HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	税理士制度と納税環境整備 (8) : 税理士法33条の2の機能
Author(s)	川股, 修二
Citation	北大法学論集, 64(5), 250[181]-213[218]
Issue Date	2014-01-31
Doc URL	http://hdl.handle.net/2115/54538
Type	bulletin (article)
File Information	HLR64-5_009.pdf

Instructions for use

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

論　　説

税理士制度と納税環境整備（８）

―― 税理士法 33 条の２の機能 ――

川　股　修　二

目　　次

はじめに

第１章　税理士制度の問題点
　第１節　税理士法第１条の沿革
　第２節　税理士の責任　（第63巻４号掲載）
　第３節　税理士制度の内部構造の問題
　第４節　まとめ　（第63巻５号掲載）

第２章　諸外国の税理士制度・他の専門家制度
　第１節　ドイツ・韓国の税理士制度　（第63巻６号掲載）
　第２節　日本の他の専門家制度　（第64巻１号掲載）
　第３節　まとめ　（第64巻２号掲載）

第３章　税理士制度と納税環境整備
　第１節　真の納税環境整備　（第64巻３号掲載）
　第２節　納税環境整備の現状と改革
　第３節　真の納税環境整備に何が必要か
　第４節　まとめ　（第64巻４号掲載）

第４章　税理士法33条の２（書面添付制度）の役割
　第１節　税理士法33条の２（書面添付制度）の沿革
　　第１款　立法化された背景
　　第２款　改正の経緯

第１項　昭和55年改正
第２項　平成13年改正
第３項　平成22年改正
第２節　書面添付制度の意義
第１款　書面の添付の意義
第２款　書面添付制度の内容
第１項　計算事項等を記載した書面
第２項　審査事項等を記載した書面
第３款　書面添付制度の法的効果
第１項　税務調査の省略
第２項　事前通知前意見聴取と質問検査権
との関係　（本号に掲載）
第３節　ドイツ・韓国の類似制度
第１款　ドイツ
第１項　ドイツ税理士の監査制度
第２項　企業の信用リスクを補完する
ドイツ税理士による決算書保証業務
第２款　韓国
第１項　調査班制度
第２項　誠実申告確認制度と税務検証制度導入の挫折
第４節　書面添付制度の活用による功能
第１款　書面添付制度活用による税理士の地位向上
第２款　税務監査制度の市場経済での要求
第３款　会計参与と結合した会計税務監査制度
第５節　まとめ

結びに代えて

第４章　税理士法33条の２（書面添付制度）の役割

前述のとおり、租税の専門家である税理士を取り巻く環境は、税法の複雑化や取引の国際化によって、急速に変化してきている。税理士制度もそれに追随すべく、幾度もの制度改正をしてきた。そのことは、税理士業務を多様化させ、税理士のビジネス・チャンスを増加させたが、一方で、税理士の抱える問題を増幅させた。税理士は、これらの問題を税

理士制度上や専門家として維持すべき原則において解決し、付随するリスクを適切に管理し、軽減する必要がある。他方、税理士は、独立した公正な立場で申告納税義務の適正な実現を図るという公益的な使命をもっている。この税理士の使命や役割を考えるとき、専門家として納税者の信頼にこたえること、また、税理士の公共的使命を全うすることの二面性を調和しながら、直面する問題を解決する方法の検討が必要である。こうした観点から注目されるのが、平成21年度改正で運用が強化された、税理士法33条の２[1]の「書面添付制度」である。

税理士法33条の２は、税理士の権利として「書面添付制度」を規定している。この制度は、昭和31年を起点として、平成13年の税理士法改正を経て数次に改正され、すくなくとも、税務行政庁、税理士、納税者のそれぞれの問題解決のために納税環境を整備するための趣旨をもつ制度として存在してきた。しかしながら、課税庁と税理士（会）との政治的な駆け引きから、この制度自体が有効に機能されなかった、否、機能させなかったという経緯がある。ところが、平成21年に運用が強化され、一躍、この「書面添付制度」が税務行政庁、税理士、納税者のそれぞれの問題解決のための納税環境を整備していく可能性が示現してきた。それゆえ、本章では、税理士法33条の２「書面添付制度」が税理士の抱え

[1] 税理士法33条の２（計算事項、審査事項等を記載した書面の添付）
１項　税理士又は税理士法人は、国税通則法16条第１項第１号に掲げる申告納税方式又は地方税法１条第１項第８号若しくは第11号に掲げる申告納付若しくは申告納入の方法による租税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは、当該申告書の作成に関し、計算し、整理した又は相談に応じた事項を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。
２項　税理士又は税理士法人は、前項に規定する租税の課税標準等を記載した申告書で他人の作成したものにつき相談を受けてこれを審査した場合において、当該申告書が当該租税に関する法令の規定に従って作成されていると認めたときは、その審査した事項及び当該申告書が当該法令の規定に従って作成されている旨を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。
３項　税理士又は税理士法人は、前２項の書面を作成したときは、当該書面の作成に係る税理士は、当該書面に税理士である旨その他財務省令で定める事項を付記して署名捺印しなければならない。

る問題解決に与える可能性について検討をする。

第１節　税理士法33条の２「書面添付制度」の沿革

第１款　立法化された背景

税理士法33条の２「添付書面制度」創設は、税理士会からの要望[2]であった。この要望は、税理士の既得権益の拡大、つまり、税理士の業務拡張を意図していた。歴史的に、この制度は昭和24年の日本税務代理士会連合会の税務代理士法改正要綱案で主張されたことから始まった。しかし、昭和23年施行の公認会計士法との関連[3]から監査制度の立法の混乱にな

---

[2] 昭和28年８月26日に日本税理士会連合会会長名で関係官庁に提出された税理士法改正要望書において以下のような「税務監査」に関する部分がある。次の事項を税理士業務に追加せられること。税理士は、他人の求めに応じ、税務計算書類の監査又は証明を業とすることができる。
（理由）税理士法第33条によれば、税理士が税務代理及び税務書類の作成をした場合に署名押印をして、その責任を明らかにすることになっているが、更に税理士が職業的専門家として税務計算書類（添付書類を含む）を監査し、公正不偏の立場においてその当否を批判し、監査の概要と監査の意見を以てその結果を監査報告書に明瞭ならしめれば、これによって税務官庁の調査を簡易に為し、事務の能率を向上せしめ、以て徴税費を軽減し納税義務を適正に実現することができる。さらに、識者による審議会または調査会の設置を提言し、次の各事項を慎重審議する必要があるとした。①税務計算書類の監査の意義 ②税務計算書類の監査と公認会計士法の財務書類監査との区別 ③税務計算書類の監査の範囲 ④税務計算書類の監査の効果および責任 ⑤税務監査書類の監査の基準 ⑥税務計算書類の監査の実施準則 ⑦税務計算書類の監査証明に関する規律 ⅰ特別利害関係ある証明禁止規定 ⅱ税務計算書類監査報告書の規定 ⅲその他必要事項 ⑧その他税務書類の監査証明の施行についての必要な諸規定。

[3] 日本税理士連合会編「税理士制度沿革史（増補改訂版）」ぎょうせい、1987年、115 ～ 120頁。（大蔵省見解の抜粋概要）
「会計書類については公認会計士の監査が、いわば最終の監査であり、これによって投資家等の利益が保護されるのであって監査証明の制度は意義がある。しかし税務書類については、税務官公署が最終的監査を行うのであり、この意味で税務書類については制度上第三者たる独立職業会計人の監査証明を必ずし

るとの批判を受け、シャウプ第二次勧告[4]では、税務代理士の本質を損

も必要とされない。ただ、税務書類の作成に独立会計人が関与し、その責任を明らかにすることは税務官公署との間において納税義務の円滑化をはかる上において効果的である。したがって、税務書類の作成について責任を持つ独立職業人を育成することは税務行政上意義があると思われる。ただこの点について疑点があるのは、これを第三者的な監査証明の制度として考えるか、納税者の補助的なものとして考えるかである。これについてはすでに述べたように、税務書類の監査は最終的には税務官庁が行うものであり、その前段階において納税者から独立した第三者としての独立職業者による監査はその必要がない。したがって、これは単に税務官庁と納税者との間において双方に協力するものとしての第三者の立場を明らかにする意味においてその関与の内容を明らかならしめることにより、その協力的機能を認めるための制度として検討することがよいのではないか、このように考えるならば、税理士にいわゆる監査証明の途を開くとしても、その内容は公認会計士の監査証明とは異なるものであり、単に税務書類の作成にどの程度関与したかの事実及び関与した範囲において税務書類の内容が正しいと思う旨の意見を税務官庁に表明する制度を開けばよいであろう。同時に税理士が関与した範囲において、税理士の責任を明らかにするための懲戒責任を明定することが必要である。又国税庁試案のように、税理士が関与し、意見を表明した案件について更正決定を行うときは税理士の意見を求め、その関与した事項に誤りがあるときは税理士の責任を追及するものとすればよいであろう。」（千葉寛樹＝藤田時人『税理士法改正による　書面添付制度の活用と記載例』新日本法規、2002年、５～６頁。）

[4] これに関連して、申告書、帳簿及び記録を税法に従った正しいものとし認証する資格のある「税務公証士」のような新しい職種の納税者の代理者を設けることは、望ましくないように思われる。このことは、弁護士や税務代理士のように会計専門でない者が、右のような地位につく資格を認められる場合においては、特にそうである。帳簿や記録の検査は、会計士の仕事であり、会計専門家に限定されるべきものである。のみならず、申告者を法律的に正しいものとして認証することは、納税者の代理者本来の職務ではない。代理者の任務は、納税者が正しい申告書を提出することができるように、最善の努力を払って納税者を助けることである。申告書の正確さを確かめることは、税務行政の問題であって、私的団体に委任することができない。（社団法人 神戸都市問題研究所地方行財制度資料刊行会編「シャープ使節団日本税制報告書 附録巻第４編Ｅ節附帯問題第４巻 納税者の代理」『戦後地方行財政資料 別巻１シャープ使節団日本税制報告書』勁草書房、1983年、287頁以下。

なう新しい職種資格制度の設置となり、そうしたものならば必要ないとされて実現しなかった。

その後、税理士会は、昭和31年の税理士法改正に至るまで、この税務書類の監査証明業務の拡大を積極的に国税庁および衆議院大蔵委員会へ陳情した。このように国側からの批判の多い制度が立法化された理由は、租税政策上の問題ではない。この時代の国税庁、計理士会、税理士会に抱えていた諸問題[5]、すなわち、計理士や税務職員の退職後の税理士登録問題の解決する手段として、政治的な調整策として、「税務書類の監査証明」である「税理士法第33条の２」が誕生したのである[6]。昭和31年３月には、改正要綱案[7]が閣議決定し、６月に参議院を通過して成立した。しかし、調整策としての立法であるが故に税理士会が望んだ機能を達することはできなかった。つまり、税理士が作成した税務関係書類につき、企業会計を基礎とした上での監査証明を行うことで、税務調査を省略して、税務行政の簡素化に資するという機能はなかったのである。

国会の政府答弁[8]では、計算事項等を記載した書面の添付制度は、税理士が、申告書の作成に関してどの程度内容を調査し責任を持って作成

---

[5] ①国税庁側の問題・全国国税労組からの国税に従事する職員の退職後の税理士登録問題、②計理士会側の問題・計理士の計理士法廃止に伴う税理士登録問題、③税理士会側の問題・国税庁問題や計理士会問題は、税理士会においても警戒すべき問題となる。

[6] 森井義之「『税理士法33条の２』が立法化された背景についての一考察」TKC 会報、1995年７月号49頁。

[7] 改正要綱は、つぎのとおりであった。

(1) 税理士は、所得税又は法人税等の申告書を作成した場合には、これらの申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を記載した書面を添付することができるものとする。

(2) 税務官庁は、一の書面の添付してある申告書に係る課税標準又は税額について、当該税理士が計算し、整理し、又は相談に応じたものとして記載してある事項に誤りがあると認めて更正決定するときは、あらかじめ当該税理士に意見を述べる機会を与えなければならないものとする。

(3) 以下略。

[8] 参議院大蔵委員会（昭和31年３月27日）会議録より、答弁者は、大蔵政務次官である山手満男政府委員。

したものであるかについて、その責任の程度を明らかにするとともに、税務に関する専門家である税理士が計算し、整理し、又は相談に応じた事項を記載した書面を添付できるようにしたものであるとし、また、税務行政庁もこれを尊重することとして更正前の意見聴取制度を創設したのであり、これにより、税務行政の円滑化に資するとともに、税理士の地位の向上を図ることを目的としたものとしたと述べている。しかしながら、国側は「なお、この制度により税理士に意見を述べる機会を与える措置の有無と更正決定の効果との関係につきましては、上述のような趣旨にかえりみ、更正決定の効力に影響を及ぼさないものと考えられるのでありますが、この際その旨を法文上明らかにすることとしているのであります。」として税務行政庁の処分等に対しては、影響を及ぼさないように法整備をおこなった。その結果、税理士会の意図とは裏腹に、その機能は封じ込められ、かつ、不十分であった。また、当時の参議院大蔵委員会で、この書面添付制度と公認会計士の監査証明制度との異同についての質問に対して、渡辺大蔵省主税局長は「公認会計士の監査証明の制度と今度の書面添付の制度とは性格が全然異なったものだと思っておる。監査証明の制度というのはもうすでにご承知のように公認会計士が会社の経理を監査して、これが正しいということを証明するわけである。今度の制度は納税義務者にかわって、たとえば申告書を作成した場合において私はこういう程度の関与をしたということを示すだけであって、経理の監査というものを証明するとか、しないとかという問題とは全然別個の話であって、我々としてはこれが全然別個な問題だというふうに解しております。」と答弁している。このように、会計士制度に配慮するかたちで税理士の証明業務への参入は排除された。

第２款　改正の経緯

第１項　昭和55年改正

昭和55年改正では、税理士法は、税理士法１条を「税理士の責務」から「税理士の使命」へと改正した。さらに、改正作業の最終局面において「申告納税制度の理念にそって」という文言が挿入された。申告納税制度とは、税務当局の処分により税額が決定される賦課課税方式とは異

なり、納税者が自主的に課税標準、税額等を計算し、これを申告書に記載して提出すれば、その時点で納付税額が確定する制度である。すなわち、主権者たる納税者みずからに租税債務を確定する権能を認めたものである。そして、この税理士法の大きな改正のなかで、税理士会からの要望としてではなく、政府の提案として、（下線部は筆者）税理士法33条の２第２項[9]（審査事項等を記載した書面を添付する制度）が提案され創設された。同時に、税理士は、税理士業務に付随して、財務諸表の作成、会計帳簿の記帳代行等の会計業務を行うことができる旨の規定も新設された。この規定が設けられた趣旨は、「租税法に基づく税務計算が、企業の会計経理に関する知識を踏まえてその基礎の上に租税法に定められた納税義務の計算を行うもので、税理士の実際上の業務は、財務書類の作成や記帳の代行と極めて密接な関連があり、これらの業務と併せて税理士業務を行っている実態にあるため、こうした現実を踏まえて、税務書類の作成、税務相談という本来の税理士業務の委嘱を受けた納税義務者についてその税理士業務に付随して会計業務を行うことができることを、いわば、確認的に明らかにすることにより、税理士の税務会計面における専門家としての地位を高めることにある。」としている[10]。すなわち、財務書類が税務書類の一部として、租税に関する法令の規定に基づき、作成し、かつ、税務官署に提出する申告書等に含まれることになったと確認されたのである。そもそも、シャウプ第二次勧告[11]では、公認

[9] 他人が作成した申告書に対する書面の添付制度の創設
税理士は、他人の作成した申告書につき相談を受けて審査した場合において、当該申告書が租税に関する法令に従って作成されていると認めたときは、審査した事項を記載した書面をその申告書に添付することができることとし、税務署長等は、その申告書に係る租税について更正する場合に、その基因となる事実について税理士が審査したと認められるときは、原則として、あらかじめ、税理士に対し意見を述べる機会を与えることとする制度を設ける。

[10] 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説（６訂版）』2010年、29頁。

[11]「公認会計士のように、帳簿を検査するだけの能力のある代理者は、その仕事の一部としてこのような検査をしてきたかもしれないが、納税者の代理とは、納税者の帳簿や記録を検査することを、必ずしも意味していない。」との記載からも、税理士、計理士、会計士と複数の会計専門家の存在から専門領域が不

会計士が帳簿の検査能力がある職種され、税理士は、必ずしも納税者の帳簿や記録を検査するのではないと位置づけられていた。しかし、青色申告制度の導入を経て、すでに明文化されていた法人税法の公正処理基準[12]や租税法の財務書類の作成規定（法人税法施行規則53条、57条・所得税法60条、61条）を基礎とした上での税務申告がなされている実状を踏まえて、税理士が税理士業務と付随して行った会計業務は、会計業務を業とする専門家の業務として、税理士法上に位置づけられ整備がなされたといえる。

この税理士法33条の２第２項（審査事項等を記載した書面を添付する制度）につき、他人の作成をしたものについて審査をするという点で会計士が監査をするのと同じような形になる新しい要素を引き入れているため税理士の業務の変質につながっているのではないかと国会審議において指摘された。これに対して、当時の福田幸弘政府委員（大蔵大臣官房審議官）は、他人の作成した申告書を審査した場合の書面添付における審査対象の申告書には財務書類は含まれないと説明している。その上で、この規定は、税理士の地位向上の一環の問題であり、税理士自ら作成した申告書ではなく、例えば、会社の経理部で作成した申告書等が想定され、税理士が租税の法令に基づいているか否かを「税務監査」することによって書面添付制度の活用となり、その結果、更正決定の前に意見聴取、つまり、税理士からその申告書に記載された事項について、更正決定前に答弁の機会を与えることが必要になると答弁した。また、そのことを税務官署が尊重することで、税理士の地位向上また納税者に対する援助の一つの進歩のあらわれであると説明している。さらに、審査した書面の添付制度の審査対象となる範囲は、申告の基になった財務諸表に遡及するかどうかの問題について、福田幸弘政府委員は、「その申告書が租税に関する法令の規定に従っているかどうかを審査するために

明確であったが窺える。（社団法人 神戸都市問題研究所地方行財制度資料刊行会編「シャープ使節団日本税制報告書 附録書 F 納税者の代理」『戦後地方行財政資料 別巻１ シャープ使節団日本税制報告書』勁草書房、1983年、74頁以下）。

[12] 昭和42年度の税制改正で、法人税法22条４項は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」により計算される旨の基本規定が設けられた。

財務書類にさかのぼって確かめる必要がある場合」があることを認めながらも、「租税法に基づいて適正に申告書が作成されているということを審査するという趣旨」であると、公認会計士の独占業務に配慮するかたちで説明した。これは、税理士の付随業務での会計業務の専門性が、この改正で確認されたところを考慮すると、合理的な理由に欠け、いささか苦しい答弁に思われる。その他、審査事項等を記載した書面を添付する制度の創設は、税理士に税理士を審査させることによって、また、税理士が関与していない納税者の申告書を審査させることによって、課税庁の仕事を下請けさせることを目的としているのではないかという指摘もあったが[13]、政府委員の「この規定は納税者にとりましても、特に税理士さんの今後の性格から見ても重要な規定であると考えています。どう今後運用されるかできるだけ活用していただきたい、また税務官署もこれを尊重する態度をとるべきであろう、こう思っております。」という説明のもと法制化されたのである[14]。

第２項　平成13年改正

昭和55年までに改正された制度、つまり、「更正前の意見聴取制度」は、ほとんど利用されることがなかった。それは、国税庁側の答弁によると、税理士側の問題点として指摘された。税理士が書面を添付する顧客と添付しない顧客とを選別することになり、納税者との信頼関係を損なう懸念をもったこと、また、書面添付がある場合、更正前に税理士の意見を聴取するという制度は、さほどのメリットとはならないこと、さらに、

---

[13] 昭和55年４月１日参議院大蔵委員会のおける高橋政府委員は「いま、税務職員が行うべき申告書の審査を税理士に下請させようとするものではないかというお話がございましたけれども、そうではございませんで、御自分で申告書を書いた納税者が、税法、法律上適法なものかどうかということで、事前に税理士さんに意見を求めるわけでございますから、しかもそれについて税法上適法に作成されておるという御意見をつけていただくわけでございますから、納税者の方々の援助に資する制度であるというのが、この条文を新しく御審議願っておる趣旨でございます。」と説明している。

[14] 福田幸弘政府委員（大蔵大臣官房審議官）昭和54年６月１日衆議院大蔵委員会の発言

書面に虚偽記載があった場合には懲戒の対象となること等がその理由とされた[15]。

一方、税理士側からは、書面添付制度の利用が促進しなかったのは、制度設計上の問題であり、書面添付を行った場合の法的効果である税理士法35条の更正処分前の意見聴取制度が実務上の実益がなかったことが指摘された。そもそも、更正処分前の意見聴取制度は、税理士法33条の２に規定する計算事項等を記載した書面及び審査事項等を記載した書面が添付されている申告書について、税務署長等が更正しようとする場合には、税務署長等はこれらの書面を添付した税理士に対し意見を述べる機会を与えなければならないとする制度である。しかし、更正処分は税務調査を実施した上で行われるのが通常であり、税理士は税務調査の立会いを通じて意見を述べることが可能であるので、書面添付を行わない場合であっても更正前に意見を述べる機会は事実上与えられている。また、税務調査において非違事項の指摘があった場合には、必ずしも更正処分が行われるわけではなく、実務上は、税務官公署職員の慫慂により修正申告書を提出することが多いという事情がある。これらのことから、更正処分前の意見聴取制度は、税理士及び納税者にとって必要とされなかったのである。そこで、日本税理士会連合会は、平成元年ころから、次の税理士法改正に関する検討を行い、平成８年に「税理士法改正に関する意見（タタキ台）」を公表した。そのなかで、「計算事項、審査事項等を記載した書面の添付」に関して、「税務官公署の職員は、法33条の２に規定する書面が添付された申告書を提出した者につき、当該申告書に係る租税に関し調査する場合には、あらかじめ当該税理士の意見を述べる機会を与えなければならない」とする改正案[16]を示していた。この

[15] 参議院財政金融委員会（平成13年４月５日）大武健一郎（国税庁次長）「現在、いわゆるきちっとした統計がとれておりませんので明確な数字はわからないのでございますが、過去のデータによりますと、残念ながら現在でも計算事項等を記載した書面添付はごく少数にとどまっているんじゃないか。例えば平成４年度の数値で申しますと、全体で0.6% 程度しかまだ普及していない、こういう事態でございます。」という答弁がある。

[16]「『税理士法改正に関する意見（タタキ台）』の審議状況について（報告）」（日本税理士会連合会制度部〉平成８年12月20日（抄）

要望を受けて、大蔵省主税局において法律案の起案作業が行われ、「税

計算事項、審査事項等を記載した書面の添付（第33条の２）
この規定制定の主旨を活かすために、税務官公署は当該申告書に関し調査をする場合は、これを尊重する趣旨から、あらかじめ調査着手前に事前に当該税理士に対し意見を述べるよう求め、かつ、これを尊重することとし、解明されないときにのみ調査に移行することとすべきである。
（改正案）第33条の２第４項
税務署長（当該調査が国税庁又は国税局の当該職員においてされるものであるときは、国税庁長官又は国税局長）又は地方公共団体の長は、第１項又は第２項により記載した書面が添付された申告書を提出した者につき、当該申告書に係わる租税に関し調査する場合には、あらかじめ当該税理士に意見を述べるよう求め、かつこれを尊重しなければならない。
（タタキ台に対する会員等の意見）
タタキ台に賛成と反対がおよそ同じくらいである。
(1) 是とする理由
①タタキ台における趣旨と同じ理由によって賛成するものが多い。
②税務官公署に書類の信頼度を与えるためにも必要。
③よく当局と納税者、税理士の三者の信頼関係が言われており、そのためには法的手続きの整備が重要な担保となる。
④法33条の２の書面添付をした税理士に対しては当該申告書に対し税務当局がそれなりに配慮をすることは、税理士制度の本旨に適うものと言える。
⑤本条は現行法にもある制度であり、税理士に強制する制度ではない。
(2) 否とする理由
①書面添付によって調査省略を目指すもののようであるが、調査権は税務官公署の固有の権限であり、調査省略の保証はない。すなわち、この制度により調査省略を目指すことは無理である。
②この書面に故意又は過失により虚偽の記載をしたときは、懲戒処分の対象（第46条）となることから、この制度は効果の小さい割に税理士の責任が大きい。
③書面添付の有無により、税理士が自己の依頼者を選別する結果となり、納税者との信頼関係を損なう恐れがある。
④この書面添付制度は一種の税務監査制度に類するものと考えられるが、現行税理士制度は納税者の代理人制度として構成されており、税務監査は基本的には我が国の税理士制度にはなじまない制度と考えられている。
⑤書面に記載した事項に係る損害賠償責任につき検討する必要がある。
⑥第30条の規定による書面を提出している当該税理士が適法な代理権を有す

理士法の一部を改正する法律案」が閣議決定された[17]。そして、最終的には、条文中、それまでは「当該申告書に関し・・・」となっていたと

ることを税務官公署に通知している場合、第33条の２の書面添付により「意見聴取」の差別をするべきでない。

⑦税理士法第35条（意見の聴取）を「タタキ台」のように改正すれば書面添付制度の存在価値は消滅する。

*条件付き賛成の中に第45条及び第46条も改正（もしくは削除）することを望む意見がある。

（日税研・検討報告書）

「タタキ台」が現行の第33条の２第１項の計算事項等および第２項の審査した事項等について、「税務官公署もこれを尊重することにより、税務行政の簡素化と円滑化を図ることを目的としたものである。」と評価し、改正案を提案することによって、その趣旨を、より充実したものとしようというのであれば、改正案の第33条の２第４項中の「あらかじめ当該税理士の意見を述べる機会を与えなければならない。」との文言は、「税務官公署の当該職員」が、ただ、「意見を述べる機会を与えなければならない」という消極的なものとして措置するのではなく、積極的に意見を求め、これを尊重する趣旨を明らかにすることができるように、「あらかじめ当該税理士に意見を述べるように求めなければならない。」とか、「あらかじめ当該税理士に意見を述べるよう求め、かつ、これを尊重しなければならない。」としたらどうか。また、第35条４項も同じ趣旨。（宮川雅夫『新書面添付制度の理論と実務』日本税理士連合会編集、税務経理協会、2002年、15 ～ 17頁）。

[17] 税理士法の一部を改正する法律案要綱（平成13年３月９日・閣議決定）（抄）

最近の税理士制度を取り巻く状況の変化を踏まえ、納税者利便の向上に資する信頼される税理士制度を確立するため、次により税理士法の一部を改正することとする。＜中略＞

四　計算事項、査事項等を記載した書面添付に係る意見聴取制度の拡充

税務官公署の職員は、計算事項、審査事項等を記載した書面（以下「添付書面」という。）の添付のある申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、当該租税に関し税務代理の権限を有することを証する書面を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対し、当該添付書面の記載事項に関し意見を述べる機会を与えなければならないこととする。（第35条関係）＜以下略＞。

ころが「当該添付書面の記載事項に関し・・・」と変更された[18]。このことにより、意見聴取は税理士の作成した添付書面の記載内容について行われるものであることが明確になり、事前通知前の意見聴取は個別税法に基づく質問検査権の行使ではなく、税理士法に基づく税理士の固有の権利として専門家である税理士に意見を述べる機会を保証するためのものであるという法的な意義が確定したものといえる。さらに、国会の審議過程において、大武健一郎氏（当時の国税庁次長）は、「意見聴取制度の確立により添付書面に記載された事項に対して疑義が解決した場合、問題点がなくなった場合は、原則として、税務調査は終了すること

[18] 法第35条（意見の聴取）
税務官公署の当該職員は、第33条の２第１項又は第２項に規定する書面（以下この項及び次項において「添付書面」という。）が添付されている申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、当該租税に関し第30条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対し、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない。
２　添付書面が添付されている申告書について国税通則法又は地方税法の規定による更正をすべき場合において、当該添付書面に記載されたところにより当該更正の基因となる事実につき税理士が計算し、整理し、若しくは相談に応じ、又は審査していると認められるときは、税務署長（当該更正が国税庁又は国税局の当該職員の調査に基づいてされるものである場合においては、国税庁長官又は国税局長）又は地方公共団体の長は、当該税理士に対し、当該事実に関し意見を述べる機会を与えなければならない。ただし、申告書及びこれに添付された書類の調査により課税標準等の計算について法令の規定に従っていないことが明らかであること又はその計算に誤りがあることにより更正を行う場合には、この限りでない。
３　国税不服審判所の担当審判官又は地方公共団体の長は、租税についての不服申立てに係る事案について調査する場合において、当該不服申立てに関し第30条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該税理士に対し当該事案に関し意見を述べる機会を与えなければならない。
４　前３項の規定による措置の有無は、これらの規定に規定する調査に係る処分、更正又は不服申立てについての決定若しくは裁決の効力に影響を及ぼすものと解してはならない。

になる」という答弁をしている[19]。

---

[19] 平成13年４月５日参議院財政金融委員会会議録８号
（質問者）大門実紀史参議院議員（日本共産党）
尾原榮夫政府参考人（財務省主税局長　当時）「独立した立場についてのお尋ねがございました。第１条に書いてございますが、この「独立した公正な立場」といいますのは、委嘱者たる納税者の援助に当たりまして、納税義務者あるいは税務当局のいずれにも偏らない独立した公正な立場で、税務に関する専門家としての良識に基づいて行動しなければならないということが明らかにされているものと考えております。これは、税理士制度が法令で定められました納税義務の適正な実現に資するということをその使命として定めまして、それで職業上の特権が与えられているわけでございまして、税理士の地位といいますのは、単に私的な代理人ということではなく、より高度な公共的なものとして位置づけていることのあらわれということかと思います。」
大門参院議員「例えば、具体的に聞きますけれども、調査の通知前に税理士さんの意見を聞く、税務署が税理士さんに連絡をして、おたくが出した書面について意見を聞く、疑問があったりなかったりいろいろでしょうけれども、疑問がある点について聞いて、解決する場合としない場合がありますよね、実際に調査に入らないとわからないと。例えば疑問が解決しない場合、疑義が生じたといいますか、その場合はその後どうなるんですか。」
大武健一郎政府参考人（国税庁次長　当時）「基本的には、その税理士さん自体がその疑義の解決のために一義的には法人と接触していただくことになるんだろうと存じますが、それでも解決しないときは、それはやはり調査せざるを得ないということにはなると思います。
大門参院議員「そうしますと、事前に税理士さんに聞いて疑義が解決した場合、疑問点がなくなった場合、どうなりますか。」
大武政府参考人「お答えさせていただきます。その場合は、それで調査は終わりということでございます。」
大門参院議員「調査省略になるということですか、その時点で。そうすると、私、これは随分重大な問題を含んでいるんではないかというような気がするんです。書面添付制度そのものに我が党は二十年前のときに反対をしているわけなんですが、そのときのことをまた言わなきゃいけないといいますか、一つは、税理士さんが、これは論理的に言って税務署がやるべき調査のかわりに事前に監査みたいなことをやって書面をつける、それを税務署としては確認さえすれば、疑義が生じなければ調査に入らないということになりますと、これは一つは、本来税務署がやるべきことを税理士さんを使ってといいますか、補助機関といいますか下請機関といいますか、やらせることになりはしませんか。」

この平成13年改正による書面添付制度の拡充の結果、従前から実務慣行として、北海道税理士会と札幌国税局でも行われていた「法人特別指導」の施策、あるいは、いくつかの国税局管内における「確認書制度」という施策が平成14年３月31日をもって廃止ということになった。この制度は、税理士と税務当局との相互信頼のうえで、「法人特別指導表」を添付した法人の税務調査について、行政の簡素化に資するために原則的に「調査省略」してきたものである。このように、実務的な必要性から税理士と税務当局は、すでに、このような制度を運用していたのであ

大武政府参考人「やはり税理士さんの仕事というのは、独立した公正な立場で納税者の納税の義務を、事務を援助することでございますから、その一環としておやりになったことを税務署として認められればそれで終わるというのは当然だろうと存じますが。」

平成13年５月23日衆議院財務金融委員会議録11号

尾原榮夫政府参考人（財務省主税局長　当時）「今回、計算事項等を記載した書面を添付した場合の税理士の意見聴取制度を拡充してございます。その趣旨でございますが、税務の専門家である税理士の立場をより尊重する、ひいては税務執行の一層の円滑化、簡素化にも資することになるという観点から、現行制度を拡充するものでございます。」

日野市朗委員（民主党）「そうすると、税理士さんが書類を添付すればそれは一応間違いない、申告のいろいろな資料や何か、これは間違いないという推定を働かそうということになりますか。それとも、一応は税理士さんが書類を添付すればそれは信用する、しかし、何か問題があったらちゃんとその税理士さんに問いただすんですよ、問いただして、なおおかしいと思ったら調査に入るんですよ、こういうことになるんでしょうか。」

大武健一郎政府参考人（国税庁次長　当時）「お答えさせていただきます。全くそのとおりでございます。」

日野委員「これをつければあとは一切調査や何かをしないという効果を持つものではないというふうに伺ってよろしいでしょうか。」

大武政府参考人「お答えさせていただきます。この書類自体は、あくまでも税務に関する専門家としての立場を尊重して付与された税理士の権利の一つというふうに我々はとらえておりまして、意見を聞いたことによって直ちに帳簿書類の調査を行わないということでは当然ございません。したがって、税理士からの意見聴取において疑義が解決しない場合は、当然に帳簿書類の調査を行うということになるということでございます。」

る。したがって、この改正は、課税庁の税務調査に際し、税務調査の省略を実務上で有効に機能することを前提とした税理士の「税務監査」制度の明文規定の創設として、重要な意味を有するのである。

第３項　平成22年改正

平成13年度の税理士法の改正後、書面を添付した申告書に係る帳簿書類を調査する場合において、確かに、税務当局から税理士に対して意見聴取が求められた。しかし、残念ながら、その運用は至って不十分であった。それは、税務当局の事務運営指針で「・・・書面の記載事項に関する税理士からの意見陳述にとどめる。したがって、意見聴取に当たっては、質問検査権の行使と解される具体的な非違事項の指摘や書面に記載のない事項に係る質問は行わないことに留意する。・・」とされていたため、税務当局からの具体的な添付書面の内容に関する質問が税理士になされなかったことが原因であった。税理士としては、意見聴取の段階で十分な意見及び資料を提供し、税務当局に理解を促すように努力を重ねた。しかし、実際は、意見聴取が形式的に行われ、結果として、実地調査に移行することが常態となった。税理士側は、書面添付に費やした時間と労力が無駄になるとして、この制度を批判した[20]。このようなことから、平成15年には、事務運営指針の一部が「・・・例えば顕著な増減事項・増減理由や会計処理方法に変更があった事項・変更の理由などについて個別・具体的に質疑を行うなど、意見聴取の機会の積極的な活用に努める。・・・」また、「・・・意見聴取を行い、その後に修正申告書が提出されたとしても原則として、加算税は賦課しない。」と改正された。税務当局は、「添付書面の内容や意見聴取によって、申告書上の疑問点の大部分は解消することが可能である。しかしながら、どうして

[20] 事実、筆者は、その形式的な運用を裏付けるように、意見聴取終了後、即座に税務調査のための臨場日程の調整を要求された経験をもつ。この時期、おそらく、課税庁の内部においても、制度の運用に混乱があつたと思われる。筆者が経験したその他の事実として、書面を添付した所得税の確定申告書につき、意見聴取を行わないで現場に臨場した税務調査官に税理士が税理士法33条の２第１項の添付がある旨を指摘した結果、調査の中断がなされたこともある。

も納税者の方から直接説明をいただかないとならない場合、どうしても現場を確認しなければならない場合もあり、このような場合には、実地調査に移行せざるを得ないこのような場合であっても、『意見聴取が形式的』との批判を受けないよう、職員への周知に努めたい」と説明していた[21]。その後、その適正かつ円滑な運用に資するよう、日税連と国税

[21]『TKC 会報』（2005年１月号）オピニオン「国税庁長官大武健一郎氏に聞く、書面添付制度は税理士法第１条の具現化である」より一部転載　～税理士と協力して書面添付制度を育てたい～
税理士法における書面添付制度は、いわば税理士法第１条の税理士の公共的使命を具現化したものといえます。平成13年の税理士法改正において、これを、より明確な制度とし、税理士の皆様方の社会的立場を高めるとともに、税務執行の一層の円滑化･簡素化を図るため､意見聴取制度の拡充を行ったものです。このいわゆる新書面添付制度の趣旨が十分活かされるよう､国税当局としても、申告書に添付された書面を尊重し、申告書の審理や調査の要否の判断などにおいて、書面や意見聴取の機会を積極的に活用するなど、適正な運用に努めているところです。今後、本制度を実効性のある形で育成していくためには、国税当局はもとより、税理士の皆様方におかれても、制度の趣旨及び考え方を十分に理解し、制度を推進していくとの認識に立ち、書面の記載内容を充実させるとともに、積極的に意見陳述を行っていただくことが重要であると考えています。
このためには、国税当局と税理士会の双方による真摯な協議が必要であり、今後とも各国税局と各税理士会との間で書面の記載内容の充実策等について、実務者レベルを中心に積極的に協議を行うなど、両者が協力して制度を育てていきたいと考えています。ちなみに、全国で平成15年７月から16年６月までの間に提出された法人税申告書への書面の添付件数を申し上げると約10万４千件、税理士関与のある申告件数が約236万７千件であることから、書面の添付割合は約4.4% となっております。その一方で、関与先納税者の売上高推移などのデータは添付されているものの、申告書の作成に当たって計算し、整理した事項等について具体的な記載がないものなど、記載内容が不十分なものも見受けられます。今後とも、記載内容の充実について十分配意していただきたいと思います。常日頃から職員にも話していることですが、善良な納税者には、親切に対応する一方、悪質な納税者に対しては厳正な態度で臨んでいく必要があります。これを書面添付との関係で申しますと、税理士法第１条の精神に則って添付された法第33条の２の書面添付については、税務行政側としては、これを尊重し、一方で、今のところ、そのような例はないようですが、添付する書面

庁は、改正後のフォローアップを目的とする検討の場として「改正税理士法フォローアップ検討会」を設け、書面添付制度の円滑な運用に関する協議を重ねた。日税連からは、意見聴取の機会が積極的に活用されていないのではないかとの意見が、国税庁からは、書面の記載内容が不十分であることが意見聴取の機会の利用が低調な要因となっており、書面を作成する税理士も制度の趣旨を十分に理解する必要がある等の意見がなされるなど、本制度がより有効に機能するための協議がなされた[22]。

平成19年４月に日税連から国税庁に対して「書面添付制度の普及・定着について（要望）」が提出されたことで、日税連と国税庁双方が認識を一つにして制度のより一層の普及・定着を図っていくため、「書面添付制度の普及・定着に関する協議会」を設置し普及策の検討を進めることとなった。平成20年６月には一定の結論を得て、添付書面の様式改訂や文書による調査省略通知の実施を柱とした「書面添付制度の普及・定着」という文書が合意事項として取りまとめられた。

平成21年４月、日税連においては「添付書面作成基準（指針）」を定めるとともに、国税庁においては事務運営指針を改正し、同年７月から実施されている。日税連作成の指針には、添付する書面にどのような内容を、どの程度記載すればよいかという基準が具体的に示されている。一方、国税庁の指針には、税務調査の事前通知前の意見聴取の結果、国税当局において疑問点が解消された場合には、文書による「調査省略通知」を行うことが新たに定められた。国税当局は、日税連の定めた「添

に虚偽の記載をした場合は、懲戒処分等により厳しく対処していくことになります。信頼される税理士制度、さらには、信頼される税務行政を育てていくため、税理士の皆様におかれましては、今後とも引き続き、本制度の育成にご協力をお願いいたします。

[22] 石井肇＝大久保昇一（国税当局担当官）『実務家のための書面添付制度活用のポイント』大蔵財務協会平成22年８頁。平成19年事務年度（平成19年７月から平成20年６月まで）書面添付割合5.7% そのうち意見聴取が行われた割合3.4% 平成20年事務年度（平成20年７月から平成21年６月まで）書面添付割合6.0% そのうち意見聴取が行われた割合3.3% と順調に増加している。また、平成22事務年度の「国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」140頁によれば、平成21事務年度は6.5%、平成22事務年度は7.0%と増加している。

付書面作成基準（指針）」に沿って作成された書面が添付されることを前提として意見聴取を行い、その結果、事前通知による調査の必要がないと判断された場合には、文書による調査省略通知を行うこととした。日税連、国税庁双方による指針の制定等、制度の環境整備が推進された二つの指針の関係からも書面添付制度が税理士と国税当局との相互信頼関係が前提となって成り立っている制度であることが理解できるのである。この改正を受けて、現在、税務実務において、本格的な運用が始まろうとしている[23]。そして、これらの書面添付制度の今後の研究が極めて重要となる。

さらに、平成９年の地方自治法の改正により、地方公共団体の外部監査制度が導入に伴い外部監査人の有資格者として税理士が規定された[24]。また、平成19年改正の政治資金規正法の第19条の18第１項により登録政治資金監査人になることができる資格者として税理士が規定され、政治資金適正化委員会の「政治資金監査に関する研修テキスト（27頁）」では、公認会計士及び税理士は、監査及び会計並びに税務に関する職業的専門家とされ監査人としての能力を有すると評価されている。現実的にも税理士の多くが監査実務を遂行している。加えて、平成18年の会社法の施行により新たに会計参与が誕生した。その就任資格者として、公認会計士、税理士、監査法人、税理士法人が規定された。なお、

[23] TKC タックスフォーラム2010特別号、19頁。「新たな局面を迎えた書面添付制度と今後の展望」において、国税庁課税部課税総括課課長補佐漢昭弘氏は、「調査省略通知」が平成21年７月から平成21年12月までの上半期の法人税に関する件数を見ると、意見聴取を行った結果、調査に移行しなかったケースは、約1500件、そのうち書面によって通知したのは、約1200件。約八割が書面による通知を行っていると述べている。

[24] 地方自治法第252条の28は、普通地方公共団体が外部監査契約を締結できる者は、普通地方公共団体の財務管理、事業の経営管理その他行政運営に関し優れた識見を有する者であって、２号において、普通地方公共団体は、外部監査契約を円滑に締結し又はその適正な履行を確保するため必要と認めるときは、前項の規定にかかわらず、同項の識見を有する者であって税理士（税理士となる資格を有する者を含む。）であるものと外部監査契約を締結することができると規定している。

この会計参与の意義について立法者である相澤哲氏（法務省民事局商事課長）は、中小規模の会社向けの法制に検討を重ね、中小規模の会社の信用をさらに高めることが経済全体の活力を高めるこという観点から、その計算書類の適正さの確保の方策として、会計の専門家による関与制度を導入した。これにより、会計専門家が制度的に保証して信用性の高い計算情報を対外的に示すための体制が構築され、会計参与制度を採用する会社の信用性が高まると述べている[25]。このように、経済の取り巻く環境の急速な変貌をうけて、税理士は、従前の税務の専門家としての立場に止まらず、帳簿の監査能力を有する会計の専門家としての地位も獲得することとなった。

第２節　書面添付制度の意義

第１款　書面の添付の意義

税理士法33条の２第１項において、税理士が自己の作成した申告書について、その申告書の作成に関してどの程度の内容にまで関与し、その申告書を税務の専門家の立場から、どのように調製したものであるかを明らかにした書面を添付（以下「計算事項等を記載した書面」という）することは、租税に関する納税義務の適正な実現に資するものであり、また、税理士法33条の２第２項が規定する他人が作成した申告書について、税務の専門家の立場から、どのように調製されたかを審査し、その申告書が適法に作成されている旨を明らかにした書面を添付（以下「審査事項等を記載した書面」という）することは、納税義務の適正な実現という税理士制度の本旨に合致するものである。そして、計算事項等を記載した書面あるいは審査事項等を記載した書面が添付された申告書を提出した者について、税務官公署の職員は、その申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、税務代理権限証書を提出している税理士があるときは、その通知をする前に、その税理士に対し、その書面に記載された事項に関し

[25]『TKC』会報「会計参与の役割と立法の趣旨」平成19年８月特別号。

意見を述べる機会を与えなければならない(以下「事前通知前意見聴取」という）こととされている（税理士法35条１項)。また、税務署長又は地方公共団体の長は、この書面が添付されている申告書に記載された課税標準等について更正をしようとする場合において、この書面に記載されているところにより、その更正の基因となる事実につき税理士が計算し、整理し、又は相談に応じていると認められるとき、あるいはその更正の基因となる事実につき税理士が審査していると認められるときは、あらかじめその税理士にその事実に関し意見を述べる機会を与えなければならない（以下「更正処分前意見聴取」という）こととされている（税理士法35条２項)。このように、税理士が自己の作成した申告書について、どのように調製したものであるか等を明らかにした書面、あるいは他人が作成した申告書について、審査した結果、適法に作成されている旨を明らかにした書面を添付する制度は、納税義務の適正な実現という税理士制度の本旨に合致するというだけでなく、税務官公署がこれを尊重することにより、円滑な税務行政の運営を図るとともに、このことを通じ税理士の地位の向上に資することを期待するものとして意義がある[26]。そして、この計算事項等を記載した書面あるいは審査事項等を記載した書面が添付された申告書の提出と事前通知前意見聴取あるいは更正処分前意見聴取が一体になって機能する制度を書面添付制度という。

この制度は、本来、添付書面が添付された申告について調査を行う場合は、あらかじめ当該税理士に意見を述べるよう求め、そこで疑義が解明されない場合にのみ調査に移行すべきことを求めていた。それは、従前から課税実務上に存在していた制度を改定したのであって、新しい制度の導入[27]を求めたのではなかった[28]。しかし、先に述べたように、こ

[26] 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説（６訂版)』2010年、153頁。

[27] この制度と類似した制度が、従前から、北海道、北陸、東海、名古屋、四国、九州北部税理士会とそれぞれの国税局との話し合いのもと、その信頼関係を基盤として適正な納税を実現するという目的において、「指導表･確認書添付制度」が存在していた。新制度もその延長線上に理解されていたのである。(特別対談)「業務の幅を広げる改正税理士法への対応」薄井信明（元国税庁長官）の発言がそれを示唆する。以下発言「昭和45年に伊勢税務署長を務めましたが、当時の名古屋国税局管内では確認書制度に取り組んでいたことを思い出します。申

の制度が定着することができず、平成13年改正では挫折している。そこで、再度、「当該税理士に意見を述べるよう求め、そこで解明されない場合にのみ調査に移行する」という制度に向けて、書面添付制度は再構築された。それは、国税庁と税理士会が歩調を合わせた実質的なフルモデルチェンジといえる。その決意は、国税庁の事務運営指針において「意見聴取により疑問点が解消した場合、結果的に調査に至らないこともあり得ることを認識し」との文言が追加され、「現時点では調査に移行しない」旨の連絡を文書により通知するという改正が行なわれ、日税連では、税理士に対して「チェックリスト」を作成し、研修を強化し、「一

告納税制度を一層本格的なものに定着させていくためにも、税理士の皆さんには、書面添付制度を活用していただきたいと思います。」税理、2002年７月号、７頁。

[28] この確認書を添付する効果は、各税理士会で異なるものの、おおむね税務調査が省略され、または、簡素化されていた。この添付対象者は、一定の程度以上の関与先を前提とし、一定の消極的基準に該当する関与先に対しては、むしろ添付の対象外として位置付けることによって、制度の信頼を維持してきた。確認書添付の見合わせ（消極的基準）の参考例は以下による。

①清算事業年度における申告
②休業中の法人
③消費税だけの依頼を受けた場合の消費税確定申告
④関与形態からみて全面的確認資料が得られない場合
⑤申告内容の確認に当たって的確な資料が得られない場合、又はその提示がない場合
⑥不正計算等の改善が確認しがたい場合
⑦使途不明金がある場合、又は過去５年以内の申告書において、使途秘匿金課税の適用があった場合
⑧税法に規定する備付け帳簿書類の不十分なもの
⑨関与期間が短いなど、十分な指導がなされていないもの
⑩過去に重加算税の適用を受けたもので、事後の改善が確認できないもの
⑪仮名取引があるもの
⑫取引先の不正計算に協力したと思われる内容の取引がある場合
⑬他の法律（民法、商法等）に抵触するような取引内容を有する場合
⑭決算内容又は申告内容について、税理士の判断と納税者の見解とが相違する場合。

税理士一税目の書面添付運動」まで展開するに至ったことをみても明らかである。とりわけ、財務省告示104号において、「税理士・税理士法人に対する懲戒処分等の考え方」を示し、書面添付に虚偽記載があった場合の懲戒に関して、その基準を明確にして、税理士に取組み易い環境を用意したことも重要である。近時、平成22年事務年度の「国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価書」では、三つの実績目標のうち、「税理士業務の適正な運営の確保」に書面添付制度の浸透が掲げられ、専門家である税理士の立場をより尊重し、また添付書面の活用により行政の一層の円滑化が図られるとしている。同時に、納税者のコンプライアンス向上にも資するため「(2) 書面添付制度の普及定着に向けた取組」という項目が記されている。これらの活動から、税務の現場においても、この制度の普及と定着を実感するところである[29]。以上のように、この書面添付制度は、納税環境整備として、国と税理士、そして、納税者のそれぞれに適正な納税の権利を行使するために極めて重要な意義を有するのである。また、この制度の潜在的機能を見顕することも、今後の納税環境整備に欠かせない作業となる。

第２款　書面添付制度の内容

第１項　計算事項等を記載した書面

１．計算事項等を記載した書面

税理士又は税理士法人が次の (1)、(2) に掲げる申告書を提出した場合には、その申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を記載した書面を、当該申告書に添付することができる。(1) 国税

[29] 国税庁課税部課税総括課長　牧田宗孝氏の発言「平成22年度の法人税申告書にかかる添付書面の書面添付割合は7.0％となりました。前年度は6.5％でしたので、0.5ポイントの増加です。添付書面を提出している税理士等に対する意見聴取割合は4.5％で、これも前年度の4.0％に比べて0.5ポイントの増加となっています。また意見聴取を行った結果、実地調査の必要性がないと認められて実地調査を省略した割合は51.4％。これは前年度が43.7％でしたので、7.7ポイントの増加となっています。これらの数字は、着実に書添付制度の有効活用が進んでいることの表れであると考えています。」『TKC』、2012年１月号、21頁。

通則法16条第１項第１号に規定する申告納税方式による申告書、すなわち、納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう。また、この申告書には、期限内申告書、期限後申告書、修正申告書がある。(2) 地方税法１条１項８号・11号に規定する申告納付・申告納入の方法による申告書、つまり、１項８号（申告納付）とは、納税者がその納付すべき地方税の課税標準額及び税額を申告し、及びその申告した税金を納付することをいう。また、１項11号（申告納入）は、特別徴収義務者がその徴収すべき地方税の課税標準額及び税額を申告し、及びその申告した税金を納入することをいう。この添付書面に記載すべき内容は、申告書を作成した税理士自身が、計算し、整理し、相談に応じた事項であり、納税者が計算し、整理した事項は除かれる[30]。

２．書面添付の記載項目

税理士法33条の２第１項の添付書面（財務省令９号様式）は、「私（当法人）が申告書に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項」とし、(1) 自ら作成記入した帳簿書類に記載されている事項を表題として、帳簿書類の名称、作成記入の基礎となった書類等を記載項目とする。続いて、それぞれ、(2) 提示を受けた帳簿書類（備考欄の帳簿書類を除く）に記載されている事項、帳簿書類の名称、備考、(3) 計算し、整理した

[30] 申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項とは、申告書に記載された課税標準等について、例示として「たとえば、①伝票の整理、②各種帳簿の記入、整理及び計算、③損益計算書及び貸借対照表の計算及び作成、④税務に関する調整、⑤所得金額及び税額の計算、⑥これらに関する相談等に関して、どの段階から具体的にどのように関与してきたかの詳細をいい、また、依頼者が自ら作成した損益計算書及び貸借対照表について、関係帳簿や関係原始記録との突合等により、これらの財務書類が正確に作成されているかどうかをチェックした場合には、何によって、どのような方法により、どの程度まで確認したかの詳細をいいます。」「書面添付制度の手引」（平成14年３月日本税理士会連合会刊、８頁）。

主な事項、①区分･事項・備考、②①のうち顕著な増減事項･増減理由、③①のうち会計処理方法に変更があった事項・変更の理由、(4) 相談に応じた事項、事項・相談の要旨、(5) その他を記載事項として報告する形式を採用している。税理士業務で受託する内容は、依頼者の状況により多様[31]であり、中小法人で最も多いと思われるケースについて、添付書面の記載事項を検討すると、次のとおりである。

(1)「自ら作成記入した帳簿書類」

自ら作成とは、税理士が自ら作成し記入したということを意味する。ひるがえって､依頼者が作成していないことを示すものである。これは、税理士が会計処理及び税務申告書作成のために、依頼者にどの程度の関与をしているかを示す内容を記載させる項目である。また、税理士が直接に関わった帳簿の範囲を明確にするものである。とりわけ、依頼者との責任の分担では、税理士の「二重責任の原則」における責任範囲を明確にする機能がある[32]。

(2)「提示を受けた帳簿書類（備考欄の帳簿書類を除く。)」

依頼者の事務処理能力を吟味するために、依頼者がどのような書類を提供できるかを記載させることにより、その能力の判定するための項目である。さらに、備考欄の帳簿は、税理士がその帳簿の存在は認知しているが、通常の提示を受けることまでを必要としない帳簿書類を記載する項目である。

(3)「計算し整理した事項」

---

[31] 依頼者と税理士の関係について分類すると (1) 会計処理分野では、①記帳能力が未熟なために、会計のすべてを依頼する場合、②日常の起票、記帳ができるため、月次計算と決算を依頼する場合③日常の会計処理及び決算まで自ら処理できる場合、(2) 税務代理分野では、①会計処理から税務申告書まで作成する場合②税務申告書の作成のみを依頼する場合③税務申告書は自ら作成できる場合があると思われる。中小企業で最も多いケースは､(1)②と(2)①である。

[32]「二重責任の原則」については、本論文、第２章、第２節、第３款、第２項、１．公認会計士の専門家制度を参照。

税理士が主に会計処理と付随的に税務調理するための手続にあたり、どの程度、依頼者の企業に関する会計処理及び税法の適用を把握しているかということを判定する項目である。とりわけ、その処理又は判断および解釈で会計上の利益及び税務上の課税標準に顕著に影響を与えたものを抽出し、会計上や税務上の変動について疎明的に記入をする。さらに、企業会計の理解度と会計に対する認識を判定するとともに、会計処理の変更を容易に行う法人かどうかを記載させることにより会計及び税務処理に無理がないかどうかを判断するための項目である。税理士が急激に変化した数値に関して意見をすることは、その非通常性につき説明をすることである。したがって、税理士の判断の慎重性、合理性を担保してその恣意を抑制する機能がある。

(4)「相談に応じた事項」

税務申告書作成内容に関する「相談の要旨」を記載することによって、その申告書にかかる重要な税務判断に関して税理士の見解を記載し、また、複数の選択肢が存在する税務判断の場合等にその選択した見解を疎明的に主張することで、課税庁の判断を促すことを目的とする記載項目である。課税庁側からは、税理士法36条（脱税相談）の有無、税理士法41条の３(助言義務)等の義務違反を監督できる項目である。すなわち、この書面添付制度でいうところの「解釈適正化機能」を行使する項目である。

(5) その他

上記（1）から（4）に記載できなかったものや、企業の法令遵守姿勢や経営者の納税倫理思想、企業に対する税理士の監査体制、すなわち、月次決算体制を採用しているかどうか、また、税理士の企業の内部牽制に対するかかわり方などを記載する項目である。この記載項目で注目すべきは、通常、税務申告書類等では、表現することが難しい、納税者の順法精神や納税倫理につき、課税庁に示すことができることである。また、総合的な所見を表明することにより「税務会計の適正意見」を記載することも考えられる。

第２項　審査事項等を記載した書面

１．書面添付の記載項目

税理士又は税理士法人が、他人が作成した申告書に対して相談に応じて審査し、当該申告書が法令の規定に従って作成されていると認めたときは、その審査した事項及び法令の規定に従って作成されている旨を記載した書面を、当該申告書に添付できる。この制度について、当時の大武財務省主税局長は「税理士法第１条の『納税義務の適正な実現を図る』という税理士の公共的使命を具体的に実務面で展開したものである。他人が作成した申告書等について、専門家の立場からその調整方法を明らかにすることによって、正確な申告書の作成及び提出に資するとともに、税務当局もこれを尊重することで税務行政の円滑化と簡素化が図られ、また税理士の社会的信頼も高まるとの趣旨によるものである」と述べている。そして、この場合他人が作成した申告書とは、納税義務者本人自らが作成した申告書あるいは納税義務者の使用人等が納税義務者の名において作成した申告書ということになり、税理士が作成した申告書について他の税理士に相談することは一般的には考え難いとの見解がある[33]。しかしながら、法令は「申告書で他人が作成したもの」と規定しているから、税理士が他の税理士の作成した申告書につき相談を受け審査することは、充分に考えられる[34]。もっとも、税理士が他の税理士から相談を受け直接審査の委嘱を受けることは税理士法上の守秘義務に反する行為である。しかし、税理士の作成した申告書を他の税理士が審査する場合においても、当該納税者から相談を受け、納税者を通じて審査の委嘱が行われる場合には当該審査はあり得るとの見解があり[35]、実際問題としても頷けるところである。ここで、他人が作成した申告書を審査する場合とは、依頼者が作成した申告書について、税理士の指導に基づいて依頼者が申告書を修正して完成させる場合などが該当することになる。したがって、この制度は、税理士が納税義務者から相談を受けて申告書を租税に関する法令に照らして適法に作成されているかどうかを

[33] 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説（６訂版）』2010年、149頁。
[34] 日本税理士会連合会編『新税理士法（３訂版）』税務経理協会、2008年、133頁。
[35] 近藤新太郎「新書面添付制度の創設（1）」税理、2004年、８月号、195頁。

審査するものであって、税理士業務の相談の範疇に属する[36]。

２．書面添付の記載項目

税理士法33条の２第２項の添付書面（財務省令10号様式）は、「私（当法人）が審査の依頼を受けた申告書に関し審査した事項」として、(1) 相談を受けた事項を表題として、事項・相談の要旨を記載項目とする。続いて、それぞれ、(2) 審査に当って提示を受けた帳簿書類につき、帳簿書類の名称・確認した内容、(3) 審査した主な事項、①区分・事項・備考、②①のうち顕著な増減事項・増減理由、③①のうち会計処理方法に変更があった事項・変更の理由、(4) 審査結果、(5) その他を記載事項として報告する。申告書に書面を添付できるのは、適正な内容だったと税理士が判断した書面に限られる。当然のことながら、法令に反した事項のある申告書について書面を添付することはできない。それゆえ、審査した結果、誤りがあったとしても指摘に従って改訂が行われれば、これは適正な内容をもった申告書として書面を添付することができることになる。この場合、審査した内容の中にこの改訂した事項とこの経緯が記載されることになる。この書面は、審査事項を記載するのであるから、税理士が、提出された資料、書類、帳簿等を基に審査した事項の内容を記載し、審査した結果として法令の規定に従って作成されている旨を審査の経緯として記載することになる。これらをみると、依頼者から提示された帳簿書類等を範囲の限りにおいて「監査証明」となり得るといえる。しかしながら、現在のところ、通説は、審査事項等を記載した書面はあくまでも税理士業務の執行の事績であって、監査証明ではないし、また、申告内容を保証するものでもないとしている[37]。

(1)「相談を受けた事項」

税理士の業務とする税務相談は、申告書等の作成に関し、租税の課税標準等の計算に関する事項について相談に応ずることであり、（税理士

[36] 同趣旨、大江晋也「改正された意見聴取制度の内容」税経通信、2002年、７月号、51頁。

[37] 近藤新太郎「新書面添付制度の創設（1）」税理、2004年、８月号、195頁。

法２条第１項３号)。また、この相談に応ずるとは、具体的な質問に対して答弁し､指示し又は意見を表明することである(税理士基通２－６)。ここでは、納税者から受けた相談のうち、申告書の作成に特に重要となる事項に関する相談事項を「事項」の欄に記載し、その相談内容、回答要旨､申告書への反映状況を「相談の要旨」欄に記載することになる[38]。つまり、納税者から申告に際しどのような相談を受け、それに対しどのように回答し、その結果としてどのような処理が行われたかを具体的に記載することにより、税理士が行った業務内容が明らかとなり、責任の範囲が明確になるとともに、その申告における課税標準の計算の適正性がより高まることにつながる。

(2)「審査に当って提示を受けた帳簿書類」

依頼を受けた申告書の審査を行うに当たり、納税者から提示を受けた帳簿書類の名称を記載し、その記載した帳簿書類等に基づき、申告に関し、どのような内容について確認したかを記載する。もっとも、依頼者が作成した申告書を検討し、その適否を判断する過程において、申告書に不備がある場合には、依頼者にかかるその修正加筆等を指導し、適正な申告書を作成するという結果に導き、最終的に申告書が租税に関する法令の規定に従って作成されていることを認めることになる。したがって、あくまで申告書の適否を審査することとされているが、当然、審査の必要上、財務書類等を調査および検討することも有り得る。さらに、税理士が審査にあたって、確認した帳簿の範囲を明確にするための項目でもある。

(3)「審査した主な事項」

税理士が審査した主な勘定科目、申告調整科目等を記載する。たとえば、相続税の場合には、相続財産や適用した特例措置の名称等を記載することになる。さらに､その審査した内容を具体的に記載するとともに、関係資料との確認方法及びその程度等を記載する。また、備考には、審査の際に留意した事項等を記載する。税理士が審査にあたり、主に会計

[38] 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説（６訂版)』2010年、150頁。

処理と付随的に税務調理するための手続に関して、どの程度、依頼者の企業に関する会計処理及び税法の適用を把握しているかということを判定する項目である。とりわけ、その処理又は判断および解釈で会計上の利益及び税務上の課税標準に顕著に影響を与えたものを抽出し、会計上や税務上の変動について法令に遵守しているか否かを判断し記入をする。この租税に関する法令の規定に従って作成されているかどうかの審査の対象はあくまでも申告書であり、そのために、例えば減価償却費の計算、たな卸資産の評価の方法等が所得税法あるいは法人税法の定めるところに従って行われているかどうか等その審査が租税に関する法令の定めの枠内で関連の財務書類にまで及ぶことがある。しかし、その財務書類自体について一般的に審査し、それが適正に作成されている旨を記載するといったことは許されないと解すべきとされている[39]。なぜなら、公認会計士の業務職域に抵触する可能性があるからである。しかしながら、公認会計士による監査又は証明の制度は、投資家保護を目的とし、企業の財務書類がその財務状況あるいは経営実績を適正に表しているかどうかを監査し、その結果を証明するということであり、かつ、その利害関係者は、膨大な数に及ぶと考えられる。したがって、厳格な法制度の下での法定監査が要求されるのである。一方、中小企業における一般的な財務諸表の作成が適正であることを証明する外部専門家は、法的制度としては存在しない状態が続いている。確かに、財務諸表の適正性を証明する会計専門職として、公認会計士が存在あるが、その証明にかかる高額な監査報酬などをみると、中小企業においては、その実施は現実的ではない。国家が認定する会計専門家という範囲において、税理士もその一翼を担っているところを鑑みると、財務諸表の適正性に関しても税理士の公的な役割を果たす必要があるといえる。

[39] たとえば、「事項」の欄は、過大役員給与の形式基準について、「相談の要旨」の欄は、過大役員給与に関し、みなし役員とされる者に対して支給した給与を含めた役員給与額が、株主総会で承認された役員給与の総額を超える場合、形式基準の適用があるのかという相談について、みなし役員分については形式基準の判断に含める必要はないと回答したというような記載である。

（4）「審査結果」

審査した結果、申告書が法令の規定に従って作成されている旨を記載する。なお、審査において、指導等を行った事項がある場合はその内容を具体的に記載することになる。従前から強調してきたように、この記載項目が税務監査および財務諸表の適正意見を表明するところである[40]。また、課税庁側からは、税理士法41条の３（助言義務）等の義務違反を監督できる項目である。

（5）その他

審査にあたって留意した事項や特記事項、上記（1）から（4）に記載できなかったもの、企業の法令遵守姿勢や経営者の納税倫理思想、などを記載する。

以上のように、この「審査した事項等を記載した書類」は、税理士法による税理士の税務監査を予定している法制度とみることができる。ここで、再度、この法律の立法者の答弁を引用する。国会議事録（抄）（昭和54年12月７日衆議院大蔵委員会 政府委員答弁）「いまの御質問、33条の２の第２項かと思いますが、これはまた前回の答申を引用いたしますが、税理士の地位向上の一環の問題であります。これの規定の趣旨は御存じのとおりで、税理士さんが自分でつくった申告書でなくて、たとえば会社の経理部でつくった申告書等がございます。しかし、それはそのまま税務署に提出されてくることもございますけれども、税理士さんのところで１回租税の法令に基づいておるかどうかをチェックしてもらう。そうしますと、書面添付ということになりまして、これは更正決定の前（筆者：挿入、改正により帳簿書類を調査する前になった。）に御

[40] たとえば、「１ 交際費・福利厚生費として損金に計上されていた役員による慰安旅行の費用については、給与に該当することを説明の上、別表４において所得金額に加算するとともに源泉徴収を行った。２ 貸倒損失・貸倒損失について、財務諸表に記載すべき貸倒損失額を検討し、税務における損金算入要件を説明の上、税務と会計の乖離額を認識し、検討を行った結果、Ｓ社に対する債権○○○万円については当期の損金算入は認められなかったことから見直しを行った。以上、審査した結果、申告書は法令の規定に従って作成されている。」というような記載である。

意見を聞くとかという慎重な手続になってくるわけです。したがいまして、そこで第１条の税務専門家という立場でその申告書が租税法令に基づいておるかということを、そのこと自体を審査されるという業務は、専門家の立場を非常に尊重し、地位が向上していく、税務監査という言葉でも私結構だと思うのですが、その申告書を自分がつくらなくても、人がつくった申告書であっても、専門家として目を通す、それをまた税務官署はそれなりに尊重するというのが、地位向上また納税者に対する援助の一つの進歩のあらわれであると思います。したがって、この規定は納税者にとりましても、特に税理士さんの今後の性格から見ても重要な規定であると考えています。どう今後運用されるか―できるだけ活用していただきたい（下線部は筆者）、また税務官署もこれを尊重する態度をとるべきであろう、こう思っております。」と述べている。このように、今後の税理士の性格からどのように運用されるかを期待して、立法されたところをみると、税務監査の客体としての「他人」や「税務書類の範囲」についても、積極的な解釈を妨げるものではないといえる。つまり、他人には、他の税理士が含まれ、税務書類には、財務書類が含まれると思われる。そして、この制度の「ピアレビュー機能」が納税環境整備の大きな役割を果たすのである。

第３款　書面添付制度の法的効果

意見聴取制度（税理士法35条）は、計算事項、審査事項等を記載した書面の添付制度と表裏一体となって活用されるものであり、税の専門家である税理士の立場をより尊重し、税務執行の一層の円滑化・簡素化を図るために設けられたものである。その効果は、二つの側面を持っている。一つは税理士が税務の専門家として自ら作成した申告書及び審査した申告書について、どのように検討し、処理し、調整したかを明らかにすることによって申告書の信頼性を示す効果である。そして、もう一つは、書面が添付されている申告書について税務官署がこの申告書に係る税務調査に当たり、事前通知前に添付された書面の記載事項について税理士に意見を述べる機会を与えることによって、できる限り疑問点の解明を図ることで、税務調査を省略することである。さらに、仮に税務調

査に移行した場合であっても、その調査を終え、更正をするときに、再び、税理士に意見を述べる機会を与えなければならないという効果である。この更正前意見聴取は、既に添付書面を提出した時点で、その添付書面に記載された内容によって、申告書に示された課税標準や税額が適正であるか否かは明らかになっているはずであるから、むしろ当該意見聴取は添付書面に表現されなかった部分を補完するという意味において極めて重要である。そして、それにより更正の正確性を確保できるという法的効果が存在するといえる。

第１項　税務調査の省略

事前通知前意見聴取は、その税理士に対し書面添付に記載された事項に関し意見を述べる機会が与えられたものである。したがって、その結果としては、この意見聴取によって税務官公署の職員がその内容について理解が得られた場合には、税務調査が行われないことがある。この点につき、平成21年４月の改訂の税務職員の指針となる「書面添付運営指針」では、「疑問点が解明した場合は、結果的に調査に至らないこともあり得ることを認識し」と記載され、「現時点では、調査に移行しない」旨の連絡をする取扱いとなっている。さらに、平成22年６月改正では「５．意見聴取結果の税理士等への連絡」の項に「(1)調査に移行しない場合」、「(2) 調査に移行する場合」というタイトルを掲げ、たとえ、調査に移行する場合においても、税理士の立場を尊重する施策が盛り込まれた。すなわち、課税庁は、この制度を税務執行の一層の円滑化・簡素化を図るために、強く推進してきている。

他方、税理士側では、平成13年の挫折から、若干の懐疑心を払拭できないものの制度活用の兆しが見え始めている。具体的には、税務申告の際に税務代理権限証書（税理士法30条）を60.2％の税理士が添付をし、書面添付制度を30.6％の税理士が活用している[41]。また、書面添付制度を活用し意見聴取を受けた納税者が106件で、意見聴取した後に税務調査

[41] 北海道税理士会指導研修部情報「平成22年度・税理士業務に関するアンケート」平成23年３月第146号。全体の回答率35.2％（678人）であり、アンケート対象期間は平成21年７月１日～平成22年６月30日である。

に移行した件数が97件であり、その結果、申告是認数が39件であった。とりわけ、従前から書面添付制度を研究してきた「TKC 全国会（税理士の集団）」は、同時期における書面添付に関する調査では、書面添付制度を活用した納税者が3,029件で、うち意見聴取された納税者は114件であった。その後、税務調査に移行した件数が43件であった[42]。このように、この税理士法33条の２第１項である「計算した事項等を記載した書面添付」の制度としての運用は、まさに、税務の現場で大きく変化してきている。さらに、税理士法33条の２第２項である「審査した書類等を記載した書面」の添付制度、つまり「税務監査」についても、制度の円滑な運用に向けて、①税務計算書類の監査の意義 ②税務計算書類の監査と公認会計士法の財務書類監査との区別 ③税務計算書類の監査の範囲 ④税務計算書類の監査の効果および責任 ⑤税務監査書類の監査の基準 ⑥税務計算書類の監査の実施準則 ⑦税務計算書類の監査証明に関する規律 ⑧その他税務書類の監査証明の施行についての必要な諸規定を整備する必要がある。

第２項　事前通知前意見聴取と質問検査権との関係

前述のとおり、事前意見聴取制度は、書面添付制度と一体のものとして位置づけられている。すなわち、添付書面が申告書に添付され、かつ、税務代理権限証書が提出されている場合、納税者への事前通知が行われる前に、税理士に対して意見聴取を行い、その結果、実地調査等が省略されることも少なくない。しかし、事前意見聴取の手続において、税理士等から、修正申告がなされることもある。そして、この事前意見聴取手続の段階で、修正申告書が提出された場合に、加算税が賦課されるのかという問題がある。いいかえれば、事前通知前意見聴取手続は「税務調査」に含まれるのかということである。この点で、事前通知前意見聴取手続は、租税法上の調査からみれば、どのような性質のものであるのかということである。そこで、質問検査権の行使である調査とは、どの

[42] TKC 北海道会「平成22年度・新事務運営指針適用後の書面添付に関するアンケート結果」全体の回答率65.4％（117人）であり、アンケート対象期間は平成21年７月１日～平成22年６月30日である。

ようなものかということが問題となる。この件につき、判例は「課税標準又は税額等を認定するに至る一連の判断過程の一切を意味し、・・・税務調査の証拠の収集、証拠の評価あるいは経験則を通じて要件事実の認定､租税法その他の法令の解釈適用を経て更正処分に至るまでの思考、判断を含むきわめて包括的な概念」と述べている[43]。また、調査には、税務職員が直接に調査の相手方と接することなく行われる部内調査である机上調査と直接に税務職員が相手方と接して行う部外調査、実地調査が含まれる。これに加え、面接による質問やその他文書による質問も調査に含まれる。一方、国税通則法65条５項は、修正申告書が提出された場合に、その提出がその申告に係る国税の調査があったことにより、その国税について更正があるべきことを予知してされたものでないときは、加算税を賦課しない旨を規定している。この規定は「政府の調査前における自発的申告又は修正を歓迎し、これを慫慂せんとして右の如き規定となったものと解するのが相当である」という趣旨とされる。つまり、課税庁の調査以前に自ら修正又は申告した者に対しては、過少申告加算税等を賦課しないものと理解されている[44]。それでは、意見聴取後における修正申告書の過少申告加算税等の扱いはどうであろうか。従前は、平成14年の事務運営指針[45]で、意見聴取を行った後に修正申告書が提出された場合には、「過少申告加算税及び無申告加算税の取扱い」に基づき非違事項の指摘を行ったかどうかの具体的な事実認定により更正の予知の有無を判断することになるとしていた。それゆえ、一般的な意見の聴取にとどまる限り､過少申告加算税は賦課しないとした。そこで、課税庁は質問検査権の行使を一般的な意見聴取にすり替えることによって、加算税の賦課を回避しようとした。それが、意見聴取制度の本旨を変質（税務の現場において、添付書面の内容にあえて触れることなく、税務調査に移行すること）させ、書面添付制度の平成13年改正の挫折を

[43] 大阪地裁昭45年９月22日判決行政事件裁判例集21巻９号1148頁。
[44] 大阪地裁昭29年12月24日判決行政事件裁判例集５巻12号2992頁。
[45] 平成14年３月14日付「税理士法の一部改正に伴う法人課税部門における新書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について（事務運営指針）」。

もたらしたのである。その後、平成21年４月１日付の「事務運営指針」では、意見聴取を行い、その後に修正申告書が提出されたとしても、原則として、加算税は賦課しない。ただし、意見聴取を行った後に修正申告書が提出された場合の加算税の適用に当たっては、国税通則法65条５項並びに「過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについての事務運営指針[46]」に基づき非違事項の指摘を行ったかどうかの具体的な事実認定により「更正の予知」の有無を判断することになるから、修正申告書が意見聴取の際の個別・具体的な非違事項の指摘に基づくものであり、「更正の予知」があったと認められる場合には、加算税を賦課することに留意するとしている。

上述の「更正の予知[47]」の意味について、事前意見聴取制度に関して検討する必要がある。それは、本制度の発展にかかわる重要な意味をもつことになるからである。そのような意義からは、添付書類に記載された事項につき、意見聴取段階（その前に課税庁として内部調査等を行っている場合を含む）又はその直後に修正申告書が提出されても、原則として更正を予知すべきであるような調査がいまだなされていないとみる

---

[46] 平成12年７月３日付課法２－９ほか３課共同「法人税の過少申告加算税及び無申告加算税の取扱いについて」（事務運営指針）及び平成12年７月３日付課消２－17ほか５課共同「消費税及び地方消費税の更正等及び加算税の取扱いについて」（事務運営指針）及び平成13年３月29日付課消４－11ほか１課共同「たばこ税等及び酒税の加算税の取扱いについて」（事務運営指針）。

[47] ①調査着手説、税務官庁の調査着手後にされた修正申告書の提出を意味するとする説である（最高裁昭51年12月９日判決税務訴訟資料90号759頁）。②不足額発見説、納税者に対する当該国税に関する実地又は呼出等の具体的調査により申告不足額（申告漏れを正確に把握する必要はない。）が発見された後にされた修正申告書を意味するとする説である（和歌山地裁昭50年６月23日判決税務訴訟資料82号70頁）。③端緒把握説、税務職員が申告に係る国税について調査に着手し、その申告が不適正であることを発見するに足りるか、又はその端緒となる資料を発見し、これによりその後に調査が進行して先の申告が不適正で申告漏れの存することが発覚し、更正に至るであろうことが客観的に相当程度の確実性をもって認められる段階に達した後に、納税者がやがて更正に至るべきことを認識した上で修正申告を決意した場合（東京高判平７年11月27日判決訟務月報47巻５号1222頁）。との見解がある。

べきであるといえる。そして、それが、制度の趣旨を尊重することになり、課税庁による納税者と税理士に対しての信頼の証になるのである。もっとも、その意見聴取後に、添付書類に記載されていない事項について更正がされるような調査、つまり、一般的な資料収集のためのような調査ではなく、具体的な更正すべき非違事項を発見し、又は導き出すような調査は、客観的に納税者が調査を予知するような外部的な調査に該当することは、当然であり、その場合は、加算税の賦課が行われることになる。