

タックス・シェルターの販売に関与する米国租税専門家の責任(1)

税務大学校研究部教育官
酒井克彦

はじめに

米国においては、タックス・シェルター(Tax Shelter)¹の開発や販売(勧誘)に租税弁護士や公認会計士等の租税専門家が関与することが多いと指摘されている²。また、租税専門家がタックス・シェルターに関して専門家としての意見を提出するかたちで、販売等に間接的に関与することも多い。タックス・シェルターというものが租税回避商品とか課税逃れ商品³などと訳されているように、特に濫用型のそれについては、税法等の網の目を潜って開発される商品であることが多い。かねてより、米国内国歳入庁(Internal Revenue Service、以下「IRS」という。)とタックス・シェルターの開発者や販売者との間では攻防が繰り返されておられ、タックス・シェルターの販売に関与する租税専門家に対して、IRSは厳しい対応を見せている。そこでは、公認会計士や租税弁護士、登録代理人といった租税専門家としての資格剥奪や高額のパナルティを課すといった措置が規定されたり、タックス・シェルターの登録制度の構築などが講じられている。

また、一方で、タックス・シェルターの投資勧誘といったものが、白目下において行われる商品販売とは異なり、ある意味ではアングラともいえる販売活動によって勧誘されるものであること、租税行政当局に否認される虞があるにもかかわらず、合法的な節税商品取引として販売されることが多いこと、節税効果が目に見える形となって示されないことといった商品の特殊性ゆえに、商品販売時に要請される説明義務が適正に履行されないことが多く、そこでは販売者や租税専門家に対し

て民事責任が問われることにもなる。具体的には、租税専門家の意見を信じて投資をした者が、爾後の課税庁の調査によって税務否認されるなどして被った不測の損害の回復を求めて投資者が損害賠償を請求する事件などがそれである。このような訴訟は、タックス・シェルター・マルプラクティス(Tax Shelter Malpractice)訴訟とも呼ばれ、多くの事例の蓄積がみられるところであり⁴、筆者もこれまで、米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティスについては幾つかの論稿において言及してきた⁵。

我が国における税理士の責任論を考察するに当たって、米国におけるこれらタックス・シェルターの販売に関与する租税専門家の責任論を検討することは、少なからぬ意義を有すると思われる。けだし、我が国にも日本版タックス・シェルターが導入され、そこに租税専門家が関与している事例が散見されるようになっており、このような傾向は更に増加するものと思料されるからである⁶。

税理士の責任論については、民事法的アプローチ、行政法的アプローチ、そして刑事法的アプローチが考えられる。また、これらそれぞれのアプローチに加えて業界自治的な観点からのアプローチをも併せた多角的な検討によって、はじめてタックス・シェルターに関与する租税専門家の責任問題を明確に映し出すことができるのではないと思われる。

そこで、まずは本稿(1)において、タックス・シェルターの販売に関与する租税専門家の責任について、民事法的観点(タックス・シェルター・マルプラクティスの観点)から検討を加えることとしたい⁷。タックス・シェルターの

販売等に租税専門家が関与している実態については、既に先行業績もあることから、本稿ではこの点を直截に言及することはせず、タックス・シェルター・マルプラクティスを概観することを通じて、タックス・シェルターの開発や販売に携わる租税専門家の責任論を確認することとし、これをネグリジェンス理論の観点から検討することで、租税専門家の注意義務の問題に焦点を当ててみることにしたい。

Ⅰ 米国における租税専門家

弁護士(Attorneys.なお、租税専門の弁護士は「租税弁護士」と呼ばれる。)、公認会計士(Certified Public Accountants)、登録代理人(Enrolled Agents)⁸、登録保険数理人(Enrolled Actuaries)⁹の個人である資格者は、IRSに対する納税者の代理業務について、その業務の範囲を制限することなしに行うことができる¹⁰とされている。これらの者は業務執行者(Practitioner)と呼ばれるが、それ以外の個人は通常、非登録申告書作成者(Unenrolled Return Preparers)と呼ばれる¹⁰。

非登録申告書作成者は、申告書の作成をし、申告書作成者として署名もするが、かかる署名は無制限業務執行者の署名とは区別される。そして、非登録申告書作成者は、証人としての出頭や、IRSの調査の際に情報を提供することにつき納税者を代理することができるが、それ以外のことでIRSとの関係において納税者を代理することや、還付金請求のために署名をすること、還付金小切手の受領をすること、税金の徴収や賦課のための法定期限の延長をするための同意に関する署名をすること、納税義務に関する同意の署名をすること、不足税額の徴収や賦課に関する制限の抛棄に対する署名をすることはできない¹¹。また、レター・ルーリング(letter ruling)、デタミネーション・レター(determination letter)、クロージング・アグリーメント(closing agreement)に関して納税者を代理することはできない¹²。

Ⅱ 米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティスの状況

1 概観

米国においては、租税専門家の助言に従ってタックス・シェルターに投資した者が課税処分を受けたことに起因して不測の損害を被ったことで、当該助言を行った専門家への説明義務違反を問う事件は非常に多い。これがタックス・シェルター・マルプラクティスの典型例であるといえよう。タックス・シェルター・マルプラクティスにおいて、被告として訴えられる者は、具体的には、タックス・シェルターの販売者、開発者、タックス・シェルターの開発や販売に直接的ないし間接的に関与する租税専門家などであるが、ここでは租税専門家が訴えられるケースを取り上げることとしよう。

ところで、米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティスの発生原因は、大きく分けて2つの類型に分類することができる¹³。

第一に、タックス・シェルターそれ自体に商品構造上の欠陥があったことにより、節税の目的を達することができなかつたというもの、つまりそもそも節税効果のないものを売り付けられたというケースである。例えば、畜牛リースをタックス・シェルターに組み込んだRenovitch v. Kaufman事件¹⁴では、広告の触れ込みと実態との間には大きな隔たりがあり、投資対象とされた畜牛は、死亡するか又はミルクが止まってしまつて食用として屠殺のために売却されるなどして管理体制が悪く、畜牛に係る減価償却等の税制上の恩典を受けられなかつたというものである。タックス・シェルターのパンフレットに掲載されていた法律事務所の課税上の見解についての妥当性を争つたPasternak v. Sagittarius Recording Co.事件¹⁵などもこの類型に分類される。

第二に、Adell v. Sommers事件¹⁶のように課税庁からの否認により節税効果が減殺されたとする事例や、Yarbrough v. Cooper事件¹⁷やLehning v. Bornhop事件¹⁸のように租税

専門家の法的助言が誤っていたとする事例がある。我が国の節税商品過誤訴訟のほとんどが第一の類型に分類される事例であるのに対して、米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティスでは、この類型の事例が豊富かつ多様である。Adell v. Sommers 事件は、投資家 Adell が、租税弁護士から適法に節税できると勧誘されてリミテッド・パートナーシップに投資したものの、その後、パートナーシップに分配された損失が IRS に否認されたことから、節税を受けられなくなったという事件である。この類型は、課税庁によって税務否認されていることを知っているにも拘わらず、販売に当たってそのことについての説明がなかったとされた Eriks v. Denver 事件¹⁹、租税弁護士が課税庁との和解についての不正確な助言をしたとされた Gould v. Sachnoff & Weaver, Ltd. 事件²⁰など多様である。

なお、Turtur v. Rothschild Registry International, Inc. 事件²¹のように両方に分類されるような、過誤の発生原因が混在している事例もある。同事件は、コンピュータ設備リースを利用したタックス・シェルターが、内国歳入庁により否認されたことに加えて、コンピュータ設備自体がインフレとなり、リースによる節税効果が減殺されたという経済情勢の観測の誤りも過誤の発生原因とされたものである。

2 租税専門家の責任構成論

(1) 租税専門家の責任

租税専門家はコモンローとエクイティの両方の違反を問われる可能性を有しており、コモンローを基礎とする責任は、ネグリジェンス (negligence)、契約不履行 (breach of contact)、受忍義務違反 (breach of fiduciary duty)、詐欺 (fraud)、エクイティを基礎とする責任は、証券法 (Breach of Securities Acts)、RICO 法 (the Racketeer Influence and Corrupt Organization Act)、消費者詐欺

(consumer fraud)のほか、証券取引委員会強制法 (SEC enforcement actions)、IRS 規則 (rules) 及びレギュレーション (regulations)、労働省令 (department of labor regulations) などの違反がある。

しかし主に、専門家としての注意義務を果たしたかどうかの判断基準は、専門家の他人に対する損害の起因となる過誤 (failure) の有無にあると解される。かかる過誤を構成するのは、ネグリジェンスであり、これによりその技術程度や専門家として有すべき能力の有無が判断される傾向にあることから、本稿ではネグリジェンス理論を中心に検討を加えることとしよう。

(2) ネグリジェンス理論

マルプラクティス (malpractice) に対する責任は、多くの場合、ネグリジェンス理論によって追及される。その際に適用される注意義務の基準は、当該専門家が同じ状況にある評価の定まった同種の専門家が有していたであろう注意を尽くしたか否か、というものであると思われる²²。

ネグリジェンスは、不法行為の一類型であり、intentional torts (故意による不法行為)、strict liability (厳格責任) と並んで不法行為責任を基礎付ける原則の一つであって、通常人が払うべき注意を怠ることにより損害を惹起した場合に、行為者は賠償責任を問われる。

そこで、マルプラクティスの法的構成の検証として、ネグリジェンス理論について、概観しておくこととする²³。

ネグリジェンス理論は、「合理人がするであろうことをしないこと、又は彼がしないであろうことをすること²⁴」というネグリジェンス概念を中心にして、その周囲に細大さまじまのルールを作り出し、ネグリジェンス法理の迷路を築き上げたといわれている。ネグリジェンスという不法行為は、「被告が原告に対する注意義務 (duty of care) に違反し、その結果として原告に損害を被らしめること²⁵」と

定義され、ネグリジェンスの成立要件は、①相当の注意義務(duty of due care)を負いながら、②その注意義務に違反(breach of duty)し、③それが原因(causation)となって、④損害(damage)が生じることである。換言すれば、次のようになろう。

- ① 義務の問題 (被告が原告に対して注意義務を負っていたかどうか)
- ② 義務違反の問題 (被告がその注意義務に違反したかどうか)
- ③ 因果関係の問題 (注意義務違反の結果として原告に損害を被らしめたか)
- ④ 損害賠償額の問題 (その損害を金銭的に評価すればどれだけの金額になるか)

以下、これらの成立要件についてみていくこととしよう。

(3) 義務の問題

ネグリジェンスの概念から理論的に導かれる予見可能性の問題と、租税専門家のネグリジェンスによって惹き起こされた損害のうちどこまでをネグリジェンス理論に基づく法的保護の対象とすべきなのかという問題の二元的な問題を包含した注意義務議論が惹起される。

a) 予見可能性(foreseeability)の基準

合理人は、自己の行為の結果として他人への損害の発生が予見され得る場合にはかかる損害の発生を回避するよう注意するはずであるから、かかる合理人の行為を自己の行為基準とすべき被告は、合理人が注意を払うであろう状況、すなわち損害の発生が合理的に予見可能な状況においてのみ、しかるべき注意を払う義務を負うことになる。

ここでは、「通常の感覚(ordinary sense)をもつ人ならば誰が考えても、その状況で自分が通常の注意と技能を働かせて行為しなければその他人の身体又は財産に損害を与える危険をつくりだすであろうことを、直ちに認識するであろうような立場におかれた場合には、つねに、かかる危険を回避するために通常の

注意と技能を働かせる義務が生ずる。²⁶⁾と考えられている。

英米法における予見可能性に基づく注意義務の観念には、それが特定の人に対して負わされるものだという観念が含まれる。つまり、義務を負う相手方を特定しない「宙に浮いた義務(duty in the air)」又は「抽象的な義務(duty in the abstract)」は存在しない。予見可能性による注意義務の範囲の限定がネグリジェンス責任の特質に基づくものであるならば、その限定は、依頼人についてだけでなく、ネグリジェンス責任が及ぼす損害の範囲についても働くべきであろう。換言すれば、予見不可能な依頼人に対する注意義務違反を租税専門家が負わないということは、論理的には、予見不可能な損害についても注意義務を負わないということになろう。しかしながら、従来、英米法は依頼人の予見可能性のみを注意義務の問題に包摂して考慮するに留め、損害の予見可能性の問題については、別途因果関係の問題として扱っているようである。

b) 義務状況(duty situation)の基準

ネグリジェンス理論に基づく法的保護の範囲に外在的な要因に基づいた制限を加える議論がここでの基準論である。そこでは、基本的に、法は、人身又は財産に対する有形的な損害と無形的なあるいは純粹に金銭的な損失(経済的損失(economic loss))とを区別し、前者に対しては一般的に救済を与えるが、後者に対しては、特殊な事情がなければ救済を与えないという姿勢で理解されているようである²⁷⁾。

租税専門家の不注意な行為が彼の作為である場合には、一般的にネグリジェンスの責任を認めることとされているが、それが不作為である場合には、特別の事情がなければ責任が肯認されることはないと理解すべきであろう²⁸⁾。

(4) 義務違反の問題

義務違反の問題で扱われるのは、①当該状

況において租税専門家はどのように行動することを要求されていたか、租税専門家に要求されていた行為水準はいかなるものであったかという問題と、②租税専門家の行為はこの行為水準に達しないものであったかという問題である。

租税専門家に要求される行為水準は、一般的には、通常の慎重さを備えた人又は合理人が当該状況においてしたであろう行為と見るべきであろうか。ここにいう合理人とは、「通常の人(man in the street)」²⁹であって、およそ誤りを犯すことのない人でもないし完全な人でもなく、その意味では合理人は平均人(average man)に近似した人間像である³⁰。

合理人の行為水準(standard of the conduct of a reasonable man)は、租税専門家の行為のネグリジェンス性をはかる基準として、原則として、あらゆる場合に妥当する一般的抽象的な基準であるといえよう。

また、合理人の行為水準という基準は、その一般的性格において客観的なものであるが、この基準が適用される行為者の主観的事情の斟酌を全面的に否定するものでもないとされている。つまり、合理人の行為水準という概念は、それ自体の中に、客観性の契機を含むものであり、外在的客観的行為水準の採用ないし個人差の無視ではあるが³¹、それは必ずしも行為者の一切の主観的事情の斟酌を排斥するものではないとされる。けだし、個々の行為のネグリジェンス性を判断する基準は、「当該状況におかれた合理人」の行為であり、この「当該状況におかれた」という限定が、行為者を取りまく外在的事実のみならず行為者の諸資質をも斟酌する余地を残すからである。例えば、租税専門家個人が特別の事情で通常人以上の知識を有していた場合、かかる個人的事情は斟酌される。彼は、かかる知識を有する合理人がなしたであろう行為に照らしてその行為を評価される³²。

租税専門家が行った当該行為のネグリジェンス性をはかる基準は、当該行為のなされた

具体的状況におかれた合理人がなしたであろう行為であると解される³³。

ところで、Estate of Lohm 事件³⁴において、ペンシルバニア州最上級裁判所は、租税弁護士には受託者としての standard of care が求められると判示した。受託者としての standard of care は、高度な技術上の standard によって判断されなければならないが、裁判所は、遺産税申告等に携わる租税専門家に対して最も高度な standard を、一般的な租税弁護士に対しては中間的な standard を、更に、遺言執行者には最も低い standard が課されるとした。この判断については、遺産税申告等に携わる租税専門家こそが、この遺産から生ずる税務上の諸問題について多くの経験に基づいた処理を行い得る者であるということを含意していると指摘されている³⁵。

(5) 因果関係の問題

依頼人の被った損害につき租税専門家を有責とするためには、租税専門家のネグリジェントな行為と依頼人との間に因果関係がなければならぬとされている。この因果関係の問題には、事実上の因果関係と損害の遠隔性という性質の異なる二つの問題がある³⁶。

事実上の因果関係の問題としては、租税専門家がいかに落度のある行為をしても、その行為が事実上の原因となって生じたものといえない損害については、租税専門家が何ら責任を負わされるべきではないと解されよう。

租税専門家のネグリジェンスが依頼人の損害の原因であったことを立証する責任は依頼人側にあるが、その証明において依頼人は、租税専門家のネグリジェンスが損害の唯一の原因であったことを証明するのではなく、また、損害発生に至る自然的な因果関係過程を完全に示すことも必要でない。依頼人としては、租税専門家のネグリジェンスが、自己の被った損害の「因果的にレヴェヴァントな一つの要因」であったことを示せばよいとされて

いる³⁷。

事実的因果関係の認定は、通常、租税専門家のネグリジェントな行為がなかったならば (but for the defendant's conduct)、依頼人の損害が生じなかったかどうかを問うことによってなされる (but for test or sine qua non test)。たとえ租税専門家の行為がなくても依頼人の損害は生じたであろうと認められる場合には、租税専門家の行為は依頼人の損害の発生にとって因果的関係にあるものではなかったと認定されるのである³⁸。

New York やその他の裁判管轄圏では、“But For (なかりせば)” Causality Test という因果関係テストをリーガル・マルプラクティスにおいて実施しているが、Dupont v. Brady 事件³⁹において、裁判所は租税専門家 Brady のネグリジェンスなかりせば 1979 年の税務上の投資控除を適正に受けることができたとすることを証明することに依頼人 Dupon は失敗したと結論付けた。つまり、Dupon は更に被告のネグリジェンスの不作為がなかりせば、Kenona Coal Program というタックス・シェルターに投資することはなかったであろうということを示すことに失敗したとされたのである。すなわち、依頼人の損害に対して租税専門家の行為は何らレヴェアントな要因にあったとは認められなかったということである。

(6) 損害賠償額の問題

賠償すべき損害についての金銭評価の問題は、ネグリジェンスの不法行為に特有のルールではなく、不法行為一般に通ずるルールによって決定される。

(7) 租税専門家に対する民事法上の責任

米国における裁判所は、しばしば、租税専門家に対して高度なレベルの注意義務を要求している。租税専門家は、自らの業務の困難性と不確実性を理由に業務上の責めを免れようとするものの、裁判所はそのような主張に

対して同情的な判断を下すことはしていないようである。そこで適用される注意の標準は、一般的な注意の標準(a general standard)よりも高度の注意の標準(a higher standard)又は受託者としての注意の標準(the fiduciary standard)であると考えられる⁴⁰。

III 米国におけるタックス・シェルター取引での専門家の役割と租税行政当局等の対応

米国のタックス・シェルター取引においては、通常、販売者がタックス・シェルターの課税上の取扱いについて租税専門家による意見⁴¹を投資者に提示し、投資者がこれを投資判断のための情報として活用している⁴²。財務省は、この意見書について、①取引の効力について確たる結論に達しないまま取引をプロモートするために書いていること、②重要な法律問題について議論が不十分であること、③疑問のある事実・仮定に基づいて書いていることといった懸念を抱いている。納税者が、その取引に参加する基礎として、若しくはペナルティから身を守るために、その取引が合法的であり、かつ、適正なものであるという租税専門家の意見に頼っている点に注目し、財務省は、この意見の適正化のための一定基準を定めるための措置を講じている。

かような租税専門家の意見が投資者の投資判断に資するものである一方、節税効果が判然としないものについて、さも確実な節税効果が保障されているかのような租税専門家の意見などもあるため、財務省は Treasury Department Circular No.230⁴³において意見表明についての規則を定めている⁴⁴。

具体的には、専門家における一般的な調査義務や確認義務のほか⁴⁵、不正確、不完全な事実に関する意見表明の禁止⁴⁶や連邦税法上の問題がある場合にそれが有利に解決されることを前提とする見解表明の禁止⁴⁷などを規制している。IRS の訴訟部門(Appeals)に置かれている税務業務管理官(The Director of Practice)は、租税専門家が業務規則に違反す

ると信ずる理由があるとき、その者の資格を停止しあるいは剥奪するための手続を開始したり、懲戒することができることとされている⁴⁸。

このように、最近、米国では租税専門家に対する調査義務を規定し⁴⁹、調査の結果、ペナルティが課される可能性がある場合には、その旨を顧客に通知書をもって説明することを義務付けており、税務否認リスクの説明義務はかなり強調されることになったと理解することができよう⁵⁰。Eriks v. Denver 事件では、課税庁によって税務否認されていることを販売者が知っていたにも関わらず、販売に当たってそのことについての説明がなかったとされたが、かような措置が実効性あるものとなれば、税務否認リスクの説明がなされることになろう。税務否認リスクの説明義務が租税専門家に措定されることは、説明義務違反に係るかような事件を未然に防ぐことに繋がり得ると思われる。

その際、税務に関する専門的な助言をする公認会計士や租税弁護士から提出される意見書については、かかる租税専門家の所属する事務所の監督責任の明確化により、専ら租税専門家の個人的な意見であるとしても、場合によっては、事務所全体が責任を問われる可能性もあり得ることとなった。

また、米国法曹協会(American Bar Association: ABA)は、公式意見書 346 号において、弁護士がタックス・シェルターに対して意見を提出する際に遵守すべき自主規制を定めている。具体的には、弁護士は提示された事実を確認し、その事実が不完全で、矛盾し、又は疑わしい場合には、更に調査を行った上で意見を付さなければならず、事実の正確性に関する調査を行う責任を放棄し、重要な事実の分析を怠り、単に仮定の事実を検討しただけの意見を提出することはできないとされているのである⁵¹。

また、同協会は、協会指針 ABA 公式意見書第 85-352 号において⁵²、米国連邦税に従事

している法律家の基本的倫理基準を定めている。具体的には、提出する意見書には、現行法上正当なものであるとの弁護士の good faith での確信や訴訟における現実的な勝訴可能性が必要であるなどと規定されており、このようなコンプライアンス規定は注目に値しよう。

米国公認会計士協会(AICPA)のステートメントにおいても、現実的な可能性がある、good faith において信じることができない限り、当該タックス・シェルターを利用した納税申告を推奨したり、納税申告書に署名することを禁じているのである⁵³。さすれば、濫用型タックス・シェルターを活用した租税回避による計算を反映した納税申告書を作成することもかかる自主規制の射程に入ると思われる。

従来から、米国租税行政当局は、投資者が租税専門家の意見を投資判断の情報として活用している点に着目して、販売時における説明義務に対して注文を付けたのであるが、このことはタックス・シェルターに関する情報の適正な伝達を促し、投資者の誤った期待を抱くことの未然防止に繋がり得るのであって、結果において、投資環境の整備の観点からも評価し得るのではないだろうか。かかる措置が機能すれば、タックス・シェルター・マルプラクティス訴訟が減少することになると思われるが、その評価については、今後の観察を必要としよう。

小括

本稿では、タックス・シェルターの開発や販売に関与する租税専門家の責任論について、タックス・シェルター・マルプラクティス訴訟を素材に、特にネグリジェンス理論を中心に概観した。また、最近、租税行政当局が Circular No.230 において、租税専門家のタックス・シェルターについての意見表明に対して規則をかけていること、米国法曹協会や公認会計士協会がタックス・シェルターに対

する租税専門家の意見提出に対する自主規制を講じていることについて言及した。

次稿においては、タックス・シェルターの販売に関与する租税専門家に対する監督や懲戒処分などを中心に行行政上の責任問題について検討を加えることとする。

¹ タックス・シェルターについての租税法の先行業績には枚挙に暇がないが、以下に示すものの外、差し当たり、タックス・シェルター全般については、岡村忠生「タックス・シェルターの構造とその規制」論叢 136 巻 4=5 号 269 頁以下、本庄資「国際的租税回避-基礎研究-」(税務経理協会 2002)、同「アメリカン・タックス・シェルター」(税務経理協会 2003)、同「タックス・シェルター事例研究」(税務経理協会 2004)、伊藤公哉「アメリカ連邦税法:所得概念から法人・パートナーシップ・信託まで」(中央経済社 2001)、渡辺徹也「企業取引と租税回避-租税回避行為への司法上および立法上の対応」(中央経済社 2002)、平野嘉秋「租税回避行為とその規制策に関する一考察(一)・(二完)・タックス・シェルターを素材としての日米比較」税大論叢 25 号 55 頁以下、26 号 157 頁以下などを参照。

² 金子宏教授は、「アメリカでは、租税弁護士や会計士の手によって、複数の一般措置の組み合わせ、一般措置と特別措置の組み合わせ、複数の特別措置の組み合わせ等の方法で、税負担を軽減・回避する仕組み(スキーム)がいろいろと考案され、利用されてきた。」とされる(金子『租税法 [第9版増補版]』126 頁(弘文堂 2004))。

³ 中里実「タックス・シェルター」2 頁以下(有斐閣 2002)。

⁴ 本稿は Robert Feinschreiber and Margaret Kent, Tax Shelter Malpractice, 83 Tax Notes 1037 (1999)に拠るところが大きい。

⁵ 酒井克彦「節税商品取引における投資家保護と税理士の役割」『第26回日税研究賞受賞論文集 [研究者の部Ⅲ]』(日本税務研究センター2003)所収、同「米国におけるタックス・シェルター・マルプラクティス(上)・(下)節税商品取引における租税専門家の役割」税経通信 59 巻 12 号 187 頁以下、59 巻 13 号 167 頁以下。

⁶ 金子・前掲注 2、124 頁は、「わが国でも将来タックス・シェルターの利用が増加し、立法・行政および司法がこれにどのように対応すべきか、大きな問題となるであろう。」と指摘される。

⁷ 本研究の基礎とした情報源の多くは現地調査に拠っている。主なヒアリング先等の調査先として

は、IRS, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), New York State Society of Certified Public Accountants (NYSSCPA) などである。

⁸ <http://www.irs.gov/taxpros/agents/article>.

⁹ <http://www.irs.gov/taxpros/actuaries/article>.

¹⁰ 制限行為(Limited practice)者とも呼ばれる。

¹¹ 粕谷幸男「租税専門家」中村芳昭監修『税務行政の改革-手続法から組織法へ』126 頁(勁草書房 2002)。

¹² 我が国の文書回答手続についても税理士以外の者による代理を認めていない。なお、我が国の文書回答手続とアドバンス・ルーリング(advance ruling)制度との比較検討については、差し当たり、上斗米明「文書回答手続の見直しについて-グローバルスタンダードな納税者ガイダンスの整備に向けて-」税研 19 巻 6 号 14 頁以下、酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢 44 号 535 頁以下(<http://www.ntc.nta.go.jp/kenkyu/ronsou/44/sakai/hajimeni.html>)参照。

¹³ 酒井克彦「節税商品の特殊性と説明義務(上)・(下)節税商品取引における勧誘の在り方を求めて-」税経通信 58 巻 15 号 193 頁以下、59 巻 1 号 209 頁以下。我が国における節税商品過誤訴訟を概観すると、タックス・シェルターが課税庁から否認され、それによって課税されたという事例よりも、商品構造そのものの問題として節税効果が得られなかったとする事例の方が多い。

¹⁴ *Renovitch v. Kaufman*, 905 F.2d. 1040(1990)。同事件は、詐欺罪のほか証券法違反を争ったものである。その他、タックス・シェルター・マルプラクティス訴訟では、多くの *Coal Shelter* において証券法違反が争われている。例えば、*DuPont v. Brady* 646 F. Supp. 1067(S. D. N. Y. 1986)などがある。

Renovitch v. Kaufman 事件の概要は、次のとおりである。

John Anderson と *Letter "Skip" Bunker* は、減価償却を含めさまざまな税制上の恩典を受けることができる畜牛リースを利用したタックス・シェルターを売り出した。

Anderson と *Bunker* は、それより以前に畜牛リースのアレンジメントを開発した *Continental Financial Limited (CFL)* のパンフレットを複製してこれを利用し、*International Cattle Corporation (ICC)* を設立して畜牛リースに係る業務を行わせた。*Anderson* と *Bunker* が租税弁護士 *James Bussard* にそのパンフレットを見せたところ、*Bussard* は、当該パンフレットには本質的な誤りがあったにもかかわらず、ざっと目を通した

だけで問題点の指摘もせず、不実表示の問題については検討しなかった。

ICCのパンフレットの本質的な誤りとは次の点である。

- ① 畜牛は状態のよいままであると説明されていること。
- ② 毎月オーナー宛てに、独立した調査官から、畜牛の群れや牧場の状態についてのレポートが送付されること。
- ③ もし、畜牛が商業的に満足しうる生産を生み出さないような状態となった場合には、取り替えられること。
- ④ 農業経営者は畜牛に対して保険をかけていること。

AndersonとBunkerは、個人向けにファイナンシャル・プランニング、投資計画、リタイアメント・プランニングを行なっているStewardship Concepts, Inc. (SCI)に売込みを依頼したところ、不動産プランニングや労働者利益などについての専門家である弁護士Kaufmanがこれを承認し、SCIが販売することで同意した。そこで、Kaufmanは、ICCの畜牛リースの販売のためにGreat Westernを創立した。更に、KaufmanはDaily Reporting Serviceを立ち上げ、毎日畜牛リースに関する調査報告を行なうこととした。しかし、ICCとSCIのこの畜牛リースは失敗に終り、122人の投資者は合計230万ドルを投資し、合計150万ドルの損失を被った。

畜牛は日々の適切な世話がなされておらず、死亡するか又はミルクが止まってしまつて食用として屠殺されるために売却されていたのである。

投資者は弁護士BussardとKaufmanを詐欺及び証券法違反で訴えたが、簡易裁判所と連邦地方裁判所はBussardとKaufmanを支持した。

¹⁵ Pasternak v. Sagittarius Recording Co., 617 F. Supp. 1514 (Mich. 1985), *aff'd without opinion* 816 F. 2d 681 (6th Cir. 1987).

事件の概要は、次のとおりである。

1981年にいくつかのベンチャー企業が現金や約束手形を出資しているSioux Shares Companyというミシガン州のジョイントベンチャーは、Sagittarius Recording Companyとの間の3つのマスター・レコーディング・リース協定に参加していた。当該協定によりSagittariusは、American Variety International Records, Inc.とAmerican Variety International Distributing Corporationからマスター・レコーディングの所有権を購入した上で、Sioux Sharesに貸し付けることとされていた。

しかし、Sagittariusがレコーディングの引渡し

に失敗したことで、Sioux Sharesにとっては投資税額控除の適用を受けることが出来ないという結果となった。Sioux Sharesは、法律事務所からの税務上のアドバイスに信頼を寄せていたが、レコード会社の提供するパンフレットに掲載されていた法律事務所による税務上の見解には、誤りがあったのである。

そこで、レコーディングの賃借人であるSioux Sharesは、法律事務所やその他の関係者を告訴した。地方、裁判所はマスター・レコーディングの引渡しの失敗が、直接的に税額控除の適用を失わせることとなったとする簡易裁判所の判断を支持した。

Pasternak v. Sagittarius Recording Co.訴訟においては、1987年の控訴審判決(Pasternak v. Sagittarius Recording Co., 816 F. 2d 681 (6th Cir. 1987))を排して原判決(Pasternak v. Sagittarius Recording Co., 617 F. Supp. 1514 (Mich. 1985))を支持した。

すなわち、ミシガン州裁判所は、Sagittariusの主張を排したものの、法律事務所の立場には理解を示し、法律事務所が行った税務上のアドバイスの妥当性については問題が生じないと判示した。つまり、法律事務所においては、当該リース契約に参加したことについての責めはあるとしても、投資損失についての責めはなく、投資損失についてはSagittariusに責めがあると判示したのである。

¹⁶ Adell v. Sommers, Schwartz, Silver and Schwartz, P. C., 170 Mich. App. 196, 428 N. W. 2d 26 (Mich. 1988).

事件の概要は、次のとおりである。

Adellは節税目的で1972年1月にTroy Hilton Motor Inn Companyのリミテッド・パートナーシップに参加した。当該パートナーシップのジェネラル・パートナーであり租税弁護士でもあるTred Gordonは、Adellに対して、当該パートナーシップは、法令に従っており、適法に税金の免除を受けることが保証されている旨説明した。

ミシガン州の超過利息制限法は、個人やパートナーシップに対して徴することのできる利息に制限を加えているため、同法を回避するための目的でTroy Hitttonが設立された。IRSはこの会社を調査したところ、この「ダミー会社」が損失を計上することは認められるとしたものの、当該損失については当該会社に帰属するものであり、パートナーシップに分配されるべきものではないと判断し、パートナーシップに分配された損失を否認した。

これを受けて、1985年10月にAdellはGordon

と彼の法律事務所を相手取り訴訟を提起した。

単にパートナーの一人である Adell はパートナーシップの犯罪について訴える権利を有さず、限定的な権利を有するに過ぎないと Gordon の法律事務所は主張したものの、控訴審はこの主張を排除し、リミテッド・パートナーにも自分の主張に基づいて自由に提訴することができる場合があることを示した。

つまり、ジェネラル・パートナーが拒否した場合には、リミテッド・パートナーにもパートナーシップの代理として派生訴訟を始める権限が付与されるとするものである。しかし、最終的には、上訴裁判所は期限に関する法律の適用においては、IRS が Adell に対して当該節税商品の欠陥を指摘したときから起算するとして、Adell の提訴が遅すぎたと判断を下した。

¹⁷ Yarbrough v. Cooper v. Greater Houston Bank, 559 S.W.2d 917 (Texas 1978). Yarbrough v. Cooper 事件は、依頼人 Cooper から信頼を寄せられ、税務上の問題解決を取り扱っていた租税弁護士 Yarbrough の行った専門家としての法的な助言が誤っており、当該助言は Cooper の被った損害の直接の起因となったとの判断の下に、上訴裁判所は（下級審を支持し）、Cooper は Yarbrough への信頼がなければ別の者のアドバイスの基づいて投資活動を行っていたであろうと判断し、Yarbrough に対して、現実的損害賠償金(actual damages)に加えて、懲罰的損害賠償(exemplary damages)を裁定したというものである。

Cooper と Ford の Yarbrough と Greater Houston Bank に対する訴えによると、弁護士資格を有する Donald B. Yarbrough は、Rex L. Cooper と D. V. Ford をテキサスの Commercial Bank of Victoria (CBV) の株式の支配持分 (director) を選任しかつ会社の行為を究極的に支配するのに十分な会社の持分又は株式、majority interest) の買付け取引の契約をし、投資しよう不正に勧誘した。Yarbrough は、Cooper や Ford の利益のためではなく、自らの名で CBV 株買付けの投資を行っていた。その後、Yarbrough は、Greater Houston Bank に対して、CBV 株買付けのローンの担保として CBV 株を不当に引き渡したと主張した。Cooper と Ford は Yarbrough を詐欺(fraud)で訴え、加えて Cooper は Yarbrough に対してタックス・シェルターの提供に失敗したとしてマルプラクティス(legal Malpractice)で訴えた。

具体的には、Cooper と Ford は、①契約の取消し(rescission of the transactions)、②Greater Houston Bank の所有する担保権者が有する Victoria Bank 株 1,699 株上の先取特権の消滅とい

う担保権者の担保物請戻権喪失(foreclosure)を訴えた。

陪審は Cooper に対して詐欺による損害を認めなかったものの、マルプラクティスの訴えについては、現実的損害賠償金として \$43,000、懲罰的損害賠償金として \$37,500 を裁定した。陪審は、Yarbrough の行った専門的な法的助言が Cooper の被った損害の直接の原因となったと判定を下したのである。Yarbrough は Cooper の税務上の問題を扱うこと、その問題を解決することを承諾していたのであって、Cooper は Yarbrough との契約に基づいた信頼がなければ、別のところでアドバイスを求めていたであろうことが推察されるのである。Cooper が租税弁護士 Yarbrough を選んだことは、他の機会を失ったことを意味するのであるが、このことについて、Cooper は、1974 年分の所得税の申告で所得を生み出さなければならず、税金を平均的に分配する効果を有する不動産投資を勧めた公認会計士に依頼することもできたと論証したのである(現に、Cooper は 1974 年分の所得税額は零であり、損失については、翌 1975 年まで繰り越すことができた。)

¹⁸ Lehning v. Bornhop, 859 S.W.2d 271 (Mo. 1993).

Lehning v. Bornhop 事件も、租税弁護士や公認会計士という専門者の助言に基づいた投資を行なった投資家がその後当該投資に係る課税処分を受けたことによって損失を被った場合に、投資者に対して損害賠償請求権を認めたものである。

すなわち、リスクの低いリミテッド・パートナーシップを探していた Rudy と Key Lehning は、彼らの租税弁護士である Frank Conard のアドバイスに基づいて Fairways Investment Company のパートナーシップである Glenco Partners, Ltd. に対して投資した。IRS はこの Lehning の所得控除を認めず、Lehning は IRS からその通知を受けていたが、Fairways のジェネラル・パートナーであり、会計士である Bornhop はその事実を調査した上で、IRS の見解は誤っており、控除が否認されることはない Conard に対して説明していたという事実が認定され、Lehning は Bornhop と Conard を訴え、上訴審は Lehning の主張を採用した。

¹⁹ Eriks v. Denver, 118 Wash. 2d 451, 824 P. 2d 1207 (Wash. 1992). Eriks v. Denver 事件は、マスター・サウンドレコーディングを利用したタックス・シェルター・マルプラクティスであるが、例えば、Fortson v. Winstead, McCuire, Sechrest & Minick, 961 F. 2d 470 (1992) も同様のケースである。

事件の概要は次のとおりである。

マスター・サウンドレコーディングのタックス・シェルターである Cliff Johnston, Percy Goodwin は、1977年にマスター・サウンドレコーディングの投資対象として売り出された。これによると、投資者は投資税額控除の適用を受けることができるとされていたが、既に IRS は 1981年にこの投資に対する投資税額控除や所得控除に対して否認をするようになっていた。

本件タックス・シェルターのプロモーターは、Master Recording Trust Fund (MRTF) を設立して、会計検査や税務訴訟への法的準備を整え、更にすべての MRTF の投資者の代理人として、租税弁護士 William Denver を雇った。

Denver は、プロモーターとともに事務所やサポートスタッフを共有し、更にプロモーターをも代理した。Denver は、IRS がマスター・サウンドレコーディングへの投資による税額控除や所得控除を否認していることを知っており、IRS の調査後に認められる税額控除や所得控除は皆無であることを了知していた。

Denver は、MRTF の代理人であり、投資者の代理人でもあったことから、彼の依頼人である投資者が彼の依頼人であるプロモーターを民事上の損害賠償請求で告訴する可能性をも有していた。この点については、彼の依頼人であるプロモーターとは、その利益の潜在的な衝突の可能性については議論していたものの、投資者である依頼人とは同様の議論をしていなかった。

1983年3月に租税裁判所は、マスター・サウンドレコーディングは広範囲の所有権及び評価について問題を有していることを示したが、Denver は、MRTF の代理人の立場をとり続けた。ワシントン最高裁判所は、大法廷で、プロモーターと投資者の両方の代理人である Denver は、投資者の信頼に対する責任に反する結果をもたらすと判示した。更に、ワシントン最高裁判所は、Denver がワシントン消費者保護法に違反したという summary judgment を排除した。

²⁰ Gould v. Sachnoff & Weaver, Ltd., 240 Ill. App. 3d 243, 180 Ill. Dec. 805, 607 N. E. 2d 1318(1992).

事件の概要は次のとおりである。

租税弁護士である Sachnoff & Weaver, Ltd. は、Rose Gould と Jeffrey C. Rubenstein に対して、連邦所得税の繰り延べ効果を有するタックス・シェルターである Amber Manor Apartment に投資するよう勧めた。

Gould はこれに投資し、1974年分と1975年分の連邦所得税については、この課税の繰り延べに

基づく計算をして申告した。その後、Amber Manor は IRS の調査を受け、これを契機にして、Gould についても 1974年分と1975年分の連邦所得税の調査が行なわれ、不備指摘注意書(a deficiency notice)が提出された。Gould は租税弁護士の助言により 1982年3月に租税裁判所に提訴したが、租税弁護士は IRS との和解に持ち込んだ。

その後、1989年6月 IRS は Gould に対して延滞税の通知をしたところ、Gould はこの通知に驚き、1990年1月に租税弁護士を相手取りマルチプレックス訴訟を提起した。ここで、Gould は、租税弁護士が IRS との和解について不正確なアドバイスをし、きちんとした説明をしなかったなどと主張した。

この Gould v. Sachnoff & Weaver, Ltd. 訴訟における期限に関する法律の効力は5年であるが、Gould は 1989年の IRS の延滞税の通告を受け取るまでは、租税弁護士の過誤については気が付くことはなかったと主張し、これに対して租税弁護士は 1982年3月に最初に問題が起きていたと主張した。

裁判所は、かかる租税弁護士の主張を採用したが、本件事件は控訴され、イリノイ州上訴裁判所は、次のように判断して、控訴の主張を認めた。すなわち、不備指摘注意書は、Gould の 1974年から75年の連邦所得税に係る延滞税を負っていることについての訴訟を提起するか又は IRS に対して和解を申し込むかのアドバイスに明確かつ十分なものであったとはいえないとしたのである。

²¹ Turtur v. Rothschild Registry International, Inc., 26 F. 3d 304 (2d Cir. 1994).

事件の概要は次のとおりである。

コンピュータ設備をリースすることによって、税務上の優遇措置を受けることができるというリミテッド・パートナーシップを販売していた Rothschild Registry International (Rothschild) は、彼らのパートナーシップの販売アシストをテキサス州において証券ブローカーのライセンスを有する Turtur and Associates (Turturs) に依頼した。

これを受けて Turturs は、Rothschild を調査した上で、Rothschild の様々なリミテッド・パートナーシップに投資することとした。Turturs は、Chase Association というパートナーシップに関する Stein, Bliablias, McGuire, Pantagas & Gigi (Stein 社) による発行要綱等は受け取っていたものの、実際は、当該パートナーシップに投資するのではなく、発行要綱等を受け取ってもいない

American National Association 367 (ANA367) というパートナーシップに投資した。その American

National Association 367 (ANA367)は、配当に關しても、提出書類や税務上の取扱いについても Chase Association とほぼ同様のものであった。

その後、IRS によって、ANA367 に係る控除や損失が否認されたことから、Turturs は、Rothschild と Stein 社を告訴した。Turtur v. Rothschild Registry International, Inc. 訴訟において、Turturs は、投資者が利用することのできない税務上の控除を保証した Rothschild の提出資料には誤りがあり、ミスリードであったこと、更に、コンピュータ設備はインフレになったこと、当該パートナーシップが IRS によって独立企業として認められなかったことを主張した。また、Turturs は、Stein 社がこの点について既に了知していたとして、課税上の取扱いに関する事前の調査の不行き届きがあったことについても主張したものの、Turturs は、Stein 社から与えられた情報を彼らが信用していたことについて証明することまではできなかった。つまり、ANA367 の概要は Chase Association と同一であり、同時に開発されたものであったが、Turturs は、Stein 社が Chase Association の販売のために作成した発行要綱にいかにも信頼をおいていたかということについての主張に失敗し、詐欺罪を成立させることができなかったのである。

²² 例えば、これは、local standard (地域的基準) に現れる。local standard とは、医療過誤訴訟において、医師の行為の過失の有無を判断するときに適用される基準で、地域によって医療設備・施設や卒後教育の機会の充実度が大きく異なっていることを考慮して、当該医師が医業を行っている地域、又はそれと同様の地域の医療水準を参照して定められるものをいう。この点について、タックス・シェルター・マルプラクティスでは、それほど問題にはならないと思われる。

²³ ここでは、望月礼二郎「ネグリジェンスの構造(一)・(二)」法学 36 卷 4 号 409 頁以下、37 卷 2 号 22 頁以下をその中心的参考文献としている。なお、同『英米法〔新版〕』第 2 編不法行為法 137 頁以下(青林書院 1997)も参照。

²⁴ Alderson, B. in Blyth V. Birmingham (1856) 11 Ex. 781, 784; 25 L. J. Ex. 212, 213.

²⁵ Dias, in Clerk & Lindsell on Torts, 13th ed. (1969) p.457.

²⁶ Brett M.R. in Heaven v. Pender (1882) 11 Q. B. 503, 509.

²⁷ 経済的損失を法的保護の対象とする場合を限定する政策的理由として、経済的損失が被害者の数においても損失の額においても膨大なものになりがちであり、そのすべてにつきネグリジェンスの

責任を認めることは行為者に多大のリスクを負わせることになり、また訴訟の数を増大させることにもなって、妥当でないということを挙げることができる。

²⁸ この理由は、作為義務を一般的に課すことが市民一般に対して不当に大きな負担を課すことになるという政策判断と、不作為による損害については損害発生に有害な個人を特定することが難しいという技術的な困難さにあるとされる。

²⁹ 加藤一郎「過失判断の基準としての『合理人』—アメリカ法における『合理人』をめぐる『我妻追悼 私法学の新たな展開』433 頁以下(有斐閣 1975)。

³⁰ ただし、合理的な行為と平均的な行為とは必ずしも一致しない。ネグリジェンスの問題は、当該状況において何がなされるべきかの問題であって、類似の状況において一般的に何がなされるかの問題ではないとされている。その意味においてネグリジェンスは、同様の行為が一般に反覆されることによって義務懈怠でなくなることを意味するものではないと理解されよう。

³¹ 合理人の行為水準を個々の行為のネグリジェンス性をはかる基準として確立したのは、Vaughan v. Menlove (1837) 3 Bing. (N.C.) 487 である。

³² Fleming, Law of Torts p.114; Harper & James, op.cit.p.916.

³³ 合理人が考慮に入るとされる具体的な事項は、①リスクの大きさ (Bolton v. Stone (1951) A.C. 850)、②リスクを回避するための配慮が被告又は社会にもたらすであろう不利益との比較衡量 (Latimer v. A.E.C.Ld. (1952)2 Q.B. 701, (1953) A.C. 643)、③行為者の行う行為の価値 (Watt v. Hertfordshire Country Council (1954) 1 W.L.R. 835 (C.A.))を挙げる事ができる。

すなわち、①たとえ損害の発生が合理的に予測可能であったとしても、その損害発生リスクが非常に小さいと認められるときには、合理人であればかかるリスクを無視して行動するであろうし、そのような行動に責めを負わせるべきではないと思われるのである。また、②予見される損害を回避することが困難である場合や、損害回避のための追加的な支出が莫大なものとなる場合もあることから、かかる観点から考慮される必要がある。更に、③行為者が行為を達成しようとする目的の価値が、当該行為によって脅かされる原告の利益に優越するときは、当該行為が正当化されることもあり得ると解されよう。

³⁴ In re Estate of Lohm, 440 Pa. 268, 269 A. 2d 451 (1970).

³⁵ *supra* note 4.

³⁶ そのほかに、被告の行為が原因となって展開される事実的因果関係の連鎖のどこに線を引いて被告の責任の及ぶ範囲を画すべきかという損害の遠隔性の問題として、直接結果説(direct consequence test)、いわゆるポレミス・ルールと予見可能性説(foreseeability test)、いわゆるワゴン・マウンド・ルールがある。

³⁷ 望月・前掲注 23、(二)244頁。

³⁸ ①コモン・センスが But For Test の機械的な適用の拒否ないし修正を命ずることがあること、②But For Test はその性質上、適用に当たって判断者の価値的判断の介入するかなりの余地があることから、But For Test は一応の基準にはなるが、その機械的な適用によってすべての問題が答えられるのではなく、判断者のコモン・センスないしポリシー判断が働く余地が少なくないと指摘されている。

³⁹ 646 F. Supp. 1067(S.D.N.Y. 1986), 828 F.2d 75 (2d Cir. 1987), 680 F. Supp. 613(S.P.N.Y.1988). この事件については、酒井・前掲注 5(上)、189頁以下参照。

⁴⁰ 酒井・前掲注 5(上)、193頁。

⁴¹ A "tax shelter opinion" is advice by a practitioner concerning the Federal tax aspects of a tax shelter either appearing or referred to in the offering materials or used or referred to in connection with sales promotion efforts (regardless of whether a separate opinion letter is issued or if the practitioner's name is used). **BACKGROUND AND PRESENT LAW RELATING TO TAX SHELTERS** Scheduled for a Public Hearing Before the SENATE COMMITTEE ON FINANCE on March 21, 2002 Prepared by the Staff of the JOINT COMMITTEE ON TAXATION.

⁴² 本庄資「アメリカのタックス・シェルター対抗措置の強化」国際税務 23 巻 1 号 34 頁も参照。

⁴³ 財務省が IRS に対して顧客の代理人を務める租税弁護士、公認会計士、登録代理人、その他の実務家の業務を規制する規則参照。

⁴⁴ *supra* note 41.

⁴⁵ *supra* note 41. The practitioner must make inquiry as to all relevant facts and be satisfied that the opinion takes into account all relevant facts, and that material facts are accurately and completely described in the opinion. The opinion must not be based, directly or indirectly, on any unreasonable factual assumptions (including assumptions as to future events).

⁴⁶ *supra* note 41. A practitioner need not conduct an audit or independent verification of a factual representation, but reliance would not be permitted on

factual representations that the practitioner knows or has reason to believe are unreasonable, incorrect, incomplete, inconsistent with an important fact or another factual representation, or implausible.

⁴⁷ *supra* note 41. The opinion must clearly identify the facts upon which the opinion's conclusions are based, contain a reasoned analysis of the pertinent facts and legal authorities, and not assume the favorable resolution of any Federal tax issue material to the analysis or otherwise rely on unreasonable legal assumptions.

⁴⁸ 粕谷・前掲注 11、132頁。

⁴⁹ 我が国における税理士の調査義務については、酒井克彦「税理士の調査義務-大阪高裁平成 8 年 11 月 29 日判決を素材として-」税弘 52 巻 12 号 97 頁以下参照。

⁵⁰ 我が国における租税専門家の説明義務については、差し当たり、酒井克彦「節税商品販売者の義務としての『税理士に対する説明依頼』-節税商品取引における租税専門家の役割-」税経通信 59 巻 9 号 165 頁以下、同「税理士に課される消極的説明義務と業際問題」税経通信 59 巻 10 号 165 頁以下、同「税理士の公共的使命を基礎とした役割論の発展的試論」税経通信 59 巻 11 号 161 頁、同「変額保険勧誘に係る税理士の助言と責任-東京地裁平成 8 年 2 月 23 日判決を素材として-」税弘 52 巻 4 号 65 頁以下、同「変額保険勧誘をめぐる租税専門家の説明義務(1)-大阪高裁平成 12 年 9 月 11 日判決を素材として-」税弘 53 巻 2 号 73 頁以下、同「変額保険勧誘をめぐる租税専門家の説明義務(2)-東京地裁平成 11 年 3 月 30 日判決を素材として-」税弘 53 巻 3 号 147 頁以下参照。節税商品の販売者に係る説明義務については、酒井・前掲注 13、193 頁以下、同 209 頁以下のほか、同「節税商品の勧誘と適合性原則(上)・(下)-節税商品取引における勧誘の在り方を求めて-」税経通信 59 巻 2 号 195 頁以下、59 巻 3 号 181 頁以下、「変額保険の節税構造と断定的判断の提供」税経通信 59 巻 4 号 193 頁以下、同「節税商品の勧誘における適合性原則の適用」中央大学法学大学院研究年報 33 号法学研究科篇 175 頁以下、同「節税商品勧誘者の保持すべき専門的知識と注意義務(上)・(下)-節税商品過誤訴訟を素材として-」税理 47 巻 8 号 199 頁以下、47 巻 9 号 194 頁以下参照。

なお、説明義務に係る法の対応について、同「節税商品取引における金融商品販売法適用上の問題」中央大学法学大学院研究年報 34 号法学研究科篇 91 頁以下参照。

⁵¹ *supra* note 41.

⁵² "However, the position to be asserted must be one which the lawyer in good faith believes is warranted in existing law or can be supported by a good faith

argument for an extension, modification, or reversal of existing law. This requires that there is some realistic possibility of success if the matter is litigated." ABA Formal Opinion 85-352, *reprinted in* 39 Tax Law. 631 (1986).

⁵³ Statement No. 1.02(a) provides that a CPA should not recommend a return position, or sign a tax return, unless there is "a good faith belief that the position has a realistic possibility of being sustained administratively or judicially on its merits if challenged." AICPA Statement on Responsibilities in Tax Practice.