

「税理士制度を語ろう—税理士の権利及び責任と義務」

【目次】

はじめに

第1章 税理士の権利

第1節 税理士の権利に関する沿革

第2節 税理士業務

第3節 補佐人制度

第4節 書面添付制度

第5節 調査の通知

第2章 税理士の責任と義務

第1節 沿革

第2節 懲戒と税理士の責任・義務等

第3節 懲戒の種類と罰則

第4節 懲戒権者と手続き／他士業との比較

おわりに 税理士の使命を実現するために、権利と責任はどうあるべきか

はじめに

「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沿って、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。」

これが、税理士法 1 条（税理士の使命）の条文である。税理士法第 1 条の税理士の使命において、税理士制度の根幹をなすのは、「申告納税制度の理念に沿って」、「納税義務の適正な実現を図ること」と考えられる。

申告納税制度の理念とは、国税庁税務運営方針によれば、「納税者のすべてが、租税の意義を認識し、適正な申告と納税を行うことにより、自主的に納税義務を遂行するようにすること。」とされており、その制度の特徴は、納税者のコンプライアンスによって支えられている制度ということである。つまり、国が納税義務の確定を納税者の自主性に任せていることである。ただし、日本の税法は難解かつ複雑多岐にわたり、納税者が税知識の不足等により間違った申告を行い、不利益を被る事態が予見される。このようなことのないよう、納税者を援助するために税理士制度が設けられた。

税理士は、申告納税制度の円滑な運用をする上で、納税義務の適正な実現を図ることが使命とされている。納税者の納税義務が適正に実現されない状態では、申告納税制度はその機能及び理念を大きく欠いてしまう状態になると考えられる。例えば、過少申告が横行すれば国の税収が減ってしまい、国民が適正な行政サービスを受けることができなくなることから、さらなる過大な税を課されることにつながる。また不正な申告が横行すれば、不正をすることがやり得になり、正直者が報われない住みにくい社会になると考えられし、さらには、納税者の知識の欠如によって計算して申告した税額が、過大であれば課税の公平に反することになる。

申告納税制度が十分に機能しない状態では納税者からの税務申告の信頼性が失われ、課税庁も多くの人員を税務調査にさかなければならず、徴税コストが過大になり、さらには納税者が信じられないとなれば、適正な申告を促すという名目で、課税庁も推計課税などを用い強制的に税額を決定する方法を取らざるを得なくなり、不正の疑いのある納税者に対して反論の余地を与えず重加算税を課すこととなる。それにより納税者は、自分たちのためにある行政機関の一つである課税庁に対して、不信感を募らせることとなり、申告納税制度の理念の実現からさらに遠ざかると考えられる。

こうした状況は、申告納税制度黎明期によく見られた状況である。申告納税制度が導入された昭和 23 年の更正決定割合は約 70%、昭和 24 年が約 55%であったのである。申告納税制度黎明期、我が国の納税者は、既にその制度が採用されていたアメリカ合衆国の国民のように、納税について自分の国家や社会を守るために必要な費用とはとらえておらず、新しい制度に疑心暗鬼になっており、まともに申告しても税務署がそれを基準に余分に何倍もの更正をかけるのではないかと考えていたのである。

そのため、当時の申告納税制度とは、その理念とは裏腹に、納税者が任意に申告書を提

出するのを看過して、後ほど更正決定でとりにかかるという方法がとられていた。なお、更正決定割合は昭和 25 年に 4%弱まで下がっているが、これは、納税義務者に対する課税庁が行う申告指導方式を従前までの更正ではなく、税務署の期待する金額で納税義務者に確定申告を慫慂する申告指導に変更になったことが原因であった。申告納税制度導入の歴史的経緯を見てみると、その制度の理念には、納税義務の適正な実現の重要性が明白であり、それには税理士制度の存在が必要不可欠だと考えられる。

税理士の使命は、国民全体から税理士制度が民主的な租税制度を確立するために必要とされているから定められているものである。税理士は自分が委任を受けた個々の納税者から報酬をもらうことにより経済的基盤を得ているが、これについても、もともと報酬規定があったことから、個々の税理士に対する報酬という意味合いだけでなく、税理士制度全体に対する報酬と考えられる。現実的に職務を行う上で独立した公正な立場に立つのは難しいとの指摘はある。しかし、その難しい立場に基づき行わなければならない社会的職務であるがゆえに税理士は誰もがができる制度ではなく、一定の能力（税理士たる資格）及び資質を必要とし、さらには自らを律することができる制度なのである。

税理士は、上に述べたような使命を持っているがゆえに、その社会的使命を果たすために持つべき権利及び責任がある。

第 1 章 税理士の権利

税理士の権利とは何か？その問いには、どういう目的のためにその権利があるのかについて検討を進める必要がある。税理士、大きな枠組みで捉えれば税理士制度が存在する目的は何かとすれば、それは税理士法第 1 条に定められている税理士の使命が、その目的に該当するかと考えられる。税理士の使命は、税理士法第 1 条に、「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つて、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。」とある。税理士の権利も、果たすべきその社会的使命のために存在するものと考え、検証を始めたいと思う。

第 1 節 税理士の権利に関する沿革

税理士の権利と目されるものは、次のとおりである。

- ・ 税理士法第 2 条 1 項 「税理士業務」
- ・ 税理士法第 2 条の 2 「補佐人制度」
- ・ 税理士法第 33 条の 2 「計算事項、審査事項等を記載した書面の添付」
- ・ 税理士法第 34 条 「調査の通知」
- ・ 税理士法第 35 条 「意見の聴取」

これらの権利について、沿革を見ていくものとする。

(※以下、当節において「条文」は公布時のものとする。)

(1) <税務代理士法 昭和 17 年 2 月 23 日公布>

税務代理士の業務を第 1 条に規定

条 文
(税務代理士の業務) 第 1 条 税務代理士は所得税、法人税、営業税その他の命令を以て定むる租税に関し他人の委嘱に依り税務官庁に提出すべき書類を作成し又は審査の請求、訴願の提起その他の事項（行政訴訟を除く）に付き代理を為し若しくは相談に応ずるを業とす
解 説
・ 昭和 24 年の最高裁判決において、税務代理士業務は「営利の目的の有無ないし有償無償の別は問わない」ことと示されており、よって税務代理士業務は無償独占と解されている。

(2) <税理士法 昭和 26 年 6 月 15 日公布>

(ア)税理士の業務を第 2 条に規定

条 文
(税理士の業務) 第 2 条 税理士は、他人の求に応じ、所得税、法人税、相続税、富裕税、附加価値税、市町村民税、固定資産税、事業税、特別所得税又は政令で定めるその他の租税（以下「租税」という。）に関し左に掲げる事務を行うことを業とする。（以下この業務を「税理士業務」という。） 一 申告、申請、再調査若しくは審査の請求又は異議の申立、過誤納税金の還付の請求その他の事項（訴訟を除く。）につき代理すること。（以下この事務を「税務代理」という。） 二 申告書、申請書、請求書その他税務官公署（税関官署を除く。以下同じ。）に提出する書類を作成すること。（以下この事務を「税務書類の作成」という。） 三 第一号に規定する事項につき相談に応ずること。（以下この事務を「税務相談」という。）
解 説
・ それまでは主として特定の国税についてだけ独占業務として認められていたが、事業税、固定資産税、市町村民税など主要な地方税が加えられ、その業務の拡張が図られた。

(イ)調査の通知を受ける権利、意見を述べる機会の税理士へ付与

条 文
(調査の通知) 第 34 条 税務官公署の当該職員は、青色申告書の提出を認められている者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類

を調査する場合において、当該租税に関し第 30 条の規定による書面を提出している税理士があるときは、あわせて当該税理士に対しその調査の日時場所を通知しなければならない。

2 (略)

(意見の聴取)

第 35 条 国税庁協議団又は国税局協議団の協議官は、所得税法、法人税法、相続税法（昭和 25 年法律第 73 号）又は富裕税法（昭和 25 年法律第 174 号）の規定による審査の請求に係る事案について調査する場合において、当該審査の請求に関し第 30 条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該税理士に対し当該事案に関し意見を述べる機会を与えなければならない。

解 説

- ・ 従来の「税務代理士法」における権利義務に関する規定の不備を補正し、調査の通知を受ける権利、意見を述べる機会が税理士の権利として付与された。
- ・ 現在と同じく税理士法第 30 条の規定による書面（その行為について代理の権限を有することを明示する書面）を提出している税理士に付与される権利であるが、調査の通知については、「青色申告書の提出を認められている者について」、意見の聴取については、「審査の請求に係る事案について調査する場合」に限られたものであった。

(3) <昭和 31 年税理士法改正 昭和 31 年 6 月 30 日公布>

書面添付制度の創設

条 文

(計算事項等を記載した書面の添付)

第 33 条の 2 税理士は、所得税法第 26 条、第 26 条の 2 若しくは第 29 条第 1 項から第 3 項まで、法人税法第 18 条若しくは第 21 条から第 22 条の 5 まで又は相続税法（昭和 25 年法律第 73 号）第 27 条若しくは第 28 条の規定による申告書を作成したときは、当該申告書の作成に関し計算し、整理し、又は相談に応じた事項を大蔵省令で定めるところにより記載した書面を、当該申告書に添附することができる。

2 (略)

(意見の聴取)

第 35 条 第 33 条の 2 第 1 項に規定する書面が添附されている申告書について所得税法第 44 条第 1 項（同条第 5 項において準用する場合を含む。）若しくは第 6 項、法人税法第 29 条若しくは第 31 条若しくは相続税法第 35 条第 1 項、第 3 項若しくは第 4 項の規定による更正又は法人税法第 30 条の規定による決定をすべき場合において、当該書面に記載されたところにより当該更正又は決定の基因となる事実につき税理士が計算し、整理し、又は相談に応じていると認められるときは、税務署長（当

該更正又は決定が国税庁又は国税局の当該職員の調査に基づいてされるものである場合においては、国税庁長官又は国税局長は、当該税理士に対し、当該事実に関し意見を述べる機会を与えなければならない。ただし、申告書及びこれに添附された書類の調査により課税標準、純損失の金額、雑損失の金額、欠損金額若しくは税額の計算について法令の規定に従っていないことが明らかであること又はこれらの額の計算に誤があることにより更正又は決定を行う場合には、この限りでない。

2 (略)

3 (略)

解 説

- ・ 日本税理士会連合会の要請により創設され、「計算事項等を記載した書面の添附」がある場合には、更正時の意見陳述の機会を与えるという制度であり、税理士の社会的評価とその地位の向上に寄与した。
- ・ 「計算事項等を記載した書面の添附」は、所得税法、法人税法、相続税法の規定による申告書を作成したときに限定され、「意見の聴取」も同様であった。

(4) <昭和 36 年税理士法改正 昭和 36 年 6 月 15 日公布>

権利に関する主要な改正は行われなかった。

(5) <昭和 55 年税理士法改正 昭和 55 年 4 月 14 日公布>

(ア)税理士業務の明確化と対象税目の拡大

条 文

(税理士の業務)

第 2 条 税理士は、他人の求めに応じ、租税（通行税、印紙税、登録免許税、関税、法定外普通税（地方税法（昭和 25 年法律第 226 号）第 8 条の 2 第 4 項に規定する市町村法定外普通税及び同法第 13 条の 3 第 4 項に規定する都道府県法定外普通税をいう。）その他の政令で定めるものを除く。以下同じ。）に関し、次に掲げる事務を行うことを業とする。

- 一 税務代理（税務官公署（税関官署を除くものとし、国税不服審判所を含むものとする。以下同じ。）に対する租税に関する法令若しくは行政不服審査法（昭和 37 年法律第 160 号）の規定に基づく申告、申請、請求若しくは不服申立て（これらに準ずるものとして政令で定める行為を含むものとし、酒税法（昭和 28 年法律第 6 号）第 2 章の規定に係る申告、申請及び不服申立てを除くものとする。以下「申告等」という。）につき、又は当該申告等若しくは税務官公署の調査若しくは処分に関し税務官公署に対してする主張若しくは陳述につき、代理し、又は代行すること（次号の税務書類の作成にとどまるものを除く。）をいう。）
- 二 税務書類の作成（税務官公署に対する申告等に係る申告書、申請書、請求書、

不服申立書その他租税に関する法令の規定に基づき、作成し、かつ、税務官公署に提出する書類で大蔵省令で定めるもの（以下「申告書等」という。）を作成することをいう。）

三 税務相談（税務官公署に対する申告等、第 1 号に規定する主張若しくは陳述又は申告書等の作成に関し、租税の課税標準等（国税通則法（昭和 37 年法律第 66 号）第 2 条第 6 号イからへまでに掲げる事項及び地方税に係るこれらに相当するものをいう。以下同じ。）の計算に関する事項について相談に応ずることをいう。）

1 税理士は、前項に規定する業務（以下「税理士業務」という。）のほか、税理士の名称を用いて、他人の求めに応じ、税理士業務に付随して、財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務を業として行うことができる。ただし、他の法律においてその事務を業として行うことが制限されている事項については、この限りでない。

解 説

- ・ 税理士業務の対象となる租税については、改正前には法律で限定列举されていたが、国税、地方税を問わず、原則として全税目を対象税目とする改正が行われた。
- ・ 独占業務とされる税理士業務の内容については、「税務代理」、「税務書類の作成」、「税務相談」に分けて、それぞれの範囲が規定されているが、これまでの規定では税理士の独占業務とされるその範囲がいずれも明確でない旨、税制調査会答申でも指摘されていたため、法改正に当たって、税理士業務の範囲の明確化も図られた。
- ・ その上で、付随業務の規定が設けられ、税理士の税務会計面での専門家としての地位を高める効果も期待されていた。

(イ)他人の作成した申告書の審査に関する書面の添付制度の創設

条 文

(計算事項、審査事項等を記載した書面の添付)

第 33 条の 2 税理士は、国税通則法第 16 条第 1 項第 1 号に掲げる申告納税方式又は地方税法第 1 条第 1 項第 8 号若しくは第 11 号に掲げる申告納付若しくは申告納入の方法による租税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは、当該申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を大蔵省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

2 税理士は、前項に規定する租税の課税標準等を記載した申告書で他人の作成したものにつき相談を受けてこれを審査した場合において、当該申告書が当該租税に関する法令の規定に従って作成されていると認めるときは、その審査した事項及び当該申告書が当該法令の規定に従って作成されている旨を大蔵省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

3 (略)

解 説
<ul style="list-style-type: none"> ・ 税理士業務の対象となる税目が原則として全税目に拡大されたことに関連して、書面添付できる税目が拡大した。同様に意見聴取の機会も拡大した。 ・ これまでは自己が作成した申告書について、その申告書の作成に関し計算等をした事項を記載した書面を添付した場合に、税務署長がその申告書について更正しようとするときは、原則として意見を述べる機会が与えられるとされていた（昭和 31 年改正で創設）が、これに加えて、他人が作成した申告書についても、相談を受け、これを審査した場合において、その申告書が租税法令の規定に従って作成されている旨を記載した書面を添付した場合には同様の取扱いとする制度が創設された。

(6) <平成 13 年税理士法改正 平成 13 年 6 月 1 日公布>

(ア) 裁判所で陳述できる補佐人制度の創設

条 文
<p>(税理士の業務)</p> <p>第 2 条の 2 税理士は、租税に関する事項について、裁判所において、補佐人として、弁護士である訴訟代理人とともに出頭し、陳述をすることができる。</p> <p>2 前項の陳述は、当事者又は訴訟代理人が自らしたもののみならず。ただし、当事者又は訴訟代理人が同項の陳述を直ちに取り消し、又は更正したときは、この限りでない。</p>
解 説
<ul style="list-style-type: none"> ・ 税務訴訟における納税者の利便性・権利擁護及び納税義務の適正な実現を図るために、税の専門家である税理士が納税者の正当な権利、利益の救済を援助するために、裁判所で陳述できる補佐人制度が創設された。

(イ) 意見聴取制度について新たに調査通知前に税理士に意見を述べる機会が付与

条 文
<p>(意見の聴取)</p> <p>第 35 条 税務官公署の当該職員は、第 33 条の 2 第 1 項又は第 2 項に規定する書面（以下この項及び次項において「添付書面」という。）が添付されている申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、当該租税に関し第 30 条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対し、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない。</p> <p>2 (略)</p> <p>3 (略)</p> <p>4 (略)</p>

解 説

- ・ 従来の更正前の意見聴取制度に加え、申告書に添付された計算事項、審査事項等を記載した書面（税理士法第 33 条の 2 に規定する書面）がある場合、税務官公署の当該職員が、あらかじめその者に日時場所を通知して調査をする場合において、税理士法第 30 条に係る書面（税務代理権限証書）を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対して、当該添付書面に記載された事項について意見を述べる機会を与えなければならないとされた。

第 2 節 税理士業務

（1）業務独占権

税理士法第 4 章「税理士の権利及び義務」には、税理士の職業上の権利として、第 33 条の 2 に「計算事項、審査事項等を記載した書面の添付」、第 34 条に「調査の通知」、第 35 条に「意見の聴取」が規定されているが、「税理士業務」は権利として規定されていない。

しかし、税務に関する一定範囲を「税理士業務」と定めて、これを独占的に業務として営むことができる者を税理士としている以上、一般に「無償独占」といわれる「税理士業務」自体も税理士に与えられた権利、すなわち「業務独占権」と認識すべきである。この節では、その「業務独占権」が与えられた理由を検証する。

（2）無償独占

「税理士業務」を独占的に営むことができることは、一般に「無償独占」といわれており、以下の規定から構成される。

税理士業務（税理士法第 2 条第 1 項）

税理士は、他人の求めに応じ、租税（印紙税、登録免許税、関税、法定外普通税（地方税法（昭和 25 年法律第 226 号）第 13 条の 3 第 4 項に規定する道府県法定外普通税及び市町村法定外普通税をいう。）、法定外目的税（同項に規定する法定外目的税をいう。）その他の政令で定めるものを除く。第 49 条の 2 第 2 項第十号を除き、以下同じ。）に関し、次に掲げる事務を行うことを業とする。

- 一 税務代理
- 二 税務書類の作成
- 三 税務相談

税理士業務の制限（税理士法第 52 条）

税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない。

税理士業務（税理士法基本通達 2-1）

税理士法（以下「法」という。）第 2 条に規定する「税理士業務」とは、同条第 1 項各号に掲げる事務を行うことを業とする場合の当該事務をいうものとする。この場合におい

て、「業とする」とは、同項各号に掲げる事務を反復継続して行い、又は反復継続して行う意思をもって行うことをいい、必ずしも有償であることを要しないものとし、国税又は地方税に関する行政事務に従事するものがその事務を遂行するために必要な限度においてこれらの事務を行う場合には、これに該当しないものとする。

税理士法第2条第1項の「税理士業務」である「税務代理」、「税務書類の作成」、「税務相談」は、第52条の「税理士業務の制限」により、「税理士又は税理士法人でない者は…税理士業務を行ってはならない。」とされ、加えて、基本通達2-1では、第2条第1項の「業とする」について、「…反復継続して行う意思をもって行うことをいい、必ずしも有償であることを要しないものとし、…」とされていることから、「無償独占」とは、反復継続して行う意思があれば、たとえ無償であっても、税理士及び税理士法人以外の者は、税理士業務を行ってはならないということである。

(3) 現在の税理士業務が独占業務である理由

現在の「税理士業務」の内容から、「業務独占権」が税理士に与えられた理由を検証する。

(ア) 税務代理

i. 税務代理（税理士法第2条第1項第1号）

税務官公署（税関官署を除くものとし、国税不服審判所を含むものとする。以下同じ。）に対する租税に関する法令若しくは行政不服審査法（昭和37年法律第160号）の規定に基づく申告、申請、請求若しくは不服申立て（これらに準ずるものとして政令で定める行為を含むものとし、酒税法（昭和28年法律第6号）第2章の規定に係る申告、申請及び不服申立てを除くものとする。以下「申告等」という。）につき、又は当該申告等若しくは税務官公署の調査若しくは処分に関し税務官公署に対してする主張若しくは陳述につき、代理し、又は代行すること（次号の税務書類の作成にとどまるものを除く。）をいう。

ii. 納税等に係る税務代理（税理士法基本通達2-3）

法第2条第1項第1号に規定する「税務代理」には、分納、納税の猶予等に関し税務官公署に対してする陳述につき、代理することを含むものとする。

iii. 代理代行（税理士法基本通達2-4）

法第2条第1項第1号に規定する「代理」とは、代理人の権限内において依頼人のためにすることを示して同号に規定する事項を行うことをいい、同号に規定する「代行」には、事実の解明、陳述等の事実行為を含むものとする。

税理士は、従来から納税者に代わり申告等をする法律行為のみならず、税務調査立会いにおいて納税者を援助するために、税務当局との間で事実の解明や陳述等の事実行為も行ってきた。そのため、昭和55年の税理士法改正では、同号の「税務代理」には、法律行為の「代理」にとどまらず、事実行為の「代行」も含まれることが明確化されるに至った。

一般に「代理」とは、代理人が本人に代わって意思表示をなし、又は意思表示を受領し、その意思表示の法律効果が直接本人に生ずる法律行為の場合に用いられる概念であるが、この「税務代理」の「代理」は、法律行為のみならず、事実の解明、開示、陳述など、本人に代わって事実行為を行う「代行」をも含む特殊なものである。

租税に関する専門的な知識や経験なくして法律行為である「代理」を行うことは難しく、加えて、調査立会い等に必要なる事実行為である「代行」を行うことは、納税者が不利益を被る危険性が非常に高いことから、「税務代理」は、税理士の独占業務とされている。

(イ) 税務書類の作成

i. 税務書類の作成（税理士法第2条第1項第2号）

税務官公署に対する申告等に係る申告書、申請書、請求書、不服申立書その他租税に関する法令の規定に基づき、作成し、かつ、税務官公署に提出する書類（その作成に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によつては認識することができない方式で作られる記録であつて、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。第34条第1項において同じ。）を作成する場合における当該電磁的記録を含む。以下同じ。）で財務省令で定めるもの（以下「申告書等」という。）を作成することをいう。

ii. 申告書等（税理士法施行規則第1条）

税理士法（昭和26年法律第237号。以下「法」という。）第2条第1項第2号に規定する財務省令で定める書類（その作成に代えて電磁的記録（電磁的方式、磁気的方式その他の人の知覚によつては認識することができない方式で作られる記録であつて、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。）を作成する場合における当該電磁的記録を含む。以下同じ。）は、届出書、報告書、申出書、申立書、計算書、明細書その他これらに準ずる書類とする。

iii. 税務書類の作成（税理士法基本通達2-5）

法第2条第1項第2号に規定する「作成する」とは、同号に規定する書類を自己の判断に基づいて作成することをいい、単なる代書は含まれないものとする。

iv. 情報通信技術利用法の施行

税務官公署に対する申告等につき電子情報処理組織を使用する方法により行うことができることとなり、この方法による場合には、この申告等に係る申告書等（書面）の作成は行われず、この申告等に係る電磁的記録を作成して提出することになる。

日本国憲法第30条には、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」とある。国民が法律に従い主要な税目の納税義務を履行するときは、申告納税制度により、納税者自らが課税標準と税額を計算し、申告し、納付する方法によることが原則となっている。したがって、「税務書類の作成」は、日本の税体系の複雑さから、知

識不足により納税者自らが課税標準と税額を計算できない場合においても、不利益を被らないよう援助するためのものである。

また、税理士は、他人の求めに応じ申告書等を作成した場合には、署名押印の義務が課されており、税務に関する専門家としてその作成に関与した責任を明示しなければならず、また、その関与の程度を個別に明らかにする場合には、計算事項、審査事項等を記載した書面の添付が権利として付与されている。このことは、申告書等の信頼性を保証するものである。

以上のように、「税務書類の作成」は、申告納税制度の円滑化に資する公共性の高い業務であることから、税理士の独占業務とされている。

(ウ) 税務相談

i. 税務相談（税理士法第2条第1項第3号）

税務官公署に対する申告等、第1号に規定する主張若しくは陳述又は申告書等の作成に関し、租税の課税標準等（国税通則法（昭和37年法律第66号）第2条第6号イからへまでに掲げる事項及び地方税に係るこれらに相当するものをいう。以下同じ。）の計算に関する事項について相談に応ずることをいう。

ii. 税務相談（税理士法基本通達2-6）

法第2条第1項3号に規定する「相談に応ずる」とは、同号に規定する事項について、具体的な質問に対して答弁し、指示し又は意見を表明することをいうものとする。

一般的な租税法の解説、講習会において仮説例に基づき税額の計算練習をするような行為などは、ここにいう「税務相談」には該当しない。相談の内容は多岐にわたり、相談を受けた税務事案を、仮定の計算例のみで応答することは難しく、租税知識や税務経験に基づいて、課税標準や納付すべき税額等の具体的な計算方法を示すことになる。

一般に税理士は、納税者と顧問委嘱契約等を結んだ場合、「税務相談」は必要に応じて行い、その結果を「税務代理」や「税務書類の作成」に関連させることを一連の業務としている。「税務相談」は、課税標準等の計算について相談することであり、前述の「税務代理」、「税務書類の作成」の準備段階としても考える必要がある。

この「税務相談」が無資格者により行われることを想定した場合、租税知識や税務経験が十分でないことから、誤った応答がなされる危険性も高く、さらに、納税者がその相談結果に基づいて自ら申告等をした場合、誤った応答が表出せず、責任の所在が不明確になる恐れもある。また、価格が安い等の理由で無資格者に「税務相談」を依頼したため、自らの権利を擁護してもらいたい調査立会い等の場面でも、頼りにならないその者に「税務代理」を依頼することも想定される。

「税務相談」については、納税者の権利を守り、納税義務の適正な実現を図るため、多様な税務事案に対して十分な応答をする必要があり、租税について高い専門性を備えた税理士でなければ対応できないため、独占業務とされている。

(4) 税理士業務が独占業務となった歴史的経緯

税理士業務が独占業務となった歴史的経緯を三つの時代に分けて検証する。

(ア) 税務代弁者の時代 ～悪質な税務代弁者の取締り～

明治 37 年、日露戦争が始まると、政府は戦費調達のためから非常時特別法を成立させ、営業税を重課するようになった。この頃、特に関西地方において、納税者は売上金額等の課税標準の届出、帳簿の記帳等に関して、退職税務官吏や会計に詳しい者に相談し、営業税等の申告の依頼を行うようになった。納税者のニーズに応じて税務代理業務を専門的に行う職業が発生してきたのである。

ところが、故のない異議申立て等を納税者に勧めたり、税務官庁に対する紛争をそのかしたりして、それを解決するためと称して不当な請求をする代理業者が出現するようになった。

これに対応すべく、大阪府は明治 45 年に府令第 45 号をもって「大阪税務代弁者取締規則」を制定した。これにより、税務代理を行うものは税務代弁者と称されることになった。遅れて、昭和 11 年には京都府において、府令第 13 号をもって「京都税務代弁者取締規則」が制定された。

税務代弁者は納税者の必要性から自然発生的に生じ、取締規則によって公に認知されることになった。

(イ) 税務代理士の時代 ～職業として法制化、独占業務化～

昭和 12 年の日中戦争、昭和 16 年の太平洋戦争による膨大な戦費を調達するため、政府は相次いで増税を行い、税制も複雑なものになっていた。そのため、ますます税務の専門家が必要とされるようになった。また、課税側においては、税務官吏の多くが徴兵されていったため、人手不足が深刻な問題となった。

そのような状況下で、税務当局の監視下に置き、税務行政の円滑化を図るため、政府は許可制として資格を認め、昭和 17 年 1 月 8 日第 79 回帝国議会に「税務代理士法案」を提出し、同年 2 月 23 日法律第 46 号として施行された。

税務代理士法第 1 条には、「税務代理士は所得税、法人税、営業税その他の命令を以て定むる租税に関し他人の委嘱に依り税務官庁に提出すべき書類を作成し又は審査の請求、訴願の提起その他の事項（行政訴訟を除く）に付き代理を為し若しくは相談に応ずるを業とす」とあり、この税務代理士の業務は、昭和 24 年の最高裁判決において、「営利の目的の有無ないし有償無償の別は問わない」と示されており、無償独占と解されている。

(ウ) 戦後から税理士法制定までの時代 ～申告納税制度による税制の民主化～

終戦後、昭和 22 年になると、賦課課税方式に代えて申告納税制度が所得税・法人税等直接税の分野で採用され、税制についても民主化が推し進められた。

昭和 24 年、25 年と二度にわたりシャープ博士（コロンビア大学）を団長とする税制使節団が訪れ、シャープ使節団報告書をまとめて、日本政府に対して勧告を行った。

その報告書は、税制・税務行政に関しては申告納税制度の普及、法人税と所得税の青色申告制度の採用、税務代理士制度へも及ぶものであった。

第一次勧告では、「…適正な税務行政を行なうためには、納税者が税務官吏に対抗するのに税務官吏と同じ程度の精通度をもってしようとするれば、かかる専門家の一団の援助を得ることが必要である。…税務代理士の資格試験については、租税法規並びに租税及び経理の手続きと方法のより完全な知識をためすべきである。」としている。

また、第二次勧告では、「能率的な租税制度は、税務当局に対し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のである。」としている。

この勧告を背景として、「税理士法」が昭和 26 年 6 月 15 日に公布され、7 月 15 日施行された。

当時の税理士法第 2 条には、現在の税理士業務である「税務代理」、「税務書類の作成」、「税務相談」が明記されており、その後幾度かの改正を経ることとなるものの原型はこの時に出来上がったといえる。また、当時の税理士法第 52 条にも、「税理士でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除く外、税理士業務を行つてはならない。」とされている。

税理士法制定後、現在に至るまで「税理士業務」はその範囲が拡大することはあっても、一貫して税理士の独占業務となっている。

税務行政の混乱を防ぎ、納税者が不当な扱いを受けたりしないようにするためには、悪質な税務代弁者を取締り、許可制として資格を認め、「税務代理士」として正式に職業化し独占業務化させる必要があった。さらに税制の民主化を進めるため、シャープ勧告を背景として、租税法規等の知識を試された納税者を代理する資格のある専門家集団を「税理士」とした。

申告納税制度による納税者の自主申告は、租税に関する法令に準拠することが要請され、申告の仕方いかんによっては、納税者は税法上の優遇措置等の利益を受けられなくなり、被らなくても済む不利益を被ることがありえる。納税者側からすれば、租税に関する法令に関して、素人である自分達にこのようなことがないよう、専門家集団が代理人として用意されていることは有益である。また、行政の面からすれば、そのような専門家集団に、納税者の代理人としての地位を与え、税務に関する一定範囲を独占させれば、税務行政は円滑化し監督もしやすくなるということである。

(5) まとめ

税理士及び税理士法人のみが業として独占することができる「税理士業務」は、税理士に与えられた権利である。

税理士に「業務独占権」が与えられた理由は、

(ア)歴史的経緯から見た場合

税務代理業の悪用を防止し、戦争による増税で複雑化する税制に対応するためであり、また、申告納税制度の導入による税制の民主化のために、租税法規等の知識を試された納税者を代理する資格のある税理士に、税務の一定範囲を独占させることは、納税者及び行政の両方にとって有益であった。

(イ)「税理士業務」の内容から見た場合

「税務代理」、「税務書類の作成」、「税務相談」のいずれにおいても、高い専門性、公共性を必要することから、無資格者が行った場合の危険性と社会に対する影響を考慮すれば、納税者の権利を擁護しつつ申告納税制度と納税義務を適正に実現することができる税理士に独占させておく必要がある。

以上のように考察する。

第3節 補佐人制度

(1) 補佐人制度

税理士法により補佐人となる権利が与えられた「補佐人制度」とは、以下のとおりである。

(ア)補佐人制度（税理士法第2条の2）

税理士は、租税に関する事項について、裁判所において、補佐人として、弁護士である訴訟代理人とともに出頭し、陳述をすることができる。

2 前項の陳述は、当事者又は訴訟代理人が自らしたものとみなす。ただし、当事者又は訴訟代理人が同項の陳述を直ちに取り消し、又は更正したときは、この限りでない。

(イ)業務の範囲（税理士法第48条の6）

前条に規定するもののほか、税理士法人は、第2条の2第1項の規定により税理士が処理することができる事務を当該税理士法人の社員又は使用人である税理士（以下この条及び第48条の20第4項において「社員等」という。）に行わせる事務の委託を受けることができる。この場合において、当該税理士法人は、委託者に、当該税理士法人の社員等のうちからその補佐人を選任させなければならない。

税理士法人は補佐人として陳述する事務の受任主体となる一方で、税理士法人自体はこの補佐人とはならず、その税理士法人の自然人たる税理士が補佐人となる。

(ウ)「補佐人」とは

i. 民事訴訟法第60条の補佐人

当事者、法定代理人、または訴訟代理人とともに期日に出頭し、これらの者の陳述を補足する者のことをいう。補佐人として出頭するには、民事訴訟法上、裁判所の許可を得ることが必要であり、また、この許可はいつでも取り消すことができる

ものとされている（民事訴訟法第 60 条第 1 項、第 2 項）。

ii. 税理士補佐人制度の補佐人

民事訴訟法第 60 条の特例という位置付けで、税務訴訟等においては、税理士が補佐人として出頭し陳述することにつき、裁判所の許可を得なくてもよいことになっている（本人訴訟の場合を除く）。

なお、税理士補佐人制度の規定は、刑事事件の場合には適用されない。

(エ) 「租税に関する事項」とは

税理士法第 2 条の 2 第 1 項によれば、税理士が裁判所において補佐人として陳述できるのは、「租税に関する事項について」ということになっている。つまり、税理士が補佐人として陳述できるのは、税理士法第 1 条、第 2 条の範囲内であり、租税法上の事項に限定される。

例えば、課税処分取消訴訟においては、原告たる納税者の主張の正当性を明らかにするため、税法上当該処分が違法であるという法律上・事実上の「陳述」をすることになり、実際には租税実体法の解釈がその中心になる。

(オ) 「陳述」とは

「陳述」とは、「主張」・「立証」のことと解し得る。また、証人尋問もできるとされている。

「主張」には、法律上の主張と事実上（要件事実）の主張があり、処分取消訴訟において、補佐人たる税理士は、税法上処分が違法であるという法律上・事実上の主張を行っていくことになる。

「立証」とは、主張の裏付けとして証拠による証明を行うことであり、具体的には、書証や証人尋問などを行っていくことになる。

(2) 補佐人制度創設の趣旨

補佐人制度の創設により、税理士は、租税に関する事項について、裁判所の許可を要することなく、弁護士である訴訟代理人とともに補佐人として裁判所に出頭し、陳述をすることができることとされた。

これは、租税に関する争訟が高い専門技術性を有していることに鑑み、行政上の不服申立て手続きと同様、訴訟手続きにおいても、税務の専門家である税理士が補佐人という立場を通じて納税者を援助する活動を常に行い得るようにすることが、ひいては申告納税制度の円滑、適正な運営に資することになるとの趣旨から設けられたものである。

(3) 補佐人制度創設前の税務争訟

不服申立手続（異議申立手続・審査請求手続）の段階においては、かねてより税理士が納税者の代理人となることが認められていた（国税通則法第 107 条）。

審査請求に対する裁決に不服がある場合、司法裁判所に訴訟を提起することとなるが、

民事訴訟法上、税理士は訴訟代理人となることができない（民事訴訟法第 54 条）。税理士が訴訟に関与するためには、裁判所の許可を得て「補佐人」（民事訴訟法第 60 条）となるしかなかったが、裁判所は、弁護士には当然税理士資格があることから補佐人申請を却下してきた。

一方、課税庁を被告とする訴訟については、課税庁はその職員を訴訟代理人に指定できることになっている。これにより、各国税局単位で、訴訟を専門に担当する「国税訟務官」及びその補助として「国税実査官」が配置されている。このような状況は原告側である納税者にとって明らかに不利であった。

（4） まとめ

税理士法における「補佐人制度」は、納税者の権利を訴訟の場においても擁護することができ、申告納税制度の円滑化にも資することができる税理士に与えられた権利である。

補佐人制度が創設された平成 13 年の改正前の平成 11 年度における税務訴訟の終結をみると、430 件の税務訴訟のうち、原告たる納税者が勝訴した事件は、6.1%にすぎない。

このように原告側の勝訴率が低い主な理由の一つは、税の専門家である税理士が訴訟に関与できないために、裁判所に対する原告側の租税実体法の解釈について説得力が不十分であることが考えられる。

この補佐人制度の創設によって、原告側と課税庁側との不公平の是正（課税庁側はその職員を訴訟代理人に指定できる（国の利害に関係のある訴訟についての法務大臣の権限等に関する法律第 5 条））による原告側の勝訴率の増加が期待されているところである。

第 4 節 書面添付制度

（1） 書面添付制度

税理士に与えられた権利とされる「書面添付制度」とは、税理士法第 33 条の 2 に規定する「計算事項、審査事項等を記載した書面の添付」と税理士法第 35 条に規定する「意見の聴取」を総称したもので、以下のとおりである。

（ア）計算事項、審査事項等を記載した書面の添付（税理士法第 33 条の 2）

税理士又は税理士法人は、国税通則法第 16 条第 1 項第 1 号に掲げる申告納税方式又は地方税法第 1 条第 1 項第 8 号若しくは第 11 号に掲げる申告納付若しくは申告納入の方法による租税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは、当該申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

2 税理士又は税理士法人は、前項に規定する租税の課税標準等を記載した申告書で他人の作成した者につき相談を受けてこれを審査した場合において、当該申告書が当該租

税に関する法令の規定に従って作成されていると認めるときは、その審査した事項及び当該申告書が当該法令の規定に従って作成されている旨を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。

3 (略)

(イ)意見の聴取(税理士法第35条)

税務官公署の当該職員は、第33条の2第1項又は第2項に規定する書面(以下この項及び次項において「添付書面」という。)が添付されている申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、当該租税に関し第30条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対し、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない。

2 添付書面が添付されている申告書について国税通則法又は地方税法の規定による更正をすべき場合において、当該添付書面に記載されたところにより当該更正の基因となる事実につき税理士が計算し、整理し、若しくは相談に応じ、又は審査していると認められるときは、税務署長(当該更正が国税庁又国税局の当該職員の調査に基づいてされるものである場合においては、国税庁長官又は国税局長)又は地方公共団体の長は、当該税理士に対し、当該事実に関し意見を述べる機会を与えなければならない。ただし、申告書及びこれに添付された書類の調査により課税標準等の計算について法令の規定に従っていないことが明らかであること又はその計算に誤りがあることにより更正を行う場合には、この限りでない。

3 (略)

4 (略)

(2) 書面添付制度導入の経緯

書面添付制度は、昭和31年の税理士法改正を起点として、昭和55年、平成13年の二度にわたり改正され、少なくとも、納税環境を整備するための制度として、納税者、税理士、課税庁のそれぞれの問題解決のために存在してきた。しかしながら、この制度が普及・定着したとは言い難いのが現状である。以下、書面添付制度導入の経緯を概観する。

(ア)昭和31年税理士法改正 ～計算事項等を記載した書面の添付～

昭和26年に税理士法が制定された後、各方面から制度の見直しの論議が起きた際、税理士会からは税務計算書類の監査を税理士業務に加えたいとの要望が行われた。

昭和31年当時の議論では、税務書類の監査は最終的には税務調査という形で国税当局が行うべきものであること、また、監査業務については公認会計士との職域の問題もあって、結局、税理士の監査制度は採用されるに至らなかった。しかし、税務書類の作成に、独立した公正な立場において納税義務の適正な実現を図ることを使命とす

る税理士が関与して、その責任を明らかにすることは、税務行政の円滑化等の効果が期待できることから、関わりの声は根強いものであった。

そこで、昭和 31 年の税理士法改正において、税理士の監査制度に代わるものとして、「書面添付制度」と称される税理士法第 33 条の 2（計算事項等を記載した書面を添付する制度）の規定が創設された。

(イ) 昭和 55 年税理士法改正 ～審査事項等を記載した書面の添付と付随業務～

昭和 55 年の税理士法改正では、税理士会からの要望としてではなく、課税庁側の提案として、税理士法第 33 条の 2 第 2 項（審査事項等を記載した書面を添付する制度）の規定が創設された。

同時に、税理士は、税理士業務に付随して、財務諸表の作成、会計帳簿の記帳代行等の会計業務を行うことができる旨の規定（税理士法第 2 条第 2 項）も創設された。

税理士法逐条解説では、「この規定が設けられた趣旨は、租税法に基づく税務計算が、企業の会計経理に関する知識を踏まえてその基礎の上に租税法に定められた納税義務の計算を行うもので、税理士の実際の業務は、財務書類の作成や記帳の代行と極めて密接な関連があり、これらの業務と併せて税理士業務を行っている実態にあるため、こうした現実を踏まえて、納税義務者から税務書類の作成、税務相談という本来の税理士業務の委嘱を受けた納税義務者について、その税理士業務に付随して会計業務を行うことができることを、いわば、確認的に明らかにすることにより、税理士の税務会計面における専門家としての地位を高めることにある。」と解している。

(ウ) 平成 13 年税理士法改正 ～事前通知前の意見聴取～

平成 13 年改正前までの「更正前の意見聴取制度」は、ほとんど利用されることがなかった。そのことについて、国税庁側の答弁によれば、税理士側の問題点として指摘され、税理士が書面を添付する顧客と添付しない顧客とを選別することになり、納税者との信頼関係を損なうことに懸念を持ったこと、また、書面添付がある場合において、更正前に税理士の意見を聴取するという制度は、さほどメリットにはならなかったこと等がその理由とされた。他方、税理士側からは、書面添付制度の利用が普及しなかったのは、制度設計上の問題であり、書面添付を行った場合の法的効果である税理士法第 35 条の「更正処分前の意見聴取制度」は、実務上の実益がなかったことが指摘された。

そこで、平成 13 年の税理士法改正にあたり「事前通知前の意見聴取制度」が創設され、平成 14 年から実施された。これにより、この書面添付制度はその枠組みを維持しながら存在意義を飛躍的に拡充したのである。具体的には、税理士が申告書に「計算事項、審査事項等を記載した書面の添付」をした場合には、税務当局は、その税理士に、調査の事前通知前に意見を述べる機会を与えなければならなかったのである。

当該書面に記載された事項は、税務の専門家である税理士からの申告書に関する情報であることから、申告審理や調査の要否等の判断において、積極的に活用されるほ

か、事前通知前の意見聴取の段階で疑義が解消し、結果として調査の必要性がないと認められた場合には、納税者の事務所等に臨場して行う帳簿書類の調査に至らないこともありうるかとされている。ただし、税理士が添付書面に虚偽の記載をした場合には懲戒処分を受けることがあるとしている。

(エ) 書面添付制度の円滑な運用に対する取組み

平成 13 年の税理士法の改正後、確かに書面を添付した申告書に係る帳簿書類を調査する場合には、税務当局から税理士に対して意見聴取が求められた。しかし、実際には、意見聴取が形式的に行われ、結果として、実地調査に移行することが常態となり、その運用は至って不十分であった。

そのため、その適正かつ円滑な運用に資するよう、税理士会と課税庁側は、改正後のフォローアップを目的とする検討の場として「改正税理士法フォローアップ検討会」を設けるなど、書面添付制度の円滑な運用に関する協議を続けた。

平成 19 年 4 月には、税理士会から国税庁に対して「書面添付制度の普及・定着について（要望）」が提出され、両者が認識を一つにして制度のより一層の普及・定着を図っていくため、「書面添付制度の普及・定着に関する協議会」を設置し普及策の検討を進めることとなった。平成 20 年 6 月には一定の結論を得て、添付書面の様式改訂や文書による調査省略通知の実施を柱とした「書面添付制度の普及・定着」という文書が合意事項として取りまとめられた。

平成 21 年 4 月、税理士会においては「添付書面作成基準（指針）」を定め、添付する書面にどのような内容を、どの程度記載すればよいのかという基準が具体的に示されている。一方、同年 7 月、国税庁においては事務運営指針を改正し、税理士会の定めた「添付書面作成基準（指針）」に沿って作成された書面が添付されることを前提として意見聴取を行い、その結果、事前通知による調査の必要性がないと判断された場合には、文書による調査省略通知を行うこととした。この改正を受けて、現在、税務実務において、本格的な運用が始まっている。

(3) 書面添付制度の趣旨

この制度の趣旨は、税理士が自己の作成した申告書について、どのように調製したものであるか等を明らかにした書面（税理士法第 33 条の 2 第 1 項における計算事項等を記載した書面）を添付すること、あるいは、他人が作成した申告書について審査した結果、適法に作成されている旨を明らかにした書面（税理士法第 33 条の 2 第 2 項における審査事項等を記載した書面）を添付することによって、申告納税制度の理念に沿った納税義務の適正な実現を図ることであり、さらに、その書面の添付を税務官公署が尊重することにより、税務行政の円滑化が図られることでもある。また、事前通知前の意見聴取は、疑問点が解決すれば税務調査の省略も結果としてありうるという、この書面添付制度の趣旨を実現するための補完的な役割を担うものである。

(4) 計算事項、審査事項等を記載した書面の内容

(ア) 計算事項等を記載した書面（税理士法第 33 条の 2 第 1 項）

税理士法第 33 条の 2 第 1 項に規定される書面は、税理士法施行規則第 17 条による第 9 号様式を用いることになっている。第 9 号様式は、「私（当法人）が申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項」として、記載項目は以下のとおりである。

- ・ 「1 自ら作成記入した帳簿書類に記載されている事項」とし、帳簿書類の名称、作成記入の基礎となった書類等
- ・ 「2 提示を受けた帳簿書類（備考欄の帳簿書類を除く）に記載されている事項」とし、帳簿書類の名称、備考
- ・ 「3 計算し、整理した主な事項」とし、(1) 区分・事項・備考、(2) (1) のうち顕著な増減事項・増減理由、(3) (1) のうち会計処理方法に変更等があった事項・変更等の理由
- ・ 「4 相談に応じた事項」とし、事項、相談の要旨
- ・ 「5 その他」

以上を記載事項として報告する形式となっている。この第 9 号様式の概要を示せば、図表 1 になる。省令第 9 号様式は、税理士がどのような書類に基づいて帳簿を作成し、どのような帳簿に基づいて計算又は整理を行い、どのような相談に応じたかを記載する場合に使用する書面である。以下、記載事項について個別に検討する。

図表 1

1	自ら作成記入した帳簿書類に記載されている事項
	帳簿書類の名称 作成記入の基礎となった書類等
2	提示を受けた帳簿書類（備考欄の帳簿書類を除く）に記載されている事項
	帳簿書類の名称 備考
3	計算し、整理した主な事項
	(1) 区分・事項・備考
	(2) (1) のうち顕著な増減事項・増減理由
	(3) (1) のうち会計処理方法に変更等があった事項・変更等の理由
4	相談に応じた事項
	事項 相談の要旨
5	その他

「1 自ら作成記入した帳簿書類に記載されている事項」とは、税理士が自ら作成し記入したということの意味する。換言すれば、依頼者が作成していないことを示すものである。それに対して、「2 提示を受けた帳簿書類（備考欄の帳簿書類を除く）に記載されている事項」では、依頼者が提示した帳簿書類、つまり、依頼者が作成したことを示すものであり、ここで依頼者の事務処理能力が明らかになる。なお、提示を受けたとしても申告書や帳簿書類の作成、作成に至るまでの過程において計算又は整理しなかったものは、備考欄に記載する。このように、「1 自ら作成記入した帳簿書類に記載されている事項」と「2 提示を受けた帳簿書類（備考欄の帳簿書類を除く）に記載されている事項」欄は、税理士の申告書作成についての依頼者からの委嘱内容や関与形態を開示し、税理士の責任範囲を明確にする機能がある。

「3 計算し、整理した主な事項」の(1)区分・事項・備考では、申告書を作成した税理士が、その過程において計算又は整理した勘定科目や申告調整科目等のうち、主要なもの及び課税標準の計算に当たって特に重要と認められるものを記載する。この項目では、税理士による主体的な検討項目が明らかになる。(2)(1)のうち顕著な増減事項・増減理由では、急激に変化した数値に関して意見を記載する。(3)(1)のうち会計処理方法に変更等があった事項・変更等の理由では、会計処理の変更を容易に行う会社かどうかを記載する。これらにより、会計及び税務処理に合理的な理由があるかどうかを判断することができる。

「4 相談に応じた事項」では、依頼者から受けた税務相談のうち、申告書の作成に特に重要となる事項に関する相談項目を事項欄に記載し、その相談内容、回答要旨、申告書への反映状況等を相談の要旨欄に記載する。この項目により、税理士が行った業務内容を具体的に開示するとともに、責任の範囲が明らかになる。また、課税庁側からは、税理士法第 36 条「脱税相談の禁止」、税理士法第 41 条の 3「助言義務」などの違反を監督できる項目である。

「5 その他」では、上記に記載できなかったものや、申告書の作成にあたり留意した事項、会社に対する税理士の関与の程度等を記載する項目である。この記載項目で注目すべきは、通常の税務申告書類等では表現することが難しい、会社の法令遵守姿勢や納税倫理思想を明示できることにある。また、税理士の所見を表明することにより「税務会計の適正意見」を記載することも考えられる。

(イ) 審査事項等を記載した書面（税理士法第 33 条の 2 第 2 項）

税理士法第 33 条の 2 第 2 項に規定される書面は、税理士法施行規則第 17 条による第 10 号様式を用いることになっている。第 10 号様式は、「私（当法人）が審査の依頼を受けた申告書に関し審査した事項」として、記載項目は以下のとおりである。

- ・ 「1 相談を受けた事項」とし、事項、相談の要旨
- ・ 「2 審査に当たって提示を受けた帳簿書類」とし、帳簿書類の名称、確認した内容

- ・ 「3 審査した主な事項」とし、(1)区分・事項・備考、(2)(1)のうち顕著な増減事項・増減理由、(3)(1)のうち会計処理方法に変更等があった事項・変更の理由
- ・ 「4 審査結果」
- ・ 「5 その他」

以上を記載事項として報告する形式となっている。この第10号様式の概要を示せば、図表2になる。省令第10号様式は、税理士が依頼者からどのような相談を受け、審査に当たってどのような帳簿の提示を受け、どのような事項の審査を行い、どのような結果であったかを記載する場合に使用する書面である。以下、記載事項について個別に検討する。

図表2

1	相談を受けた事項
	事項 相談の要旨
2	審査に当たって提示を受けた帳簿書類
	帳簿書類の名称 確認した内容
3	審査した主な事項
	(1)区分・事項・備考
	(2)(1)のうち顕著な増減項目・増減理由
	(3)(1)のうち会計処理方法に変更等があった事項・変更の理由
4	審査結果
5	その他

「1 相談を受けた事項」とし、依頼者から受けた税務相談のうち、申告書の作成に特に重要となる事項に関する相談項目を事項欄に記載し、その相談内容、回答要旨、申告書への反映状況等を相談の要旨欄に記載する。依頼者から申告に際しどのような相談を受け、それに対しどのように回答し、その結果としてどのような処理が行われたかを具体的に記載することにより、税理士が行った業務内容を明らかにし、責任の範囲が明確になるとともに、その申告書における課税標準の計算の信頼性がより高まることにつながる。

「2 審査に当たって提示を受けた帳簿書類」では、依頼を受けた申告書の審査を行うに当たり、納税者から提示を受けた帳簿書類の名称を記載し、その記載した帳簿書類に基づき、申告に関し、どのような内容について確認したかを記載する。税理士が審査に当たって、確認した帳簿の範囲を明確にするための項目である。もっとも、依頼者が作成した申告書を検討し、その適否を判断する過程において、申告書に不備が

ある場合には、依頼者にその不備について修正加筆等を指導し、適正な申告書を作成するという結果に導き、最終的に申告書が租税に関する法令の規定に従って作成されていることを認めることになる。したがって、あくまで申告書の適否を審査することとされているが、当然、審査の必要上、財務書類等を調査及び検討することもあると思われる。

「3 審査した主な事項」の(1)区分・事項・備考では、区分欄に税理士が審査した主な勘定科目、申告調整科目等を記載し、事項欄にその審査した内容を具体的に記載するとともに、関係資料との確認方法及びその程度を記載し、備考欄に審査の際に留意した事項等を記載する。税理士が審査にあたり、会計処理で企業会計上の利益と税務会計上の課税標準に顕著に影響を与えた勘定科目や申告調整科目等のうち、特に重要と認められるものを記載する。

この租税に関する法令の規定に従って作成されているかどうかの審査の対象はあくまで申告書である。そのために、例えば減価償却費の計算、棚卸資産の評価方法等が法人税法の定めるところに従って行われているかどうか等の審査が、租税に関する法令の定め枠内で関連の財務諸表にまで及ぶことがある。しかし、その財務諸表自体について一般的に審査し、それが適正に作成されている旨を記載するといったことは許されないと解すべきである。

「4 審査結果」では、審査した結果、申告書が法令の規定に従って作成されている旨を記載する。なお、審査において指導等を行った事項がある場合は、その内容を具体的に記載する。この項目に、「税務会計の適正意見」を記載することになると思われる。また、課税庁側からは、税理士法第 41 条の 3「助言義務」などの違反を監督できる項目である。

「5 その他」では、上記に記載できなかったものや、申告書の審査にあたり留意した事項、会社の法令遵守姿勢や納税倫理思想を記載する項目であると考えられる。

(5) 事前通知前の意見聴取

(ア)事前通知前の意見聴取 (税理士法第 35 条第 1 項、第 4 項)

税務官公署の当該職員は、第 33 条の 2 第 1 項又は第 2 項に規定する書面（以下この項及び次項において「添付書面」という。）が添付されている申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類を調査する場合において、当該租税に関し第 30 条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対し、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない。

2 (略)

3 (略)

4 前 3 項の規定による措置の有無は、これらの規定に規定する調査に係る処分、更

正又は不服申立てについての決定若しくは裁決の効力に影響を及ぼすものと解してはならない。

(イ)意見聴取の時期、方法

調査担当者は、事前通知予定日の1～2週間前までに第30条の規定による書面に記載された税理士等に対し意見聴取を行う旨を口頭（電話）で連絡し、意見聴取の日時、方法を取り決めるが、意見聴取は事前通知予定日の前日までに了することとし、原則として税理士等に来署依頼する方法により行う。なお、税理士等が遠隔地に所在している場合など来署が困難な場合には、電話による意見の聴き取り又は文書による意見の提出によって行われることもある。

(ウ)意見聴取の内容

i. 内容

意見聴取の目的は、添付書面を添付した税理士が申告に当たって計算等を行った事項に関することや、意見聴取前に生じた疑問点を解明することである。

調査担当者は、書面添付制度の趣旨を踏まえつつ、意見聴取により疑問点が解明した場合には、結果的に調査に至らないこともあり得ることを認識した上で、意見聴取の機会を積極的に活用し、例えば顕著な増減事項・増減理由や会計処理方法に変更があった事項・変更の理由などについて個別・具体的に質疑を行うなどして疑問点の解明等を行い、その結果を踏まえ調査を行うかどうかを的確に判断することとされている。

なお、意見聴取における質疑等は、調査を行うかどうかを判断する前に行うものであり、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものであることから、意見聴取における質疑等のみに基因して修正申告書が提出されたとしても、その修正申告書の提出は更正があるべきことを予知してされたものには当たらず自主修正として取り扱われ、過少申告加算税は課されない。この点は、その修正申告が、例えば納税者からの棚卸報告が誤っていた場合など、納税者側に主たる原因があるときには、書面添付制度のメリットになると考えられる。

一方で、税理士は添付書面を添付した時点で、税務署に対してだけでなく納税者に対しても、申告書の正確性をある程度は保証しているといえる。確かに意見聴取による修正申告の場合は、税務調査時のように直接、納税者に時間的・精神的負担を強いることはないし、過少申告加算税も課されない。しかし場合によっては、その正確性の保証が、修正申告分の本税負担について、税理士が納税者に納得のできる説明を困難にすることも予測される。書面添付につき、別途報酬を受け取っている場合には尚更である。したがって、税理士は、書面添付を行う納税者とは、日頃からより一層緊密な信頼関係を築いておくことが非常に重要であると考えられる。

A) 意見聴取後の税務署側の事務（法人課税部門の場合）

調査担当者は、意見聴取を行った後、次の事項を「応接簿」に記載して統括官

等の決裁を了し、法人税歴表（間接諸税にあっては、間接諸税調査簿）に編てつすることとなっている。

- ・ 相手方、応接者、調査対象法人名、応接方法、応接日時
- ・ 意見聴取した内容
- ・ 意見聴取した結果、税理士等に対して指導した事項
- ・ 調査への移行の有無
- ・ 「意見聴取結果についてのお知らせ」の送付要否
- ・ その他参考となる事項

B) 意見聴取結果の税理士等への連絡

(a) 調査に移行しない場合

意見聴取を行った結果、調査の必要がないと認められた場合には、税理士等に対し原則として「意見聴取結果についてのお知らせ」により行われる。ただし、意見聴取を行ったことに基因して自主的に修正申告書が提出された場合又はじ後の申告や帳簿書類の備付け、記録及び保存に関して指導した事項があるなどの場合には、口頭（電話）により行われる。

なお、口頭（電話）により意見聴取結果を税理士等へ連絡する場合には、「意見聴取結果についてのお知らせ」を送付しない理由を併せて説明し、じ後の添付書面の適切な記載等が図られるよう指導が行われる。

また、税理士等に対し「現時点では調査に移行しない」旨を連絡した場合であっても、その後申告書の内容等に対する新たな疑義が生じたときには、調査することを妨げるものではないが、その際、事前通知を行う場合には改めて意見聴取が行われる。

(b) 調査に移行する場合

意見聴取を行った結果、調査の必要があると認められた場合には、納税者に対する事前通知を行う前に、税理士等に対し意見聴取結果と「調査に移行する」旨の連絡が口頭（電話）により行われる。

なお、この場合において、税理士等に対する意見聴取結果の連絡と併せて税理士等に対する事前通知を行うこととしても差し支えないこととされている。

(エ) 意見聴取の有無と処分の効力との関係（税理士法第 35 条第 4 項）

税理士法第 35 条第 4 項では、仮に税理士に意見聴取の機会を与えないで調査が行われたとしても、その調査に係る処分には影響がない旨が規定されている。この規定があることにより、本来は意見聴取をすべき場合であっても、意見聴取が行われないうまま調査が実施される可能性が残されていることになる。

(6) 更正前の意見聴取、不服申立てに対する意見聴取

(ア) 更正前の意見聴取（税理士法第 35 条第 2 項）

添付書面が添付されている申告書について国税通則法又は地方税法の規定による更正をすべき場合において、当該添付書面に記載されたところにより当該更正の基因となる事実につき税理士が計算し、整理し、若しくは相談に応じ、又は審査していると認められるときは、税務署長（当該更正が国税庁又国税局の当該職員の調査に基づいてされるものである場合においては、国税庁長官又は国税局長）又は地方公共団体の長は、当該税理士に対し、当該事実に関し意見を述べる機会を与えなければならない。ただし、申告書及びこれに添付された書類の調査により課税標準等の計算について法令の規定に従っていないことが明らかであること又はその計算に誤りがあることにより更正を行う場合には、この限りでない。

この税理士法第 35 条第 2 項の基本的な趣旨は事前通知前の意見聴取（同条第 1 項）と同様であるが、第 1 項との相違点は第 30 条の規定による書面（税務代理権限証書）の提出が必要とされていない点である。

（イ）不服申立てに対する意見聴取（税理士法第 35 条第 3 項）

国税不服審判所の担当審判官又は地方公共団体の長は、租税についての不服申立てに係る事案について調査する場合において、当該不服申立てに関し第 30 条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該税理士に対し当該事案に関し意見を述べる機会を与えなければならない。

不服申立て事案については、税理士法第 33 条の 2 の規定による書面添付の有無に関わらず、第 30 条の規定による書面（税務代理権限証書）を提出している税理士に意見を述べる機会が与えられている。

（7） まとめ

この「書面添付制度」は、添付書面の記載事項や意見聴取で表明された税理士の意見が、申告納税制度の理念に沿った納税義務の適正な実現を可能にする、税務行政の円滑化に資することから、税務に関する専門家として尊重されるがゆえに税理士に与えられた権利である。

添付書面に記載された事項は、税務の専門家である税理士からの申告書に関する情報であるからこそ、課税庁側の申告審理や調査の要否などの判断で積極的に活用され、事前通知前の意見聴取による調査省略はそれ自体が制度の目的ではなく、あくまで納税義務の適正な実現という目的が達成された場合の結果とすべきである。

書面添付制度のさらなる普及・定着のためには、この制度が、調査省略を目的としたものではないこと、懲戒規定の有無にかかわらず、真摯な税務書類の作成という申告納税制度を確立するための手段として位置付けられていることなど、税務に関する専門家としての意識改革が必要であると思われる。

この制度が正しい理解により普及・定着すれば、金融機関等の外部機関から添付書面

の有無を評価される時期が来ることも予測され、納税者は自らの適正な申告・納税を積極的に表明するための費用として、税理士による書面添付の経済的負担を受け入れることも考えられる。

第5節 調査の通知

税理士に与えられた権利とされる「調査の通知」は、以下のとおりである。

(1) 税理士への調査の通知

調査の通知（税理士法第34条）

税務官公署の当該職員は、租税の課税標準等を記載した申告書を提出した者について、当該申告書に係る租税に関しあらかじめその者に日時場所を通知してその帳簿書類（その作成又は保存に代えて電磁的記録の作成又は保存がされている場合における当該電磁的記録を含む。以下同じ。）を調査する場合において、当該租税に関し第30条の規定による書面を提出している税理士があるときは、併せて当該税理士に対しその調査の日時場所を通知しなければならない。

2 前項の場合において、同項に規定する申告書を提出した者の同意がある場合として財務省令で定める場合に該当するときは、当該申告書を提出した者への通知は、同項に規定する税理士に対してすれば足りる。

平成26年度税制改正において、税理士法第34条第1項に規定する申告書を提出した者の同意がある場合として財務省令で定める場合に該当するときは、当該申告書を提出した者への通知は、第30条の書面を提出した税理士に対してすれば足りるとする税理士法第34条第2項が新たに新設された。この第2項の取り扱いに関しては平成26年7月1日以後に行う事前通知より適用されることとなっている。

税理士法第34条の規定は、国税通則法第74条の9で税務職員等に課されている、納税義務者に対する調査の事前通知義務と表裏一体の関係にある規定であり、今回新設された税理士法第34条第2項についても国税通則法第74条の9第5項において、同趣旨の規定が新設されたことに対応するものである。

(2) まとめ

改正後の「調査の通知」は、納税者を代理する税理士の権利がより明確化されたものである。この税理士法第34条第2項は、税理士の運用次第で、例えば納税者が税務調査に不慣れな場合に、事前通知の連絡時に調査担当者の言いなりに調査日程等を決めてしまい、事前準備が不十分なまま調査が実施され、そのことが納税者にとって不利な結果を招いた、というような事態を防ぐ一助になると考えられる。

第1章においては、税理士の権利と目されるものの沿革をまとめた。第2章の「税理士

業務」は、法律上の地位ともいえるもので、税理士には、法により税務の一定範囲を業として独占する資格が与えられている点を重視し、本稿では税理士の権利に組み込んだ。第3章の「補佐人制度」は、訴訟の場においても納税者の権利を擁護できるようになった点を重視し、本稿では税理士の権利に組み込んだ。第4章の「書面添付制度」（「計算事項、審査事項等を記載した書面の添付」と「意見の聴取」を総称したもの）と第5章の「調査の通知」は、税理士法においても職業上の権利として規定されているものである。

これらの権利に共通することは、税理士法第1条にある「…申告納税制度の理念にそつて、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…」ために、税理士にしか認められていないことである。業務を独占することができるのも、書面を添付することができるのも、全ては「税理士の使命」を果たすためのもので、そのための与えられた「税理士の権利」である。

第2章 税理士の責任と義務

第1節 沿革

税理士の責任に関する規定の変遷をみると次のようになる。

(1) 大阪税務代弁者取締規則（明治45年）・京都税務代弁者取締規則（昭和11年）

これらの規則の制定により、税務代理業務を行おうとする者は警察署長の許可制となった。また、名義貸しの禁止、一定の信用保持義務を定め、違反者に対しては業務停止や許可取消、事件簿の備付により無許可営業者には拘置又は科料とした。

(2) 税務代理士法の公布・施行（昭和17年）

税務代理業務は税務代理士のみ行うものとし、大蔵大臣の許可制となり、税務代理士となる資格を限定し、大蔵省の取締監督として事務所設置義務、帳簿設置義務、使用人届出義務、脱税相談禁止等を規定することにより資質の向上を図った。また税務代理士会が組織され、税務代理士は強制入会となった。税務代理士会は会則違反等会員の退会処分権の自治機能を持つこととなった。

(3) 税理士法の公布・施行（昭和26年）

税理士法の第1条において税理士の職責を規定、許可制度から原則試験制度への移行、国税庁への登録制度、税理士業務の対象税目の追加（地方税）、従来の税務代理士法に定める義務のほか、秘密保持・信用保持の義務の追加が行われた。

また、税務代理士会から任意加入脱退制の税理士会が創立され、会員の指導及び連絡に関する事務を行うこととなった。社団法人日本税理士会連合会も合わせて創立された。税理士会は自治監督権を持たず、国税庁長官に監督権限を一元化した。

(4) 昭和31年から55年の税理士法改正

昭和 31 年の税理士法改正においては、間接強制入会制への移行、税理士会及び税理士会連合会が税理士法に基づく特別法人となり、税理士会に関する規定の整備が行われた。

昭和 36 年の税理士法改正では、税理士の登録事務を日本税理士会連合会への委譲及び関連規定の整備、税理士会会則の許可制から届出制への変更や会員への監督権の付与及びその関連規定の整備等が行われた。

そして昭和 55 年の税理士法改正において、更なる税理士の資質向上、業務範囲の明確化が行われた。具体的には、税理士法 1 条が「職責」から「使命」へ変わり、中正な立場を明確化、税理士の業務対象税目が原則として全税目に拡大され、また会計業務を付随業務として行えることとなったのである。

この改正では義務の改正も行われ、帳簿作成義務の緩和及び合理化、使用人等に対する監督義務、委嘱者に脱税等の事実があったことを知った場合の委嘱者へ是正の助言事務の創設がされた。また、懲戒処分権者も国税庁長官から大蔵大臣に移行し、さらには税理士として登録したものは当然に税理士会の会員となる（登録即入会制）とされた。

(5) そして現在へ

平成 13 年の税理士法改正により、新たに研修受講の努力義務の規定が追加となった。平成 26 年の税理士法改正では名義貸しの禁止が税理士法上に明記され、また税理士会会則に租税教育その他知識の普及及び啓発活動に関する規定の記載義務を明記された。

上記までの変遷のうち、税理士の業務上の責任・義務等に関する規定を制定・改正別にまとめたものは、次の図表 3 となる。

図表 3：責任と義務等に関する規定の時系列

年	制定・改正	禁止・義務	現行法
明治 45 年 昭和 11 年	大阪税務代弁者取締規則 京都税務代弁者取締規則	(名義貸しの禁止) (信用保持義務)	
昭和 17 年	税務代理士法	事務所設置義務 帳簿作成の義務 脱税相談の禁止 秘密を守る義務 使用人等に対する監督義務	40 条①② 41 条 36 条 38 条 41 条の 2

図表 3 続き

年	制定・改正	禁止・義務	現行法
昭和 26 年	税理士法	職責の規定 税務代理の権限の明示 特別の委任を要する事項 税理士証票の提示 署名押印の義務 信用失墜行為の禁止 業務の制限 業務の停止	1 条 30 条 31 条 32 条 33 条 37 条 42 条 43 条
昭和 55 年	税理士法改正	職責から使命へ改正 会則を守る義務 助言義務	1 条 39 条 41 条の 3
平成 26 年	税理士法改正	研修 名義貸しの禁止	49 条の 2 37 条の 2

「現行法」項目は、現行法における条文番号を記載しております。

第 2 節 懲戒と税理士の責任・義務等

税理士の責任及び義務に関しては次の規定がある。

(1) 税務代理の権限の明示

「税理士は、税務代理をする場合においては、財務省令で定めるところにより、その権限を有することを証する書面を税務官公署に提出しなければならない。」(法 30 条、48 条の 16) とされている。提出時期についての規定はないが、通常は、その代理・代行行為をする最初のとき、申告や申請等の代理・代行の行為をするための書面を添付して提出される。なお、書面を提出しなかった場合の扱いについては、税務官公署は当該税務の代理・代行の行為を拒否できるとする裁判例(東京地裁昭和 39 年 11 月 28 日・行裁例集 15 卷 11 号 2128 頁)がある。

(2) 特別の委任を要する事項

税理士は、不服申立ての取下げや代理人の選任(復代理人の選任)をする場合、納税義務者の特別の委任を受けなければならない(法 31 条、48 条の 16)。これらは、納税義務者に重大な影響を及ぼすことから、一般的な税務代理の権限とは別に、特別な委任を受けなければならない。

委嘱を受けた税務に関して税理士又は税理士法人が、委嘱者たる納税義務者の知らないところで、さらに代理人（復代理人）を選任して当該税務代理を行わせることは、税理士又は税理士法人に対する納税義務者の信頼を損なうことになる事態も考えられ、特に納税義務者本人の委任を受けなければならないとしている。

（３） 税理士証票の提示

「税理士又は税理士法人が税務代理をする場合において、当該税務代理に係る税理士が税務官公署の職員と面接するときは、当該税理士は、税理士証票を提示しなければならない。」（法 32 条）

税理士は、税務代理を行うために権限のある税務職員と面接をする場合、その職員の求めがなくても税理士証票を提示しなくてはならない。しかしながら、この提示義務は税理士に課されているものであり、税務職員に対して税理士証票の提示がないときには面接を拒否する義務を課しているものではない。それゆえ、税務職員は提示がない限り面接してはならないということではない。

（４） 署名押印の義務

税理士又は税理士法人が税務代理をする場合において、租税に関する申告書等の税務書類を作成して税務官公署に提出するときは、その責任を明確にするために、当該税務代理に係る税理士は、当該書類に署名押印しなければならない。（法 33 条①前段）また、税理士又は税理士法人が税務書類の作成（法 2 条①二）をしたときは、当該税務書類の作成に係る税理士は、当該書類に署名押印しなければならない（法 33 条②）。

（５） 脱税相談等の禁止

「税理士は、不正に国税若しくは地方税の賦課若しくは徴収を免れ、又は不正に国税若しくは地方税の還付を受けることにつき、指示をし、相談に応じ、その他これらに類する行為をしてはならない。」（法 36 条）

脱税相談の禁止規定違反は、税理士又は税理士法人が脱税等の指示をしたり、相談に応じたこと自体により成立し、その指示、相談により納税義務者が脱税等の行為を実行したかどうかは必要とされない。税理士又は税理士法人による脱税相談等が実行されたことにつき、明確に把握される事情が存在する場合には、納税義務者による脱税等が行われなくても税理士又は税理士法人に対する処罰が行われることになる。

（６） 信用失墜行為の禁止

「税理士は、税理士の信用又は品位を害するような行為をしてはならない。」（法 37 条）禁止されている行為は、税理士一般の信用や品位にまで害を与える性格を有するものであり、裁判や行政処分において、この信用失墜行為の禁止規定に該当するとされたものとし

ては、税理士本人の自己脱税や多額かつ反職業倫理的な自己申告漏れ、調査妨害、名義貸し、業務懈怠、預かり納税資金の自己流用などの例がある。

(7) 秘密を守る義務

税理士は正当な理由がなくして、税理士業務に関して知り得た秘密を他に漏らし、又は窃用してはならない。税理士でなくなった後においても、また同様としている（法 38 条）。ここにいう「税理士業務に関して知り得た秘密」とは、税理士が税理士業務を行うに当たって依頼人の陳述又は自己の判断によって知り得た事実で、一般に知られていない事項及びその事実の関係者が他言を禁じた事項をいい（税基通 38-2）、「正当な理由」とは、本人の許諾又は法令に基づく義務があることをいう（税基通 38-1）。

また、「窃用」とは、税理士が本人の承諾なしに知り得た秘密を自己若しくは第三者のために利用することである（税基通 38-3）。

(8) 会則を守る義務

「税理士は、所属税理士会及び日本税理士会連合会の会則を守らなければならない。」（法 39 条、48 条 16）税理士による日本税理士会連合会の会則遵守義務は、昭和 55 年の法改正により税理士への指導、連絡、監督に関する事務が日本税理士会連合会の事務とされた（法 49 条 13②）ことから明文化されたものである。そして、遵守義務違反についても法 46 条に定める一般の懲戒処分の対象となりうる。

(9) 研修

税理士法 39 条の 2 において、「税理士は、所属税理士会及び日本税理士会連合会が行う研修を受け、その資質の向上を図るように努めなければならない。」と研修受講に関する努力義務規定が明記された。さらに、研修体制の整備・充実を図る目的から、税理士会及び日本税理士会連合会の規定にもそれぞれ会則において会員の研修に関する規定を定めなければならないこととされている（法 49 条の 2②六、法 49 条の 14①五）。

(10) 事務所の設置

税理士は、税理士業務を行うための事務所を設けなければならないと定められている。（法 40 条①）一方で、税理士は事務所を二以上設けてはならない旨の規定も定められている（法 40 条③）。税理士法が税理士の事務所を定めている趣旨は、税理士の所在を明確なものにするとともに、税理士以外の者が税理士業務を行うことを排除しようとするものである。

また税理士事務所を一つに限定するのは、法律関係の明確化のためには税理士の業務活動の本拠を一か所に限定するのがよいと考えられ、しかも、税理士の個人的監督能力を超えて業務の範囲が拡大することを防止し、税理士でない者が税理士業務を行うことを予防

しようとするためである。

(1 1) 帳簿作成の義務

「税理士は、税理士業務に関して帳簿を作成し、委嘱者別に、かつ、1 件ごとに、税務代理、税務書類の作成又は税務相談の内容及びそのてん末を記載しなければならない。」そして、その帳簿は、閉鎖後 5 年間保存しなければならない（法 41 条）。帳簿への記載は、税理士が、納税者から一年度の税務代理、税務書類の作成及び税務相談を総括して受託しているような場合、その年度内において当該納税者に関する税務代理、税務書類の作成及び税務相談を実際に行った都度、そのそれぞれについて記載するものとされている（基本通達 41-1）。

(1 2) 使用人等に対する監督義務

「税理士は、税理士業務を行うため使用人その他の従業者を使用するときは、税理士業務の適正な遂行に欠けるところのないよう当該使用人その他の従業者を監督しなければならない。」（法 41 条の 2）

税理士が、税務に関する専門家とし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との税理士の使命（法 1 条）を実現するためには、自らが納税義務者の信頼を損なうような行為をしないということばかりでなく、税理士の使用人その他の従業者が非違行為をしないように十分な監督を行うことが必要になってくる。そこで税理士法は、税理士が税理士業務を行うため使用人その他の従業者を使用するときは、税理士業務の適正な遂行に欠けるところのないよう当該使用人その他の従業者を監督しなければならないと定めている（法 41 条の 2）。

(1 3) 助言義務

「税理士は、税理士業務を行うに当たって、委嘱者が不正に国税若しくは地方税の賦課若しくは徴収を免れている事実、不正に国税若しくは地方税の還付を受けている事実又は国税若しくは地方税の課税標準等の計算の基礎となる事実の全部若しくは一部を隠ぺいし、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助言しなければならない。」（法 41 条の 3）

助言義務違反が成立するためには、「不正に」税の賦課・徴収等を免れていることを税理士が知っていながら是正の助言をしなかったことが必要であるが、この「不正に」は、除斥期間が 7 年とされる場合（国通 70 条④）や脱税犯の構成要件（所税 238 条①ほか）の用例と同様、故意があるときと解されている。

なお、税理士が助言したにもかかわらず委嘱者が助言に従わなかったとしても助言義務違反にはならない。ただし、そのまま委嘱者について税理士業務を継続して行う場合には、不真正税務書類作成禁止違反等（法 45 条①②）に該当する恐れがある。

(14) 業務の制限

国税・地方税に関する行政事務に従事していた国家公務員・地方公務員で税理士になった者は、離職後1年間は、その離職前1年間に占めていた職の所掌に属すべき事件について税理士業務を行ってはならないとされている。ただし、国税庁長官の承認を受けた者は、この業務制限から除外される（法42条）。

また、当該税理士が租税の課税標準の調査や徴収に関する事務に従事していた場合であっても、これらの事務処理を指導監督する事務のみに従事していた場合などには、業務制限を受けないとされている（基本通達42-1）

(15) 業務の停止

弁護士、外国法事務弁護士、公認会計士（会計士補）、弁理士、司法書士、行政書士若しくは社会保険労務士の業務を停止された場合、又は不動産鑑定士（若しくは不動産鑑定士補）が鑑定評価等業務を禁止された場合に、これらの者が税理士でもあるときには、当該処分を受けている間は、税理士業務も行ってはならない（法43条前段）。

このような税理士業務以外の業も行っている税理士が、他の資格業法において業務の停止・禁止の懲戒処分を受けたにもかかわらず、税理士業務を続けることは税理士の信用・品位を損なうことになるとして、税理士業務も停止することが定められたものである。

なお、他の業務を兼ねている税理士が、他の業務について除名、登録の抹消等の懲戒処分を受けたときは、税理士の欠格事由（法4条）に該当することになり、税理士の登録が抹消されることになる（法26条①四）。

第3節 懲戒の種類と罰則

税理士法は、税理士に適正な納税義務の実現を図る担い手としての使命を与え、その使命を達成するという行政目的から、その業務執行に関して一定の権限を付与している。一方、国家的な保護を享受している税理士に対して、業務執行上の秩序の保持を要請するため、税理士法に制限又は義務を規定し、その実行性を担保するための一つ的手段として、戒処分や刑罰を用いることとしている。

この懲戒制度の趣旨は、直接的には納税者の権利・利益の救済という観点から設けられているものではなく、納税義務の実現に税理士が関与する場合に、納税義務が租税法規に従って、業務独占を保障されている税理士により適正に実現されることを担保するべく設けられているものであり、税理士懲戒制度の第一次的機能は一般的な納税義務の適正な実現という点にあるとされている。

(1) 懲戒の種類

税理士法第44条（懲戒の種類） 税理士に対する懲戒処分は、左の3種とする。

1 戒告 二 二年以内の税理士業務の停止 三 税理士業務の禁止

税理士法は、税理士に対する懲戒処分として、(ア) 戒告、(イ) 2年以内の税理士業務の

停止、(ウ) 税理士業務の禁止の 3 種類を規定している。

(ア) 戒告

戒告とは、義務違反に対し、本人の将来を戒める旨の申渡しをする処分であり、3 種類の懲戒処分の中で最も軽いものである。

戒告処分を受けた税理士は、税理士業務あるいは税理士の資格についての具体的な変動は生じないので、引き続き税理士業務を行うことができる。しかしながら、懲戒処分が行われた場合には、その旨を官報により公告することとされており(法 48)、戒告を受けた税理士は、個人的な名誉や業務上の信用を失うことになる。この点に行政処分たる戒告処分の効果が求められ、この効果を通じて税理士全体の信用と品位に資するという懲戒処分の所期の目的が達せられることになる。

(イ) 2 年以内の税理士業務の停止

2 年以内の税理士業務の停止は、税理士業務を行うことを一定期間停止することを命ずる処分であり、その停止期間を 2 年以内のどの程度とするかは懲戒処分権者(財務大臣)の裁量に委ねられている。

この処分を受けた場合には、税理士登録は抹消されないが、業務停止の処分を受けたときから一切の税理士業務を行うことができなくなる。したがって、当該処分を受けた場合には、法 2 条又は法 2 条の 2 に規定する税理士業務に関する納税者との間の契約は解除されなければならない。当該処分によって、税理士登録についての変動は生じないが、税理士会の会員権については、それぞれの所属税理士会の会則の定めるところにより、内部的な処分を受けることとなる。

(ウ) 税理士業務の禁止

税理士業務の禁止は、税理士業務を行ってはならない旨を命ずる処分であり、3 種類の懲戒処分のなかで最も重い処分である。当該処分を受けた税理士は、税理士登録を抹消される(法 26①四)とともに、税理士としての欠格条項に該当することとなり、処分を受けた日から 3 年を経過しない間は税理士となる資格を有しないから、当該期間中は税理士登録を行うことができない。

当該 3 年を経過後に再び登録を受けようとする場合、法 24 条 7 号は「税理士の信用又は品位を害する虞があり、その他税理士の職責に照らして税理士としての適格性を欠く者」は税理士の登録を受けることができないと規定していることから、過去の非行の性質や内容等も勘案して、登録拒否事由に該当するか否かが判定され、単に 3 年が経過したことのみをもって、当然に登録拒否事由に該当しないとされるということではない。

上記、懲戒の種類をまとめたものが次の図表 4 である。また各懲戒種類に対する処分件数は以下のとおりである。

図表 4 懲戒種類と処分件数

区分	処分の性格	税理士の地位	庁HP官報	税理士登録	税理士会員	税理士証票	処分期間経過後の業務再開
戒告	違反税理士の将来を戒める旨の申渡しをする処分	保持	掲載(官報のみ)	現状	現状	現状	
停止	税理士業務を行うことを一定期間停止することを命ずる処分	保持	掲載	現状	現状	返還(法28)	即再開可能
禁止	税理士業務を行ってはならない旨を命ずる処分	禁止処分は、税理士としての欠格事由に該当。処分を受けた日から3年を経過する日まで「税理士となる資格」を有しない(法4七)	掲載	抹消(法26①四)	脱会	返還(法28)	3年経過後に申請→審査→再登録

【税理士・税理士法人に対する懲戒処分件数(全国)】

(単位：件)

会計年度	19	20	21	22	23	24	25
処分等件数	19	30	29	37	34	41	50
戒告	0	0	0	0	0	0	0
停止	14	18	22	26	26	36	45
禁止	5	12	7	11	8	5	5

(2) 懲戒処分事由

税理士法第45条(脱税相談等をした場合の懲戒) 財務大臣は、税理士が、故意に、真正の事実を反して税務代理若しくは税務書類の作成をしたとき、又は第36条(脱税相談等の禁止)の規定に違反する行為をしたときは、2年以内の税理士業務の停止又は税理士業務の禁止の処分をすることができる。

2 財務大臣は、税理士が、相当の注意を怠り、前項に規定する行為をしたときは、戒告又は2年以内の税理士業務の停止の処分をすることができる。

税理士法第46条（一般の懲戒） 財務大臣は、前条の規定に該当する場合を除くほか、税理士が、第33条の2第1項若しくは第2項の規定により添付する書面に虚偽の記載をしたとき、又はこの法律若しくは国税若しくは地方税に関する法令の規定に違反したときは、第44条に規定する懲戒処分をすることができる。

懲戒処分は税理士に対し不利益をもたらすものであるため、懲戒処分の構成要件は法律によって明確化されなければならない。税理士法45条及び46条は、税理士に対する懲戒処分について、財務大臣の懲戒処分の権限と懲戒事由の構成要件を定めている。

懲戒処分は、税理士としてふさわしくない行為について、その行為の内容、情状に応じてなされることになる。

(ア) 脱税相談等をした場合の懲戒（法45条）

i. 第1項

税理士が提供された資料に基づいて職業専門家としての知識と経験による判断をもって、真正の事実を反することを知りながら、故意に（作為的意思を持って）真正の事実を反して税務代理若しくは税務書類の作成をし、又は第36条（脱税相談等の禁止）に規定する脱税相談等に関与することは、税理士として最も悪質な行為である、したがって、税理士がこれらの行為をしたときは、懲戒処分のうち、最も重い処分である2年以内の税理士業務の停止又は税理士業務の禁止の処分の対象となる。

「故意」とは、事実を反し又は反するおそれがあると認識して行うことをいうものとされる（基通45-1）。

「真正な事実を反して税務代理若しくは税務書類の作成したとき」とは、税理士が委嘱者である納税者から提示を受けた真実の帳簿、書類等に基づき自己の職業専門家としての知識と経験による判断をもって真正の事実を反することを認識しながら、あえてその不真正な事実について税務代理又は税務書類の作成をしたことをいう。

「税理士法第36条に規定する行為」とは、税理士が、不正に国税若しくは地方の賦課若しくは徴収を免れ、又は国税若しくは地方税の還付を受けるときにことにつき、指示をし、相談に応ずる行為、その他これらに類似する行為をいう。

ii. 第2項

税理士は、常に相当の注意をもって、真正な事実に基づいて税理士業務を行うことが要請されているが、この相当の注意を怠り、真正の事実を反して税務代理若しくは税務書類の作成をし、又は税理士法第36条（脱税相談等）に規定する脱税相談等の行為をした場合、それが職業専門家である税理士として払うべき相当の注意を怠ったことに基因しているときは、戒告又は2年以内の税理士業務の停止処分の対象とされる（法45②）。

「相当の注意を怠り」とは、税理士が職業専門家としての知識経験に基づき通常その結果の発生を予見し得るにもかかわらず、予見し得なかったものをいう（基通45-2）。

税理士は税務に関する専門家であるから、その地位にあるものとして通常払うべき相当の注意を怠ったことに対して、その結果の重大性から懲戒処分の対象とされるものである。

(イ) 一般の懲戒 (46 条)

税理士が、故意又は過失による重大な過誤ではなく、一般的に税理士として違反行為を行った、すなわち、45 条に規定する行為に該当する場合を除き、税理士法第 33 条の 2 第 1 項若しくは第 2 項(計算書類、審査事項等を記載した書面の添付)の規定により添付する書面に虚偽の記載をし、又は税理士法若しくは国税若しくは地方税に関する法令の規定に違反した場合、その税理士は、戒告、業務停止又は業務禁止の懲戒処分の対象とされる。

「第 33 条の 2 第 1 項若しくは第 2 項の規定により添付する書面に虚偽の記載をしたとき」とは、当該書面に記載された内容の全部又は一部が事実と異なっており、かつ、当該書面を作成した税理士がそのことをあらかじめ知っていたと認められる場合をいうものとされる(基通 46-1)。

図表 5

【税理士・税理士法人に対する懲戒処分等の考え方(財務省告示第 104 号)】

対象行為		判断要素	量定の範囲 (法規定)	
法 45 条 (不真正税務代理等)	第 1 項 (故意)	不正所得金額等	6 月以上 2 年以内の停止又は禁止	
	第 2 項 (過失)	申告漏れ所得金額等	戒告又は 2 年以内の停止	
法 46 条	法 33 条の 2 の虚偽記載		2 年以内の停止又は禁止	
	法 37 条 (信用失墜行為)	自己脱税 (重加)	不正所得金額等	2 年以内の停止又は禁止
		多額かつ半職業倫理的な自己申告漏れ (過少)	申告漏れ所得金額等	戒告又は 2 年以内の停止
		調査妨害	妨害行為の回数、程度	2 年以内の停止又は禁止

		名義貸し	貸人数、関与件数、期間等	2年以内の停止又は禁止	
		業務懈怠	—	戒告又は1年以内の停止	
		会費滞納	—	戒告	
		その他反職業倫理的行為	—	戒告、2年以内の停止又は禁止	
		法37条の2（非税理士名義貸し禁止）	貸人数、関与件数、期間等	2年以内の停止又は禁止	
		法38条（守秘義務）	—	1年以内の停止又は禁止	
		法41条（帳簿作成義務）	—	戒告	
		法41条の2（使用人監督義務）	—	戒告又は1年以内の停止	
		法42条（業務の制限）	違反行為に係る関与件数等	2年以内の停止又は禁止	
		業務停止処分違反	—	禁止	
		その他	—	戒告、1年以内の停止又は禁止	
法48条の20	法又は命令違反	法48条の10（成立届出等）等の届出	—	戒告	
		法37条（信用失墜行為）	自己脱税（重加）	不正所得金額等	2年以内の停止又は解散
			多額かつ半職業倫理的な自己申告漏れ（過少）	申告漏れ所得金額等	戒告、2年以内の停止
			会費滞納	—	戒告

		法 41 条（帳簿作成義務）	—	戒告	
		法 41 条の 2（使用人監督義務）	—	戒告、1 年以内の停止	
		業務停止処分違反	—	解散	
		その他	—	戒告、2 年以内の停止又は解散	
	運営の著しい不当		社員税理士の法 45 条又は法 46 条処分	社員税理士の量定	戒告、2 年以内の停止又は解散
			その他	—	戒告、2 年以内の停止又は解散

（3） 税理士法人の違法行為等

<p>第 48 条の 20（違法行為等についての処分） 財務大臣は、税理士法人がこの法律若しくはこの法律に基づく命令に違反し、又は運営が著しく不当と認められるときは、その税理士法人に対し、戒告し、若しくは 2 年以内の期間を定めて業務の全部若しくは一部の停止を命じ、又は解散を命ずることができる。</p> <p>2 第 47 条及び第 48 条の規定は、前項の処分について準用する。</p> <p>3 第 1 項の規定による処分の手続に付された税理士法人は、清算が終了した後においても、この条の規定の適用については、当該手続が終了するまでなお存続するものとみなす。</p> <p>4 第 1 項の規定は、同項の規定により税理士法人を処分する場合において、当該税理士法人の社員等につき第 45 条又は第 46 条に該当する事実があるときは、その社員等である税理士に対し、懲戒処分を併せて行うことを妨げるものと解してはならない。</p>
--

税理士法人の違反行為等について、自然人である税理士に対して懲戒処分の規定が定められていることとのバランスから、税理士法人が税理士法若しくは税理士法に基づく命令に違反し、又はその運営が著しく不当と認められるときには、財務大臣は、税理士法人に対して、戒告、2 年以内の業務の全部又は一部の停止、又は解散を命ずることができることとされる。

また、税理士法人を処分する場合において、税理士法人自体に一定の処分を行うとともに、その処分の原因となった違反行為等を行ったその税理士法人の社員税理士又は所属税理士に対しても、法 45 条（脱税相談等の禁止をした場合の懲戒）又は法 46 条（一般の懲戒）に該当する事実があるときは、税理士としての立場において懲戒処分を行うことができる。

(4) 日本税理士会連合会、税理士会による懲戒

日本税理士会連合会会則

(税理士会及びその会員に対する一般的監督)

第68条 本会は、税理士会の事業又は税理士の業務の適正な運営を図るため必要があるときは、税理士会若しくはその会員から報告を徴し、又はこれらの者に必要な勧告をし、若しくは指示をすることができる。

(税理士会の会員に対する監督)

第72条 本会は、税理士会の会員が税理士に関する法令、本会の会則又は税理士会の会則、規則等に違反した場合には、当該税理士会の意見を徴したうえ当該会員を訓告することができる。(平成20.7.24 変更)

2 前項の規定により訓告を行う場合には、本会の常務理事会の議を経なければならない。

3 本会は、第1項の訓告をしようとするときは、あらかじめ当該会員にその旨を通知して、相当の期間内に、自ら又はその代理人を通じて弁明する機会を与えなければならない。

4 本会は、運営上必要があるときは、税理士会の会員に対しその業務に関して質問をすることができる。(平成13.10.18 変更)

税理士会会則(標準)

(支部及び会員に対する一般的監督)

第48条 本会は、支部の業務又は会員が行う税理士の業務の適正な運営を図るため必要があるときは、支部若しくは会員から報告を徴し、又はこれらのものに対し必要な勧告をし、若しくは指示を行うことができる。

(支部及び会員に対する個別監督)

第49条 本会は、本会の運営上必要があるときは、支部の業務若しくは会員が行う税理士の業務を調査し、又は支部若しくは会員に対し質問をすることができる。

(会員の処分)

第50条 会長は、会員が税理士に関する法令、連合会の会則又は本会の会則、規則等に違反した場合は、理事会の議を経て当該会員を訓告し、又は2年以内本会の会員として有する権利の全部若しくは一部を停止することができる。

2 前項に規定する本会の会員として有する権利は、本会から文書の送付を受ける権利、本会の施設を利用する権利、本会の会議に出席する権利並びに本会の役員を選挙する権利及び役員となる権利とする。

3 本会は、第1項の規定により処分をしようとするときは、あらかじめその会員にその旨を通知して、相当の期間内に自ら又はその代理人を通じて弁明する機会を与えなければならない。

4 第1項の規定による処分を行ったときは、本会の会報にその会員の氏名又は名称及び事務所所在地並びに処分の種類及びその理由を公示する。

5 会長は、第1項の規定に該当する会員について、連合会の会則で定める訓告処分に付することを相当と認めるときは、その会員の氏名又は名称及び事務所の所在地並びにその処分に付すべき理由を付して連合会に訓告処分の申立てをしなければならない。

日本税理士会連合会及び税理士会の会長は、会員である税理士及び税理士法人が税理士に関する法令、会則等に違反した場合には、理事会の議を経て、訓告及び訓告又は2年以内の会員権の停止の処分をすることができる。当該処分は、その設立目的(法49⑥、49条の13②)、すなわち、税理士及び税理士法人の義務の遵守及び税理士業務の改善進歩に資するため、税理士及び税理士法人に対する監督の一環として行われるものである。

なお、税理士法に定める懲戒処分との整合性について、特段の定めは設けられていないことから、税理士法に定める懲戒処分とは必ずしも同一とならない。

(5) 罰則

税理士法の罰則規定(第58条～第65条)をまとめると以下のとおりとなる。

適用条項	罰則	違反条項	違反区分	対象者
法 58	3年以下の懲役 又は200万円以下の罰金	法 36 条 違反	脱税相談等の禁止規定に違反したとき	税理士 通知弁護士 臨時作成者
法 59	2年以下の懲役 又は100万円以下の罰金	法 4 条 違反	税理士になる資格につき虚偽の申請をしたとき	無資格者
		法 38 条 違反	秘密を守る義務規定に違反したとき	税理士 通知弁護士 臨時作成者
		法 54 条 違反		税理士の使用人
		法 52 条 違反	税理士業務の制限規定に違反したとき	無資格者
法 60	1年以下の懲役 又は100万円以下の罰金	法 42 条 違反	業務の制限規定に違反したとき	税理士
		法 43 条 違反	業務の停止規定に違反したとき	税理士 通知弁護士

		法 45 条 法 46 条 違反	税理士業務の停止の処分を受けた場合において、その処分に違反したとき	税理士 通知弁護士
法 61	100 万円以下の罰金	法 53 条 違反	名称の使用制限規定に違反したとき	税理士でない者 税理士法人でない者 税理士会又は日税連でない団体
法 62	30 万円以下の罰金	法 49 条の 19 法 55 条 違反	監督上の措置規定に違反したとき	税理士会 日税連 税理士 通知弁護士
法 64	100 万円以下の過料	法 48 条の 19 の 2 違反他	虚偽報告他	税理士法人 税理士会・日税連
法 65	30 万円以下の過料	組合等登記令 違反他	登記を怠ったとき他	税理士法人の社員・清算人 税理士会・日税連 日税連役員

第 4 節 懲戒権者と手続き／他士業との比較

(1) 税理士

税理士制度における懲戒処分権者は財務大臣となっている。財務大臣は、税理士に懲戒処分事由が生じた場合、税理士法等の定める適切な手続に従って行わなければならないが、当該税理士を懲戒処分しようとするときは、国税審議会に諮りその議決に基づいてしなければならない（法 47 条④）。その際、処分を受けた税理士に聴聞又は弁明の機会が与えられる。財務大臣に税理士の懲戒を請求できる者は、地方公共団体の長・税理士会・何人もととなっている。懲戒の種類としては「戒告」「二年以内の税理士業務の停止」「税理士業務の禁止」となっている。

(2) 弁護士

弁護士制度における懲戒処分権者は各所属弁護士会となっており、行政庁による懲戒を受けない。各所属弁護士会の上部組織である日本弁護士連合会は、自らその弁護士または弁護士法人を懲戒することを適当と認めるときには、規定するところにより懲戒することができる（弁護士法第 60 条 1 項）。

懲戒の手続きについては、まず 4 人以上の綱紀委員会において事案の調査がなされる。続いて、綱紀委員会の調査の結果、懲戒委員会に事案の審査を求めないことを相当とする旨の決議がなされれば、その弁護士を懲戒しない旨の決定をし、事案の審査を求める旨の議決がなされれば、弁護士会懲戒委員会において懲戒をすることが相当か否かの審査に入る。調査委員会は、その弁護士等を懲戒することが相当かどうかについて審査をし、審査の結果懲戒相当と認められれば、処分内容を明示し、その旨の議決をし、弁護士会がその弁護士等を懲戒する。当該弁護士は弁護士会に対し、弁明書を提出することができる。

懲戒の種類としては「戒告」「二年以内の弁護士業務の停止」「弁護士会退会命令」「弁護士会の除名・登録の取消」となっている。弁護士会に懲戒を請求できる者には制限がなく、何人も、弁護士または弁護士法人について懲戒の事由があると思料するときは、その事由の説明を添えてその弁護士または弁護士法人の所属弁護士会にこれを懲戒することを求めることができる。

国家権力と対峙して大衆の権利を擁護する立場にもなる弁護士に必要不可欠とされてきた弁護士の自治は、弁護士会の強制入会により担保される。しかし、弁護士業界においても、会務への敬遠意識、経済的な余裕のなさに起因する高い会費負担への不満などから、もはや弁護士会の存在意義を感じられないとする意見もある。その意義を実感できないならば、本来の意味を弁護士会は果たしていないとも言い得る。

弁護士法第 4 条で、司法修習生の研修を終えたものは、弁護士となる資格を有しているが、有資格者であるだけで弁護士業務は行えない。弁護士業務を行うには、弁護士法第 8 条に定める日本弁護士連合会に備えた弁護士名簿に登録されなければならないとされている。弁護士会不要論もあるが、一定の職業倫理を担保する上でも不可欠な存在ではないだろうか。

(3) 公認会計士

公認会計士制度における懲戒処分権者は内閣総理大臣となっている（公認会計士法第 30、31 条）。懲戒処分手続としては、内閣総理大臣による綱紀審査委員会が審問、報告の聴取、鑑定、物件の提出を求め、公益または投資家保護のために必要があれば立ち入り検査をする形となる。懲戒処分をしようとするときは、あらかじめ当該公認会計士にその旨を通知し、事件関係人である当事者又はその代理人の出頭を求め、釈明のための証拠を提出する機会を与えるための聴聞を行わなければならない。公認会計士の懲戒処分については内閣総理大臣の職権により行われ、公法規定に対する違反行為の追求に重点が置かれており、刑事訴訟手続に類似した特徴を有している。調査の過程は刑事訴訟法上において検事の捜査開始の機能及び義務に加えて一般の告発の途が開かれている様に公認会計士の懲戒責任追及についても全ての第三者に懲戒処分の手続を開始する権利が与えられているのである。民事上の責任が追及されない場合であっても懲戒処分に付され、民事上の責任が追及されている場合であっても懲戒処分に付されない場合もあり得る。懲戒処分の種類は「戒告」「2

年以内の業務停止」「登録の抹消」の三種類となっている。懲戒を請求できる者としては特に制限がなく、何人でも可となっている（公認会計士法第 32 条）。

なお、公認会計士制度において特徴的な点として「課徴金」制度（第 31 条の 2）が挙げられる。業務停止は重要な懲戒処分の一類型であるものの、監査証明業務について停止を迫ることで善意の被監査会社に及ぶ影響を加味し、制度が創設された（平成 19 年）。課徴金額については当該公認会計士が受取る監査報酬額が計算の基礎に置かれている。具体的には、故意により、虚偽又は不当のある証明をした場合には監査報酬額の 1.5 倍、相当の注意を怠ったことにより虚偽または不当のある証明をした場合には監査報酬額が課徴金として課せられる。

（4） まとめ

理想の税理士像をどの様な形と捉えるかにより、その適正な制度運営を担保する懲戒制度の方向性は決定する。税理士は独占業務を与えられているのであるから、必然的に「公」的な意識を持って職務に臨まなければならない。そうした観点から懲戒制度を設計し直す必要があるのではないだろうか。弁護士制度にある「自治権」や公認会計士制度にある「課徴金」制度を参考に税理士制度のあるべき姿を検討してみたい。

（ア） 自治権について

現在自治権を保有するのは弁護士制度及び弁護士会である。弁護士がその使命である人権擁護と社会正義の実現のためには、いかなる権力にも屈することのない自由独立性が担保されていなければならない。その為、上述の通り日本弁護士連合会には完全な自治が認められ、弁護士に関する懲戒は所属弁護士と日弁連が行っている。そして、弁護士会と日弁連の財政はほぼ全てを会員の会費によって賄われている。

それに対して税理士制度及び税理士会には自治権は現状次のようにされている。現在の税理士法では、第 49 条の 9（総会決議の財務大臣への報告義務）、第 49 条の 17（総会の決議の財務大臣による取消）、第 49 条の 19（財務大臣による一般的監督）により税理士会は国（財務大臣）の管理監督下にあることは明らかである。弁護士は、特に行政訴訟を行う上で「国を相手にするのに管理監督されていては対峙できない」という理由から自治権を獲得したが、それに対して税理士制度は、税理士会は強制加入であるが、懲戒権は税理士会にはない状態となっている。税理士は国家資格を付与され税理士業務という独占業務を担っているのであるから、「行政権力とは独立した存在であり、納税者及び国民の誰もが信頼できる申告納税制度の確立のために頑張らなければ」という意識をもつ必要がある。その税理士制度の目的は、国（財務大臣）に懲戒権があることにより制約を受けざるをえないのではないだろうか。単なる「税務署の下請機関」だから、自治権が制約されても仕方がないのではないかと考えてはならない。税理士の使命とは何かを結論付け、その方向に向かう制度設計を考察すべきであると考えます。

納税者の立場から考えてみても財産権を侵害しうる「課税」に対する納税者保護の為、

あるいは租税法律主義の実効性を判断する番人として自治権は必要である。また、自治権と税理士業務の無償独占との関係も表裏一体の関係にあるのではないだろうか。なぜなら、税理士の仕事は申告書の提出や税務調査の対応等、日常的に国（課税庁・財務大臣）と対峙している唯一の資格者だからである。

税理士に自治権があるとするならば、様々な場面で国と対峙しうる存在を担えると考えられる。例えば立法機関を監督する存在として、現行税法を「あるべき姿」に導き得る役割を納税者の代わりに担うことができ、さらには税法のみならず課税制度や申告制度について国と対峙し意見を対等に述べる存在になり得るのである。その一方で懲戒処分等の審査過程につき情報公開を進める必要がある。また、上述の通り経済的にも独立していなければならない為、税理士会の会費も増額せざるを得ないが、いずれにしても、納税者の代理として自治権が求められると結論付けて良いと考える。

(イ) 課徴金制度

公認会計士制度においては、上述の通り、公認会計士の業務の特色上、監査証明業務について停止を迫ることで善意の被監査会社（顧客）に及ぶ影響を加味し、課徴金制度が創設され、顧客保護を図っている。税理士業界においても、例えば全国規模の税理士法人等による業態大規模化に伴い、善意の顧客保護の観点から業務停止処分よりも軽処分となる課徴金制度（会計業務は継続できるが、罰金を支払わなければならない）の創設を検討してはどうだろうか。

公認会計士の「監査業務」と異なり、税理士が国（課税庁・財務大臣）と対峙しうる観点は「租税回避行為の是非」にある。租税回避行為の手口がますます巧妙になり、国際化が進む現状に鑑み、税制調査会も「税制の簡素化、納税者の利便や予測可能性の向上を図り、国民が安心感をもって円滑に納税できる環境を整備することや、租税回避や脱税の防止に向けて有効な施策を講じることは、税制に対する国民・納税者の信頼向上につながり、公正な税制を実現していく上で大きな意義を有している」として、納税環境の整備とともに税制に対する国民の信頼を高め、公正な税制を実現して行く上で重要な要素であると指摘している。その一方で、個別の租税回避事案に対する更正処分については課税当局の人的資源の制約もあり、一定の限界がある。また、個別の租税回避行為に対応する個別的否認規定の導入については、租税法律主義の観点から税法の複雑化を招くことも懸念される。また、立法によって否認規定が設けられるまで当該行為が黙過されることにもなり兼ねない。そこで税理士及び税理士会自らがスピーディーな対応を成せる「課徴金制度」を創設してはどうだろうか。その制度運用については様々な観点からの考察が必要であるが、租税回避行為により納税者が得ていた不当な経済的利得に対する処分を税理士・税理士法人に課すことにより、行政庁による社会的処分とは異なる観点から税理士に課せられた職務の適正履行を促進しうると考える。

おわりに

最後に、税理士の使命を実現するために、権利と責任はどうあるべきかについて考察を進めていくこととする。

税理士に業務独占権が与えられている理由については、申告納税制度の理念に沿って適正な納税義務の実現を果たす役割が税理士制度に期待されているからである。また、その役割を果たすために、税理士制度発展の過程で「補佐人制度」と「書面添付制度」が創設されてきた。しかしながら、これらの権利は、まだ十分に活用されているとはいえない。

その原因の一つには、我々税理士の意識の問題がある。補佐人制度を活用する機会がなかなかないのは、税務調査の段階で、訴訟に至るまでに租税に関する法律の解釈で争うことなく、課税当局との話し合いで解決してしまう事案も少なくないことがあげられる。また書面添付についても、「虚偽の記載の場合は懲戒の対象になる」ことや、「全てが意見聴取で終わるわけではない」といった情報が先行して書面添付制度のメリット自体がそれほど多くないとの意識からその普及の妨げになっている。しかしながら、書面添付制度については、その結果の一つである調査省略を目的とするものではなく、税理士にとって、これに取り組むことが、適正な納税義務の実現のため、申告納税制度のさらなる発展のために、必要なものとして考えていかなければならない。

もう一つの原因は税理士と納税義務者との関係性の変化があげられる。一昔前とちがって税理士の数が増え、また情報化社会によりちまたに不特定多数の情報が流れる現在、納税義務者と税理士が信頼を強めることが難しい時代になってきている。納税義務者と税理士との信頼、いいかえれば納税義務者と税理士制度の信頼をなくして申告書の作成が行われれば、結果として出来上がった申告書に問題がある恐れがあるため、税理士は課税当局に対し正々堂々と租税法律主義に基づいて、税務訴訟を行うこともできなければ、書面を添付することもできないということになってしまう。そうならないためには、普段から納税義務者との面会の際に、申告納税制度の意義、適正な納税義務の実現することの重要性を理解してもらうような関係づくりが必要となってくる。

また、我々税理士も社会から信頼される職業として何を大切にすべきなのか、その責任及び義務を見直さなければならぬと考えられる。当論文の第2章に記載されている脱税相談や信用失墜行為の禁止などは、当然やっつけにはいけないことではあるが、そういった当たり前のこと以上に、これから力を入れていかなければならないのは現状努力義務である研修と、納税義務者の意識を高めるといふ意味での租税教育が必要と考えられる。我々税理士は、現在税理士会で広報活動の一環として行われている租税教室だけに頼るだけでなく、日々の暮らしの中で申告納税制度の重要性、適正な税金を納めることの重要性、社会を維持するにはコストがかかることの重要性を納税者や国民に直接伝えていかななくてはならない。もちろん、その反面として社会を維持するためのコストが適切に使われているかどうかについても意識を持つ必要があるであろう。

自己について厳しく律することから税理士制度の発展、さらには日本の申告納税制度と

いう、国民全体の社会コストである税金を納得して平等に負担する制度が発展し、日本国憲法でうたわれている理想の日本社会、しいては世界社会へとつながっていくものと考えられる。

<参考文献>

- ・ 近畿税理士会制度部（2012年）『図解&条文解説税理士法』清文社
- ・ 山下学（2009年）『税理士の使命』清文社
- ・ 鳥飼重和（2002年）『税理士の業務・権限・責任』中央経済社
- ・ 日本税理士会連合会（2012年）『新税理士法三訂版』税務経理協会
- ・ 藤本幸三（2014年）『要点解説改正税理士法』大蔵財務協会
- ・ 衆議院HP「制定法律（税理士法・税理士法の一部を改正する法律）」
- ・ 国立公文書館HP「デジタルアーカイブ（税理士法・税理士法の一部を改正する法律）」
- ・ 渡邊定義・藤原茂由『問答式税理士法の実務』大蔵財務協会
- ・ 日本税理士会連合会『新税理士法要説』税務経理協会
- ・ 名古屋青年税理士連盟制度部・研究部「平成24年度研究報告」
- ・ 全国青年税理士連盟作成「仙台ミーティングレポート」
- ・ 日本税理士会連合会（2010年）『税理士法逐条解説6訂版』日本税理士会連合会
- ・ 内田久美子『Q&A税理士のためのわかりやすい補佐人制度の基礎知識』清文社
- ・ 国税庁HP「改正税理士法のあらまし」
- ・ 石井肇・大久保昇一（2010年）『実務家のための書面添付制度活用のポイント』大蔵財務協会
- ・ 齋藤孝一（2013年）『会計参与制度の法的検討』中央経済社
- ・ 坂本孝司（2011年）『会計制度の解明—ドイツのとの比較による日本のグランドデザイン』中央経済社
- ・ 大江晋也（2002年）「書面添付制度で変わる意見聴取制度と税務調査」税理8月号
- ・ 川股修二（2013年）「税理士制度と納税環境整備（6）」北大法学論集64巻3号
- ・ 川股修二（2013年）「税理士制度と納税環境整備（8）」北大法学論集64巻5号
- ・ 近藤新太郎（2004年）「新書面添付制度の創設（1）」税理8月号
- ・ 名古屋税理士会業務対策部作成研修資料「書面添付制度について」
- ・ 国税庁HP「法人課税部門における書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について（事務運営指針）」
- ・ 税理士登録時 研修用テキスト（平成24年度版）
- ・ 首藤重幸「税理士の責任」P.137-138
- ・ 税理士の責任 日税研論集 vo.14 首藤重幸
- ・ 税理士法と民事責任 加藤義幸

- ・ 税理士法逐条解説 日本税理士会連合会
- ・ 税理士会の自治権と懲戒処分 坂田純一
- ・ 平成 26 年度税制改正の解説 財務省 HP
- ・ 租税法への課徴金制度導入の可能性について (肥後治樹)

平成26年度 制度部

担当副会長	仙田浩人(昭和)
部長	野島和浩(中)
副部長	三輪真一郎(北)
副部長	牧野絵美(千種)
部員	北島淳(中)
	小北健史
	金弘嗣
	鳥居翼
	細江貴史(千種)
	前田幸作
	栗本知弥
	天野聡史(北)
	伊藤彰宣
	水野正寛
	河合太輔
	浅野高嗣
	後藤大輔(西)
	藤本佐知子(中村)
	加藤充弘(昭和)
	後藤和久
	近藤智也
	高瀬直子
	白井義人(熱田)
	古橋達也
	渡邊和紀
	中嶋政雄(中川)
	近藤優子
	井藤哉(半田)
	岩月敦子