



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	税理士制度と納税環境整備（４）：税理士法33条の２の機能
Author(s)	川股，修二
Citation	北大法学論集，64(1)，212[69]-180[101]
Issue Date	2013-05-31
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/52776
Type	departmental bulletin paper
File Information	HLR64-1_002.pdf



税理士制度と納税環境整備（４）

—— 税理士法 33 条の 2 の機能 ——

川 股 修 二

目 次

はじめに

第 1 章 税理士制度の問題点

第 1 節 税理士法第 1 条の沿革

第 2 節 税理士の責任

（第 63 卷 4 号掲載）

第 3 節 税理士制度の内部構造の問題

第 4 節 まとめ

（第 63 卷 5 号掲載）

第 2 章 諸外国の税理士制度・他の専門家制度

第 1 節 ドイツ・韓国の税理士制度

（第 63 卷 6 号掲載）

第 2 節 日本の他の専門家制度

第 1 款 専門家責任

第 2 款 法律分野専門家の専門家制度

第 1 項 わが国の法律専門家における実状

第 2 項 各分野の専門家制度

1. 公認会計士の専門家制度

2. 司法書士及び土地家屋調査士の登記業務に関する

専門家制度

（本号に掲載）

3. 行政書士の専門家制度

4. 弁護士の専門家制度

5. 建築士の専門家制度

第 3 款 専門家としての制度基盤

第 3 節 まとめ

第３章 税理士制度と納税環境整備

第１節 真の納税環境整備

第２節 納税環境整備の改革と現状

第３節 真の納税環境整備に何が必要か

第４節 まとめ

第４章 税理士法33条の２（書面添付制度）の役割

第１節 税理士法33条の２（書面添付制度）の沿革

第２節 書面添付制度の意義（前号まで掲載）

第３節 ドイツ・韓国の類似制度

第４節 書面添付制度の活用による功能

第５節 まとめ

結びに代えて

第２節 日本の他の専門家制度

本節では、日本における職業専門家の置かれている現状につき法律分野の専門家を中心に概観し、各専門家における専門家としての存在意義や専門家責任¹について、税理士制度と共通する問題構造を抽出し、比較をしながら検討する。また、法律分野ではないが建築士の専門家制度についても言及したい。それは、建築士が、近時、構造設計建築士の偽装問題で建築士という専門家制度の崩壊の危機に見舞われたためである。その後、建築士業界は、再生を期して、専門家集団の再構築を進めている。そして、建築士は、従前からの慣習や既得権益をかなぐり捨て、専門家としてあるべき姿を追求しているといつてよい。そこに、税理士会

¹ 専門家の責任論としては、川井健「専門家の責任」『専門家の責任』日本評論社、1993年、３頁以下、能見善久「専門家の責任—その理論的枠組みの提案」別冊NBL No28、1994年、４頁以下、鎌田薫「専門家責任の基本構造」川井健＝塩崎勤『新・現代損害賠償法講座３』青林書院、2004年、297頁以下、山川一陽「専門家責任—総論的記述にかえて—」山川一陽＝根田正樹編『専門家の理論と実際』新日本法規、1994年、１頁以下を参照。

という専門家集団が参考にするべきものがある。

第1款 専門家責任

第1項 専門家の意義

「専門家」とは、通常人とは異なり、「〇〇士」といわれるような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（プロフェッション）に従事する者をいう²。その職業は自由業に属する。プロフェッションとは、西嶋梅治教授によれば「科学または高度の知識に裏づけられ、それ自身一定の基礎知識をもった特殊の技能を、特殊な教育または訓練によって習得し、それに基づいて不特定多数の市民の中から任意に呈示された個々のクライアントの具体的要求に応じて具体的活動を行ない、よって社会全体のためにつくす職業である。」と定義されている³。そして、職業専門家としての存在意義は、社会の中におけるその職業専門家が職業専門家たる要件⁴を充たしているか否かで左右される。この存在意義の要件として、概ね次の5つの条件を具備していることが必要である。第一に、業務に係る一般原理（principleないし science）が確立しており、この理論的な知識に基づいた技術を習得するのに長期間の高度の教育と訓練が必要である。第二に、免許資格制度の確立である。そして、第三に、職業団体の結成と自律性の確保である。さらに、第四は、営利性の排除・公益性の保持がある。最後に、主体性・

² 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。

³ 「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、141頁。

⁴ 川井健教授は、専門家の特色として、①資格を必要とする。その資格は、国家試験制度に基づくことが多く、特定の専門家集団が形成される。また、その団体は自立性を有する。②特殊な領域についての判断が仕事の内容とされ、高度の裁量権が委ねられる。③仕事の対価は比較的高額となる。その理由は、その仕事が特殊な教育や高度の技能を必要とするからである。④社会的地位は、高いことが通常である。との4点を掲げている。川井健「問題提起」『専門家の民事責任』別冊 NBL28号1頁。

独立性の確立である。これらにつき、さらに詳しくみると、一般原理とは、長年の研究の蓄積と伝承によって確立されたもので、その原理を個別のケースに応用することによって業務の安全確実性が保障される原理である。次に、免許資格制度は、国家試験またはこれに代わる厳密な資格試験（審査）に合格することを要求することによって、その職種全体の社会的信用を確保し、顧客が無資格者や低能力者による被害に遭うこと回避する機能を有する制度である。第三は、職業団体が結成され、当該職能団体が社会一般の外部に対して、自己の能力と活動範囲を公示し、団体内部において、会員の質と能力を保持し、社会的使命の達成のため自己研修と倫理性の保持の必要性を要求する団体として存在する。さらに、その団体が自律性を保持し、強い自己規制力をもつために、資格を自分で審査し、資格を与える権限を持つとともに強大な懲戒権を保持しなければならない。第四の条件は、理念型としての職業専門家は、営利を第一の目的とするのではなく、何よりも利他主義つまり公共の利益の促進を第一にしなければならない。つまり、通常の商業と違って、営利第一主義を認めるわけにはいかない領域である。しかし、公共の利益の促進を強調しすぎるにより、今日の専門家を非営利主義的聖職としてみることに弊害が生じている。だからといって、逆に、営利主義的な側面からだけ見るのも妥当ではない。最後に職業専門家は、主体性・独立性の確立が最も重要である。以上のように、各々職業専門家の存在意義は、これら要件を充足の有無、ないし、程度により変化するものである。

第2項 専門家の契約責任

専門家の契約責任とは、一般の人が持っていない情報や技術さらには判断能力を持っている専門家が、それらを持たない人から依頼されて、その人に代わってその業務の執行につき判断し、執行するときにその任務を果たせなかった場合、あるいは、その人の財産の管理や維持に介入する関係があるときに依頼された人の最良の利益のために依頼者が満足する判断や執行、管理や維持を遂行できなかった場合に生じる法的責任である。そして、その責任の法的根拠を契約責任に求める場合には、専門家と依頼者との間の契約の種類及び法的性質が問題となる。

専門家と依頼者との間に締結される契約は「為す債務」であり、それはサービス提供契約である。したがって、その法的性質は、その専門家が社会に対してどのようなかわりを持っているか、また社会が専門家にどのような期待を持っているかということを背景として、専門家の種類、専門性の程度などの如何により雇用、請負、委任あるいはそれらの混合契約などいろいろの種類のものが考えられる。とりわけ、法律専門家などの高度専門家の場合には、委任ないし準委任と見られる種類の契約が通常である。その契約の特徴は、まず、契約当事者の間の情報量の格差があげられる。つまり、依頼者が劣後的な立場で契約をせざるを得ないという特徴を持つ。そして、この劣後的な立場は、免許資格制に裏打ちされた受任専門家に対する客観的信頼関係により克服される。そして、これを基礎として依頼者と相互の高度な信頼関係を形成される。その結果として、専門家のサービス提供債務に対して、大幅な裁量的判断が委ねられることになる。また、職務の特性として利他性、公共性があげられるため、依頼者の私的利益とかかる公共的利益との調和を考慮しつつその債務を履行すべき義務を負う特徴を持つ。そのため、専門家個人の私的利益の追求に禁欲的であるべきだという高度の倫理性が要求される。

このような、契約の特色から専門家の債務不履行類型と責任の根拠について、次のような見解が主張されている。その一つは、専門家の債務不履行を高度注意義務違反型と、忠実義務違反型との二つの類型に分けるという義務二分論である⁵。他方は、専門家の債務不履行責任が問題となる場合、通常は依頼者と当該専門家との間に一定の契約があるのだから、当該専門家が依頼者に対し、具体的にいかなる債務を負うかは、基本的にはこの契約の解釈によることし、専門家責任の各論的研究が重要であると説く見解である⁶。つまり、各論において、専門家集団の抽象的信頼関係を前提にして、サービス提供契約を締結し、依頼者と具体的信頼関係により契約関係（契約以前の接触を含む）に入った専門家の義務

⁵ 能見善久「専門家の責任—その理論的枠組みの提案」別冊 NBL No28、1994年、4頁以下を参照。

⁶ 下森定「専門家の契約責任」川井健＝塩崎勤『新・現代損害賠償法講座3』青林書院、2004年、21頁以下。

は、その契約に入った事情、契約内容、契約関係存続中の諸事情さらには契約関係終了後も一定期間にわたって、当該契約関係の特殊の事情を踏まえ、契約の解釈から導き出されるところの具体的債務を、依頼者の信頼にこたえて、その利益の実現を自己や第三者の利益の実現に優先して、誠実かつ忠実に善良なる管理者の注意義務を尽くして履行すべき専門的知識、技能に応じた高度の注意義務が契約上の本来的給付義務であるとする。もっとも、専門家がそれぞれの分野で、依頼者に対して、本旨の履行をすべきであるから、その専門家が依頼者に対し、具体的にいかなる債務を負うかは、基本的にはこの契約の解釈によることになるといえる。そもそも、専門家は高度な注意義務を負うことは、当然のことであり、ただ単に「専門家」というだけで、契約内容を超えた注意義務がさらに加重されることはないのである。

第３項 専門家の不法行為責任

専門家が不法行為責任を追及される場合として、一般に、専門家と被害者との間に直接の契約関係がない場合や契約締結前の過誤の場合、または、第三者が専門家の過誤により被害を被った場合がある。たとえば、司法書士がいわゆる原野商法に加担したとして、司法書士の不法行為責任を認めた判決などがそれにあたる⁷。神戸地裁は、司法書士が貸金業者からの委任に基づいて根抵当権設定登記及び先順位根抵当権の抹消登記の各手続を代行するに当たって、無価値な土地を担保に高額の貸付けの行われることを認識している場合はこの委任を拒否すべきであり、拒否をせずに実際に代行したことは違法な行為を幫助したものであって民法709条の不法行為責任を負うべきだと判示した。また、弁護士の場合でも、東京高裁の判例⁸では、弁護士が別の民事保全事件で疎明資料として家

⁷ 神戸地裁平成9年1月21日判決判例タイムズ942号164頁。

⁸ 東京高裁平成11年9月22日判決判例タイムズ1037号195頁。この事件は、「民事保全事件において、個人のプライバシーに関する資料が提出され、記録に編綴された場合、これを記録の閲覧等の対象から除外することのできる一般的な根拠はないから、その資料の提出が当事者の正当な訴訟活動として違法性が阻却される場合があるにしても、その資料が特に本件のような事件の当事者とは無関係な第三者のプライバシーに関する資料であるときは、その提出者におい

事調停申立書の控えを裁判所に提出し、この文書に第三者のプライバシーに関する事項の記載があったため、弁護士の第三者に対するプライバシー侵害という不法行為責任の成否が問題となった。高裁は、本件文書がXのプライバシーに関する事項を記載した文書であり、Y（弁護士）は、このXとは関係のない別の民事保全事件の疎明資料を提出したとして、第三者に対する不法行為による損害賠償を認めた。さらに、その他の判例は、専門家の注意義務を依頼者と専門家との委託契約成立により初めて生じるものではなく、契約成立前の受任段階においても注意義務がすでに課せられているものとして、専門家による過誤が契約締結前であっても専門家の不法行為責任を認めている⁹。一方、専門家には、それぞれの業法により各種の義務¹⁰が課せられ、これらに義務に違反して、他人に損害を生じさせた場合にも、当然に、不法行為責任を追及されることはいうまでもない。

て、提出の必要性、相当性について十分な吟味をし、正当な訴訟活動として許されるかどうかを検討することが求められるものである。」そして、「第三者に対するプライバシー等の侵害については、訴訟活動の自由を理由に違法性が阻却されるかどうかの検討は、当事者間における場合よりも厳格であるべきものと考えられ、当該訴訟行為をすることが、これによって損なわれる第三者のプライバシー等の保護を上回る必要性、相当性等について首肯できる特段の事情がない限り、違法性を帯びるというべきである。」と判示した事件である。

⁹ 大阪地裁堺支判昭和60年3月7日判例時報266号123頁。同判決では、不動産の買主（原告）と司法書士（被告）との間に委託契約は結ばれていなかったが、所有権移転登記手続をするに必要な書類を預かっていた司法書士が、買主に預り書を交付していたことを失念し、売主の求めるままに返還したことは、司法書士として通常払うべき注意をもって書類を保管すべき義務を怠ったものであるとして、司法書士の不法行為責任が認められた。

¹⁰ 司法書士法は、嘱託に応じる義務8条、秘密保持の義務11条、会則の遵守義務15条の6および司法書士会の報告義務16条のほか、各種の行為禁止や行為制限に関する規定を設けている。また、弁護士法は、法律事務所の届出義務21条、会則を守る義務22条、秘密保持の権利及び義務23条、委嘱事項等を行う義務24条、および依頼不承諾の通知義務29条、を定めるほか、各種の行為禁止や行為制限に関する規定を設けている。税理士法は、署名押印の義務33条、秘密を守る義務38条、事務所設置の義務40条、帳簿作成の義務41条、会則を守る義務39条、のほか、各種の行為禁止や行為制限に関する規定を設けている。

専門家のサービス提供契約が上述の特徴を有し、専門家が委任契約を締結した依頼者に対して、専門家は契約上の善管注意義務を負う。これに対し、専門家が不法行為責任を負う場合には、注意義務違反が問題とされる。専門家としての注意義務とは、専門的知識または技能を有する職業人を基準として理解されるべきである。そして、その義務の程度は高度であり、通常人に求められる注意義務の程度とは異なる。このために、契約責任、不法行為責任のいずれかによって注意義務の程度に差異が生じるわけではない。

一般的に、その性質が履行義務者の裁量権の幅が大きい「為す債務」の場合には、契約責任構成をとるといっても具体的な債務内容は明確ではなく、不法行為責任構成をとっても専門家が具体的にどのような注意義務を負っているかを知ることが困難であると考えられる。この場合に契約当事者のどちらが立証責任を負担するのかという問題があるが、訴訟実務では請求権競合なので、通常両方が主張されており、どちらの方に説得力があるか、あるいは、きめ細かい説明ができるかという問題だとの意見もある¹¹。しかしながら、その請求権競合が訴訟権の濫用に繋がってはならない。

第２款 法律分野専門家¹²の専門家制度

第１項 わが国の法律分野専門家における実状

近年の司法制度改革は、司法制度改革審議会意見書¹³が大きく寄与した。この意見書によれば、司法の担い手を「法曹」とすると、法曹とは弁護士、判事及び検事であり、弁護士を中心とした隣接士業¹⁴は含まれないとされ、これら隣接士業は「司法の担い手」ではないが、「法的サー

¹¹ 座談会『「専門家の責任」法理の課題と展望』法時67巻2号51頁〔小林秀之発言〕。

¹² 法律分野専門家としては、弁護士、公認会計士、税理士、弁理士、司法書士、土地家屋調査士、社会保険労務士、行政書士等が考えられる。

¹³ 2001年6月12日司法制度改革審議会意見書86頁～87頁。

¹⁴ 日本のように法律分野の専門資格が細分化されている国はほとんどない。しかし、韓国は日本と類似した法律分野の細分化された専門資格がある。

ビスの担い手」ではあると位置づけられた。そして、当該意見書は、国民への法的サービスの向上を目指して「弁護士と隣接法律専門職種その他の専門資格者による協働については、依頼者の利便の向上を図る観点から、ワンストップ・サービス（総合的法律経済関係事務所）を積極的に推進し、その実効を上げるための方策を講じるべきである。その際、収支共同型や相互雇用型等の形態などいわゆる異業種間同事業の容認の可否については、更に検討すべきである。」との方針を提言している。また、「隣接法律専門職種の活用」の項において、国民の権利擁護、司法アクセスが不十分であるという当時の状況を踏まえて、そのような状況を直ちに解消する必要性にかんがみ、利用者の視点から「当面の法的需要を充足させるための措置」を講じる必要があり、そのためには、隣接士業を活用し、当該隣接士業の権限拡大措置の必要性が生じるとした。このような措置につき、この意見書がその根底で意識していることは、世界においても稀な日本の法律専門家の種類の多さによる国民の法律関連サービス業務に対する非利便性という問題につき弁護士を中心とした法律家に集約することによって、その利便性を確保しようとしていると考えられる。それを受けて、当該意見書においては、このような隣接士業の権限拡大措置は、「弁護士人口の大幅増員が達成されるまでの間の過度的、応急的措置であり、当面の法的需要を充足させるための措置である」としている。

しかしながら、これらの権限拡大は、現実的に公認会計士、税理士、弁理士、司法書士、土地家屋調査士、社会保険労務士、行政書士等のいわゆる隣接士業界に既得権益を獲得させる結果となった。そして、この司法制度改革により、認定司法書士の簡易裁判所における訴訟代理権の獲得、弁理士の特許権等の侵害訴訟に関する訴訟代理権の獲得（弁護士との共同受任に限る）、税理士の税務訴訟に関する弁護士と共にする出廷陳述権の付与、特定社会保険労務士の労働関係紛争に対する関与等、行政書士の書類提出手続代理及び契約その他に関する書類を代理人としての作成、不利益行政処分における弁明及び聴聞手続代理権の付与という権益を実現させたのである。

さらに、隣接法律専門職種は、このような「司法制度改革」における流れと別の流れである「規制改革」に便乗しながら連動した。その結果、

司法書士、行政書士、社会保険労務士のそれぞれの連合会、その政治連盟がロビー活動を展開し、規制改革会議の第３次答申¹⁵等に対して、弁護士がその職域権限責任を十分に果たしていないことや隣接法律専門職種が市民の利便性及びニーズに応えることを理由として、法律分野専門家の間の規制緩和¹⁶を推進すべきことなどの更なる権限拡大の立法化要求¹⁷を掲げている。このような規制改革会議の問題意識のもとでは、法律事務についての業務独占を定める弁護士法72条の例外として、隣接士業に一定限度で認められている「法律事務取扱」を弊害のない限り拡大するという方向性が出てくると考えられる。これらの制度改革や規制改革に呼応するように、近時、従前から互いに接触する各専門家の業務範囲で各々の業界を挙げての職域獲得争いが生じている。これらの判決として、行政書士である被告人が法務局等において代理人として有限会社変更登記の登記申請を行ったことが、司法書士法違反に問われた福島事件¹⁸や弁護士が顧問先の会社の登記申請を代理したところ、司法書

¹⁵ 2008年12月22規制改革会議「規制改革推進のための第三次答申」463頁。

¹⁶ 規制改革会議の中では、法務・資格タスクフォースにおいて隣接士業の権限拡大要望が取り上げられている。規制改革会議の問題意識は以下のとおりである。まず、資格制度の存在意義は否定しないが、その歴史が古いこともあり、硬直化を生じている部分があることを指摘する。そして、特に業務独占資格（弁護士及び隣接士業の資格は業務独占資格である）については、「業務の独占、合格者数の事実上の制限、受験資格要件などの規制が設けられることで新規参入が抑制され、資格制度そのものが各種業務サービスの需給調整機能を果たす結果、市場における競争が制限される環境を生み、競争を通じて本来国民が享受できる良質で多様なサービスの供給が阻害されるおそれがある」こと、「このため、業務独占資格については、有資格者でないとできない業務範囲を可能な限り限定し、隣接職種の資格者にも取り扱わせることが合理的と認められる業務については、他の職種の参入も認めるなど、資格者の垣根を低くすることにより各種業務分野における競争の活性化を図る必要がある」との問題意識を示している。

¹⁷ 司法書士の「制約のない法律相談権の確立」、行政書士の「行政不服審査請求についての一般的な代理権付与」、社労士の「簡裁訴訟代理権及び労働審判代理権付与」などの要求である。

¹⁸ 最高裁第三小法廷平成12年2月8日判決、判例タイムズ1027号89頁。判決は、

士会から顧問先に対して弁護士登記申請行為が違法であるとする趣旨の書面が送付された事案で、「弁護士の登記申請代理行為は適法であるにもかかわらず、右行為を違法であるとするものであって、弁護士の名誉・信用を毀損するものである」という弁護士の主張が容認とされた埼玉事件¹⁹などがある。これらに事件の背景には、前述のとおり、日本では法律専門家が細分化され、当該専門家が多様に存在するということがある。さらに、高度成長期に経済では、法律専門家に対する需要は多く、それぞれ専門家はその中核をなす業務を遂行することで充分であったが、経済成長の鈍化により法律専門家が隣接法律専門職種の業務範囲まで、その範囲を拡張してきているという状況が存在している。

このように、法律分野の専門家は業務の拡大とともに専門家としての責任も拡大され、新たな問題も含め多様な問題を抱えることになった。それゆえ、司法制度改革および規制改革により、従来から弁護士が独占してきた訴訟代理権を付与されたそれぞれの専門家に関する問題は、過

司法書士以外の者が囑託を受けて登記に関する業務及び登記申請書を作成する業務を行うことを禁止し、これに違反したものを処罰する司法書士法19条1項、25条1項は、憲法22条1項に違反しない。また、行政書士が業として登記申請手続について代理することは、司法書士法19条1項に違反すると判示した。従前から、実務では会社設立に関して定款認証や設立書類等が行政書士の法定業務であることから、その付随業務として登記申請書を作成し会社設立にかかる関係者（本人申請）が登記申請行為をすることが行われていた。

¹⁹ 浦和地判平成6年5月13日、判例時報1501号52頁、判例タイムズ862号187頁、金融・商事判例959号16頁。東京高判平成7年11月29日、判例時報1557号52頁。本件の発端は、埼玉司法書士会が非司法書士排除活動の一環として、司法書士でない者を代理人として登記手続をなした依頼主に対して、お願いの啓蒙宣伝文書を出した。その一通が岡田滋弁護士の登記手続をなした顧問会社に届いた。これに対し、岡田滋弁護士から、弁護士の資格を有する者は、当然、登記手続の代理業務を行ないうることにかかわらず、当職を名指しで非司法書士による違法業務執行者である旨の文書を当職の顧問先に配布し、もって、当職の名誉信用を著しく傷つけたとして、埼玉司法書士会を被告として損害賠償の訴えが提起されていた。右の時期から間もなくの昭和62年10月に日弁連と日司連との間に、広く両職能間に介在する諸懸案については国民の権利擁護を職責とする両職能間の協議によって主体的に解決すべきとの合議が成立したのである。

去の弁護士の専門家責任としての判例の蓄積を丁寧に整理することが必要になると思われる。これらを踏まえて、次に、それぞれの法律分野の専門家につき、税理士業務との業際問題を視野に入れつつ、税理士の抱える問題点との関連において比較しながら、その専門家責任や専門家制度について考察する。

第２項 各分野の専門家制度

１．公認会計士の専門家制度

（１）公認会計士の専門家責任²⁰

公認会計士法（以下「会計士法」という）は、公認会計士の使命について「監査及び会計の専門家として、独立した立場において、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もって国民経済の健全な発展に寄与することを使命とする。」（会計士法１条）とするとともに、その職責として、「常に品位を保持、その知識及び技能の修得に努め、公正かつ誠実にその業務を行わなければならない。」（会計士法１条の２）と規定している。さらに、財務書類の監査証明業務（会計士法２条１項）を有償による独占業務とし、通常会計業務及びMAS業務（会計士法２条２項）を行うことを認めている。とりわけ、通常会計業務は、何人でも業として行い得る会計業務を公認会計士においても有償で行うことができることを確認的に規定している。この規定は、税理士法における税理士法２条２項の付随会計業の規定と同様である。さらに、税理士法３

²⁰ 公認会計士の債務不履行責任について論じた文献として、根田正樹「公認会計士の責任」川井健＝塩崎勤編『新・裁判実務体系８ 専門家責任訴訟法』青林書院、2004年、98頁、松本祥尚「公認会計士の任務と責任」ジュリ1235号、2002年、39頁、弥永真生「不正発見と会計監査人（上）（下）」ジュリ1115号、1997年、92頁、1116号、1997年、72頁、片木晴彦「会社不正と監査人の責任（上）（下）」商事1284号、1992年、2頁、1285号、1992年、65頁、志谷匡史「公認会計士の任務懈怠とその責任—主要判例を素材に」監査524号、2007年、18頁、畑知成「公認会計士の監査証明業務に関する損害賠償責任について」NBL879号、2008年、46頁、八ツ尾順一「粉飾決算・経理不正防止と会計士の役割」税経通信、2009年２月号、129頁。

条は、公認会計士の資格を有するものが、税理士として税理士業務を行うことを認めている。したがって、公認会計士の役割が会計監査のみにあるとはいえないが、会計監査に関する技能を有する唯一の職業専門家であり、その職務は、保証業務が中心となり、会社の資本調達制度の基礎をなすところから、必然的にその監査証明業務に社会的期待が寄せられる²¹。とりわけ、税理士は、税理士法2条2項の業務として、納税者からの依頼を受けて、会計業務を行うことが常態化している。この場合に、税理士も、粉飾決算に関係する場合がある。公認会計士が粉飾決算²²に関係した場合に、いかなる注意義務を負うのかという問題は、税

²¹ 公認会計士の業務は、会計士と被監査会社間で監査契約が結ばれ、それに基づいて監査が行われる。監査契約は、書類等について監査をし、一定の期限までに監査報告書を作成し、提出するという事務委託を目的としているところから、その法的性質は、準委任（民法656条）と解される。また、公認会計士が会社法上の機関である会計監査人として企業の監査証明業務を行う場合は、会計監査人と被監査会社との関係は委任に関する規定に従うものとされており（会社法330条）、その任務を怠った場合には、被監査会社に対して損害賠償責任を負う（会社法423条1項）。したがって、その法律関係については、監査契約に特段の定めがない限り金融商品取引法や会社法のほか民法の委任に関する規定が適用される。会計士が会計監査人としてその任務を怠り会社に損害を及ぼしたときは、その会計士は委嘱者に対して連帯して損害賠償責任を負わなければならない。つまり、監査契約が準委任であるところから、会計士は善管注意義務を負い、一般に要求される程度の注意、技量をもって監査及び証明業務を行わなければならない。この義務に違反した場合には任務を怠るものとして損害賠償責任を負うことになる。これらの公認会計士の債務不履行責任を免れるためには、公認会計士の側で善管注意義務違反の不存在、つまり過失がなかったことを証明しなければならない。

²² 粉飾決算は、一般的に、「利益を過大に計上すること」と解されている。また、その逆、すなわち、利益を過少に計上することを逆粉飾決算という。これらは、ともに、不正な経理操作によって導かれるものである。粉飾決算の目的は、会社をよく見せかけることであり、利益を実際以上に過大に計上（粉飾）し、会社の業績が良いことを利害関係者に示すために行うのである。たとえば、新興企業が株価を上昇させるために架空売上げを作出して成長性を仮装したり（売上高および資産が過大計上される）、老舗企業が対外的な信用を維持するために発生した損失を簿外処理したりする例（損失および負債が過少計上される）

理士と共通の問題である。会社は、さまざまな理由によって、不正な記載、あるいは、誤った財務書類を作成することがある²³。そのような財務書類が主に粉飾を意図して作成され、当該書類に公認会計士の適正である旨の監査証明がなされ、対外的に開示された場合は、その書類が不正確な財務書類が経済活動の指標となる。そして、その結果として、債権者や株主などの利害関係人に不測の損害を生じさせることになる。この場合に、公認会計士が財務書類について重要な虚偽記載が存在することを認識していながら、あえて適正意見を行ったとすれば、公認会計士の故意を原因とする債務不履行責任が認められることは当然である。これに対して、公認会計士が重要な虚偽記載の存在を認識しておらず、これを看過して適正意見を行った場合において、どのような損害賠償責任が認められるかという問題がある。これらにつき、法定監査においては、監査基準・監査実施準則に基づく監査を行い、公認会計士協会の実務指

がある。

²³ ①静岡地判平成11年3月31日資料版商事法務187号216頁（ヤオハン事件）会社更生を申請し事実上倒産した有名スーパーマーケットを営む会社の元代表取締役が、粉飾決算・違法配当の罪で刑事責任を問われた事件。経営指導料名目による架空利益の計上や子会社への損失の移し替えなどの経理操作による実態の隠蔽工作が事実認定されている事件、②大阪地判平成15年10月15日金融・商事1178号19頁（阪急電鉄事件）私鉄会社が、特別利益として、立体交差化工事に伴い地方公共団体から受け入れた工事負担金等受入額402億2,500万円を、特別損失として、固定資産圧縮額21億6,900万円を、それぞれ計上した損益計算書を作成した。当該決算についての会計監査人の監査報告書には、本件における工事負担金等受入額の計上について何らの記載もなかった。株主が当時の取締役らを被告に代表訴訟を提起して、恣意的な会計処理を行って会社の重要な資産を流出させたと主張して損害賠償を求めた事件。③大阪地判平成17年2月24日判時1931号152頁（山一証券事件）旧山一証券の株主であった原告が、被告監査法人らに対し、同社の平成5年度ないし平成8年度の各事業年度における各有価証券報告書には重要な事項について虚偽の記載があったところ、各監査証明において、各財務諸表について虚偽の記載があったにもかかわらず、その記載が虚偽でないものとして証明したと主張して、損害賠償を請求した。この事件では旧山一証券が子会社5社を使って、顧客から、時価が簿価を著しく下回っていた有価証券を、簿価で買い取り、損失補てんをしたところ、簿外に巨額の損失を秘匿していた事実が認定されている事件。

針に基づく監査が行われ、それを監査調書に記載していれば過失のないことが立証されると解されている²⁴。しかしながら、粉飾決算を解明手法が確立され、キャッシュフロー計算書作成が義務化されることになった現在においては、公認会計士協会監査基準委員会の「分析的手続」等を具体的に実施することがより可能となった。したがって、「分析的手続」等を精緻化しないまま漫然として従来の通常の監査をし、粉飾決算を看過した場合は、公認会計士は義務違反を免れ得ないという意見がある²⁵。一方、会社の役員や従業員の不正行為を発見できなかった場合に公認会計士が責任を負わなければならないかどうかという問題がある。この点について、唯一の判断として、日本コッパース事件の第一審判決²⁶がある。この事件は、外資系の有限会社が監査法人に任意監査を依頼していたところ、経理部長の不正行為を発見できないまま、無限定適正意見の監査報告書が提出された。有限会社は監査の方法が違法だとして、監査人らに損害賠償請求の訴えを提起した。判決は監査法人に対する請求の一部を認容した事例である。判決では、「たとえ財務諸表の監査が被用者の不正行為の発見を主な目的にするものでなく、また適正意見の表明が被用者の不正行為のないことの証明をするものでないとしても、財務諸表に著しい影響を与える不正がないことを確かめるのであれば、財務諸表の適正性に対する意見の表明が無意味になる・・・ことに変わりはなく、また、独立監査人は、一般に認められた監査基準の下にという範囲内と、監査過程の固有の限界内に限られるのではあるが、財務諸表に著しい影響を与えるであろう誤謬、不正を発見すべく監査計画を立案し、監査の実施に当たり然るべき技術を駆使し、正当な注意を払うことが可能であり、またそのような手続きによって監査を行うことが期待されている」とし、したがって「監査人は、監査した会社の被用者の不正

²⁴ 渡辺豊樹ほか『改正証券取引法の解説』商事法務研究会、1971年、69頁、河本一郎＝神崎克郎『改正証券取引法の解説：問答式』中央経済社、1971年、111頁～112頁。

²⁵ 根田正樹「会計士の責任」川井健＝塩崎勤『専門家責任訴訟法』青林書院、2004年、101頁。

²⁶ 東京地裁平成3年3月19日判例タイムズ760号127頁。

行為を見過したまま適正意見を表明したというだけでは、責任を負わないが、職業的専門家の正当な注意をもって監査を実施するという本来なすべき手続きを怠り、その結果被用者の重大不正行為を看過したときは、監査の依頼者に対し、それによって生じた損害について賠償すべき責任を負う」と判示した²⁷。これに対し同事件の控訴審判決²⁸は、「近代の監査は、財務諸表の適正性または適法性を監査するもので、不正発見を目的として実施されるものではないから、被監査会社は、従業員の不正防止の機能を公認会計士に依存することはできない。もちろん、監査の途上で不正を発見することもありうるが、それは副次的なものにすぎない。・・・不正発見目的の合意のない限り、財務諸表監査においては、使い込み等の不正発見を目的とした監査手続きを行う必要はない。」として、特約のない限り不正の発見は監査目的ではないと判示した²⁹。この控訴審に関して、さまざまな意見が展開されており、公認会計士の財務諸表監査の目的と監査手続とを誤って解釈しており、会社に不正があってもその発見は会計監査の目的ではないとした一審判決を批判し、控訴審判決が、明確に「監査論上、財務諸表監査は、不正発見を目的として実施されるものではない」として、不正を見逃しても公認会計士の責任を問わないものと判示し、さらに「本件監査契約には不正を発見すべしという特約はなかった」旨を述べて、特約のない限り、不正発見は監査目的でないとする本件判決を支持する意見³⁰と財務諸表の適正性監査は、本来的には不正発見は含まれないと解するが、財務諸表の適正性に影響を及ぼすような不正、誤謬を発見し防止することは、原則として、財務諸表監査の目的に含まれる。しかしながら、いくら財務諸表の適正表示に重大な影響を及ぼすような不正、誤謬を発見し防止できなかったとしても、それをもって直ちに監査人の責任が問われるとすることは、

²⁷ 判例評釈として、崎田直次・リマックス４号114頁、石山卓磨・ひろば45巻6号74頁、近藤光男・判評395号48頁、山村忠平・金判873号46頁、加美和照・ジュリ1002号97頁、弥永真生・ジュリ1087号115頁などがある。

²⁸ 東京高裁平成7年9月29日金融商事判例980号21頁。

²⁹ 判例評釈として、石山卓磨・月刊監査役368号４頁、居林次雄・金融商事判例981号42頁などの評釈がある。

³⁰ 居林次雄・金融商事判例981号44頁。

監査人に過大な負担を負わす事になりかねないため、監査人は、一般に公正妥当と認められた監査の基準に従って監査した場合には責任は問われないものとすべきであるという意見がある³¹。他方、任意監査においては不正発見の責務発生はその特約の有無にかかるとしているが、法定であるか否かによって、公認会計士の確認すべきことに差異が生じるとする理解は適当ではないとする意見もある³²。公認会計士協会監査基準委員会の報告第11号「違法行為」（以下「違法行為」という）も、監査の実施過程で、違法行為の発生又は存在の可能性について監査人が疑念を抱く場合として、適切な承認のない又は正確に記録されていない重要な取引、監査上必要な書類・資料の提示、提出等に当たっての逡巡、遅延等の異常な対応、行政機関の特別調査又は重要な指摘事項、多額の罰金又は課徴金の支払などがあるとし（違法行為13項）、監査の実施過程で、違法行為の発生又は存在の可能性に気付いた場合には、違法行為が行われたかどうかを確かめるため、関連書類・資料の分析、経営者への質問、法律専門家の意見の聴取等、適切な監査手続を実施しなければならないとしている（違法行為12項）。

公認会計士の業務は、専門家として正当な注意をもって監査を実施し、財務諸表上の重要な虚偽記載を看過してはならないことにある。しかし、監査そのものは全てをチェックするものではなく、試査によるものであるから、会計上の不正や過失が皆無であることを保証することはできないという限界がある。一般に、会計記録や財務諸表の正確性、虚偽記載の不存在、特定の事実の存否それ自体等に関する責任は、財務諸表を作成した経営者が負うことになる。このように、財務諸表の作成については経営者が、それに関する意見の表明については会計人が、それぞれ責任を分担するという原則を一般に「二重責任の原則」という。二重責任の原則は、監査制度の重要な基盤であり、この原則の存在が責任を分離させる効果を持つ。ここに、この原則がいまだ確立できない税理士の業

³¹ 長島弘「有限会社任意監査における監査人の責任」経理研究40号、87～99頁、1996年。

³² 弥永真生「不正発見と会計監査人(上)」ジュリスト1115号93頁、江頭憲治郎『株式会社・有限会社法（第二版）』有斐閣、2002年、460頁。

務との根本的な相違をみることができる。粉飾決算は、利益を過大に計上して、会社の財政状態や経営成績が良いように見せかけることであり、逆粉飾決算は、税金の負担を軽減することなどを目的として、利益を過少計上することである。社会に与える影響は粉飾決算のほうがはるかに大きい。それゆえ、粉飾決算の是正を求める社会的な要請は強くなる。つまり、粉飾決算を幫助する会計専門家が存在すれば、おのずと、制裁は厳しくなるといえる。そして、制裁の厳しさ、会計目的、関与する専門家の責任など粉飾決算と逆粉飾決算は異なる会計領域にそれぞれ存在しているとも考えられる。すなわち、粉飾決算は、利益を過大に計上して、会社の財政状態や経営成績が良いように見せかけることであり、社会的な影響は大きい。これに対して、利益計算、つまり、所得計算としての会計に係わってくるのが逆粉飾決算である。この逆粉飾決算は、税務調査により露顕することが多い。したがって、そのほとんどは、国と企業の一対一の関係の構図を執ることになる。また、税務調査は、勘定科目の表示等については興味を示さない結果、情報としての会計をあまり重視しない。つまり、会計情報は、税務調査では一般に無視されるのである。

（２）税理士の会計業務に対する責任

従前から、公認会計士の監査業務は、試査による監査であり、全てをチェックするものではないとされ、会計上の不正や過失が皆無であることを保証するものではないとされてきた。その監査制度は、上述のとおり、財務諸表の作成については経営者が、それに関する意見の表明については会計人が、それぞれ責任を分担するという「二重責任の原則」に支えられている。すなわち、財務諸表を作成した経営者は、会計記録や財務諸表の正確性、虚偽記載の不存在、特定の事実の存否それ自体等に関する責任を負うことになる。他方で、税理士は、税理士法２条２項において、税理士業務に付随して財務書類の作成、会計帳簿の記帳代行その他財務に関する事務を行うことができるとされている。さらに、税理士法41条の３は、税理士業務を行うに当たって、課税標準の計算の基礎となるべき事実の全部若しくは一部を隠蔽し、若しくは、仮装している事実があることを知ったときは、直ちに、その是正をするように助言しな

なければならないと規定している。もっとも、所得税及び法人税は所得を、消費税では資産の譲渡等の対価の額を、課税の単位として捉えているところの課税標準は、商法19条1項および会社法431条に規定される会計及び企業会計の一般に公正妥当と認められる慣行に従い、公正処理基準³³（法人税法22条4項）や確定決算主義³⁴（法人税法74条1項）によって誘導され確定される。そして、それには正確な帳簿記録に基づいて決算をしなければならない³⁵。それゆえ、税理士業務が行う会計業務は、専門家としての助言義務および相当注意義務を伴うことになる。そうすると、税理士は、会計帳簿の記帳代行を受任しているときはもちろんのこと、経営者の作成した会計記録や財務諸表の正確性、虚偽記載の不存在、特定の事実の存否それ自体等に関する責任を負うことになるとの見解がある³⁶。先に述べた、所得計算の場面で問題となる逆粉飾決算における問題構造は、粉飾決算での社会的責任まで影響の範囲は大きくないが、税理士の付随会計業務に関する責任が免除されるわけではない。近時、この粉飾が問題となり、税理士が専門家責任を問われるケースが増加することが予想されている。次に、粉飾にかかる判例を概観することにする。

① 逆粉飾決算³⁷ 東京地裁平成19年11月30日判決判例タイムズ1272号19頁。

³³ 金子宏『租税法（第16版）』弘文堂、2011年、281頁。

³⁴ 金子宏『租税法（第16版）』弘文堂、2011年、709頁。

³⁵ 所得税法及び法人税法の青色申告者は、帳簿作成に加えて決算をおこない貸借対照表及び損益計算書の作成を義務づけている。そしてこの決算手続きには総収入金額、必要経費及び益金・損金についての租税法上の規定、並びに会計処理の方法には商法などの遵守が要請され、この制度が適正な申告納税制度の実現に向けての主要な役割を担っているものとされている（所得税法施行規則60条、61条・法人税法施行規則53条、57条）。

³⁶ 飯塚毅氏は、税理士業務に「試査」は認められず、「精査」のみが許されると説いている。坂本孝司『会計制度の解明』中央経済社、2011年、478頁。

³⁷ そのほか、前橋地裁平成14年12月6日判決 TAINS Z999-0062。顧問税理士の履行補助者が行った重加算税の説明不足による不適法な申告（逆粉飾）。

「ホストクラブ等を経営する会社が青色申告承認を取消されたことにつき税理士顧問契約の債務不履行による損害賠償責任が認められた事例」

本件の争点は複数存在するが、そのうちＹ（税理士）にＸ社（ホストクラブ法人）との顧問契約上の債務不履行ないし、実際の税務処理上の不法行為があったかどうかが重要な争点である。事実認定³⁸からの判決は、売上の計上漏れ、架空仕入れの計上、税務調査後の是認指導の懈怠、雑収入の計上漏れについて判断した。まず、売上の計上漏れにつき「Ｘ社がＹと本件顧問契約を締結した当初、Ｘ社代表者は毎月10日の数日前になるとＹの事務所を訪問し、Ｙに対し、直接売上傳票等の会計基礎資料を手渡したり、源泉税として現金を支払ったりしていた。また、平成14年当時には、Ｘ社の経理を担当していたＢ、Ｃ、Ｄらが、Ｙに対し、

³⁸ 事実関係

1. Ｘ社は、東京都新宿区歌舞伎町において飲食店（ホストクラブ）の経営、酒類の販売等を行う有限会社であり、その事業年度は、毎年８月１日から翌年７月31日までである。
2. 平成11年12月22日、税理士Ｙのアドバイスにより、Ｘ社が設立された。Ｙが、当時Ｘ社の使用していた売上明細書を確認したところ、連番でなく、複写でもなかったため、Ｙは、Ｘ社に対し、連番のある売上明細書を使用すること、Ｘ社に経理担当者を入社させることを申し入れ、Ｘ社は経理担当者を入社させた。
3. Ｘ社は、平成14年３月、税務署から、平成12年７月期及び平成13年７月期に関し、税務調査を受け、数々の経理改善要請と修正事項の指摘を受けた。Ｘ社代表者は、Ｙに対し、売上高等の書類は全部捨てたと話したことがあり、Ｘ社は、修正申告をすることになった。
4. 平成17年３月31日付けで、税務署長から、Ｘ社の青色申告の承認は、平成13年８月１日から平成14年７月31日までの事業年度以後これを取り消した旨の通知を受けた。同処分の基因となった事実は、本件事業年度の法人税の調査において、①売上金額の一部4,432,093円について、売上に計上していなかったこと、②取引事実のない仕入金額16,949,010円を計上していたこと、③給与を3,600,000円過大に計上していたこと、④社員及びホストから受領している10,901,733円を収入に計上していなかったことが認められ、青色申告に係る帳簿書類に取引の一部を隠ぺいし又は仮装して記載したことになるというものであった。

毎月、手書きで入出金の説明を記入した通帳の写し、出金明細表、売上伝票等の会計基礎資料を郵便や宅急便で送付していた。以上のように、X社がYに対し、売上に関する会計基礎資料である売上伝票を送付していたにもかかわらず、Yにおいて、売上伝票の数字を正確にパソコンに入力せず、その結果、売上計上漏れとして4,432,093円につき、否認されることになった。」とした。次に、架空仕入れに関して、YがX社の顧問税理士を辞めるに当たり、Bが返却された書類を確認したところ、領収書ファイル1冊が紛失していることが判明したと、Yの計上した広告費は銀行振込によるものに限られ、現金払いのものが含まれていないと推認されることなどから、「Yは、X社から、領収書のはり付けられたファイルの送付を受けながら、これを紛失したことから、これを隠すため、X社に無断で広告宣伝費を架空の仕入額として振り分け、毎月架空の仕入額を総勘定元帳にデータ入力していたものと推認するのが相当」であり、「Yがした架空仕入額の計上は、税理士としての善管注意義務に違反することが明らかである。」とした。また、是正指導の懈怠につき「平成14年の税務調査のときに給与過大計上について否認されなかったからといって、その後減額指導があったにもかかわらず、それをそのまま放置してよい理由」にならないし、「Yは、X社代表者の父に対する給与を減額するようX社を指導すべき義務があったのにこれを怠り、平成14年7月期の確定申告手続において、過大な給与をそのまま計上したものであって、これが税理士としての善管注意義務に違反したことは明らかというべきである。」とした。さらに、雑収入の計上漏れは、「ホストクラブのホストは会社の従業員ではないから、ホストの旅行積立金については預かり金として処理すべきではなく、雑収入に計上しなければならぬところ、Yがその計上を行っていなかったため、否認されたのであり、このことは、税理士にとっては当然のことであって、単に考え方の違いで片付けられる問題ではない。」、また、「Yが平成14年7月期の確定申告手続において、ホストからの受領金を適切な勘定科目に計上しなかったことについて、Yには、税理士としての善管注意義務に違反した過失があるといわざるを得ない。」と述べた。そして、損害の認定は、「Yが税理士としての善管注意義務に違反することなく適正に平成14年7月期のX社の確定申告手続を行っていれば、X社が本件青

色申告承認取消処分を受けることはなく、修正申告による重加算税、延滞税を課税されたり、増加された本税を納付する必要もなかった」として、本件の事実関係につき、裁判所は、Xの主張を全面的に認めた。

確かに、判決の事実関係をみる限り、Yの業務実態は、ずさんであったといえる。また、後任の税理士の極めて緻密な本件に関する分析からは、Yに落ち度があったと推認できる。しかしながら、本件において、粉飾決算行為として強く批判されるべきは、架空仕入れに関するものであり、売上及び雑収入の計上漏れについては、「原告代表は、被告に対し売上高と仕入れについては責任を持つと話した。」ところをみると、Yは、税理士の会計業務の限界をXに対して提示しているといえる。したがって、Yの責任が一方的に問われるのではなく、Xの過失についても問われる必要がある。このXの過失責任こそ、税理士業務における狭義の意味での「二重責任の原則」の存在を肯定するものになる。

もっとも、本件で注目すべきは、本税相当額も損害賠償の対象とすることを認めたという点である。本税は基本的には、税理士の義務違反がなくとも、納付を要するものであって、原則として、税理士の義務違反と相当因果関係がない。しかし、本件では、裁判所が「架空計上された経費についていえば、Yが証拠となる伝票類を紛失したことが税務否認の原因となっていることから、例外的に損害として認定することが許さ³⁹⁾れる」と指摘していることからすると、裁判所の粉飾決算に対する厳しい姿勢が窺われる。

② 粉飾決算⁴⁰⁾ 仙台高裁昭和63年2月26日判例タイムズ663号141頁。

「税理士の作成した内容虚偽の確定申告の記載を真実と信じて保証、担保提供をした者からその税理士に対する損害賠償請求が認容された事例」

本件は、Y（税理士）は、甲会社の代表者乙（委嘱者）の依頼に基づ

³⁹⁾ 判例タイムズ1272号190頁。

⁴⁰⁾ そのほか、東京地裁平成16年10月18日判決 TAINS Z999-0095、経理担当者の横領と税理士の善管注意義務、大津地裁平成19年2月26日判決 TAINS Z999-0100、不適切な会計処理と使用人責任（粉飾）。

き、税務署に対しては赤字の確定申告書を提出しながら、銀行に提出する黒字の虚偽の確定申告書二期分を作成した。一方、X（第三者）は、甲会社からこの黒字の確定申告書を示されて銀行借入の保証等を頼まれ、その記載を信じたXは、保証等をした。その後、間もなく甲社は倒産し、損害を受けたので、それはYの内容虚偽の書類の作成が原因であるとして、損害賠償を請求したものである。判決は、Yは甲会社の銀行借入の保証人等がXであることを知悉していたこと、虚偽の確定申告書であることを知ったXがYを詰問したところ、Yは「本当のことをいえば、Xは担保の提供等をやめるだろうし、そうすれば困る人がいるから・・・」と答えたこと、また、Xは甲会社が赤字であれば保証ないし担保の提供をする意思がなかったという事実を認定した。以上のように、この事件は、第三者に対する不法行為の成否が問題となったものであり、税理士倫理に反する内容虚偽の書類の作成に賠償責任を認めた判決として重要な意義がある。

本件のように、税理士が依頼者の要望に基づいて、融資交渉の前提として提出する確定申告書や決算書について虚偽の内容を記載することは、民法709条にいう「故意」又は「過失」による不法行為に該当する。しかし、問題は、どの範囲までの行為について責任を負うかである。この点に関して、「専門家は依頼者に対して善管注意義務を負うのではあっても、第三者に対してはどの程度の注意義務を負うのかということについては検討する必要がある。関係の少ない第三者に対してまで高度の注意義務を負うとすることはできないと考えられるのである。専門家としての注意義務が要求される第三者の範囲の確定が必要であろう」との見解がある⁴¹。他方、相当な因果関係について、「虚偽の申告書等を第三者が信用して損害を受けたというときには、第三者に対して不法行為責任を負うことになる。もっとも、不法行為責任を負うのは相当因果関係のある損害（予見可能な損害）に範囲が限定されているので、申告書等が盗用された場合はもちろんのこと、通常は予見していない情報として利用されたときには不法行為責任を負うことはないといえる。」という意

⁴¹ 水野忠恒「税理士の不法行為責任」日税研論集39号『税理士の民事責任』154頁以下。

見もある⁴²。このように、税理士が、第三者に対して、不法行為に基づく損害賠償責任を負担する法的リスクは、予見可能な損害に限定されるといえる。とはいえ、実際のところ、損害因果関係が内在する銀行借入対策や建設の入札資格維持などの目的で作成される内容虚偽の決算書類の作成を依頼される場合がある。もっとも、この場合でも、損害を被る第三者が現実に税理士の責任を追及するかどうかという疑問もある。そもそも、会計監査人による監査を受けない会社が計算書類を作成する場合には、中小企業にとって企業会計の慣行がいかなるものかを具体的に示されないと、現実には対応することができない。そこで、会計監査人の監査を受けない中小企業が計算書類を作成する場合には、中小企業会計基準（以下「会計基準」という）に基づく場合を除き、「中小企業の会計に関する指針」（以下「会計指針」という）に拠って計算書類を作成することが推奨されている。会計指針は、中小企業が計算書類の作成に当たることが望ましい会計処理や注記等を示すものとして位置付けられている（中小企業会計指針・会計指針3）⁴³。これらは、一般に公正妥

⁴² 山田二郎『税理士業務の民事責任とその対策』東林出版社、1997年、145頁。

⁴³ 中小企業の会計分野において、会計事務所が提供する会計サービスに経営者が不満を持ち、決算書などは悲しいほど使われていないといった実態が報告されている。こうした実態を踏まえ平成23年2月より、「中小企業の会計に関する検討会」において新たな会計ルールの検討が進められ、11月に至り『中小企業の会計に関する基本要領（案）』の公表・パブリックコメント募集が行われた。平成24年2月には最終的に決定・公表された。『中小基本要領』は、「厳しい内外環境を勝ち抜く自立的な中小企業」が今後の求められる中小企業は、その経営力強化が必要であり、中小企業の実態に即した会計ルールの整備・普及が喫緊の課題であるという認識が中小企業関係者の中で急速に醸成されてきた。とりわけ、その「目的」が重要であり、以下のとおりである。特に「1. 目的」において、中小企業の成長に資するため、会社法上の計算書類作成に必要な会計処理等を示すものであると、端的に本要領の狙いが示されている。そのうえで具体的な目的として次の4項目が掲げられている。①経営者が活用しようと思えるよう、理解しやすく、経営状況の把握に役立つ会計。②利害関係者（金融機関、取引先、株主等）への情報提供に資する会計。③会計慣行を考慮し、会計と税制の調和を図り、会社計算規則に準拠した会計。④計算書類等の作成負担は最小限に留め、中小企業に過重な負担を課さない会計。

当と認められる会計慣行に従い、中小企業の会計にかかる指標に拠った計算書類を作成することで粉飾決算や経理不正を排除することに有効であるといえる。これを受けて、日本税理士会連合会は会計基準を普及させ、実効性を持たせるために平成15年3月に「中小会社会計基準適用に関するチェック・リスト」を作成し、金融機関に対してその活用を勧めている。その結果、「会計基準」の時代のチェックリストは、チェックをする税理士自身が作成した計算書類を対象にしていたが、現行のチェックリストは、計算書類が中小企業の「会計指針」に沿って作成されているかどうかを確認する書類として位置付けられ、他人が作成した計算書類を対象としてチェックすることも可能になっている⁴⁴。このように、今日では、多くの金融機関や保証協会等においてチェックリストが利用されており、その作成を依頼される機会が増加している。したがって、税理士は、将来、チェックリストの作成を依頼されることがあることを前提として、計算書類の作成に臨むべきであろうと考えられる。それは、とりもなおさず、専門家としての注意義務が要求される第三者の範囲が確定されることを意味し、第三者との間に相当因果関係を生じせしめるといえる。

そもそも、専門家が依頼者との信頼関係の下でその期待に応える本旨を履行するためには、その専門家の専門範囲が法令や制度によって担保されなければならない。つまり、会計業務における財務諸表の作成やその信頼性の証明が税理士にとって独占的な専門分野として位置づけられなければならないのである。当然、歯科医は、医者の仕事はできないのである。それは、専門家の存在基盤を確立させる5つの原則よりも以前の問題として、税理士に大きく押し掛かってきている。

2. 司法書士及び土地家屋調査士の登記業務に関する専門家制度

⁴⁴ 本来、チェックリストとは、あくまで処理をした本人にとっての手控えであり、外部に渡すことを目的として作成されるものではないと思われるが、このチェックリストは、税理士が作成した計算書類に関して、中小会社会計基準を適用して作成したかどうかを確認し、その結果を依頼者の代表取締役に対して表明するために作成されるものであった。

（１）司法書士の専門家責任⁴⁵

司法書士は司法書士法において、第１条に目的⁴⁶及び第２条に職責⁴⁷を定め、他人の依頼を受けて、各種事務⁴⁸を行うことを業とする。この業務を実質的に分類すると大きく登記事務と裁判事務の２つに分かれる。さらに、登記事務が商業登記と不動産登記に分かれることから、大方、３つの業務領域があると考えられる。この領域のうち、本節では、登記事務についての専門家責任を検討することにする。

司法書士と依頼者間の契約は、委任ないし準委任契約としての性質を有する。そもそも、登記事務は、権利関係の当事者が行うことができる。それゆえ、司法書士に依頼する必要がない。もっとも、依頼者が司法書

⁴⁵ 司法書士の専門家責任につき、山崎敏彦「司法書士の責任」川井健＝塩崎勤『新・裁判実務大系八巻専門家責任訴訟法』青林書院、2004年、110頁以下、山崎敏彦「司法書士の義務と責任」山川一陽＝根田正樹編『専門家の理論と実際』新日本法規、1994年、135頁以下、鎌田薫「わが国における専門家責任の実情」別冊 NBL No.28、1994年、63頁以下、小野秀誠「司法書士の責任」『専門家の責任』日本評論社、1993年、327頁以下、を参照。

⁴⁶ （目的）第一条 この法律は、司法書士の制度を定め、その業務の適正を図ることにより、登記、供託及び訴訟等に関する手続の適正かつ円滑な実施に資し、もつて国民の権利の保護に寄与することを目的とする。

⁴⁷ （職責）第二条 司法書士は、常に品位を保持し、業務に関する法令及び実務に精通して、公正かつ誠実にその業務を行わなければならない。

⁴⁸ 司法書士の業務は、従来、他人の依頼を受けて、①登記又は供託に関する手続について代理すること、②法務局・地方法務局、裁判所、検察庁に提出する書類を作成すること、③法務局又は地方法務局の長に対する登記又は供託に関する審査請求の手続について代理することであったが、平成14年改正法による改正後の司法書士法３条によって、④①ないし③の事務について相談に応ずることが明定され、さらに⑤簡易裁判所における手続き（請求額が140万円を超えない民事紛争について、簡易裁判所における民事訴訟、起訴前の和解、支払督促、証拠保全、民事調停手続など）を代理し、⑥民事の紛争について相談に応じ、又は裁判外の和解をすることも加えられた。また、⑤及び⑥すなわち簡裁訴訟代理関係業務については、一定の能力担保のための研修課程を修了し、司法書士の申請に基づき考査等の結果によって法務大臣によりこれら業務を行うのに必要な能力を有すると認定された司法書士いわゆる認証司法書士のみがこれを行うことができるものとされる。

士に業務を嘱託する契機は、業務の専門性や取引における登記事務という性質からの迅速な処理が常に求められることから、それらを満足するために専門家である司法書士に期待をするからである。また、仮に、依頼した業務遂行上で不測の事態が発生した場合は、専門家たる者に責任追及ができるという、取引の安全性を司法書士に負担させようとする、いわゆる、一種の保険のような機能を期待しているという意見もある⁴⁹。このような依頼者からのさまざまな期待に対して、司法書士は、職業法に規定する目的を遵守し、業務に精通して公正かつ誠実に業務を行う職責を果たす義務及びその他の義務⁵⁰を履行する責任を負う。

従前の司法書士の業務は、「代書」とされ、もっぱら、登記官に伝達する「使者」として、本人により確定し完成された意思を書面に表示することであり、意思の表示機関および意思表示の伝達機関にすぎないと理解されていた。その結果、実体的な物権変動の意思形成は、本人が行う問題であって、司法書士は立ち入ってはならない業務の範囲外の事項であった。ところが、専門家としての義務違反を問う判例の増加から、今日の学説においては、司法書士の職能像を、ただ単に依頼者に指示されたとおりの登記申請を黙って行っていればよいだけの道具的な存在と捉える見解から、「使者」から「代理」へと進化したと捉えるように変化している。それゆえ、今日、司法書士は、不実の登記の発生を防止し、登記の真実性を確保するという公益的見地に立って、登記申請の手続法的有效要件や登記の実体法的有效要件である登記原因たる実体関係を調査し、依頼者に対して説明及び助言を与える法律専門家であると位置づけがなされている。そのような背景から、専門家責任は社会から求められる司法書士像に付随して厳しく問われるようになってきている。これ

⁴⁹ 山崎敏彦＝山野目章夫＝斉藤隆夫＝加藤新太郎「座談会 司法書士の職務と民事責任」判例タイムズ1071号11頁、山崎発言。

⁵⁰ 司法書士法は、第2条ほか、第21条は、嘱託を受けた場合には、簡裁訴訟代理関係業務を除き、正当な事由がある場合でなければこれを拒むことはできないとし、第24条は、正当な事由がある場合でなければ、業務上取り扱った事件について知ることのできた秘密を他に漏らしてはならないと規定している。これらの規定は、義務違反として裁判上の過誤責任の根拠として援用されることが少なくない。

らの変化は、社会がその専門家に何を期待し、何を求めているかが大きく影響するといえる。近年の司法書士及び司法書士会の現実社会における活動が「登記事務」のみに止まらず「町の法律家」として機能を具備してきたことが大きな要因であると考えられる。

近時の判例の分析⁵¹によれば、司法書士の登記手続きにおいて履行すべき専門家責任は、概ね、依頼者との契約の内容や業務遂行過程から8つに整理される⁵²。過去の判例において、司法書士の損害賠償責任が最も争われてきた領域は、調査・確認義務の違反が問われた事案である。現行の登記制度では、登記官の権利に関する登記についての審査は形式的審査主義である。したがって、不動産登記法24条の本人確認制度を除けば、提出された書面の限りで、登記の実体法的な物権変動意思の有無等並びに登記申請意思の有無等に関する判断を行うことになる。これに対して、司法書士は、有効要件を満たす登記申請に向けて、どの程度の調査・確認を行うべきかにつき具体的な規定は存在しない。とりわけ、登記必要書類の真否に関する確認義務（特に登記済証の偽造を見破れなかった司法書士の過失が問題となった事例）が極めて多い。この登記必要書類の真否の確認義務に関する判例の変化は、司法書士が専門家として社会から要請されている責任の変化そのものである。それゆえ、依頼者の要求に応える専門家としての制度を構築しなければならない。具体的に判例の動向を見てみると、登記済証又は印鑑証明書等の書類の真否に関して、当初、調査・確認義務そのものを否定していた時代があった⁵³。その後、「特段の事情のない限り」調査義務はないとする立場に変化した⁵⁴。なお、当該判決は、「特段の事情」の具体的内容として、当該

⁵¹ さしあたり、司法書士の不動産登記業務における近時の判例の動向については、七戸克彦「不動産登記業務における司法書士の専門家責任をめぐる近時の動向」市民と法58号51頁を参考にされたい。

⁵² ①依頼に応ずる義務、②登記必要書類指示・持参督促義務、③登記必要書類保管、④調査・確認義務、⑤登記簿事前閲覧義務、⑥説明・告知義務、⑦登記手続の履行義務・忠実義務、⑧登記済証等の引渡義務。

⁵³ 京都地裁昭和40年2月23日判決訟務月報11巻7号996頁。

⁵⁴ 東京高裁昭和48年1月31日判決判例タイムズ302号197頁、東京地裁昭和52年7月12日判決判例タイムズ365号296頁。

書類が偽造又は変造されたものであることが一見明白な場合、および、当事者から成立の真否についての調査を委託された場合の二つを判示した。その後、この調査・確認義務に関する近時の裁判例⁵⁵としては、「依頼者から特別に真否の確認を委託された場合や（旧不動産登記法44条にいう保証を委託された場合も、当事者の同一性や登記意思に関する慎重な配慮が求められるから、その職責を果たす上で書類の真否を調査する必要が生じてくることもあろう。）、当該書類が偽造又は変造されたものであることが一見して明白である場合のほか、依頼の経緯や業務を遂行する過程で知り得た情報と司法書士が有すべき専門的知見に照らして、書類の真否を疑うべき相当な理由が存するときは、具体的事案に即してその点の調査確認義務を負う」と述べている。この判旨の前段部分は、基本的には従前からの「特段の事情」を考慮しているが、後段部分は「相当な理由」の存在に言及している。すなわち、今日では、司法書士の「代書」ないし「使者」から「代理」への変化が定着し、それを前提とした判断が下されるに至っているのである。

しかしながら、現実の「司法書士（像）」と社会が専門家として捉えているそれとの間に乖離があるのではないかと思われる。そして、その結果、社会は司法書士に過大な責任を期待しているのではないだろうか⁵⁶。そうでなければ、専門家がうまく利用されて、使い捨ての「楯」の代わりに使われているのではないかとの思いに駆られるのである。たとえば、抵当権の目的とされる土地が、登記簿上の地目に適さないということを知りながら、抵当権設定登記を受託し、債権者に土地の現況を伝えなかったことが債務不履行になるとして、損害賠償が認められた裁判例がある⁵⁷。そもそも、司法書士の登記手続事務は、書類を取り揃え、登記官に登記行為を促す性質のものである。そして、その報酬もさほど高くない⁵⁸という状況を鑑みると、依頼者が自身で担保物である土地を

⁵⁵ 東京高裁平成17年9月14日判決判例タイムズ1206号211頁。

⁵⁶ ここでは、司法書士の登記事務に限定して論じていることに注意が必要である。

⁵⁷ 大阪高裁平成9年12月12日判決判例タイムズ980号185頁。

⁵⁸ 取引の現場では、宅地建物取引業者が競合的にかかわり、宅建業者が、宅

確認すべきであって、地目を確認せず金銭を貸した後、その貸金が回収不能となり、追及するものがないからといって、なぜ、司法書士が責任追及されるのであろうか。これは、責任を追及する側にも問題があるといえる。

他方、税理士に対する前述の判決においても、税理士の調査・確認義務について相当に高度かつ強度な義務を課すという判断がなされている。これも、専門家（像）が現実のそれと乖離して、その崇高な使命論を根拠として判示されている。これは、税理士と納税者における納税環境整備の不備を理解していないことが原因であるといえる。現在、見て取れる裁判実務の動向のような専門家責任にかかる納税者と税理士の責任バランスの是非については、やはり、制度の創設⁵⁹も含めて議論する必要があると思われる。

（２）土地家屋調査士の専門家責任⁶⁰

土地家屋調査士の業務は、土地家屋調査士法３条において、不動産の表示に関する登記に関わり必要な土地又は家屋に関する調査又は測量、申請手続又はこれに関する審査請求の手続の代理、これに伴い、法務局に提出し、又は提出する書類又は電磁的記録の作成、また、筆界特定の手続に関わり、手続きの代理及び提出する書類又は電磁的記録の作成、

地建物取引業法35条（重要事項の説明等）に基づいて調査説明義務を担う。宅建業者は代金額に比例して３パーセントの高額な報酬を得るが訴訟になるケースが少ない。また、本件の極度額7500万円とする根抵当権の設定手数料は、概ね５万円程度と思われる。

⁵⁹ 司法書士会連合会は、平成17年に全国全員加入保険制度を発足した。これは、司法書士の資格者代理人としての業務範囲・権限の拡大など、社会的な責任の増大が高まっているという社会背景がある。

⁶⁰ 土地家屋調査士の専門家責任につき、鎌田薫「土地家屋調査士の責任」川井健＝塩崎勤『新・裁判実務大系八巻専門家責任訴訟法』青林書院、2004年、127頁以下、鎌田薫「土地家屋調査士の責任」『専門家の責任』日本評論社、1993年、357頁以下、山崎敏彦「司法書士・土地家屋調査士と民事責任」鎌田薫＝寺田逸郎＝小池信行『新不動産登記講座７各論Ⅳ』日本評論社、1998年、302頁等を参照。

さらに、これらに掲げる事務についての相談、土地の筆界に関する紛争に係る民間紛争解決手続に関わり、当該手続きの代理業務及び相談が本来業務として規定している。このように、土地家屋調査士は、不動産表示登記に関する業務を日常的に行っている。また、土地家屋調査士は、広く一般に、境界問題等を含む土地及び建物の現況の認定に関する専門家と受け止められている。そのために、宅地造成工事や土地売買契約に際して、境界の認定や土地の測量や現況図の作成などが依頼されることも少なくない。これらに業務は、土地家屋調査士に対し表示登記の申請とは無関係な場合であっても、専門家責任との関係では本来業務と同様のものとして専門家責任を問われる可能性があると考えられる。

土地家屋調査士は、「他人の依頼を受けて」業務を遂行するものであるという関係から、依頼者に対する具体的な義務内容は土地家屋調査士委嘱契約によって定まり、それらの義務に違反があった場合には依頼者に対して債務不履行責任が生ずることになる。また、その委嘱契約の法的性質は、表示登記申請はもちろんのこと、境界認定や新築建物の所有者認定などについて高度な専門的な判断が求められ、審査請求の手続をも行い得ることから委任契約と考えられる。しかし、他方では、土地家屋調査士委嘱契約は、多くの場合に調査・測量・登記申請といった仕事の結果獲得を目的として締結され、具体的な仕事内容も比較的単純な事務的作業で完成させることが可能な場合が少なくない。さらに、調査や測量といった作業は建設請負契約の一部に取り込まれていることも多いので請負的な色彩の強い契約ともいえる。このように解すると、土地家屋調査士の業務と同様に、税理士業務における依頼者との契約の性質について会計業務や税務申告業務では性質が異なるとも考え得る。とりわけ、会計業務はその依頼される形態に応じて、仕事の結果獲得を目的として契約が締結される場合もある。それゆえ、それぞれの契約内容で、委任や請負の性質を有することもあり得る。ここでは、民法の契約形態まで言及しないが、今後、税理士の専門家責任を検討するときに考慮する必要があるといえる。

これまでのところ、業務上の民事責任につき土地家屋調査士の責任の有無が直接に問題とされた裁判例は極めて数が少ない。表示登記は、不動産登記法の上では、登記官の専権事項であり、土地家屋調査士は単に

申請手続を当事者に代わって行うだけで、表示登記をなす権限は登記官に専属しているので、土地家屋調査士の申請は登記官の職権の発動を促すだけの意義しかないとはいえないまでも、登記官には登記事務にかかる注意義務が存在する⁶¹。また、表示登記の申請手続において、土地家屋調査士は、依頼者の代理人の立場で行動すべきものであるが、依頼者の提供する情報が真正なものであるか否かの確認については、登記官と同様の厳格な審査をしなければならないわけではなく、他の客観的資料等に照らして虚偽が疑われる場合でない限り、基本的には依頼者の提出した書類の確認とその説明内容に対する信頼に基づいてよいと解されている⁶²。

一方、土地家屋調査士は、土地家屋調査士法の第2条の要請から、依頼者に対して、忠実義務や説明・助言義務を負うことになる。とりわけ、土地家屋調査士の業務は、表示登記手続の前提として調査測量を伴うこと、また、土地家屋調査士業務の殆どの場合に地積測量図、建物図面、実測図等の図面の作成が伴うことに特徴がある。土地家屋調査士作製の図面の誤りによる民事責任は、まず図面作製の委託者に対する責任として考えられ、その場合の法律上の根拠たる責任の発生原因は債務不履行ないし不法行為である。さらに、地積測量図の作製を必要とする表示登記申請手続についての土地家屋調査士の第三者に対する責任は、地積測量図作製の過誤によって生じる。つまり、土地家屋調査士の過誤により実体に合致しない表示登記が作出された場合、これを真実のものと誤信して取引関係に入った第三者が不測の損害を被ったときには、民法709条の要件を満たす限り、第三者に対して不法行為責任を負うことが考えられる。また、地積測量図は、その後、地積更正等の登記がされない限り、作製者名と共に何時までも何人が閲覧をすることができる。また、

⁶¹ 土地家屋調査士が調査義務にかかる過誤責任の成否が争われた事件（長崎地裁昭和62年8月7日判例時報1275号110頁、登記官が表示登記をなすに当って、必要と思われる事情聴取を怠つた過失があるとされた事例。）では、「登記官は特段の事情がない限り、右疑問点を解消したうえで所有権の帰属を判断する義務を負うべきであり、その調査の方法として所有権者と認められる可能性のある者については事情を聴取すべき」と判示されている。

⁶² 長崎地裁昭和62年8月7日判決判例時報1275号110頁参照。

法令上の根拠はないが、登記実務上、何人でも謄写することが可能であることから、地積測量図に過誤があった場合に作製者である土地家屋調査士の責任が問題となる。これらの図面は、一種の情報であって、土地家屋調査士の手を離れると、取引のために使用されたり、第三者の手に渡ったりすることになる。このような情報提供を業とする専門家が誤った情報を提供した場合には、情報提供者として責任を依頼者に対してはもちろんのこと契約関係のない第三者に対しても負担することになると考えられる。

これらの関係は、税理士の会計業務における会社法440条に規定する計算書類の公告と大いに関係するといえる。すなわち、公告された計算書類を閲覧して商取引に入った第三者が、たとえば、あらたな商取引を開始するときに、信用取引（売掛け）の限度額を設定するにあたり、公表された財務諸表をもとにした商取引相手（第三者）が専門家の誤った情報を信用したことにより損害が生じた場合には、その責任を追及されることもあり得ると思われる。以上のように、土地家屋調査士は、表示登記手続の前提として調査測量を伴うこと、また、土地家屋調査士業務に地積測量図等の図面の作成が伴うことに特徴がある。同じく、税理士業務も税務申告の前提として会計業務を伴い、税理士業務の殆どの場合に計算書類の作成が伴う。そして、計算書類、つまり決算書類は、会社法440条の規定により第三者に公表されるものである。それゆえ、税理士は、これらの業務つき依頼者に対して、忠実義務や説明・助言義務を負うことになる。今後の土地家屋調査士の専門家責任や専門家制度の構築に関して十分に注視する必要がある。