

租税回避と脱税の関係性についての一考察

— 逋脱罪に係る構成要件解釈の観点から —

中尾真和

(金沢星稜大学経済学部准教授)

目 次

I はじめに	1 逋脱の結果に係る既存の解釈論
II 租税回避と脱税の概要及び本稿における各概念の取扱い	2 否認に起因する所得等の逋脱所得等該当性についての学説及び裁判例の分析
1 租税回避	3 検討
2 脱税	V 租税回避と逋脱罪における故意及び因果関係との関係性について
III 租税回避と逋脱の手段との関係性について	1 逋脱罪における故意及び因果関係に係る既存の解釈論
1 各逋脱罪における手段の内容及び既存の解釈論	2 租税回避と関連する問題意識
2 関連する学説及び裁判例の分析	3 検討
3 検討	VI おわりに
IV 租税回避と逋脱の結果との関係性について	

I はじめに

租税回避と脱税の関係性について、租税法の研究領域では、租税回避という概念を定義付ける場面において、租税回避と脱税の相違という観点から述べられることが多いように思われる⁽¹⁾。

確かに、脱税が犯罪行為として明確に違法なものであることからすれば、そうではないとされる租税回避の範囲を画する概念として用いようとするということについて理解はできる。しかしながら、違法性は公法、私法を含めてあらゆる法領域に共通する概念であるところ、法の目的、法律効果が各法領域において異なることからすれば、各法領域において違法と

判断されるために必要とされる違法性の質及び量についても、当然異なってくるものと考えられる⁽²⁾。この点、重加算税を課した上でさらに逋脱罪により処罰することが憲法39条に抵触しないとした際の最高裁の判断内容に鑑みても⁽³⁾、租税回避の属する行政手続（課税手続）と脱税の属する刑事手続における違法の捉え方については、それぞれ異なると解すべきであり、そうすると、基本的に租税回避と脱税は並列的な概念であり、それぞれの違法、

(1) 金子宏『租税法第23版』133頁以下（弘文堂、2019）等参照。

(2) 大谷實『刑法講義総論新版第5版』237頁（成文堂、2019）参照。「違法性の相対性」と呼ばれる。

(3) 最大判昭和33年4月30日判時148号20頁参照。

適法の判断に連続性があるわけではないと考えるべきであろう。さらに言えば、租税回避という概念は、法令上で定義されているものではなく、その内容が不明確であるところ、これを脱税に関する現行法令の解釈にそのまま取り込むことは、適当ではないと考えられる。

しかしながら、後述するように、租税回避のために為された契約等の具体的行為と脱税の代表格である逋脱罪の構成要件の一つである「偽りその他不正の行為」の関係性については、学説上、租税回避が脱税と相違する根拠として取り上げられることが多く、近年の逋脱罪に係る刑事裁判例の中にも、この点について触れるものが存在する。そこに、平成23年度の税制改正により、新たな逋脱罪の類型として単純無申告逋脱罪（所得税法238条第3項、法人税法159条第3項等）が導入されたところ⁽⁴⁾、その構成要件上、「偽りその他不正の行為」の存在は要求されておらず、このことは、租税回避と脱税との関係性に係るこれまでの議論に少なからず影響を与えるものと考えられる。

また、租税回避と関連して、現行法規たる否認規定の適用によって生じる租税債権について逋脱罪が成立するか否かについては、これまでの刑事裁判例の中でいくつかの判断が示されており、問題点として顕在化していると言える。ただし、これを詳細に検討した研究は見当たらない状況である。

これらを踏まえ、租税回避及び脱税がそれぞれ社会的問題として取り沙汰されている昨今、逋脱罪に係る構成要件解釈という側面から租税回避との関係性を改めて整理しておくことについては、逋脱罪規定の運用等の観点から一定の意義を見出すことができるように

思われる。そこで、本稿では、単純無申告逋脱罪の導入による影響等を考慮した上で、逋脱罪に係る構成要件の解釈の中における租税回避の取扱いについて整理し、逋脱罪に係る構成要件解釈の在り方とともに、租税回避と脱税という概念相互の関係性について若干の手掛かりを示すことを目的として、考察を行うこととした。

II 租税回避と脱税の概要及び本稿における各概念の取扱い

1 租税回避

租税回避という概念については、契約自由の原則を前提として、「私法上の法的形成可能性を異常又は変則的な態様で利用すること（濫用）によって、税負担の軽減又は排除を図る行為」と定義されるほか⁽⁵⁾、「課税要件の充足を避けることによる租税負担の不当な軽減又は排除」と定義されることもあり⁽⁶⁾、その定義に関し、税負担の軽減又は排除に至る過程の捉え方については必ずしも統一されていないものの、税負担の軽減又は排除という結果を生じさせるものであるという点においては、おおむね共通している。

これに対し、租税回避（行為）の否認という概念が存在するところ、これについては、「租税回避があった場合に、当事者が用いた法形式を租税法上は無視し、通常用いられる法

(4) 申告書を提出しない行為態様につき、文献等によっては「不申告」という表現が使用されることもあるが、本稿では、「無申告」という表現で統一することとした。

(5) 金子・前掲注(1)133頁以下。

(6) 清永敬次『税法新装版』42頁（ミネルヴァ書房、2014）。

形式に対応する課税要件が充足されたものとして取り扱うこと」などと定義されるほか⁽⁷⁾、「租税回避を除去するに必要な、課税要件規定によるときは異なる取扱いをすることをいう。具体的には例えば、納税者が選択した法形式ではなく想定される通常の法形式を基礎として課税を行うことをいう。」などと説明される⁽⁸⁾。この点、否認の効果としては、課税要件が充足されたこととなるとされたり、現実には課税要件は充足されていないが充足が擬制されるなどとされたりすることが多いが⁽⁹⁾、課税要件が充足されることなく否認規定の効果により税が課されることとなるという構成を示唆するものもある⁽¹⁰⁾。なお、一般に、租税法主義の下では租税回避を否認するためには法律の根拠が必要と解されているところ、我が国の各税法上、全ての分野を包括して租税回避に対処するための一般的否認規定は存在せず、個別の分野に関する一般的否認規定（以下「包括的否認規定」という。）として、同族会社の行為計算否認規定（法人税法132条等）などがあるほか、個別の否認規定として、内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例（租税特別措置法66条の6以下）などが存在する⁽¹¹⁾。

ここで、租税回避の定義における「図る」という語句や「租税回避（行為）の否認」という語句の用法からすれば、租税回避という概念には、それが否認されて最終的に税負担の軽減又は排除に結びつかなかった場合も含

むと解する余地があるようにも思われる。これに対し、租税回避という概念につき税負担の軽減又は排除が成立した場合のみに限定することを前提として、租税負担を回避しようとする納税義務者の行為一般につき、結果として否認された場合を含め、「租税回避の試み」と呼ばれることがある⁽¹²⁾。

この点、本稿は、租税回避と脱税の関係性につき、通脱罪の構成要件に係る解釈論の側面から検討を加えようとするものであるところ、前述のとおり、通脱罪の構成要件解釈に租税回避という概念そのものが持ち込まれるべきではないとしても、租税回避のために為された契約等の具体的行為の不正行為該当性、現行法規たる否認規定の適用によって生じることとなった租税債権の取扱いといった場面において、租税回避と関連する問題点が確認できる。そして、後者については、否認規定の適用によって生じた租税債権の特殊性から問題意識が生じるものであるところ⁽¹³⁾、租税回避の試みに対して否認規定が適用されなかった場合（課税要件が充足されず租税回避の試みの対象部分の租税債権が生じなかった場合）と否認規定が適用された場合（課税要件が充足されたなどとして租税回避の試みの対象部分の租税債権が生じた場合）とを区別した上での検討が必要となってくる。そこで、以下においては便宜上、上記「租税回避の試み」という概念を参考にしつつ⁽¹⁴⁾、租税回避の試みが否認規定の適用要件を満たさず、その対象

(7) 金子・前掲注(1)135頁。

(8) 清永・前掲注(6)43頁。

(9) 岡村忠生ほか『租税法』41頁〔岡村〕（有斐閣、2017）参照。

(10) 岡村忠生「租税回避研究の意義と発展」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』309頁以下

（ミネルヴァ書房、2015）

(11) 金子・前掲注(1)135頁以下参照。

(12) 清永・前掲注(6)47頁、谷口勢津夫『租税回避論』2頁（清文社、2014）、岡村編著・前掲注(10)309頁以下〔岡村〕参照。

部分の租税債権が発生しないことが確定した場合を「租税回避の成功」、租税回避の試みに対して否認規定が適用され、その対象部分の抽象的租税債権が発生することとなった場合を「租税回避の失敗」と定義した上で、検討を行っていくこととする。

2 脱税

個々の租税の確定・徴収及び納付に直接的に関連する犯罪は租税犯と呼ばれているところ、租税犯の中でも、国家の租税債権を直接侵害する犯罪類型が脱税犯と呼ばれている。そして、我が国における現行法上、脱税犯の代表格とされ、狭義における脱税犯とされているのが、通脱罪である¹³⁾。

従来、通脱罪については、所得税法238条1項前段等が規定を設けているところ（以下単

純無申告通脱罪以外の通脱罪につき「従来の通脱罪」と呼ぶ。）、その構成要件の内容は、規定文言等より、① 納税義務者であること¹⁴⁾、② 「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¹⁵⁾、③ 税を免れたこと、④ ②と③の間に因果関係が存在すること、⑤ 各要件に係る故意が存在することと整理される。

これに対し、平成23年度税制改正によって単純無申告通脱罪（所得税法238条3項等）が創設されており、その構成要件については、規定文言等より、① 納税義務者であること、② 申告義務があるにもかかわらず申告を行わなかったこと（以下「単純無申告」という。）¹⁶⁾、③ 税を免れたこと、④ ②と③の間に因果関係があること、⑤ 各要件について故意が存在することと整理することができる¹⁷⁾。この点、

(13) これは、否認規定が適用された場合の効果につき、課税要件が充足されたこととなるとの解釈のほか、現実には課税要件は充足されていないが充足が擬制されるなどといった解釈も存在することなどから、通常の課税要件規定が適用された場合と別異の取扱いをすべきか否かとの問題意識である。したがって、租税回避の試みに対して、否認規定以外の課税要件規定が適用されることによって租税債権が発生した場合については、それは当然に通脱罪の対象となる租税債権を生じさせると考えられることから、本稿で取り上げる問題意識の対象とはならない。なお、本稿では、現行法上の否認規定によらず、私法上の法律構成の名の下に、真実の法律関係又は事実関係から離れて、法律関係又は事実関係を再構成する類型の否認については許されないと立場を前提とする。

(14) 岡村編著・前掲注(4)309頁以下〔岡村〕では、租税回避の試みという概念には、節税と呼ばれる領域を含めた広く税負担の軽減を図る場合を含み得るとされているが、本稿で主に想定しているのは、その中でも、否認規定の適用の可否が検討され得る類型の行為である。

(15) 金子・前掲注(1)1119頁以下参照。

(16) 通脱罪は、納税義務者という身分を要求する身分犯であるとされる。最決昭和37年6月29日税資39号1頁等参照。

(17) 一般に不正行為の類型は、虚偽過少申告（事前に所得秘匿工作を伴う場合を含む）、事前の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や課税庁職員等に対する欺罔、脅迫等を行う場合に分けられる。

(18) 従来の通脱罪との相違に着目すると、厳密には、「事前の所得秘匿工作を伴わない単純無申告」が要件となる。

(19) なお、③の税を免れたことという要件の具体的内容は、納期説によれば、納税義務が存在するにもかかわらず法定納期限までに税を納付しないことと整理することができる。所得税等のように、納税義務と申告義務の発生要件が同じであり、かつ、法定申告期限と法定納期限が同じである場合には、実質的に、単純無申告罪と単純無申告通脱罪の構成要件が同一となり、納税義務者の予測可能性等の観点から問題が生じ得るが、本稿の趣旨に鑑みて、問題点を紹介するにとどめることとする。

従来の通脱罪と比較すると、不正行為に係る要件が単純無申告に係る要件に置き換わっているという点に相違が見られる。

なお、本稿では、便宜上、通脱罪において免れる対象となる租税債権を「通脱債権」と呼び、当該通脱債権が発生する原因となった所得等の課税物件を「通脱所得等」と呼ぶこととする。この点、通脱罪の行為類型としては、通脱所得等の存在又は帰属を偽ることなどによって通脱債権を免れようとするものが主たる型である、と言い表すことができる。

これらを踏まえ、以下、狭義の脱税犯である通脱罪（従来の通脱罪及び単純無申告通脱罪）の構成要件に焦点を当てた上で、その解釈における租税回避の取扱いにつき、各構成要件に応じて、租税回避と通脱の手段（不正行為等）との関係性、租税回避と通脱の結果（税を免れたこと）との関係性、並びに、租税回避と通脱の故意及び因果関係との関係性という3つの観点から検討を加えることとする。

Ⅲ 租税回避と通脱の手段との関係性について

1 各通脱罪における手段の内容及び既存の解釈論

従来の通脱罪が成立するためには、通脱の手段として不正行為の存在が必要となる。最

高裁は、この不正行為の意義につき、「通脱の意図をもって、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」であるとしており²⁰、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ほか、虚偽過少申告も不正行為に該当すると解されている²¹。なお、最高裁は、他に所得秘匿工作²²を伴わない単純無申告は、それ自体では不正行為に該当しないとしており²³、単純無申告によって税を免れた場合、従来の通脱罪は成立しないこととなる。しかしながら、単純無申告通脱罪においては、通脱の手段は単純無申告で足りるとされていることから、単純無申告によって税を免れた場合には、単純無申告通脱罪が成立することとなる。

ここで、通脱の手段について租税回避との関係性が顕在化してくるのは、基本的に、租税回避の試みを構成する契約等の法律行為が従来の通脱罪における不正行為に該当するか否かという点においてである²⁴。

2 関連する学説及び裁判例の分析

(1) 学説

金子宏名誉教授は、租税回避と脱税の関係性につき、「租税回避は、一方で、脱税（tax evasion, Steuerhinterziehung）と異なる。脱税が課税要件の充足の事実を全部または一部

²⁰ 最判昭和42年11月8日刑集21巻9号1197頁。

²¹ 伊藤菜樹はか編『注釈特別刑法第5巻経済法編Ⅱ』20頁以下〔小島建彦〕（立花書房、1984）参照。

²² 本稿では、不正行為のうち虚偽過少申告及び課税庁職員等に対する働きかけ（欺罔、脅迫等）以外の類型のものであり、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。

²³ 前掲注²⁰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。また、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）、堀田力「租税は脱犯をめぐる諸問題(-)」曹時22巻2号44頁以下（1970）など参照。

秘匿する行為であるのに対し、租税回避は、「課税要件の充足そのものを回避し、または減免規定の適用要件を充足させる行為である。」などと説明している²⁴。これは、脱税を秘匿行為である旨言及している点からすれば、従来の通脱罪の構成要件である不正行為についても意識しているように思われるが、主として、通脱罪の構成要件のうち「税を免れた」ことに着目するものであるように思われる。すなわち、租税回避によって課税要件が充足しなければ、それに対応する部分について租税債権は生じ得ず、したがって通脱の対象となり得ないというのであろう。しかしながら、通脱罪における租税回避が失敗した場合の取扱いについては、この説明から明確に読み取ることまではできないように思われる。

一方で、谷口勢津夫教授は、「租税通脱（脱税）も、租税回避と同じく、租税負担の軽減または排除をもたらす。しかし、以下の点で、租税回避とは異なる。第1に、租税回避の場合は、課税要件の充足が回避され納税義務が成立しないのに対して、租税通脱の場合は、課税要件が充足され納税義務が成立する。第2に、租税回避は課税要件法上適法である（中略）のに対して、租税通脱は、課税要件の充足によって成立した納税義務の履行を妨げるという意味で、違法（納税申告義務違反）である。第3に、両者ともに租税負担の軽減または排除が不当である点で共通するが、その不当性の中身が異なる。すなわち、租税回避の不当性は、課税要件法が実現しようとする、

租税正義の要請である租税負担の公平の観念に反する、という意味での不当性であるのに対して、租税通脱の不当性は、単なる不公平にとどまらず、実定税法上、『偽りその他不正の行為』（所税348条1項、法税159条1項等）による租税債権の侵害を理由とする詐欺利得罪（刑246条2項）類似の『悪さ』（罪悪性）である。第4に、両者は手段の点でも異なる。すなわち、租税通脱の手段である『偽りその他不正の行為』として、しばしば仮装行為が問題になるが、仮装行為は、単なる外観であって、その法実質および経済実質が全く無であり零であるのに対して、租税回避が私法上の法律行為による場合には、私法上真実の法律関係が形成される。」としており²⁵、課税要件充足性という観点に加えて、通脱罪の違法性について触れているほか、租税回避と脱税とが相違する根拠につき、不正行為に関する罪悪性や不正行為により生じた外観に係る法実質性等の無さに求めていることがうかがわれる。このような考え方からすると、租税回避が成功した場合に通脱罪が成立しないことはもちろんのこと、租税回避が失敗した場合についても、租税回避の試みを構成する契約等の不正行為該当性を否定することによって通脱罪の成立を制限する方向に向かうことになるように思われる²⁶。

24) なお、本稿において、租税回避の試みを構成する行為については、主として契約等の法律行為を想定しており、それに基づいて所得を少なく申告する行為、又は所得がなかったとして申告を行わない行為までは含まないことを前提とする。

25) 金子・前掲注(1)135頁。

26) 谷口・前掲注(2)13頁。谷口教授は、租税回避につき、「課税要件の充足を避け納税義務の成立を阻止することによる、租税負担の適法だが不当な軽減または排除」と定義している（同2頁）。

(2) 裁判例⑦(福岡高判平成24年6月13日²⁷
(租税回避スキームと不正行為との関係性について触れた裁判例))

(i) 事案の概要²⁸

不動産売買等を目的とした株式会社甲の代表取締役であるAは、甲の資産である土地の売却益から生ずる税負担の軽減を企図し、税理士Bと相談の上、当初、当該土地につき、多額の繰越欠損金を抱える中間会社乙を経由して第三者に売却する租税回避スキームを計画していた。しかしながら、Aは、乙に帰属することとなる売却代金が乙の債権者によって回収されることを懸念して、Bと共謀の上、架空の費用等を計上する脱税スキームへと方針転換し、架空の費用に係る領収書を偽造するなどした上、虚偽過少申告を行うことによって、法人税を免れたという事案である。

第一審²⁹は、租税回避スキーム計画段階から、A、B共に遁脱の故意及び共謀が存在していたと認定した上、各人に有罪判決³⁰を宣告したが、Bは、当該判決には事実誤認があるなどとして、本件控訴をするに至った。

(ii) 判旨

控訴審は、まず、第一審の判断内容について、「1審判決は、このような当初スキームが、『甲及び乙の全持ち分をAが保有するこ

とを前提に、事業実態のない乙を本件土地売却に形式的に介させることにより、その巨額の繰越欠損金を利用して、本件土地売却益に係る納税額を減らそうという趣旨のものである』として、1審検察官の主張どおり、このスキームは『所得の帰属の実質を偽ろうとした』ものとして脱税スキームに他ならないと判断した。」などと整理した上、「当初スキームは、違法な脱税スキームではなく、繰越欠損金を利用した租税回避行為である」などとして、第一審の事実認定上の誤りを指摘している。その上で、「当初スキームは、乙の巨額な繰越欠損金を利用して納税額を減らすスキームではあるが、適切な会計処理を行い、そのとおりに申告、納税するのであれば、所得の帰属を偽るわけでもなく、『偽りその他不正な行為』があるとも言えないから、形式的には、違法な脱税スキームではないのである。」などと判示し、Bにつき、租税回避を企図したに過ぎない当初スキーム計画段階では遁脱罪の故意を有していなかった旨認定した。ただし、Bにおいても、脱税スキームに移行してからは遁脱罪の故意を認めることができるなどとして、結論としては有罪判決を宣告している³¹。

②7 板倉宏「租税刑法をめぐる諸問題(三)—租税刑法の性格(下)」判タ184号34頁(1966)でも、租税回避につき、「真実を隠べいしたり仮装したりしていないという点において脱税の場合とは差異がある。」などと指摘されている。

②8 未公開・裁判所ウェブサイト未掲載(LEX/DB掲載番号25482185)。なお、本件について問題となった行為は、単純無申告遁脱罪の適用されない時期の租税に関するものである。

②9 引用・参照する判決文中、当事者ないし関係者を表す部分については、便宜上、本稿本文に即し

た略称を使用することとする。以下、他の裁判例についても同様。

③0 福岡地判平成23年11月24日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載(LEX/DB掲載番号25482186)。

③1 株式会社甲については、罰金1億円、Aについては、懲役2年6月執行猶予5年、Bについては、懲役1年6月の実刑判決であった。

③2 ただし、量刑に関しては、懲役2年執行猶予4年としており、実刑とした第一審よりも刑を軽減している。

(iii) 分析

裁判例⑦の控訴審は、第一審が脱税と断じた当初スキームにつき、「租税回避行為」であると言及した上で、当初スキーム自体は所得の帰属を偽るものではなく、したがって不正行為が存在しないなどとして、脱税（通脱罪）に当たらないと判断している。これは、租税回避の試みを構成する契約等は基本的に不正行為に該当しないと解するものであるように思われる。

3 検討

(1) 租税回避の試みを構成する契約等の不正行為該当性について

租税回避が成功した場合には、租税回避の試みにおいて税負担の軽減等が企図された部分について課税要件が充足されず、結果、免れるべき租税債権が発生することはないのであるから、これに関して通脱罪は成立し得ないと解される。この場合、租税回避の試みの不正行為該当性について議論することも可能ではあるが、結果犯である通脱罪につき、結果が発生しないことが確定している場合に手段の内容についてまで議論する必要性はないと考えられる。この点、租税回避の試みを構成する契約等の不正行為該当性如何によって通脱罪の成否が左右されない以上は、租税回避と脱税の区別という観点からしても、これを議論する意味はないように思われる。

なお、租税回避は成功したが、租税回避の試みとは別の原因により生じた通脱所得等

(以下「関連性のない通脱所得等」という。)が別途存在する場合には、これに関して、租税回避の試みを構成する契約等の不正行為該当性を議論する余地は存在するであろう。しかしながら、不正行為と結果との間の因果関係を広く認める全税額の因果関係説においても、通脱所得等を到底生じせしめないような行為については、外見上「偽りその他不正の行為」に該当するとしても、通脱の結果との間の因果関係は否定すべきとされており³³、このことからすれば、租税回避の試みを構成する契約等と関連性のない通脱所得等から発生する通脱債権との間には、原則、因果関係が認められないものと解される。そうすると、関連性のない通脱所得等が存在する場合においても、租税回避の試みを構成する契約等の不正行為該当性が通脱罪の成否に影響を与えることはないと考えられるのである。

一方、租税回避が失敗した場合については、租税回避の試みの対象部分について課税要件が充足されることになるなどと解される結果、新たに租税債権が発生することとなり、その前提として、否認規定の適用により認識（擬制）されることとなった所得等（以下「否認に起因する所得等」という。）の存在も覚知することができる。この否認に起因する所得等を通脱所得等として捉えるのであれば、通脱債権も存在し得ることになるのであって、租税回避の試みを構成する契約等の不正行為該当性について議論する意味を見出すことができるであろう³⁴。

③③ 司法研修所編・前掲注②3101頁以下〔小島〕参照。

③④ この点、通脱罪の構成要件に係る既存の解釈論と平仄を合わせるため、主として、否認により生じた租税債権ではなく、その前提として認識され

ることとなった所得等に着目して検討を行うこととした。なお、否認に起因する所得等の通脱所得等該当性については、以下、段階的に検討を加えていくが、ここでは差し当たり、通脱所得等に含まれ得るという前提で話を進めることとする。

この点、租税回避の試みによって税負担を不当に減少させたなどとして否認規定が適用されたということは⁸⁵⁾、租税回避の試みを構成する契約等自体の反社会性が比較的強いと評価された場面であるとして、租税回避の試みを構成する契約等は不正行為に該当するとの考え方もあり得るであろう。しかしながら、租税回避の試みを構成する契約等が契約自由の原則の範疇に収まる限りにおいては、それは私法上有効な行為を行ったに過ぎず、契約等の内容やそこから発生する所得等を詳かにするのであれば、「偽りその他不正の行為」という規定文言や税の賦課徴収を不能もしくは著しく困難ならしめる行為という最高裁の定義に鑑みても、それが不正行為に該当するとは言い難いであろう。したがって、たとえ租税回避の試みが不当と評価されたとしても、それを構成する契約等は不正行為には該当しないと解すべきであり、裁判例⁸⁶⁾の考え方は基本的に妥当であるように思われる。

ちなみに、有効な意思表示等が存在しないにもかかわらず、契約書を偽造するなどして契約等が存在するように偽った場合については、そもそも私法上有効な契約等は存在せず、租税回避の試みの範疇を超えるものと解されることから、当該契約の存在を偽る行為は、当然、不正行為に該当するものと考えられる。また、租税回避の試みが行われた後、そこから発生する収入や費用の額等について、新たに秘匿したり偽ったりする行為が存在する場合については、租税回避の試みを構成する契約等自体は不正行為に該当しないとしても、その後の秘匿行為等が不正行為に該当することになる。

(2) 租税回避の試みを構成する契約等の不正行為の該当性について議論することの意義

上記のような租税回避の試みを構成する契約等が不正行為に該当しないとの考え方は、租税回避が成功した場合には特に意味を持たないものの、租税回避が失敗した場合においては、不正行為が存在する場合のみ通脱罪として処罰されるという従来⁸⁷⁾の法体系の下、他に不正行為が存在しない限り通脱罪が成立しないという点で一定の意義を有していたと考えられる。しかしながら、裁判例の積み重ねにより、虚偽過少申告自体を不正行為として捉える解釈が定着し、さらに、新たな法制度として単純無申告通脱罪が導入された現状においては、その意義については大きな変化が生じているように思われる。

以下この点につき、後述する否認に起因する所得等が通脱所得等に含まれるか否かという観点を若干踏まえ、それが否定された場合と肯定された場合とに場合分けをしつつ、検討を示すこととする。

まず、否認に起因する所得等は通脱所得等に含まれないと考えた場合について、関連性のない通脱所得等も存在しないのであれば、通脱債権を基礎づける通脱所得等が一切存在しないということとなり、「税を免れた」という構成要件が充足される余地はなくなる。つまり、租税回避の試みを構成する契約等が不正行為に該当するか否かにかかわらず、いずれの通脱罪も成立し得ないこととなる。また、もし関連性のない通脱所得等が存在していたとしても、そのような通脱所得等から生ずる通脱債権については租税回避の試みを構成する契約等との間に因果関係が認められないで

⁸⁵⁾ 所得税法157条等参照。

あろうから、租税回避が成功した場合と同様、
 通脱罪の成否は、租税回避の試みを構成する
 契約等が不正行為に該当するか否かに左右さ
 れることはない⁶⁶。

続いて、否認に起因する所得等は通脱所得
 等に含まれると考えた場合については、租税
 回避の試みに際し、税負担の軽減又は排除を
 企図する部分の所得等に関して基本的に法定
 申告期限までに所得申告がなされない（無申
 告又は過少申告が伴う）であろうこと、及び
 当該部分に関する租税が法定納期限までに納
 付されないであろうことを前提として、次の
 ように考えられる。まず、否認に起因する所
 得等が通脱所得等に含まれると考える以上、
 無申告が伴う場合は、租税回避の試みを構成
 する契約等が不正行為に該当するか否かにか
 かわらず、少なくとも単純無申告通脱罪は成
 立し得ることとなる⁶⁷。その上で、さらに租税
 回避の試みを構成する契約等が不正行為に該
 当するとすれば⁶⁸、従来の通脱罪が成立し得る
 こととなるので、租税回避の試みを構成する
 契約等の不正行為該当性は、単純無申告通脱
 罪と従来の通脱罪のどちらが成立するののかと
 いう限りにおいて意味を有する。これに対し、

過少申告が伴う場合、判例上、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自
 体が不正行為に該当すると解されていること
 に従えば⁶⁹、否認に起因する所得等を除外した
 内容の申告書を作成、提出したこと自体が不正
 行為に該当することとなり⁷⁰、租税回避の試
 みを構成する契約等が不正行為に該当するか
 否かにかかわらず、従来の通脱罪が成立し得
 ることとなる。

したがって、現状において、租税回避の試
 みを構成する契約等が不正行為に該当するか
 否かという議論は、否認に起因する所得等が
 通脱所得等に含まれるとの前提の下⁷¹、単純無
 申告通脱罪と従来の通脱罪のいずれが成立す
 るのかという限定的な場面において意味を有
 するに過ぎないのである。換言すると、租税
 回避の試みを構成する契約等が不正行為に該
 当するか否かという議論は、通脱罪の成否に
 は直接影響するものではないということができ
 き、租税回避と脱税の相違に係る根拠をこの
 点に求めることは適当でないとも考えられる
 のである。

66) 租税回避の試みを構成する契約等以外に、関連
 性のない通脱所得等と因果関係を有する不正行為
 が存在するか否かが問題となる。

67) 単純無申告、不正行為以外の構成要件について
 の検討は、便宜上、ここでは省略する。

68) もちろん、租税回避の試み以外に不正行為が存
 在する場合も同様である。

69) 最判昭和48年3月20日刑集27巻2号138頁等参
 照。

70) 租税回避の試みに対して否認規定が適用され、
 かつ、納税義務者が申告時において否認規定が適
 用される可能性について未必的にでも認識してい
 た場合、税負担の軽減又は排除が企図された部分

の通脱所得等につき過少申告を行うことは、虚偽
 過少申告とみなされ得ると解される。なお、納税
 義務者が否認規定が適用される可能性について未
 必的にも認識していなかった場合については、後
 述するように、故意が阻却されることとなる。ち
 なみに、仮に租税回避の試みという概念に税負担
 の軽減を企図する部分の所得に係る無申告、過少
 申告という行為も含まれると解した場合は、租税
 回避の試みを構成する要素たる過少申告行為が不正
 行為に該当すると考えることとなろう。

71) さらに、租税回避の試みを構成する契約等以外
 に不正行為に該当するような行為が存在しない場
 面に限る。

IV 租税回避と遁脱の結果との関係性について

1 遁脱の結果に係る既存の解釈論

遁脱の結果は、「税を免れた」という構成要件に関する問題であるところ、当該構成要件の意義については、遁脱罪の既遂時期と絡めて、実務上の通説である納期説のほか、確定時説というものも存在する⁴²⁾。納期説では、「税を免れた」ことについて、課税要件の成立によって成立した租税債権そのものについて正しい履行をしなかったことと定義され、その本質は抽象的租税債権そのものへの侵害であるとされる。したがって、租税債権の不履行が現実化することで遁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、不履行の一態様として捉えられることとなる⁴³⁾。

この点、租税債権に係る履行義務とは、課税標準、税率、各種控除等の課税要件を踏まえて計算した結果、納付すべき税が存在することによって生ずるものと解されるどころ、遁脱債権の内容については、適正な確定手続によって計算した場合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、納付された税額との差額のうち、遁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と説明することができる。

そして、納期説における、「税を免れた」ことに係る具体的行為態様について考察してみると、租税債権の不履行というからには、まず、前提となる履行義務が存在している必要があると考えられる。したがって、「税を免れた」ことの具体的行為態様としては、抽象的

租税債権が存在するという前提の下、「納税義務者によって抽象的租税債権の一部又は全部の不履行が确实と認められる状況」、すなわち、従来の遁脱罪で言えば、虚偽過少申告を伴う状態の下で法定納期限を経過すること、所得秘匿工作等を伴う状態の下で無申告のまま法定納期限を経過すること、又は、無申告のまま法定納期限を経過した後不正行為が行われることが必要となると解される。この点、単純無申告遁脱罪の場合は、所得秘匿工作等を伴わない状態の下で無申告のまま法定納期限を経過させる行為によって、不履行が确实となったと解することになるものと思われる。

その上で、遁脱の結果との関係で租税回避に関連する問題として浮上してくるのが、否認に起因する所得等が遁脱所得等に該当するか否かという問題である。すなわち、租税回避の試みが失敗した場合、租税回避の試みを構成する契約等の私法上の効果はそのまま認められるものの、租税に係る計算においてのみ、私法上有効とされている契約等の内容とは別の内容の契約等が存在すると擬制されることによって所得等が認識されることがもできるのであって、この否認に起因する所得等は、私法上有効とされる契約等の内容に即して生ずる通常の所得等とは若干異なる性質を有しているとも言える。したがって、こ

42) 以下に本文中で指摘する納期説を前提とした問題意識は、思考過程は若干異なるとしても、確定時説においても同様に生じるものであるところ、本稿の結論自体は、いずれの説を前提とするかによって大きく異なることはないと考えられることから、確定時説に関する記載は省略することとした。

43) 伊藤ほか編・前掲注(2)23頁以下〔小島〕参照。

れを遁脱債権に繋がる遁脱所得等と捉えることについては、一定の検討を要すると考えられるのである。

2 否認に起因する所得等の遁脱所得等該当性についての学説及び裁判例の分析

(1) 学説

学説上、この点についてそれほど多くの議論が存在するわけではないが、小島建彦元判事は、包括的否認規定である同族会社の行為計算否認規定に基づいて否認された場合に発生する所得が遁脱所得等に含まれるか否かという観点につき、「可罰対象となる所得は課税法令の解釈、適用により決定されるべきで、課税手続上否認されるべき金額は、脱税事件においても同様に可罰対象額に含まれる」という考え方、すなわち同族会社の行為計算否認規定に基づいて否認された場合に発生する所得は遁脱所得等に含まれるという考え方が妥当であるとしている⁴⁴⁾。この点、個別的否認規定によって否認された場合の帰結については明示されていないが、当該帰結を得るための「可罰対象となる所得は課税法令の解釈、適用により決定されるべき」という理由付けについては、包括的否認規定についてのみならず個別否認規定についても及ぶものと考えられる。というのも、内容の確定している個別的否認規定は、包括的否認規定よりも課税法令（課税要件規定）に近い性質を有していると考えられるからである。したがって、小

島元判事が示した考え方においては、個別的否認規定と包括的否認規定のいずれによる場合であっても、否認に起因する所得等は遁脱所得等に含まれると解することになるものと思われる。

(2) 個別的否認規定によって租税回避が否認された場合に関する裁判例

(i) 裁判例④（大阪高判平成5年7月22日⁴⁵⁾（内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例（租税特別措置法66条の6以下）に関連する裁判例）

① 事案の概要

海運業を目的とする株式会社丙の代表取締役Cは、租税特別措置法66条の6第1項において丙の特定外国子会社に当たるとされる各子会社に係る課税対象留保金額につき、所得の計算から除外した虚偽過少申告を行い、法人税を免れたという事案である。

② 判旨

裁判所は、Cによる、丙の各子会社が特定外国子会社に該当しないなどの主張を退け、「租税回避が行われた以上、措置法六六条の六以下の規制を免れることはできない」などと判示して控訴を棄却し、子会社に係る課税対象留保金額を遁脱所得等の計算上益金に含めてCらを有罪とした第一審判決を維持した。

⁴⁴⁾ 司法研修所編・前掲注⑳126頁〔小島〕参照。同文献では、遁脱所得等につき「犯則所得」と表現されている。また、本文で示した考え方のほか、罪刑法定主義の観点から課税手続上の解釈とは別に行為計算否認そのものを制限的に解すべきとする考え方、課税手続上否認されるものであっても

行為計算に脱税の故意が及んでいない以上は否認金額は犯則所得とならないとする当時の国税庁の処理基準に倣った考え方も参考として紹介されている。

⁴⁵⁾ 判タ855号284頁。

(ii) 裁判例㊸（最決昭和49年9月26日⁴⁶⁾（役員賞与の損金不算入規定（旧法人税法9条）に関連する裁判例）

① 事案の概要

海産物の卸売等を目的とする株式会社丁の代表取締役Dが、架空経費を計上するなどした虚偽過少申告を行って、法人税を免れたという事案である。なお、当該事案においては、丁のDに対する無償貸付に係る利息相当額（10%）につき、通脱所得等の計算上、益金に算入すべきかどうか争点とされている。

② 判旨

裁判所は、「被告会社が利息の定めなく金員を当時の代表取締役Dに貸与し、もつて同人に与えた通常取得すべき利息相当の経済的利益は、旧法人税法（昭和四〇年法律第三四号による改正前の昭和二二年法律第二八号。）九条八項に基づく旧法人税法施行規則（昭和四〇年政令第九七号による改正前の昭和二二年勅令第一一一号。）一〇条の三第四項により、同施行規則一〇条の四にいう法人の所得の計算上損金に算入されない役員に対して支給した賞与にあたることは明らかである。そして、その額の算出にあたり、原判決の支持した第一審判決が、経済界の一般的取引の実情に照らし、社会通念上相当として採用した年一割の利率は、右法令に基づく合理的なものと認められるから、所論は前提を欠き、適法な上告理由とならない。」などと判示して上告を棄却し、上記利息相当額を通脱所得等の計算上益金に含めてDらを有罪とした原審の判断を維持した。

(iii) 裁判例㊹（最決平成9年4月23日⁴⁷⁾（事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例（所得税法56条）に関連する裁判例）

① 事案の概要

貸金業を営むEが、いわゆる「つまみ申告」に当たる虚偽過少申告を行うことによって、所得税を免れたという事案である。なお、Eは、妻から借り入れた事業資金に対する支払利息について、通脱所得等の計算上、必要経費に算入すべき旨主張し、これが争点となっている。

② 判旨

裁判所は、「上告趣意のうち、憲法一四一条一項違反をいう点は、所得税法五六条は、納税義務者の所得の金額の計算に関して、必要経費の特例を定めた規定であって、納税義務者の妻を何ら不利益に取り扱うものではない」などと判示した上、本件通脱所得等の計算上、所得税法56条を適用してEが妻から借り入れた事業資金に対する支払利息を必要経費とせずに通脱所得等を計算した原審の判断を是認し、上告を棄却（Eを有罪とした原審を維持）した。

(3) 一般的否認規定によって租税回避が否認された場合に関する裁判例

(i) 裁判例㊺（東京地判昭和52年11月28日⁴⁸⁾（同族会社に係る行為計算否認規定（法人税法132条）に関連する裁判例）

① 事案の概要

建設機械の賃貸等を目的とする株式会社戊の代表取締役Fが、架空の経費を計上した虚

⁴⁶⁾ 税資79号1320頁。

⁴⁷⁾ 税資224号1137頁。

⁴⁸⁾ 判タ361号343頁。

偽過少申告を行って、法人税を免れたという事案である。

なお、当該事案において、Fは、戊の資金を私的に消費していたところ、検察官は、この点につき、戊からFへの無利息貸付があったと認定した上で、当該金銭に係る通常の利息相当額（10%）につき、通脱所得等の計算上、益金として計上するなどして、公訴事実を構成していた。

② 判旨⁴⁹

裁判所は、以下のように判示し、上記利息相当額につき、通脱所得等の計算から除外した上で、有罪判決を宣告している。

「おもうに、法人が会社の役員をして法人の資金を無利息で使用させることは、法人税法第二二条第二項の無償による役務の提供に係る収益の発生があるとして益金の額に算入することも考えられるし、或いは、右の行為を経済的実質的に観察すれば、純経済人の行為として著しく異常、不合理、不自然であり、法人税の負担を不当に減少させる結果となるからとして、税法上、法人の当該行為を同族会社の行為計算否認の規定（法人税法第一三二条）によって否認することも考えられる。」

「法人税法第一三二条の問題について考えてみるに、これは、納税者の選択した行為計算が実在し、私法的にも有効なものであるにもかかわらず、租税回避の防止という見地から、租税行政上は、課税行政庁が擬制したところの、検察官の説くように一般経済界の実状にそった通常のあるべき姿を想定して、この想定された別の法律関係に税法を適用しようとするものである。しかしながら、これは飽く迄も、納税者の行為が当事者の真意に基づく行為であって、私法上は適法有効であることを前提として、租税回避を防止するために税

法上否認する行政上の措置（更正・決定処分）に過ぎないのである。しかるに、租税刑事法の対象となる租税ほ脱行為は、これとは異なっていて、当事者の真意に基づかない仮装行為であって、それはほ脱の意図をもって、当事者においてなした行為につき、そこに事実を偽り虚構する点に違法性を帯びるので、偽りその他不正の行為と認めて租税ほ脱行為を構成することになるのである。従って、両者はその本質を異にする。租税刑事犯においては、その本質上、法人税法第一三二条の適用は許されず、偽りその他不正の行為には、法人税法第一三二条の適用による場合は含まれないと解するのが相当である。」

「いわゆる租税回避行為であるとして、『認定』の名のもとに、法人の利息不徴収行為の計算を否認し、存在しない取引行為の計算があるものとして擬制し、通常の利率による利息を認定することはあるが、しかし、かかる意味の、いわゆる認定利息をほ脱所得として構成することは租税刑事犯においては許されず、それは行政処分（更正・決定処分）の問題であることは既に述べたところである。」

「なお、法人税法第二二条第二項による『無償による役務の提供に係る収益』の規定に基づき、法人の第三者に対する無利息の貸付金債権にかかる経済的利益の供与として利息を認定し収益として益金に算入することはあるが、本件は、叙上認定のとおり、被告人が独断で被告会社の資金を消費した被告人個人の行為と認められ、被告会社の行為ではない。

⁴⁹ 当該判旨については、松江地判平成11年5月13日無罪事例集6集152頁において引用されているが、松江地裁は、これを租税回避の試みが不正行為に該当しないという結論を指摘するための論拠としてのみ使用している。

従って、法人による無利息の金銭貸付ではないから、同条同項の無償による役務の提供にもあたらないことになるため、被告会社に利息相当額の収益も生じない。」

(4) 各裁判例の分析

まず、裁判例④は、租税回避に対する個別の否認規定の典型例として挙げられる⁵⁰、内国法人の外国関係会社に係る所得の課税の特例（租税特別措置法66条の6以下）に関するものである。また、裁判例⑦は、隠れた利益処分の規制を趣旨とする役員賞与の損金不算入規定（旧法人税法9条）に関するものであるが、これは「隠れたる利益処分」を規制するものである⁵¹。なお、「隠れたる利益処分」について、租税回避の一種であるとする見解が存在する一方⁵²、租税回避ではないとする見解も存在するが⁵³、本稿では、検討の便宜上、役員賞与の損金不算入規定につき個別的否認規定の一類型として取り扱うこととする。さらに、裁判例⑤は、事業から対価を受ける親族がある場合の必要経費の特例（所得税法56条）に関するものであるが、当該規定は、所得を家族構成員の間に分割することによって高い累進税率の適用を排除しようとする租税回避に対し、個人単位課税の例外とすることによって個別に否認しようとする規定であると解されている⁵⁴。

そして、裁判例④ないし⑤の判示内容を見る限り、裁判所は、いずれの類型の個別的否認規定に関しても、否認に起因する所得等は遁脱所得等に含まれると解していることがうかがわれる。特に、裁判例④については、租税特別措置法66条の6が対象としているのが「租税回避」であると明言した上で、当該規定によって否認された部分に対する遁脱罪の適

用を肯定している。

一方、裁判例④は、包括的否認規定である同族会社に係る行為計算否認規定（法人税法132条）に関するものであるところ、当該規定に基づく租税回避の否認は飽くまで行政処分の問題であって刑事犯である遁脱罪とは本質を異にするなどといった理由から、否認に起因する所得等が遁脱所得等に含まれない旨の判断をしている。なお、裁判例④では、法人税法22条2項における「無償による役務の提供に係る収益」に関して、「法人の第三者に対する無利息の貸付金債権にかかる経済的利益の供与として利息を認定し収益として益金に算入することはある」などと、当該収益から生じる所得が遁脱所得等となり得る旨言及している。この点、法人税法22条2項は、正常な対価で取引を行った者との間の負担の公平を維持し、同時に法人間の競争中立性を確保するために、無償取引からも収益が生ずることを擬制した創設的規定であるとの通説的な理解（適正所得算出説）の下では、一種の個別的否認規定⁵⁵と解されていることからすれば、当該裁判例においても、個別的否認規定に基づく否認により生じた所得については、遁脱所得等となり得ると考えられているように思われる。

このように、裁判例上では、一貫して、個別的否認規定に基づく否認に起因する所得等

50 金子・前掲注(1)138頁等参照。

51 金子・前掲注(1)398頁、最判昭和57年7月8日訟月29巻1号164頁等参照。

52 松沢智「私法上の取引と租税回避行為」租税6巻82頁（昭和53年）参照。

53 清永・前掲注(6)45頁以下参照。

54 金子・前掲注(1)202頁等参照。

55 金子・前掲注(1)138、338頁参照。

は通脱所得等に含まれると解されている。一方、包括的否認規定に基づく否認により生じた所得については通脱所得等に含まれないと解するものがあり、個別的否認規定による場合と包括的否認規定による場合とで別異の取扱いをしようとする傾向がうかがわれる。

3 検討

上記裁判例の内容等を参考にすると、否認に起因する所得等の通脱所得等該当性については、個別否認規定が適用された場合と包括的否認規定が適用された場合のいずれにおいても該当しない、個別的否認規定が適用された場合のみ該当する、いずれの場合においても該当するという3パターン⁵⁶⁾の帰結が想定できる。そこで、以下、否認に起因する所得等を通脱所得等から除外すべき根拠の有無、個別的否認規定により否認する場合と包括的否認規定により否認する場合とで別異の取扱いをすべき根拠の有無といった考慮要素を踏まえ、いずれの結論が妥当かについて検討する。

まず、否認に起因する所得等を通脱所得等から排除すべき根拠について、裁判例^④は、租税回避の否認が「納税者の行為が当事者の真意に基づく行為であって、私法上は適法有効であることを前提として、租税回避を防止するために税法上否認する行政上の措置（更正・決定処分）に過ぎない」ものである点を強調し、当該措置より生ずる擬制された効果につき通脱罪の判断の前提とすることはできない旨指摘している。

しかしながら、この点、租税法規において、冗費、濫費の抑制を目的とする交際費等の損金算入規制（租税特別措置法61条の4）のように、納税義務者による私法上の取引（贈与契約等）の有効性を肯定しつつも税法上の所

得の計算上除外する取扱いは課税要件規定に関しても存在しており、租税回避の否認規定特有の話ではない。また、納税義務者の申告内容に誤りがあった場合に課税庁の行政処分（更正等）によって修正され得るという点においても、租税回避の否認規定と他の規定とで違いはない。

そして、通脱罪は、課税手続上の処理を前提として、そこから生じた抽象的租税債権の一部ないし全部を免れる行為を処罰しようとするものであることからすれば、否認規定の適用が行政上（課税手続上）の措置であることは通脱罪の適用を制限する理由とはなり得ないように思われる。すなわち、通脱罪については、その規定上、否認規定が適用された場合につき特別な扱いをする旨の文言は存在せず、その趣旨は、課税権の保護、すなわち国家機能の原資たる租税債権を保護することにあると解されるのであって、否認に起因する所得等に係る租税債権を取って保護の対象から除外すべき理由は見当たらないのである⁵⁶⁾。

なお、同族会社に係る行為計算を否認する規定である法人税法132条は、その要件として税負担を「不当に減少」させることを挙げており、違法であることを要件としていない。しかしながら、当該規定の前身である昭和22年改正前の旧法人税法28条等においては、同族会社に係る行為計算を否認する要件として「通脱の目的」が掲げられていたところ、その後、「税を免れる目的」という表現への改正を

⁵⁶⁾ 納期説からの帰結である。なお、課税権の侵害を確定手続の妨害に見出す確定時説（伊藤ほか編・前掲注②）23頁〔小島〕等参照）においても、租税回避が失敗した場合につき、あえて否認に起因する所得等を通脱所得等から除外すべき理由は見当たらないように思われる。

挟みつつ⁵⁷⁾、現在の法人税法132条の形に至ったという経緯がある。この沿革等に鑑みると、否認規定を適用するためには、不当であれば足りるとされているものと解すべきであって、その一部をさらに違法と評価することを妨げるものではないと考えられる。

とはいえども、規範的要件（「不相当に高額」等）を含む一部の個別的否認規定及び包括的否認規定（以下「包括的否認規定等」という。）に関して言えば、通脱罪が既遂に達する各時点⁵⁸⁾においては、納税義務者にとって各規定が適用されるか否かが必ずしも明確ではないという事情が存在し、刑罰法規に係る予測可能性という観点から言えば、このような規定が適用された場合については特段の配慮をすべきとの考え方もあり得るであろう。

確かに、包括的否認規定等の適用に関しては、事実上、税務署長の判断に委ねられている部分がある程度存在することについては否めない。しかしながら、否認規定の適用要件充足性などについては、客観的、合理的な基準に即して判断されるものであって、税務署長の権限は伝統的な裁量論におけるいわゆる羈束裁量ともいうべきものに過ぎず、一般的に裁判所による審査の対象となるものである⁵⁹⁾。その上で、否認規定の適用要件充足性は、租税回避の試みが実施された時点の状況をもって判断すべきと解されることからすれば⁶⁰⁾、ある租税回避の試みに対して否認規定を適用できるか否かについては、客観的に見れば、それが行われた時点で確定しているもの

と考えられる。そうすると、否認規定の適用要件充足性を基礎づける個別の事実を認識している納税義務者にとって、自身の行った租税回避の試みが否認されるか否かを予測することは必ずしも不可能というわけではなく、予測の可否は個別事情によって左右されるということになる。

そもそも、否認に起因する所得等の通脱所得等該当性を否定するということは、否認に起因する所得等でありさえすれば当該所得に対する不正行為に該当する行為を重ねて行ったとしても通脱罪が一切成立しないとの帰結を招くこととなるが、これは通脱罪の趣旨に鑑みても適当でないように思われる。さらに、納税義務者が行う租税回避の試みの中には、否認される可能性が相当程度高い旨の認識があるにもかかわらず敢行されるものも存在するであろうことなどをも考慮すると、包括的否認規定等に基づく否認に起因する所得等であっても、これを一律に通脱所得等から除外すべきではなく、原則として通脱所得等に含めた上で、事案ごとの個別具体的事情（包括的否認規定の適用に係る予測可能性がなかったこと、低かったこと等）については、故意等の構成要件該当性の判断、場合によっては量刑判断ないし起訴便宜主義等の運用上の判断の中において考慮していくべきものとする。

この点、上記のような否認に起因する所得等について通脱所得等に含めて通脱罪の対象とすべきとの考え方は、法定納期限経過後の

57) これを通脱罪の要件たる「税を免れた」ことに関する故意を示すものと解した場合、従来の通脱罪が成立する場合のほか、不正行為を伴わない単純無申告の場面についても、否認規定の適用範囲に含めようとしたものと推測することもできる。

58) 納期説では法定納期限等となる。

59) 最判平成28年2月29日判タ1424号68頁、最判昭和53年4月21日訟月24巻8号1694頁等参照。

60) 前掲注59)に挙げた裁判例のほか、法人税法132条2項等参照。

手続によって所得等の内容が確定されたとしても（手続のみが遡及的に行われたとしても）遁脱所得等の発生を肯定することができるという点において、青色申告が遡及的に取り消されたことによって認識された所得が遁脱所得等に該当する旨の判例上の判断とも整合性を有するものと考えられる⁶¹⁾。さらに、包括的否認規定に基づく否認に起因する所得等に対して一定の制裁を加えることを肯定するという点につき、課税手続と刑事手続との違いはあるものの、否認に起因する所得等に対して無申告加算税を課す取扱いと親和性を有するものであるように思われる⁶²⁾。

ちなみに、規範的要件を含まない個別的否認規定については、否認規定ではなく課税要件規定と解すべきとの考え方も存在するところ⁶³⁾、この考え方は、規範的要件を含まない個別的否認規定に基づく否認に起因する所得等を遁脱所得等に含める根拠となると同時に、その他の否認規定については、別異の取扱いをすべきとの考え方に繋がり得るようにも思われる。ただし、この点、どのような場合に否認規定が課税要件規定に変化するかについて明らかではなく⁶⁴⁾、少なくとも現時点において、この考え方が包括的否認規定等に基づく否認に起因する所得等が遁脱所得等に該当しないという考え方の根拠になるとまでは言えないように思われる。

なお、租税回避の試みが否認規定の適用要件を満たしながらも、事実上、否認規定が適用されていない場合については、課税手続上

で租税回避の試みの対象部分に係る租税債権が未だ発生していない以上、課税権の保護という遁脱罪の趣旨に鑑みて、刑事手続で当該部分に係る遁脱債権ないし遁脱所得等を認識することは適当でないと考えられる。

以上を踏まえ、ここからさらに、租税回避と遁脱罪における故意及び因果関係との関係性について検討することとする。

V 租税回避と遁脱罪における故意及び因果関係との関係性について

1 遁脱罪における故意及び因果関係に係る既存の解釈論

基本的に、遁脱罪の故意としては、従来の遁脱罪については、不正行為及び「税を免れた」ことのそれぞれに対する認識、単純無申告遁脱罪については、単純無申告及び「税を免れた」ことに対する認識に基づいて、構成要件実現の可能性ないし蓋然性を予見し、認容することが必要であると解される⁶⁵⁾ところ⁶⁶⁾、通説的には、事実の認識等を超える意味での遁脱の意図、遁脱の意思ないし脱税の目的といった特殊な主観的要素までは不要と解されている⁶⁶⁾。

この点、遁脱罪における故意（主として「税を免れた」ことに関するもの。）及び因果関係の解釈に関しては、さらにいくつかの既存の議論が存在する。そこで、以下、本稿と関連する議論の内容につき整理しておく。

(61) 最判昭和49年9月20日刑集28巻6号291頁参照。

(62) 最判平成16年7月20日集民214号1071頁（いわゆる「パチンコ平和事件」）等参照。

(63) 浦東久男「租税回避と個別的否認規定」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』85頁（ミネ

ルヴァ書房、2015）参照。

(64) 岡村編著・前掲注(60)312頁〔岡村〕参照。

(65) 山口厚『刑法総論第3版』214頁（有斐閣、2017）等参照。

(66) 伊藤ほか編・前掲注(21)28頁〔小島〕参照。

(1) 故意の対象と錯誤

(i) 通脱所得等の内容に関する認識の程度

所得を課税物件とする租税に係る通脱罪に関して、故意が成立するためには、通脱債権を基礎づける通脱所得につきどの程度の認識が必要かという点について、次のような議論が存在する。

まず、個別的認識説は、脱漏された税額ないしそれに繋がる所得に対する故意が成立するためには、納税義務の認識が必要であることを強調し、納税義務を基礎づける個々の事実に対する認識をも故意の内容とするものである。そして、当該認識の内容は所得の存在の意味内容を認識することに他ならないから、当該所得を形成すべき各個別の収益及び損費に対する存在の認識に加え、各個別の収益が税法上の益金等として認められるか否かという益金性の認識、行為者自らその損費が税法上の損金等に該当しないことを知りつつそれを計上したという非損金性の認識、及び各個別の収益、損費の帰属に対する認識が、それぞれ必要であるとしている⁶⁷⁾。

これに対し、概括的認識説は、故意の成立のためには、何がしかの脱漏された税額ないしそれに繋がる所得が存在することを概括的に認識していれば充分であり、個々の勘定科目、会計的事実等については所得算出の手續上必要であっても、それらに対する個々の認

識が故意の内容をなすものではないとするものである⁶⁸⁾。この考え方では、所得を不可分な概念であると解しており、したがって、何らかの所得が存在することについての概括的認識があれば、故意は所得全てについて成立するというのである。その上で、故意の内容としては、①課税期間内における所得源泉ないし財産増加原因となる事実、②①に起因して当該期間内に富の増加（経済的利益）が生じたこと、③②の利益が自身（納税義務者）に帰属すべきことの認識があれば足りるとする⁶⁹⁾。

裁判例の傾向としては、かつては個別的認識説を採用するものと概括的認識説を採用するものとで分かれていたが⁷⁰⁾、最近においては、もっぱら概括的認識説を採用する傾向が認められる⁷¹⁾。

そして、上記各説における議論は、所得を課税物件とする租税以外にも、相続財産を課税物件とする相続税のように、課税物件たる経済的価値を集合させて税額を計算するような各種租税について共通する問題意識であると考えられる⁷²⁾。

(ii) 益金性、非損金性の錯誤

法律の錯誤（違法性の錯誤）とは、法の不知、すなわち法律の存在を知らないで自己の行為が法律上許されていると誤信すること、又は、あてはめの錯誤、すなわち刑罰法規の存在は知っているが、その法規の解釈を誤り、

67) 伊藤ほか編・前掲注(2)30頁〔小島〕、板倉宏『租税刑法の基本問題増補版』128頁以下（勁草書房、1968）等参照。

68) 伊藤ほか編・前掲注(2)30頁〔小島〕参照。

69) 司法研修所編・前掲注(2)112～113頁〔小島〕参照。正確には、さらに、税額控除等を考慮しても税が発生する旨の認識が必要であると解される。

70) 司法研修所編・前掲注(2)110～111頁〔小島〕適示の各裁判例参照。

71) 札幌高判平成6年3月1日税資212号3729頁、名古屋地判平成10年12月4日税資236号3589頁、東京地判平成30年11月20日裁判所ウェブサイト（LEX/DB掲載番号25449906）のほか、裁判例⑦の第一審判決等参照。

72) 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14～15頁（1966）においても、相続税の事案を取り込みつつ、当該議論について触れられている。

自己の行為はそれに当たらず許されていると誤信することである。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。」としているところ、故意の要件として違法性の意識を不要とする判例の考え方を前提とすれば、法律の錯誤があったとしても故意は阻却されないこととなる⁽⁷³⁾。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、事実の錯誤の存在は、故意の成否に影響を与えるものとされている。そして、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、故意を阻却するものとされている⁽⁷⁴⁾。

このような錯誤論が通脱罪において問題となる一場面として、所得を形成する収入、費用等の個々の科目につき、その存在を認識したが、これを税法上益金等とならないと誤信

してこれを計上せずに申告した場合のように、税に関する法令を誤解して所得等を脱漏した部分が生じた場合において⁽⁷⁵⁾、当該誤解により「税を免れた」ことに関する故意が阻却されるか否かという議論が存在し、益金性、非損金性の錯誤と呼ばれている。

学説上では、課税法令は非刑罰法令であり、その不知、誤解は事実の錯誤となるとする事実の錯誤説⁽⁷⁶⁾、及び、税を免れることの禁止には、課税法令の規定を順守しないことにより税を免れることの禁止を含む、すなわち、課税法令も刑罰法令であるとして、その不知、誤解は法律の錯誤となるとする法律の錯誤説⁽⁷⁷⁾といった、相対する考え方が提示されている。そして、裁判例においても、事実の錯誤説を採用するもの⁽⁷⁸⁾と法律の錯誤説を採用するもの⁽⁷⁹⁾とに分かれる傾向が見られる。

この点、個別的認識説を採用した場合には、事実の錯誤説に結びつきやすいと考えられる。一方、概括的認識説の論者である小島元判事は、「所得の概念規定と計算規定を分け、計算規定に関する課税法令は、客観的に単一な所得の金額を算出するための手続として必要な基準となるものであるが、個々の勘定科目な

(73) 大谷・前掲注(2)160頁, 334頁以下参照。なお、学説や一部の下級審裁判例には、違法性の意識の可能性が存在しない場合には、例外的に故意又は責任が阻却されるとするものもあるとされるが、通脱罪に関して違法性の意識の可能性が否定されるような場面は到底想定できないことから(仮に「租税回避の試みを行う限りにおいては通脱罪に該当することはない」などと誤信したとしても、それは典型的な法律の錯誤であって、故意を阻却したり、違法性の意識の可能性を否定したりするようなものではないであろう)、議論の複雑化を避けるため、違法性の意識不要説を前提とする。

(74) 大谷・前掲注(2)160頁以下参照。

(75) 所得等の内容の認識についての錯誤のほか、所

得控除、税額控除等に係る認識もこれに含まれると解される。

(76) 板倉・前掲注(72) 15頁, 司法研修所編・前掲注(23)117頁〔小島〕参照。

(77) 堀田力「租税は脱犯をめぐる諸問題(四)」曹時22巻11号76頁以下(1970)、司法研修所編・前掲注(23)117頁〔小島〕参照。

(78) 東京高判昭和59年3月19日税資162号2234頁, 東京高判平成8年7月15日税資218号2007頁, 東京地判平成15年3月27日未公刊・裁判所ウェブサイト未掲載(LEX/DB掲載番号28085435)等参照。

(79) 東京地判昭和52年9月26日税資100号1232頁, 大阪高判昭和59年3月13日税資141号531頁等参照。

いし会計的事実はそれ自体故意の対象となるものではないから、これら個別的事実と計算規定に関する不知・誤解に基づく科目等については個々のに事実の錯誤又は法律上の錯誤の成否を考えるまでもない」などとして、事実の錯誤として故意が阻却される余地はない旨指摘している⁸⁰⁾。

(iii) その他の事由に基づく通脱税額の錯誤

上記益金性、非損金性の錯誤のように、通脱債権を基礎づける課税要件に関する錯誤以外にも、単純に通脱税額の数量を誤解した場合や他者の介入により想定よりも通脱税額が増加した場合など、通脱税額に関する錯誤が生じる場面は存在すると考えられる。

この点、まず、「行為者が何らかの事情によって、客観的な所得額や通脱額よりも少額を所得額や通脱額であると認識していた場合については、その額についてのみ構成要件の故意を認めるべきである」として、このような錯誤も故意を阻却するとの考え方が存在する⁸¹⁾。一方、このような錯誤は、同一構成要件の範囲内における具体的事実の錯誤に過ぎず、故意を阻却しないと考える方も存在する⁸²⁾。

裁判例では、通脱罪に該当する一連の行為

の実行を他者に任せていたところ想定していた額を超える通脱税額に至ったという事案につき、想定していなかったとされる部分につき予見可能性があったことを前提とする限りにおいて、故意は阻却されないとの判断が示されている⁸³⁾。

(2) 未必の故意の取扱い

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指し、判例は、一般的に、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、未必の故意による構成要件の充足を認めている⁸⁴⁾。

そして、通脱罪に関する裁判例では、基本的に、通脱罪の故意は未必の故意をもって足りるとされており⁸⁵⁾、学説上でも、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指摘されている⁸⁶⁾。

ただし、裁判例の中には、所得秘匿工作等を伴わず虚偽過少申告のみが不正行為を構成する事案につき、個別的认识説を採用した上で、このような類型の通脱犯については未必

する処理としては認容説と同様になるものと考えられる。

80) 司法研修所編・前掲注(23)117頁以下〔小島〕参照。

81) 板倉・前掲注(72)15頁。

82) 司法研修所編・前掲注(23)118~119頁〔小島〕参照。

83) 大阪高判平成8年9月24日税資218号2230頁、大阪高判平成10年11月20日税資235号3457頁参照。

84) 大谷・前掲注(2)154頁以下参照。ただし、大谷教授は、未必の故意に係る認識が動機になっている場合にのみ故意の成立を認めるべきとされている(判例の採用する認容説に対して、動機説と呼ばれる)。この点、一定の確率で税負担を軽減又は排除できる旨の認識は、通常、通脱罪を実行する動機になるであろうことからすれば、通脱罪に關

85) 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。なお、幫助犯についても未必的認識で足りるとしたものとして、大阪高判平成26年5月13日未公判・裁判所ウェブサイト未掲載(LEX/DB掲載番号28085435)がある。

86) 山口厚編『経済刑法』164頁〔島田聡一郎〕(商事法務、2012)参照。そのほか、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』61頁〔河村澄夫〕(司法研修所、1986)も同旨。

の故意があるだけでは足りないと判示したものが⁸⁷⁾、これを支持する学説も存在する⁸⁸⁾。

(3) 行為と結果との間の因果関係

従来の通説罪に関して、不正行為と「税を免れた」という結果との間の因果関係については、計算的因果関係説、全税額的因果関係説及び心理的因果関係説といった考え方が存在する。

計算的因果関係説は、免れた税額のうち不正行為によって隠匿された限度の所得税額に因果関係が及ぶとするものであり⁸⁹⁾、比較的、個別的認識説と親和性を有する⁹⁰⁾。

これに対し、全税額的因果関係説は、原則として客観的に免れた全税額（虚偽過少申告の場合は正当全税額と申告税額の差額、無申告による場合は全税額）に因果関係が及ぶとするものであり、比較的、概括的認識説と親和性を有する。なお、この説においても、刑法の一般理論における折衷的相当因果関係説⁹¹⁾を採用した場合には、行為者において予見不

可能と思われる申告漏れ部分については、これを例外的に免れたとされる税額から除外されることとなる。ただし、個々の収益、費用に係る益金性ないし非損金性の誤認等については、基本的に予見可能なものと指摘されている⁹²⁾。

心理的因果関係説は、不正行為が、納税義務者に対し、税の全部又は一部につき申告しないことについて、心理的働きかけとなったか否かにより因果関係を判断するものである⁹³⁾。

裁判例では、上記のとおり、概括的認識説を採用する傾向にあると同時に、全税額的因果関係説を採用する傾向にあることがうかがわれる⁹⁴⁾。

2 租税回避と関連する問題意識

まず、租税回避の試みを構成する契約等が不正行為に該当しないと解することを前提とすれば、通説の手段（不正行為）に係る故意に関しては、租税回避と関連する問題が生じることはないと考えられる⁹⁵⁾。また、否認に起

87) 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。

88) 板倉・前掲注(72)16頁参照。なお、菊池一樹「特別刑法判例研究(59)―虚偽過少申告通説犯の主観的要件〔大阪高裁平成26.11.18判決〕」法時87巻9号122～125頁(2015)では、故意を行為者の再社会科（特別予防）を指向する心理的要素と理解することを前提とする限りにおいて、当該裁判例のような考え方には説得力が認められるなどと言及されている。

89) 計算的因果関係説では、事前の所得秘匿工作と虚偽過少申告とが併存するが所得秘匿工作が影響を与える税額の方が小さいという場面において、「偽りその他不正の行為」に係る実行行為の内容につき包括説を前提とした場合、免れたとされる税額が所得秘匿工作の影響があった範囲に制限され

るといった特徴がある。

90) 司法研修所編・前掲注(23)98頁以下〔小島〕参照。

91) 行為の当時に行業者が認識していた特別の事情及び一般人が認識し得た一般の事情を基礎として因果関係を判断する考え方。大谷・前掲注(2)205頁参照。

92) 司法研修所編・前掲注(23)98頁以下〔小島〕参照。

93) 司法研修所編・前掲注(23)99頁以下〔小島〕参照。

94) 前掲注(71)で挙げた各裁判例参照。なお、心理的因果関係説も概括的認識説との親和性が認められるが、裁判例の中に心理的因果関係説について明確に触れたものは見当たらない。

95) 仮に、租税回避の試みという概念の中に申告等の行為を含めたとしても、申告内容に関する認識等につき、通常の通説罪の故意に関する解釈論以外に、特段新たな問題を生じることはないように思われる。

因する所得等が通脱所得等に該当しないと解した場合、通脱の結果（「税を免れる」こと）に係る故意に関しても、租税回避と関連する問題は生じてこないと考えられる。

しかしながら、否認に起因する所得等の通脱所得等該当性を肯定した場合には、租税回避の試みに否認規定が適用されるか否かについての認識等が、通脱の結果に係る故意及び因果関係に影響を及ぼし得るものと考えられる。この点につき、詳細に検討を加えた裁判例ないし学説は見当たらず、したがって、以下、私見を主として検討を行うこととする。

3 検討

(1) 租税回避と通脱罪における故意の対象等の関係性

(i) 通脱所得等の内容に関する認識の程度について

概括的認識説を採用した場合、関連性のない通脱所得等が存在し、かつ、それに係る認識さえあれば、否認に起因する所得等に係る認識がなかったとしても、否認に起因する所得等部分を含めた通脱所得等全体に関して「税を免れる」ことについての故意が認められることとなる。ただし、関連性のない通脱所得等が存在しない場合、つまり通脱所得等が否認に起因する所得等のみによって構成される場合には、否認に起因する所得等に係る認識がなければ、「税を免れる」ことについての故意は認められないこととなる。

一方、個別的認識説を採用すれば、否認に起因する所得等についての個別の認識がなければ、否認に起因する所得等に対応する通脱所得等に関して、「税を免れる」ことについての故意は認められないということになる。

確かに、課税手続を対象とする租税訴訟における要件事実論的な観点においては、所得

を課税物件とする租税に係る租税債権の発生を基礎づける主要事実につき、所得金額の算定に必要とされる所得発生原因となる具体的な諸事実とする考え方が多数説とされていることを重視すれば⁹⁶、概括的認識説が前提とする所得等を不可分なものとして抽象化する考え方は相容れないということにもなるが、刑事手続に関する通脱罪の構成要件、特に故意の有無という観点においては、通脱罪に係る規範意識が生じているか否かという点を重視して独自に検討すべきである。そして、所得税法238条1項の文言上、免れる対象は、所得税法120条1項3号（確定所得申告）において計算された「所得税の額」とされていることなどに加え⁹⁷、通常、通脱所得等の存在について概括的にでも認識していれば、通脱罪に係る規範意識が生じるであろうと解されることなどからすると、通脱罪に係る故意に関しては、所得等を不可分なものとして抽象化して扱うことには理由があるように思われる。この点、個別的認識説によった場合には、個別の収益及び損費に係る認識が必要とされる結果、杜撰な処理により認識を欠くに至った場合などについても通脱罪の適用が困難となる上⁹⁸、帳簿等が存在せず財産法（期首と期末の保有財産の量的比較等によって通脱所得等を算出する方法）により通脱所得等を算出した場合の処理に難を抱えることになることに鑑みても⁹⁹、概括的認識説を採用した上で、個別の収益等に係る認識の濃淡については、情状として考慮するという考え方が適切である

⁹⁶ 増田英敏「課税要件明確主義と要件事実の明確性」伊藤滋夫＝岩崎政明編『租税訴訟における要件事実論の展開』79～81頁（青林書院、2016）参照。

⁹⁷ 法人税法159条1項等も同様である。

と考えられる。

(ii) 益金性、非損金性の錯誤について

租税回避の試みに否認規定が適用されるか否かについて錯誤が生じた場合、益金性、非損金性の錯誤と同様の問題意識が生じるものと思われる。というのも、否認規定が適用されることによって新たに所得等の存在が認められることとなり、これが通脱所得等として通脱債権を生むのであるから、否認規定が適用されるか否かについて錯誤があったということは、益金性、非損金性の錯誤の場合と同様、税に関する法令を誤解して所得を脱漏した部分が生じた場合に該当すると考えられるのである。

ここで、概括的認識説を採用した場合、上記小島元判事の指摘に従えば、益金性、非損金性の錯誤と同様に、否認規定の適用に係る錯誤も生じる余地はないということになるであろう。しかしながら、概括的認識説を採用したとしても、益金性、非損金性の錯誤によって、通脱所得等の全てについての認識が左右されるような場合については、最低限の通脱所得等の存在についての認識を基礎付ける故意の有無という点において、錯誤の問題は生じ得るものと考えられる⁹⁸⁾。その上で、もし通脱所得等の全てについての認識を否定するような益金性、非損金性についての錯誤がある場合には、事実の錯誤として故意が阻却されるべきものとする。というのも、通脱所得等の存在について何らかの認識がないのであれば、当然、通脱債権の存在を認識するこ

ともできないのであるから、納税義務者において、申告、納税すべきとの規範意識が生じ得ないと考えられるのである。そうすると、否認規定の適用に係る錯誤によって通脱所得等の全てについての認識が否定される場合についても、事実の錯誤として故意が阻却されるものと考えられる。

(iii) その他の事由に基づく通脱税額の錯誤について

単純に通脱税額の数量を誤解した場合や他者の介入により想像よりも通脱税額が増加した場合については、たとえこの点に係る錯誤が生じていたとしても、通脱罪に関する規範意識自体は与えられているのであって、同一構成要件の範囲内における具体的事実の錯誤として、情状として考慮されることは各別、故意は阻却しないと考える方が妥当であるように思われる。

したがって、租税回避の試みを他者に依頼していたところ、その対象が想定を超える額に至った上、租税回避が失敗したような場合等における錯誤については、同一構成要件の範囲内における具体的事実の錯誤として、故意を阻却しないと解すべきこととなる。

(2) 租税回避と通脱罪における未必の故意の関係性

上記のとおり、通脱所得等の全てについての認識に影響するような否認規定の適用に係る錯誤があれば故意が阻却されると解したとしても、通脱罪に係る故意が未必的なもので足りると考えた場合、基本的に、否認規定の

98) 所得を対象とする租税において、高額所得者(納税者)であるほど、収益を生み出す多数の取引を抱えることで個別の収益及び損費に係る認識を欠く傾向が強くなるであろうことからすれば、個別的認識説では、比較的悪質な大規模な通脱行為は

ど見逃す結果を招きかねない。

99) 司法研修所編・前掲注(23)112頁以下〔小島〕参照。

100) 名古屋高金沢支判昭和35年3月17日下刑集2巻3・4号324頁参照。

適用について未必的にでも認識していれば錯誤は生じておらず、故意は阻却されないということとなる。反対に、通脱罪に係る故意が未必的なものでは足りないと考えた場合には、否認規定の適用について未必的に認識していたとしても、確定的な認識がない限り、事実の錯誤があったとして故意が阻却されることとなる。

この点、所得秘匿工作等を伴わない虚偽過少申告を不正行為とする場合に未必の故意による通脱罪の成立を否定する立場の根拠は、当該行為の反社会性が乏しいというものであるが、これに関する裁判例等が現れた当時（昭和55年頃）と比べ、現在では、申告納税に関する国民の意識は相当程度高まっており、通脱罪に係る法定刑の引上げ及び単純無申告通脱罪の導入にも至っていることなどからすれば、所得秘匿工作等を伴わない虚偽過少申告、さらには単純無申告についても、処罰に値する程度の反社会性を他の類型の通脱罪と同様に認めるべき状況にあるように思われる。このような状況からすれば、通脱罪に係る故意については、全般的に未必的なもので足りると解すべきであろう。

その上で、否認規定の適用に係る認識については未必的なものであっても錯誤を認めるべきとの議論もあり得るところではある。しかしながら、否認規定の適用について未必的に認識しつつ租税回避に挑んだが失敗した場合につき故意が阻却されて通脱罪が成立しないとすると、例えば、ある損費の損金当性につき否定される可能性を認識しつつも申告しなかったような場合に未必の故意が認められて通脱罪が適用されることとの均衡を失するように思われる⁽¹⁰⁾。この点、対価を支払って租税回避スキームを購入し、否認されるリ

スク（可能性）について告げられていたような場合などについては、むしろ主観面での非難すべき程度は比較的高いように思われる。そうすると、やはり未必的にでも否認規定の適用に係る認識がある場合には、事実の錯誤による故意の阻却は認められるべきではないと考えられる。

なお、実際に否認規定が適用されるような事案において、納税義務者が、租税回避の試みの過程で、否認規定の適用について未必的にすら認識していなかったという状況は、それほど多く生じるものではないように思われる。そうすると、租税回避の試みに及んだ納税義務者については、租税回避が失敗すると、多くの場合、故意を含め、通脱罪に係る構成要件の充足性が認められるということになる。この点、否認規定が適用されることについて確定的な認識があった場合と比較して、未必的な認識にとどまる場合の主観面での非難すべき程度が相対的に低いとしても、これについては、通脱罪の成否の場面ではなく、情状として、量刑ないし起訴便宜主義等の運用の場面で調整が図られるべきものとする。

(3) 租税回避と通脱罪における因果関係の関係性

私見のように概括的認識説を採用したとしても、主観面に関する故意と客観面に関する因果関係とでは性質が異なることからすれば、全税額の因果関係によらないということも一応可能であるように思われる。しかしながら、

(10) 東京地判平成15年3月27日未公開・裁判所ウェブサイト未掲載（LEX/DB掲載番号28085435）では、役員給与の損金性につき、未必的な認識があれば通脱の故意が認められる旨判示されている。

一部の特徴的な通脱所得等につき所得秘匿工作等によって偽るなどすることは、犯則調査の対象となることを免れ得るなどといった点で全税額に影響するとも考えられること、判例上、事前の所得秘匿工作等を伴う場合であっても、無申告や虚偽過少申告のみが不正行為に係る実行行為の内容とされていることなどからすれば（制限説）、基本的には全税額の因果関係説が妥当であると考えられる⁽¹⁰⁰⁾。

なお、全税額因果関係説を採用したとしても、折衷的相当因果関係説を前提とすれば、租税回避の試みに対して否認規定が適用されることにつき予見不能であった場合については、単純無申告や不正行為と否認に起因する所得等から生まれる通脱債権との間の因果関係は否定されることとなる。とはいえ、故意に関する検討の中で触れたように、実際に否認規定が適用されるような事案においては、否認規定が適用されることにつき予見不能であったと認められるような場面はそれほど多くないと考えられる。

VI おわりに

ここまで述べてきた内容を簡潔にまとめると、まず、租税回避が成功した場合については、そもそも通脱債権が発生しておらず、租税回避の試みの対象部分につき通脱罪が成立することはないが、租税回避が失敗した場合については、租税回避の試みを構成する契約等が不正行為に該当するか否か、否認に起因する所得等が通脱所得等に該当するか否か、租税回避の試みに対して否認規定が適用されるか否かに関する錯誤の取扱いという各論点の解釈次第では、租税回避の試みの対象部分についても通脱罪は成立し得ると言うことができる。そして、私見を前提とすれば、否認

規定の適用について未必的にも認識していなかったという稀なケースを除き、租税回避が失敗した場合には、解釈論上、通脱罪は成立するのであって、後は量刑や起訴便宜主義等の運用の問題にシフトすることになる。

租税回避は、成功する限りにおいては適法な行為とされるのであるけれども、その原因は、課税要件に関する立法の不備（法の欠缺）にあると考えられることなどからすれば⁽¹⁰¹⁾、租税回避に成功した者とそうでない者との間において税負担に差が生じることは、決して積極的に歓迎すべきものでもないであろう。そうすると、租税回避を試みたこと自体に便宜を図る必要はなく、少なくとも租税回避が失敗した場合については、否認に起因する所得等に基づいて租税債権が発生する以上、他の課税要件規定の適用により租税債権が生じた場合と同様、通脱罪の適用という手段をもって租税債権を保護することを制限する必要はないと考えられる。本稿は、この点につき、通脱罪に係る構成要件解釈という側面から、改めて確認するに至ったものである。

最後に、本稿は、飽くまで現行の通脱罪に係る規定の解釈について論じたものであり、犯則調査、起訴便宜主義等の運用の在り方、及び立法政策の在り方の詳細に関しては、行政組織体制や一般予防の観点等を踏まえて更なる検討を要するものであろうが、租税回避が絡む事案（租税回避が失敗した事案）について、必ずしも通脱罪の適用に消極的である必要はなく、それぞれの事案に応じた適切な対応が望まれるということにつき、ここで述

(100) 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。

(101) 谷口・前掲注(12)284～285頁等参照。

べておきたい^(III)。

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