

倉敷民商事件第一審判決の検討

浅田和茂*

目 次

- 1 はじめに
- 2 税務書類の作成
- 3 税理士法の解釈等
- 4 公訴権の濫用
- 5 量刑の理由
- 6 おわりに

1 はじめに

2015（平成27）年4月17日、岡山地方裁判所第1刑事部は、倉敷民主商工会（以下「民商」という）職員2名の税理士法違反事件（税理士でない者の「税務書類の作成」）につき、両名共に、懲役10月執行猶予3年（未決算入100日）の有罪判決（以下「本判決」という）を下した。筆者は、先に、本件弁護団の要請を受け、「税理士法59条1項3号（同法52条）について」と題する小論を公表した¹⁾。本稿は、主としてその小論の観点から、本判決について検討しようとするものである。

税理士法59条1項3号は「52条の規定に違反した者」を2年以下の懲役または100万円以下の罰金に処すると規定し、同法52条は「税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない」と規定している。「税理士の業務」につき、同法2条1項は、「税理士は、他人の求めに応じ、租税（……）に関し、次に掲げる事務を行うことを業とする」として、「税務代理」「税務書類の

* あさだ・かずしげ 立命館大学大学院法務研究科教授

作成」「税務相談」を掲げている。本件は、そのうち「税務書類の作成」に当たるとして起訴されたものである。

本判決は、「罪となるべき事実」として、被告人甲につき、法人税確定申告書等16通を作成し、被告人乙につき、所得税確定申告書等9通を作成し、それぞれ税理士業務を行ったとしたうえ、「証拠の標目」として、依頼者等の検察官調書・警察官調書、捜査報告書などを挙げている。そのうえで、「争点に対する判断」として、① 被告人兩名に対する各公訴提起が公訴権を濫用したものであるとして公訴を棄却すべきか否か、② 被告人兩名の行為が税理士法2条1項2号の「税務書類の作成」に該当するか否か、③ 被告人兩名の行為が「税務書類の作成」に該当するとして、それらが可罰的違法性を欠くものか否か、という3点を挙げ、争点①の判断の前提として、先に争点②および争点③について判断を示すとしている。以下には、その3点および量刑の理由について、順次、本判決の概要を示し、その是非を検討することにした。

2 税務書類の作成

(1) 本判決の概要

(a) 被告人兩名の行為

「税務書類の作成」について、本判決は、「被告人兩名は、各自が担当している本件会員らからの依頼を受け、営業所得計算表（倉敷民商が会員に対して売上や仕入、経費等を書き入れるための用紙として配布しているもの）や会計処理用のソフトウェア（以下「会計ソフト」という。）を使用して入力された会計データ等の資料を受け取り、各自が使用するコンピュータ内にインストールされた会計ソフトや税務書類作成機能を有するソフトウェア（以下「納税ソフト」という。）を使用して、入力が必要な項目に金額等を入力するなどして税額計算を行い、その結果を印刷するなどして本件各確定申告書に金額等を記載し、それを本件会員らに渡していた」としたうえ、

個別の依頼状況につき、その点を確認したうえ、本件会員らが毎月の「会費」や「特別会費」を確定申告書の作成費用と考えていたものと指摘している。

(b) 「税務書類の作成」の意義と本件への適用

さらに、税理士法 2 条 1 項 2 号の「税務書類の作成」とは、「自己の判断に基づいて確定申告書等の税務書類を作成することをいい、納税義務者の指示に従って機械的に代書する事務は含まれない」(下線部は引用者による、以下同じ)とし、「各税額の算出に当たっては、例えば、法人税及び所得税の申告に関する減価償却資産の有無や同資産の法定耐用年数の調査等の減価償却の処理、所得税の申告に関する各種別表の処理、消費税の申告に関する課税売上げ・課税仕入れの処理等の事務処理などが必要となる」としたうえで、以下のように述べている。

(イ) 本件の場合、「本件会員らは、自ら営業所得計算表を作成したり、会計ソフトにデータを入力したりして、確定申告書作成の前提となる会計資料の一部を作成し、被告人両名に預けているものの、同資料を使用して確定申告書を自ら作成する(十分な)知識を有しておらず、確定申告書作成についての具体的な指示などできるものではなく、また、確定申告書の作成を依頼した際の状況やそれを受領した際の状況等からしても、機械的な代書を依頼したものとは到底いえず、被告人両名に必要な判断を全て任せる趣旨で本件各確定申告書の作成を依頼していることは明らか」であり、被告人両名もそのような依頼の趣旨を当然理解していた。

(ロ) 「被告人両名は、本件会員らから一任されて本件各確定申告書を作成しているのであるから、自己の判断に基づいて、各税額の算出に必要な前記事務処理を選択し、これを行っているものといえることができる。被告人両名は、本件各確定申告書を作成するに当たり、本件会員らから預かった会計資料等に基づき、税務ソフト等を利用して税額の計算を行っているが、税務ソフト等のどの項目に金額等を入力すべきか、本件会員らから預

かった会計資料等に記載されている金額等をそのまま使用してよいのか、税務ソフト等により計算された金額をそのまま採用してよいのかなどは、判断が必要な事項であり、これらを被告人両名は自己の判断に基づいて決定しているというべきであって、その結果が本件各確定申告書に記載されているのである。」

(ハ) 「以上によれば、被告人両名は、税務処理に関する専門的事項を含め、自己の判断に基づいて、税務書類である本件会員らの本件各確定申告書を作成することを反復継続して行ったと認められるから、被告人両名はいずれも業として『税務書類の作成』をしたものといえる。」

(c) 弁護人の主張に対する判断

さらに、弁護人の主張に対する判断として、以下のように述べている。

(イ) 第1に、「被告人両名が税務に関する判断をしていたとしても、その判断に必要な知識は国税庁のパンフレット等を見れば容易に得られる程度のものであり、税理士のみが有しているような高度に専門的な知識を必要とする判断ではない」という弁護人の主張に対しては、「確定申告書を作成する業務は、納税義務者から依頼を受け、当該依頼者の実情に応じ最も適切な処理を選択しながら、各項目の記載の要否、記載内容の適否等の判断を行っていくものであって、その判断には全体として高度の専門的知識が必要とされる。そうすると、結果として確定申告書に記載された内容がたまたま比較的簡易なものであり、高度の専門的知識を要しなかったとしても、そのことから直ちに、当該業務全体が高度の専門的知識を要するものではないとはいえない。実際に確定申告書に記載された内容についての知識のみを問題とするような弁護人の主張は失当である。」

(ロ) 第2に、「そもそも、本件会員らが持参した会計資料等に記載されていた金額等を税務ソフト等に機械的に転記・入出力したにすぎない」という弁護人の主張に対しては、「被告人両名は、税務ソフト等を使用して本件各確定申告書を作成するに当たり、税務処理に関する専門的事項を含

め、自ら主体的な判断を行ったと認められる。被告人両名が本件会員らから受け取った会計資料等に記載されていた金額をそのまま税務ソフト等に入力したとしても、同金額を変更せずに使用することを是とする判断をしているものである。税務ソフト等に金額等を入力すれば自動計算がなされるものではあるが、被告人両名は、税務ソフト等において算出された結果を採用しているのであるから、同結果を自らの判断としているものと認められる。以上によれば、被告人両名の行為が機械的な代書にすぎないものといえないことは明らかである。」

(ハ) 第3に、「被告人両名の判断が介在する場合においても、税理士でない者でも自由に行うことのできる会計業務として会計書類を作成したにすぎない」という弁護の主張に対しては、「確かに、会計業務自体は本来誰でも行うことのできる自由業務ではあるが、被告人両名の行った行為の中に会計業務に当たるものがあつたとしても、被告人両名は、確定申告書を作成する前提として、会計業務を行うに際して自己の専門的知識に基づく判断を加えており、確定申告書における税額計算の前提として正当なものであるかの判断を一体として行っていたものというべきであつて、単なる会計業務ということとはできない。」

(ニ) 第4に、「弁護人は、被告人両名の行為は『他人の求めに応じ』で行つたものではないかのように主張している」とし、「この点、例えば、税理士ではない法人の経理担当従業員が、雇用関係に基づき雇用主たる法人のためにその本来の業務として法人の税務書類の作成を行うことは一般に許容されているが、これは、あたかも法人自らが税務書類の作成をするのと同一視できるからである。本件の被告人両名と本件会員らとの関係をこのような関係と同一視することはできず、本件において、被告人両名が、『他人の求めに応じ』税務書類の作成を行ったことは明らかである。」

(2) 検 討

(a) 自己の判断に基づく税務書類の作成か代書か

本件の場合、被告人両名が行った客観的行為（上記(1)(a)参照）について大きな争いはない。本判決によれば、税理士法2条1項2号の「税務書類の作成」とは、「自己の判断に基づいて確定申告書等の税務書類を作成することをいい、納税義務者の指示に従って機械的に代書する事務は含まれない」とされており、この定義自体はおおむね首肯できるところである²⁾。そのうえで本判決は、被告人両名の行為が、「機械的な代書」にすぎないものではなく、「税務処理に関する専門の事項を含め、自己の判断に基づいて、税務書類である本件会員らの本件確定申告書を作成」したものであるとするのであるが、この点には疑問がある。

むしろ被告人らの行為は、「代書」に近いように思われる。というのも、納税義務者に助言をし、その要望に従って確定申告書を代筆したとしても、その申告書の「作成者」は申告者（納税義務者）自身であり、作成された確定申告書は、作成者と作成名義人の一致する文書（文書偽造罪にいう「真正文書」）だからである³⁾。たしかに、文書偽造罪の「作成者」と税務書類の「作成者」とが同一の意味でなければならぬわけではないが、刑法における文書の「作成者」を事実説ではなく観念説（ないし意思説）に従って理解するのが通説であることは、ここでも参考にされるべきであろう。

(b) 適切な税務書類作成のための手助け

もともと、「税務書類の作成」は、申告納税方式の下で、確定申告をすすめる誰も行っていることであって、税理士でなければできないことではない。自ら学習して確定申告書を作成する場合はもちろん、本判決も述べているように、税理士ではない法人の経理担当従業員が法人の税務書類の作成を行うことは許容されており、もし本件の会員らが各々経理担当職員を雇用して税務書類を作成させたとしても、何ら問題にはならない。中小の

商工業者は、自ら学習する余裕も、職員を雇う余裕もないために、民商の会員となり、確定申告書の基礎になるデータを自ら用意したうえ、確定申告書の作成の手助けをしてもらっているのである。

被告人らは、そのデータを予め作成されている「納税ソフト」に入力して確定申告書を作成しているのであるが、このような作業は、被告人らにとってはすでに手なれた作業であり、一定の税務に関する知識があれば、会員ら自身が作成可能なものを、より適切なものにするために手助け（サポート）しているものと解すべきであろう。

なお、本判決は、「結果として確定申告書に記載された内容がたまたま比較的簡易なものであり、高度の専門的知識を要しなかったとしても、そのことから直ちに、当該業務全体が高度の専門的知識を要するものではないとはいえない」と述べている。「当該業務全体」が本件の場合に何を意味しているのかは明らかでないが、本件で具体的に対象とされている被告人兩名の行為が、実際に「比較的簡易なものであり、高度の専門的知識を要しなかった」ものであるとすれば、「高度の専門的知識」を用いた自己の判断による税務書類の作成を「税務書類の作成」とする本判決の立場からは、本件の被告人兩名の行為は、これに当たらないことになるであろう。

(c) 税理士法 2 条 1 項の「税務書類の作成」と同法 59 条 1 項 3 号（同法 52 条）の「税務書類の作成」

ところで、前述のとおり、税理士法 52 条は「税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない」と規定し、同法 59 条 1 項 3 号は、これに違反した者の処罰を規定している。そして、「税理士の業務」につき、同法 2 条 1 項は、「税理士は、他人の求めに応じ、租税（……）に関し、次に掲げる事務を行うことを業とする」として、「税務代理」「税務書類の作成」「税務相談」を掲げている。たしかに、形式的に見れば、「税務書類の作成」は「税理士

業務」に含まれているが、同法2条1項は、税理士とはいかなる事務を行うことを業とするものかを示しているだけであって、必ずしも、税理士でない者がそれを行った場合に処罰することを目的として規定されたものではない。とりわけ、「税務書類の作成」は、税理士でなければできない事務ではないのである。

したがって、税理士法59条1項3号（同法52条）で処罰の対象とする「税務書類の作成」は、同法2条1項にいう「税務書類の作成」のすべてをいうのではなく、「処罰に値する税務書類の作成」をいうものと解さなければならない。前掲拙稿に述べたように、「適正な内容の税務書類を作成することは、納税の促進という利益をもたらすものであって、何らの害をもたらすものでもない」のである⁴⁾。しかも、後述（「5 量刑の理由」）のように、本判決自身が、本件の場合、「関係各証拠によっても被告人両名が私利を図ったものとは認められず、被告人両名は中小商工業者の営業や生活の保護を目的と」して行ったものであり、「また、関係各証拠によっても、被告人両名が作成した税務書類の内容が適正を欠くものであったとは認められず、適正な課税が実質的に損なわれたとまではいえない」と述べているのである。このような行為が「処罰に値する税務書類の作成」に当たらないことは明らかであろう。

(d) 「他人の求めに応じ」「業」として行ったものか

税理士法2条1項は「他人の求めに応じ、……次に掲げる事務を行うことを業とする」と規定し、52条が「業務」と規定していることから、ここに「税務書類の作成」とは、それを「他人の求めに応じ」「業」として行う場合を意味する。一般に業務とは社会生活上の地位に基づき反復継続して行われる事務をいうが、ここで税務書類の作成を「他人の求めに応じ」「業」として行うとは、他人（依頼者）の求めに応じて税務書類を作成することにより、通常は対価（報酬）を受け取ることを仕事として行うことを意味しており、「他人」の範囲に制限はない。

本判決は、「被告人両名が『他人の求めに応じ』税務書類の作成を行ったことは明かである」というのであるが、本件の場合、被告人両名の行為は、「会費」を納めている民商の「会員」のみに対するサポートとして行われているのであって、会員以外の者（「他人」）を対象とするものではない。この意味でも、被告人両名の行為は、税理士が「他人の求めに応じ」「業」として行う税務書類の作成とは根本的に異なっているように思われる。

3 税理士法の解釈等

(1) 本判決の概要

本判決は、ここでは、まず弁護人の主張として、申告納税制度の下での申告納税権、実体的デュー・プロセスの理論、可罰的違法性の理論、それぞれによる限定解釈の要請を挙げ、それに答えるという形で理由を述べている。

(a) 申告納税制度に伴う限定解釈の要請

まず、弁護人の主張の第1として、「申告納税制度は、憲法上の国民主権原理の租税法的展開を意味しており、申告納税権（納税者による納税義務確定権）は主権者である納税者の基本的人権であるが、税務申告の専門性や税理士だけでは申告納税に対応できない現実を考慮すると、納税者の税務知識を補い申告納税権を実効あらしめるために、納税者が税務の知識を有する者の協力を得て申告納税を行うことも申告納税権の内容に含まれるか、少なくとも尊重されると考えなければならないから、このような申告納税権を実質的に制限し、その違反に刑罰をもって臨む法律については、その構成要件は申告納税権の実質を損なわないように限定的に解釈・適用すべきである」という主張を挙げている。

これに対する本判決の解答は、「弁護人の主張する申告納税権が憲法上

保障されている権利であるか否かはともかくとして、税理士でないのに税理士業務を行った者を処罰したとしても、納税義務者が税務の知識を有する者から一般的知識を得たり、互いに一般的知識を学び合ったりして、自らの責任において納税申告することは何ら制限されるものではない。また納税義務者が自ら納税申告するためには、納税義務者の依頼を受けた税理士でない者が税務書類の作成を業とする（反復継続して行う）ことを認めなければならないような現状にあるとも認められない。そうすると、税理士でないのに税理士業務を行った者を処罰することによって、納税義務者の権利が実質的に制約されるものとはいえないのであって、申告納税権なる権利を理由として税理士法を限定解釈等すべきであるとの弁護人の主張は採用できない」というものである。

(b) 実体的デュー・プロセスの理論からの限定解釈の要請

次に、弁護人の主張の第2として、「実体的デュー・プロセスの理論からは、無害な行為を処罰することは許されないと、適正な内容の税務書類を作成することは何らの害をもたらすものではないから、それを処罰の対象とすることは実体的デュー・プロセス（憲法31条）に反する」という主張を挙げている。これに対する本判決の解答は、以下のとおりである。

「税理士でない者が税理士業務を行うことを原則として禁止した税理士法52条の趣旨は、納税義務者の自主的な納税申告によって税額が確定するという申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用を確保することにある。そして、税務申告の専門性等に照らし、他人の求めに応じて税務書類の作成等を反復継続して行う税理士業務については、申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用に及ぼす影響が大きいことから、原則として、それを取り扱うにふさわしい専門的な知識等を有し、独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命とし、委嘱者である納税義務者の不正に対し是正するよう助言するなどの義務を負

い、懲戒処分等によりその業務の適正を担保されている税務に関する専門家たる税理士に集中しようとしたものであり、その違反に対して刑罰による制裁を設けたものである。税理士業務を行うことを、専門的な知識も持たず、前記のような義務も負わず、懲戒処分等の制裁による規制もない税理士でない者に広く容認した場合には、申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用を損なうおそれが認められることは明かである。

「以上によれば、税理士業務を行う資格を有していない被告人両名の行為は、作成された本件各確定申告書の内容が結果として適正であったとしても、申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用を損なうおそれを有しているのであるから、被告人両名の行為が無害であるとする弁護人の主張は前提を欠いている。また、前記のとおり、税理士法52条は申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用の確保を目的とするものであるところ、その重要性に鑑みると、同条に違反した行為に対して、同法に定める程度の罰則を設けた立法機関の判断はその裁量を逸脱したものとはいえず、弁護人の主張するような限定解釈等を行わなければ憲法31条に違反するともいえない。」

(c) 可罰的違法性の理論

そして、弁護人の主張の第3として、「可罰的違法性の理論からは、税理士の使命（税理士法1条）に実質的に違反している場合に限って処罰の対象になり得るものであり、税理士法と同様に無資格者の業務を禁じている弁護士法72条の解釈との均衡等からすれば、税理士法においても、私利を図ってみだりに他人の税務処理に介入することを反復するような行為のみを処罰すべきである」という主張を挙げている。この点に対する本判決の解答は、以下のとおりである。

「弁護人は、税理士と弁護士の資格要件・業務内容等の比較から、非税理士の活動が処罰の対象となるのは非弁護士の活動と同等以上に違法性の程度が高い場合に限定されると解すべきと主張する。確かに、弁護人指摘

の最高裁判決によれば、弁護士法72条本文は、弁護士でない者が、報酬を得る目的で、業として、法律事務を取り扱い又はこれらの周旋をすることを禁止する規定とされている。しかしながら、税理士業務を行うことを税理士でない者に広く容認した場合、弁護人の主張するように『私利を図ってみだりに他人の税務処理に介入』したものでなくとも、申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用を損なうおそれが認められるのであるから、報酬を得る目的の有無を問わず、無資格者による税理士業務を一律に禁止するという立法機関の判断がその裁量を逸脱したものとはいえない。その他の弁護人の主張を検討しても、税理士法を限定解釈等すべきであるとの弁護人の主張は採用できない。」

「被告人両名の各共犯供述等、関係各証拠によれば、被告人両名は、倉敷民商の事務局長として、長期間にわたって、各自の担当する地域の多数の会員から依頼を受けて、本件と同様に確定申告書を作成することを繰り返していたものと認められ、被告人両名が行ってきた税理士業務の規模は決して小さいものとはいえない。また、前記認定の事実によれば、倉敷民商に対して本件会員らから特別会費等の名目で金銭が支払われているところ、その支払の時期が被告人両名により確定申告書が作成され会員らに渡された直後頃であったり、会員が確定申告書の作成以外には倉敷民商と関わりを有していなかったりするものであって、本件会員らがいずれも自己の支払った特別会費等が確定申告書の作成費用であると認識していることからしても、倉敷民商が本件会員らから『特別会費』等の名目で請求・受領した金銭には、本件各確定申告書を作成したことの対価が含まれていたものと認めるのが相当である。そして、以上の事情に鑑みると、被告人両名の本件各行為が可罰的違法性を欠くものでないことは明かである。」

(2) 検 討

(a) 申告納税制度に伴う限定解釈の要請

まず、申告納税制度に伴う限定解釈の要請については、本判決の「納税

義務者が自ら納税申告するためには、納税義務者の依頼を受けた税理士でない者が税務書類の作成を業とする（反復継続して行う）ことを認めなければならないような現状にあるとも認められない」という現状認識自体に問題があるように思われる。

万一、全国の民商の活動が、本判決を契機に抑制されるような事態になれば、その影響は計り知れない。政府は、本来、申告納税方式を採用した時点で、同時に無料で通常の確定申告書の作成を引き受けるような公的機関を設置するか、それを税務署が引き受けるような仕組みを用意すべきだったのであり、それがないために、そしてまた、そのような状態を放置したまま税法の規定を複雑化してきたために、民商のような組織が必要とされてきたのである。常に税理士を利用せよというのは、中小商工業者の実情を理解しないものといわざるをえない。

(b) 実体的デュー・プロセスの理論による限定解釈の要請

筆者は、先に上記の小論において、「実体的デュー・プロセスの理論から本件を見た場合、『無害な行為を処罰することは許されない』」であり、『適正な内容の税務書類を作成することは、納税の促進という利益をもたらすものであって、何らの害をもたらすものではない』」のであるから、それを罰することは実体的デュー・プロセスに反する。もし、税理士法59条1項3号（同法52条）が、『税理士という資格ないしその収入を保護する』ということであれば、そのようなものを刑事制裁の対象にすべきではなく、たとえ刑事制裁の対象にするとしても、税理士でない者が税理士になりすまして税理士業務を行うことを罰すれば足りるのであろう」と述べた⁵⁾。

本判決も、税理士法52条の趣旨は、「納税義務者の自主的な納税申告によって税額が確定するという申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用を確保することにある」と述べており、「税理士の資格や収入」を保護するものとはしていない。そして、被告人両名の行為は、まさに

「申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用を確保すること」に資するものであって、それに反するものではない。

ところが、本判決は、「税理士業務を行うことを、専門的な知識も持たず、前記のような義務も負わず、懲戒処分等の制裁による規制もない税理士でない者に広く容認した場合には、申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用を損なうおそれが認められる」という。

「専門的な知識を持たず」という点については、本件で問題になっている確定申告書の作成は必ずしも高度の専門的知識を要するものではないと思われるが、前述のとおり、本判決は、むしろ被告人兩名の行為は「高度の専門的知識」を用いた「自己の判断による税務書類の作成」と解しているのであるから、これに当てはまらない場合といえよう。「前記のような義務も負わず」という点は、本判決によれば「独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命とし、委嘱者である納税義務者の不正に対し是正するよう助言するなどの義務」を負っていないことを意味するが、被告人兩名の行為が「納税義務の適正な実現」を図ったものであることは、本判決も認めているところであるから、これにも当てはまらない。そして「懲戒処分等の制裁による規制もない」という点は、まさに「税理士という資格」に伴うものであって、「課税の適正かつ円滑な運用」に直結するものではない。

被告人兩名の行為のように、税理士法59条1項3号（同法52条）の処罰根拠として挙げられているメルクマールのいずれにも当てはまらない行為を、抽象的な「おそれ」のみで処罰することは、後述のように（「おわりに」参照）、近時の最高裁判例にも反するものである。

前述のように、52条で禁止され59条1項3号で処罰の対象になる行為は、「処罰に値する税務書類の作成」すなわち「申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用を損なうおそれ」が具体的に認められるものに限るべきであり、このような（合憲）限定解釈を行わなければ、憲法31条の要求する実体的デュー・プロセスに反することになる（したがってそ

のかぎりで違憲無効ということになる) ののである。

(c) 可罰的違法性の理論による限定解釈の要請

可罰的違法性の点につき、筆者は先に上記の小論において、いわゆる非弁活動に関する最大判昭 46・7・14 刑集25巻5号690頁に依拠しつつ⁶⁾、以下のように述べた。「本件の場合、民主商工会の活動は、明らかに『私利をはかつてみだりに他人の「税務処理」に介入することを反復するような行為』ではなく、むしろ『社会生活上当然の相互扶助的協力をもつて目すべき行為』といってよいであろう。そのうえ、『税務書類の作成』への協力は、まさに『申告納税制度の理念』にそい、『納税義務の適正な実現を図る』ものであって、税理士法の目的に適うものである。もし、処罰に値するものがあるとすれば、それは意図的に『内容が不適正』な書類を作成することであるが、それが脱税（ほ脱罪）の幫助に該当する場合は、それによって罰せられるべきであって、本罪の成立を認める必要はない。『内容が適正な書類の作成』を処罰することは、可罰的違法性を有しない行為を罰するものといわざるをない」と⁷⁾。

このような観点からすると、本判決の「被告人両名の行為は、作成された本件各確定申告書の内容が結果として適正であったとしても……弁護人の主張するように『私利を図ってみだりに他人の税務処理に介入』したものでなくとも……報酬を得る目的の有無を問わず、無資格者による税理士業務を一律に禁止するという立法機関の判断がその裁量を逸脱したものとはいえない」という評価には基本的に問題がある。

前述のとおり、内容が適正な確定申告書を、私利を図るためではなく（「中小商工業者の営業や生活の保護を目的」として）、専ら報酬を得る目的でもなく、行われた「税務書類の作成」は、「処罰に値する（可罰的違法性を有する）税務書類の作成」と解すべきではないからである。それをも処罰しようとするのは、「課税の適正かつ円滑な運用を確保する」のではなく、もっぱら「税理士の資格や収入」を保護することになるであろう。

本判決は、さらに、被告人兩名が行ってきた税理士業務の規模は決して小さいものとはいえないこと、倉敷民商に対して会員らから特別会費等の名目で支払われた金銭に確定申告書作成の対価が含まれていたものと認められることを挙げて、可罰的違法性を有するとしている。しかし、民商が会員のための扶助組織として、会員の確定申告書作成にあたり、それをより適切なものにするために手助け（サポート）していることからすると、それが反復継続して行われることは当然であり、会員の認識がどのようであろうと「会費」はあくまで「会員としての資格」を付与するものであって、個別の確定申告書作成の対価と見るべきではないであろう（世の組織には、年一回利用するだけのために会員になっているものは数知れない）。もっとも、本稿の立場からは、たとえ「対価」であったとしても、税理士に依頼するよりはるかに安価に適正な確定申告書の作成を手助けする行為に、可罰的違法性は認められない。

4 公訴権の濫用

(1) 本判決の概要

最後に、本判決は、公訴権の濫用につき、弁護人の主張として、「弁護人は、国税局の職員が、被告人兩名以外の倉敷民商事務局員に対する法人税法違反を被疑事実として倉敷民商事務所の捜索を行った際に、同被疑事実と何らの関連性を有しない被告人兩名のパーソナルコンピュータ等を差し押さえ、それを本件の立件に利用するなどの違法捜査が行われたこと、青色申告会等においても被告人兩名の行為と同様の行為が行われているにもかかわらず、その活動が何ら問題とされていないことなどを指摘して、被告人兩名に対する各公訴提起は倉敷民商を弾圧する目的でなされたものであり、公訴権の濫用として公訴棄却の判決がされるべきであると主張する」と指摘している。この主張に対する本判決の解答は、次のとおりである。

「現行法制の下では、検察官は、公訴の提起につき、極めて広範な裁量権を認められており、捜査手続に違法があるとしても、それは必ずしも公訴提起の効力を当然に失わせるものでなく、検察官の裁量権の逸脱が公訴の提起を無効ならしめるのは、たとえば公訴の提起自体が職務犯罪を構成するような極限的な場合に限られるものと解される（最高裁第1小法廷昭和55年12月17日決定・刑集34巻7号672頁）。」

「本件についてみると、国税局の職員が被疑事実と何らの関連性を有しない物を差し押さえたことを具体的にうかがわせる証拠はなく、関係各証拠を精査しても、捜査手続に公訴提起を無効にするような重大な違法があったとは認められない。また、捜査機関が、青色申告会等において無資格者が税務書類の作成を反復継続して行っていることを認知しながら、あえてそれを放置していたことなどをうかがわせる証拠も見当たらない（弁護人請求の証人釣本享伺税理士も、特定の時期の特定の青色申告会等の団体において、無資格者が税務書類の作成を反復継続していたことを供述しているにすぎない）。さらに、前記認定のとおり、被告人兩名による本件各行為は、その業務の規模等から可罰的違法性が優に認められ、公判請求が相当ではない事案とは到底いえない。

以上述べたところを考慮すると、被告人兩名に対する各公訴提起自体が職務犯罪を構成するような極限的な場合に当たらないことは明らかであり、弁護人の主張は採用できない。」

(2) 検 討

たしかに、公訴権濫用論に対する最高裁の立場は、本判決の引用しておりであり、それを前提とする限り、本件の場合が、「公訴の提起自体が職務犯罪を構成するような極限的な場合」に当たると解することには、無理があろう。もっとも、この最高裁決定は、極限的な場合には公訴権濫用として公訴棄却（あるいは免訴）とされる場合がありうるということを認めた点に意義があり（「職務犯罪」は例示にすぎない⁸⁾、本件の場合が、当

然にそれに当たらないというわけではない。

周知のとおり、最判昭56・6・26刑集35巻4号426頁（赤碓町長選挙違反事件判決）は、「被告人が、その思想、心情……などを理由に、一般の場合に比べ捜査上不当に不利益に取り扱われた」とときには憲法14条に違反する（公訴権濫用になる）という余地を認めている。本件弁護人がいうように、「青色申告会等においても被告人両名の行為と同様の行為が行われているにもかかわらず、その活動が何ら問題とされて」おらず、「被告人両名に対する各公訴提起は倉敷民商を弾圧する目的でなされたもの」であるとすれば、思想・信条による差別起訴ということになりうるであろう。

訴訟法上の問題としては、弁護人が主張するように、別件の法人税法違反を被疑事実とする捜索の際に、それと何らの関連性を有しない被告人両名のパーソナルコンピュータ等を差し押さえるなどの違法捜査が行われたとすれば、違法収集証拠として、証拠排除を申し立てる理由になりうるものと思われる。

5 量刑の理由

(1) 本判決の概要

本判決の量刑理由は、以下のとおりである。

「被告人両名は、いずれも倉敷民商に事務局員として勤務していたところ、その職務の一環として、多数の会員の求めに応じて税務書類の作成を反復継続して行う中で本件犯行に及んだものである上、前記認定のとおり、会員らから特別会費等の名目で確定申告書作成の対価を得ていたのであり、本件犯行は悪質であるといわざるを得ない。もっとも、関係各証拠によっても被告人両名が私利を図ったものとは認められず、被告人両名は中小商工業者の営業や生活の保護を目的とし、その支援を行う中で本件犯行に及んでしまったものといえ、動機経緯に酌量の余地がないとはいえない。また、関係各証拠によっても、被告人両名が作成した税務書類の内容

が適正を欠くものであったとは認められず、適正な課税が実質的に損なわれたとまではいえない。

これらの事情に加え、被告人両名にはいずれも前科前歴がないことを踏まえると、本件事案は、税理士法違反の事案の中で重い部類に属するものとはいえない。

その上で、被告人両名はいずれも外形的事実は認めていることを併せ考慮し、被告人両名に対しては、それぞれ主文の刑を科した上でその執行を猶予するのが相当であると判断した。」

(2) 検 討

以上の検討から明らかのように、被告人両名が「その職務の一環として、多数の会員の求めに応じて税務書類の作成を反復継続して」行い、「会員らから特別会費等の名目で確定申告書作成の対価を得ていた」ことから、本件犯行は「悪質である」とする本判決の評価は、とうてい納得の行くものではない。

むしろ「関係各証拠によっても被告人両名が私利を図ったものとは認められず、被告人両名は中小商工業者の営業や生活の保護を目的とし、その支援を行う中で本件犯行に及んでしまったもの」であり、また「関係各証拠によっても、被告人両名が作成した税務書類の内容が適正を欠くものであったとは認められず、適正な課税が実質的に損なわれたとまではいえない」ということは、本判決自身が被告人両名の行為が「悪質でない」ことを表明しているだけでなく、前述したように (2)(c)参照、このような行為が「処罰に値する税務書類の作成」に当たらないことを示しており、それは無罪理由とすべきものであって量刑理由に止まるものではない。

6 おわりに

以上に見たとおり、本判決は、税理士法同法 2 条 1 項 2 号の「税務書類

の作成」をそのまま同法59条1項3号（同法52条）に形式的に当てはめ、「処罰に値する税務書類の作成」と「処罰に値しない税務書類の作成」とを区別していない点で、刑法の基本原則に反するものと評価せざるをえない。どのような行為が「処罰に値する税務書類の作成」に当たるかを網羅的に示すことは困難であるが（税理士でない者が税理士になりすまして行為する場合、私利をはかってみだりに他人の税務処理に介入することを反復する場合等が考えられる）、本件における被告人両名の行為がこれに当たらないことは明らかである。さらに、被告人両名の行為が、果たして税理士法にいう「他人の求めに応じ」「業として」行ったものかについても疑問がある。

税理士法59条1項3号（同法52条）がこのように有益無害の行為を含むとすれば、実体的デュー・プロセスの理論の観点からは、法規定そのものが憲法31条に違反し違憲無効ということになり、そのような行為を含まないとする合憲限定解釈によってはじめて合憲となる。実体的デュー・プロセスに反する場合は、「起訴状に記載された事実が真実であっても、何らの罪となるべき事実を包含していない」ことになるから公訴棄却の決定（刑訴法339条1項2号）がなされるべきであろう。

可罰的違法性の理論は、たとえ法規定そのものが違憲無効ではないとしても可罰的違法性を有しない行為は犯罪ではないとするものである。構成要件を可罰的違法類型と解する筆者の立場からは、まず構成要件レベルで問題になり、次いで構成要件該当性が認められ違法であっても可罰的違法でない場合があるという観点から違法性レベルで問題になる。本件のような場合には、上記のような合憲限定解釈を行うことによって、被告人両名の行為は、税理士法59条1項3号（同法52条）の構成要件に該当しないものと解すべきであろう。この場合は、「被告事件が罪とならないとき」に当たり、無罪判決をすべきことになるであろう（刑訴法336条）。

最後に、本判決が、税理士でない者の税務書類の作成について、抽象的な「おそれ」のみを理由とする形式的判断により、税理士法の罰則を被告人両名の行為に適用し、具体的な被告人両名の行為に対する実質的判断を

していない点に触れておかなければならない。

この点で、本判決は、前掲拙稿に紹介した近時の最高裁判例、すなわち、公務員の政治的行為につき高裁の無罪判決を支持した最判平 24・12・7 刑集66巻12号1337頁、同様の事案を有罪とした最判平 24・12・7 刑集66巻12号1722頁、暴力団員のゴルフ場利用行為を詐欺罪に当たるとした高裁判決を破棄自判し無罪とした最判平 26・3・28 刑集68巻3号582頁、同様の事案を有罪とした最判平 26・3・28 刑集68巻3号646頁が、各事案を実質的に判断した判断方法に反しているように思われる⁹⁾。

前者の無罪判決では、「公務員の職務の執行の政治的中立性を損なうおそれが実質的に認められるものとはいえない」とされ、後者の無罪判決では、「暴力団関係者であるビジター利用客が、暴力団関係者であることを申告せずに、一般のビジター利用客と同様に、氏名を含む所定事項を偽りなく記入した『ビジター受付表』をフロント系の従業員に提出して施設利用を申し込む行為自体は、申込者が当該ゴルフ場の施設を通常の方法で利用し、利用後に所定の料金を支払う旨の意思を表すものではあるが、それ以上に申込者が当然に暴力団関係者でないことまで表しているとは認められない」とされ、いずれも具体的場合について実質的判断を加えることにより無罪判決に至っているからである。

ことを形式的にはではなく実質的に捉えれば、本件の被告人両名の行為が刑事制裁に値しないことは明らかであると思われる。本判決が、弁護人の主張（その多くは本稿の主張と共通する）に丁寧に答えている点は多とするが、その解答は、必ずしも説得的ではない。控訴審において、わが国の中小工商业者の実情を踏まえた、適切な判断が下されることを切望する。

- 1) 浅田和茂「税理士法59条1項3号（同法52条）について」税経新報630号〔2015年2月〕4頁以下。
- 2) 日本税理士会連合会編『新税理士法〔三訂版〕』（税務経理協会、2008年）63頁など参照。
- 3) 大谷實『刑法講義各論〔新版第4版〕』（成文堂、2013年）446頁以下、西田典之『刑法

各論』（弘文堂、2012年）358頁など通説。

- 4) 浅田・前掲注(1)5頁。
- 5) 浅田・前掲注(1)11頁。芝原邦爾『刑法の社会的機能——実体的デュー・プロセスの理論の提唱——』（1973年、有斐閣）参照（本書の基になったのは、同「刑事制裁の限界と憲法による制限」神戸法学雑誌20巻2号（1971年）所収である）。実体的デュー・プロセスの理論は、その後、学説に広く受け入れられ、刑法学における通説となっている（平野龍一『刑法総論Ⅰ』80頁以下、団藤重光『刑法綱要総論〔第3版〕』53頁以下、内藤謙『刑法講義総論(上)』36頁以下、前田雅英『刑法総論講義〔第4版〕』（2006年、東京大学出版会）74頁以下、山口厚『刑法総論〔第2版〕』17頁以下など）。
- 6) 本大法廷判決につき、田尾勇「弁護士法七二条の法意」最高裁判所判例解説刑事篇昭和46年度（法曹会、1972年）156頁以下参照。
- 7) 浅田・前掲注(1)13頁以下。佐伯千仞『刑法における違法性の理論』（1974年、有斐閣）16頁以下（同所収の「可罰的違法性序説」末川先生古稀記念『権利の濫用』上巻（1952年））。可罰的違法性の理論も、戦後多くの学説に受け入れられ、刑法学における通説となっている（平野・前掲217頁以下、団藤・前掲193頁以下、内藤『刑法講義総論(中)』（1986年、有斐閣）647頁以下、前田・前掲91頁以下、西田典之『刑法総論』（2006年、弘文堂）188頁以下など）。
- 8) 白取祐司『刑事訴訟法〔第8版〕』（2015年、日本評論社）230頁以下など参照。
- 9) 浅田・前掲注(1)8頁以下、9頁以下、嘉門優「国家公務員の政治的行為処罰に関する考察——国公法事件最高裁判決を題材として」立命館法学345=346号（2013年）282頁以下、浅田「法益論の観点から近時の詐欺事件を考える」季刊刑事弁護83号（2015年）63頁以下、船木誠一郎「暴力団関係者のゴルフ場利用」同51頁以下など参照。