

# 弁護士・依頼人間の租税法上の秘匿特権

崔 先 集

- 一 序 文
- 二 韓国における秘密保持義務と秘匿特権に関する議論
- 三 米国における弁護士・依頼人秘匿特権 (Attorney Client Privilege)
- 四 租税事件における弁護士・依頼人間の秘匿特権
- 五 米連邦租税代理人の秘密保持特権 (The Confidentiality Privilege for Federal Tax Practitioners)
- 六 結 論

## 一 序 文

最近、裁判で、弁護士と依頼人との間の秘密保持特権<sup>(1)</sup>が認められるか否かという議論が行われ、また、捜査機関が納税者の tax planning に関与した弁護士に対して関連書類を提出するよう裁判所の押収令状を請求した事例があり、それに関する議論が再び点火している。

一 弁護士・依頼人間の租税法上の秘匿特権 (崔)

一八七

裁判では、弁護人と依頼人がやり取りした法律意見書に有罪の事実が含まれていることから検事がこれを有罪の証拠として申請した事件で、被告人がそれを証拠とすることに同意せず、弁護士も刑事訴訟法第一四九条を理由に証言を拒否した。法律意見書が有罪の証拠として使用され得ないという点については、原審と最高裁判所が同一の立場であったが、その結論に至る過程で、弁護士・依頼人の秘匿特権が問題となり、それを認めるか否かについて意見が分かれた。

(一) 原審裁判所(注：韓国では、裁判所を「法院」という)

原審は憲法裁判所の決定趣旨、現行法上の弁護士の秘保持義務関連規定の趣旨、英米法系諸国における弁護士・依頼人間の秘保持特権の裁判上の認定趣旨を考慮し、(大韓民国)憲法第一二条第四項の弁護人の助力を受ける権利に基づき、依頼人と弁護士との間でやりとりした意思交換の公開を拒否することができることと判示した。

(二) 最高裁判所(注：韓国では、最高裁判所を「大法院」という)

最高裁判所は、捜査や公判手続が開始されず被疑者または被告人に該当しない人が日常生活関係で弁護士と相談した法的助言については、弁護士・依頼人の秘保持特権が認められないと判示し、わが現行法上の判例上では、米国や英国のような秘保持特権を認める余地がないとした。

### (三) 関連規定

現行法上、弁護士の秘密保持義務は弁護士法第二六条を根拠とし、これを違反すれば刑法上の業務上秘密漏洩罪に該当することになる。訴訟手続との関連では、民事訴訟法第三一五条第一項第一号、第三四四条第一項第三号夕目に秘密保持義務に関わる証言拒否及び文書提出命令拒否を許容する規定を置いている。一方、刑事訴訟法第一四九条では、秘密保持と証言拒否を規定しているが、秘密保持義務が認められる秘密に限られるか否かは不明確である。第一六〇条では、証言拒否権の告知を規定している。

### 一一 韓国における秘密保持義務と秘匿特権に関する議論

韓国法のこのような弁護士の秘密保持義務と、英米法系の弁護士・依頼人間の秘密保持特権、いわゆる秘匿特権は、どのような関係にあるのか。これに関しては、(i)秘密保持義務の一環である権利としての規定であるという見解、(ii)秘匿特権を規定したものであるが、その範囲は狭いという見解、(iii)刑事訴訟法上では秘密保持義務の秘密より広い範囲の秘匿特権を認めたものであるという見解<sup>2)</sup>がある。

一方、実務上では、証拠能力と関連した問題が、上に述べた最近の議論で見るとように台頭する。刑事訴訟の場合、証言を拒否した弁護人が事件との関連で作成した文書が証拠として提出された場合、このような文書の証拠能力はどうなるのか。刑事訴訟法第三一四条に、伝聞証拠の元供述者等の供述により真正の成立が証明されない場合、例外的

に証拠能力が認められる事由として、死亡、…その他これに準ずる事由<sup>②</sup>が定められている。刑事訴訟法第一四九条にしたがって弁護人が証言拒否権を行使し証言を拒否した場合、刑事訴訟法第三一四条に定める、<sup>③</sup>その他これに準ずる事由<sup>④</sup>に該当しないと判示し、秘匿特権を相当に尊重する立場を示したことがある。しかし、証言拒否権の告知にもかかわらず証言した場合、その証拠能力は認められるだろう。

刑事訴訟法は、証言拒否権と共に証言拒否権の告知義務も規定しているが、民事訴訟法には、証言拒否権の告知義務に関する規定が置かれていない。民事訴訟法では、証言拒否権の告知がなくても証拠能力と偽証罪の成立をすべて認めている<sup>④</sup>。刑事訴訟法では、証言拒否権の告知が規定されているので、これを欠如すれば、手続き上の瑕疵として偽証罪の成立は否定されるが、証拠能力はそのまま認められる<sup>⑤</sup>。

このように弁護士が依頼人から法的助言を求められ、その過程で知り得た内容や作成された書面に関して、依頼人に不利な内容を証言拒否権を行使せずに証言をした場合、依頼人が被る不利益は、民事であろうと刑事であろうと常に存在している。

弁護士の秘密保持義務が依頼人に対する義務であるという点は明確である。このような義務が、司法機関や捜査機関あるいは調査機関についても適用されるとすれば、現行の秘密保持義務に関する規定は秘密保持特権と同一の取り扱いを受けることになるだろう。しかし、証言拒否権告知の規定を置いた趣旨を考慮すれば、このような推論は多少無理のようである。

このような点で、現在韓国の法律上では明文の規定がないにもかかわらず、米国や英国のように憲法及び関連法律規定の趣旨に照らし、解釈上弁護士・依頼人間の秘匿特権を認めることができるかが争われているのである。

以下では、主に米国における租税分野での弁護士・依頼人間の秘匿特権を議論しつつ、その導入の必要性を見ることとする。日本の場合も、わが国とはほぼ類似した法体系を有しており、わが国についての議論は、日本にとつても有意義であろう。

### 三 米国における弁護士・依頼人秘匿特権 (Attorney Client Privilege)

#### (一) 政策的正当性

弁護士・依頼人間の秘匿特権は、秘密の意思交換 (confidential communication) を保護する最も古い証拠特権 (testimonial privileges) であり、エリザベス一世時代に導入された。この特権の目的は、歴史的には、弁護人を呼び出し、宣誓をさせて、依頼人に不利な証言をさせることを防止するために導入されたものである。

依頼人に対する忠実義務を負っている弁護士が、後に依頼人に不利益をもたらすよう、彼の秘密を公開することは、紳士としての弁護士の名誉を損傷するものと見做された。したがって、当時には依頼人でなく弁護士がその特権を有していると見ていた。<sup>(7)</sup> 今日には、この特権は依頼人の特権である。依頼人がこの特権を行使するか放棄するかを最終決定し、依頼人がこの特権を放棄しない限り、弁護士は証言することができない。かくして、その名称も「弁護士・依頼人秘匿特権 (attorney client privilege)」、でなく「依頼人・弁護士秘匿特権 (client attorney privilege)」に変更されるべきであるという米国弁護士協会の主張も一理ある。

このような秘匿特権の実際効果は、依頼人が弁護士を信頼し法的助言を求めた場合に、弁護士はこのような事項

に關しては強制であろうと任意であろうと公開することができないということである。したがって、この特権は、依頼人が弁護士に相談したものについて、弁護士に証言を強制することを禁止するものであり、また弁護士の法的助力を受けるために依頼人が弁護士と相談したものについて、依頼人に証言を強制することを禁止するものである。<sup>(8)</sup>この特権は、普通の場合、弁護士が話したものの、あるいは作成したもの、及び弁護士に話したものと作成してあげたものが、すべて開示されないことを意味する。

今日、この特権を正当化する理論的論拠は、依頼人が弁護士を信頼する状態で情報を提供する場合にのみ、その弁護士が合理的に的確な専門的助言を提供できるというものである。仮に、依頼人が弁護士に提供した情報が後に自分を却って苦しめる可能性があると思ふことになるのであれば、依頼人は必要な情報をすべて提供することができず、したがって法的助言も不十分になるしかない。依頼人が弁護士を信頼できないことによりもたらされる不安な心境では、弁護士に完全な情報提供をすることができない。自主的な法令遵守を促すための法的助言も妨げられるしかない。<sup>(9)</sup>

判例上、<sup>(10)</sup> 實際的に、仮に依頼人が自分に不利な情報を弁護士に打ち明けた後にその情報が自分でなくその弁護士から容易く得られる可能性があるということを知るようになるのであれば、その依頼人は自分の弁護士を信じようと思わないだろうし、そうなる、全的に十分な情報に基づいた法的助言を得ることが難しくなる<sup>(10)</sup> という判示も、上記のような政策的目的をよく説明している。

このような秘匿特権が存在する理由は、依頼人が弁護士にすべてのことを打ち明けてこそ、完璧な助力を受けることができるからである。<sup>(11)</sup> 政府が弁護士を召喚し大陪審員 (grand jury) の前で証言を強制する状況を考慮するならば、弁

護士から助言や助けを求める人としては、自分の秘密が後に明かされてしまうだろうという危険性が一切あつてはならない。正に、このような理由で弁護士・依頼人間の秘匿特権が存在する。<sup>(12)</sup>

## (二) 秘匿特権の限界

米国において秘匿特権で保護される範囲は、一般人の考えているより相当に狭い。秘匿特権は、依頼人と弁護士に口止めをさせるものであるが、この秘匿特権が事実そのもの (fact) を保護するものではない。

弁護士自身が危険に処されることになる場合、依頼人を密告する場合もあることは広く知られている事実である。このように秘匿特権を違反して行われた供述や証言に対する救済策では、それにより既にもたらされた危険 (harm) を元の状態に取り戻す方法はない。すなわち、これにより有罪の認定を受けたら、これを覆すことはできない。弁護士が自分の危機を免れるために依頼人の秘匿特権を侵害することになれば、仮にその侵害が倫理的に驚くべきものである、又は、それが依頼人にもたらす害悪が甚だしいものであるとしても、これに対する適切な救済策がない。<sup>(13)</sup> 弁護士が自分の利益のために、依頼人には害となる秘匿特権侵害行為 (たとえば、依頼人から受けた従前のロー・ファームの法律意見書を検察側に伝達) をした場合、これにより依頼人が有罪判決を受けたとしても、これを覆すことは難しい。もちろん政府が秘匿特権侵害行為を誘導したとし、それにより明かされた事実に基づいた起訴を撤回すべきであるとは言わないまでも、秘匿特権の対象となった証拠は訴訟で提出することができない。<sup>(14)</sup>

このような場合、依頼人として、弁護士を相手に倫理規範違反 (ethical violation) に基づく訴訟過誤請求 (malpractice claim) をすることはできるだろう。<sup>(15)</sup> しかし、米国では、裁判所が民事訴訟や刑事訴訟の大陪審 (grand jury) の前で弁

護士に証言を命令すれば、秘密保持義務を遵守するために、証言を拒絶し法廷侮辱罪を甘受する弁護士は殆どいないだろうという。<sup>(16)</sup>

### (三) 厳格解釈

米国は実体的真実の発見のために、対審構造 (adversary process) を取っている。秘匿特権は、法律により一定範囲の内容について秘密として見做すようにするものである。この両者は緊張関係にある。秘匿特権は実体的真実の発見を阻害する機能をするわけである。それ故、秘匿特権を厳格に解釈すべきであるという立場が支配的である。英米の証拠法 (Anglo-American law of evidence) によれば、特定の事実に関して経験のある者は誰でも彼が知っている事実に関して証言すべき義務があり、国民は (the public) すべての人の証拠にアクセスする権利がある。このような全面的証拠開示 (full disclosure) という一般法原則は、実体的真実の発見を妨げる他の法原理をはばかることに決まっている。たとえそれが上記のような秘匿特権であるとしても、そうである。かくして、秘匿特権が関連証拠の開示を制約する性格に照らし、この特権はその目的達成に必ず必要な場合にのみ制限的に適用されるべきであるという判決が主流を成す。<sup>(17)</sup>

このように秘匿特権が狭くあるいは厳格に解釈されるべきであるという判決が主流を成しているが、その一方では、社会的目的をつり合いを保たせて取り扱うべきであるという判決も登場する。全的な開示 (full disclosure) の必要性という目的と秘密保持を保護し、弁護士と依頼人との間の意思交換を促そうというもう一つの側面をすべて考慮すべきであるというものである。

厳格解釈の立場によれば、ひたすら秘匿特権により保護されるのは意思交換のみであり、意思交換当時の状況や弁護士<sup>(18)</sup>の助力を受けるようになった目的 (context or purpose of engagement) は、保護対象とはならぬことになる。

#### (四) 米国における秘密保持義務と秘匿特権との関係

米国は上記の両者を区分し、別途の根拠に基づいて両者をすべて認めている。すなわち、秘密保持義務は、米国の Model Rules あるいは Model Code 等のような弁護士倫理規範に基づいている。弁護士はその職業属性上、依頼人の意思疎通に関する秘密に接することになるので、これを守るべきであるという職業倫理的規範として認められる。これによれば、<sup>(19)</sup>「弁護士は依頼人の秘密を保護しなければならない」としている。

一方、秘密保持特権あるいは秘匿特権は、弁護士と依頼人との間の秘密の意思交換 (confidential communication) について、裁判所や政府機関に対しその開示を拒絶することができる権利である。この権利はコモン・ロー (common law) 上の判例で認められてきた権利である。連邦証拠規則 (Federal Rules of Evidence)<sup>(20)</sup>と米国法律家協会 (American Law Institute) の承認した Restatement of the Governing Lawyers にも関連内容が含まれている。

米国では、倫理的規範に基づいたこのような秘密保持義務は、証拠特権によって開示が禁止される弁護士・依頼人間の秘匿特権より遥かに広範囲である。依頼人情報の秘密保持義務 (confidentiality of client communications) は、ただ弁護士・依頼人間の秘匿特権によってのみ成されるものではない。弁護士はこのような特権が存在しない場合であっても、依頼人の秘密を保持する義務を負う<sup>(21)</sup>。たとえば弁護士が依頼人からビジネスに関する情報 (business information) を聞かされた場合、これを秘密として保護すべきである。しかし、裁判所からこのような秘密情報の提

供を求められた場合には、それが弁護士・依頼人間の秘匿特権の対象とならないものであれば、これを公開しなければならぬ。また、他の当事者から秘匿特権の対象とならない秘密情報の開示の要請を受けた場合、これを相手方当事者に直ぐに開示してはならず、判事事務室にて非公開で開示するかを決定 (in camera determination) するのがより望ましいだろうという。

秘匿特権は、弁護士と依頼人との間の関係が終了した以後にも、弁護士がその特権の対象となる文書を継続して保管する限り相変わらず存続するので、弁護士は秘匿特権が侵害されないようにすべき義務を負う。倫理規範に基づいた秘密保持義務は深刻な波及効果をもたらす場合もある。たとえば、依頼人の殺人自白で被害者の死体の位置を確認した弁護士が、変死体を発見した者は当局に申告しなければならぬという規定を違反したとして起訴されたこともある。<sup>(22)</sup>

これとは逆に、弁護士が自らこのような秘密を開示することもあり、このような場合には、秘匿特権の侵害となるのは言うまでもない。弁護士が、破産訴訟において自分の依頼人であった者を相手に、自分の弁護士報酬を受けるために、その前の他の訴訟過程で依頼人から聞かされた依頼人の賃貸料収入の事実を裁判所に開示したのは制定法上の<sup>(23)</sup> 弁護士の義務を違反したのみならず、秘匿特権の対象となる情報を自分の利益のために利用したものであると判断した事件もある。<sup>(24)</sup>

刑事事件の場合、依頼人の秘密が尊重されるべきであるという考慮に基づき、州裁判所は、検事がいかなる秘匿特権の侵害も生じさせないようにし、かつそれに加えて一定の手続を踏まない限り、弁護士らに対し、依頼人に不利な証言をさせるために召喚状を發布することができないよう、倫理的制裁という負担を加えるルール (Rule 5(e)) を設けて

運用している。州裁判所は、訴訟と大陪審で依頼人に不利になるよう弁護士に証言させる召喚状の発布について適用する規定を制定する権限を有する。これは弁護士と依頼人との間の関係を悪化させる効果があり、上記の両者の間に利益衝突 (a conflict of interest) が生じ、依頼人を代理する弁護士の意欲を殺ぎ、論争ある事件で弁護をしようとする弁護士の勇気を挫折させ、弁護士が証人となる可能性のある事件では、弁護士を辞退させることにより弁護士の助力を依頼人から奪う結果をもたらすので、裁判所としてはこのような召喚状の発布に関する規定を制定する権限を有する<sup>(25)</sup>。

これには重要な例外があり、一定の不法行為 (certain wrongful acts) をしようとする依頼人の意図 (intent)、及び弁護士が自分の法律サービス報酬を得るために必要な場合、並びに不法行為という非難に対する防御 (defending against an accusation of wrongful conduct) のために必要な場合には、例外的に弁護士が依頼人の秘密を開示することができ<sup>(26)</sup>。また、弁護士の法的助言が犯罪や詐欺を隠すために、あるいは、そのような趣旨で行われた場合、弁護士は依頼人に不利な秘密を開示することを求められる<sup>(26)</sup>。

#### (五) 弁護士と依頼人との間の秘匿特権の要件

まず、一般的な弁護士・依頼人間の秘匿特権についての統一的概念の定義は、概ね次のような要件を揃えるべきである。即ち、法的助言が行われ、かつその助言は法的な助言者つまり弁護士の資格で行われるべきであり、またその助言の目的に符合する意思交換でなければならず、そして、このような助言が秘密裏に行われるべきである。このような要件が充足すれば、依頼人が自主的に開示した場合を除いては、依頼人やその助言を提供した弁護士がこれを

公開することは永久的に禁じられる。<sup>(27)</sup>

これを次のとおり四つの要件にまとめたものが主に通用する。即ち、(i)意思交換 (communication)、(ii)特権が認められる者同士 (弁護士と依頼人) の間で行われ、(iii)秘密裏に行われ、(iv)それが法的助力を受けるために、又は助力を提供するために行われるべきである。<sup>(28)</sup>

上述のような要件以外にも、この特権の存在について積極的に主張すべきであるのはもちろんのこと、またこの特権を放棄したことがあつてはならない。以下では紙面の関係上、最も重要な要素である意思交換に限って見ることにしよう。

#### 1 依頼人の行った意思交換 (Communication from Client)

口頭によるもの、或いは書面によるもの、ひいては非言語的行動たとえば沈黙等も意思交換に該当する。この特権は意思交換の内容のみを強制的開示から保護するものであり、意思交換された事実が秘匿特権に起因したものでない他の方法で知り得たものであれば、その事実そのものは保護対象とならない。しかし、法的助言がたとえ他の経路を通じて得ることができるとしても、この助言は保護対象である。さらに、弁護士がただ観察することだけで知り得た<sup>(29)</sup>事実と、依頼人から直接的に伝達されたものでない<sup>(30)</sup>事実とは、必ずしも保護対象となるとは限らない。ここで、第三者の伝えた事実が依頼人の伝えた事実として見做される場合がある。依頼人の代理人により伝える場合がこれに該当する。特に法人が依頼人である場合には、法人の従業員は秘匿特権の目的上では依頼人と見做される。

## 2 弁護士が行った意思交換 (Communication from Attorney)

裁判所は、一般的に依頼人が弁護士に行った意思伝達 (communication) が秘匿特権として保護されることに対応し、弁護士が依頼人に行った意思伝達も保護対象としている。仮に、弁護士の依頼人に対する communication が保護されなければ、依頼人が弁護士に行った communication が保護されず公開される可能性が高い。依頼人が弁護士に行った communication は、弁護士が依頼人に対して行った法的助言の基礎となるからである。<sup>(31)</sup> このような見解に対し、弁護士の communication は本質的に、そして独立的に保護対象となるという見解が妥当であるという。実際的にも依頼人を行った communication と、弁護士の行った communication の範囲をいくら狭く見るとしても、依頼人の communication の実体と直接又は間接的につながる内容は保護対象となると見るべきである。<sup>(32)</sup>

もう少し具体的に見れば、弁護士が行った communication の中で秘匿特権の保護対象となるものは、できるだけ狭く解釈して、弁護士が依頼人との間で行ったすべての communication が保護されるのではなく、依頼人がその communication は秘密として保持されるだろうという合理的な期待を持っている場合に限られるべきであると判示した判決も相当数ある。<sup>(33)</sup> かくして、保護対象となる弁護士の communication に関しては、これを狭く解釈しようとする裁判所と、広く解釈しようとする裁判所の立場が並存している。秘匿特権を狭く解釈しようとする立場では、弁護士の法律意見 (legal opinion)<sup>(34)</sup> と弁護士が依頼人に行った communication の中で、法律意見の範囲内にあり、かつ、その法律意見と密接不可分な部分に限って保護対象となるという。このような見解の根拠は、弁護士の communication が保護対象となる場合は、ひたすら弁護士の communication が開示されることにより依頼人が弁護士に行った

communication の内容が明かされる可能性がある場合に限って、派生的に保護されるものであるという立場にある。

その一方、秘匿特権の保護対象となる法的助言を求める依頼人の communication と、保護対象とならない弁護士一般的な communication との区分が事実上難しいため、このように狭く解釈する立場を捨て、少なくとも依頼人に行った弁護士の communication の中で一定部分は、それが依頼人から起因したものであるという要件を充足する必要なく、それ自体として保護対象となるべきであるという。依頼人が弁護士から率直な法的助言を受けようとするならば、このように弁護士の communication が秘匿特権の保護対象となる範囲を広げることが望ましい。

この見解によれば、依頼人に持続的な法律の変化と法的効果について知らせ、依頼人から要請はなかったものの弁護士自身が観察したものに基づいて助言を提供する目的で行われた、弁護士が主導的に行った意思交換 (attorney-initiated communication) も、秘匿特権の保護対象となる。<sup>(35)</sup>

しかし、秘匿特権の保護対象を広く見る見解でも、公共の事 (public event)、たとえば納税告知や、裁判期日を弁護士が依頼人に知らせる communication は、秘匿特権の対象とならない。この場合には、弁護士は、messenger、として活動するものであり、そのメッセージの内容には、それ自体として秘匿特権により保護されない公共の情報 (public information) が含まれているだけだからである。にもかかわらず、このような情報が保護されないことにより、刑事事件の場合、依頼人が有罪と認定される手掛かりとなることもある。

#### 四 租税事件における弁護士・依頼人間の秘匿特権

租税事件に適用される弁護士・依頼人間の秘匿特権は、federal common law 上の弁護士・依頼人間の秘匿特権と、比較的近年に至って立法化された I R C 上の tax practitioner-client privilege がある。以下では、租税事件に適用されるいくつかの事件を検討し、あわせて訴訟で常に一緒に主張される work product doctrine について、極めて制限的に検討することとする。

まず、common law 上の弁護士・依頼人間の秘匿特権は、判例で認められてきた制度であるので、租税分野であるとして特別に異なる点はさほど多くない。ただ、この分野では、租税法律の技術的性格のため、弁護士以外に他の職域、たとえば会計士、税理士等が従事しているという点と、企業の会計情報は金融市場における投資者保護という観点からも、共に規律されているという点等が反映されている。

##### (一) 法的意思交換—未払税金監査報告書 (Tax Accrual Workpaper)

弁護士・依頼人間の秘匿特権により保護される意思交換は法的意思交換である。これに関連してよく登場する代表的な書類が未払税金監査報告書 (tax accrual workpapers) (注：支払うべき税金がまだ残っていることを示した文書) である。この未払税金監査報告書には tax reserve (租税充当金) の金額を表す部分があり、課税当局に対して企業の弱点となる部分である。企業らはこのような workpaper が課税当局に開示されないことを願う。このような文書は、弁護士・

依頼人間の秘匿特権が保護する legal communication に含まれることは疑問の余地がない。

Textron 事件<sup>36)</sup>で、未払税金監査報告書は弁護士により作成されたものであり、そこには弁護士の法的結論が示されている。この法的結論は、後に課税当局との紛争で問題となる税金申告書に記載された項目を特定しており、それに対する勝訴の可能性も評価していると Textron は主張した。これに対し、課税当局は、弁護士は法律意見を提供したのではなく、企業会計 (financial statements) と租税会計 (tax records) を調整した (reconciling) 会計的機能 (accounting function) を遂行したものであるとし、attorney-client privilege の適用を否定した。

Attorney-client privilege は、その政策的目的を考慮すれば、単なる納税申告書の準備には適用されないが、法的助言はそれが単に納税申告書の準備に関わるものであっても適用されると言える。特定の取引に関する税金の効果は法に基づくものであるので、これに対する法的助言をし、又は tax planning を助けることは、法的意見交換 (legal communication) である。申告書の正確性を検証するための税務調査代理 (audit representation) は会計機能であるが、課税当局の納税申告書の検証と関連して提起された法条文の解釈や判例と関連した税務代理は弁護士の仕事である。納税申告書の弱点と訴訟における評価もまた法的助言である。

Textron 事件で、連邦地方裁判所は、Textron の未払税金監査報告書は本質的に法が不明確であるため、今後紛争が生じる可能性のある部分に関する弁護人の法律意見と、今後訴訟における勝訴可能性についての評価で構成されており、attorney-client privilege により保護される領域であると判示した。しかし、弁護士により作成されたものではなく、会社とは独立した会計監査人により作成された未払税金監査報告書は保護対象ではない。なぜならば、independent auditor は、証券市場における integrity の保護という公衆の利益のために働くべき義務を負っているか

らである。彼にとっては、弁護士のように依頼人のためだけの法的サービスの提供が任務ではないからである。

しかし、米国判例法は、このような attorney-client privilege が認められない会計的な業務と、このような特権が認められる弁護士業務との峻別を維持してきている。ここで、単に弁護士が業務を遂行したという点が重要なわけではなく、法的問題と法的判断に関する業務であるか否かという点が重要である。したがって、弁護士が単に代書士 (scribe) としての役割だけを行い、又は、単に数字だけを検証した場合には、このような特権が認められない。

## (二) 会計士の作成した未払税金監査報告書

しかし、このような attorney-client privilege は、 auditor-client privilege まで拡大して適用されることはない。 U.S. v. Arthur Young & Company 465 U.S. at 821 事件でも、同一の判示が出された。このような弁護士と会計士に対する差別的取り扱いが金融報告システムと金融市場に及ぼす影響を考慮し、米国税当局は、未払税金監査報告書を徴取することを自制してきた。かくして、納税者から必要な事実関係を得ることができないような例外的な場合でなければ、このような監査報告書を徴取しようとしていない。たとえ監査報告書を徴取しようとする場合にも、係争事実に関する重大な部分に限って要求しており、手続上にも調査責任者の書面承認を得るようにしている。

しかし、二〇〇二年米課税当局は、このような自主的な自制政策 (self-restraint policy) を緩和した。即ち、IRS が列挙した一定の取引に関しては、租税監査報告書を課税当局が徴取することを許容し、ひいてはこのような列挙された取引は課税当局に開示することになっているにもかかわらずこれを開示しない、又は、数個の列挙された取引に繋がっている場合には、すべての未払監査報告書を提出するよう要求することができるように許容した。<sup>(37)</sup>

未払税金監査報告書は、どの部分の課税漏れが問題となる可能性があるかが分かるセンシティブな文書であるので、これをめぐって論争が多い。しかし、このような発表文獻には、納税者が直接備えた未払税金監査報告書、納税者の会計士が備えた未払税金監査報告書、独立の会計士が備えた未払税金監査報告書が言及されているが、弁護士が備えた未払税金監査報告書に関する言及はない。このような点で、米課税当局も、弁護士が作成した未払税金監査報告書について、弁護士・依頼人間の秘匿特権の適用を認めていることが分かる。

### (三) 弁護士・依頼人間の秘匿特権の放棄

このような意思交換が第三者に開示されれば、弁護士・依頼人間の秘匿特権は放棄されたものと見做され、もはやこのような特権を主張することができなくなる。場合によっては、このような放棄が制限的に解釈されることもある。損金の控除を受けることができるかについて、五〇%以上 (more likely than not)、という法律意見を提供されたところ、この法律意見書の全体ではなくこの部分についてのみ納税者の税理士に開示した場合には、この法律意見書の全体が開示されたわけではなく、この要旨に関してのみ開示したものと見て、残りの部分に関しては相変わらず弁護士・依頼人間の秘匿特権が適用されると判示した事件もある。<sup>(38)</sup>

Textron 事件で、会社 (Textron 社) は、列挙された取引 (Listed Transactions) の中で、九つに該当する取引に従事した。IRS は、情報文書要請書 (information documents request) を発し、未払税金監査報告書を得ようとしたが、会社がこれを拒絶したため、裁判所に対し未払税金監査報告書を得るための summons を請求した。会社は、この summons の発布を阻止するための抗弁として、弁護士・依頼人間の秘匿特権 (attorney-client privilege)、米国内国

歳入法典上の税務代理人の秘匿特権 (I.R.C. § 7525 privilege)、及び、職務活動成果の法理 (the work product doctrine) を主張した。しかし、この事件で Textron 社が、既に summons が発令される前に独立の会計監査人 (independent auditor) に未払税金監査報告書を提供しており、独立の会計監査人は判例上前々から第三者と見做されてきたため、秘匿保持をしてきたと見ることができないという理由で、納税者の要求の中で弁護士・依頼人間の秘匿特権は受け入れられなかった。

#### (四) 納税者帳簿の必要的記載事項

Long Term Capital Holdings 事件<sup>39</sup>、納税者は、Sherman & Sterling (“S&S”) と King & Spalding (“K&S”) と二カ所のロー・ファーム (law firm) から、一九九七年納税申告書に損失と示された部分に関して、法律意見書を受けた。その後、税務調査で納税者は S & S から受けた数件の法律意見書は課税当局と共有したが、K & S から受けた法律意見書は弁護士・依頼人間の秘匿特権と work product doctrine に該当し保護対象となるという理由で開示しなかった。裁判所は、S & S の法律意見書は納税者帳簿の必要的構成要素 (required component of the taxpayer's books and records) であるため、秘匿として保持されるべきであると期待することはできないものであり、その結果、この意見書が開示されたことにより、K & S の法律意見書が弁護士・依頼人間の秘匿特権の適用を受けることを放棄したものであると見ることはできないと判示した。<sup>39</sup> この事件について、残りの重要な判示事項の一つとして、法律意見書の結論だけが開示された場合には、その開示された結論に限って、弁護士・依頼人間の秘匿特権の適用を放棄したものと見るべきであり、残りの法律意見書の部分は、相変わらず弁護士・依頼人間の秘匿特権の適用対象となることが前述の

通りである。

(五) マーケティングのための法律意見書

法律意見書であるからとして、それがすべて弁護士・依頼人間の秘匿特権の保護対象となることではない。潜在的な依頼人からの要請に応じて備えられた法律意見でなく租税戦略を売り物にして新たな顧客を確保するために教育の目的で作成された資料は保護対象ではない。

マーケティングの目的で作成され弁護士に伝達された資料は、法的助言を求めるために提供された資料でないため、弁護士・依頼人間の秘匿特権の保護対象とならないが、窮極的には一般公衆に配布される文書であるとしても、その草案に法的助言に関する秘密の意思交換 (confidential communication) があり、その communication がその最終文書に記載されていないとすれば、弁護士・依頼人間の秘匿特権の保護対象となる。<sup>(40)</sup>

(六) 職務活動成果の法理

弁護士・依頼人間の秘匿特権が主張される場合、いつも一緒に主張される関連法理があり、それは work product doctrine に他ならない。この法理は一九四七年連邦最高裁判所の判決により初めて認められたが、その後連邦民事訴訟規則に立法化された。<sup>(42)</sup>

職務活動成果の法理 (work product doctrine) とは、訴訟を予期して作成された文書又は有形物は、証拠開示手続において開示を拒否することができるということの意味する。Texton 事件で、課税当局は、未払税金監査報告書はビ

ビジネス上の通常のな過程で作成されたものであると主張し、たとえ訴訟を念頭において作成されたものとしても、訴訟を主たる目的として作成されたものではないという理由で抗弁したが、裁判所は、この事件で訴訟の目的で作成されたものであり、主たる目的 (primary purpose)、である必要はなく、訴訟の、ために (because of)、作成されたものであれば、この法理は適用されると判示した。さらに、職務活動成果の法理の適用に当たり、独立の会計監査人に提出されたという点がこの法理を放棄したものと見ることはできないとした。この法理は、訴訟の遂行者が作成した書類等が相手方に却って利益を与えることなく訴訟を準備することができるようにするためのものである。すなわち、後に訴訟相手になるかもしれない者に対し、訴訟を念頭において準備した書類が開示されることになれば、正当な訴訟準備活動が阻害されるので、これを防止するためのものである。<sup>(43)</sup>

しかし、この事件では職務活動成果の法理をあまりにも拡張し過ぎて適用したという批判がある。<sup>(44)</sup>

Regions Financial Corporation 事件<sup>(45)</sup>で、裁判所は、法律意見、法律理論の検討、納税申告に対するIRSの予想攻撃ポイント等は、法律会社により作成されたものであり、残り一つはE&Yのパートナーにより作成され、それ以外の要求文書は上記の核心文書を討議し、あるいは引用し、または分析した資料であると認定した後、上記の諸文書は訴訟を予期して準備された資料であるので、職務活動成果の法理により保護されるべきであるとし、IRSのsummonsを受け入れなかつた。<sup>(46)</sup> 納税者であるRegions社が、独立会計監査人であるE&Yに上記の文書を提供したことは、職務活動成果の法理を放棄したことにならないという。なぜならば、E&Yは潜在的な敵対的関係 (potential adversary) でないからであるとした。そして、更に納税者とE&Yとの間の秘密保持契約によれば、これを誰であろうと第三者に交付してはならないと規定しているという点を併せてその理由に挙げている。

職務活動成果の法理は、訴訟を予期して作成された文書に適用されるのが原則であり、通常のビジネスの一環として作成された文書には適用されない。しかし、上記の両者の目的がすべて存在する場合であるからとして、この法理の適用を受けることができないことではない。<sup>(47)</sup>

## 五 米連邦租税代理人の秘密保持特権 (The Confidentiality Privilege for Federal Tax Practitioners)

### (一) Accountant-Client Privilege

米議会は、IRS Restructuring and Reform Act of 1988を制定し、common law上の弁護士・依頼人間の秘密特権を連邦租税代理人 (federal tax practitioner) にも拡大適用する新たなIRC Section 7525を採択した。いわゆる statutory privilegeを導入したのである。

それ以前には、弁護士・依頼人間の秘密特権は、ひたすら弁護士にのみ適用され会計士等その他租税代理人には認められなかった。<sup>(48)</sup> 即ち、attorney-client privilegeには、accountant-client privilegeは認められないという立場であった。具体的には、独立の会計法人により作成された未払税金監査報告書に対する米課税当局のsummonsについて、その執行を中止させることができないということである。しかし、下級審ではこれを認めた判決があった。その理由は、現代は複雑な法律のせいで、弁護士は依頼人のための効果的な法律代理のために、外部専門家の助けが必要である。したがって、弁護士により雇用されようと、依頼人により雇用されようと、会計士の存在があるからとして弁護士・依頼人間の秘密特権を剥奪することはできない。

しかし、会計士等が全的に納税者のために準備した書類である場合には、その書類が訴訟において弁護士を助けるために作成されたものであるという証拠がない限り、弁護士・依頼人間の秘匿特権の適用はないことである。<sup>(49)</sup>

(1) IRC Section 7525 の範囲と限界

この条項は、基本的に弁護士が弁護士・依頼人間の秘匿特権の適用を受けることができる場合と等しい範囲の privilege を、連邦租税代理人が受けることができると規定する。すなわち、租税諮問のための意見交換としての依頼人と税務代理人との間の意見交換は、弁護士との意見交換と同様に保護される。<sup>(50)</sup> このような条項にしたがって IRC § 7525 が租税諮問 (tax advice) に適用される程度は、法的助言 (legal advice) について弁護士・依頼人間の秘匿特権が適用される程度と同一である。<sup>(51)</sup>

しかし、この privilege は、税務代理人が弁護士でないことから、基本的な限界があるしかない。すなわち、依頼人のための代理人であるとしても、税務代理人に対し刑事事件における代理権を認めることは難しいからである。かくして、この条項との関連で、このような privilege は、刑事事件でない場合に限って適用される。<sup>(52)</sup> この条項は、また common law 上の弁護士・依頼人間の秘匿特権とは違って、職務活動成果の法理を適用することもできない。つまり、税務代理人の作成した文書が work product doctrine により保護されることはなご。<sup>(53)</sup>

制定法上、税務代理人の秘密保持特権は、その税務代理人が作成した文書が tax shelter に関する直・間接的な参与と関連がある場合にも適用されない。<sup>(54)</sup>

## (三) 会計法人の税務諮問

Valero Energy Corp. (“Valero”) は、二〇〇一年カナダの会社を合併した。この合併と関連して、Arthur Anderson LLP (“AA”) が Valero に税務諮問 (tax advice) を提供した。IRS が administrative summons を発令し、二〇〇二～二〇〇三年の租税負担額と関連した書類の提出を要求した。要求された主たる書類は、上記の合併と関連した各種の控除と損失にかかわる書類であった。

この事件で、裁判所は、この諸書類は職務活動成果の法理の保護対象とならないと判決した。すなわち、この諸書類は訴訟を予期して作成されたものでなく、通常のビジネスの一環として作成されたものであると判断した。その理由は、Valero が AA を雇用したのは、合併という取引の複雑性のゆえに、これを把握するためのものであり、訴訟を念頭において作成されたという根拠を探すことができないとした。<sup>(55)</sup>

しかし、Valero と AA との間には confidential relationship が存在するという合理的な信頼 (reasonable belief) があつたため、税務代理人・依頼人秘匿特権 (tax practitioner-client privilege) により保護されると判示した。この判決は、この秘匿特権が適用されるために、必ずしも書面による秘密保持契約がなければならないことではないとした。上記の両社の従業員らは、彼らの間の意思交換が秘密として保持されるべきであると理解していたと判示した。参考までに、IRS は、秘匿特権については租税避難処例外条項 (tax shelter exception) があり、これを適用すべきであると主張したが、租税回避が主要な目的であったことを立証できなかったことを理由に、これは退けられた。<sup>(56)</sup>

(四) 同一性特権 (identity privilege)

BDO Seidman 事件で、裁判所は、BDO Seidman (‘BDO’) が潜在的な租税避難処の利用について報告しなかったことによる租税負担に対する調査と関連して、IRS が関連書類の提出を命令したことについて、依頼人のための同一性（即ち、納税者が誰かを確定すること）特権というものは存在しないと判示した。つまり、納税者の同一性 (taxpayer's identity) を開示するとしても、依頼人となった動機や summons に記載された取引に関与するようになった動機が明かされるわけではない。したがって、彼らの同一性が開示されるとしても秘密の意思交換が開示されることはない、と判示した。<sup>(57)</sup> また、tax shelter を通じた租税回避を規制するための条項 (IRC § 6111, § 6112)<sup>(58)</sup> に照らして、このような取引への参加に関する事項が秘密として保持されるだろうという期待は合理的だとはいえない。

Arthur Anderson の顧客だった人について、IRS が Anderson に対し administrative summons を発令して、tax shelter を通じた租税回避を調査するために投資者らを開示しよう命じたことに関し、裁判所は、上述のような理由で、誰が投資者であるか、すなわち同一性 (identity) は秘匿特権の保護対象ではないとした。<sup>(60)</sup>

他の事件では、匿名の原告らが KPMG を相手に情報開示禁止の請求を行った。これは、IRS が KPMG に administrative summons を発令して KPMG が関わっている tax shelter 取引の顧客を明らかにするよう求めるものであった。これに対しても、裁判所は、前の事件と同様に判断した。<sup>(61)</sup> この事件では、上述のような理由に加えて、原告らが租税避難処を通じて被った損失は納税申告書に記載したため、課税当局としては、これを税務調査過程で質問することができるので、原告らが租税避難処 (tax shelter) を利用した事実が秘密であると信じるのは合理的でないと

判示している。<sup>(62)</sup>

## 六 結 論

わが国は弁護士秘密保持義務を定める多様な関連規定を置いているが、裁判所やその他政府機関の命令によりその開示を求められた場合、これを拒否することは容易くない。依頼人の秘密が守られなければ、窮極的に依頼人が刑事上・民事上不利な立場に処される可能性もある。このような状況は、依頼人が弁護士から完璧な法的助力を受けるにあたり障害となる。弁護士から法的助言を受けるためには、依頼人が自分の打ち明けた秘密が、後日公開あるいは開示されないという確信があつてこそ関連事実を包み隠さず弁護士に話をするだろうし、完璧な法的助言は、依頼人の隠すことのない意思交換が前提となつてこそはじめて可能だからである。

わが憲法は、弁護士の助力を受ける権利 (Right to counsel) を認めている。しかし、この権利は、上述のように依頼人と弁護士との間で率直かつ隠すことのない意思交換が可能になつてこそ、ろくに行使され得るものである。したがつて、秘密に該当する意思交換をろくろくできない環境をつくることは、窮極的に上記の権利を侵害することである。

一方、わが憲法は、自己負罪強要禁止の原則 (the privilege against self-incrimination) を明文化している。何人も自己に刑事上不利な供述を強要されないという内容であるが、この原則は、刑事上のみならず行政手続においても認められるべきであるというのが憲法裁判所の立場でもある。しかるに、依頼人が弁護士から法的助言を得る過程で打ち明けた内容が、後日弁護士がその依頼人との秘密の意思交換 (confidential communication) を裁判所や捜査機関等に打

ち明けることが許容されるとすれば、これは、間接的にこの特権を侵害することであるといえよう。また、秘匿特権が存在しなければ、依頼人に対し、弁護士と相談した内容について証言を強いる場合も生じる可能性がある。これは、直接的に自己負罪強要禁止特権を侵害することに他ならない。このような副作用を防止しようとすれば、英米法で認める弁護士・依頼人間の秘匿特権を認める必要がある。

その必要性は、租税法分野においても大きく異なることはない。米国の場合のように、制定法により税務代理人に秘匿特権を認めても、前に見たような制限的な解釈適用で、秘匿特権の乱用が生じる可能性は大きくないと思われる。憲法上の弁護人の助力を受ける権利と自己負罪強要禁止の原則を考慮すれば、弁護士・依頼人間の秘匿保持特権の導入は、極めて妥当であるように見える。

- (1) 秘密保持特権について秘匿特権という訳があり、以下では、両者を同じ意味で使用する。
- (2) 崔エンヒ「弁護士の秘密保持義務」『Ikan Law Review』第三二二号（建国大法学研究所、二〇一五年）四六七頁。
- (3) 大法院（二〇一二年五月一七日宣告）二〇〇九・ド・六七七八。
- (4) 大法院（二〇一一年七月二八日宣告）二〇〇九・ド・一四九二八。
- (5) 大法院（二〇一〇年一月二二日宣告）二〇〇八・ド・九四二。
- (6) 大法院（一九五七年三月八日宣告）四一九〇・刑上・二二三。
- (7) 81.Wigmore, Evidence § 2290, pp. 542-43.
- (8) Edna Selan Epstein, *The Attorney-Client Privilege and the Work-Product Doctrine*, 4th Edition, Section of Litigation, American Bar Association, p. 3. つのような効果は、依頼人に不利な証言を強いることを禁止するという意味で、自己負罪強要禁止特権の具体的具現であると見ることができるといえる側面がある。
- (9) *Ibid.*

- (10) *Fisher v. United States*, 425 U.S. 391, 403 (1976).
- (11) *Upjohn Co. v. United States*, 449 U.S. 383, 389 (1981).
- (12) *United States v. Grand Jury Investigation*, 401 F. Supp. 361, 369 (W.D. Pa. 1975).
- (13) *United States v. White*, 950 F.2d 426 (7<sup>th</sup> Cir. 1991).  
この事件でももちろん特定の場合には秘匿特権侵害として有罪を受けた場合、これを覆すことができる余地を残してはいない。
- (14) *United States v. Rogers*, 751 F.2d 1074 (9<sup>th</sup> Cir. 1985).
- (15) このような場合、韓国や日本では弁護士の上秘密漏洩罪の適用が可能であろう。
- (16) Edna Selan Epstein, *The Attorney-Client Privilege and the Work-Product Doctrine*, 4th Edition, American Bar Association.
- (17) *Fisher v. United States*, 425 U.S. 391, 403 (1976).
- (18) *Ibid.*, p. 14.
- (19) Canon Four, ABA Model Code of Professional Responsibility (1986). Rule 1.6, ABA Model Rules of Professional Conduct (2001).
- (20) 503 (c) of Professional Rule of Evidence. しかし、議会は、この特権は裁判所の判例を通じて発展させるのが望ましいとし、立法化しなかった。
- (21) *Ibid.*, p. 16.
- (22) 弁護士が法廷でその変死体の位置を公開することは、秘匿特権に違反するとし無罪を認められた。仮に弁護士が自主的にこれを公開したならば、倫理規定を違反したことになるだろう。 *People v. Belge*, 376 N.Y.S.2d 771 (1975).
- (23) California Rule of Professional Conduct 3-310 (E).
- (24) *In re Rindispacher*, 225 B.R. 180 (1998).
- (25) *Whitehouse v. United States District Court For Rhode Island*, 53 F.3d 1349 (1<sup>st</sup> Cir. 1995).
- (26) *Ibid.*, p. 19.
- (27) 81. *Wignmore, Evidence*, p. 554.

- (28) Restatement, The Law Governing Lawyers § 118 (Tentative Draft No.1, 1988).
- (29) *In re Walsh*, 623 F.3d 489 (7<sup>th</sup> Cir.) cert. denied, 449 U.S. 994 (1980).
- (30) *Bird v. Penn Cent. Co.*, 61 F.R.D. 43 (E.D. Pa. 1973).
- (31) 8 J. Wigmore, Evidence, § 2320.
- (32) *Ibid.*, p. 52.
- (33) *Ohio-Sealy Mattress Mfg.Co. v. Kaplan*, 90 F.R.D. 21, 28 (N.D.Ill. 1980).
- (34) 弁護士の見解をめぐって、依頼人が弁護士に内緒にするべきを期待して、弁護士に伝達されなかった事実に基づいた法的意見は保護対象ではないとした判決がある。 *Mead Data Central v. United States Dept of Air Force*, 184 U.S. App. D.C. 350 (Fed. Cir. 1977).
- (35) *Jack Winter, Inc. v. Koratron Co.*, 54 F.R.D. 44, 46 (N.D. Cal. 1971).
- (36) *United States v. Textron Inc.*, 507 F.Supp. 2d 138 (D.R.I. 2007).
- (37) IRS Announcement 2002-63.
- (38) *Long-Term Capital Holdings v. United States*, 2003 WL1548770 (2003).
- (39) *Long-Term Capital Holdings v. United States*, No.301 CV 1290 (JBA) 2002 WL 31934139 (D. Conn. 2002) ; 2003 WL 1548770 (2003).
- (40) *Diversified Group, Inc. v. Daugerdas*, 139 F. Supp. 2d 445 (S.D.N.Y. 2001).
- (41) *Hickman v. Taylor*, 329 U.S. 495, 510 (1947).
- (42) Federal Rule of Civil Procedure, Rule 26 (b) (3).
- (43) *Hickman v. Taylor*, 329 U.S. 495, 511 (1947); *United States v. Adlman*, 134 F.3d 1194, 1196 (2<sup>nd</sup> Cir. 1988).
- (44) *Claudine Pease-Wingenter, THE APPLICATION OF THE ATTORNEY-CLIENT PRIVILEGE TO TAX ACCRUAL WORKPAPERS: THE REAL LEGACY OF UNITED STATES V. TEXTRON, HOUSTON BUSINESS AND TAX JOURNAL.*
- (45) *IRS v. Ernst and Young (E&Y)* において summons を送るに、E&Yが Regions の 110011-1100 三年の負担を乞

税金 (tax liability) を検討した書類の提出を命令した事件。

- (46) Regions Financial Corp. v. United States, 2008 WL12139008 (N.D.Ala. 2008).
- (47) United States v. Roxworthy, 457 F.3d 590 (6<sup>th</sup> Cir. 2006).
- (48) United States v. Arther Young & Co., 465 U.S. 805 (1984).
- (49) United States v. Brown, 349 F.Supp. 420 (N.D.Ill.1972), 478 F.2d 1038 (7<sup>th</sup> Cir. 1973).
- (50) IRC Section 7525 (a) (1).
- (51) United States v. BDO Seidman, 337 F.3d 802 (7<sup>th</sup> Cir.2003).
- (52) IRC Section 7525 (a) (2).
- (53) Evergreen Trading LLC. V. United States, 80 Fed. Cl.122 (2007).
- (54) IRC Section 7525 (b).
- (55) Valero Energy Corp. v. United States, 2007 WL 4179464 (N.D.2007).
- (56) 裁判所は tax shelter exception を適用せられたと見做し tax avoidance が “one of the purpose” ではなく “significant purpose” となければならぬと判示した。そして、tax shelter exception は、取引の全体、あるいは planning の全体に適用されるのではなく、租税避難処の利用と関わりのある部分についてのみ適用されるべきであると判示した。
- (57) United States v. BDO Seidman, 337 F.3d 802 (7<sup>th</sup> Cir.2003).
- (58) 五万ドル以上の租税利益、あるいはそれ以外の場合、二五万ドル以上の収入を得つつ、IRS に報告することを前提条件とし、取引を助け、あるいは助言し、又は管理、広報、執行等の行為をする者 (material advisor) は、その取引の特定、技術、租税利益等を課税当局に報告するよう定める規定である。
- (59) 上述の § 6111 に定めた material advisor は、課税当局への報告対象となった取引について助力を受けた者のリストを作成し保管しなければならぬという規定である。
- (60) United States v. Arthur Anderson, LLP, 273 F. Supp. 2d 955 (N.D. 2003).
- (61) Doe v. KPMG LLP, 2004 WL 797719 (N.D. Tex. 2004).
- (62) Doe v. Wachovia Corp., 268 F. Supp. 2d 627 (W.D.N.C. 2003) 事件においても、類似した争点を取り扱われた。上に述べた

理由以外にも、会計士が納税申告書を備える状況で提供した租税諮問は、IRC 7525の秘匿特権が適用されないという理由も付け加えられた。

### 【参考文献一覽】

#### ○ 単行本

崔ホンヒ「弁護士の秘密保持義務」『Ilkann Law Review』第三三二号（建国大法学研究所、二〇一五年）四六七頁。

李ノヒ「弁護士・依頼人の秘匿特権の導入と関連して」『イッシュユと論点』第七六二号（国会立法調査処、二〇一三年十二月）。

河ジョン Chol「弁護士の秘密保持義務」『法学論考』（慶北大法学研究院）第四百七号（二〇一四年八月）。

John Henry Wignore, *Evidence in Trials at the Common Law*, McNaughton Rev. (1961).

Edward J. Krauland, Troy H. Cribb, *The Attorney-Client Privilege in the United States: an Age-Old Principle Under Modern Pressures*, 2003 Prof. Law. Symp. Issue 37 (2003).

Edna Selan Epstein, *The Attorney-Client Privilege and the Work-Product Doctrine*, 4<sup>th</sup> Edition, Section of Litigation, American Bar Association.

Restatement, *The Law Governing Lawyers* § 118 (Tentative Draft No.1 1988).

Claudine V. Pease-Wingenter, *THE APPLICATION OF THE ATTORNEY-CLIENT PRIVILEGE TO TAX ACCRUAL WORKPAPERS: THE REAL LEGACY OF UNITED STATES V. TEXTRON*, *Houston Business and Tax Law Journal*, Vol. 8, P. 337 (2008).

#### ○ 米国の関連規定

Canon Four, *ABA Model Code of Professional Responsibility* (1986).

Rule 1.6, *ABA Model Rules of Professional Conduct* (2001).

503 (c) of *Professional Rule of Evidence*.

*California Rule of Professional Conduct* 3-310 (E).

弁護士・依頼人間の租税法上の秘匿特権（崔）

Federal Rule of Civil Procedure, Rule 26 (b) (3).  
IRC Section 7525 (a) (1), (a) (2), (b).  
RS Announcement 2002-63.

○ 韓国の関連判例

大法院 (二〇一二年五月一七日宣告) 二〇〇九・ト・六七八八。  
大法院 (二〇一一年七月二十八日宣告) 二〇〇九・ト・一四九二八。  
大法院 (二〇一〇年一月二二日宣告) 二〇〇八・ト・九四二一。  
大法院 (一九五七年三月八日宣告) 四二九〇・刑上・二三三。

○ 米国の関連判例

Fisher v. United States, 425 U.S. 391, 403 (1976).  
Ujoin Co. v. United States, 449 U.S. 383, 389 (1981).  
United States v. Grand Jury Investigation, 401 F. Supp. 361, 369 (W.D. Pa. 1975).  
United States v. White, 950 F. 2d 426 (7<sup>th</sup> Cir. 1991).  
United States v. Rogers, 751 F. 2d 1074 (9<sup>th</sup> Cir. 1985).  
People v. Belge, 376 N.Y.S.2d 771 (1975).  
Whitehouse v. United States District Court For Rhode Island, 53 F.3d 1349 (1<sup>st</sup> Cir. 1995).  
Bird. V. Penn Cent. Co., 61 F.R.D. 43, (E.D. Pa. 1973).  
Ohio-Sealy Mattress Mfg.Co. v. Kaplan, 90 F.R.D. 21, 28 (N.D.Ill. 1980).  
Mead Data Central v. United States Dept of Air Force, 184 U.S. App. D.C. 350 (Fed. Cir. 1977).  
Jack Winter, Inc. v. Koratron Co., 54 F.R.D. 44, 46 (N.D. Cal. 1971).  
United States v. Textron Inc. 507 F.Supp. 2d 138 (D.R.I. 2007).

Long-Term Capital Holdings v. United States, No.301 CV 1290 (JBA) 2002 WL 31934139 (D. Conn. 2002) ; 2003 WL 1548770 (2003).

Diversified Group, Inc. v. Daugerdas, 139 F. Supp. 2d 445 (S.D.N.Y. 2001).

Hickman v. Taylor, 329 U.S. 495, 510 (1947).

Long-Term Capital Holdings v. United States, 2003 WL1548770 (2003).

Hickman v. Taylor, 329 U.S. 495, 511 (1947).

United States v. Adlman, 134 F.3d 1194, 1196 (2<sup>nd</sup> Cir. 1988).

Regions Financial Corp. v. United States, 2008 WL2139008 (N.D.Ala. 2008).

United States v. Roxworthy, 457 F.3d 590 (6<sup>th</sup> Cir. 2006).

United States v. Arther Young & Co., 465 U.S. 805 (1984).

United States v. Brown, 349 F.Supp. 420 (N.D.Ill.1972), 478 F.2d 1038 (7<sup>th</sup> Cir. 1973).

United States v. BDO Seidman, 337 F.3d 802 (7<sup>th</sup> Cir.2003).

Evergreen Trading LLC. V. United States, 80 Fed. Cl.122 (2007).

Valero Energy Corp. v. United States, 2007 WL 4179464 (N.D.2007).

United States v. Arthur Anderson, LLP, 273 F. Supp. 2d 955 (N.D. 2003).

Doe v. KPMG LLP, 2004 WL 797719 (N.D. Tex. 2004).

Doe v. Wachovia Corp., 268 F. Supp. 2d 627 (W.D.N.C. 2003).

In re Rindlispacher, 225 BR. 180 (1998).

In re Walsh, 623 F.3d 489 (7<sup>th</sup> Cir.) cert., denied, 449 U.S. 994 (1980).

(大韓民國国税庁稅務公務員教育院講師・弁護士)