



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	税理士制度と納税環境整備（2）：税理士法33条の2の機能
Author(s)	川股，修二
Citation	北大法学論集，63(5)，324[1]-286[39]
Issue Date	2013-01-31
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/51808
Type	departmental bulletin paper
File Information	HLR63-5_010.pdf



税理士制度と納税環境整備（2）

—— 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 (前号に掲載)

第 3 節 税理士制度の内部構造の問題

第 1 款 税理士法の実体法としての問題点

第 1 項 税理士法上の権利義務と責任

第 2 項 税理士法上の問題点

第 2 款 税理士制度の内部的問題

第 1 項 税理士の使命論からみた税理士制度の内部的問題

第 2 項 税理士の専門性の維持に関する税理士制度の内部的問題

第 4 節 まとめ (本号に掲載)

第 2 章 諸外国の税理士制度・他の専門家制度

第 3 章 税理士制度と納税環境整備

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

第３節 税理士制度の内部構造の問題

本節では、前節での税理士の置かれている苦境を受けて、本来、それを下支えすべき税理士制度がどのような機能不全を抱えているかを検討する。その分析をする際に、税理士制度の内部に存在する問題点を税理士法の実体法としての問題点と税理士制度それ自体が抱える問題点に区分して整理し、さらに、それぞれを、前者においては、税理士法上の権利義務と責任に関するものと実体法上の問題点に分けて検討する。そして、後者の税理士制度の内部的問題については、税理士の使命論から生じる内部的制度問題と専門家としての税理士が維持しなければならない制度問題を区分し検討する。

第１款 税理士法の実体法としての問題点

第１項 税理士法上の権利義務と責任

１．税理士法上の権利義務

税理士は、税理士法によって種々の権利を有し、また、義務を負う。これらは、税理士が専門職業人であることに由来するもの、そして、納税者の代理人であることに由来するものに区分することができる¹。この権利や義務は、税理士業務が適正になされることを担保する目的から存在している。とりわけ、税理士法上の権利義務で本稿との関係で問題となるのは以下の権利義務である。

¹ 税理士法上の権利・義務は、①代理の権限を明示する義務（30条）、税理士証票を呈示する義務（32条）、書面添付権（33条の２）、脱税相談の禁止（36条）、信用失墜行為の禁止（37条）、研修を受ける義務（39条の２）、事務所設置の義務（40条）、助言義務（41条の３）、業務の制限・停止（42条、43条）②一定の事項について特別の委任を受けるべき義務（31条）、調査の通知（34条）、意見の聴取（35条）、秘密を守る義務（38条）等がある。これらの義務につき、その内容を整理すると、金子宏名誉教授は①を税理士が専門職業人であることに由来する義務とし、②を税理士が納税者の代理人であることに由来すると区分している。（金子宏『租税法（第16版）』弘文堂、2011年、155頁。）

(1) 税務代理権の明示（税理士法30条）と真正の税務代理権

税理士と委嘱者が委嘱契約を締結すると、税務代理権、代行権が生じる。そして、税理士法30条²は、税務代理権の明示義務を規定している。これは、訴えの提起、不服申立などの私人の公法行為を代理人が行う場合、その代理人の行為が被代理人の授權によるものであるのかを証明する必要があるとして規定されている。さらに、その方法として、代理行為の際に同時に本人から授權のあったことを示す書面（税務代理権限証書）の提出を義務付けている。そして、それは、現在および将来の代理行為の有効要件の判定を容易にし、後日の紛争を防ぐという効果を持つものである³。なお、税理士が税務代理を行う際に税務代理権限証書を提出しない場合には、税務官公署はその税務代理を拒絶することができる⁴。税理士からその書面の提出があった場合、税務官公署は、その真偽を疑われるような特段の事情のない限り、真正の代理権が存在するものとして取り扱うことが許される。書面の提出のない税理士の代理行為を税務官公署が認めたとき、あるいは、提出された書面に明らかな誤りがあるにもかかわらず代理行為を認めたとき、しかも、それが過去の行為である場合には、証拠により税理士に真実の代理権があると証明される限り、無権代理ではなく有効な行為である⁵。

この納税者に対する税理士の真正の税務代理権には、重大な問題が内蔵している。それは、税理士法が税務代理権に種々の規制をしていることに起因する。たとえば、税理士法33条は、税理士が作成し税理士として署名押印した申告書にも本人が署名押印することを要求している。真正の代理人であれば「納税者甲某・右代理人税理士乙某」として申告書に署名押印すれば足りるはずである。しかしながら、納税義務者本人の署名押印を求めている理由は、納税義務の確定は本人及び税務官公署に

² 税務代理の権限の明示と題して税理士法30条は、「税理士は、税務代理をする場合においては、その権限を有することを証する書面を税務官公署に提出しなければならない」と規定している。

³ 斉藤祐三「税務代理行為と代理権証明」税務弘報17巻4号88頁。

⁴ 東京地裁昭和39年11月28日判決判例タイムズ172号227頁。

⁵ 東京高裁昭和42年4月27日判決（東京地裁昭和39年11月28日判決の控訴審）。

とって極めて重要なものであるからと説明している⁶。また、現行実務は、仮に、税理士の署名義務を履行せず、税理士の署名が無い申告書が提出されても、税理士の署名の有無が書類の効力に影響を与えないと解されている。つまり、税理士が行使する税務代理権および代行権は、真正の代理権及び代行権とは、異なる様相をみせているのである。さらに、税理士法34条によれば、税務調査は本人に通知し、あわせて、税理士に通知することになっている。しかしながら、税務調査の通知なしに、税理士に連絡することなく、納税者に対して質問検査権を行使する場合が常態化している。これらは、上述のように納税者の税理士に対する信頼関係を著しく損なわせ、納税者の納税モラルを引き下げることになる⁷。

（２）税理士が専門職業人であることに由来するもの

① 書面添付権（税理士法33条の２）

税理士が申告納税方式による課税標準等を記載した申告書を作成した場合、税理士法33条の２の１項は、「当該申告書の作成に関し、計算し、整理し、または相談に応じた事項」などを記載した書面を当該申告書に添付することができると規定し、また、当該２項において、他人が作成した申告書につき相談を受けて審査したとき、当該申告書が法令に従って作成されていることなどを記載した書面を添付することができると規定している。これを書面添付制度という。この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を添付する制度は、税理士が納税者と共に、自らが作成した申告書に税務の専門家としてどの程度どのように関与したのかを明らかにするとともに、税務官公署もこれを尊重して税務行政の円滑化と簡素化を図ることを目的とし設けられたものである⁸。なお、計算事項等を記載した書面を添付した申告書、または、審査事項等を記載した書面を添付した申告書について、税務署長などが税務調査、

⁶ 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説（６訂版）』2010年、146頁。

⁷ 北野弘久「現行税理士制度における税務代理の性格と問題」税法学154号6～7頁。新井隆一「座談会／税理士法改正をめぐる問題点」税理20巻14号28頁。北野弘久『税理士制度の研究』税務経理研究会、1995年、6頁。

⁸ 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説（６訂版）』2010年、154頁。

更正、不服申立に関する調査を行う場合は、その税理士に対して意見を述べる機会を与えなければならない。したがって、この制度は、課税庁が税理士の権利行使により書面記載された「理由」・「主張」を審理すべきことを規定し、さらに、税理士の課税庁に対する意見の聴取義務、つまり、税理士の意見陳述権を規定している。(税理士法35条1項、2項、3項)。しかしながら、この制度は、税務行政の円滑化と簡素化を図ることを目的とし設けられたものであるにも関わらず、制度の運用面で問題を抱えている。それは、課税庁が制度の趣旨を理解せず、書面を添付した申告書であるにもかかわらず、税理士の意見聴取権を尊重せず、納税者に直接通知をして質問検査権を行使する場面が散見されるためである。これらは、とりもなおさず、税理士法上の税理士の権利規定を侵害しているといえる。

② 脱税相談の禁止(税理士法36条)

税理士法36条⁹は、税理士の脱税相談などを禁止するとともに、脱税相談などに応じ、本条に違反した行為をした税理士に対して、懲戒処分や刑事罰を科している¹⁰。本条が禁止する行為は脱税相談であり、節税や租税回避行為などの指示及び相談は、その禁止するところではない。脱税相談の対象となる「国税」、「地方税」は税理士の独占業務の対象となる租税(税理士法2条)だけでなく、すべての租税であると解されている¹¹。したがって、税理士の独占業務の範囲内に含まれない印紙税、登録免許税、関税などについて脱税相談に応じた場合にも違反となる。

税理士が委嘱者の脱税の事実をただ知っているだけであって、それに関与しない場合や誤って脱税相談などに応じた場合など、税理士が消極的に関与したときには、本条違反は生じない。つまり、税理士が脱税の「指示をし」、「相談に応じ」または「これらに類似する行為」などの積

⁹ 「税理士は、不正に国税若しくは地方税の賦課若しくは徴収を免れ、又は不正に国税若しくは地方税の還付を受けることにつき、指示をし、相談に応じ、その他これらに類似する行為をしてはならない」と規定している。

¹⁰ 1年以内の税理士業務の停止又は税理士業務の禁止の懲戒処分、なお、「相当な注意を怠り」違反行為をした場合には、戒告又は1年以内の税理士業務の停止(税理士法45条)、3年以下の懲役又は200万円以下の罰金(税理士法58条)。

¹¹ 日本税理士連合会編『新税理士法要説(6訂版)』2010年、119頁。

極的な行為をした場合に違反が生ずるのである¹²。また、税理士が納税義務者の脱税相談などに応じあるいは納税義務者に脱税あるいは不正な還付請求を示唆した場合、当該納税義務者が脱行ないし不正な還付請求をしない場合でも本条違反が成立すると解されている¹³。なお、納税義務者の行為が税理士法36条の禁止する脱行などである場合は、税理士も税理士法違反の責任を問われるとともに、脱行の共犯とも考えられるので、法人税法あるいは所得税法上は脱犯の責任を問われる可能性がある¹⁴。この脱税相談の禁止に関しては、税理士法45条において、特別な懲戒規定が用意されている。もちろん、社会的倫理において、法令を逸脱するところの脱税行為は許されるものではない。しかし、この規定の適用要件が抽象的であり、たとえば「脱税」における消極的関与と積極的関与という文理解釈が不安定であることなどが懸念され、この規定が本来の目的を見失い暴走して税理士の自治権を脅かすことにならないようしなければならない。

③ 使用人監督義務（税理士法41条の2）

税理士法41条の2によって、税理士は使用人およびそのほかの従事者を監督する義務が課せられている。民法には使用者責任があることから、別段に使用人監督義務を制定する必要はないとして、この義務の導入については反対も強かった。しかし、昭和55年の法改正において使用人に

¹² 本条において「指示をし」とは、脱税などについて具体的な方法を教示することであり、「相談に応じ」とは、脱税の具体的方法について相談相手となり、肯定的な回答をすることである。そして、「これらに類似する行為」とは脱税を企図させる意思をもって納税義務者に具体的な見解を表明するなどして脱税を示唆する行為である。（日本税理士連合会編『新税理士法要説（6訂版）』2010年、119頁。）

¹³ 日本税理士連合会編『新税理士法要説（6訂版）』税務経理協会、1999年、119頁。

¹⁴ 松沢教授は、税理士が納税義務者と共同して脱行をし、税理士の本分を超えた場合には法人税は脱犯などの共同正犯のみが成立し、一方、税理士が既には脱の意思を有する納税義務者の相談に応じるなど受動的には脱行に関わった場合には税理士法違反のみが成立するとする。松沢智『税理士の職務と責任（第3版）』中央経済社、1996年、203頁。東京高裁昭和41年2月18日判決は、税理士を法人税は脱犯の共同正犯とした。また、東京地裁昭和63年9月27日判決では、税理士が相続税法違反で2年に実刑判決が下されている。

よる非違行為が多かったことを理由に創設されたのである。税理士がこの義務に違反する場合には、一般の懲戒を受けることになる。そのため、使用人に対する監督を民事責任だけでなく懲戒責任を追及することで担保しようとしたことが立法理由と考えられる。この義務は、税理士の独自のもので、弁護士などほかの士業にはみられない規定である¹⁵。そのようなことから、そもそも、税理士法についてのみこのような規定が必要であるのかという疑問がある。さらに、この規定の必要性を積極的に説明する合理的な理由が見当たらない。

他方で、「名義貸し」という税理士法違反行為がある。これは、税理士法2条2項が税理士業務に付随した会計業務を厳格に独占業務と規定していないことに起因する。そもそも、会計業務は、何人も自由に業務として依頼者に提供することができる。その結果、税理士の監督下にあった使用人が税理士の監督下を離脱し、関与先に会計業務を提供する目的で起業することがしばしばみられる。そうした会計業務は、税務申告に直結する場合が多い。そこで、当該使用人は、税理士資格を有する者に「名義を借り」、名義借料を支払い、税務申告書を作成して、関与先に提供しているという違反行為が行われる。これらの元使用人は、適正な納税義務を履行することができないため、税務調査等で関与先から信頼を失うことになる。その結果、関係した税理士のみならず、専門家である他の税理士の依頼者からの社会的信頼を破壊することになる。

④ 助言義務（税理士法43条3）

助言義務規定¹⁶の対象は、政府解釈（昭和54年6月1日、衆議院大蔵

¹⁵ 昭和54年6月5日衆議院大蔵委員会、福田発言は、委任事務は受任者である税理士本人が処理すべきであるとの関係から、司法書士の補助者は5人と決まっているがごとく、税理士の使用人の数もこのようにする案も考えられたが、この案は勤務税理士をどう数えるかなどの問題があり断念されたとしている。（日本税理士連合会編『税理士法逐条解説（6訂版）』2010年、179頁。）

¹⁶ 一つの解釈は、税理士法41条の3は倫理的義務ないし確認規定であるとして、この説によれば、助言義務違反は結局のところ脱税相談の禁止（税理士法36条）あるいは不真正税務書類の作成の禁止（税理士法45条）に該当することになるから助言義務違反について懲戒責任を問題にする余地はないとする解釈である。（松沢智『税理士の職務と責任（第3版）』中央経済社、1996年、96

委員会、福田幸弘政府委員答弁）が言うように、そのほとんどが脱税相談の禁止または不真正税務書類の作成禁止に包括される。また、税理士が助言したにもかかわらず、委嘱者が助言に従わなかった場合は、助言義務違反にならない¹⁷。そうであれば、この規定の効果はどこに求められるのかという疑問がある。この規定は、脱税相談の禁止（税理士法36条）に抵触するほどの積極的な脱税相談までには、至らないが、税務の折衝の過程において、たとえば、委嘱者の「故意」を前提として、明らかに、二重帳簿がある、もしくは、仮装預金があるという客観的事実があったとき、その事実を是正するように助言することを要求している。つまり、不真正税務書類を作成しようとする途中の段階で是正助言をすることで、不正を予防する効果を期待する規定であり、倫理的な趣旨を含んだ訓示規定であるといえる。

しかし、税理士が「不正の事実」を知りながら、そのままその委嘱者について税理士業務を継続する場合には、不真正税務書類の作成（税理士法45条）などに該当することになる。すなわち、この規定が懲戒を予定する規範規定として強く機能するもとの、税理士は、「不正の事実」を発見したとき、それを是正することを助言するとともに、委嘱契約¹⁸を解除しなければならないことになる。このように解すると、そもそも、この規定が、税理士をして納税者の納税倫理に効果を最大に発揮させる

～99頁。）。もう一つの解釈は、政府解釈(昭和55年3月27日、参議院大蔵委員会、福田答弁)で、税理士法41条の3は税理士の倫理的義務を規定している点では倫理規定であるが、助言義務違反が税理士法第46条の一般懲戒の対象となるという意味では法規範であることになる。この説によれば、脱税相談の禁止あるいは不真正書類の作成の禁止に該当せず助言義務違反だけに該当する場合があり、この意味で税理士法41条の3は法規範たる意義を有する。すなわち、税理士が「不正な事実」があることを知っていたときに助言をせずに顧問契約を解除した場合でも、助言義務違反として税理士法46条の一般懲戒の対象とする。

¹⁷ 日本税理士連合会『税理士法逐条解説（6訂版）』2010年、1854頁。

¹⁸ 税理士業界では、依頼者との委任契約をする場合、委嘱契約書という雛型を使用する習慣がある。委嘱とは、一定期間、特定の仕事を他の人に任せることをいう。行政では、審議会・調査会などの委員に、民間人やその行政機関に属さない公務員を任じることをいう。

ことになるであろうか。つまり、税理士は、納税者に対して、根気よく納税倫理の啓蒙をすべきであるといえるところ、この規定が存在するために納税者との委嘱関係が不安定になるという弊害があるのではないか。この点につき、「税理士は委嘱契約によって生計を立てており、解除することを想定することも困難である。また、依頼者の不正は税理士が関与しない申告あるいは別の税理士の関与の下になされた申告などで考慮すれば足りると考えられる。」との見解もある¹⁹。いいかえれば、税理士が委嘱者の積極的な脱税行為でない限り、わざわざ、委嘱契約を離脱して、生活の糧を失う必要はない。この規定は、倫理を盛込んだ訓示規定として機能すべきであり、懲戒と強く結びつき必要はないと考えられる。

(3) 納税者の代理人であることに由来するもの

① 調査立会権（税理士法34条）

調査立会権は、税理士法34条に規定されている²⁰。この調査立会権に対して、所得税法234条の質問検査権に関する最高裁判決は、調査の範囲、程度、時期、場所など実定法上特段の定めのない事項は税務職員の合理的な選択に委ねられていると判示した²¹。この判決を受けて学説は、税務職員が税理士に調査の通知をしないなど本条に違反しても、税理士は税務職員の責任を追及することはできないとしている²²。その結果、実務では税務官公署の判断により税理士に対して納税者にかかる調査の通知がなされないことがある。実際のところ、税理士が会計帳簿の記入の依頼を受けている場合も多く、納税義務者本人では説明ができない場合がある。本条適用の射程が、税理士本人がいない間に税務署が現況調査

¹⁹ 小林博志「税理士の権利と義務」日税研論集No24『税理士制度』1993年、80頁。

²⁰ 税務職員に対して、「租税の課税標準等を記載した申告書を提出した者について、・・・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・・・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、あわせて当該税理士に対しその調査の日時場所を通知」する義務を課している。

²¹ 最高裁昭和48年7月10日判決、訟務月報19巻9号127頁、同旨、最高裁昭和58年7月14日判決、訟務月報30巻1号154頁。

²² 日本税理士連合会編『新税理士法要説6訂版』税務経理協会、1999年、114頁。

をすることが可能であるとするならば、それは、税理士の調査立会を認めないことに等しく、税理士の存在を否定することになりかねないといえる。

② 意見聴取権（税理士法35条）

税理士35条1項によれば、33条の2の「計算事項等を記載した書面」または「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、調査する場合、税務代理権限証書を提出している税理士があるときは、その調査通知をする前に、その税理士に対し、その書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならないとしている。この規定は、平成13年の改正により設けられたものであり、税理士の税務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して位置づけられる。また、税務執行の一層の円滑化及び簡素化を図るため、この意見の聴取によって申告書の内容に疑義がなくなった場合には、実際に帳簿書類の調査に至らない場合もあり得るとされている²³。さらに、税理士法35条2項は、税務署長などが更正をする場合、つまり、更正前の意見聴取も、同様に、当該書面を添付した税理士に対して意見を述べる機会を与えなければならないとして、税務署と税理士との間で認定した事実や法令の解釈が異なった場合に税理士に意見を述べさせることによって両者の意見を調整し、税務行政の簡素化と円滑化を狙ったものである。また、税理士法35条3項は、不服申立事案の調査の際の意見聴取権を規定している。これは、不服申立てについて、代理人として不服申立てを行う税理士に対しても、意見を述べる機会が与えられると規定し、国税不服審判所と税理士との間の意見を調整し、行政争訟の簡素化と円滑化を図る趣旨のものである。このように、この添付された書面の記載事項に関する意見の聴取は、税理士に意見を述べる機会を与えるという税理士法上の権利であるにもかかわらず機能不全に陥っている。つまり、税理士法35条4項において、この規定による税理士の権利行使、すなわち、意見表明は、税務調査に係る処分、更正または、不服申立てについての決定若しくは採決の効力に影響を及ぼすものと解してはならないと定め、この権利自体の効力を封じ込めているのである。これは、税理士

²³ 日本税理士連合会編『税理士法逐条解説（6訂版）』2010年、159頁。

の正当な権利を形骸化するおそれがあるとして、強い批判を受けている。このように、税理士法上の意見聴取権は、税理士の使命そのものに適うものであることから、納税環境整備の議論の中心に存置されなければならないといえる。

③ 守秘義務（税理士法38条）

税理士法38条は、税理士は業務上知り得た秘密を漏洩又は盗用してはならないと規定している。この守秘義務は、税理士の使用人も同様である（税理士法54条）。これに違反した場合には2年以下の懲役又は100万円以下の罰金が科せられる（税理士59条1項2号）ほか、税理士業務の禁止などの一般の懲戒処分（税理士法46、44条）が科せられる。とりわけ、刑事罰が科せられているのは、税理士には依頼者である納税義務者の資産など秘密に接する機会が多く、税理士がその秘密を漏らせば、納税義務者は税理士に安心して依頼することはできないためであると説明されている²⁴。他方、医師、弁護士など職務上他人の秘密を知る職業人に秘密漏洩に関しては、刑事罰として、6カ月以下の懲役あるいは10万円以下の罰金が科されている（刑法第134条）。これからみると、税理士には医師、弁護士よりも高度の守秘義務が課されていると考えられるが、その差に対して、合理的な理由は存在するのであろうか。この問題に関して、さまざまな見解が存在する。その一つとして、税理士の守秘義務の内容あるいは範囲を論じるとき、弁護士と比較し、弁護士法では「職務上知り得た秘密を保持する権利を有し、義務を負う」（弁護士法23条）に対して、税理士法では「秘密を守る義務」という規定だけで「権利」という言葉は使われていないこと、また、訴訟上の証言拒否の規定が税理士にないこと等を理由として、税理士の守秘義務は弁護士に比して広いとしその差を是認する見解がある²⁵。これに対して、弁護士と税理士との違いは「活動の場」であって、一概に、弁護士と税理士の守秘義務の違いを論じることとはできないという反論もなされている²⁶。さらに、

²⁴ 日本税理士連合会編『新税理士法要説（六訂版）』1999年、120頁。

²⁵ 板倉宏、加藤直隆「通知弁護士と税理士の守秘義務」税経通信37巻7号16頁。

²⁶ 関根稔「税理士の業務展開をめぐる知っておきたい事例と判例／税理士の守秘義務」税理33巻8号49頁、また、松沢智教授は、弁護士は被告人が有罪で

弁護士と税理士の違いという視点だけでは、税理士の守秘義務の内容、範囲を論じることではできないとして、裁判での証言とか税務調査に関わる法律の趣旨などを勘案して論じるべきであるという見解がある²⁷。しかし、守秘義務規定はそれぞれ専門家制度で、とりわけ、重要な項目であり、税理士制度においても十分に検討されなければならない。すなわち、税理士が国家に対して専門家として、依頼者との信頼を損なわないためにも、秘密を保持する権利の明文規定が必要である²⁸。いいかえれば、裁判での証言について、医師、弁護士など同様に業務上知り得た秘密について証言を拒否できることが認められなければならない（刑訴149条）。

2. 税理士法上の責任（特別の懲戒と一般の懲戒）

税理士が、その職責に反する行為をした場合には、財務大臣は、懲戒処分をすることができる。そして、その懲戒処分の種類は、戒告、1年以内の税理士業務の停止、税理士業務の禁止が存在する（税理士法44条）。さらに、税理士法45条は、脱税相談等をした場合の懲戒を一般の懲戒（税理士法46条）とは区分して別に定め、あらためて、懲戒処分としての業務の禁止、業務の停止、戒告の構成要件を規定している。これらは、税理士法45条に掲げられた事由、すなわち、脱税相談等は、税理士として、最も適当でない行為であるからである。それゆえ、税理士が、真正な事実 に反して税務代理や税務書類作成をしたとき、または、脱税相談を故意に行った場合には、特別の懲戒として、業務の停止又は、業務の禁止の処分を受けることになる。また、これらが過失でなされた場合には、戒告が業務停止という懲戒に処するとしている。もっとも、懲戒処分は、不利益処分であるから、その構成要件を明確に定めなければならない。

ある場合でもその事実を検察官に告知できないのに対し、税理士は顧客が脱税をしていることを知った場合には助言義務とか脱税相談という規定の存在を示して、弁護士と税理士の違いを「司法と行政の領域の違い」にあると説明している。

²⁷ 小林博志「税理士の権利と義務」日税研論集No24『税理士制度』1993年、96頁。

²⁸ 大審院昭和5年2月7日判決大審院刑事判例集9巻51頁。税理士が顧客の利益を守るために証言拒否権を行使せず証言しても処罰されていない。

他方、税理士法46条では45条以外の税理士の違反行為について戒告、業務停止または業務禁止という一般の懲戒処分を行うことを規定している。上記の特別の懲戒が過失による違反行為への懲戒を明文で規定しているのに対し、一般の懲戒においては違反行為に対し過失によるものを懲戒の対象にすることを明文では規定していない。このことから、一般の懲戒については過失によるものは対象としないのではないかと解釈も生ずる。この点につき、一般的には、46条関連の過失による違反行為は、結局は懲戒処分がなされないことになる事案が多いのではないかとという見解²⁹がある。

一方、この懲戒処分は、財務大臣が執行することになる。懲戒の処分がなされる場合は、あらかじめ、当該税理士を聴聞し、弁明の機会を与えなければならない。その処分は、国税庁におかれている国税審議会に諮り、その議決に基づいてしなければならない（税理士法47条4項）。また、懲戒処分をするときは理由を附記した書面を当該税理士に通知等しなければならない（税理士法47条5項）。

さらに、監督財務大臣は、税理士会及び日本税理士会連合会に対して一般的監督権（税理士法49条の19）や総会の決議の取消し（税理士法49条の17）を有している。他方、国税庁長官は、「税理士業務の適正な運営を確保するために」という極めて、抽象的な要件のもとに、税務吏員をして、税理士および税理士法人に対して報告の義務と質問検査権を行使することができる（税理士法55条）。この監督権の行使を妨げるときは、刑法が発動し、30万円以下の罰金に処せられる（税理士法62条）。これらの税理士に対する懲戒処分は、国税審議会に諮りつつも、財務大臣が執行することになる。このように、税理士会には、国家の監督権が存在している。つまり、現状では、税理士及び税理士会の自治権は確立されていないのである。

第2項 税理士法上の問題点

上述のように、税務行政という分野では、国、すなわち、課税庁が国

²⁹ 首藤重幸「税理士責任—民事上・行政上・刑事上—」日税研論集No24『税理士制度』1993年、145頁

家の財政確保をするという大きな機能を保持しなければならない。その結果、税理士に国家の補助機関としての役割を期待する傾向があらわれる。他方、税理士も、税理士法の使命から、公共的な役割を与えられていることを認識しているといえる。この意味で、国と税理士は全面的に対峙する関係に立つものではない。ところが、税理士業務は公共的使命が強いにもかかわらず、契約による注義務違反として、責任を追及される税理士や「名義貸し」という不良行為を行う税理士が結果的に国家と納税者を騙すような状況が散見される。このような事実を考慮すると、税理士制度に国家の監督が及ばないような自治権を与え、申告納税制度を前提として解釈権の行使を尊重することに国家が躊躇して、税理士法上で税理士に対してさまざまな制約を課すという現状に陥っていることも頷けるところである。

しかし、その国家の税理士に対する不信感が、その帰結として生じる、税理士の専門家としての自律性と尊厳を損なうような実務上の運用（前述）を通じて、納税者と税理士との関係を不安定にして、向かうべき方向を逆方向に進むように作用しているのではないだろうか。たとえば、納税者は、税理士に対して真正の税務代理権を与えているし、税理士もそれを享受している。また、調査の立会権も税理士の権利である。しかし、強引な質問検査権の行使が税理士の真正な代理権を否定し、そのことが、納税者の税理士に対する信頼関係を損なわせている事実があることは、前述したところである。他方で、租税倫理観の醸成や租税教育が行き届いていないわが国では、いまだ、納税することを、「代官に年貢を盗られる」というように捉えるむきも少なくない。それゆえ、税理士は、税の現場で、税理士の職業倫理に基づいた納税者の租税倫理を涵養させる必要があるのである。そうであるにもかかわらずその不信感がそれを妨げるように作用しているのではないだろうか。

さらに、同時に、一見矛盾する要請であるが、税理士業はビジネスとしても成り立つ必要がある。したがって、「霞を食べて生活はできない。」ということになる。現実の問題として、納税者の納税倫理の欠如に税理士が対応するとき、根気強い納税倫理の啓蒙とともに、適正な納税を実現する道具が必要なのである。納税者の不正行為を発見した場合、納税者との委任関係を終了することが納税者の租税倫理を高める効果を生む

とは、到底、考えられないからである。そろそろ、国は、税理士会の紛議調停機能や自浄機能を信頼してもよいのではないか。なぜなら、それを抑制する機能として、税理士会に対して終局的に国家の監督権が存在しているからである。そして、税務行政の円滑化と簡素化を図ることを目的とし設けられた税理士の書面添付権（税理士法33条の2）の制度を活用することが必要ではないだろうか。

第2款 税理士制度の内部的問題

前述では、税理士法の実体法上の問題点を指摘してきた。ここでは、現行の税理士制度の制度としての問題点について検討したい。この税理士制度には、多様な問題が含有されている。そこには、大きく分けて、①税理士の基本的な使命の在り方から、徴税機関の下請け又は補助機関として位置づけられることを問題とするもの（第1項）と、税理士が職業専門家であること、つまり、税理士の専門性（プロフェッション性）を維持するために必要であるにもかかわらず不完全であることから問題とされるもの（第2項）がある。

とりわけ、前者については、先に述べたような、税理士の使命を「独立した公正な立場」から納税者の「納税義務の適正な履行」に求める立場と、税理士の使命は国家と対峙して、「納税者の権利擁護」を追求することにあると考える立場とでは、問題意識に大きな差異が生じる。たとえば、税理士の使命が「納税者の権利擁護」であるとする視点からは、納税環境の整備に関する税務支援³⁰としてのアウトソーシングは、課税庁の「下請け」として位置づけられ、批判される。さらに、税理士法第33条の2の2項に規定する審査した書面の添付制度は、税理士をして国家の徴税機関の補助者としての「税務監査」とされ、課税庁の税務調査の一翼を担うとして、税理士の使命に反すると評価される。しかし、「独立した公正な立場」での「納税義務の適正な履行」に税理士の使命を見いだす立場からは、そのような批判は、税理士の使命論からは抽出し難

³⁰ たとえば、記帳指導、確定申告期における電話相談、相談会場における税務相談（いわゆる「無料相談」）、年金受給者への説明会等。

く、納税義務者の信頼にこたえることにより、納税者の権利擁護することは当然に要求される、と反論されることになる。そして、その納税者の権利擁護は、税務という特殊な領域であるがゆえに³¹、強い公益的使命に画されているのであると説明される。それゆえ「公器」としての税理士が、まず存在し、その中で納税者の権利は擁護されることになる。そのように解すると、いわゆる、上記の「税務支援」や「税務監査」は、異なる観点から位置づけられなければならないと主張されるのである。

他方、後者は、専門家制度の存続のための必須であり、税理士が真の専門家として認知されるために重要な要件の不備にかかわる問題である。したがって、税理士制度において、それらが不十分である場合は是正されなければならない。この問題に関連して、税理士法2条2項の付随会計業の税理士業務における位置づけ、試験制度を含む国家資格の付与、税理士の「自立の問題」があげられる³²。

第1項 税理士の使命論からみた税理士制度の内部的問題

1. 税務支援に関する問題点

税理士法第1条は、税理士に、申告納税制度の下で、独立した公正な立場から、租税法に定める適正な納税義務の実現を要求している。また、税理士には、税務に関する業務につき、有償及び無償にかかわらず、独占が許されている³³。他方、税理士会は小規模零細で経済的な弱者に対

³¹ 第2節、第2款まとめを参照。

³² 近時において、税理士損害賠償保険の加入義務の問題、補佐人税理士の法廷における尋問権、補助税理士の税理士業務の法的な整理などがあげられるが本稿では言及しない。

³³ 税理士法50条「国税局長は、租税の申告時期において、・・・申告者等の便宜を図るため、税理士又は税理士法人以外の者に対し、その申請により、・・・申告書等の作成及びこれに関連する課税標準の計算に関する事項についての相談に応ずることを許可することができる。」と規定している。税理法50条は、国税局長が租税の申告時期、又は災害時に税理士以外の者に対し、無償で申告書を作成し及び課税標準等の計算に関する事項について相談に応じることを許可している。すなわち、税務の特殊性、つまり、税務事務の期間的集中から、税理士は、勿論のこと、税理士以外の者に対しても、申告業務、相談業務を許

する税務支援を税理士に要請している(税理士法49条の2の2項9号)。そして、これらは、申告納税制度を税理士法上で担保している支援といえる。そのような意味から、税理士は、その職務の特性から生じる強い公共性をもってしていると解することができる。また、税理士が税理士業務の無償独占を得ているのは、業務の独占を維持し、強化するためではない。そこには、無償独占に対する反射的な負担として、独立して公正な立場において、つまり、自由業として独立して、納税者や国いずれの立場にも偏らない公正な立ち位置を自らの意思で獲得するという使命からくる公共的役割が要求されているのである。それゆえ、確定申告期における税務支援、経済的弱者に対する記帳指導に関する援助は、税理士の使命から当然の業務として行われなければならない。このように、税理士は、営利を追求する事業体では不可能である業務につき、営利を度外視してまでも適正な納税を実現しようとするために、1日の数十人の確定申告業務を引き受けるという過酷な業務を受け入れているのである。これらの税務支援は、税理士の社会貢献として、税理士の社会的地位を向上させるという評価をされなければならない。ところが、税理士法50条は、国税局長を主語とした、臨時的に税務書類の作成等を許可することができるという特例規定にもかかわらず、本来の目的を離れ、無秩序に商工会、農協、漁協の職員がその構成員に対して、継続的に税務申告に直結する会計業務を提供することを黙認し、無償で税務申告書を作成し及び課税標準等の計算に関する事項について相談に応じることを許可する結果となり、既得権益化している³⁴。このことが、納税者に対して、税務に関する専門家は税理士のみとは限らないという混乱を与えている。また、確定申告における税務支援は、当然の任務であるが、その運営の方法が税理士を課税庁の「下請け」機関という印象を強く納税者に与えているという問題がある。

このような、国家による税理士制度の運用をみると、税理士は、税理

可しているのである。

³⁴ 商工会等の青色申告に関する記帳指導は、国からの助成金を受けて実施され、毎月数千円程度の廉価な価格で会計業務を提供している。これは、税理士のビジネス領域までも浸食する結果となっている。

士の使命という崇高理念という「美しいお題目」を諳んじることによって盲目的に満足させられ、実際のところは、国家に「上手に手と足として使われている。」のではないかと不安を掻き立てられることも考えられる。その意味から納税者の権利擁護を主張する立場に引き込まれていくということも頷けるところがある。だが、それを、税理士は、その使命から「公器」としての役割があるということで、払拭しなければならないのである。そして、こうした税理士側の正当な努力に見合う形で国家は税理士制度の信頼を向上させるために尽力しなければならない。

２．税理士法33条の２第２項の審査した書面を添付することの問題点

税理士法33条の２第２項は、税理士が、他人の作成した申告書³⁵で税理士業務の対象となる租税のうち申告納税方式の国税等の課税標準等を記載したものにつき、相談を受けてこれが適法に作成されているかどうかを審査した結果、その申告書が租税に関する法令の定めるところに従って適正に作成されていると認めたときは、その審査した事項とそれが適法に作成されたものである旨を記載した書面をその申告書に添付することができる」と規定している。この制度は、他人の作成した申告書が適法に作成されているかを税理士が審査し、納税義務の適正な確定を援助するためのものである。また、審査した事項については、具体的に、何について、どのようにして、どの程度審査したかを所定の書式にしたがって記載しなければならない。さらに、課税庁がその申告書を調査又は更正する場合は、税理士法35条により、審査した税理士に意見を述べる機会を与えなければならないとしている。

³⁵ 「他人が作成した申告書」とは、その税理士以外の者が作成した申告書というのであるが、申告書は納税義務者本人が自ら作成する場合を除き、税理士及び税理士法人以外の者が業として作成することを税理士法は禁止しており、また、税理士と納税義務者とは個人的な信頼関係で結ばれているものであるだけに、税理士が作成した申告書について他の税理士又は税理士法人に相談することは現実問題として考え難いことから、納税義務者本人が自ら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るであろう。（日本税理士会連合会編『税理士法逐条解説（6訂版）』2010年、150頁。

他方で、税理士法33条の2第2項の審査した書面を添付すること、つまり、「税務監査」は、課税庁の補助機関として、税務行政が本来すべき業務を税理士が肩代わりするだけであり、その結果、税務吏員に対して税務調査の時間的な確保をせしめるという主張がある³⁶。しかし、現行の申告納税制度における税理士の役割は、賦課徴収制度における税理士のそれと異なり、納税者の有する第一義的な税法の解釈権を支援する立場にある。また、税理士の使命は、納税義務者の「納税義務の適正な実現を図る」ことにあり、税理士は公器としての役割を負う必要がある³⁷。そして、その使命は、税理士の資格を有するすべての者が遵守しなければならない。それゆえ、この税理士法33条の2第2項の「税務監査」は、その意義を狭く解釈するのではなく、公共的な役割を果たすためのツールとして捉える必要がある。つまり、税理士が作成した申告書類（財務諸表を含む）に対して、他の税理士が（税理士法上の懲戒規定で担保された）審査を行い、その具体的内容を記載した書面を提出することを可能にするべきである（ピア・レビューの強化）。それが、とりもなおさず、税理士の公共的使命の遂行にも適い、税理士の社会的地位を向上させるという評価を得ることになる。

第2項 税理士の専門性の維持に関する税理士制度の内部的問題

1. 税理士法2条2項の付随会計業務の税理士業務における位置

専門家制度を維持していくためには、専門家として必須要件を完備する必要があることは当然である。しかし、その前提として、その専門家の専門領域が確定していなければ、その必須要件すら備えることができない。それゆえ、その領域を確定しなければならない。税理士は、古くから、税務会計の専門家として認知され、会計業務と税務申告を専門領域として依頼者からの業務を受託し遂行してきた。ところが、近時、税務申告業務と会計業務との関係は、会計ソフトの進化や専門家以外の者の参入によって、さまざまな形態が存在するようになってきている。

³⁶ 税理士法「改正」問題特別委員会『日税連の「税理士法改正タキ台」に対する意見書（案）』税経新報、2010年2月、575号24～25頁。

³⁷ 第3章、第1節、第1款、第1項 税理士法第1条の解釈を参照。

そのため、税理士の専門領域が不確定になるという問題が生じている。

（1）会計業務と税務申告業務

ここ数年、税理士法2条2項の付随会計業務に関する民事責任を問う訴訟が多発してきている³⁸。この傾向は、今後もますます増加すると考えられる。この規定は、昭和55年の税理士法改正で創設されたものである。それは、従前から税理士業務において、会計業務の占める割合が相当であることから、その重要性に鑑み、税理士法上に付随会計業務を規定して、税理士が税務会計の専門家であるということを確認することを目的としている。

① 会計業務は自由業務であるという意味

税理士法2条2項は、一般的に、これらの会計業務は自由業務であり、税理士の独占業である税理士業務に含めるものではないことを明示し、税理士業務のほか、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そのた財務に関する事務を業として行うことができることを

³⁸ 数年前から、日税連が把握しているこの手の損害賠償請求訴訟だけでも、各地域の税理士会に及んでいる。具体的な例としては、売掛金回収のときに、経理担当者がその金銭を横領し、受取手形としていたことにつき、経営者が不審に思い調べたところ、経理担当者の横領が分かった。この企業の経営者は、経理担当者と記帳業務を請け負っていた税理士に対しても、業務を的確に行っていれば不正は知り得た事実であり、税理士の行った業務は債務不履行に当たるとして、税理士に対して損害賠償を求め訴訟を起こしている。また、歯科医院では、経理担当者と勤務医が共謀し、数年間にわたり歯科医院の売上げをヤミ給与として着服。そのため、記帳代行をしていた税理士が着服に気がつかないのは業務上過失があったものとして、損害賠償を求め訴訟が提起されている。このほか、経理担当者の使い込みを知った税理士が、この経理担当者に使い込んだことを経営者に報告して陳謝するよう指導したにもかかわらず、経理担当者が報告しなかったため、税理士にも責任が及んで損害賠償を求められたケースもある。この件に関して、経営者は、税理士は横領を知った時点でその事実を経営者に報告すべきであり、それを怠ったことは税理士の業務上の過失であるとしている。（税理士新聞843号1頁。）また、損害賠償訴訟に至る例として新しい流れが出てきている。それは、付随業務の「記帳代行」を対象とした損害賠償であるとしている。（山田俊一「会計業務と専門家責任」税研73号66頁。）

確認するための規定であるとされている³⁹。しかし、「会計業務は自由業務」とは、今日のように何人も自由に会計業務を業とすることができるという解釈で良いのであろうかとの疑問がある。それは、これらの業務を担うのは、専門家としての倫理や法令を遵守し、それに違反する場合は、制裁規定が準備されているという会計の専門家である必要はないのかということである。そもそも、1949年に第1次シャウプ勧告が公表され、青色申告制度をはじめとする申告納税制度が整備された。これにより、この制度の下では、記帳慣行の定着と正確な会計知識の普及とが根本的に必要とされる時代となった。このことは、税務代理士業務にとって、会計業務の重要性を認識する契機となった。そこで、日本税務代理士会連合会は、税務代理士法改正要綱試案を1949年11月10日作成した⁴⁰。これを受けて、大蔵省主税局案による「税務士代理士改正案大綱」が発表されたのである。その大綱の趣旨は、「税務の運営が確立された帳簿組織と正確な会計技術を基調とする建前に改善されるに伴い、税務代理等に関する専門職業家の水準の向上を図るとともに、申告納税制度の一層の理解、普及に資するため、現行税理士制度を、税務証理士（仮称又は特別税務代理士）及び税務代理士の二本建制度に改めること。①税務証理士は、一定の学識経験を有する者で専門の税法及び会計学等の試験に合格した者とし、税務代理士の業務の範囲である税務に関する書類の作成、税務代理及び納税相談の外、税務官公署に提出する財務諸表の会計監査についての意見の表明をすることができるものとする。②税務代理士は、比較的簡易な税法及び会計学の試験に合格した者とし、現行税務代理士の業務の範囲をすべて行うことができるものとする。」とされていた。このように、これらの経緯をみると、当時の大蔵省は、会計業務をその重要性から会計専門家に担わせる意図をもっていたので

³⁹ 日本税理士会連合会編『新税理士法（三訂版）』税務経理協会、2008年、64頁。

⁴⁰ 日本税理士会連合会編『税理士制度沿革史』1969年、587～595頁、そこでは、従来の税務代理士と新たに設けられた税務公証士との二本立てとするもので、その改正案では改正の趣旨として「税務の運営が確定された帳簿組織と正確な会計技術を基調とする建前に改善せられるに伴いこの新情勢に対応すると共に申告納税制度の一層の理解、普及に資するため、現行税務代理士制度を税務公証士（仮称）と税務代理士の二本建制度に改めること」とされていた。

ある。ところが、第２次シャープ勧告は、＜付録書＞「F. 納税者の代理、1. 納税者を代理する専門家、d. 身分証明」の後段で、「これに関連して、申告書、帳簿および記録を税法に従った正しいものとして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、上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⁴¹」⁴¹」として、この税務公証士又は税務証理士案を批判し、否定した。もっとも、シャープ勧告も会計業務は会計専門家を予定していた事実は認められる。このように会計業務に対する重要性を理解しながらも、なぜ、税理士法上に規定されなかったのであろうか。それは、この会計業務を専門家に担わせるという改正が、税理士と公認会計士の会計業務の主導権争いとしての職域争いに問題⁴²がすり替えられるとともに先送り

⁴¹ 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」『戦後地方行財政資料 別巻Ⅰ シャープ使節団日本税制報告書』勤草書房、1983年、74頁以下。

⁴² 昭和54年6月1日、衆議院大蔵委員会

愛知委員（自由民主党）「・・・公認会計士の行う業務分野との関連につきまして確認をしておきたい点が一つ二つございます。最初に、会計業務でございますが、会計業務は現行法上だれでも行い得る業務でありますけれども、これをこのたびの改正では税理士の付随業務として規定をしたわけでございますが、その目的とするところはどのようなところでございますか。」

高橋政府委員「仰せのとおり、財務書類を作成いたしますとか、会計帳簿を作成いたしますとか、そういうことの代行という会計業務は自由業務でございます。税法に基づく税務計算と申しますのは、会社経理ないし会計経理に関する知識を踏まえて、その基礎の上で必要な調整計算を行っていくということですので、実際面においてもこういう意味で、財務諸表の作成、記帳の代行といった会計業務が税理士さんのお仕事の中で相当のウエートを持っているだろうと思います。今度御提案申し上げます改正案で第二条に二項を置きましたのは、こういう現実を踏まえまして、税務代理、税務書類の作成、税務相談という二条一項各号に掲げております本来の税理士業務の委嘱を受けた納税義務者について、税理士業務に付随して会計業務を行うことができるということを確認的に明らかにする、それによって税理士の社会的信用保持という面での効果を期待しようということであります。この法に新しく御提案しており

されたためであるといえる。そして、現在でも、なお、税理士法は改訂されず、公認会計士法の規定もそのままである⁴³。その結果、この会計業務を巡る税理士と依頼者および第三者との紛争が急増している。このように、会計業務は、税務申告業務と密接に関係しているから、その限りにおいては、少なくとも、会計専門家の共通領域かつ独占領域とすべきである。それゆえに、現行規定の解釈は、会計業務は、何人に対しても自由な業務であるのではなく、会計専門家の間において自由な業務と考えるべきである。つまり、会計専門家の業務に付随するという点で、それぞれの会計専門家が提供する業務に相違があるから、会計専門家の

ます二条二項の中にもありますように、他の法律においてその事務を業として行うことが制限されているような会計業務につきましては、この二項を新しく設けましたからといって税理士さんができるということでないわけで、公認会計士のやっておられる財務書類の監査、証明のようなものがこれによって税理士の業務に取り込まれるわけでは全くないということと、納税義務者の委嘱を受けなくて会計業務を税理士さんが一般的におやりになるということ、これは自由業務でありますから、それが制限されるわけではない、こういう含意を持っておるわけでございます。」

愛知委員（自由民主党）「重ねて確認をさせていただきますと、今回のこの新しい規定によって従来公認会計士が行っております分野にいささかの変更もない、税理士がその分野に進出をしてきて公認会計士の従来からやっておりました分野が侵されるようなことはない、そのように解釈してよろしゅうございますか」

高橋政府委員「先ほどもお答え申し上げましたように、これは本来自由業務である会計業務というものの、それを行うことができることを確認的に明らかにしたわけでございますから、この新しい二項を置きますことによって、公認会計士、税理士、それぞれの分野に法律上の変更があるというふうに考えないわけです。」

⁴³ 公認会計士法第2条は、「公認会計士は、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査又は証明をすることを業とする」と規定しその第2項において、「公認会計士は、前項に規定する業務のほか、公認会計士の名称を用いて、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の調製をし、財務に関する調査若しくは立案をし、又は財務に関する相談に応ずることを業とすることができる。ただし、他の法律においてその業務を行うことが制限されている事項については、この限りでない。」と規定している。

間において依頼者に不利益が生じないように、独占するのではなく、自由であると解すべきである。

② 会計業務と税務申告業務との関係

近時の会計業務と税務申告の関係は、その形態がさまざまに存在する。例えば、会計業務に関しては、会計ソフトの進化により、会計処理業務は、自社で完了させ、税務申告に影響する事項だけの確認を税理士に依頼してくるもの、記帳代行を業とする事業者又は行政書士等の隣接する専門家と低廉な価格で契約し、税務申告のみを税理士に依頼してくるもの、そして、原始証憑からの記帳代行を税理士に依頼してくるもの等である。したがって、会計業務における税理士の責任は、個別の契約内容、契約締結の状況、種々の要素を総合的に考慮して、個別に確定されるべきものである。それゆえ、税理士と依頼者との契約内容が税理士の責任の範囲と程度を決める基本的要素となるのである。しかしながら、税務申告を前提にした納税者は、他の者が提供した会計業務に関する責任を税務申告に転嫁させ税理士にその負担させることが少なくない。それは、確定決算主義を採るわが国の租税法が会計業務と税務申告の関係を有機的に結びつけ、簡単に両者を切り離すことができないことに起因する。従前は、一般に、会計業務と税務申告の契約は、依頼者と税理士において、包括的に契約されてきた。この点につき、占部教授は、「税理士は、適正な納税義務の実現を図る義務を有しており、主として『税務書類の作成』（具体的には、納税申告書の作成）を通してこの義務を実現していくこととなる。税理士が適正な納付税額を算出するにあたっては、さまざまな経済活動等に伴う事実を認識し、それが課税要件を充足するか否かを確認することが不可欠である。この課税要件事実、通常、会計帳簿やそのほか財務書類等に表示、反映されることから、税理士法第2条第2項に規定する会計業務は、『税務書類の作成』を中心とした税理士業務の前提をなすきわめて重要な業務である。」と述べて、両者は、当然に包括的に受任されるべきであると説く⁴⁴。それゆえ、上述のよう

⁴⁴ 占部裕典「税理士の民事責任—税理士法第2条第2項の専門家責任を中心にして—」税法学544号18頁。この見解では、「単に税理士が会計業務だけを委任された場合と、税理士業務と会計業務をあわせて一体で委任をされた場合は

に、その形態もさまざまとなってきた結果、税理士が税務申告のみを受ける場合であっても、適正な納税義務の実現を図る義務から、税理士がさまざまな経済活動等に伴う事実を認識し、それが課税要件を充足するか否かを確認することが不可欠であるということである。そのように解すると、その前提として他者の行った会計業務に関する誤謬や虚偽に対して、事実認識の不履行があった場合、それを理由に税理士が責任を負担しなければならないということになる。しかしながら、他者の行為につき、現実的には、税理士が充足する事実の検証をすることに少なからず税理士法上の限界があることから、会計業務についても責任を負うことになるとするならば、税理士の負担が過大すぎると考えられる。もっとも、どちらにしても、申告の前提としての会計業務に対して、すべからず、税理士が責任を負担するのであれば、税務申告に直結する会計業務は、税理士法上、税理士の独占業務として位置づける必要がある。あるいは、他者の提供した会計業務を前提とした税務申告で、その前提となった会計業務から派生する税務上の誤謬に対して、税理士は責任がない旨の明文規定を創設すべきである。税理士の現場からは税務申告のみを任されて、すべての資料が納税者において留保されている段階で会計業務において虚偽記帳などを発見することは不可能であり、それによる債務不履行責任を問うことは単なる「依頼者の言いがかり」にすぎないとの声も聞かれるところである。

(2) 判例（富山地裁平成12年8月9日判決 TAINS Z999-0042⁴⁵⁾

明確に区別をして論ずる必要があることに留意をすべきである。」としている。また、「税理士の並行業務」として、一般的には事実上、広く税理士業務と会計業務が組み合わされた包括的契約が多いとしている。

⁴⁵⁾ 争いのない事実、争点以外の認定事実

1. 病院の勤務医であったXは、医院を開業するに際して知人Aに必要な資金の調達方法や不動産の取得について相談し、AはXの開業に向けて銀行との折衝等の経済面の事務手続を全面的に行い、Xの不動産取得に必要な費用を立て替えるなどした。2. Y（税理士）は、Xの医院資金を融資した銀行から紹介されてAを訪れ、Aとの協議を経て、Xの経営する医院について、税務書類の作成、財務書類の作成、会計帳簿記帳の代行その他財務に関する事務について契約を

この税理士の会計業務における債務不履行についての判例は、医院に関する税務書類の作成、財務書類の作成、会計帳簿の記帳代行その他財務に関する事務につき締結した有償の受任契約の内容に、医院の経営指導や従業員の不正行為の発見も含まれるかについて判断した事例である⁴⁶。

この判決では、会計業務はその給付結果として「税理士と委嘱者における契約は、正確な財務諸表の作成によって、医院の財政状態や経営成績を金融機関等の利害関係者に示すことができるようにすること、正確な税務書類の作成によって適正な納税ができるようにすることを目的とする」ことを包含されているとして会計業務契約の内容を示した。その上で、「自己の財産に関する注意・危険は、本来、原告が負担すべきものであり、受任者には善管注意義務があることを考慮しても、前記事情に照らすと、受任者である被告に、積極的に不正を発見すべき義務があるということとはできない」として原告を退けている。本件は、税理士と委嘱者において包括的に契約した税務会計業務に、直接に合意内容となっていなくても、いわゆる付随的義務として、不正発見義務があるか否かということにつき言及している。この問題につき、どうやら、契約上で不正発見義務がないことを明示している限りにおいては、当該義務を負う可能性は少ないといえそうである。しかしながら、注目すべきは、

締結した。3. Yは、医院の事務員が入力したデータファイルを事務所に持ち帰り月次帳表を作成して医院に届けていた。また、医院の従業員の給料計算について医院にコンピューターソフトを導入した。しかし、Yは、医院の経営指導を行ったことはなく、XがYに対し経営指導を求めたことは一切なかった。4. Xは、Yの事務員から、毎月、月次帳表を示され収支に関する報告を受けていた。月次帳表にはAからの1億円以上の借入が計上されていたが、Xは、Aと医院の資金繰りについて検討をしており、月次帳表の借入残額について疑問はもたなかった。XはAの知人からAが医院の金を横領している旨の忠告を受け弁護士に相談したことがあったがAを追及することなく、Yに対して相談することもなかった。その後、XはAから借金の全額返済等を求める内容の通知が届いたことをきっかけにAを解雇し、Yに対し契約を解約する旨通知した。

⁴⁶ この判決に関するものとして、占部裕典「税理士の民事責任—税理士法第2条2項の専門家責任を中心に—」2000年、税法学544号15頁、がある。

この判決が「税理士法1条、41条の3の趣旨に照らせば、少なくとも受任者が不正を発見したときには、これを委任者に報告する義務があるものと認めるのが相当である」として、助言義務を認めていることである。果たして、そうであろうか。この点に関して、この判決をそのまま受け入れることに躊躇するのである。そもそも、税理士法上の助言義務は、納税義務者の納税義務の適正な実現を図ることを目的としている。そして、この義務違反には、税理士法46条において一般的な懲戒処分が定められている。すなわち、税理士法上の助言義務は、民事上の契約から要請される助言義務とは異なるものであると考えられるからである。他方、「税理士は、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ために必要な資料や情報の提供を受けることを期待しており、税理士は、職業専門家として相当の注意を払って業務を遂行し、不正な経理操作等により納税義務者の適正な納税義務に影響を及ぼす事項については、委嘱者に適正な税務処理に向けての是正助言をする義務を負っている。この報告義務の対象となる事項は、納税者の適正な税額等の決定に影響を及ぼすあらゆる事項であると解される。」という見解がある⁴⁷。確かに、会計業務については、納税者の適正な税額等の決定に影響を及ぼす事項が多い。しかし、会計業務には、資産振替仕訳を中心として、税額決定に影響を及ぼさないものもかなりの分量で存在する。そのような関係からは、まず、助言義務を契約上の助言義務と税理士法上の助言義務の二重構造として捉え、適正な税額等の決定に影響を及ぼす事項に限って税理士法上の助言義務が問われるべきであるとした限定的な解釈が必要となるといえる。したがって、税理士法2条2項の付随業務に関して、責任が問われるのは、会計業務に関する受任契約が明示された場合に限られ、納税義務の適正な実現と関係なく、税理士が不正を発見できなかったという理由で債務不履行による損害賠償請求を受けることはないというべきである。すなわち、付随業務としての「記帳代行業務」にあつては、委嘱者との間に不正発見義務の特約が存在し、税理士は納税義務の適正な実現を図るという観点から、

⁴⁷ 占部裕典「税理士の民事責任—税理士法第2条2項の専門家責任を中心に—」税法学544号、2000年、23頁。

その不正が発見可能である場合に限り、助言義務があるのであって、それ以外の理由で債務不履行は生じないのである。さらに、本件のように、医院の事務員がデータを入力する場合（これを自ら入力し、コンピュータが計算するという意味で「自計」という）は、税理士の関与する深度が自ずから浅くなる傾向にある。つまり、医院における責任の負担が大きいことになると考えられる。したがって、税理士の責任も、その限りにおいて軽いといえる。

次に、会計業務の問題を正面から論じた判例として、大阪地裁平成13年5月29日判決（判例集未登載）がある⁴⁸。この判示するところは、税

⁴⁸ 占部裕典「税理士の専門家責任の課題と今後」税務弘報、2004年、10月、9～11頁。この判例において裁判所は、「納税者は、自らの責任によって財務書類等を正確に記帳し、これを基礎として申告を行うべき義務を負っているものというべきである。しかし、税理士は、通常、税務に関して専門的知識を持たない依頼者に代わって事務処理を行い、これによって報酬を得ているのであるから、その所属する税理士事務所の規模、依頼者である会社の規模、依頼者の作成した帳簿の正確性等の事情にかかわらず、税務の専門家として、依頼者のために最善を尽くして確定申告書類を作成するとともに、税務申告に必要な限度で財務関係の処理をも行うものと解するのが相当である。すなわち、税理士は、確定申告手続においては、商法32条以下にいう商業帳簿に従って税務書類等を作成するだけでは足りず、法人税法施行規則別表20記載の帳簿を収集し、その内容を検討した上で、確定申告書の記帳代行を行うべきなのであって、依頼者の商業帳簿すべてにつきその正確性を完全に確認する義務までを負うものではないが、帳簿上の数額が前年度の実績等と比較して極端に変動しているなど、疑義を差し挟むべき合理的な事由が存する場合にあっては、帳簿上の疑問点及び不備を指摘して依頼者に説明を求めるとともに、記載の誤りなどがあればこれを是正すべきである。」と述べ、また、「被告の税理士事務所は本件事業年度において原告の監査を毎月実施していたこと、被告は、原告が副業として喫茶店を営んでいたことを修正申告に際して把握していたこと、本件申告業務を担当していたAは、喫茶店営業につき仕入れがなされたことを知っていたことの各事実が認められる。ところで、ある営業に関して仕入れがなされておれば、それに対応する売上が存在することは当然に予想されるところであるから、原告の喫茶部門の売上を申告しなかったことについては被告に帰責事由があるというべきであり、この点については、被告に債務不履行責任が認められる」と判示した。

理士の会計業務について善管注意義務を肯定するものである。このように、判決の動向が税理士の会計業務に債務不履行責任を負わせる方向であることが注目される。現在、日本税理士会連合会では、「記帳業務に関する業務基準や規定などについて、税理士が行う記帳業務を含む会計業務は事実行為の代形で、納税義務の適正な実現を目的にした租税事務に付随したもの」と定義している。そして、「記帳業務には不正発見の目的は含まれるものでなく、こうした委任者の請求は過大な期待である」としている。

これらの判例は、税理士と依頼者の契約において、会計業務と税務申告が連続して契約内容とされているようである。しかし、前述のように、税務申告に付随する会計業務は、税務申告の基礎となるものであるから、専門家領域として確保されるか、あるいは、その内容の正確性を担保する制度設計が必要である。

2. 資格付与の問題

職業専門家の5つの要件の1つとして、免許資格制度の確立がある⁴⁹。これは、一般に、依頼者が国家資格を有するものは、一定水準以上の専門家としての技能及び能力を備えていることを容易に認識し得る必要があるからである。

わが国において、税理士となることのできる者は、税理士法3条において規定されている。税理士法3条は、「税理士となる資格を有する」者として、1項1号及び2号において、税理士試験に係る有資格者、3号で弁護士（弁護士となる資格を有する者を含む）、そして、4号で公認会計士（公認会計士となる資格を有する者を含む）を掲げている。税理士法3条は、昭和55年の税理士法改正以前には、1号に弁護士、2号に公認会計士が掲げられていた。その順位は、昭和17における税務代理士法、昭和26年の税理士法も同様であった。その理由として、立法に際して、弁護士や公認会計士が税理士よりも高い能力を有していたか、あるいは、その資格の地位が制度上、または、一般社会において高かった

⁴⁹ 第2章 第2節、第1款、第1項の西嶋梅治教授の見解を参照。

と考えられるとの見解がある⁵⁰。しかしながら、現代においては、国家資格は、国民の公益性および利便性の要請から、それぞれの国家資格それぞれ相応に意義ある業務内容を有しているといえる。そもそも、税理士という資格は、その者が「税務に関する専門家」であることを広く国民に公表するための名称である。したがって、基本的に弁護士や公認会計士においても、税理士業務を行うときは、税理士として名称を用いることになることは当然である。一方、弁護士は、租税法に関する読解能力は司法試験に租税法があることから備わっていることが窺われるが、会計に関する知識は充分とはいえない。同様に、公認会計士でも、企業に関する法務及び税務に関しての知識はあるが、租税法全般の知識には欠けるところがある。これらのことから、税理士法の「改正意見（案）」では、税理士となる資格を有する者は、税理士試験に合格した者を原則とすることを要求している。仮に、例外として、弁護士、公認会計士に対して税理士資格を認めるのであれば、能力担保措置として、弁護士は会計学に属する科目に、公認会計士は税法に属する科目に合格することを提案している。これらの理由は、国民、納税者の利便性や安全性の確保の観点から、原則として、税理士試験合格者に付与されるべき税理士業務を行うのに必要な専門知識や能力を有することを個別に検証し、免除認定する必要があるということによるものである。

ここで、少し、資格付与に関する沿革をみることにする。第3次税理士法改正前⁵¹は、退職税務官吏等に対し特別な税理士試験が存在してい

⁵⁰ 新井隆一『税理士業務と責任』ぎょうせい、平成9年、6頁。

⁵¹ （村山達雄・主税局長の後、自民党衆議院議員）それから戦後、忠さんが主になって、国家試験に切り替えたわけだね。31年税理士法の改正のとき特別試験制度をいれたわけだ。ぼくは国税庁の直税部長（昭29. 10～同31. 11）で、渡辺（渡辺喜久造、後に国税庁長官）さんが主税局長（昭27. 12～同31. 7）で、おまえは税理士法の改正の政府委員になれというわけでさせられたことがあります。それで国会へ行って、なぜ特別試験という制度が必要なのだというのに対して、ぼくはこう答えたのを覚えている。いま若い人がいきなり税務署に入ってきて、半年か一年、徹夜で勉強すると、みんな通ります。税務署長を30年もやって、判断力、常識もついた人はみんな落ちます。私も昔、国家公務員試験～当時の高文に通ったけれども、いま受けたら間違いなく落ちる、しか

た。当該試験の内容は、退職税務官吏等で一定要件に該当する者は一般の税理士試験受験者が受ける「会計科目」につき、簡単な特別試験⁵²をもってそれに換えることができるというものであった。当時の大蔵省は、税務職員等を実質的に無試験で税理士となる途を開くことを保護し、税理士資格を他の資格と比べて特別な資格として位置づけていた⁵³。この特別試験は、当初、5年間の期限で制定されたが、その後、「当分の間」という表現を用いることにより無期限的に存続されることになった。この多くの問題⁵⁴を抱えた特別試験の廃止されたのは、第3次税理士法改

し、私は昔より少しは知恵がついているつもりだ、大体、税理士というのは計算するのか、判断力なのか、考えてみれば判断力だと思うのだがという話をしたら、当時はまだ野党といっても社会党だけだから、そうだ、そうだというわけで非常に敬意を表されて、通った。その後、特別試験廃止という運動があって、ぼくは大蔵大臣になる前だったけれども、税理士さんが集まって、ぼくに会長になれというわけだ。会長は引き受けるけれども、特別試験廃止だけは絶対だめだ、そういう理由で自分で主張していたのだから、その合理性はいまだにあると思うということを冒頭に断って、それで引き受けてもいいと、こう言っておったのだけれども、大蔵大臣になって沙汰止みになった。(平田敬一郎＝忠佐市＝泉美之松『昭和税制史の回顧と展望』下巻、大蔵財務協会、1979年、228～229頁)。

⁵² 一般試験との合格率を比較するすると、当該試験の昭和53年度の合格率が79.8%であり、昭和53年「税理士試験」科目合格者の平均合格率は11.6%である。税務経理協会編『素顔の税理士法』1980年、94～98頁、(米山政府委員発言「昭和54年6月5日衆議院大蔵委員会議録」)。

⁵³ たとえば、日本の税理士制度では、「(省略) 弁護士及び公認会計士たるべき資格について考えてみると弁護士は人権の擁護においてまた、公認会計士は一般投資家の保護という点においてその責任は重大であり、したがってその資格要件は厳重にしておく必要がある。しかし、税理士たる資格要件について考えると、税理士は納税者の補助者たる機能をはたす者であり、この意味においてその機能は弁護士及び公認会計士と相異なるから、税理士の資格要件は弁護士、公認会計士ほど厳重にしておく必要はないであろう。更に税理士の資格はその試験に合格した者のみに与えられることについても問題があり、試験制度が万能でないことも考えねばならない」という昭和31年当時の大蔵省の考え方が税理士試験の免除として今日まで続いている。

⁵⁴ 高橋政府委員発言「附則で行っております特別税理士試験制度でございま

正時である⁵⁵。この結果、税理士試験としては、一般の税理士試験のみが存在することになった。しかしながら、この改正により、免除科目制度の拡大という大きな問題点を残す結果となった⁵⁶。このような沿革を経て、現在では、税務職員は、一般的に税務署で15年以上事務に従事した場合は、税法に属する科目が免除され、5年以上事務に従事した場合は、国税審議会の指定した研修を受講することができ、それを修了（効果測定のための試験に合格することが必要）し、会計に属する科目が免除されたのちに、税務署で通算して23年以上事務に従事した場合は、税理士の資格を取得する。

ところで、近時、税理士業界に異変が起こっている。それは、税務吏員が、最終的に税理士試験科目の実質的免除を得る権利を行使しないこと、つまり、税理士を開業しないというケースが散見されるようになったことである。その背景には、経済成長の鈍化による関与先の減少、国際課税を含む租税法の複雑化、訴訟リスクに対する不安、大型税理士法人の出現による市場の変化があげられる。

他方、税理士法7条は修士の学位取得による一部試験科目免除等、税理士法8条は学識経験によるもの（同条1項1号、2号）と税務職員等の実務経験による（同条1項4から9号）試験科目の一部免除等が規定されている。さらに税務職員等のなかで一定の要件を満たすものについては、実務経験による免除に加えて、上述した国税審議会が指定した研

すから、暫定措置であるから廃止をして本来の一般試験に一本化すべきだというご意見もございますし、げた履きの試験でございますから、そんな試験をやめてしまって別の制度を設けるべきだというご意見もありました。今回、税理士制度全般を見直す機会を得ましたので、特別税理士試験制度について検討を行いまして、この制度を廃止して、一般税理士試験制度に一本化するとともに、一定の要件を備える者について会計学試験免除制度を採用することにいたしましたわけであります。」（昭和55年4月1日参議院大蔵委員会議録）。

⁵⁵ 特別試験は、1986年3月31日まで実施された。

⁵⁶ 第3次税理士法改正により、実質的に一定の税務職員等については、一般税理士試験の全科目が免除される結果となった。すなわち、一定の勤務年数を有する税務職員等で、所定の研修を終了した者については会計学科目の免除を行うこととされた。

修を修了することによる免除が追加される(同条1項10号)。このように、税理士資格を有する者が一般の国家試験と同等以上の知識を兼ね備える者であり、かつ、さまざまな経験を積んだ者であることは、税理士業界にとっても重要なことである。しかし、税理士は、職業専門家であることから、その資格は、原則として、国家試験に合格することにより取得される必要がある。したがって、これらの当該免除規定は、免許資格制度における特例条項であり、厳格に運用されなければならない。このような運用により、特例による資格取得者の人数は、少なくなるのが当然であるが、残念なことに、現状は、特例による税理士資格取得者を多量に輩出する結果となっている⁵⁷。以上のように、税理士法7条及び8条の内容には問題があり、当該免除規定の存在が、税理士を職業専門家として発展させていくことの弊害となっていることは明らかである。ある職業群が職業専門家として存在するためには、厳格な免許資格制度の確立が不可欠である。この特別試験に係る判決においても、「税理士業務の公共性や納税義務者の保護等の政策的観点から税理士制度を設け、税理士の資格を有しない者が右業務を行うことを禁止した税理士法の趣旨にかんがみても、税理士資格を付与するについては、できる限り適正公平な方法によるべきことは、改めていうまでもない。」と判示されている⁵⁸。

さらに、税理士法6条は、税理士試験の目的及び試験科目を規定している⁵⁹。この試験科目につき、現行の税理士の業務との間に乖離が生じ

⁵⁷ 2009年度の新規登録者数は2,642人であり、そのうち試験合格者は952人(36.03%)、試験免除者は1,340人(50.72%)、公認会計士が297人(11.24%)等となった。この結果、試験免除者数が試験合格者数を上回った(税務通信3114号、2010年5月17日)。

⁵⁸ 東京地裁昭和54年9月20日判決行政事件裁判例集30巻9号1598頁、同控訴審東京高裁昭和56年9月7日判決行政事件裁判例集32巻9号1556頁。この裁判は、税理士試験合格者6名が特別試験につき税理士試験に比し著しく不合理な差別により税務職員に対してのみ特権を与えるものであるとして、特別試験の無効確認等を求めた訴訟「税理士特別試験実施公告処分取消等請求事件」である。

⁵⁹ (試験の目的及び試験科目)

第6条 税理士試験は、税理士となるのに必要な学識及びその应用能力を有す

ているとして批判的な意見がある⁶⁰。現在、税理士登録者数は、2011年5月末現在で71,810人名である。そして、その税理士資格取得方法は、「税理士試験合格者47.5%，税理士試験免除者（一部免除を含む）32.1%，公認会計士6.9%，弁護士0.1%他」となっている⁶¹。また、2011年4月28日現在の公認会計士登録者数は、準会員である公認会計士試験合格者等を含め、31,306名となっている。公認会計士協会が実施したアンケートによれば、公認会計士が税理士となる資格を有する者であることについては、ほとんどの者が認識している。しかし、その根拠が税理士法に規定されていることを知っている者は69.2%と少なかった。さらに、公認会計士の資格において当然に税理士業務ができるようにすべきと考える者は9割を超えており、その理由を「監査会計の専門領域に当然に税務

るかどうかを判定することを目的とし、次に定める科目について行う。

一 次に掲げる科目（イからホまでに掲げる科目あつては、国税通則法その他の法律に定める当該科目に関連する事項を含む。以下「税法に属する科目」という。）のうち受験者の選択する三科目。ただし、イ又はロに掲げる科目のいずれか一科目は、必ず選択しなければならないものとする。

イ 所得税法、法人税法、相続税法、消費税法又は酒税法のいずれか一科目、ホ 国税徴収法、ヘ 地方税法のうち道府県民税（都民税を含む。）及び市町村民税（特別区民税を含む。）に関する部分又は地方税法のうち事業税に関する部分のいずれか一科目、ト 地方税法のうち固定資産税に関する部分

二 会計学のうち簿記論及び財務諸表論の二科目（以下「会計学に属する科目」という。）

⁶⁰ 松沢智氏は、試験科目に「国税通則法」、「民法」、「民事訴訟法」、「行政訴訟法」が必要であると説く。『税理士の職務と責任（三訂版）』中央経済社、1996年、310頁。

⁶¹ 日本税理士会連合会制度部「税理士実態調査予備調査アンケート集計結果」今回の税理士実態調査・予備調査は、①基準日、2010年9月15日、②対象者、2010年9月15日現在の税理士会員71,815人から無作為抽出された7,000人、③実施時期、2010年10月6日～2010年11月1日、④実施方法、外部の専門業者に、調査対象者の無作為抽出・発送、回収・集計を委託、⑤回答数、3,895件（回答率55.7%）、⑥集計方法、各設問の対象者総数を100%とした場合の各回答の割合と実数を集計表又はグラフとして示される。税理士界1276号（日税連、平成23年1月）16頁。

が含まれているから」とする者が多かった⁶²。

近年、公認会計士試験合格者は著しく増加している。しかし、その就職状況は厳しい。今後は、多くの公認会計士が、税理士試験を全く受験することなく、税理士業務に参入してくることが予想される。また、同様に、2011年6月1日現在の弁護士登録者数は30,488名である。新司法試験導入による弁護士数増加に伴い、弁護士が税理士業を行う機会は間違いなく増えると思われる。このような現況の下、税理士は、社会からの要請をうけて、その資質の向上を図らなくてはならない。また、税理士資格の取得制度が、免許資格制度に基づく国家資格として適正に発展しなければならない。

3. 税理士の「自律」問題

職業専門家がその地位を確固たるものにするためには、その職業団体の存在が不可欠である。そして、その職業団体の団体構成員に対する職業倫理の遵守やその職業団体および構成員の強い「自律」が要求される。とりわけ、この「自律」が、依頼者に対して、国家資格を有するものは、独立して公正な立場で専門家として、その信頼にこたえ得る存在として評価されるための重要な要素である。

税理士の「自律」の問題は、税理士会の「自治権」の獲得と税理士の税理士業務に対する「自己完結権」の二つの側面に分けられる。そして、税理士の「自治権」の獲得は、税理士が独立した公正な立場で、納税者、税理士、国家との関係における立ち位置を決定する場合に深く影響する。なぜなら、この三者の関係は、本来、租税関係法規のみが、それを律することができるにもかかわらず、現行の税理士法においては、税理士及び税理士会の自治権が確立されていない結果、国家権力の介入する余地

⁶² 公認会計士協会は、日本税理士会連合会が平成21年11月に「税理士法改正に関するプロジェクトチームによるタタキ台」（以下、「PTタタキ台」という）を公表したことに伴い、JICPA ニュースレター 2月号付録において緊急アンケート調査を実施した。本アンケート調査は、会員（監査法人を除く。）及び準会員（5号準会員を除く）28,292名を対象として実施された。アンケート用紙を同封して送付し、うち1,510名（5.3%）より回答を得ている（回答期間：2010年2月1日～2月26日）。

を残しているからである。具体的には、財務大臣が税理士の懲戒処分を執行し、税理士会に対する監督権を持っている。さらに、国税庁長官は、税理士および税理士法人に対して報告の義務を課し、質問検査権を行使することができることになっているのである。とはいえ、近時、税理士の懲戒処分は、税理士自身の責任によるところが多く、昭和55年の税理士法改正以前における「飯塚事件⁶³」という課税庁の権力介入のようなものはないと思われる。しかし、前述のように、これらの規定の発動可能性は、税理士の立ち位置に大きく影響を及ぼすということから、税理士の使命を実現することの妨げになるといえる。それゆえ、納税環境整備による税理士法改正時に是正される必要がある。

一方、一定の資格を有しその資格に基づく相談業務や情報提供業務という職業に従事する者を専門家⁶⁴と定義し、その職業専門家と依頼者に

⁶³ 飯塚毅税理士は、昭和36年頃から従業員に対する利益還元型の「別段賞与（期末の決算整理において、法人に利益が出た場合に、その一部を従業員に対する利益還元として未払賞与を計上し、源泉税を支払ったうえこれを従業員からの借入金に振替、一定の利息を払いながら5年ないし10年に分割して返済するという形態）」の支給を節税対策として指導した。また、旅費規定を作って、役員や従業員が業務上出張した場合に、日当を支払うことも指導した。これらは、当時の税法上、まったく適法なものであった。ところが、関信国税局は、これを違法とみなして更正処分をした。飯塚氏は不服申立てを経て訴訟にまで持ち込んだ。飯塚氏は、鹿沼（栃木県）と東京に事務所を持っていたので、関信国税局と東京国税局は、「叩けば何か出るだろう」という予断をもって、昭和38年6月24日に、いっせいに飯塚氏の関与先数十件の調査を開始した。これが飯塚事件の発端である。調査は、執拗を極め、当局は、関与先に対して飯塚税理士との顧問契約を解除すれば調査に「手心」を加えとか、別の税理士を紹介してもらいたいという申出書を税務署長宛に出させるなど、卑劣な手段で切り崩しをはかるとともに、「脱税」についての証言をとりつけようとした。検察も、国税当局の要請を受けて捜査を開始、自宅や事務所の搜索をしただけでなく、昭和39年3月14日には飯塚事務所の職員4人を脱税や税理士法違反の嫌疑で逮捕するなどの暴挙を決行した。結局、起訴された4名は、昭和45年11月11日いずれも無罪となり、判決は確定した。（高杉良『不撓不屈』新潮社、2002年他を参考にしている。）

⁶⁴ 川井健「専門家の責任と判例法の展開」『専門家の責任』日本評論社、1993年、3頁以下。

関係において、職業専門家の果たすべき役割についての研究がおこなわれてきた。その研究において、たとえば、医師や建築家の場合には、長年にわたって築きあげられた一般原理が確立していて、それを個別のケースにあてはめるについて最終的な判断権を医師や建築士自身がもっているのも、その主体性や独立性が確保されやすいといわれている⁶⁵。しかし、その場合でも、企業や政治団体などの圧力に対して最後まで独立と自由を貫徹することが困難な場合もあり、土建請負会社に雇用された建築士や企業内病院に勤務する医師が、その良心を曲げて仕事をするか会社を退職するかを選択を迫られることが多いこともよく知られている。

税理士も、また、依頼者のベスト・インタレストの実現と納税義務者の適正な納税義務の実現を図るために、その環境整備を進めなければならない状況にある。とりわけ、税理士は、納税者と国家と関係でその税理士使命をどのように実現すべきであるかということが求められている。そのため、それらの納税環境整備は、税理士法上の権利として税理士の「自律」が確保されるように整備されることが望ましいといえる。

税理士法33条の2第2項は、税理士が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を申告書と関連の財務書類にすることができ⁶⁶、審査事項等を記載した書面の添付制度を定めている規定である⁶⁷。つまり、税理士がその申告書を審査し、それが租税に関する法令の定めるところに従って適正に作成されていると認めたときは、その審査した事項等とそれが適法に作成されたものである旨を記載した書面をその申告書に添付する制度である。そして、この書面添付権を受けて、税理士法35条は、課税庁がその審査した申告書につき、調査、更正をするときは、審査した税理士に意見を述べる機会を与えなければならない

⁶⁵ 西島梅治「プロフェッショナル・ライアビリティ・インシュアランスの基本問題」有泉享監『現代損害賠償法講座八 損害と保険』日本評論社 1973年152頁において、弁護士と医師や建築家である職業専門家につき最終判断権を有するか否かにより、専門家の独立性を分析していることは興味深い。

⁶⁶ 日本税理士会連合会編『税理士法逐条解説（6訂版）』2010年、149頁。

⁶⁷ 税理士法33条の2の「書面添付制度」の詳細は第4章で述べる。

と規定している。その後、その審査した申告書等が意見聴取の段階で特段の問題がなければ、税務調査に移行しないという課税庁の実務運用が明らかにされている。つまり、税理士法33条の2第2項によって、実質的に税務調査が省略され、最終的な納税義務が確定するということである。この制度は、本来税務官公署が行うべき申告書の適否の判断を税理士に行わせようとするものではなく、あくまで、他人の作成した申告書が租税に関する法令の定めに従って適法に作成されているかを税理士が審査し、納税義務者が行う納税義務の適正な確定を援助するためのものである⁶⁸。上述の税理士の「自律」の問題は、この審査した書面添付制度で解決ができないであろうか。つまり、「税務監査制度」を確立することで、税理士に対して、最終判断権を与えることができないであろうかということである。そして、この「税務監査」が終了した申告書等は、原則として「適正申告」として捉えることで、税理士の「自己完結権」を創設したいと考えるのである。

第4節 まとめ

これまで述べてきたように、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示していた。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る。その結果、依頼者の税理士に対する責任追及は、その射程範囲が拡張し、税理士が委縮するような状況を招いている。これは、依頼者（納税者）と税理士の信頼関係を不安定にしている。

他方、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、納税者に対して、国家が税務吏員をして法令を逸脱した質問検査権を行使するとき、それを税理士が国家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

⁶⁸ 日本税理士会連合会編『税理士法逐条解説（6訂版）』2010年、150頁。

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わせることになる。その結果、税理士と納税者の信頼関係は破壊される。

さらに、これらの不安定な三者の関係を改善するために必要な税理士制度は、機能不全に陥っている。先に述べたように、税理士業務の領域にかかわるもの、そして、専門家として制度にかかわるものが、建築物の土台、つまり、基礎的な構造として存在しなければならないにもかかわらず、基礎部分の業務領域である会計付随業務は浸食され、会計専門家の共通領域かつ独占領域として確立できずにいる。さらに、税理士の専門家制度を維持するための資格付与体制は厳格さを失いつつある。また、この基礎的な構造のうえに建築物の柱、壁、屋根として造り上げられるはずの税理士法上の権利義務に関しても不安定な状態である。なかんずく、これらの税理士法上の権利義務に大きく影響する税理士の「自律」の問題は、「税理士業務の適正な運営を確保するために」という極めて、抽象的な要件のもとに、国家（税務吏員）をして、税理士および税理士法人に対して報告の義務を課し、質問検査権を行使することができるという監督権が温存されることにより、税理士の「自治権」を妨げている。さらに、税理士の「自律」を大きく支える「自己完結権」の実現可能性を含有する税理士法33条の2第2項の「税務監査」は、その意義を狭く解釈され、税理士が「公器」としての役割の負担する制度ではなく、税理士が「下請け」としての機関として認知され機能できていない。このようなことから、税理士は国家に対して強い不信感を抱き、税理士が納税者の権利擁護を使命とするのか、あるいは、国家の徴税機関の一部として機能するのかという不毛な二項対立になっている。

しかし、国家と税理士と納税者は、三者がそれぞれにおいて、影響を与えながら、常に緊張状態を保つことでその制度の基盤を維持するように努力をする必要がある。そして、その三者の緊張状態が均衡して保たれた状態、すなわち、国家と税理士と納税者の均衡した構図が描かれるように、これらの不安定な三者の関係を改善するために必要な税理士制度は、整備されなければならないのである。

以上のように、第1章では、税理士制度の問題点について検討した。次に第2章では、比較法として外国の税理士制度と他の職業専門家について概観することにする。