HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	税理士制度と納税環境整備（9・完）：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(6), 340 [21] -303[58]
Issue Date	2014-03-31
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/54904
Type	departmental bulletin paper
File Information	lawreview_vol64no6_8.pdf

Hokkaido University Collection of Scholarly and Academic Papers : HUSCAP

論　　説

税理士制度と納税環境整備（９・完）

―― 税理士法 33 条の２の機能 ――

川　股　修　二

目　　次

はじめに

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

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

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

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

第１項　昭和55年改正
第２項　平成13年改正
第３項　平成22年改正
第２節　書面添付制度の意義
第１款　書面の添付の意義
第２款　書面添付制度の内容
第１項　計算事項等を記載した書面
第２項　審査事項等を記載した書面
第３款　書面添付制度の法的効果
第１項　税務調査の省略
第２項　事前通知前意見聴取と質問検査権
との関係　（第64巻５号掲載）
第３節　ドイツ・韓国の類似制度
第１款　ドイツ
第１項　ドイツ税理士の監査制度
第２項　企業の信用リスクを補完する
ドイツ税理士による決算書保証業務
第２款　韓国
第１項　調査班制度
第２項　誠実申告確認制度と税務検証制度導入の挫折
第４節　書面添付制度の活用による功能
第１款　書面添付制度活用による税理士の地位向上
第２款　税務監査制度の市場経済での要求
第３款　会計参与と結合した会計税務監査制度
第５節　まとめ

結びに代えて　（本号に掲載）

第３節　ドイツ・韓国の類似制度

専門家として、国家社会に対する税理士の役割を果たすためには、ことさら、書面添付制度の促進および定着が重要である。書面添付制度の機能のなかで、とりわけ、活用が期待されるのは、申告書の信頼性を示す効果である。日本においても、近時、税務申告の基礎となる財務諸表

の信憑性の証明が大きく取り上げられ議論されている。そこで、本節では、書面添付の機能としての「税務監査の機能」に対する示唆をドイツの税理士の監査制度を概観することによって得ることを試みる。また、韓国では、税務士が作成した書類を他の税務士が審査する制度、すなわち、「ピアレビュー機能」を有する税務調整計算書制度（調査班制度）と誠実申告確認制度がある。そこで、これらの制度を概観する。

第１款　ドイツ

ドイツの代表的[1]な職業会計人は、経済監査士、宣誓帳簿監査士、税理士、税務代理士である[2]。そして、ドイツ税理士の立ち位置は、賦課課税方式を採用していることから、つまり、税理士や納税者が作成した帳簿（帳簿から誘導される利益）に対しての国側の査定（税額控除に対する意見）が入ることから、課税庁から納税者を防御する位置になる[3]。そ

[1] 代表的なもの以外として、EU 諸国間の利害調整により、開業しているヨーロッパの弁護士等が包括的に定められた EU 内（ドイツを含む）で税理士業務を行う資格として追加された。また、簿記記帳請負人、(公認)決算記帳請負人、税務専門家という新資格名が第七次改正によりドイツ税理士法の本文中に登場した。簿記記帳請負人の資格の前身は、簿記記帳援助者という資格であり、それまで税理士の独占業務とされてきた税法が定める「記帳義務履行に当たっての援助」に関連して、「無資格者による税務援助業務の禁止」規定の一部は、「職業選択の自由」に違反するものと連邦憲法裁判所が決定を下したため、その結果としてドイツ税理士法は改正され、新たに、記帳代行サービス、給与計算サービス、給与所得者の賃金税申告書の申告書作成サービスに関しては、この資格を備えていれば、税理士以外の者でも業としてできる旨の規定が追加されたという背景がある。

[2] 小松義明「ドイツ監査基準にみる決算監査の目標と一般原則」大東文化大学経営学会経営論集第21号、(2011年) 119頁以下。

[3] 再度、紹介するが、飯塚真玄氏は「会員の税理士事務所からクライアントの申告書データが送られてきます。ダーテフ社はそれを一括して国税当局へ流す。その後、税務当局は課税通知書をダーテフ社に伝送してきます。この場合に、申告書全体の30％程度で、申告額と課税額が違うのだそうです。その差は、事業経費と個人経費の分の問題にあり、根底は賦課課税制度にあったということ

して、ドイツ法33条は「税理士、税務代理士及び税理会社は、依頼者の依頼の範囲内において、税務について助言を行い、その者を代理し、税務事務の処理及び税務に関する義務の履行について援助を行うことを職務とする。租税刑事事件及び租税秩序違反を理由とする過料事件についての援助、並びに租税法に基づく記帳義務の履行についての援助、特に税務貸借対照表の作成及び租税法上の判断も、その職務とする。」と規定して、税務に関する助言、義務の援助はもちろんのこと、記帳義務の履行の援助、税務貸借対照表の作成とその判断をも職務としている。また、商法で認められている任意監査の部分が税理士において業務として行い得るように、ドイツ法57条３項は「３ 次の各号に掲げる活動は、特に税理士又は税務代理士の職務と一致するものである。１. 公認会計士、弁護士、開業ヨーロッパ弁護士又は公認帳簿監査士としての活動、２. 相談を含めて他人の利益を守ることを対象とする自由職業活動、３. 経営相談活動、鑑定又は信託に係る活動、及び財産一覧表と損益計算書が税法規定を遵守して作成されている旨の証明書の発行・・・」と定めている。さらに、ドイツ連邦税理士会が指針を出して、監査内容について、監査の証明範囲の定義のなかで区分して、確認書、証明書を発行している。このように、ドイツと同様に日本においても、税理士の業務として中小企業の財務諸表に対する信頼を確保するための外部的証明は、市場経済において、必然的に要求されるものである。それゆえ、その外部的証明の信頼を書面添付制度の機能を活用して、税理士が担う必要があるといえる。

第１項　ドイツ税理士の監査制度

ドイツでは、わが国の確定決算主義に類した「基準性原則」が存在し、商法上の会計規準が課税所得の算定の基準に据えられている。このように、ドイツの会計制度は、商法会計基準と税法会計基準が緊密な関係を維持している点が特徴的である。ドイツにおいて、1985年の会計指令法

です。ですから、税務当局と税理士との間では、攻撃側と防御側の戦いが熾烈に常にある。」という発言をしている。「ドイツ会計人業界視察」TKC 特別号、2001年11月、11頁。

によって商法（HGB）が改正され、一定規模以上の物的会社に外部監査が義務付けられた[4]（ドイツ商法316条）。監査対象会社は、大資本会社、中規模資本会社及び小資本会社と区分されている。大資本会社の各事業年度の決算書は、経済監査士[5]（Wirtschaftsprüfer・日本の公認会計士に近い）による監査が、中規模資本会社の場合には経済監査士あるいは宣誓帳簿監査士（vereidigte Buchprüfer・日本の計理士に近い）による監査が法的に義務づけられ、小資本会社の場合は、監査は法的には義務づけられていない。しかし、商法（HGB）上義務づけられた中規模有限会社への外部監査が完全には機能していない（換言すれば、外部監査義務を果たしていない中規模有限会社が相当数存在している）ようである。その背景の一つに、宣誓帳簿監査士ないし経済監査士の資格を保有する税理士が、「監査行為を超えて、監査されるべき資本会社の帳簿の記帳または年度決算書の作成に協力した場合」（ドイツ商法319条２項５号）には、同一企業の決算監査人になることができない、という制度的な要因があるといわれている[6]。

また、ドイツ税理士の監査業務は、任意監査であり、ドイツ法57条に規定する監査である。この監査は、特に強制監査を義務づけられていない企業、つまり人的会社、有限会社及び個人企業が対象になる。これらの企業に対して税理士は、記帳の正規性、貸借対照表と損益計算書を強制監査の場合と類似の方法で監査することになっている。具体的には、ドイツ法57条３項３号に基づいて、財産一覧表及び損益計算書において租税法が遵守されている証明をすることができる。そのほか税理士は、法定監査として規定されている一部の監査も行うことができる。さらに、税理士は、税法上の目的のために作成された決算書、並びに商法上の目的のために作成された決算書のどちらも証明をすることができるとされている。このように、ドイツでは監査が経済監査士の特権ではなく、職

[4] ドイツの税理士は、税理士の資格と合わせて、経済監査士、宣誓帳簿監査士の資格を取得している。

[5] 注目すべきは、金融機関が企業に融資を実行する際、どこの経済監査法人が監査したかによって、当該企業の決算書類の評価がなされる。

[6] 坂本孝司『会計制度の解明』中央経済社、2011年、497頁。

業会計人としての税理士に広く門戸が開放されている[7]。

監査業務の効果について、ドイツ連邦税理士会の監査に関する指針の中で「年度決算書の作成または検査に関する証明書には、職業従事者の活動の内容、範囲、結果を関与先（依頼人）に明示するという目的がある。このような証明書は責任を線引きするとともに、特に、根拠のない賠償請求権や刑法上の措置から職業従事者を守るものである。ただし、税理士は、作成報告書が関与先（依頼人）によって内部的な目的で使用されるだけでなく、例えば、金融機関などにも提出されるということを自覚しておくべきである。[8]」として、確認書及び証明書に対する記載要領の指導により、責任の範囲を明確にする効果があると指摘している。さらに「決算確認書」の分野においては、「職業従事者は、提供された情報と証憑書類の完全性をクライアントに保証させ、完全性宣言を取り付けるべきである」として、委任者が負担すべき責任も明らかにしている。これらは、日本の税理士法33条の２の書面添付制度の添付書面と法的役割に違いがあるが、税理士が作成する書面としては、結果的に同じ法的効果をもたらすものと考えられる。このように、書面添付制度は、税理士の使命のおける「独立した公正な立場による適正な納税義務の履行」としての税理士法33条の２の添付書面の作成のみならず、税理士事務所の利害関係者に対する法的防衛の書面としても機能するのである[9]。

第２項　企業の信用リスクを補完するドイツ税理士による決算書保証業務

ドイツには、税理士が顧客企業の帳簿や財産目録について包括的な監査等を実施した上で決算書を作成し、証明書を発行することにより、税理士自らが決算書の内容を保証する Bescheinigung（ベシャイニグング）

---

[7] 日本の金融機関が行っている選別融資はドイツでも行われており、金融機関は正しい決算書をもとに融資する仕組みを強化している。その背景もあり、ドイツの税理士は金融機関からの要請により、中堅企業の決算書を監査する業務が増えている。

[8] ドイツ連邦税理士会＝ドイツ税理士連盟＝ DATEV 協同組合（監訳者武田隆二）「税理士業務における品質保証と品質管理」TKC 出版、2007年、269 ～ 270頁。

[9]『TKC 特別号』「ドイツ会計人業界視察」2001年を参考にした。

という制度がある[10]。この制度がドイツでは、経済監査士および税理士の両職業団体によって創出され、確立されてきた。そして、現在、次のようなベシャイニグングに関する勧告が発表され適用されている。2009年11月27日ドイツ経済監査士協会、Bescheinigung des IDW (IDW S 7) in der Fassung vom 27.11.2009 及び2010年４月12／13日ドイツ連邦税理士会連合会　Verlautbarung der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen（年度決算書の作成に関する諸原則に対する税理士連合会の公式声明　以下「声明」という）。この声明では、ベシャイニグングを、次の四つに区分している。①検査行為を含まない年度決算書の作成、②蓋然性評価を含む年度決算書の作成、③包括的な検査行為を含む年度決算書の作成、④その他の委任契約、これらは、①は米国公認会計士が行う決算書のアシュァランス（保証）制度におけるコンビユレーション（保証なし）、②はレビュー（消極的保証）、③はオーデティング（積極的保証）に相当する。金融機関は、

[10] 経済監査士および税理士によるベシャイニグングに関して、経済監査士には「経済監査士による年度決算書作成に関する諸原則（Grundsätze für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Wirtschaftsprüfer）（HFA4/1996）が、また、税理士には「税理士による年度決算害の作成原則に関する連邦税理士会連合会の書簡（Schreiben der Bundessteuerberaterkammer zu den Grundsätzen für die Erstellung von Jahresabschlüssen durch Steuerberater）」（以下「書簡」という）が適用される。現行の「書簡」が制定された経緯は、以下のとおりである。すなわち、年度決算書の作成および（任意の）検査の分野における決算・検査の証明書の作成については、従来、1992年２月21／22日付の文章における、税理士および税務代理士の決算証明書および検査証明書が適用されてきた。枠組条件の変化、特に、会計指令法、企業分野における統制と透明性に関する法律、信用制度法第18条、資本会社および他の無限責任社員からなる法人子会社の基準に関する法律などによる会計規定の動向を受けて、ドイツ連邦税理士会連合会の従来の勧告を廃止することになった。こうした背景の下で、連邦税理士会連合会は、1992年２月21／22日付の「書簡」を昨今の会計規定の動向に合わせて修正した年度決算書の作成および（任意の）検査の分野における決算・検査の証明書を2001年10月22／23日付の総会決議に基づいて「書簡」として発表している。（坂本孝司『会計制度の解明』中央経済社、2011年、498頁）。

「声明」が定めるベシャイニグングの税理士証明[11]で②蓋然性評価を含

[11] 参考のために、証明書の文書を掲載しておく。
②蓋然性評価を含む年度決算書の作成に関する証明書
税理士が簿記／帳簿の記帳に協力した場合
我々は、委任に従って、前掲の／後掲の、・・・［日付］から・・・［日付］までの営業年度に関する［会社名］の－貸借対照表、損益計算書［ならびに注記・附属明細書］－から構成される年度決算書を、ドイツ商事法の規定［および会社の定款／規約の補完規定］に基づいて作成した。
税理士による簿記の協力
作成の根拠は、我々によって行われた［遂行された行為の種類（例えば、賃金帳簿および給与帳簿、固定資産目録）］および、それについて我々に提示された、委任に従って我々は監査をしていないが、蓋然性を評価した、証憑、帳簿および資産証明書、ならびに我々に与えられた情報である。
税理士による帳簿の記帳
作成の根拠は、我々によって記帳された帳簿および、それについて我々に提示された、委任に従って我々は監査をしてないが、蓋然性を評価した、証憑および資産証明書、ならびに我々に与えられた情報である。
ドイツ商事法の規定［および会社定款／規約の補完規定］に従った簿記ならびに財産目録および年度決算書の作成は、会社の法律上の代表者が責任を負っている。我々は、年度決算書の作成に関する諸原則に関する連邦税理士会連合会の声明に基づいて、我々の委任を遂行した。それは、簿記および財産目録ならびに適用されるべき貸借対照表作成方法および評価方法の準則を根拠にして、貸借対照表および損益計算書［ならびに注記・附属明細書］の説明を包含している。我々に提示された、我々がその作成に協力していない証憑、［帳簿］および資産証明書の蓋然性の評価に対して、我々は、それが正規ではないという十分な確信を排除するために、質問および分析的評価を行った。それによって、我々は、提示された証憑、および、それらを根拠にして我々によって作成された年度決算書の正確性に対して申し述べる状況を確認していない。
（場所）
（日付）
（署名）
③税理士包括的な評価を含む年度決算書の作成に関する証明書
税理士が簿記に協力した場合
我々は、委任に従って、前掲の／後掲の、・・・［日付］から・・・［日付］までの営業年度に関する［会社名］の－貸借対照表、損益計算書［ならびに注記・附属明細書］－から構成される年度決算書を、ドイツ商事法の規定［および会

む年度決算書作成および③包括的な検査行為を含む年度決算書作成にかかる経営状態を開示した企業に対してのみ、不動産担保又は連帯保証人による保証のない75万ユーロ超の信用供与が認められている。これは、ドイツの信用制度法18条（KWG18条１項、日本の銀行法にあたるもの）によるものであり、法的にも、税理士により保証された決算書の信用性が認められ、金融機関による顧客企業に対する信用供与に際して、税理士の果たすべき役割や責務は大きくなっている。もっとも、経済監査士および税理士は、年度決算書の作成に当たって、自己責任を義務づけられている（経済監査士法43条１項、ドイツ法57条１項）の規定から誘導される「自己監査の禁止」の法理を遵守しなければならない。「自己監査の禁止」とは、「経済監査士ないし税理士によって作成された文書は、同一者によって監査が行われてはならない」ことである。この法理は、税理士のビジネスとしての収益構造（決算書を保証する顧客に対して税務を行うことができない。）に大きく影響することになる。そこで、「自己監査は監査にあらず」、「自己証明は証明にあらず」という一般原則と、

社の定款／規約の補完規定］に基づいて作成した。作成の根拠は、我々が行った［遂行された行為の種類（例えば、賃金帳簿および給与帳簿、固定資産目録）］およびそれについて我々に提示され、我々が委任に従って、正規性を評価した証憑、帳簿、および資産証明書、ならびに我々に与えられた情報である。ドイツ商事法の規定［および会社定款／規約の補完規定］に従った簿記ならびに財産目録および年度決算書の作成は、会社の法律上の代表者が責任を負っている。

我々は、年度決算書の作成に関する諸原則に関する連邦税理士会連合会の声明に基づいて、我々の委任を遂行した。それは、簿記および財産目録ならびに適用されるべき貸借対照表作成方法および評価方法の準則を根拠にして、貸借対照表および損益計算書［ならびに注記・附属明細書］の説明を包含している。我々に提示された、証憑、帳簿および資産証明書の正規性の評価に対して、我々はその作成に協力しておらず、我々は十分な確信ある判断をなし得るよう、計画しかつ行動するように評価を行った。

（場所）

（日付）

（署名）

（坂本孝司「ドイツ金融制度における税理士の決算書保証業務」『TKC』2011年８月号、17 ～ 18頁）

ベシャイニグングとの関係はどのように折り合いをつけているのであろうか。この点につき、ベシャイニグングは、年度決算書の作成を行う経済監査士や税理士が、その職業原則を初めとする各種規範、特定の税法規定などの遵守を裏付けとして、「税理士に提示された証憑、帳簿、資産証明書」の正規性を評価する業務とされ、そこでは、「自己監査の禁止」に抵触しないような配慮を払いつつ、結果として、「年度決算書の正規性」の保証を行うという制度設計となっている。このように、ベシャイニグングの本質は、信用制度法の要請を受けて、年度決算書の作成を行う税理士が法令遵守を裏づけとして、「関与先が作成した帳簿および財産目録」ないし「関与先が作成した財産目録」の正規性を評価するところにある。もっとも、わが国の金融制度には、ベシャイニグングのような計算書類の信頼性を担保する仕組みが存在していない。わが国の金融制度をより安定化させ、確立せしめるために、このような仕組みを早急にわが国の金融制度に盛り込む必要がある。ただし、これらの仕組みが有効に機能するためには、中小企業を巡る金融制度の根幹に「信頼性ある計算書類」が位置づけられる必要がある。そこで、これらの望まれる仕組みの実現には、税理士法33条の２の書面添付制度が有効である。つまり、金融制度と書面添付制度が有機的に結びつくことで多いに効果が期待できるといえるのである。一般に、法令遵守には、清廉な理念とともに「実利」が必要である。それゆえ、納税者である企業経営者がこのような動機づけによって適正な納税義務を履行することは、充分に期待できると思われる。

第２款　韓国

韓国の税務士は、納税者の権利を擁護し、納税義務の誠実な履行に貢献することが使命とする。そして、公益と私益が衝突するとき、納税者側に位置しようとする意識が強いといえる。また、韓国の租税法分野は、強い大統領の指揮の下、大統領令により規定されるものが多い。それゆえ、制度改革の進展も早く、韓国における租税法分野の納税環境整備等は凄まじい発展を実現している。さらに、租税法体系を一見すると、韓国国税基本法の近代的な規定ぶりや政府主導による納税者サービスの向

上というスローガンに向けての国家をあげての取り組み、また、納税者権利憲章のような納税者の権利、義務を掲げた規定の具備に特徴がある。とりわけ、今後の国際競争力を強化するために、税務士の国際化を進め、国際租税に関する教育を強化しているところは注目される。これを受けて、韓国税務士法は、外国税務法人等に関する規定を創設した。韓国税務士制度は、その歴史的な背景から日本の税理士制度と類似しているといわれてきた。しかし、そのおもむきは、近時、日本の税理士と異なる部分が多くなってきている。一方で、韓国法２条は、税務士の職務を定めている。その職務につき、２号で税務調整計算書の作成を規定し、８号で所得税の誠実申告に関する確認業務を規定している。とりわけ、税務調整計算書は、いわば、わが国の税理士法33条の２にある「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といわれている[12]。また、あらたに規定された第８号は、課税庁から依頼を受けた税務監査制度である。

第１項　税務調整計算書制度（調査班制度）

韓国では1966年に国税庁（韓国の税務当局は日本と同様に「国税庁」である）が発足し、経済発展と同様、税務行政においても急速な発展を遂げている。そして、課税インフラを整備し、税金計算書[13]や現金領収証[14]により売上を把握し、申告水準を向上させて調査件数を削減してい

[12] 湯本三平「第５章　韓国」田中治監修・東海税理士会・韓国税務士考試会『諸外国の税理士制度』新日本法規　1994年、74頁。

[13] 韓国では付加価値税の計算時に税金計算書方式を採用しており、税金計算書（Tax Invoice）は、付加価値税を徴収したことを証明する領収証である。納税義務者として登録した事業者が財貨または役務を供給する場合、供給時に税金計算書を供給される者に交付しなければならない。

[14] 現金領収証制度は現金支払時に専用カード、もしくはあらかじめ登録しておいたカード（積立式カード、クレジットカードなど）、携帯電話番号などの情報を提示すれば加盟店が現金領収証発行装置を通じて、現金領収証を発給し、現金決済の内容別内訳が国税庁に通知される仕組みである。所得税を納めている勤労所得者及びその扶養家族は総給与額の一定率を超過する現金使用額の一定率が、年末調整時に所得控除の対象となる。

る。とりわけ、電子申告の利用率は驚異的な高さであり、納税者の利便性を図るためITを利用した様々な施策を実行している。韓国における電子申告の高い普及率の背景には、税務士を初めとした税務代理人の協力が大きいといわれている。また､最近は欧米で実施されている制度(勤労奨励税制等― EITC・Earned Income Tax Credit ―）を導入した。

韓国は、申告納税制度の確立と税務士の代理業務の拡大を推進する目的で、1976年１月より、所得税に関する税務調整計算書制度の拡大が図られた。そして、1976年の附加価値税の導入、1979年の申告納税制度の法人税への導入を契機として、経済を近代化し国民の納税意識と自主申告を推進するために、法人の外部の者（税務士）による法人税申告書等を審査する制度（調整計算書制度）が作られた。このような背景のもと韓国では、税務士は納税者の帳簿等を調査して作成した税務調査報告書に当たる「税務調整計算書」を添付する制度が存在している。すなわち、日本の税理士法33条の２の税務監査である。そして、税務士の税務調整計算書が添付された申告書に対しては、国税庁で信憑性を認めて優遇してきた経緯がある。なお、この制度は、課税官庁のもつ税務調査権を一部委任したものと解されている[15]。

韓国所得税法70条[16] ４項３号では、総合所得課税標準確定申告を提出

[15] 原山道崇「韓国の税務行政と税制の概要」税大ジャーナル11号､2009年６月、170頁。

[16] 所得税法第70条（総合所得課税標準確定申告）
①該当の課税期間の総合所得金額のある居住者は、その総合所得課税標準をその課税期間の次の年度５月１日から５月31日まで大統領令で定めるところによって、納税地管轄税務署長に届けなければならない。(2009.12.31改正)
②該当の課税期間の課税標準がないか、欠損金がある場合にも、第１項を適用する。(2009.12.31改正)
③第１項による申告を「総合所得課税標準確定申告」という。(2009.12.31改正)
④総合所得課税表準確定申告をする時には、その申告書に次の各号の書類を添付して納税地管轄税務署長に提出しなければならない。この場合、第160条第３項による複式簿記義務者が第３号による書類を提出しない場合には、総合所得課税表準確定申告をしなかったこととみなす。(2009.12.31改正)
１．人的控除、年金保険料控除、住宅担保老後年金利子費用控除及び特別控除対象であることを証明する書類として大統領令で定めるもの。(2009.12.31改正)

するときは、事業所得金額を備え付け、記録された帳簿と証明書類によって計算した場合は、企業会計基準を準用して作成した貸借対照表、損益計算書とその付属書類、合計残額試算表及び大統領令で定めるところによって作成した「調整計算書[17]」を提出しなければならないと規定して

２．総合所得金額計算の基礎になった総収金額と必要経費の計算に必要な書類として大統領令で定めるもの。（2009.12.31改正）

３．事業所得金額を第160条及び第161条に従って備え付けされ・記録された帳簿と証明書類によって計算した場合には、企業会計基準を準用して作成した貸借対照表・損益計算書とその付属書類、合計残額試算表及び大統領令で定めるところによって作成した調整計算書。ただし、第160条第２項に従って記帳をした事業者の場合には、大統領令で定める簡略帳簿所得金額勘定書。（2009.12.31改正）

４．第28条から第32条までの規定によって必要経費を算入した場合には、その明細書。（2009.12.31改正）

５．事業者（大統領令で定める小規模事業者は除く）が事業と係わって他の事業者（法人を含む）から財貨又は用役を供給を受け、第160条の２第２項の各号のいずれか一つにあたる証明書類以外のものと証明を受けた場合には、大統領令で定める領収証受取明細書（以下「領収証受取明細書」と言う）。（2009.12.31改正）

６．事業所得金額を第160条及び第161条に従って備え付けし・記録した帳簿と証明書類によって計算しなかった場合には、大統領令で定める推計所得金額勘定書。（2009.12.31改正）

⑤納税地管轄税務署長は、第４項によって提出された申告書やその外の書類に不備な事項または誤謬がある時には、その補正を要求することができる。（2009.12.31改正）

[17] 韓国所得税法施行令第131条（調整計算書）

①法制70条第４項第３号本文の調整計算書（以下この条で「調整計算書」という）は、収入金額及び必要経費の帰属時期、資産・負債の取得及び評価など所得金額を計算する時、法と企業会計の差を調整するために作成する書類として企画財政部令で定めるものとする。（2010.06.08新設）

②誠実納税のため必要と認めて企画財政部令で定める事業者の場合、調整計算書は税務士（「税務士法」第20条の２によって登録した公認会計士を含む。以下この条で同じ）が作成しなければならない。（2010.06.08改訂）

③調整計算書には企画財政部令で定める書類を添付しなければならない。（2010.06.08改訂）

いる。また、韓国所得税法施行令131条１項は、「調整計算書」とは、収入金額及び必要経費の帰属時期、資産・負債の取得及び評価など所得金額を計算する場合、所得税法と企業会計の差を調整するために作成する書類と定義している。さらに、２項で、企画財政部令で定める事業者で税務士が作成した調整計算書を提出したものは、誠実納税者とされ、調査が省略されている。また、直前課税期間の収入金額が業種別基準収入金額以上の事業者を「外部税務調整対象事業者[18]」として定め、これらの者は、「調整計算書」の提出を強制されている。この調整計算書業務は、税務士同志が相互にチェック、すなわち、ピアチェックをするため、二人以上の税務士がチーム（調整班）を組み[19]、納税者の申告書について、

---

④調整計算書を作成することができる税務士の要件に関して必要な事項は、企画財政部令で定める。（2010.06.08改正）

⑤税務士が作成した調整計算書を添付する事業者で企画財政部令が定める要件を満たした事業者は、第３項による書類の中で国税庁長官が決める書類を調整計算書に添付しなくても良い。この場合、添付しなかった書類が申告内容の分析などに必要になり、納税地管轄地方国税庁長官または納税地管轄税務署長がその提出を書面で要求する場合には、これを提出しなければならない。（2010.06.08改正）

[18] 韓国施行規則65条の２第１項、１．直前課税期間の収入金額が次の各目の業種別基準収入金額以上の事業者。この場合、ア目からウ目までの業種を兼営するか、事業場がふたつ以上の事業者の場合には令第208条第７項を準用して計算した収入金額を業種別基準収入金額にする。（2010.04.30改正）ア．農業・林業及び漁業、鉱業、卸売り及び小売業、不動産売買業、その他ナ目及びダ目にあたらない事業：６億ウォン（2010.04.30改正）イ．製造業、宿泊及び飲食店業、電気・ガス・蒸気及び水道事業、下水・廃棄物処理・原料再生及び環境復元業、建設業（令第150条の２第３項による住居用建物開発及び供給業を含む）、運輸業、出版・映像・放送通信及び情報サービス業、金融及び保険業：３億ウォン（2010.04.30改正）ウ．不動産賃貸業、専門・科学及び技術サービス業、事業施設管理及び事業支援サービス業、教育サービス業、保健業及び社会福祉サービス業、芸術・スポーツ及び余暇関連サービス業、協会及び団体、修理及びその他個人サービス業、家口内雇用活動：１億５千万ウォン（2010.04.30改正）

[19] 所得税法施行規則第65条の３［税務士（2010.04.30新設）］

①令第131条第３項によって調整計算書を作成することができる税務士は、地方国税庁長官の指定を受けた調整班（以下この条で「調整班」という）に属し

税務署に提出する前に申告の事前チェックをすることになっている。ま

ている税務士とする。(2010.04.30新設)
②調整班は次の各号のいずれか一つにあたる者の中で指定することができる。(2010.04.30新設)
１．２人以上の税務士（「税務士法」第20条の２によって登録した公認会計士を含む。以下この条で同じ)。(2010.04.30新設)
２．税務法人。(2010.04.30新設)
３．会計法人。(2010.04.30新設)
③第２項に従って調整班の指定を受けようとする者は、代表者を選任して毎年11月30日まで代表者の事務所所在地管轄地方国税庁長官に調整班の指定の申し込みをしなければならない。ただし、毎年12月１日以後開業した税理士または設立された税務法人（会計法人を含む）はそれぞれ税理士開業申告日（最近開業した構成員の開業申告日）または法人設立登記日から１ヶ月以内に申し込むことができる。(2010.04.30新設)
④２項第１号の税務士は、２個以上の調整班に属することができないし、同じ項第２号または第３号の法人は、調整計算書を作成する時に所属税務士２人以上を参加させなければならない。(2010.04.30新設)
⑤第３項の申し込みを受けた地方国税庁長官は申し込みを受けた年度の12月31日（第３項但書によって申し込みを受けた場合、申し込みを受けた日が属する月の翌月末日）まで申請者に指定の可否を通知し、官報またはインターネットホームページに公告しなければならない。ただし、調整班指定申し込みをした第２項の各号の者が次の各号のいずれか一つにあたる場合には調整班指定をしない。(2010.04.30新設)
１．企画財政部税務士懲戒委員会または金融委員会公認会計士懲戒委員会の懲戒中で、職務停止や資格停止の懲戒を受けて、その懲戒期間が終わっていない場合（ただし、公認会計士である税務士の場合には、税務代理に係わる懲戒に限定する)。(2010.04.30新設)
２．第６項第２号から第４号までにあたる事由で調整班が取り消しされて、その取り消しされた日から申込日まで１年が経たない場合（2010.04.30新設)
３．第２項の各号の者に対する所得税または法人税が記帳によって申告されていないか、推計決定・更正された課税期間の終了日から申込日まで２年が経たない場合。(2010.04.30新設)
４．第３項の調整組指定申込日時点で国税を滞納している場合(2010.04.30新設)
⑥地方国税庁長官は調整班が次の各号のいずれか一つにあたる場合には、調整班指定を取り消すことができる。(2010.04.30新設)
１．調整班に属した税務士が１人になった場合。(2010.04.30新設)

た、判例では、税務士が本人（税務士）の税務士業に対して自分名義で作成した調整計算書を添付して申告した場合、つまり、自己チェックが認められている[20]。

同様の規定が法人税法にも置かれて、2009年には、新たに、「外部税務調整対象事業者[21]」が規定され、従前よりも事業者の範囲が拡張され

---

２. 税務調整計算書を偽りで作成した場合。（2010.04.30新設）
３. 不正な方法で指定を受けた場合。（2010.04.30新設）
４. 調整班指定日から１年以内に調整班の構成員（税務法人または会計法人の場合には調整計算書の作成に参加した税務士をいう。以下この号で同じ）または構成員の配偶者が代表取締役または寡占株主であった企業の税務調整をした場合。（2010.04.30新設）
⑦調整班指定の効力は１年にする。（2010.04.30新設）
⑧調整班の構成員（税務法人または会計法人は除く）や代表者が変更された場合には、その事由が発生した日から14日以内に代表者の事務所所在地管轄地方国税庁長官に調整班変更指定申し込みをしなければならない。（2010.04.30新設）
⑨第８項の調整班変更指定申し込みを受けた地方国税庁長官は、申し込みを受けた日から７日以内に変更指定の可否を通知しなければならない。（2010.04.30新設）。

[20] ［문서번호］：심사소득2006-16、［생산일자］：2006.05.29、［文書番号］：審査所得2006-16［日付］：2006.05.29
（争点）税務士の複式記帳義務者が本人（税務士）の税務士業に対して自分名義で作成された調整計算書を添付して、申告した場合、不適法な申告として、申告不誠実加算税を賦課できるのか。（要旨）調整班が指定されている税務士が本人の税理士業に対し自分名義で作成された調整計算書を添付して、総合所得課税標準を申告したとすれば、所得税法第81条第３項所定の調整計算書を添付しない時に該当しないので、申告不誠実加算税を賦課しないことになる。

[21] 韓国法人税法施行規則50条の２第１項１. 直前事業年度の収入金額が70億ウォン以上の法人及び「株式会社の外部監査に関する法律」第２条によって外部の監査人による会計監査を受けなければならない法人（2009.03.30新設） ２. 直前事業年度の収入金額が３億ウォン以上の法人で、法第29条・第30条・第45条または「租税特例制限法」による租税特例（同じ法第104条の５及び第104条の８による租税特例は除く）が適用される法人（2009.03.30新設）。直前事業年度の収入金額が３億ウォン以上の法人で、該当の事業年度終了日現在、法及び「租税特例制限法」による引当金残額が３億ウォン以上の法人（2009.03.30新設）
４. 該当の事業年度終了日から２年以内に設立された法人で、該当の事業年度

た。自主的に調整計算書を添付する法人は、その申告納税期限が15日間延長されることになっている。やはり、この調整計算書業務は二人以上の税務士がチーム（調整班）を組み[22]、納税者の申告書について申告事前チェックをする制度になっている。

収入金額が３億ウォン以上の法人（2009.03.30新設）５. 直前事業年度の法人税課税標準と税額に対して法第66条第３項手の但書によって決定または更正を受けた法人（2009.03.30新設）６. 該当の事業年度終了日から溯及して３年以内に合併または分割した合併法人、分割法人、分割新設法人及び分割合併の相手方法人（2009.03.30新設）７. 国外に事業場を持っているか、法第57条第５項による外国子会社を持っている法人（2009.03.30新設）８. 正確な税務調整のために税務士が作成した税務調整計算書を添付しようとする法人（2009.03.30新設）

[22] 法人税法施行規則第50条の３［税務士（2009.03.30新設）］

①令第97条第10項によって外部税務調整対象法人の税務調整計算書を作成することができる税務士は、地方国税庁長の指定を受けた調整班に属した税務士とする。（2010.06.30改正）

②第１項で「調整班」は２人以上の税務士、税務法人または会計法人にするが、調整班には代表者を置かなければならない。この場合、税務士は２個以上の調整班に属することができない。（2009.03.30新設）

③調整班が第１項によって地方国税庁長の指定を受けようとする場合には、毎年11月30日まで代表者の事務所所在の管轄地方国税庁長に調整班の指定申し込みをしなければならない。ただし、毎年12月１日以後設立された税務法人または会計法人は、設立など期日から１ヶ月以内に申し込むことができる。（2009.03.30新設）

④第３項の申し込みを受けた地方国税庁長は、申し込みを受けた年度の12月末日まで申請者に承認の可否を通知し、官報またはインターネットホームページに公告しなければならない。（2009.03.30新設）

⑤地方国税庁長は調整班が次の各号のどれ一つにあたる場合には、調整班の指定を取り消すことができる。（2009.03.30新設）

１. 調整班に属した税務士が１人になった場合。（2009.03.30新設）

２. 税務調整計算書を偽りで作成した場合。（2009.03.30新設）

３. 不正な方法で指定を受けた場合。（2009.03.30新設）

４. 調整班指定日から１年以内に調整班の構成員（税務法人または会計法人の場合には実際税務調整計算で作成に参加した税務士をいう。以下この号で同じ）または構成員の配偶者が代表取締役または寡占株主法人の税務調整をした場合。（2009.03.30新設）。

第２項　誠実申告確認制度と税務検証制度導入の挫折

１．誠実申告確認制度概要

2011年５月に新設された韓国所得税法70条の２[23]は、収入金額が業種別で大統領令に定める一定規模以上の事業者[24]である「誠実申告確認対象事業者」が、総合所得課税標準確定申告をするとき、備置・記録された帳簿と証明書類によって計算した事業所得金額の適正性を税務士などにより確認して作成した「誠実申告確認書」を納税地管轄税務署長に提出しなければならないとしている。さらに、この誠実申告確認書を提出する場合は、総合所得課税標準確定申告をその課税期間の次の年度６月30日まで延長することができると規定している。すなわち、これは、収入金額が業種別で一定規模以上の個人事業者が総合所得税を申告する時、帳簿記帳の内容が正確かどうかの確認した税務士等（税務士、公認会計士、税務法人、会計法人）が税務署に申告する制度で、個人事業者の誠実な申告を誘導するために採用された制度である[25]。誠実申告確認

---

[23] 韓国所得税法70条の２（誠実申告確認書提出）
①誠実な納税のために必要だと認められた収入金額が業種別で大統領令に定める一定規模以上の事業者（以下「誠実申告確認対象事業者」という）は第70条にともなう総合所得課税標準確定申告をするとき、同条第４項各号の書類に加えて第160条および第161条により備置・記録された帳簿と証明書類によって計算した事業所得金額の適正性を税務士など大統領令に定める者が大統領令に定めるところにより確認して作成した確認書（以下「誠実申告確認書」という）を納税地管轄税務署長に提出しなければならない。
②第１項により誠実申告確認対象事業者が誠実申告確認書を提出する場合には第70条第１項にもかかわらず、総合所得課税標準確定申告はその課税期間の次の年度６月30日までですることができる。
③納税地管轄税務署長は第１項により提出された誠実申告確認書に不備な事項または誤りがある時にはその補正を要求することができる。

[24]（適用対象）農･林･漁業、鉱業、小売卸業、不動産売買業、その他の業種は、該当年度の収入金額が30億ウォン以上、製造業、飲食宿泊業、電気ガス水道業、下水廃棄物処理業、建設業、運輸業等は、該当年度の収入金額15億ウォン以上不動産賃貸業、科学及び技術サービス業、事業支援サービス業、教育サービス業等は、該当年度の収入金額７億5000万ウォン以上を適用事業者としている。

[25] http://blog.naver.com/ntscafe?Redirect=Log&logNo=110130504386

書とは、その内容が誠実申告確認対象事業者と誠実申告確認者の税務代理人が署名または捺印して提出する表紙と具体的な誠実申告確認内容が記載された添付書類で構成されている。そして、誠実申告確認者が作成する「誠実申告確認結果主要項目明細書」には、事業所の現況、主要事業の内訳、収入金額検討、必要経費に対する適格証明受取の有無などが含まれており、「誠実申告確認結果特異事項記述書」には誠実申告確認過程に現れた特異事項を総合的に叙述することになっている。この制度は、まさに、日本の税理士法33条の２と同様な制度と思われる。この制度におけるインセンティブは、誠実申告確認費用に対する所得控除と医療費・教育費所得控除を適用できることであり、他方、違反の際の罰則として、事業者に課する加算税賦課、事業者に対する税務調査や誠実申告確認者に対する制裁が用意されている。

２．税務検証制度導入の挫折

韓国は、2010年の税制改編基本方向で、財政健全性の拡充を目的とし、高所得である専門職を対象に税務検証制度を導入しようとした。その税務検証制度は、医者、弁護士、学院、結婚式場、産後調理院などの現金領収証の義務発給対象事業者で、年間収入金額が５億ウォン以上の者を対象とし、所得税申告の時に、税務士など税務代理人に帳簿内容の正確性の可否を義務的に前もって検証させることを制度の骨子にする事前検証制度を予定していた。この検証を受けた事業者は、検証費用の60％の税額控除を受けることができ、誠実事業者の場合、教育費・医療費・所得控除、無作為抽出方式の定期税務調査からの排除、申告期間の延長などインセンティブが提供される。一方、検証を受けていない事業者には、算出税額の10％が加算税として賦課され、税務調査優先選定対象に含まれるようになっている。仮に、虚偽申告が発覚すれば、税務代理人に対しても懲戒措置が準備されていた。

これに対して、関連専門家団体である利害関係者は、次のような論理で制度導入を反対する声を上げた。第一に、現行の法律で、専門職の課税標準を把握するため、すでに、事業用口座義務化、現金領収証発給義務化、適格領収証未発級過料賦課、加算税重課調整、高額脱税犯刑罰強化などの制度を取り入れて施行している。そうであるにもかかわらず、

施行中にある幾多の制度の効果に対する検証もなしに、財源確保という目的で新しい制度を取り入れることは、特定職業の財産権をあまりにも制限するようになり、憲法上過剰禁止の原則に違背するだけでなく、合理的な理由なしに特定納税者を差別することになるので、租税平等主義の原則にも背馳する。第二に、現行所得税法は、申告納税方式を採択している。そして、国税基本法は納税者が申告した内容に明白な脱漏がなければ、申告内容は真実であると推定している。それゆえ、申告前に第三者の検証を受けさせることは、申告納税方式に違背し納税者の誠実さ推定の原則を害している。第三に、税務検証制度は、国家の課税権と直結しているが、事前検証手続きを通じて、税務調査責任を個人（国民）に転嫁するということは、国家機関の権限と責務を放棄しているということである。第四に、納税者からの費用を受けて、税務サービスを提供する会計士や税務士が税務検証の主体になることは矛盾で、検証による追加的な費用も納税者に負担させることは不合理だということである。

一方、税務検証導入の妥当性に対して、専門家が分析した結果[26]によれば、財源確保という点での課税当局の必要性があるが、次のような理由で、納税者の権益を侵害しているとしている。第一に、税務検証制度は、納税義務者が届ける前に第三者の検証を受けてから確定される制度なので、納税者に義務を付与する二重負担であり、国税基本法上の申告納税方式を違反している。第二に、税務代理人に納税者の申告内容に対する一次的な検証責任を負わせることで、税務調査という納税者の財産権に重大な影響を及ぼす国家事務を民間に委託する責任転嫁行為になる。第三に、業種の一部の事業者が平均以上の所得脱漏率があったとしても、業種全体を税務検証対象に選定することは、特定職業の財産権をあまりにも制限することなり、租税平等の原則にも背馳するといえる。第四に、税務検証手数料は納税者が負担しなければならない。税務検証

[26] イ・テゾン（이태정）・クォン・スンチャン（권순창）・カン・ヨンオク（강영옥）「税務検証制度導入（案）と納税者権益に関する研究」、「세무검증제도 도입（안）과 납세자권익에 관한 연구」、A Study on the relation between Tax Audit system（government bill）and the Right of Taxpayer 韓国経営学会、26巻１号、2011年、277 ～ 294頁。

制度は、納税者の選択ではなく、課税当局の必要性によって、課税当局の業務を事前に税務代理人が遂行するのであり、納税者に費用を負担させてはならい。したがって、課税当局が課税行政費用で負担すべきである。第五に、税務代理人は、納税者が税金納付をする全過程に一番直接的に深く関与しているが、納税者の過ちをチェックリストによって検証して課税当局に義務的な申告をせよということは、経済主体の業務（報酬を得て納税者のために活動する税務士の業務）と対立した義務を賦課することになって、実効性がないと判断される、という分析結果を示している。

これらの反対を受けたことから、提案された制度は、実現することなく挫折したのである。もっとも、この時期の韓国税制改正の推移をみると、これと入れ替わる形で、すでに述べた誠実申告確認制度（やや射程を曖昧にした制度）が導入されたのではないだろうかと思われる。たしかに、利害関係者や専門家の論説による主張も頷けるところがある。されども、税金は国家運営の会費的な金銭支出であるから、より大きな視野で、国、納税者、税理士が「三方一両損」するという考えも大切である。すなわち、国家は納税者と税理士を信用し、納税者は、重複する義務に耐え、経済的な負担をし、税理士は公共的使命として「公器」の役割を果たすという思想で適正な納税に向けて制度を設計しなければならないのである。

第４節　書面添付制度の活用による功能

ここまで考察してきた書面添付制度は、税理士の地位を向上させ、いま、まさに経済市場が要求しているものを実現し、専門家としての税理士を制度として下支えするものである。本節では、これらのことを具体的・実践的に論証をすることにする。

第１款　書面添付制度活用による税理士の地位向上

書面添付制度活用による功能として税理士の地位向上はどのように実現されるであろうか。納税者は、税理士と関係において、さらに信頼を

深めたいと考えている。しかし、それを成就できない環境にあることは、先に述べたとおりである。これらの環境を改善すべく、税理士が納税者とのさらなる信頼関係を構築するためには、「申告」・「調査」・「権利救済」の段階で、専門家である税理士が納税者の代理人として判断した事項が、容易く翻ることがないようにしなければならない。そこで、それを実現するための機能（申告書の信頼性を向上させる功能）をもつ税理士法33条の２第１項の「計算事項等を記載した書面」の添付制度が重要である。そして、この功能の一つは、申告納税制度の下における「解釈適正化機能」である。これは、税理士が納税者と協同して解釈権を行使し、どのように租税法規や関連法規を解釈し、申告手続をおこなったかを課税庁の対して示すものであり、当該申告への誘導の過程で解釈の不安定なところを抽出して不確実性を解消する機能である。さらに、その機能は、課税庁が税務調査の手続に入ろうとするとき、事前に税理士が意見陳述権を行使し得ることを担保し、当該権利を行使した結果、税務調査に移行しない場合は、納税者は税理士が判断した解釈に関して、事後に遡及して修正を受けることなく、不安から解消されるのである。他方、税務業務の範囲をこの書面に記載することにより、納税者と税理士の「二重責任の原則」に関する領域が明示されることで、それぞれの責任負担が明確になる効能がある。このことは、万が一、税理士が専門家として、依頼者に対する責任を負担しなければならないときは、その責任範囲を限定する根拠としても利用できる結果となる。また、税理士にとっても依頼者の本旨を履行しているという業務に関する過程の釈明を得る証左になる。最後に、仮に課税庁が書面添付された申告書に対する疑義が解消せず税務調査に移行し、その結果、課税庁からの更正があった場合は、この書面添付による意見陳述権が再び発動し、税理士が課税庁との争点を整理する「争点整理機能」により、納税者とともに納得がいく権利救済の場に臨むことができる功能がある。このようにして、税務書類の信頼性が向上することにより、納税者との信頼関係がより深まるのである。そして、そのことが、納税者との関係において税理士の地位向上に繋がっていくのである。

他方、税理士が税務行政の場において公共的な役割を担うことで、国家との信頼関係を維持する必要がある。それには、税理士法33条の２第

２項の「審査事項等を記載した書面」の添付による「税務監査機能」を発展させる必要がある。「税務監査機能」は、税理士をして、適正な納税義務の履行を納税者に促す機能である。すなわち、納税者や他の税理士が作成した申告書について、税務の専門家の立場から、どのように調製されたかを審査し、その申告書が適法に作成されている旨を明らかにするものである。この税理士の「ピアレビュー」（税理士同志の相互チェック）は、適正な納税義務を担保する効果がある。すでに「ピアチェック（専門家の相互チェック）」は、欧米において昔から一般的に行われており、日本でも1998年に建築界からこの仕組みの導入が提案され、確認検査の民間開放が決った時にも、この仕組みの導入が要望された実績を持つ。行政分野の効率化に専門家が公共的使命のもとで参加するのは、今や当然のことであり、十分に税理士はその資質を有しているといえる。仮に、課税庁が税理士の資質に疑問をもっているのならば、これらの制度設計をいかにするかということで解決することも多いと思われる。とりわけ、「税務監査」制度の円滑な運用に向けて、税務計算書類の監査の範囲や監査の効果および責任、監査の基準等の法令を整備する必要がある。

以上において述べてきたようにこれらの機能が有効に稼働したときに国家からの税理士に対する信頼が醸成されるのである。そして、税理士の地位向上が図られるのである。

実践的な法解釈では、税理士法33条の２第２項「審査事項等を記載した書面添付」の適用は、以下のようになる。例えば、A 税理士が申告書を作成し、C 社の税務代理をしているとき、C 社の税務申告書を利害関係のない B 税理士が審査する。B 税理士は、税務関連書類を税務官署のように審査する。そして、B 税理士の審査責任は、C 社の税務申告書のみにある。さらに、A 税理士は、B 税理士の審査が必要であること理由に、納税者である C 社のほ脱等の要求を排除することができる。B 税理士は、この審査料を C 社にかかる審査料に関する租税法上の税額控除（税務監査税額控除規定の創設）の範囲内で取得する。このように、税理士が自らの税理士業務を開示することは、専門家にとって職務上の責任は極めて重い。しかし、それが納税者との信頼関係をより強固なものにするだけでなく、提出する税務書類に対する信頼性が確保されるの

であれば、納税者に対する課税庁の信頼も向上することになる。税理士の責任ある業務内容開示を制度化したものがまさに書面添付制度である。

第２款　書面添付制度活用による税務監査制度の市場経済での要求

税理士法33条の２第１項である「計算事項等を記載した書面」および第２項の「審査事項等を記載した書面」の添付制度は、「税務監査証明」として機能する。すなわち、これは、税理士が依頼者との関係において、税務申告書類が信憑性を保ち、確定決算主義から求められる会計業務に関する保証を担保する税務監査証明の効力を有するのである。具体的には、税理士法33条の２第１項及び第２項とそれに付加される適正意見にかかる証明書は、納税者の財務諸表に関する適正性の保証を利害関係者に行うものである。そして、税理士は、財務諸表の信頼性を要求する社会的な要請が高まるなか、その信頼性を証明する専門家としての役割を果たさなければならない。その意味で、書面添付制度は、信頼性の証明に対する経済市場の要求を具現化する功能をもつ。もっとも、現実の経済社会においては、すでに、税理士がこの要求に対応しようとして具体的活動が行われている事実がある。たとえば、金融機関からの「中小企業会計指針のチェックリスト」の添付による金利の優遇、また、税理士法33条の２の書面添付を適用した申告書類に対する融資条件の優遇などがその実例である。ドイツは、先に述べたようなドイツ税理士が顧客企業の帳簿や財産目録について包括的な監査等を実施した上で決算書を作成し、証明書を発行する制度がある。この税理士自らが決算書の内容を保証する制度、すなわち、「ベシャイニグング」は、日本において、現実として、税理士が与信を提供している事実がありながら、確固たる制度としては存在していない。それゆえ、この書面添付制度の功能に期待が寄せられるところである。このように、今後はさらに金融機関による顧客企業に対する信用供与に際して、税理士の果たすべき役割や責務は大きくなっていくといえる。そのため、税務監査書類の監査の基準、税務計算書類の監査の実施準則、税務計算書類の監査証明に関する規律、その他税務書類の監査証明の施行についての諸規定を整備する必要があるといえる。また、証明書の信頼性について、グラデーションをつける

ことを制度化することも重要であると思われる。その意味で、ドイツの「ベシャイニグング」に関する四つの区分[27]は、それに携わる税理士等の義務と責任を示すという点で制度設計の参考になるであろう。

しかし、これらの制度の活用は、税務行政の効率化に寄与するが、納税者にとって、必ずしも受け入れられるものとは限らない。なぜなら、企業経営者は、そこまで、自身の財務諸表と税務申告書にコストを投入する意識を持ち合せていないからである。それには、動機づけするためのインセンティブが必要であり、書面を添付する税理士もビジネスとして成り立つ必要がある。この両者がバランスよく咬みあいながら存在する制度でなければ維持継続は難しいと思われる。そこで、韓国税法にみられるように、この制度におけるインセンティブとして、誠実申告確認費用に対する所得控除と確認者のみが医療費・教育費所得控除を適用できるというような税制上の優遇も必要である。それには、一つの案として、「適正意見税額控除」を創設することにより、税務監査にかかる適正意見の報酬を捻出するということも考えられる。また、市場経済活動がこの制度構築の後押しをすることも必要である。たとえば、公共事業受注のための建築業等での経営審査事項などに、この信頼性を証明する書面の添付を要求するなどの国家的な政策もこの制度構築の支援するために用意される必要がある[28]。そして、これらは、徴税確保や税務行政の効率化がはかられるとともに、税理士制度の新たなビジネスモデルとして、税理士の経済的自立の一助になるのである。

書面添付制度の実践的活用は、①税理士法33条の２第１項「計算事項を記載した書面添付」の適用、すなわち、A 税理士が C 社と税務委任契約をして、C 社の財務諸表と税務申告書を A 税理士が作成する。そして、A 税理士が書面を添付し、さらに、A 税理士が書面添付にかか

[27] ①検査行為を含まない年度決算書の作成、②蓋然性評価を含む年度決算書の作成、③包括的な検査行為を含む年度決算書の作成、④その他の委任契約、これらは、①は米国公認会計士が行う決算書のアシュァランス（保証）制度におけるコンビユレーション（保証なし)、②はレビュー（消極的保証)、③はオーデティング（積極的保証）に相当する。

[28] 公共事業を落札するための経営審査は、税金の完納や黒字決算が必要であるため、粉飾決算が行われることも少なくないことに注意が必要である。

る「適正意見」を表明し、その信憑性を証明する方法。また、②税理士法33条の２第２項「審査事項等を記載した書面添付」の適用、すなわち、B 税理士が C 社と税務委任契約をして、C 社の作成した財務諸表と税務申告書を、B 税理士が審査した書面を添付し、審査結果を記載して法令遵守を証明する方法。さらに、③①と②を併用する方法、すなわち、C 社の財務諸表と税務申告書につき、A 税理士が「計算事項を記載した書面」を添付し、B 税理士が「審査事項を記載した書面」を添付する方法が考えられる。そして、これらは、市場経済の要請により選択されることになる。さらに、これらの法令遵守の向上というシステムは、法令による罰則のみではなく、市場経済が制裁を課すような制度醸成が必要である。たとえば、市場経済が当該企業の財務書類の信頼性を証明する税理士に対する評価付け、すなわち、A、B、C ランク付けを行う[29]ことも要求する可能性がある。この点についていえば、ドイツにおいて金融機関が企業に融資を実行する際、どこの経済監査法人が監査したかによって、融資条件が異なるということが出現している。このことからも法令の罰則のみならず市場経済の制裁が働いていることが制度を醸成させるという点で参考になるであろう。

上述してきた制度の活用により、税理士は、その資質･能力が問われ、差別化が進むようになり、脱税請負人のような税理士が炙り出される結果となるのである。そして、税理士の専門家制度の中の自浄機能によって専門家としての税理士が確立されるのである。

第３款　会計参与と結合した会計税務監査制度

前述のとおり、専門家制度における専門家の独立性の確保は、その専門家が「自己完結権」を持っていることが重要である。しかし、現状の税理士制度においては、税理士法33条の２の書面添付制度が「自己完結

[29] 林眞義「第３章　中華民国（台湾）」田中治監修・東海税理士会・韓国税務士考試会『諸外国の税理士制度』新日本法規、1994年、102頁、台湾の制度が参考になる。なお、中国の注冊税務士のランク付けについては、川股修二「中国の会計・租税専門家」北海道税理士会報、2011年８月号、32頁以下を参照。

権」の取得の可能性はあるものの、まだ、その運用面について課題が残るといえる。

わが国において、現在、存在する法制度のなかで、税理士が会計および税務の専門家として、納税者の財務諸表と税務申告書の適正性を厳格に担保する方法がある。それは、税理士が会計参与[30]に就任し、税理士

[30] 会計参与制度とは、原則として、会計の監査を受けなければならない有限責任会社のなかで、特に小会社が、内部統制問題、監査費用等から会計監査人の監査には耐えられない現状などを考慮し、小会社の会計に関して、会計の専門識見を有する者を利用した「内部機関」として財務の透明性を担保する制度であるといわれている。しかし、穿った見方をすると、税理士と公認会計士の業際問題を解決するためにひねり出された制度でもあると考えられる。確かに、この制度は、税理士の固有の制度ではない。これが税理士の本来業務である「税理士業務」および「会計業務」が会計参与制度の導入によって、どの程度の業容の拡大がみられるかという問題も明確ではない。さらに、武田隆二氏は「つまり、会計参与という名の企業内会計士の制度化の問題は、平成15年の公認会計士法改正の折り、戦略の一環として、平成30年までに公認会計士の数において５万人体制を構築するための、一つの手段として織り込み済みの制度であった」と述べている。武田隆二「会計参与制度の内形問題と回顧的・現時的課題」TKC2005年７月号５頁。事実、会計監査人の監査は、任意で小会社の外部監査として当然に併存できる。そうすると、会計参与は、有限責任会社における財務の透明化を図る目的で、また、その必要性の観点から、特に小会社のために創設したのではなく、大・中・小会社すべて会社において、いかようにも任意設置できる会社の内部機関として創設された制度であるということになる。換言すると、この会計参与制度は、会計監査人たる公認会計士が外部監査人として、また、内部監査人として、会社の自由な機関設計により業務の拡大を可能にした制度であるといえる。加えて、会計参与の隠された機能として、武田隆二先生は、監査法人の人事ローテーションの好循環をもたらす機能があると指摘している。この人事ローテーションの好循環とは、代表社員になれない団塊世代の社員の人事停滞の解消、平成30年５万人体制に向けての人事戦略、公認会計士２次試験浪人の監査法人への就職問題の解消、というこれらの問題を促進あるいは解決する循環であると述べている（同上６～７頁）。たとえ、このような背景が事実であるとしても、税理士会が中小企業の監査業務を切望していたにもかかわらず、あえて、会計参与という新たな制度を創設したのは、法令遵守の向上を推進するという強い決意の表れであると思われる。また、この制度は、税理士の社会的な地位が高いドイツにおける宣誓帳簿監査士の専門

法33条の２の書面添付制度を活用する場合である。

会社法において、会計参与制度は会計に関する専門的識見を有する税理士等を活用し、会計指針等や会社法を遵守する役割を職務として負わせることで、特に中小企業の計算関係書類の正確さを高めることを期待して新たに創設された会社機関である。それゆえ、会社の内部に存在する会計専門家である。そして、税理士が税理士法33条の２の書面を添付することは、税理士法上の権利として税務申告書の適正性を確保する制度である。その結果、この二つの制度が結合したときに財務諸表と税務申告書の信頼性は、極めて高いものとなる。そもそも、会計参与制度は、税理士及び公認会計士という会計に関する専門的識見を有する一定の資格者が就任することを前提とし、株式会社の内部的な機関でありつつも、内部の他の機関からの独立性を有し、計算関係書類（会社法施行規則２条３項11号に規定するものをいう。）を取締役と共同作成し、それに係る株主総会における説明、計算関係書類及び自ら作成した会計参与報告の備置き、株主・債権者への開示等の対応を通じて、計算関係書類の記載の正確さに対する信頼を高め、株主・債権者の保護及び利便に資することを目的とする制度である。それゆえ、会計専門家としての役割は大きい[31]。

他方で、先に述べたように、専門家制度の存在要件として、最も重要

家としての職務と責任を参考にして創設されたのではないだろうか。ドイツの場合は、ほとんど税理士が税理士資格とともに経済監査士資格や宣誓帳簿監査士資格を有しているのである。平成22年に公認会計士制度の改正として、２次試験の合格後から３次試験合格までの間、会計専門家としての事業活動を認める案が浮上しているが会計参与との結びつきは定かではない。

[31] 会計参与の機能としては、次の２点が挙げられる。①特に、会計監査人の設置されていない中小会社において、計算関係書類の調整・作成等の業務を行う税理士・公認会計士等が、取締役と共同して計算関係書類を作成し、会社とは別に計算関係書類及び会計参与報告を備え置き、開示する職務を担うことにより、取締役による計算関係書類の虚偽記載や改ざんを抑止し、計算関係書類の記載の正確さに対する信頼を高めること。②専門家が計算関係書類の作成に関与することにより、取締役の計算関係書類の作成や株主に対する説明の労力が軽減され、取締役が経営に専念することができること。（日本税理士会連合会「会計参与制度の手引き」2006年６月、４頁）。

なことは、主体性・独立性の確立である。職業専門家は、その業務上の判断や措置について、顧客や雇主ないし上司から指揮、監督、命令を受けてはならないし、これに盲従することは許されない。職務遂行にあたっては本人の幅広い裁量権が尊重されるべきである。このような専門家の主体性・独立性の確立において、会計参与は、会社に機関として内在することから、これらの主体性・独立性が維持できないのではないかという疑問がある。これにつき、会計参与制度は、会計に関する専門的識見を有する者として、税理士が有する会計の専門性と独立性を重んじて提案された制度である。したがって、会計参与が会社の内部機関として位置付けられたとしても、職務の遂行に当たっては、専門家としての識見を発揮することが期待されているのであり、税理士法１条の使命である「独立した公正な立場」が損なわれることはないという見解がある[32]。その理由として、①会計参与は、取締役と共同して計算関係書類を作成する（会社法374条１項）だけでなく、会計参与としての職務を行うために必要な権限を有しており、それに対する重い法的責任を負っている。②会計参与は、当該計算関係書類及び会計参与報告を、会社とは別に、一定期間備え置き（会社法378条１項）、株主・債権者に開示すること（会社法378条２項）を職務としているため、会計参与の職務を行う税理士には、独立性を堅持する心構えが必要である。③会計参与の報告義務（会社法375条１項）、取締役会への出席（会社法376条１項）、株主総会における意見の陳述（会社法377条１項）の規定も、税理士等の資格の独立性を重視した規定と考えられることを挙げている[33]。この見解によれば、会計参与の就任により、専門家としての税理士の主体性・独立性は堅持されると思われる。そして、現在、多くの中小会社における監査役制度は形骸化しているといわれており、金融機関をはじめとして多くの債権者から計算関係書類に対する信頼性がより強く求められている。このような状況の下で、今後、会計参与を設置した株式会社においては、その計算関係書類に対する信頼性がより一層高まり、会計参与制度創設により税理士の会計に関する専門性が一層期待されるようになると考えられ

[32] 日本税理士会連合会「会計参与制度の手引き」2006年６月、４頁。
[33] 日本税理士会連合会「会計参与制度の手引き」2006年６月、５頁。

る。

しかしながら、会計参与の就任に関して税理士が積極的でないことが懸念されている[34]。他方、確かに、会計参与制度は、普及されるべき制度であるが会社法上の制度である。したがって、税理士制度とは異なる制度として位置づけられるものである。そもそも、税理士の「自己完結権」は税理士法上の権利で実現されるべきであると考えられ、さらに、それは、税理士制度として国家および税理士会で育成し、保護すべきものである。そして、その結果が税理士制度の発展に寄与するのである。

それでは、具体的な運用はどのようになるのであろうか。たとえば、税理士法33条の２第２項「審査事項等を記載した書面添付」の適用と会計参与の就任が考えられる。A 税理士が C 社の会計参与に就任して、取締役と共同して、財務諸表を作成し、会計報告書を提出する。D 税理士（A 税理士の補助税理士）が C 社と税務代理契約をして、A 税理士の作成した C 社の税務申告書を審査して、審査した書面を添付し、審査結果にかかる適正意見を記載する。これは、非常に高い法令遵守を維持できる書面添付制度の活用である。一方で、現行の制度のなかで、税理士および税理士たる会計参与に厳しい責任[35]が求められていることも考慮しなければならない。また、税理士の新たなビジネスモデルとしては、会計参与報酬の確保や D 税理士（A 税理士グループ）審査報酬の提供が期待される。

第５節　まとめ

すでに述べたように、税理士法33条の２の書面添付制度は、近時の税理士法の改正によって、信頼される専門家としての役割を果たす税理士

[34] 杉下清次「会計参与制度の現状と展望」税理士界2010年９月、1272号、７頁によれば、個人の税理士が会計参与に就任している件数は、1000件程度に止まっているとのことである。また、税理士法人においては、141件の就任数である。これらの普及に向けて、制度設計上の問題の是正や導入によるインセンティブの創設が必要であるとしている。

[35] 内田久美子「会計参与制度と税理士・公認会計士の責任」スタッフアドバイザー、2006年８月号、87 ～ 88頁を参照。

を下支えする可能性があることを示してきた。この制度が専門家としての税理士の地位向上や税理士が市場経済のなかでの要求される役割を担うために複数の功能を保持していることを論証した。また、税理士の「自己完結権」の萌芽としての会計参与と結合した会計税務監査制度が高い信頼性を有することで「自己完結権」の取得も実現可能であるということも示した。そして、これらの書面添付制度の最も重要な功能は、税理士と納税者と課税庁を「信頼」という言葉で結びつけるものである。

さらに、これらの制度をすでに運用しているドイツ税理士制度や韓国税務士制度を概観することや実践的な適用事例によって、日本法において、具体的な適用方法についても言及してきた。これらのことから、この制度は、税理士制度の根幹を担う制度として、今後、発展するものと思われる。しかし、税理士法33条の２の書面添付制度は、まだ、解決すべき問題がある。たとえば、税理士が意見聴取制度を濫用してはならないし、税務官公署はこの制度を税理士の取締まりのために利用してはならない。また、この制度が発展することは、税理士の専門家としての力量が問われることになる。そのためにも、国税庁は、この制度にかかる効果に関する数値を公表すべきである。そして、その結果として、「悪貨が良貨を駆逐する」ことにならないための制度設計が必要になる。それゆえ、税理士及び税務官公署は協議をしながら誠実に対応し、ともにこの制度の育成に努めなければならないのである。

結びに代えて

本論文は、税理士制度の法的理想像を考察しながら、わが国の税理士制度の抱える問題点を炙り出し、その解決策を税理士法上の規定に見出すことを目的とした。その際、現在の税理士制度を批判的に分析しつつ、本来、その制度を下支えするはずの納税環境整備に機能不全が生じていることを明らかにした。さらに、日本と類似の体制を有するドイツと韓国の税理士制度を多角的に比較検討して、税理士の真の法的位置づけを理想的な納税環境整備のあり方（「真の納税環境整備」）に結びつけながら論じたものである。加えて、税理士制度の抱える問題を解決し、税理士の独自性を確保する、具体的な方策としての税理士法上の税理士の権

利である税理士法33条の２に視座を摂り、新たな解釈論を展開するとともに、その功能を論証したものである。

わが国の税理士は、高度な専門家責任を有する専門家であるとともに、税理士法の第１条により、独立した公正な立場で申告納税義務の適正な実現を図るという公共的な使命を負う。他方で、税理士は、関与先から報酬を得て「業」を成り立たせている役務提供業であり、「業」である以上は提供先（納税者）に満足を与えなければならない、という、相反する要請に直面している。そして、これらの作用から、税理士は、しばしば納税者から『脱税』の幇助を要求されるに至り、これに対して毅然とした態度で臨むことができず、納税者に適正な納税義務の履行を指導することもできない「病理」に侵されている。このような状況を前に個々の税理士の自覚や職業倫理に訴えることは容易いが、おそらく問題の解決にはならない。むしろ、こうした緊張関係を調和させるための下支えを提供する税理士法を中心とする法制度、および、「業」としての税理士が置かれた社会経済的な環境、の両側面から、問題構造を明らかにする必要がある。

以上の問題意識から、本論文では、まず、日本の税理士制度の歴史的沿革を踏まえて、税理士制度の問題点を浮き彫りにし、この問題点を２つに区分して分析した。その一つとして、①税理士に対する民事責任、裁判例や損害賠償責任事例を具体的に検討することで、税理士の置かれている「苦境」や現状における「実像」を炙り出した。税理士は、国家と納税者の関係につき、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が、たとえば、国家が納税者に対して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、また、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。そして、それが納税者の税理士に対する負の「実像」を創出することになる。これらは、税理士が国と納税者の間でいずれに対しても税理士法１条にいう適切な距離を取ることができず、本来、税理士・納税者・国家の三者の関係を適正に構築するための下支えとなるべき税理士制度（「真の納税環境整備」）がうまく機能していないことを示した。また、納税者との関係における専門家である税理士の委任契約上の民事責任の追及において、民法の善管注意義務の規定に加え税理士法上の諸規定を専門家責任の実定

法上の根拠とすることは、必要以上に税理士の専門家責任の拡張になるため妥当でないことを指摘した。さらに、他のひとつとして、②税理士制度そのものが内部構造として抱える問題点（実体法としての税理士法規定、基本的使命、専門性に係る問題点）を抽出した。そのうえで、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に不足している部分を示した。すなわち、税理士の基本的な業務領域である会計付随業務は他者から浸食され、また、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、税理士の「自律」は、国家が税理士を信頼していない証左として税理士法上の規定に妨げられている。さらに、本論文で主張する税理士法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、税理士が行政の「下請け機関」として機能するための制度と誤解される余地が生じている。それゆえ、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が生起されている。これらのことが、現在の税理士制度の構造的な問題として存在することを描出した。

第２章は、日本と類似の制度を有する①ドイツと韓国の税理士制度に関して、使命・責任・専門的自律性の観点から詳細な比較法的考察を行うと共に、②日本において、高い専門家責任を有する他の専門職（司法書士・弁護士・建築士等）の制度との相互比較をおこない、税理士制度と共通する問題構造を抽出し、日本の税理士制度に欠けるものを明らかにした。その結果、まず、ドイツと韓国の税理士制度を日本の税理士制度と比較したところ、日本の税理士制度は、国際的に、業務の「独占性」が強いが、「自律性」が不足していると分析された。この「自律性（国の監督の程度）」に関して、ドイツ及び韓国において、日本と同様に、税理士は国家からの監督を受けている。しかし、ドイツは、税理士個人に関して、国家の監督権は及ばない。それゆえ、日本の税理士制度において、国家による税理士会の監督という構図は、本論文が理想とする国家と税理士の適当な緊張関係においても必要であるといえるが、税理士個人に対する国家の監督は、専門家としての独立性に及ぼす影響を鑑みると問題がある。

また、「納税者の権利擁護」に関して、韓国では公共的な役割を税務士の使命として掲げながらも、納税者の権利擁護という側面をもつと思われ、ドイツでは、税理士は独立性を保ちながら納税者の権利を擁護するとされている。なかんずく、公共的な役割を負担することが強く謳われているのは、日本であり、日本の税理士のみが公共性を強く意識して、「公器」として、課税庁と協業する関係にあるようにみえる。一方、ドイツと韓国の税務専門家の職業倫理を概観した結果、日本の税理士からみたドイツの税理士の職業倫理観は崇高であるといえる。また、韓国において、税務に関係する者の職業倫理に関しては、日本と同じ土壌を有していると分析された。

他方で、法律関連分野の専門家制度と税理士制度を比較すると、依頼者と関係において、税理士も含め、法律分野の専門家に業務を依頼することは、その専門家の専門性を重視しているのではなく、（イ）専門家の豊富な経験から効率のよい業務の完成を期待されているということ、（ロ）受任した業務につき依頼者に起因する債務不履行があれば責任を負わせる、また、不法行為による利害関係者からの損害賠償請求のいわば「楯」として認識されていることが少なくないという状況が明らかになった。その結果、民事責任の追及で実際の専門家の業務保護範囲よりも責任が過大に評価されているのではないかという疑問を得るに至った。さらに、国家行政との関係において、他の専門家制度と比較して、税務行政の特殊性が浮き彫りにされた。すなわち、税務行政という極めて公共的な性格の強い分野では、税理士と国家との位置づけが極めて重要であり、税理士と国家は、緊張関係における協業が必要であると考えられる。それゆえ、税理士が求めている「自治権」は、弁護士の「自治権」と同様ではなく、お互いに牽制し合う関係が望ましいといえる。そして、専門家制度の基盤として「経済的自立」が欠如している結果、専門家制度の存続が危ぶまれた建築士や行政書士の経験から、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、依頼者に適正な経済負担を求める必要があり、専門範囲が浸食されないように法令や制度によって、その範囲が担保されなければならないという示唆を得た。したがって、これらの諸問題を充足するには、専門家の自立性を高め、依頼者からの信頼を獲得するために必要な専門家としての

制度基盤の確立が重要であることが導き出された。そして、独立性と専門性を確保するための法制度の処方のイメージとして、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）ために、税理士が描く「正三角形」が必要であることを述べた。

以上の比較分析を通じて本論文の主題である日本の税理士制度を相対化した上で、第３章は、税理士法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「申告」・「調査」・「権利救済」の三つの段階とそれぞれの段階における税理士の三つの立場、つまり、「保護者」・「法の監視者」・「権利救済者」としての役割において、税理士の立ち位置を検討し、「独立性」を確保する最も適正な位置として、税理士が求める位置は、それぞれ三つのフェーズにおいて、完全な中立に位置することであると結論付けた。そのうえで、税理士制度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、税理士を取り巻く「病理」の問題構造に対応した法制度改革の指針を示した。

法制度改革では、近時、盛んに議論されている「納税環境整備」に欠けているものを示した上で、「真の納税環境整備」が税理士業を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の相克、すなわち、（専門家としての）公益的側面と（業としての）私益に関わる現実とを高いレベルで調和させるための下支えを提供する法制度であるとした。そして、この「真の納税環境整備」は、国家と依頼者（納税者）と税理士の不安定な関係を是正するために、こ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、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の両者の「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させるものでなければならないと観念した。さらに「真の納税環境整備」は、課税庁と税理士と納税者のそれぞれが三位一体の正三角形として描かれたとき、また、専門家と依頼者と国家が作るトライアングルがそれぞれの三者において常に緊張状態が保たれたとき、その制度基盤が維持され整備されるものであるという概念を内包する。すなわち、課税の局面では、金銭を巡って国と私人の利益が正面から相反する関係に立つために、「公益」と「国庫の利益」の区別が曖昧化することが避けられない。

その結果、税理士が様々な圧力に抗して公共的使命に忠実に行動することを可能にするための制度的基盤が必要となる。ここに、国からも納税者からも等しく距離をとり、適正な納税義務の履行をチェックする専門家集団としての「税理士」が必要とされる所以があり、それを実現するのが「真の納税環境整備」である。そして、税理士にとっての「真の納税環境整備」は、現状で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として機能する。つまり、「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のである。

そして、「真の納税環境整備」を実現するために、とりわけ、本論文で考察する税理士法上の税理士権利規定である税理士法33条の２の「計算事項等を記載した書面」の添付制度と「審査事項等を記載した書面」の添付制度が次のとおりの機能を有することを明らかにした。すなわち、①申告納税手続において、納税者がより租税法を的確に解釈し、不安定な租税法の解釈があれば、それを顕在化させ、不確実さを払拭する納税環境整備が必要であり、それを「計算事項等を記載した書面添付制度」は、「解釈適正化機能」により、実現できること、②税務調査手続では、「審査事項等を記載した書面添付制度」が租税法律主義の下での適正手続保障という視点から税務調査に関する手続を改善する「ピアレビュー機能」を有すること、③権利救済手続では、税理士が納税者の代理として課税庁と合法的「和解」を行うことも納税環境整備として必要であるが、上述の「解釈適正化機能」、「ピアレビュー機能」によって、強固な立証責任の履行がなされ、不服申立ての便宜を与える目的として「争点明確化機能」が醸成されること、ということが論証された。

最後に、第４章は、第３章における「真の納税環境整備」の理念を現実化するための手段として、原理的・制度的考察の視点に立って、税理士法33条の２の功能を論証した。すなわち、税理士法33条の２は、古くから存在するが、実際には効果を封じ込められた「死文」と化していた。しかし、近時の税理士法改正が、税理士法33条の２に新たな息吹を吹き込んだと解する余地がある。とりわけ、税理士法33条の２の第２項（他の税理士等が作成した税務申告書類を審査した書面を添付すること）は、極めて重要な税理士法上の税理士の権利であるにも関わらず、法原理的

な解釈に支えられた社会的な意義や機能つき提言を行い得たものは、現在のところ存在しない。そこで、ドイツ・韓国における類似制度を比較したうえで、制度上有機的に機能させてゆくための実践的提言をおこなった。また、第３章で論じた三位一体の納税環境整備にかかる税理士法33条の２の効果及び機能が進化し発展することにより、税理士の専門家としての地位が確固たるものになることを述べた。その一つとして、①「書面添付制度活用による税理士の地位向上」がある。税理士が納税者と信頼関係を構築し、その地位向上を目指すためには、「申告」・「調査」・「権利救済」の段階で、専門家である税理士が納税者の代理人として判断した事項が、容易く翻ることがないようにしなければならない。そのため、それを実現する税理士法33条の２の功能である申告納税制度の下における「解釈適正化機能」が活用される必要があることを示した。また、税理士が税務行政の場において公共的な役割を担うことで、国家との信頼関係を維持する必要がある。それには、「審査事項等を記載した書面」の添付による「税務監査機能」を発展させる必要があることを述べた。次に、②「税務監査制度が市場経済での要求」に応えることである。具体的には、「計算事項等を記載した書面」および「審査事項等を記載した書面」の添付制度を「税務監査証明」として機能させることである。これは、税理士が依頼者との関係において、税務申告書類が信憑性を保ち、確定決算主義から求められる会計業務に関する保証を担保する税務監査証明の効力を有する機能を生成させる。そして、税理士は、財務諸表の信頼性を要求する社会的な要請が高まるなか、その信頼性を証明する専門家としての役割を果たさなければならない。その意味で、書面添付制度は、信頼性の証明に対する経済市場の要求を具現化する功能をもつことを論証した。そして、現在のところ、税理士の「自己完結権」を創出できる可能性がある③「会計参与と結合した会計税務監査制度」を論じた。すなわち、現存する法制度のなかで、税理士が会計および税務の専門家として、納税者の財務諸表と税務申告書の適正性を厳格に担保する方法として、税理士が会計参与に就任し、税理士法33条の２の書面添付制度を活用する場合を実践的に提言した。しかしながら、会計参与制度は、会社法上の制度であり、税理士制度とは異なる制度として位置づけられるものである。したがって、本論文で主張する税理士の

「自己完結権」は税理士法上の権利で実現されるべきであることを指摘した。

そして、これら三つの功能を具体的・実践的な法解釈のレベルで詳細に論証した。

以上の検討を通じて、専門家と依頼者、そして、行政庁のあるべき関係を呈するとともに、税理士が納税者又は、国家から、期待される税理士制度の確立に向けて、税理士法上の税理士の権利規定（税理士法33条の２）がその役割を果たすという可能性を論じたことで、本論文は独自の貢献を企図できたと思われる。