

判例研究

弁護士法3条と税理士法52条の関係

—大阪高裁平成24年3月8日判決(平成23年(ネ)第1685号)訟務月報59巻6号1733頁—
(原判決中控訴人敗訴部分取消し、取消部分につき被控訴人の請求棄却)

馬場 陽

(弁護士)

目次

I 事案の概要

- 1 事実経過
- 2 争点
- 3 原審の判断

II 判旨

III 研究

1 本判決の意義

2 実定法の構造

3 主な学説

4 論点の抽出

5 検討

6 本判決の評価

I 事案の概要

1 事実経過

A1は、平成元年9月に多額の遺産を残して死亡したCの相続人である。Cの妻はDであり、Cの子は、A1、A2、A3、A4、A5の5人である。平成2年9月、A3が死亡し、遺言によりA1がA3の遺産を相続した。平成4年7月、A4とA5がA1に対して遺留分減殺請求訴訟を提起した。このときA1の訴訟代理人となった弁護士が、Xである。以後、Xは、A1を依頼者として、上記の相続問題に継続的に関与した。

A2は、A1と連帯納付義務者の関係にある相続税として、16億円超を納税する義務を負っていた。A2は、平成2年、平成4年、それぞれ延納の許可を得たが、相続不動産からの賃料収入では相続税が支払えず、平成14

年4月に破産宣告を受けている。ほぼ時期を同じくして、住吉税務署長は、A1を含むA2の連帯納付義務者に対し、督促処分を行った（以下「本件督促処分」という）。

Xは、これに先立つ平成11年1月、A1の依頼を受けた税理士T1とともに住吉税務署を訪問し、同署の上級国税徴収官B2に対し、早急にA2から滞納相続税を徴収するよう要求していた。Xは、本件督促処分後の平成14年6月、A1、D、T1、T2（税理士）とともに大阪国税局を訪問し、B3、B4の2名の徴収官に対し、住吉税務署の対応に不満があることを伝えている。

平成14年7月、A1は、X、T1を代理人として、住吉税務署長に対して本件督促処分の取消しを求める旨の異議申立を行った。

平成14年8月、Xは、A1の代理人として、A4の代理人である弁護士L1並びにA5（平成9年死亡）の子a1・a2の代理人弁護

士L2と共に、大阪国税局を訪問し、B4徴収官から、連帯納付責任限度額等について説明を受けた。

平成14年10月ころ、前記A1の異議申立が棄却され、A1は、同月、X、T1を代理人として大阪国税不服審判所長に対する審査請求を行った。時期を同じくして、A1は、さらなる延滞税の発生を防止するため、本件滞納相続税本税をとりあえず納付することとし、Xが、B4徴収官に対し、平成14年11月付書面をもって、連帯納付義務者として納付した場合の求償について問い合わせた。

平成14年12月、B4徴収官は、Xに対し、上記求償に関する文献の写しを送付した。さらに、Xは、同月、大阪国税局を訪問し、納付書用紙を受領し、A1は、同月、本件滞納相続税本税分として3億1100万円を納付した。

Xは、平成15年2月、A、D、T1とともに、B4徴収官と本件滞納相続税について協議し、同年3月12日付でB4徴収官から国税の抵当権に代位する旨の申出書の用紙及び供託金の集計表の送付を受けた。Xは、同月17日、B4徴収官に、国税の抵当権に代位する旨の申出書を提出した。

住吉税務署長は、平成15年4月18日、A1に対し、本件滞納相続税の連帯納付義務に係る追加の督促状を発送して督促処分を行った(以下「本件追加督促処分」という)。

Xは、その後、B4徴収官との間で書類のやりとりをし、大阪国税局B5徴収官は、同年9月ころ、A1に対し、「滞納税金目録」を交付した。そこには、送付の理由として、「Xから依頼がありましたので」と記載されていた。

Cの相続税の滞納整理に係る事務の担当者(以下「本件担当者」という)は、平成16年9

月ころ、B4徴収官から他の者に代わっている。

A1は、平成15年9月ころまでには審査請求を棄却する旨の裁決を受け、Xを訴訟代理人として、同月、大阪地方裁判所に、本件督促処分の取消を求める訴訟を提起し、平成16年3月、本件追加督促処分の取消を求める訴訟を提起した。両事件は併合され、平成19年10月31日、A1の請求をいずれも棄却する判決が出され、同判決は確定した。

Xは、平成19年11月、新たに本件担当者となったB6徴収官と電話で協議し、A1及びT1とともに、大阪国税局B7主査及びB6徴収官と、A1が連帯納付義務を負う滞納相続税の今後の納付方法等を協議した。Xは、B7、B6に対し、A2の財産等からの徴収を要請するとともに、A1としては他の連帯納付義務者と調整した上で納付するつもりであるとして、延滞税の減免等を求めた。

平成20年7月ころ、B1が本件担当者となった。

Xは、平成20年11月、A1、D、T1とともに、B1及び大阪国税局B8徴収官に対し、延滞税の減免の申出等を行い、滞納者の納付責任を追及するよう申入れをした。

Xは、平成21年1月、A1、D、T1とともに、B1及びB8に対し、さらなる延滞税の減免等を求めた。

Xは、平成21年3月、A1、D、T1とともに、B1及びB8と協議し、さらなる減額の申出をしたが拒まれ、A1所有不動産の売却による納付の申出をした。

Xは、平成21年6月、A1、D、T1とともに、B1及びB8と、A1の不動産売却等による納税その他について協議し、Xは、不動産の売却状況のほか、納付のために融資を

受けるのは困難である等説明して猶予を求め、滞納相続税の現在額を他の連帯納付義務者らに通知するよう要望した。

XはB 8徴収官に対し、平成21年9月7日付「ご連絡」にて納付の予定を通知し、その後、A 1と協議して、最終納付完了期限を申出た。

A 1は、平成21年9月、前記納付の予定に従ってその一部を履行し、同年10月、B 8徴収官から、10月末日予定の納付についてもう少し早めるよう伝えられ、同月20日にはこれを納付した。

Xは、平成21年10月21日、B 1主査に電話し、滞納相続税の一部を納付したことを通知した。

平成21年10月23日、B 1は、Xに対し、Xについて税理士法51条1項の通知（以下「51条通知」という）が提出されておらず、税理士法30条の税務代理権限証書の提出もないことを理由に、本件滞納相続税の連帯納付義務の処理に関するA 1と大阪国税局の交渉及び協議の場に同席することを認めない旨を電話で伝えた（T 1税理士についても税務代理権限証書は提出されていなかった）。

平成21年10月、T 1税理士は、B 1主査に対し、自身について税務代理権限証書を提出するのでXの同席を認めるよう求めたが、B 1主査は、Xの同席は税理士法に抵触するとしてこれを拒否した。

Xは、B 1がA 1と大阪国税局との間の交渉及び協議にXの同席を拒否したことが、国家賠償法1条1項の「違法な公権力の行使」に当たるとして、200万円の慰謝料の支払いを求め、本件訴訟を提起した。

2 争点

XがA 1と大阪国税局との交渉・協議に立ち会うにあたり、51条通知が必要であったか否か。

3 原審の判断

大阪地判平成23年4月22日⁽¹⁾（以下「原判決」という）は、Xの慰謝料請求を10万円の範囲で認容した。判決理由中、税理士法51条の解釈に関する部分は、次のとおりである。

「前述した税理士法51条の立法趣旨は、弁護士が、弁護士資格を利用して税理士業務を反復継続する場合、一般の税理士と同様の義務を負わせ、税理士としての監督に服させることで、いわばその自覚を促し、間接的に、申告納税制度の公正や納税義務の適正な実現といった、全体的公益の実現を図る点にあると解されるが（税理士法1条参照）、弁護士が弁護士法に基づく義務を負うことなどに鑑みれば、弁護士法3条1項に定める個別の法律事務を受任し、その処理の過程で、税務官公署に対する不服申立てや税務官公署に対してする主張又は陳述を行おうとする場合に、51条通知等をしなかったとしても、そのことによって、当該案件における納税の公正や適切、あるいは納税者の利益や信頼が直ちに損なわれるものではない。

したがって弁護士法3条2項、国税通則法107条1項により認められる代理権限が、税理士法51条のような広く公益を図るための規定によって否定されるものではないと考えられ、弁護士は、弁護士の固有の権限として、受任

(1) 判時2119号79頁。

した法律事務に付随して税理士の事務を行うことができる」と解するのが相当である。」

「Xは、A1から相続に関する一連の紛争の処理を受任し、その処理の過程で、共同相続人との間の訴訟、住吉税務署の担当者及び本件担当者との交渉、税務署長に対する異議申立て、国税不服審判所長に対する審判請求並びに本件督促処分等の取消訴訟などを遂行したものであり、これら一連の過程で、XがA1の代理人として関与することにつき、平成21年10月23日まで、大阪国税局その他から異議ないし51条通知等の要求があったと認めるに足る証拠はない。

また、確かに、Xが本件納付協議に同席することが問題となったのは、本件督促処分及び本件追加督促処分が有効として確定し、A1がその納税義務を争い得なくなった時点以降のことではあるが、なお弁護士として受任した事務の処理の過程であり、Xの同席が否定されてからも、A1は本件当事者と所有不動産を売却して納税することなどを協議している（甲24の2、28の2）が、これらは法律事務にあたるということができ、Xは、弁護士法3条2項に基づき、本件納付協議に関与することができたというべきである。」

「したがって、B1主査が、Xに対し、51条通知等の提出のないことを理由に本件措置を行ったことは、税理士法の解釈を誤るものであり、Xの弁護士としての業務を妨げる違法なものであったということができる。」⁽²⁾

これに対し、国は、国の敗訴部分の取消とXの請求の棄却を求め、大阪高裁に控訴した。

II 判旨

大阪高判平成24年3月8日⁽³⁾（以下「本判決」という）は、次のように述べて国の敗訴

部分を取り消し、取消部分につきXの請求を棄却した。

「弁護士法の改正後である昭和26年に制定された税理士法52条は『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。』と定めて、除外規定を税理士法の定めるものに限定している（『他の法律に定める場合』とはしていない。）」

「弁護士については、税理士名簿に登録を受けられることももちろんできるが、同法51条1項において、登録を受けなくても、弁護士の資格のまま国税局長に通知することにより、随時税理士業務をすることを認めている。したがって、税理士法51条1項は、同法52条にいう除外規定の1つということになる。」

「税理士法51条、52条は、現行弁護士法制定（大改正）の2年後に、弁護士法3条2項の規定が存在することを前提に制定されたものであるから、税理士法51条、52条の規定が弁護士法3条2項の特別規定という関係に立っていると考えるのが妥当である。そして、税理士法の立法の段階から、弁護士が税理士業務を行い得ること、すなわち弁護士が税理士業務を行う資格があることは当然の前提としつつ、税理士業務を行う弁護士に主務官庁の監督を及ぼす方法が検討され、当初の案である登録義務付け制は弁護士会の反対を受けたことから、税務当局の意見と弁護士会の意見との調整を図る趣旨で、登録義務付け制に代えて通知弁護士の制度（登録を受けられることもできるが、登録を受けなくても通知をすること

(2) 同上84-85頁。

(3) 訟月59巻6号1733頁。

によって弁護士の資格で随時税理士業務をすることができるとする制度)が設けられたという経緯であったと認められる」(中略)「そして、税理士の使命が『独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、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』という点にあるとされていること(税理士法1条)に照らすと、税理士業務について主務官庁の監督を及ぼす必要があるとの立法判断が不当であるとはいえない。

以上の諸点に照らすと、条文の解釈としては、弁護士が当然税理士の事務を行うことができる旨を定める弁護士法3条2項の規定は、税理士法による制約を受け、弁護士が現実に税理士業務を行うについては、税理士法の手続規定に従い、同法18条の税理士の登録を受けるか同法51条1項による通知を要するものと解するのが相当である。」

「本件の被控訴人の活動が弁護士の受任した法律事務の一環としてされたものであったとしても、その活動が税務代理に該当する限りでは、税理士法52条、51条1項の適用があるものと解するほかはなく、被控訴人や依頼人Aの業務内容についての認識やこれについての報酬支払の合意の有無といった事実は、弁護士である被控訴人が本件納付協議に関与するについて51条通知を要するとの判断を左右するものではない」⁽⁴⁾。

Ⅲ 研究

結論に賛成。ただし、本判決は、判決確定後も訴訟代理人が約2年間にわたり延滞税の減免等を交渉してきた事案での判断である。本判決の先例としての価値は、その範囲に限定して理解すべきである。

1 本判決の意義

本件で問われたのは、弁護士法3条と税理士法52条の関係である。この問題は、昭和26年の税理士法制定時から潜在していたが、本件原判決の登場まで、この点を判断した裁判例は公刊物中に存在しなかった。本判決は、その控訴審判決であり、上記の古典的論点につき高裁の判断を示したものとして実務上の意義がある⁽⁵⁾。

2 実定法の構造

「弁護士は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によつて、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、再調査の請求、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを職務とする」(弁護士法3条1項)。

税理士法2条1項に定める「税務代理」(1号)、「税務書類の作成」(2号)、「税務相談」(3号)は、いずれも「審査請求……その他一般の法律事務」に含まれる⁽⁶⁾。したがって、弁護士法3条2項が「弁護士は、当然、税理士及び税理士の事務を行うことができる。」と定めるのは、弁護士法3条1項の帰結を確認したものであり、弁護士は、弁護士法3条1項を根拠として、税理士の事務を取り扱うことができる。

弁護士法3条1項に定める法律事務のうち、法律事件に関する法律事務は、弁護士又は弁護士法人でなければ有償で業とすることが許されない⁽⁷⁾。弁護士法72条は、「弁護士又は弁

(4) 同上1756-1760頁。

(5) 同上1738頁〔解説〕参照。

(6) 日本弁護士連合会調査室編著『条解弁護士法(第4版)』(弘文堂、2007年)25-26頁参照。

護士法人でない者は、報酬を得る目的で訴訟事件、非訟事件及び審査請求、再調査の請求、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件その他一般の法律事件に関して鑑定、代理、仲裁若しくは和解その他の法律事務を取り扱い、又はこれらの周旋をすることを業とすることができない。」と定めるからである。

しかし、弁護士法72条は、但書で「この法律又は他の法律に別段の定めがある場合は、この限りでない。」とも規定する。

これを受けて、税理士法2条1項は、「税理士は、他人の求めに応じ……次に掲げる事務を行うことを業とする」と定め、「税務代理」(1号)、「税務書類の作成」(2号)、「税務申告」(3号)を掲げている。これらは、いずれも流動的な権利義務関係について法律事務を行うものであり、法律事件に関する法律事務に該当する⁽⁸⁾。したがって、非弁護士がこれらを有償で業とすることは、弁護士法72条によって禁止されるが、税理士法2条1項により、税理士について禁止が解除されているのである。

このように、税理士法2条1項は、弁護士法72条の例外を定めている。

ところが、税理士法は、禁止の解除にとどまらず、「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。」(税理士法52条)と規定する。つまり、税理士法は、税理士又は税理士法人でない者に対し、税理士法に定めがある場合でなければ税理士業務の取扱いを許容しない規定ぶりとなっているのである。

こうして、弁護士は当然に税理士の事務を取り扱うとする弁護士法3条と、非税理士による税理士業務の取扱いを禁止する税理士法

52条が並存することになる。

両条をめぐる大蔵省主計局と弁護士会の政治的攻防の末⁽⁹⁾、両規定の「調整を図るために」⁽¹⁰⁾税理士法51条が置かれている。そこには、「弁護士は、所属弁護士会を経て、国税局長に通知することにより、その国税局の管轄区域内において、随時、税理士業務を行うことができる。」(1項)と定められた。こうして、弁護士は、税理士登録なしに税理士業務を行うことができるが、そのかわり、弁護士が51条通知をして税理士業務を行う場合には、税理士法51条2項を介して税理士法の適用を受け、主務官庁の監督に服することが明文化されたのである。

3 主な学説

このような解決は、大蔵省主計局と弁護士会の政治的決着の所産であり、弁護士法3条と税理士法52条の関係について理論的整理の上に設けられたものではない⁽¹¹⁾。そのため、両規定の関係をめぐっては、税理士法施行後も議論が継続されてきた。

学説は、大きく3説に分類できる。論述の便宜上、51条通知は税理士業務取扱い(の禁止の解除)の要件か、という観点から、(1)不要説、(2)(i)厳格な必要説、(2)(ii)限定必要説と命名して、各説を概観する。

(7) 福原忠男『弁護士法(増補版)』(第一法規、1990年)288頁参照。

(8) 日弁連調査室編著・前掲注(6)615頁参照。

(9) 同上26頁、本判決・訟月59巻6号1753-1754頁参照。

(10) 日本税理士会連合会編『新税理士法(四訂版)』(税務経理協会、2015年)272頁。

(11) 浅妻章如「判批」自治研究89巻8号116頁、120頁(2013年)参照。

(1) 不要説

不要説は、弁護士が税理士業務を取り扱うにつき、51条通知は不要とする。弁護士は、税理士法52条、51条の規定にかかわらず、弁護士法3条を根拠として、当然に税理士業務ができることとするのである。

例えば、北野弘久は、税理士法51条1項は行政目的上の訓示的規定であって、「同項の手續をとらなくても、弁護士は本来的に税理士業務を行うことができる。同項は、いわゆる通知弁護士の手続をとっていない弁護士の税理士業務を法的に禁ずるものではない。」⁽¹²⁾とする。

最近では、山下清兵衛が、51条通知の趣旨は「主務官庁の監査を及ぼすために手続的公的義務を別途定めたということ」であって、「弁護士は、実体法上（弁護士法3条2項）、当然に『税理士の業務』（法律事務）をなしうるが、税理士業務をなす場合、国税局へ通知すべき公的手続義務（税理士法51条、52条）が定められているにすぎない。従って、かかる手続違反があったとしても、弁護士の税理士業務権限が失権するわけではない。」⁽¹³⁾と述べ、不要説に立つ。

(2) 必要説

必要説は、弁護士が税理士業務を行うためには、51条通知を要すると説く。税理士法52条は、「この法律に別段の定めがある場合」のみを同条の適用除外とするから、弁護士法3

条を根拠として税理士業務を行うことはできず、税理士登録又は51条通知によって、はじめに禁止が解除されると解するのである。

本判決は、「弁護士法3条2項の規定は、税理士法による制約を受け、弁護士が現実に税理士業務を行うについては、税理士法の手続規定に従い、同法18条の税理士の登録を受けるか同法51条1項による通知を要するものと解するのが相当」⁽¹⁴⁾と述べており、必要説に立っている。

(i) 厳格な必要説

その中でも、税理士法に明文の規定がなければ例外を許容しないものを、厳格な必要説と呼ぶ⁽¹⁵⁾。

(ii) 限定必要説

限定必要説は、原則として51条通知を要するが、一定の例外的場合には51条通知を要しないとする⁽¹⁶⁾。

例外の範囲と根拠については、諸説があり得る。「付随的税理士業務排除説」⁽¹⁷⁾も、その一例である。これは、例えば、税理士法51条にいう「随時、税理士業務を行う」とは「比較的短期間ではあるが独立的に税理士業務を行う場合」を意味しており、弁護士業務に付随するものはこれに当たらないから、51条通知を要しない、と説明する⁽¹⁸⁾。

この外、実質論から「付随的税理士業務排除説」を説くものもある。例えば、本件原判決は、「弁護士が弁護士法に基づく義務を負うことなどに鑑みれば、弁護士法3条1項に定

(12) 北野弘久「弁護士と税理士業務」同『税理士制度の研究（増補版）』（税務経理協会、1997年）330頁、334頁（初出1990年）。

(13) 山下清兵衛「法律事件に関する法律事務」租税訴訟8号55頁、62-63頁（2015年）。

(14) 訟月59巻6号1733頁、1757頁。

(15) 占部裕典「判批」同『租税法と行政法の交錯』（慈学社、2015年）606頁、612頁（初出2013年）にいう「税理士業務全面的要求説」に相当する。

(16) 同上612-614頁、浅妻・前掲注(11)121頁参照。

(17) 占部・前掲注(15)612頁参照。

(18) 同上614頁参照。

める個別の法律事務を受任し、その処理の過程で、税務官公署に対する不服申立てや税務官公署に対してする主張又は陳述を行おうとする場合に、51条通知等をしなかったとしても、そのことによって、当該案件における納税の公正や適切、あるいは納税者の利益や信頼が直ちに損なわれるものではない。」¹⁹⁾とする。

このような限定を要する理由としては、必要説を貫徹した場合の実際的不都合が言われている。例えば、弁護士は、課税処分取消訴訟で訴訟代理人を務めるが、この訴訟は、審査請求について裁決を経た後でなければ提訴ができない(国税通則法115条)。このとき、訴訟代理人となる弁護士が、前哨戦である審査請求事件について51条通知なしに納税者を代理できないとする仕組には、合理性がないと言われている²⁰⁾。あるいは、弁護士が法律相談の中で課税関係を尋ねられて回答したり、法律事務の処理の過程で付随的に税務を処理せざるを得ない場合にまで、常に51条通知を求めることの不合理さが指摘されている²¹⁾。

4 論点の抽出

弁護士は、51条通知なしに税理士業務を行うことができるのか。これは、税理士法52条、51条の効果をどのように理解するかという問題である。

(1) 無資格者の排除(税理士法52条の趣旨)

税理士法52条の効果を論ずるに当たっては、税理士法が無資格者を排除する趣旨から考察するのが有益である。

本判決は、この点についてははっきりと述べていないが、東京高判昭和40年4月12日は、「税理士法が税理士業務の遂行を原則として一

定の資格を備えた税理士に限ったのは、租税に関する法令を正しく理解して所定の納税義務の適正な実現を図り、ひいては納税者の正しい利益を守るとともに税務行政の妥当な運営を期する目的に出たもので、そのために一方において税理士に特別の義務と責任とを課し、税理士会をしてその指導と連絡の任に当らしめている」²²⁾とする。

要するに、税務は、国民の権利・義務及び国や自治体の財政に影響を及ぼす複雑高度な法律事務であるから、能力的・倫理的な裏付けのない者がみだりにこれを取り扱えば、「納税義務の適正な実現」を害し、ひいては国民の利益と税務行政の妥当な運営を損なうおそれがある。そこで、税理士法は、あらかじめ無資格者を市場から排除し、これらの利益を損なうことのないよう配慮しているのである。

(2) 資格者に対する監督(税理士法51条の趣旨)

前記(1)のとおり、資格者だけに税務の取扱いが許されるのは、そこに「能力的・倫理的な裏付け」があるからである。税理士法は、その制度的担保として、税理士の義務と責任を定め、財務大臣による監督を規定する(税理士法第4章～第5章)。

税理士法51条は、この規制を弁護士にまで及ぼすための規定である。

本判決も、税理士法51条の立法経過について、「弁護士が税理士業務を行う資格があることは当然の前提としつつ、税理士業務を行う

¹⁹⁾ 本件原判決・判時2119号85頁参照。

²⁰⁾ 同上85頁、占部・前掲注(15)614頁参照。

²¹⁾ 占部・前掲注(15)613-614頁。

²²⁾ 東京高判昭和40年4月12日判時445号54頁、56頁。

弁護士に主務官庁の監督を及ぼす方法が検討され]²³たと認定する。

このように、税理士法は、税務を取り扱う弁護士に税務行政上の規制を及ぼすことで、能力的・倫理的に問題のある弁護士を排除・矯正し、それによって「納税義務の適正な実現」を図っている。

(3) 判断枠組み

そうであるならば、納税者の正しい利益と税務行政の妥当な運営を損なうおそれがないか、又は規制を及ぼすことでかえって大きな法益を損なう場合には、厳格な規制を及ぼす必要はない。

考えてみれば、税理士法52条違反の罪（税理士法59条1項4号）は、抽象的危険犯であり、その保護法益は、納税者の正しい利益と税務行政の妥当な運営である。弁護士が税理士の事務を業として取り扱うとしても、上記各法益に対する侵害の危険がないのであれば、税理士法52条違反の罪は成立しない²⁴。また、その危険がある場合でも、規制をしないことで守られる法益が大きければ、違法性は阻却される²⁵。

こうして、問題は、①税理士法の適用なしに弁護士の助言と代理が受けられることでもたらされる利益（㉠）、不利益（㉡）と、②当該行為に財務大臣の監督を及ぼすことでもたらされる利益（㉢）、不利益（㉣）の衡量となる²⁶。具体的場面において、㉠㉡が㉢㉣に優越

ないし権衡するならば、当該業務を行うに当たり、51条通知を要しない。

(4) 分岐点

残された問題は、そのような場合が存在し得るか否かである。㉠弁護士が税務を取り扱う価値は常に危険を上回る（又は危険と権衡する）と考えれば、不要説となる。反対に、㉡非税理士が税務を取り扱う以上、常に取締りの要請が上回ると考えれば、厳格な必要説と親和する。そして、㉢弁護士が税務を取り扱う場面の利害状況は一様ではなく、守られる法益が上回る場合もあれば、取締りの必要性が上回る場合もあると考えるのが、限定必要説である。

5 検討

本稿は、税理士と弁護士の役割論から、この問題の検討を出発する。

(1) 税理士の使命

税理士は、「申告納税制度の理念にそつて……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」（税理士法1条1項）を使命とする。

この意味についての1つの説明は、次のようなものである。

立憲民主国家において、公権力は、正義の保障を主要な任務とする。公権力は、社会の中で生起する多様な正義観の中から、「この共

²³ 訟月59巻6号1755頁。

²⁴ 山口厚『刑法総論（第3版）』（有斐閣、2016年）47頁、西田典之『刑法総論（第2版）』（弘文堂、2010年）84-85頁参照。類型的危険を理由とする抽象的危険犯の場合、法益侵害の危険性がなければ犯罪は成立しない。

²⁵ 井田良『講義刑法学・総論』（有斐閣、2008年）262-263頁は、刑法35条を正当行為一般についての根拠規定と整理する。

²⁶ 浅妻・前掲注(11)122頁も、利益衡量の問題を指摘する。

「同体では何が正義として通用するか」を判断し、法へと一義化する²⁷⁾。

このようにして明らかにされた正義/法は、万人に利用できる公共財として社会に存在する²⁸⁾。しかし、現実には、国民が専門家の支援なしに法を完全な形で利用することは困難である。そこで、弁護士等の法律家²⁹⁾は、民間にあって依頼者を持ち、依頼者による法の利用を援助する³⁰⁾。これによって、社会に法/正義が定着する。このゆえに、法律家の中核価値は「<正義: justice>という公共価値」³¹⁾とされるのである。

このように、法が一義化された正義であるとするれば、「租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現」とは、租税法令に定められた正義の実現に他ならない。税理士法1条1項は、税理士を税の分野における法律家と定め、税法に実定化されている正義を実現することをその使命として規定しているのである。

(2) 税理士倫理の構造

この「税理士の使命」から、税理士の職業倫理が導かれる。

ある有力な見解は、税理士を税務当局にも

納税者にも偏しない中立公正の存在とみなし、そこに弁護士との相違を見出す³²⁾。この見解によれば、税理士は、自ら解釈した租税正義を実現するために、依頼者の意思に反することも許される³³⁾。

しかし、租税法律主義が課税に対する国民の同意と予測可能性の保障を含意するとき³⁴⁾、納税者は、自ら税法を解釈し、経済的行動を決定する主体として想定されている。それと調和するものとして申告納税制度の理念があり、税理士制度があるとすれば、税理士の倫理は、依頼者の忠実な助言者・代理人となつて、その意思を尊重して執務することを要求すると考えるべきである。

もっとも、法的正義の実現を目指す税理士には、脱税相談等の禁止(税理士法36条)、不正の隠ぺい・仮装を是正するための助言(税理士法41条の3)といった諸義務が課されており、法と正義に反する方法で依頼者の利益を図ることは許されない。

こうして、税理士の職業倫理は、法が許容する範囲内で依頼者の利益を図ることを要求する³⁵⁾。この依頼者と法/正義への忠誠を守るため³⁶⁾、税理士には、「独立した公正な立場」(税理士法1条1項)が求められるのである。

27) 森際康友「花より秤(第5回)」書齋の窓2011年9月号22頁、22-24頁(2011年)、同「花より秤(第10回・完)」書齋の窓2012年3月号11頁、14頁(2012年)参照。

28) スティーブン・L. ベパー(住吉博訳)「道徳を超えたところにある法律家の倫理的役割」同(住吉博編訳)『道徳を超えたところにある法律家の役割』(中央大学出版部、2000年)111頁、119頁参照。

29) 本稿では、法学者・裁判官・検察官・弁護士に限定することなく、法律を扱う専門職を法律家と呼ぶ。法律家概念の整理については、ダニエル・H・フット「法律家の役割」大村敦志編『法の変

動の担い手』(岩波書店、2015年)27頁、37-39頁参照。

30) ベパー(住吉博訳)前掲注28)119頁参照。

31) 森際康友「法曹の中核価値:正義」法曹養成と臨床教育8号23頁(2015年)。

32) 松沢智『税理士の職務と責任(三訂版)』(中央経済社、1995年)56-72頁、山田学編著『税理士の使命』(清文社、2009年)3頁〔山田学〕等。

33) 例えば、松沢・前掲注32)によれば、税理士は、「時には依頼者に不利なことがあっても、それが『租税正義』に合致する限り断乎実行する」(39頁)。

34) 金子宏『租税法(第21版)』(弘文堂、2016年)75頁参照。

(3) 弁護士倫理の構造

次に、弁護士倫理の基本構造をみる。

弁護士は、憲法上、司法制度のプレイヤーとして規定されている（憲法37条3項、77条1項）。もちろん、弁護士は、実体法・手続法の専門家として、訴訟外の業務にも関与する。しかし、その場合でも、弁護士への信頼の基礎にあるのは、当該案件が裁判に発展した場合の見通しを立てる裁判実務家としての知識と経験である。

そこで、弁護士の役割論に先立って、司法権の特質が論じられる。

公権力の中でも、司法権は、「紛争を契機に、法の客観的意味を探り、それを適用することによってその紛争を解決し、もって法秩序・原理の維持・貫徹をはかる」³⁵⁾。具体的紛争を契機として法に一義化されている（べき）正義を発見し、適用する。その手続が裁判であり、裁判が公正に行われることで、法が社会に定着する。

裁判官・検察官・弁護士は、この作用に関わることで、法を通して社会に正義を提供する³⁶⁾。このうち、弁護士は、「紛争の渦中にあり敵味方に分かれたところで戦う依頼者に忠実な代理人」³⁷⁾となって、間接的な方法で社会正義の実現に寄与している³⁸⁾。すなわち、裁判

は、「当事者がそれぞれ自己の権利・義務をめぐって理を尽くして真剣に争うということを前提に、公平な裁判所がそれに依拠して行う法原理的決定」³⁹⁾として行われるが、この制度の中で、弁護士は、敵味方に分かれ、依頼者の忠実な助言者・代理人となって公共的言論を戦わせる。このとき、弁護士は、「依頼者の正当な利益、すなわちその私益を保護・実現しようとすることによって」⁴⁰⁾、間接的に正義の発見に参加する。

このような弁護士の活動は、正義による制約⁴¹⁾を受け、法と正義に反する方法で依頼者の利益を実現することは許されない。そのため、弁護士は、違法行為の助長禁止（弁護士職務基本規程14条）、不当な事件の受任禁止（同31条）等の諸義務を負うのである。

こうして、弁護士の職務もまた、依頼者と法/正義への忠誠の両立を図るため、自由と独立（同2条、20条）が求められる。

(4) 監督権の所在

(i) 弁護士の場合

このような弁護士の職務を監督する機関としては、立法論上、いくつかの選択肢が考えられた。憲法は、司法権の作用から立法院・行政政府の影響を排除するため、司法府による

35) 東京高判平成7年6月19日判時1540号48頁、51頁、大阪高判平成10年3月13日判時1654号54頁、58頁参照。米国のtax lawyer及び日本の税理士の職業倫理をそのように捉えるものとして、高橋祐介「申告書の作成と専門職責任」税法学566号223頁、237-238頁（2011年）参照。

36) 例えば、税理士法24条2号、43条は、一定の利益相反状況を回避し、依頼者への忠誠を確保する規定と読める。

37) 佐藤幸治『日本国憲法論』（成文堂、2011年）575頁。

38) 森際康友編『法曹の倫理（第2.1版）』（名古屋大学出版会、2015年）3頁参照〔森際康友〕。

39) 同上6頁〔森際康友〕。

40) W・ブラッドレイ・ウェンデル（浅香吉幹訳）「アメリカの弁護士の中心的価値の多元構造」アメリカ法2007年1号21頁、27頁（2007年）は、訴訟の局面に限定してこのような機能を認める。

41) 佐藤・前掲注37)584頁。

42) 森際編・前掲注38)5頁〔森際康友〕。

43) 同上6頁〔森際康友〕参照。

監督を想定していたようであるが⁴⁴⁾（憲法77条1項参照）⁴⁴⁾、紆余曲折の末、弁護士法は、弁護士自治を保障し、監督・懲戒権を弁護士会に委ねる形でこの問題に決着を付けている⁴⁵⁾。

この弁護士自治の効用は、十分に検証されたわけではない⁴⁶⁾。しかし、政治部門からの独立性を保障するという憲法の要請を突き詰めていけば、弁護士自治は、1個の選択である。憲法76条、32条は、司法裁判所において裁判を受ける権利を国民に保障しているところ、弁護士は、この権利義務の戦いに、弁護人・代理人として関与することが許され、かつ、憲法上も想定されている（憲法37条3項、77条1項）。この戦いで、当事者間の利害対立は、最も峻厳な形をとって現れる。そこにおいて、依頼者と法/正義への忠誠を貫徹させるためには、政治的影響を受けやすい立法府・行政府のみならず、司法府の干渉をも排除し、弁護士の自治を保障する制度が選択肢の1つとして浮上する⁴⁷⁾。

(ii) 税理士の場合

これに対し、税理士は、税務行政の作用に関与する⁴⁸⁾。

その目指すところは、「申告納税制度の理念」に沿った「納税義務の適正な実現」（税理士法1条1項）であり、究極的には、納税義務の適正な履行を助けることである。

そのため、平時の税理士業務は、税務申告の場面を中心として行われる。

これらの場面では、利害が先鋭に対立する当事者が互いに相手方を牽制し、公正な第三者が判定する構造（当事者対立構造）がとられない。もちろん、税務申告の場面でも、納税者と税務当局の利害は常に対立し得る。しかし、平成27年度の法人税の申告件数が282万5000件であるのに対し⁴⁹⁾、法人税の実地調査件数は約9万4000件である⁵⁰⁾。その調査率が約3.3%に過ぎないことからわかるように、「申告納税制度の理念」は、申告・納付によって納税義務の履行が完了することを健全な状態

44) 憲法学の通説は、最高裁判所の規則制定権を裁判手続に関するものに限定し、弁護士資格の与奪に関する事項には規則制定権は及ばないと解している（樋口陽一＝佐藤幸治＝中村睦男＝浦部法穂『憲法Ⅳ』（青林書院、2004年）38頁〔浦部法穂参照〕）。

しかし、米国、ドイツ等の諸外国では、伝統的に、弁護士の懲戒権は裁判所に委ねられてきた（三ヶ月章ほか『各国弁護士制度の研究』（有信堂、1965年）巻末「資料・各国弁護士制度図解」参照）。マッカーサー草案でも、最高裁判所の規則制定権は「弁護士ノ資格（admission）」に及ぶことが予定されていたようである（佐藤・前掲注37612頁参照）。

45) 立法の経緯については、大野正男『職業史としての弁護士および弁護士団体の歴史』（日本評論社、2013年）143-146頁（初出1970年）参照。

46) 須網隆夫「日本における法律サービス市場の現状と弁護士倫理・弁護士会の役割」法曹倫理国際

シンポジウム2015『弁護士倫理と弁護士会〔資料集〕』（2015年）29頁、33頁参照。

47) 弁護士自治の意義について、兼子一（竹下守夫補訂）『裁判法（第4版）』（有斐閣、1999年）372頁、日弁連調査室編著・前掲注(6)315頁、司法研修所編『刑事弁護実務（平成23年版）』（日本弁護士連合会、2014年）7頁等参照。

48) 松沢・前掲注3264-67頁、323-328頁、山下編著・前掲注322頁〔山下学〕、日本税理士会連合会編・前掲注(10)176頁等参照。

49) 国税庁「平成27事務年度 法人税等の申告（課税）事績の概要」（https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2016/hojin_shinkoku/hojin_shinkoku.pdf〔最終確認日：2017年3月8日〕）参照。

50) 国税庁「平成27事務年度 法人税等の調査事績の概要」（https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2016/hojin_chosa/pdf/hojin_chosa.pdf〔最終確認日：2017年3月8日〕）参照。

として予定しており、少なくとも税務申告の段階では、論争による正義発見は期待されていない⁵¹⁾。

そこでは、納税者と税務当局が税法を共通の資源として利用しつつ適正な納税義務の内容を実現する（させる）ことが目指されており、税理士にも、「申告納税制度の円滑、適正な運営に資すること」（傍点は筆者）⁵²⁾が期待されている。

弁護士が「司法制度の健全な発展に寄与するように努める」（弁護士職務基本規程4条）のと同じように、税理士は、税務行政の健全な発展に寄与するよう努める義務があり、そのために、税務行政の責任者である財務大臣の監督に服するのである。

(iii) 小括

このようにして、現行制度における監督の在り方が正当化される⁵³⁾。

(5) 弁護士に対する財務大臣の監督

(i) 必要説の合理性

以上のとおり、法律家の規範が、依頼者と法/正義への忠誠を核としつつ、役割に応じて多様であり得るとすれば、同一職でも職務の性質ごとに別種の規範に服することがあってよい⁵⁴⁾。

したがって、弁護士が、弁護士法の規律と弁護士会の指導監督に服しながら、税務に関して重ねて税理士法の規律と財務大臣の監督に服したとしても、そのこと自体は別段不合理ではない⁵⁵⁾。

何より、弁護士が税理士と同じ職責を担いながら、弁護士であるというだけの理由で税務行政上の規律と監督を免れるとすれば、規制を免れたい納税者が弁護士を利用するなどの不健全な影響を生じかねず、税理士法51条には、これを抑止する意義もある。

それでは、非通知の弁護士による税理士業

51) 米国でも、申告書の調査がランダムかつ少数しか行われぬ「調査くじ」現象を前提に、税務申告の対審構造的な理解を徹底するリスクが指摘され、ABAは（対審構造的な理解を維持しつつ）公式意見を修正した。高橋・前掲注(35)227頁参照。カミラー・E・ワトソン（大柳久幸ほか訳）『アメリカ税務手続法』（大蔵財務協会、2013年）50-53頁も参照。

52) 日本税理士会連合会編・前掲注(10)57頁。

53) これに対し、北野弘久〔黒川功補訂〕『税法学原論（第7版）』（勁草書房、2016年）363頁は、弁護士と税理士の職責の相似から、税理士の懲戒権も自治組織たる税理士会の専管であるべきとする。しかし、懲戒は、専門家集団が国民の信頼を得て活動していくため、能力的・倫理的に問題のある資格者を排除するものである。専門職の行為の適・不適を判断する能力があり、かつ、その判断の公正性が担保される限り、主務官庁による監督も制度としては不合理ではない。

54) ウェンデル（浅香訳）前掲注(40)27頁は、訴訟実

務と取引実務で弁護士の規範に相違があると指摘する。司法書士の倫理について、森際康友「司法書士倫理の原理と特質」月刊司法書士2007年9月号6頁、11-13頁（2007年）参照。

ペパー（住吉訳）前掲注(28)は、オフィスと法廷における法律家の規範を本質的に区別しないが、訴訟（特に刑事訴訟）という「特別の一例」においては、依頼者に法を完全な形で利用させる必要性が「ひたすら明白」で「より劇的」であるという意味で、差異があり得るとする（126-128頁参照）。

55) 米国でも、連邦税実務に携わる弁護士は義務を加重され、内国歳入庁の監督を受ける。高橋・前掲注(35)228-236頁、ワトソン（大柳ほか訳）前掲注(51)35-69頁参照。

もつとも、税理士を中立の公益代表者と理解すると、弁護士倫理との二重規律は根本的な規範の衝突を生む（注(33)参照）。このコンフリクトを回避できるのは、不要説である。

務を一律に禁止し、通知を要件に禁止を解除する制度に合理性はあるか。この点、弁護士だけが法律事務の全般を取り扱うことができるのは、弁護士法3条、72条の効果であって、憲法から直接その広範な職域が導かれているわけではない。弁護士の活動を立法によって制約することが、直ちに許されないとは言えないであろう。

もちろん、税務には、民事・公法両分野の実体法・手続法の知識を要するものがあり⁵⁶⁾、そこには、弁護士でなければ提供できない価値が存在する⁵⁷⁾。しかし、だからこそ、税理士法は、税理士業務の取扱いについて弁護士が関与する途を残している（税理士法51条、3条1項3号）。51条通知を要求しても、国民・弁護士側の不利益は小さく、実定法の解釈としては必要説が穏当である。

(ii) 適用範囲

問題は、規制の適用範囲である。

憲法は、弁護士に関する事項⁵⁸⁾について最高裁判所の規則制定権を定め（憲法77条1項）、立法府・行政府の監督を排除する。

その趣旨からすれば、司法権の作用と弁護士の資格に関する事項については、最高裁判所（現行制度上は弁護士会）の介入なしに財務大臣の監督を及ぼすことはできないと解される。

現行制度上も、税理士法による懲戒は弁護士を税務から排除するにとどまるし、納税者

と税務当局の利害が最も峻厳に対立する場面でありながら、税務訴訟の民事弁護活動や租税犯の刑事弁護活動には、財務大臣の監督は及んでいない。

(iii) 境界設定の難しさ

もっとも、実際は、常に截然とそのような区別ができるわけではない⁵⁹⁾。典型的には、租税犯の刑事弁護人が情状弁護活動として税務当局と折衝する場合のように、税理士法2条1項各号の事務と民・刑事上の弁護活動は、実務上、しばしば交錯する。

(iv) 税理士法52条、51条の例外

そのような場面では、弁護士は、51条通知なしに税理士業務を行うことができると解すべきである。以下、その理由を述べる。

① 税理士法55条1項

51条通知をした弁護士は、税理士法51条2項により、税理士法41条、55条の適用について税理士とみなされる。

これにより、国税庁長官は、弁護士から報告を徴し、又は職員をして弁護士に質問し、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（税理士法55条1項）。

「業務に関する帳簿書類」には、「委嘱者別に、かつ、一件ごとに、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」（税理士法41条1項）。

そして、聴取・質問・検査の拒否に対して

56) 佐藤義行「税理士業務と弁護士業務」自由と正義39巻4号47頁、48-51頁（1988年）、末崎衛「税務争訟における税理士と弁護士の協働」税務事例42巻2号35頁、39頁（2010年）、森・濱田松本法律事務所編『税務訴訟』（中央経済社、2017年）18-20頁等参照。

57) 第二次シャープ勧告では、弁護士にそのような

役割が期待されていた。大蔵省主税局『シャープ使節團日本税制第二次報告書』（日本租税研究協会、1950年）76頁参照。

58) その意味につき、注(44)参照。

59) 司法書士の業務について、森際・前掲注(54)12頁参照。

は、30万円以下の罰金が課されている（税理士法62条2項）。とすれば、聴取等の拒否は、いずれも「この法律……の規定に違反したとき」（税理士法46条）に当たり、税理士法44条に定める懲戒事由となる。

このように、税理士法の適用を受ける弁護士は、税理士法38条の規定にかかわらず、国税庁長官の聴取等に応ずる義務を負う。

② 弁護士法23条

他方で、弁護士は、「その職務上知り得た秘密を保持する権利を有し、義務を負う」（弁護士法23条）。これは、弁護士が依頼者から信頼を得て業務を遂行するための制度的保障であり⁶⁰、「弁護士は裏切らない」という信頼こそが、当事者主義的・間接的方法による正義の実現には不可欠である、との理解を基礎とする⁶¹。

③ 両条の関係

ここで、両条の関係が問題となる。弁護士法23条は、「法律に別段の定めがある場合は、この限りでない。」（但書）と定め、税理士法51条2項は、弁護士に税理士法55条の適用があることを明文で規定する。よって、実定法の構造上、弁護士が一切の開示義務を負わないとは解されない。

しかし、弁護士が税理士法51条2項を介して聴取等に応ずる義務を負うのは、当該業務を通して税務行政の作用に関与するからであ

る。

ところが、(iii)でみたように、弁護士は、訴訟代理や刑事弁護の一環として、税務官公署との交渉を代理し、又は陳述について助言することがある。このとき、税理士法55条1項の適用があるとすれば、弁護士は、訴訟当事者や被疑者・被告人とのやりとりを、税務当局に対して開示せざるを得ないことになる。

このような帰結は、当事者対立構造を建前とする司法制度の在り方からも、憲法77条1項の趣旨からも疑問がある。

④ 解決の方向性

問題の解決は、具体的場面ごとに利益衡量を行い、守秘義務と開示義務の優劣を判断する方法でも図られる⁶²。しかし、聴取等の必要性、主務官庁の意図、納税者の利害をめぐって応酬する際、弁護士が、依頼者の秘密を保持しながら効果的な主張・立証を行うことは困難であり、結局、秘密を保持できないおそれがある⁶³。

そこで、弁護士が税理士法2条1項各号の事務を職務として取り扱うには、原則として51条通知又は税理士登録を要するが、例外的に、弁護士が固有の職責に基づいて行う一定の事務は税理士業務に当たらないとして、これを税理士法52条、51条の規制から除外すべきではないか。

そのような業務として、さし当り、(a)付随

60) 森際編・前掲注(38)40頁〔尾関栄作〕参照。

61) 同上6頁〔森際康友〕、森際康友「弁護士倫理の中核価値」アメリカ法2007年1号55頁、57-60頁参照

62) 米国では、開示義務が秘匿特権対象情報（privileged）に及ばないよう配慮されている。高橋・前掲注(35)230頁参照。米国における弁護士の職務成果（work-product）の保護につき、ワトソ

ン（大柳ほか訳）前掲注(6)63-65頁参照。

なお、弁護士の守秘義務の範囲は、証拠法上の秘匿特権の範囲より広い。ロナルド・D・ロタンダ（当山尚幸ほか訳）『アメリカの法曹倫理（第4版）』（彩流社、2015年）73-75頁参照。

63) しかも、日本では、秘匿特権対象情報と職務成果の保護が約束されていない。

業務、(b)犯則調査、(c)税務争訟が考えられる。

(a) 付随業務

弁護士固有の業務に付随する税理士の事務の取扱いは、税理士法52条に違反しないと解すべきである。

例えば、①税務訴訟で取消しを求めている課税処分について訴訟外で税務当局と交渉を行うこと、②刑事弁護人として租税犯の成立を争いつつ税務当局と納税義務の履行を交渉することなどがこれに当たる。

弁護士が固有の業務に付随して税理士法2条1項各号に定める事務を取り扱う場合、税務当局に対して情報提供義務を負うのでは、弁護士は、本来の業務について依頼者の信頼を獲得できず、審理において当事者対立構造を維持できない。

しかも、これらの事務を禁止すれば、未通知の弁護士は、依頼者に対する誠実義務(弁護士法1条2項)が履行できず、納税者も、納税義務を適正に履行する機会を失うことになる。これらの事務は、税理士法52条によって禁止されないと解すべきではないか。

(b) 犯則調査

国税犯則取締法上の調査(以下「犯則調査」)

という)は、間接国税以外の国税について告発による刑事手続への移行が予定されているなど、「実質的に租税犯の捜査としての機能を営むもの」⁶⁴⁾である。

ここで、犯則調査は純然たる刑事手続であり、税理士法2条1項1号にいう「税務官公署の調査」には含まれないと解すれば、犯則調査への関与は税理士法2条1項各号に定める税理士の業務ではない⁶⁵⁾。この場合、当然、税理士法52条による禁止は及ばない。

判例に従い、犯則調査を行政手続と解しても、そこには、行政手続に解消できない刑事手続的性格がある。したがって、捜査段階の当事者対立構造を実質的なものとするためにも⁶⁶⁾、憲法上の諸権利⁶⁷⁾を適切に行使できるよう支援する法律家が必要である。それは、本来、弁護士の役割である⁶⁸⁾。そして、それが当事者対立構造の実質化を目指すものである以上、犯則嫌疑者・弁護士間の秘密に税務当局がアクセスできる制度には問題がある。

弁護士は、弁護士固有の業務として、51条通知なしに犯則調査に関与できると解すべきである。

64) 最判昭和59年3月27日刑集 38巻5号2037頁、2039頁。

65) 森田辰彦「国税犯則取締法に基づく調査における犯則嫌疑者の権利擁護」税法学566号425頁(2011年)参照。同論文は、税務代理として犯則調査に立ち会うことへの違和感から検討を出発し(429頁)、間接国税以外の国税に関する犯則調査は端的に刑事手続であるという結論に達している(443頁)。

66) 森田・前掲注(65)440頁参照。

67) 犯則調査には令状主義(憲法35条)が妥当し(国税犯則取締法2条1項)、黙秘権(憲法38条)が保障される(最判昭和59年3月27日刑集 38巻5号2037頁、2039-2040頁)。

68) 国税犯則取締法は、刑事訴訟法30条1項、31条1項に相当する規定を置かないが、犯則調査を取税官吏が行うのは、①租税犯罪の捜査には特別の知識と経験を要すること、②租税犯罪の発生件数が極めて多く検察官がすべての事件を処理するのが困難なこと、による(金子・前掲注(34)1019頁参照)。これらは、もっぱら捜査官側の事情である(反対、白井滋夫『国税犯則取締法』(信山社、1990年)1-2頁)。このような捜査官側の事情によって、通常の刑事手続で保障される弁護人依頼権が制約されるのは不合理である。犯則嫌疑者は、当然に、弁護士に助言を求め、代理や意見陳述を依頼できると解すべきである。

(c) 税務争訟

税務争訟の場面では、税務当局による専門的・技術的判断の当否が問われている⁶⁹⁾。

そこでは、係争物に関する限り、税務当局による正義判断はいったん後退し、納税者と税務当局の間の論争を通して法的正義を発見することが優先される。

この行政過程における税務争訟手続は、司法手続をモデルとしており、その運営に当たっても、司法手続の理念が尊重される⁷⁰⁾。その中で期待される弁護士の役割は、「紛争の渦中にあり敵味方に分かれたところで戦う依頼者の忠実な代理人」⁷¹⁾である。

この段階に至っては、行政争訟手続及び後続する訴訟手続での対審構造を実質的なものとするために⁷²⁾、弁護士は、税理士法の適用を受けることなくこれらの手続に関与できると解すべきではないか⁷³⁾。

6 本判決の評価

以上をふまえて、改めて本判決の内容を検討する。IIで引用した判示から、本判決が必要説に立っていることは明らかである。

問題は、本判決が、厳格な必要説・限定必要説のいずれに立つかという点である。

この点、本判決は、51条通知を要する範囲について特段の留保を付しておらず、「本件の

被控訴人の活動が弁護士の受任した法律事務の一環としてされたものであったとしても、その活動が税務代理に該当する限りでは、税理士法52条、51条1項の適用があるものと解するほかはなし⁷⁴⁾、と述べている。しかも、本判決は、限定必要説に拠って国を敗訴させた原判決を一部取消して、Xの請求を棄却している。

これらの点に着目し、本判決は、厳格な必要説から答えを導いた、と読むこともできそうである。

しかし、そもそもの問題として、本判決の結論は、厳格な必要説に拠らなければ導き出すことができないのであろうか。

というのも、B1が本件措置をとった平成21年10月の時点において、Xが弁護士固有の業務に付随する事務として大阪国税局との交渉を代理していたのかは疑問が残るからである。

事実経過によれば、Xが遺留分減殺請求訴訟についてA1を代理したのは平成4年であり、その後、Xは、しばらくC一族の相続問題に関与していた。判決文からは、上記遺留分減殺請求訴訟の終結時点を読み取ることはできないが、Xによる交渉業務の付随性を肯定した原判決においても同訴訟に言及されていないことからすれば、平成21年10月時点で

69) 田中治「租税行政の特質論と租税救済」芝池義一＝田中治＝岡村忠生編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房、1995年）27頁、47頁参照。

70) 井上達夫「司法的人権保障の現代的課題」同『法という企て』（東京大学出版会、2003年）169頁、178-179頁（初出1991年）、守屋明「裁判外紛争解決手続」岩村正彦ほか編『現代社会と司法システム』（岩波書店、1997年）301頁、321-325頁、金子宏「ルール・オブ・ローと租税法」同『租税法理論の形成と解明（上）』（有斐閣、2010年）117頁、

126-127頁（初出2008年）等参照。

なお、行政不服審査法は、平成26年改正により「審査請求人と処分庁等が対峙する審理構造」を強化した。宇賀克也『行政不服審査法の逐条解説（第2版）』（有斐閣、2017年）5頁参照。

71) 森際編・前掲注88 6頁〔森際康友〕。

72) 情報開示との関連で、ワトソン（大柳ほか訳）前掲注51 63頁参照。

73) 占部・前掲注15 614頁も結論は同じ。

74) 訟月59巻6号1757頁。

上記事件は終結していたものと予想される。また、Xは、平成15年から16年にかけてA1の代理人として本件督促処分及び本件追加督促処分の取消を求める訴訟を提起しているが、この訴訟の判決は、平成19年11月ころ確定しているものと思われる。

このような状況で、本件原判決は、平成21年10月当時のXについて、「なお弁護士として受任した事務の処理の過程であり、Xの同席が否定されてからも、A1は本件担当者と所有不動産を売却して納税することなどを協議している……が、これらは法律事務にあたるということができ、Xは、弁護士法3条2項に基づき、本件納付協議に関与することができたというべきである。」⁽⁷⁵⁾と述べている。しかし、少なくとも所有不動産を売却して納税する協議が弁護士固有の業務なのかは異論の余地がある。

たしかに、Xは、本件督促処分及び本件追加督促処分の取消を求める訴訟の判決が確定した平成19年11月から、B7主査、B6徴収官と「今後の納付方法等を協議」⁽⁷⁶⁾している。ここまでは、訴訟業務に付随する交渉であったといえなくもない。

しかし、Xは、その後も本件措置がとられた平成21年10月23日まで約2年間も交渉を継続し、その過程では、4度にわたり延滞税の減免等を求めている。それは、履行以外の方法で納税義務の軽減を図る交渉であり、これ以上の交渉は、「随時（一定期間）」⁽⁷⁷⁾、「独立して」⁽⁷⁸⁾税理士業務を行うものと評価できる。この点で、Xの交渉は、期間、内容とも、訴訟業務の事後処理に止まらない意味をもって

いた。

その他に、当時、Xが弁護士固有の業務としてA1からいかなる事件を受任していたか、

判決文からは読み取れない。

そうすると、本件で問題となった税務代理は、少なくとも、51条通知を要しない典型的場面として本稿で検討した5(5)(iv)④(a)～(c)のいずれの場合にも該当しないことになる。

したがって、本件は、限定必要説に拠ったとしても請求棄却の結論にたどり着くべき事案であった可能性が高い。そうであるならば、本件は、必要説に立つことさえ一応明らかにすれば、厳格な必要説に立つか限定必要説に立つかにかかわらず、結論を導くことができたことになる。

そうすると、本判決中、「①本件の被控訴人の活動が②弁護士の受任した法律事務の一環としてされたものであったとしても、③その活動が税務代理に該当する限りでは、④税理士法52条、51条1項の適用があるものと解するほかはなく、被控訴人や依頼人A1の業務内容についての認識やこれについての報酬支払の合意の有無といった事実は、⑤弁護士である被控訴人が本件納付協議に関与するについて51条通知を要するとの判断を左右するものではない。」⁽⁷⁹⁾（①ないし⑤の番号は筆者）と判示されている部分も、「本件の被控訴人の活動」は、それが弁護士として「受任した法律事務の一環」であったとしても、「その活動が税務代理に該当する」ことは明らかであり、したがって、その限りでは、税理士法52条の適用を受けると解さざるを得ないから、「本件納付協議に関与するについて」は、「51条通知を要するとの判断を左右するものではない」、

(75) 判時2119号85頁。

(76) 同上81頁。

(77) 同上84頁。

(78) 占部・前掲注(15)614頁。

(79) 訟月59巻6号1757頁。

という意味に理解できる。

以上のとおりであるから、本判決が厳格な必要説をとったとみるのは尚早である。本判決は、判決確定後、訴訟代理人が約2年間に

わたり延滞税の減免等を交渉してきた事案で、その先の立会には51条通知を要するとの判断を示したものであり、先例としての価値は、その限度においてのみ肯定すべきである。