

# 国民税制研究<sup>®</sup>

《ISSN 2188-6970》

第3号 (2017年)

Japan Tax Journal No. 3

## 《目次》

- ◎巻頭言 共謀罪（テロ等準備罪）と税務専門職  
～税理士も共謀罪を問われる時代のはじまり  
石村耕治
- 【対論】 税理士も共謀罪を問われる：税務専門職としてあなたは共謀罪（テロ等準備罪）  
を知っていますか？  
話し手 清水晴生 聞き手 石村耕治
- 【論説】 日米比較：共謀罪（テロ等準備罪）と税務専門職  
～税務専門職・納税者の共謀罪リスク分析  
石村耕治・清水晴生
- 【研究ノート】「質問応答記録書」制度と税務調査の可視化  
石村耕治
- 【対論】 リモートアクセスによる租税犯則調査とは  
～国税犯則調査の手續の改正・国通法への編入  
話し手 清水晴生 聞き手 石村耕治
- 【判例評釈】 相続税と所得税の二重課税～清算手續終了前の株式の相続と清算後のみ  
なし配当  
倭文宏之
- 【新刊紹介】 石村耕治著「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  
辻村祥造
- 【税務ニュース】 国税庁、e-Tax でマイナンバーカード不要に舵を切る～ICカード不  
要で、電子申告の利便性向上を狙う  
我妻憲利
- 《編集後記》  
中村克己



# 共謀罪（テロ等準備罪）と税務専門職

## — 税理士も共謀罪を問われる時代のはじまり —

犯罪を計画・準備段階で処罰する共謀罪（テロ等準備罪）が成立した。犯罪となる要件（構成要件）は、①懲役・禁錮が4年以上の犯罪であること、②2人以上の者が犯罪の計画に合意したこと、③その計画を実行するための準備をしたこと、の3つとされている。

わが国には、従来から刑法の内乱罪や破防法、特定秘密保護法などについての「個別共謀罪」はある。しかし、今回成立した共謀罪は「一般的共謀罪」である。つまり、はじめに共謀罪を問う前記3つの要件を示したうえで、その対象となる実体犯罪を別表（メニュー）に掲げるかたちをとる。

税法にいう個別の租税回避否認規定と一般的（包括的）租税回避規定との対比で考えると分かりやすい。まさしく今回の共謀罪（テロ等準備罪）は、一般的租税回避否認規定を設けるに等しい。

一般共謀罪（テロ等準備罪）では、対象の91の法律で規定された277の犯罪について、2人以上の者が犯罪計画に合意して準備すれば、警察（司法警察）・検察が取り締まれるようにする法律である。メニューに掲げた277のうちテロの実行に関するのは110罪にとどまる。残りは「等」、つまりテロ以外の犯罪であり、こちらの方が多い。これは、一般市民のくらしや仕事、ビジネス界への影響の方が大きいということだ。

共謀罪（テロ等準備罪）の対象となる犯罪のメニューには所得税、法人税、消費税、地方税の脱税（ほ脱罪）、さらに、所得税の不納付などが掲げられている。共謀罪と、そのベースとなる租税犯罪（ほ脱罪）とは別個の犯罪である。つまり、ほ脱犯が成立しなくとも、共謀罪は成立しうる。また、双方が成立する、あるいは双方とも成立しないこともある。

例えば、会社の社長が経理担当社員に電子メールで「あの取引は簿外にしておいて」と指示し、

その社員が「社長、了解しました。」と返信メールをしたとする。その後に、その担当者が粛々と帳簿付けをしたとする。この場合、社長と担当社員とが集団（2人以上）で脱税を計画し、「了解しました。」が合意に当たる。また、その後の帳簿付けが「計画実行のための準備行為」にあたり、共謀罪を問うことも可能になる。

ちなみに、共謀罪を問う際、準備行為は、違法か合法かを問わない。また、社長と担当社員がやましいことは止めようということでその計画を途中で取りやめて、脱税の罪になる不正申告をしなかったとする。この場合でも、共謀罪を問える条件は整っていると判断される。なぜならば、共謀罪は「犯罪の前の犯罪」、つまり「脱税の前の計画・準備」行為を処罰の対象とするものだからである。

所得税法や法人税法などは、租税ほ脱（脱税）を10年以下の懲役または罰金の対象としている。脱税は共謀罪（テロ等準備罪）の対象となる犯罪になる。今般の一般共謀罪（テロ等準備罪）の導入により、当局には、税理士と関与先とが税務相談で脱税に合意に達しているとの判断に基づき、実際に脱税しなくともその準備段階で一網打尽にできる途が拓かれた。まさしく、今般の一般共謀罪（テロ等準備罪）の導入は、国家に、専門職を含め公権力に逆らう者を、実行行為に至らない段階で取り締まれる「ツール」を持たせたとみることにもできる。税務当局の意向を忖度した大政翼賛的で、税務署のお手伝いさんのような税理士が大手を振って歩くことにもなりかねない。納税者に寄り添えない税務専門職が闊歩するようでは、納税者は救われまい。

税法がゆるす範囲内でできるだけ少ない税金を払うのは納税者の権利である。また、それを支援するのは税務専門職の大事な仕事である。税理士は、依頼人（クライアント）と節税か税

逃れか線引きが難しいケースで相談に乗ることも多い。税法で許される範囲内でできるだけ少ない税金を負担するように納税者と策を練る税理士を、当局は共謀罪で脅すこともできる。2人（税理士＋納税者）以上で重大犯罪（脱税）を計画したとされ、その後の帳簿付けなどが実行準備行為とされるようでは、税務専門職も納税者もたまったものではない。

税理士の場合、税逃れに関し共謀罪で起訴、有罪になれば、財務大臣による税理士業務の禁止などの行政処分が待ち構えている。加えて、日税連により登録の取消しのような処分もある。

本来、租税法律主義も罪刑法定主義も、公権力の行使を抑制する原則であるはずである。しかし、共謀罪が猛威を振ると、共謀罪（テロ等準備罪）では、節税（租税回避）も税逃れ（脱税）も同類、課税権力に逆らう者は、準備段階で取り締まるのは当然という風潮を生みかねない。アメリカでは、共謀罪の最大のターゲットの1つは税務専門職である。いつ共謀罪で捕まるかわからないような常時監視、密告社会では、租税法律主義による納税義務の適正な実現と、納税者の権利を擁護する使命のある税理士が、その使命を果たせなくなりかねない。

これまでは、実際に虚偽申告が行われていなければ、脱税容疑で強制調査のための許可状（捜査令状）を取ることは難しかった。しかし、共謀罪を使い、脱税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ても、課税庁ではなく、警察が捜査令状を取ることができるようになる。一般共謀罪（テロ等準備罪）は、警察が取り扱う犯罪だからである。

一般共謀罪（テロ等準備罪）が、実際にどのように運用されるのか現時点では定かではない。ただ、当局は、共謀罪のツールを濫用しようと思えば、それができる仕組みは整備されたことは確かである。いまずぐに税務専門職を脅すような法運用はないかも知れない。しかし、共謀罪のツールでジワジワと締め付けを厳しくすることが危惧される。今でも、捜査当局は、微罪でしょつ引くなど日常茶飯事、朝飯前であることを忘れてはならない。

税理士会は、納税者や税理士の権利利益の保護を求め、危ない共謀罪ツールに対してもっと声をあげるべきである。残念ながら、今の税理士

会には、そうした気概は感じられない。政府に「テロ」対策との煙幕を張られて視界不良になってしまったのかも知れない。しかし「自分らには関係ない」と傍観してはいられない。

共謀罪を問われた納税者が、捜査当局（司法警察や検察）に「顧問の税理士の先生と話し、納得したのですね。」といった筋書をささやかれば、まさに、いとも簡単に「自白はつくられる」ことになるであろう。共謀罪の怖さを知らない税理士では、まともに自分も納税者も護れまい。冤罪の温床と化すことが危惧される。

「国税制研究3号」では、「アメリカの共謀罪と税務専門職」への影響について詳しく分析している。これを読むと、「税理士には共謀罪は関係ない」では済まされないことが分かるのではないか。税理士は、今般の一般的共謀罪（テロ等準備罪）の怖さをよく学習しておく必要がある。「自分は税務署のお手伝いさん」と自認する税理士でさえも、痛い目にあうかも知れない。

こうした危ない法律の成立をゆるしてしまった現在、私たち国民・納税者は、もっと「共謀罪」を学習するとともに、その運用を常時徹底監視していかなければならない。

国税制研究所 (JTI) 代表  
石村 耕治  
2017年10月11日

税理士も共謀罪を問われる

# 税務専門職として共謀罪（テロ等準備罪）を知っていますか？

話し手 清水晴生（白鷗大学教授）

聞き手 石村耕治（JTI代表）

犯罪を計画・準備段階で処罰する「共謀罪」の構成要件（犯罪となる条件）やネーミング（名前）を改め「テロ等準備罪」を新設する組織犯罪処罰法改正が成立した。新設されたテロ等準備罪の構成要件は曖昧でいくらかでも拡大解釈できる。また、「等」とあることから、対象となる犯罪をメニュー（法別表）に加筆すれば、いくらかでも広げられる。「テロ等準備罪」というネーミングの「カラクリ」を見逃してはならない。国家は必ず暴走する。私たち国民は共謀罪（テロ等準備罪）を徹底監視しないとイケない。

共謀罪（テロ等準備罪）が実際に使われるようになると、私たちの暮らしにはどのようなインパクトがあるのでしょうか。

犯罪組織とはなんの関わりも持たないふつうの市民が、素朴な権利意識からデモ行進な

どの計画・準備をすること自体がターゲットになるおそれがある。また、納税者と顧問税理士との間での税務相談などもターゲットになりうる。メールやLINE を使っていても、当局が税逃れの計画の合意・準備があったと思えば、実際に不正な申告がなくとも、捜査は可能だ。

捜査当局が、計画・準備段階の犯罪をどうやって見極めるのかの問題も残る。密告の奨励、盗聴（通信傍受）などの事前捜査が横行すれば、監視社会へまっしぐらということになりかねない。

私たちふつうの市民の暮らしに大きくかわってくる共謀罪について、清水晴生白鷗大学教授（刑法）に石村耕治 JTI代表が、聞いた。

（JTI 編集局）

## 【内容目次】

- ◆共謀罪って何だ
- ◆他人事でない共謀罪
- ◆社長、あなたも狙われる！
- ◆「テロ等準備罪」という名のカラクリ
- ◆税理士も狙われる！
- ◆どう違う、個別共謀罪と一般的共謀罪
- ◆共謀罪の捜査とは
- ◆国犯法の国通法への編入とリモート捜索・押収による証拠収集
- ◆共謀罪による新たな監視のレジーム
- ◆実行準備行為とは
- ◆共謀罪（テロ等準備罪）の立ち位置
- ◆共謀罪の教唆（そそのかし）？
- ◆自首の場合の刑のあり方
- むすびにかえて
- ～国民みんなで共謀罪を監視しよう

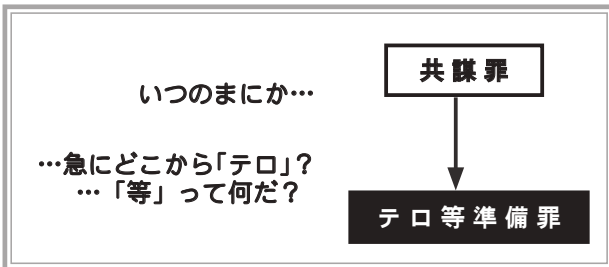
## 《共謀罪の国会審議の経緯》

- 2000年 国際組織犯罪防止条約（TOC）にわが国が署名
- 2003年 政府が「共謀罪」法案を国会に提出（1回目）衆議院の解散により廃案
- 2004年 政府が「共謀罪」法案を国会に提出（2回目）衆議院の解散により2005年に廃案
- 2005年 政府が「共謀罪」法案を国会に提出（3回目）衆議院の解散により2009年に廃案
- 2017年3月21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
- 2017年6月15日 参議院本会議で同法案が可決、成立
- 2017年7月11日 同法を施行

◆共謀罪って何だ！

（石村）以前は「共謀罪」と呼ばれていたのが、いつの間にか「テロ等準備罪」というネーミング（名前）で呼ばれ始めました。しかし、もともと共謀罪と呼ばれていたものと中身は変わらず、ただ名前を変えただけのようなのです。本当にテロ対策の法律だといえるのでしょうか。

【図表 1】 目先をチェンジ！



（清水）新たなネーミングにする際に、共謀を実行に移すための「実行準備行為」も犯罪となる条件（成立要件）として取り入れました。この点を指して、共謀だけで犯罪となるのではないという説明なのでしょう。しかし、犯罪の実行以前に計画に合意すれば犯罪となるかたちになっている以上、やはり共謀罪です。これは国際組織犯罪防止条約（TOC 条約）5条の文言をみても明らかです。

【図表 2】 テロ等準備罪（共謀罪）の規定

**●組織犯罪処罰法6条の2〔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な犯罪集団（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2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、その刑を減輕し、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10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 5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4年以上10年以下の懲役又は禁錮の刑が定められているもの 2年以下の懲役又は禁錮  
（以下、省略）

\*下線は筆者

（石村）ところで、「共謀罪（テロ等準備罪）」は通称で、

テロ等準備罪は、現行の組織犯罪処罰法に新たな条項を付け加えるかたちで導入するわけですね。

（清水）そうです。組織犯罪処罰法に新たに「6条の2」が設けられました。6条の2の旧タイトルは〔組織的な犯罪の共謀〕でした。ところが、2017年3月の法案では「共謀罪隠し」を狙いに現在のタイトル〔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〕に改められました。

（石村）この条文、ふつうの市民が読んでもよく分からない悪文ですね。

（清水）簡明に書き直すと、次のようになります。

【図表 3】 テロ等準備罪（共謀罪）の構成要件

組織犯罪処罰法6条の2第1項

**【構成要件】**

- ①懲役・禁錮が4年以上の犯罪について
- ②2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。

**【共謀罪の対象となる犯罪メニュー】**  
〔別表第三（第6条の2関係）〕

- ・組織犯罪処罰法関係犯罪
- ・刑法関係犯罪
- ・爆発物取締罰則
- ・外国通貨の変造・偽造犯罪
- ・労働基準法（強制労働）犯罪
- ・ . . . . .
- ・ . . . . .
- ・印紙犯罪処罰法違反
- ・関税法違反
- ・所得税法上の脱税犯、不納付犯
- ・法人税法上の脱税犯
- ・消費税法上の脱税犯
- ・地方税法上の脱税犯
- ・ . . . . .
- ・ . . . . .

（石村）もう少し市民目線で、テロ等準備罪（共謀罪）は、「どんなことをすれば適用になるのか」を、やさしく説明ください。

（清水）まだ、難しいですか？

（石村）「テロ等準備罪（共謀罪）、絶対反対！」を叫ぶ、あるいは「こんな法律はイヤだ？」と思う人たちは、さまざまです。必ずしも法律の専門家ではありません。むしろ、法律は素人の人たちの方が多いのではないのでしょうか。テロ等準備罪（共謀罪）はよく分からないけど、安倍政権がこれだけ熱心に

推進しているのだから、きっと危ないはず、だ、という直観から運動に参加している人たちもたくさんいますから・・・。

### ◆他人事ではない共謀罪

（清水）分かりました。組織犯罪処罰法6条の2にいう「重大犯罪」とは、懲役・禁錮が4年以上の犯罪ということになります。例えば、刑法236条〔強盗〕1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、5年以上の有期懲役に処する。」と定めています。テロ等準備罪にいう重大犯罪の1つにあたります。もう少し市民目線で例をあげて話すと、AとBが銀行強盗をする計画をたててそれに合意すると、「4年以上の犯罪」の要件にあてはまります。

（石村）ただ、共謀罪は「準備罪」ですから、実際に銀行強盗をしても、しなくとも、強盗罪（刑法236条）という個別の犯罪とは別途の、共謀の罪となる条件（構成要件）の1つがみたされることになるわけですね。

（清水）そうです。で、次に、「計画を実行するための準備をしたこと」の要件をみたます必要があります。

（石村）つまり、強盗するための「準備行為」をしたかどうかですね。

（清水）そうです。例えば、スキー用品を販売する店に行き、防寒用の「目出し帽」を購入したとかです。

（石村）目出し帽を購入する（準備）行為は、違法なのですか？

（清水）「準備行為」は違法行為か合法行為かは問いません。強盗をするために、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違法ではないでしょうから。逃亡用のレンタカーを借りるのも、準備行為にあたりますが、合法行為ですね。

（石村）ということは、分かり易くいうと、2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）でしよ引くことができるようになったということですね。

（清水）政府は、「合意」はメールや対話アプリのLINEでもOKと説明しています。

### ◆社長、あなたも狙われる！

（石村）ということは、会社の社長が計理担当社員にメールで「あの取引は簿外にしておいて・・・」

【図表4】 ふだんのくらしや仕事が犯罪に



というような税金逃れの計画を指示し、その社員が「社長、了解しました」と返信メールをした後で、その担当者がいつでもどおり粛々と帳簿付けをします。この場合、「社長、了解しました」は「合意」にあたり、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」にあたることとなりますね。うしろめたさを感じて脱税の罪になる税逃れの不正申告はしなかったとしても、後悔先にたたずで、共謀罪を問える条件は整っている、と判断されますよね。

（清水）脱税は10年以下の懲役で、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にも載っています（【図表3】）。当局は、「準備行為」もあつたと認定し、その気になれば共謀罪を問うことも可能です。しかし、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だと説明されました。しかし、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、この説明は、まさに「絵に描いた餅」になります。

（石村）近年、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、課税庁の調査官は、パソコンに入ったメールのコピーの提出を求め署に持ち帰ることも多くなりました。

（清水）そのコピーを分析して、共謀を裏付け、司法警察へ通報することも可能ですね。

（石村）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（4条4項）とし、両部門間にファイアウォール（情報の遮断）を設けています。しかし、租税調査法制には、こうした措置は講じられていません。

（清水）むしろ、税務調査情報については、判例も情報共有に積極的な姿勢をみせています（最決平16.1.20・刑集58巻1号26頁）が、問題だと思えます。

（石村）任意の課税処分のための「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 [22版]』（弘文堂、2017年）907頁）との有力な見解もあります。

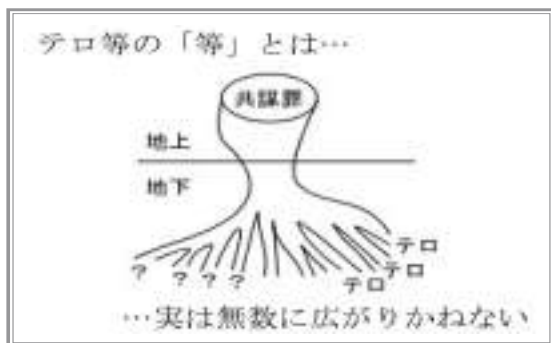
（清水）石村先生も同じような主張をされていますね（「判例研究：課税処分のための調査結果の犯則調査への流用の適否と証拠能力」白鷗法学24号（2004年））。まっとうな見解だと思えます。

#### ◆「テロ等準備罪」という名のカラクリ

（石村）それから、ふつうの市民の人たちからすれば、なんで「テロ準備罪」のネーミングにしないで、「テロ等準備罪」にしたのか？首をかきげたくなります。「等」には、どんな意味があるのか説明してください。

（清水）先ほどあげた「強盗罪（刑法236条）」は、テロ等準備罪が適用対象となる犯罪の1つです。対象となる犯罪は別途、「別表」という名前の「メニュー／リスト」に載っています（前掲【図表3】参照）。このメニューに共謀罪を適用したい個別犯罪を継ぎ足し・追加していけば、いくらでも適用対象を広げられるかたちになっています。

【図表5】 この『先』はどうなっている…？



（石村）「テロ等準備罪」というネーミングの「等」の「カラクリ」を見逃してはけないのですね。

（清水）そういうことです。政府の説明では、このメニューに載せているのは91の法律で規定した277の罪。このうち、政府の分類では、「テロの実行」に関するものはこのうち110罪にとどまるとはいうのですから・・・。

（石村）110以外は「等」にあたるということでしょうか。

（清水）そういう見方もできますね。

（石村）となると「等」の方が多いことになりますね。今後、メニュー、つまり「等」がドンドン増えていくことが心配されますね。

（清水）今の国会の状況では、行政の役人の主導でなし崩し的にメニューが増えていくことにストップをかけるのは至難ですよね。

（石村）むしろ、この法律は、国民の自由な活動に対する国家による「テロ等準備」のための法律のような感じですよ。

（清水）組織犯罪対策といいながら、たんに2人以上で話し合えば「犯罪集団」として扱われるわけです。まさに、市民同士が集まり話し合う集会・言論の自由に対する脅威といえます。

（石村）2人以上、ということは、夫と妻、あるいは清水先生と私、ということですよ。

（清水）そういうことです。この「対論」ですら共謀罪の対象になりかねないわけです（笑い）。

#### ◆税理士も狙われる！

（石村）私は税法を勉強しています。税理士（税務専門職）との付き合いがあります。こうした専門職の人たちの多くは、政府の「一般市民には適用のない法律」のPRにすっかりだまされているのが実情です。この法律には「賛成はしかねるが反対も面倒」というのが大方の態度です。

（清水）そのツケが、いずれ回ってくるかも知れませぬ。

（石村）そうですね。先ほども話題になりましたが、所得税や法人税、消費税の脱税（ほ脱罪）は10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ます（【図表3】）。ですから、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します。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調査や強制調査のための許可状（搜索令状）を取るのには難しいわけです。ところが、共謀罪（テロ等準備罪）を使い、脱税（租税ほ脱）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、司法警察は搜索令状を取れるようになります。

【図表 6】 共謀…？



（清水）そういうことです。共謀罪の重要なポイントです。これまでの犯罪捜査はすでに起こった、つまり過去の犯罪について捜査することになりました。これに対して、共謀罪は、いまだ起こっていない将来の犯罪についても捜査ができるようにすることにあります。

（石村）共謀罪の捜査ということになると、犯罪の実行よりもかなり以前の、まだあいまいな計画段階での捜査ということになりますね。

（清水）実際に犯罪が行われる可能性もいまだ高いとはいえない段階で捜査が可能になります。確かに、そうした捜査が必要という言い分も一応あるかも知れませんが、しかし、本当に重大な犯罪に限定されているわけでもないのですからね。

【図表 7】 逆転の発想？



（石村）税務の場合、違法な税逃れ（脱税）なのか、合法的な節税（租税回避）なのか、明確な線引きが難しいケースが多いわけです。共謀罪では、申告内容が合法か違法かを問わず捜査ができることになりまますから、税務専門職はかなり仕事がやりづらくなりますね。共謀罪（テロ等準備罪）が猛威をふるうと、税理士は、税務署のお手伝いさんでしか生きられなくなるかも知れません。税理士法は、36条で「脱税相談の禁止」をうたい、58条で税理士による脱税相談を「3年以下の懲役又は200万円以下の罰金」を科しています。今般の共謀罪（テロ等準備罪）の導入により、当局には、この税理士法の規定に基づかなくとも、税理士と関与先とが脱税相談に合意したとの判断に基づいて、実際に脱税しなくとも、新たに共謀罪を根拠に、その準備段階で一網打尽にできる新たなルートが確保されました。

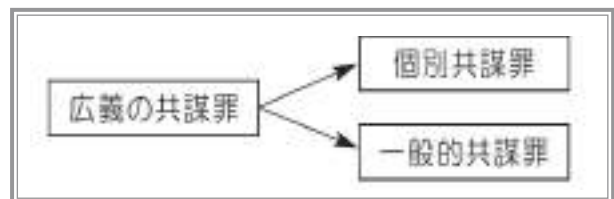
（清水）今後、当局は、できるだけ少ない税金を負担しようということで、クライアント（納税者）と節税策を練る税理士をターゲットにし、共謀罪（テロ等準備罪）で脅すこともできますね。

#### ◆どう違う、個別共謀罪と一般的共謀罪

（石村）一般の人たちは、「個別共謀罪」と「一般的共謀罪」の違いが今一よくわからないわけです。少し、説明して下さい。

（清水）分かりました。共謀罪は、大きく「個別共謀罪」と「一般的共謀罪」に分けることができます。

【図表 8】 共謀罪の分類



#### ◎個別共謀罪とは

（石村）「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わけですね。

（清水）そうです。六法全書を調べて、ザックリとまとめてみると、個別共謀罪について、次のような規定があります。

【図表 9】 個別共謀罪を規定した主要な法律

- ・ 刑法 78 条〔内乱罪〕
- ・ 刑法 88 条〔外患誘致・外患援助の予備・陰謀〕
- ・ 刑法 93 条〔私戦予備及び陰謀〕
- ・ 国家公務員法 110 条 1 項 17 号
- ・ 自転車競技法 65 条
- ・ 競馬法 32 条の 6
- ・ 軽犯罪法 1 条 29 号
- ・ 地方公務員法 61 条 4 号
- ・ 破防法 39 条、40 条
- ・ 特定秘密保護法 25 条
- ・ その他

（石村）結構、私たちのくらしや仕事に身近なものも多いですね。

### ◎一般的共謀罪とは

（清水）そうですね。これに対して、「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を取ります。

（石村）税法にいう個別の租税回避否認規定と一般的（包括的）租税回避規定との対比で考えると分かりやすいかも知れません。

（清水）まさしく今回の共謀罪（テロ等準備罪）は、一般的租税回避否認規定を設けるに等しいといえます。今回導入された一般的共謀罪（テロ等準備罪）の骨子は、次のとおりです。

【図表 10】 一般的共謀罪の骨子

#### 【構成要件】

○共謀罪の構成要件は次のとおりである。

- ①懲役・禁錮が 4 年以上の犯罪について
- ② 2 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。

#### 【メニュー（別表）】

○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。

- 1 ……
- 2 ……
- 3 ……

（石村）このやり方ですと、メニューに個別の犯罪を付け加えていくことによって、今後いくらかでも共謀罪の対象犯罪を増やせることになりそうですね。

（清水）そうですね。当初の共謀罪の政府案では、

メニューはありませんでした。

（石村）そういう意味では、このメニュー方式の採用により、対象となる犯罪は絞られたといえるのでしょうか。

（清水）そうとはいえません

（石村）確かに、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、結構、日常生活に関係する法律が並んでいますね。

（清水）本当は、重大な犯罪について個別の法律のなかで規定するやり方の方が、危ない共謀罪を当局が濫用することに対して抑えが効くといえるでしょうけど。

（石村）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ましたが。あの対案は、清水先生がいわれるような趣旨の方式を探ったのではないかと思います。それから、個別の共謀処罰規定と組織犯罪処罰法の共謀罪（一般的共謀罪）とが仮に競合するような場合には、やはり個別の処罰規定が優先されるのでしょうか。

（清水）例えば、刑法上の内乱罪や外患誘致・外患援助罪の陰謀罪は、組織犯罪処罰法上の共謀罪の対象とされることで刑が軽く変更されます。この場合、後からできた法律が優先されることとなります。おそらく刑法の規定は削除されるでしょう。実際に適用事例がないわけですから、現時点では想定の域を出ませんが……。

（石村）一般的共謀罪の規定を刑法総則に規定するのではなく、組織犯罪処罰法 6 条の 2 という得ても知れない法律のなかに書き込むというのも解せませんね。ちなみに、アメリカでは、刑事法典総則（連邦刑事法典）のなかに一般共謀罪（371 条）を置いています。

（清水）そうですね。わが国の場合、先ほどもふれたように、組織犯罪処罰法（6 条の 2）の対象となるメニューのなかに刑法 252 条（横領）の罪、刑法 165 条（公印偽造および不正使用等）の罪とか、多くの刑法犯罪が入っています。まさに、組織犯罪処罰法は、刑法を超越する法律という構成になっているのも、解せないですね。

（石村）組織犯罪処罰法は「国家緊急事態法」のような存在ですね。仮に一般的共謀罪であるテロ等準備罪を制定するにしても、刑法総論のところに挿

入るかたちをとらないと、おかしいと思います。  
 (清水) おかしいことをおかしいと考えないで、平気でやってしまうので、現在の政権政党の異様どころだと思えます。

### ◆共謀罪の捜査とは

(石村) 将来の犯罪への捜査ということに戻りますが、共謀罪（テロ等準備罪）の導入により、未発の犯罪に対しての令状に基づく強制捜査までが可能になるといえることですね。

(清水) 仰せのとおりです。社会の治安維持のための行政警察活動というものがありますが、これはいってみれば行政的な作用の範囲です。犯罪の捜査ではありません。

(石村) 犯罪の捜査は犯罪が起こってからだと。

(清水) そうです。いったん犯罪が起こったという疑い、犯罪の嫌疑が生じれば、警察はいよいよ犯罪の捜査ができるということになります。逆にいえば犯罪の嫌疑もないのに捜査をしてはいけなわけです。

(石村) 犯罪の嫌疑がないのに捜査するというのでは、もはや警察権限の濫用にほかなりませんね。

(清水) そのとおりですが、それがまさに共謀罪（テロ等準備罪）の導入によって可能になったということです。

(石村) 犯罪事実の嫌疑ではなく、犯罪しかねない集団への疑念でもって捜査を始められることになるわけですね。

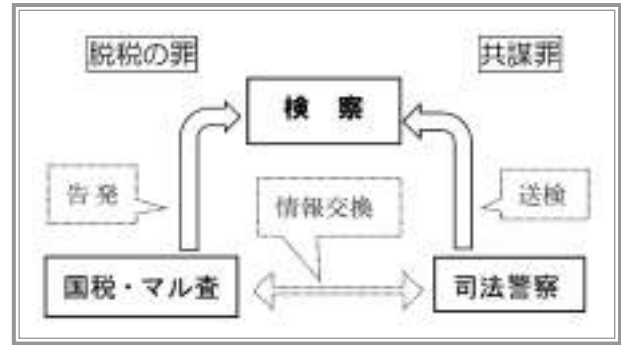
(清水) そうなります。

(石村) となると、納税者の権利擁護を目指し、パンフレットを発行して活動している団体などがターゲットとなるかも知れませんね。税務当局・マル査が警察・検察と情報交換（情報連携）を密にし、反税団体とレッテルを貼り、集団で脱税計画に合意し、パンフ発行のような準備行為をしているとして、共謀罪で引っ引くことも想定されますね。

(清水) 「脱税の罪」と「脱税にかかる共謀の罪」とでは、事件を処理する方法やルートが少し違いますけど・・・。

(石村) そうです。ご承知のように、租税ほ脱、つまり一般にいわれる「脱税」「税逃れ」については、国税の査察部（通称「マル査」）が、まず裁判所から許可状（搜索差押令状）を取って強制捜査を実施します。その後、任意調査し、証拠を固め、犯則（この場合だと、脱税）の事実があるとみたときには、

【図表 11】 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



検察に告発することになります。

(清水) 一方、共謀罪については、司法警察が取り扱うことになりますね。

(石村) そうです。脱税に関係する共謀罪（テロ等準備罪）の捜査も、他の共謀罪の場合と同じで、司法警察が担当することになります。もちろん、国税・マル査と司法警察は、情報の交換（情報連携）はするでしょうけど・・・。

(清水) 税理士法との関係ではどうでしょうか？

(石村) ある団体が申告指導、申告書の作成などの業務を無資格でやっていたとします。しかし、この場合、共謀罪（テロ等準備罪）は、4年以上の自由刑（懲役・禁錮）が科される犯罪が対象です。税理士法違反は最大で3年以下の懲役となっていますから、一般的共謀罪（テロ等準備罪）の対象にはなりません。それに、今のところ、税理士法違反は一般的共謀罪（テロ等準備罪）のメニューに載っていません。

(清水) 「捜査」の話に戻しますが、本来は犯罪事実の嫌疑が生じて初めて、その犯罪に対する捜査が可能となります。この警察の活動は治安維持のための行政警察活動に対して司法警察活動と呼ばれます。つまり、犯罪に対する刑事裁判のための捜査、具体的には証拠の収集・保全活動が開始されるというこ

【図表 12】 警察活動と犯罪捜査の種類

- ◎行政警察活動  
 運転免許証の交付や風俗業の許可などの規制行政のほか、いわゆる「お巡りさん」としての仕事。具体的には、交番での道案内、交通整理や取締り、パトロールなどの仕事
- ◎司法警察活動  
 いわゆる「刑事」としての仕事。具体的には犯罪捜査としての取調べ、逮捕、家宅搜索などの仕事
- ◎犯罪捜査の種類
  - ・任意捜査
  - ・強制捜査（令状による捜査）

とになります。

（石村）行政警察活動と司法警察活動の違いをひとことという。

（清水）ひとことで言うと、行政警察活動は「犯罪の予防」、司法警察活動が「犯罪の後始末」のための活動になりますよね。

（石村）話を司法警察活動に戻します。まずは任意捜査ですが・・・。

（清水）【図表 12】からもわかるように、犯罪捜査には任意捜査と強制捜査とがあります。任意捜査は相手の権利や自由を害さずに行える範囲のものをいいます。

ですから度を越したものでない限りは、警察は基本的には自由に行うことができます。

（石村）「基本的」とは言えないケースもあるのですか？

（清水）新しい捜査手法が登場した場合、警察は相手の権利や自由を害さない任意捜査だと強弁して、令状なしで使い始めることが少なくありません。警察が本人の承諾を得ず GPS 端末を車に取り付けたケースがあります。

（石村）このケースに、最高裁判所の大法廷は 15 人全員一致で令状が必要だと判断しましたね（最高裁判所平成 29 年 3 月 15 日大法廷判決）。

（清水）プライバシーの自由に対する配慮を欠きながら、密行的な任意捜査の自由を強弁した警察の強硬な姿勢が質されたケースでした。話を戻しますと、任意捜査は相手の権利や自由を害さない範囲で行われるものを指すと話しましたが・・・。

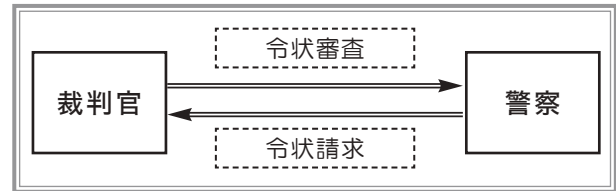
（石村）しかし、被疑者（容疑者）の家に立ち入って捜索・差押えをするといった必要も出てきますね。

（清水）そうした相手の住居の平穏、プライバシー、財産権といった権利・自由を侵害する捜査が必要となった場合、裁判官の発する令状によって強制捜査も可能となります。

（石村）裁判官が令状の必要性、つまり強制捜査の必要性を判断することで、捜査権の濫用を防ごうというわけですね。

（清水）そうです。もっとも、有罪・無罪を決める段階よりもずっと前の、裁判を始めるかどうかを判断するための資料になる証拠を探し集める段階での犯罪の嫌疑や強制捜査の必要性の判断ということもあって、令状の発付を認めないと判断される場合はほとんどありません。ですから、この令状審査の形骸化も長く指摘されてきたところです。

【図表 13】 裁判官による令状必要性の審査



共謀罪の場合はなおさら、令状を裁判官に出してもらうためにこれまで必要とされてきた嫌疑の内容よりもさらに、はるかに抽象的で希薄な内容の事実でさえも令状の発付が可能になってしまうという重大な懸念があるわけです。

（石村）犯罪を行なったという事実の疑いではなく、犯罪について話し合ったことの疑いですから、もはやいつ何時でも令状の請求が可能とさえいえそうですね。

（清水）そうですね。ですから、捜査権の濫用を防ぐために裁判官に強制捜査の必要性を判断させなければならない、そのための仕組みがなければならないという考え、これを令状主義といいます。この憲法と刑事訴訟法が掲げる重要な大原則も、共謀罪の前ではもはや意味をなさないことになります。

（石村）共謀罪（テロ等準備罪）では、令状主義までもが文字どおり骨抜きになる、ということですね。

（清水）仰せのとおりです。将来の犯罪に対する犯罪捜査が可能になり、令状主義も反故にされるということは、犯罪捜査の性質が 180 度転換されるということです。

（石村）政府が共謀罪に執着してきた理由はここにあるわけですね。

（清水）そう思います。

#### ◆国犯法の国通法への編入とリモート捜索・押収による証拠収集

（石村）2017 年度の税制改正で国税犯則取締法（国犯法）が廃止されました。そして、国犯法の内容が、新装され国税通則法（国通法）に編入されました。加えて、改正された国通法では、査察官に、裁判所から捜索差押令状（許可状）を得て電子メールなど電子データを捜索・差押え（①電磁的記録にかかる記録媒体の差押え、②接続サーバ等保管に自己作成データ等の差押え、および③記録命令付差押え）でできる権限（国通法 132 条以下）、ならびに④通信事業者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 134 条）および⑤差押えを受ける者への協

力要請（国通法 138 条）をできる権限を与えました。これらのうち、②接続サーバ等保管に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」権限と呼ばれます。

【図表 14】 電子データ収集・差押手続

<p>①電磁的記録（電子データ）にかかる記録媒体の差押え：パソコン（PC）等を差押え、データをCD-Rなどにコピー・移転・印刷し、そのCD-Rなどを差し押さえること。</p> <p>②接続サーバ等保管に自己作成データ等の差押え：外部サーバ等に保管されている一定の電子データを、差押対象のPCにコピーしたうえで、そのPCを差し押さえること。</p> <p>③記録命令付差押え：サーバの管理者（プロバイダ）などに、電子データをCD-Rなどに記録・印刷させ、そのCD-Rなどを差し押さえること。</p>
--

（清水）刑事訴訟法には、平成 23（2011）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ます（刑事訴訟法 218 条 2 項）。「リモート検索・差押え」とは、裁判官から令状をもらって記録媒体の検索・差押えをはじめた際に、その記憶媒体がほかのコンピュータと接続されて（接続先コンピュータにつながって）いる場合に対応できる仕組みを導入するものです。つまり、接続先コンピュータが、捜査対象となっている記録を保存している、あるいは捜査対象となっている記録を変更消滅させる機能を持っているときには、接続先記憶媒体のコピーを取るか、捜査対象媒体に複写してそれを差し押さえることができる仕組みです。

（石村）2017 年の税制改正では、刑事訴訟法の例にならって、国通法に租税犯則調査においても「リモート検索・差押え」ができる旨の規定をおいたわけですね。

（清水）そうです。租税犯則調査上の「リモート検索・差押え」制度は、2018 年 4 月から実施されます。

（石村）これが実施されると、例えば、国税の査察官が、ある会社の東京本社の犯則調査を実施したとします。それで、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たことがわかったとします。

（清水）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、令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わけです。しかし、改正された国通法 132 条

2 項によると、当局は「リモート検索・差押え」ができることとなります。

（石村）租税犯則調査上の「リモート検索・差押え」は、脱税の摘発などには威力を持つと思いますね。

（清水）そう思います。ただ、脱税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ります。この場合、司法警察は、刑事訴訟法（218 条 2 項）上の「リモート検索・差押え」を活用することになります。

（石村）いずれにしろ、国税当局は、脱税にかかる共謀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ともいえますね。

### ◆共謀罪による新たな監視のレジーム

（清水）共謀罪を問う場合、司法警察による捜査は、犯罪発生前の捜査ですから、そこでの嫌疑は犯罪行為・犯罪事実に対するものではありません。当然、犯罪者扱いされる個人の人格や思想、日頃の活動ぶりに対する嫌疑になっていきます。

（石村）まさに、罪を犯しそうだから逮捕する、調べるということになるわけですね。

（清水）予定されている抗議活動の前日にどこかに集まっていたという情報だけで、共謀罪の疑いがあるということにされかねません。

（石村）そうだとすれば、意見の対立する市民グループ同士の相互監視、密告合戦も起こりかねませんね。

（清水）捜査当局からすれば一番望ましい状況でしょう。それで逮捕された後は、集まってどんな話し合いをしたかということの捜査になります。結局は自白を取るための、密室での取調べが依然として中心となる、と。

（石村）共謀罪ですから、必ず共犯者がいるということですね。

【図表 15】 「人」に対する疑い

<p>●通常の犯罪の疑い →捜査の発生 …「事実」を手がかりに捜査を開始</p> <p>●共謀罪の疑い →話し合いをしそうな人かどうか →話し合いをしそうなグループか →話し合いをしそうなタイミングか …「人」的な要素を手がかりに 捜査を開始</p>
---

（清水）その点ですが、日本の刑事訴訟法にも司法取引が導入されたばかりです。先に仲間を売った者、仲間を陥れた者の方が有利に扱われます。起訴されない、軽い罪の起訴だけにされるといった特典が与えられます。

（石村）自分の罪を免れるためには、仲間を売らざるをえないということですか。

（清水）いざという時のために、グループのなかでも言質をとられないように警戒するということにもなりかねませんね。逆に、すでに罪に問われかけている者が仲間を「引っ張り込みたい」がために、共謀に加わっていたと供述することも考えられます。この場合、もうこの供述だけで共謀罪の成立が認められるかも知れません。

（石村）共謀罪の支配のもと、外からも内からも市民同士で監視し合う、され合う社会へまっしぐらです。息をひそめて、お互いに心を許さないような社会のなかで、生を謳歌して、人々との絆を大事にくらしていく、成長していくことができるでしょうか・・・。

【図表 16】 外からと内からの監視のレジーム

<p>◎外からの監視 意見対立があって反目しあうグループ相互間の監視や密告</p>
<p>◎内からの監視 司法取引のための内部からの密告や「引っ張り込み」</p>

（清水）市民による監視・密告以外にも、警察自身による盗聴捜査という監視手段もあります。通信傍受法という盗聴による捜査を認める法律があります。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す。組織犯罪処罰法のなかに設けられる共謀罪が盗聴捜査の対象となっていくことは当たり前となるでしょう。

（石村）NGO／NPOなどの民間の、草の根のネットワークが広がりを見せてきている時代です。共謀罪（テロ等準備罪）は、人々が手を携え互いに知恵を絞り話し合うことを犯罪視することにもつながりかねません。プライバシーを台無しにしてまで市民を監視しよう、市民同士の絆を断ち切っていくとする政策は、まさに時代に逆行しています。

◆実行準備行為とは

（清水）当初、導入が検討されていた共謀罪では、「合意」のみで犯罪が成立するというものでした。合意のみで犯罪が成立するというのは、いってみれば一定の意思表示とそれに対する相手方の了承だけで犯罪が成立するという意味です。思想処罰とほとんど変わらないものでした。

（石村）だから、大いに批判され、反対されてきたわけですね。そこで、合意だけで犯罪となり、思想処罰と変わらない共謀罪という印象をかわすために、「テロ等準備罪」という姑息なネーミングまで唱え始めたのでしょうか。さらに、その批判をかわすために、いわゆる「実行準備行為」が要件として付け加えられたわけです。

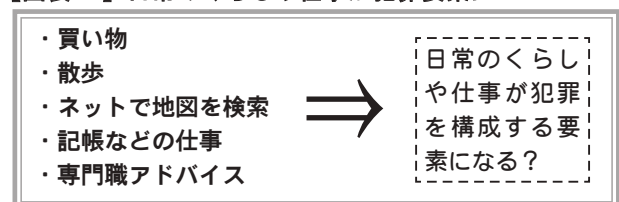
（清水）そうですね。「合意」に加え、TOC 条約 5 条 1 項 (a) (i) にあるように、「国内法上求められるときは、その合意の参加者の一人による当該合意の内容を推進するための行為を伴う」ことを要件として加えたわけです。ただ、どの程度の実行準備行為があれば足りるのかは重い課題です。

（石村）先ほど、社長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が了解した旨の返答メールが共謀の「合意」があったとされたケースをあげました。このケースでは、返答メール後のその社員のいつでもどおりの帳簿作成（記帳）事務が「計画実行のための準備行為」と認定されています。しかし、こんなに安易に準備行為の認定が行われてよいのでしょうか？

（清水）まさに「準備行為」の質的なチェックが厳格になされる必要があります。でないと、日常のくらしや仕事が犯罪を構成する要素になってしまいます。ですから、犯罪とするに足る実質的な内容を伴うような実行準備行為でなければならないでしょう。また、その範囲や内容もできる限り明確に、ある程度は明文化される必要があります。

（石村）一応、法律では、「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

【図表 17】 日常のくらしや仕事が犯罪要素に



しで「計画をした犯罪を実行するための準備行為」を例示しています・・・しかし、これでは、確かに、合意後のごく日常的な行動を取り上げて実行準備行為だとされる可能性は大いにあります。準備行為は合法行為か違法行為かを問わないわけです。したがって、それが要件として加えられたことで、当局による共謀罪濫用の抑止になるかどうかはすこぶる疑問ですね。

（清水）私もそう思います。

### ◆共謀罪（テロ等準備罪）の立ち位置

（石村）犯罪が既遂に至るまでの段階的な流れのなかで、共謀罪（テロ等準備罪）はどの辺に位置するか教えてください。

（清水）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ます。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ります。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）を取り締まれることとなります。

【図表 18】 犯罪既遂に至る段階的な流れ



（石村）共謀罪（テロ等準備罪）では、刑法があることで守られているいろいろ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はっきりしない段階で、犯罪を問うこととなります。となると、先ほど

もふれたように、②実行準備行為の認定にあたっては当然、最終的な被害と具体的かつ明白に関連しているかどうか厳格なチェックが必要です。でないと、ふつうの市民のくらしや政治活動、ビジネスへの権力介入が日常化してしまいます。

（清水）そのとおりです。私たち市民による共謀罪運用の監視も重い課題です。加えて、裁判所が厳格な基準に基づいた裁判例を蓄積していけるのか注視していく必要があります。

（石村）合意があったあと、計画が放棄されて数年を経たような場合はどうなるのでしょうか。

（清水）実体として違法性は失なわれており、犯罪はなかったとされるべきでしょう。また、共謀罪に名を借りた捜査や公訴も違法ないし濫用であって、無効とされるべきでしょう。

### ◆共謀罪の教唆（そそのかし）？

（石村）共謀罪の教唆、いわゆる「そそのかし」の罪ということになると、さらに早い段階での行為まで処罰の対象になりますか・・・

（清水）そうなりかねませんね。しかし、いわゆる犯罪の主役、主犯格にあたる正犯者に対して従属的な地位にとどまる教唆犯は、具体的な犯罪行為そのものを実行する正犯者の違法性に連帯する犯罪です。このことから、本来の犯罪の実行を前提としない共謀罪に対する教唆犯にまで処罰に値する違法性があるとは思えません。ですから、共謀罪の趣旨からいっても、連絡を回していくような順次共謀も共謀罪に問うことは許されないというべきです。

（石村）本来の犯罪を実行する直接的・具体的な正犯者の行為を前提としない共犯の処罰は例外です。その共犯に対する共犯など、特段の規定もなく処罰することはできないと思います。

（清水）そのとおりです。刑法 61 条 2 項は、教唆者を教唆する間接教唆も教唆犯と同様に処罰すると規定しています。しかし、これもまさに直接犯罪を実行する正犯による犯罪行為の違法性と連結する共犯を前提とするものです。したがって、共謀罪の教唆犯を間接教唆になぞらえて考えることはできないと思います。

### ◆自首の場合の刑のあり方

（石村）共謀罪（テロ等準備罪）以前から、合意や

陰謀だけで成立する犯罪もありましたね。例えば、刑法 78 条は「内乱の予備又は陰謀をした者」を処罰しています。内乱とはいわゆるクーデターのことですね。クーデターは大ごとですから、予備や陰謀であっても 1 年以上 10 年以下の禁錮刑が法定されています。

（清水）そうですね。ただ、これについては刑法 80 条が、内乱予備・陰謀の「罪を犯した者であっても、暴動に至る前に自首したときは、その刑を免除する。」と規定しています。

（石村）特定秘密保護法にも 25 条に秘密漏洩の「共謀」の処罰規定があります。その 26 条に共謀の自首について規定しています。ここでは、自首した場合には刑を「減輕し、又は免除する」としています。

（清水）共謀罪（テロ等準備罪）でも、特定秘密保護法と同じように、自首した場合には刑を「減輕し、

【図表 19】 自首の場合の刑の免除・減輕とは



又は免除する」としています。

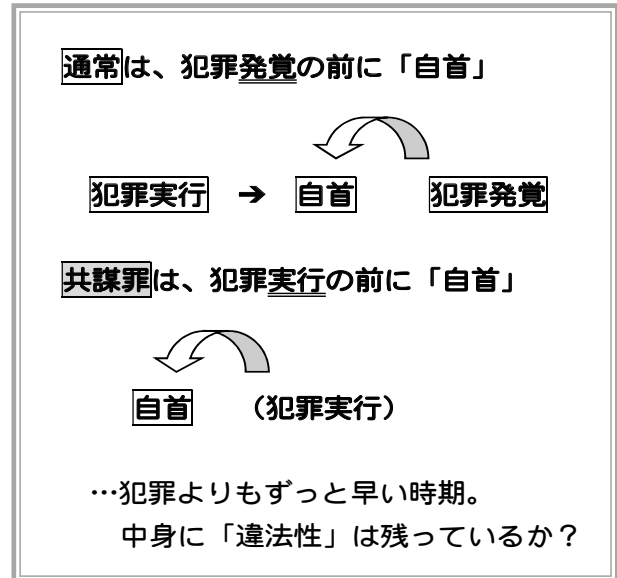
（石村）刑を「減輕し、又は免除する」は、「刑を免除する」とはどう違うのですか？

（清水）刑を「減輕し、又は免除する」と規定されている場合には、`減輕`は必要的（必ず軽減されます）。しかし、`免除`は裁量的（裁判官の判断による）と読むことになります。

（石村）内乱に比べればテロ等の合意の方が軽微とみることができますね。

（清水）ですから、共謀罪（テロ等準備罪）については、

【図表 20】 共謀罪の自首のケース



自首はもちろん、計画が放棄された、あるいは実行に移されないまま時間が経過した場合には、必要的免除に準じた取り扱いが必要だと思います。

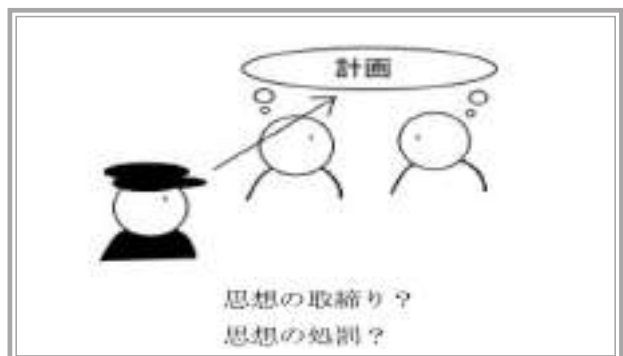
◆むすびにかえて  
～国民みんなで共謀罪を徹底監視しよう

（石村）共謀罪（テロ等準備罪）が 7 月 11 日に施行されました。国民を監視し、異論、反論を封じる社会的な仕組みが構築されました。「悪いことしていなければ、共謀罪など怖がることはない」では済まされません。

（清水）共謀罪（テロ等準備罪）は実際に犯罪を実行したかどうかではなく、その合意+実行準備行為を処罰するものです。警察や検察は事件のストーリーをくるのが上手です。国民・納税者が、つくられたストーリーだけで有罪になりかねない法環境に常時おかれることは、実に由々しいことです。

（清水）刑事訴訟法のなかに、いわゆる「司法取引」

【図表 21】 自白はつくられる





に関する条文も新設されました。仲間の1人に証言させれば、やすやすと証拠がそろったことにされるでしょう。

（石村）こうなってくると、裁判所がどのように「実行準備行為」の有無を判断していくかが重要になってきますね。

（清水）組織の危険性に目を奪われて、人権保障の番人としての役割を放棄することになるのかどうか、注目していくしかありません。証拠集めの手間を省くための共謀罪での立件などは濫用的な起訴とみなすべきでしょう。また、準備行為が合意のカテゴリーにはなく単独の判断で実施されたような場合も、厳密に共謀罪の成立が否定されなければなりません。

（石村）税理士の場合、税逃れに関し共謀罪で起訴、有罪になれば、財務大臣による税理士業務の禁止などの行政処分が行われます。加えて、日税連により登録の取消しのような処分が行われます。今般の一般共謀罪（テロ等準備罪）の導入により、公権力に逆らう者は、専門職を含めて、実行行為に至らない段階で取り締まれる「ツール」が国家に与えられたとみることもできます。

（清水）当局の意向を忖度して大政翼賛的にふるまう、税務署のお手伝いさんのような税理士が大手を振って歩くことにもなりかねませんね。

（石村）私もそう思います。しかし、税法の範囲内です。それを支援するのも、税務専門職の大事な仕事です。

（清水）本来、租税法律主義も罪刑法定主義も、公権力の行使を抑制する原則であるはずですが、共謀罪（テロ等準備罪）では、節税（租税回避）も税逃れ（脱税）も同じ、課税権力に逆らう者は、準備段階で取り締まるという風潮を生みかねませんね。

（石村）税理士は、確定申告の前に、依頼人（クライアント）と節税か税逃れか線引きが難しいケースで相談にのることも多いわけです。これが、2人（税理士＋納税者）以上で重大犯罪（脱税）を計画したとされ、その後の帳簿付けなどが実行準備行為とされるようでは、税務専門職も納税者もたまったものではないわけです。

（清水）実際にどう運用されるのか現時点では定かではありません。

（石村）裁判所も厳格な解釈をとり、歯止めをかけ

ることができるのか、その姿勢が問われますね。

（清水）ただ、当局は、このツールを濫用しようと思えば、それができる仕組みは整備されたわけです。今すぐに税務専門職を脅すような法運用はしないでしょ。ジワジワとやるのではないのでしょうか。微罪でしょっ引くなど捜査当局には、日常茶飯事のことです。もっと、税理士会とか、声をあげるべきだったのでしょうけど・・・。

（石村）共謀罪を問われた納税者が、捜査当局（司法警察や検察）に「顧問の税理士の先生と話し、納得したのですね。」といった筋書をささやかれば、まさに、いとも簡単に「自白はつくられる」となりますよね。

（清水）共謀罪は「犯罪の前の犯罪」、つまり「脱税する以前の計画・準備」行為を問うというものです。共謀罪の恐ろしさを理解できない納税者や税理士は太刀打ちできないかも知れませんね。冤罪の温床と化すことが危惧されます。

（石村）税理士会は、「テロ」対策との煙幕を張られて、視界不良になってしまったのかも知れません。でも「自分らには関係ない」と傍観してはいられないと思います。

（清水）今号（第3号）の「国民税制研究」では、石村先生が「アメリカの共謀罪と税務専門職」への影響について詳しく分析しています。これを読むと、「税理士に共謀罪は関係ない」では済まされないことが分かるのではないかと思います。税理士は、今般の一般的共謀罪（テロ等準備罪）の怖さをよく学習しておく必要があります。「自分は税務署のお手伝いさん」と自認する税理士でさえも、痛い目にあうかもしれませんから。

（石村）国民がこれまで以上に行政や司法の動きに関心を持って、彼らを逆に監視していかなければなりませんね。

（清水）刑法や刑事裁判という強力なツールの使い方には自から守らなければならないルールがあります。それを破ったときに世の中がどうなるのか、国家社会の姿がどうなるか、裁判所は真剣に考えなければなりませんし、私たちも真剣に考えなければなりませんね。

（石村）そのとおりです。私たちは、すでに共通番号（国民総背番号制）という国家監視レジームのなかで「国畜」のように飼われられる存在になっています。さらに、共謀罪という新たな監視レジームのなかで生かされる存在であってよいのか、「国家

監視からの自由」という原点に立ち返って考えてみなければいけませんね。私たち国民は、共謀罪で徹底監視されることではいけません。私たち国民が、共謀罪を徹底監視しないといけません。

（清水）私には、国家が情報を隠すことを認める特定秘密保護法、そして今回の共謀罪、改憲といった一連の動きをみると、軍靴の響きが近づいているような気がしてなりませんね。

（石村）清水先生、今回は、ご多用のところ、先生の専攻分野である刑事法の視点から共謀罪（テロ等準備罪）について有益な指摘をいただきありがとうございました。税務専門職を含む、共謀罪（テロ等準備罪）に疑問を持っている人たちに学んで欲しい基礎的な情報を提供できたのではないかと思います。

## 日米比較

# 共謀罪（テロ等準備罪）と税務専門職

## — 税務専門職・納税者の共謀罪リスク分析 —

石村 耕治（白鷗大学教授）

清水 晴生（白鷗大学教授）

### ＜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 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）
      - 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) 刑法典からみた一般共謀罪の所在
      - ①共謀罪捜査の特質
      - ②自首の場合の刑のあり方
      - ③共謀共同正犯と共謀罪との関係
      - ④問われる「テロ等準備罪」という呼び名
      - ⑤問われる税務への共謀罪の適用
      - ⑥共謀罪の公訴時効とは
    - (4) 国際組織犯罪防止条約（TOC 条約）と共謀罪（テロ等準備罪）の関係
      - ① TOC 条約の内容
      - ②実行準備行為
      - ③国際性の要件
  - 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
- 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2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 租税犯罪とクライン共謀基準の展開
    - (1) DOJ が掲げる「クライン共謀8パターン」とは
    - (2) DOJ の「クライン共謀事例集」とは
  - 5 綻びを見せるクライン共謀基準
    - (1) カルドウエル判決
    - (2) コプラン事件判決
  - 6 クラ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」の存在とは
    - (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

#### ◆むすびにかえて

～アメリカの実情から日本の今後を考える

## ◆はじめに

共謀罪とは「2人以上の者が犯罪を行おうと話し合い、合意（共謀）することで成立する犯罪」である。すなわち、一言でいうと「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）」とする刑罰である<sup>1</sup>。

「共謀罪（conspiracy charges）」は、学問的には、大きく①特定の実体犯罪（specific substantive offence）にかかる「個別・独立罪的な共謀罪（specific conspiracy charges）」（以下「個別共謀罪」ともいう。）と、②特定の実体犯罪にかかる個別共謀罪の有無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>2</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、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2人以上の団体を適用対象とする②「一般的共謀罪」と解される<sup>3</sup>。すなわち、①特定の実体犯罪にかかる「個別・独立罪的な共謀罪」が規定されていないとしても、組織犯罪処罰法6条の2別表第三に列挙・特掲された実体犯罪が幅広く適用対象となる。

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<sup>4</sup>。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かたちとなっている。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・独立罪的な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、企業の従業員と幹部、納税者とその関与税理士などとの間で、10年以下の自由刑懲役の対象となる租税ほ脱（所得税法238条1項・3項、同239条1項、法人税法159条1項、消費税法64条1項・4項など）についての話し合い、合意（共謀）があったとしても、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、租税行政庁（以下「課税庁」という。）による租税犯則調査の結果、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、企業の従業員と幹部、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）

<sup>1</sup> 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、2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1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、1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 7212条a項）、租税実体犯罪にかかる共謀罪については、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制については、石村耕治『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、2017年）参照。

<sup>2</sup> 「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。

<sup>3</sup> 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。改正組織犯罪処罰法案は、2017年6月15日に成立、同年6月21日、公布された。同法附則では、公布から20日後に施行すると定めており、同年7月11日に施行された。

<sup>4</sup> 「テロ等準備罪」の名称が法案のなかにないとの批判を受けて、「テロリズム集団その他の組織犯罪集団」といった書き換えをしたりしている。しかし、一般的共謀罪規定であることには変わりがないので、本稿では、こうした細工についてはふれない。

と「共謀罪」とは、別個の犯罪であることから、理論的には、「租税犯罪」は成立しなくとも「共謀罪」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・独立罪的な共謀規定と、②「一般的共謀罪 (general criminal conspiracy charge)」<sup>6</sup>の規定からなる。

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) 1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・独立罪的な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)

371条 (以下、たんに「連邦刑事法典 371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>。

いずれにしろ、アメリカにおいては、連邦刑事法典 371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・独立罪的な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、企業の従業者と幹部、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 371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 371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

<sup>5</sup> 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、2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し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)。

<sup>6</sup> 「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。

<sup>7</sup> 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) 182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。

<sup>8</sup> 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。

(conspiracy-to-offence 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-offence 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 offence) 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っ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2人の医師が共謀して公的医療保険詐欺の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、実際に実行に至っていないとも、共謀罪を問うことができる。

このように、連邦刑事法典 371 条の一般的共謀罪は、①・②いずれの観点からも被告人を起訴（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 371 条上の一般的共謀罪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

今般成立した「共謀罪（テロ等準備罪）」は、ひとことでいえば、犯罪を計画・準備段階で処罰しようというものである。

この共謀罪（テロ等準備罪）とは別に、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<sup>10</sup>。

<sup>9</sup> 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 31】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。

<sup>10</sup> 計画したのちその準備行為に出た場合を処罰するというのは、現行の刑法領域における予備罪・準備罪にほぼ相当する。予備罪・準備罪を規定するものとして、刑法典上の内乱予備（同 78 条）、外患誘致予備・外患援助予備（同 88 条）、私戦予備（同 93 条）、放火予備（同 113 条）、通貨偽造等準備（同 153 条）、支払用カード電磁的記録不正作出準備（同 163 条の 4）、殺人予備（同 201 条）、身の代金目的略取・誘拐予備（同 228 条の 3）、強盗予備（同 237 条）、破壊活動防止法上の政治目的の放火・殺人・強盗の予備等（同 39 条）、政治目的の騒乱・往来危険・持凶器ないし持毒劇物共同公務執行妨害の予備（同 40 条）、郵便法上の郵便物をき損・隠匿・放棄する等の罪の予備（同 86 条 2 項）、覚せい剤取締法上の覚せい剤の無許可輸出入・製造の予備（同 41 条の 6）、覚せい剤原料の無許可輸出入・製造罪の予備（同 41 条の 7）、麻薬及び向精神薬取締法上の麻薬の無許可輸出入・製造の予備（同 67 条）、

【図表1】個別共謀罪を規定した主要な法律一覧

法条	定義
爆発物取締罰則4条	第1条の罪〔①治安を妨げ又は人の身体財産を害せんとする目的を以て爆発物を使用した者及び②人をして之を使用せしめたる者⇒死刑又は無期若しくは7年以上の懲役又は禁錮〕を犯さんとして脅迫教唆煽動に止る者及び共謀に止る者⇒3年以上10年以下の懲役又は禁錮
刑法 ※「陰謀」 ※内乱と外患誘致・外患援助は組織犯罪処罰法上の共謀罪の対象とされ、共謀の刑が軽く変更されることから、刑法の予備・陰謀の規定は削除されると考えられる。	内乱の予備又は陰謀をした者⇒1年以上10年以下の禁錮  ※刑法77条〔内乱罪〕…国の統治機構を破壊し、又はその領土において国権を排除して権力を行使し、その他憲法の定める統治の基本秩序を壊乱することを目的として暴動をした者は、内乱の罪とし、次の区別に従って処断する。 ①首謀者は、死刑又は無期禁錮 ②謀議に参加し、又は群衆を指揮した者は無期又は3年以上の禁錮 その他諸般の職務に従事した者は1年以上10年以下の禁錮 ③付和随行し、その他単に暴動に参加した者⇒3年以下の禁錮
	78条〔内乱の予備・陰謀〕
	88条〔外患誘致・外患援助の予備・陰謀〕
	93条〔私戦予備及び陰謀〕
国家公務員法110条1項17号	次の各号のいずれかに該当する者 17 何人たるを問わず第98条第2項前段〔①職員は、政府が代表する使用者としての公衆に対して同盟罷業、怠業その他の争議行為をなし、又は政府の活動能率を低下させる怠業的行為をしてはならない。又、②何人も、このような違法な行為を企て、又はその遂行を共謀し、そそのかし、若しくはあおつてはならない。〕に規定する違法な行為の遂行を共謀し、そそのかし、若しくはあおり、又はこれらの行為を企てた者⇒3年以下の懲役又は100万円以下の罰金
自転車競技法65条	競輪においてその公正を害すべき方法による競走を共謀した者⇒2年以下の懲役又は100万円以下の罰金
競馬法32条の6	競馬においてその公正を害すべき方法による競走を共謀した者⇒2年以下の懲役又は100万円以下の罰金
軽犯罪法1条29号	左の各号の一に該当する者 29 他人の身体に対して害を加えることを共謀した者の誰かがその共謀に係る行為の予備行為をした場合における共謀者⇒拘留〔1日以上30日未満の刑事施設での拘置（刑16）〕又は科料〔1000円以上1万円未満の金銭の剥奪（刑17）〕
地方公務員法61条4号	次の各号のいずれかに該当する者 4 何人たるを問わず、第37条第1項前段〔①職員は、地方公共団体の機関が代表する使用者としての住民に対して同盟罷業、怠業その他の争議行為をし、又は②地方公共団体の機関の活動能率を低下させる怠業的行為をしてはならない。〕に規定する違法な行為の遂行を共謀し、そそのかし、若しくはあおり、又はこれらの行為を企てた者⇒3年以下の懲役又は100万円以下の罰金
小型自動車競走法70条	小型自動車競走においてその公正を害すべき方法による競走を共謀した者⇒2年以下の懲役又は100万円以下の罰金
モーターボート競走法77条	競走においてその公正を害すべき方法により競走をすることを共謀した者⇒2年以下の懲役又は100万円以下の罰金

向精神薬の無許可輸出入・製造の予備（同69条の2）、国際的な薬物防止のための麻薬及び向精神薬取締法等の特例等に関する法律上の薬物犯罪収益等隠匿予備（同6条3項）、銃砲刀剣類所持等取締法上のけん銃等輸入予備（同31条の12）、組織犯罪処罰法上の組織的殺人及び組織的営利目的略取・誘拐の予備（同6条1項及び2項）、犯罪収益等隠匿予備（同10条3項）、などがある。

なかでも通貨偽造等準備には多くの判例があり、実現の可能性のある準備であることは必要だが実行方法に関する計画は一定していなくてもよい（大判大正5.12.21刑録22.1934）とか、十分な準備でなくてもよい（大判大正4.10.15大刑集8.495）とか、代金を払った段階で他人を通して準備したといえるとしたもの（大判昭和7.11.24大刑集11.1727）などがある。しかし、例えば計画を文章に起こした程度では準備行為というには不十分に過ぎよう。

日米地位協定 刑事特別法7 条1項 ※「陰謀」	前条第1項又は第2項の罪〔米軍機密の 収集・漏えい〕の陰謀をした者 ⇒5年以下の懲役
破壊活動防止 法39条、40条 ※「陰謀」	39条 政治上の主義若しくは施策を推進し、支持し、又はこれに反対する目的をもつて、刑法第108条〔現住建造物等放火〕、第109条第1項〔非現住建造物等放火〕、第117条第1項前段〔激発物破裂〕、第126条第1項若しくは第2項〔電車・船舶の転覆〕、第199条〔殺人〕若しくは第236条第1項〔強盗〕の罪の①予備、陰謀若しくは教唆をなし、又は②これらの罪を実行させる目的をもつてするその罪のせん動をなした者 ⇒5年以下の懲役又は禁錮  40条 政治上の主義若しくは施策を推進し、支持し、又はこれに反対する目的をもつて、左の各号の罪の予備、陰謀若しくは教唆をなし、又はこれらの罪を実行させる目的をもつてするその罪のせん動をなした者 ①刑法第106条の罪〔騒乱〕 ②刑法第125条の罪〔電車・船舶の往來の危険〕 ③検察若しくは警察の職務を行い、若しくはこれを補助する者、法令により拘禁された者を看守し、若しくは護送する者又はこの法律の規定により調査に従事する者に対し、凶器又は毒劇物を携え、多衆共同してなす刑法第95条の罪〔公務執行妨害・職務の強要〕 ⇒3年以下の懲役又は禁錮
自衛隊法 119条2項 (及び120条2 項、122条2項)	次の各号のいずれかに該当する者 ⇒3年以下の懲役又は禁錮 II 〔①ストライキ等もしくは②職務命令違反の多数共同反抗・部隊指揮の共謀〕  ※120条2項：治安出動命令下の①職場放棄や②職務命令違反の多数共同反抗・部隊指揮の共謀 ⇒5年以下の懲役又は禁錮。 122条2項：防衛出動命令下の同様の行為 ⇒7年以下の懲役又は禁錮
日米相互防衛 援助協定等に 伴う秘密保護 法5条 ※上掲自衛隊 法と同日公布 だがこちらは 「陰謀」	1項 第3条第1項の罪〔国防侵害供用目的の特別防衛機密の収集・漏えい〕の陰謀をした者 ⇒5年以下の懲役 2項 第3条第2項の罪〔国防侵害供用目的以外の特別防衛機密の収集・漏えい〕の陰謀をした者 ⇒は、3年以下の懲役

スポーツ振興 投票の実施等 に関する法律 42条	指定試合においてその公正を害すべき方法による試合を共謀した者 ⇒2年以下の懲役又は100万円以下の罰金
特定秘密の保 護に関する法 律25条	①第23条第1項〔特定秘密の漏えい〕又は②前条〔24条〕第1項に規定する行為〔特定秘密の取得〕の遂行を共謀し、教唆し、又は煽動した者 ⇒5年以下の懲役 II ③第23条第2項に規定する行為〔行政機関の長から提供された特定秘密の漏えい〕の遂行を共謀し、教唆し、又は煽動した者 ⇒3年以下の懲役

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>11</sup>。【図表1】をみればわかるように、租税（実体）犯罪については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理論がある<sup>12</sup>。これは、ひとことであると、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。この点、共謀罪では、実際に犯罪が行われなくても処罰の対象となる。

今般成立した「共謀罪（テロ等準備罪）」は、これら個別共謀罪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>13</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「6条の2」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。正式には、一般的共謀罪の導入が検討された当初においては、6条の2の旧タイトルから分かるように「組織的な犯罪の共謀」であった。それが、2017年3月の改正案では、〔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〕と改められた。組織犯罪処罰法6条の2は、次のように規定する。

<sup>11</sup> 長末亮「共謀罪をめぐる議論」レファレンス788号（2016年）参照。

<sup>12</sup> 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。

<sup>13</sup> 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分かりやすいかも知れない。



【図表 2】組織犯罪処罰法改正《抜粋》

●組織犯罪処罰法6条の2〔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な犯罪集団（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2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、その刑を減輕し、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10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 5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4年以上10年以下の懲役又は禁錮の刑が定められているもの 2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權益を得させ、又はテロリズム集団その他の組織的な犯罪集団の不正權益を維持し、若しくは拡大する目的で行われるものの遂行を2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〕

\*下線は筆者

テロ等準備罪を規定した組織犯罪処罰法6条の2は、極めて読みにくい文体といつてよい。そこで、犯罪となる条件（構成要件／適用要件）を平易は文章にすると、次のとおりである。

【図表 3】テロ等準備罪の適用要件

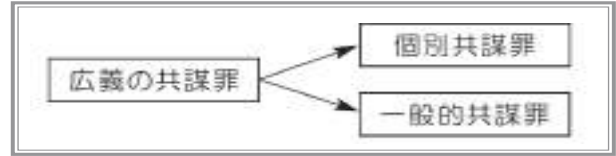
- ①適用対象の「組織的な犯罪集団」を4年以上の自由刑（懲役・禁錮）にあたる罪の実行を目的とする団体
- ②「団体」とは2人以上の者
- ③処罰対象は、具体的・現実的な「合意」と「準備行為」の実行

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、「一般共謀罪とは何か」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してみる。

【図表 4】共謀罪の分類



(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を取る。いわゆる「特掲方式／限定列挙」方式である。

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 5】一般的共謀罪の構造

【構成要件】

○共謀罪の構成要件は次のとおりである。

- ①懲役・禁錮が4年以上の犯罪について
- ②2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。

【メニュー（別表）】

○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。

- 1 ……
- 2 ……
- 3 ……

一般的共謀罪の方式においては、メニュー（別表）に個別の犯罪を付け加えていくことによって、今後次々と共謀罪の対象となる重大犯罪を増やしていくことになる。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。このメニュー方式の採用により、対象となる犯罪は絞られたようにもみえる。しかし、実際には今後メニューにいくらかでも追加が可能なたちとなっている。また、「テロ等準備罪」の通称からも分かるように、まさにテロの実行以外の「等」に加わるメニューが問題といえる。

政府の説明では、現時点でこのメニューには91の法律で規定した277の罪が掲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110罪に留まるという。言いかえると、この110罪以外は「等」にあたることになる。

このことは、裏返すと、テロ以外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・消費税などの脱税が掲載されている。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 6】テロ等準備罪（共謀罪）の構成要件

組織犯罪処罰法 6 条の 2 第 1 項
<b>【構成要件】</b>
①懲役・禁錮が4年以上の犯罪について
②2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。
<b>【共謀罪の対象となる犯罪メニュー】</b>
〔別表第三（第6条の2関係）
・組織犯罪処罰法関係犯罪
・刑法関係犯罪
・爆発物取締罰則
・外国通貨の変造・偽造犯罪
・労働基準法（強制労働）犯罪
・・・・
・・・・
・印紙犯罪処罰法違反
・関税法違反
・所得税法上の脱税犯、不納付犯
・法人税法上の脱税犯
・消費税法上の脱税犯
・地方税法上の脱税犯
・・・・
・・・・

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、危ない共謀罪を当局が濫用することに対して抑えが効くともいえる。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が、あの対案は、そうした趣旨の方式を探ったようにもみえる。

組織犯罪対策といいながら、犯罪となる要件の1つが「2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）、2人以上の納税者・市民同士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であろうか。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）の対象となる組織犯罪処罰法6条の2にいう「重大犯罪」とは、懲役・禁錮が4年以上の犯罪を指す。例えば、刑法236条〔強盗〕1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「4年以上の犯罪」、つまり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236条）という個別の犯罪とは別途の、共謀の罪となる条件（構成要件）の1つがみたされることになる。

次に、「計画を実行するための準備をしたこと」の要件をみたす必要がある。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、強盗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き、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。強盗をするために、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、合法行為である。ということは、分かり易くいうと、2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、「合意」はメールや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、計理担当者Bに対しメールで「あの取引は簿外にしておいて・・・」あるいは「外注

費を水増しして・・・」云々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、いつもどおり肅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、共謀罪を問える条件は整っていると判断するかも知れない。

脱税は10年以下の懲役で、共謀罪の犯罪になる要件や共謀罪の対象となる犯罪メニューにも載っている（【図表6】）。当局は、「準備行為」もあったと認定し、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だとしている。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、この説明は、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任意の税務調査（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）が税法令には設けられていない<sup>14</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10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（【図表6】）。

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（搜索差押令状）をもらった強制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）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、司法警察は搜索令状を取り捜査をはじめることができる。

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し合い・計画の規制に当局が一般的共謀罪を濫用し、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）

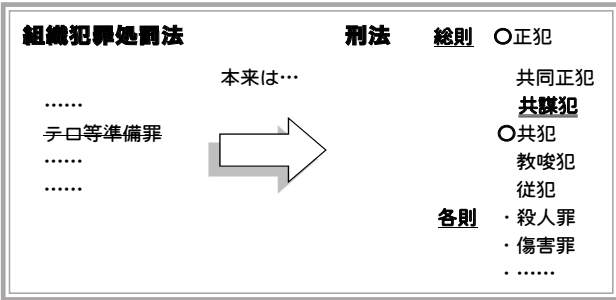
民間の税務支援団体Aは、会員の申告指導、申告書の作成などの支援業務を税理士資格のない職員がやっており、久しく課税庁のターゲットとされてきたとする。しかし、この場合、共謀罪（テロ等準備罪）は、4年以上の自由刑（懲役・禁錮）が科される犯罪が対象である。税理士法違反は最大で3年以下の懲役となっていることもあって、税理士法違反は一般的共謀罪（テロ等準備罪）のメニューに登載されていない。このことから、支援団体Aは、一般的共謀罪（テロ等準備罪）の対象にはならない。

### （3）刑法典からみた一般的共謀罪の所在

刑法典をみると、これが二編立てに作られているのがわかる。その第一編では正犯、特に共同正犯とはどんなものか、あるいは共犯とはどんなものか、また未遂とは何かといった、あらゆる犯罪に共通する一般的な内容が定められる。これに続く第二編では個々の犯罪、殺人や窃盗、強盗、放火など、それぞれの犯罪を一つ一つ置くという形がとられている。

<sup>14</sup> 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（4条4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（最高裁判所平成16年1月20日決定最決・刑集58巻1号26頁）が、疑問なしとはしない。石村耕治「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24号（2004年）参照。課税処分のための「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ことである。」金子宏『租税法〔22版〕』（弘文堂、2017年）907頁参照。

【図表 7】法規定のあるべき場所



第一編に置かれているような一般的内容を定める部分を総則（規定）と呼ぶ。一般的共謀罪というのは、まさにこの総則部分に、正犯や共犯などと並べて規定されるべき内容である。

この意味では、正犯を正犯罪と呼んだり、共犯を共犯罪などと呼んだりしないのと同様に、一般的共謀罪はその性格から言って、むしろ「共謀（正）犯」とでも呼ぶほうが理に適う。共謀犯という大きなくくりが新たに作り出されたものと考えられる。

このことからわかるように、共謀罪が新設されたことの意味は刑法全体、刑事司法全体にとってはなほ大きく大きい。共謀罪新設によって、処罰される行為の範囲が格段に広がったことはもちろんである。だが、それに加えて、これまで一般的には処罰されていなかった時系列的にかなり早い段階の行為が処罰されることになったことこそ、いっそう重要である。

「共謀（正）犯」というようなその実態に即して見れば、テロ等準備罪というようないかにも限定されたような仮名が的外れな感は否めない。

①共謀罪捜査の特質

共謀罪（テロ等準備罪）は、それが本来の正犯（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、裁判官から発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。

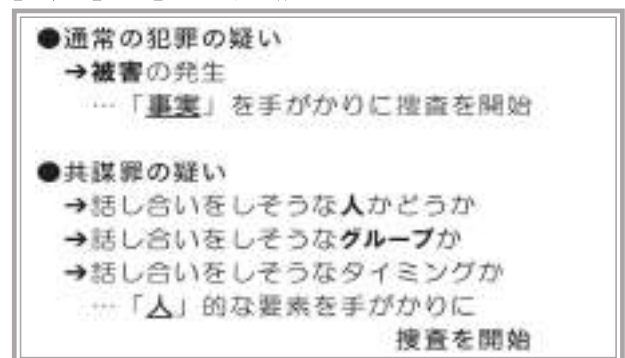
【図表 8】裁判官による令状必要性の審査



犯罪がまだ発生しておらず、ただその計画が話し合われたという段階で、もう犯人になってしまっているということになる。犯人である以上、もう捜査が可能であるし、令状によって逮捕され、会社からも家庭からも隔離されて留置され、取調べを受けることになる。いわば（本来の）犯罪が成立する前に、犯人だけが成立してしまうのである。

話し合ったことや計画したことが犯罪の内容とされるということは、その犯罪の証拠は、参加した人間の頭の中にしか存在しないという状況となる。逮捕するための令状や捜索・差押するための令状を裁判官に請求するには、それらが必要である理由を示す必要がある。しかし、その確かな理由を示すものは実際存在していない。はっきり言えば、かなり言いがかりに近いものが理由とされるおそれさえある。つまり令状請求の理由として、計画した疑いの根拠が示されるのではなく、計画しそうな人間であることの根拠が示されることになりはしないか、との懸念が残るのである。

【図表 9】「人」に対する疑い

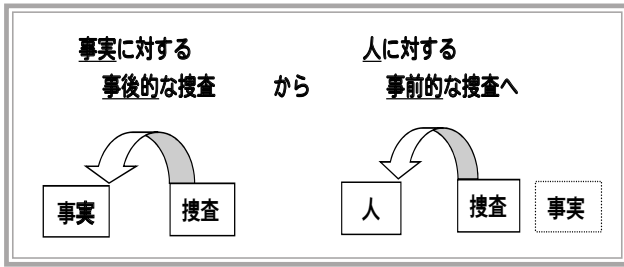


計画しそうな人間だから逮捕をして、その上で、計画したことを明らかにして処罰しようという順番になりかねない。事実が先にあるのではなく、人が先にあるのである。

これこそが共謀罪が作られる真の意味であるが、こうした懸念が現実化するおそれは決して小さくはない。

このような一般的共謀罪に対して、個別の法律ごとに、特定の具体的な行為計画の共謀、陰謀、ない

【図表 10】「事実」から「人」へ、「事後」から「事前」へ



し予備行為のそれぞれの処罰を限定的に規定する場合があります、これを個別共謀罪と呼ぶことができる。個別共謀罪を処罰する規定はテロ等準備罪以前から、日本の刑法秩序、刑法規範の中にもいくつかは存在している。

たとえば、刑法 78 条は「内乱の予備又は陰謀をした者」を処罰する。内乱とはいわゆるクーデターのことを意味する。クーデターほどの大事であるから、予備や陰謀にとどまる場合であっても、1 年以上 10 年以下の禁錮刑が法定されている。

②自首の場合の刑のあり方

ここで一般的共謀罪がいわば事前犯罪であるという性格にかんがみて、実行前の自首による刑の減免の規定について指摘しておく。

この内乱予備・陰謀罪については、さらに刑法 80 条で、これら内乱予備・陰謀の「罪を犯した者であっても、暴動に至る前に自首したときは、その刑を免除する。」と規定している。

これに対して共謀罪の自首減軽規定は、「その刑を減軽し、又は免除する」と定める。つまり、刑の

【図表 11】自首の場合の刑の免除・減軽とは

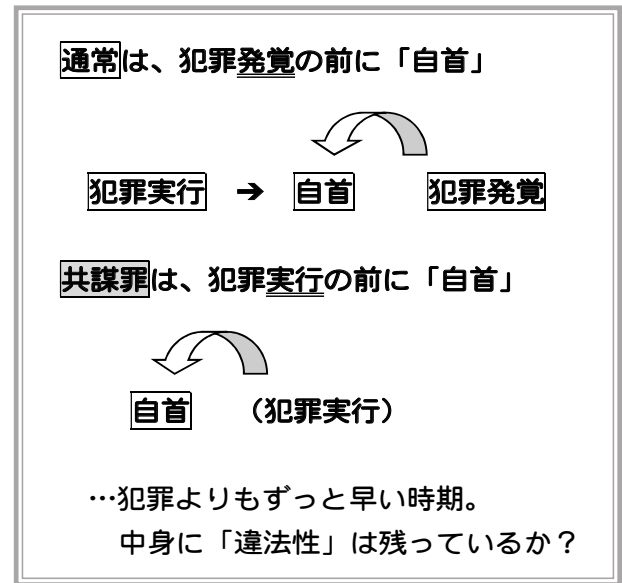


減軽はかならずする（必要的減軽）が、刑の免除は裁判所の判断による（裁量的免除）というのである。

内乱罪の自首の規定が「刑を免除できる」ではなく、「刑法を免除する」としているのは、必ず免除するという意味である。これは必要的免除と呼ばれる。もちろんこの規定は、実行に至る前に自首するように促すためという法政策的な意味を持っている。つまり自首した場合に、行為の実質として違法性を見出す余地がまったくなくなるというわけではない。しかしなお、自首による必要的な刑の免除が定められているのは、たとえ内乱ほどの行為であったとしても、いまだ予備や陰謀にとどまる段階の行為については、現実的な違法性にいまだ乏しいからということもいえる。簡単にいえば、まだ犯罪としての具体性、現実味に欠ける側面があるからこそ、刑の免除が認められるのである。

クーデターという国家の存立そのものに対する犯罪行為である内乱罪にすら、自首には必要的な免除が定められている。

【図表 12】共謀罪の自首のケース



そうだとすれば、現実の危険性がなお乏しい、犯罪の前の犯罪である共謀罪においては、自首による刑の減免規定が置かれるのは当然であるが、それでも十分とはいいがたい。たとえば自首の場合に限らなくても、計画が放棄されたまま時間が相当経過したというような場合も想定できる。ただでさえ希薄な犯罪計画が、すでに過去のものとなっているのである。この計画を持ち出してきて捜査する、あるいは立件するというのでは、捜査権の濫用、起訴の濫用という批判も免れない。こうした場合にも、刑の

必要的免除に準じた取扱いがふさわしいといえる。

### ③共謀共同正犯と共謀罪との関係

刑法典の条文の上では、犯罪の実行行為それ自体を共同して行う者の間でのみ、共同責任の認められる共同正犯（実行共同正犯）が成立することになっている（刑法 60 条）。共同正犯が成立することの意味は、共同行為者のそれぞれが行ったことのすべてについて全員で責任を負い、各人がそれぞれの担当部分の責任だけを負うものではない、ということにある。刺した者だけ、銃を撃った者だけが実行の責任を負うのではなく、被害者を羽交い絞めにした共犯者も、決められた位置に被害者を誘導した共犯者も、同様に実行の全体について共同正犯の責任を負うのである。

しかし、知られているように、日本の裁判では、実行を共同しなかった者についても、共同正犯が成立するとされている。共謀に加わり、共謀参加者のうちの 1 人がその共謀内容を実行するに至った場合には、共謀に加わった者すべてが、あたかも実行をも共同したかのごとく、実行についての責任を共に負うという結論がとられてきている。実行を共同した場合だけを共同正犯だと規定した刑法の明文に反するこのような取扱いは、「共謀共同正犯」と呼ばれる。

共謀という共通の要素を有する共謀罪と共謀共同正犯を比較してみたい。どちらも相互的な意思連絡が存在する点では共通している。しかし、両者はその実質を大きく異にしている。

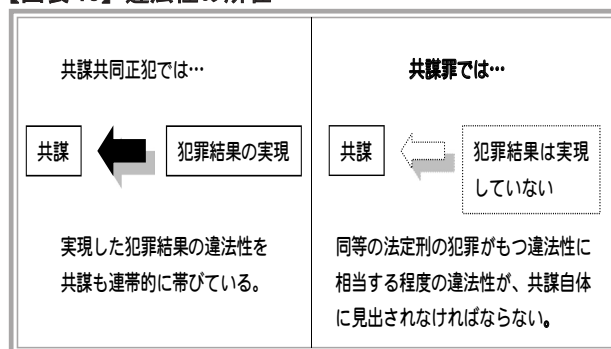
共謀共同正犯の場合、1 部の者によって実際に犯罪が実行されることによって、犯罪結果の発生と共謀との間の違法性の連続・受け渡しは明らかとなるといえる。

しかし、共謀罪の場合には、行為の違法性は共謀そのものから取り出されるほかない。

このとき、例えば、ただある場所に複数の人間がたまたま居合わせていたというだけでは、そのなかの 1 人が犯罪の計画をその場で思いついていたとしても、何ら共謀が行われたとは言えず、当然、共謀罪の成立する余地はない。

犯罪よりもずっと前の段階で違法な犯罪行為が成立するという以上、その共謀行為自体に、刑罰に値する違法な性格が認められなければならない。そうでなければこれを違法行為であるとか犯罪であるといえることはできないのである。

【図表 13】違法性の所在



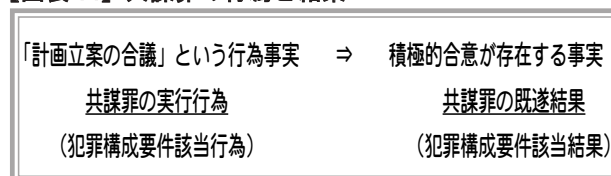
計画を立てたにとどまる行為は、やはりその中身において、被害を発生させる危険性や、社会秩序を侵すという違法性の点で曖昧且つ希薄であるといわざるをえない。このことを考えれば、刑罰に値する共謀・計画というためには、少なくとも主体的・積極的な態度でこれに参加するのだからなければならない。その内心においても、確定的な計画立案目的を持っていたことが必要となる。

またたとえ同じ組織に所属するもの同士であっても、その会合時において、参加者の 1 人が何も知らないで参加し、その場を立ち去るのがはばかられただけであったような場合、共謀に参加したとはいえない。一方的に他の参加者の説明を聞かされただけであるとか、別のメンバーを送迎するために控えていたにすぎないといったような場合も、組織的な共謀に参加したということとはできない。

つまり、共謀罪が成立するためには、共謀・計画行為が行われたというだけでは足りない。さらに、一定の具体性をともなった「計画の成立」こそが、犯罪の 1 つの結果として要求されることになる。

共謀罪という犯罪を構成する要件としての「計画」には、次の 2 つの要素が必要だということである。1 つは、最終的な実行を目指しつつ、そのための準備行為までを具体的に立案・予定すること。もう 1 つは、その準備行為から最終的な実行へと至る一連の計画について、参加者間で積極的な合意が成立したという「合意結果」が生じたこと。この 2 つの要素が認定されて初めて、「計画した」ということができる。

【図表 14】共謀罪の行為と結果



こう考えると、計画がメンバーに提案され、一部に賛成の者はいたが、反対の者もいて、意見がまとまらなかったとする。実行に向けて準備行為に出るなどの計画遂行の合意に至らなかったならば、いまだ共謀・計画が形成されたということとはできない。したがって、共謀罪は成立を見ない。賛成派の一部の者が勝手に実行準備に取りかかったとする。そうだとすると、その者が予備罪や未遂罪に問われるのは格別、他の参加者に共謀罪が成立することはない。また、たとえその1部の賛成派の間でのみ、共謀罪の成立を認める余地があったとしても、この意見に与しなかった者にまで共謀罪は成立しない。

話し合いの結果がメールやFAXで送られてきただけであるとか、それらに否認の意思を伝えなかったというだけで、共謀罪に問われることはない。計画・共謀という積極的な行為が対象となる犯罪（いわゆる作為犯）であることは明白であるから、否認しなかったことをもって不作為の共謀罪を認めることもできない。無論、暗黙の合意があるとして共謀罪の成立を認めるようなことがあれば、もはや共謀罪ですらなく、ただ思想・信条をもって処罰するのと変わらないことになる。

実際に犯罪に向けた計画が立てられたことを処罰するものである以上、本当にいまだ話し合っただけにすぎない段階では、共謀罪の成立する余地はないのである。もしそうでなければ、たとえば抗議活動について話し合いをしたり、あるいはメンバー内で行き過ぎを止めようとした議論に加わったことでも共謀罪の成立を見るような不合理な結果となる。

話し合うこと、コミュニケーションをとること、集会をすること自体は、その会話のなかにかに犯罪的な要素、違法行為に関わる事柄が現れたとしても、なお表現の自由として憲法が保障した範囲内にある。憲法21条1項が「集会、結社及び言論、出版その他一切の表現の自由は、これを保障する。」と定めているとき、この内容に反するような、憲法より下位にある法律を作ることは許されない。

共謀罪の性格を以上のようにみてくると、その中身の抽象性、希薄な現実性のゆえに、これに対してさらに間接的に関与する、従属的な地位に立つ共犯の成立する余地は否定される。なぜなら、刑法典に定められた教唆犯や従犯というものが、あくまでも

実行正犯に従属し、実行正犯が生み出した犯罪行為・犯罪結果の違法性に連帯するものだからである。共犯が違法性の点で正犯に従属するものであることを否定する判例や学説はない。

共謀罪自体が正犯実行や正犯結果の違法性を前提としない犯罪である以上、この共謀罪を正犯として、これに従属する共犯の違法性を見出すことはもはや困難である。実行正犯を前提としない犯罪であるという意味において、共謀罪は独立共犯の処罰に似ている。独立共犯とは正犯の違法性を前提とせずに、たとえば教唆犯だけを処罰するような場合を指す。共犯は本来、正犯の違法性に従属して成立するものであるから、独立共犯を処罰するためには特段の規定が必要であり、共謀罪処罰がまさにこれにあたる。

そうだとすれば、このような特殊な独立共犯に類する共謀罪に、さらにこれに従属する形の間接的な共犯の成立を、特段の定めなしに認めることは、許されない類推解釈となる。

犯罪が成立するためには、単に外形的に犯罪のようにはみえるというだけでは不十分であり、刑罰を与えるに値する法秩序に対する侵害という実質をとともなうものでなければならないのである。

ちなみに、共謀共同正犯 (joint principal conspiracy) は裁判所が判決を積み重ねて確立した判例理論 (judicial doctrine) であるが、刑法60条の共同正犯の範疇にあるものとして、あくまで刑法60条によっている<sup>15</sup>。

**●刑法60条〔共同正犯〕2人以上共同して犯罪を実行した者は、すべて正犯とする。**

したがって、刑法60条の（共謀）共同正犯と組織犯罪処罰法6条の2の共謀罪とが（2つの罰条同士が）競合する（条文上重なり合う。これを法条競合といい、重い罪のみが優先して成立する）。

**【図表15】共謀共同正犯（刑法60条）と共謀罪（組織犯罪処罰法6条の2）との法条競合**

共謀共同正犯：	共謀	+実行
共謀罪	：	共謀 +実行準備行為（…>実行）

この場合、①実行に出ず、実行準備行為までなら共謀罪のみ成立、②実行に出た場合は法条競合（条

<sup>15</sup> 若干古いですが、わが国における共謀罪の制定状況についての英文での分析について詳しくは、See, Chris Coulson, 'Criminal Conspiracy Law in Japan,' 28 Mich. J. Int'l L. 863 (2007)。

文上重なっている。)で(重い・主たる)共謀共同正犯のみが成立する。

④問われる「テロ等準備罪」という呼び名

「テロ等準備罪」という呼び名は、まるで看板の上に別の名前だけ貼り紙したかのように急遽持ち出された。しかし、このような偽装的な法案提出は望ましくない。国民に対してしっかりと議論の中身を明らかにし、国民的関心を引き起こし、審議に反映させるという国会の機能に違背するものといわなければならない。

本当に必要な法案であれば、内容をはっきりと示した上で、堂々と真正面からその必要性、正当性を主張することが重要である。そうでなければ、国民は本当にその内容を知って支持することも、また批判することもできない。自分の意見を反映させた政治的行動をとることができなくなる。国民は国会に決して白紙委任状を渡したわけではないのである。

この「テロ等準備罪」によって取締りの対象になるのは、はたして「テロ」とテロに準じるような広域的で過激な破壊活動のみといえるだろうか。

たとえば、軍隊の基地に反対する活動をしている夫婦がいるとして、この夫婦が過去に警察に逮捕された過去があったとする。起訴には至らなかったものの、警察には基地の存続に反対する厄介な活動家の夫婦として認識されていたとした場合、この2人が家で夕食を食べながら、次回の抗議活動について会話していたとしよう。

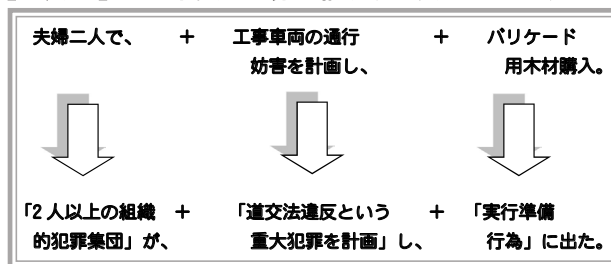
これはごく平和な、どこにでもある家庭の日常の風景だが、警察の目から見れば、これを2人以上の組織的な犯罪集団が犯罪実行の計画を練っているものと認定することは容易である。

拡声器の電池が切れかかっているので新しいのを夫が家電量販店に買いに行ったとする。これでもう共謀罪が成立したか、少なくとも共謀罪の捜査は開始されうる。

以上の夫婦の行動のどこに違法性を見出すことができるのかがそもそも不明ともいえるが、犯罪を成立させる要素に欠けているところはもはやない。2人以上の組織的な犯罪集団が大勢で集まって(「多衆で集合して」)力づくで抗議活動・妨害活動をする(「暴行した者」)計画(刑法106条の騒乱罪の計画)を立てた疑いがあれば、捜査官はもう裁判官に令状を請求することができるし、裁判官もこれを拒むことは難しい。実行準備行為は犯罪の成立には必

要だが、令状請求にも必須とされるかは明らかではない。令状請求は捜査のために行われるものであるから、捜査をする前にそれほど厳密な根拠(強制捜査を必要とする犯罪の疑い)までは要求されないからである。夫婦がホームセンターで電池を買い、ブリーダー用の角材を購入しているのを捜査員が目撃してならば、もう犯罪は既遂に達しているかもしれない。2度目は実刑になることも考えられる。

【図表 16】生の事実と犯罪を構成する要素との一致



犯罪捜査とは、これまでは言ってみれば、過去にすでに発生した犯罪が発覚して、これに対して行うものであった。これが、共謀罪の新設により、今度はいまだ存在していない犯罪を捜査できるようになった。すでに起こった犯罪を行なった疑いがあれば(犯罪の疑いがなければ任意捜査も許されない。警察官職務執行法2条1項)、これを捜査対象として任意捜査(比較的自由な捜査)や強制捜査(裁判官の令状によって許される権利侵害をとらぬ捜査)が可能であった。しかし、共謀罪の新設により今後は犯罪なき捜査が可能となった。

●警察官職務執行法2条1項〔質問〕

警察官は、異常な挙動その他周囲の事情から合理的に判断して何らかの犯罪を犯し、若しくは犯そうとしていると疑うに足りる相当な理由のある者又は既に行われた犯罪について、若しくは犯罪が行われようとしていることについて知っていると認められる者を停止させて質問することができる。

犯罪発生前にテレビカメラを設置し、撮影・録画したケースについて、東京高裁昭和63年4月1日判決(判例タイムズ681号228頁)は、「当該現場において犯罪が発生する相当高度の蓋然性が認められる場合であり、あらかじめ証拠保全の手段、方法をとっておく必要性及び緊急性があり、かつ、その撮影、録画が社会通念に照らして相当と認められる方法でもって行われるときには、現に犯罪が行われる時点以前から犯罪の発生が予測される場所を継続的、自動的に撮影、録画することも許されると解す



べき」とした。つまり、任意捜査でさえも、このように厳しい当該現場における犯罪発生の高当度の蓋然性、証拠保全の必要性・緊急性、手段の相当性といった要件が必要とされてきた。しかし今後開始される共謀罪の捜査では、犯罪そのものからはいまだ遠く隔たった段階でも、犯罪捜査が可能となる。まだ頭の中のイメージがやっと外に出て他人に受け取られたにとどまるような時期においても、犯罪捜査が許されるのである。しかも、その許される捜査の中身として、容疑者（被疑者）の自由やプライバシーも強力に制限できる、令状に基づく強制的な捜査までが可能となる。

【図表 17】 警察活動と犯罪捜査の種類

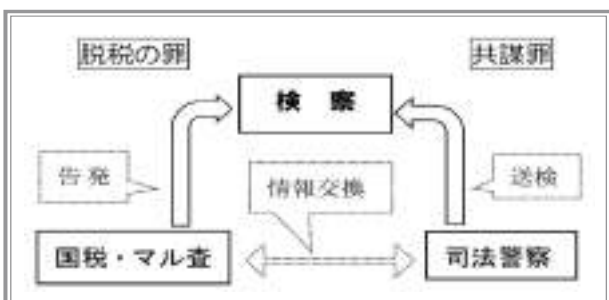
<p>◎行政警察活動</p> <p>運転免許証の交付や風俗業の許可などの規制行政のほか、いわゆる「お巡りさん」としての仕事。具体的には、交番での道案内、交通整理や取締り、パトロールなどの仕事</p> <p>◎司法警察活動</p> <p>いわゆる「刑事」としての仕事。具体的には犯罪捜査としての取調べ、逮捕、家宅捜索などの仕事</p> <p>◎犯罪捜査の種類</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>・任意捜査</li> <li>・強制捜査（令状による捜査）</li> </ul>
--

⑤問われる税務への共謀罪の適用

脱税のような租税犯罪の調査・査察（一応、ここでは「捜査」とも呼ぶ。）は、基本的に国税当局が行う。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。

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、共謀罪の強制捜査のための令状発付を求めるとする。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、令状の発付を認められてしまう危険性がある。このように共謀罪の捜査では、裁判官に

【図表 18】 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



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（国税通則法 72 条の 4 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 64 条 1 項・4 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、租税行政庁は、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垂れ流すことにより、共謀罪に対する強制捜査のための令状請求・令状発付が可能となることが懸念される。

【図表 19】 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、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・発付が可能

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、現在の嫌疑が裏づけられかねない点に共謀罪の重さがある。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の成り行きともいえる。

⑥共謀罪の公訴時効とは

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 20】共謀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		共謀罪の公訴時効
①法定刑が10年を超える場合 ⇒公訴時効は短くても7年		5年（法定刑は5年以下の懲役または禁錮）
②法定刑が4年以上10年以下の場合	法定刑が5年未満 ⇒3年	3年（法定刑は2年以下の懲役または禁錮）
	法定刑が10年未満 ⇒5年	
	法定刑が15年未満 ⇒7年	

①ベースの犯罪の法定刑が長期10年を超える場合は、共謀罪の法定刑は5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4年以上10年以下の場合、共謀罪の法定刑は2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250条2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7年ということになり（同項4号）、そのとき法定刑5年以下の共謀罪の公訴時効は5年となる（同項5号）。

②の場合には、ベースの犯罪の公訴時効は3年となる場合（法定刑5年未満の罪。同項6号）、5年となる場合（法定刑10年未満の罪。同項5号）、7年となる場合（法定刑15年未満の罪。同項4号）に分かれ、このとき法定刑2年以下の共謀罪の公訴時効はいずれの場合でも3年となる（同項6号）。

#### （4）国際組織犯罪防止条約（TOC条約）と共謀罪（テロ等準備罪）の関係

共謀罪（テロ等準備罪）は2000（平成12）年11月15日に国連（UN=United Nations）は「国際的な組織犯罪の防止に関する国際連合条約（CATOC=Convension againt Transnational Organized Crime /以下「国際組織犯罪防止条約」または「TOC条約」という。）を採択した。わが国は、2003（平成15）年に、TOC条約の締結を国会で承認した。TOC条約は、締約国に対して、組織的な犯罪集団への参加の犯罪化（本条約5条）の担保を要請しているとして、政府は、共謀罪の新設を図るための法案を提出してきた。

法務省のウェブサイト<sup>16</sup>によれば、共謀罪は組織犯罪処罰法改正案の形で、2003（平成15）年3月に登場後、2004（平成16）年2月や2005（平成

17）年10月にも国会に提出されたものの成立を見ず、いよいよ2017（平成29）年3月になり、新たに「テロ等準備罪」と名前を変えて法案が提出された。

法務省はウェブサイト上で、「国際組織犯罪防止条約第5条は締約国に対して、重大な犯罪（長期4年以上の罪）の共謀（共謀罪）または組織的な犯罪集団の活動への参加（参加罪）の少なくとも一方を犯罪とすることを明確に義務付けています。」と説明している。

#### ① TOC条約の内容

TOC条約5条の内容を確認しておく（訳は外務省ウェブサイト）。

【図表 21】TOC条約5条

<p>第5条 組織的な犯罪集団への参加の犯罪化</p> <p>1 締約国は、故意に行われた次の行為を犯罪とするため、必要な立法その他の措置をとる。</p> <p>(a) 次の一方又は双方の行為（犯罪行為の未遂又は既遂に係る犯罪とは別個の犯罪とする。）</p> <p>(i) 金銭的利益その他の物質的利益を得ることに直接又は間接に関連する目的のため重大な犯罪を行うことを一又は二以上の者と合意することであって、<u>国内法上求められるときは、その合意の参加者の一人による当該合意の内容を推進するための行為を伴い又は組織的な犯罪集団が関与するもの</u></p> <p>(ii) 組織的な犯罪集団の目的及び一般的な犯罪活動又は特定の犯罪を行う意図を認識しながら、次の活動に積極的に参加する個人の行為</p> <p>a 組織的な犯罪集団の犯罪活動</p> <p>b 組織的な犯罪集団のその他の活動（当該個人が、自己の参加が当該犯罪集団の目的の達成に寄与することを知っているときに限る。）</p>
--

\*下線は筆者

TOC条約5条では「組織的な犯罪集団への参加の犯罪化」と題して、まず「締約国は、故意に行われた次の行為を犯罪とするため、必要な立法その他の措置をとる。」とし、その「次の行為」として(a)(i)のいわゆる共謀罪と、(a)(ii)の参加罪の2つの犯罪の少なくともいずれか一方の犯罪化に必要な立法措置を要求している。

しかもその両罪にあたる行為は(a)の条文の中で「(犯罪行為の未遂又は既遂に係る犯罪とは別個の犯罪とする。）」と注意書きされている。これはつまり、未遂以前の段階での犯罪の成立を予定した処罰規定でなければならないことを明確にしているということである。

<sup>16</sup> Available at: [http://www.moj.go.jp/keiji1/keiji12\\_00142.html](http://www.moj.go.jp/keiji1/keiji12_00142.html)

②実行準備行為

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。これは (a) (i) にいう「組織的な犯罪集団が関与するもの」であれば合意のみで足りるとするものである。一方、同規定は犯罪実行の合意に関して、「国内法上求められるときは、その合意の参加者の1人による当該合意の内容を推進するための行為を伴い又は組織的な犯罪集団が関与するもの」という2つのオプションを提示している。つまりこれまで提案されてきた共謀罪は、成立要件が少なく、その意味で成立の容易な後者の形式（「組織的な犯罪集団が関与するもの」であればよい）を採用しようとするものだった。

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 대응するため、「テロ等準備罪」というネーミング（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」が追加された。しかし、この要件を加えることで、共謀罪の成立には、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」があっ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つで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。

何らかの計画実行のための地図の印刷のためにプリンターを買ってきたり、紙を買ってきたり、インクを買ってきたりといった日常生活の一部そのものが、犯罪の一部をなすものとして捜査の対象とされかねない。日常のくらしや仕事のなかのふだんどおりの行動が、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、まさにふだんのくらしや仕事そのもの

【図表 22】日常のくらしや仕事犯罪要素に



が犯罪視されるということである。

共謀罪（テロ等準備罪）の成立要件として「実行準備行為」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も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6条の2）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だ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、それが要件として加えられたところで、当局による共謀罪濫用の抑止になるかどうかはすこぶる疑問である。

今後の裁判例の積重ねに委ねることになるが、たと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である、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。ふだんの、日常的な行為をただで、合意が実施に移されたとか、準備段階に至ったなどと判断されるならば、実行準備行為をさらなる要件として加えたことも、なんら意味をなさないことになる。

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 23】犯罪既遂に至る段階的な流れ



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、刑法があることで守られているいろいろ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はっきりしない段階で、犯罪を問うことになる。となると、先ほどもふれたように、②実行準備行為の認定にあたっては当然、最終的な被害と具体的かつ明白に関連しているかどうか厳格なチェックが必要である。でないと、ふつうの市民のくらしや政治活動、ビジネスへの権力介入が日常化してしまう。

共謀罪（テロ等準備罪）では、刑法によって保護されるべきさまざまな利益に対する侵害の危険・脅威が、本当に現実には迫っているのか疑わしい時点での犯罪の成立が問われることになる。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要求されなければならない。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、裁判において明確に示されることが必要である。裁判所はまた、その立証をもしっかりと具体的にを行うように検察官に求めていかなければならない。

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。

さらに、実は共謀罪よりももっと早い段階の行為も、共謀罪が成立することによって処罰される可能性があることもすでに指摘した。それは共謀を教唆する行為に、共謀罪の「教唆犯」が成立するかもしれないということである。

しかし教唆犯は、正犯による犯罪実行の違法性に従属して初めて成立しうる（従属的共犯概念）ものである。したがって、正犯実行を前提としない、い

わば独立共犯である共謀罪の違法性に従属する教唆行為にまで、正犯に従属する場合と同じように考えて、処罰に値する実質的な違法性があると考えことはできない。共謀罪に対する教唆犯とは、いつてみれば共犯に対する共犯にほかならないのである。これを刑法典の61条1項が予定する教唆犯の場合と同列に扱うことはできない。

刑法61条2項は、教唆者を教唆する間接教唆をも教唆犯と同様に処罰すると規定するが、これもまさに正犯による犯罪実行の違法性に従属する共犯を前提とするものであり、共謀罪の教唆犯を間接教唆になぞらえて理解することもできない。

### ③国際性の要件

法務省のウェブサイト「『組織的な犯罪の共謀罪』に対する御懸念について」内でリンクされているPDFファイル「組織的な犯罪の共謀罪に関するQ&A」のうちのQ6は、「国際組織犯罪防止条約に基づく法整備なのですから、組織的な犯罪の共謀罪の対象を国際的な犯罪に限定すべきではないのですか。」というものである<sup>17</sup>。

これに対する回答として、「国際組織犯罪防止条約は、国際的な組織犯罪に対処するための国際協力の促進を目的としています。組織犯罪に効果的に対処するため、各締約国が共謀罪を犯罪とするに当たっては、国際的な性質とは関係なく定めなければならないと明確に規定（同条約第34条2）しており、国際性の要件を付することを認めていないので、このような国際性を要件とすることはできません。

また、実際問題としても、仮に国際性を要件とすると、例えば、暴力団による国内での組織的な殺傷事犯の共謀が行われた場合であっても、このようなものは国際性の要件を満たさないことから、これを共謀罪として処罰できなくなってしまうが、そのようなことは不合理です。」とある。

回答の後段については、従来から判例理論である共謀共同正犯を成立させることによりこの種の事案に対応してきており、これまでの対応が不足であることを示す特別な事件・証左がこれまでにあったことはなんら示されていない、とただちにいえる。

回答の前段では国際性を要件とできないというのが、これも事実と異なる。かなり複雑な内容でわかりにくいのが、次のとおり、国際性は要件としうるの

<sup>17</sup> この論点について、例えば、新倉修「共謀罪は条約加入に必要か」世界2017年6月号55頁以下参照。

である。すなわち、同サイト内でリンクされているPDFファイル「共謀罪を国際犯罪に限定できないことについて」のなかで、国際組織犯罪防止条約34条2項は、同条約5条が定める共謀罪については「各締約国の国内法において、第3条1項に定める国際的な性質または組織的な犯罪集団の関与とは関係なく定める。ただし、第5条の規定により組織的な犯罪集団の関与が要求される場合は、この限りでない。」と規定するものと紹介されている。

同条約3条1項は、適用範囲を次のように定める。

「この条約は、別段の定めがある場合を除くほか、次の犯罪であって、性質上国際的なものであり、かつ、組織的な犯罪集団が関与するものの防止、捜査及び訴追について適用する。  
 (a) 第5条…の規定に従って定められる罪  
 (b) 前条に規定する重大な犯罪」

すなわち、同条約34条2項本文は「国際的な性質又は組織的な犯罪集団の関与とは関係なく」としている。この訳の文章どおりであるとすれば、「国際的な性質」か「組織的な犯罪集団の関与」のいずれかとの関係性を外せばよい。逆にいえば、どちらかは関係づけてよいと当然にいうことができる（ここで国際的な性質を関係づければよい）。

さらに、同条約5条が推進行為（実行準備行為）か組織的犯罪集団関与のどちらかを共謀罪の要件としうると定めるとき、共謀罪規定は両方を要件としている。

ここで、同条約34条2項ただし書きは「ただし、第5条の規定により組織的な犯罪集団の関与が要求される場合は、この限りでない。」としている。まさに共謀罪規定はこのような要求をしている場合に当たる。

このように考えれば、同条約34条2項本文で国際的な性質と関連づければよい。同条約34条2項ただし書きにより組織的犯罪集団関与も要件としうる。結局、両方を要件化しうるということが出来る。条約上、国際性要件を付加できないとはいえないのである。今後の修正が俟たれるところである。

## 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、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>18</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) 各種の租税犯と罰則

わが国現行税法における各種の租税犯と罰則の程度を図で示すと、おおよそ次のとおりである。

【図表 24】主な租税犯の類型と罰則

(1) 租税犯	③ 脱税犯	① 脱税犯	10年以下の懲役もしくは1,000万円(情状により脱税額 <sup>19</sup> )以下の罰金、または併科(所得税法238条1項~4項、法人税法159条1項、消費税法64条1項・4項など)
		② 間接脱税犯	10年以下の懲役もしくは1,000万円以下の罰金、または併科(消費税法64条など)
		③ 不納付犯	10年以下の懲役もしくは100万円以下の罰金、または併科(所得税法239用1項など)
		④ 不納付煽動犯	3年以下の懲役もしくは250万円以下の罰金、または併科(国税徴収法187条1項)

<sup>18</sup> 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。

<sup>19</sup> 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238条2項・239条3項、法人税法159条2項、相続税法68条2項、消費税法64条2項など）。

(1) 租税犯	㉓ 脱税犯	㊦ 納付妨害罪	3年以下の懲役または20万円以下の罰金（国税通則法126条1項、地方税法21条2項など）
		㊧ 故意の申告書不提出犯	5年以下の懲役もしくは500万円（情状により脱税額）以下の罰金、または併科（所得税法238条3項・4項、法人税法159条3項・4項、相続税法68条3項・4項、消費税法64条4項など）
	㉔ 租税秩序犯	㊨ 虚偽申告犯	1年以下の懲役または50万円以下の罰金（消費税法65条、国税通則法127条一号など）
		㊩ 単純無申告犯	1年以下の懲役または50万円以下罰金（所得税法241条、消費税法66条など）
		㊪ 不徴収犯	3年以下の懲役もしくは50万円以下の罰金、または併科（所得税法242条3号）
		㊫ 質問検査拒否犯	1年以下の罰金又は20万円以下の罰金（国税通則法127条2号）
	㊬ 消費税不正受還付未遂罪	10年以下の懲役もしくは1,000万円（情状により消費税額）以下の罰金、または併科（消費税法64条2項・3項、刑法43条68条）	
(2) 租税関連犯	㉕ 秘密漏示犯罪（税務職員の守秘義務違反）	2年以下の懲役または100万円以下の罰金（国税通則法126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「2人以上の者が犯罪を行おうと話し合い、合意（共謀）することで成立する犯罪」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6条の2〔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に掲げている。つまり、限定列举／特掲方式を採用。法別表第三〔第6条の2関係〕では、税法

関係では、次のような租税実体犯罪を掲げている。

【図表 25】 一般的共謀罪（テロ等準備罪）の適用対象となる租税実体犯罪

五	印紙犯罪処罰法（明治42年法律第39号）第1条（偽造等）又は第2条第1項（偽造印紙等の使用等）の罪
三十四	関税法（昭和29年法律第61号）第108条の4第1項若しくは第2項（輸出してはならない貨物の輸出）、第109条第1項若しくは第2項（輸入してはならない貨物の輸入）、第109条の2第1項若しくは第2項（輸出してはならない貨物の保税地域への蔵置等）、第110条第1項若しくは第2項（偽りにより関税を免れる行為等）、第111条第1項若しくは第2項（無許可輸出等）又は第112条第1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205年法律第226号）第144条の33第1項（軽油等の不正製造）又は第144条の41第1項から第3項まで若しくは第5項（軽油引取税に係る脱税）の罪
五十二	所得税法（昭和40年法律第33号）第238条第1項若しくは第3項若しくは第239条第1項（偽りにより所得税を免れる行為等）又は第240条第1項（所得税の不納付）の罪
五十三	法人税法（昭和40年法律第34号）第159条第1項又は第3項（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63年法律第108号）第64条第1項又は第4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14年法律第153号）第73条第1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対象外であるとも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に限定列举／特掲された共謀罪（テロ等準備罪）の対象となる租税犯罪の範囲をみただけでも、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、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も、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 26】節税行為、租税回避行為、脱税（租税ほ脱）行為の違い

① 節税行為 (tax saving)
「節税」とは、納税者が、取引相場のない株式に係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。
② 租税回避行為 (tax avoidance)
「租税回避行為」とは、納税者が、私法上有効な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。
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実事）をいつわりあるいは隠ぺい、仮装し、税負担の軽減ないし免れる違法な行為を指す。

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な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多い。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>20</sup>。

【図表 26】節税行為、租税回避行為、脱税（租税ほ脱）行為の違い

① 節税行為	② 租税回避行為	③ 脱税行為
	タックスプランニング、 タックスシェルター問題	
○ 合法	△ 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」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」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、脱税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った。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手続とは別途に、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>21</sup>。

なぜならば、「脱税の罪」（租税実体犯罪）につい

<sup>20</sup> 石村耕治編『現代税法入門塾〔第8版〕』（清文社、2016年）264頁以下参照。

<sup>21</sup> 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23（1948）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/fil/hotline\\_leaflet.pdf](http://www.city.saitama.jp/002/003/008/p034342_d/fil/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

ては従来からある国税犯則調査手続によるが<sup>22</sup>、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。

### 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に対する調査は、租税行政庁が、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、2017（平成29）年度の税制改正により、国犯法は廃止され、国税通則法（以下「国通法」ともいう。）の第10章〔罰則〕（126～130条）および第11章〔犯則事件の調査および処分〕（131～160条）に、現代化したうえで、挿入された（2018（平成30）年4月1日から施行）。このため、今後、国税犯則事件調査は、国通法を典拠に実施される。

加えて、改正された国通法では、査察官に、裁判所から捜索差押令状（許可状）を得て電子メールなど電子データを捜索・差押え【①電磁的記録にかかる記録媒体の差押え、②接続サーバ等保管に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132条以下）、ならびに④通信事業者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134条）および⑤差押えを受ける者への協力要請（国通法138条をできる権限を与えた。

これらのうち、②接続サーバ等保管に自己作成データ等の差押えは、一般に、「リモートアクセス」、「リモート捜索・差押え」権限と呼ばれている。

刑事訴訟法は、平成23（2011）年の法改正で、すでにリモート捜索・差押えする権限を捜査当局に与えている（刑事訴訟法218条2項）。リモート捜索・差押えでは、裁判官から令状をもらって記録媒体の捜索・差押えをはじめた際に、その記憶媒体がほかのコンピュータと接続（接続先コンピュータ）されている場合で、接続先コンピュータが、捜査対象となっている記録を保存している、あるいは捜査

対象となっている記録を変更消滅させる機能を持っているときには、接続先記憶媒体のコピーを取るか、捜査対象媒体に複写してそれを差し押さえることができる仕組みである。2017年の税制改正では、国通法に租税犯則調査においてリモート捜索・差押えができる旨の規定を盛り込んだ（国通法132条2項）。

リモート捜索・差押えが実施されると、例えば、国税の査察官が、ある会社の東京本社の犯則調査を実施し、犯則調査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たことがわかったとする。この場合、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、令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。

組織犯罪処罰法6条の2に規定する一般的共謀罪（テロ等準備罪）も、同法別表第三〔第6条の2関係〕に列挙・特掲された個別の租税実体犯罪（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2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。一般的共謀罪（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、令状請求・令状発付を求め、これを実施することになるものと思われる。改正された国通法に盛り込まれたリモート捜索・差押制度は、脱税という実体犯罪および一般的共謀罪（テロ等準備罪）を問う税務当局の調査にも強力な武器になる可能性を秘めている。一方、脱税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。この場合も、刑事訴訟法（218条2項）上のリモート捜索・差押えを活用することができる。

一般共謀罪（テロ等準備罪）は、とりわけ所得税・法人税・消費税などのほ脱犯罪（実体租税犯罪）に対して適用され、納税者に加え税務専門職（わが国では、税理士、公認会計士、税務弁護士）などが主なターゲットとなる。

#### （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租税犯罪の嫌疑のある者に対する調査は、租税行

の情報源になるのではないか。石村耕治「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 89号（2017年）9頁以下。Available at: <http://www.pij-web.net/data/CNN-89.pdf>。

<sup>22</sup> ちなみに、租税犯罪を「煽動」した者は、煽動罪で処罰される（旧国税犯則取締法22条1項、新国税通則法126条1項）。この場合、煽動罪を問う場合には、国税庁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。



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は、次のとおりである。

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「課税庁の担当職員」という。）である（国税通則法 131 条 1 項）。一般には、査察官と呼ばれ、このセクションを調査査察部、俗に「マルサ／○査」と呼ばれる。

このように、査察など租税犯則調査は、検察官ではなく、課税庁の調査担当官が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されている。

## （２）犯則事件の調査後の処理

犯則事件の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では、異なっている。

【図表 28】 犯則事件の処理方法

直接国税の犯則事件	告発（国税通則法 155 条）
間接国税の犯則事件	通告処分（国税通則法 156 条）または告発（同 157 条）

### ①直接国税の犯則事件のケース

直接国税の犯則事件では、課税庁の担当職員は、まず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（国税通則法 155 条）。

告発されると、当該犯則事件は課税庁の担当職員のもとを離れ、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（刑事訴訟法 247 条以下）。この場合、差し押さえられた物や領置された物は、差押目録、領置目録とともに検察官に引き継がれ、検察官が刑事訴訟法（刑訴法 218 条以下）に基づいて押収したものとされる（国税通則法 159 条 4 項）。

一方、直接国税の犯則の事実があるとはみ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（国税通則法 160 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、差し押えた物

などを返却する。

### ②間接国税の犯則事件のケース

間接国税の犯則事件については、課税庁の担当職員は、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（国税通則法 156 条 1 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 156 条 1 項 1 号・2 号・3 号）。

報告をうけた長は、犯罪に事実があるとみたときには、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（国税通則法 157 条 1 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 157 条 2 項 1 号・2 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 20 日以内にこれを履行しないときは、告発される（国税通則法 157 条 4 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ふれたとおりである（国税通則法 159 条 2 項ないし 4 項）。

## （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、企業の従業員と幹部、納税者とその関与税理士などとの間で、10 年以下の自由刑（懲役・禁錮）の対象となる租税ほ脱など（所得税法 238 条 1 項・3 項、同 239 条 1 項、法人税法 159 条 1 項、消費税法 64 条 1 項・4 項など）についての話合い、合意（共謀）があったとしても、実行がない場合には、処罰することができなかった。

これが、今般の共謀罪（テロ等準備罪）〔組織犯罪処罰法 6 条の 2〕の新設により、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2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、租税行政庁（以下「課税庁」という。）による租税犯罪調査の結果、重加算税の賦課決定処分が終わる場合、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。

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、租税行政庁による犯則事件調査（国税通則法431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、課税処分のための税務調査（国税通則法72条の4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、租税行政庁（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垂れ流すことにより<sup>23</sup>、共謀罪にかかる強制捜査のための令状請求・令状発付が可能となることも考えられる。

もちろん、租税犯罪分野への共謀罪（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は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 29】 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、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・発付が可能

まさに、市民・納税者・税務専門職の金融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租税権力の介入を容易にするのが一般的共謀罪（テロ等準備罪）の本質である。したがって、市民・納税者も一般的共謀罪（テロ等準備罪）の運用には警戒を怠ってはならない。

## 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翌年の4月10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（納付税額がある場合にはその額を納付）しなければならない。確定申告後、IRSは、必要に応じて、納税者の行った

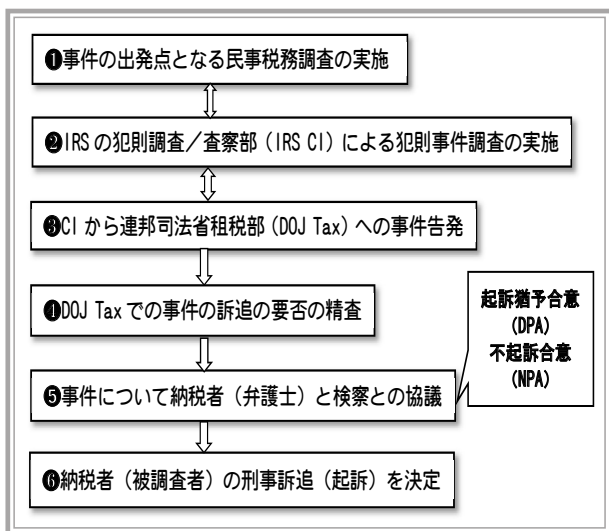
<sup>23</sup> 国税通則法74条の12、同132条2項その他各種の法律のある「官公署等への協力要請」の規定などを典拠に、共謀罪の適用に向けて情報連携（情報交換）が行われるものと思われる。ちなみに、近年、課税庁の調査官は、法人や個人事業主を訪ねて行う任意の課税処分のための臨場調査において、被調査者である事業者のパソコン（PC）に保管されている帳簿書類に加え、メールのコピーの任意提出を求めることが多くなっている。今後は、こうして署に持ち帰ったコピーを分析し、共謀を裏付け、司法警察へ通報することも想定される。なぜならば、税法令には、任意の調査結果を刑事責任追及に流用することを法的に制限するファイアーウォール（例えば、独占禁止法犯則調査規則4条4項）がなく、裁判所もこうした情報交換を制限することに消極的である（最高裁判所平成16年1月20日決定・刑集58巻1号26頁）からである。加えて、すでにふれたように、2017年に改正された国税通則法（国通法）では、税務当局に対し、租税犯罪強制調査（査察）をする際に、裁判所から捜索差押令状（許可状）を得ることを条件に電子メールなど電子データを捜索・差押え（国通法132条以下）ならびに差押え等を受ける者への協力要請（国通法138条）および通信事業者等に対し書面で通信履歴の電子データの保全要請（国通法134条）をできる権限を付与した。こうした新たな権限は、税務当局にとり、脱税という実体犯罪を解明する、さらには司法警察・検察が当該犯罪にかかる一般的共謀罪（テロ等準備罪）を問うための証拠資料収集に協力をする際の強力なツールにもなり得る。ちなみに、脱税にかかる共謀罪については、司法警察・検察が担当することになる。この場合も、刑事訴訟法上の「リモート捜索・差押え」（218条2項）などの手続を活用することができる。

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、租税回避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 30】租税犯則調査から刑事訴追（起訴）までのステップ



## 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2種類の制裁／罰則を規定している。同じ作為・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）もしくは高額な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質

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、違法な租税回避（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、違法な租税回避（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>24</sup>。

例えば、ある納税者が、脱税（租税回避犯）（IRC 2701条）を理由に起訴され、裁判所で5年の自由刑に加え25万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75%相当額の民事制裁／民事罰を課することができる（IRC 6651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（裁判）においては、90%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、そこからの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。

<sup>24</sup> See, Michelle M. Kwon, 'The Criminality of "Tax Planning"', 18 Fla. Tax Rev. 153 (2015).

## （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 offences）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 offences）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 6201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 371 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。

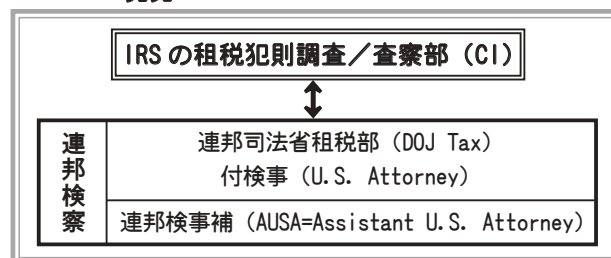
連邦租税犯（租税実体犯罪）の主体には、納税義務者（納税者）に限らず、連邦租税収入を侵害する行為をした者その他その謀議に加わった者を含む。また、租税犯を構成するには、「故意（willfully）」の要件を充足するとともに、各租税犯に固有の個別的な要件を充足する必要があるとされる（United States v. Bishop, 412 U.S. 346 (1973)）。

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 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集団に絞っている（組織犯罪処罰法 6 条の 2）。これに対して、アメリカの共謀罪では、こうした縛りが無い。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（IRS CI）は、連邦租税犯罪に関わった納税者など<sup>25</sup>を調査し、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>26</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 31】連邦租税犯則事件の訴追（起訴）のための告発先



もつとも、連邦検察が連邦刑事法典 371 条に定める一般的共謀罪（general conspiracy charge）を適用して訴追（起訴）する対象はきわめて広い。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

<sup>25</sup> 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ェ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 6011 条 g 項、6111 条ないし 6112 条）なども含まれる。もつとも、従来は、タックスシェルター・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、タックスシェルター（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* 注 24, at 164 *et seq.*

<sup>26</sup> 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。

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 (IRS CI) 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>27</sup>。

【図表 32】 主な連邦租税犯の類型とその定義

条文〔表題〕	定義
IRC 7201 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。 ・5年以下の自由刑 (「懲役・禁錮」ともいう。以下同じ。)、もしくは、 ・25万ドル以下 (法人の場合は50万ドル以下) の罰金、 ・または双方を併科。加えて、訴訟費用を課す。
IRC 7202 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。 ・5年以下の自由刑、もしくは、 ・25万ドル以下 (法人の場合は50万ドル以下) の罰金、 ・または双方を併科。加えて、訴訟費用を課す。
IRC 7203 条 故意の申告書・情報の不提出または税額不納付 (Willful failure to file return, or pay tax)	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、法定期限内に故意に作成・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。 ・1年未満の自由刑、もしくは、 ・10万ドル以下 (法人の場合は20万ドル以下) の罰金、 ・または双方を併科。加えて、訴訟費用を課す。

IRC 7206 条 1号 虚偽報告 (Fraud and false statement)	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の証明がなされた申告書、陳述書その他の書面であって、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。 ・3年以下の自由刑、もしくは、 ・25万ドル以下 (法人の場合は50万ドル以下) の罰金、 ・または双方を併科。加えて、訴訟費用を課す。 ちなみに、この税法上の虚偽報告制裁規定 (IRC 7206 条 1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。
IRC 7206 条 2号 ほう助・教唆 (Aiding and abetting)	いかなる者も、内国歳入法典に基づくまたは内国歳入法典に基づき発生する事項に関する申告書、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。 ・3年以下の自由刑、もしくは、 ・25万ドル以下 (法人の場合は50万ドル以下) の罰金、 ・または双方を併科。加えて、訴訟費用を課す。
IRC 7207 条 虚偽文書の提出 (Submission of fraudulent documents)	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。 ・1年未満の自由刑、もしくは、 ・1万ドル以下 (法人の場合は5,000ドル以下) の罰金 ・または双方を併科 ちなみに、本罪は、IRC 7206 条 1号 (虚偽報告) とは、次のいくつかの点で異なる。 ・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。 ・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 7206 条 1号 (虚偽報告) は、文書の署名者に限り適用される。
IRC 7212 条 a 項 税法執行妨害未遂罪 <sup>28</sup> (Attempts to interfere with administration of internal revenue law)	①贈賄、暴力または脅迫 (脅迫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以外の方法により、贈賄、暴力または脅迫 (脅迫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。 《個人の場合》 ・1年未満の自由刑、もしくは、 ・3,000ドル以下の罰金、 ・または双方を併科。 《法人の場合》 ・3年以下の自由刑、もしくは、 ・5,000ドル以下の罰金、 ・または双方を併科。
連邦刑法・刑事訴訟法 371 条 共謀罪 <sup>29</sup> (Attempts to interfere with administration of internal revenue law)	①《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 18) でも処罰・訴追の対象となる場合がある。第 371 条に定める共謀罪 (conspiracy) がその 1 つである。》 2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1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。 ・5年以下の自由刑、もしくは、 ・25万ドル以下 (法人の場合は50万ドル以下) の罰金、 ・または双方を併科。

<sup>27</sup> See, Alexandra Carcia *et al.*, "Tax Violation," 53 Am. Crim. L. Rev. 1825 (2016).

<sup>28</sup> これらのほかに、7216 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) でも処罰されることがある。

<sup>29</sup> 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。

<sup>30</sup> 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) 1001 条 [虚偽報告 (false statement)]、同 1621 条 [偽証 (perjury)]、同 1956 条・1957 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ことがある。

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 7201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 7201条）」を中核に据えて、連邦刑事法典371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 33】 個別の共謀罪を規定する主な連邦条項

①条文【表題】 取引制限の共謀	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(Sharman Antitrust Act)】1条 [取引制限のトラスト等の違法；罰則] <b>取引制限の共謀</b> (Conspiracy to restrain trade)
定義	州際または外国との間で行われる取引もしく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。 ・10年以下の自由刑（「懲役・禁錮」ともいう。以下同じ。）、もしくは、 ・100万ドル以下（法人の場合は1億ドル以下）の罰金、 ・または双方を併科。
②条文【表題】 スポーツ競技における贈賄の共謀	合衆国法典タイトル18 / 18 U.S. Code 224条 [スポーツ競技における贈賄 / Bribery in sporting contests] <b>スポーツ競技における贈賄の共謀</b> (Conspiracy to bribe in sporting events)
定義	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、本タイトルに規定する次の刑で処罰される。 ・5年以下の自由刑、もしくは、 ・罰金、 ・または双方を併科。
③条文【表題】 他人の市民権はく奪の共謀	合衆国法典タイトル18 / 18 U.S. Code 241条 [権利はく奪の共謀 (Conspiracy against rights)] <b>他人の市民権はく奪の共謀</b> (Conspiracy to deprive persons of their civil rights)

定義	2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、2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。 ・罰金、もしくは、 ・5年以下の自由刑、 ・または双方を併科 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。
④条文【表題】 不正請求で連邦政府に詐欺行為をする共謀	合衆国法典タイトル18 / 18 U.S. Code 286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)]
定義	不正、架空もしくは詐欺的な請求に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。 ・罰金、もしくは、 ・10年以下の自由刑、 ・または双方を併科。
⑤条文【表題】 連邦議会議員等の殺害または誘拐の共謀	合衆国法典タイトル18 / 18 U.S. Code 531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.,)]
定義	2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1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。 ・有期刑もしくは終身刑、 ・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
⑥条文【表題】 連邦公務員への暴行または妨害の共謀	合衆国法典タイトル18 / 18 U.S. Code 372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)]
定義	2人以上の者が [中略] 連邦公務員への暴行または妨害を共謀する場合には、各人は、本タイトルに規定する次の刑で処罰される。 ・罰金、もしくは、 ・6年以下の自由刑、 ・または双方を併科。

⑦条文〔表題〕 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	合衆国法典タイトル18 / 18 U.S. Code 794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)〕
定義	2人以上の者が、本条違反を共謀し、かつ1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	合衆国法典タイトル18 / 18 U.S. Code 1201条c項〔誘拐の共謀 (Conspiracy to kidnap)〕
定義	2人以上の者が、本条違反を共謀し、かつ1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 1962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)〕
定義	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	合衆国法典タイトル18 / 18U.S. Code 2384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)〕
定義	2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、 ・20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>31</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。19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>32</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）」にあたるとの理由で、共謀罪（conspiracy crime）、さらには連邦独占禁止法、すなわち1890年シャーマン法（Sherman Antitrust Act / 合衆国法典タイトル15 / 15 U.S. Code）1条や1914年クレイトン法（Clayton Antitrust Act / 合衆国法典タイトル29 / 29 U.S. Code）12条ないし27条および52条ないし53条を適用し、訴追し、弾圧した。

1935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

<sup>31</sup> 連邦刑事法典371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。

<sup>32</sup> 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、1935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、1937年に最高裁より合憲と裁断された。しかし、その後1947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。See, Morris D. Forkosch, "The Doctrine of Criminal Conspiracy and its Modern Application to Labor," 40 Tex. L. Rev. 303 (1962)。

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、各種の連邦組織犯罪規制法を典拠に、労働組合の集団的活動に介入した<sup>33</sup>。

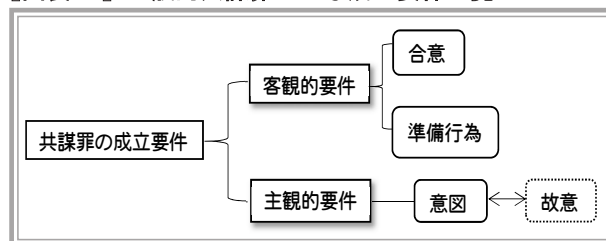
今や、連邦や諸州の刑事法典の個別犯罪規定ないし一般的共謀罪規定に盛り込まれた共謀罪は、政府・検察に汎用され、組織犯罪 (organized crime) の規制のみならず、市民運動や消費者運動、労働運動、企業活動の規制に幅広く適用されている<sup>34</sup>。政治的少数派の抑圧に悪用されてきた歴史もある<sup>35</sup>。

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「2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 371 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、【図表 34】のとおりである<sup>36</sup>。

【図表 34】 一般的共謀罪の主な成立要件一覧



次に、裁判例や学説に先行研究<sup>37</sup>などを加え、連邦刑事法典 371 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 35】 連邦の一般的共謀罪の概要

(1) 連邦共謀罪の変遷
<ul style="list-style-type: none"> <li>・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、1825 年に連邦法のなかに制定法として盛り込まれた。</li> <li>・その後、1867 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。) 371 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>38</sup>。</li> <li>・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、<i>actus reus</i> / 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。</li> </ul>

<sup>33</sup> 1970 年連邦組織犯罪規制法 ( 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 2384 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)。

<sup>34</sup> 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)。

<sup>35</sup> See, William E. Brown, 「Criminal Conspiracy and Political Dissent」, 44 Tul. L. Rev. 587 (1970)。

<sup>36</sup> ちなみに、こうした一般的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、主要なものを一覧としたものである。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。

<sup>37</sup> 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：アメリカ共謀罪に分析を中心に」法学 (東北大学) 75 号 (2011 年) 874 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 54 巻 2 号 (2012 年) 参照。

<sup>38</sup> 連邦刑事法典 371 条は、法制史的にみると、当初、内国歳入 (租税) 犯罪にかかる独立的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。



- ・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2人以上の者による「合意 (agreement)」<sup>39</sup> 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)」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 (371 条) の規定振り

- ・連邦刑事法典の一般的共謀罪 (371 条) は、2種類の犯罪を1つにして規定している。すなわち「2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1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、5年以下の自由刑、もしくは25万ドル以下（法人の場合は50万ドル以下）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 (371 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 (371 条) の適用においては、2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 (集団要件 / plurality requirement) となっている (United States v. Giry, 818 F.2d 120, 125 (1st Cir. 1987); United States v. Barnes, 604 F.2d 121, 161 (2d Cir. 1979); United States v. Chase, 372 F.2d 453, 459 (4th Cir. 1967); Sears v. United States, 343 F.2d 139, 141-42 (5th Cir. 1965))。

- (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、1人の者が犯罪を試みても、共謀罪に問われることはない (Morrison v. California, 291 U.S. 82, 92 (1934))。

### ②【処罰の条件】

集団のうち1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1人が目出し帽を購入した。あるいはレストランを運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) があっ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、2人以上の集団の合意である。したがって、当事者の1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の密輸入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, e.g., Rogers v. United States, 340 U.S. 367, 375 (1951); Morrison v. California, 291 U.S. 82, 92 (1934); United States v. Giry, 818 F.2d 120, 125 (1st Cir. 1987); United States v. Escobar de Bright, 742 F.2d 1096, 1099 (9th Cir. 1984); 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、2人の当事者間での共謀を立証する場合に、第三者の行動を証拠として利用することがある。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2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】

1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、1つの共謀の合意が存在する場合が考えられる。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1つの共謀罪を問われることになる。

<sup>39</sup> 「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。

【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、3つの異なる犯罪を実行することに同意しているものの、1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、1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)】

1人の個人または1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50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2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50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50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371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。言い換えると、合意の存在しないところに共謀罪は成立しない。このように、共謀罪の基本的な要素の1つは「合意」であることから、そのベースとなる個別の実体犯罪が成立するかどうかは問わない(See, e.g., United States v. Labat, 905 F.2d 18, 21 (2d Cir. 1990); United States v. Kibby, 848 F.2d 920, 922 (8th Cir. 1988); United States v. Nicoll, 664 F.2d 1308, 1315 (5th Cir. 1982)).

また、「合意」は、明示的である必要もないし、文書にされたものである必要はない(See, e.g., United States v. Aubin, 87 F.3d 141, 145 (5th Cir. 1996); United States v. Boone, 951 F.2d 1526, 1543 (9th Cir. 1992)).

法人(corporations)は、一般的共謀罪規定のもとで刑事責任を負う共謀者の1人に数えることができる(See, e.g., United States v. Stevens, 909 F.2d 431, 432-34 (11th Cir. 1990); United States v. S & Vee Cartage Co., 704 F.2d 914, 920 (6th Cir. 1983)). また、法人とその従業者等との間でも共謀罪を問うことができる(See, e.g., United States v. Ams Sintering Co., 927 F.2d 232, 236 (6th Cir. 1990); United States v. Hartley, 678 F.2d 961, 972 (11th Cir. 1982)).

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。2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、合意はそれ自身が「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④】**：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1つの合意を順次形成するかたちでもよい。合意は、その性格上秘密的であり、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もちかけたとする。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)」でなければならないのかが問われる。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 (ICD=intra-corporate conspiracy doctrine)】

法人内共謀不成立原則 (ICD) は、法人 (会社) とその代理人との関係において、その代理人が付与された権限または雇用関係の範囲内で行動している場合には、検察が共謀罪を問うことに制限する原則である (See, e.g., *McAndrew v. Lockheed Martin Corp.*, 206 F.3d 1031, at 1036 (11th Cir. 2000))。企業内共謀不成立原則 (intra-enterprise conspiracy doctrine) とも呼ばれる。裁判例を通じて広がりを見せてきている共謀罪にかかる法原則である。法人内共謀不成立原則 (ICD) は、法人とその代理人は同じ事業体であるとして共謀罪の本質的構成要件 (集団要件/plurality requirement または複数人要件/multiplicity of actors requirement) を欠くとみるものである<sup>40</sup>。法人はそれ自体と共謀することはできないとみるのが論拠である。代理人不問原則 (agent's immunity rule) とも呼ばれる。この原則 (ICD) のもとでは、法人と役員の間、または役員相互間の共謀、法人とその従業者などの間、さらには親会社とその完全支配のもとにある子会社間などでは、共謀罪を問えないとする。この原則 (ICD) は、もともと反トラスト法 (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 (Sharman Antitrust Act)】] 1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)」違反にかかる刑事共謀罪に対して適用されたのが始まりである (See, e.g., *Copperweld Corp. v. Independence Tube Corp.*, 467 U.S. 752, at 770-71 (1984))。

共謀が成立するためには2人以上の意思の合意の存在を必要とする。しかし、伝統的な法人擬制説的なアプローチ (aggregate theory / aggregate approach) から採られる法人内共謀不成立原則のもとでは、あらゆる種類の社团は、事業体とその代理人は単一の行為者 (single legal actor) であるとみて、共謀罪の対象から除外されるとの解釈もできる (See, e.g., *Dussouy v. Golf Coast Inv. Corp.*, 660 F. 2d 594, at 603 (5th Cir. 1981))。今日、連邦において、法人内共謀不成立原則 (ICD) は、反トラスト法違反事件および連邦市民権法 (Civil Rights Act) 上の差別取扱を問う民事共謀事件 (federal civil conspiracy case) 関係 (42U.S.C. 1985(3) / 合衆国法典 42 巻 1985 条 3 項) 訴訟にのみ適用がある。したがって、これら限定された分野を除

<sup>40</sup> 法人内共謀不成立原則 (ICD) は、もともとコモンロー上の民事共謀 (civil conspiracy) 訴訟での防御手段として、州レベルで、営利会社、宗教法人、公共法人その他の統治団体の内部者間に幅広く適用されてきたルールである。See, J.S. Nelson, "The Intercorporate Conspiracy Trap," 36 *Cardozo L. Rev.* 969 (2015)。

き、連邦刑事法典の一般的共謀罪（371 条）を典拠とした連邦検察による連邦共謀罪にかかる起訴（訴追）には、法人内共謀不成立原則（ICD）適用による防御は認められない（See, *e.g.*, *United States v. Wise*, 370 U.S. 405, at 417 (1962); *United States v. Hartley*, 678 F.2d 961, at 972 (11th Cir. 1982)）<sup>41</sup>。ちなみに、連邦刑事共謀罪にかかる法人内共謀不成立原則（ICD）の適用・不適用については、12ある連邦控訴裁判所（Federal Circuit Courts）の判断は大きく異なる。例えば、連邦控訴裁判所のうち、第1巡回区、第3巡回区および第10巡回区は、連邦市民権法上の民事共謀罪訴訟に対しては法人内共謀不成立原則（ICD）に基づく被告側の防御を認めない。

法人内共謀不成立原則（ICD）は、共謀罪にかかる訴訟が余りにも多く提起されていることから、司法（裁判所）を大量の訴追事件から解放する役割を担っているとする見解もある<sup>42</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1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ぬ（See, *e.g.*, *United States v. Berger*, 224 F.3d 107, 114-115 (2d Cir. 2000); *United States v. Colson*, 662 F.2d 1389, 1391 (11th Cir. 1981); *United States v. Brunetti*, 615 F.2d 899, 903 (10th Cir. 1980)）。
- ・ 複数の準備行為がある場合、政府（検察）は、正式起訴状に記載したそれらすべて準備行為を立証するようには求められない。共謀を促進する1つの準備行為があったことを立証することで足りる（*United States v. Lewis*, 759 F.2d 1316, 1344 (8th Cir. 1985); *United States v. Zielie*, 734 F.2d 1447, 1456 (11th Cir. 1984); *United States v. Anderson*, 611 F.2d 504, 510 (4th Cir. 1979)）。
- ・ 準備行為は、合意から独立していなければならない。しかも、合意の間または合意の後の行為でなければならない（See, *e.g.*, *United States v. Kauffman*, 311 F.2d 695 (1963)）。

- ・ 準備行為は、違法行為であることもあるが、必ずしも違法行為である必要はない（See, *e.g.*, *Yates v. United States*, 354 U.S. at 334; *Braverman v. United States*, 317 U.S. 49, 53-54 (1942); *United States v. Touhey*, (867 F.2d 534, 537 (9th Cir. 1989)）。あるいは、完全に合法行為であってもよい（See, *e.g.*, *United States v. Hermes*, 847 F.2d 493, 495 (8th Cir. 1988)）。

《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、2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に対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）、すなわち特定の犯罪にかかる独立罪のものを、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 1962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 846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)）。

<sup>41</sup> 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 Kubiatowski, “Intra-Corporate Conspiracies: The Limits to Conspiring with Your Own Corporation,” 61 U.S. Attorneys’ Bulletin (2013) 43. Katy O’ Leary, “A Free Pass for Corporate Conspirators?: Inconsistent Distinctions between Civil and Criminal Corporate Conspiratorial Liability,” 14 Suffolk J. Trial & App. Adv. 58, at 60 (2009).

<sup>42</sup> See, J.S. Nelson, “The Corporate Conspiracy Vacuum,” 37 Cardozo L. Rev. 249, at 270 (2015); Stephen Calkins, “Copperweld in the Courts: The Roads to Caribe,” 63 Antitrust L.J. 345 (1995).

**(6) 主観的要件：意図 (intent)、「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」、「意図 (intent)」<sup>43</sup>がある場合にだけ成立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」「意図的に」を主観的構成要件要素 (subjective component) という。
- ・アメリカ刑事法学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「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1つである (See, e.g., United States v. Berger, 224 F.3d 107, 114-115 (2d Cir. 2000); United States v. Dale, 991 F.2d 819, 851 (D.C. Cir. 1993); United States v. Lynch, 934 F.2d 1226, 1231 (11th Cir. 1991); United States v. Brown, 934 F.2d 886, 889 (7th Cir. 1991))<sup>44</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 (371 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) があることの3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、2人以上の者が、法が禁じることを、特定の意図 (specific intent) を持っ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2つの要素で持って判断される (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。これに対して、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 (371 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を指す。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5年である (合衆国法典タイトル 18 / 18 U.S. Code 3282 条)。一般的共謀罪規定 (general conspiracy charge provision / 連邦刑事法典 371 条) 公訴時効も5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3年、重要な租税犯罪については6年である (IRC 6531 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 371 条) のうち①犯罪条項 (offence clause) にかかる共謀も6年である。また、②詐欺条項 (defraud clause) にかかる共謀も6年と解される。

<sup>43</sup> 「intent」の文言の邦訳としては、「意図」のほか「思い」、「意思」、「認識」など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。ちなみに、一般に、刑事制裁 (criminal penalty) の場合には、検察側に主観的構成要件の立証を求める旨規定することが多い。一方、民事制裁 (civil penalty) の場合には、主観的構成要件の立証を求める旨規定していないことも多い。しかし、連邦や諸州の不正請求告発法 (False Claims Act: 18 U.S. Code 287 条～31 条; U.S. Code 3729 条～33 条) のように、民事制裁、刑事制裁双方において、主観的構成要件要素、すなわちこの場合には「故意 (knowingly)」、の立証を求める旨を定めている。アメリカの不正請求告発法について詳しくは、石村耕治「アメリカにおける民間の公金使途監視団体の活動」白鷗法学 17 卷 2 号 (2010 年) 1 頁、29 頁以下参照。

<sup>44</sup> See, Albert J. Harno, “Intent in Criminal Conspiracy,” U. of Pen. L.R (1941) 624.

<sup>45</sup> See, United States v. Wallace, 85 F. 3d 1063 (2d Cir. N.Y. 1996).

- ・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5年か6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6年とされている (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 1962条d項) にかかる共謀罪のように、準備行為 (overt act) の存在の立証を必要としない個別・独立罪の共謀罪 (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) があつ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・独立罪の共謀罪 (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>46</sup> には、個別・独立罪の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>47</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 371 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。

<sup>46</sup> 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。

<sup>47</sup> 「タックスシェルターとは何か」については、さまざまに定義されている。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、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。See, IRS, *Recognized Abusive and Listed Transactions (as of April 17, 2017)*. Available at: <https://www.irs.gov/businesses/corporations/listed-transactions>

【図表 36】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 230 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	30,918 人	213,350 人	51,755 人
有資格者数	約 120 万人	約 65 万人	約 6 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、2016 年 9 月 1 日現在。

## 1 犯罪条項、詐欺条項とは

連邦刑事法典 371 条の一般的共謀罪規定は、2つの種類の犯罪を1つにし、次のように規定する。読者の便宜を考え、371 条を再掲すると、次のとおりである。

【図表 37】連邦刑事法典 371 条 [一般的共謀罪] の客観的要件

2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1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。 ・5年以下の自由刑 (懲役・禁錮)、もしくは、 ・25万ドル以下 (法人の場合は50万ドル以下) の罰金、 ・または双方を併科。
--

この連邦刑事法典 371 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、2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>48</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 38】「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) について共謀すること。 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) について共謀すること。
---

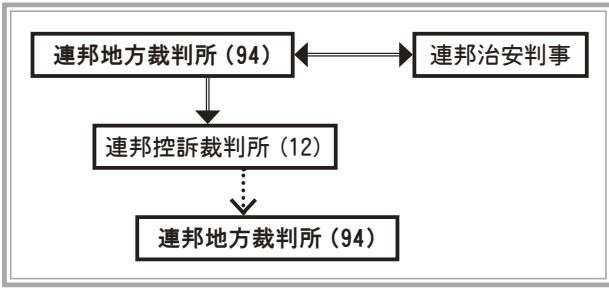
双方の大きな違いは、①犯罪条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-offence clause) の適用においては、共謀者がそのベースとなる各種個別の犯罪に関係したことが前提となる。これに対して、②詐欺条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-defraud clause) の適用においては、「連邦政府に詐欺行為をする共謀 (conspiracy to defraud the United States)」という文言からも分かるように、共謀者が特定の実体犯罪に関係したことが前提となっていない。すなわち、検察は、共謀者が特定の個別の実体犯罪に関係したことを立証するようには求められない。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。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っ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、裁判例の積み重ねを通じて共謀罪の成立要件も比較的明確である<sup>49</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、一般的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る (See, United States v. Jerkins, 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. Shermetoro, 625 F.2d 104, at 109 (6th Cir. 1980)。

<sup>48</sup> See, e.g., United States v. Rosenblatt, 554 F.2d 36 (2d Cir. 1977)。

<sup>49</sup> See, John A. Townsend et al, Tax Crimes (2nd ed., LexisNexis, 2015) at Chap. 3。

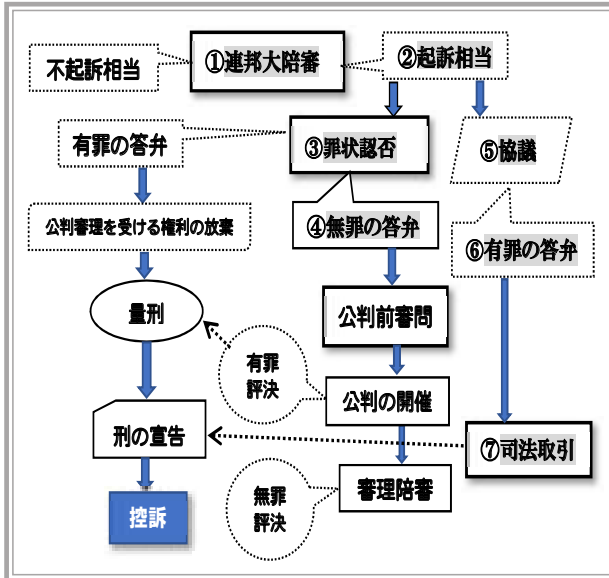
【図表 39】連邦刑事租税訴訟ルート



(1) 連邦司法手続の要点

ここで、読者の便宜のために、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 40】大陪審による起訴相当決定後の司法手続の流れ



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・無罪の評決 (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>50</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1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・被告人の弁護人・検察官、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。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<sup>51</sup>。

統計的にみても、アメリカの90%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>52</sup>。

<sup>50</sup> 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。

<sup>51</sup> 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。

<sup>52</sup> See, Russell D. Covey, "Plea Bargaining and Price Theory," 84 Geo. Wash. L. Rev. 920 (2016).



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>53</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 99% 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>54</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」になっている実情に危機感をあらわにしている<sup>55</sup>。「Tax Justice」、「Criminal Justice」などさまざまな価値観がぶつかり合う実情にある<sup>56</sup>。

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 39】控訴の位置を確認) である。

## (2) 一般的共謀罪の対象となる 2 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 2 つの「共謀」類型、について、設例および裁判例を交えて図説する。

### 【図表 41】 一般的共謀罪の対象となる 2 つの「共謀」類型

- ① 【犯罪条項にかかる共謀罪：個別の実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、個別の実体犯罪 (specific substantive offence) について共謀すること。

【設例】事業者 A は、当面の資金繰りの目途がつかず、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 2%~10% (ただし、滞納通知後に支払が行われた場合には 15%) 附帯税を課することができる (IRC 6656 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、5 年以下の自由刑、もしくは 25 万ドル以下 (法人の場合は 50 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 7202 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 371 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、また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

<sup>53</sup> See, Gregory M. Gilchrist, "Bargaining for More Trials," 60 Champion 20 (2016); Gregory M. Gilchrist, "Trial Bargaining," 101 Iowa L. Rev. 609 (2016)。

<sup>54</sup> See, John Rappaport, "Criminal Procedure in the Spotlight: Unbundling Criminal Trial Rights," 82 U. Chi. L. Rev. 181 (2015)。

<sup>55</sup> わが国では、2016 (平成 28) 年 5 月 24 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 2 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。

<sup>56</sup> アメリカの「司法取引」については刑事司法の面からの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。

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) ことについて共謀すること。

**【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って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 371 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) にかけて、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ったうえで、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、共謀の合意があっ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って協議 (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、この合意書にそって A と B に対し、刑の宣告を行った。

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 371 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ーマとヒマを掛けなければならないことがある。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) が特定の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 9 割が司法取引 (plea bargaining) で決着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し合いで盛り上がっただけでもいつても有罪に問える」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 371 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 1 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) が特定の实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 371 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 1341 条以下) よりも広く解釈されている [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 371 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ないとされる (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はないわけである。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立証する必要がないとされる (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ないとされる (See, *e.g.*, *United States v. Jerkins*, 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) のかどうか立証する義務を負わず、かつ、共謀罪の成立要件の 1 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 1 つに妨害 (干渉) する (interfere) こと、または阻害 (妨害) する (obstruct) こと」<sup>57</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 371 条の詐欺条項にかかる共謀罪のもと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、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 3 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 1 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 371 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の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 3 巡回区連邦控訴裁判所も、次のよ

<sup>57</sup> 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。

うな意見を述べている (United States v. Shoup, 608 F.2d 950, at 955-56 (3d Cir. 1979))。

こうした警鐘を織り込んで考えると、連邦刑事法典 371 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。

「[371 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。」

こうした警鐘に応えるためには、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. Mohney, 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 371 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 (94)、連邦控訴裁判所 (12)、連邦最高裁判所 (1) 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>58</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 2 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 2 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る (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) ことによって、合衆国 (連邦) に詐欺を働くために共謀することを指す<sup>59</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罪事件に対する連邦刑事法典 371 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・妨害にあたるとのスタンスにあるわけである。まさに、クライ

<sup>58</sup> See, e.g., Benjamin E. Rosenberg, "Several Problems in Criminal Conspiracy Laws and Some Proposals for Reform," 4 Crim. L. Bull. 1 (2007)。

<sup>59</sup> 第 2 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、100 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基準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。

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>60</sup>。

#### (1) DOJ が掲げる「クライン共謀8パターン」とは

第2巡回区連邦控訴裁判所は、1957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、20を掲げている (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20のパターンを、次の8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>61</sup>。

#### 【図表 42】 DOJ が掲げた「クライン共謀8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150万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載し、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の共謀

#### (2) DOJ の「クライン共謀事例集」とは

連邦司法省 (DOJ = Department of Justice) は、12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)」として一覧にして、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>62</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>63</sup>。

<sup>60</sup> 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) 7212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くても、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。

<sup>61</sup> クライン事件控訴審判決で示した20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8に標準化したものである。もっとも、このDOJ共謀8パターンも、一般化されたパターンとは言い難い。

<sup>62</sup> DOJ, 2012 Criminal Tax Manual. Available at: <https://www.justice.gov/sites/default/files/tax/legacy/2012/12/05/CTM%20Chapter%2023.pdf>

<sup>63</sup> 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。

【図表 43】重要なクライム共謀事例パターン（抜粋）

【第1巡回区連邦控訴裁判所】

- ・合衆国 対 ゴールドパーク事件判決 (United States v. Goldberg, 105 F.3d 770, at 772 (1st Cir. 1997) : 従業員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12万5千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2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) : クライム共謀基準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) : クライム共謀基準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 78 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60万

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ルタ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、11万7千ドルの現金を、1万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. Heinmann, 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3巡回区連邦控訴裁判所】

- ・合衆国 対 ミッキー事件判決 (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>64</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 371 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

<sup>64</sup> 良心的な納税忌避者 (tax resisters)、良心的な忌税者 (tax objectors) は、全米で2万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、石村耕治「信教の自由と平和基金指定納税制：軍事費に使われない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『宗教法人法制と税制にあり方』(法律文化社、2006年) 所収参照。

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1つである共謀目的の達成に向けた準備行為（overt acts）および不作為（omissions）があったとの主張・立証を受け入れた。

[以下、略]

以上のようなクライム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。1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ったものとして、連邦刑事法典371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1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 1956~57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（1万ドル未満）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っていることである。微罪であっても、2人以上の者が連邦政府に詐欺を働く計画を話し合い・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>65</sup>。

税務専門職が、クライアントである納税者と話し合っ、納税者に有利な租税計画の青写真をつくったとする。この場合も、実際にその計画に沿って納税者が申告をしなかったとしても、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いることである。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、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、2人以上の者が犯罪を行おうと話し合い、合意（共謀）があったとして、共謀罪を問われる常態に置かれていることである。

ちなみに、クライム共謀事例集（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371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ム共謀基準

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371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ム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ェ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>66</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

<sup>65</sup> 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1回100万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3~4条、令8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。

<sup>66</sup> 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)。

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、タックスシェルターの利用で、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。」*

クライム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

自らもクライム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1つが、第9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 44】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」を表向きの売りにしていた。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371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。

さきにふれたように、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話し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1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1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かかわらず、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して裁断した。（United States v. Caldwell, 989 F.2d 1056, at 1060-6）。すなわち、連邦憲法修正6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拠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ぎないと判示した。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、「ゆるぎられること以外のこと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と思っている。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 371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371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1957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1つが、2012年に

第2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 45】コプラン共謀罪事件の概要

1998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3人の税務弁護士（tax attorney）と1人の公認会計士（CPA）が、1998年から2006年にかけて共謀して租税回避罪〔IRC 7201条〕につながる5つのタックスシェ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1つのスキーム）をたてたかどで、連邦刑事法典371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〕（4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10週間で結審した。審理陪審は、大筋で検察の主張<sup>67</sup>に沿い、クライン共謀基準に基づき、4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、3年の禁錮刑（ただし、3年間にわたり、年120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75,000ドルの罰金を科す判決を下した<sup>68</sup>。【他の被告に対しては12か月～3年の禁錮刑＋75,000～10万ドルの罰金を併科。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1957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）カルドウエル共謀罪事件判決（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371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

<sup>67</sup> 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。

<sup>68</sup> 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2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, Jermy H. Temkin, "Time to Revise the 'Klein' Conspiracy Doctrine," 249 N. Y. Law. J. (January 25, 2013)。

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の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セ・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 2 人が有罪、他の 2 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 1 つとして、連邦刑事法典 371 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し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 5 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・上告人) 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>69</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 7201 条)、虚偽申告 (fraud and false statement / IRC 7206 条 1 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 7201 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 7206 条 1 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って、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 7201 条) および虚偽申告罪 (IRC 7206 条 1 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ェルターは、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、これらタックスシェルターの多くは、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、2000 年にタックスシェルター分析室 (Office of Tax Shelter Analysis)<sup>70</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

<sup>69</sup> See, Seth C. Farber et al., Klein Conspiracies: In the Wake of U.S. v. Coplan (2013, Portfolio Media, Inc.),).

<sup>70</sup> 石村耕治『アメリカ連邦所得課税法の展開』前掲・注 1、339 頁参照。

この状態が続いている<sup>71</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371条規定する一般的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／IRC7201条）、虚偽申告（fraud and false statement／IRC7206条1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を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、犯罪があっ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ェルターについて話し合い、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）の仕事に困難にした（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、クライン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2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 7201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371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 7201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い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 7201条）と共謀罪（連邦刑事法典371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 46】 一般的共謀罪の成立要件

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>①共謀目的についての合意（agreement）があること。</li> <li>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。</li> <li>③当該合意を促進する準備行為（overt act）があること。</li> </ul> |
|---|

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。

<sup>71</sup> See, Susan C. Morse, "The How and Why of the New Public Corporation Tax Shelter Compliance Norm," 75 Fordham L. Rev. 961 (2006).

## （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１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ェルタースキーム（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 7201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ェ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（俗で「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、２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）の租税犯罪マニュアル（CTM=Criminal Tax Manual）では、連邦検察官に対し、【図表 47】のように指示する。

連邦司法省（DOJ）が租税犯罪マニュアルで、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（informer）を使って共謀を仕立てに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

## 【図表 47】連邦司法省（DOJ）租税犯罪マニュアル（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）。

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)）。

租税犯罪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）があったとして、共謀罪を問う場合も多い<sup>72</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、租税回避罪（IRC 7201条）の対象となるタックスシェルタ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 7201条〔租税回避罪〕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 371条の共謀罪を問うと同時に、特定の犯罪条項に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

<sup>72</sup> 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。

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、1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、法解釈論的には、連邦刑事法典 371 条の共謀罪は単一の犯罪であることから、最大でも1つの刑罰（つまり、5年以下の自由刑もしくは25万ドル（法人の場合は50万ドル）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1つである<sup>73</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-offence 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、共謀者が特定の実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 7201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 7201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 371 条の共謀罪では条文上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。その代わりに、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）を立証することでよい。

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>74</sup>。

<sup>73</sup> See, Albert J. Harno, 'Intent in Criminal Conspiracy,' U. of Pen. L.R (1941) 624.

<sup>74</sup> アメリカ刑事法においては「法の知ら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 7201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 7201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こと（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」旨を立証するよう求められる（*Cheek v. United States*, 498 U.S. 192, at 201 (1991)）。すなわち、

裁判所によっては、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」共謀の輪に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 371 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 7201 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ないとした。

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）」のほかに「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ィ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、2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 371 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ないとされる。

すなわち、共謀の合意がたんに共謀者の頭のなかにあるのではなく、準備行為が伴う共謀が事実とし

#### 【図表 48】イングラム共謀罪事件の概要

4人の被告（2人の事業主と2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。2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、2人の従業者は、納税義務はない。連邦（検察）は、これら2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。2人の従業者が共謀罪を問われるもとなった実体犯罪は、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、2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いことを根拠に、これら2人の主張を容認し、共謀罪の適用を認めなかった。一方、2人の事業主に対しては共謀罪に適用を容認した。

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に求められる（Cheek v. United States, 498 U.S. 192, at 201-02）。ただし、ここでいう「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「法の不知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関係する性質のものである。③税法は、精練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。

<sup>75</sup> 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 1962 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。

て存在する旨を立証する必要がある。もっとも、準備行為 (overt act) は、犯罪行為である必要はない。合法的な行為であってよい。

租税回避犯罪 (IRC 7201 条) や故意の申告書不提出犯 (IRC 7203 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 (e.g. 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1つである準備行為 (overt act) があっ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たり前の行為である。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) や検察の追及をかわすために共謀者の1人が行った積極的な行為とし、共謀罪成立要件の1つである準備行為 (overt act) があっ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2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にあった」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はらんでいることが分かる<sup>76</sup>。

【図表 49】 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、技巧的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)」とされてしまうのでは、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<sup>77</sup>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) 7201 条 [租税回避罪] 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

<sup>76</sup> See, Michelle M. Kwon, 'The Criminality of "Tax Planning"', 18 Fla. Tax Rev. 153, *supra* 注 24, at 201 et seq.

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1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、タックスシェルタ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、当該タックスシェルターが実際に違法なスキームとして処罰されたの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5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 50】 ローゼンガーテン事件での第2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-offence 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ない。「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な響きを持つ……」。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))。

### ◆むすびにかえて

#### ～アメリカの実情から日本の今後を考える

もう一度考えてみたいのが、「共謀」や「計画」ということの性質である。できあがった「共謀」や「計画」は文章に起こさない限り、頭の中に存在するままとまったイメージでしかない。これは憲法19条が侵してはならないとしている「思想及び良心の自由」そのものであり、内心のものであるがゆえに、たとえ公共の福祉に反するものであっても国によって侵されることはない。

そうである以上、共謀罪の「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19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31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「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った者について共謀罪は成立しない。

わかりやすく言い換えれば、計画を立てる共同実行行為と計画が共同で立てられたという犯罪結果、計画の危険性を現実化する実行準備行為（この意味で組織犯罪処罰法の共謀罪は「予備+陰謀」の罪になったといえる。）が客観的要素として要求され、これに対応する主観的要素として、計画を共同で立てる行為と立てた結果ならびに実行準備行為の遂行



に対する確定的な認識と積極的・主体的な合意が必要となる。

したがって、計画・共謀をたんに主観的要素とみなして、客観的な行為なき犯罪として理解してその立証を要しないとすることはできないし、計画・共謀行為について別に故意を考える必要はないとして故意の立証・認定を省くこともできない。

例えば、税理士がクライアントと2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<sup>77</sup>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、もはや共謀罪は問題となりえない。もう1つ、どうしても確認しておかなければならないことは、令状審査、起訴の判断、公判での立証といったそれぞれの段階において、計画された内容が本当に「犯罪」にあたるものなのかどうか、その計画の内容と現実味についても最低限確認されなければならないということである。

生の事実が「犯罪」となるのは、裁判で有罪ないし犯罪の成立が確定してからである。そのような検察官による犯罪の立証の成功、裁判所による認定を経るまでは、無罪の推定を受けることは憲法31条の適正な法定手続の保障に含まれているといえる。共謀罪での計画内容としての「犯罪」は有罪確定を俟つものではない。犯罪構成要件に該当すると裁判所ないし一般人なら通常考えるであろう事実が含まれていれば足りると考えられる。

しかしそれは犯罪の成立に十分な程度に、有効な証拠を吟味して得られた「犯罪性」ではない。かといって、令状請求という刑事手続のかなり早期の段階で十分とされる嫌疑の内容と同程度で足りるとするのは、少なくとも起訴や公判段階で犯罪を計画

したかどで有罪とするには不十分に過ぎる。共謀罪の起訴・公判維持を目指す捜査の過程で明らかにされる計画内容は、共謀罪の実質的な違法性を担保するに足りるある程度の具体性と実現可能性を伴うものでなければならない。単なる野望や最終目標、こうなったらいいのという夢想の類を語り合い意見の一致を見たからといって、たとえそれらが犯罪構成要件に該当すると認められる場合であっても、共謀罪が想定する違法性を備えた計画行為が実行されたことにはならない。共謀罪が成立する行為は、その法定刑である5年以下や2年以下の懲役・禁錮に見合う違法性が認められる実質を伴った行為でなければならない。

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、一般的共謀罪（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371条に目を通せばわかるように、「共謀罪 (crime of conspiracy)」は、2つ類型からなっている。1つは、犯罪条項にかかる共謀罪 (conspiracy-to-offence clause) にかかる共謀罪であり、もう1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 (conspiracy-to-offence 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関係し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 (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、検察は、共謀者が特定の個別の実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。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。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。刑事訴訟の現場では、功利的な考え方が闊歩しており概括的

<sup>77</sup> 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ると考えられる。

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。もっとも、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6条の2〔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、その対象となる租税犯罪の範囲を法別表（法別表第三〔第6条の2関係〕）に掲げている。すなわち「限定列挙／特掲方式」を採用。しかし、この別表への他の租税犯罪類型の追加・列挙は、実質的に立法権を牛耳る行政庁の意向でどうにでもなる常態にある。もっとも、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、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、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た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、共謀罪を適用する際の要件の1つである「準備行為 (overt act)」にあたり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を提供することは危険行為と化してしまう。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が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、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、が大きい。このため、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。懸命に共同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共著者の、好奇心の結晶、とみてほしい。税務専門職や対米進出企業などが法実務上共謀罪とどうつきあっていくべきか精査する際の一助となればと願っている。

（いしむら こうじ・しみず はるき）

# 「質問応答記録書」制度と税務調査の可視化

石村 耕治（白鷗大学教授）

## 【内容目次】

### ◆はじめに

- 1 情報公開法で密室税務行政の固い扉を開く
- 2 「質問応答記録書」とは何か？
- 3 記録書の作成協力はあくまでも「任意」
- 4 質問応答記録書の作成の流れ
- 5 質問応答記録書の危険な使われ方
- 6 作成協力、断りの作法
- 7 納税者の署名捺印は「任意、
- 8 署名捺印、断りの作法
- 9 コピー請求に応じない「非常識、が国税当局の常識でよいのか
- 10 質問応答記録書 対 供述調書
- 11 税務調査の可視化：米や豪に学ぶ
  - (1) アメリカにおける税務調査の可視化
  - (2) オーストラリアにおける税務調査の可視化

### ◆むすびにかえて

～どうする、わが国の旧態然とした税務調査

## 質問応答記録書制度のポイント

- 平成 25 年 6 月に、国税当局（国税庁）は、国税職員向けの内部通達（「質問応答記録書作成の手引について」）を出し、「質問応答記録書」制度を導入した。
- 質問応答記録書は、国税内部の通達された法定外行政文書である。このことから、本来、一般納税者や税理士などは目にするのできない性格の行政文書である。しかし、関係者の努力により、情報公開法に基づく開示請求の結果、その制度の内容や様式などが明らかにされている。
- 質問応答記録書制度は、国税職員（調査官）が、税務調査の際に、「必要がある」と判断した場合には、調査した納税者等（被調査者）に協力を求め「質問応答記録書」を作成し、署名捺印をお願

いできる仕組みである。

- 調査官は、国税当局から、実施したすべての税務調査について質問応答記録書を作成するには指示されていない。調査において聴取した事項のうち重要なものについて、事実関係の正確性を期すために、必要と判断した場合に限り、その要旨を調査担当者と納税義務者等の質問応答形式等で作成するように指示されている。
- 質問応答記録書は、法定外の行政文書であることから調査官からお願いがあった場合、納税者（被調査者）は、記録書の作成に協力し、その後の署名捺印に応じるか、断るかは、まったく「任意」である。
- 質問応答記録書は、調査官が主導して「課税処分のための客観的な証拠資料がない場合に、証拠をつくりあげることにある」。言い換えると、「調査した納税者が納得していない国税当局（税務署）の主張（指摘事項）の裏付けを取るための証拠資料の作成」がねらいである。
- 質問応答記録書は、「納税申告書」などとは異なり、国税当局が、課税処分のためだけに利用する行政文書ではない。調査後の不服申立て（原処分庁への再調査の請求や国税不服審判所への審査請求）、税務訴訟などの手続においても証拠となる行政文書である。このことから、納税者（被調査者）は、記録書の作成に協力するか、断るか、さらには作成された書面への署名捺印に応じるか、断るかは、慎重に判断する必要がある。
- 質問応答記録書は、納税者（回答者）に交付することを目的に作成される行政文書ではないことから、回答した納税者に対し作成された記録書の写し（コピー）は交付されない。
- 質問応答記録書は、警察書での被疑者取調の際に取調官によって作成される「供述調書」（刑事訴訟法 198 条 3 項）とほぼ同じ形式になっていることに留意する必要がある。

（JTI 編集局）

## ◆はじめに

平成 25 年から、税務署の調査官は、税務調査の際に、「必要がある」と判断した場合には、調査した納税者（被調査者）に協力を求め「質問応答記録書」を作成し、署名捺印をお願いできるようになった。

「質問応答記録書」は、「質問てん末書」「確認書」「聴取書」「申述書」とも呼ばれる。しかし、実質は皆同じである（以下、ここでは「質問応答記録書」という呼び名を使う。）。

税務調査を受けた納税者が、国税職員（調査官）から質問応答記録書への協力（質問への回答）、署名捺印を求められるケースが増えてきた。これとともに、納税者や税理士などから、「質問応答記録書とは何か?」、さらには、こうした書面に納税者は「署名捺印をしなければならないか?」など、さまざまな質問が出ている。

しばしば、わが国の税務行政の不透明さが問われる。質問応答記録書制度は、そうした感じのものといえる。事実、この制度は、広く納税者には公開されないかたちで導入された。課税庁内部で制度化され、一般の納税者やその代理人である税理士などに十分に周知されないまま、課税庁内部へ通達され、国税職員（調査官）だけがその具体的な内容を知っていたわけである。わが国の税務行政に「開かれた政府」の理念が浸透していない最たる例の一つといえる。

こうした国税当局による内部通達を用いた税務行政は、憲法に定める租税法律主義の原則、「法律による行政」のルールとぶつかるのではないでないうか。

## 1 情報公開法で密室税務行政の固い扉を開く

幸いにも、わが国では情報公開法が制定されている。関係者の努力により、同法 9 条 1 項に基づき、国税庁課税総括課がその職員に対して発遣した情報「質問応答記録書作成について（課税情報総括課第 3 号）平成 25 年 6 月 26 日」（以下『質問応答記録書作成の手引』という。）が開示された。

開示された情報は、黒塗部分も少なくないものの、（一社）日税連税法データベース（通称「タインズ／TAINS」）にアクセスすれば入手できる。ちなみに、この『質問応答記録書作成の手引』の骨子は、次のとおりである。

## 【図表 1】 国税庁の『質問応答記録書作成の手引』の骨子

- はしがき
- 質問応答記録書の作成の基本的なフロー
- 質問応答記録書記載に当たっての基本的な事項
- 作成例
- FAQ

## 2 「質問応答記録書」とは何か？

質問応答記録書とは、税務調査における質疑応答の中で調査官がとくに重要と判断した事項について、調査官が納税者に質問し回答を得る Q&A 形式（Q&A 以外の形式でも可）で文書に記録し、回答者である納税者に署名押印を求めて作成する行政文書である。質問応答記録書制度は、国税当局の内部通達を典拠に実施されており、特定の法令を典拠に実施されているわけではありません。したがって、性格的には「法定外行政文書」である。

また、現場の調査官は、質問応答記録書を必ず作成しなければならないというわけではない。その要否について、国税庁の『質問応答記録書作成の手引』の FAQ 問 1（注）では、次のように述べている。

## 問 1 質問応答記録書は、どのような場合に作成するのか

（注）

- 1 質問応答記録書等の作成の要否は、個々の事案における証拠の収集・保全の状況、非違の内容、調査過程における納税義務者等の説明や主張等を総合的に勘案して検討する必要がある。このため、証拠書類等の客観的な証拠により課税要件の充足性を確保できる事案については、原則として、質問応答報告書等の作成は要しないことに留意する。

（下線は引用者）

このような国税職員（調査官）に対する指示内容からも分かるように、調査官は、実施したすべての税務調査について質問応答記録書を作成するようには求められていない。言い換えると、例外的に必要と判断した場合に限り、作成するよう求められるわけである。

## 3 記録書の作成協力はあくまでも「任意」

『質問応答記録書作成の手引』の別の箇所でも、質問応答記録書は、「調査において聴取した事項のうち重要なものについて、事実関係の正確性を期すた

めに、その要旨を調査担当者と納税義務者等の質問応答形式等で作成するものである。」としている。

ただ、この手引が国税調査官向けに出されたものであることもあってか、作成の必要性、さらには「重要なもの」かどうか（重要性）の判断は、一般的・客観的必要性ではなく、調査官の主観的な判断にゆだねるような記述になっている。

この点に関して、課税処分のための税務調査法制における「調査の必要性」は、原則として「客観的必要性」を基準に判断することになっている。学問的にも「必要性の認定は、租税職員の自由な裁量に委ねられているわけではない。客観的な必要性の認められない場合に質問・検査を行うことは違法であり、それに対しては、答弁義務ないし受忍義務は生じない。」（金子宏『租税法〔第22版〕』（弘文堂、2017年）907-8頁参照）とされている。

質問応答記録書は、法定外行政文書です。納税者（被調査者）は、記録書作成にかかる質問調査に応じる義務（受忍義務）はないわけである。協力するか断るかは、まったくの「任意」です。このことから、調査官は、記録書にかかる質問調査への自発的協力を求める場合には、なおさら納税者（被調査者）に、「記録書作成の理由」、「利用目的」、「客観的な必要性」、「重要な指摘事項かどうか」などをていねいに説明したうえで、納税者からの疑問に的確に答える必要がある。

納税者も、調査官が示した記録書作成を必要とする理由や利用目的を精査し、写しの入手方法などについて調査官に積極的に問い直し、税理士などから専門的な意見を聴いたうえで、十分に理解・納得したうえで協力するか、断るかを決める必要がある。再度確認するが、質問応答記録書作成のねらいは、調査官が主導して「課税処分のための客観的な証拠資料がない場合に、証拠をつくりあげることにある」わけである。もう少しはつきりいうと、「調査した納税者が納得していない国税当局（税務署）の主張（指摘事項）の裏付けを取るための証拠資料の作成、がねらいである。

納税者は、このことを十分に理解せずに安易に記録書の作成に協力してしまうと、それがもとで思いがけない不利益を被ることも予想される。

#### 4 質問応答記録書の作成の流れ

国税庁の『質問応答記録書作成の手引』によると、

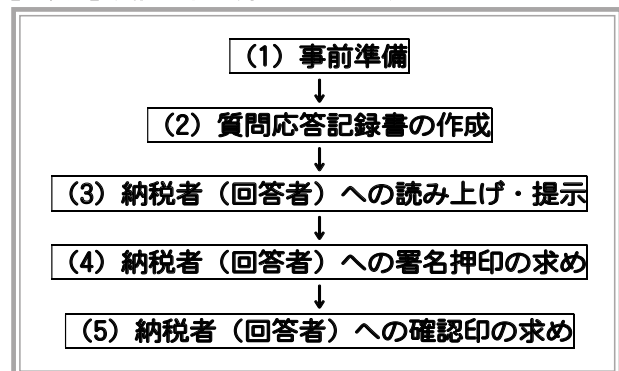
【図表 2】 質問応答記録書のひな型 \*

質問応答記録書	
回答者 住所	△△県△△市〇〇町〇-〇-〇
氏名	△△ △△
生年月日、年齢	昭和△年△月△日生まれ、△歳
本職は、平成〇年〇月〇日、△△県△△市〇〇町〇-〇-〇の□□株式会社において、上記の回答者から、任意に次のとおり回答を得た。	
質問応答の要旨	
問1	あなたの住所、氏名、生年月日、年齢及び職業を聞かせてください。
答1	私は、△△△△、〇〇県〇〇市〇〇町〇-〇-〇、昭和〇年〇月〇日生まれ、〇歳、□□株式会社の取締役第一部長です。
問2	あなたが□□株式会社の取締役第一部長に就かれたのは、いつでしょうか。
答2	5年前の平成〇年〇月から取締役第一部長として勤務しています。
省 略	
問12	以上で質問を終わりますが、今まであなたが述べた中で、何か訂正することはありますか。
答12	ありません。
(回答者) △△ △△ ㊟	
以上のとおり、質問応答の要旨を記録して回答者に対し読み上げ、かつ、提示したところ、回答者は誤りのないことを確認し、署名押印した上、各頁に確認印を押印した。	
平成〇年〇月〇日	
(質問者) ●●税務署 財務事務官 税務 一郎 ㊟	
(質問者) ●●税務署 財務事務官 国税 次郎 ㊟	
<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block;">                     確認印 ㊟                 </div>	

\* 国税庁『質問応答記録書作成の手引』  
○質問応答記録書作成の作成例③（法人税調査（通謀による外注費の繰上計上）の例）の引用〔抜粋〕

「質問応答記録書」の作成の流れは、次のようになる。

【図表 3】 質問応答記録書の作成の流れ



国税当局（調査官）サイドから見た「質問応答記録書」の作成プロセス、その概要は、次のとおりである。

【図表 4】 国税当局（調査官）から見た「質問応答記録書」の作成プロセス

<p>(1) 事前準備：調査官は、必要と思う事項（指摘事項）に絞り、回答する納税者に対し質問する項目（①何を目的として、②誰に対して、③何を聞くのか）を整理し、④提示できる資料は何かなどの事前準備したうえで、本人が質問応答記録書作成への協力を断らない限り、質問をし、回答を得ることになる。</p>
<p>(2) 質問応答記録書の作成：①調査官は、納税者（回答者）に対して、質問応答記録書作成の趣旨や作成手順を説明し、本人の面前で作成する。ただし、時間的余裕がない場合には、回答者の面前以外で文面を作成するか、調査官が帰署して文面を作成することもできる。この場合、質問応答記録書は、事実関係が正しく記載されているのであれば、問答式であっても問答式以外であっても差し支えない。なお、一件の質問応答記録書における回答者は1人である。②質問応答記録書作成は、できるだけ2人の調査官で実施し、1人が「質問者」として質問調査を実施し、もう1人が「記録者」として、筆記またはパソコン入力し、質問応答記録書の作成にあたる。③調査官は、質問応答において、資料等を提示して質問をしている場合には、その旨を記載し、その写しを質問応答記録書に添付する。</p>
<p>(3) 回答者への読み上げ・提示：文面作成後、調査官は、納税者（回答者）に対して、本人が断らない限り、記載内容を読み上げ、内容に誤りがないか確認を求め、記載内容の信ぴょう性を確保するために、必要に応じて、納税者（回答者）に書面を提示・閲覧をしてもらう。</p>
<p>(4) 回答者への署名捺印の求め：調査官は、納税者（回答者）に対して、本人が断らない限り、書面の末尾に署名捺印を求められることができる。断りがあった場合には空欄とし、本人が断りの理由を述べたときにはそれを附記します。ちなみに、関与税理士等の署名捺印は要らない。</p>
<p>(5) 回答者への確認印の求め：調査官は、納税者（回答者）に対して、本人が断らない限り、書面の各頁および添付資料等の右下隅に捺印を求められることができる。</p>

## 5 質問応答記録書の危険な使われ方

国税庁の『質問応答記録書作成の手引』では、質問応答記録書の作成が必要な例として、外注費に関して役務提供の事実がない旨の回答があった事案や、役員給与について勤務実態がない旨の回答があった事案などがあげている。重加算税の対象となる事案や行為計算の否認をターゲットにしているものと解される。

質問応答記録書は、こうした事案が発覚したのにもかかわらず、客観的な証拠資料が十分でないといった場合に、調査官が納税者に質問をし、回答を得るなどの形で作成した内容を記し、その納税者から署名捺印をもらって、これを証拠資料に課税する

ことにある。

質問応答記録書は、納税者の回答を証拠とする書面ともとれる。しかし、見方を換えると、納税者自身がつくる証拠であるともいえる。この点をしっかり頭の中に叩き込んでおく必要がある。納税者は、調査官の誘導質問などに安易に回答したり、書面の内容を精査せずに安易に署名捺印に応じることは避ける必要がある。

納税者によっては、調査官が作成する質問応答記録書の内容が事実であり、指摘事項にかかる質問応答記録書の作成に応じ、率直に修正申告した方が、調査をすみやかに終えることができ、得策と考えるかも知れない。しかし、作成された質問応答記録書に合意した後に、回答者である納税者が訂正・変更の申立てをしても、いったん完成した質問応答記録書の訂正、変更等はできないことに注意を要する。納税者からの訂正、変更等の主張については、新たな質問応答記録書を作ることで対応することとされているためである。つまり、一度完成した質問応答記録書は、内容に誤りがあったとしても、訂正、変更等はできないということである。

『質問応答記録書作成の手引』の「〇はしがき」によると、「質問応答記録書は、課税処分のみならず、これに関わる不服申立て等においても証拠資料として用いられる場合があることも踏まえ、第三者（審判官や裁判官）が読んでも分かるように、必要・十分な事項を簡潔明瞭に記載する必要がある。」と、国税職員である調査官に注意を喚起している。

この文面からも読み取れるように、国税当局（国税庁）は、質問応答記録書を、課税処分（更正処分など）をすることだけをねらいに作成しているわけではない。調査が終了した後の争訟手続、つまり課税処分に対する納税者からの再調査の請求（旧異議申立て）や国税不服審判所への審査請求、さらには税務訴訟があった場合に、自らの課税処分正当化の証拠として活用し、事を有利にすすめようとしているわけである。事実、国税当局は質問応答記録書の証拠能力を高めるために、質問内容や記載方法などにさまざまな工夫をこらしている。

調査をうけた納税者は、記録書作成に協力するかどうかを決めるにあたっては、国税当局のよる「質問応答記録書の危険な使われ方」に注意する必要がある。

## 6 作成協力、断りの作法

調査現場では、事実認定の必要がない、指摘事項が重要ではないと思われるにもかかわらず、質問応答記録書をつくりたがる調査官も少なくないようである。また、税務調査期間中で、関与税理士が立会っていないタイミングを見計らって、調査官が、納税者（被調査者）に作成協力を求めてくることも多いと指摘されている。

作成協力を求められた納税者は、調査官に、指摘事項に関する質問応答記録書の作成が「必要な理由」、「重要な指摘事項かどうかの判断基準」などをしっかりと問う必要がある。

今一度言うが、質問応答記録書は「法定外行政文書」である。あくまで、納税者の理解と協力を得て、調査官が作成するものであり、被調査者である納税者が質問応答記録書作成に協力するか、協力を断るかは、まったくの「任意」である。

仮に調査を受けた納税者が、指摘事項に納得していないとする。それにもかかわらず質問応答記録書の作成に協力が求められるようであれば、次のように、調査官に応じることができない旨をはっきりと伝える必要がある。

私は、調査官が示した質問応答記録書の作成を「必要とする理由」に現時点では納得できません。それに、いまだ私の考えも十分に整理できていません。今この場で、書類の作成に応じるのは遠慮したいと思います。

私は、今回の指摘事項に現時点ではしっかりと納得ができていません。それに、いまだ私の主張・反論をする準備ができていません。今この場で、質問応答記録書の作成に応じるのは遠慮したいと思います。

質問応答記録書の作成に応じません。

あまり問題を残さないためには、最後の「質問高等記録書の作成に応じません。」がベストな応答と思われる。

## 7 納税者の署名捺印は「任意、

納税者は、仮に質問応答記録書の作成に応じたとしても、調査官が作成した記録書に署名捺印を求められた場合、それを断ることができる。

国税庁の『質問応答記録書作成の手引』のFAQで

は、調査を受けた納税者（回答者）が署名押印を拒否した場合の対応について、国税職員向けに、次のように指示し（答）ている。

### 問15 回答者が署名押印を拒否した場合は、どのようにすればよいのか

(注)

読み上げ・提示の後、回答者から回答内容に誤りがないことを確認した上で、その旨を証するため、末尾に「回答者」と表記した右横のスペースに回答者の署名押印を求めることとなるが、署名押印は回答者の任意で行うべきものであり、これを強要していると受け止められないよう留意する。

したがって、回答者が署名押印を拒否した場合には、署名押印欄を予定していた箇所を空欄のまま置いておき、奥書で、回答者が署名押印を拒否した旨（本人が拒否理由を述べる場合にはそれも附記する）を記載し、また、回答者が署名押印を拒否したものの、記載内容に誤りがないことを認めた場合にはその旨を記載する。

また、関与税理士や弁護士の署名・押印が必要かどうかについて、『質問応答記録書作成の手引』のFAQ問18では、次のように指示している。

### 問18 税務代理権限のある税理士や弁護士が質問調査に同席した場合、税理士や弁護士に署名捺印を求める必要はあるか

(注)

調査に同席した税理士や弁護士に署名押印を求める必要はない。

つまり、課税庁は、調査する納税者に税理士や弁護士がついていようといまいと、質問応答記録書の当事者は、担当した調査官と納税者だけであるとしているわけである。

## 8 署名捺印、断りの作法

質問応答記録書ができあがれば、調査官は、その文面を「読み上げ・提示の後、回答者から回答内容に誤りがないことを確認した上で、その旨を証するため、末尾に「回答者」と表記した右横のスペースに回答者の署名押印を求める」ことになっている。しかし、こうした手法は、あまりにも原始的といえる。

こうした時代に合わない原始的通知手法は、調査の事前通知（国税通則法74条の9第1項）を口頭（電話等を含む。）で行い、文書では行わないこととしている手法と相通ずるところがある。

いずれにしろ、こんな手法では、回答した納税者

は、質問応答記録書の内容をしっかりと理解できないわけである。これは、回答した納税者が、調査官から提示を受けた質問応答記録書を、その場で読み返す場合も同じである。したがって、指摘事項についての質問応答記録書の内容が十分に把握できない、あるいはその内容が自己に不利な証拠になるのではないかと感じる際には、署名押印は断った方がよい。

調査を受ける納税者からすると、調査官から署名捺印を求められた場合、実際、どのように断ったらよいのか、難しい判断が迫られるかも知れない。しかし、慌てず冷静に対応することが肝心である。例えば、次のように断わることでよいのではないかと思う。

この質問応答記録書は、任意の文書（法定外の行政文書）だと思います。署名押印しなければならぬという義務（法的根拠）はないと思います。ですから、署名押印はしません。

署名押印はしません。

この場合も、最後の「署名捺印はしません。」がベストな対応と思われる。

任意文書であっても、調査官の求めに逆らうことに後ろめたさを感じる納税者、あるいはひ弱な税理士も少なからずいるのではないかと思う。しかし、先にあげた国税庁の『質問応答記録書作成の手引』のFAQ問18の（答）で、「署名押印は回答者の任意で行うべきものであり、これを強要していると受け止められないよう留意する。」と国税職員に指示しているので、問題はない。

いずれにしろ、国税職員（調査官）の指摘事項について、十分に納得ができていない以上、安易に質問応答記録書の作成、署名・押印に応じるようなことがないように注意しなければならない。

ちなみに、国税職員（調査官）が、強引に署名押印を求める行為は、刑法193条【公務員職権濫用】「公務員がその職権を濫用して、人の義務のないことを行わせ、又は権利の行使を妨害したときは、2年以下の懲役又は禁錮に処する。」にふれるものと解される。

## 9 コピー請求に応じない「非常識」が国税当局の常識でよいのか

このように、質問応答記録書は、回答に応じた納

税者の不利益につながる可能性を秘めた書面である。にもかかわらず、すでにふれたように、指摘事項について質問応答で文書化された内容が正しいかどうかの確認は、調査官による文面の「読み上げ・提示の後、回答者から回答内容に誤りがないことを確認した上で、その旨を証するため、末尾に「回答者」と表記した右横のスペースに回答者の署名押印を求める」という、原始的な手法で行われるわけである。回答に応じた納税者は、その写し（コピー）が欲しいわけである。

とりわけ、回答者である納税者にとっては、調査が終了した後の争訟手続、つまり課税処分に対する納税者からの再調査の請求（旧異議申立て）や国税不服審判所への審査請求、さらには税務訴訟を開始する際に、重要な証拠資料にもなるものである。にもかかわらず、国税当局は、署名押印の前か後かを問わず、納税者から質問応答記録書の写しを求められても、「写しを交付してはならない」と職員に指示している。

この点について、『質問応答記録書作成の手引』のFAQ問28では、次のように指示している。

### 問28 回答者から質問応答記録書の写しの交付を求められた場合は、どの対応すべきか

（注）

質問応答記録書は、調査担当者と納税義務者等の応答内容を記録し、調査関係資料とするために調査担当者が作成した行政文書であり、納税義務者等に交付することを目的とした行政文書でないことから、調査時に写しを交付しない。

また、作成途中の質問応答記録書（署名押印前のもの等）についても、写しを交付してはならない。

なお、個人情報保護法に基づき、納税義務者等自らが「質問応答記録書」の開示請求を行った場合には、原則として、開示されることになる。

回答者である納税者は、望めば、行政機関個人情報保護法（行政機関の保有する個人情報の保護に関する法律）を使って自分に関する質問応答記録書の開示を求めることができる（同法12条）。であるとするれば、なおさら国税当局は、わざわざ回答者である納税者にこのような不親切（アンフレンドリー）なことをするように職員に指示を出すのか、ふつうの市民感覚からは解せない。これでは、不透明な税務行政を助長するだけではないかと思う。「納税者ファースト」の時代である。にもかかわらず、納税者サービスの基本ができていない端的な例といえ



る。

こうした「非常識」が、わが国税当局では常識であるとしても、一般社会では通用しない。グローバルに見ても、先進諸国では通用しない特異な対応の仕方ではないかと思う。

国税当局からすると、できあがった質問応答記録書（調査経過記録書や調査結果の説明書を含む。）のコピー請求に応じる形では記録書のすべての内容を開示しなければならないことになる。これに対して、行政機関個人情報保護法に基づく回答者（本人）からの開示請求に応じる形で開示する場合には、質問応答記録書の内容のうち、自分らに不都合な箇所は黒塗りにできる。とりわけ、質問応答記録書に開示請求者以外の個人に関する情報や法人等についての情報、税務職員の職務遂行上の情報の記載があれば、それらの部分は黒塗りにできる（同法14条）。この点が、あえて国税当局が不親切（アンフレンドリー）な対応を選んでいる一つの理由であろう。

確かに、開示請求者は、開示された質問応答記録書に事実でない内容があると思われる場合には、その訂正を求めることができる（同法27条）。とはいっても、この訂正請求権は、開示された黒塗りだらけの質問応答記録書のコピーでは使えない。

## 10 質問応答記録書 対 供述調書

「質問応答記録書」は、刑事訴訟法198条に基づき司法警察／検察官が作成する「供述調書」作成手続と酷似する。「質問応答記録書」の性格を的確に

【図表5】 刑事訴訟法198条【被疑者の出頭要求・取調べ】

- 第189条 検察官、検察事務官又は司法警察職員は、犯罪の捜査をするについて必要があるときは、被疑者の出頭を求め、これを取り調べることができる。但し、被疑者は、逮捕又は勾留されている場合を除いては、出頭を拒み、又は出頭後、何時でも退去することができる。
- 2 前項の取調べに際しては、被疑者に対し、あらかじめ、自己の意思に反して供述をする必要がない旨を告げなければならない。
  - 3 被疑者の供述は、これを調書に録取することができる。
  - 4 前項の調書は、これを被疑者に閲覧させ、又は読み聞かせて、誤がないかどうかを問い、被疑者が増減変更の申立をしたときは、その供述を調書に記載しなければならない。
  - 5 被疑者が、調書に誤のないことを申し立てたときは、これに署名押印することを求めることができる。但し、これを拒絶した場合は、この限りでない。

理解するには、刑事訴訟法198条【被疑者の出頭要求・取調べ】に基づく「供述調書」とアナロジーにおいてとらえる必要がある。つまり、一遍の内部通達で、刑事手続で使われている「供述調書」に匹敵する制度を、行政手続である租税手続に導入したとみてよい。

## 11 税務調査の可視化：米や豪に学ぶ

質問応答記録書制度の趣旨は、国税当局からすれば、「課税のための客観的な証拠資料が十分でない場合に、証拠をつくりあげることにある、わけである。税務調査手続、プロセスが適正で透明化されていないと、いわゆる「ねつ造」、納税者（被調査者）の自由な意思に反するかたちで質問応答記録書が作り上げられるおそれも出てくる。

わが国では、最近、刑事事件の取調べ手続の適正化・透明化に向けて、一部ではあるが取調の録音・録画制度の導入が決まった。取調べ時の供述調書のねつ造、えん罪などを防ぐことが主なねらいである。

確かに「課税処分のための調査」は、行政調査であり、刑事調査／査察とは異なる。しかし、アメリカ、オーストラリアなど多くの先進諸国では、「課税処分のための調査」（行政調査）の録音を認めている。

### (1) アメリカにおける税務調査の可視化

例えば、アメリカ連邦課税庁（IRS／内国歳入庁）が納税者向けに出している事務運営指針『納税者としてのあなたの権利（Your Rights as a Taxpayer）』では、次のように宣言している。納税者である「あなたは、わたしたちIRSの調査官、不服申立て担当官または徴収担当者との話し合いについてはすべて、音声録音をすることができます。ただし、わたしたちIRSへの録音の申し出は、面談（調査）の10日前までに文書で行ってください。」【石村耕治編『現代税法入門塾〔第8版〕』（2016年、清文社）82頁参照】。

ちなみに、アメリカの連邦納税者がIRSとの面談（対面調査）内容の収録する権利は、法律上の権利（statutory taxpayer's right to record interview）として認められている。その典拠となる連邦税法上の規定（内国歳入法典／IRC7521条〔納税者との面談に係る手続〕a項〔面談の収録〕1号〔納税者による収録〕は、次のように定めている。

【図表 6】 内国歳入法典上の「面談の収録」を認める根拠規定（仮訳）

内国歳入法典（IRC）第 7521 条〔納税者との面談に係る手続〕

第 a 項〔面談の収録〕

第 1 号〔納税者による収録〕

内国歳入庁の上級職員又は職員は、課税処分又は徴収に関し納税者本人との面談（in-person interview）を行う場合で、当該納税者から事前の請求があるときは、当該納税者の負担及び装置を使って当該調査の音声録音をすることをその納税者に認めるものとする。

第 2 号〔内国歳入庁の上級職員又は職員による収録〕

内国歳入庁の上級職員又は職員は、前号に規定する面談を収録することができる。（A）この場合において、当該上級職員または職員は、その面談に先立ち収録する旨を納税者へ通知し、かつ、（B）納税者から求めがある場合でその納税者が収録の筆写又は写しの費用を負担するときには、その納税者に当該収録の筆写又は写しを提供するものとする。

第 b 項〔保護措置〕

第 1 号〔進め方の説明〕

内国歳入庁の上級職員又は職員は、最初の面談前若しくは面談時に、納税者に対して次のことを説明するものとする。

（A）課税処分に関する納税者本人との面談の場合には、調査の進め方及び進行に伴う納税者の権利、又は、（B）租税の徴収に関する納税者本人との面談の場合には、徴収の進め方及び進行に伴う納税者の権利

第 2 号〔専門職と相談する権利〕

納税者が、面談時において、内国歳入庁の上級職員又は職員に対して、弁護士、公認会計士、登録税務士（enrolled Agent）、登録年金計理士（enrolled actuary）その他内国歳入庁のもとで納税者を代理することができる者と相談することを望んだ場合（ただし、第 78 章第 A 節に基づき発行された行政召喚状により開始された面談は除く。）には、当該職員は、その納税者が 1 つ以上の質問に回答しているかどうかにかかわらず、面談を中止しなければならない。

第 c 項〔委任状を有する代理人〕

弁護士、公認会計士、登録税務士、登録年金計理士その他内国歳入庁のもとで納税者を代理することができる者（ただし、内国歳入庁の所管事項のかかる業務を禁止されている者又は停止されている者を除く。）は、当該納税者からの成文の委任状を得ている場合には、第 a 項に規定する面談においてその納税者を代理することができる。内国歳入庁の上級職員又は職員は、第 78 章第 A 節に基づき発行された行政召喚状による場合を除き、納税者に対して代理人を伴うように求める必要はない。当該職員は、代理人を求めることが内国歳入庁による当該納税者に対する検査や捜索の不当な遅延又は妨害を招くと信じる場合には、直属の上司の同意を得て、当該納税者にその旨を直接告知することができる。

第 d 項〔一定の捜索に対する本条の不適用〕

本条は、内国歳入庁の上級職員又は職員による刑事調査または捜索には適用されない。

なお、面談の録音権は、課税処分の調査のみなら

ず徴収処分のための調査、さらには、納税者本人に加え、その税務代理人にも認められる。【詳しくは、石村耕治『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』第 IV 部（財経詳報社、2017 年）参照】。

## （2）オーストラリアにおける税務調査の可視化

また、オーストラリア国税庁（ATO）も、事務運営方針『納税者憲章：あなたが質問または調査対象とされた場合』（Taxpayers' Charter: If you're subject to enquiry or audit）のなかで、音声録音を認めて、次のように宣言している【詳しくは、国民税制研究第 2 号（2016 年、国民税制研究所）33 頁 <http://jti-web.net/archives/736> 参照】。

【図表 7】 オーストラリア国税庁（ATO）の税務調査可視化のための「録音」制度

- ATO（国税庁）は、納税者が、いかなる会話または面談をオーディオ録音すること、またはその記録を作成することを認めます。この場合、納税者は、オーディオ録音の副本（コピー）を ATO に提供するように求められます。
- ATO は、面談内容を録音することが相当であると考え、かつ納税者が録音に同意する場合には、納税者に事前に通知したうえで録音することができます。この場合、ATO は、面談に終了後にその録音の副本を無料で納税者に提供することになっています。
- ATO は、納税者から請求があれば、会話または面談の文書化された記録の副本に署名のうえ納税者に提供します。ATO は、この記録に納税者の署名を求める場合、どのような理由でそれを求めるのかを説明します。

わが国税当局は、「質問応答記録書」のような制度の導入には熱心である。しかし、調査の録音、第三者の立会いなど調査時手続や調査後手続に可視化にはまったく後向きである。「課税処分のための調査」において、調査を受ける納税者が、調査の録音、第三者の立会いなどを主張すれば、調査官は調査を打ち切り、推計課税で処分をしていくといった状況にある。

いずれにしろ、回答者である納税者への質問応答記録書のコピーの交付という、最も低いレベルの可視化も実施できないようでは、世界の笑いものにされかねない。納税者およびその代理人の税務調査録音権（Taxpayers or their authorized representatives' right to make audio record the tax audit）を法認する政策への転換は急務である。

## ◆むすびにかえて

## ～どうする、わが国の旧態然とした税務調査手続

税務手続の透明化・適正化が急がれている今日、不透明で、納税者の負担（自発的納税協力／タックス・コンプライアンス）を著しく重くする旧態然とした「質問応答記録書」制度のあり方が問われている。

質問応答記録書作成に協力するとしても、税の素人に近い納税者（回答者）は、圧倒的な権限と税に関する豊富な知識を有する複数の国税職員と対峙するのが難しいわけである。回答者となる納税者は何を質問されるのか分からず、瞬時に正確な回答するのは至難なわけである。これは、税理士であっても同じである。

こうした環境で質問応答記録書を作成するやり方では、常に、誘導、ねつ造の不安がついて回ることになりかねない。にもかかわらず、記録書のコピーは出せないというのである。こうした予測可能性・法的安定性を欠いた運用の仕方は、フェアプレーのルール（憲法に定める租税法律主義が求める手続的保障原則）に反する。納税者のみならず、税理士であっても、質問応答記録書作成への自発的協力、署名捺印に踏み込むことに躊躇するのは当たり前である。

国税庁の『質問応答記録書作成の手引』のFAQ問1では、質問応答記録書は、「事実関係の正確性を期するため、その要旨を調査担当者と納税義務者等の質問応答形式等で作成する行政文書」であるとしている。`正確性、`を云々するのであれば、記録書のコピー交付のような初歩的事務から可視化を急ぐべきである。

税務調査や質問応答記録書作成への協力・署名などを回答した納税者に求める行政の行為は、`処分、`ではなく、`事実行為、`である。わが国では、こうした事実行為を司法の場（裁判所）で争うのが難しく、仮に争えて勝っても、テマ・ヒマかけた割には実益が乏しいのが現実である。

こうした点に配慮して、多くの国々では、さまざまな事実行為によって権利利益を侵害されたと思う納税者を救済するための独自の仕組みを導入している。`処分、`を争う不服申立てとは別途に、不当な`事実行為、`に対する苦情の申し出、申し出のあった苦情の迅速な処理を行う仕組み（オンブズパーソン）

の設置である。

納税者が質問応答記録書作成において事実上協力を強要された、あるいは意に反する内容の書面が作成された場合など、調査官による不当な権限行使があったと感じた事案に対する権利救済制度の整備は急務である。

納税者からの駆け込み救済（苦情）の申出を迅速に処理できる仕組みを用意する必要がある。わが国の納税者支援調整官制度（財務省組織規則466条の2、国税庁長官「納税者支援調整官の事務運営について」（事務運営指針〔2001年6月29日〕）は、一種の苦情処理制度のように見える。しかし、まさに`名ばかりオンブズパーソン、`で、苦情処理組織の体をなしていない（詳しくは、石村編『現代税法入門塾〔第8版〕』（前掲）748頁以下参照）。グローバルに通用する高い水準の納税者の苦情処理制度の確立が求められている。

いずれにせよ、「質問応答記録書」制度のような、納税者（回答者）の納税協力負担や権利利益に大きな影響を及ぼす新たな仕組みを、一遍の内部通達で実施する国税当局の時代遅れの感覚は大いに問題とされなければならない。

国税当局は、こうした制度を、法令で実施すれば、当然、納税者の権利利益保護とのバランスを問われることになる。このことから、いわゆる`法定外手続、`の範疇で、内部通達で実施したものと思われる。しかし、こうした手法は、「開かれた政府」の理念に完全に逆行している。

納税者憲章の制定などを含め、先進国らしい租税手続や納税者の権利救済制度の確立に向けた抜本的な見直しが求められている。政治の出番である。

税務の専門家集団である税理士会も、国税当局のお手伝いさんに徹し沈黙するのではなく、この種の課題に果敢に取り組んで欲しい。

（いしむら こうじ）

Seizing Computers and Obtaining Electronic Evidence in Criminal Tax Investigations

リモートアクセスによる査察調査と電子証拠収集の法的限界

対論

## リモートアクセスによる租税犯則調査とは

## — 国税犯則調査手続の改正・国通法への編入 —

清水 晴生（白鷗大学教授）

石村 耕治（JTI代表）

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（犯則嫌疑者）に対する調査は、租税行政庁が、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、2017（平成29）年度の税制改正により、国犯法は廃止され、国税通則法（以下「国通法」ともいう。）の第10章〔罰則〕（126～130条）および第11章〔犯則事件の調査および処分〕（131～160条）に、現代化・改正されたうえで、編入された（編入部分はおおむね2018（平成30）年4月1日から施行）。このため、今後、国税犯則事件調査（以下「査察調査」ともいう。）は、国通法を法的後ろ盾にして実施される。

改正された国通法では、犯罪捜査に類似する強制的（権利侵害的）な性格から当然に要請されるべきであった犯則調査手続の適正化も図られ、調査の許可状請求における根拠資料の提出義務（国通法132条4項）なども加えられた。また、例えば置き去られた物の領置物の扱い（国通法131条）など、これまで法律上の根拠ない手続、さらにはあいまいだった臨検の方法を明確にするなどの改正を実施した。しかし、一方で、夜間の臨検開始（国通法148条）なども同時に導入された。日没後の強制調査を法認したことから、これからは「査察官（マルサ）が夜中にもやってくる」ことになった。こうした納税者などの安眠を脅かす課税庁の権限を拡大・強化する改正は、国会でほとんど真摯な議論することなく実現した。

加えて、刑事訴訟法や関税法を参考にして、改正された国通法では、新たにネット上に保

存されているデータやメールなどの情報を押収して調査できる権限を認めた。すなわち、マルサは、裁判所から搜索差押などの許可状（令状）を得て電子メールなど電子データを搜索・差押えなど【①電磁的記録（電子データ）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132条以下）、ならびに許可状（令状）なしに④通信事業者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134条）および⑤差押えを受ける者への協力要請（国通法138条）ができることになった。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」、「遠隔搜索・差押え（remote computer searches and seizures）」権限と呼ばれている。刑事訴訟法は、平成23（2011）年の法改正で、すでにリモート搜索・差押えする権限を捜査当局に与えている（刑訴法218条2項）。

リモート搜索・差押えとは、差押対象物がパソコン（電子計算機）などであるときには、裁判官から許可状（令状）をもらって、捜査対象の電子データがそのパソコンなどにインターネット（電気通信回線）などで接続しているサーバー（記憶媒体）に記録されている場合で、接続先サーバーが、捜査対象となっている電子データ（電磁的記録）を保存し、かつ、そのパソコンが差押対象となっている電子データを作成・変更・消滅させる権限を持っているときには、接続先サーバーから当該電子データを差押対象パソコンか、捜査当局が用意するなどした記録メディア（USBなど）

にコピー（複写）したうえで、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。2017年の税制改正では、刑法にならって国通法に租税犯則調査においてリモート検索・差押えができる旨の規定を盛り込んだ（国通法132条2項）。

例えば、国税の査察調査部（マルサ）が、ある会社の東京本社（東京）の犯則調査（強制調査）を実施し、差押え対象となっている記録や帳簿が大阪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。この場合、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（令状）の許容範囲を超えて支社のコンピュータに検索を広げることが難しかった。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は、差押えは難しかった。しかし、今回の改正で、リモート検索・差押えが法認され、捜査対象となっている電子データ（電磁的記録）を接続先サーバーから犯則嫌疑者のパソコンまたはマルサが用意した記録メディア（USBなど）にコピー（複写）したうえで、差押えが可能になる。

また、国民の強い反対にもかかわらず、一般共謀罪（テロ等準備罪）を導入する改正組織犯罪処罰法6条の2が2017年6月15日に成立、同月21日に公布、7月11日に施行され

た。一般的共謀罪（テロ等準備罪）は、同法別表第三〔第6条の2関係〕に列挙・特掲された個別の租税実体犯罪（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2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。一般的共謀罪（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、裁判所に令状請求し、これを実施することになるものと思われる。一般共謀罪（テロ等準備罪）は、とりわけ所得税・法人税・消費税などのほ脱犯罪（実体租税犯罪）に対して適用され、納税者に加え税務専門職（税理士、公認会計士、税務弁護士）などが主なターゲットとなる。

改正された国通法に盛り込まれたリモートアクセス手続は、脱税という租税実体犯罪および一般的共謀罪（テロ等準備罪）を問う税務当局の調査に強力な武器になる可能性を秘めている。一方、脱税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。この場合も、刑事訴訟法（218条2項）上のリモートアクセスを活用することができる。

ここでは、電子データの証拠収集のための新たな調査手続についてくわしく知るために、国通法改正のモデルとなった刑事訴訟法の規定の内容を含め、刑事法を専門とする清水晴生白鷗大学教授に、石村耕治 *JTI* 代表が聞いた。

（*JTI* 編集局）

## 【内容目次】

- ◆問われる国犯法の改正・国通法への編入
- ◆任意調査とは何か
- ◆任意調査と強制調査の違いとは
- ◆国通法上の2つの「任意調査」の違い
- ◆最近の査察調査の状況
- ◆あらたな電子データ収集手続
- ◆経済活動のICT化と電子データ査察
- ◆電子データの査察調査権限の強化
- 記録命令付差押えとは
- リモートアクセスとは
- 差押えに代える複写媒体の差押え

- 任意調査としての保全要請とは
- 保全要請と通信傍受の類似性
- コンピュータ操作の協力要請
- ◆むすびにかえて  
～懸念される電子データ収集手続の危ない使われ方

## ◆問われる国犯法の改正・国通法への編入

（石村）国税犯則取締法（国犯法）が廃止され、その内容が改正されたうえで国税通則法（国通法）に編入されました。こうした国税犯則調査手続の改正・

国通法への編入に対しては在野の税務専門家団体などから異論が噴出しています。

(清水) こうしたやり方を主導した財務当局は、国税犯則調査手続は犯罪捜査手続ではなく、あくまでも一般の租税手続の1つであると強調したいのではないのでしょうか？

(石村) 国通法は、国税に関する租税行政上の基本的な手続を定めることをねらいとした法律です。この法律に国税犯則手続を改正しを国通法に編入することについては、おおいに違和感があります。

(清水) 表向きは、編入の理由は、古色蒼然とした国犯法の現代化(平仮名・口語体表記に改める等の現代語化)といっていますが・・・。

(石村) 実際には、現代化以上の重要な改正も盛り込まれています。課税庁の調査権限強化策がふんだんに盛り込まれています。にもかかわらず、今回の国税犯則調査手続の国通法編入に対して、税理士会は何も苦言をいわないわけです。会長自らが、この改正を翼賛した税制調査会(「政府税調」)の会合で、外部有識者として意見を言っているとはいうものの、実際は、役所の水先案内人のような役割を演じています(国税犯則調査手続の見直しに関する会合「国税犯則調査手続の見直しについて」(2016年11月14日))。

(清水) 課税庁のお手伝いさん集団になってしまった税理士会が、納税者の立場にたって発言しないから、財務省の役人が自分らに都合のいいように書きあげた法案がスイスイと国会を通過してしましますね。国会では、唯一共産党の大門みきし参議院議員が2017年3月22日開催の財政金融委員会でまっとうな質問をしていますね(<http://www.daimon-mikishi.jp/kokkai/k-kiiji/170322.html>)。税法学者も、課税庁寄りの人が多くて、歯止めにならないようですからね・・・。

(石村) 在野の税務研究団体や税理士団体は、この問題で発言をしています、多勢の無勢の状況です。税法学者の多くは、良心をとがめても、政府批判は絶対にしなないわけです。〇〇委員とかになると、偉くなったと錯覚して、役所を代弁者のような発言をし出します。一般納税者の側に立って税法を語る研究者が余りにも少ない状況です。学問の自由とかをおう歌できるはずなのに、役人の考えを忖度して発言する研究者が多すぎると感じています。

(清水) どんどん悪い世の中になりますね。ところで、行政手続法(行手法)と国通法の関係について確認

しておきますが、行手法は、行政手続に関する一般法(基本法)ですよね。そして、国通法は、行手法の特別法にあたるわけですよね。

(石村) そうです。国通法は、本来、課税庁の課税権行使を手続的にコントロールして、納税者の権利利益を保護することが狙いの法律でなければならぬわけですね。ところが、今回、国犯法を国通法に編入したうえで、各所に査察官(マルサ)の権限を拡大・強化する改正を盛り込んでいるわけですね。

(清水) 申告納税制度を支える納税者の租税手続上の権利・義務を定める国通法と、脱税犯を取り締まる国犯法は、明らかに性格が異なりますからね。

(石村) 民事(行政)手続と刑事手続を同じ法律に規定することには、違和感があつて当然なわけですね。多くの税界関係者は、半世紀にもわたり個別に並列して定められてきた性格の異なる2つの法律を国通法に一本化するプランを解せないわけですね。明確な理由を示せといっても、政府立法を担当した財務省ははっきりしたことを言わないわけですね。「経済活動のICT化」だとか、「経済活動の多様化」だとか、フアジーなことをいっているだけです。

(清水) 異質の法律を1つにまとめることの理由をはっきりさせないで、煙幕を張っている態度は解せませんね。立法事由(法改正、一本化に至った理由)をはっきりさせる必要がありますね。

#### ◆任意調査とは何か

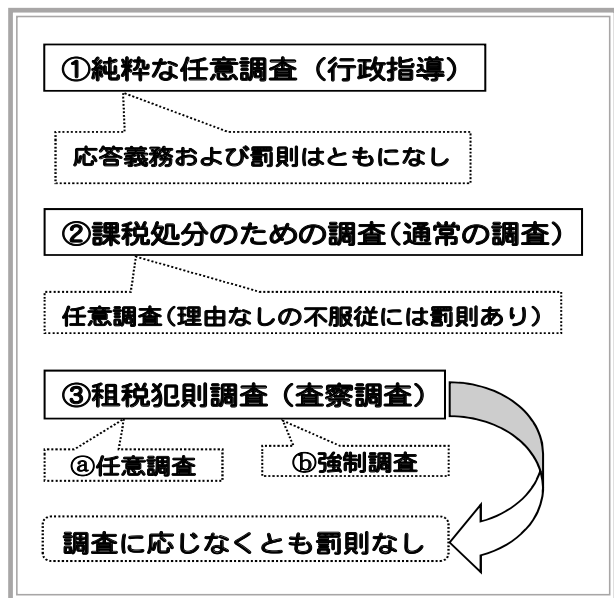
(石村) 税務調査は、納税者の所轄税務署等の調査担当官が、その納税者が行った自主申告内容が正しいかどうかのためのチェックから始まります。こうした調査を、一般に「課税処分のための調査」(「通常の調査」)と呼びます(国通法74条の2以下)。この調査に理由なく応じないと、1年以下の懲役または50万円以下の罰金を科される可能性があります。この種の調査の性格からして、学問的には「間接強制の伴う任意調査」と呼ばれます。

もっとも、課税実務で、通常の調査(課税処分のための調査)とは別途に、税務署は、納税者などに対してさまざまな「取引資料箋」を作成・記載して提出するように協力依頼をしています。例えば、事業者である納税者に対しては、一定期間の特定取引内容(売上げ、仕入れ、外注費、諸経費など)、相手先、金額などを記載して提出するように依頼してきます。

(清水) こうした依頼の法的性格はどのようなのでしょうか？

(石村) 一般に、特定の法律に基づかないで納税者などに協力依頼してきますから「法定外調査」、「お尋ね」と呼ばれます。学問的には、通常の調査（課税処分のための調査）と区別するために「純粋な任意調査」と呼ばれています。法的性格は、一種の「行政指導」と理解されています。応答義務も罰則もありません。

【図表 1】 税務調査の分類



(清水) ということは、通常の調査とは別途に、税務署は、さまざまな目的で頻繁に「法定外調査」「お尋ね」を実施しているということですか。

(石村) そうです。例えば、マンションを購入しますと、購入した人のところに所轄の税務署から「マンションの購入資金の内訳についてのお尋ね」が送られてきます。まさに、これが法定外調査（特定の法令の根拠に基づかない調査）の1つです。

税務署は登記所へ行って、すべての部屋の登記者の氏名などの詳細、抵当ローン情報などを収集し、少しでもキズのありそうな登記者に「お尋ね」を送付しているわけです。

(清水) お尋ねで収集した情報と税務署が独自に集めた情報とをマッチングするわけですか。そして、明らかに申告所得のない人がローンを組まないでキャッシュでマンションを購入していると思われるなど、購入資金に問題がありそうなケースには、通常の調査を実施するわけですね。

(石村) 通常の調査につながることも少なくないと

思います。

ちなみに、「法定外調査」「お尋ね」には、以前は「このお尋ねに応じない場合にはただちに税務調査を実施することがあります。」云々と記載する例も多々ありました。しかし、現在では、税務署はこうした記載はしないことになっています。

批判があって、この種の「お尋ね」は、納税者に対する法律に基づかない完全に任意の協力依頼である旨を公的に認めた結果と思われる。

(清水) ちょっと、私は専攻する法分野が石村先生と違いますから・・・深いところがありますね。

(石村) 法定外調査、お尋ねは、必ずしも通常の調査（課税処分のための調査）の「前座」の存在ではありませんから・・・。

通常の調査は、あくまでも納税者による申告内容の適否を確認することが狙いです。

#### ◆任意調査と強制調査の違いとは

(清水) 通常の調査と犯則調査の関係についてですが。

通常の調査を行っている最中に、税務調査官は、二重帳簿を作成しているなど「偽りその他不正は行為によって」悪質な税逃れをしているようだと感じたときです。この場合に、租税犯則調査（査察調査）に移るわけですね。

(石村) そうです。租税犯則調査（査察調査）をする権限があるセクション（調査査察部）に引き継がれます。このセクションで調査にあたる職員は「査察官」と呼ばれます。また、このセクションあるいは査察官は、俗に「マルサ」と呼ばれます。

(清水) マルサによる査察調査には、㊸任意調査（国通法 131 条）と㊹強制調査（国通法 132 条）があるわけですが、査察官はどのような仕事をするのですか？

(石村) 査察官は、㊸任意調査と㊹強制調査で、例をあげると、【図表 2】のような仕事をします。

(清水) ㊸任意調査と㊹強制調査は、どのような順番で実施されるのですか？

(石村) 実際の査察調査では、まず、はじめに㊹強制調査が行われ、その後、㊸任意調査で詰めて行くのが一般的です。

(清水) そうですか。

【図表 2】租税犯則調査／査察とは

<p><b>㊸任意調査（国通法 131 条）</b></p> <p><b>【質問】</b> 《例 1》犯則嫌疑者に対して、犯意、動機、不正手段などについて質問すること。 《例 2》取引先（参考人）に対して、犯則嫌疑者との取引状況などについて質問すること。</p> <p><b>【検査】</b> 《例》犯則嫌疑者の承諾を得て所持する帳簿等を閲覧し、その内容を認識すること。</p> <p><b>【領置】</b> 《例 1》犯則嫌疑者が所持する帳簿等の任意の提出を求めて占有すること。 《例 2》取引先（参考人）が所持する帳簿等の任意の提出を求めて占有すること。</p>
<p><b>㊹強制調査（国通法 132 条）</b></p> <p><b>【臨検】</b> 《例 1》犯則嫌疑者の居宅・事務所に所在する現金に基づき、金種や金額を確認すること。 《例 2》犯則嫌疑者の居宅・事務所に所在する預金通帳に基づき、預金残高を確認すること。</p> <p><b>【搜索】</b> 《例》犯則嫌疑者の居宅・事務所を搜索すること。</p> <p><b>【差押え】</b> 《例》犯則事件の証拠になると思われる帳簿等を強制的に占有すること。</p>

◆国通法上の 2 つの「任意調査」の違い

（清水）㊸査察調査といっても、㊹強制調査を行う場合には、裁判所から許可状（令状）をもらう必要がありますね。しかし、同じ査察調査でも任意調査を行う場合には、許可状（令状）は必要ありませんね。それから、先ほどあげた㊸「課税処分のための調査」（通常の調査）も任意調査です。つまり、国通法には 2 つの任意調査があることとなります。㊸課税処分（通常の調査）のための任意調査と㊹査察調査の場合の㊸任意調査とは、どう違うのでしょうか？

【図表 3】2 つの任意調査の大きな違い

<p><b>㊸課税処分のための任意調査</b></p> <p>検査拒否や不答弁は処罰される。《理由》行政手続であること。</p>
<p><b>㊹査察調査の場合の㊸任意調査</b></p> <p>検査拒否や不答弁は処罰されない。《理由》刑事手続であること。</p>

（石村）前者㊸課税処分のための調査（通常の調査）は、かたちは「任意」です。しかし、すでにふれま

したように、理由もないのに応じない（調査拒否の）場合あるいは調査官の質問に答えない（不答弁の）場合には、1 年以下の懲役または 50 万円以下の罰金で処罰されることになっています（国通法 127 条）。この点を指して、税法学では「間接強制の伴う任意調査」と呼んでいます。行政法の大家の塩野宏先生あたりは、税法学が命名した「間接強制の伴う任意調査とは何ぞや？」と苦言を呈しております。「間接強制調査」というべきだと指摘していますが・・・（塩野宏『行政法 I（第 4 版）』（有斐閣、（2005 年）236-7 頁）。

となると、「間接強制調査」は、任意調査のカテゴリーに入らないのかどうかを含め、根底から議論をし直す必要があるわけです。

ですから、この点は、異論はあるかも知れませんが、税法学の通説に従って議論をしてほしいわけです。

（清水）分かりました。それで、国通法上の㊹査察調査の場合の㊸任意調査の特徴は？

（石村）この種の調査の場合には、被調査者（犯則嫌疑者）が調査を拒否した、あるいは質問に答えなかったとしても、罰則はありません。

（清水）ということは、査察調査の場合で令状（許可状）を得て強制調査を実施するときでも、逆に令状なしで任意調査を実施するときでも、犯則嫌疑者は、査察官の指示に従わなかったとしても処罰されることはないということですね。

（石村）そうです。査察調査では、強制調査で、査察官が質問したのに答えなかったり、調査官が帳簿の提示を求めたのに応じなかったり、金庫の鍵を開けなかったりしたとしても、法令違反を問われることはありません。これは、任意の査察調査の場合でも同じです。

（清水）通常の調査（課税処分のための税務調査）では、任意調査でありながら調査拒否や不答弁は処罰されるのに、一方の査察では調査拒否や不答弁は処罰されない。何かバランスを欠くような気がします。

（石村）この点について、税法学では、通常の調査（課税処分のための税務調査）は、行政手続であり、黙秘権（憲法 38 条）などの憲法上の権利保護は原則として及ばないためと説明されています。一方、査察調査は、性格的には刑事手続であるとされます。犯罪の摘発・証拠収集を狙いとする租税犯則調査では、憲法上の黙秘権（38 条）など刑事手続上の権



利が保障されているためと説明されています。あくまでも通説ですが・・・。

(清水) 私は、黙秘権があるから処罰されないとするのではなく、行政手続への協力義務は国民の納税義務などから導かれるのに対して、刑事手続である査察調査では単なる調査対象ではなく、刑事手続における対等な当事者同士であるから義務づけや処罰は行えないと説明する方が的確でないかと思いません。③査察調査の④任意調査の拒否や不答弁が処罰されない根拠を黙秘権に求めるような考え方には少し異論がありますが・・・？

(石村) 鋭い指摘だと思います。格別黙秘権を根拠に不服従を法認するつもりはありません。査察調査における任意調査は刑事調査と位置付けられており、税法学では、②課税処分のための任意調査(行政調査)との対比において、格別、刑事手続上の人権保護の観点から、検査拒否・不答弁を処罰の対象としていないと説明されています。

(清水) 分かりました。

(石村) それから、すでにお話したように、行政手続である税務調査といっても、①純粋な任意調査(法定外調査)、②通常の調査(課税処分のための調査)と、さまざまなものがあります。したがって、一概に「国民の納税義務、を根拠とする考えには、抵抗がないとも言えません。国民には納税義務があるとしても、③法定外調査(純粋な任意調査)をそうした義務を理由に大っぴらに認めるわけにはいきませんから・・・。

理由づけ問題はこの辺にして、実務的に、通常(課税処分のため)の任意調査においても、調査対象者が質問・調査に応じない場合、課税庁は、処罰をしません。むしろ、調査を打ち切り、同業者の売上や所得などを参考にして推計で課税してきます。

それから、通常の調査(課税処分のための税務調査)では、調査対象者に帳簿書類等の「提出」を求めることができます(国通法74条の2～74条の6・127条2号)。一方、任意のマルサの調査でも、任意に調査対象者に物件等の提出を求めることができます(国通法132条)。

(清水) ということは、これまでも、任意のかたちであれば、例えばある会社の本店の税務調査を行い、支店に保存されている帳簿書類やネット上に保存されている財務データやメールなどの「提出」を求めることは可能なわけですね。

(石村) そうです。通常の調査では、調査官の電子デー

タなどの提出要求をしたのにもかかわらず、被調査者が応じない場合には、処罰される可能性はあります。もっとも、合理的な範囲を超えて提出を求めることは、任意であるとしても違法、受忍義務(要求に応じる必要)はないと解されます。

(清水) これに対して、査察調査の場合には、査察官が電子データなどの提出を要求したのにもかかわらず、被調査者(犯則嫌疑者)がその要求を拒んでも、処罰されることはないわけですね。

(石村) そうなります。

## ◆最近の査察調査の状況

(清水) 査察調査はどれくらい頻繁に実施されているのでしょうか?最近の査察調査の統計とかはあるのでしょうか?

(石村) あります。財務省が、今回の国税犯則調査手続の改正・国通法への編入以前の2016年10月31日に、政府税調に提出した説明資料〔国税犯則調査手続について〕や、国税庁レポート2017があります。前者の資料の方がやや詳しいので、この資料によると、2015年度の状況は、次のとおりです。

【図表4】査察調査の着手・告発件数

	全国	うち東京国税局
着手件数	189	71
処理件数	181	68
告発件数	115	43
告発率	63.5%	63.2%
脱税総額(告発分)	112億400万円	41億5,100万円
1件当たり(同上)	9,700万円	9,700万円

(清水) 査察調査・告発件数をどう読むかは難しいとこともありますが、誤解を恐れずにいえば、私には、件数は予想よりも少ないような気がします。

(石村) 査察調査のほかに、国税庁の資料調査課(料調/リョーチョー)が実施する調査があります。これは、任意調査なのですが、事前通知もなくいきなり大勢で納税者の事業所などに臨場して(やって来て)、かなり手荒い現況調査をすることで名をはせています。俗に「リョーチョー方式」の調査とも呼ばれます。

(清水) リョーチョー方式の調査は、性格的には①課税処分のための任意調査なのですが、②査察の強

制調査に近いのですね。

(石村) そうです。しかし、査察調査ではないとされています。

(清水) それから、査察調査では、国税犯調査手続の改正・国通法への編入以前から、電子記録媒体の検索押収が行われていると思います。

どの程度の点数(件数)なのか、統計資料はあるのでしょうか？

(石村) そうですね。定期的に公表されているわけではありませんが、たまたま、財務省が、税犯調査手続の改正・国通法への編入を目指して、2016年10月31日に政府税調に提出した説明資料〔国税犯則調査手続について〕があります。東京国税局査察部限定ですが、この資料によると、2015年度の状況は、次のとおりです。

【図表5】電子記録媒体の検索押収点数等

・USB	949点
・CD	713点
・PC / HD	676点
・携帯電話	494点
(合計)	4,298点
<b>《解析したPC / HDの点数・容量》</b>	
・点数	428点
・容量	181TB
(東京国税局査察部：財務省資料)	

### ◆経済活動のICT化と電子データ査察

(石村) 今回の国犯法の改正・国通法への編入では、査察官(マルサ)が許可状(令状)を得て行う強制調査において、新たにネット上に保存されているデータやメールなどの情報を押収して調査できる権限を認めました。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を参考にして導入したと説明されています。

その狙いは、マルサによ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です。

(清水) 確か、これまでも査察調査において調査対象者に対して「提出」をお願いする形で、データ押収は可能でしたよね。

(石村) そうです。これまでも、査察官は、裁判官の令状なしで物件の任意提出を求めてきました。ですから、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わけです。

(清水) ということは、電子データの押収といっても、刑事訴訟法の手続と国通法の手続とは同じ土俵で論じられないところもありますね。

(石村) そうともいえます。ですが、今般、共謀罪(テロ等準備罪)が導入され、司法警察による脱税犯罪にかかる共謀捜査もジワジワと増えてくるのではないのでしょうか。リモートデータ検索・差押手続を、国通法のものと同様のものと同様のものを比較するかたちで点検しておくことは大事だと思います。

### 《Column 法令用語 v 日常用語》

- 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
- (JTY編集局)

### ◆あらたな電子データ収集手続

(石村) 国税当局が、強制的な租税犯則調査、査察調査を実施するとします。この場合、査察官(マルサ)は、裁判所から令状(許可状)を得る必要があります(国通法132条)。ここでは、電子データの検索・差押えにかかるあらたな制度導入、それに伴う令状主義のあり方、法的な課題などについて点検したいと思います。

(清水) 分かりました。まず、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りません。

(石村) そうですね。納税者の事業所にあるパソコンを調べること、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ません。

(清水) サーバーを置いているプロバイダの方に調査に行くわけですね。

(石村) それでもサーバーが外国にあるのなら無理ですね。

(清水) 複数のサーバーが関係する場合も調査の間は余計にかかります。

(石村) サーバー上のデータといっても、対象者のアカウントに関わる部分だけでいいわけです。対象

者のパソコンでアクセスする範囲だけ調査できればいいのに、という希望がかなえられたということでしょう。

(清水) 国通法と刑訴法に盛り込まれた内容の条文で比べてみると、次のとおりです。

【図表 6】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	132 条 1 項	99 条の 2、218 条 1 項 (関連：刑事訴訟規則 155 条)
リモートアクセス	132 条 2 項	99 条 2 項、218 条 2 項
任意調査としての保全要請	134 条	197 条 3～5 項
差押えに代える複写媒体の差押え	136 条	110 条の 2
コンピュータ操作の協力要請	138 条	111 条の 2

(石村) 結局、刑事訴訟法と同様のリモート検索・データ差押え方法を、通則法に導入するわけですね。

(清水) そうですね。これは、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すね。

(石村) それなのに、犯罪捜査の場合の準抗告のような不服申立ての手続が整備されていないのですから、憲法 31 条による適正手続の保障に違反しているのではないのでしょうか。

(清水) 明治憲法下の明治 33 年成立の旧態依然とした法律を、国税通則法のなかにそうっと忍ばせたように思えてなりません。

(石村) 忍ばせながら、査察官の権限強化の新たな内容も付け加わったというわけです。

(清水) 2011 (平成 23) 年の法改正で刑事訴訟法に加えられた内容が、今度は国税通則法に加えられたということですが、具体的な中身はどのようなものなのでしょうか。

### ◆電子データの査察調査権限の強化

(石村) 電子データに関する査察調査強化策 (主な改正内容) は、次の 5 つです。

【図表 7】電子データの査察調査権限強化策

<p><b>① 記録命令付差押え (許可状が必要)</b></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 132 条 1 項)。</p>
<p><b>② リモートアクセス (許可状が必要)</b></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) であって、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 132 条 2 項)。</p>
<p><b>③ 差押えに代える複写媒体の差押え (許可状が必要)</b></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、電子データに関する記録媒体 (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 136 条)。</p>
<p><b>④ 任意調査としての保全要請 (許可状は不要)</b></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、30 日 (特に必要があれば 60 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 134 条)。</p>
<p><b>⑤ コンピュータ操作の協力要請 (許可状は不要)</b></p> <p>臨検すべき物件などが電子データに関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 138 条)。</p>

(清水) 国通法上の電子データの査察調査手続は、刑事訴訟法の内容とほぼ同じです。

(石村) これら 5 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、こういった点ですか？

(清水) すでにふれていますが、前 3 者 (①・②・③) は、裁判官の許可状 (令状) が必要です。これに対して、残り 2 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す。

(石村) それでは、国通法上の電子データの査察調

査手続を、順番に1つずつ点検していきましょう。

### ●記録命令付差押えとは

（石村）まず、「記録命令付差押え」です。

（清水）「記録命令付差押え」とは、分かりやすくいえば、パソコンそのものを押収しないで、データだけ押収しようということですね。

データを他の媒体にコピーする、あるいは紙に印刷することが「記録」です。

（石村）記録するように命令できるわけですね。

（清水）その記録された媒体を差し押さえるのが、記録命令付差押えです。

適用対象は、プロバイダ（電気通信事業者）、それから大学のような大規模な利用者を抱えている組織とか、協力的な第三者を想定しているものと思われます。

（石村）他の媒体というのは、対象者の所有物ということですか？

（清水）そうとも限らないようです。調査する側が用意したもので、そのなかに差押えの対象データが含まれれば、これを差し押さえるということになるようですね（松尾他『条解刑事訴訟法〔4版増補版〕』（弘文堂、2016年）1265頁以下参照）。

### ●リモートアクセスとは

（石村）次は、リモートアクセスです。

（清水）「リモートアクセス」とは、「リモート検索・差押え」とも呼ばれます。インターネットを通じて外部のサーバーやクラウド（クラウド・コンピューティング：ローカルなパソコン上で行う作業や機能のほとんどをネット上で実現できるようにした環境）サービスなどとつながっている場合、インターネット経由で証拠を収集するための検索・差押えなどができる権限を査察官（マルサ）に与えるものですね。

（石村）マルサや捜査当局は、税務データやメールのような電子データを証拠として収集する場合、パソコンやこれに附属するサーバー、クラウドなどを差し押さえるのも一案です。

しかし、インターネット（ネット）が高度に発展した今日では、パソコンで処理する電子データを、ネットを利用することにより、物理的に離れたさまざまな場所（遠隔地）のサーバーに保管することが一般化しています。このため、電子データが記録されているサーバーを特定することが容易ではないことが多いというわけですね。

（清水）それに、仮に特定できたとしても、さまざまな場所にあるサーバーを差し押さえる必要がでてきますから・・・。

（石村）こうした場合、犯則嫌疑者のパソコンを差し押さえるだけでは、証拠収集は難しいわけですね。

（清水）そこで、差押対象物がパソコンであるときには、そのパソコンにネットで接続している他のサーバーに記録されている電子データをその差押え対象のパソコンまたはマルサが用意する記録メディア（USBなど）に複製（コピー）したうえで、これを差し押さえる制度を導入したわけですね。

【図表 8】記録命令付差押え

<p><b>① 刑事訴訟法の場合（刑訴法 99 条の 2、捜査機関による場合についてはさらに刑訴法 218 条 1 項）</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○必要性が認められるときは、令状により、記録命令付差押えをすることができる。</li> <li>○証拠となるかまたは没収すべきと思うものを差し押さえることができる（刑訴法 99 条）。</li> <li>○被疑者・被告人の氏名や罪名、犯罪事実の要旨などを書いて令状を請求する（刑事訴訟規則 155 条）。</li> </ul>
<p><b>② 国税通則法の場合（国通法 132 条 1 項）</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○必要性が認められるときは、令状により、証拠となるかまたは没収すべきと思うものの記録命令付差押えをすることができる。</li> <li>○差し押さえるものを持っていそうな場合には、犯則嫌疑者などの身体検査もできる。</li> <li>○許可状の請求には、犯則事件が存在する証拠となる資料を示さなければならない（国通法 132 条 4 項）。</li> </ul>

（石村）以前から、裁判所の場合は、誰かに命じて記録・データの提出を求めることはできましたが、捜査機関やマルサはそれができなかったわけですね。

（清水）そうです。これが、今回の国通法の改正で、捜査機関と同様にマルサも、電子データを保管する者に命じて、そのデータを USB などに記録または印刷させたうえで差押えが可能になったわけです。

（石村）命令に従わなくとも罰則はありませんが・・・？

（清水）命令に不服従の場合には、裁判所から令状（許可状）をもらって電子データの差押え（差押えに代える複製媒体の差押え）へとステップアップして行くことになると思います。

（石村）記録命令付差押えの対象は絞られているのでしょうか？

（清水）法文上はとくに縛りはありません。しかし、

(石村)「接続サーバーからの複写」手続とも呼ばれますね。

(清水) 分かりやすい言い方ですね。接続サーバーから複写(元を残してコピー)できるのは、差し押さえる対象物がパソコンなどであり、かつ、複写の対象となるサーバーは、そのパソコンにネット接続しているサーバーのうち、そのパソコンで作成・変更したあるいは変更・消去できる電子データの保存に使われていると考えられるものでなければなりません。

(石村) 納税者のクラウドサービスの利用が広がっています。リモートアクセス手続は、こうした状況に対応して、ネットワーク上にあるデータまで差し押さえてしまえるという、文字どおりの離れワザですね。

(清水) ただ、いったいどこまでこの離れワザは通用するのかが問われます。

(石村) 犯則嫌疑者(査察対象者)ではない他人のサーバーにまで、1通の許可状で調査が及ぶわけですからね。憲法35条とぶつかるのではないのでしょうか？

(清水) 国通法132条6項も、データをコピーする対象となる記録媒体(サーバーなど)の範囲は許可状に書かれていなければならないと定めています(刑訴法107条2項、219条2項も同じ)。

(石村) その範囲はどこまでなのですか？

(清水) それは、国通法132条2項が次のように定めています。

【図表9】リモートアクセスの及ぶ対象

国税通則法132条2項
差し押えの対象がパソコンなどのコンピュータである場合、そのパソコンにネットで接続しているサーバー(記録媒体)で、パソコンで作成・変更したあるいは変更・消去できる電子データを保存するのに使われていると考えられるもの。

(石村) リモートアクセス手続では、ネットにつながっている電子データであれば何でも取れるというのでは濫用が心配されるわけです。そこで、この国通法132条2項(刑訴法218条2項も同じ)は、データの特定期間を明示したわけですね。

(清水) そうです。

それらは、①接続性、②関係性、そして③使用の蓋然性の3つです。おおまかに図説すると、次のとおりです。

【図表10】電子データ取得のための特定要件

① 接続性 差し押え対象コンピュータとの接続性
② 関係性 差し押え対象となったコンピュータにおいて電子データを作成・変更・消去しているという関係性
③ 使用の蓋然性 それらのデータを保管していると認められる使用の蓋然性*
* 「蓋然性(がいぜんせい)」とは、確実性、に近い意味 (JTI編集局)

(清水) こうした特定要件がどう適用されるかは、裁判例などの積重ねを通じて、明確になってくるのでしょうか。

(石村) 一見、リモートアクセスの対象は絞られたようにも見えるものの、リモートアクセスの場所的範囲、限界という面からはまったく縛りが緩いように思います。

(清水) 私もそう思います。

(石村) それから、この手続を利用できるのは、アクセス権限がある場合に限られるということでしょうか。

(清水) そのように解さなければならないと思います。

ただアクセスしただけでもアクセスログが書き換えられてデータとして残るわけですから、そういった場合まで含まれると考えるべきではないですね。

(石村) それにしても、このリモートアクセスというのは、つまるところ、調査対象者のものではない外部のサーバーまで調査できてしまうということですよ。

(清水) サーバーの所有者のあずかり知らないところで、サーバーのなかが勝手に調査されるわけです。

(石村) そんなことが許されてよいのでしょうか。裁判官の許可状があっても、サーバーの所有者や管理者には提示されないわけですから。

(清水) 憲法35条1項の趣旨にかなうのか、すこぶる疑問ですね。

指宿信(いぶすき・まこと)教授も「令状による規律が不可能となっていく危険性があろう」と指摘しています(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83巻7号88頁・注20)。

(清水) 令状を提示するとか、理由を告知するといっ

【図表 11】 憲法上の要請

<b>憲法 31 条</b>
何人も、法律の定める手続によらなければ、その生命若しくは自由を奪はれ、又はその他の刑罰を科せられない。
<b>憲法 35 条</b>
1 項 何人も、その住居、書類及び所持品について、侵入、搜索及び押収を受けることのない権利は、第 33 条の場合を除いては、正当な理由に基いて発せられ、且つ搜索する場所及び押収する物を明示する令状がなければ、侵されない。 2 項 搜索又は押収は、権限を有する司法官憲が発する各別の令状により、これを行ふ。

た適正手続（憲法 31 条）の要請が軽んじられていますね。

（石村）処分を受ける者への許可状の提示のみが定められていますからね。

（清水）押収目録を作成して、その謄本を交付するのも「処分を受けた者」とされていますね（国通法 143 条）。刑法にも同様の規定があります（刑法 120 条）。

【図表 12】 許可状の提示

<b>国税通則法 139 条</b>
臨検、搜索、差押え又は記録命令差押えの許可状は、これらの処分を受ける者に提示しなければならない。

（石村）知らないうちに査察調査や捜査を受けているというのは、たとえ令状があるとしても、あまりに一方的な取り扱いです。

（清水）別の話ですが、NTT や AU、ソフトバンクといった電気通信事業者が、スマホから得られる GPS による位置情報を捜査機関に提供するケースでも、利用者の同意なく提供する取扱いになっています。

【図表 13】 位置情報の取得

<b>（総務省）電気通信事業における個人情報保護に関するガイドライン 35 条 4 項</b>
電気通信事業者は、捜査機関からの要請により位置情報の取得を求められた場合においては、裁判官の発付した令状に従うときに限り、当該位置情報を取得することができる。

（石村）総務省が策定・改定した「電気通信事業における個人情報保護に関するガイドライン」の 35 条 4 項が根拠でしたね。

（清水）そうです。位置情報を取得していることが、違法行為の嫌疑者に知られてはまずいということでしょう。現在の法環境では、歯止めについては、裁判官による厳正な判断に期待するほかないでしょう。

（石村）リモートアクセスの話に戻りますが。記録命令付差押えの場合以上に、このリモートアクセスでは査察調査の範囲が広がりすぎる懸念がありますね。とりわけ、憲法 35 条に求められる場所の特定という点で大きな疑問符がつきます。

（清水）そうですね。

「証拠物若しくは没収すべき物件と思料するもの」（国通法 132 条 1 項）の範囲の限定についても、裁判官の適正な判断を求めたいところです。ちなみに、「思料（しりょう）する」というのは「思う」ということです。法律の言葉はムズカシイですね。

（石村）調査の範囲が広がりすぎる懸念という点では、アメリカの連邦控訴裁判所も、アメリカの令状で海外サーバー上のデータの開示まで要求できないと判断しています（第 2 巡回区連邦控訴裁判所 2017 年 1 月 24 日判決、Microsoft Corp. v. United States, No. 14-2985 (2d Cir. 2017)）。

（清水）わが国司法も、他国の司法や主権を尊重する態度を持ってほしいですね。

（石村）刑事訴訟法上のリモートアクセスに関する日本の裁判例はないのですか。

（清水）平成 28 年 3 月 17 日の横浜地裁の判断が出ています。リモートアクセスとは、ひとことでいえば、サーバー上のデータをコピーしてから押収する、というものです。

この横浜地裁のケースでは、捜査機関はリモートアクセスをするつもりがあるのにそのための許可状を請求しないまま、すでに押収していたパソコンを使ってメールサーバにアクセスして、犯人のアカウントでログインしてメールを受信して保存したというものでした。

（石村）差押えのときにリモートアクセスを行ったというのではなく、差し押さえたあとにリモートアクセスをした・・・

（清水）そうです。検証許可状をとって差押え後のリモートアクセスをしたようです。しかし、あえてなぜ刑事訴訟法に書かれているのと異なる方法をとったのか理解に苦しみます。

（石村）リモートアクセスが捜査対象者とは別の第三者の領域に無断で踏み込むものだという基本的な

認識に欠けています。

(清水) 横浜地裁も、次のように厳しく批判しています。

【図表 14】横浜地裁判決の内容 1

**横浜地裁平成 28 年 3 月 17 日判決**

メールサーバの管理者等の第三者の権利・利益を侵害する強制処分にほかならず、捜査機関が、このような強制処分を必要な司法審査を経ずに行ったということは、現行の刑事訴訟法の基本的な枠組みに反する違法なものであったといわざるを得ない (LEX / DB 2554238、原審を是認した東京高裁平成 28 年 12 月 7 日判決は裁判所ウェブサイトを参照)。

(石村) 真っ当な判断ですね。

(清水) さらに、裁判所は、このメールサーバがアメリカに存在する可能性が高かったことから、国際捜査共助によるべきだったと断じています。

【図表 15】横浜地裁判決の内容 2

サーバコンピュータが他国に存在している場合にこれにアクセスすることは、…その国の主権に対する侵害が問題となり得るものである。

…捜査機関としては…サーバコンピュータが外国に存在すると認められる場合には、基本的にリモートアクセスによる複写の処分を行うことは差し控え、国際捜査共助を要請する方法によることが望ましい。

…捜査機関は、捜査目的を達成することを優先し、関連する法的問題に対する適切な配慮を欠いていたといわざるを得ない。

(石村) アメリカのケースと同様の判断が示されたわけですね。

(清水) そうです。しかも、勝手に他人のアカウントを使ってアクセスしたということで、不正アクセス禁止法違反も問題になりうると厳しく指摘しています。

【図表 16】横浜地裁判決の内容 3

本件検証におい…パスワードを用いる権限を有する者がそのパスワードの使用を承諾していたような証拠は全くない。そうすると、権限を有する者の承諾の観点から本件メールサーバへのアクセスが正当化される余地がないばかりか、このようなアクセスは、不正アクセス行為の禁止等に関する法律上も問題とされ得るものである。

(石村) 結局、違法な捜査だと判断されたわけですね。

(清水) 違法な捜査だと判断されただけでなく、その違法の程度は「令状主義の精神を没却する」ほど重大だから、「将来における違法捜査抑止の見地

から」も、その違法な捜査によって得た証拠は、裁判の判断資料からは排除されるとしました。

【図表 17】横浜地裁判決の内容 4

**証拠の排除**

確かに…捜査機関に令状主義を潜脱する意図があったとまでは認められない。

しかしながら…現行の刑事訴訟法の基本的な枠組みに反して第三者の権利・利益を司法審査を経ずに侵害したというものであり、その意味で違法性が大きい上、そのような違法な捜査を行った捜査機関の姿勢においても、主権侵害の問題など様々な問題があり得るにもかかわらず、これらの点に適切な配慮をすることなく、捜査の目的を優先させて検証におけるリモートアクセスという法が許容しない捜査方法を断行しているのであるか…令状主義に関する法令を遵守する姿勢が欠けていたことは否定できない。

したがって、本件検証の違法性の程度…重大なものであり、令状主義の精神を没却するとの評価を免れない。

…本件…検証調書…は、本件検証の結果そのものといえるものである。

これらを証拠として許容することは、重大な違法を含む本件検証自体を結果として是認することにもなるから、将来における違法捜査抑止の見地からも、これらについて証拠能力を否定し、証拠排除をするのが相当である。

(清水) リモートアクセスという捜査・調査の方法について、もう1つ、注意したいのは、リモートアクセスの場合、ネットワーク上の電子データを差押対象のパソコンやマルサが用意した他の記録メディア (USB など) に「複写した上…差し押さえることができる」と定められている点です。

【図表 18】記録、複写、移転

国税通則法 132 条 2 項	国税通則法 136 条 1 号・2 号
リモートアクセス	差押えに代える 複写媒体の差押え
複写	複写 移転

(石村) 注意すべきはどこですか？

(清水) ここでは「複写」つまりコピーに限定されています。あくまでも対象者のものではないサーバー上のデータですから、コピーのみが認められているわけです。

(石村) つまりデータを移転して、サーバー上の元の電子データを消去してしまっはいけないということですね。

(清水) サーバーの所有者・管理者は知らされてい

ないわけですから、当然ですよ。

(石村) 記録命令付差押えでは、電子データを他の記録メディアに「記録」するように命じてから、差し押さえるのでしたね。

(清水) そうなんです。「記録」というのは、いつてみれば「複写」も「移転」も含んでいるように思えます。しかし、国通法136条1号や2号では「複写」と「移転」を区別しています。ですから、リモートアクセスの場合はやはり「複写」に限定されなければなりません。「移転」では、元の記録媒体の電子データは消去されますから。

(石村) 「複写」は元が残るわけですから、「移転」の方がデータの所有者・利用者の不利益の程度は大きいわけですね。

(清水) そうです。ですから、リモートアクセスという、サーバーの所有者・管理者の側からすれば、いわば無令状の調査ですから、限定的な方法のみが認められているということです。

(石村) その国通法136条1号・2号はどのような規定ですか？

(清水) では、その点に入りましょう。

### ●差押えに代える複写媒体の差押え

(石村) 差押えに代える複写媒体の差押えとはどういことでしょうか？

これは記録命令付差押えとは違うのですか？

(清水) 最初から電子データだけを押収するというのが記録命令付差押えです。

(石村) では、差押えに代える複写媒体の差押えとは？

(清水) こちらはパソコンなどの物も押収するつもりで捜索にきて、通常の差押えの許可状を持っている場合に、現場で臨機応変に、その物に入っている電子データを記録メディアにコピーして押収したり、あるいは記録命令付差押えのようにコピーをさせて押収したりできるというわけです。

(石村) つまり、パソコンなどが押収対象であるときは、差押許可状が記録命令付差押許可状も兼ねる、ということですね。

(清水) そのとおりです。

(石村) ここまでが、いわば査察の強制調査に関する法改正部分ですね。

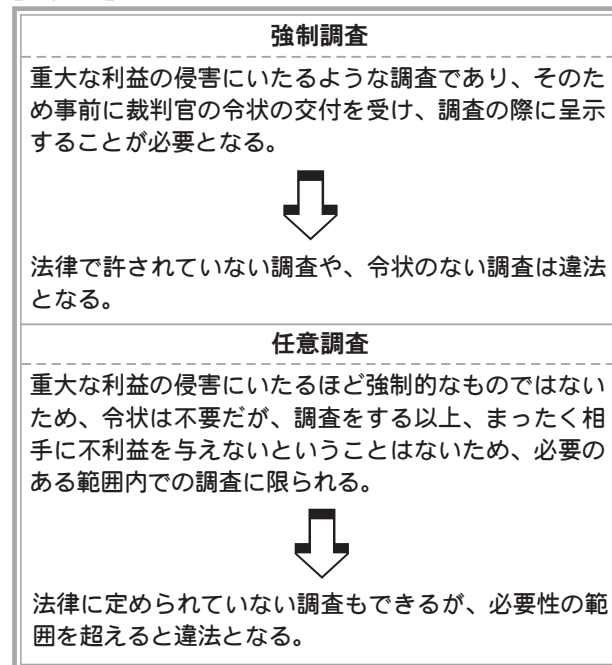
(清水) そうです。つまり、査察の強制調査とは、裁判官の許可状(令状)をとって行わなければならない、市民への侵害の度合いの強い調査手段ということを意味します。

### ●任意調査としての保全要請とは

(石村) これに対して、同じ査察でも任意調査とは、令状を必要としない、あまり侵害的でないと理解されているものですね。

(清水) そうです。

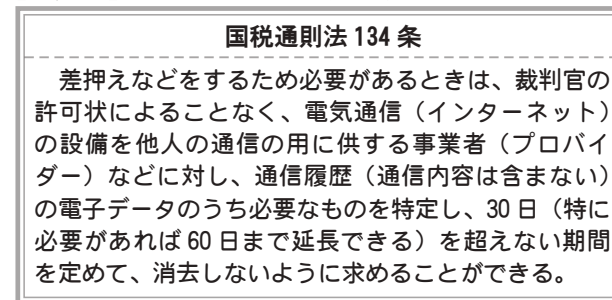
【図表 19】 査察における強制調査と任意調査



(石村) 査察の任意調査の部分でも新たに加えられた改正が2つありますね。

(清水) 1つめは「保全要請」です。

【図表 20】 任意調査としての通信履歴の保全要請



(石村) これはつまり、査察調査にあたり、通信記録を消さないようにヤフーやグーグルといったプロバイダ(ISP)などに求めることですね。

(清水) そうですね。もちろん任意調査ですから、この規定がなくてもできたわけです。

(石村) 法律上の後ろ盾がほしかったんでしょうけど・・・なぜ、査察対象者に対する強制調査としなかったのですか？

(清水) 記録命令付差押えをする前段階ですから、



はっきりと関係する犯罪の容疑を示すのが難しいからかも知れません。

(石村) それに、はじめにも指摘したように、任意で要請のできるのなら、そうした方がやりやすいというのがありますね。

(清水) そうですね。

何かを取り上げたり、検索したりするわけではなく、ただふだんから記録している通信履歴を消さないようにお願いするだけだから、任意でいいだろうというのでしょうか。

(石村) とはいっても、当局が差し押さえる前提での記録保全ということですから、通信の秘密に対するプライバシー侵害に着手していることも疑いない事実ですが。

【図表 21】 憲法 21 条「通信の秘密」

憲法 21 条	
1 項	集会、結社及び言論、出版その他一切の表現の自由は、これを保障する。
2 項	検閲は、これをしてはならない。 <u>通信の秘密は、これを侵してはならない。</u>

\* 下線は引用者

(清水) だからこそ、必要性の判断は厳格にされなければなりません。

保全要請に従わないことに罰則がないのも、そうしたことを前提としているからでしょう。

(石村) とくに、通信履歴の保全要請をしたプロバイダ (ISP) などに対して、通信履歴の保全をしていることを通信利用者に教えないように要請することも可能 (国通法 134 条 3 項) な法制になっていますね。

【図表 22】 保全要請の際の秘密保持要請

国税通則法 134 条 3 項	
必要があるときは、みだりに当該求めに関する事項を漏らさないよう求めることができる。	

(清水) そうです。

(石村) その間は、通信利用者は記録を保全されているとは知らないままに通信をすることになります。が・・・。

(清水) 差し押さえる前提で記録の保全・秘密の保全要請がなされるわけです。

(石村) 通信内容までは見ないといっても、連絡している事実については、通信傍受されているのと実

質変わりませんからね。

(清水) 通信の秘密には内容のほかに、その発信人や受け取る側の氏名等も含まれますよ。

【図表 23】 郵便法上の信書の秘密保護

国税通則法 134 条 3 項	
○郵便法の規定は、通信の秘密を侵してはならないという憲法 21 条の要求に基づいて設けられている。	
憲法は、思想の自由や、言論、出版等の表現の自由を保障するとともに、その一環として通信の秘密を保護することで、私生活の自由を保障しようとしている。	
○郵便物の委託者は、郵便官署を信頼してその秘密を託するものである。	
開封の信書やはがきであっても、委託者が秘密にすることを欲する場合もあり、少なくとも委託者は、その郵便物の内容を積極的に他人に公開する意思はない。	
○郵便物の発送元や宛先といえども、それが知られることによって思想表現の自由が抑圧されるおそれがある。	
○以上によれば、郵便法上の信書には封緘した書状のほか、開封の書状、はがきも含まれる。	
信書の秘密には、これらの信書の内容のほか、その発信人や宛先の住所、氏名等も含まれる (高刑集 19 卷 1 号 58 頁、判例タイムズ 191 号 155 頁参照)。	

(清水) 対象となる人に通信履歴が保全されている事実は知らされない。まして、そのことについて照会しても、秘密を洩らさないということで教えてもらえない、と。 そんな状態で、通信履歴の保全がなされ続けるというのでは、プライバシー侵害の程度は小さくないですね。発信人の氏名なども通信の秘密に含まれるわけですからね。

(石村) その意味で、このような保全要請が任意調査として、令状もなしに行えることには、憲法上、大きな疑問符が付きます。

(清水) ただし、確認しておきますが、国通法 134 条で保全要請できる対象は通信履歴だけです。内容は含まれません。

(石村) メールの送信元、送信先、通信日時などは含まれると規定されていますね。

メールの件名 (Subject) はどうですか？

(清水) メールの内容をつたえる文面の一部ですから、通信履歴には含まれないと解されます (松尾他『条解刑事訴訟法』前掲・1281 頁)。

(石村) 保全期間は 30 日間で、60 日まで延長できるわけですが・・・。

(清水) そして、書面で要請するとも定められていますから、必要がなくなった場合の要請取消しや、

延長要請も書面ですることが求められていると考え  
るべきでしょう。

### ●保全要請と通信傍受の類似性

(石村) 保全要請は、捜査・犯則嫌疑者の通信履歴が消去滅失されないように、プロバイダ (ISP) など  
に一種の凍結を依頼することです。通信履歴の保  
全要請は、令状 (許可状) に基づかないで行われま  
す。さきほど清水先生が指摘されておりましたよう  
に、問題は、通信傍受法が対象としている通信傍受  
との類似性です。

(清水) 見方によりますが、確かに通信履歴の保全  
要請は通信傍受と似たところがありますよね。

(石村) 立案当局による説明では、通信傍受の場合  
は、①犯罪対象が限定されていること、②事後的に  
対象者へ通知するように求められること、③国会で  
の報告が義務づけられていることが要件になってい  
ます。

(清水) 確かに、通信履歴の保全要請ではそうした  
制約は一切ないから通信傍受とは違うんだと言いつ  
てはできますが・・・。

(石村) 保全要請で過去の通信履歴を入手すること  
と、将来の通信記録については検証許可状による強  
制処分とをタイアップするかたちにすれば、どうな  
りますか？

(清水) 相手方への事後通知や国会報告も不要のか  
たちで通信履歴を入手できることになりますね。通  
信の秘密保護をはじめとした憲法上の権利保護の観  
点から、再考が求められますね。

### ●コンピュータ操作の協力要請

(石村) それから2つ目の任意手続、つまり査察調  
査の場合の「コンピュータ操作の協力要請」につい  
てです。これまでも、課税庁は、通常の調査 (課税  
処分のための任意調査) で、調査対象者に対してコ  
ンピュータ操作の協力要請を行ってきています。

今回の改正では、一連の租税犯則調査強化策の1  
つとして、次のような査察調査の場合の協力要請の  
規定を盛り込んだわけですが・・・。

(清水) 租税犯則調査におけるコンピュータ操作の  
協力要請について、国税当局は、こうした規定がな  
くとも当然できるという見解でしょう。したがって、  
確認規定をおいて置こうという趣旨ととれます。

先ほどの通信履歴の保全要請の場合と同じく、あ  
くまで要請できるだけです。したがって、当然協力

【図表 24】コンピュータ操作の協力要請

**国税通則法 138 条**

臨検すべき物件などが電子データに係る記録媒  
体であるときは、臨検などを受ける者に対し、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。

を拒むことができます。また、拒んだとしても罰則  
もありません。

(石村) 国通法 138 条の条文にも、「協力を求めるこ  
とができる」としか書いてありませんからね。性格  
的には、「行政指導」(法的な拘束力のない事実行為)  
のようなものと解されます。

(清水) まあ、こうした規定がなくとも協力要請は  
できるのですが、あえて法律で確認しておくこと  
で、アナウンス効果を狙ったのでしょうか・・・。

(石村) 「必要な協力を求めることができる」と書い  
てあることは、`合理的な必要性を超えた協力は求  
められない、`と読むことができます。もう一歩  
すすめると、`協力者からみて、要請が主観的な合理  
的な必要性を超えていると思われる場合には、協  
力を求められない、`と読めるのではないでしょ  
うか。

(清水) ただ、協力しなくとも罰則はないのですから、  
そこまで神経質のなることはないと思います。

それから、電子データの保全要請はもちろんのこと、  
パソコン操作の協力要請についても、アメリカのよ  
うな協力者への費用弁償の仕組みも真摯に検討す  
べき課題です。

(石村) そうですね。企業納税者は、源泉事務、年  
末調整事務、マイナンバー事務と数々のタダ働きを  
強いられています。生業以上にタダ働き、賦役を強  
いられ、苦渋しています。ところが、税金で運営さ  
れているお役所は、税金を納めている納税者が負  
う賦役に「我関せず」のところがあります。正当な補  
償をしっかりと考えるべきです。

### ◆むすびにかえて

#### ～懸念される電子データ収集手続の危ない使われ方

(石村) 今日、企業の経理や会計情報は、電子デー  
タ (電磁的記録) として、事業所のパソコン、クラ  
ウドなどのインターネット上に保管するのが一般化  
してきています。このため、通常の税務調査はもち  
ろんのこと、査察調査においても、電子データへの  
アクセスがますます重みを増してきています。

それにもかかわらず、査察官（マルサ）は、調査対象者（犯罪嫌疑者）の任意の協力がなければ電子データにアクセス（検索・差押え）できないというのでは、権限が弱すぎる、というのが財務省の言い分でした。

（清水）まさに、今回の国税犯則調査手続の改正・国通法への編入は、こうした言い分を反映した結果ですね。

（石村）法改正の結果、電子データへの査察調査権限は格段に強化されました。納税者のパソコンやサーバー上の電子データはもちろんのこと、クラウドなどインターネット上に保管された電子データも検索・差押え（リモートアクセス）の対象となりました。当然、顧客情報や企業ノウハウなど秘匿性の高いデータも閲覧される可能性が高くなります。したがって、納税者を護るためには、これまでの物理的な搜索物などに対するとは異なる法的セーフガードが必要になっているのではないかと思います。

（清水）そうですね。それから、2017年6月15日に、共謀罪（テロ等準備罪）が成立、7月11日から施行されています。共謀罪（テロ等準備罪）は、脱税犯も対象になっており、その証拠収集にリモートアクセス手続など電子データ捜査・査察調査権限強化策が威力を発揮するものと考えられます。

（石村）私もそう思います。会社を経営する社長が経理担当社員にメールで「あの取引は簿外にしておいて・・・」というような税金逃れの計画をメールで指示し、その社員が「社長、了解しました」と返信メールをした後に、その担当者がいつもどおり粛々と帳簿づけをしたとします。この場合、「社長、了解しました」は、共謀罪（テロ等準備罪）を問う場合の要件の一つである「合意」にあたり、帳簿づけは、不正かどうかを問わず、「計画実行のための準備行為」にあると判断されるかも知れません。後ろめたさを感じて実際には税逃れの不正申告はしなかったとして脱税の罪は問われないとしても、後悔先にたたずで、共謀罪適用の要件は充足していると捜査当局に判断されるかも知れません。

（清水）当局や裁判所が「計画実行のための準備行為」を緩く解釈すると、そうなりますね。

（石村）このケースの捜査において、社長と経理担当者がともに脱税への関与・合意を否定したとします。しかも、メールは消去され嫌疑者のパソコンにはもはや存在しないとします。この場合、当局は、犯意の立証・証拠収集にはプロバイダ（ISP）のサー

バーの保管されている電子データにアクセスするより手段がないと判断するでしょう。今後、査察官、司法警察、検察は、国通法（132条2項）ないし刑訴法（99条2項・218条1項）に基づいて裁判所から許可状（令状）をもらって、プロバイダ（ISP）がサーバーで保管する社長と経理担当者との間でのウェブメールの差押えに動くことになるでしょうね。

（清水）ですから、すでにふれたところでもありますが、刑訴法や国通法に基づく当局による電子データへのアクセスについて、裁判所が、アクセスの必要性などを含め厳正なチェック機能は果たせるかどうかが重要となってきます。加えて、令状（許可状）の交付にあたり、裁判所には、憲法35条の趣旨を徹底することにより他者のプライバシー保護にも十分な配慮を求められます。

（石村）当局が電子データ証拠を集めるのに使える手法は、①記録命令付差押え、②リモートアクセス（接続サーバーからの複写）、③記録命令付差押え、④保全要請、⑤コンピュータ操作の協力要請と、実に多様です。

国通法上の査察調査において、国税の査察調査部（マルサ）による対象者の電子データへのアクセスについては、権利保護のためのセーフガードをより堅固にしないと、当局のやりたい放題になるおそれがあります。税務当局による危ない電子データ収集を防ぐためには、これまで検証してきた問題点を早急に検証し、必要な保護措置を法令に盛り込む必要があります。

（清水）一方、納税者も、法環境が大きく変わったこと忘れてはなりません。これまでの租税犯則調査（査察調査）では検索・差押えが難しかったネット上の電子データなどにも容易に追求・監視が及ぶわけですから。

（石村）年間の査察調査の着手・告発件数からみて、電子データ査察調査が一般納税者のくらしにどの程度の影響を及ぼすのかどうかは定かではありませんが・・・。

（清水）しかし、ICT全盛の時代です。私たちは、市民目線で、当局による電子データ収集手続の危ない使われ方に常に目を光らすことが大事だと思います。

（石村）まだまだ論じきれないところもありますが、今回はこの辺で終わりにしたいと思います。清水先生、重要なポイントの解説をありがとうございました。ご多用の折、対論に参加いただき心からお礼申し上げます。

# 相続税と所得税の二重課税／清算手続終了前の株式の相続と清算後のみなし配当

倭文宏之（白鷗大学大学院法学研究科）

大阪地裁平成 27 年 4 月 14 日判決（棄却／控訴）【TAINS Z888 - 1937】

大阪高裁平成 28 年 1 月 12 日判決（棄却／確定）【TAINS Z888 - 2011】

## 1. 事案の概要

本件は、亡 A（以下「本件被相続人」という。）から相続により取得した株式（破産手続中の会社に係るもの。以下「本件会社」という。）の株主として受領した残余財産分配金に係る所得のうち、資本金の額を除いた部分を所得税法 25 条 1 項 3 号のみなし配当金とし、配当所得に計上して所得税の確定申告をした X が、当該所得は X が相続により取得した株式の残余財産分配金を受ける権利が実現したものであり、同法 9 条 1 項 16 号の規定（以下「本件非課税規定」という。）により所得税を課されないことを理由に、Y（国及び処分行政庁をいう。）に対し、所得税の更正の請求をしたところ、Y から、更正をすべき理由がない旨の通知処分を受けたため、同通知処分の取消しを求める事案である。

## 2. 前提事実

### (1) 破産手続開始

本件会社は、平成 16 年 10 月 12 日破産手続が開始された。

### (2) 本件会社に対する損害賠償請求訴訟

本件会社の元従業員ら及び C 労働組合（以下「本件労働組合等」という。）は、平成 17 年及び平成 19 年、X ないし本件会社に対して損害賠償請求訴訟を提起した。

### (3) 本件相続の開始

本件被相続人は、平成 18 年 10 月 29 日に死亡し、

その相続人である X（本件被相続人の妻及び子 1 名）は、相続により本件会社の全 9 万株の株式（以下「本件株式」という。）を含む相続財産を取得した（以下「本件相続」という。）。

### (4) 本件会社の清算手続開始

平成 19 年 5 月 15 日、本件会社の破産手続が終結し、同日、同破産手続の破産管財人弁護士を清算人として、清算手続（以下「本件清算手続」という。）が開始された。

### (5) 相続税の申告

X は、平成 19 年 8 月 28 日、Y に対し、本件相続に係る相続税の申告書を提出し、財産の明細書に、有価証券として本件株式（合計 4500 万円）を記載し、その他の財産として未収入金（本件会社の清算配当金）3 億 6269 万 6500 円を記載した。

なお、上記合計金額については、X が、財産評価基本通達 189 - 6 に基づいて、清算による残余財産分配見込み額の推計計算をしたものである。

### (6) 本件労働組合等との和解等

本件会社は、平成 21 年 11 月 18 日、本件労働組合等に対し和解金 2400 万円の支払義務を認めて訴訟上の和解をし、同年 11 月 24 日、当該和解金を支払った。

### (7) 本件会社の法人税の清算確定申告

本件会社は、平成 21 年 12 月 3 日、同月 1 日を残余財産確定の日として、平成 16 年 10 月 12 日解散の清算確定申告書を提出した。

### (8) 本件清算手続の結了

本件会社は、平成22年2月10日、株主であるXに対し、本件会社の解散による残余財産分配金（以下「本件各分配金」という。）を支払い、本件清算手続は結了した。

本件会社は、1株当たりの資本金等の額を500円、1株当たりの配当等とみなされる金額を3979円24銭とし、Xが保有する各4万5000株に資本金の額を超えて配当とみなされる額（以下「本件各みなし配当金」といい、本件各みなし配当金に係る所得を「本件各みなし配当所得」という。）として1億7906万6037円を各Xに支払い、所得税として3581万3207円を源泉徴収した。

### (9) 所得税の確定申告書の提出

Xは、平成23年3月12日、Yに対し、平成22年分の所得税について、本件各みなし配当金を配当所得として記載した確定申告書を提出した。

### (10) 更正請求書の提出から本件訴えの提起

Xは、平成23年4月27日、Yに対し、本件各みなし配当所得について、本件非課税規定により配当所得の金額を零円とする更正請求書を提出した。Yが更正すべき理由がないとする通知処分をしたため、Xは、その取消しを求め、Yに対し異議申立てをするも棄却、国税不服審判所長に対し審査請求をするも棄却されたため、本件訴えを提起した。

## 3. 争点及び当事者の主張

本件各みなし配当所得が、本件非課税規定にいう「相続、遺贈又は個人からの贈与」（以下、これらを「相続等」という。）により取得するものに該当するといえるか否か。

### (1) Xの主張

ア 本件各みなし配当所得について本件非課税規定の適用があること

(ア) 本件各みなし配当金の取得が本件非課税規定にいう相続等によること

清算中の会社の株式には残余財産分配金を取得で

きる以外に固有の価値はなく、法的に譲渡できても、残余財産分配金の経済的価値と切り離して評価されない。よって、清算中の会社の株式を相続した者は取得できる残余財産の価額相当の価値を相続したとみなすべきであり、それと同様に、財産評価基本通達も清算中の会社の株式の課税価格は残余財産分配金の現在価格で評価することとしている。

この点、本件株式は、Xの相続時は破産手続中の会社の株式であるが、その後、清算し残余財産を分配したことから、清算中の会社の株式と同様の扱いがされるべきである。

そうすると、Xは、残余財産分配金を受けるしかない本件株式を相続により取得したものであり、本件各みなし分配金の受領は、相続により取得した実現前権利が実現したにすぎないから、本件非課税規定にいう相続等により取得したものと見え、本件各みなし配当所得は本件非課税規定の適用がある。

(イ) 本件各みなし配当金に所得税を課税すると二重課税になること

本件各みなし配当金は、株主に分配される剰余金的性質の経済的利益であり、既に相続税が課税されているため、これに所得税を課税するのは二重課税であり、本件非課税規定に反して違法となる。

(ウ) 本件各分配金の見込みと実際の金額の差異は予想と結果の差額にすぎないこと

相続時の本件株式の課税価格とされた本件各分配金の見込み金額（各2億0384万8250円）と、実際に支払われた残余財産分配金（各2億0156万6037円）の差異は、予想と結果の差であり、相続等により取得したことを否定するものでない。

(エ) 本件相続時に本件株式が有していたのは本件各分配金の経済的価値以外ないこと

本件相続時において、本件株式には、本件各分配金を受ける権利以外の経済的価値はなく、その見込み価額で申告し、相続税として課税されている以上、本件各分配金の受領時に、本件各みなし配当金に所得税を課税することは二重課税となる。

よって、本件各みなし配当金に関する所得は本件非課税規定にいう相続等によって取得したものと見て、本件非課税規定の適用があることは明らかである。

イ 平成22年7月6日最高裁判決（以下「平成

<sup>1</sup> 夫の死亡により妻が死亡保険金と年金を分割払いで受けることとし、死亡保険金と年金総額を相続財産として相続税の計算をした後に、妻が受け取った年金が雑所得に当たるとして所得税が課税されたことに対して争われたもの。石村耕治『現代税法入門塾〔第8版〕』（清文社、2016年）51項参照。

22年最判」という。) <sup>1</sup> の解釈規範について

平成22年最判は、相続税又は贈与税の課税対象となる経済的価値に対して所得税を課さないという規範を確立したものであるところ、本件各分配金の経済的価値は本件株式の経済的価値と同一である。そうすると、本件株式は、相続税の課税対象として課税されたのであるから、さらに本件各分配金に所得税を課すことは本件非課税規定に反する。

とりわけ、本件株式の相続税の課税価額は、本件各みなし配当金の見込み金額の現在価値で計算したものとされており、源泉徴収金額を控除した金額で評価することもしていないなど、二重課税を回避又は緩和するための方策は一切ないから、結果として明らかな二重課税となっている。

## (2) Yの主張

ア 本件各みなし配当所得について、本件非課税規定が適用されないこと

### (ア) 本件非課税規定の趣旨

本件非課税規定の趣旨は、所得税法が包括的所得概念を前提として、相続税又は贈与税の課税対象の所得には所得税を課さないことで、同一の経済的価値に対する二重課税を排除するものであり、相続等によらない所得にまで所得税を課さないものではない。

(イ) 本件各みなし配当金は、本件非課税規定にいう相続等以外の原因によって取得されたものであること

株式に係る残余財産分配請求権の具体的請求権は、残余財産がある場合に、清算人の決定等によって初めて成立するものであり、本件においても、Xは本件会社の清算人の決定等がされた後と解される平成22年2月10日に本件各分配金の支払を受けているから、本件非課税規定にいう相続等以外の原因によって本件各みなし配当金を取得したことは明らかである。

Xは、本件相続により本件各みなし配当金を取得したと主張するが、Xが相続により取得した平成18年10月29日には本件労働組合等との損害賠償請求訴訟は終了しておらず、また、本件清算手続の開始前であったことから、残余財産分配請求権は具体的に発生していないため、残余財産分配請求権に基づく本件各みなし配当金を取得することはあり得ない。

なお、Xは、上記のとおりであれば、未実現の利得に相続税が課税されるので問題だと主張するが、これは相続税の課税の適否の問題であって、通知処

分の取消しを求める理由とならない。

(ウ) 本件各みなし配当金は相続税の対象の本件株式とは異なる経済的価値であること

本件各みなし配当金は、清算人の決定等がされた後の平成22年2月10日頃に具体的に発生したのに対し、本件株式は本件相続開始時には存在しており発生時期が異なる。

また、本件会社が、本件清算手続中に資産の譲渡等を行い、債務を弁済していることを鑑みれば、本件株式の経済的価値は、清算手続中の経済的価値の変動を反映するため、本件株式と本件各みなし配当金が同一の経済的価値を有するといえない。

さらに、本件相続は本件清算手続開始前であるため、本件相続の対象は本件会社の株式であり清算中の会社の株式ではない。出資額を除いた本件相続時の本件株式評価額(3億6269万6500円)と出資額を除いた残余財産分配金(3億5813万2074円)は同一でないため、本件株式が残余財産分配請求権と同価値とされる事情もない。

(エ) 本件非課税規定は、本件相続時に、本件株式を取得するのに適用されていること

Xは、本件相続時に、本件株式を取得したことによる経済的利得を得た場面では、これを所得として捉えて本件非課税規定の適用を受けており、経済的価値が異なる本件各みなし配当金に係る所得について更に本件非課税規定は適用されない。

イ みなし相続財産である年金受給権のうち有期定期債権に当たるものに本件非課税規定の適用があったとした平成22年最判によっても本件非課税規定の適用があるといえないこと

### (ア) 平成22年最判の射程は限定的であること

平成22年最判は、将来、現実に受け取る金額が「元本」部分と「運用益」部分から構成されるような相続税法24条1項の「定期金に関する権利」について判示したものであるべきであり、その射程は、同法24条によって評価されない相続財産までは及ばない。また、本件非課税規定の文言に照らせば、平成22年最判の射程は、相続等以外のほかの原因による所得についてまで及ぶと解することはできない。

(イ) 平成22年最判の事案と本件とは、所得の原因、経済的価値の同一性の有無、相続時における所得の金額の確定の有無及び相続後に所得税の課税対象となる所得の帰属をいずれも異にしていること

平成22年最判は、支分権たる各年金の受給という相続等以外の他の原因による所得であるとは認め

られない事案に関するものであり、本件とは事案が異なる。また、平成 22 年最判は、その判示のとおり、年金の各支給額のうち現在価値に相当する部分は、相続税の対象となる経済的価値と同一であったが、本件各みなし配当金は、相続税の対象となる本件株式の経済的価値と同一とはいえない。さらに、平成 22 年最判では、相続人が受け取る年金の元となった年金受給権は相続時に金額が確定していたが、本件各みなし配当金の元となった残余財産分配請求権は、相続時に金額は未確定であり事案が異なる。よって、平成 22 年最判の射程は本件に及ばない。

#### 4. 地裁の判断

##### (1) 本件非課税規定の趣旨及び本件での適用について

本件非課税規定の「相続、遺贈又は個人からの贈与により取得するもの」は、相続等により取得し又は取得したものとみなされる財産そのものを指すのではなく、当該財産の取得によりその者に帰属する所得を指すものと解される。すなわち、当該財産の取得時の価額に相当する経済的価値であり、これは相続税又は贈与税の課税対象になるものであるから、同号の趣旨は、同一の経済的価値に対する相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除したものと解される（平成 22 年最判参照）。

本件でこれを見ると、X は、本件株式を相続で取得したことで相続税が課され、本件非課税規定が適用される結果、X が新たに取得する経済的価値である本件株式については、所得税の課税対象とされないこととなる。

X は、本件相続により、X に帰属する所得は本件各分配金に相当する経済的価値であるから、本件各分配金には所得税が課されないと主張するが、本件会社は本件相続開始当時、破産手続中であり、残余財産分配請求権を基礎とする債権が既に具体的に発生していたとはいえない。また、本件株式の評価を本件各分配金の見込み額としたことは、残余財産分配見込金の推計であり、X が未だ具体的には発生していない本件各分配金に相当する経済的価値を相続によって取得したとはいえないため、X の主張は理由がない。

##### (2) 本件非課税規定と相続により取得した株式に係るみなし配当所得の関係について

みなし配当課税（所得税法 25 条 1 項 3 号）の趣旨は、清算終了法人の残余財産分配は、法人設立から清算に至るまでに留保された利益積立金の分配であるから、実質的に利益の配当に相当するため、配当とみなして課税することにしたものと解される。

よって、相続人が相続した株式に係る相続税の課税とは課税対象が異なり、本件非課税規定にいう相続等を原因として取得したものといえないため、みなし配当課税をすることが、本件非課税規定によって禁止される二重課税には当たらない。

以上に対し、X は、本件各みなし配当金は留保利益であり、本件株式の相続税課税価格として相続税が課されており、見込みと実際の分配金の額の差は予想と結果の差でしかないことからすると二重課税に該当すると主張するが、見込み金額で評価した理由が、相続時点で本件株式が破産手続中の法人であり、適切な評価がほかにないためであるから、相続税の課税対象が残余財産分配金である本件各分配金といえず、X の主張は採用できない。

##### (3) 平成 22 年最判と本件各みなし配当金に係る配当所得課税の関係について

本件各分配金は、本件会社の清算手続が終了して初めて具体的に成立すると解すべきであり、X が本件相続によって取得したのではなく、本件各みなし配当金に係る所得も、留保利益が分配されるときに初めて、X に対する課税所得として生じるものというべきであるから、本件相続によって X が取得した経済的価値とはいえない。

(4) 以上より、本件各みなし配当所得が本件非課税規定にいう相続等により取得するものに該当するといえないから、本件各みなし配当所得に対して所得税を課することが本件非課税規定によって許されないということはできない。

#### 5. 高裁の判断

原審判決を引用し、棄却

#### 6. 私見

本件は、破産手続開始後、清算手続終了前の会社の株式を相続した場合において、当該株式の相続税申告額に含まれるみなし配当所得に係る部分が本件非課税規定にいう相続等に該当するかどうか、すな

わち相続税と所得税の二重課税になるかどうかが争われた事案である。

本件では、平成22年最判の射程を軸に争われている。平成22年最判をみると、本件非課税規定は、相続税又は贈与税と所得税との二重課税を排除する規定であるとし、二重課税に該当するか否かは、課税対象の経済的価値が同一であるか否かによると判示している。また、課税対象となった保険金については、相続税法3条1項1号の解釈として、年金の方法により支払を受けるものも含むとし、このような保険金は、基本債権としての年金受給権を指し、同法24条1項所定の定期金給付契約に関する権利に当たると解している。そして、この年金受給権の取得時の時価、すなわち、将来受け取る年金を被相続人死亡時の現在価値に引き直した金額の合計額については、相続税の課税対象となる経済的価値と同一であるため、本件非課税規定により所得税の課税対象とならないとし<sup>2</sup>、納税者勝訴となったものである。

本件において、裁判所は、この判例を踏まえ、本件株式に係る部分は本件非課税規定により所得税が課されないとしたが、本件各みなし配当金に係る部分は、本件相続開始時には本件株式が清算手続の終了前であったため、平成22年最判にいう年金受給権に相当する残余財産分配請求権は成立していないとしてXの主張を退けた。確かに、残余財産を分配するときは清算人の決定が必要であり（会社法504条）、本件相続時には清算人は決定されていない。しかし、株式会社の破産から清算までの流れをみると、株式会社は、破産手続開始の決定により解散（会社法471条）するが、破産法35条によって、破産手続による清算の目的の範囲内において、破産手続が終了するまで存続するものとみなされる。そして、破産法153条によって、破産会社の財産目録及び貸借対照表を作成し、財産の価額の評定を行う。破産手続の終了後は、会社法475条により、株式会社は、解散した場合には清算をしなければならないと定め、会社法476条において、清算をする株式会社は、清算の目的の範囲内において、清算が終了するまでは存続するものとみなされる。

以上の流れをみるに、株式会社は、破産手続開始により清算の目的の範囲内でしか活動できなくなり、破産手続の中で当該会社の財産状況を明らか

にしていくことになる。残余財産とは、債務を完済した後になお残存する積極財産<sup>3</sup>のことをいうのであるから、破産手続における財産の価額の評定は、清算手続における残余財産の算定と同義であると考えられる。Xは、相続税の課税価格として、財産評価基本通達189-6に基づき、清算による残余財産分配見込み額の推計計算をしている。結果、実際に分配された金額とは99%一致していることを考えると、本件各みなし配当金を含む本件各分配金と相続税の課税価格は、経済的価値が同一であることの裏付けになると考えられる。

以上より、裁判所が、清算価値の見込み額として計上した相続税の課税価格と本件各分配金の経済的価値が異なるとした判断には疑問が残る。平成22年最判で明らかにした二重課税の排除の規定に抵触するものであり、租税負担公平の原則に反すると考える。

参考資料【図表1】

	16	17	18	19	20	21	22
破産	[Redacted]						
損害賠償請求訴訟	[Redacted]						
清算	[Redacted]						
相続	[Redacted]						

参考資料【図表2】

株式	本件各分配金
清算の結果分配を受ける見込みの金額の現在価値	みなし配当
財産評価基本通達189-6より	資本金

本件において、株式の額と本件各分配金の額は99%一致。

(しもん ひろゆき)

<sup>2</sup> 現在価値が「元本」であり、元本と年金の総額との差額が「運用益」となり、運用益には所得税が課税される。

<sup>3</sup> 『税法用語辞典〔9訂版〕』（369項参照）。



## 石村耕治著

# 『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』

辻村祥造（JTI事務局長・税理士）

### ◀内容目次▶

#### はじめに

#### ●第I部 連邦所得課税の構造

- 1 連邦個人所得税法の仕組み
- 2 連邦法人所得税法の仕組み
- 3 代替ミニマム税の仕組み
- 4 連邦パートナーシップ課税法の仕組み

#### ●第II部 連邦所得課税法の展開

- 1 事業体の法形式の選択と所得課税：パススルー課税
- 2 営利／非営利ハイブリッド事業体をめぐる会社法と税法上の論点
- 3 留保金課税制度
- 4 余剰食料寄附促進税制～食品関連企業の社会貢献と余剰食料寄附の促進
- 5 同性配偶者に関する課税取扱い

#### ●第III部 連邦の税務組織と租税手続法の基礎

- 1 抜本的な納税者サービス改革と納税者権利章典
- 2 進化する連邦課税庁（IRS）の組織
- 3 租税確定手続の基礎
- 4 連邦税務調査法制の基礎
- 5 パートナーシップ税務調査手続
- 6 連邦の租税徴収手続の概要

#### ●第IV部 可視化する連邦租税手続

- 1 納税者に面談収録権を法認した経緯
- 2 納税者の面談収録権を法認した典拠
- 3 税務調査過程での面談収録
- 4 滞納／徴収過程、不服審査過程での面談収録権
- 5 租税犯則調査、査察過程の可視化

#### ●第V部 申告納税法制の展開

- 1 計算違い等を理由に不足額通知の適用除外とする場合の租税手続
- 2 民事・刑事同時並行調査の拡大と納税者の権利
- 3 合意による滞納税額免除／OIC制度

4 税務専門職制度の拡大と頓挫した申告書作成業者（RTRP）規制

5 連邦租税裁判所での訴訟代理と非弁護士司法資格試験制度

6 民間ボランティアによる税務支援プログラム

7 勤労所得税額控除（EITC）と税務コンプライアンス

8 政教分離課税制度～政教分離の壁を高くするための税制とは

9 悪用に歯止めがかからない共通番号／社会保障番号

#### ●第VI部 連邦の租税争訟制度

- 1 IRS不服審査制度
- 2 連邦民事租税訴訟制度

#### ●第VII部 連邦租税制裁法制と連邦刑事租税訴訟

- 1 主な連邦租税民事制裁の概要
- 2 主な連邦租税刑事制裁の概要
- 3 連邦刑事租税訴訟の概要
- 4 民事租税制裁と刑事租税制裁との接点上の課題

#### ●第VIII部 連邦の租税立法過程および官職政治任用制度の検証

- 1 大統領制のもとでの連邦議会の立法プロセス
- 2 立法能力で競う議員
- 3 連邦議会の法案審議プロセスとは
- 4 連邦議会の租税立法プロセスとは
- 5 立法補佐機関とは
- 6 租税立法過程への直接参加とは
- 7 税務専門職団体によるロビー活動の実際
- 8 委員会による「議会の行政監視」権能の行使
- 9 両院合同委員会
- 10 委員会報告書等の意義と課題
- 11 大統領の官職の政治任用と上院での承認
- 12 大統領令とは何か

#### あとがき



・A5判 976頁  
・定価3,500円+税  
・財経詳報社 刊  
(2017年3月)  
ISBN: 987-4-88177-765-7

本書は、アメリカ連邦所得課税法制のもとで進化する申告納税法制の現状や重要な課題について、租税実体法、租税手続法の両面から検証したものである。連邦の所得課税法制や申告納税法制をデザインする租税立法過程についても取り上げる。教科書的な書物では学べない最新のテーマが数多く盛り込まれている。アメリカ連邦所得税法制の鳥瞰図を読み取ることができる。アメリカ税制の研究を志す初学者、連邦税制を学びたい税務専門家や対米進出企業には必須の百科事典、「古典」となる労作である。

#### 《紹介》

アメリカ合衆国（以下「アメリカ」または「合衆国」という。）は、学問的には、「連邦国家（federal state）」である。わが国のような「単一国家（unitary state）」とは対をなす。連邦国家であるアメリカの税制は、大きく①「連邦（federal）」、②「州（state）」および③「地方団体（local）」に分けて検証することができる。

本書は、①「連邦（federal）」の税制について検証したものである。とりわけ、連邦個人所得税と法人所得税に傾斜する形で、租税実体法と租税手続法双方の基本的な仕組みについて点検したものである。申告納税（self-assessment / voluntary assessment）制度は、連邦における所得課税制度などの根幹をなす。

本書第I部では、申告納税制度を理解するうえで基礎知識となる連邦所得税制について、租税実体法の面から分析している。アメリカにおける事業経営においては、個人事業（self-employed）の形態や法人（corporation）形態の選択が可能である。また、アメリカビジネス界では、事業をする場合、パートナーシップ（任意組合 / partnership）形態の選択もごく一般的であるのが特徴である。そこで、第I部では、連邦の個人所得税（Federal

individual income tax）や連邦法人所得税（Federal corporate income tax）に加え、連邦パートナーシップ課税（Federal partnership taxation）の法制分析を行っている。さらに、アメリカ特有の代替ミニマム税（AMT=alternative minimum tax）の法制分析を試みている。代替ミニマム税（AMT）は、納税者が実質的経済所得を有し、連邦所得税を負担する能力があるにもかかわらず、税制上の課税繰延項目や租税優遇措置（租特項目）を利用し、納付税額を極端に抑えていると判断される連邦納税者を対象に追加的に課税することをねらいとした租税である。本書第II部では、連邦法人所得税法上の重要なテーマを取り上げ、精査している。

本書第III部では、本書の中核をなす連邦の税務組織と租税手続法の仕組みを分析している。

申告納税制度のもと、連邦政府（Federal Government）は、税の賦課徴収にあたり、納税者に自発的納税協力（voluntary compliance）を仰ぐことになる。納税者は、法定期限までに自主的に税額を計算したうえで連邦課税庁である内国歳入庁（IRS=Internal Revenue Service、以下「IRS」ともいう。）に確定申告をし、当該税額を法的期限まで納付をする（または納め過ぎの税額の還付を求める）ことになる。納税者が、確定申告をする義務が生じているのにも拘わらずその義務を履行しない、または確定申告もしくは還付申告をしたが、IRSがその申告内容に疑問があるときに、IRSは納税者などに対して税務調査（書簡調査、署内調査 / 呼出調査、実地調査 / 臨場調査）を実施することになる。

税務調査は、IRSの執行 / コンプライアンス（compliance）、すなわち調査 / 徴収（examination / collection）、業務のなかでも最も重要な位置を占める。IRSによる税務調査の存在が、納税者の自発的納税協力の精度を高める機能を発揮していることも、あながち否定しえない事実である。

調査結果に基づき、IRSは、被調査者となった納税者に対して、申告是認（no-change）通知、または不足額 / 更正・決定（deficiency）（以下、たんに「不足額」または「更正」ともいう。）通知を行う。この通知を行う際に、IRSは納税者に不服申立権の教示を行うように求められる。

納税者が、法定期限までに通知された不足額 / 更正・決定税額（附帯税を含む。以下、同じ。）を納付しないとすると、この場合に、IRSは、その納税者に納付の督促をすることになる（ただし、その納税

者が IRS の徴収手続に不服を唱え争訟手続をとる途を選んだ場合を除く。)。IRS が督促をしたのにも拘わらず、当該納税者が法定期限までに不足額／更正・決定税額を納付しないとする。この場合に、IRS は、滞納手続／徴収手続 (collection procedures) を開始することになる。滞納者は、生活上、事業上の困難などを理由に IRS の滞納手続／徴収手続に速やかに応じることができないことも考えられる。この場合に、滞納者は、状況により、IRS との話し合いを通じて、分割納付合意 (installment agreement) または合意による滞納税額免除 (OIC=offer in compromise) のような「再出発プログラム (IRS Fresh Start Program)」を活用できるという。

第 IV 部では、可視化する連邦租税手続について分析している。アメリカにおいては、近年、税務 (行政) の可視化が、申告納税を義務づけられる納税者の権利利益を保護する政策のなかで最重視されているという。今日、税務面での可視化は大きな広がりを見せており、納税者は、課税処分のための調査 (civil tax investigation) や租税犯則調査／査察 (criminal tax investigation) 過程に加え、滞納／徴収過程 (collection process) や不服審査過程 (appeals process) にかかる課税庁職員と納税者などとの面談の音声収録 (録音) を権利として法認されている。こうした連邦税務の可視化が広がりを見せる背景には、税務行政過程が十分に可視化されていないと民事／行政 (civil) か刑事 (criminal) かを問わず、いわゆる「ねつ造」、つまり納税者の自由な意思に反するかたちで IRS により記録書類が作り上げられても、納税者がその事実をしっかりと確認・証明するのは至難という積み重なる体験があったという。

税務を可視化し、課税という貨幣形態の公権力の行使が不当または違法でないように抑止できる仕組みを法定することが、納税者救済手続の要となって当然である。

わが国では、最近、刑事事件の取調手続の適正化・透明化に向けて、一部ではあるが取調の録音・録画制度の導入が決まった。取調時の供述調書のねつ造、えん罪などを防ぐことが主なねらいである。

本書第 V 部では、申告納税法制上の重要なテーマを取り上げ、分析している。テーマは多岐にわたっており、著者は、読者が現代連邦申告納税法制の深層を知るうえでの手がかりになることを願っているという。

本書第 VI 部では、連邦の租税争訟制度を分析している。まず IRS の不服審査部のサービスについて分析し、その後租税訴訟の手続の実際について分析する。わが国の場合、国税に関し、税務調査の結果に基づき行われた処分に不服な場合には、原処分庁への再調査の請求 (旧異議申立て)、国税不服審判所への審査請求、さらには普通裁判所への提訴とステップ・アップしていく仕組みにある。アメリカにおける連邦税にかかる争訟手続は、わが国とはかなり異なるという。連邦租税不服審査制度においては、わが国の国税不服審判所のような職権主義／書面審査主義に基づき裁決を下す機関は存在しないという。連邦課税庁／IRS 内部にありながらも、IRS の税務執行／コンプライアンス (compliance) 部門から独立した不服審査部門 (Appeals Division／Appeals Office) の不服審査官 (appeals hearing officer) が、各種紛争解決プログラムに参加し、納税者 (またはその代理人) と IRS 職員との対面によるインフォーマルな仲裁・調停を通じて解決をはかる仕組みになっているという。紛争解決手続において、IRS の不服審査官は、IRS の執行／コンプライアンス、すなわち調査／徴収、部門から独立し、納税者および執行部門双方に不偏の立場でその任にあたるという。著者は、アメリカの連邦税務行政過程を精査する場合には、こうした制度的な特徴をつかみ、IRS の「執行／コンプライアンス (調査／徴収) 部門」と「不服審査部門」とを対峙させる形で分析しなければ、真の姿を描写し得ないという。

今日、IRS の不服審査部門は、「代替的紛争解決 (ADR=Alternative dispute resolution) グロプログラム」、さらにはこれらの手続をより進化させた「早期処理 (fast track) プログラム」などを整備し、迅速に「仲裁・調停・和解」を強力に推進する姿勢を強めているという。こうした姿勢が強まるに従い、逆に、紛争解決「手続の迅速化と丁寧な手続、とのバランスをどのように確保するのが重い課題として浮上してきているという。

納税者は、IRS 不服審査を経ても問題を解決できない場合には、連邦司法裁判所へ提訴し、救済を求めることができるという。この場合、当該納税者は、提訴先となる 3 つの連邦事実審裁判所を選択することができるという。しかし、実際には 95% の納税者が合衆国 (連邦) 租税裁判所 (U.S. Tax Court) を選択するという。そこで、租税訴訟に特化した特別裁判所である連邦租税裁判所の租税訴訟手続に傾斜

する形で点検をはじめている。ただ、アメリカにおいては、行政争訟の段階に加え、これら租税裁判所に司法審査を求める場合にも、裁判所は、納税者に対して「代替紛争解決手続 (Alternative Dispute Resolution Procedures)」、すなわち裁判上の「和解」を積極的に活用するように促しているという。これに対して、わが国では、憲法 84 条に定める租税法主義から派生する「合法性の原則」のもと、租税行政庁と納税義務者との間で和解なり協定なりをすることは許されないとする支配的な見解のよる呪縛から、裁判上の「和解」がほとんど行われていないという。

本書第 VII 部では、連邦の租税制裁法制と連邦刑事租税訴訟手続について分析している。まず、連邦租税刑事制裁法制を連邦租税民事制裁法制と比較する形で点検している。次いで、連邦刑事租税訴訟手続について、IRS により租税犯則調査から連邦司法省租税部による刑事訴追（起訴）の準備、連邦検察の訴訟参加までステップ・アップしていく形で分析している。アメリカでは、租税犯則事件を含め、刑事事件については、90%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）を開くまでいたっていないという。そこで、大陪審からの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（アレイメント）、公判前審問、有罪の答弁、司法取引までの過程をピンポイントで点検している。したがって、本書では、陪審、裁判官による公判審理、量刑・刑の宣告などについては、ふれていない。加えて、第 VII 部では、租税民事制裁と租税刑事制裁との接点上のいくつか課題について点検している。

本書第 VIII 部では、連邦の租税立法過程および官職政治任用制度の検証を試みている。連邦議会での租税立法がどのように行われているのか、そのプロセスおよび補佐組織などを分析している。加えて、財務省の主要官職を含め数千人を超える非職業官職を大統領が政治任用する仕組みや連邦議会上院での承認プロセスなどを分析している。

\*

\*

本書は、進化する連邦所得課税法制、申告納税法制について、そのもとで広がりを見せる納税者の権利利益保護のための法制に傾斜する形で検証したものである。本書においては、まず、租税実体法の面から連邦の所得課税法制、申告納税法制の基本的な

仕組みについて解説し、読者の便宜に込めている。次いで、進化する連邦の租税賦課徴収手続や納税者の救済手続の基礎的な分析といくつかの重要な課題について点検している。続いて、租税プロセスの可視化を含め、とりわけ課税庁職員と納税者などとの面談の音声収録（録音）手続について、連邦所得課税上の取扱に傾斜する形で分析している。

本書では、読者の便宜を考え、連邦の所得課税法制、申告納税法制を、図説を含めて、できるだけ簡潔に紹介（descriptive）するように配慮している。その一方で、わが国で精緻な検討がなされていない課題については、争点を浮き彫りにしアナリティカルな（analytical）分析を行うように配慮している。

著者は、近年、外国法を研究する法学者の論文を参照すると、法令等の典拠をしっかりと示していないものが多すぎるような感じを受けるという。税務会計や租税論の研究者と違い、法律学として租税の研究を志す者は、法律や規則、通達などの典拠をしっかりと掲げることが必須であるとする。本書においては、この点をしっかりと心にとめて執筆を進めたという。

（つじむら しょうぞう）

# 国税庁、e-Tax でマイナンバーカード 不要に舵を切る

— ICカード不要で、電子申告の利便性向上を狙う —

我妻 憲利 (JTI 常任運営委員・税理士)

国税庁 (NTA= National Tax Agency) は、2019 年分の所得税申告から、納税者本人が電子申告・納税 (e-Tax) する場合に、マイナンバー (個人番号) IC カード不要とし、手続の簡素化をはかる。

e-Tax は、大きく 2 つに分けられる。1 つは「本人申告 (直接申告)」である。そして、もう 1 つは、税理士など税務専門職を通じた「代理人申告」である。e-Tax は、代理人申告では一般的になっている。これに対して、本人申告では、大きな伸びがない。

e-Tax では、インターネット (ネット) を通じて国税庁の申告サイトにリモートアクセス (ログイン) する。現在の電子「本人申告」では、電子証明書 (PKI / 公開鍵) を格納したマイナンバー (個人番号) IC カードが必要である。加えて、IC カードを読み取るためのカードリーダーも必要である。

2017 年 5 月 15 日現在、マイナンバー IC カード取得者は、1 億 3 千万人弱の人口の 1 割にも達していない。入れ墨のような自分の 12 ケタの背番号や顔写真その他センシティブな個人情報が書かれた IC カードへの国民の静かなる抵抗とみて取れる。囚人でもあるまいし、わざわざ取得して持ち歩きたくない人が大勢だろう。それに、紛失したら大変なことになる。

このように、危ないマイナンバー IC カードには極めてアレルギーが強い。加えて、IC カードリーダーまで購入して、年 1 回の e-Tax を試そうという個人納税者は少ない。

そこで、国税庁は、IC カード不要の e-Tax 方式に変え、電子本人申告をもっと納税者ファーストにしようというわけである。

## ■ ガラ系化した IC カード必須方式の e-Tax

グローバルにみると、多くの諸国では、電子申告 (e-Tax / e-file) の普及率は文書申告 (paper filing) を大きく上回る。例えば、アメリカでは、連邦個人所得税申告での電子申告比率は、2015 年分申告では、86% である。これが、2022 年分申告では、91% になると予測されている。

この背景には、諸外国では、電子申告には、電子証明書 (PKI / 公開鍵) を格納した IC カードを使ってい

ないことがある。代わりに、「データセキュリティ ID が組み込まれた申告シフト + パスワード (暗証番号)」、あるいは「パスワード (暗証番号) + 3 つの Q&A」などを使う方式を採用している。

わが国で e-Tax が導入され出した頃から、電子証明書 (PKI / 公開鍵) を格納した IC カード (当時は住基カード、現在は個人番号カード) や IC カードリーダーが必須の電子申告モデルには限界があった。データセキュリティの必要性は否定できないものの、e-Tax についても、ネットを使った民間の宿泊予約と同程度の簡便さが求められていた。IC カード不要にしないと、e-Tax は普及しないには自明のところであった。とりわけ、パソコン (PC) に加え、スマホやタブレット端末など普及するに従い、IC カード必須の利便性の悪い電子政府モデル、e-Tax モデルは、遅かれ早かれ陳腐化するのを目にみえていた。

しかし、当時の政権の e-Japan 構想の下、`大本营` は、IT 利権とスクラムを組み、異論を一切遮断、無視し続けた。IC カードを使った電子政府モデル以外には見向きもしなかった。

国税庁は、1 執行行政庁。ほころびを嫌う大本营の方針に逆らってまで IC カード不要の e-Tax 導入をためらってきた。

## ■ タッチパネル申告方式の導入

その後、所得税の e-Tax は遅々として普及しなかった。そこで、国税庁は、ガラパゴス (ガラ系) 化、つまり陳腐化した e-Tax と付き合いが、その一方で、全国の税務署にタッチパネルで入力して申告書を作成できる機器を導入するなどして、事実上 IC カード不要の電子申告の普及を図ってきた。

タッチパネル方式による自動申告書作成機は、全国の税務署で 1998 (平成 10) 年に導入された。2004 (平成 16) 年には所得税確定申告書全体の約 2 割がこの機器で作成された。

使い方は銀行 ATM のようなイメージで、画面上の該当箇所に触れていけば、簡単に申告書が作成できる。パソコン (PC) のキーボードに不慣れな人でも簡単に確定申告書が作成できる。作成したデータは e-Tax で送信

することができる。

### ■ 国税庁、ICカード不要のe-Taxへ舵を切る

タッチパネル方式の所得税申告書の作成・提出は好評である。このことは、裏返せば、カードリーダーが必要なICカードが、所得税のe-Tax普及のネックになっているのを教えてくれる。そこで、国税庁は、今回、もう一步ステップアップして、ICカード不要のe-Taxに舵を切ることを決めたわけである。

新しい所得税のe-Taxでは、マイナンバー（個人番号）カードも、ICカードリーダーも要らない。e-Tax利用者は、税務署で、申告を始める届出書を提出し、その際に運転免許証など本人確認ができる証明書を提示する。税務署は、e-Tax用のIDを発行する。利用者は、パソコン（PC）やタブレット端末、スマートフォン（スマホ）などから、受け取ったIDとパスワード（暗証番号）を使って、ネットを通じて国税庁の申告サイトにリモートアクセス（ログイン）し、電子申告（e-Tax）ができるようになる。

この新しい所得税のe-Taxは、2018年分の申告から可能となる。翌年分以降も、同じIDとパスワードを使いネットでe-Taxが利用できる。

### ■ 厚労省、電子証明書不要のe-fileに舵を切る

電子証明書（公開鍵）を使う電子申告・電子申請（e-Tax/e-file）は、ガラパゴス（ガラ系）化し、陳腐化している。ガラ系化したe-Tax/e-fileと一步距離を置く動きは厚労省でも出てきた。

労働基準法（労基法）は、週40時間を法定労働時間としている。企業は、従業員にこの法定時間を超えた時間外労働や休日出勤を求めるとする。この場合、労使で合意し協定（36協定）を書面で結び、原則毎年、所轄の労働基準監督署長に届け出るように求められる。

企業が、この届出書を社労士を通じて代理人電子申請（e-file）をしてもらうとする。この場合、記名押印や自筆署名の代わりに、その企業と社労士双方の電子証明書が必要になる。しかし、双方の電子証明書を要する手続は煩雑だ。そこで、これを改め、企業の電子証明書を不要にする。今年12月から実施する。

この背景には、労基法関連の届出書のe-file率が低迷している現実がある。2015年の36協定のe-file件数は4,000件程度で、全件数の0.28%に留まる。

もっとも、労基法関連の届出書のe-fileは、個人納税者の電子本人申告（e-Tax）とは異なる次元の問題のようにもみえる。実は、e-Taxでは代理人申告の場合、ずっと前から、納税者本人の電子証明書（PKI/公開鍵）は不要としている。国税庁などと比べると、厚労省の対応が後手に回っている感は否めない。

ただ、ここでも、データセキュリティ目的で使われる

電子証明書（PKI/公開鍵）が、e-file普及のネックになっていることは明らかだ。

### ■ マイナンバーカードは血税浪費の永久公共事業

国税庁は、2019年分の所得税申告から、電子本人申告（e-Tax）で、マイナンバーICカード不要の方式に切り替える。これにより、個人納税者が国税庁の申告サイトにリモートアクセス（ログイン）しe-Taxをする際に、本人認証で公開鍵/ PKI（電子証明書）が不要になる。しかし3年程度の暫定措置として実施するとしている。国税庁は、e-Taxについて目に見える成果が欲しい。だが、表だって「国民全員にカードを持たす、大本營の方針には逆らえない。苦渋の選択なのかも知れない。

納税者の本人認証手続は簡素化された。だが、これで、にわかに電子本人申告（e-Tax）件数が飛躍的に増加するとは思えない。というのは、支払調書など第三者発行の証明書類は、相変わらず郵送するしかないからだ。つまり、文書申告に代えて電子本人申告（e-Tax）を選ぶ人は、ICカードなしで申告書データの送達ができるとしても、第三者発行の証明書類は郵送しなければならないからだ。逆に、二度テーマになる。もっと思い切った見直しが必要。

いずれにしろ、電子申告・電子申請（e-Tax/e-file）は、時代の流れだろう。しかし、IT利権とつるみ国民・納税者の利便性を度外視し、陳腐化した電子政府モデルをゴリ押しすることでは、結局うまくいかなくなる。国民・納税者ファーストの仕組みでないと、血税を浪費したあげく持続は不可能となる。3000億円もの血税を投げメルトダウンし、いまだその維持に毎年120億円もの血税を浪費する住基ネット・住基カードの負の遺物と同じ運命になりかねない。

総務省は、関係法令を改正して、マイナンバーカードの本人認証機能をスマホやタブレット端末などへの登載を検討中と聞く。ねらいは、本人認証機能の格納媒体の多様化。加えて、東京五輪のチケットの高額転売規制やカジノ合法化に伴うギャンブル依存者の入場制限など隠れ民間利用、の拡大。だが、マイナンバーやICカードの隠れ民間利用は大きな問題である。

ともかく、本人認証機能の格納は、スマホなど他の媒体機器の方が利便性がよい。というのであれば、やはり、「マイナンバーICカードは要らない」。思い切りが必要である。

マイナンバーICカードは、永久公共事業で、IT利権につながる。ガラパゴス化・無用の産物と化しても、「とまらない、やめられない」の血税浪費の象徴である。

国の役人は、先の敗戦はもとより、住基ネット・住基カード、もんじゅ等々、失敗した政策の責任をあいまいにする。こうした国の役人をつつむ政治もその責任を問われている。

（わがつまのりとし）

## 編集後記

共謀罪（テロ等準備罪）が成立した。これにより、2人以上の者が、4年以上の懲役・禁錮の罪で、法別表（メニュー）で並べられている犯罪（277）については、その犯罪に合意・準備した段階で処罰できる仕組みが稼動する。今後、当局は「犯罪の前の犯罪」を問える。税理士をはじめとした多くの税務専門職は、共謀罪（テロ等準備罪）は、組織犯罪集団の取り締まりが狙いで、`自分らには関係ない、`とってきたのではないか。ところが、メニューに載っている277のうち「テロの実行」に関するものは110程度。残りは「等」で、この数の方が多い。「等」には、所得税の脱税・不納付犯、法人税の脱税、消費税の脱税、地方税の脱税なども入っている。商売を営む夫婦、税理士と関与先、会社の上司と部下等々、`2人以上の集団、`は、当局に税逃れを疑われれば、その準備段階で犯罪を問われることも想定される。政府は、共謀罪（テロ等準備罪）の運用には慎重を期すとしている。しかし、当局の運用次第では、税務専門職による顧問先への節税のアドバイスが「重大犯罪（脱税）の計画」とされうる。また、そのアドバイスに納得した後の顧問先の日常の記帳事務が「犯罪の準備行為」とされうる。税理士法は、36条で「脱税相談の禁止」をうたい、58条で税理士による脱税相談を「3年以下の懲役又は200万円以下の罰金」を科している。今般の共謀罪（テロ等準備罪）の導入により、当局には、税理士と関与先とが脱税相談に合意したとの判断に基づいて、実際に脱税しなくともその準備段階で一網打尽にできるルートが確保された。共謀罪（テロ等準備罪）は、納税者に寄り添う税務専門職の委縮・牽制を狙っているようにもみえる。私たち納税者や税務専門職は、当局による共謀罪（テロ等準備罪）の運用の監視を怠ってはならない。

(JTI 編集局長 中村克己)

## 【入会のご案内】

JTI のHP <http://jti-web.net/>

郵便振込口座番号：00280-7-135937

国民税制研究所（コクミンゼイセイケンキュウショ）

《他行からの振込の場合：(店番)029 当座、口座番号0135937》

## 国民税制研究所

(JTI = Japan Tax Institute)

〒220-0044 東横浜市西区北幸2-9-10 横浜HSビル4F (税)シンワ会計社内  
【Tel / Fax 045-311-5162】【Eメール [info@jti-web.net](mailto:info@jti-web.net)】※メール送信時には「■」を「@」に変えて送信ください

代表：石村耕治

事務局長：辻村祥造

発行日：2017年10月11日

編集／発行人：中村克己

Contact: JTI = Japan Tax Institute

C/o Shinwa Accounting Co., 4F Yokohama HS Bldg. 2-9-10 Kita-saiwai, Nishi-ku, Yokohama-city,  
Kanagawa, 220-0004 JAPAN

【Tel / Fax 045-311-5162】【Mail add : [info@jti-web.net](mailto:info@jti-web.net)】※When mailing, please change 「■」to 「@」.

◎国民税制研究 第3号 < ISSN 2188-6970 >

®JAPAN TAX JOURNAL No.3

(Kokumin zeisei kenkyu)

October 2017

《ISSN 2188-6970》

Contents

**【Preface】**

*Koji Ishimura*

**【Discussion】**

Introducing the general criminal conspiracy charge in Japan: Conspiracy charges and tax professionals *Haruki Shimizu, Koji Ishimura*

**【Article】**

Criminal conspiracy charges and tax professionals: A Japanese-American comparison *Koji Ishimura, Haruki Shimizu*

**【Note】**

Transparency implications for the tax auditor's record of interview: the need for audio-recorded tax audits *Koji Ishimura*

**【Discussion】**

Seizing computers and obtaining electronic evidence in criminal tax investigations *Haruki Shimizu, Koji Ishimura*

**【Case Study】**

Double taxation in income and inheritance taxes *Hiroyuki Shitori*

**【Book Review】** Koji Ishimura, U.S. Federal Income Tax Law and Key Issues

*Shozo Tsujimura*

**【Tax News】** NTA, A new e-tax policy: Taxpayers may fill e-tax without an IC-card (PKI)

*Noritoshi Wagatsuma*

**【Editor's Note】**

*Katsumi Nakamura*

JAPAN TAX INSTITUTE, *JTI*  
(Kokumin-zeisei-kenkyusho)

Yokohama, Japan  
<http://jti-web.net>