

Title	税務調査から犯則調査への資料の流用について： 日本とカナダの比較
Sub Title	Prosecutions with the information acquired in the audit procedure : comparison between Japan and Canada
Author	漆, さき (Urushi, Saki)
Publisher	慶應義塾大学大学院法学研究科
Publication year	2012
Jtitle	法學政治學論究：法律・政治・社会 (Hogaku seijigaku ronkyu : Journal of law and political studies). Vol.92, (2012. 3) ,p.261- 295
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Departmental Bulletin Paper
URL	<a href="https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10086101-20120315-0261">https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN10086101-20120315-0261</a>

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the Keio Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

# 税務調査から犯則調査への資料の流用について

——日本とカナダの比較——

漆 友 幸

はじめに

一 日本

(一) 調査手続において保障される納税者の権利

1 令状主義と自己負罪免除特権

2 川崎民商事件

(二) 税務調査と犯則調査の境界

1 税務調査

2 犯則調査

3 税務調査と犯則調査の境界

(三) 証拠資料の扱い

二 カナダ

(一) 調査に関する憲章の権利

1 憲章七条

2 憲章八条

(二) 税務調査と犯則調査の境界

1 税務調査

2 犯則調査

3 税務調査と犯則調査の境界——主要目的基準

(三) 証拠資料の扱い

1 税務調査で得た証拠が「強制された証拠」にあたる可能性

2 犯則調査の開始時期認定の前置し

三 日本との比較

(一) 憲法／憲章の権利について

(二) 証拠資料の扱い

おわりに

## はじめに

情報の重要性・有用性が高まり続ける現代において、その適正な取扱いは切実な問題である。行政分野においても、行政活動の範囲が多岐にわたるにつれ、多様な情報が行政機関に集中し、その管理の必要性が高まっている。中でも、行政機関内部における情報の相互利用は、行政の効率向上には資するものの、個人のプライバシー保護の観点からは無制限に許されるべきではない。このような行政機関内部の情報の相互利用については、一定の法的統制が必要と思われる。そこで本稿では、税務調査という行政調査の過程で獲得された情報や資料を、準刑事手続たる犯則調査において用いること、及びその範囲について、日本とカナダを比較しながら検討する<sup>(1)</sup>。

日本では、税務調査と犯則調査が制度上分断されており、税務調査から犯則調査への資料の流用を基本的には想定していないが、判例及び実務では税務調査によって得られた資料を犯則手続において流用することは一定程度許容されている<sup>(2)</sup>。そしてその許容範囲から逸脱した部分につき、事後的な救済としての公判段階での証拠排除については、日本では、質問検査権の運用違憲の可能性が指摘されるに留まっている<sup>(3)</sup>。一方カナダでは、証拠資料の流用が基本的に許されている点で日本とは大きく異なり、制度上の分断や事前手続の整備という方法ではなく、公判段階での裁判所による実質判断によって証拠を排除することで主に納税者の保護が図られている。このことは、税務調査から犯則調査への資料流用につき、入口における保護と出口における救済という方法論の違いであると共に、納税者の権利保護と連脱犯の摘発による適正な税制の運用という二つの利益をどう衡量するかという問題でもある。

本稿では、税務調査によって収集された資料を連脱犯の刑事手続内において流用することの可否とその証拠排除という二つの要素において、納税者の権利保護と連脱犯の告発という二つの利益のバランスがとられているという視点

を提起する。また、その視点に立てば日本とは異なる方法で対処していると思われるカナダにおける、実際の制度運用の紹介を行う。そのため、まず日本における納税者の権利及び税務・犯則調査の概要について簡単に俯瞰した後、カナダの制度に触れるものとする。その後、両国の比較を通して、カナダの制度の下での証拠排除による納税者の保護について、日本への示唆を検討する。

## 一 日本

本稿では、課税処分のための調査権を税務調査、犯則事件のための調査権を犯則調査と呼び、これら二つの調査権について論じる。また、質問検査権とは、税務職員による税務調査の根拠として各税法（所得税法二三四条、法人税法一五三条以下、相続税法六〇条等）に規定されたものである。本章では、まず調査に関わる憲法上の権利及びその保障の範囲について確認した後、日本の税務調査及び犯則調査の境界、及びその間の資料の流用と憲法の保障について論じる。

### (一) 調査手続において保障される納税者の権利

#### 1 令状主義と自己負罪免除特権

憲法三五条は令状主義について規定する。当初立法者・学説ともに、直接には刑事手続に関するものと解し、行政手続に対する「直接の」適用は否定されていたが<sup>(4)</sup>、その行政手続への直接適用のきっかけが後述する川崎民商事件（最大判昭和四七年一月二二日刑集二六卷九号五五四頁、以下川崎民商事件とする）であると見る見解が多く見られる<sup>(5)</sup>。

また、同三八条一項は、自己負罪拒否特権を定めている。行政上の供述義務と同三八条一項の関係については、行

政調査によって取得収集された情報資料の刑事手続における利用可能性という問題が長らく意識され、行政手続に対する保護の適用の有無に関しては同三五条と同じく、川崎民商事件が指導的判例として知られる。同三八条一項もまた、立法当初は刑事手続にのみ適用されるものと解されていたが、川崎民商事件以前の行政手続に関する判例にも、同三八条一項の保障が及んでいることを一応の前提としたものが多く見られる。<sup>(7)</sup>

## 2 川崎民商事件

川崎民商事件では、同三五条の保障は行政手続にも及ぶが、税務調査については、その性質・必要性から、令状がなくとも憲法違反とは言えないものとされた。

当該事件では、令状が不要とされた理由につき、質問検査権の性質として、①刑事責任追及を目的とする性質を有していないこと、②刑事責任追及のための資料の取得・収集に直接結びつく作用を一般的に有するものではないこと、③強制の態様が間接強制に止まっており直接強制と同視すべき程度に達していないこと、④公益上の必要性が認められ目的・手段の間の均衡を逸していないこと、の四点が挙げられている。しかし、各要素が、令状を要しないという結論に対して持つ重要性、及び相互の関係性は、必ずしも明らかではない。<sup>(8)</sup>

これにつき、①②の要素に重点を置き、刑事手続との類似性を重視している、という解釈も可能である。<sup>(9)</sup> このような理解に立つと、③④の要素は傍論を構成するものであり、同三五条の解釈としてではなく、比例原則との関係において質問検査権に問題とすべき点がない旨を付言したものに過ぎない、との理解が成り立つ。<sup>(10)</sup> すると、同三五条の保障は、刑事手続類似性とその上での対立利益の権衡となり、後述のカナダの憲章八条の構造に類似する。

また本件は、税務調査から犯則調査へと発展する可能性があったとしても、税務調査が「刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有するものと認めるべきことにはならない」とし、税務調査には令状がなくとも憲法三五条違反は認められないとした。<sup>(12)</sup> また同三八条一項につき、刑事手続以外にも保障が及ぶが、税務調

査は刑事責任の追及を目的とせず、刑事責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を有さないこと、公益上の必要性合理性の存すること等が指摘され、行政手続たる税務調査には同三十八条一項は及ばないものとされた。

一方、国税犯則取締法による犯則調査は、学説では「犯則の存在することの嫌疑の下に、通告処分又は告発を終極の目標として行う犯則者及び証拠を発見・収集する手段であるから、形式的には行政手続であっても実質的には刑事手続に近い性格を有する<sup>(13)</sup>」と考えられる。そのため、学説判例の双方において、犯則調査は、臨検・搜索及び差押は、犯罪調査のための強制処分であるから、それには同三五条の適用があり、裁判官の令状がなければすることができないと解すべきである、とされ<sup>(14)</sup>、国税犯則取締法が、臨検・搜索または差押について予め裁判官の許可を得ることを要求しているのは、そのためであると説明される<sup>(15)</sup>。同三十八条一項についても、犯則調査には供述拒否権の保障が及ぶものとされた（最判昭和五九年三月二十七日刑集三八卷五号二〇三七頁、以下「昭和五九年判決」とする）。昭和五九年判決は、川崎民商事件を引用の上、同三十八条一項の規定による供述拒否権の保障は、純然たる刑事手続のほか、「対象となる者が自己の刑事上の責任追及のための資料の取得収集に直接結びつく作用を一般的に有する手続にはひとしく及ぶ」と述べ、租税犯則調査はそれにあたるとした。

## (二) 税務調査と犯則調査の境界

各税法では、税務調査のための質問検査権につき、「犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。」と規定され（所税二三四条二項、法税一五六条、消費税法六二条六項等）、その目的によって税務調査と犯則調査のための権限が峻別されている。実際の制度としては、主に担当部署による区別がなされており、租税犯則調査は、権限を与えられた収税官吏のみが行う<sup>(16)</sup>。以下に、日本における税務調査と犯則調査の仕組みを簡単に確認する。

## 1 税務調査

質問検査権の下での税務調査は税務職員により行われ、罰則により担保された間接強制である(所税二四二条八号、<sup>(17)</sup> 法税一六二条二号、相税七〇条二五号等)。調査に際しては、原則として、調査日時などを予め通知することとされ、身分証の携帯・提示についても法定されている(所税二三六条、法税一五七条、相税六〇条三項等)。また、税務調査は租税の公平・確実な賦課徴収のために必要な資料の取得収集を目的とするものであって、犯則の調査を目的とするものではなく(所税三三四条二項、法税一五六条、消税六二条六項等。最決平成一六年一月二〇日刑集五八卷一号二六頁、以下「平成一六年決定」という)、犯則調査に結びつく作用を一般的に有するものではない(川崎民商事件)。前述のように、判例では、純粋な行政調査とされる税務調査には、憲法三五条及び三八条一項は適用がないものとされる(最判昭和五八年七月一四日月報三〇卷一号一五一頁)。一方で、学説では、制度自体は違憲ではないが、事案により、質問検査権の行使につき、運用違憲が論じられ得ると考えられている。<sup>(18)</sup>

税務調査は、原則として納税者本人の立会いの下に行われるが、納税者は、税務代理を委嘱した税理士を税務調査に立ち会わせることができる(税理士法二条一項)。税務調査において申告内容に誤りが認められた場合、納税者には申告の誤りの内容などについて説明がなされる。<sup>(19)</sup> 税務職員が申告内容の誤りを是正するための修正申告を勧める際には、修正申告等に係る異議申立てや審査請求ができないことや延滞税及び加算税について説明がなされる。また、今後の申告や帳簿書類の記帳などに関して指導事項があるときは、その内容について説明が行われる。納税者が修正申告などの勧めに応じない場合には、税務署長が更正又は決定を行い、納税者のもとに更正通知書や決定通知書が送付される。<sup>(20)</sup> 税務調査の結果、申告内容に誤りが認められなかった場合、必要と思われる指導等がなされ、調査は終了となる。<sup>(21)</sup>

このように制度上の税務調査は租税の適正な賦課徴収の実現を目指すものであり、調査の結果により修正申告或い

は更正・決定に至るにせよ、何事もなく終了するにせよ、行政的な手続において完結し、税務調査から直接刑事手続につながることはないと考えられている。

## 2 犯則調査

犯則調査は、適正な賦課徴収を目的とする税務調査に比して、「通告処分又は告発を終極の目標として行う犯則者及び証拠を発見・収集する手段」<sup>(22)</sup>であり、実質的には刑事手続に近い性格を有する。このような目的の違いから、税務調査においては間接強制が認められているのに過ぎないのに対し、犯則調査には直接強制の道が開かれているが、反面、刑事手続と同様、令状主義の建前がとられる等、人権保障の観点からの制約が設けられている。

犯則調査は権限を与えられた収税官吏によって行われる。ここでいう収税官吏とは、「国税庁長官、国税局長及び税務署長並びに国税庁、国税局及び税務署の職員で、国税に関する犯則事件の調査を行うことをつかさどる部課に所属し、かつ、その所属長から、本法に定められた収税官吏の権限を行使することを命ぜられた者」<sup>(23)</sup>である。収税官吏は任意調査を行うことができ（国税犯則取締法一条一項）、必要のあるときには参考人の所持する物件・帳簿・書類等を検査することができるが（同二項）、その場合は身分証の携帯が必要である（同四条）。また、任意調査には受忍義務があり、拒否・妨害には罰金が科される間接強制だが、不答弁罪は設けられていない（同一九条ノ二）。犯則調査における任意調査は、犯罪捜査のためのものであって、他の任意調査とは区別される。収税官吏の質問に対しては憲法三八条一項の保障が及ぶが、身体の拘束を伴わない状態で行われるので、黙秘権の保障の告知は必要ないものとされる（昭和五九年判決）。収税官吏は、必要のあるときは、裁判官の許可を得て（憲法三五条）、強制捜査として臨検・捜索または差押をすることができるが（国犯二条一項・二項）、裁判官の許可を得るためには疎明資料が必要である<sup>(24)</sup>。疎明資料につき制限はないが、税務調査のための質問検査権は「犯罪捜査のためのものと解してはならない」とされており、そこで取得された資料の使用は問題となる<sup>(25)</sup>。そのため、基本的には犯則調査を担当する部署が取得した資料の

使用が前提となると思われる。収税官吏は、調査により犯則があると思料するときは、告発の手続を取らなければならない(国犯一二条ノ二)。犯則事件を調査しても犯則があると思料するに至らず、他に犯則を調査する手段のないときは、調査終了の処分を行う。<sup>(26)</sup>

前述のように憲法三五条、同三八条一項は税務調査には適用がないが、ともに刑事手続に近い性格を有する犯則調査には適用されるものと考えられている。<sup>(27)</sup>

### 3 税務調査と犯則調査の境界

前述のように、日本では各租税法に税務調査と犯則調査を峻別すべき旨の規定が置かれ、制度としても、税務調査と犯則調査は、異なる部署に管轄された、別個の並列的なものと解されている。日本での税務調査と犯則調査の境界は、担当者による形式的な区別であるといえる。このような日本の制度及び判例法につき、金子宏教授は、早くから以下の問題点を指摘していた。第一に、行政目的の実現のための手続は、なぜ黙秘権の保障が及ばないと解すべきなのか、その根拠が必ずしも明らかではないこと、第二に、行政目的の実現のための手続と犯則調査のための手続とを二元的に峻別することがすべての場合に可能であり妥当であるのが不明瞭であること、第三に仮に行政目的実現のための手続には黙秘権の保障が及ばないと解した場合には、その手続において自己の刑事責任の追及の契機となるような供述をせざるを得なかった者の利益をどのように保護したらよいか、という問題があることである。<sup>(28)</sup>

このような指摘を受け、日本の学説においては、金子宏教授をはじめ、税務調査で得た資料につき、犯則調査における証拠能力を否定する等、並列的な二つの調査間での資料のやりとりを実質的に無効にしようとする説が多く見られる。しかし実際には、一定の範囲での資料流用は判例により肯定されており、この意味で、日本の制度上の納税者保護は貫徹されているとは言えないように思われる。次節ではこのような証拠資料の扱いについて検討する。<sup>(29)</sup>

(三) 証拠資料の扱い

学説は、質問検査権の行使によって取得収集した情報・資料が犯則調査に利用できるか否かにつき、消極説と積極説に大別できる。消極説は、資料の流用を不可とし、また、刑事裁判手続での証拠能力を否定する立場である<sup>(30)</sup>。この場合、税務調査の担当官の、守秘義務は告発義務に優先される。質問検査権の行使に憲法の保障が及ばないことを前提とすると、憲法三八条の趣旨が実質的に損なわれることを避けるため、このような解釈が必要となる<sup>(31)</sup>。消極説に対しては、税務調査と犯則調査のいずれが先行するかで犯則調査の実施の可否が左右されるのは不合理である<sup>(32)</sup>、もしくは租税負担公平の見地から見て、資料の利用を完全に否定することになり、現実的ではない<sup>(33)</sup>、との批判がある。

一方で、積極説は、税務調査における脱税の発見は多く、その発見した資料を査察に回付することは違法ではなく<sup>(34)</sup>、査察は独自に刑事訴追について判断するのであって、課税処分手続とは別である、との立場をとる。課税調査によって得られた資料は、それが課税調査を藉口して犯則調査の手段として行われたと認められるような特別な場合でない限り、犯則調査への利用が許されるべきであり、証拠能力も否定されない、とする<sup>(35)</sup>。最決昭和五一年七月九日裁判集刑二〇一号一三七頁（以下「昭和五一年決定」という）及び下級審判決は税務調査で取得収集された資料のうち、少なくともその一部は犯則調査に利用できる余地を残していると指摘した上で、実際の運用を考えれば、税務調査で取得収集された資料の一部でも流用できなければ、税務調査から犯則調査に移行することは困難である、との見解もある<sup>(36)</sup>。判例は、一定の範囲で資料流用を許容しており、その許容範囲につき事例を重ねている。昭和五一年決定では、税務調査は「純然たる行政手続であるから、全くその目的性格を異にする犯則調査のための手段として、若しくは犯罪捜査を有利に行わんがために右の質問検査権を行使し、調査に藉口して証拠資料を収集するが如きことの許されないものであることは、憲法三五条、三八条の法意に照らし、蓋し当然の事理である」としつつ「原判決の『法人税法

一五六条が、税務調査中に犯則事件が探知された場合に、これが端緒となつて収税官吏による犯則事件としての調査に移行することをも禁ずる趣旨のものとは解し得ない」との判断は正当である」と判示した。これにより、税務調査が犯則調査の「手段」となることは許されないが、その「端緒」となることは許されるという判断基準が示されたものと思われる。<sup>(37)</sup>

更に、平成一六年決定では、「(質問検査権は) 犯罪の証拠資料を取得収集し、保全するためなど、犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使することは許されないと解するのが相当である。しかしながら、上記質問又は検査の権限の行使に当たつて、取得収集される証拠資料が後に犯則事件の証拠として利用されることが想定できたとしても、そのことによつて直ちに、上記質問又は検査の権限が犯則事件の調査あるいは捜査のための手段として行使されたことにはならないというべきである」と判示された。これもまた、上述の判決の傾向に沿うものであると思われる。

このように、税務調査で得た資料の犯則調査への流用の可否については、「証拠資料の利用が全面的に許容されるものでないことについては大方の見解の一致があるものの、具体的な許容限度については今後の議論に委ねられていくところが大きい<sup>(39)</sup>」。この点については、情報・資料の収集を通じて公正な課税状態を実現するという租税行政上の目的及び必要性と、納税者の権利と利益の保護との調整を図らねばならない。<sup>(40)</sup>

現状の日本では、当初から「犯則調査に利用するために質問検査権を行使し、当該資料を取得収集したのではない」と明らかにすれば、質問検査により取得収集された証拠を犯則調査に利用することができ、又、刑事手続上の証拠能力は否定されないとと思われる。そして、税務調査が当初から犯則調査の手段であったのではないことを明らかにするため、臨検捜査差押許可令状により、資料を改めて押収し直す手続が必要であるとされるが、不答弁罪で担保された供述を、犯則調査の令状取得の証拠とすること、犯則調査でそれらを「取得し直せばよい」と自体に、問題が

あるように思われる。税務調査の段階で犯則調査への利用を想定しつつ、不答弁罪・検査拒否罪の担保により納税者についての資料を取得収集し、後に犯則調査が行われた場合、犯則調査については保障が及ぶはずの憲法三八条一項の実効性には疑問が残る。<sup>(43)</sup> 納税者が税務調査で既に間接強制を背景に提出してしまった供述について、犯則調査で黙秘権が保障されていたとしても、資料の流用が一定の範囲で可能であり、かつ、そのような供述の存在を認識したうえで収集し直せばよいのであれば、実際には犯則調査における憲法の保障は貫徹されていないように思われる。税務調査において、納税者が遁脱の証拠となり得る裏帳簿や金銭の在処を供述した場合、証拠そのものの流用がなくとも、「その存在」及び「在所」の情報が税務調査から犯則調査へともたらされることには、現行法上問題がないものと考えられ、それは刑事責任に関する不利益な供述を強要するのと実質的に殆ど異なる結果を生ずることとなり得る<sup>(44)</sup> ように思われるからである。

日本では、学説では資料の流用を不可とすることにより納税者の権利を保護すべきとされる一方で、制度及び実務では「再取得によって証拠を実質的にほとんど排除しないこと」で遁脱犯告発をしやすくしているように思われる。しかし、資料流用の全面的な禁止は現実的ではないという批判は根強く、判例では一定の資料流用を許す判断が続いている。結果として、日本の現状は、納税者保護が十分に全うされていない可能性があるように思われる。

## 二 カナダ

本章では、「権利及び自由に関するカナダ憲章」(以下、「憲章」という)の権利及び調査の制度を確認した上で、カナダにおける税務調査から犯則調査への資料の流用について検討する。

(一) 調査に関する憲章の権利

カナダでは一九八二年に憲章が改正されたが、中でも税務調査及び犯則調査に関わるものを取り上げる。自己負罪免除特権を規定する憲章七条、及び不合理な捜査差押からの保護を規定する同八条である。各々について判例等を引用しながら、その保護の対象を検討する。

1 憲章七条

憲章七条は、「何人も自己の生命、自由、安全の権利を有し、本質的正義の原則に従うものを除き、それらを犯されることはない」と規定する。これは直接には自己負罪免除特権をいうものではないが、適正手続の結果として自己負罪免除特権を包含する規定と扱われる。<sup>(46)</sup>

カナダでは、行政調査手続の中で当然に自己負罪免除特権が保障されるわけではない。それが保障される場合は、以下の四つの要素を勘案して判断される。<sup>(47)</sup> 即ち、①証言を得るにあたっての強制力、②証言が得られた時点の被告人と国との間の敵対的関係の有無、③法による強制の結果として信頼できない自白である危険性、④法による強制の結果としての国家権力濫用の危険性、である。<sup>(48)</sup> 四つの要素が満たされる程度が高い程、憲章七条の保障が及ぶ可能性が高くなる。また、「自己負罪免除特権の原則は、法やその他のものによつて強いられた情報のすべての使用について、告発されたものを絶対的に保護していることを示唆するものではない」とされ、<sup>(49)</sup> 憲章七条の保護は事案ごとに判断されるのが指摘されている。つまり、全ての事例において、具体的な文脈の中で、個人の被侵害利益と、侵害を正当化する国家の利益が比較衡量されなければならない。<sup>(50)</sup>

また、カナダ最高裁は代表的な判例で、結果として行政事件では憲章七条の保障を認めず、刑事事件でそれを認めたことにつき、条文上強制された供述が常に行政上の裁判で許容されると判示したのではなく、四つの要素を事案の

文脈において考慮し結論に至る、と示した。<sup>(51)</sup>しかしこの点について、行政事件と刑事事件で考慮された四つの要素は同じだが、刑事手続に関し、行政上の制裁の発動よりも要素の認定がされやすい可能性があるとの見解もある。<sup>(52)</sup>

基本的には、行政法上であれ刑事上であれ、憲章七条について、四つの要素の下での検討、という基本的なルールは同一であり、同じ枠組みで判断されるものとされる。しかし、上述のように、行政手続に比して刑事手続には憲章七条の保護が及びやすい可能性がある、との見解がある。これはおそらく、「敵対的關係」「信頼できない自白の可能性」といった四要素の内容を鑑みるに、刑事手続或いはそれに準ずるものであるほど、四要素を充足する蓋然性が高い、という性格に依るものではないかと思われる。<sup>(53)</sup>そう考えると、憲章七条につき、当該四要素の下で保護が及ぶかどうか検討する、ということは、追及される違反の性質がどの程度刑事手続に類似するか、ということと密接に関連するように思われる。

## 2 憲章八条

憲章八条は、「何人も不合理な捜査及び差押から守られる権利を有する」と規定しており、これは一般にプライバシー権を保障する条項として知られている。

憲章八条の権利は、「不合理な捜査・差押からの保護の保障は、合理的な期待にのみ及ぶ<sup>(54)</sup>」とされ、「その（合理的か否かの）評価は、特定の状況において、政府に干渉されないことの個人の利益が、その目的、とりわけ法の執行という目的を推進するため、個人のプライバシーに踏み込むことの政府の利益に優先するべきなのかどうか、としてなされなければならない<sup>(55)</sup>」と判示される。その判断基準を示したHunter事件は、公正取引委員会にあたる組織による委員会内部での承認のみに基づく捜査・差押につき、その合憲性を判断するものであった。ここではプライバシーへの期待の合理性判断の基準として二つの要素を挙げている。①事前の令状発付の過程で、司法の判断を通しているか、②法の執行という目的における、個人の国家から干渉されない利益と、個人のプライバシーを侵害することによって

得られる国家の利益の衡量である。この二要素は Hunter 基準と呼ばれる。ここでは、①の要素があれば、その捜査差押は「合理的」である可能性が高くなり、逆になければ「不合理」である可能性が高くなる。その上で、②の利益衡量が行われる<sup>(56)</sup>。

ここでのキーワードは「プライバシーに対する合理的な期待」であり、この文言は、それがあれば憲章八条の保護を期待できる、という基準として、又、個人の利益はどの程度保護されるべきか、という個人と国家の利益衡量の結果を説明するものとして、役割を担っている<sup>(57)</sup>。

ただし、名目上カナダに所在していたものの、帳簿書類等が全てアメリカにあり、実質的にはアメリカに所在していた法人が、カナダにおける税務調査を拒否し、税務調査は憲章八条に反すると主張した *Mckinlay Transport* 事件では、最高裁は「疑いなく、個人のプライバシーの利益がない、或いは特定の状況において、国によって開示を求められている文書に関してその期待ができない、という例は存在するだろう。そのような状況の下では、国に権限を与えられた調査及び国による文書作成要求は八条の捜査・差押の射程ではない<sup>(58)</sup>」と述べ、そのプライバシーの利益がないことを明言した。そこでは、税務調査につき、税制の完全性を維持するために大臣は大きな権限を与えられねばならないことを強調し、質問検査権の下での税務調査は、Hunter 基準で判断されるべきではない、とされた<sup>(59)</sup>。Hunter 基準を排除する理由は調査の目的の違いによるとされたのである。つまり、令状を要しない質問検査権は特定の逮捕犯の告発のためではなく、納税者の適切な税額を収集するという行政目的のために使用されているという理由で、当該検査権は憲章八条には違反しないものとした。この判決は、調査の目的によって、行政的な性格であるか準刑事的な性格であるかを切り分ける主要目的基準につながるものと考えられる。これはまた、調査の目的によって予め制度を分け、憲法上の権利の保障の範囲に差を設ける日本の制度にも類似するように思われる<sup>(60)</sup>。

## (二) 税務調査と犯則調査の境界

前述のようにカナダでも日本と同様、税務調査は行政的な性格を有し、憲章の権利保護は及ばないものとされている。一方で、犯則調査は、準刑事的な性格を有し、全ての憲章の保護が及ぶものとされる<sup>(61)</sup>。後述のように、カナダでは税務調査と犯則調査は連続的なものと考えられ、日本のように入口の異なる別個のものとは考えられていない。税務調査の延長上に犯則調査があるとされているカナダでは、調査はいつから犯則調査になるかという問題がある。この点について考えるため、まずはカナダにおける調査の一般的な流れに触れておく。

### 1 税務調査

まず、Income Tax Act (以下ITA) 231.1及び231.2において、税務職員による質問検査の権限が定められている<sup>(62)</sup>。質問検査の権限は税制の適切な執行をその趣旨とした税務調査のためのものであるが、日本のように、犯則調査との峻別を謳う規定は挿入されていない。質問検査権の下での税務調査は税務署の執行部<sup>(63)</sup>が担当し、犯則調査を担当する査察部<sup>(64)</sup>とは別個の部署が行う。税務調査は「明らかに行政的な性格」とされるが、日本と同様歳入庁の方針として、職員は税務調査の前に納税者に連絡を取り、身分証を提示する規則である<sup>(65)</sup>。

231.1、231.2の質問検査権の下での調査は、罰則によって担保された間接強制であるが(ITA238)、日本の質問検査権と同様、令状は必要ないものとされる<sup>(66)</sup>。また、カナダでは、税務調査と犯則調査を同時に行うことができるが、一度納税者が犯則調査の対象になると、質問検査権の下で得られた情報を犯則調査に使用することはできない<sup>(67)</sup>。通常、税務調査について自己負罪免除特権の保護は無いものとされ<sup>(68)</sup>、税務調査における質問検査権の行使は一般に合理的なので、令状主義の保護は限定的である<sup>(69)</sup>。

税務調査が終わると、調査官は納税者の申告を更正し、適切な税額を提案する。最初に納税者から希望があるか、

或いは提案された調整を分析する機会が必要だと思われる場合には、その提案は納税者或いはその代表者と議論され、文書で提案を確定し、納税者に時間を与える<sup>(70)</sup>。納税者から全面的な同意が得られた場合には、調査官は更正の手續を文書での提案無しに行う。また、税務調査は後に、管轄の機関や本部によって見直されることとなっている。

## 2 犯則調査

一方、犯則調査は、査察部の方針では、査察官は警察に準ずる権能を有し、その調査においては、納税者は警告を与えられ、憲章の保護について告げられなければならない<sup>(71)</sup>。また、査察部内では、違反に関する「合理的かつ相当の根拠」に基づいた令状を取り、強制調査を開始する「完全な犯則調査 (Full Investigation)」と、令状取得のための証憑の準備にあたる「端緒調査 (Preliminary Investigation)」に分けられており、歳入庁は「完全な犯則調査」に移行しなければ、日本でいうところの犯則調査、準刑事的な性格を有する犯則調査は開始していない、という見解を公表している<sup>(72)</sup>。査察部は、税務調査からの資料の参照によって犯則調査を開始し得るが、査察部の独立判断によって起訴の是非等を検討するものとされる<sup>(73)</sup>。どこからが「完全な犯則調査」になるかは事案ごとの判断が必要である<sup>(74)</sup>。

査察部は、主に①税務調査の結果に基づいた、税務調査官の情報から、②査察官の調査から、③通常の業務の一環において、徴収官その他職員の情報から、④新聞や公の情報、生活スタイルの観察、その他注意を引く通常の環境から、⑤国際合同調査、他国の権限ある当局との同時調査から、⑥情報提供者から、違反の可能性に関する情報を受け調査を行う<sup>(75)</sup>。これら情報源からの情報は査察部に送られ、選別され、査察官に割り振られて端緒調査が行われる。端緒調査の段階で、申告者が正しい税額を申告していないこと、ITA239<sup>(76)</sup>違反が明らかであれば、「完全な犯則調査」へと移行する。端緒調査の段階で違反があるという強い推定がなく、ITA239の下で告発すべきでないと考えられるものは、通常の更正に服し、民事罰の適用はなされる場合もあるが、なされない場合もある。

端緒調査では、査察官は、申告者の脱税の故意の証明、及び正しい所得と適用されるべき税率、そして、裁判所で

合理的な疑いを超える事実を証明するための十分な証拠の積み重ねを行う。納税者の故意の違反を証明するため、査察官は、裁判所で納税者が違反となることについて知識を有していた証拠を示さねばならない。

ITA231.3(1)は、建物を捜査し記録を差し押さえる強制調査の権限を規定している。違反の証拠を取得するために捜査令状が必要な場合は、ITA239の下で推定される違反の疎明資料を準備し、捜査される建物にある捜査されるべき文書や物を特定する。査察部部長が違反の強い推定があると判断した場合、その情報は詳細な報告と共に本部に送られる。詳細を検討後、総括官もしくは権限を有するものが同意すれば、裁判官に対する捜査令状の申立てを準備する。令状の取得には「合理的かつ相当の根拠」が必要である。また、一度令状が取得されれば、事前に特定された証拠以外にも取得収集できる。捜査において331.3(5)に基づき差し押さえられた文書及び証拠物件は、令状を発行した裁判官に目録と共に提出され、裁判官は犯則調査が完了するか刑事手続のために使用されるまで、大臣の下にそれを保管するよう命じる。<sup>(78)</sup>

### 3 税務調査と犯則調査の境界——主要目的基準

税務調査及び犯則調査の流れを確認すれば分かるように、カナダでは、税務調査から資料が送られて犯則調査が始まることは極めて一般的である。担当部署は一応別個のものとして、査察部が端緒調査の段階で、調査部とは独立的な基準を以て送られてきた情報を判断するといえ、カナダでは税務調査と犯則調査は、一連の手続として連続的なものと捉えられている。それらを並列する二つの制度ではなく、連続的なものと捉えた場合、どこからが犯則調査かを見極める指針としては、いくつか考えられる。例えば、税務調査を行う調査部から査察部へと資料が送られた時点、査察部が主張するように、端緒調査を終えて「完全な犯則調査」へと移行した時点、などである。<sup>(79)</sup>しかし、カナダの裁判所は判例を経て、そういった形式的な時点ではなく、「調査の目的」を以て税務調査と犯則調査を見極めようとしている。また、カナダの判例では、行政上の税務調査を行う場合を指して「公共目的の調査」と呼び、それは犯罪

捜査のための犯則調査とは区別される。

そういった判例の中でも代表的なものは、Norway Insulation 事件<sup>(80)</sup>及びBCS事件<sup>(81)</sup>である。Norway 事件は、税務調査後、査察部に資料が送られたにもかかわらず、査察官が令状取得のためには証拠が不十分であるとして税務調査官に調査のやり直しを依頼し、再送された資料を疎明資料として令状が取得され、強制調査が行われた事件であった。そこでは、刑事上・準刑事上の事件では「合理的かつ相当の根拠」及び捜査令状の取得が必要だが、行政上の事件ではそうではないことを確認し、刑事上・準刑事上の問題にはHunter 基準の適用を通じて憲章八条の保障がなされることを判示した。そして、捜査差押の権限付与の令状により、侵害によって得られる国家の利益が相反する個人の利益を上回った時点が明確になる、と述べ、それより以前に行われた刑事捜査は「不合理」であったと結論付けた。

またBCS事件では、「重要な問題は、証拠捜索の主な目的が何らかの正当な公共目的ではなく、証言を強いられるものに関する犯罪証拠を得るためかどうかである。この基準を適用する際には、裁判所はまず、証拠の捜索がされた主要目的を判断せねばならない」としたが、一方で、条文下での目的が公共目的であっても、実際には犯罪捜査のために使用される可能性を指摘し、それが実質的に公共目的であったという証明が求められることを述べている<sup>(82)</sup>。

主要目的基準の実質判断はかなり危ういものであり、疑いなく困難であるが、裁判所は歳入庁の行動の主要目的を解釈する際には、調査の全ての文脈、とりわけその規制上の正当性や背景を考慮に入れることが要請される<sup>(84)</sup>。

### (三) 証拠資料の扱い

カナダでは、税務調査から犯則調査への資料の流用自体は、基本的に法的問題を生じさせないことは既に述べたとおりであるが、本節では、資料の流用と憲章の権利との関係及びカナダの制度下での憲章の趣旨の実現について検討する。

## 1 税務調査で得た証拠が「強制された証拠」にあたる可能性

憲章七条につき、税務調査が税務調査で終了する場合には、以上の見解で問題は見受けられないが、税務調査と犯則調査を連続的なものとするカナダの制度下では、間接強制である質問検査で得た資料が査察部へと送られ、結果として令状取得のための証拠、あるいは告発に使用される可能性がある。この点につき、自己負罪免除特権の問題はどう解されているのか。

Warawa 事件<sup>(85)</sup>では、アルバータ裁判所<sup>(86)</sup>は、それが強制された証言であることを理由に、税務調査で得られた証拠資料を犯則調査において排除した<sup>(87)</sup>。この事件では、第三者に関する税務調査及び犯則調査のためW社に調査に行き、そこで得られた情報を、後にW社の犯則調査を目的として査察部が使用したことにつき、W社の憲章七条及び八条の権利が問題となった。裁判所は、以下のように判示した。

「税務調査の間に納税者によってもたらされた情報はすべて強制された情報である。査察部によって使用されたとき、結果として納税者は刑事制裁に服する。その情報が査察部の手に渡り、刑事手続に使用されたとき、それは憲章七条の権利を侵害して得られた汚れた証拠である。換言すれば、税務調査の強制力は税務調査にのみ使用できる。査察部は、納税者がはじめから適切な警告を以て憲章の七条の権利についてアドバイスを受けていない限り、強制力の結果を使用することはできない。」

そして、憲章七条及び八条の侵害の結果として、憲章二四条に基づく証拠の排除、及び国家賠償、訴訟手続の中止といった救済が提示された。カナダでは、税務調査と犯則調査は連続した一連の手続であり、「証拠の取直し」という発想そのものがないように思われる。査察での証拠の取直しという議論は行われておらず、結果として、いずれかの時点で「汚れて」しまった証拠は、それ以降排除されるものとされ、二度と使用することはできないようである。この判例の考え方は、日本の学説における「間接強制たる質問検査権の下での税務調査で得た情報については、犯則

調査での証拠能力を否定する」という考え方によく似ている。Warawa 事件後、幾つかの下級審判例は同様の枠組みで証拠の排除を認めたが、このやり方は、日本での学説に対するものと同様、逮捕犯の告発が現実的に難しくなる、という批判を受けた。<sup>(88)</sup>

カナダ最高裁は数年後、これと異なる枠組みを採用する。その Jarvis 事件<sup>(89)</sup>では、日本の学説や Warawa 事件で主張される救済方法ではなく、犯則調査の開始時期認定の前倒しによる憲章の趣旨の実現を試みている。次項ではこれについて検討する。

## 2 犯則調査の開始時期認定の前倒し

Jarvis 事件では、匿名情報を受けて税務調査が開始され、税務調査官は調査の中で違反の疑いを強め、査察部に移送されるべき事案であると考え、査察部に資料を送付した。しかし、税務調査官は査察部に資料が移送された後も納税者にその事実を伏せ、面会及び聴取を続け、その際にそれがもはや税務調査ではなく犯則調査であり、納税者に黙秘権があることを警告しなかった。そのような状況下での証言を令状取得の証憑とすることにつき、憲章七条及び八条の権利が問題となり、証拠排除を求めて裁判が行われた。

Jarvis 事件においては、憲章七条の権利について、「調査の主な目的が刑事責任の判断にあった場合には、憲章の『ありとあらゆる』権利が納税者保護に資する」とし、「調査を行う公務員は、その主な目的が刑事責任の判断にある場合には、231.1(1)及び231.2(1)の質問検査権の便益を持たない。」とされた。一方で、憲章八条の権利については、「……(過去の判例は)納税者は所得税法の下、備付を義務付けられている資料や記録、税務調査の間に作成を命じた資料についてほとんどプライバシーがないことを明らかにしている」とこれまでの議論に触れ、更に、「一度税務調査官が231.1(1)及び231.2(1)の下で入手した資料を調査すれば、納税者はその調査官が秘密を守ることに、真に合理的な期待をしているとは言えない。……正当に得た調査資料に含まれるファイルを犯則調査に回すことを税

務調査官から阻むものは何もない。」として、質問検査権で正当に得られた資料を犯則調査で使用することにつき、憲章八条上問題はないと判示した。<sup>(90)</sup>

その上で、Jarvis 事件では、主要目的基準について詳細な基準を提示している。

「我々の見解では、特定の取調の主要目的が刑事責任の判断である場合、歳入庁職員は§11(1)及び§11(2)の下での質問検査権を行使することはやめねばならない。本質的に公務員が『ルビコン川を渡る』のは、問題の取調が納税者と国の敵対的な関係に従事する場合である。」

「いつ国家と個人の関係が実際に敵対的なものになるかの判断は文脈的なものであり、全ての関係する事実を考慮せねばならない。我々の見解では、以下の要素リストが、調査の主な目的が犯罪調査だったかどうかを確かめるのを助けてくれる。犯則調査につなげるという明確な判断は別として、どの要素もそれ自体、必ずしも決定的ではありえないが、裁判所は状況を総合的に勘案し、問題の取調や調査が国家と個人の敵対的關係に従事していたかどうかにつき、判断せねばならない。これに関連して、裁判官は以下のような疑問を含む（しかしこれに限られない）全ての要素に着目する。

- (a) 権限ある当局は告発する合理的根拠を有しているか？ 犯則調査への手続を踏む決断が行われた可能性は記録から明らかであるか？
- (b) それは、犯則調査への移行に一貫する、権限ある当局の一般的な運営であったか？
- (c) 調査官はそのファイル及び資料を収税官吏に移転したか？
- (d) 調査官の行動は、実質的には収税官吏の代理人として行動するものであったか？
- (e) 証拠の収集に際して、収税官吏は調査官を自身の代理人として利用するつもりであったことが明らかか？
- (f) 証拠は納税者の納税義務に一般的に関係すると思われるか？ 或いは、納税者の犯意に関する証拠の場合は、

納税者の刑事責任にのみ関係するものか？

(g) 裁判官が、税務調査が実際には犯則調査になったと結論づけるようなその他の状況や要素があるか？」

このように、Jarvis事件では、憲章七条については犯則調査にのみその保障が及ぶこと、憲章八条については税務調査から犯則調査への資料流用が問題とならないことを確認し、「税務調査と犯則調査の境界」について詳細に検討した。それにより、税務調査とされていたものが実質的には一定の日付以降犯則調査であったとして、その日付以降に取得収集された証拠を排除した<sup>(91)</sup>。これまで連続的な手続の中で「税務調査」とされてきたものを、「実質的には犯則調査である」として、憲章七条の保障の及ぶ時点を前倒ししたと思われる。この実質判断による憲章の保障の前倒しというやり方は、日本における税務調査での質問検査権の運用違憲に類似するが、その保障の範囲や救済は異なり得る。次章ではこの点につき検討する。

### 三 日本との比較

本章では、前章で紹介した日本とカナダの制度について確認した後、各々を比較検討する。資料の流用と証拠排除という二つの要素を通じた制度の比較により、日本への示唆を論じる。

#### (一) 憲法／憲章の権利について

まず、憲法及び憲章の権利について、日本とカナダを比較する。日本では憲法三五条に定められる令状主義と、同三八条一項に定められる自己負罪免除特権が調査に関連する権利である。カナダでは、直接の規定はないものの、憲章七条によって自己負罪免除特権が保障され、また、プライバシー権を保障する同八条の中で令状主義に近いものが

採用されている。

一章で述べたように日本では、税務調査に対しては、憲法三五条につき、刑事手続類似の程度が高くないことから令状は必要ないものと考えられる。また、一般に税務調査には同三八条一項は及ばないが、事案により、質問検査権の適用違憲の可能性があるものとされ、質問検査権が犯罪捜査に使われる場合には違憲となると考えられる。犯則調査に関しては、同三五条につき、裁判官の許可が適正に取得されればこれを侵害しないと考えられ、同三八条一項については、刑事手続類似性により黙秘権は保障されるが、告知の義務はないとされる。

二章で述べたようにカナダでは、税務調査には一般に憲章七条の保護は及ばず同八条の保護は限定的だが、実質的な「犯則調査の開始時点」の見極めによって、日本でいうところの「税務調査」部分に憲章の保護を食い込ませる可能性がある。また、犯則調査に関しては、それが犯則調査であると認められれば同七条の保護が及ぶものと考えられる。税務調査と犯則調査のグレーゾーンの部分に関しては、同七条の保障自体が比較衡量を含むので、事案によって①強制力の有無、②敵対的關係の有無、③信用できない自白、④国家権力濫用の危険性、という要素を勘案し、判例法理の下での事案ごとの判断が必要となる。同八条についても、犯則調査であると認められればその保障が及ぶが、グレーゾーンについては、①適切に令状が取得されているか、②個人のプライバシー侵害と国家の便益の利益衡量、という要件で判断される。犯則調査については、②の判断の際に、租税関係の資料はプライバシーへの合理的な期待が低い、という点が勘案されるので、一般的には保障の程度は高くないものと思われる。

このように、カナダの実質的な「犯則調査の開始時点」を前倒しして、どこから刑事責任追及のための調査であるかを見極め、その時点から憲章の保護を与える、という構造と、日本の質問検査権が刑事責任の追及のために使われれば適用違憲として保護を与える、という構造は似通っているように思われる。しかし、これによる保護及び救済の範囲は異なり得るものと思われ、その原因の一端は証拠資料の扱いの差にあるものと考えられる。

## (二) 証拠資料の扱い

カナダ下級審判決における「税務調査での証言はすべて強制されたものなので、犯則調査において排除する」という考え方は日本の学説に類似するが、最高裁には支持されなかった。理由としては、税務調査での証拠が全く使えないと、納税者の権利は守られるが、刑事告発が実務上難しくなることが挙げられよう。この実務上の困難という事情は日本も同様である。

そこで、日本の実務では、「無制限使用はできないが一定程度は使用できる」としており、その範囲は、判例によれば「税務調査が犯則調査の手段となることは許されない」が、「犯則調査で利用されることが想定されるに止まる場合」は税務調査で得られた資料の証拠能力を認容する、というものである。一方、カナダでは、税務調査での資料を犯則調査で使用することに問題はないが、憲章の保障の及ぶ範囲を実質的な判断によって前倒しし、調査の主要目的が「刑事責任の追及」にある場合はその時点から犯則調査であるとする。それにより、犯則調査と認められた過程で得られた証拠には憲章の保護が及び、当該証拠は排除される。

日本では、税務調査と犯則調査を調査主体によって分断した上で、税務調査で何らかの遁脱の証拠となり得る証拠を入手した場合、それが「当初から明らかに犯則調査の手段であった」と認定されなければ犯則事件への証拠の流用が可能である。また、そのためには、税務調査で得た証拠をそのまま犯則調査に流用するのではなく、その存在等を知った上で、或いは一部を証拠としてでも、令状を申請し、<sup>(92)</sup> 査察部が当該証拠を取り直すことで、当該証拠の排除の可能性は相当に低くなるように思われる。調査主体の意思という事実認定の問題はあるものの、<sup>(93)</sup> 税務調査の方で、「後の犯則調査への利用を想定していたに止まる」ものとして調査を進め、犯則調査ではその調査結果を、令状を以て再取得する、という過程を経ることで、間接強制たる税務調査で得られた、遁脱に関する証拠は日本の制度上問題

となることなく犯則事件に利用される可能性があるものと考えられる。

一方で、カナダの場合には、その調査主体は一考慮要素ではあるものの、決定的な判断要素ではなく、調査の性質を實質的に判断して犯則調査の開始時点と判断する。この場合には、税務調査として憲章の権利についての警告をしていない中で、犯則調査と認定を受けた時点で降に得られた証拠は基本的に排除されると考えられ、ここでは制度上、令状取得及び異なる主体による再取得はできないと思われる。「後の犯則調査での利用を想定したに止まる税務調査で取得収集された資料」は、日本では流用に問題がないものとされ、かつ再取得の道も開かれている。これに対し、カナダでは事案により、その調査自体が實質的に犯則調査であったと認定される可能性がある。その結果証拠は排除され、再取得することも制限される。

カナダの Jarvis 事件と日本の平成一六年決定は、何れも当局が、犯則強制捜査のため、捜査令状を取得するため、疎明資料に、間接強制である税務調査で得られた証拠を使用し、その場合の当該証拠の証拠能力が問題となった事案であり、何れも国側の勝訴であった。平成一六年決定は、日本の「税務調査からの犯則調査への資料の流用は、全面的には許されないが、一定程度は許されるものとされ、しかし範囲については見解の一致を見ていない」という状況で「端緒となることは可」に加えて「犯則調査への利用が想定できる場合でも証拠能力は容認される」と判示した。これは、質問検査権の行使が「犯罪捜査の手段として」されることは許されず、そのような場合の資料流用は否定される、という一定の制約を示しているものの、結果としては納税者の権利保護の範囲を狭める方向に働いているものと思われる。

一方、Jarvis 事件では、カナダの「憲章七条・八条の適用対象について、主要目的基準でその保護の有無を判断する判例」と「税務調査で得られた資料はすべて強制されたものであって犯則調査での証拠能力を持たないとする判例」が並ぶ中で、主要目的基準による實質的な犯則調査の開始時点の前倒しによる保護を最高裁が明確にしたものと

評価できる。ただし、ここでは税務調査で適切に取得された資料の犯則調査への流用を「妨げるものは何もない」と判示している。これは、資料の流用を基本的には全面的に可とする一方で、事後的に憲章の保護対象となる調査を拡大したものと評価される。

このようによく似た事案でありながら、その制度や資料の扱いに対する考え方の違いによって、全く逆の方向性を示唆していることは興味深い。カナダの場合には、証拠の再取得ができず、税務調査から犯則調査への資料の流用という点に関しては保護範囲を狭めざるを得ず、裁判による実質的な犯則調査の開始時点の判断という事後的な救済を採用している。一方で、日本では税務調査から犯則調査への証拠の流用について制約のある点ではカナダよりも厳格だが、犯則調査による資料の再取得が可能であり、この点についてはカナダよりも緩やかであると言える。日本もカナダも、納税者の保護を貫徹しようとして再取得不可、流用不可とすると、現実に告発がしにくくなってしまふ。このように、納税者の保護と、質問検査権の趣旨の実現はトレードオフの関係にあり、それらのバランスをとることは難しい。しかしカナダの現状は、日本とは異なるバランスのとり方、そしてどこかを厳格にすればどこかを緩やかにせざるを得ない二つの価値の一つの在り方を示唆してくれるように思われる。

### おわりに

本稿では、日本とカナダの憲法及び憲章の権利保障と、税務調査から犯則調査への資料の流用の在り方について検討した。日本もカナダも、ともに納税者の権利保障と質問検査権の趣旨の実現というトレードオフの関係にある価値の間で、各々にバランスをとり制度を運用しているが、日本では憲法の権利保障の方法として、調査主体による形式的な分断を、カナダでは調査の性質の実質判断を採用している。日本での形式的な分断は、資料の流用に制限がある

点で制度としてはカナダよりも厳格に納税者保護を図っているように思われる。しかし、現実の連脱犯告発という要請から実際には一定の範囲で資料の流用がなされており、また、異なる調査主体による証拠の再取得が可能であることから、納税者の権利保障は貫徹していないように思われる。一方で、カナダでは資料の流用は全面的に可能であるなど、日本よりかなり緩やかな点がある反面、証拠資料の排除及び再取得の不可については日本よりも徹底していると考えられ、その点は日本よりも納税者の権利保障に資する在り方を採用していると考えられる。前述のように、納税者の権利保障と連脱犯の告発による適正な税制の運用という相反する価値の双方を尊重するため、双方の国で判例や学説を通じて様々な模索がされているが、カナダの現状は、日本とは異なるバランスのとおり方を示唆するものである。

また、カナダにおける一度「汚れた証拠」とされればそれ以降当該証拠を二度と使用することができない、或いは再取得の上使用するという発想がないことについて、本稿では深く立ち入らなかつたが、日本のような制度上の分断がないという理由のみによるものであるか、それ以外の素地があるのかという点については、今後の検討課題としていきたい。その点に関連して、「汚れた証拠」として排除されるべきものについて、カナダではどのような種類の証拠か、また、どのような範囲で排除がなされるか、という議論が日本よりも活発になされているようである。資料の流用を制限することで納税者の保護を図っていると思われる日本の現行の制度下では、証拠の排除可能性について、証拠の種類や範囲が詳しく検討されることは少ないように思われる。<sup>45</sup> 本稿では、資料の流用と証拠の排除のどちらによつて税制の適正な運用を、或いは納税者の権利保護を担保しているか、という視点で議論を進めてきた。しかし、二つのどちらの要素についても、オールオアナッシングではなく、その厳格さの程度によるバランスの問題でもある。証拠の種類や排除の範囲といった点につき、カナダの議論を参考にし、日本での証拠の分類による排除の可能性を検討することは可能であるように思われる。排除されるべき資料の分析を進めることにより、連脱犯の告発という利益

と競合しにくい範囲での納税者保護を検討する道を模索することもまた、今後の検討課題としたい。

- (1) 日本の質問検査権については、北野弘久「質問検査権の法理」(弘文堂、一九七四年)、玉國文敏「租税調査の現代的課題」租税一四号(一九八六年)五二頁など、多くの論文が書かれている。また、諸外国の質問検査権については、日税九号(一九八九年)における、金子宏「アメリカにおける税務調査—質問検査権を中心として—」、宮谷俊胤「イギリスにおける税務調査」、木村弘之亮「西ドイツにおける税務調査」、吉村典久「フランスにおける税務調査」など。本稿で主に扱う自己負罪免除特権と質問検査権に関する先行研究としては、金子宏「行政手続と自己負罪の特権—租税手続を中心とするアメリカの判例法理の検討—」、『所得概念の研究—所得課税の基礎理論(上巻)—(有斐閣、一九九五年)三〇六頁、酒巻匡「憲法三八条一項と行政上の供述義務」『松尾浩也先生古稀祝賀論文集』下巻(有斐閣、一九九八年)七七頁等。
- (2) 笹倉宏紀「判批」ジュリ一三〇四号一八八頁(二〇〇六年)、山口雅高「判解」曹時五八巻四号(二〇〇六年)三四八頁。この問題に関する納税者の保護につき、事前手続の整備といった方向での議論が目立つ。酒井克彦「納税者の権利保護と事前手続の充実策」慶應ロー一二号(二〇〇九年)一頁、金子秀夫「調査における事前手続き制度の確立」税理四二巻二号(一九九九年)四五頁等。事後的救済一般の限界については、宇賀克也「行政手続法の解説」『第五訂版』一八頁(学陽書房、二〇〇五年)、阿部泰隆「行政救済の実効性」一七〇頁(弘文堂、一九八五年)等。
- (3) 北野・前掲注(1)一六頁、六〇頁。
- (4) 笹倉宏紀「行政調査と刑事手続(一)」法協一二三巻五号(二〇〇六年)八三七頁以下は、当時「直接の」適用は否定されているものの、最判昭和二十七年七月一日や最判昭和三〇年四月二七日においては、行政調査や犯則調査に対して憲法三五条の適用を暗黙裡に認めているとの解釈が可能であると指摘している。
- (5) 白井滋夫「国税犯則取締法」(信山社、一九九〇年)一一九頁、小高剛「判批」重判解(昭四七度)七頁、板倉宏「判批」ジュリ五二六号(一九七三年)五六頁、石川健治「判批」水野忠恒ほか編「租税判例百選」『第四版』(有斐閣、二〇〇五年)二〇八頁。
- (6) 第八回国会参議院地方行政委員会会議録第一二号(昭和二十五年七月二八日)一三頁。
- (7) 長野地判昭和二十六年一月二五日刑資九三号二七三頁、東京高判昭和二十七年一月三一日高刑五巻二号一六〇頁、名古屋高裁

- 金沢支部昭和二十七年三月三十一日刑資九三号四四一頁、福岡高判昭和二十一年八月九日高刑九卷八号八七八頁など。笹倉・前掲注(4)は行政手続にも憲法三八条一項の保護が及ぶことを前提に、供述強制の目的が刑事責任の追及にないこと、供述対象が不利益性を欠くこと、或いは公共の福祉による制約を甘受すべきこと等を挙げ供述義務の合憲性を肯定するものが多かったことを指摘する。
- (8) 柴田孝夫「判解」『最高裁判所判例解説刑事篇』(昭四七度)(法曹会、一九七四年)二二七頁。雄川一郎ほか「行政強制——行政権の実力行使の法理と実態」ジュリ増刊(一九七七年)一四七頁、田宮裕「判批」刑事判例研究会編『刑事判例評釈集第三四卷』(有斐閣、一九八五年)一二四頁、松井茂記「行政手続と令状主義及び黙秘権」樋口陽一編『憲法の争点』(有斐閣、一九八六年)一四八頁。
- (9) 松井幸夫「判批」芦部信喜ほか編『憲法判例百選Ⅱ』[第四版] (二〇〇〇年)二一六頁。
- (10) 石川・前掲注(5)二〇九頁。
- (11) その他の解釈については、笹倉宏紀「行政調査と刑事手続(二)」法協一二三卷一〇号(二〇〇六年)二〇九六頁。
- (12) 但し、最決昭和四四年一月三日刑集二三卷一二号一五二五頁は刑事手続でなく一種の行政手続と明言する一方、憲法三八条一項と犯則調査の関係につき判示した昭和五九年判決は「実質的には租税犯の捜査としての機能を営むものであつて……収税官吏に認められた特別の捜査手続としての性質を帶有する」とし、二つの立場が考え得る。
- (13) 白井・前掲注(5)一〇二頁。金子宏『租税法』(弘文堂、第一六版、二〇一一年)八八二頁。
- (14) 金子・前掲注(13)八八四頁、川崎民商事件参照。
- (15) 金子・前掲注(13)八八四頁。
- (16) 金子・前掲注(13)八五五頁。
- (17) 国税庁レポート [http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2011/02\\_3.htm](http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2011/02_3.htm) (二〇一一年一月一四日最終閲覧) によれば国税庁は調査の事前通知を行う方針である。学説では事前通知の義務、調査理由告示の必要性につき議論があるが、最決昭和四八年七月一〇日は実定法上定めのない細目について税務職員を選択に委ねられると判示。
- (18) 北野・前掲注(1)一六頁、六〇頁。
- (19) 国税庁レポート・前掲注(17)。
- (20) 遠藤武和『税務調査』(大蔵財務協会、一九七二年)四四頁。

- (21) 国税庁レポート・前掲注(17)。
- (22) 白井・前掲注(5) 一〇二頁。
- (23) 白井・前掲注(5) 八頁。
- (24) 白井・前掲注(5) 一二四頁。
- (25) 平成一六年決定は、まさにこの点が問題となった事案である。
- (26) 白井・前掲注(5) 一七三頁。
- (27) 強制調査が令状主義の建前をとるにつき、これを欠けば憲法三五条に違反する無効な規定となるという立場と、単に立法政策の問題にすぎないとする立場がある。昭和五九年判決は同三八条一項の保障が犯則調査にも及ぶと判示する。
- (28) 金子・前掲注(1) 一九九五年、三〇八頁。
- (29) 本稿では税務調査から犯則調査への資料の流用について論じる。犯則調査から税務調査への資料利用については、最判昭和六三年三月三十一日訟月三四卷一〇号二〇七四頁、佐藤英明「判批」ジュリ九三八号(一九八九年)八五頁など。
- (30) 金子・前掲注(13) 七四四頁。
- (31) 金子・前掲注(13) 七四三頁。
- (32) 山口・前掲注(2) 三四一頁。
- (33) 小平武史「判批」月刊税務事例三六卷八号(二〇〇四年)八頁。
- (34) 草川十郎ほか「現代税務全集二九 調査・査察の税務」(ぎょうせい、一九八三年)三九五頁、太郎良留美「判批」法学七一巻六号(二〇〇七年)一六二頁。
- (35) 中尾巧「課税調査によって収集された資料を犯則調査ないし刑事訴追のために利用する場合等の法的问题点について」民研三九四号(一九九〇年)二七〜二八頁。
- (36) 山口・前掲注(2) 三四八頁。
- (37) 当判断を踏襲するものとして、高松高判平成九年一〇月九日税資二三三三三〇七頁、最決平成一〇年三月四日税資二三三三三〇六頁、福岡高判昭和六二年四月二七日税資一五八号三一九頁等。
- (38) 平成一六年決定では税務調査以前に内偵が始まっていたこと等から、たとえ犯則調査段階での証拠資料が「毒樹の果実」と判断されても、「独立入手源の法理」「不可避的発見の法理」により証拠能力が肯定され得ると思われる。すると、税務調

査以前には内偵が始まっておらず、税務調査段階での資料提供につき、後の証拠利用想定の下で調査官から働きかけがあった場合には、「手段」と認定される可能性もあるだろう。

- (39) 笹倉・前掲注(2) 一八八頁。
- (40) 玉國・前掲注(1) 六五頁。
- (41) 太郎良・前掲注(34) 八八九頁。
- (42) 増井良啓「判批」小早川ほか編『行政判例百選Ⅰ「第五版」』(二〇〇六年)二一八頁。
- (43) 流用資料の違法収集証拠としての証拠能力否定の問題がある。朝山芳史「判解」曹時五六卷一二号(二〇〇四年)三〇一四〜三〇五四頁で触れられているように、日本における刑事手続上の違法収集証拠排除原則については、最決平成一五年二月一四日刑集五七巻二号一三一頁等、最判昭和五三年九月七日刑集三三巻六号一六七二頁以降、裁判所は「違法の重大性」「排除相当性」を基準に証拠能力を判断してきているが、この基準の下で証拠能力を否定した裁判例は少ない。また、違法性の判断には収集手続と証拠の間の「密接関連性」を問題としている。これは因果関係の判断の中に解消されると理解する見解もある。しかし、税務調査と犯則調査はそもそも目的を異にするため、密接関連性が肯定されにくいと思われる。
- (44) 金子・前掲注(1) 一九九五年、三〇八頁。
- (45) セイウエル『カナダの政治と憲法「改訂版」』(三省堂、一九九四年)一二三頁。
- (46) Innes and Williams, "Protecting Against Self-Incrimination in Income Tax Audits, Investigations, and Inquiries", *Can. Tax J.*, vol. 49 (2006), p. 1459, footnote 32. 自己負罪免除特権は憲章一三条に明示されるがこれにより保護される範囲は狭く、裁判所は本質的正義の問題として憲章七条によって自己負罪免除特権が保障されると解している。
- (47) *R. v. Fitzpatrick* [1995] 4 S. C. R. 154
- (48) *Ibid.*, *R. v. White* [1999] 2 S. C. R. 417
- (49) *R. v. White* [1999] 2 S. C. R. 417, Para 45
- (50) *Ibid.*, Para 47
- (51) Sherrin, "Distinguishing Charter Rights in Criminal and Regulatory Investigations: What's the Purpose of Analyzing Purpose?", 48 *Alta. L. Rev.* 93 (2010), p. 98
- (52) *Ibid.*, p. 98, p. 124, p. 73 参照。

- (53) Ibid, p. 98
- (54) Hunter v. Southam Inc [1984] 2 S. C. R. 145
- (55) Ibid
- (56) しかし、②の基準はかなり曖昧で大きな枠組みでしかないので、実質的には①がかなり大きな要素を占めるのではないかと思われる。
- (57) Austin, "Information Sharing and the 'Reasonable' Ambiguities of Section 8 of the Charter", 57 Univ. of Toronto L. J, p. 503
- (58) R. v. McKinlay Transport Ltd. [1990] 1 S. C. R. 627
- (59) Ibid
- (60) Porter, "A Contextual Analysis of Section 8 Charter Rights in Regulatory Audits", 46 Crim. L. Q. 342 (2002) p. 346 は、連脱犯等は他法の下の違反でも真には刑事上の違反であり憲章適用は制限されないとの見解。これは日本の考え方と類似するようと思われる。
- (61) Krishna, *The Fundamentals of Canadian Income Tax 9<sup>th</sup> ed.* (2006, Carswell) p. 957
- (62) ITA231.1(1) 権限を与えられた者は合理的な時間とあればいつでも、行政或いは所得税法の執行のために、以下のことができる。納税者の帳簿記録の検査、支払うべき税額についての記録の検査、棚卸資産の検査、事業用建物への立入、事業用建物に居る者への協力要請。(2) 居住用建物には令状を備える場合を除き、同意なく立ち入ることはできない。(3) 大臣によって申立てがあった場合には、裁判官は一定の条件を満たした上で令状を発行する。231.2(1) 大臣は他の所得税法の条文にかかわらず、通知の上であらゆる者に情報の提供を要請する権利がある。
- (63) Tax Service Office の Verification and Enforcement Section
- (64) Special Investigation Section のリポート。
- (65) Information Circular 71-14R3, "The tax Audit" June 18, 1984
- (66) Krishna, supra note 61, p. 956
- (67) Sturrock, "Revenue Canada Audit and Investigations: Powers, Procedures, Abuses, and Remedies" in Proceedings of 51th Tax Conf. 21:7 (Can. Tax Foundation, 1999)
- (68) Krishna, supra note 61, p. 957

- (69) R v. Norway Insulation [1995] 23 O. R. (3d) 432, Ont. Gen. Div. その行使された目的が行政的なものである限り質問検査権は合憲と判示。実質的に調査が準刑事上のものであるれば、憲章八条の保護が及び Hunter 基準に服する。
- (70) Information Circular 71-14R3
- (71) Sturrock, supra note 67, 21:17
- (72) Swystum, "The Role of Investigation in Tax Audits: A Practitioner's Perspective" in Proceedings of 50th Tax Conf. 30:5 (Can. Tax Foundation, 1998)
- (73) Flemming, "Audits and Criminal Investigation Under the Canadian Charter of Rights and Freedoms: Revenue Canada's Perspective" in Proceedings of 50th Tax Conf. 31:5 (Can. Tax Foundation, 1998)
- (74) R v. Norway Insulation [1995] 23 O. R. (3d) 432, Ont. Gen. Div.
- (75) Information Circular 73-10R3
- (76) 239. (1) 以下の全ての者は、違反につき有罪であり、その他要件を満たす罰に加え、以下の略式判決の支払義務を負う。  
 (a) 申告において間違っていた、或いは欺くための記述 (b) 脱税、納税者の帳簿記録の破棄・改竄・隠匿 (c) 帳簿を省く (d) 意図的な法の不順守及び脱税 (e) 上記の違反行為をした者との共謀。その罰は以下。(f) 脱税額の五〇%以上二〇〇%未満の罰金 (g) (f) に規定される罰金に加え、二年以内の懲役。以下、還付・控除に関する違反等の規定が続く。
- (77) 本人が担当できない場合には同じ法廷の他の裁判官でも可とされている。
- (78) 必要ないと判断されたら三日以内に返却される。
- (79) Swystum, supra note 72, 30:5
- (80) R v. Norway Insulation [1995] 23 O. R. (3d) 432, Ont. Gen. Div.
- (81) British Columbia Securities Commission v. Branch [1995] 2 S. C. R. 3
- (82) Ibid. 「条文下での取調べの目的が正当な公共目的であるという事実は、決定的ではない。……正当な目的の為に取調の権限を与えたとしても、特定の証人に強制する目的はやはり犯罪証拠を得ることであるかもしれない。」
- (83) Sherrin, supra note 51, p. 124 は主要目的基準による憲章の権利保障の差を批判。
- (84) Innes, supra note 46, p. 1469
- (85) R v. Warawa [1998], 56 Alta. LR (3d) 67 (QB)

- (86) セイウェル・前掲注(45)一七五頁「カナダの裁判制度は、アメリカ合衆国やオーストラリアとは違って一元的である。……カナダの裁判所システムは、法律問題が連邦法に対して向けられようと、州法に対して向けられようと、また憲法問題が提起されようと、通常、州裁判所の単一システムを通してなされるのが原則である。……州の上訴裁判所から連邦裁判所であるカナダ最高裁判所への上告はもちろん可能である。」州により裁判制度が異なるが、アルバータ州は Province Court, Court of Queen's Bench, Court of Appeal を有し、Warawa 事件は Court of Queen's Bench の判断。
- (87) R v. Warawa [1998], 56 Alta. LR (3d) 67 (QB) かつ、税務調査で得られた資料が「強制された証拠」とある結果としての訴訟手続の中止や憲章の権利侵害への国賠は「並外れた救済」として極端な場合に限られる、という判決もある (The Queen v. Dial Drug Stores Ltd [2003] 3 C. T. C 207, R v. Tiffin [2008] 90 O. R. (3d) 575 (Ont. C. A)).
- (88) Swystun, supra note 72, 30:11
- (89) R v. Jarvis [2002] 3 S. C. R. 753
- (90) R v. Mills [1999] 3 S. C. R. 668 は、「国家が記録を保有するという事実により、プライバシーへの合理的な期待がすっかり消え失せるということにはならぬ。現代社会のプライバシー権は、プライバシー情報がそれを提供した目的に制限され守られることを含む。」と判示しており、Jarvis 事件との整合性に議論がある。この点については Austin, supra note 57, の論文に詳しく。
- (91) しかし、判決の実際の事実認定については、批判もある。Sprysak, Chris, "LIFE AFTER JARVIS—JUST HOW MUCH HELP MUST YOU VOLUNTARILY GIVE THE CANADA REVENUE AGENCY?" 43 Alta. L. Rev. 731
- (92) 朝山・前掲注(43)は、脚注51において、令状審査の実態として疎明資料のみによって令状審査を行わざるを得ず、その段階での違法収集証拠にあたるかどうかの判断は困難であることから、派生証拠は、第一次証拠の違法性を全面的に承継して、その証拠能力については、公判段階での審査に委ねるべきとの考え方を指摘している。
- (93) 山口・前掲注(2)三五二頁「……犯則調査に移行するに当って、質問検査によって取得収集された資料を新たに取得収集し直せば足り、それ以上の手当てをする必要はないように思われる。もともと、新たに資料を取得収集し直すための臨検・捜索・差押許可状を請求するに当って、臨検・捜索・差押の必要性を明らかにするための疎明資料として、質問検査によって得られた資料の一部を流用することが必要となることも考えられるから、そのような場合には、必要な限度で資料の流用が許されると解するほかにないように思われる。」

(94) 調査主体の意思として明らかに犯則調査のために質問検査権を行使していれば、日本でも質問検査権の運用違憲の問題として証拠排除の可能性があるものと考えられる。

(95) 行政上の報告義務と自己負罪免除特権については、笹倉・前掲注(11)二〇九一頁に詳述。商業帳簿の備付義務等は刑事責任の追及を目的とする手続でなく、その合理性も肯定されるため、帳簿自体に自己負罪免除特権の保障は及びにくいと思われる。しかし行政上の報告義務自体に憲法保障が及ばないことと、そこで得たものを刑事手続に転用できるかは別問題である。金子・前掲注(1)一九九五年では、「義務的文書の法理は租税文書には適用されない」と判示されていると紹介している。

漆 さき(うるし さき)

所属・現職 慶應義塾大学大学院法学研究科後期博士課程

最終学歴 慶應義塾大学大学院法学研究科前期博士課程

専攻領域 租税法、国際租税法

主要著作 「法人税法における法人の住所概念——英国の管理支配基準を中心に——」『慶應義塾大学大学院法学研究科論文集』第五〇号(二〇〇九年)

「英国租税条約上の法人の住所概念について」『法学政治学論究』第八九号(二〇一一年)