

査察調査における国外証拠収集について

金 子 基 史

〔 研 究 科 第 45 期 〕
〔 研 究 員 〕

要 約

1 研究の目的

査察事務においては、経済取引のグローバル化に伴い、海外取引を利用した脱税事件が増加しており、その犯則手段も悪質・巧妙化している。この種の脱税事件については、国外における証拠収集が必要不可欠となるところ、国外で調査権を行使することは、外国領土内における主権侵害行為となり、国際法上、被行使国の同意がある場合を除けば一切認められないと解されている。また、国内法である国税犯則取締法の調査管轄権が域外（国外）においても行使しうるかという点も問題となる。一方、租税条約の情報交換規定については、同規定の対象とならない税目がある場合や、租税犯則事件には適用されない場合があるなど、直ちに情報入手が可能であるとは限らず、その犯則事実を立証し得るだけの証拠収集が困難となっている。

本研究は、このような状況の下、査察調査における国外証拠収集上の問題点について、①国際法の執行管轄権及び国内法である国税犯則取締法の適用範囲の面から、査察官の国外における権限行使が認められるための要件や範囲等について検討するほか、②租税条約に基づく情報交換制度の有効性及び証拠化対応策を検討し、査察調査における今後の国外証拠収集の在り方について考察を行うことを目的とする。

2 研究の概要

(1) 査察官の国外証拠収集における法的問題

イ 国際法における国家管轄権

国際法上の国家管轄権である執行管轄権については、原則としてそれぞれの自国領域内に限り認められ（属地主義の優位）、外国の領域に立ち入って執行管轄権を行使できるのは、両国間に特別の条約がある場合、または相手国の明示・黙示の同意に基づく場合に限られると解されている。

我が国は外国の直接の調査活動を認めていないが、これは、我が国の領土内において外国が公権力を行使することは一切許されないという大陸法系の考え方に基づくものとされている。この考え方の下では、国際慣習である相互主義の保証ができないため、我が国が国外で調査活動を行うことの承諾を求めることも差し控えざるを得ない。しかしながら、脱税が国際化し、国外に証拠を求める租税犯則事件が増加している現在においては、一定の範囲の国外調査活動を相互に許容すべきではないか。具体的には、租税条約という枠組みの中で、調査対象者の権利保障の相当性を確保し、また、外国の権限行使を我が国の査察官の立会いのもとに認めるなどの手当てを行った上で、実力行使性の低い任意調査に限り外国税務当局の我が国における調査活動を認めると同時に、我が国の査察官が外国での任意調査活動を行うことの承諾を求めることを検討すべき時期にきているように考える。

ロ いかなる行為が執行管轄権の域外行使に該当するか

国際法上の執行管轄権については、いかなる行為を行えば執行管轄権の行使に該当するかが争点となっている。執行管轄権の行使に該当しない行為については、相手国の同意を得ずとも、執行管轄権に抵触することなく域外で行使することが可能である。

いかなる行為が執行管轄権の行使に該当するかについては、一説では、「法が禁止しない任意処分」であるか否か、あるいは「国内法上何らかの法的効果発生を伴うもの」であるか否かを基準とする。しかしながら、他国の領域での執行管轄権の行使が国際法上禁止されるのは、執行管轄権の行使が直接的・物理的な権力行使であるという点において、相手国の主権の侵害を犯しかねない問題を含んでいるからであり、その意味から、当該行為の「実力行使性の程度」という基準によって決せられるべきとする説を支持したい。

また、実力行使性の程度については、「相手方に対して物理的・直接的な力を行使するか否か」及び、一定の情報を伝達するに止まらず、「一定

の行為を命じるか否か」により、判断すべきと考える。

但し、具体的にいかなる行為が実力行使性を伴う行為であり、国際法上禁止される執行管轄権の行使に該当するかは、各国間で解釈に差異がある。これを踏まえれば、OECD等の国際的な協力の場において、各国の考え方について相互に認識を深めるとともに、望ましい執行管轄権の域外行使のあり方を議論することが有意義と考える。

ハ 国税犯則取締法の調査管轄権の適用範囲

仮に、国際法上、国外での任意調査が認められることになった場合、国税犯則取締法の調査管轄権は国外に適用されるのであろうか。

国税犯則取締法の調査管轄権の適用範囲については、国外調査権の規定がないことや公法の属地主義原則により、我が国の領域内に限定されると解されてきた。しかしながら、同法制定当時の国家が自己完結性を維持し得た時代は過去のものであり、海外取引を利用した脱税事件が増加している近年においては、同様の解釈を貫くことには疑問がある。

この点については、刑事訴訟法の適用範囲は国外にも及ぶと解されていることから、刑事訴訟法における捜査手続規定と同様の目的、機能、性質を有している国税犯則取締法についても、刑事訴訟法と同様の解釈が可能ではないか。また、法人税法（所得税法）は内国法人（居住者）の課税標準を全世界所得と捉え、当該課税標準の的確な把握を担保するために、同法の質問検査権は国外にも及ぶと解釈する余地がある。そう考えるならば、租税に関する刑罰権を実現するという点で、各税法の手続法の関係にある国税犯則取締法についても、法人税法（所得税法）と同様の解釈が可能ではないか。以上の点から、国税犯則取締法の調査管轄権の適用範囲についても、国外に及ぶと解することができるとも考えられる。

しかしながら、刑事裁判において、国外証拠収集の違法性を争われるおそれがあるなど、種々の困難な問題の発生が予想されることから、一定の立法政策的判断を含む重要な問題は、立法による手当も考慮し、今

後の法的対応策を議論していく必要があると考える。

(2) 査察調査における租税条約に基づく情報交換の活用と得た情報の証拠化

イ 租税条約の情報交換規定の活用

現在、各国との間で締結されている租税条約の情報交換規定の中には、①同規定の対象とならない税目がある、②租税犯則事件には適用されない、③交換された情報を裁判で開示できない、④相手国の課税上の利益がない、⑤相手国国内法が銀行の守秘義務を規定している場合があるなど、必ずしも査察調査において、直ちに情報入手が可能な手段とはなっていない。したがって、締結年が古く、現行の OECD モデル租税条約の情報交換条項に規定された対象情報や開示可能範囲と異なっている租税条約については、その情報交換規定を改正することが望まれる。

また、外国によっては、司法当局が租税犯則事件を管轄しているため、税務当局が情報交換に応じることができない場合があることから、我が国が、租税条約等実施特例法を改正し、所要の整備を行ったように、外国に対して、情報収集権限の法令上の付与など、国内法の措置を講ずるよう働きかける必要がある。

ロ 租税条約に基づく情報交換により得た情報の証拠化

租税条約に基づく情報交換を利用して得た情報については、平成 18 年の租税条約等実施特例法の改正により、外国の租税犯則事件について、我が国において犯則調査手続による証拠収集が可能となった。そして、相互主義の下、相手国にも同様の手続を要請することが可能となり、刑事訴訟法上の「特信性の情況」の保障がなされることとなった。

また、特信性の情況的保障を立証するためには、相手国に対して、回答書の作成時に必要な記載事項を詳細に依頼するなどの方法も考えられるが、被要請国が調査を行う際に我が国の査察官が質問調査等に立ち会うことができれば、裁判で回答書の証拠能力が問題となった場合には、査察官自らが証人となって特信性等を立証することができるという利点がある。また、査察官自らが被質問者の供述から心証を形成できるほか、

適宜補充的な質問すべき事項を被要請国の調査官に伝えることも可能となる。実力行使性の低い行為であるという点で、国際捜査共助における検察官等の立会いが実務上広く行われているところ、査察調査においても、特に、事案が複雑で、供述の微妙なニュアンスを的確に捉える必要がある場合や、提供を求める情報が極めて重要な意味を有する場合には、我が国の査察官が出張し、適宜相手国の税務当局と協議を行うとともに、調査に立ち会うことも積極的に検討すべきと考える。

(3) 租税情報交換条約（協定）の締結の推進

租税情報交換条約は、租税情報の交換に特化した租税条約をいうところ、タックス・ヘイブンに対して課税管轄権配分上の特典を与えないという条約締結ポリシーを遵守しつつ、情報交換を可能ならしめる条約である。我が国としては、他の OECD 加盟国がタックス・ヘイブンと締結した租税情報交換条約の運用実態や、とりわけ、タックス・ヘイブンが締結に応じるに至った経緯及び説得材料をモニターし、また、早期締結のためには、税務当局間での行政取極である租税協定という形式も考慮に入れて、タックス・ヘイブンとの間で締結を進めていくことが望まれる。

3 結論

近年、海外取引を利用した脱税事件が増加し、その手段も悪質・巧妙化している。一方で、国外における証拠収集については、相手国の主権侵害の問題、国税犯則取締法の適用範囲の問題、租税条約に基づく情報交換の制度的問題及び証拠能力等の点で種々の隘路があり、制度的・手続的に限界があることは否めない事実である。しかしながら、税務行政が国民の付託に応えるためには、この種の事犯に対しても厳正な対処が必要であることから、国外証拠収集の問題については、法的対応策を講じることも視野に入れつつ対応を進めていく必要がある。

目 次

はじめに	391
第1章 査察官の国外証拠収集における法的問題	393
第1節 国際法における国家管轄権	394
1 国家管轄権の国際法上の意義	394
2 国家管轄権の分類と関連性	395
3 執行管轄権の域外行使の限界とその調整	396
4 国税犯則取締法と執行管轄権	400
第2節 いかなる行為が執行管轄権の域外行使に該当するか	401
1 国税犯則取締法上の質問調査の意義	401
2 国外への文書送達における議論	403
3 独占禁止法協力協定上の通報規定と執行管轄権の域外行使	406
4 まとめ	409
第3節 国税犯則取締法の調査管轄権の適用範囲	411
1 国税犯則取締法上の土地に関する効力	411
2 刑事訴訟法の調査管轄権の適用範囲についての考え方	412
3 国税犯則取締法と刑事訴訟法の関係	415
4 法人税法（所得税法）の質問検査権の適用範囲についての 考え方	417
5 国税犯則取締法の調査管轄権の適用範囲	418
第2章 査察調査における租税条約に基づく情報交換の活用と 情報の証拠化	420
第1節 国際租税情報交換の動向	420
1 諸外国における国際租税情報交換の動向	420
2 我が国の租税条約の締結、改訂の動向	424
3 租税条約等実施特例法の改正	426
第2節 租税条約の情報交換規定の活用	428

1	査察調査における租税条約の情報交換規定の有効性	430
2	租税条約に基づく情報交換により入手した情報の証拠化	434
第3章	査察調査における国外証拠収集についての今後の対応	445
第1節	国外証拠収集についての法的対応	445
1	国際法上の法的対応	445
2	国税犯則取締法上の法的対応	445
第2節	国外収集証拠の特信性の情況的保障	446
1	国際捜査共助における捜査立会い	447
2	我が国査察官の被要請国調査への立会いの可否	448
3	諸外国における調査立会いの動向	448
4	まとめ	449
第3節	租税情報交換条約（協定）の締結の推進	450
1	租税情報交換条約	450
2	行政取極による租税情報交換協定の締結の推進	453
	おわりに	459

はじめに

査察事務においては、経済取引のグローバル化に伴い、海外取引を利用した脱税事件が増加⁽¹⁾しており、その犯則手段も悪質・巧妙化している。

この種の脱税事件については、その犯則事実⁽²⁾を立証するための重要な証拠が国外に存在するため、国外における証拠収集が必要不可欠となるが、これらの証拠の収集方法及び証拠価値は実務的にも大きな問題となっている。

国外証拠を収集する手段としては、証拠価値や調査の迅速性等の点から、査察官が直接、証拠を収集することが望ましいが、国外において調査権を行使することは、外国領土内における主権侵害行為となり、国際法上、被行使国の同意がある場合を除けば、一切認められないと解されている。

また、国内法である国税犯則取締法の調査管轄権が域外（国外）においても行使し得るかという点も問題になる。

そして、これらが肯定される場合には、更に、具体的な権限、特に調査権の行使が許されるための要件やその範囲等が問題となる。

実際には、我が国の実務上は、外国に証拠収集を依頼するという租税条約に基づく情報交換の手続等によっているのが実情であるが、租税条約の情報交換規定については、同規定の対象とならない税目がある場合や、租税犯則事件⁽³⁾には適用されない場合があるなど、直ちに情報入手が可能であるとは限らない。

-
- (1) 国税庁調査査察部査察課の平成 20 年度記者発表資料によれば、ここ 3 年間の全告発件数に占める国際取引事案の件数は、平成 18 年度が 188 件中、19 件、平成 19 年度が 158 件中、34 件、平成 20 年度が 153 件中、24 件と、全告発件数の約 20%を占める状況となっている。
 - (2) 白井滋夫『国税犯則取締法』32 頁、45 頁（信山社出版、1990 年）によれば、犯則事実とは、各税法に規定されている罰則の構成要件に該当する事実をいう。また、各税法の罰則の構成要件は、「偽り（詐欺）その他不正の行為により〇〇税を免れ・・・た者」を所定の刑罰に処する旨の規定形式をとっていることから、犯則事実は、ほ脱の主体、納税義務、ほ脱行為及びほ脱の結果という四つの要素から成り立っている。
 - (3) 白井・前掲注(2) 1 頁では、租税犯則事件について、「国税犯則取締法に基づく調査及び処分の対象となる国税に関する犯則事件で、すべて税法罰則の対象とされる行為、すなわち、租税に関する犯罪（租税犯）である。」としている。

以上のことから、海外取引を利用した脱税については、その犯則事実を立証し得るだけの証拠収集が困難となっている。

本研究は、このような状況の下、査察調査における国外証拠収集上の問題点について、①国際法の執行管轄権及び国内法である国税犯則取締法の適用範囲の面から、査察官の国外における権限行使が認められるための要件や範囲等について検討するほか、②租税条約に基づく情報交換制度の有効性及び証拠化対応策を検討し、査察調査における今後の国外証拠収集の在り方について考察を行うことを目的とする。

第1章 査察官の国外証拠収集における法的問題

海外取引を不正に利用した査察事案においては、犯則事実を立証するための重要な証拠が国外に存在するため、査察官が国外において直接、証拠を収集することが望ましいが、外国領土内において調査権を行使することは、国際法上の国家管轄権である執行管轄権との抵触の問題が生じる。

査察調査における国外証拠収集手段は、その可否は別として、①国外における強制調査及び任意調査、②国外における公開情報の収集、③租税条約に基づく情報交換、に大別される。

このうち、強制調査や任意調査（上記①）は、前述のとおり、国際法上は認められず、国外における公開情報の収集（上記②）や租税条約に基づく情報交換（上記③）は認められるが、国外における公開情報の収集（上記②）が国際法上の執行管轄権に抵触しないのかを含め、査察官のいかなる行為が執行管轄権の域外行使に該当するのかが整理されておらず、任意調査（上記①）との相違点や、その境界的な事例が問題となってくる。

また、近時においては、OECD モデル租税条約のコメントリー改正⁽⁴⁾などにより、国外での質問調査等を認める方向の動きがあるが、これについては、そもそも、国内法である国税犯則取締法の調査管轄権が国外に適用されるかという問題が生じる。

つまり、査察官の国外での権限行使が認められるか否かを議論する場合には、まず、国際法上で許容されるための要件や範囲等が問題となるほか、そもそも、どのような権限行使が執行管轄権の行使に該当するかが問題となる。また、国際法上の問題のみならず、国税犯則取締法の調査管轄権が国外でも適用される

(4) 2005 の OECD モデル租税条約コメントリー改正で、「一方の締約国は、その国内法により認められる範囲で、他方の締約国の権限を与えられた代理者に対し、両国の権限のある当局が合意した手続に従い、個人に面接し若しくはある者の帳簿記録を調査し又は当該一方の締約国の税務当局が行うかかる面接若しくは調査に立ち会うために、当該一方の締約国に立ち入ることを許可することができる」ことが追加された。

かという、国内法固有の問題も生じることとなる。

そこで、本章では、査察官の国外証拠収集における法的問題点を国際法及び国内法（国税犯則取締法）の両面から考察することとする。

第1節 国際法における国家管轄権

本節では、査察調査における国外証拠収集を国際法における国家管轄権の問題と捉え、まず、国家管轄権に関する議論において、執行管轄権についてはどのような点が争点となっているのかを概観し、その上で、執行管轄権が自国領域外で認められるための要件等を検討するとともに、我が国の査察官が外国での調査活動を行うことの承諾を求めることを検討すべき時期にきていることについて、提言を試みる。

1 国家管轄権の国際法上の意義

各国家が一定範囲の人、物、行為に対して統治作用を及ぼす権限を国家管轄権（state or national jurisdiction）という。国家管轄権は、国家がその国内法を具体的に適用し行使する国際法上の権能をいい、本来、国家主権の具体的な発現にほかならない⁽⁵⁾とされている。

国家が、その領域内での事項について、立法、裁判及び執行を行っていれば、国家管轄権の行使による国際法上の問題は生じない。

しかし、国際関係の緊密な交流と交錯が進んだことにより、外国人が外国で行った行為についても自国国内法を適用する事例が存在し、国家管轄権の域外（国外）での有効性、妥当性についての問題が生じている。

特に、近年は、競争法（独占禁止法）、租税法等の経済に関連する諸法分野が議論の対象となっており、この背景には、国際経済の相互依存関係が増大したことが挙げられる。

(5) 山本草二『国際法（新版）』231頁～232頁（有斐閣、2000年）。

2 国家管轄権の分類と関連性

(1) 国家管轄権の作用上の分類

国家管轄権には、以下のとおり、その作用の面で、立法管轄権、裁判管轄権及び執行管轄権という3つの態様がある⁽⁶⁾。

- ① 「立法管轄権」とは、国内法を制定して、一定の現象についてその合法性を判断する基準を設ける権能をいう。
- ② 「裁判管轄権」とは、刑事手続、民事手続を問わず、司法機関及び行政裁判所がその裁判管轄の範囲を定め、国内法を解釈適用して具体的な事案を審理し判決を下す権能をいう。
- ③ 「執行管轄権」とは、行政機関又は司法機関が、逮捕、捜査、強制調査、押収及び抑留等の物理的な手段によって国内法を執行する権能（調査管轄権）、審判・判決が外国で作為・不作為を命じ、自国の法令を遵守するように強制することの権能（執行管轄権（狭義））をいう。

この管轄権の三分類は、憲法上の立法、司法、行政の三分類（三権分立）には応じていない。むしろ、法の定立、解釈適用、執行という国家の作用に応じた機能的な分類となっている。なお、国家が管轄権を行使するに際し、国際法の制約を受けるか否かに関しては、管轄権の態様により扱いが異なる。

(2) 国家管轄権相互の関連性

立法管轄権、裁判管轄権及び執行管轄権は、相互に関連し合う側面がある。例えば、立法管轄権を域外に及ぼしたとしても、裁判管轄権や執行管轄権が及ばないのであれば、法令の遵守を確保することが困難となり、当該法令の実効性は保証されなくなる⁽⁷⁾。

(6) 小寺彰ほか『講義国際法』152頁（有斐閣、2004年）。松下満雄『アメリカ独占禁止法』265頁（東京大学出版会、1982年）。

(7) 国際的相互依存の進展によって、国家は裁判管轄権や執行管轄権以外にも立法管轄権の域外適用の実効性を確保する様々な手段を備えるようになった。国際通商の分野を例にとると、ある国の市場で営業したければ、域外においても当該国の法令に準拠して活動せよという形での立法管轄権の域外適用が、違反者の当該国への入

このように、立法管轄権、裁判管轄権及び執行管轄権は相互に関連しながらも、その内容や実際の作用は異なっている。また、その行使については、国際法上国家に認められる権能や裁量の範囲、その違反に対する救済の方法を認定するための要件など、国際法のルールの内容や程度は管轄権のタイプによって異なっており、これらを明確に区別する必要がある⁽⁸⁾。

3 執行管轄権の域外行使の限界とその調整

国家管轄権の競合と調整については、主に立法管轄権に関して、その域外適用を前提とした議論⁽⁹⁾が行われてきたが、執行管轄権の調整に関する議論は進んでいない。

しかしながら、立法管轄権を域外に及ぼしたとしても、執行管轄権に裏付けられない場合には、法令の遵守を確保することが困難となり、当該法令の実効性は保証されなくなる。

我が国においても、最近、独占禁止法の域外適用が話題になっているが、この問題を日本で検討する場合には、外国との立法管轄権の重複問題ではなく、執行管轄権の域外行使の問題を国内法上どのように処置するかの方が重要ともされている⁽¹⁰⁾。

(1) 執行管轄権の競合

国拒否、当該国内の子会社に対する不利益処分、政府調達契約からの排除等の不利益手段という国内での措置を通じて、実効性を持つようになってきている。

また、小寺彰『パラダイム国際法—国際法の基本構成—』95頁（有斐閣、2004年）では、裁判管轄権や執行管轄権（狭義）は、立法管轄権を有する事項について行使されるという関係に立つとされている。立法管轄権が及んでいない事項について、裁判管轄権や執行管轄権（狭義）を行使するのは、立法管轄権を持つ国から裁判管轄権や執行管轄権（狭義）の行使を委任された場合に限られるのである。ただし立法管轄権があっても、裁判管轄権や執行管轄権（狭義）が常に行使できるものではない。その意味からも、立法管轄権とは別に裁判管轄権や執行管轄権を独自のカテゴリーのものとして考える意味があるとされている。

(8) 小寺ほか・前掲注(6) 152頁。

(9) 立法管轄権の競合と調整に関する議論は、主に競争法の分野を中心にして行われてきたが、本稿で論じる執行管轄権とは直接関係がないため、掲載を省略する。

(10) 第1章第2節2（1）「独占禁止法上の文書送達規定の改正」を参照。

執行管轄権は、国家権力の現実の行使を意味し、人の逮捕や財産の差押えのように、私人（自然人・法人の双方を含む）に対して強制的なものはもとより、任意の事情聴取等、私人に対して非強制的な性格しか持たないものも含まれる⁽¹¹⁾とされている。したがって、国税犯則取締法に規定される臨検、搜索、差押の強制処分のみではなく、質問、検査、領置の任意処分についても、執行管轄権の行使に当たるものと解される。

執行管轄権の域外行使は、外国領土内における主権侵害行為となり、国際法上、被行使国の同意がある場合を除けば一切認められないと解されているが、その一方で、現実には、その裁量により諸基準⁽¹²⁾を用いて執行管轄権を行使する国が存在する結果、他の関係国の執行管轄権と相互に競合と抵触を生ずるようになる。その場合には国際法による調整がどこまで働くかが争点となる。

（２）執行管轄権の調整

イ 執行管轄権の基本原則

執行管轄権については、複数国間での国際法上の調整基準は明確であり、「他国の領域内において、その国の政府の同意を得ずに、公権力の行使に当たる行為を行ってはならない。」という基本原則⁽¹³⁾が、国際的に承認されており、権力行使が直接的であるために、厳格に自国領土内に限定されると解されてきた。

すなわち、執行管轄権の行使は、原則としてそれぞれの自国領域内に限り認められ（属地主義⁽¹⁴⁾の優位）、外国の領域に立ち入って執行管轄

(11) 小寺・前掲注(7)101頁。

(12) 国家管轄権の調整に関する諸基準は、山本草二「国家管轄権の機能とその限界」寺沢一・内田久司編「国際法の基本問題」別冊法学教室所収 120頁～121頁（1986年）を参照。

(13) 常設国際司法裁判判決 1927.9.7『ローチュス号事件』（PCIJ ser. A, No10）は、「…（略）…国際法が国家に課する最も最初の重要な制限は、それと反対の許容的な規則がない場合には、国家の他国の領域内では、いかなる形でも権力を行使してはならないというものである。…（以下略）…」と判示している。

(14) 違法行為の実行された場所が自国地域であることを理由に、管轄権の適用を主張する立場をいう。

権を行使できるのは、一般国際法上の根拠があるか、両国間に特別の条約がある場合、又は相手国の明示・黙示の同意に基づく場合に限られるのである。

但し、国際法上、他国の領域での執行管轄権の行使が禁止されるのは、相手国の主権機能を侵奪する結果となる場合であるとされている。例えば、徴税、訴訟手続、徴兵、検疫及び郵便業務等、現地の国内法上、国家機関の専属権能とされる事項について、他国が執行管轄権を行使することが、国際法違反となるのである。

この点については、米国のように、在外自国民に対する召喚令状の送達については、日常的な行政措置であるから適法に行えるとか、コモン・ロー諸国（イギリス及び米国）のように、民事訴訟上の令状の送達は国家機関に限らず何人も行えるものであり、相手国の主権を侵奪するものではない、との主張もある。しかし、大陸法系の諸国は、当該令状の送達を裁判所職員に専属する権能としてとらえられる以上、一般国際法上の対抗力をもつものとは認めず、国際法上違法とみなしている。

ロ 実質的かつ真正の連関

もっとも、執行管轄権の行使については、属地主義の優位が常に推定されるものではなく、二国以上の執行管轄権が競合する場合には、国際法上の基準を個別に検討していずれかの優位を決定することとなる。

例えば、領域国と外国人との間の「実質的かつ真正の連関」を欠く場合には、属人主義⁽¹⁵⁾に基づく外国人の本国の執行管轄権が優先し、属地主義の基づく在留国の執行管轄権がその限りで排除される場合もある。実際にも、A国機関がB国で、A国民またはC国民に対して、被疑者の逮捕・国外連行などの強制措置を行う場合に、A国が主権侵害に基づく国家責任を追及されるかどうかは、当該個人とB国との連関いかんによ

(15) 違法行為を行った者の国籍又は内国民性を理由に、違法行為の実行地のいかんを問わず、管轄権の適用を主張する立場をいう。

り、必ずしも一定しないのである⁽¹⁶⁾。何が実質的かつ真正の連関を構成するかについては、長期の在留、常居所また営業所の設定、不動産その他の恒久設備の保有、庇護などが挙げられる⁽¹⁷⁾。

ハ 執行管轄権の調整としての条約

管轄権の競合を調整する最も明確な方法は、関係国間の合意によりそのための条約を締結することだとされている。条約まで至らなくとも、国際機関の決定が存在すれば、管轄権の競合を調整する上で有益となる。

租税条約を例にすれば、これは立法管轄権の競合調整になるが、国際的二重課税を回避するために、締結国間で共通のソース・ルール（所得がどの国で生じたかを決定するルール）を定めたり、投資所得に対する源泉地国の源泉徴収税率を減免したりすることを通じて、締約国間で互いに課税権を制約し、国際的二重課税の発生を回避することが図られている⁽¹⁸⁾。

そして、租税条約には、執行管轄権を調整するものもある。2005年のOECDモデル租税条約コメンタリー改正で、「一方の締約国は、その国内法により認められる範囲で、他方の締約国の権限を与えられた代理人に対し、両国の権限のある当局が合意した手続に従い、個人に面接し若しくはある者の帳簿記録を調査し又は当該一方の締約国の税務当局が行うかかる面接若しくは調査に立ち会うために、当該一方の締約国に立ち入ることを許可することができる」ことが追加されている。

また、2002年4月に公表されたOECDモデル情報交換協定においても、第6条で「被要請国は関連者の同意文書がある場合、個人に対する質問及び記録の調査を行うために、要請国の権限ある当局の代表を自国に入国することを認めることができる。」旨規定されている。

(16) 山本・前掲注(5) 240頁～241頁。

(17) 小寺ほか・前掲注(6) 162頁。

(18) 小寺ほか・前掲注(6) 162頁～163頁。

4 国税犯則取締法と執行管轄権

前述のとおり、執行管轄権については、外国の領域内では、原則として一切の権限の行使はできないから、国税犯則取締法上の強制処分及び任意処分は行えない。ただし、当該外国の承諾がある場合には、その制約が解除され、承諾の範囲で権限行使を行うことができることとなる。

現実的には、強制力を伴う権限行使を承諾する場合は、自国における国民の権利保護の観点からほとんど考えられないが、刑事手続上でいえば、任意調査については、英米法系の国を中心に、外国の権限行使を承認する国が多い。

また、ここでいう承諾とは、相手国との間に特別の条約を結んでいる場合、あるいは相手国の明示又は黙示の同意がある場合をいうものとされているが、国際的な租税情報交換の分野では、OECD モデル租税条約コメンタリーに「租税条約の締約国同士の合意した手続に従って、被要請国の納税者に対する質問調査等を許すべきである」とされているほか、OECD モデル情報交換協定においても同様の規定がある。これは、国家間同士での合意した手続の範囲内で、外国の領域内での権限行使を許すよう提言するものである。

我が国は外国の直接の調査活動を認めていないが、これは、我が国の領土内において外国が公権力を行使することは一切許されないという大陸法系の考え方に基づくものとされている。この考え方の下では、国際慣習である相互主義の保証ができないため、我が国が国外で調査活動を行うことの承諾を求めることも差し控えざるを得ない。

しかしながら、一方で、法人税法（所得税法）は内国法人（居住者）の課税所得を全世界所得としており、実体法である税法が国外所得を課税対象としているのであるから、租税に関する刑罰権を実現するという手続法の関係にある国税犯則取締法についても、その調査活動は国外に及ぶと解すべきであり、然るに、脱税が国際化し、国外に証拠を求める租税犯則事件が増加している現在においては、大陸法系の考え方に基づいても、一定の範囲の国外調査活動を相互に許容すべきであると考えられる。

もちろん、実際に、国外での調査活動が認められることになった場合には、租税条約の枠組みの中で、調査対象者の権利保障の相当性を確保するなど、制度的手当てが必要となろう。

第2節 いかなる行為が執行管轄権の域外行使に該当するか

国際法上の執行管轄権については、一国のいかなる行為が執行管轄権の行使に該当するのか、特に、在外の私人に対する非強制的な行為のうち、どのような行為が執行管轄権の行使に該当するかが争点となっている。

例えば、警察職員が外国に出向いて捜査をすることが許されないことは明らかだとしても、競争当局の職員が外国で関係者から任意の事情聴取を行うことも許されないのか、さらに、外国への電話又はEメールによって同種の事情聴取を行うことが許されないのかなどが問題となっている⁽¹⁹⁾。

査察調査においても、いかなる行為が執行管轄権の行使に該当するのかが整理されておらず、任意調査との相違点も明確ではない。執行管轄権の行使に該当しない行為が整理されれば、査察官が行う当該行為については、外国の同意なくして、執行管轄権に抵触することなく、国外での行使が可能になると考えられる。

そこで、本節では、執行管轄権の行使に該当するか否かの判断基準を考察するため、①国税犯則取締法上の質問調査の意義、②国外への文書送達における議論、③独占禁止法協力協定上の通報規定の議論を概観した上で、執行管轄権の行使の意味合いを検討するとともに、実務上生じている諸問題について、私見による整理を試みる。

1 国税犯則取締法上の質問調査の意義

国際法上の執行管轄権については「他国の領域内において、その国の政府

(19) 小寺・前掲注(7) 101頁。

の同意を得ずに、公権力の行使に当たる行為を行ってはならない。」という基本原則⁽²⁰⁾があることから、査察調査において、公権力の行使に当たらない行為が存在するのかが問題となる。

国税犯則取締法に規定されている調査とは、国税に関する犯則事件の証ひょうを収集して、犯則事実の有無及び犯則者を確定するための一連の手続きをいい、国税犯則取締法は、任意調査の方法として質問、検査及び領置（国税犯則取締法第1条）を、強制調査の方法として臨検、搜索及び差押（国税犯則取締法第2条）を、それぞれ明文で規定している。

このうち、任意調査の「質問」とは、犯則嫌疑者又は参考人である自然人に対して、その犯則事件に関係のある事実について問いを發して答を求める処分というとされている。

また、質問調査の方法については、国税犯則取締法は格別制限を設けていない。国税犯則取締法第1条に規定する「質問」は、口頭による質問と答弁とを予定していると解されるが、書面による質問・照会や、答弁・回答を書面に記載してなすことを求める質問等は、国税犯則取締法第1条に基づく質問とは別個の、「法が禁止していない任意処分」の手段として許されるものと解されている⁽²¹⁾。現に、遠隔地にある者や、公務所、公私の団体等に対して書面によって質問・照会を行うほか、犯則嫌疑者や参考人から答申書、上申書、供述書等の書面の提出を受けることは、犯則調査の方法として広く行われているところである。

そうすると、国家権力の発動である公権力の行使は、法律の規定に基づいて行われるものであるから、国税犯則取締法の規定に基づかない「法が禁止していない任意処分」という事実上の行為⁽²²⁾については、公権力の行使（執行管轄権の行使）には該当せず、相手国の同意なくして域外において行使し得るとも考えられる。

(20) 前掲注(13) 参照。

(21) 白井・前掲注(2) 108 頁。

(22) 行政機関の活動であって法律上の効果を有しないものを、「事実上の行為」ないし「事実行為」という。

しかしながら、他国の領域での執行管轄権の行使が国際法上禁止されるのは、執行管轄権の行使が物理的・直接的な権力行使であるという点において、相手国の主権の侵害を犯しかねない大きな問題を含んでいるからであり、その意味では、行為そのものの態様を判断基準とすべきであって、法に基づかない事実上の行為であるか否かを根拠として、執行管轄権の行使に該当するかどうかを判断すべきではないと考える。なお、この点については、以下で詳細に述べることとする。

2 国外への文書送達における議論

国際法上の国家管轄権については、競争法（独占禁止法）の分野を中心に議論されることが多い。実際、競争法分野における執行管轄権の概念を論じるに当たり注目すべき議論として、独占禁止法の文書送達規定の改正時における議論がある。

（1）独占禁止法上の文書送達規定の改正

独占禁止法は、従来から文書の送達について民事訴訟法を準用⁽²³⁾していた。しかし、外国に所在する者への文書の送達、具体的には民事訴訟法 108 条（外国における送達）を準用していなかったことから、従来の独占禁止法では、在外者に対して独占禁止法上の文書は送達できないこととなっていた。そのため、在外者に対して、実体的に独占禁止法を適用できる場合（立法管轄権の域外適用が可能）であっても、文書の送達ができないために適用を断念するという事態が起こりえたため、送達手続の整備が政策上の課題となっていた。そこで、独占禁止法改正（平成 14 年法律第 47 号）により、在外者に対する書類の送達については、民事訴訟法の外国における送達規定等を新たに準用するとともに、一定の場合には公示送達することができることとし、執行管轄権上の問題を生じさせない形で手続を進め

(23) 独占禁止法は、従来、文書の送達について、民事訴訟法 99 条（送達実施期間）、103 条（送達場所）、105 条（出会送達）、106 条（補充送達、差置送達）及び 109 条（送達報告書）の各規定のみを準用していた。

ることが可能となった。

(2) 法的効果発生説

この独占禁止法改正（平成 14 年法律第 47 号）における議論において、東京大学の小寺彰教授は、執行管轄権の行使の判断基準については、「文書の送達は、一見、手紙の送付と同様に一定の情報を伝達するだけだと考えられがちである。しかし、民事訴訟の訴状の伝達が、訴状の内容を被告に伝達し被告が了知するという意味をもつとともに、それによってはじめて訴状が係属状態になり期日が指定される。訴状の伝達には、書面の伝達以上に、裁判という国家の管轄権行使を進行させる意味をもつ。つまり、民事訴訟法上の裁判文書の送達は、それによって裁判手続を進行させるという意味をもち、それゆえに執行管轄権の行使と捉えられるのである。独占禁止法上も文書の送達は、審判開始決定書の謄本の送達が審判開始の必要要件であるように、文書の送達によって特定の法的効果が発生する。この点を踏まえて在外者への文書の送達についても、民事訴訟法と同様の慎重な手続をとったのである。」⁽²⁴⁾と述べられている。

つまり、在外者への文書の送達については、それが単なる情報の伝達に止まらず、審判開始決定書の謄本の送達が審判開始の必要要件⁽²⁵⁾となっていることを踏まえて、それゆえに執行管轄権の行使と捉える旨説明されており、アクセス手段の実力行使性の程度ではなく、外国の私人との接触によって「法的効果が発生」するか、「後の行政処分的前提要件」となっているか否かを根拠として、執行管轄権の行使に該当するかどうかを判断すべきとしている。

(3) 実力行使性説

(24) 小寺彰「独禁法の域外適用・域外執行をめぐる最近の動向－国際法の観点からの分析と評価」ジュリスト 1254 号 71 頁（2003 年）。

(25) 独占禁止法上の規定として、課徴金納付命令書の謄本（48 条の 2 第 2 項）、審判開始決定書の謄本（50 条 2 項）については明示的に文書の送達が要求されており、また審決書の謄本（58 条 1 項）も明示的に規定されていないが送達が前提とされていると解されている。

一方で、東京大学の石黒一憲教授は、前述の法的効果発生説を痛烈に批判するとともに、執行管轄権の行使の判断基準については、「国外への文書送達の実力行使性の程度が、執行管轄権問題との関係で問われるべきである。他国内で物理的な力を行使することと、文書送達等の平和的手段を行うこととは、当該行為の実力行使性において相当差がある。もとより一国の官吏が送達目的で他国に赴きそれを行うようなことは相手国の同意なしになされ得ないが、いわゆる文書送達については、郵送という実力行使性の乏しい手段により国外送達となされる限り、国外送達それ自体から直ちに他国主権の侵害が生ずるとは考えない。」⁽²⁶⁾と述べられている。

つまり、法的効果が発生するか否かによって、執行管轄権の行使と捉えるのではなく、当該行為の実力行使性の程度によって、執行管轄権の行使に該当するか否かを判断すべきとしている。

(4) 両説の検討

国家のいかなる行為が執行管轄権の行使に該当するのかについては、「法的効果発生の有無」、「実力行使性の程度」のいずれにより判断すべきであろうか。

この点については、「国税犯則取締法上の質問調査の意義」の項目でも述べたとおり、他国の領域での執行管轄権の行使が国際法上禁止されるのは、執行管轄権の行使が物理的・直接的な権力行使であるという点において、相手国の主権の侵害を犯しかねない問題を含んでいるからであり、その意味からは、当該行為がもたらす効果ではなく、行為そのものの態様を重視する必要があると考える。

したがって、国家のいかなる行為が執行管轄権の行使に該当するか否かについては、行使国において法的効果が発生するか否か（小寺説）ではなく、当該行為の実力行使性の程度（石黒説）によって決せられるべきとする説を支持したい。

(26) 石黒一憲『現代国際司法(上)』217頁以下（東京大学出版会、1986年）。

(5) 実力行使性の程度

次に、「実力行使性の程度」をどのように考えるかである。

この点について、石黒教授は、「一国が他国に官吏等を派遣して調査を行うことは、たとえ相手方たる私人がそれに同意し、任意調査の形でなされたとしても、その国の同意なくして一般国際法上なし得ず、明白な主権侵害行為に当たる。」⁽²⁷⁾と述べられているほか、前述のとおり、「一国の官吏が送達目的で他国に赴きそれを行うようなことは相手国の同意なしになされ得ない」とも述べられている。

このことは、たとえ任意調査や文書送達（郵送ではなく、現地に赴いての送達）であっても、相手国内において私人に対して行うものである以上、「相手方に対して物理的・直接的な力を行使するもの」であるから、実力行使性があると解しているものと考えられる。

また、前述のとおり、石黒教授は、「いわゆる文書送達については、郵送という実力行使性の乏しい手段により国外送達となされる限り、国外送達それ自体から直ちに他国主権の侵害が生ずるとは考えない」と述べられているが、ここでの文書送達は、独占禁止法上の審判開始決定書など、一定の情報を伝達するだけの文書を前提しており、外国の私人に対して一定の行為をなすべく命ずるものを前提とはしていない。したがって、「一定の行為を命ずるものではない行為」は、実力行使性が乏しい行為であると解しているものと考えられる。

以上のことから、実力行使性の程度は、「相手方に対して物理的・直接的な力を行使するか否か」及び、「一定の行為を命じるものであるか否か」により判断すべきであると考ええる。

3 独占禁止法協力協定上の通報規定と執行管轄権の域外行使

前述のとおり、国家のいかなる行為が執行管轄権の行使に該当するのかに

(27) 石黒・前掲注(26) 217 頁以下。

については、実力行使性の程度によって判断すべきである。しかしながら、その解釈には各国で差異があるともいわれている。そこで、競争法分野における二国間独占禁止法協力協定⁽²⁸⁾について、米カナダ協力協定及び日米協力協定における通報規定を比較し、両国の執行管轄権の行使の捉え方を考察することとする。

(1) 米カナダ、日米独占禁止法協力協定の通報規定の概要

イ 米カナダ独占禁止法協力協定の通報規定⁽²⁹⁾

一方当事国の競争当局が、他方当事国内の情報、文書等を求め、又は他方当事国内の私人に対し正式手続での証言を求め、事情聴取に応じることを求める場合には、所定の時期までに他方当事国に通報する（第2条5項第1文）。

ただし、他方当事国内の私人との電話による接触については、①その者が被疑者でない場合、②任意の口頭による回答を求める場合、③他方当事国の重要な利益に影響を及ぼさないと考えられる場合には通報を要しない（第2条5項第2文）とされている。

また、両当事国は、一方当事国の競争当局が調査を行うに当たって、当該国の政府職員が他方当事国を訪問し事情聴取することは、本協定の手続に従い相手国に通報し、かつ相手国の同意を得たうえで実施することを承認する（第2条第6項）としている。

ロ 日米独占禁止法協力協定の通報規定⁽³⁰⁾

両当事国競争当局は、相手国の重要な利益に影響を及ぼす自国の執行手続について、相手国競争当局に通報するものとし（第2条1項）、重要

(28) 競争法の分野では、独占禁止法の域外適用に伴う当事国間の紛争回避や競争制限行為に対する共同規制のための手続上の国際協力として、二国間独占禁止法協力協定がある。米国（司法省反トラスト局、連邦取引委員会）を中心に整備、進展され、主なものとして1959年の米カナダ協力協定をはじめとして、米ドイツ協力協定（1976年締結）、米オーストラリア協力協定（1982年締結）、米EC協力協定（1991年締結）、日米協力協定（1999年締結）と続いた。

(29) 村上正博「競争法の国際的執行体制・1」貿易と関税 553号 78頁以下（1999年）。

(30) 鵜瀬恵子「日米協力協定について」公正取引 590号 4頁以下（1999年）。

な利益に影響を及ぼす執行活動としては、①相手国政府の執行活動に関連する執行活動、②相手国の事業者に対して行うもの、③他方当事国内で実質的に行われている反競争的活動に係るもの、④他方当事国が義務付け、奨励し又は承認した行為に係るもの、⑤重要な点において他方当事国内での行為を義務付け又は禁止する措置に関するものを挙げている（第2条2項）。

（2）米カナダ、日米独占禁止法協力協定における通報規定の差異

米カナダ独占禁止法協力協定は、その対象を詳しく規定し、任意であるか強制であるかを問わず、相手国に所在する文書等を請求する場合や一方当事国の政府職員が相手国で任意に事情聴取する場合には通報を行うものとしている。一方で、電話により相手国内の私人への直接の接触は、当該私人が被疑者でない場合や任意かつ口頭で回答を求める場合には通報を要しないとしている。

なお、日米協力協定には、この趣旨の規定は存在しない。

（3）独占禁止法分野における執行管轄権の限界に対する対応

最近、独占禁止法の分野において、米国の競争当局が日本の事業者に対する排除措置、罰金徴収等の強制措置に関する手続の一環として、日本の事業者に対しFAXや文書送達（郵送）により接触して、直接事情聴取を行うなどの事例が生じており、この接触が「公権力の行使」に当たるという観点で、執行管轄権に抵触するか否かの問題が生じている⁽³¹⁾。現実には、日米間で、執行管轄権の調整に関する問題が発生しているのである。

この点については、日米独占禁止法協力協定では、電話による事情聴取が「相手国の重要な利益に影響を及ぼす自国の執行手続」の一つである「相手国の事業者に対して行うもの」に当たって、すべて通報の対象にあるという解釈もある。逆に「相手国の事業者に対して行うもの」には当たらず

(31) 経済産業省通商政策局編「競争法の国際的な執行に関する研究会中間報告」（2008年）参照。

通報の対象にはならないという解釈もありえる⁽³²⁾。電話での事情聴取については両方の立場があり得るが、日米でこの点について一致した解釈ができないため、我が国競争当局は、OECD 等の国際的な協力の場において、執行管轄権の域外行使のあり方を議論すべきとしている⁽³³⁾。

つまり、執行管轄権については「他国の領域内において、その国の同意を得ずに公権力の行使にあたる行為を行ってはならない。」という基本原則があるが、具体的にいかなる行為が公権力の行使に該当するかについては、各国で解釈に差異があり、こうした差異については、国際法の原則に立ち返った上で、各国政府間で調整を行うしかないとも考えられる。

4 まとめ

国際法上の執行管轄権については、いかなる行為を行えば執行管轄権の行使に該当するかが争点となっている。執行管轄権の行使に該当しない行為については、相手国の同意を得ずとも、執行管轄権に抵触することなく域外で行使することが可能である。

いかなる行為が執行管轄権の行使に該当するかについては、一説では、「法が禁止しない任意処分」であるか否か、あるいは「国内法上何らかの法的効果発生を伴うもの」であるか否かを基準とする。しかしながら、他国の領域での執行管轄権の行使が国際法上禁止されるのは、執行管轄権の行使が物理的・直接的な権力行使であるという点において、相手国の主権の侵害を犯しかねない問題を含んでいるためであり、その意味から、当該行為の「実力行使性の程度」という基準によって決せられるべきとする説を支持したい。

また、実力行使性の程度については、「相手方に対して物理的・直接的な力を行使するか否か」及び、「一定の行為を命じるものであるか否か」により判断すべきと考えられる。そして、これらに該当しない行為は、実力行使に当た

(32) 小寺彰「競争法執行の国際協力―日米独禁協力協定の性格―」公正取引 590 号 21 頁 (1999 年)。

(33) 前掲注(31) 参照。

らない行為として、国際法上禁止される執行管轄権の行使には該当せず、相手国の同意なくして行える行為であると考える。

以上のことから、国税犯則取締法上の強制調査はもとより、任意調査も、「相手方に物理的・直接的な力を行使する行為」という点で、実力行使に当たるのは明白であるが、問題は、査察調査において、任意調査より更に非強制的な任意処分、例えば、国税犯則取締法上で「法が禁止しない任意処分」とされる、書面により質問・照会を行って回答を求める行為や、電話による同様の行為について、実力行使性の程度をどのように解釈するかである。

この点については、前述の実力行使性の程度の判断基準を基にすれば、電話や書面による質問・照会は、他国に官吏等を派遣して調査を行う、つまり、「相手方に対して物理的・直接的な力を行使するもの」でないが、犯則事実に関する事項について、質問・照会により回答を求める行為、つまり、「一定の行為を命じるもの」である以上、実力行使に当たる。

一方で、同じく電話であっても、来日日程を確認する行為など、収集される情報が犯則事実と関係するようなものではない場合には、それが「相手方に対して物理的・直接的な力を行使するもの」ではなく、かつ、「一定の行為を命じるもの」でなければ、相手方の判断を強制する内容や言動を伴わない限り、実力行使には当たらないと考える。

なお、国外で一般に公開されている商業登記簿等を現地又は国内からインターネットにより入手する行為は、当該資料が一般公開されており、誰でも入手可能な資料であるという点で、そもそも、外国政府に対しても取得されうること前提に公開しているのであるから、相手国の黙示の同意があるといえ、国際法上の国家管轄権である執行管轄権には抵触せず、相手国の同意がなくして行える行為と考える。

しかしながら、「独占禁止法協力協定上の通報規定と執行管轄権の域外行使」で概観したとおり、具体的にいかなる行為が実力行使性を伴う行為であって、国際法上禁止される執行管轄権の行使に該当するかは、各国間で解釈に差異があることを踏まえれば、OECD等の国際的な協力の場において、各国

の考え方について認識を深めるとともに、望ましい執行管轄権の域外行使のあり方を模索するために議論を行うことも有意義ではないかと考える。

第3節 国税犯則取締法の調査管轄権の適用範囲

仮に、国際法上、査察官の国外での任意調査が認められることになった場合、国内法である国税犯則取締法の調査管轄権は、国外に適用されるのであろうか。

従来、国税犯則取締法が適用されるのは、日本国の領域内に限定されると解されてきた。

この点について、刑事訴訟法は、同法の適用範囲は抽象的には全世界に及んでいるが、具体的な権限行使については国際法上の制約を受けることとなるとされている。また、法人税法（所得税法）は、課税標準を全世界所得として捉え、当該課税標準の把握を担保するため、法人税法（所得税法）の質問検査権は国外にも適用されると解されている。

このことからすれば、国税犯則取締法の調査管轄権についても、当該外国の承認を前提に、その承認の範囲内で国外適用が可能であると考えられるのではなかろうか。

そこで、本節では、刑事訴訟法の調査管轄権の適用範囲及び法人税法（所得税法）の質問検査権の適用範囲の解釈を概観し、国税犯則取締法の調査管轄権の域外適用の可否について、私見による整理を試みる。

1 国税犯則取締法上の土地に関する効力

国税犯則取締法には国外調査権の規定がなく、また、公法は、属地主義を一般原則とする考え方があるため、国税犯則取締法についても、その調査管轄権が適用されるのは、日本国の領域内に限られ、我が国の主権の及ぶ範囲は、本州、北海道、四国、九州及びその附属島しょに限定されているので、

国税犯則取締法の施行地域もその範囲に限定される⁽³⁴⁾と解されてきた。

しかしながら、国税犯則取締法は明治 33 年に制定⁽³⁵⁾され、大綱において制定当時の姿をとどめているところ、制定当時の国家が自己完結性を維持し得た時代は過去のものであり、経済のグローバル化とともに、海外取引を利用した脱税事件が増加している近年においては、どこまでも同様の解釈を貫くことには疑問が生じる。

2 刑事訴訟法の調査管轄権の適用範囲についての考え方

(1) 刑事訴訟法の調査管轄権の適用範囲

イ 学説

刑事訴訟法は、条文上、調査管轄権の適用範囲が明確に規定されていない。そこで、その適用が日本国内に限られるのか、国外にも及ぶのが問題となる。

我が国の捜査官（検察官、警察官）が、外国で捜査活動を行うことの可否について、その理論構成として有力な学説に、「刑事訴訟法は本来国外にも及んでいるが、それが外国領域内では当該外国主権の制限を受けており、外国の承認があれば、その部分の制限が解除されて適用になる」とする見解⁽³⁶⁾がある。この見解の論拠としては、刑法が国外犯規定を有し、刑事訴訟法がそれを実現する手続法であるという関係である上、刑事訴訟法自体が国外の証拠収集を排除する趣旨を内在させているとは解し難いこと、犯人の国外逃亡中の公訴時効の進行停止や裁判管轄の規定等は刑事訴訟法が外国で適用されることを予想していないようにもみえるが、捜査活動については、外国の承認さえあれば、これを妨げる事由

(34) 白井・前掲注(2) 7 頁。

(35) 制定当時は間接国税に関する犯則事件に限られていたが、昭和 23 年の改正により、間接国税以外の国税に関する犯則事件にも拡張がなされている。

(36) 山本和昭「国際犯罪と刑事手続上の諸問題」警論 29 巻 1 号 121 頁、安富潔「犯罪の国際化と捜査」警論 46 巻 9 号 136 頁、酒井邦彦「国際司法共助についての考察(上)」警察公論 44 巻 5 号 62 頁など。

がないこと、特に参考人については、刑事訴訟法 321 条第 1 項各号（被告人以外の者の供述書・供述録取書の証拠能力）が、国外にいる者に対しては喚問して証人尋問をなし得ないことを前提としている反対解釈から、国外での取調べを認めているとも解されることなどが挙げられる。

また、このほかの見解として、「手続法の内容を、主権の支配作用を及ぼす部分、すなわち、対象者に対して直接、間接に義務を課すものと、義務を生じさせない機関の活動の準則や機関の権限分配の部分とに大きく分け、前者については、主権が支配作用を及ぼすことができるのは原則として領域下に限られると解し、領域外において対象者に義務を課するような行為は一般にはできないと考えられるが、後者については、支配作用を及ぼす性質のものではないから、もともと場所の如何にかかわらず、法律としての効力を有すると考え、ある主権活動が許されるかどうかは、それが対象者に対して支配作用を及ぼすものかどうか及び支配作用の有無にかかわらず外国がその主権活動を認めるかどうかなどによって定まる」とする見解⁽³⁷⁾もある。

ロ 判例

判例は、検察官が米国に出張して同国において供述調書を作成し、同調書が刑事訴訟法 321 条第 1 項 2 号に規定する検察官面前調書に当たるか否かが争われた事案につき、「刑事訴訟法は原則として属地主義の建前をとっているが、一国が他国の承認を得れば他国の主権を侵害することなく自国のある種の権能を行使することは国際法上容認されており、本件のような場合には、米国が承認した限度で刑事訴訟法に準拠して取調べなどを行うことができる。」旨判示⁽³⁸⁾したものがあつた。この判決は、刑事訴訟法の適用は我が国領域内に限定されるが、外国の承認があれば、適用範囲が拡張するとの見解に立っているように思われる。

判決の結論に対して異論を唱える学説は見当たらないが、理由付けに

(37) 古田佑紀「刑事司法における国際協力」現代刑罰法大系 1 巻 411 頁。

(38) 東京地判昭 36・5・13 刑集 3 巻 5=6 号 649 頁。

つについてはいくつかの批判がある。つまり、刑事訴訟法の適用範囲を日本の領土内に限定するのであれば、外国の承認の有無にかかわらず外国において刑事訴訟法を適用する余地はなく、判旨の理由付けは刑事訴訟法の適用範囲の問題と他国の主権の問題を混同していると指摘するものである。やはり、刑事訴訟法の効力は国外のすべてに及ぶが、国際法上外国領土内においては当該外国の主権が優先するため潜在的に適用されるにすぎず、相手国が承諾すれば全面的に適用され、国際法的にも合憲適法な手続の実施が可能とされるべきであると解される⁽³⁹⁾。

これに対し、ロッキード事件丸紅ルート⁽⁴⁰⁾の判決では、「我が国刑事訴訟法の適用が日本国領土外においては外国主権によって（その承認のない限り）制限されている以上・・・」としており、刑事訴訟法の適用は本来国外に及んでおり、外国主権との関係でそれが制限を受けているという見解⁽⁴¹⁾に立っていると解される。

（２）外国における捜査官（検察官、警察官）の活動

前述のとおり、相手国が承認すれば、我が国の捜査官が外国において捜査活動を行うことは可能であり、かつ、合法であると解されている。

ところで、このように、理論上、我が国捜査官が外国で捜査を行うことができ、過去には実際に任意調査を行った例もあるが、我が国としては、現在では、このような外国における直接の捜査を行っていない。その理由は、外国がそれを承認しないということではなく、我が国自身が、任意調査を含めて、外国の捜査機関の日本国内における捜査活動を一切認めていないことから、相互主義の保証の観点より、仮に相手国が許容するとしても、我が国捜査官としては、外国において直接の捜査活動を行うことを差し控えている⁽⁴²⁾ということにある。

(39) 河上和雄『捜査官のための実務刑事手続法』304頁（東京法令出版、1981年）。

(40) 東京地判昭53・12・20判時912号34頁。

(41) 藤永幸治ほか『大コンメンタール刑事訴訟法 第8巻』370～372頁（青林書院、2000年）。

(42) 藤永ほか・前掲注(41) 372頁。

しかし、我が国捜査官の立会いの下、事情聴取の相手方の同意を条件に、必要に応じて外国捜査官の発問を許すことは可能であるとする見解⁽⁴³⁾や、公権力の行使にあたる行為であっても、任意の活動であれば、我が国の領域内にある者に対し支配を及ぼすものではないことなどから、場合により、かかる捜査活動を認めて差し支えないとする見解⁽⁴⁴⁾などが有力に注目されている。

3 国税犯則取締法と刑事訴訟法の関係

刑事訴訟法の調査管轄権の適用範囲は国外にも及ぶと解されているが、当該解釈を国税犯則取締法にも当てはめることができるのであろうか。この点について、国税犯則取締法と刑事訴訟法の関係について検討する。

(1) 国税犯則取締法の目的

国税犯則取締法には目的規定がないが、刑事訴訟法と同様に、「公共の福祉の維持と個人の基本的人権の保障とを全うしつつ、事案の真相を明らかにし、刑罰法令を適正且つ迅速に適用実現すること」(刑事訴訟法1条)を目的とするものであり、適正・公平な課税の実現を図るための租税に関する刑罰権の行使に当たって、適正な手続を保障するものである。

国税犯則取締法に基づく調査は、検察官に対する告発⁽⁴⁵⁾を目標として行われ、告発によって刑事手続に移行するものであるから、刑事訴訟法の目的規定が国税犯則取締法にも妥当するものと考えられるのである⁽⁴⁶⁾。

(2) 国税犯則取締法の性質

およそ犯罪については、特別の定めがない限り刑事訴訟法の定めに従い、捜査機関による捜査が行われ、裁判所によって審判されることになるが、

(43) 原田明夫「国際捜査共助の現況と課題」ひろば37巻7号16頁。

(44) 古田・前掲注(37)401頁。

(45) 間接国税以外の国税に関する犯則事件にあつては、収税官吏が調査によって犯則があると思料するときは、告発の手続をとらなければならない(国税犯則取締法第12条ノ2)。なお、告発の相手方は検察官に対してのみなされるべきものと解されている。

(46) 臼井・前掲注(2)5頁。

租税犯についてはその特殊性に鑑み、刑事訴訟法とは異なった調査及び処分の手続が国税犯則取締法によって定められたといわれている⁽⁴⁷⁾。

よって、国税犯則取締法は司法法及び行政法の両者の性質を併せ有するものと考えられている。

国税犯則取締法に基づいた犯則調査手続は、行政手続であり、これに従事する収税官吏（国税査察官）は司法警察員ではないが、同手続は課税処分を行うための税務調査（国税通則法 24 条以下）とは異なり、告発によって刑事手続に移行し、収集した証拠は刑事訴訟法上の証拠となるものであるから、刑事訴訟法における捜査手続と同様の性質と機能を有している。

判例⁽⁴⁸⁾も、国税犯則取締法による調査手続の性質について、「国税の公平確実な賦課徴収という行政目的を実現するためのものであり、その性質は、一種の行政手続であって、刑事手続ではないと解されるが、その手続自体が捜査手続と類似し、これと共通するところがあるばかりでなく、国税犯則取締法の調査の対象となる犯則事件は、告発により被疑事件となって刑事手続に移行し、告発前の国税犯則取締法に基づく調査手続において得られた資料も、刑事訴訟法に基づく被疑事件についての捜査及び訴追の証拠資料として利用されることが予定されているのである。このような諸点に鑑みると、国税犯則取締法に基づく調査手続は、実質的には租税犯の捜査としての機能を営むものであって、租税犯捜査の特殊性、技術性等から専門的知識経験を有する収税官吏に認められた特別の捜査手続としての性質を帯有するものと認められる。したがって、国税犯則取締法上の調査手続は、・・・実質上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いうべき、・・・」と判示し、国税犯則取締法による調査手続は、形式的には行政手続であるが、実質的には刑事手続に近い性質を有するものと解している。

以上のとおり、国税犯則取締法の調査手続規定は、刑事訴訟法における

(47) 白井・前掲注(2) 1 頁。

(48) 最判昭和 59・3・27 刑集 38 巻 5 号 2037 頁。

捜査手続規定と同様の目的、機能及び性質を有しているものと考えられる。

4 法人税法（所得税法）の質問検査権の適用範囲についての考え方

次に、法人税法及び所得税法の質問検査権が国外にも及ぶのかについて論じる。

国内法である法人税法及び所得税法においては、法人税法第 153 条及び所得税法第 234 条第 1 項第 1 号により国税庁、国税局又は税務署の当該職員に対して、納税者本人に質問検査する権限が認められているほか、法人税法第 154 条及び所得税法第 234 条第 1 項第 3 号により、その取引先等に対して質問検査する権限が付与されている。

法人税法及び所得税法上の質問検査権が国外に及ぶか否かという問題については、法人税法及び所得税法では、内国法人及び居住者の課税所得を全世界所得としている趣旨から、当該職員が国外において質問検査権を行使することは許されているものと解する余地がある⁽⁴⁹⁾。ただ、この場合、質問検査権の行使は他国の領土内において行われることになるから、相手国の主権との調整、つまり、質問検査権を行使するためには相手国の同意が必要とされるのである。

なお、法人税法及び所得税法の質問検査権を国外で行使できるか否かについては、罰則である検査忌避罪（所得税法 242 条 9 号、法人税法 162 条 2 号・3 号）が在外者に適用されるのかなどの問題があるため、国民の権利保護の観点から、被行使国との間で、法適用等の調整を行う必要がある。そのため、実際に、質問検査権を国外で行使するためには、租税条約の枠組みの中で、調査対象者の権利保障の相当性を確保するための調整・合意を行わなければならないと考えられる。

(49) 五味雄治「租税条約に基づく情報交換制度及び海外事業所の調査について」税務弘報 26 巻 7 号 100 頁（1978 年）。武昌昌輔「外国にある支店等の調査権限—国際課税事例研究会」国際税務 66 巻 6 号 44 頁（1986 年）。

5 国税犯則取締法の調査管轄権の適用範囲

- (1) 刑事訴訟法の調査管轄権の適用範囲は、全世界に及んでいると解されている（但し、具体的な権限行使については国際法上の制約を受ける。）

問題は、刑事訴訟法における解釈が、国税犯則取締法にも用いられるかである。この点については、刑事訴訟法は、殺人等の私人の基本的権利を侵害する重大犯罪を確実に取り締まることを目的とするほか、薬物犯罪等の国際社会の共通利益を侵害する犯罪を取り締まることを意図している側面があり、国税に関する犯則事件とはその対象の重大性を異にするところがある。

しかしながら、国税犯則取締法は、刑事訴訟法の目的規定が妥当するものと考えられ、また、告発によって刑事手続に移行し、収集した証拠は刑事訴訟法上の証拠となる点で、刑事訴訟法における捜査手続規定と同様の機能及び性質を有しているものといえ、実質的には、司法法としての性質を併せ有すると解される。

更に、刑事訴訟法と国税犯則取締法は、違法行為を処罰するための手続法であるという点で共通性があり、強制処分の方が開かれている一方で、調査対象者の権利を保障するための諸規定が設けられている点でも、共通の側面をもつ。

したがって、国税犯則取締法についても、刑事訴訟法と同様の解釈が可能であり、その調査管轄権の適用範囲は国外に及ぶものとする。

- (2) また、法人税法（所得税法）の質問検査権については、法人税法（所得税法）は内国法人（居住者）の課税標準を全世界所得と捕えているので、当該課税標準の的確な把握を担保するため、同法は職員が外国において質問検査権を行使することを許容していると解する余地がある。

そもそも、国税犯則取締法は、適正・公平な課税の実現を図るための租税に関する刑罰権を実現するという点で、各税法の手続法の関係に立つ。刑事訴訟法が、国外犯規定を設けている刑法の手続法であることを論拠の一つとして、国外での調査管轄権の行使を可能としている考え方と同じよ

うに、各税法の手続法である国税犯則取締法についても、法人税法（所得税法）と同様の解釈が可能であり、その調査管轄権の適用範囲は国外に及ぶものとする。

- (3) したがって、国外で調査活動を行うことが可能となった場合には、同調査（国外権限行使）は、相手国の国内法に基づくものではなく、我が国の国税犯則取締法に基づいて行われることになるから、手続や効果は、我が国の国税犯則取締法によって定まることになる。そのため、国税犯則取締法の調査管轄権を適用するに際しては、常に公共の福祉の維持と個人の基本的人権の保障とを調和せしめて、これを全うすることを基調としなければならない。国税犯則取締法に規定された種々の手続規定が適正に遵守されなければならないことはいふまでもない。

具体的には、相手国の同意の下、当該国の参考人に対する質問調査を行う場合に、相手国の国内法によれば質問調査には弁護人の立会いを要するとされているような場合でも、我が国の国税犯則取締法に基づいて弁護人の立会いなしに質問調査を行うことができることとなる。このような場合、相手国が質問調査を承諾するに当たり、自国の手続法の趣旨から、弁護人を立ち会わせることを条件とすることも考えられ、その場合にはこれに従うか、さもなければ質問調査を行わないこととするほかない。各国の国内法の手続規定には種々の相違点があることはもとより予想されることであるため、事前に、租税条約等の枠組みの中で調整を図ることが必要である。

- (4) しかしながら、刑事裁判において、国外証拠収集の違法性を争われるおそれがあるなど、種々の困難な問題の発生が予想されることから、一定の立法政策的判断を含む重要な問題は、立法による手当も考慮し、今後の法的対応策を議論していく必要があると考える。

第2章 査察調査における租税条約に基づく 情報交換の活用と情報の証拠化

本章では、租税条約の情報交換規定の有効性と同情報交換規定を利用して得た情報の証拠化方法について論じる。

第1章で述べたように、国外に存する証拠を直接入手することについては、現状においては、国際法及び国内法の法制度の面から制約があるのが実情である。そこで、実務上は、査察調査においても、租税条約に基づく情報交換の手続を利用し、外国に証拠収集を依頼しているところである。

しかしながら、現在、我が国が各国との間で締結している租税条約の情報交換規定の中には、①同規定の対象とならない税目がある、②租税犯則事件には適用されない、③交換された情報を裁判で開示できない、④相手国の課税上の利益がない、⑤相手国国内法が銀行の守秘義務を規定している場合があるなど、必ずしも査察調査において、直ちに情報入手が可能な手段とはなっていない。

そこで、本章では、諸外国及び我が国における国際租税情報交換の動向を振り返るとともに、租税条約に基づく情報交換制度について、実務上生じている問題点及び対応策を検討する。

第1節 国際租税情報交換の動向

1 諸外国における国際租税情報交換の動向

(1) OECDの動向

近年、我が国における国際租税情報交換の枠組みが整備されてきた背景には、世界的な税務当局間の国際的情報交換に対する注目の高まりがある。

OECDにおける税務当局間の国際租税情報交換についての検討は、いわゆる「有害な税の競争」(Harmful Tax Competition)に関する議論の枠組みの中で、この十数年の間で急速に進展した。1998年に発表された「OECD

有害な税の競争レポート⁽⁵⁰⁾」は、有害なタックス・ヘイブンリストの作成や、そうしたタックス・ヘイブン国に対する制裁措置について勧告しているが、併せて各国の国際的情報交換制度強化の必要性を指摘している。

また、2000年3月に発表された「銀行機密レポート」は、国際的情報交換制度を実効性あるものとするため、銀行機密に対する税務当局の調査権限が制限されている国については、少なくとも脱税に関する刑事事件に関しては、銀行情報を国際的に提供できるよう制度・運営を見直すよう求めた。また、租税条約相手国に対する情報交換のために自国の課税利益が必要である国に対しては、自国の課税利益がなくとも納税者情報を収集できるよう、3年以内に法令・実務を見直すことを求めた。

その後、加盟国との積極的な国際的情報交換に取り組んだタックス・ヘイブンについては、制裁の対象となる「非協力的タックス・ヘイブンリスト」への掲載を見送るという方針をOECDが示したことから、国際的情報交換制度は、にわかに注目を集めることとなった。

そして、2000年11月には、非協力的タックス・ヘイブン国リストへの掲載を免れるための諸要件を定めたOECDとタックス・ヘイブン諸国との覚書⁽⁵¹⁾が発表され、これにより、タックス・ヘイブン諸国は、OECD加盟国と

(50) OECD 有害な税の競争レポート（抜粋）

第7勧告「租税目的の銀行情報へのアクセスに関する勧告：有害な税の競争に対処するため、税務当局による銀行情報へのアクセスの障害を除去する観点から、各国は銀行情報へのアクセスに関する法令・実務を見直すべきである。」

第8勧告「更なるより効率的な情報交換の活用に関する勧告：各国は、有害な租税競争と位置づけられるタックス・ヘイブン及び差別的税制に関し、必要な情報の交換を強化するための方策について取り組むべきである。」

(51) OECD とタックス・ヘイブン諸国との覚書（2000年11月）概要

－2003年12月31日までに、タックス・ヘイブン国はOECD諸国の税務当局との間で租税刑事事件に関する情報を提供するための法的枠組みを整備。

－2005年12月31日までに、刑事だけでなく課税目的にも同様にOECD諸国の税務当局に対し情報を提供するための法的枠組みを整備。

－租税情報交換のための法的枠組みを整備する場として、タックス・ヘイブン国に対しOECDのGlobal Forum on Taxationへの参加を呼び掛け。

－OECDは当該覚書締結国の「非協力タックス・ヘイブンリスト」への掲載を差し控える。

の間で情報交換協定を締結すれば、非協力的タックス・ヘイブンリストへの掲載を免れることができる旨明確化された。

このため、ケイマン諸島等のタックス・ヘイブン諸国は、OECD 加盟国との間の情報交換協定の整備に積極的に取り組むこととなり、これを受けて、OECD は、2002 年 3 月に、情報交換協定のひな型となる「OECD モデル情報交換協定」を発表した。現在、OECD モデル情報交換協定に準じた形の情報交換協定の締結が、米国を中心に各国において進められているところである。

また、OECD 加盟国の租税条約のひな型であり、世界各国の租税条約ポリシーの形成に大きな影響を持つ OECD モデル租税条約の情報交換条項（第 26 条）についても、近年の国際的情報交換に関する議論の進展を受けて、2005 年に改定された。

新たな OECD モデル租税条約の情報交換規定は、銀行機密レポートの内容を織り込み、自国課税利益がない場合でも、条約相手国からの情報提供依頼に対し情報収集を行う義務が定められた（第 4 項）ほか、提供が求められている情報が銀行機密に該当することのみをもって条約相手国からの情報提供依頼を拒否することを禁じた規定（第 5 項）が新たに盛り込まれ、より実効性ある情報交換のための枠組みが整理された。

こうした一連の流れを受け、各国における租税条約の改定に当たっては、新しい OECD モデル租税条約第 26 条の情報交換規定を踏まえた条項が設けられ、各国とも更に実効性ある国際的情報交換のための国内法の整備が求められるようになってきている⁽⁵²⁾。

（2）タックス・ヘイブン諸国との情報交換

タックス・ヘイブン諸国は、非協力的タックス・ヘイブンリストへの掲載を免れるため、OECD 加盟国との間の情報交換協定の整備に積極的に取り組むこととしたが、実際には OECD の情報交換基準を受け入れない国がある

(52) 小平武史「税務当局間の国際的情報交換について」国際税制研究 17 号 75 頁～77 頁（2006 年）。

ほか、情報交換協定に応じない国すら存在した。

そこで、2009 年 4 月にロンドンで開催した G20（Group of twenty : 20 か国財務大臣・中央銀行総裁会議）では、声明に「タックス・ヘイブンを含む非協力的な国と地域への措置を実施する。その際、国家財政と金融システム保護のための制裁の用意がある。」と盛り込まれた。これを受けて、OECD は、情報交換に関する国際的な合意基準の導入に向けた、各国金融センターの進捗状況に関する詳細な報告書を発表した。

このような一連の流れの中で、2002 年当時の非協力的タックス・ヘイブン国リストに掲載されていたモナコ公国が、すべての税に関する情報交換を行うことで合意する準備に入った旨、また、スイス連邦やリヒテンシュタインでも銀行口座の守秘義務緩和に応じる姿勢が打ち出された旨伝えられた。また、コスタリカ、マレーシア（ラブアン島）、フィリピン、ウルグアイの 4 か国についても、OECD の情報交換基準の受け入れを表明した旨が明らかにされた。

OECD 加盟国である米国についてみれば、2000 年 12 月に、カリブ海にあるアンティグア・バーブーダとの間で最初の情報交換条約を締結して以降、積極的にタックス・ヘイブン国との情報交換条約を締結し、ケイマン諸島（2001 年 11 月）、バハマ（2002 年 1 月）、英領ヴァージン諸島（2002 年 4 月）、オランダ領アンティール（2002 年 4 月）、ガーンジー島（2002 年 9 月）、マン島（2002 年 10 月）、ジャージー島（2002 年 11 月）、アルバ島（2003 年 11 月）、リヒテンシュタイン（2008 年 12 月）、ジブラルタル（2009 年 3 月）などとの情報交換条約を有している。

米国以外でも、イギリス、フランス、ドイツ、オーストラリア、ニュージーランド、北欧諸国がタックス・ヘイブンとの間に情報交換条約を締結している。

また、2008 年春には、ドイツや米国の富裕層がリヒテンシュタイン国内の口座に財産を隠していることで、大きな社会問題になった。2008 年夏には、スイスの大手金融機関 UBS（スイス・ユニオン銀行）の行員が米国の

富裕層の脱税をほう助したとされ、その資金が同行に預金されていたことが発覚し、米国は、UBS の米国内での営業認可取消等をちらつかせた結果、2009 年 2 月に司法取引が成立し、UBS に口座を有する米国人の顧客情報が米国税務当局に提供されるという画期的な事件が起きている。

一方、我が国は、OECD 租税委員会の議論に積極的に参加し、脱税の防止の観点等から、タックス・ヘイブンとの間の情報交換を積極的に進めることが重要であることを認識しながら、これまで、タックス・ヘイブンとの間において、情報交換の手段を有していなかった⁽⁵³⁾。

2 我が国の租税条約の締結、改訂の動向

我が国がこれまで締結している租税条約については、2000 年に OECD モデル租税条約の情報交換規定が改正された後に締結された新日米租税条約（2004 年発行）⁽⁵⁴⁾など、現行の OECD モデル租税条約と同様に、情報交換の範囲を拡大した規定を置いているものがある。

一方で、締結年が古く、旧 OECD モデル租税条約に沿って締結された租税条約については、条約の対象税目についての情報交換に限定した情報交換規定を基本⁽⁵⁵⁾としているほか、情報交換規定を置かない租税条約（対スイス連邦）もあった。

しかしながら、近年は、国際的な租税情報交換の時流に乗り、平成 21 年以降だけでも、複数のタックス・ヘイブンとの間で、国際標準に基づく情報交換条項を設けた租税条約の締結、改正に向けた交渉が行われている（以下は、

(53) 望月文夫「タックスヘイブンをめぐる最近の動き」国際税務 338 巻 29 号 8 頁～9 頁（2009 年）。

(54) 日米租税条約第 26 条第 1 項では、「両締結国の権限のある当局は、この条約の規定又は両締結国が課するすべての種類の租税に関する両締結国の法令（当該法令に基づく課税がこの条約の規定に反しない場合に限る。）の規定の実施に関連する情報を交換する。」と規定している。

(55) 相続税・贈与税に関して「遺産、相続及び贈与に対する租税に関する二重課税の回避及び脱税の防止のための日本国とアメリカ合衆国との間の条約（昭和 30 年条約 2 号）」が締結されている。

平成 22 年 5 月末現在である。))。

具体的には、平成 21 年 11 月にブルネイ・ダルサラーム国との租税協定、平成 21 年 12 月にカザフスタン共和国との租税条約が発効され、租税に関する国際標準に基づく課税当局間の実効的な情報交換の実施が可能となった。また、平成 22 年 1 月にベルギー王国、ルクセンブルク大公国との間で、平成 22 年 2 月にマレーシア、シンガポール共和国との間で租税条約（租税協定）を改正する議定書が署名、平成 22 年 2 月にクウェート国、バーミューダとの間の租税条約（租税協定）が署名、平成 22 年 5 月にスイス連邦との租税条約が署名され、条約改正ないし条約発効後は、両国の課税当局間で租税に関する諸情報を直接交換することができることとなる。このほか、平成 21 年 6 月にサウジアラビア王国との租税条約締結、平成 21 年 12 月にオランダ王国との新租税条約締結、平成 22 年 3 月に香港との租税協定締結、平成 22 年 5 月にケイマン諸島との租税協定締結について、それぞれ基本合意に至り、情報交換規定を設けることで、具体的内容の確定作業に入っている。

中でも、現在、我が国が締結している租税条約の中で唯一情報交換規定が設けられていなかった日本・スイス連邦租税条約の改正案では、租税に関する国際標準に基づく課税当局間の実効的な情報交換の実施を可能とすることとしており、徹底した銀行機密により、脱税等の不正資金の温床となっていたスイス連邦との間で、租税情報交換の手段を有することになった点は、画期的なことである。

また、ケイマン諸島が、平成 20 年 12 月、外国税務当局からの要請に基づく情報提供を可能とする国内法を制定し、平成 21 年 3 月、我が国は、その情報提供対象国の一つに選定された。これは、租税条約の締結による情報交換の一環ではなく、あくまでもケイマン諸島の国内法上の措置によるものであることが特徴となっている。

このように、我が国は積極的に租税条約網を拡大し、平成 22 年 4 月現在では 47 の租税条約が締結され 58 か国に適用し、日本の対外投資の金額ベースで 80%以上をカバーしている。

3 租税条約等実施特例法の改正

(1) 改正の経緯

租税条約により交換される情報を税務当局が収集するためには、税務当局は別途国内法に基づき情報収集権限を有している必要があるが、従来、我が国はこうした情報収集手段を有していなかった。そのため、条約相手国から情報提供の要請を受けても、調査権を行使することなくして入手できる情報か、あるいは税務当局が内国税の調査により得ることができた情報でなければ、相手国に提供することができなかった。

そして、相互主義の観点から、相手国に対し、同様の情報を要請することもできず、十分な租税情報を収集することができない状況にあったことや、国際的な租税情報交換の推進に向けた世界的流れの中で、我が国もそうした情報収集手段を有する必要に迫られていた。

(2) 平成 15 年度税制改正

このような問題状況を踏まえ、平成 15 年度税制改正において、租税条約の国内における実施を担保するための法律であるいわゆる「租税条約の実施に伴う所得税法、法人税法及び地方税法の特例等に関する法律」(以下「租税条約実施特例法」という。)が改正され、相手国から情報の提供要請があった場合の当該職員の質問検査権が創設された(第9条)。

これにより、我が国は租税条約の規定に基づき相手国から租税に関する調査(犯則事件調査を除く)に必要な情報の提供の要請があった場合には、我が国の課税に直接的な関わりがなくても、この法律により、租税条約を締結している相手国からの情報提供要請に応えるという目的のみで、その要請において特定された者に質問し、又はその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができることとなった。

(3) 平成 18 年度税制改正

しかし、その後も、我が国においては、相手国からの犯則調査目的での資料の提供要請に応えこれを収集する手続が定められておらず、相互主義の観点から、これを相手国に要請することができない事態もありえること

が政策上の問題ともなっていた。そして、国税当局は、国際捜査共助⁽⁵⁶⁾に関する法律の当事者としても定められておらず、結局、国税当局には国際的な租税犯則事件において十分な証拠収集手段が認められていなかった。

このような問題状況を踏まえ、また、平成 17 年に OECD モデル条約の情報交換規定及びコメンタリーが改正され、租税条約に基づく情報交換に租税犯則事件に関する情報も含まれることが明記されたことを受け、再び、租税条約実施特例法が改正されることとなった(平成 18 年 4 月 1 日改正法施行)。

本改正では、我が国の租税条約の相手国の税務当局から、租税条約の情報交換規定に基づいて相手国の犯則事件の調査に必要な情報の提供の要請があった場合には、我が国に課税利益がない場合でも、要請に応じて情報提供を行うため、収税官吏が任意調査（質問・検査・傾置）を行うことができることとされた（第 10 条の 2）。

また、上記の任意調査を行うことができる場合で、かつ、必要犯則情報が相手国当局の行う犯則事件の調査に不可欠であることを明らかにした相手国の書面がある場合において、必要があると認めるときは、収税官吏が、司法審査を経た上で、強制調査（臨検・捜索・差押）を行うことができることとされた（第 10 条の 3）。

このように、国内法において、外国からの要請に基づく租税犯則事件の調査を行うことができることで、相互主義の観点から、逆に、我が国が犯則調査目的での調査を外国に要請することが円滑に可能となった。

（4）平成 22 年度税制改正

租税条約実施特例法は、「租税条約」の国内における実施を担保するための法律であるが、本改正において、「租税情報交換協定」を対象に追加することにより、我が国は租税条約及び租税情報交換協定の規定に基づき相手国から租税に関する調査（犯則事件調査を含む）に必要な情報の提供の要

(56) 第 2 章第 2 節 2（1）イ「国際捜査共助の概要」を参照。

請があった場合には、要請に応じて情報を提供するための情報収集手続が可能となった。そして、名称も「租税条約の実施に伴う・・・」から「租税条約等の実施に伴う特例等に関する法律」(以下「租税条約等実施特例法」という。)に改められた。

また、これまで租税条約実施特例法9条及び10条の2にそれぞれ定められていた「相手国等に対して情報提供ができる旨の規定」及び「不提供事由」を整理・統合し、新たに8条の2を創設して、同条に規定することとした。

第2節 租税条約の情報交換規定の活用

我が国は現在、世界各国と租税条約を締結している。

租税条約は、二重課税の防止(double taxation convention:DTC)を目的の一つとしているがことには間違いないが、脱税・租税回避の防止もまた租税条約の主たる目的の一つである。

人的管理権の行使により全世界所得課税を行う国は、必要な租税情報を世界各国から収集しなければ適正な課税を実現できないが、国際法の国家管轄権の問題や、国内法の適用範囲の面から、租税の適正な執行が困難となっている。

租税条約の情報交換規定は、締結国が可能な限り必要な租税情報を提供すること及び、交換された情報の取扱いなどを規定するものであり、各国がそれぞれ適正な課税を行うため、相手国において、海外に居住(所在)する参考人に対する質問調査、取引先調査、金融機関等の調査及び不動産等の取引状況や登記状況の調査等を実施してもらうことにより、情報を収集しているところであり、租税条約に基づく情報交換は、現時点では、最も重要な国外租税情報の収集手段といえる。

しかしながら、租税条約の情報交換規定を利用した要請及び回答の手続に時間や手間がかかるほか、相手国が情報提供を受託するための要件や許される調査活動の範囲が明確でない場合がある。また、相手国税務当局に効果的な調査

活動を行ってもらうためには事件及び関係証拠の概要、調査のポイント等を的確に伝達する必要があるが、これに困難を伴うことも少なくない。こうした困難を解消するため、査察官を当該外国税務当局に派遣して詳細な打合せを行うなどしているものの、なお非効率な面は否めない。このように、租税条約に基づく情報交換制度は、必ずしも、査察調査において有効活用できる手段になっているとは言い切れない面がある。

ところで、情報交換に関する規定は、個々で租税条約により規定の仕方が若干異なるため、以下では便宜上、OECD モデル租税条約（OECD Model Tax Convention on Income and on Capital）の情報交換規定（第 26 条）及びこれに付されたコメンタリーにおける考え方に沿って、情報交換規定の有効性を考察する。

【OECD モデル租税条約】

第 26 条 情報交換

第 1 項 両締約国の権限のある当局は、この条約の規定の実施又は両締約国又は当該両締約国の地方政府若しくは地方公共団体によって課されるすべての種類の租税に関する国内法令（当該国内法令に基づく課税がこの条約の規定に反しない場合に限る。）の規定を実施又は執行するために関連すると予見できる情報を交換する。情報の交換は、第 1 条（人的範囲）及び第 2 条（対象税目）の規定によって制限されない。

第 2 項 第 1 項により一方の締約国が受領した情報は、当該一方の国の国内法令に基づき得た情報と同様に秘密として取り扱うものとし、第 1 項に規定する租税の賦課若しくは徴収、これらの租税に関する執行若しくは訴追、これらの租税に関する不服申立てについての決定、又はこれらの監督に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含む。）に対してのみ開示することができる。これらの者又は当局は、当該情報をこれらの目的のためにのみ使用することができる。これらの者又は当局は、当該情報を公開の法廷又は司法上の決定において開示することができる。

第3項 第1項及び第2項の規定は、いかなる場合にも、一方の締約国に対し、次のことを行う義務を課するものと解してはならない。

- a) 当該一方の締約国又は地方の締約国の法令及び行政上の慣行に抵触する行政上の措置をとること。
- b) 当該一方の締約国又は他方の締約国の法令の下において又は行政の通常の運営において入手することができない情報を提供すること。
- c) 営業上、事業上、産業上、商業上若しくは職業上の秘密若しくは取引の過程を明らかにするような情報又は公開することが公の秩序に反することになる情報を提供すること。

第4項 本条に従って一方の締約国が情報を要請した場合には、他方の締約国は、自国の租税目的上必要のない情報であっても、要請された情報を入手するために情報収集措置を行使するものとする。前文に規定する義務は第3項の制限の対象となるが、如何なる場合も、そのような制限は、一方の締約国がその情報が国内の税務上の利益がないという理由だけで情報提供を拒否することを認めるということは意味していない。

第5項 如何なる場合も、第3項の制限は、一方の締約国が銀行、金融機関、名義人、代理人、受託者が情報を保有しているという理由だけで、又は所有者に関する情報であるという理由のみで、情報提供を拒否することを認めるということは意味していない。

1 査察調査における租税条約の情報交換規定の有効性

OECD モデル租税条約の情報交換規定の内容は、数度の改訂により改善が図られ、現在は、国際租税情報を交換するために有効な規定振りとなっている。しかし、旧モデルの情報交換規定は、今ほどに有効性を持った規定振りではなかった。

そして、我が国が過去に締結した租税条約の情報交換規定は、旧モデルに沿った規定振りになっているものがみられるため、締結年により異なったものとなっているほか、特に租税犯則事件の調査の場合、利用範囲が限定され

た情報収集手段となってしまう。

(1) 情報交換規定上の問題と対応策

イ 対象となる情報（第1項）

OECD モデル租税条約の第 26 条に規定されている情報交換規定は、第 2 条で規定する条約の対象となる税目に限定されない⁽⁵⁷⁾ことから、それ以外の税目の執行に関係する情報も含まれる。

しかし、我が国がこれまで締結してきた租税条約は、第 2 条で規定する対象税目についての情報交換に限定した情報交換規定を基本としていたため、租税犯則事件の税目が租税条約の対象税目外である場合、同情報交換規定を利用できないこととなる。

また、2005 年に OECD モデル条約の情報交換規定及びコメンタリーが改正され、租税条約に基づく情報交換に租税犯則事件に関する情報も含まれることが明記されたが、旧モデル租税条約に沿った租税条約を締結している国によっては、租税条約の情報交換規定には犯則調査目的での情報交換は含まないと解釈する国が存在するため、租税条約の情報交換規定を利用できない場合がある。

ロ 受領した情報の開示に関する守秘義務規定（第2項）

受領した情報は、国内法に基づいて得た情報と同様に「秘密」として取り扱うものとし、これを開示することができる相手は、条約の対象税目の租税の賦課・徴収、訴追又は不服申立についての決定に関与する者又は当局（裁判所及び行政機関を含む）のみに限られるとしている。

また、「これらの者又は当局は、当該情報を公開の法廷又は司法上の決

(57) 情報交換の対象税目については、2000 年の OECD モデル租税条約の改訂時に、情報交換条項である第 26 条第 1 項の条文が変更され、情報交換の対象が、従来は「この条約及び条約が適用される租税に関する国内法令を実施するために必要な情報」であったが、改正により「条約の規定又は両締約国又は当該両締約国の地方政府若しくは地方公共団体によって課されるすべての種類の租税に関する国内法令の規定を実施するために必要な情報」に変更された。この変更に関連して、情報の交換は、第 2 条（対象税目）の規定によって制限されないことが追加された。

定において開示することができる」と規定していることから⁽⁵⁸⁾、査察事件の刑事裁判において、受領した情報を証拠として公判廷に提出することが可能となる。

しかし、旧モデル租税条約に沿った租税条約を締結している国の中には、租税条約の情報交換規定に「公開の法廷等における開示」に関する規定が設けられていないことなどを理由に、得た情報を査察事件の刑事公判に証拠として提出されることを拒否する国が存在し、その結果、収集した情報が有益であっても、犯則事実を立証するための証拠として用いることができない場合がある。

ハ 情報交換のための質問検査権（課税上の利益）（第4項）

第4項は、被要請国は、自国の租税目的上必要ない情報であっても、要請された情報を入手するために情報収集措置を行使しなければならないことを規定している⁽⁵⁹⁾。

第4項に規定する義務も、基本的には第3項⁽⁶⁰⁾の制限に服するものであるが、第4項は、被要請国の法律や慣行で「国内の税務上の利益」が要件となっていることを理由に第3項を援用し情報交換を拒否することはできないと規定している。

しかしながら、旧モデル租税条約に沿った租税条約を締結している国の中には、国内法又は慣行により「自国の税務上の利益」が要件となっていることを理由に、情報交換に応じない国が存在するという問題があ

(58) OECD モデル租税条約の情報交換規定に規定されている「公開の法廷等における開示」は、1977年の改訂の際、設けられたものである。

(59) 第4項は、要請された情報が、被要請国の課税上の必要のない情報である場合における被要請国の情報交換義務について明示するために、2005年改正で追加された。なお、従前は、この義務は条文に明示的に示されていなかったが、OECD加盟国は、情報を要請されたときに、自国の課税上当該情報が必要ない場合であっても、要請された情報を収集するために、国内法上の租税を課すために規定された質問検査権を行使しているという事実が存在していた。

(60) 第3項は、法律的及び行政慣行上の相互主義が欠如している場合、営業上の秘密である場合、及び情報の開示が公の秩序に反する場合には、第1項の情報交換義務は解除されることを規定している。これらに該当する場合、被要請国は情報の提供を拒否する裁量権を与えられている。

る。

ニ 銀行機密（第5項）

第5項は、単に銀行が情報を保有しているということだけで情報の提供を拒否できないことを規定⁽⁶¹⁾している。したがって、第3項が他の理由から被要請国が銀行の守秘義務に基づき情報の提供を拒否することを認めない限り、第5項は第3項に優先する。つまり、銀行の守秘義務は、情報交換を拒否する理由にならない。

しかしながら、旧モデル租税条約に沿った租税条約を締結している国の中には、国内法が銀行の守秘機密を規定していることを理由に、情報交換に応じない国が存在するという問題がある。

ホ 今後の対応策

以上のとおり、締結年が古い条約の中には、対象となっている情報を制限する場合や、交換された情報を開示することができる者の範囲が狭くなっているものも存在するため、締結年が古く、現在のOECDモデル租税条約の情報交換条項に規定された対象情報や開示可能範囲と異なっている租税条約については、改訂の際に、情報交換規定も併せて改訂することが必要である。

（2）情報交換手続における実務上の問題と対応策

次に、租税条約の情報交換規定上の問題ではなく、相手国の国内法の問題から、

- ① 我が国の査察に相当する機能を有する組織が、税務当局内ではなく司法当局内に存在しているなどの理由により、租税犯則事件の管轄の問題から、租税犯則調査目的での情報交換を行うことができない場合がある。相手国から要請があった情報を入手できる情報収集権限が税務当局にないなど、相手国から情報提供の要請があっても、それに対応できる制度が整備されていない場合は、当該要請に応えることは困難である。

(61) 第5項は、OECDモデル租税条約の2005年改訂で追加され、単に銀行が情報を保有しているということだけで情報の提供を拒否できないことが明示された。

これらは、相手国国内法の問題であるということが出来るから、我が国が租税条約等実施特例法を改正し、所要の整備を行ったように、締結国の権限のある当局に情報交換のために情報を入手する十分な権限を当該締結国の法令上付与することを確保するために必要な措置（立法、規則の制定及び行政上の措置を含む。）を講ずるよう働きかける必要がある。

また、手続的な障害として、

② 回答が得られるまでに長期間を要する

という問題もある。この点については、1992年10月に開催されたPATA（環太平洋税務長官会議）で、他国から依頼を受けた情報の回答期限の目安として、調査によって既に入手している情報の場合には3か月以内、未だ入手していない情報の場合には6か月以内と決定され、情報交換のためのガイドラインの合意がなされた⁽⁶²⁾。今後は、この回答期限をより短期間で行えるようガイドラインを見直すとともに、PATA加盟国以外の国との間でも同様のルールを作る必要がある。

2 租税条約に基づく情報交換により入手した情報の証拠化

租税条約の情報交換規定については、同規定の対象とならない税目がある場合や租税犯則事件には適用されない場合があるなど、利用範囲の制限があるが、一方で、重要な証拠を入手した事例も存在する。

しかしながら、当該情報が、刑事裁判に証拠として直接提出されることはなかった。これは、租税条約の情報交換規定を利用して得た証拠には刑事訴訟法上の証拠能力⁽⁶³⁾が認められないというものではなく、単に、刑事裁判と

(62) 宮武敏夫『国際租税法』210頁（有斐閣、1993年）。

(63) 白取祐司『刑事訴訟法（第5版）』303頁（日本評論社、2008年）によれば、証拠能力とは、その証拠を公判廷に顕出しうるための資格であり、証拠能力を欠く証拠は法廷に出せないから、当然に事実認定の基礎にすることもできないこととなる。一方、証明力とは、証拠能力のある証拠に関して、それが要証事実の証明にどの程度の価値を持つかというものである。言い換えると、証拠能力は証明力の前提であり、証明力は、証拠能力が肯定され法廷に顕出された証拠についてのみ問題となる。また、証拠能力はあるかないかだけが問題であるのに対して、証明力は程度が問題

いう刑事手続に利用される証拠は、同じく刑事手続である国際捜査共助により入手すべきであるとの考えがあったためと考えられる。

この点に関しては、平成 18 年の租税条約等実施特例法の改正により、外国の租税犯則事件について、我が国において犯則調査手続による証拠収集が可能となり、相互主義の下、相手国にも同様の手続を要請することが可能となったことから、刑事訴訟法上の「特信性の情況的保障」が更に担保されることとなった。今後、租税条約の情報交換規定を利用して得た証拠であっても、刑事裁判での証拠として利用される事例が出てくるであろう。

ところで、租税条約の情報交換規定を利用して証拠を得る際には、当該証拠が、告発によって検察官に引き継がれ、後の刑事裁判の証拠となり得ることに鑑みれば、収集時に刑事訴訟法上の証拠能力を備えている必要がある。仮に、証拠能力が備わっていなければ、後の刑事手続の中で、改めて、検察官が国際捜査共助を利用して同じ証拠を収集することになってしまい、結果的に二重の手間がかかるほか、対象者及び相手国に対しても負担を与えることにもなる。租税条約の情報交換規定を利用して得た情報が、証拠能力を備え得る程度の情報でなければ、収集する意味が大幅に減殺されてしまうのである。

そこで、租税条約に基づく情報交換を利用する際の手続上の留意点及び得た情報の証拠化方法について、刑事訴訟法における国外収集証拠の証拠能力の判断基準を概観したのち、特信性の情況的保障について言及しながら論じる。

(1) 刑事訴訟法上の国外収集証拠の証拠能力

租税条約の情報交換規定を利用して情報を得る際に、どのような点に留意して収集及び証拠化を行う必要があるかを論じる前に、まず、刑事手続における、国際捜査共助を利用して収集した国外証拠について、刑事訴訟法上の証拠能力の判断基準等を概観⁽⁶⁴⁾する。

となる。

(64) 藤永ほか・前掲注(41) 375 頁～379 頁。

イ 国際捜査共助の概要

国際捜査共助とは、外国の要請により、当該外国の刑事事件の捜査に必要な証拠を提供することをいう（国際捜査共助法 1 条）。

国際捜査共助法は、裁判権のない外国の刑事事件に関し、我が国の検察官又は司法警察員に取調べや捜査、押収の権限を認め、あるいは検察官に証人尋問の請求の権限を認めることなどによって、外国からの要請に対して有効かつ十分な対応ができるよう、法的な整備を行ったものである。

そして、本法が制定されたことにより、国際慣習上の相互主義の保証の下、我が国から外国に対しても、捜査共助要請を行うことが可能となった。

ロ 証拠能力の判断

国際捜査共助の手続により入手した外国の官憲等が作成した供述調書等の証拠能力については、刑事訴訟法の各条の要件に従って決せられる。この点に関しては、いわゆるロッキード事件丸紅ルート最高裁判決⁽⁶⁵⁾が、捜査共助、司法共助によって我が国が獲得した証拠の証拠能力については、我が国の刑事訴訟法等の関係法令に準拠して決せられるべきであることを明示している。

ところで、供述証拠については、憲法 37 条 2 項が、被告人に、すべての証人に対する反対尋問の機会を保障し、これを受けて刑事訴訟法 320 条も、反対尋問を経ない伝聞証拠、捜査過程で作成される供述調書の証拠能力を原則として否定している。

しかしながら、刑事訴訟法には、321 条以下で、伝聞証拠に関する例外が存在する。すなわち、供述者が国外に居住しているなど、同人に対する反対尋問が不可能な場合で、かつ当該伝聞証拠をどうしても必要とするような場合に、反対尋問に代わるぐらゐの客観的担保の存在を条件

(65) 最判平 7・2・22 判時 1527 号 3 頁。

に、いわゆる次善の策として例外的に証拠能力が認められている。

ハ 書証、証拠物の証拠能力

(イ) 被告人以外の者の供述録取書及び供述書、証人尋問調書

A 証拠能力

外国の裁判官、検察官が刑事訴訟法 321 条 1 項 1 号及び 2 号にいう裁判官や検察官に含まれるかが問題となるが、一般には否定されている。外国の裁判官や検察官の資格、権限等は各国で区々であるから、一律に我が国の裁判官や検察官と同一に扱うことは相当でない。したがって、外国の裁判官、検察官が作成した書面は、同項 3 号書面として証拠能力が認められる。

なお、いわゆるロッキード事件丸紅ルートの下級審判決⁽⁶⁶⁾では、裁判所の任命した執行官が主宰した証人尋問の結果を録取した書面を刑事訴訟法 321 条 1 項 3 号書面として認定している。

B 特信性の情況的保障

(A) 特信性の情況的保障の概念

前述のとおり、刑事訴訟法 321 条 1 項 3 号書面は、伝聞証拠に関する例外として、反対尋問に代わるぐらいの客観的担保の存在を条件に、いわゆる次善の策として例外的に証拠能力が認められている。

そして、反対尋問に代わる客観的担保のことを「その供述が特に信用すべき情況の下にされたものであること」(特信性の情況的保障)といい、その意義は、供述が信用できる外部的事実の存在することにある。

いわゆる特信性の情況的保障については、取調べの主体、時間・場所、宣誓の有無、供述拒否権の告知の有無、取調べ及び調書作成の状況、署名押印の有無等により、個々具体的に検討すること

(66) 東京地判昭 53・12・20 判時 912 号 24 項。

となる。

(B) 国際捜査共助における特信性の情況的保障の立証方法

国際捜査共助における特信性の情況的保障の立証方法としては、共助実施国の取調担当官が我が国の法廷に出頭して取調状況を証言することは一般には困難であるので、争いのある事項等についてその取調担当官に報告書を作成し送付してもらうとか、実務的には、我が国の捜査官が当該取調べに立ち会う場合も少なくなく、その場合には、その立ち会った者が取調状況等に関する報告書を作成して証拠請求するほか、自らが取調状況等を証言するなどして、特信性の情況的保障の立証を行う例もみられる。

供述調書の提出を求める場合には、要請書に事情聴取の方法(宣誓、黙秘権の告知の要否等)、供述調書の様式及び尋問事項等を具体的に記載している。取調べ又は尋問は、相手国の捜査官等が行うことになるので、的確な尋問を行うことができるように留意しなければならないとされている。例えば、事案の説明の中で十分な情報を記載し、適宜参考資料を添付するなどした上、詳細な尋問事項を記載するといった工夫が必要になる。

また、証拠物の提供を求める要請にあつては、物の特定に関する事項はもちろんのこと、入手方法(任意提出に応じる可能性が少ない場合や罪証隠滅のおそれがある場合には、強制捜査によることなど)や、例えば押収手続に関する証拠(任意提出書、捜索・差押調書など)の提供等その他必要な事項を記載することとなる⁽⁶⁷⁾。

要するに、相手国において、共助を実施する機関が迅速に当該証拠を収集できるように親切かつ明確な記載をするとともに、提供される証拠が我が国において証拠能力が認められ、証明力の高

(67) 酒井邦彦「国際共助事務について (1)」研修講座 505 号 79 頁 (1990 年)。

いものとなるように、必要かつ十分な事項を記載するといった配慮が必要となる。

C 判例

ロッキード事件丸紅ルート⁽⁶⁸⁾によれば、被告人以外の者の供述書について、「日本国政府からアメリカ合衆国政府に対する捜査共助の要請に基づいて作成されたものであり、同国に居住する者が、黙秘権の告知を受け、同国の捜査官及び日本の検察官の質問に対して任意に供述し、公証人の面前において、偽証罪の制裁の下で、記載された供述内容が真実であることを言明する旨を記載して署名したものであり、このようにして作成された供述調書は、刑事訴訟法 321 条 1 項 3 号にいう特に信用すべき情況の下に作成された供述に当たり、証拠能力を有する。」と判示している。

この判例では、供述書が、偽証罪の制裁の下で捜査官に対して供述した点、公証人の面前で内容が真実であると声明している点等において、日本にはない手続が採られているが、そのことも特信情況の有無の判断において考慮されるものと思われる。

そして、特に、特信情況の肯定に積極的に意義を有するのは、合衆国の捜査官とともに我が国の検察官が補助者として立ち会っている点にあるとも指摘されており、本件供述書は、法的にはともかく、事実上は、刑事訴訟法 321 条 1 項 2 号の検察官調書と同様の要素をも併せ持っているとも考えられる⁽⁶⁹⁾。

(p) 被疑者、被告人の供述録取書及び供述書

刑事訴訟法 322 条 1 項は、供述録取者に限定を加えていないので、外国の裁判官、警察官の作成した被疑者、被告人の供述録取書は、同項により、証拠能力が認められる。

(68) 最小決平 12・10・31 刑集 54 卷 8 号 735 頁。

(69) 川出敏裕「国際捜査共助の要請に基づき作成された供述書の証拠能力」ジュリスト 1225 号 98 頁 (2002 年)。

(ハ) 商業帳簿

外国で作成された商業帳簿についても、我が国のそれと同様、業務の遂行上、規則的、機械的かつ連続的に記載、作成され、虚偽の介入するおそれが典型的に少なく、正確性が担保されている場合には、刑事訴訟法 323 条 2 号書面に当たると解されている。

(ニ) 捜査報告書、領置調書、差押調書等

これらの捜査官の作成した書面については、刑事訴訟法 321 条 1 項 3 号書面に当たる。

(ホ) 証拠物

外国の裁判所や捜査機関が押収した証拠物については、事件との関連性が認められれば、証拠能力が認められる。その関連性の立証は、外国の捜査官が作成した領置調書や捜査報告書によって行うことになる⁽⁷⁰⁾。

(ヘ) 証拠書類等の謄本及び写し

外国の捜査機関が押収した証拠書類等については、当該国で共犯者の捜査を行う必要があるなどの理由から、原本の提供を受けられないことが少なくなく、その場合には、謄本若しくは写しの送付を受けることとなる。

ところで、謄本又は写しに証拠能力が認められる要件は、いずれについても、①証拠能力ある原本の存在、②謄本又は写しと原本との同一性、③謄本又は写し提出の必要性であるとされており、両者変わるところはない。

しかし、②の要件に関していえば、謄本には、謄本作成者による謄本である旨の認証文あるいは原本を正確に転写した旨の証明文が権限ある公務員により適式に行われているときには、刑事訴訟法 323 条 1 号の規定に照らしても、その認証文又は証明文に謄本の原本との同一

(70) 酒井・前掲注(67) 79 頁。

性に関する高度の証明力を認めてもよいと考えられるのに対し、写しにはこれが欠けているので、写しについて原本との同一性を立証するためには、さらに、その点に関する外国の捜査官の報告書等が必要となるなどの違いがある。

したがって、外国に対して捜査共助を要請する場合には、あらかじめ、写しではなく権限ある公務員によって作成される謄本の送付を要求すべきとされている⁽⁷¹⁾。

(2) 租税条約に基づく情報交換により得た情報の証拠化

前述までの、刑事訴訟法上の国外収集証拠の証拠能力にかかる判断基準を基に、特信性の情況的保障について言及しながら、租税条約に基づく情報交換を利用する際の手続上の留意点及び得た情報の証拠化方法について論じる。

イ 刑事訴訟法の規定

租税条約の情報交換規定に基づき、被要請国の税務当局の調査担当者が作成した質問てん末書、検査てん末書等は、刑事訴訟法 321 条 1 項 3 号の書面として取り扱われることとなる。同条 1 項 3 号は、刑事裁判で証拠能力が認められるための要件を以下のとおり規定している。

- ① 供述者の署名若しくは押印があること
- ② 国外居住等の理由で、公判期日に供述することができないこと
- ③ その供述が犯罪事実の存否の証明に欠くことができないものであること
- ④ その供述が特に信用すべき状況の下にされたものであること

これら各要件の存否は、国際捜査共助における特信性の情況的保障の立証でも述べたように、具体的事案ごとに個々に判断されることとなるが、租税条約の情報交換規定を利用して得た情報についても、特に、④の「特信性の情況的保障」の立証には、十分な注意が必要である。

(71) 酒井・前掲注(67) 80 頁。

ロ 租税条約に基づく情報交換における特信性の情況的保障の立証方法

租税条約に基づく情報交換において、相手国税務当局の調査が、「特に信用すべき情況の下にされたものであること」（特信性の情況的保障）を立証するためには、少なくとも、その調査が、いつ、どこで、誰が、誰に対して、何の目的で行われたものであるかが、書面上で明らかにされている必要がある。

そこで、被要請国税務当局に対しては、回答として作成する書面に、①調査年月日、②調査担当者の署名、③供述者の署名、④日本国の要請に基づく日本国の国税に関する犯則事件のための調査であり、当該事件の犯則嫌疑者を明らかにして調査を行ったことなどの記載を求める必要があると考えられる。

また、特信情況をより高めるためには、被要請国税務当局の調査がどのように行われたものであるかなど、具体的な調査状況が書面上で明らかにされていることが望ましいことから、被要請国税務当局に対しては、我が国の刑事訴訟法における証拠能力の要件について説明するとともに、通常、国内で作成している各種てん末書と同様の事項の記載を求めることが最も理想的であり、依頼内容ごとに、各種てん末書等の作成を要請する必要がある。

なお、これらの点について、OECD モデル租税条約コメンタリーでは、「証拠法その他法的要件を充足するために、一定の様式で情報を受領する必要もある。条約締結国は、このような要請にできる限り応ずるよう努めるべきである。」⁽⁷²⁾としていることから、被要請国税務当局に対して調査要請を行う際に、具体的に回答の様式等についても説明を行

(72) 2005 年の OECD モデル租税条約コメンタリー改正で、特定の様式での情報提供についてのパラグラフが追加され、「要請国は、例えば裁判で証拠として採用されるような、特定の様式で回答することを求めた場合、被要請国は、可能な限りこの依頼に応えるべきである。」とされた。なお、現行の日米租税条約及び米スイス租税条約の情報交換条項は、米国モデル租税条約に従い、米国の裁判手続き上の証拠能力を充足する形式での情報提供を義務づけている。

い協力を求めることが重要と考える。

ハ 被要請国税務当局に対する説明

租税条約に基づく情報提供要請に対する回答を早期に得るためには、被要請国税務当局の担当者に、事案の内容や依頼事項を直接説明し、迅速な対応を促すことが考えられる。特に質問調査を依頼する場合には、被要請国税務当局の担当者に事案の詳細な内容を十分に把握してもらわないと、実りのある調査結果は期待できないことから、積極的に査察官を派遣し、被要請国税務当局に対する事案の概要等を説明する必要がある。

ニ 回答書の証拠化

我が国においては、従来、租税条約の目的が条約締結国の税務当局間の協力関係を図り、適正な課税を行おうとするものであり、刑罰権実現のための国際協力を目的とするものではなく、刑事事件の証拠として使用するものについては、国際捜査共助の手にしたがって入手すべきであるとして、租税条約に基づいて外国から提供された情報を刑事裁判の証拠とすることに消極的な見解が有力であった。

しかしながら、平成 18 年における租税条約等実施特例法の改正により、外国の租税犯則事件について、我が国において犯則調査手続による証拠収集が可能となり、相互主義の下、相手国にも同様の手続を要請することが可能となったことから、刑事訴訟法上の「特信性の状況的保障」がなされ、更に証拠価値が高まることとなった。

もっとも、証拠能力が認められるためには、刑事訴訟法上の各要件を満たしていることが必要であり、入手した資料の性質に応じて、証拠能力が付与されている必要はある。

そのことから、相手国から受領した回答書の証拠化については、検察官による捜査共助の回答書が相手国に対する要請書から回答書までの一連の手続資料をすべて裁判に証拠として提出していることを参考として、具体的には、情報提供依頼を上申した文書、相手国に対する依頼文書、

相手国から受領した回答書という手続一切の資料を証拠化する必要があると考えられる。

第3章 査察調査における国外証拠収集 についての今後の対応

本章では、今後も増加するであろう海外取引を利用した脱税事件について、現状を踏まえつつ、その国外証拠収集の方策についての対応を検討する。

第1節 国外証拠収集についての法的対応

1 国際法上の法的対応

第1章第1節で述べたとおり、執行管轄権の域外行使については、被行使国の同意がある場合を除けば、一切の権限行使は認められない。

しかしながら、脱税が国際化し、今後もこの種事案が増加するであろうことを鑑みれば、外国領土内において公権力を行使することを一切許されないと大陸法系の考え方に立ったとしても、外国での調査活動について、任意の調査活動等、一定の範囲で許容すべきであると考ええる。

外国が我が国において調査を行うことは、任意調査といえども国民に負担をかけることであるから、その相当性を確保することが必要ではあろう。そのためには、租税条約という枠組みの中で合意及び調整を行うことによって調査対象者の権利保障の相当性を確保すること、また、外国の権限行使を我が国の査察官の立会いの下に認めるということが考えられる。こうした手当てを行った上で、実力行使性の低い任意調査に限り、外国税務当局の我が国における調査活動を認めると同時に、我が国の査察官が外国での任意調査活動を行うことの承諾を求めることを検討すべき時期にきているように考える。

2 国税犯則取締法上の法的対応

国税犯則取締法の調査管轄権が適用されるのは、日本国の領域内に限定されると解されてきたが、これは、国税犯則取締法に国外調査権の規定がなく、また、公法は属地主義が原則との考えによるものとされるところ、具体的な

論拠については、これまで議論されてこなかった。

この点については、第1章第3節で述べたとおり、刑事訴訟法における調査管轄権の解釈及び法人税法等の質問検査権の解釈を準用して、国税犯則取締法の調査管轄権の適用範囲についても、国外に及んでいると解釈できる（具体的な権限行使については国際法上の国家管轄権である執行管轄権の制約を受けることとなる）。

しかしながら、租税の分野に関しては、世界的な税務当局間の国際的租税情報交換に関する注目の高まりがあり、OECD 租税委員会の議論に積極的に参加している我が国は、他の主要国からも、国際的租税情報の収集手段の拡充に向けた協力を求められている。そのような中で、我が国は、外国領土内での直接的な権限行使による証拠収集という、積極的な情報収集手段の整備も行っていかなければならない立場にある。

そして、直接的な権限行使による証拠収集は、私人に一定の協力義務を負わせるものであるため、調査対象者の権利保護の観点から、根拠法となる国内法を整備し、同法に規定された手続規定を外国でも適用・遵守する必要がある。

したがって、国外での権限行使の承諾を外国に求めていく際には、調査対象者の権利保障の相当性を担保する観点から、国内法に規定された手続規定を適用できるよう、当該権限行使の根拠法となる国内法が外国で適用されることを明確化しておくことが必要となるため、国内法に国外調査権の規定を設けることについても検討すべきではないかと考える。

国外調査権の規定が設けられた手続法が他に存在しないことに鑑みると、国税犯則取締法に国外調査権の規定を設けるには、慎重な検討が必要であるが、上の事情から、今後の法的対応策を議論していく必要があると考える。

第2節 国外収集証拠の特信性の情況的保障

現状、我が国の査察事務においては、租税条約に基づく情報交換の手続を利

用して、相手国に国外情報の収集を依頼しているところ、租税条約の情報交換規定を利用して得た情報については、近年、租税条約等実施特例法の改正により、外国の租税犯則事件について、我が国において犯則調査手続による証拠収集が可能となり、相互主義の下、相手国にも同様の手続を要請することが可能となったことから、刑事訴訟法上の「特信性の状況的保障」が更に担保されることとなった。

また、刑事訴訟法上の証拠能力については、第2章第2節で述べたとおり、被要請国の税務当局の調査が、特に信用すべき状況の下にされたものであること（特信性の状況的保障）を立証することが重要となり、その立証方法として、回答書の様式等に関して論じたところであるが、本節では、国外収集証拠の証拠化対応の一つとして、被要請国が調査を行う際に、我が国の査察官が立ち会うことの有効性及び可否等について論じる。

1 国際捜査共助における捜査立会い

刑事法分野において、国際捜査共助⁽⁷³⁾により要請があった場合の証拠収集は、我が国の検察官及び司法警察官が行うが、その際に、共助の要請国である外国の捜査官が、共助の実施、例えば、取調べ及び供述調書の作成等に立ち会うことは、実務上広く行われている。

逆に、我が国が要請を行った場合に、我が国の捜査官が、外国捜査官の取調べに立ち会う場合も少なくなく、その場合には、立ち会った捜査官が取調状況等に関する報告書を作成して裁判で証拠請求するほか、自らが取調状況等を証言するなどして、特信性の状況的保障の立証を行う例も見られる。

これは、立会いだけであれば主権の侵害、つまり相手国の主権機能（現地の国内法上、国家機関の専属権能とされる事項）を侵奪するという問題は生じないからとされている⁽⁷⁴⁾。

(73) 第2章第2節2（1）イ「国際捜査共助の概要」を参照。

(74) 藤永ほか・前掲注(41) 361～362頁。

2 我が国査察官の被要請国調査への立会いの可否

第1章第1節で述べたとおり、国際法上の執行管轄権については、外国領土内で行使することは被行使国の同意がある場合を除けば一切許されないとされているが、他国の領域での執行管轄権の行使が国際法上禁止されるのは、相手国の主権の侵害を犯しかねない大きな問題を含んでいるためである。

租税条約に基づく情報交換要請により被要請国が行う調査に、我が国査察官が立ち会う行為については、国際捜査共助における捜査官の立会いにおける解釈と同様に、立会いだけであれば、相手国の主権の侵害、つまり、相手国の主権機能（現地の国内法上、国家機関の専属権能とされる事項）を侵奪する結果とはならないから、相互主義の下、条約による合意又は相手国の事前承認を条件とするなどして実施することは可能と考える。

なお、我が国がバーミューダとの間で締結⁽⁷⁵⁾した情報交換を主体とした租税協定では、第6条において、「被要請国の権限のある当局は、要請国の権限のある当局の要請があったときは、被要請国における租税に関する調査の適当な部分に、要請国の権限のある当局の代表者が立ち会うことを認めることができる。」と規定しており、これを根拠として、被要請国が行う調査に、我が国査察官が立ち会うことができれば、特信性の情況的保障の立証が可能となることから、今後の運用が注目されるところである。

3 諸外国における調査立会いの動向

租税条約に基づく情報交換の主な形態には、要請に基づく情報交換⁽⁷⁶⁾、自動的情報交換⁽⁷⁷⁾及び自発的情報交換⁽⁷⁸⁾があるほか、そのほかの形態として、

(75) 平成21年6月に合意、平成22年2月に署名され、平成22年6月現在、国会の承認は経ていない。

(76) 税務当局が特定の事案に関連して、個別の要請を他方の締約国に行うものである。これは、自国の課税手続き上可能な通常の情報交換を利用して入手できない場合に行うべきとされている。

(77) 一方の締約国に源泉のある利子等の特定の所得項目に関する情報を組織的に送付するものである。

(78) 例えば納税者の調査の際に入手した情報で、他方の締約国にとっても関心がある

調査官派遣等についての説明が、2000 年改正時の OECD モデル租税条約コメントリーに追加された。

ここでいう調査官派遣とは、要請国の職員が、被要請国が行う調査に対し、積極的又は消極的に関わるというものである。積極的な関わりとは、調査現場に臨場して被要請国の調査官と同時に調査に参画するものをいい、消極的な関わりとは同様に調査に臨場するが、調査を傍観等するのみで当該参画はしないというものであり、両者の違いは、調査権限を行使するか否かという点に絞られる。

消極的関わりについては、領土的な繋がりが深い旧 EC 諸国のいくつか及び北欧諸国のほか、大多数の OECD 加盟国が、調査現場への臨場又は同席を認めている⁽⁷⁹⁾。

4 まとめ

租税条約に基づく情報交換により得られた情報が、刑事裁判での証拠として認められるためには、刑事訴訟法上の「特信性の情況的保障」が立証されていることなどが重要となる。

租税条約に基づく情報交換手続において、被要請国が調査を行う際に、我が国査察官が質問調査等に立ち会うことができれば、裁判で回答書の証拠能力が問題となった場合には、査察官自らが証人となって特信性の情況的保障を立証することができるという利点がある。また、査察官自らが被質問者の供述から心証を形成できるほか、適宜補充的な質問すべき事項を被要請国の調査官に伝えたりすることができる。

刑事法の分野では、国際捜査共助要請を行った際に、証拠の収集に検察官等が立ち会うことを認める国が多く、また、国際的租税情報交換の分野でも、大多数の OECD 加盟国が、調査現場への臨場又は同席を認めている。

したがって、我が国の査察調査においても、外国の調査官だけでは的確な

と思われる情報を提供するものである。

(79) 中村豊治「租税条約に基づく情報交換」国際税務 278 巻 24 号 42 頁（2004 年）。

証拠の収集が困難な場合もあるため、特に、事案が複雑で、供述の微妙なニュアンスを的確に捉える必要がある場合や、提供を求める証拠が極めて重要な意味を有する場合などには、我が国の査察官等が出張し、適宜相手国の税務当局と協議を行うとともに、調査に立ち会うことも積極的に検討すべきと考える。

第3節 租税情報交換条約（協定）の締結の推進

1 租税情報交換条約

第2章において、既存の租税条約の情報交換規定の有効性等について論じたが、国際租税情報交換の新たなツールとして、近年、米国を中心とした OECD 加盟国とタックス・ヘイブンとの間で締約の数が増加している「租税情報交換条約（Tax information Exchange Agreement：TIEA）」について、その概要⁽⁸⁰⁾、我が国における有用性及び検討課題を論ずる。

（1）租税情報交換条約の概要

租税情報交換条約は、租税情報の交換に特化した租税条約をいうところ、タックス・ヘイブンに対して、二重課税排除における課税管轄権配分上の特典を与えないという条約締結ポリシーを遵守しつつ、情報交換を可能ならしめる条約である。

我が国はこれまで、タックス・ヘイブンとの租税条約には消極的であった。その理由は、タックス・ヘイブンとの間ではそもそも排除すべき二重課税が生じないことから、租税条約を締結しないのが原則とされていたためである。また、バーミューダとの間の租税協定が、情報交換を主体とした租税協定となっているほかは、租税情報交換条約を締結した例も存在しない。

租税情報交換条約を締結した例がない理由としては、日本国側が同条約

(80) 増井良啓「タックス・ヘイブンとの租税情報交換条約（TIEA）」税大ジャーナル 11（2009年）。

の締結を持ち掛けても、タックス・ヘイブン側から、各種特典を織り込んだフルセットの標準型条約の締結を希望されてしまい、我が国としては、タックス・ヘイブンには条約上の特典を与えないという従来からの条約締結ポリシーがあるため、話が具体化しないまま物別れになるのではないかと考えられる。

ところが、近年、とりわけ 2002 年以降、タックス・ヘイブンが OECD 加盟国との間で租税情報交換条約の締結に応じる流れが強まり、同条約の数が増加しつつある。租税情報交換条約を最も多く締結しているのは米国であり、その中には、国際的脱税事案が問題となったリヒテンシュタインとの間の租税情報交換条約（2008 年 12 月締結）も存在する。

なお、第 2 章で述べた租税条約（二重課税防止）には、情報交換条項が含まれているのが通常であるから、ある国が二重課税防止租税条約か租税情報交換条約のいずれかを締結していれば、租税情報を交換するための条約上の法的根拠が与えられることになる。

（2）租税情報交換条約の増加要因

OECD 加盟国は、可動性の高い所得が自国から低課税国に流出する動きに対抗するため、1990 年代後半に、タックス・ヘイブンを抑え込むための多国間取組みを開始した。この運動が、タックス・ヘイブン側からの反動に直面する中で、課税ベースと税率の低水準そのものよりは、情報交換の欠如や透明性の不足を標的にするものへと変化していった。こうして OECD とタックス・ヘイブンとの対話の焦点が徐々に情報交換と透明性へと力点を移動させてくる過程で、2002 年 4 月に、OECD モデル情報交換協定 (TIEA) が公表され、米国を中心にして、タックス・ヘイブンとの間の租税情報交換条約の締結例が増加してきた。

（3）租税情報交換条約に基づく情報交換の内容

租税情報交換条約の核心は、要請に基づく情報交換を可能にすることである。OECD モデル情報交換協定 (TIEA) は、条文上、要請に基づく情報交換メカニズムを実効的なものとするために、双方可罰性や租税業務上の利

益の要件がかからないことを明示している。

具体的には、OECD モデル情報交換協定（TIEA）第5条の規定を見ると、第1項（要請を受けた国が情報を提供する義務）において、民事事件と刑事事件（犯則調査）の両方が情報交換の対象となること、調査されている行為が被要請国の法律の下で犯罪を構成するか否かにかかわらず情報を交換するものとする、つまり双方可罰性（dual criminality）の要件によって情報交換が制限されることがないことを明らかにしている。第2項（要請を受けた国が情報を保有していない場合の情報収集権限）においては、自国の租税業務上の利益（domestic tax interest）によって情報交換が制限されることはないことを明らかにしている。第4項（銀行保有情報の収集と提供）は、銀行機密を盾にとって情報提供を拒むことを阻止する規定である。

また、第6条では、「被要請国は関連者の同意文書がある場合、個人に対する質問及び記録の調査を行うために、要請国の権限ある当局の代表を自国に入国することを認めることができる。」旨規定し、積極的調査活動を認めている。

以上のように、情報収集のために真に実効的なツールとなっていることに加え、情報交換規定に特化した条約であるため、課税管轄権の配分についての各種特典をタックス・ヘイブン側から要求されることもなく、我が国としては、タックス・ヘイブンには条約上の特典を与えないという従来からの条約締結ポリシーを遵守しつつ、情報交換を可能とならしめる条約であるといえる。

（4）日・バーミューダ租税情報交換協定

我が国は、タックス・ヘイブンとは初めて、平成21年6月にバーミューダとの間で情報交換を主体とした租税協定（国会の承認を経るもの）に合意し、平成22年2月に署名がなされている（平成22年6月現在、国会の承認は経ていない）。我が国は、水面下において、この種の協定の締結を図る動きをしてきたものと思われ、これまでの成果が実を結び、今後の日本

の租税条約の在り方に新しい方向付けをしたものとして、評価できるものである。

しかしながら、本協定は、情報交換規定を主体としているものの、一方で、人的交流を促進する観点から、退職年金等の特定の個人の所得についての支払地における課税の減免等の規定がなされている。

これは、本協定における両政府の利害の調整である。つまり、我が国からすれば、タックス・ヘイブンであるバーミューダから租税情報の提供を受けることとなるが、逆のケースは皆無であり、バーミューダが本協定により利を得ることができない。そこで、年金生活者が生活するリゾート地であることで有名なバーミューダに対して、退職年金の支払地における課税の減免という特典を与えたものと考えられる。

(5) 我が国の検討課題

我が国は、タックス・ヘイブンとは初めて、バーミューダとの間で情報交換を主体とした租税協定を締結したが、その内容は、情報交換を主体とする一方で、課税管轄権の配分についての若干の特典を与えるものと考えられる。今後は、このような特典をタックス・ヘイブンに与えない租税情報交換条約が、国外情報収集の重要な手段であると位置づけた上で、他のOECD加盟国がタックス・ヘイブンと締結した租税情報交換条約の運用実態や、とりわけ、交渉相手国としてのタックス・ヘイブンが租税情報交換条約の締結に応じるに至った経緯及び説得材料をモニターし、タックス・ヘイブンとの間で締結を進めていくことが望まれる。

2 行政取極による租税情報交換協定の締結の推進

国際的租税情報交換の必要性の高まりに早期に対応するためには、タックス・ヘイブン諸国等との間で、前述の租税情報交換条約を早期に締結していくことが望まれる。

そこで、早期締結のための施策として、国会の承認を経ない租税取極による「租税情報交換協定」の締結を提言する。

(1) 条約の概念

条約は、条約法条約2条において「国家間において文書の形式により締結され、国際法によって規律される国際的な合意をいう」と定義⁽⁸¹⁾される。この定義が示すように、条約法条約の規則が提要される条約として認められるためには、「国の間」において、「文書の形式で締結され」、「国際法によって規律される」、「国際的合意」の4つの条件をすべて満たさなければならない。

条約の名称は様々であり、それを例示すれば、憲章、規約、条約、協定、議定書、規程、盟約、取極、交換公文、宣言、声明等がある。しかしながら、これらが4つの条件をすべて満たす限り、その合意文書に与えられた名称のいかんを問わず条約として扱われる。

(2) 条約の締結手続上の分類

条約は、その締結手続によって、正式の条約と簡易な条約に分けることができる。これは、国家元首の承認を経て正式に結ばれる条約と、かかる承認を経ずに一定の条約締結権を委任された機関の代表の署名だけで結ばれる条約との区別である⁽⁸²⁾。後者は、いわゆる行政協定、あるいは行政取極といわれるものである。今日、条約の締結については、我が国を含めて大部分の国が、国会の承認を条件としている。そのために、この区分は、実質的には、国会の承認を必要とする条約と、それを必要としない条約との区別に等しい。

(3) 国会による条約の承認

我が国においては、いかなる条約が国会の承認を必要とし、いかなるものが行政府のみの権限に基づき締結しうるのであろうか。

この点については、1973年の第71国会における日米原子力協定改正議定書の審議の際、交換公文の取扱いについて審議が紛糾したことを契機として、翌年の衆議院外務委員会において大平外務大臣（当時）の答弁によ

(81) 小寺ほか・前掲注(6) 48頁～51頁。

(82) 高野雄一『国際法概論（下巻）』9頁～10頁（弘文堂、1986年）。

り定式化された。すなわち、我が国の場合、次の3種類の条約は国会の承認を経ることが必要とされる。第1に、法律事項を含む国際約束である（沖縄返還協定、日米地位協定など）。これは国会の立法権（憲法41条）に関わる内容をもつ条約である。第2に、財政支出を伴う国際約束である（賠償協定や経済協力の取決めなど）。これは国費の支出は国会の議決に基づくことを要件とする憲法規定（憲法83条）を受けたものである。最後に、国家間一般の基本的な関係を法的に規定するという意味で政治的に重要な国際約束である。

条約の審査には一定の時間が必要であり、国家が締結するすべての条約を国会で承認するとすれば、流動的な国際租税状況に迅速に対応できないおそれがある。また、国会の能力には限界があり、すべての条約を国会で審議し承認するのは実際問題としても困難である。そこで、上記3つの要件に該当しない条約については、国会の承認なしに行政府が自らの権限に基づき締結することができる行政協定、あるいは行政取極という形式で多用されることとなった。これは、憲法73条2号に規定された内閣の外交関係を処理する権限に基づいて締結される。

なお、租税情報交換協定の締結については、国会の承認を経ることが必要とされる上記3つの条件には該当しないと解されることから、国会の承認なしに行政府が自らの権限に基づき締結することができる「行政協定」あるいは「行政取極」として締結できるものとする。

（4）行政取極による租税情報交換協定の国内的効力

イ 租税条約の国内的効力

行政協定及び行政取極は、国会の承認を経るものではないが、条約として認められるための4つの定義をすべて充たす限り、広義の条約に該当することとなる。

そこで、まず、条約一般の国内的効力について論じる。条約の国内的効力とは、条約が国内で法としての力を認められるか、国内において法として存在するか、という問題である。

我が国は、日本国憲法が 98 条 2 項において「日本国が締結した条約及び確立された国際法規は、これを誠実に遵守することを必要とする。」と規定しており、この憲法の内容から、国内法に対する条約の優先適用を認めていると解される（条約優位説⁽⁸³⁾）。

一方、租税条約については、主として国際的二重課税の排除を規定する条約である限りは、条約をそのまま国内関係に適用しても納税者にとって不利益な結果は生じないので支障はない。しかしながら、「脱税・租税回避の防止規定」が定められ、要請のための情報収集権限が規定されると、納税者にとって一定の協力義務が生じることとなる。国内法では情報収集権限の規定が存在しないにもかかわらず、租税条約で情報収集権限を付与する規定が設けられること、つまり、納税者に義務を負わせる租税条約上の規定に併せて、国内法を創設・改正することなく、租税条約を国内関係にそのまま適用することが認められるか否かについては、疑問が生じる。租税法律主義（憲法 84 条）に基づいて、国内法の制定が必要であるといわざるを得ないのである（優位国内法説⁽⁸⁴⁾）。

そこで、我が国では、租税条約等実施特例法を創設し、その後、必要に応じて改正を行うことにより、我が国の情報収集権限などについて、根拠法規（国内法）の整備を行ってきたのである。

ロ 租税協定（租税取極）の国内的効力

次に、行政協定及び行政取極が国内的効力を有するか否かである。

この点に関しては、国会の承認を必要としない行政協定（行政取極）については、国内的効力を否定する説もないわけではないが、条約として認められるための 4 つの条件をすべて充たす限り、行政協定（行政取極）も憲法 98 条 2 項にいう「条約」に当たることから、国会承認条約と同様に国内的効力を有すると解されている⁽⁸⁵⁾。

(83) 本庄資『租税条約の理論と実務』216 頁（清文社、2008 年）。

(84) 本庄・前掲注(83) 217 頁。

(85) 小寺ほか・前掲注(6) 113 頁。

しかしながら、租税協定については、前述の租税条約の国内的効力の解釈と同様に、租税法主義の見地等から、根拠法規（国内法）の整備が必要となる。

そこで、平成 22 年の租税条約等実施特例法の改正において、同法の対象に「租税情報交換協定」を追加することにより、我が国は、租税条約の情報交換規定のみならず、租税情報交換協定の規定に基づき相手国から租税に関する調査（犯則事件調査を含む）に必要な情報の提供の要請があった場合にも、要請に応じて情報を提供するための情報収集権限が付与されることとなった。

（５）行政取極による租税情報交換協定の締結の推進

脱税が国際化し、国際的租税情報交換の必要性に迅速に対応するためには、早期に、情報交換手段の拡充を講じていかなければならない。

一方、我が国がこれまで締結してきた租税条約は、バーミューダとの間の租税条約のように、租税協定と称するものもあるが、すべて国会の承認を経て締結されている点で正式な条約に分類でき、今後、同様の締結手続を踏む限り、国会での審議及び承認に時間を要し、流動的な国際租税状況に迅速に対応できないおそれがある。

前述のとおり、租税情報交換協定については、国会の承認を経ることが必要とされる 3 つの条件には該当しないと解されることから、国会の承認なしに行政が自らの権限に基づき締結することができる「行政協定」あるいは「行政取極」として締結できるものと考えられる⁽⁸⁶⁾。

したがって、脱税が国際化し、国外に証拠を求める租税犯則事件が相互に増加している現在においては、国際的租税情報交換の必要性に迅速に対応するために、国会の承認なしに国税庁が自らの権限に基づき締結することができる行政取極により、速やかに租税情報交換協定を締結し、その後、状況に応じて、国会の承認を経て条約化していくことも視野に入れ、今後

(86) 平成 22 年度税制改正大綱によれば、今後、租税条約だけでなく、行政取極の締結によっても情報交換ネットワークを迅速に拡充していくとしている。

の対応が望まれる。

また、今後の租税条約のあり方として、包括的な租税条約があればこれで十分とするのではなく、包括的な租税条約に加えて、個別的な租税協定等を束ねた形で租税条約があるべきとしないと、国際的租税情報交換には対応できないと考える。

おわりに

海外取引を利用した脱税が増加し、その手段も悪質・巧妙化している近年において、その証拠収集手法に関しては、相手国の主権侵害の問題、国税犯則取締法の適用範囲の問題、租税条約に基づく情報交換の制度的問題及び収集した証拠の刑事手続における証拠能力等の点で、種々の隘路があり、制度的・手続的に限界がある分野であることは否めない事実である。しかしながら、税務行政が国民の付託に応えるためには、この種の事犯に対しても厳正な対処が必要であることから、査察事務に携わる者として、このテーマの研究が避けて通れないのも事実であり、永遠のテーマであってはならないと考える。

今回の研究は、糸口を掴むことと、日頃、私自身が考えていることを述べるに留まったが、本来は、高度な政策的な見地から論じるのが本筋ではなかろうかとも思われる。今後、本稿を読まれた方の忌憚ない御批判、御叱責をいただければ幸いである。