

書評

**Bernard Wolfman, Deborah H. Schenk, and Diane Ring,
Ethical Problems in Federal Tax Practice, 4th Edition (Aspen Publishers, 2008)**

増井良啓

東京大学大学院法学政治学研究科

2012年2月

【書評】

Bernard Wolfman, Deborah H. Schenk, and Diane Ring, *Ethical Problems in Federal Tax Practice*, 4th Edition (Aspen Publishers, 2008)

増井良啓

I 本書は定評あるケースブックであり、1981年の初版以来、米国のロー・スクールで教材として用いられてきた。『連邦租税実務 (Federal Tax Practice) における倫理問題 (Ethical Problems)』という題名からわかるように、租税法務家 (tax lawyer) の法曹倫理を扱う。租税実務に携わる法律家が長年にわたって直面してきたモラル・ジレンマの実例と、それに対する解決の努力が、ここに集積している。現在は第4版になっている。

初版から第4版にかけて、共著者は図表1のように変遷した。

図表1 共著者の変遷

初版 1981年	Wolfman	Holden		
第2版 1985年	Wolfman	Holden		
第3版 1995年	Wolfman	Holden	Schenk	
第4版 2008年	Wolfman		Schenk	Ring

Wolfman 教授は、初版からの原著者である。1963年にペンシルバニア・ロー・スクールで教職につき、1977年からハーバード・ロー・スクールで租税法を講じた。2007年に名誉教授となり、2011年8月20日に逝去した¹。初版から第3版までの共著者である James P. Holden 弁護士とともに、租税実務家の行動基準に関する別の体系書も書いている²。

Schenk 教授は、第3版からの共著者であって、ニューヨーク大学ロー・スクールで教鞭をとっている。本書の初版に対する彼女の書評³は、米国のロー・スクールが、各専門科目の中で倫理に触れる教育方式 (いわゆる *pervasive method*) から離れ、専門職責任 (*professional responsibility*) の独立の科目を設けるようになった時期のものである。租税実務を素材とする本書がより一般的な法曹倫理の教育にとって十分な教材であるかを問い、彼女の視点からみて足りないと思われる点を率直に指摘している。その後彼女が共著者に加わることで、この書評で指摘された諸点が取り込まれた。

Ring 教授は、2008年の第4版から新しく共著者に加わった。国際課税や金融取引課税の仕事が著名であり、ボストン・カレッジ・ロー・スクールで租税法を教えている。企業課税のケースブックを、Wolfman 教授と共著で書いて

¹ Tribute: Bernard Wolfman: 1924-2011, A Renowned Scholar and Magnificent Teacher, *Harvard Law Bulletin*, Winter 2012, 63.

² Bernard Wolfman, James P. Holden, and Kenneth L. Harris, *Standards of Tax Practice*, 6th edition (Tax Analyst, 2004). その紹介として, Kenneth W. Gideon, *Tax Notes*, September 27, 2004, 1573 がある.

³ Deborah H. Schenk, Book Review, *Tax Ethics*, 95 *Harvard Law Review* 1995 (1982).

いる⁴。

II ソフトロー研究という角度からみても、本書の扱う素材にはなかなか興味深いものがある。

周知のように、法曹倫理の分野では、アメリカ法曹協会（American Bar Association, ABA）による弁護士行動準則模範規定（Model Rules of Professional Conduct）が、法曹による自主的な基準として策定されてきた⁵。これと同様のルールを州裁判所や連邦裁判所が採用することで、連邦租税実務に携わる弁護士も、一定の倫理基準に服することになる。国家以外が形成する規範が、国家機関によって実質的に追認されるわけである。また、エンフォースメントのあり方をみると、はなはだしい非行の場合は懲戒手続の対象となるから、国家が規範の実現に手を貸すところがある。これに加えて重要なこととして、必ずしもサンクションを伴わないケースについても、弁護士としていかに倫理的に行動すべきか、その基準が言語化されてきた。

これは、ソフトロー研究が対象とする他の素材と、多くの共通性を有する⁶。同様にして、アメリカ公認会計士協会（American Institute of Certified Public Accountants, AICPA）も、租税サービスの基準に関する声明（Statements on Standards for Tax Services）を策定している。

さらに、連邦租税実務に特有のルールとしては、内国歳入法典のペナルティーに関する諸規定や、財務省規則のいわゆる **Circular 230** などが重要である。この **Circular 230** は、納税申告書の提出など、内国歳入庁との関係で業務を行う「実務家（practitioner）」に適用される。ここにいう「実務家」とは、弁護士、公認会計士、登録代理人（enrolled agent）を含む。**Circular 230** はこれらの実務家に対する種々の行為規範を定めており、その遵守を担保するために懲戒処分手続を設けている。なかでも、タックス・シェルター（節税商品）の組成にあたって専門家として寄せる意見書の規制は、ホットな議論をまきおこしてきた⁷。

このような素材を豊富に収録し、その展開を内在的に跡付けるとともに、質問や問題を提示して学生に批判的な検討を促すのが、本書である。米国では最近、租税法家倫理に関するケースブックや概説書の刊行が相次いでいる⁸。

⁴ Bernard Wolfman and Diane M. Ring, *Federal Income Taxation of Corporate Enterprise*, 5th edition (Foundation Press, 2008).

⁵ 浅香吉幹『現代アメリカの司法』174頁（東京大学出版会，1999年）。

⁶ 藤田友敬「はじめに」中山信弘編集代表・藤田友敬編『ソフトロー研究叢書第1巻ソフトローの基礎理論』1頁，4頁（2008年）。

⁷ 小林秀太「タックス・シェルター意見書規制の意義に関する一考察」金子宏編『租税法の基本問題』91頁（有斐閣，2007年）。

⁸ Donald B. Tobin, Richard Lavoie, and Richard E. Trogolo, *Problems in Tax Ethics* (Thomson Reuters, 2009); Linda Galler and Michael B. Lang, *Regulation of Tax Practice* (LexisNexis, 2010). これらの内容を紹介しつつ、本書と比較する書評として、Michael Hatfield, *Teaching Tax Lawyer Ethics*, Tax notes, July 4, 2011, 87 がある。

これらの類書と比較しても、本書は質量ともに分厚い。カバーする領域が広く、収録する資料が多彩である。物理的にも、本文が424頁、Appendix および索引が113頁ある。いわば、この分野の本家本元といっても言いすぎではない。

Ⅲ 本書は7章から構成される（図表2）。

図表2 本書の構成

Chapter 1: A Perspective
Chapter 2: Tax Return Preparation and Advice
Chapter 3: Audit and Litigation: Controversy
Chapter 4: Tax Planning and Advice
Chapter 5: Formulating Tax Policy
Chapter 6: Tax Lawyer for the Entity: Government and Corporation
Chapter 7: The Business of the Profession

第1章は本書全体の導入部分であり、法律家役割論や法源、業務独占、損害賠償責任などを扱う。本書の考察の主眼は弁護士の役割と責任にあり、公認会計士など隣接士業との関係は付随的に論じられる。

第2章から第5章が中核部分であって、租税法律家の次の4つの業務分野を検討する。すなわち、**compliance**（納税申告の準備と助言）、**controversy**（税務調査と争訟）、**planning**（タックス・プランニングと助言）、**policy**（租税政策の形成）である。これらの業務は、相互に重複することもある。

第6章は、租税法律家が政府や会社の組織で働く場合を対象とする。第7章は、広告や報酬などを扱う。

Ⅳ 中核部分の構成を、かいつまんでみてみよう。

1 第2章から第5章は、主要な4つの業務をカバーしている。この構成からわかるように、納税者を代理して行う訴訟は、租税法律家が現実に行っている広範な実務の中で、一角を占めるにすぎない。

2 第2章はコンプライアンスを扱う（99－131頁）。

租税実務においてコンプライアンスが大きな比重を占めるのは、申告納税制度の下で、納税者が正確な申告書を提出し、自ら税額を確定して納税する義務を負うからである。米国では毎年3月から4月にかけて、国民の多くが個人所得税の納税申告を行う。そのため、申告の準備に専門家が関与し、助言を与えることがほぼ恒常的に必要とされる。このような業務は、日本では「税務書類の作成」や「税務相談」に相当し（税理士法2条1項）、税理士の業務独占が認められている領域である（税理士法52条）。

本書が扱う倫理問題は、正確性に関する民事罰および申告書作成者に対する民事罰の適用⁹を中核としつつも、より日常的に生ずる広範なケースへの対処である。米国では、提出される申告書のうち内国歳入庁の税務職員による調査の

⁹ これらについては、高橋祐介「申告書の作成と専門職責任」税法学566号223頁、231－236頁（2011年）。

対象となるのは平均して1%に満たない¹⁰。そのため、税務職員の調査を受けた場合に内容的に維持できると考えるからではなく、9割方は調査されることはないものと予想して、納税者がアグレッシブな立場をとる行動が生ずる。いわゆる「調査くじ (audit lottery)」である。

では、依頼人が「調査くじ」をすりぬけようとしている場合、専門家として申告書作成に助力する租税法律家としては、どう行動すべきか(114頁)。納税者の主張が最低限の合理的根拠を備えていればよいのか、もうすこし高い水準で認められる現実的可能性がないといけないのか、あるいは、五分五分以上で成功の確率がないと同意できないのか¹¹。このような問題を、具体例で検討するのである。アグレッシブなポジションをとっていることを内国歳入庁に開示することに、依頼人が同意しない場合の対処など、多くの個別論点が派生する。日本法の下では、仮に納税者本人がこのような行動をとった場合には、委嘱者に対して是正を助言する義務(税理士法41条の3)などが問題になるであろう。

このように、申告納税方式の下で構造的に生じ、多くの実務家が自らの日常業務で直面せざるを得ない問題への対応が、主題とされている。

3 第3章は税務調査と争訟を扱う(133-253頁)。

納税者が税務調査を受ける時点から、内国歳入庁との間で、潜在的な対立の芽がある。場合によっては、不服申立や訴訟に発展する。本書はそれらをまとめて **controversy** と呼ぶ。いわば、内国歳入庁との争いを抱える依頼人を助け、その権利利益の擁護者 (**advocate**) として仕事をする場合である。

依頼人との関係で、弁護士は忠実に業務を遂行し、秘密を守る義務を負っている (**duty of loyalty and confidentiality**)。これらの義務は争いに至った段階において特に深刻なものになるとして、本書はこの章で利益相反や守秘義務の問題を検討している。利益相反や守秘義務は、日本の法曹倫理の教科書でも手厚く扱われる論題であり、本書の特色はそれらを米国連邦租税実務の領域で具体的に展開している点にある。

依頼人の秘密を守る義務との関係では、弁護士—依頼人特権 (**attorney-client privilege**) や作業成果免責法理 (**work product doctrine**) などの不開示特権¹²よりも、倫理上の原則に力点を置いている。倫理上の守秘義務は、適用対象となる秘密の範囲が広いばかりでなく、依頼人が誰かにそのことを開示したか否かにかかわらず存在する。また、倫理上の守秘義務は、裁判所が開示を命ずれば解除される点で、弁護士—依頼人特権と異なる。

なお、弁護士が依頼人との関係で有能 (**competent**) でなければならないという義務は、注意義務を怠ったことによる損害賠償責任の問題を生むところ、この章ではなく第1章で触れている。

¹⁰ 高橋・前掲注9・236頁注35。

¹¹ 高橋・前掲注9・228頁に、合理的な根拠 (**reasonable basis**) や現実的可能性 (**realistic possibility**) といった用語を勝訴確率に置き直して整理した図表がある。

¹² 金子宏「アメリカにおける税務調査」『所得概念の研究』355頁、400頁(1995年、初出1989年)。

4 第4章はタックス・プランニングを扱う（255－294頁）。

米国において、入り組んだ取引を行う個人や法人は、弁護士や公認会計士からタックス・プランニングに関する助言を得ることが多い。そこで、次のような倫理上の問題が生ずる。

たとえば、かつて遺産税との関係で、「死亡を予期して行われた（**made in contemplation of death**）」生前贈与を、被相続人の総遺産に含めて課税するルールが存在した。「死亡を予期して行われた」と認定されれば、遺産税の対象になってしまうのである。この要件を満たすかどうかの認定は、間接証拠の積み重ねによらざるを得ないことが多い。このような状況において、弁護士が高齢の個人依頼人に対し次のような助言をすることに、倫理的な問題はないだろうか（257頁）¹³。

「医者には現金で支払い、請求書を作らないよう頼んでおきなさい。新しい衣装ダンスを買いなさい。来年の世界一周クルーズの予約をしておきなさい。子どもたちに小切手を送る際にカバー・レターをつけて、あなたがこの贈与を行うのは、子どもたちに金銭管理の経験を積ませ、あなたが財産管理に割く時間と注意を減らすためだと書いておきなさい。」

この助言のねらいは、このようなアリバイをつくっておけば、あとで税務職員に質問を受けたときに、「死亡を予期して行われた」贈与ではなかったと主張できる、という点にある。本書は、依頼人の内心の意図に関してミスリーディングな証拠を作り上げることは、他のミスリーディングな証拠を提案することと同様に非倫理的である、という意見を紹介する。しかし、それに続けて、この例に対する倫理的対処に微妙な点が残るとしている。すなわち、一方で、弁護士は、存在する動機や意図の立証に資する証拠の形成と保全について、依頼人を当然に補助できる。他方で、虚偽の証拠を作出したり保全したりすることを助力することは、許されない。両極に位置するこれらの行動規範の間には、不明確な広い領域が残されているというのである。

その後の税制改正により、現在ではこの例自体は生じない。しかし、ここに含まれる倫理上の問題は、時間を超えて生きている。

本書はこのような問題に加え、タックス・シェルターの組成に対する租税法務家の関与について、かなりの誌面を割いている。この背景には、節税商品のプロモーターが一般的な意見書を使い回して販売活動を繰り広げ、これに対して財務省が、納税者やプロモーターの報告義務の導入、罰則の強化、**Circular 230**を通じた税務代理の規制、経済的実質主義の制定法化などによって対抗してきた、というドラマティックな展開がある¹⁴。

5 第5章は租税政策の形成を扱う（295－317頁）。

本書のひとつの特色は、法律家が専門家として法制度の改善に関与する側面を独立の章で取り上げている点にある。制定法の空白や不明確な点を埋めるべく、ルーリングや判決が出されることによって、ポリシーが形成されていく。

¹³ Frederic Corneel, *Ethical Guidelines for Tax Practice*, 28 *Tax Law Review* 1, 26 (1972)のあげる例である。

¹⁴ 岡村忠生「租税回避行為の規制について」*税法学* 553号185頁（2005年）。

そのため租税政策の形成に対する責任は法律家一般にある、というのである。

とはいえ、租税政策は主として議会で形成される。そこで、租税立法に影響力を行使しようとする依頼人を法律家として代理する場合、依頼人の政治的見解と自らの見解とをどう調整するかが問題になる。これは、米国の多元的な租税立法過程の下で、ひんぱんにロビイングが行われる現実を反映している。逆に、法律家が「公益 (public interest)」のために行動しようとする場合に、それが過去の依頼人の利益を害する可能性があったとすれば、どうすればよいかという問題も出てくる。

V 本書の基礎を成す基本的な考え方は、どのようなものだろうか。

1 上述の業務を通じて生じうる租税法律家の倫理的なジレンマが、依頼人に対する義務 (duty to the client) と、制度に対する義務 (duty to the system) との間で生じうる衝突である (図表3)。本書は、法律家がこのふたつの義務を負う存在であるとして、二重の役割 (dual role) を肯定する立場に立っている。この点については、日本でも、弁護士の2つの役割として、「当事者の代理人としての役割」と「公益的役割」という形で定式化され¹⁵、法曹倫理の授業などを通じて広く知られている。

図表3 倫理的なジレンマ

“Duty to the client” vs. “Duty to the system”

2 この衝突に対する調整原理として本書を貫く重要な視点が、擁護者 (advocate) と助言者 (advisor) の区別に他ならない。この区別は、本書の第1章に抄録されている Schwartz 教授の論文¹⁶に依拠している。同論文の枠組は法曹倫理一般に関するものであるが、これを本書の対象とする租税法律家の活動にひきつけていうと、次のようになる。

一方で、擁護者としての役割を果たす場合の典型例は、弁護士の訴訟代理である。対審構造の下で、両当事者がそれぞれ自己に有利な主張や証拠を出し合い、裁判官が結論を下す。この場合、弁護士は、依頼人が勝訴するように専門家としてベストを尽くす必要がある。そのことによって生ずる帰結に対し、法的・職業専門的・倫理的な説明責任は解除される。そうすることによって、双方が十分に主張を尽くすことができ、裁判官が正義と真実に接近できるであろう。

他方で、助言者としての役割を果たす場合、話は異なってくる。たとえば、納税者のタックス・プランニングや納税申告に対して、弁護士が助言する場合を考えよう。これらの場合、第三者として決定を下す裁定者は存在しない。そのため、助言者としての弁護士は、倫理的説明責任から免れるわけにはいかな

¹⁵ 加藤新太郎『弁護士役割論 (新版)』5頁 (弘文堂, 2000年)。

¹⁶ Murray Schwartz, *The Professionalism and Accountability of Lawyers*, 66 *California Law Review* 669 (1978).

いことになる。助言者としての弁護士が職業専門的行動に対する倫理的責任を負う社会的価値と、政府が市民の権利実現を妨げるやり方で弁護士への規制権限を行使することを防止する政治的価値との間で、適切なバランスをはからなければならないのである。

3 以上に述べたことを評者なりに図式化すると、納税者と内国歳入庁とが争いに至った段階では擁護者としての役割が前面に出るのに対し、申告書を準備したり取引上のプランニングを行ったりする段階では擁護者としての役割が後景に退く、ということになる（図表4）。

図表4 業務の内容と tax lawyer の役割

業務の内容	Advocate か Advisor か
Compliance	Advisor
Controversy	Advocate
Planning	Advisor
Policy	?

ただし、この図式はきわめて粗略なものである。現実には、申告の段階で将来の税務調査を予期するように、業務の各ステージが重なることも多い。擁護者か助言者という区分自体、文脈に応じかなり流動的であることにも注意を要する。あくまで基本的な考え方の整理のひとつであり、ここから機械的に解釈論上の帰結を導くべきではない。

なお、法律家が租税政策の形成に関与する場合には、上の二分法による整理がうまくなじまないかもしれない。そもそも、依頼人の意を受けてロビイング活動をするようなケースと、抜本的税制改正のために弁護士会や議会で発言するようなケースとでは、当該法律家の置かれた状況がかなり異なっているからである。「公益 (public interest)」のとらえ方を含め、政治過程に踏み込んだ分析枠組が必要であろう。

4 「制度 (system) に対する義務」というときの「システム」が何かについて、本書は、「社会・プロフェッション・法の観念を一体として混合する不正確な概念」と述べている（1頁）。

本書の第3版に対する書評で、Galler 教授は、この義務には次の4つの異なる内容があるとする¹⁷。

- * アメリカ法曹協会の模範準則が弁護士の熱心な代理に対して課している制限
- * 弁護士が誠実かつ倫理的に行動しなければならないとする感情の代替物
- * 国の税込調達過程を形づくる一群の法律と行政制度に対する義務
- * 租税徴収過程の当事者である内国歳入庁に対する義務

このうち、租税実務を行う弁護士に固有の問題は、第3と第4の義務について生ずる。そして、特に第3の点について、租税制度の健全な運営に利害関係を有する一般国民に対する責任が問題となる。調査くじをすりぬけようとする

¹⁷ Linda Galler, Book Review, *The Tax Lawyer's Duty to the System*, 16 *Virginia Tax Review* 681, 5 (1997). Galler and Lang, *supra* note 8 は、この4類型を序章に掲げる書物である。

依頼人にどう対応すべきか、内心の意図を偽装しようとする行動をどう考えるか、といった個別問題の解決は、この点に関するスタンスによって左右されてくる。

VI 本書は、「公益」や「制度」の把握の基礎をなすべき政治哲学を、体系だつて語ることがない。そのため、本書のよって立つところを一步深く理解するためには、著者らをとりにくく人的サークル、とりわけ米国の租税法曹の暗黙の共通了解（および意見対立）を探究する必要があるだろう¹⁸。また、本書はあくまで実務によりそった内的視点を基調としており、たとえば経済学のモデルを租税実務に関するデータに適用するといった社会科学的なアプローチへの志向も薄い。

しかし、本書には、長年の租税実務の中から紡ぎ出されてきた経験知が詰まっている。そのため、本書は、ソフトロー研究の素材として興味深いばかりでなく（上記Ⅱ）、さらに豊かな読み方を許す。たとえば、専門的な仲介者（**intermediaries**）の役割に着目するOECDの最近の提案¹⁹と響き合う（あるいは対峙する）など、租税手続法に対して新鮮な関心と呼び覚ましてくれる。租税手続法の議論は、租税法律関係をめぐる権利義務の用語で語られるところが多いのであるが、そのような世界をとりまいて「倫理（**ethics**）」という領域が大きく広がっていることを、実感させてくれるのである。

¹⁸ Michael Hatfield, *Legal Ethics and Federal Taxes, 1945-1965: Patriotism, Duties, and Advice*, 12 *Florida Tax Review* 1 (2012).

¹⁹ 吉村政穂「コンプライアンス確保に向けた租税行政手法の共通化」ソフトロー研究18号29頁, 36頁(2011年)。