

平成30年1月12日宣告 広島高等裁判所岡山支部判決

平成29年(う)第24号 法人税法違反幫助, 税理士法違反被告事件

原審 岡山地方裁判所 平成26年(わ)第55号, 同年(わ)第106号

主 文

原判決を破棄する。

本件を岡山地方裁判所に差し戻す。

理 由

第1 弁護人の控訴理由の要旨

1 法人税法違反幫助について

(1) 査察官報告書等の証拠能力について

原審は、財務事務官A作成の調査書（謄本を含む。以下原審証拠について同じ。原審甲4, 5, 13, 14, 17, 18, 323, 325）及び査察官報告書（原審甲6, 9, 11, 290, 291）（以下、これらをまとめて「本件査察官報告書等」という。）について、Aが税務に関する特別の学識経験に基づいて真正に作成した書面であるから刑事訴訟法321条4項にいう鑑定書に当たるとして証拠能力を認め、証拠として採用して取り調べ、事実認定の資料とした。しかし、Aは高度の専門的知識を有する税務の専門家であるとはいえず、本件査察官報告書等によってなされているのは税務の専門知識の補充ではなく、ほ脱税額という事実認定そのものであって鑑定とはいえず、また、その作成過程からして著しく信用性を欠いている上、Aは捜査機関から鑑定を囑託された鑑定受託者ではなく、捜査官そのものであり、本件公訴事実において正犯の事業主とされるB株式会社の法人税法違反犯則事件を検察官に告発した者であるから、鑑定人としての適格を欠き、加えて、本件査察官報告書等には他の査察官作成の報告書や供述録取書、供述書等の伝聞証拠が引用されているものがあるが、引用された証拠は伝聞例外の要件を満たしていないし、引用された他の査察官作成の報告書についての

作成の真正は立証されていない。したがって、原審が、本件査察官報告書等の証拠能力を認め、証拠として採用して取り調べ、犯罪事実認定の資料としたことは、刑事訴訟法320条1項、321条4項等の解釈適用を誤り、憲法37条2項の保障する反対尋問権を侵害するものであって、判決に影響を及ぼすことが明らかな訴訟手続の法令違反と法令適用の誤りがある。

(2) 犯罪事実について

原審で取り調べられた証拠には、Bの法人税額やほ脱税額を認定することができるものではなく、本件公訴事実において正犯とされるCの故意、Cと同じく正犯とされるDとの共謀及び被告人の幫助の故意も認めることができないから、被告人を法人税法違反幫助の事実で有罪とした原判決には事実誤認がある（なお、弁護人は審理不尽があるとも主張するが、その実質は事実誤認の主張であると認める。）。また、原判決は「偽りその他不正の行為」について、誰がどのような行為をしたか具体的に判断しておらず、理由不備がある。

2 税理士法違反について

(1) 構成要件該当性について

被告人の行為は、税理士法2条1項2号の税務書類の作成には当たらず、また、Bと同社が会員となっているEの事務局職員である被告人との関係等からすると、Bは同条柱書の「他人」には当たらない。また、被告人は「業として」本件行為をしたものでもない。原判決には、以上の諸点について法令適用の誤り及び事実誤認があり、また、業として行ったと認定した点において理由不備がある。

(2) 税理士法52条及び平成26年法律第10号による改正前の税理士法59条1項3号の解釈について

税理士法52条及び平成26年法律第10号による改正前の税理士法59条1項3号の解釈として、実質的な違法性のない行為を処罰することは許さ

れないと解すべきである。原判決には、実質的違法性について判断を示していない点において理由不備があり、これについて審理を行わなかった点において刑事訴訟法298条2項、刑事訴訟規則208条に反する訴訟手続の法令違反があり、これを吟味することなく犯罪事実を認定して税理士法52条等を適用した点において法令適用の誤り及び事実誤認がある。

(3) 結社の自由の侵害について

被告人を税理士法違反で処罰することは、組織としてのE及びその構成員である被告人自身の結社の自由を侵害することになるから、税理士法52条は、憲法13条、21条に反し無効である。法令違憲を回避するために税理士法52条は限定的に解釈されるべきであり、本件において被告人を税理士法違反で処罰することは憲法31条、13条、21条に違反し適用違憲となる。少なくとも被告人の行為には可罰的違法性がない。原判決は弁護人の上記主張をその理由を示さずに排斥しているから、原判決には理由不備があり、また、可罰的違法性を認めた点において事実誤認がある。

(4) 職業選択の自由の侵害について

税理士法52条及び平成26年法律第10号による改正前の税理士法59条1項3号は、少なくとも本件の被告人の行為に適用される限りにおいて、被告人の職業選択の自由を侵害するものとして憲法22条1項に反し無効である。したがって、税理士法52条等を適用した原判決には法令適用の誤りがある。

3 公訴権濫用について

本件の公訴提起はEの活動に対する弾圧を目的として行われたものであって公訴権の濫用であり、原審は公訴を棄却すべきであった。これをしなかった原審は、不法に公訴を受理したものであり、刑事訴訟法378条2号に当たる。

第2 控訴理由に対する判断（本件査察官報告書等の証拠能力について・法人税法違反幫助関係）

1 基本的な考え方

記録によれば、原審は、検察官が証拠として請求した本件査察官報告書等を刑事訴訟法321条4項の書面（以下「鑑定書面」という。）として証拠能力を認めて採用し、取り調べた上、そのほとんどについて信用性を認め、これらに記載されている査察官の判断のとおり事実を認定したことが認められる。そして、原審は、本件査察官報告書等の作成にあたっての調査及び判断の性質について、査察官による各勘定科目算出のための調査は、総勘定元帳等の会計書類や決済計算書等の原資料の中から各勘定科目に計上すべき取引に関する書類を抽出し、必要な記載を特定し、正確性を判断した上で簿記会計の原理に従って適切な勘定科目に仕訳し、法人税法の解釈運用に従った売上計上基準に従って帰属させるべき事業年度を特定して集積すること等を内容とするところ、本件査察官報告書等は、このような調査及び判断の結果を集積するなどしたものであるから、法人税法の解釈運用の知識、簿記会計及びその実務に関する知識に基づくものといえ、このような調査及び判断は、学識経験に基づくものであって客観性及び技術性も認められるから、本件査察官報告書等はいずれも鑑定書面に該当する、という。

しかし、原審の上記判断は是認することができない。その理由は次のとおりである。

まず、原審は、本件査察官報告書等は税法の解釈運用に関する知識に基づくものであるというが、捜査活動に当たって捜査官に法律の知識が必要であることは当然であり、これをもって特別の知識経験と評価することはできない。税法違反の犯則事件の調査に当たって査察官に税法の知識が必要であることも同様であり、査察官が税法の知識を踏まえて調査を行い、収集した資料を分析して必要な情報を抽出し、一定の判断を形成することは、通常の見査活動と変わらない作業であって、これを鑑定と評価することはできない。

もっとも、法律の解釈適用が争点となった場合には、当該法律の解釈適用に

関する法律専門家の意見が記載された書面が鑑定書面となることがあり得るが、原審が本件査察官報告書等を税法の解釈適用に関する法律専門家の意見が記載された書面として採用したものと解されない（なお、仮に本件査察官報告書等に法律の解釈適用に関する法律専門家の意見が記載されており、そのため、これを鑑定書面として採用して取り調べたことが適法であると解することができたとしても、そのような書面は、当該法律の解釈適用に関する判断資料となるにとどまり、犯罪事実の認定資料となり得るものではないから、原審の訴訟手続には、これを事実認定の資料とした点において判決に影響を及ぼすことが明らかな法令違反があるということになる。）。

次に、原審は、本件査察官報告書等は簿記会計及びその実務に関する知識に基づくものであるというが、記録を検討しても、本件査察官報告書等の作成に当たり、税法の知識及び会計帳簿に関する一般的な常識を超えて、鑑定と評価するに値する簿記会計に関する専門的知識経験が必要であったか否かは判然としない。むしろ、後述するとおり、少なくともその一部については簿記会計の専門的知識経験が必要とは考えられないものである。

本件査察官報告書等は、Bに対する法人税法違反犯則事件を調査していた査察官が、Bの総勘定元帳や仕訳日記帳等の会計帳簿、金融機関が作成した同社の口座取引についての証明書、同社が取引に当たって顧客に交付した決算計算書、同社と顧客や他の業者との間の契約書、同社が発行し、あるいは受領した請求書、領収書等の書類等を収集し、その内容を分析して必要な情報を抽出し、犯則事件に関する一定の判断を形成してこれを記載したものである。そのような作業は、一般的な捜査活動における通常の実事認定の作業と大きく異なるところはない。もっとも、上記の書類等から必要な情報を抽出するに当たっては、簿記会計の専門的知識経験が必要な場合も想定できない訳ではない（例えば、簿記会計の知識がなければ書類の記載内容を理解することが困難な場合等）が、原審検察官はそのような事情を主張していない。また、上記の書類等

から得られた情報に基づき各勘定科目の数额を算定するなどの判断については、簿記会計の専門的知識経験が必要な場合があり得ると思われるが、どのような取引によるどのような収入が売上に当たり、これに関するどのような支出が損金に当たるのか、それぞれの収入や損金はどのような基準によって各事業年度に帰属するのかといったことは、基本的には税法の規定とその解釈によって定まるし、そのようにして定まったそれぞれの収入や損金の各勘定科目への仕訳についても、会計帳簿に関する一般的な常識によってある程度判断できるのであって、そのような判断に当たり常に簿記会計の専門的知識経験を要するとはいえない。そして、原審検察官は、本件査察官報告書等の作成に当たってどのような簿記会計の専門的知識経験を必要としたのかということについて、具体的に明らかにしていないし、原審においてA査察官は、自らの専門的知識についてある程度の証言をしているが、その内容は、実質的には税法に関するものや、会計帳簿に関する一般的な常識に類するものにとどまっている。したがって、本件査察官報告書等の作成に当たって簿記会計の専門的知識経験が必要であったことは立証されていないというべきである。

そうすると、本件査察官報告書等が鑑定書面に当たることは立証されていないから、原審がこれらを鑑定書面として採用して取り調べ、事実認定に用いたことは違法である。以下、個別に検討する。

2 個別の検討

(1) 査察官報告書（原審甲6，290）について

同各報告書は、Bが提出した確定申告書において、その売上の一部が、真実の事業年度とは異なる事業年度に計上されているとして、請負契約の売上計上の基準日は各工事の完成・引渡日であるとした上、各引渡日を認定するため、各工事の決済計算書に記載された決済予定日、最終入金日、鍵引渡確認書や書類受渡確認書に記載された鍵等の受渡日、瑕疵担保責任保険に関する書面に記載された責任開始日等を一覧表化して、各日付のずれの有無等を

検討し、原則として、瑕疵担保責任保険の責任開始日を引渡日とするのが合理的であるが、一部の工事については最終入金日あるいは鍵の引渡日を引渡日とするという判断が記載されたものである。同各報告書の上記各記載のうち、請負契約の売上計上基準日が工事の完成・引渡日であることは法人税法の規定及びその解釈により定まることであり、各工事の瑕疵担保責任保険の責任開始日等から引渡日を認定する判断は、通常の実事認定と性質が異ならない作業であって、いずれについても簿記会計に関する専門的知識経験を要するものではない。そうすると、同各報告書は鑑定書面には当たらないといふべきである。

もともと、同各報告書の記載内容等によれば、原資料の記載内容がそのまま転記されていると思われるから、作成者の証人尋問によって作成の真正及び転記の正確性が立証され、かつ、原資料に証拠能力があることが立証されるならば、刑事訴訟法321条3項の書面に当たる可能性がある。しかし、原審においては、そのような観点からの検討はされておらず、原資料に証拠能力があることも立証されていない。

(2) 期末商品棚卸高調査書（原審甲14）について

同調査書は、Bが提出した確定申告書において、真実と異なる期末商品棚卸高が損金として計上されているとして、Bの各事業年度における期末商品棚卸高を調査した結論が記載されたものであるが、同調査書には原資料の金額やそこからの計算過程は全く記載されていない。他方、原審におけるA査察官の証人尋問によれば、査察官は、Bが平成18年3月期の事業年度以後に商品として仕入れた土地を調査して年度ごとに期末に存在する在庫土地を確定し、会計帳簿に記載されている各土地の取得費用を請求書等と照合するなどして確認した上、そこから各年度に販売された土地の原価を差し引いて各期末の棚卸高を算出したこと、販売された土地の原価は、一括して取得された土地の総取得費用額を販売された土地部分の面積の割合で按分して算出

したことが認められる。同調査書の上記各記載のうち期末商品棚卸高が損金として計上されるべきこと及び上記のような期末商品棚卸高の算定方法は法人税法等の法令の規定及びその解釈により定まることであり、上記のような調査、認定の作業についても、簿記会計に関する専門的知識経験を要するとは考えにくいところである。少なくとも専門的知識経験を要することは立証されておらず、同調査書が鑑定書面に当たると認めることはできない。

加えて、仮に上記のような調査、認定の作業に簿記会計に関する専門的知識経験を要する部分があったとしても、上記A査察官の証言によれば、その作業を行ったのは同査察官とは別の査察官であり、同調査書はその査察官が作成した報告書を基にA査察官が作成したものであり、かつ、その際、基となる報告書の内容は点検しているが、原資料に当たって記載内容の真実性を吟味することはしていないというのであるから、A査察官が公判廷で同調査書の作成の真正等を証言したとしても、これによって同調査書が鑑定書面として証拠能力を得ることはない。原審は、A査察官は調査の責任者として他の査察官と処理基準等を協議した上、他の査察官が作成した報告書についてその処理基準やその基準に基づく各勘定科目の額及びその内容等を確認した上、自ら同調査書を作成しているから、A査察官が作成の真正等を証言することにより証拠能力が認められるというが、刑事訴訟法321条4項が作成者が作成の真正等を証言することにより鑑定書面に証拠能力が与えられるとしている趣旨は、鑑定をした者が公判廷で証人尋問を受けることにより、作成の真正や記載の正確性のみならず、鑑定内容の真実性についても反対尋問の機会が与えられるところにあると解されるから、実質的に鑑定の作業をしていないA査察官には、上記証人尋問を受ける適格性は認められず、原審の上記判断は是認できない。

(3) 売上高調査書（原審甲4）及び査察官報告書（原審甲9）について

同調査書及び報告書は、(1)と同様、Bの売上の一部が真実とは異なる事

業年度に計上されているとして、決済計算書、契約書添付の計算書等に基づき、各事業年度の売上高や一部の工事の原価等を認定しているものである。決済計算書等の原資料から売上高等を認定する作業に簿記会計に関する専門的知識経験を要するとは考えにくく、通常の実事認定の作業と性質は異ならないといえる。売上高やその原価の適切な仕訳をする作業には、一定の簿記会計の知識を要する部分があることは否定できないが、会計帳簿に関する一般的な常識を越えた専門的知識経験を要する部分があったとは考えにくい。少なくとも専門的知識経験を要することは立証されておらず、同調査書及び報告書が鑑定書面に当たると認めることはできない。

加えて、仮に簿記会計に関する専門的知識経験を要する部分があったとしても、上記A査察官の証言によれば、上記の作業の一部は同査察官とは別の査察官が行っており、同調査書及び報告書の一部はその査察官が作成した報告書を基にA査察官が作成したものであって、かつ、その際、原資料に当たって記載内容の真実性を吟味することはしていないというのであるから、上記(2)と同様、A査察官が公判廷で作成の真正等を証言しても上記の部分については証拠能力を得ることはできないと解される。

(4) 本件査察官報告書等のうちその他のものについては、今後、検察官が適切に主張立証すれば鑑定書面に当たる（あるいは当該書面の一部が鑑定書面に当たる）と認められるかもしれないと思われる。もっとも、その場合においても、前記(2)、(3)と同様、実質的に鑑定作業を行った者と作成者とが異なる場合には、証拠能力を認められないことがあることに留意すべきである。

3 以上によれば、原審は、本件査察官報告書等が鑑定書面に当たると認めることはできないのに、これらを鑑定書面として採用して取り調べ、事実認定に用いたのであるから、判決に影響を及ぼすことが明らかな訴訟手続の法令違反がある。したがって、そのほかの控訴理由について判断するまでもなく、原判決は破棄されるべきである。

なお、差戻し後の第一審における審理の在り方について、当裁判所の意見を付言する。当裁判所は、本件査察官報告書等のうち少なくともいくつかのものについては、鑑定書面に当たらず、検察官は、同書面に記載された判断の原資料を証拠として請求するなど別の方法で立証を行う必要があると考えるが、それは、査察官が収集した原資料をそのままの形で取り調べる必要があるという意味ではない。むしろ、争点とは関係のない部分も含めて会計帳簿や関係書類等を一括して取り調べることは、立証の対象を不明確にし、公判廷における心証形成を困難にするものであって、厳に避けるべきである（原審では、Bの総勘定元帳と仕訳日記帳等が「記載内容等」などの具体性を欠く立証趣旨で一括して証拠請求され、採用して取り調べられているが、このような立証方法は相当でない。）。差戻し後の第一審においては、まず、適切な争点整理が行われるべきであり、検察官は真に立証すべき事実は何であるかということ吟味してその主張を具体的に明らかにすべきである。そうすれば、自ずと必要な証拠は絞られ、その範囲も明らかになると考えられる。また、検察官が本件査察官報告書等により立証しようとした事実は、突き詰めれば、Bが提出した確定申告書に記載された所得額と真実の所得額との食い違いであると解され、証拠調べが必要な原資料は、その食い違いを示す資料に限られているから、検察官としては、必要な資料を抽出して整理し、その記載内容から必要な部分を転記して原資料を明示した分かりやすい一覧表を作成するなどした上、刑事訴訟法321条3項の書面として証拠請求し（もっとも、その場合であっても、原資料が伝聞例外に当たるなど証拠能力を有していることは別途立証する必要がある。）、加えて、査察官等の証人尋問により同書面の意味を説明するなど、分かりやすい立証の方法を工夫すべきである。差戻し後の第一審においては、改めて検察官が主張を明らかにして立証の対象を明確にし、その点に絞った分かりやすく簡潔な立証活動を行うことが望まれる。

第3 結論

刑事訴訟法 397 条 1 項, 379 条により原判決を破棄し, 同法 400 条本文により, さらに審理を尽くさせるため, 本件を原裁判所である岡山地方裁判所に差し戻すこととする。

平成 30 年 1 月 12 日

広島高等裁判所岡山支部第 1 部

裁判長裁判官 長 井 秀 典

裁判官 村 川 主 和

裁判官 藤 井 秀 樹