

判例研究

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

中村邦義

一. 事実の概要

原審であるコブレンツ地方裁判所の認定した事実によれば、被告人は、2002年から2005年まで、ドイツ以外のEU圏の諸国に所在する（しかし、部分的には単に倉庫を有していたに過ぎない）複数の会社の代表取締役社長として、ドイツの農家とワイン醸造業者に農薬を納入していた。荷受人は、農場の経営者として、売上税法（Umsatzsteuergesetz）24条に基づいて、課税されていた。本件では、通信販売会社が問題になっており、それゆえ、売上税法3条cに基づく納入の場所がいずれもドイツであったので、この納入にはドイツの売上税が課されることになっていた。それゆえ、被告人は、彼の経営する会社のために、ドイツで売上税の申告をする義務があった。しかし、被告人は、本件納入の売上税については、ドイツ以外のEU圏の国で納税し、ドイツで売上税を申告することはしなかった。原審は、2005年の10月または11月にルクセンブルクの税務調査官による聴き取り調査までは被告人が行った取引には売上税が課されないということを被告人が出発点としていたという心証を形成していた。したがって、原審は、——2件に関しては刑事訴訟法154条2項に基づいて訴訟手続を打ち切る部分調整をした後で——、2005年度の売上税の申告を義務に違

反して行わなかったという 2006 年の 3 つの行為を理由としてのみ、被告人に対して、売上税の租税遁脱罪が成立するとして、被告人に 2 年の自由刑を言い渡した。さらなる 12 の事件における租税遁脱罪の刑事責任について、原審が被告人の租税遁脱罪の故意について心証を形成できなかったという事実上の理由に基づいて被告人に無罪を言い渡した。原審によれば、2005 年に被告人のもとにルクセンブルクの税務調査官が現れる前の時期には、彼によって選択されたビジネスモデルの場合、ドイツの売上税法に基づく納税義務が生じることを彼が認識していたことを証明することはできないとされ、租税通則法 (AO) 370 条は過失犯による処罰をしていないとされた。これに対して、検察官から上告がなされた。

## 注

- (1) Abgabenordnung (AO) は、租税全般に関する規定であることから、本稿では、「租税通則法」と訳する。このかぎりでは、「関税法」とした従来の訳語 (わたしの「諜報員による『たばこ』の許されない輸入 — ドイツ関税法 370 条 7 項の解釈をめぐる —」比較法雑誌 45 巻 3 号 (2011 年) 393 頁以下) を改める。

## 二. 本判決

### 判決要旨

1. 被告人は、ルクセンブルク、ベルギー、フランス、ポーランドに所在地をもつ 6 つの会社を経営し、ドイツの農場主やワイン醸造業者に農薬を納入した。この納入は、租税法上は、売上税法 24 条の一括概算ルールが用いられるものであった。しかし、被告人は、この納入について売上税の年次報告書で申告しなかったことを理由として (17 の事件で) 売上税の租税遁脱罪に問われた。第一審が、本件で、少なくとも (ルクセンブルクの税務当局が来るまで) 被告人が選択したビジネスモデルの場合、ドイツの売上税法に基づく納税義務が生じることを被告人が意識していなかったというかぎりでは、被告人の租税遁脱罪の故意には疑い
- 372 (485)

が残るという理由で、一部無罪の判決を言い渡したならば、一部無罪が矛盾や欠陥があるため維持することができない証拠評価に基づいていたという場合には、行為事情の錯誤の想定を理由とする一部無罪には誤りがある。

2. とりわけ、被告人が少なくとも軽率に租税を削減したこと（租税通則法 378 条）について責任があったのかどうかを検討しなかったという点では、第一審には問題がある。このことは無罪を妨げるであろう。

*BGH, Urt. v. 8. 9. 2011-1 StR 38/11 (LG Koblenz)*

NStZ 2012, S. 160. (=wistra 2011, S. 465.; NZWiSt 2012, S. 71.; ZWH 2012, S. 153.; BGHR StGB § 16 Abs 1 Umstand 5.)

1. 検察官の上告に基づき、2010 年 8 月 2 日のコプレントツ地方裁判所の判決は、被告人が無罪とされたかぎりで、破棄される。
2. 判決を破棄する範囲で、新たな審理と裁判に関する事件は、裁判費用に関しても、地方裁判所の別の経済刑事部に差し戻す。

## 判決理由

- 1 地方裁判所は、被告人に対して、3つの事件で租税遁脱罪を理由として2年の統合自由刑（Gesamtfreiheitsstrafe）を言い渡し、執行猶予を付した。地方裁判所は、被告人に対して、さらなる12の事件で租税遁脱罪の刑事責任（Vorwurf）について、事実的な理由に基づいて無罪を言い渡した。この一部無罪の言い渡しに対して、それは実体法に違反するとして検察官が上告した。連邦検事総長によって主張された上訴には理由がある。
- 2 1. 2010年1月6日付の、公判を許容する起訴状を変更することなしに、検察官は、被告人に対して、ルクセンブルク、ベルギー、フランス、そしてポーランドに所在する彼の経営する6つの会社で、2002年から

2005年まで、被告人が故意に売上税の年次報告書を提出しなかったことによって、17の事件で売上税の租税遁脱罪の責任があるとされた。これに関しては、被告人には義務があったとされる。なぜなら、被告人は、これらの会社を経由して、ドイツの農場主やワイン醸造業者に農薬を納入しており、売上税のうえでは、売上税法24条の概算ルールが用いられることになっていたからである。この納品は、被告人にドイツでの納税義務を生じさせるものであった。

- 3 2. 地方裁判所の認定した事実によれば、被告人は、2002年から2005年まで、ドイツとは別のEU加盟諸国にその拠点を置いているが、ルクセンブルク、フランス、そしてベルギーでは単に貯蔵施設を管理していたに過ぎない複数の会社の代表取締役社長（alleinverantwortlicher Handelnder）として、農薬をドイツの農場主やワイン醸造業者に納入した。受領者には、農場の経営者として、売上税法24条に基づき、売上税が課税されていた。納入の元になった注文は、たいていの場合、「運送依頼書」が添付された発注書を被告人から受け取った仕入れ会社の一括注文によって行われた。積載物の種類と量ならびに引渡しの時点に関して、運送は、被告人のみによって指示され、農場などは一括注文でドイツでの荷下ろしの場所のみを伝達されていたに過ぎない。
- 4 地方裁判所は、本件納入にはドイツの売上税が課されるという考えである。通信販売会社が問題となっており、それゆえ、売上税法3条cに基づく納入の場所がそれぞれドイツ国内であったからである。それゆえ、被告人は、彼が経営する会社についてドイツ連邦共和国に売上税の報告書を提出する義務があり、その報告を被告人は義務に違反して怠っていたというのである。
- 5 地方裁判所は、2005年10月または11月のルクセンブルクの税務当局による聴き取り調査までは、被告人が、彼の行った取引には売上税が課されないということを出発点としていたという心証を形成していた（UA S. 10）。それゆえ、被告人には、——2つの事件に関して刑事訴訟法154条2項に基づく訴訟の部分的な調整をした後で——<sup>(2)</sup>、2005年の
- 374 (483)

売上税の年次報告を義務に違反して申告しなかったという 2006 年に遂行した 3 つの行為を理由としてのみ、租税通脱罪を理由とする有罪判決を言い渡した（起訴状記載の 4 と 14、そして 17 の各事例）。被告人はそのかぎりでは罪を認めた（UA S. 11）。地方裁判所は、被告人に対して、さらなる 12 の事件で租税通脱罪の刑事責任について、被告人の租税通脱罪の故意について確信することができなかったという事実的な理由に基づいて無罪を言い渡した。被告人には、2005 年に彼の元にルクセンブルクの税務調査官が来るまでに、彼が選択したビジネスモデルの場合、ドイツの売上税法に基づく納税義務が生じることについて認識していたということを証明することはできなかったというのである。租税通則法 370 条は過失犯を処罰していないとする（UA S. 41）。

## II.

6 行為事情の錯誤の想定を理由とする一部無罪は、上告審の検証により破棄を免れない。一方では、行為事情の錯誤のゆえにいずれにせよ否定せざるを得ない事実的故意についての認定事実は、矛盾または欠陥があるため維持することができない証拠評価に基づいている (a)。他方では、地方裁判所は、被告人が少なくとも軽率に納税額を削減したこと（租税通則法 378 条）に責任があるかどうかについて検討していない。これは無罪判決を妨げるものであろう (b)。それゆえ、本件は、これが破棄される範囲で、この点に関するまったく新しく適切な事実認定に基づいて、新しい事実審の裁判官によって検証がなされることを必要とする。

7 a) 主観的な事実の側面についての証拠の評価は、法的な検証により破棄を免れない。

8 aa) たしかに、被告人がその犯人であること (seine Täterschaft) に対する疑いを払拭することができないという理由で、事実審が被告人に対して無罪を言い渡した場合には、上告審は、それを原則として受け容

れなければならない。その証拠の評価は、事実審の管轄領域である。上告審が付随的に生じた認識を異なって評価するのか、疑いを払拭したであろうかは重要ではない。上告審の検討は、事実審に法的な誤りがあるかどうかには限定される。これは、実体的・法的な観点で、証拠の評価が矛盾し、不明確または欠陥があるか、それとも思考法または確実な経験則に違反しているという場合である (st. Rspr.; vgl. nur BGH, Urteile vom 16. Dezember 2009-1 StR 491 / 09 Rn. 18, HFR 2010, 866; vom 11. September 2007-5 StR 213 / 07, wistra 2008, 22, 24; vom 6. September 2006-5 StR 156 / 06, wistra 2007, 18, 19; jew. mwN)。

9 bb) 証拠の評価におけるこの種の法的な誤りが、本件に認められる。それゆえ、主観的な事実の側面に関する原判決の事実認定は、維持することができない。

10 (1) 原審の証拠の評価は矛盾している。その証拠の評価は、判決の無罪の部分に関して、判決に関係する事実認定と矛盾している。

11 地方裁判所は、被告人が業務上の活動を隠しておらず、外国の売上税による会計報告書を提出していたということを、被告人の事実的故意を否定する事情として評価した (UA S. 39)。さらに、地方裁判所は、被告人が付随的に生じた外国での売上税をその会計報告書に記載し、外国で「十分に」説明し、支払っていたという事実が、ドイツ売上税法に基づいて売上に課税される可能性を被告人が意識していなかったということ肯定する間接事実であると判示した (UA S. 40)。この評価は、ルクセンブルクの税務当局が訪れた 2005 年から、被告人が「以前に確立した企業の構造を継続し、それゆえ、結果において、手の込んだ欺罔のシステムを利用していた」という —— 有罪判決を下すなかで刑罰を重くする方向で評価された —— 事実認定と矛盾していると言わざるを得ない (UA S. 34)。ポーランドに会社を移転し、ベルギー、ルクセンブ

376 (481)

ルク、フランスの会社に継続的に関与し、ドイツの中間貯蔵施設を設置したことによって、被告人は、「とりわけ配送ルートと売上調査に関して、説明することが難しい事態を招いた」(UA S. 34)。しかし、このシステムの全体は、税務調査官が来る前にすでに欺罔に狙いを定めていたならば、ドイツの税率に比して、3%から12%という部分的に明らかに少ない外国での売上税率による会計報告書の交付は(UA S. 9)、被告人が誠実に納税しようとしていたことを肯定する間接事実にはなり得なかった。

12 (2) さらに、原审の証拠評価には不備がある。なぜなら、地方裁判所は、判決の事実認定から導き出しうる有罪を方向づける本質的な諸事情を、主観的な行為の側面に関する証拠評価のなかに入れていなかったからである。

13 たしかに、無罪判決の理由も、何らかの証拠となる事情のあらゆるものを明確に評価することはできないし、評価しなければならないわけでもない。相当な説明の程度というのは、むしろ個々の証拠の諸事情に懸かっており、そのかぎりでは、個々の事件の事情に懸かっている。このことは、特定の個々の証拠の諸事情を議論することが不必要であるということにもなる。とりわけ、被告人に対して非常に高度な犯罪の嫌疑が存在するにもかかわらず、事実審が無罪であると考えている場合には、しかし、ことによると明らかに被告人に不都合な諸事情と考慮が、事実審の証拠評価やその説明のなかに取り入れられなければならない(vgl. BGH, Urteile vom 6. September 2006-5 StR 156/06, wistra 2007, 18, 19 und vom 22. August 2002-5 StR 240/02, wistra 2002, 430 mwN)。

14 地方裁判所の証拠評価は、この要請を充たしていなかった。地方裁判所の証拠評価には、不備がある。なぜなら、主観的な行為の側面にとって重要である本質的には被告人に不利な諸事情と徹底的に取り組んではいなかったからである(vgl. BGH, Urteil vom 10. Dezember 1986-3 StR 500/86, BGHR StPO § 261 Beweiswürdigung 2)。本件ではすでに、判

決が認定した事実によれば、被告人がドイツ国内に存在する納税義務についてルクセンブルクの税務当局からの相応の指摘を受けた後もまだドイツ国内での課税を回避する従来のシステムを変更しないで維持していたという理由で、地方裁判所は、被告人にとって有利・不利な諸事情のすべての包括的な全体評価についてすぐに見なければならなかったと思われる。

15 地方裁判所は、—— 連邦検事総長がすでにその上告趣意書のなかで適切にも指摘していたように ——、被告人が租税にとって重要となる納入の場所をその会計報告書のなかではいずれにせよ部分的に意図的に誤って申告しており、このことは税関官庁を意図的に欺罔している証拠であるということ、全体評価のなかでも考慮に入れなければならなかったと思われる。したがって、認定された事実によれば、被告人がポーランドで倉庫を一切保有しておらず (UA S. 4, 38)、顧客自身が注文の際にポーランドへの接触をもたないにもかかわらず (UA S. 32)、被告人は、彼のポーランドの会社の納入も売上税率 3% の顧客が受け取りに行く取引 (Abholgeschäfte) として申告した (UA S. 9 f.)。虚偽の会計報告書の提出という判決理由の事例 15 に該当する第一次的な事情は、2002 年から 2004 年までに該当する罪責 (Tatvorwürfe) に関する故意の問題にとっても重要な意義があった。

16 b) 一部無罪は、地方裁判所が被告人の態度は少なくとも軽率な租税の削減という過料の構成要件 (租税通則法 378 条) を実現していたかどうか検討していなかったという理由からも維持することはできない。租税通則法 378 条は、受け皿構成要件として、実現される (BGH, Beschluss vom 13. Januar 1988-3 StR 450/87, BGHR AO § 378 Leichtfertigkeit 1; BGH, Urteil vom 23. Februar 2000-5 StR 570/99, NStZ 2000, 320, 321; BGH, Urteil vom 16. Dezember 2009-1 StR 491/09 Rn. 39 ff., HFR 2010, 866)。

17 行為者にはそれによって租税の削減が生じることが執拗に頭に浮かんでくるに違いないにもかかわらず、個々の場合の特別な状況や行為者の

378 (479)



個人的な能力、そして行為者の認識に基づいて義務づけられ、それをすることが可能である注意をしなかった者は、軽率に行為している (BGH, Urteil vom 16. Dezember 2009 aaO Rn. 40)。

18 すべての納税者は、みずからの生活領域の範囲で自分に課される納税義務について知らなければならない。このことは、とりわけ、職務の遂行または自由業の活動から生じる租税法上の義務に関して妥当する。商人の場合、それゆえ、いずれにせよ、みずからの商業活動に属する法律行為に際して、他の納税者の場合よりも、高度な調査義務の要請が課されるべきである (vgl. BFH, Urteil vom 19. Februar 2009- II R 49/07 mwN, BFHE 225, 1)。疑わしい場合には、商人は、専門家のアドバイスを受けなければならない (vgl. dazu auch Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht, 7. Aufl., § 378 AO Rn. 39 mwN)。このことは、とりわけ、商人がある商取引の納税義務の可能性を認識し、商取引の形態を変更することによって納税義務を回避しようと試みている場合に妥当する (zu den Erkundigungspflichten vgl. auch Sahan in Graf/Jäger/Wittig, Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 378 AO Rn. 28 ff.)。さらに、納税者には、課税手続のなかで完全に本当の事実を打ち明けて未解決の法律問題を明らかにすることが原則として可能であり、期待することができる (vgl. BVerfG-Kammer-Beschlüsse vom 16. Juni 2011-2 BvR 542/09 und vom 29. April 2010-2 BvR 871/04, 2 BvR 414/08, wistra 2010, 396, 404, jew. mwN)。

19 それゆえ、本件では、被告人が、農場主やワイン醸造業者とそれぞれ大規模に農産物の国境を越えた商取引を行う6つの会社で、代表取締役として活動していたことが、考慮に入れられるべきであった。被告人は、彼によって計画された納入の遂行が「通信販売業」としてドイツでの納税義務につながるということを知っており、それゆえ、彼の評価によれば、荷受人の国であるドイツでの「顧客が受け取りに行く取引」として課税することができないビジネス展開を選んだのである。被告人がその際に法律の助言を受けていたかどうかについて、地方裁判所は認定して

いない。

### Ⅲ.

20 新しい公判のために、当法廷は、主観的な行為の側面に関して、以下のことを判示する。

21 1. 連邦通常裁判所の確定した判例によれば、租税逋脱罪の故意には、行為者が租税債権 (Steueranspruch) をその根拠と程度に基づいて認識するか、少なくともその可能性があると考えて、かつ、租税債権を削減するつもりでもあったということが含まれる (vgl. BGH, Urteil vom 13. November 1953-5 StR 342/53, BGHSt 5, 90, 91 f.; BGH, Urteil vom 5. März 1986-2 StR 666/85, wistra 1986, 174; BGH, Urteil vom 16. Dezember 2009-1 StR 491/09 Rn. 37, HFR 2010, 866; BGHR AO § 370 Abs. 1 Vorsatz 2, 4, 5)。その際、租税逋脱罪を理由とする可罰性を認めるために、租税逋脱罪の意図や確定的な故意は必要ではなく、行為者が法定構成要件要素の実現を可能であると考え、是認しつつ甘受していることで十分である (未必の故意)。それゆえ、租税逋脱罪の故意は、租税債権の確実な認識に基づく根拠も程度も前提としていない (vgl. BGH, Urteil vom 16. Dezember 2009-1 StR 491/09 Rn. 37, HFR 2010, 866; zu strenge Anforderungen OLG München, Beschluss vom 15. Februar 2011-4 St RR 167/10 mit Anm. Roth, StRR 2011, 235)。

22 2. 納税者が租税債権は生じていないと誤認していたならば、判例によれば、故意を阻却する行為事情の錯誤が認められる (刑法 16 条 1 項 1 文)。

23 3. このことは、租税債権の存在についての錯誤が単に租税規範の射程範囲についての誤認のみに基づいている —— 本件では、特別な場合における納入の場所についての売上税法 3 条 c の射程範囲の誤認である —— 場合にも妥当するのか、それともこの場合にはむしろ禁止の錯誤 (刑法 17 条) が存在するのかということは、最近の文献で、部分的に問題提起がなされている (vgl. Allgayer in Graf/Jäger/Wittig, 380 (477))

Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, § 369 AO Rn. 28 mwN; vgl. zum Irrtum über die Arbeitgeberbereignschaft in § 266 a StGB auch BGH, Beschluss vom 7. Oktober 2009-1 StR 478/09, NStZ 2010, 337)。

24 4. 当法廷は、本件で、この問題を判断する必要がない。なぜなら、この問題は、租税債権の存在について法的に重大な錯誤が認定された場合に初めて提起されるものだからである。しかし、調査義務のある者が租税債権を削減することに関して、未必の故意で行為している場合には、このような錯誤は認められない。このような錯誤が存在したかどうかという問題を解明する際には、以下のことに注意すべきである：

25 a) 被告人がこの種類の錯誤を単に援用しているだけでは、地方裁判所がこのような錯誤が存在したと認めなければならないことにはならない。むしろ、被告人の表象形成にとって重要なすべての諸事情の全体評価こそが必要なのである。なぜなら、疑わしきは被告人の利益にという原則に関係しておらず、被告人の利益のための相当な諸事情または事件経過を仮定することもできず、——被告人の単なる主張を別として——それらの存在を認めるための証拠は存在しないからである (vgl. BGH, Urteil vom 18. August 2009-1 StR 107/09, NStZ-RR 2010, 85)。

26 b) その他の点では、不作為による租税通脱罪の場合、行為者が税務官庁に対して租税に重要な事実について認識しないままにさせ、その態度によって租税が削減され、彼または他の者が正当化されない利益を得ることがありうると彼が考えたならば、行為事情の錯誤は認められない。未必の故意の想定を広範に制限することが、故意の意思的な側面から生じるわけでもない。租税債権が存在することを行為者が意欲しているかどうかは、租税通脱罪の故意にとって意味を持たない。そのかぎりでは、このような租税債権が存在しているか否かという行為者の表象のみが重要である。行為者が租税債権の存在をありうると考えたにもかかわらず、税務官庁に対して納税の根拠となる事情について認識しないままにさせ、それゆえ、彼が租税の削減の可能性を甘受していたならば、行為者は条件付きの事実的故意で行為している。

27 被告人が租税債権の存在をありうると考えていたかどうかは、事実審によって、証拠評価の領域で解明されなければならない。その際、事実審の裁判所は、商人の場合、その商売に存在する調査義務との関わり方を評価に含めなければならない。商人がその商売に存在する租税法上の義務について情報提供を受けていないならば、このことは、この義務の充足に関しての彼の無関心を示唆しうる。納税者が疑わしい場合に法律の助言を受けることを怠っているならば、これと同じことが妥当する。租税の専門家ではない納税者は、彼によってありうると考えられた納税義務を、彼がいつものビジネス展開から逸脱した契約構成または取引のプロセスを選ぶことによって回避しようとしたという場合にも、信頼できる法律の助言を受けずに、単に彼の素人の法律理解のみを出発点としたならば、租税の削減を認容していたことを認めることができる。このことは、法的に難しい国内取引または異例な国内取引の場合のみならず、国境を越える納入または弁済の場合にもまさに妥当する。

28 したがって、本件では、事実に故意の問題にとって、被告人がドイツ国内での租税の発生をありうると判断したかどうかは重要である。彼が——いずれにせよ、これまでの認定された事実によれば——まさにドイツでの課税を回避するために、低率な外国の税率を自己に有利に援用して通信販売業に際していつものビジネス展開を変更したということに考慮して、その際に、被告人が専門家による法律の助言を受けたのかどうかという問題に特別な意義が与えられる。同じことは、新しい事実審が再び相応する事実認定に到達することになったならば、被告人がルクセンブルクの税務調査官に対してドイツの税務官庁に情報提供しないように頼んだという事情にも妥当する (UA S. 13)。

29 6. 新しい事実審が、売上税の説明の申告のための期日に関連した証拠の採用と証拠の評価に基づいて、再び被告人の故意を阻却する行為事情の錯誤の想定に至らなければならないならば、不作為の可罰性の検討は、まだ説明義務がなくなる前に、とりわけ、租税の消滅時効 (steuerliche Festsetzungsverjährung) が発生する前に、再びその錯誤がもはや認め

られないのかどうかということにも及んでいなければならない。そのかぎりでは、被告人が——いずれにせよ、これまでの認定された事実によれば——ルクセンブルクの税務当局から被告人に対してドイツへの納入の彼の租税上の取り扱いに対する疑念が指摘されていたという事情には意義が与えられるべきであろう（UA S. 13）。

#### 注

(2) ドイツ刑事訴訟法 154 条は、重要でない余罪についてのルールを規定し、別の罪のためにすでに確定判決により言い渡されたか、言い渡される見込みがある刑罰で十分であると考えられるときには、重要でない余罪は公訴を提起しないことができ（同条 1 項）、公訴が提起された後も、裁判所は、検察官の申立てにより、手続のどの段階でも、打ち切ることができる（同条 2 項）としている。

### 三. 研究

本件で問題となるのは、売上税の租税遁脱罪の故意にとって、被告人が自分には納税義務があるということの認識が必要であるかどうか、その認識が必要であるという場合に、未必的な認識でも足りるかどうか、そして、かりに被告人が納税義務はないと誤信していた場合には、その錯誤は、行為事情の錯誤（事実の錯誤）にあたるのか、それとも禁止の錯誤（違法性の錯誤）にあたるのかということである。結論的には、ルクセンブルクの税務調査官が被告人に対してドイツでの納税義務があることを指摘した以降については売上税の租税遁脱罪が成立することについて争いはないが、それ以前の 12 の事件については、租税通則法 370 条に基づく売上税の租税遁脱罪が成立するのか、それとも同法 378 条に基づく軽率な（重過失による）租税の削減という租税秩序違反となるのかということが問題となるう。

そこで、以下では、本判決についてのドイツの判例評釈などを参考にしながら検討してみることにしたい。

## (1) 納税義務の認識の要否

まず、売上税の租税遁脱罪の故意を認めるためには、行為者が自分に納税義務があることを認識していなければならないのかどうか、認識しなければならないとすれば、それはどの程度であるのかという問題である。

本判決は、1953年の「カカオバター」事件<sup>(3)</sup>以来の「連邦通常裁判所の確定した判例によれば、租税遁脱罪の故意には、行為者が租税債権をその根拠と程度に基づいて認識するか、少なくともその可能性があると考えて、かつ、租税債権を削減するつもりでもあったということが含まれる」として、いわゆる租税債権説の立場に依拠した<sup>(4)</sup>。そのうえで、「租税遁脱罪の意図や確定的な故意は必要ではなく、行為者が法定構成要件要素の実現を可能であると考え、是認しつつ甘受していること（未必の故意）で十分である」とし、2009年12月16日の連邦通常裁判所第一刑事部判決を参照し、租税債権の確定的な認識に基づく根拠も程度も、租税遁脱罪の故意の要件とはならないと判示した。そして、2011年2月15日のミュンヘン上級地方裁判所の決定が、「行為者が租税債権の程度や租税債権そのものについて単に認識することが可能であっただけであり、行為者は認識していなかったという場合」には、租税遁脱罪の故意は証明されたことにはならないとしていたが、これは厳格に過ぎるとした<sup>(5)</sup>。

この点に関して、シュッツェバークは、ミュンヘン上級地方裁判所の決定が、租税遁脱罪の未必の故意を認定するためには、行為者が「当該租税債権をその根拠と程度について具体的に知っていた」ということを要求していたが、本判決がこれを「厳格に過ぎる」と評価したことは、正当であると<sup>(6)</sup>する。

ミュンヘン上級地方裁判所の裁判では、投機的利益の非課税が問題となり、原審では、納税申告書を提出する際に、被告人は「彼が課税期間内に株式を購入し、売却し、それによって利益が発生すること」が分かっていたということを認定したが、ミュンヘン上級地方裁判所は、それを不十分とし、行為者が租税を遁脱する具体的な程度も念頭に置いていなければならないことを明らかに要求していた<sup>(7)</sup>。そして、税理士の証言によれば、被

告人は決してみずからの活動について税理士と話をしておらず、有価証券に関する売買の証拠書類が提出されていなかったということも、ミュンヘン上級地方裁判所にとっては、未必の故意の間接事実とすべきものではなかった。<sup>(8)</sup> ヨエックスは、この点に本判決がミュンヘン上級地方裁判所の決定を厳格に過ぎると評価した理由があるのではないかと指摘する。<sup>(9)</sup>

これに対して、ドゥットウゲは、ミュンヘン上級地方裁判所の決定が事実的故意に厳格な要求をしたのはむしろ当然のことであるとする。<sup>(10)</sup> たしかに規範の名宛人が具体的な法規定を認識する必要はないし、それどころか、行為者がみずからの態度の刑法上の重要性を認識することすらも必要ではない。<sup>(11)</sup> しかし、そもそも納税義務が存在するかどうかという問題は特別法の適用可能性に関する問題であって、故意を認めるためには、行為者がその出来事の法益に重要な侵害の意味を事実上（素人的に）把握していなければならず、把握することが可能であったというだけでは足りない。<sup>(12)</sup> 本件では、被告人は、売上税法3条cの意味での通信販売会社という課税にとって重要な諸事情を錯誤したために、社会的に有害な関連を認識せず、その結果として納税義務の存在を把握しなかったのだから、故意を否定しなければならないのが論理必然であるという。<sup>(13)</sup> ドゥットウゲによれば、本件における社会的有害性は、行為者の立場におかれた素人には把握しがたい法的な状況に基づいて初めて明らかになるにもかかわらず、被告人に弁明の機会を否定することはアンフェアであるし、個人主義的な主観的帰責の基本思想にも反することになるという。<sup>(14)</sup> そして、本判決のように、行為者の実際の認識ではなく、潜在的な認識の可能性のみに関心を寄せることは、故意と過失の根本的な区別を曖昧化し、行為者個人の具体的な行為を理由として処罰するのではなく、行為者が社会一般の人々の期待を裏切ったことを理由として処罰することになる。これは、現行刑法の中心となる価値決定と矛盾するだけではなく、基本法の「人間像」に照らしても妥当ではないと批判する。<sup>(15)</sup>

シュタインパークは、ドイツ連邦通常裁判所が租税債権説を維持することは解釈論上の一貫性という理由から非常に望ましいとする。<sup>(16)</sup> しかし、そ

の場合に租税違脱罪の行為者があまりにも容易に法的事実の錯誤を自己弁護として利用することを認めることになりかねないという問題がある。この点で、本判決の実質的な故意の構想は、行為者によってみずからの利益となるように援用された租税の法的状況の正当性に彼が疑念をもったという裁判所の確信のみによって、法的事実の錯誤を否定するという方法で、この自己弁護を阻止することを可能にしており、実用的かつ適切であると<sup>(17)</sup>する。

ヴルフは、例えば窃盗罪の行為者が、窃取する対象物を他人の所有に属することを、民法上の根拠がどこにあるかを知らなくても、「素人」の立場からその意味を積極的に認識しているか、少なくとも具体的にありうると考える必要があるように、租税違脱罪の行為者も、みずからの態度の結果としてルールどおりに決定されていない租税債権が存在することを「素人」の立場からその意味を知ることができるということが出発点となる<sup>(18)</sup>という。みずからの態度が国家の財産的な利益に関係していることを知っている者だけが、みずからの態度を正しくする動機をもつから、納税義務者が租税債権の存在を知りながら行為していることが必要となる<sup>(19)</sup>。判例によれば、たしかに未必の故意には意思的な要素が含まれるが、租税刑法における故意ではこの意思的な要素が意味をもたない<sup>(20)</sup>。殺人罪などの場合には、たしかにこれらの行動を妨げる作用をもつ阻止閾（Hemmschwelle）が行為者にあることが人としての前提となるが、租税法ではまったく事情が異なる<sup>(21)</sup>という。ヴルフによれば、税務署員が少ない租税を決定する結果は、むしろわれわれのすべてにとってとても歓迎されることであり、税務署がその誤りを通知しても来ないうちから、みずからの税金の設定が低くなる税務署員の計算間違いを歓迎せず、その通知決定を受け取らないとみずから主張しようとする者がどこにいるのか、とされる<sup>(22)</sup>。

しかし、ヴルフのような考えでは、いわゆる釣銭詐欺も処罰しなくてよいことになり、妥当でないように思われる。税金を適正に支払う者とそうでない者とがいるとすれば、たとえその原因が税務署員の計算間違いによるものとはいえ、歓迎すべきではないゆゆしき状況なのであり、税務署員



が誤って税額を不当に低く決定したのであれば、その誤りはみずから正すのが本来的な筋である。それゆえ、この点で租税刑法を特別視する理由はないように思われる。

## (2) 納税義務の未必的な認識の認定方法

本判決は、租税遁脱罪の故意には、納税義務の未必的な認識で足りるとし、その認定方法について次のように判示した。すなわち、商人がその商売に存在する租税法上の義務について情報提供を受けていないという場合には、その者は租税法上の義務を充足するという点について無関心であったことが示されていると見てよい。租税法の専門家ではない納税者が、従来のビジネス展開とは異なる契約構成や取引のプロセスを選ぶことによって納税の義務を回避しようとした場合にも、信頼できる法律の助言を受けることもしないで、単に自分自身の素人の法律判断のみを出発点としたならば、租税遁脱罪についての未必的な故意が認められるとした。本判決は、このような認定方法を示した上で、本件では、被告人は、ドイツでの課税を回避するために、税率の低い外国での納税を自分の都合の良いように援用して、従来のビジネス展開を変更したという事情からすると、被告人が専門家による法律の助言を受けたのかどうか特に重要な問題になると判示した。

本判決が、納税者が納税義務を回避するために異なるビジネス展開を選択しながら、信頼できる法律家の助言も受けなかったことは、租税遁脱罪の未必の故意として考慮すべきとしたことに関して、賛否両論がある。

ヨエックスは、これまでの判例の見解によれば、行為者がみずからの売上税を削減することについてその正当性に疑念をもち、そのことを行為者よりも理解している誰に対しても問い合わせなかった者には、未必の故意が認められるという<sup>(23)</sup>。また、ドイツの中心街で珈琲店を経営し、ドイツのコーヒー税を節約するために、定期的にオランダからコーヒーを取り寄せていた者は、その専門性にかんがみて、刑法上、罪に問われるかどうかを問い合わせることはむしろ期待できたので、重過失かそれ以上の非難に値

するとい<sup>(24)</sup>う。

シュッツェパークも、商人の場合の未必の故意についての判示は有用であるとし、被疑者ないし被告人が租税債権の存在をありうると考えたかどうかという問題を判断する上では、被疑者ないし被告人がみずからの職業に存在する調査義務を果たしたかどうか<sup>(25)</sup>が考慮されるべきであるとする。そして、被告人の防御のためには、被告人が租税の助言者から情報を取得したことを文書で証明し、立証することができるということが重要となりうるとする<sup>(26)</sup>。もし商人である被告人がこれについて情報提供しなかったならば、それは、被告人が納税義務を充足することに関して無関心であったことを暗示していることになるとする<sup>(27)</sup>。

これに対して、ドゥットウゲは、異なるビジネス展開を選んだことを、合法的な節税を追求するためという理解の仕方でもできるのに、本判決が構成要件に該当する租税遁脱罪のための証拠として採用するという方法で、明らかに憶測に基づいた書き換えをしていると批判する<sup>(28)</sup>。中小企業の場合には、信頼できる法的な助言が存在したかもしれないが、まったく証明できなかったならば、それは行為者が納税義務について特に無関心であることを暗示しているかもしれないし、そうでないかもしれない<sup>(29)</sup>。さらにいえば、照会義務を怠っていたということは、事実の故意を基礎づける要素には決してならず、それだけで十分とはいえないが、違法性の過失を形成するものに過ぎないと主張する<sup>(30)</sup>。

また、この点に関しては、シュタインパークも、認識的な故意の要素を認めるために、法的な助言を聞かなかったという間接事実は役に立たないし、法的な助言を聞かなかったという間接事実は、未必の故意の行為よりも過失の態度として解釈される傾向をもつから、故意を認める方向でこの間接事実を適用することは危険であるとする<sup>(31)</sup>。

そして、アディックは、商人がみずからの商売に存在する租税法上の義務について情報提供をし、「疑わしい場合」には、「信頼できる」法的な助言を求めなければならないし、その必要性はたしかに企業倫理の担当者のための提言によっておそらく周知されていたことであろうが、それでもか

なりの不確実性があるという<sup>(32)</sup>。なぜなら、いかなる要件の下で疑わしい場合といえるのかがこれまで解明されていないし、法的に疑わしい場合というのは、租税法では例外的とはいえないことに加え、いかなる要件の下で与えられる法的な助言が「信頼できる」といえるのかも解明されていないからである<sup>(33)</sup>。いずれにしても、行為者が税理士の助言を信頼した場合には、故意に行為していないということを出発点としなければならないという<sup>(34)</sup>。なお、ヨエックスは、法的な助言が信頼すべきかどうかについて、クライアントの意思に基づいて「イチジクの葉」の機能をもつに過ぎない自己満足の意見では、刑の減輕には値せず、事実と法的な状況の合義務的な検討に基づく専門的知識をもつ客観的な第三者によって与えられた情報が信頼できるものであるとする<sup>(35)</sup>。

たしかにドゥットゲヤシュタインパークがいうように、法的な助言を聞くべきであったにもかかわらず、それを聞かなかったということ自体に対する非難は、故意ではなく違法性についての過失を基礎づけるものである。それゆえ、軽率性の判断にとってのみ重要であるようにも見える。しかし、本件ではドイツでの売上税を回避するために、従来のビジネスの展開をわざわざ変更し、「手の込んだ欺罔のシステム」とも評され、自分でも説明のしにくい法的な状況のみずから作り出したという事実関係の下では、税法の専門家でもない行為者が法的な助言を聞いていないという事実が、もし節税対策であって、租税逋脱罪となる結果は回避したいと行為者が考えていたのだとすれば、あまりにも不自然であるということが考慮されたものと思われる。もちろんこの場合に法的な助言の不存在を立証すべきは検察官の側であって、法的な助言が存在したかもしれないが、被告人側がそれを証明できなかっただけである<sup>(36)</sup>、というのでは足りないであろう。

### (3) 納税義務の錯誤

租税債権が発生しておらず、自分には納税義務がないと納税者が誤信していたならば、故意を阻却する行為事情の錯誤が認められるというのが、これまでの判例の立場である<sup>(37)</sup>。しかし、本判決は、租税債権の存在（納税

義務)の錯誤が、単に租税規範の射程範囲についての誤認のみに基づいている場合をどのように取り扱うべきかが問題であるとし、本件では、まさに、通信販売業という特別な場合における納入の場所についての売上税法3条cの射程範囲についての誤認のみに基づいているとする。

本判決は、この租税規範の射程範囲についての誤認のみに基づく錯誤を、なお行為事情の錯誤とするのか、それともこの場合にはむしろ禁止の錯誤とすべきなのかは、最近の一部の学説で議論がなされるようになったが、本件では租税違脱罪の未必の故意を認めることができるので、この問題については判断する必要がないとした。

この点について、マイパークは、運送業者を用いてドイツに農薬を運搬させたということを知っていた行為者には、たとえ行為者がドイツ国内で課税されることはないと思信していたとしても、行為事情の錯誤はないとする<sup>(38)</sup>。そして、刑法266条aの「使用者 (Arbeitgeber)」という構成要件が社会保険法に基づいて規定されるが、これについての錯誤が故意を阻却しない禁止の錯誤であるのと同様に、たとえ租税法の規範が複雑であるとしても、それは禁止の錯誤に過ぎない。綿密かつ注意深い検討に基づいてなされ、行為者から独立した立場で、かつ租税法の専門家の助言を納税者が信頼した場合には、責任が阻却されるが(刑法17条)、行為者がそもそも何も考えていなかったことから、法に対する無関心を示していたならば、禁止の錯誤は回避することができたとして故意犯を理由として処罰されるべきとする<sup>(40)</sup>。

本判決によって引用されたアルガイアーの見解によれば、確定した判例の立場は、租税債権の存在を認識しなかった場合には、それが租税の基礎事情に関する錯誤に基づいているか、それとも税金滞納者の状況や説明義務などの租税法関連の不適切な表象に基づいているかを区別しないで、行為事情の錯誤として故意を阻却してきたが、これは適切ではないとする<sup>(41)</sup>。そして、アルガイアーは、租税の基礎事情に関する錯誤は、行為事情の錯誤であるが、租税規範の内容や適用領域に関する錯誤は、白地刑罰法規の錯誤と同様に、禁止の錯誤を基礎づけるものであるとした<sup>(42)</sup>。

ただ、本判決は、引用するアルガイアーの見解に同調したいのかどうかを最終的には未解決なままにしており、ドイツ連邦通常裁判所は、今後の適切な機会に、この問題について判断する必要がある。<sup>(43)</sup>

シュッツェバークは、従来の判例が租税債権の存在についての行為者の錯誤を行為事情の錯誤として、刑法 16 条 1 項 1 文に基づき、故意を阻却してきたが、本判決がこの立場を維持したのかどうかは明らかではないとする。<sup>(44)</sup> そのうえで、シュッツェバークも、本件のように、租税債権の存在についての行為者の錯誤が、租税規範の射程範囲についての誤認のみに基づいていた場合には、刑法 17 条に基づく禁止の錯誤の問題になるとする。<sup>(45)</sup> そして、租税規範の射程範囲についての誤認に基づく錯誤を、行為事情の錯誤ではなく、禁止の錯誤とすることには、とりわけ共犯との関連で実務上の意義を有するとする。<sup>(46)</sup> ドイツ刑法 26 条、27 条によれば、教唆・幫助は、故意に遂行された違法な正犯行為を可罰性の前提要件とするので、故意が阻却されない禁止の錯誤で行為する正犯者に対して第三者が関与した場合に、この第三者を依然として共犯（教唆・幫助）で処罰することが可能となるからである。

これに対して、ヴルフは、つぎのように主張して、本判決の引用するアルガイアーの見解を批判する。すなわち、白地刑罰法規の錯誤は禁止の錯誤であるのに対して、規範的構成要件要素の錯誤は構成要件の錯誤であって、素人的な意味の認識を必要とする。真正の白地刑罰法規は、法律によって要求された態度が刑罰規定のみによらず、解釈による補充を必要とするかたちで記述されたものということで特徴づけられるものであり、租税通則法 370 条 1 項 2 号でいえば、義務違反性の要素のみが、白地刑罰法規としての機能をもつ。<sup>(47)</sup> したがって、この義務違反性についての錯誤は禁止の錯誤になる。ところが、租税の削減は、法律によって要求された態度がそれ自体として完全であり、規範的構成要件要素である。<sup>(48)</sup> したがって、本判決が引用するアルガイアーのように、租税の削減を白地刑罰法規の要素と考えることは、未知の領域に足を踏み入れることになるとする。<sup>(49)</sup>

しかし、ヴルフがそこに引用したマイヴァルトは、租税債権を規範的構

成要件要素とする前提から出発しつつも、租税義務の不認識を禁止の錯誤としたことにも注意すべきである。<sup>(50)</sup>

それゆえ、租税遁脱罪が白地刑罰法規であるかどうかという形式的な観点では決まらない問題といえる。<sup>(51)</sup>

#### (4) ルクセンブルクの税務調査官から指摘を受ける前の12の事件について

本判決は、売上税の租税遁脱罪の故意を認めるためには、行為者に納税義務の認識が必要であるが、それは未必的な認識でも足りるとし、本件のように行為者が納税義務を回避するために従来と異なるビジネス展開を選択する場合には、専門家の法律の助言を聞かないことが被告人の納税義務への無関心を示すことになり、租税遁脱罪の未必の故意を認めることになるという見解を示している。それゆえ、本判決の以上のような見解によれば、本件では、12の事件についても、租税通則法370条に基づく租税遁脱罪が成立すると解すべきことになろう。しかし、本判決は、かりに第一審のように行為事情の錯誤に基づく故意の阻却を認めたとしても、それだけで直ちに12の事件について被告人を無罪としたのは誤りであるとした。なぜなら、同法378条には、軽率（重過失）による租税の削減を租税秩序違反として処罰する規定が置かれており、第一審判決は、無罪を言い渡す前にその成否を検討しなければならなかったからである。

本判決によれば、行為者が個々の場合の特殊な諸事情とその個人的な能力と認識に基づいて義務づけられ、行為者に可能な注意を払えば、これによって租税の削減が生じるということが行為者の脳裏に執拗に浮かんでくるにもかかわらず、その注意を顧慮しなかった者は、軽率に行為している。さらに、ルーマンゼダーは、納税申告をする他の従業員を選ぶ際にも、会計課に欠員が生じたとか、決算ないし納税申告の書類作成をする能力がない者や性格的な理由からこれに適していない者を選んで委任したために、租税を削減することになった場合には軽率ということになるし、適任者を選んだ場合にも、これを監督する必要がある、少なくとも時々<sup>(52)</sup>の抜き打ち検査が必要になるという。

## (5) わが国との比較

わが国とは法的な状況が異なるため、単純な比較はできないが、納税者が自分には納税義務がないと誤信したことが、事実の錯誤にあたるか、それとも違法性の錯誤にあたるかが争われた最判昭和34年2月27日の事案がある。<sup>(53)</sup>

これは、大阪市内で木工類の製造販売業を営んでいた被告会社の代表取締役である被告人が、被告会社の業務に関し、政府に申告しないで、昭和25年3月15日頃から昭和27年5月28日頃までの間、物品税課税物品である遊戯具ブランコ67台、歩行器2,857台、押車765台、トラック854台を製造したことが、物品税法18条1項1号の無申告製造罪に問われた事案である。

第一審の大阪地裁昭和29年3月1日判決は、本罪の成立を認めるためには、被告人らにおいて「当該物品が物品税の課税物品であることを認識しながらその製造申告をしないでこれを製造した場合に限られるのであつて、この場合本件物品が課税物品であることについての認識は、恰も窃盗罪において窃取の目的たる財物が他人の所有に属することを認識することと同様、犯罪事実そのものの認識であり、これを欠く以上、故意」はないとして、無罪を言い渡した。

これに対して、控訴審の大阪高裁昭和30年4月30日判決は、被告人らが「本件物品製造当時右各物品がいずれも物品税の課税物品であること従つてその製造につき政府に製造申告をしなければならないことを知らなかつたというだけであつて右物件を製造すること自体につきその認識のあつたことは極めて明らかである。ところで本件製造物品が物品税課税物品であるかどうか従つてその製造につき政府に製造申告をしなければならないかどうかは物品税法上の問題であるから右代表者等において課税物品であり製造申告を要することを知らなかつたとしてもそれは単に物品税法に」関する違法性の錯誤であつて、原判決のというような事実の錯誤ではないとして、原判決を破棄差戻した。

最高裁は、適法な上告理由に当たらないとしながらも、職権判断により、

「本件製造物品が物品税の課税物品であること従つてその製造につき政府に製造申告をしなければならぬかどうかは物品税法上の問題であり、そして行為者において、単に、その課税物品であり製造申告を要することを知らなかつたとの一事は、物品税法に関する法令の不知に過ぎないものであつて、犯罪事実自体に関する認識の欠如、すなわち事実の錯誤となるものではない旨の原判決の判断は正当である」と判示して、上告を棄却した。なお、本判決には、本件無申告製造罪はいわゆる法定犯であるから、法の不知は、これを知らないことにつき相当の理由がある場合には犯罪の成立を阻却すべきとする藤田裁判官の少数意見が付されている。<sup>(54)</sup><sup>(55)</sup>

本件では、被告人は、製造にかかるブランコ、歩行器等をそれと認識した上で無申告製造したものであるから構成要件に該当する事実の認識に欠けることなく、被告人が課税物品ではないと錯誤したことは学説上も違法性の錯誤に過ぎないと解されている。<sup>(56)</sup>

しかし、注意しなければならないのは、本件無申告製造罪の犯罪構成要件は、「政府に申告しないで玩具、遊戯具を製造する」ことであり、それらが物品税の課税対象物であるか否かということは立法理由に過ぎず、本罪の犯罪構成要件に含まれないとする見方があることである。<sup>(57)</sup>それゆえ、本判決の結論を支持しつつも、納税義務の存在はすべての租税逋脱犯の構成要件の本質的要素である以上、納税義務の存在自体についての錯誤も、やはり構成要件に該当する事実の錯誤であり、納税義務がないと思つたことが税法の不知・誤解に基づくものであつても、事実の錯誤であることに変わりはないとする有力な見解もある。<sup>(58)</sup>

## 注

(3) BGHSt 5, S. 90.

(4) *J. Schützeberg*, Anmerkung zu einer Entscheidung des BGH, Urteil vom 08. 09. 2011-, NZWiST 2012, S. 74 f., S. 74.

(5) OLG München NStZ-RR 2011, S. 247.

(6) *J. Schützeberg*, a. a. O. (Fn. 4), S. 74.

(7) *W. Joecks*, Vorsatz und Leichtfertigkeit, SAM 2012, S. 26 ff., S. 28.



- (8) *W. Joecks*, a. a. O. (Fn. 7), S. 28.
- (9) *W. Joecks*, a. a. O. (Fn. 7), S. 28.
- (10) *G. Duttge*, Ein neuer Vorsatzbegriff?, HRRS 2012, S. 359 ff., S. 361.
- (11) *G. Duttge*, a. a. O. (Fn. 10), S. 361.
- (12) *G. Duttge*, a. a. O. (Fn. 10), S. 361.
- (13) *G. Duttge*, a. a. O. (Fn. 10), S. 362.
- (14) *G. Duttge*, a. a. O. (Fn. 10), S. 362.
- (15) *G. Duttge*, a. a. O. (Fn. 10), S. 362.
- (16) *G. Steinberg*, Der Vorsatz zur Steuerhinterziehung und sein Beweis, WiVerw 2014, S. 112 ff., S. 118.
- (17) *G. Steinberg*, a. a. O. (Fn. 16), S. 118.
- (18) *M. Wurf*, Bedingter Vorsatz im Steuerstrafrecht — Abschied von der „Steueranspruchslehre“ ?, Stbg 2012, S. 19 ff.
- (19) *M. Wurf*, a. a. O. (Fn. 18), S. 22.
- (20) *M. Wurf*, a. a. O. (Fn. 18), S. 22.
- (21) *M. Wurf*, a. a. O. (Fn. 18), S. 22.
- (22) *M. Wurf*, a. a. O. (Fn. 18), S. 22.
- (23) *W. Joecks*, a. a. O. (Fn. 7), S. 27.
- (24) *W. Joecks*, a. a. O. (Fn. 7), S. 27.
- (25) *J. Schützeberg*, a. a. O. (Fn. 4), S. 74.
- (26) *J. Schützeberg*, a. a. O. (Fn. 4), S. 74.
- (27) *J. Schützeberg*, a. a. O. (Fn. 4), S. 74.
- (28) *G. Duttge*, a. a. O. (Fn. 10), S. 361.
- (29) *G. Duttge*, a. a. O. (Fn. 10), S. 361.
- (30) *G. Duttge*, a. a. O. (Fn. 10), S. 361.
- (31) *G. Steinberg*, a. a. O. (Fn. 17), S. 119.
- (32) *M. Adick*, Vorsatz zur Steuerhinterziehung und Fehlvorstellungen über den Steueranspruch, ZWH 2012, S. 153 ff., S. 156.
- (33) *M. Adick*, a. a. O. (Fn. 32), S. 156.
- (34) *M. Adick*, a. a. O. (Fn. 32), S. 156.
- (35) *W. Joecks*, a. a. O. (F. 7), S. 29.
- (36) *G. Duttge*, a. a. O. (F. 10), S. 361.
- (37) この問題については、石井徹哉「租税通脱罪の故意」早稲田法学会誌 43 巻 (1993 年) 49 頁以下などが参照されるべきものとなろう。
- (38) *A. Meyberg*, Bedingter Vorsatz und Irrtum über Steueranspruch, PStR, S. 308 ff., S. 310.
- (39) *A. Meyberg*, a. a. O. (Fn. 38), S. 310.

- (40) *A. Meyberg*, a. a. O. (Fn. 38), S. 310.
- (41) *P. Allgayer*, in: J. P. Graf / M. Jäger / P. Wittig (Hrsg.), *Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, Kommentar 2011*, S. 2649 f., § 369 AO Rdn. 26 und Rdn. 28.
- (42) *P. Allgayer*, a. a. O. (Fn. 41), S. 2649 f., Rdn. 28.
- (43) *T. Reichling*, Die neuere Rechtsprechung des I. Strafsenats des BGH zum Steuerstrafrecht, *StraFo* 2012, S. 316 ff., S. 317.
- (44) *J. Schützeberg*, a. a. O. (Fn. 4), S. 74.
- (45) *J. Schützeberg*, a. a. O. (Fn. 4), S. 74.
- (46) *J. Schützeberg*, a. a. O. (Fn. 4), S. 74.
- (47) *M. Wurf*, a. a. O. (Fn. 18), S. 21.
- (48) *M. Wurf*, a. a. O. (Fn. 18), S. 21.
- (49) *M. Wurf*, a. a. O. (Fn. 18), S. 21. ヴルフによれば、学説上は、租税削減の要素に禁止の錯誤を適用しようとするテーゼは、1980年代前半のマイヴァルトの博士論文 (*M. Maiwald*, *Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht*, 1984, S. 15 ff.) で主張されたに過ぎないという。そして、マイヴァルトの論文では、ロクシンの論文が引用されていたが (*C. Roxin*, *Offene Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale*, 2. Aufl., 1970, S. 147.)、そのロクシンでさえ、何年も前にこれを断念した (*C. Roxin*, *Strafrecht Allg. Teil*, 4. Aufl., Bd. I, 2006, S. 490, Rdn. 107 Fn. 195.) という。
- (50) *M. Maiwald*, a. a. O. (Fn. 49), S. 15 ff.
- (51) 石井・前掲註 (37) 65頁以下。
- (52) *F. Ruhmannseder*, *Haftungsminimierung im Unternehmen durch Tax Compliance*, *StBW* 2014, S. 144 ff., S. 146.
- (53) 最二小判昭和34年2月27日刑集13巻2号250頁。
- (54) 故意ではなく、犯罪の成立を阻却するとしている点が注目されるが、法定犯の自然犯化ということもいわれているから、自然犯と法定犯を区別して論ずる点に問題がある (足立勝義「事実の錯誤か法令の不知か——物品税法第18条第1項第1号の無申告製造罪について」最高裁判所判例解説刑事篇・昭和34年度83頁以下)。
- (55) 藤田裁判官の少数意見に賛成するのは、秋山規雄「事実の錯誤か法令の不知か——物品税法第18条第1項第1号の無申告製造罪について」法学論叢66巻6号(1960年)59頁以下。
- (56) 秋山・前掲註 (55) 64頁、足立・前掲註 (54) 91頁など。
- (57) 足立・前掲註 (54) 90頁以下。
- (58) 板倉宏「租税犯における故意(中)」判タ194号(1966年)33頁、同『租税刑法の基本問題〔増補版〕』勁草書房(1966年)147頁以下。

#### 四. おわりに

本判決は、多くの判例評釈がなされていることから注目されるものであった。とりわけ、租税刑法における未必の故意とその認定にかかわる判断が、わが国でも参考とされるべきものとなろう。

これまで本判決には、学者、裁判官、検察官、弁護士のいずれからも判例評釈がなされ、とりわけドゥットゲとヴルフからはかなり厳しい批判も出されている。しかし、本件は、被告人が、ドイツ国内における高い売上税の課税を免れるために、これまでのビジネス展開を変更して、「手の込んだ欺罔のシステム」とも評価されるような法的に複雑な状況をみずから作り出し、そのことについて税理士などの専門家の法的な助言も受けることなく、ドイツよりも低い税率のEU圏の国で納税し、ルクセンブルクの税務調査官からの指摘がなされて以降もそのシステムを維持したという事案であった。このような状況の下で、被告人がドイツで課税される可能性がないと信じていたとは実際には考えがたく、未必の故意が認められるとした本判決にはそれなりに理由があるように思われる。ドゥットゲやシュタインパークがいうように、法的な助言を聞くべきであったのに聞かなかったということ自体は、たしかに故意というより過失の態度というべきものである。しかし、上述したように、本件事実関係の下では、税法の専門家ではない行為者としては租税遁脱罪が成立する可能性もありうると認識していたはずであり、真摯に租税遁脱の結果を回避するつもりであるにもかかわらず、法的な助言を聞いていなかったとすれば、かなり不自然であったとはいえるように思われる。

また、租税の基礎事実に関する錯誤と区別して、租税規範の内容やその適用範囲についての錯誤をいかなる錯誤として扱うべきなのかという問題は、本判決では未必の故意が認められるという理由で、残念ながら、問題点の指摘にとどまっており、今後のドイツ連邦通常裁判所の判断が待たれる。