

令和 4 年 6 月 13 日現在

機関番号：33301

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2019～2021

課題番号：19K01304

研究課題名（和文）単純無申告通脱罪の実務的運用を踏まえた通脱罪一般の構成要件に関する研究

研究課題名（英文）A study on the general constituents of Tax Evasion based on the practical operation of Tax Evasion due to simple Non-tax return

研究代表者

中尾 真和（Nakao, Masakazu）

金沢星稜大学・経済学部・教授

研究者番号：10781685

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,900,000円

研究成果の概要（和文）：本研究は、平成23年度税制改正によって導入された単純無申告通脱罪に係る解釈・運用状況等を踏まえ、従来の通脱罪を含めた通脱罪全体の解釈論のあり方について追究したものである。単純無申告罪と単純無申告通脱罪の起訴状況、単純無申告通脱罪に関する刑事訴訟記録等の調査の結果、単純無申告通脱罪の導入は、単純無申告罪による処罰の対象とされていた行為につき、通脱罪として厳罰化することを意味していることが明らかとなった。これについては、租税負担の公平性に対する意識の深化等に基づくものと考えられるが、従来の通脱罪、単純無申告罪及び単純無申告通脱罪の関係性については、立法的改善の余地があると考えられる。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究によって、まず従来の通脱罪、単純無申告罪及び単純無申告通脱罪の構成要件等に係る関係性を整理することができたほか、単純無申告通脱罪の存在意義自体は肯定できるものの、その場合には国民の予測可能性といった観点から、単純無申告罪の廃止や単純無申告通脱罪の量刑運用といった点において、立法措置的な改善が必要であることを示すことができた。また、付随的な成果として、脱税と租税回避の区別につき、再構築が必要である旨の示唆を得ることができたと考える。

研究成果の概要（英文）：This study pursues the ideal way of interpreting the whole of Tax Evasion, including the conventional Tax Evasion, based on the interpretation and operational status of Tax Evasion due to simple Non-tax return introduced by the 2011 tax reform. As a result of investigations such as the indictment status of simple Non-tax return and Tax Evasion due to simple Non-tax return, and criminal lawsuit records regarding Tax Evasion due to simple Non-tax return, the introduction of Tax Evasion due to simple Non-tax return means that the act of simple Non-tax return become to be severely punished as Tax Evasion. This is thought to be based on the deepening of awareness of the fairness of the tax burden, but there is room for legal improvement in the relationship between the conventional Tax Evasion, simple Non-tax return and Tax Evasion due to simple Non-tax return.

研究分野：租税法

キーワード：単純無申告通脱罪 通脱罪 構成要件の重なり合い 単純無申告罪 処罰根拠 通脱の意図

1. 研究開始当初の背景

従来の通脱罪（単純無申告通脱罪創設以前から存在する所得税法 238 条第 1 項前段等の罪をいう）については、その規定上、納税義務者が「偽りその他不正の行為」により「税を免れた」ことが構成要件とされている。そして、実務上の解釈・運用では、納税義務者が所得秘匿工作等を伴わずに無申告のまま法定納期限を経過した場合について、「偽りその他不正の行為」が存在しないとの理由から、従来の通脱罪は成立しないとされてきた。したがって、そのような場合について納税義務者を処罰するとすれば、所得税法 241 条等が規定する単純無申告罪により処罰するほかなかった。

この点、近年増え始めた、外国為替証拠金取引等（いわゆる「FX」取引等）に伴う巨額の所得について申告書を提出しない事案に関し、単純無申告罪で処理することは軽きに失すると指摘されるようになった。そこで、平成 23 年度税制改正において、単純無申告通脱罪（所得税法 238 条第 3 項、法人税法 159 条第 3 項等）が、単純無申告罪と従来の通脱罪の中間的位置付けとして導入され、当該規定は、平成 27 年に初めて具体的な事件に適用されて以降、年に数件程度のペースで継続的に運用されるようになってきており、FX 取引等が未だ多く行われ続けている状況からすれば、その適用範囲はさらに拡大していくものと考えられる。

しかしながら、国内における租税犯に係る法解釈論的研究の数は少なく、体系的な研究として基盤とされているものは昭和 30～50 年頃に公表されたものがほとんどである（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』（小島建彦）（法曹会，昭和 54 年）など）。ましてや、単純無申告通脱罪が孕む法解釈上の問題点について詳細に言及した研究となれば、研究者及び実務家のいずれについても見当たらない状況であった。

2. 研究の目的

本研究では、通脱罪の構成要件に係る既存の解釈論が主として実務上の解釈・運用を通じて育まれたことに鑑みて、単なる理論的考察にとどまらず、実務上の解釈・運用状況に関する刑事確定記録の詳細な調査等を踏まえた上で、以下の各学術的「問い」に対して考察を行うことを目的とした。

○ 通脱罪適用範囲の拡大について

単純無申告通脱罪は、納税義務者が「申告書をその提出期限までに提出しないこと」（所得秘匿工作等を伴わない単純無申告）により「税を免れた」ことにつき、通脱罪として処罰するものである。この点、従来の通脱罪と異なり、「偽りその他不正の行為」を構成要件として要求しない単純無申告通脱罪が導入されることによって、通脱罪に関する処罰範囲が拡大することは必然である。

ここでは、租税回避と通脱罪（脱税）の関係性が問題となり得る。かねて、租税回避行為は、通脱を含む脱税行為とは別異のものと解されてきたところ、比較的最近の裁判例（福岡高判平成 24 年 6 月 13 日公刊物未掲載）などでは、税負担の軽減に繋がる租税回避行為につき、「偽りその他不正の行為」に該当しないとの理由により、基本的に通脱罪の適用範囲から除かれる旨の判断がなされている。しかしながら、このような考え方を前提とした場合、「偽りその他不正の行為」を構成要件として要求しない単純無申告通脱罪の登場は、租税回避と通脱罪（脱税）の境界線に大きな影響を与える可能性が考えられる。

○ 従来の通脱罪、単純無申告罪及び単純無申告通脱罪の構成要件における関係性について

実務上の取扱い（納期説）に基づく、単純無申告通脱罪における「税を免れた」という構成要件の具体的な行為態様は、“納付すべき税があるにもかかわらず、無申告のまま法定納期限を経過すること”となること、従来の通脱罪や単純無申告罪との構成要件の相違点につき、いわゆる通脱の故意の有無に相違点を求める意見も存在する。しかしながら、当該意見に関しては、刑法上の理論によって裏付けられたものは見当たらず、改めて申告義務と納税義務の関係等を踏まえつつ、刑法上の理論を加味した見当が必要となる。

○ 通脱罪に係る既存の解釈論への影響について

単純無申告通脱罪も通脱罪の一類型である以は、先に挙げた同罪に関する種々の問題点の検討に当たっては、従来の通脱罪に関する既存の解釈論と切り離して考察することは妥当ではなく、既存の解釈論を巻き込んだ総合的な学術的考察が必要となる。

なお、従来の通脱罪の構成要件に関する解釈論においては、古くから単純無申告に係る類型を通脱罪として処罰すべきか否かの議論はあったが（昭和 36 年度の「税制調査会答申」参照）解釈論的には通説、判例がこれを否定する方向で固まり、また、制度化にも至らなかったという経緯がある。それが、ここに来て、既存の解釈論で通脱罪の範囲から除かれていた行為を単純無申告“通脱罪”として処罰しようというのであるから、当該規定に関する解釈・運用が、既存の解釈論にも大きな影響を与えるであろうことは必至であり、既存の解釈論を貫くことの是非ないし修正すべき内容について検討する必要性が生じている。

3. 研究の方法

本研究では、文献調査をベースとしつつ、単純無申告連脱罪の運用等に係る最高裁への照会、刑事確定記録に基づく単純無申告連脱罪の実務的運用状況についての調査等を実施し、これらを総合的に分析、検討することで、単純無申告連脱罪が孕む法解釈上の問題点の洗い出し、分析及び検討、並びに既存の解釈論を貫くことの是非ないし修正すべき内容についての考察を行い、実務上の運用指針となり得るような結論を提示する。

4. 研究成果

単純無申告連脱罪では単純無申告罪には存在しない「故意」に「税を免れたこと」という各構成要件が要求されており、一見、この点に単純無申告罪と識別して処罰する根拠を求めることができるようにも思われる。しかしながら、既存の解釈論（納期説）を参考にしつつ当該構成要件の分析を行うと、「納税義務があるにもかかわらず、単純無申告の状態の下、法定納期限を徒過すること」という行為態様を導き出すことができる。これは、ほとんどの租税において、単純無申告罪における「申告義務があるにもかかわらず単純無申告により法定申告期限を経過すること」という構成要件と主観面（故意）を含め実質的に一致するのである。この検討内容については、独自の調査（刑事確定記録の閲覧等）に基づく実務上の運用に係るデータにおいても、裏付けられることとなった。

このことは、もともと単純無申告罪として処罰されていた行為が、実質的には構成要件の加重なしに単純無申告連脱罪として処罰されることを示し、単純無申告連脱罪の処罰根拠に疑問を生じさせる。これは、実際の事件における量刑等の判断に直結する問題である。さらに、法定刑の異なる2つの罪の構成要件が実質的に同一であることは、納税義務者にとっての予測可能性を害するものであり、租税法主義ないし罪刑法定主義の観点から問題となる。

そこで、単純無申告連脱罪の処罰根拠について改めて考察するに、構成要件を加重する解釈によってそれを見出すことには難があるものの、税負担の公平性等の観点から、単純無申告や租税債権に関する不履行という単純無申告連脱罪の要素を再評価することによって処罰根拠を見出すことができるとの結論に至った。ただし、単純無申告罪と単純無申告連脱罪の規定が併存する状況は、実質的に構成要件が一致するものの法定刑が相当程度異なる処罰規定が存在することになり、国民の予測可能性等の観点から問題があるため、早急な対処が必要であることを付言する次第である。

以上については、中尾真和「単純無申告連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 54 巻 1 号(2020)17-42 頁において、詳細に論じている。

また、これまで、租税回避の試みに対して否認規定が適用されず、租税が課されなかった場合については、連脱罪の適用もなされてこなかったが、租税回避の試みに否認規定が適用され、租税が課されることとなった場合については、一定の場合（個別否認規定と呼ばれる種類の否認規定が適用された場合）、連脱罪が適用されていることが判明した。これを踏まえて検討すると、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面においては、免れるべき租税債権が存在しないことなどから、単純無申告連脱罪が適用されるべきではないと考えられるものの、否認規定が適用された場合については、単純無申告連脱罪を適用する余地を見出すことができる。すなわち、あくまでも解釈上では、不正行為を伴わずに税を免れた場合をも処罰対象とする単純無申告連脱罪の導入により、否認規定が適用され得るような租税回避の試みに対し、刑罰による、より強固な対策を執られる可能性が存在することが確認された。

この点については、中尾真和「租税回避と脱税の関係性についての一考察 連脱罪に係る構成要件解釈の観点から」税法学 583 号(2020)139-165 頁において、詳細に論じている。

その他、単純無申告連脱罪に係る研究成果を踏まえ、従来の連脱罪に係る解釈論につき、中尾真和「無申告を不正行為たらしめる事前の所得秘匿工作の内容」ジュリスト 1556 号(2021)10-11 頁等において改めて整理を行っている。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計4件（うち査読付論文 2件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 1件）

1. 著者名 中尾真和	4. 巻 7
2. 論文標題 青色申告の承認の取消しと遁脱税額	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 租税判例百選第7版	6. 最初と最後の頁 240-241
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 中尾真和	4. 巻 54
2. 論文標題 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	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 金沢星稜大学論集	6. 最初と最後の頁 17-42
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -

1. 著者名 中尾真和	4. 巻 1556
2. 論文標題 無申告を不正行為たらしめる事前の所得秘匿工作の内容	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 ジュリスト	6. 最初と最後の頁 10-11
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 中尾真和	4. 巻 583
2. 論文標題 租税回避と脱税の関係性についての一考察 遁脱罪に係る構成要件解釈の観点から	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 税法学	6. 最初と最後の頁 -
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

〔学会発表〕 計3件（うち招待講演 1件 / うち国際学会 0件）

1. 発表者名 中尾真和
2. 発表標題 租税情報の取扱いにおける日本の現状
3. 学会等名 租税法学会
4. 発表年 2021年

1. 発表者名 中尾真和
2. 発表標題 通脱罪と租税回避の関係性についての考察
3. 学会等名 日本税法学会（招待講演）
4. 発表年 2020年

1. 発表者名 中尾真和
2. 発表標題 単純無申告通脱罪の現状と問題点
3. 学会等名 日本税法学会
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織	氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考
---------	---------------------------	-----------------------	----

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8 . 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------