいた話が存在する。つまりこれは大型の逋脱犯の処罰が「あまい」、不十分であるという譬えであり、処罰を受けても企業自体は大きな損害を被っていないのが現状である。そして更に論ずれば、現在の税務当局の調査能力からすると一年間に全納税者の一割程度しか調査できないといわれている<sup>③</sup>。つまり一〇年に一度の割合でしか調査がないことになり、しかも除斥期間（税法上の時効を指す）は七年（国税通則法七〇条⑤）であり、現実的にはもっと調査割合が少ないことになる。

故に脱税が一度発覚しても現行法下では逋脱所得が一〇〇%没収されることはありえないことになり、営利活動をし、利益を得ることが主たる目的である企業であれば、逋脱を試みようとすることは必然的ともいえるのである。つまり、脱税防止は納税者の租税倫理に委ねられていると言えよう。

② ①の大型脱税については判例、学説が論断しているところの厳罰感よりも一般納税者の目はもっと厳しいものである。

例えば実際には一億円の所得が出ている小規模企業がこのうち五、〇〇〇万円逋脱していた場合、税務当局から通常約五、〇〇〇万円の追徴課税となる（重加算税、延滞税、地方税、地方税の附帯税を含む）。そして、内容によっては更に刑事罰を受けることになるが、この際の逋脱率は五〇%となり、かなり悪質の部類に入ると判断される。

それに対し、実際の所得が一〇〇億円あった企業に一〇億円の逋脱があった場合、代表者への認定賞与がない場合

が通常であろうから、約八億円程度の追徴課税となる（重加算税、延滞税、地方税、地方税の附帯税を含む）。

そして更に刑事罰を受けることになるが逋脱率は一〇％であり、かなり軽微なものと判断される可能性が高いのである。

マスコミ等から情報を得るのみの一般国民は、逋脱税額五、〇〇〇万円よりも逋脱税額一〇億円の方に注目し、正直者が馬鹿をみるのを実感するのである。そして、自己もまた脱税へと倫理観を薄めてゆく経路をたどる。

③ 戦後我国の税制は大きく変化した。その一つに青色申告納税制度がある（所得税法第一四三条、法人税法第一二一条）。この制度の普及により自己企業は勿論、取引先企業も帳簿書類等が整備され、安易な脱税が難しくなり、これを実行するには計画的により巧妙にする必要が生じ、その為には企業のトップの意思のみでは処理できず、企業組織が動いて初めて達成することが可能となってきたのである。

これはまさに企業そのものが逋脱行為を行っているものであり、企業又は企業内における責任者の業務監督義務懈怠の過失<sup>④</sup>ではなく、企業自体が犯す犯罪と言わざるを得ないのである。すなわち逋脱に対する企業処罰の法制化が確立されていない現状では、公平課税の原則は維持されないといえるのである。

④ 最近の逋脱実績のうち所得税法違反、法人税法違反に該<sup>⑤</sup>するものが逋脱件数、逋脱金額のいずれにおいても全体の九〇〜九五％を占めている。このことは、その税法の性格からみても、その多くは企業がらみであることが推定される。企業は法人組織であるものもあれば個人事業体のものもある。しかし、いずれも企業という組織体であることに差異はない。

しかるに、現行刑法においては、自然意思を有する責任能力者のみが犯罪の主体として認められており、法人は犯罪能力を有しないものとされ、自然人である個人を処罰の対象としてきている<sup>⑥</sup>。逋脱犯については、法人税法第一六

四条、所得税法第二四四条により両罰規定を設け、法人においても通脱犯としての主体を認めているが、企業の組織を正面からとらえて通脱行為を処罰しようとしているものではなく、同じ通脱行為を犯しながら法人と個人という組織体のあり方で取扱いに違いが生じており、この事柄が不公平税制を発生させ、厳罰体制を弱体化させている要因と指摘できよう。

以上のような点を踏まえ、通脱はれっきとした犯罪であるという認識に立ち、企業に対する通脱行為の処罰があまりにも不十分かつ不公平であるとの観点から、通脱犯処罰に関する現行法における取扱いの実態を検討し、その上に新たな法整備を考え、社会悪としての脱税を防止する必要がある、その為の立法論として、次の四点を基本に据え本論に入っていくこととする。

(イ) 両罰規定における事業主処罰を企業処罰規定と考えるものではないが、「法人処罰についての法理」として考えることは可能であり、更に企業の組織活動（組織体<sup>⑧</sup>）そのものが、犯罪能力を有するという点で（法人税法では納税義務者として法人を捉えていることで通脱能力はありと考える）、企業処罰という考え方が可能となる。

(ロ) 脱税という一つの行為に対して重加算税と刑事罰の罰金は目的が異なっても、いずれも金銭的制裁であり、両者は統一して一罪処理すべきである。つまり「偽りその他不正の行為」を具体的に提示し、罰則の内容をできる限り具体的に明示しておくことが重要である。そして、軽微なものについては反則金のように形式化して簡略化を図り、更にその他の件については国税通則法の附帯税<sup>⑩</sup>（加算税・延滞税）を改定して採用するのが望ましいと考える。

(ハ) 刑法第十九条における没収の条項を活用し、通脱所得は通脱犯の犯罪行為で得たものを、不当利得としてすべ

て没収するという考え方で捉える。<sup>11)</sup>

(ニ) 個人の罰則の基本である懲役刑(実刑)に対応するものとして、法人に対し企業活動の抑制<sup>12)</sup>(解散、業務停止、改善命令、指導監察など)を罰則に取り入れる。

## 第二章 問題の所在

### (1) 各税法罰則規定と国税通則法の重加算税との二重処罰

我国の租税制裁法には、行政罰としての重加算税と、刑事罰を科す逋脱罪(ここでは罰金)がある。双方の間には如何なる関係が存在するのか。国税通則法第六八条でいうところの「隠ぺいし、又は仮装」と、法人税法第一五九条及び所得税法第二三八条等にある「偽りその他不正の行為」につき、逋脱行為の解釈上どのような質的な違いがあるのか。本質的な差異がないとすれば二重処罰の問題となり、憲法第三九条の解釈が重要となってくるのである。

判例において、「加算税は納税義務違反の発生を防止し、もって徴税の実を挙げようとする趣旨に出た行政上の措置であり、違反者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科せられる刑罰として、趣旨性質を異にすべきであるとし、憲法第三九条には違反しない。」と判示<sup>13)</sup>、かつ現在も判例の動きは合憲が通説となっている。

一方学説では併科肯定説と併科否定説があり、この背景には国庫説と責任説の対立がみられる。又、近年においては量刑の問題と絡め重加算税廃止論をはじめ、振り分け方式論等の各論が展開されているが統一的なものはなく、いまだ解決されていない。

又、実務上「何が偽りなのか」「何が不正行為なのか」については、いまだ不明確なままであるが、「偽りその他不正の行為」の意義については、逋脱犯構成要件である「偽りその他不正の行為」とは、「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を言うものと解するのを相当とする」と判示している。<sup>16)</sup>

しかるに、税務行政実務の中では脱税額が少なく、脱税意図も軽微であれば過少申告加算税、脱税額が多額であれば重加算税、そして起訴できるものは告発し刑事罰とするという手順が見受けられる。本来はまず第一に、申告納税制度を妨げるものを社会悪として処罰の対象とする。第二に「偽りその他不正の行為」あるものは、告発すべきであるとする刑事法の考え方があろう。しかるに「偽りその他不正の行為」に該当するにもかかわらず逋脱率の極めて低い巨額脱税が告発されないという実態が結果として生じ、この矛盾が脱税予防の効果を妨げる要因と考えられる。

#### (2) 各税法罰則規定における両罰規定と企業処罰

法人の代表者又は法人若しくは人の代理人使用人その他の従業者がその法人又は人の業務又は財産に関して違反行為をしたときは、その行為者を罰するほか、その法人又は人に対して罰金刑を科する（法人税法第一六四条、所得税法第二四四条等）。逋脱犯は、所得税法では納税義務を履行しないことを内容とするので、当該納税義務者が逋脱犯の行為主体となる。一方、法人税法（第一五九条）では法人の代表者又は法人若しくは人の代理人使用人その他従業者等を逋脱犯の主体とあげており、法人そのものが事実上の納税義務者であるにもかかわらず、逋脱犯の主体となっていないのである。しかし、業務主である法人又は人が逋脱犯となるのは上記違反行為に及んだときである。<sup>17)</sup>つまり、業務主責任としての注意義務違反の懈怠としての過失を推定し得たとき両罰となるのであり、本来の企業組織体その

ものの逋脱の罪を認めているのではないと解する。

しかるに、現実の企業（特に大企業）の経営活動は組織的に行われているものであり、企業に逋脱があればそれはまず企業の組織体そのものが脱税をしていると見るべきである。勿論、直接行為者又は管理責任者が罰せられるべきものであることは当然であるが、「現行法が規定する法人に対する罰金刑は他人の行為による刑事責任を認めていると解さざるを得ない。」「取締政策的、合目的の見地から罰金という刑罰の形式が利用されただけであろう。法人の業務に関連で行われる違法行為はいわば現代社会の必然的現象であって規模も単なる個人犯罪よりも大きいものが多い」と板倉説を引用されている。企業犯罪の存在を認めることにより、企業を処罰の対象に捉え、企業犯罪を処罰するの考え方からすれば、両罰規定の過失推定説は東京高判（昭四三・三・一八）で初めて採用され、現在に至っていることを踏まえ改めて検討する必要がある。

従前から企業組織体そのものを犯罪の主体と考える考え方は学説としても論じられている（企業組織体責任論<sup>19</sup>）。この考え方の多くは、企業の責任を認め、それを後に個人の責任に割り振る考え方であり、過失と故意との混同を解消させようとするものであるために、逋脱の責任をこれに該当させるには若干無理がある。法人税法においては納税義務者というはっきりとした行為能力者としての認定が各税法上の考え方であるから、両罰規定を採用せず直接処罰が可能となるのではなからうか。

### （3）逋脱犯の量刑の在り方（特に企業の逋脱について）

法人税法第一五九条、所得税法第二三八条には、逋脱犯の罰則は五年以下の懲役若しくは五〇〇万円以下の罰金に処し、又はこれを併科する。免れた所得税の額が五〇〇万円を超えるときはその免れた金額以下にする<sup>20</sup>とある。しか



るに、この刑事罰としての罰金の他に、行政罰としての重加算税を罰金として課しているのが現状であるが、これを二重処罰でなく合憲であるとの前提に立っても、罰金（刑事罰の罰金と重加算税）に合理的な基準があるのか、そして法人には科すことの出来ない懲役刑と罰金刑とのバランスはどう考えているのか、その中で懲役刑の執行猶予とはどんな意味をなすのか等、裁判所内部ではある程度の基準が存在するといわれているが、判例から見ると、ケースバイケースが実態のようであり、基準があるようには理解できないのである。

税制も戦後賦課課税方式から申告納税方式へと推移していくなかで、逋脱犯の量刑の基本理念も「国庫説」から「責任説」へと変化してきている。行為者に対する実刑も定着してきている今日の実態から企業処罰という考え方で捉える場合、個人は懲役刑の実刑であるのに、法人は罰金刑ではあまりにも処罰が軽すぎ不公平であると云わざるを得ない。

今後の大型逋脱の企業（特に大企業）そのものに対する処罰としては、単なる罰金刑ではなく、個人の懲役刑に変わるものとして不当利得の没収<sup>19)</sup>あるいは企業活動の抑制措置<sup>20)</sup>へとつながってゆく企業処罰の在り方が要請されているのではないかと思われる。この処罰の在り方が逋脱を抑止する手段として達成される罰則になっているかどうかを含め、現行法による量刑の実態について、以下検討してゆくことにする。

### 第三章 判例及び学説の動向

#### （1）二重処罰

#### ① 法人税額更正決定取消等請求事件<sup>21)</sup>

- 第一審 大阪地裁 昭和二十七年四月二十六日判決  
第二審 大阪高裁 昭和二十八年二月二一日判決  
第三審 最高裁大法廷 昭和三十三年四月三〇日判決

〔事実の概要〕

(株)Kは昭和二十三年の法人所得において約二、三五〇万円少なく申告をし、法人税約一、三三〇万円を遁脱し、大阪地裁は(株)Kに罰金三、〇〇〇万円、同社総務部長に懲役八月(執行猶予三年)の判決を下し、昭和二十四年九月一日日確定した。A税務署はこの査察の結果に基づき昭和二十四年七月三日追徴税約四七〇万円と決定し(株)Kは納付した。

〔裁判の経過〕

(株)Kは納付した追徴税のうち約三三〇万円は先の刑事判決の脱税額に対応するものがあり追徴は違法であると取消し及び還付を請求し、罰金と追徴税は憲法第三十九条に違反するとし告訴した。

第一審 原告請求を棄却

第二審 控訴棄却

第三審 上告棄却

〔判決要旨〕

追徴税は過少申告、不申告による納税義務違反を阻止し、申告納税の実を挙げるために本来の租税に付加して租税の形式により賦課されるもので、納税者の「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される刑罰であり、罰金とは性質を異にするから併科は憲法第三十九条に違反しない。<sup>29)</sup>

〔問題の所在及び検討〕

- 1、重加算税と刑罰の罰金は、憲法第三九条に違反し二重処罰ではないかとの議論がある。<sup>(25)</sup>
- 2、本判例は二重処罰ではなく合憲であるとした判例のリーディングケースとなっており、これ以降この判例が通説となっている。
- 3、しかしなぜ憲法に違反していないか具体的な提示はないのである。<sup>(26)(27)</sup> 又、法人税法等の「偽りその他不正の行為」国税通則法にいう「隠べいし、又は仮装」の具体的意義にも言及していない点は、大いに疑問が残るところである。
- 4、同様な参考例として昭和四五年九月一日最高裁判例がある。<sup>(28)</sup>

〔私見〕

本件は、刑事罰と行政罰とはそれぞれの立法趣旨の下、処罰内容が定められており、租税法についても行政面と刑事面の二面性があり憲法第三九条に違反していないとの判決には同意できる部分もある。しかしながら、一般納税者から見れば重加算税も刑事罰の罰金も、実質的には罰金に違いないと思っているのであって、双方の罰則の違いは具体的かつ明確にすべきであり、合理的基準の定められていない罰金は量刑の問題としては極めて不満を抱く点である。又その構成要件である「偽りその他不正の行為」「隠べいし、又は仮装」の違いをも明示していない本判決はリーディングケースとしては妥当性を欠くものといえる。

② 所得税法違反被告事件<sup>(29)</sup>

- |     |          |              |
|-----|----------|--------------|
| 第一審 | 横浜地裁     | 昭和四五年九月二五日判決 |
| 第二審 | 東京高裁     | 昭和四六年八月一〇日判決 |
| 第三審 | 最高裁第三小法廷 | 昭和四八年三月二〇日判決 |

〔事実の概要〕

被告人XはYの経営する倒産会社再建のため自己の所有する所有地を二五〇万円で売却して会社に提供した。その後、会社は再建されたので、昭和三五年、前述土地処分の際の損害を当時の時価により七、〇〇〇万円とし、会社の簿外資産から約四、三八〇万円を支払った。被告人Xはこの収入を確定申告書に記載せず遁脱した。

〔裁判の経過〕

第一審 懲役六月（執行猶予二年） 罰金二〇〇万円  
第二審 原判決破棄 自判 罰金四〇〇万円 （被告控訴）  
第三審 上告棄却

〔判決要旨〕

単なる不申告が「不正の行為」にあたらないが、真実の所得を隠べいしそれが課税対象になることを回避するため所得金額をことさら過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を提出する行為は所得税法という「偽りその他不正の行為」に当る。

〔問題の所在及び検討〕

1、「偽りその他不正の行為」によって税を免れることは遁脱犯の構成要件としているが、その概念内容はいまだ不明確である。申告納税制度を基本に置く現税制の下では、単純不申告は不正の行為の概念に含まれるのかに對し、「遁脱の意図をして税の賦課徴収を不能若しくは著しく困難ならしめる何らかの偽計その他の工作をいう」として、<sup>31)</sup> 実体的評価をしている。

2、一審で執行猶予付懲役刑を科したものを、二審、三審は情狀酌量して罰金刑に処し、その際執行猶予を付けても

懲役刑のほうが重いと論じているが、被告人側は罰金刑の方が重いと主張している。これが、判例と納税者の考え方のずれであり、一裁判官の感覚のずれではなく司法と納税者の考え方のずれである。

〔私見〕

構成要件である「偽りその他不正の行為」を厳格に評価すれば、申告納税制度の下においてはすべての過少申告が遁脱となり、行政上からは逆の問題が生じてくることになるので、具体的概念基準と形式的形式基準を確立させた上で、納税者、税務当局、検察庁、裁判所が検討を重ねてゆく場が必要となろう。

つまり、税務当局査察の判断のみでなく納税者側に立って事前に判断できる具体的な基準の作定が要求されるのである。

本件についても、企業処罰の判断が入っていれば、罰金刑のみでは合理的ではない。しかし、最初に「執行猶予付懲役刑」ありきとするから、罰金刑は情状酌量するという不合理な結果になるのである。刑事告発する段階で、刑法の犯罪成立要件と遁脱犯の犯罪成立要件との相違点、基準を明確にして区分がなされていないことが、納税者にとっては客観的妥当性を欠いた量刑となっている。

(2) 企業処罰

① 両罰規定に関する判例

入場税法違反被告事件<sup>32)</sup>

第一審 東京地裁 昭和二十四年九月一九日判決

第二審 東京高裁 昭和二十六年三月九日判決

第三審 最高裁大法廷 昭和三二年一月二七日判決

〔事実の概要〕

被告人は昭和三二年二月頃から同年一月中旬までキャバレーを経営し、客から入場料を徴収してダンスをさせることを業としていた者であるが、同キャバレーの支配人等と共謀の上、入場料につき虚偽の申告をし、二月分の入場税約八〇万円を遁脱し又は遁脱せんとした。

〔裁判の経過〕

第一審 罰金四〇〇万二、九七五円

第二審 控訴棄却

第三審 上告棄却

〔判決要旨〕

入場税法第一七条の三のいわゆる両罰規定は事業主たる人の代理人、使用人その他の従業者が入場税を遁脱又は遁脱せんとした行為に対し、事業主として右行為者らの選任、監督、その他の違反行為を阻止する為に必要な注意を尽くさなかつた過失の存在を推定した規定と解すべく、したがって事業主において右に関する注意をしたことの証明がなされない限り事業主もまた刑責を免れないとする法意である。

〔問題の所在及び検討〕

1、被告人側は、従業員らの行為は入場税法に違反するとしても従業員らの違反行為に直接関与していないのであるから、自分の意思に基づいて違反行為をしたのでなければ、刑事上の責任を問われないとする憲法第三九条に本判決は違反するとして上告していたものであるが、最高裁は上告を棄却した。

2、大審院時代の両罰規定の判例は無過失責任説に立っていたが、本判決は過失責任説の立場に立ちかつ過失推定説を採用しているものであり、以降の両罰規定の通説となったリーディングケースである。

3、最高裁「判旨」<sup>34</sup>の中の補足意見として、下飯坂裁判官の意見は、「事業主の責任なるものは当然事業主に帰責せしめなければならぬのであって事業主独自の責任でありいわゆる転嫁責任でもなければ監督上の過失責任でもない」とあり注目に値する。<sup>35</sup>

「私見」

1、通脱税額約八〇万円に対し、罰金約四〇〇万円と多額である。当時の入場税は、罰金が原則の処罰規定からするとやむを得ないが、この旧法は廃止になっているので言及しない。

2、「現代の経済活動の多くは事業主がいてその傘下に多数の従業者を抱擁結合し、これを一定の有機的な組織機構のもとにおいて、あたかも一個人の事業でもあるかのように運営している」<sup>36</sup>と下飯坂裁判官は述べているが如く、利益は事業主に基本的に帰属するものであるので、その責任もまた事業主に帰属すると考えるのが妥当であり、これがいわゆる「企業活動がなす犯罪」であり、企業の犯罪は企業として処罰されるのが当然の要請である。

3、本判決は従業員の通脱を事業主の過失責任を推定して処罰するという判例が出たことに対しては、現行法の中では妥当なものと評価できる。但し通脱の行為者とは捉えていないにもかかわらず、実際に通脱をした企業（通脱によって利益を得ている企業）に対し過失責任を推定するには無理がある。

② 両罰規定に関する判例

外国為替及び外国貿易管理法違反事件<sup>37</sup>

第一審 東京地裁 昭和三四年四月九日判決

第二審 東京高裁 昭和三八年三月二七日判決

第三審 最高裁第二小法廷 昭和四〇年三月二六日判決

〔事実の概要〕

被告会社（A～E）五社及び被告人（F・G）二名は貿易業を業とするものであるが、その従業者が会社業務に關して法定外の除外事由なしに、非居住者の為にする居住者に対する支払の受領をし、あるいは居住者と非居住者の間の債権發生の当事者となるなど、当時の外為法第二七条一項三号後段、第三〇条三号に違反する行為をなした。

〔裁判の経過〕

第一審 A～F 夫々罰金一〇〇万円

G 懲役一年六月 執行猶予三年 罰金一〇〇万円

第二審 破棄自判

A、B、C及びF 各罰金五〇万円 D 罰金四〇万円

E 罰金三〇万円

G 懲役一年 執行猶予三年 罰金一〇〇万円

第三審 被告会社五社上告し 上告棄却

〔判決要旨〕

事業主が人である場合の両罰規定については、その代理人使用人その他の従業者の違反行為に対し、事業主に右行為者らの選任監督その他違反行為を阻止する為に必要な注意を尽くさなかつた過失の存在を推定したものであって、



事業主において右に関する注意を尽くしたことの証明がなされない限り、事業主も又刑責を免れ得ないとするを法意と解するを相当とする判例<sup>38)</sup>で判旨されているところであり、右法意は本件のように事業主が法人で行為者がその代表者でない従業者である場合も当然推定されるべきである。

〔問題の所在及び検討〕

- 1、昭和三二年一月二七日の判例がリーディングケースとなって、責任主義と取り締まりの必要性と調和させるものとして通説となっている<sup>39)</sup>。
- 2、本判決は事業主が人ではなく法人である場合も過失推定説によって当然両罰規定が適用されるとした最初の判例である。
- 3、法人の犯罪能力については刑法上見解が分かれているが、本判例は法人が犯罪の主体となりうることを認めたものといえる<sup>40)</sup>。

〔私見〕

両罰規定は、法人の犯罪能力を認めている過失推定説は評価できるが、刑法が企業自体の犯罪を処罰するには依然として問題が多い。その問題を解決する方法として提唱されているのが企業組織体責任論<sup>41)</sup>であるが、企業組織体そのものが犯罪を犯すという考え方は認められてもその形態は様々であり、大きくは次の三つのケースが考えられる。

④従業者個人の犯罪行為に対し、企業がその従業者に対する選任監督その他の違反行為を阻止すべき注意義務の懈怠が認められる場合<sup>42)</sup>（通説）

⑤公害犯罪のように個人個人が個々に故意過失があるのではなく、企業組織体活動そのものが犯罪を犯していると認められる場合<sup>43)</sup>。

④税法のように企業そのものが納税義務者という立場で法律行為（法人税上の納税義務者として納税の主体）に違反しているとする場合。

上記に述べたように、いずれも企業組織体としての企業責任は存在するが、企業組織体責任論がこのすべてを対象としているとは考えにくいのである。むしろ、税法においては企業自体を正面から罰する企業処罰の考え方が必要であり、本件も上告棄却は当然であるが、被告人である個人が懲役刑であるのに比し、法人の処罰が軽く、企業処罰という観点からは不公平が生じており、法人税法上の両罰規定のリーディングケースとしては妥当性を欠くものと思われる。

### (3) 逋脱事例

逋脱犯の量刑については、営業目的、経歴、納税の状態、逋脱の動機、手段、方法、罪証隠滅の有無、逋脱税額、逋脱率、逋脱所得（不当利得）等を考慮の上量刑を決定してゆくものと考えられるが、<sup>14)</sup>実際にはこれまでの国庫説から責任説へと移行するなかで、罰金刑重視から懲役刑（執行猶予付）へ、そして今日の実刑判決へと移行してきていることは確かである。

企業の逋脱に関しては、まず不当利得分が基本的にすべて回収されているかどうか（没収状態にあるかどうか）の判断をした上で、更に逋脱行為者に対し所定の基準に合致する量刑を判断するべきものと解する。

要するに ④申告納税制度の上においての逋脱にかかる不正手段の態様において悪質性が認められ、③かつ逋脱額が著しく多額であるか否か（又はその他逋脱率、申告率）、で量刑は判断されるべきなのである。<sup>15)</sup>

① 脱税事件について初めて実刑判決が出た事例

法人税法違反被告事件<sup>16)</sup>

東京地裁 昭和五五年三月一日判決（確定）

〔事実の概要〕

被告会社A・B・C・Dと四社の実質経営者である被告人EはAとDの法人税を免れようと収入の一部を除外して簿外資産とするなどして所得税額で四社合計約二億四、〇〇〇万円、税額にして約四億八、〇〇〇万円を遁脱した。

〔裁判の経過〕

被告A社 罰金六、〇〇〇万円

B社 “ 一、五〇〇万円

C社 “ 一、三〇〇万円

D社 “ 三、二〇〇万円

被告人E 懲役一年六月

〔問題の所在及び検討〕

- 1、遁脱税額が巨額でしかも悪質である。
- 2、従来は、懲役刑が科されていてもすべて執行猶予付であったが、今回初めての実刑判決が下されたものである。
- 3、民主主義社会で脱税は「最悪の犯罪」であるといわれており、又民主主義の下においては申告納税制度は租税法の基本理念であるとの見地からこれを初めて実行した。<sup>17)</sup>
- 4、相反する判例として、大分地裁昭和五〇年一月二三日 罰金刑を重視する判例がある。<sup>18)</sup>

〔私見〕

それまで罰金主体の国庫説から次第に懲役刑が科されるようになって以降も、すべて執行猶予付であった。初めて実刑判決が下された行為者にとっては厳しい処罰となったが、国庫説から責任説への変化が明確化してきた点は評価できる。但し法人は行為者の実刑と引き換えに不当な利益を得ている。まだこの頃は企業処罰（没収相当）の考え方はなく、単なる罰金刑と捉えているようであり、法人に対しての罰金刑は一億二、〇〇〇万円であり遁脱所得一二億四、〇〇〇万円に対応するものとしては軽すぎるものと思われる。

② 同一法人が巨額遁脱を二度にわたって行った事例（初回の事例）法人税法違反被告事件<sup>49</sup>

第一審 大阪地裁 平成元年七月六日判決

第二審 大阪高裁 平成四年八月二六日判決

〔事実の概要〕

大阪府豊中市寺内二―三―四で遊技機等を製造販売する資本金三、〇〇〇万円の株式会社（C社）及びその関連会社三社は、昭和七年から五九年頃二期事業年度で売上除外等の方法によって約四〇億一、〇〇〇万円の所得をごまかし、約一七億一、〇〇〇万円の法人税を遁脱（他に物品税約二〇億一、〇〇〇万円を遁脱）したものである。

〔裁判の経過〕

被告人A（約七億円を謝礼として受け取っていたいわゆる脱税請負人）

一審 懲役二年八月 罰金二億円

二審 懲役二年

〃

被告人B（被告人に加担した税理士事務所職員）

一審 懲役一年六月（執行猶予四年）

（分離裁判分）

C社

罰金一億円

C社の代表者

懲役二年（執行猶予四年）

C社の関連会社三社

罰金五、〇〇〇万円、一億円

各社代表者

懲役一年六月（執行猶予三年）など有罪

〔事件の特性〕

1、被告人A、Bともにいわゆる同和団体関係者である。

2、遁脱税額約三七億一、〇〇〇万円という巨額である。

3、被告人Aは一審で懲役二年八月の実刑を宣告されているが、二審にて同和団体に五億円の寄付その他福祉団体に一億円を寄付しており動機に個人的利欲がない、又脱税指南報酬七億円も返還し反省しているとの情状酌量をして懲役二年となっている。

4、被告人Bは、被告人Aに言われたまま処理したのみで報酬もほとんど得ていない。

5、被告人A、Bと、被告C社とその関係被告人とは分離して裁判がなされた。

〔私見〕

1、法人税の遁脱所得は約四〇億一、〇〇〇万円であり、これに対する法人税等遁脱税額約一七億一、〇〇〇万円、地方税遁脱税額約八億円、法人税遁脱税額に対する重加算税約八億円、刑事罰による法人に対する罰金約四億円、こ

れらをすべて連脱額より差引すると法人は連脱が発覚しても約三億円手許に残ることになり、全額没収になっていないのである。不当な利益を三億円も残すことになり、これでは再発防止にはつながらず、再犯の引き金になる恐れすらある。

2、被告人（脱税請負人）に対しては実刑判決であり妥当であろう。

3、その他の関係被告人はすべて執行猶予付の判決であり、又法人については犯罪抑止効果の見込めない範囲内の罰金刑のみであるから悪質犯罪に対する実質的な制裁になっていない。個人被告人に対して、情状酌量の余地から執行猶予を科すのであれば、法人に対しては厳罰で臨むべきであるところ罰金が軽すぎるという、両罰規定では対応できない典型的事例である。本件においては罰金刑のみで判断しても法人に対する罰金は四億円ではなく七億円以上の刑に処する必要があるものとは解す。

③ 前述②で連脱犯となった法人の再犯事例

法人税法違反被告事件<sup>56)</sup>

第一審 大阪地裁 平成二年九月一九日判決

第二審 大阪高裁 平成三年五月三〇日判決

第三審 最高裁第二小法廷 平成三年九月二四日判決

〔事実の概要〕

大阪府豊中市寺内二一三一―一五（当時は寺内二一三一―一四）で遊戯機等を製造販売する資本金三、〇〇〇万円の株式会社及びその関連会社二社は、昭和六〇年から六二年にかけての各一期事業年度で架空経費計上等の方法で約三三億

五、〇〇〇万円の所得をごまかし、約一四億五、〇〇〇万円の法人税を遁脱したものである。

〔裁判の経過〕

第一審 被告人（公認会計士） 懲役二年六月 罰金二、〇〇〇万円

第二審 控訴棄却

第三審 上告棄却

（分離裁判分）

被告人に対し 罰金三、五〇〇万円

被告人代表者に 懲役一年六月（執行猶予四年）

関連会社についてもほぼ同様の判決が下されている。

〔事件の特性〕

- 1、被告人は前述②の事例で遁脱犯として処罰されている法人で再犯である。
- 2、顧問公認会計士が遁脱の中心的役割を果たしている。
- 3、遁脱税額約一四億五、〇〇〇万円という巨額であり遁脱率も八二％と悪質である。
- 4、八二％と悪質である被告人の前回の遁脱行為時と、代表者は異なるが、事例②の裁判がまだ結審していない状態で、再び遁脱をしていることとなる。
- 5、被告人と被告人及びその関係被告人とは分離裁判となっている。

〔私見〕

1、短期間（二年）しか経過していないのに再犯である。前述事例②の「私見」で再犯の可能が高い事例であると述

べたものが現実となったまれにみる巨悪犯罪である。

2、今回も 通脱所得 約三三億五、〇〇〇万円

通脱法人税額 約一四億五、〇〇〇万円

追徴地方税等 約七億円 重加算税重加算金 約七億円

刑事罰による罰金 約二億五、〇〇〇万円

これをすべて通脱所得から差引すると法人は通脱しても約二億五、〇〇〇万円残ることになり、罰金の量刑は依然問題である。裁判所の罰金の算出基準根拠が極めて曖昧である。他の法令の罰金刑と罰金額のレベルが違いすぎるといふ事情はあるが、税法の仕組みに対する認識が十分であるとは思えない。本判決では現行法の限界がはっきり出しており、この不公平感是一般納税者が納得できるものではない。

3、この法人の代表者は前回の時と異なっていないながらも、法人組織体には通脱体質がそのまま維持されている事例である。企業組織体が実質的な利益を失うことのない限り、通脱は繰り返し行われてゆくことになるのである。従って、企業の活動に影響を与える処罰が要求されるのである。

4、前述事例②は脱税請負人、本件は税務専門の職業会計人が実刑判決を受けることは当然である。しかるに再犯の企業の処罰に対する判断は全くなく、「代表者が異なっているので再犯ではない」などと判断しているのであれば極めて不当な判決と解する。

④ ②③と同様に行為者には実刑、法人には罰金を科している事例  
法人税法違反被告事件<sup>51</sup>



第一審 東京地裁 平成二年三月二十九日判決

第二審 東京高裁 平成三年一月二十八日判決

〔事実の概要〕

東京都中央区日本橋茅場町一―四で有価証券の売買を営む資本金三、〇〇〇万円の株式会社であるが、昭和五九年一〇月から六〇年九月までの事業年度で有価証券売買を架空名義を使用するなどして不正な取引を計上して約二億四、〇〇〇万円の所得をごまかし、約九億六、〇〇〇万円の法人税を遁脱したものである。

〔裁判の経過〕

第一審 被告会社 罰金二億五、〇〇〇万円

被告会社代表者 懲役二年六月

遁脱に協力した者 懲役一年（執行猶予三年）

第二審 控訴棄却

〔事件の特性〕

- 1、前事例②③に比し、法人に対する罰金が重い。
- 2、代表者は実刑判決となったが、共犯者は謝礼目的で犯罪を犯しているにもかかわらず情状酌量を受け執行猶予が付いている。
- 3、遁脱額は約二億四、〇〇〇万円、遁脱税額九億六、〇〇〇万円で遁脱率一〇〇％と悪質である。
- 4、この事件が原因であるか否か不明であるが、この法人は次期で解散予定になっている。

〔私見〕

1、この法人も計算上差引しても不当な利益を得ている事例である。

2、本件はバブル期脱税の典型的なものであるが、判例では解散予定により再犯の恐れがないとみなされ量刑が軽減されているようであるが、解散によって不当利得の返却がなされなくなる可能性があり、解散は情状酌量の対象とはならない。いかなる理由があろうと不当利得の一部でも企業の手許に残ってはならないのである。「遁脱して解散」の図式はあってはならないのであり、本件は厳罰に処すべき内容である。

⑤ 一事業年度のみでは過去最大の遁脱事例

法人税法違反被告事件<sup>②</sup>

第一審 東京地裁 平成四年七月七日判決（確定）

〔事実の概要〕

東京都渋谷区で不動産の売買仲介を目的とする資本金七、〇〇〇万円の株式会社であるが、昭和六〇年八月〜六二年七月と二期事業年度で売上除外その他各種の手法を使い、約五七億三、〇〇〇万円の所得をごまかし、約三七億四、〇〇〇万円の法人税を遁脱したものである。

〔裁判の経過〕

第一審 被告会社 罰金八億円

被告人（代表者） 懲役三年六月

被告人（経理課長） 懲役一年六月 罰金一、五〇〇万円

〔事件の特性〕

1、二期で三七億四、〇〇〇万円であるがそのうちの一期で三二億円の遁脱税額はおそらく他に例を見ない巨額なものである。遁脱率も八七・五%と悪質である。

2、土地譲渡利益の重課制度の課税対象となっている部分が多いので税率が高い為に、遁脱所得の割に遁脱税額が高額となっている。

3、被告人は二人とも実刑判決であった。

4、被告人（経理課長）は個人所得税も八、三〇〇万円遁脱している。

5、被告法人の罰金刑八億円もおそらく法人税遁脱罪の罰金としては過去最高と思われる。

#### 〔私見〕

この判決における量刑の理由の中で、本件起訴迄に修正申告の上、本税及び重加算税等の附帯税を含め、約四八億円と地方税約一七億円も金融機関から借入れて納めており、「租税収入の侵害状態は解消に至っている」と判旨で述べている。巨額の借金を抱え、経営は厳しいと判断したのであるが、土地重課制度による法人税の税率の高さが影響しており、法人が不当利得を解消したケースである。巨額であり悪質さを考慮すれば、租税収入の侵害状態は解消し、支払は終わっているとす情状酌量の判決内容には大いに疑問が残る。

通常、納税者が納税資金が不足し納付期限迄に納税出来なかった場合、この程度の理由では税務当局は税の軽減的配慮は何もせず、納付期限から納税完了する迄の間の延滞税はすべて課税され、過少申告加算税も大きな原則はあってもほぼ一律課税されるのであるから、租税収入の侵害状態にあるからといって情状酌量に関係することではないのである、裁判所は課税の実態を把握していないのではないかと危惧される。

⑥ 実刑が出ているのが執行猶予付となり法人の処罰が結果的に極めて軽くなった事例  
法人税法違反被告事件<sup>33)</sup>

第一審 神戸地裁 平成元年四月二五日

第二審 大阪高裁 平成二年七月一三日

〔事実の概要〕

神戸市兵庫区四―三〇―一〇で食肉の輸入卸小売業を営んでいる株式会社であるが、昭和五九年五月～昭和六二年四月三〇日の三事業年度で売上除外、架空仕入れの計上などで約三二億九、〇〇〇万円の所得をごまかし約一三億六、〇〇〇万円の法人税を遁脱したものである。

〔裁判の経過〕

第一審 被告法人 罰金三億円 被告人（代表者） 懲役二年

第二審 被告人（代表者）のみが控訴

実刑判決を破棄し執行猶予四年が付された。

〔事件の特性〕

- 1、巨額な遁脱事件であり、遁脱率も九二%と高く悪質である。罰金刑もかなり高額である。
- 2、被告人のみが健康上の重大な疾患をもっていること、年齢も七二歳になること等の情状酌量の余地があり、量刑不当を訴え控訴。二審はそれを認めて実刑を破棄し執行猶予を付した。

〔私見〕

法人税、地方税、附帯税合計約二六億七、〇〇〇万円 罰金三億 合計約二九億七、〇〇〇万円であるから約三二

億九、〇〇〇万円からすれば約二億二、〇〇〇万円が残り、代表者は執行猶予付となり、法人は差引不当な利益が残る判決で実質的な損害のない事例である。個人と法人とのバランスの上からも、個人に執行猶予がつけば法人は当然の如く完全没収という考えを入れる必要がある。個人の情状酌量が考慮されていることは、やむを得ないことかもしれないが、法人に対しては逋脱所得の没収が必要である。すなわち企業処罰の考え方を導入しない状態で、行為者に執行猶予付懲役刑を科すことは再犯防止策にならないのである。

⑦ 個人の逋脱ではあるが企業処罰を考慮すべき事例  
所得税法違反被告事件<sup>(8)</sup>

第一審 東京地裁

平成三年一月二十九日判決

第二審 東京高裁

平成六年三月四日判決

第三審 最高裁第二小法廷

平成九年七月四日判決

〔事実の概要〕

被告人（国会議員、元環境庁長官）は宮利を目的として継続的に株式等の有価証券の取引をしていたが、その取引による所得に関する所得税を免れるため多数の名義を使って取引を行い一切所得税の申告をしない等で昭和六一年～六三年の三年分で総計約二八億八、〇〇〇万円を申告せず所得税約一七億二、〇〇〇万円を逋脱したものである。

〔裁判の経過〕

第一審 懲役三年四月（求刑は懲役三年六月、罰金五億円）

第二審 一審破棄し（檢察控訴） 懲役三年 罰金三億円

第三審 上告棄却 (被告上告)

「事件の特性」

- 1、遁脱税額一七億二、〇〇〇万円という個人の遁脱税額としては極めて巨額で遁脱率も九九%以上で悪質な巨額脱税犯罪である。国会議員の犯罪として注目された。
- 2、一審では実刑判決のみで多額な不当利得を得ながら罰金は科されなかった判例として注目された。
- 3、検察は控訴し、二審では、一審判決を破棄し懲役刑を四ヶ月減額し罰金刑三億円を新たに科した。
- 4、第一審の量刑理由の中において、支払能力のない状態(債務超過の状態)で、さらに多額の罰金を科すことは過重な負担になると判断し、実刑のみを科したが、罰金を科す意義と実刑を科す意義に関し、懲役刑と罰金刑を併科する具体的基準がないことから、明確にすることが必要な事例である。

「私見」

- 1、不当利得、約二八億八、〇〇〇万円に対し、本税重加算税地方税等合計約三〇億円、そして罰金三億円であり、約三三億円を支払ったことになるので遁脱所得相当額はすでに没収された状態となっている。二審で罰金と実刑を下され、法人に対する罰金刑の実態から比し相当な重罰となっている。
- 2、不当利得の没収と、巨額遁脱犯に対する実刑は当然であるが、支払能力のない被告人から没収できないときに、それを懲役刑に転嫁させるのは可能か否か。実刑は実刑として適正に判断されるべきで、没収不能額は罰金として罰金は労役場留置という方法もありえたのであるから、企業処罰の考え方が確立しているならば別の解決方法があったものと考えられる。

- 3、支払能力のなさは納税額が高額<sup>56)</sup>であることにありとしいているが、計算が適正であれば当然であり差引で支払能力

の問題にすることは妥当性を欠くものである。

一般納税者が支払能力のない状態となった場合でも、未納税額がすべて免除されるかといえは配慮されないのが基本であり、債務超過だから罰金刑を科すことは妥当ではないという判断は税法の実情を知らないからいえるのである。

4、以上極めて量刑の基準が曖昧であり、一審、二審とも妥当とはいえない事例である。

⑧ 巨額脱税事件でありながら遁脱犯としては起訴されなかった事例<sup>67)</sup>

〔納税義務者〕 ダймラークライスラー日本(株)

自動車メーカーの国際大手企業ダイムラー・クライスラーの日本法人

〔事実の概要〕

ダイムラークライスラー日本(株)は、一九九五年七月から一九九六年七月の事業年度において約四〇〇億円の為替差益が発生したが、この利益をドイツの本社へ移転させるべく操作したことが、東京国税局の税務調査で判明し、この約四〇〇億円のうち約一五〇億円が所得漏れと認定された。

〔事件の特性〕

- 1、申告に当たり米国の会計事務所より「税務当局より違法性を指摘される可能性がある」と指摘を受けていた。
- 2、取引協定書の内容及び日付を遡って改定し、以前から存在したかのごとく作成し、又この作成処理が税務調査の実際判明しにくいように偽装工作をしていた。
- 3、東京国税局は、日本法人とドイツ本社との間に生じた為替差益についての取り決めに曖昧な部分もあるということで更正処分を終了させたと推定する。

4、本件は遁脱事件ではないが、脱税所得額約一五〇億円と巨大であるのに税務当局の更正処分を終了している事例である。

#### 〔私見〕

本件は遁脱犯として起訴されたものではないが、資料によれば事前に違法性を指摘されていることが分かる。通常、見解の相違で税務判断が分かれる可能性がある場合、約四〇〇億円の所得差があるのであれば、一般的には税務当局に対し事前に問い合わせを行うのが常識である。これを怠っていることから結果として脱税の意図は明らかであると、税務当局としては逆にこの法人の操作は「偽りその他不正の行為」に当るか否か裁判所の判断を仰ぐべき内容があるものと解される。約一五〇億円の脱税を税務当局の独自で判断し告発がなかったことは、税務当局の怠慢と越権行為によるものと指摘できよう。又、この様な対処しか出来ない現行法の限界を見るのである。ゆえに企業処罰の判断を刑事法上すべきであったと考える。

#### 第四章 遁脱犯処罰に係る立法私案

(1) 以上第一章より第三章において遁脱犯に関する諸問題について検討してきたが、基本的には憲法第三〇条、第八四条に定められているが如く、国民（法人も自然人も）はすべて公平に課税され、納税すべきことが義務付けられているのである。しかるに、行政罰としての国税通則法の罰則規定と刑事罰としての各税法における罰則規定について、現行法の罰則規定は実務上、十分な機能をしておらずこれが巨額遁脱、特に法人企業の脱税犯罪を抑制できない最大の要因となっているものと思われる。



又それ故、適正な申告に務めている納税者の気持ちを逆なでし、被害者意識を助長させ、自らも脱税の道へと走るのである。そこでこの悪循環を是正する為には社会悪としての通脱犯を厳しく罰することから検討を始め、それが公平課税へとつながってゆくのである。それには、現行法で処罰することについては限界があるので、新たな立法措置を必要とすると考え、その基本的考え方を次のように考察する。

① これ迄にも述べた如く、巨額通脱の多くは企業であり、その企業の通脱については企業通脱処罰法を確立する方向が望ましく、税法上の納税義務者、すなわち企業を直接的に処罰の対象とすべきである。

② そして企業に対する量刑の基本は、企業の通脱に対してはその通脱相当額（不当利得額秘匿額のすべて）を没収することを前提として考える。<sup>38)</sup>

③ ②で企業処罰の対象となり、没収を受けた通脱以外についての罰金刑については行政罰で統一を図る。つまり、国税通則法の附帯税（加算税・延滞税）の在り方を根本的に考え直すことが望ましい。

④ 通脱犯としての実際の行為者に対しては、実刑を原則とする懲役刑で統一する。（企業処罰の量刑との事情で、執行猶予を付すことができる余地は残す。）

⑤ 自然人の懲役刑に対応する企業の処罰は、企業活動の抑制措置を罰則として採用する。（解散、業務停止、改善命令、指導監察など）

⑥ 通脱行為は社会悪としての犯罪であるから、刑事罰として処罰するのは当然であると解す。単なる課税漏れ調査ではなく、税務一般調査とは完全に切り離し、独立した機関（現行では国税局査察部門であり独立していない）によって査察調査開始から告発手続き、そして起訴まで刑事法に則って行われるべきであり、税務という特殊事情はあるものの、通脱税額の確定から告発手続きには客観的公平な基準を法定し、その基準を満たすものはすべて告発し、検査

の手に委ねることが必要である。検察では起訴の作業が煩雑となるが、略式起訴の方法も考慮し、公平課税の見地から検察行政の意識改革が必要となる。そして、検察の意識改革が、裁判における量刑の問題にも影響してゆくことになる。

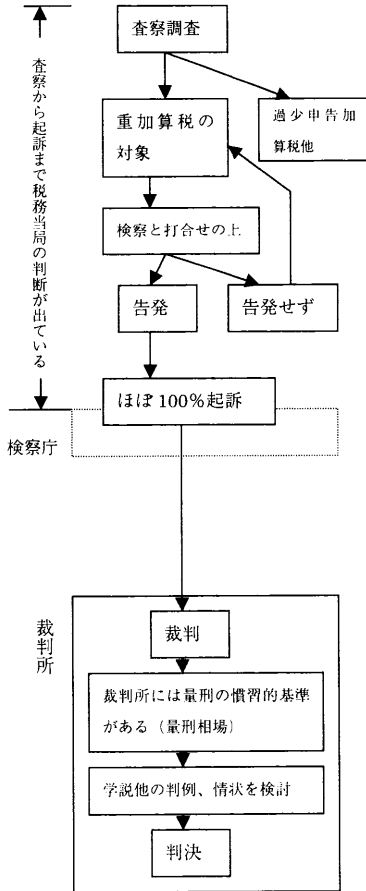
⑦ これからの改正私案を具体的に論述するに当り、大きな問題がある。それは、税務当局、検察庁、裁判所の各々の役割とその流れである。現行制度のままでは、改正私案が実施されることになっても現実的には混乱をきたすのみであり、効果が出て来ないのである。そこでその体制の変革を求める考え方を述べておきたいのであるが、改正私案以外の法整備に未確定要素もあり文章表現のみでは限界があるので、図表で示すことにした。感覚的に理解を求めるものである。

なお図表は一覧することが望ましいので、次頁に示すものとするが、図表の見方について説明をする。

- 1、図表の左側の流れが現在の実態であり、右側の流れが変革が望まれる流れの在り方である。
- 2、流れは、左右いづれも上方から税務当局、検察庁、裁判所と流れ、左側の位置と右側の位置は大むね対応させてある。
- 3、没収の位置については総括的に表示したものであり、実務的にはかなり広い領域が必要となる。

(図表)

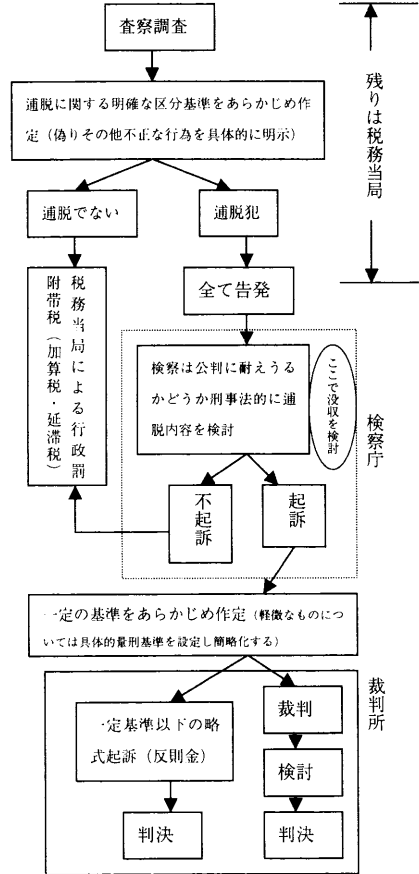
◎ 現行制度における査察調査から判決までの実態(手続法による手順ではなく実際の流れ)



今は法廷で税法と刑法が争っている。

裁判所は税法の詳細を知らずに刑法の枠の中で税法をとらえている。税務当局は刑法を無視し行政的判断で告発するか否か決定しているのでかみ合っていない

◎ 本論立法私案に必要な査察から判決までの在り方(考え方)



今後は検察内で通脱の実態を検討の上刑事法として耐えうる訴訟体勢が必要となる。

検察、裁判所はもっと税法を研究する必要がある。各機関は業務繁雑化するが行政改革の時期である

以上の諸原則を加味し企業処罰の罰則規定を見直すことによって次の具体的な改正点が浮き彫りとなる。

(2) 改正私案

- 1、法人税法第一五九条一項を次のように修正する。
  - ①偽りその他不正の行為により法人税を免れる等した場合にはその法人が遁脱で免れた秘匿所得のすべてを没収し、かつ企業の営業活動の抑制を主体とする処罰をすることができる。(解散、業務停止、改善命令、指導監察など)
  - ②前項①のその法人からの没収額が不足する場合はその法人の代表者から追徴する。(国税徴収法の改定が必要となる↓第二次納税義務)
  - ③法人の代表者、代理人、使用人その他従業者でその違反行為をした者には五年以下の懲役に処する。
  - 2、法人税法第一五九条二項の現行の条文は廃止する。
  - 3、法人税法第一六四条(両罰規定)を次のように修正する。

(法人税法第一五九条一項)の適用を削除する
  - 4、所得税法第二三八条一項(私案法人税法一五九条の考え方を取り入れる。)を次のように修正する。
  - ①偽りその他不正の行為により所得税の額等を免れる等した場合には、その免れた者より遁脱で免れた秘匿所得すべてを没収し、かつ、企業の営業活動の抑制を主体とする処罰をすることができる。(解散、業務停止、改善命令、指導監察など)
  - ②その免れた者及びその代理人、使用人、その他従業者でその違反行為をした者には五年以下の懲役に処す。懲役刑が適当でない場合遁脱税額以下の罰金に処す。

5、所得税法第二三八条二項の現行法はすべて廃止する。

6、所得税法第二四四条（両罰規定）を次のように修正する。

所得税法第二三八条の適用を削除する。

7、国税通則法第六八条の重加算税について

国税通則法においては基本的な罰則規定の外に公平課税、適正納税を目的として附帯税の規定を設けている。これは適正な申告でなかった場合の加算税であり、期限内納税がなかった場合の延滞税がこれに当る。罰金的性格の強い重加算税も現行ではこの中での運用である。没収は、本税、重加算税、延滞税を含むものと解するのが妥当と思われるので、「隠ぺいし、又は仮装」と「偽りその他不正の行為」で罰金を区分する必要はなく、加算税全体の中での軽重の問題と考えることができ、二重課税の問題が解消される。ただし、一〇六の改定によって連脱犯として有罪判決を受けた法人又は自然人と、重加算税の対象のみとなった納税者の場合とで、罰則全体として有利不利が逆転しないよう、附帯税全体の検討を要することになる。

以上の私案には租税法全体の関連条文の整備をすることが前提となり、又、他の刑事罰との量刑のバランス、税務、検査当局の担当領域の調整、納税者側の反応（特に影響を受けると思われる大企業等）等、法曹界、政界、経済界を始め、多方面に影響があるものと考えられるので、実際に立法化するに当っては十分な配慮と検討が必要となろう。

しかし、現行法の骨子は変更せず、基本的に企業処罰の概念を取り入れることで体制は大きく変化し、実態に合った租税正義の実現が可能となる。

## 第五章 結語

租税処罰法<sup>59</sup>の対象とする保護法益は、国家の課税権<sup>60</sup>であり適正な申告納税制度<sup>61</sup>である。そして、更に脱税は最悪の犯罪であるとするならばこれをなくすには公平課税の確保が最優先でなければならぬ。この公平性は、税を課する側からの公平ではなく、納める側からみた公平性が要請されることとなる<sup>62</sup>。税務当局の都合、検察側の都合、裁判所の都合によって公平性に差異が生じては脱税はなくならぬであらう。

本稿は納税者の立場に立って租税法上の現状と問題の方向性を第一章で述べてきた。そして、第二章では諸問題の中から具体的事案に絞り、企業処罰の考え方と、その為の立法措置の必要性について言及した。更に、第三章では判例をもとに具体的事例を取り上げ、特に法人の遁脱にかかる現実的な問題を検討し、第四章において立法私案を提言したのである。企業に対する遁脱処罰を厳格にすることによって、租税正義が維持され、納税者側からの公平感が達成されることになるのである。遁脱の構成要件を「偽りその他不正の行為」そして「隠ぺい又は仮装」と比較して判断し、また、同じ罰金であるのに刑事罰と行政罰との差異が生じることで、合憲であるといった判断をされるのは、納税者が納得しないのである。納税者側からすれば、「偽りその他不正の行為」そのもの（いわゆる違法類型）を理解する必要があるのである。更に加えるならば、納税という具体的かつ金銭を伴う活動を明確にするには、具体例の明示が要求されよう。それを税法における現行の両罰規定、あるいは加算税と罰金の併科で賄うというのでは、司法の租税に対する対応の遅れと批判せざるを得ないのである。

本稿立法私案は、その矛盾を少しでも解決しようとして試みた結果である。しかし、この私案を具体化するには極めて難しい問題がある。それは行政手続きの問題であらう。本稿では、租税手続には一切触れていないが、現実的には現

行査察調査から判決までの各機関の役割と流れがあり、この各機関の役割と流れも同時に変えることが、本私案が成立する最低条件であることを強調しておかなければならない。

以上本改正私案を成立させ巨額脱税を防止し、そして、一般納税者の課税の公平感を持たせることが租税正義である。租税法違反者に関する罰則規定の中に企業（納税義務者）の犯罪を認め厳格に処罰できるようにすることが先決である。

近い将来この様な方向での変革を期待し、その日の一日も早からんことを切望して、本稿の結びとしたい。

(註)

- (1) 佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂）租税制裁法の構造と機能一頁
- (2) 法務省法務総合研究所『犯罪白書二二』三〇五頁
- (3) 佐藤英明『脱税と制裁』（弘文堂）租税制裁法の構造と機能三〇〇頁
- (4) 齊藤明 廣瀬正志『租税刑事制裁法の法理』（中央経済社）二四八頁
- (5) ハッ尾順一『事例から見る重加算税の研究』（清水社）一六八頁
- (6) 大判昭一〇・一一・二五「刑集」一四卷一二七頁
- (7) 江口三角「別冊ジュリストII両罰規定」一一頁
- (8) 企業組織体活動そのものと全体的に行動違反の有無を論じた企業全体で責任を負うべきとする考え方。前田雅英『刑法総論講義』（東京大学出版社）一〇六頁
- (9) 道路交通法違反の罰則規定にある反則制度を参考にす
- (10) 行政目的からすれば附帯税である加算税、延滞税はいずれも罰則である。（国税通則法第六条）
- (11) 松沢智『租税処罰法』（有斐閣）一三一頁

- (12) 企業活動の抑止とは、企業の日常業務の全部又は一部を、企業そのものの解散、及び一定期間の業務停止、更には遁脱再犯の可能性ある部分の改善、もしくは継続的な調査監視体制をとる等の処置をいう。<sup>84</sup>
- (13) 最高裁判決 昭和四五年九月一日「刑集」二四卷一〇号一三三頁
- (14) 板倉宏「ジュリストNo.五五四」一一九頁
- (15) 最高裁判決 昭和四二年一月八日「刑集」二二卷九号一一九七頁
- (16) 齊藤明・廣瀬正志『租税刑事制裁の法理』（中央経済社）二四九頁
- (17) 松沢智『租税処罰法』（有斐閣）七二頁
- (18) 松沢智『租税処罰法』（有斐閣）七三頁 板倉宏「租税刑法の基本問題」よりの引用文とその前後
- (19) 前田雅英『刑法総論講義』（東京大学出版社）一〇六頁<sup>85</sup>
- (20) 松尾浩也「別冊ジュリスト租税刑事法I」二四二頁引用文
- (21) 松沢智、前掲註(10)・一三二頁
- (22) 前掲註(12)
- (23) 最高裁大法廷昭和三三年四月三〇日判決「民集」一二卷六号九三八頁
- (24) 「判例時報」判決録一四八号二〇頁
- (25) 一の遁脱行為に対し遁脱の罪にて処罰しかつ国税通則法による重加算税という行政上の制裁を科すことは二重処罰であり憲法第三十九条に違反するとする説。
- (26) 板倉宏「別冊ジュリストⅦ行政処罰法」四三〇頁
- (27) 松尾浩也「別冊ジュリストⅦ行政処罰法」二二五頁
- (28) 最高裁昭和四五年九月一日判決 合憲判決  
所得税法違反被告事件「刑集」二四卷一〇号一三三頁  
「隠べいし、又は仮装」と「偽りその他不正の行為」の趣旨の違いを判示し、目的構成要件の差を説明している。
- (29) 最高裁第三小法廷昭和四八年三月二〇日判決
- (30) 最高裁大法廷昭和四二年一月八日判決「刑集」二二卷九号一一九七頁



物品税法違反被告事件 判決要旨文

- (31) 板倉宏「別冊ジュリスト租税処罰法」一一〇頁
- (32) 最高裁大法廷昭和三年一月二七日判決「刑集」一一卷一二号三一一三頁
- (33) 大判昭一七年九月二六日 国家総動員法第四八条の業務主処罰
- (34) 最高裁大法廷昭和三年一月二七日判決 判決要旨の中の三裁判官の補足意見
- (35) 村井敏邦「別冊ジュリスト両罰規定」八頁
- (36) 最高裁大法廷昭和三年一月二七日判決 判決要旨の中の三裁判官の補足意見
- (37) 最高裁第二小法廷昭和四年三月二六日判決「刑集」一九卷二号八三頁
- (38) 最高裁昭和三年一月二七日判決(①に事例)
- (39) 江口三角「別冊ジュリスト両罰規定」一〇頁
- (40) 江口三角「別冊ジュリスト両罰規定」一一頁
- (41) 企業組織体責任論<sup>19)</sup>
  - 板倉宏『租税刑法の基本問題』二〇四頁
  - 前田雅英『刑法総論講義』一〇一頁
  - 松沢智『租税処罰法』七三頁
  - 石堂功卓「ジュリスト五五二号」一一九頁それぞれのニュアンスの違いはあるが論じておられる。
- (42) 松沢智『租税処罰法』(有斐閣) 七二頁
- (43) 石堂功卓「ジュリスト五五二号」一一九頁
- (44) 松沢智『租税処罰法』(有斐閣) 二二六頁
- (45) 松沢智『租税処罰法』(有斐閣) 二二六頁
- (46) 「判例時報」九六九号一三頁
- (47) 「判例時報」九六九号二〇頁

(48) 大分地裁昭和五〇年一月三日判決(確定)「判例時報」七八六号一三三頁  
所得税法違反被告事件

それ迄執行猶予付きの懲役刑ばかりであって予防効果のない実情にあり罰金刑こそ脱税者に現実的財産的苦痛を与え予防を図ることになると判示した。<sup>66)</sup>

(49) 「税務訴訟資料」一九七号二七三頁

(50) 「税務訴訟資料」一八五号二一八頁

(51) 「税務訴訟資料」一八五号一三八七頁

(52) 「税務訴訟資料」一九一号七八四頁

(53) 「税務訴訟資料」一七九号三六四三頁

(54) 「判例時報」一四一四号二二六頁、一四九九号一三五頁 刑集五一卷六号四五三頁

(55) 松沢智『租税処罰法』(有斐閣)二三三頁〜三四頁

(56) 個人所得税の税率は累進課税になっており所得金額が高額になると税率も極めて高くなり法人税法の税率よりも高率となる。

(57) 「毎日新聞」平成二二年一〇月五日付

(58) 刑法第一九条①次に掲げる物は没収することができる。

(59) 特にその範囲を限定せず一般論として定義付けている。

引用は 斉藤明 廣瀬正志『租税刑事制裁の法理』(中央経済社) 一四七頁

(60) 国庫説によるもの

(61) 責任説によるもの

(62) 松沢智『租税処罰法』(有斐閣) 二七三頁

(63) 松沢智『租税処罰法』(有斐閣) 二七五頁

(64) 企業活動の抑制 参照 北野弘久『現代税法講義三訂版』四〇二頁

(65) 松沢智『租税処罰法』二七三頁

参考文献

本文に引用したもののほか

- (1) 松沢 智『租税手続法』(中央経済社)
- (2) 松沢 智『税理士の職務と責任』(中央経済社)
- (3) 新井隆一『租税法の基礎理論』(日本評論社)
- (4) 内閣法制局法令用語研究会『法律用語辞典』(有斐閣)
- (5) 飯塚 毅『職業会計人の行動指針』(TKC出版)
- (6) 齋藤 明『裁判にみる税法の解釈』(中央経済社)
- (7) 飯塚 毅『職業会計人の使命と責任』(TKC出版)
- (8) 全国婦人税理士連盟『租税手続べんり辞典』(ぎょうせい)
- (9) 立石勝規『東京国税局査察部』(岩波新書)
- (10) 別冊ジュリストNo.一四二『刑法判例百選I』(有斐閣)
- (11) 石堂功卓『現代刑事判例研究第一巻、第二巻』(成文堂)

