

ローター・クーレン  
「租税刑法における故意と錯誤」

内海 朋子

【訳者・解説】

本稿は、マンハイム大学のローター・クーレン教授 (Prof. Dr. Lothar Kuhlen) による、Vorsatz und Irrtum im Steuerstrafrecht: in Steuerstrafrecht an der Schnittsstelle zum Steuerrecht (Hrsg. Dr. h.c. Rudolf Mellinshoff), 2015, S. 117 ff. の翻訳である。

本稿では、「いつ租税が、故意に削減されたといえるのか」という、実務上も関心の高い、租税刑法における故意の問題が取り上げられている。租税を削減するという認識が事実の錯誤によって欠落した場合、例えば納税義務者が領収書を取り違えたり、原稿料の支払いを忘れていたりした場合には、当然租税遁脱の故意は阻却されるが、納税義務者が、すべての重要な事実を認識していたが、この事実から国家の租税債権が税法上の規定により生じるということを知らなかったため、自己の行為により租税の削減が生じることを知らなかったようなケースはどのように扱われるのであろうか。

この問題について、ドイツの判例・通説は、ながらく租税債権説を採用し、租税通則法 370 条 1 項の客観的構成要件である「租税の削減」、すなわち「実際の税収が、国の法律上の要件を充足したならば得られたはずの税収よりも下

回るということ」は、それに応じた租税債権が生じていることを前提としているため、租税収入の下回り、およびそれに伴い租税債権が生じていることを認識していることが故意の租税遁脱に必要であるとしてきた。ところが、本論文で指摘されている通り、連邦通常裁判所は 2011 年 9 月 8 日に、判例変更の可能性を示唆する判決を出したのである。

クーレン教授は、ドイツの刑法総論の分野では通説となっている責任説、刑法総論における白地補充規定の錯誤は故意を阻却しないという見解、素人領域における平行的評価の理論のそれぞれについて、租税債権説と矛盾しないのかを検討したうえで、租税債権説を今後も維持しつづけるべきとの立場に立つ。そして、租税債権説から距離を置こうとする連邦通常裁判所 2011 年判決や近時のドイツの裁判例の根底には、実は租税通則法 370 条が、租税遁脱罪の故意犯のみを処罰し、過失犯を処罰していないという点に対する根本的な疑問があるのだと結論づけている。

連邦通常裁判所 2011 年判決は日本においても注目されており、樋笠堯士「各構成要件における行為事情の錯誤：特別法およびドイツにおける租税遁脱罪の判例を手がかりに」嘉悦大学研究論集 58 巻 1 号 (2015 年) 78 頁以下、中村邦義「売上税の租税遁脱罪に関する事案について行為事情の錯誤を理由として一部無罪を言い渡した第一審判決を破棄差戻した事例」産大法学 48 巻 3=4 号 (2015 年) 371 頁以下に紹介がある。また、石井徹哉「租税遁脱罪の故意」早稲田法学会誌 43 巻 (1993 年) 49 頁以下では、ライヒ裁判所におけるライヒ租税通則法 395 条の解釈や、「租税不誠実性」の概念と故意論の関係といった、現在の租税通則法 370 条が制定される以前の経緯が、および 58 頁以下では租税債権説とそれに対する批判が紹介されていて、本稿の主張を理解するうえで有益である。白地刑罰法規の錯誤に関しては、川口浩一「白地刑罰法規の錯誤における事実の錯誤と違法性の錯誤の区別」関西大学法学論集 64 巻 2 号 (2014 年) 377 頁以下が詳しい。

なお、「Abgabeordnung」については「公課法」、「Steuerverkürzung」につ

いては「租税の減縮」という訳語もみられるが、本稿では、前者については「租税通則法」、後者については「租税の削減」という訳語で統一した。また、訳出の都合上、注の順番が原文とは異なる箇所がある。

## 租税刑法における故意と錯誤

ローター・クーレン

### I はじめに

「租税刑法における故意と錯誤」というテーマは、実務的に重要であるばかりでなく、多くの理論上の争点に関わるものでもある。それゆえ刑法学者にとっては、報告のテーマとして魅力的であるが、しかしながら 30 分という限られた時間の中では、争点を選択しなければならず、いくつもの興味深い問題について省略しなければならない<sup>1)</sup>。そこでここでは、租税刑法において実務的に最も重要な構成要件である租税通脱罪に限定して報告したい。また租税通脱罪において様々な構成要件が定められている点、とりわけ作為による通脱行為（租税通脱法 370 条 1 項 1 号）と不作為による通脱行為（租税通脱法 370 条 1 項 2 号・3 号）の、条文上の違いについては特に言及せず、これらの構成要件に共通する問題、すなわちいつ租税が、故意に削減されたのか、という点を中心に扱いたい。そしてこの問題の解決にあたっては特に、租税刑法に特有の故意・錯誤の問題の關係が、理論刑法学全体にどのような意味合いを有するかについて明らかにしたい。なぜならば、租税通脱罪における故意と錯誤についてのかつての圧倒的通説は、刑法総論における故意論・錯

---

1) 後者については、特に租税通脱罪における条件付き故意の問題が重要である。この点は、2011 年 9 月 8 日連邦通所裁判所判決 (1 StR 3/11, wistra 2011, 465 Rz. 24 ff.) において実務上重要な問題となった。この判決の事案では、行為者が行為の状況を知っている (刑法 16 条 1 項) といえるのはいつであるのかが重要であるが、本稿ではむしろ、故意があるといえるためにはどのような状況を知っていなければならないかを中心に議論を進める。

誤論と異なるという見方<sup>2)</sup>が、一部で以前から支持されており、現在では定着しているからである。

## II 通説：租税債権説

現行法は、租税通脱罪（租税通則法 370 条）を重大な犯罪行為としており、故意犯のみを処罰している<sup>3)</sup>。過失行為については、秩序違反法違反となるのみである<sup>4)</sup>。故意と過失との限界づけはそれゆえ、租税通脱罪においては実務上大変重要である。

故意行為という概念は、日常用語的にはよく使われるものである。法的には、故意は行為事情の認識と意欲であるという定義がよく用いられるが、これは日常用語的な理解に基づくものである<sup>5)</sup>。故意についての積極的な定義づけは刑法上みられず、消極的な定義づけが部分的になされているのみである。すなわち、16 条 1 項第 1 文<sup>6)</sup>によれば、行為当時、構成要件要素となる状況を認識していなかった者は故意によって行為したのではない、とされる<sup>7)</sup>。誤っ

2) このように考えるのは、Allgayer in Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 2011 (GJW), § 369 AO Rz. 28; Meyberg, PStR 2011, 308 (309 f); Roth, ZWH 2013, 373; Jäger in Klein, Abgabenordnung, Kommentar, 12. Aufl. 2014 (Klein), § 370 AO Rz. 173。

3) 租税通則法 369 条 2 項および刑法 15 条参照。

4) しかも、秩序違反法違反となるのは、軽率な、すなわち重大な過失行為のみである（租税通則法 378 条における軽率な過失における租税の削減）。

5) 当然、このような定義を採らなければならないわけではない。この点については、Wessels/Beulke/Satzger, Strafrecht Allgemeiner Teil, 44. Aufl. 2014 (AT), Rz. 203 を参照のこと。これらの文献においては、「すべての客観的行為事情を知りながら、構成要件の実現を意欲すること」という通説的な故意概念の定義に代わって上述の定義が用いられている。

6) 断りのない限り、条文は刑法典のものである。

7) この定式化も議論の余地がある。なぜならば、法律上の通常の「構成要件」概念の理解によれば、言語として理解された構成要件上の諸前提、ないし構成要件的メルクマールは、

た認識により (error) 狭義の行為事情の錯誤に陥った場合、故意は阻却される。単に行為事情を認識しなかった (ignorantia) 場合でも同様である。すなわち、構成要件の故意は、行為者が、行為当時、構成要件に属する状況をすべて認識していたならば、充足される<sup>8)</sup>。

租税通則法 370 条 1 項の客観的構成要件は、租税が削減されることを要求している<sup>9)</sup>。租税は、実際の税収が、法律上の要件を充足したならば国が得られたいはずの税収よりも下回る場合に削減されたといえる。このことは、それに応じた租税債権が生じていることを意味する<sup>10)</sup>。通説によれば、この租税収入の下回り、およびそれに伴い租税債権が生じていることを認識していることが、故意の租税遁脱に必要であるとされる<sup>11)</sup>。この見解は、100 年以上もドイツ刑事実務や学界で通説的立場を占めており、連邦財政裁判所もこの見解に従っている<sup>12)</sup>。1953 年の連邦通常裁判所のカカオバター判決以来、この見解は、租

---

言語としての法的構成要件に含まれると解されているが、構成要件を充足し、それゆえ構成要件の諸前提に対応しているといえる行為事情それ自体は含まれないと解されているからである。それゆえ、行為事情は構成要件メルクマールに対応するという表現の代わりに、行為事情は構成要件に属するという、ややぼかした形ではあるが、法的な用語法であることには変わりない表現を用いることにする。

- 8) この点について詳しいのは、Warda, Jura 1979, 1 (2 f.) である。
- 9) 租税通則法 370 条 1 項は、行為者が「自己又は第三者のために正当化されない租税利益を取得する」という租税遁脱もその選択肢として挙げている。本稿では、実務上はるかに重要な「租税の削減」に焦点を絞るが、ここでの議論は、「正当化されない租税利益の取得」にも無理なく適用できる。
- 10) Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl. 2009 (FGJ), § 370 AO Rz. 40; Ransiek in Kohlmann, Steuerstrafrecht, Kommentar (Stand Dezember 2013) (Kohlmann), § 370 AO Rz. 394.
- 11) この点については、Rolletschke in Rolletschke/Kemper, Steuerstrafrecht, Kommentar (Stand März 2014), § 370 AO Rz. 361 ff; Kohlmann/Ransiek § 370 AO Rz. 658 ff. が詳しい。
- 12) BFH v. 31.7.1996 - XI R 74/95, BFHE.181, 230 (234 f.); v. 29.4.2008 - VIII R 28/07, BFHE 220, 332 (334).

税債権説と名付けられている。連邦通常裁判所はその当時、ウェルツェルの見解に依拠して、租税債権（しかしながら、実際の租税収入ではない）が削減行為の対象であるのだから、租税通脱罪の故意には、「行為者が、特定の租税債権の存在について認識しており、それにもかかわらず租税債権を削減しようとしたこと<sup>13)</sup>」が要求されるとしたのである。

この見解は、租税の削減の認識が事実の錯誤によって欠落した場合、例えば納税義務者が領収書を取り違えたり、謝礼の支払いを忘れていたりした場合に全く争われていない。この種の錯誤は、軽微な、あるいは重大な過失によるものであるかもしれないが、それでも租税通脱の故意は阻却される。争いの余地がないとはいえないのは、税法上の錯誤についてである。例えば、納税義務者が、すべての重要な事実を認識していたが、この事実から国家の租税債権が税法上の規定により生じるということを知らなかったので、自己の行為により租税の削減が生じることを知らなかったようなケースである。

私の経験に基づく例を挙げてみよう。何年前かに、私は初めてかなり大部の意見書を書き、本当にうれしい額の報酬が支払われ、翌年この収入について確定申告を行った際に、税務署から、私は小規模企業に該当し、副業に伴う収入に対して売上税が課される（売上税法1条1項1号）、との連絡があった。これは私にとって初耳であり、私は副収入について売上税の申告をしていなかった<sup>14)</sup>。すなわち、私は義務に反して申告をしないことにより、売上税を削減したのである（租税通則法370条1項2号<sup>15)</sup>）。私が国家の売上税債権を知ら

---

13) 例えば、BGH v. 13.11.1953 - 5 StR 342/53, BGHSt 5, 90 (92) は、Welzel, NJW 1953, 486 に依拠する。

14) この点について私は、売上税法18条1項1文、同条2項にしたがひ、4半期末後10日以内に申告することを義務付けられていたのである。

15) 売上税においては、支払期限までに支払いがない場合に租税の削減が始まる (Rolletschke, Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2012, Rz.134)。

なかったのは、過失によるものであるといえよう。租税債権説によっても、どのような形で事実の錯誤に陥ったかにかかわらず、故意の租税通脱罪は成立しない。私は租税債権を基礎づける状況については認識していたが、租税債権そのものは知らなかったからである。

租税債権説はこの 50 年間、責任説に関する議論によって時々批判されてきた。この批判には何十年もの間、大した関心が寄せられなかったが、2011 年に連邦通常裁判所は、通説を今後も支持すべきかについて、立場の変更の可能性があることを明らかにした<sup>16)</sup>。この連邦通常裁判所の判断は非常に強い批判にさらされたが<sup>17)</sup>、支持する見解も登場し<sup>18)</sup>、新しい見解によって続々と支持を得るようになった<sup>19)</sup>。5 年ほど前に、棚上げされたままの理論問題と私が考えた問題点は、今や非常に注目を集める、根本的な重要問題となった。以上のような理由から、このたびこのフォーラムで報告をする機会を得られたことを大変喜んでいいる。

---

16) BGH v. 8.9.2011- 1 StR 38/11, wistra 2011, 465 Rz. 23 f.

17) 例えば、Duttge, HRRS 2012, 359; Ransiek, wistra 2012, 365; Wulf, Stbg 2012, 19.むしろ実務的な観点から批判するものとして Nocker/Huning, AO-StB 2012, 316 (318 f).

18) 例えば、Meyberg, PStR 2011, 308; Roth, ZWH 2013, 373.

19) 例えば、Schutzeberg, NZWiSt 2012, 74; Roth, ZWH 2013, 373. 詳しくは、Kuhlen, Vorsätzliche Steuerhinterziehung trotz Unkenntnis der Steuerpflicht?, in Albrecht u.a. (Hrsg), FS für Walter Kargl, 2015, S. 219 ff. 連邦通常裁判所が租税債権説を放棄するのは時間の問題だが (そのように理解するのは、例えば Reichling, StraFo 2012, 316 [320]; Roth, ZWH 2013, 373)、この課題はそう簡単ではないという見方が広まっているからである。連邦財政裁判所がこの説に従う限り (脚注 12 参照)、大法廷による判決 (基本法 9 条 3 項) を求めなければならない (連邦最高裁判所の判決の統一性の確保に関する法律 2 条 1 項)。



### Ⅲ 租税債権説に対する批判

#### 1 責任説ないし刑法 17 条と整合性があるのか？

カオバター判決においては論じられなかった問題であるが、租税債権説は、刑法 17 条において立法化された責任説と矛盾しないのか。この問題は、1948 年にマイワルトによって取り上げられ、マイワルトはこの問いに対して否定的な結論を下した。彼は、租税債権説の背後には、「すべての事柄について過剰に規制をしなければならない現代社会福祉国家を、自由主義と部分的に対立させる」（「それ自体は評価される」）試みが存在している、とする<sup>20)</sup>。しかしながら租税債権説は、「刑法 17 条につき、違法性の錯誤はすべての刑法領域で同様に扱われなければならない<sup>21)</sup> という法律上の要求」と矛盾しているとする。マイワルトによれば、このような法律上の要求は、「高度に発達した現代国家」においては「国家秩序との一体性」は放棄することのできない要求であるということから生じるものである。国家秩序との一体性とは、個々人に、「国家がその秩序機能を明示するために公布した、合目的な秩序を知っている者は、国家と同様に行為すべきことまで要求する<sup>22)</sup>」ものである。現代国家において本当にそこまで重い要求が国民に求められているのかについてはさておき、17 条においては法律上どのようなことが要求されるのかについて考察してみよう。

17 条 1 項によれば、回避不可能な違法性の錯誤のみが責任を阻却し、不可罰となる。この点に事実の錯誤との重要な差異がある。16 条 1 項によれば、錯誤を簡単に回避できる場合であっても、故意は阻却される。租税遁脱罪のように故意犯のみを処罰する犯罪においては、故意が阻却されれば不可罰になる。

---

20) Maiwald, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, 1984, S. 43.

21) Maiwald (Fn. 20), S. 43.

22) Maiwald (Fn. 20), S. 42.

マイワルトの見解によれば、17 条を制定し、責任説の採用を明らかにすることによって立法者は「二段階モデル」を採用したのである。第一段階は、故意（あるいは行為の社会的意味の認識）の判断であって、16 条 1 項における錯誤があれば阻却される。第二段階は、(潜在的) 違法性の意識であって、これは回避不可能な違法性の錯誤によってのみ阻却される<sup>23)</sup>。

租税債権説によると、租税遁脱罪においては社会的意味の認識すなわち故意と、違法性の意識を区別することができないため<sup>24)</sup>、租税債権説はこのモデルと矛盾する。「そもそも税金を支払わなければならない」ということを知らない人は、必然的に「自己の行為全体についての禁止の存在」について錯誤に陥っており、これは 17 条に定められている違法性の錯誤である<sup>25)</sup>。租税債権の存在についての税法上の錯誤は、租税遁脱罪における故意を阻却せず、錯誤が回避不可能であった場合のみ、不可罰となる。

以上がマイワルト説の趣旨であるが<sup>26)</sup>、支持することはできない。たしかに、

---

23) Maiwald (Fn. 20), S. 19.

24) 行為者はそれゆえ、「納税の義務があることを知ってはいるが、義務を果たさなかった場合に不法に行為しているとは決して思わない」(Maiwald [Fn. 20], S. 21)。

25) Maiwald (Fn. 20), S. 22 f. は、ロクシンの、法義務メルクマールの理論 (Roxin, Offene Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale, 1959) に依拠する。同様の立場に立つのは、Safferling, Vorsatz und Schuld, 2008, S. 151。

26) 彼のさらなる考察は単に、「得られた結論の確認」(Maiwald [Fn. 20], S. 25-36) に資するにすぎない。ここでは簡単に言及するにとどめておくが、彼の分析は、同様に、租税債権説への批判とはならない。その際、特に考慮すべきは、いわゆる裏返し原則 (訳注：通常は、客観的には構成要件が充足されているが、主観的には充足されていない錯誤が問題とされるが、客観的には窃盗の構成要件は充足されていないが、主観的には窃盗の構成要件に該当するという錯誤も考えられる。後者が裏返しの錯誤である。通説である裏返しの原則は、通常の錯誤において故意が阻却されるならば、それに対応する裏返しの錯誤においては、不能犯ではなく可罰的な未遂となる、とする。) によると、租税債権説は、未遂の可罰性が拡がりすぎるという指摘があることである (Maiwald

租税債権の存在について誤信していた場合、違法性の錯誤ともなりうる。しかしながらこれは故意が阻却される錯誤の典型例として従来から扱われていた事案である。レストランのワードローブで、他人のオーバーを自分のものと間違えて持ち帰った者は、自分の行為は許されると思っており、それゆえ違法性の錯誤に陥っている。しかしながら、この事案が17条の事例ではなく<sup>27)</sup>、構成要件の錯誤の事例であって<sup>28)</sup>、窃盗の故意が即座に阻却されることについて争いはない。この例が示しているように、17条は純粋な禁止の錯誤にのみ妥当するのであって、故意を阻却するような錯誤に伴って生じる禁止の錯誤については妥当しない<sup>29)</sup>。実務上、行為事情の錯誤により構成要件の故意が阻却される場合には、17条はもはや検討の対象にならないという運用がなされていることから、このことは裏付けられる。

---

[Fn. 20], S. 29 ff.). 後者は正しいが、しかし裏返しの原則そのものについて賛成することができない。この点については、特に租税遁脱を念頭において議論するものとして、Reiß, wistra 1986, 193 ff. (判決についての指摘は、194頁を参照)、一般的な原則として議論するものとしては、Burkhardt, GA 2013, 346が挙げられる。結論としては同様であるが、理由づけは異なるものとして、Schuster, Das Verhältnis von Strafnormen und Bezugsnormen aus anderen Rechtsgebieten, 2012, S. 191 ff.

- 27) もしそうだとするならば、行為者が取り違えについて回避可能であれば、窃盗により処罰可能という結果になってしまう。
- 28) 財物の他人性についての錯誤は、242条の構成要件に属する行為事情に関する錯誤である。
- 29) このような考え方は、別に新しいものではなく、従来からあった。この点をはっきりさせているのは、例えば Welzel, NJW 1953, 486及び Warda, Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum bei Blankettstrafgesetzen, 1955, S. 34 f. である。したがって、Bachmann, Vorsatz und Rechtsirrtum im Allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht, 1993, S. 175 f. が、「マイワルトが、そもそも故意が存在するかどうかを検討せずに違法性の錯誤の存在を認めているのは驚きである」と批判したのは適切である。Müller, Vorsatz und Erklärungspflicht im Steuerstrafrecht, 2007, S. 136 ff. は、マイワルトの見解に依拠するものの、遁脱の故意に必要な内容は何かという重要な問題については言及していない。

しかしながら、マイワルトが主張するように、租税債権説に従うかぎり、租税逋脱については、17 条が役に立たず、刑法が予定している「二段階モデル」が放棄されることになるのではないか。その答えは、否、である。なぜなら、租税債権説に拠ったとしても、純粋な禁止の錯誤の事案は考えるからである。例えば、行為者が、自分の行動により自己に課されていることを知っている租税を削減したということを知っているとしても<sup>30)</sup>、そうしないと事業を継続し、雇用を維持することができないため、そのような場合には例外的に許されると、不当にも考えていたような場合である<sup>31)</sup>。そのような場合には、純粋な禁止の錯誤があり<sup>32)</sup>、錯誤が回避不可能な場合のみ租税逋脱罪につき、無罪となる。

もっとも、租税逋脱罪においては通常、禁止の錯誤は納税義務に関する錯誤に基づいており、このような実務的によくみられる事案においては、租税債権説に拠ると、故意が否定されることになり、より厳しい条件下で適用される 17 条の問題はもはや生じないというのは正しい。しかしそうだとした場合、責任説や、責任説による「二段階モデル」、あるいは 17 条の規定と矛盾するという訳ではない。そのような矛盾は、17 条が一般的にまったく、あるいは実務上適用の余地がなくなるという状況が生じた場合、すなわち、故意説に従い、故意があるといえるためには行為者の違法性の意識が常に必要であるとされるような場合にのみ、生じるといえる。そのような場合には、租税債権説は、確かに 17 条と矛盾する<sup>33)</sup>。17 条はしかしながら、どの構成要件においても純粋

---

30) この事案において、行為者は、他の行為事情については認識しており、故意を有している。

31) この点についてはすでに Warda (Fn. 29) S. 45 が指摘している。マイワルトに対する反論にもなっている (Reiß, wistra 1987, 161 [163 f.] 参照)。

32) 違法性阻却事由に関する錯誤——この場合も故意が阻却されると解するのが妥当であるが——でもない。Kohlmann/Ransiek, § 370 AO Rz. 648 参照。

33) より詳しくは、Kuhlen, Die Unterscheidung von vorsatzausschließendem und nichtvorsatzausschließendem Irrtum, 1987, S. 276 ff. この文献では、17 条があるにもかかわらず故意説を支持しようとする見解に対して批判を加えている。

な禁止の錯誤を適用する領域が一定程度「残されている」ことを保障するものではない<sup>34)</sup>。

事実、故意を阻却する錯誤を検討した後は、17条を検討する余地がほとんどなくなってしまう構成要件は租税通脱罪のほかにも存在する<sup>35)</sup>。しかしながらそうだとした場合、行為の故意に関する当てはめを適切に行った帰結であるかぎり<sup>36)</sup>、そのような結論も是認される<sup>37)</sup>。さらに、マイワルトやマイワルト説に従う論者は詳しく検討していないが<sup>38)</sup>、このような結論は立法者の意思に沿うものである。なぜならば、連邦通常裁判所判決が、「租税刑法においては禁止の錯誤の事案はほとんど想定し得ない<sup>39)</sup>」としているのを、1968年の租税刑法改正の時点で、立法者は十分承知していたからである。それにもか

- 34) すでに、Kuhlen (Fn. 33)。賛成すべきなのは、Bachmann (Fn. 29), S. 176 Fn. 63; Stiller, Der Rechtsirrtum des Steuerberaters und sein Strafbarkeitsrisiko, 2000, S. 171。Roxin, Strafrecht Allgemeiner Teil, I, 4. Aufl. 2006 (AT I) § 12 Rz. 108 Fn. 198 も、マイワルトが依拠していた、かつて彼が支持していた見解を放棄し、「租税通則法 370 条と 170 条では禁止の錯誤はほとんど考えられない」と考えるのが疑いないと、正当にも述べている。
- 35) Kuhlen (Fn. 33), S. 428; Walter, Ist Steuerstrafrecht Blankettstrafrecht?, in Sieber u.a. (Hrsg.), FS für Klaus Tiedemann, 2008, S. 969 (976) における記述を参照。
- 36) さらに、違法性阻却事由の錯誤が即座に（すなわち回避可能な場合であっても）故意処罰を阻却することを認めるならば、17条をさらにもっと「形骸化する」ことが指摘されうる。そうするとここでも現行法が採用する「二元モデル」との矛盾が生じる。これはしかしながら、確立した判例と通説の見解である（Stratenwerth/Kuhlen, Strafrecht Allgemeiner Teil, 6. Aufl. 2011 (AT), § 9 Rz. 161 ff 参照）。
- 37) 実のところ、「厳格な」17条の規定を適用する前段階で、「自己の行為と法との不適合性を吟味せよという有意義な訴えかけを実際に行行為者に対してなすのは、故意による構成要件実現の場合であり、適切な故意の規定によってこれを確認する」のに、法律の「文言」ばかりでなく、責任説の「精神」も適しているのである（正当にも Gaede, HRRS 2013, 449 [453]）。
- 38) Meyer, NStZ 1986, 443 ff.; Müller (Fn. 29), S. 136 ff.; Saffering (Fn. 25), S. 155 ff.
- 39) BT-Drucks. V/1812, 23.

かわらず、この点についての批判も法改正もなく、反対に、これを認め、このような司法の態度が続くことを念頭に、それまで有効であったライヒ租税通則法 395 条の錯誤の規定を廃止したのである<sup>40)</sup>。

## 2 租税債権説は白地刑法としての租税通則法 370 条と整合性があるのか？

租税債権の存否及びその削減の存否は、租税通則法 370 条によってではなく、租税法規により規律されるのである。これは財産犯の例が示しているように、決して例外的なことではない。すなわち財産犯において、対象物の奪取、領得、毀損が、他人の財物に関して行われたものであるかということは、窃盗や横領、器物損壊の前提となる問題であるが、当該構成要件そのものから導き出されるのではなく、民法上の解釈によって決定されるのである。それゆえ、「他人の」という概念は規範的構成要件であり、事実の錯誤、および民法により基礎づけられる他人性に関する錯誤は、共に故意を阻却するとする点についてはほとんど異論をみない<sup>41)</sup>。

a) 財産犯の場合とは異なり、租税通脱罪においては刑罰以前の規範としての性格があるのかどうかについて、争いがある。租税刑法に関する文献のみならず、刑法総論に関する文献においても、租税の削減においては規範的構成要件が問題になっているという見解が圧倒的通説である。これは、租税債権に関する（事実のみならず法的）錯誤は、財産犯における故意に関して、対象物の他

---

40) この点について詳しくは、IV 3 以下を参照のこと。

41) 例 えば、BVerfG v. 18.5.1988 - 2 BvR 579/84, BVerfGE 78, 205 (213); Frister, Strafrecht Allgemeiner Teil, 6. Aufl. 2013 (AT), 11. Kap. Rz. 33; Kühl, Strafrecht Allgemeiner Teil, 7. Aufl. 2012 (AT), § 5 Rz. 96; Roxin, AT I § 12 Rz. 100; Stratenwerth/Kuhlen AT § 8 Rz. 70; Wessels/Beulke/Satzger AT Rz. 243。別の立場に立つのは、Safferling (Fn. 25), S. 147。

人性に関する錯誤と同様に、租税遁脱罪の故意を阻却する<sup>42)</sup>という圧倒的通説にしたがうならば当然の帰結だといえる。しかしながら、租税通則法 370 条 1 項は、白地法規とされることがしばしばである<sup>43)</sup>。租税債権説にとっては、このことは問題となりうるかもしれない。なぜなら、刑法総論の錯誤理論では、白地法規における錯誤要件については、規範的構成要件におけるのとは別の、厳格なルールにしたがうとする見解が通説だからである。通説によると、白地を補充するような規範の存在についての錯誤は故意を阻却せず、適用の要件に関する錯誤のみが故意を阻却する<sup>44)</sup>。この見解にしたがうと、——租税の削

42) 例えば、Hellmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Kommentar, Stand April 2014, § 370 AO Rz. 47; Kohlmann/Ransiek § 370 AO Rz. 658 ff.; Rolletschke (Fn. 15), Rz. 122; Tiedemann, Wirtschaftsstrafrecht, Einführung und Allgemeiner Teil, 4. Aufl. 2014 (AT), Rz. 198, 345; Juchem, wistra 2014, 300 ff. が詳しい。Sternberg-Lieben/Schuster in Schönke/Schröder, Kommentar zum StGB, 29. Aufl. 2014 (Schönke/Schröder), § 15 Rz. 103 aE.によると、これらの見解は、結論においてはほとんど意見の一致がある（意見が異なるのは、GJW-Allgayer § 369 AO Rz. 28 のみである）。

43) このように解するのが、連邦憲法裁判所の見解である（BVerfG v. 8.5.1974 - 2 BvR 636/72 BVerfGE 37, 201 [208 f.]; v. 16.6.2011 - 2 BvR 542/09, wistra 2011, 458 Rz. 59. もともと、BVerfG v. 29.4.2010 - 2 BvR 871/04, 2 BvR 414/08, wistra 2010, 396 Rz. 64 はこの点に触れていない）。さらに連邦通常裁判所も同様の見解にたつ（BGH v. 8.1.1965 - 2 StR 49/64, BGHSt 20, 177 [180 f.]; v. 28.1.1987 - 3 StR 373/86, BGHSt 34, 272 [282]; v. 17.3.2009 - 1 StR 627/08, BGHSt 53, 221 Rz. 36）。賛成するのは、例えば、F/G/J/Joelck Einleitung Rz. 5. 反対説は、Dannecker in: Leipziger Kommentar zum StGB, 12. Aufl. 2007 (LK), § 1 Rz. 149; Kohlmann/Ransiek § 370 AO Rz. 27.1.; Juchem, wistra 2014, 300 (302 ff.)。

44) より詳しくは、Roxin, AT I § 12 Rz. 110 ff.; Schönke/Schröder/Sternberg-Lieben/Schuster, § 15 Rz. 99 ff. 参照。この見解はしかしながら、様々な形で否定される（この点につき、Schönke/Schröder/Sternberg-Lieben/Schuster, § 15 Rz. 103 を参照）。そうすると（私見では正しいと考えるが）、租税債権説は、租税通則法 370 条が白地規定か否かにかかわらず正しい、という見解も支持されうることになる。このように理解するのは、Müller-Magdeburg, Die Abgrenzung von Tatbestandsirrtum und Verbotsirrtum bei Blankettnormen, 1998, S. 198 ff., 202 ff.; Dietmeier, Blankettstrafrecht - Ein Beitrag zur Lehre vom Tatbestand, 2001, S. 178 ff., 221 ff.; Bülte, NSTZ 2013, 65 (72)。



減が白地構成要件であるならば——、先の私の経験に基づく事案を例に挙げると、売上税債権を基礎付ける事実を私は知っているので、故意があるということになる<sup>45)</sup>。そうすると、私の租税刑法に関する錯誤は、禁止の錯誤にしかならない。そして、錯誤が回避可能な場合であれば、故意の租税通脱罪が成立し、可罰的になるという点では変わりがないことになる。

b) 今日の通説の立場を理解するには、過去の経緯を若干検討しなければならない。ライヒ裁判所は、規範的構成要件と白地構成要件という区別は行わず、(故意を阻却するような)非刑法的な錯誤と、(重要でない)刑法的錯誤の区別を用いていた<sup>46)</sup>。この見解は、租税通脱罪においては、とりわけティーデマン<sup>47)</sup>が採用しているような、特別刑法においては故意説にしたがうべきだとする租税債権説と同様の帰結になる。しかしながらこの 50 年間で責任説が通説的な見解になった。その結果、白地法規は不完全なものとなり、それを補充するような法規と「合わせ読む」ことによって初めて完全なものとなる<sup>48)</sup>。その際、補充法規は、構成要件的メルクマールとなる。構成要件的メルクマー

---

45) ここではこの点を前提として議論を進めるが、この結論は必然的なものではない(この点を指摘するのは、Ransiek, wistra 2012, 365 [366 f])。しかしながら、当時の問題意識と租税債権説を事実上切り離そうとする限り、このような結論を採らざるを得ない。GJW/Allgayer § 369 AO Rz. 28; Klein/Jäger § 370 AO Rz. 173 f. 参照。

46) 詳しくは、Kuhlen, (Fn. 33), S. 421 ff.

47) Tiedemann, Tatbestandfunktionen im Nebenstrafrecht, 1969, S. 335 ff., Tiedemann, AT, Rz. 336 ff. は Lange, JZ 1956, 73 ff., 519 ff. に依拠する。近時では、例えば Bülte, NSTZ 2013, 65 ff.

48) Warda, JR 1950, 546 (550 f.) の議論を受けて、このように解するのは、Welzel, MDR 1952, 584 (586) である(白地規定においては、「別個の構成要件を合わせ読むことにより、統一的な構成要件を形成すること」が必要であるとする)。Warda (Fn. 29) もそののちヴェルツェルの見解に従った。学説においてこれに従う見解についての紹介については、Schuster (Fn. 26), S. 95 ff. 参照。



ルに関する錯誤はしかしながら、当該構成要件における行為事情に関する錯誤に関係するわけではなく、それ自体が独立の錯誤となりえ、それゆえせいぜい禁止の錯誤となりうるにすぎない。

したがって、1955年にすでにワルダが、租税債権説自体が、その当時の新しい学説（訳注：責任説）と整合的であるかという問題を問いかけたのは、正当なことであった。ワルダは、租税遁脱罪の構成要件は、租税法による補充を必要としており、白地構成要件であるという理由から、この問いに対して否定的である<sup>49)</sup>。しかしながらワルダは、その当時通説的であった、租税に関して不誠実な行為を要求する見解に立っており、その見解が租税債権の存在の認識を要求していたので、最終的には租税債権説に賛成している<sup>50)</sup>。1977年租税通則法の新規定導入によってこのような解釈はもはや妥当しないことになったが、ワルダによる問題提起を受け、刑法総論で広く支持されている、白地法規における錯誤理論と租税債権説との間の矛盾は引き続き存在していると考え、租税債権説の放棄によって矛盾をなくすということが考えうるであろう。このような見解は学説においてしばしば支持されているが<sup>51)</sup>、不当である。

C) このような立場は、立法論からしてすでに非常に説得的でない。連邦通常裁判所判例は（連邦憲法裁判所判例も同様であるが）租税通則法 370 条は白地規定であるとの立場である。他方において、連邦通常裁判所は今日まで租税債権説に従っている。両者における論理的な矛盾はこの 60 年間の間ずっと主張

49) Warda (Fn. 29), S. 46 ff., 反対, Welzel, NJW 1953, 486 ff.

50) Warda (Fn. 29), S. 48 f.

51) Meyer, NStZ 1986, 443 (445); GJW/Allgayer, § 369 Rz. 28; Klein/Jäger, § 370 Rz. 173. Weidemann, wistra 2006, 132 f. そして Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Aufl. 2013 (Tipke/Lang), § 23 Rz. 45 f. も同様に、上述の問題を示唆しており、明白に租税債権説に反してしまうことなくこの問題を解決する方法を提示している。

されつづけており、多くの文献で扱われているにもかかわらず、連邦通常裁判所がその矛盾に気づいていないということがあるだろうか？ 1952 年に、白地刑法における錯誤についての今日の通説に突破口を与えた<sup>52)</sup> 連邦通常裁判所とウェルエルは、まさにそのたった 1 年後に、租税債権説に賛成しているのである<sup>53)</sup> のであるが、それでも彼らの立場が租税債権説と矛盾していると反論すべきなのだろうか？

d) 実際にはそのような矛盾は存在していない。租税通則法 370 条は白地法規であるという型にはまった言い回しを様々な角度から考察してみると、このことは明らかになる<sup>54)</sup>。白地刑法という概念は、おそろしく多様な意味で使われているが<sup>55)</sup>、様々な文脈で適用されている。第一に、この概念は、基本法 103 条 2 項、とりわけ明確性の原則との関連で問題となる<sup>56)</sup>。第二に、刑罰法規の時間的な効力 (2 条) についても<sup>57)</sup>、この概念に重要な意味が認

---

52) Welzel, MDR 1952, 584 (586). 同年、連邦通常裁判所 (356 条に関する 1952 年 12 月 16 日判決, 2 StR 198/51) は、初めてこの新しい説に依拠した (BGH 400 [401 ff.]). この点については、Kuhlen [Fn. 33], S. 247 ff. 参照。

53) Welzel, NJW 1953, 486 ff., 連邦通常裁判所 1953 年 11 月 13 日判決・5 StR 342/53, BGHSt 5, 90 (カカオバター事件) は、ウェルツェル説に従う。

54) この点についてすでに正当な指摘を行っているのは Wulf, Stbg 2012, 19 (21); Solka, Bucerius Law School Journal 2013, 19 (25)。これに対し、概括的な説明を行うにとどまっているため、誤った説明づけと考えられるのは、GJW/Allgayer, § 369 AO Rz. 28。

55) この点については、Enderle, Blankettstrafgesetze, 2000, S. 80 ff.; Walter (Fn. 35), S. 971 ff.; Schuster (Fn. 26), S. 95 ff., 226 ff. を参照。

56) この点に関して、例えば BVerfG v. 16.6.2011 - 2 BvR 542/09, wistra 2011, 458 Rz. 59 は租税通則法 370 条 1 項を白地規定と理解する。その帰結として、その白地を充足する租税法上の規定は、基本法 103 条 2 項の明白性の原則に服する。

57) この文脈において、例えば BGH v. 8.1.1965 - 2 StR 49/64, BGHSt 20, 177 (180 f.) ライヒ租税通則法 396 条 (すなわち租税通則法 370 条の旧規定である) を白地規定と位置付ける。

められている。そして第三に、故意、そして錯誤論において、規範的な構成要件における構成要件の状況が問題となっているのか、白地メルクマールの規範の充足が問題となっているのかも同様に問題となる<sup>58)</sup>。このように実質的に異質な問題が混在しているため、「規範的構成要件メルクマール」と「補充メルクマール」に関する統一的理解を可能にする解決法はないといわざるを得ない。むしろ、白地刑法という概念の内容は、それぞれの文脈において具体化されなければならず、そのような方法によって様々な結論を矛盾なく説明づけることができる<sup>59)</sup>。租税遁脱罪の構成要件に関してはさらに、租税法の規定を参照して具体化しなければならない様々なメルクマールが含まれるという問題がさらに付け加わる。このような租税法上の規定として、「租税の削減」のほかに、「租税法上重要な事実」(370条1項1号・2号)や、特定の不作为に関する「義務違反性」(370条1項2号、3号)がある。これらのメルクマールのうち、その一部を規範的なものとし、その一部を白地メ

---

その帰結として、旧刑法2条2項第2文(現行の2条3項)により、白地法規の変更ばかりでなく、補充法規の変更についても、行為者に有利なように解釈することが求められる。

58) Walter (Fn. 35), S. 977 ff. は、規範的構成要件メルクマール/白地メルクマールという対比概念に関わるさらなる実質的問題について指摘している。

59) 例えば Tiedemann (Fn. 47), S. 135 ff., 282 ff. や、Enderle (Fn. 55), S. 288 ff. は、白地刑法における保証的機能(比例原則と法規の明確性にとって重要である)と構成要件における錯誤と故意の機能を区別する。Bachmann (Fn. 29), S. 26 f., 167 ff. は白地刑法における実質的な意味(錯誤論において重要である)と形式的な意味(明確性の要求にとって重要なことである)を区別し、Müller (Fn. 29), S. 72 ff. は、白地概念と規範的構成要件メルクマールの保証的機能および錯誤機能の限界づけ(しかし130頁ではこの区別を自ら放棄している)を区別し、さらに Schuster (Fn. 26), S. 26 ff., 212 ff. は、錯誤論における他の法分野の関係規範の問題と、実定刑罰法規からの要請の問題とを区別する。

ルクマールとし<sup>60)</sup>、租税通則法 370 条 1 項が全体としては「混合構成要件」であるとする<sup>61)</sup>ことは、矛盾なく成立可能であり、実際にも多方面で支持されているところである。

e) まず、租税通則法 370 条を白地規定ととらえ、他方で、そのうちの一つ、あるいはいつくかのメルクマールを規範的構成要件メルクマールとしてとらえることは可能である。連邦通常裁判所判例は、租税通則法 370 条 1 項を、適用の時間的限界の問題に関して、白地法規と評価し、他面において租税の削減の場面においては規範的構成要件メルクマールとみなしていると理解することは可能であり、——そしてそのように理解することにより、長らく、司法実務の構造が矛盾することを回避することができたといえる。このような立場は、刑法総論の錯誤論を前提としつつ、租税債権説を採用するものといえる。このような理解は、実務上通説的な、また説得力のあるものだといえる。「事実上<sup>62)</sup>」、あるいは「結論において<sup>63)</sup>」故意を要求するという観点から、租税の削減の要件を規範的構成要件として扱っているのである<sup>64)</sup>。しかしながら、判例の

---

60) 例えば、Kohlmann/Ransiek, § 370 AO Rz. 619, 658 ff., 668 f.; Rolletschke (Fn. 15), Rz. 122-122d は、錯誤における帰結を例に挙げながら、義務違反ではなく租税の削減を規範的構成要件であるとしている。

61) Solka, Bucerius Law School Journal 2013, 19 (24 f.).

62) このように解するのは、Walter (Fn. 35), S. 984.

63) このように解するのは、Schönke/Schröder/Sternberg-Lieben/Schuster, § 15 Rz. 103. Rolletschke (Fn. 15), Rz. 122 も同様の見解であり、彼は、370 条を白地規定と位置付けることは錯誤論において実際上は重要ではない「誤った用語法」だとする、Tiedemann, Wirtschaftsstrafrecht, Besonderer Teil, 3. Aufl. 2011, § 4 Rz. 111 に依拠している。

64) このような理解が判例の自己理解に即しているということは、BGH v. 25.9.1956 - 5 StR 219/56, BGHSt 9, 358 (360 f.) がはっきりと示している。この連邦通常裁判所判決は、「ライヒ租税通則法 395 条における租税債権」は、「刑法 242、246 条における財物の他人性」と同じく、故意の認識の対象となる「法的特性、ないし関連性」であるとしている。

立場に対しては、租税通則法 370 条 1 項を白地法規と考えるのは、理論的に誤っているとの批判が可能であろう。

f) 租税通則法 370 条が白地規定か否かという画一的な問題設定の代わりに、錯誤論と故意論において租税の削減のメルクマールは規範的か、という問題が生じてくる。この問いに対しては、現在の学説はかなり明白な解答を出している。すなわち、規範的構成要件である、としている。この結論について、そしてその際には租税債権説の確認が必要になるのであるが、特にワルダの見解に依拠しつつ、白地メルクマールと規範的メルクマールの限界づけを租税の削減における錯誤の問題に関して、詳しく研究するという、ありとあらゆる作業がなされた<sup>65)</sup>。租税債権説の批判者の何人かは大概、租税の削減は、故意理論・

---

そして、故意を阻却するそのような特性や関係性に関する錯誤と、単なる「法的禁止の状況」に関する禁止の錯誤とを対比させている。これ以上明快に、租税債権説と、故意理論および錯誤理論における、規範的構成要件メルクマールとしての租税の削減を位置付けることは困難であろう。

65) この点の博士論文として以下のものが挙げられるが、理由づけはそれぞれ異なっている。Backes, Zur Problematik der Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, 1981, S. 111 ff.; von der Heide, Tatbestands- und Vorsatzprobleme bei der Steuerhinterziehung nach § 370 AO - zugleich ein Beitrag zur Abgrenzung der Blankettstrafgesetze von Strafgesetzen mit normativen Tatbestandsmerkmalen, 1986, S. 170 ff., 199 ff.; Bachmann (Fn. 29), S. 169 ff.; Dickopf, Steuerberatung und steuerstrafrechtliche Risiken, 1991, S. 157 ff.; Fissenewert, Der Irrtum bei der Steuerhinterziehung, 1993, S. 188 ff., 221 ff.; Stiller (Fn. 34), S. 164 ff., 175 f.; Menke, Die Bedeutung des sog. Kompensationsverbots in § 370 AO - zugleich eine Untersuchung zu Rechtsgut, Handlungsobjekt und Erfolg der Steuerhinterziehung, 2004, S. 109 f.; Höll, Vorsatz bei der Steuerhinterziehung: Kognitive und voluntative Anforderungen bei akzessorischen Tatbeständen, 2012, S. 106 ff.; Juchem, Angehörigengeschäfte im Steuer- und Steuerstrafrecht, 2013, S. 164 ff., 187 f. 最近の、規範的構成要件メルクマールと白地メルクマールとの限界づけに関する包括的研究においても、同様の傾向がみられる。すなわち、2012 年出版の教授資格論文 Schuster (Fn. 26), S. 187 ff. と、2015 年出版の教授資格論文 Gaede, Der Steuerbetrug, D II である。

錯誤理論における白地刑法であるとは主張しないのである<sup>66)</sup>。

g) 実際のところ、租税の削減は租税通脱罪の構成要件における規範的構成要件メルクマールである<sup>67)</sup>。租税の削減は租税通則法 370 条 1 項によれば、租税通脱罪処罰の前提条件である。租税通脱が客観的処罰条件でないことには争いがなく、構成要件前提事実、より詳しく言えば客観的構成要件メルクマール<sup>68)</sup>である。このメルクマールは——白地メルクマールとは異なり——、構成要件が行為結果を前提としているか、どの構成要件がそのような構成要件にあたるか<sup>69)</sup>を明確化させるだけの内実を備えており、それ自体意味のある、可罰的行為の限界づけとして機能する。行為時において有効な租税法に関して知っている必要はなく、したがって「租税の削減」、すなわち租税債権の妨害

---

66) Maiwald (Fn. 20), S. 15 f. は、租税通則法 370 条が白地規定としての性格を帯びているかという問題は形式的なものにすぎないとし、租税法上の錯誤がどのような法的効果を有するかという実質的な問題に関する答えは、このような形式的な問題の解決に左右されてはならないとする。Müller (Fn. 29), S. 134 f.; Safferling (Fn. 25), S. 150 f. も同様の立場に立つ。Lauer, Der Irrtum über Blankettstrafgesetze am Beispiel des § 106 UrhG, 1997, S. 68, 119 ff. は、租税の削減を「白地メルクマールとするのは不正確な表現」であるとしますが、その点に関する錯誤は、規範的構成要件に関する錯誤と同じとして扱おうとする。GJW/Altgayer § 369 AO Rz. 28 は、(しっかりした理由づけを行おうとすることなく、租税の削減を「理論における技術的概念」と低く評価している) 通説に対する批判全体から察するに、租税の削減を白地メルクマールと位置付けていると推測される。

67) ここでは、1955 年以來、学説において展開された、構成要件的錯誤と禁止の錯誤、あるいは白地メルクマールと規範的メルクマールとの区別に関する、「数えきれない程の学説」(Schuster [Fn. 26], S. 95) を、逐一詳細に検討することはできない。以下では、その代わりに、よく登場する概念理解を手掛かりとしながら、「租税の削減」というメルクマールは、いずれにせよ「規範的構成要件」という、(通説に拠れば、故意理論に非常に重要な) 概念の核心的部分に属するというを示すにとどめる。

68) 同様に争いが無いのは、租税通則法 370 条 1 項は結果的加重犯ではないということである。すなわち、租税の削減は刑法 18 条により故意と関連付けられるべき「特別の結果」では、決してない。

69) Tiedemann, Zum Stand der Irrtumslehre, insbesondere im Wirtschafts- und Nebenstrafrecht, in Schlüchter (Hrsg.), FS für Friedrich Geerds, 1995, S. 95 (107) 参照。

が何であるかを理解しようとして租税法と租税通則法 370 条をあわせ読む必要もない<sup>70)</sup>。租税の削減のメルクマールはそれゆえ、「まさしくその規定をさらに参照するよう」「汲みつくされる」ものではない<sup>71)</sup>。

租税法規による具体化はもちろん必要である。租税法規は記述的メルクマールではなく、規範的メルクマールであり、事実上妨害された租税債権は自然的ないし構造的な事実に対応するわけではない<sup>72)</sup>。メルクマールの具体化は社会的規範ではなく、法規範に従って行われるものであるので、法規範的メルクマールが重要になる<sup>73)</sup>。さらに、法制度的な構成要件メルクマールも問題としうる<sup>74)</sup>、というのも具体化の際に参照される租税法は、「法的構成要件の現れである禁止とは異なる独立の存在<sup>75)</sup>」である法的関係性の中に含まれるものだからである。

- 70) 規範的メルクマールについて法律の素人がどのように理解しているかについては、Puppe, GA 1990, 145 (157 f) を参照のこと。Warda (Fn. 29), S. 47 はこの点を見逃しており、租税の削減の白地規定としての性格は、単に、租税法規があつて初めて、「いつ、租税が削減されたのか、あるいは、租税の利益が正当化されなかったのか」が明らかにされるという点から導き出されると考えている。これは確かに正しいが、規範的構成要件メルクマールについてもいえることである（いつ物が他人のものになるのかは、物権法により明らかにされる）。それゆえ、この二種類のメルクマールの区別という、まさに問われている問題の解決には資さないのである。
- 71) この考え方に依拠するものとして——背任における義務違反の議論に関するものであるが——BVerfG (v. 23.6.2010 - 2 BvR 2559/08, 2 BvR 105/09, 2 BvR 491/09, BVerfGE 126, 170 [204]) があり、この連邦憲法裁判所の判断に従うものとして、BGH v. 13.9.2010 - 1 StR 220/09, BGHSt 55, 288 Rz. 35 がある。
- 72) Searle, Sprechakte, 1973, S. 78 ff. に依拠する Darnstädt, JuS 1978, 441 (443) 以来、様々な形で、（そして私見からは、まったくもって正しいと思われるが）規範的メルクマールとしての性質を有すると解されている。
- 73) Warda, Jura 1979, 71 (82); LK-Dannecker, § 1 Rz. 149 参照。この種のメルクマールにおいては、故意は、「法規創造的な事実」に関連付けられなければならない (Marwedel, ZStW 123 [2011], 548 [559 f])。
- 74) そのように解するのは Walter (Fn. 35), S. 976。
- 75) そのように解するのは BGH v. 25.9.1956 - 5 StR 219/56, BGHSt 9, 358 (360 f); Schönke/Schröder/Sternberg-Lieben/Schuster, § 15 Rz. 103。



租税の削減においては、行為客体の他人性とまったく同じような事情が存在する<sup>76)</sup>。ある財物が排他的に自分のみに属すると思ひ込んで、客体の他人性について誤った認識を有している者には、故意がない。このことは、事実の錯誤の場合のみならず、民法上の錯誤の場合でも妥当するという点については、ほとんど異論がない。したがって例えば、遺産受取人が、遺産に対して所有権があると不当にも思ひ込んで、遺産を相続人からかすめとった場合には、故意が欠如する。このことは、租税遁脱の場合でも同様である。

h) 租税債権説は、今日圧倒的に支持されている、刑法総論における、規範的構成要件メルクマールについての錯誤論に関する通説と完全に整合する結論に至る一方で、白地メルクマールでもある。通説については争いが無いわけではないので、ここで説明を加えておこう。まず、租税債権説は、通説に依拠しておらず、実体法上の基本原則に依拠しているということを指摘しておきたい。この実体法上の基本原則とは、ある犯罪の違法性を基礎づける諸事実を認識している者のみが、故意の犯罪行為を犯したというものである<sup>77)</sup>。行為客体の他人性が財産犯の違法性を基礎づけるのと同じように、租税債権の妨害が租税遁脱行為の違法性を基礎づける。だからこそ租税債権の妨害は、故意の内容に包括されなければならない。そしてそれゆえにこそ、租税債権を認識しない場合には、事実の錯誤あるいは租税法上の錯誤ゆえに故意が阻却されなければならない、租税債権説と同一の結論にいたるのである。

---

76) このような対比は様々な形で、正しく引用されている。例えば、BGH v. 25.9.1956-5 StR 219/56, BGHSt 9,358 (360) や Wulf, Stbg 2012, 19 (21)。

77) この点について、その基本思想について様々な表現があるということを指摘しているのは、Roxin, Über Tatbestands- und Verbotsirrtum, in Sieber u.a. (Hrsg.), FS für Klausur Tiedemann, 2008, S. 375 (377 ff.); Schlüchter, wistra 1985, 43 (44); Papathanasiou, Die Widerspiegelung der gesetzgeberischen Grundentscheidung im Verständnishorizont des Täters, in Heinrich u.a. (Hrsg.), FS für Claus Roxin, 2011, S. 467 ff.



i) ところで、その他の点においては、立法者は、租税遁脱においては、租税の削減という規範的メルクマール、そして財産犯においては他人性という規範的メルクマールを放棄することはしなかった。なぜならば、そのような形でのみ、「客観的構成要件は」、「構成要件に特有の違法」を記述しうるのであって<sup>78)</sup>、この点においても、総論における故意・錯誤の原則を単純に適用すると内容的には租税債権説と同じ結論になるということに基づいている。

j) 最後に、租税の削減は、租税遁脱罪の客観的構成要件の、法律上のメルクマールだということを指摘しておく。この法律上の概念は、具体的に発生した租税債権を参照することなく決定することができない<sup>79)</sup>。すなわち、租税の削減は、現に存在する租税債権の妨害である<sup>80)</sup>。もし、この法律上の構成要件メルクマールを、何らかの「解釈」によって、故意の対象を規定する客観的構成要件から除外しようとするならば、基本法 103 条 2 項の類推解釈の禁止に反するであろう。もし租税通則法 370 条 1 項と租税法規上の補充規範を「合わせ読み<sup>81)</sup>」、その際、

78) この点につき、財産犯に着目して正当な指摘をするのは、Puppe, GA 1990, 145 (154)。

79) Meyer, NStZ 1986, 443 (444 ff.) による反対説は、Bachmann (Fn. 29), S. 174 f. により、正当にも「誤りである」と批判されている。マイヤーに対しては、租税債権が、租税の削減のほかに要求される、「書かれていない」(Meyer, NStZ 1986, 443 [445]; NStZ 1987, 500 [501])、あるいは、「独自の」(Meyer, NStZ 1986, 443 [444]) 構成要件メルクマールであるかどうかは重要ではなく、租税の削減という明文化されたメルクマールが、租税債権と無関連には解釈され得ないということのみが重要だということを指摘しうるのであろう。マイヤーの、租税通則法 370 条 4 項第 3 文における相殺禁止の観点からの、さらなる議論については、Bachmann (Fn. 29), S. 180 を参照のこと。

80) 租税通則法 370 条 4 項第 1 文の法的定義の中には、このことを前提としているものも見受けられる。

81) 「合わせ読み」への批判としては、Kuhlen (Fn. 33), S. 430; Tiedemann, AT Rz. 339 f.; Müller-Magdeburg (Fn. 44), S. 195 ff.; Dietmeier (Fn. 44), S. 118 ff.; Enderle (Fn. 55), S. 337 ff.; Puppe, GA 1990, 145 (154 ff., 166 ff.); Herzberg, JZ 1993, 1017 f.; Müller (Fn. 29), S. 134 f. (脚注 321 に更なる説明がある) 参照。

租税債権の妨害を考慮しないならば、まさに上述のことと同様のことが行われているといえるのである<sup>82)</sup>。

k) 要約すると以下ようになる。白地を補充するような規範の存在に関する錯誤は、故意を阻却するのではなく、せいぜい禁止の錯誤を構成するのみであるとする見解は、租税債権説と矛盾するものではない。

### 3 租税債権説と素人領域での平行的評価の理論は一致するか？

もし素人領域での平行的評価を要求すると、租税債権説と矛盾する結論になるかという問題については、私の知る限りでは、学説においてこれまで十分に検討されてきたとはいえない。しかしながら、この点については新たな問題提起がなされており、検討されなければならない。

実務と学説における通説は長らく、規範的構成要件メルクマールにおける故意につき、行為者の素人領域における平行的評価が必要であり、かつこれを行えば十分であるとしてきた<sup>83)</sup>。素人の平行的評価の要請は、二つの内容に分

---

82) 後者の、「租税の削減」を「取り去って読む」こと、すなわち具体的な租税法規に置き換えることは、望ましい結論（租税法に基づく租税債権に関する判断の誤りは、禁止の錯誤にすぎないということ）にいたるためには必要なことであろう。なぜなら、租税法規の「付け加え」により、単に故意の対象範囲が拡大するだけであって、債権の妨害は故意の内容に含まれていなければならないという点については変わらないからである。Bülte, NStZ 2013, 65 (70) は正当である。

83) BGH v. 28.10.1952 - 1 StR 450/52, BGHSt 3, 248 (254 f) 以降の確立した判例である。  
今日定着している定式は、Mezger, JW 1927, 2006 (2007) によるものであり、——v. Liszt の、故意には、「法律に従った事実の正しい解釈」が要求されるという見解に反対して、——法律の「素人」の観点から、故意における規範的構成要件メルクマールに関して、「行為者の思考範囲における、裁判官のそれとの平行的評価」（のみ）が要求されるとした。判例と学説のさらなる課題については、Roxin, AT I, § 12 Rz. 100 ff.; Schöke/Schröder/ Sternberg- Lieben/Schuster, § 15 Rz. 43a. 学説の適用範囲については、

けられる。第一は、行為者が、すべての構成要件メルクマールを充足するという、法的不いし司法的判断を下す際に必要な事実を知っていたということでは十分でないということである。行為者はむしろ、適切に——すなわち、当該事実を法的に具体的に評価するのとパラレルな形で——、事実を判断していなければならない。この判断はしかしながら、——すなわちこれが第二の内容であるが——司法的判断と完全に一致している必要はない。すなわち、司法による法解釈適用の詳細な点にまで及んでいる必要はない。それに代わって、行為者が行為の社会的意味を知っていれば十分である。

平行的評価の命題の第一の内容が租税債権説と矛盾しないことは明らかである。租税債権説は、故意を認めるにあたって、債権を基礎づける諸状況ばかりでなく、債権の存在そのものの認識を要求しているからである。むしろ第二の内容と矛盾が生じうる。なぜならば、租税債権説は、行為者が、租税債権があると知っていることを要求するのであるから、素人領域における平行的評価の理論によれば故意を阻却しないとされる、単に司法技術的な錯誤と評価される部分は（またしても）「ほとんど残らない」からである。もっともそのような状況があるということ認めるのであれば現実的な矛盾は生じていないと考えられる。租税債権の存在といった、法規範によって創設される事実に関しては、債権を発生させる状況の社会的な重要性の認識は、その法的な評価の認識と広範囲にわたって重なりあう<sup>84)</sup>。そのような場合、単に法解釈適用上の錯誤があ

---

Kuhlen (Fn. 33), S. 182 ff. 参照、学説史と批判については、Schulz, Parallelwertung in der Laiensphäre und Vorsatzbegriff. Skizzen zur Dogmengeschichte eines dogmatischen Kuriosums, in Schulz/Vormbaum (Hrsg.), FS für Günter Bemmman, 1997, S. 246 ff.; Papatthasiou (Fn. 77), S. 467 ff. 参照。

84) それゆえ、Kohlmann/Ransiek, § 370 AO Rz. 659; Roxin (Fn. 77), S. 378 f. は、正しい。このことは、租税逋脱罪のみならず、法規範的な構成要件メルクマールを規定している他の構成要件、例えば財産犯などにも妥当する。Fakhouri Gomez, GA 2010, 259 (268) の指摘は正しい。

のみであるならば、例えば、租税を削減しようとする者が、租税債権の発生根拠となる規定、あるいは(訳注:売上税、所得税などといった)税の名称について勘違いしていた場合に、租税遁脱の故意が阻却されるわけではないという点は正しい。しかしながら、そのような勘違いにおいて故意が阻却されるなどと租税債権説の支持者も主張しないのである<sup>85)</sup>。それゆえ、そもそも、なぜこの理論が素人領域における平行的評価の命題と矛盾しうるのかという点について、正しい評価がなされていないのである。それにもかかわらず、ケルン区裁判所は 2013 年に、租税債権説と矛盾する判決を出し、その際、素人領域における平行的評価説に依拠したのである<sup>86)</sup>。事案は以下のようなものであった。

被告人 A は、貯蓄銀行の取締役であったが、当該銀行はあるゴルフクラブの社員であった。取り決めにより、「法人ゴルフクラブ使用权」を有しているすべての取締役につき、取締役の退任後は当該ゴルフクラブの「名誉会員」になることとなり、生涯にわたっての使用権を得ることとされた。この扱いにより 2007 年に取締役を退任した A は、すでに期限が到来していた使用料 21600 ユーロ、および 2007 年から 2009 年における、年額 2400 ユーロの支払い、総計約 29000 ユーロを節約することができた。この節約された金額について、A は所得税の申告の際に申告しなかった。

この行為は、ケルン区裁判所の見解によれば、租税通則法 370 条 1 項 1 号の客観的構成要件を充足する。なぜならば、この金額は職業上得た利益として、所得税の対象となるからである<sup>87)</sup>。問題となるのは故意である。区裁判所は、A は節約したこの金額について、「以前の取締役としての仕事との関連で生じ

---

85) F/G/Joecks, § 370 AO Rz. 235; Kohlmann/Ransiek, § 370 AO Rz. 661. Warda(Fn. 29), S. 33, 48 もそれゆえ、平行的評価説を出発点としつつ、適切にも、租税債権を規範的構成要件メルクマールと評価するならば、租税義務についての錯誤は、故意を阻却する構成要件的錯誤であるとする。

86) AG Köln v. 10.1.2013 - 585 Ds 124/12, ZWH 2013, 371. Roth の評釈あり。

87) AG Köln v. 10.1.2013 - 585 Ds 124/12; ZWH 2013, 371 Rz. 31 ff.

たものではないから、課税されるべきではない。」と考えていたことは認め<sup>88)</sup>。この事実をそのまま認めれば、租税債権説によるとAは故意を有していなかったことになる。

区裁判所はしかしながら、逆の結論に至った。そしてその理由について以下のように述べた。実際には生じている租税債権<sup>89)</sup>、規範的構成要件メルクマールである。そのような構成要件メルクマールにおいて、「故意の問題を検討する際には、行為者が彼の素人領域における正しい平行的評価をしようということが重要であり」、「故意の存否を判断するに当たっては」「法適合的な判断を下したか」が重要なのではない<sup>90)</sup>。適切な平行的評価が可能であったかという点については、Aにつき肯定せざるを得ない。したがって、Aには故意があり<sup>91)</sup>、Aの錯誤は、刑法17条にいう禁止の錯誤となるにすぎない。しかしながらこの見解は、平行的評価説に対する古典的な誤解に基づいている<sup>92)</sup>。平行的評価説の支持者も批判者も、細部においては見解の相違があるものの、

88) AG Köln v. 10.1.2013 - 585 Ds 124/12; ZWH 2013, 371 Rz. 44.

89) 判決文においては、「節約した消費において、所得税法8条における収入としての金銭価値的利益があるかどうかの状況」と表現されている (AG Köln v. 10.1.2013 -585 Ds 124/12, ZWH 2013, 371 Rz. 44)。

90) AG Köln v. 10.1.2013 - 585 Ds 124/12, ZWH 2013, 371 Rz. 44 (Sperrung vom Verf.).

91) AG Köln v. 10.1.2013 - 585 Ds 124/12, ZWH 2013, 371 Rz. 45 f.

92) さらに60年間ずっと実務では支配的だった錯誤論もまた、様々な形で誤解されていたのである。それゆえ、高等裁判所レベルの諸判決において、租税債権説は、租税通則法370条が白地法規であるという理由で説明されていた (!) (BayObLG v. 20.7.1992 - RReg. 4 St 190/91, wistra 1992, 312 [313]; OLG Köln v. 4.3.2004 - 2 Ws 702/03, NJW 2004, 3504 [3505])。ハンブルク区裁判所も、2008年の判決で、女性ダンサーが、彼女の「テールダンス」に対して客がこっそり握らせた「賭金」を違法にも税金のかからないチップとみなした場合に、租税通脱の故意なく行為したものであって、(正当にも)回避不可能な禁止の錯誤として不可罰であるとした (Wolsfeld, PStR 2009, 110 ff. の判例評釈は、矛盾点を完全に見落としている。)

これまで以下の点については見解が一致していた。すなわち、故意の存在によって、平行的評価を行為者が実際に行ったことが必要であって、その可能性があるということまでは要求されない、という点である<sup>93)</sup>。区裁判所においては、Aが平行的評価を行ったかどうかは全く明らかにされておらず<sup>94)</sup>、区裁判所の解釈が租税債権説と矛盾し、認識の可能性へと要件を変化させることによって、故意犯を過失犯に転化させているという点についてもおそらく認識されていないと思われる。

興味深いのは、この判決に対する評釈である。著者は、この判決が租税債権説と矛盾することを的確に指摘している<sup>95)</sup>。しかし、著者は、この点を批判していない。なぜなら、租税債権説は、「刑法総論における規範的構成要件メルクマールにおける錯誤理論と一致しない結論になるため、多くの文献において…次第に(正当にも)否定されるようになった<sup>96)</sup>」からである。実際、平行的評価の単なる可能性で足りるとすることの裁判所の説明が、「刑法総論における錯誤論の原則とは矛盾する」ということについて、評釈者は言及してい

---

93) この点については教科書をいくつか示すことで足りよう。Frister, AT, 11. Kap. Rz. 35; Kühl, AT § 5 Rz. 93, 98; Roxin, AT I § 12 Rz. 100 f.; Stratenwerth/Kuhlen, AT § 8 Rz. 71, 74; Wessels/Beulke/Satzger, AT Rz. 243.

94) いずれにせよ、判決文においては、すでに根付いた平行的評価説を根底から覆すような指摘はなされていない。

95) そしてその際、「連邦通常裁判所の租税債権説離れは静かに進行していた」(Roth, ZWH 2013, 373)と表現されるのである。

96) Roth, ZWH 2013, 373 は GJW/Allgayer, § 369 Rz. 28; Meyberg, PStR 2011, 308 f.; Tipke/Lang/Seer § 23 Rz. 45 を引用する。これらの論者の見解が、「学説上の大多数」であるかどうかを別としても、この引用はいずれにせよ不適切である。なぜなら、ここに挙げられた論者は、租税債権説は錯誤論上のルールに違反することを主張しているからである(例えば、Seer)。しかし、この錯誤論上のルールは、通説によれば、白地法規には当てはまるが、規範的構成要件には当てはまらない。このような通説の理解は、「これらの理論は『刑法総論における、規範的構成要件における錯誤理論』と矛盾する」というテーゼとは異なり、少なくとも理解できるものである。

ないが、あるいは言及に値しないと考えたのかもしれない。そのかわりにただ、判決の評価にあたって、「ケルン区裁判所が、その際、第一審裁判所として、（意識的にせよ、無意識的にせよ）租税債権説を放棄し、総論における錯誤論に沿うように従来判例とは異なる立場を採った<sup>97)</sup>。」として、将来の展望に言及しているだけである。一方、私の結論はこの見解とは少し異なる。裁判所の結論に対しては、租税刑法と刑法総論における説明が通説と矛盾しており、明らかな誤りがあるため、反対である。

#### 4 潜在的故意？

白地刑法における錯誤の理論である責任説と平行的評価説からは、すでに説明したように、租税債権説の決定的な問題点を指摘することはできない。租税債権説に反対する議論はこれまでも刑法総論における故意論、および錯誤論の領域でいくつかみられるところであった<sup>98)</sup>。これらの議論はすべて責任説の立場からなされたものであるが、その学説上の評価と実務への影響は前世紀50年代において最も強かったため、当然、このように長い間よく知られてきた立場が、租税刑法の議論においてはこれまで注目し値する賛同が得られなかったのに、なぜ突然100年以上もの間における伝統（的見解）を打ち破るような契機が与えられたのであろうか、という疑問がわくであろう。

a) この疑問に対し当然考えられる答えは、おそらく次のようなものであろう。租税債権説は、租税刑法の規定が増加し、複雑になるにつれ生じてきた錯誤の問題について自由主義的な、国民にとって有利な結論になるから、というものである。この自由主義的な立場は、法政策的にみると、租税刑法上

---

97) Roth, ZWH 2013, 373.

98) 特に370条に依拠した反対説としては、Meyers s. Fn. 79.



の制裁が常に厳罰化の方向にあるという近年ドイツにおいて見られる傾向と矛盾する<sup>99)</sup>。詳しくいえば、連邦通常裁判所第一刑事部は、租税債権説が実務において、被疑者が、刑罰を逃れるために嘘の供述をすることにより、無罪となる結論になりうるのを明らかに恐れている<sup>100)</sup>。ここでは、この理論が現行法に一致するののかということこそが問題なのであるから、上述の二つの理由づけが、租税遁脱における故意の内容として必要な認識の程度を弱めるという結論に直結しないことのみを指摘するにとどめることで十分であろう。特に、証明の問題に関する議論には言及しない。なぜなら、主観的側面における証明は、故意犯における方が、過失犯におけるよりも困難であるということは明らかであるからである。

b) 租税債権説から距離を置こうとする態度は、しかしながら、租税刑法特有の現象とはいえない。この機会にぜひ言及しておきたいのであるが、そのような態度はむしろ、理論刑法学で近時みられる、一般的な傾向なのである<sup>101)</sup>。租税債権説の批判者は、彼らが依拠してきた、よく知られている議論が、「そうこうしているうちに<sup>102)</sup>」「近時の学説において<sup>103)</sup>」あるいは「近時の文献において<sup>104)</sup>」支持されるようになったということを重視しているが、このような傾向がみられる中で初めて刑法的な議論の対象になったのである。このこ

---

99) この点を正当にも指摘しているのは、Duttge, HRRS 2012, 359 (360 ff.); Wulf, Stbg 2012, 19 である。

100) この点については、BGH v. 8.9.2011 - 1 StR 38/11, wistra 2011, 465 Rz. 8 ff. に、主観面に関する証拠評価について詳しい説明がある。適切にも、証明の困難さゆえに租税債権説が「検討に値する」としているのは、Löwe-Krahl, PStR 2012, 66 (70)。批判的なのは、Duttge, HRRS 2012, 359 (361); Wulf, Stbg 2012, 19 (20 ff.)。

101) この点についてはすでに Duttge, HRRS 2012, 359 f. が正当にも指摘している。

102) こう解するのは、Roth, ZWH 2013, 373。

103) こう解するのは、BGH v. 8.9.2011 - 1 StR 38/11, wistra 2011, 465 Rz. 23。

104) こう解するのは、Meyberg, PStR 2011, 308 (309)。



とについては、特に、非常に強い規範主義的傾向を示す学派の支持者による、総論における故意論や錯誤論におけるラジカルな改説に看取される。歴史的にみれば、19世紀初頭以来克服されたと考えられている、普通法時代における間接的故意概念の現代版なのである<sup>105)</sup>。したがって、これは一方において非常に現代的なテーマであると同時に非常に古いテーマなのである。

200年以上も、故意は、重要な事実の現実の認識であり、そしてそれが欠ければ、単に過失犯としての処罰が問題となるだけである、と考えられてきた<sup>106)</sup>。この認識の原則は、広く支持されており、ほとんど自明のこととされている<sup>107)</sup>。故意にとって重要な事実の認識が欠けるという事態が、行為者の重大な過失に基づく場合であっても、このことは妥当する。無関心あるいは配慮が欠けたために事実を知らず、それゆえ現行法下においては故意犯処罰から解放されるということが、不当な優遇だと考える論者もないわけではない<sup>108)</sup>。そこでこの問題の解決のために、「潜在的故意<sup>109)</sup>」という概念が提唱される。それによれば、重要な事実を実際に知っていたか、あるいは特にその者の責に帰すべき理由から事実を認識しなかった場合に、故意行為を行ったとされ

---

105) 学説史については、Puppe, ZStW 103 (1991), 1 (23 ff.); Puppe in Nomos Kommentar zum StGB, 4. Aufl. 2013 (NK), § 15 Rz. 14 ff.; Jakobs, ZStW 114 (2002), 584 (589 ff.); Stuckenberg, Vorstudien zu Vorsatz und Irrtum im Volkerstrafrecht, 2007, S. 556 ff.; Pawlik, Das Unrecht des Bürgers, 2012, S. 302 ff.

106) 典型的なのは、Welzel, MDR 1952, 584 (587) の、「それは仕方のないことである。故意は、行為時において、構成要件を現に認識していたことを要求するものであって、そうでなければ過失との区別があいまいになってしまう。」という記述である。

107) この点については、Gaede, ZStW 121 (2009), 239 f. における指摘を参照。

108) そのように理解するのは、Jakobs, ZStW 114 (2002), 584 ff.; Pawlik (Fn. 105), S. 304, 380, 393 であり、参考文献も、脚注 811 にある。

109) この点を適切に示しているのは、Gaede, ZStW 121 (2009), 239 ff. であり、故意の要求についての規範的な相対化という新しい傾向について批判的に分析している。

る<sup>110)</sup>。

故意あるいは租税の削減にとって、素人領域において平行的評価を適切に行う可能性が重要であると考え、ここで批判したケルン区裁判所の見解もまた、このような流れと決して無縁ではないであろう<sup>111)</sup>。租税債権説から距離を置こうとすることは、従って、まったくもって理論刑法学の新しい傾向に沿うものなのである。

この傾向に賛成すべきか、あるいは、私のように、断固として拒絶すべきなのか<sup>112)</sup>については、ここでは言及しないにおいても許されるであろう。なぜなら、いずれにしても、解釈論として、この傾向は 16 条 1 項第 1 文と矛盾するので支持できないからである<sup>113)</sup>。この条文に拠れば、故意は、行為者が法的構成要件に属する行為事情を認識しなかった場合には常に否定されるのであり、これは、この事実の認識の欠如が多かれ少なかれ行為者の責に帰すべき事由に基づくものであろうとなかろうと無関係である。単なる認識形成の可能性は過失責任を基礎づけるにすぎない。

---

110) このように解するのは、例えば、Pawlik (Fn. 105), S. 380 ff. この立場によれば、現実に存在している認識と、ただただ許しがたい不認識とは、包括的に等価的であることが求められる (394 頁)。

111) 区裁判所が、当該事案において正しく租税通脱の故意を肯定したのかどうかは、むしろ、A が事実を認識しなかったことが、特別の落ち度に依拠するものか、あるいは通常の過失に基づくものかどうかという、価値判断に左右される。

112) 同様に、Gaede, ZStW 121 (2009), 239 (262 ff); Duttge, HRRS 2012, 359(362)。

113) 正当にも、Vogel, GA 2006, 386 (388) (「明白な基本法 103 条違反」); Gaede, ZStW 121 (2009), 239 (262 ff); Duttge, HRRS 2012, 359 (361); NK-Puppe, § 15 Rz. 70. Pawlik (Fn. 105), S. 395 も、潜在的故意概念を導入するには、16 条 1 項第 1 文について、立法上の手当てが必要だとする。そのような概念の立法化をおそらく念頭に置いていると思われるものとして、Jakobs, ZStW 114 (2002), 584 (597 f); Jakobs, Dolus malus, in Rogall u.a. (Hrsg.), FS für Hans-Joachim Rudolph, 2004, S. 107 (110); Pérez Barbeá GA 2013, 454 (458) を参照。

## IV まとめ、および結論

私の結論は以下の通りである。租税債権説は、現行法に沿うものであり、しばしばなされる反対説は現行法と一致しない。このことを再度、明らかにするために、様々な批判を説明しながら、租税債権説を支持する理由を整理し、いくつかの点を補足したい。

1 この理由づけは二つの前提から成る。

前提① 構成要件の故意による充足は、行為者が、行為を行う際に、法的構成要件に属するすべての事情を知っているということを前提としている（16条1項第1文）。

前提② 租税債権が妨害されているということ、また妨害の際にそもそも租税債権が存在しているということは、租税通脱罪（租税通則法370条1項）の法的構成要件、より詳しくいえば、租税通脱罪の構成要件メルクマールに属する。

そこから生じる結論は以下の通りである。

行為の際に、租税債権の存在を知らない者は、租税通脱罪の構成要件を故意により充足したとはいえない。

それはしかし、租税債権説の内容そのものである。前提①は、16条1項第1文より直接的に導き出されるものであるから、いずれにせよ、前提②の理由についての方に問題があり、この点については、様々な議論がある。

2 第一に、理論刑法学上の問題がある。租税の削減とその場合における租税債権の存在は、租税通脱罪の規範的な構成要件の前提である。通説で妥当といえる立場によれば、この種の構成要件的メルクマールにおいては、故意は、事実のみならず、当該事実の法的に重要な社会的意味にも関係づけられなければならない。この重要性の認識は、租税の削減という規範的メルクマールとの関連では、租税債権の存在を知っている者のみが有しているといえる。その際、

租税債権が存在するという事は、租税逋脱罪（租税通則法 370 条 1 項）の法的構成要件に属する行為事情に該当する。

その根拠は、刑法総論での故意理論、および錯誤理論において受け入れられている命題から導き出される<sup>114)</sup>。すなわち、租税の削減という法的メルクマールは規範的な性質を有するという、今日の錯誤理論における通説にとって重要な前提は、意見の一致をみている、適切な立場といえる。このメルクマールからは、実のある、それ自体意味のある、可罰行為の限界を見出しうる。その限界は、租税通則法 370 条 1 項における租税逋脱行為の構成要件は、行為の結果を前提としているということと、それがどのような結果であるかということについて、明確にするものである。このメルクマールは租税法規によって具体化されることが必要である、ということは、規範的構成要件を扱っているということには反しない。それどころか反対にこのメルクマールの特性を基礎づけるものである。これらすべては、財産犯における法規範的構成要件の前提となる、対象物の他人性と同一ことが妥当する。

租税債権説はしかしながら、ある理論的ルールから導き出されるばかりではなく、実質的な理由の裏付けがある原則から導き出されるのである。その原則とは、ある犯罪行為の不法を基礎づける諸事情を知っている者のみが故意によって行為しているというものである。この要求は、平行的評価の命題だけでなく、他の理論的な原則からも保証されなければならない<sup>115)</sup>。租税逋脱罪の

---

114) この点を正当にも強調しているものとして、Schuster (Fn. 26), S. 188 f. も挙げうる。彼は、「その際、租税刑法 370 条においては、法的レベルで確認されている租税債権を認識していること、あるいはより正確には、租税債権の存在を認容していることは、故意の内容に含まれる。」としている。同様に Gaede (Fn. 65), D II 2 a (2) (b) も、判例の租税債権説は、「論理一貫しており、十分説得的である」としている。

115) 例えば、ライヒ裁判所が採用していた、故意を阻却する非刑罰法規の錯誤の理論や、特別刑法において解釈論としても支持されていた故意理論は、結局、租税債権説と同様の結論に至る。

違法にとって、租税債権の存在は、財産犯の違法における行為客体の財物性をもつ意味と同様の創設の意味を持つのである。

3 二つ目の議論は、立法者意思に着目するものである。1958年に租税刑法が改正された際、「確立した判例法理によれば」、「租税法違反行為においては、租税義務の存否あるいはその範囲についての錯誤は、常に構成要件の錯誤とされ」、それゆえ「租税法においては禁止の錯誤はほとんど考えられない<sup>116)</sup>」ということは立法者にとっては周知の事実であった。立法者はこの司法実務を受け入れ、そのような実務的運用が続くことを信頼して、連邦通常裁判所の判決により「この規定を創設する理由はもはや…なくなった<sup>117)</sup>」のであるから、ライヒ租税通則法 395 条の特別の錯誤の規則を廃止した<sup>118)</sup>のである。廃止にあたって、同一法規中に、過失による（軽率な）租税の削減が、単なる秩序違反法違反として位置づけられているのであるから、租税刑法上の錯誤に基づいて租税通脱罪の故意が欠ける諸事例についても秩序違反法違反として位置づけられるということは、立法者にとっては明らかなことであり、意図的にそのような位置づけにしたとさえ、いえる。

1977年租税通則法の導入の際、立法者は租税通脱罪の構成要件を詳細に規定することを望んだ<sup>119)</sup>が、法的状況は結果としては変わらなかった。そのため、

---

116) BT-Drucks. V/1812, 23.

117) BT-Drucks. V/1812, 23.

118) 租税法は、規定が様々な形で頻繁に変更されるため、規範の名宛人にとって判別しにくいという理由から、(落ち度があろうとなかろうと) 租税法上の錯誤は、故意を阻却する効果を伴う (BT-Drucks. V/1812, 23)。

119) 立法者は、判例により展開された、「租税不誠実性」という書かれざる構成要件を明文化し、基本法 103 条 2 項の憲法上の原則を、よりよく充足しようとしたのである (1974 年租税通則法 353 条の立法理由について、そのように述べられている。BT-Drucks. VI/1982, 194)。

実務上確立した判例法理として、立法者側にもよく知られていた租税債権説を維持することが、立法者の意図するところであった<sup>120)</sup>。

4 第三の議論は、故意概念の日常用語法という観点から行われる。刑法上の故意概念は、特に未必の故意の場合に、日常用語における故意概念からはみ出すものである。しかしながら、日常用語における故意という概念の核心的部分から、無制限にずれていくことを認めるべきではないであろう<sup>121)</sup>。日常用語上は、ある者が、自分がその存在を全く知らない物について、故意に削減したということはできないであろう。細縄の存在を知らずにこれを断ち切る者は、故意によって細縄を短くしたということはできない。同様に、自分が知らない租税債権を妨害した者は、故意によって租税を削減したということはできないであろう。

5 第四の議論は、憲法的な観点からのものである。すなわち、基本法 103 条 2 項に類推解釈の禁止があるため、租税債権説を採らざるを得ない。このことについては、租税債権説のみが、故意概念の日常用語法に適用という点が、挙げられよう。反対説は、「租税の削減」メルクマールを租税遁脱罪の錯誤要件から除くこと、そして故意の要求を排することを示唆している。しかしながら、もし仮に、比喩的に、刑法構成要件とその補充法規を「合わせ読む」と表現されたとしても、構成要件メルクマールを不明確化することにより刑罰構成要件の限界づけを外すことは許されないというべきであり、これは連邦憲法裁判所によって何度も、類推解釈の禁止に触れるとされている通りで

---

120) 正当にもそのように指摘するのは、Weidemann, wistra 2006, 132 (133)。

121) 適切にも、Gaede, ZStW 121 (2009), 239 (269) —この論文は潜在的故意に反対している—は、もし、「故意と、故意の日常用語的な意味との結びつきを破壊してしまうならば」、「法の名宛人とのコンタクトが失われてしまう」、と指摘する。

ある<sup>122)</sup>。

6 以上のことから、私は、租税債権説が妥当か、妥当でないかという、学問上の従来からの陳腐な問題設定は、問題の本質を過小評価してしまっている、という結論に達した。本当のところは、租税通則法 370 条が、租税通脱罪の故意犯のみを処罰し、過失犯を処罰していないということを今後も維持しつづけるのかという点が問題となっているのである。

(なお、本稿は科学研究費・基盤研究(C)15K03121「租税争訟法と租税処罰法の再構築 - 節税と脱税の間 -」による研究成果の一部である。)

---

122) 基本的には、BVerfG v. 23.6.2010 - 2 BvR 2559/08, 2 BvR 105/09, 2 BvR 491/09, BVerfGE 126, 179 (198)を参照のこと。さらに詳しくは、BverfG v. 1.11.2012 - 2 BvR 1235/11, NJW 2013, 365 (366); BGH v. 3.12.2013 - 1 StR 526/13, wistra 2014, 139 Rz. 8を参照。租税通脱罪については、BGH v. 22.11.2012 - 1 StR 537/12, BGHSt 58, 50 (52f)を参照。ここでは正当にも、誤った税額通知の発行が、正当化できない租税利益の取得とみなされるかぎり、明確性の原則に違反することにはならないということが認められている。