



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	税理士制度と納税環境整備（6）：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(3)，480[25]-443[62]
Issue Date	2013-09-30
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/53400
Type	departmental bulletin paper
File Information	HLR64-3_005.pdf



税理士制度と納税環境整備（6）

—— 税理士法 33 条の 2 の機能 ——

川 股 修 二

目 次

はじめに

第 1 章 税理士制度の問題点

第 1 節 税理士法第 1 条の沿革

第 2 節 税理士の責任

（第63巻 4 号掲載）

第 3 節 税理士制度の内部構造の問題

第 4 節 まとめ

（第63巻 5 号掲載）

第 2 章 諸外国の税理士制度・他の専門家制度

第 1 節 ドイツ・韓国の税理士制度

（第63巻 6 号掲載）

第 2 節 日本の他の専門家制度

（第64巻 1 号掲載）

第 3 節 まとめ

（第64巻 2 号掲載）

第 3 章 税理士制度と納税環境整備

第 1 節 真の納税環境整備

第 1 款 税理士の立ち位置

第 1 項 税理士法第 1 条の意義

第 2 項 申告納税制度

第 3 項 税理士法第 1 条の本質

第 2 款 国側か納税者側か

第 1 項 「保護者」である税理士

第 2 項 「法の監視者」である税理士

第 3 項 「権利救済者」である税理士

第3款 真の納税環境整備

（以上本号掲載）

第2節 納税環境整備の現状と改革

第3節 真の納税環境整備に何が必要か

第4節 まとめ

第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

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機能

第5節 まとめ

結びに代えて

第3章 税理士制度と納税環境整備

本論文は、まず第1章において、税理士の置かれた苦境の原因を、「国と納税者の間でいずれに対しても適切な距離を取れない」という現象であるととらえた上で（第2節）、本来税理士の職責を全うさせるための下支えとなるべき税理士制度がうまく機能していないことを明らかにして（第3節）、問題意識を明確にした。そして、問題解決の手がかりを求めて、第2章で広く「専門家責任論」を立てて、外国の税理士制度、および日本国内の他の専門家制度を比較し、日本の税理士制度の改善への示唆を導き出した。そこでは、税理士集団と国家・納税者（顧客）との間の関係のあり方に関わる独立性の問題と、そのような独立が独善にならないための（納税者の信頼を勝ち取り、公器として公益に奉仕するための）専門性ないし品質の確保の問題とが、重要な視座として明らかにされた。

そして、その両者をともに実現するための方向性として、「国家・納税者との間に等距離を保つ（どちらか一方に偏するのではなく、単に足して二で割るでもない、専門家として固有の価値と地位を追求する）税理士という「正三角形」のイメージ」を第2章の最後で簡単に述べたが、これを具体化する方策として、何が必要か（メルクマールは何か）を考

える必要がある。本章では、そうした諸方策の総体を「真の納税環境整備」と呼び、以下に詳述する。

第1節 真の納税環境整備

真の納税環境整備とは、国家、税理士、納税者の三者の不安定な関係を改善するために必要な環境整備である。先に述べたように、国家との関係において、その環境整備がなされないままの国家権力の行使は、納税者の法令遵守精神を挫折させ、税理士に対する期待感を損なわせる。その結果、税理士と納税者の信頼関係は破壊されることになる。また、納税者との関係において、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。そして、これらは、依頼者（納税者）と税理士の信頼関係をさらに不安定にしている。真の納税環境整備は、このような不安定な関係を是正するために、その三者がお互いに牽制し合う関係を基盤として、税理士が「自治権」を獲得し、税理士が「公器」として課税庁と協業することで、納税者にとって、信頼できる租税制度を構築することにある。また、これにより国家は、財政を確実に確保し、行政事務効率を高め、課税を公平にすることができる。さらに、専門家である税理士は、独立性をもって、かつ、経済的に自立できることになる。

第1款 税理士の立ち位置

現行の税理士法第1条に規定される「税理士の使命」についての解釈を試みることにより、その使命から導き出される、納税者、税理士、国（課税庁）との関係、税理士の職務段階での納税者、国との位置関係を探る。

第1項 税理士法第1条の意義

税理士法1条は「税理士は、税務に関する専門家として、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」と規定している。この税理士の使命に関する条文につき、すべての修飾語を除去して、理論的に分析すると、最小限の使命とは、税理士は、「納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」ということになる¹。次に、それぞれの修飾語を分析していくことにする。まず、「税務に関する専門家として」とはいかなる意味であろうか。ここで「税務」とは、租税に関する「法律の解釈」、「事実の認定」、「法律の適用」という三要素を抽出する事務をいう。すなわち、実定租税法律に定められてある租税に関する法律要件の内容を特定する作業、実定租税法律の解釈をする作業、その内容を特定した実定租税法律に定められてある租税に関する法律要件にあてはめるべき事実を認定する作業、そして、その認定した事実をその内容を特定した実定租税法律に定められてある租税に関する法律要件にあてはめる作業にかかる事務を指す。したがって、これらの作業をおこなう専門的な知識と技術を有するものが「税務に関する専門家」ということになる。続いて、「独立した公正な立場において」とは、いかなる意味かを検討する。この「独立した公正な立場」は、「公正な立場」と「独立した立場」に分解される。そして、「公正な立場」とは、『公正』とは、合理的でかつ正当であることを内容とするという積極的な性質のものであって、いずれにも偏らない中立などということの内容とするという消極的な性質のものではない²という立場である。さらに、「独立した立場」とは、自由業に従事するものとしての独立性であり、職業上の意思決定の自由を有する立場である³。そして、「独立の業務遂行は、職業上の意思決定の自由を危うくするような拘束が存在しない場合に、はじめて可能になる⁴」。それゆえ、税務当局からの職業監督、税理士自身の整然とした経済関係の欠如、被雇用者に

¹ 税理士の使命に関して、新井隆一「税理士の基本理念」日税研論集No24『税理士制度』日本税務研究センター、1996年、北野弘久『税理士制度の研究』税務経理研究会、1995年、松沢智『税理士の職務と責任』中央経済社、1997年、新井隆一『税理士業務と責任』ぎょうせい、1997年がある。

² 新井隆一『税理士業務と責任』ぎょうせい、1997年、23頁。

³ 飯塚毅「職業会計人の独立性」『TKC』昭和56年3月号巻頭。

⁴ ホルスト・ゲーレ（飯塚毅訳）「ドイツ税理士法解説」第一法規、1991年、298～299頁。

類する位置に就くこと等の職業上の意思決定の自由が制約される場合は、独立性が保たれていないことになる⁵。つまり、税理士は、職業的、個人的、経済的に独立した立場で、自らの責任において決定する者として存在する。さらに、重要なことは、この「公正」ないし「公正な立場」の確認は、「独立した立場」においてされなければならない。したがって、「独立した公正な立場」とは、何人によっても拘束されることのない状況の下で、主体的に合理的でかつ正当な判断をする立場であり、そのことが納税義務の実現を図るために不可欠な税理士の立場である⁶。

さらに、検討をすすめると、「申告納税制度の理念にそって」という文言は、納税義務の実現を図るための目的を意味しているとされる。そして、この文言は、当初の衆議院における「税理士法の一部を改正する法律案」には改正提案されていなかった。その後、この法案が参議院に送付され、法案に質疑終局後に「一部を修正する案」が再提出され、挿入されたものである⁷。すなわち、当時の大蔵省を中心とする立法に関わ

⁵ ドイツ連邦税理士会編（武田隆二訳）『税理士業務における品質保証と品質管理』TKC出版、2007年、46頁。

⁶ 松沢智氏は、『独立した公正な立場』と結びつくことによって、税理士は、主観的には良心に従って通達に捉われず、いずれにも偏せず税務官庁のみならず、委嘱者からも間を置いて自ら正しいと信ずる法解釈に従って、納税義務者の納税義務を適正に実現させねばならない。そして、税理士は、決して、税務署長の補助機関ではないのであり、このことは、さらに、委嘱者からも、一歩間を置いた関係が求められるのである。そこに独立した公正な立場の意義が現われ、その結果として、「法律家」としての性格が強く表明されるのであるとされる。「以上のことから、税理士は、税法に関する法律家、ロイヤーであるということが出来る。」と説かれる。（松沢智『税理士の職務と責任』中央経済社、1997年、57頁。）

⁷ 昭和55年3月の参議院大蔵委員会にて、日本社会党、公明党及び民社党共同提案による税理士法の一部を改正する法律案の一部を修正する案が提出された。片岡勝治委員は、修正案の提案理由について、次のように述べた。「修正案は、法案第一条の税理士の使命のうち、『税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、』の次に、『申告納税制度の理念にそって』を挿入するものであります。さて、申告納税制度とは、納付すべき税額が原則として納税者の申告により確定される方式です。すなわち、納税者が自主的に課税標準、税額

る政府関係者が、想定していなかった文言が挿入されたのである。そして、この文言は、税理士の使命の解釈に深く影響を与える結果となった。今日においては、「税理士制度は、税務に関する専門家としての能力、識見を有する者即ち税理士が納税義務者を援助することを通じて、納税義務者が自己の負う納税義務を適正に実現し、これによって、申告納税制度の円滑、適正な運営に資することを期待して設けられたものであり、この点において、税理士制度と申告納税制度とは形影相ともなう一体のものとして捉える必要がある。第一条における『申告納税制度の理念にそって』との表現はこの趣旨をさしたものである」として通説とされ、そして、税理士の使命を理解する場合に重要な意味を有し、税理士制度

等を計算し、これを申告書に記載して提出すれば、その時点で納付税額が確定する制度で、税務関係当局による申告書の調査、審査等は行わず、もちろん税務署等の承認、認定などの行政措置など一切なしという制度であります。ただ、例外として、未申告や違法の内容があった場合に限り、税務当局の処分により税額が決定されることになっています。これがいわゆる賦課課税方式です。この申告課税方式の理念は、わが国の課税方式の変遷を見れば明らかなように、明治以来、国家権力の象徴としての意義を持っていた賦課課税方式が、新憲法発足による民主改革の一環として、民主的な納税制度として逐次切りかえてきたことにあらわれています。税理士制度のあり方もこの納税方式の切りかえ、すなわち、申告納税制の採用の拡大によりおのずから明確になってきたと思います。前述のように、申告納税制度は、国民主権の政治原理に立つて主権者たる納税者にみずから租税債務を確定する権能を認めたものです。したがって、税理士に課せられるべき社会的任務は、必然的にこの納税者の自主申告権である税法上の行為を援助するとともに、税法上の權益を擁護することになるわけであります。また、租税法規がますます複雑多岐にわたってきている今日、申告納税制度のもとにおいては、納税者の後見的な役割を税理士が担うことになることは当然であり、このことが税理士制度の存在の意義を一層高めています。こうした申告納税制度下の税理士制度のあり方は、税理士のみならず、納税者を含めての共通の理解となっています。この基本的な理念が、税理士制度とこの税理士法の運用に貫かれていけば、主権者たる納税者の期待と信頼は一段と強まるに違いありません。このことが、納税義務の適正な実現に通ずることは、言うまでもありません。この考え方を第一条の税理士の使命の中に明確にし、税理士法全体に及ぼそうとするのが、この修正案の理由であります。」とその理由を述べている。

の目指す目的でもあるとされている⁸。したがって、「申告納税制度の意義」については、税理士の使命を考察するうえでは詳細な検討を加える必要がある。そのため、別項で詳しく述べることにする。

引き続き分析を加えると、「納税義務者の信頼にこたえ」とは、納税義務の実現を図るための税理士責務を意味する。すなわち、税理士が「税理士の使命」を果たすにあたっては、「納税者の信頼にこたえ」ることが要請され、納税者に対して、真正にして適法な納税義務の過不足のない履行を実現する。つまり、税理士を信頼して委嘱した納税義務者の負託に応えるように、納税者が正当な納税義務のみを履行し、不必要な納税義務を履行することはないように努めるべきであるということである。

最後に、「租税に関する法令に規定された納税義務」について検討をする。租税法律主義は、「換言すれば、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課、徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない⁹。」という原則、いわば、「納税者の権利」を規定しているとされている。つまり、法律の定めがなければ、何人も納税の義務を負わないということである。

憲法は、租税法律主義について、憲法30条「納税の義務」と84条「租税法律主義」の2ヶ所で規定している。この憲法30条と84条の関係について、そもそも、憲法30条につき、美濃部と宮沢の見解¹⁰によれば「納

⁸ 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。

⁹ 金子宏『租税法（第16版）』弘文堂、2011年、69頁。

¹⁰ 憲法第30条の「納税の義務」について、美濃部達吉は、「衆議院の修正により追補せられた条文で、規定がなくとも実際上は異なるところはないが、国民が国家の構成員として国費を分担すべきことは国民として当然の本分でなければならぬから、旧憲法に臣民の義務として規定していたもののうち、兵役義務については軍備の解消とともにこれを撤廃したけれども、納税義務については国民の重要な本分として旧憲法と同じく憲法中にとくにこれを宣言することとしたのである」と述べている（美濃部達吉著・宮沢俊義増補『新憲法逐條解説』新日本評論社、1956年、96頁）。また、宮沢俊義も「納税の義務は、・・・納税によって、国民が主権者として支配する国の財政を維持することは、なにより『国民』の責任」であり、「本条は、内閣草案にはなく、衆議院の修正で加えられた。第84条があれば、本条はいらないとも考えられるが、国民の重大な義務

税の義務」は、国民としての当然の本分（責任）であるから、本来規定する必要はないが、種々の本分（義務）のなかでも特に重要な本分（義務）であるという理由から第30条で規定したとしている。また、その経緯を出発点としながら、さまざまな見解が存在する。その一つとして、その租税法律主義（第84条）の内容は、主として、財政法律主義（第83条）に由来し、国家の財政権、課税権を行使する側の視点からの租税法律主義であり、納税義務（第30条）は、国民の納税義務が法律によって具体化されるという面から規定しているとする見解¹¹がある。また、租税の賦課徴収は法律又は法律の定める条件によるべきことは、84条で規定されており、これがなくとも、いっさいの義務付けは法律を要するとの体制が採用されているから、憲法において30条は特に必要ないとする見解¹²や「財政における国会中心主義をうたう83条がある以上、それからの直接の帰結といってよい。しかし、日本国憲法は、30条において、国民の義務の面から納税に関する規定のうちに租税が法律で定められるべきことを示し、さらに84条において重ねて課税権の側面から同じことを再言している。これは『代表なくして課税なし』という近代憲法の基礎となった租税民主制の原則が現代国家においてもなお重要なものであることを明らかにするとともに、国民の負担する租税のもつ意味の重要性を示唆するもの」であるとする見解が見られる¹³。さらに、憲法第30

として、ほかの義務とならべて、権利宣言で宣言するのが妥当とされたのであろう」と述べている（宮沢俊義・芦部信喜『全訂日本国憲法』日本評論社、1978年、293頁。）

¹¹ 佐藤功『日本国憲法概説（全訂第2版）』学陽書房、1980年、247頁。阿部照哉『憲法（第4版）』青林書院新社、1982年、176頁。

¹² 小嶋和司『憲法概説』良書普及会、1987年、291頁。

¹³ 伊藤正巳『憲法（第3版）』弘文堂、1995年、475頁。なお、北野弘久名誉教授は、日本国憲法は立憲民主制憲法として三権分立と国民代表の原理を確立しているので、租税法律主義を規定した84条、30条は法理論的には不必要であるはずである。法においては、行為規範にしる裁判規範にしる同じことを二度規定する必要はない。日本国憲法のもとでは41条の、国会は『唯一の立法機関』であるという条項からも租税法律主義の法理をひきだすことが可能である。したがって、ことさら84条、30条を必要としないという見解をとる。（北野弘久『憲法と税財政』三省堂、1983年、116頁。）

条の意義につき、松沢智氏は、「租税とは、国民の利益を享受するためにつくった国家社会の維持・存続に必要な費用ということになる。そうだとすれば、わが国の憲法30条が『納税の義務を負ふ』と規定しているのは、当然の確認規定ということになる。むしろ、納税の権利といってもさしつかえない」との見解を示し、また、「国民主権」が「基本的人権尊重主義」とともに憲法の基本原則と解される以上、30条にもこれら2つの原則が包含されていることを踏まえて現代的な解釈を施す必要があることを指摘した。そして、30条の「『国民は、・・・納税の義務を負ふ』との文言は、民主主義を表明した現行憲法の国民主権主義の原理からすれば、主権者としての国民にとってみれば自己賦課の性質をもち、国家の構成員として当然のことを宣言した文言であるといえる」としている¹⁴。

以上のように解すると、「租税に関する法令に規定された納税義務」とは、憲法84条の租税は法律又は法律の定める条件により賦課徴収されるとの宣言と憲法30条の国民は申告納税制度で支えられた法律の定めるところにより納税の義務を負ふという規定を根拠とした租税に関する法令に規定された納税義務、すなわち、「納税の権利」ということができる¹⁵。

第2項 申告納税制度

申告納税制度とは、国税通則法16条1項¹⁶に規定され、納付すべき税

¹⁴ 松沢智『租税法の基本原則』中央経済社、1983年、14、44頁。

¹⁵ 「申告納税において、納税者は、『法律の定めるとおりに、納税の義務を果たさなければならない』とともに、同じような立場にある納税者なのに、人によって申告したり、申告しなかったり、納税したり、納税しなかったり、いう申告納税における不公平がないようにしなければならない。納税者による、『法律に定めるとおりの申告納税』と、納税者間の『申告納税における公平』とを確保することが、申告納税制度と税務行政に対する納税者の信頼の基盤である。このように、租税法律主義と租税公平主義は、国側、税務官庁側が守るべき原則であると共に、申告納税の義務を負う納税者側が守るべき原則でもあるといえる。」（澤田正「申告納税制度におけるもう一つの『租税法律主義と租税公平主義』」山口経済学雑誌 第57巻 第2号、59頁。）。

¹⁶ 申告納税方式とは、納付すべき税額が納税者のする申告により確定するこ

額が納税者のする申告により確定することを原則とし、申告がない場合、または、申告が不相当と認められる場合に限って、租税行政庁の更正または決定によって税額を確定する方式である¹⁷。

この「申告納税」という税務用語は、昭和20年の税制改正¹⁸で「申告により法人税を納付せしめる制度」として存在していた。しかし、この制度は、昭和22年¹⁹に導入された現行の「申告納税制度」とは異なり「申告前納制度」とでも呼ぶべきものであった。さらに、申告納税制度は、一般に、昭和24年のシャープ勧告に基づいて導入されたものとの誤解があるが²⁰、実際はその以前から存在するのである²¹。一方、この制度の性

とを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合、その他当該税額が税務署長等の調査したところと異なる場合に限り、税務署長等の処分により確定する方式をいう（通則法16①一）。

¹⁷ 金子宏『租税法（第16版）』弘文堂、2011年、701頁。

¹⁸ 忠佐市氏によれば、昭和21年11月に公布された財産税から、本格的な申告納税制度は、始まったとしている。また、昭和20年に類似の制度が存在していたとしつつも、この申告納税制度が戦後 GHQ の押しつけによる導入であることを明確に否定していない。（忠佐市「申告納税制度の発足」ファイナンス、1975年11月号、76頁。）

¹⁹ 加藤義幸氏によれば、昭和20年の日本の経済状態からは、従前の賦課課税方式では、①税務職員の手が不足し、②事業年度終了から少なくとも4から6ヵ月以上経ないと税を充足できない状況であつた。としている（加藤義幸「我が国の申告納税制度の導入について」税法学564号、2010年11月、3頁。）

²⁰ 武田昌輔教授は、申告納税制度が、なぜ、昭和22年から開始だったのかといえば、その年は、労働組合によるゼネラル・ストライキ（二・一ゼネスト）突入への機運が高まり、税務署の労働組合もこれに参加することを企画していたため、税務機構が麻痺することに危機感をもったからであると述べている。つまり、賦課課税方式では、税額の確定に時間がかかり過ぎるという問題を抱えていた。（武田昌輔『法人税回顧六〇年』TKC 出版、2009年、11頁。）

²¹ 日本を占領した米軍は、その占領費用を日本政府に調達するよう要求した。それが「終戦処理費」であり、昭和23年度（1948年度）で国家予算全体の353%にも達していた。その徴税攻勢はすさまじく、税務署員を督励して、滞納者の自宅にMPがジープで乗りつけ、差押えや競売を強行するなどがざらにあった。このような社会背景で、占領軍から、脱税者に刑罰を科すよう強い要

求があり、これを受けて当時の事情を、忠佐市氏は次のように語っている。

「昭和21年の臨時財産調査令のときに罰則を入れることについて大蔵省から法務府の方へ相談することになって、・・・そういうことから始まって、そのあとは直接国税の罰則に懲役刑を導入する問題と間接国税犯則者処分法の憲法上の問題について、法律改正案をまとめる形で接触が始まりました。・・・その頃、私たちの方にはGHQの方から脱税をした者を処罰するように、それを促進しろと強調してくるわけです。それについて、最初は法務府とは相談していません。大蔵省として答えたのは、その当時の賦課課税時代の所得税、法人税では、政府が課税標準を決定し、徴収することになっているので、納税者に対してはそれほどの責任は負わしてないはずで、脱税を罰するには それだけの要件をたしかめなければならない。徴税の大部分は政府の責任として考えているので、簡単に納税者を処罰するわけにはいかないと突っぱねていたのです。それでは申告納税になったらやるのかと言うので、申告納税になれば、納税者の責任が考えやすくなるのでやりますよ、という返事をしていたわけです。そこで、22年の秋ごろになって、1税務署で1件告発することにしてその報告を持ってこいという注文を受けたわけです。そのころ同じようなことを法務府の方へ注文されたのではないかと思います。そして、財務局からの報告をまとめて告発案件何件かを10月末か11月はじめにGHQに報告して、その告発が検察庁に受理される。検察庁に告発されると、法務府に情報がまとめられて司令部に伝わる。起訴されたという情報が司令部にとどくと、裁判所にも司令部からなんらかの挨拶があったのではないかと思います。」（平田敬一郎＝忠佐市＝泉美之松『昭和税制の回顧と展望』下巻、大蔵財務協会、1979年、128頁～129頁）。日本国憲法の施行に伴い、後になって申告納税制度は、民主主義の税法的な表現であるという解釈論が確立されるようになったが、所得税や法人税について申告納税制度が導入された契機となったのは、実は、憲法の施行後にGHQの命令で脱税犯を処罰することを目的にしたものであったことが、以上の経緯によって明らかである。このような経緯から発足した申告納税制度であるので、その後の税務行政によって、納税申告書は、単なる課税資料の提出制度程度のものと認識されていた。事実、申告納税制度が導入された昭和22年（1947年）のあと、東京国税局では昭和24年（1949年）分から、他の局では昭和25年（1950年）分から、「お知らせ」といわれる方式がとられ、税務署が「課税見込額をあらかじめ通知した。わが方の調査によりますと、大体これぐらいになります、・・・本人を呼び出して通知する」（村山達雄元主税局長談、平田敬一郎＝忠佐市＝泉美之松『昭和税制の回顧と展望』下巻220頁）という課税方式がとられた。これは、それまで、大量の更正決定で不服申立てがなされ、税務署の事務負担が大変だったことが主な原因だったようである。この「お知らせ」方式になってから更正決定が70%から一挙に5%以下に減った（村山談、

質²²および意義は、「申告納税方式は、納税者が自ら進んで、納付すべき租税の課税標準及び税額を計算し、自己の納税義務の具体的内容を確認したうえ、その結果に基づいてこれらを政府に申告することによって、その申告に係る納税義務の実現を企図するものである²³。」であり、「申告納税方式は課税庁の介入なしに納税義務を確定するものであるから、それが円滑に機能するためには、納税者の税に対する高い意識と自発的な協力が不可欠である。また納税者は申告を通じて自己の税負担を認識し、その内容を分析し、さらに税の使われ方や歳入歳出の決定機構のあり方にまで自己の関心を高めてゆくことができる。申告納税方式こそ、国民主権のもとにおける税額確定方式として最も望ましいものといえよう。このような観点から、シャープ勧告は申告納税方式を広く採用すべ

同前）といわれている。したがって、最初から目標額がきめられていて、それに基づいて不足すれば更正決定を乱発するという、賦課課税制度と変わらない徴税行政が続いていたことになる。それゆえ、申告納税制度が法定されたからといって、それが、当初から憲法の国民主権主義を税制面で支えるというようなしるものではなかったことが明らかである。（税経新報2009年5月566号、3頁以下）。

²² 国税通則法制定当時における税制調査会の答申では、申告納税制度について、「種々事情の異なる納税義務者について適正公平な課税が行われるためには、その内容を最もよく熟知する納税義務者による課税標準等の申告が第一義的に要請されることは当然というべきであるが、さらに、納税義務の履行を国民自ら進んで遂行すべき義務と観念することによって、その申告をできるだけ正しいものとし、同時に、その申告行為自体に納税義務確定の効果を付与せしめるということが、民主主義国家における課税方式としてふさわしいものといえることができる」としている（昭和36年7月国税通則法の制定に関する答申の説明 第4章第1節）。

²³ 田中二郎「租税法（新版）」有斐閣、1981年、186～187頁。申告納税制度の下における、納税者の納税義務の成立と、納税者の申告に関しては、「納税義務は法律の規定する課税要件事実の存在によって当然に発生するものであるところ、申告は、納税義務が生じた状態を前提として、納税者自らが進んで自己の納税義務の具体的内容を確認したうえ、課税標準及び税額を計算し、右計算に基づき申告書を提出することによって、その申告に係る納税義務の実現を企図するものである」とされる。（仙台地裁昭和63年6月29日判決、税資164号989頁）

きことを主張したのである²⁴。」とされる。他方、今日において、その機能は、「申告納税方式においては、納税義務の確定について納税義務者に第一次的な役割が与えられ、納税義務者がこの第一次的な役割を遂行しない場合にはじめて税務官庁が納税義務の確定について第二次的・補充的な役割を果たすのである。この場合、納税義務者に申告により納税義務を確定すべき義務が課されていると同時に、納税義務者に対して納税義務の確定について第一次的確定権ないし第一次的判断権が与えられているといえることができる」と述べられている²⁵。このように、申告納税制度は、二重の構造を持つといえる。一つは、第一次的な役割としての自主申告及び修正申告による税額確定という構造である。他方は、第二次的・補充的な役割としての税務官庁の課税処分による税額確定という構造である。この申告納税制度の二重構造によって、税務官庁は、納税者との位置関係を変えることになる。その一つは、第一次的な役割としての自主申告及び修正申告による税額確定という構造における立場は、納税者に対する「行政支援サービス」である。また、第二次的・補充的な役割としての税務官庁の課税処分による税額確定という他方の構造では、課税規範に従い権力的な立場をとることになる。このように申告納税制度の二重構造の下で、納税者は、「申告の主体」と「課税処分の客体」という二つの地位を有し、税務官庁は、「納税者の支援者」及び「課税処分の主体」という二つの地位を有する。そして、税理士は、この二つの位置関係の変化に取り込まれていくことになる²⁶。すなわち、

²⁴ 畠山武道「租税法」青林書院、1989年、293頁。

²⁵ 清永敬次「税法（第7版）」ミネルヴァ書房、2007年、220頁。

²⁶ 税理士は以下のような納税者に対する事実認定の段階でも、納税者の立場に応じて、それぞれの立場をとる。「申告納税制度の下では、納税者に課税要件事実が生じているかどうかの認定は、次の四つの段階からなっている。①第一段階は、納税者（その代理人を含む）が自ら行う認定である。申告納税制度は、自己賦課制度（self-assessment system）とも呼ばれるが、この制度の下では、納税者は、自ら、法の解釈と、課税要件事実の認定を行うことされる。自己の租税事案について、自ら課税標準と税額を確定し、その確定したところにしたがって租税を申告し納付する。②第二段階は、更正・決定等の確定処分の一環として、税務署長等が行う認定である。③第三段階は、不服申立て（異議申立

第一次的な役割においては、納税者に対する「保護者」であり、第二次の・補充的な役割においては、「法の監視者」となるのである。

昭和55年税理士法改正によって、「申告納税制度の理念」が最終局面において税理士法1条に挿入されたことは、税理士の立ち位置との関係でどのような意味を持つのであろうか。税理士を税務官庁の補助者的機構と考える立場の「国庫主義的租税観²⁷」によれば、「税理士は依頼者たる納税者との関係では民法上の契約から代理となっておりとおもわれるが、代理の関係は、租税債務の関係から代理以上の範囲のものを含み、単なる依頼関係、民法上の代理関係以上の使命というものが必要になるわけである²⁸」との前提に立ち、税という公共的な仕事を独占するうえは、民事上の委任契約を超えて、特別の使命が存在するとする。つまり、このような「国庫主義的租税観」は、税理士という職業につき、独占の形で業務を保障する以上は、租税債務の関係から単なる依頼関係、民法上の代理関係以上の使命が必要となるとし、税理士は、税務行政の一翼を担う者として、国家目的と共通の基盤に立って行動すべきことを命じているとする。すなわち、税理士を徴税機関たる税務署長の補助機構ととらえ、もって、不正に税を免れようとする納税者から、それを防止する責任が税理士にあるとするのである。これに対し、「人民主権主義的

で、審査請求）に対する決定または裁決の一環として、原処分庁または国税不服審判所の行なう認定である。④第四段階は、訴訟において裁判所が行う認定である。」（金子宏「租税法と事実認定」2頁、税経通信1988年8月特集号）。

²⁷ 松沢智氏は、税理士を税務官庁の補助者的機構と考える立場を「国庫主義的租税観」とし、これに対立する考え方、つまり、申告納税制度をとる以上は主権者たる納税者の申告によって税額は直ちに確定するから、税務署長は原則として更正できない。税を決めるのは主権者たる国民である。そして、国民主権の税法的表現が申告納税制度である。従って、税法は国民の財産権を擁護することにあり、租税法律主義は課税行政庁に対し課税権の制限規定として理解するという立場を「人民主権主義的租税観」と分類した。この、「人民主権主義的租税観」からは、税理士は、納税者の権利擁護が使命であるとされる。（松沢智「税理士の職務と責任（第3版）」中央経済社、1996年、33、47頁。

²⁸ 松沢智氏は、国税当局出身者の申告納税制度に対する意識に関して、その例を示すものとして「租税法研究9号121頁以下の発言」をあげている。（『税理士の職務と責任（第3版）』中央経済社、1996年、49頁。）

租税観」によれば、国家を代表する税務署長という権力に抵抗し、専ら納税者の権利を擁護することのみに行動することに使命があるとする立場をとる。その立場からは、納税者のみの利益を考え、自主申告の意義を不当に拡張し、税理士は人民の「弁護士」という考えで行動することになる。この二つの見解は、鋭く対立し、税理士の使命論に深く影響していた²⁹。

しかしながら、主権者である納税者たる国民は、代表者によって制定された租税法に基づき自発的な納税申告、すなわち、申告納税制度によって、自らのために、その福利の享受する国又は地方公共団体という団体の維持・存続並びに活動に必要な費用を支弁するのであり、国家の使命によって税を負担させられるのではない。民主主義政治体制の国家のもとでは、自費は自弁すると考えるのが本質である。このように、申告納税制度の確立の理念は、国民主権主義と深く結びついているという、「国民主権主義的租税観³⁰」の下では、税理士の使命を公共的使命に画された納税者の権利擁護を中心として理解されるのではなく、適正な納税義務の実現という公共的な目的に画された、納税者に対する「支援者」であり、「保護者」であると理解されるのである。

以上のように税理士法1条の税理士の使命における「申告納税制度の理念にそって」という意味は、上述のような租税観が醸成される基礎とされるものであり、今日的な申告納税制度の意義との関係からは、税理

²⁹ この二つの見解の衝突のなかで、1972年4月に日税連の「税理士法改正に関する基本要綱」が税理士の使命に納税者の権利擁護を掲げたが、結果として採用されなかったという事実がある。しかし、「人民主権主義的租税観」が淘汰されたわけではない。それは、立法過程の最終局面において、「申告納税制度の理念にそって」を差し込んだことにより、今日においても、その租税観は存在することとなったといえる。

³⁰ 松沢智氏は、自説として、そもそも憲法は国民が主権者であり、国政は国民の厳粛な信託によるものであって、その権威は国民に由来し、その権力は国民の代表者がこれを行使し、その福利は国民が享受することと言っているのであるという（憲法前文）の考え方からの租税観を「国民主権主義的租税観」と呼ぶとしている。（松沢智「税理士の職務と責任（第3版）」中央経済社、1996年、47頁。

士の立ち位置を第一次的な自己賦課としての申告納税方式においては、納税者の「保護者」とし、第二次的・補充的に税務官庁が納税義務の確定について役割を果たす場合には、納税者とともに「法の監視者」とするのである。

第3項 税理士法第1条の本質

上述のように、税理士法の1条は、「税務に関する専門家制度に立脚し、憲法30条で支える申告納税制度を基盤として、あらゆるものから独立した立場で公正な立場を設定し、法令により実現することのできる納税義務者のための利益を守り、信頼にこたえ、納税義務の適正な実現を図ること」と解釈することができる。そして、このような解釈から税理士の基本的な性格とはいかなるものであるということが検討されなければならない。もっとも、その性格についての論争として、税理士法1条の使命と申告納税制度の下では、税理士は、適正な納税を実現することを追求するから、納税者の財産権を守ることのみを目的とせず、租税法上の申告手続、行政手続、不服争訟という局面において、それぞれ、納税者の「保護者」、「法の監視者」、「権利救済者」としての役割があるとする考え方がある³¹。他方、納税者の権利を擁護することが税理士の中心的役割であるとし、税理士の究極的使命は、「平和・福祉」の日本国憲法の「憲法保障」装置である。したがって、税理士の本質は、あくまで基本的人権を擁護すべき法律家・弁護士でなければならないとする考え方がある³²。いずれにしても、税理士の基本的な性格を確定するうえで、重要なことは、税理士の性格の二面性を考慮しなければならないということである。その二面性とは、一方において、「納税義務者の信頼にこたえる」ことによって納税者の利益を擁護するが、他方において、「納税義務の適正な実現を図る」という公共的使命も有するということである。そして、この二つは、相互に牽制することで均衡を保つ関係にある。さらに、納税者の利益は、公共的使命で画されるといえる。このような

³¹ 松沢智『税理士の職務と責任』中央経済社、1997年127頁以下。

³² 北野弘久『税理士制度の研究』税務経理研究会、1995年、82頁以下、「中立な立場」に対する批判として中川一郎、税法学156号2頁以下。

背景の下で、税理士の基本的性格は、租税法の執行、適用と税理士業務との関係をどのように捉えるか、また、申告納税制度における納税者、税理士、課税庁の三者の関係をどのように位置づけ、そこでの税理士の位置をどう捉えるかが重要であり、その税理士の位置により税理士の使命の本質が明確になるのである。

第2款 国側か納税者側か

わが国の申告納税制度のもとにおいては、「能率的な租税制度は、税務当局において納税者を代理する資格のある専門家の存在を必要とする。このような代理は、個人納税者にその個々の事件において、税務行政上の誤謬に対し必要な保護を与えるものである。加えるに、この専門家は、行政制度について見識のある批判を加える能力があるから、このような制度は、行政事務全般にわたる牽制として役立つ」といわれる³³。したがって、税理士は、法令に基づく適正な納税義務の実現を図ることにより、税務行政上の誤謬に対し必要な保護を納税者に与え、納税者の正当な利益を擁護する保護者である。とりわけ、「租税申告手続」では、複雑な税法の適用に関して納税者を保護するという役割を負う。行政の場面である申告納税制度の下では、憲法上の納税義務を負担する納税者は、自らの義務の行為として租税行政庁に納税申告するのであるから、それは、対等な租税債権債務関係であって権力関係ではない。つまり、税理士は、債権債務関係上の「保護者」としての地位を有する。他方、租税行政手続における「税務調査（質問検査権）」のような公権力行使が伴う場合では、権力関係としての性質上、法の「監視者」としての役割を持つ。さらに、更正処分を受けた後の異議申立て、損害賠償請求や争訟の段階では、「権利救済者」としての地位を持つことになる。これが税理士の職務の各階層につき、税理士の使命から誘導される今日的な

³³ 社団法人 神戸都市問題研究所地方行財制度資料刊行会編「シャープ使節団日本税制報告書 附録巻第4編E節附帯問題第4巻 納税者の代理」『戦後地方行財政資料 別巻1 シャープ使節団日本税制報告書』勤草書房、1983年、287頁以下。

税理士の立場である。

前述の税理士法1条の使命と申告納税制度から、導き出された、適正な納税義務を実現するための三つの段階、すなわち、「申告」の段階、「調査」の段階、そして、異議申立、審査請求などの「権利救済」の三つの段階は、それぞれ、租税申告手続法上で税務行政上の誤謬に対し必要な保護を納税者に与え、納税者の正当な利益を擁護する「保護者」である税理士の立場、租税行政手続法における税務調査（質問検査権）のような公権力の行使が伴う場合に、権力関係としての性質上、「法の監視者」としての役割を持つという税理士の立場、さらに、更正処分を受けた後の異議申立て、損害賠償請求や争訟の段階では、「権利救済者」としての地位を持つ税理士の立場を創設することは、すでに述べたとおりである。そして、本論文においては、狭い意味での税理士制度（その多くは税理士法上の問題に収斂される。）に関する問題につきこの三つのフェーズを分析の枠組みとして活用して行くことにする。

第1項 「保護者」である税理士

租税申告手続法上で税務行政上の誤謬に対し必要な保護を納税者に与え、納税者の正当な利益を擁護する「保護者」である税理士の立場において、税理士はいかなる位置に置かれているか。申告納税制度のもとでは、租税法に関する第一義的解釈権を国民に与えている。税制が賦課課税方式を採るか、それとも申告納税方式を採るかによっては、税理士の置かれている位置は大きく変わってくる。歴史的に租税制度が進化する過程において、当初に採用された賦課課税制度のもとでは、納税者は自らの所得を算定して貰うための資料を提供するという形で申告をし、税務署長が調査し課税すべき税額を確定してきた。この場合、税理士は税務行政の円滑化のための税務署長の補助機関として税務の一翼を担うものと、一般的に位置づけられてきた³⁴。これに対し、申告納税制度は、納税者の申告によって租税債権債務が確定するために、納税者自身が租税

³⁴ しかし、近代的租税制度では、ドイツのように賦課課税制度を採用している国も多く存在し、このことが、すぐに税理士の課税庁の補助機関化を意味するものではないと思われる。

法の規定に従い適正な納税義務を実現しなければならない。さりとて、租税法の規定が複雑、難解なところから、納税者は税の専門家である税理士の援助とその保護のもとに申告を行うことになる。そのため、税理士は納税者をして適正な納税義務を実現する使命を負う。

他方、税理士制度を有する先進国のうち、韓国では、近年、民主主義的要請から、租税制度においても自主納税の性格が強まった。それゆえ、税務士の役割も、基本的には、政府の行政補助者の立場から、納税者の自主納税の支援者へと変化を遂げている。現行の税務士制度は、税務士の税務調整計算書³⁵に関する業務により、法人税や所得税の申告においても申告納税制度が維持されている。したがって、税務士の使命は、納税者の権利の保護をその基本的な目的とするものといつてよい³⁶。一方、ドイツで採用されている近代的租税制度としての賦課課税制度は、複数税目で存在する。所得税、法人税、営業税の納税者は、申告期限経過後に所得税法25条1項、法人税法31条1項、営業税法14a条等により租税申告義務を負う。これは、申告納税制度でいう「申告」ではない。したがって、納税者側で税額の計算をするのではない。つまり、課税標準を定める資料を提出することが「申告」なのである。その後、提出された申告書は税務署の査定部門でシステムによるリスク審査等を経て、問題がなければ査定通知書が計算センターから納税者に送付されて税額が決定することになる³⁷。納税者がその税額査定に合意ができない場合又は

³⁵ いわば、日本の税理士法33条の2にあたる「計算事項、審査事項等を記載した書面」と法人税の別表とをまとめたものに相当する

³⁶ 韓国税務士制度に関しては、筆者が2010年、2011年に韓国へ意見交換に行った折に、ソウル市立大学税務専門大学院にて、Jeong Foon 税務士、李相信教授、Cheun Gyu Choi 先生、原山道崇先生、Hyejung Byun 教授からのご指導によるものが多い。

³⁷ 賦課課税方式

(1) 賦課課税方式の具体的手続き

①予納申告 予納命令書により前々年度を基準として賦課される。この額に不服があった場合には異議を申し立てることができる。異議を申し立てない限り、当該賦課処分には公定力が伴うことになる。

②確定申告 申告期限は原則5月31日であるが、通達により、税理士関与の

自己の申告に問題があった場合には「異議申立て」をすることになる。日本と異なりドイツの「異議申立」は、単なる税額査定書に対する不都合程度意思表示にすぎない³⁸。ドイツの税理士は、賦課課税にかかる申告も適正におこなう努力をしているが、第一義的な課税権は、課税庁が行行使するのである。そうすると、賦課申告手続においては、税理士は、納税者側でも国側でもないといえる。その後の課税庁の賦課課税に対しての不服は、租税争訟に関する代理権を行使し、自由業としての独立性を維持しながら税理士の業務を遂行する³⁹。このドイツ税理士に対する強い独立性の要求は、権利救済の場面でも、税理士に「完全中立」の立場を迫ることになるといえる。このように、その国で採用される申告形式により、税理士の置かれる位置はさまざまである。

場合には12月31日に延長される。なお、さらに翌2月末まで実務的延長がありえるが、税額査定書が発行された時までに15ヶ月を超えると期限内申告とみなされず利子税が賦課される。よって実質的には14ヶ月以内に提出しないと期限内申告とならない。また、賦課課税方式であるが、非公開企業法人でも、企業法人側で確定申告資料の作成のタイミングで、バランスシートに未払法人税を計上する。

③税額査定 申告書を提出後に数週間で税務署から査定決定書が送られてくる。納税に関しては、予納によって納税の大半がすでに納付されている。

④税額清算 税額査定書が到着し、納税者が合意した場合には、到着から4週間以内に納付または還付が行われる。

³⁸ また、異議申し立ては簡易な手続きであり、当該異議申し立ての審議は、税務署内の審議部署において行われることになっている。ドイツ国民は、自己に対する不利益には抵抗すべしという国民意識も相まって、申立数も多く、申立に対する容認率も7割近くと高いのである。

³⁹ ドイツにおいては、財政裁判所への提訴が多い理由について尋ねたところ、「1つは税制改正が毎年あるため調査官が新しい法律を知らないことが原因している。もう1つは、納税者は提訴する権利をもっているのだから、どんどん裁判で争うべきだという考え方があるのではないか」という答えをドイツ納税連盟のリーベン氏から得ている。湖東京至編「世界の納税者権利憲章」中小商工業研究所 2002年 83頁。また、筆者が2011年にドイツのハンブルグ税理士会にておこなったヒアリングにおいても、課税庁の賦課課税による税額査定がやや粗く（つまり、やや税額が高め）であるので不服申立を前提に税理士は業務を行っている旨の発言があった。

他方で、日本の租税制度の現状に目を向けると、税制の基本は、通常は、公平、中立、簡素にある。しかし、現行の租税法が納税者の解釈を困難ならしめるほど複雑であり、租税特別措置法を中心として、納税者の有利な効果をもたらす租税制度につき、自らの選択が申告要件となる場合が多い。このような法体系は、改められるべきであり、また、納税者の選択誤りにかかる救済制度も必要である。これらの背景から、申告納税制度の申告手続においては、「保護者」である日本の税理士の置かれる位置はやや納税者よりにあるといえる。

第2項 「法の監視者」である税理士

租税行政手続法における税務調査（質問検査権）のような公権力の行使が伴う場合では、権力関係としての性質上、税理士は「法の監視者」としての役割を持つ。その場合の税理士の置かれる位置はどうであろうか。現在のところ、質問検査権の行使の場合、すなわち、一般的に税務調査をさす、この職務における税理士の置かれる位置は大きく納税者よりである。それは、税務調査に関する根拠法は存在するものの、税務調査に係る規定の整備が不十分であるからである⁴⁰。

そもそも、租税が公共サービスの資金の調達手段として強い公共性をもっており、租税債権者である国家の手に私法上の債権者には、見られない種々の特権が留保されていることは、その結果として、租税法律関係において、債権者である国家が優位性をもち、その限りで租税法律関係は不平等な関係として現われることを意味する⁴¹。

したがって、国家という強い権力の下では、納税者は、反射的に弱い立場に追い込まれる。このような、国家と納税者の租税債権債務関係を平等な地点（バランスの合う位置）まで税理士が調整する役割を負うと

⁴⁰ 昭和49年に国税庁が発遣した「税務調査の法律的知識」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、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」の研修資料をもとにして税務調査が行われているのが実態である。また、平成23年度の納税環境整備にて、若干の改訂がおこなわれたが、詳細は後ほど述べる。

⁴¹ 金子宏『租税法（第16版）』弘文堂、2011年、28頁。

考えられる。そこには、「法の支配」があるから、税理士は、法の監視者としての役割を持つのである。

ドイツの税務調査の基本原則は、租税基本法において、AO193条からAO207条まで記載されている。この規定を受けて税務当局が調査を行う際の詳細を定めた税務調査省令がある。また、ドイツ納税者連盟⁴²は、税務調査に関して「調査が来たとき」という冊子を発行して、納税者の権利義務をやさしく解説している⁴³。さらに、税務調査は、給与に

⁴² ドイツ納税者連盟の組織・ドイツには16の州に納税者連盟支部がある。会員は主に小さな会社と士業の者であり、構成員は30万人を超え、維持費は会費により、年会費は会員の収入により60～120ユーロ、日本円に換算すると約7,000円から14,000円位となっている。ドイツ納税者連盟の主な目的は、①税の使途についての監視活動、②税務システムを納税者にわかりやすくするための学術研究と実現に向けての運動である。以上の目的達成のため、ベルリンに研究所を設け、研究所は現在、有給の12人の研究員で構成されている。研究所の研究、調査に基づき、①に関しては、「公共の浪費」という税金無駄遣い調査リストを小冊子にして発表し、②に関しては、公聴会等での発言、政府への提言を行っている。

⁴³ この冊子には、調査官の思考、行動、法的根拠、調査を受ける側のとるべき対応等がわかりやすく解説されており、大変興味深い内容であることから目次と前書きの一部を掲載する。

「税務調査」2009年（第9新版）前書きの一部（鶴沢和彦氏の訳による。）

「調査官が来訪したとき、真面目な納税者が戸惑うのも無理はないのである。私はこのパンフレットでそういった人々の手助けをしたいと思う。そういった人々が納税者としての権利と義務について理解できるようにし、また、調査の過程—オフィシャルな言い方では「臨場調査」の過程—を描写し、調査の際に調査官が則っている法的な諸規則を示したい。このパンフレットは、著者の30年に渡る実務経験、および連邦納税者連盟によって主催された数多くのゼミナールの成果が結実したものである。当たり前のことではあるが、このパンフレットは税理士の仕事に取って代わりうるものでもなければ、税理士の代わりになりうるようなものでもないし、そのような意図もない。」

目次 1. 調査官は私のところに来てもよいのか。2. 調査は毎年おこなわれるのか。3. 何が調査されるのか。4. こんにちは、調査官です。5. 納税者には義務がある。6. 調査官にも義務がある。7. 心理学を少々。8. 慎重さを要するテーマ：税務調査における租税刑法。9. ちょっと待ってくれ—調査官が私の貯金通帳を持っていこうとしているじゃないか！10. 好んで用いられ

対する税務調査、売上税の税務調査、企業の税務調査の三種類に区分することができる。税務調査の事前通知は必ず行われ、日本のような無通知調査はあり得ない。調査場所は、原則として納税者の店舗や事務所で行わなければならないが、顧問税理士の事務所で行われる場合も多い。また、帳簿、書類の留置権はない。さらに、AO173条では、納税者が不利になる場合、再調査を行うことを明確に禁止している。とりわけ、AO201条（終結話し合い）は、「調査によって更正処分が行われる場合、納税者は調査官と最終協議を行う権利を有する。最終協議の場において、納税者は調査の結果明らかになった個々の事項に関して再度総括的に説明するチャンスが与えられる」と規定している。ドイツでは、日本のように調査官が修正申告を懲罰することは、実務的にも法概念としてもない。

したがって、この終結話し合いにおいて、調査による更正処分に合意するか否かが重要となり、合意すると不服申立を行うことができない。このように、公権力である質問検査権の行使については、法律の整備がなされている。

一方、韓国では、1997年1月から施行された改正「国税基本法」において、その第7章の2に「納税者の権利」の章が設けられ、納税者の権利に関する明文規定が制定された。また、これを受け「納税者権利憲章」が制定公布された。さらに、2007年に改正された国税基本法は、81条の2から81条の12まで詳細に税務調査等に関する規定を置いている⁴⁴。「納

る追求理由。11. さて肝心な点が残っている：最終協議だ。12. 調査官と納税者双方の為の記録：調査報告書。13. 最終手続き：評価。

（ドイツ納税者連盟ノルトライン・ベストファーレン州支部は、税理士クラウス・シュレ博士著による。）

⁴⁴ やや長くなるが、韓国の税務調査に関する条文の訳文を掲載する。

第7章の2 納税者の権利

第81条の2（納税者権利憲章の制定及び交付）

①国税庁長は第81条の3から第81条の16までに規定された事項とその他に納税者の権利保護に関する事項を含む納税者権利憲章を制定して告示しなければならない。

②税務公務員は、次の各号のいずれかに該当する場合には、第1項による納

「納税者権利憲章」の制定理由は、国税基本法における納税者の権利を分かり

税者権利憲章の内容が収録された文書を納税者に渡さなければならない。改訂 2011.12.31

１． 国税の課税標準と税額を決定または更正するために質問をし、該当の帳簿、書類またはその他の品物を検査、調査をしてその提出を命ずる場合（「租税犯処罰法」による租税犯則調査を含む。以下この章で「税務調査」と言う）

２． 削除 2011.12.31

３． 事業者登録証を発給する場合

４． その他に大統領令で定める場合

[全文改訂 2010. 1. 1]

第81条の３（納税者の誠実性推定） 税務公務員は、納税者が第81条の６第２項各号のいずれか一つにあたる場合を除き、納税者が誠実で、納税者が提出した申告書などが真実であると推定しなければならない。

[本条新設 2006.12.30]

[以前の第81条の３は、第81条の４に移動 2006.12.30]

第81条の４（税務調査権濫用禁止）

①税務公務員は、適正で公平な課税を実現するために必要な最小限の範囲で税務調査をしなければならない、また、他の目的などのために調査権を濫用してはならない。

②税務公務員は次の各号のいずれか一つにあたる場合でなければ、同じ税目及び同じ課税期間に対して再調査ができない。

１． 租税漏漏の疑いを認めるに値する明白な資料がある場合

２． 取引業者の相手に対する調査が必要な場合

３． ２個以上の事業年度と係わって過ちがある場合

４． 第65条第１項第３号（第66条第６項と第81条で準用する場合を含む）による必要な処分の決定によって調査をする場合

５． その他に第１号から第４号までと類似した場合として大統領令で定める場合

[全文改訂 2010. 1. 1]

第81条の５（税務調査の時、助力を受ける権利）

納税者は、税務調査を受ける場合に弁護士、公認会計士、税務士に調査に参加するようにする等意見を述べることができる。改訂 2011.12.31

[全文改訂 2010. 1. 1]

第81条の６（税務調査対象者選定）

①税務公務員は次の各号のいずれか一つにあたる場合に定期的に申告の適正性を検証するために対象を選定（以下「定期選定」という）して税務調査

易く表記することにより、租税手続の適正化・透明化の内容が理解され、

ができる。この場合、税務公務員は客観的基準によって公正にその対象を選定しなければならない。

1. 国税庁長が納税者の申告内容に対して定期的に誠実度を分析した結果、不誠実だという疑いがあると認める場合
2. 最近4課税期間（または4事業年度）以上同じ税目の税務調査を受けていない納税者に対して、業種、規模などを考慮して大統領令で定めるところによって申告内容が適正なのかを検証する必要がある場合
3. 無作為抽出方式で標本調査をしようとする場合

②税務公務員は第1項による定期選定による調査以外に次の各号のいずれか一つにあたる場合には、税務調査ができる。改訂 2011. 5. 2

1. 納税者が税法で定める申告、誠実申告確認書の提出、税金計算書または勘定書の作成・交付・提出、支給明細書の作成・提出などの納税協力義務を履行しない場合
2. 無資料取引、偽装・架空取引など、取引内容が事実と違う疑いがある場合
3. 納税者に対する具体的な脱税情報提供がある場合
4. 申告内容に脱漏や誤謬の疑いを認めるに値する明白な資料がある場合

③税務公務員は、課税官庁の調査決定によって課税標準と税額が確定される税目の場合、課税標準と税額を決めるために税務調査ができる。

④税務公務員は次の各号の要件のすべてを満たす者に対しては、第1項による税務調査をしないことがある。ただし、客観的な証拠資料によって過少申告したことが明白な場合を除く。

1. 業種別収入金額が大統領令で定める金額以下の事業者
2. 帳簿記録などが大統領令で定める要件を満たす事業者

[全文改訂 2010. 1. 1]

第81条の7（税務調査の事前通知と延期申請）

①税務公務員は、税務調査（「租税犯処罰節次法」による租税犯則調査は除く）をする場合には、調査を受ける納税者（納税者が第82条によって納税管理人を決めて管轄税務署長に届けた場合には納税管理人を言う。以下この条で同じ）に調査を始める10日前に調査対象税目、調査期間及び調査事由、その他に大統領令で定める事項を通知しなければならない。ただし、前もって通知すれば証拠いん減などと調査目的を果たすことができないと認められる場合を除く。改訂 2011.12.31

②第1項による通知を受けた納税者が天災地変やその他に大統領令で定める事由で調査を受けにくい場合には、大統領令で定めるところによって管轄税

納税者の権益が保護されているということを周知し、それにより税務行

務官署の長に調査を延期してくれることを申し込むことができる。

③第2項によって延期申請を受けた管轄税務官署の長は、延期申請承認の可否を決めて、その結果を調査開始の前まで通知しなければならない。

[全文改訂 2010. 1. 1]

第81条の8（税務調査期間）

①税務公務員は、調査対象税目・業種・規模、調査難易度などを考慮して、税務調査期間が最小限になるようにしなければならない。ただし、次の各号のいずれか一つにあたる場合には、税務調査期間を延ばすことができる。改訂 2010. 1. 1、2011.12.31

1. 納税者が帳簿・書類などを隠匿するとか提出を引き延ばし、または、拒否するなど調査を忌避する行為が明白な場合
2. 取引先の調査、取引先現地確認または金融取引の現地確認が必要な場合
3. 税金脱漏の疑いが捕捉されるとか調査過程で調査類型が「租税犯処罰節次法」による租税犯則調査に転換される場合
4. 天災地変や労働争議で調査が中断される場合
5. その他に第1号から第4号までと類似の場合として大統領令で定める事由にあたる場合

②税務公務員は、第1項によって税務調査期間を決める場合、調査対象課税期間中で年間収入金額または譲渡価額が最大の課税期間の年間収入金額または譲渡価額が100億ウォン未満の納税者に対する税務調査期間は20日以内にする。新設 2010. 1. 1

③第2項によって期間を決めた税務調査を第1項但し書きによって延ばす場合として最初に延ばす場合には、管轄税務官署の長の承認を受けなければならない、また、2回以後延長の場合には、管轄上級税務官署の長の承認を受けて、それぞれ20日以内で延ばすことができる。ただし、税金計算書に対する追跡調査が必要な場合など、大統領令で定める場合には、第2項の税務調査期間の制限及びこの項本文の税務調査延長期間の制限を受けない。新設 2010. 1. 1

④税務公務員は、納税者が資料の提出を引き延ばすなど、大統領令で定める事由で税務調査を進行しにくい場合には、税務調査を中止することができる。この場合、その中止期間は第1項から第3項までの税務調査期間及び税務調査延長期間に算入しない。新設 2010. 1. 1

⑤税務公務員は、第4項によって税務調査を中止した場合にはその中止事由が消滅するようになれば、直ちに調査を再開しなければならない。ただし、租税債権の確保など緊急に調査を再開しなければならない必要がある場合に

政の信頼性を確保するためであるといわれている。さらに、納税者権利憲章の実践を目指すために、1999年9月1日から韓国国税庁は「第2の開庁」と名付け、これまでの徴税便宜中心の税務行政を納税者向けのサービス中心に大きく転換した。とりわけ、重要な点は、納税者権利憲章に

は、税務調査を再開することができる。新設 2010. 1. 1

⑥税務公務員は、第1項但し書きによって税務調査期間を延ばす場合には、その事由と期間を納税者に文書で通知しなければならないし、第4項及び第5項によって税務調査を中止または再開する場合には、その事由を文書で通知しなければならない。改訂 2010. 1. 1

[本条新設 2006.12.30] [以前の第81条の8は、第81条の10に移動 2006.12.30]
第81条の9（税務調査範囲拡大の制限）

①税務公務員は、具体的な税金脱漏の疑いが複数の課税期間または他の税目まで係わると確認される場合など、大統領令で定める場合を除き、調査進行中で税務調査の範囲を拡大することができない。

②税務公務員は、第1項によって税務調査の範囲を拡大する場合には、その事由と範囲を納税者に文書で通知しなければならない。

[本条新設 2010. 1. 1]

第81条の10（帳簿・書類保管禁止）

①税務公務員は、税務調査の目的に納税者の帳簿または書類などを税務官署に任意に保管することができない。ただし、納税者の同意がある場合には、税務調査期間中一時保管することができる。

②第1項但し書きによって一時保管している帳簿または書類などに対して納税者が返還を要請した場合には、調査に差し支えない限り、直ちに返還しなければならない。この場合、税務公務員は帳簿または書類などの写本を保管することができ、その写本が原本と違うという事実を確認する納税者の署名または捺印を要求することができる。

[本条新設 2010. 1. 1]

第81条の11（統合調査の原則） 税務調査は特定の税目のみを調査する必要があるなど大統領令で定める場合を除き、納税者の事業と係わる税法によって申告・納付義務がある税目を統合して実施することを原則にする。

[本条新設 2010. 1. 1]

第81条の12（税務調査の結果通知） 税務公務員は、税務調査を終えた時には、その調査結果を書面で納税者に通知しなければならない。ただし、閉業など大統領令で定める場合にはそうではない。改訂 2011.12.31

[全文改訂 2010. 1. 1] [第81条の9から移動 2010. 1. 1]

対応して、税務公務員の具体的な行動の履行基準を「税務行政サービス憲章」として定めたことであり、さらに、国税庁の内規で「納税者権利憲章」を実効あらしめるための、いわば権利保障制度として「納税者保護担当官」制度を導入したことである⁴⁵。このように韓国では、税務士の使命において強調されているように納税者の権益擁護を中心として、課税行政庁も多様な納税者のための制度設計がなされている。このような税務行政の納税者の権益擁護という方向性が税務士の使命の解釈に大きく影響していると思われる。

今日、先進国において、わが国のように納税者の財産権を侵害するおそれのある税務調査手続に関して法律による規定が不充分である国は少ない。いずれにしろ、早急な法整備と運用が望まれるところである。

第3項 「権利救済者」である税理士

税理士法1条は税理士の使命を謳い上げ、そのなかで「独立した公正な立場において」と規定し、続けて「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」と規定している。この「独立した公正な立場において」とは、米独という自由業に従事するものとしての独立性であるとされる⁴⁶。また、申告納税制度は、租税制度の民主主義における国民主権の表れであり、租税法に関する第一義的解釈権は納税者にある。

⁴⁵ この「納税者保護担当官」制度は、その権限が強く、①税務調査中止命令権：重複調査、調査権濫用等により納税者の権利が不当に侵害されたと判断できる場合には、調査を中止させることができる。②課税処分中止命令権：税法適用の誤り、事実認定の錯誤等により不当な課税が予想できる場合には、課税処分を中止させることができる。③職権是正要求権：違法不当な課税処分が確認された場合には、職権でその是正を要求することができる。④書類閲覧権：税務署内の租税の賦課・徴収に関するすべての書類の閲覧ができる。担当官は、国税庁の内部から選拔され、この部署において納税者保護の実績を上げることで人事上の優遇措置がある。その後、2008年には、この制度の独立化を図るため「納税者保護委員会」が創設された。そのメンバーは、税法及び会計の分野における専門的知識を有する外部の民間委員の数が内部の委員より多く登用することにより納税者の権益を代弁できるようになるようになっている。租税訴訟学会横浜支部「韓国の納税者権利救済制度の実情視察報告書」2010年、10頁。

⁴⁶ 飯塚毅「職業会計人の独立性」TKC会報 巻頭言 1981年3月号。

さらに、主権者である納税者は、納税者が自ら課した国家を運営する自費を負担する義務を適正に実現しなければならない。したがって、申告納税制度においては、その意味の限りにおいて、納税者の権益は擁護されるべきである。このような申告納税制度の下での更正処分を受けた後の異議申立て、損害賠償請求や争訟の段階で、税理士は、権利救済者としての地位を持つ。そして、その立場における税理士の役割につき、税理士の置かれる位置はいかなるものかという問題がある。ドイツや日本の税理士は、税務争訟において訴訟代理権や出廷陳述権を有する。税理士がこの代理権を行使する場合は、国と納税者との位置関係において「完全中立」な立場でなければならない。なぜなら、税理士の役割は、納税者の信頼にこたえ、適正な納税義務の履行を実現することを目的とするが、それは、税理士の公益的使命の枠組みのなかで実現されるべきであるからである。たとえば、納税者が「適正な納税を実現している」にもかかわらず、税理士に争訟の提起を求めることが考えられる。そのとき、税理士はどうすべきであろうか。思うに、税理士はその争訟を引受けるべきではない。それは、税理士の使命から争訟の前置主義に準ずる「整理役」の役割があるからである。それは、とりもなおさず、税理士に「完全中立」の立場を要求するといえる。このことは、依頼人の利益や人権を擁護のために働く弁護士とはその立場を異にするとと思われる。

一方で、日本における不服がある場合の争訟に係る納税環境整備も重要な課題である。たとえば、韓国においては、納税者の行政による権利救済手続は、課税処分の事前と事後に分けて制度設計されている。まず、事前救済手続として、「課税処分前適否審査」がある。これは、税務調査の結果通知内容に不服がある納税者の手続きである。また、事後救済手続として、処分後に原処分庁等にする「異議申請」、上級庁の国税庁にする「審査請求」⁴⁷および租税審判院にする「審判請求」、さらに監査院にする「監査院審査請求」の3つの行政審判がある。「課税処分前適否審査」は、1999年に国税基本法81条の12として追加された⁴⁸。この規

⁴⁷ 租税審判院設立後も国税庁への不服申立は残っている。

⁴⁸ この制度が導入される前は、1981年9月から1996年4月まで、国税庁の訓令で、「告知前審査規定」として実施され、1996年4月からは「課税前適否審査

定により、課税庁が課税前に当該納税者へ課税予告通知をし、その課税予告書を受け取った納税者は、課税処分前にその適否の審査を請求することができることになった。これがいわゆる課税前適否審査制度である。課税官庁は、税務調査結果通知書を送付してから、納税者からの課税前適否審査請求が出された場合、課税前適否審査委員会⁴⁹で協議をする。そして、①請求の理由がないと認定される場合には採択しないとする決定、②請求に理由があると認定される場合に採択するとする決定、③請求期間を経過し補正期間内に補正をしない場合に審査しないとする決定を行う。これらの結果は、請求のあった日から30日以内に請求者に通知しなければならない。また、審理は原則として書面審理であるが、代理人である税務士等の意見陳述があれば、それも参考にされ議決される。当然のことながら、この請求が出されなければ、課税庁は更正処分をすることになる。その後、不服があれば、事後救済手続に移行する。このように、韓国では行政庁における納税者権利救済の納税環境整備が進んでいる。

一方、ドイツでは、税務争訟の発生件数が多い⁵⁰。これらの税務訴訟は特別な行政裁判権を有する財政裁判所が担当する。この裁判所の特長を三つ挙げるとすれば、市民裁判官（名誉職裁判官）を含む参審員が審理に加わる参審制の裁判であること、また、話し合いによる合意が認められていること、および、救済率が高いということである。とりわけ、ドイツにおいて、特徴があるのは、「事実の合意（和解）」である⁵¹。担当裁判官が事件を調査している過程で、事実関係の争いが中心で当事者双方に問題があると思われるときには、口頭弁論前に「話し合い」を開くことができる（FGO79条1項）。話し合いで合意に達すれば、本案が解決したので担当裁判官は判決等を書くことなく訴訟費用の決定

事務処理規定」に改められて運営されていたという背景及び実績があった。

⁴⁹ 公務員の中から税務署長などが任命する3人と法律と会計に関する学識と経験が豊富な人の中から税務署長等が委嘱する4人で構成される。

⁵⁰ ドイツ全国の財政裁判所に係属する訴訟事件数は約6万件で、年間に提起される事件数は約5万件、うち処理される件数は約5万件といわれている。

⁵¹ 筆者は、2011年3月22日にドイツ・ハンブルグ財政裁判所を訪問し財政裁判所について説明を受けた。

(FGO138条)だけを行うことになる。これは実質的に納税者の一部勝訴を意味している⁵²。例えば、役員の報酬が過大かどうか、土地の評価など事実認定に係る事案では話し合いによる合意により解決されている。「事実の合意(和解)」すなわち、「話し合い(交渉)」は、財政裁判所にとっても必要であり、納税者にとっても早期解決ということで受け入れられている⁵³。税理士は訴訟代理人として、この和解に深くかかわっている。このように、ドイツの税理士は、「完全中立」な立場を常に要求されているのである。

他方、日本の租税制度においては、和解は認められない。つまり、当事者の意思によって、納税義務の内容及び履行方法を左右することは許されない。それは、租税法は原則として強行法の性格をもつからである。しかし、現実の税務行政では、当事者の便宜や能率的な課税等のため「和解」に類似する行為が見られる⁵⁴。

上記のような納税者権利救済に関しても、その国の租税制度の向かうべき方向と法整備等の環境整備によって、税理士と国家及び納税者との関係、そして、税理士の使命の本質は変化するものであると思われる。

⁵² クアー財政裁判所長によると、ドイツ行政裁判所法106条には「当事者が訴えの対象を処分できる場合に限り・・・調書に記載させる方法により」和解をすることができるという規定があり、また、連邦行政手続法55条にも「事実関係または法律状況を適正に評価して存在する不確実性を相互の互譲によって除去する公法上の契約は、官庁が不確実性の除去のために和解契約を締結することが義務にかなった裁量により適正と判断する場合には、締結することができる」という規定があるが、財政裁判所法(FGO)には和解の規定はない。しかし、連邦財政裁判所は、財政裁判所での「事実に関する合意」について、信義則を根拠にその拘束力を認めている。」とのことである。

⁵³ ハンブルグ財政裁判所では、数年前からかなりの事案で話し合い・合意の後、課税処分が取消し又は変更されている。また、口頭弁論までは訴えの取り下げもできるが、話し合いによって行われる場合が多い。2009年に処理された事件数は1,586件で、525件(33%)は訴訟費用の決定(FGO138条)による合意で終了している。2010年では、処理事件数1,242件のうち35%が合意により終了している(ハンブルグ財政裁判所2010/1、2011/1のニュースレター参照)。

⁵⁴ 金子宏『租税法(第16版)』弘文堂、2011年、77頁。また、筆者も実務において、和解の類似する行為を用いている。

第3款 真の納税環境整備

税理士は、国家、税理士、納税者の三者の不安定な関係を改善するために必要な環境整備を求めている。先に述べたように、税理士が納税者（顧客）との関係において、法令遵守を励行できないこと（法令遵守を納税者に啓蒙しているのに、税理士が国家の法令逸脱を看過するようなこと）で納税者に失望を与えたり、また、国家との関係で、国家が税理士集団を信頼していないため、国家が税理士と信頼関係を構築するのではなく、税理士を規制しようとすることがある。それゆえ、これらを解消するためには、制度を再構築しなければならない。そのためには、本稿が主張するところの「真の納税環境整備」が必要である。さらに、納税環境整備は、従前の法制度の改革にとどまらず、租税教育のような根本的、かつ、哲学的な環境整備もその視野に入れるべきであると思われる。そして、納税環境は、税務行政・納税者・税理士のそれぞれが協力し、または、対峙しつつ、整備をする必要がある。

この度、平成23年度税制改正大綱では、その第2章で平成23年度に取組むべき主要課題として、納税環境整備が掲げられ⁵⁵、その第3章において、具体的な改正案が策定され掲げられた。これらの具体的な項目を、それぞれ、本稿における整理（本章、第1節、第2款、前文）に沿って、申告納税手続、税務調査手続、権利救済手続に区分すると、申告納税手続（申告）に関するものとして、納税者権利憲章の策定、とりわけ納税者の権利と義務、租税教育の充実、更正の請求、社会保障・税に関わる

⁵⁵ 1. 納税環境整備、納税者の立場に立って納税者権利憲章を策定するとともに、税務調査手続の明確化、更正の請求期間の延長、処分の理由附記の実施等の措置を講じることとし、国税通則法について昭和37年の制定以来、最大の見直しを行います。国税不服審判所の改革については、納税者の簡易・迅速な権利救済を図り、審理の中立性・公正性を高める観点から、行政不服審査制度全体の見直しの方向を勘案しつつ、不服申立ての手続、審判所の組織や人事のあり方について見直しを進めていきます。社会保障・税に関わる番号制度については、早期の制度導入に向け、「社会保障・税に関わる番号制度に関する実務検討会」を中心に速やかに検討を進めるとともに、税務面においても積極的な検討を行います。

番号制度がある。次に、税務調査手続（調査）に関するものとして、国税通則法の改正、税務調査手続の明確化、理由附記がある。さらに、権利救済手続（訴訟）として、国税不服審判所の改革、理由附記がある。ここでは、まず、納税環境整備に係るそれぞれの項目の現状を検討する。そして、この度の税制改正における納税環境整備を整理する。さらに、この納税環境整備は、税理士にとって、どのような意味を持つのかを考えたい。

0. 総論

「申告」・「調査」・「権利救済」の場面での税理士の立ち位置をそれぞれ、現行制度にあっては、「申告」では、やや納税者寄り、「調査」では、かなり納税者寄り、「権利救済」は、完全な中立と分析してきた（本章、第1節、第2款、第1項、第2項、第3項を参照）。しかし、税理士が求める真の納税環境整備における求められる立ち位置は、それぞれの三つフェーズにおいて、完全な中立に位置する必要があると思われる。それは、国と納税者の間において、納税者に寄ることもなく、国に寄ることもない立ち位置が税理士にとって「独立性」を確保する最も適正な位置であるからである。そこで、税理士にとっての真の納税環境整備は、国ないし納税者に偏りがちな税理士の立ち位置を完全な中立に是正する効果のある納税環境整備である。いいかえれば、「調査」の場面で納税者に大きく傾斜している税理士を、中央に引き戻す効果のある制度改革を意味する。真の納税環境整備では、国家、税理士、納税者の三者が相互に作用し合い協力しながらその基盤を整備しなければならない。さらに、それは、税理士が専門家として単に一直線の両端に位置する国と納税者両者の「中間点」に位置するのではなく、それぞれが固有の極として頂点に位置したときに正三角形として完成しなければならない。すなわち、税理士が正三角形の頂点に位置（頂点にリフトするときの作用は「税理士の地位向上」）するとき、税理士と国家との関係では、税理士が国家に向けて作用（税理士→国家）するものは、税理士の使命から導かれる適正な納税義務を実現するための「公器」としての役割を担うことにより公益的使命を遂行することであり、その反対（国家→税理士）は、国家が税理士に向けて、税理士の地位向上として、自己完結権（後述す

る第4章、第4節、第3款を参照）を付与し、税理士を信頼する作用が働く、また、税理士が納税者との関係において、税理士が納税者に作用（税理士→納税者）することは、すでに述べた三つのフェーズにおける立場で適正な納税義務を履行することを支援する作用が働く。また、納税者は、税理士に対して適正な報酬を支払うこと、および、確立された専門家として認知することが作用（納税者→税理士）として働くのである。さらに、国家と納税者との関係は、一直線上の関係になり、納税者は国に対して、自費を自弁する意味での税金を支払うのが作用（納税者→国家）であり、国家は、その自費で国家を運営することが作用（国家→納税者）である。このように、税理士を頂点として他の二つの極に対して、一方では「職業倫理」と専門性に、他方では「ビジネスとして成り立つ」という実践性という辺で結ばれるのである。

他方、納税者が正三角形の頂点に位置するとき（頂点にリフトするときの作用は「納税者の権利擁護」）は、国家との関係においては、納税者からの国家に対する作用は、納税された税の使途を監視することであり、国から納税者には、課税捕捉のための、いわゆる、「マイナンバー制度」の受け入れなどの作用が働く、つまり、権利と義務が同時に発生する。また、納税者と税理士の関係においては、納税者から税理士に対する作用として、納税者の権利を擁護するめの三つのフェーズにおける立場で支援する作用があり、税理士から納税者に対しては、納税者の満足を引き出すビジネスモデルの構築する作用が働くのである。このように、専門家と依頼者と国が作るトライアングル、すなわち、三位一体の三角形は、三者がそれぞれにおいて、常に緊張状態を保つことでその制度の基盤を維持する。たとえば、それは、納税者がそのバランスが崩れるほどに強く引くとき、それぞれの相手方である税理士と課税庁がそれに反応するように引き戻すということである。そして、その三者の緊張状態が均衡して保たれた状態である正三角形を描くとき、すなわち、税理士業がビジネスとして成立することを前提としたその公共性と営利性という相克が三位一体でバランスをとっていくための課税庁と税理士と納税者の正三角形の構図として描かれたとき、真の納税環境整備は実現されるのだと思われる。

専門家としての税理士は、納税者の適正な納税義務の履行を支援する

ことが使命である。また、税理士は、その公共的使命から、国家のために「公器」としての役割を負う。しかしながら、納税者、国との関係において、そのどちら側に拠るのではなく独立して公正な立場、すなわち、「完全な中立」の立場を貫かななくてはならない。ここにいう、「完全中立」とは、納税者の権利擁護のために全力を尽くさない、あるいは、税務行政機関の支援を全く行わないということではない。税務が抱える、それぞれの行政行為プロセス、つまり、租税申告、課税庁の質問検査権の行使、納税者の権利救済において、納税者と国家との関係が「真ん中でバランス」がとれるように、税理士がその機能を果たすということである。そして、その「真ん中でバランス」を均衡させるときに、税理士は「独立して公正な立場、すなわち、完全な中立」でその機能を行行使するのである。

1. 納税申告の局面

租税申告手続において、税理士は納税者の保護者として、やや、納税者擁りに立ち位置を構えなければならない。それは、申告納税制度をもつ、わが国では、納税者が自身で法令による申告義務を果たさなければならないからである。もっとも、現行の租税法体系では、納税者が税理士の支援と保護の下でなければ、納税の権利を履行することができない。それほどまでに、租税法は複雑になってしまったのである。しかしながら、そのような状況では、納税者が不利益を被ることになる。そこで、申告納税手続において、納税者の租税法における解釈権をより確実なものにしなければならない。そして、課税庁もこの複雑な租税制度の法体系に関して、税理士をして、納税者がより税法を的確に解釈し、適用すべきで環境整備に協力すべきである。その意味で、たとえば、申告後の審査がすべからく調査の段階におこなわれるのではなく、申告時において、不安定な事項は予め解決できる制度を構築することも必要である。さりとて、税務行政は、継続して大量な行為が行われるから、事前審査制度は実際のところ機能しないということも頷けることである。それならば、申告時において、解釈に微妙なところを事前に申請し、それに付き、課税庁が判断し、その判断が行われなれた場合は、是認とみなす制度が導入できないであろうか。いいかえれば、不安定な租税法の解釈

があれば、申告納税手続において、それを顕在化させ、不確実さを払拭する制度を創設する必要があるということである。仮にその制度の創設が実現されると、租税申告手続における納税者と国の均衡が実現される一助になり、税理士の立ち位置が中立になるように作用するといえる。他方、納税者が適正な納税義務を履行して、申告納税手続を終了したことを高らかの宣言するのであれば、それを認めることも差し支えない。そこでは、税理士の「ピアレビュー⁵⁶」、すなわち、専門家の業務を専門家がチェックし評価すること、により適正な納税義務を担保することもあり得る。そして、これに係る費用は、たとえば、税制による税額控除を利用し備えることも考えられる。

2. 税務調査の局面

課税庁の質問検査権の行使の場面で、税理士は、「法の監視者」としての役割をもつ。そして、税理士は、大きく、納税者抛りの立ち位置を執らなければならない。それは、質問検査権という国家権力が発動されるとき、納税者と課税庁には、厳しい緊張関係が生まれ、相互に鋭く対立することも、しばしばであるからである。もっとも、納税環境整備改革において、質問検査権の行使における手続規定が整備された。しかし、まだ、それは充分とはいえない。そもそも、国が納税者の誠実な申告の推定をせず、ほとんどの場合に納税者は、適正な納税義務を履行しないと考える必然性はどこにあるのであろうか。一方、納税者側も、国が時折、納税者の誠実性を検査するのであるから、検査を受けるまでは、強

⁵⁶ 再度、紹介するが、外資系の会社（建築主）などは今でも実践している。ある設計者が設計したものを他の設計者に見せ、意見を聞き、ディスカッションする。これは法の外でやっているの、割に自由に物が言えるというメリットがある。また、職業的地位に対する社会の信頼に関する問題として「信頼水準が低い場合には、その監査業務の質について追加的な検査を行うことによって、その水準は高められる。これに対して、信頼水準が高い場合は、追加的な検査を行うという事実によって、むしろ社会的不信感をもたらすことにより、かえって信頼水準を低める結果になる。」（内藤文雄「監査人による監査人の監査—ピア・レビューに対する西ドイツ経営監査士の反応—」産業経理46巻2号、1986、82頁。

い法令遵守の必要がないという倫理観（税務調査がなければ納税の適正さを欠くこと）が納税者の「ところ」を支配するはなぜであろうか。日本人の租税倫理観が、仮に、欧米でいう「教会税」のような相互扶助のための会費という租税倫理観に近いとするならば、おおよその納税者は、納税の権利を遂行するはずである。それよりも、問題の核心は、国家権力がその権力行使のプロセスで、納税者間の公平を維持することができないため、納税者を失望させていることにある。それゆえ、国家権力が一部の納税者の行為に対して強硬な態度をとる結果、「正直者は馬鹿をみる」として、納税者の不適切な行為を助長させている。国は納税者を信頼するところから始めなければならない。そして、申告納税制度の下で真摯に納税義務を履行する納税者にやみくもに租税法上の制裁規定を発動すべきではない。人間には誰しも「過ちはある。」のである。そのような租税倫理観を尊重する制度の構築に税理士が寄与する必要がある。

3. 権利救済の局面

納税者の権利救済において、税理士は、「権利救済者」としての役割をもつ。そして、税理士は、納税者や国との関係においては、「真ん中」の立ち位置にある。大量に継続、反復して処分が行われる税務行政の分野では、税理士は「完全中立」な状態において、「公器」としての役割を果たさなければならない。すなわち、納税者の権利救済に関して、救済機関における「前置」として機能するということである。それゆえ、弁護士とは、やや、おもむきを異にすることになる。それでは、税理士は、権利救済者としてどのような納税環境整備を求めるべきであろうか。そもそも、租税法は強制法規であるから、合法性の原則に支配され、租税法規を適用したときは、同様の結果が生じるとされる。いいかえれば、同じ条件のもとでは、1円の誤差もなく納税義務は確定するということである。そこに、行政庁の裁量権は存在しない。しかしながら、経済行為は経済環境が複雑に変化し、新種のハイブリッド的な取引行為が誕生するなかで、租税法はすべてをカバーすることはできない。また、従前から採用してきた慣習法規もなじまないことがある。そして、納税者が納得し得ない、また、違和感を覚える法令の適用を国が権利救済の場面で貫いたとき、納税者に大きな失望をあたえることになる。たとえば、

市場の経済論理から理解できないような行政通達の適用や一般常識から相当離れている役員給与の認定などで税務争訟を追行した結果、その判決が下され、税務行政に対する失望が納税倫理に暗い影響を落とすのである。そうであれば、納税者の意を汲んだ「話し合い」を税理士が納税者の代理として課税庁とおこなうということも納税環境整備として必要ではないだろうか。納税者は、長い時間をかけて、自身の法令解釈が正しいということを獲得することのみを望んでいるわけではない。納税者の主張が受け入れられた早期の決着を望んでいるのである。納税者は基本的に誠実であり、納税者が提出した申告書は真実であると推定すること、すなわち、納税者の誠実性の推定が重要である。そして、納税者は、その期待に応える国や税理士を望んでいるのである。それを支えるのが「真の納税環境整備」である。