

■ Article ■

消費税法等不正受還付罪の実行行為の終了時

大阪高裁平成30年12月5日判決

(平成30年(う)第255号 各消費税法違反、地方税法違反被告事件、消費税法違反幫助、地方税法違反幫助被告事件)

(LEX/DB25562347)

弁護士 伊藤 秀明

.....
[事実の概要]

被告人は、被告会社 A、B、C、D の代表取締役ないし実質的経営者の立場にあった。

被告人は、被告会社 D の業務に関し、商品の腕時計等を自らあるいは従業員等に指示して国外から持ち込み、国内仕入をしたように仮装し、課税仕入れを過大に計上する一方、被告会社 A、B、C の業務に関し、輸出免税制度を悪用し、前記国外から持ち込んだ物も含めた腕時計等を実際の価格よりも高額で国外で販売する旨の輸出申告を行い、架空の国内仕入に係る多額の消費税の還付を受けていた。

その結果、遁脱額は、被告会社 D につき6課税期間合計11億円余り、不正受還付額はそのうち4課税期間で合計7000万円余りであった。また、被告会社 A につき35課税期間合計3億8700万円余り、被告会社 B につき30課税期間合計2億円余り、被告会社 C につき30課税期間合計2200万円弱に上った。

さらに被告人は、上記犯行と同じく、輸出免税制度を悪用して、不正に消費税等の還付を受け、あるいは受けようとした E、F の犯行にも関与した。

大阪地判平成30年1月23日(以下「原判決」という。)は、上記の事実につき、被告人に対して、消費税等の遁脱、不正受還付罪、E、F の犯行に対する共同正犯、幫助犯を認め、懲役7年6月及び罰金6000万円に処した(Dについて罰金2億5000万円に処した)。

原判決は、不正受還付罪の実行行為の終了時は受還付の時点とし、平成23年改正後地方税法72条の95第6項(以下、「新法」という。)を適用した。

その理由は、①確定申告をした者が実際に還付を受ける(既遂に達する。)までは、還付を受けない措置を講ずることが可能なのであるから、不正に申告した者は、受還付の時点まで規範に直面しているといえる、②不正受還付行為は、構造的に詐欺罪(刑法246条1項)に似ているところ、いわゆる振り込め詐欺における受け子の受領行為は実行行為の一部と解するのが一般的である(最決平成29年12月11日を参照)、とした。

被告人らは、確定申告した時点では旧法施行下(平成23年改正前地方税法72条の95第3項、以下「旧法」という。)であったのに、実際に還付を受けたのは新法が施行された後であった場合であり、原判決がこの場合に新法を適用したの

は誤りであるとし、法令適用の誤りと、量刑不当を理由に控訴した。

[判旨]

一部棄却・一部破棄

大阪高判平成30年12月5日(以下「本件判決」という。)は、消費税等の不正受還付罪の実行行為の終了時を申告時と解し、旧法が適用されるとして、法令適用の誤りを認めた。その理由は以下の通りである。

原判決の①につき、犯罪の実行行為後、既遂に達するまでの間に結果発生を防止しない不作為が、その犯罪の実行行為又はそれと同視できるか疑問である。一般的には、本来その犯罪で予定されている実行行為がなされた後は、結果が発生するか否かは因果関係の問題であること、法規範に直面するか否かは、原則として主観的な責任要素に関わる問題と理解され、実行行為性の認定に用いることが可能か、疑問がある。

原判決の②につき、構造的に不正受還付罪と詐欺罪は類似している面があるが、振り込め詐欺の受け子の受領行為と受還付を同視して、受還付も実行行為と解することには疑問があること、原判決が指摘する最決が、一般論として、受領行為が詐欺罪の実行行為であると明言したものか疑問であり、本件において、受領行為自体が実行行為又はこれと同視できるものとする必然性はない。

本件は税法上の犯罪であり、原判決のように解すべき必然性はなく、原判決の理由には合理性もない。「偽りその他不正の行為によって・・・還付を受けた者」との条文上の文言や、行為者に必要とされる行為は還付申告行為のみで、還付金は、行為者自身の特段の行為を介さずに、税務当局から機械的に振り込まれることからみても、申告した時点を基準に法律の適用を考えるのが自然であり、そのように解しても税務実務上特段の支障があるとも思われない(ただ、本件について旧法、新法のいずれを適用するかによって、各被告人の処断刑の範囲に変更を来すものではなく、法令適用の誤りは判決に影響を及ぼすことが明らかとはいえない、とした。)

[解説]

1 問題の所在

刑罰法規は、その施行時以後の犯罪に対して適用され、施行前に行われた行為には遡って適用されない(刑法6条参照)。犯罪後の法律とは、犯罪行為すなわち実行行為があった後ということである¹。議論の実益は、刑罰法規が改正され、法定刑に軽重がある場合に、新法を適用すべきか、旧法によるべきかが、実行行為の終了時をいかに解するかによって異なってくるところにある。

本件については、実行行為の終了時を還付申告時と解すれば、旧法(5年以下の懲役若しくは500万円以下の罰金又は両者の併科)が適用されるのに対し、実

行行為の終了時を受還付の時点と解すれば、新法（10年以上の懲役もしくは1000万円以下の罰金又は両者の併科）が適用されることになる。

原判決は、実行行為の終了時を受還付の時と解して法定刑の重い新法を適用したのに対して、被告人らは、確定申告をした時点では法定刑の軽い旧法施行下であったのに、実際に還付を受けたのは新法が施行された後であった場合であり、原判決がこの場合に新法を適用したのは誤りであると主張し、法令適用の誤りを理由として控訴を申立てたのが本件である²。

2 本判決の意義

本件判決は、①実行行為がなされた後、結果が発生するか否かは因果関係の問題であること、②還付金の受領行為が実行行為又はこれと同視できるものではないことを理由に、条文の文言（「偽りその他不正の行為により、還付を受けた者」）、税務実務の実情なども考慮し、消費税等の不正受還付罪の実行行為の終了時につき、「申告した時点」と解した点に意義がある。

3 遁脱犯の実行行為

実行行為とは、構成要件に該当する行為（法益侵害及びその現実的危険性ある行為）をいう。

遁脱犯の構成要件は、偽りその他不正の行為（所得秘匿工作）により、税を免れ又は還付を受けることである（所得税法238条1項、消費税法64条1項等）。地方税法も同様の規定を設けている（地方税法72条の95第1項）。

遁脱犯（狭義）³の実行行為については、包括説と制限説とが対立していた⁴。包括説は、①虚偽過少申告遁脱犯（所得金額をことさら過少に記載した確定申告書を提出するもの）の実行行為は、所得秘匿工作と申告書の提出であり、②虚偽無申告遁脱犯（所得秘匿工作をした上、法定申告期限までに申告書を提出しないもの）の実行行為は、所得秘匿工作と申告書を提出しないこと（無申告）であるとする。制限説は、①虚偽過少申告遁脱犯の実行行為について、所得秘匿工作は準備行為であり、過少申告のみが実行行為であり、②無申告遁脱犯の実行行為については、所得秘匿工作が実行行為であるとする。どちらも、申告書を提出しないこと（無申告）についての法的評価が不十分なもので、この問題を解決するには十分な理論構成ではなかったと評しうる。

この問題について、最決昭和63年9月2日刑集42巻7号975頁（以下「最決昭和63年」という。）は、いわゆる「純粹制限説」という解釈を採った。すなわち、虚偽過少申告遁脱犯の実行行為は「申告書の提出行為」であり、虚偽無申告遁脱犯の実行行為は「所得秘匿工作を伴う無申告（不真正不作為犯）」であるとした⁵。最高裁は遁脱犯（狭義）の実行行為を申告書の提出・不提出と解したものである。

最決昭和63年は、申告納税制度との関係を考慮すれば、より理解できよう。

申告納税制度は納税者の申告によってその税額が確定することを原則とする。申告がない場合又は不相当と認められる場合に限って、課税庁の更正又は決定によって税額を確定する方式である（国税通則法 16 条 1 項 1 号）⁶。納税者が所得秘匿工作をした上、申告書を提出又は提出しない場合には、課税庁がその不正に気付かない限り、税が遁脱されることになるのは因果の流れといえる。すなわち、申告書の提出・不提出は、遁脱犯の保護法益である国家の租税請求権⁷を侵害する現実的危険性ある行為（実行行為）として、遁脱結果と因果関係を有することになる。

本件判決が「偽りその他不正の行為により、還付を受けた者」との条文上の文言に言及した上で、「行為者に必要とされる行為は還付申告行為のみで、還付金は、行為者自身の特段の行為を介さずに、税務当局から機械的に振り込まれる。」と述べているのも、申告納税制度を前提とし、最決昭和 63 年と同様の考えによるものといえる。本件判決が、不正受還付罪の実行行為を「申告した時点」と解した点は、最決昭和 63 年の解釈と流れを同じくするものと位置づけられよう。

なお、実務では、純粹制限説の立場が定着しているといわれている⁸。

4 消費税不正還付未遂罪との関係

本件判決では直接の言及はないが、消費税不正還付未遂罪との関係を論じておく。

平成 23 年度の税制改正において、消費税不正還付未遂罪が創設された（消費税法 64 条 1 項 2 号「偽りその他不正の行為により・・・還付をうけた者」、同 2 項「・・・未遂は罰する」）。立法理由の一つとして、不正還付事案については未遂犯処罰規定がないため、還付金の受領がない限り、消費税の不正還付罪の対象とはならず、処罰の不均衡が生じていたことが挙げられている⁹。この立法理由からすれば、不正還付罪の実行行為は「不正な申告」であり、還付金の受領は不正な申告の「結果」（既遂）と解することができる。

本件判決を前提とすれば、不正還付を受けようとして申告したが、税務当局に不正を気付かれ、還付金の振り込みを受けられなかった場合を「未遂」と解することになる。本件判決は消費税不正還付未遂罪とも整合的な判断をしたものと評しうる。

5 詐欺罪との類似性について

本件判決も、原判決も、不正受還付罪と詐欺罪との関係について論じているので、この点について検討しておくこととする。

詐欺罪の構成要件は、欺罔行為（詐欺行為）→錯誤→処分行為→財物の交付、それらが因果関係で結ばれていることである（刑法 246 条 1 項）。

前述のように、原判決は不正受還付罪の受還付行為は、振り込め詐欺の受け手の受領行為と同視できるとしたのに対して、本件判決は両者を同視することには

疑問があるとした。

振り込め詐欺における受け子は、当該詐欺において何らかの役割（会社の上司、同僚、金融機関の職員等）を演じているのが通常である。その役割を演じることで相手方（被害者）の錯誤を維持、助長しており、欺罔行為の一部を行っているとして評価することができる。

しかし、不正受還付罪においては本件判決が判示するように、申告により欺罔行為は終了し、その後は機械的に還付金が振り込まれるという仕組みになっており、受還付は実行行為終了後の因果の流れ、すなわち欺罔行為の結果であると評価することができる（不正の申告と還付金の振り込みは因果関係で結ばれている）¹⁰。このように振り込め詐欺と不正受還付罪とはその犯罪実態を異にするというべきで、本件判決の判断は妥当なものと評価することができる。

以上

-
- 1 井田良『講義刑法学・総論[第2版]』（有斐閣・2018年）65頁以下、裁判所職員総合研修所監修『刑法総論講義案（四訂版）』（司法協会・2016年）23頁以下等。
 - 2 本件判決に関する評釈として、萩野貴史「判批」法律時報91巻13号254頁、豊田兼彦「判批」法学セミナー773号121頁。
 - 3 遁脱犯の区別（広義、狭義）については、金子宏『租税法[第24版]』（弘文堂・2021年）1143頁以下。
 - 4 包括説と制限説に関する学説、判例については、浅田和茂「青色申告承認の取消と遁脱罪の成否」法学雑誌36巻3・4号（大阪市立大学・1990年）349頁以下に詳しい。
 - 5 香城敏磨「判解」（『最高裁判所判例解説 刑事篇 昭和63年度』法曹会・1991年）316頁。
 - 6 金子・前掲（注3）940頁以下。
 - 7 遁脱犯の保護法益については見解が分かれるが、国家の租税請求権と解すべきである。金子・前掲（注3）1145頁。
 - 8 國分進「ほ脱犯の実行行為及び主体」判例タイムズ1458号（2019年）注（3）11頁。
 - 9 藤崎直樹「平成23年税制改正について 租税罰則その他納税環境整備関係」（『平成23年度税制改正の解説』第一法規・2011年）247頁以下。
 - 10 法益侵害の現実的危険性の判断（実行行為性）について、現在の判例は行為者の計画を判断資料に加える立場をとるとして、行為者の計画全体に照らして構成要件実現のための重要部分を終えたか（障害の不在性・結果発生の自動性が肯定できる事態を実現したか）を具体的に判定すべき、との見解がある。井田・前掲（注1）434頁以下。この立場に拠れば、不正受還付の計画の下、申告書を提出した後は機械的に還付金が振り込まれるとの仕組みであれば、結果発生の自動性が肯定でき、不正受還付罪の実行行為は終了したものと評価できよう。