

「所得秘匿工作」 該当性を個別的に判断し虚偽無申告遁脱犯の成立を認めた事例

【文献種別】 判決／大阪地方裁判所
【裁判年月日】 令和2年9月14日
【事件番号】 令和2年（わ）第947号
【事件名】 所得税法違反被告事件
【裁判結果】 有罪
【参照法令】 所得税法 238条1項
【掲載誌】 裁判所ウェブサイト
◆ LEX/DB 文献番号 25571127

弁護士 伊藤秀明

事実の概要**1 事実**

被告人は、平成22年頃からインターネット販売サイト上で音響機器等を販売する事業及び平成23年頃から不動産賃貸業を営んでいたものであるが、それらの事業から得た収益について事業開始から一貫して確定申告していなかった。本件は、被告人の平成26年分から平成29年分の4年間の所得につき、所得秘匿工作を行い確定申告書を提出しないで所得税（約3189万円）を免れたとして所得税法違反の罪（所得税法238条1項）に問われたものである。

2 争点

本件では、被告人の以下の各行為が所得税法238条1項の「偽りその他不正の行為」（以下「所得秘匿工作」という。）に当たるか否かが争点となった。

検察官は、被告人が①居住実態がない住所に住民登録をしたこと、②他人名義の銀行口座から仕入代金を海外の仕入先に送金したこと、③他人名義を含む多数のオークションサイトIDを使用して販売取引をしたこと、④自己の所得を「0円」であると記載した市・県民税申告書を提出したことが、所得秘匿工作に当たると主張した。

これに対し弁護人は、被告人の上記①から④の各行為は所得秘匿工作に当たらないこと、被告人

には遁脱の意思が無く、被告人には単純無申告遁脱犯（所得税法238条3項、平成23年度改正で新設）が成立するにとどまり、平成26年分の所得税遁脱については公訴時効が完成しており、免訴の判決を言い渡すべきと主張した。

判決の要旨

本判決は、「被告人が一貫した強固なほ脱の意思を有していたとは認められるものの、当然にその行為全てがほ脱の意図に基づいてなされたということはできず、被告人がどのような意図でそれぞれの行為に出たのかについては、……個別的に検討判断する必要がある。」として、被告人の行為が「税の賦課徴収を困難にするものであるか」という客観面と、被告人に「税の賦課徴収を困難にするとの認識があったか」という主観面とを検討し、①の行為のみが「被告人が、ほ脱の意図をもって、所得税の賦課徴収を困難ならしめるような何らかの偽計その他の工作を行ったものといえ」、「所得秘匿工作に当たる」と判断した。

判例の解説**一 租税遁脱犯の実行行為と遁脱の意思****1 租税遁脱犯の意義と類型**

租税遁脱犯とは、納税義務者または徴収納付義務者が所得秘匿工作を行い、租税を免れ、または

その還付を受けたことを構成要件とする犯罪である（狭義の租税通脱犯）¹⁾。狭義の租税通脱犯は所得秘匿工作の有無により、所得秘匿工作のある虚偽過少申告通脱犯、虚偽無申告通脱犯と、所得秘匿工作のない単純無申告通脱犯とがある。本件は、所得秘匿工作のある虚偽無申告通脱犯の事案である。

2 租税通脱犯の実行行為

狭義の租税通脱犯の実行行為については、所得秘匿工作を実行行為に含めるか否かについて、いわゆる包括説と制限説とが従来対立してきた。包括説は、虚偽過少申告通脱犯については所得秘匿工作と申告書の提出行為が実行行為であり、虚偽無申告通脱犯については所得秘匿工作が実行行為であるとする。これに対して、制限説は、虚偽過少申告通脱犯については申告書の提出行為が実行行為であり、虚偽無申告通脱犯については所得秘匿工作が実行行為であるとする。

包括説と制限説とが対立する中、最決昭 63・9・2（刑集 42 巻 7 号 975 頁）は「純粹制限説」を採用した²⁾。すなわち、虚偽過少申告通脱犯の実行行為は申告書を提出することであり、虚偽無申告通脱犯の実行行為は「所得秘匿工作を伴う不申告」であると判示した。この立場は現在実務で定着している³⁾。

そして、虚偽無申告通脱犯において所得秘匿工作の位置づけが問題となる中、所得秘匿工作の作出に加功した者に共同正犯が成立するか問われた事案について東京高判平 3・10・14 は、所得秘匿工作は構成要件的状况であり、「構成要件的状况を作出する行為は、実行行為に当該犯罪の実行行為としての定型性を帯びさせる重要な行為」と判示し、共同正犯の成立を認めた⁴⁾。

本件では被告人の各行為（①から④）が、虚偽無申告通脱犯としての定型性を帯びさせる重要な行為である所得秘匿工作に当たるか否かが問題となった。

3 通脱の意思

(1) 租税通脱犯の主観的要件として「通脱の意思」が必要とされる。

最決平 6・9・13（刑集 48 巻 6 号 289 頁）は、

被告人が売上げを正確に記載した帳簿を作成し、積極的な所得秘匿工作を行っていない場合でも、売上金の一部を仮名・借名の預金口座に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」であるから通脱の意思に出たものと認められ、所得秘匿工作に当たり虚偽無申告通脱犯が成立すると判示した（以下「平成 6 年最決」という。）⁵⁾。客観的には所得秘匿工作とは言い難い場合に、被告人に通脱の意思があるとして租税通脱犯の成立を認めることには、主観重視による処罰拡大の危険がある。平成 6 年最決は「税務当局による所得の把握を困難にさせるもの」であれば通脱の意思があるとしているが、通脱の意思とはどのようなものであるか明確には判示していない。

本判決も「税の賦課徴収を困難ならしめる」行為をした場合には通脱の意思があるとするが、通脱の意思とは何かについて明確には述べていない。

(2) 故意が成立するためには構成要件に該当する客観的事実の認識が必要であり、所得秘匿工作も構成要件的状况として故意の認識対象である。構成要件に該当する事実は意味に満ちたものであり、行為者が属する社会の一般人の判断において理解されている程度の意味の理解が必要であり（「意味の認識」）、それが無ければ故意は無いことになる⁶⁾。

本判決も、被告人に自らの行為が「税の賦課徴収を困難にする」ものであるとの意味の認識があるか否かによって通脱の意思の有無を判断している。

二 本判決の判断枠組み

1 本判決の判断枠組みは、被告人の行為が所得秘匿工作に当たるか否かについて、各行為が「税の賦課徴収を困難にするものであるか」という客観面と、「税の賦課徴収を困難にするとの認識があったか」という主観面とを総合して判断すると

	客観面	主観面
①	○	○
②	○	×
③	○	×
④	×	判断せず

いうものである。そして各行為を個別に検討し、①のみが所得秘匿工作に当たると判断した。

2 以下では、各行為についての本判決の判断理由をみとめることにする。

(1) 居住実態がない住所に住民登録したこと (①)

〈客観面〉

・税務署は原則としてその管轄区域内に住所を有する納税義務者を対象として所得税の賦課徴収に当たるため、虚偽の住民登録により居住実態と住民登録が異なる状態が生じると当該納税義務者の存在を把握できず、税の賦課徴収が困難となる。

・住民登録と実際の住居が同じ管轄内にあっても、実際の住居が判明せず税の賦課徴収が困難になる危険があることには変わりない。

〈主観面〉

・被告人は①によって税の賦課徴収が困難な状態が将来にわたって継続することを認識し、一貫して確定申告を行わなかった。所得税を払いたくないとの意思は、既に法定納期限を過ぎた所得税を免れる意思と今後法定納期限が到来する所得税を免れる意思を包括するものといえ、被告人には後者の意思もあった。

以上によれば、①は所得秘匿工作に当たる。

(2) 他人名義の銀行口座から仕入代金を海外の仕入先に送金したこと (②)

〈客観面〉

・②を行えば、被告人の事業における仕入れの実態、事業規模等の把握が困難になるため、税の賦課徴収を困難ならしめる行為といえる。

〈主観面〉

・②を行ったのは送金上の便宜のためであるとの被告人の供述は、銀行の送金上限額や、借名口座の利用状況とよく整合しており信用できる。

・仕入代金のみを隠匿することは所得を隠匿する方法としては迂遠であり、被告人が借名口座に送金上の便宜とは異なる所得秘匿工作としての認識を有していたと認めるには合理的疑いが残る。

以上によれば、②が所得秘匿工作としての客観的意味を有することを被告人が認識していたとは認められない。

したがって、②は所得秘匿工作には当たらない。

(3) 他人名義を含む多数のオークションサイト ID を使用して販売取引をしたこと (③)

〈客観面〉

・被告人は 11 個のアカウントを用いてオークションでの出品を行っていたところ、複数のアカウントを用いて出品を行うのみならず、アカウントの登録名義と売上金の入金口座の名義人が異なる場合、税務当局は当該取引及び売上げの帰属主体を調査することが必要となり、売上げの帰属主体を認定することができず税の賦課徴収が困難となる危険がある。

〈主観面〉

・被告人が③によって売上金を秘匿しようと考えていたとすれば、商品を出品するアカウントを分散したり、入金口座を他人名義にしたりする方がより効果的かつ自然であるが、被告人はそれらを行ってはいない。③が売上金を秘匿する意図のもと行われたかについては疑問である。

・偽名アカウント F については売上金の入金口座は被告人名義であること、③を行った時期の先後関係等は不明であること、F を使用し始めた頃に自己名義のアカウントの使用を取り止めたなどの事情も認められない。

以上によれば、被告人が③を行うにつき遁脱の意思があったと認めることはできない。

したがって、③は所得秘匿工作には当たらない。

(4) 自己の所得を「0 円」であると記載した市・県民税申告書を提出したこと (④)

〈客観面〉

・市・県民税を含む住民税は、前年の所得金額を課税標準とするもので（地方税法 32 条 1 項、313 条 1 項）、④は直接的には既に所得税の法定納期限を過ぎている前年分の所得のみを秘匿する意味を有するにすぎない。

・④には所得に対する税務調査等の契機を失わせ、所得税の賦課徴収を困難にする面があるが、それは間接的な影響に過ぎない。これをもって所得秘匿工作に該当するとすれば、特定年分の無申告に係る所得秘匿工作が、将来の全ての年分との関係でも所得秘匿工作に当たるといふことになりかねず、相当でない。

以上によれば、④は所得秘匿工作には当たらない。

〈主観面〉

客観面から所得秘匿工作に当たらないと判断したので、主観面からの判断はしていない。

以上の各行為の検討から、本判決は「所得秘匿工作に当たると認められるのは、①の虚偽の住民登録のみであるものの、住民登録の状況やこれによる調査の遅延等に鑑みると、①のみをもって、本件に係る各無申告についての所得秘匿工作に当たると認めるに十分である。」と判示した。

三 本判決の意義

本判決は、所得秘匿工作該当性を「税の賦課徴収を困難にするものであるか」という客観面と「税の賦課徴収を困難にするとの認識があったか」という主観面とを総合して判断したものである。そして各行為を個別に検討し、①のみが所得秘匿工作に当たるとした。平成6年最決が客観面の弱さを主観面で補ったのに対し、本判決は客観面、主観面のいずれかに偏ることなく、所得秘匿工作該当性を厳格に判断したものである。本判決の意義はこの点にあるといえよう。

四 公訴時効（単純無申告逋脱犯と単純無申告犯）

本件で弁護人が、被告人には単純無申告逋脱犯が成立するとどまり、平成26年分の所得税逋脱については公訴時効が完成しており、免訴の判決を言い渡すべきと主張した点について一言しておきたい。

単純無申告逋脱犯（5年以下の懲役若しくは50万円以下の罰金、又は併科）の公訴時効期間は5年である（刑訴法250条2項5号）。しかし、被告人には所得秘匿工作も逋脱の意味も無いというならば、弁護人は単純無申告犯（所得税法241条）を主張すべきではなかったか。単純無申告犯（1年以下の懲役又は50万円以下の罰金、情状により刑の免除）の公訴時効期間は3年であるから（刑訴法250条2項6号）、被告人にはより有利な主張である。単純無申告逋脱犯は所得秘匿工作を行わないにもかかわらず、逋脱の意味による無申告のみで処罰される犯罪である。各罪の成立要件の違いに注意すべきである。

- ・虚偽無申告逋脱犯＝所得秘匿工作を伴う無申告＋逋脱の意思

- ・単純無申告逋脱犯＝無申告＋逋脱の意思
- ・単純無申告犯＝正当な理由のない無申告

本判決は虚偽無申告逋脱犯（10年以下の懲役若しくは1000万円以下の罰金、又は併科）の成立を認めているので、7年の公訴時効（刑訴法250条2項4号）は完成していない⁷⁾。

五 結論

本判決は「逋脱の意思」という主観に偏ることなく、所得秘匿工作該当性を厳格に判断したものであり、今後もこうした判断手法によることが期待される。

● 注

- 1) 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂、2019年）1120頁。
- 2) 香城敏彦「判解」最判解刑事篇昭和63年度（法曹会、1991年）314頁。
- 3) 國分進「ば脱犯の実行行為及び主体」判タ1458号（2019年）11頁。
- 4) 匿名解説「判批」判時1406号（1992年）122頁、土本武司「判批」判時1427号（1992年）205頁。構成要件的状况には、①自然現象によって生じるもの（盗犯等防止法2条4号の「夜間」）、②自然現象によっても人の行為によっても生じるもの（刑法114条消火妨害罪の「火災の際に」）、③人の行為によつてのみ生じるもの（所得秘匿工作）がある。匿名解説・上記124頁。
- 5) 川口正明「判解」最判解刑事篇平成6年度（法曹会、1996年）118頁。
- 6) 福田平『全訂刑法総論〔第3版〕』（有斐閣、1996年）108頁、高橋則夫『刑法総論〔第3版〕』（成文堂、2016年）174頁等。
- 7) 公訴時効は「犯罪行為が終わった時」から進行し（刑訴法253条1項）、当該事件の公訴提起によって進行を停止する（刑訴法254条1項）。

* 本判決についての評釈として、中尾真和「判批」ジュリ1556号（2021年）10頁。