

# 税務調査・争訟と専門職責任

高橋祐介

(名古屋大学大学院法学研究科教授)

## 目 次

I はじめに	1 利益相反
II アメリカ連邦税実務における弁護士の倫理	2 課税庁による情報取得／課税庁に対する情報開示と守秘義務等
1 一般的実務基準 (Standards of Practice)	IV 日本法をめぐる若干の検討
2 連邦税実務に携わる場合の実務規準：Circular 230	1 利益相反
3 申告納税制度と弁護士の役割：ABA Formal Opinionの変遷	2 課税庁による情報取得／課税庁に対する情報開示と守秘義務等
III 税務調査における専門職責任	V おわりに

## I はじめに

「税理士であるあなたは、先輩の税理士が引退したため、その紹介を受け、今年の申告書作成から初めて依頼された顧客がいるとする。顧客の帳簿書類はきちんと整い、これまで誠実に申告納税をしていたことが分かる。しかし、昨年度の申告書をみたところ、ごく簡単な計算の誤りがあり、過少申告となっていたことが判明した。…あなたはどのように助言すべきか？またその根拠とはどこから導かれるのか？」<sup>(1)</sup>

今から10年前、日本税法学会60周年記念号(税法学566号)に筆者が掲載した論文(2011年拙稿論文)の冒頭部分である。同論文では、申告書作成の文脈における税務専門職の責任

(tax ethics)を、アメリカ連邦税法を参照しながら論じ、①過少申告をした場合に納税者自身に課される正確性に関する民事罰(I.R.C. § 6662)、日本の過少申告加算税に相当するものが課されるほか、不合理な立場に基づき過少な申告書や過大な還付請求書を作成し、かつそのような立場を知っており、または知るべきであった申告書作成者や、故意に過少申告を試み、またはルールを無謀にもまたは意図的に無視して過少な申告書等を作成した申告書作成者(tax return preparer)自身に課される民事罰(I.R.C. § 6694)がアメリカにはあること、②かねて申告書作成に関し、アメリカでは日本と異なって資格が必要でな

(1) 拙稿「申告書の作成と専門職責任」税法566号223頁(2011)223頁。

かったが、誤った申告書が多いことから、登録税務申告書作成者（Registered Tax Return Preparers, RTRPs）の制度が2011年8月2日に導入されたことなど踏まえ、日本においても、税務専門職の責任を論じる余地があることや、課税庁の見解を争う「作法」、調査くじ現象への着目について論じた。もっとも、②についてはその後、制度根拠となる財務省規則の制定が制定法上の授權範囲を踰越し、制度が無効であるとしてその施行の差止めが認められた<sup>(2)</sup>。

(2) 登録税務申告書作成者規制は、本文にて説明する Circular 230 と称される財務省規則改正（Regulations Governing Practice Before the Internal Revenue Service, 76 Fed. Reg. 32,286 (June 3, 2011)）によってなされたが、財務省を相手方とする者の代理人実務（practice of representatives）を規制する制定法の根拠（31 U.S.C. § 330）が、この申告書作成業者を規制する権限をそもそも歳入庁に付与しているかとの訴訟が提起された。2013年、Loving v. IRS 事件連邦地方裁判決（917 F. Supp. 2d 67 (D.D.C. 2013)）は、申告書の作成は納税者の代理ではなく、申告書作成業者は代理人ではないため、申告書作成業者の規制権限は歳入庁に付与されておらず、したがって財務省規則は授權の範囲を踰越しているなどとしてRTRP実施の差止めを認め、連邦D.C.巡回区控訴裁判所もこれを維持した（742 F.3d 1013 (D.C. Cir. 2014)）。同事件をめぐる裁判所外の政治的な動きなどをまとめた興味深い文献として、Alex H. Levy, *Believing in Life after Loving: IRS Regulation of Tax Preparers*, 17 FLA. TAX REV. 437 (2015) がある。

他方、IRSがRTRP差止めの停止を求めた Loving v. IRS 事件連邦地方裁判決（920 F. Supp. 2d 108, 111 (D.D.C. 2013)）がRTRPプログラム全体を否定せず、任意のプログラムの可能性をほのめかしたことから、歳入庁は Rev. Proc. 2014-42, 2014-2 C.B. 192 を発遣し、申告書作成業者の参加は任意であるが、試験に合格し、登録が完了した者の氏名がデータベース上で公表され、かつ登録

本稿は、2011年拙稿論文の続編として<sup>(3)</sup>、税務調査と争訟に関し、税務専門職の責任のあり方を、アメリカ法を参照しつつ、比較法的アプローチを用いて議論ないし論点提示することを目的とする。もっとも、登録税務申告書作成者の議論をみても分かる通り、日本では生じない問題の対処に彼の国が苦勞している側面もあり、彼の国の制度を積極的に日本に取り入れた方がよいとの立場を本稿は必ずしも取るものではない。単に彼の国のルールが詳細で、判例も豊富にあり、また議論も

完了者について既存の税務代理制限の一部を緩和する Annual Filing Season Program (AFSP) を導入した (<https://www.irs.gov/tax-professionals/annual-filing-season-program> [最終アクセス：2021年8月15日])。これに対して米国公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）が規制権限逸脱などを理由として訴訟を提起したが、AICPA v. IRS 事件連邦D.C.巡回区控訴裁判決（746 F. App'x 1 (D.C. Cir. 2018)）は、AFSPが歳入庁の税務実務家規制権限内にあるなどとして、AFSPを合法と結論づけた。AFSP導入とAICPAによる訴訟の背景につき、例えば John Spencer Treu & Jessica A. Magaldi, *AICPA v. the IRS: Is the AICPA Protecting Taxpayers Interests or Its Own in Seeking to Invalidate the Annual Filing Season Program*, 94 TAXES 41 (2016) 参照。

(3) 本稿は、2018年11月10日に行われた日本税法学会中部地区500回記念研究会報告及び2021年7月10日に行われた同地区研究会報告をベースに執筆されたものである。両研究会にて有益なご指摘を下さった会員の皆様には厚く御礼申し上げる。もとより、本稿執筆の責任はもっぱら筆者のみにある。なお、本稿と同様の問題意識をもつ先行業績として、小田智典「米国における租税専門家の責任と倫理に関する考察」（神戸大学博士論文、2019年。[http://www.lib.kobe-u.ac.jp/infolib/meta\\_pub/G0000003kernel\\_D1007397](http://www.lib.kobe-u.ac.jp/infolib/meta_pub/G0000003kernel_D1007397) [最終アクセス：2021年8月15日])、特に51-61頁参照。

多いために、日本における税務専門職責任を議論し、また確認するきっかけを得るために、本稿は比較法的アプローチを採用するに過ぎない。

本稿につき、5点予め言及する。第1に、筆者はアメリカ法における tax ethics にさほど詳しいわけではないため、2011年拙稿論文同様、定評あるケースブックである BERNARD WOLFMAN, DEBORAH H. SCHENK & DIANE RING の執筆した ETHICAL PROBLEMS IN FEDERAL TAX PRACTICE の第5版<sup>(4)</sup> [以下、本文では「WOLFMANらのケースブック」という。] 及び DONALD B. TOBIN, RICHARD LAVOIE & RICHARD E. TROGOLO の執筆した PROBLEMS IN TAX ETHICS<sup>(5)</sup> [以下、本文では「TOBINらのケースブック」という。] に準拠する。

第2に、税務調査・争訟に関するアメリカの tax ethics にはきわめて様々な論点が含まれているが、紙幅の関係ですべてを詳述することは不可能である。したがって、やや乱暴ではあるが、本学会が実務家と研究者で構成される学会であることを踏まえ、研究者である筆者が実務上論点になりうると判断するものを取り上げることにしたい。もとよりアメリカにおける実務上の論点を取り上げ、実務上の議論を喚起し、または議論の必要がないことを確認することが本稿の目的であるが、実務に疎い研究者である筆者には、実務の実情に即した結論を導き出すことは困難である。その意味で、本稿は議論にすら至らない、論

点提示に留まる（いわゆる「投げっぱなし」）が生じる点をご容赦いただきたい。

第3に、本稿の検討対象である税務調査及び争訟に関する専門職責任は、納税者側代理人のそれを指し、課税庁ないし国側代理人のそれは取り上げない。

第4に、アメリカの tax ethics では税務に携わる弁護士（tax lawyer）の倫理が念頭に置かれている一方、日本の税務につき申告や調査の場面では税理士、争訟では弁護士が専門職の代表であろうから<sup>(6)</sup>、本稿でアメリカの tax ethics については弁護士倫理を中心に記述し、日本の専門職倫理については税理士と弁護士の双方を念頭において記述したい。

第5に、本稿で言及する倫理規定については、読者の便宜と紙幅の両面を考えて、要約の形で紹介する。

以下では、IIにおいて、本稿検討の前提となるアメリカの tax ethics につき、最小限の基本的枠組みの説明を行った後、IIIで①利益相反と②課税庁による情報収集／課税庁に対する情報開示の問題を取り上げる。IVにおいて、日本法において示唆を与える諸点につき、若干の検討を行う。Vで以上をまとめる。

アメリカ法曹協会（American Bar Association, ABA）の Model Rules of Professional Conduct（アメリカ法律家職務模範規則、以下、「ABA模範規則」という。）の訳語は、基本的には藤倉皓一郎監修・日本弁護士連合会訳『【完全対訳】ABA法律家職務模範規則』（第一法規、

(4) BERNARD WOLFMAN ET AL., ETHICAL PROBLEMS IN FEDERAL TAX PRACTICE (5th ed. 2014). 2011年拙稿論文では、同書第4版を参照している。この第4版を紹介するものとして、増井良啓「書評 Bernard Wolfman, Deborah H. Schenk, and Diane Ring, Ethical Problems in Federal Tax Practice, 4th

Edition」ソフトロー研究19号85頁（2012）。

(5) DONALD B. TOBIN ET AL., PROBLEMS IN TAX ETHICS (2009).

(6) もちろん税理士法2条1項1号が定めるように、行政不服審査の場面では税理士も納税者側代理人となることができる。

2006年)を参照している。本稿の情報は、インターネット上のものも含めて2021年8月15日現在のものである。

## II アメリカ連邦税実務における弁護士の倫理

ここではアメリカ連邦税実務の行為規準につき、後の検討に必要な範囲で、ごく簡単に説明することにしよう。詳細は2011年拙稿論文の225頁以下をご参照いただきたい。

### 1 一般の実務基準 (Standards of Practice)

連邦税実務に関する行為基準は、直接間接に適用される様々なルールの集積体であるが、弁護士については、他の業務を行う弁護士同様、まず活動許可を得た各州の行動準則に従う。現在、各州やグアムなどにおいて、ABAが1983年に採択したABA模範規則に何らかの形で準拠した行動準則規程を採用している<sup>(7)</sup>。ABA模範規則は、それ自体法的効力はないが、各州の行動準則は法的効力を持ち、弁護士の懲戒基準となる。ABA模範規則には、詳細な注釈が付されており<sup>(8)</sup>、その解釈に役立つ。さらにABAの倫理および専門職責

任常設委員会 (Standing Committee on Ethics and Professional Responsibility) は、模範規則解釈のための意見書 (Opinion) を公表しており、法源ではないものの、解釈指針として重要視されている<sup>(9)</sup>。

実務家が公認会計士であれば、AICPAの行動準則規程 (Code of Professional Conduct<sup>(10)</sup>) が同様に問題となる (各州の公認会計士審査会、Board of (Public) Accountancyが懲戒権限を有する)。

### 2 連邦税実務に携わる場合の実務規準 : Circular 230

財務省は一般的な規則作成権限 (31 U.S.C. § 330) に基づき、内国歳入庁 (以下、本稿では「歳入庁」という。) を相手として実務家が行う実務についての規則 (Regulations Governing Practice before the Internal Revenue Service, 31 C.F.R. Part 10), 通称 Circular 230を制定しており、そこでは実務家の定義、実務家の職責と制裁 (譴責、業務停止、資格剥奪や罰金)、懲戒手続等が規定されている。税務調査などの手続に関する連邦税に関する訴訟については、租税裁判所規則

(7) 各州規程のABA模範規則との異同、各州規程の比較などについて、ABAのHP ([https://www.americanbar.org/groups/professional\\_responsibility/policy/rule\\_charts/](https://www.americanbar.org/groups/professional_responsibility/policy/rule_charts/) [最終アクセス: 2021年8月15日]) 参照。

(8) 本稿では、AMERICAN BAR ASSOCIATION, ANNOTATED MODEL RULES OF PROFESSIONAL CONDUCT (9th ed. 2019) の電子版を参照している。

(9) さらに、ABAのSection of Taxation内にあるCommittee on Standards of Tax PracticeがStandards of Tax Practice Statement (ただしABAやSection of Taxationの承認を得ないためにそれらの公式見解ではない) を示すことがある。

(10) この規程は、職業行為規程 (例えば村上理「会

計倫理基準の性質に関する一考察—AICPA職業行為規程規則502を題材として—」経済学研究63巻1号127頁(2013)127頁)または会計士行動規程(小関勇=柳田清治訳『アメリカ公認会計士協会 会計士行動規程〈2004年版〉』(TKC出版, 2005年))などと呼ばれている。現在の同規程は、AICPAのHPにて閲覧できる (<https://pub.aicpa.org/codeofconduct/Ethics.aspx> [最終アクセス: 2021年8月15日])。同規程の他、租税に関する行動準則として税務サービス行為規準意見書 (Statements on Standards for Tax Services, SSTs, <https://future.aicpa.org/resources/toolkit/statements-on-standards-for-tax-services> [最終アクセス: 2021年8月15日]) もある。

(Tax Court Rules) や連邦民事訴訟規則 (Federal Rules of Civil Procedure) があるが、本稿では前者にのみ焦点を当てる。

### 3 申告納税制度と弁護士役割：ABA Formal Opinion の変遷

WOLFMAN らのケースブックや TOBIN らのケースブックで税務調査や争訟における専門職責任が論じられる場合の中心は、上述の ABA 模範規則や意見書であるため、ここでは ABA の tax ethics に関する立場の変遷をごく簡単に確認しておこう。ただし以下の内容は、2011 年拙稿論文の内容 (226~228, 236~237 頁) と一部重複するため、出典等詳細な情報はそちらを参照されたい。

アメリカの tax ethics では、連邦所得税が申告納税制度を採っていることを前提に、弁護士の職責が論じられているとあってよい。そこでは、納税者自身が正しい税額を申告し、納税する義務を負い、それを補助するのが弁護士の役割であると捉えられている。すなわち、依頼者のみならず、税制に対しても責任を負うという、「二重の責任 (dual responsibility to the client and the system)」あるいは忠実義務 (loyalty) と説明される所である。

アメリカの法曹倫理は、基本的には当事者 (対抗) 主義的ないし対審構造的な手続 (Adversarial proceedings) の下、弁護士が依頼者のために熱心な弁護 (zealous advocacy)

を尽くすことを前提に、組み立てられている。実際に、かつての ABA Formal Opinion 314 (1967) (以下、単に「Opinion 314」という) は、歳入庁が審判所や準司法的機関ではなく、それ自体が対立当事者であるから、弁護士は、歳入庁の誤解を招かない限り、法の範囲内で依頼者の利益のために全力を挙げるべきであって申告書上では合理的な根拠 (reasonable basis) があればいかなる主張も可能で、逆に依頼者の弱点等を開示する義務はない、とした。

しかし歳入庁は純然たる当事者主義的手続の下で、すべての納税者の証拠を集め、攻撃防御の限りを尽くして税額を確定し、納税を促しているわけではなく、せいぜい提出された申告書のいくつかにつき、手持ちの情報の範囲でのみチェックする程度である。したがって歳入庁は、単なる対立当事者とみるにはあまりに脆弱で、当事者主義的発想に基づき納税者側の弁護士が熱心な弁護を行えば、たちまち申告納税制度自体が崩壊する。

そこで、ABA Formal Opinion 85-352 (1985) は、申告書作成業務について Opinion 314 を撤回し、申告書提出において相当な典拠 (substantial authority) 基準を採用するほか、申告書作成と行政上の和解交渉過程において、誤った言動や報告省略、依頼者の誤った言動の放置などによる歳入庁の誤解を招かないようにすることが弁護士の義務である (ABA 模範規則 Rule 4.1<sup>(11)</sup> 及び 8.4(c)<sup>(12)</sup>)、と明言した。

いずれにしても、ABA は、かつての納税者

(11) ABA 模範規則 Rule 4.1 は、依頼者の代理時に、弁護士が故意に (knowingly) (a) 第三者に対して重要な (material) 事実・法に関する誤った言動をしてはならず、(b) Rule 1.6 が禁じる場合を除き、依頼者の犯罪または詐欺的 (fraudulent) 行為を助力することを回避するために必要な場合には、重

要な事実の開示を怠ってはならない、と規定する。  
(12) ABA 模範規則 Rule 8.4(c) は、弁護士が不誠実 (dishonesty)、詐欺 (fraud)、欺罔 (deceit) または不実表示 (misrepresentation) を含む行為に関与することが専門職的非行 (professional misconduct) である、と規定する。

のために「のみ」活動する弁護士像から、徐々に社会的責任を重視する弁護士像へ軸足を移してきていることに注意すべきである<sup>13)</sup>。

### III 税務調査における専門職責任

税務調査やその後の争訟において問題になる専門職責任は、忠実義務 (loyalty) と守秘義務 (confidentiality) であり、この場合の忠実義務は主として利益相反 (conflict of interests) が問題となる。税務分野におけるそれぞれの問題を見ておきたい。

#### 1 利益相反

##### (1) 概説

アメリカ法では、依頼者への忠実義務の観

点から、利益相反に関する定めが置かれている。例えば利益の相反する依頼者を共に代理する、依頼者と弁護士など専門職自身との間で利益が相反するといった状況が生じれば、弁護士などは全力で各依頼者を弁護し、利益を守ることができなくなるからである。

まず、一般的なルールとして、ABA 模範規則 Rule 1.7<sup>14)</sup>は対立的な依頼者の双方代理を、Rule 1.8<sup>15)</sup>は依頼者と弁護士間の経済的取引を、Rule 3.7<sup>16)</sup>は弁護士 (または同事務所の同僚弁護士) が証人となりうる事件の代理人となることを、それぞれ原則として禁止している<sup>17)</sup>。

租税の分野について、Circular 230 § 10.29<sup>18)</sup>は、ABA 模範規則1.7と同様の利益相反

13) このような税務弁護士像の変容には、1990年代以降のタックス・シェルターの繁茂が考えられている。Tanina Rostain, *Sheltering Lawyers: The Organized Tax Bar and the Tax Shelter Industry*, 23 YALE J. ON REG. 77 (2006) によれば、リバタリアンの市場原理主義を背景とした文理解釈重視と、それに依拠した税務弁護士のアグレッシブな意見書作成 (適格な意見書があれば加算税の対象にならない) を背景に、タックス・シェルターが繁茂したが、それに対してABAやNYSBAは手を貸さず、意見書作成上の注意義務引き上げと目的論的解釈 (実質主義などの判例法理の重視とその制定法化への反対) を唱道したとする。Rostainによれば、この立場は、短期的には依頼者や弁護士自身の経済的利益にはならないが、長期的には (elite) 弁護士の地位を上げ、その意見書が重視されることになるし、判例法理についての訓練を受けていないこともあって文理解釈を支持する公認会計士 (AICPA) よりも、(ブルデューのいうfieldにおいて) 競争上有利な立場になる、ということである。

2000年代初頭、エンロンやワールドコム of 粉飾決算等が混乱を巻き起こしたことなどから、税法以外のビジネスロイヤーの分野でも、いわゆる創造的な (creative) 弁護士の責任が強化される傾

向にある。例えばABA模範規則は開示よりも守秘義務を重視してきたが、第三者たる投資家の重視によりその流れが変わってきた。エンロン破綻などをきっかけに制定された2002年上場企業会計改革および投資家保護法 (Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002. いわゆるサーベンス・オクスリー法) は、ゲートキーパーとしての弁護士・公認会計士の責任強化をもたらした。法人は経営陣のものではないから、(経営陣ではなく) 「法人の」顧問弁護士は、現在・将来の経営陣の不正を明らかにする (あるいはSECに開示する) 義務があるのではないか、という考えである。サーベンス・オクスリー法制定とABAや州の弁護士会の反応 (ABA模範規則 Rule 1.6及び1.13の改正含む) などについて、Beverley Earle & Gerald A. Madek, *The New World of Risk for Corporate Attorneys and Their Boards Post-Sarbanes-Oxley: An Assessment of Impact and a Prescription for Action*, 2 BERKELEY BUS. L.J. 185 (2005) 参照。

なお、一般的な法曹倫理におけるあるべき弁護士像も、同様の変化が見られる。例えば、原著が1999年とやや古いが、リチャード・ズイトリン他 (村岡啓一訳) 『アメリカの危ないロイヤーたち 弁護士の道徳指針』 (現代人文社、2012年)。

回避規定を設けて、歳入庁を相手方として活動する弁護士その他実務家 (practitioner)<sup>99</sup>にも利益相反禁止ルール (の一部) を及ぼしている。実務家が故意に (knowingly) この規定に違反をすれば、譴責や業務停止などの懲

戒の対象になる (Circular 230 § 10.52(a)(1))。なお、歳入庁のマニュアルでは、代理人の利益相反も調査対象になる (I.R.M. § 25.5.5.5)。

租税裁判所規則 Rule 201(a)は、そもそも租税裁判所の前で職務を遂行する実務家に対し、

(14) ABA 模範規則 Rule 1.7(a)は、ある依頼者を代理することが他の依頼者に直接に不利 (directly adverse) になる場合、または依頼者の代理が他の依頼者、従前の依頼者その他第三者に対する責任により、もしくは自身の個人的利害 (personal interest) によって重大な制約を受ける (materially limited) 相当な危険 (significant risk) がある場合には、弁護士は当該依頼者の代理をしてはならないが、(1)各依頼者に対する十分かつ熱心な代理 (competent and diligent representation) ができるものと当該弁護士が合理的に考える (reasonably believes) 場合で、(2)法によって禁止されておらず、(3)同一争訟手続において一方依頼者の他方依頼者への請求主張が行われておらず、かつ(4)各依頼者が書面によるインフォームド・コンセントを与えている場合はこの限りではない、と規定している。

(15) ABA 模範規則 Rule 1.8は、弁護士は、依頼者との経済的取引行為を行ってはならず、または知りつつも (knowingly) 当該依頼者に不利な所有権、占有権、担保その他金銭上の利益を取得してはならないが、(1)弁護士が利益を取得する取引とその条件が当該依頼者にとって公正かつ合理的 (fair and reasonable) であり、当該依頼者が合理的に理解できるように完全に開示されかつ書面にて伝達されている場合、(2)当該依頼者に対し、当該取引につき独立した法的助言者からの助言を求めることが望ましい旨助言され、かつ助言を求める十分な機会が与えられている場合、かつ(3)当該弁護士が当該依頼者を代理しているか否かを含む当該取引の基本的条項及び当該取引における当該弁護士の役割に対して、依頼者がインフォームド・コンセントを、その署名付きの書面で与えた場合は、この限りではない、と規定している。

(16) ABA 模範規則 Rule 3.7は、(a)弁護士は、自己が必要な証人 (necessary witness) となる可能性はある事件の事実審理において、代弁者として活動してはならないが、(1)その証言が争われていない

問題に関するものである場合、(2)その証言が当該事件において提供された法的職務の性格及び価値に関する場合、または(3)自己の欠格が依頼者に重大な困難 (substantial hardship) をもたらす場合は、この限りではない、(b) Rule 1.7または1.9が規定する場合を除き、弁護士は、自己の所属する弁護士事務所他の弁護士が証人として喚問される可能性のある事実審理において、代弁者として活動しうる、と規定する。

(17) なおABA 模範規則 Rule 1.9は、過去の依頼者に対する義務という形で、(a)ある事件につき従前の依頼者を代理した弁護士は、当該従前の依頼者に対し実質的に対立する (materially adverse) 同一または実質的に関連した事件につき、書面による当該従前の依頼者のインフォームド・コンセントがない限り、その対立当事者の代理ができない、(b)ある問題または実質的に関連した事件につき、弁護士は以前所属していた事務所が代理をしていた依頼者の利害と実質的に対立し、かつその依頼者の情報がその事件にとって本質的である場合には、書面による当該従前の依頼者のインフォームド・コンセントがない限り、その対立当事者の代理ができない、(c)模範規則が許可または要求する場合もしくはその情報が一般に周知のものでない限り、従前の依頼者に不利な情報の利用と開示ができない、と規定する。

なお、弁護士としては現在の依頼者が将来的に依頼者でなくなることを予想し、あらかじめ Rule 1.9が要求するような書面による同意をとっておきたいと考えるところであろう。この点につき、ABA Formal Opinions 05-436 (2005) は、将来の利益相反に関しより広範な (問題を限定しない形での) 同意を認めつつ、同意を得ても利益相反を回避しなければならない状況があることや同意を書面で得ること、広範な同意は過去の依頼者の秘密開示の同意ではないことなどの限定を付す形で処理している。

ABA 模範規則の「文言及び精神 (letter and spirit)」に従って職務遂行をするよう要求しているが、利益相反についても明示的に租税裁判所規則24条(g)<sup>20</sup>を置き、ABA 模範規則に沿う形で利益相反を禁止している。違反した場合、資格剥奪、業務停止などの懲戒の対象となるほか(租税裁判所規則 Rule 202(a)(3)&

(c)、しばしば利益相反を理由とした判決無効の申立てが問題となる<sup>21</sup>。

以上のことを整理しておく、租税裁判所規則での利益相反回避規定は、ABA 模範規則とほぼ同じ射程を有するが、歳入庁を相手取った実務家の活動を規制する Circular 230は、ABA 模範規則が規定する対象の一部 (Rule

18) Circular 230 § 10.29は、大要、以下のように規定する。

(a) 実務家(本稿注19参照)は、(1)ある依頼者の代理が他の依頼者の直接不利になる場合、または(2)他の依頼者、従前の依頼者もしくは第三者に対する実務家の責任、または当該実務家の個人的利益により、実質的に制限される相当なおそれがある場合には、歳入庁に対して依頼者を代理してはならない。

(b) ただし(a)にかかわらず、(1)各関係依頼者につき十分かつ熱心な代理をなしうると代理人が合理的に信じ、(2)当該代理が法で禁止されておらず、かつ(3)利益相反が存在することを実務家が知った時点で、関係する各依頼者が利益相反を主張する権利を放棄し、書面によるインフォームド・コンセントを与えた場合には、当該実務家は当該依頼者を代理できる。この場合において、当該確認はインフォームド・コンセント後の合理的な期間内(ただし30日以内)になしう。

(c) (b)の書面によるインフォームド・コンセントにつき、実務家は代理終了後36ヶ月保管しなければならない、歳入庁職員の要求に応じて当該職員に提供しなければならない。

19) Circular 230の実務家の定義は、§ § 10.2(a)(5)及び10.3(a)-(f)にある。一定の要件を満たした弁護士、公認会計士、登録代理人(Enrolled Agents)、登録申告書作成業者などが含まれる。

20) 租税裁判所規則 Rule 24(g)は、大要、以下のように規定する。

(1) 利益相反 訴訟代理人(counsel)が、(A)ある事件の争点に関係する取引を計画斡旋もしくは実体(entity)の運営に関与し、または(B)ある事件の争点に関して異なる利害を有する二人以上の者を代理する場合、当該代理人は、書面によるインフォームド・コンセント、当該事件につい

ての辞任、その他ABA 模範規則の利益相反その他の違反を予防するために必要な措置を取らなければならない。ABA 模範規則 Rule 1.7及び1.8参照。租税裁判所は上記違反を防止するために弁護士の受任状況(circumstances of counsel's employment)を調査できる。租税裁判所規則 Rule 201参照。

(2) 証人たる訴訟代理人 (A)代理人がABA 模範規則の意味での必要な証人となりうる場合において、(i)その証言が争われていない事件に関するものであるとき、(ii)その証言が本件において提供された法的職務の性格及び価値に関するものであるとき、または(iii)代理人の欠格が依頼者に重大な困難をもたらすときでない限り、審理において当事者を代理できない。ABA 模範規則 Rule 3.7参照。(B)代理人所属事務所の他の専門職が証人となりうる場合、ABA 模範規則が禁止する場合を除き、当該代理人は審理において当事者を代理できる。ABA 模範規則 Rule 1.7及び1.9参照。

以上が租税裁判所規則 Rule 24(g)の大要であるが、ABA 模範規則に明示的に言及する形で模範規則上の個別ルールが租税裁判所規則に取り込まれていることがわかる。

21) 例えば、Calderone v. Commissioner 事件租税裁判所判決(T.C. Memo 2005-151, 2005 Tax Ct. Memo LEXIS 153 (T.C. June 23, 2005))では、被用者株式保有プラン(ESOP)株式売却時の利益申告漏れ訴訟(前訴)判決に関し、プランナーとして関与し、また証人となりうる点で税務アドバイザーが利益相反を告知しなかったことなどを理由に納税者が判決無効を申し立てたことが問題となった事例である。租税裁判所は、当該アドバイザーが利益相反問題を納税者に告知し、納税者はインフォームド・コンセントを与えていたなどとして、納税者の申立てを斥けた。

1.7)に相当する射程しか持たない、ということである。

(2) 利益相反が問題となる文脈

具体的に利益相反が問題となる文脈としては、取引のプロモーターとその購入者間<sup>22)</sup>、元夫婦間<sup>23)</sup>、納税者と税務調査の反面先(証人)を同一弁護士が代理する場合<sup>24)</sup>がある。また、2011年拙稿論文で述べたように、申告書作成業者自体に民事罰がかかるため、申告書にミ

スが発覚した場合には、弁護士などの申告書を作成した実務家が証人となる可能性が高く、その意味で証人と依頼者間の利益相反が顕在化しやすいといった指摘<sup>25)</sup>もある。もっとも、利益相反による代理人欠格の申立てが多分に訴訟戦略的な意味を持つこともあり<sup>26)</sup>、裁判所(本稿注22)、(24)参照)も課税庁<sup>27)</sup>もそれほど利益相反状況の厳密な排除を行っているわけではない<sup>28)</sup>。

注目に値するのが、利益(interest)の相

22) WOLFMAN ET AL., *supra* note 4, at 147-151では、タックス・シェルタープロモーター会社の顧問弁護士の助言に従い契約投資会社(contractual trust companies)を使った租税回避を試みたが納税者が課税されたため、その課税を争った訴訟において、助言を行った弁護士が代理人として欠格(disqualified)と判示されたPara Technologies Trust v. Commissioner事件租税裁判所判決(T.C. Memo. 1992-575, 1992 Tax Ct. Memo LEXIS 601 (T.C. Sep. 28, 1992))が取り上げられている。租税裁判所は、①助言をした弁護士が自己の評判を守り将来的な責任を免れるため助言において自己がとった立場に固執して公正無私(disinterestedly)な助言をしない可能性があり、そのような助言をしないことは忠実義務に反するし、またその弁護士自体が証人となる可能性があるため、利益相反関係があること、②利益相反につき依頼者に対して十分な開示を行い、書面による依頼者の同意に基づいた利益相反に関する権利放棄があったとはいえないことを理由に、助言を与えた弁護士が代理人として欠格である、と判示した。

なお、WOLFMAN ET AL., *supra* note 4, at 151-152 (NOTES 2)も指摘し、Para Technologies Trust事件判決自体(1992 Tax Ct. Memo LEXIS 601, at \*5-6)も検討しているように、助言した弁護士の代理人欠格を課税庁が主張することは多分に訴訟戦略(litigation tactic)としての側面があることは否めない。この点につきPara Technologies Trust事件判決は、租税裁判所自身も訴訟の相手方の申立てにより納税者の選任した代理人を欠格とすることについて一般的に消極的(generally

reluctant)であるが、本件では戦略的側面が明らかかなものではなく、また証拠開示や和解手続などの前に速やかに申立てを行っているとして、課税庁側からの欠格申立てを認めている(*Id.*)。逆に課税庁側の申立てが認められなかった事例として、Pesky v. U.S., 2011 U.S. Dist. LEXIS 82963 (D. Idaho July 26, 2011)がある。

23) 夫婦で共同申告を行い、それに誤りが見つかった場合に、一方配偶者がそれを知らなかった(あるいは知るべき理由がなかった)ことを理由に、当該配偶者のみに救済が認められることがある(I.R.C. § 6015.いわゆる無知の配偶者の救済, Innocent Spouse Relief)。そして、(元)夫婦がもともと一人の代理人に依頼していたが、過少申告が見つかり、それゆえ一方配偶者が無知の配偶者の救済を受ける場合には、他方納税者からのみ税の徴収がされるために、利益相反が問題となりうる。WOLFMAN ET AL., *supra* note 4, at 152-154では、故ナット・キング・コールの元妻と(コールが死亡した後に再婚した)その元夫の間の利益相反が問題となったDevore v. Commissioner事件第9巡回区控訴裁判決(963 F.2d 280 (9th Cir. 1992))が取り上げられているが、その他にもやはり夫婦の双方を代理することが租税裁判所規則Rule 24(g)とABA模範規則1.9(本稿注17))に反するとされたGebman v. Commissioner事件租税裁判所判決(T.C. Memo. 2017-184, 2017 WL 4158699.無知の配偶者の救済は、それを求める一方配偶者に他方配偶者が反対するという意味と、救済が認められる場合に他方配偶者がより金銭的負担が大きくなるという意味で利益相反である、と判示)などがある。

反ではなく、別当事者・別事件における同一争点での矛盾対立した主張が許されるか (ABA Formal Opinion は positional conflict, WOLFMAN らのケースブックは issue conflict と呼んでいる)、という問題がアメリカで議論されている点である<sup>24</sup>。日本の所得税の文脈で例えていえば、弁護士がある事件の代理人として、馬券の継続的購入から生じた所得を一時所得と主張しておきながら、同時期に抱えている別当事者・別事件での代理人として雑所得と主張することが許されるか、といったものである。

これは日本ではおそらく利益相反とすら認識されない事例だと思われるが、ABA Formal Opinion 93-377 (1993) は、(1)別個無関係の事件であったとしても、同一管轄内で問題が生じ、かつ一方当事者の代理が (拘束力を持つものでなくても他方当事者の法的立場を損なう可能性の高い) 先例を生じる相当な危険 (substantial risk) がある場合には、事情を全て開示した上での両依頼者の同意がない限り、他方事件の受任を断る、または辞任するべきである、(2)同一管轄内事件でなくても、一方事件の問題が重要で他方事件の判

24) Backer v. Commissioner 事件第5巡回区控訴裁判決 (275 F.2d 141 (5th Cir. 1960)) では、納税者の申告書類作成を行った公認会計士が、依頼者納税者の税務に関して歳入庁の喚問を受けて証言をする際に、弁護士 (依頼者たる納税者の弁護士でもあった) をつけること (5 U.S.C. § 555(b)) が認められるか否かが争われた。第5巡回区控訴裁判所は、規定なくして弁護士選任を制限する権限は歳入庁にはなく、納税者の弁護士が証人 (本件の公認会計士) の弁護士となることによる害 (harm) は生じない (275 F.2d at 144)、として納税者の弁護士を本件公認会計士の弁護士とすることを認めた。

WOLFMAN ET AL., *supra* note 4, at 176 (NOTES 2) は、利益相反が明確で弁護士が双方の利益を十分に主張できない場合でなければ、裁判例は双方代理を認める傾向にある、と述べている。

25) WOLFMAN ET AL., *supra* note 4, at 168 (NOTES 3)。

26) *Id.*, at 166 (アメリカ法では訴訟戦術の一環として、この問題が激しく論じられる hotly contested, と指摘)。証人となりうる弁護士の代理人欠格ルールの根拠として、依頼者の代理人であるがゆえに証言が偏り、司法手続が阻害され、世間の信用を失うという危険が挙げられるが、訴訟の駆け引き (gamesmanship) などに使われることなどを考えると、証人となり得る弁護士を代理人欠格とするルールを廃止すべき、と主張するものとして、James B. Lewis, *The Ethical Dilemma of the Testifying Advocate: Fact or Fancy*, 19 Hous. L.

REV. 75 (1981)。

27) 納税者の申告内容の正確性を吟味するためなどの場合、財務長官は第三者たる証人を召喚する権限を有し (I.R.C. § 7602(a)(2))、召喚された証人は弁護士等を付けることができるが、本文で述べたように Circular 230 § 10.29 は、納税者と証人 (反面先など) が同一の実務家 (弁護士、公認会計士等) をつけた場合などの利益相反を禁止している。利益相反排除に関する具体的な手続 (裁判所に対する解任申立てなど) は Internal Revenue Manual 25.5.5.5 (12-18-2015) (Dual Representation) が定めをおいているが、弁護士などが具体的な調査妨害をした場合などは格別、潜在的に調査に悪影響を及ぼす程度では、弁護士などの解任の十分な根拠にはならず、調査が頓挫するような極端な事例のみ解任申立てができる、とする (I.R.M. 25.5.5.5(4)&(5))。

28) 利益相反に関する租税裁判所規則 Rule 24(g) に関する裁判例を Shepard's Citations で検索しても、Calderone 事件租税裁判所判決 (本稿注(21)) や Gebman 事件租税裁判所判決 (本稿注(23))、Bradley v. Commissioner 事件第2巡回区控訴裁判決 (209 F. App'x 40 (2d Cir. 2006))。ただしこの事件は Rule 24(g) を理由とする代理人辞任を認めた租税裁判所の判断が正しいかどうか問題となっている) など、2021年7月31日時点で14件見つかもの、あまり数は多くない。

29) WOLFMAN ET AL., *supra* note 4, at 155 (NOTES 4 & 5)。

断に大きな影響があり、両事件またはいずれかの事件の弁護の有効性が減じ、控えめな (soft-pedal) 弁護となる場合には受任すべきではない、(3)以上のいずれにも該当しなければ、事情を全て開示した上で両依頼者の同意を得て、両当事者の代理人となることができる、という立場を採っている。

## 2 課税庁による情報取得／課税庁に対する情報開示と守秘義務等

### (1) 概説

次に課税庁による情報取得／課税庁に対する情報開示とその限界の問題を取り上げよう。まず、ABA 模範規則 Rule 1.6<sup>30)</sup>は、依頼者の

代理に関連する情報の開示を原則的に禁止するとの守秘義務を一般的に課しているが、証拠法上も依頼者と弁護士間で行われた秘密のコミュニケーション (confidential communications between the client and the attorney) につき開示を拒絶し、また他者が開示することを阻止する依頼者の権利<sup>31)</sup>、つまり弁護士・依頼者間の秘匿特権 (attorney-client privilege. 以下、単に「秘匿特権」ということがある。) が認められている<sup>32)</sup>。さらに相手方当事者が情報を入手することで有利になることを防ぐため<sup>33)</sup>、訴訟を予期し、または事実審理のために準備された (prepared in anticipation of litigation or for trial) 書類等

30) ABA 模範規則1.6は、大要、以下のように定めている。

(a)依頼者がインフォームド・コンセントを与えた場合、代理遂行上開示が黙示的に認められる場合、または(b)の場合を除き、依頼者の代理に関する情報を漏らしてはならない。

(b)(1)合理的に確実 (reasonably certain) な死または重大な身体傷害を防止するため、(2)依頼者が、弁護士の役務を利用または現に利用しつつ、他人の金銭的利益または財産権の重大な侵害をもたらすことが合理的に確実である犯罪または詐欺を防止するため、(3)依頼者が弁護士の役務を利用して行っている犯罪または詐欺から合理的に確実に帰結されるであろうまたは帰結された他人の金銭的利益または財産権の重大な侵害を防止、軽減、是正するため、(4) (弁護士自身が) 模範規則遵守に関する法的助言を得るため、(5)弁護士と依頼者間の紛争における請求・答弁の立証、依頼者が関与した行為に基づき弁護士が問われた民刑事責任の答弁の立証、または依頼者の代理に関する手続における主張への応酬を行うため、または(6)他の法または裁判所の命令を遵守するために、弁護士はそのために必要であると合理的に信じる範囲で、情報を開示することができる。

31) *Attorney-client privilege*, BLACK'S LAW DICTIONARY (11th ed. 2019), Westlaw.

32) 連邦証拠規則 (Federal Rules of Evidence) Rule

501は、(弁護士・依頼者間の秘匿特権を含む) 特権の主張につき、合衆国憲法や制定法等の規定がない限り、コモンロー、つまり判例法が規律する旨定めている。弁護士・依頼者間の秘匿特権は、コモンロー上の秘匿特権の最古のものであり、その目的は弁護士・依頼者間の完全かつ率直なコミュニケーション (full and frank communication) を促し、以て法遵守と司法運営におけるより大きな公益を促進するところにある、とされる。Upjohn Co. v. U.S., 449 U.S. 383, 389 (1981)。アメリカにおける弁護士・依頼者秘匿特権と職務成果ルール (訴訟準備活動の成果の秘匿特権) につき、溜箭将之『英米民事訴訟法』(東京大学出版会、2016年) 174-177頁参照。

33) このルールの淵源となったとされる Hickman v. Taylor 事件連邦最高裁判決 (329 U.S. 495 (1947)) は、訴訟のためのメモなどが相手方弁護士に開示されてしまうと、書面化されなくなることで、法的助言などの場面で非効率、不公平、抜け目のないやり方 (sharp practices) が助長され、法曹の士気をくじき (demoralizing)、依頼者の利益と正義が損なわれる、と述べている (329 U.S. at 511)。訴訟の充実の観点から、日本でも同ルールを肯定する立場があり (高橋宏志『重点講義民事訴訟法 [下] (第2版補訂版)』(有斐閣、2014年) 177-178頁)、また租税の文脈でも同ルールを反映する形で秘匿特権を支持する考えもある。本稿注(72)参照。

につき訴訟において開示を拒否することができる職務成果ルール（work product rule, doctrineとかimmunity, privilegeなどとも呼ばれる）がある（連邦証拠規則Rule 26(b)(3)）<sup>34</sup>。

連邦税の文脈<sup>35</sup>では、内国歳入法典7525条(a)(1)が、税法上の助言（tax advice, 同条(a)(3)(B)参照）に関し、依頼者・弁護士間のコミュニケーションに関するコモンロー上の秘密保護と同じ特権が、連邦公認税務実務家（federally authorized tax practitioner, 連邦法上歳入庁を相手として実務ができる個人のこと。同(a)(3)(A)参照）にも与えられる（ただしタックス・シェルターへの直接間接の参加促進を促す書面コミュニケーションを除く）、と規定している<sup>36</sup>。また、Circular 230 § 10.20(a)<sup>37</sup>は、歳入庁職員が要求した記録や情報を実務家が提出する義務を規定するが（違反には罰則の適用がありうる）、特権対象となる記録や情報の適

用除外を同時に定めている。いずれも秘匿特権を弁護士以外の実務家にも拡大している。

もっとも、ある情報が、コモンロー解釈上秘匿特権の対象となるかどうか自体も様々な文脈で問題となっているうえ<sup>38</sup>、ABA模範規則1.6, 3.3<sup>39</sup>, 4.1など、明文で守秘義務の対象外（情報開示が認められる／開示しなければならない）とする規定が設けられ、かつその範囲<sup>40</sup>が徐々に拡大してきている。

以下では、税務調査や争訟の文脈において守秘義務等の観点から課税庁に対する情報開示あるいは課税庁による情報取得が問題となっている論点をいくつか取り上げよう。

## (2) 支払情報の開示

内国歳入法典6050I条(a)は、事業上、一つの国内取引（関連取引含む）で1万ドル以上の現金（外国通貨含む）を受領した場合には、

<sup>34</sup> 職務成果ルールはしばしばprivilegeと呼ばれるが、相手方当事者がその資料について実質的に必要（substantial need）かつ他の手段での入手が過度の困難（undue hardship）をもたらす場合に限り開示が要求されるという意味で、開示が全くされない特権とは異なる、とされる。8 CHARLES ALAN WRIGHT ET AL., FEDERAL PRACTICE AND PROCEDURE § 2025 (2d ed. 1994), Westlaw FPP.

<sup>35</sup> 税務上の秘匿特権と職務成果ルールに関する日本語先行業績として、崔先集「弁護士・依頼人間の租税法上の秘匿特権」法学新報123巻11・12号187頁、191-212頁（2017）、佐藤英典「租税法分野での弁護士秘匿特権制度と、我が国における導入の可能性」中里実他編著『デジタルエコノミーと課税のフロンティア』（有斐閣、2020年）112頁、118-121頁。

<sup>36</sup> *But see* Kip Dellinger, *Beware Conflicts of Interest*, 139 TAX NOTES 533, 535 (2013) (7525条の適用範囲は極めて狭く、納税者の申告書作成に関しては実質的に存在しないため、例えば依頼者である納税者が簿外所得や口座などを実務家に漏

らしたような場合のように、実務家が潜在的な証人となることによって深刻な利益相反状況を生じうる、と警告）。また、本稿注<sup>38</sup>も参照。

<sup>37</sup> Circular 230 § 10.20(a)は、(1)歳入庁職員の適正合法的な要求がある場合には、その記録または情報が秘匿特権の対象であると誠実合理的に信じる場合を除き、速やかにその記録または情報を提供しなければならない、(2)要求された記録または情報を実務家またはその依頼者が有していない場合には、歳入庁職員に速やかにその旨と、その記録または情報を保有すると考えられる者の身元情報を（必要があれば合理的な調査のうえ）伝えなければならない、(3)Circular 230違反に関する情報につき歳入庁職員から適正合法的な要求があった場合には、実務家はその情報が秘匿特権の対象であると誠実合理的に信じる場合を除き、速やかにその情報を提供し、またはCircular 230の手続上、証言しなければならない、と定め、(b)は、秘匿特権対象である場合を除き、歳入庁職員による適正合法的な記録または情報の入手の実務家による妨害の禁止を定めている。

支払者の住所氏名や納税者番号、金額等を申告しなければならないとするが、この規定と弁護士・依頼者間の秘匿特権との関係などが問題となる。財務省規則では、刑事事件弁護に関して1万2000ドルの報酬を受け取った弁護士も申告しなければならないと例示されているから (Treas. Reg. § 1.6050I-1(c)(7)(iii) Ex.2)、法制度的には依頼者の支払った報酬に関して、弁護士も同規定に従って申告するこ

とが意図されているといえよう。

内国歳入法典6050I条に基づき依頼者の住所氏名等についての弁護士に対する開示命令 (summons) が問題となったU.S. v. Sindel事件第8巡回区控訴裁判決 (53 F.3d 874 (8th Cir. 1995)) で、裁判所は、①弁護士・依頼者間の秘匿特権は原則として依頼者の身元や報酬情報には及ばず、支払情報が開示されると法的助言を求めた刑事事件に関する依頼者が

38) 例えば、①法的助言と申告書作成は秘匿特権の対象たる法的サービスの実質的部分であるが、依頼者の身元 (identity) の開示は、それが秘匿対象たるべき実質的問題はないがゆえに、原則として秘匿特権の対象ではない (E.g., Colton v. U.S., 306 F.2d 633, 637 (1962)). ただし情報の大半がすでに開示されて身元を明かせば完全開示になるような場合 (つまり実質的に身元開示が情報開示と等しい場合) には、訴訟提起などのその他の要素がない限り、秘匿特権の対象となるとされている。E.g., Baird v. Koerner, 279 F.2d 623, 632 (9th Cir. 1960)), ②特定依頼者による弁護士への報酬支払情報は、そのような報酬支払が一般には秘密またはコミュニケーションの問題 (a matter of confidence or a communication) ではないゆえに、秘匿特権の対象ではない (U.S. v. Hodgson, 492 F.2d 1175, 1177 (10th Cir. 1974)), とされている。

なお、弁護士が申告書作成に関しなした法的助言が秘匿特権の対象になるかどうかについては議論がある (TOBIN ET. AL., *supra* note 5, at 143-150)。例えば、U.S. v. Lawless事件第7巡回区控訴裁判決 (709 F.2d 485, 487 (7th Cir. 1983)) は、①情報が第三者に伝達される目的 (申告書作成目的) で弁護士に伝達される場合にはその情報は秘密ではない、②秘匿特権の対象となるためには弁護士は法的助言専門職 (professional legal adviser) としての立場にて行動しなければならず、しかし申告書の作成にはなにがしかの法的知識は必要であるとしても、主として会計的サービス (primarily an accounting service) である、として申告書の作成に関するコミュニケーションに関する秘匿特権対象性を原則として否定する (同判決を含む控訴審レベルの判例分析について、

Bruce Graves, *Attorney Client Privilege in Preparation of Income Tax Returns: What Every Attorney-Preparer Should Know*, 42 TAX LAW. 577, 579-596 (1989)). 同論文などを読む限り、申告書作成上のコミュニケーションについては、基本的には秘匿特権の対象ではないと考えられる。

学説も様々で、例えばLee A. Sheppard, *No Privilege For Tax Planning*, 98 TAX NOTES 159, 162 (2003) は、U.S. v. KPMG LLP事件連邦地方裁判決 (237 F. Supp. 2d 35 (D.D.C. 2002)) を分析して、租税実務は (CPAなどが行いうる以上) 法的実務ではないため (さもなくばCPAは法曹資格なく違法に法的実務を行っていることになる)、租税事件に関する秘匿特権の適用がほぼ否定される、などと述べる。逆に前述のGravesは、弁護士の行う申告書作成作業は単なる会計的作業や代書人的作業 (scrivener work) ではなく他の法的サービスと同じであるから秘匿特権の対象たるべきだが、最高裁判決がない現状では対象となることは疑わしい、とする。また、Richard Lavoie, *Making a List and Checking It Twice: Must Tax Attorneys Divulge Who's Naughty and Nice?*, 38 U.C. DAVIS L. REV. 141, 191-192 (2004) は、先のU.S. v. KPMG LLP事件判決に依拠して、終了した取引の税法上の取扱いに関して申告書作成者が準備した意見書は秘匿特権対象ではなく、直接申告書作成に関与しない弁護士の意見書は (特権対象たる) 法的助言となりうる、と整理する。申告後の助言のみ秘匿特権の対象とするべきとの意見もある (Linda M. Beale, *Tax Advice before the Return: The Case for Raising Standards and Denying Evidentiary Privileges*, 25 VA. TAX REV. 583, 644-645 (2006))。

特定されたり、秘密のコミュニケーションの実質が明らかになってしまうような特殊な状況 (special-circumstance) のみその保護が及ぶ、②修正5条の自己負罪拒否特権等や修正6条の弁護士選任権の保護、修正1条の発言しない自由の保護は6050I条に関する summons には及ばない、と判示し、インカメラ審査のうち二人の依頼者のうちの一名については上

記特殊な状況があるとして開示を認めず、残りの一名については開示を認めている<sup>40)</sup>。

(3) 依頼者による詐欺 (fraud) とその開示  
守秘義務との関係からもっとも問題になるのは、依頼者が詐欺 (fraud) をした、あるいはしていたことを実務家が知った場合に、いかなる行動をすればよいかである<sup>41)</sup>。次の例を

39) 模範規則 Rule 3.3は、大要、以下のように定めている。

(a) 弁護士は故意に (knowingly)、以下のことをしてはならない。(1) 審判機関 (tribunal) に対して事実または法につき虚偽の陳述をし、もしくは従前に重要な (material) 事実または法についての虚偽の陳述を訂正しないこと、(2) 依頼者の立場に直接に反し (directly adverse) かつ相手側弁護士が開示しない管轄法域の法的典拠を知りつつ審判機関に開示しないこと、(3) 弁護士が虚偽であることを知っている証拠を申請すること。弁護士、その依頼者または弁護士が申請した証人が重要な証拠を提示し、かつそれが虚偽であることを知ったときには、弁護士は、必要であれば審判機関への情報の開示を含む、合理的な是正措置をとらねばならない。刑事事件の被告人の証言を除き、弁護士が合理的に虚偽であると考える証拠を提出することを、当該弁護士は拒むことができる。

(b) 裁決手続において依頼者を代理する弁護士は、当該手続において個人が犯罪または詐欺行為を行おうとしていること、行っていること、または行ったことを知ったときは、必要に応じて審判機関への情報開示を含む、合理的な是正措置をとらなければならない。

(c) (a) 及び (b) の義務は手続終了時 (the conclusion of the proceeding) まで継続し、Rule 1.6によって保護される情報の開示も要求される。

(d) 非対審手続において、弁護士は、その情報が依頼者に不利か否かにかかわらず、法廷が十分な情報を得た上での判断を下すことができるすべての重要事実で自己が知っているものを、法廷に開示しなければならない。

40) Opinion 314も、守秘義務はあれど歳入庁を誤解に招くことへの加担はできないから、納税者が歳入庁を詐欺した場合には修正を助言するか、さも

なくば守秘義務違反を招かない限り辞任しなければならない、とする。

41) この問題について、*see e.g.*, U.S. v. Ritchie, 15 F.3d 592, 602 (6th Cir. 1994); U.S. v. Goldberger & Dubin, P.C., 935 F.2d 501, 505 (2d Cir. 1991). また、U.S. v. Monnat 事件連邦地方裁判決 (853 F. Supp. 1304, 1308-1309 (D. Kan. 1994)) は、内国歳入法典6050I条に基づいて報告することは、ABA 模範規則 Rule 1.6(b)(2) (高橋注：現在の(b)(5)の定める法又は裁判所の命令に従う場合に該当するので、専門職倫理に反しない、と判示した。

なお、内国歳入法典6111条(a)は、報告対象取引 (reportable transaction)、すなわち潜在的な濫用的タックス・シェルターの実質的助言者 (material advisor) による当該取引情報の申告義務を定め、同じく6112条(a)は、依頼者 (助言を受けた者) のリスト保管義務を定めている。この登録・保管義務に関し、内国歳入法典7525条による実務家・依頼者間の秘匿特権が及ぶかどうかにつき、U.S. v. BDO Seidman 事件第7巡回区控訴裁判決 (337 F.3d 802 (7th Cir. 2003)) は、① (7525条の基礎となる) 弁護士・依頼者間の秘匿特権の目的は、弁護士・依頼者間の完全な情報開示を促進し、率直なコミュニケーションを促すことにあること、② 依頼者の身元は通常は特権の対象外であるが、納税者が身元を明かすことが秘密のコミュニケーションを明らかにする場合には特権の対象になること、③ しかし本件では身元を明かすことが秘密のコミュニケーションを明らかにすることが立証されておらず、また根本的には納税者の潜在的な濫用的タックス・シェルターへの参加は通常は完全開示が要求されていることなどを理由に、歳入庁の summons 執行訴訟への納税者の参加申立てを棄却した原判決を維持した。

見てみよう。

例1：実務家が2020年申告書に関する税務調査において依頼者を代理していた。調査が順調に進んでいるのを見て、依頼者は実務家に対して、75,000ドルの所得の意図的な申告漏れをしていることを打ち明けた。実務家はどうすべきか？

ABA模範規則1.6は、依頼者が弁護士のサービスを利用して他人の財産権に重大な侵害をもたらす犯罪または詐欺<sup>43</sup>を防止する場合などにつき、合理的に必要なだと信じる範囲での

情報開示を認め、Rule 1.2<sup>44</sup>は依頼者の犯罪・詐欺的行為について弁護士が相談や助力することを禁止している。またRule 1.16<sup>45</sup>は、そのような状況における弁護士の辞任を義務づけると共に、Rule 1.13<sup>46</sup>(c)は、依頼者が組織(organization)である場合に情報開示を義務付けている。さらにRule 3.3(本稿注39)と同4.1(同11)はそれぞれ審判機関及び第三者に対する詐欺を禁じている。

他方、租税の文脈では、Circular 230 § 10.21は、税法上提出が要求されている書類等について税法不遵守や申告書の誤り・記載漏れなどを発見した実務家は、速やかに依頼者

(42) 関連する問題として、課税庁側の税額計算に納税者に有利なミスがある場合、納税者側がこれを開示する必要があるかどうかがある。ABAのSection of TaxationのうちのCommittee on Standards of Tax Practiceが公表したStandards of Tax Practice Statement 1999-1によれば、訴訟継続中事案につきABA模範規則Rule 3.3を根拠に納税者の同意なく開示できるが、それ以外事案については、明示黙示の納税者の同意があれば格別、さもなければ納税者の同意がなくて課税庁への開示はできず、納税者の同意を得られない場合には依頼者の詐欺行為への関与を禁止したRule 8.4(c)・1.2(d)を根拠に辞任をしなければならない、とする。

(43) ABA模範規則Rule 1.0(d)は、詐欺(fraud or fraudulent)を、管轄法域の実体法または手続法上詐欺的(fraudulent)とされ、かつ欺く(deceive)の目的を持つ行為、と定義している。

(44) ABA模範規則Rule 1.2(d)は、弁護士が犯罪的または不正(fraudulent)であることを知っている行為に依頼者が従事することの相談または助力をしてはならない、ただし提案された行為の法的帰結につき討議すること、または法の効力、範囲、意味または適用を決定しようとする依頼者の誠実な努力(good faith effort)の相談または助力はこの限りではない、と規定する。

(45) ABA模範規則Rule 1.16は、(a)模範規則その他

の法に違反する場合や精神的状況により代理が困難な場合、解任(discharged)された場合には代理をしてはならず、または既に行っている代理を辞任しなければならない、(b)弁護士の役務が含まれる犯罪・不正を依頼者が行おうとしている場合や犯罪・不正を行うために弁護士の役務を依頼者が使用する場合などについて、弁護士は代理を辞任することができる、(c)代理終了時には審判機関に対する必要な通知など法的要件に従わねばならず、審判機関の命令によっては代理を継続しなければならない、(d)代理終了時には、合理的な通知などの依頼者の利益を守るための必要な措置をとらねばならない、と規定する。

(46) ABA模範規則Rule 1.13(b)は、組織の業務執行者等がその組織に重大な損害を与えるような違法行為を行い、またはそれを意図していることを知った弁護士は、当該組織の最善の利益になるように合理的な措置をとらねばならず、当該組織の最上級機関その他より高位の上級の機関に事案を付託しなければならない、と規定し、同(c)は、明白に違法である行為を組織を代表できる最上級機関が継続しまたは遅滞なく適切に対処せず、かつそのような違法が当該組織に重大な損害をもたらすと当該弁護士が信じる場合には、重大な損害防止の範囲内で当該弁護士は情報を開示することができる、と規定する。

に対してそのような不遵守等の事実と、それがもたらす結果等を助言 (advise) しなければならない、とする。また、同じく § 10.51(a)(4)は、実務家が、誤ったまたは誤解を招く情報 (false or misleading information) を、それと知りながら、財務省やその職員、審判機関に示し、また示すことに参画することを禁止している (懲戒の対象となる)<sup>47</sup>。

実務家が (意図的申告漏れを含む) 申告書を作成していれば格別、単に調査において代理をしているだけで、また特段その点につき問題にされることもなく質問などもなければ<sup>48</sup>、Circular 230 § 10.21に従い、その修正を依頼者に助言するだけですむ (課税庁側へ通知・公表する義務はない<sup>49</sup>)。もっとも、その実務家が申告書を作成し、その作成過程で

意図的申告漏れの事実を告げられたようなときで、依頼者に助言説得を試みても依頼者がどうしても肯んぜない場合には辞任が認められる (ABA 模範規則 Rule 1.2(d)や 4.1, Circular 230 § 10.51(a)(4)違反を避けるにはむしろ辞任せざるを得ない) であろうし、作成した申告書の破棄も認められるであろう<sup>50</sup>。それでもなお依頼者が弁護士の説得に応じず、(実務家が作成した完成版の) 申告書提出を強行しようとする場合には、意図的申告漏れを防止するために合理的だと考えられる範囲で<sup>51</sup>、その旨の課税庁に対する開示が許容されると考えられる<sup>52</sup>。

(4) 虚偽答弁の禁止と課税庁側の質問方法  
実務家の守秘義務と虚偽答弁の禁止に関する

47) これに加えて、申告書作成者が知りながら過少申告書を作成した場合の罰則を定める内国歳入税法典6694条(a)や過少申告書作成援助に対する罰則を定める同6701条(a)、故意に (willfully) 虚偽内容を含む申告書作成やその援助に対する罰則を定める同7206条がある。

48) 銀行検査の文脈に関する ABA Formal Opinion 93-375 (1993) は、銀行検査官を Rule 4.1 に対する「第三者」と捉えた上で、①弁護士は検査官に対していかなる状況でも嘘をつき、または誤解を招いてはならないが、②依頼者の弱点や Rule 1.6 で保護された秘密を開示する義務はなく、③弁護士が合理的に詐欺的だと考える依頼者の行為を援助することを回避するために、必要であれば辞任も含めて、必要な対処を行わなければならない、とする。この場合、(1)実地検査で弁護士の目で依頼者が虚偽答弁を行い、その虚偽答弁をすることを事前に知らなかった場合には、弁護士は直ちにその場で辞任 (騒々しい辞任) をする必要はなく、事後に依頼者を説得すればよいし、それが受け入れられなければその時点で辞任する (以上 Opinion 93-375 の II)、(2)弁護士が依頼者に問題となる項目の開示を促したにもかかわらず依頼者がそれを拒否し、かつ実地検査で検査官が直接弁護士に当

該項目の存在を質問してきた場合は、(弁護士は依頼者に事前にその旨を知らせた上で) 回答を拒否する以外にはない (同 III)、(3)弁護士が問題となる項目に言及しないことが誤った表示になる場合には、Rule 4.1 に反するが、問題となる項目以外について問われて問題となる項目に言及しないことは、たとえ検査官が誤解をしたとしてもそれには反しない (同 IV)、(2)ある項目が存在しない旨の意見書を執筆している場合には、たとえ秘密開示の副次的効果があっても、それを否認する義務があるが、ただし依頼者に事前に否認の意図を知らせる必要がある (同 V)、(3)項目について合理的根拠がある見解を持ち、かつそれが検査官のそれと分かれる場合には、当該項目について検査官に知らせる義務はない (同 VI)、とする。

Opinion 93-375 は、要するに相手方を誤解させなければ誤りを積極的に相手方に開示する必要はないということであるから、例えば税務調査で調査対象項目とは別項目について誤りを弁護士が見つけた場合、それを納税者に知らせる義務はあるが (Circular 230 § 10.21 は誤りに関する法的結果の助言することだけを要求している)、しかし納税者の同意なくして課税庁に開示してよいわけではない。

る(3)と関連して、課税庁職員の質問方法によって、課税庁が納税者のいわば弱点を探り出すことができる。

例2：例1の調査において、課税庁の調査担当職員が、課税庁の立場からすれば申告すべきであるにもかかわらず、この

(49) 課税庁への開示義務を課していないのは、Opinion 314やAICPA Statement on Standards for Tax Services No. 6, Knowledge of Error: Return Preparation and Administrative Proceedings (<https://future.aicpa.org/resources/article/statement-on-standards-for-tax-services-no-6-knowledge-of-error-return> [最終アクセス：2021年8月15日]) (誤りの開示義務はなく、会計士が現年度の申告書作成を頼まれたが依頼者が過去の申告書修正を拒んだ場合には、申告書作成拒否・委任関係解消を考えるべきで、調査においても同様である)も同様である。

しばしば問題になるのは、一般に、ある文脈で入手した違法の端緒を他の文脈で使用や開示できるかであり、税務情報の第三者提供ないし税務以外の目的での利用も問題になりうる。

内国歳入法典7216条(a)は、申告書作成上知り得た情報の漏洩や多目的利用(つまり守秘義務違反)を、故意または無謀に(knowingly or recklessly)行った申告書作成義務者に対して罰金か自由刑、またはその併科という罰則を科しているが、その情報を内国歳入法典に従って開示する場合や、歳入庁に提供することはもちろん対象外であり(IRC. § 7216(b)(3); Treas. Reg. § 301.7216-2(a) & (b))、また弁護士や公認会計士についても、関係諸法令・専門職責任に抵触しない限り、一定の場合に情報開示をすることが認められている(Treas. Reg. § 301.7216-2(h))。例えば、M法人の監査担当のA会計士と同事務所に勤めているB会計士が、M法人のD取締役の税務申告を担当していたところ、D取締役が取引先からキックバックを受けているとの情報を入手したため、これをA会計士に伝え、A会計士は別途調査でキックバック情報を確認した場合、7216条(a)の罰則適用はないが、ただしDの税務情報をM法人に開示するような場合には適用がある、とされている(Treas. Reg. § 301.7216-2(h)(3) Ex. 2)。

(50) ABA模範規則Rule 4.2 Comment [3]は、弁護士が依頼者の犯罪や詐欺を援助することを防止するため、弁護士は辞任の事実を告げて、意見書、書類、承諾書等の否認が必要となり得る、とする。

(51) なお、ABA模範規則Rule 1.6(b)(2)は現在または将来の犯罪等を明らかにすることを認めておらず、またCircular 230 § 10.21は過去の申告書につき誤り等を発見した実務家は、修正を助言するに留まる(過去の犯罪等を開示してもその犯罪等は抑止されずに単に依頼者=弁護士関係が損なわれるだけ)。したがって、例えば課税庁に対して単なる過去の申告を明らかにすることは許されない。依頼者の過去の申告書の誤りを歳入庁に手紙で明らかにしたことがABA模範規則Rule 1.6及び1.9(b)違反であるなどとして、6ヶ月の資格停止の懲戒が妥当とされたIn re Disciplinary Proceeding Against Botimer, 214 P.3d 133, 139-140 (2009) 参照。

(52) ABA Formal Opinion 92-366 (1992)は、①依頼者が継続して詐欺を行い又は将来行うことを意図していることを当該代理が直接間接に支援する効果を有するときには、代理を辞任しなければならない、②依頼者の詐欺行為の相手方に代理の事実が知られ、また相手方がその代理の事実を信頼しているために当該代理が詐欺を支援する可能性がある場合には、代理を辞任することができ、また辞任しなければならない、③依頼者の詐欺行為において使用されることを防ぎ、辞任を実効あらしめるため、たとえそれが依頼者の秘密を暴く副次的効果を伴ったとしても、職務成果(work product)を否認(disavow)することができる(「騒々しい」辞任("noisy" withdrawal)といわれる)、④詐欺が完了し、弁護士の役務又は職務成果を使用してそれが継続ないし将来行われると承知されていない場合には、辞任をすることはできるが、職務成果を否認することはできない、とする。

Camilla E. Watson, *Tax Lawyers, Ethical Obligations, and the Duty to the System*, 47 U. KAN. L. REV. 847, 890-891 (1999)は、弁護士が気づかずに詐欺的な申告書を作成し、しかし依頼者がその修正を拒んだ場合には辞任をしなければならず、その場合Opinion 92-366は騒々しい辞任も許されるとするが、納税者の秘密を守り、またはその利益を害さぬよう弁護士は辞任をしなければならず、それは極めて難しい、と指摘する。

申告書上で申告していない項目はありますか、と実務家に尋ねた。実務家は、「いいえ」と応えることができるか？

虚偽答弁になるため「いいえ」と答えることはできず、しかし（納税者の同意なく）「はい」と答えれば守秘義務違反である。回答を拒否すれば、課税庁職員に感づかれる<sup>53</sup>。実務家としては、むしろこのような行き詰まりを見越して、事前に依頼者を説得し、できなければ辞任をするといった選択を行うべきだということになる<sup>54</sup>。

他方、課税庁側としては、実務家が虚偽答弁を禁じられていることを前提に非常に広範な対象の質問をすることによって、申告書上の弱点をあぶり出すことができる<sup>55</sup>。このことからすれば、専門職倫理は税務調査のあり方に影響を及ぼし、逆に税務調査の質問は依頼者に対する実務家の倫理的責任に影響を及ぼしていることがわかる。

#### (5) 会計資料の提出

特に法人納税者がその申告書上採っている立場の会計的評価が行われている場合、課税庁としてはその評価を知りたいと考えるであろう。もし法人が申告書でアグレッシブな立場を採用しており、課税庁による是／否認可能性を踏まえてそれを自己の会計資料上数値的に把握しているとすれば、課税庁はその法人のいわば「弱点」を見抜くことができるからである。

アメリカ法の文脈では、特に外部監査法人が作成した見積税額（tax accrual）に関するワークペーパーの提出が問題になってきた。歳入庁実務では、申告書作成上の税額試算表である Tax reconciliation workpapers（税額照合資料）<sup>56</sup>につき、調査開始時の通常提出資料として提出を求められるが<sup>57</sup>、偶発租税引当金計上、つまり特定取引に関する増差税額納付の可能性を含む税額の見積もりに関する Tax accrual workpapers（税額見積資料）に

53 See Frederic G. Corneel, *The Service and the Private Practitioner: Face to Face and Hand in Hand - A Private Practitioner's View*, 11 AM. J. TAX POL'Y 343, 348 (1994). 本稿では、同論文に掲げられた設例とその説明を参照している。なお、同論文349頁は、申告書を作成した実務家そのまま税務調査の納税者代理人を務める場合で、申告書にある誤りを納税者が修正しないときには、申告書に依拠できない旨の騒々しい辞任はやむを得ない、と述べている。

54 本稿注(48)の Opinion 93-375に関する説明(2)を参照。

55 法人の裏金（corporate slush funds）と賄賂など違法支出をあぶり出すために使われていたいわゆる 11 Questions がかつて問題となったことがある。この手法は納税者と課税庁間の信頼を破壊し、証拠漁り（fishing expedition）であるなどとして、問題視されてきた（詳しくは、Sherwin P. Simmons, *The Eleven Questions - An Extraordinary New*

*Audit Technique*, 30 TAX LAW. 23 (1976) を参照)。

これらの広範な質問をする歳入庁の権限は、内国歳入法典7602条の適正な調査権限内にあるのかどうかがいさしばしば争われており、U.S. v. Powell 事件連邦最高裁判決（379 U.S. 48, 57-58 (1964)）の実体的四要件（①調査の正当な目的、②調査と目的の関連性、③課税庁が調査対象情報を保有していない、④手続遵守）のうち、②関連性が問題となった。例えば、U.S. v. Richards 事件第4巡回区控訴裁判決（631 F.2d 341 (4th Cir. 1980)）は法人の納税義務に関連する質問とは違法支出ではなく未申告所得の存在に対するそれであるから、違法支出の控除ではなく支出自体に関する質問は広範に過ぎるとしてその質問の修正を認めた原審連邦地裁の判決を維持したが、逆にU.S. v. Wyatt 事件連邦地方裁判決（637 F.2d 293 (1981)）は、summons 執行手続の問題は関連性の問題であって質問の広範性（breadth）の問題ではないとして、そのような質問をすることを認めた。

については特定の項目につき追加資料が必要であるなどの「非常な状況 (unusual circumstances)」の場合のみ提出が求められる<sup>56)</sup>。

また会計資料上、法人の採った課税上の地位を反映することが要求されることに関連して、納税者による情報開示要件が強化されることもある。2006年、アメリカの財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board, FASB) は、FASB Interpretation No. 48, Accounting for Uncertainty in Income Taxes, an Interpretation of FASB Statement No. 109 (いわゆる FIN 48) を公表したが、これは申告書上採った法人の課税上の地位 (tax position) がどちらかといえば (more likely than not) 税務調査や争訟で肯定される

場合を基準に、その地位からもたらされる経済的便益 (economic benefit) を財務諸表上見積ることを要求するものであった<sup>59)</sup>。これを受けて歳入庁は、2010年1月1日以降開始の課税年度につき、Form 1120 Schedule UTP (Uncertain Tax Positions) の提出を要求し、財務諸表において引当金を計上した税務上の地位などの申告書を義務付けている (Schedule UTP Reporting, Treas. Reg. § 1.6012-2(a)(4))<sup>60)</sup>。

(6) 課税庁と依頼者との直接的接触の禁止

税務調査や争訟において課税庁が納税者から情報を取得するときにしばしば問題となるのは、代理人のいる依頼者 (納税者) と課税庁の直接的接触の禁止である。ABA 模範規則

<sup>56)</sup> Tax Reconciliation Workpapers 及び Tax Accrual Workpapers の定義については、I.R.M. 4.10.20.1.1 (07-12-2004) の(1)及び(2)参照。

<sup>57)</sup> I.R.M. 4.10.20.2 (05-04-2017)。

<sup>58)</sup> I.R.M. 4.10.20.3 (12-08-2020)。Unusual circumstances については、I.R.M. 4.10.20.3.1 (07-12-2004) を参照。ただし、いわゆるタックス・シェルター取引と考えられる「列挙取引 (listed transactions)」(Treas. Reg. § 1.6011-4(b)(2)) については、Tax accrual workpapers も、一定の場合には通常提出資料とされる。I.R.M. 4.10.20.3.2 (12-08-2020)。

内国歳入法典7602条(a)(2)は「当該調査に関連し、又は不可欠となりうる (may be relevant or material to such inquiry)」帳簿書類の提出を命ずる権限を財務長官に与えているが、U.S. v. Arthur Young & Co. 事件連邦最高裁判決 (465 U.S. 805 (1984)) では、外部監査法人が作成した tax accrual workpapers の提出命令執行の是非が問題となった。連邦最高裁は、①そのような workpapers は、7602条の「関連」性要件を満たす、②会計士と依頼者間ではその意思疎通を促進するための work-product privilege は存在せず、依頼者の忠実な弁護士である弁護士と株主や債権者、一般投資家に

究極的に忠実義務を負う「公的番犬 (public watchdog)」では役割が異なるし、SEC などがある workpaper を入手できることからしても IRS を不当に有利にすることはないため、work-product privilege で保護されることはない、と判示して、提出命令執行を認めた。なお、職務成果ルールにつき、現行の連邦民事規則26条(b)(3)は、訴訟を予期して準備された (prepared in anticipation of litigation) 相手方書類の開示を請求することはできないとされるが、U.S. v. Textron Inc., 577 F.3d 21 (1st Cir. 2009) は、弁護士が作成した tax accrual workpapers は財務諸表作成のためのものであり、訴訟を予期して準備されたものとはいえないなどとして、それら workpapers が職務成果ルールの対象外であるとした。

Tax accrual workpapers は納税者からも提出を受けることができるうえ (see U.S. v. El Paso Co., 682 F.2d 530 (5th Cir. 1982))、SEC に提出しなければならない時点で、職務成果ルールで保護する意味はそもそもないとも考えられる。See WOLFMAN ET AL., *supra* note 4, at 239-240 (NOTE 6 & 7)。

<sup>59)</sup> FIN 48 導入の背景につき、例えば吉村政穂「リスク要因としての税：米国 FIN48 の背景、CSR との関係」租税研究705号176頁 (2008) 参照。

4.2<sup>60)</sup>は、弁護士が、代理人弁護士のいる相手方に対して直接接触することを禁止している。この規程は、(1)一方当事者の代理人が他方当事者に(その他方当事者の代理人を通じずに)接触することにより法に不慣れな一般人から不当な利益を引き出すことを防止すること、(2)確立した弁護士=依頼者関係を阻害しないことを目的にする<sup>62)</sup>、その適用範囲をめぐり紛争も生じている<sup>63)</sup>。

#### IV 日本法をめぐる若干の検討

以上、Ⅲでは、アメリカにおける利益相反と課税庁による情報収集/課税庁に対する情報開示のいくつかの論点を概観したが、以下では、Ⅲで取り上げた論点に対応する形で、日本法の状況を確認しよう。

#### 1 利益相反

利益相反に関し、日本では弁護士法25条や弁護士職務基本規程(以下、単に「基本規程」という。)24条などに規定が設けられているが、税理士の場合には前公務員の場合の業務の制限(税理士42条)を除き、明文の規定がない。また、税務調査や争訟における利益相反に関し、国税通則法や行政不服審査法、行政事件訴訟法、民事訴訟法に定めはない(ただし弁護士が証人になる場合の民事訴訟法197条1項2号の証言拒絶権や220条4号ハの文書提出拒絶権はある)。利益相反の状況は、例えば遺産分割の場合<sup>64)</sup>や法人と役員または従業員との双方の税務代理を行っている場合のほか、ABA模範規則Rule 1.8(a)は弁護士と依頼者間の事業取引を原則禁止していること<sup>65)</sup>(ただし

60) 現在の Schedule UTP Reporting につき、<https://www.irs.gov/instructions/i1120utp> [最終アクセス: 2021年8月15日] 参照。導入の経緯や Schedule UTP Reporting の内容や分析などは、Bret Wells, *New Schedule UTP: "Uncertain Tax Positions in the Age of Transparency"*, 63 BAYLOR L. REV. 392 (2011) が詳しいが、同論文は① attorney-client privilege (内国歳入法典7525条(a)の privilege 含む) が Schedule UTP Reporting には適用されないこと、② 弁護士の職務成果ルールの適用については必ずしも明らかではないが、弁護士の意見が申告書作成や財務諸表等作成に用いられた場合に同ルールの適用がないとされていることを踏まえ、それら作成者の同一性などを確認した上で行動すべきことなどを指摘している。

61) ABA 模範規則 Rule 4.2 は、一方当事者の弁護士が、その代理事件について相手方当事者に弁護士がいることを知っているにも関わらず、相手方当事者弁護士の承諾または法の根拠なしに、相手方当事者と直接接触することを禁止している。

62) *Fu Inv. Co. v. Comm' r*, 104 T.C. 408, 411-412 (1995)。

63) 前注の *Fu Inv. Co.* 事件租税裁判所判決では法人

の源泉徴収義務に関し、課税庁がその法人の元従業員(代理人なし)と相手方たる法人抜きで(ex parte) コンタクトを取ることが認められるかどうか問題となった。租税裁判所は、模範規則 Rule 4.2 は現在の法人被用者とのコンタクトを排除しているため本件には適用されず、また弁護士・依頼者間の秘匿特権の対象たるべき事柄について開示制限命令(protective order)を正当化する立証がなされていないと述べて、開示制限命令を發出せず、そのようなコンタクトを認めている。

64) 相続税等の課税結果を踏まえた上でプランニングを練り、それに従って遺産分割をして、相続税の申告をする場合には、税理士が相続人全員から受任をすることも多からう。税負担総額と各相続人の受益・負担を考えたいうえでの利害調整が必要となるが、その際「公平・公正な立場を終始保持することは口で言うほど簡単ではないことを肝に銘じておく必要がある」(森原康友編『法曹の倫理(第3版)』(名古屋大学出版会, 2019) 34頁 [蜂須賀太郎・古田啓昌執筆]) ように思われる。弁護士に関し、複数依頼者間の利害対立が生じうる/生じた場合につき、基本規程32条、42条参照。

実務家一般に関する Circular 230には同種の規定がない)をも踏まえると様々に考えられるところではあるが、実務的にはそのような必要性がない(あるいは単に認識されていない)かもしれない<sup>66)</sup>。なお、弁護士法25条1号違反は口頭弁論終結時までに異議を述べて訴訟行為を排除できるとする一方(最大判昭和38年10月30日民集17巻9号1266頁)<sup>67)</sup>、利益相反の拡張に関する基本規程57条違反は、それが法律でなく単に日弁連会規に過ぎないため訴訟行為に影響を及ぼさないとするのが、最高裁の立場である(最決令和3年4月14日裁時1766号1頁)。

## 2 課税庁による情報取得／課税庁に対する情報開示と守秘義務等

### (1) 守秘義務とその範囲

弁護士法23条は、法律に別段の定めがない限り、弁護士(元弁護士含む)の職務上知り得た秘密保持の権利義務を定め(基本規程23条も同旨)、税理士法38条は、税理士(元税理士含む)による税理士業務において知り得た秘密の正当の理由がない漏洩窃用を禁止する。

いずれの守秘義務とも懲戒と罰則による担保がある(刑134条1項、弁護士56条1項、税理士46条、59条1項3号)。

他方、自己が代理する依頼者(納税者)が、税務調査や争訟において虚偽の発言をするなどした場合に、どのように振る舞えばよいのかは、筆者のような実務に携わらない者には具体的にはよくわからないところがある。税理士法36条は租税の賦課徴収を不正に免れ、その還付を受けることにつき、指示や相談その他これに類する行為をしてはならないと定め、同41条の3は委嘱者が不正に租税の賦課徴収を免れ、またはその還付を受けている事実や、課税標準等の基礎となる事実の隠ぺい仮装している事実があることを知ったときには、「直ちに」その是正を助言する義務を定めている。さらに、故意過失により真正の事実反する税務代理・税務書類の作成<sup>68)</sup>は懲戒の対象である(税理士45条)。なお弁護士法にはABA模範規則のような依頼者の違法行為の援助禁止などの明文の規定はない(基本規程14条には違法行為の助長禁止が定められている)。

65) この規定は、法的スキルと訓練を受け、依頼者との信頼・秘密保護関係を結ぶ弁護士が、事業等に参画して依頼者を出し抜く(overreaching)ことの防止を目的とし、法実務に関連して財やサービスを販売する場合、例えば不動産の権原に瑕疵がないことを担保する権原保険(title insurance)を弁護士が販売するような場合にも適用がある。ABA模範規則Rule 1.8 Comment [1]参照。日本では、例えば税理士が保険代理人となることは問題視されていないが、依頼者を出し抜くことはないと、ということになるのだろうか。なお、弁護士は営利業務を行うときには所属弁護士会に届出を要し(弁護士30条)、また基本規程16条は営利業務従事における品位保持義務を定めるが、税理士には同種の規定はない。

66) 判検交流のように、「伝統的には、日本の裁判所は利益相反の問題に、やや寛大すぎた疑いがある」という指摘もある。浜辺陽一郎「利益相反に敏感に、厳しくやるか、目くじら立てずに済ませるか? ~グローバルな法律事務所の内実など、主張・立証できるわけがない~」WLJ判例コラム87号(文献番号2016WLJCC025)1頁(2016)5頁。

67) 25条違反行為の効力につき、高中正彦『弁護士法概説(第5版)』(三省堂、2020)133-136頁参照。

68) 税理士法45条1項の故意による真正の事実反する税務代理・税務書類の作成があったとされた事例として、東京地判平成26年9月30日判タ1422号230頁。

しかし、税理士法を読んでみても、例えば税務調査に税理士が立ち会っている場合に依頼者が虚偽発言をしたとき、依頼者の許可を待たずその場で直ちに税理士が修正をしてよいのか、その日の調査終了時に助言をすればよいのか、助言を受け入れなかったときには税理士はどうすればよいのか（どのタイミングで辞任するか）、といった諸点は、筆者にはよくわからない。単に問題が認識されていないだけなのか、本当に問題がないのかも不明である<sup>69</sup>。

## (2) 取引情報の開示

日本では、利子、配当等の受領者の告知義務（所法24条）や支払調書の提出義務（同225条1項）といった課税庁に対する取引情報の

提供が要求される場合があるが、弁護士や税理士へのこれら情報提供義務の適用について、守秘義務や弁護士選任権（憲法37条3項）などとの関係を論じる裁判例はないようである<sup>70</sup>。アメリカの内国歳入法典6050I条のように現金受領者による一定額以上の現金取引報告義務は一般には存在しないうえ、弁護士法23条は法律による別段の定めがある場合を一般的に守秘義務の対象外としているため、立法論上<sup>71</sup>も解釈論上も問題視されないのかもしれない。

## (3) 専門職責任と質問検査権のあり方

弁護士や税理士も、税務調査時において虚偽答弁はできないと考えられるが（弁護士1条2項や税理士1条が根拠であろうか?）、こ

69) 税務調査時に適切な振る舞いをしなかったことにつき税理士が何らかの責任を負うとすると、税務調査時に納税者側がその様子を録音録画すること（この点が問題となった例として、京都地判平成12年2月25日訟月46巻9号3724頁）は、その証拠が歴然と残ってしまうという意味で、税理士に不利に働くことがある。課税庁・税理士・納税者の責任をそれぞれ厳しく問う立場からすれば、むしろ積極的に録音録画すべきということになるか。アメリカ法では、対面調査（in-person interview）時の納税者によるレコーディングの権利（I.R.C. § 7521(a)(1)）と弁護士等との相談をする権利（調査を一時中断する権利。I.R.C. § 7521(b)(2)）が認められている（課税庁もレコーディングできる。I.R.C. § 7521(a)(2)）。

70) 周知の通り、資金洗浄やテロ資金供与防止を目的として、犯罪収益移転防止法では、士業を含む特定事業者取引時確認、確認記録・取引記録等の作成・保存など各種の義務を課しているが（ゲートキーパー）、弁護士については同法ではなく日弁連の会則に定めるところにより義務が課されると共に（12条1項）、弁護士や税理士を含む士業については取引時確認が本人特定事項に限定され（取引の目的などは問われない。4条2項柱書かつ

こ書き）、疑わしい取引の届出義務（8条1項）などは課されない。

71) 例えば組織的犯罪者の法律相談を引き受け、その対価として金地金を受領した弁護士の告知義務（所法224条の6）はその守秘義務や弁護士選任権との抵触を立法論的に問題にしうるかも知れない。とはいえ、金地金以外で支払えば告知義務を免れるので、守秘義務や弁護士選任権との抵触を論じるまでもない、との反論は可能である。内国歳入法典6050I条が合衆国憲法修正6条の定める弁護士選任権を侵害するとの主張につき、U.S. v. Goldberger & Dubin, P.C事件第2巡回区控訴裁判決（935 F.2d 501, 504（2d Cir. 1991））は、現金以外の資産で支払うことで同条の報告義務を免れる（ので、憲法修正6条違反ではない）、と述べている。

なお、6050I条に関する申告書であるForm 8300（see Treas. Reg. § 1.6050I-1(e)(2)（first sentence））は、現金支払者の住所氏名と大まかな取引種類（事業上のサービス役務提供など）は求めるが、それ以上の情報は求めていない。したがって支払者の動機を問わない点で原則として秘匿特権の対象外とする裁判所の結論は正しい、という見解もある。TOBIN ET. AL, *supra* note 5, at 139.

れを踏まえた形での質問検査権行使方法（11 Questionsのような質問の可否）、アメリカ法のような議論はない。具体的な文脈（課税庁職員・納税者・税理士間のやりとり）を踏まえた質問検査権行使の限界について、議論の余地はありうる。

(4) 会計資料と納税者の弱点のあぶり出し

企業会計基準委員会の企業会計基準第27号「法人税、住民税及び事業税等に関する会計基準」（平成29年3月16日）の6項では、「過年度の所得等に対する法人税、住民税及び事業税等について、更正等により追加で徴収される可能性が高く、当該追徴税額を合理的に見積ることができる場合、…原則として、当該追徴税額を損益に計上する」とされている。このような会計処理が行われている場合、こ

の点に関する会計資料の提出を要求することにより、納税者が採用しているアグレッシブな申告書上の立場、いわば納税者の弱点を課税庁は簡単にあぶり出すことができる。しかし、アメリカ法とは異なりこの点の議論はなく、実際に会計上追徴税額を合理的に見積もっているといった取扱いが広く行われているということも寡聞にして知らない<sup>72)</sup>。そもそも更正等により追徴税額が生じうるようなアグレッシブな立場を、納税者は採らないのだろう<sup>73)</sup>。

(5) 課税庁と依頼者との直接接合の禁止

弁護士法には規程はないものの、基本規程52条は、相手方に代理人が選任されている場合の正当な理由のない相手方本人との無断交渉を禁止する<sup>74)</sup>。しかし同種の規定は、税務調

72) 仮にあぶり出しが問題となるとすると、弁護士あるいは実務家間の通信秘密の保護（アメリカ法でいう秘匿特権）の導入が問題となりうる。令和元年の独占禁止法関係の改正では、弁護士と事業者間で行われた秘密の通信が記された一定の文書（特定物件）に関し、独占禁止法違反被疑事件の調査担当者（審査官）がその内容に接することなく返却する制度（判別手続。公正取引委員会の審査に関する規則23条の2以下）が導入された。ただし、改正前に秘匿特権が認められていないことに関し、「事業者に現実に不利益が発生しているという具体的事実は確認できなかった」（独占禁止法研究会「独占禁止法研究会報告書」（平成29年4月15日、[https://www.jftc.go.jp/houdou/pressrelease/h29/apr/170425\\_1\\_files/170425\\_1houkokusyo.pdf](https://www.jftc.go.jp/houdou/pressrelease/h29/apr/170425_1_files/170425_1houkokusyo.pdf) [最終アクセス：2021年8月15日]）50頁）とされている。

佐藤・前掲注(35)・124-131頁は、日本の租税分野においても、秘匿特権導入が（おそらくは立法論的に）必要である旨論じる。実際には、調査においても争訟においても、具体的な事例における納税者の現実の不利益が指摘されたり、それを踏まえた特権導入の必要性が論じられたりしたこと

はない。日本では納税者の主観的要素の審査がアメリカ法のそれとは異なるものと思われるが、日本の課税庁が、そもそも会計資料や弁護士の意見書などから弱点をあぶり出し、それらを利用しようという意識そのものが薄い、あるいは納税者が現実の不利益を認識していない、といった分析も可能かもしれない。しかし少なくとも今後、課税要件充足の有無等を吟味するにあたって納税者の主観的要素の審査が変容するようであれば、秘匿特権の導入はより真剣に検討されるべきである。

73) US-GAAP適用の日本企業がFIN48に従って行った租税リスク開示を分析した宮石知子「企業の開示戦略における比較論的一考察—日本企業の租税関連開示を事例として—」中央大学大学院研究年報（戦略経営研究科篇）7号21頁（2019）36頁は、（アドバンス・ルーリングに拘束性のない）日本の課税庁からの移転価格調査に対する防衛的な開示が主流と結論づけている。何を「防衛的」と定義づけるかにもよるが、積極的にアグレッシブな立場を採りにいき、それを開示しているわけではないということであれば、少なくとも先の日本企業はアグレッシブな立場を採っていないとはいえそうである。

査などの文脈では法令上見受けられない<sup>74</sup>。税務調査の場合には、基本規程52条が懸念するような問題はない（納税義務は当事者が話し合っただけのものではないので「交渉」はない）ということだろうか？

## V おわりに

以上大変雑駁であるが、アメリカにおける tax ethics の基本を踏まえつつ、利益相反と課税庁による情報収集／課税庁に対する情報開示のいくつかの論点を概観し、日本法の状況をごく簡単にまとめた。

アメリカ法の状況とは対照的に、日本では実務家がアグレッシブな課税上のプランニングを広く進めたために申告納税制度が危機に瀕するといった状況ではなく、したがって制度に対する忠実義務の強化が喫緊の課題というわけではないように、筆者には思われる<sup>75</sup>。その意味で、日本法はアメリカ法よりも課題が少なく、望ましい状況なのかもしれない。しかし、アメリカ法に照らして、日本法で顕

在化しうる（あるいはすでにしているが認識されていない）問題を把握しておくことは、無意味ではないと思われる。

一言だけ付言しておく、例えば実務家の守秘義務と詐欺行為の開示のいずれを優先するかは、各法領域の具体的文脈における利益状況を勘案した判断を求められるものであるから、税務専門職の倫理を考える場合には、一般的な法曹倫理の原理原則から解釈により司法的に導かれるべきではなく、立法により具体的ルールを以て対処されるべき事柄である<sup>76</sup>（アメリカではABA模範規則に加えて、内国歳入法典やCircular 230、租税裁判所規則などが設けられている点に注意）。

本稿では、紙幅の制限があるとはいえ、日本法の状況の検討が論点提示に留まったほか、訴訟費用<sup>77</sup>や専門職の報酬<sup>78</sup>、争訟時の主張の水準<sup>79</sup>など、調査や争訟時にアメリカ法で問題となる多くの論点を省略したという意味で、不十分などところが多い。他日を期したい。

(74) 直接交渉は、代理人を選任した意味を失わせ、相手方に不利益を与えて公正の精神に反し、相手方代理人も窮地に追い込み弁護士間の信義に悖る（ために禁止されている）、と説明される。日本弁護士連合会弁護士倫理に関する委員会編『注釈弁護士倫理（補訂版）』（有斐閣、1996）189頁。ここでの交渉とは「かけあうこと、物事を決めるために話し合うこと」（同上）と解されている。

(75) 国税通則法74条の9第1項は調査の事前通知を納税者本人と納税代理人の双方に行うことを原則としつつ、同第5項は、調査の事前通知に関し、納税者の同意がある場合にはその事前通知を税務代理人に対してすれば足りると規定している。しかし、いずれも代理人が選任されている場合の納税者本人との直接接合を禁止する規定ではない。

(76) 一般論としても反対は強かろう。例えば手賀寛「守秘義務」高中正彦・石田京子編『新時代の弁護

士倫理』（有斐閣、2020）45頁、53頁参照。

(77) See William D. Popkin, *Client-Lawyer Confidentiality*, 59 TEX. L. REV. 755, 782-786 (1981).

(78) 連邦を相手方とした租税手続・訴訟において勝訴した納税者は、手続や訴訟費用（上限1時間当たり125ドルの合理的弁護士費用含む）を受け取ることができる。IRC. § 7430(a).

(79) Circular 230は、当初申告作成についていわゆる成功報酬（contingent fee）を禁止しているが、当初申告等の調査に関する成功報酬などは認めている。Circular 230 § 10.27参照。

(80) 争訟時における不真面目ではない（not frivolous）根拠に基づいた主張立証義務につき、ABA模範規則Rule 3.1、租税裁判所規則Rule 33(b)、連邦民事規則Rule 11(b)、内国歳入法典6673条(a)など参照。