

租税逋脱罪の故意¹⁾

橋本裕藏^{*1)}

The “Willfulness” Requirement of Criminal Tax Evasion

Yuzo HASHIMOTO

ABSTRACT

This paper analyzes the “willfulness” requirement of criminal tax evasion in light of U.S. Supreme Court decisions. In *Ratzlaf*, 62 U.S.L.W. 4037(1994), the United States Supreme Court examined the elements that government must give proof in order to convict a taxpayer for “structure” transactions—i. e., breaking up a single transaction above the reporting threshold into two or more separate transactions—for the purpose of evading a financial institution’s reporting requirement. This decision established a high standard for the “willfulness” requirement. In *Murdock*, 290 U.S. 389 (1933), the Court interpreted the term “willfully” as used in the criminal tax statutes generally to mean “an act done with a bad purpose,” or with “an evil motive.” In *Bishop*, 412 U.S. 346(1973), the Court described the term “willfully” as connoting “a voluntary, intentional violation of a known legal duty,” and did so with specific reference to the “bad faith or evil intent” language employed in *Murdock*. Later, in *Pomponio*, 429 U.S. 10(1976) (per curiam), the jury was given an instruction on willfulness similar to the standard set forth in *Bishop*, and was additionally instructed that “good motive alone is never a defense where the act done or omitted is a crime.” The defendants in this case were convicted. The Court of Appeals, however, reversed the decision, concluding that the latter instruction was improper because the statute required a finding of bad purpose or evil motive. The Court then reversed the decision of the Court of Appeals, stating that the Court of Appeals incorrectly assumed that the reference to evil motive in *Bishop* and prior cases requires proof of any motive other than an intentional violation of a known legal duty. The Court concluded that an additional instruction on good faith was unnecessary. *Murdock - Bishop - Pomponio* conclusively established that the standard for the statutory willfulness requirement is the voluntary, intentional violation of a known legal duty. In *Cheek*, 498 U.S. 192(1991), however, the Court of Appeals for the Seventh Circuit and the District Court ruled that a good-faith misunderstanding of the law, if it is to negate willfulness, must be objectively reasonable.

*1) 放送大学助教授 (社会と経済)

The Court vacated and remanded the judgment, because the standard would deprive defendants of the right to a trial by a jury. In *Ratzlaf*, the Court concluded that *Cheek's* definition of willfulness, which previously had been applied in criminal tax evasion cases, was also the appropriate standard for determining the requisite intent for criminal violations of the currency reporting statutes. That means *Cheek's* willfulness standard may extend well beyond not only criminal tax fraud law, but also anti-structuring law. The *Ratzlaf-Cheek* standard may be applied to any other criminal transaction which is not mala in se but mala prohibita. This jurisprudence also should be introduced into the Japanese system.

I 序

「『偽りその他不正の行為』により『税を免れ』たる者」というのが租税違脱罪の構成要件である²⁾。この『偽りその他不正の行為』という要件を分析することに本稿の狙いがある。合衆国連邦租税法にはwillfully又はwillfulness（以下“willfulness”という。）という要件がある。この要件はわが国の租税法上の「偽りその他不正の行為」要件と同様ある種の違法行為の可罰性を基礎付け、或は可罰性を引き上げる要件とされている³⁾。

ところで、合衆国最高裁判所は、1994年1月11日、*Ratzlaf*⁴⁾で、かつて租税違脱罪に関する*Cheek*⁵⁾で示したwillfulness⁶⁾要件に関する判示内容が租税違脱罪ではない通貨取引関連犯罪にも及ぶ旨の判断を示した。この判断は、willfulness要件の解釈をめぐる議論が租税法に限定されないことを暗示するものであり、willfulness要件を含む法律の解釈に重大な影響を及ぼすものと見られている⁷⁾。

これまで、この間はわが国ではドイツ刑法学の影響を色濃く受け、違法性の意識は故意の要件であるか、それとも独立の責任要素であるか、或は、いわゆる禁止の錯誤は、場合を分け、あるときは責任阻却事由として働き、またあるときは責任減少事由として働くと説明されるなど、もっぱら、刑事実体法の犯罪論上の重要問題として扱われてきたようであり、その業績を挙げれば枚挙に遑がないことであつた。本稿の狙いは、上記判例等の検討をとおして、種々の取締法規にもみられる⁸⁾“willful”或は“willfully”という文言の分析を行い、刑事法における主観的要素の意義をも検討することにある。ここでは、租税違脱罪という行政取締法規違反罪を検討対象に据え、狭い領域の議論ではあるが、刑事法運用の妥当な方向を模索したい。

II 「偽りその他不正の行為」と故意

わが国の租税法では、「偽りその他不正の行為」という要件が可罰的租税違脱行為等と不可罰的単純租税未納付行為等とを区別している⁹⁾。

「偽りその他不正の行為」という概念を純粋に行為者の内心的刑罰加重要素¹⁰⁾と見るか、或は「偽りその他不正の行為」の不存在の主張が抗弁となる¹¹⁾と見るかで租税違脱罪に関する法形成に重大な結論の差異をもたらすことになる。

他方、わが国の刑法38条1項本文は「罪ヲ犯ス意ナキ行為ハ之ヲ罰セス」と規定し犯罪の故意犯処罰を原則とし、同条3項本文は「法律ヲ知ラサルヲ以テ罪ヲ犯ス意ナント為スコトヲ得ス」と規定し、「法の不知は許さず」(Ignorantia legis neminem excusat.)¹²⁾の法原則を定めている。この二つの条文から「罪ヲ犯ス意」とは何かという問が生じる。この問を上記租税通脱罪に向けてみよう。租税通脱罪という犯罪が成立するときの「故意」すなわち、「罪ヲ犯ス意」とは一般刑法犯のそれと同じに解すべきなのであろうか。刑法8条は「本法ノ総則ハ他ノ法令ニ於テ刑ヲ定メタルモノニ亦之ヲ適用ス但シ其法令ニ特別ノ規定アルトキハ此ノ限りニ在ラス」と規定する。したがって、刑法38条1項は租税法の罰則規定に適用がある¹³⁾。尤、「偽りその他不正の行為」という要件こそが刑法8条但し書にいう「特別ノ規定」であると解し、租税通脱罪では具体的故意が必要であると解釈する余地もある。しかし、それならば、いわゆる単純不申告通脱犯と呼ばれる所得秘匿工作を伴わない租税通脱罪の場合、しかも、自己には納税義務はないと信じていた者の場合この具体的故意が欠けるという理由で租税通脱罪不成立という結論になるのであろうか。「偽りその他不正の行為」とは具体的故意ではなく客観的行為事情だと解することもできる。そうであると、しかし、この事実に関し錯誤が在るときは事実の錯誤で在るとして常に故意は阻却されることになる。はたしてこれで良いのであろうか。客観的・外部的に所得秘匿工作がされていたときでも、それが、たとえば企業等の場合、或は選挙資金に関して議員の所得が問題となっているとき、直接関与者ではない者にこの錯誤がなかったことを証明するには困難がある。罰すべき行為と罰すべからざる行為の合理的区分が明示されるべきだとの要請は高いといえよう。

III mala in se と mala prohibita

さて、通常、人には社会生活で払うべき注意を尽くす義務がある。この義務は客観的事実を確認することでおのずから明かとなる場合が多い。例えば、屋根の上で作業をしている者が、重い梁を安全を確認せず漫然と通りに捨て、そのため、たまたま通行中の人にこれを当てその人を傷害し、或はこれを死亡させたというとき、行為者はこの結果につき法的責任を問われることになる¹⁴⁾。法は事実の認識の欠如及び結果の予測の欠如をただちに抗弁と認めることはしない。それは「認識」という作用は人の心の間であるからであり、このとき法は「認識できた筈だったか」と問う¹⁵⁾。だが、客観的事実の認識だけでは具体的な義務の認識ができないこともある。とはいえ、法は誰も予測できなかった事実につき人に刑事責任を問うことはしない。だが、法は他者を害す行為をとめる。したがって、法は社会の平均人が困難なく履行できる基準を求める。このとき法はこの法を認識することを人に求めるのである¹⁶⁾。したがって、およそ特殊な場合を除き、法は人が法を認識しているとの前提に立つ。この限度で「法の不知は許さず」の原則が働くともてよい。したがって、犯罪行為を分析するときには、「本来道徳的に悪」(mala in se)である行為と「禁じられているが故に悪」(mala prohibita)である行為とを明確に区別する必要がある¹⁷⁾。この観点から、Cheekの判断を検討したい。

IV Cheek

1. [事実の概要]パイロットである申請人¹⁸⁾Cheekは連邦所得税不申告罪¹⁹⁾・同通脱罪²⁰⁾で大陪審起訴された。本件租税通脱罪の成立要件は被告人が法定の申告義務にwillfulに違反し、また、納税義務のある税をwillfulに通脱することであり、事実認識のほかにwillfulnessという具体的故意を要する犯罪 (specific intent crimes)²¹⁾であった。本件には次のような事情があった。すなわち、Cheekは、①自分には連邦租税法上の納税義務はない、②賃金は所得に当たらない²²⁾、③合衆国憲法第16修正は直接各州の個人に所得税を課す権限を連邦に与えていない、④合衆国憲法第16修正はその制定過程に瑕疵があり執行力を欠く等と主張して行政手続で争っていた。だが、どの事件でもCheekの主張は取るに足りないものとされた。また、或る弁護士は、裁判所が賃金は所得に当たらないとの主張を取るに足りないものとして却下しているとの助言をCheekに与え、また、争うつもりならば、確定申告をしたうえで源泉徴収後に還付請求をし、不正還付請求罪での刑事訴追の危険を覚悟で税制の合憲性を争うことができるとも助言した²³⁾。さらに、連邦租税制度は憲法に違反すると考えている団体から助言を受けたこと、その団体には同旨の意見を述べる弁護士がいたことをCheekは公判で陳述し、また、合衆国憲法第16修正は賃金や給与への課税権限を連邦に与えていない旨の或る弁護士からの手紙を証拠に提出し、自分は連邦租税法が違憲だと真摯に信じていたのだから自分には26 U.S.C §§ 7201, 7203違反罪の故意はなかったと主張した。

公判裁判所は陪審に、政府がCheekの故意を証明しえたというためには、①「法律上の義務を認識しつつ任意かつ意図的にその義務に違反したこと」を立証しなければならず、法の錯誤、法の不知、過失を立証しただけでは挙証責任を果たしたことにはならない、②法の錯誤が善意且つ客観的に合理的な場合にはwillfulnessが阻却されるが単に法についての見解の相違があるとの理由だけではwillfulnessが欠けているとはいえない旨を助言した。

つぎに、公判裁判所は、Cheekが連邦所得税制度が違憲であると信じていた事実等について言及し、自分には所得税納付義務はなく、確定申告義務はないとCheekが真摯かつ合理的に信じていたと陪審が認定する場合には、無罪評決を下すべきだとの陪審説示をした。

陪審は「自分には納税義務が無いとCheekが真摯かつ合理的に信じていたか否かの点につき意見が分かれた。法の錯誤や法についての見解の相違がCheekの善意であった場合についての陪審説示は受けた。この点について一層明瞭な説示をしてくれるか。」との文書を公判裁判所に提出した。

District Judgeは、「連邦租税法が憲法上の権利を侵害しているとの個人的な見解に基づく法律の錯誤は、意図的な計算づくのもので善意のものとはいえない。政府の徴税制度や徴税政策について、政府と自己の見解が相違するだけでは、善意の法の錯誤には当たらない。」旨の補足説示をした。Cheekが納税義務が無いと信じたことが真摯かつ合理的であるかどうかの点について意見が分かれたため評決に至らなかった旨の文書を受けた

District Judgeは陪審のその後の評議に向けて、さらに、①被告人の考え方が真摯でも、一般人から見て客観的で合理的だとはいえない場合には抗弁とはならずwillfulnessを阻却しない、②賃金は所得に当たらないとか、連邦租税法は憲法に違反する等という団体又は弁護士の見解や調査結果は客観的に合理的ではなく、真の法の錯誤があった旨の抗弁に用いることはできない、③法状況を素直に認めることをしつこく拒絶する態度は善意の法の錯誤ではない旨の説示をした。

CheekはDistrict Courtが法の錯誤が客観的に合理的な場合以外はwillfulnessを阻却しない旨説示したのは誤りであると主張して上訴を申し立てた。第七巡回控訴裁判所は、willfulnessを阻却する善意といえるには、被告人が信じたことが客観的に合理的でなければならないとしてこの上訴を棄却し有罪を確認した²⁴⁾。

2. [判旨・法廷意見 (破棄・差戻し)]²⁵⁾法律の爆発的増加のため平均的市民が連邦租税法の義務の内容を理解するのが困難だと感じるようになったため、連邦議会は連邦租税法上の一定の犯罪について具体的故意 (specific intent) を要件とした。合衆国最高裁判所はMurdock²⁶⁾で連邦租税法で用いられるwillfulnessを「悪意 (bad faith)」または「邪悪な意図 (evil intent)」を意図すると解し、人々は法を知っていると推定に立つコモン・ロー原則の例外が認められる場合のあることを認めた。Bishop²⁷⁾でwillfulnessは「法律上の義務を認識しつつその義務に任意かつ意図的に違反すること」と定義され、それがMurdockという「不正目的 (bad purpose)」または「邪悪な動機 (evil motive)」という意味だとされた。だが、Pomponio²⁸⁾ではBishopでの説示に加え「動機に悪意が無い (good motive)」というだけでは作為または不作為が犯罪となる場合の抗弁とはならない旨の陪審説示がされた。だが、第四巡回控訴裁判所はこの法律が具体的に「不正目的」または「邪悪な動機」を構成要件にしているのであるから、この説示は不適当だと結論した。

Pomponioで合衆国最高裁判所は第四巡回控訴裁判所が「法律の義務を知りながらその義務に意図的に違反すること」のほかになんらかの動機の証明が必要だと前提に立って、District Courtの説示を捉えたのは誤りだと判示し同控訴裁判所の判断を破棄した。

Bishop及びPomponioを併せ考慮すれば具体的故意の要件が「法律の義務を知りながらその義務に任意かつ意図的に違反すること」であることは明かである。

Cheekは、Pomponioでのwillfulnessの定義は正しいが、第七巡回控訴裁判所が、Cheekの法律の錯誤及びCheekが自己の行為が法律に違反しないと信じていたことが善意であり、したがって、willfulnessが阻却されるとするためには、この法律の錯誤等が客観的に合理的でなければならないと結論したのは誤りだと主張した。合衆国最高裁判所はこの主張を容れた。すなわち、連邦租税法違反罪の具体的故意が認められるためには、政府は、①同法が被告人に一定の義務を課していること、②被告人がこの義務を認識していること、③被告人がこの義務に任意かつ意図的に違反したことを証明しなければならない。②が争われる場合、問題の義務を被告人が真に認識していることが立証されれば政府は具体的故意の立証に成功したことになる。だが、被告人が法の不知または錯誤により、自己の行為が法律に違反しないと信じたことが善意であったと主張すれば、この主張を証拠を示して否定しなければならない。

本件で、Cheekが連邦国税法²⁹⁾上、賃金は所得として扱われていないと真摯に信じていたと主張し、陪審がこの主張を信じれば、政府はwillfulnessの举证責任を果たしたことにしなかつたはずである。もちろん、陪審はCheekの主張を信じるか否かを決定するに当たり、Cheekが確定申告義務、賃金を所得として扱う義務を認識していた旨を示す証拠の他、関連法規や裁判所の判断、連邦国税局³⁰⁾の規則、確定申告の形式の内容、賃金が所得として申告されるべきことを示す照会内容等、Cheekが自己の租税法上の諸々の義務を知っていたことを示すあらゆる証拠を自由に検討することができる。

被告人が問題の法律上の義務を認識していたとの政府の立証を崩すには、被告人の善意の理解が客観的に合理的であることまでは要件とはされない。したがって、控訴裁判所が挙げたこの要件には賛成できない。

義務の認識、義務は無いとの理解の有無は本来事実認定者が判断する問題である。具体的に法律の義務に関する行為者の心理状態を客観的に合理的でないと言い切ると、行為者の心理状態という事実問題が法律問題に変えられてしまう。そうなると、結局は、陪審はその点についての検討を阻止されることになる。具体的故意の阻却につながりうる証拠を陪審に審理させなければ、被告人の陪審審理を受ける権利を侵害する。このことは合衆国憲法第6修正上重大な問題である。Cheekの理解している内容がいかに信用できないものであっても、その証拠を無視せよと説示するのは誤りである。

公判裁判所で、Cheekは連邦所得税法が自分に適用されれば適用違憲となり、自分にはなんらの義務もなく、その義務を知らなければならないということもないと思っており、その点について善意だったので無罪だと主張した。しかし、この主張はMurdock-Pomponioの判断に支えられていない。なぜならば、Murdock及びPomponioでは連邦国税法の刑罰法規についてのwillfulnessの要件は連邦国税法の複雑さの故に、法の認識の証明が構成要件とされたのである。法律が複雑なため、その錯誤が無理もないという場合にまで行為者を処罰するのは法の本旨に合わない。連邦国税法の関係諸規定が違憲だとの主張は連邦国税法の諸規定が複雑なことからついうっかり思い違いをしたという主張ではない。むしろ、このように主張することでCheekが本件各規定を十分認識し、間違っているとはいえ、本件各規定が無効で実施できない点について学習しており、その点については十分な認識があったことを明らかに示すものである。連邦議会がこのように納税義務者が納税義務を無視し、種々の不服申立制度を利用しないで、しかも、刑事訴追を受けないなどと考える場合を十分に前もって考えていたとは思えない。

もちろん、Cheekは自由に本件連邦国税法の無効を主張して訴えを提起することができ、裁判所の判断を求めることができたのだから、他の場合の刑事事件の被告人と全く同様に、自己の法律上の義務を十分に認識したうえで、その義務を遵守しなかつたときには、自己の不正活動を理由に処罰される危険を負担すべきなのは当然である。

連邦国税法の有効性についての被告人の見解は具体的故意の争点とは無関係であるため、この点については陪審に審理させる必要はない、それ故、被告人のこの見解を無視すべき旨の説示は適法である。したがって、本件連邦国税法が無効だとの被告人の主張は、具体的故意の要件とは関連がないので、その主張に実体が無いとか些細なものか等も具体的故意の成否には一切関係が無い。したがって、District Courtの説示に誤りは無い。し

かし、賃金が所得に当たらないとか、自分には連邦国税法上の納税義務はないと思っていた旨の被告人の主張を審理すべきでないとした陪審説示は誤りである。

3. [反対意見]³¹⁾本件では、「連邦国税法の複雑さ」に関心を寄せるのではなく、賃金労働者には納税義務があるか、賃金は所得に当たるか、という連邦所得税法の最も基本的で基礎的な観点に関心を寄せるべきである。法廷意見は具体的故意について「法律の義務を認識しつつ任意かつ意図的にその義務に違反すること」という基準をよいものだと認める。だが、現行税制になって70年以上経た今、何故に、賃金が所得に当たらない等ということをもとに納税義務者が主張できるのか理解に苦しむ。

4. [結論賛成の補足意見]³²⁾法律上納税義務がないと自分で思って納税しない場合、そのように思うことが善意であれば具体的故意を阻却するとするのが合衆国最高裁判所の一貫した判例だから法廷意見の結論に賛成する。しかし、具体的故意の判断基準に同意できないので法廷意見に参加しない。

連邦租税犯罪での具体的故意とは法律上の義務を認識しつつその義務に意図的に違反しようとする不正目的または邪悪な動機のことをいうと解されてきたのに³³⁾、或る連邦国税法が違憲だと考えていることが善意でも抗弁にならないという法廷意見の立場は、長く採られている連邦国税法の解釈に真っ向から反する。

本件は、憲法の誤った理解がなければ連邦国税法上の義務を認識しているといえる場合だが、合衆国憲法の誤った解釈に起因して納税義務がないと考えて対処した事実関係を背景にしている。連邦国税法を誤解したため、その誤解がなければ、連邦租税規則の義務を認識しつつそれを無視する場合や、連邦租税規則を誤解したため、その誤解がなければ、申告義務を認識しているといえる場合なのに、申告義務を無視する場合にも法廷意見の新判断はおそらく適用されるであろう。

そうすると、下位法の連邦財務省令がその上位法の連邦国税法に違反すると考えて、この財務省令に従わない場合や、財務省規則がその上位法の財務省令に違反すると考えてこの財務省規則に従わない場合、さらに、連邦国税局の検査官の意見が財務省規則に違反すると考えてこの意見に従わない場合に納税義務者に刑事罰を科すことになってしまう³⁴⁾。

法はすでに納税義務に関する税務職員の意見が無視する場合には、その結果として生じる錯誤が善意の場合でも行政上の制裁を予定し、納税義務者に注意を喚起する³⁵⁾。連邦国税法のような複雑な法制度を誤解した場合に、行政上の制裁に加えて刑事罰を科すというのはまことに驚くべき新たな展開である。

V Cheekの分析

Cheekの法廷意見の要旨は、連邦国税法が違憲で自分には納税義務が無いと信じたことと、連邦国税法が賃金を所得として扱っていないとか、連邦国税法上賃金労働者には納税義務はないと真摯に信じていたこととは区別して扱うべきだということである。

これに対して、合衆国憲法の解釈についても、錯誤や誤解がありそれが善意な場合には、かりにどんなに取るに足らない錯誤や誤解でも具体的故意を阻却すべきだとするのがSCALIA裁判官の立場であり、合衆国憲法の内容は誰でも知っていることだから、その解釈

上の錯誤や誤解は取るに足らないもので、濫主張だからとりあげるべきでないとするのがBLACKMUN, MARSHALL各裁判官の立場である。

1. 法の不知または錯誤は訴追抗弁とならないとの一般原則は、法が明確で一般に知り得るものだと考えに基づき、またコモン・ローはだれもが法を知っているとの前提に立っているので、アメリカ法制度に深く根ざした刑法原則であるということはすでに述べた³⁶⁾。しかし、法律や規則が爆発的に増加したことで法を知り理解することが平均的市民にとって、困難な場合が生じ、この原則に例外を認める必要が生じた。そうして、連邦租税犯罪はspecific intent crimesとなりwillfulness要件が加わった。

そもそも税金は結果的に納付されればよく、租税連脱や不申告をただちに罰する必要性は低い³⁷⁾。したがって、そうした行為の内ですべてに悪質なものに限りて刑事罰を科すという処理の仕方には合理性がある。

そこで、刑事罰を科すに値するほどまで悪質な租税連脱や不申告については一般的故意(general intent)³⁸⁾のほかに前述の具体的故意の存在が要件となる。政府は租税連脱罪や不申告罪の成立を立証するにはこの具体的故意の存在を立証しなければならない。しかし、その存在を示す判断基準が問題となる。

2. 本件の控訴審で、法の誤解が善意であるには客観的に合理的でなければならないとのDistrict Courtの陪審説示を誤りだとCheekは主張し、他の連邦控訴裁判所は合理性判断に関して主観的基準を支持していると争った³⁹⁾。

そこで、①法の錯誤や誤解が善意なことが不申告罪や連脱罪の要件である具体的故意を阻却するか。②善意が具体的故意を阻却するとして、その場合の善意な法の錯誤や誤解が客観的に合理的でなければならないかどうかが問われなければならない。

本件で第七巡回控訴裁判所はPomponio⁴⁰⁾を引用して、連邦国税法での租税連脱罪の具体的故意は、法律の義務を認識しつつ任意かつ意図的にその義務に違反することだと前提に立ち、法の誤解が善意なときには具体的故意を阻却する場合のあることを認めたことがある⁴¹⁾。だが、他の連邦控訴裁判所がこの争点についてどのような裁判をしても、同控訴裁判所は「客観的に合理的」という基準を支持してきたと強調しDistrict Courtの陪審説示に誤りは無いとした⁴²⁾。

3. 合衆国最高裁判所はPomponioで、全員一致の判断で、Bishop⁴³⁾を引用して、具体的故意は単に、「法律の義務を認識しつつ任意かつ意図的にその義務に違反すること」だけを意味し、邪悪な動機を証明することは要件ではないと判示し、Bishopでは、Murdockを引用して、willfulnessという要件を「悪意または邪悪な意図」、またはSpiea⁴⁴⁾を引用して、「邪悪な動機または納税義務者のすべての資産状況に照らして正当根拠が無い」等と公式化した⁴⁵⁾。したがって、その点についての善意が具体的故意を阻却するとしているのが判例だといえる。すなわち、被告人は善意を根拠に具体的故意の阻却を主張することはできる。その淵源はMurdockにある。Murdockで合衆国最高裁判所は租税に関する責任や申告義務などに関する誤解が“bona fide”な場合まで処罰するのは連邦議会の意図ではないと判示した⁴⁶⁾。

4. 具体的故意阻却に善意を主張できることは合衆国最高裁判所の先例が認めるが、その決定基準には連邦控訴裁判所の間にはばらつきがあった。

第一巡回控訴裁判所はAitkenでwillfulnessを評価するためには主観的基準が採られるべきであり、「客観的に合理的」という陪審説示をすれば被告人にnew trialを認めるplain errorとなると判示し⁴⁷⁾、第十巡回控訴裁判所はPhillipsで、被告人にはその信じたことについて合理的な根拠が無いと認定したならば、賃金が所得に当たらないと被告人が本当に信じていたかどうかにかかわらず、陪審は被告人にとって法律の要件に関する錯誤が善意ではなかったと認定することができる旨の陪審説示を誤りだとし、破棄事由に当たると判示し⁴⁸⁾、第五巡回控訴裁判所はWhitesideで、被告人が自分の行為が適法だと信じる合理的理由が無いのにそのように行為している場合には、善意で行為しているかwillfulnessで納税申告をしなかったのかは皆さんが決定することだ、という趣旨の陪審説示は陪審に対し具体的故意を決定するに当たり客観的基準を採ることを促したものと主張したが、陪審説示を詳細に検討した上でDistrict Courtは主観的基準を採用していたことが明らかだと判示し⁴⁹⁾、いずれも主観的基準を採ることを宣言していた。だが、第七巡回控訴裁判所はBucknerで法律の誤解が善意なためには合理的な根拠があることを前提にしていた⁵⁰⁾。

5. 本件法廷意見は、①第七巡回控訴裁判所が採っていた「客観的に合理的」という基準は事実問題を法律問題に変えてしまうことから被告人の陪審審理を受ける権利を侵害するとして却けた。しかし、②被告人の主張する善意は合衆国最高裁判所が支持する善意な法の不知や錯誤ではなく、合衆国憲法の先例に支えられた解釈とは違った解釈⁵¹⁾から自分には納税義務がないと勝手に信じた場合だから、合衆国最高裁判所が認める善意には当たらないとした。だが、③賃金が所得に当たらないとか、連邦国税法上自分には納税義務がないと思っていたならばこの限度で具体的故意が阻却されるので、「客観的に合理的」という基準がこの部分にも及んでいることから、被告人のこの主張部分は陪審による審理が尽くされていないと結論した。

SCALIA裁判官の立場は、法廷意見の言うように、具体的故意はついうっかり法を誤解した場合などではなく法律を十分知っていながら自分には納税義務が無いと勝手に考えてその義務に違反した場合には具体的故意が無いとは言えないというのであれば、先例の具体的故意の解釈とは異なるので連邦国税法のwillfulnessの解釈に大きな変化をもたらし、また、法廷意見の立場は、そのまま下位法に関する場合にも当てはまるので、考え方に違いがある連邦租税規則や連邦国税局の検査官の意見と違う意見を持っている納税義務者が、自分の意見にしたがった結果、納税義務に違反した場合にも具体的故意が阻却されないことになってしまい、合衆国憲法の誤った解釈から納税義務に違反した本件の様な場合も、善意の錯誤や誤解を理由に具体的故意を阻却すべきであり、法廷意見の様な二分法を採るべきでない、というものである。

しかし、憲法解釈と下位法や連邦国税局の検査官の意見等を同列に扱い、下位法等の誤解から納税義務に違反した場合を救済するために、先例によって支えられている合衆国憲法の解釈と違った考えを信じて納税義務に違反した場合に具体的故意を阻却すべきだとの理屈は妥当でない。合衆国憲法の、先例に支えられている解釈は一介の有権解釈とは違う。当然そのあいだには区別がされてしかるべきである。したがって、下位法等の誤解から納税義務に違反した場合に具体的故意を阻却する余地を残しながら、合衆国憲法の誤つ

た理解から納税義務に違反した場合に具体的故意を阻却しないという法廷意見の処理の仕方には合理性があり、SCALIA裁判官の批判は当を得ていない。

合衆国最高裁判所の先例に善意で依拠した場合、具体的故意は阻却されるとBishopは判示した⁵²⁾。賃金が所得に当たるか否かの争点は、再三合衆国最高裁判所で問題とされた。先例を知れば賃金が所得に当たらないと考えることに善意は認められない。Bishopの法廷意見を執筆したBLACKMUN裁判官の本件での反対意見には説得力がある。

本件はCheekが賃金が所得に当たらないとか連邦国税法の納税義務者に当たらないと自分で思っていたという争点に、善意は「客観的に合理的」でなければならないとの第七巡回控訴裁判所の基準が及んでいたため破棄・差戻しとされたのでありwillfulness要件の解釈についてはMurdock-Bishop-Pomponioの判断を確認したものである。

VI Cheekの意義と「偽りその他不正の行為」

1. Cheekの要点はwillfulness要件を主観的に解釈した点にある⁵³⁾。だが、Cheekの意義はそれだけではない。第一に、法律が合衆国憲法に違反しているので、その法律は無効であると信じてその法律に従わなかったときには、willfulness要件に欠けるところはないと結論したことである。第二は、法律が複雑でこれら法律の狙う「法」を認識できなかったときには、この「法」の不知が客観的に合理的であるか否かに関係なく、被告人がwillful violationはなかったと主張すれば、訴追側はwillful violationの存在を証明しなければならないと結論したことである。

法律は制定手続に照らせば、常に抽象性と曖昧さを伴う。この法律が、その狙いを明示できないとき、その法律は法を提供することはできない。これには二つの場合が考えられる。第一は、市民の法的確信に支えられない法律が制定された場合であり⁵⁴⁾、第二は、具体的要件が加わることで、初めて法が実効性を持つ場合である。租税法はまさにこの後者の場合に当たる。willfulness要件を充足して初めて、租税違脱罪が成立する。立法者は租税未納行為をただちに犯罪とみてはいない。これは、連邦政府に州の市民に対する直接課税権限を与えた合衆国憲法第16修正が成立した直後のMurdockが明確に述べていた。租税違脱罪法を正しく運用するには、この主観的要件たるwillfulnessを軸に被告人の主張が十分裁判で展開されなければならない。この機会が奪われれば、すなわち、willfulnessが否定されるa good faith misunderstanding of the lawは客観的に合理的でなければならないとの陪審説示が行われ、行為者の主観的心の状態に関する被告人の主張を止めてしまう結果になれば、合衆国憲法第6修正の公平・公正な陪審審理を受ける権利の侵害となる。そうして、この理論構成は陪審制度を採用していないわが国の刑事法にも当てはまるとみてよい。

2. わが国の租税違脱罪が「偽りその他不正の行為」を構成要件要素としていることはすでに述べた⁵⁵⁾。この要件と刑法38条1項の故意との関係はどの様に捉えるべきであろうか。ある行為を「偽りその他不正の行為」だと認定してしまうことは、ときに被告人の公平・公正な裁判を受ける権利を侵害することになり審理不尽ということにもなりかねない。

租税通脱罪の故意の成立に必要な行為者の認識は、①課税標準等若しくは税額等の認識、②自己に納税義務があることの認識、③「偽りその他不正の行為」により「税を免れる」ことの認識と捉えることができる⁵⁶⁾。

他方、租税通脱行為の形態は、単純不申告通脱、虚偽不申告通脱、単純過少申告通脱、虚偽過少申告通脱に分類することができる。このうち単純不申告通脱及び単純過少申告通脱については国税通則法の定めにより非刑事の処分処理されることはすでに述べた⁵⁷⁾。

そこで、刑法上問題となるのは、虚偽不申告通脱及び虚偽過少申告通脱の場合である。これは、通常、所得秘匿工作を伴う虚偽不申告通脱・虚偽過少申告通脱として理解される⁵⁸⁾。したがって、租税通脱罪という場合、行為者に上記①及び②の認識があるだけでは十分ではなく、さらに自己の行為が「偽りその他不正の行為」に当たることの認識が必要となる筈である。所得秘匿工作の存在は自己の行為が「偽りその他不正の行為」に当たるといふことの認識を支える客観的証拠として用いることができる事実であり、所得秘匿工作の存在それ自体は、少なくとも論理的には、ただちに「偽りその他不正の行為」の認識の存在を示すことにはならない。尤、所得秘匿工作を伴うとき、この事実は行為者に「偽りその他不正の行為」の認識があったことを強力に推定する証拠となり得る。だが、このことは「偽りその他不正の行為」の認識の欠如を抗弁としないという法的判断を支える根拠とはならない。被告人が自分には納税義務がなく、したがって、納税申告もしなかった旨を主張し、「偽りその他不正の行為」はなかったと主張したときには、訴追側は「偽りその他不正の行為」の存在に加えて「偽りその他不正の行為」の認識の存在を証拠を示して証明しなければならない。「偽りその他不正の行為」の認識は租税通脱罪の成立要件ではないとし、これは刑法38条3項の「法の不知」であり訴追抗弁とはならないと決めつけて処理することは、被告人の上記認定を受ける機会を奪い、訴追側の証明の負担を被告人の利益を犠牲にして軽減することになるので、そのときの有罪判決は合理的な疑いを容れない程度の証明が尽くされていないものであり、被告人の不作為の訴追協力を強めている点から憲法38条1項が定める弾劾主義に違反しているとの推定がはたらくことになる。

VII 結 論

法律制度が複雑である現在、「法の不知は許さず」の原則には重要な意味がある。違法性の意識は故意の要件であるか、と問うことの学問的意義は大きい。だが、それ以上に実体を具体的に考察し、古くからある *mala in se*, *mala prohibita* の区分を前提に、罰すべき行為と罰すべからざる行為の明確な区分を追求して厳粛な刑事法運用がされるべきであろう。租税通脱罪は *mala prohibita* と見て間違いはないと思う。このとき「法の不知は許さず」の原則を容れることは正しいのか。裁判による具体的法形成に当たり、被告人に納得できない法が形成されれば、法の受容は生じない。如何にすれば、適切な法運用、法形成ができるか。深刻な検討が必要であろう。

さて、合衆国最高裁判所は *Ratzlaf* で *Cheek* の適用範囲を拡大した。この意義の検討を次の課題としたい。

注

- 1) 本稿は渥美東洋教授が主宰する米国刑事法研究会（日本比較法研究所・中央大学）で筆者が報告した合衆国最高裁判所の判例をもとに、同研究会での議論を参考に執筆したものである。なお、邦語文献として、堀田力・「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（四）」・警察学論集22巻11号69頁以下、河村澄夫・「税務違反事件の研究」・司法研究報告書第4輯第8号（昭和29年）、小島建彦・直税法違反事件の研究・司法研究報告書第24輯第2号（昭和54年）、野間=森下=松本・税法違反事件の処理に関する実務上の諸問題・司法研究報告書第40輯第2号（平成2年）、松沢=井上・租税実体法と処罰法（昭和58年）等参照。See also KENNETH R. FEINBERG, "Toward a New Approach to Proving Culpability: Mens Rea and the Proposed Federal Criminal Code," 18 Am. Crim. L. Rev. 123(1980); ROLLIN M. PERKINS, "A Rationale of Mens Rea," 52 HARV. L. REV. 905(1939); WALTER WHEELER COOK, "Act, Intention, and Motive in the Criminal Law," 26 Yale L. J. 645(1917); Vgl. auch JOCHEN BACHMANN, Vorsatz und Rechtsirrtum im Allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht(1993), S. 145ff. なお、租税通脱罪の故意については、また、一個の行為をどの範囲までとするかという間がある。租税法違反行為のうち特に悪質なものだけに刑事罰を科すという前提に立てば、課税年度の期首から期末までを以て一個の行為とすることにも意味はある。だが、継続的に租税通脱行為が行われているとき、これを発覚した課税年度で切り、それ以前の通脱行為について時効を認めることには疑問が生じる。ドイツではこれに包括的故意という概念で対応する動きがあった。ここでは問題点の指摘のみにとどめる。なお、最近のドイツのこの法状況の紹介・解説については、拙稿・「租税通脱罪の包括的故意及び租税通脱罪の終了時期（BGH, Urt. v. 10. 12. 1991-5 StR 536/91(LG Dortmund)=NStZ 1992, Heft 4, 189=NJW 1992, Heft 16, 1054)」比較法雑誌26巻3号76頁（1992）以下、同・「租税通脱罪の包括的故意（BGH, Beschl. v. 14. 11. 1990-3 StR387/90 (LG Aachen) NStZ 1991, Heft 3, 137)」比較法雑誌25巻3号113頁（1991）以下参照。
- 2) 法人税法159条、所得税法238条・239条、相続税法68条、消費税法64条1号・2号、酒税法55条1号・2号、有価証券取引税法23条1項1号、印紙税法22条1号・2号、関税法110条1号・2号等参照。なお、「偽りその他不正の行為」の意義とその判示方法につき、香城敏磨・「租税通脱罪の実行行為とその判示方法」・ジュリスト928号90頁、同・最高裁判所判例解説刑事篇昭和63年度208頁、松沢智・「所得秘匿工作を伴う虚偽不申告と租税通脱罪の実行行為」・ジュリスト948号225頁、同・「租税に関する犯罪—ほ脱事犯を中心として」・現代刑罰法大系第二巻（経済活動と刑罰）75頁所収、同・「通脱犯の訴追・公判をめぐる諸問題」租税刑事法の諸問題（租税法研究第9号）51頁、佐藤英明・「虚偽無申告による通脱犯の実行行為とその判示方法」・警察研究61巻5号52頁、堀田力・「租税ほ脱犯をめぐる諸問題（一）～（三）」・警察学論集22巻2号、4号、6号、千葉裕・最高裁判所判例解説刑事篇昭和38年度37頁、同・最高裁判所判例解説刑事篇昭和38年度37頁、船田三雄・最高裁判所判例解説刑事篇昭和40年度243頁、大久保太郎・最高裁判所判例解説刑事篇昭和48年度269頁、木梨節夫・最高裁判所判例解説刑事篇昭和42年度319頁、堀江一夫・最高裁判所判例解説刑事篇昭和38年度5頁、小島建彦・直税法違反事件の研究・司法研究報告書第24輯第2号（昭和54年）参照。
- 3) 注35) 参照。
- 4) Ratzlaf v. United States, 62 U.S. L.W. 4037 (U.S. January 11, 1994). 本件の紹介・解説として比較法雑誌28巻4号115頁以下がある。
- 5) Cheek v. United States, 498 U.S.192, 112 L.Ed.2d 617, 111 SCt 604(1991). 本件の紹介・解説として比較法雑誌25巻4号63頁以下がある。
- 6) Willful. Proceeding from a consious motion of the will; voluntary. Intending the

result which actually comes to pass; designed; intentional; not accidental or involuntary. An act or omission is “willfully” done, if done voluntary and intentionally and with the specific intent to do something the law forbids, or with the specific intent to fail to do something the law requires to be done; that is to say, with bad purpose either to disobey or to disregard the law (See Black’s Law Dictionary). willfulnessという要件が合衆国連邦租税連脱罪に初めておかれたのは1919年であるとされる (See Comment (by JOSHUA STEIN), “Criminal Liability for Willful Evasion of an Uncertain Tax,” 81 Colum. L. Rev. 1348, 1355(footnote 47) (1981)).

- 7) See KATHRYN KENEALLY, “Supreme Court Raises ‘Specific Intent’ Threshold for Some Criminal Violations”, 81 JTAX 44, 47(July 1994); also “Ignorance of the Law as an Excuse Expanded by Supreme Court,” 81 JTAX 130(March 1994).
- 8) cf. 31 USC § 5322 (a) “A person willfully violating this subchapter [31 U.S.C §5311 et seq.] or a regulation prescribed under this subchapter (except section 5315 of this title or a regulation prescribed under section 5315) shall be fined not more than \$250,000, or imprisoned for not more than five years, or both.” ; 26 U.S.C. §7201 “Any person who willfully attempts... to evade or defeat any tax... shall,..., be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$100,000 (\$500,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 5 years, or both,...” ; 26 U.S.C. §7203 “Any person required... to make a return, keep any records, or supply any information, who willfully fails to pay such estimated tax or tax, make such return, keep any records, or supply any information,..., shall,..., be guilty of a misdemeanor and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$25,000 (\$100,000 in the case of a corporation), or imprisoned not more than 1 years, or both,...”
- 9) 申告納税方式による国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、納税申告書を法定申告期限までに税務署長に提出しなければならない(国税通則法17条)。この納税申告書を提出した者は、税額に不足額がある等のときには修正申告書を提出して税額等の修正をすることができる(同法19条)。また、納税義務者が納税申告書を提出した後、当該申告書に記載した課税標準等若しくは税額等の計算に誤りがあり、納付すべき税額が過大又は過少であったときは更正の請求をすることができる(同法23条)。また、税務署長は、納税申告書を提出する義務ある者が当該申告書を提出しなかったときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等若しくは税額等を決定することになる(同法25条)。このような処理は、税は納められればよいという前提に立つ。また、計算にはミスはつきものとみてよいとの理解がある。このようなとき、法は過少申告加算税(同法65条)を課し、或は、無申告加算税(同法66条)、また国税が法定期限までに完納されなかったときには不納付加算税を課し(同法67条)、さらに過少申告があったときに、納税者がその国税の課税標準等若しくは税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠べいし、又は仮装し、その隠べいし、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときには重加算税を課している(同法68条)。このように、租税法は税の不納付等に租税法の内部で罰則以外の処分に対応することを予定している。そうして、とくに悪質な行為に対してのみ刑事罰を科すという体制を採っている。したがって、租税連脱罪の構成要件である「偽りその不正の行為」という要件には重大な意味があると見るべきである。
- 10) 「偽りその不正の行為」という要件を構成要件要素と見るか、違法要素と見るか、或は責任要素と見るか、と捉え刑法犯罪論の体系的思考の中で行為の可罰性を論じることともとり一つの方法である。しかし、ここではかかる思考方法に立ち入ることなく、むしろ、事態を結論の具体的妥当性の有無という観点から捉え検討をこころみる。
- 11) Cheek v. United States, 498 U.S. 192 (1991)の原審たるUnited States v. Cheek, 882

- F.2d 1263,1267 (CA7 1989)で第七巡回控訴裁判所は、District Courtが法の錯誤が客観的に合理的な場合以外はwillfulnessを阻却しない旨の説示には誤りがある旨を主張してなされたCheekの上訴を棄却し、“a good faith misunderstanding of the law”がwillfulnessを阻却するのは、“a good faith misunderstanding of the law”が客観的に合理的でなければならないとした。この理解は、他の連邦控訴裁判所の判断と異なるため事件移送令状の申請が認容された(493 U.S. 1068, 107 L.Ed2d 1016 (1990)). See also United States v. Whiteside, 810 F.2d 1306,1310-1311 (CA5 1987); United States v. Phillips 775 F.2d 262,263-264 (CA10 1985); United States v. Aitken, 755 F.2d 188,192-193 (CA1 1985).
- 12) “Ignorantia legis neminem excusat” means “Ignorance of law excuses no one.” この原則はアメリカ法制度にも深く根ざしているものである。See, e. g., United States v. Smith, 5 Wheat 153,182, 5 L. Ed. 57(1820) (Livingston, J., dissenting); Barlow v. United States, 7 Pet 404,411, 8 L. Ed. 728(1833); Reynolds v. United States, 98 U. S. 145,167, 25 L. Ed. 2d 244(1879); Shevlin-Carpenter Co. v. Minnesota, 218 U. S. 57, 68, 1. Ed. 930,30 S.Ct 663(1910); Lambert v. California, 355 U. S. . 225,228, 2 L.Ed. 2d 228, S.Ct 240(1957); Liparota v. United States, 471 U.S. 419, 441, 85 L. Ed. 2d 434,105 S.Ct 2084(1985) (White, J., dissenting).
 - 13) この法律状況はもとよりドイツにおいても変わるものではない。§369 Abs.2 AOは“Für Steuerstraftaten gelte die allgemeinen Gesetze über das Strafrecht, soweit die Strafvorschriften der Steuergesetze nichts anderes bestimmen.”と規定しStGBの総則が租税通脱罪に適用される旨を定め租税法に特別の定めがある時はその限りではないとする。
 - 14) O.W. Holmes, The Common Law 47(1881).
 - 15) Ibid.
 - 16) Ibid. 48.
 - 17) この点につき、渥美東洋・法の原理I・20頁以下参照。See also Douglas N. Husak, Philosophy of Criminal Law,21, 137, 202(1980); Joel Feinberg, Harmless Wrongdoing, 22 (1988); J. Hall, General Principles of Criminal Law Second Edition, 337-342(1960). mala in seと, mala prohibitaの区分は古い。すでに、国王の恩赦権限 (dispensing power) に関する1496年の事件で、国王はmala prohibitaに関しては恩赦権限を行使できるが, mala in seについては恩赦権限を行使できないとされた (See 6 W. Holdsworth, History of English Law 218-219(1927); LaFave & Scott, Substantive Criminal Law, 45-49(1986), also LaFave & Scott, Criminal Law Second Edition, 32-35(1986)).
 - 18) certiorari granted, 493 U.S. -(1990).
 - 19) See supra 26 U.S.C. §7203.
 - 20) See supra 26 U.S.C. §7201.
 - 21) specific intentとは犯罪という悪しき行為に関して要件となる一般的的要素のほかに具体的に必要とされる要素をいう。たとえば、コモン・ロー上、窃盗 (larceny) は他人の財物の窃取 (taking and carrying away) が要件となるが、さらにこの事実に関する被告人の認識状態 (mental state) のほかに、「その財物を窃取するという意図 (intent to steal)」が証明されなければならない。また、コモン・ローの侵入窃盗 (burglary) では、他人の住居等に侵入すること (breaking and entry into the dwelling of another) が要件となるが、この他この事実の認識に加え「侵入した他人の住居等の中で重罪を犯す意図で (with intent to commit a felony therein)」被告人がこの行為を行ったことが証明されなければならない。
 - 22) 合衆国憲法第16修正 (1913年) は“The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.”と規定し連邦議会に各州の市民に対する所得税の賦課徴収権限を与えた。本件でCheekは“wages”はこの

“incomes”には含まれないと解釈したのである。

- 23) See *Cheek v. United States*, 498 U.S. 192, 195, 112 L.Ed. 2d 626 (footnote 4) (1991).
- 24) *United States v. Cheek*, 882 F.2d 1263, 1267 (CA7 1989).
- 25) WHITE裁判官執筆の法廷意見にREHNQUIST, C. J., and STEVENS, O'CONNOR, and KENNEDY各裁判官が参加。
- 26) *United States v. Murdock*, 290 U.S. 389, 394-397, 54 S.Ct. 223, 225-226 (1933). Murdockは納税申告に当たり、自己が他人に支払った金員に関する控除を申し立てたが、その際、証言と資料提供を拒否したため、26 U.S.C. §§1265, 2146違反で大陪審起訴された。District CourtはMurdockの有罪を認めたが、第七巡回控訴裁判所はこの有罪判決を破棄し、審理のやり直しを命じた (62 F.2d 926.)。事件移送令状の申請が認容され同控訴裁判所の判断が確認されたのが本件である (Roberts裁判官が法廷意見を執筆)。
- 27) *United States v. Bishop* 412 U.S. 346 (1973)。Bishopは連邦所得税に関する虚偽の申告をしたため26 U.S.C. §§7206(1), 7207違反で大陪審起訴され有罪とされた。なお、§7206(1)は重罪とされる偽証罪 (5,000ドル以下の罰金又は3年以下の収監刑 [任意的併科]) を、また§7207はこれにはいたらない軽罪とされる軽微な虚偽申告罪 (1,000ドル以下の罰金又は1年以下の収監刑 [任意的併科]) を定めていた。控訴審の第九巡回控訴裁判所はDistrict Courtがこの二個の犯罪が「大は小を含む関係にある。」とした説示は誤りで、両罪の差異はwillfulness要件の中身の違いによるものであるとしてDistrict Courtの判断を破棄し差戻した (455 F.2d 612.)。willfulnessの意味に関する巡回控訴裁判所の意見が分かれているので事件移送令状の申請が認容され (409 U.S. 841, 93 S.Ct. 64, 34 L.Ed.2d 79 (1972))、合衆国最高裁判所は26 U.S.C. §§7206(1), 7207のwillfulness要件は同じ内容を意味するものであるとして原審である第九巡回控訴裁判所の判断を破棄し差戻した (BLACKMUN裁判官が法廷意見を執筆、DOUGLAS裁判官は第九巡回控訴裁判所のJudge POWELLの意見に基づき原審判断を支持する反対意見を述べた.)。

cf. 26 U.S.C §7206 reads:

“§7206. Fraud and false statements.

“Any person who -

“(1) Declaration under penalties of perjury.

“Willfully makes and subscribes any return, statement, or other document, which contains or is verified by a written declaration that it is made under the penalties of perjury, and which he does not believe to be true and correct as to every material matter.....

“shall be guilty of a felony and, upon conviction thereof, shall be fined not more than \$5,000, or imprisoned not more than 3 years, or both together with the costs of prosecution.”

26 U.S.C §7207 reads:

“§7207. Fraudulent returns, statements or other documents.

“Any person who willfully delivers or discloses to the Secretary or his delegate any list, return, account, statement, or other document, known by him to be fraudulent or to be false as to any material matter, shall be fined not more than \$1,000, or imprisoned not more than 1 year, or both.”

18 U.S.C. §1 defines felony and misdemeanor:

“§1 Offenses classified.

“Notwithstanding any Act of Congress to the contrary:

“(1) Any offense punishable by death or imprisonment for a term exceeding one year is a felony.

“(2) Any other offense is a misdemeanor.”

- 28) *United States v. Pomponio*, 429 U.S. 10(1976) (per curiam). 被申請人(被告人)は willfulnessによる所得税虚偽申告罪 (26 U.S.C. §7206(1)) で District Court で有罪とされた。第四巡回控訴裁判所はこの有罪判決を破棄し、willfulnessが認められる為には、具体的故意を越えた「邪悪な動機 (evil motive)」の認定が必要だと結論した (528 F.2d 247)。政府が事件移送令状を申請し認容され、合衆国最高裁判所は willfulnessは既知の法律上の義務に任意且つ意図的に違反することを意味するにとどまると判示し第四巡回控訴裁判所の判断を破棄差戻した。
- 29) Internal Revenue Code(IRC) .
- 30) Internal Revenue Service(IRS) .
- 31) BLACKMUN裁判官執筆の反対意見に MARSHALL裁判官が参加した。
- 32) SCALIA裁判官執筆。
- 33) See, e. g., *United States v. Pomponio*, 429 U.S. 10,12(1976) (per curiam) ; *United States v. Murdock*, 290 U.S. 389, 394-395(1933). Murdockでは合衆国憲法第5修正の自己負罪拒否特権を根拠に連邦租税法に基づく質問を拒絶できると信じたことは 26 U.S.C § 7203に関する “bona fide misunderstanding” だから willfulnessを否定するとされた。
- 34) 連邦国税法 (Internal Revenue Code=IRC) は所得税, 資産税, 印紙税, 贈与税, 消費税, その他の税に関する法律のすべてを納める連邦国税に関する基本法。連邦財務省令 (Treasury Department Regulations) と連邦財務省規則 (Treasury Rulings) により具体的に執行される。連邦財務省令はIRCの連邦国税局による解釈を示す。連邦国税法の一般原則や様々な連邦国税法規定の具体的な適用について納税者に知らせ連邦国税局の職員を指導することを目的とする。連邦財務省規則は具体的な活動に適用される連邦国税法規定の当局としての解釈を明らかにするため連邦国税局が発する。適用範囲は連邦財務省令より限定的である。
- 35) 26 U.S.C. §6651は不申告または税金の不払いを, 26 U.S.C. §6653は negligence または fraudでの過少納付に対する課徴金の額を定める。negligence又は disregard of rules or regulationsで過少納付した場合には不足分の5パーセントに相当する額が追徴される (§6653(a))。本条での negligenceとは租税法に関する 26 U.S.C. の各規定に、通常人であれば従うのに、従わない場合を含み disregardとは不注意 (careless), 無関心 (reckless), 意図的 (intentional) 無視の場合を含む (§6653(a)(3))。Fraudで過少納付した場合には、不足分の75パーセントに相当する額が追徴される (§6653(b)), cf. “Fraud” as used in the income tax statutes, means an actual and deliberate, or willful, wrongdoing with specific intent to evade a tax believed to owed. (*Ehlers v. Vinal*, 382 F.2d 58.)
- 36) 注12) 参照。
- 37) 単なる税の不払いや不申告には課徴金で対応すれば租税法の主旨は満たされる。26 U.S.C. §§6651, 6653には印紙税の不払い (§6653(e)) の場合を除いて、willfulnessの要件は無い。
- 38) “general intent” とは刑事法において、法が禁じている行為を行う意図を言う。現実には発生した明確な害または結果を被告人が意図していたことを訴追側は証明する必要はない。“specific intent” がその存在を証明しなければならない点で区別される。
- 39) *United States v. Cheek*, 882 F.2d 1263, 1267(CA7 1989) .
- 40) *United States v. Pomponio*, 429 U.S. 10(1976) .
- 41) See, e, g., *United States v. Bressler*, 722 F.2d 287(CA7 1985) .
- 42) *United States v. Cheek*, 882 F.2d 1263, 1267(CA7 1989)
- 43) *United States v. Bishop*, 412 U.S. 346(1973) .
- 44) *Spiea v. United States*, 317 U.S. 492(1943). 申請人(被告人)は所得税不申告, 同連脱未遂罪の 26 U.S.C. Int.Rev.Code §145(a), (b)違反で有罪とされ第二巡回控訴裁判所はこの有罪判決を確認した (128 F.2d 743). 事件移送令状の申請が認容され, 合衆国最高裁判

所は再びMurdockに基づき、willfulnessには分脈により様々な意味があることを前提に本件では「邪悪な動機 (evil motive)」等が必要である旨本文の如く判示し第二巡回控訴裁判所の判断を破棄した。

cf. 26 U.S.C. Int.Rev. Code §145(a)reads:

“Any person required under this title [chapter] to pay any tax or required by law or regulations made under authority thereof to make a return, keep any records, or supply any information, for the purposes of the computation, assessment, or collection of any tax imposed by this title [chapter] , who willfully fails to pay such tax, make such return, keep such records, or supply such information, at the time or times required by law or regulations, shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a misdemeanor and, upon conviction thereof, be fined not more than \$10,000, or imprisoned for not more than one year, or both, together with the costs of prosecution,”

26 U.S.C. Int. Rev. Code §145(b)reads:

“Any person required under this title [chapter] to collect, account for, and pay over any tax imposed by this title [chapter] , who willfully fails to collect or truthfully account for and pay over such tax, and any person who willfully attempts in any manner to evade or defeat any tax imposed by this title [chapter] or the payment thereof, shall, in addition to other penalties provided by law, be guilty of a felony and, upon conviction thereof, be fined not more than \$10,000, or imprisoned for not more than five years, or both, together with the costs of prosecution.”

- 45) United States v. Bishop, 412 U.S. 346, 360(1973).
- 46) United States v. Murdock, 290 U.S. 389, 396(1933).
- 47) United States v. Aitken, 755 F.2d 188, 192-193(CA1 1985).
- 48) United States v. Phillips, 775 F.2d 262, 263-264(CA10 1985).
- 49) United States v. Whiteside, 810 F.2d 1306, 1310-1311(CA5 1987).
- 50) United States v. Buckner, 830 F.2d 102, 104(CA7 1987).
- 51) “a good faith disagreement with the law”はwillfulnessを否定しない (United States v. Kraeger, 711 F.2d.6(CA2 1983); United States v. Gleason, 726 F.2d.385(CA8 1984)).
- 52) United States v. Bishop, 412 U.S. 346, 361(1973).
- 53) Cheek v. United States, 498 U.S. 192, 202, 112 L.Ed.2d 617, 630(1991). See also Jules Ritholz and David M. Kohane, “Supreme Court Finds Subjective Ignorance of the Law a Defense to Criminal Tax Fraud,” 74 JTAX 254(1991); Elliot Silverman, “Turning the Other Cheek: Tax Fraud, Tax Protest, and The Willfulness Requirement,” Taxes/May 1991, 302, 304.
- 54) 市民の法的受容がえられない法律は制定時から無効だと解してよい (See H. L. A. Hart, The Concept of Law, 97(1961). 矢崎光圀監訳・法の概念・109頁以下 (1976)).
- 55) 注9) 参照.
- 56) 前掲・堀田・「租税ほ脱犯をめぐる諸問題 (四)」70頁参照.
- 57) 注9) 参照.
- 58) 最三決昭和63年9月2日刑集42巻7号975頁, 判例タイムズ683号63頁, 判例時報1296号149頁参照. なお, 本件の紹介・解説として拙稿・「所得秘匿工作をしたうえ連脱の意思で会社臨時特別税確定申告書を税務署長に提出しなかった場合における会社臨時特別税法二二条一項にいう『偽りその他不正の行為』とその判示方法」法学新報99 5・6号357頁以下がある.

(平成6年11月7日受理)