日米比較：共謀罪（テロ等準備罪）と税務専門職

アメリカの税務専門職・納税者に対する共謀罪適用事例に学ぶ

石村　耕治・清水　晴生

《内容目次》

◆はじめに
Ⅰ　わが国での共謀罪（テロ等準備罪）と租税犯罪
1　共謀罪（テロ等準備罪）の所在
（1）個別共謀罪と一般的共謀罪の関係
（2）一般的共謀罪の適用事例分析
①強盗罪と共謀罪（テロ等準備罪）
②納税者による税逃れと共謀罪（テロ等準備罪）
③税務専門職と共謀罪（テロ等準備罪）
④民間の税務支援団体と共謀罪（テロ等準備罪）
（3）共謀共同正犯と共謀罪との関係
（4）共謀罪や未遂罪の捜査と租税犯罪の捜査
（5）共謀罪の公訴時効とは
（6）国際組織犯罪防止条約（TOC条約）と共謀罪（テロ等準備罪）の関係
①TOC条約の内容
②実行準備行為
③国際性の要件
2　租税犯罪類型と共謀罪（テロ等準備罪）の所在
（1）各種の租税犯と罰則
（2）共謀罪（テロ等準備罪）の適用対象となる租税犯罪
3　国税犯則調査の通則法への編入と共謀罪（テロ等準備罪）の捜査
（1）調査の担当部局
（2）犯則事件の調査後の処理
①直接国税の犯則事件のケース
②間接国税の犯則事件のケース
（3）租税犯則調査と共謀罪（テロ等準備罪）の捜査
Ⅱ　アメリカにおける共謀罪と租税犯罪
1　民事制裁と刑事制裁
（1）租税刑事制裁手続の特質

（２）連邦租税犯罪と共謀罪
２　主な連邦租税犯、刑事制裁/刑事罰の概要
３　連邦の個別共謀罪の概要
４　連邦の一般的共謀罪の沿革と成立要件
（１）連邦の一般的共謀罪の沿革
（２）一般的共謀罪の成立要件とは
Ⅲ　アメリカにおける共謀罪と税務専門職
１　犯罪条項、詐欺条項とは
（１）連邦司法手続の要点
（２）一般的共謀罪の対象となる２つの「共謀」類型とは
２　問われる詐欺条項の拡大適用・拡大解釈
３　詐欺条項にかかる共謀罪濫用への警鐘
４　租税犯罪とクライン共謀基準の展開
（１）DOJが掲げる「クライン共謀８パターン」とは
（２）DOJの「クライン共謀事例集」とは
５　綻びを見せるクライン共謀基準
（１）カルドウエル共謀罪事件判決
（２）コプラン共謀罪事件判決
６　クライン共謀基準への相互依存を深めるIRS、連邦検察
７　租税犯罪にかかる共謀罪の成立要件再論
（１）ピンカートン罪責原則
（２）「合意」の存在とは
（３）双方の共謀罪の適用の可否
（４）共謀罪上の「意図」の立証と租税実体犯罪上の「故意」の立証
（５）共謀罪適用における客観的要件の「準備行為」とは
（６）問われる詐欺条項にかかる共謀罪の拡大適用

◆むすびにかえて～アメリカの実情から日本の今後を考える

◆はじめに

共謀罪とは「２人以上の者が犯罪を行おうと話し合い、合意（共謀）することで成立する犯罪」である。すなわち、一言でいうと「実際に罪を犯さなくても、計画を行った段階で罪に問える（Just trying is enough）」とする刑罰である(1)。

「共謀罪（conspiracy charges）」は、学問的には、大きく①特定の実体犯罪（specific substantive offence）にかかる「個別・独立罪的な共謀罪（specific conspiracy charges）」（以下「個別共謀罪」ともいう。）と、②特定の実体犯罪にかかる個別・独立罪的な共謀罪の有無とは無関係に共謀一般に包括的に適用ある「一般的共謀罪（general conspiracy charge）」とに分けることができる(2)。

今般、わが国で組織犯罪処罰法を改正して導入した共謀罪（テロ等準備罪）は、４年以上の自由刑（懲役・禁錮）にあたる罪の実行を目的とする２人以上の団体を適用対象とする②「一般的共謀罪」と解される(3)。すなわち、①特定の実体犯罪にかかる「個別・独立罪的な共謀罪」が規定され

---

(1)　アメリカ合衆国（以下「アメリカ」または「連邦」という。）法上、共謀罪の対象となる「共謀」とは、客観的には、２人以上の者が、①連邦に対する犯罪行為を行うこと、または②何らかの方法もしくは何らかの目的のための連邦やその機関に詐欺行為を行うことについて共謀し、かつ、それらの者の１人以上の者が当該共謀内容の達成のために何らかの準備行為をしたときに、成立する。したがって、１人の者による犯罪遂行の計画・準備は共謀にあたらない。ちなみに、アメリカ連邦税法（IRC=Internal Revenue Code/内国歳入法典）は、連邦税法執行妨害未遂（Attempts to interfere with administration of the Internal Revenue Laws）を処罰する包括条項（omnibus clause）を置いており（IRC 7212条a項）、租税実体犯罪にかかる共謀罪については、このIRCの規定とパラレルに検討する必要がある。なお、連邦所得課税法や申告課税法制については、石村耕治『アメリカ連邦所得課税法の展開：申告納税法制の現状と課題分析』（財経詳報社、2017年）参照。

(2)　「包括的共謀罪」ないし「包括的共謀規定」、または「総則的な共謀罪」ないし「総則的な共謀規定」などの呼称を使うことができる。本稿では、原則として「一般的共謀罪」ないし「一般的共謀罪規定」の呼称を使うことにする。

(3)　共謀罪（テロ等準備罪）の典拠となる法律の正式名称は、「組織的な犯罪の処罰及び犯罪収益の規制等に関する法律等の一部を改正する法律」である。改正組織犯罪処罰法は、2017年６月15日に成立、同年６月21日、公布された。同法附則では、公布から20日後に施行すると定めており、同年７月11日に施行された。

ていないとしても、組織犯罪処罰法６条の２別表第三に列挙・特掲された実体犯罪が幅広く適用対象となる。

共謀罪（テロ等準備罪）の立法段階では、政府・与党の側から、処罰の対象を「テロ等」特殊な犯罪に限定して適用するものであり、一般人の日常生活には影響を及ぼさないかのような答弁が行われたりもした(4)。しかし、一般人の日常生活には影響を及ぼさないわけはない。まさに、この法律に規定する「等」の範囲が問題であり、法別表に対象犯罪を追加すれば、後でいくらでも共謀罪を適用する犯罪の範囲を広げることができるかたちとなっている。したがって、一般的共謀罪の制定は、これまで犯罪の共謀を処罰する個別・独立罪的な規定を有していない租税犯罪（租税実体犯罪/specific substantive tax offence）の分野などに大きな影響を及ぼすものと思われる。

例えば、わが国ではこれまで、妻と夫、企業の従業者と幹部、納税者とその関与税理士などとの間で、10年以下の自由刑（懲役）の対象となる租税ほ脱（所得税法238条１項・３項、同239条１項、法人税法159条１項、消費税法64条１項・４項など）についての話合い、合意（共謀）があったとしても、実行がない場合には、処罰することができなかった。これが、今般の共謀罪（テロ等準備罪）の新設により、租税実体犯罪の計画・準備行為も広く処罰できる可能性が出てきた。すなわち、租税行政庁(以下「課税庁」という。）による課税処分のための税務調査ないし租税犯則調査の結果、重加算税の賦課処分で終わる場合、または告発され裁判で自由刑ではなく罰金のみが科された場合であっても、司法警察・検察は共謀罪（テロ等準備罪）に基づく捜査を行うことが可能になる。このことから、当該租税ほ脱計画を話し合った妻と夫、企業の従業者と幹部、納税者とその関与税理士などが共謀罪で処罰される可能性が出てきた。

(4)　「テロ等準備罪」の名称が法案のなかにないとの批判を受けて、「テロリズム集団その他の組織犯罪集団」といった書き換えをしたりしている。しかし、一般的共謀罪規定であることには変わりがないので、本稿では、こうした細工についてはふれない。

いずれにしろ、「租税犯罪」（個別の租税実体犯罪）と「共謀罪」とは、別個の犯罪である。このことから、理論的には、「租税犯罪」は成立しなくとも「共謀罪」は成立する、あるいは双方が成立する、こともありうることに注意すべきである。

一方、アメリカにおいては、連邦法および諸州の制定法のなかに、民事共謀罪（civil conspiracy）と刑事共謀罪（criminal conspiracy）が併存している(5)。このうち、本稿で論じるのは、「連邦の刑事共謀罪（federal criminal conspiracy charges）」についてである。

アメリカ連邦刑事共謀罪は、大きく①各種「個別の共謀罪（specific criminal conspiracy charges）」、すなわち特定の実体犯罪（specific substantive offence）にかかる個別・独立罪的な共謀規定と、②「一般的共謀罪（general criminal conspiracy charge）」(6) の規定からなる。

連邦法を例にすると、法分野によっては、「取引制限の共謀（Conspiracy to restrain trade）」（合衆国法典タイトル15/15 U.S. Code § 1）１条〔通商および取引/Commerce & Trade〕）のように、特定の経済犯罪にかかる共謀を処罰できる個別・独立罪的な共謀罪規定を置く場合がある。これ

(5)　アングロ・アメリカ法上、「共謀（conspiracy）」は、大きく①「民事共謀（civil conspiracy）」と②「刑事共謀（criminal conspiracy）」に分けられる。①民事共謀とは、２人以上の者が集団で違法な目的を達成する意思を持って合意する場合、実際に不法行為を行っていないときでも、被害者は、共謀があったものとして、民事上の不法行為責任（tort）を問える制度である。各州や連邦の各種制定法に基づいて、共謀者に対して損害賠償を求めて司法救済を求めることができる。これに対して、②刑事共謀では、各州や連邦の各種制定法に基づいて、捜査機関による捜査結果に基づいて検察官が共謀嫌疑者に自由刑もしくは罰金または併科を求めて公訴する手続をとる。例えば、ある小売企業を潰す狙いで、同業者が集団で不当廉売の話し合いをする事例に適用ある不正競争防止法上の共謀については、①民事共謀と②刑事共謀の双方が認められる。本稿における検討の対象は、②刑事共謀、とりわけ連邦の刑事共謀（罪）についてである。ちなみに、民事共謀について、法制史的な分析を含め詳しくは、See, *e.g.,* Thomas J. Leach , “Civil Conspiracy：What's the Use?” 54 U. Miami L. Rev. 1（1999）.

(6)　「一般共謀罪規定（general criminal conspiracy charge provision）」、「刑事法典の総則的な共謀罪規定」とも呼ばれる。

に対して、連邦税法（合衆国法典タイトル26/26 U.S. Code/IRC=Internal Revenue Code/内国歳入法典）（以下「連邦税法（IRC）」または「IRC」という。）は、各種租税犯罪の共謀について、それらを独自に処罰できる規定を置いていない。このため、これら租税実体犯罪にかかる共謀には、連邦刑法・刑事訴訟法（合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code § 371）371条（以下、たんに「連邦刑事法典371条」ともいう。）の一般的共謀罪規定（general criminal conspiracy provision）を適用し処罰している(7)。

いずれにしろ、アメリカにおいては、連邦刑事法典371条の一般的共謀罪（general conspiracy charge）は、テロや国家転覆目的などの共謀よりも、むしろ、租税分野その他個別・独立罪的な共謀規定を持たない分野でのホワイトカラー犯罪（white collar crimes）に汎用されている。例えば、公的医療保険詐欺罪、資金洗浄（マネーロンダリング）罪、独禁法（反トラスト法）違反などにかかる集団的な計画・準備行為（共謀）を処罰するために適用されている。

すでにふれたように、税法分野に限っていえば、連邦税法（IRC）(8) には、各種個別の租税実体犯罪の共謀について、それらを独自に処罰できる規定を置いていない。このことから、例えば、企業の従業者と幹部、納税者と税務専門職などとの間で、租税ほ脱や濫用的なタックスシェルタースキーム（abusive tax shelter schemes）を組成し租税回避（tax avoidance）を計画したとする。あるいは、源泉所得税の不納付・事業運営資金への違法な充当などを話し合ったとする。こうした場合には、当該租税犯罪（租税実体犯罪）とは別途に、あるいは同時に、連邦刑事法典371条の一般的

(7)　一般的共謀罪については、連邦に加え、諸州の刑事法典（Penal Code）にも規定されている。例えば、カリフォルニア州刑事法典（CA Penal Code）182条a項参照。したがって、州税や地方団体税のほ脱等の共謀については、当該州の一般的共謀罪を処罰する規定に基づき、当該州検察/地方検事（DA=District Attorney）や地方検事補（ADA＝Assistant District Attorney）が起訴（訴追）の可否を決め、その州の裁判所が当該事件を審理することになる。

(8)　諸州の税法典も同様と解されるが、本稿では、主に連邦税法を射程に分析する。

共謀罪規定（general conspiracy charge provision）を適用して当該共謀行為を処罰してきている。

のちに詳しく検討するように、連邦刑事法典371条の一般的共謀罪の対象となる「共謀罪（crime of conspiracy）」は、①「犯罪条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-offence clause）」と②「詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-defraud clause）」からなる。双方の大きな違いは、①犯罪条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-offence clause）の適用においては、共謀者がそのベースとなる各種個別の租税実体犯罪に関係したことが前提となることである。これに対して、②詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-defraud clause）の適用においては、「連邦政府に詐欺行為をする共謀（conspiracy to defraud the United States）」という文言からも分かるように、共謀者が特定の犯罪に関係したことが前提となっていない。すなわち、連邦政府（その代理人である連邦検察）(9) は、共謀者が個別の租税実体犯罪（specific substantive tax offence）に関係したことを立証するようには求められない。いわば、「スタンドアローン（it stands its own）」の規定振りになっている。共謀者を有罪にするのに、連邦政府の正当な行為を妨害するための共謀があったことを立証することで足りるとされる。したがって、検察は、例えば、医療クリニックの２人の医師が共謀して公的医療保険詐欺の計画に合意し連邦の公金搾取を図ったことを立証することで、特定の連邦法(実体犯罪)違反にふれることなしに、実際に実行に至っていなくとも、共謀罪を問うことができる。

このように、連邦刑事法典371条の一般的共謀罪は、①・②いずれの観

(9)　連邦の租税実体犯罪にかかる共謀罪の適用については、連邦政府の代理人である連邦司法省租税部（DOJ Tax）付の連邦検察/連邦検事（U.S. Attorney）および連邦検事補（AUSA=Assistant U.S. Attorney）が起訴（訴追）事務を担当する。連邦検事/連邦検事補は、通称で、連邦検察官（prosecutor）とも呼ばれる（後記【図表18】参照）。以下、とくに断りがない限り、本稿においては、「連邦（検察）」、「連邦政府（連邦検察）」、「政府」、「連邦政府」、「検察」、「連邦検察」の言葉はほぼ同じ意味で使っている。

点からも被告人を起訴（訴追）することが可能な仕組みになっている。このことも手伝って、アメリカにおいて、共謀罪は、最も検察官に愛され、市民や企業の抑圧に濫用され、かつ、久しく刑事司法における主役の座を維持してきているといわれる。

共謀罪について、比較的歴史の長いアメリカでは、個別・独立罪的な共謀罪規定のみならず、一般的共謀罪規定の構成要件や適用・解釈・防御等に関する裁判例や学問上の蓄積がある。これに対して、わが国では、共謀罪（テロ等準備罪）の立法段階での検討も不十分で、ましてや経済犯罪などそれぞれの分野への一般的共謀罪規定がどのように解釈・適用され、弁護人はどのように被告人（被疑者）を防御できるのかなどについては精査されておらず、まったくの手探りの状態であるといってよい。

そこで、本稿では、はじめに、わが国の刑事法における共謀罪（テロ等準備罪）の所在について、そのベーシックな構造分析や適用・解釈を含めて検討する。次いで、アメリカにおける刑事共謀罪について点検する。連邦共謀罪の成立要件から入り、連邦税法に定める各種租税犯罪（個別の租税実体犯罪）に対する連邦刑事法典371条上の一般的共謀罪規定がどのように適用されているのか、とりわけ連邦納税者間、さらには連邦納税者と税務専門職との間での共謀に対する適用に傾斜するかたちで、「試論」として、その現状と課題について紹介したい。

Ⅰ　わが国での共謀罪（テロ等準備罪）と租税犯罪

今般成立した「共謀罪（テロ等準備罪）」は、ひとことでいえば、犯罪を計画・準備段階で処罰しようというものである。

この共謀罪（テロ等準備罪）とは別に、わが国には、特定の犯罪については古くから、実行の着手前の共謀・陰謀を犯罪とする規定が存在する。これら個別共謀罪のうち主なものを一覧にすると、次のとおりである(10)。

【図表１】個別の共謀罪を規定する主な国内法条項

法　　条	定　　義	
・爆発物取締罰則４条	第１条の罪［①治安を妨げ又は人の身体財産を害せんとする目的を以て爆発物を使用したる者及び②人をして之を使用せしめたる者⇒死刑又は無期若くは７年以上の懲役又は禁錮］を犯さんとして脅迫教唆煽動に止る者及び共謀に止る者 ⇒３年以上10年以下の懲役又は禁錮	
・刑法 ※「陰謀」 ※内乱と外患誘致・外患援助は組織犯罪処罰法上の共謀罪の対象とされ、共謀の刑が軽く変更されることから、刑法の予備・陰謀の規定は削除されると考えられる。	78条 ［内乱の予備・陰謀］	内乱の予備又は陰謀をした者 ⇒１年以上10年以下の禁錮 ※刑法77条［内乱罪］…国の統治機構を破壊し、又はその領土において国権を排除して権力を行使し、その他憲法の定める統治の基本秩序を壊乱することを目的として暴動をした者は、内乱の罪とし、次の区別に従って処断する。

(10)　計画したのちその準備行為に出た場合を処罰するというのは、現行の刑法領域における予備罪・準備罪にほぼ相当する。予備罪・準備罪を規定するものとして、刑法典上の内乱予備（同78条）、外患誘致予備・外患援助予備（同88条）、私戦予備（同93条）、放火予備（同113条）、通貨偽造等準備（同153条）、支払用カード電磁的記録不正作出準備（同163条の４）、殺人予備（同201条）、身の代金目的略取・誘拐予備（同228条の３）、強盗予備（同237条）、破壊活動防止法上の政治目的の放火・殺人・強盗の予備等（同39条）、政治目的の騒乱・往来危険・持凶器ないし持毒劇物共同公務執行妨害の予備（同40条）、郵便法上の郵便物をき損・隠匿・放棄する等の罪の予備(同86条２項)、覚せい剤取締法上の覚せい剤の無許可輸出入・製造の予備(同41条の６)、覚せい剤原料の無許可輸出入・製造罪の予備（同41条の７）、麻薬及び向精神薬取締法上の麻薬の無許可輸出入・製造の予備（同67条）、向精神薬の無許可輸出入・製造の予備（同69条の２）、国際的な薬物防止のための麻薬及び向精神薬取締法等の特例等に関する法律上の薬物犯罪収益等隠匿予備（同６条３項）、銃砲刀剣類所持等取締法上のけん銃等輸入予備（同31条の12）、組織犯罪処罰法上の組織的殺人及び組織的営利目的略取・誘拐の予備（同６条１項及び２項）、犯罪収益等隠匿予備（同10条３項）、などがある。なかでも通貨偽造等準備には多くの判例があり、実現の可能性のある準備であることは必要だが実行方法に関する計画は一定していなくてもよい（大判大正5.12.21刑録22.1934）とか、十分な準備でなくてもよい（大判大正4.10.15大刑集8.495）とか、代金を払った段階で他人を通して準備したといえるとしたもの（大判昭和7.11.24大刑集11.1727）などがある。しかし、例えば計画を文章に起こした程度では準備行為というには不十分に過ぎよう。

		①首謀者は、死刑又は無期禁錮 ②謀議に参与し、又は群衆を指揮した者は無期又は３年以上の禁錮 その他諸般の職務に従事した者は１年以上10年以下の禁錮 ③付和随行し、その他単に暴動に参加した者 ⇒３年以下の禁錮
	88条 ［外患誘致・外患援助の予備・陰謀］	第81条［外患誘致］又は第82条［外患援助］の罪の予備又は陰謀をした者 ⇒１年以上10年以下の懲役 ※刑法81条［外患誘致］…外国と通謀して日本国に対し武力を行使させた者 ⇒死刑 ※刑法82条［外患援助］…日本国に対して外国から武力の行使があったときに、これに加担して、その軍務に服し、その他これに軍事上の利益を与えた者 ⇒死刑又は無期若しくは２年以上の懲役
	93条 ［私戦予備及び陰謀］	外国に対して私的に戦闘行為をする目的で、その予備又は陰謀をした者 ⇒３月以上５年以下の禁錮
・国家公務員法110条１項17号	次の各号のいずれかに該当する者 17何人たるを問わず第98条第２項前段［①職員は、政府が代表する使用者としての公衆に対して同盟罷業、怠業その他の争議行為をなし、又は政府の活動能率を低下させる怠業的行為をしてはならない。又、②何人も、このような違法な行為を企て、又はその遂行を共謀し、そそのかし、若しくはあおつてはならない。］に規定する違法な行為の遂行を共謀し、そそのかし、若しくはあおり、又はこれらの行為を企てた者 ⇒３年以下の懲役又は100万円以下の罰金	

・自転車競技法65条	競輪においてその公正を害すべき方法による競走を共謀した者 ⇒２年以下の懲役又は100万円以下の罰金
・競馬法32条の６	競馬においてその公正を害すべき方法による競走を共謀した者 ⇒２年以下の懲役又は100万円以下の罰金
・軽犯罪法１条29号	左の各号の一に該当する者 29 他人の身体に対して害を加えることを共謀した者の誰かがその共謀に係る行為の予備行為をした場合における共謀者 ⇒拘留［１日以上30日未満の刑事施設での拘置(刑16)］ 又は科料［1000円以上１万円未満の金銭の剥奪(刑17)］
・地方公務員法61条４号	次の各号のいずれかに該当する者 ４ 何人たるを問わず、第37条第１項前段［①職員は、地方公共団体の機関が代表する使用者としての住民に対して同盟罷業、怠業その他の争議行為をし、又は②地方公共団体の機関の活動能率を低下させる怠業的行為をしてはならない。］に規定する違法な行為の遂行を共謀し、そそのかし、若しくはあおり、又はこれらの行為を企てた者 ⇒３年以下の懲役又は100万円以下の罰金
・小型自動車競走法70条	小型自動車競走においてその公正を害すべき方法による競走を共謀した者 ⇒２年以下の懲役又は100万円以下の罰金
・モーターボート競走法77条	競走においてその公正を害すべき方法により競走をすることを共謀した者 ⇒２年以下の懲役又は100万円以下の罰金
・日米地位協定刑事特別法７条１項 ※「陰謀」	前条第１項又は第２項の罪［米軍機密の収集・漏えい］の陰謀をした者 ⇒５年以下の懲役

・破壊活動防止法39条、40条 ※「陰謀」	39条　政治上の主義若しくは施策を推進し、支持し、又はこれに反対する目的をもつて、刑法第108条［現住建造物等放火］、第109条第１項［非現住建造物等放火］、第117条第１項前段［激発物破裂］、第126条第１項若しくは第２項［電車・船舶の転覆］、第199条［殺人］若しくは第236条第１項［強盗］の罪の①予備、陰謀若しくは教唆をなし、又は②これらの罪を実行させる目的をもつてするその罪のせん動をなした者 ⇒５年以下の懲役又は禁こ
	40条　政治上の主義若しくは施策を推進し、支持し、又はこれに反対する目的をもつて、左の各号の罪の予備、陰謀若しくは教唆をなし、又はこれらの罪を実行させる目的をもつてするその罪のせん動をなした者 ①刑法第106条の罪［騒乱］ ②刑法第125条の罪［電車・船舶の往来の危険］ ③検察若しくは警察の職務を行い、若しくはこれを補助する者、法令により拘禁された者を看守し、若しくは護送する者又はこの法律の規定により調査に従事する者に対し、凶器又は毒劇物を携え、多衆共同してなす刑法第95条の罪［公務執行妨害・職務の強要］ ⇒３年以下の懲役又は禁こ
・自衛隊法119条２項 （及び120条２項、122条２項）	次の各号のいずれかに該当する者 ⇒３年以下の懲役又は禁錮 Ⅱ［①ストライキ等もしくは②職務命令違反の多数共同反抗・部隊指揮の共謀］ ※120条２項：治安出動命令下の①職場放棄や②職務命令違反の多数共同反抗・部隊指揮の共謀 ⇒５年以下の懲役又は禁錮。 122条２項：防衛出動命令下の同様の行為 ⇒７年以下の懲役又は禁錮。

・日米相互防衛援助協定等に伴う秘密保護法５条 ※上掲自衛隊法と同日公布だがこちらは「陰謀」	１項　第３条第１項の罪［国防侵害供用目的の特別防衛機密の収集・漏えい］の陰謀をした者 ⇒５年以下の懲役 ２項　第３条第２項の罪［国防侵害供用目的以外の特別防衛機密の収集・漏えい］の陰謀をした者 ⇒は、３年以下の懲役
・スポーツ振興投票の実施等に関する法律42条	指定試合においてその公正を害すべき方法による試合を共謀した者 ⇒２年以下の懲役又は100万円以下の罰金
・特定秘密の保護に関する法律25条	①第23条第１項［特定秘密の漏えい］又は②前条［24条］第１項に規定する行為［特定秘密の取得］の遂行を共謀し、教唆し、又は煽動した者 ⇒５年以下の懲役 Ⅱ ③第23条第２項に規定する行為［行政機関の長から提供された特定秘密の漏えい］の遂行を共謀し、教唆し、又は煽動した者 ⇒３年以下の懲役

このように、わが国では、これまで、極めて限定された特殊な犯罪類型について、個別に「謀議（合意）のみで犯罪の成立」を認めてきた(11)。

また、わが国には既に「共謀共同正犯（joint principal offence）」という裁判所の裁判例で確立された理論がある(12)。これは、ひとことで言うと、複数名が犯罪を共謀し、一部の者が犯罪の実行に出た場合、犯罪を実行していない共謀者も処罰の対象になるというものである。一方、共謀罪は実際に犯罪が行われなくても処罰の対象となる。

これらに対し、今般成立した「共謀罪（テロ等準備罪）」は、一定の要件（一定以上の重罪）に合致する場合の共謀を広く投網をかけて処罰しようとするものである。すなわち、できるだけ幅広い実行着手前の共謀・陰謀を、犯罪として処罰できる一般的共謀罪（general conspiracy charge）

(11)　長末亮「共謀罪をめぐる議論」レファレンス788号（2016年）参照。
(12)　わが国では、共謀共同正犯を認めない学説もあるが、裁判例ではこれを認めている。

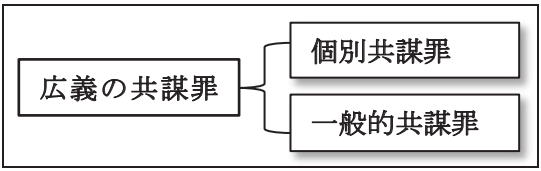
規定[13]の新設をねらったものである。これにより、２人以上の者が、４年以上の自由刑（懲役・禁錮）にあたる罪の実行を話し合うこと（「共謀」）自体を、個別の罪とは別途に処罰の対象にできることになった。

１　わが国での共謀罪（テロ等準備罪）の所在

わが国における共謀罪（テロ等準備罪）について、政府は、「テロ犯罪集団」が対象で、一般の人たちは対象外であるとPRしている。しかし、一般的共謀罪（テロ等準備罪）を新設する組織犯罪処罰法改正内容をみただけでも、このPRには大きな疑問符がつく。

以下、「一般共謀罪とは何か」という原点に立ち返り、従来の犯罪とはどう違うのかなどの基本を含め、問題点を分かり易く探ってみる。

【図表２】共謀罪の分類



（１）個別共謀罪と一般的共謀罪の関係

一般的共謀罪というのはかなり特別な規定である。どのように特別なのかといえば、たんに新しい種類の犯罪を一つ作るというのではない。（単純）正犯、共同正犯、教唆犯、従犯（幇助犯）のような大きなくくり、犯罪へ加担する形式そのものをもう一つ増やすということであり、それが一般的ということである。

---

(13)　税法専攻者向けに、あえて誤解を恐れずに説明を加えると、各種実定税法には租税回避を防止する個別の否認規定が存在する。しかし、財政当局などには、一般的租税回避否認規定（general anti-tax avoidance provision）を設けて、租税回避に投網をかけて規制できるようにすべきであるとの主張もある。一般的共謀規定の創設は、一般的租税回避否認規定の創設とのアナロジーでとらえると分かりやすいかも知れない。

刑法典は二編立てになっている。その第１編では正犯・共犯や未遂・既遂といったあらゆる犯罪に共通する一般的内容を、そして第２編では個々の殺人や窃盗といった犯罪を置く形を取っている。

第１編に書かれてあるような一般的な内容のことを総則（規定）と呼ぶが、共謀罪はまさに正犯や共犯と並ぶような、総則で規定されるべき内容である。

その意味では、正犯を正犯罪、共犯を共犯罪という呼び方をしないことからして、共謀罪というよりもむしろ「共謀（正）犯」という大きなくくりが新たに作られたと考える方が正しいように思われる。言いかえれば、共謀罪という犯罪が１個作られたのではなく、少なくない数の犯罪について、これまでの正犯や共犯のほかに、共謀という形式の犯罪の成立が「一般的に」広く認められることになったととらえるのが正しい、ということである。

したがって、本来なら刑法典のもっと最初の方、刑法60条の共同正犯の次あたりに置かれなければならない規定である。それを刑法典の外の、組織犯罪処罰法という特別法のなかに置こうというのである。

ただでさえ反対の強い共謀罪を、刑法典のなかで新しい犯罪への加担形式として規定するというのであればなおさら反対は強くなるとの懸念から、条約に対応する姿勢を見せつつ、特殊な法律のなかに置くという方法が取られたという側面もあるだろう。

「共謀犯」という実態に即してかえりみれば、テロ等準備罪という呼称がいかに的外れであるかがはっきりする。

この「共謀犯」は正犯よりも早く存在し、成立するという意味では早摘みの正犯でありる。言い換えれば「事前正犯」ととらえるのが正しい。つまり「犯罪の前の犯罪」である。

「犯罪の前の犯罪」とはどういうことか。たんに早く成立するというだけではない。一番問題なのは、（本来の）犯罪が成立する前から、裁判官

の令状を持って強制捜査まで行うことができるという点である。犯罪がまだこの世に存在する前から、その犯罪について犯人と思しき容疑者を逮捕したり取り調べたりできるようになってしまうのである。つまり犯罪は存在していないが、犯人は存在してしまうのである。「犯罪は存在しないが犯人は存在する」というのは比喩的な表現かも知れない。それはつまり、「犯人として捕まえたい者がいるとき、犯罪がなくても捕まえられる」ということにほかならない。これこそ共謀罪＝共謀犯というものがもたらす本当の意味であり、その役割である。

こうした共謀犯とも呼ぶべき一般的共謀罪に対して、個別の犯罪ごとに、特にその犯罪については共謀だけでも犯罪が成立し処罰する旨の規定が置かれる場合もある。この個別的共謀罪のケースは、共謀罪以前から日本の刑法秩序のなかにも数例が存在する。

例えば、刑法78条は「内乱の予備又は陰謀をした者」を処罰している。内乱とはいわゆるクーデターのことである。クーデターほどの大事であるから予備や陰謀であっても１年以上10年以下の禁錮刑が法定されている。

ここで一般的共謀罪が事前犯罪であるという性格に立ち返ったとき、実行前の自首減免の規定の重要性を指摘しないわけにはいかない。

この内乱予備・陰謀罪に関してはもう一つの条文が規定されている。すなわち刑法80条は、この内乱予備・陰謀の「罪を犯した者であっても、暴動に至る前に自首したときは、その刑を免除する。」と規定する。「刑を免除できる」ではなく「刑を免除する」というのは必ず免除するという意味であって、これを「必要的免除」という。もちろんこの規定は暴動の実行に至る前の自首を促すための規定であり、自首したことで何ら罪に問う余地がなくなるというわけではなかろう。しかしそれでもなお自首による必要的免除が規定されているのは、たとえ内乱行為であっても、予備・陰謀の段階ではいまだ犯罪実行の具体性・現実性に乏しいという判断があるからにほかならない。

クーデターという国家そのものに対する犯罪行為で、内乱罪は刑法の一番はじめに掲げられている犯罪である。その首謀者には死刑か無期懲役しか用意されていない重大犯罪ですら、実行に至る前の自首には必要的免除が定められているのである。

そうだとすれば、共謀罪についても同様の規定が必要なことは言を俟たない。それ以上に、内乱には及ばない内容の合意である共謀罪の場合には、自首に限らず、計画が放棄されたことないし実行に移されないまま時間が経過したこと自体で、もはや実質において違法な事実が発生する具体性・現実性が失われているのである。このことから、犯罪の成立はもはや認められないものといわなければならない。少なくとも、必要的免除に準じた取扱いは必須である。

（２）一般的共謀罪の適用事例分析

ところで、一般的共謀罪であるテロ等準備罪が、一般納税者や税務専門職などに対してはどのように適用になるのであろうか。いくつかの設例をし、共謀罪（テロ等準備罪）の適用について点検してみる。

①強盗罪と共謀罪（テロ等準備罪）

共謀罪（テロ等準備罪）の対象となる組織犯罪処罰法６条の２にいう「重大犯罪」とは、懲役・禁錮が４年以上の犯罪を指す。例えば、刑法236条〔強盗〕１項は「暴行又は脅迫を用いて他人の財物を強取した者は、強盗の罪とし、五年以上の有期懲役に処する。」と定めている。したがって、ＡとＢが銀行強盗をする計画をたてそれに合意すると、テロ等準備罪にいう「４年以上の犯罪」、つまり重大犯罪の要件にあてはまる。ただ、共謀罪は“準備罪”である。したがって、実際に銀行強盗計画を実行しても、しなくとも、強盗罪（刑法236条）という個別の犯罪とは別途の、共謀の罪となる条件（構成要件）の１つがみたされることになる。

次に、「計画を実行するための準備をしたこと」の要件をみたす必要がある。すなわち、強盗するための「準備行為」をしたかどうかである。例えば、強盗をすることに合意したあとで、スキー用品を販売する店に行って、防寒用の“目出し帽”を購入したとする。目出し帽を購入する（準備）行為は合法である。「準備行為」にあたる行為は、違法行為か合法行為かは問わない。強盗をするために、例えば、スーパーマーケットで料理用の包丁を買うことは準備行為にあたるが違法行為ではない。逃亡用のレンタカーを借りるのも、準備行為にあたるが、合法行為である。ということは、分かり易くいうと、２人以上が強盗の計画で「合意」＋「準備行為」があると推察できれば、当局は、共謀罪（テロ等準備罪）違反を問うことができる。ちなみに、政府は、「合意」は電子メール（以下、たんに「メール」ともいう。）やLINEでも成立するとしている。

②納税者による税逃れと共謀罪（テロ等準備罪）

会社社長Ａが、計理担当社員Ｂに対してメールで「あの取引は簿外にしておいて・・・」というような税金逃れ（脱税）の計画を指示したとする。Ｂは、「社長、了解しました」と返信メールをした後で、いつもどおり粛々と帳簿付けをしたとする。この場合、「社長、了解しました」のメールは「合意」にあたる。また、帳簿付けは、不正かどうかを問わず、「計画実行のために準備行為」にあたる？うしろめたさを感じてＡは脱税の罪になる税逃れの不正申告はしなかったとする。この場合でも、後悔先にたたずで、当局は、共謀罪を問える条件は整っていると判断するかも知れない。

脱税は10年以下の懲役で、共謀罪の犯罪になる要件や共謀罪の対象となる犯罪メニュー（別表第三）にも載っている（【図表４】）。当局は、「準備行為」もあったと認定し、その気になれば、このケースでは共謀罪を問うことも可能である。しかし、政府の説明では、共謀罪を問える条件に「準備行為」を加えたのは、当局による共謀罪の濫用に歯止めをかけるた

めだとしている。したがって、ごくありふれた日常の行為を広く準備行為と認定することになれば、この説明は、まさに「絵に描いた餅」になる。

ちなみに、近年、課税庁の調査官は、会社などを訪ねて行う任意の税務調査（課税処分のための調査/臨場調査）の際に、パソコンに入ったメールのコピーの提出を求め署に持ち帰ることも多くなっている。今後は、課税庁は、提出を受けたコピーを分析して、共謀を裏付け、司法警察に通報することも考えられる。

③税務専門職と共謀罪（テロ等準備罪）

すでにふれたように、所得税や法人税、消費税の脱税（ほ脱罪）は10年以下の懲役で、共謀罪の対象となる犯罪メニュー（別表第三）に入っている（【図表４】）。例えば、税理士と顧問先との間で税逃れ、税の抜け穴について話し合い合意があり、記帳などの準備行為があった当局が認定したとする。この場合でも、実際に虚偽申告が行われていなければ、税務当局は脱税容疑で任意の犯則調査ないし裁判所から許可状（捜索令状）をもらった強制調査の実施は難しいわけである。ところが、共謀罪（テロ等準備罪）を使い、脱税（租税ほ脱）の共謀を理由にすれば、実際に虚偽申告が行われていなくとも、司法警察は捜索令状を取り捜査をはじめることができる。

のちに詳しくふれるように、アメリカでは、税務専門職とクライアント（顧客）との間での税逃れ対策の話し合い・計画の規制に当局が一般共謀罪を濫用し、税務専門職とクライアントとの信頼関係に暗い影を落としている。

④民間の税務支援団体と共謀罪（テロ等準備罪）

民間の税務支援団体Ａは、会員の申告指導、申告書の作成などの支援業務を税理士資格のない職員がやっており、久しく課税庁のターゲットとさ

れてきたとする。しかし、この場合、共謀罪（テロ等準備罪）は、４年以上の自由刑（懲役・禁錮）が科される犯罪が対象である。税理士法違反は最大で３年以下の懲役となっていることもあって、税理士法違反は一般共謀罪（テロ等準備罪）のメニュー（別表第三/【図表４】）に登載されていない。このことから、市民団体Ａは、一般共謀罪（テロ等準備罪）の対象にはならない。

（３）共謀共同正犯と共謀罪との関係

刑法典の条文上は、犯罪の実行を共同する者の間でのみ共同正犯が成立する（刑法60条）。共同正犯が成立するというのは、個々の行ったことだけでなく、共犯者内で行われたことのすべてについて、相互に責任を負うということである。

日本の裁判所の判例上、実行を全員が共同しなくても、計画に加わったうちの１人が実行に出れば、実行には加わらなかったものの共謀には加わった者までを、法律の明文に反して、共同正犯として犯罪の全体について責任を負わせるという、いわゆる「共謀共同正犯」という取扱いが久しくなされてきている。

この「共謀共同正犯」にいう共謀と共謀罪にいう共謀とは、相互的な意思連絡という点では共通するものの、実質を大きく異にするものと考えなければならない。

共謀共同正犯の場合は、犯罪の実行によって、犯罪結果発生の違法性と共謀との間の関連性が明らかになる。他方、共謀罪の場合の違法性は共謀それ自体に求められなければならないのであるから、単純にその場に居合わせたというだけでは処罰に足りる違法性が認められるとはおよそいえない。その場合には複数人が居合わせたとしても、共謀の成立を認めることはできない。

あくまでもその場の共謀に少なくとも主体的に、なおかつ実体的な危険

性・違法性に乏しい行為であることを考え合わせるとある程度積極的な態度で共謀に参加し、主観面についても確定的な共謀の意図を持ち合わせていたことが要求されなければならない。

たとえ同じ組織に所属している者同士であったとしても、そのときは先輩に無理やり誘われいやいやながらついて来ただけである場合も考えられる。あるいは、たまたま別の用事でその場に居合わせたにすぎないという場合もあろう。こうした場合には、組織的な共謀があったということはできない。

以上のような意味からすれば、共謀罪が成立するためには、「既遂結果としての共謀（計画）の成立」が犯罪構成要件該当結果（客観的構成要件要素）として必要である。

その具体的な内容は、共謀ないし計画(立案)という実行行為によって、実行準備行為へすみやかに移行するという結論につき合意し、意見の一致を見たという客観的事実、すなわち「積極的合意の存在」ということになる。

【図表３】共謀罪の行為と結果

「計画立案の合議」という行為事実	⇒	積極的合意が存在する事実
共謀罪の実行行為		共謀罪の既遂結果
（犯罪構成要件該当行為）		（犯罪構成要件該当結果）

例えば、元々計画に賛成でも反対でもなく意見をいまだ決めずに参加する者もいたとする。こうした状況で話し合いがなされたものの、合意が形成されず決裂したとする。しかし、その一部の者が勝手に実行準備に取り掛かったというようなときには、構成要件該当事実がないから、共謀罪の成立は認められない。

また例えば、一部の者の間で既遂結果としての「積極的合意の存在」が生じたとしても、意見の一致を見なかった参加者については、やはり共謀

罪の構成要件該当性が欠ける。合意が形成されたものの間で飲み共謀罪が成立することにも注意が必要である。

このように解さなければ、単に話し合いへの参加や意見のやりとりといったコミュニケーション行為そのものを処罰することになる。これではもはや集会の自由を保障した憲法の規定に反するものといわなければならない。

また逆に、例えば話し合いの結論が電話や電子メールで伝えられ、これに対して了解の旨を返答・返信した場合にはなお共謀に順次的に共謀したともいえなくもない。しかし、ただファックスで話し合いの結論が送付されたのに対して否認の意思を積極的に示さなかったというだけで合意に加わったとか、共同で計画したとか、共謀したとはいえない。

計画したないし共謀したという以上は、やはり計画するという実行行為、共謀するという実行行為、すなわち構成要件該当結果たる積極的合意の存在とは区別された意味での構成要件該当行為、実行行為もまた独立して必要な成立要件だといわなければならない。

計画したとか共謀したといえるためには、結果としての積極的合意の存在のみならず、それとは区別された「計画・共謀する行為」という実行行為（構成要件該当行為）も不可欠である。

無論このとき、計画立案に参加さえしていない者に計画を否認すべき作為義務など認める余地はない。このことから、不作為の合意などというものを認めることはできない。これを認めるなら、まさに暗黙の合意があったはずだから処罰するという内心処罰、思想処罰そのものがまかりとおることになる。

また、先にも共謀罪が共謀犯・共謀正犯とも呼ぶべき一般的・総則的性格をもった犯罪類型であると述べたが、ここでの議論との関連でも次のようにいえる。すなわち、共謀罪はあくまで犯罪計画の立案を共同実行し、それぞれが自己の犯罪計画として積極的合意を共同してまた相互的に有す

るに至るというものであるから、共同正犯とよく似た構造を持っている。この意味でも「共謀正犯」という言い回しが、よくその中身を言い表しているといえる。

このような総則的性格を有する共謀罪規定について、さらに刑法典が定める従属的な共犯、即ち教唆犯や従犯（幇助犯）の成立を認めてよいかについては消極的に解さざるを得ない。刑法典が規定する教唆犯や従犯が、正犯による犯罪実行の違法性に従属し連帯するものとして規定されたことに疑いの余地はないからである。そうした正犯実行の違法性を前提としない共謀罪に従属する行為に、刑法典が予定する教唆犯や従犯に認められる違法性と同程度の違法性を認めることはできない。

ここで、読者の便宜にために、組織犯罪処罰法改正《抜粋》を掲げておく。

【図表４】組織犯罪処罰法改正《抜粋》

●組織犯罪処罰法６条の２〔実行準備行為を伴う組織的犯罪集団による重大犯罪遂行の計画〕(14)

次の各号に掲げる罪に当たる行為で、組織的犯罪集団（団体のうち、その結合関係の基礎としての共同の目的が別表第三に掲げる罪を実行することにあるものをいう。次項において同じ。）の団体の活動として、当該行為を実行するための組織により行われるものの遂行を２人以上で計画した者は、その計画をした者のいずれかによりその計画に基づき資金又は物品の手配、関係場所の下見その他の計画をした犯罪を実行するための準備行為が行われたときは、当該各号に定める刑に処する。ただし、実行に着手する前に自首した者は、その刑を減軽し、又は免除する。

一　別表第四に掲げる罪のうち、死刑又は無期若しくは長期10年を超える懲役若しくは禁錮の刑が定められているもの　５年以下の懲役または禁錮

二　別表第四に掲げる罪のうち、長期４年以上10年以下の懲役又は禁錮の刑が定められているもの　２年以下の懲役又は禁錮

(14)　組織犯罪処罰法改正政府案（2017年３月１日現在）。組織犯罪処罰法６条の２の旧表題は〔組織的な犯罪の共謀〕であったが、“共謀罪隠し”を狙いに現在の表題に改められた。

２　前項各号に掲げる罪に当たる行為で、組織的犯罪集団に不正権益を得させ、又は組織的犯罪集団の不正権益を維持し、若しくは拡大する目的で行われるものの遂行を二人以上で計画した者も、その計画をした者のいずれかによりその計画に基づき資金又は物品の手配、関係場所の下見その他の計画をした犯罪を実行するための準備行為が行われたときは、同項と同様とする。

別表第三（第６条の２関係）《一部、詳細を省略。網掛は租税犯罪関係》

一　第３条（組織的な殺人等）、第９条第１項から第３項まで（不法収益等による法人等の事業経営の支配を目的とする行為）、第10条第１項（犯罪収益等隠匿）又は第11条（犯罪収益等収受）の罪

二　イ　刑法第77条第１項（内乱）の罪（同項第３号に係る部分を除く。）又は同法第79条（内乱等幇助）の罪（同項の罪（同項第３号に係る部分に限る。）及び同法第77条第２項の罪に係るものを除く。）

ロ　刑法第81条（外患誘致）又は第82条（外患援助）の罪

ハ　刑法第106条（騒乱）の罪（同条第３号に係る部分を除く。）

ニ　刑法第108条（現住建造物等放火）、第109条第１項（非現住建造物等放火）若しくは第110条第１項（建造物等以外放火）の罪又は同法第117条第１項（激発物破裂）の罪（同法第108条、第109条第１項又は第110条第１項の例により処断すべきものに限る。）

ホ　刑法第119条（現住建造物等浸害）又は第120条（非現住建造物等浸害）の罪

ヘ　刑法第125条（往来危険）又は第126条第１項若しくは第２項（汽車転覆等）の罪

ト　刑法第136条（あへん煙輸入等）、第137条（あへん煙吸食器具輸入等）又は第139条第２項（あへん煙吸食のための場所提供）の罪

チ　刑法第143百条（水道汚染）、第146条前段（水道毒物等混入）又は第147条（水道損壊及び閉塞）の罪

リ　刑法第148条（通貨偽造及び行使等）又は第149条（外国通貨偽造及び行使等）の罪

ヌ　刑法第155条第１項（有印公文書偽造）若しくは第２項（有印公文書変造）の罪、同法第156条（有印虚偽公文書作成等）の罪（同法第155条第１項又は第２項の例により処断すべきものに限る。）若しくは同法第157条第１項（公正証書原本不実記載等）の罪若しくはこれらの罪に係る同法第158条第１項（偽造公文書行使等）の罪、同法第159条第１項（有

印私文書偽造）若しくは第２項（有印私文書変造）の罪若しくはこれらの罪に係る同法第161条第１項（偽造私文書等行使）の罪又は同法第161条の２第１項から第３項まで（電磁的記録不正作出及び供用）の罪

ル　刑法第162条（有価証券偽造等）又は第163条第１項（偽造有価証券行使等）の罪

ヲ　刑法第163条の２（支払用カード電磁的記録不正作出等）又は第163条の３（不正電磁的記録カード所持）の罪

ワ　刑法第165条（公印偽造及び不正使用等）の罪

カ　刑法第176条（強制わいせつ）、第177条（強制性交等）又は第178条（準強制わいせつ及び準強制性交等）の罪

ヨ　刑法第191条（墳墓発掘死体損壊等）の罪

タ　刑法第197条第１項前段（収賄）若しくは第２項（事前収賄）、第197条の２から第197条の４まで（第三者供賄、加重収賄及び事後収賄、あっせん収賄）又は第198条（贈賄）の罪

レ　刑法第204条（傷害）の罪

ソ　刑法第224条（未成年者略取及び誘拐）、第225条（営利目的等略取及び誘拐）、第226条（所在国外移送目的略取及び誘拐）、第226条の２第１項、第４項若しくは第５項（人身売買）、第226条の３（被略取者等所在国外移送）又は第227条第１項、第３項若しくは第４項（被略取者引渡し等）の罪

ツ　刑法第234条の２第１項（電子計算機損壊等業務妨害）の罪

ネ　刑法第235条から第236条まで（窃盗、不動産侵奪、強盗）、第238条（事後強盗）又は第239条（昏睡強盗）の罪

ナ　刑法第346条の２から第248条まで（電子計算機使用詐欺、背任、準詐欺）の罪

ラ　刑法第252（横領）の罪

ム　刑法第256条第２項（盗品有償譲受け等）の罪

三　爆発物取締罰則（明治17年太政官布告第32号）第１条（爆発物の使用）又は第３条、第５条若しくは第６条（爆発物の製造等）の罪

四　外国において流通する貨幣紙幣銀行券証券偽造変造及び模造に関する法律（明治38年法律第66号）第１条（偽造等）、第２条（偽造外国流通貨幣等の輸入）又は第３条第１項（偽造外国流通貨幣等の行使等）の罪

五　印紙犯罪処罰法（明治42法律第39号）第１条（偽造等）又は第２条第１項（偽造印紙等の使用等）の罪

六　海底電信線保護万国連合条約罰則（大正５年法律第20号）第１条第１項（海底電信線の損壊）の罪
七　労働基準法（昭和22年法律第49号）第107条（強制労働）の罪
八　職業安定法（昭和22年法律第141号）第63条（暴行等による職業紹介等）の罪
九　児童福祉法第60条第１項（児童淫行）の罪又は同条第２項（児童の引渡し及び支配）の罪（同法第34条第１項第７号又は第９号の違反行為に係るものに限る。）
十　郵便法（昭和22年法律第165号）第85条第１項（切手類の偽造等）の罪
十一　金融商品取引法第197条（虚偽有価証券届出書等の提出等）又は第197条の２（内部者取引等）の罪
十二　大麻取締法（昭和23年法律第124号）第24条第１項（大麻の栽培等）、第24条の２第１項（大麻の所持等）又は第24条の３第１項（大麻の使用等）の罪
十三　船員職業安定法（昭和23年法律第130号）第111条（暴行等による船員職業紹介等）の罪
十四　競馬法（昭和23年法律第158号）第30条（無資格競馬等）の罪
十五　自転車競技法（昭和23年法律第209号）第56条（無資格自転車競走等）の罪
十六　外国為替及び外国貿易法（昭和24年法律第228号）第69条の６第１項若しくは第２項（国際的な平和及び安全の維持を妨げることとなる無許可取引等）又は第69条の７第１項（特定技術提供目的の無許可取引等）の罪
十七　電波法（昭和25年法律第131号）第108条の２第１項（電気通信業務等の用に供する無線局の無線設備の損壊等）の罪
十八　小型自動車競争法（昭和25年法律第208号）第61条（無資格小型自動車競走等）の罪
十九　文化財保護法（昭和25年法律第214号）第193条（重要文化財の無許可輸出）、第195条第１項（重要文化財の損壊等）又は第196条第１項（史跡名勝天然記念物の滅失等）の罪
二十　地方税法（昭和205年法律第226号）第144条の33第１項（軽油等の不正製造）又は第144条の41第１項から第三３項まで若しくは第５項（軽油引取税に係る脱税）の罪
二十一　商品先物取引法第356条（商品市場における取引等に関する風説の流布等）の罪

二十二　道路運送法（昭和26年法律第183号）第100条第１項（自動車道における自動車往来危険）又は第101条第１項（事業用自動車の転覆等）の罪
二十三　投資信託及び投資法人に関する法律第236条第４項（投資主の権利の行使に関する利益の受供与等についての威迫行為）の罪
二十四　モーターボート競争法（昭和26年法律第242号）第65条（無資格モーターボート競走等）の罪
二十五　森林法（昭和26年法律第249号）第198条（保安林の区域内における森林窃盗）、第201条第２項（森林窃盗の贓物の運搬等）又は第202条第１項（他人の森林への放火）の罪
二十六　覚せい剤取締法第41条第１項（覚醒剤の輸入等）、第41条の２第１項若しくは第２項（覚醒剤の所持等）、第41条の３第１項若しくは第２項（覚醒剤の使用等）又は第41条の４第１項（管理外覚醒剤の施用等）の罪
二十七　出入国管理及び難民認定法【詳細、略】
二十八　旅券法第23条第１項（旅券等の不正受交付等）の罪
二十九　日本国とアメリカ合衆国との間の相互協力及び安全保障条約第６条に基づく施設及び区域並びに日本国における合衆国軍隊の地位に関する協定の実施に伴う刑事特別法（昭和27年法律第138号）第５条（軍用物の損壊等）の罪
三十　　麻薬及び向精神薬取締法（昭和28年法律第14号）【詳細、略】
三十一　有線電気通信法（昭和28年法律第96号）第13条第１項（有線電気通信設備の損壊等）の罪
三十二　武器等製造法【詳細、略】
三十三　ガス事業法（昭和29年法律第511号）第192条第１項（ガス工作物の損壊等）の罪
三十四　関税法（昭和二十九年法律第61号）第108の四第１項若しくは第２項（輸出してはならない貨物の輸出）、第109条第１項若しくは第２項（輸入してはならない貨物の輸入）、第109条の２第１項若しくは第２項（輸出してはならない貨物の保税地域への蔵置等）、第110条第１項若しくは第２項（偽りにより関税を免れる行為等）、第111条第１項若しくは第２項（無許可輸出等）又は第112条第１項（輸出してはならない貨物の運搬等）の罪
三十五　あへん法（昭和29年法律第71号）第51条第１項若しくは第２項（けしの栽培等）又は第52条第１項（あへんの譲渡し等）の罪
三十六　自衛隊法（昭和29年法律第165号）第121条（自衛隊の所有する武器等の損壊等）の罪

三十七　出資の受入れ、預り金及び金利等の取締りに関する法律第５条（高金利等）、第５条の２第１項（高保証料）、第５条の３（保証料がある場合の高金利等）又は第８条第１項若しくは第２項（業として行う著しい高金利の脱法行為等）の罪
三十八　補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律第29条（不正の手段による補助金等の受交付等）の罪
三十九　売春防止法第８条第１項（対償の収受等）、第11条第２項（業として行う場所の提供）、第12条（売春をさせる業）又は第13条（資金等の提供）の罪
四十　　高速自動車国道法【詳細、略】
四十一　水道法【詳細、略】
四十二　銃砲刀剣類所持等取締法【詳細、略】
四十三　下水道法【詳細、略】
四十四　特許法【詳細、略】
四十五　実用新案法【詳細、略】
四十六　意匠法【詳細、略】
四十七　商標法【詳細、略】
四十八　道路交通法【詳細、略】
四十九　医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律【詳細、略】
四十　　新幹線鉄道における列車運行の安全を妨げる行為の処罰に関する特例法【詳細、略】
四十一　電気事業法【詳細、略】
五十二　所得税法（昭和40年法律第33号）第238条第１項若しくは第３項若しくは第239条第１項（偽りにより所得税を免れる行為等）又は第240条第１項（所得税の不納付）の罪
五十三　法人税法（昭和40年法律第34号）第159条第１項又は第三３（偽りにより法人税を免れる行為等）の罪
五十四　公海に関する条約の実施に伴う海底電線等の損壊行為の処罰に関する法律【詳細、略】
五十五　著作権法【詳細、略】
五十六　航空機の強取等の処罰に関する法律【詳細、略】
五十七　廃棄物の処理及び清掃に関する法律【詳細、略】
五十八　火炎びんの使用等の処罰に関する法律【詳細、略】

五十九　熱供給事業法【詳細、略】
六十　　航空の危険を生じさせる行為等の処罰に関する法律【詳細、略】
六十一　人質による強要行為等の処罰に関する法律【詳細、略】
六十二　細菌兵器（生物兵器）及び毒素兵器の開発、生産及び貯蔵の禁止並びに廃棄に関する条約等の実施に関する法律【詳細、略】
六十三　貸金業法（昭和58年法律第32号）第47条（無登録営業等）の罪
六十四　労働者派遣事業の適正な運営の確保及び派遣労働者の保護等に関する法律【詳細、略】
六十五　流通食品への毒物の混入等の防止等に関する特別措置法（昭和62年法律第103号）第９条第１項（流通食品への毒物の混入等）の罪
六十六　消費税法（昭和63年法律第108号）第64条第１項又は第４項（偽りにより消費税を免れる行為等）の罪
六十七　日本国との平和条約に基づき日本の国籍を離脱した者等の出入国管理に関する特例法第26条第１項から第３項まで（特別永住者証明書の偽造等）又は第27条（偽造特別永住者証明書等の所持）の罪
六十八　麻薬特例法第６条第１項（薬物犯罪収益等隠匿）又は第７条（薬物犯罪収益等収受）の罪
六十九　絶滅の恐れのある野生動植物の種の保存に関する法律（平成４年法律第75号）第57条の２（国内希少野生動植物種の捕獲等）の罪
七十　　不正競争防止法第21条第１項から第３項まで（営業秘密の不正取得等）の罪
七十一　化学兵器の禁止及び特定物質の規制等に関する法律（平成７年法律第65号）第38条第１項（化学兵器の使用）若しくは第２項（毒性物質等の発散）又は第39条第１項（化学兵器の製造）、第２項（化学兵器の所持等）若しくは第３項（毒性物質等の製造等）の罪
七十二　サリン等による人身被害の防止に関する法律第５条第１項（サリン等の発散）又は第６条第１項（サリン等の製造等）の罪
七十三　保険業法第331条第４項（株主等の権利の行使に関する利益の受供与等についての威迫行為）の罪
七十四　臓器の移植に関する法律（平成９年法律第104号）第20条第１項（臓器売買等）の罪
七十五　スポーツ振興投票の実施等に関する法律（平成10年法律第63号）第32条（無資格スポーツ振興投票）の罪
七十六　種苗法（平成10年法律第83号）第67条（育成者権等の侵害）の罪

七十七　資産の流動化に関する法律第311条第６項（社員等の権利等の行使に関する利益の受供与等についての威迫行為）の罪
七十八　感染症の予防及び感染症の患者に対する医療に関する法律【詳細、略】
七十九　対人地雷の製造の禁止及び所持の規制等に関する法律【詳細、略】
八十　　児童買春、児童ポルノに係る行為等の規制及び処罰並びに児童の保護等に関する法律【詳細、略】
八十一　民事再生法第255条（詐欺再生）又は第256条（特定の債権者に対する担保の供与等）の罪
八十二　公衆等脅迫目的の犯罪行為のための資金等の提供等の処罰に関する法律【詳細、略】
八十三　電子署名等に係る地方公共団体情報システム機構の認証業務に関する法律（平成14年法律第153号）第73条第１項（不実の署名用電子証明書等を発行させる行為）の罪
八十四　会社更生法第266条（詐欺更生）又は第267条（特定の債権者等に対する担保の供与等）の罪
八十五　破産法第265条（詐欺破産）又は第266条（特定の債権者に対する担保の供与等）の罪
八十六　会社法第963条から第966条まで（会社財産を危うくする行為、虚偽文書行使等、預合い、株式の超過発行）、第968条（株主等の権利の行使に関する贈収賄）又は第970条第４項（株主等の権利の行使に関する利益の受供与等についての威迫行為）の罪
八十七　放射線を発散させて人の生命等に危険を生じさせる行為等の処罰に関する法律【詳細、略】
八十八　海賊行為の処罰及び海賊行為への対処に関する法律第３条第１項又は第３項（海賊行為）の罪
八十九　クラスター弾等の製造の禁止及び所持の規制等に関する法律【詳細、略】
九十　　平成23年３月11日に発生した東北地方太平洋沖地震に伴う原子力発電所の事故により放出された放射性物質による環境の汚染への対処に関する特別措置法（平成23年法律第110号）第６条第１項（汚染廃棄物等の投棄等）の罪

＊下線および網掛けは筆者、また、網掛けは租税実体犯罪関係

ちなみに、共謀共同正犯（joint principal conspiracy）は裁判所が判決を

積み重ねて確立した判例理論（judicial doctrine）であるが、刑法60条の共同正犯の範疇にあるものとして、あくまで刑法60条によっている(15)。

●**刑法60条**〔共同正犯〕２人以上共同して犯罪を実行した者は、すべて正犯とする。

したがって、刑法60条の（共謀）共同正犯と組織犯罪処罰法６条の２の共謀罪とが（２つの罰条同士が）競合する（条文上重なり合う）。これを法条競合といい、重い罪のみが優先して成立する。

【図表５】共謀共同正犯（刑法60条）と共謀罪（組織犯罪処罰法6条の2）との法条競合

共謀共同正犯：	共謀	＋実行
共謀罪　　：	共謀　＋実行準備行為	（…＞実行）

この場合、①実行に出ず、実行準備行為までなら共謀罪のみ成立、②実行に出た場合は法条競合（条文上重なっている）で（重い・主たる）共謀共同正犯のみが成立する。

（４）共謀罪や未遂罪の捜査と租税犯罪の捜査

横行している「テロ等準備罪」という呼称はあまりにも意図的な不正表示である。本罪はあくまで組織犯罪処罰法という法律内に設けられる組織的合意の罪にほかならず、その意味で正しく共謀罪である。国民の自由に対する国家権力による「テロ等準備」ということなら、かなり正確に中身を言い表している。

基地建設妨害のための座り込みを計画した夫婦の会話がまさにこれにあたり、犯罪の既遂・有罪となりうる。組織は２人以上でよく、犯罪目的のために集まっていれば夫婦であろうとその時点では犯罪組織にほかならな

(15)　若干古いが、わが国における共謀罪の制定状況についての英文での分析について詳しくは、See, Chris Coulson, “Criminal Conspiracy Law in Japan,” 28 Mich. J. Int’l L. 863 (2007).

い。

裁判以前に捜査が始まり、デモ参加の経歴があれば次のデモについて合意する疑いも考えられるから逮捕も可能であるし、裁判官も法律がそれを認めている以上令状を出さないという判断はできない。

共謀罪の要点は次の点にある。すなわち、これまで刑事訴訟法上認められる犯罪捜査というのは、すでに起こった、いわば過去の犯罪についての捜査でしかありえなかった。しかし共謀罪ができることにより、まだ起こっていない将来の犯罪についての刑事訴訟法上の犯罪捜査、つまり任意捜査のみならず強制捜査までが可能となることにある。任意捜査でさえ、犯罪の嫌疑がなければ刑事訴訟法上違法である（警察官職務執行法２条１項）ところ、共謀罪ができることにより、犯罪発生前の犯罪捜査が適法になる。

●**警察官職務執行法２条１項〔質問〕**警察官は、異常な挙動その他周囲の事情から合理的に判断して何らかの犯罪を犯し、若しくは犯そうとしていると疑うに足りる相当な理由のある者又は既に行われた犯罪について、若しくは犯罪が行われようとしていることについて知つていると認められる者を停止させて質問することができる。

東京高裁昭和63年４月１日判決（判例タイムズ681号228頁）も、犯罪発生前にテレビカメラを設置し、撮影・録画したケースについて、「当該現場において犯罪が発生する相当高度の蓋然性が認められる場合であり、あらかじめ証拠保全の手段、方法をとっておく必要性及び緊急性があり、かつ、その撮影、録画が社会通念に照らして相当と認められる方法でもって行われるときには、現に犯罪が行われる時点以前から犯罪の発生が予測される場所を継続的、自動的に撮影、録画することも許されると解すべき」としていた。

任意捜査でさえこれだけ厳しい、当該現場における犯罪発生の相当高度の蓋然性、証拠保全の必要性・緊急性、手段の相当性といった要件が求められてきた。しかし、今後、共謀罪の捜査ということになれば、犯罪の実

行よりもかなり以前のいまだあいまいな計画段階において、被疑者の身体の自由やプライバシーを強力に制約することも可能な、令状に基づく強制捜査までが認められることになる。言い換えると、犯罪発生の蓋然性どころか可能性もいまだ高いとはいえない、事件は発生していないから証拠保全の必要性・緊急性はそもそもないという段階で、強制捜査までゆるされることになる。

令状を請求するためにこれまで必要とされてきた内容よりもはるかに抽象的で希薄な内容の事実のみで令状が発付されることになり、令状主義も事実上骨抜きにされたのである。

この意味では、いわゆる別件逮捕・別件取調べとして問題視されてきたものが、本来の罪と共通する事実に関する共謀罪のための逮捕・取調べで足りることになり、いわば違法な場合もありえた別件逮捕・別件取調べを、令状主義の潜脱という実質はそのままに適法化してしまうという問題をも、共謀罪は引き起こすことになる。

このように将来の犯罪に対する犯罪捜査が可能となり、令状主義も反故にされるということは、犯罪捜査というものの性質が百八十度転換されたことを意味する。政府が共謀罪に固執する理由はここにある。

犯則調査もまた令状に基づく捜査であるから、令状が請求されればその請求に理由があるかどうかを裁判官が一応は判断する。このとき少なくとも強制的な犯則調査のための令状が必要とされる事実関係が明示されなければならない。

しかし共謀罪の強制捜査のための令状が必要とされる事実関係はそれよりもずっと浅薄な事実関係で足りる。計画した、話し合ったことの疑いがあれば令状の発付が認められるということになりうる。

ちなみに、近年、課税庁の調査官は、会社などを訪ねて行う任意の税務調査（課税処分のための調査/臨場調査）（国税通則法72条の４以下）の際に、パソコンに入ったメールのコピーの提出を求め署に持ち帰ることも

多くなっている。今後は、課税庁は、提出を受けたコピーを分析して、共謀を裏付け、司法警察に通報することも考えられる。税法令には、課税庁が課税処分のための調査で収集した情報を租税犯則調査や共謀罪への転用、提供について、それを禁止するファイアウォール（情報の遮断）が設けられていない(16)。

課税処分のための税務調査の実施後、たとえば事業者Ａと関与税理士Ｂが消費税ほ脱（消費税法64条１項・４項）の計画を練っていた節がうかがえるが、犯則調査を実施するほどにはいまだ疑いは濃厚でないという状況にあると判断したとする。この場合、租税行政庁は、調査で提供を受けたＡとＢとの間でのメールのやりとりから、税逃れの計画を立てたかもしれない、計画するために話し合った疑いがあるとの疑念を司法警察に垂れ流すことにより、共謀罪に対する強制捜査のための令状請求・令状発付が可能となることが懸念される。

【図表６】税務調査と共謀罪にかかる強制捜査の構図

課税処分のための税務調査を経て……
・犯則事件調査を実施するほどの疑いはない ⇒ 査察官は犯則事件の任意調査、令状（許可状）による強制調査は行えない
・話し合った形跡はある ⇒ 司法警察は共謀罪にかかる強制捜査の令状請求・発付が可能

(16)　独占禁止法犯則調査規則は、犯則調査部門と行政調査部門を組織上明確に分離するとともに、行政調査部門の職員が接した事実が犯則事件調査の端緒となると思料される場合には、当該事実を直接に犯則調査部門に報告してはならない（４条４項）とし、両部門間にファイアウォール（情報の遮断）を設けている。しかし、租税調査法制には、こうした措置は講じられていない。むしろ、判例も情報共有に積極的な姿勢をみせている（最高裁判所平成16年１月20日決定・刑集58巻１号26頁）が、疑問なしとはしない。石村耕治「判例研究：課税処分のための調査結果の犯則調査への流用の適否と証拠能力」白鷗法学24号（2004年）参照。課税処分のための「質問・検査によって得られた資料は、関係者の刑事責任追及のために利用することはできず、また刑事手続において証拠能力を持たないと解すべきことである。」金子宏『租税法〔22版〕』（成文堂、2017年）907頁参照。

とりわけ、これまで過去に事業者Ａがその関与税理士Ｂの指導を受けて行った税務申告が不適切であるとされ、重加算税の対象となった、脱税をしたといった過去の経歴によって、現在の嫌疑が裏づけられかねない点に共謀罪の大きな落とし穴がある。過去の経歴を現在の嫌疑に結びつけることを否定するのは困難であり、容易に現在の嫌疑の根拠にされてしまうおそれがある。

つまり、共謀罪の捜査の前提となる嫌疑は、犯罪の嫌疑ではなく、犯罪者の嫌疑ということにもなる。犯罪を行なった疑いがあるから捜査するのではなく、犯罪者集団に違いないから、犯罪を行ないかねないから、犯罪を行なう前に捜査するということになる。

この意味では将来の犯罪に対する捜査というだけでなく、例えば過去に犯罪をしたことがあるゆえの捜査という側面まで持ちうる。

これは集団の性格や思想を対象とした、公安行政的な監視のみならず、司法警察による犯罪捜査、裁判官の令状に基づく強制捜査までを可能とするものである。

通信傍受法[17]という盗聴による捜査を認める別の法律がある。この法律はそもそも「組織を背景とした犯罪」を対象とするものである。このことから、組織犯罪処罰法の中に設けられる共謀罪が盗聴捜査の対象となっていくことはむしろ当然といえる。

NGO/NPOなどの民間の草の根のネットワークが存在感を増してきている。こうした流れとは逆に、人と人との絆をバラバラにし、監視し、考え話し合うことさえ犯罪に仕立て上げるために登場したのが共謀罪である。

（５）共謀罪の公訴時効とは

ここで、共謀罪（テロ等準備罪）の公訴時効とベースとなる犯罪の公訴時効との関係について、簡潔に図説しておく。

---

(17)　正式名称は、「犯罪捜査のための通信傍受に関する法律」（平成11年法律第137号）

【図表７】共謀罪の公訴時効とベースとなる犯罪の公訴時効との関係

ベースとなる犯罪の公訴時効		共謀罪の公訴時効
❶法定刑が10年を超える場合 ⇒公訴時効は短くても７年		５年（法定刑は５年以下の懲役または禁錮）
❷法定刑が４年以上10年以下の場合	法定刑が５年未満 ⇒３年	３年（法定刑は２年以下の懲役または禁錮）
	法定刑が10年未満 ⇒５年	
	法定刑が15年未満 ⇒７年	

❶ベースの犯罪の法定刑が長期10年を超える場合は、共謀罪の法定刑は５年以下の懲役または禁錮となり、❷ベースの犯罪の法定刑が長期４年以上10年以下の場合は、共謀罪の法定刑は２年以下の懲役または禁錮となる。公訴時効について定める刑事訴訟法250条２項によれば、❶の場合、ベースの犯罪の公訴時効は一番短くても７年ということになり（同項４号）、そのとき法定刑５年以下の共謀罪の公訴時効は５年となる（同項５号）。❷の場合は、ベースの犯罪の公訴時効は３年となる場合（法定刑５年未満の罪。同項６号）、５年となる場合（法定刑10年未満の罪。同項５号）、７年となる場合（法定刑15年未満の罪。同項４号）に分かれ、このとき法定刑２年以下の共謀罪の公訴時効はいずれの場合でも３年となる（同項６号）。

（６）国際組織犯罪防止条約（TOC条約）と共謀罪（テロ等準備罪）の関係

共謀罪（テロ等準備罪）は、2000（平成12）年11月15日に国連（UN=United Nations）は「国際的な組織犯罪の防止に関する国際連合条約（CATOC=Convention against Transnational Organized Crime/以下「国際組織犯罪防止条約」または「TOC条約」という。）を採択した。わが国は、2003（平成15）年に、TOC条約の締結を国会で承認した。TOC条約は、締約国に

対して、組織的な犯罪集団への参加の犯罪化（本条約５条）の担保を要請しているとして、政府は、共謀罪の新設を図るための法案を提出してきた。

法務省のウェブサイト(18)によれば、共謀罪は組織犯罪処罰法改正案の形で、2003（平成15）年３月に登場後、2004（平成16）年２月や2005（平成17）年10月にも国会に提出されたものの成立を見ることはなく、いよいよ2017（平成29）年３月になって、また新たに「テロ等準備罪」と名前を変えて法案が提出されたものである。

法務省はウェブサイト上で、「国際組織犯罪防止条約第５条は、締約国に対し、重大な犯罪（長期４年以上の罪）の共謀（共謀罪）または組織的な犯罪集団の活動への参加（参加罪）の少なくとも一方を犯罪とすることを明確に義務付けています。」と説明する。

①TOC条約の内容

では、このTOC条約５条の内容を確認しておきたい（訳は外務省ウェブサイトによる）。

【図表８】TOC条約５条

第５条　組織的な犯罪集団への参加の犯罪化
１　締約国は、故意に行われた次の行為を犯罪とするため、必要な立法その他の措置をとる。
（ａ）次の一方又は双方の行為（犯罪行為の未遂又は既遂に係る犯罪とは別個の犯罪とする。）
（ｉ）金銭的利益その他の物質的利益を得ることに直接又は間接に関連する目的のため重大な犯罪を行うことを１又は２以上の者と合意することであって、国内法上求められるときは、その合意の参加者の１人による当該合意の内容を推進するための行為を伴い又は組織的な犯罪集団が関与するもの
（ⅱ）組織的な犯罪集団の目的及び一般的な犯罪活動又は特定の犯罪を行う意図を認識しながら、次の活動に積極的に参加する個人の行為
ａ　組織的な犯罪集団の犯罪活動
ｂ　組織的な犯罪集団のその他の活動（当該個人が、自己の参加が当該犯罪集団の目的の達成に寄与することを知っているときに限る。）

＊下線は筆者

（18）　Available at：http://www.moj.go.jp/keiji1/keiji12_00142.html

条約５条では「組織的な犯罪集団への参加の犯罪化」と題して、まず「締約国は、故意に行われた次の行為を犯罪とするため、必要な立法その他の措置をとる。」とし、その「次の行為」として（ａ）（ｉ）のいわゆる共謀罪と、（ａ）（ii）の参加罪の２つの犯罪の少なくともいずれか一方の犯罪化に必要な立法措置を要求している。

しかもその両罪にあたる行為は（ａ）の条文の中で「(犯罪行為の未遂又は既遂に係る犯罪とは別個の犯罪とする。)」と注意書きされている。これはつまり、未遂以前の段階での犯罪の成立を予定した処罰規定でなければならないことを明確にしているということである。

②実行準備行為

過去、導入が図られてきた共謀罪は、合意のみで成立しうるというものであった。これは（ａ）（ｉ）にいう「組織的な犯罪集団が関与するもの」であれば合意のみで足りるとするものである。

一方、同規定は犯罪実行の合意に関して、「国内法上求められるときは、その合意の参加者の１人による当該合意の内容を推進するための行為を伴い又は組織的な犯罪集団が関与するもの」という２つのオプションを提示しており、つまりこれまで提案されてきた共謀罪は、成立要件が少なくその意味で成立の容易な後者の形式（「組織的な犯罪集団が関与するもの」であればよい）を採用しようとするものであった。

共謀罪が、合意のみで犯罪が成立しうるということは、いわば一定の意思表明とそれに対する相手方の認識だけで犯罪が成立するということである。この意味で、思想処罰に類するものといってよい。当然、思想・内心の自由や表現の自由に対する重大な脅威となる。

この点で多大な反対がなされてきた経緯から、ついに実行準備行為の導入により批判をかわすという方策がとられた。

これは「国内法上求められるときは、その合意の参加者の１人による当

該合意の内容を推進するための行為を伴」うことを、合意のほかに更に要件として加えるというものである。さまざまな名称で呼ばれるが、実行準備行為などとも呼ばれる。

この要件を加えることにより、純粋に合意のみで犯罪が成立するという犯罪の非行為化に対する批判をかわすことが意図された。しかしこのとき同時に、どの程度の実行準備行為があれば足りるのかということを問題にせざるを得ない。つまり、本来ならば、犯罪と呼ぶに足りる実質を伴う実行準備行為が要求され、その範囲や内容が明確に法律に書かれるのでなければならない。それをしないで、合意に連続する日常的な挙動を取り上げて実行準備行為であるとし、これをもって合意が客観化された、実施に移されたと判断するのであれば、成立要件が追加され、実行準備行為が要求された意味は無に帰することになる。

地図を印刷するためにプリンターを買ってきたとか、体力づくりのために軽いジョギングを始めたといったことが犯罪の一部とされて起訴されたり、裁判所がこれらを犯罪の一部と認定することがあるとすれば、これは日常生活そのものを犯罪視することと変わらないことになる。

【図表９】犯罪へ至る各段階

会話	→	?	→	道具入手・下調べ	→	実行開始	→	犯罪発生
（合意）		（実行準備行為）		（予備）		（未遂）		（既遂）

この実行準備行為については、既遂よりも早い未遂（実行の着手）の段階、そしてその未遂よりも早い予備罪の段階があり、場合によってはさらにこの予備よりも早いものも含めた実行準備行為の段階というのを考えてみると、これは犯罪既遂という現実の利益侵害、法律違反よりも相当に早い段階での行為を取り締まるということになる。共謀罪が、刑法によって保護されるべき様々な利益に対する侵害の危険・脅威が現実に迫っているのかが疑わしい段階での犯罪成立を問題にするものである以上、その実行

準備行為の認定において当然に、最終的な利益侵害・被害との具体的な関連性、現実的なある程度の危険の発生が明確に要求されなければならない。

また合意形成がなされたあと計画が放棄され数年を経たような場合には、共謀罪に名を借りた捜査や公訴は違法ないし濫用・無効とみなすべきであり、実体面を見てももはや行為の実質的な違法性は失われているとして犯罪の成立は否定されなければならないだろう。

さらに、実は共謀罪よりもまだ早い段階の行為までが、共謀罪が成立することにより処罰される可能性がある。それは共謀を教唆する行為に、共謀罪の教唆犯が成立しうるということである。

しかし、すでにふれたとおり、教唆犯は、正犯による犯罪実行の違法性に従属して初めて成立しうる（従属的共犯概念）ものである。このことから、正犯実行を前提としない、いわば独立共犯である共謀罪の違法性に従属する教唆行為にまで、処罰に値する実質的な違法性があるとは考えがたい。共謀罪に対する教唆犯とは、いってみれば共犯に対する共犯にほかならない。これを刑法典の61条１項が予定する教唆犯の場合と同列に扱うことはできない。

刑法61条２項は、教唆者を教唆する間接教唆をも教唆犯と同様に処罰すると規定している。これもまさに正犯による犯罪実行の違法性に従属する共犯を前提とするものであるから、共謀罪の教唆犯を間接教唆になぞらえて理解することは許されない。

③国際性の要件

法務省のウェブサイト「『組織的な犯罪の共謀罪』に対する御懸念について」内でリンクされているPDFファイル「組織的な犯罪の共謀罪に関するQ&A」のうちのQ6は、「国際組織犯罪防止条約に基づく法整備なのですから、組織的な犯罪の共謀罪の対象を国際的な犯罪に限定すべきではない

のですか。」というものである(19)。

これに対する回答として、「国際組織犯罪防止条約は、国際的な組織犯罪に対処するための国際協力の促進を目的としていますが、組織犯罪に効果的に対処するため、各締約国が共謀罪を犯罪とするに当たっては、国際的な性質とは関係なく定めなければならないと明確に規定（同条約第34条２項）しており、国際性の要件を付することを認めていないので、このような国際性を要件とすることはできません。

また、実際問題としても、仮に国際性を要件とすると、例えば、暴力団による国内での組織的な殺傷事犯の共謀が行われた場合であっても、このようなものは国際性の要件を満たさないことから、これを共謀罪として処罰できなくなってしまいますが、そのようなことは不合理です。」とある。

回答の後段については、従来から判例理論である共謀共同正犯を成立させることによりこの種の事案に対応してきており、これまでの対応が不足であることを示す特別な事件・証左がこれまでにあったことは何ら示されていない、と直ちにいうことができる。

回答の前段では国際性を要件とできないというが、事実と異なろう。同サイト内でリンクされているPDFファイル「共謀罪を国際犯罪に限定できないことについて」のなかで、国際組織犯罪防止条約34条２項は、同条約５条が定める共謀罪については「各締約国の国内法において、第３条１項に定める国際的な性質または組織的な犯罪集団の関与とは関係なく定める。ただし、第５条の規定により組織的な犯罪集団の関与が要求される場合は、この限りでない。」と規定するものと紹介されている。

同条約３条１項は、適用範囲を次のように定める。

---

(19)　この論点について、例えば、新倉修「共謀罪は条約加入に必要か」世界2017年６月号55頁以下参照。

「この条約は、別段の定めがある場合を除くほか、次の犯罪であって、性質上国際的なものであり、かつ、組織的な犯罪集団が関与するものの防止、捜査及び訴追について適用する。
（ａ）第５条…の規定に従って定められる罪
（ｂ）前条に規定する重大な犯罪」

すなわち、同条約34条２項本文は「国際的な性質又は組織的な犯罪集団の関与とは関係なく」（傍点筆者）としているのだから、この訳の文章どおりであるとすれば、「国際的な性質」か「組織的な犯罪集団の関与」のいずれかとの関係性を外せばよい。逆にいえば、３条１項の定める性質のどちらかは関係づけることができると当然に解しうる（ここで国際的な性質を関係づけることが考えられる）。

さらに、同条約５条は、推進行為（実行準備行為）か組織的犯罪集団関与のどちらかを共謀罪の要件としうると定める。しかし、共謀罪規定は両方を要件としている。

同条約34条２項ただし書きも、「ただし、第５条の規定により組織的な犯罪集団の関与が要求される場合は、この限りでない。」としているから、これにより組織的犯罪集団関与は要件とされうる。

つまり、条約34条２項の本文により国際的性質との関連づけを要件化し、さらに同項ただし書きにより組織的犯罪集団関与も要件としうるのである。結局、両方を要件化しうると解することができる。

条約上、国際性要件を付加できないとはいえない。

２　租税犯罪類型と共謀罪（テロ等準備罪）の所在

租税犯とは、税法がその違反行為に対して“刑事罰”で制裁を加える対象者をさす。租税に関する犯罪は、（１）税金の賦課・徴収・納付に直接関係する「租税犯」と、（２）それ以外の「租税関連犯」とに分けられる。また、（１）の租税犯は、①国や地方（公共）団体（「課税権者」）の税金を請求する権利（「租税請求権」）を直接侵害する「脱税犯」（租税実体犯

罪）と、②その租税請求権の行使を妨害する「租税秩序犯（租税手続犯罪/調査妨害犯罪）」とに分けられる[20]。

わが国の税法には、各種租税犯罪の共謀について、それらを独自に処罰できる規定を置いていない。このため、今般の一般的共謀罪の性格と有する共謀罪（テロ等準備罪）の導入に伴い、これら租税犯罪（租税実体犯罪）にどのような影響を及ぼすのかが問題になる。

（１）各種の租税犯と罰則

わが国現行税法における各種の租税犯と罰則の程度を図で示すと、おおよそ次のとおりである。

【図表10】主な租税犯の類型と罰則

（１）租税犯	ⓐ脱税犯	①ほ脱犯	10年以下の懲役もしくは1,000万円（情状により脱税額[21]）以下の罰金、または併科（所得税法238条１項～４項、法人税法159条１項、消費税法64条１項・４項など）
		②間接脱税犯	10年以下の懲役もしくは1,000万円以下の罰金、または併科（消費税法64条など）
		③不納付犯	10年以下の懲役もしくは100万円以下の罰金、または併科（所得税法239条１項など）
		⑤不納付煽動犯	３年以下の懲役もしくは250万円以下の罰金、または併科（国税徴収法187条１項）
		⑥納付妨害罪	３年以下の懲役または20万円以下の罰金（国税通則法126条１項、地方税法21条２項など）

(20) なお、こうした租税犯を一般犯罪と区別（行政犯と刑事犯との区別）して取り扱うべきかどうかが議論されてきた。最近では、租税犯を一般の犯罪とは区別せず、刑法総則の規定を適用するようになってきている。

		⑦故意の申告書不提出犯	５年以下の懲役もしくは500万円（情状により脱税額）以下の罰金、または併科（所得税法238条３項・４項、法人税法159条３項・４項、相続税法68条３項・４項、消費税法64条４項など）
	ⓑ租税秩序犯	⑧虚偽申告犯	１年以下の懲役または50万円以下の罰金（消費税法65条、国税通則法127条１号など）
		⑨単純無申告犯	１年以下の懲役または50万円以下罰金（所得税法241条、消費税法66条など）
		⑩不徴収犯	３年以下の懲役もしくは50万円以下の罰金、または併科（所得税法242条３号）
		⑪質問検査拒否犯	１年以下の懲役又は20万円以下の罰金（国税通則法127条２号）
		⑫消費税不正受還付未遂罪	10年以下の懲役もしくは1,000万円（情状により消費税額）以下の罰金、または併科（消費税法64条２項・３項、刑法43条・68条）
（２）租税関連犯	⑬秘密漏示犯罪（税務職員の守秘義務違反		２年以下の懲役または100万円以下の罰金（国税通則法126条）

（２）共謀罪（テロ等準備罪）の適用対象となる租税犯罪

共謀罪は「２人以上の者が犯罪を行おうと話し合い、合意（共謀）することで成立する犯罪」である。すなわち、ひとことでいうと、共謀罪では「実際に罪を犯さなくても、計画した段階で罪に問える（Just trying is enough）」。

事実、すでにふれたように、一般的共謀罪（テロ等準備罪）を新設する組織犯罪処罰法改正では、新設された組織犯罪処罰法６条の２〔実行準備行為を伴う組織的犯罪集団による重大犯罪遂行の計画〕において、その対

(21)　脱税犯については、脱税額が罰金刑の上限を超える場合には、情状により、罰金額を脱税額にスライドさせて、脱税額以下にすることが認められている（所得税法238条２項・239条３項、法人税法159条２項、相続税法68条２項、消費税法64条２項など）。

象となる犯罪の範囲を法別表に掲げている。つまり、限定列挙/特掲方式を採る。法別表第三〔第６条の２関係〕では、税法関係では、次のような租税実体犯罪を掲げている。

【図表11】一般的共謀罪（テロ等準備罪）の適用対象となる租税実体犯罪一覧

五　印紙犯罪処罰法（明治42年法律第39号）第１条（偽造等）又は第２条第１項（偽造印紙等の使用等）の罪
三十四　関税法（昭和29年法律第61号）第108条の４第１項若しくは第２項（輸出してはならない貨物の輸出）、第109条第１項若しくは第２項（輸入してはならない貨物の輸入）、第109条の２第１項若しくは第２項（輸出してはならない貨物の保税地域への蔵置等）、第110条第１項若しくは第２項（偽りにより関税を免れる行為等）、第111条第１項若しくは第２項（無許可輸出等）又は第112条第１項（輸出してはならない貨物の運搬等）の罪
二十　　地方税法（昭和205年法律第226号）第144条の33第１項（軽油等の不正製造）又は第144条の41第１項から第３項まで若しくは第５項（軽油引取税に係る脱税）の罪
五十二　所得税法（昭和40年法律第33号）第238条第１項若しくは第３項若しくは第239条第１項（偽りにより所得税を免れる行為等）又は第240条第１項（所得税の不納付）の罪
五十三　法人税法（昭和40年法律第34号）第159条第１項又は第３項（偽りにより法人税を免れる行為等）の罪
六十六　消費税法（昭和63年法律第108号）第64条第１項又は第４項（偽りにより消費税を免れる行為等）の罪
八十三　電子署名等に係る地方公共団体情報システム機構の認証業務に関する法律（平成14年法律第153号）第73条第１項（不実の署名用電子証明書等を発行させる行為）の罪

政府は、わが国における共謀罪（テロ等準備罪）について、「テロ犯罪集団」が適用対象で、一般の市民や納税者は対象外であるともPRしている。しかし、一般的共謀罪（テロ等準備罪）を新設した組織犯罪処罰法改正法別表に限定列挙/特掲された共謀罪（テロ等準備罪）の対象となる租税犯罪の範囲をみただけでも、こうしたPRには大きな疑問符がつく。

例えば、企業のトップと幹部が、あるいは税理士と納税者が、租税を回避する巧妙な計画をねり、合意に至ったとする。租税回避と租税ほ脱との間に明確な線引き（bright line）をすることは困難なことが多い。共謀罪（テロ等準備罪）は、４年以上の自由刑（懲役・禁錮）にあたる罪の実行を目的とする団体（２人以上の集団）が対象であることから、課税庁による租税犯則事件調査とは別途に、こうした合法か違法かの線引きが難しいグレーな租税回避計画に対して司法警察・検察による共謀罪（テロ等準備罪）容疑での刑事捜査を可能とする。

わが国の税務の現場でも、ある税務処理が、合法的な節税行為か、違法な脱税（租税ほ脱）行為か、グレーな租税回避行為か、問題になることも少なくない。これらを対比すると、次のとおりである。

【図表12】節税行為、租税回避行為、脱税（租税ほ脱）行為の違い

①節税行為（tax saving）　「節税」とは、納税者が、“取引相場のない株式等に係る相続税の納税猶予制度を利用する”といったように、本来、税法が予定している通常の契約形態ないし法形式等を使うことにより税負担の軽減をはかる行為を指す。
②租税回避行為（tax avoidance）　「租税回避行為」とは、納税者が、私法上有効な契約形態ないし法形式等を選択することによって、税法に定める課税要件を充足する事実を回避する行為を指す。租税回避行為は、租税法律主義を形式的に適用する限りでは許容されるとしても、公平な課税の観点から問題とされるグレーゾーンに位置する行為とされる。租税回避行為は、否認されたとしても、青色申告の承認を取り消されたりすることはない。
③脱税（租税ほ脱）行為（tax evasion）　「脱税（租税ほ脱行為）とは、納税者が、税法に定める課税要件を充足する事実（例えば収入があったことの事実）をいつわりあるいは隠ぺい、仮装し、税負担の軽減ないし免れる違法な行為を指す。

“①節税行為と③脱税（租税ほ脱）行為”との違いについての一般的な線引きは可能である。これに対して“①租税回避行為と③脱税行為”との境はかなり微妙である。アメリカでは、具体的な事業目的の伴わない租税計画（タックスプランニング）などは、違法と推認されることが多い。こ

のように、グレーゾーンにあるとされる②租税回避行為の置かれている位置を、合法な①節税行為ないし③違法な脱税（租税ほ脱）行為との対比において確認すると、次のとおりである(22)。

【図説13】節税・租税回避行為・脱税の位置

①節税行為	②租税回避行為	③脱税行為
	タックスプランニング、タックスシェルター問題	
○合法	△グレーゾーン	×違法

共謀罪(テロ等準備罪)が導入されたことから、共謀者によるグレーゾーンの②「租税回避行為」があると推認される場合、当局は、その解明に「共謀罪」を使うことも可能になった。「共謀罪」は、「脱税（租税ほ脱）の罪」（租税実体犯罪）とは別途の犯罪であることから、当局は、「脱税の罪」は成立しなくとも、「共謀罪」は成立すること（あるいは双方が成立すること）も期待できるからである。

共謀罪（テロ等準備罪）成立以前は、企業の従業者と幹部、あるいは納税者と税務専門職（関与税理士）が、脱税を計画したとしても、具体的に犯行に至らない限り犯罪捜査はできなかった。しかし、共謀罪（テロ等準備罪）が成立した現在、理論的には、事前に集まって租税ほ脱の方法等について話し合ったとする情報をキャッチした時点で、課税庁による租税犯則手続とは別途に、司法警察・検察は被疑者の刑事捜査、逮捕などが可能となる(23)。なぜならば、「脱税の罪」（租税実体犯罪）については従来からある国税犯則調査手続によるが(24)、共謀罪（テロ等準備罪）違反については一般の刑事捜査手続（司法警察・検察）によることになるからである。

(22) 石村耕治編『現代税法入門塾〔第８版〕』（清文社、2016年）264頁以下参照。

３　国税犯則調査の通則法への編入と共謀罪（テロ等準備罪）の捜査

国税に関する租税犯則調査、すなわち国税にかかる租税犯罪の嫌疑のある者に対する調査は、租税行政庁が、これまで国税犯則取締法（以下「国犯法」という。）に基づいて実施してきた。しかし、2017（平成29）年度の税制改正により、国犯法は廃止され、国税通則法（以下「国通法」ともいう。）の第10章〔罰則〕（126～130条）および第11章〔犯則事件の調査および処分〕（131～160条）に、現代化したうえで、挿入された（2018（平成30）年４月１日から施行）。このため、今後、国税犯則事件調査は、国通法を典拠に実施される。

---

(23)　国税庁のホームページ（HP）の「ご意見・ご要望」を見てみると、《課税・徴収漏れに関する情報の提供》という制度がある。昭和23（1948）年に設けられ、その後廃止された「第三者通報制度」の復活とみることもできる。いつ頃から、国税庁HPに登載されたのかは定かではない。この制度は「身近に、課税・徴収漏れの情報があれば、密告してください。」という趣旨のもので、一言でいえば「密告サイト」である。この密告募集広報では、《これまで提供を受けた情報の例》として、・租税回避スキーム（節税商品や特定の取引手法を利用した租税回避など）に関する情報やその組成・販売をしている者または利用をしている者に関する情報、・虚偽の売上金額（収益）や必要経費（費用）に基づく経理等により、不当・不正に所得金額等を低く（または還付税額を多く）申告している者およびその手口の情報、・事業が活況を呈するなど、申告する必要があると考えられるにもかかわらず申告をしていない者に関する情報。・他人名義での取引、他人名義の口座等を利用した取引又は事実に基づかない契約書、領収書、請求書、納品書等の書類の作成、交付、作成依頼等（白紙領収書等の交付依頼等を含む。）を行っている者に関する情報、・海外で稼得した所得に係る課税を免れている者や各国の税制の違い、・租税条約を利用して課税を免れている者に関する情報、・国税を滞納しているにもかかわらず、財産を隠匿している者に関する情報、・上記のような者の協力者に関する情報、をあげる。Available at：http://www.city.saitama.jp/002/003/008/p034342_d/fil/hotline_leaflet.pdf

こうした制度は、共謀罪（テロ等準備罪）を納税者・市民に適用する場合の情報源になるのでないか。石村耕治「国税庁の課税・徴収漏れに関する情報の提供制度とは」CNNニューズ89号（2017年）９頁以下。Available at：http://www.pij-web.net/data/CNN-89.pdf

(24)　ちなみに、租税犯罪を「煽動」した者は、扇動罪で処罰される（旧国税犯則取締法22条１項、新国税通則法126条１項）。この場合、煽動罪を問う場合には、国税庁職員等による告発を要しない。司法警察・検察が手続をすすめる。すなわち、共謀罪（テロ等準備罪）の場合と同様に、一般の犯罪捜査手続によるものと解される。

加えて、改正された国通法では、査察官に、裁判所から捜索差押令状（許可状）を得て電子メールなど電子データを捜索・差押え【①電磁的記録にかかる記録媒体の差押え、②接続サーバ等保管に自己作成データ等の差押え、および③記録命令付差押え】できる権限（国通法132条以下）、ならびに④通信事業者等に対し書面で通信履歴の電磁的記録の保全要請（国通法134条）および⑤差押えを受ける者への協力要請（国通法138条）をできる権限を与えた。これらのうち、②接続サーバ等保管に自己作成データ等の差押えは、一般に、「リモートアクセス」、「リモート捜索・差押え」権限と呼ばれている。

刑事訴訟法は、平成23（2011）年の法改正で、すでにリモート捜索・差押えする権限を捜査当局に与えている（刑事訴訟法218条２項）。リモート捜索・差押えでは、裁判官から令状をもらって記録媒体の捜索・差押えをはじめた際に、その記憶媒体がほかのコンピュータと接続（接続先コンピュータ）されている場合で、接続先コンピュータが、捜査対象となっている記録を保存している、あるいは捜査対象となっている記録を変更消滅させる機能を持っているときには、接続先記憶媒体のコピーを取るか、捜査対象媒体に複写してそれを差し押さえることができる仕組みである。2017年の税制改正では、国通法に租税犯則調査においてリモート捜索・差押えができる旨の規定を盛り込んだ（国通法132条２項）。

リモート捜索・差押えが実施されると、例えば、国税の査察官が、ある会社の東京本社の犯則調査を実施し、犯則調査対象となっている記録や帳簿が名古屋支社のコンピュータに保存されていることがわかったとする。この場合、これまでは、これら本社と支社のコンピュータが接続していたとしても、令状の許容範囲を超えて支社のコンピュータに捜査を広げることは難しかった。

組織犯罪処罰法６条の２に規定する一般的共謀罪（テロ等準備罪）も、同法別表第三〔第６条の２関係〕に列挙・特掲された個別の租税実体犯罪

（４年以上の自由刑（懲役・禁錮）にあたる罪の実行を目的とする２人以上の団体を適用対象とする租税犯罪）には、適用される。一般的共謀罪（テロ等準備罪）の嫌疑ある者に対する強制捜査は、司法警察・検察が、令状請求・令状発付を求め、これを実施することになるものと思われる。改正された国通法に盛られたリモート捜索・差押制度は、脱税という実体犯罪および一般的共謀罪（テロ等準備罪）を問う税務当局の調査にも強力な武器になる可能性を秘めている。一方、脱税にかかる共謀罪については、司法警察が担当することになる。この場合も、刑事訴訟法（218条２項）上のリモート捜索・差押えを活用することができる。

一般共謀罪（テロ等準備罪）は、とりわけ所得税・法人税・消費税などのほ脱犯罪（実体租税犯罪）に対して適用され、納税者や税務専門職（わが国では、税理士、公認会計士、税務弁護士）などが主なターゲットとなる。

（１）調査の担当部局

国税に関する租税犯則調査、すなわち国税にかかる租税犯罪の嫌疑のある者に対する調査は、租税行政庁が実施する。この点は、一般の犯罪捜査とは異なる点である。国税犯則調査のあらましは、次のとおりである。

直接国税の犯則調査および間接国税の犯則調査を担当するのは、国税庁、国税局、税務署職員のうち租税犯則調査の権限が与えられた「国税庁等の当該職員」（以下「課税庁の担当職員」という。）である（国税通則法131条１項）。一般には、査察官と呼ばれ、このセクションを調査査察部、俗に「マルサ/〇査」と呼ばれる。

このように、査察など租税犯則調査は、検察官ではなく、課税庁の調査担当官がすることになっている。これは、税法事件については、件数が多いことと調査に専門的な知識と経験が必要なためとされている。

（２）犯則事件の調査後の処理

犯則事件の調査を終えた後の処理は、直接国税のケースと間接国税のケースとでは、異なっている。

【図表14】犯則事件の処理方法

- 直接国税の犯則事件――告発（国税通則法155条）
- 間接国税の犯則事件――通告処分（国税通則法156条）または告発（同157条）

①直接国税の犯則事件のケース

直接国税の犯則事件では、課税庁の担当職員は、まず調査をして収集した帳簿、書類などを検討する。その後の任意調査によっても証拠を固め、犯則（税法違反）の事実があるとみたときは、検察官に告発をすることとなっている（国税通則法155条）。

告発されると、当該犯則事件は課税庁の担当職員のもとを離れ、検察官に引き継がれ、刑事訴訟法のもとで処理されることになる（刑事訴訟法247条以下）。この場合、差し押さえられた物や領置された物は、差押目録、領置目録とともに検察官に引き継がれ、検察官が刑事訴訟法（刑訴法218条以下）に基づいて押収したものとされる（国税通則法159条４項）。

一方、直接国税の犯則の事実があるとはみられなかった場合は、その処理の仕方についての定めはない。しかし、間接国税のケース（国税通則法160条）に準じて処理される。犯則の事実のなかったことを、嫌疑を持たれた納税者などに通知し、差し押えた物などを返却する。

②間接国税の犯則事件のケース

間接国税の犯則事件については、課税庁の担当職員は、調査が終わった場合には、ふつう、その長（国税局長・税務署長）に調査結果を報告することになっている（国税通則法156条１項）。ただ、犯罪嫌疑者の居場所

不明・逃亡のおそれ・証拠隠滅のおそれのあるときには、ただちに告発することになっている（国通法156条１項１号・２号・３号）。

報告をうけた長は、犯罪に事実があるとみたときには、ふつう、犯則をした人に対し、理由を示して、罰金・過料にあたる金額を決められた場所に納めるように通告することになっている（国税通則法157条１項）。この手続を「通告処分」という。ただ、犯則者に資力がない、あるいは手口が悪質で情状が懲役刑に値するとみたときには、通告処分をしないで、ただちに告発することになっている（国通法157条２項１号・２号）。

間接国税の場合、納税者である事業者は、取引したときに、預り金のようなかたちで、税の負担者（担税者）から税を徴収する。それにもかかわらず、その全部または一部納税しないことは、窃盗罪に近いものとして、国犯法により調査が行われる。しかし、悪質な場合はまれなので、告発にいたるケースは少なく、通告処分に終わることがほとんどである。犯則者は、自由に、通告処分の諾否を決められる。しかし、その処分から20日以内にこれを履行しないときは、告発される（国税通則法157条４項）。

ちなみに、告発する場合の課税庁側の処理は、さきに直接国税の犯則事件の告発のところでふれたとおりである（国税通則法159条２項ないし４項）。

（３）租税犯則調査と共謀罪（テロ等準備罪）の捜査

例えば、わが国ではこれまで、妻と夫、企業の従業者と幹部、納税者とその関与税理士などとの間で、10年以下の自由刑（懲役・禁錮）の対象となる租税ほ脱など（所得税法238条１項・３項、同239条１項、法人税法159条１項、消費税法64条１項・４項など）についての話し合い、合意（共謀）があったとしても、実行がない場合には、処罰することができなかった。

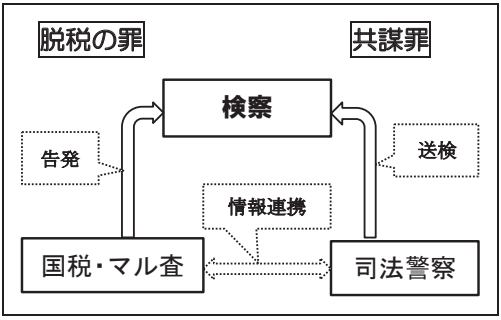
これが、今般の共謀罪（テロ等準備罪）〔組織犯罪処罰法６条の２〕の新設により、４年以上の自由刑（懲役・禁錮）にあたる罪の実行を目的と

する２人以上の団体を対象に、法別表第三に列挙・特掲され租税犯罪（租税実体犯罪）の計画・準備行為も広く処罰できる可能性が出てきた。すなわち、租税行政庁（以下「課税庁」という。）による租税犯則調査の結果、重加算税の賦課決定処分で終わる場合、または告発され裁判で自由刑ではなく罰金のみが科された場合であっても、司法警察・検察は共謀罪（テロ等準備罪）に基づく捜査を行うことが可能になる。

もちろん、租税ほ脱にかかる共謀罪（テロ等準備罪）の捜査にあたっては、共謀罪（テロ等準備罪）を典拠とした司法警察・検察は捜査が核となるはずであるが、租税行政庁による犯則事件調査（国税通則法431条以下）も同時並行的に行われることになるケースも出てくるものと思われる。

また、課税処分のための税務調査（国税通則法72条の４以下）の実施後、例えば事業主と計理担当の従業者が租税ほ脱の計画を練っていた節がうかがえるが、犯則調査を実施するほどにはいまだ疑いは濃厚ではないという状況にあるとする。あるいは、計画を準備したが実行しなかったとする。この場合、租税行政庁（課税庁）は、計画を立てたかもしれない、計画するために電話で話した疑いがあるということだけで、司法警察にその疑念を垂れ流すことにより[(25)]、共謀罪にかかる強制捜査のための令状請求・令状発付が可能となることも考えられる。

【図表15】脱税罪と共謀罪の調査・捜査から検察への告発・送検の流れ



もちろん、租税犯則分野への共謀罪（テロ等準備罪）の適用、その成立要件などについては、今後の共謀罪（テロ等準備罪）の具体的な運用や租税刑事政策、さらには裁判例の積み重ねを待たなければならない。したがって、現段階で軽軽に論じることは厳に慎まなければならない。しかし、税務専門職は、警戒を怠ってはならない。

【図表16】税務調査と共謀罪にかかる強制捜査の構図

課税処分のための税務調査を経て……
・犯則事件調査を実施するほどの疑いはない　⇒　犯則事件の任意調査、令状（許可状）による強制調査は行えない
・話し合った形跡はある　⇒　共謀罪にかかる強制捜査の令状請求・発付が可能

(25)　国税通則法74条の12、同132条２項その他各種の法律のある「官公署等への協力要請」の規定などを典拠に、共謀罪の適用に向けて情報連携（情報交換）が行われるものと思われる。ちなみに、近年、課税庁の調査官は、法人や個人事業主を訪ねて行う任意の課税処分のための臨場調査において、被調査者たる事業者のパソコン（PC）にある帳簿書類に加え、メールのコピーの提出を求めることが多くなっている。今後は、こうした署に持ち帰ったコピーを分析し、共謀を裏付け、司法警察に通報することも想定される。なぜならば、税法令には、任意の調査結果を刑事責任追及に流用することを法的に制限するファイアーウォール（例えば、独占禁止法犯則調査規則４条４項）がなく、裁判所も行政寄りの姿勢を強めこうした情報交換を制限することに消極的である（最高裁判所平成16年１月20日決定・刑集58巻１号26頁）からである。加えて、すでにふれたように、2017年に改正された国税通則法（国通法）では、税務当局に対し、租税犯則強制調査（査察）をする際に、裁判所から捜索差押令状（許可状）を得ることを条件に電子メールなど電子データを捜索・差押え（国通法132条以下）ならびに差押え等を受ける者への協力要請（国通法138条）および通信事業者等に対し書面で通信履歴の電子データの保全要請（国通法134条）をできる権限を付与した。こうした新たな権限は、税務当局にとり、脱税という実体犯罪を解明する、さらには司法警察・検察が当該犯罪にかかる一般的共謀罪（テロ等準備罪）を問うための証拠資料収集に協力をする際の強力なツールにもなり得る。ちなみに、脱税にかかる共謀罪については、司法警察・検察が担当することになる。この場合も、刑事訴訟法上の「リモート捜索・差押え」（218条２頁）などの手続を活用することができる。

まさに、市民・納税者・税務専門職のプライバシーのみならず、思想や信条など憲法が保障する自由権への租税権力の介入を容易にするのが一般的共謀罪（テロ等準備罪）の本質である。したがって、市民・納税者も一般的共謀罪（テロ等準備罪）の運用には警戒を怠ってはならない。

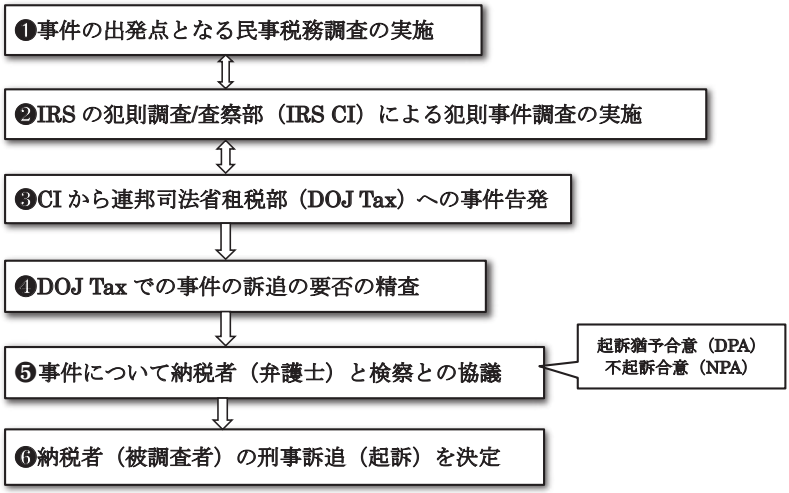
Ⅱ　アメリカにおける共謀罪と租税犯罪

連邦税法（合衆国法典タイトル26/26 U.S. Code/IRC=Internal Revenue Code/内国歳入法典）（以下「連邦税法（IRC）」または「IRC」という。）は、申告納税制度（self-assessment system）を採っている。連邦税法（IRC）上の納税義務を負う者は、納期限（例えば、暦年課税を採る個人の場合は翌年の４月10日）までに税額を計算し、申告書に記載し連邦課税庁（IRS）に提出（納付税額がある場合にはその額を納付）しなければならない。確定申告後、IRSは、必要に応じて、納税者の行った申告内容が正しいかどうか課税処分のための税務調査(民事の税務調査)を実施することがある。民事の税務調査の結果、増差額がある場合、IRSは、納税者に対してその増差額に連邦税法（IRC）に定める附帯税額（民事制裁/ civil sanctions/ civil penalties）を加えた額を納付するように求める。

一方、民事の税務調査を行い、その過程で、租税ほ脱などの疑いが出てきた場合には、当該事案をIRSの犯則調査/査察部（IRS CI=Criminal Investigation）に委ねることになる。IRS CIは、刑事の犯則調査/査察を行う。租税犯則事件は、訴追（起訴）、裁判などの手続を経て刑事制裁（criminal sanctions/criminal penalties）対象となる。

民事税務調査から刑事訴追（起訴）までのステップをおおまかに並べてみると、次のとおりである。

【図表17】租税犯則調査から刑事訴追（起訴）までのステップ



1　民事制裁と刑事制裁

連邦税法（IRC）は、民事制裁/民事罰と刑事制裁/刑事罰の２種類の制裁/罰則を規定している。同じ作為・不作為に対して、民事制裁と刑事制裁双方の対象とすることも可能である。言い換えると、一方の制裁（例えば民事）がかされた場合、他方の制裁（例えば刑事）をかすことができないという関係にはない。したがって、納税者等は、租税犯罪で有罪宣告を受け、自由刑（懲役・禁錮/imprisonment）もしくは高額の罰金または併科という厳しい刑事制裁を受けたとしても、さらに民事制裁を受ける可能性がある。あるいは、納税者等が刑事制裁からは解放されたとしても、なおも民事制裁を受ける可能性がある。

（１）租税刑事制裁手続の特質

すでにふれたように、合法と違法の狭間に位置するグレーな租税回避行為（tax avoidance）と、違法な租税ほ脱（脱税/tax evasion）行為とは、

まさに紙一重である。

租税回避目的のタックスプランニングの場合、仮に納税者がそれを実行し、連邦課税庁（IRS）に否認されたとしても、民事制裁/民事罰を課されるに過ぎない。これに対して、違法な租税ほ脱（脱税）として否認された場合には、民事制裁/民事罰だけでは済まされない(26)。

例えば、ある納税者が、脱税（租税ほ脱犯）（IRC 2701条）を理由に起訴され、裁判所で５年の自由刑に加え25万ドルの罰金を併科する旨の判決を受けたとする。この場合、IRSは、当該納税者に対して、同時に、脱税にかかる不足額の75％相当額の民事制裁/民事罰を課すことができる（IRC 6651条 f 項）。

納税者が自らに科された刑事制裁を争った訴訟（租税刑事訴訟）において、内国歳入庁の犯則調査/査察部（IRS CI）や連邦検察（U.S. Attorney）は、被告人である納税者等が故意に法的義務を免れたこと、さらには訴追にかかる犯罪事実を「合理的な疑いを超える程度（beyond a reasonable doubt）」まで立証しない限り、有罪にすることは難しい。これに対して、民事制裁を争った訴訟（租税民事訴訟）において、IRSは、「明確かつ納得できる証拠（clear and convincing evidence）があること」を立証できれば十分である。

アメリカでは、租税犯則事件を含め、刑事事件訴訟(裁判)においては、90％以上が、被告人による有罪の答弁、「司法取引」合意で実質的に裁判は終結し、公判（正規の裁判/正式事実審理）にまでいたらない。したがって、租税犯則事件にかかる訴訟については、陪審、裁判官による公判審理よりも、むしろ起訴の是非を問う大陪審、そこからの正式起訴状の発行に伴う連邦検察による連邦地方裁判所への訴追（起訴）、罪状認否（アレインメント）、公判前審問、有罪の答弁、司法取引までの過程を知ることが重要になる。

---

(26) See, Michelle M. Kwon, “The Criminality of ‘Tax Planning’,” 18 Fla. Tax Rev. 153 (2015).

（２）連邦租税犯罪と共謀罪

連邦における租税犯罪（federal tax crime）とは、連邦税の賦課、徴収および納付に関連する犯罪を指す。租税犯は、大きく連邦の租税債権を直接侵害する租税実体犯罪（substantive tax offences）と、連邦の租税債権確定および徴収権の正常な行使を阻害する危険があるために罰せられる租税手続犯罪（procedural tax offences）に分けることができる。連邦税法（IRC）は、租税実体犯罪に刑事罰で制裁を科す各種規定を置いている（IRC 6201条以下）。しかし、個々の租税実体犯罪（specific substantive tax offence）にかかる共謀（conspiracy）を処罰する規定をおいていない。このことから、連邦税法（IRC）で処罰の対象となる租税実体犯罪にかかる共謀行為については、連邦刑事法典371条に定める一般的共謀罪（general conspiracy charge）を適用し、訴追・刑事裁判を経て処罰することになる。

また、一般的共謀罪の適用による「共謀罪（conspiracy charge）」と、個別の租税実体犯罪である「租税ほ脱（tax evasion）の罪」とは別個の犯罪とされる。納税者や税務専門職が共謀罪と租税ほ脱罪の双方で訴追（起訴）され、裁判にかけられたとする。この場合、政府（検察）側に重い立証責任が課される「脱税の罪」は成立しなくとも、「共謀罪」は成立する事例も多い。もちろん、その逆、あるいは双方が成立する事例もある。

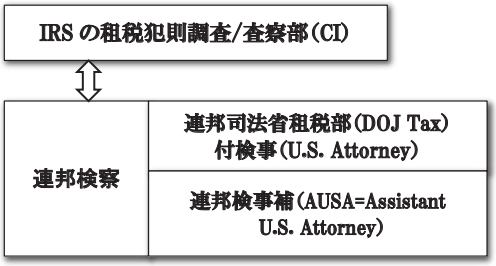
連邦租税犯（租税実体犯罪）の主体には、納税義務者（納税者）に限らず、連邦租税収入を侵害する行為をした者その他その謀議に加わった者を含む。また、租税犯を構成するには、「故意（willfully）」の要件を充足するとともに、各租税犯に固有の個別的な要件を充足する必要があるとされる〔United States v. Bishop, 412 U.S. 346 (1973)〕。

わが国の共謀罪（テロ等準備罪）では、適用対象の「組織的犯罪集団」を「重大犯罪」、すなわち４年以上の自由刑（懲役・禁錮）にあたる罪の実行を目的とする集団に絞っている（組織犯罪処罰法６条の２）。これに対して、アメリカの共謀罪では、こうした縛りがない。しかし、共謀罪の

対象となる個別の租税実体犯罪が、軽罪（misdemeanor）【一般に、１年未満の自由刑（懲役・禁錮）または罰金】で処罰されることになっている場合には、共謀罪での処罰は、当該軽罪の量刑の範囲内に限定される。

連邦租税犯則事件の訴追（起訴）のための告発先は、連邦政府の代理人である連邦検察（U.S. Attorney）である。すなわち、連行課税庁（IRS）の犯則調査／査察部（IRS CI）は、連邦租税犯罪に関わった納税者など[27]を調査し、告発して刑事訴追（起訴）を求める任務を負う組織である[28]。告発先は、連邦司法省租税部（DOJ Tax=Department of Justice Tax Division）付検事（U.S. Attorney）または/および連邦地検の連邦検事補（AUSA=Assistant U.S. Attorney）（以下、連邦司法省租税部（DOJ Tax）と連邦検事補（AUSA）を一括して「連邦検察」ともいう。）である。ちなみに、連邦検事は、一般に「検察官（prosecutor）」とも呼ばれる。

【図表18】連邦租税犯則事件の訴追（起訴）のための告発先



(27) 納税者本人に加え、その代理人や共犯者、さらにはタックスシェルターのような租税回避スキームを販売したプロモーター（IRC 6011条ｇ項、6111条ないし6112条）なども含まれる。もっとも、従来は、タックスシェルター・プロモーター規制違反については民事制裁の対象になり、刑事制裁のための犯則調査の対象となることは少なかった。しかし、近年、刑事制裁の強化は顕著である。とりわけ、タックスシェルター（租税回避）計画・販売業界に対する規制に向けて、IRSおよび連邦司法省（DOJ）は、民事制裁に加え、訴追による刑事制裁を一層強める傾向にある。See, Michelle M. Kwon, “The Criminality of ‘Tax Planning’,” 18 Fla. Tax Rev. 153, *supra* 注 26 , at 164 *et seq.*

(28) IRSの犯則調査/査察部（CI）の任務や職務権限などについては、IRSの内国歳入マニュアル（IRM）パート９（Part 9）に詳しい。

もっとも、連邦検察が連邦刑事法典371条に定める一般的共謀罪（general conspiracy charge）を適用して訴追（起訴）する対象はきわめて広い。ホワイトカラー犯罪だけ取り上げてみても、租税のみならず、金融、マネーロンダリング、反トラスト法（独禁法）、証券取引にかかる犯罪など多岐にわたる。したがって、一般に、初動の捜査（initial investigation）は、連邦課税庁の租税犯則調査/査察部（IRS CI）のみならず、連邦捜査局（FBI=Federal Bureau of Investigation）、連邦取引委員会（FTC=Federal Trade Commission）、連邦証券取引委員会（U.S. Securities and Exchange Commission）や連邦麻薬取締局（DEA=Drug Enforcement Administration）などさまざまな連邦捜査（規制）機関（regulatory agencies）が所管し、情報連携（information sharing）を通じて連邦検察（連邦司法省）の各担当部が共謀罪嫌疑者の刑事訴追手続を進める。

２　主な連邦租税犯、刑事制裁/刑事罰の概要

主な連邦租税犯、刑事制裁/刑事罰類型を分析して、その概要を一覧にすると、次のとおりである[(29)]。

【図表19】主な連邦租税犯の類型とその定義

条文〔表題〕	定　　義
①IRC 7201条 租税ほ脱罪 （Tax evasion）	内国歳入法典（IRC）に基づき課されるいかなる租税またはその納付を、故意にほ脱または侵害しようとした者は、重罪として、次の刑で処罰される。 ・５年以下の自由刑（「懲役・禁錮」ともいう。以下同じ。）、もしくは、 ・25万ドル以下（法人の場合は50万ドル以下）の罰金、 ・または双方を併科。加えて、訴追費用を課す。

(29)　See, Alexandra Carcia *et al,* "Tax Violation," 53 Am. Crim. L. Rev. 1825 (2016).

②IRC 7202条 **不徴収罪・不納付罪** （Willful failure to collect or pay over taxes）	内国歳入法典（IRC）に基づき課されるいかなる租税（例えば、源泉徴収税）を故意に徴収せず、報告せず、かつ納付しない者は、重罪として、次の刑で処罰される。 ・５年以下の自由刑、もしくは、 ・25万ドル以下（法人の場合は50万ドル以下）の罰金、 ・または双方を併科。加えて、訴追費用を課す。
③IRC 7203条 **故意の申告書・情報の不提出または税額不納付** （Willful failure to file return, or pay tax）	内国歳入法典（IRC）もしくはそのもとで発せられる規則に基づき課されるいかなる租税または中間納税の申告書を、法定期限までに故意に作成・提出しない行為、納税しない行為または記録を保存しない行為は、軽罪として、次の刑で処罰される。 ・１年未満の自由刑、もしくは、 ・10万ドル以下（法人の場合は20万ドル以下）の罰金、 ・または双方を併科。加えて、訴追費用を課す。
④IRC 7206条１号**虚偽報告**（Fraud and false statement）	いかなる者も、虚偽罪を問われることを承知のうえ作成された宣誓文その他宣誓文による証明がなされた申告書、陳述書その他の書面であって、あらゆる重要な部分について真実かつ正確であると信じていないものを故意に作成、署名した場合には、重罪として、次の刑で処罰される。 ・３年以下の自由刑、もしくは ・25万ドル以下（法人の場合は50万ドル以下）の罰金、 ・または双方を併科。加えて、訴追費用を課す。 ちなみに、この税法上の虚偽報告制裁規定（IRC 7206条１号）は、しばしば「租税偽証罪（tax perjury）」とも呼ばれる。また、租税偽証罪は、法人も対象とされていることから、連邦刑法の偽証罪よりも処罰の対象が広い。
⑤IRC 7206条２号 **ほう助・教唆** （Aiding and abetting）	いかなる者も、内国歳入法に基づくまたは内国歳入法に基づき発生する事項に関わる申告書、請求書その他の文書で、その重要な部分が詐欺的または虚偽であるものを作成しまたは提出することを故意にほう助し、教唆し、または助言指導する場合には、重罪として、次の刑で処罰される。この場合において、当該申告書、請求書その他の文書を提出する権限を有しまたは提出すべき者が、詐欺的であることや虚偽でありことを知りまたは同意しているかどうかは問わない。 ・３年以下の自由刑、もしくは、 ・25万ドル以下（法人の場合は50万ドル以下）の罰金、 ・または双方を併科。加えて、訴追費用を課す。

⑥IRC 7207条 虚偽文書の提出 （Submission of fraudulent documents）	いかなる者も、重要な部分について詐欺的または虚偽であると知りながら、故意にリストや申告書、帳簿、陳述書その他の文書をIRSに提出するまたは提示する場合には、軽罪として、次の刑で処罰される。 ・１年未満の自由刑、もしくは、 ・１万ドル以下（法人の場合は5,000ドル以下）の罰金、 ・または双方を併科。 ちなみに、本罪は、IRC 7206条１号〔虚偽報告〕とは、次のいくつかの点で異なる。 ・虚偽文書につき、偽証罪を問われることを知りながら署名している必要はない。 ・本罪は、偽証の文書を提出・提示する者に適用されるのに対して、IRC 7206条１号〔虚偽報告〕は、文書の署名者に限り適用される。
⑦IRC 7212条a項 税法執行妨害未遂罪[30] （Attempts to interfere with administration of internal revenue law）	①贈賄、暴力または脅迫（脅迫状または脅迫電話を含む。）により、公務中の連邦政府上級職員もしくは職員を脅迫または妨害しようとすること、②前記①以外の方法のより、贈賄、暴力または脅迫（脅迫状または脅迫電話を含む。）により、税法の適正な執行妨害しようとすることは、次の刑で処罰される。 《個人の場合》 ・１年未満の自由刑、もしくは、 ・3,000ドル以下の罰金、 ・または双方を併科。 《法人の場合》 ・３年以下の自由刑、もしくは、 ・5,000ドル以下の罰金、 ・または双方を併科。
⑧連邦刑法・刑事訴訟法371条共謀罪[31] （Conspiracy to commit offence or to defraud the U.S.）	《税法（IRC）で処罰の対象となる行為については、連邦刑法・刑事訴訟法（Title 18 of the U.S. Code/合衆国法典タイトル18）でも処罰・訴追の対象となる場合がある。第371条に定める共謀罪（conspiracy）がその１つである[32]。》 ２人以上の者が、合衆国に対する犯罪行為を行うことを共謀し、または何らかの方法もしくは何らかの目的のための合衆国もしくはその政府機関に詐欺行為を行うことについて共謀し、かつ、それらの者の１人以上の者が当該共謀内容の達成のために何らかの行為をしたときに、共謀した各人は、重罪として、次の刑で処罰される。 ・５年以下の自由刑、もしくは、 ・25万ドル以下（法人の場合は50万ドル以下）の罰金、 ・または双方を併科。

以上のような連邦租税犯（租税実体犯罪）体系（hierarchy of Federal substantive tax offences）のなかで、頂点（capstone）に立つのがIRC 7201条に規定する「租税ほ脱罪（tax evasion）」である（See, Sansone v. United States, 380 U.S. 343, at 350 (1965)）。

本稿においても、「租税ほ脱罪（IRC 7201条）」を中核に据えて、連邦刑事法典371条に定められた一般的共謀罪の適用・解釈上の課題を分析する。

3　連邦の個別共謀罪の概要

アメリカの連邦および諸州の刑事法制においては、古くから、特定の実体犯罪について、実行着手前の共謀（conspiracy）を問う個別規定（以下「個別共謀罪規定」という。）が存在する。

ここでは、連邦に限って、主な個別共謀罪の規定を一覧にすると、次のとおりである。

【図表20】個別の共謀罪を規定する主な連邦条項

①条文〔表題〕 取引制限の共謀	合衆国法典タイトル15/15 U.S. Code〔通称「シャーマン反トラスト法（Sharman Antitrust Act）」〕１条〔取引制限のトラスト等の違法；罰則〕取引制限の共謀（Conspiracy to restrain trade）

(30)　これらのほかに、7216条〔申告書作成事業者による申告書情報の無許可開示（return preparer disclosure of unauthorized information）など個別の租税手続犯罪（specific procedual tax offence）でも処罰されることがある。

(31)　連邦検察は、納税者に加えて、会計士や弁護士を訴追する場合に、この共謀罪の規定を用いることがある。租税実体犯罪では無罪となっても、共謀罪は別個の犯罪であることから、被告は共謀罪で有罪になることがある。

(32)　共謀罪のほかに、連邦刑法・刑事訴訟法（合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code）1001条〔虚偽報告（false statement）〕、同1621条〔偽証（perjury）〕、同1956条・1957条〔資金洗浄（money laundering）〕などでも処罰されることがある。さらには、現金取引報告法（currency transaction reporting: 合衆国法典タイトル26/ 26 U.S. Code）や銀行秘密法（bank secrecy act: 合衆国法典タイトル26/ 26 U.S. Code）などでも処罰されることがある。

定義	州際または外国との間で行われる取引もしくは通商を制限する契約、トラスト等の形式の結合または共謀は 、違法と宣告される。いかなる者も、違法と宣告された契約を締結する、トラスト等の形式の結合を行うまたは共謀に加わる場合には、裁判所の裁量で、重罪として、次の刑で処罰される。 ・10年以下の自由刑（「懲役・禁錮」ともいう。以下同じ。）、もしくは ・100万ドル以下（法人の場合は１億ドル以下）の罰金、 ・または双方を併科。
②条文〔表題〕 スポーツ競技における贈賄の共謀	合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 224条〔スポーツ競技における贈賄/Bribery in sporting　contests〕スポーツ競技における贈賄の共謀（Conspiracy to bribe in sporting events）
定義	いかなるスポーツ競技における贈賄により、その方法は問わず、取引スキーム影響を与えるために他のものと共謀する者・・・・・は、本タイトルに規定する次の刑で処罰される。 ・５年以下の自由刑、もしくは、 ・罰金、 ・または双方を併科。
③条文〔表題〕 他人の市民権はく奪の共謀	合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 241条〔権利はく奪の共謀（Conspiracy against rights)〕他人の市民権はく奪の共謀（Conspiracy to deprive persons of their civil rights）
定義	２人以上の者が共謀して、合衆国のいかなる州、属領などにおいて、連邦（合衆国）憲法または連邦法で保障された権利や特権の自由な行使をする者または享受をする者を、侵害、抑圧、脅迫もしくは威圧する場合、または、 ２人以上の者が、保障された権利もしくは特権の自由な行使を妨げるまたは邪魔する意思をもって、変装してハイウエイを走行する、または他人の住居へ行く場合、 これらの者は、本タイトルに規定する次の刑で処罰される。 ・罰金、もしくは、 ・５年以下の自由刑、 ・または双方を併科。 ただし、本条に違反するこのような行為の結果被害者が死亡に至った場合、または当該行為に誘拐もしくは誘拐未遂、過重な性的濫用もしくは過重な性的濫用未遂、殺人未遂が加わっていた場合には、懲役刑、終身刑で処罰もしくは併科、または死刑の宣告を受ける。

④条文〔表題〕 不正請求で連邦政府に詐欺行為をする共謀	合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 286条〔不正請求で連邦政府に詐欺行為をする共謀（Conspiracy to defraud federal government with fraudulent claims）〕
定義	不正、架空もしくは詐欺的な請求による支払または給付を受けること、またはそれをほう助することにより、合衆国、またはその省もしくは機関に詐欺行為をするための合意、結合または共謀した者は、本タイトルに規定する次の刑で処罰される。 ・罰金、もしくは、 ・10年以下の自由刑、 ・または双方を併科。
⑤条文〔表題〕 連邦議会議員等の殺害または誘拐の共謀	合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 531条 d 項〔連邦議会議員、当該議員に選ばれた者、閣僚、最高裁判事などの殺害または誘拐の共謀（Conspiracy to kid nap, assault, or assassinate members of Congress and members-elect, etc.,）〕
	2人以上の者が連邦議会議員、当該議員に選ばれた個人などを殺害または誘拐を共謀し、かつ当該1人以上の者が共謀目的のある行為をしている場合、各人は、次の刑で処罰される。 ・有期刑もしくは終身刑、 ・または、当該個人を死亡させているときには、死刑、有期刑もしくは終身刑。
⑥条文〔表題〕 連邦公務員への暴行または妨害の共謀	合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 372条〔連邦公務員への暴行または妨害の共謀（Conspiracy to assault or impede federal officer）〕
定義	2人以上の者が〔中略〕連邦公務員への暴行または妨害を共謀する場合には、各人は、本タイトルに規定する次の刑で処罰される。 ・罰金、もしくは、 ・6年以下の自由刑、 ・または双方を併科。
⑦条文〔表題〕 外国政府支援目的での防衛情報の提供または収集の共謀	合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 794条 c 項〔外国政府支援目的での防衛情報の提供または収集の共謀（Gathering or delivering defense information to aid foreign government）〕
定義	2人以上の者が、本条違反を共謀し、かつ1人以上の者が共謀目的のある行為をしている場合、当該各当事者は、共謀にかかる刑で処罰される。

⑧条文〔表題〕誘拐の共謀	合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 1201条ｃ項〔誘拐の共謀（Conspiracy to kidnap）〕
定義	２人以上の者が、本条違反を共謀し、かつ１人以上の者が共謀目的のある行為をしている場合、当該各当事者は、有期の自由刑または終身刑で処罰される。
⑨条文〔表題〕RICO法違反の共謀	合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 1962条d項〔RICO法（Rico Act/Racketeer Influenced and Corrupt Organization Act）違反の共謀（Conspiracy to violate any provision of RICO Act）
定義	本条の各項違反の共謀した者は処罰される。
⑩条文〔表題〕国家転覆等の共謀	合衆国法典タイトル18/18U.S. Code 2384条〔合衆国政府の転覆、反逆、煽動などの共謀（Conspiracy to commit treason, sedition, and substantive activities）〕
定義	２人以上の者が、本条違反に共謀している場合、当該当事者は、次の刑で処罰される。 ・本タイトルに定める罰金、もしくは、 ・20年以下の自由刑、 ・または双方を併科。

４　連邦の一般的共謀罪の沿革と成立要件

一般的共謀罪(33)の成立要件について精査することは、本来、刑法総則上の課題といえる。しかし、連邦の各種租税犯を処罰する（租税実体犯罪）体系には、個別に共謀の罪を処罰する規定（個別共謀罪規定）が置かれていない。このことから、各種租税実体犯罪にかかる共謀罪を問う場合には、連邦の一般的共謀罪を適用することになる。

そこで、以下に、連邦の一般的共謀罪の沿革や成立要件について、精査してみる。

（１）連邦の一般的共謀罪の沿革

イギリスの植民地であったアメリカは、イギリスのコモンローにおいて萌芽した共謀罪（conspiracy crime）を継受した。その後、コモンロー上

(33)　連邦刑事法典371条の規定は、「共謀」自体を包括的に（各種個別の犯罪とは別途に）処罰の対象とするものであることから、「一般的共謀罪規定（general conspiracy charge provision）のほかに「一般的連邦共謀罪規定（general federal conspiracy charge provision）」または「刑事法典の総則的な共謀罪規定」とも呼ばれる。

の共謀罪の概念は、アメリカで裁判例などを通じて独自の展開をみせるとともに、連邦法や諸州の刑事法典の個別共謀規定ないし一般的共謀罪規定として盛られるに至る。

法制史的にみると、政府（検察）は、この共謀罪による訴追を久しく、政治的反対派の抑圧のみならず、労働運動の弾圧、労働組合潰しに幅広く利用してきた。19世紀のアメリカでは、労働組合を結成・活動する権利が法認されていなかった(34)。このため、当時、政府は、ブルーカラーの人たちの集団である労働組合の賃上げ要求を、「集団で賃金を人為的に引き上げて自由な市場競争を制限した」、いわゆる「労働共謀（labor conspiracy）」にあたるとの理由で、共謀罪（conspiracy crime）、さらには連邦独占禁止法、すなわち1890年シャーマン法（Sherman Antitrust Act/合衆国法典タイトル15/15 U.S. Code）1条や1914年クレイトン法（Clayton Antitrust Act/合衆国法典タイトル29/29 U.S. Code）12条ないし27条および52条ないし53条を適用し、訴追し、弾圧した。

1935年に連邦議会は、労働者の団結権を法認する狙いで全国労働関係法（NLRA=National Labor Relations Act）を制定した。これにより、労働組合の集団活動は共謀罪の枠外に置かれるようにもみえた。しかし、政府は、各種の連邦組織犯罪規制法を典拠に、労働組合の集団的活動に介入した(35)。

今や、連邦や諸州の刑事法典の個別犯罪規定ないし一般的共謀罪規定に盛られた共謀罪は、政府・検察に汎用され、組織犯罪（organized crime）

(34) 連邦労働法制史的にみると、労働者の最低賃金保障、最高労働時間の規制、労働者の団結権や代表者による団体交渉権を保障し、不当解雇、御用組合、差別待遇を禁じるに至るまでには、1935年の全国労働関係法（NLRA=National Labor Relations Act）の制定まで待たなければならなかった。NLRAは、提案した当時の民主党ロバート・ワーグナー上院議員に因んで、通称で「ワグナー法（Wagner Act）」と呼ばれる。NIRAは労働者の団結権を保障し、労働組合運動を法認した画期的な法律で、雇用主側から違憲訴訟を起こされもしたが、1937年に最高裁より合憲と裁断された。しかし、その後1947年に制定された労使関係法（Labor Management Relations Act, 1947）、通称「タフト・ハートレー法（Taft-Hartley Act）」により、ワグナー法は骨抜きにされ、労働者の権利は大幅に制限されるに至る。

の規制のみならず、市民運動や消費者運動、労働運動、企業活動の規制に幅広く適用されている[36]。政治的少数派の抑圧に悪用されてきた歴史もある[37]。

このため、アメリカ社会において共謀罪は、一般人の日常生活や企業活動、専門職業務にとり比較的身近で危ない存在である。共謀罪の対象となる“２人以上の「者」”には、夫婦（husband and wife）、法人（corporation）も含まれるとか、一方の共謀者（coconspirator）が、正式起訴（indictment）または公判（trial）前に死亡した場合でも、生存共謀者（surviving coconspirator）は共謀罪を問われる等々が、犯罪組織のみならず、“共謀罪の常識”として一般市民や企業経営者などに共有されている。

（２）連邦の一般的共謀罪の成立要件とは

連邦刑事法典371条に定められた一般的共謀罪の主な成立要件について、裁判例で確立された要件を含め、簡潔に図説すると、次のとおりである[38]。

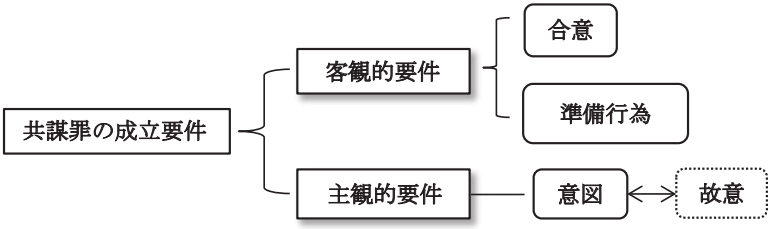
（35）　1970年連邦組織犯規制法（Organized Crime Control Act of 1970）の一部として制定されたRICO法/不正収益・腐敗組織法（RICO Act=Racketeer Influenced and Corrupt Organization Act）は、犯罪にかかる不正収益を市場（合法ビジネス）に還元して洗浄をはかることを、その共謀を含め違法とし処罰するものである（合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 2384条）。RICO法は、社会的に認容されない組織化された諸活動（unacceptable organized activities）をした個人に刑事制裁を加えることを狙いとする。この結果、薬物取引者や強盗・殺人などを業とするマフィアその他犯罪集団（mob）よりも、むしろ市場経済ルールに違反するウオール街の辣腕トレーダー、労働界リーダー、反資本主義闘争を指揮する市民運動家などが幅広く、RICO法に基づいて起訴されている。 See, Benjamin Levin, “American Gangsters：RICO, Criminal Syndicates, and Conspiracy Law as Market Control,” 48 Harv. C.R.-C.L. L. Rev. 105 (2013).

（36）　See, William E. Brown, “Criminal Conspiracy and Political Dissent,” 44 Tul. L. Rev. 587 (1970).

（37）　See, Benjamin Levin, “Protecting Workers’ Rights in a Post-Wisconsin World：Strategies for Organizing and Action in an Era of Diminished Resources and Embattled Unions：Blue-Collar Crime：Conspiracy, Organized Labor, and the Anti-Union Civil RICO Claim,” 75 Alb. L. Rev. 559 (2011/2012).

（38）　ちなみに、こうした一般的共謀罪の成立要件は、条文上の要件のみならず、裁判例などを採り入れて、主要なものを一覧としたものである。これらのほかにも、成立要件としてリストアップできるものもあり得る。

【図表21】一般的共謀罪の主な成立要件一覧



次に、裁判例や学説に先行研究[39]などを加え、連邦刑事法典371条に定められた一般的共謀罪の沿革、内容、成立要件などの概要を簡潔に紹介すると、次のとおりである。

【図表22】連邦の一般的共謀罪の概要

（1）連邦共謀罪の変遷
・イギリスの伝統的なコモンローを継受してアメリカで独自の発展を遂げた「共謀罪（conspiracy crime）」は、1825年に連邦法のなかに制定法として盛られた。 ・その後、1867年に、現行の連邦刑法・刑事訴訟法（合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code）（以下「連邦刑事法典」という。）371条に一般的共謀罪の規定（general conspiracy charge provision）として盛られた[40]。 ・共謀罪は、それが連邦（および諸州）の制定法に盛られる前は、不法行為を行う意図（intent）をもって当該行為の実現に移す合意（agreement）がある場合には、*actus reus* /アクトゥス・レウス【guilty act/ 犯罪行為/犯罪を構成する行為】であるとされ、その罪を問うことができるとされた。 ・しかし、共謀罪が、連邦および各州で制定法化（codify）された後は、検察が共謀罪を問う場合には、客観的要件としての２人以上の者による「合意

(39) 例えば、アメリカ連邦共謀罪について刑法専攻者による邦文の研究としては、永井善之「共謀罪の成立要件について：アメリカ共謀罪に分析を中心に」法学（東北大学）75号（2011年）874頁以下、同「邦訳：ベンジャミン・E・ローゼンバーグ『共謀罪法における諸問題と改革提案』」金沢法学54巻２号（2012年）参照。

(40) 連邦刑事法典371条は、法制史的にみると、当初、内国歳入（租税）犯罪にかかる独立罪的な共謀規定として設けられた。しかし、その後、一般的共謀罪の規定として拡大適用されるにいたったものである。See, generally, Charles Doyle, “Federal Conspiracy Law: A Brief Overview,” CRS Report 7-5700 (January 20, 2016) at 3~4.

（agreement）」および主観的要件としての共謀の対象となる犯罪を実現する「意図（intent）」に加え、裁判例において確立された、当該合意を促進する「準備行為（overt act）」[41]の存在を立証するように求められる。

・コモンローにおいて、共謀罪は、軽罪（misdemeanor）としての処罰対象であった。しかし、現代の制定法では、重罪（felony）としての処罰対象とされている。

・コモンローでは、処罰の対象となる個別の犯罪が成立した場合、共謀罪は、当該個別の犯罪に吸収される原則になっていた。

《設例》AとBはCを殺害する謀議を行った。AとBは、実際にCを殺害した。この場合、Cの殺害を共謀した罪は、殺人罪に吸収された。

・しかし、現代の制定法化された共謀罪では、共謀罪は、特定犯罪の既遂および他の未遂事件から分離され、独立した犯罪として処罰の対象となっている。このため、ある犯罪について、被告となった者は、事件によっては、共謀罪と既遂の犯罪の双方について処罰されることもある。

（２）一般的共謀罪（371条）の規定振り

・連邦刑事法典の一般的共謀罪（371 条）は、２種類の犯罪を１つにして規定している。すなわち「２人以上の者が、①合衆国に対する犯罪行為を行うことについて共謀し、または　②何らかの方法もしくは何らかの目的のための合衆国もしくはその政府機関に詐欺行為をすることについて共謀し、かつ、それらの者の１人以上の者が当該共謀内容の達成のために何らかの行為をしたときに、共謀した各人は、５年以下の自由刑、もしくは25万ドル以下（法人の場合は50万ドル以下）の罰金、または双方を併科する。」かたちとなっている。

（３）一般的共謀罪（371条）規定の適用

①**【特定の目的についての集団的な合意の存在】**連邦刑事法典の一般的共謀罪規定（371 条）の適用においては、２人以上の者が、次の目的について共謀（合意）することが要件（集団要件/plurality requirement）となっている〔United States v. Giry, 818 F.2d 120, 125（1st Cir. 1987）；United States v. Barnes, 604 F.2d 121, 161（2d Cir. 1979）；United States v. Chase, 372 F.2d 453, 459（4th Cir. 1967）；Sears v. United States, 343 F.2d 139, 141-42（5th Cir. 1965）〕。

（ｉ）合衆国に対する犯罪行為を行うこと、または、

（41）「overt act」の邦訳としては、「準備行為」、「顕示行為」、「明白な行為」または「公然の行為」などの文言を使うことが可能である。本稿においては、原則として「準備行為」の邦訳を用いる。

（ii）何らかの方法もしくは何らかの目的のための合衆国もしくはその政府機関に詐欺行為を行うこと。

したがって、１人の者が犯罪を試みても、共謀罪に問われることはない（Morrison v. California, 291 U.S. 82, 92 (1934)）。

②【処罰の条件】集団のうち１人以上の者が共謀内容を達成する何らかの準備行為をした（例えば、集団で銀行強盗を計画し、そのうちの１人が目出し帽を購入した。あるいはレストランを経営する夫婦が脱税を計画し、二重帳簿を作成した。）ときに適用される。したがって、共謀罪適用により集団を処罰するためには、集団の全員について共謀（合意）があった旨立証する必要はない。

③【処罰の対象】共謀した各人

《設例１》重要なのは、共謀罪の対象となるのは、２人以上の集団の合意である。したがって、当事者の１人が合意の意図（意思）がない場合には、もう一方の当事者は、共謀罪を問われることはない。

Aは、大量の危険薬物の密輸入を計画している薬物ディーラーである。Aは、最近、Bと友人関係を持ち、Bに対して危険薬物の密輸入と販売を手伝うように求めた。Bは、Aを手伝うことを約束した。Aは、密輸入された薬物を引き取る前に逮捕された。Aは、おとり捜査が行われているのにもかかわらず、逮捕されるまでBがAの密輸取引を捜査している連邦麻薬取締局（DEA=Drug Enforcement Administration ）の職員であることを知らなかった。この事例では、Aは、共謀の罪に問われることはない。なぜならば、BはAと合意する意図（意思）がなかったと判断されるからである〔See, *e.g.*, Rogers v. United States, 340 U.S. 367, 375 (1951)；Morrison v. California, 291 U.S. 82, 92 (1934)；United States v. Giry, 818 F.2d 120, 125 (1st Cir. 1987)；United States v. Escobar de Bright, 742 F.2d 1096, 1099 (9th Cir. 1984)；United States v. Pennell, 737 F.2d 521, at 536 (6th Cir. 1984), *cert. denied,* 469 U.S. 1158〕。

《設例２》共謀罪の起訴において、２人の当事者間での共謀を立証する場合に、第三者の行動を証拠として利用することがある。この場合には、当該第三者が実際に合意したとの直接証拠がないときであっても、当該２人の当事者を共謀罪で起訴することが可能になる。

AとBは、ともに違法薬物ディーラーであり、大量の薬物の密輸入を計画し

ている。この場合、ＡとＢが国境越えた密輸入にＣの車両を使用している場合、Ｃを薬物犯として有罪に持ち込むことで、ＡとＢが共謀に合意していたとして共謀罪を問うことができる。

④**【多数集団による共謀】**１つの犯罪の共謀に多くの者が関与している場合、さらには複数の犯罪について、１つの共謀の合意が存在する場合が考えられる。こうした場合には、共謀者がいくつの犯罪に関与しているかを問わず、これら当事者は１つの共謀罪を問われることになる。

《設例》ＡとＢは、ともに違法薬物ディラーであり、共同で大量の薬物の密輸入し、当該薬物を販売し、かつペーパー会社を通じて資金洗浄に同意した。この事例では、ＡとＢは、３つの異なる犯罪を実行することに同意しているものの、１つの合意のもとでの犯罪として取り扱われる。すなわち、ＡとＢは、１つの共謀の罪で処罰される。

⑤**【チェーン＆リンク型共謀（chain and link conspiracy）】**違法薬物の流通過程では、密輸業者、輸送者、仲買人、密売人等々、相互には直接的な接触は持たないものの、全体としては１個の共謀（chain and link conspiracy）が認定される場合がある。すなわち、これら個々の取引は、連鎖的であり、１つの全体的な合意(one overall agreement)のもとにあると解されることになる。

《設例》Ａは、犯罪組織のボスであり、日常的に違法薬物を密輸入している。Ａは、密輸入した薬物をＢに売却することに同意した。Ｂは、その薬物をＣに再販することにした。Ｃは、路上販売者（street dealer）であり、Ｂから入手した薬物を依存者に小売している。ＡとＣは、まったく面識はない。したがって、双方の間ではいかなる明示の合意もなければ、直接連絡を取ったこともない。しかし、Ａ・Ｂ・Ｃは、各々がうまく自己の取引を成功させれば財政的その他の利益を受けるという意思のもと１つの大きな共謀の連鎖（chain）関係にあり、連結（link）していると判定される。

⑥**【車輪＆スポーク型共謀（wheel and spoke conspiracy)】**１人の個人または１事業体（当該個人または事業体を囲むあらゆる活動/行為と関係することから、通称で「車輪（wheel)」または「ハブ（hub)」とも呼ばれる。）が、相互には直接的な接触は持たない者（通称で「スポーク（spokes)」とも呼ばれる。）と共謀的な合意で結びついていると判断される事例がある。こうした事例は、「車輪＆スポーク共謀（wheel and spoke conspiracy)」と呼ばれる。

《設例》映画制作・配給会社であるAは、上映権を有する傘下の50の劇場に対し暗に特定の入場価格に合意するように求めた。連邦検察は、この合意形成について、競争を避けて価格の維持を図る狙いがあると判断し、不当な取引制限（カルテル行為）を禁止する連邦シャーマン法２条〔合衆国法典タイトル15/15 U.S. Code § 2〕違反の共謀を問い、Aおよび加盟50劇場を起訴した。この事例では、Aは、「車輪」または「ハブ」と呼ばれる。一方、傘下の劇場は「スポーク」と呼ばれる。このカルテルの共謀について、各スポーク（劇場）は、相互には直接的な接触は持たない。しかし、車輪＆スポーク共謀基準を適用すれば、各スポーク（劇場）は、車輪またはハブである映画制作・配給会社と合意していると解される。この結果、Aおよび加盟50劇場について共謀罪を問うことが可能になる。

⑦【RICO法】RICO法/不正収益・腐敗組織法（RICO Act=Racketeer Influenced and Corrupt Organization Act）は、犯罪にかかる不正収益を市場（合法ビジネス）に還元して洗浄をはかることを、その共謀を含め違法とし処罰するものである。すなわち、RICO法は、特定犯罪にかかる独立罪として共謀罪を規定しており、一般的共謀罪規定/総則的な共謀罪規定（合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code第371条）とは異なる。いずれにしろ、RICO法上の共謀罪では、判例法で展開されてきた「車輪＆スポーク共謀基準」を条文化し、盛り込んでいる。立法事由としては、連邦検察官が組織犯罪集団との闘いを効率的に行えるようにすることがあげられている。

（４）客観的要件：合意（agreement）

①【基本的な要件：合意】共謀罪の適用の客観的要件の核となるのは、「合意（agreement）」の存在である。言い換えると、合意の存在しないところに共謀罪は成立しない。このように、共謀罪の基本的な要素の１つは「合意」であることから、そのベースとなる個別の実体犯罪が成立するかどうかは問わない〔See, *e.g.,* United States v. Labat, 905 F.2d 18, 21 (2d Cir. 1990)；United States v. Kibby, 848 F.2d 920, 922 (8th Cir. 1988)；United States v. Nicoll, 664 F.2d 1308, 1315 (5th Cir. 1982)〕。

また、「合意」は、明示的である必要もないし、文書にされたものである必要はない（See., *e.g.,* United States v. Aubin, 87 F.3d 141, 145 (5th Cir. 1996)；United States v. Boone, 951 F.2d 1526, 1543 (9th Cir. 1992)）。

法人（corporations）は、一般的共謀罪規定のもとで刑事責任を負う共謀者の１人に数えることができる〔See, *e.g.,* United States v. Stevens, 909 F.2d 431,

432-34（11th Cir. 1990）；United States v. S & Vee Cartage Co., 704 F.2d 914, 920（6th Cir. 1983）〕。また、法人とその従業者等との間でも共謀罪を問うことができる〔See, *e.g.,* United States v. Ams Sintering Co., 927 F.2d 232, 236（6th Cir. 1990）；United States v. Hartley, 678 F.2d 961, 972（11th Cir. 1982）〕。

合意は必然的に行使者の主観に関わってくる。しかし、純粋な主観とはいえない。「不法な計画が意図されるに留まる限り、訴追（起訴）の対象とされえない。２人以上の者がそれを実行に移すことを合意する場合に、まさにその謀議が行為そのものとなる。合意は、各人が内心で抱いていた意図が発展したものである。このことから、合意はそれ自体が「犯罪を構成する行為（アクトゥス・レウス/*actus reus*）」である。

また、裁判例等によると、合意が共謀罪の対象となるためには、さらに、次の基準がみたされる必要がある。

《基準❶》被告は、実際にある特定の罪を犯す意図を持って同意していること。
《基準❷》被告は、合意したときに共謀の目的を遂行する意図を有していること。

以上のことから、犯罪を構成する行為（アクトゥス・レウス/*actus reus*）」にあたるとの要件は、❶被告が他の者と罪を犯す合意を形成する意図があり、かつ❷当該被告が合意したときに、共謀の目的を成し遂げるには何をすべきかの意図があることである。

《基準❸》謀議における自己利益の認識（stake in the venture）基準

多くの場合、検察官は、被告人が、共謀者との謀議のなかで、共謀の目的がうまく達成できれば自らが財政的その他の利益を受けるという意図があったことを立証するように求められる。

また、合意は、実質的に目的となる犯罪についての意思の合致（meeting of the minds）などを指す。合意があると認められるには、目的犯罪が詳しく認識されている必要はないとされる。合意の形成には、明示的な意思・連絡は必要でなく、黙示的でもよく、また、複数人の直接の接触も要せず１つの合意を順次形成するかたちでもよい。合意は、その性格上秘匿的であり、訴追する検察側にとっても合意文書のような（written agreement）その直接証拠を得難いケースが多い。このため、裁判所は、状況証拠（circumstantial evidence）など間接事実に基づく認定で十分であるとの判断をしている。

《設例》例えば、Aが、Bに対してC銀行に押し入り強盗を働かないかと話を持ちかけたとする。Bは心の中でAをほう助することを約束したが、Bは実際に強盗が行われる前にAを警察署に自首させる計画をたてた。この事例では、Bは共謀罪で有罪になることはない。なぜならば、Bは、Aと合意する意図はあったが、その合意をしたときに共謀の目的がうまく達成できれば自らが財政的その他の利益を受けるという意図を有していなかったと解されるからである。

しかし、現実には、検察官は、Bがどの時点で合意をしたかを立証するのは至難である。このため、裁判所は、状況証拠など間接事実に基づく認定で十分であるとの判断をしているわけである。

②【黙示の合意】共謀罪の適用要件である当事者間の「合意」とは、「明示の合意（express agreement）」でなければならないのかどうかが問われる。この点、裁判例では、当事者間の合意は、必ずしも明示の合意である必要がなく、「黙示の合意（implied agreement）」があったと立証できた場合でも、共謀罪を問うことができると解している。

《設例》AとBは、ともに違法薬物ディーラーであり、共同で大量の薬物の密輸入を計画した。AとBは、運転助手のCを伴い、ある夜、国境までバントラックを運転し、供給者のトラックから自分らのバントラック積荷の薬物を移す作業を行った。積荷の中身が何であるか知らない運転助手Cは、その作業を手伝った。その後連邦薬物取締官はこの事件を摘発し、連邦検察は、Cを違法薬物の取引に関し黙示の合意（implied agreement）をしたかどで共謀罪で起訴した。

以上のように、共謀罪の適用は、「合意」という客観的要件を軸に展開されている。加えて、裁判所によっては、次のような付加的要件を立証するように求める。

③【法人内共謀不成立原則（ICD=intra-corporate conspiracy doctrine）】法人内共謀不成立原則（ICD）は、法人（会社）とその代理人との関係において、その代理人が付与された権限または雇用関係の範囲内で行動している場合には、検察が共謀罪を問うことに制限する原則である〔See, e.g., McAndrew v. Lockheed Martin Corp., 206 F.3d 1031, at 1036（11th Cir. 2000）〕。企業内共謀不成立原則（intra-enterprise conspiracy doctrine）とも呼ばれる。裁判例を通じて広がりをみせてきている共謀罪にかかる法原則である。法人内共謀不成立原則（ICD）は、法人とその代理人は同じ事業体であるとして共謀罪の本質的は構成要件（集団要件/plurality requirementまたは複数人要件/multiplicity of

actors requirement）を欠くとみるものである(42)。法人はそれ自体と共謀することはできないとみることが論拠である。代理人不問原則（agent's immunity rule）とも呼ばれる。この原則（ICD）のもとでは、法人と役員の間、または役員相互間の共謀、法人とその従業者などの間、さらには親会社とその完全支配のもとにある子会社間などでは、共謀罪を問えないとする。この原則（ICD）は、もともと反トラスト法（合衆国法典タイトル15/15 U.S. Code〔通称「シャーマン反トラスト法（Sharman Antitrust Act）」〕１条〔取引制限のトラスト等の違法；罰則〕「取引制限の共謀（Conspiracy to restrain trade）」違反にかかる刑事共謀罪に対して適用されたのが始まりである〔See, *e.g.,* Copperweld Corp. v. Independence Tube Corp.,467 U.S. 752, at 770-71（1984）〕。

共謀が成立するためには２人以上の意思の合意の存在を必要とする。しかし、伝統的な法人擬制説的なアプローチ（aggregate theory/aggregate approach）から採られる法人内共謀不成立原則のもとでは、あらゆる種類の社団は、事業体とその代理人は単一の行為者（single legal actor）であるとみて、共謀罪の対象から除外されるとの解釈もできる〔See, *e.g.,* Dussouy v. Golf Coast Inv. Corp., 660 F. 2d 594, at 603（5th Cir. 1981）〕。今日、連邦において、法人内共謀不成立原則（ICD）は、反トラスト法違反事件および連邦市民権法（Civil Rights Act）上の差別取扱を問う民事共謀事件（federal civil conspiracy case）関係（42U.S.C. 1985（３）/合衆国法典42巻1985条３項）訴訟にのみ適用がある。したがって、これら限定された分野を除き、連邦刑事法典の一般的共謀罪（371条）を典拠とした連邦検察による連邦共謀罪にかかる起訴（訴追）には、法人内共謀不成立原則（ICD）適用による防御は認められない〔See, *e.g.,* United States v. Wise, 370 U.S. 405, at 417（1962）； United States v. Hartley, 678 F.2d 961, at 972（11th Cir. 1982）〕(43)。ちなみに、連邦刑事共謀罪にかかる法人内共謀不成

(42)　法人内共謀不成立原則（ICD）は、もともとコモンロー上の民事共謀（civil conspiracy）訴訟での防御手段として、州レベルで、営利会社、宗教法人、公共法人その他の統治団体の内部者間に幅広く適用されてきたルールである。See, J.S. Nelson, “The Intercorporate Conspiracy Trap,” 36 Cardozo L. Rev. 969（2015）.

(43)　See, David Warner, “Are the Corporation and Its Employees the Same?: Piercing the Intracorporate Conspiracy Doctrine in a Post Enron World,” 55 Kan. L. Rev（2007）1057; Stephen Kubiatowski, “Intra-Corporate Conspiracies: The Limits to Conspiring with Your Own Corporation,” 61 U.S. Attorneys’ Bulletin（2013）43. Katy O’Leary, “A Free Pass for Corporate Conspirators?: Inconsistent Distinctions between Civil and Criminal Corporate Conspiratorial Liability,” 14 Suffolk J. Trial & App. Adv. 58, at 60（2009）.

立原則（ICD）の適用・不適用については、12ある連邦控訴裁判所（Federal Circuit Courts）の判断は大きく異なる。例えば、連邦控訴裁判所のうち、第１巡回区、第３巡回区および第10巡回区は、連邦市民権法上の民事共謀罪訴訟に対しては法人内共謀不成立原則（ICD）に基づく被告側の防御を認めない。

法人内共謀不成立原則（ICD）は、共謀罪にかかる訴訟が余りにも多く提起されていることから、司法（裁判所）を大量の訴追事件から解放する役割を担っているとする見解もある(44)。

（５）客観的要件：準備行為（overt act）の存在

・コモンロー（判例法）で法認されていた共謀罪が制定法化された後は、共謀罪を問う場合には、「意図（intent）」および「合意（agreement）」に加え、裁判例においては、当該合意を促進する「準備行為（overt act）」の存在の立証が必要とされる〔See, *e.g.,* United States v. Conti, 804 F.3d 977, at 979-80 (9th Cir. 2015)；United States v. Ngige, 780 F.3d 497, at 503 (1st Cir. 2015)；United States v. Salahuddin, 765 F.3d. 329, at 338 (3d Cir. 2014)；United States v. Mathis, 738 F.3d 719, at 735 (6th Cir. 2014)〕。したがって、検察官は、処罰の対象となる共謀の罪を問うためには、通例、少なくとも共謀者の１人が共謀を促進する準備行為を行っていることを立証しなければならない〔See. *e.g.,* United States v. Berger, 224 F.3d 107, 114-115 (2d Cir. 2000)；United States v. Colson, 662 F.2d 1389, 1391 (11th Cir. 1981)；United States v. Brunetti, 615 F.2d 899, 903 (10th Cir. 1980)〕。

・複数の準備行為がある場合、政府（検察）は、正式起訴状に記載したそれらすべて準備行為を立証するようには求められない。共謀を促進する1つの準備行為があったことを立証することで足りる〔United States v. Lewis, 759 F.2d 1316, 1344 (8th Cir. 1985)；United States v. Zielie, 734 F.2d 1447, 1456 (11th Cir. 1984)；United States v. Anderson, 611 F.2d 504, 510 (4th Cir. 1979)〕。

・準備行為は、合意から独立していなければならない。しかも、合意の間または合意の後の行為でなければならない〔See, *e.g.,* United States v. Kauffman, 311 F.2d 695 (1963)〕。

・準備行為は、違法行為であることもあるが、必ずしも違法行為である必要はない〔See., *e.g.,* Yates v. United States, 354 U.S. at 334；Braverman v. United States, 317 U.S. 49, 53-54 (1942)；United States v. Touhey, 867 F.2d 534, 537 (9th Cir. 1989)〕。あるいは、完全に合法行為であってもよい（See, *e.g.,*

(44) See, J.S. Nelson, "The Corporate Conspiracy Vacuum," 37 Cardozo L. Rev. 249, at 270 (2015)；Stephen Calkins, "Copperweld in the Courts: The Roads to Caribe," 63 Antitrust L.J. 345 (1995).

United States v. Hermes, 847 F.2d 493, 495 (8th Cir. 1988))。

《設例》例えば、ＡとＢがＣ銀行に押し入り強盗を働くことに合意したとする。コモンロー（判例法）で共謀罪が法認されていた時代には、この合意の存在をもって共謀罪を問うことができた。しかし、共謀罪が制定法により法認されている今日、共謀罪を問うには、準備行為（overt act）の存在の立証を必要とする。すなわち、Ａは、Ｃ銀行の前まで車を運転し、かつ押し入るＢが逃走できるようにＣ銀行の前で駐車し待機しているような、準備行為（overt act）が存在の必要性である。この場合には、直ちに共謀罪を問うことができる。（Ａの準備行為（overt act）は、共謀を具体化させ、Ｂに対しても共謀罪を問うことができる。）また、ＡとＢが水曜日に銀行強盗をする計画をたて、２日前の月曜日に、Ａが銃砲店に出掛け、Ｂが押し入り強盗に使用するための銃を購入したとする。この場合は、Ａの準備行為（overt act）は、共謀を具体化させ、Ｂに対しても共謀罪を問うことができる。Ａが、スキー用具店に出掛け、目出し帽を購入した場合も同様に、準備行為があったと推認される。

・ただし、例外もある。個別の共謀罪規定（specific conspiracy charge provisions）、すなわち特定の犯罪にかかる独立罪的なもの、においては、準備行為（overt act）の存在が構成要件ではなく、したがって、検察官はその立証が不要である場合もある。具体的には、RICO法/不正収益・腐敗組織法（合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code1962条d項）上の共謀罪ならびに刑事罰の対象となる犯罪の未遂および共謀（attempt and conspiracy）を処罰する規定（合衆国法典タイトル21/21 U.S. Code846条）などがあげられる。これらの規定に基づく共謀罪にかかる訴追においては、検察側は準備行為（overt act）の存在を立証する必要がないとされる〔See, Whitfield v. United States, 543 U.S. 209, at 213 (2005)；United States v. Fullmer, 584 F.3d 132, at 160 (3d Cir. 2009)〕。

（６）主観的要件：「意図（intent）」、「故意（willfulness）」の存在

・各種犯罪のなかには、行為者の内心にある種の「思い」、「意図（intent）」(45)がある場合にだけ成立するとしているものがある。こうした要件を主観的要件といい、また、そうした「思い」「意図」（「意図的に」）を主観的構成要件要素（subjective component）という。

（45）「intent」の文言の邦訳としては、「意図」のほかに「思い」、「意思」、「認識」などを使うことが考えられる。本稿においては、原則として「意図」の邦訳を用いる。

・アメリカ刑事法学上の主観的構成要件要素として法文では「意図的（intentional）」のほかに「故意に（willfully, purposely）」、「恣意的（arbitral）」などの法的文言が使われている。これらを比べた場合に、どのような意味の違いがあるのかは定かではない。本稿では、「意図的に＝計画的に」、「故意に＝確信的に」、そして「恣意的に＝思いついたままに」のような認識でとらえている。

・アメリカにおける共謀罪は、それを問う場合には、こうした主観的要件あるいは主観的構成要件要素、すなわち「意図」、の存在を立証する必要のある犯罪の１つである〔See, *e.g.,* United States v. Berger, 224 F.3d 107, 114-115（2d Cir. 2000）；United States v. Dale, 991 F.2d 819, 851（D.C. Cir. 1993）；United States v. Lynch, 934 F.2d 1226, 1231（11th Cir. 1991）；United States v. Brown, 934 F.2d 886, 889（7th Cir. 1991）〕(46)。具体的には、①連邦犯罪を犯す意図または②連邦政府に詐欺を働く意図があるかどうかである。

・再度確認するが、連邦刑事法典の一般的共謀罪（371 条）の主たる構成要件は、①共謀目的についての合意（agreement）があること、②当該目的を達成するための特定の意図（specific intent）があること、そして③当該合意を促進するための準備行為（overt act）があることの３つである(47)。

・以上の構成要件からもわかるように、アメリカにおいて、共謀罪は、客観的な要件を超えた②参加者の主観的な「特定の意図を求める犯罪（specific intent crime）」である。すなわち、共謀罪は、２人以上の者が、法が禁じることを、特定の意図（specific intent）を持ってする犯罪であるとされる。

・特定の意図が存在するかどうかは、一般に、言論、行為などから判定されるが、特定の意図の存在は、具体的には、次の２つの要素でもって判断される〔See, United States v. United States Gypsum Co., 438 U.S. 422, at 443（1978）〕。

・合意または共謀の意図
・共謀の対象となる犯罪を実現する意図

・共謀罪を問う場合、検察官は、制定法上の共謀罪の核となる要素は、共謀者が特定の意図をもって不法を実現する（または政府に詐欺行為を働く）ために共謀の輪に加わったかどうかを立証する必要がある。すなわち、検察官は、共謀罪を問う場合、共謀者である被告が不法を実現する（または政府に詐欺行為を働く）特定の意図をもって共謀の輪に加わったこと（joint）を立証するように求められる。

（46） See, Albert J. Harno, “Intent in Criminal Conspiracy,” U. of Pen. L.R（1941）624.
（47） See, United States v. Wallace, 85 F. 3d 1063（2d Cir. N.Y. 1996）.

・また、裁判例によっては、「任意かつ故意に（voluntarily and purposely）」、つまり自分の意思で「確信的に」共謀者の輪に加わったことを立証するように求めている例もある。
・検察は、合意または被告の任意参加の立証にあたっては、直接証拠を提出することが必須ではない。被告が、状況証拠などから、不法を実現する意図をもって共謀の輪に加わっていることを立証することで足りるとされる。
・このように、共謀罪では、主として被告の不法を実現する特定の意図（specific intent）に着目することが特徴である。これに対して、未遂罪では、主に実体的な個別の犯罪をする被告の行為（conduct）に着目する。

（７）共謀罪と公訴時効（statute of limitation）

・連邦刑事法典の一般的共謀罪（371条）は、公訴時効（statute of limitation）のある犯罪（continuing offence）である。公訴時効とは、刑事上の時効の概念で、犯罪が終わってから一定期間が過ぎると、公訴の提起（起訴）ができなくなることを指す。公訴時効は過ぎると、政府（検察）は共謀に参加した共謀者を起訴することができなくなる。
・死刑（capital）や租税犯罪（tax crimes）を除く、ほとんどの連邦犯罪にかかる公訴時効は５年である（合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 3282条）。一般的共謀罪規定（general conspiracy charge provision/連邦刑事法典371条）公訴時効も５年である。
・租税犯罪（租税実定犯罪）、すなわち内国歳入法（internal revenue laws）違反、にかかる公訴時効は、一部３年、重要な租税犯罪については６年である（IRC 6531条）。したがって、後述する一般的共謀罪規定（general conspiracy charge provision/連邦刑事法典371条）のうち①犯罪条項（offence clause）にかかる共謀も６年である。また、②詐欺条項（defraud clause）にかかる共謀も６年と解される。
・租税実体犯罪にかかる共謀で起訴された被告/納税者と検察の間で、公訴時効が５年か６年かで争われることも少なくない。裁判例では、租税実体犯罪にかかる共謀については６年とされている〔See, *e.g.,* United States v. Bellomo, 176 F.3d 580, at 598（2nd Cir. 1999）；United States v. Aubin, 87 F.3d 141, at 145（5th Cir. 1996）〕。
・共謀罪にかかる公訴時効は、最後の準備行為（overt act）の日から進行する〔See, Fiswick v. United States, 329 U.S. 211（1946）；United States v. Butler, 792 F.2d 1528（11th Cir. 19686）〕。
・一方、RICO法/不正収益・腐敗組織法（合衆国法典タイトル18/18 U.S.

Code 1962条d項）にかかる共謀罪のように、準備行為（overt act）の存在の立証を必要としない個別・独立罪的な共謀罪（specific conspiracy charge provisions）については、共謀が進行した期間を過ぎると公訴時効が完成するとされる。この点に関して、共謀は、その目的が達成されるまで、またはそれから離脱するまで、継続したものと解されるとする裁判例もある〔See, *e.g.,* United States v. Northern Imp. Co., 814 F.2d 540（8th Cir. 1987）；United States v. Coia, 719 F.2d 1120（11th Cir. 1983）, *cert.* denied, 466 U.S. 973（1984）〕。

（８）共謀の離脱（withdrawal of conspiracy）/共謀離脱の防御（withdrawal defense）

- 共謀罪をめぐる裁判において、弁護側は、共謀者である被告が共謀から離脱（withdrawal）した旨主張して、防御（defend）することがある。
- 共謀から離脱したかどうかは、当該個人が当局に自首し計画を通知するまたは他の共謀者に対して集団から離脱する旨の通知をするなどの積極的な行為（affirmative action）があったかどうかで判断される〔See, *e.g.,* United States v. U.S. Gypsum Co., 438 U.S. 422, at 464-45（1978）；United States v. Gonzalez, 797 F.2d 917（10th Cir. 1986）；United States v. Ortega, 750 F.3d 1020, at 1024（8th Cir. 2014）；United States v. Morgan, 748 F.3d 1024, at 1037（10th Cir. 2014）〕。
- 共謀から離脱、断念したかどうかの立証責任は、共謀者である被告側が負う（See, Smith v. United States, 133 S. Ct. 714, at 720（2013））。
- 共謀者が共謀の合意を拒否または放棄したことは、「共謀の断念」を判断する際の重要な目印となる〔Hyde v. United States, 225 U.S. 347, at 369（1912）〕。
- 共謀から離脱したかどうかの判断は、事実問題（a question of fact）であり、審理陪審（trial jury）で精査される。
- 共謀から離脱した場合、その者は、離脱後の他の共謀者の行為に対しては免責されるが、共謀罪で処罰されることもあり得る〔See, Smith v. United States, 133 S. Ct. 714, at 719（2013）；United States v. Salazar, 751 F.3d 326, 330-31（5th Cir. 2015）〕。

Ⅲ　アメリカにおける共謀罪と税務専門職

アメリカにおいては、連邦法および諸州の制定法のなかに、①各種「個別・独立罪的な共謀罪（specific conspiracy charges）」と、②「一般的共

謀罪（general conspiracy charge）」の規定が混在している。

すでにふれたように、税法分野に限っていえば、連邦税法（IRC/内国歳入法典）[48]には、個別・独立罪的な共謀罪規定は置かれていない。このことから、例えば、企業の従業者と幹部、納税者と税務専門職などとの間で、租税ほ脱スキームないし濫用的なタックスシェルタースキーム（abusive tax shelter schemes）を組成し、租税回避（tax avoidance）を計画したとする[49]。あるいは源泉所得税の不納付・事業運営資金への違法な充当などを話し合ったとする。こうした場合には、当該租税犯罪とは別途に、連邦刑事法典371条に定める一般的共謀罪規定（general conspiracy provision）を適用して当該共謀計画/準備行為を処罰する仕組みになっている。

ちなみに、本稿において、アメリカの「税務専門職（tax professionals）」という場合には、主として税務弁護士（tax attorney at law）、公認会計士（CPA=certified public accountant）および登録税務士（EA-=enrolled agent）を指す。読者の便宜のために、アメリカの主な税務専門職の概要を図説すると、次のとおりである。

---

(48)　諸州の税法典も同様と解されるが、本稿では、主に連邦税法を射程に分析する。

(49)　「タックスシェルターとは何か」については、さまざまに定義されている。また、タックスシェルターは、企業型確定拠出年金（401k）プランからオフショア証券投資戦略（OPIS=Offshore Portfolio Investment Strategy）まで、実に多様である。これら各種のタックスシェルターのうち、IRSがターゲットとしているのは「Abusive Tax Shelter（濫用的タックスシェルター）」である。すなわち実際に行われていない経済取引を、私法上有効な取引であるかのような外観を装い、高い節税効果を得るために組まれるスキームである。IRSはどのような取引がタックスシェルターにあたるかをリストアップ（Listed Transactions）し、公開している。タックスシェルターは、投資銀行、会計事務所、法律事務所のような「プロモーター（Promoter）」と呼ばれる租税計画専門家が考案し、マーケティングしていることが多い。IRSは、税務調査、和解、訴訟などの手法を使って、Promoterに対する規制を強化している。See, IRS, Recognized Abusive and Listed Transactions (as of April 17, 2017). Available at：https://www.irs.gov/businesses/corporations/listed-transactions

【図表23】アメリカに主な税務専門職の概要

	①弁護士	②公認会計士（CPA）	③登録税務士（EA）
加入専門職団体	アメリカ法曹協会（ABA）	アメリカ公認会計士協会（AICPA）	全国登録税務士連盟（NAEA）※
加　　入	任意加入	任意加入	任意加入
監督機関	州最高裁判所	州当局	内国歳入庁（IRS）
税務代理	可	可	可
典　　拠	財務省規則〔サーキュラー230規則（Circular 230）〕		
訴訟代理	可	連邦租税裁判所では、司法資格試験合格者は可	
PTIN取得者数	30,918人	213,350人	51,755人
有資格者数	約120万人	約65万人	約6万人

※全国登録税務士連盟（NAEA=National Association of Enrolled Agents）および各州の登録税務士会への加入は任意である。

※※申請により内国歳入庁（IRS）から PTIN（納税申告作成者ID番号）を取得した者の数は、2016年９月１日現在

1　犯罪条項、詐欺条項とは

連邦刑事法典371条の一般的共謀罪規定は、２つの類型の犯罪を１つにし、次のように規定する。読者の便宜を考え、371条を再掲すると、次のとおりである。

【図表24】連邦刑事法典371条〔一般的共謀罪〕の客観的要件

２人以上の者が、①合衆国に対する犯罪行為を行うこと（to commit any offence against the United States）について共謀し、または②何らかの方法もしくは何らかの目的のための合衆国またはその政府機関に詐欺行為を行うこと（to defraud the United States）について共謀し、かつ、それらの者の１人以上の者が当該共謀内容の達成のために何らかの行為をしたときに、共謀した各人は、次の刑で処罰される。

・５年以下の自由刑（懲役・禁錮）、もしくは、
・25万ドル以下（法人の場合は50万ドル以下）の罰金、
・または双方を併科。

この連邦刑事法典371条に目を通せばわかるように、一般的共謀罪の対象となる「共謀（crime of conspiracy）」は、2つからなっている。刑事司法実務家の間では、前者①は「犯罪条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-offence clause）」、後者②は「詐欺条項にかかる共謀（conspiracy-to-defraud clause）」[(50)]と呼ばれている。もう一度、双方の違いを確認すると、次のような構図になる。

【図表25】「犯罪条項」と「詐欺条項」にかかる共謀罪とを比べる

①**【犯罪条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-offence clause）】**合衆国（連邦）に対する犯罪行為を行うこと（to commit any offence against the United States）について共謀すること。
②**【詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-defraud clause）】**何らかの方法もしくは何らかの目的のための合衆国（連邦）またはその政府機関に詐欺行為を行うこと（to defraud the United States）について共謀すること。

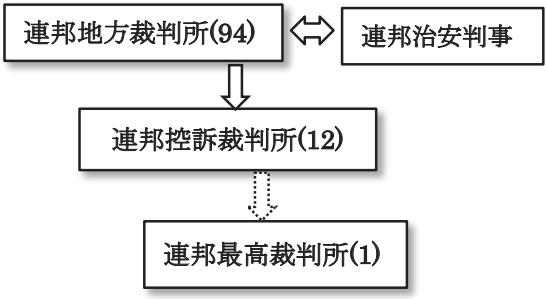
双方の大きな違いは、①犯罪条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-offence clause）の適用においては、共謀者がそのベースとなる各種個別の犯罪に関係したことが前提となる。これに対して、②詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-defraud clause）の適用においては、「連邦政府に詐欺行為をする共謀（conspiracy to defraud the United States）」という文言からも分かるように、共謀者が特定の実体犯罪に関係したことが前提となっていない。すなわち、検察は、共謀者が特定の個別の実体犯罪に関係したことを立証するようには求められない。いわば、「スタンドアローン（it stands its own）」の規定振りになっている。したがって、検察は、被告に連邦政府の正当な行為を妨害するための共謀があったことを立証することで足りるとされる。共謀罪にかかる刑事訴追の現場では、典拠として概括的な詐欺条項（defraud clause）にかかる共謀罪を典拠とした訴追（起訴）

(50)　See, e.g., United States v. Rosenblatt, 554 F.2d 36 (2d Cir. 1977).

が汎用され、裁判例の積み重ねを通じて共謀罪の成立要件も比較的明確である(51)。共謀罪適用の際に、個々の租税実体犯罪規定は個別の共謀規定を有していないことから、一般的共謀罪を適用する形となっていることについては既にふれたところである。

租税実体犯罪の共謀にかかる訴追（起訴）手続では、①もしくは②、または①と②双方を典拠にすることができる〔See, United States v. Jerkins, 871 F.2d 598, at 602（6th Cir. 1989）；United States v. Little, 753 F.2d 1420, at 1442（9th Cir. 1984）；United States v. Shermetoro, 625 F.2d 104, at 109（6th Cir. 1980）〕。

【図表26】連邦刑事租税訴訟ルート

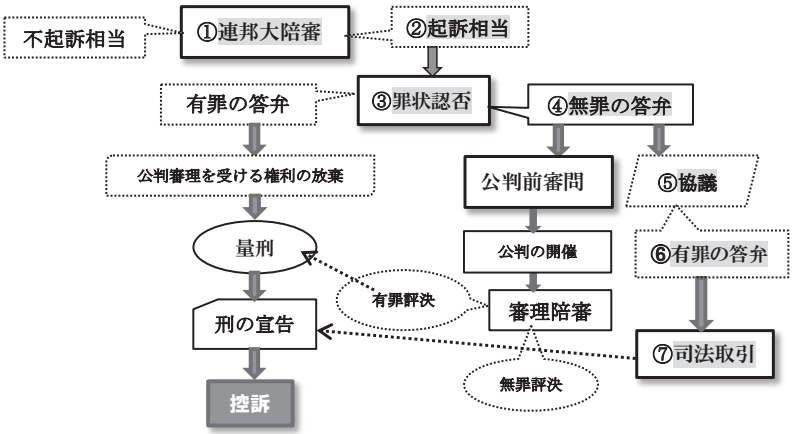


（１）連邦司法手続の要点

ここで、読者の便宜のために、連邦の刑事司法手続、とりわけ、連邦大陪審（Grand July）による起訴相当（true bill）の決定が出され、罪状認否（アレインメント/arraignment）が行われた後の司法手続の流れを簡潔に図説すると、次のとおりである。

(51) See, John A. Townsend et al, Tax Crimes（2nd ed., LexisNexis, 2015）at Chap. 3.

【図表27】大陪審による起訴相当決定後の司法手続の流れ



刑事被告人が、③罪状認否（アレインメント/arraignment）で④無罪の答弁をし、正式な裁判（公判の開催）に臨むとする。この場合、事実審裁判所（連邦税の場合は連邦地方裁判所）における刑事共謀罪にかかる事実問題（factual issues）については、原則として審理陪審（trial jury）が精査し、有罪・無罪の評決（verdict）を下す仕組みになっている。審理陪審が被告人に有罪の評決を下せば、それに基づいて、裁判官は法律を適用し刑の宣告をする。逆に、陪審が被告人に無罪の評決を下せば、放免になる。

審理陪審では、地裁の担当裁判官が事件についての説示（instructions）を行う。その内容が不十分であったり、真実を語っていなかったり、あるいは必要な説示が行われていなかったとする。この場合、控訴人(被告人)は、連邦控訴裁判所で、法の適用・解釈のみならず、陪審での説示の適正性・公平性（例えば、裁判官の陪審員への説示が適正・公平を欠いていたことが誤った有罪の評決を導き出した旨）を争うことになる。したがって、アメリカの刑事租税裁判において、被告人にとり、「審理陪審（trial

jury)」は重い存在である(52)。

一方、被告側が、③罪状認否（アレインメント）で、④無罪の答弁（plea of not guilty）をしたとする。しかし、その後持たれる検察官と被告・弁護人に担当裁判官が加わった協議（conference）で、被告側は有罪の答弁（plea of guilty）に転じ、司法取引（plea bargaining）をすることがきわめて多い。すなわち、アメリカの連邦や州の刑事裁判では、ほとんどの場合、第１回目の罪状認否（アレインメント）で、被告人は無罪を主張する。無罪を主張すると、公判期日が設定され、その後、会議室(conference room）で、被告人・被告人の弁護人・検察官、事件によっては裁判官を交えて、裁判の進行について関係者以外立入禁止の協議（“in chambers” conference）が持たれる。

この協議が、実質的に“司法取引（plea bargaining）”の場となる。被告人が有罪であることを認める代わりに、検察側がいくつかの犯罪（counts）の取り下げを行う、あるいはどの程度の量刑（sentencing)、すなわち減刑で事件を決着させるかの取引が行われる。合意に達すれば、検察官と被告/弁護人の間で合意書（plea agreement）が作成される。司法取引の交渉内容については、合意書が締結されるまで公開してはならないことになっている(53)。

統計的にみても、アメリカの90％を超える刑事裁判において、量刑は司法取引（答弁取引）で決まる。この意味では、極めて効率的なようにもみえる(54)。また、納税者やその代理人にとっても、「勝ちか負けか（all-or-nothing)」の結論しかない本訴で争うよりも予測可能性（predictability）を

(52)　この点、わが国では、刑事租税訴訟（裁判）においては、担当裁判官は、事実問題も法律問題も審理することから、アメリカとは事情が異なる。

(53)　また、連邦最高裁の判決〔Santobello v. New York, 404 U.S. 257 (1971)〕に従い、合意書に盛られた条件/量刑が法的拘束力を有するためには、担当裁判官の承諾が必要とされる。

(54)　See, Russell D. Covey, “Plea Bargaining and Price Theory,” 84 Geo. Wash. L. Rev. 920 (2016).

高め「justice」に資するとの見方もある(55)。

しかし、その一方で、司法取引の拡大により、陪審による正式な裁判手続は回避され、被告人の有罪の答弁により99％を超える有罪率につながっていることも重い現実として受けとめなければならない(56)。とりわけ、共謀罪を問われた被告人が司法取引のレールのうえを走らされたときに、被告人に法認されているさまざまな手続上の権利が危機に瀕する。事実、多くの刑事訴訟を専攻する学者や弁護士は、合衆国憲法で被告人・被疑者に保障された刑事司法上の「人権（civil rights）」、「justice」が“風前の灯火”になっている実情に危機感をあらわにしている(57)。「Tax Justice」、「Criminal Justice」などさまざまな価値観がぶつかり合う実情にある(58)。

ちなみに、本稿で取り上げる裁判例は、刑事訴訟（裁判）にかかる事実審裁判所での判決、すなわち連邦地方裁判所の判決、ではない。そのほとんどは、連邦控訴裁判所の判決（【図表27】控訴の位置を確認）である。

（２）一般的共謀罪の対象となる２つの「共謀」類型とは

本題に移り、以下に、“一般的共謀罪の対象となる２つの「共謀」類型”について、設例および裁判例を交えて図説する。

---

(55)　See, Gregory M. Gilchrist, “Bargaining for More Trials” 60 Champion 20 (2016)；Gregory M. Gilchrist, “Trial Bargaining,” 101 Iowa L. Rev. 609 (2016).

(56)　See, John Rappaport, “Criminal Procedure in the Spotlight：Unbundling Criminal Trial Rights,” 82 U. Chi. L. Rev. 181 (2015).

(57)　わが国では、2016（平成28）年５月24日に、犯罪捜査の手法を大きく変える刑事司法改革関連法が成立した。これに伴い、成立から２年後までに日本型「司法取引/答弁取引（plea bargaining）」が導入される。司法取引の対象としては、組織犯罪や薬物取引などが大きく注目を浴びている。しかし、広く「経済犯罪」も司法取引の対象となる。すなわち、租税犯罪（脱税）や独禁法違反罪（談合や価格カルテルなど）、金融商品取引法違反罪（粉飾決算、インサイダー取引など）、詐欺や横領、贈収賄などの「ホワイトカラークライム（white color crime）」も広く司法取引の対象となる。現在のところ、租税実体犯罪を問う訴訟において、司法取引がどのような影響を及ぼすのかについて、わが国の税の専門家や研究者の関心は余り高くない。

(58)　アメリカの「司法取引」については刑事司法の面からの研究も多いことから、ここでは、これ以上深く立ち入らない。

【図表28】一般的共謀罪の対象となる２つの「共謀」類型

①**【犯罪条項にかかる共謀罪：個別の実体犯罪をベースとした共謀罪】**合衆国（連邦政府）に対する犯罪行為を行うこと（to commit any offence against the United States）について、個別の実体犯罪（specific substantive offence）について共謀すること。

《設例》事業者Ａは、当面の資金繰りの目途が付かず、税務顧問を務める公認会計士（CPA）であるＢと従業者から徴収した源泉所得税を法定期限までに納付せずに・事業運営資金への違法な充当などを話し合ったとする。

この事例では、実際にＡが不納付であった場合には、連邦課税庁（IRS）が、連邦税法（IRC）に基づき（ｉ）民事制裁として源泉徴収税額の期限内未納付（failure to make timely deposits of tax）に対して未納付額に応じ２％～10％（ただし、滞納通知後に支払が行われた場合には15％）附帯税を課すことができる（IRC 6656条）。また、（ii）連邦検察（U.S. Attorney）は、刑事制裁として内国歳入法典（IRC）に基づき納付すべきいかなる租税（例えば、源泉徴収税）を故意に徴収せず、報告せず、かつ納付しない者を、不徴収または不納付罪（Willful failure to collect or pay over taxes）、重罪として、５年以下の自由刑、もしくは25万ドル以下（法人の場合は50万ドル以下）の罰金、または双方の併科で処罰することができる（IRC 7202条）。

さらに、Ａが、源泉所得税の不納付・事業資金への流用をしなかった場合でも、連邦検察は、意図的に納税しなかった金銭を手元に置くあるいは金庫に保管するという準備行為（overt act）があったと推認し、ＡとＢが合衆国に対する犯罪行為（不法）を行うことについて共謀・合意する計画があったとして、連邦刑事法典第371条の一般的共謀罪規定（general conspiracy charge provision）を適用して起訴することも可能である。なぜならば、連邦租税犯にかかる共謀罪の適用においては、共謀者が計画を実施したかしないかもしくは実施しても成功したかしないか、または合衆国（連邦政府）に実際の損害を与えたかどうかは問わないからである。

アメリカにおいて、各種税務専門職（CPA､EA（登録税務士）、弁護士）は、クライアントへの専門職サービスの提供にあたり、専門職責任/職業賠償責任（professional responsibility）を問われることがある。加えて、租税回避プランをクライアントに説明し参加を募ることなどを通じて、脱税のような個別実定犯罪を行う計画・準備をしたかどで共謀罪（conspiracy charge）を問われる可能性が高い。

②**【詐欺条項にかかる共謀罪：連邦政府やIRSを含む政府機関への詐欺行為にかかる共謀罪】**何らかの方法もしくは何らかの目的のための合衆国またはその政府機関に詐欺行為を行う（to defraud the United States）ことについて共謀すること。

《設例》医師Ａ（夫）と医師Ｂ（妻）は、医療クリニックを経営している。ＡとＢは、連邦政府が管轄している高齢者および障害者向けの公的医療保険であるメディケア（Medicare）の診療報酬を水増し請求する手口を使って医療保険詐欺で資金を得、レジャー用ヨットを購入することを冗談交じりに携帯電話で話し合った。しかし、その後、Ｂが、宝くじで高額の当選金を得たため、その当選金で待望のヨットを購入した。当然、診療報酬水増し請求の話は立ち消えになった。しばらくして、ＡとＢは、連邦政府をだまし公金の搾取を図る目的で合意をしたとの理由で連邦刑事法典第371条の共謀罪違反容疑で逮捕され、連邦検察はＡとＢを起訴した。この起訴は、連邦大陪審/起訴陪審（grand jury）にかけられ、同陪審は起訴相当（true bill）とした。この結果を受けて、事実審裁判所である連邦地裁（ＡとＢは事実問題の争点を同じくすることから併合訴訟）公判で、本人確認（人定質問）、罪状認否（indictment）に続き、冒頭陳述に入る。そこで、検察官は、法廷に共謀罪成立に必要な証拠を提出しかつ立証を行ったうえで、裁判例を引用し、共謀罪の適用においては、共謀者が実際に計画を実施したかどうか、あるいはそれが成功したかどうか、さらには合衆国（連邦政府）に実際の損害を与えたかどうかは問わない旨を強調した。加えて、共謀の合意があったと認められる時期に同クリニックの診療報酬請求に微額ながら一部不正がある旨の証拠を提出した。続いて、ＡとＢの弁護側の立証に移り、捜査当局による電話傍受は裁判所の許可なく実施され違法に収集された通話は証拠能力を持たないことや、会話は冗談であることなどをあげ、無罪の答弁（plea of not guilty）をした。その後、検察官と被告・弁護人に担当裁判官が加わって協議（conference）に入り、被告側は有罪の答弁（plea of guilty）に転じ、司法取引（plea bargaining）が行われた。被告側は、不本意ながら、共謀についてはこれを認める一方で、検察側は、クリニックの閉鎖につながりかねない診療報酬請求の一部不正などの罪についてはこれらを取り下げるとともに、共謀罪にかかる量刑については罰金刑に留める旨に合意した。そこで、検察官と被告人の間で合意書（plea agreement）が交わされた。連邦地裁は、この合意書にそってＡとＢに対し、刑の宣告を行った。

のちにもう少し詳しく検討するが、連邦検察は、連邦刑事法典371条の「詐欺条項にかかる共謀（conspiracy to defraud the United States）」を典拠に、ふつうの市民に共謀の罪を問う姿勢を強めている。この背景には、検察は、①犯罪条項にかかる共謀罪を典拠に訴追（起訴）すれば、被告（被疑者）が特定の犯罪に関係したことの立証に多大なテマとヒマを掛けなければならないことがある。これに対して、検察は、②詐欺条項にかかる共謀罪を典拠にすれば、被告（被疑者）が特定の犯罪に関係したことについて直接証拠を示すなどして具体的な立証をする必要はなくなる。したがって、状況証拠などを駆使し、共謀して連邦政府を欺いて損害を与える合意をした旨を抽象的に立証することで被告（被疑者）を有罪にできる。しかも、アメリカの刑事裁判の９割が司法取引（plea bargaining）で決着がはかられる実情にある。

こうした現実を織り込んで考えると、市民は常に、いったん政府（検察）が仕組んだ共謀罪の“罠にはまれば、無傷では解放されない”状況におかれているといってもよい。まさに、共謀罪は、市民を「個人としては無罪であっても、集団として政府に一泡吹かせようとの話し合いで盛り上がっただけでもいつでも有罪に問える」危ないツールであるといえる。

2　問われる詐欺条項の拡大適用・拡大解釈

連邦議会は、連邦刑事法典371条の「詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-defraud clause）」、すなわち「連邦/合衆国〔政府やIRSを含む政府機関〕への詐欺行為にかかる共謀（conspiracy to defraud the United States）」とは何かについて具体的に定義をしなかった。このため、この概括的かつ不確定な文言の具体的な意味内容については、司法の判断、すなわち裁判所の解釈に委ねられた。

連邦最高裁判所は、「合衆国（連邦）への詐欺行為にかかる共謀」とは、①「政府から金銭または財産を搾取すること」または、②「虚偽、技巧、術策もしくは少なくとも不誠実な手段により、合法的な政府活動の1つに干渉する（interfere）こと、または妨害する（obstruct）こと」を指す、と定義する（Hammerschmidt v. United States, 265 U.S. 182, at 188 (1924)）。詐欺条項が対象とする共謀とは、被告（被疑者）が特定の実体

犯罪に関係したことが前提となっていない。言い換えると、連邦制定法上犯罪を構成しない行為を含む〔See, e.g. United States v. Toomey, 867 F.2d 534, at 536-67 (9th Cir. 1989)〕。連邦刑事法典371条の「詐欺行為（defraud）」という文言は、コモンロー上の定義、さらには連邦の個別の犯罪とされる「郵便・通信詐欺（mail and wire fraud）」（合衆国法典タイトル18チャプター63/18 U.S. Code Chapter 63 第1341条以下）よりも広く解釈されている〔See, Dennis v. United States, 384 U.S. 855, at 861 (1966)；United States v. Toomey, 867 F.2d 534, at 537-38 (1989)。ただし、United States v. Caldwell, 989 F.2d 1056, at 1059 & n.3 (9th Cir. 1993)〕。

連邦刑事法典371条の詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to defraud clause）のもと、裁判例によれば、連邦（検察）は、被告の共謀により合衆国（連邦）が金銭的損害（pecuniary loss）を被った旨を立証する必要がないとされる（See, Hammerschmidt v. United States, 265 U.S. 182, at 188 (1924)）つまり、具体的な損害金額を示して証明する必要はないわけである。また、検察は、被告がその共謀により合衆国（連邦）から実際に金銭または財産の搾取に成功したかどうか、損害を与えたかどうかも立証する必要がないとされる〔See, *e.g.* United States v. Rosengarten, 857 F.2d 76, at 79 (2nd Cir. 1988)；United States v. Everett, 692 F.2d 596, at 599 (9th Cir. 1982)〕。

加えて、連邦（検察）は、「詐欺行為（fraud）」自体が犯罪を構成するのかどうかを立証する必要がないとされる〔See, *e.g.,* United States v. Jerkins, 871 F.2d 598, at 603 (6th Cir. 1989)〕。こうした裁判例、法解釈に従えば、連邦（検察）は、租税ほ脱のような共謀罪適用のベースとなる特定の租税実体犯罪が存在する(した)のかどうかも立証する義務を負わず、かつ、共謀罪の成立要件の１つである「意図（intent）」の存在、すなわち共謀者各人の当該犯罪を行う意図（intent）の存在も立証する必要がないことになる。言い換えると、連邦（検察）は、共謀者は「虚偽、技巧、術

策もしくは少なくとも不誠実な手段により、合法的な政府活動（業務）の1つに妨害（干渉）する（interfere）こと、または阻害（妨害）する（obstruct）こと」[59] で合意した旨を、状況証拠等をあげて証明すれば足りることになる〔Hammerschmidt v. United States, 265 U.S. 182, at 188 (1924)〕。

裁判所の多くもこうした流れに呼応している。多くの裁判例では、連邦刑事法典371条の詐欺条項にかかる共謀罪のもとでの共謀罪の立証にあたり、連邦（検察）は、共謀罪適用のベースとなる個別の租税実体犯罪（specific substantive tax offence）が存在する（した）のかどうかも明らかにする必要がないとする。すなわち、連邦（検察）に唯一立証が求められるのは、詐欺行為にかかる共謀の標的が、「合衆国（連邦）またはその機関（the United States or one of its agencies）」であったかどうかである、とする〔See, *e.g.*, United States v. Johnson, 383 U.S. 169, at 172 (1966); United States v. Lane, 765 F.2d 1376, at 1379 (9th Cir. 1985); United States v. Pintar, 630 F.2d.1270, at 1278 (8th Cir. 1980)〕。

こうした支配的な見解・法解釈に対しては、少数ながら、異論を唱える裁判例もある（See, United States v. Alston, 77 F.3d 713, at720-21 (3d Cir. 1996)。第３巡回区連邦控訴裁判所は、被告を連邦に対する詐欺行為（fraud）にかかる共謀罪で起訴する場合、連邦（検察）は、共謀罪の成立要件の１つとされる「故意（willfulness）」の存在、すなわち共謀者各人の当該犯罪を行う確信的な意図（intent）の存在、を立証する必要があると判示している。

３　詐欺条項にかかる共謀罪濫用への警鐘

支配的な裁判例で採られる法解釈に対しては、司法界に懸念がなかったわけではない。早くから、連邦最高裁判所も、事実審裁判所に対し、一般

(59)　以下、本稿では、“interfere”と“obstruct”との文言を一体として「妨害」または「干渉・妨害」とも邦訳する。

的共謀罪規定である連邦刑事法典371条の詐欺条項の適用・解釈にあたっては、その適用範囲が広く解されているから濫用の危険性を認識したうえで、訴答手続（pleadings）【正式事実審理に先立ち、争点を明確にするために、原告/連邦を代理する検察官の主張と被告を代理する弁護士の主張を記した書面を交換する手続/当事者間の主張の概要通知手続】をすすめるように求め、次のような警鐘を鳴らしている〔Dennis v. United States, 384 U.S. 855, at 860 (1966)〕。

> 「一般的共謀罪規定の概括的な文言に基づく正式起訴（indictments）については、その適用が広範にわたり、有罪となる者に加え、無実の者も罠に陥れる可能性もあることから、刑事共謀罪の特性、処罰の適確性に留意し、各被告について慎重に精査されなければならない。」

同様に、第３巡回区連邦控訴裁判所も、次のような意見を述べている〔United States v. Shoup, 608 F.2d 950, at 955-56 (3d Cir. 1979)〕。

> 「〔371条は〕概括的〔な規定〕である。検察官が、当然に連邦刑事制裁の範囲内にはない活動を恣意的に処罰するために使う危険性があることに留意しなければならない。」

こうした警鐘を織り込んで考えると、連邦刑事法典371条の詐欺条項の恣意的な運用、濫用を戒めることは、アメリカ司法界において重い課題であることがわかる。

こうした警鐘に応えるためには、公判における事実審理に先立ち作成される連邦（検察官）側と被告（弁護士）側双方（当事者間）の主張を記載した書面においては、「被告は共謀して合衆国（連邦）の政策執行機関であるIRSの活動（業務）を妨害した」といった抽象的な主張/記載では不十分である。詐欺行為の計画、共謀合意の内容記載が中心となっている必要がある。言い換えると、正式起訴状には、①共謀により活動（業務）を妨害された、または活動（業務）に干渉された連邦政府機関の名称や②妨害された、または干渉された連邦政府機関の活動（業務）内容に加え、③共

謀して当該機関の活動（業務）を妨害した者またはそれに干渉した者の身元が明確に記載されている必要がある〔See, United States v. Mohney, 949 F.2d 899, at 904 (6th Cir. 1991)〕。

4　租税犯罪とクライン共謀基準の展開

連邦刑事法典371条の一般的共謀罪規定について、連邦裁判所は久しく、さまざまな解釈を試み、試行錯誤を続けた。連邦地方裁判所（94)、連邦控訴裁判所（12)、連邦最高裁判所（１）による詐欺条項にかかる共謀罪の適用・解釈はまちまちであり、裁判例はまったく一枚岩の状況にはない。連邦司法は、この概括的な詐欺条項にかかる共謀罪規定を拡大解釈する傾向にあり、研究者や実務家はこうした傾向に警鐘を鳴らし続けている(60)。

とりわけ「連邦課税庁である内国歳入庁（IRS）への詐欺行為にかかる共謀とは何か」について論じる場合にリーディングケースとして引用されるのが、合衆国 対 クライン事件判決〔United States v. Klein, 247 F.2d 908 (2d Cir. 1957), *cert. denied* 355 U.S. 924 (1958)〕である。

第２巡回区連邦控訴裁判所が下したこの判決（以下「クライン事件判決」という。）は、詐欺条項にかかる共謀罪について「定義」し、かつ一定の適用・解釈基準を示した。一般に、これらクライン事件判決に示された定義や基準に基づいて裁判所が下した判決は、「クライン共謀（Klein Conspiracy)」と呼ばれる。

クライン事件判決で、第２巡回区連邦控訴裁判所は、IRSを欺罔する「共謀」について、次のように定義している〔United States v. Klein, 247 F.2d 908, at 915 (2d Cir. 1957)〕。

---

(60)　See, *e.g.,* Benjamin E. Rosenberg, “Several Problems in Criminal Conspiracy Laws and Some Proposals for Reform,” 4 Crim. L. Bull.1 (2007).

財務省所管の内国歳入庁（IRS）の合法的な業務である歳入、すなわち所得税額の把握（ascertainment）、算定（computation）、賦課（assessment）および徴収（collection）を阻害する（impede）、侵害する（impair）、妨害する（obstruct）および停止させる（defeat）ことによって、合衆国（連邦）に詐欺を働くために共謀することを指す(61)。

クライン共謀基準とは、一言でいえば、連邦租税実体犯罪に関する共謀罪事件に対する連邦刑事法典371条の「詐欺条項にかかる共謀罪」の適用・解釈にあたっては、連邦課税庁（IRS）が行う調査などを含む租税の正当な賦課徴収業務に共謀して干渉・妨害する納税者や税務専門職などによる合意を幅広く処罰の対象とすべきであると述べたものである。言い換えると、納税者と税務専門職の間での租税回避行為（tax avoidance）の共謀はもちろんのこと、いわゆる「税務調査の回避（audit avoidance）」行為の共謀なども、IRS業務への干渉・妨害にあたるとのスタンスにあるわけである。まさに、クライン共謀基準は、「IRSが、納税者と税務専門職界の行動に支配的影響力を及ぼすための強力なテロ対策ツールを持つこと（The IRS has a powerful in terrorism tool to influence the behavior of taxpayer and tax practitioner communities.）」をゆるしたに等しいと批判される所以である。

クライン共謀基準に対しては、きわめてアバウト・拡大解釈であり、疑わしきは納税者の利益に解釈すべきであるとするアングロ・アメリカ法のレガシーを否定することにつながるとして、税の研究者や実務家から厳しい批判がある。にもかかわらず、IRS犯則調査/査察部（IRS CI）や連邦司法省租税部（DOJ Tax）付きの検察官は、連邦の適正な課税権行使を侵害

（61）　第２巡回区連邦控訴裁判所が、このクライン共謀罪事件判決で掲げた文言の意味の違いについては、100年以上前に連邦最高裁が下した古い判決（Hass v. Henkel, 216 U.S. 462, at 479 (1910)）を引用していることも手伝って、不明確であるとの疑問符が付いている。刑事租税訴訟実務において、現場の検察官が起訴状を作成する場合でクライン共謀基準を引用するときには、現代的かつもう少し簡明な文言を用いている。

または妨害する共謀を理由に訴追(起訴)するかどうかの判断においては、久しくこのクライン共謀基準を参考にしている(62)。

（1）DOJが掲げる「クライン共謀８パターン」とは

第２巡回区連邦控訴裁判所は、1957年のクライン事件判決のなかで、「共謀」の定義（当罰的行為）に加え、共謀してIRSの正当な業務に干渉または業務を妨害する合意が認められる典型的なバターンとして、20を掲げている（United States v. Klein, 247 F.2d 908, at 916 (2d Cir. 1957)）。

連邦司法省（DOJ＝Department of Justice）は、裁判所が掲げたこれら20のパターンを、次の８つに整理して、DOJ租税犯則マニュアル（CTM=Criminal Tax Manual）に登載し、連邦検察官向けに発遣している（CTM 23.07[2][a]）(63)。

【図表29】DOJが掲げた「クライン共謀８パターン」とは

①清算分配金を各種手数料（commissions）となるように帳簿を改ざんすることの共謀

(62) 本稿は、主として「租税（実体）犯罪と共謀罪」に射程を限定している。しかし、いわゆる広義の「IRS業務妨害対策法制（IRS obstruction statutes)」という視点からみることも大事である。この場合、①詐欺条項にかかる共謀罪(conspiracy-to-defraud clause）を適用した「IRS業務妨害共謀」と、②連邦税法（IRC）7212条a項に定める「連邦税法執行妨害未遂（Attempts to interfere with administration of the Internal Revenue Laws）を処罰する包括条項（omnibus clause）とをパラレルに検討しないと、IRS業務妨害対策法制の全体像が浮かび上がってこないことを指摘しておきたい。See, John A. Townsend, “Tax Obstruction Crimes：Is Making the IRS’s Job Harder Enough,” 9 Hous. Bus. & Tax L.J. 255 (2009). IRSの犯則調査/査察部（CI=Criminal Investigation）や連邦司法省租税部（DOJ Tax）付検事は、実際に租税犯罪が実行されないとしても、これら共謀罪と未遂罪をツールに企業や一般市民による租税犯罪の芽を摘む姿勢を強めている。

(63) クライン事件控訴審判決で示した20のパターンは、特定の被告の名前や当該事件にかかる事実認定に基づいていることから、連邦司法省（DOJ）は、これらのパターンを８に標準化したものである。もっとも、このDOJ共謀８パターンも、一般化されたパターンとは言い難い。

②対価の伴わない 150 万ドルの支払を融資の返済として処理するために帳簿を改ざんすることの共謀
③実際には配当であるものを手数料に仮装して帳簿に不正記帳し、その後法人名義に変更することの共謀
④株式購入にかかる支払について、被告の個人所得税申告書への虚偽記載を共謀すること
⑤各種キューバ籍法人の所有者の確認を求めた財務省の調査に対して共謀して虚偽の応答すること
⑥株式売却により得た巨額の利益について被告の納税申告書に虚偽の記載することの共謀
⑦被告の秘書が帳簿改ざんについて記憶にない旨の虚偽の宣誓供述をすることの共謀
⑧株式の売買について所得税申告書に虚偽記載をすることの共謀

（２）DOJの「クライン共謀事例集」とは

連邦司法省（DOJ＝Department of Justice）は、12の巡回区（Circuits）からなる連邦控訴裁判所（U.S. Courts of Appeals）が、クライン共謀（Klein Conspiracy）基準を適用し積み上げてきた裁判例を分析し、その分析結果を「クライン共謀事例集（Klein fact patterns）」として一覧にして、DOJ租税犯則マニュアル（CTM=Criminal Tax Manual）に登載し、連邦検察官向けに発遣している（CTM 23.07[2][b]）(64)。

クライン共謀事例集のうちから重要なものを一部抜粋し、読者に分かり易くするために若干のリライトをしたうえで図説すると、次のとおりである(65)。

(64)　DOJ, 2012 Criminal Tax Manual. Available at：https://www.justice.gov/sites/default/files/tax/legacy/2012/12/05/CTM%20Chapter%2023.pdf

(65)　なお、この「クライン共謀事例集」に登載された裁判例の概要説明は、日本人には分かりづらい表現になっていることや、当局の目線で紹介され、内容に適格性を欠いている点が多々あると感じられることを指摘しておきたい。

【図表30】重要なクライン共謀事例パターン（抜粋）

【第１巡回区連邦控訴裁判所】

- 合衆国 対 ゴールドバーク事件判決〔United States v. Goldberg, 105 F/3d 770, at 772（1st Cir. 1997)〕：従業者を雇用し給与を支払ったと偽って、その分を秘密裏に個人への支払や第三者への給付にあてる計画にかかる共謀
- 合衆国 対 ハーリー事件判決〔United States v. Hurley, 957 F.2d 1, at 6-7（1st Cir. 1992)〕：パナマおよびバハマ諸島に設立した窓口会社を使い、かつ、第三者の名義で12万５千ドルの現金や小切手を発行し一般の商慣習になじまない事業取引をすることにより資金洗浄をする計画にかかる共謀
- 合衆国 対 キャンバラ事件判決〔United States v. Cambara, 920 F.2d 144, at 146-47（1st Cir. 1990)〕：不動産管理会社を窓口会社とし、現金を引出しかつ当該現金で巨額の資産を購入するための資金洗浄計画にかかる共謀
- 合衆国 対 リゾッテ事件判決〔United States v. Lizottte, 856 F.2d 341, at 432-43（1st Cir. 1988)〕：名義人を通じて不動産を購入するための現金洗浄計画にかかる共謀
- 合衆国 対 ターバーズ事件判決〔United States v. Tarvers, 833 F.2d 1068, at 1071-72（1st Cir. 1987)〕：薬物取引で得た所得の脱税にかかる共謀

【第２巡回区連邦控訴裁判所】

- 合衆国 対 マッチア事件判決〔United States v. Macchia, 35 F.3d 622, at 666（2d Cir. 1994)〕：クライン共謀基準の連邦ガソリン税への適用事例で、連鎖偽装取引を使ってガソリン税を回避する計画にかかる共謀
- 合衆国 対 アラクリ事件判決〔United States v. Aracri, 968 F.2d 1512, at 1515（2d Cir. 1992)〕：クライン共謀基準の連邦ガソリン税への適用事例で、さまざまな事業体間で偽装ペーパー取引やガソリン税免税購入証明書を保有するペーパー会社を組み合わせ租税回避する計画にかかる共謀
- 合衆国 対 ビルツェリアン事件判決〔United States v. Bilzerian, 926 F.2d 1285, at 1302（2d Cir. 1991)〕：二重目的共謀、すなわち、連邦証券取引委員会（SEC）と連邦課税庁（IRS）双方に詐欺を働く共謀。不正な税務上の損失および不正な控除によりうみ出した蓄えを他人名義で留保し、合衆国法典タイトル15/15 U.S. Code 78条のm第d項に基づく報告違反をする共謀
- 合衆国 対 アッタナシオ事件判決〔United States v. Attanasio, 870 F.2d 809, at 816（2d Cir. 1989)〕：弁護士信託口座（attorney trust accounts）を使って、不正なキャピタルゲイン取引および60万ドルの資金洗浄をする計画の共謀
- 合衆国 対 ガラリー事件判決〔United States v. Gurary, 860 F.2d 521, at 524（2d

Cir. 1989)〕：ありもしない「商品」の架空インボイスおよび当該インボイスを会社に販売する。これら架空のインボイスを購入した会社は、当該商品の架空の売却額をそれぞれの法人所得税申告書に記載する計画にかかる共謀

- **合衆国 対 ローゼンガーテン事件判決**〔United States v. Reosengarten, 857 F.2d 76, at 77 (2d Cir. 1988)〕：不動産タックスシェルター投資に関する資料の日付をずらすことにより不正な税控除をうみ出す計画にかかる共謀
- **合衆国 対 タロフ事件判決**〔United States v. Turoff, 853 F.2d 1037, at 1040-41 (2d Cir. 1988)〕：通信詐欺スキームから発生した利子所得の無申告およびIRSへ申告しなかった当該利子相当額の現金を信用組合へ預託する計画にかかる共謀
- **合衆国 対 ナーセシアン事件判決**〔United States v. Nersesian, 824 F.2d 1294, at 1309-10 (2d Cir. 1987)〕：財務省への現金取引報告（CTR=Cash Transaction Report）届出（告知書）を回避する目的で、11万7千ドルの現金を、1万ドル未満の金額のマネーオーダーや旅行小切手に変換して告知義務を回避する計画にかかる共謀
- **合衆国 対 シガロー事件判決**〔United States v. Sigalow, 812 F.2d 783, at 784-85 (2d Cir. 1987)〕：IRSの犯則調査で発覚した風俗店（massage parlors）の店長兼オーナーによる、各店舗のフロントに帳簿を破棄させ故意に虚偽の納税申告書の提出を図る組織的な共謀
- **合衆国 対 ハインマン事件判決**〔United States v. Heinmann, 801 F.2d 86, at 91-92 (2d Cir. 1986)〕：聖職者向けに教会の宗教活動課税除外措置および慈善寄附金控除を活用した「聖職者（ministries)」、「清貧の誓い（vow of poverty)」と呼ばれる租税回避スキームの販売計画にかかる共謀

【第３巡回区連邦控訴裁判所】

- **合衆国 対 ミッキー事件判決**〔United States v. McKee, 506 F.2d 225, at 238-841 (3d Cir. 2007)〕：良心ないし信仰上の理由から、自分が納める税金が軍事目的に支出されることを望まない納税者（ピースタックスペイヤー）団体(66)への原告の所属、および戦費に充当される分の納税拒否教育への関与、すなわちその団体の会員等に対し給与からの源泉所得税の天引き徴収の拒否などの呼びかけが、連邦刑事法典371条（一般的共謀罪規定）の「詐欺条項」に規定する“共謀してIRSの正当な業務に干渉または業務を妨害する犯罪”を構成するとし起訴され、有罪となったもの。裁判所は、検察側の当該団体の代表の連邦個人所得税申告書の不提出等が、共謀罪成立要件の１つである共謀目的の達成に向けた準備行為（overt acts）および不作為（omissions）があっ

たとの主張・立証を受け入れた。
〔以下、略〕

以上のようなクライン共謀基準適用事例を概観すれば、いくつかの特徴を指摘することができる。１つは、税務専門職が、濫用的なタックスシェルター計画をたてクライアントと計画を話し合っただけで、IRSに詐欺を働く合意があったものとして、連邦刑事法典371条の「詐欺条項にかかる共謀罪」を適用して共謀罪違反で告発・起訴されれば、共謀者はほぼ有罪になっていることである。そして、もう１つは、連邦マネーロンダリング規制法（Money Laundering Control Act of 1986）〔合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 1956~57条〕に基づく金融機関への現金取引報告（CTR）義務を回避するために小口（１万ドル未満）に分けて送金するやり方を親族間で計画、金融機関員に相談することなども、共謀罪のターゲットとなっていることである。微罪であっても、２人以上の者が連邦政府に詐欺を働く計画を話し合い・合意したとされ、共謀罪で起訴されれば、有罪の答弁をしたうえで司法取引をするか、無罪の答弁し公判・陪審審理で有罪と評決され、共謀罪で刑の宣告を受けるルートを走らされる可能性が高いことである(67)。

(66) 良心的な納税忌避者（tax resisters）、良心的な忌税者（tax objectors）は、全米で２万人程度いるといわれている。こうした納税者は「平和納税者（peace taxpayer/ピースタックスペイヤー）」、その組織は「軍事費相当分納税拒否運動団体」とも呼ばれる。しかし、こうした団体やそのリーダー、メンバー、支持者などは、その呼びかけをすることだけで常に共謀罪で処罰されうる法環境におかれている。ちなみに、この点について、その立法的な対応のあり方を含め詳しくは、石村耕治「信教の自由と平和基金指定納税制：軍事費に使われないように平和を愛する信仰者が指定して納税できる仕組みを考える」（石村耕治編著『宗教法人法制と税制にあり方』（法律文化社、2006年）所収参照。

(67) この点、わが国でも、国外送金等調書法に基づく国外送金調書制度のもとでも、国外へ１回100万円以上の送金等の取引を行う場合には、金融機関に告知書を提出し、当該金融機関が国外送金等調書を税務署に提出する仕組みになっている（同法３～４条、令８条）。アメリカの実例は、共謀罪（テロ等準備罪）は、こうした多くの一般市民がかかわる受忍義務制度にまで及ぶことを教えてくれる。

税務専門職が、クライアントである納税者と話し合って、納税者に有利な租税計画の青写真をつくったとする。この場合も、実際にその計画に沿って納税者が申告をしなかったとしても、にらみを利かせる連邦課税庁（IRS）と連邦検察とが情報連携してつくりあげた共謀罪の罠（トラップ）にかかれば、税務専門職も無傷では逃れられないかも知れない法環境のもとで毎日のビジネスを余儀なくされていることである。もちろん、税務専門職には、“クライアントは二の次”、“IRSの忠実なお手伝いさん”に徹して、IRSのセーフティネットの護られた安全な橋を渡る途もある。

さらに、市民団体、宗教団体、納税者団体なども、当局に「反政府団体」、「宗教カルト」、「反税団体」などのレッテルが貼られれば、その集団としての提言や主張、呼びかけが、2人以上の者が犯罪を行おうと話し合い、合意（共謀）があったとして、共謀罪を問われる常態に置かれていることである。

ちなみに、クライン共謀事例集（Klein fact patters）を登載したDOJ租税犯則マニュアル（CTM）は、連邦司法省（DOJ）の事務運営指針（initiative）であり、対納税者との関係においては拘束力を有しない。しかし、連邦検察官にとっては、連邦刑事法典371条の詐欺条項にかかる共謀罪違反を告発・起訴する場合の指針となる。租税実体犯罪にかかわって共謀罪で起訴された納税者の弁護にあたる弁護士にとっても、検察側の手の内を知るためには参考となる資料である。

５　綻びを見せるクライン共謀基準

すでにふれたように、連邦検察租税部（DOJ Tax=Department of Justice Tax Division）は、IRS犯則調査/査察部（IRS CI=Criminal Investigation）とタイアップ・情報連携して、連邦刑事法典371条の「詐欺条項にかかる共謀罪」および判例法で示されたクライン共謀基準を用いて納税者を安易に訴追（起訴）する傾向を強めている。

この背景には、税務専門職〔主に税務弁護士（tax attorney）や公認会計士（CPA)〕、投資銀行などが、技巧を凝らした濫用的タックスシェルターを富裕層向けに販売し租税回避をはかる傾向に対して、IRS犯則調査/査察部（IRS CI）や連邦検察租税部（DOJ Tax）が、即応規制をかける必要性に迫られている実情がある(68)。また、既遂の租税ほ脱事件を立証するよりも、租税ほ脱の準備・計画の共謀を立証することの方が容易であり、即応規制に資するとの事情がある。

たしかに、納税者や税務専門職には“共謀罪のトラップに足を取られると無傷で抜け出すのは至難”な常態が続いている。刑事租税訴訟にかかわって共謀罪で起訴された納税者の弁護にあたる弁護士は、“労多くして功少なし”で疲弊の度合いを強めている。とはいっても、タックスシェルターの利用で、連邦共謀罪の詐欺条項にかかる共謀罪で刑事訴追された税務専門職および投資銀行ならびにそのクライアントである富裕納税者は、必ずしも座して死を待つことを好まない。刑事法廷で、有罪の答弁をし司法取引で決着をつける途を選ばずに、無罪の答弁をしたうえで正式な裁判（公判）で争う姿勢を強めている。

クライン共謀基準を受け入れステイタスクオー（*status quo*/現状追従)、紋切型の判決が続くなか、希望の光となるいくつかの連邦控訴審判決が存在する。

（1）カルドウエル共謀罪事件判決

自らもクライン共謀基準に沿いながらも、連邦（検察）の主張を鵜呑みにした事実審裁判所の“常識的な”判決に異論を唱えた連邦控訴審判決の1つが、第9巡回区連邦控訴裁判所が下したカルドウエル共謀罪事件判決

(68) See, Ethan S. Burger, *et al.*, “KPMG and "Abusive" Tax Shelters：Key Ethical Implications for Legal and Accounting Professionals,” 31 J. Legal Prof. 43（2007）; Jared T. Meier, “Understanding the Statutory Tax Practitioner Privilege：What Is Tax Shelter "Promotion"?” 78 U. Chi. L. Rev. 671（2011）;

（United States v. Caldwell, 989 F.2d 1056, at 1059 & n.3（9th Cir. 1993））である。

【図表31】カルドウエル共謀罪事件の概要

被告（Y：カルドウエル）は、顧客の金融取引を無記名口座に記録したうえで秘匿し第三者に漏らさないことを約して地域で顧客を集めている隠れバンク（warehouse bank）の記帳係である。当該バンクは、「顧客のプライバシー保護」を表向きの売りにしていた。しかし、連邦課税庁（IRS）は、当該バンクはその顧客の納税逃れを支援していると判断した。当局は、当該バンクの業務を停止させ、Yを含む当該バンクの一部の従業者や顧客を逮捕した。Yは、連邦刑事法典371条に基づく合衆国（連邦）への詐欺行為にかかる共謀の罪で起訴された。連邦地裁は、Yを共謀の罪で有罪とした。この判決を不服としてYは、控訴した。

Yは、控訴審において、連邦地裁の裁判官による審理陪審の陪審員に対する説示（instructions）に瑕疵があった旨主張した。すなわち、共謀罪を問うには、政府の合法的な業務を妨害することの合意に加え、虚偽（deceitful）や不正な（dishonest）な手段を準備する要件をみたしているかどうかの事実を審理して評決を下すように求められる。にもかかわらず、連邦地裁の裁判官は、こうした要件について陪審員に説示をしていなかった。したがって、陪審手続には瑕疵があり、連邦地裁判決は破棄されるべきである。

さきにふれたように、連邦最高裁の判例（Hammerschmidt v. United States, 265 U.S. 182, at 188（1924））によると、合衆国（連邦）への詐欺行為にかかる共謀罪の成立要件は、被告が①話し合いで合意に達したこと、②政府の合法的な業務を妨害したこと、③虚偽（deceitful）や不正な（dishonest）手段を用いたこと、および④共謀に影響を及ぼす少なくとも１つの準備行為（overt act）があったことであり、連邦検察はこれらの要件を立証するように求められる。

カルドウエル共謀罪事件において、控訴裁判所は、控訴人（Y）側の主張を認め、事実審を担当した連邦地方裁判所が、審理陪審（jury）で陪審員（jurors）に対して詐欺条項の適用について説示（instructions）する際

に、その説示に瑕疵があったことを認めた。すなわち、共謀罪の成立要件の１つである「③虚偽（deceitful）や不正な（dishonest）手段を用いたこと」について合意があった旨の事実が確認できてはじめて有罪とできるのにもかかわらず、その旨の適切な説示が行われなかったことを指摘した（United States v. Caldwell, 989 F.2d 1056, at 1060）。控訴裁判所は、この点を理由に、本件における審理陪審（jury）は、被告が虚偽（deceitful）や不正な（dishonest）手段を用いて共謀することに合意していなかったのにもかかわらず、IRSの業務妨害に加わることに合意したとの不適切な評決にいたった可能性があると裁断した。（United States v. Caldwell, 989 F.2d 1056, at 1060-6）。すなわち、連邦憲法修正６条は、「すべての刑事上の訴追において、被告人は、・・・・公平な陪審による迅速な公開の裁判を受け」る権利がある旨定めていることからして、公平な陪審が確保されているとは言い難く、陪審員に対し適切な説示が行われなかったことは単なる失念として看過することはできないと判示した。

加えて、政府（Ｘ：検察）は「カルドウエル（Ｙ：被告/控訴人）が共謀して連邦課税庁（IRS）の仕事を困難にした（Galdwell conspired to make the IRS's job harder）」旨を立証した。しかし、控訴裁判所は、このようなアバウトな証拠で被告を違法な共謀の罪を犯したと判断することはゆるされないと判示した。控訴裁判所で本件を担当したコジンスキイ（Alex Kozinski）判事は、連邦地裁判決を破棄するにあたり、「ゆるされること以外のことはすべて禁止される、何ごとも命令によってだけゆるされる・・・・市民は、してはならないことの熱狂の嵐のなかで自らの行動を呪縛される・・・・ような国が近年まで存在した。【中略】幸いなことに、合衆国はそんな国ではない。本法廷も、そんな場所にはなりたくないと願っている。政府は、ある行為を禁止したいと望むならば、それを禁止できる。政府がある行為を命じたいと望むならば、それを命じることができる。しかし、本法廷は、議会が、合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 371

条〔一般的共謀罪〕を制定したときに、政府を妨害するあらゆることを市民に禁じたり、あるいは市民に対しすべてについて政府が仕事をし易くなるように求めていたと軽々に推論したくはない。市民は、虚偽（deceitful）や不正な（dishonest）手段で行動していない限り、かつ、特定の法律に違反していない限り、自分の好む方法で私事を行い自由に社会のなかで生きられる。」と付け加えた。

カルドウエル共謀罪事件判決は、クライン共謀基準を受け入れ現状追従、紋切型の判決を続ける司法の姿勢を痛烈に批判したものと受け取られている。すなわち、連邦刑事法典371条の「詐欺条項」を適用して、特定の租税実体犯罪をベースとすることなしに、たんに被告は共謀して連邦課税庁（IRS）の仕事を困難にした（conspired to make the IRS's job harder）ことを理由に共謀罪を問うことは、おおよそ民主国家の司法では採ってはいけない手法である、と。

（２）コプラン共謀罪事件判決

IRSへの詐欺行為にかかる「共謀」を幅広く定義した1957年のクライン事件判決（クライン共謀基準）は、かなり陳腐化してきているのではないかとの指摘もある。この基準を見直すかどうかを含め、再点検を促す判決もある。その１つが、2012年に第２巡回区連邦控訴裁判所が下したコプラン事件判決〔United States v. Coplan, 703 F.3d 46 (2d Cir. 2012), *cert. denied,* 134 S.Ct. 71 (2013)〕である。

本件は、一般に「コプラン共謀罪事件（Coplan conspiracy case）」と呼ばれる。コプラン共謀罪事件の概要およびコプラン被告の主張を図説すると、おおよそ次のとおりである。

【図表32】コプラン共謀罪事件の概要

1998年に、アーンスト・アンド・ヤング会計事務所（E &Y LLP）のパートナーや職員であったコプラン（Robart Coplan）被告（Y）をはじめとした３人の税務弁護士（tax attorney）と１人の公認会計士（CPA）が、1998年から2006年にかけて共謀して租税ほ脱罪〔IRC 7201条〕につながる５つのタックスシェルタースキームを立案し販売する計画（ただし、訴追の対象とされたのは、そのうちの１つのスキーム）をたてたかどで、連邦刑事法典371条の「詐欺条項」に基づき共謀罪その他複数の罪を問われた。

事実審裁判所〔ニューヨーク南部地区連邦地方裁判所〕（４人は事実問題の争点を同じくすることから併合訴訟）は、おおよそ10週間で結審した。審理陪審は、大筋で検察の主張(69)に沿い、クライン共謀基準に基づき、４人の被告に対してすべての罪について有罪の評決を下した。これを受けて、連邦地裁は、コプラン被告には、３年の禁錮刑（ただし、３年間にわたり、年120時間の社会勤労奉仕、そのうち半分は税務専門職としての税務相談に代えることができる。）プラス75,000ドルの罰金を科す判決を下した(70)。【他の被告に対しては12か月～３年の禁錮刑＋75,000～10万ドルの罰金を併科。全員が控訴した。】

この判決を不服としてYは、控訴した。Yは、控訴審において、連邦地裁判決が1957年のクライン共謀罪事件判決（クライン共謀基準）をもとに判決を下しているが、前記（１）カルドウエル共謀罪事件判決（United States v. Caldwell, 989 F.2d 1056）などを典拠に、クライン共謀基準の正当性を問題にした。すなわち、クライン共謀基準は、制定法【連邦刑事法典371条】の解釈に基づいているというより

(69) 連邦検察は、共謀罪等の捜査が始まった後に、①会計事務所の職員が販売用のタックスシェルタースキーム（CDSシェルター、COBRA シェルター、Add-On シェルター、およびPICO シェルター）の資料がIRSの手に渡ることを防ぐために当該資料の回収を奨励したこと、②顧客に対して、事業目的があるかのように装い、税務上の立場の補強するために、外貨取引資料などのダウンロードをするようにアドバイスしたこと、③内部の通信文書、取引資料および情報が潜在的にマイナスに作用しないように当該取引にかかる有利な課税上の見解を用意したこと（準備行為/overt act）などの事実を、証拠として裁判所や審理陪審に提出した（United States v. Coplan, 703 F.3d 46, at 64-65）。しかし、後にふれるように、こうした行為は税務専門職の合法的な専門サービスの範囲内にあり、共謀罪を問う際の要件とされる準備行為にあたるとの推論に対しては強い異論がある。

(70) ちなみに、本件連邦地裁判決については、裁判例集に登載されていないことから、本件第２巡回区連邦控訴裁判所判決や法律雑誌記事などを参照している。なお、コプラン共謀罪事件担当弁護士によるコメントとして、See, Jermy H. Temkin, “Time to Revise the ‘Klein” Conspiracy Doctrine,” 249 N. Y. Law. J (January 25, 2013).

は、個人の利益の保護よりも政府の利益の方がもっと価値が高いという司法が創造した政策配慮（judicially generated policy concern）に基づいた基準である。この基準は、「政府に詐欺を働く（defraud the government）」という文言について、拡大解釈を常態化するものである。この基準に基づいて判決を下すことについてどのような正当性があるのか、と問いただした。

本件を担当した連邦控訴裁判所のジョゼ・キャブライン（Jose Cabranes）判事が、Ｙの主張に一定の理解を示す意見を表明した。しかし、当裁判所は、連邦最高裁の先例と控訴裁判所の裁判例に拘束されること、また、クライン共謀基準の見直しは唯一連邦最高裁がなし得るものであるとし、当裁判所が見直しを検討することについては消極的な姿勢を示した。

結果として、Ｙについては下級審の事実認定に基づき有罪判決を追認し、控訴を棄却した。【Ｙを含む２人が有罪、他の２人は犯罪意思がなかったとして事実審の有罪判決を破棄した。】

Ｙ（被告・控訴人）は、移送命令送致により連邦最高裁判所の判断を求めようとしたが、受理されなかった（いわゆる上告不受理）〔United States v. Coplan, 703 F.3d 46 (2d Cir. 2012), *cert. denied,* 134 S.Ct. 71 (2013)〕。

コプラン共謀罪事件控訴審において、Ｙ（被告・控訴人）側は、一連の控訴理由の１つとして、連邦刑事法典371条に規定する合衆国（連邦）への詐欺行為にかかる共謀罪の成立要件は、クライン共謀基準によると、政府（Ｘ：検察）側は、Ｙが政府の合法的な業務を妨害することについて、たんに虚偽（deceitful）や不正な（dishonest）手段を用いることについて話し合いで合意に達したことで共謀の罪を問えることになる点を争った。こうした法の適用や解釈は、連邦憲法修正第５条の保障された「法の適正手続（due process of law）」を侵害するとし、いわゆる「適用違憲（as applied constitutional challenge）」を主張している。しかし、控訴裁判所は、こうした主張に正面から応えることには消極的であった。

コプラン共謀罪事件控訴審判決については、現状追従、紋切型の判決であるとして、税務専門職の間では負の評価がなされている。しかし、その一方で、本判決は、カルドウエル共謀罪事件判決（United States v.

Caldwell, 989 F.2d 1056）などを引用し、Y（被告・控訴人・上告人）側が行った主張を認めることには消極的ではあったものの、クライン共謀基準の今後のあり方、その見直しの必要性について一矢を放ったとの評価がなされている(71)。

6　クライン共謀基準への相互依存を深めるIRS、連邦検察

連邦課税庁（IRS CI）が、連邦検察（U.S. Attorney）とタイアップ・情報連携して、租税ほ脱（tax evasion/IRC 7201条）、虚偽申告（fraud and false statement/IRC 7206条1項）を摘発・立件するとする。これら租税実体犯罪にかかる訴訟（刑事租税訴訟）では、連邦政府（連邦検察）側が立証責任を負う。

租税ほ脱罪（IRC 7201条）について、法文では「内国歳入法典（IRC）に基づき課されるいかなる租税またはその納付を、故意にほ脱または侵害しようとした者は、重罪として、次の刑で処罰される。」（傍点邦訳者）と定める。また、虚偽申告罪（IRC 7206条1項）については、「いかなる者も、虚偽罪を問われることを承知のうえ作成された宣誓文その他宣誓文のよる証明がなされた申告書、陳述書その他の書面であって、あらゆる重要な部分について真実かつ正確であると信じていないものを故意に作成、署名した場合には、重罪として、次の刑で処罰される。」（傍点邦訳者）と定める。

租税ほ脱罪（IRC 7201条）および虚偽申告罪（IRC 7206条1項）においては、「いかなる者（any person）」という規定振りになっていることから、納税者のみならず、その納税者を支援した税務専門職なども、処罰の対象とされる〔See, *e.g.,* United States v. Townsent, 31 F. 3d 262, at 267（5th Cir. 1994）〕。

租税法は複雑になる一方である。政府は、納税者が相当の注意義務を

(71)　See, Seth C. Farber *et al.,* "Klein Conspiracies：In the Wake of U.S. v. Coplan（2013, Portfolio Media, Inc.,）.

払ったのにもかかわらず無実の誤りをしたのか、あるいは意図的な見解に基づいて税務処理をしたのか、明瞭な線引きをするのは必ずしも容易ではない。とりわけ、技巧を凝らした複雑なタックスシェルターは、正当な事業目的を欠いてはいるが形式的には合法であり、クライアントに租税上の恩恵をもたらす。IRSは、これらタックスシェルターの多くは、税務調査でそのスキームを解析するのすら難しい。そこで、IRSは、2000年にタックスシェルター分析室（Office of Tax Shelter Analysis）(72) を立ち上げ、税務専門職を主なターゲットとした即応態勢を構築したが、いまだイタチごっこの状態が続いている(73)。

こうした徴税の現場での困難を織り込み、確実に有罪を勝ち取るため、IRSや連邦検察は、「何らかの方法もしくは何らかの目的のために合衆国（連邦）または政府機関に詐欺を働くことについて共謀すること」を犯罪の成立要件とする連邦刑事法典371条規定する一般的共謀罪の詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to defraud clause）への依存を強めているわけである。すなわち、この詐欺条項にかかる共謀罪を典拠にすれば、特定の犯罪【租税ほ脱（tax evasion/IRC7201条）、虚偽申告（fraud and false statement/IRC7206条１項）など】についての立証を要しないからである。政府（検察）は、納税者や税務専門職など被告が不正な手段を使って、IRSの租税の賦課および徴収を妨げることを計画した旨を立証することで足りる。

共謀罪は、納税者や税務専門職などが、完全に税法の文言を遵守していたとしても、犯罪があったことを問える性格の刑罰である。クライン共謀基準に従った政府の解釈によれば、税務専門職と納税者は、税務調査では解析が難しいタックスシェルターについて話し合い、合意したことは、そのコンテキストにおいて、IRSの税務調査回避（avoidance of tax audit）を

(72)　石村耕治『アメリカ連邦所得課税法の展開』前掲・注１、339頁参照。

(73)　See, Susan C. Morse, “The How and Why of the New Public Corporation Tax Shelter Compliance Norm,” 75 Fordham L. Rev. 961 (2006).

画策していた、あるいは「共謀して連邦課税庁（IRS）の仕事を困難にした（conspired to make the IRS's job harder)」ことになり、共謀罪を問えることになる。まさに、IRS や連邦検察が、クライン共謀基準に依存を深める理由である。

7　租税犯罪にかかる共謀罪の成立要件再論

共謀は、「集団的な犯罪合意（collective criminal agreement)」ないし「犯罪におけるパートナーシップ（partnership in crime)」とも呼ばれるように、共謀罪を適用する場合の客観的要件の核となるのは、「合意(agreement)」の存在である。この点は、税法分野における共謀罪の適用においても、同様である。

まさに、タンゴを踊るときに相手が必要なように、共謀罪が成立する基礎的な要件として、少なくとも２人の集団が必要になる。言い換えると、被告は、自分自身で共謀することはできない〔Morrison v. California, 291 U.S. 82, at 92 (1934)〕。

（１）ピンカートン罪責原則

共謀罪(crime of conspiracy)は、そのベースとなる実体犯罪(substantive offence)、例えば租税ほ脱罪（IRC 7201条)、とは別途に成立する独立した犯罪である。また、連邦刑事法典371条の一般的共謀罪は、それが成立するためには実体犯罪（例えば、租税ほ脱罪/IRC 7201条）を実際に実行されることを要件としていない。このことから、共謀罪は、そのベースとなる実体犯罪（租税ほ脱罪）が成立しているかしていないかを問わずに成立する。

連邦政府（検察）は、共謀者に対して、実体犯罪（例えば、租税ほ脱罪/IRC 7201条）と共謀罪（連邦刑事法典371条）の双方の訴追（起訴）を行うことができる。この場合、政府は、共謀罪については、次のような成

立要件を立証する必要がある。

【図表33】一般的共謀罪の成立要件

①共謀目的についての合意（agreement）があること。 ②当該目的を達成するための特定の意図（specific intent）があること。 ③当該合意を促進する準備行為（overt act）があること。

すなわち、実体犯罪と共謀罪を問う場合、共謀罪について、政府(検察)は、合意およびその合意を推進する合理的に予見できる準備行為（overt act）があることを立証するように求められる。それでは、双方の犯罪を問う場合、実体犯罪を犯していない者に対しても、共謀罪について責任を問えるのであろうか。

この点について、ピンカートン事件判決〔Pinkerton v. United States, 328 U.S. 640, at 647-8 (1946)〕において、連邦最高裁判所は、共謀者は、仮に実体犯罪を犯しておらず、当該共謀に共同している（join）だけであるとしても、正犯として罪を負うと判示した。一般に、このピンカートン事件判決に示された罪責基準は、「ピンカートン罪責原則（Pinkerton liability doctrine)」と呼ばれる。

（２）「合意」の存在とは

共謀罪を問うためには、連邦検察（U.S. Attorney）は、被告と少なくともう１人の者が、共謀目的を達成するための「合意（agreement)」があったことを立証するように求められる〔United States v. Barnes, 604 F. 2d 121, at 161 (2d Cir. 1979)〕。

例えば、納税者が、ある濫用的タックスシェルタースキーム（abusive tax shelter scheme）が違法であると知りながら、そのスキームに故意に参加したとする。この場合、連邦検察は、そのスキームを考案し販売した弁護士、公認会計士（CPA）その他の税務専門職と当該納税者を、違法な

租税ほ脱（tax evasion/IRC 7201条）の共謀に合意したかどで起訴することができる。

この事例では、俗に「車輪＆スポーク共謀（wheel and spoke conspiracy）」と呼ばれるパターンで共謀罪を問われる可能性もある。すなわち、連邦検察は、違法な濫用的タックスシェルタースキームの購入・参加を呼びかける税務専門職が、「車輪（wheel）」の役割を果たし、相互には直接的な接触は持たない複数の納税者（俗で「スポーク（spokes）」とも呼ばれる。）が違法スキームに参加する意図を通じて共謀的な合意で結びついているとして共謀罪で起訴することもできる。

共謀罪を問う場合、２人以上の者による合意の存在を立証するのが客観的成立要件とされる。しかし、状況により、連邦検察は、一方の当事者を正式起訴する場合に、必ずしも他方の当事者の身元を明らかにする必要がないとされる。この点について、連邦司法省（DOJ=Department of Justice）の租税犯則マニュアル（CTM=Criminal Tax Manual）では、連邦検察官に対し、次のように指示する。

【図表34】連邦司法省（DOJ）租税犯則マニュアル（CTM）：起訴にあたっての留意事項

検察官（prosecutors）は、連邦司法省が、共謀罪の起訴において、正当な理由がない限り、起訴されていない共謀者の身元を明らかにしないことは望ましいことではないという立場にあることに留意すべきである。連邦検察マニュアル（USAM=United States Attorneys' Manual 9-11.130（June 2008）起訴されていない共謀者の身元を明らかにしない事案において検察官に推奨される事務は、たんに「被告は、他の者または連邦大陪審（grand jury）や、被告からの申立てに基づき〔検察側が犯罪事実を記載し法廷に〕提出する犯罪事実明細書（bill of particulars）でその身元を開示される者と共謀した」旨申し立てることである。ただし、このような事務運営は、「その者が不正行為により正式に処罰され、係争中である」場合には、それを行わないものとする（USAM 9-27.760）。

連邦司法省（DOJ）が租税犯則マニュアルで、連邦検察官に対してこうした示達を行う背景には、連邦捜査機関（FBIやDEAなど）ないし連邦課税庁（IRS）は、しばしば覆面捜査官（undercover agents）や情報提供者（informer）を使って共謀を仕立て必要な証拠を収集し、連邦検察が被疑者（被告）を起訴に持ち込んでいる事情がある。

しかし、共謀罪を問う場合に、共謀罪の対象となる“２人以上の「者」”には、政府の覆面捜査官ないし情報提供者は含まれない。すなわち、被告はこうした者と共謀に合意する意図（意思）はなかったと判断されることから、共謀罪を問われることはない〔See, United States v. Pennell, 737 F.2d 521, at 536（6th Cir. 1984), *cert. denied,* 469 U.S. 1158 (1985)〕。

租税犯則事件にかかる共謀罪を問う場合に、共謀罪の対象となる“２人以上の「者」”には、原則として「法人/会社（corporation)」も含まれる。したがって、検察は、法人とその従業者または株主との間での共謀の合意の意図（意思）があったとして、共謀罪を問う場合も多い(74)。

（３）双方の共謀罪の適用の可否

共謀者の計画・準備行為が、共謀罪の対象になると判断したとする。この場合、政府(検察)は、その共謀者を、①犯罪条項にかかる共謀罪でも、②詐欺条項にかかる共謀罪のいずれを典拠にしても起訴できる場合に、双方を典拠に起訴することは可能なのであろうか。

例えば、納税者と関与税務専門職が、租税ほ脱罪（IRC 7201条）の対象となるタックスシェルタースキームを検討していたとする。この場合、政府（検察）は、IRC 7201条〔租税ほ脱罪〕という特定の租税実体犯罪（犯罪条項）をベースに連邦刑事法典371条の共謀罪を問うと同時に、特定の犯罪条項に基づかない詐欺条項にかかる共謀罪でも、共謀者を訴追できる

(74)　ただし、反トラスト法違反にかかる共謀罪が問われた場合で、いわゆる「法人内共謀不成立原則（intra-corporate conspiracy doctrine)」が適用されるときには、別である。

かどうかである。

こうした問題を回避するために、裁判所によっては、共謀者が特定の租税実体犯罪を犯していることが明らかな場合には、犯罪条項にかかる共謀罪でもって訴追すべきであるとする見解をとるところもある〔See, *e.g.*, United States v. Minarik, 875 F.2d 1186, at 1187 (6th Cir. 1989)〕。また、双方の共謀罪で起訴されたことから、このことが審理陪審において陪審員の誤った有罪評決につながったとする被告からの申立てについて、連邦地裁の裁判官による陪審員に対する説示（instructions）が適切に行われていることから、双方の共謀罪での起訴には問題がなかったとする控訴審の判断もある〔United States v. Helmsley, 941 F.2d 71, at 90 (2d Cir. 1991), *cert. denied,* 502 U.S. 1091 (1992)〕。

以上のように、１つの計画・準備行為について双方の共謀罪を典拠に訴追できるかどうかについては、裁判所により判断が分かれている。この点は別としても、罰則の適用について、法解釈論的には、連邦刑事法典371条の共謀罪は単一の犯罪であることから、最大でも１つの刑罰（つまり、５年以下の自由刑もしくは25万ドル（法人の場合は50万ドル）以下の罰金または併科）で刑事制裁を科すべきであるとの考え方が一般的である。

（４）共謀罪上の「意図」の立証と租税実体犯罪上の「故意」の立証

アメリカにおける共謀罪は、主観的要件あるいは主観的構成要件要素（subjective component）、すなわち「意図」（ないし「故意」など）、の存在の立証を必要とする犯罪の１つである(75)。したがって、政府（検察）は、共謀者に①連邦犯罪を犯す意図または②連邦政府に詐欺を働く意図があったかどうかを立証しなければならない。

大多数の共謀罪の訴追（起訴）は、詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-offence clause）を典拠に行われる。これは、詐欺条項にか

(75)　See, Albert J. Harno, “Intent in Criminal Conspiracy,” U. of Pen. L.R (1941) 624.

かる共謀罪の適用においては、「連邦政府に詐欺を働く共謀（conspiracy to defraud the United States）」という文言からも分かるように、共謀者が特定の実体犯罪に関係したことが前提となっていないからである。すなわち、政府（検察）は、共謀者が特定の実体犯罪に関係したことを立証するようには求められないことが理由である。

しかし、なかには、政府（検察）が、犯罪条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-defraud clause）を典拠に、個別の租税実体犯罪（犯罪条項）、例えば租税実体犯罪の典型である「租税ほ脱罪（IRC 7201条）」をベースに訴追（起訴）する場合もある。こうした訴追（起訴）の場合、IRC 7201条が「故意（willfulness）」を犯罪の成立要件としているため、刑事租税裁判で検察は、「故意性」を立証するように求められる。ところが、連邦刑事法典371条の共謀罪では条文上そうした故意の存在を犯罪の成立要件として明定していない。その代わり、共謀の「意図（intent）」の存在を立証するように求められるに留まる。すなわち、検察官は、共謀罪を問う場合、共謀者である被告が不法を実現する（または政府に詐欺行為を働く）特定の意図をもって共謀の輪に加わったこと（joint）を立証することでよい。

こうした構図にあって、共謀罪上の「意図」の立証と租税実体犯罪上の「故意」の立証について、裁判例では、どのような考え方を採っているのかが問われてくる(76)。

裁判所によっては、共謀罪上の「意図」の立証においても、連邦（検察）に対して共謀者が「任意かつ故意に（voluntarily and purposely）」、つまり自分の意思で「確信的に」共謀の輪に加わったことを立証するように求める判決もある。

連邦最高裁判所は、イングラム共謀罪事件判決〔Ingram v. United States, 360 U.S. 672, at 678 (1959)〕が典型例である。本件において、最高裁は、租税実体犯罪（犯罪条項）をベースに連邦刑事法典371条の共謀罪を問う場合には、連邦政府（その代理人である連邦検察）に対し「故意の

存在」を立証することが必要である旨判示した。すなわち、租税ほ脱（IRC 7201条）をベースに共謀罪を問う事例において、連邦政府（連邦検察）は、被告が“故意に”租税ほ脱の共謀に合意することになることを知っていた旨を立証しなければならないとした。

---

(76) アメリカ刑事法においては「法の不知ないし錯誤は免責事由にならない（ignorance or mistake of the law is no excuse）」、「法の不知・錯誤はゆるさず」というのが定説である。仮に法の不知や錯誤を免責事由、防御理由として認めるとすると、今度は、被告も検察も、無知のふりをしている者の「内心」を判別するのに膨大なエネルギーを費やすはめになることが一因とされる。しかし、この定説は、租税実体犯罪の典型である「租税ほ脱罪（IRC 7201条）」に関しては無条件には通用しない。なぜならば、「租税ほ脱罪（IRC 7201条）」では「故意に（willfully）」租税をほ脱することを成立要件としており、連邦最高裁判所は、法解釈において「故意（willfulness）」とは「自発的（任意）、意図的、かつ法的義務があることを知っていて違反すること（the voluntary and intentional violation of a known legal duty）」と定義しているからである（United States v. Pomponio, 429 U.S. 10, at 12 (1976)）。すなわち、善意で税法を誤って理解していること、意図的に租税ほ脱のための積極的な行為をすることなどとは異なる、と解している〔See, Spies v. United States, 317 U.S. 492 (1943)〕。このことから、租税ほ脱罪で起訴された被告の「故意」について、政府（検察）は、「被告に義務を課した法律について、当該被告はその義務を認識しており、かつ、その義務に任意で（自発的）意図的に（voluntarily and intentionally）違反した」旨を立証するように求められる〔Cheek v. United States, 498 U.S. 192, at 201 (1991)〕。すなわち、政府（検察）は、違法性の認識（knowledge of illegality）という主観的構成要件要素、言い換えると、被告には法の不知または錯誤がなかったことを立証するように求められる（Cheek v. United States, 498 U.S. 192, at 201-02）。ただし、ここでいう「故意」には、「不注意な行為」や「法的争点について納税者が自己に有利な処理方法を選択すること」などは、含まれない。したがって、政府（検察）は、被告の有罪を問う場合これらの事項にかかる争点については、立証するように求められない。ちなみに、連邦最高裁判所や連邦控訴裁判所は、なぜ「法の不知ないし錯誤はゆるさず」とする刑事法の一般ルールを租税実定犯罪にはストレートに適用しないのかについて、次のような理由をあげている（Cheek v. United States, 498 U.S. 192, at 205）。①税法の複雑さからしてその不知、錯誤を理由とする訴追（起訴）から、一般市民を保護する必要がある。②税法は、ほとんどの世帯や経済活動に関係する性質のものである。③税法は、精錬された多国籍企業から、税の知識もなく法的代理人もいない素朴な個人まで、あらゆるタイプの納税者に影響を及ぼす。④大多数の納税者は、租税を公平に負担する市民の義務を負う自覚を持つと同時に、自らの納税義務を果たさない者をゆるさないという意識を共有している。その一方で、特定の取引についての課税取扱いを決定することは、単純にモラルや善悪の問題ではないことを承知している。

【図表35】イングラム共謀罪事件の概要

４人の被告（２人の事業主と２人の従業者）は、州法のもとで違法とされる富くじ事業を秘密裏に展開していた。２人の事業主は、違法富くじ事業で負うことになる連邦賭博税（federal wagering tax/ 賭博事業が合法か違法かを問わず課税される租税）を申告納付しなかった。一方、２人の従業者は、納税義務はない。連邦（検察）は、これら２人の従業者に対し脱税の共謀の罪で起訴した。連邦最高裁判所は、「特定の実体犯罪にかかる共謀は、少なくとも当該実体犯罪の成立に必要な程度の犯罪の意図（criminal intent）なしにはありえない。２人の従業者が共謀罪を問われるもとになった実体犯罪は、故意に連邦税をほ脱したかどうかである。租税ほ脱の共謀罪は、仮に税法の知識があったとしても、明らかに故意の自覚がなければ犯すことはできない。」と判示した。裁判所は、２人の従業者は連邦賭博税の納税義務の認識を欠いていること、言い換えると政府（検察）は認識があったことを立証し得ていないことを根拠に、これら２人の主張を容認し、共謀罪の適用を認めなかった。一方、２人の事業主に対しては共謀罪に適用を容認した。

アメリカ刑事法学上の主観的構成要件要素（subjective component）として、法文では「意図的（intentional）」のほかに「故意に（willfully, purposely）」などの文言が使われている。これらの文言を比べた場合に、どのような意味の違いがあるのかは必ずしも定かではない。また、わが国の刑事法体系に的確にフィットするかたちでこれらの文言を邦訳するのは至難である。誤解を恐れずにいえば、「意図的に＝計画的に」、「故意に＝確信的に」のような意味でとらえてよいのではないか。

共謀罪は、２人以上の者が共謀するなどの客観的な要件の充足に加え、②参加者の主観的な「特定の意図（specific intent）」（＝計画性）の要件の充足を求める犯罪である。しかも、ここでいう「意図」とは、イングラム共謀罪事件判決によれば、頭のなかでの計画性を超えたより確信的な「故意」を意味するものと解される。

（５）共謀罪適用における客観的要件の「準備行為」とは

連邦刑事法典371条の共謀罪を問う場合には、「意図（intent）」と「合

意（agreement）」に加え、裁判例によると、政府（検察）は、共謀者が当該合意を促進する「準備行為（overt act）」の存在を立証しなければならないとされる(77)。

すなわち、共謀の合意がたんに共謀者の頭のなかあるのではなく、準備行為が伴う共謀が事実として存在する旨を立証する必要がある。もっとも、準備行為（overt act）は、犯罪行為である必要はない。合法な行為であってよい。

租税ほ脱犯罪（IRC 7201条）や故意の申告書不提出犯（IRC 7203条）のような個別の租税実体犯罪（specific substantive tax offence）にかかる共謀の場合は、一般に、共謀の目的はIRSの追求から逃れることにあり、その目的を促進するために所得や費用を隠匿することは準備行為（overt act）と推認される〔See, *e.g.* Forman v. United States, 361 U.S. 416, at 422-24 (1960)〕。

前記コプラン共謀罪事件〔United States v. Coplan, 703 F.3d 46 (2d Cir. 2012), *cert. denied,* 134 S.Ct. 71 (2013)〕において、連邦検察は、共謀罪等の捜査が始まった後に、①会計事務所の職員が販売用のタックスシェルタースキーム（CDSシェルター、COBRA シェルター、Add-On シェルター、およびPICO シェルター）の資料がIRSの手に渡るのを防ぐために当該資料の回収を奨励したこと、②顧客に対して、事業目的があるかのように装い、税務上の立場の補強するために、外貨取引資料などのダウンロードをするようにアドバイスしたこと、③内部の通信文書、取引資料および情報が潜在的にマイナスに作用しないように当該取引にかかる有利な課税上の見解を用意したことなどの事実を、共謀罪成立要件の１つである準備行為（overt act）があったことの証拠として事実審裁判所や審理陪審に提出している（United States v. Coplan, 703 F.3d 46, at 64-65）。

---

(77)　ただし、RICO法/不正収益・腐敗組織法（合衆国法典タイトル18/18 U.S. Code 1962条d項）にかかる共謀罪のように、法律で準備行為（overt act）の立証を不要とする旨を規定する場合は別である。

しかし、税務専門職であれば、むしろこうした有利な課税上の見解を用意することは、自らのクライアント（顧客）の法的立場を補強するために当たり前の行為である。合法的なアドバイスとみてよい。したがって、検察が、こうしたクライアントに有利な課税上の見解を用意する税務専門職の行為を、犯罪の構成要件に該当するとみることには大きな疑問符がつく。とりわけ、裁判所までもが、税務専門職の行為を、計画の真の性格を偽装し、課税庁（IRS CI）や検察の追及をかわすために共謀者の1人が行った積極的な行為とし、共謀罪成立要件の１つである準備行為（overt act）があったと推認する姿勢には違和感を憶えざるを得ない。税務専門職は、「クライアントへの予防法学的な専門的見解の表示、話し合いが共謀罪の準備行為（overt act）にあたる」とする当局の見解が税界を闊歩するようでは、納税者の権利擁護の職責はまっとうできない。

この点について、コプラン共謀罪事件における第２巡回区連邦控訴裁判所の判決では、こうした税務専門職の行為は、“その実質において、クライアントに対する合法的な職務行為である”と推認している（United States v. Coplan, 703 F.3d 46, at 65）。その一方で、同裁判所は、判決を“税務専門職である被告の「意図（intent）」は、問題とされた行為の真の目的を隠すことにあった”という結論に導いている。この結論に対しては、税務専門職から大きな疑問符が付いている。

税務専門職が、違法または疑問のある課税取扱いを是正するために自己のクライアントに提供した専門職サービスは、注意しないと、共謀罪の枠内では、違法を立証するための「準備行為（overt act）」と推認されてしまう危険性をはらんでいることが分かる(78)。

---

(78)　See, Michelle M. Kwon, “The Criminality of ‘Tax Planning’,” 18 Fla. Tax Rev. 153, *supra* 注26 , at 201 *et seq.*.

【図表36】税務専門職の「顧客サービス」と共謀罪の「準備行為」との接点

- 税務専門職が、「どのような課税取扱いが法的にゆるされるのか、あるいは税法の範囲内で租税負担が最も効率的になる税務処理方法はこれだ。」といった見解をクライアントに示すことは、納税申告前か納税申告後であるかを問わず、本来まったく自由なはずである。
- 租税負担を極小化することは納税者の権利であり、技巧みな税務専門職がこうした権利の伸長を支援するためのタイアップを法認するのがアメリカ税法のレガシーである。
- しかし、共謀罪の枠内では、こうしたレガシーが通用せず、違法な共謀を立証するための「準備行為（overt act)」とされてしまうのでは、税務専門職はその職責をまっとうできない。

（６）問われる詐欺条項にかかる共謀罪の拡大適用

政府（検察）は、詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-defraud clause）を適用して、容易に共謀者を起訴することができる。詐欺条項にかかる共謀罪の適用においては、共謀者が特定の実体犯罪に関係したことが前提となっていない。すなわち、検察は、共謀者が、連邦税法（IRC）7201条〔租税ほ脱罪〕のような実体犯罪違反に関係したことを立証するようには求められない。

先にふれたように、連邦最高裁の先例〔Hammerschmidt v. United States, 265 U.S. 182, at 188 (1924)〕によると、合衆国（連邦）に詐欺を働くための共謀の成立要件は、被告が①話し合いで合意に達したこと、②政府の合法的な業務を妨害したこと、③虚偽(deceitful)や不正な(dishonest)手段を用いたこと、および④共謀に影響を及ぼす少なくとも１つの準備行為（overt act）があったことであり、連邦検察はこれらの要件を立証するように求められるだけである。

例えば、納税者とその関与税務専門職が、共謀して租税ほ脱を計画したかどで訴追されたとする。この場合、連邦政府(連邦検察)は、共謀者が、合衆国（連邦）にどの程度の金銭的な損失をもたらしたのか、あるいは、

租税ほ脱に成功したかどうかは立証する必要がない。

また、タックスシェルタースキームにかかる共謀者を訴追する場合を例にすると、当該タックスシェルターが実際に違法なスキームとして処罰されたのかどうかも立証する必要がない。連邦政府（連邦検察）は、確実に有罪を勝ち取るために、詐欺条項にかかる共謀罪を駆使し、共謀者を追い詰める手法として汎用している。

しかし、詐欺条項にかかる共謀罪の濫用は、連邦憲法修正第5条に保障された法の適正手続と抵触する刑事司法手続も散見され、裁判所も次のような警鐘を鳴らす見解を述べている〔*e.g.,* United States v. Rosengarten, 857 U.S. F.2d 76, at 79 (2d Cir. 1988), *cert. denied,* 488 U.S. 1011 (1989)〕。

【図表37】ローゼンガーテン事件での第２巡回区連邦控訴裁判所からの警鐘

政府が、詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-defraud clause）のもとで手続を進めるとする。この場合、政府は、犯罪条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-offence clause）のもとで手続を進めるよりも容易である。裁判所は、「すでに広範で隅々にまで及んでいる共謀罪訴追の網をさらに広げる巧妙な企て」（Grunewald v. United States, 353 U.S. 391, 404 (1957)）に警戒しなければならない。「共謀（conspiracy）」と「詐欺行為（defraud）」という言葉は、一緒に使われた場合、「わが刑事法の基本的な価値をまさに本当に侵害する見解を覆い隠す一種の戦術的な策略ともいえる特別の響きを持つ・・・・・」。したがって、詐欺条項にかかる共謀罪に基づく訴追に対しては「注意深い精査」を要する〔Dennis v. United States, 384 U.S. 855, 860 (1966)〕。

◆むすびにかえて～アメリカの実情から日本の今後を考える

もう一度考えてみたいのが、「共謀」や「計画」ということの性質である。できあがった「共謀」や「計画」は文章に起こさない限り、頭のなかに存在するまとまったイメージでしかない。これは憲法19条が侵してはならないとしている「思想及び良心の自由」そのものであり、内心のものであるがゆえに、たとえ公共の福祉に反するものであっても国によって侵され

ることはない。

そうである以上、共謀罪の「共謀」や「計画」も単なる内心にとどまる限りは、刑法・刑罰のターゲットになることはない。あくまでも「共謀行為」であり、「計画行為」を対象とする処罰でなければならず、このことは「犯罪は行為である」という刑法の初歩を踏み外すことがない限り、日本のどの裁判所も決して否定するものではない。犯罪が行為でなければならないことは、憲法19条の思想及び良心の自由で保障されているのと共に、憲法31条の適正な法定手続の保障にも含まれていると考えることができる。

したがって、「共謀行為」ないし「計画行為」という客観的事実と、これに対応した「共謀行為の故意（認識・認容）」ないし「計画行為の故意（認識・認容）」という主観的要素が必要となり、さらに客観的要素として計画に対する「積極的姿勢の相互提示・確認」が犯罪結果として要求され、これに対応する主観的要素として計画に対する各人ごとの「積極的合意」が認められなければならない。ここでの客観的行為が、共謀罪の集合犯というよりも集合犯の性格を併せ持った対向犯であるという性格からして、相互的な意思連絡が介在する共同・共働行為であるのに対して、主観的要素である故意や積極的合意は各人それぞれに認められるかが問われなければならず、積極的合意に至った者の間でのみ共謀罪が成立し、計画行為には加わっていたものの積極的合意に至らなかった者について共謀罪は成立しない。

わかりやすく言い換えれば、計画を立てる共同実行行為と計画が共同で立てられたという犯罪結果、計画の危険性を現実化する実行準備行為（この意味で組織犯罪処罰法の共謀罪は「予備＋陰謀」の罪になったといえる。）が客観的要素として要求され、これに対応する主観的要素として、計画を共同で立てる行為と立てた結果ならびに実行準備行為の遂行に対する確定的な認識と積極的・主体的な合意が必要となる。

したがって、計画・共謀をたんに主観的要素とみなして、客観的な行為なき犯罪として理解してその立証を要しないとすることはできないし、計画・共謀行為について別に故意を考える必要はないとして故意の立証・認定を省くこともできない。

例えば、税理士がクライアントと２人で話をしたとする。この場合、税理士は違法性を未必的にせよ認識しながら話しているがクライアントはおよそ認識していないことが考えられる。あるいは、その逆で、クライアントは違法行為を是認・認容する意図だが税理士は断固是認・認容する気はないということも考えられる。したがって、共謀罪を問うには、双方においてたんに話し合う・計画する・共謀するという認識だけでは足りない。それを超えて刑法上違法な犯罪行為を話し合う・計画する・共謀するという故意（刑法上違法な(79)犯罪行為の計画を話し合い、共謀してもよい・かまわないという認識・認容）が税理士とクライアントの双方に認められて初めて共謀罪を問える。どちらか一方にでも故意が欠けているとすれば、もはや共謀罪は問題となりえない。

もう１つ、どうしても確認しておかなければならないことは、令状審査、起訴の判断、公判での立証といったそれぞれの段階において、計画された内容が本当に「犯罪」にあたるものなのかどうか、その計画の内容と現実味についても最低限確認されなければならないということである。

生の事実が「犯罪」となるのは、裁判で有罪ないし犯罪の成立が確定してからである。そのような検察官による犯罪の立証の成功、裁判所による認定を経るまでは、無罪の推定を受けることは憲法31条の適正な法定手続の保障に含まれているといえる。

共謀罪での計画内容としての「犯罪」は有罪確定を俟つものではない。犯罪構成要件に該当すると裁判所ないし一般人なら通常考えるであろう事

(79)　日本の判例は、故意をたんに事実の認識・認容にとどまらず、違法性の意識ないし違法性の意識の可能性を含むものとしていると考えられる。

実が含まれていれば足りると考えられる。

しかしそれは犯罪の成立に十分な程度に、有効な証拠を吟味して得られた「犯罪性」ではない。かといって、令状請求という刑事手続のかなり早期の段階で十分とされる嫌疑の内容と同程度で足りるとするのでは、少なくとも起訴や公判段階で犯罪を計画したかどで有罪とするには不十分に過ぎる。共謀罪の起訴・公判維持を目指す捜査の過程で明らかにされる計画内容は、共謀罪の実質的な違法性を担保するに足りるある程度の具体性と実現可能性を伴うものでなければならない。単なる野望や最終目標、こうなったらいいのにという夢想の類を語り合い意見の一致を見たからといって、たとえそれらが犯罪構成要件に該当すると認められる場合であっても、共謀罪が想定する違法性を備えた計画行為が実行されたことにはならない。共謀罪が成立する行為は、その法定刑である５年以下や２年以下の懲役・禁錮に見合う違法性が認められる実質を伴った行為でなければならない。

次に日米の共謀罪の制度比較について少しふれたい。日米とも、一般的共謀罪と個別共謀罪がある。わが国の場合は、一般的共謀罪（テロ等準備罪）については適用実績がないため、今後の展開に委ねるしかない。犯罪の成立要件などについても現時点ではまったく不透明である。

これに対して、アメリカの場合、刑事共謀罪の歴史は長い。一般的共謀罪は、連邦刑事法典371条に目を通せばわかるように、「共謀罪（crime of conspiracy）」は、2つ類型からなっている。１つは、犯罪条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-offence clause）であり、もう1つは、詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-defraud clause）である。双方の大きな違いは、犯罪条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-offence clause）の適用においては、共謀者がそのベースとなる各種個別の犯罪に関係したことが前提となる。これに対して、詐欺条項にかかる共謀罪（conspiracy-to-defraud clause）の適用においては、「連邦政府に詐欺行為をする共謀（conspiracy

to defraud the United States)」という文言からも分かるように、共謀者が特定に犯罪に関係したことが前提となっていない。すなわち、検察は、共謀者が特定の個別の実体犯罪に関係したことを立証するようには求められない。いわば、「スタンドアローン（it stands its own)」の規定振りになっている。アバウトに、連邦政府の正当な行為を妨害するための共謀があったことを立証することで足りるとされる。刑事訴追の現場では、功利的な考え方が闊歩しており概括的な詐欺条項（defraud clause）にかかる共謀罪が汎用され、裁判例の積重ねを通じて共謀罪の成立要件も比較的明確である。もっとも、租税実体犯罪については、個別・独立罪的な共謀規定がないことから、一般的共謀罪を適用する形となっている。また、共謀罪の構成要件も、裁判例の蓄積を通じて、明確にされてきており、政府(検察)は、共謀者を処断するには、客観的成立要件である「合意」や「準備行為」に加え、さらに主観的成立要件として限りなく「故意」に相当する程度の特定の「意図」などの立証をしなければならないものとされている。

この点は、わが国の場合も同様で、一般的共謀罪（テロ等準備罪）を盛り込んだ組織犯罪処罰法６条の２〔実行準備行為を伴う組織的犯罪集団による重大犯罪遂行の計画〕において、その対象となる租税犯罪の範囲を法別表（法別表第三〔第6条の2関係〕）に掲げている。すなわち「限定列挙/特掲方式」を採る。しかし、この別表への他の租税犯罪類型の追加・列挙は、実質的に立法権を牛耳る行政庁の意向でどうにでもなる常態にある。もっとも、すでにふれたように、わが国では裁判例の蓄積もなく、共謀罪の成立要件もまったく視界不良である。今後もスッキリと霧が晴れる展望もない。

アメリカにおいて、共謀罪は、納税者とその関与税務専門職との信頼関係に暗い影を落としている。納税者とその関与税務専門職が、ある課税取扱いについて当局から租税実体犯罪違反（租税ほ脱）の疑い、共謀罪の疑いをかけられているとする。この場合、税務専門職であれば、問われてい

る課税取扱いが問題とならないように対応策を示す、あるいは納税者側に有利な課税上の見解を用意することは、むしろ、自らのクライアント（顧客）の法的立場を補強するために当たり前の行為といえる。ところが、連邦政府（連邦検察）は、そうした対応策や行為は、共謀罪を適用する際の要件の１つである「準備行為（overt act)」にあたるとレッテル貼りをする。しかし、これでは、税務専門職は、クライアントに対する予防法学的な視角からの専門職サービスを提供することは危険行為と化してしまう。税務専門職による納税者権利擁護のための法務サービスを潜在的に刑事処罰の対象とするに等しく、由々しい問題といえる。税務専門職が、「どのような課税取扱いが法的にゆるされるのか、あるいは税法の範囲内で租税負担が最も効率的になる税務処理方法はこれだ」といった見解をクライアントに提供することは、納税申告前か納税申告後であるかを問わず、本来まったく自由なはずである。租税負担を極小化することは納税者の権利であり、技巧みな税務専門職がこうした権利の伸長を支援する態勢を法認するのがアメリカ税法のレガシーである。こうしたレガシーをなし崩しにしてしまっているのが共謀罪の存在である。

わが国とアメリカでは、共謀罪に対する制度や歴史、裁判例や学問上の蓄積などの面で“格差”が大きい。このため、理論的のみならず、法実務的にも、この犯罪についての日米比較は、容易ではなかったというのが“本音”である。懸命に共同作業に努めたものの内容にまとまりがないようにもみえる。本稿は、はじめに断わったように、あくまでも「試論」の域を出ないものである。わが国で導入された共謀罪（テロ等準備罪）の“本質”を理解し、かつ“今後の展開”を占ううえでアメリカにおける共謀罪の実情を調べてみたいという共著者の“好奇心の結晶”とみてほしい。税務専門職や対米進出企業などが法実務上共謀罪とどうつきあっていくべきか精査する際の一助となればと願っている。

（本学法学部教授）