

# 租税犯罪への共謀罪適用事例の日米比較\*

—— 税務専門職・納税者の共謀罪リスク分析 ——

石 村 耕 治

## 《内容目次》

### ◆はじめに

- I わが国での共謀罪（テロ等準備罪）と租税犯罪
  - 1 わが国での共謀罪（テロ等準備罪）の所在
    - (1) 一般的共謀罪の構造
    - (2) 一般的共謀罪の適用事例分析
      - ① 強盗罪と共謀罪（テロ等準備罪）
      - ② 納税者による税逃れと共謀罪（テロ等準備罪）

租税犯罪への共謀罪適用事例の日米比較（石村）

- ③ 税務専門職と共謀罪（テロ等準備罪）
  - ④ 民間の税務支援団体と共謀罪（テロ等準備罪）
  - (3) 共謀罪の捜査と租税犯罪の捜査
  - (4) 実行準備行為要件とは
- 2 租税犯罪類型と共謀罪（テロ等準備罪）の所在
- (1) 各種の租税犯罪と罰則
  - (2) 共謀罪（テロ等準備罪）の適用対象となる租税犯罪
- 3 国税犯則調査の通則法への編入と共謀罪（テロ等準備罪）の捜査
- (1) 調査の担当部局
  - (2) 犯則事件の調査後の処理
    - ① 直接国税の犯則事件のケース
    - ② 間接国税の犯則事件のケース
    - ③ 租税犯則調査と共謀罪（テロ等準備罪）の捜査
  - 4 リモートアクセスによる証拠収集手続の導入と共謀罪（テロ等準備罪）
    - (1) 国通法上のあらたな電子データ収集手続の概要
    - (2) 電子データの査察調査権限の強化策の概要
- II アメリカにおける共謀罪と租税犯罪
- 1 民事制裁と刑事制裁
- (1) 租税刑事制裁手続の特質
  - (2) 連邦租税犯罪と共謀罪
- 2 主な連邦租税犯、刑事制裁／刑事罰の概要

- 3 連邦の個別共謀罪の概要
  - 4 連邦の一般的共謀罪の沿革と成立要件
    - (1) 連邦の一般的共謀罪の沿革
    - (2) 連邦の一般的共謀罪の成立要件とは
- Ⅲ アメリカにおける共謀罪と税務専門職
- 1 犯罪条項、詐欺条項とは
    - (1) 連邦司法手続の要点
    - (2) 一般的共謀罪の対象となる二つの「共謀」類型とは
  - 2 問われる詐欺条項の拡大適用・拡大解釈
  - 3 詐欺条項にかかる共謀罪濫用への警鐘
  - 4 租税犯罪とクライイン共謀基準の展開
    - (1) DOJが掲げる「クライイン共謀八パターン」とは
    - (2) DOJの「クライイン共謀事例集」とは
  - 5 綻びを見せるクライイン共謀基準
    - (1) カルドウエル共謀罪事件判決
    - (2) コプラン共謀罪事件判決
  - 6 クライイン共謀基準への相互依存を深めるIRS、連邦検察
  - 7 租税犯罪にかかる共謀罪の成立要件再論
    - (1) ピンカートン罪責原則
    - (2) 合意の存在
    - (3) 双方の共謀罪の適用の可否

- (4) 共謀罪上の「意図」の立証と租税実体犯罪上の「故意」の立証
- (5) 共謀罪適用における客観的要件の「準備行為」とは
- (6) 問われる詐欺条項にかかる共謀罪の拡大適用

◆むすび

◆はじめに

「共謀罪（テロ等準備罪）」は、現行の組織犯罪処罰法に新たな「六条の二」（テロリズム集団その他の組織的な犯罪集団による実行準備行為を伴う重大犯罪遂行の計画）の規定を設ける形で二〇一七年六月一五日に成立、七月一日に施行された。

共謀罪とは「二人以上の者が犯罪を行おうと話し合い、合意（共謀）することによって成立する犯罪」である。すなわち、一言でいうと、共謀罪は、「実際に罪を犯さなくても、計画を行った段階で罪に問える（Just trying is enough）<sup>(2)</sup>。

「共謀罪（conspiracy charges）」は、学問的には、大きく①特定の实体犯罪（specific substantive offence）にかかる「個別・独立罪のな共謀罪（specific conspiracy charges）」と、②特定の实体犯罪にかかる個別・独立罪のな共謀罪の有无とは無関係に共謀一般に包括的に適用ある「一般的共謀罪（general conspiracy charge）」とに分けることができる<sup>(3)</sup>。

今般、わが国で組織犯罪処罰法を改正して導入した共謀罪（テロ等準備罪）は、②「一般的共謀罪」にあたりと解される。四年以上の自由刑（懲役・禁錮）にあたる罪の実行を目的とする二人以上の団体を対象に、組織犯罪処罰法六条の二別表第三に列挙・特掲された実体犯罪に対して適用になる<sup>(4)</sup>。

共謀罪（テロ等準備罪）の立法段階では、政府・与党の側から、処罰の対象を「テロ等」特殊な犯罪に限定して適用するものであり、一般人の日常生活には影響を及ぼさないかのような答弁が行われたりもした。しかし、一般人の日常生活には影響を及ぼさないわけではない。まさに、この法律に規定する「等」の範囲が問題であり、法別表に対象犯罪を追加すれば、後でいくらかでも共謀罪を適用する犯罪の範囲を広げることができる形になっている。したがって、一般的共謀罪の制定は、これまで犯罪の共謀を処罰する個別・独立罪の規定を有していない租税犯罪（租税実体犯罪／specific substantive tax offence）の分野などに大きな影響を及ぼすものと思われる。

例えば、わが国ではこれまで、妻と夫、企業の従業者と幹部、納税者とその関与税理士などとの間で、一〇年以下の自由刑の対象となる租税ほ脱（所得税法三三八条一項・三項、同三三九条一項、法人税法一五九条一項、消費税法六四条一項・四項など）についての話し合い、合意（共謀）があつたとしても、実際の実行がない場合には、処罰することができなかった。これが、今般の共謀罪（テロ等準備罪）の新設により、租税実体犯罪の計画・準備行為も広く処罰できる可能性が出てきた。すなわち、国税通則法（以下「国通法」ともいう。）に基づく租税行政庁（以下「課税庁」という。）による租税犯則調査（国通法三三二条以下）の結果、重加算税の賦課処分が終わる場合、または告発され裁判で自由刑ではなく罰金のみが科された場合であっても、司法警察・検察は共謀罪（テロ等準備罪）に基づく捜査を行うことが可能になる。このことから、当該租税ほ脱計画を話し合った妻と夫、企業の従業者と幹部、納税者とその関与税理士などが共謀罪で処罰される可能性が出てきた。

いずれにしろ、「租税犯罪」（個別の租税実体犯罪）と「共謀罪（テロ等準備罪）」とは、別個の犯罪である。このことから、理論的には、「租税犯罪」は成立しなくとも「共謀罪（テロ等準備罪）」は成立する、あるいは双方が成立する、

こともありうることに注意すべきである。

一方、アメリカにおいては、連邦法および諸州の制定法のなかに、民事共謀罪 (civil conspiracy) と刑事共謀罪 (criminal conspiracy) が併存している。<sup>(5)</sup> このうち、本稿で論じるのは、「連邦の刑事共謀罪 (federal criminal conspiracy charges)」にについてである。

アメリカ連邦刑事共謀罪は、大きく①各種「個別の共謀罪 (specific criminal conspiracy charges)」、すなわち特定の実体犯罪 (specific substantive offence) にかかる個別・独立罪の共謀規定と、②「一般的共謀罪 (general criminal conspiracy charge)」<sup>(6)</sup>の規定が置かれている。

連邦法を例にすると、法分野によっては、「取引制限の共謀 (Conspiracy to restrain trade)」(合衆国法典タイトル 15/15 U.S. Code §1) 一条〔通商および取引／Commerce & Trade〕のように、特定の経済犯罪にかかる共謀を処罰できる個別・独立罪の共謀規定を置く場合がある。これに対して、連邦税法 (合衆国法典タイトル 26/26 U.S. Code／IRC=Internal Revenue Code／内国歳入法典) (以下「連邦税法 (IRC)」または「IRC」という。) には、各種租税犯罪の共謀について、それらを独自に処罰できる規定を置いていない。このため、これら租税実体犯罪にかかる共謀には、連邦刑法・刑事訴訟法 (合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code §371) 三七一一条 (以下、たんに「連邦刑事法典三七一一条」ともいう。) の一般的共謀罪規定 (general criminal conspiracy provision) を適用し処罰している。<sup>(7)</sup>

いずれにしても、アメリカにおいては、連邦刑事法典三七一一条の一般的共謀罪 (general conspiracy charge) は、テロや国家転覆目的などの共謀よりも、むしろ、租税分野その他個別・独立罪の共謀規定を持たない分野でのホワイトカラー犯罪 (white collar crimes)、公的医療保険詐欺罪、資金洗浄 (マネーロンダリング) 罪、独禁法 (反トラスト法) 違反

などにかかる集団的な（二人以上による）準備・計画行為（共謀）を処罰するために適用されている。

すでにふれたように、税法分野に限っていえば、連邦税法（IRC）<sup>8</sup>には、各種個別の租税実体犯罪の共謀について、それらを独自に処罰できる規定を置いていない。このことから、例えば、企業の従業員と幹部、納税者と税務専門職などとの間で、租税回避や濫用的なタックスシェルタースキーム（abusive tax shelter schemes）を組成し租税回避（tax avoidance）を計画したとする。あるいは、源泉所得税の不納付・事業運営資金への違法な充当などを話し合ったとする。こうした場合には、当該租税犯罪（租税実体犯罪）とは別途に、あるいは同時に、連邦刑事法典二七一条の一般的共謀規定（general conspiracy provision）を適用して当該共謀行為を処罰してきている。

のちに詳しく検討するように、連邦刑事法典二七一条の一般的共謀罪の対象となる「共謀罪（crime of conspiracy）」は、①「犯罪条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-offense clause）」と②「詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-defraud clause）」からなる。双方の大きな違いは、①犯罪条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-offense clause）の適用においては、共謀者がそのベースとなる各種個別の租税実体犯罪に関係したことが前提となる。これに対して、②詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-defraud clause）の適用においては、「連邦政府に詐欺行為をする共謀（conspiracy to defraud the United States）」という文言からも分かるように、共謀者が特定に犯罪に関係したことが前提となっていない。すなわち、連邦政府（その代理人である連邦検察）<sup>9</sup>は、共謀者が個別の租税実体犯罪（specific substantive tax offense）に関係したことを立証するようには求められない。いわば、「スタンドアローン（It stands its own）」の規定振りになっている。共謀者を有罪にするのに、連邦政府の正当な行為を妨害するための共謀があつたことを立証することで足りるとされる。したがって、検察は、例えば、医療クリニックの二人の医師、または医師と事務員とが共謀して公的医療保険詐



欺を計画に合意し連邦の公金搾取を図ったことを立証することで、特定の連邦法（実体犯罪）違反にふれることなしに、実際に詐欺の実行に至っていないなくとも、共謀罪を問うことができる。

このように、連邦刑事法典三七一条の一般的共謀罪は、①または②いずれの観点からも被疑者を起訴（訴追）することが可能な仕組みになっている。このことも手伝って、アメリカにおいて、共謀罪は、最も検察官に愛され、市民や企業の抑圧に濫用され、かつ、久しく刑事司法における主役の座を維持してきている。

共謀罪について、比較的歴史の長いアメリカでは、個別・独立罪的な共謀規定のみならず、一般的な共謀規定の構成要件や適用・解釈・防御等に関する裁判例や学問上の蓄積がある。これに対して、わが国では、共謀罪（テロ等準備罪）の立法段階での検討も不十分で、ましてや経済犯罪などそれぞれの分野への一般的共謀規定がどのように解釈・適用され、弁護人はどのように被告人（被疑者）を防御できるのかなどについては精査されておらず、まったくの手探りの状態であるといつてよい。

そこで、本稿では、はじめに、わが国の刑事法における共謀罪（テロ等準備罪）の所在について、そのベーシックな構造分析や適用・解釈を含めて検討する。次いで、アメリカにおける刑事共謀罪について点検する。連邦共謀罪の成立要件から入り、連邦税法に定める各種租税犯罪（個別の租税実体犯罪）に対する連邦刑事法典三七一条上の一般的共謀規定がどのように適用されているのか、とりわけ連邦納税者間、さらには連邦納税者と税務専門職との間での共謀に対する適用、リスクに傾斜するかたちで、「試論」として、その現状と課題について紹介したい。



## I わが国での共謀罪（テロ等準備罪）と租税犯罪

「共謀罪（テロ等準備罪）」（組織犯罪処罰法六条の二）は、二〇一七年六月一五日に成立、同年七月一一日に施行された。共謀罪（テロ等準備罪）は、「テロリズム集団その他の組織的な犯罪集団による実行準備行為を伴う重大犯罪遂行の計画」、つまり、一言でいえば、「テロ等の犯罪を計画・準備段階で処罰しよう」というものである。

### 【図表1】 共謀罪（テロ等準備罪）の国会審議・成立までの経緯

- 二〇〇〇年 国際組織犯罪防止条約（TOC）にわが国が署名
- 二〇〇三年 政府が「共謀罪（組織的な犯罪の共謀）」法案を国会に提出（二回目） ↓衆議院の解散により廃案
- 二〇〇四年 政府が「共謀罪」法案を国会に提出（二回目） ↓衆議院の解散により二〇〇五年に廃案
- 二〇〇五年 政府が「共謀罪」法案を国会に提出（三回目） ↓衆議院の解散により二〇〇九年に廃案
- 二〇一七年三月二一日 政府が「共謀罪」の構成要件を改め「テロ等準備罪」を新設する改正組織犯罪処罰法案を国会に提出
- 二〇一七年六月一五日 参議院本会議で同法案が可決、成立
- 二〇一七年七月一一日 同法を施行

この共謀罪（テロ等準備罪）とは別途に、わが国には、特定の犯罪については古くから、実行の着手前の共謀・陰謀を犯罪とする規定が存在する。これら個別共謀罪のうち主なものを一覧にすると、次のとおりである。

【図表2】個別共謀罪を規定した主要な法律一覧

<ul style="list-style-type: none"> <li>・爆発物取締罰則四条</li> <li>・刑法七八条〔内乱の予備・陰謀〕</li> <li>・刑法八八条〔外患誘致・外患援助の予備・陰謀〕</li> <li>・刑法九三条〔私戦予備及び陰謀〕</li> <li>・国家公務員法一〇条一項一七号</li> <li>・自転車競技法六五条</li> <li>・競馬法三二条の六</li> <li>・軽犯罪法一条二九号</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・地方公務員法六一条四号</li> <li>・小型自動車競走法七〇条</li> <li>・モーターボート競走法七七条</li> <li>・日米地位協定刑事特別法七条一項</li> <li>・自衛隊法一九条二項ほか</li> <li>・破防法三九条、四〇条</li> <li>・特定秘密保護法二五条</li> <li>・その他</li> </ul>
---	--

このように、わが国では、これまで、極めて限定された特殊な犯罪類型について、個別に「謀議（合意）のみで犯罪の成立」を認めてきた。<sup>10)</sup>【図表2】をみればわかるように、租税（実体）犯罪についてはその共謀を処罰する規定が存在していなかった。

また、わが国にはすでに「共謀共同正犯（joint principal offence）」という裁判所の裁判例により確立された類型の犯罪がある。<sup>11)</sup>共謀共同正犯は、一言でいうと、複数の者が犯罪を共謀し、一部の者が犯罪の実行に出た場合、犯罪を実行していない共謀者も処罰の対象になるというものである。すなわち、犯罪が実行されたことが前提になる。これに對して、共謀罪では、共謀者は、実際に犯罪が実行されていないものにも拘わらず処罰の対象となる。

今般成立した「共謀罪（テロ等準備罪）」は、これまでである各種個別共謀罪（【図表2】）や共同共謀正犯の理論とは異なる。新たに一般的共謀罪（general conspiracy provision）<sup>12)</sup>を創設するものである。

「共謀罪（テロ等準備罪）」は、現行の組織犯罪処罰法に新たに「六条の二」を設ける形で創設された。「共謀罪（テロ等準備罪）」通称である。

その経緯をたどると、一般的共謀罪の導入が検討された当初（二〇〇四〔平成一六〕年提出の政府案）において、六条の二の旧タイトルは「組織的な犯罪の共謀」であった。その後、六条の二改正法案の名称は「実行準備行為を伴う組織的犯罪集団による重大犯罪遂行の計画」に変更された。そして、二〇一七年三月提出の改正法案では、正式名称は「テロリズム集団その他の組織的な犯罪集団による実行準備行為を伴う重大犯罪遂行の計画」、略称「テロ等準備罪」に改められた。二〇一七年二月の組織犯罪処罰法を改正する「テロ等準備罪」法案は、六月一五日に成立、七月一日に施行された。

組織犯罪処罰法六条の二は、次のように規定する。

【図表3】組織犯罪処罰法改正《抜粋》

●組織犯罪処罰法六条の二（テロリズム集団その他の組織的な犯罪集団による実行準備行為を伴う重大犯罪遂行の計画）

次の各号に掲げる罪に当たる行為で、テロリズム集団その他の組織的犯罪集団（団体のうち、その結合関係の基礎としての共同の目的が別表第三に掲げる罪を実行することにあるものをいう。次項において同じ。）の団体の活動として、当該行為を実行するための組織により行われるものの遂行を二人以上で計画した者は、その計画をした者のいずれかによりその計画に基づき資金又は物品の手配、関係場所の下見その他の計画をした犯罪を実行するための準備行為が行われたときは、当該各号に定める刑に処する。ただし、実行に着手する前に自首した者は、その刑を減軽し、又は免除する。

- 一 別表第四に掲げる罪のうち、死刑又は無期若しくは長期一〇年を超える懲役若しくは禁錮の刑が定められているもの

五年以下の懲役または禁錮

二 別表第四に掲げる罪のうち、長期四年以上一〇年以下の懲役又は禁錮の刑が定められているもの

二年以下の懲役又は禁錮

2 前項各号に掲げる罪に当たる行為で、テロリズム集団その他の組織的な犯罪集団に不正権益を得させ、又はテロリズム集団その他の組織的犯罪集団の不正権益を維持し、若しくは拡大する目的で行われるものの遂行を二人以上で計画した者も、その計画をした者のいずれかによりその計画に基づき資金又は物品の手配、関係場所の下見その他の計画をした犯罪を実行するための準備行為が行われたときは、同項と同様とする。

〔以下省略〕

\*傍線は筆者

テロ等準備罪を規定した組織犯罪処罰法六条の二は、読みにくい文体になっている。そこで、犯罪となる構成要件／適用要件を平易な文章にすると、次のとおりである。

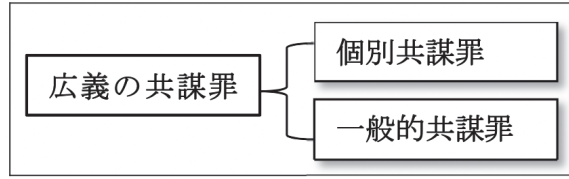
【図表4】テロ等準備罪の適用要件

- |  |
|--|
| ① 適用対象の「組織的犯罪集団」を4年以上の自由刑（懲役・禁錮）にあたる罪の実行を目的とする団体 |
| ② 「団体」とは2人以上の者                                   |
| ③ 処罰対象は、具体的・現実的な「合意」と「準備行為」の実行                   |

1 わが国での共謀罪（テロ等準備罪）の所在

わが国における共謀罪（テロ等準備罪）について、政府は、「テロ犯罪集団」が対象で、一般の人たちは対象外であるとPRしている。しかし、組織犯罪処罰法改正で新設された一般的共謀罪（テロ等準備罪）は、幅広い犯罪に投網

【図表5】 共謀罪の分類



をかけて適用対象というものであり、このPRには大きな疑問符がつく。

以下に、「一般的共謀罪、テロ等準備罪とは何か」という原点に立ち返り、従来の犯罪とはどう違うのかなどの基本を含め、問題点を分かり易く探ってみる。【図表5】

(1) 一般的共謀罪の構造

「個別共謀罪」とは、それぞれの法律のなかに個別に、その犯罪の共謀・謀議を処罰する規定を置き、それに従って共謀罪を問うかたちになっている場合を指す。これに対し、「一般的共謀罪」では、最初に共謀罪が成立する一般的な要件(条件)を法律に書いたうえで、その後で適用対象となる個別の犯罪をメニュー(別表)に並べていくやり方。いわゆる「特掲方式/限定列挙」方式を採る。

今回導入された一般的共謀罪(テロ等準備罪)の構造は、次のとおりである。

【図表6】 一般的共謀罪の構造

<p><b>【構成要件】</b></p> <p>○ 共謀罪の構成要件は次のとおりである。</p> <p>① 懲役・禁錮が四年以上の犯罪について</p> <p>② 二人以上で計画に合意し</p> <p>③ 計画を実行するための準備をしたこと。</p>	<p><b>【メニュー(別表)】</b></p> <p>○ 共謀罪の対象となる個別犯罪(メニュー)は次のとおりである。</p> <p>1 ……</p> <p>2 ……</p> <p>3 ……</p>
--	---

一般的共謀罪においては、メニュー（別表）に個別の犯罪を付け加えていくことにより、今後次々と共謀罪の対象となる重大犯罪を増やしていきけることになる。当初の共謀罪の政府案〔組織的な犯罪の共謀〕は、このメニュー方式ではなかった。政府は、このメニュー方式の採用により、共謀罪対象となる実定犯罪は絞られたという。しかし、実際には、今後メニューにいくらでも実定犯罪を追加していくことが可能な形となっている。まさに、「テロ等準備罪」の通称からも分かるように、テロの実行以外の「等」（法文では「その他の組織的犯罪集団」の重大犯罪）として、今後どのような実定犯罪がこのメニュー（別表）に追加されるのかに大きな懸念を覚える。

政府の説明では、現時点で、このメニューには九一の法律で規定した二七七の罪が登載されているという。そのうち政府の分類では「テロの実行」に関するものは一一〇罪に留まるといふ。言いかえると、この一一〇罪以外は「等」にあたることになる。

このことは、裏返すと、一一〇のテロ犯罪以外の一六七の罪が共謀罪の対象となっていることを意味する。実際のちにふれるように「等」のメニューには、所得税・法人税・消費税などの租税ほ脱（脱税）が登載されている。納税者、税務専門職などに共謀罪（テロ等準備罪）が適用になることは自明のところである。



【図表7】テロ等準備罪（共謀罪）の構成要件

<p>《組織犯罪処罰法六条の二第一項》 【構成要件】</p> <p>①懲役・禁錮が四年以上の犯罪について ②二人以上で計画に合意し ③計画を実行するための準備をしたこと。</p> <p>【共謀罪の対象となる犯罪メニュー】 〔別表第三（第六条の二関係）</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 組織犯罪処罰法関係犯罪</li> <li>・ 刑法関係犯罪</li> <li>・ 爆発物取締罰則</li> <li>・ 外国通貨の変造・偽造犯罪</li> <li>・ 労働基準法（強制労働）犯罪</li> <li>・ 職業安定法犯罪</li> <li>・ 水道法犯罪</li> <li>・ 森林法犯罪</li> <li>・ . . . . .</li> <li>・ . . . . .</li> <li>・ . . . . .</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 印紙犯罪処罰法違反</li> <li>・ 関税法違反</li> <li>・ 所得税法上の脱税犯</li> <li>・ 法人税法上の脱税犯</li> <li>・ 消費税法上の脱税犯</li> <li>・ 地方税法上の脱税犯</li> <li>・ . . . . .</li> <li>・ . . . . .</li> <li>・ . . . . .</li> </ul>
---	---	---

一般的共謀罪であるテロ等準備罪のメニュー（別表）に目をとおしてみると、先ほどふれた租税ほ脱（脱税）を取り締まる各種実定税法、それから労働基準法、職業安定法、水道法とか、国会の委員会質疑で話題になった森林法とか、日常生活に関係する法律が並んでいる。

重大な犯罪について個別の法律のなかで規定する方式（個別共謀罪）の方が、一般的共謀罪によるよりは、当局の濫用に対し抑えが効くようにもみえる。共謀罪（テロ等準備罪）の国会審議の際に、民進党が対案を出した。あの対案は、まさに個別共謀罪の方が濫用には抑えが効くとの趣旨に沿って出されたものといえる。

組織犯罪対策といいながら、犯罪となる要件の一つが「二人以上」で話し合えば「犯罪集団」として扱われる。こ



のことから、夫婦、税務専門職とクライアント（顧客）、二人以上の納税者・市民が集まり話し合う集会・言論の自由に対する脅威になることが危惧される。

## (2) 一般的共謀罪の適用事例分析

ところで、一般的共謀罪であるテロ等準備罪が、一般納税者や税務専門職などに対してはどのように適用になるのだろうか。いくつかの設例をし、共謀罪（テロ等準備罪）の適用について点検してみる。

### ① 強盗罪と共謀罪（テロ等準備罪）

共謀罪（テロ等準備罪）を問うには、「重大犯罪」の要件を充たす必要がある。組織犯罪処罰法六条の二にいう「重大犯罪」とは、懲役・禁錮が四年以上の犯罪を指す。

例えば、刑法二三六条〔強盗〕一項は「暴行又は脅迫を用いて他人の財物を強取した者は、強盗の罪とし、五年以上の有期懲役に処する。」と定めている。したがって、AとBが銀行強盗をする計画をたてそれに合意すると、テロ等準備罪にいう「四年以上の犯罪」、すなわち重大犯罪の要件にあてはまる。ただ、共謀罪は「準備罪」である。したがって、実際に銀行強盗計画を実行しても、しなくとも、強盗罪（刑法二三六条）という個別の実定犯罪とは別途の、共謀罪となる構成要件の一つを充たすことになる。

次に、共謀罪（テロ等準備罪）を問うには、「計画を実行するための準備をしたこと」の要件を充たす必要がある。すなわち、強盗するための「準備行為」をしたかどうかである。

例えば、AとBが銀行強盗をすることに合意したあとで、スキー用品を販売する店に行つて、防寒用の「目出し帽」を購入したとする。目出し帽を購入する（準備）行為は合法である。「準備行為」にあたる行為は、違法行為か合法行為かは問わない。強盗をする目的で、例えば、スーパーマーケットで料理用の包丁を買うことは準備行為にあたるが違法行為ではない。逃亡用のレンタカーを借りるのも、準備行為にあたるが、合法的な行為である。ということからは、分かり易くいうと、二人以上が強盗の計画で「合意」＋「準備行為」があると推察できれば、当局は、共謀罪（テロ等準備罪）違反を問うことができる。ちなみに、政府は、立法段階において、「合意」はメールや対話アプリのLINEでも成立するとしている。

## ② 納税者による税逃れと共謀罪（テロ等準備罪）

会社社長Aが、計理担当社員Bに対してメールで「あの取引は簿外にしておいて…」というような税金逃れ（脱税）の計画を指示したとする。Bは、「社長、了解しました」と返信メールをした後で、いつもどおり粛々と帳簿付けをしたとする。この場合、「社長、了解しました」のメールは「合意」にあたる。また、帳簿付けは、不正かどうかを問わず、「計画実行のために準備行為」にあたる？うしろめたさを感じてAは脱税の罪になる税逃れの不正申告はしなかったとする。この場合でも、後悔先にたたずで、当局は、共謀罪（テロ等準備罪）を問える条件は整っていると判断することは可能になる。

脱税は一〇年以下の懲役（このケースでは、法人税法一五九条一項違反）で、共謀罪の犯罪になる条件や共謀罪に対象となる犯罪メニュー（別表）にも載っている（【図表7】参照）。当局は、「準備行為」があつたと認定し、その気にな

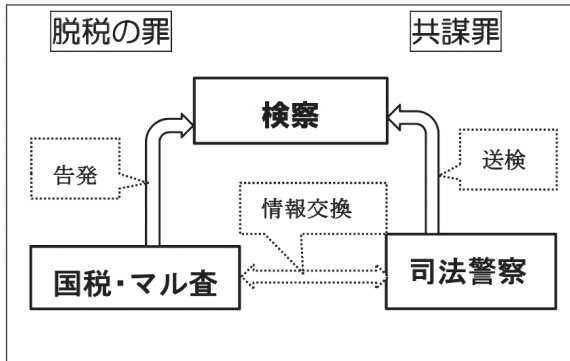
れば、このケースでは共謀罪を問うことも可能である。しかし、政府の説明では、共謀罪を問える条件に「準備行為」を加えたのは、当局による共謀罪の濫用に歯止めをかけるためであるとしている。したがって、ごくありふれた日常の行為を広く準備行為と認定することになれば、この政府のPRは、まさに「絵に描いた餅」になる。

ちなみに、近年、課税庁の調査官は、会社などを訪ねて行う税務調査（課税処分のための調査／臨場調査）の際に、パソコンに入ったメールのコピーの任意提出を求め署に持ち帰ることも多くなっている。今後は、課税庁は、提出を受けたコピーを分析して、共謀を裏付け、司法警察に通報することも考えられる。課税庁が課税処分のための調査で収集した情報を租税犯則調査や共謀罪への転用、提供について、それを禁止するファイアウォール（情報の遮断）が税法令には規定されていない。<sup>13</sup>

### ③ 税務専門職と共謀罪（テロ等準備罪）

すでにふれたように、所得税や法人税、消費税の脱税（ほ脱罪）は一〇年以下の懲役で、共謀罪の対象となる犯罪メニューに入っている（所得税法二三八条一項、法人税法一五九条一項、消費税法六四条一項、また【図表7】参照）。例えば、税理士と顧問先との間で税逃れ、税の抜け穴について話し合い合意があり、記帳などの準備行為があった当局が認定したとする。この場合でも、実際に虚偽申告が行われていなければ、税務当局は脱税容疑で任意の犯則調査ないし裁判所から許可状（搜索令状、差押令状または搜索差押許可状。以下、たんに「許可状」または「令状」ともいう。）を得たうえで強制調査（犯則調査）の実施は難しいわけである。ところが、共謀罪（テロ等準備罪）を使い、脱税（租税ほ脱）犯罪の共謀を理由にすれば、実際に虚偽申告が行われていなくとも、司法警察は令状を取り捜査をはじめることができる。

【図表 8】 脱税罪と共謀罪の調査・捜査から  
 検察への告発・送検の流れ



のちに詳しくふれるように、アメリカでは、税務専門職とクライアント（顧客）との間での税逃れ対策の話合い・計画の規制に当局が共謀罪（テロ等準備罪）を濫用し、税務専門職とクライアントとの信頼関係に暗い影を落としている。

④ 民間の税務支援団体と共謀罪（テロ等準備罪）

民間の税務支援団体 A は、会員の申告指導、申告書の作成などの支援業務を税理士資格のない職員がやっており、久しく課税庁のターゲットとされてきたとする。しかし、この場合、共謀罪（テロ等準備罪）は、四年以上の自由刑（懲役・禁錮）が科される犯罪が対象である。税理士法違反は最大で三年以下の懲役となっていることもあって、税理

士法違反は共謀罪（テロ等準備罪）のメニューに登録されていない。このことから、当該団体 A は、共謀罪（テロ等準備罪）の対象にはならない。

(3) 共謀罪の捜査と租税犯罪の捜査

脱税のような租税犯罪の調査・査察（一応、ここでは「犯則調査」とも呼ぶ。）は、基本的に国税当局（国税庁・国税局の調査査察部、通称「マル査」）が行う（国税通則法一三一条以下、財務省組織規則四〇一条以下）。

これに対して、共謀罪（テロ等準備罪）の捜査は、司法警察が行う。【図表 8】共謀罪（テロ等準備罪）は、それが本来の正犯／実定犯罪（例えば脱税犯罪）よりもずっと早い段階で成立してしまう。したがって「現実味の希薄」な犯罪とも

いえる。共謀行為は、実行の着手、つまり未遂よりもはるかに早い段階で行われる。このことから、その計画行為の違法性を見出すことも困難で、中身のあいまいな犯罪といえる。

共謀罪（テロ等準備罪）は、「犯罪よりもずっと前の犯罪（事前正犯）」と呼ぶと理解しやすい。しかし、問題は、たんに早い時期に犯罪が成立してしまうというだけではない。本来の犯罪が成立するずっと以前の時点において、裁判官から交付された令状を使った強制捜査が可能となるということである。

すでにふれたように、共謀罪（テロ等準備罪）の捜査は、司法警察が担当することになる。税逃れ（租税ほ脱／脱税）にかかる共謀罪の捜査では、課税庁との情報交換（情報連携）で、ある程度の情報は得られると思う。しかし、共謀して事件を計画したというあいまいな事実を立証するための証拠が収集されることになる。司法警察による捜査では、自白を得ることに偏った捜査がしばしば問題になってきている。税逃れにかかる共謀罪（テロ等準備罪）の捜査でも、これまでに以上に「自白はつくられる」ことが危惧される。

共謀罪（テロ等準備罪）においては、犯罪計画を話し合い、合意したことが罪となるはずである。司法警察が、共謀罪（テロ等準備罪）の強制捜査のための令状交付を求めるとする。この場合、司法警察は、抽象的で浅薄な事実関係、すなわち計画した、話し合ったという疑いがあれば、令状の交付を認められてしまう危険性がある。このように共謀罪（テロ等準備罪）の捜査では、裁判官による令状を条件とすることで捜査の行き過ぎを防止する令状主義という犯罪捜査の仕組みも実質的な意味を持ちえなくなる懸念がある。

課税庁は、課税処分のための税務調査（国通法七二条の四以下）の実施後、たとえば事業者Aと関与税理士Bが消費税ほ脱（消費税法六四条一項）の計画を練っていた節がうかがえるが、犯則調査を実施するほどにはいまだ疑いは濃厚



でないという状況にあると判断したとする。この場合、課税庁は、調査で提供を受けたAとBとの間でのメールのやりとりから、税逃れの計画を立てたかもしれない、計画するために話し合った疑いがあるとの疑念を司法警察に流すことにより、共謀罪（テロ等準備罪）に対する強制捜査のための令状請求・令状交付が可能となる。

とくに、過去に事業者Aがその関与税理士Bの指導を受けて行った税務申告が不適切であるとされ重加算税の対象となった、あるいは税逃れを問われたという過去の経歴によって、現在の嫌疑が裏つけられかねない点に共謀罪（テロ等準備罪）の重さがある。過去の経歴を現在の嫌疑に結びつけることを否定するのは困難で、容易に現在の嫌疑の根拠にされてしまうおそれがある。

通信傍受法<sup>14</sup>という盗聴による捜査を認める別の法律がある。この法律はそもそも「組織を背景とした犯罪」を対象とするものである。組織犯罪処罰法のなかに設けられた共謀罪（テロ等準備罪）が盗聴捜査の対象となっていくことはむしろ当然と成り行きともいえる。

ここで、共謀罪（テロ等準備罪）の公訴時効とベースとなる犯罪の公訴時効との関係について、簡潔にふれておく。

【図表9】共謀罪（テロ等準備罪）の公訴時効とベースとなる犯罪の公訴時効との関係

ベースとなる犯罪の公訴時効		共謀罪（テロ等準備罪）の公訴時効
① 法定刑が一〇年を超える場合↓公訴時効は短くても七年		五年（法定刑は五年以下の懲役または禁錮）
② 法定刑が四年以上一〇年以下の場合		三年（法定刑は二年以下の懲役または禁錮）
法定刑が一〇年未満	↓五年	
法定刑が一五年未満	↓七年	

① ベースの犯罪の法定刑が長期一〇年を超える場合は、共謀罪（テロ等準備罪）の法定刑は五年以下の懲役または禁錮となり、② ベースの犯罪の法定刑が長期四年以上一〇年以下の場合、共謀罪（テロ等準備罪）の法定刑は二年以下の懲役または禁錮となる。

公訴時効について定める刑事訴訟法（以下「刑訴法」ともいう。）二五〇条二項によれば、①の場合、ベースの犯罪の公訴時効は最も短くても七年ということになり（同項四号）、そのとき法定刑五年以下の共謀罪の公訴時効は五年となる（同項五号）。

②の場合には、ベースの犯罪の公訴時効は三年となる場合（法定刑五年未満の罪。同項六号）、五年となる場合（法定刑一〇年未満の罪。同項五号）、七年となる場合（法定刑一五年未満の罪。同項四号）とに分かれ、このとき法定刑二年以下の共謀罪（テロ等準備罪）の公訴時効はいずれの場合でも二年となる（同項六号）。

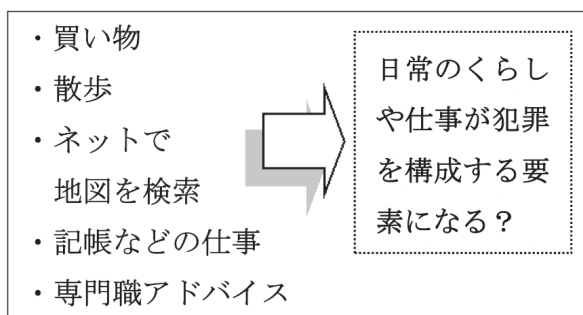
#### (4) 実行準備行為要件とは

当初提案された共謀罪では、合意のみで犯罪が成立し得る形式（「組織的な犯罪集団が関与するもの」であればよい）を採用するものであった。しかし、この合意のみで犯罪が成立し得る形式では、いわば一定の意思表示とそれに対する相手方の認識だけで犯罪が成立するに等しい。これでは、思想処罰に類するものといわざるを得ない。このような処罰規定は、思想・内心の自由や表現の自由に対する重大な脅威となる。

思想処罰という意味では、共謀罪は戦前の治安維持法に相通じるものがあり、各界から異論が続出した。こうした異論、さらには「犯罪の非行為化」の批判に應えるため、政府は、法案の通称として「テロ等準備罪」というネーミ



【図表 10】 日常のくらしや仕事が犯罪要素に

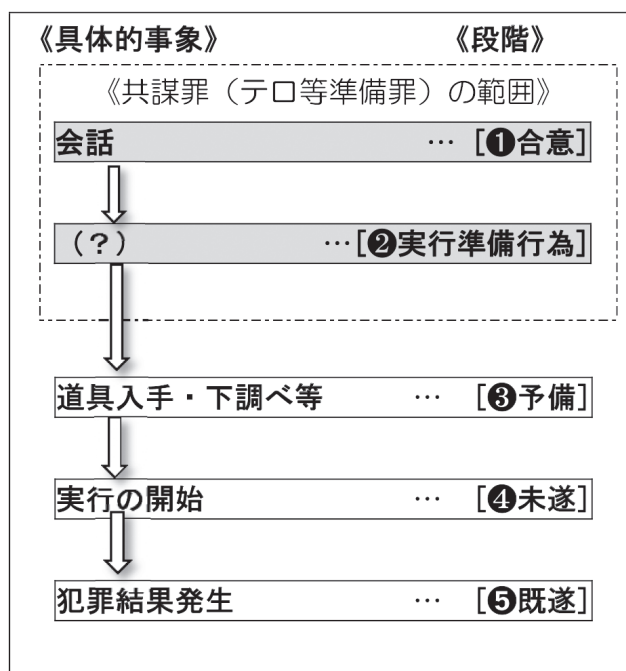


ング（名称）を登場させた。加えて、共謀罪（テロ等準備罪）の成立要件として「実行準備行為」を追加した。しかし、この要件を加えることで、共謀罪（テロ等準備罪）の成立には、どのような実行準備行為があれば足りるのかが、新たに問われることになった。

さきに、社長 A からのメールによる税逃れにあたる計画の指示に対する経理社員 B が了解した旨の返答メールが共謀の「合意」があつたとされたケースをあげた。このケースでは、返答メール後のその社員のいづれもどおりの記帳事務が「計画実行のための準備行為」と認定された。しかし、こんなに安易に準備行為の認定がされてよいのかが問われる。日常のくらしや仕事のなかの普段どおりの行動が、犯罪として訴追され、裁判所もこれを犯罪の一部として認定する。こうした事態になるということは、まさに日常のくらしや仕事そのものが犯罪視されるということである。【図表 10】

共謀罪（テロ等準備罪）の成立要件としての「実行準備行為」については、犯罪とするのに十分な中身を伴った行為の範囲や内容が明らかにされなければならない。一応、法律（組織犯罪処罰法六条の二）では、「計画に基づき資金又は物品の手配、関係場所の下見その他の」という言い回しで「計画をした犯罪を実行するための準備行為」を例示している。しかし、これでは、合意後のごく日常的な行動を取り上げて実行準備行為であるとされる可能性は大いにある。準備行為は合法行為か違法行為かを問わないわけである。したがって、それが要件として付け加えたところで、当局による共謀罪（テロ等準備罪）濫用の抑止になるかどうかはすこぶる疑問である。

【図表 11】 犯罪既遂に至る段階的な流れ



「実行準備行為」については、今後の裁判例の積重ねに委ねることになる。しかし、例えば、合意に連続しているものの、日常生活上珍しくない行動を取り上げて、これを実行準備行為にあたるとするのであれば、実行準備行為が要件として追加された意味が失われる。何を犯罪とするか、何が犯罪となるかは、司法警察や行政庁に目をつけられているかどうかにかかってくる、ということにもなりかねない。【図表11】

犯罪の流れは、⑤既遂よりも早い④未遂（実行の開始（罪））の段階、そしてその④未遂（罪）よりも早い③予備（罪）の段階に区切ることができる。共謀罪（テロ等準備罪）では、この③予備（罪）よりも早い段階の「②実行準備行為+

①合意」を犯罪とすることになる。したがって、共謀罪（テロ等準備罪）では、犯罪の⑤既遂という現実の利益侵害・法律違反よりも相当に初期の段階での行為（①合意+②実行準備行為）を取り締まることになる。共謀罪（テロ等準備罪）では、刑法があることで護られているさまざまな利益に対する危険が現実には迫っているのかどうかはつきりしない段階で、犯罪を問うことになる。そうである以上、実行準備行為についても当然、最終的な利益侵害・被害との具体的な関連性が存在することの証明が必要になる。実行準備行為によって、最低限度の危険が発生したことの認定が、裁判において厳正に行われなければならない。また、裁判所は、検察官に対して、その立証をしっかりと具体的に言うように求め

なければならぬ。

加えて、合意形成がなされたあと計画が放棄され数年を経たような場合には、共謀罪（テロ等準備罪）に名を借りた捜査や公訴は違法ないし濫用・無効とすべきである。その中身について考えてみても、もはや行為の実質的な違法性は失われているのであるから、犯罪の成立も否定されなければならない。

## 2 租税犯罪類型と共謀罪（テロ等準備罪）の所在

租税犯とは、税法がその違反行為に対して、刑事罰<sup>15</sup>で制裁を加える対象者を指す。租税に関する犯罪は、(1)税金の賦課・徴収・納付に直接関係する「租税犯」と、(2)それ以外の「租税関連犯」とに分けられる。また、(1)の租税犯は、①国や地方（公共）団体（課税権者）の税金を請求する権利（租税請求権）を直接侵害する「脱税犯（租税実体犯罪）」と、②その租税請求権の行使を妨害する「租税秩序犯（租税手続犯罪／調査妨害犯罪）」とに分けられる<sup>15</sup>。

わが国の税法には、各種租税犯罪の共謀について、それらを独自に処罰できる規定を置いていない。このため、今般の一般的共謀罪の性格と有する共謀罪（テロ等準備罪）の導入に伴い、これら租税犯罪（租税実体犯罪）にどのような影響を及ぼすのかが問題になる。

### (1) 各種の租税犯罪と罰則

わが国現行税法における各種の租税犯（罪）と罰則の程度を図で示すと、おおむね次のとおりである。

【図表12】主な租税犯の類型と罰則

(1) 租税犯	
(a) 脱税犯	(b) 租税秩序犯
① ほ脱犯	① 一年以下の懲役もしくは一、〇〇〇万円（情状により脱税額 <sup>16</sup> ）以下の罰金、または併科（所得税法二二八条一項、消費税法六四条一項・四項など）
② 間接脱税犯	② 一年以下の懲役もしくは一、〇〇〇万円以下の罰金、または併科（消費税法六四条など）
③ 不納付犯	③ 一年以下の懲役もしくは一〇〇万円以下の罰金、または併科（所得税法二二九用一項など）
④ 不納付煽動犯	④ 三年以下の懲役もしくは二五〇万円以下の罰金、または併科（国税徴収法一八七条一項）
⑤ 納付妨害罪	⑤ 三年以下の懲役または二〇万円以下の罰金（国税通則法一二六条一項、地方税法二二条二項など）
⑥ 故意の申告書不提出犯	⑥ 五年以下の懲役もしくは五〇〇万円（情状により脱税額）以下の罰金、または併科（所得税法二二八条三項・四項、法人税法一五九条三項・四項、相続税法六八条三項・四項、消費税法六四条四項など）
⑦ 虚偽申告犯	⑦ 一年以下の懲役または五〇万円以下の罰金（消費税法六五条、国税通則法一二七条一号など）
⑧ 単純無申告犯	⑧ 一年以下の懲役または五〇万円以下の罰金（所得税法二四一条、消費税法六六条など）

(2)租税関連犯	⑨ 不徴収犯	三年以下の懲役もしくは五〇万円以下の罰金、または併科（所得税法二四二条三号）
		⑩ 質問検査拒否犯
⑪ 消費税不正受還付未遂罪	⑫ 秘密漏示犯罪（税務職員の守秘義務違反）	一〇年以下の懲役もしくは一、〇〇〇万円（情状により消費税額）以下の罰金、または併科（消費税法六四条二項・三項、刑法四三条・六八条）
		二年以下の懲役または一〇〇万円以下の罰金（国税通則法一二六条）

(2) 共謀罪（テロ等準備罪）の適用対象となる租税犯罪

共謀罪は「二人以上の者が犯罪を行おうと話し合い、合意（共謀）することによって成立する犯罪」である。すなわち、一言でいうと、共謀罪では「実際に罪を犯さなくても、計画した段階で罪に問える（Just trying is enough）」。

事実、すでにふれたように、一般的共謀罪（テロ等準備罪）を新設する組織犯罪処罰法改正では、新設された組織犯罪処罰法六条の二「テロリズム集団その他の組織的な犯罪集団による実行準備行為を伴う重大犯罪遂行の計画」において、その対象となる犯罪の範囲を法別表（メニュー）に掲げている。つまり、限定列举／特掲方式を採る。法別表第三「第六条の二関係」では、税法関係では、次のような租税実定犯罪を掲げている。

【図表13】 一般的共謀罪（テロ等準備罪）の適用対象となる租税実定犯罪

五 印紙犯罪処罰法（明治四二法律第三九号）第一条（偽造等）又は第二条第一項（偽造印紙等の使用等）の罪

租税犯罪への共謀罪適用事例の日米比較（石村）

三十四 関税法（昭和二十九年法律第六一号）第一〇八の四第一項若しくは第二項（輸出してはならない貨物の輸出）、第一〇九条第一項若しくは第二項（輸入してはならない貨物の輸入）、第一〇九条の二第一項若しくは第二項（輸出してはならない貨物の保税地域への蔵置等）、第一一〇条第一項若しくは第二項（偽りにより関税を免れる行為等）、第一一一条第一項若しくは第二項（無許可輸出等）又は第一一二条第一項（輸出してはならない貨物の運搬等）の罪

二十 地方税法（昭和二〇五年法律第二二六号）第一四四条の三三第一項（軽油等の不正製造）又は第一四四条の四一第一項から第三三項まで若しくは第五項（軽油引取税に係る脱税）の罪

五十二 所得税法（昭和四〇年法律第三三三号）第三三九条第一項若しくは第三三九条第一項（偽りにより所得税を免れる行為等）又は第二四〇条第一項（所得税の不納付）の罪

五十三 法人税法（昭和四〇年法律第三四号）第一五九条第一項又は第三三二（偽りにより法人税を免れる行為等）の罪

六十六 消費税法（昭和六三年法律第一〇八号）第六四条第一項又は第四項（偽りにより消費税を免れる行為等）の罪

八十三 電子署名等に係る地方公共団体情報システム機構の認証業務に関する法律（平成一四年法律第一五三三号）第七三三第一項（不実の署名用電子証明書等を発行させる行為）の罪

政府は、わが国における共謀罪（テロ等準備罪）について、「テロ犯罪集団」が適用対象で、一般の市民や納税者は適用対象外であるとPRしている。しかし、一般的共謀罪（テロ等準備罪）を新設した組織犯罪処罰法改正法別表（メニユー）に限定列举／特掲された共謀罪（テロ等準備罪）対象となる租税犯罪の範囲（脱税犯十源泉所得税の不納付犯）をみただけでも、こうしたPRには大きな疑問符がつく。

例えば、企業のトップと幹部が、あるいは税理士と納税者が、租税を回避する巧妙な計画をねり、合意に至ったとする。租税回避と租税ほ脱と間に明確な線引き（Bright line）をすることは困難なことが多い。共謀罪（テロ等準備罪）



は、四年以上の自由刑（懲役・禁固）にあたる罪の実行を目的とする団体（二人以上の集団）が対象であることから、課税庁による租税犯則事件調査とは別途に、こうした合法か違法かの線引きが難しいグレーな租税回避計画に対して司法警察・検察による共謀罪（テロ等準備罪）容疑での刑事捜査を可能とする。

わが国の税務の現場では、ある税務処理が、合法的な節税行為か、違法な脱税（租税ほ脱）行為か、グレーな租税回避行為か、問題になることも少なくない。これらを対比すると、次のとおりである。

【図表14】節税行為、租税回避行為、脱税（租税ほ脱）行為の違い

<p>① 節税行為 (tax saving) 「節税」とは、納税者が、取引相場のない株式等にかかる相続税の納税猶予制度を利用する」といったように、本来、税法が予定している通常の契約形態ないし法形式等を使うことにより税負担の軽減をはかる行為を指す。</p>
<p>② 租税回避行為 (tax avoidance) 「租税回避行為」とは、納税者が、私法上有効は契約形態ないし法形式等を選択することによって、税法に定める課税要件を充足する事実を回避する行為を指す。租税回避行為は、租税法主義を形式的に適用する限りでは許容されるとしても、公平な課税の観点から問題とされるグレーゾーンに位置する行為とされる。租税回避行為は、否認されたとしても、青色申告の承認を取り消されたりすることはない。</p>
<p>③ 脱税（租税ほ脱）行為 (tax evasion) 「脱税（租税ほ脱行為）」とは、納税者が、税法に定める課税要件を充足する事実（例えば収入があったことの事実）を偽り、または隠ぺい、仮装し、税負担の軽減ないし免れる違法な行為を指す。</p>

①節税行為と③脱税（租税ほ脱）行為との違いについての一般的に線引きは可能である。これに対して①租税回避行為と③脱税行為との境はかなり微妙である。アメリカでは、具体的な事業目的の伴わない租税計画（タックスプランニング）などは、違法と推認されることが少なくない。このように、グレーゾーンにあるとされる②租税回



避行為の置かれている位置を、合法的な①節税行為ないし③違法な脱税（租税ほ脱）行為との対比において確認すると、次のとおりである。<sup>(17)</sup>

【図表15】節税・租税回避行為・脱税の位置

	①節税行為	②租税回避行為	③脱税行為
○合法	タックスプランニング、タックスシエルター問題		
	△グレーゾーン		
			×違法

共謀罪（テロ等準備罪）が導入されたことから、共謀者によるグレーゾーンの②「租税回避行為」があると推認される場合、当局は、その解明に「共謀罪」を使うことも可能になった。「共謀罪（テロ等準備罪）」は、「脱税（租税ほ脱）の罪」（租税実体犯罪）とは別途の犯罪であることから、当局は、「脱税の罪」は成立しなくとも、「共謀罪（テロ等準備罪）」は成立すること（あるいは双方が成立すること）も期待できるからである。

共謀罪（テロ等準備罪）成立以前は、企業の従業員と幹部、あるいは納税者と税務専門職（関与税理士）が、租税ほ脱（源泉所得税の不納付を含む。以下同じ。）を計画したとしても、具体的に犯行に至らない限り犯罪捜査はできなかつた。しかし、共謀罪（テロ等準備罪）が成立した現在、理論的には、事前に集まって租税ほ脱の方法等について話し合ったとする情報をキャッチした時点で、課税庁による租税犯則調査とは別途に、司法警察・検察は被疑者の刑事捜査、逮捕などが可能となる。<sup>(18)</sup> なぜならば、「脱税の罪」（租税実体犯罪）については従来からある国税犯則調査手続によるが、共謀罪（テロ等準備罪）違反については一般の刑事捜査手続（司法警察・検察）によることになるからである。<sup>(19)</sup>

### 3 国税犯則調査の通則法への編入と共謀罪（テロ等準備罪）の捜査

国税に関する租税犯則調査、すなわち国税にかかる租税犯罪の嫌疑のある者や参考人（以下「犯則調査対象納税者等（犯則嫌疑者等）」という。）に対する調査は、課税庁が、これまで国税犯則取締法（以下「国犯法」という。）に基づいて実施してきた。しかし、二〇一七（平成二九）年度の税制改正により、カタカナ表記の国犯法は廃止され、国税通則法（以下「国通法」ともいう。）の第一〇章〔罰則〕（二二六～二三〇条）および第一章〔犯則事件の調査および処分（二三一～一六〇条）〕に、表記および内容を現代化したうえで、挿入された。このため、二〇一八（平成三〇）年四月一日から、国税犯則調査は、国通法を典拠に実施される。

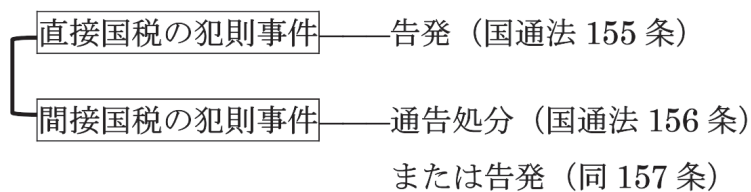
加えて、組織犯罪処罰法六条の二に規定する共謀罪（テロ等準備罪）も、同法別表第三（第六条の二関係）に列挙・特掲された個別の租税実体犯罪（四年以上の自由刑（懲役・禁錮）にあたる罪の実行を目的とする二人以上の団体を適用対象とする租税犯罪）には、適用される。共謀罪（テロ等準備罪）の嫌疑ある者に対する強制捜査は、司法警察・検察が、裁判所に令状請求をし令状の交付を得て、これを実施することになるものと思われる。

所得税・法人税・消費税などのほ脱犯罪（租税実定犯罪）にかかる共謀罪（テロ等準備罪）は、納税者や税務専門職（わが国では、税理士、公認会計士、税務弁護士）などがターゲット（適用対象）となる。

#### (1) 調査の担当部局

国税に関する租税犯則調査、すなわち国税にかかる犯則調査対象納税者等（犯則嫌疑者等）に対する調査は、租税行政庁が実施する。この点は、一般の犯罪捜査とは異なる点である。国税犯則調査のあらましは、次のとおりである。

【図表 16】 犯則事件の処理方法



直接国税の犯則調査および間接国税の犯則調査を担当するのは、国税庁、国税局、税務署職員のうち租税犯則調査の権限が与えられた国税庁等の「当該職員」（以下、ここでは、「当該職員」を、「犯則事件調査職員証票」（国税通則法施行規則一六条別表一〇号）が付与されていることから、課税庁の「犯則事件調査職員」と呼ぶ。）である（国通法一三二条一項）。一般には、国税査察官と呼ばれ（財務省組織規則五一八条）、このセクションを調査査察部（財務省組織規則四〇一条以下）

は、俗に「マルサ／〇査」と呼ばれる。ちなみに、査察官の定員は、二〇一七年四月現在一、七一人以内である（財務省組織規則五一八条）。

このように、査察など租税犯則調査は、検察官ではなく、課税庁の犯則事件調査職員が実施することになっている。これは、税法事件については、件数が多いことと調査に専門的な知識と経験が必要なためと説明されている。

## (2) 犯則事件の調査後の処理

犯則調査対象納税者等（犯則嫌疑者等）に対する調査を終えた後の処理は、直接国税のケースと間接国税のケースとは、異なっている。【図表 16】

### ① 直接国税の犯則事件のケース

直接国税の犯則事件（申告納税方式による一定の間接税の犯則事件を含む。以下同じ。）では、課税庁の犯則事件調査職員は、まず強制調査をして収集した帳簿、書類などを検討する。その後の任

意調査によっても証拠を固め、犯則（税法違反）の事実があるとみたときは、検察官に告発をすることとなっている（国通法一五五条）。

告発されると、当該犯則事件は課税庁の犯則事件調査職員のもとを離れ、検察官に引き継がれ、刑事訴訟法のもとで処理されることになる（刑事法二四七条以下）。この場合、調書とともに、差し押さえられた物や領置された物などは、差押目録、領置目録などとともに検察官に引き継がれ、検察官が刑事訴訟法（刑事法二二八条以下）に基づいて押収したものとされる（国通法一五九条四項）。

一方、直接国税の犯則の事実があるとは見られなかった場合は、その処理の仕方についての定めはない。しかし、間接国税のケース（国通法一六〇条）に準じて処理される。犯則の事実のなかったことを、嫌疑を持たれた納税者などに通知し、差押えた物などを返却する（国通法一四五条一項）。

## ② 間接国税の犯則事件のケース

間接国税の犯則事件（申告納税方式による一定の間接税の犯則事件を除く。以下同じ）については、課税庁の犯則事件調査職員は、調査が終わった場合には、ふつう、その長（国税局長・税務署長）に調査結果を報告することになっている（国通法一五六条一項）。ただ、犯罪嫌疑者の居場所不明・逃亡のおそれ・証拠隠滅のおそれのあるときには、ただちに告発することになっている（国通法一五六条一項・二項但書）。

報告をうけた長は、犯罪に事実があるときには、ふつう、犯則をした人に対し、理由を示して、罰金・過料にあたる金額を決められた場所に納めるように通告することになっている（国通法一五七条一項）。この手続を「通告

処分」という。ただ、犯則者に資力がない、あるいは手口が悪質で情状が懲役刑に値するとみたときには、通告処分をしないで、ただちに告発することになっている（国通法一五七条二項一号・二号）。

間接国税の場合、納税者である事業者は、取引したときに、預り金のようなかたちで、税の負担者（担税者）から税を徴収する。それにもかかわらず、その全部または一部納税しないことは、窃盗罪に近いものとして、国犯法により調査が行われる。しかし、悪質な場合はまれなので、告発にいたるケースは少ない。通告処分に終わることがほとんどである。犯則者は、自由に、通告処分の諾否を決められる。しかし、その処分から二〇日以内にこれを履行しないときは、告発される（国通法一五八条一項）。

ちなみに、告発する場合の課税庁側の処理は、さきに直接国税の犯則事件の告発のところであつたとおりである（国通法一五九条・一六〇条）。

### (3) 租税犯則調査と共謀罪（テロ等準備罪）の捜査

例えば、わが国ではこれまで、妻と夫、企業の従業者と幹部、納税者とその関与税理士などとの間で、一〇年以下の自由刑（懲役・禁固）の対象となる租税ほ脱（所得税法三三八条一項・三項、同三三九条一項、法人税法一五九条一項、消費税法六四条一項・四項など）についての話合い、合意（共謀）があつたとしても、実行がない場合には、処罰することができなかつた。

これが、今般の共謀罪（テロ等準備罪）〔組織犯罪処罰法六条の二〕の新設により、四年以上の自由刑（懲役・禁錮）にあたる罪の実行を目的とする二人以上の団体を対象に、法別表第三に列挙・特掲され租税犯罪（租税実体犯罪）の



計画・準備行為も広く処罰できる可能性が出てきた。すなわち、課税庁による租税犯則調査の結果、重加算税の賦課決定処分で終わる場合、または告発され裁判で自由刑ではなく罰金のみが科された場合であっても、司法警察・検察は共謀罪（テロ等準備罪）に基づく捜査を行うことが可能になる。

もちろん、租税ほ脱にかかる共謀罪（テロ等準備罪）の捜査にあたっては、共謀罪（テロ等準備罪）を典拠とした司法警察・検察は捜査が核となるはずであるが、課税庁による犯則調査（国通法一三二条以下）も同時並行的に行われることになるケースも出てくるものと思われる。

また、行政調査である課税処分のための税務調査（国通法七二条の四以下）の実施後、例えば事業主と計理担当の従業者が租税ほ脱の計画を練っていた節がうかがえるが、犯則調査を実施するほどにはいまだ疑いは濃厚ではないという状況にあるとする。あるいは、計画を準備したが実行しなかったとする。この場合、課税庁は、計画を立てたかもしれない、計画するために電話で話した疑いがあるということだけで、司法警察にその疑念を流すことにより、共謀罪（テロ等準備罪）にかかる強制捜査のための令状請求・令状交付が可能となることも考えられる。

もちろん、租税犯則分野への共謀罪（テロ等準備罪）の適用、その成立要件などについては、今後の共謀罪（テロ等準備罪）の具体的な運用や租税刑事政策、さらには裁判例の積み重ねを待たなければならない。したがって、現段階で輕輕に論じることが厳に慎まなければならない。しかし、税務専門職は、警戒を怠ってはならない。

【図表17】 税務調査と共謀罪にかかる強制捜査の構図

課税処分のための税務調査を経て……

- ・ 犯則事件調査を実施するほどの疑いはない ↓ 犯則事件の令状（許可状）による強制調査や令状不要の任意調査は行えない
- ・ 話し合った形跡はある ↓ 共謀罪にかかる強制捜査の令状請求・交付が可能

まさに、市民・納税者・税務専門職のプライバシーのみならず、思想や信条など憲法が保障する自由権への課税権力の介入を容易にするのが一般共謀罪（テロ等準備罪）の本質である。したがって、市民・納税者も一般共謀罪（テロ等準備罪）の運用には警戒を怠ってはならない。

#### 4 リモートアクセスによる証拠収集手続の導入と共謀罪（テロ等準備罪）

二〇一七（平成二九）年度の税制改正における国犯法の改正・国通法への編入では、犯則事件調査職員が許可状（令状）を得て行う強制調査において、新たにインターネット上に保存されているデータや電子メールなどの情報を押収して調査できる権限を認めた。これらの権限は、経済活動のICT化の流れに呼応するかたちで、刑事訴訟法や関税法にない追加された。

その狙いは、犯則事件調査職員による犯則調査対象納税者等（犯則嫌疑者等）に対する強制調査で電子データを押収する際の手続に法的後ろ盾、お墨付きを与えることにある。共謀罪（テロ等準備罪）が導入されたことから、犯則事件調査職員の協力を得て行われる司法警察による脱税犯罪にかかる共謀罪違反捜査の強力なツールとなる可能性がある。



改正された国通法では、犯則事件調査職員に、裁判所から搜索差押令状（許可状）を得て電子メールなど電子データを搜索・差押え（①電磁的記録にかかる記録媒体の差押え、②接続サーバー等保管の自己作成データ等の差押え、および③記録命令付差押え）できる権限（国通法一三二条以下）、ならびに④通信事業者（プロバイダ）等に対し書面で通信履歴の電磁的記録の保全要請（国通法一三四条）および⑤差押えを受ける者への協力要請（国通法一三八条）をできる権限を与えた。

現在でも、犯則調査・査察において調査対象犯則調査対象納税者等（犯則嫌疑者等）に対して犯則事件調査職員は、裁判官の令状なしで物件の任意提出を求める形で、「データ押収」は可能である。しかし、その一方で、国税当局による任意のデータ提出の法的限界が問われていたことも事実である。

現在、司法警察による令状に基づく犯罪の捜査においては、刑法に基づき、電子データを搜索・差押えなどが可能である（刑法九九条二項・九九条の二・二二八条一項・二二八条二項・一一〇条の二など）。したがって、一般の国通法への電子データを搜索・差押えなどの手続規定の新設は、刑法と足並みをそろえたものといえる。

ここで、電子データに関する法令用語は、独特な文言が使われている。そこで、読者の便宜もはかることも織り込んで、強制捜査、犯則調査において証拠として電子データの収集を行う手続にかかる代表的な法令用語を日常用語に對比させて、一覧にしておく。

【図表18】法令用語と日常用語の対比

●電子計算機	自動的な計算やデータ処理を行う電子装置を指す。例…パソコン、携帯電話など
●電磁的記録	電子データ
●記録媒体	サーバーなど。例…リモートストレージサーバー、メールサーバー、クラウド、記録メディア（USB）など
●電気通信回線	インターネット、携帯電話回線、LANネットワークなど
●電気通信事業者	プロバイダ（ISP）など
●複写	電子データ（電磁的記録）を記録媒体（USBなど）にコピーすること。
●移転	電子データを記録媒体（USBなど）に移すことをいい、この場合、元の記憶媒体の電子データは消去される。
●印刷	電子データを紙媒体にプリントアウトすること。

### (1) 国通法上のあらたな電子データ収集手続の概要

課税庁が、強制的な租税犯則調査、査察調査を実施するとする。この場合、犯則事件調査職員は、裁判所から令状（許可状）を得る必要がある（国通法一三三一条一項）。そこで、ここでは、電子データの搜索・差押えにかかるあらたな制度、その手続などについて簡潔に点検をする。

まず、犯則調査の令状をとるためには、調査の場所や対象を具体的に限定しなければならない（国通法施行令四五・四六）。この場合、納税者の事業所にあるパソコン（PC）を調べること、差し押さえることはできても、外部のサーバー上のデータまでは令状が調査を許可する範囲に入っていない。したがって、サーバーを置いてあるプロバイダの方に調査に行くには別の令状がいる。それでもサーバーが外国にあるのなら無理である。<sup>21</sup> また、複数のサーバーが関係する場合も調査の手間はより煩雑になる。

そこで、刑訴法と同様のリモート捜索・データ差押え方法を、通則法に導入することになったわけである。ちなみに、国通法と刑訴法に盛られた内容の条文で比べてみると、次のとおりである。

【図表19】国通法と刑訴法の対応関係

	国税通則法	刑事訴訟法
記録命令付差押え	一三二条一項	九九条の二、二一八条一項（関連…刑事訴訟規則一五五条）
リモートアクセス	一三二条二項	九九条二項、二一八条二項
任意調査としての保全要請	一三四条	一九七条三～五項
差押えに代える複写媒体の差押え	一三六条	一一〇条の二
コンピュータ操作の協力要請	一三八条	一一一条の二

こうした法整備を行ったことは、犯則調査が実質において犯罪捜査と変わらないことが証明しているようなものである。それにもかかわらず、犯則調査では、一般の犯罪捜査の場合の準抗告（刑訴法四二九条）のような不服申立ての手続が整備されていない。憲法三一条による適正手続の保障に違反していると解される。

## (2) 電子データの査察調査権限の強化策の概要

今般の国犯法の改正・国通法への編入は、明治憲法下の一九九〇（明治三三）年成立の旧態依然とした法律を、国通法のなかに現代化したと説明される。しかし、刑訴法を参考にして、電子データに関する査察手続を中心に、新たに査察官の権限強化の内容も加えている。国通法に盛られた電子データ査察手続の具体的な改正内容は、次の五つで

ある。

**【図表20】電子データの査察調査権限強化策**

<p>①記録命令付差押え【許可状が必要】</p> <p>裁判官の許可状により、電子データ（「電磁的記録」を保管する者らに命じて、必要な電子データを記録媒体（USBメモリなど）に記録または印刷させたうえ、その記録媒体を差し押さえることができる（国通法一三二条一項）。</p>
<p>②リモートアクセス／接続サーバーからの複写【許可状が必要】</p> <p>差し押さえるべき物件がパソコンなどのコンピュータであるときは、裁判官の許可状により、そのパソコンにネットワーク（「電気通信回線」で接続している記録媒体（サーバーなど）であつて、そのパソコンで作成・変更をしたり、あるいは変更・消去できる電子データなどを保管するために使用されていると認められる状況にあるものから、その電子データをそのパソコン、USBなどに複写（コピー）した（移転は許されない。）うえで、そのパソコン、USBなどを差し押さえることができる（国通法一三二条二項）。</p>
<p>③差押えに代える複写媒体の差押え【許可状が必要】</p> <p>裁判官の許可状（記録命令付差押えの許可状ではなく、従来の差押えの許可状）により差し押さえるべき物件が、電子データに係る記録媒体（社内サーバーやハードディスクを含むパソコンなど）であるときは、その差押えに代えて、その記録媒体に記録された電子データを他の記録媒体に複写、印刷または移転のうえ、その記録媒体を差し押さえることができる（国通法一三六条）。</p>
<p>④任意調査としての保全要請【許可状は不要】</p> <p>差押えなどをするため必要があるときは、裁判官の許可状によることなく、電気通信（インターネット）の設備を他人の通信の用に供する事業者（プロバイダー）などに対し、通信履歴（通信内容は含まない）の電子データのうち必要なものを特定し、三〇日（特に必要があれば六〇日まで延長できる。）を超えない期間を定めて、消去しないように求めることができる（国通法</p>

一三四条)。

⑤コンピュータ操作の協力要請【許可状は不要】

臨検すべき物件などが電子データに関係する記録媒体であるときは、臨検などを受ける者に対し、裁判官の許可状によることなく、パソコンなどのコンピュータの操作その他の必要な協力を求めることができる(国通法一三八条)。

これら国通法に盛り込まれた電子データの査察調査手続は、二〇一一(平成二三)年の法改正で刑訴法に盛り込まれた電子データに関する捜査手続の内容とほぼ同じである。

これら五つの電子データに関する査察調査強化策の大きな特徴は、前三者(①・②・③)は、裁判官の許可状(令状)が必要である。これに対して、残り二者(④・⑤)は、裁判官の許可状(令状)が要らない、任意の手続になっていることである。

これらのうち、②接続サーバー等保管の自己作成データ等の差押えは、一般に、「リモートアクセス」、「リモート検索・差押え」権限と呼ばれる。

ちなみに、すでにふれたように、刑訴法には、平成二三(二〇一一)年の法改正ですでにリモート検索・差押え権限を捜査当局に与えている(二一八条二項<sup>22)</sup>)。

「リモート検索・差押え」とは、差押対象物がパソコン(PC)の場合で、そのパソコンにネットで接続している他のサーバーに差し押さえたい電子データが記憶されており、かつ捜査対象となっている電子データを変更消滅させる機能を持っているときには、裁判官から令状をもらって、その電子データを差押対象のPC、または捜査機関が用

意した記録媒体（USBなど）に複写（コピー）して、それを差し押さえる手続である。「接続サーバーからの複写」手続とも呼ばれる。租税犯則調査上の「リモート検索・差押え」制度は、おおむね二〇一八（平成三〇）年四月一日から実施される。

この制度の実施により、例えば、課税庁の犯則事件調査職員が、ある会社の東京本社 of 犯則調査を実施したとする。これにより、犯則調査の対象となっている記録や帳簿が名古屋支社のコンピュータに保存されていることがわかったとする。これまでは、これら本社と支社のコンピュータが接続していたとしても、許可状の許容範囲を超えて支社のコンピュータに捜査を広げることは難しかった。また、クラウドなどインターネット上に税務データが保管されている（cloud-stored data）場合や、犯則嫌疑者である上司から部下への脱税の指示・合意があった旨の電子メールがプロバイダ（ISP=Internet Service Provider）のサーバーの保管されている場合にも、差押えは難しかったわけである。これが、改正された国通法一三二条二項によると、可能になる。つまり、課税庁の犯則事件調査職員は、裁判所の許可状を得て強制的に「リモート検索・差押え」ができることになる。

租税犯則調査上の「リモート検索・差押え」は、租税ほ脱（脱税）の摘発などには威力を持つと思う。ただ、脱税犯罪にかかる共謀罪については、司法警察が担当することになる。したがって、この場合、司法警察は、刑事訴訟法（九九条二項・二一八条二項）上の「リモート検索・差押え」を活用することになる。

いずれにしろ、課税庁には、租税ほ脱（脱税）にかかる共謀罪（テロ等準備罪）適用の捜査への協力、司法警察との情報連携において、犯則調査上の「リモート検索・差押え」をツールとして活用する途は拓かれた。



## II アメリカにおける共謀罪と租税犯罪

連邦税法（合衆国法典タイトル 26/26 U.S. Code / IRC=Internal Revenue Code / 内国歳入法典）（以下「連邦税法（IRC）」または「IRC」という。）は、申告納税制度（self-assessment system）を採っている。連邦税法（IRC）上の納税義務を負う者は、納期限（例えば、暦年課税を採る個人の場合は（本年一月一日から二月三十一日までの分について翌年の四月一日）までに税額を計算し、申告書に記載し連邦課税庁（IRS）に提出し（納付税額がある場合にはその額を納付）しなければならぬ。確定申告後、IRSは、必要に応じて、納税者の行った申告内容が正しいかどうか課税処分のための税務調査（民事の税務調査）を実施することがある。民事の税務調査の結果、増差額がある場合、IRSは、納税者に対してその増差額に連邦税法（IRC）に定める附帯税額（民事制裁 / civil sanctions/civil penalties）を加えた額を納付するように求める。

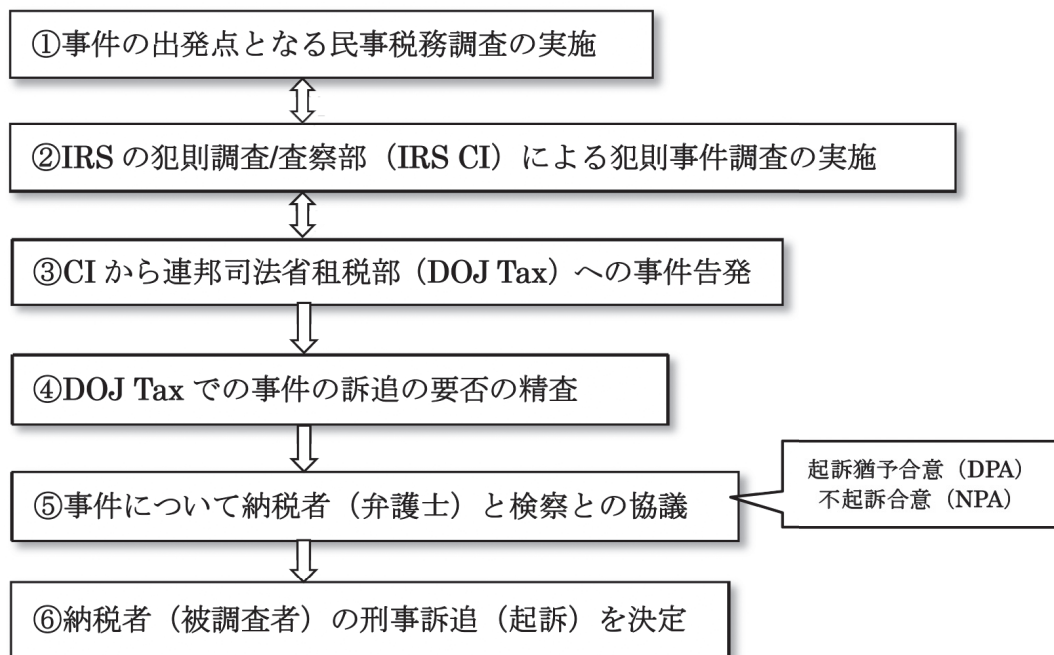
一方、民事の税務調査を行い、その過程で、租税は脱などの疑いが出てきた場合には、当該事案をIRSの犯則調査 / 査察部（IRS CI=Criminal Investigation）に委ねることになる。IRS CIは、刑事の犯則調査 / 査察を行う。租税犯則事件は、訴追（起訴）、裁判などの手続を経て刑事制裁（criminal sanctions/criminal penalties）対象となる。

民事税務調査から刑事訴追（起訴）までのステップをおおまかに並べてみると、次のとおりである。【図表21】

### 1 民事制裁と刑事制裁

連邦税法（IRC）は、民事制裁 / 民事罰と刑事制裁 / 刑事罰の二種類の制裁 / 罰則を規定している。同じ作為・

【図表 21】 租税犯則調査から刑事訴追（起訴）までのステップ



不作為に対して、民事制裁と刑事制裁双方の対象とすることも可能である。言い換えると、一方の制裁（例えば民事）がかされた場合、他方の制裁（例えば刑事）をかすことができないという関係にはない。したがって、納税者等は、租税犯罪で有罪宣告を受け、自由刑（懲役・禁錮/imprisonment）もしくは高額  
の罰金または併科という厳しい刑事制裁を受けたとしても、さらに民事制裁を受ける可能性がある。あるいは、納税者等が刑事制裁からは解放されたとしても、なおも民事制裁を受ける可能性がある。

#### (1) 租税刑事制裁手続の特徴

すでにふれたように、合法と違法の狭間に位置するグレーな租税回避行為（tax avoidance）と、違法な租税ほ脱（脱税/tax evasion）行為とは、まさに紙一重である。

租税回避目的のタックスプランニングの場合、仮に納税者がそれを実行し、連邦課税庁（IRS）に否認されたとしても、民事制裁／民事罰を課されるに過ぎない。これに対して、違法

な租税ほ脱（脱税）として否認された場合には、民事制裁／民事罰だけでは済まされない。<sup>(23)</sup>

例えば、ある納税者が、脱税（租税ほ脱犯）（IRC二七〇一条）を理由に起訴され、裁判所で五年の自由刑に加え二五万ドルの罰金を併科する旨の判決を受けたとする。この場合、IRSは、当該納税者に対して、同時に、脱税にかかる不足額の七五%相当額の民事制裁／民事罰を課することができる（IRC六六五一条f項）。

納税者が自らに科された刑事制裁を争った訴訟（租税刑事訴訟）において、内国歳入庁の犯則調査／査察部（IRS CI）や連邦検察（U.S. Attorney）は、被告人である納税者等が故意に法的義務を免れたこと、さらには訴追にかかる犯罪事実を「合理的な疑いを超える程度（beyond a reasonable doubt）」まで立証しない限り、有罪にすることは難しい。これに対して、民事制裁を争った訴訟（租税民事訴訟）において、IRSは、「明確かつ納得できる証拠（clear and convincing evidence）があること」を立証できれば十分である。

アメリカでは、租税犯則事件を含め、刑事事件訴訟（刑事裁判）においては、九〇%以上が、被告人による有罪の答弁、「司法取引」合意で実質的に裁判は終結し、公判（正規の裁判／正式事実審理）にまでいたらない。したがって、租税犯則事件にかかる訴訟については、陪審、裁判官による公判審理よりも、むしろ起訴の是非を問う大陪審、そこから正式起訴状の発行に伴う連邦検察による連邦地方裁判所への訴追（起訴）、罪状認否（アレインメント）、公判前審問、有罪の答弁、司法取引までの過程を知ることが重要になる。

## (2) 連邦租税犯罪と共謀罪

連邦における租税犯罪（Federal tax crime）とは、連邦税の賦課、徴収および納付に関連する犯罪を指す。租税犯は、

大きく連邦の租税債権を直接侵害する租税実体犯罪 (substantive tax offenses) と、連邦の租税債権確定および徴収権の正常な行使を阻害する危険があるために罰せられる租税手続犯罪 (procedural tax offenses) に分けることができる。連邦税法 (IRC) は、租税実体犯罪に刑事罰で制裁を科す各種規定を置いている (IRC 六二〇一条以下)。しかし、個々の租税実体犯罪 (specific substantive tax offence) にかかる共謀 (conspiracy) を処罰する規定をおいていない。このことから、連邦税法 (IRC) で処罰の対象となる租税実体犯罪にかかる共謀行為については、連邦刑事法典三七一条に定める一般的共謀罪 (general conspiracy charge) を適用し、訴追・刑事裁判を経て処罰することになる。

また、一般的共謀罪の適用による「共謀罪 (conspiracy charge)」と、個別の租税実体犯罪である「租税ほ脱 (tax evasion) の罪」とは別個の犯罪とされる。納税者や税務専門職が共謀罪と租税ほ脱罪の双方で訴追 (起訴) され、裁判にかけられたとする。この場合、政府 (検察) 側に重い立証責任が課される「脱税の罪」は成立しなくとも、「共謀罪」は成立する事例も多い。もちろん、その逆、あるいは双方が成立する事例もある。

連邦租税犯 (租税実体犯罪) の主体には、納税義務者 (納税者) に限らず、連邦租税収入を侵害する行為をした者その他その謀議に加わった者を含む。また、租税犯を構成するには、「故意 (willfully)」の要件を充足するとともに、各租税犯に固有の個別的な要件を充足する必要があるとされる (United States v. Bishop, 412 U.S. 346 (1973))。

わが国の共謀罪 (テロ等準備罪) では、適用対象の「組織的犯罪集団」を「重大犯罪」、すなわち四年以上の自由刑 (懲役・禁錮) にあたる罪の実行を目的とする集団に絞っている (組織犯罪処罰法六条の二)。これに対して、アメリカの共謀罪では、こうした縛りがない。しかし、共謀罪の対象となる個別の租税実体犯罪が、軽罪 (misdemeanor) 【一般に、1年未満の自由刑 (懲役・禁錮) または罰金】で処罰されることになっている場合には、共謀罪での処罰は、当

該軽罪の量刑の範囲内に限定される。

連邦租税犯則事件の訴追（起訴）のための告発先は、連邦政府の代理人である連邦検察（U.S. Attorney）である。すなわち、連行課税庁（IRS）の犯則調査／査察部（IRSCI）は、連邦租税犯罪に関わった納税者などを調査し、<sup>24</sup>

告発して刑事訴追（起訴）を求める任務を負う組織である。<sup>25</sup> 告発先は、連邦司法省租税

部（DOJ Tax=Department of Justice Tax Division）付検事（U.S. Attorney）または／および

連邦地検の連邦検事補（AUSA=Assistant U.S. Attorney）（以下、連邦司法省租税部（DOJ

Tax）と連邦検事補（AUSA）を一括して「連邦検察」ともいう。）である。ちなみに、連

邦検事は、一般に「検察官（prosecutor）」とも呼ばれる。【図表22】

もともと、連邦検察が連邦刑事法典二七一条に定める一般的共謀罪（general

conspiracy charge）を適用して訴追（起訴）する対象は広い。ホワイトカラー犯罪だけ取

り上げてみても、租税のみならず、金融、マネーロンダリング、反トラスト法（独禁法）、

証券取引にかかる犯罪など多岐にわたる。したがって、一般に、初動の捜査（initial

investigation）は、連邦課税庁の租税犯則調査／査察部（IRSCI）のみならず、連邦

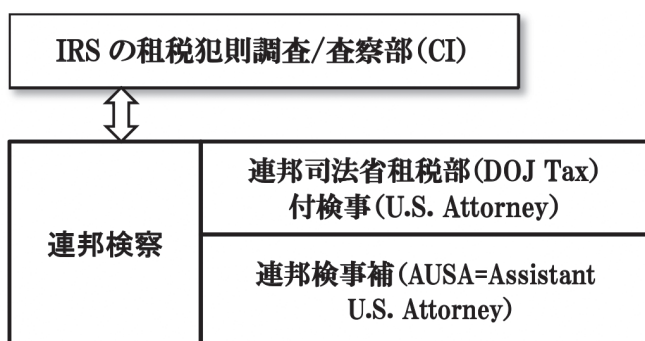
捜査局（FBI=Federal Bureau of Investigation）、連邦取引委員会（FTC=Federal Trade

Commission）、連邦証券取引委員会（U.S. Securities and Exchange Commission）や連邦麻薬

取締局（DEA=Drug Enforcement Administration）などさまざまな連邦捜査（規制）機関

（regulatory agencies）が所管し、情報連携（information sharing）を通じて連邦検察（連邦司

【図表 22】 連邦租税犯則事件の訴追（起訴）のための告発先





法省)の各担当部が共謀罪嫌疑者の刑事訴追手続を進める。

## 2 主な連邦租税犯、刑事制裁／刑事罰の概要

主な連邦租税犯、刑事制裁／刑事罰類型を分析して、その概要を一覧にすると、次のとおりである。<sup>(26)</sup>

【図表23】主な連邦租税犯の類型とその定義

条文〔表題〕	定義
IRC七二〇一条 租税ほ脱罪 (Tax evasion)	内国歳入法典(IRC)に基づき課されるいかなる租税またはその納付を、故意にほ脱または侵害しようとした者は、重罪として、次の刑で処罰される。 ・五年以下の自由刑(「懲役・禁錮」ともいう。以下同じ。)、もしくは ・二五万ドル以下(法人の場合は五〇万ドル以下)の罰金、 ・または双方を併科。加えて、訴追費用を課す。
IRC七二〇二条 不徴収罪・不納付罪 (Willful failure to collect or pay over taxes)	内国歳入法典(IRC)に基づき課されるいかなる租税(例えば、源泉徴収税)を故意に徴収せず、報告せず、かつ納付しない者は、重罪として、次の刑で処罰される。 ・五年以下の自由刑、もしくは ・二五万ドル以下(法人の場合は五〇万ドル以下)の罰金、 ・または双方を併科。加えて、訴追費用を課す。
IRC七二〇三条 故意の申告書・情報の不提出 または税額不納付	内国歳入法典(IRC)もしくはそのもとで発せられる規則に基づき課されるいかなる租税または中間納税の申告書を、法定期限までに故意に作成・提出しない行為、納税しない行為または記録を保存しない行為は、軽罪として、次の刑で処罰される。



<p>(Willful failure to file return, or pay tax)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・一年未満の自由刑、もしくは</li> <li>・一〇万ドル以下（法人の場合は二〇万ドル以下）の罰金、</li> <li>・または双方を併科。加えて、訴追費用を課す。</li> </ul>
<p>IRC七二〇六条一号 虚偽報告 (Fraud and false statement)</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・いかなる者も、虚偽罪を問われることを承知のうえ作成された宣誓文その他宣誓文による証明がなされた申告書、陳述書その他の書面であつて、あらゆる重要な部分について真実かつ正確であると信じていないものを故意に作成、署名した場合には、重罪として、次の刑で処罰される。</li> <li>・三年以下の自由刑、もしくは</li> <li>・二五万ドル以下（法人の場合は五〇万ドル以下）の罰金、</li> <li>・または双方を併科。加えて、訴追費用を課す。</li> </ul> <p>ちなみに、この税法上の虚偽報告制裁規定（IRC七二〇六条一号）は、しばしば「租税偽証罪（tax perjury）」とも呼ばれる。また、租税偽証罪は、法人も対象とされていることから、連邦刑法の偽証罪よりも処罰の対象が広い。</p>
<p>IRC七二〇六条二号 ほう助・教唆 (Aiding and abetting)</p>	<p>いかなる者も、内国歳入法に基づくまたは内国歳入法に基づき発生する事項に関わる申告書、請求書その他の文書で、その重要な部分が詐欺的または虚偽であるものを作成しまたは提出することを故意にほう助し、教唆し、または助言指導する場合には、重罪として、次の刑で処罰される。この場合において、当該申告書、請求書その他の文書を提出する権限を有しまたは提出すべき者が、詐欺的であることや虚偽でありことを知りまたは同意しているかどうかは問わない。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・二年以下の自由刑、もしくは</li> <li>・二五万ドル以下（法人の場合は五〇万ドル以下）の罰金、</li> <li>・または双方を併科。加えて、訴追費用を課す。</li> </ul>

<p>IRC七二〇七条 虚偽文書の提出 (Submission of fraudulent documents)</p>	<p>いかなる者も、重要な部分について詐欺的または虚偽であると知りながら、故意にリストや申告書、帳簿、陳述書その他の文書をIRSに提出するまたは提示する場合には、軽罪として、次の刑で処罰される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 一年未満の自由刑、もしくは</li> <li>・ 一万ドル以下（法人の場合は五、〇〇〇ドル以下）の罰金</li> <li>・ または双方を併科</li> </ul> <p>ちなみに、本罪は、IRC七二〇六条一号〔虚偽報告〕とは、次のいくつかの点で異なる。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 虚偽文書につき、偽証罪を問われることを知りながら署名している必要はない。</li> <li>・ 本罪は、偽証の文書を提出・提示する者に適用されるのに対して、IRC七二〇六条一号〔虚偽報告〕は、文書の署名者に限り適用される。</li> </ul>
<p>IRC七二二二条a項 税法執行妨害未遂罪<sup>(27)</sup> (Attempts to interfere with administration of internal revenue law)</p>	<p>①贈賄、暴力または脅迫（脅迫状または脅迫電話を含む。）により、公務中の連邦政府上級職員もしくは職員を脅迫または妨害しようとする事、②前記①以外の方法のより、贈賄、暴力または脅迫（脅迫状または脅迫電話を含む。）により、税法の適正な執行妨害しようとする事は、次の刑で処罰される。</p> <p>《個人の場合》</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 一年未満の自由刑、もしくは</li> <li>・ 三、〇〇〇ドル以下の罰金</li> <li>・ または双方を併科</li> </ul> <p>《法人の場合》</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 三年以下の自由刑、もしくは</li> <li>・ 五、〇〇〇ドル以下の罰金、</li> <li>・ または双方を併科</li> </ul>
<p>連邦刑法・刑事訴訟法二七一条<sup>(28)</sup> 共謀罪<sup>(28)</sup></p>	<p>《税法（IRC）で処罰の対象となる行為については、連邦刑法・刑事訴訟法（Title 18 of the U.S. Code/合衆国法典タイトル一八）でも処罰・訴追の対象となる場合がある。第三七一条に定める共謀罪（conspiracy）がその一つである。》<sup>(29)</sup></p>

<p>(Conspiracy to commit offence or to defraud the U.S.)</p>	<p>二人以上の者が、合衆国に対する犯罪行為を行うことを共謀し、または何らかの方法もしくは何らかの目的のための合衆国もしくはその政府機関に詐欺行為を行うことについて共謀し、かつ、それらの者の一人以上の者が当該共謀内容の達成のために何らかの行為をしたときに、共謀した各人は、重罪として、次の刑で処罰される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 五年以下の自由刑、もしくは</li> <li>・ 二五万ドル以下（法人の場合は五〇万ドル以下）の罰金、</li> <li>・ または双方を併科</li> </ul>
--	--

以上のような連邦租税犯（租税実体犯罪）体系（hierarchy of Federal substantive tax offences）のなかで、頂点（capstone）に立つのがIRC七二〇一条に規定する「租税ほ脱罪（tax evasion）」である（See, Sansone v. United States, 380 U.S. 343, at 350 (1965)）。

本稿においても、「租税ほ脱罪（IRC七二〇一条）」を中核に据えて、連邦刑事法典三七一条に定められた一般的共謀罪の適用・解釈上の課題を分析する。

### 3 連邦の個別共謀罪の概要

アメリカの連邦および諸州の刑事法制においては、古くから、特定の実体犯罪について、実行着手前の共謀（conspiracy）を問う個別規定（以下「個別共謀罪規定」という。）が存在する。

ここでは、連邦に限って、主な個別共謀罪の規定を一覧にすると、次のとおりである。

【図表24】 個別の共謀罪を規定する主な連邦条項

<p>① 条文〔表題〕 取引制限の共謀</p>	<p>合衆国法典タイトル 15/15 U.S. Code〔通称「シャーマン反トラスト法 (Sherman Antitrust Act)」〕 一条〔取引制限のトラスト等の違法：罰則〕 取引制限の共謀 (Conspiracy to restrain trade) 州際または外国との間で行われる取引もしくはは通商を制限する契約、トラスト等の形式の結合 または共謀は、違法と宣告される。いかなる者も、違法と宣告された契約を締結する、トラスト 等の形式の結合を行うまたは共謀に加わる場合には、裁判所の裁量で、重罪として、次の刑で処 罰される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 一〇年以下の自由刑（懲役・禁錮）ともいう。以下同じ。、もしくは</li> <li>・ 一〇〇万ドル以下（法人の場合は一億ドル以下）の罰金、</li> <li>・ または双方を併科。</li> </ul>
<p>② 条文〔表題〕 スポーツ競技における贈賄の 共謀</p>	<p>合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 二二四一条〔スポーツ競技における贈賄／Bribery in sporting contests〕 スポーツ競技における贈賄の共謀 (Conspiracy to bribe in sporting events) いかなるスポーツ競技における贈賄により、その方法は問わず、取引スキーム影響を与えるた めに他のものと共謀する者……は、者は、本タイトルに規定する次の刑で処罰される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 五年以下の自由刑、もしくは</li> <li>・ 罰金、</li> <li>・ または双方を併科。</li> </ul>
<p>③ 条文〔表題〕</p>	<p>合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 二四一条〔権利はく奪の共謀 (Conspiracy against rights)〕</p>

<p>他人の市民権はく奪の共謀</p> <p>定義</p>	<p>他人の市民権はく奪の共謀 (Conspiracy to deprive persons of their civil rights)</p> <p>二人以上の者が共謀して、合衆国のいかなる州、属領などにおいて、連邦（合衆国）憲法または連邦法で保障された権利や特権の自由な行使をする者または享受をする者を、侵害、抑圧、脅迫もしくは威圧する場合、または、二人以上の者が、保障された権利もしくは特権の自由な行使を妨げるまたは邪魔する意思をもって、変装してハイウェイを走行する、または他人の住居へ行く場合、これらの者は、本タイトルに規定する次の刑で処罰される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 罰金、もしくは、</li> <li>・ 五年以下の自由刑、</li> <li>・ または双方を併科</li> </ul> <p>ただし、本条に違反するこのような行為の結果被害者が死亡に至った場合、または当該行為に誘拐もしくは誘拐未遂、過重な性的濫用もしくは過重な性的濫用未遂、殺人未遂が加わっていた場合には、懲役刑、終身刑で処罰もしくは併科、または死刑の宣告を受ける。</p>
<p>④ 条文〔表題〕</p> <p>不正請求で連邦政府に詐欺行為をする共謀</p> <p>定義</p>	<p>合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 二八六条〔不正請求で連邦政府に詐欺行為をする共謀 (Conspiracy to defraud federal government with fraudulent claims)〕</p> <p>不正、架空もしくは詐欺的な請求のよる支払または給付を受けること、またはそれをほう助することにより、合衆国、またはその省もしくは機関に詐欺行為をするための合意、結合または共謀した者は、本タイトルに規定する次の刑で処罰される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・ 罰金、もしくは、</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>・一〇年以下の自由刑、</li> <li>または双方を併科</li> </ul>
<p>⑤条文〔表題〕 連邦議会議員等の殺害または誘拐の共謀</p>	<p>合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 五二二条 d 項〔連邦議会議員、当該議員に選ばれた者、閣僚、最高裁判事などの殺害または誘拐の共謀 (Conspiracy to kidnap, assault, or assassinate members of Congress and members-elect, etc.)〕</p>
<p>定義</p>	<p>二人以上の者が連邦議会議員、当該議員に選ばれた個人などを殺害または誘拐を共謀し、かつ当該一人以上の者が共謀目的のある行為をしている場合、各人は、次の刑で処罰される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・有期刑もしくは終身刑、</li> <li>または、当該個人を死亡させているときには、死刑、有期刑もしくは終身刑</li> </ul>
<p>⑥条文〔表題〕 連邦公務員への暴行または妨害の共謀</p>	<p>合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 三二二条〔連邦公務員への暴行または妨害の共謀 (Conspiracy to assault or impede federal officer)〕</p>
<p>定義</p>	<p>二人以上の者が〔中略〕連邦公務員への暴行または妨害をする共謀する場合には、各人は、本タイトルに規定する次の刑で処罰される。</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・罰金、もしくは、</li> <li>・六年以下の自由刑、</li> <li>または双方を併科</li> </ul>
<p>⑦条文〔表題〕 外国政府支援目的での防衛情報</p>	<p>合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 七九四条 c 項〔外国政府支援目的での防衛情報の提供または収集の共謀 (Gathering or delivering defense information to aid foreign government)〕</p>



報の提供または収集の共謀	
定義	二人以上の者が、本条違反を共謀し、かつ一人以上の者が共謀目的のある行為をしている場合、当該各当事者は、共謀にかかる刑で処罰される。
⑧条文〔表題〕 誘拐の共謀 定義	合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 一二〇一条 c 項〔誘拐の共謀 (Conspiracy to kidnap)〕 二人以上の者が、本条違反を共謀し、かつ一人以上の者が共謀目的のある行為をしている場合、当該各当事者は、有期の自由刑または終身刑で処罰される。
⑨条文〔表題〕 RICO法違反の共謀	合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 一九六一条 d 項〔RICO法 (Rico Act/Racketeer Influenced and Corrupt Organization Act) 違反の共謀 (Conspiracy to violate any provision of RICO Act)〕 本条の各項違反の共謀した者は処罰される。
⑩条文〔表題〕 国家転覆等の共謀 定義	合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 一二三八四条〔合衆国政府の転覆、反逆、煽動などの共謀 (Conspiracy to commit treason, sedition, and substantive activities)〕 二人以上の者が、本条違反に共謀している場合、当該当事者は、次の刑で処罰される。 ・本タイトルに定める罰金、もしくは、 ・二〇年以下の自由刑、 ・または双方を併科

#### 4 連邦の一般的共謀罪の沿革と成立要件

一般的共謀罪<sup>(30)</sup>の成立要件について精査することは、本来、刑法総則上の課題といえる。しかし、連邦の各種租税犯

を処罰する（租税実体犯罪）体系には、個別に共謀の罪を処罰する規定（個別共謀罪規定）が置かれていない。このことから、各種租税実体犯罪にかかる共謀罪を問う場合には、連邦の一般的共謀罪を適用することになる。

そこで、以下に、連邦の一般的共謀罪の沿革や成立要件について、精査してみる。

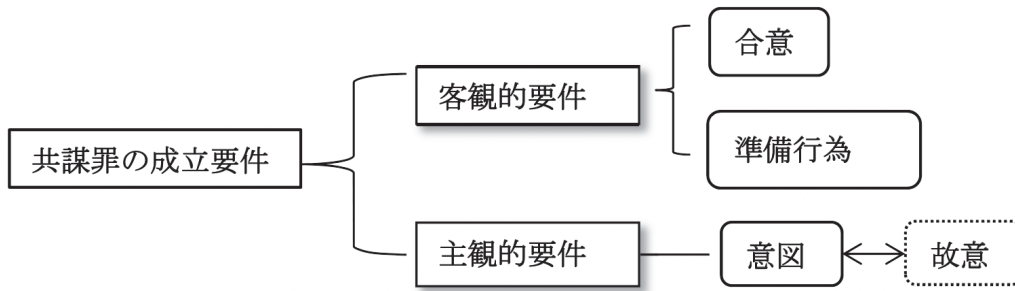
### (1) 連邦の一般的共謀罪の沿革

イギリスの植民地であったアメリカは、イギリスのコモンローにおいて萌芽した共謀罪（conspiracy crime）を継受した。その後、コモンロー上の共謀罪の概念は、アメリカで裁判例などを通じて独自の展開をみせるとともに、連邦法や諸州の刑事法典の個別共謀規定ないし一般的共謀罪規定として盛られるに至る。

法制史的にみると、政府（検察）は、この共謀罪による訴追を久しく、政治的反対派の抑圧のみならず、労働運動の弾圧、労働組合潰しに幅広く利用してきた。一九世紀のアメリカでは、労働組合を結成・活動する権利が法認されていなかった<sup>31</sup>。このため、当時、政府は、ブルーカラーの人たちの集団である労働組合の賃上げ要求を、「集団で賃金を人為的に引き上げて自由な市場競争を制限した」、いわゆる「労働共謀（labor conspiracy）」にあたるこの理由で、共謀罪（conspiracy crime）、さらには連邦独占禁止法、すなわち一八九〇年シャーマン法（Sherman Antitrust Act／合衆国法典タイトル 15/15 U.S. Code）一条や一九一四年クレイトン法（Clayton Antitrust Act／合衆国法典タイトル 29/29 U.S. Code）一二条ないし二七条および五二条ないし五三条を適用し、訴追し、弾圧した。

一九三五年に連邦議会は、労働者の団結権を法認する狙いで全国労働関係法（NLRA=National Labor Relations Act）を制定した。これにより、労働組合の集団活動は共謀罪の枠外に置かれるようにもみえた。しかし、政府は、各種の

【図表 25】 一般的共謀罪の主な成立要件一覧



連邦組織犯罪規制法を典拠に、労働組合の集团的活動に介入した。<sup>(32)</sup>

今や、連邦や諸州の刑事法典の個別犯罪規定ないし一般的共謀罪規定に盛られた共謀罪は、政府・検察に汎用され、組織犯罪 (organized crime) の規制のみならず、市民運動や消費者運動、労働運動、企業活動の規制に幅広く適用されている。<sup>(33)</sup> 政治的少数派の抑圧に悪用されてきた歴史もある。<sup>(34)</sup>

このため、アメリカ社会において共謀罪は、一般人の日常生活や企業活動、専門職業務にとり比較的身近で危ない存在である。共謀罪の対象となる「二人以上の「者」」には、夫婦 (husband and wife)、法人 (corporation) も含まれるとか、一方の共謀者 (coconspirator) が、正式起訴 (indictment) または公判 (trial) 前に死亡した場合でも、生存共謀者 (surviving coconspirator) は共謀罪を問われる等々が、犯罪組織のみならず、共謀罪の常識として一般市民や企業経営者などに共有されている。

(2) 連邦の一般的共謀罪の成立要件とは

連邦刑事法典三七一条に定められた一般的共謀罪の主な成立要件について、裁判例で確立された要件を含め、簡潔に図説すると、次のとおりである。<sup>(35)</sup> 【図表25】

次に、裁判例や学説に先行研究<sup>(36)</sup>を加え、連邦刑事法典三七一条に定められた一般的共謀罪の沿革、内容、成立要件などの概要を簡潔に紹介すると、次のとおりである。

## 【図表26】連邦の一般的共謀罪の概要

## (1) 連邦共謀罪の変遷

- ・イギリスの伝統的なコモンローを継受してアメリカで独自の発展を遂げた「共謀罪 (conspiracy crime)」は、一八二五年に連邦法のなかに制定法として盛り込まれた。
- ・その後、一八六七年に、現行の連邦刑法・刑事訴訟法 (合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code) (以下「連邦刑事法典」という) 二七一条に一般的共謀罪の規定 (general conspiracy charge provision) として盛り込まれた。<sup>37)</sup>
- ・共謀罪は、それが連邦 (および諸州) の制定法に盛り込まれる前は、不法行為を行う意図 (intent) をもって当該行為の実現に移す合意 (agreement) がある場合には、*actus reus* / アクトゥス・レウス 【guilty act / 犯罪行為 / 犯罪を構成する行為】 であるとされ、その罪を問うことができるとされた。
- ・しかし、共謀罪が、連邦および各州で制定法化 (codify) された後は、検察が共謀罪を問う場合には、客観的要件としての二人以上の者による「合意 (agreement)」および主観的要件としての共謀の対象となる犯罪を実現する「意図 (intent)」に加え、裁判例において確立された、当該合意を促進する「準備行為 (overt act)」<sup>38)</sup> の存在を立証するように求められる。
- ・コモンローにおいて、共謀罪は、軽罪 (misdemeanor) としての処罰対象であった。しかし、現代の制定法では、重罪 (felony) としての処罰対象とされている。
- ・コモンローでは、処罰の対象となる個別の犯罪が成立した場合、共謀罪は、当該個別の犯罪に吸収される原則になっていた。

《設例》 AとBはCを殺害する謀議を行った。AとBは、実際にCを殺害した。

この場合、Cの殺害を共謀した罪は、殺人罪に吸収された。

・しかし、現代の制定法化された共謀罪では、共謀罪は、特定犯罪の既遂および他の未遂事件から分離され、独立した犯罪として処罰の対象となっている。このため、ある犯罪について、被告となった者は、事件によっては、共謀罪と既遂の犯罪の双方について処罰されることもある。

(2) 一般的共謀罪（三七一条）の規定振り

・連邦刑事法典の一般的共謀罪（三七一条）は、二種類の犯罪を一つにして規定している。すなわち「二人以上の者が、①合衆国に対する犯罪行為を行うことについて共謀し、または ②何らかの方法もしくは何らかの目的のための合衆国もしくはその政府機関に詐欺行為をすることについて共謀し、かつ、それらの者の一人以上の者が当該共謀内容の達成のために何らかの行爲をしたときに、共謀した各人は、五年以下の自由刑、もしくは二五万ドル以下（法人の場合は五〇万ドル以下）の罰金、または双方を併科する。」かたちとなっている。

(3) 一般的共謀罪（三七一条）規定の適用

①【特定の目的についての集団的な合意の存在】連邦刑事法典の一般的共謀罪規定（三七一条）の適用においては、二人以上の者が、次の目的について共謀（合意）することが要件となっている。

- (i) 合衆国に対する犯罪行為を行うこと、または、
- (ii) 何らかの方法もしくは何らかの目的のための合衆国もしくはその政府機関に詐欺行為を行うこと。  
したがって、一人の者が犯罪を試みても、共謀罪に問われることはない。

②【処罰の条件】集団のうち一人以上の者が共謀内容を達成する何らかの準備行為をした（例えば、集団で銀行強盗を計画し、そのうちの一人が目出し帽を購入した。あるいはレストランを経営する夫婦が脱税を計画し、二重帳簿を作成した。）ときに適用される。したがって、共謀罪適用により集団を処罰するためには、集団の全員について共謀（合意）があつた旨立証する必要はない。

③【処罰の対象】共謀した各人

《設例1》重要なのは、共謀罪の対象となるのは、二人以上の集団の合意である。したがって、当事者の一人が合意の意図（意思）がない場合には、もう一方の当事者は、共謀罪を問われることはない。



Aは、大量の危険薬物の密輸入を計画している薬物ディーラーである。Aは、最近、Bと友人関係を持ち、Bに対して危険薬物の密輸入と販売を手伝うように求めた。Bは、Aを手伝うことを約束した。Aは、密輸入された薬物を引き取る前に逮捕された。Aは、おとり捜査が行われているにもかかわらず、逮捕されるまでBがAの密輸取引を捜査している連邦麻薬取締局 (DEA=Drug Enforcement Administration) の職員であることを知らなかった。この事例では、Aは、共謀の罪に問われることはない。なぜならば、BはAと合意する意図 (意思) がなかったと判断されるからである (See, *United States v. Pennell*, 737 F.2d 521, at 536 (6th Cir. 1984), *cert. denied*, 469 U.S. 1158)。

《設例2》 共謀罪の起訴において、二人の当事者間での共謀を立証する場合には、第三者の行動を証拠として利用することができる。この場合には、当該第三者が実際に合意したとの直接証拠がないときであっても、当該二人の当事者を共謀罪で起訴することが可能になる。

AとBは、ともに違法薬物ディーラーであり、大量の薬物の密輸入を計画している。この場合、AとBが国境越えた密輸入にCの車両を使用している場合、Cを薬物犯として有罪に持ち込むことで、AとBが共謀に合意していたとして共謀罪を問うことができる。

④ **【多数集団による共謀】** 一つの犯罪の共謀に多くの者が関与している場合、さらには複数の犯罪について、一つの共謀の合意が存在する場合は考えられる。こうした場合には、共謀者がいくつの犯罪に関与しているかを問わず、これら当事者は一つの共謀罪を問われることになる。

《設例》 AとBは、ともに違法薬物ディーラーであり、共同で大量の薬物の密輸入し、当該薬物を販売し、かつペーパー会社を通じて資金洗浄に同意した。この事例では、AとBは、二つの異なる犯罪を実行することに同意しているものの、一つの合意のもとでの犯罪として取り扱われる。すなわち、AとBは、一つの共謀の罪で処罰される。



⑤【チェーン&リンク型共謀 (chain and link conspiracy)】違法薬物の流通過程では、密輸業者、輸送者、仲買人、密売人等々、相互には直接的な接触は持たないものの、全体としては一個の共謀 (chain and link conspiracy) が認定される場合がある。すなわち、これら個々の取引は、連鎖的であり、一つの全体的な合意 (one overall agreement) のもとにあると解されることになる。

《設例》Aは、犯罪組織のボスであり、日常的に違法薬物を密輸入している。Aは、密輸入した薬物をBに売却することに同意した。Bは、その薬物をCに再販することにした。Cは、路上販売者 (street dealer) であり、Bから入手した薬物を依存者に小売している。AとCは、まったく面識はない。したがって、双方の間ではいかなる明示の合意もなければ、直接連絡を取ったこともない。しかし、A・B・Cは、各々がうまく自己の取引を成功させれば財政的その他の利益を受けるという意思のもと一つの大きな共謀の連鎖 (chain) 関係にあり、連結 (link) していると判定される。

⑥【車輪&スポーク型共謀 (wheel and spoke conspiracy)】一人の個人または一事業体 (当該個人または事業体を囲むあらゆる活動／行為と関係することから、通称で「車輪 (wheel)」または「ハブ (hub)」とも呼ばれる。) が、相互には直接的な接触は持たない者 (通称で「スポーク (spokes)」とも呼ばれる。) と共謀的な合意で結びついていると判断される事例がある。こうした事例は、「車輪&スポーク共謀 (wheel and spoke conspiracy)」と呼ばれる。

《設例》映画制作・配給会社であるAは、上映権を有する傘下の五〇の劇場に対し暗に特定の入場価格に合意するように求めた。連邦検察は、この合意形成について、競争を避けて価格の維持を図る狙いがあると判断し、不当な取引制限 (カルテル行為) を禁止する連邦シャーマン法二条 [合衆国法典タイトル 15/15 U.S. Code §2] 違反の共謀を問い、Aおよび加盟五〇劇場を起訴した。この事例では、Aは、「車輪」または「ハブ」と呼ばれる。一方、傘下の劇場は「スポーク」と呼ばれる。このカルテルの共謀について、各スポーク (劇場) は、相互には直接的な接触は持たない。しかし、車輪&スポーク共謀基準を適用すれば、各スポーク (劇場) は、車輪またはハブである映画制作・配給会社と合意していると解される。この結果、Aおよび加盟五〇劇場について共謀罪を問うことが可能になる。

⑦ **【RICO法】** RICO法／不正収益・腐敗組織法 (RICO Act=Racketeer Influenced and Corrupt Organization Act) は、犯罪にかかる不正収益を市場（合法ビジネス）に還元して洗浄をはかることを、その共謀を含め違法とし処罰するものである。すなわち、RICO法は、特定犯罪にかかる独立罪として共謀罪を規定しており、一般的共謀罪規定／総則的な共謀罪規定（合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 第三七一条）とは異なる。いずれにしろ、RICO法上の共謀罪では、判例法で展開されてきた「車輪&スポーク共謀基準」を条文化し、盛り込んでいる。立法事由としては、連邦検察官が組織犯罪集団との闘いを効率的に行えるようにすることがあげられている。

(4) **客観的要件：合意 (agreement)**

① **【基本的な要件：合意】** 共謀罪の適用の客観的要件の核となるのは、「合意 (agreement)」の存在である。合意は必然的に行使者の主観に関わってくる。しかし、純粋な主観とはいえない。「不法な計画が意図されるに留まる限り、訴追（起訴）の対象とされえない。二人以上の者がそれを実行に移すことを合意する場合に、まさにその謀議が行為そのものとなる。合意は、各人が内心で抱いていた意図が発展したものである。このことから、合意はそれ自体が「犯罪を構成する行為（アクトゥス・レウス／*actus reus*）」である。

また、裁判例等によると、合意が共謀罪の対象となるためには、さらに、次の基準が満たされる必要がある。

《**基準①**》被告は、実際にある特定の罪を犯す意図を持って同意していること。

《**基準②**》被告は、合意したときに共謀の目的を遂行する意図を有していること。

以上のことから、犯罪を構成する行為（アクトゥス・レウス／*actus reus*）にあたるこの要件は、①被告が他の者と罪を犯す合意を形成する意図があり、かつ②当該被告が合意したときに、共謀の目的を成し遂げるには何をすべきかの意図があることである。

《**基準③**…謀議における自己利益の認識 (stake in the venture) 基準》

多くの場合、検察官は、被告人が、共謀者との謀議のなかで、共謀の目的がうまく達成できれば自らが財政的その他の利益を受けるという意図があったことを立証するように求められる。

また、合意は、実質的に目的となる犯罪についての意思の合致 (meeting of the minds) などを指す。合意があると認められるには、目的犯罪が詳しく認識されている必要はないとされる。合意の形成には、明示的な意思・連絡は必要でなく、黙示的でもよく、また、複数人の直接の接触も要せず一つの合意を順次形成するかたちでもよい。合意は、その性格上秘匿的であり、訴追する検察側にとっても合意文書のような (written agreement) その直接証拠を得難いケースが多い。このため、裁判所は、状況証拠 (circumstantial evidence) など間接事実に基づく認定で十分であるとの判断をしている。

《設例》例えば、Aが、Bに対してC銀行に押し入り強盗を働かないかと話を持ちかけたとする。Bは心の中でAをほう助することを約束したが、Bは実際に強盗が行われる前にAを警察署に自首させる計画をたてた。この事例では、Bは共謀罪で有罪になることはない。なぜならば、Bは、Aと合意する意図はあったが、その合意をしたときに共謀の目的がうまく達成できれば自らが財政的その他の利益を受けるという意図を有していなかったと解されるからである。

しかし、現実には、検察官は、Bがどの時点で合意をしたかを立証するのは至難である。このため、裁判所は、状況証拠など間接事実に基づく認定で十分であるとの判断をしているわけである。

② **【黙示の合意】** 共謀罪の適用要件である当事者間の「合意」とは、「明示の合意 (express agreement)」でなければならぬのかどうか問われる。この点、裁判例では、当事者間の合意は、必ずしも明示の合意である必要がなく、「黙示の合意 (implied agreement)」があったと立証できた場合でも、共謀罪を問うことができるかと解している。

《設例》AとBは、ともに違法薬物ディーラーであり、共同で大量の薬物の密輸入を計画した。AとBは、運転助手のCを伴い、ある夜、国境までバントラックを運転し、供給者のトラックから自分らのバントラック積荷の薬物を移す作業を行った。積荷の中身が何であるか知らない運転助手Cは、その作業を手伝った。その後連邦薬物取締官はこの事件を摘発し、連邦検察は、Cを、違法薬物の取引に関し黙示の合意 (implied agreement) をしたかどで共謀罪で起訴した。

以上のように、共謀罪の適用は、「合意」という客観的要件を軸に展開されている。加えて、裁判所によっては、次のような付加的要件を立証するように求める。

③【法人内共謀不成立原則 (intra-corporate conspiracy doctrine)】法人(会社)における法人と役員の間または役員相互間の共謀は、反トラスト法違反にはならないとする原則である。共謀が成立するためには二つ以上の意思の合意の存在を必要とするが、法人内共謀不成立原則のもと、あらゆる種類の社団は、事業体とその代理人は単一の行動者であるとする事業体擬制説に基づき共謀訴訟の対象から除外される。今日、法人内共謀不成立原則は、反トラスト法違反事件および連邦差別民事事件 (federal criminal conspiracy case) 関係共謀にかかると訴訟にのみ適用がある。したがって、連邦検察による連邦共謀罪にかかると起訴については、法人内共謀不成立原則は適用されない (See, *United States v. Hartley*, 678 F.2d 961, at 972 (11th Cir. 1982)).<sup>39)</sup>

(5) 客観的要件：準備行為 (overt act) の存在

・コモンロー (判例法) で法認されていた共謀罪が制定法化された後は、共謀罪を問う場合には、「意図 (intent)」および「合意 (agreement)」に加え、裁判例においては、当該合意を促進する「準備行為 (overt act)」の存在の立証が必要とされる (See, e.g., *United States v. Conti*, 804 F.3d 977, at 979-80 (9th Cir. 2015); *United States v. Ngige*, 780 F.3d 497, at 503 (1st Cir. 2015); *United States v. Salahuddin*, 765 F.3d. 329, at 338 (3d Cir. 2014); *United States v. Mathis*, 738 F.3d 719, at 735 (6th Cir. 2014))。したがって、検察官は、処罰の対象となる共謀の罪を問うためには、通例、少なくとも共謀者の一人が共謀を促進する準備行為を行っていることを立証しなければならない。

《設例》例えば、AとBがC銀行に押し入り強盗を働くことに合意したとする。コモンロー (判例法) で共謀罪が法認されていた時代には、この合意の存在をもって共謀罪を問うことができた。しかし、共謀罪が制定法により法認されている今日、共謀罪を問うには、準備行為 (overt act) の存在の立証を必要とする。すなわち、Aは、C銀行の前まで車を運転し、かつ押し入るBが逃走できるようにC銀行の前で駐車し待機しているような、準備行為 (overt act) が存在の必要性である。この場合には、直ちに共謀罪を問うことができる。(Aの準備行為 (overt act) は、共謀を具体化させ、Bに対しても共謀罪を



問うことができる。)。また、AとBが水曜日に銀行強盗をする計画をたて、二日前の月曜日に、Aが銃砲店に出掛け、Bが押し入り強盗に使用するための銃を購入したとする。この場合は、Aの準備行為 (overt act) は、共謀を具体化させ、Bに對しても共謀罪を問うことができる。Aが、スキー用具店に出掛け、目出し帽を購入した場合も同様に、準備行為があったと推認される。

・ただし、例外もある。個別の共謀罪規定 (specific conspiracy charge provisions) 40 すなわち特定の犯罪にかかる独立罪のなみの、においては、準備行為 (overt act) の存在が構成要件ではなく、したがって、検察官はその立証が不要である場合もある。具体的には、RICO法／不正収益・腐敗組織法 (合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 一九六二条 d 項) 上の共謀罪ならびに刑事罰の対象となる犯罪の未遂および共謀 (attempt and conspiracy) を処罰する規定 (合衆国法典タイトル 21/21 U.S. Code 八四六条) などがあげられる。これらの規定に基づく共謀罪にかかる訴追においては、検察側は準備行為 (overt act) の存在を立証する必要がないとされる (See, *Whitfield v. United States*, 543 U.S. 209, at 213 (2005); *United States v. Fullmer*, 584 F.3d 132, at 160 (3d Cir. 2009))。

(6) 主観的要件：意図 (intent) 40、故意 (willfulness) の存在

・各種犯罪のなかには、行為者の内心にある種の「思い」40、「意図 (intent)」がある場合にだけ成立するとしているものがある。こうした要件を主観的要件といい、また、そうした「思い」「意図」40 (「意図的に」) を主観的構成要件要素 (subjective component) とする。

・アメリカ刑事法上の主観的構成要件要素として法文では「意図的 (intentional)」のほかに「故意に (willfully, purposely)」「恣意的 (arbitrary)」などの法的文言が使われている。これらを比べた場合に、どのような意味の違いがあるのかは定かではない。本稿では、「意図的に」計画的に、「故意に」確信的に、「そして」恣意的に「思いついたままに」のような認識でとらえている。

・アメリカにおける共謀罪は、それを問う場合には、こうした主観的要件あるいは主観的構成要件要素、すなわち「意図」、の存在を立証する必要がある犯罪の一つである。<sup>41)</sup> 具体的には、①連邦犯罪を犯す意図または②連邦政府に詐欺を働く意図があるかどうかである。

・再度確認するが、連邦刑事法典の一般的共謀罪（二七一条）の主たる構成要件は、①共謀目的についての合意（agreement）があること、②当該目的を達成するための特定の意図（specific intent）があること、そして③当該合意を促進するための準備行為（overt act）があること<sup>42)</sup>の三つである。

・以上の構成要件からもわかるように、アメリカにおいて、共謀罪は、客観的な要件を超えた②参加者の主観的な「特定の意図を求める犯罪（specific intent crime）」である。すなわち、共謀罪は、二人以上の者が、法が禁じることを、特定の意図（specific intent）を持つてする犯罪であるとされる。

・特定の意図が存在するかどうかは、一般に、言論、行為などから判定されるが、特定の意図の存在は、具体的には、次の二つの要素で持つて判断される（See, *United States v. United States Gypsum Co.*, 438 U.S. 422, at 443 (1978)）。

・合意または共謀の意図

・共謀の対象となる犯罪を実現する意図

・共謀罪を問う場合、検察官は、制定法上の共謀罪の核となる要素は、共謀者が特定の意図をもって不法を実現する（または政府に詐欺行為を働く）ために共謀の輪に加わったかどうかを立証する必要がある。すなわち、検察官は、共謀罪を問う場合、共謀者である被告が不法を実現する（または政府に詐欺行為を働く）特定の意図をもって共謀の輪に加わったこと（joint）を立証するように求められる。

・また、裁判例によっては、「任意かつ故意に（voluntarily and purposely）」つまり自分の意思で「確信的に」共謀者の輪に加わったことを立証するように求めている例もある。



・ 検察は、合意または被告の任意参加の立証にあたっては、直接証拠を提出することが必須ではない。被告が、状況証拠などから、不法を実現する意図をもって共謀の輪に加わっていることを立証することで足りるとされる。

・ このように、共謀罪では、主として被告の不法を実現する特定の意図 (specific intent) に着目することが特徴である。これに對して、未遂罪では、主に実体的な個別の犯罪をする被告の行為 (conduct) に着目する。

(7) 共謀罪と公訴時効 (statute of limitation)

・ 連邦刑事法典の一般的共謀罪 (三七一条) は、公訴時効 (statute of limitation) のある犯罪 (continuing offence) である。公訴時効とは、刑事上の時効の概念で、犯罪が終わってから一定期間が過ぎると、公訴の提起 (起訴) ができなくなること指す。公訴時効は過ぎると、政府 (検察) は共謀に参加した共謀者を起訴することができなくなる。

・ 死刑 (capital) や租税犯罪 (tax crimes) を除く、ほとんどの連邦犯罪にかかる公訴時効は五年である (合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 三二八二条)。一般的共謀罪規定 (general conspiracy charge provision) / 連邦刑事法典二七一条) 公訴時効も五年である。

・ 租税犯罪 (租税実定犯罪)、すなわち内国歳入法 (internal revenue laws) 違反、にかかる公訴時効は、一部二年、重要な租税犯罪については六年である (IRC 六五三一条)。したがって、後述する一般的共謀罪規定 (general conspiracy charge provision) / 連邦刑事法典二七一条) のうち①犯罪条項 (offence clause) にかかる共謀も六年である。また、②詐欺条項 (defraud clause) にかかる共謀も六年と解される。

・ 租税実体犯罪にかかる共謀で起訴された被告 / 納税者と検察の間で、公訴時効が五年か六年かで争われることも少なくない。裁判例では、租税実体犯罪にかかる共謀については六年とみられる (See, e.g., United States v. Bellomo, 176 F.3d 580, at 598 (2nd Cir. 1999); United States v. Aubin, 87 F.3d 141, at 145 (5th Cir. 1996))。

・ 共謀罪にかかる公訴時効は、最後の準備行為 (overt act) の日から進行する (See, *Fiswick v. United States*, 329 U.S. 211 (1946); *United States v. Butler*, 792 F.2d 1528 (11th Cir. 1986))。

・ 一方、RICO法／不正収益・腐敗組織法（合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 一九六二条d項）にかかる共謀罪のようにな準備行為（overt act）の存在の立証を必要としない個別・独立罪的な共謀罪（specific conspiracy charge provisions）については、共謀が進行した期間を過ぎると公訴時効が完成するとされる。この点に関して、共謀は、その目的が達成されるまで、またはそれから離脱するまで、継続したものと解されるとする裁判例もある（See, e.g., United States v. Northern Imp. Co., 814 F.2d 540 (8th Cir. 1987); United States v. Coia, 719 F.2d 1120 (11th Cir. 1983), cert. denied, 466 U.S. 973 (1984)）。

**(8) 共謀の離脱 (withdrawal of conspiracy) ／共謀離脱の防御 (withdrawal defense)**

- ・ 共謀罪をめぐる裁判において、弁護側は、共謀者である被告が共謀から離脱（withdrawal）した旨主張して、防御（defend）することがある。
- ・ 共謀から離脱したかどうかは、当該個人が当局に自首し計画を通知するまたは他の共謀者に対して集団から離脱する旨の通知をするなどの積極的な行為（affirmative action）があったかどうかで判断される（See, e.g., United States v. U.S. Gypsum Co., 438 U.S. 422, at 464-45 (1978); United States v. Gonzalez, 797 F.2d 917 (10th Cir. 1986); United States v. Ortega, 750 F.3d 1020, at 1024 (8th Cir. 2014); United States v. Morgan, 748 F.3d 1024, at 1037 (10th Cir. 2014)）。
- ・ 共謀から離脱、断念したかどうかの立証責任は、共謀者である被告側が負う（See, Smith v. United States, 133 S. Ct. 714, at 720 (2013)）。
- ・ 共謀者が共謀の合意を拒否または放棄したことは、「共謀の断念」を判断する際の重要な目印となる（Hyde v. United States, 225 U.S. 347, at 369 (1912)）。
- ・ 共謀から離脱したかどうかの判断は、事実問題（a question of fact）であり、審理陪審（trial jury）で精査される。
- ・ 共謀から離脱した場合、その者は、離脱後の他の共謀者の行為に対しては免責されるが、共謀罪で処罰されることもあり得る（See, Smith v. United States, 133 S. Ct. 714, at 719 (2013); United States v. Salazar, 751 F.3d 326, 330-31 (5th Cir. 2015)）。

### Ⅲ アメリカにおける共謀罪と税務専門職

アメリカにおいては、連邦法および諸州の制定法のなかに、①各種「個別・独立罪的な共謀罪 (specific conspiracy charges)」と、②「一般的共謀罪 (general conspiracy charge)」の規定が混在している。

すでにふれたように、税法分野に限っていえば、連邦税法 (IRC/内国歳入法典)<sup>(43)</sup> には、個別・独立罪的な共謀罪規定は置かれていない。このことから、例えば、企業の従業者と幹部、納税者と税務専門職などとの間で、租税回避スキームないし濫用的なタックスシェルタースキーム (abusive tax shelter schemes) を組成し、租税回避 (tax avoidance) を計画したとする<sup>(44)</sup>。あるいは源泉所得税の不納付・事業運営資金への違法な充当などを話し合ったとする。こうした場合には、当該租税犯罪とは別途に、連邦刑事法典三二七一条に定める一般的共謀罪規定 (general conspiracy provision) を適用して当該共謀計画／準備行為を処罰する仕組みになっている。

ちなみに、本稿において、アメリカの「税務専門職 (tax professionals)」という場合には、主として税務弁護士 (tax attorney at law)、公認会計士 (CPA=certified public accountant) および登録税務士 (EA=enrolled agent) を指す。読者の便宜のために、アメリカの主な税務専門職の概要を図説すると、次のとおりである。

【図表27】アメリカに主な税務専門職の概要

	①弁護士	②公認会計士 (CPA)	③登録税務士 (EA)
加入専門職団体	アメリカ法曹協会 (ABA)	アメリカ公認会計士協会 (AICPA)	全国登録税務士連盟 (NAEA)*
加入	任意加入	任意加入	任意加入
監督機関	州最高裁判所	州当局	内国歳入庁 (IRS)
税務代理	可	可	可
典拠	財務省規則〔サーキュラー二二〇規則 (Circular 230)〕		
訴訟代理	可	連邦租税裁判所では、司法資格試験合格者は可	
PTIN取得者数**	三〇、九一八人	二一三、二五〇人	五一、七五五人
有資格者数	約一二〇万人	約六五万人	約六万人

\*全国登録税務士連盟 (NAEA=National Association of Enrolled Agents) および各州の登録税務士会への加入は任意である。

\*\*申請により内国歳入庁 (IRS) からPTIN (納税申告作成者ID番号) を取得した者の数は、二〇一六年九月一日現在

### 1 犯罪条項、詐欺条項とは

連邦刑事法典三七一一条の一般的共謀罪規定は、二つの類型の犯罪を一つにし、次のように規定する。読者の便宜を  
考え、三七一一条を再掲すると、次のとおりである。

【図表28】連邦刑事法典三七一条「一般的共謀罪」の客観的要件

二人以上の者が、①合衆国に対する犯罪行為を行うこと (to commit any offence against the United States) について共謀し、または②何らかの方法もしくは何らかの目的のための合衆国またはその政府機関に詐欺行為を行うこと (to defraud the United States) について共謀し、かつ、それらの者の一人以上の者が当該共謀内容の達成のために何らかの行為をしたときに、共謀した各人は、次の刑で処罰される。

- ・ 五年以下の自由刑 (懲役・禁固)、もしくは
- ・ 二五万ドル以下 (法人の場合は五〇万ドル以下) の罰金、
- ・ または双方を併科

この連邦刑事法典三七一条に目を通せばわかるように、一般的共謀罪の対象となる「共謀 (crime of conspiracy)」は、二つからなっている。刑事司法実務家の間では、前者①は「犯罪条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-offence clause)」、後者②は「詐欺条項にかかる共謀 (conspiracy-to-defraud clause)」<sup>45)</sup>と呼ばれている。もう一度、双方の違いを確認すると、次のような構図になる。

【図表29】「犯罪条項」と「詐欺条項」にかかる共謀罪とを比べる

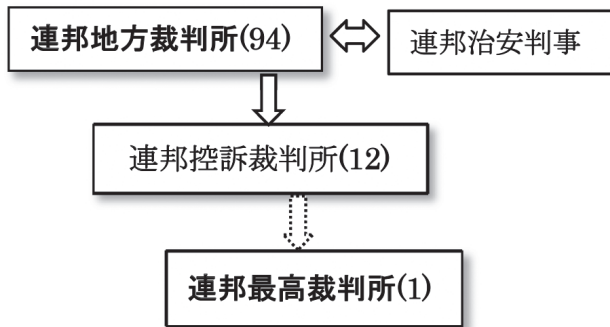
- |   |  |
|---|--|
| ① 【犯罪条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-offence clause)】 合衆国 (連邦) に対する犯罪行為を行うこと (to commit any offence against the United States) について共謀する <sup>45)</sup> 。 | ② 【詐欺条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-defraud clause)】 何らかの方法もしくは何らかの目的のための合衆国 (連邦) またはその政府機関に詐欺行為を行うこと (to defraud the United States) について共謀する <sup>45)</sup> 。 |
|---|--|

双方の大きな違いは、①犯罪条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-offense clause) の適用においては、共謀者がそのベースとなる各種個別の犯罪に係ったことが前提となる。これに対して、②詐欺条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-defraud clause) の適用においては、「連邦政府に詐欺行為をする共謀 (conspiracy to defraud the United States)」という文言からも分かるように、共謀者が特定の実体犯罪に係ったことが前提となっていない。すなわち、検察は、共謀者が特定の個別の実体犯罪に係ったことを立証するようには求められない。いわば、「スタンドアローン (stands its own)」の規定振りになっている。したがって、検察は、被告に連邦政府の正当な行為を妨害するための共謀があつたことを立証することで足りるとされる。共謀罪にかかる刑事訴追の現場では、

典拠として概括的な詐欺条項 (defraud clause) にかかる共謀罪を典拠とした訴追 (起訴) が汎用され、裁判例の積重ねを通じて共謀罪の成立要件も比較的明確である。<sup>(46)</sup> 共謀罪適用の際に、個々の租税実体犯罪規定は個別の共謀規定を有していないことから、一般共謀罪を適用する形となっていることについては既にふれたところである。

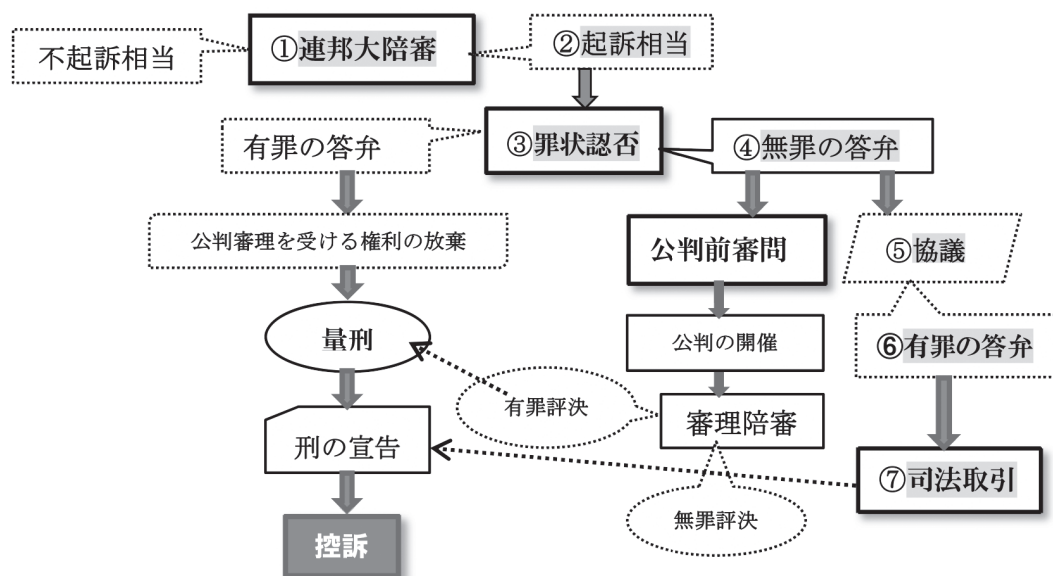
租税実体犯罪の共謀にかかる訴追 (起訴) 手続では、①もしくは②、または①と②双方を典拠にすることができ (See, *United States v. Jenkins*, 871 F.2d 598, at 602 (6th Cir. 1989); *United States v. Little*, 753 F.2d 1420, at 1442 (9th Cir. 1984); *United States v. Shermetero*, 625 F.2d 104, at 109 (6th Cir. 1980))。【図表30】

【図表 30】 連邦刑事租税訴訟ルート





【図表 31】 大陪審による起訴相当決定後の司法手続の流れ



(1) 連邦司法手続の要点

ここで、読者の便宜のための、連邦の刑事司法手続、とりわけ、連邦大陪審 (Grand Jury) による起訴相当 (true bill) の決定が出され、罪状認否 (アレイメント / arraignment) が行われた後の司法手続の流れを簡潔に図説すると、次のとおりである。【図表 31】

刑事被告人が、③ 罪状認否 (アレイメント / arraignment) で④ 無罪の答弁をし、正式な裁判 (公判の開催) に臨むとする。この場合、事実審裁判所 (連邦税の場合は連邦地方裁判所) における刑事共謀罪にかかる事実問題 (factual issues) については、原則として審理陪審 (trial jury) が精査し、有罪・無罪を評決 (verdict) を下す仕組みになっている。審理陪審が被告人に有罪の評決を下せば、それに基づいて、裁判官は法律を適用し刑の宣告をする。逆に、陪審が被告人に無罪の評決を下せば、放免になる。

審理陪審では、地裁の担当裁判官が事件についての説示 (instructions) を行う。その内容が不十分であったり、真実を語っていないかったり、あるいは必要な説示が行われていなかったとする。この場合、控訴人 (被告人) は、連邦控訴裁判所で、法の適用・解釈のみならず、陪審での説

示の適正性・公平性（例えば、裁判官の陪審員への説示が適正・公平を欠いていたことが誤った有罪の評決を導き出した旨）を争うことになる。したがって、アメリカの刑事租税裁判において、被告人にとり、「審理陪審 (trial jury)」は重い存在である。<sup>(47)</sup>

一方、被告側が、③罪状認否 (アレイメント) で、④無罪の答弁 (plea of not guilty) をしたとする。しかし、その後持たれる検察官と被告・弁護人に担当裁判官が加わった協議 (conference) で、被告側は有罪の答弁 (plea of guilty) に転じ、司法取引 (plea bargaining) をすることがきわめて多い。すなわち、アメリカの連邦や州の刑事裁判では、ほとんどの場合、第一回目の罪状認否 (アレイメント) で、被告人は無罪を主張する。無罪を主張すると、公判期日が設定され、その後、会議室 (conference room) で、被告人・被告人の辩护人・検察官・弁護人、事件によっては裁判官を交えて、裁判の進行について関係者以外立入禁止の協議 ("in chambers" conference) が持たれる。

この協議が、実質的に「司法取引 (plea bargaining)」の場合となる。被告人が有罪であることを認める代わりに、検察側がいくつかの犯罪 (counts) の取り下げを行う、あるいはどの程度の量刑 (sentencing)、すなわち減刑で事件を決着させるかの取引が行われる。合意に達すれば、検察官と被告／弁護人の間で合意書 (plea agreement) が作成される。<sup>(48)</sup> 司法取引の交渉内容については、合意書が締結されるまで公開してはならないことになっている。

統計的にみても、アメリカの九〇%を超える刑事裁判において、量刑は司法取引 (答弁取引) で決まる。この意味では、極めて効率的なようにもみえる。<sup>(49)</sup> また、納税者やその代理人にとっても、「勝ちか負けか (all-or-nothing)」の結論しかない本訴で争うよりも予測可能性 (predictability) を高め「justice」に資するとの見方もある。<sup>(50)</sup>

しかし、その一方で、司法取引の拡大により、陪審による正式な裁判手続は回避され、被告人の有罪の答弁により

九九%を超える有罪率につながっていることも重い現実として受けとめなければならない。<sup>(51)</sup> とりわけ、共謀罪を問われた被告人が司法取引のレールのうえを走らされたときに、被告人に法認されているさまざまな手続上の権利が危機に瀕する。事実、多くの刑事訴訟を専攻する学者や弁護士は、合衆国憲法で被告人・被疑者に保障された刑事司法上の「人権 (civil rights)」「[justice]」が、風前の灯火<sup>(52)</sup> になっている実情に危機感をあらわにしている。<sup>(53)</sup> 「Tax Justice」「Criminal Justice」なごまごまな価値観がぶつかり合う実情にある。

ちなみに、本稿で取り上げる裁判例は、刑事訴訟 (裁判) にかかる事実審裁判所での判決、すなわち連邦地方裁判所の判決、ではない。そのほとんどは、連邦控訴裁判所の判決 (図表31) 控訴の位置を確認) である。

(2) 一般的共謀罪の対象となる二つの「共謀」類型とは

本題に移り、以下に、一般的共謀罪の対象となる二つの「共謀」類型<sup>(54)</sup> について、設例および裁判例を交えて図説する。

【図表32】 一般的共謀罪の対象となる二つの「共謀」類型

- ① 【犯罪条項にかかる共謀罪・個別の实体犯罪をベースとした共謀罪】 合衆国 (連邦政府) に対する犯罪行為を行うこと (to commit any offence against the United States) について、個別の实体犯罪 (specific substantive offence) について共謀する<sup>(55)</sup> こと。

《設例》 事業者Aは、当面の資金繰りの目途が付かず、税務顧問を務める公認会計士 (CPA) であるBと従業員から徴収した源泉所得税を法定期限までに納付せずに、事業運営資金への違法な充当などを話し合ったとする。

この事例では、実際にAが不納付であった場合には、連邦課税庁（IRS）が、連邦税法（IRC）に基づき(i)民事制裁として源泉徴収税額の期限内未納付 (failure to make timely deposits of tax) に対して未納付額に応じ二%～一〇%（ただし、滞納通知後に支払が行われた場合には一五%）附帯税を課することができる（IRC六六五六条）。また、(ii)連邦検察（U.S. Attorney）は、刑事制裁として内国歳入法典（IRC）に基づき納付すべきいかなる租税（例えば、源泉徴収税）を故意に徴収せず、報告せず、かつ納付しない者を、不徴収または不納付罪 (Willful failure to collect or pay over taxes)、重罪として、五年以下の自由刑、もしくは二五万ドル以下（法人の場合は五〇万ドル以下）の罰金、または双方の併科で処罰することができる（IRC七二〇二条）。

さらに、Aが、源泉所得税の不納付・事業資金への流用をしなかった場合でも、連邦検察は、意図的に納税しなかった金銭を手元に置くあるいは金庫に保管するという準備行為 (overt act) があったと推認し、AとBが合衆国に対する犯罪行為（不法）を行うことについて共謀・合意する計画があったとして、連邦刑事法典第三七一条の一般的共謀罪規定 (general conspiracy charge provision) を適用して起訴することも可能である。なぜならば、連邦租税犯にかかる共謀罪の適用においては、共謀者が計画を実施したかしないかもしくは実施しても成功したかしないか、または合衆国（連邦政府）に実際の損害を与えたかどうかは問わないからである。

アメリカにおいて、各種税務専門職（CPA、EA（登録税務士）、弁護士）は、クライアントへの専門職サービスの提供にあたり、専門職責任／職業賠償責任 (professional responsibility) を問われることがある。加えて、租税回避プランをクライアントに説明し参加を募ることなどを通じて、脱税のような個別実定犯罪を行う計画・準備をしたかどで共謀罪 (conspiracy charge) を問われる可能性が高い。

② **【詐欺条項にかかる共謀罪・連邦政府やIRSを含む政府機関への詐欺行為にかかる共謀罪】** 何らかの方法もしくは何らかの目的のための合衆国またはその政府機関に詐欺行為を行う (to defraud the United States) などについて共謀する行為。

《設例》 医師A（夫）と医師B（妻）は、医療クリニックを経営している。AとBは、連邦政府が管轄している高齢者および障害者向けの公的医療保険であるメディケア（Medicare）の診療報酬を水増し請求する手口を使つて的医療保険詐欺で資金を得、レジャー用ヨットを購入することを冗談交じりに携帯電話で話し合った。しかし、その後、Bが、宝くじで高額の当選金を得たため、その当選金で待望のヨットを購入した。当然、診療報酬を水増し請求の話は立ち消えになった。しばらくして、AとBは、連邦政府をだまし公金の搾取を図る目的で合意をしたとの理由で連邦刑事法典第三七一条の共謀罪違反容疑で逮捕され、連邦検察はAとBを起訴した。この起訴は、連邦大陪審／起訴陪審（grand jury）にかけられ、同陪審は起訴相当（true bill）とした。この結果を受けて、事実審裁判所である連邦地裁（AとBは事実問題の争点を同じくすることから併合訴訟）公判で、本人確認（人定質問）、罪状認否（indictment）に続き、冒頭陳述に入る。そこで、検察官は、法廷に共謀罪成立に必要な証拠を提出しかつ立証を行つたうえで、裁判例を引用し、共謀罪の適用においては、共謀者が実際に計画を実施したかどうか、あるいはそれが成功したかどうか、さらには合衆国（連邦政府）に実際の損害を与えたかどうかは問わない旨を強調した。加えて、共謀の合意があつたと認められる時期に同クリニックの診療報酬請求に微額ながら一部不正がある旨の証拠を提出した。続いて、AとBの弁護側の立証に移り、捜査当局による電話傍受は裁判所の許可なく実施され違法に収集された通話は証拠能力を持たないことや、会話は冗談であることなどをあげ、無罪の答弁（plea of not guilty）をした。その後、検察官と被告・弁護人に担当裁判官が加わつて協議（conference）に入り、被告側は有罪の答弁（plea of guilty）に転じ、司法取引（plea bargaining）が行われた。被告側は、不本意ながら、共謀についてはこれを認める一方で、検察側は、クリニックの閉鎖につながりかねない診療報酬請求の一部不正などの罪についてはこれらを取下げるとともに、共謀罪にかかる量刑については罰金刑に留める旨に合意した。そこで、検察官と被告人の間で合意書（plea agreement）が交わされた。連邦地裁は、この合意書にそつてAとBに対し、刑の宣告を行つた。



のちにもう少し詳しく検討するが、連邦検察は、連邦刑事法典三七一条の「詐欺条項にかかる共謀 (conspiracy to defraud the United States)」を典拠に、ふつうの市民に共謀の罪を問う姿勢を強めている。この背景には、検察は、①犯罪条項にかかる共謀罪を典拠に訴追(起訴)すれば、被告(被疑者)が特定の犯罪に関係したことの立証に多大なテマとヒマを掛けなければならぬことがある。これに対して、検察は、②詐欺条項にかかる共謀罪を典拠にすれば、被告(被疑者)が特定に犯罪に関係したことについて直接証拠を示すなどして具体的な立証をする必要はなくなる。したがって、状況証拠などを駆使し、共謀して連邦政府を欺いて損害を与える合意をした旨を抽象的に立証することで被告(被疑者)を有罪にできる。しかも、アメリカの刑事裁判の九割が司法取引(plea bargaining)で決着がはかられる実情にある。

こうした現実を織り込んで考えると、市民は常に、いったん政府(検察)が仕組んだ共謀罪の「罠にはまれば、無傷では解放されない」状況におかれているといってもよい。まさに、共謀罪は、市民を「個人としては無罪であっても、集団として政府に一泡吹かせようとの話合いで盛り上がっただけでもいつでも有罪に問える」危ないツールであるといえる。

## 2 問われる詐欺条項の拡大適用・拡大解釈

連邦議会は、連邦刑事法典三七一条の「詐欺条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-defraud clause)」、すなわち「連邦／合衆国〔政府やIRSを含む政府機関〕への詐欺行為にかかる共謀 (conspiracy to defraud the United States) とは何か」について具体的に定義をしなかった。このため、この概括的かつ不確定な文言の具体的な意味内容については、司法の判断、すなわち裁判所の解釈に委ねられた。

連邦最高裁判所は、「合衆国(連邦)への詐欺行為にかかる共謀」とは、①「政府から金銭または財産を搾取すること」または、②「虚偽、技巧、術策もしくは少なくとも不誠実な手段により、合法的な政府活動の一つに干渉する (interfere) こと」、または妨害する (obstruct) こと」を指す、と定義する (Hammerschmidt v. United States, 265 U.S. 182,



at 188 (1924))。詐欺条項が対象とする共謀とは、被告(被疑者)が特定の実体犯罪に関係したことが前提となっていない。言い換えると、連邦制定法上犯罪を構成しない行為を含む (See, e.g. *United States v. Toomey*, 867 F.2d 534, at 536-67 (9th Cir. 1989))。連邦刑事法典二七一条の「詐欺行為 (defraud)」という文言は、コモンロー上の定義、さらには連邦の個別の犯罪とされる「郵便・通信詐欺 (mail and wire fraud)」(合衆国法典タイトル18チャプター 63/18 U.S. Code Chapter 63 第一三四一条以下)よりも広く解釈される [See, *Dennis v. United States*, 384 U.S. 855, at 861 (1966); *United States v. Toomey*, 867 F.2d 534, at 537-38 (1989)。ただし、*United States v. Caldwell*, 989 F.2d 1056, at 1059 & n.3 (9th Cir. 1993)]。

連邦刑事法典二七一条の詐欺条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to defraud clause) のもと、裁判例によれば、連邦(検察)は、被告の共謀により合衆国(連邦)が金銭的損害 (pecuniary loss) を被った旨を立証する必要があるとされる (See, *Hammerschmidt v. United States*, 265 U.S. 182, at 188 (1924))。つまり、具体的な損害金額を示して証明する必要があるとされる。また、検察は、被告がその共謀により合衆国(連邦)から実際に金銭または財産の搾取に成功したかどうか、損害を与えたかどうかも立証する必要があるとされる (See, e.g. *United States v. Rosengarten*, 857 F.2d 76, at 79 (2nd Cir. 1988); *United States v. Everett*, 692 F.2d 596, at 599 (9th Cir. 1982))。

加えて、連邦(検察)は、「詐欺行為 (fraud)」自体が犯罪を構成するのかどうかを立証する必要があるとされる (See, e.g. *United States v. Jenkins*, 871 F.2d 598, at 603 (6th Cir. 1989))。こうした裁判例、法解釈に従えば、連邦(検察)は、租税ほ脱のような共謀罪適用のベースとなる特定の租税実体犯罪が存在する(した)のいかどうかも立証する義務を負わず、かつ、共謀罪の成立要件の一つである「意図 (intent)」の存在、すなわち共謀者各人の当該犯罪を行う意

図 (intent) の存在も立証する必要がないことになる。言い換えると、連邦（検察）は、共謀者は「虚偽、技巧、術策もしくは少なくとも不誠実な手段により、合法的な政府活動（業務）の一つに妨害（干渉）する (interfere) こと、または阻害（妨害）する (obstruct) こと」<sup>(54)</sup> で合意した旨を、状況証拠等をあげて証明すれば足りることになる (Hammerschmidt v. United States, 265 U.S. 182, at 188 (1924))。

裁判所の多くもこうした流れに呼応している。多くの裁判例では、連邦刑事法典二七一条の詐欺条項にかかる共謀罪のもとでの共謀罪の立証にあたり、連邦（検察）は、共謀罪適用のベースとなる個別の租税実体犯罪 (specific substantive tax offence) が存在する（した）のかどうかも明らかにする必要がないとする。すなわち、連邦（検察）に唯一立証が求められるのは、詐欺行為にかかる共謀の標的が、「合衆国（連邦）またはその機関 (the United States or one of its agencies)」であったかどうかである<sup>(55)</sup> とする (See, e.g., United States v. Johnson, 383 U.S. 169, at 172 (1966); United States v. Lane, 765 F.2d 1376, at 1379 (9th Cir. 1985); United States v. Pintar, 630 F.2d.1270, at 1278 (8th Cir. 1980))。

こうした支配的な見解・法解釈に対しては、少数ながら、異論を唱える裁判例もある (See, United States v. Alston, 77 F.3d 713, at 720-21 (3d Cir. 1996))。第三巡回区連邦控訴裁判所は、被告を連邦に対する詐欺行為 (Fraud) にかかる共謀罪で起訴する場合、連邦（検察）は、共謀罪の成立要件の一つとされる「故意 (willfulness)」の存在、すなわち共謀者各人の当該犯罪を行う確信的な意図 (intent) の存在、を立証する必要があると判示している。

### 3 詐欺条項にかかる共謀罪濫用への警鐘

支配的な裁判例で採られる法解釈に対しては、司法界に懸念がなかったわけではない。早くから、連邦最高裁判所

も、事実審裁判所に対し、一般的共謀罪規定である連邦刑事法典三七一条の詐欺条項の適用・解釈にあたっては、その適用範囲が広く解されているから濫用の危険性を認識したうえで、訴答手続 (pleadings) 【正式事実審理に先立ち、争点を明確にするために、原告／連邦を代理する検察官の主張と被告を代理する弁護士的主張を記した書面を交換する手続／当事者間の主張の概要通知手続】をすすめるように求め、次のような警鐘を鳴らしている (Dennis v. United States, 384 U.S. 855, at 860 (1966))。

「一般的共謀罪規定の概括的な文言に基づく正式起訴 (indictments) については、その適用が広範にわたり、有罪となる者に加え、無実の者も罠に陥れる可能性もあることから、刑事共謀罪の特性、処罰の適確性に留意し、各被告について慎重に精査されなければならない。」

同様に、第二巡回区連邦控訴裁判所も、次のような意見を述べている (United States v. Shoup, 608 F.2d 950, at 955-56 (3d Cir. 1979))。

「[三七一条は] 概括的〔な規定〕である。検察官が、当然に連邦刑事制裁の範囲内にはない活動を恣意的に処罰するために使う危険性があることに留意しなければならない。」

こうした警鐘を織り込んで考えると、連邦刑事法典三七一条の詐欺条項の恣意的な運用、濫用を戒めることは、アメリカ司法界において重い課題であることがわかる。

こうした警鐘に應えるためには、公判における事実審理に先立ち作成される連邦 (検察官) 側と被告 (弁護士) 側双方 (当事者間) の主張を記載した書面においては、「被告は共謀して合衆国 (連邦) の政策執行機関である IRS の活動 (業務) を妨害した」といった抽象的な主張／記載では不十分である。詐欺行為の計画、共謀合意の内容記載が中

心となっている必要がある。言い換えると、正式起訴状には、①共謀により活動（業務）を妨害された、または活動（業務）に干渉された連邦政府機関の名称や②妨害された、または干渉された連邦政府機関の活動（業務）内容に加え、③共謀して当該機関の活動（業務）を妨害した者またはそれに干渉した者の身元が明確に記載されている必要がある（See, *United States v. Mohnhey*, 949 F.2d 899, at 904 (6th Cir. 1991)）。

#### 4 租税犯罪とクライン共謀基準の展開

連邦刑事法典三七一条の一般的共謀罪規定について、連邦裁判所は久しく、さまざまな解釈を試み、試行錯誤を続けた。連邦地方裁判所（九四）、連邦控訴裁判所（二二）、連邦最高裁判所（二）による詐欺条項にかかる共謀罪の適用・解釈はまちまちであり、裁判例はまったく一枚岩の状況にはない。連邦司法は、この概括的な詐欺条項にかかる共謀罪規定を拡大解釈する傾向にあり、研究者や実務家はこうした傾向に警鐘を鳴らし続けている<sup>55</sup>。

とりわけ「連邦課税庁である内国歳入庁（IRS）への詐欺行為にかかる共謀とは何か」について論じる場合にリーディングケースとして引用されるのが、合衆国対クライン事件判決〔*United States v. Klein*, 247 F.2d 908 (2d Cir. 1957), *cert. denied* 355 U.S. 924 (1958)〕である。

第二巡回区連邦控訴裁判所が下したこの判決（以下「クライン事件判決」という。）は、詐欺条項にかかる共謀罪について「定義」し、かつ一定の適用・解釈基準を示した。一般に、これらクライン事件判決に示された定義や基準に基づいて裁判所が下した判決は、「クライン共謀（*Klein Conspiracy*）」と呼ばれる。

クライン事件判決で、第二巡回区連邦控訴裁判所は、IRSを欺罔する「共謀」について、次のように定義してい

9 (United States v. Klein, 247 F.2d 908, at 915 (2d Cir. 1957)).

財務省所管の内国歳入庁 (IRS) の合法的な業務である歳入、すなわち所得税額の把握 (ascertainment)、算定 (computation)、賦課 (assessment) および徴収 (collection) を阻害する (impede)、侵害する (impair)、妨害する (obstruct) および停止させる (defeat) により、合衆国 (連邦) に詐欺を働くために共謀することを指す。<sup>(57)</sup>

クライン共謀基準とは、一言でいえば、連邦租税実体犯罪に関する共謀事件に対する連邦刑事法典二七一条の「詐欺条項にかかる共謀罪」の適用・解釈にあたっては、連邦課税庁 (IRS) が行う調査などを含む租税の正当な賦課徴収業務に共謀して干渉・妨害する納税者や税務専門職などによる合意を幅広く処罰の対象とすべきであると述べたものである。言い換えると、納税者と税務専門職の間での租税回避行為 (tax avoidance) の共謀はもちろんのこと、いわゆる「税務調査の回避 (audit avoidance)」行為の共謀なども、IRS業務への干渉・妨害にあたるこのスタンスにあるわけである。まさに、クライン共謀基準は、「IRSが、納税者と税務専門職界の行動に支配的影響力を及ぼすための強力なテロ対策ツールを持つこと (The IRS has a powerful in terrorism tool to influence the behavior of taxpayer and tax practitioner communities.)」をゆるしたに等しいと批判される所以である。

クライン共謀基準に対しては、きわめてアバウト・拡大解釈であり、疑わしきは納税者の利益に解釈すべきであるとするアングロ・アメリカ法のレガシーを否定することにつながるとして、税の研究者や実務家から厳しい批判がある。にもかかわらず、IRS犯則調査／査察部 (IRS CI) や連邦司法省租税部 (DOJ Tax) 付きの検察官は、連邦の適正な課税権行使を侵害または妨害する共謀を理由に訴追 (起訴) するかどうかの判断においては、久しくこのクライン共謀基準を参考にしている。<sup>(57)</sup>



## (1) DOJが掲げる「クライン共謀パターン」とは

第二巡回区連邦控訴裁判所は、一九五七年のクライン事件判決のなかで、「共謀」の定義（当罰的行為）に加え、共謀してIRSの正当な業務に干渉または業務を妨害する合意が認められる典型的なパターンとして、二〇を掲げてい<sup>88</sup>る（United States v. Klein, 247 F.2d 908, at 916 (2d Cir. 1957)）。

連邦司法省 (DOJ=Department of Justice) は、裁判所が掲げたこれら二〇のパターンを、次の八つに整理して、DOJ租税犯則マニュアル (CTM=Criminal Tax Manual) に登載し、連邦検察官向けに発遣している (CTM 23.07 [2] [a])<sup>88</sup>。

## 【図表33】 DOJが掲げた「クライン共謀パターン」とは

- ① 清算分配金を各種手数料 (commissions) となるように帳簿を改ざんすることの共謀
- ② 対価の伴わない一五〇万ドルの支払を融資の返済として処理するために帳簿を改ざんすることの共謀
- ③ 実際には配当であるものを手数料に仮装して帳簿に不正記帳し、その後法人名義に変更することの共謀
- ④ 株式購入にかかる支払について、被告の個人所得税申告書への虚偽記載を共謀すること。
- ⑤ 各種キューバ籍法人の所有者の確認を求めた財務省の調査に対して共謀して虚偽の応答すること。
- ⑥ 株式売却により得た巨額の利益について被告の納税申告書に虚偽の記載することの共謀
- ⑦ 被告の秘書が帳簿改ざんについて記憶にない旨の虚偽の宣誓供述をすることの共謀
- ⑧ 株式の売買について所得税申告書に虚偽記載をすること共謀

## (2) DOJの「クライン共謀事例集」とは

連邦司法省 (DOJ=Department of Justice) は、一一の巡回区 (Circuits) からなる連邦控訴裁判所 (U.S. Courts of



Appeals) が、クライン共謀 (Klein Conspiracy) 基準を適用し積み上げてきた裁判例を分析し、その分析結果を「クライン共謀事例集 (Klein fact patterns)」として一覧として、DOJ 租税犯則マニュアル (CTM=Criminal Tax Manual) に登載し、連邦検察官向けに発遣している (CTM 23.07 [2] [b])<sup>(6)</sup>。

クライン共謀事例集のうちから重要なものを一部抜粋し、読者に分かり易くするために若干のリライトしたうえで図説すると、次のとおりである<sup>(6)</sup>。

【図表34】重要なクライン共謀事例パターン (抜粋)

【第一巡回区連邦控訴裁判所】

- ・合衆国 対 ゴールドバーク事件判決 (United States v. Goldberg, 105 F/3d 770, at 772 (1st Cir. 1997) : 従業者を雇用し給与を支払ったと偽って、その分を秘密裏に個人への支払や第三者への給付にあてる計画にかかる共謀
- ・合衆国 対 ハーリー事件判決 (United States v. Hurley, 957 F.2d 1, at 6-7 (1st Cir. 1992) : パナマおよびバハマ諸島に設立した窓口会社を使い、かつ、第三者の名義で一二万五千ドルの現金や小切手を発行し一般の商慣習になじまない事業取引をすることにより資金洗浄をする計画にかかる共謀
- ・合衆国 対 キャンバラ事件判決 (United States v. Cambara, 920 F.2d 144, at 146-47 (1st Cir. 1990) : 不動産管理会社を窓口会社とし、現金を引出しかつ当該現金で巨額の資産を購入するための資金洗浄計画にかかる共謀
- ・合衆国 対 リゾット事件判決 (United States v. Lizotte, 856 F.2d 341, at 432-43 (1st Cir. 1988) : 名義人を通じて不動産を購入するための現金洗浄計画にかかる共謀
- ・合衆国 対 ターバーズ事件判決 (United States v. Tarvers, 833 F.2d 1068, at 1071-72 (1st Cir. 1987) : 薬物取引で得た所得の脱税にかかる共謀

## 【第二巡回区連邦控訴裁判所】

- ・合衆国 対 マッチア事件判決 (United States v. Macchia, 35 F.3d 622, at 666 (2d Cir. 1994) : クレイン共謀先例の連邦ガソリン税への適用事例で、連鎖偽装取引を使ってガソリン税を回避する計画にかかる共謀
- ・合衆国 対 アラクリ事件判決 (United States v. Aracri, 968 F.2d 1512, at 1515 (2d Cir. 1992) : クレイン共謀先例の連邦ガソリン税への適用事例で、さまざまな事業体間での偽装ペーパー取引やガソリン税免税購入証明書を保有するペーパー会社を組み合わせ租税回避する計画にかかる共謀
- ・合衆国 対 ビルツェリアン事件判決 (United States v. Bilzerian, 926 F.2d 1285, at 1302 (2d Cir. 1991) : 二重目的共謀、すなわち、連邦証券取引委員会 (SEC) と連邦課税庁 (IRS) 双方に詐欺を働く共謀。不正な税務上の損失および不正な控除によりうみ出した蓄えを他人名義で留保し、合衆国法典タイトル 15/15 U.S. Code 七八条の m 第 d 項に基づく報告違反をする共謀
- ・合衆国 対 アッタナシオ事件判決 (United States v. Attanasio, 870 F.2d 809, at 816 (2d Cir. 1989) : 弁護士信託口座 (attorney trust accounts) を使って、不正なキャピタルゲイン取引および六〇万ドルの資金洗浄をする計画の共謀
- ・合衆国 対 ガラリー事件判決 (United States v. Gurary, 860 F.2d 521, at 524 (2d Cir. 1989) : ありもしない「商品」の架空インボイスおよび当該インボイスを会社に販売する。これら架空のインボイスを購入した会社は、当該商品の架空の売却額をそれぞれの法人所得税申告書に記載する計画にかかる共謀
- ・合衆国 対 ローゼンガーテン事件判決 (United States v. Reosengarten, 857 F.2d 76, at 77 (2d Cir. 1988) : 不動産タックスシェアラー投資に関する資料の日付をずらすことにより不正な税控除をうみ出す計画にかかる共謀
- ・合衆国 対 タロフ事件判決 (United States v. Turoff, 853 F.2d 1037, at 1040-41 (2d Cir. 1988) : 通信詐欺スキームから発生した利子所得の無申告および IRS へ申告しなかった当該利子相当額の現金を信用組合へ預託する計画にかかる共謀
- ・合衆国 対 ナーセシアン事件判決 (United States v. Nersesian, 824 F.2d 1294, at 1309-10 (2d Cir. 1987) : 財務省への現金取引報告 (CTR=Cash Transaction Report) 届出 (告知書) を回避する目的で、一二万七千ドルの現金を、一万ドル未満の金額のマネーオーダーや旅行小切手に変換して告知義務を回避する計画にかかる共謀

・合衆国対シガロー事件判決 (United States v. Sigalow, 812 F.2d 783, at 784-85 (2d Cir. 1987) : IRSの犯則調査で発覚した風俗店 (massage parlors) の店長兼オーナーによる、各店舗のフロントに帳簿を破棄させ故意に虚偽の納税申告書の提出を図る組織的な共謀

・合衆国対ハインマン事件判決 (United States v. Heimmann, 801 F.2d 86, at 91-92 (2d Cir. 1986) : 聖職者向けに教会の宗教活動課税除外措置および慈善寄附金控除を活用した「聖職者 (ministries)」「清貧の誓い (vow of poverty)」と呼ばれる租税回避スキームの販売計画にかかる共謀

#### 【第三巡回区連邦控訴裁判所】

・合衆国対ミックリー事件判決 (United States v. McKee, 506 F.2d 225, at 238-841 (3d Cir. 2007) : 良心ないし信仰上の理由から、自分が納める税金が軍事目的に支出されることを望まない納税者 (ピースタックスペイヤー) 団体<sup>(6)</sup>への原告の所属、および戦費に充当される分の納税拒否教育への関与、すなわちその団体の会員等に対し給与からの源泉所得税の天引き徴収の拒否などの呼びかけが、連邦刑事法典三七一条 (一般的共謀罪規定) の「詐欺条項」に規定する「共謀してIRSの正当な業務に干渉または業務を妨害する犯罪」を構成するとし起訴され、有罪となったもの。裁判所は、検察側の当該団体の代表の連邦個人所得税申告書の不提出等が、共謀罪成立要件の一つである共謀目的を達成に向けた準備行為 (overt acts) および不作為 (omissions) があつたとの主張・立証を受け入れた。

〔以下、略〕

以上のようなクライン共謀基準適用事例を概観すれば、いくつかの特徴を指摘することができる。一つは、税務専門職が、濫用的なタックスシェルター計画をたてクライアントと計画を話し合っただけで、IRSに詐欺を働く合意があつたものとして、連邦刑事法典三七一条の「詐欺条項」にかかる共謀罪」を適用して共謀罪違反で告発・起訴されれば、共謀者はほぼ有罪になっていることである。そして、もう一つは、連邦マネーロンダリング規制法 (Money

Laundering Control Act of 1986) [合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 一九五六〜五七条]に基づく金融機関への現金取引報告 (CTR) 義務を回避するために小口 (一万ドル未満) に分けて送金するやり方を親族間で計画、金融機関員に相談することなども、共謀罪のターゲットとなつてゐることである。微罪であっても、二人以上の者が連邦政府に詐欺を働く計画を話し合ひ・合意したとされ、共謀罪で起訴されれば、有罪の答弁をしたうえで司法取引をするか、無罪の答弁し公判・陪審審理で有罪と評決され、共謀罪で刑の宣告を受けるルートを走らされる可能性が高いことである。<sup>(62)</sup>

税務専門職が、クライアントである納税者と話し合つて、納税者に有利な租税計画の青写真をつくつたとする。この場合も、実際にその計画に沿つて納税者が申告をしなかつたとしても、にらみを利かせる連邦課税庁 (IRS) と連邦検察とが情報連携してつくりあげた共謀罪の罠 (トラップ) にかかれば、税務専門職も無傷では逃れられないかも知れない法環境のもとで毎日のビジネスを余儀なくされてゐることである。もちろん、税務専門職には、クライアントは二の次、IRSの忠実なお手伝いさん<sup>63</sup>に徹して、IRSのセーフティネットの護られた安全な橋を渡る途もある。

さらに、市民団体、宗教団体、納税者団体なども、当局に「反政府団体」、「宗教カルト」、「反税団体」などのレッテルが貼られれば、その集団としての提言や主張、呼びかけが、二人以上の者が犯罪を行おうと話し合ひ、合意 (共謀) があつたとして、共謀罪を問われる常態に置かれてゐることである。

ちなみに、クライン共謀事例集 (Klein fact patterns) を登載したDOJ租税犯則マニュアル (CTM) は、連邦司法省 (DOJ) の事務運営指針 (initiative) であり、対納税者との関係においては拘束力を有しない。しかし、連邦検察官にとっては、連邦刑事法典三七一一条の詐欺条項にかかる共謀罪違反を告発・起訴する場合の指針となる。租税実体

犯罪にかかわって共謀罪で起訴された納税者の弁護にあたる弁護士にとっても、検察側の手の内を知るためには参考となる資料である。

## 5 綻びを見せるクライン共謀基準

すでにふれたように、連邦検察租税部 (DOJ Tax=Department of Justice Tax Division) は、IRS 犯則調査／査察部 (IRS CI=Criminal Investigation) とタイアップ・情報連携して、連邦刑事法典二七一条の「詐欺条項にかかる共謀罪」および判例法で示されたクライン共謀基準を用いて納税者を安易に訴追 (起訴) する傾向を強めている。

この背景には、税務専門職〔主に税務弁護士 (tax attorney) や公認会計士 (CPA)〕、投資銀行などが、技巧を凝らした濫用的タックスシエルターを富裕層向けに販売し租税回避をはかる傾向に対して、IRS 犯則調査／査察部 (IRS CI) や連邦検察租税部 (DOJ Tax) が、即応規制をかける必要性に迫られている実情がある<sup>63)</sup>。また、既遂の租税ほ脱事件を立証するよりも、租税ほ脱の準備・計画の共謀を立証することの方が容易であり、即応規制に資するとの事情がある。

たしかに、納税者や税務専門職には、共謀罪のトラップに足を取られると無傷で抜け出すのは至難な常態が続いている。刑事租税訴訟にかかわって共謀罪で起訴された納税者の弁護にあたる弁護士は、労多くして功少なしで疲弊の度合いを強めている。とはいっても、タックスシエルターの利用で、連邦共謀罪の詐欺条項にかかる共謀罪で刑事訴追された税務専門職および投資銀行ならびにそのクライアントである富裕納税者は、必ずしも座して死を待つことを好まない。刑事法廷で、有罪の答弁をし司法取引で決着をつける途を選ばずに、無罪の答弁をしたうえで正式



な裁判（公判）で争う姿勢を強めている。

クライン共謀基準を受け入れステイタスクオー（status quo／現状追従）、紋切型の判決が続くなか、希望の光となるいくつかの連邦控訴審判決が存在する。

### (1) カルドウエル共謀罪事件判決

自らもクライン共謀基準に沿いながらも、連邦（検察）の主張を鵜呑みにした事実審裁判所の「常識的な」判決に異論を唱えた連邦控訴審判決の一つが、第九巡回区連邦控訴裁判所が下したカルドウエル共謀罪事件判決（United States v. Caldwell, 989 F.2d 1056, at 1059 & n.3 (9th Cir. 1993)）である。

#### 【図表35】カルドウエル共謀罪事件の概要

被告（Y…カルドウエル）は、顧客の金融取引を無記名口座に記録したうえで秘匿し第三者に漏らさないことを約して地域で顧客を集めている隠れバンク（warehouse bank）の記帳係である。当該バンクは、「顧客のプライバシー保護」を表向きの売りに行っていた。しかし、連邦課税庁（IRS）は、当該バンクはその顧客の納税逃れを支援していると判断した。当局は、当該バンクの業務を停止させ、Yを含む当該バンクの一部の従業者や顧客を逮捕した。Yは、連邦刑事法典三七一条に基づく合衆国（連邦）への詐欺行為にかかる共謀の罪で起訴された。連邦地裁は、Yを共謀の罪で有罪とした。この判決を不服としてYは、控訴した。Yは、控訴審において、連邦地裁の裁判官による審理陪審の陪審員に対する説示（instructions）に瑕疵があった旨主張した。すなわち、共謀罪を問うには、政府の合法的な業務を妨害することの合意に加え、虚偽（deceitful）や不正な（dishonest）な手段を準備する要件をみたしているかどうかの事実を審理して評決を下すように求められる。にもかかわらず、連邦地裁の裁判官は、こうした要件について陪審員に説示をしていなかった。したがって、陪審手続には瑕疵があり、連邦地裁判決は破棄されるべきである。



先にふれたように、連邦最高裁の判例 (Hammerschmidt v. United States, 265 U.S. 182, at 188 (1924)) によると、合衆国 (連邦) への詐欺行為にかかる共謀罪の成立要件は、被告が①話合いで合意に達したこと、②政府の合法的な業務を妨害したこと、③虚偽 (deceitful) や不正な (dishonest) 手段を用いたこと、および④共謀に影響を及ぼす少なくとも一つの準備行為 (overt act) があったことであり、連邦検察はこれらの要件を立証するように求められる。

カルドウエル共謀罪事件において、控訴裁判所は、控訴人 (Y) 側の主張を認め、事実審を担当した連邦地方裁判所が、審理陪審 (jury) で陪審員 (jurors) に対して詐欺条項の適用について説示 (instructions) する際に、その説示に瑕疵があったことを認めた。すなわち、共謀罪の成立要件の一つである「③虚偽 (deceitful) や不正な (dishonest) 手段を用いたこと」について合意があった旨の事実が確認できてはじめて有罪とできるのにもかかわらず、その旨の適切な説示が行われなかったことを指摘した (United States v. Caldwell, 989 F.2d 1056, at 1060)。控訴裁判所は、この点を理由に、本件における審理陪審 (jury) は、被告が虚偽 (deceitful) や不正な (dishonest) 手段を用いて共謀することに合意していなかったのにも拘わらず、IRSの業務妨害に加わることに合意したとの不適切な評決にいたった可能性があると裁断した (United States v. Caldwell, 989 F.2d 1056, at 1060-6)。すなわち、連邦憲法修正六条は、「すべての刑事上の訴追において、被告人は、……公平な陪審による迅速な公開の裁判を受け」る権利がある旨定めていることからして、公平な陪審が確保されているとは言い難く、陪審員に対し適切な説示が行われなかったことは単なる失念として看過することはできないと判示した。

加えて、政府 (X: 検察) は「カルドウエル (Y: 被告/控訴人) が共謀して連邦課税庁 (IRS) の仕事を困難にした (Galdwell conspired to make the IRS's job harder)」旨を立証した。しかし、控訴裁判所は、このようなアバウトな証

扱で被告を違法な共謀の罪を犯したと判断することはゆるされないと判示した。控訴裁判所で本件を担当したコジンスキイ (Alex Kozinski) 判事は、連邦地裁判決を破棄するにあたり、「ゆるされること以外のはすべて禁止される、何ごとも命令によってだけゆるされる……市民は、してはならないことの熱狂の嵐のなかで自らの行動を呪縛される……ような国が近年まで存在した。【中略】幸いなことに、合衆国はそんな国ではない。本法廷も、そんな場所にはなりたくない願っている。政府は、ある行為を禁止したいと望むならば、それを禁止できる。政府がある行為を命じたいと望むならば、それを命じることができる。しかし、本法廷は、議会が、合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 二七一条〔一般的共謀罪〕を制定したときに、政府を妨害するあらゆることを市民に禁じたり、あるいは市民に対しすべてについて政府が仕事をし易くなるように求めていたと軽々に推論したくはない。市民は、虚偽 (deceitful) や不正な (dishonest) 手段で行動していない限り、かつ、特定の法律に違反していない限り、自分の好む方法で私事を行い自由に社会のなかで生きられる。」と付け加えた。

カルドウエル共謀罪事件判決は、クライン共謀基準を受け入れ現状追従、紋切型の判決を続ける司法の姿勢を痛烈に批判したものと受け取られている。すなわち、連邦刑事法典二七一条の「詐欺条項」を適用して、特定の租税実体犯罪をベースとすることなしに、たんに被告は共謀して連邦課税庁 (IRS) の仕事を困難にした (conspired to make the IRS's job harder) ことを理由に共謀罪を問うことは、おおよそ民主国家の司法では採ってはいけない手法である、と。

## (2) コプラン共謀罪事件判決

IRSへの詐欺行為にかかる「共謀」を幅広く定義した一九五七年のクライン事件判決 (クライン共謀基準) は、か

なり陳腐化してきているのではないかとの指摘もある。この基準を見直すかどうかを含め、再点検を促す判決もある。その一つが、二〇一二年に第二巡回区連邦控訴裁判所が下したコプラン事件判決〔United States v. Coplan, 703 F.3d 46 (2d Cir. 2012), cert. denied, 134 S.Ct. 71 (2013)〕である。

本件は、一般に「コプラン共謀罪事件 (Coplan conspiracy case)」と呼ばれる。コプラン共謀罪事件の概要およびコプラン被告の主張を図説すると、おおよそ次のとおりである。

【図表36】コプラン共謀罪事件の概要

一九九八年に、アーンスト・アンド・ヤング会計事務所 (E & Y LLP) のパートナーや職員であったコプラン (Robert Coplan) 被告 (Y) をはじめとした三人の税務弁護士 (tax attorney) と一人の公認会計士 (CPA) が、一九九八年から二〇〇六年にかけて共謀して租税ほ脱罪 (IRC七二〇一条) につながる五つのタックスシエルタースキームを立案し販売する計画 (ただし、訴追の対象とされたのは、そのうちの一つのスキーム) をたてたかどで、連邦刑事法典三七一条の「詐欺条項」に基づき共謀罪その他複数の罪を問われた。

事実審裁判所 (ニューヨーク南部地区連邦地方裁判所) (四人は事実問題の争点を同じくすることから併合訴訟) は、おおよそ一〇週間で結審した。審理陪審は、大筋で検察の主張に沿い、クライン共謀基準に基づき、四人の被告に対してすべての罪について有罪の評決を下した。これを受けて、連邦地裁は、コプラン被告には、三年の禁錮刑 (ただし、三年間にわたり、年一二〇時間の社会勤労奉仕、そのうち半分は税務専門職としての税務相談に代えることができる) プラス七五、〇〇〇ドルの罰金を科す判決を下した。<sup>65</sup>【他の被告に対しては一一か月〜三年の禁錮刑十七五、〇〇〇〜一〇万ドルの罰金を併科。全員が控訴した。】

この判決を不服としてYは、控訴した。Yは、控訴審において、連邦地裁判決が一九五七年のクライン共謀罪事件判決 (クライン共謀基準) をもとに判決を下しているが、前記(1)カルドウェル共謀罪事件判決 (United States v. Caldwell, 989 F.2d 1056) などを典拠に、クライン共謀基準の正当性を問題にした。すなわち、クライン共謀基準は、制定法【連邦刑事法典三七一条】の

解釈に基づいているというよりは、個人の利益の保護よりも政府の利益の方がもっと価値が高いという司法が創造した政策配慮 (judicially generated policy concern) に基づいた基準である。この基準は、「政府に詐欺を働く (defraud the government)」という文言について、拡大解釈を常態化するものである。この基準に基づいて判決を下すことについてどのような正当性があるのか、と問いただした。

本件を担当した連邦控訴裁判所のジョゼ・キャブライン (Jose Cabranes) 判事が、Y の主張に一定の理解を示す意見を表明した。しかし、当裁判所は、連邦最高裁の先例と控訴裁判所の裁判例に拘束されること、また、クライン共謀基準の見直しは唯一連邦最高裁がなし得るものであるとし、当裁判所が見直しを検討することについては消極的な姿勢を示した。

結果として、Y については下級審の事実認定に基づき有罪判決を追認し、控訴を棄却した。【Y を含む二人が有罪、他の二人は犯罪意思がなかったとして事実審の有罪判決を破棄した。】

Y (被告・控訴人) は、移送命令送致により連邦最高裁判所の判断を求めようとしたが、受理されなかった (いわゆる上告不受理) [United States v. Coplan, 703 F.3d 46 (2d Cir. 2012), cert. denied, 134 S.Ct. 71 (2013)]。

コプラン共謀罪事件控訴審において、Y (被告・控訴人) 側は、一連の控訴理由の一つとして、連邦刑事法典三七一条に規定する合衆国 (連邦) への詐欺行為にかかる共謀罪の成立要件は、クライン共謀基準によると、政府 (X:: 検察) 側は、Y が政府の合法的な業務を妨害することについて、たんに虚偽 (deceitful) や不正な (dishonest) 手段を用いることについて話合いで合意に達したことで共謀の罪を問えることになる点を争った。こうした法の適用や解釈は、連邦憲法修正第五条の保障された「法の適正手続 (due process of law)」を侵害するとし、いわゆる「適用違憲 (as applied constitutional challenge)」を主張している。しかし、控訴裁判所は、こうした主張に正面から応えることには消極的であった。

コプラン共謀罪事件控訴審判決については、現状追従、紋切型の判決であるとして、税務専門職の間では負の評価がなされている。しかし、その一方で、本判決は、カルドウエル共謀罪事件判決 (United States v. Caldwell, 989 F.2d 1056) などを引用し、Y (被告・控訴人・被告人) 側が行った主張を認めることには消極的ではあったものの、クライン共謀基準の今後のあり方、その見直しの必要性について一矢を放ったとの評価がなされている。<sup>66)</sup>

## 6 クライン共謀基準への相互依存を深める IRS、連邦検察

連邦課税庁 (IRS CI) が、連邦検察 (U.S. Attorney) とタイアップ・情報連携して、租税ほ脱 (tax evasion / IRC 七二〇一条)、虚偽申告 (fraud and false statement / IRC 七二〇六条一項) を摘発・立件するとする。これら租税実体犯罪にかかる訴訟 (刑事租税訴訟) では、連邦政府 (連邦検察) 側が立証責任を負う。

租税ほ脱罪 (IRC 七二〇一条) について、法文では「内国歳入法典 (IRC) に基づき課されるいかなる租税またはその納付を、故意にほ脱または侵害しようとした者は、重罪として、次の刑で処罰される。」(傍点邦訳者) と定める。また、虚偽申告罪 (IRC 七二〇六条一項) については、「いかなる者も、虚偽罪を問われることを承知のうえ作成された宣誓文その他宣誓文による証明がなされた申告書、陳述書その他の書面であつて、あらゆる重要な部分について真実かつ正確であると信じていないものを故意に作成、署名した場合には、重罪として、次の刑で処罰される。」(傍点邦訳者) と定める。

租税ほ脱罪 (IRC 七二〇一条) および虚偽申告罪 (IRC 七二〇六条一項) においては、「いかなる者 (any person)」という規定振りになっていることから、納税者のみならず、その納税者を支援した税務専門職なども、処罰の対象と



される (See, e.g., *United States v. Townsent*, 31 F. 3d 262, at 267 (5th Cir. 1994))。

租税法は複雑になる一方である。政府は、納税者が相当の注意義務を払ったのにもかかわらず無実の誤りをしたのか、あるいは意図的な見解に基づいて税務処理をしたのか、明瞭な線引きをするのは必ずしも容易ではない。とりわけ、技巧を凝らした複雑なタックスシエルトは、正当な事業目的を欠いてはいるが形式的には合法であり、クライアントに租税上の恩恵をもたらす。IRSは、これらタックスシエルトの多くは、税務調査でそのスキームを解析するのすら難しい。そこで、IRSは、二〇〇〇年にタックスシエルト分析室 (Office of Tax Shelter Analysis)<sup>(47)</sup> を立ち上げ、税務専門職を主なターゲットとした即応態勢を構築したが、いまだイタチごっこの状態が続いている。<sup>(68)</sup>

こうした徴税の現場での困難を織り込み、確実に有罪を勝ち取るため、IRSや連邦検察は、「何らかの方法もしくは何らかの目的のために合衆国 (連邦) または政府機関に詐欺を働くことについて共謀すること」を犯罪の成立要件とする連邦刑事法典二七一条規定する一般共謀罪の詐欺条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to defraud clause) への依存を強めているわけである。すなわち、この詐欺条項にかかる共謀罪を典拠にすれば、特定の犯罪【租税ほ脱 (tax evasion / IRC 七二〇一条)、虚偽申告 (Fraud and false statement / IRC 七二〇六条一項) など】についての立証を要しないからである。政府 (検察) は、納税者や税務専門職など被告が不正な手段を使って、IRSの租税の賦課および徴収を妨げることが計画した旨を立証することで足りる。

共謀罪は、納税者や税務専門職などが、完全に税法の文言を遵守していたとしても、犯罪があつたことを問える性格の刑罰である。クライン共謀基準に従った政府の解釈によれば、税務専門職と納税者は、税務調査では解析が難しいタックスシエルトについて話し合い、合意したことは、そのコンテキストにおいて、IRSの税務調査回避



(avoidance of tax audit) を画策していた、あるいは「共謀して連邦課税庁 (IRS) の仕事を困難にした (conspired to make the IRS's job harder)」ことになり、共謀罪を問えることになる。まさに、IRS や連邦検察が、クライアント共謀基準に依存を深める理由である。

## 7 租税犯罪にかかる共謀罪の成立要件再論

共謀は、「集団的な犯罪合意 (collective criminal agreement)」ないし「犯罪におけるパートナーシップ (partnership in crime)」とも呼ばれるように、共謀罪を適用する場合の客観的要件の核となるのは、「合意 (agreement)」の存在である。この点は、税法分野における共謀罪の適用においても、同様である。

まさに、タンゴを踊るときに相手が必要なように、共謀罪が成立する基礎的な要件として、少なくとも二人の集団が必要になる。言い換えると、被告は、自分自身で共謀することはできない (Morrison v. California, 291 U.S. 82, at 92 (1934))。

### (1) ピンカートン罪責原則

共謀罪 (crime of conspiracy) は、そのベースとなる実体犯罪 (substantive offence)、例えば租税ほ脱罪 (IRC 七二〇一条)、とは別途に成立する独立した犯罪である。また、連邦刑事法典二七一条の一般的共謀罪は、それが成立するためには実体犯罪 (例えば、租税ほ脱罪 / IRC 七二〇一条) を実際に実行されることを要件としていない。このことから、共謀罪は、そのベースとなる実体犯罪 (租税ほ脱罪) が成立しているかしてしないかを問わずに成立する。

連邦政府（検察）は、共謀者に対して、実体犯罪（例えば、租税ほ脱罪／IRC七二〇一条）と共謀罪（連邦刑事法典三七一条）の双方の訴追（起訴）を行うことができる。この場合、政府は、共謀罪については、次のような成立要件を立証する必要がある。

**【図表37】 一般的共謀罪の成立要件**

- |   |
|---|
| <p>① 共謀目的についての合意 (agreement) があること。</p> <p>② 当該目的を達成するための特定の意図 (specific intent) があること。</p> <p>③ 当該合意を促進する準備行為 (overt act) があること。</p> |
|---|

すなわち、実体犯罪と共謀罪を問う場合、共謀罪について、政府（検察）は、合意およびその合意を推進する合理的に予見できる準備行為 (overt act) があることを立証するように求められる。それでは、双方の犯罪を問う場合、実体犯罪を犯していない者に対しても、共謀罪について責任を問えるのであろうか。

この点について、ピンカートン事件判決 (Pinkerton v. United States, 328 U.S. 640, at 647-8 (1946)) において、連邦最高裁判所は、共謀者は、仮に実体犯罪を犯しておらず、当該共謀に共同している (join) だけであるとしても、正犯として罪を負うと判示した。一般に、このピンカートン事件判決に示された罪責基準は、「ピンカートン罪責原則 (Pinkerton liability doctrine)」と呼ばれる。

## (2) 合意の存在

共謀罪を問うためには、連邦検察 (U.S. Attorney) は、被告と少なくとももう一人の者が、共謀目的を達成するための「合意 (agreement)」があったことを立証するように求められる (United States v. Barnes, 604 F. 2d 121, at 161 (2d Cir. 1979))。

例えば、納税者が、ある濫用的タックスシエルタースキーム (abusive tax shelter scheme) が違法であると知りながら、そのスキームに故意に参加したとする。この場合、連邦検察は、そのスキームを考案し販売した弁護士、公認会計士 (CPA) その他の税務専門職と当該納税者を、違法な租税回避 (tax evasion / IRC 七二〇一条) の共謀に合意したかどで起訴することができる。

この事例では、俗に「車輪&スポーク共謀 (wheel and spoke conspiracy)」と呼ばれるパターンで共謀罪を問われる可能性もある。すなわち、連邦検察は、違法な濫用的タックスシエルタースキームの購入・参加を呼びかける税務専門職が、「車輪 (wheel)」の役割を果たし、相互には直接的な接触は持たない複数の納税者 (俗に「スポーク (spokes)」とも呼ばれる。) が違法スキームに参加する意図を通じて共謀的な合意で結びついているとして共謀罪で起訴することもできる。

共謀罪を問う場合、二人以上の者による合意の存在を立証するのが客観的成立要件とされる。しかし、状況により、連邦検察は、一方の当事者を正式起訴する場合に、必ずしも他方の当事者の身元を明らかにする必要がないとされる。この点について、連邦司法省 (DOJ=Department of Justice) の租税犯則マニュアル (CTM=Criminal Tax Manual) では、連邦検察官に対し、次のように指示する。

【図表38】 連邦司法省 (DOJ) 租税犯則マニュアル (CTM)：起訴にあたっての留意事項

検察官 (prosecutors) は、連邦司法省が、共謀罪の起訴において、正当な理由がない限り、起訴されていない共謀者の身元を明らかにしないことは望ましいことではないという立場にあることに留意すべきである。連邦検察マニュアル (USAM=United States Attorneys' Manual 9-11.130 (June 2008)) 起訴されていない共謀者の身元を明らかにしない事案において検察官に推奨される事務は、たんに「被告は、他の者または連邦大陪審 (Grand jury) や、被告からの申立てに基づき〔検察側が犯罪事実を記載し法廷に〕提出する犯罪事実明細書 (bill of particulars) でその身元を開示される者と共謀した」旨申し立てることである。ただし、このような事務運営は、「その者が不正行為により正式に処罰され、係争中である」場合には、それを行わないものとする。USAM 9-27.760

連邦司法省 (DOJ) が租税犯則マニュアルで、連邦検察官に対してこうした示達を行う背景には、連邦捜査機関 (FBIやDEAなど) ないし連邦課税庁 (IRS) は、しばしば覆面捜査官 (undercover agents) や情報提供者 (informers) を使って共謀を仕立て必要な証拠を収集し、連邦検察が被疑者 (被告) を起訴に持ち込んでいる事情がある。

しかし、共謀罪を問う場合に、共謀罪の対象となる 2人以上の「者」には、政府の覆面捜査官ないし情報提供者は含まれない。すなわち、被告はこうした者と共謀に合意する意図 (意思) はなかったと判断されることから、共謀罪を問われることはない (See, *United States v. Pennell*, 737 F.2d 521, at 536 (6th Cir. 1984), cert. denied, 469 U.S. 1158 (1985))。

租税犯則事件にかかる共謀罪を問う場合に、共謀罪の対象となる 2人以上の「者」には、原則として「法人／会社 (corporation)」も含まれる。したがって、検察は、法人とその従業者または株主との間での共謀の合意の意図

(意思)があつたとして、共謀罪を問う場合も多い。<sup>(69)</sup>

### (3) 双方の共謀罪の適用の可否

共謀者の計画・準備行為が、共謀罪の対象になると判断したとする。この場合、政府(検察)は、その共謀者を、①犯罪条項にかかる共謀罪でも、②詐欺条項にかかる共謀罪のいずれを典拠にしても起訴できる場合に、双方を典拠に起訴することは可能なのであろうか。

例えば、納税者と関与税務専門職が、租税ほ脱罪(IRC七二〇一条)の対象となるタックスシエルトースキームを検討していたとする。この場合、政府(検察)は、IRC七二〇一条〔租税ほ脱罪〕という特定の租税実体犯罪(犯罪条項)をベースに連邦刑事法典二七一条の共謀罪を問うと同時に、特定の犯罪条項の基づかない詐欺条項にかかる共謀罪でも、共謀者を訴追できるかどうかである。

こうした問題を回避するために、裁判所によっては、共謀者が特定の租税実体犯罪を犯していることが明らかな場合には、犯罪条項にかかる共謀罪でもって訴追すべきであるとする見解をとるところもある(e.g., *United States v. Minarik*, 875 F.2d 1186, at 1187 (6th Cir. 1989))。また、双方の共謀罪で起訴されたことから、このことが審理陪審において陪審員の誤った有罪評決につながったとする被告からの申立てについて、連邦地裁の裁判官による陪審員に対する説示(instructions)が適切に行われていることから、双方の共謀罪での起訴には問題がなかったとする控訴審の判断もある〔*United States v. Helmsley*, 941 F.2d 71, at 90 (2d Cir. 1991), cert. denied, 502 U.S. 1091 (1992)〕。

以上のように、一つの計画・準備行為について双方の共謀罪を典拠に訴追できるかどうかについては、裁判所によ



り判断が分かれている。この点は別としても、罰則の適用については、法解釈論的には、連邦刑事法典三七一条の共謀罪は単一の犯罪であることから、最大でも一つの刑罰（つまり、五年以下の自由刑もしくは二五万ドル（法人の場合は五〇万ドル）以下の罰金または併科）で刑事制裁を科すべきであるとの考え方が一般的である。

#### (4) 共謀罪上の「意図」の立証と租税実体犯罪上の「故意」の立証

アメリカにおける共謀罪は、主観的要件あるいは主観的構成要件要素 (subjective component)、すなわち「意図」(ないし「故意」など)、の存在の立証を必要とする犯罪の一つである。<sup>(70)</sup>したがって、政府(検察)は、共謀者に①連邦犯罪を犯す意図または②連邦政府に詐欺を働く意図があったかどうかを立証しなければならない。

大多数の共謀罪の訴追(起訴)は、詐欺条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-offense clause) を典拠に行われる。これは、詐欺条項にかかる共謀罪の適用においては、「連邦政府に詐欺を働く共謀 (conspiracy to defraud the United States)」という文言からも分かるように、共謀者が特定の実体犯罪に関係したことが前提となっていないからである。すなわち、政府(検察)は、共謀者が特定の实体犯罪に関係したことを立証するようには求められないことが理由である。

しかし、なかには、政府(検察)が、犯罪条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-defraud clause) を典拠に、個別の租税実体犯罪(犯罪条項)、例えば租税実体犯罪の典型である「租税ほ脱罪 (IRC七二〇一条)」をベースに訴追(起訴)する場合もある。こうした訴追(起訴)の場合、IRC七二〇一条が「故意 (willfulness)」を犯罪の成立要件としているため、刑事租税裁判で検察は、「故意性」を立証するように求められる。ところが、連邦刑事法典三七一条の共謀罪では条文中そうした故意の存在を犯罪の成立要件として明定していない。その代わり、共謀の「意図 (intent)」の

存在を立証するように求められるに留まる。すなわち、検察官は、共謀罪を問う場合、共謀者である被告が不法を實現する（または政府に詐欺行為を働く）特定の意図をもって共謀の輪に加わったこと (joint) を立証することであり。

こうした構図にあつて、共謀罪上の「意図」の立証と租税実体犯罪上の「故意」の立証について、裁判例では、どのような考え方を採っているのかが問われてくる。<sup>(21)</sup>

裁判所によつては、共謀罪上の「意図」の立証においても、連邦（検察）に対して共謀者が「任意かつ故意に (voluntarily and purposely)」つまり自分の意思で「確信的に」共謀の輪の加わったことを立証するように求める判決もある。

連邦最高裁判所は、イングラム共謀罪事件判決 (Ingram v. United States, 360 U.S. 672, at 678 (1959)) が典型例である。本件において、最高裁は、租税実体犯罪（犯罪条項）をベースに連邦刑事法典三七一条の共謀罪を問う場合には、連邦政府（その代理人である連邦検察）に対し「故意の存在」を立証することが必要である旨判示した。すなわち、租税ほ脱（IRC七二〇一条）をベースに共謀罪を問う事例において、連邦政府（連邦検察）は、被告が「故意に」租税ほ脱の共謀に合意することになることを知っていた旨を立証しなければならぬとした。

【図表39】イングラム共謀罪事件の概要

四人の被告（二人の事業主と二人の従業者）は、州法のもとで違法とされる富くじ事業を秘密裏に展開していた。二人の事業主は、違法富くじ事業で負うことになる連邦賭博税（Federal wagering tax / 賭博事業が合法か違法かを問わず課税される租税）を申告納付しなかった。一方、二人の従業者は、納税義務はない。連邦（検察）は、これら二人の従業者に対し脱税の共謀の罪で起訴した。連邦最高裁判所は、「特定の実体犯罪にかかる共謀は、少なくとも当該実体犯罪の成立に必要な程度の犯罪の意図（criminal intent）なしにはありえない。二人の従業者が共謀罪を問われるものになった実体犯罪は、故意に連邦税をほ脱したかどうかである。租税ほ脱の共謀罪は、仮に税法の知識があったとしても、明らかに故意の自覚がなければ犯すことはできない。」と判示した。裁判所は、二人の従業者は連邦賭博税の納税義務の認識を欠いていること、言い換えると政府（検察）は認識があったことを立証し得ていなことを根拠に、これら二人の主張を容認し、共謀罪の適用を認めなかった。一方、二人の事業主に對しては共謀罪に適用を容認した。

アメリカ刑事法学上の主観的構成要件要素（subjective component）として、法文では「意図的（intentional）」のほか「故意に（willfully, purposely）」などの文言が使われている。これらの文言を比べた場合に、どのような意味の違いがあるのかは必ずしも定かではない。また、わが国の刑事法体系に的確にフットするかたちでこれらの文言を邦訳するのは至難である。誤解を恐れずにいえば、「意図的に」計画的に、「故意に」確信的に」のような意味でとらえてよいのではないか。

共謀罪は、二人以上の者が共謀するなどの客観的な要件の充足に加え、②参加者の主観的な「特定の意図（specific intent）」（＝計画性）の要件の充足を求める犯罪である。しかも、ここでいう「意図」とは、イングラム共謀罪事件判決によれば、頭のなかでの計画性を超えたより確信的な「故意」を意味するものと解される。

(5) 共謀罪適用における客観的要件の「準備行為」とは

連邦刑事法典二七一条の共謀罪を問う場合には、「意図 (intent)」と「合意 (agreement)」に加え、裁判例によると、政府 (検察) は、共謀者が当該合意を促進する「準備行為 (overt act)」の存在を立証しなければならぬとされる。<sup>(72)</sup>

すなわち、共謀の合意がたんに共謀者の頭のなかあるのではなく、準備行為が伴う共謀が事実として存在する旨を立証する必要がある。もつとも、準備行為 (overt act) は、犯罪行為である必要はない。合法的行為であつてよい。

租税ほ脱犯罪 (IRC七二〇一条) や故意の申告書不提出犯 (IRC七二〇三条) のような個別の租税実体犯罪 (specific substantive tax offence) にかかる共謀の場合は、一般に、共謀の目的はIRSの追求から逃れることにあり、その目的を促進するために所得や費用を隠匿することは準備行為 (overt act) と推認される (eg. Forman v. United States, 361 U.S. 416, at 422-24 (1960))。

前記コプラン共謀罪事件 [United States v. Coplan, 703 F.3d 46 (2d Cir. 2012), cert. denied, 134 S.Ct. 71 (2013)] において、連邦検察は、共謀罪等の捜査が始まった後に、①会計事務所の職員が販売用のタックスシェルタースキーム (CDSシェルター、COBRAシェルター、Add-Onシェルター、およびPICOシェルター) の資料がIRSの手に渡るのを防ぐために当該資料の回収を奨励したこと、②顧客に対して、事業目的があるかのように装い、税務上の立場の補強するために、外貨取引資料などのダウンロードをするようにアドバイスしたこと、③内部の通信文書、取引資料および情報が潜在的にマイナスに作用しないように当該取引にかかる有利な課税上の見解を用意したことなどの事実を、共謀罪成立要件の一つである準備行為 (overt act) があつたことの証拠として事実審裁判所や審理陪審に提出している (United States v. Coplan, 703 F.3d 46, at 64-65)。

しかし、税務専門職であれば、むしろこうした有利な課税上の見解を用意することは、自らのクライアント（顧客）の法的立場を補強するために当り前の行為である。合法的なアドバイスとみてよい。したがって、検察が、こうしたクライアントに有利な課税上の見解を用意する税務専門職の行為を、犯罪の構成要件に該当するとみることには大きな疑問符がつく。とりわけ、裁判所までもが、税務専門職の行為を、計画の真の性格を偽装し、課税庁（IRS-CI）や検察の追求をかわすために共謀者の一人が行った積極的な行為とし、共謀罪成立要件の一つである準備行為（overt act）があつたと推認する姿勢には違和感を憶えざるを得ない。税務専門職は、「クライアントへの予防法学的な専門的見解の表示、話し合いが共謀罪の準備行為（overt act）にあたる」とする当局の見解が税界を闊歩するようでは、納税者の権利擁護の職責はまっとうできない。

この点について、コプラン共謀罪事件における第二巡回区連邦控訴裁判所の判決では、こうした税務専門職の行為は、その実質において、クライアントに対する合法的な職務行為である」と推認している（United States v. Coplan, 703 F.3d 46, at 65）。その一方で、同裁判所は、判決を「税務専門職である被告の「意図（intent）」は、問題とされた行為の真の目的を隠すことであつた」という結論に導いている。この結論に対しては、税務専門職から大きな疑問符が付いている。

税務専門職が、違法または疑問のある課税取扱いを是正するために自己のクライアントに提供した専門職サービスは、注意しないと、共謀罪の枠内では、違法を立証するための「準備行為（overt act）」と推認されてしまう危険性はらんでいることが分かる。<sup>(73)</sup>



【図表40】税務専門職の「顧客サービス」と共謀罪の「準備行為」との接点

・税務専門職が、「どのような課税取扱いが法的にゆるされるのか、あるいは税法の範囲内で租税負担が最も効率的になる税務処理方法はこれだ。」といった見解をクライアントに示すことは、納税申告前か納税申告後であるかを問わず、本来まったく自由なはずである。

・租税負担を極小化することは納税者の権利であり、技巧みな税務専門職がこうした権利の伸長を支援するためのタイアップを法認するのがアメリカ税法のレガシーである。

・しかし、共謀罪の枠内では、こうしたレガシーが通用せず、違法な共謀を立証するための「準備行為 (overt act)」とされてしまふのでは、税務専門職はその職責をまっとうできない。

(6) 問われる詐欺条項にかかる共謀罪の拡大適用

政府（検察）は、詐欺条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-defraud clause) を適用して、容易に共謀者を起訴することができる。詐欺条項にかかる共謀罪の適用においては、共謀者が特定の実体犯罪に関係したことが前提となっていない。すなわち、検察は、共謀者が、連邦税法 (IRC) 七二〇一条〔租税ほ脱罪〕のような実体犯罪違反に関係したことを立証するようには求められない。

先にふれたように、連邦最高裁の先例 (Hammerschmidt v. United States, 265 U.S. 182, at 188 (1924)) によると、合衆国（連邦）に詐欺を働くための共謀の成立要件は、被告が①話合いで合意に達したこと、②政府の合法的な業務を妨害したこと、③虚偽 (deceitful) や不正な (dishonest) 手段を用いたこと、および④共謀に影響を及ぼす少なくとも一つの準備行為 (overt act) があったことであり、連邦検察はこれらの要件を立証するように求められるだけである。

例えば、納税者とその関与税務専門職が、共謀して租税ほ脱を計画したかどで訴追されたとする。この場合、連邦政府（連邦検察）は、共謀者が、合衆国（連邦）にどの程度の金銭的な損失をもたらしたのか、あるいは、租税ほ脱に成功したかどうかは立証する必要がない。

また、タックスシエルトースキームにかかる共謀者を訴追する場合を例にすると、当該タックスシエルトーが実際に違法なスキームとして処罰されたのかどうかも立証する必要がない。連邦政府（連邦検察）は、確実に有罪を勝ち取るために、詐欺条項にかかる共謀罪を駆使し、共謀者を追い詰める手法として汎用している。

しかし、詐欺条項にかかる共謀罪の濫用は、連邦憲法修正第五条に保障された法の適正手続と抵触する刑事司法手続も散見され、裁判所も次のような警鐘を鳴らす見解を述べている [e.g., *United States v. Rosengarten*, 857 U.S. F.2d 76, at 79 (2d Cir. 1988), *cert. denied*, 488 U.S. 1011 (1989)]。

**【図表41】ローゼンガーテン事件での第二巡回区連邦控訴裁判所からの警鐘**

政府が、詐欺条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-defraud clause) のもとで手続を進めるとする。この場合、政府は、犯罪条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-offense clause) のもとで手続を進めるよりも容易である。裁判所は、「すでに広範で隅々にまで及んでいる共謀罪訴追の網をさらに広げる巧妙な企て」 (*Grunewald v. United States*, 353 U.S. 391, 404 (1957)) に警戒しなければならぬ。「共謀 (conspiracy)」と「詐欺行為 (defraud)」という言葉は、一緒に使われた場合、「わが刑事法の基本的な価値をまさに本当に侵害する見解を覆い隠す一種の戦術的な策略ともいえる特別の響きを持つ……」。したがって、詐欺条項にかかる共謀罪に基づく訴追に対しては「注意深い精査」を要する (*Dennis v. United States*, 384 U.S. 855, 860 (1966))。

## ◆むすび

共謀罪（テロ等準備罪）の「共謀」や「計画」も単なる内心にとどまる限りは、刑法・刑罰のターゲットになることはない。あくまでも「共謀行為」であり、「計画行為」を対象とする処罰でなければならず、このことは「犯罪は行為である」という刑法の初歩を踏み外すことがない限り、日本のどの裁判所も決して否定するものではない。犯罪が行為でなければならぬことは、憲法一九条の思想及び良心の自由で保障されているのと共に、憲法三一条の適正な法定手続の保障にも含まれていると考えることができる。

したがって、「共謀行為」ないし「計画行為」という客観的事実と、これに対応した「共謀行為の故意（認識・認容）」ないし「計画行為の故意（認識・認容）」という主観的要素が必要となり、さらに客観的要素として計画に対する各人の「積極的姿勢の相互提示・確認」が犯罪結果として要求され、これに対応する主観的要素として計画に対する各人ごとの「積極的合意」が認められなければならない。ここでの客観的行為が、共謀罪の集合犯というよりも集合犯の性格を併せ持った対向犯であるという性格からして、相互的な意思連絡が介在する共同・共働行為であるのに対して、主観的要素である故意や積極的合意は各人それぞれに認められるかが問われなければならない。積極的合意に至った者の間でのみ共謀罪が成立し、計画行為には加わっていたものの積極的合意に至らなかつた者について共謀罪（テロ等準備罪）は成立しない。

例えば、税理士がクライアントと二人で話をしたとする。この場合、税理士は違法性を未必的にせよ認識しながら話しているがクライアントはおよそ認識していないことが考えられる。あるいは、その逆で、クライアントは違法行

為を是認・認容する意図だが税理士は断固是認・認容する気はないということも考えられる。したがって、共謀罪を問うには、双方においてたんに話し合う・計画する・共謀するという認識だけでは足りない。それを超えて刑法上違法な犯罪行為を話し合う・計画する・共謀するという故意(刑法上違法な犯罪行為の計画を話し合い、共謀してもよい・かまわないという認識・認容)が税理士とクライアントの双方に認められて初めて共謀罪(テロ等準備罪)を問える。どちらか一方にでも故意が欠けているとすれば、もはや共謀罪(テロ等準備罪)は問題となりえない。

次に日米の共謀罪の制度比較について少しふれたい。日米とも、一般的共謀罪と個別共謀罪がある。わが国の場合は、一般共謀罪(テロ等準備罪)については適用実績がないため、今後の展開に委ねるしかない。犯罪の成立要件などについても現時点ではまったく不透明である。

これに対して、アメリカの場合、刑事共謀罪の歴史は長い。一般的共謀罪は、連邦刑事法典三七一条に目を通せばわかるように、「共謀罪 (crime of conspiracy)」は、二つ類型からなっている。一つは、犯罪条項 (conspiracy-to-offence clause) にかかる共謀罪であり、もう一つは、詐欺条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-defraud clause) である。双方の大きな違いは、犯罪条項にかかる共謀罪の適用においては、共謀者がそのベースとなる各種個別の犯罪に係ったことが前提となる。これに対して、詐欺条項にかかる共謀罪の適用においては、「連邦政府を欺罔する共謀 (conspiracy to defraud the United States)」という文言からも分かるように、共謀者が特定に犯罪に係ったことが前提となっていない。すなわち、検察は、共謀者が特定の個別の実体犯罪に係ったことを立証するようには求められない。いわば、「スタンドアローン」の規定振りになっている。アバウトに、連邦政府の正当な行為を妨害するための共謀があったことを立証することで足りるとされる。刑事訴追の現場では、功利的な考え方が闊歩しており概括的な詐欺条項

(defraud clause) にかかる共謀罪が汎用され、裁判例の積重ねを通じて共謀罪の成立要件も比較的明確である。もつとも、租税実体犯罪については個別・独立罪的な共謀規定がないことから、一般的共謀罪を適用する形となっている。また、共謀罪の構成要件も、裁判例の蓄積を通じて、明確にされてきており、政府（検察）は、共謀者を処断するには、客観的成立要件である「合意」や「準備行為」に加え、さらに主観的成立要件として限りなく「故意」に相当する程度の特定の「意図」などの立証をしなければならないものとされている。

この点は、わが国の場合も同様で、一般的共謀罪（テロ等準備罪）を盛り込んだ組織犯罪処罰法六条の二（テロリストその他の組織的犯罪集団による実行準備行為を伴う重大犯罪遂行の計画）において、その対象となる租税犯罪の範囲を法別表（法別表第三（第六条の二関係）メニューに掲げている。すなわち「限定列举／特掲方式」を採用。しかし、このメニューへの他の租税犯罪類型の追加・列举は、実質的に立法権を牛耳る行政官庁の意向でどうにでもなる常態にある。もつとも、すでにふれたように、わが国では裁判例の蓄積もなく、共謀罪の成立要件もまったく視界不良である。今後もスッキリと霧が晴れる展望もない。

アメリカにおいて、一般的共謀罪は、納税者とその関与税務専門職との信頼関係に暗い影を落としている。納税者とその関与税務専門職が、ある課税取扱いについて当局から租税実体犯罪違反（租税ほ脱）の疑い、一般的共謀罪の疑いをかけられているとする。この場合、税務専門職であれば、問われている課税取扱いが問題とならないように対応策を示す、あるいは納税者側に有利な課税上の見解を用意することは、むしろ、自らのクライアント（顧客）の法的立場を補強するために当り前の行為といえる。ところが、連邦政府（連邦検察）は、そうした対応策や行為は、一般的共謀罪を適用する際の要件の一つである「準備行為（overt act）」にあたるとレッテル貼りをする。しかし、これ



では、税務専門職は、クライアントに対する予防法学的な視角からの専門職サービスは提供することは危険行為と化してしまふ。税務専門職による納税者権利擁護のための法務サービスを潜在的に刑事処罰の対象とするに等しく、由々しい問題といえる。税務専門職が、「どのような課税取扱いが法的にゆるされるのか、あるいは税法の範囲内で租税負担が最も効率的になる税務処理方法はこれだ」といった見解をクライアントに提供することは、納税申告前か納税申告後であるかを問わず、本来まったく自由なはずである。租税負担を極小化することは納税者の権利であり、技巧みな税務専門職がこうした権利の伸長を支援する態勢を法認するのかアメリカ税法のレガシーである。こうしたレガシーをなし崩しにしてしまっているのが共謀罪の存在である。

わが国とアメリカでは、一般的共謀罪に対する制度や歴史、裁判例や学問上の蓄積などの面で「格差」が大きく、理論的のみならず、法実務的にも、この犯罪についての日米比較は、容易ではなかったというのが「本音」である。懸命に分析作業に努めたものの内容にまとまりがないようにもみえる。本稿は、はじめに断わったように、あくまでも「試論」の域を出ないものである。わが国で導入された共謀罪（テロ等準備罪）の「本質」を理解し、かつ「今後の展開」を占ううえでアメリカにおける共謀罪の実情を調べてみたいという筆者の「好奇心の結晶」とみて欲しい。税務専門職や対米進出企業などが法実務上一般的共謀罪とどうつきあっているか精査する際の「一助となれば」と願っている。

\* 本稿は、平成二十九年七月十五日に開催された日本大学法学部法学研究所経営法学研究会における報告に基づくものである。

- (1) 正式名称は、「組織的な犯罪の処罰及び犯罪収益の規制等に関する法律」（平成二十一年法律第一二六号）である。
- (2) アメリカ合衆国（以下「アメリカ」または「連邦」という。）法上、共謀罪の対象となる「共謀」とは、客観的には、二人以上の者が、①連邦に対する犯罪行為を行うこと、または②何らかの方法もしくは何らかの目的のための連邦やその機関に詐欺行為を行うことについて共謀し、かつ、それらの者の一人以上の者が当該共謀内容の達成のために何らかの準備行為をしたときに、成立する。したがって、一人の者による犯罪遂行の計画・準備は共謀にあたらぬ。ちなみに、アメリカ連邦税法（IRC=Internal Revenue Code／内国歳入法典）は、連邦税法執行妨害未遂（Attempts to interfere with administration of the Internal Revenue Laws）を処罰する包括条項（omnibus clause）を置いており（IRC七二二条a項）、租税実体犯罪かかると共謀罪については、パラレルに検討する必要がある。連邦所得課税法や申告課税法については、拙著『アメリカ連邦所得課税法の展開：申告納税法制の現状と課題分析』（財経詳報社、二〇一七年）参照。
- (3) 「包括的共謀罪」ないし「包括的共謀規定」、または「総則的な共謀罪」ないし「総則的な共謀規定」などの呼称を使うことができる。本稿では、原則として「一般的共謀罪」ないし「一般的共謀規定」の呼称を使うことにする。
- (4) 共謀罪（テロ等準備罪）の典拠となる法律の正式名称は、「組織的な犯罪の処罰及び犯罪収益の規制等に関する法律等の一部を改正する法律」である。
- (5) アングロ・アメリカ法上、「共謀（conspiracy）」は、大きく①「民事共謀（civil conspiracy）」と②「刑事共謀（criminal conspiracy）」に分けられる。①民事共謀とは、二人以上の者が集団で違法な目的を達成する意思を持って合意する場合、実際に不法行為を行っていないときでも、被害者は、共謀があったものとして、民事上の不法行為責任（tort）を問える制度である。各州や連邦の各種制定法に基づいて、共謀者に対して損害賠償を求めて司法救済を求めることができる。これに対して、②刑事共謀では、各州や連邦の各種制定法に基づいて、捜査機関による捜査結果に基づいて検察官が共謀嫌疑者に自由刑もしくは罰金または併科を求めて公訴する手続をとる。例えば、ある小売企業を潰す狙いで、同業者が集団で不当廉売の話合いをする事例に適用ある不正競争防止法上の共謀については、①民事共謀と②刑事共謀の双方が認められる。本稿における検討の対象は、②刑事共謀、とりわけ連邦の刑事共謀（罪）についてである。ちなみに、民事共謀について、法制史的な分析を含め

詳しくは、See, e.g., Thomas J. Leach, “Civil Conspiracy: What’s the Use?” 54 U. Miami L. Rev. 1 (1999).

- (6) 「一般共謀罪規定 (general criminal conspiracy provision)」 「刑事法典の総則的な共謀罪規定」とも呼ばれる。
- (7) 一般的共謀罪については、連邦に加え、諸州の刑事法典 (Penal Code) にも規定されている。例えば、カリフォルニア州刑事法典 (CA Penal Code) 一八二条 a 項参照。したがって、州税や地方団体税のほ脱等の共謀については、当該州の一般的共謀罪を処罰する規定に基づき、当該州検察／地方検事 (DA=District Attorney) や地方検事補 (ADA=Assistant District Attorney) が起訴 (訴追) の可否を決め、その州の裁判所が当該事件を審理することになる。
- (8) 諸州の税法典も同様と解されるが、本稿では、主に連邦税法を射程に分析する。
- (9) 連邦の租税実体犯罪にかかる共謀罪の適用については、連邦政府の代理人である連邦司法省租税部 (DOJ Tax) 付の連邦検察／連邦検事 (U.S. Attorney) および連邦検事補 (AUSA=Assistant U.S. Attorney) が起訴 (訴追) 事務を担当する。連邦検事／連邦検事補は、通称で、連邦検察官 (prosecutor) とも呼ばれる (後記【図表22】参照)。以下、とくに断りが無い限り、本稿においては、「連邦 (検察)」、「連邦政府 (連邦検察)」、「政府」、「連邦政府」、「検察」、「連邦検察」の言葉はほぼ同じ意味で使っている。
- (10) 長末亮「共謀罪をめぐる議論」レファレンス七八八号 (二〇一六年) 参照。
- (11) わが国では、共謀共同正犯を認めない学説もあるが、裁判例ではこれを認めている。
- (12) 税法専攻者向けに、あえて誤解を恐れずに説明を加えると、各種実定税法には租税回避を防止する個別の否認規定が存在する。しかし、財政当局などには、一般的租税回避否認規定 (general anti-tax avoidance provision) を設けて、租税回避に投網をかけて規制できるようにすべきであるとの主張もある。一般的共謀規定の創設は、一般的租税回避否認規定の創設とのアナロジーでとらえるとわかりやすいかも知れない。
- (13) 独占禁止法犯則調査規則は、犯則調査部門と行政調査部門を組織上明確に分離するとともに、行政調査部門の職員が接した事実が犯則事件調査の端緒となると思料される場合には、当該事実を直接に犯則調査部門に報告してはならない (四条四項) とし、両部門間にファイアウォール (情報の遮断) を設けている。しかし、租税調査法制には、こうした措置は講じられ

ていない。むしろ、判例も情報共有に積極的な姿勢をみせている（最判昭六三・三・三一・判時一二七六号三九頁）が、疑問なしとはしない。ちなみに、課税処分のための任意の「質問・検査によって得られた資料は、関係者の刑事責任追及のために利用することはできず、また刑事手続において証拠能力を持たないと解すべきである。」（金子宏『租税法（二二版）』（弘文堂、二〇一七年）九〇七頁参照）との有力な学説がある。また、拙論「判例研究・課税処分のための調査結果の犯則調査への流用の適否と証拠能力」白鷗法学二四号（二〇〇四年）参照。

(14) 正式名称は「犯罪捜査のための通信傍受に関する法律」（平成二十一年法律一三七号）

(15) なお、こうした租税犯を一般犯罪と区別（行政犯と刑事犯との区別）して取り扱うべきかどうか議論されてきた。最近では、租税犯を一般の犯罪とは区別せず、刑法総則の規定を適用するようになってきている。

(16) 脱税犯については、脱税額が罰金刑の上限を超える場合には、情状により、罰金額を脱税額にスライドさせて、脱税額以下にすることが認められている（所得税法二三八条二項・二三九条三項、法人税法一五九条二項、相続税法六八条二項、消費税法六四条二項など）。

(17) 石村耕治編『現代税法入門塾（第八版）』（清文社、二〇一六年）二六四頁以下参照。

(18) 国税庁のホームページ（HP）の「ご意見・ご要望」を見てみると、《課税・徴収漏れに関する情報の提供》という制度がある。昭和二三（一九四八）年に設けられ、その後廃止された「第三者通報制度」の復活とみることもできる。いつ頃から国税庁HPに搭載されたのかは定かではない。この制度は「身近に、課税・徴収漏れの情報があれば、密告してください。」という趣旨のもので、一言でいえば「密告サイト」である。この密告募集広報では、《これまで提供を受けた情報の例》として、・租税回避スキーム（節税商品や特定の取引手法を利用した租税回避など）に関する情報やその組成・販売をしている者または利用をしている者に関する情報、・虚偽の売上金額（収益）や必要経費（費用）に基づく経理等により、不当・不正に所得金額等を低く（または還付税額を多く）申告している者およびその手口の情報、・事業が活況を呈するなど、申告する必要があると考えられるにもかかわらず申告をしていない者に関する情報、・他人名義での取引、他人名義の口座等を利用した取引又は事実に基づかない契約書、領収書、請求書、納品書等の書類の作成、交付、作成依頼等（白紙領収書等の交付依頼等



を含む。)を行っている者に関する情報、・海外で稼得した所得に係る課税を免れている者や各国の税制の違い、・租税条約を利用して課税を免れている者に関する情報、・国税を滞納しているにもかかわらず、財産を隠匿している者に関する情報、・上記のような者の協力者に関する情報、をあげる。 Available at: [http://www.city.saitama.jp/002/003/008/p034342\\_d/01/hotline\\_leaflet.pdf](http://www.city.saitama.jp/002/003/008/p034342_d/01/hotline_leaflet.pdf)

こうした制度は、共謀罪（テロ等準備罪）を納税者・市民に適用する場合の情報源になるのではないか。拙論「国税庁の課税・徴収漏れに関する情報の提供制度とは」CNNニュース八九号（二〇一七年）九頁以下。 Available at: <http://www.pji-web.net/data/CNN-89.pdf>

(19) ちなみに、租税犯罪を「煽動」した者は、扇動罪で処罰される（旧国犯法二二条一項、新国通法二二六条一項）。この場合、煽動罪を問う場合には、国税庁の犯則事件調査職員等による告発を要しない。司法警察・検察が手続をすすめる。すなわち、共謀罪（テロ等準備罪）と同様に、一般の犯罪捜査手続によるものと解される。

(20) 国通法七四条の一二、同一三二条二項その他各種の法律のある「官公署等への協力要請」の規定などを典拠に、共謀罪の適用に向けて情報連携（情報交換）が行われるものと思われる。

(21) 横浜地方裁判所平成二八年三月一七日判決（LEX/DB 2554238）。また、原審を是認した東京高等裁判所平成二八年二月七日判決は同裁判所ウェブサイトを参照。

(22) 指宿信「サイバースペースにおける証拠収集とデジタル証拠の確保」法律時報八三巻七号八八頁参照。

(23) See, Michelle M. Kwon, “The Criminality of ‘Tax Planning,’” 18 Fla. Tax Rev. 153 (2015).

(24) 納税者本人に加え、その代理人や共犯者、さらにはタックスシエルターのような租税回避スキームを販売したプロモーター（IRC六〇一条g項、六一一条ないし六一二条）なども含まれる。もともと、従来は、タックスシエルター・プロモーター規制違反については民事制裁の対象になり、刑事制裁のための犯則調査の対象となることは少なかった。しかし、近年、刑事制裁の強化は顕著である。とりわけ、タックスシエルター（租税回避）計画・販売業界に対する規制に向けて、IRSおよび連邦司法省（DOJ）は、民事制裁に加え、訴追による刑事制裁を一層強める傾向にある。 See, Michelle M.



Kwon, "The Criminality of Tax Planning," 18 Fla. Tax Rev. 153, *supra* 前掲注(23), at 164 *et seq.*

- (25) IRSの犯則調査／査察部 (CI) の任務や職務権限などについては、IRSの内国歳入マニュアル (IRM) パート9 (Part 9) に詳しい。
- (26) See, Alexandra Garcia *et al.*, "Tax Violation," 53 Am. Crim. L. Rev. 1825 (2016).
- (27) これらのほかに、七二一六条〔申告書作成事業者による申告書情報の無許可開示 (return preparer disclosure of unauthorized information) など個別の租税手続犯罪 (specific procedural tax offence) でも処罰される〕がある。
- (28) 連邦検察は、納税者に加えて、会計士や弁護士を訴追する場合に、この共謀罪の規定を用いることがある。租税実体犯罪では無罪となっても、共謀罪は別個の犯罪であることから、被告は共謀罪で有罪になることがある。
- (29) 共謀罪のほかに、連邦刑法・刑事訴訟法 (合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code) 一〇〇一条〔虚偽報告 (false statement)〕、同一六二二条〔偽証 (perjury)〕、同一九五六条・一九五七条〔資金洗浄 (money laundering)〕などでも処罰されることがある。さらには、現金取引報告法 (currency transaction reporting: 合衆国法典タイトル 26/26 U.S. Code) や銀行秘密法 (bank secrecy act: 合衆国法典タイトル 26/26 U.S. Code) などでも処罰される〕がある。
- (30) 連邦刑事法典二二七条の規定は、「共謀」自体を包括的に (各種個別の犯罪とは別途に) 処罰の対象とするものであることから、「一般的共謀罪規定 (general conspiracy charge provision) のほかに」「一般的連邦共謀罪規定 (general federal conspiracy charge provision) 」または「刑事法典の総則的な共謀罪規定」とも呼ばれる。
- (31) 連邦労働法制史的にみると、労働者の最低賃金保障、最高労働時間の規制、労働者の団結権や代表者による団体交渉権を保障し、不当解雇、御用組合、差別待遇を禁じるに至るまでには、一九三五年の全国労働関係法 (NLRA=National Labor Relations Act) の制定まで待たなければならなかった。NLRAは、提案した当時の民主党ロバート・ワグナー上院議員に因んで、通称で「ワグナー法 (Wagner Act)」と呼ばれる。NLRAは労働者の団結権を保障し、労働組合運動を法認した画期的な法律で、雇用主側から違憲訴訟を起こされもしたが、一九三七年に最高裁より合憲と裁断された。しかし、その後一九四七年に制定された労使関係法 (Labor Management Relations Act, 1947) 通称「タフト・ハートレー法 (Taft-Hartley

Act)」により、ワグナー法は骨抜きにされ、労働者の権利は大幅に制限されるに至る。

- (32) 一九七〇年連邦組織犯罪法 (Organized Crime Control Act of 1970) の一部として制定された RICO 法 / 不正収益・腐敗組織法 (RICO Act=Racketeer Influenced and Corrupt Organization Act) は、犯罪にかかる不正収益を市場 (合法ビジネス) に還元して洗浄をはかることを、その共謀を含め違法とし処罰するものである (合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 二三八四条)。RICO 法は、社会的に認容されない組織化された諸活動 (unacceptable organized activities) をした個人に刑事制裁を加えることを狙いとする。この結果、薬物取引者や強盗・殺人などを業とするマフィアその他犯罪集団 (mob) よりも、むしろ市場経済ルールに違反するウォール街の辣腕トレーダー、労働界リーダー、反資本主義闘争を指揮する市民運動家などが幅広く、RICO 法に基づいて起訴されている。See, Benjamin Levin, "American Gangsters: RICO, Criminal Syndicates, and Conspiracy Law as Market Control," 48 Harv. C.R.-C.L. L. Rev. 105 (2013).

- (33) See, Benjamin Levin, "Protecting Workers' Rights in a Post-Wisconsin World: Strategies for Organizing and Action in an Era of Diminished Resources and Embattled Unions: Blue-Collar Crime: Conspiracy, Organized Labor, and the Anti-Union Civil RICO Claim," 75 Alb. L. Rev. 559 (2011/2012).

- (34) See, William E. Brown, "Criminal Conspiracy and Political Dissent," 44 Tul. L. Rev. 587 (1970).

- (35) ちなみに、こうした一般共謀罪の成立要件は、条文上の要件のみならず、裁判例などを採り入れて、主要なものを一覽としたものである。これらのほかにも、成立要件としてリストアップできるものもあり得る。

- (36) 例えば、アメリカ連邦共謀罪について刑法専攻者による邦文の研究としては、永井善之「共謀罪の成立要件について：アメリカ共謀罪を中心に」法学 (東北大学) 七五号 (二〇一一年) 八七四頁以下、同「邦訳：ベンジャミン・E・ローゼンバーグ『共謀罪法における諸問題と改革提案』」金沢法学五四卷二号 (二〇一二年) 参照。

- (37) 連邦刑事法典三七一条は、法制史的にみると、当初、内国歳入 (租税) 犯罪にかかる独立罪な共謀規定として設けられた。しかし、その後、一般的共謀罪の規定として拡大適用されるにいたったものである。See, generally, Charles Doyle,

"Federal Conspiracy Law: A Brief Overview," CRS Report 7-5700 (January 20, 2016) at 3~4.

- (38) 「overt act」の邦訳としては、「準備行為」、「顕示行為」、「明白な行為」または「公然の行為」などの文言を使うことが可能である。本稿においては、原則として「準備行為」の邦訳を用いる。
- (39) See, David Warner, “Are the Corporation and Its Employees the Same?: Piercing the Intracorporate Conspiracy Doctrine in a Post Enron World,” 55 Kan. L. Rev. (2007) 1057; Stephen Kubiakowski, “Intra-Corporate Conspiracies: The Limits to Conspiring with Your Own Corporation,” 61 U.S. Attorneys’ Bulletin (2013) 43.
- (40) 「intent」の文言の邦訳としては、「意図」のほか「思惑」、「意思」、「認識」などの邦訳を使うことが考えられる。本稿においては、原則として「意図」の邦訳を用いる。
- (41) See, Albert J. Harno, “Intent in Criminal Conspiracy,” U. of Pen. L.R. (1941) 624.
- (42) See, United States v. Wallace, 85 F. 3d 1063 (2d Cir. N.Y. 1996).
- (43) 諸州の税法典も同様と解されるが、本稿では、主に連邦税法を射程に分析する。
- (44) 「タックスシェルターとは何か」については、さまざま定義されている。また、タックスシェルターは、企業型確定拠出年金 (401k) プランからオフショア証券投資戦略 (OPIS=Offshore Portfolio Investment Strategy) までは、実に多様である。これら各種のタックスシェルターのうち、IRSがターゲットとしているのは「Abusive Tax Shelter (濫用的タックスシェルター)」である。すなわち実際に行われていない経済取引を、私法上有効な取引であるかのような外観を装い、高い節税効果を得るために組まれるスキームである。IRSはどのような取引がタックスシェルターにあたるかをリストアップ (Listed Transactions) し、公開している。タックスシェルターは、投資銀行、会計事務所、法律事務所のような「プロモーター (Promoter)」と呼ばれる租税計画専門家が考案し、マーケティングしていることが多い。IRSは、税務調査、和解、訴訟などの手法を使って Promoter に対する規制を強化している<sup>80</sup>。See, IRS, Recognized Abusive and Listed Transactions (as of April 17, 2017). Available at: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/listed-transactions>
- (45) See, e.g., United States v. Rosenblatt, 554 F.2d 36 (2d Cir. 1977).
- (46) See, John A. Townsend et al, Tax Crimes (2nd ed., LexisNexis, 2015) at Chap. 3.

- (47) この点、わが国では、刑事租税訴訟（裁判）においては、担当裁判官は、事実問題も法律問題も審理することから、アメリカとは事情が異なる。
- (48) また、連邦最高裁の判決（*Santobello v. New York*, 404 U.S. 257 (1971)）に従い、合意書に盛り込まれた条件／量刑が法的拘束力を有するためには、担当裁判官の承諾が必要とされる。
- (49) See, Russell D. Covey, “Plea Bargaining and Price Theory,” 84 *Geo. Wash. L. Rev.* 920 (2016).
- (50) See, Gregory M. Gilchrist, “Bargaining for More Trials” 60 *Champion* 20 (2016); Gregory M. Gilchrist, “Trial Bargaining,” 101 *Iowa L. Rev.* 609 (2016).
- (51) See, John Rappaport, “Criminal Procedure in the Spotlight: Unbundling Criminal Trial Rights,” 82 *U. Chi. L. Rev.* 181 (2015).
- (52) わが国では、二〇一六（平成二八）年五月二四日に、犯罪捜査の手法を大きく変える刑事司法改革関連法が成立した。これに伴い、成立から二年後までに日本型「司法取引／答弁取引（*plea bargaining*）」が導入される。司法取引の対象としては、組織犯罪や薬物取引などが大きく注目を浴びている。しかし、広く「経済犯罪」も司法取引の対象となる。すなわち、租税犯罪（脱税）や独禁法違反罪（談合や価格カルテルなど）、金融商品取引法違反罪（粉飾決算、インサイダー取引など）、詐欺や横領、贈収賄などの「ホワイトカラークライム（*white color crime*）」も広く司法取引の対象となる。現在のところ、租税実体犯罪を問う訴訟において、司法取引がどのような影響を及ぼすのかについて、わが国の税の専門家や研究者の関心は余り高くない。
- (53) アメリカの「司法取引」については刑事司法の面から研究も多いことから、ここでは、これ以上深く立ち入らない。
- (54) 以下、本稿では“*interfere*”と“*obstruct*”との文言を一体として「妨害」または「干渉・妨害」とも邦訳する。
- (55) See, e.g., Benjamin E. Rosenberg, “Several Problems in Criminal Conspiracy Laws and Some Proposals for Reform,” 4 *Crim. L. Bull.* 1 (2007).
- (56) 第二巡回区連邦控訴裁判所が、このクライン共謀罪事件判決で掲げた文言の意味の違いについては、一〇〇年以上前に連



邦最高裁が下した古い判決 (Hass v. Henkel, 216 U.S. 462, at 479 (1910)) を引用していることも手伝って、不明確であるとの疑問符が付いている。刑事租税訴訟実務において、現場の検察官が起訴状を作成する場合でクライン共謀先例を引用するときには、現代的かつもう少し簡明な文言を用いている。

(57) 本稿は、主として「租税(実体)犯罪と共謀罪」に射程を限定している。しかし、いわゆる広義の「IRS業務妨害対策法制 (IRS obstruction statutes)」という視点からみることも大事である。この場合、①詐欺条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-defraud clause) を適用した「IRS業務妨害共謀」と、②連邦税法 (IRC) 七二二条 a 項に定める「連邦税法執行妨害未遂 (Attempts to interfere with administration of the Internal Revenue Laws) を処罰する包括条項 (omnibus clause) とをパラレルに検討しないと、IRS業務妨害対策法制の全体像が浮かび上がってこないことを指摘しておきたい。See, John A. Townsend, “Tax Obstruction Crimes: Is Making the IRS’s Job Harder Enough,” 9 Hous. Bus. & Tax L.J. 255 (2009). IRSの犯則調査／査察部 (CI=Criminal Investigation) や連邦司法省租税部 (DOJ Tax) 付き検事は、実際に租税犯罪が実行されないとしても、これら共謀罪と未遂罪をツールに企業や一般市民による租税犯罪の芽を摘む姿勢を強めている。

(58) クライン事件控訴審判決で示した二〇のパターンは、特定の被告の名前や当該事件にかかる事実認定に基づいていることから、連邦司法省 (DOJ) は、これらのパターンを八に標準化したものである。もともと、このDOJ八パターンも、一般化されたパターンとは言い難い。

(59) DOJ, 2012 Criminal Tax Manual. Available at: <https://www.justice.gov/sites/default/files/tax/legacy/2012/12/05/CTM%20Chapter%2023.pdf>

(60) なお、この「クライン共謀事例集」に登載された裁判例の概要説明は、日本人には分かりづらい表現になっていることや、当局の目線で紹介され、内容に適格性を欠いている点が多々あると感じられることを指摘しておきたい。

(61) 良心的な納税忌避者 (tax resisters)／良心的な忌税者 (tax objectors) は、全米で二万人程度いるといわれている。こうした納税者は「平和納税者 (peace taxpayer)／ピースタックスペイヤー」、その組織は「軍事費相当分納税拒否運動団体」とも呼ばれる。しかし、こうした団体やそのリーダー、メンバー、支持者などは、その呼びかけをすることだけで常に共謀罪で



処罰されうる法環境におかれている。ちなみに、この点について、その立法的な対応のあり方を含め詳しくは、拙論「信教の自由と平和基金指定納税制…軍事費に使われぬように平和を愛する信仰者が指定して納税できる仕組みを考える」(石村耕治編著『宗教法法人法制と税制にあり方』(法律文化社、二〇〇六年) 所収参照)。

(62) この点、わが国でも、国外送金等調書法に基づく国外送金調書制度のもとでも、国外へ一回一〇〇万円以上の送金等の取引を行う場合には、金融機関に告知書を提出し、当該金融機関が国外送金等調書を税務署に提出する仕組みになっている(同法三〇四条、令八条)。アメリカの実例は、共謀罪(テロ等準備罪)は、こうした多くの一般市民がかかわる受忍義務制度にまで及ぶことを教えてくれる。

(63) See, Ethan S. Burger, *et al.*, “KPMG and “Abusive” Tax Shelters: Key Ethical Implications for Legal and Accounting Professionals,” 31 J. Legal Prof. 43 (2007); Jared T. Meier, “Understanding the Statutory Tax Practitioner Privilege: What Is Tax Shelter “Promotion?”” 78 U. Chi. L. Rev. 671 (2011);

(64) 連邦検察は、共謀罪等の捜査が始まった後に、①会計事務所の職員が販売用のタックスシェルタースキーム(CDSシェルター、COBRAシェルター、Add-Onシェルター、およびPICOシェルター)の資料がIRSの手に渡ることを防ぐために当該資料の回収を奨励したこと、②顧客に対して、事業目的があるかのように装い、税務上の立場の補強するために、外貨取引資料などのダウンロードをするようにアドバイスしたこと、③内部の通信文書、取引資料および情報が潜在的にマイナスに作用しないように当該取引にかかる有利な課税上の見解を用意したこと(準備行為/overt act)などの事実を、証拠として裁判所や審理陪審に提出した(United States v. Coplan, 703 F.3d 46, at 64-65)。しかし、後にふれるように、こうした行為は税務専門職の合法的な専門サービスの範囲内にあり、共謀罪を問う際の要件とされる準備行為にあたることの推論に対しては強い異論がある。

(65) ちなみに、本件連邦地裁判決については、裁判例集に登載されていないことから、本件第二巡回区連邦控訴裁判所判決や法律雑誌記事などを参照している。なお、コプラン共謀罪事件担当弁護士によるコメントとして、See, Jeremy H. Temkin, “Time to Revise the “Klein” Conspiracy Doctrine,” 249 N. Y. Law. J (January 25, 2013)。

- (66) See, Seth C. Farber et al., “Klein Conspiracies: In the Wake of U.S. v. Coplan (2013, Portfolio Media, Inc.).”
- (67) 拙著『アメリカ連邦所得課税法の展開』前掲注(2)‘三三九頁参照。
- (68) See, Susan C. Morse, “The How and Why of the New Public Corporation Tax Shelter Compliance Norm,” 75 *Fordham L. Rev.* 961 (2006).
- (69) ただし、反トラスト法違反にかかる共謀罪が問われた場合で、いわゆる「法人内共謀不成立原則 (intra-corporate conspiracy doctrine)」が適用されるときには、別である。
- (70) See, Albert J. Harno, “Intent in Criminal Conspiracy,” *U. of Pen. L.R.* (1941) 624.
- (71) アメリカ刑事法においては「法の不知ないし錯誤は免責事由にならない (ignorance or mistake of the law is no excuse)」  
「法の不知・錯誤はゆるさず」というのが定説である。仮に法の不知や錯誤を免責事由、防御理由として認めるとすると、今  
度は、被告も検察も、無知のふりをしている者の「内心」を判別するのに膨大なエネルギーを費やすはめになることが一因と  
される。しかし、この定説は、租税実体犯罪の典型である「租税ほ脱罪 (IRC七二〇一条)」に関しては無条件には通用し  
ない。なぜならば、「租税ほ脱罪 (IRC七二〇一条)」では「故意に (willfully)」租税をほ脱することを成立要件としてお  
り、連邦最高裁判所は、法解釈において「故意 (willfulness)」とは「自発的 (任意)」、意図的、かつ法的義務があることを  
知っていて違反する (the voluntary and intentional violation of a known legal duty)」と定義しているからである (United  
States v. Pomponio, 429 U.S. 10, at 12 (1976))。すなわち、善意で税法を誤って理解していること、意図的に租税ほ脱のため  
の積極的な行為をすることなどは異なる、と解している (See, Spies v. United States, 317 U.S. 492 (1943))。このことか  
ら、租税ほ脱罪で起訴された被告の「故意」について、政府 (検察) は、「被告に義務を課した法律について、当該被告はそ  
の義務を認識しており、かつ、その義務に任意で (自発的) 意図的に (voluntarily and intentionally) 違反した」旨を立証す  
るように求められる (Cheek v. United States, 498 U.S. 192, at 201 (1991))。すなわち、政府 (検察) は、違法性の認識  
(knowledge of illegality) という主観的構成要件要素、言い換えると、被告には法の不知または錯誤がなかったことを立証す  
るよう求められる (Cheek v. United States, 498 U.S. 192, at 201-02)。ただし、このように「故意」には、「不注意な行為」

や「法的争点について納税者が自己に有利な処理方法を選択すること」などは、含まれない。したがって、政府（検察）は、被告の有罪を問う場合これらの事項にかかる争点については、立証するように求められない。ちなみに、連邦最高裁判所や連邦控訴裁判所は、なぜ「法の知らないし錯誤はゆるさず」とする刑事法の一般ルールを租税実定犯罪にはストレートに適用しないのかについて、次のような理由をあげている（*Cheek v. United States*, 498 U.S. 192, at 205）。①税法の複雑さからしてその不知、錯誤を理由とする訴追（起訴）から、一般市民を保護する必要がある。②税法は、ほとんどの世帯や経済活動に係する性質のものである。③税法は、精錬された多国籍企業から、税の知識もなく法的代理人もいない素朴な個人まで、あらゆるタイプの納税者に影響を及ぼす。④大多数の納税者は、租税を公平に負担する市民の義務を負う自覚を持つと同時に、自らの納税義務を果たさない者をゆるさないという意識を共有している。その一方で、特定の取引についての課税取扱いを決定することは、単純にモラルや善悪の問題ではないことを承知している。

(72) ただし、RICO法／不正収益・腐敗組織法（合衆国法典タイトル 18/18 U.S. Code 一九六二条 d 項）にかかる共謀罪のように、法律で準備行為（overt act）の立証を不要とする旨を規定する場合は別である。

(73) See, Michelle M. Kwon, “The Criminality of ‘Tax Planning,’” 18 Fla. Tax Rev. 153, *supra* 前掲注(23), at 201 *et seq.*

(74) 日本の判例は、故意をたんに事実の認識・認容にとどまらず、違法性の意識ないし違法性の意識の可能性を含むものとしていえると考えられる。