

# TKCタックスフォーラム 2022

研究発表

## 租税法律主義と税理士のあるべき姿

税務通達と法令、どちらを優先するべきなのか。租税法律主義とはどのようなものなのか。『TKC会報』の巻頭言や、実際の裁判事例や税務通達を交えて、北海商科大学名誉教授でもある中島茂幸会員の指導のもと、TKC北海道会研究グループが「租税法律主義と税理士のあるべき姿」をテーマに、研究発表を行った。



研究グループ TKC北海道会

菅野 浩、矢萩 努、鈴江 誠、李 香純、吉田幸広、近藤勝美、佐藤理映（敬称略）

■とき：令和4年10月21日(金)

### I 本研究の動機・目的（はじめに）

#### 法令のように機能している 税務通達とどう向き合うべきか

**菅野** TKC北海道会研究グループは「租税法律主義と税理士のあるべき姿」をテーマに研究を行ってまいりました。はじめに本研究に取り組んだ動機や研究の目的について話します。

日本国憲法第84条では租税を賦課徴収する場合には、必ず議会の制定した法律に基づかなければならないとする考え方、すなわち「租税法律主義」という原則があります。

また、我々税理士の基本法である税理士法の第1条の中で「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」と定められており、あくまで法令に基づくということですが、皆さんは、常にこのことを意識して日々の業務を行っているでしょうか。

**李** 今回の研究に際し、北海

道会では「日々の業務を遂行する上で税務通達がなければどのような影響があるのか？」という内容でアンケートを行いました。

その中で税務通達を参考にしているという意見や、税務職員による解釈の違いが生じ、税務行政の公平性が担保できなくなる等の意見がありました。税務通達がなければ、税実務に影響すると思われるという意見が多かったように思います。私自身も普段は法令を参考にすることに税務通達を参考にすることが多いです。

**菅野** 多くの税理士が税務通達を参考にしていると思います。それでは、私たちの税実務の中で、最近税務通達の影響を強く受けていると感じたことは何かありますか。

**近藤** 平成31年の生命保険契約の取扱に関するルールの変更についてです。平成31年2月13日に国税庁と一般社団法人生命

保険協会との間で開催された拡大税制研究会において、国税庁から保険ルールの見直しに関して説明が行われました。それに伴い、翌日から対象となった保険商品の販売自粛が広がり、その日が2月14日だったため、「バレンタイン・ショック」とも呼ばれました。

**菅野** いわゆる「節税保険」の販売に特に力を入れていた保険会社にとっては影響が大きかったようですね。私たち税理士の業務との関係では、平成31年4月11日に通達改正に向けて意見公募（パブリックコメント）が実施されましたが、そのときにはどのような意見が寄せられましたか。

**近藤** 令和元年6月に、税務通達についての意見公募の結果（計127件）が公表されました。その中には「通達で課税の仕方を決められるのか」「租税法を主義に反するのではないか」等の批判的な意見もありました。これに対して国税庁は「今般の改正通達は、法人税法第22条第4項に基づいて、定期保険及び

第三分野保険の保険料に関する取扱いを明らかにしたものであり、通達のみで取扱いを定めているものではありません」と回答しています。

**菅野** いわゆる通達課税ではないのかという意見ですね。他に税務通達の影響を強く受けていると感じたことはありますか。

**佐藤** 世間の注目を浴びた裁判として、令和4年4月19日の「財産評価基本通達の総則6項の適用」の可否が問われた最高裁判決ではないでしょうか。

**菅野** その裁判の記事は本当に多く掲載されていると思います。その裁判は税務通達である「財産評価基本通達の総則6項の適用」の可否が争点となったもので、我々税理士の関心が非常に高かったものですね（10頁から事例を記載）。

税務通達は法令ではないが、法令のように機能していることがある。では、私たち税理士はこの状況をどのように受け止めるべきか。ここが、私たちの研究の動機となりました。

租税法主義の下で、税実務に携わる税理士は、税務通達とどのように向き合うべきか。ま

た、税理士のあるべき姿について明らかにすること。これが私たちの研究の目的です。

## Ⅱ 税理士の使命と税理士像

**税理士法改正により「中正の立場」から「独立した公正な立場」へ**

**菅野** それでは、はじめに税理士の使命と税理士像について考えたいと思います。現行の税理士法第1条は左記の通りです。

### 税理士法第1条

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。

**吉田** 税理士法は昭和26年に制定されましたが、制定当時の税理士法第1条は「税理士の職責」として「税理士は、中正な

立場において、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ぬ」と定められていました。

飯塚毅TKC全国会初代会長は、この旧税理士法第1条の職責条項について「欠陥が二つある」と主張されています。まず一つ目は「中正の立場」という表現、二つ目は、「使命条項としての性格づけがないこと」の2点です。飯塚毅初代会長は税理士法第1条を使命条項とすべく、日本税理士会連合会（日税連）や政治家、大蔵省（当時）に対して積極的かつ具体的な提言を行っていました。

その後、昭和55年に税理士法が改正され、税理士法第1条は

「中正な立場」から「独立した公正な立場」へと変更されたのです。「独立」とは、税理士の立場は課税庁及び納税者のいずれにも偏らないということ、「公正」とは「合理的でかつ正当であることを内容とする」という積極的な性質のものです。この二つの言葉が組み合わさることで、税理士には自らの判断で主体的に行動することが求められています。

「申告納税制度の理念にそつて」という言葉は含まれていませんでした。しかしながら、民主的な納税制度である申告納税制度の下における税理士制度のあり方とその機能を明確にするため、参議院において修正案が提出され、この文言が加えられたという経緯があります。申告納税制度は国民主権の下で必然的に確立したもので、税理士が申告納税制度の理念に沿うことは国民主権を維持するために不可欠のものであり、税理士の使命の根幹をなしていると言えます。

また、坂本孝司TKC全国公会長は「中正な立場」から「独立した公正な立場」へと法律で規定されたことが、保証業務や経営助言業務など税理士の職域拡大につながったと指摘しています。

### 「租税正義の実現」のために 法を正しく解釈する

菅野 飯塚毅初代会長は、昭和47年から平成9年までの間、

『TKC会報』の巻頭言を300本近くご執筆されていますが、

その中には税理士像を示したものが多くあります。飯塚毅初代会長が示した税理士像とはどのようなものだったのでしょうか。

吉田 『TKC会報』において次のように述べられています。

「税理士は租税正義の実現をその使命とすべきものだ、と私は信じているのですが（尤も税理士法には何も書いていませんが）、どうも、こういう使命感で自分の実践を貫いている税理士というのには、現状では少数派に属し

ているような気がしてならないのです。（中略）税理士の使命感の存否が、格差を生む源泉中の第1に位するのではないか」（『TKC会報』1972年12月号「巻頭言」）

「租税正義を貫く姿勢は、大切な姿勢である。それは職業会計人の貞操とも申すべき姿勢であ



吉田幸広会員

って、これなくしては職業会計人の価値はゼロ以下となってしまう筋合いのものである。この場合の前提条件は、法を正しく解釈するという態度の堅持である」（『TKC会報』1994年8月号「巻頭言」）

菅野 飯塚毅初代会長の言葉には繰り返し繰り返し、何度も「租税正義」という言葉が出てきますが、この点については

かがですか。

吉田 租税正義については次のように定義づけられています。「単に実定法を守るといっただけでは済まないのだ。というのも、正義というのは、信・善・美などの概念と同じように、人間が追求すべき最高理念の一つだからである。正義の概念を実現するためには、改革しなければならぬ点が数多くある。そして、それらを全て包含したものが租税正義であると理解した場合、単に税法の条文の一つひとつに正確に準拠するというだけでなく、税法の条文そのものが正義の担い手でなければならぬのだ。その正義を追求するために立法問題にも踏み込んでいかなければならないことになる」（『TKC会報』1995年11月号「巻頭言」）

そして、飯塚毅初代会長はこれらの行動のために、独立性に徹することと瞑想鍛錬によって不動心と洞察力を養うこと、言い換えれば、自らを律することが必要であると税理士像を示さ

れています。

**菅野** 租税正義の実現は決して簡単なことではないと思いますが、税理士にとっては極めて重要なことです。松沢智TKC全国会第2代会長が示した税理士像はどのようなものでしたか。



菅野浩会員

**近藤** 松沢智第2代会長は、税理士像を一言で言うならば、「税理士よ、法律家たれ」と表現しています。法律家の基本は法令を解釈することです。解釈には基準が必要で、その基準は、社会通念としての法の常識、誰もが持つ一般常識です。そして、税理士による法令の解釈が、課税庁の解釈と異なる場合には、断固として争うことを求めています。これは争うことで法令の解釈が発展すると考えるため

あり、私も同意見です。

**菅野** 松沢智第2代会長の「税理士よ、法律家たれ」は有名な言葉ですし、税理士の真髄を表している言葉ですよね。

### III 租税法律主義と税理士を取り巻く情報

#### 税務通達は

#### 行政内部組織における命令

**菅野** 次に租税法律主義と私たち税理士を取り巻く情報について考えたいと思います。そもそも租税法律主義とは、どのようなものでしょうか？

**近藤** 租税法律主義の原則を明示したものとして、日本国憲法第30条と第84条があります。

#### 日本国憲法第30条

国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。

#### 日本国憲法第84条

あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、

飯塚毅初代会長も松沢智第2

代会長もともに「租税正義」の実現を目指すために、税理士に法律の正しい解釈を行うことを求めたということです。

#### 法律又は法律の定める条件によることを必要とする。

わが国日本では、これらの定めに基づき、すべての国税について、納税義務者、課税物件、その帰属、課税標準、税率等は、法律をもって定めることを原則としています。このように、租税法律主義は、租税の賦課や徴収に関して、法律の根拠に基づいて行われることをいいます。

**菅野** それでは、このような租税法律主義の下で、税実務の現場において欠かすことのできないものには、どのようなものがありますか。

**近藤** まずは法令があります。法令は、大きく分けて次の五つ

に分類されます。

(1) 日本国憲法

(2) 法律

(3) 命令である政令・省令

(4) 条例・規則

(5) 条約及び確立された国際法規

我々税理士の実務を考えると、「法律」と「命令である政令・省令」が主なものになると思います。その他には通達が挙げられ、我々の税実務では税務通達があります。通達は、国家行政組織法第14条2項に基づく上級行政庁による下級行政庁への命令のことで、行政組織内部では拘束力のあるものです。

税務通達は、国税庁長官または国税局長が、この国家行政組織法第14条2項に基づいて、下部機関や職員に対して発する職務上の命令ですので、税務職員はそれに従って職務を行わなければならないこととなります。

**菅野** 税務職員が通達に従わなければならないのは分かりますが、優先順位は①法令②政令③省令④通達——ですよね。冒頭にお話しした通り、税務



近藤勝美会員

通達を頼りにしている税理士は多いと思いますが、わが国の租税制度の発展に大きくご貢献された金子宏東京大学名誉教授は通達について著書『租税法（第24版）』（弘文堂、令和4年）の中で、国民も裁判所も通達に拘束されるものではないとしながらも、

現実には、通達は法源と同様の機能を果たしているといっても過言ではないとも述べています。私も税実務で同じように感じて

います。最近、税務通達について明確な意見を述べている最高裁判例がありました。どのような意見でしょうか。

**李** みなし譲渡課税の適否が争われた令和2年3月24日の最高裁判例の中での補足意見とし

て、宮崎裕子裁判官は、「最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。通達の文言をいかに文理解釈したとしてもその通達が法令の内容に合致していなければ、通達の文理解釈に従った取扱いであることを理由としてその取扱いを適法と認めることはできない」と述べています。これは通達が優先されるのではなく、法令が優先されるのであって、通達は法令の内容に合致していなければならぬということですね。

**菅野** つまり「通達に書いてあるから課税する」ということではなく、やはり法令に基づいて課税するべきだということですね。

### 「租税法主義」に則った上で様々な情報を基に実務を行う

**菅野** 税実務では、法令や通達以外のものも参考に行っていると思いますが、他にはどのような情報がありますか。

**吉田** 国税庁が公表している

ものでは、Q & A、質疑応答事例、FAQ、タックスアンサーなどがあります。これら以外にも、書籍として発行されているものもたくさんあります。

**菅野** 国税庁から公表されている質疑応答事例や、タックスアンサーについてはいかがでしょうか。

**吉田** 質疑応答事例やタックスアンサーは法令ではありませんので、納税者を拘束するものではありませんが、参考にすることはとても多いです。これらの情報は単に一般的な情報を提供するためのものもありますが、難解な事項について案内しているものもあります。図にまとめると、下記の通りです（図表1）。

法解釈が簡易か複雑か、納税者への影響力が弱いか強いかで区分していますが、法解釈が複雑で納税者への影響力が強いと考えられる「詳細型」に従って税実務を行っていると言っても過言ではないでしょう。

詳細型について、課税庁は、市場の多様化・複雑化や、災害

図表1 Q&A等の区分

		Q&A等の区分	
		簡易	複雑
法解釈 納税者への影響力	弱い	<b>【情報提供型】</b> ●暮らしの税情報	<b>【詳細型】</b> ●消費税の簡易課税の事業区分（フローチャート）（質疑応答事例） ●ホステス等に支払う報酬（タックスアンサー） ●仮想通貨関係（FAQ）
	強い	<b>【事務手続型】</b> ●法定調書の作成の手引 ●源泉徴収のしかた	

や感染症対策に対応する必要性からF A QやQ & A等を活用し、機動的な運用をしていますが、独自に決定したルールが課税の根拠となり得る危険性について、我々は租税法主義の範囲内で運用されているか、という視点を意識しなければならぬと思います。

**菅野** そうですね。詳細型の情報に基づいて仕事をするという場面もありますし、質疑応答事例やタックスアンサーなどは、

#### IV 税実務における税理士業務

##### 通達とは異なる税務処理を行う際、納税者へ丁寧な説明が必要

**菅野** それでは、次は税実務における税理士業務、現場での業務についてです。私も税理士になって20年以上が経ちますが、正直なところ税務処理に困ると、まずは税務通達やQ & Aを参考にし、そこに記載されている通りに税務処理をします。そう

私も参考にします。おそらく皆さんもそうだと思います。

このように、私たち税理士を取り巻く情報には、様々なものがあり、税実務では、それらを参考にして、スムーズに業務を進めていることも多いと思いますが、租税法主義という基本を忘れてはなりません。法令が最も優先されるものだとこのことです。したがって、これらの情報は租税法主義の範囲内で運用されなければなりません。

いう意味では、法令を解釈していないと言われても、否定できません。

しかし、税務通達は法令ではないので、納税者を拘束するものではありません。したがって、税務通達とは異なる税務処理をすることも法的には可能です。税理士の中には、税務通達とは異なる見解で税務処理を行うケースもあるようです。

その税務処理が課税庁から認められれば問題はありませんが、実際には課税庁からその処理が認められず、納税者と税理士との間でトラブルになることもあるようです。

このようなケースで、実際に税理士に損害賠償が求められた例がありますね。

**李** 平成10年3月13日の大阪高裁の裁判ですが、争われた争点のひとつに、貸倒損失に関する処理がありました。法人税基本通達では貸金について担保物がある場合には、その担保物を処分した後でなければ貸倒損失として損金処理ができない旨が定められています。ですが、この裁判の時代背景は、バブル経済崩壊の頃でした。そのため、



李香純会員

不動産を担保として金員を貸し付けた者が例外なく深刻な打撃を被った異常な経済状況からすれば、担保物の処分前でも貸倒損失として損金処理が認められる可能性があり、また、基本通達も事情の変化に即応して解釈されるものであると考えられることから、税理士が納税者に損金処理が認められる可能性がある」と説明し、損金処理（貸倒れ処理）を行いました。その処理が認められず、納税者が税理士に対し損害賠償を求めた裁判でした。

その大阪高裁の判決において「税理士は、専門家としての立場からそれなりの合理的理由があると判断して基本通達と異なる税務処理を指導、助言する場合には、依頼者にその危険性を十分に理解させる義務がある」「安易な見通しや自己の意見に基づいて、基本通達に反するような処理を行うことを指導、助言すべきではない」として、税理士に損害賠償義務があるとされたのです。

税務通達とは異なる見解で税務処理を行う場合にはそれに伴って発生するリスクをあらかじめ明らかにし、納税者への説明を丁寧に行い、十分な理解を得るとともに税理士としての責任を持つ必要があります。

**菅野** 税理士の立場からすると厳しい判断ですよ。このような判決が出てしまうと、税務通達に従って処理をしておけば

## V 裁判例にみる租税法主義と税務通達

### 評価通達による評価は

### 租税負担の公平に反すると判断

**菅野** ここからは実際の裁判例に基づいて租税法主義と税務通達の関係を検討します。

裁判例は、冒頭に例示した「財産評価基本通達6項の適用の可否について」争われた裁判で、令和4年4月19日に最高裁判決が出ました。

**李** 事案の概要を説明します。被相続人Aは平成24年に94歳で

問題ないと考えた税理士が増え、てしまうようにも感じています。最近では税務通達に従うだけではなく、税理士は納税者にとって最も有利な税務処理を選択すべきであるとした判決もあります。したがって、税務通達に精通した上で、税務当局とのトラブルを防止できるかが実務を行う上で重要な要素となります。

稟議書には「相続対策のため、不動産購入」との記載がありました。相続人は評価通達に従い、相続税額は0円と申告したところ、課税庁は不動産鑑定士による鑑定評価額をもって相続税の総額を2億4049万円あまりとする課税処分を行いました。それぞれの購入金額や借入額は次の通りです（次頁図表3）。

争点は次の三つです。

(1) 本件相続開始時における本件各不動産の時価

(2) 評価通達6項の定める国税庁長官の指示に関する手続き上の違法性の有無

(3) 本件各更正処分等の理由の提示に関する違法性の有無

今回はこれらのうち、(1)に絞って、税務通達と法令の関係性を検討します。

**吉田** 本事案に対する課税庁の主張は、不動産評価において次の2点、評価通達によらないことが相当と認められる特別の事情があると主張しています。

① 通達評価額と不動産鑑定評価

額との間に著しい乖離がある  
② 相続税負担を免れるための被相続人らによる一連の行為が存在すること

**近藤** 一方で納税者の主張は、「特別の事情に当たらない」というものでした。評価通達6項の趣旨は、対象財産について想定外の時価の下落減少が生じた場合に、評価通達が形式的に適用され、納税者の担税力が過大に測定されることが、租税公平主義に反するとして、そのような場合の救済措置であるとした。したがって、時価評価に影響を及ぼすことのない、納税者等の節税や租税回避の目的といった主観的要素、相続開始前後の一連の行為は、特別の事情を基礎づけるものではないと主張しました。

そして、この件を典型的な節税事案として、例外規定である評価通達6項を恣意的に用いて個別評価することこそ、租税公平主義が求める平等取扱原則に反すると主張しました。

**佐藤** しかし、本件に関して、

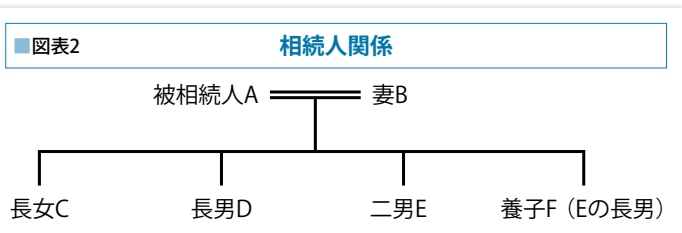
最高裁は評価通達によらない「特別な事情」があるとして、不動産鑑定評価額を課税価格としました。つまり評価通達6項の適用が是認されたのです。財産評価基本通達6項は「この通達の定めによって評価することが著しく不相当と認められる財産の価額は、国税庁長官の指示を受けて評価する。」というものです。これが事実上、

是認された形となりました。評価通達によらない「特別な事情」について、最高裁は単に通達評価額と鑑定評価額との間に大きな乖離があるということが「特別な事情」ではない、と述べています。裁判所は法令にのみ拘束されるわけですから、最終的に最高裁は「マンションの時価はいくらなのか」ということに焦点を

あて、鑑定評価額は客観的交換価値として相続税法第22条でいう「時価」と認められるため、たとえ通達評価額を上回るとしても相続税法第22条に違反するものではないと結論づけました。しかしながら、課税庁が評価通達に従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるため、通達評価額を上回る価額で評価することは、合理的な理由がない限り平等原則に違反しており、違法であると結論づけました。

そして、今回の事案に通達評価額を上回る価額で評価する合理的理由があるかどうかを最高裁は検討した上で、その結果として、多額の銀行借入れによる不動産購入で、事実上租税負担を軽減させたことが、通常そういったことができないう他の納税者のことを考えれば租税負担の公平に反するとなりました。最高裁は本件について「看過し難い不均衡を生じさせる」と言及しています。

**菅野** また、最高裁の判断は、課税庁は評価通達に従って画一的に評価を行っていることは公知の事実であるから、合理的な



■ 図表3 財産評価基本通達6項の適用の可否が争われた事例

	甲不動産	乙不動産	課税価格の合計額	相続税の合計額
購入金額	8億3,700万円	5億5,000万円		
借入額	6億3,000万円	4億2,500万円		
評価通達による評価額	2億4万円	1億3,366万円	2,826万円	0円
鑑定評価額	7億5,400万円	5億1,900万円	8億8,874万円	2億4,049万円

高年齢の被相続人があえて多額の銀行借入をして、居住地から離れた都市部の高額マンションを購入したことや実際に相続が発生した際に、相続人がマンションの一棟を申告期限内に売却したといったことも、裁判官の心証形成に大きく影響したのではないのでしょうか。

**菅野** 原審では、通達評価額と鑑定評価額との間に大きな乖離があることをもって、特別な事情があると判断していますが、最高裁はこれを否定しています。このことは、課税庁に対する牽制にもなるように思いますが、いかがですか。

**佐藤** 実は最高裁では「6項」という文言は出てこないのですが、単に「通達評価額と鑑定評価額との間に大きな乖離がある」というだけでは、評価通達6項の適用は許されない、ということだと思います。



理由がない限り、租税法の一般原則である平等原則に違反するとして違法としました。この点も大きな影響がありますよね。



佐藤理映会員

**佐藤** その通りだと思います。通達自体に法的効力があるわけではありませんが、最高裁も評価通達による評価に、事実上効力を認めていますから、合理的な理由がない限り、評価通達に反する評価を行うことは「平等原則に違反する」ことになりません。裏を返せばこの事案では評価通達によらない合理的な理由があったという事です。

**菅野** 今回の事案では、租税負担軽減の意図と多額の銀行借入れによる不動産購入で、事実上租税負担を軽減させたことが実質的な租税負担の公平に反す

るとして、結果としては原審と同じく、鑑定評価による評価額を課税価格とすることとなりました。

それでは、裁判例を通して確認できたことは何でしょうか。

**吉田** 次の3点を確認することが出来ます。

(1) 裁判所は税務通達の存在を肯定しつつも最終的には法令により判断している。あくまでも法令が優先する。

(2) 税務通達は法令を解釈するため補完的役割を担うものであるから、税務通達の解釈が法令の解釈の範囲を逸脱してはならない。

(3) 税務通達の中には法令を正しく解釈していないものもある。**菅野** 繰り返しになりますが、法令が優先するという事です。税務通達の中には法令を正しく解釈していないものもあります。が、実際の裁判例をみると、税務通達に基づく課税処分を認めているものも数多くあるのが事実です。ただ、だからといって、

税理士が税務通達を鵜呑みにし

て税務処理を行うことは絶対にあってはならないことです。租税法主義のもと、税務通達が法令を正しく解釈しているのか、ということ等を常に考える必要が

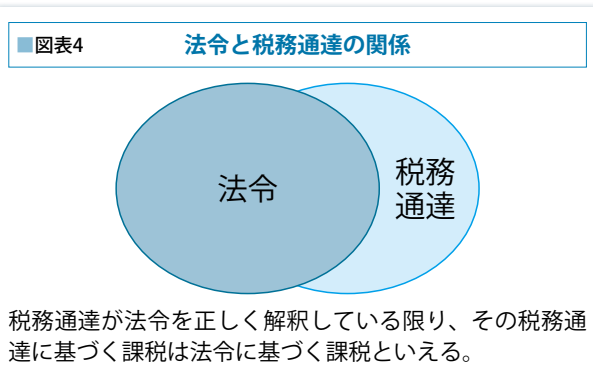
## VI 結論

法令を正しく解釈し、  
崇高な使命感を持つ税理士を目指そう

**菅野** あらためて、法令と税務通達の間にはどのような関係でしょうか。

**吉田** 「法令」と税務通達の間では「法令」が優先されるべきもので、税理士には「法令」を正しく解釈することが求められます(図表4)。そのためには法的三段論法、つまり「法的な考え方」を身につけることが必要です。これははじめに①いかなる事実が存在しているのかという事実認定をして②該当する個別実定税法の条文から抽出された課税要件を考え③最後に、認定された要件事実(要件に對

あります。 ※本研究発表では、馬券払戻金の所得区分について「一時所得」か「雑所得か」を争った刑事事件も例示された。



応する事実にあてはめる——というものです。 この法的な考え方は税務訴訟という場においてのみ求められ

るものではなく、もっと早い段階でむしろ税理士の日々の税実務においてこそ、求められるものだと思います。

もっと具体的にいえば、申告の準備段階である日々の巡回監査でこの考え方に沿った申告準備をすることが重要だと考えます。この法的な考え方を前提とした巡回監査の実施によって正確な事実認定が可能となり、結果的に税務訴訟などの紛争が予防されることにもつながるのではないのでしょうか。

**菅野** 普段の税実務の中で、法的な考え方に沿って業務を遂行するということが大事ですよね。あらためて「税理士のあるべき姿」とは、どのようなものでしょうか。

**吉田** 税理士法第1条の税理士の使命、飯塚毅初代会長及び松沢智第2代会長が示した税理士像を実現すべく、日々の税実務に取り組みることではないでしょうか。「租税正義の実現」に向けて突き進むという姿が求められていると思います。

崇高な使命感を持ち、法的な考え方を常に意識して業務を行うことが税の専門家である税理士のあるべき姿だとも思います。また、税理士の魅力がより伝わって、子供達や若い人に「将来、税理士になりたい」と思ってもらえれば何よりです。

**菅野** そうですね。より多くの魅力ある税理士が増えれば幸いです。坂本会長は令和4年から3年間のTKC全国会の運動方針を「未来に挑戦するTKC会計人——巡回監査を断行し、企業の黒字決算と適正申告を支援しよう!」とし、そのための具体策の一つに「租税正義の守護者となる——『TKC方式の書面添付』の推進」を掲げています。書面添付制度についてはいかがでしょうか。

**佐藤** 書面添付の役割について松沢智第2代会長は「税務監査人である以上は、申告が適法性・真実性に合致していることを報告しなければなりません。これが税理士法第33条の2の書面添付であり、これはまさに税務

申告書に添付された監査証明書なのである」と述べておられます。(TKC会報)2000年1月号「巻頭言」)

また、武田隆二第3代会長は、「第一次的に株主総会で客観化された計算書類に基づき、その作成を踏まえた過程について、税務申告において、その正確性を確かめたことを記載をした書面を添付する制度である」という意味で、客観化のステップと解してよい。かくて、短絡的に表現するならば、新書面添付制度は、第二次の客観化過程として特徴づけられる」と述べておられます。(TKC会報)2006年2月号「巻頭言」)

さらに坂本会長は、書面添付制度について次のように説明しています。「日本では確定決算主義を採用しているため、税務と会計の親和性が高い。つまり独立性・公正性を堅持した税理士が、租税法を貫徹し、租税法を守り切って適正申告を支援すれば、その基となった決算書は結果的に、適切な会計処

理がなされたものと見ることができまます。そして、決算書を含む税務関係書類の信頼性を高めるのが、税理士法第33条の2に規定されている書面添付制度です」(TKC会報)2022年3月号「会長講演」)

**菅野** 書面添付制度には「税務監査」、「客観化」、「信頼性」の意義があるということがうかがえますね。

**佐藤** 税理士が書面添付を実践することはすなわち、「租税正義の守護者」となるということです。

**菅野** コロナ下において、中小企業の伴走者である税理士に対する社会からの期待は間違いなく高まっています。「租税正義の実現」を目指して日々の業務に取り組んでいるのであれば、書面添付を推進しない理由はないということですね。

そのためにも、次世代の人たちから憧れられるような使命感にあふれた税理士を目指していきましよう!

(構成/TKC出版 米倉寛之)