

学位論文題名

税理士制度と納税環境整備

—税理士法33条の2の機能—

学位論文内容の要旨

本論文は、わが国の税理士を取り巻く以下の「病理」の原因を解明し、その解決策を探るものである。すなわち、わが国の税理士は、しばしば納税者から『脱税』の幫助を要求されており、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状況にある。なかんずく、職業専門家のなかで、およそ税理士のみが、「法律家」として社会的に認知されず、かえって下請けのような存在に甘んじている。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、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。

以上のような問題意識に立ち、本論文は、まず第1章において、税理士の置かれた「苦境」を、多数の具体的事例を通じて明らかにした上で、現在の税理士制度の構造的な問題を描出する。税理士は、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を適正な実現を図るという公益的な使命を負う。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。本来、こうした緊張関係を止揚し、（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のが、法制度の役割である。しかるに、税理士法を中心に、専門家の（依頼者との関係での）民事責任の判例法理をも包摂する、税理士を取り巻く法制度の現状は、こうした役割を果たしているとは言いがたい。まず、依頼者との関係では、近時、税理士に対する民事上の専門家責任の範囲が拡張され、専門家責任の適正な遂行が求められているが、税理士が、役務提供業というビジネスの側面において、納税者からの法令を逸脱する行為要求を受け入れることで、経済的に業を成り立たせようとする動機を持つことに対する歯止めとしては機能していない。他方で、税理士に対する行政的な監督の面でも、現在の制度は不備を抱えている。その最たるものが、わが国の税理士の、専門家集団としての自治権の不完全性である。すなわち、国は税理士の監督権を有し、税理士資格の剥奪をすることができるため、税理士は課税庁の監督範囲から独立することできず、納税者と徴税機関との間において独立して公正な立場を貫くことができないばかりか、税理士が課税庁との協業との名の下に、実質的に徴税機関の一端として機能する場面もしばしば見られる。その結果、税理士が課税庁の法令解釈に疑義があっても敢えて争訟をしない、という行動を選択する例も少なくない。こうした行動が、納税者の信頼を損ない、納税者に失望を与えることは言うまでもない。要するに、税理士は、租税法関係を巡って利益が相反する立場に立つ納税者と国（課税庁）との間にあって、その両方からの圧力に晒され、かつそのいずれに対してもこれに対抗する十分な法的制度的な手段を有しない状況にある。以上の現状分析を踏まえつつ、比較を通じて解決への示唆を得るために、第2章は、①外国法との比較、および、②日本法における他の法律関連専門家制度との比較、を行った。まず、前

半の外国法比較では、先進国のなかで税理士制度を有する外国法として、盤石な税理士制度を持つドイツ法と、歴史的な背景から税理士制度がわが国と酷似しながらも、近代的な発展をしつつある韓国法を検討し、ドイツ法については、ドイツにおける税理士会の強固な自治権が納税者の信頼を得ることのできる税理士自身の崇高な倫理と経済的な裏付けのある独占的な職域からなりたっていること、また、韓国法では、政府の屈強なリーダーシップの下での納税者を中心とした敏速な制度改革の有効性という示唆を引き出した。次いで、後半の他の専門家制度との比較において、税理士制度と共通する問題構造を抽出し、税理士が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法制度の処方を得るために、専門職域の確保、無秩序な依頼者から防御、ビジネスとしての経済的自立、相応の自治権取得を妨げる病巣を見出した。

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す。まず、理念のレベルでは、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、税理士が様々な圧力に抗して公益的使命に忠実に行動することを可能にするために必要な制度的基盤としての「真の納税環境整備」という概念を立てる。本来、公務員は公益実現のために中立的な立場を旨とするが、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。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。そのために必要な法制上の手当ては、税理士法1条の解釈論から導き出した三つのフェーズに分けて明らかにする。すなわち、①租税申告手続法上で納税者の正当な利益を擁護する「保護者」である立場、②租税行政手続法における税務調査のような公権力の行使が伴う場合の「法の監視者」として立場、③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における「権利救済者」の立場のそれぞれにつき、国ないし納税者との関係において税理士がとるべき立場を明確にしたうえで、それを、実現するための法制度として、いま、税理士の「保護者」である立場では、容易に理解し難い複雑な租税法体系を有する申告納税主義のもとでの納税者の「解釈権」を保護し、支援すること、そして、「法の監視者」としては、課税庁の行き過ぎた公権力の行使を是正するために適正手続を保障する詳細な手続法の創設と国からの納税者（税理士を含む）に対する誠実性の推定を得ること、最後に、「権利救済者」の立場では、納税者を失望させないための、権利救済機関における「前置」として役割を下支えする法制度が必要であるということを示す。

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具体的な手段としての税理士法33条の2のポテンシャルを論証する。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、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の効果及び機能を詳細に論じることで、具体的・実践的な法解釈のレベルでも、本論文は独自の貢献を企図するものである。

以上の検討を通じて、本論文は、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がその役割を果たすという可能性を論じるものである。

学位論文審査の要旨

主 査 教 授 山 下 竜 一

副 査 教 授 亘 理 格

副 査 准教授 藤 谷 武 史 (東京大学社会科学研究所)

学 位 論 文 題 名

税理士制度と納税環境整備

—税理士法33条の2の機能—

川股氏の博士論文は、わが国の税理士が、しばしば顧客である納税者から脱税の幫助を要求されており、これに対して毅然とした態度で臨むことができない、という現状を税理士制度の病理と捉えた上で、処方箋として、「真の納税環境整備」の理念と解釈論上の具体策を提示するものである。

第1章では、税理士が、適正な納税義務の履行を実現する専門家としての公益的な使命と、関与先たる納税者から報酬を得て「業」を成り立たせる役務提供業としての現実的要請の二律背反に直面しており、個々の税理士の自覚や職業倫理に訴えるだけでは上記の病理現象は解決されないとする。本来、こうした問題の解決こそが法制度の役割であるが、税理士の専門家責任に関する民事判例法理は税理士を納税者の要求に対して脆弱な立場に置き、税理士法や質問検査権に関する判例法理は、税理士を課税行政庁に対して従属的な地位にとどめることで、税理士の専門家としての地位を掘り崩し、専門家たる税理士に対する信頼に立脚した適正な納税義務の履行を困難ならしめていることが指摘される。税理士法1条は税務専門家としての「独立した公正な立場」に基づく職務遂行を税理士の使命として謳うが、税理士の専門性・自律性を担保する法制度が十分に伴わないために、税理士は納税者・課税行政庁の双方に対して適切な距離を保つことができず、「独立・公正」を貫くことが困難となっている、との現状診断が示される。

こうした税理士制度の問題点を分析する上で本論文が重視するのが、「専門家」の概念である。第2章では、公益的使命と「業」としての経済的現実という二律背反に直面する専門家が、なお公益的使命に忠実たることを可能にする法的仕組みや社会経済的条件は何か、という問題意識から、ドイツ法・韓国法における税理士制度、および、日本法における他の法律分野専門家の制度、が比較対象として取り上げられ、分析が加えられる。外国法の分析からは、税理士の使命について、独韓両国が「納税者の権利擁護」を強調するのに対し、公益性・中立性を強調する日本法の特徴が抽出され、この知見が次章以降の解釈論に反映されている。また、国家と税理士の適切な緊張関係を可能ならしめる制度的条件についての示唆も引き出される。さらに、日本法における他の法律分野専門家（公認会計士・弁護士等）の制度と現状を比較参照することで、専門家の制度基盤としての、行政による監督、専門家団体の自治、専門家相互のピア・チェック、顧客との関係構築のあり方、等の意義と限界が指摘される。

第3章では、国家・納税者の両者に対して等しく距離を保ちつつ、両者の利益のいずれにも還元されない固有の価値（国庫および納税者の経済的利益に対する、法に従った適正な納税義務の履行）を追求する専門家としての税理士像の提示と、このように理解された税理士＝専門家の存在を可能にする制度的条件が、「真の納税環境整備」として理念化される。ここでは、税理士法1条の沿革に遡りつつ税理士法の指導理念に再解釈を加え、日本租税法上の申告納税制度の特性に

即した税理士の使命を導き出すという、解釈論的な方法が用いられている。特に、申告納税制度の下での租税行政過程を、「申告」「税務調査」「争訟（権利救済）」にフェーズに分解し、各フェーズにおける利益状況の相違を丹念に分析した上で、それぞれの段階において税理士が占めるべき地位と役割を明らかにしている。この観点からは、平成 22 年度税制改正以降急速に議論が進んだ「納税環境整備」は、個々には重要な項目を含みつつも、全体としては理念を欠き、中途半端なものにとどまっている、との分析がなされる。本論文が「真の」納税環境整備を掲げる所以であり、その要となる位置に、専門家としての税理士が果たすべき役割が定位される、という議論の構造が示される。

終章となる第 4 章では、「真の納税環境整備」を理念や立法論にとどめず、漸進的に具体化するための解釈論上の橋頭堡として、近時の改正で新たな可能性が開かれた税理士法 33 条の 2 の「書面添付制度」の分析とその解釈論上の提案が行われる。分析は詳細かつ多岐に亘るが、そのエッセンスは、税理士が専門家として関わった事項を示す書類を納税申告に添付し、これに法的位置づけ（税務調査における意見陳述権や、ピア・チェック的な税務監査機能）を与える解釈論を採用することによって、第 3 章に掲げた「真の納税環境整備」の方向へと実務を誘導することができる、という主張である。また、第 2 章で検討されたドイツ・韓国の税理士制度における機能的に類似する制度の経験が適宜参照され、立論が補強されている。これらの検討を踏まえて、専門家としての税理士の地位向上のための諸制度改革、特に書面添付制度を梃子としたピア・チェックの強化と、それがビジネスモデルとして定着するよう課税行政側への運用を変革することが、専門家としての公益的使命と「業」としての経済的現実の二律背反を高い次元でバランスさせるための「真の納税環境整備」の鍵となることを主張して、本論文は結ばれている。

以上に要約した川股氏の博士論文は、氏の実務家としての経験に根ざした切実な問題意識を、学問的に昇華させた上で、先行業績に示唆を得つつもその模倣にとどまらない分析枠組みを有効に用いて、独自の提言を行っている点で、きわめて高い評価に値するものである。

第 1 に、税理士制度という、実務上は重要であり実務的な検討は数多くなされているものの、これまでの租税法学においては必ずしも十分な理論的な分析がなされてこなかった問題に対して、一方では外国法及び他の専門家制度との比較分析、他方では税理士法の沿革および申告納税制度の構造を踏まえた精緻な解釈論という方法論を用いた理論的検討を加えており、高い学術的意義が認められる。加えて、「納税環境整備」という近時の重要課題に対して、一貫性のある理論的視座から体系的な理念の提示を行い、かつ具体的な解釈論上の処方箋を提示する点で、実務上のインパクトも少なくないものと期待される点も、本論文の意義として挙げることができる。

第 2 に、「専門家としての税理士」という分析視角を立て、専門家としての公益的使命と業としての現実的要請の二律背反という問題構造を的確に描き出し、比較法的分析および税理士法の丹念な解釈論を踏まえて「真の納税環境整備」の理念を導く論理展開には説得力がある。さらに、具体的な処方箋として税理士法 33 条の 2 に着目した解釈論を展開している部分は本論文に独自の学術的貢献として、高く評価できよう。

他方、本論文にも全く欠点がないわけではない。特に、本論文の中で用いられている税理士の「独占性」と「自律性」、国と納税者と税理士の間の「正三角形」の関係性、申告納税制度における三つのフェーズ、「公共性」と「営利性」など、様々な分析枠組みが提示されているものの、これら枠組み相互間の関係性が必ずしも整序されていないのではないかと、また、書面添付制度の活用の意義を強調する余り、本来は国の責務であるべき税務調査責任を個人に転嫁するものではないか、といった公法学的観点からの疑問への応答が十分ではないのではないかと、という疑問を呈することができる。もっとも、これらの点は本論文の論旨全体の説得力と独自性の価値を減ずるものではなく、むしろ公刊までにさらに考察を深め、論述を補うことで十分その欠を補えるものと考えられる。以上により、審査委員全員一致で、博士学位を授与するに相応しいと判断した。