

判例研究

所得税法二四四条一項の「従業者」の意義と 両罰規定における正犯と共犯の成否

(平成八年(あ)第六三七号 最高裁判平成九年七月九日第二小法廷決定)
判例時報一六一六号一五七頁 刑集五一卷六号四五三頁

川 崎 友 巳

一 事実の概要と訴訟の経過

一 事実の概要

被告人Xは、実母である被告人Yが理事長兼院長を務める医療法人の副院長として医療に従事するとともに、美容外科の分野に進出し、名古屋を皮切りに、東京、大阪など全国八カ所にそれぞれ雇用した医師をおきクリニックを開設し、各医師に診療行為を行わせるほか、自らもクリニックを巡回して診療を実施していた。

Yは、当初Xの病院事業拡大に反対したものの、やがて財産管理などの面で協力するようになり、最も信頼していた事務員Aを被告人Xの事務責任者として送り込み、さらに事業の拡大に応じて、Aを名古屋や大阪などにおける窓口経理事務の責任者兼秘書に、その後抜擢したBを東京や札幌などにおける窓口経理事務の責任者兼秘書にした。AとBは、Xのクリニック巡回に随行したほか、各クリニックにおける看護婦、事務員の採用、事務員の指導監督、診察料・手術料の集計、日計表の記帳、病院事務所への日計表の送付、集計した現金の銀行振り込みなどの事務を担当していた。

Yは、Xが事業拡大にばかり熱中していることに不安を覚え、順調なうちに蓄財しておく必要があると考え、AとBに対して、両名がクリニックの窓口で患者から手術料として受領した現金収入の一部を除外したうえで、それを帳簿書類などには一切記載せず、自己に渡すよう指示し、AやBとの間で、Xの所得税を免れることを共謀した。この共謀につき、Yは、AとBから除外した現金を受け取り、これを投資信託、割引債などに代えて保管していた。

全国に散在するクリニックの経理は、愛知県内の病院事務所において一括管理されており、各クリニックでは、AとBの指示のもとに、その日の診察が終了すると、カルテの記載から売上げ日計表を作成し、これを病院事務所に郵送するとともに、売上金を銀行送金するシステムになっていた。AとBは、手術料収入を除外することを決めた患者については、そのカルテに初診料を受領した旨を記載しただけで、手術についての記載をしなかった。こうして除外された手術料収入は、売上げ日計表そのほかの帳簿に計上されることはなく、病院事務所においては、収入除外の事実を知らない経理事務員が送付された売上げ日計表を基に各種帳簿を記載したほか、診療収入の集計、銀行口座に振

り込まれた金銭の管理、各診療所の賃貸料、派遣料などの支払い、月々の売上げ収入や必要経費を集計した資産表を作成するなどしていた。そして、確定申告時には、収入除外の事実を知らない税理士が経理事務員によって作成された帳簿を基に決算書、確定申告書を作成し、確定申告書には、病院事務長が被告人Xの印鑑を押捺して税務署に提出していた。

検察官は、Yがクリニックの経理および人事管理などをしていたのであるから、所得税法二四四条一項所定の「その他の従業者」に当たるとし、同被告人が、「使用人」であるAとBに指示して手術料などの診察収入の一部を日計表などに記載させずに自ら受け取るなどの所得秘匿工作をしたうえ、事情を知らない税理士に所得金額を過少に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出させることにより、Xの三年分合計八億七〇〇〇万円あまりの所得税を免れたとして、Yを起訴し、同時に被告人Xを所得税法二四四条一項の業務主として起訴した。

二 第一審判決 第一審において、XとYの各弁護人は、所得税法二四四条一項所定の「従業者」は、法解釈上、

所得の計算や所得税確定申告書の作成などの申告納税に関する事務を担当する従業者に限定されるべきであり、Yはもとより、窓口業務をする過程で診療収入を除外したAとBもこれに該当しないから、Yに従業者の責任はなく、したがって、Xにも業務主としての監督責任もないと主張した。これに対して、名古屋地判平成七年三月三〇日は、次のように判示して両者に有罪を言い渡した（Xは罰金二億円、Yは懲役三年執行猶予四年）。①「所得税法二四四条一項は、従業者等について、納税業務に関係する事務を担当する者に「限定を加えていない」ので、そうした解釈は「明文の規定に反」し、「納税義務者や納税業務担当者に実権のない者を据え、他の実権のある者が脱税を行った

場合、誰も処罰されないことになり、「極めて不当である」。②本件事実関係の下では、「Yは『その他の従業者』には該当しないと解されるが、A及びBが『使用人』であることは明らかであり、Yは『使用人』という身分を有するA及びBと共謀の上、本件脱税の犯罪を行ったのであり、刑法六五条一項、六〇条により共謀共同正犯（除外行為自体はAとBが行っているの）として、所得税法違反の刑事責任を負わなければならない」。③Xが経営するクリニクにおいては、「使用人等による税法違反行為を防止するのに必要な体制はとられていなかったことが認められ、業務主であるXに過失があることは明らかである」。

三 第二審判決 XとYは、法令適用の誤りや量刑不当を主張して控訴し、検察官もYにつき量刑不当を主張して控訴した。原審の名古屋高判平成八年五月二二日は、次のように述べて、XとYの控訴を棄却する一方、検察官の主張を認め、Yに関する部分を破棄し、Yに懲役一年八月の実刑判決を言い渡した。①従業者とは、「文理上納税義務者の収入及び必要経費の計算や、確定申告書の作成を担当する者など納税義務に直接関係する者に限定されるものではないし、実際、所得税を不正に免れるには、収入及び必要経費の計算や確定申告書を作成する段階で所得を虚偽過少に工作するほか、それより前の段階で収入を除外したり必要経費を仮装計上するなどして所得を虚偽過少に工作する方法によることもできるから、納税義務に直接関係しない使用人が所得税を免れるため、右のような事前の所得秘匿行為をし、他の使用人が右行為に気付かないまま各種帳簿を記帳し、これに基づいて確定申告をした結果業務主が所得税を免れれば、所得税法上右行為にはほ脱税が成立するというべきであり、関与者が納税義務に直接関係しない使用人の場合には所得税法が右行為者の処罰を予定していないとはいえない」。②「被告人Yは、被告人Xの二四

四条一項所定の『使用人その他の従業者』ではないが、使用人であるAあるいはBと共謀の上、二四四条一項、二三八条一項の罪を犯したものであるから、使用人等の身分のない者が使用人に加担して所得税をほ脱する共謀共同正犯が成立し、ほ脱した所得税全額につきその責任を免れない」。

XとYは、憲法違反・判例違反などを主張して上告した。この上告を受けて下されたのが、最決平成九年七月九日である。本決定は、上告趣意はすべて適法な上告理由に当たらないとした上で、職権により次のように判示して、上告を棄却した。

二 決定要旨

「所得税法二四四条一項にいう『使用人その他の従業者』は、所論のような所得の計算や所得税確定申告の作成などの申告納税に関する事務を担当する従業者に限定されないものと解されるから、ABをこれに該当すると認めた原判断は、正当である。また、被告人Yは、被告人Xの従業者ではないが、ABと共謀して、同法二三八条一項の所得税ほ脱の違反行為に加功したというのであるから、被告人Yには平成七年法律第九一号による改正前の刑法六五条一項の適用により所得税ほ脱の共同正犯が成立すると解するのが相当である」。

三 研究

一 問題の所在 (1) 本決定は、両罰規定の解釈について、これまで意識的に論じられることの少なかった問題に

ついて、最高裁が初めて判断を下したという点で注目される。所得税法を含め、両罰規定を採用する行政法規においては、一般的に、まず①一定の命令・禁止を定めた義務規定がおかれている。そして、次に②その義務に違反した場合の罰則規定（罰則規定本条）がおかれ、最後に③違反が業務に関連して行われた場合に、行為者を罰するほか、業務主も処罰する旨を定めた規定（両罰規定）が配置されている。

従来、こうした義務違反を業務主の代理人や従業者など自然人が行った場合、それらの自然人行為者は、いずれの規定を適用することによって処罰されるのが両罰規定をめぐる問題の一つとして議論されてきた。⁽¹⁾この問題を処理するにあたって、一般的には義務規定に着目し、その規定形式によって①義務の名宛人を特定の身分の者に限定する名宛人限定型と②名宛人を特定の身分に限定しない名宛人非限定型に分ける必要があるとされてきた。というのも、後者については、義務の名宛人に限定がないから、代表者や従業者といった行為者自身も義務規定の名宛人であり、義務の名宛人がその義務に違反する行為を行った場合、罰則規定本条によって処罰されることに異論はみられないからである。また名宛人限定型の中でも、名宛人に代理人や従業者など行為者を含むことを明記している場合（たとえば労働基準法一〇条など）や行政罰則自体が従業者処罰を明記している場合（たとえば証券投資信託法三〇条など）も、同様に罰則規定本条によって処罰されることとなることにも問題はない。⁽²⁾

これに対して、名宛人が業務主に限定されており、代理人や従業者らを処罰する明文規定がない類型の場合、自然人行為者は名宛人でないので、罰則本条の義務規定に違反した者を処罰する旨の規定だけでは処罰することはできず、問題が生じる。そこで、これまで判例・通説は、こうした類型の規定について名宛人が業務主に限定されている場合、

罰則規定本条だけでは名宛人でない代理人や従業者などの自然人行為者を罰することはできず、それに加えて「行為者を罰するほか」と規定する両罰規定の適用が必要であるという両罰規定適用説（構成要件修正説）をとってきた。⁽³⁾

(2) 判例および通説は、本件で成否が問題となった二三八条一項の「虚偽過少申告は脱」の罪は、主体が納税申告義務者に限定される身分犯であると解している。したがって、二四四条一項は、名宛人限定型となり、代理人そのほかの従業者が違反行為者の場合には、両罰規定の適用が必要となる。

(3) 本決定は、以上のような前提の上で、次の二つのポイントで新しい判断を下した。第一に、二四四条一項の両罰規定の「使用人そのほかの従業者」は、所得の計算や所得税確定申告書の作成など申告納税に関する事務を担当する者に限定されない。第二に、名宛人限定型のため、両罰規定によって構成要件の主体の範囲を拡張した場合にも、刑法総則の共犯規定は適用可能であり、従業者でない非身分者が、身分者である従業者と共謀して、違反行為を実行した場合は、六五条一項の適用により、共同正犯となりうる。しかし、こうした結論については、異論の余地がないわけではなく、そこに至った根拠も必ずしも明らかでない。そこで、本報告では、①所得税法二四四条一項における「従業者」の意義、②両罰規定による構成要件の修正と修正された構成要件としての共同正犯の関係、③本決定の妥当性の三点について、若干の検討を加えていきたい。

二 所得税法二四四条一項における「従業者」の意義

(1) 虚偽過少申告を企図する場合、まず、売り上げ金の一

部を抜き取るなど、売り上げが最初から存在しなかったように装ったり、架空の経費を計上したり、帳簿を操作するといった所得秘匿行為を行い、そのうえで、所得を過小に記載した内容虚偽の所得税確定申告書を税務署長に提出す

る行為が行われるのが一般的である。そこで、虚偽過少申告の罪の実行行為には、過少申告行為だけがあたるのか、それとも所得秘匿行為も含まれるのかが問題になる。この点について、学説上、事前の秘匿行為は単なる準備行為で過少申告行為のみが脱税犯の実行行為となる制限説⁽⁴⁾と事前の秘匿行為と過少申告の両方が実行行為となるとする包括説⁽⁵⁾の間の対立が存在し、判例の立場についても長い間定かでないところがあった。しかし、最決昭和六三年九月二日が、「制限説」の立場を明確にしたことから、今日では、判例は「制限説」であるとの理解が定着している。

(2) ところで、制限説を前提にすると、両罰規定によって従業者にまで拡張された名宛人は、申告納税に関する事務を担当する者に限定されることになるのではないかとの疑問が生じる。現に、被告人は、本件訴訟において、第一審より終始この点を主張してきた。過少申告行為のみが、二三八条一項の罪の実行行為だとすると、本件のように、申告行為を行った税理士やその根拠となる帳簿・資産表を作成していた経理事務員は、ほ脱行為について一切知らされておらず、ほ脱の故意がなく、ほ脱を共謀した従業者のA・Bは、その準備行為である所得秘匿のみを実施しており、申告納税に関する事務にかかわっていないので、二三八条一項の罪の主体になり得ないというのである。

(3) なるほど、実行行為を限定的に解している判例の立場からは、その主体についても「申告納税に関する事務を行う者」に限定するのが、一貫しているようにも思える。しかし、法益を侵害する危険性を有する類型的な行為が何かという実行行為を確定するための判断と法益を保護するために、誰の実行行為を禁止するのかという判断は、次元を異にしているのではないだろうか。すなわち、実行行為にあたるのが過少申告行為だけか、所得秘匿行為も含むのかは、ほ脱結果を生じさせる類型的な危険を有する行為はどこまでかという観点から判断されるべきもので、所得秘

匿行為は、この点からいえば、なお準備の段階に過ぎないと評価されるのに対して、ほ脱犯の主体が、「申告納税に関する事務を行う者」に限定されるべきかは、立法者が、一定の身分の者に主体を限定することを予定していたかどうかという観点から判断されるべきである。とりわけ、二四四条一項から従業者を「申告納税に関する事務を行う者」に限定する明文上の根拠が見出せない本件の場合、法益を保護するために、主体を限定することが適当かという実質的な判断が要求されることになろう。

(4) この点につき検討を加えると、税金の徴収を効率的に実施するため、確定申告制度を採用する中で、所得税を公平確実に賦課徴収するという公益上の目的の実現を図るためには、「申告納税に関する事務を行う者」による過少申告を禁止するだけでは足りないといえよう。現に、本件事案においてA・Bは、税理士を「道具」とすることによって所得税ほ脱の実行行為に当たる過小申告行為を実行している。こういった事例の場合に、「申告納税に関する事務を行う者」以外の従業者があらかじめ所得秘匿行為を行い、経理担当者あるいは税理士を欺き虚偽の申告を行わせるなどしても、義務・禁止規定の名宛人ではなく、したがって構成要件の主体でもないで、何ら責任を問われなというのでは、「脱税を防止し、国庫収入の確保を図る」ことを趣旨とした所得税法二三八条の存在意義自体が失われてしまいかねない。少なくとも、所得税の申告行為については、本人の財産上の事務処理に関して、経理や申告手続をコントロール下におく権限や能力が認められる者が「申告納税に関する事務を行う者」以外にも存在するのである。⁽⁷⁾ この点からは、所得税法は、二三八条第一項に、「申告納税に関する事務を行う者」にとどまらず、従業者一般をも対象とした罰則規定をおいたものと解することが適当と思われる。⁽⁸⁾

(5) したがって、二四四条一項の「そのほかの従業者」は、「申告納税に関する事務を行う者」に限定されないとしたうえで、自らが実行し得ない二三八条一項の罪の実行行為である過少申告を善意の第三者（経理担当者および税理士）を「道具」とすることで、間接正犯として実現したと解した本決定の判断は妥当なものであったといえよう。⁽⁹⁾

三 両罰規定による構成要件の修正と修正された構成要件としての共同正犯の関係 (1) 本決定では、申告納税に関する事務を担当していない従業者であるA・Bとともに、従業者でないYが違反行為をA・Bと共謀・加功したとして、六五条一項の適用を受け有罪とされた。しかし、従業者であるA・Bは、本来的に二三八条一項の罪の主体としての身分（納税義務者）を有さず、両罰規定の「行為者を処罰するほか」という文言から義務・禁止の名宛人の範囲が拡張されることによって、初めて主体に含まれる。このように正犯自身が、構成要件を拡張する規定の適用によって処罰範囲に取り込まれる場合に、さらに共犯規定を適用して、処罰範囲を拡張することが許されるのか、「拡張のさらなる拡張ではないのか」⁽¹⁰⁾という問題が生じる。たしかに、両罰規定と共犯規定は、ともに構成要件を拡張する効果をもたらすことから、その効果を同じ性質と捉え、一方の規定の適用が、他の規定の適用を排除すると解することが自然にも思える。

(2) しかし、こうした理解は、妥当でない。というのも、両者は、その拡張の対象や根拠を異にするからである。すなわち、両罰規定は、行政取締目的を実現するために、禁止・義務の名宛人を業務主だけでなく、業務に関連して、違反行為を実行することが可能な従業者にまで拡張したものであり、正犯の範囲の拡張である。これに対して、共犯規定は、法益保護の実現のため、正犯（単独正犯）でなくとも法益侵害に対して因果性を有する行為を教唆犯、

幫助犯、共同正犯に類型化し、処罰の対象としたものであり、正犯以外への行為主体の拡張である。⁽¹¹⁾

(3) このように、両規定の目的は異なっており、その効果も違うのであるから、両罰規定と共犯規定の両方を適用することは、必ずしも誤りではない。その意味で、六五条一項を適用し、従業者でないYを従業者であるA・Bとの共同正犯とした本決定の判断は、妥当なものであったと思われる。ただし、事案によっては、両罰規定と共犯規定によって、二重に拡張された本来的な名宛人でない共犯者について、単独正犯に比して、行為の違法性が低いと評価すべき場合があり得ると考える。もし、そうであるとすれば、両規定を適用する際には、量刑上注意が必要になるのではないだろうか。

四 本決定の意義

(1) 最後に、本決定の意義について、若干の考察を試みておきたい。本決定は、名宛人限定型の両罰規定につき、両罰規定を適用して行為者である従業者を有罪としている。また、従業者という身分のない者が従業者と違法行為を共謀し、これに加功した場合に、六五条一項を適用し、有罪とした。こうした個々の判断は、従来の判例の流れに沿ったものであり、その意味では、所得税法二三八条一項と二四四条一項（両罰規定）の適用に関する判断を積み重ねた事例判例といえよう。

(2) しかし、①二四四条一項の両罰規定の「使用人そのほかの従業者」は、所得の計算や所得税確定申告書の作成など申告納税に関する事務を担当する者に限定されないことや②名宛人限定型のため、両罰規定によって構成要件の主体の範囲を拡張した場合にも、刑法総則の共犯規定は適用可能であることは、学説においても従来議論されておらず、この点に判断を加えた裁判例もこれまで存在しなかった。その意味で、本決定が両罰規定解釈上の新しい論点に

ついで指針を示したという意義は小さくないものと思われる。⁽¹²⁾

- (1) 両罰規定の名宛人限定型における行為者処罰に関する学説については、拙稿「判批」同志社法学四九卷二号（一九九八）二〇六頁以下を参照。
- (2) 原田國男「両罰規定適用の要否」東條伸一郎ほか編『刑事新判例解説(1)』（一九九二）二八頁。
- (3) 両罰規定の名宛人限定型についての行為者の処罰に関する判例の流れは以下の通りである。最判昭和二七年三月一八日（刑集六卷三号四八七頁以下）は、行為者を罰する場合に両罰規定の適用を不要とし、最判昭和二八年八月一八日（刑集七卷八号一七一九頁）において、両罰規定をもつても本来的には名宛人でない行為者を処罰することはできないとするなど、昭和二〇年代には最高裁のこの問題に関する判断は一貫していなかった。しかし、最決昭和三〇年二月二日（刑集九卷二号一五七頁）を契機として、まず行為者が従業者の場合について、構成要件修正説を採用し、両罰規定の中の「行為者を処罰するほか」という文言によって、行為者も処罰することができるとの姿勢が固められ、それ以後これが堅持されてきた。また行為者が代表者の場合についても、最決昭和五五年一〇月三十一日（刑集三四卷五号三六七頁）と最決昭和五五年一月七日（刑集三四卷五号三六七頁）において、構成要件修正説を採用することを明確にした。
- (4) 河村澄夫『税法違反事件の研究・司法研究報告書四卷八号』（司法研修所、一九五四）一三三頁、田中二郎『租税法』（有斐閣、第三版、一九九〇）四一二頁、松沢智『租税処罰法』（有斐閣、一九九九）三七頁以下、浅沼潤三郎『租税法要論』（八千代出版、一九九九）二八四頁以下など。
- (5) 堀田力「租税は脱犯をめぐる諸問題(1)」法曹時報二二卷二号（一九七〇）四九頁、小島建彦『直税法違反事件の研究・司法研究報告書二四卷二号』（司法研修所、一九七九）六四頁、野間洋之助ほか『租税違反事件の処理に関する実務上の諸問題・司法研究報告書四〇卷二号』（司法研修所、一九九〇）八九頁。
- (6) 香城敏磨「判解」最高裁判例解説刑事篇昭和六三年度（一九八八）三二四頁以下。
- (7) 木口信之「判解」ジュリスト一一三三号（一九九八）一八七頁。
- (8) この点につき、曾根威彦「両罰規定と最近の最高裁判例」研修六二二号（一九九九）九頁は、「ほ脱行為を狭く解すること

とに従業者の範囲を広く捉えることとの間の矛盾をどのように合理的に説明するか」が問題となると指摘する。

- (9) 三好幹夫「判解」最高裁判所判例解説刑事篇・平成九年度(二〇〇〇)一一〇頁以下、高橋則夫「判批」ジュリスト一一三五号・平成九年重要判例(一九九八)一五九頁、井田良「判批」ジュリスト一一八七号(二〇〇〇年)一一一頁、大塚裕史「判批」佐々木史朗編『判例経済系法大系第2巻』(二〇〇一)三六六頁。

- (10) 高橋則夫・前掲注(9)一六〇頁。

- (11) 三好幹夫・前掲注(9)一一二頁、高橋則夫・前掲(10)一一〇頁、伊東研祐「判批」現代刑事法一卷一号(一九九九)七九頁以下、曾根威彦・前掲注(8)一一頁、井田良「犯批」ジュリスト一一八七号(二〇〇〇年)一一二頁。

(本決定の評釈) 本決定の調査官解説として、三好幹夫「判解」ジュリスト一一二六号(一九九八年)三三〇頁以下、同「判解」最高裁判所判例解説刑事篇・平成九年度(二〇〇〇)一〇一頁以下がある。

また、判例批評として、高橋則夫「判批」ジュリスト一一三五号・平成九年重要判例(一九九八)一五八頁以下、伊東研祐「判批」現代刑事法一卷一号(一九九九)七五頁以下、井田良「判批」ジュリスト一一八七号(二〇〇〇年)一〇九頁以下、大塚裕史「判批」佐々木史朗編『判例経済系法大系第2巻』(二〇〇一)三六二頁以下。

このほか、曾根威彦「両罰規定と最近の最高裁判例」研修六一二号(一九九九)三頁以下、大塚仁・福田平「〈対談〉最近の重要判例に見る刑法理論上の諸問題(2)」現代刑事法三卷七号(二〇〇一)一九頁以下。