

# ドイツ租税刑法における構成要件の 錯誤と禁止の錯誤の区別について

中 村 邦 義

1. はじめに
2. ドイツ租税刑法における錯誤の法的な状況
3. 故意説と責任説
4. 租税債権説とその検討
5. おわりに

## 1. はじめに

わが国でもよく知られているように、ドイツ刑法の判例・通説によれば、一般に、錯誤が構成要件の錯誤と禁止の錯誤に分けられ、原則として、構成要件の錯誤の場合には故意が阻却され、禁止の錯誤の場合には故意が阻却されず、その錯誤が回避不可能な場合にも責任のみが阻却されるとされている。法定構成要件に該当する行為事情について錯誤した場合には、構成要件の錯誤に当たることについて争いが無い。

たとえば、Xは、A女がすでに16歳だと思い、15歳の少女を誘惑して性的関係をもった（ドイツ刑法182条「誘惑」）とか、Yは、ゼミナールで、彼のとなりに座っていた彼の友人Bのペンを自分のポケットに突っ込んだ（ドイツ刑法242条「窃盗」）。その際、Yはそれが自分のペンであると思っており、友人Bも同じ種類のペンを所有しているとは知らなかった。「16歳未満」という少女の年齢も、物の「他人」性も、構成要件の要素である。それゆえ、構成要件の錯誤（ドイツ刑法16条）により、XとYの故意は<sup>(1)</sup>いずれも阻却される。

これに対して、法定構成要件に該当する行為事情について認識していな

がら、自己の違法な行為を違法ではないと錯誤していた場合には、禁止の錯誤である。たとえば、甲は15歳の少女Aを誘惑して性的関係をもった。甲は、Aの年齢を知っていたが、少女の性的な保護は14歳までしか及んでいないと考えていたので、自分の行為が許されると思っていた。乙は、慈善目的で、公的な富くじを組織した。そのためには公的な許可が必要であったが、乙はそのことに気付いていなかった。甲と乙は、自分が何をしているかを知っていたが、それが許容されると錯誤してただけであり、禁止の錯誤（ドイツ刑法17条）に過ぎないから、故意は阻却されない<sup>(2)</sup>。

これと同様に考えていくと、課税の根拠となる行為事情を知っていながら、自分には納税の義務はないと錯誤していた場合には、行為者には単なる法的な評価の誤りが存在するだけであり、禁止の錯誤として故意を阻却しないとするのが一貫しているようにも思われる。また、その場合には、通常は、税務署などに問い合わせて確認することも期待できるので、この錯誤はつねに回避可能であるともいえそうである。

ところが、結論からいえば、ドイツの判例・通説は、以下でも見るように、納税義務について錯誤した場合には、構成要件の錯誤として故意を阻却することになっている（これを以下では租税債権説と呼ぶ）。これには、かつては法文上の根拠もあったが、それが法改正されて以降も、いろいろな理由づけがなされ、この立場が維持されている。

しかし、これに対しては、従前からヴァルダ、マイヤーやマイヴァルト<sup>(3)</sup>によって、最近ではアルガイアーらによってそれぞれ異論が唱えられ、2011年9月8日のドイツ連邦通常裁判所の判決が、租税の基礎事実に関する錯誤と租税規範の内容やその適用範囲についての錯誤を区別して扱うべきとするアルガイアーの見解や、ドイツ社会保険法に基づく「使用者（Arbeitgeber）」（ドイツ刑法266条a）の性質についての錯誤を単なる当てはめの錯誤ないし禁止の錯誤とした2009年10月7日のドイツ連邦通常裁判所の決定にも触れたこと<sup>(4)</sup>で、この問題に関する注目が高まっている。たとえば、ランジークは、この問題がドイツ連邦通常裁判所によって（まだ）決定的に重大なもの<sup>(5)</sup>と見なされていないが、これまでの判例・通説と

は異なる見解を指摘したことは、いずれにしても、ドイツ連邦通常裁判所がこれを少なくとも真剣に検討したことを示している<sup>(7)</sup>、という。

そこで、以下では、ドイツの租税債権説が主張される背景にもなったドイツ租税刑法の錯誤をめぐる法的な状況を概観し、禁止の錯誤の学説として責任説がドイツの判例・通説となったが、租税刑法の錯誤の領域では、租税債権説によっていわば厳格故意説を採用した場合と結論的には同じことになるのかどうかということについて検討し、そして、ドイツの判例・通説が、この責任説と租税債権説をどのように調和させようとしてきたのか、そこに矛盾はないのかということを見ていくことにしたい。

#### 註

- (1) Vgl. *H. H. Lesch*, Dogmatische Grundlagen zur Behandlung des Verbotsirrtum, JA 1996, S. 346 ff.
- (2) Vgl. *H. H. Lesch*, a. a. O. (Fn. 1), S. 346.
- (3) *H. -G. Warda*, Die Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum bei Blankettsstrafgesetzen, 1955, S. 45 ff.; *M. Maiwald*, Unrechtskenntnis und Vorsatz im Steuerstrafrecht, 1984, S. 25 ff.; *F. Meyer*, Der Verbotsirrtum im Steuerstrafrecht, NSTz 1986, S. 443 ff.
- (4) *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. これに同意するのは、*A. Meyberg*, Bedingter Vorsatz und Irrtum über Steueranspruch, PStR 2011, 308 ff.
- (5) BGH NSTz 2012, S. 160. (=wistra 2011, S. 465.; NZWiSt 2012, S. 71.; ZWH 2012, S. 153.; BGHR StGB§16 Abs 1 Umstand 5.) これについては、わたしの「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) 486 頁以下を参照されたい。
- (6) BGH NSTz 2010, S. 337. (=wistra 2010, S. 29.)
- (7) *A. Ransiek*, Blankettstraftatbestand und Tatumstandsirrtum, wistra 2012, S. 365 ff., S. 365.

## 2. ドイツ租税刑法における錯誤の法的な状況

行為者が法定構成要件に該当する事実の認識があるにもかかわらず、自分の行為が違法であるという洞察が欠けていた禁止の錯誤（違法性の錯誤）の場合に、故意を認めるか否かをめぐっては、故意説と責任説の争いがある。故意説は、違法性の意識が故意の要素であり、これが欠如すれば故意を否定するというを基本的な考え方とするのに対して、責任説は、違法性の意識は故意とは別個の独自の責任要素であり、これが欠如しても故意には影響しないということを基本的な考え方とする。

この問題について、ドイツの立法者は、圧倒的な多数説とともに、1952年3月18日のドイツ連邦通常裁判所の基本的な判断とも軌を一にしつつ、<sup>(8)</sup><sup>(9)</sup>1969年7月4日の第二次刑法改正法によって（1975年1月1日施行）、政策的な判断として責任説の構想を採用し、それ以来、責任説の妥当性はほとんど争われなくなった、といわれている。ドイツ刑法16条1項は「行為の遂行に当たり、法律上の構成要件に属する事情を知らなかった者は、故意に行為したものではない。過失の犯行を理由とする可罰性は、そのままとする。」と規定し、同17条は「行為の遂行に当たり、不法をなす認識を欠く場合において、犯人がこの錯誤を回避しえなかったときは責任なく行為したものである。犯人が錯誤を回避しえたときは、その刑は、第49条第1項に従って軽減することができる。」と規定している<sup>(10)</sup>。これは、ドイツ刑法16条が構成要件の錯誤の場合に故意を阻却し、同17条が禁止の錯誤の場合に故意を阻却せず、その錯誤が回避不可能な場合に責任のみを阻却することにしたものといえる。ちなみに、不法の意識と故意の分離を認める同17条の合憲性は、1975年12月17日のドイツ連邦憲法裁判所の説得力のある決定によって確認された<sup>(11)</sup><sup>(12)</sup>。そして、この17条による不法の意識と故意の分離は、最終的には、ドイツ刑法施行法1条によれば、付随刑法の一部である租税刑法にも同様に妥当すると考えられる<sup>(13)</sup><sup>(14)</sup>。

これに対して、ドイツ租税刑法では、かつては、1934年10月16日にライヒ租税通則法の旧規定395条2項で「当該状況により義務づけられか

つその人的な事情により可能であった注意を欠いたために自己の所為が許容されると判断した者は、過失を理由に処罰される」と規定しており、これは明らかに立法によって租税刑法においては故意説を採用することにしていたものであり、1968年8月12日の第二次租税通則法刑法修正法(AOStrafRÄndG)によって、この395条が廃止されるまでは、責任説の適用が制定法上排除されていたことになる<sup>(15)</sup>。しかし、現在のドイツ租税通則法は、もはや特殊な錯誤の規定を内容としていないので、ドイツ租税通則法369条2項によれば、刑法総則のルールが租税刑法にも妥当すると考えられる<sup>(16)</sup>。

#### 註

- (8) BGHSt 2, 194.
- (9) *J. Müller*, Vorsatz und Erklärungspflicht im Steuerstrafrecht, 2007, S. 82.
- (10) *L. Dinter*, Der Pflichtwidrigkeitsvorsatz der Untreue, Schriften zum Wirtschaftsstrafrecht, 2012, S. 41 Rdn. 67.
- (11) 宮沢浩一訳『法務資料439号・ドイツ刑法典』法務大臣官房司法法制調査部を参照。
- (12) BVerfGE 41, 121.
- (13) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 82.
- (14) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 82 f.
- (15) Vgl. *K. Thomas*, Die Steueranspruchstheorie und Tatbestandsirrtum im Steuerstrafrecht, NStZ 1987, S. 260 ff. しかし、その後も、ドイツ連邦通常裁判所(BGHSt 2, 338, 340.)は、ライヒ裁判所と軌を一にしつつ、租税通則法を詐欺罪に近づけて、欺罔による租税の削減の惹起を「租税に不誠実(Steuerunehrlichkeit)」という要素として理解した(*J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 24 f.)。そして、租税に不誠実である(租税官庁を欺いた)といえるためには、行為者に租税債権の認識があることが前提とされた。なお、ドイツにおける従来の判例の展開と法改正をめぐっては、板倉宏『租税刑法の基本問題〔増補版〕』勁草書房(1966年)34頁以下、石井徹哉「租税通則法の故意」早稲田法学会誌43巻(1993年)49頁以下なども、参照されるべきであろう。
- (16) *I. Flore / M. Tsambikakis*, Steuerstrafrecht Kommentar, 2013, S. 178, Rdn. 633.; *T. Kuhn / J. Weigell*, Steuerstrafrecht, 2. Aufl., 2013, S. 24, Rdn. 77.; *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 83.

### 3. 故意説と責任説

故意説には、厳格故意説と制限故意説があり、そしてわが国では違法性の過失準故意説もここに含まれる。制限故意説や違法性の過失準故意説は、行為者が違法性の意識を欠如したとしても、欠如したことに落ち度があり、相当な理由がない錯誤の場合には、結局のところ、故意犯による処罰を肯定するのに対して、厳格故意説は、相当な理由がない錯誤の場合でも、故意を阻却するという点で違いがある。厳格故意説によれば、故意犯と過失犯の法定刑の違いは、違法性の意識の有無に求められ、故意の行為者が、自分の行為が違法であると意識しているにもかかわらず、敢えてその行為に出る点で、強い道義的な非難に値すると考えられる。これは、相応の説得力がある考え方である。

しかし、それにもかかわらず、上述したように、ドイツでは、責任説が判例・多数説であり、ドイツ刑法 17 条にも一般には責任説の立場が示されたといわれている。故意説がドイツで一般に支持されていない理由は、つぎのような点にある。

これは、わが国でもこれまで議論されてきたことであるが、厳格故意説によれば、法文を解釈する上での困難性があることを別としても、故意犯として処罰すべき場合を処罰できなくなるという実務上の困難性もあるという点がまず挙げられる。たとえば、確信犯、常習犯、激情犯、行政犯の場合に、厳格故意説によれば、故意が認められなくなるのではないかという疑問である<sup>(18)</sup>。そして、ドイツでは、厳格故意説に対して、現行法上、適法か違法かはどうでもよいと考えている、いわゆる「法的な無関心」の行為者を、故意犯で処罰することができなくなるのではないかという点でも疑問が出されている<sup>(19)</sup>。たとえば、自分の 17 歳の娘に性的虐待をしていた父親の丙は、長年の習慣であり、誰に咎められるわけでもない安心感もあって、いつも実際には不法を疑って考えることがなかったという場合<sup>(20)</sup>（ドイツ刑法 174 条 1 項 3 号）が考えられる。この場合、厳格故意説によれば、丙の故意も阻却せざるを得ないのではないかという疑問である。良

心の呵責をもっている者は故意犯として重く処罰されるが、良心の呵責さえない者には報酬を与え、せいぜい過失犯とするのは妥当ではない<sup>(21)</sup>。しかも、ドイツ刑法174条に対応する過失犯の処罰規定がないため、厳格故意説によれば、父親の丙は、犯罪不成立となってしまう（ドイツ刑法15条<sup>(22)</sup>）。

他方で、責任説を積極的に支持する理由として、つぎのようなことが挙げられている。

1952年3月18日のドイツ連邦通常裁判所は、「責任の無価値判断によって、行為者には、彼が法に賛成する決断をすることができ、適法に行うことができたにもかかわらず、彼が不法に賛成する決断をし、適法に行わなかったということが、非難される。責任非難の内在的な根拠は、人が自由で、答責的で、道徳的な自己決定を身につけ、それゆえ、道徳的な成熟に達しており、かつ、自由で道徳的な自己決定の素質が、刑法51条（旧規定。現在の20条、21条）に挙げられる病的な事象によって一時的に麻痺したり、継続的に損なわれていたりしていないかぎり、法に賛成し、不法に反対する決断をし、自らの態度を法的な当為の規範に適合させ、不法な態度を回避する能力があるという点に存在する。人が、自由で答責的で、道徳的な自己決定において、法に賛成し、不法に反対する決断をすることを認める前提は、法と不法の認識である<sup>(23)</sup>」としていたが、これは、規範的責任概念と責任説の調和を示すものといえるであろう。

またレッシュは、つぎのように述べて、違法論と故意説や責任説の関係を指摘している。すなわち、故意説は、古典的・客観的な不法の考え方による犯罪体系を前提とする。なぜなら、不法は、故意の対象として、体系的には故意そのものよりも前に位置づけられなければならないからである。反対に、客観的な不法の考え方に立脚した場合には、故意説でも責任説でも採用することができるが、目的的行為論ないし主観的・人的に特徴づけられた不法の考え方による犯罪体系にとっては、責任説を採用するしかない。なぜなら、一方で、故意が不法の構成要素であり、他方で、不法が同時に故意の部分的な対象でもあるということはあるからである。それゆえ、不法の意識は、故意から分離されなければならない<sup>(24)</sup>、というので

ある。

そして、責任説の根拠としてはつぎの点が重要である。事実の観点での錯誤は、法的な禁止についての錯誤よりも軽減された評価が正当である。なぜなら、事実の観点で錯誤した行為者は、それ自体としては法に忠実に(an sich rechtstreu)、行為していたからである<sup>(25)</sup>。

これは、誤想防衛に代表される正当化事情の錯誤でも、故意犯の重い法定刑では処罰しないことにしている制限責任説<sup>(26)</sup>や法的な効果を指示する責任説<sup>(27)</sup>の根拠でもある<sup>(28)</sup>。

また、本来的には、故意の処罰は、行為者がその態度をその主観的な評価に基づいて残酷であるとか、非難されるであろうと理解するというように懸らしめることはできないということも、責任説が故意説に対して勝利をおさめた理由に挙げられる<sup>(29)</sup>。

## 註

(17) ドイツ刑法 17 条は、「不法をなす認識を欠く場合」でも、その「錯誤を回避しえたときには、その刑は、第 49 条第 1 項に従って軽減することができる」だけであり、故意は阻却されないことは故意説からは説明に窮する。わが国でも、わが刑法 38 条 3 項本文および但し書の解釈で故意説が説明に窮することについては、わたしの「誤想防衛論」『立石二六先生古稀祝賀論文集』成文堂 (2010 年) 299 頁以下、特に 332 頁。

(18) Vgl. *H. H. Lesch*, a. a. O. (Fn. 1), S. 350. これらに対しては、もちろん厳格故意説の論者からのつぎのような反論もある。確信犯人も、政治・宗教上の信念に基づいて自分が正義だと信じているが、現行の法秩序に違反することは知っている。常習犯人は、違法性の意識が鈍磨しているわけではなく、学習により違法性の意識は強くもつようになっていくが、それが犯罪に対する反対動機の形成につながっていないだけである。激情犯人が違法性の意識をもてないほどになっている場合には、責任能力が問題になる。たとえば、植松正『再訂刑法概論 I 総論[第 8 版]』勁草書房 (1974 年) 246 頁以下など。

(19) *H. H. Lesch*, a. a. O. (Fn. 1), S. 351.; *R. Maurach / H. Zipf*, *Grundlehren des Strafrechts und Aufbau der Straftat*, Strafrecht : Allg. Teil : ein Lehrbuch Teilbd I, 8. Aufl., 1992, S. 548, Rdn. 14.; *C. Roxin*, *Die Behandlung des Irrtums im Entwurf* 1962, *ZStW* 76 (1964), S. 582 ff., S. 605.; *J. Wessels / W. Beulke / H. Satzger*, *Strafrecht Allg. Teil: die Straftat und ihr Aufbau*, 44.



- Aufl., 2014, S. 192, Rdn. 464.
- (20) *G. Jakobs*, Strafrecht, Allg. Teil: die Grundlagen und die Zurechnungslehre: Lehrbuch 2. Aufl., 1991, S. 546, Rdn. 8.
- (21) *H. H. Lesch*, a. a. O. (Fn. 1), S. 351.
- (22) Vgl. *H. H. Lesch*, a. a. O. (Fn. 1), S. 351. なお、ドイツ刑法 15 条は、「法律が、過失行為に対して、明文をもつて、刑罰を科していない場合には、故意の行為のみが罰となる。」(宮沢・前掲註(11)を参照)と規定するもので、わが刑法 38 条 1 項と同様に、故意犯処罰の原則を示している。
- (23) BGHSt 2, 194.
- (24) *H. H. Lesch*, a. a. O. (Fn. 1), S. 348. なお、評価の対象(行為要素としての故意)と評価の結果の認識(違法性の意識)を区別すべきとする点について、*Arm. Kaufmann*, Lebendiges und Totes in Bindings Normentheorie, S. 121 ff., S. 138 ff. も参照。これに対して、故意と違法性の意識を区別する説明にしかならず、責任要素として違法性の意識の可能性で足りるか否かの理由にはならないとするのは、*E. Samson*, Irrtumsprobleme im Steuerstrafrecht, in: *G. Kohlmann* (Hrsg.) Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, Grundfragen des Steuerstrafrechts heute, 1983, S. 99 ff., S. 103. 人的不法論の立場から、故意説を主張するものとして、*D. Geerds*, Der vorsatzausschließende Irrtum, *Jura* 1990, S. 421 ff., S. 427.
- (25) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 132 f.
- (26) *L. Kuhlen*, Die Unterscheidung von vorsatzausschließendem und nichtvorsatzausschließendem Irrtum, 1987, S. 298 ff., S. 303.; *I. Puppe*, Zur Struktur der Rechtfertigung, in: *Festschrift für Stree/ Wessels*, 1993, S. 183 ff., S. 192.; *C. Roxin*, Höchsttrichterliche Rechtsprechung zum Allgemeinen Teil des Strafrechts: 100 Entscheidungen für Studium und Referendariat mit Fragen und Antworten, 1998, Fall 39, S. 57 f., S. 179 f.
- (27) *A. Dohmen*, Karnevalsparty mit Folgen, *Jura* 2006, S. 143 ff., S. 147.; *F. Haft*, Grenzfälle des Irrtums über normative Tatbestandsmerkmale im Strafrecht, *JA* 1981, S. 281 ff., S. 282.; *H. -H. Jescheck/ T. Weigend*, Lehrbuch des Strafrechts, Allg. Teil, 5. Aufl., 1996, S. 464 f.; *C. Schmelz*, Der Erlaubnistatbestandsirrtum im Gutachten — Eine klausuraufbauorientierte »Regieanweisung«, *Jura* 2002, S. 391 ff., S. 392 f.
- (28) 厳格責任説の論者からはこれに対する異論も唱えられている(*K. H. Gössel*, Überlegungen zum Verhältnis von Norm, Tatbestand und dem Irrtum über das Vorliegen eines rechtfertigenden Sachverhalts, in: *Festschrift für Triffterer*, 1996, S. 93 ff.) がこれでは、責任説の積極的な理由づけの 1 つが失われることにもなろうし、なにゆえ、正当化事由として列

挙される適法行為が、規範に十分に合致していないと評価され、法秩序に忠実でないと評価されるのかもよく分からない (C. Roxin, Strafrecht, Allg. Teil, Bd. I, 4. Aufl., 2006, S. 627, Fn. 89. わたしの前掲(註17)333頁)。

(29) C. Roxin, Über Tatbestands- und Verbotsirrtum, in: Festschrift für Tiedemann, 2008, S. 375 ff., S. 382.

#### 4. 租税債権説とその検討

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、租税債権を税務署に認識させないままにし、租税債権を削減するつもりであった場合には、租税遁脱罪の故意が認められるが、租税に重大な事実について正しくない申告をし、これによって租税を削減することを行為者が知らなかった場合には、構成要件の錯誤として故意が阻却される(租税債権説)というのが、現在のドイツの判例・通説の立場といえる。<sup>(30)</sup>そして、さらには、租税法の状況についての錯誤、つまり、租税債権の内容的な射程範囲またはその存在についての錯誤も、構成要件の錯誤である。<sup>(31)</sup>

その根拠としては、つぎのようなことが挙げられる。すなわち、租税法が、複雑であり、<sup>(32)</sup>租税法を含む付随法は膨大であることから、法律家でさえもそれらをすべて理解することはできないし、社会の一般の人々であればより一層それが困難であるから、納税義務についての錯誤がある場合には故意を阻却した方がよいと考えられる。また、この場合に故意を阻却したとしても、ドイツ租税通則法 378 条に基づく軽率な(重過失の)租税の削減を認めることができる領域であるから、責任を問うことはできるし、行為者は同じ租税債権についての錯誤に基づく行為をつねに一度しか「敢えてする」ことはできず、同じことが繰り返された場合には租税債権の認識が見込まれるとすれば、決して我慢のできない結論ではない。<sup>(33)</sup>

構成要件の錯誤は知的な錯誤であるのに対して、禁止の錯誤は倫理的な錯誤といえるが、<sup>(34)</sup>租税法は、殺人・強盗・強姦などの自然犯とは異なり、もともとは倫理的に根拠づけることができる原理や自然法に基づいて定められたものではないから、<sup>(35)</sup>租税法の錯誤は、構成要件の錯誤として、評価

すべきである。そもそも、納税義務の認識がなければ、自らの態度の社会的な意味を理解することはできないので、租税逋脱罪の故意があるとはいえない<sup>(36)</sup>。それは、たとえば、文書のような規範的構成要件要素が問題となっている場合に、レストランでビアコースターに引かれた線が有している意味を知らないで、それを消してしまった者に、文書偽造罪（ドイツ刑法 267 条）の故意があるとはいえないのと同じである<sup>(37)</sup>。故意は法益侵害との関係で（も）捉えられるべきであるが、租税逋脱罪の保護法益は、国家の租税債権であるから、その認識が故意の要件になる<sup>(38)</sup>、などといったことが挙げられよう。

しかし、租税債権が構成要件に含まれ、故意が租税債権の存在または納税義務に関係しなければならぬとすれば、これと行為者の不法の洞察（違法性の意識）もつねに結び付けられることになるので、租税債権という書かれざる構成要件要素を想定することは、結局のところ、厳格故意説を適用した場合と同じ結果となるとの指摘がある<sup>(40)</sup>。

それゆえ、ドイツの判例・通説が、一方で、責任説を採用し、他方で、租税刑法では租税債権説を採用することが矛盾しないのであろうかという疑問が生じる。

#### (1) ドイツ租税通則法 370 条が白地法規であるとしつつ、租税債権説を支持する立場

とりわけ、ドイツの判例は、ドイツ租税通則法 370 条の規定が、白地法規であると理解してきている<sup>(41)</sup>。白地法規の定義にはいろいろなものがあるが、たとえば、ミュラーによれば、白地法規は、一般の刑法の規定の仕方とは異なり、その違反を白地刑罰法規によって処罰する種々の他の規定を指示することだけを内容とし、構成要件と法定刑は一つの規範にまとめられておらず、構成要件が法定刑を伴う白地を補充する規範とまとめられた場合に初めて、完全な刑罰法規となるものをいう<sup>(42)</sup>。白地法規には、これを用いることによって、法技術的に簡素化され、絶え間なく変化する生活関係と新たな展開にも刑法を適合させることができるという実務上のメリッ

トがある。<sup>(43)</sup>

しかし、問題となるのは、白地を補充する規範の存在についての錯誤は、一般に禁止の錯誤として理解されているという点である。これは、ドイツ刑法 17 条の基本思想が、刑法上の態度規範の適用可能性は、行為者もその規範を知っていたかということに懸らしめることはできないという点に存するからである。<sup>(44)</sup> それゆえ、もしドイツ租税通則法 370 条が白地法規であると仮定すれば、納税義務についての錯誤も、構成要件の錯誤ではなく、禁止の錯誤とすべきことになるし、責任説によれば故意は阻却されないことになるのではないかと考えられる。

それにもかかわらず、ドイツ租税通則法 370 条を白地法規と解しつつ、租税債権説を維持することができるとすれば、それはどのような根拠によるものであろうか。

文書偽造罪における文書や窃盗罪における物の他人性などの規範的構成要件要素の社会的な意味内容を認識できなかったならば、故意ではないことが一般に承認されているのに対して、白地法規の場合、白地法規に違反した行為者がそこに含まれる禁止を認識しなかったが、彼は法規に違反する前提となる事実についてだけは知っていたというかぎり、故意は阻却されない。

これに対して、ビュルテは、刑罰規定が白地規定を参照するものとして評価されるか、規範的構成要件要素を内容とする規定として評価されるかは、偶然の成り行きに懸っているから、経済刑法にとってこのような区別にはあまり理由がないという。その上で、ドイツ租税通則法 370 条を白地規定と解したとしても、参照を指示された規定の規範命令が故意に含まれている必要があるといい、もしこれを否定してしまうと、白地法規の構成要件の機能と調和しなくなる。構成要件には、不法を画定する課題が与えられているので、租税刑法ないし経済刑法の場合、規範命令が構成要件に統合される必要があるからであるという。<sup>(45)</sup>

ランジークは、故意の要件を定めるにあたって決定的なのは、ドイツ租税通則法 370 条の文言であり、特に、行為者が租税上重要な事実について

誤った申告をしたことが前提となるという。また、たしかに同法 370 条は白地刑罰法規として理解することができるが、そのことは故意が法益侵害の結果発生に関係しなければならないことを何ら変更するものではないという。ランジークは、租税逋脱罪を結果犯と理解し、国家の財産上の利益を侵害するものと捉えた上で、たとえば、詐欺罪が他人の財産を侵害することを認識しなければならないように、租税削減の結果が発生するという行為の侵害の意味そのものを把握しなければならないとした<sup>(46)</sup>。

白地法規の場合、補充規範に挙げられた要素が白地法規の構成要件と「まとめて読まれるべきである」というヴェルツェル<sup>(47)</sup>に遡る見解から、行為者が補充規範のすべての構成要件要素に関して故意に行為しなければならないということが導かれる。しかし、通説によれば、故意は、補充規範に含まれる命令や禁止には関連づける必要がなく、むしろこれについての錯誤は、禁止の錯誤と見なされる<sup>(49)</sup>。責任説によれば、禁止の認識は、故意にとって重要ではないので、白地法規や補充規範の規範そのものの認識は、基本的に故意の対象には含まれない<sup>(50)</sup>。したがって、これらの不認識は、ドイツ刑法 17 条に基づく禁止の錯誤であり、これが回避不可能な場合に、責任阻却となるに過ぎない<sup>(51)</sup>。白地を補充する租税規範の不認識そのものは、この見解の解釈論的なアプローチによれば、禁止の錯誤に至るしかあり得ないにもかかわらず、租税債権説によって、ドイツ刑法 16 条 1 項 1 文に基づく構成要件阻却に至るとすれば、禁止の規範の回避可能な不認識が刑罰から保護されないという他では承認されている原則が、ここでは破られてしまい<sup>(52)</sup>、体系的な誤りを示していることになる<sup>(53)</sup>。

また、ヴェルツェルは、必然的に故意によって把握されるライヒ租税通則法 396 条の意味での結果としての租税の削減は、税収ではなく、国家の租税債権を削減した場合にのみ認められる、それゆえ、客観的に存在する租税債権がつねに租税逋脱罪の正しい行為客体であり、これによって、租税逋脱罪の故意の内容も初めて決定することができるとして、「租税債権」が侵害客体なので、構成要件要素でもあるという説明をした<sup>(54)</sup>。

これに対して、ヴァルダは、ドイツ刑法 265 条 a の構成要件が示してい

るように、<sup>(55)</sup>侵害の対象と構成要件的行為の要素が無条件に同じというわけではない、事実的な行為（たとえば、自動販売機の濫用など）は他人の財産に対して向けられるが、これが構成要件要素として理解されることはないとして、<sup>(56)</sup>異議を唱えていた。<sup>(57)</sup>なお、租税の削減は、構成要件的行為ではなく構成要件に該当する結果であるとの反論はありえよう。

そして、判例とこれを支持する学説は、ドイツ租税通則法 370 条を白地法規と性格づけているが、これはそもそも誤った専門用語の使い方（Fehlterminologie）ではないかという批判もある。<sup>(58)</sup>白地法規について現在ではいろいろな用語の使い方がなされているが、白地法規の刑法上の概念はビンディングに<sup>(59)</sup>遡るといわれている。<sup>(60)</sup>ティーデマンによれば、ビンディングはまさに「立法者以外の他の機関」が白地の補充を調達することに基づいて白地刑法を定義したが（狭義の白地刑法）、その後、判例および学説の中には、単なる法律技術的な（内部的な）参照も白地として示すことが稀ではなく見られるようになった（広義の白地刑法）<sup>(61)</sup>という。

判例の立場に対して、近時の学説においては、ドイツ租税通則法 370 条の全体を白地法規として把握してしまふのではなく、同条項の要件を確認して、その中から規範的構成要件要素として把握できるものがあるとする立場が、以下でみるように、かなり有力化してきているように思われる。

## (2) ドイツ租税通則法 370 条が規範的要素を伴う構成要件であるとしつつ、 租税債権説を支持する立場<sup>(62)</sup>

ティーデマンによれば、前述した広義の白地刑法という意味で用いてしまうと、付随刑法のかなり広範囲にわたる部分が白地刑法になってしまうという。なぜなら、ほとんどすべての経済刑法が、空間的技術的に、前に経済法上の命令または禁止を、その後には刑罰や過料による強化を分離して定めているからである。それは、内容的には意味がないか、意味の少ない立法技術の問題に過ぎない。<sup>(63)</sup>

一方では、形式的には、刑罰構成要件が、他の規範と法律を明示的に参

照するよう指示しているのか、それとも黙示的なのかに焦点が合わせられたならば、窃盗罪、横領罪、租税逋脱罪は、白地刑法ではなく、規範的要素を伴う構成要件である。他方では、広く普及した観点が、構成要件が不法類型化として内容的に解釈による補充を必要とするか否かという点に焦点を合わせている。ここでも、租税逋脱罪は、窃盗罪と同じくらい十分に画定され、それゆえ、解釈による補充を必要としない構成要件である。<sup>(64)</sup>

たとえば、ドイツ租税通則法 370 条 1 項 1 号の「租税上重要な」「租税の削減」などは、規範的構成要件要素として理解され、同 1 項 2 号の義務違反性のみが白地法規の機能をもつ。<sup>(65)</sup>

このように考えて、納税義務の錯誤は規範的構成要件要素の錯誤と解することができる。規範的構成要件要素の場合には、行為者がその概念を充足する事実を知っているというだけでは十分ではなく、行為者は行為事情の法的・社会的な意味内容を理解していなければならない。<sup>(66)</sup>ただし、それは行為者に厳密な法知識が求められるわけではない——さもなければ法律家しか行為者として考えられなくなってしまう<sup>(67)</sup>——。ここでは、行為者が法的な意味内容を素人のレベルで把握していたかを問う、メツガーに遡るいわゆる素人仲間における平行的な評価<sup>(68)</sup>が問題とされる。

これに対して、租税規範の命令が社会倫理的な基盤に基づいて裏づけることができないというかぎり、素人仲間における平行的な評価が、故意を認める上での参照する基準としてほとんど役に立たないのではないかという批判がある。<sup>(69)</sup>

しかし、たとえば、パーゼは、行政犯（法定犯）が一般人の意識において自然犯と同じように定着してきていることを指摘している。<sup>(70)</sup>どのような場合に誰にどの程度の税を課するのが良いのかは、たしかに社会倫理というより国家・社会の合目的性の問題であろうが、一度ルールが決められたならば、それを遵守すべきであるというのが、社会一般の人々の意識であり、誰かが自分だけ負担すべき税を負担せずに、公的サービスの提供を受けようとしているならば、その者は税の公平な負担をしていないという点で、社会的・倫理的にも非難されるであろう。<sup>(71)</sup>

これとは別に、マイヴァルトは、つぎのようにして、租税債権説を批判する<sup>(72)</sup>。すなわち、行為者が特定の租税の支払い義務があり、租税の削減をもたらすことを知っているならば、同時に不法の意識も持っており、そのことはヴェルツェル自身が認めていた<sup>(73)</sup>。それゆえ、納税義務の不認識を租税遁脱罪の故意の要件とすれば、構成要件の錯誤から切り離された禁止の錯誤<sup>(74)</sup>は考えられなくなってしまう。これは、正当化事由の場合でも同様の問題が生じる<sup>(75)</sup>。租税を支払う義務がなくなる一般的な正当化事由を誤って想定した者は、つねに納税義務について錯誤している<sup>(76)</sup>ので、この場合には租税債権説は当然ながらつねに構成要件の錯誤に至らなければならない<sup>(77)</sup>。しかし、納税義務の認識の欠如は、行為の禁止についての錯誤であり、それゆえ、ドイツ刑法 17 条の意味での禁止の錯誤<sup>(78)</sup>であるから、租税債権説の結論は妥当ではないというのである<sup>(79)</sup>。

しかし、租税債権が故意の対象に含まれないとするマイヴァルトの見解によれば、「租税の削減」も、故意の対象となる構成要件要素ではなく、不法構成要件の外部に位置する客観的処罰条件になってしまう<sup>(80)</sup>であろう。

また、本当に、マイヴァルトがいうように、租税債権説によれば、構成要件の錯誤と禁止の錯誤を区別することができなくなるのであろうか。

ローレチュケは、たとえば、個別の租税法と結びついたドイツ租税通則法 149 条 2 項、同 150 条 2 項 2 号の正しいまたは完全な租税の説明を与える義務のような行為義務が、構成要件ではなく、違法性に位置づけられるということが租税刑法の錯誤の考慮に含まれなければならない<sup>(81)</sup>という。

それゆえ、この行為義務の違反は、事実的故意の対象ではなく、不法の意識の対象であると考えられる。それゆえ、マイヴァルトの見解に反して、行為義務（説明義務や届出義務）と納税義務は、決して不可分一体のものではなく、区別することができるし、区別して考えなければならないのである。それゆえ、租税債権説によれば、租税刑法における錯誤の場合に、禁止の錯誤を認める余地がなくなって、厳格故意説と同じになるということでは決してない。これは、つぎのことを考えると理解できる。

たとえば、保障人的地位（＝結果回避の義務が生じる諸事情）が不真正



不作為犯の客觀的構成要件に含まれるということが一般刑法にとって決定的なので、これに関する諸事情の不認識は構成要件の錯誤に至る（たとえば、池で溺れている子が他人の子どもであると勘違いしていた場合など）。自らの保障人的地位を認識している社会のあらゆる人々が結果を回避する義務を意識するということを法秩序は前提としているので、これに関する誤った評価（保障人的義務についての錯誤）は、故意に影響せず、真正不作為犯の行為義務の錯誤と同様に、ドイツ刑法 17 条の意味での禁止の錯誤となる（たとえば、池で溺れている子は自分の子どもであるが、助ける義務はないと思っていた場合など）。

この考え方を租税刑法に應用すると、行為義務（説明義務や届出義務）を基礎づける事実についての不認識は、ドイツ刑法 16 条の構成要件の錯誤である。これに対して、行為義務（説明義務や届出義務）についての錯誤は、——租税債権についての錯誤によって解決されるわけではないかぎり<sup>(82)</sup>で——ドイツ刑法 17 条の禁止の錯誤ないし（不作為犯の場合には）命令の錯誤<sup>(83)</sup>である。

具体例に即していえば、経営者 B の昨年の売上税が 6,500 ユーロに達していたが、彼の記憶によれば、6,000 ユーロに過ぎなかったので、彼はドイツ売上税法 18 条 2 項 2 号に反して、月額ではなく、四半期の売上税の予約申込み（同法 18 条 2 項 1 号）を申請したという場合、B は、彼の行為義務（同法 18 条 2 項 2 号によれば、予約申込みの時期が暦の月である）を基礎づける行為事情に関する事実的な観点で、錯誤に陥っている。それゆえ、彼の錯誤は、ドイツ刑法 16 条の構成要件の錯誤である。これに対して、B が昨年の売上税が 6,500 ユーロに達していることは知っていたが、月額の売上税の予約申込みが義務付けられるのは売上税が 10,000 ユーロからであると思っていた場合には、B は、彼の行為義務に関する法的な評価の錯誤<sup>(83a)</sup>に陥っており、ドイツ刑法 17 条の禁止の錯誤である。

また、たとえば、ライスは、相続人が相続財産には相続税を納める義務があるが、それは税務署から要求されるまでは申告する義務がないと考えていたとか、有限会社の経営者が会社の納税義務を認識しながら、自分に

は説明義務はないと考えていた場合も、同様に、禁止の錯誤の例として挙げている。<sup>(84)</sup>

これに対して、マイヤーは、ライスがこれらの事例で、行為者の判断によれば、法的に許容される事由に基づいて、税務署が租税を確認し、決定することを阻止したということを見逃している、行為者は租税債権が発生するという表象をもつことはできないので、ここでも租税債権説によれば構成要件の錯誤を認めなければならなくなると批判している。<sup>(85)</sup>

しかし、このマイヤーの批判は適切ではないと思われる。上述したように、納税義務と行為義務を区別する立場からすると、ライスの挙げた例も、マイヤーの見解とは反対に、行為者は租税債権についての表象があるにもかかわらず、行為義務についての法的な評価の錯誤が存在するので、これは禁止の錯誤であると思われる。

その他の見解として、法益との関係から、構成要件の錯誤と禁止の錯誤を区別しようとしたシュリヒターの見解も挙げられよう。というのは、彼女の見解も、責任説に立脚しつつ、納税義務の錯誤を構成要件の錯誤とするもので、租税債権説に含めることができるが、上記の租税債権説の他の論者と異なる点が存在するからである。

シュリヒターは、行為者が法益に反して決意したか否かが重要であり、行為者に故意の不法な態度が帰責されるためには、その態度の侵害の意図を捉える必要があるとした。そして、目的論的に限定された（すなわち法益関係的な）事態に注目すべき欠陥がある錯誤だけが故意を阻却するとした。それゆえ、シュリヒターは、租税刑法の特殊性をとくに考慮し、白地要素と規範的要素の区別を断念した上で、故意にとって本質的には侵害の意図の把握に焦点を合わせるこの「目的論的に限定された事態の視点」が必要になると主張している。<sup>(86)</sup>

しかし、これには、説得力がないとか、この形式は疑わしい、非常に曖昧である、<sup>(87)</sup>法益侵害の認識を故意の最大限の要件にしてしまっている点<sup>(88)</sup>が適切ではないなどという批判がなされた。そして、ミュラーは、「目的論的に限定された事態の視点」が「注目すべき欠陥」<sup>(89)</sup>に懸っているか否かと<sup>(90)</sup>

いうシュリヒターによって付け加えられた問題は、はっきりしない基準を手掛かりにしてのみ答えることができ、結局のところ、再び、事実の錯誤と法律の錯誤という良く知られた区別に立ち戻ることになってしまうだろうと批判した。<sup>(91)</sup>

それでは、租税債権説に依拠していない立場としては、どのような見解が主張されているのであろうか。

まず、1960年代まで付随刑法の領域の全体で、禁止の錯誤に故意説を適用することが、ゴルトシュミットやエリック・ヴォルフに依拠して、<sup>(92)</sup>通説といえる状況であった。自然犯の場合には、法共同体に内在する倫理的な確信に対する違反が裁かれるのに対して、行政犯の場合には、実体的な国家の創造物に基づく命令規範の違反が問題になっている。自然犯と行政犯は本質的に異なり、後者は社会倫理的に無色である。<sup>(94)</sup>そのため、行政犯の場合には、故意が禁止違反性ないし命令違反性の事実にも関係していなければならないということが導かれた。<sup>(95)</sup>

ランゲは、つぎのように主張した。すなわち、禁止違反性の意識は、行政犯の場合には、自然犯の場合とは反対に、新しい、態度の社会的な意味にとって構成的な事実（つまり、かつては社会的に相当であった活動に法が介入していくということ）の意識を意味する。それゆえ、行政犯の場合には、構成要件の錯誤と禁止の錯誤は一致して、いずれの場合にも故意を阻却する<sup>(96)</sup>という。

しかし、今日の学説においては、量的な考察方法が浸透しており、行政犯と自然犯が本質的に区別されるわけではなく、等級的により不法内容が大きいか小さいかということで区別され、それが秩序違反法によっても責任説を承認する（ドイツ秩序違反法11条）ための理由にもなっている。<sup>(97)</sup>また、わが国でも行政犯（法定犯）の自然犯化ということから、自然犯・法定犯区別説が疑問視されてきたし、ドイツでも行政犯（法定犯）が一般人の意識において自然犯と同じように定着してきていることについては前述したとおりである。

つぎに、租税を基礎づける行為事情についての錯誤は、構成要件の錯誤

であるが、納税義務に関する錯誤は、禁止の錯誤であるとする立場である<sup>(98)</sup>。ここには、ドイツ租税通則法 370 条が白地法規であるということを前提とするものと、租税債権に関する錯誤は「単なる義務の錯誤」であることを前提とするものが含まれる。これらの立場によれば、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ならば、ドイツ刑法 17 条に基づく禁止の錯誤が存在するが、とりわけ、故意に遂行された違法な正犯行為が可罰性の要件となる共犯（教唆犯または幫助犯）にとって実務上の意味をもつという指摘もある<sup>(99)</sup>。租税債権説によれば、租税規範の射程範囲についての誤認のみに基づいても構成要件の錯誤として故意が阻却されるので、これに対して第三者が故意に関与しても、間接正犯は別論として、正犯者に故意が欠ける場合には、共犯は成立せず（ドイツ刑法 26 条、27 条）、不可罰となろう。これに対して、禁止の錯誤として扱う立場によれば、（錯誤の回避不可能性によって責任が阻却されることはあったとしても）つねに故意の違法な行為は存在するので、これに関与する者が共犯に問われることになるからである。

しかし、ドイツ租税通則法 370 条が白地法規であることを前提とするアルガイアーらの見解に対しては、ドイツ租税通則法 370 に基づく構成要件の個々の要素に関して区別もせずに、これを全体として「白地刑罰構成要件」として広い意味で特徴づけ、それを構造的に規範的構成要件要素に対して区別することもなしに、判例の用語の用い方をとくに熟慮することなく受け入れてしまっているという批判が向けられる<sup>(100)</sup>。ドイツ租税通則法 370 条 1 項 1 号の「租税上重要な」「租税の削減」などは、上述したように、規範的構成要件要素であると解され、同条 1 項 2 号の義務違反性とは区別されるべきであろう。

また、マイヴァルトは、「特定の租税の支払いについて義務があり、その削減をもたらすことを知っている者は、同時に不法の意識も有している。というのは、意味の認識は、義務があるという認識とここでは区別することができないので、行為者がその義務を履行していない場合に、たしかに納税義務に服さなければならないが、しかし、不法に行為していないとい

う意図であり得ることは決してないからである<sup>(101)</sup>」とし、いわゆる法義務要素の理論に基づいて、租税債権が「全体行為評価の要素」と見なされ、これに関する錯誤が「単なる義務の錯誤」として禁止の錯誤になるとした。<sup>(102)</sup>

そして、近時、租税刑法の錯誤の問題を包括的に概観したとされるミュラーが、納税義務の錯誤を禁止の錯誤とする見解を主張した。<sup>(103)</sup>彼は、マイヤーによって挙げられた租税債権説と租税通則法 370 条 4 項 3 文の相殺禁止は矛盾するという批判が、これまで一掃されてきていないとする。<sup>(104)</sup>そして、ミュラーは、少なくとも解釈論的には、租税債権説を迂回することによって責任説の例外を構成するよりも、責任説の峻厳さに対する調整として禁止の錯誤の回避可能性を用いることの方が、説得力があるように思われると主張した。<sup>(105)</sup>

マイヤーの批判に対しては、かつてトーマスが、相殺禁止の適用は租税刑法上の非難ができることを前提要件とし、それゆえ、租税債権の認識を前提要件とするという説得力に欠ける反論をして、それが古典的な循環論法と揶揄されていた。<sup>(106)</sup><sup>(107)</sup><sup>(108)</sup><sup>(109)</sup>

しかし、マイネは、相殺禁止が 1919 年以來存在してきたもので、1969 年の第二次刑法改正法によってドイツ刑法典に採り入れられた禁止の錯誤の規定よりも歴史があり、ドイツ租税通則法 369 条 2 項によれば、刑法典の総則規定が租税法と相いれない場合には、その総則規定は租税刑法に適用できないということも十分に可能であるとしつつ、最終的には、ドイツ租税通則法 370 条 4 項 3 文は削除すべきと提案している。<sup>(110)</sup>

いずれにしても、納税義務の錯誤を禁止の錯誤として故意を阻却しない一連の立場に対しては、納税義務の錯誤の状態にある行為者に、果たして反対動機を形成することができるのかという共通の問題点がある。たとえば、窃盗罪の故意を考える上で、行為者が、他人の物という構成要件要素に関して、具体的にそれが誰の物であるか、どのような法的な根拠に基づいてその人の物になったのかということなどまでを知る必要はなく、自分(だけ)の物ではないということさえ知っていれば足りるように、租税通則法の故意を考える上でも、租税の種類や形式を具体的に知っている必要

はないが、まったく納税の義務がないと思っている者には租税を削減するつもりもないので、租税遁脱罪の故意があるとはいえないであろう。

ドイツには付随刑法だけでも、おおよそ 1000 の法律があり、<sup>(112)</sup> 刑法の教授でさえ、これらの刑罰規定のすべてを把握していることはできない<sup>(113)</sup> ということを現状認識とするならば、租税を基礎づける行為事情のみを知っていれば足り、後は納税義務について錯誤した場合でも、禁止の錯誤の回避不可能性で考慮すれば十分であるとする<sup>(114)</sup> ことには疑問が残るであろう。ミュラー自身でさえ、納税義務の錯誤を禁止の錯誤とすることについて、「この結論はたしかに満足はできない。なぜなら、納税義務者は、処罰される行為の広い範囲で、実際には、非現実的な法律知識を要求されることになると思われるからである。」と認めている。

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といえる。<sup>(115)</sup> そのかぎり、納税義務者が租税債権の存在に関して故意に行為していることが必要となる。

## 註

- (30) *J. Bülte*, Der Irrtum über das Verbot im Wirtschaftsstrafrecht, NStZ 2013, S. 65 ff., S. 68 ff.; *P. Fissenwert*, Der Irrtum bei der Steuerhinterziehung, alte und neue Probleme bei der Übernahme des bundesdeutschen Steuerstrafrechts in der ehemaligen DDR, 1993, S. 223 f.; *I. Flore / M. Tsambikakis*, a. a. O. (Fn. 16), S. 179, Rdn. 648 und S. 180, Rdn. 657.; *G. Gribbohm / H. Utech*, Probleme des allgemeinen Steuerstrafrechts, NStZ 1990, S. 209 ff., S. 210.; *K. Lüderssen*, Die Parteispendenproblematik- Vorsatz und Irrtum, wistra 1983, S. 223 ff., S. 225.; *A. Ransiek*, a. a. O. (Fn. 7), S. 365.; *R. Reck*, Grundzüge der Steuerhinterziehung, Betrieb und Wirtschaft, 2000, S. 837 ff., S. 840.; *W. Reiß*, Tatbestandsirrtum und Verbotsirrtum bei der Steuerhinterziehung, wistra 1987, S. 161 ff.; *C. Roxin*, a. a. O. (Fn. 28), §21 Rdn. 107.; *ders.*, a. a. O. (Fn. 29), S. 375 ff., S. 378.; *H. Schaumburg / S. Peters*, Internationales Steuerstrafrecht, 2015, S. 398 f., §10, Rdn. 137.; *E. Schlüchter*, Zur Irrtumslehre im Steuerstrafrecht, wistra 1985, S. 46 ff.; *U. Schroth*, Vorsatz und Irrtum, 1998, S. 52 ff.; *B. Schünemann*, Die strafrechtlichen

- Aspekte der Parteispendenaffäre, —Eine (Zwischen-?) Bilanz—, in: Parteispendenproblematik, 1986, S. 35 ff., S. 54 f.; *K. Thomas*, a. a. O. (Fn. 15), S. 260 ff.; *K. Tiedemann*, Zum Stand der Irrtumslehre, insbesondere im Wirtschafts- und Nebenstrafrecht, in: Festschrift für Geerds, 1995, S. 95 ff., S. 107.; *ders.*, Wirtschaftsstrafrecht, 4. Aufl., 2014, S. 150 f. Rdn. 345.; *J. Weidemann*, Der Irrtum über die Steuerrechtslage, in: Festschrift für Herzberg, 2008, S. 299 ff.; *H. Welzel*, Irrtumsfragen im Steuerstrafrecht, NJW 1953, S. 486 ff.; *J. Wiese*, in: Wannemacher & Partner, Steuerstrafrecht Handbuch, 6. Aufl., 2013, Rdn. 442 S. 183.
- (31) *T. Kuhn* / *J. Weigell*, a. a. O. (Fn. 16), S. 26, Rdn. 83.; *A. Ransiek*, a. a. O. (Fn. 7), S. 366.; *H. Schaumburg* / *S. Peters*, a. a. O. (Fn. 30), S. 398 f., §10, Rdn. 137.
- (32) *W. Reiß*, a. a. O. (Fn. 30), S. 161. *それゆえ、「租税のジャングル (Steuerdschungel)」とか「秘密の学問 (Geheimwissenschaft)」などと呼ばれることも稀ではない (J. Müller, a. a. O. (Fn. 9), S. 72.)。*
- (33) *J. Wiese*, a. a. O. (Fn. 30), S. 183 f., Rdn. 442.
- (34) *W. Gallas*, Niederschriften über die Sitzungen der Großen Strafrechtskommission, Bd. 2, 14. Sitzung, 1958, S. 41 ff., S. 42.; *C. Roxin*, a. a. O. (Fn. 19), S. 604.
- (35) たたとえば、ドイツ所得税法2条の所得の7つの種類がそうであり、臨時の売却や宝くじの賞金が非課税であることや、医師や弁護士の営業税が非課税であることは、倫理的な考慮によって推論することはできないものとして挙げられる (*J. Bülte*, a. a. O. (Fn. 30), S. 69.)。
- (36) *C. Roxin*, a. a. O. (Fn. 28), §12 Rdn. 107.; *A. Ransiek*, a. a. O. (Fn. 7), S. 366.; *G. Duttge*, Ein neuer Vorsatzbegriff?, Besprechung zu BGH, Urteil v. 08. September 2011 (1 StR 38/11)=BGH HRRS 2011 Nr. 1139, HRRS 2012, S. 361 f.
- (37) ドイツの (とくにケルンの) ピアレストランなどでは、客に提供したビールのグラスの数だけピアコースターに線を引くことで、会計のためのメモとしていることがある。
- (38) *A. Ransiek*, a. a. O. (Fn. 7), S. 366.
- (39) *E. Schlüchter*, a. a. O. (Fn. 30), S. 46 ff.; *B. Schünemann*, a. a. O. (Fn. 30), S. 54 f.
- (40) *F. Meyer*, Enthält der Tatbestand der Steuerhinterziehung ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal, NStZ 1987, S. 500 f., S. 501.
- (41) BGHSt 5, 90, 91.; BGHSt 10, 217, 218.; BGHSt 20, 177, 180.; BGHSt 53, 221.; BGH, wistra 1982, S. 108, S. 109.; BGH, wistra 1991, S. 138, S. 140.; BGH,

- wistra 2005, S. 307 f.; BGH, NStZ 2007, S. 595.; BGH, NStZ 2009, S. 639.; BGH, wistra 2009, S. 441.; BGH, NStZ 2011, S. 294.; BVerfG, NJW 1995, S. 1883.; NJW 1992, S. 35.; BGH, StRK AO 1977, §370, R. 44.; BGH, NStZ 1984, S. 510.; BFH, BStBl II 2001, S. 16.; BFH, BStBl 2000 II, S. 378, 379.; BFH, BStBl 2001 II, S. 16, S. 18. また学説でも、*A. Müller*, Der Beweis der Steuerhinterziehung im Besteuerungsverfahren, Die Bedeutung des Strafverfahrens für den Steueranspruch, AO-StB 2011, S. 113 ff., S. 118.; *K. Thomas*, a. a. O. (Fn. 15), S. 261.
- (42) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 71.
- (43) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 72.
- (44) *L. Kuhlen*, a. a. O. (Fn. 26), S. 339.; *I. Puppe*, Tatirrtum, Rechtsirrtum, Subsumtionsirrtum, GA 1990, S. 145 ff., S. 167.
- (45) *J. Bülte*, a. a. O. (Fn. 30), S. 71 f.
- (46) *A. Ransiek*, a. a. O. (Fn. 7), S. 366.
- (47) *H. Welzel*, a. a. O. (Fn. 30), S. 486 ff.
- (48) *M. Böse*, Vorsatzanforderung bei Blankettgesetzen am Beispiel des Kartellrechts, in: Festschrift für Puppe, 2011, S. 1353 ff., S. 1356.
- (49) *M. Böse*, a. a. O. (Fn. 48), S. 1356.
- (50) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 74 und S. 84.
- (51) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 74 und S. 84.
- (52) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 85 f.
- (53) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 130.
- (54) *H. Welzel*, a. a. O. (Fn. 30), S. 486 f.
- (55) ドイツ刑法 265 条 a 第 1 項は「対価を支払わない意図で、欺罔により、自動販売機若しくは公共の目的に役立つ長距離通信網の給付、交通機関による運送、又は興行物若しくは設備への入場を得た者は、その行為について他の規定でより重い刑が定められていないときは、一年以下の自由刑又は罰金に処する。」(宮沢・前掲(註 10)を参照)と規定している。
- (56) *H.-G. Warda*, a. a. O. (Fn. 3), S. 46 f.; *J. Weidemann*, Ist der Steuerhinterziehungstatbestand ein Blankettgesetz?, wistra 2006, S. 132 ff.
- (57) もっとも、ヴェルツェルが行為客体と行為事情を誤って同列視したことは、結果としては、規範的行為事情の範疇に租税通脱罪の構成要件要素を適切に分類することには役立ったという指摘もある (*J. Weidemann*, a. a. O. (Fn. 30), S. 303.)。
- (58) *K. Tiedemann*, Literaturbericht zum Wirtschaftsstrafrecht Teil III (Steuerstrafrecht), ZStW 107 (1995), S. 597 ff., S. 643 f.; *S. Rolletschke*, Steuerstrafrecht, 4. Aufl., 2012, S. 72, Rdn. 122.; *T. Walter*, Ist



- Steuerstrafrecht Blankettstrafrecht ?, in : Festschrift für Tiedemann, 2008, S. 969 ff.
- (59) *K. Binding*, Handbuch des Strafrechts, Bd. I, 1885, S. 179 f.
- (60) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 71.
- (61) *K. Tiedemann*, Wirtschaftsstrafrecht, Einführung und Allgemeiner Teil mit wichtigen Rechtstexten, 4. Aufl., 2014, S. 87 f., Rdn. 197.
- (62) *G. Duttge*, a. a. O. (Fn. 36), S. 362.; *P. Fissenwert*, a. a. O. (Fn. 30), S. 223.; *I. Flore / M. Tsambikakis*, a. a. O. (Fn. 16), S. 181, Rdn. 665.; *W. Joecks*, Vorsatz und Leichtfertigkeit, SAM 2012, S. 26 ff., S. 27.; *T. Kuhn / J. Weigell*, a. a. O. (Fn. 16), S. 25, Rdn. 78.; *K. Lüderssen*, Die Parteispendenproblematik im Steuerrecht und Steuerstrafrecht — Vorsatz und Irrtum, wistra 1983, S. 223 ff., S. 225.; *H. -G. Meine*, Der Irrtum über das Kompensationsverbot — Besprechung des Urteils des Bundesgerichtshofs vom 24. 10. 1990 — 3 StR 18/ 90 –, wistra 2002, S. 361 ff.; *K. Tiedemann*, a. a. O. (Fn. 58), S. 88, Rdn. 198 und S. 151, Rdn. 345.; *I. M. 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. 201.; *J. Weidemann*, a. a. O. (Fn. 30), S. 301.; *J. Wiese*, a. a. O. (Fn. 30), S. 183, Rdn. 441.
- (63) *K. Tiedemann*, a. a. O. (Fn. 58), S. 88, Rdn. 197.
- (64) *K. Tiedemann*, a. a. O. (Fn. 58), S. 88, Rdn. 198.
- (65) *M. Wulf*, Bedingter Vorsatz im Steuerstrafrecht — Abschied von der “Steueranspruchslehre”?, Stbg 2012, S. 19 ff., S. 21.
- (66) *G. Duttge*, a. a. O. (Fn. 36), S. 361.; *J. Wessels / W. Beulke / H. Satzger*, a. a. O. (Fn. 19), S. 104, Rdn. 243.
- (67) *R. Nierwetberg*, Der strafrechtliche Subsumtionsirrtum—Tatbestands- oder Verbotsirrtum, Wahndelikt oder untauglicher Versuch?, Jura 1985, S. 238 ff., S. 239.; *J. Wiese*, a. a. O. (Fn. 30), S. 183, Rdn. 441.
- (68) *E. Mezger*, Strafrecht, Ein Lehrbuch, 1. Aufl., 1931, S. 328.
- (69) *J. Bülte*, a. a. O. (Fn. 30), S. 71.
- (70) ドイツでは、過料によって強化された白地規範が、刑法上の禁止と同様に、一般人の意識の中に定着してきたことや、道路交通法と並んで、カルテル法も、一般人の意識において、制裁に値する不法として定着してきたし、そのことを、10年来のカルテル法違反の犯罪化の議論（そしてドイツ刑法 298条で採用）が裏づけている（*M. Böse*, a. a. O. (Fn. 48), S. 1357 f.）。
- (71) 不正な方法によって納税義務を免れることは、国民としての当然の義務に違背し、国民全体の犠牲において不当に利得をするものであり、それが倫理

- 的に非難され得るものであることは否定できないはずであるとするのは、板倉・前掲（註15）86頁以下、88頁。
- (72) *M. Maiwald*, a. a. O. (Fn. 3), S. 21 ff.
- (73) *M. Maiwald*, a. a. O. (Fn. 3), S. 21 f.
- (74) *H. Welzel*, Irrtumsfragen im Steuerstrafrecht, NJW 1953, S. 487. では、「私は、租税逋脱罪の事実的故意、すなわち、具体的な租税債権を認識し、この租税債権を削減しようとした行為者に、不法の意識が欠如しうる場合は考えられない…」と述べていた。
- (75) 一般には、（構成要件の錯誤）から分け「隔てられた禁止の錯誤（isolierter Verbotsirrtum）」という用語の方が普及しているが、これは、ザムゾンの「isolierter Irrtum」によるものである（*E. Samson*, a. a. O. (Fn. 24), S. 107.）。
- (76) *M. Maiwald*, a. a. O. (Fn. 3), S. 22. これに賛成するのは、*F. Meyer*, a. a. O. (Fn. 3), S. 443.; *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 130 f. など。
- (77) *M. Maiwald*, a. a. O. (Fn. 3), S. 21.
- (78) *M. Maiwald*, a. a. O. (Fn. 3), S. 28.
- (79) *M. Maiwald*, a. a. O. (Fn. 3), S. 24.
- (80) *W. Reiß*, a. a. O. (Fn. 30), S. 163.
- (81) *S. Rolletschke*, a. a. O. (Fn. 58), S. 72, Rdn. 122.
- (82) たとえば、2004年3月4日のケルン上級地方裁判所決定の事案（OLG Köln, StraFo 2004, S. 282=NJW 2004, S. 3504.）が挙げられる（営業税逋脱罪の起訴を認めなかったことに対する控訴を棄却した）。Cがそのロビー活動について営業税の説明を行わなかった。これに関する所得を、彼はこれまで（部分的には）所得税法18条の意味での自主活動に基づく所得として申告していた。かりに税務当局の査定が適切であり、廃棄物焼却施設の建設に関連して受け取ったリポートは所得税法15条の意味での（営業税の義務がある）事業所得と見なされるべきであるとしても、被告人は、営業税の対象とはならないであろうと考えていた。行為義務の錯誤は、租税債権についての錯誤によって解決され、ドイツ刑法16条の構成要件の錯誤として扱われた。
- (83) *I. Flore / M. Tsambikakis*, a. a. O. (Fn. 16), S. 179, Rdn. 642 und S. 179, Rdn. 643.; *A. Ransiek*, in: Kohlmann (Hrsg.), Steuerstrafrecht, Kommentar, Loseblattsammlung, KSt. Lfg. 45, 2011, S. 309, §370 Rdn. 667.; *ders.*, Vorsatz des Arbeitgebers bei Vorenthalten von Arbeitsentgelt und Lohnsteuerhinterziehung, PStR 2011, S. 74 ff., S. 75.; *W. Reiß*, a. a. O. (Fn. 30), S. 163 f.; *S. Rolletschke*, a. a. O. (Fn. 58), S. 75, Rdn. 122d.; *R. Seer*, in: K. Tipke / J. Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., 2015, §23 S. 1381 f., Rdn. 47. これ

- に対して、構成要件の錯誤とするのは、*E. Schlüchter*, a. a. O. (Fn. 30), S. 43 ff.
- (83a) *S. Rolletschke*, a. a. O. (Fn. 58), S. 75, Rdn. 122d.
- (84) *W. Reiß*, a. a. O. (Fn. 30), S. 164.
- (85) *F. Meyer*, a. a. O. (Fn. 40), S. 500.
- (86) *E. Schlüchter*, a. a. O. (Fn. 30), S. 43 ff.; *dies.*, Grundfälle zum Bewertungsirrtum des Täters im Grenzbereich zwischen §§16 und 17 StGB, JuS 1985, S. 373 ff.; *dies.*, Zur Abgrenzung von Tatbestands- und Verbotsirrtum — BayObLG, NJW 1992, 2306, JuS 1993, S. 14 ff.
- (87) *P. Fissenwert*, a. a. O. (Fn. 30), S. 227.
- (88) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 134.
- (89) *L. Kuhlen*, a. a. O. (Fn. 26), S. 435 ff.
- (90) *B. Schünemann*, a. a. O. (Fn. 30), S. 54 f. Fn. 46. さらに、故意の対象を法益（客体）の侵害ないしはその危殆化のみに限定することは、たとえば、詐欺も恐喝も同様に財産侵害を内容とする犯罪であるから、故意が法益侵害の認識で十分であるとすれば、詐欺の故意と恐喝の故意を区別できなくなって不当である、そこで、結局シュリヒターも、法益保護を制限する要素ないしは可罰性を制限する要素の認識も故意の対象にしなければならなくなった（増田豊「指示概念と錯誤——ドイツ刑法学における錯誤論の最前線を踏まえて——」法律論叢 62 巻 4・5・6 号（1990 年）151 頁以下、182 頁以下）。
- (91) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 134.
- (92) *J. Goldschmidt*, Das Verwaltungsstrafrecht, 1902, S. 578 ff.; *E. Wolf*, Die Stellung der Verwaltungsdelikte im Strafrechtssystem, in: Festgabe für Frank Bd. II, 1930, S. 516 ff., S. 575.
- (93) Vgl. *J. Meyer*, Verbotsirrtum im Ordnungswidrigkeitenrecht — OLG Düsseldorf, NStZ 1981, 444, JuS 1983, S. 513 ff., S. 513. なお、ティーデマンも、付随刑法の領域では、「故意説に近い構想」だけが実体に適うとし、明確性の原則に相応する構成要件の不法の類型化を達成するために、基本法 103 条 2 項を援用して（*K. Tiedemann*, Tatbestandsfunktionen im Nebenstrafrecht, 1969, S. 402.; *ders.*, Zum Stand der Irrtumslehre, insbesondere im Wirtschafts- und Nebenstrafrecht, Rechtsvergleichende Überlegungen und Folgerungen, in: Festschrift für Geerds, 1995, S. 99.）、故意説を適用しようとした。しかし、行為者が構成要件該当事実の表象から自らの態度の社会違反性を推論させなければならなかったか否かは、錯誤の問題であって、明確性の原則とは何ら直接の関連性をもたない（*C. Roxin*, a. a. O. (Fn. 29), S. 387 f.）との批判がある。

- (94) Vgl. *E. Wolf*, a. a. O. (Fn. 92), S. 525.
- (95) Vgl. *J. Meyer*, a. a. O. (Fn. 93), S. 513.
- (96) *R. Lange*, Der Strafgesetzgeber und die Schuldlehre, Zugleich ein Beitrag zum Unrechtsbegriff bei den Zuwiderhandlungen, JZ 1956, S. 73 ff., S. 79. さらに、ヴェルツェルからの批判 (*H. Welzel*, Der Verbotsirrtum im Nebenstrafrecht, JZ 1956, S. 238 ff.) に対するものとして、*R. Lange*, Die Magna Charta der anständigen Leute, JZ 1956, S. 519 ff. がある。
- (97) *J. Meyer*, a. a. O. (Fn. 93), S. 514.
- (97a) 植松・前掲 (註 18) 127 頁以下など。
- (98) *P. Allgayer*, a. a. O. (Fn. 4), §369 AO Rdn. 28.; *M. Maiwald*, a. a. O. (Fn. 3),.; *A. Meyberg*, a. a. O. (Fn. 4), S. 309 f. なお、これに好意的な立場として、*M. Ebner*, Steuerstrafrecht — Neuere Entwicklungen, wistra 2012, S. 176 ff., S. 178.
- (99) *J. Schützberg*, Anmerkung zu einer Entscheidung des BGH, Urteil vom 08. 09. 2011 —, NZWiSt 2012, S. 75 f.
- (100) *M. Wulf*, a. a. O. (Fn. 65), S. 21.
- (101) *M. Maiwald*, a. a. O. (Fn. 3), S. 21.; vgl. *C. Roxin*, Offene Tatbestände und Rechtspflichtmerkmale, 2. Aufl., 1970, S. 147.
- (102) ヴェルツェルによって起草され、ロクシンによって基礎づけられた法義務要素の理論によれば、たとえば、租税債権を、違法性が実務上は構成要件に移されるようかなり規範的な内容を伴う要素として理解し、このように編集された価値判断が、違法性判断と実際には同じであるという場合には、故意に含まれないとする (*M. Maiwald*, a. a. O. (Fn. 3), S. 23f.; *C. Roxin*, a. a. O. (Fn. 101), S. 188.)。しかし、ロクシンは、その後これを放棄している (*C. Roxin*, a. a. O. (Fn. 28), S. 490, Rdn. 107 Fn. 195.)。
- (103) *P. Allgayer*, a. a. O. (Fn. 4), §369 AO Rdn. 27.
- (104) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 127 ff.
- (105) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 129.
- (106) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 140.
- (107) *K. Thomas*, a. a. O. (Fn. 15), S. 263
- (108) *H. -G. Meine*, a. a. O. (Fn. 62), S. 363 f.
- (109) *J. Müller*, a. a. O. (Fn. 9), S. 129.
- (110) *H. -G. Meine*, a. a. O. (Fn. 62), S. 364.
- (111) シューネマンも、マイヴァルトの構想は体系的には筋が通っていると評価しつつも、刑事政策的な理由から受け入れられないとした (*B. Schönemann*, a. a. O. (Fn. 30), S. 54.)。
- (112) *K. Tiedemann*, Zum Stand der Irrtumslehre, insbesondere im

Wirtschafts- und Nebenstrafrecht, Rechtsvergleichende Überlegungen und Folgerungen, in: Festschrift für Geerds, 1995, S. 96.

(113) C. Roxin, a. a. O. (Fn. 29), S. 375 ff.

(114) J. Müller, a. a. O. (Fn. 9), S. 140.

(115) M. Wulf, a. a. O. (Fn. 65), S. 22.

## 5. おわりに

上述したように、ドイツ租税通則法 370 条は、ドイツ連邦通常裁判所の判例の立場に反して、全体として白地法規として理解されるべきではなく、近時のドイツの有力化している学説とともに、「租税上重要な事実」や「租税の削減」などといった規範的構成要件要素を伴う構成要件と理解するのが妥当であろう。このように理解した場合には、租税債権説と責任説の間に矛盾が生じることもない。

規範的構成要件要素の場合には、構成要件の中に違法性の要素が含まれており、素人仲間における平行的な評価が問題となることは責任説の論者によっても広く承認されているし、ドイツ刑法 17 条の基本思想に反するものでもない。また、納税義務と行為義務（説明義務や届出義務）は区別して扱われるべきであるから、租税債権説に立てば、租税刑法における錯誤の領域で禁止の錯誤の余地がなくなるという批判には理由がないことも明らかになったと思われる。たしかに納税義務についての錯誤は構成要件の錯誤となるが、この場合には租税を削減するつもりがないので、故意が認められないのは当然であると解され、後はドイツ租税通則法 378 条の問題となる。

以上、近時のドイツの租税刑法における構成要件の錯誤と禁止の錯誤の区別の問題についての判例と学説を概観し、若干の検討を試みてきた。本来であれば、わが国の判例と学説なども踏まえつつ、比較法的に検討すべきところであるが、異郷の地にあり、必要な邦語文献に接することができなかった。この問題の本格的な研究は他日を期すこととしたい。法学部で

刑法を学び始めた時より賜ってきた多大なる芳恩に深く感謝を申し上げ、恩師・藤岡一郎先生の今後の層一層のご自愛を心より祈念しつつ、ささやかながらこの小論を捧げさせていただきたい。

#### 付記

本稿の校正に際して、私の在外研究先のボン大学のベーゼ教授と彼の助手であるボアマン氏、シュトムパーさんより貴重な助言を賜った。ここに記して感謝の意を表したい。