

イギリス信託法上の Hastings-Bass 原則に関する Pitt v Holt 事件控訴院判決——税の錯誤

中 島 昇

- 1 序
- 2 Hastings-Bass 原則の概要と経緯
- 3 控訴審以前の判例
- 4 Pitt v Holt 事件控訴院判決
- 5 小括

1 序

税と錯誤の関わりでは、例えば、遺産分割と税を巡る事件のように、ある取引に当事者が税金がかからないと思っていたケースや¹、以下に述べる事案のように弁護士が勘違いして節税のつもりが逆に重くなってしまったケースも考えられる。このような事件はどの国でも起こりえることであろうが、とくに最近イギリスでは、それにかかわる信託法上の Hastings-Bass 原則が議論になっており、イギリス最高裁判所の判断も待たれるところである²。

1 最判平元・9・14家月41・11・75。また、不動産譲渡所得税が安くなると思い自己の土地を国に売り渡す契約をした者が錯誤無効を主張した事件（昭和37年12月25日最判訟務月報9巻1号38頁）もある。後者の判示事項は「右諒解事項（譲渡所得税の賦課に関しては被告側において税務署と折衝して法律上可能な限り税額を低きに止めるように努力する）の言明は原告人に対する譲渡所得税を税務署に対する被告側との折衝によりできるだけ原告人主張の程度に低額に決定徴収させる約束を含むことや、かような言明がなかつたならば原告人は本件売買契約を締結しなかつたであろうという如き関係において、右言明が本件売買契約の内容にまでされていたこと等については、これを認めるに足る証拠がない」というものである。

2 <http://www.supremecourt.gov.uk/docs/PTA-1108.pdf>, <http://www.supremecourt.gov.uk/current-cases/index.html>。最高裁のホームページに掲げられている論点は、後述のごとく「①裁判所が、受託者による自身の権限及び裁量の行使を妨げることができる状況か。特に裁判所は、受託者が専門家の助言に基づき行動した場合、重要な (relevant) 事項を考慮しなかつた、あるいは無関係な (irrelevant) 事項を考慮したということで、無効なあるいは取消し可能な受託者の決定であることを宣言できるかどうか (Hastings-Bass 原則の論点)。②不利な課税効果に関連する錯誤は、任意的処分を無効とする裁判所のエクイティ上のものであると認定するような、錯誤の種類であるかどうか (錯誤の論点)」である。

また、課税当局も積極的に訴訟で意見を述べるような姿勢になってきている。税政策上の議論も加われば、我が国にとっても参考になる判決となるかもしれない。

そこで本稿は、税と錯誤の事案や考え方について日英を比較するための準備作業の一つとして、この原則が関係する主な裁判の事実関係をより詳述することにより、税に関わる問題の背景を押さえ、制度の異なる我が国の「錯誤と税」との関係と比較可能となることを目指すものである。

とくに私益信託 (private trust) において、税金がかからないと思って行った処分に税金がかかることが判明した事態の救済に用いられる法的手段が、Hastings-Bass 原則やエクイティ上の錯誤である。税法上の利点のために信託を設定したものの、複雑なイギリスの税制のため³、錯誤 (広義) に陥る。当事者としてはその処分は無かったことにしたいが、その要求と、税政策的な要求とは相容れないものがあり、問題を複雑化している。この Hastings-Bass 原則のカバーするケースは錯誤事案に限らないが、主に受託者が何らかの錯誤に陥った場合のある特定の形態を扱っている⁴。その結果、信託 (受益者) を守ろうとするものである。

なお、Hastings-Bass 原則と、信託で用いられる錯誤救済とは⁵、法理論的な基礎が若干異なっており、その異なる基準と法的結果が指摘されている

3 主な参照邦語文献としては、海原文雄「英米の改正税法と財産計画 (1~3)」(法政研究49巻1~号、1981~3) 占部裕典「裁量信託及び受益者連続型信託の課税関係—イギリス信託課税からの示唆」(神戸学院法学25巻2号、1995) 197頁以下、久光重平「英国における承継財産設定と遺産税 (1~3)」(信託復刊67~9号、1966~1967)、信託税制研究会編『信託税制研究—海外編—報告書』(トラスト60、1997)、高野幸大「イギリスにおけるキャピタル・ゲイン税の概要」(早法81巻3号、2006) 257頁以下、藤谷武史「イギリス信託税制」(信託243号、2010) 28頁以下、占部裕典『信託課税法—その課題と展望』(清文堂、2001)、イギリス住宅税制研究会『イギリスの住宅・不動産税制』(日本住宅総合センター、2007)、日本税務研究センター編『世界における相続税法の現状』(日本税務研究センター、2004)、海外住宅・不動産税制研究会編著『吹米4か国におけるキャピタルゲイン課税制度の現状と評価』(日本住宅総合センター、2008)、海外住宅・不動産税制研究会編著『相続・贈与再編の新たな潮流』(日本住宅総合センター、2010)。

4 See Brian Green, "The law relating to trustees' mistakes - where are we now?", *Trust Law International*, 17(3), (2003) at 114.

5 信託法のテキストにおいても、契約法のテキスト (例えば Cheshire, Furmston, Treitel など) が参照される。エクイティ上の錯誤取消の理論である。

点に留意する必要があるが、本稿では、無効か取消かの争点を含め、イギリス法上の個々の法原則同士の整合性をめぐる細かな議論や、ある判例に反するとか反しないとかのイギリスの先例拘束性に関わる議論には立ち入らないこととする。

2 Hastings-Bass 原則の経緯と概要

Hastings-Bass Principle あるいは Hastings-Bass Rule と呼ばれるこの原則の実質的な内容そのものは⁶、更に古い判決にもさかのぼることも可能かもしれないが⁷、一般的には1975年の Re Hastings-Bass 判決（控訴院）⁸に由来し、その名称及び判決文が使用・引用されている。すなわち、その事件の裁判官である Buckley 判事によれば、

「我々の判断では、その信託の条項によって(中略)受託者が、誠実に行動するある事柄に関する裁量を与えられている場合、次のことが無ければ、裁判所はそれが十分な意図した結果を有しなくても彼の行動に干渉すべきでない。

(1) 彼に与えられている権限によっては彼が成し遂げたことが、オーソライズされないこと。または、

(2) もし(a)彼が考慮に入れるべきでなかったことを考慮に入れなかったならば、あるいは

もし(b)彼が考慮に入れるべきだったことを考慮に入れなかったことがないならば、

(彼がしたようには) 行動しなかったであろうということ、が明らかであること。」

6 最近では前者の言葉の方が文献上用いられることが多いようであるが、中間的な意味合いで「原則」と訳しておく。

7 Brian Green, *supra* note 4 at 117. Hastings-Bass 判決以前は、エクイティ上の錯誤要件とも似ていて、独立要件かはっきりしなかったが、Mettoy 事件で独立の要件と認められた。Graham Moffat, *Trusts Law: Text And Materials*, (5th ed., Cambridge University Press, 2009) at 551 も参照。

8 Re Hastings-Bass [1975] Ch 25, 40.

この言い回しは、否定的な形であって、裁判所は「ある状況が存在しない場合に」介入しないであろうという程度までしか言っていない。それは肯定的形式で述べられた *Mettoy Pensions Trustees v Evans* (以下 *Mettoy 判決* という) 判決⁹の表現とは対照的であり¹⁰、「ある状況が存在する場合はいつも」裁判所は介入するというにはならないのである¹¹。

そして、この否定的形式から肯定的形式への顕著な変化をはじめとして、とくに1990年から2005年までの判決の中で、原則の内容が変化していったが、現在の控訴院の *Pitt v Holt 判決*¹² (以下、併合控訴審判決という) では、逆にまったく制限された内容となり、終止符が打たれたかのように評されるまでに至っている¹³。

併合控訴審判決で述べられた *Hastings-Bass* 原則は、*Lewin On Trust*¹⁴の記述によれば以下のような特徴があるという。

1. 受託者は裁量的権限を行使する際、無関係な事柄を無視し、重要な (relevant) 事項を考慮しなければならない。
2. 重要な事項は、もしあるとすればだが、提案された・企図された (proposed) 行為の、税務上の結果を含む。
3. 重要な事項を考慮しなかった、あるいは無関係な事柄を無視しなかった

9 [1990] 1 WLR 1587.

10 *Ibid* at 1624. Warner 判事は「思うに、もし、その原則の適用の理由が、受託者が当然考慮に入れておくべきであった考慮をしなかったことであるなら、そのしなかったことが、彼らがいくつかの重要な法のルールを、あるいは彼らの裁量の制限を、見落としたことによっているかどうか、(あるいは、彼らの法的アドバイザーが見落としたことによっているかどうか)、あるいは他の原因によっているかどうか、は重要でありえない。・・・受託者が、彼らの行為の効果につき適切な理解を有していなかったということが示されるべきであるということは、十分ではない。もし、彼らがそれについて適切な理解を有していたなら、彼らは彼らのしたようには行動しなかったであろうこともまた明らかでなければならない。」と判示している。

11 *Lewin on Trusts*, (18thed., Sweet & Maxwell, 2007) Online Supplement 29-242 (<http://www.sweetandmaxwell.co.uk>, 2011).

12 [2011] EWCA Civ 197; [2011] 3 W.L.R. 19, CA.

13 例えば、Edward Hewitt, "The end of *Re Hastings-Bass*", *Trusts & Trustees*, 17(7), (2011) at 704.

14 *Lewin, supra* note 11 at 29-239.

点において、彼らの信託義務の不履行があり、このような信託の不履行が存在する場合のみ、権限の行使は、正当性を疑われるであろう。

4. 上記の場合、その行為は、無効でなく取消し可能であり、救済は、裁量的であり、かつ有効なエクイティ上の抗弁に服する。
5. 当該事柄（例えば不利な税務上の結果）を考慮しなかったことが、専門家の間違った助言の結果であった場合のように、受託者の側に過失が存在しないなら、その行為の正当性は疑われない。

判決では、受託者の処分行為は、権限外（*ultra vires*）の行為にあつては無効であるとし [231]（括弧の中の数字は、判決文の параグラフ番号である。以下同じ。）、上記の受託者の信託上の義務違反の場合(3)や権限内（*intra vires*）の行為(5)と区別している。事案の結論としては、信託上の義務違反もなく、取引や課税は有効と判断された。受託者側は、間違った判断を下した専門家の責任を追及するしかないことになる。

併合控訴審の控訴は、この原則の縮小解釈を求める歳入税関庁（THE COMMISSIONERS FOR HER MAJESTY'S REVENUE AND CUSTOMS——以下 HMRC とする）¹⁵によるものであり、Pitt and another v Holt and another 判決¹⁶（以下 Pitt 原審という）と Futter and another v Futter and others 判決¹⁷（以下 Futter 原審という）からの二つの控訴を併合したものである。それぞれの事案の事実関係は「4」以下に記すことにして、まずは Re Hastings-Bass 判決の事実関係をみておく。

15 See Ogier Nigel Sanders and Oliver Passmore. "HMRC's Hastings Bass Arguments Rejected by English High Court: Futter & Anor v Futter & Ors [2010] EWHC 449".(2010). <http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=40a29a7b-0e2b-474f-95f1-8d7c82f55211>.

16 [2010] EWHC 45 (Ch).

17 [2010] EWHC 449 (Ch).

3 控訴審以前¹⁸

(1) Re Hastings-Bass 判決の事実¹⁹

①1947年になされた承継的財産処分 (settlement)²⁰により、Aのため信託設定された。その受益権は、生涯権であり、そのあとは、Aの死後21年以内に25歳に達する息子(なら誰でも)のためのものであった。長男Bは1948年生まれた。②さらなる承継的財産処分が1957年にBのため、生涯間、設定され、そのあとは、Bの21歳に達する子供達のための設定となるというものだった。③1958年にAは、撤回可能としたうえで次のような定めをした。1947年の承継的財産処分の受託者は、Bが25歳に達したなら無条件にBのため、1947年承継的財産処分の基金を所有している、と。④その年遅く、これらの受託者は、1957年承継的財産処分の信託上に維持されるため、1947年承継的財産処分の基金を1957年承継的財産処分の受託者へ譲渡することにより、彼らの前払い権限を行使した。かくして、この結果として、④1958年譲渡すなわち①1947年承継的財産処分は、表面的には終身Aのための信託上で維持され、そのあとは彼の子供のうちで21歳に達する者のためのものであった。Aは1964年に死亡した。その後の貴族院の判決²¹(1964年)によれば、想定されてたこととは逆に、Bは1947年設定の日に生命がなかったのでBの死亡時(後)に生ずる権利に関して、1958年の譲渡は永久拘束禁止則のため無効であるということになる²²。結果として、Bの生涯権の授与に関するものを除き、1958年の譲渡、特に彼が有するかもしれない子供への授与は永久拘

18 判例については、British and Irish Legal Information Institute (<http://www.bailii.org/>)と LexisNexisのデータベースによっており、後者に掲載されている判決要約も参考にしている。

19 事案が複雑なため、Neuberger of Abbotsbury, "Aspects of the law of mistake:Re Hastings-Bass", *Trusts & Trustees*, 15(4), (2009)at 190の要約も参考にした。

20 以下に出てくる信託法上の用語の意味(承継的財産処分(特に下記概論66頁)、裁量信託、指名権、永久拘束禁止則など)については、海原文雄「英米信託法概論」(有信堂、1998)・現代信託法研究会「英米信託法辞典」(金融財政事情研究会、1996)を参照した。Settlementの訳語は「継承的財産処分の概念は信託より広く、契約、処分及び和議などのようなものも含む」(占部裕則)信託税制研究会「信託税制研究—海外編—」(トラスト60、1997)93頁。

21 *Pilkington v IRC* [1964] AC 612.

22 Neuberger of Abbotsbury, *supra* note 19 at 190.

束禁止則のため無効であった。税務局（Revenue）は、Bの死後生ずる権利に関する永久拘束禁止則で無効を主張し、第一審はそれでもって判断した。すなわち、実行するときに受託者が意図したことは実質的に異なる結果なので全体の譲渡は無効とし、しがってA死亡の際の実質的不動産上の義務（相続税）があった、と。

ところが控訴審は、一部無効の判決により1958年の前払いを有効とし、前述の義務を否定した。控訴審は、受託者が取引の真の法的効果に関連する疑問に心を向けるようには合理的に想定できないほど、強烈に（drastically）、永久拘束禁止則の効果が、前払いの意図された結果を変えることになるケース以外は、適用可能な原則（上記Hastings-Bass原則——筆者）の適用として扱われるべきでない、と述べている。たとえ前払いは永久拘束禁止原則に違反しているとしても、控訴院は1958年になされた基金の前払いを有効と控訴院は宣言したのである。

（2）Sieff 判決

次に併合控訴審判決が出るまで基本であると言われ、後述のPitt原審もFutter原審も引用しているSieff and others v Fox and others判決²³（以下、Sieff判決という）を見てみよう。それは併合控訴審判事のうちの一人（Lloyd）が裁判官をしており、しかも併合控訴審判決で、そこで自分の述べたことが正しくなかったと認めている [65]。

原告（複）は、1971年8月付け承継的財産処分の受託者（複）だった。2001年になされた財産帰属者指名権行使（appointment）により²⁴、その効果は、何日かのちになされた譲渡（assignment）と組み合わせられると、譲渡の目的である財産が、第二被告によってなされた1987年の承継的財産処分（後の方）の信託上に有するということであった。

1987年の受託者（複）は、上記原告（複）と第一被告であった。財産帰属者

23 [2005] EWHC 1312. LexisNexisの当該判例の要約を参照した。ちなみに本件に課税当局は参加していない。政策的なことは裁判所は知らないから参加したらと裁判所が言っている [83]。

24 海原文雄、前掲注20、186頁参照。

指名権行使の当時、第三被告は、1971年の受託者でもあった。第四被告は、1987年の受益者であった。その財産帰属者指名権行使によって影響される財産は Woburn Abbey 邸宅、Duke of Bedford にある動産の集合、及び Woburn の復帰権的定期不動産権（不動産賃貸借）だった。後にキャピタル・ゲイン税に関するポジションに関し、2001年の承継的財産処分の受託者（複）が得た法的アドバイスは誤りであったことが判明し、財産帰属者指名権行使の有効性に関し争いが生じた。原告（複）は、その有効性に関する宣言を求めて訴訟手続きを開始した。

Hastings-Bass 原則に基づき彼らは、2001年の財産帰属者指名権行使は法的効果がないと申し立てた。なおかつ彼らは予備的に錯誤も主張した。すなわち、錯誤が法律の錯誤であれ事実の錯誤であれ、錯誤が単に契約することによってえられる結果や利点に関するものでなく、取引自体の効果に関するものである限り取引は錯誤のため無効である、と。

請求は認められた。証拠に基づけば、1971年承継的財産処分の受託者がもし財産帰属者指名権行使の税の結果につき知っていたなら、彼らがそのように行動しなかったであろうことは明らかであり、2001年財産帰属者指名権行使は無効であり、効力がないものと宣言されよう、ということであった。

この判決の、Hastings-Bass 原則の内容に関する Mettoy 判決からの引用部分は、次の通りである。「受託者が信託条項により彼らに与えられた裁量に基づいて行動する場合、彼らが当該裁量を行行使するかどうかを自由に決める状況においては、裁判所は、もし彼らが彼らが考慮に入れるべきだった考慮をすることをしなかった場合あるいは考慮すべきでなかった考慮をした場合、彼らがしたようには行動しなかったであろうことが明らかであれば彼らの行為に干渉するであろう[49]」。この部分は Futter 原審判決や論文などでも多く引用されている。

その後に出された HMRC の見解から²⁵、この判決の論点をみてみよう。ま

25 Tax Bulletin Issue 83, (2006) at 1291.

ず、①肯定的な表現になった *Mettoy* 判決を批判し、②適用するとしても無効ではなく取消であって、エクイティ上の他の救済形式の判断も考慮に入れるべきである。③受託者の裁量権の行使は法の一般原則に言及することによって問題視すればよく、別個の Hastings-Bass 原則の適用の余地はない。④裁量のもとで受託者が行動し、行為義務がないケースでは、我々は Lloyd 判事により示された見解、すなわち、正しい考慮がなされたとしたら、違って行為したであろう (would) かどうかの基準 (かもしれない (might) ではない) に合意する。⑤受託者が重要な税的考慮をしなかったケースと、受託者が税的アドバイスを得るステップをとったがアドバイスがどんな理由であれ間違っていたケースとの間で区別はなされる必要がある。前者は Hastings-Bass 原則の適用の余地があるかもしれないが、後者ではない。⑥受託者が、提案した取引の課税結果についてのアドバイスを手に入れたが、しかし取引をそのアドバイスに従って実行しなかった場合 (*Abacus Trust Co (Isle of Man) Ltd v N.S.P.C.C.* 事件²⁶) のケースにおいても同様に原則は適用されるべきでない。この事件も *Sieff* 事件も、受託者が適当な税のアドバイスを求めたこと及びそれを信用して、信託条項のもと正確に意図された効果を達成するあるステップを、故意に踏んだということである。手に入れたアドバイスが間違ってたからといって、あるいはアドバイスに正確に従わなかったとあって、なぜ受託者は取引を無効にさせる権限があるのか？個々の納税者にはありえない権限である。このようなケースでは、裁判所は干渉すべきではなく、税は実際に実行される取引に基づいて支払われるべきであり、信託は、受託者及び受託者の専門家アドバイザーに対して、信託が有する救済に従うべきである。⑦受託者あるいは受託者の代理人あるいはアドバイザーによる義務違反はそれ自体分離した要件ではないと述べる Lloyd 判事に合意する。以上がこの判決を受けての HMRC の見解であるが、端的には、公式化される Hastings-Bass 原則は余りに広く描かれすぎているということであろう。

26 [2001] S.T.C. 1344.

4 Pitt v Holt 事件控訴審判決

以下の事実についての記載は、併合控訴審判決に書かれた事実の概要から抜粋した。

(1) Pitt 原審

Pitt氏は、1990年に、交通事故で酷い怪我を負った。1994年5月、損害賠償に関する和解で、一時金と月々の支払い（厳密には異なるが以下「年賦金」とする）がなされるべきものとされたが、専門家のアドバイスをえて、両方ともPitt氏のための信託にすることが決められた。1994年9月に保護裁判所（Court of Protection）は、Pitt夫人（原告）にその権限を与えた。彼の財産保全管理人（receiver）²⁷として彼女は、一時金が託されるという内容の承継的財産処分（Deed of Settlement）設定証書を考えた。そして彼女は、年賦金を同じ信託に託するため受託者に譲渡した。受託者は、Pitt夫人、Shores氏（第二原告）、及びHolt氏（第一被告）であった。その承継的財産処分は、収益及び元本につき、Pitt氏、彼の妻、子供、及び彼の生涯のより遠縁の後継ぎのため、裁量信託を創設した（以下スペシャルニーズ信託という）。彼の死亡の際は、全基金は、遺産の人格代表者のために託される予定だった〔控訴審判決のパラグラフ8——以下同じ〕。

ところで、2003年に次のことに気づいた。スペシャルニーズ信託の条項は、通常の裁量信託と同じように相続税の適用があるというものである、という点であった。

Pitt夫人は、（夫の死亡などの）諸出来事に関し、唯一、遺産の受益者（beneficiary）であるが、その信託はPitt氏による価値の移転であるので、最初の信託に設定された合計の全価値に関し相続税の請求がある。そしてその信託から支払われる元本に関し相続税の請求があり、そしてまた、相続税

27 1983年精神保健法（Mental Health Act）に基づく。なお一審でHMRC（当事者参加）はHastings-Bass原則は、受託者による裁量権の行使に限定されるべきである、と主張したが、原審裁判所は次のように判示した。信託証書に基づき受益者の利益のために権限を行使する受託者と、1983年精神保健法患者の利益のために権限を行使する財産保全管理人との間に重要な区別はない〔39〕。両権限は信託義務を負うものであり、Hastings-Bass原則があてはまる、とする（控訴審パラグラフ147も参照）。

の請求が、スペシャルニーズ信託の対象である財産の価値に基づき創設後10年ごとにある。当初のスペシャルニーズ信託に入れられた資産は80万ポンドの価値があるという点に基づき、相続税の最初の請求はおよそ10万ポンドである [9]。

しかしこれらの税の結果を有しない方法で承継的財産処分を創設することはたやすかった。1984年相続税法89条は、この取り扱いから身体障害者のためのいくつかの裁量信託を除外している。それには、ある追加的な条項が必要とされる。すなわち、Pitt 氏の生存中に適用される信託基金の少なくとも半分は彼の利益のために適用されるべきであるという条項である。それは、たやすく追加されえた。実際の基金の配分も、それに従うことができた [10]。

なお、Pitt 氏の死亡時スペシャルニーズ信託には6000ポンドも残っておらず、年賦金は終わりになっていた。また、Pitt 氏は、生前、Pitt 婦人・Holt 氏・Shores 氏とともに、会計アドバイザーに対して訴訟を起こした。そのアドバイスに基づいてスペシャルニーズ信託を立ち上げたからである。その請求は阻まれ、この訴訟は係属中のままであった [12]。

Pitt 氏は2007年9月に死んだ。Pitt 氏の人格代表者であった Pitt 夫人と Shores 氏は、信託がそれによって設定された承継的処分及び年賦金の譲渡が無効あるいは取消であり無効とされるべきであるとの宣言を求めて高等法院 High Court で訴訟手続きを開始した。高等法院 High Court は、承継的処分と譲渡は Hastings-Bass 原則に基づき無効と判示し、法的効果の無いことを宣言した。

裁判所は、Hastings-Bass 原則が適用され、その承継的財産処分がその理由のため無効であるべきであり、錯誤のためでない、と結論付けたのである。税務上の結果に関する錯誤は、非重要であるとみなされるべきだという HMRC の主張を拒否しながら、そもそも錯誤は無かった——すなわち相続税の影響は一度も考えられていなかった——が、他人の利益のために裁量権が委ねられている関係を重視したのである [原審パラグラフ 9・30・32・

34・41・50]。1.2ミリオンポンドも課税可能取引があったが、相続税は配慮されなかったということである。

(2) Futter 原審

この事件においては、訴えは判決の中で3番承継的財産処分 (settlement) 及び5番承継的財産処分と呼んでいる二つの裁量信託のもとでの前払い (advancement) の権限の受託者による行使に、起因している。①3番継的財産処分の元では Mark Futter 氏 (第一原告) は生涯権を有していた。彼の妻 (第一被告) は復歸的生涯権 (reversionary life interest) を有し、最終的に元本は彼らの子供達 (第二～第四被告) に行くことになっていた。受託者 (二人の原告) は、自身が、Mark Futter 氏が完全にその基金の権利を有するようになるという方法で2008年3月31日に行使する、「拡大」 (enlargement) の権限を有していた。②5番継的財産処分のもとでの受益権も似ていた。2008年4月3日に受託者は2人の子供それぞれに直に12,000ポンドを帰属先決定 (appoint) するために1925年受託者法32条のもとで、前払いの権限を行使した。

各ケースにおけるその操作の目的は、キャピタル・ゲイン税の課税の発生を避けるための方法で承継的財産処分から得る資産を譲渡することであった。各信託基金は「蓄積利得」 (stockpiled gains) として呼ばれるものを伴った資産を含んでいた。各継的財産処分は、その基金がオフショアのままでキャピタル・ゲイン税の対象にならないよう、英国の課税に対するものとして位置付けられるオフショアであった。しかしながらキャピタル・ゲイン税は、その家族の英国在住メンバーが完全にそれらに対し権利を有するとした場合のように、基金を国内に持ってきたとして、ないし持ってきた場合、発生する (それらは28.6%の総合(税)率 (overall effective rate) で課税されるだろう、その結果、承継的財産処分の清算に対する全キャピタル・ゲイン税負担はおそらく163,000ポンドあたりである、と予想されていた)。その「拡大」と「前払い」は、キャピタル・ゲイン税の課税のため受取人たる受益者の被る損失が、「蓄積利得」と相殺しうる点を足がかりとしてなされた。

Mark Futter 氏は彼自身の個人資産のいくつかの処理の際、キャピタル・ゲイン税課税のため損失を被った。彼はこれらが信託資産上の収益を吸収する結果、キャピタル・ゲイン税に対する責任はないだろうと信じていた。5 番継的財産処分からの前払いに関する限り、一部は関連する受益者の毎年の控除によってカバーされるだろう、しかし残額は、各受益者が被った損失によってカバーされるよう期待されていた。この点に関し、「拡大」と「前払い」がなされた前提が正しくなかった。1992年キャピタル・ゲイン課税法 (Taxation of Chargeable Gains Act) 2条4項は、控除 (allowable) 可能な損失は、本状況において受益者に帰属せられる収益と相殺できない、と規定する。受託者のソリシターである Withers 氏は、その提案された操作に関してアドバイスする際、当該規定を見逃していた。そこで、各継的財産処分の「拡大」と「前払い」は無効であり効力がないとの宣言 (declaration) を求め、Futter 婦人と3人の子供に対する訴訟が、受託者により起こされた。後に、HMRC が被告として加えられた [16~21]。

Norris 判事は、前払いは Hastings-Bass 原則により無効とされ、取引無効であると判示した。Hastings-Bass 原則は信託法から引き出され、錯誤法からではない、それは受益者が無効な受託者による権限の行使により被害を被らないことを確保するために存在する [原審パラグラフ20]、ということである。

一方、HMRC は、Hastings-Bass 原則は、不合理な長さまでの期間、運用されてきた点を主張した [原審パラグラフ19]。そして Hastings-Bass 原則は、只の錯誤の一般法の一つの面だ、したがって問題の鍵は、受託者が取引の効果を理解したかどうかだ、という論議をした。Norris 判事は、Hastings-Bass 原則は権限の法 (the law of powers) にその起源を有し、法的効果と結果の間の区別をしない、したがってある行為の、意図されたものと実際の税務の結果との重要な違いには、その原則を働かせてよいと判示しこれを拒否した [原審パラグラフ21]。

兩判決に共通する事柄としては、アドバイザーが関与しており、Pitt 事件のアドバイザーは税の責任を回避するための手法を見逃していた。Futter 事件では、アドバイザーは、依頼者が希望していた方法では、前払い計画は税の効果が無いということの意味する制定法の規定を見逃していた²⁸。

両方の原審では、Hastings-Bass 原則を適用し意図されない課税の結果は無効と判断され、ともに受託者の勝訴となるが、HMRC が控訴した。

(3) 併合控訴審判決

控訴は認められた。Hastings-Bass 原則の適用範囲を制限し、2つの事件とも適用を否定している。Pitt 夫人はアドバイスを受けたのであり信託義務違反が無く²⁹、従って彼女の行為は信託義務違反として取消可能ではない。Futter 事件でも同じように取消可能ではない、とする(上記「2」参照)。Lollyd 判事は、錯誤の対象に関し、法的効果(effect)と結果(consequence)を区別する——結果に関する錯誤であるならエクイティ上の錯誤ではない。本件の錯誤は、信託財産に対する課税についてであるが、法的効果に関する錯誤に当てはまらない、つまり錯誤により取引を無効にするエクイティ上の錯誤ではない、とする。たとえOgilvie³⁰基準(錯誤のより広い基準であるが、すなわち、錯誤が重大で受贈者(donee)の側でそこから利益を保持することが不正になるほどかどうかという基準)を満たす重大なものであってもである[224]、と示した。

なお、2つの訴えとも錯誤によるエクイティ上の救済を通して取引の解消を求めていたが、Pitt 原審判決では錯誤についても考察し、法的効果と結果を区別するGibbon v Mitchell 判決³¹と、Ogilvie 判決の実際の違いを否定す

28 Matthew Conaglen, "REVIEWING THE REVIEW OF FIDUCIARY DISCRETIONS", *C.L.J.* [2011] at 302.

29 なおLloyd 判事は、受託者やそのアドバイザーや代理人による義務違反のケースのみにHastings-Bass 原則が適用になるとは思わない、と述べている [30]。

30 Ogilvie v Littleboy (1897) 13 T.L.R. 399. 法的効果と結果の区別をしない、錯誤のより広い基準である。すなわち、錯誤が重大で受贈者(donee)の側でそこから利益を保持することが不正になるほどかどうかである。see Richard Wilson, "No small change", (2010) <http://www.thelawyer.com/no-small-change/1005115.article>.

るが、後者の判決基準に基づき、本件が錯誤であったとしてもエクイティ上の錯誤にあたらぬ旨も述べている [Pitt 原審パラグラフ49・53]。

5 小括

Hastings-Bass 原則にかかわるイギリスの細かな議論や錯誤と税についての日本における議論の検討は、イギリス最高裁の明確な判断がでた後にすることとして、ここでは若干の指摘にとどめておく。

併合控訴審判決は、Hastings-Bass 原則を Re Hastings-Bass 事件の控訴審の本来の考えに縮小し、それ以降の下級審の展開を否定している³²。Re Hastings-Bass 判決の事案は、受益者が無効を主張しなかったものであり、それ以降の判決では、受託者が税務効果を考えた行動ではなかったということで、当該行為の無効を求めるものであった。それゆえ無効を認める判決は誤っていると判断されたのであろう³³。

実質的には、ミスをした専門家が Hastings-Bass 原則を用いてミスを帳消しにするような原則の濫用的活用を止めさせるためであろうとも受けとれる。しかし、課税調査を専門家に依頼し、そこでミスが発生した場合、本判決の結論に従えば、その賠償請求額は、結局、保険料とかで委託者に跳ね返ってくる。また事実上賠償請求が困難な場合もあるだろう。実際、イングランドの管轄が及ばないジャージイ信託法では、本控訴院判決を否定している³⁴。王立裁判所は、「租税回避に対する同情はないが、市民個人の権利を害する租税当局の立場に助力するような、そして予見できない税務上の責任について生じる錯誤を裁量的エクイティ上の救済の範囲から除外するような司法政策を採用する理由は見つからない」と述べている³⁵。市民に重大な錯

31 [1990] 1 W.L.R. 1304.

32 ちなみに Lloyd 判事の意見をまとめ、賛成している Longmore 判事は、それまでの Hastings-Bass 原則につき、「ひどい間違いの方向転換 (seriously wrong turn)」と呼んでいる (Pitt 原審の被告側も)。

33 Lewin, *supra* note 11 at 29-242.

34 例えば、In the Matter of the S Trust (2011) JRC 117。ロイヤルコートは、贈与者の錯誤のため贈与を無効とし、本件判決には従わないと判示する。

誤があるにもかかわらずそれをもとに当局が課税するのは不当ということである。その場合、信託を守るために Hastings-Bass 原則により無効にする、ということであろう。信託を用いる取引が、節税のためと同時に受益者のためのという二面性を持つなら、節税がうまくいかないなら当該取引は無効という余地はある。

一方、自分の財産で失敗はだめなのに、他人の利益のためにやってた失敗なら裁判所が無しにしてくれる、という批判も出てこよう³⁶。また不正義なのは、設定者が課税されることであり、受益者が課税されるのは不正義でない、という見方もできよう³⁷。

イギリスの信託法上の議論を我が国にあてはめるのは困難であろうが、我が国では専門家以外のアドバイスも活用されている現状を考慮すれば参考になる議論である。税制度のとの絡みの他に、信託や専門家との関わりなど「信頼」が元にある制度の保護も考慮にいれ、錯誤に基づく意思表示の評価を捉え直すことが必要であろう。

35 https://www.jerseylaw.je/Judgments/UnreportedJudgments/Documents/Display.aspx?url=2011/11-06-21_In_the_matter_of_the_Representation_of_R_117.htm&JudgementNo=%5B2011%5DJRC117. パラグラフ39。

36 Tax Bulletin Issue 83 (2006) at 1294. see Matthew Conaglen, *supra* note 28 at 303.

37 see Richard Wilson, *supra* note 30.