

「税務代理」の性格と問題点

～北野弘久教授の論考を踏まえて～

浪花 健 三

1. はじめに
2. 税理士法の変遷
 - (1) 創設期
 - (2) 税理士法1次改正及び2次改正
 - (3) 税理士法3次改正及び4次改正
 - (4) 税理士法5次改正及び6次改正
3. 税務代理の現行法での問題点
 - (1) 税理士法上の「税務代理」
 - (2) 「税務代理」に関連する条文
 - (3) ドイツ税理士法における「代理」
4. 参考判例
 - (1) 神戸地裁平成16年2月26日判決
 - (2) 東京地裁平成29年5月11日判決
5. むすびにかえて

The Nature and Problems of “Tax Representation”

— If we consider Professor Hirohisa Kitano’s paper —

I had an opportunity to come across an interesting discussion on “tax representation” (Article 2, Paragraph 1, Item 1 of the Certified Public Tax Accountant Act) as defined in the Certified Public Tax

Accountant Act. However, the said discussion is based on the Certified Public Tax Accountant Act of the 1960s. In this paper, I will examine the issues of “tax representation” as presented in the said discussion under the current Certified Public Tax Accountants Law.

1. はじめに

2022年で税理士制度は80周年を迎えた。この80年という数値は、税理士制度の淵源を1942年の税務代理士法制定に求めたものであるが¹、もう一つの考え方として、税理士制度の発足は、1951年の税理士法制定時とすべきであるとする見解も存在する²。これら見解の相違は、税理士に専門職業としての性格をどの程度要求するかに依拠する。一般に専門職業と称されるものには、弁護士、医師、建築士、公認会計士、不動産鑑定士等、税理士以外にも多くのものが存在している。しかし、専門職業としての成熟度においては格差が生じているのが現状である。なかでも、税理士はその制度の沿革において多くの問題点を包含しており、いまだ現在において、さらなる改正が必要な専門職業の1つである³。

この度、税理士法に規定された「税務代理」（税理士法2条1項1号、以下「法2条1項1号」という場合がある）について、興味ある論考に触れる機会があった。ただし、当該論考は、1960年台の税理士法に基づく見

1 日本税理士会連合会（以下、「日税連」という場合もある）は当該見解を採用している（日税連ホームページ<https://www.nichizeiren.or.jp/cpta/system/>（最終閲覧日2024.4.16））。

2 例えば、北野弘久『税理士制度の研究（増補版）』（税務経理協会・1997年）3頁など。

3 税理士制度の変遷について詳しくは、日税連編纂『税理士制度沿革史（増補改訂版）』（日税連事業部・1987年）23頁以降参照。

解である⁴。そこで、本稿では、当該論考に示された「税務代理」の問題点を現行の税理士法（「現行法」という）で検証したいと考える。まず、その前提として、税理士法の沿革について概観し、その後、税務代理に係る問題点をドイツ税理士法及び租税基本法をも参考に考察する。次に、税務代理に係る事例を紹介し、むすびにかえてでは、「税務代理」の考え方に影響を与える税理士の「独立性」⁵に係る重要性を確認したい。

2. 税理士法の変遷

（1）創設期

日本で税に関与する資格が法制度として確立したのは、日本が太平洋戦争に突入した1941年の翌年、1942年の「税務代理士法」（昭和17年2月23日法律第46号）制定時といえる。そして、当該制定の背景は、膨大な戦費調達のため増税と税制の複雑化の中、税務行政を適正かつ円滑に運営する必要性が存在したことである。その役目を果たすべく税務に関する専門職業として税務代理士が誕生したのである。この要因は、当該専門職業のその後の発展に大きな影響を及ぼすことになる⁶。しかし、「税務代理士法」は、官僚統制がきわめて強く、当該法律は税務代理士に対する取締り立法としての性格を多分に有していた⁷。

その後、1947年に直税3法（所得税法・法人税法・相続税法）に申告納税制度が導入され⁸、それにともない、税務代理のあり方についても問題

4 北野弘久「現行税理士法における税務代理の性格と問題」税法学154号（1963年）4頁参照。

5 詳しくは、拙稿「税理士における専門職業性」税法学591号（2024年）101頁参照。

6 「税務代理士法」は、その前身ともいえる「大阪税務代弁者取締規則」（明治45年府令第45号）や「京都税務代弁者取締規則」（昭和11年府令第13号）の性格を引き継ぐものである（日税連・前掲注（3）12頁参照）。

7 北野弘久『税法学原理（5版）』（青林書院・2003年）443頁参照。

8 金子宏教授は、「申告納税制度は、一方で民主的納税思想に適合し、他方でノ

が生じてきた。1949年にアメリカのシャープ税制使節団（以下、「使節団」という）が来日し、適正な記帳を基礎とした所得課税を推進するため、所得税、法人税につき青色申告制度を導入、従来の税務代理士制度についても検討を加え、政府に対し勧告を行った。いわゆる第一次シャープ勧告である。その勧告の中で「納税者の代理」について「税務官吏に対する職業的立場からする納税者の代理業務は、現在税務代理士によって取り扱われている。……これらの税務代理士は……大部分は以前に税務官吏であったものによって行われている。……主として、納税者の代理としての税務専門家というよりもむしろ上手な取引者ができあがっている。……もし、単にえこひいきまたは寛大を得るために交渉するのではなくて、納税者の代理を立派につとめ、税務官吏をして法律に従って行動することを助ける積極的で見聞の広い職業群が存在すれば適正な税務行政はより容易に生まれるであろう」⁹と述べている。

1951年、税理士法が議員提案として第10回国会衆議院に提案された。当該法案は若干の修正後¹⁰、1951年法律第237号として公布されるとともに、

「租税の能率的徴収の要請に合致するため、わが国でも、第二次大戦後従来の賦課課税方式の代わりに、広く採用されるようになった。すなわち、それは、まず昭和22年に直接国税について全面的に採用され、ついで昭和37年には関税を除く間接国税についても原則的に採用された」と述べられ、現在の申告納税制度の採用は、1947年からとされている（金子宏『租税法（24版）』（弘文堂・2021年）55頁）。

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

10 この法案は、弁護士法との関連において「弁護士は、所属弁護士会を経由して、国税庁に通知することにより、その国税局の管轄区域において、随時税理士業務を行うことができるという旨の修正が衆議院大蔵委員会において行われ、参議院においても衆議院送付修正案どおりに可決された（日税連編「新税理士法要説（6訂）」（税務経理協会・1999年）19頁。この修正規定は、現在においても、税理士制度の問題点として存続している。例えば、当該事項に係る税理士法51条について、「税理士法51条による通知の必要性／国賠請求事件」大阪高裁平成24年3月8日判決（訟月59巻6号1733頁）などがある。

税務代理士法は廃止された。新たに制定された「税理士法」で注目されるのは、①税理士法1条に「税理士は中立な立場において、納税義務者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務を適正に実現し、納税に関する道義を高めるように努力しなければならない」との「税理士の職責」が規定されたことである。同法に規定された注目すべき他の特徴は、②税理士資格取得については、原則として試験制度が採用されたこと、③税理士となる資格を有する者を限定列挙したこと、④国税庁に備える税理士名簿への登録制度が採用されたこと、⑤税理士業務の対象税目が拡張されたこと、⑥旧民法34条に基づく財団法人として「税理士会」及び「日本税理士会連合会」が設立されたこと（ただし、当団体への加入等は任意であった）、⑦税理士の監督は国税庁長官に一元化されたこと等等である。当該税理士法の原型は、その後の税理士法改正に重要な影響を与えた。

（2）税理士法1次及び2次改正

創設5年後の1956年、税理士の事務得運営の適正化を図る見地から、その一部改正が行われた。①税理士の計算した事項等を記録した書面の添付制度創設。②計理士及び税務職員で一定の実務経験を有する者に対して、以後5年間に限って特別な税理士試験の実施、③税理士会への間接強制加入制度の導入と、税理士会及び日税連について税理士法に基づく特別法人への組織換え、④税務職員で税理士のなった者に対し、1年間の所定業務禁止、⑤公認会計士が所定の税理士業務を行う場合、税理士会に加入しなくてもよい、いわゆる「通知公認会計士制度」が認められた等である。「税理士特別試験」や「通知公認会計士制度」の創設は、専門職業たる税理士の視点から特に問題が多い改正点であった。

税理士法第2次改正は1961年に行われた。その主な内容は次の通りである。税理士会の自主性を高める見地から①税理士の登録事務が国税庁長官から日税連に委譲された。同趣旨から②税理士会に対してその会員の監督

権が付与され、同会に会員の監督事務が加えられた。そして、特に問題となるのが、③税務職員等に対する「特別試験」について、その存続期間を「当分の間」に延長する改正であった。この施策は、税理士業務に照らして、その資格制度にふさわしい試験制度のあり方について総合的な検討を行う必要があり、そのためには相当の期間が必要となり、よって、その期間に対応して「特別試験」は「当分の間」維持するものとされたようである¹¹。

（３）税理士法３次及び４次改正

1963年12月の政府税制調査会の答申を受けて翌年４月に税理士法改正案が国会に上程された。しかし、当該改正案は国税庁、大蔵省（現、財務省）と税理士業界の意見が食い違い、1965年６月に廃案となった。このような状況下、日本税理士会連合会は独自に税理士法改正案を起草する作業に着手した。当該税理士法改正案は「税理士法改正に関する基本要綱」と呼ばれ、1972年４月理事会で決議し、同年６月に大蔵省、自治省（現、総務省）及び国税庁など関係当局に対して、同基本要綱の意見をくみ取り、速やかな税理士法改正を要求した。しかし、当該要綱は、他仕業から職域問題に関して強い反発があり、日本税理士会連合会の計画通りに法改正は進展しなかった。

その後、日本税理士会連合会は、当該要綱を棚上げした上で法改正に取り込むこととして、大蔵省と国税庁との事務レベルでの折衝を重ねた。その後、1980年に税理士法第３次改正が実施された。同改正は、税理士業務のより適正な運営に資するため、①税理士法１条の「税理士の職責」を「税理士の使命」と改め、旧法の「中正な立場」という文言が「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」という表現に

11 日税連・前掲注（10）10頁参照。

変更された。この変更は、旧法に比べて、専門職業としての「税理士の立場」をより明確に表現したといえる。②税理士業務の明確化と対象税目の拡大として、税理士業務を「税務代理」、「税務書類の作成」及び「税務相談」に区分し、いわゆる「税理士の独占業務」とされる範囲を明確にした。③付随業務について、税理士は、税理士業務のほか、「税理士の名称を用いて、他人の求めに応じて、税理士業務に付随して、財務書類の作成、会計帳簿の記帳代行その他財務に関する事務を業として行うことができる」とう旨の規定が新設された（法2条2項）。しかし、いわゆる「会計業務」は、何人でも自由に行える業務である。したがって、当該新設規定は、単に税理士が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確認的に明示した規定に過ぎない。試験制度の見直しとして④「特別試験」が廃止された。この改正により、税理士試験は1本化されたが、それに変わる制度として、所定の勤務期間を経過した税務職員等に対して、いわゆる「指定研修」という制度を導入したことは問題である。税理士会に関する改正として、⑤登録即税理士会への入会制制度が導入された。旧法では、「税理士会に入会しなければ、税理士業務が行えない」という、いわゆる「間接強制入会制度」が採用されていた。今回の改正で、税理士登録した場合は、強制的に税理士会に入会しなくななくなった。当該制度は、隣接専門職業である弁護士、公認会計士、弁理士等にも採用されている。

税理士の権利義務に係る改正として、⑥他人が作成した申告書の審査に関する書面の添付制度の創設が揚げられる。また、⑦委嘱者（納税者）への「助言義務」が創設された。税理士の懲戒処分手続の慎重化として、⑧税理士に対する懲戒処分権者が国税庁長官から大蔵大臣に改められた。さらに、大蔵大臣は税理士の懲戒処分を行おうとするときには、「税理士審査会」に諮り、その決議に基づいて行わなければならないとされた。

その後、国税庁は、同年12月に「税理士制度改正要望」を作成、主税局に提出した。その後、国会での審議を経て、2001年に約20年ぶりに税理士

法第4次改正が行われた。当該改正については、両議員の委員会において「付帯決議」が行われている。改正内容は、新しい業務形態として、①「税理士法人制度」の創設、②「補助税理士」としての税理士登録。新たな業務展開としては、③「補佐人制度」の創設、④「意見聴取制度」の拡充。資格得喪の改正としては、⑤受験資格の緩和、⑥学位取得等による試験科目免除制度の見直し、⑦税務職員等に対する試験免除制度の見直し等が揚げられる。税理士会等に係る改正としては、⑧「登録制度の整備」、⑨「研修制度」の充実等である。

（４）税理士法5次改正及び6次改正

2014年法第5次改正が行われた。中心的な改正項目は、①公認会計士に係る「資格付与の見直し」である。同法3条1項三号は、従前の税理士法から改正された箇所はない。すなわち。弁護士（弁護士となる資格を有する者を含む）は、何らの会計学に関する能力を担保する措置が無いまま税理士資格を得るのである¹²。上記弁護士に対する規定に比べて、公認会計士に係る同項四号は、若干の改正が行われた。同条4項（同項4号に掲げる公認会計士は、公認会計士法16条1項に規定する実務補習団体等が実施する研修のうち、財務省令で定める税法に関する研修を修了した公認会計士とする）の制定である。この一定の税法に関する研修は、同法6条1号に規定する税法に属する科目について、同法7条1項に規定する成績をいた者が有する学識と同程度のものを習得することができるものとして国税審議会が指定する研修とされている（税理士法施行規則1条の3第1項）¹³。今回、公認会計士に対しては、所定の研修を修了することが要求

12 弁護士は、当然、弁理士及び税理士の事務を行いことができる（弁護士法3条2項）。

13 「現在、御存じのように、公認会計士は公認会計士の資格を取りますと自動的に税理士資格を付与される制度となっておりますのが税理士法3条ということになっております。～この制度を改めさせていただいて、公認会計士法に定め

されることとなった。しかし、所定の研修は公認会計士法16条1項に規定する「実務補習団体等」が実施するものであり、参入を認める側の日本税理士会連合会が主催する研修でないことは問題である。

2022年に税理士法6次改正が行われた。税理士等に係る懲戒処分について、①「懲戒の事由があったときから10年を経過したときは、懲戒の手続を開始することができない」（「除斥期間」法47条の3）との規定が新設された。この改正は、税理士法違反行為があったとされた時から長期間が経過してしまうと、税理士側としても当時の資料が残されていない場合もあり、資料が十分残されていない状態では税理士の自己防衛に支障をきたし、その結果、冤罪を生み出しかねない。よって、一定の期間を経過すれば当事者の事情に関わらず、懲戒処分についての請求権は自動的に消滅する除斥期間を設けたものである。

当該条項の新設は、税務調査に係る課税処分の除斥期間が7年であること、税理士に対する懲戒処分手続の期間がおよそ3年程度必要なことから、当該「除斥期間」を税理士法違反行為後「10年」と規定したと考えられる¹⁴。もう一点、懲戒処分に関連する規定、②「国税庁長官は、……税理士であった者から報告を徴し、又は当該職員をして税理士であった者に質問し、若しくはその業務に関する帳簿書類を検査させることができる」（現行法55条2項）が改正された。この改正は、近年発生している、いわゆる「税理士懲戒逃れ」事件¹⁵に対応する改正である。

ゝ実務補習団体等の実施する研修のうち、国税審議会が指定する研修を修了した公認会計士のみに税理士資格を与えるということにいたしております」（第186回国会参議院財政金融委員会会議録第5号1頁〔麻生財務大臣発言〕）。

14 近畿税理士改編／日税連監修『令和4年税理士法改正徹底解説』（清文社・2022年）76頁参照。

15 拙稿「税理士の『登録』と『登録抹消』に係る考察」龍谷法学54巻4号（2022年）1頁参照。

3. 税務代理—現行法での問題点

(1) 税理士法上の「税務代理」

前章で確認したとおり、税理士法は、「シャープ勧告」が提唱した「納税者の代理」の概念を踏まえたものである。しかし、当時の税理士法は、シャープ勧告の精神にほど遠いものであり、それは、余りにも納税者の代理制度とはいいい難い存在であった¹⁶。

2次改正税理士法2条には、税理士は他人の求めに応じて、所得税、法人税、相続税、贈与税、事業税、市町村民税、固定資産税に関し、①申告、申請、不服申立、過誤納税金の還付の請求、その他訴訟を除いた事項を代理すること、②申告書、申請書、請求書その他税務官公署に提出する書類を作成すること、③①の事項につき相談すること、の事務を行うことを行とする、と規定されている。つまり、税理士法上は、①の税務代理、②の税務書類の作成及び③の税務相談の3業務が税理士の業務と規定されている（現行法も、基本的には同じ）。②と③は、①の具体的内容を明示したに過ぎず、税理士の主たる業務は、税務代理といえる¹⁷。

現行税理士法2条では、税理士は、他人の求めに応じ、租税（印紙税等を除く）に関し、①税務代理（税務官公署（所定のものを除く）に対する租税に関する法令若しくは行政不服審査法の規定に基づく申告、申請、請求若しくは不服申立てにつき、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、又は代行することをいう）、②税務書類の作成、③税務相談と規定されている。当該規定は、基本的に2次改正当時の内容から変化していない。

一般に法律学において「代理」は、次のように解されている。代理にお

16 北野・前掲（注4）4頁参照。

17 北野・前掲（注4）4頁参照。

いては、法律行為の当事者以外の者（代理人）が意思表示をし、又は意思表示を受ける。しかし、代理による法律行為が有効にされると、その法律行為の効果はすべて、代理をされた者（本人）と相手方との間に直接生じる。代理による意思表示（法律行為）の場合、それ以前に、その効果が本人に生ずるために充たされるべき要件がある（民法99条）。何か特別な事情がなければ、意思表示は、それをした者と受け取った者との間に効力が生ずると理解されることが通常である。そこで、代理人が意思表示をする場合には、代理人が相手方に、相手方が意思表示をする場合には相手側が代理人に、その意思表示の効果は他人（本人）に帰属するものとすることを明らかにして、意思表示をしなければならない。この様に意思表示の効果帰属先が別人であると示すことを顕名という。私的自治の原則のもとでは、人はその意思表示により、自己の法律関係を形成することができるが、他人の法律関係を形成することは本来できない。そこで、代理人として行為をする者が、その事項について本人に代わって行為をする資格を有することが必要である。この資格を代理権と呼ぶ。代理権を有する者が代理人としてする行為を代理行為という¹⁸。

これを他の類似制度と比較すると、第1に、代理の場合は、代理人が本人と対位する地位に立ち、代理人は代理権を有するという特色を持ち、この点においていわゆる代表とは区別されなければならない。代表の観点は、例えば、私法上は法人与機関との関係において用いられ、機関の行為は法人の行為にほかならないから、機関は法人の代表とされる。つまり、代表の場合には、代表者と本人（法人）とは、一体的な人格関係にあるが、代理の場合には、代理人と本人の間は2個の人格者間の関係にあり、この2個の人格を法的に結びつける法技術が代理であるといえる。第2に、代理の場合は、あくまで代理人の行為自体が代理人の意思による独立の行為

18 この段落は、佐久間毅『民法の基礎1（総則）』（有斐閣・2023年）231頁参照。

であるという特色を持ち、この点において、単なる「使者」と区別されなければならない。使者は、他人の完成した意思表示を伝達する者と、例えば、口上を伝える者のように他人の決定した意思を相手方に表示する者との2種類が存在する。このように代理人と使者とは根本的に相違する。したがって、税理士が税務代理を行おうとする限り、納税者の単なる使者であってはならない。第3に、代理の場合は、その法的効果が直接本人に帰属するという性質を持ち、この点において、間接代理（取り次ぎに関する行為）とは区分されなければならない。間接代理の場合は、他人（委託者）の計算において、自己名をもって取引する場合であり、その法律効果は、直接委託者に帰属せず、まず、すべて間接代理人に帰属し、それからさらに委託者に移転されるものである。その経済的効果は本人（委託者）に帰属するという点では、代理（直接代理）と間接代理とは同じであるが、その法律効果の帰属の態様については両者の間に根本的相違が存在する。これを税務代理の場合にあてはめて考えると、本来、税務代理とは代理権を有する税理士の独立の行為によって、納税者が直接その法律効果を取得する制度でなければならない。なお、代理は、本人の信任によるか否かで任意代理（委任代理）と法定代理に分けられるが、税務代理は、もとより、ここの納税者の信任を基礎とするものであって、その意味では任意代理の性格を持つことは言うまでもない¹⁹。ただし、「税務代理」という文言は、税理士法上の創設規定である点に焦点を当て、民法上の「代理」と区別する必要があるともいえる²⁰。この点については、後述でドイツの税理士法と租税基本法（AO）を参考に若干の考察を試みる。

（2）税務代理に関連する条文

19 この段落は、北野・前掲（注4）5頁参照。他に松沢智『税理士の職務と責任（3版）』（中央経済社・1996年）76頁参照。

20 例えば、松沢・前掲注（19）78頁参照。

当該税務代理に関係する条文として、2次改正税理士法33条1項には、「税理士が税務代理をする場合において、租税に関する申告書等を作成して、税務官公署に提出するときは、当該税務代理に係る税理士は、当該申告書に署名押印しなければならない」としている。しかし、一方、「当該書類が租税の課税標準等……に関する書類であるときは、当該書類等には、併せて本人が署名押印しなければならない」と規定されている。しかし、先に考察した「代理」の理論に従うと、税理士が真に納税者の代理人として独立して税務代理行為を行うのであれば、申告書には当該税理士が署名すれば足りるはずである。現行税理士法33条（1～4項）は、2次改正法と比較して、「署名押印」が「署名」に変更されのみで、基本的内容に変化はない。なお、電子申告を税理士が税務代理する場合、納税者本人の署名等は省略が可能となっている。しかし、この「省略」は、電子申告を推進するための、あくまでも簡便法であり、税務代理に対する税理士法上及び行政の取扱いには変化がないと考える²¹。

21 税理士・税理士法人は、税理士法2条1項の税務代理を業として行うことができますが、税務代理の範囲に、税務官公署から納税者（委嘱者）に対して送付される書類の受領を代理することが含まれるかどうか、不明確な状況となっていました。その結果、税務官公署から納税者（委嘱者）に対して送付される書類を、税理士・税理士法人が納税者（委嘱者）に代理して受領する場合には、税務代理権限証書とは別に委任状を作成して、税務官公署に提出するといった実務も見られたところでした。今回の改正においては、こうした状況に対応し、納税者（委嘱者）及び税理士・税理士法人の実務における利便性向上や事務の簡素化の観点から、次のとおり、税務代理の範囲の明確化及び税務代理権限証書の様式の見直しが行われました。

① 税務代理の範囲の明確化

税務官公署から納税者（委嘱者）に対して送付される書類のうち税理士法2条1項の税務官公に対してする主張又は陳述の前提となるものについて、税務代理権限証書に記載された税理士又は税理士法人が代理して受領することができるが、法令解釈通達上明確化されました（税理士法基本通達2-3）。

② 税務代理権限証書の様式の見直し

税務代理権限証書の様式について、税務代理の範囲の明確化に伴い、「税務代理の対象となる書類の受領に関する事項」欄が設けられ、税務官公署から納

現行税理士法では、税理士が税務代理をする場合において、租税に関する申告書等を作成し、当該書類に税理士は署名しなければならない（現行法33条1項、3項、税理士法施行規則16条1項（以下「規則16条1項」という））。この場合の「署名」には、記名は含まれず自署に限ると解すべきである²²。さらに、税理士が税務代理をする場合において、申告書等には税理士の署名のほか、納税者本人が署名しなければならないこととされている（法33条1項後段）。この規定に関して、「税理士の署名に加えて納税者本人の署名が要求されているのは、例えば、所得税や法人税の納税申告書の提出は、暦年又は事業年度終了の際に抽象的に成立して納税義務を具体的に確定させるための手続であって、納税義務者本人にとっても税務官公署にとっても極めて重要な効果をもつものであり、……これらの書類の作成及びその意味内容について納税者本人が十分認識している必要であるし、加えて、納税者本人の刑事上、民事上の責任の所在を明らかにしておく必要があることによるものである」²³との見解が存在する²⁴。

しかし、税法上の申告等の行為は、公法上の私人の行為としてその性格

Ⅱ 税者（委嘱者）に対して送付される書類の受領について税務代理を委任する場合には、その書類の名称を記載することとされました（税理士規則第8号様式）。また、税務代理権限証書に係る法令解釈通達上の様式について、納税者（委嘱者）及び税理士の実務における利便性向上や事務の簡素化の観点から、次の見直しが行われました（税理士法関係様式通達別添1、別添2）。

イ 税務代理に該当しない行為を委任する場合の委任状の記載欄が設けられました。

ロ 税務代理権限証書に記載した税務代理の委任が終了した場合に、その旨を税務官公署に通知するための様式が新たに設けられました（「国税通則法等の改正」https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2022/explanation/PDF/p0735-0796.pdf（最終閲覧日2024.4.16））。

22 日税連・前掲注（10）158頁参照。

23 日税連・前掲注（10）158頁。

24 「納税義務を生ずべき確定申告書の「署名」は、それによって納税義務を生ずべき意思を表示することになるので代理に親しまず、必ず納税者本人の署名が必要である」（松沢・前掲注（19）83頁）との見解も存在する。

が論ぜられ、その個々の行為の法的性格をいかに理解すべきかについては、色々議論のあるところであるが、それらが少なくとも公法行為であることについては異論のないところである。法的行為は、いわゆる代理に親しまない行為（たとえば、私法上の婚姻など）を除き、一般に代理の対象となるとされている。例えば、税法上の私人の行為の1つである課税標準等に関する申告行為についていえば、その課税標準等は元来各課税実体法の定めるところにより構成要件論的に客観的に定まっているのであって、納税者たる私人が単にそれを具体的に確認するにすぎず、何人がそれを確認しようとする理論的には同じであるべきはすのものである。したがって、それは婚姻等のように代理に親しまない行為であるということはできない。税法上の私人の法的行為が代理に親しむものである以上、代理人たる税理士が申告書に署名してこれを提出する行為は、納税者の申告行為として税法上処理されねばならない。当該申告書が申告納税方式による国税についての課税標準等に関する申告書であるときは、当該税理士の申告書の提出行為によって、納税者の租税債務が具体的に確定するに至るものとされるべきである（国税通則法16条）。税理士の申告行為は、納税者が自らした場合と同じ法律効果を発生させる²⁵。

25 この段落は、北野・前掲注（4）6頁参照。納税申告については、金子・前掲注（4）954頁参照。ほかに、申告納税方式における申告を現行実定法上内容的に基本的申告と付随的申告に分け、「基本的申告とは、内容において、形式的には租税要件事実の存否の確認であり、実質的には存在する租税要件事実の金銭的評価の認定であって、その法的性格としては、かかる確認と認定との納税義務者による認識の表示であり、觀念の通知である」（新井隆一「税法における私人の行為序説（1）」税法学118号（1960年）24頁）とする。また、この点に着目して、「税務行政庁が法規によらず様式を定めても、国民を拘束する力はないから、申告書が法規の定める要件を充足しているものである限りその様式によらない書面をもってした申告は当然に有効である」（新井隆一「税法における私人の行為序説（2）」税法学119号5頁とする。また、私人の公法行為とは、「一般に、公法関係において私人のなす行為を総称する意味に用いられている」（南博方「私人の公法行為の概念と適用原理」民商法雑誌42巻4号48頁）。

税務代理に関係する条文として、次に重要なのは法34条に規定された「調査の通知」に係る規定である。この規定は、申告に関して2次改正税理士法30条に規定される書面（代理権限を有することを明示する書類）を提出している税理士がある場合において、申告書を提出した者（納税義務者）に対して調査の事前通知をした場合には、あわせて当該税理士に対しても通知しなければならないとするものである。これは形式的には、税務代理に伴う権限であるかのようにみえるが、決して税理士に対する通知を原則とするのではなく、納税者本人に通知した場合における通知であるから、納税者に通知しなかった場合には、もちろん当該税理士に対しても通知を必要としない。当時、事前通知をしない税務調査が横行していたことを考えると、この規定の根本的問題は、事前通知の必要性を無視した課税庁側の慣習にある。これら当該課税庁の行為を含んで、この規定もまた、税理士の税務代理の立場を尊重した規定であるとはいいい難い²⁶。

現行法34条では、次のように規定されている。1項（要約）税務官公署の当該職員は、……、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30条の規定による書面（同規則15条に規定された「税務代理権限証書」）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項（要約）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（同規則17条の2に規定された「税務代理権限書」に「通知は同項の税理士に対してすれば足りる旨の記載がある場合」）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。3項は省略。

現行法によると、30条における「税務代理権限」は、運用の観点から若

26 この段落は、北野・前掲注（4）7頁参照。

干改善されたといえる。改正された国税通則法74条の9第3項2号（以下、「国税通則法」は「通則」という）に、税務代理人とは、「税理士法30条の書面を提出している税理士若しくは税理士法人又は同法51条1項（税理士業務を行う弁護士）の規定による通知をした弁護士若しくは同条3項の規定による通知をした弁護士法人若しくは弁護士・外国法事務弁護士共同法人法」と定義された。税務代理人への通知に関して、通則法74条の9第5項に「納税義務者について税務代理人がある場合において、当該納税義務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、納税義務者への第1項の規定による通知は、当該税務代理人に対してすれば足りる」と規定された。納税義務者の「同意」の有無に関する形式面については、「財務省令」で定めることとされた。通則法施行規則11条の4第1項には「法74条の9第5項（納税義務者に対する調査の事前通知等）に規定する財務省令で定める場合は、税理士法施行規則15条（税務代理権限証書）の税務代理権限証書に、法74の9第3項1号に規定する納税義務者への調査の通知は税務代理人に対してすれば足りる旨の記載がある場合とする」と規定されている²⁷。

先に確認したように、「代理」とは、本人に代わって意思表示をなし、又は意思表示を受領し、その法律効果が直接本人に帰属する関係を言い、本来、法律行為の場合について用いられる概念と解される。他方、税理士法2条に規定された「代行」は、代理のみならず、本人に代わって事実行為を行うものと解される²⁸。税理士は、納税者に代わって、申告等の法律行為をするばかりでなく、納税者の納税義務に関して、税務当局との間で

27 この段落は、日本弁護士連合会編『国税通則法コメンタール（税務調査手続編）』（日本法令・2023年）346頁参照。

28 税理士法基本通達2-4（代理代行）には「法2条1項一号に規定する「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」と規定されている。

事実認定、法解釈等について折衝することも重要な業務であり、また、この様な場合に、専門的な知識、経験が一段と要求される。したがって、税理士法上の税務代理は、この様な実情を踏まえて、従来から、法律行為の代理にとどまらず、事実行為の代行をも含むものと解されてきた²⁹。つまり、税務代理を、代理権を有する税理士と解する場合、税理士法34条2項は、単なる確認規定に過ぎない。ただし、税理士法上の「税務代理」という文言が、当該職業法以外の国税通則法上（通則74条の9、及び74条の11（調査の事前通知に関して））に規定されたことは、ある意味、税理士の代理行為に係る一歩前進といえる。

一方、現行法34条2項を異なる視点から問題ありと指摘する見解がある。「先に行われた国税通則法の改正趣旨を尊重し、かつ、税務代理として職責を全うするためにも、納税者の同意を得て課税庁から税務調査の事前通知を受ける場合には、通知内容が、国税通則法74条の9第1項に定める各項目を全て網羅しているかチェックすることは当然として、クライアントたる納税者に対しても手続規定の内容を説明し、課税庁が各項目をきちんと通知したかどうかを的確に伝えることに心がけねばならないかどうかという点である。今回の改正は、税務調査手続の明確化の一端を税務代理人に負われる効果があるようなあ気がしてならない」³⁰。この指摘は、課税

29 日税連・前掲注(10) 81頁参照。税理士法改正について「……、税理士業務は、税務代理、税務書類の作成及び税務相談の3つからなっておりますが、現行規定にはあいまいな点があるため、税理士の独占業務としての税理士業務の範囲に明確さを欠き、ために、業務の取り締まり及び納税者団体等による誠実な納税運動の推進に支障が見られますので、両者の調整をはかりつつ、規定の整備を行なうこととしているのでありまして、これにより、税務代理には代理及び代行を含むこと、税務書類には通常の決算書類は含まれないこと、また税務相談には申告に際しての個別相談をいうこと等を明らかにしているのであります」（第46回国会参議院大蔵委員会会議録27号1頁〔齋藤政府委員発言〕）と述べられている。

30 菅原英雄「調査の事前通知と税務代理の意義」税務弘報62巻8号（2014年）14頁。

庁が、税理士制度（税理士法）を行政に有利になるよう解釈・運用しようとする場合があることに依拠するものとする。税務官公署の人員が削減される中、税理士は、将来にわたって、当該予想される内容をも含め、行政の下部組織となることなく、専門職業を認識し、税理士自身の独立性を保持し、クライアントの税に係る最大の利益を保護する責任ある業務を遂行しなければならない³¹。

（３）ドイツ税理士法（以下「独法」という場合がある）における「代理」

ドイツ税理士法３条に「無制限な税務援助の資格」として「税理士」があげられている。同33条に「税理士は、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（vertreten）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」と規定されている。さらに、同57条１項には「税理士は、独立性をもって、自己の責任において、誠実に、秘密を厳守し、職業に反する広告を行うことなく自己の業務を遂行しなければならない」と規定されている³²。ここに言う「代理」とは、行政手続、財政裁判所手続、及びその他の手続における納税者の代理行為をいう³³。

また、租税基本法（AO）80条³⁴（権限のある代理人（Bevollmächtigte）

31 詳しくは、拙稿・前掲注（５）参照。

32 ドイツ税理士法の邦訳は、柳裕治訳『ドイツ税理士法～第８次改正報告書』（日本税務研究センター・2010年）によるところが多い。

33 川股修二著『税理士制度と納税環境整備』（北海道大学出版会・2014年）91頁。

34 租税基本法80条（https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_80.html（最終閲覧日2024.4.17））。旧法であるが、中川一郎編『77年AO法文集（邦訳）＝租税基本法＝』（税法研究所・1979年）63頁参照。

及び補佐人（Beistände）には、次の通り規定している。すなわち、
 「（１）関係人（Beteiligter）は、権限のある代理人がこれを代理することができる。代理権授与行為は、その内容に別段の記載がない限り、行政手続に関連するすべての手続行為の権限を与える。代理権授与行為は、税金の還付や租税払い戻しを受ける権限を与えるものではない。代理権の取消しは、税務官庁にそれが送達されたときに初めて有効となる。代理権の変更も同様。（２）納税義務者のために行動する税理士法３条及び４条11号にいう個人及び団体は、適切な権限を持っているものと推定される。……。（３）税務官庁は、理由なく代理権の証明を要求することができる。（４）代理権授与行為は、代理権を与える者の死亡・行為能力の変更又は法律上の代理の変動によっても取り消されない。ただし、権限のある代理人は、行政手続において権利承継人のために行動する場合、求めに応じてその代理権の委任状を提出しなければならない。（５）行政手続のために権限のある代理人が任命されている場合、税務官庁は当該代理人を相手とするものとする。税務官庁は、関係人に協力義務がある場合は、関係人自身を相手とすることができる。税務官庁が関係人自身を相手とする場合は、権限のある代理人にこれを通知するものとする。……。（６）関係人は、補佐人と共に審理及び討論に出席することができる。補佐人による陳述は、関係人が直ちに異議を申し立てない限り、関係人が陳述したものとみなされる。（７）権限のある代理人は、税務問題の処理権限を与えられることなく、税務問題に関して業務上の支援を提供した場合、税務官庁の権限領域における授權者の係属中及び将来のすべての行政手続について有効に拒否される。授權者及び当該代理人には、拒否の旨が通知されなければならない。税務官庁には、当該代理人の拒否について他の税務官庁に通知する権限が与えられている。《省略》」。

この様にドイツの租税基本法には、税理士の代理行為について詳細かつ明確に規定されている。たとえば、「税理士が関与していれば、税理士を（龍法 '24）57-1, 20（20）

納税者とみなして交渉の相手にしなければならない。また、納税者に代わって一定の質問を課税庁に対して行った場合、その回答は税理士に対して行われなければならない。さらに、いたずらに税理士を拒否『できず』（筆者加筆）、税理士が関与している場合には税理士との間で問題解決を協議しなければならない、などの規定が採用された」³⁵。日本では、先に確認した通り、近年、税務調査に関して「税務代理」という文言が国税通則法上に規定された。将来的にはドイツのように、国税通則法上において、現行、通則74条の9第3項の「税務代理」の定義を国通2条1項5の2として「行政手続のために権限のある税務代理が任命されている場合、税務官公署は当該税務代理に連絡しなければならない。当該納税義務者に協力義務がある場合は、当該者自身に連絡することができる。税務官公署が当該納税者に連絡した場合は、権限のある代理人に通知しなければならない」と規定すべきと考える。つまり、納税者義務者の「税務代理」は、原則、民法上の代理に相当し、異なる部分を別途、他の規定において明確に定義すべきである。

4. 参考判例の確認

（1）損害賠償請求事件（神戸地裁平成16年2月26日判決）³⁶

①事実の概要、争点及び当事者の主張

事案の概要は、税理士であるXが、熊本西税務署員や宇土税務署員らによる下記主張の違法な職務行為によって、V株式会社他1社との各税務委任契約に基づく税務代理権を侵害されるとともに、両社が同契約を解除す

35 東京税理士会第6次欧州視察団編集『欧州視察団報告書—EC経済統合と税制・ドイツ租税基本法に見る税務行政手続き』（東京税理士会・1993年）28頁。

36 税務訴訟資料254号順号9572。なお、控訴審大阪高判平成17年3月29日（税務訴訟資料255号順号99781（1審と同じ判断））。

るに至り、契約を破壊された旨主張して、同契約に基づく3年間の顧問料540万円の70%である378万円及び原告の信用を毀損されたことによる非財産的損害として300万円の合計678万円の損害につき、国家賠償法1条1項に基づく損害賠償を請求した事案である。主要な争点は、熊本西税務署員及び宇土税務署員の原告に対する違法行為の有無であった。

原告（以下、「X」という）の中心的主張は、税務職員が税理士の代理権を無視する発言をしたことに対するものである（その他省略）。具体的には、「熊本西税務署員は、平成10年2月3日、Vq営業所に調査に踏み込んだ際、『税理士は関係ないので社長さんさえよければ調査する』などと、税理士であるXの代理権を無視する発言をした。また、同税務署員は、同年12月4日に同営業所を訪れた際にも、『税理士が訴訟をするのであればやってもらってよい。調査は社長が了解してくれればよいことである』などと税理士の代理権を無視する調査要求をした。諸外国では第三者の立会いは税務調査の要件である。日本の納税者が自らの権利利益を守る手だてとしては税理士による専門的な援助以外にないのであるから、税理士法に基づく税務代理人の立会権を無視することは許されない（発言要約。以下、省略）」と主張した。

被告（以下、「Y」という）は、税理士の代理権を無視する発言に対して、「前記のとおり、V及びWに対する調査において、熊本西税務署及び宇土税務署の調査担当者が、Xが主張するような発言をした事実は全くなく、あくまで税務調査への協力要請を行ったものである。百歩譲って、Xが主張するような発言がなされたと仮定しても、本件においては、Xの申入れを無視して社長の了解だけでXの立会いなしに調査を行った事実はないのであるから、前記発言に何らの違法はないといわなければならない」（発言要旨）と主張した。

②判決要旨

（龍法 '24）57-1, 22（22）

当該争点に対する判決要旨は、先ず、税理士の代理権を無視する発言については、「本件で、熊本西税務署員が、平成10年2月3日、V q 営業所で、『税理士は関係ないので社長さんさえよければ調査する。』などと発言をした事実が認められないことは既に説示したとおりである。また、同年12月4日に同営業所で、『税理士訴訟をするのであればやってもらってよい。調査は社長が了解してくればよいことである。』と申し向けて調査要求をした事実も本件証拠上認められない。Xは、諸外国では第三者の立会いは税務調査の要件であると主張するが、我が国においてそのように解すべき法的根拠はなく失当であるし、そもそも、本件で代理人の立会いがなく、税務調査が行われた事実は認められない。なお、前記認定事実によれば、同年2月3日の税務調査の際、Xが立ち会えないことが原告との電話によって明らかとなり、Xが税務調査の延期を申し出た後において、税務署員らがJやDに対して帳簿の管理状況等の確認を求めた事実が認められるが、帳簿や会計書類が、どのように管理されているかを開示するだけであれば被調査者の負担も少ないことを考えると、それにつき被調査者の任意の協力を求めることが違法とはいえないことは既に述べたとおりであり、税理士の代理権を無視するものとも解しがたい」。また、税務代理権侵害行為との主張については、「Xは、熊本西税務署員や宇土税務署員が、当初からXの税務代理権を侵害する意図に基づいて、（１）Xと委任契約を締結していたV及びWに対して不意打ち調査を強行しようとし、（２）両社が税理士であるXに対処を求めたのに対し、『税理士は関係ないので社長さんさえよければ調査します』などとXの税務代理権を無視する発言をし、（３）Xの立会いの下で行われた税務調査を正当な理由なくして打ち切り、（４）その後もXがなぜ両社を調査する必要があるのかを明らかにするよう求めてもこれに応じず、Xが税務代理権の趣旨を双方で確認することを求めたのに対しても全くまともな対応をとろうとせず、（５）両社に対し、反面調査を強行して青色申告の取消しや消費税等の更正処分を

強行するとの脅迫的発言をするなどし、そのような一連の行為によって、Xの税務代理権を甚だしく違法に侵害したと主張する。しかしながら、本件において、熊本西税務署員及び宇土税務署員につき、X主張のごとき違法行為ないし違法事由を肯認できないことは既に認定説示のとおりである。よって、同税務署員らがXの税務代理権を違法に侵害したとは認められない」と判示した。

③若干の考察

本判決は、事実認定についての判断に終始し、税理士法上の「税務代理」についての裁判所の見解は示されていない。再度、「税務代理」の意義を確認すると、「税理士法上は、①の税務代理、②の税務書類の作成及び③の税務相談の3業務が税理士の業務と規定されている。②と③は、①の具体的内容を明示したに過ぎず、税理士の主たる業務は、税務代理といえる」³⁷。しかし、その「税務代理」の法的性格が、現状、必ずしも明確ではない³⁸。したがって、このような状況に備え、「納税者権利憲章」を創設する必要があると考える。「権利憲章」という形で当該規定を制定するか、ドイツのように国税通則法の中に当該規定を制定するかは検討を要する。その場合、日本と同様に税理士制度を有するドイツ及び韓国における当該制度を参考にすべきである³⁹。

37 北野・前掲（注4）4頁。

38 「税理士が納税者の代理人として、税務調査を受けるか否かの判断まで受任しているかどうかについては、疑問が残る」との見解も存在する（四方田彰「判批」税法学552号（2004年）131頁）。

39 今後、近畿税理士研究センター（近畿税理士会内に2023年6月創設されたシンクタンク）の税務行政部門等で「納税者権利憲章」について考察する予定。

(2) 法人税過少申告加算税賦課決定処分取消等請求事件（東京地裁平成29年5月11日判決⁴⁰⁾

①事案の概要、争点及び当事者の主張

事実の概要は、原告（以下、「X」という）が、処分庁「以下、「Y」という」から、修正申告等につき重加算税の各賦課決定処分を受けたのに対し（源泉に係る内容は省略）、上記修正申告が無効であると主張して、上記過少申告加算税及び重加算税の各賦課決定処分（ただし、その後の変更決定処分後のもの）の取消しを求める事案である。Xは、警備業を営む株式会社である。甲（以下「甲代表」という）は、平成23年3月17日に辞任するまでの間、Xの代表取締役であった。同日から同年11月15日までの原告の代表取締役は、乙（以下「乙元代表」という）であり、同日から平成26年8月7日までの原告の代表取締役は、丙であった。甲代表は、同日、再び、原告の代表取締役に就任した。Yは、平成22年1月15日、Xに対する調査を開始した。Xは、平成22年1月28日、Yに対し、A税理士に税務代理権限を与えた旨の証書（以下「本件代理権限証書」という）を提出した。A税理士は、調査対象期間につきXを代理して修正申告を提出した。本件各修正申告書にはA税理士の記名押印がある（事実概要は、さらに複雑であるが、本稿では簡易に表示）。主な争点は、本件各修正申告が、虚偽表示、心裡留保又は無権代理により無効であり、本件各修正申告に対する賦課決定処分が違法か否か（その他の争点については省略）である。

税理士の税務代理に係る部分でXは、「本件各修正申告は、原告の真意に基づかないものである。これを作成し提出したA税理士はもちろんのこと、その作成を指示したB税理士でさえ、その内容の真実性を認識しておらず、国税局が期待する費目と数値が書き込まれたにすぎないものである。したがって、本件各修正申告は、国税局担当者との通謀虚偽表示に当たり、無

40 税務訴訟資料267号順号13020。

効である。また、国税局担当者は、本件各修正申告が原告の真意に基づかないことを知っていたし、仮に知らなかったとすれば知らなかったことにつき重大な過失があるから、本件各修正申告は、原告の心裡留保により無効である」。また、「代表は、本件各修正申告当時、Xの代表取締役を辞任していたし、仮に、甲代表がXの実質的な代表者と評価されたとしても、甲代表は、本件各修正申告の内容で申告することに同意していなかったから、本件各修正申告は、無権代理であり無効である」。さらに、「Xは、本件代理権限証書により、A税理士に対し、平成22年1月の税務調査の立会い等の税務代理権限を与えたにすぎず、その後の査察調査に関する税務代理権限を与えたものではない。事業年度や課税期間が異なる場合は、別の税務代理権限証書を提出する必要がある。A税理士に税務代理権限はなく、本件各修正申告当時はB税理士に税務代理権限があった。A税理士は、修正申告書作成内容の照会先として自己の氏名を記載したにすぎない」と主張した。

これに対してYは、「本件各修正申告書の提出当時、Xの実質的な意思決定権限を有していた甲代表及びXの代表取締役であった乙元代表は、いずれも本件各修正申告を行う意思を有しており、Xから税務代理権限を付与されたA税理士が本件各修正申告書を作成し、当該申告書がYに提出されたのであるから、本件各修正申告は、原告の意思に基づいた有効なものである」。さらに、「XがA税理士に与えた税務代理権限が平成22年2月の税務調査の立会のみであるというのは、A税理士がそうに述べるのみであり、他にそれを示す事情は見当たらない上、本件各修正申告に関するB税理士、A税理士らの言動は、いずれもA税理士に本件各修正申告の税務代理権限があることを前提としており、その後の本件刑事事件においても、甲代表や乙元代表が、本件各修正申告書をA税理士が作成したことについて問題とした様子は見当たらないのであるから、A税理士に本件各修正申告の税務代理権限がなかったとするXの主張は理由がない」と主張し

た。

②判決要旨

「Xは、平成22年1月28日、Z税務署長に対し、A税理士に税務代理権限を与えた旨の証書（本件代理権限証書）を提出しており、これには、Xが、A税理士に対して、税理士法2条1項1号に規定する税務代理を委任する旨の記載があり、その対象とする事項として、法人税、消費税及び源泉所得税の各税目が挙げられ、特に年分についての限定はなく、本件査察調査の結果を受けて、Xが、平成23年3月23日、Z税務署長に対し修正申告書を提出した、平成17年3月期ないし平成22年3月期の法人税及び平成17年3月課税期間ないし平成22年3月課税期間の消費税等の各修正申告書にはA税理士の記名押印があり、これらに係る修正申告は、A税理士が、その税務代理権限に基づいてXのために税務代理として行ったものであると認められるから、これらが無権代理であるということはできない」と述べ、Xの修正申告は、A税理士が、税務代理権限に基づいて行ったものの判断を示した。また、「本件各修正申告がされた平成23年3月23日の時点においては、原告の代表取締役は乙元代表であり、甲代表ではなかったところ、本件各修正申告書には甲代表の記名があるが、上記のとおり、本件各修正申告は、A税理士が税務代理として行ったものであって、この点が本件各修正申告の有効性に影響を与えるものではない（法人税法151条1項1号、5項参照）」と述べ、修正申告書に代表者でない者の記名のあることが、その有効性に影響を与えるものではないとの判断を示した。

③若干の考察

この判決も先の判例と同様、裁判所が、直接的に「税務代理」について
の見解を示したものではない。旧法人税法151条⁴¹では、法人税の申告書

41 平成30年度税制改正後は、法人税法第151条が改正され、代表者及び経理責メ

に代表者及び経理責任者の自署・押印が義務付けられており、その義務違反については、同法第161条に罰則が設けられていた。さらに、旧税理士法33条1項及び2項では、税理士が税務代理により申告書等を作成して税務官公署に提出するときには、当該申告書等に当該税理士が署名押印するとともに、当該申告書等が課税標準等に関するものであるときは本人である納税者の署名押印が義務付けられている（現行法では「署名」のみ）。一方、旧法人税法151条5項において、法人税の申告書への代表者等による自署・押印の有無が当該申告書の提出による申告の効力に影響を及ぼすものと解してはならないこととされている。さらに、旧税理士法33条4項において税務代理の場合に作成・提出された申告書等への税理士及び本人の署名・押印の有無が当該申告書等の効力に影響を及ぼすものと解してはならないこととされている。当該判決は、これらの規定に依拠するものである。「仮に、税務署に提出された納税申告書に署名等の欠缺がある場合であっても、提出した納税者を書面等から特定でき、その提出の意思が明らかであるときには、その欠缺は、補正し得るものであって、その納税申告書自体は有効なものとして扱って差し支えない」⁴²との判断である。

ただ、当該事件においても、「税務代理」に関する問題は内在している。税理士法33条1項後段、「税務代理」である税理士が署名等しているにもかかわらず、さらに、納税者本人の署名等を要求する当該部分には、疑問を抱かざるを得ない。この規定に関して、先に確認したように「税理士の署名に加えて納税者本人の署名が要求されているのは、例えば、所得税や法人税の納税申告書の提出は、暦年又は事業年度終了の際に抽象的に成立

ㄋ 任者の自署・押印は不要となり、法人税等申告書を電子申告する場合には、経理責任者の電子署名及び電子証明書が不要となった。また、法人が行う電子申告については代表者の電子署名に代えて、当該代表者から委任を受けた当該法人の役員又は社員の電子署名によることも可能となる（委任状を添付することが必要）。なお、現行法では同条削除。

42 日景智「電子申告を巡る法令上の問題点」税大論叢43号（2003年）234頁。

して納税義務を具体的に確定させるための手続であって、納税義務者本人にとっても税務官公署にとっても極めて重要な効果をもつものであり、……これらの書類の作成及びその意味内容について納税者本人が十分認識している必要である」⁴³ ためとの見解が存在する。しかし、本来、税務代理とは代理権を有する税理士の独立の行為によって、納税者が直接その法律効果を取得する制度でなければならない。なお、税務代理は、もとより、個々の納税者の信任を基礎とするものであって、その意味では任意代理の性格を持つことは言うまでもない。納税申告について、「申告には原則として民法の規定が適用される」⁴⁴ のであり、行政法における私人の行為の代理は、「当該行政法における私人の行為の主体たる本人とは別個の独立の法的地位を有する者が、本人のためにすることを示して、当該行政法における私人の行為をなし、その行為の表現するところにより、その代理的效果意思に相応して、その行為の法効果が、直接に本人に帰属せしめられたる法律関係である」⁴⁵。したがって、「税法は、申告・申請等について代理人によって行われることを排除しているわけではなく、むしろ、税理士制度（税理士法）や国税通則法第117条のように積極的に代理を認めることを前提とした法制度が存することからすれば、これらの行為が代理によることが可能であることに疑問の余地はない」⁴⁶。

税理士法において、税理士は、税務代理（税務官公署に対する租税に関する法令若しくは行政不服審査法の規定に基づく申告、申請、請求又は不服申立てにつき、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する主張若しくは陳述につき、代理士、又は代行することが含まれている）が規定され（法2条1号）、さらに、税理士

43 日税連・前掲（注10）158頁。

44 金子・前掲注（4）954頁。

45 新井隆一『行政法における私人の行為の理論（2版）』（弘文堂・1973年）59頁。

新井隆一「税法における私人の行為序説（1）」税法学118号21頁参照。

46 日景・前掲注（42）237頁。

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、税務代理をはじめとする税理士業務を行ってはならない（法52条）と規定されている。つまり、納税者の「税務代理」は、原則、民法上の代理に相当し、税理士法33条1項後段、「税務代理」である税理士が署名等しているにもかかわらず、さらに、納税者本人の署名等を要求する当該規定には問題があるといわざるを得ない。

5. むすびにかえて

現行税理士法等においても、「税務代理」については、従前同様の問題が残されていることを確認した。税理士業務をどのように解するかは、税理士の専門職業性をどの程度重視するかに依拠する。この点に関し、ドイツ税理士法には、日本の税理士法が参考にすべき規定が多数存在する。そこで、むすびにかえて、ドイツ税理士法の中で、税理士の独立性に係る最も重要な規定の1つであるドイツ税理士法57条を確認する⁴⁷。同規定には、税理士等（税理士及び税務代理士）の基本的な権利と義務が規定されている。特に、税理士の職業上の独立性は、専門職業のイメージを決定的に形成する（独法32条）。ドイツ税理士会規則は、税理士等があらゆる人からの個人的及び経済的独立性を維持しなければならないという要件を規定している（会則2条1項）。独立の義務は、税務当局とクライアントの両方に適用される。特に重要なのは、税務当局からの税理士等の独立性である。ドイツ連邦議会の主要委員会は、1961年の立法過程において、「委員会の主な関心事は、国家社会主義者の専制政治の時代に創設された税理士の税務当局への依存を完全に排除することであり、その結果、税務当局及びクライアントからの税理士と税務代理士の独立性を確保することであっ

47 詳しくは、拙稿・前掲注（5）参照。

た」⁴⁸ との見解を認識していた。クライアントに対する税理士等の独立性は、立法者の構想でも取り上げられたが、クライアントの利益の代理としての税理士の役割に疑問を投げかけるものではない。税理士等は、注文の枠組みの中で、クライアントの法的利益を可能な限り代理しなければならない。つまり、当該利益は、他人の利益、特に税務当局の利益とは相反する。クライアントの対する税理士等の独立性とは、税理士等の専門的な任務と立場の一部であり、付随的に、すべての命令を受け入れる必要はなく、税理士の内なる信念と矛盾するような命令を拒否することができ、契約上の義務でさえ、納税者が法律に違反して行動することを義務付けたり、正当化したりすることはできないという意味である。日本においても、ドイツ同様、税理士の独立性が、税理士法上により明確に規定され、加えて、税理士法及び国税通則法（若しくは、「納税者権利憲章」⁴⁹）において、「税務代理」の文言が明確に定義・規定されるべきである。これらの施策により、日本税理士の「独立性」がより充実し、専門職業としての税理士の業務がより明確になることを期待したい。

48 BT-Drucks.3/2859, S.45(https://dserver.bundestag.de/btd/03/028/0302859_zu.pdf(最終閲覧日2024年2月14日))。

49 「納税者権利憲章」にした場合、その法的効力が問題となる。これに関しては、「納税者権利憲章が法的効力を有するべきかである。それは各国の法文化や憲法上の保護のようなその他の法的保護の状況によって異なるが、それでも最低限税務職員はその業務の執行に当たって憲章に法的に拘束されるべきである。また、裁判所や審判機関も租税事件の審理に当たっては、納税者権利憲章に法的効力を認めるべきであるといえる」(望月爾「EUにおける納税者の権利保護の調和」立命館法学385号(2019年)38頁)との見解がある。