

倉敷民商事件控訴審判決

（広島高岡山支判平成27年12月 7 日判例集未登載）

岡 田 順 太

はじめに

本稿は、税理士法違反に関する刑事被告事件（広島高岡山支判平成27年12月 7 日判例集未登載）について、主に税理士法 2 条 1 項の「他人の求めに応じ」の解釈を中心として、憲法上の結社の自由の観点から控訴審判決（以下、「本判決」という。）に評釈を加えるものである。

その際、結社の自由に関する筆者の見解に依拠しつつ⁽¹⁾、裁判で十分に扱われなかった憲法上の論点について検討していく。

1、事実の概要

税理士法(昭和26年法律237号。平成26年法律10号による改正前のもの。)52条は、「税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行つてはならない」と規定し、これに違反した者を 2 年以下の懲役又は100万円以下の罰金に処するとしている(59条 1 項 3 号)。また、同法 2 条 1 項は、「税理士業務」につき、「税理士は、他人の求めに応じ、租税…に関し、次に掲げる事務を行うことを業とする」として、「税務代理」(同項 1 号)、「税務書類の作成」(同 2 号)、「税務相談」(同 3 号)を挙げている。

中小企業経営者らが結成した団体である A（倉敷民主商工会）の専従職

(1) 岡田順太『関係性の憲法理論—現代市民社会と結社の自由』(丸善プラネット、2015年)。

員X及びYは、税理士資格を有しないにもかかわらず、Aの会員Bらからの依頼を受け、Xにつき法人税確定申告書等16通を、Yにつき所得税確定申告書等9通をそれぞれ作成したとして、税理士法違反容疑で起訴された。なお、Bらは、確定申告書を受け取る際、Aに対して「特別会費」の名目で支払をしている。また、Aは税金学習会や重税反対などの社会運動などを実施しているが、依頼者のなかには毎月の会費や特別会費を納入して確定申告書の作成だけの付き合いにとどまる者もいた。

2、第1審(岡山地判平成27年4月17日判例集未登載)

(1)「税務書類の作成」の意義

原判決は、税理士法2条1項2号の「税務書類の作成」とは、「自己の判断に基づいて確定申告書等の税務書類を作成することをいい、納税義務者の指示に従って機械的に代書する事務は含まれないものと解するのが相当である」としつつ、本件会員らは確定申告書を自ら作成する十分な知識を有しておらず、確定申告書作成についての具体的な指示などできるものではなく、「機械的な代書を依頼したものは到底いえ」ないとして、被告人両名はいずれも業として「税務書類の作成」をしたものといえると判断する。

(2)「他人の求めに応じ」の意義

これに対して弁護人が、被告人両名の行為は「他人の求めに応じ」で行ったものではないと主張するが、原判決は、「この点、例えば、税理士ではない法人の経理担当従業員が、雇用関係に基づき雇用主たる法人のためにその本来の業務として法人の税務書類の作成を行うことは一般に許容されているが、これは、あたかも法人自らが税務書類の作成をするのと同視できるからである」と述べ、本件においてはそうした関係と同視することはできないとして、弁護人の主張を退けている。

（３）税理士法の限定解釈の必要性

さらに、弁護人は税理士法の限定解釈の必要性について主張するが、これも全て退けられている。その根拠として、第一に、弁護人は、「納税申告制度は、憲法上の国民主権原理の租税法的展開を意味しており、申告納税権（納税者による納税義務確定権）は主権者である納税者の基本的人権であるが」、これを実効あらしめるために、「納税者が税務の知識を有する者の協力を得て申告納税を行うことも申告納税権の内容に含まれる」ので、その実質を損なわないような限定解釈をすべきであるとする。これに対して、原判決は、税理士でない者の税理士業務を処罰しても、「納税義務者が税務の知識を有する者から一般的知識を得たり、互いに一般的知識を学び合ったりして、自らの責任において納税申告をすることは何ら制限されるものではない」などと判示する。

また、第二に、弁護人は、無害な行為を処罰することは実体的デュー・プロセス（憲法31条）に反すると主張するが、原判決は、税理士法52条の趣旨を「納税義務者の自主的な納税申告によって税額が確定するという申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用を確保することにある」としつつ、税理士業務については、専門的知識を有し、独立した公正な立場において納税義務の適正を実現することを使命とする税理士に集中させるために違反行為への刑事制裁が設けられていると判示し、また、「同条に違反した行為に対して、同法の定める程度の罰則を設けた立法機関の判断はその裁量を逸脱したものとはいえず、弁護人の主張するような限定解釈等を行わなければ憲法31条に違反するともいえない」と判示する。

さらに、第三に、弁護人は、可罰的違法性の理論や弁護士法72条の解釈との均衡の観点から、「私利を図ってみだりに他人の税務処理に介入することを反復するような行為のみを処罰すべき」などとするが、原判決は、弁護人の主張する限定した場合ではなくても、申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用を損なうおそれが認められるので、「報酬

を得る目的の有無を問わず、無資格者による税理士資格を一律に禁止するという立法機関の判断がその裁量を逸脱したものとはいえない」とし、また、本件各行為の可罰的違法性について、被告人が長期にわたって大量の税理士業務を行っていたことや、Aが本件会員らから「特別会費」を徴収した点が、「本件各確定申告書を作成したことの対価が含まれたものと認め」られるとして可罰的違法性を欠くものではないとする。

(4) 判決

この他、公訴権の濫用など弁護人の主張は全て退けられ、税理士法違反が成立すると判示がなされたが、本件犯行は悪質であるとしつつも、「被告人両名が私利を図ったものとは認められず、被告人両名は中小商工業者の営業や生活の保護を目的とし、その支援を行う中で本件犯行に及んでしまったものといえ」、また、「被告人両名が作成した税務書類の内容が適正を欠くものであったとは認められず、適正な課税が実質的に損なわれたとまではいえない」などとして、被告人両名に懲役10ヶ月、執行猶予3年の判決を言い渡した。

これに対して、両被告人が控訴した。

3、控訴審

本判決は、両名ともに控訴棄却の判決を下した。なお、その間、開かれた弁論期日は1日だけである。

争点となったのは、①公訴権の濫用の有無⁽²⁾、②供述調書の取扱いについての訴訟法上の疑義⁽³⁾、③税理士法の限定解釈の必要性、④税理士法上

(2) 本件公訴提起の契機となったのは、別件の法人税法違反容疑事件の捜査の過程であるが、同事件と関係のないパソコンを差押えて証拠に用いることや、他の団体においても無資格者が税務書類の作成を行っているのに起訴しないことが、本件団体を不当に扱っているなどとする弁護人側の主張を退けた原判決の判断について、本判決も支持している。

(3) 原審において、本件の各供述調書に弁護人が同意したのは保釈を得るために反対尋問権を放棄したに過ぎず、信用性について争わない趣旨ではないとの主張に対し、刑法326条の定める同意としての有効性に疑いはないとの原判決の判断を支持している。

の構成要件（同法2条の「他人の求めに応じ」、「税務書類の作成」、「業とする」）該当性であるが、本稿では③及び④の点について扱う。

（1）税理士法の限定解釈の必要性

弁護人は、原審での主張に他の理由も加えつつ、税理士法の限定解釈の必要性を主張しているが、控訴審はまず「税理士業務の税理士への集中という制度自体が、課税の適正等を実現するための主要な方策の一であるといえる。このような規制の趣旨、目的に鑑みると、税理士への税理士業務の集中を制度として実効性あるものとするために、税理士でないものが税理士業を行うことを禁止し、これに違反した者に対し、一律に刑罰による制裁を科することは、必要かつ合理的であって、刑罰を科すに当たって、その要件自体を限定的に解釈すべき理由はない」との結論を述べる（傍線筆者。以下同じ。）。

その上で、各主張理由の検討に入るのであるが、そのうち結社の自由侵害の有無については以下のように述べている。弁護人は税理士法の規制及びこれに基づく処罰が、AやX・Yの結社の自由を侵害すると主張するが、税務書類の作成を規制する税理士法の規定が、Aや「被告人両名の結社の自由を制限することを目的としているわけではないことは明らかである」とし、本件事件の捜査や公訴提起がこれらを目的とするものではないとする。また、捜査機関等によって本件会員らに脱退するように働きかけた事実もないし、さらに、Aの「会員らが、確定申告書の作成方法等について、互いに指導や助言をするなどの方法により申告納税にあたって相互扶助を図ることは十分に可能であって、事務局職員が業務として税務書類の作成をすることに対し、これを規制することが…結社の自由に対する制約になるとは解されない」と判示する。

この他、弁護人から原判決に続き申告納税権の主張が行われたが、「税理士を利用することが費用等の点で中小企業者にとって負担になることは否定できないが、これが不可能を強いるものであるとは認めがたいし、税

理士法は、申告納税に当たっての納税者の相互協力をも規制対象としているわけではない。また、税理士法の規制は、単発の他人のためにする税務書類の作成を規制対象としているわけではなく、それを業務とすることを規制対象としている」のであって、法の趣旨から当該規制は目的達成のための必要かつ合理的な範囲内の規制であるとして、弁護人の主張を退けている。その他、規制対象を「税務代理」に限定すれば十分であること、市販の税務申告ソフト等の普及による専門性に関する実務環境の変化も考慮すべきであること、無害な行為を処罰すべきでないことなどの主張理由が弁護人から述べられたが、いずれも理由なしとされている。

(2) 「他人の求めに応じ」の意義

本判決は、経理担当者と法人と同様の関係から被告人X・Yと会員Bらの関係も「他人」にあたらない旨の弁護人の主張について、原判決と同様の理由で否定した。また、Aの会員と事務局の関係は、「苛烈な国の税制と闘ういわば家族同然の仲間同士であるから『他人』に当たらない」との主張に対して、家族が税務書類を作成する場合、「社会通念上、その具体的な関係性から本人が作成したものと同一視しうる場合がある」が、被告人兩名と本件会員との関係については、Aが「多数の会員で構成されていたことからすると、被告人らが個々の会員の業務の一翼を担っていたとはいえず、個々の会員と家族同様の一体的関係があったことも窺われない」と判示し、「他人の求めに応じ」たものであるとした。

(3) 「税務書類の作成」の意義

本判決は、原判決を援用しつつ、両被告人の行為が「税務書類の作成」にあたると判示している。

(4) 「業とする」の意義

弁護人は、無償行為の場合には納税者に被害が生じる可能性に乏しいことから、税理士法2条1項の「業とする」に該当するのは、有償行為に限定すべきと主張する。これに対して、本判決は、同法の趣旨について、

「一回限りの個別的な行為は、税理士業務の税理士への集中という制度の維持に対する侵害とはいえ、実質的にみても課税の適正かつ円滑な運用を阻害するまでとはいえない」が、「有償か無償かに関わらず（原文ママ）無資格者による税務書類の作成等が反復継続された場合には、上記税理士への集中という制度の趣旨に反することになり、課税の適正かつ円滑な運用が阻害されるおそれが生ずることになるから、有償性が必須の要件となるとは解すべきではない」と判示する。

また、本件会員Bらの認識等によれば、一般会費や特別会費等の支払には確定申告書の作成の対価としての意味合いがあったと認定し、「業とする」に該当する旨を述べる。

そして、「納入された金銭の用途と対価性の有無とは別問題である」などとして、特別会費がAの組織を維持管理するための会費として納入されるものであって、確定申告書作成の対価ではないとの弁護人の主張を退けている。

4、検 討

（1）争点設定の問題点

原判決及び本判決ともに弁護人の主張をすべて退けており、取り付く島もないものになっている。その前提として存在するのが、税理士法に「違反した者に対し、一律に刑罰による制裁を科することは、必要かつ合理的」とする解釈である。弁護人は、構成要件を限定解釈する必要性や可罰的違法性の主張を持ち出すが、判決は、例外事例や個別の事情を考慮しないことが法の目的である「申告納税制度を前提とした課税の適正かつ円滑な運用を確保する」ための手段である「税理士業務の税理士への集中という制度」の実現につながるとして、刑罰の一律適用が「必要かつ合理的」であるとするのである。

特に、非弁護士活動に関する弁護士法72条の解釈との関連で⁽⁴⁾、弁護人は、非税理士活動が処罰の対象となるのは非弁護士の活動と同等以上に違法性の程度が高い場合に限定されるとして、「私利を図ってみだりに他人の税務処理に介入することを反復するような行為」を取り締まれば足りると主張するが、本判決では無償であったとしても、無資格者の行為について「課税の適正かつ円滑な運用が害されるおそれが減少するとはいえない」などとして、訴えを退けている。そのように広範に処罰対象を設定することについては、「『課税の適正かつ円滑な運用を確保する』のではなく、もっぱら『税理士の資格や収入』を保護することになるであろう」との批判がなされている⁽⁵⁾。この点、手段が目的化しているきらいがあるのは確かであるが、裁判所としては、どのような規制手段を採用するかについての立法裁量の問題として、かなり緩やかに判断する姿勢が伺えるので、処罰対象を厳格に設定するかどうかはもっぱら立法府の判断ということになる。

しかしながら、原判決も本判決も、そこで示された立法裁量が具体的にどの部分でどの程度認められるか、それを裏付ける立法趣旨・立法事実はいかなるものかという議論を行っておらず、昭和30年代の「公共の福祉」論⁽⁶⁾に退行してしまっているかのようなのである。また、非税理士行為として一律に処罰される行為のなかに憲法的価値を有する行為が存するかどうかを検討するという視点も欠落している。ここで弁護人としては、「合法的な非税理士行為」の領域を示すにあたり、裁判所の判断の前提となっている広範な立法裁量の内実を探りつつ、それを限定する憲法論を模索すべきであった。もちろん、実体的デュー・プロセス論や申告納税権、結社の自由といった憲法上の主張は展開しているのであるが、いずれも単発の防禦手

(4) 最大判昭和46年7月14日刑集25巻5号690頁。

(5) 浅田和茂「倉敷民商事件第一審判決の検討」立命館法学362号(2015年)212頁。

(6) 辻村みよ子・山元一・佐々木弘通編『憲法基本判例—最新の判決から読み解く』(尚学社、2015年)209頁〔岡田順太執筆〕。

段にとどまっており、各主張の相互関連が見出し難いのである。

（２）関係性への着目

そこで、まずは税理士法の処罰規定を改めて検証してみたい。既述の通り、税理士法は有償無償を問わず、税理士業務を行なうことを禁じている⁽⁷⁾。弁護士の場合と大きく異なるのは、無償でも処罰対象となる点であり、無償でも無資格行為を処罰する点では、医師でない者による医業を想起させる（医師法17条・31条1項1号）。しかしながら、例えば医業のうち自己注射については、本人や家族が行う場合であっても「医師が継続的なインシュリン注射を必要と判断する糖尿病患者に対し、十分な患者教育及び家族教育を行った上で、適切な指導及び管理のもとに患者自身（又は家族）に指示」すれば、医師法に違反しないと解されている⁽⁸⁾。すなわち、本人だから許されるとか、家族だから許されるという単純な理解ではなく、目的の正当性、手段の正当性、法益衡量、法益侵害の度合い、必要性・緊急性といった要素を考慮した結果、そのような除外事由が示されるに至っているのである。業務独占による一律禁止を掲げる以上、その除外事由（構成要件にせよ、違法性阻却事由にせよ）がどのような判断過程を経て導き出されるかは、立法裁量の広範性にかかわらず、明確に示されなければなるまい。

これに対して、本判決は、①納税者同士の相互協力関係、②雇用主と従業員の関係、③家族関係については税理士法の処罰対象外であると判示するが、その説明は医業の場合に比していかにも表面的である。「課税の適正かつ円滑な運用」という法益を高く見積もり、そのために高度な専門知識と経験が不可欠であることを強調しながら、本人を含めた素人を処罰対

(7) 非司法書士行為についても、「報酬」に関する規定はないので（司法書士法73条・3条1項1号から5号）、税理士の場合と同様と解される（最判昭和39年12月11日判時399号56頁）。

(8) 厚生省医務局医事課長通知「インシュリン自己注射について」（昭和56年5月21日医事38号）。

象としないという法の趣旨はいかなるものであろうか。後日の修正申告や更正処分に対応可能というのでは、「課税の適正かつ円滑な運用」という法益を損ねることになろう。

これを総合的に理解するためには、何らかの関係性への考慮が働いていることを理解しなければならないと思われる。税理士業務を「本人」が行うことは当然許容するというのが税理士法の趣旨なのであるが、必ずしも「非本人」＝「他人」とならない余地が存することが想定される。そこでいう「他人」とは、すなわち税理士法2条の規定する「税理士業務」について、もっぱら「本人」との間に税理士業務の^レ依^レ頼^レ関^レ係^レのみが存在する者を想定して「違反した者に対し、一律に刑罰による制裁を科すること」としているのではなかろうか。

ちなみに、旅行業法では、無登録で旅行業を営むことが禁じられているが(旅行業法29条1項・3条)、旅行業のうち旅行者からの依頼に応じて旅行の計画を行う等の「企画旅行契約」(同法2条4項)について、旅行者と一定の関係性が認められる場合、旅行業者でない者(オーガナイザー)が契約の申込みを募集しても法の禁じる「募集」に該当しないとされる⁽⁹⁾。国土交通省は、「次の例のように、相互に日常的な接触のある団体内部で参加者が募集され、オーガナイザーが当該団体の構成員であることが明らかな場合におけるオーガナイザーによる参加者の募集は、企画旅行の実施のための直接的な旅行者の募集とはならない」(傍点筆者)として、「同一職場内で幹事が募集する場合」や「学校等により生徒を対象として募集する場合」を例示している⁽¹⁰⁾。これらの例は、規制対象に含めなけれ

(9) 「旅行業法施行要領」(平成17年2月28日国総旅振386号)。

(10) ちなみに、旅行業法は「報酬を得て」(2条1項)を旅行業の要件としているが、観光庁は、NPOなどがボランティアを被災地にバスで派遣するいわゆる「ボランティアバス」で、公募した参加者から参加費を直接集めるのは実費だけでも旅行業法違反に該当するとし、業者への委託などは正を求める通知を各都道府県に発出している。「ボランティアツアー実施にかかる旅行業法上の取扱について」(平成28年5月25日観観産78号)。

ば法の趣旨・目的を阻害することが明らかでない限り、業務の依頼関係以外で一定の関係性が構築されていることに着目し、規制の枠外に置かれているものと理解することができる。この点で、旅行業法も、やはり旅行業に関する依頼関係のみが存在する者同士を想定して無登録営業を禁じているといえよう。

以上の点から考えれば、本判決が処罰対象として示す上記3類型は、いずれも税理士業務の依頼関係以外の関係性が存在するので、「他人の求めに応じ」の要件を満たさないのである。そうであれば、上記3類型以外であっても、それと類似した法的関係性が見出せば「非他人」として処罰対象外となるのであり、その意味において構成要件の再構成がはかられるべきことになる。

（3）憲法適合的解釈の要請

そのような「構成要件の修正」は、法益に対する不必要な公権力の介入を極力避けるべきとの憲法的要請に基づくものである。すなわち、ある法令がある関係性における行為を直接的に規制する目的で制定されたものではないとしても、そこに憲法的価値を見出しうるのであれば、その価値を考慮して、適切な規制範囲を策定するよう憲法適合的な解釈が要求される⁽¹¹⁾。本件においては、税理士法上の刑罰法規を文言どおり解釈すると違憲の部分が存在することを前提としているものではないが、憲法上の権利・利益の性質、制約の目的・手段、制約程度などの要素を想定される事案に照らして総合的に勘案し、憲法上の権利・利益の保障を含む法体系にとって最も適合的な解釈を追求する必要がある。

(11) ここでの「憲法適合的解釈」は、堀越事件（最判平成24年12月7日刑集66巻12号1337頁）での千葉勝美補足意見を念頭に置いている。岩崎邦生「調査官解説」曹時66巻2号（2014年）550頁。ここでは、制定法を体系整合的に解釈する際に、最高法規たる憲法の趣旨を盛り込む解釈を憲法適合的解釈と呼ぶ。駒村圭吾『憲法訴訟の現代的転回—憲法の論証を求めて』（日本評論社、2013年）380頁。なお、穴戸常寿『憲法解釈論の応用と展開（第2版）』（日本評論社、2014年）310頁、毛利透「ケルゼンを使って『憲法適合的解釈は憲法違反である』といえるのか」法律時報87巻12号（2015年）93-94頁も参照。

本件において考慮すべき憲法上の権利は、結社の自由である。もっとも、税理士法及びそれによる処罰が、単純に結社の自由の侵害になるとする理論構成は妥当ではない。その点は、本判決の示す通りである。弁護人の主張を敷衍すれば、特定の団体に特権的地位を与えることになり、非税理士行為を広範に正当化する要素となりかねない。

(4) 表現的結社の自由

そこで重要なのは、結社の自由の保障による個人の「価値観の共有」を、他の人権では代替できない本質的価値として把握し、その関係性を保護することである⁽¹²⁾。結社の中には、家族や思想団体のように、特定の価値観により人的に結合したものがある。アメリカ合衆国連邦最高裁は、1984年のRoberts判決⁽¹³⁾において、そうした結社を憲法的に保障する枠組みとして、親交の自由(freedom of intimate association)と表現的結社の自由(freedom of expressive association)の2類型を示している⁽¹⁴⁾。これらの類型の結社は、個人的利益にとどまらず、多様な価値観の共存する民主主義の構築という社会的利益をも有している⁽¹⁵⁾。このうち、表現的結社の自由に関しては、2000年のDale判決⁽¹⁶⁾において、連邦最高裁が、同性愛者を除名処分にしたボーイスカウトに対し、州の差別禁止法を適用することが、団体の表現的結社の自由を侵害するとして、憲法違反の判断を示している。公権力が、法律に基づき、団体の方針に反する者を構成員にするよう強制することが結社の自由を侵害するというのであるが、ここでは団体の結社の自由と構成員に対する差別を是正する国家利益とが衝突している。すなわち、当該団体の特質が「表現的結社」に該当するか考察されると同時に、そうした表現的結社の自由を制限するだけの国家利益を見出し

(12) 岡田・前掲注(1) 87-88頁。

(13) *Roberts v. United States Jaycees*, 468 U.S. 609 (1984).

(14) 岡田・前掲注(1) 36-40頁。

(15) 岡田・前掲注(1) 111-113頁。

(16) *Boy Scouts of America v. Dale*, 530 U.S. 640 (2000).

うるかが争点となる⁽¹⁷⁾。

倉敷民主商工会（以下、「倉敷民商」という。）は、1969年2月に設立された協同組合であるが、その設立趣意書（第1回総会資料4頁）によれば、「私たちはやゝこしい税法のこまかなことまでしらないし、かといつて、税理士に頼むほどの資力もないし、」「金融機関は厳しく、国や県、市の融資制度はあっても“わく”がせまい上手続きが面倒でわかりにくく、」「スーパーの進出で、小資本の私たちはますますやりにくくなっています」との認識のもと、「こういう中にあつて、中小商工業者の生きる道は団結し、みんなが力を出しあつて、さまざまな困難とたたかつていく以外にありません」とある。そして、倉敷民商会則案3条（第1回総会資料6頁）によれば、「この会は、会員の総意によって運営し、中小商工業者の営業と生活、社会的地位の向上を計ることを目的とします」とある。また、こうした倉敷民商について、「中小業者の営業と生活を守る自主的運動組織として発足した」とし、「自主申告を貫く運動が取りくまれた」（第2回総会資料「倉敷民商一年の歩み」2頁）とする。1972年には、運動方針（案）に「事務局体制を強化するために」（第4回総会資料7頁）との項目があり、組織拡大の傾向が見受けられる。

そして、倉敷民商の運動方針は、「日本の大資本は、そのしわよせを中小業者や働く国民に転嫁しており、そのため、悪性インフレ、必需品の買い占め、公害のたれ流し、付加価値税の企みなどを行い、国民生活は基盤からゆり動かされています。」「自民党の永久政権をつくるための小選挙区制のたくらみ、…右翼団体や税務署の協力団体による反民商宣伝も強められています」（第5回総会資料2頁）といった情勢認識を背景に立てられるなど、その活動は強い政治信念に裏付けられていることが見受けられる。

(17) 岡田順太「アメリカ合衆国における『表現的結社の自由』—Freedom of Expressive Associationの憲法上の価値について」法学政治学論究（慶應義塾大学）54号（2002年）133-136頁。

このように強い価値観で結ばれた団体は、アメリカのDale判決におけるボーイスカウトのように、強い憲法上の保障がなされる必要のある表現的結社に位置づけられる。特に、公権力による干渉により、団体自体の発するメッセージが歪められ、団体の自己同一性（アイデンティティ）を維持し難い状況が生まれる場合は、国家の側に高度な国家利益の存在を示すことが求められる。Dale判決で言えば、公権力がボーイスカウトに同性愛者の指導者を受け入れさせることで、同団体が同性愛を受け入れるとのメッセージを発することを強制することになり、それは団体の性質を激しく歪める結果になるので、そのような介入を正当化するだけの理由を示すことが国家に要求されるのである。

そうした倉敷民商の活動の柱の一つが、会員自らが納税をすることにあるが、これは単なる申告手続ではなく、運動体としての倉敷民商の目的実現に向けた実践的意義を有している。そのため、頑なに税理士による税務書類作成を拒否し、中小企業者が自主申告を行い、ときには税務署への「団体交渉」を行って、資本主義体制の補完としての協同組合活動を行なっていると見ることができる。その意味でも、倉敷民商は「表現的結社」に該当し、自主申告活動が団体らしさ（アイデンティティ）に不可欠な要素となる。

もちろん、表現的結社に該当するから公権力による干渉が許容されないとして、税理士法の刑罰規定の適用が当然に除外される訳ではない。また、税理士法の規定が倉敷民商の表現的結社の自由を制約するとしても、それは結社の自由を直接的に制約するものではなく、間接的付随的制約にとどまる。とはいえ、上記のような結社の自由保障の趣旨に鑑みて、本件で問題となる税理士法の各規定の解釈は、人権保障領域を最大限に確保しようという憲法適合的になされる必要がある。本件のように、税務書類作成にあたって、依頼者と作成者との間に依頼関係以外の関係性が存在し、それが上記の表現的結社の自由を含む関係性であるならば、そこに憲法的保

護の要請が強く働く余地が生まれることになる。すなわち、税理士法上の非税理士行為に対する広範な処罰対象の設定が、当該関係性を直接的に規制するものではないとしても、税理士法が保護する国家利益を考慮しつつ憲法適合的な犯罪構成要件となるよう再構成する解釈が求められることになろう⁽¹⁸⁾。本件に即して言えば、結社の自由の保障に資するよう「他人」ならざる「非本人」の領域をどの程度許容しうるかという争点となる。特に、刑罰の謙抑性から、その犯罪構成要件については厳格かつ抑制的に規定される必要がある。

そこで具体的に考察すべきは、いわゆる「法人の人権」論に依拠しつつ、当該関係性（団体）の目的、性質、関連する諸制度の趣旨・目的、保護法益、規制態様・程度などの要素を総合衡量することである⁽¹⁹⁾。特に、脱税のような犯則事件であれば教唆や幫助で罰することができるのに、あえて税理士法52条・59条1項4号が置かれている趣旨を立法過程から精査する必要がある。

（５）現行税理士法の立法趣旨

そもそも現行の税理士法は、1942年に成立した税務代理士法を廃止し、新たな税理士制度を確立するために議員立法により制定されたものである。税務代理士法が、「戦時中昭和17年にでき上がった法律でありまして、いかにも戦時色が濃厚でありまして、統制経済盛んなりしころにできたもの」であるのに対し、税理士法は、「シャープ勧告案によりまして、税理士たらしとするものは、国税庁にその登録名簿を置きまして、登録せ

(18) この点につき、堀越事件ほか国公法二事件（最判平成24年12月7日刑集66巻12号1337頁、同刑集1722頁）や風営法ダンス規制訴訟第1審判決（大阪地判平成26年4月25日裁判所HP）における憲法適合的解釈を参照。また、岡田順太「風営法ダンス営業規制違反被告事件—大阪高判平成27年1月21日（判例集未掲載）」白鷗法学22巻2号（2016年）251-276頁。

(19) 本来、結社の自由として論じるべき事柄が、他の憲法上の理論において代替的に説明されてきたものの一つが、法人の人権（享有主体性）論である。詳細については、岡田・前掲注（1）9-29頁。

られた後でなければ税務官公署に出入りいたしまして、代理することはできないというように権限を付與し、また民主的にいたした点が大なる相違であるということを申し上げておきます」と、提案者は述べている⁽²⁰⁾。

1887年、わが国にはじめて所得税法が創設され、更に1896年には営業税法が制定されるなど企業課税が導入されるに及び、税制が複雑、多様化するとともに、税負担も次第に過重となってきた。そこで、商工業者は、退職税務官吏や会計に素養のある者に対し、記帳や税務の相談を依頼するようになり、ここに一群の職業専門家を自然発生的に生み出すことになったとされている⁽²¹⁾。やがて、第二次大戦の戦費調達が急務となり、税徴収の適正化の一環として税務代理士法が制定されるに至る。当時の政府による法案提出理由として、「社会経済情勢はいよいよ複雑多岐に亙りまして、これに伴い税務行政の運行及び国民の経済生活も亦複雑且困難となって参ったのであります。殊に戦時下に於きまする財政需要の増加に伴いまして、相次いで増税を行い、さらに今回相当程度の増税の措置を行うことと致したのであります。此の傾向は今後も一段と加重せらるる方向にあると考えられるのであります。従って税務行政の適正なる運営を図りますことは、現下喫緊の要務であるのであります。此の見地より致しまして、新たに税務代理士法を制定し、税務代理士の制度を設け、その素質の向上を図りますると共に、是等の者に対する取締の徹底を期し、之に依り戦時に於ける税務行政の円滑なる運用に資せんとするのであります」⁽²²⁾と述べ、税務代理士会を組織させ、大蔵大臣の強力な監督の下に置くという戦時統制色の強い制度であることを示している。また、「数多くの税務代理業者の中には納税者に対して故なく異議の申立を勧誘したり、或は甚だしきに至りましては租税の遁脱に付て指示を致す者等がありましたこと

(20) 第10回国会大蔵委員会議録47号(昭和26年3月31日)4頁〔三宅則義委員答弁〕。

(21) 南九州税理士会第1審判決(熊本地判昭和61年2月13日判時1181号37頁)参照。

(22) 第79回帝国議会議事録3号(昭和17年1月23日)37-38頁〔賀屋興直大蔵大臣発言〕。

は、非常に遺憾とする所でございます」⁽²³⁾と、当時の状況について述べ、業者の品位・素質の向上をはかることを目的としている旨答弁している。もっとも、税務代理士法においては、特別な試験制度を設けることなく、弁護士、計理士、国税事務従事者、学識経験者といった者であれば（2条）、主務大臣の許可を得て税務代理士の業務を行うことができた（4条）。

日本国憲法の成立後は、1947年の税制改正により、従来の賦課課税制度を改め、主要三税について申告納税制度を導入する「民主化」が行われた。しかし、戦後の混乱期で最高水準の税負担率を記録し、滞納額も増加する一方、税収確保という至上命令に追われて更正・決定が濫発され、申告納税制度は形骸化されていたとされる。そうした状況を打開し財政の安定化を目指すべく、1949年、占領軍の依頼を受けて結成された日本税制使節団による報告書が作成され、戦後の日本の税制に大きな影響を与えることになった。いわゆる「シャープ勧告」である。そのなかで、約3,200名の税務代理士の大部分が税務官吏であった者であると指摘しつつ、「現状で純所得の客観的把握が困難であることと、その結果として、多くの場合、税務署と納税者の間の取引に重きが置かれることで、納税者の代理人をして税務専門家としてよりむしろ熟練した交渉人ならしめている」と、専門性のない代理人が跋扈する状況を批判する。特に、一部の事案では、「交渉人」の語が、贈収賄やそれに類する「調整者」の遠回しな言い方になっているとも述べる。そこで、当時の大蔵省が責任をもって、税務代理人の専門的能力を向上させ、税務に関する高度な能力を試す資格試験を実施し、その業務の監督をする体制を構築すべきであるとしている⁽²⁴⁾。

ここで、大蔵大臣の強力な監督体制を指向する点は、従前の制度と同じであるが、税理士法の趣旨としては、行政の便宜や単なる税収確保よりも税徴収の公平性の実現と法治主義の徹底という点にあるといえる。その意

(23) 第79回帝国議会衆議院日本勧業銀行法中改正法律案外五件委員会議録（速記）4 回（昭和17年2月7日）52頁〔松隈秀雄大蔵省主税局長答弁〕。

(24) 報告書附録D第E節第4款。

味で、シャウプ勧告では、弁護士や公認会計士が納税者の代理を務めるならば、それが望ましいことであるとしている。

ちなみに、シャウプ勧告は、当面の在り方として、「現状、納税者が望むならば、友人その他の個人に代理を務めてもらうことができる。税務代理士としての資格が必要なのは、代理を業務(business)として行う者についてだけである。個人として特定の事案において納税者を補佐する能力は引き続き維持されるべきである」とも述べており、個人の便宜にも配慮する視座も有している。

以上のような経緯で現行の税理士法が制定されたのである。そこで、「税理士制度と申告納税制度とは形影相ともなう一体のものとしてとらえる必要があり、戦後の税制改正で取り入れられた「納税申告制度は、納税義務者が、申告により、第一次的に自己の租税債務を確定させることを本旨とするものである」⁽²⁵⁾という点を踏まえ、「納税義務の適正な実現」(税理士法1条)のために税理士業務をいかに統制するかという観点から税理士法を理解する必要があると言える。

(6) 協同組合の法的特質

次に、本件被告人が専従職員として勤務する倉敷民商の組織形態である協同組合の法的特質について考察する。同団体は、法人格を有しない協同組合であると位置づけることができるが、協同組合に関する法理論については学問的な考察が十分なされているとは言いがたい。経済学や社会学の観点からの協同組合論研究は多く著されているが、協同組合法については、農業協同組合や生活協同組合のような法定の協同組合に関する制度論が軸であり、その本質的な検討は不十分な点が多い。そのため、法人格を有しない協同組合に関する法的扱いも、一般的な法人理論の転用で処理されがちである。

この点、協同組合のアイデンティティに関する国際協同組合同盟(ICA)

(25) 日本税理士連合会編『新税理士法(4訂版)』(税務経理協会、2015年)57-58頁。

声明によれば、協同組合の定義は、「共同所有と民主的統治がなされる企業体を通じて、共通する経済、社会及び文化的な需要と願望を実現すべく自発的に合同した人々の自治的結社である」とされる⁽²⁶⁾。ここで共同所有を特徴としているのであるが、それは「資本主義社会における経済的弱者の相互扶助を基盤」⁽²⁷⁾とする点で、単なる共有とは異なる意義を有している。そして、「中小事業者（農・林・漁民を含む。）、一般消費者が、大企業に対する経済的対抗手段として団体を結成して、それぞれの個別経済の助成を求めるのが、協同組合である。…協同組合における相互扶助性は、団体結成の契機であり、その助成団体性は、組合員の需要にこたえる団体の目的」⁽²⁸⁾であるとされる。

また、協同組合による助成内容により、消費面と生産面に区分されるが、消費協同組合としても「経営活動の原動力は経営者としての組合にあるのではなく組合利用者としての組合員」であり、生産協同組合としても、「組合員は協同組合の活動がもたらす利益の配分にあずかるのではなく、組合員各自の企業が協同組合という施設を利用することによってその程度に応じてそれぞれ利益を得るのである。組合活動の成果は組合員の組合事業施設利用に依存しているのであるから、組合の行う事業は組合自体のためではなく、組合員の経済活動のためである」⁽²⁹⁾とされる。

所有と経営の分離が特徴となる株式会社のような企業活動が近代資本主義社会の基本となるが、協同組合はまさにそうした社会を補完し、疎外された弱い個人の協同により、対等な立場にある構成員の福利を増進する人的組織として機能するという現代的な結社なのである。したがって、一般的な企業法とは異なる法的性質があることを看過してはならない。相互扶

(26) 日本協同組合学会訳編『21世紀の協同組合原則—ICAアイデンティティ声明と宣言』（日本経済評論社、2000年）。

(27) 大塚喜一郎『判例・協同組合法』（商事法務研究会、1981年）5頁。

(28) 同上。

(29) 村橋時郎「協同組合の法的企業性」吉永榮助『現代商法学の諸問題（田中誠二先生古希記念）』（千倉書房、1967年）628-629頁。

助と民主的統治、組合員の福利がその特徴といえる。それでは、ここで、一般的な企業である株式会社との違いを比べてみたい。

概して、株式会社においては、所有は社員権として株主に、経営は経営権として取締役会に分化している。さらに、業務は、法人からの指揮命令の下で、業務遂行者たる従業員が遂行し、その福利たる消費は顧客が享受するという分化体制を見ることができる。これに対して、協同組合の理念型は、所有、経営、遂行、消費の全てを組合員が行うという姿である。株式会社は各構成要素の役割が明確にされて分化するのが特徴であるが、協同組合では役割が完全に分化しておらず、機能が全体として集中しているのである。株式会社において、従業員は法人からの指揮命令関係に置かれるのであるが、協同組合における専従職員は指揮命令を受ける組合の意思決定に参加する組合員と、福利を享受する組合員とが重複する点に特徴があると言える。そこで、そうした協同組合の形態を一般の企業と同様の法律関係として扱うことは適切ではないということになる。

もちろん、理念型である協同組合が定款その他の規約により、理事会の設置や専従職員の雇用といったかたちで、株式会社の機能分化を行うことはあるが、組合員が組合の意思決定に参加しつつ、福利を享受する構造に変化はない。この点は、会社よりむしろ、労働組合やマンション管理組合と構造的に近いものがある。

(7) 協同組合の法的構造と税理士法上の「非他人性」

以上のような協同組合の法的構造を考慮すると、「他人の求めに応じ」の「他人」について、一般的な団体とは扱いを異にすべき事情が垣間見える。

税理士法によれば、税理士は、他人の求めに応じ、租税に関し、税務代理、税務書類の作成及び税務相談を行うことを業とする(2条1項)とされ、当該3業務を「税理士業務」(同条2項)と呼び、「税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業

務を行つてはならない」（同法52条）と規定し、違反者を「2年以下の懲役又は100万円以下の罰金に処する」（同法59条1項4号）こととしている。

この点、税務代理士法において、「税務代理業ヲ行ヒタル者」（21条）に該当するには、反復継続の意思をもって、多数人の委嘱を受け、税務書類の作成等の事務を行えば足りるのであって、報酬又は利益を得る意思や現にこれを得た事実の存在は不要であるとされていたが⁽³⁰⁾、基本的にこの判例法理は、現行の税理士法にも踏襲されている。

法的業務独占を許された資格であっても弁護士などと異なり、税理士業務は無償であっても非税理士行為として刑罰の対象となるのが特徴である。これは、税務当局の監督と統制を通じて租税収入の確保をはかる税務代理士法からの理念を引き継いだものであって、立法政策の当否はともかく、それ自体を憲法的観点から否定することは困難である。

もっとも、税務代理士法21条違反として刑罰の科せられた事件に関して、「どうも非常に行き過ぎになっておる例が相当あるようでございます。もちろんそれぞれ見解の差、主張の差がございしますが、相当大がかりな計画によりまして、特別な運動としまして行われていたような例もございまして、そういう場合があるいは該当したことにもなったかと思う」⁽³¹⁾との政府答弁がなされており、必ずしも形式的機械的に同条項が適用されるとの認識にはないと思われる。

そして、「営利目的の有無ないし有償無償の別を問わないこととされており（基本通達2-1後段）、判例においても同様に解されている」のであるが、「ただし、個人あるいは法人の行う事業に係る租税について、その使用人が使用者の命により申告書等を作成したり、税務当局と折衝したりするのは、使用者の手足として行動しているものであって、税理士業務を行

(30) 最大判昭和24年7月22日刑集3巻8号1354頁。

(31) 第10回国会衆議院大蔵委員会議録47号（昭和26年3月31日）6頁〔平田敬一郎大蔵省主税局長答弁〕。

なっていることにはならない」⁽³²⁾とされており、形式上は法的に別人格であっても、使用者の手足となれば、「他人の求めに応じ」の要件に該当しないことになるのである。

当然、本人が税務書類を作成することに問題はない(税務相談と代理業務は想定できない)のであるが、その手足と認定しうる要件(以下、「非他人性」という。)はいかなるものであると考えられるのだろうか。というのも、個人事業主や法人とその使用人との関係であれば、その非他人性が明確なのであるが、上述のとおり、任意団体たる協同組合となると所有・経営・業務遂行・消費の各行為の効果が組合員に帰属し得るため、その理解が単純にはいかなくなるからである。この点について明確にしないまま、判例や学説は税理士法の理解を進めてきたきらいがある。

(8)「非他人性」の要件

そこで、個人事業主や法人の事例を参考に考えると、次の3点が非他人性の具体的内容となろう。第一が「非独立性」である。税務書類作成を業務として行なうことが、当該専従職員の判断ではなく、総会や理事会などの機関の意思として決定されており、それに従わざるを得ないならば、この要件を満たすことになる。ただし、専従職員でありながら、実質的に組合の意思決定に強い支配力を有するといった場合には、独立性があるものと言えよう。

第二が「非選別性」である。およそ依頼されれば必ずその業務を引き受けるかどうかに着目し、協同組合においては、いかなる組合員であっても依頼があれば専従職員から断れない状況にあるならば、この要件を満たすことになる。

さらに、第三が「非対価性」である。これは、税理士法52条における対価性の有無の判断とは別の論点である。依頼された業務と何らかの対価において関係性が構築されているかどうかに着目し、例えば、組合員と専従

(32) 日本税理士連合会編『新税理士法(4訂版)』(税務経理協会、2015年)63頁。

職員の関係性が一過性の対価による結びつきでないかどうかを判断する。それにより、「税理士業務の依頼関係」のみの関係性が否かをはかるのである。

およそ個人事業主や法人の使用人として、一般的に他人性を否定しうるのは、上記の非他人性を満たす「忠実性」が存在するからであるが、特に第三の要件となる「非対価性」が重要である。この点、基本通達52-1によれば、「税理士でない者が、相当多数の法人又は個人の使用人の地位を占め、法第2条第1項各号に掲げる事務を反復継続して行っている場合においては、その者が真に個々の納税者の使用人であるかどうかを判定し、実際は納税者の使用人ではないが、法を免れるために名目上納税者の使用人として当該事務を行っていると認められる場合は」税理士法52条に抵触するとされている。それは、具体的には、①相当多数の法人又は個人に同じ時期に雇用されており、個人の能力からその事務範囲は税務書類作成等に限定されるか、②個人事務所を設け、税務書類作成等を専ら当該事務所で行っているか、③雇用契約を締結し、給与等の支払いを受けていながら、別に税務書類作成等の事務に係る報酬等の支払を受けているか、という点で判断される⁽³³⁾。

これを参考にするに、税務書類作成を依頼した組合員ごとに「特別会費」を徴収したとしても、会費が協同組合の会計として扱われるのであれば、当該組合員と専従職員の関係性を会費で結びつけることはできない。もっとも、税務書類の作成時期に専従職員に対して、特別会費を財源とする賞与などを給付する場合は、組合がトンネルとして利用されているだけで、実質的には一過性の対価による結びつきがあると認定しうるのである⁽³⁴⁾。

協同組合の法的構造の特質を踏まえると、非他人性が専従職員に認めら

(33) 坂田純一『実践税理士法（新版）』（中央経済社、2015年）428頁。

(34) 同時期に税理士法違反で専従職員が逮捕された岡山県西農民組合の事件では（山陽新聞2014年1月21日）、確定申告後の3月頃に春期賞与を受け取っていた事実があるので、本件とは事例を異にする。

れる協同組合において、組合員の税務書類を作成した専従職員を税理士法52条違反とすれば、当該組合の意思決定に携わった当該組合員をも共同正犯として罰するののかという、奇妙な問題が生じてしまう⁽³⁵⁾。株式会社サービスの一環と称して、顧客のために税務書類を作成するように従業員に指示を出せば刑事罰の対象となりうるし、もちろん、協同組合であっても、農協や生協など法律に基づいて設立された組合で、所有と経営、遂行と消費が分離した法人類似の形態であれば、異なった扱いになると考えられる⁽³⁶⁾。しかし、そもそも本件のような協同組合は法的構造が異なるためそうした疑問が生じるのである。

以上のような疑問が生じるのは、ひとえに私法の法人理論の枠組みに拘泥して法律関係を処理しようとするあまり、個別具体的な当事者の関係性を公法的観点から実質的に考慮することを怠ってしまうからである。

(9) 第三者の表現的結社の自由の観点

繰り返し述べてきた通り、本件のような団体内部の行為については、個人が非税理士行為を行なった事案とは異なり、各種の法益を衡量して犯罪構成要件を再解釈した上で、適用可能かどうかを判断する必要が生じてくる。ここでは、第三者の利益も考慮要素となる。

概して、民主商工会は、中小商工業者の営業と生活に密接する問題、すなわち税金問題や借地借家問題などを解決するための互助組織として発足し、当初は、弁護士、税理士、大学教授等を顧問に迎え、会の運営は会員の中から選挙で選ばれた役員が、自ら又は会員の税務書類を作成したり、会を代表して税務署に出向き、税務行政について要求を述べたりしていた。その際、会員が、お互いに教えあったりして、税務書類の作成スキル

(35) ただし、別途、指示者の具体的認識の程度を考慮する必要もある。

(36) 中小企業等協同組合法に基づき設立された事業組合の理事長として所轄行政庁の認可を受けた定款に定められた協同組合の目的たる事業執行のため、組合員のための税務に関する事務を代行することは、刑法35条の正当業務行為に該当しないとされた箱根法人協同組合事件(東京高判昭和40年2月26日判タ174号167頁)参照。

を向上させていくほか、公害問題や平和問題などについての理解を深めるなど、組織自体の独特のアイデンティティを形成していった。こうした民主商工会の存在意義については、「いわゆる中小業者が直面する問題に対して全方向からの対応」をする中小企業のナショナルセンターであるとの認識が会員から示されている⁽³⁷⁾。これは表現的結社の自由の特質を有するものである。

ところが、会員の増加につれて役員のみでは事務を処理することができなくなり、専従職員を雇用し、当該職員が主としてこれらの仕事をするようになったという経緯が見られる⁽³⁸⁾。また、会員が多ければ、個々の会員の活動度合いにも差異が生じてくるのは当然である。倉敷民商会員でありながら、税務書類の作成以外に団体に関係しないような依頼者も存在するのは確かであろう。しかし、そうした一部の事例を取り上げて、専従職員への刑事処罰を単純に正当化すべきではない。刑罰権の行使によって他の活動に熱心な会員間での表現的結社の自由が侵害されるのであるから⁽³⁹⁾、それとの衡量において国家の介入を正当化するほどの法益侵害が存在するかについての慎重な検討が不可欠である。本件においては、被告人に対する刑事罰の行使が、直接的ではないとはいえ第三者の憲法上の利益を侵害することから⁽⁴⁰⁾、被告人以外の第三者の利益をも考慮する必要が生じてくることを看過すべきではない⁽⁴¹⁾。

なお、税務書類は、同じ徴税目的に関わる自家製どぶろくの製造や自家消費用のたばこ製造とは異なり、本人自ら作成することに何ら問題はな

(37) 第1審証人の尋問調書より。

(38) 中野民商事件第1審（東京地判昭和43年1月31日下民集19巻1・2号41頁）判決参照。

(39) 第1審証人の尋問調書より。一連の公訴手続により多数の会員が退会し、倉敷民商の活動に支障が生じているという。

(40) 第三者所有物没収に関する最大判昭和37年11月28日刑集16巻11号1593頁参照。

(41) この点、第三者の権利侵害に関して疎明権行使を行った砂川空知太神社訴訟（最大判平成22年1月20日民集64巻1号1頁）参照。また、岡田・前掲注(1)241-243頁。

く、そうした作成者たちが寄り集まって、書類作成能力を向上させることもまた違法ではない。本件はその延長線上に位置づけられる。他方、非税理士行為の刑罰法規の適用は、税理士であれば主務大臣の監督権限が及ぶところ、そうした権限が及ばない者が生じないようにする法秩序形成のための制裁である。脱税などの犯則事件であれば、そちらの刑罰で対処可能であるので、非税理士行為を禁じる法益はかなり形式的なものであると言わざるを得ない。従って、基本的には本件で示された憲法上の権利・利益を制約するほどの国家利益を見出し難いのである。もっとも、書類作成にとどまらず、本人に代わり書類提出をしたり、税理士記入欄に作成者の氏名を記入したり、不適切な助言により更正処分が行われたり、組織的計画的に税務行政を妨害するような活動を伴ったりするなど実質的支障が生じるのであれば、まさに刑罰を用いる状況に至るといえよう⁽⁴²⁾。

5、本判決の問題点

以上、結社の自由の観点と協同組合の特質から本判決を見ると、憲法をはじめとする法解釈に誤りがある上、事実認定についても不十分な点が散見される。

(1) 憲法適合的解釈の必要

本判決は、「税理士への税理士業務の集中」のために非税理士行為に対して「一律に刑罰による制裁を科することは、必要かつ合理的であって、刑罰を科すに当たって、その要件自体を限定的に解釈すべき理由はない」とする。しかしながら、そのような理解は戦前の税務代理士法を承継したもので今日的にそのまま妥当するものではないのだから、改めて非税理士行為を禁じる趣旨をとらえ直し、刑罰の対象範囲を再考すべきであった。

(42) 岡山県西農民組合事件(前掲注(34))では、一部を除き確定申告書の税理士署名押印欄に同団体のスタンプ及び被告人の印鑑を押した上で、確定申告書を交付し、また、同団体を介して確定申告書を税務署に提出するなどしていた。そして、たびたび税務署から警告も受けていたという。

また、そもそも税理士法は、税理士業務の依頼関係のみで結びついた個人による行為を念頭においているものと思われ、戦後に創設された倉敷民商のように、会員相互の税務書類作成のスキルアップを行う協同組合の存在を想定しているとは思われない。

そこで、「本人」ではないが「他人」でもない「非他人」の領域が生じる余地が存し、その部分について精査すべきであった。また、被告人に対して刑罰法規を用いることで、第三者である倉敷民商会員の表現的結社の自由が害されることにも留意していない。本来、税務代理士法とは異なる見地から非税理士行為の犯罪構成要件となる「他人性」について憲法適合的に解釈し直した上で、適用の可否を判断すべきであったのにそれを怠っているのである。

（２）結社の自由の理論の再考

本判決は、税務書類作成を税理士法で規制することや税理士法違反容疑での捜査活動をすること、専従職員の税務書類作成を罰することが、倉敷民商や被告人の結社の自由の制約にはならない旨の判示をする。もちろん、これは第1審及び控訴審段階での弁護人の主張に応えたものであるが、双方とも旧態依然とした結社の自由の理論に依拠しており再考が必要である。特に、従来の団体法は、私法の一領域として扱われることが多く、団体に関する公法理論の多くは私法に依拠して展開してきた。これが、本来検討すべき要素を死角に置く効果を果たしており⁽⁴³⁾、本件はこの点を見直す好機でもある。

また、本判決では、誰のどのような結社の自由が侵害されているのか、全く焦点の定まらないまま、「結社の自由を侵害しない」旨の論理が展開されている。これは、協同組合という関係性の特徴を十分に踏まえていないためである。その意味で、権利能力なき社団の事例である相模原交友会事件⁽⁴⁴⁾における「税理士法52条、59条は同法所定の要件を具えた税理士

(43) 岡田・前掲注（1）26-30頁。

(44) 最決昭和41年3月31日刑集20巻3号146頁。

でない者の行なう税理士業務を規制するものであつて、何ら結社の自由を制限するものではな」いと判示とは分析の視座を異にする。

(3) 協同組合の特質への考慮不尽

本判決は、「従業員が雇用主のために税務書類を作成するのが許されるのは、従業員は雇用主の業務活動の一翼を担う関係にあるので、あたかも雇用主自らが税務書類を作成したものと同一視しうる」として、倉敷民商は「多数の会員で構成されていたことからすると、被告人らが個々の会員の業務の一翼を担っていたとはいえない」と他人性を認定する。しかし、この思考枠組みは一般的な法人理論に依拠するものであつて、協同組合の特質を考慮していない。被告人の行為に先立つ、協同組合の意思決定が存在するかどうか、それが被告人をどの程度拘束しているのかといった点を考慮せずに専ら被告人個人の行為として法令を適用しているのである。

その一方で、納入された特別会費に関しては、それが被告人に渡ったかどうかの判断をせずに、「納入された金銭の使途と対価性の有無とは別の問題である」と、これが協同組合と被告人、依頼者との関係性を示す重要な要素であるにもかかわらず、その点の考察を怠っている。

本判決は、刑事責任を総有的に構成し、それを被告人個人の単独所有として押し付けているように見える。本来の理屈を貫けば、協同組合の意思決定に関与した者すべてを刑事罰に処すべきであつて、被告人のみにその責を負わせるのは正当ではない。これはあたかも、無許可の小売市場開設者を罰せず、そこに常駐する管理人のみに刑罰を科すようなものである。

おわりに

第1審判決は量刑判断において、「被告人兩名が私利を図ったものとは認められず、被告人兩名は中小商工業者の営業や生活の保護を目的とし、その支援を行う中で本件犯行に及んでしまった」などと述べる。しかし、

被告人の認識は、長年にわたる団体の正当な活動の一環として行ったものであって、出来心でやってしまったという類のものではないと思われる。例えば、協同組合として会員の税務書類を専従職員が作成することを禁止していたのに、あえて独自の判断で実施したといった事実があればともかく、本判決までの裁判中にそうした事情は見出されなかった。被告人が協同組合を私物化しているとか、特別会費から直接的な報酬を得ていたなどといった特殊事情も考察されて初めて有罪判断に至るはずであるが、そうした審理経過は見受けられない。

本判決は、本来的にそのまま適用できない「他人性」の構成要件を杓子定規にあてはめて判断するに至ったものと評することができる。そこで、裁判所に期待されるのは、抽象的な立法目的の名のもとで不必要な規制が野放しにされないようにすることであり、立法事実はどこまで深く踏み込んだ探究がなされるかが、審査基準を設定する以上に重要になる⁽⁴⁵⁾。そうした裁判所による裁量統制に関する議論が盛んになっている今日にあって、立ちはだかる「徴税目的」を前に、非常に荒っぽい抽象的な議論に終始してしまっている感が否めないのが本判決である。

そもそも税理士法52条は例外の多い規定であり、日本国憲法の理念や戦後の税制改正、シャウプ勧告などを踏まえれば、税務代理士法とは立法事実が異なり、戦時統制的な画一的機械的適用を要請していない。この点、自家消費用途での酒税やたばこ税逃れの事例とは一線を画するのである。本人の便宜に適うかたちで、明確な判断枠組みが示される余地があるのにもかかわらず、原審や本判決はためらうことなくそれを避けている。

もっとも、そうした歪んだ判断になるのも、関係性を法的に消化するための法理論が構築されていないためであって、その責任の一端は法学界にあると言わざるを得ない。確かに倉敷民商という団体とその活動はユニークである。しかし、ユニークであることだけでは犯罪にならない。むしろ

(45) 辻村ほか編・前掲注(6) 206-207頁 [岡田順太執筆]。

ろ、そうした団体をも包摂する社会の姿こそが、日本国憲法の想定する社会統合のかたちであろう。結社の自由という人権は、そうした憲法の理念とともに理解されなければならない。

本事件は、最高裁に係属中であるので、従前よりも一歩踏み出した司法判断が示されることに期待したい⁽⁴⁶⁾。

(本学法科大学院教授)

(46) 2016年7月27日脱稿。本稿中、「検討」以下の部分は、筆者が最高裁に提出した本事件の鑑定意見書に大幅な加筆訂正を加えたものである。本件の訴訟資料を提供して頂いた則武透弁護士に、心より感謝申し上げたい。