



Title	税理士制度と納税環境整備（1）：税理士法33条の2の機能
Author(s)	川股, 修二; Kawamata, Shuji
Citation	北大法学論集, 63(4), 294[39]-240[93]
Issue Date	2012-11-18
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/50939
Type	departmental bulletin paper
File Information	HLR63-4_003.pdf



税理士制度と納税環境整備（1）

—— 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 1 款 税理士の置かれている現状と苦境

第 1 項 税理士と納税者の関係における状況

第 2 項 税理士と納税者と国の関係における状況

第 2 款 まとめ (以下 本号掲載)

第 3 節 税理士制度の内部構造の問題

第 4 節 まとめ

第 2 章 諸外国の税理士制度、他の専門家制度

第 3 章 納税環境整備

第 4 章 税理士法 33 条の 2（書面添付制度）の役割 結びに代えて

はじめに

本論文は、わが国の税理士を取り巻く以下の「病理」の原因を解明し、その解決策を探るものである。すなわち、わが国の税理士は、しばしば納税者から『脱税』の幫助を要求されており、これに対して毅然とした態度で臨むことができず、納税者に適正な納税義務の履行を指導することもできない状況にある。なかんずく、職業専門家のなかで、およそ税理士のみが、「法律家」として社会的に認知されず、かえって下請けのような存在に甘んじている。このような状況を前に個々の税理士の自覚や職業倫理に訴えることは容易いが、おそらく問題の解決にはならない。むしろ、税理士法を中心とする法制度、および、「業」としての税理士が置かれた社会経済的な環境、の両側面から、問題構造を明らかにする必要がある。

以上のような問題意識に立ち、本論文は、まず第1章において、税理士の置かれた「苦境」を、多数の具体的事例を通じて明らかにした上で、現在の税理士制度の構造的な問題を描出する。税理士は、税理士法の第1条により、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ふ公益的な使命を負う。他方で、税理士は、関与先から報酬を得て「業」を成り立たせている役務提供業であり、「業」である以上は提供先（納税者）に満足を与えなければならない、という、相反する要請に直面している。本来、こうした緊張関係を止揚し、（専門家としての）公益的側面と（業としての）私益に関わる現実とを高いレベルで調和させるための下支えを提供するのが、法制度の役割であるが、現在の日本の税理士制度は、そのような機能を十分に果たしていない。以上の現状分析を踏まえつつ、比較を通じて解決への示唆を得るために、第2章は、①外国法との比較、および、②日本法における他の法律関連専門家制度との比較、を行う。まず、前半の外国法比較では、先進国のなかで税理士制度を有する外国法として、盤石な税理士制度を持つドイツ法と、歴史的な背景から税理士制度がわが国と酷似しながらも、近年とみに発展しつつある韓国法を検討する。次いで、後半の他の専門家制度との比較において、税理士制度と共通する問題構造を抽出し、税理士が専門家の自立性を高め、依頼者からの信頼を獲得するために必要な法制度の処方を得

ることを試みる。以上の比較分析を通じて本論文の主題である日本の税理士制度を相対化した上で、第3章は、税理士を取り巻く病理の問題構造に対応した法制度改革の指針を示す。まず、理念のレベルでは、近時盛んに議論されている「納税環境整備」に欠けているものを示した上で、税理士が様々な圧力に抗して公益的使命に忠実に行動することを可能にするために必要な制度的基盤としての「真の納税環境整備」という概念を立てる。本来、公務員は公益実現のために中立的な立場を旨とするが、課税の局面では、金銭を巡って国と私人の利益が正面から相反する関係に立つために、「公益」と「国庫の利益」の区別が曖昧化することが避けられない。ここに、国からも納税者からも等しく距離をとり、適正な納税義務の履行をチェックする専門家集団としての「税理士」が必要とされることを述べる。最後に、第4章は、第3章における「真の納税環境整備」の理念を現実化するための具体的な手段としての税理士法33条の2のポテンシャルを論証する。すなわち、税理士法33条の2は、古くから存在するが、実際には効果を封じ込められた「死文」と化していた。しかし、近時の税理士法改正が、税理士法33条の2に新たな息吹を吹き込んだと解する余地がある。とりわけ、第3章で論じた三位一体の納税環境整備にかかる税理士法33条の2の効果及び機能を詳細に論じることで、具体的・実践的な法解釈のレベルでも、本論文は独自の貢献を企図するものである。

以上の検討を通じて、本論文は、専門家と依頼者、そして、行政庁のあるべき関係を呈するとともに、税理士が納税者又は、国家から、期待される税理士制度の確立に向けて、税理士法上の税理士の権利規定である税理士法33条の2がその役割を果たすという可能性を論じるものである。

第1章 税理士制度の問題点

税理士制度の問題点には、二つの側面がある。そのひとつは外部から強く影響を受ける職業会計人である税理士が置かれている現状や苦境を起因とするものである。また、他のひとつは、税理士制度そのものが内部構造として抱えるものである。前者については、税理士に対する民事

責任、とりわけ、裁判例や損害賠償責任事例を具体的に検討することにより、税理士の置かれている現状を分析することができる。そして、この文脈でいう、損害賠償請求事件における専門家について求められる注意義務の具体的な内容は、当該専門職の種類、その業務に対する一般的な期待水準、当該依頼契約の内容とその締結に至る経緯、依頼者の社会的地位や知識の程度等を総合的に勘案して決定すべきことになる。それゆえ、税理士制度を考えると、税理士業務の特性とは何か、また、税理士の権利や義務の状況はどうか、などが特に検討される必要がある¹。

他方、後者の内部的問題は、税理士法上の実体法としての問題と、専門家制度の制度論としての問題に分けることができる。税理士実体法上の問題点は、国家と専門家としての税理士の基本的な信頼関係の欠如を起因とする法制度上の税理士に対する規制である。また、専門家制度の維持にかかわる問題は、専門家としての税理士の資質や権限付与に関するものがあげられる。

そこで、本章では、まず、税理士の基本的性格を整理するために税理士法第1条「税理士の使命」の規定の沿革を辿ることにする。その後、外部要因による裁判例や税理士損害賠償責任事故例から税理士の取り巻かれている苦境を考察する。そして、税理士制度自体の内部的問題点を検討することにする。

第1節 税理士法第1条の沿革²

税理士制度は、「租税」という国家財政の根幹をなす重要な制度に関与する職業集団を維持し、ときには、規律する制度である。そのため、税理士は、その特徴ゆえに、国家による干渉を受けやすく、また、納税者の財産権に直接作用するため、しばしば、納税者をして、法令を逸脱することに加担させられる結果となるなど外的な環境に影響される。そ

¹ 鎌田薫「第6章 わが国における専門家責任の実情」商事法務研究会・専門家責任研究会編『専門家の民事責任』1994年、71頁以下。（別冊 NBL28号）。

² 日本税理士連合会『税理士制度沿革史』昭和44年発行初版、及び昭和62年発行増補改訂版が参考になる。

ここで、税理士制度の変遷を、自然発生的に誕生した税務代理業者（税理士）が、シャープ勧告を経て、税理士法の使命のもとで、自治的な税理士制度を確立しようとする姿として、概観する。そして、最近の国際化や経済変化にともない税理士の職域が進化してきていることを確認する。これらは、沿革を遡ることで、税理士制度の中核である税理士の使命論がいかに発展したのかを探り、今日の税理士の基本的な性格を確認するためである。

税理士という職業は、明治以前の古くから自然発生的に存在していた。その税理士業が法制度として確立したのは、1942年の「税務代理士法」（昭和17年法律46号）であった³が、ここでは同法成立に至る前史を振り返っておくことが有益である。

税務代理士法制定以前は、たび重なる戦争（日清・日露）で次々と増税が行われるような時代が続いた。そのような時代の要請から、元税務吏員であった者等が納税者から税務相談等の依頼を受けることが増加し、これを独立した業とする職業が新たに誕生したのである。その後、業者のなかには、納税者に対して不当な報酬を請求する者も出てきたので、規制を目的として、1912年（明治45年）に大阪府が「大阪税務代弁者取扱規則」（明治45年府令45号）を制定した。この規則により、納税者と税務代理業者との関係に一応の規制がなされたが、引き続き、無知な商工業者に対する税務代理業者の不正、不当な行為は根絶されなかつ

³（村山達雄・主税局長の後、自民党衆議院議員）税務代理士法のときはよく知っているけれども、昔は、税務代弁者取締規則というのがあって関西で一番問題にして、警察の取り締まりの対象であった。それはひどい、本来、税務署と納税者の間に立ってやるのが、取り締まりの対象というのはひどいというわけで、（昭和）15年の改正が済んで16年にそれを国の法律にしてくれという立法化運動が起きて、それをぼくは一生懸命になってやった。池田（後の総理大臣池田勇人）さんが、「村山、おまえ何やってんだ」、「税務代理士法というのを作っています」といったら、池田さんが「おまえも物好きだな、一文にもならん仕事をそんなに興味があるのか」と言われたことをいまだに覚えている。昭和16年にその法案を出したら、衆議院は通ったけれども、貴族院でひっかかった。翌年また同じやつを持っていったら、今度は貴族院も通してくれた。平田敬一郎＝忠佐市＝泉美之松『昭和税制の回顧と展望』下巻228～229頁。

た⁴。そのため、昭和8年に税務代理人の試験制度及び登録制度の採用等の進歩的法制の色彩を帯びた「税務代理人法制定に関する建議案」が議員提出されたが、その成立をみなかった。他方、京都府が制定した「京都税務代弁者取扱規則」（1936年、昭和11年府令13号）ですらも、その性格は、税理士という職業の重要性を認めてその保護をはかろうとしたものではなかった。その内容は、取締りを中心とするもので、たとえば、事務所所在地の所轄警察署長に許可を得て、開業することやその規則の第4条に、税務代弁者の許可の取消を受けた後、三年を経過しない者、他人に名義を貸し、または、貸すおそれのある者、租税のほ脱を謀り、または、不正行為をなすおそれのある者、所得調査委員の職にある者、その他不相当と認める者等を税務代弁者として許可しないこと等を規定するものであった。このように、この時代の税務代弁者は、税務の専門家というよりも、警察が取り締まるべき対象として規制すべき職種であったのである。すなわち、悪徳コンサルタントである。

昭和17年、帝国議会に日華事変以後6回目の11億円の多額にのぼる大増税案が提出された。その結果、納税者の税負担はますます増加する一方、企業経営上税務に関する知識は相当に重要な地位を占めるようになってきた。また、当時の税制は、従来のものとは、その内容を変え複

⁴ 金井正夫外一名の国会議員は、第64回帝国議会衆議院において、「税務代理人法案」を提案し、その理由として、「凡そ税務の事たる、洵に国家財政の枢軸を成して居るのであります。然るに之を本邦の実情に照らしてみますに、一般納税者の税務知識が甚だ幼稚であります故に、納税者の委任を受けて税務手続の代理を業とする者が、近時夥しく増加するに至ったのであります。其結果或は其中に不正不当の要求を納税者に勧めたり、或は司税者に対する紛争を激成したり、又は減損、更訂、他の関係に於て納税者から不当な報酬を収受するに至り、甚しきに至っては、此報酬に関して訴訟を提起するような者が続出致しまして、今日納税者を苦しめる者が少なくないのであります。働く是等一般納税者の被害を除去致しますると共に、税務に関する紛争を少からしめ、且つ税務行政の円滑と公正を期したい為からして、此税務代理人法案を制定してその資格を定め、是が取締を嚴重に致す必要ありと認めまして本案を提案した次第です」と述べた。この発言で、この時代の税務代理業者と納税者の関係が明確になる。日本税理士連合会『税理士制度沿革史』昭和44年発行初版、26～27頁。

雑なものとなったため、税務に関してはとくに専門的知識と経験を必要とするようになってきた。このような情勢に即応するため税務会計に関する知識経験に基づいて税務に関し、納税者の代理を行ない、または納税者の相談に応ずる等を業とする、いわゆる、税務代理業者の全国的な法整備が急務となった。そして、「税務代理士法」が誕生したのである。もっとも、この税務代理士法における税務代理士の資格付与は、大蔵大臣の許可制になっていた。とりわけ、税務代理士の義務規定が多いにもかかわらず、税務代理士の権限規定は皆無に近く、税務代理士および税務代理士会に対する官僚統制がきわめて強いことが窺える法制度であった。このように、税務代理士法は、税務代理士に対する取締り立法としての性格⁵の強いものであったことは否定しえない。この時代は、税理

⁵ 昭和17年の帝国議会に税務代理士法案を提案したのであるが、当時の大蔵大臣賀屋興宣氏は、貴族院において、その理由説明を次のように述べている。

「(前略) 申上げる迄もなく租税は国家財政上極めて重要な地位を占めて居るのでありまして、其の運営の適否が、直ちに国政の全般並に国民の利害に重大なる影響を与へるのであります。而して社会経済情勢は愈々複雑多岐に亘りまして、之に伴う税務行政の運行及国民の経済生活も亦複雑且困難となって参つたのであります。殊に戦時下に於きまする財政需要の増加に伴ひまして、相次いで増税を行ひ、更に今回相当程度の増税の措置を行ふことと致したのであります。此の傾向は今後も一段と加重せらるる方向にあると考えられるのであります。(中略) 新たに税務代理士法を制定し、税務代理士の制度を設け、其の素質の向上を図りますると共に、是等の者に対する取締りの徹底を期し、之に依り戦時に於ける税務行政の円滑なる運用に資せむとするのであります。即ち本法案に於きましては、税務代理士の素質の向上を図り、其の業務の公正を期する為、税務代理士の資格を限定し、一定の資格を有する者が主務大臣の許可を受けた場合に限り、税務代理士たることを得ることと致しまして、同時に税務代理士にのみ限りまして、所得税、法人税、その他の租税に関し、他人の委嘱に依り税務官庁に提出すべき書類を作成し、審査の請求等に付代理をなし、又は其の相談に応ずることを業と為し得ることと致したのであります。其の他税務代理士会を組織せしめ、自治的に品位の保持、税務代理業の改善進歩を図らしめ、又是等の者が受くべき報酬に付きまして取締りを為すこととし、而して是等の者が国税の遁脱に付指示を為し、相談に応じ、不当の報酬を受けた場合等に於きましては、許可の取消又は業務の停止の処分を為す外特に罰則を適用することと致したのであります。」

士が賦課課税制度のもと税務官庁が税額を確定する場合の一翼を担うということであり、税務行政の円滑化という名の下で、税務官庁の補助的機構に組み込まれていた⁶。それゆえ、税務代理士法に税理士の使命は規定されていない。

昭和22年には、申告納税制度が導入され、加えて、昭和25年のシャウプ税制は、適正な記帳を基礎にした所得課税を促進するため、所得税、法人税につき青色申告制度を導入した。一方、納税者の租税負担も戦前に比べて相当に増大し、税制はさらに複雑化した。こうした背景を受けて、昭和26年に議員立法の形で新たに「税理士法」（昭和26年法律237号）が制定された。

この税理士法制定の一つの契機を与えた昭和24年のシャウプ勧告は、税理士のあるべき姿についてどのように考えていたであろうか。勧告は「納税者の代理」という表題のもとで、税理士の重要性を認識し、税理士が納税者の代理をつとめ、法律に従って行動する税務官吏を助け、納税者が税務官吏に対抗しようとするときの援助者としてあるべき姿を想定していた。しかし、他方において、国税庁の税務代理士の監督は嚴重におこなわなければならないと提言している⁷。昭和26年の「税理士法」

⁶ 松沢智『税理士の職務と責任（第3版）』中央経済社、1996年、30頁。

⁷ 「現在純所得の客観的補足が不十分で、これに伴い税務署と納税者との交渉が重要性を増してきた結果は、主として、納税者の代理としての税務専門家というよりもむしろ上手な取引者」である、「この『取引者』という語は、『買収』収賄およびこれに類似するものを意味する婉曲な語句である。」と説明して、税務代理士の現状を指摘し、さらに、税務代理士の担うべき役割を「もし、単にえこひいきまたは寛大を得るために交渉するのではなくて、納税者の代理を立派につとめ、税務官吏をして法律に従って行動することを助ける積極的で見聞の広い職業群が存在すれば適正な税務行政はより容易に生まれるであろう」として、さらに「適正な税務行政を行うためには、納税者が税務官吏に対抗するのに税務官吏と同じ程度の精通度をもってしようとするれば、かかる専門家の一団の援助を得ることが必要である」と述べている。しかし、他方、「税務代理士の活動の監督は嚴重に行われなければならない。多分納税者を査察していると思われる国税庁における特別な査察官の一団は税務代理士の誠実を査察するために活用せらるべきである。税務代理士に関する苦情は遅滞なく、かつ、十分に調査されなければならない」として行政の監督の必要性も指摘している。

の成立は、シャープ勧告による税理士のあるべき姿を実現すべく、税理士に倫理を求めることを意識した。そして、その第1条で「税理士の職責」と題し「税理士は、中正な立場において、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務を適正に実現し、納税に関する道義を高めるように努力しなければならない。」と規定した。ここに、税理士のあるべき姿が規定された。そもそも、この時代の税理士の職責とは、どのようなものであったのであろうか。そこで、この時代の税理士使命を明らかにするため検討を試みることにする。

まず、第1条は、税理士が法令に規定された納税義務を適正に実現すること、そして、税理士が納税に関する道義（人のふみ行うべき正しい道）を高めるように努力しなければならないことを定めている。すなわち、第1義的には、租税正義を実現することがもとめられる。ここで、この「中正な立場」という文言はいかなる意味を持つのかということが重要である。これにつき、この時代の当該文言の主たる解釈として、納税者の税法上の権利擁護こそが税理士の使命であるという立場がある。その立場からは、納税義務を適正に実現するためには、当然に「中立な立場」が要求されるのであり、そうであるならば、この「中正な立場」という文言は必要ないという主張が展開される⁸。また、それを裏付けるように立法者においても、納税者の権利擁護を期待する見解がみられていた⁹。他方で、シャープ勧告は、税理士のあるべき姿として、「中正な

社団法人 神戸都市問題研究所地方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」『戦後地方財政資料 別巻1 シャープ使節団日本税制報告書』勤草書房、1983年、287頁以下。

⁸ 中川一郎「税理士法改正問題の批判」税法学156号、2頁、では、「中立な立場」という字句は必要がないとしている。

⁹ 昭和26年3月31日の衆議院大蔵委員会で、当時の平田大蔵省主税局長は、「今回新しく税理士法が通って新しい姿で再スタートをはかるということになれば、お話のような方向に税務官庁に対し十分徹底させたいと思う。同時に私は税理士各位が実力を養い、税務官署に対してむしろ堂々たる態度で正しい納税者の利益、権利を擁護するという意味において大いに活躍を願う、むしろそれによって税務行政自体が改善されるというところまで活躍が期待されるような方向に行くのが理想ではないか。ことに申告納税制度の下においてはどのようにして

立場」とは、委嘱者の立場と全く重複するような立場ではなく、専門家として見識のある判断を加える立場であり、税理士が「納税者の代理をつとめ、法律に従って行動する税務官吏を助ける」という公共的な立場を明らかにするとしている¹⁰。また、同時に、シャープ勧告は、納税義務者に対する税理士の役割を「納税者が税務官吏に対抗しようとするときの援助者である」と説いている。以上のように、税理士の使命は、納税者の権利擁護の立場か、公共的な立場か、について明確な解釈がされていなかったといえる。

この税理士の使命が納税者の権利擁護か公共的な立場か論争は、その後も引き継がれていった。その間、昭和31年と36年に軽微な税理士法改正が行われた。そして、いよいよ、税理士法の抜本的な改正に向けて、日本税理士会連合会は、昭和36年に税理法改正意見書を国税庁、大蔵省に提出し、法令改正を要する事項について税理士会と関係官庁の間で意見調整を行った。そして、政府は、昭和26年に税理士法が施行されて以来の税理士制度の運営につき、税理士のあり方その他税理士制度の全般について根本的な検討を加えなければならない時期であるが、その結論を得るには十分な議論が必要であるとの問題意識を持つに至り、昭和37年に税制調査会に対して「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」について諮問し、その中で「現行の税理士制度の改善策」についても検討を要請した。これを受けて、税制調査会の税理士制度特別部会は、昭和38年12月6日「税理士制度に関する答申」をとりまとめた。この答申を踏まえた改正案は、税理士の地位向上及び業務運営の適正化を図ること、税理士業務の定義を整備し改善

もこのような民間機関が相当発達して納税者が遠慮なく相談し、それからまた税理士の各位は、法律に従って正しく納税者を指導し、そして税理士業務をやっただいてそれによって本当に法律に基づく公正な運用と税務官吏のややもすると起こす独善的な弊害を、チェックする機関といたしましても私は今後大いに活躍を期待したい。そういう意味において新しい税理士法案というものはそういう方向に税理士の資質を向上し、地位をあげるといことについて相当有効な役割を果たすものではないか、かように考えておる。運用方針にしても今申し上げたような方向へ持って行きたいと考えておる。」と述べている。

¹⁰ 「税理士制度特別部会の審議結果」税法学155号、36頁。

すること、税理士となる資格について改善し合理化を図ることを主眼としたものであった。とりわけ、注目されるのは、税理士業務の地位向上又は拡充として、納税者からの税務相談に際して表明された税理士の専門的意見を尊重して、納税者の信頼に応えるため、申告書に対する税理士の審査証明の制度を新設されたこと、および、税理士は、附随業務として、会計業務を行うことができる旨の規定を新設されたことである。また、税理士会の自治権の尊重として、税理士の報酬は、国税庁長官がこれを定めるという当時の制度を改め、税理士会が自主的に定めること、さらに、職業専門家としての確立を目的として、税理士となる資格の付与について改善を図ることであった¹¹。しかし、この改正案は、その内容について、関係諸団体とりわけ税理士会との調整がつかず、意見が食

¹¹ 税理士試験に関し、現行の試験制度は、本試験一本で、しかも科目別に合格を判定する方法で運営されているため、実施上難点が多く、かつ、暗記力のテストにかたより過ぎて試験問題がいたずらに難しくなり、反面、実務応用能力を十分に発揮できない欠陥があって、職業専門家としての資格判定制度として問題があることにかんがみ、他の立法例にもならって、所要の改善を図る。すなわち、受験資格を制限している現行制度を廃止して、広く一般に門戸を開放することとしたうえ、一般教養を試すための予備試験と、税理士となるのに必要な専門的知識及び応用能力を試すための本試験とに分け、この場合本試験は、実務応用能力の判定に重きをおくため、まず、基礎的な素養の判定を短答式試験によって行った後、実務応用問題についての試験（試験場に税法書を備え付けて行う。）を行うこととし、なお、合格者の決定方法は、総合点主義によることとする。なお、一部科目合格者等に対する既得権を十分尊重するとともに、試験制度改正の受験者に与える影響を緩和するため所要の経過措置を講ずることとする。

税務職員に対する税理士資格の付与については、試験免除に関する現行の特例等を整理適正化するとともに、他の職業専門家に関する立法例にもならって専門的経験を重視することとして、所要の改正を行う。すなわち、①勤続10年ないし15年の者に対する現行の試験免除の特例及び勤続20年以上（地方税にあっては25年以上）の者に対する現行の特別税理士試験の特例を廃止するとともに、②永年勤続者（勤続20年以上（地方税にあっては25年以上））で、かつ、5年以上管理職にあった者に対しては、税理士試験審査会の簿記を主とする口頭試問を経て、税理士の資格を付与することとする。（日本税理士会連合会編『新税理士法要説（6訂版）』税務経理協会、1999年、29～30頁。）

い違い廃案¹²という結果となった。その後、税理士制度の改正の実現を

¹² 昭和39年案は、当初、対象税目が原則として全税目に及び職域の拡大に繋がるとか、付随業務として会計業務を法定するなど税理士にとって有利であると一般的には考えられていたが、税理士の使命をめぐる日税連内部の議論が深まるにつれて、税理士制度は納税者の権利擁護の制度として確立すべきだという認識が高まり、終盤には改正案に反対する運動が展開されるようになった。法案では、国税通則法について、実質課税の原則、一般的な記帳義務規定、資料提出義務違反に対する過怠税の創設、質問検査権についての統合的規定、無申告脱税犯に関する規定の創設などをめぐって、学界や業者団体、さらには労働組合まで巻き込んだ反対運動が巻き起った。そのほかにも、科目別合格試験が司法試験や会計士試験のように一発合格制度に変更されるという「改正」が含まれているということで、全国数万人に及ぶ受験生が反対運動に立ち上がり、税理士の反対運動と相まって与党議員の中にも反対論が生まれた結果、税理士法は廃案となった。（関本秀治「税理士制度の沿革と税理士の使命」税経新報2008年10月、559号23頁以下）。

また、この改正法案が廃案となったのは税理士会内部における反対意見の存在が大きな理由と考えられているが、その辺の事情について、衆議院大蔵委員会（昭和39年5月27日）において、大蔵省当局は質問に対し、次のように答弁している。「税理士法の改正につきましては、御承知のとおり昭和36年の税理士法の改正の際におきまして、国会におきましてすみやかに税理士制度全般につきまして根本的な検討をとげて改正案を提出するようという附帯決議があったわけでございます。その後この問題につきましては税制と関連の深い点がございまして、税制調査会におきまして検討をすることにいたしました。税制調査会に税理士制度特別部会というのを設けまして、そこで検討いたしましたのでございます。お話のように税理士制度を改正することになりますと、その業会であります税理士会、それから関連業会でございますところの公認会計士協会あるいは計理士会、こういったいろいろの関連業会がございまして、私どもといたしましては、特に関連の深い税理士会につきましては、いろいろの改正要望意見がございまして、それをできるだけ取り入れるという考え方のもとに、税理士制度特別部会には税理士連合会の会長、副会長2人のうちの1人を特別部会に委員として御参加願ひまして、また特別部会の開催のつど、税理士会の役員の方にお集まり願ひまして、審議の状況を詳しく御説明を申し上げまして、税理士会との間にそごのないようにつとめるようにいたしましたのでございます。税制調査会の答申がまとまる段階におきましては、税理士会としてではございませんが、その委員として最終的意見の表明を留保したいという点が一、二ございましたけれども、おおむねの点につきましては特別部会の方

みるまでに、約15年もの歳月を費やすこととなった。

ここで、注目されるのは、この「税理士制度に関する答申」において、税理士の「中正な立場」とは、「委嘱者の立場とまったく重複するような形においてではなく、税務会計専門家として見識ある判断を加えるという形」と解している点である。このような見解は、税理士の使命につき、納税者の権利擁護という色彩より、税理士の公共的な立場を明らかにするためのものという色彩が強く理解されるようになってきた証しといえる¹³。もっとも、納税者の権利擁護に重心を置く立場は、依然として、

の一致の御意見によりまして答申がまとまったのでございます。ただその後におきまして税理士連合会の中にもいろいろのいきさつがあったことと思うのでございますけれども、税理士制度の改正につきましていろいろ御意見があるやに拝察いたしましたのでございますが、その意見につきましては、大きく分けまして一つは税務職員のうち、経験年数が20年以上の者につきまして税理士になる制度、この点についての意見と、それから試験科目についての意見といった点にしぼられてまいりまして、最終的には、試験科目の点につきましては、簿記及び財務諸表論を選択科目とすることについてはそれでいいということになりました。結局税務職員のうち、経験年数が20年以上の者につきまして税理士になる資格を与える場合に、短答式の試験をやるのかあるいは口頭試問をするのかというだけの点にしぼられたのでございます。その点につきまして税理士会の御意見はあったのでございますが、答申にもございますように、アメリカの制度あるいは西ドイツの制度などをも参考にいたしまして、今回の改正案におきましては、税務職員で経験年数20年以上、そして管理職の地位に5年以上の者につきましては、試験委員会におきまして口頭試問を行なうことによって税理士の資格を与えるという制度にいたしまして、ここに提案をいたしましたような次第でございます。当初答申案がまとまる段階におきまして、またその後答申案がまとまる段階におきましては、今回の改正につきまして税理士会のほうからさほど強い反対はなかったのでございます。その後のいろいろの税理士会の事情が加わりまして反対といったような点が出ておりますが、その反対の最終的な点は、いま申し上げました点にしぼられておるわけでございます。」

¹³ 政府は、昭和37年に税制調査会に対して「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」について諮問し、その中で「現行の税理士制度の改善策」についても検討を要請した。これを受けて、税制調査会の税理士制度特別部会は、昭和38年4月25日から12月2日までの間において前後17回にわたり会合を開き慎重な審議を重ねた。税制調査会の税理士制度

主張されていた。

1964年（昭和39）法案の廃案後、税理士業界ではあるべき税理士法への研究が行われるようになり、日本税理士会連合会に税理士制度調査会が設置された。このような税理士業界における研究を積み上げて、1972年4月に日税連の「税理士法改正に関する基本要綱」がとりまとめられた。これは、「税理士の使命」として、つぎのごとく規定した「税理士は、納税者の権利を擁護し、法律に定められた納税義務の適正な実現をはかることを使命とする。税理士は、前項の使命にもとづき、誠実にその職務を行ない、納税者の信頼にこたえとともに、租税制度の改善に努力しなければならない。」。この税理士の使命は、弁護士法1条の弁護士の使命に類似している。それは、当時の税理士法1条の「中正論」を、税理士の専門家としての立場を認めつつも、税理士をしていわゆる税務会計専門家とし、かつ、税務行政の補助機関ないしは税務の代書人としてとらえようとする政府の見解と、それに対する反作用としてやや過激な納税者の権利擁護論を中心に据えることで税理士の使命を成文化しようとした税理士側との意思が顕著に表れた結果と思われる。ここで、その使命を納税者の権利擁護とする見解は、民間の職業専門家としての税理士の登場が必要とされる場合について、その多くは問題が自明でないために評価が分かれる場合であるとする。つまり、税務上、明確に損金であり、また、益金であると判断できない場合であり、そして、その問題が損金であるか益金であるか評価が分かれるといういわば限界状況の場合では、税理士が納税者の法的権利を擁護するために判断をする使命があると説明される。そうすると、税理士のあるべき本質論的使命は、単なるいわゆる税務会計専門家としての立場はなく、まさしく納税者の代理人として納税者の法的権利を擁護すべき税法専門家としてのそれではなくてはならず、その意味では「税金の弁護士」（タックス・アトニー）としてのそれではなければならないという主張¹⁴が展開される。しかしながら、税務行政の分野における税理士という特質から、税理士が、税法

特別部会の「税理士制度に関する答申」（昭和38年12月6日）における見解。
日本税理士会連合会編『新税理士法要説（6訂版）』税務経理協会、1999年、27頁。

¹⁴ 北野弘久『税理士制度の研究』税務経理協会、1995年、66頁。

の解釈問題であろうと租税要件事実の認定問題であろうと、中正ないしは公正な立場にたつて問題に対処すべきであることは自明であり、その問題があまりにも自明であつて疑問がない場合には、税務当局が判断しようとして税理士が判断しようと同じ結論になる。実際のところ、問題が自明ではなくて評価が分かるといふいわば限界状況は、それほど多く表れることがないといえる。また、納税者の権利を擁護するという文言は、直感的に税理士の「公器」としての役割を否定するようにも捉えられる。それゆゑ、弁護士の使命論と同様な文脈における税理士の使命論を受け容れるには、いささかの躊躇を感じるころである。さらに、この基本要綱の「税理士の使命」は、当時の複雑な状況下で、突如として、日税連で凍結されたのである¹⁵。なお、その凍結の経緯は、税理士の使命論

¹⁵ 39年改正とすぐ後に述べる55年改正の内容が、ほぼ同一であるところを見ると、大蔵省の一般消費税構想の浮上と税理法改正の動きは、政治的な配慮が大きく影響しているとする説がある。(関本秀治「税理士制度の沿革と税理士の使命」税経新報、2008年10月、559号。)

要約すると、政府税調は、昭和52年(1977年)の中期答申で初めてEC型付加価値税としての一般消費税の導入を提言した。しかし、総選挙で時の大平内閣は一般消費税導入を政策にかかげて大敗した。当初から、大蔵省では、一般消費税という新しい税制を導入するためには、税理士法を改正して全面的に協力させることが必要だと考えていた。選挙での敗北を受け、一般消費税の方は、いったん姿を消したが、税理士法改正は予定どおり進捗した。大蔵省は、39年改正案を廃案に追込まれたあと、税理士業界内では税理士制度に対する全会的な討論を深め、政府提案ではなく、議員提案による法改正を実現しようと政治家に対する働きかけも強めたことも踏まえ、税理士業界の反対を封じるために、税理士業界の要望に沿った改正であるという体裁をとることになった。その全会的な討論の集大成が昭和47年(1972年)日税連が最終的に確定した「税理士法改正に関する基本要綱」(以下「基本要綱」)である。そこでは、税理士の使命を「納税者の権利擁護」におくことを高らかに謳っており、それを制度的に保障するものとして税理士の自主権の確立を掲げている。ところが、この基本要綱は、大蔵省によって変質させられてしまった日税連の執行部によって事実上、廃棄された。この日税連執行部の変質は、税理士会の選挙への大蔵省の権力的な介入によって達成された。当時の大阪合同税理士会の会長選挙にあたって、大蔵省の権力的な介入があった。たとえば、反対派の税理士の関与先に対して権力的な調査を強行し、大蔵省が推す候補者への投票を要求すること

として、多くの議論を経た結果としてそうなったのか、何らかの政治的な要素が介入したのかは明らかでない。しかしながら、現在においても、税理士法改正の都度に、「納税者の権利を擁護する」という字句を税理士の使命の条文に挿入すべきであるとの主張が続けられている¹⁶。この問題につき「従来から、税理士の使命に関し、税理士は納税者の権利を擁護することを使命とする旨明記するかどうかの問題があるが、そもそも“納税者の権利”とは、法律技術的にみて、その具体的内容が必ずしも明確でなく、またこの点については、納税者にとっては自己の納税義務が適正に実現されれば何ら不利益を受けたことにはならないことを考えれば、あえて、このような規定を設けるまでもなく、『納税義務の適正な実現』で十分といえよう。」とする見解がある¹⁷。

その後の1980年（昭和55年）の改正¹⁸では、「税理士は、税務に関する

等である。その結果、まず大阪合同税理士会をおさえ、やがて日税連会長に据えることに成功した。55年改正法は、大蔵省が推した日税連山本会長、四元専務理事等によって、国税当局と密接な連携の下に推進された。自民党や社会党の有力議員に対する違法な政治献金も、国税当局の指示と諒解の下で行われたのではないかという疑惑も浮上した（これを裏付ける意味で、北野弘久『税理士制度の研究』牛島税理士訴訟、208頁において昭和54年12月7日付毎日新聞社夕刊一面トップで「日税連、献金を強制徴収、ワイロの性格濃厚」との記述がある）。このような政治的な背景で55年改正法は、成立した。

¹⁶ 長谷川博「納税者権利憲章の制定」税理、2011年3月号、39頁、税理士法「改正」問題特別委員会「日税連の『税理士法改正タタキ台』に対する意見書（案）」税経新報、2010年2月、575号25頁～27頁。

¹⁷ 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、51～52頁。

¹⁸ 55年改正の主な改正点は次のとおりである。①対象税目を原則として全税目とする（つまり、一般消費税、付加価値税などが導入されたときは、自動的に業務範囲にはいる。）②懲戒権者を国税庁長官から大蔵大臣（現財務大臣）に移す。ただし、税理士に対する一般的な監督権（報告聴取、質問検査等）は国税庁長官にある（税理士法55条）。③懲戒処分の効力発生を、処分の確定時から処分時に改める。④納税者に対する助言義務の創設。⑤使用人に対する監督義務の創設。⑥会則中に納税者の「経済的理由により無償又は著しく低い報酬で行う税理士業務に関する規定」を設ける。（税理士法49条の2）、会則を守る義務（税理士法39条）によってこれを税理士に義務付ける。（いわゆる税務

る専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする」と改正された。しかしながら、税理士の使命論に関する論争が決着したわけではない。この昭和55年改正の税理士の使命、すなわち、現行の税理士の使命の意義については、次章以降で述べる。さらに、2001年（平成13年）の改正は、その間の経済取引の急速な国際化、電子化および情報化の進展に伴い、税理士に対する納税者等の要請が複雑化、多様化してきている経済社会の変化に即応していく必要から、概ね20年ぶりの改正となった。近時の規制緩和の要請も踏まえつつ、納税者利便の向上に資するとともに信頼される税理士制度の確立を目指す観点から、税理士法人制度の創設、補佐人制度の創設¹⁹、意見聴取制度の拡充²⁰、などの所要の見直しを行った。とりわけ、補佐人制度の創設は、税理士を単なる行政庁の最終救済機関である不服審判所の納税者の代理人という立場から、司法制度の枠組みの行政訴訟での納税者の代理人という立場に大きく飛躍させた。このような、税理士業務の大きな変化のなかでも昭和55年に改正された「税理士の使命」は、維持されている。

援助義務) ⑦税務職員に対する資格付与の条件を勤続20年から23年に延長するなどである。

¹⁹ 税理士は、租税に関する事項について、裁判所の許可を要することなく、弁護士である訴訟代理人とともに補佐人として裁判所に出頭し、陳述をすることができることとされた。税理士法人も、その税理士法人の社員又は使用人である税理士に補佐人として陳述させる事務の委託を受けることができるが、その場合、当該税理士法人は、委託者にその補佐人となる税理士を選任させなければならないこととされた。

²⁰ 従来の更正前の意見聴取制度に加え、計算事項等を記載した書面（税理士法33条の2に規定する書面）が付されている申告書を提出した者について、あらかじめ日時場所を通知して帳簿書類を調査する場合には、その通知前に、税務代理権限証書（税理士法30条）を提出している税理士又は税理士法人に対し、添付された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こととされた。なお、この税務代理権限証書について様式が新たに定められるとともに、計算事項等を記載した書面について所要の見直しが行われた。

第2節 税理士の責任

第1款 税理士の置かれている現状と苦境

近時、税理士に対する損害賠償にかかる訴訟は増加している。その大きな原因は、経済環境の変化にともない複雑化する租税法や納税者の権利意識の高揚とされる。さらに、これらの原因以外にも、税理士のプロフェッションとしての技量や意識の欠乏と職業倫理観の欠落もその原因となっている。これらのことが、税理士の業務が民事における実体法の義務違反もなく、税理士倫理規定に違反しているのでもないとしても、税理士自らがその役割を明確に認識していない結果、依頼者に失望をもたらし、広く世間の反感を買うような事態が起こっている。そして、それが、依頼者との信頼関係を破壊し、訴訟の増加に結びついている。また、他方において、税理士を取り巻く状況や納税環境整備の未整備に起因することも少なからず存在するといえる。

税理士は、税務に関する専門家として、依頼者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図るために、誠実に税務相談、税務書類の作成、税務申告の代行等の職務を行う義務がある。そして、税理士は、日頃から研鑽を図り、税務に関する法令及び実務に精通し、右職務を遂行しなければならない。それゆえ、依頼者から税務に関して指導、助言を求められ、税務書類の作成、税務申告の代行等を委任された場合、法令等の解釈、適用を正しく行って指導、助言をし、書類作成や申告手続に過誤がないようにしなければならない。その限りにおいて、税理士は、専門家としての高度な契約上の注意義務を負うことになる。そして、注意義務違反による債務不履行が存在するかどうかは、契約の具体的中身、つまり、税理士と依頼者の個別の契約内容から判断されるべきであるといえる。もっとも、近時の専門家責任論においては、税理士の契約上の責任（高度な注意義務責任）と専門家の特色とされる「忠実（誠実）義務」の違反による責任論²¹が展開されている。

²¹ 忠実義務違反は、依頼者から信頼されて裁量権の行使を委ねられた専門家が、依頼者の利益という観点からみて、適切とはいえない裁量権の行使をした

このような忠実義務が税理士業務において、馴染むかと否かという問題につき、「税務行政の分野で、税理士がその業務において、依頼者に最良な選択肢が存在するという裁量という要素を考慮する余地は少ない」とする見解がある²²。確かに、納税者の納税義務は、法律の定める課税要件の充足によって当然に成立する。その意味では、納税者の自己決定権を考慮しなければならないケースは少ないといえる。そして、多くのケースでは、税理士が判断しようと、課税庁が判断しようと同一結果になる。つまり、医師と患者の関係のように延命措置を選択するような場面もなければ、弁護士と依頼者の関係のような訴訟追行の継続を選択する場面もない、言い換えれば、税理士の自由な裁量が許されているのではない。それゆえ、税理士業務の注意義務は、一般に専門家の高度な注意義務の内容にほとんどのものが包含されるのである。そうであるならば、忠実義務をして注意義務範囲を拡張する特段の必要はないのではないかと思われる。また、本節で取上げる税理士責任につき、民事上の注意義務違反と税理士法上の義務違反による責任が必ずしも明確に区分されていないと思われる。たとえば、税理士法41条の3（助言義務）は、税理士という職業に関する規定であり、その違反による制裁は税理士法に規定されているのである。それゆえ、民事上の注意義務違反と税理士法上の義務違反は、同じ舞台上で評価されるものではないと思われる。

ことを責任の根拠とする。忠実義務は、専門家に委ねられている裁量的判断が依頼者利益のために適切になされたか否かの問題であり、忠実義務違反は、注意義務とは異なる信託的な義務の違反である。忠実義務違反の中には、①利益相反行為（患者の治療において、医師が自己の研究上の利益を優先させた場合）、②不誠実な行為（単純ミスなどのように、専門家に期待される誠実さを裏切ったり、裁量権の不適切行使により、依頼者の自己決定権を侵害したりした場合）、③情報開示・説明義務違反行為（複数の治療法が考えられる場合に、患者に理解できるよう説明しなかった場合）、が含まれる。しかしながら、税理士の責任を論じる場合において裁量という要素を考慮する余地はまずありえない、としている。（田中治「税理士業務における不完全履行責任」日税研論集39号、1997年、105頁。）

²² 田中治「税理士業務における不完全履行責任」日税研論集39号、1997年、109頁。

第1項 税理士と納税者の関係における状況

税理士は、依頼者からの損害賠償請求に関する責任を担保するために、税理士職業損害賠償責任保険（以下、税賠保険という）に加入している。この税賠保険の2010年度における損害賠償請求に対する支払い件数は、211件であり、その金額は、約9億6千4百万円にも及ぶ²³。しかし、これらは、損害賠償請求事件の一部であり、現実には、税賠保険の適用を受けないものも多い。そして、多くの損害賠償請求事件は、税理士の単純な業務過誤によるものから、想定範囲を超過するような責任に対する賠償請求も散見される。このようなことから、判例の分析は、税理士を取巻く状況を如実に炙り出し、税理士の苦境を透写するために有益である。そこで、本項では、近時の損害賠償請求事件の判例および税賠保険の支払い事例から問題を抱える事案を抽出し、依頼者から求められる税理士の責任について考察する。ここで、取上げる判例は、とりわけ、税理士の責任の射程が広く、税理士の立場からは、承服しがたいものも多くある。つまり、それは、端的に、税理士の置かれている厳しい状況や苦境を表している。

1. 「納税者の要請と税理士の責任」（東京地裁平成21年10月26日判決²⁴判例タイムズ1340号199頁）

本件は、本件は、不動産賃貸業をしている原告Xが、税理士である被告Yに対して、平成11年度から平成17年度までの所得税の確定申告にかかる青色申告決算書及び確定申告書の作成を委任したところ、Yが税理士としての職務上の注意義務を怠り、Xから提出された資料の内容を精査、確認しないまま漫然と確定申告書等を作成し、Xにこれらを提出さ

²³ 2011年度版「税理士職業賠償責任保険事故例」株式会社日税連保険サービス、2頁以下。

²⁴ 税理士の事務処理の過誤についての判決としては、このほかに東京地裁判決平成10年9月18日判例タイムズ1002号202頁（相続申告につき2億円の借入金債務を念頭に置かなかった結果、より有利な遺産分割の案が提示しなかったことに過失があるとして、税理士に対する損害賠償請求を容認した事例）がある。この判決は、認定された事実によると被告である税理士の注意義務違反が強く認められた結果となっている。また、判決の内容も支持できる。

せて確定申告させた結果、不動産収入の申告漏れ及び経費計上の誤り等があったため、Xは修正申告した上、加算税、延滞税等を課せられ、合計402万3,300円の支払を余儀なくされたとして、Yに対し、委任契約の債務不履行に基づく損害賠償として、前記加算税等相当額及びこれに対する請求の日の翌日から支払済みまで民法所定の年5分の割合による遅延損害金の支払を求めた事案である²⁵。

²⁵ 東京地裁は、「Yは、税理士として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念に沿って、納税義務者の信頼に応え、納税義務の適正な実現を図ることを使命とする専門職であり（税理士法…1条参照）、税理士業務を行うに当たっては、依頼者が、課税標準等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠ぺいし、若しくは仮装している事実等があることを知ったときには、直ちにその是正をするよう助言する（法41条の3）などの義務を負う。したがって、Yは、上記法の趣旨に照らして、本件委任契約に基づき、Xに対し、税務の専門家として、税務に関する法令、実務に関する専門知識に基づいて、Xからの委任の趣旨に沿うよう、適切な助言や指導を行って、確定申告書等の作成事務を行うべき義務を負う。」とした上で、「Xには、平成11年度から平成17年度までの各年度において礼金等について相当額の収入が存在したにもかかわらず、K（筆者注：Xの子）がN（筆者注：Yの従業員税理士であるYの甥）に提出した平成11年度の賃料収入に関する資料には礼金収入が1件のみ記載され、平成12年度から平成17年度までの本件各内訳明細書には、礼金等の収入が全く記載されていなかったこと、…Nは、Kから提出された本件各資料に記載された数額等につき、特に精査したり、X等に確認することなく、そのまま転記して本件各確定申告書等を作成したため、本件各確定申告書等には、礼金等の収入が計上されず、また、本件借入利息等を含む本件不動産賃貸業に関係しない支出が必要経費として計上されたことが認められる。以上の本件各資料の内容及び本件各確定申告書等の記載に照らせば、税務に関する専門知識を有するYにおいて、本件各確定申告書等の記載と本件各資料の記載を照合して、本件各確定申告書等の根拠となっている本件各資料の内容を精査すれば、礼金等の収入の有無や必要経費の内容や金額などについて、疑問をもち、Xに対し、これらについて説明を求め、追加資料の提出を促すことは容易であったというべきである。」とした。また、「Yは、Nが作成した本件各確定申告書等の税理士欄に記名又は記名・押印したが、その際、Yが、本件各確定申告書等の根拠となっている本件各資料の内容を精査して、礼金等の収入の有無や必要経費の項目などについて、Xに説明を求めたり、追加資料の提出を促した形跡は一切窺えない。以上のYの対応は、従業員であるNをして、Xから提出された本件

Yの主張に対して、判決で対応している最も注目すべき部分を以下のよう
に分析する。すなわち、判決は、「Yは、更新料は免除される場合
が多く、Xから提出された各資料にその記載がなければ、免除されたも
のと解するのが当然であると主張する。しかし、本件不動産のような賃
貸物件の賃貸業者が更新料を免除する場合は直ちにいえないのであ
って、Xに対し、更新料の免除の有無を確認することなく、免除した
ものと解するのが当然であるとのYの前記主張は採用することができ
ない。」とする。また、Yが、Kに対し、礼金等の有無の確認などを求
めたにもかかわらずKがこれに応じなかった旨の主張した点について、
この主張を裏付ける的確な証拠はないとした。そして、仮に7年間に亘
って、一度も上記要請に応じなかったのであれば、「税理士としての職責
を担うYとしては、もはや、適切な業務が遂行できないとして、本件委
任契約を解除するなどの手段を講じるのが自然である」などとしてYの
この点の主張に係る事実は認められないとした。もっとも、裁判所の税
理士としてのあるべき立場を教示し、納税者と委任関係に関する判示は、
当然に理解できる。確かに、税理士は、委任契約を解除するという毅然
として態度で納税者に臨むべきである。しかしながら、委任契約を解除
することのみでは、問題の解決にはならない。実際のところ、税理士は、
納税者の不正な行為に対して適正な納税義務の履行をするように助言を

各資料を精査、確認することなく、そのまま転記して不正確な内容の本件各確
定申告書等を作成させ、自らもの内容の正確性を精査、確認せず、漫然と記名
又は記名・押印したという他はなく、…本件委任契約を受任した税務の専門家
として、Xからの委任の趣旨に沿うよう、Xに対し、適切な助言や指導を行っ
て確定申告書等を作成すべき義務を怠ったと認められる。」とする。したがっ
て、「Yは、本件各確定申告書等の作成にあたり、Xの所得を適正に申告する
ために必要な資料の精査や事実確認等を怠っており、本件委任契約に基づき、
税理士として果たすべき職務上の注意義務に違反したと認められる。そして、
XがYに対し、本件各確定申告書等の作成を依頼するに当たり、礼金等の収入
を記載しない資料や本件不動産賃貸業の必要経費とはいえない領収書等を提供
したとしても、Yの税理士という職責に鑑みると、上記の事情は、直ちにYの
債務不履行責任の有無や程度を左右するようなものとはいえないというべきで
ある。」と判示した。

して、納税倫理を啓蒙することによって、納税姿勢の是正を求めるよう継続して努力をしている。しかし、納税者側で真実を明かさず隠ぺいすることも多い。それゆえ、それを原因として、委任契約の解除まで至らないのが現実的な関与形態（委任関係）なのである。そもそも、この事件の問題の核心は、従前から税理士に対して「正しい納税姿勢」を示さないXが、税理士を「上手く利用」し、税務調査における責任を税理士に転嫁してきたことにあると思われる。それは、次の事実関係から窺い知ることができる。すなわち、Yに対し「Xの計算どおり申告してほしい旨の要望を」があったため、やむを得ず、Yが受けたが、「Xから提出された本件各資料には、礼金等の収入の記載がなく、領収書にはほとんど使途が記載されておらず、必要経費に当たるか否か判別できなかったため、Xの計算を採用せざるを得なかった」という事実である。ところが、裁判所は、Xが礼金等の収入の有無や支出の使途を明らかにせず、Xの計算どおりに申告して欲しい旨を要望したという点、あるいは、税理士には、不動産賃貸の仲介業者に対して契約内容を確認する権限がないから、やむを得ずXの計算どおりの金額を採用した点などのYの主張については、「Yは、納税義務の適正な実現を図るために、独立した公正な立場において、職務を遂行すべき職責を担う税理士であり、依頼者から何らかの要望を受けた場合には、必要な範囲で、税理士としての専門知識や技能に基づいて、依頼者の信頼に応えるべく、その要望内容が適切か否かについて、調査、確認すべきであり、仮に、不適切な要望である場合には、その要望を漫然と受入れることなく、これを改めるよう、助言・指導すべき義務を負うと解される。」というのである。この点に関し、Yは、Xが故意に仮装隠ぺいした事実について、税理士としての職務権限をもって調査することは不可能である旨主張したが、「Xが重加算税の賦課決定に対する不服申立てをしないまま、本件加算税等を支払ったことをもって、XがYに対し、殊更に仮装隠ぺいを行う意思をもって本件各資料を提出したとは認められず、他にXが故意に仮装隠ぺいしたと認めるに足る証拠はないので、Yの上記主張は理由がない。」と排斥している。通常の税理士業務でも、本判例に類似したケースが相当に潜在的な常態として存在するといえる。また、この事案では、Xの子であるKが実質的な申告において多くの情報を把握していると予想さ

れ、Yの甥であるNが税理士であることを考慮すると、税理士側の証拠立証に不備があったのではないと思われる。そもそも、税理士の実務においては、納税者からの情報収集には限界がある。それは、税理士には、税理士法による課税庁の有する質問検査権ごとき権利がないからである。したがって、税理士は、依頼者との信頼関係を基盤とした、依頼者からの正確な情報提供を期待するより方法はないのである。本件の場合も、おそらく、一年に一度の確定申告時期に数万円程度の報酬を得て申告業務を行なうことを受任していたのであろう。なぜなら、青色申告決算書の作成を依頼者の責任において作成させていた事実があるからである。税務の現場では、適正な納税義務を履行しようとする納税者が、税理士を欺きつつ、税理士が申告の作成に関与（税理士の自署押印）することを、課税庁に対して、適正な申告書であること表現するという一種の保険的機能として、うまく利用する行為が横行している。このように、納税者が税理士を楯に使うことに関しても、税理士の責任が厳しく問われることは承服できない。それゆえ、納税者の責任についても、相当地厳しく明確に問われなければならないのである。

2. 「配偶者の相続税額軽減に関する説明義務等」（東京地裁平成15年9月8日判決²⁶判例タイムズ1147号223頁）

本件は、税理士であるYの説明義務違反及び任務懈怠によってXの母が支払うべき相続税の算出に配偶者の税額軽減を適用できず、加えて、その延納が許可されなかったなどとして、母の遺産を相続したXがY（税理士）の債務不履行により被った損害賠償を求めた請求が棄却された事例である。

税理士に対する損害賠償請求訴訟は、裁判所が税理士に対して厳しい判断を下す傾向にある。とりわけ、訴訟は資産税に関するもの、例えば、本件のような相続税や買換え特例を適用する譲渡所得税に関するものが多い。これは、納税額が多額であること、また、申告が一度きりの単発

²⁶ 類似する判例として、神戸地裁平成10年12月9日判決判例時報1685号77頁がある。評釈として、林仲宣、法律のひろば53巻4号72～75頁、2000年4月、酒井克彦、税務弘報53巻6号97～102頁、2005年6月。

であることなど、税理士と依頼者の信頼関係の構築が脆弱であることが原因である。たとえば、顧問税理士を務めている企業経営者からの直接の依頼の場合は、委任関係が長期間にわたり、深い信頼関係が醸成されているので、混乱は少ないといえる。しかし、経営者自身が被相続人の場合であっても、税理士がその相続人と面識がないとき、日ごろからあまり交流がない場合は、混乱が生じやすいといえる。しかも、近時の納税者の権利意識の向上と法律専門家の市場競争の激化から、訴訟を提起しやすい状況が散見されている。これらの諸要因の相乗効果が依頼者の税理士に対する不信に拍車をかけ、すべてのことが税理士の責任に帰すという主張を依頼者にもたらす結果となっている。本件もまさしく典型的な事案である²⁷。

²⁷ 本件の事実概要は、次のとおりである。平成3年に、資産分割につき争いが生じている相続事件を担当する弁護士（被告税理士の従兄）からの紹介で、相続人の代表であるXから相続申告の依頼を受けた税理士Yは、相続人間の遺産分割協議が整わないため、未分割状態で相続税の申告書を税務署に提出した。その提出にあたり、依頼者に対して、遺産未分割の場合は、配偶者控除等が適用されず多い相続税を支払うことになるが、分割協議が成立することで、配偶者控除等の適用を受けることができること、その後、そのための更正の請求をすることで税金還付が受けられる旨を説明した。本来、遺産分割協議に相当期間（3年以上）を要するときは、遺産が未分割であることについてやむを得ない理由がある旨の承認申請書を税務署長に提出する必要がある。しかし、当然のことながら、この時点では、分割協議にどれ程の時間が必要であるか不明であるため、当該承認申請書が提出されていない。また、一度に税金の全額を納付することが困難になる可能性から、税理士Yは、延納申請書を提出し、担保提供に関して後日、依頼者から連絡をする旨で税務署員の了解を得ていた。平成4年ごろ、従兄である弁護士が依頼者によって解任されたことから、税理士Yと依頼者の連絡は途絶え、分割協議に関する進捗情報は入手できない状態となった。おそらく、税理士Yも、この時点で、黙示の委任契約の解除が成立していると理解していたと思われる。それから、10年以上経過した平成12年に至り、依頼者らの遺産分割審判が確定した。その確定を受けて、更正の請求を別の税理士に依頼したところ、承認申請書が未提出であるため、更正の請求はできないと説明された。平成13年に、依頼者は、税理士Yのもとを訪れ、更正の請求を依頼してきた。税理士Yも、再度、税務署と交渉したが、更正の請求は認められなかった。その結果、依頼者は提訴に及んだ。

判決は、「次に、問題になるのは、原告が配偶者税軽減に関し申告期限後3年経過時の手続について説明していないことが被告の債務不履行に当たるかという点である。これを本件についてみるに、前記認定事実によれば、①被告は、従兄の弁護士の紹介で原告から相続税申告手続を受任したこと、②被告は、第1相続の相続税申告に当たり、原告に対し、Fの遺産分割が未了であったため、Gについて配偶者税軽減の届出ができないので、遺産分割完了後に、更正の申告をすると説明したが、遺産分割が相続税申告期限から3年以内に完了すれば税務署長の承認は不要であり、税務署長の承認が得られる期間が満了するのは、相続税の申告日から数えても3年以上も先のことであること、③被告は、C弁護士が原告の遺産分割事件を受任している間は原告から遺産分割の進捗状況の報告を受けていたが、C弁護士解任後の平成4年10月以降は原告から遺産分割の進捗状況の報告を受けなくなったことが認められる。以上の事実によれば、被告が、平成3年の相続税申告の段階で、原告らの遺産分割が、申告時から3年経過しても終わらないという事態を想定し、原告に対し、その手続を説明しなければならないというのはいささか被告に酷であって、被告がそのような義務までを負っていたと解することは困難であるというべきである。」とした。

また、「原告は、被告が配偶者税軽減について税務署長に対し承認申請書を提出していないことをもって、被告の債務不履行と主張している。しかし、前記認定事実によれば、原告は、平成4年10月ころ、被告に原告を紹介したC弁護士を解任し、同弁護士の解任後は被告に遺産分割の進捗状況について報告をしなかったことが認められ、そうだとすると、被告は原告らの遺産分割事件が相続税申告から3年以上経過してもなお決着していないことを知り得なかったというべきであり、被告の承認申請書不提出をもって被告の債務不履行ということはできない」と判断した。さらに、「原告は、被告が延納手続について担保提供が必要なことを説明していないと主張する。しかし、前記認定事実によれば、①被告は原告に対し延納申請書の控えを交付しているところ、同控えには担保記載欄があり、担保が必要なことが明記されていること、②原告はその後自ら尾張瀬戸税務署に担保提供書を持参していること、③原告は延納申請が却下されても、本訴提起に至るまでの約10年間、被告の延納手続

を問題にしていなかったことが認められ、これらの認定事実に照らすと、被告は、原告に対し、延納手続に担保が必要であることを説明していたと認めるのが相当である。」として延納申請に関する債務不履行を否認した。

本件判決のみから判断することにやや問題があるとしても、事実関係からは、平成4年の被告税理士の従兄のC弁護士解任（当然、税理士も解任されたと黙示に理解していた。）され、10年以上経過した平成12年に至り、依頼者らの遺産分割審判が確定したことをもって、更正の請求を別の税理士に依頼したところ、承認申請書が未提出であるため、更正の請求はできないと説明されたこと、それに起因して、依頼者が平成13年に再び税理士Yのもとを訪れ、更正の請求を依頼してきた事実が伺える。これにつき、たとえ、依頼者に対して更正の請求が実現できなかったとしても、その後の税理士の対応は真摯であったといえる。したがって、税理士Yの業務に関しては、慎重に履行され、十分に注意義務を果たしていると考えられる。この状況からは、おそらく、他の税理士でも同じような結果になったであろう。つまり、本件税理士の業務履行は、通常行うべき相続税の申告手続と何ら逸脱していないということである。そうであれば、なぜ、依頼者が提訴に及んだのであろうか。判決から読みとれるほかに特別な事情がないとするならば、依頼者の主張は、まさに、依頼者のやり場のない感情が税理士に向かったとも想像し得るのである。

3. 「納税者がすでに買換特例を受けていた事実を示さない状況で、税理士が十分な調査を怠り、買換特例の適用が可能と誤って教示した。そのため、譲渡所得の取得費に誤りが生じたとして、損害賠償請求が認められた事例」（京都地裁平成7年4月28日判決 TAINS Z999-0008）

依頼者は、税理士の高度な専門知識の活用を期待して業務履行を要求することがある。その場合には、税理士は、依頼者との間で最大限の節税を遂行することを目的とする契約を交わす必要がある。その結果、税理士は、依頼者の要求に応じて、誠実に節税計画を実行する義務があるといえる。それゆえ、選択肢のある節税効果のある税法を採用するとい

う依頼者の選択意思の確認や節税効果を生むための税法の適用については、税理士が実行し得る可能な範囲で確認をしなければならない。

本判例は、節税計画の実行することを期待された契約において、税理士が、税法の適用に関する事前確認を怠ったため、節税効果を得る機会を失ったとして、その損害賠償を請求された事件である。

争点は、税理士が関与する前に行われた特例適用譲渡にかかる課税情報をどこまで採取すべきであるかということである。この点につき、税理士側の反論として、税理士が依頼者に対して、過去に特例適用譲渡があったか否かを質問し、譲渡がない旨の回答を得ていること、また、過去申告書の納税者控えの提出を求めたところ、依頼者からは、その申告書の提出がなかったことなどの理由を示している。それにより、税理士は、適正に情報採取の義務は履行したと主張している。この主張に対し、判決は、税理士が「依頼者から事情を聴取する際には、特に問題となりそうな点に言及し、事実関係を把握できない場合には、課税庁で当該疑問点を指摘し、調査を尽くさねばならない」としたうえで、「税理士は、依頼者からの事情聴取で生じた疑問点については、課税庁に出向いて、過年度の申告書類の閲覧を求め、税務職員に閲覧を拒否されたならば、少なくとも、疑問点を特定して質問をし、回答を求めなければならない」と判示している²⁸。しかしながら、この判決は、税理士法による税理士の権利（たとえば、閲覧に関する権利）制度に関する理解が乏しいといえる。なぜなら、税理士が課税庁に対しこのような閲覧を請求したとしても、現実には、課税庁側の守秘義務を理由に退けられる例も多いからである。さらに、その場合でも、課税庁は、その拒否の理由を税理士に明示する義務はない。つまり、税理士制度において申告書の閲覧制度が設けられていないのである。そうであるならば、判決のいう注意義務違反の射程内容が、手続的権利として保障されているとはいえない申告書類の閲覧を税理士が怠ることまで拡張することになる。これは、酷な責任を税理士に負わすことになるといえる。

²⁸ この判決は、税理士の調査義務の内容につき、税理士に対して、その依頼者の過年度の申告書に対する閲覧を許している（行政サービス）という大阪国税局の回答文書を基礎に判断している。

また、この判決を含む多くの判決は「ところで、税理士は、税務に関する専門家として、依頼者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図るために、誠実に税務相談、税務書類の作成、税務申告の代行等の職務を行う義務がある（税理士法1条、2条参照）。そして、税理士は、日頃から研鑽を図り、税務に関する法令及び実務に精通し、右職務を遂行しなければならない。したがって、依頼者から税務に関して指導、助言を求められたり、税務書類の作成、税務申告の代行等を委任された場合、法令等の解釈、適用を正しく行つて指導、助言をし、書類作成や申告手続に過誤がないようにしなければならない。」と税理士法を引用して税理士の委任契約上の注意義務を判示している²⁹。しかし、依頼者に対する委任契約上の注意義務違反と税理士法上の注意義務違反はどのように関係するのか釈然としない³⁰。これらの義務の遂行や違反の評価は、税理士と依頼者の個別の契約内容、そのものから評価されるべきであり、注意義務違反による債務不履行が存在するかどうかは、契約の具体的中身によって判断されるべきである。他方、税理士法の規定は、税理士という職業に関する規定であり、違反による制裁は税理士法により解決するものである。仮に、民法の委任義務のなかに税理士法上の義務が包含されるとしても、その義務が履行できるような制度的な担保が必要であり、そのような制度がなければ、義務を負うこともない。

なお、この控訴審である大阪高裁平成8年11月29日判決TKC 文献番号28020219、TAINS Z999-0012では、税理士が過去に特例適用譲渡がない旨の回答を依頼者から得ていること、また、依頼者からの過去申告書等の情報提供がなかったことを認定し、情報採取の義務履行が適正であるととした。その結果、依頼者においても、適正な情報提供を怠ったこ

²⁹ 神戸地裁平成5年11月24日判決判例時報1509号114頁、大阪高裁平成8年11月29日判決税理士界1109号6頁、大阪高裁平成10年3月13日判決判例時報1654号54頁。

³⁰ 田中治教授は、弁護士の誠実義務論争における少数説に立ち、税理士の使命を定める税理士法1条が善管注意義務とは独立した責任の根拠になり得るといふ問題につき消極的に解されるべきと説かれる。田中治「税理士業務における不完全履行責任」日税研論集39号、1997年、111頁。

とに対する責任の配分を認定する判断がなされた。控訴審では、税理士の責任が限定されたものの、税理士に対する過大な責任が課される一方で、納税環境整備のなかで税務情報に対する手続的権利の整備が遅れている状況が存在する。これらは、税理士の責任の強化とそれを担保する税理士制度の構築という均衡をどのように実現すべきであるかという問題として捉えられる。

4. 「税理士には、相続税修正申告書の事務処理にあたり委任者へ延納許可申請の助言・指導義務があるとした事例」（横浜地裁平成6年7月15日判決判例タイムズ904号145頁、東京高裁平成7年6月19日判決判例時報1540号48頁）

本件は、税理士の委任契約上の債務不履行の有無が争われた事件である。Xら（長女・越部、五男・益次郎、六男・良次郎）は、税理士であるYに対し、Xらの相続税修正申告に関する手続を委任したところ、Yが修正申告書を提出したのみで、当該相続税の納期限までに又は納付すべき日になすべきであった相続税延納許可申請を怠った³¹。そのため、相続税を一括納付することができないXらは、これを延滞せざるを得ないこととなり、この延滞税額と延納許可を受けていれば負担することとなったであろう利子税額との差額相当の財産上の損害及び精神的苦痛を被ったと主張して、債務不履行に基づく損害賠償として、金員総額2,044万円の支払を求めたものである。これに対し、Yは、相続税修正申告の事務は委任されたが、延納許可申請手続事務の委任は受けていないとして争った。また、Yは、その妻・みどりが上記相続人のうちの長女・越部の娘と友人であったため、Xらの委任を受けたが、報酬を取らなかったものである。

³¹ 本件では、9人の相続人（代襲相続人を含む）を有する被相続人Aが遺言でその1人B（二女・西村）に全財産を相続させるとし、当初、Bは訴外P税理士に委託してそのとおりに申告し、延納許可を得ていた。しかし、その後、他の相続人Xらの希望により、改めて遺産分割協議が行われた結果、同協議が決着したので、Xらは、その内容に沿って相続税の修正申告書（法的には、期限後申告書）を提出することとした。そして、その際、延納許可申請書を税務署に提出していなかった。

争点は、税理士が相続税修正申告の事務を委任された場合に、その委任の範囲には延納許可申請手続事務も含まれていたかどうか。また、YはXらに対して延納許可申請手続をなさしめるべき注意義務があったかどうかである。この点につき、第1審判決は、税理士の業務は、税理士の独占業務として法規制を加える目的から、その範囲が法文上明確に規定されており、その権限の範囲を具体的に明らかにするため、その権限を証する書面である委任状を税務署に提出することを要する。したがって、具体的な委任契約が如何なる範囲の業務を目的として締結されたかどうかの判断は、委任状表示の委任事項の記載及び委任に至る経緯等から、当事者の意思を合理的に解釈してこれを決すべきであるとした上、本件において、関係者間で相続税の延納許可申請に関する話題が出たことはなかったのであり、遺産分割協議を担当した弁護士から税理士への依頼も「修正申告書のコピーを利用させてもらいたい。(税額計算のため、単なる『メモ』として作成したもの)」というものであって、これらと委任状の記載事項とを併せ考えると、XらとY税理士との間に締結された委任契約は、委任状に明記のとおり、「相続税修正申告、税務調査の立会、説明及びこれらに付随する一切の税理士業務」であり、相続税の延納許可申請手続をすることを含まないことが明らかであるとした。つまり、延納許可申請は、相続税修正申告に付随する税理士業務ではないと判示した。さらに、判決は、税務代理を依頼されたY税理士としては、Xらの相続税納税義務が適正に実現されるように配慮する義務があると言ふべきであるが、Yの受任した事務は限定された事務であって、Xらに相続税の延納許可申請手続をさせるべき注意義務まで負うものではなく、かかる助言をしないことが委任の本旨に従った債務の履行がなかったものということとはできないとして、Xらの主張を退けた。また、判決の事実認定では、税理士報酬が無償であった事実も指摘され、本件判決は、報酬が無償であることから委任された業務の範囲を狭く捉えている³²。

これに対して東京高裁は、申告に際して税理士が行う納付についての

³² 岡正晶「最近における税理士賠償責任事例の類型について」税経通信、1996年12月号、94頁。

助言、指導は、税理士第2条に基づく付随的業務であると判断した上で、委任契約に含まれていないが、延納許可申請手续をするか否かについてXらの意思を確認する義務があるとして、その債務不履行についての税理士の助言・指導義務違反を認め、損害賠償を支払うように命じた。また、損害額の算定については、Xらは、相続した土地を売却して、相続税を納付することを予定していたのであるから、相続した土地を売却するについて相当と認められる期間の損害が相当因果関係にあるものとして認めるのが相当であり、Xらが納付手続について税理士に質問し、延納許可申請をするかどうかについて相談しなかったことは、Xらにも過失があったと認められるから、過失相殺として3割を差し引くのが相当であると判示したのである。

上記のような事実概要及び判決からは、税理士の任務懈怠による債務不履行が存在するともいえる。しかしながら、判決の事実関係を詳しくみると、税理士が依頼者に上手に利用され、慎重さに欠けた安易な業務履行が、最終的に、税理士自身に損害賠償の責めを負わせることになった背景が浮き彫りになる³³。

³³ 判決において事実として認定されたところでは、被告Yは、好意により原告の相談を受けた友人としての行動が窺知できる。すなわち、「被告の妻みどりは、原告越部の娘瑛子と友人であったところ、同原告宅を訪れた際、同原告から遺産分割の問題で揉めているとの話を聞き及んだ。みどりは、被告に対し、原告越部から自分が依頼している弁護士との意思疎通がうまくいかないので、手助けをしてもらいたいと言われた旨話した。被告は、事情によっては原告の娘の友人の夫として何かできることがあれば、手伝ってもよいと考え、平成三年四月一七日にみどりとともに原告越部宅を訪れた。当日は、原告越部から金銭的な相談を受けていた住友銀行飯田橋支店の小川支店長も同席していた。被告は、原告越部に対し、どういう状況で困っているのか等の状況を尋ねるとともに、同原告から①吉田税理士が川越税務署長に対して提出した西村光子の相続税申告書の写し、②当時までに纏まっていた遺産分割協議の案を記載した書面及び③右の分割の案を前提とした場合の相続税などの賦課から納付に至るシミュレーションを記載した書面（吉田税理士作成）を資料として見せられた。原告越部は、被告に対し、相続税を支払うために相続財産のうちの東京都大田区田園調布の土地を売る予定で不動産業者に依頼しており、話しはいくつも来ているが、遺産分割協議が成立しないと売ることもできないので、早く遺産分

前述のとおり、本件では、被告税理士が債務不履行による損害賠償責任を負うことになった。本件は、決して、例外的なケースではない。実際、税務の現場では、頻繁に依頼者自身の利益のみの実現のために、税理士を上手く利用し、依頼者に不都合や不利益があれば、税理士を法廷に引きずり出して、その損害を埋めさせようとするのが起きている。このような苦境を税理士は、どのように克服すべきであろうか。

割の協議を成立させたいと説明した。被告は、原告越部から分割協議案のどこに問題点があるかの説明を受けて、手伝うことができる旨答えたが、吉田税理士がいる限り自分が税理士としての仕事を受けることはないと言った。」また「被告は、同年四月二七日原告越部の依頼により、同原告、原告良次郎及び西村光子とともに若井弁護士の法律事務所へ赴いた。同事務所には、吉田税理士事務所の仙頭税理士も同席していた。被告は、若井弁護士及び仙頭税理士に対し、遺産分割協議を速やかに成立させられるように素人である原告らと若井弁護士との意思疎通を円滑にするための補助的役割を頼まれた旨、その会議に同席する理由を説明した。なお、被告は、仙頭税理士に対しては、相続税に関することは吉田税理士が関与しているので、自分は税理士としてこの場に來たのではない旨説明した。若井弁護士及び仙頭税理士は、右の説明を聞いて異論を差し挟むことはなかった。」さらに「被告は、同年六月八日にも若井法律事務所を訪れた。若井弁護士は、遺産分割協議が、原告越部が土地を取得する代わりに代償金を支払うとの方向で纏まる見込みであり、その前提として中澤博次郎が立ち退くことになるとうころ、原告越部から委任を受けた弁護士としては、同原告が代償金及び立退料を調達して円滑に支払われる確実な保証が必要であったことから、できるだけ早く同原告の資金繰りを考慮した上で、代償金の支払を確実に履行するとの確約を取りたいという強い希望を持っており、被告に対し、同原告からその確約を取ってもらいたいと依頼した。一方、原告越部は、早くしてもらわないと土地が売れなくなるという危惧を抱いており、若井弁護士と原告越部の意思疎通は円滑でないことが窺われた。若井弁護士は、被告に対して、前記住友銀行飯田橋支店の小川支店長と話し合って早くやってもらいたい、そうすれば自分の方は遺産分割協議を早めると依頼した。被告は、小川支店長と相談を重ねたが、相続人の一人が土地に抵当権を設定することに同意しなかったことから、住友銀行はその資金を融資できないということになった。原告越部は、手を尽くして売却先を探していたが、なかなか見つからなかった。被告も信託銀行の不動産部を紹介したりして尽力していた。

5. 「所得税の居住用資産に係る譲渡所得の申告相談において、特別控除または買換特例のいずれを適用しても税金はかからないと回答した。その後、所得税ではなく、国民健康保険料の負担について、買換特例を適用した方が納税者に有利になることが判明したことから、損害が生じた。その損害にかかる保険金が支払われた事件」（税理士損害賠償事例・保険金支払い事例）

この事例は、税理士に求められる注意義務の射程は、膨大な税法および関連法規の細部までに及ぶのであろうかという問題を投げかけている。税理士は、租税に関する専門的な知識を有する職業人であるから、すべての租税に関する正確な知識を必要とされるといえる。一方で、一般論としては、税理士は、多数にのぼる通達についても十分に通じていることが求められる。しかし、実態を重視し、実務において要求される相当程度の知識量を考慮すると、「当面、法令の規定を前提とした注意義務に限定するのが妥当であるように考えられる（通達については税理士試験の範囲からも除かれているはずである）」とする見解もある³⁴。

したがって、税理士が、譲渡所得の計算や申告の段階で、国民健康保険税（料）の負担との関係を意識し、検討しておく必要があるかどうかは、報酬の有無及び多寡等により総合的に判断されるべきである。それゆえ、税理士に対する依頼が無償である限りは、譲渡所得税の申告に際して賦課徴収であるところの国民健康保険税（料）の負担を検討しなかったとしても、それは注意義務違反とはいえず、また、それが有償の場合であっても、依頼者が問題を特定して質問をするなどの特定の場合を除き、注意義務違反とはいえないとする主張がある³⁵。そうすると、この事例による譲渡所得の申告相談が無償で受任されたものであれば、その求められる注意義務は、相当程度軽減されるとの見解³⁶も頷けるところである。

税理士業務は無償独占であり、他の専門家は、有償による業務独占で

³⁴ 品川芳宣「本件判批」TKC 税研情報5巻7号14頁、1996年。

³⁵ 同趣旨、岡正晶「最近における税理士賠償責任事例の類型について」税経通信51巻15号94頁。

³⁶ 田中治「税理士業務における不完全履行責任」日税研論集39号、1997年、116頁。

ある。この税理士業務の無償独占が許される理由として、税理士の使命の重要性にかんがみ、当該業務が強い公共性を有する性格であることがあげられる³⁷。しかし、この点をもって、税理士に要求される注意義務の範囲、程度を検討するときに、報酬の有無という要素を注意義務の範囲、程度の広狭深淺を関係がないと排除するべきではないと思われる³⁸。

第2項 税理士と納税者と国の関係における状況

税理士と納税者の信頼関係の厚薄がもっとも試されるのが国家権力の発動たる「国税局や税務署の職員が行う税務調査」の場面である。しばしば、この税務調査が任意調査の範囲を逸脱し、税理士と納税者の信頼関係を破壊することがある。一般に、税理士は納税者に対して常に納税倫理の向上や法令遵守を目的として啓蒙活動をしている。しかし、納税者が税務吏員の裁量権のもとにおける質問検査権の行使がおよそ法令遵守とは直感的に思えないとき国家に疑問を感じ、そして、これらの行為を税理士が是正できないとき、税理士に失望する。その結果、納税者は、

³⁷ 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説（6訂版）』2010年、349頁。また、税理士に無償独占権が与えられているのは、それだけ税理士の社会公共性（国家財政を支えるという点において）が高い証しであるとともに、税理士の職域防衛の理論的根拠となっているという意見。他方、無償独占権は、課税庁が税理士を徴税機構に組み込むためであり、それがために税理士はいっそう税務行政に協力させられることになる。無償独占権を放棄することが、税理士や税理士会が課税庁から独立することにつながってゆくとの意見もある。

³⁸ この点に関し、東京地裁判決平成8年3月26日（判例時報1576号77頁）は、変額保険の勧誘に関し、税理士が相続税対策のコンサルティングをして、相続税納税資金対策に係る報酬として10万円を受け取っていた事件で、報酬の收受を事実認定して、生命保険会社、税理士の損害賠償責任を肯定した。他方、東京地裁判決平成11年3月30日（判例時報1700号50頁）は、報酬なしで変額保険を勧誘した税理士に対して、保険金額が多額であることを考慮して、説明義務違反を理由とする損害賠償を容認した。このように、報酬の多寡と義務違反が強く結びつけられていないと考えられ、総合的に判断されている。しかし、田中治教授は、無報酬か極めて低い報酬によるときは、責任を軽減すべきであると説かれる。田中治「税理士業務における不完全履行責任」日税研論集39号、1997年、116頁。

国家および税理士に対する強い不信感を持つに至り、納税者の納税倫理は低下することになる。とりわけ、国家が納税者および税理士に対して税務調査の日時および場所を通知することなく、突然に、納税者の事務所等に税務吏員が臨場し調査を行う、いわゆる、「無通知調査」は、税理士と納税者と国の間に極度の緊張関係を強いることになる。なぜなら、納税者は税理士を税務に関する代理人として「税務権限証書」を授与しているため、自らが税務吏員と直接対応しなければならない場面を想定していないからである。その結果、納税者からは、これらの行為認容が納税者に対して税理士が果たすべき役割を履行していないと捉えられることになる。さらに、税理士も課税庁に無通知調査（不意打ち）の違法性を明確に主張できないことから、納税者の税理士に対する期待感を損なうことになる。

この「無通知調査」は先進国において日本にしか存在しない前近代的な慣習である。そして、この慣習は、税務業界からの強い批判にもかかわらず、課税庁は是正しようとしないのである。その背景には、そもそも、日本人の納税倫理観がおおよそ先進国のそれとは認めがたいとする国家の考え方が存在するのか、あるいは、少数の悪徳な納税者に対する税務調査手法として必須であるのかは定かではない。そして、この無通知調査も含め、従前から税務調査のトラブルが後を絶たない状況である。最近の事例を検証すると、圧倒的に課税庁の強権的な調査手法に係る事例が多いが、その一方で、納税者や税務代理人の対応に基因する事例も少なくない。ここでは、無通知調査が実行されたことにより、納税者および税理士が損害を被り、国に対して賠償を求めた事件を取り上げることにする。

税務調査は各税法に規定する質問検査を根拠としている。その条文は、「調査について必要があるとき、…質問し、又はその帳簿書類その他の物件を検査することが出来る」とのみを規定し、具体的な手続規定が存在しない。さらに、この規定中の「必要があるとき」という必要性の解釈は、課税庁の裁量に委ねられているのである。もっとも、令状に基づく査察部の調査以外は全て任意調査であり、質問検査権を根拠として行われる税務調査が任意調査である以上、「納税者の理解と協力を得て行うものである。（税務運営方針、昭和51年、調査方法の改善の項）」のは

当然のことである³⁹。それゆえ、質問検査権の行使にあたっては一定の限界があることは明白である。しかしながら、昭和49年に国税庁が発遣した「税務調査の法律的知識」や平成17年に東京国税局法人課税課が発行した「税務調査の法律的知識」（以下「新法律的知識」という）の研修資料や昭和51年の国税庁長官が訓示した「税務運営方針」、平成9年の「今後の税務行政運営について」、さらに平成11年の「現況調査法」等の内部資料（もちろん、法令ではない。）をもとにして税務調査が行われているのが実態である⁴⁰。このように、租税法律主義の下での納税者に対する適正手続保証という視点からは、租税法の実体法に税務調査に関する手続規定を詳細に創設する必要があるといえる。

1. 北村事件（京都地裁平成7年3月27日判決・税資208号954頁、大阪高裁平成10年3月19日判決税務訴訟資料231号109頁）

本件は、税務調査における国税調査官の個々の行為が違法であるとして、国に対して損害賠償請求をした事件である。裁判所は、国税調査官の個々の行為の違法性を具体的に指摘し、国の損害賠償責任を認めた。また、この事件は、質問検査権の内容及び税務調査のありかたを考えるものとして意義がある。さらに、この事件を契機として課税庁側が現況調査のあり方を見直す結果となった。それゆえ、本件は、当事者の事実に関する主張と裁判の事実認定が重要である。

(1) 事案の概要⁴¹

³⁹ 調査に応じない場合に罰則規定があるので間接強制といわれている。

⁴⁰ たとえば、平成17年に東京国税局法人課税課が発行した「税務調査の法律的知識」は、内部資料であるため通常は入手できないが、情報公開請求をして東京税財政研究センターにて冊子として販売している。また、中村芳昭『税務行政の改革』勁草書房、2002年に資料編として収録されている。

⁴¹ 少し長くなるが、事実に関する当事者の争点及主張を記載する。

(イ) 争点

国税調査官らが、本件調査で行った行為は、権限を濫用ないし逸脱した違法行為であるか否かが争点である。

(ロ) 納税者（Xら）の主張

納税者 X1、その妻 X2 及び母 X3 は、京都市および大津市（唐崎）の

a. 所得税法234条に定める質問検査権の行使として行われる税務調査はいうまでもなく任意調査であるから、調査に応ずるかどうかは被調査者である納税者の自由な意思に委ねられなければならない。また、税務調査は被調査者の営む事業や生活に支障を及ぼし、納税者の利益を損ねる性質のものであるから、税務調査を行う職員は、被調査者の事業や生活に対する具体的な配慮を十分に払いつつ質問検査を行うべきものであって、そうしてなされた質問検査のみが適法な任意調査としての権限行使として許容されるべきものである。また、国税庁編税務運営方針によれば、「税務調査は公益的必要性と納税者の私的利益の保護との衡量において社会通念上相当と認められる範囲で、納税者の理解と協力を得て行うものであることに照らし、一般の調査においては、事前通知の励行に務め、また、現況調査は必要最小限度にとどめ、反面調査は客観的に見てやむを得ないと認められる場合に限り行うこととする。なお、納税者との接触に当たっては、納税者に当局の考え方を的確に伝達し、無用の心理的負担を掛けないようにするため、納税者に送付する文書の形式、文章等をできるだけ平易、親切なものとする」と定めているのも、同様の趣旨から出たものであることは明白である。

b. しかるに、Nらの本年3月30日における行為は、X1が不在であるのに予め計画的にその店舗に臨場して共同して行われ、いずれも、X1らの家族らの意に反するまま、あたかも強制調査のように誤信せしめて行ったものである。特に、京都店2階に侵入した行為は、住居侵入罪に該当する犯罪行為であり、重大な違法行為であることは明白である。さらに、X3らのダンスの引き出しを掻き回し、あまつさえ、同女の下着等も掻き回した行為、X2が拒むのを無視して、同女の私物であるバックの中を開けて中身を調べた行為、訴外Zに対する同様の行為などは明白な違法行為である。犯罪捜査であっても、令状なしには居住部分への侵入や私物の検査は許容されるものではなく、いわんや任意調査たる質問検査権の行使の場合には、かかる行為はその権限に属しない違法行為であることは明白である。レジの金銭等の調査行為も、店主が留守であるので改めて別の日にして欲しいとの家人の求めを無視して、何の承諾も得ずに行うことが、国税調査官の権限を濫用ないし逸脱した違法行為であることは明白である。身分証明書の呈示を求められたWが所得税法236条に反してこれを呈示しなかったのも、かかる行為の違法性の認識ゆえになしえなかったものといわざるをえない。

(ハ) 国 (Y) の主張

2か所で、衣料品小売業を営んでいた。平成4年3月30日、大阪国税局

-
- a. X1が不在であるのに計画的に店舗に臨場して調査を行ったこと、X1本人が当日不在であったことは、職員らがX1の店舗に臨場して初めて判明したことから、X1らの主張はその前提において既に失当であり、また、税務調査における質問検査権の行使については、税務職員の合理的な裁量に委ねられているのである。すなわち、質問検査の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施の細目については、質問検査の必要性、相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、これを権限ある収税官吏の合理的な選択に委ねたものと解するのが相当である。よって、この点に関して何ら違法は存しない。
- b. X1らの意に反するまま、強制調査のように誤信せしめて調査を行ったこと 本件税務調査が強制調査のように装って実施されたことはなく、また、右税務調査が「X1らや家族の意に反するまま」進められたこともないから、職員らの行為及び発言に何ら違法な点はない。
- c. 京都店2階に侵入したこと、Nらが訴外甲子に事業の概要や帳簿書類などについて質問している際に、X3が突然、2階に上がって行ったため、Fもこれに従い2階に上がったのであり、また、N、T、R及びKも、訴外甲子とともに2階に上がったのであるから、決して「侵入」ということにはならない。すなわち、訴外甲子らは当初、2階には帳簿は一切置いていないとNらに申し立てておきながら、実際には同所に売上メモや仕入れ関係の納品書などを保管しており、さらに、右売上メモ等をX3が隠匿しようとしたのであるから、これらの事情にかんがみ、Nらは、質問に対する、訴外甲子らの答弁が正しいものであるかどうかを確認するために、2階の居室内において検査を実施する必要があった。したがって、Nらの行為は適正な質問検査権の範囲内のものであり、その行使に何ら違法はない。
- d. X3らのダンスの引出し及び同女の下着等を掻き回したこと、X1らは、NらがX3の下着等を掻き回す行為をしたとしているが、そのような事実は全くない。また、X3らのダンスの引出しの中の検査を行った行為は、Nらの質問に対して、訴外甲子らの答弁が正しいかどうかを確認するため及びX3の不自然な行動に係る隠匿物等を把握するため必要があったのであり、さらに、右行為は訴外甲子らの同意に基づいて実施されたものであるから、何ら違法な点はない。
- e. 家族らの承諾も得ずにレジの金銭等を調査したこと、Tはレジの金銭の調査はしていない。そして、京都店においてレジの金銭等を調査したのはKであり、同人は若い従業員の立会いの下に、右従業員の同意を得てレジ

資料調査課に勤務する国税調査官であるN、F、T、H及びS、並びに下京税務署に勤務する国税調査官であるR、KおよびWの8名は、X1の税務調査のため京都店、唐崎店に臨場した。なお、国税調査官らは、臨場の際して、X1らに対して事前の連絡はしていなかった。京都店においては、X1の長姉甲子は、X1は大阪に仕入れに出かけて不在であり、日を改めて来て欲しい旨を要請したが、Nは更に税務調査に応じて欲しいとの説得を続けた。Nらは、甲子が強く否定したにもかかわらず、同店2階にあるX3及び甲子の住居部分に上がり、ベッドの下のX3らの下着の入った引出しに手を入れて掻き回した等の行為があった。また、1階では、承諾を得ないままレジの金銭を調査し、レジの机の引出しを持って2階へ上がり、その中の帳簿等の調査を行った。唐崎店においては、X2が応対し出直して欲しい旨を要請したが、Hらは分かる範囲でよから調査に協力するよう求めた。その後、レジ付近をX2の承諾なしに点検等を始めた。また、パート従業員のバッグを強引に取り上げ、その在中物を調査する等の行為があった。これに対し、X1らは、国税調査官らの質問検査権の行使が違法であると主張し、国Yに対して総額200万円の損害賠償を求めた事案である。

の金銭等の調査を実施したのであるから、X1の主張は、全く的外れなものであり失当である。また、唐崎店においては、HらはX2の同意に基づいてレジの調査を実施したのであるから、「何の承諾も得ずに」調査したというX1らの主張は明らかに事実と反するものであり、Hらの行為に何ら違法な点はない。

- f. 身分証明書の提示を求められた訴外Wがこれを提示しなかったこと、Wは、X2の身分証明書の提示の要求に対して適正に提示しているのだから、X1の主張は明らかに失当である。
- g. その後の違法行為について、X1らは、N、Hらが、仕入れに向かうX1を追跡した行為が違法な行為であると主張するが、右行為は、本件調査の後、税務職員らが何度もX1に対し調査協力及び帳簿提示要求を行ったにもかかわらず、X1が本件調査の抗議に終始し、結果として全くこれに応じなかったため、やむを得ず仕入れ先を把握するために取った行為であり、違法ではない。

(2) 裁判所の判断⁴²⁴² (イ) 質問検査権の意義

所得税の終局的な賦課徴収に至る過程においては、更正、決定の場合のみでなく、申請、申告等に対する許否の処分のほか、税務署その他の税務官署による一定の処分のなされるべきことが法令上規定され、そのための事実認定と判断が要求される事項があり、これらの事項については、それらの認定判断に必要な範囲内で職権による調査が行われることは法の当然許容するところと解すべきものであるところ、所得税法234条1項の規定は、国税庁、国税局又は税務署の調査権限を有する職員において、当該調査の目的、調査すべき事項、申請、申告の体裁内容、帳簿等の記入保存状況、相手方の事業の形態等諸般の具体的事情にかんがみ、客観的な必要があると判断される場合には、前記職権調査の一方法として、同条1項各号規定の者に対し質問し、又はその事業に関する帳簿、書類その他当該調査事項に関連性を有する物件の検査を行う権限を認めた趣旨である〔最高裁判所第三小法廷昭和48年7月10日決定（刑集27巻7号1205頁）〕。

ところで、税務職員による質問検査権の行使は、当該職員の質問に対して答弁をせず若しくは偽りの答弁をし、又は検査を拒み、妨げ若しくは忌避したことに対して1年以下の懲役又は20万円以下の罰金に処せられる（所法242八）という制裁の下に、相手方は質問検査を受忍することを間接的心理的に強制されているものであって、相手方において質問検査に応じる義務があることを前提とするものではあるが、相手方においてあえて質問検査を受忍しない場合にはそれ以上直接的物理的に強制し得ないという意味において、国税犯則取締法の規定に基づき裁判所が行う臨検、搜索又は差押、あるいは裁判所の許可を得て収税官吏が行う臨検、搜索又は差押等の強制捜査とは異なり、任意調査の一種である。

(ロ) 質問検査権行使の要件に関する判断

- a. 税務職員の有する質問検査権は、所得税の適正、公平な賦課徴収を図るという公益上の目的を実現するための制度、手続として認められたものであるから、所得税法234条1項に規定する「調査について必要があるとき」とは、権限のある税務職員において、具体的事情にかんがみて客観的な必要があると判断する場合をいうものであり、確定申告後に行われる所得税に関する調査については、確定申告に係る課税標準又は税額等が過少である等の疑いが認められる場合に限られず、広く申告の適否、すなわち申告の真实性、正確性を調査するために必要がある場合を含むものと解すべきである。
- b. 質問検査権の範囲、程度、時期、場所等実定法上特段の定めのない実施

①本件行為の違法性について

イ. 国税調査官らの行為のうち、事前連絡なしに京都店に臨場した点に違法は認められず、税務調査に応じて欲しいとの説得を続け、さらに、調査のため2階へ上がらせて欲しい旨再三にわたって説得を試みた行為は、いずれも質問検査権の行使それ自体ではなく、質問検査に応じるように説得するための行為であるところ、質問検査は任意調査であるところから調査の相手方の積極的協力が得られない場合、調査の必要性及び質問検査に対する相手方の受忍義務などを説明して説得に努

の細目については、質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているものと解すべく、実施の日時場所の事前通知、調査の理由及び必要性の個別的、具体的な告知のごときも、質問検査を行う上の法律上一律の要件とされているものではない〔前掲昭和48年最高裁決定〕。

- c. 所得税法234条1項1号における税務職員の質問検査の相手方は、納税者本人のみでなく、その業務に従事する家族、従業員等をも含むものと解すべきである。質問検査権行使の相手方を同条項の文言どおり厳格に解し、納税義務者本人に限定すると、場合により業務の実態の正確な把握ができなくなるおそれが生じ、納税義務者本人が不在の場合には質問検査権の行使が全くできなくなるなど、質問検査の実効性が失われる結果を招来することになる上、そのように解しても、別段納税義務者本人に不利益を課すことになるものではない。なお、所得税法244条1項の罰則の規定も、このような解釈を前提とするものと解される。
- e. 税務職員による質問検査権の行使は任意調査の一種であると解すべきであるから、その行使に際しては相手方の承諾を要するものであるところ、その承諾は必ずしも明示の承諾に限られるものではなく、場合によっては黙示の承諾も許されるものと解するのが相当である。ただし、質問検査権行使の相手方が、納税義務者本人ではなく、納税義務者本人の業務に従事する家族、従業員等である場合には、質問検査権の行使が納税義務者本人の承諾が得られないことを回避する手段、目的でなされることのないよう特別の配慮をすることが望ましく、したがって、納税義務者本人の事前の承諾が得られていない場合における納税義務者本人の業務に従事する家族、従業員等による黙示の承諾の有無については、その具体的状況を勘案した上で、慎重に判断する必要がある。

めることは調査担当者の当然の職務行為であり、説得行為が時間をかけた粘り強いものになることも許容されるところであり、各行為は、いずれも社会通念上相当の範囲内にある適法な行為であると認められるのが相当である。

ロ. FがX3ないし訴外甲子から2階へ上がることの承諾を得ていないことは明らかであるところ京都店の店舗部分とは区分された居住部分である2階へ上がる行為自体は、質問検査に応じるよう説得を続けるための立入りであって質問検査権の行使そのものとはいえないとしても、居住者の拒絶の意思に反して居住部分に立ち入ることが許されないことが明らかであるから、N及びFがX3又は訴外甲子に承諾を得ないで2階へ上がった行為は、社会通念上の相当性を逸脱した違法な行為であると解すべきである。また、国税調査官らの行為のうち、Kが京都店のレジの金銭調査を行った行為については、質問検査権の行使に該当するものであるところ、丙は、京都店の単なるパート従業員にすぎないうえ、Kから現金を数えるようにとの指示が、命令口調であったため、進んで調査に応じたものでなかったのであるから、X3及び訴外甲子の承諾に基づかない質問検査権の行使であると認めるのが相当である。

ハ. 国税調査官らの行為のうち、国税調査官らが事前通知なしに唐崎店に臨場した点に違法は認められないが、Hらが、X2の見守り中、レジを置いた机の引出し、レジ付近の屑入れ及びレジの横の陳列籠の上に置いてあった大学ノートの検査を行った行為は、同店にいなかった営業主のX1の承諾はもとより、そこにいたX2の承諾を得ないでなされた質問検査権の行使として違法なものというべきである。

ニ. X2がレジの点検キーを押してHの調査を可能にした行為は、Hからの心理的圧迫感がかなり除かれた状態のもとで、ある程度時間をかけて考慮した後に行われたことが窺われ、X2がHらの強制、圧迫に屈して承諾をしたとはいえないから、Hの調査の部分は、X2の任意の承諾に基づく質問検査権の行使として適法であるといえることができる。

ホ. 国税調査官らの行為のうち、Wが訴外Zのバッグを点検した行為は、Wが訴外Zに対して同女の所持していたバッグの検査を要求し、それ

を訴外Zが繰り返し拒否したのを押し切って、Wは半ば強引にバッグを取って中を開け、在中物を調べたというものであって、その行為の態様だけみても、訴外Zの承諾のないままに行われたものと認められるものであるうえ、女性のバッグの内容物、特に手帳の中身などは、一般に他者には知られたくないもので、プライバシー保護の要請が特に強いものであるから、Wの行為は、社会通念上の相当性を欠くものであり、違法な質問検査権の行使の行為であると解される。

へ. これに対し、HがX2のバッグの中を検査した行為は、訴外Zのバッグの場合と異なってHがX2から強引に取り上げたといったこともなく、また、HがX2のプライバシーの保護もそれなりに配慮したといえるから、X2のバッグに対する検査は、X2の任意の承諾に基づく質問検査権の行使として適法の範囲内にとどまっているといえることができる。

ト. 国税調査官らによる臨場回数が多数回に及んだことについては、被告側からみれば、納税義務者であるX1本人に直接面会するため、帳簿書類の提示を求め、多額の資産形成の経緯の説明を求め、青色申告承認の取消しの説明のため、青色申告承認の取消しの手続に当たっての帳簿等の提示できない正当事由の有無の確認のため、新しく交替した税務調査担当者による帳簿書類の提示の説得のため、修正申告に応じる意思の有無の確認のため等、その必要性及び理由があることが認められるものであり、これらをもって違法とすることはできない。以上によれば、被告は、国家賠償法1条1項に基づき、国税調査官らの違法行為によってX1に対し50万円及びX3に対し30万円の被った損害を賠償すべき義務があり、X2の請求は失当として棄却するのが相当である。

この事件は、現況確認調査に対する調査対象者の承諾はいわゆる「明示の承諾」が必要であるということを示した。そもそも、国家権力の発動である税務調査、つまり、質問検査権の行使は、慎重な適正手続の下で実施されなければならない。そのように解するならば、少なくとも、税務調査において「黙示の承諾」という文脈が存在するはずはないということになる。もっとも、国税庁は北村事件の敗訴を受けて「現

況調査における留意事項について」(指示)を発遣している⁴³ことからみると、税務体系における事務指針は、「黙示の承諾」を認めていたのかという疑問をもつ。いずれにしろ、手続規定の法令化は、早急に実施されるべきである。

2. 本坊事件(神戸地裁平成16年2月26日判決税務訴訟資料第254号65頁、大阪高裁平成17年3月29日判決税務訴訟資料第255号97頁)

本坊事件は、裁判所においても不必要とされた上述の無通知調査の行為が税理士と納税者の信頼関係を完膚なきまでに破壊した事件である。事件の争点は、税務調査にあたり、臨場する前提において、事前通知を欠如したことは違法か、また、税務吏員において、税務代理権の侵害という違法行為ないし違法事由があったか、さらに、この税務調査を原因として、契約関係の破壊の有無があったかということである。しかし、その争いの本質は、「税務代理権限を有する税理士がいるにも関わらず、また、さほどの必要もないのに、営業時間に税務調査を行いたい旨の通知することなしに、税務調査を強行した。そのことが原因で、納税者と税理士の信頼関係を破壊された。したがって、課税庁は税理士に対して謝罪せよ。」という税理士に対して、税務署が「謝罪しない。」とした事件である。

(1) 事案の要旨

本件は、B及びA(本件両会社)との間で税務代理に関する委任契約を締結していた税理士である控訴人が、宇土税務署員によるBに対する税務調査及び熊本西税務署員によるAに対する税務調査(本件調査)に際し、担当の本件税務署員らの種々の違法な職務行為によって、上記委任契約に基づく税務代理権を侵害され、これによって控訴人の信用と誇りを著しく傷つけられ、更に本件調査により本件両会社に圧力がかけられた結果、本件両会社から上記委任契約を解除されたとして、同契約に

⁴³ 平成17年6月発行、東京国税局課税第二部法人課税課「調査における法的知識」、いわゆる、「新法律的知識」のコラム欄で、「明確に拒否しなかったので承諾したのと同じ」という考え方は誤りであるとしている。

基づく3年間の顧問料540万円の70%である378万円及び信用毀損による非財産的損害として300万円の合計678万円並びにこれに対する訴状送達の日翌日から支払済みまで民法所定年5分の割合による遅延損害金について、国家賠償法1条1項に基づいて請求した事案である。原審は、本件税務署員らが控訴人に対して違法行為を行ったとは認められないとして、控訴人の請求を全面的に棄却したので、これを不服として控訴人が控訴した。

(2) 裁判所の事実認定⁴⁴および裁判所の判断

⁴⁴ 事実の認定について

弁論の全趣旨によれば、以下の事実が認められる。

2. (2) Aについて、法人税の遁脱等について特別な疑惑を抱いていたわけではなかったが、10年以上税務調査を実施していなかったため、税務調査に入ることにした。(3) Bについて、法人税の遁脱等について格別の問題点を把握していたわけではないが、約6年間調査を行っていなかったため、税務調査に入ることにした。
3. (5) 乙会長は、事前の連絡なく来たことをH上席に確認したが、在りのままを見たいため事前に通知を行わなかったとH上席が回答した。丙上席らは、正式な調査は後日控訴人が立ち会える日程を決めて行うこととし、今日のところは現状確認だけでもD社長が承諾してくれないかと、更にD社長の調査協力を要求した。
5. 平成10年4月22日、以下のような出来事があった。(1) 控訴人との合意に基づき、丙、丁、戊各上席及びC調査官は、帳簿調査のため、再びAを訪れた。丙上席らが案内された会議室には、乙会長、D社長、控訴人、控訴人の事務員1名の4名が待機していたほかは、ビデオカメラやテープレコーダーの準備がされていた。なお、上記会議室の壁際に段ボールに詰められた帳簿等が置かれていたが、帳簿等が取り出されたことはなく、丙上席らは、帳簿自体は現認しておらず、帳簿の提示及び提示の申し出もされることはなかった。
9. 平成10年6月10日、H上席は、再度、Bの調査の件で乙会長に電話し、調査協力を要請したが、乙会長は、控訴人に全て任せてあるので控訴人に従う、損害賠償についても一緒に戦っていく、税務署は文書で控訴人に回答すべきだと答えるのみで、H上席が文書による回答はできない旨返答しても、対応は変わらなかった。また、H上席は、Bを訪れ、乙会長に対し、

裁判所の判断のなかで重要なものとして、以下のことが示されている。

- 同年2月3日に税理士は関係ない旨の発言をしていないなどと述べたが、乙会長は、当該発言はあった旨反論した。
10. 平成10年7月8日、控訴人は、宇土税務署長に対し、書面による回答がないどころか、N統括から社長を説得するよとの見当違いの電話を受けたとして、重ねて、控訴人を無視して調査を求めた行為が税務代理権の侵害にあたること、同年5月13日に調査が行われなかったこと、H上席が乙会長に直接電話する行為が税務代理権を侵害するものであること等を抗議する内容証明郵便を送付した。
16. 平成10年9月7日、E統括は、書面で回答できないことは既に控訴人に伝えていると述べた上、再度、乙会長に対し、控訴人が調査に応じるように協力を求めた。すると、乙会長はE統括に対し、控訴人に直接連絡すべきであると返答した。そこでE統括は乙会長に対し、調査依頼は法人の代表者に対してするものであり、本来は代理人にするものではない、代理人が調査を承諾しても代表者が拒否すれば調査はできない、代理人の職務は代表者に対してなされた調査の申入れに対して、代表者にかわって回答し得る点にある、このままでは反面調査や銀行調査を行わざるを得ない等と重ねて控訴人を説得するよう依頼した。
20. 平成10年12月18日、E統括が乙会長に電話したところ、乙会長は、控訴人に電話で協力を要請したものの、控訴人が調査を了解しないと言っていたとE統括らに告げ、控訴人はE統括らがAを訪れている件も代理権侵害になると言っている、控訴人は振り上げた手の下ろし場所がないのではないか、何か丸くおさまる方法はないか、と申し入れた。
21. 平成11年1月13日、E統括、F上席及びG調査官は、Aを訪れ、乙会長と面談したところ、乙会長は、自分もできる限り努力するから、税務署としても文書による回答を検討できないか、正式な回答でなくとも、玉虫色の回答でもよい、また、署としてでなくとも統括官としてでもよいから、文書での回答について検討できないか、とE統括らに申し入れた。E統括は、いかなる形でも書面での回答はできない旨答え、帳簿等の調査ができなければ、青色申告承認の取消しや、消費税については課税仕入れが認められないということになると告げて、控訴人に対し調査協力を依頼するよう再度要請した。乙会長は、3月末には、控訴人にとって協力を依頼すると回答するのみであった。
25. 平成11年7月2日、宇土税務署長及び熊本西税務署長は、B及びAに対し、同年6月から実施された反面調査等の結果に基づき、青色申告承認の取消処分、消費税仕入れ税額控除否認の更正処分、消費税の過少申告加算

①臨場に当たり事前通知を欠如したことは違法かについて

当該質問検査については、質問検査の必要があり、かつ、これと相手方の私的利益との衡量において社会通念上相当な限度にとどまる限り、権限ある税務職員の合理的な選択に委ねられているとしつつも、「しかしながら、実定法上特段の定めのない実施の細目について、上記のような範囲において税務職員の裁量権があるというものの、質問検査の必要性においても、私的利益との較量における社会通念上の相当性においても、実際の調査の場面において、その判断を一義的にすることは容易ではなく、税務職員と調査対象者との間でトラブルとなることも少なくなく、行きすぎた調査によって納税者の権利が侵害される事態も見られるところである。このようなトラブルを回避し、納税者の権利が不当に侵害されることを防止するためには、税務行政における適正かつ具体的な手続規定を定めること等とともに、税務の専門家であり、税務代理・代行権を有する税理士が調査に立ち会ったり、調査対象者に適切な助言・指導・援助を与えることは重要である。」と述べた。また、税務調査は、任意の調査であって、「原則として、納税者に事前通知をするものとした上で、『業種・業態、資料情報及び過去の調査状況等からみて、帳簿書類等による申告内容等の適否の確認が困難であると想定されることから、事前通知を行わない調査（無予告調査）により在りのままの事業実態等を確認しなければ、申告内容等に係る事実の把握が困難であると想定される場合』等については、事前通知を行わないものとしている。また、東京国税局長は、『現況調査における留意事項等について（指示）』を發出し、大阪国税局は、『現況調査の手引』を作成し、安易に現況調査を行うことを戒め、事前通知の励行を求め、事前通知を行わないで調査する場合

税の賦課決定処分等を行い、結果としてBに対しては本税5万2900円、Aに対しては、本税及び加算税として合計6533万円余りの納付義務を課した。

26. 控訴人は、Aを倒産の危機に追い込んだことに責任の一端を感じ、納付を命じられた税金の一部でも負担したい旨を会社側に申し入れたところ、乙会長はこれを辞退したが、D社長は、一部ではなく全額を持ってくるのが当然であると控訴人に申し入れた。控訴人は、D社長との交渉の結果、Bの土地を1500万円で買うことにしたが、同年8月21日、A及びBは、それぞれ、控訴人との税務代理の各委任契約を解除するに至った。

は、その必要性について十分に検討を行い、調査は、『明示の承諾』を得て行い、税理士が関与している場合は、調査対象者に確認し、税理士に連絡させるなど所要の措置を講じることなどを定めている」とし「これらの諸規定が定める事項は、税務調査について、法が求める一般的要件ではなく、これらに違反したからといって、直ちにその調査が違法となるというものではないが、適正・妥当な課税のための調査の実施と、税務調査における納税者の権利保護との調整の観点から定められたものであるから、十分に尊重されて然るべきであって、著しく逸脱する場合は、違法性を帯びる場合もあるというべきである。」と判断した。

②控訴人は、本件調査が必要であったとしても、事前通知を怠ったことは違法か

「確かに、調査の必要性がある場合であっても、事務運営指針等が示すように、原則として、事前に調査対象者に対し通知することが税務行政上望ましいとされており、前述のように、これらの定めは、納税者の権利保護の観点から重要であるから、みだりに無予告調査を行うべきではない（とりわけ、事前通知がない場合は、税理士に委任していても、その立会いができない状態で、知識・経験のない調査対象者が専門家の援助を得られないままに税務職員と対峙しなければならない場合が生じやすい。）」また、「本件の場合は、先に判断したように、本件両会社は、これまで優良企業との評価を得ていた上、具体的な問題点を把握した上での調査ではないから、あえて無予告で調査をしなければならないほどの必要性があったかは、かなり疑問というべきである。しかし、…本件両会社は相当長期間にわたって税務調査を受けていなかったのだから、両会社の過去数年の申告額について、課税庁が「在りのままの実態」を調査するために、今回は無予告で調査を実施しようとしたことは格別不合理なこととまではいえず、先に認定したとおり、現場に臨場した直後には、控訴人と電話で連絡され、控訴人及び調査対象者の反対で実際には調査は行われていないことも考慮すれば、無予告であったことのみを捉えて、これを違法と判断するのは相当でない。」とした。しかし、「…確かに営業所等への税務職員の突然の臨場は、出入りする取引先や関係者がいた場合、あらぬ憶測をされ信用に傷が付くような事態も想定されるし、業務に支障が生じることも予想される。本件においても、本

件税務署員らが臨場したことにより、本件各会社側が予想外の事態に対処する必要に迫られ、既に工事現場に出かけていたD社長を急遽帰社させるなどの対応を取らざるを得なかったことが認められ、本件両会社の日常業務の円滑な遂行にながしかの支障ないし悪影響が生じた可能性は否定できない」とした。

③税務代理権を無視する言動があったか

裁判所は、本件税務署員らが、控訴人の同意が得られなくとも、調査対象者である本件両会社の理解・協力が得られれば、税務調査を実施することができるとの考えで、実質的には、税務調査には、税理士は関係がないという趣旨の言動に及んだとしても不自然ではないと認定して、「ところで、税理士が調査対象者から税務調査を含めて委任を受けている場合は、その間に債権・債務関係が生じており、税理士は、必要がある場合は委任者のために税務調査に立ち会い、委任の趣旨に応じた対応をする義務があり、その履行によって報酬を請求できることにもなり、委任者も受任者である税理士に対し、そのような義務の履行を求める権利があるというべきであって、第三者たる税務職員において、この権利を侵害することは、その方法・態様等のいかんによっては、債権侵害として違法となることもないとはいえない。そして、受任者である税理士の明確な拒絶にもかかわらず、調査対象者に直接承諾を求めることは、その限りにおいて、委任契約を部分解除することを要求することにもなるのであって、任意の説得の限度を超えれば、違法となることもあり得るというべきである。」と判示した。

裁判所は、最後に結論として「税理士は、税務に関する専門家として、独立かつ公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする職業人であり（税理士法1条）、そのような見地からすると、税理士は、税務代理に関する委任契約を締結した納税義務者が課税庁の質問検査権を行使されるに当たり、納税義務の適正な実現に資するべく、その現場に立ち会い、検査の対象となっている納税義務者のすべき主張・陳述について代理・代行することができることは当然であり、望ましいことでもある。そして、そのような立場に自覚的な税理士であるほど、課税庁が税理士の立会いなしにする質問検査権の

行使に警戒的になることは容易に想定されるとともに、本件における控訴人もそのような立場から本件税務署員らに対応したものと認められ、その心情には理解できるものがある。そして、既に説示したとおり、本件の無予告調査の正当性には相当の疑問があることなどからすれば、本件における控訴人の対応には全く理由がないとはいえないが、本件税務署員らに違法行為・違法事由があったとまでは認め難いことからすれば、結局、控訴人の本訴請求は排斥するほかはない。以上によれば、控訴人の請求は理由がないから、これを棄却した原判決は相当であり、本件控訴には理由がない。よって、本件控訴を棄却することとして、主文のとおり判決する。」と判決を下した。

本件は、税務吏員の実働部隊が税務調査にかかる質問検査権の行使につき、どのような意識を持っているかを如実にあらわした事件といえる。裁判所の事実認定からも垣間見えるように、税務体系における事務運営指針は法令ではないため、それに従わない場合であっても、法令違反と問われることはないといえる。その限りの意味においては、税務吏員は、脱線し易い状況にあるという事実は存在すると思われる⁴⁵。また、国税

⁴⁵ その他の事例

事例1 ○○局 B署 法人課税特別調査部門（パチンコ店）

無予告により社長自宅、事業所、取引銀行に総勢12名がいつせいに調査に着手。当日顧問税理士は、出張だったため、対応できたのは30分以上経過してからではあったが、無予告現況調査に抗議するとともに、顧問税理士が代理権限を行使できない客観的条件があるので即時調査を中止するよう要請し、後日改めて調査を受けることとした。しかし、それまでの間に事業概況と役員の業務内容について聴取されていた。また、翌日社長はじめ関係者から現況調査の実態について事情聴取したところ、12人のうち身分証明書を提示したのは3名のみ、社長や他の役員のいないところで従業員数名に質問をしていること、まだ廃棄処分をしていない前日のホールの全てのゴミ箱の中身を、役員や従業員の了解を得ることなく持ち帰ったことが判明した。後日の実地調査において、上記三項目について事実確認を行いその事実を認めさせた上で、「明示の承諾」を得ていない違法な調査であり、「窃盗罪」にも該当するため、署長の謝罪と調査中止を求めた。その後、三度の折衝の結果帳簿調査等は一切行わず、役員の病気期間中の報酬の一部否認で調査は終結した。（解説）この事例は無予告現況調査を行う基準が不明確、税務代理権の侵害、身分証明書の不提示、質問検査

庁は、経済社会の高度化、国際化、IT化等による複雑化や納税者数の

の対象者の範囲の逸脱、「明示の承諾」違反、窃盗罪等の諸問題が内在している。当局の見解（平成17年に東京国税局法人課税課が発行した「税務調査の法律的知識」）は、「質問検査を行う場合、時、場所、方法について、税法上特にそれを制約する規定が設けられていないことから、その方法等が明らかに不当とならない限り、税務当局の裁量に任されているものであり、特段の制約はない」としている。しかし、事務運営指針（H13.3.27）には「税務調査に際しては、原則として、納税者に対して調査日時をあらかじめ通知する」としており、事前通知を行うことが適当でない場合について、イ. ありのままの事業実態等を確認が必要な場合、ロ. 調査忌避・妨害、あるいは、帳簿書類等の破棄隠蔽が予想される場合と列挙している。しかし、ありのままの事業実態が確認できない事業・業種とは具体的にどのようなものかは明らかにされていない。また、調査忌避等を行う事業者であるか否かの判断基準も明らかにされていない。大多数の税務調査が事前通知を受けているのに対し、一部の納税者が、明確な基準が無いにもかかわらず、無予告調査を受けている事実は、納税者間の公平を欠いている。また、仮に、申告内容に疑義があり、調査忌避や妨害等が予想されることが明らかなのであれば、任意調査ではなく、令状に基づく強制調査によるべきである。さらに、質問検査の対象者についての当局の見解（新法律的知識）は「法人税法の法人に質問という規定は、原則的には法人の代表者に対して質問すべきものと考えるが、法人の業務の執行は、担当部課等を定めて分掌させたり、特別な事項について代理人を定めて代理させることが通常であることから、代表者のほかに、代理人、使用人その他の従業者が質問の対象と成りえる」としている。しかし、一方で「従業員等へ質問する場合は、調査を円滑に進めるため、あらかじめ代表者の了解を得た上、代表者から協力するよう指示してもらう」としている。

事例2 ○○局 S税務署 特別調査官事案（歯科医）

事前通知により開業4年で初めて調査をうけた。初回の実地調査では納税者本人、及び経理担当者に対しほとんど質問も、帳簿等の検査も行わず4年分の帳簿を持ち帰った。その後納税者の承諾を得ることなく一方的にカード決済されたデパート、旅行代理店等の反面調査が行われ、さらに事業に関係のない妻名義のカード決済分についても反面調査が行われた。以後の実地調査においては、収入金額についての検査質問は一切なく、特別調査官は反面調査の実施を伏せたまま、「旅行は誰と行ったか」と質問、本人は「従業員と慰安旅行」と回答したところ、「嘘を言って隠そうとした」のは仮装隠蔽に該当し、重加算税対象であるとし、青色申告の取消をチラつかせ「申述書」の提出を強要された。さらに上記を口実に経費の各科目について自己否認を強要され、自己否認

増大、そして、小さな政府論による税務職員の不足等により、税務調査件数が大幅に減少し、課税の公平が維持できないとして、平成15年に従来の国税庁の使命である「指導・相談・調査・広報」の四つの柱を「調査・徴収」に変更した⁴⁶。そして、平成15年以降、調査事務の確保を至上命題にした事務運営を行っている。そのため、内部事務の一元化や調査体制の変更等の様々な試行と事務のアウトソーシング化を推し進め、

分の大部分を重加対象とされた。また、何ら根拠を示さず接待交際費のうち自己否認した以外の1/2相当分と車両に係る減価償却費、駐車場代を否認。専従者給与についても妻の業務内容について一切の質問もなく、従業員の最も高い給与（25万円）を超える月額25万円は過大報酬であるとして否認してきた。その結果4年分で3,000万円超（税額で1,800万円）の修正申告を懲罰され、応じなければ更正すると脅かされた。（解説）当局の見解（新法律的知識）においては「反面調査は適正・公平な課税を実現するために必要な情報を収集することを目的として、権限がある税務職員が調査のために必要と認めた場合に、質問検査権に基づいて行うものであり、納税者本人の了解を必要とするものではない。」としている。しかし、税務運営方針（昭和51年4月）は「反面調査は客観的に見てやむを得ないと認められる場合に限り行うこととする」とその基本方針を述べ、さらに具体的事務運営指針（平成12年7月個人課税事務提要、13年7月法人課税事務提要）では「取引先等の反面調査を実施しなければ適正な課税標準を把握することができない場合」とその要件を定めている。更に、調査事務の概要（東京局平成18年7月）では、「反面調査は、調査対象者に対する調査だけでは課税標準の的確な補足が十分出来ない場合、又は課税標準の補充に関して疑問点や不合理点があつてそれが明らかに出来ない認められる場合に、その実態を確認するために行う裏づけ調査を言うのであるから、調査対象者の申告所得金額の真实性を疑うに足りる合理的根拠もないまま、只単に取引があるという理由のみで実施するようなことがあってはならない」と明確に記している。従って反面調査は課税庁の裁量でいつでも出来るものではなく、明らかにやむを得ない事情がある場合に限られる。また、「やむを得ない場合」とは、明確な規定はないが、納税者本人が調査を忌避している場合や帳簿書類等が無いが、提示を拒否している場合がこれに当たる。反面調査を行う場合「やむを得ない事情」を納税者に説明し了解を得ることは当然である。（本川國雄「税務調査の現状と調査事例」税経新人会、平成20年11月19日城北ブロック例会報告の抜粋を参考にして、筆者の経験をもとに修正し、作成したものである。）

⁴⁶ 本川國雄「税務調査の現状と調査事例」税経新報、2009年3月、564号、3頁。

平成21年に機構改革を行い、平成22年度から実施している⁴⁷。また、国家公務員法の改正により、新人事制度が導入された。この制度は、平成19年7月6日から2年以内に現行の勤務評定に代わり新たな人事評価（成績主義の人事考課制度）を実施した⁴⁸。この人事評価制度が納税者との関係において、適正手続の保証に影響を与える可能性がある。

第2款 まとめ

上述のように、税理士が依頼者との関係において、専門家であるがゆえに専門家責任を追及された判例は、税理士の置かれている厳しい状況や苦境を表していた。そして、一部の判例は、民法の善管注意義務の規定に加えて税理士法上の諸規定を税理士の責任の実定法上の根拠としていられる。しかしながら、税理士の責任は、個別の契約内容、契約の締結状況等で個別に確定されるべきものであるといえる。

また、税務行政の分野における特殊性⁴⁹からは、まず、課税庁や税理士及び納税者において、原則として裁量権が許されず、さらに、税務には、極めて高い公共性が存在するということが挙げられる。それゆえ、委任契約上の責任において、いわゆる、前述した「誠実義務」が存在するという余地は少ない。いいかえれば、税理士が、納税者の自己決定権

⁴⁷ 内部事務の一元化、相談事務の廃止、事務系統の横断的広域的事務の遂行を挙げ、特に内部一元化では平成21年7月から全国一斉に実施された。平成20年10月24日から署・局の相談室は廃止、同年11月4日から税務署における税務相談は電話相談集中センターに回され、個別相談は実名・予約制になり、税理士の相談は原則受け付けないことになった。このように、内部事務や相談事務等の納税者へのサービス業務をから効率化して、調査事務日数の確保が最重点となっている。

⁴⁸ 国税庁は平成20年9月16日から3ヶ月間「リハーサル試行」を実施した。評価内容は「能力評価」と「業績評価」で構成され、職員は業務目標を設定し、業務を遂行し、自己申告をする。それをもとに上司は5段階評定（S.A.B.C.D）し、評価の悪いC.Dについては、期末に面談により評価結果が通知される。その結果評価が悪いというだけで、昇給停止・降格・賃金カットされる。

⁴⁹ 第3節、第2款参照。

を考慮することは少ないということである。つまり、納税者の納税義務は、法律の定める課税要件の充足によって当然に成立するため、課税庁の判断と税理士の判断が同じ結論になる。たとえば、医師と患者の関係のように延命措置を選択するような場面はない。それゆえ、いわゆる「誠実義務」が、税理士法1条などを根拠にする民事上の責任や、委任契約上の責任に加重されることは存在しないと思われる。さらに、税理士はその業務の公共性から税理士業務に関して無償独占を認められている。その結果、著しく低廉な価格で税理士業務を引き受けざるを得ないこともある。そのような背景から税理士に要求される注意義務の範囲、程度を検討するときに、報酬の有無という要素を注意義務の範囲、程度に影響することを殊更に排除する必要はないと思われる。いいかえれば、税理士業務もビジネスである以上、コストを管理しなければならない。つまり、低廉な価格の業務は、それなりの業務水準ということになる。

さらに、税理士は納税者に対して常に納税倫理の向上や法令遵守を目指し啓蒙活動をしている。しかし、納税者が税務吏員の質問検査権の行使が手続的裁量権のもとにおよそ法令遵守とは直感的に思えないとき、そして、それを税理士が課税庁に対して是正できないとき、納税者は税理士に失望する。また、いわゆる、「無通知調査」は、納税者自らが税務吏員と直接対応しなければならない状況を誘発し、税理士が税務調査において代理人として果たすべき役割を履行できないことから、納税者の税理士に対する期待感を損なうことになる。その結果、納税者は、税理士に対する強い不信感を持つに至り、納税者の納税倫理の低下につながるというてよい。

これらの悪循環を納税環境整備は好循環に転換する役割を担う必要があるといえる。