

ドイツにおける税理士制度と職業賠償責任保険(上)

税務大学校研究部教育官

酒井 克彦

はじめに

税務行政上、納税者のコンプライアンスの維持向上は最も重要なテーマの一つであるが、一概にコンプライアンスの維持向上といっても、そのための措置として考えられる手法にはさまざまなものがある。例えば、税理士の果たすべき役割をそこに位置付けることもその一つであろう。けだし、税理士は「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「税務に関する専門家」であるからである(税理士法 1)。

かような税理士の使命に着目すれば、税理士が自らに課された使命を果たすことによって納税義務の適正な実現への道筋を付けることが考えられる。特に、租税行政庁職員の定員増加の困難性、申告者数の増加、課税・徴税事務の複雑化、困難化といった税務行政を取り巻く環境が著しく変化している現下において、税理士に期待されることは決して小さいものではないといえよう。

このような見地に立つと、税理士が自らに課された使命を果たすことが可能であるかどうかということが重要な関心事項となるはずである。ただしこのことは、税理士制度がいかにあるべきかという点についての検討を抜きにしては、考察し得ない事柄である。ここでは、税理士に対する租税行政当局の監督の在り方の問題と、税理士が納税義務の適正な実現を図るべく活動するためのフィールドの整備、すなわちインフラ整備の問題への検討が具体的に要請されよう。

ところで、ドイツは税理士制度を有する数少ない国の一つである。したがって、ドイツにおける税理士制度を理解することは、我が

国における税理士制度の在り方を考える上で参考となるはずである¹。さりとて、ドイツ税理士制度との比較研究が重要であるとしても、その範囲はあまりに広大である。

そこで、税理士に対する租税行政当局の監督と税理士の活動フィールドにおける法的インフラ整備は車の両輪のようなものであるとの理解に立ち、本研究では、後者の問題を中心に、ドイツにおける税理士制度が我が国の税理士制度に与える示唆等を探ることとした。

まず本稿(上)では、税理士制度を概観し、税理士制度が資格付与制度に裏付けされた完全独占業種として法定されていること、そのことから専門家としての相応の責任が要請されていること、租税専門家としての水準を担保するための仕掛けとして職業自治が機能していることを確認する。次に、租税専門家として厳しい責任追及や高度な注意義務が課されている傾向を概観した上で、ドイツの税理士制度におけるインフラ整備の重要性を確認することとする。

1 ドイツにおける税理士制度の概観

1 税理士資格と税理士制度

(1) 税理士と税務代理士

ドイツ税理士法(Steuerberatungsgesetz-StBerG)²上、税理士試験に合格したか³、あるいは税理士試験を免除されている者のみが⁴、税理士(Steuerberater)⁵として免許を受けることとされており(StBerG35①)⁶、所轄のドイツ地方税理士会議所(Steuerberaterkammer、以下「税理士会議所」という⁷)により免許が付与される(StBerG40①)。

また、ドイツでは税理士のほかに税務代理士(Steuerbevollmächtigte)という職業があり、所轄会議所により免許が付与される。税務代理士試験に合格したか、あるいは税務代理士試験を免除された者のみが、税務代理士としての免許を受けることができる。

そもそも、税務援助を業として行い得る者として、税務援助者(Helfer in Steuersachen)が税理士以外の制度として認められていた(1935年12月13日付法律相談の領域における濫用防止法(法律相談濫用防止法)参照)。法律相談濫用防止法によりライヒ租税基本法(Reichsabgabenordnung-RAO)107a条が創設されたのであるが、同条によると、租税事件において業務上の援助を行う者、特に業務上の助言を行う者は、税務署の事前の許可を必要とし、許可を得ているときには、かかる者は租税事件における援助者と称することができた。この税務援助者が税務代理士の前身である。後に税理士と税務代理士との役割は「ほぼ完全に同等」になったが⁸、当時の税理士と税務援助者とは、「税務援助者に必要とされている予備教育は、税理士に対するそれよりも基本的には範囲の狭い小さいものといえ」、税務援助者の活動についても、「領域は制限されており、特に限定された地域においてのみ活動可能で、場合によっては財務官庁から拒否される可能性があった」といわれている⁹。

第2次世界大戦の終結とともに、ドイツ全域が各占領地区に分割され、税理士や税務援助者に関する規定も各州において区々に改正されるなどする一方で、税理士と税務援助者との間での利益衝突があり、税務援助に関する法律の統一が要請された。そして、1961年8月23日には、西ドイツ税理士法が公布され(同年11月1日施行)、税務援助者に代わり、税務代理士が設置されその権利の拡張が図られることになった¹⁰。

また、職業会議所の設置が行われ、職業に関する自治統制機能が期待されるとともに、

職業裁判権が設けられるなどして、租税行政からの独立が確保されるようになった¹¹。具体的には、連邦税理士会議所と税務代理士連邦会議所が創設され、両者の間には協議会が設けられた。Horst Gehre 博士によると、この協議会は、「職業像の伸展、および職業教育、研修の運営計画をそれぞれ調整するという使命を明確に有し」、これにより「それらの職業がそれぞれの実務で要求される水準に対応できるように成長し、立法者が適時に実際の事実関係を法律によってのみ確認しなければならぬこと」が達成されるようになったといわれている¹²。もっとも、両職業集団の向いたベクトルは、税務代理士が税理士への移行を希望したのに対して、税理士はこれに否定的な姿勢を示していたとされており、この職業政策上の対立に解決が図られたのは、1972年8月11日の第2次税理士法改正を待つことになる。

1972年改正税理士法では、職業としては税理士のみが存続することとし、税理士会議所と税務代理士連邦会議所は1975年1月1日をもって統合されることになった。また、税務代理士は税理士への移行のためのセミナーを経て、税理士へと移行できる期限付の可能性を得ることとされ、現在では、税務代理士という職業を得ることはできない¹³。

以下では、主に税理士に関する記載を中心に行うこととする。

(2) 独占業務としての税理士

税理士法では、職業選択の自由の基本法(ボン基本法 12①)を制限し、業務としての税務援助に携わる者の資格制限を定めている¹⁴。同法2条では、「業務としての税務援助は、資格を有する者及び団体のみがこれをなすことができる。この規定は、本業・副業、有償・無償の活動の区別なく適用される」とする。この「資格を有する者及び団体」については、同法3条において「業務として無制限な税務援助に携わる者」(「無制限税務援助資格者」)

という¹⁵。)として、税理士、税務代理士、税理士会社(Steuerberatungsgesellschaften)¹⁶、弁護士(Rechtsanwälte)、経済監査士(Wirtschaftsprüfer)¹⁷、経済監査会社(Wirtschaftsprüfungsgesellschaften)¹⁸、宣誓帳簿監査士(verteidigte Buchprüfer)¹⁹及び帳簿監査会社(Buchprüfungsgesellschaften)²⁰を定めている²¹。

また、税理士法4条において更に、公証人、弁理士、財産管理人、給与所得税援助協会、記帳援助者などの一定の専門家等をその権限の範囲内において認めている。これらの規定に対応して同法5条において「第3条、第4条に掲げられた者及び団体以外の者は、業務として税務援助を行うことはできない。特に、業務として税務助言を行うことは許されない。」とし、「第4条に掲げられている者及び団体の業務としての税務援助は、その資格の範囲内においてのみ可能である。」と規定する。この規定に反する場合には、過料が課されることとされており、これら資格者による業務は、罰則によって担保された完全独占が法定化されているのである²²。

(3) 税理士の業務内容

上記のとおり、ドイツにおける税理士業務は、職業選択の自由に係るボン基本法(Grundgesetz fuer die Bundesrepublik Deutschland、ドイツ連邦共和国基本法)の例外として、資格制度によって完全に業務独占が認められているのであるが、具体的な税理士業務としては、次のようなものがある。すなわち、①税務相談、②納税申告の準備、③税務署に対する代理、④財政裁判所における訴訟代理、⑤税法違反の場合の弁護、⑥経常的な記帳に関する協力、⑦年度決算書(貸借対照表、損益計算書)の作成、⑧経営に関する鑑定意見の提供を含む、経営上の諸問題に関する相談である。

そして、税理士の業務と両立し得る活動として、税理士法57条3項には、①経済監査

士、弁護士、ヨーロッパ弁護士(Niedergelassener europäischer Rechtsanwalt)又は宣誓帳簿監査士としての活動、②助言をも含めて、他人の利益を図ることを対象とする自由職業上の活動、③経営助言活動、鑑定又は管財活動並びに財産目録及び成果計算書が税法の規定を遵守したものである旨の証明を行うこと、④大学及び学術研究所における教授活動²³、⑤自由著作活動並びに講演活動及び教職活動、⑥税理士、経済監査士、宣誓帳簿監査士の試験の準備のための講義・講演活動、及び税理士会議所の構成員とその補助者の継続教育のための講義・講演活動が示されている。また、同法57条4項には、反対に税理士の職業と両立し得ない活動として、①営業活動、②特に定められている場合を除いた被用者としての活動が挙げられている。

このように業務独占が法律によって認められているからには、かかる業務には社会的な信頼が寄せられることになろうし、同時に専門家としての相応の責任も課されることになるのである。そこで、相応の責任を担保するため独占的職業専門家としての水準維持の仕掛けが重要となるが、ドイツにおいては、税理士会議所における職業自治機能の果たす役割が大きいことを看取し得る。

2 ドイツの租税専門家団体の役割

(1) 税理士会議所

他の職業専門家と同様、税理士も職業会議所を結成し、職業自治の範囲内で任務が委ねられている²⁴。1961年の西ドイツ税理士法により、各地に散在していた様々な構成員からなる会議所が統一された。かかる会議所は「税理士会議所」と呼ばれ、上級財務局の管轄区域に分けられるとともに、住所は上級財務局の所在地とされた。

現在ドイツには、各州に21の税理士会議所があり、税理士が税理士業務を行うためには、税理士会議所に登録しなければならないこととされている²⁵。税理士の資格は、税理

士会議所の区域内に職業上の本拠地を設置することより始まるが、会員資格は宣言的意味を有するに止まるとされている²⁶。税理士会議所の統括をするのがドイツ連邦税理士会議所(Bundessteuerberaterkammer、以下「連邦税理士会議所」という²⁷。)である。連邦税理士会議所は、税理士会議所の法律上の上部機関ではあるが、税理士会議所に対して指示権及び監督権を有しない。

税理士に対する監督処分権限は重複構造となっており、まず、国が連邦税理士会議所及び各州の税理士会議所を監督する。連邦税理士会議所は連邦大蔵大臣の下、税理士会議所は州の最高財務官庁の下で監督を受ける。税理士個人に対する監督処分権については、従来は国にあったが、1961年以降は税理士会議所に移っている。したがって、税理士会議所は「会員全体の職業上の利益を擁護」するのみならず、「その職業義務の履行を監督する任務を負う」こととされている(StBerG76①)。

具体的には、税理士法上、税理士会議所には次のような任務が定められている(StBerG76②)。すなわち、①会員に職業上の義務(StBerG57)の問題点についての助言や教示をなすこと、②会員間に紛争が生じた場合、申立てにより調停をなすこと、③会員とその委任者との間に紛争が生じた場合、申立てによりその調停をなすこと、④会員に課されている義務(StBerG57)の履行を監督し、責問権(StBerG81)を行使すること、⑤職業裁判所における名誉職陪席裁判官の推薦人名簿を州の司法当局に提出すること、⑥税理士又は税務代理士、及びその遺族のための福祉厚生施設を設置すること、⑦裁判所、州財務官庁又は州の他の行政官庁の要請による鑑定書を作成すること、⑧職業教育について、法律に指示されている任務を遂行すること、⑨税務相談を業務とする者のための許可、及び試験委員会に対し業界代表委員を推薦すること、⑩税理士法に規定する税理士会議所の分掌事務を担当することである。

一方、連邦税理士会議所には、次のような任務が要請されている(StBerG86②)。すなわち、①全税理士会議所に関わる問題について、個々の税理士会議所の見解を調査し、共同討議によって多数の見解を確認すること、②施行規則において、税務相談業の従事に関する問題についての一般的見解を確認すること、③税理士会議所の福祉厚生施設についての施行規則を作成すること、④全税理士会議所に関わる全ての事項について、所轄の裁判所や官庁に対して連邦税理士会議所の見解を主張すること、⑤官庁や機関に対して全税理士会議所を代表すること、⑥立法に関与する連邦の官庁、団体又は連邦裁判所の要請に応じて鑑定書を作成すること、⑦税務相談業に関する職業教育を促進することとされている。

(2) 職業義務監督の移行

職業監督を税務当局から自治機関に移行したのに伴って、財務行政官庁による職業監督は最終的に排除された。それを担保するために、税理士の税理士会議所への出頭義務²⁸、情報提供義務²⁹、税理士会議所の責問権³⁰が用意されており、責問手続、職業裁判手続などが構築されている。そして、税理士会議所は、職業法違反の疑いがある場合には、職権によって調査し、かつ教示、責問、検察庁への移送などの相当の措置をとらなければならないこととされている(StBerG76)。

我が国の場合、日本税理士会連合会による税理士会と税理士に対する監督事務は、昭和36年の税理士法改正により加えられたものであり、監督事務に関する事項については、日本税理士会連合会の会則に定めを置くことが法定されている(税理士法49の13②)。

日本税理士会連合会は、税理士からの登録申請書を受領し、所定の審査を行った結果、申請が適正であり、かつ法令違反の事実等がない場合に、当該申請書を税理士名簿に登録して税理士証票を交付し、申請者が税理士となる資格を有しないこととなる税理士法上の

要件³¹のいずれかに該当する者であると認めたときは、登録を拒否することが法定されている(税理士法 22)。また、日本税理士会連合会は、税理士の登録を受けた者が税理士となる資格を有しないこととなる税理士法上の要件のいずれかに該当する者であると認めたときは、資格審査会(税理士法 49 の 16)の議決に基づき登録を取り消すこととされており(税理士法 25)、これらのことからすれば、日本税理士会連合会は、国税庁から税理士登録や取消しの事務を委譲されていると理解することができる。これは、税理士会の自主性や自治能力確立の観点が考慮されているものと思われる³²。

このように、職業団体の自治機能を基礎として、独占業務資格に係る事務の一部がアウトソーシングされているのは、ドイツ税理士法と我が国税理士法に共通の特徴であるということができそうである³³。もっとも、ドイツでは連邦税理士会議所による税理士会議所の監督権が措定されていないことからすれば、各税理士会議所の自治がより強く働いているとみることも可能であろう。

II 税理士に対する責任論

1 税理士法上の責任

ドイツ税理士法 57 条 1 項は、「税理士及び税務代理士は、独立性を維持し、自己の責任において、誠実に、秘密を厳守し、その職業の品位に反する広告を行うことなく、その職業を遂行しなければならない。」と規定する。この規定に反する場合には、職業義務違反として、税理士は税理士会議所理事会によって責問され、職業法上罰せられることになる。そして、この条文の規定振りから分かるように、税理士には、独立性、自己責任性、誠実性が要請され、厳格な秘密保持が要求されるときにも品位に反する広告が禁止されている。

この自己責任性には二つの作用があると説明されている³⁴。税理士又は税務代理士は、自己のすべての行為に対して全責任を負い、

依頼人の指図にはいかなる場合にも拘束されないことを意味するとともに、かかる「業務中に現われるすべてのものに対して責任を引き受けること」をも意味するとされている。前者については、独立性の問題との関わりから理解しやすい。例えば、顧客が義務違反や不正な行為を要求してきたとしても、税理士は毅然とした態度でかかる要求に対する法律的な問題点を指摘することが要請される。この点は、我が税理士法 43 条の助言義務との親和性が認められよう。では、後者についてはどのように解すべきであろうか。

Horst Gehre 博士によると、「自己責任に基づいた業務遂行に対する要求から、税理士および税務代理士は原則として、失敗した行為の経済的結果にも責任を負わなければならない。」とされ、「したがって一般に依頼人に対し、責任の免除、責任の制限および責任の加重を要求することは許されない。」と述べられる³⁵。

そして、この自己責任による決定に至った経緯として誠実性が要請されているのである。したがって、対依頼人との関係では、依頼人から要請される期待に応じるべき義務のほか、税理士として更にその上位に位置すると思われる職業上の義務をも負っていることからすれば、単に無限定に自己責任に基づいた業務執行上のすべての責任を税理士が追及されるというのではないのである。具体的には、例えば、税務助言契約³⁶に基づく義務の軽過失による優遇税制の選択適用の見落としは、一般に職業法上は罰せられないと解されよう³⁷。誠実性の原則の観点からみれば、かかる業務遂行義務違反として成立し得るのは、過誤が故意や重過失に基づく場合や、業務に対する無関心な態度に基づくような場合が考えられる³⁸。

2 民事法上の責任

(1) 税理士の説明義務・情報提供に係る責任

ドイツ民法(Bürgerliches Gesetzbuch

・BGB)676 条では、他人に助言又は推奨を与えた者は、契約関係又は不法行為から生ずる責任のほか、他人がその助言又は推奨に従ったことにより生じた損害を賠償する義務を負わないとされているが、契約により情報が提供された場合、情報提供者は瑕疵のない情報の提供義務を負い、この義務に違反すれば、情報の瑕疵により生じた損害を賠償する責任が課されている。また、不正確な情報を提供したことにより他人に損害が発生し、それがドイツ民法 823 条以下に定める不法行為³⁹⁾に該当する場合も同様である。

契約に基づく責任が考慮されるのは、情報提供契約が締結されている場合や情報の正確さについて保証がなされていた場合が考えられる。したがって、通常の税理士顧問契約があれば契約の存在が肯定されることが多いと思われるが、第三者に対する情報提供などの場合には⁴⁰⁾、いかなる要件の下で黙示の情報提供契約が締結されていたかを巡って多くの問題が生じていると指摘されている⁴¹⁾。

通常、かような契約責任構成は契約当事者間においてのみ考慮されると解されるところ、ドイツでは、契約上の保護義務が一定の要件の下、第三者にまで拡大され、保護義務違反により損害を被った第三者は、直接、債務者に対して債務不履行に基づく損害賠償請求が許容されるとする判例法理が確立している⁴²⁾。一方、不法行為責任構成が成立するためには、情報の提供者が、当該情報を誤りと知って情報を提供し、かつ、自己の行為が少なくとも損害を引き起こし得るという結果を認識するとともに、かかる結果を惹起する意欲を有し、又は少なくとも結果を容認している必要があるとされる。

税理士の説明義務⁴³⁾が問題とされる場合のほか、税理士が第三者に対する情報提供上の責任を負わされる例としては、例えば、会社の顧問税理士が、その会社と金融機関との間における融資や信用取引の交渉に同席する等、取引の相手方及び取引の内容を認識した上で、

その会社の財務状況等に関する情報を付与し、信用に値する旨の確約をした後に、会社の経営状況が悪化し破産したため、取引先から損害賠償が請求されたという事件がある。連邦通常裁判所 1972 年 12 月 5 日判決⁴⁴⁾では、「自己が税務顧問を行っている会社の事情について情報を付与するに当たり、十分な確約 (Zusicherung) を与えたならば、その税理士の情報は、第三者が判断を下すにあたり重大な意味を持つことが前提とされなければならない。したがって、税理士は求められた情報を付与するにあたり、そこで義務的でない助言 (BGB676) が考慮されるにとどまらず、すべての過失について責を負う (BGB276) 結果を伴う情報提供契約が認められることをも甘受しなければならない。」と判示したのである。

(2) 税理士の節税措置義務

先の優遇税制の選択適用を見落としたケースにおいて、税理士が税理士法上の責任を追及されることはないとしても、そのことと顧客からの損害賠償請求が起り得ることとは別問題である。

ドイツでは、税理士には、与えられた職務の範囲において、広範囲にわたり顧客に対してコンサルティングを行い、自ら進んですべての税制上の詳細及びその結果について情報を提供する義務が課されていると考えられている⁴⁵⁾。その考え方の基礎には、税理士は顧客を可能な限り損害から守らなければならないとする専門家責任論があるといえよう。この点について、連邦通常裁判所 1995 年 9 月 28 日判決は、「税理士は税制上の獲得目標に至る相対的にもっとも確実な手段を推奨し、その成果を得るために求められる措置を提案しなければならない」とする。また、依頼契約の遂行に当たって、税理士は「依頼人にとって最も有利な法律上の解決と実際の解決を得るように努め、更に、いく通りの解釈が可能な場合は、依頼人に最も有利なものを説明して実行しなければならない」とされて

いる⁴⁶。

我が国の裁判例においても、最近、顧客から節税が要請されるということを前提とした上で、租税専門家としての税理士には選択適用が認められる取扱いのうち、採り得る節税策を講じなかったことについて、注意義務違反が認められる傾向にある⁴⁷。

例えば、東京地裁平成10年11月28日(判時1067号244頁)判決⁴⁸は、「被告は、税理士であり、租税立法、通達及び課税実務等について専門的知識を有するのであるから、右立法の趣旨に反せず、課税実務において認められる内容の相続税対策を考案し、これをもって自己が経営する会社等を介して税務相談をすべき注意義務があるというべきである。」とした上で、「右対策が税務当局から否認されるおそれがあることは十分に予見することが可能であったというべきであり、それにもかかわらず、前記注意義務に反して課税実務において否認されるような本件相続税対策を考案し、これをもって自己が経営する会社等を介して税務相談をさせたことについて過失が認められる。」と判示している。また、東京地裁平成10年9月18日(判タ1002号202頁)判決⁴⁹は、「原告らが当面の相続税の額をできる限り少なくしてもらいたいとの希望を持っていることも承知していたのであるから、対価を得て税務事務を行う被告としては、原告らが遺産分割協議をする際の資料ないし選択肢の一つとして、…配偶者控除をできる限り多く使えるような遺産分割協議の方法はどうであるかについて、遺産分割協議の提示又はそれに代わる助言をすべき職務上の義務があったといえる。」と判示している。

このように我が国においては、税理士に対する節税措置義務が肯定される傾向にある。これはまさにドイツにおける傾向と同様であるといえるであろう。

(3) 税理士に要求される高度の注意義務

連邦通常裁判所1995年9月28日判決は

「税理士は税制上の獲得目標に至る相対的に最も確実な手段を推奨し、その成果を得るために求められる措置を提案」することが必要であり、その前提として相応の専門的知識や専門的知識を得るための調査義務が措定される必要があると判示する。すなわち、税理士は顧客からの依頼内容に関係した膨大な法律知識及び法的知識を備えている必要があり、備えていない場合には、遅滞なく備えなければならず、また、税理士は新規又は改正法規を税理士の職務の範囲において調査しなければならないなどと判示されているところである⁵⁰。

(4) 連邦通常裁判所2004年7月15日判決

最近の大変興味深い事件として、昨年2004年7月15日に下された連邦通常裁判所判決がある。そこでは、税理士は通常入手可能な情報源から税法改正などの詳細な内容及び手続について情報を得る義務を負うことがあると判示されている。訴訟の概要は次のとおりである。

税理士は、原告の個人及び有限会社に対し、1995年から1997年分までの所得税法及び法人税法について税理士業務を行っていた。個人企業は相当な収益を上げ、有限会社は著しい損失を計上した。税理士の提案に基づき、両企業を新たな個人企業に統合し、個人企業の課税対象所得を有限会社の損失と相殺することとした。しかしながら、意図した損失の通算は、1997年8月5日に遡及的に効力を生じた改正税法4条5項1号、27条3項により失敗に終わった。

税理士は本訴訟において顧客に対して、税理士としての業務に対する60,777.24DMの報酬を請求しているが、これに対し顧客は、意図した通算ができなかったことによる損害賠償請求権との相殺を求めた。1997年10月29日の事業税改革の継続に関する法律によって、引受損失が負の財産移転の場合、収益を減少する形で引受損失を計算することは、1996年12月31日以

後に効力を生じるすべての財産移転に対して遡及的に認められないこととなった。しかし、その遡及効は、1997年12月19日の法的年金保険のより広い補助金の資金調達に関する法律によって、1997年8月5日以後に商業登記簿への登記が変更される場合に制限された。税理士はここでは、新聞報道にもとづき、損失清算の可能な期限が近づいていることを予測すべきであったにもかかわらず、遅くとも1997年8月5日までに速やかに商業登記簿申請による合併をなさなかった（かかる合併契約は、1997年8月29日に公証人によって証明されている。）。

原審では顧客に敗訴の判決が言い渡された。また、控訴裁判所においても、税理士の損害賠償責任は認定されなかった。既に切迫した税制改正が予定されていたとして、顧客が挙げた税法改正に関する新聞報道は、遅くとも1997年8月5日までに合併の登記を行う動機を税理士に与えるものとは評価されなかったのである。改正法が規定する広範囲に及ぶ遡及効のため、期待された税制上のメリットを享受することができなくなったことは事実であるが、このような遡及効による法規制についてまで、税理士はこれを予測していなければならないとはいえない。その他の理由によっても、税理士が合併を早期に実現させることは義務付けられてはいない。契約に基づいた義務であったわけでもなく、顧客に対する切迫した執行処分のために求められていたものでもなかったと認定したのである。

その後この事件は上告された。事情によっては依頼者が追求する目的が達成されないか若しくは損なわれる場合には、税理士は通常入手可能な情報源からその種の考察の詳細な内容及び手続状況について情報を得る義務を負うことがある。しかしながら、1997年6月24日の経済新聞の記事は、事実審では言及されなかった。したがって、この記事は当事者の申し立てに含まれるものではなく、旧民事訴訟法第561条の規定により上告裁判所の判断に従うものとして検討された。1997年7月31日の連邦参議院のプレスリリースは、両院協議会の基本合意及び

1997年8月4日に予定されている正式な決定文書について報告していた。同じことは、1997年8月1日、2日の経済新聞にも掲載された。両レポートは、遡及期間に関するきわめて曖昧な予想を述べるに止まる内容であった。初めて、顧客の計画について法律の遡及効が及ぶことが明確になったのは、両院協議会の決定勧告の文面(BT-Drucks. 13/8325)によってである。しかし、税理士がこの決定的な事実について早期に承知しており、これに基づき1997年8月5日にも合併の商業登記申請を行うことは可能であったということが主張されているわけではない。

顧客は、合併損失の行使における税法改正の修正があり得ると遠回しに指摘した1997年6月24日の散発的な記事を、税理士が承知していなければならなかったとは主張していない。顧客の側から、通常税理士が負っている注意義務違反が主張されているが、明らかにかかる注意義務に違反しているとまではいえない。なぜなら、顧客の利益になるように1997年6月24日の経済新聞の記事を考慮するならば、斯界の人たちが租税当局によって決定された変更に対してどのような反応を示したかということも無視できないからである。立法者がいかなる予告もなしに、予期せぬ行動により、まったく準備もせずに、迅速にすぎる行動によって、これらの影響の大きな遡及力のある法律改正を決定したことに対しては、一致して抗議がなされていたのである。このようなことから、上告人の主張は排斥された。

本件は、6月24日の段階では改正案に対して大変な反対があったのであり、新聞記事どおりに改正されるかどうかが判然としなかったという状況にあったし、8月1日、2日の段階でも依然として情報が明確ではなかったことから、8月5日までに合併登記をしなかったことに、税理士の注意義務違反があると認めるには至らないと判断されている。しかしながら、裁判所が、「事情によっては依頼者が追求する目的が達成されないかもしくは損

なわれる場合には、税理士は通常入手可能な情報源からその種の考察の詳細な内容および手続き状況について情報を得る義務を負うことがある」と説示しているとおり、情報が明確なものであったとすれば、税理士の注意義務違反とされたであろうことが推察されるのである。このようなことから、この判決はドイツにおいて大変注目を集めているところである。

(5) 我が国における税理士の注意義務との比較考察

このように、ドイツでは、税理士に対して高度な専門的知識に裏付けされた高度な注意義務が要求される傾向にある。税理士の高度の注意義務が裁判所において肯認されている我が国における司法判断の傾向⁵¹と同様の傾向と思われるが、我が国司法判断における税理士の調査義務については、上記の連邦通常裁判所の説示ほど厳しいものではない。

もっとも、我が国においても、例えば、大阪高裁平成10年3月13日判決(判時1654号54頁)は、「税理士は、税務に関する専門家であるから、一般的には、専門家としての知識経験によって、税務に関する法令に従って事務を処理すれば足り、確定申告をするに先立ち、いちいち税務当局に対し、税務処理の意向を打診すべき義務を負っているとはいえない。」としつつも、「基本通達に反することを知っていたが、…これを指導、助言したというのであるから、このような処理が税務当局によって是認されるかどうかは依頼者にとって重要なことであり、その見通しをたてるためには、事前に税務当局の意向を打診することが必要であったと解すべきである。」と判示している。このように我が国では、税務当局の意向を打診すべき調査義務があるとする判決が散見されているところである⁵²。

では、かような調査義務が税理士にあるとすれば、税理士はアドバンス・ルーリングを活用することによって租税行政庁の解釈を予

め確認しておく義務があると理解すべきであろうか。ドイツにおけるアドバンス・ルーリングとしては、拘束力が認められる Binding Rulings⁵³が制度化されている⁵⁴。税理士が課税上の取扱いについて同制度を利用することまでは義務とされる司法判断は今のところないようであるが、先の連邦通常裁判所の説示などから考えると、今後は、税理士の調査義務としてアドバンス・ルーリングによる確認を行ったかどうか税理士の責任追及の議論の射程とされることも十分に考えられるのではないだろうか。

小括

一税理士に対する研修・税理士の自己研鑽

ここまでドイツにおける税理士制度と税理士の専門家責任論を概観した。ドイツにおいては税理士の専門家責任が厳しく問われており、そのことは司法での最近の判例の傾向に示すとおりである。しかしながら、かように税理士の責任追及が従来に増して厳しくなってきたのは、何もドイツばかりではない。我が国における税理士責任論も同様の歩調を見せているところである。

このように税理士に対する責任の追及が厳しくなっているということは、税理士の社会的責任が高く認識されていることを示していると思われるし、そのことは同時に税理士に対する社会の期待が高まっていると理解することもできるのではないだろうか。かような税理士に対する責任論が強調される傾向は、一方で、税理士の活動を萎縮させる方向に作用するというような懸念にも繋がり得る。例えば、税理士が爾後の責任追及をおそれて明確な回答を避けるようなことになっては、結果において税理士の役割が十分に果たされていないことになる⁵⁵。

そこで、税理士が公共的使命を自覚し、責任をもって活動するために何を検討すべきかという命題が示唆されるところである。税理士の保持すべき専門的知識を確固たるものに

するということもその一つの方策であろう。また、制度的な問題として理解するとすれば、税理士の法的なインフラ整備の重要性がより強調されていいような気がする。かかるインフラ整備の一環として、税理士の職業賠償責任保険制度の充実を位置付けることができると思われるからである。ここでは、小括として税理士の研修や研鑽に言及することとし、次稿においては、ドイツにおける強制保険制度についての検討を中心的関心事項として論を進めることとしたい。

ドイツにおける連邦税理士会議所及び税理士会議所の任務には職業教育の促進が掲げられている。税理士の職業教育を促進するために、連邦税理士会議所では、ドイツ税法学会(税理士及び税務代理士租税学会)との緊密な協力関係を構築している。かかる学会からの協力を得て、連邦税理士会議所では、通常、税理士会議所と共催で、租税法及び経営上の問題に関する講演会やセミナーを開催し、専門誌⁵⁶を発刊している⁵⁷。

一方税理士会議所は、職業訓練法 89 条に規定する所管機関とされている。同法では、税理士会議所に職業教育関係の記録簿の備付け、試験委員会の設置、職業訓練実施の監督を要請している⁵⁸。なお、前述の税務代理士から税理士への移行に基づくセミナーの実施も税理士会議所の任務として、税理士法に法定されている。

我が国税理士法においても、「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」と規定している(税理士法 39 の 2)。裁判例においても、例えば、京都地裁平成 7 年 4 月 28 日判決(税理士界 1094 号 13 頁)は、「税理士は、税務に関する専門家として、依頼者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図るために、誠実に税務相談、税務書類の作成、税務申告の代行等の職務を行う義務がある

(税理士法 1 条、2 条参照)。そして、税理士は、日頃から研鑽を図り、税務に関する法令及び実務に精通し、右職務を遂行しなければならない。」と判示しており、かような研鑽義務を判示する判決がほかにも散見されるところである⁵⁹。

日本税理士会連合会の会則に、税理士は「その使命にかんがみ、常に深い教養の保持と高い品性の陶冶に努め、税理士の業務に関連する法令と実務に精通しなければならない」と定められているように、税理士には租税専門家としての社会的期待が寄せられており、高度な注意義務が要求されていることなどに鑑みれば、税理士自身に研鑽義務が要請されることは別に、税理士会が会員たる税理士に対して研修制度を充実させることを税理士会の社会的責務であるともいい得るし、このことはドイツにおいても全く同様であるということができよう。

¹ 本研究の基礎とした情報源の多くは現地調査に拠っている。主なヒアリング先等の調査先としては、Bundessteuerberaterkammer (BStBK), GERLING FIRMAN UND RPIVAT SERVICE GMBH である。

² 法律をもって税理士制度を明記している国としてはそのほか、韓国がある。ドイツ税理士法の構成は、第 1 編は税務相談と給与所得税援助組合規程(Lohnsteuerhilfverein)を包摂する税務援助(die Hilfeleistung in Steuersachen)に関する規定、第 2 編は税理士制度(Steuerberaterordnung)に関する規定、第 3 篇は秩序違反(Ordnungswidrigkeiten)に関する規定、第 4 篇は終結規定(Schlußvorschriften)である。なお、西ドイツ税理士法については、波多野弘「西ドイツ税理士法について(1)~(7)」税法 474 号 17 頁以下、479 号 34 頁以下、483 号 14 頁以下、484 号 41 頁以下、486 号 36 頁以下、480 号 19 頁以下、489 号 18 頁以下参照。

³ 受験資格要件である職業実務活動として、少なくとも週 16 時間、連邦又は州の財務官庁が管轄する租税の分野で本業として活動することが要求されているが、標準在学年数が 8 学期以上である大学卒業者の場合、2 年間、同年数が 8 学期に至ら

ない大学の卒業者は3年間の活動を行うこととされている。また、職業訓練生も受験資格を有するが、この場合には、租税専門家としての職業実務活動を7年間行うこととされている。

4 試験免除申請には許可委員会(Zulassungsausschuß)が関与する。

5 税理士の職業の起源は、1919年ライヒ租税基本法の制定にある。同88条1項では、納税義務者は、租税法上の義務履行又は権利主張につき、代理人によりこれを行わせることができることとされ、当該代理人が、業務として租税事案における助言と援助を行う者である場合、税務署等の官庁は、州財務局の許可を得ている者以外の代理人を拒絶することができたのである(中川一郎「税法学における発展史論的研究方法」『法学博士中川一郎生誕80年記念税法学論文集』267頁以下(税法研究所1989)参照)。税理士という名称が職業で初めて登場したのは、1933年6月7日付税理士等の許可に関する法律(税理士許可法)が制定されてからである。

6 ドイツにおける税理士試験及び試験免除等については、差し当たり、浪花健三「税理士試験免除に係る一考察・ドイツの判例を参考にして」立命265号169頁以下参照。ドイツ税理士法では、我が国の税理士法と同様に、学識経験による免除と税務領域における実務経験による免除があり、前者については、専門大学を含むドイツの大学において一定期間租税領域の授業を行ってきた教授とされている。そこで、この規定について、ドイツ連邦財政学院(Bundesfinanzakademie)の教官が当たることが争点とされた事件がある。なお、浪花教授によると、右教官は、我が国の税務大学の教官に該当するとした上で、かかる事件を紹介される。興味深い議論であるので、紹介しておくこととする(同稿に拠るところが大きい)。原告である右教官は、「連邦財政学院の教官の仕事は、専門大学の教授の仕事と同じであり、自分は免除規定を充たしている」と主張したが、許可委員会はこの申請を拒否した。1986年11月4日連邦財政裁判所判決では、「原告は税理士法38条1項1号の構成要件を充たしていない。連邦財政学院在任中、彼は教授の地位を得ていたわけでもないし、総合大学または専門大学での教鞭をとったわけでもない。この規定の文言は、緩やかに解釈されることは許されない。税理士業務に無試験で参入を認めることは例外的規定であり、拡大解釈を許さない例外規定が焦点となることからしても、このような緩やかな解釈は禁じられている」と判示し、原告の主張を排斥した。原告は上告し、「行政内部の研修機関の教官に対する免除規定の準用はできな

いという財政裁判所の見解は、確かに税理士法発効時の立法者の意図には合致している。しかし、この立法者の歴史的意図は、今日ではもはやこの決定のための根拠として持ち出すことはできない。なぜならば、実際の状況は変化してしまったからである。税理士法施行後、ハンブルグ、バーデン・ビュッテンブルグ、ベルリン、ノルトライン・ベストファーレン及びヘッセンにある税務行政の上級職研修所は、専門大学に組織変更され、その教官は教授の資格が付与された。同様に、連邦大蔵省に属していたシグマリンゲンの税関専門研修所も専門大学として分離された。この立法者は、これらの大学改革により、税理士法38条1項1号により優遇される人的範囲を拡大したのである。それにより、上級税務官僚の研修を任ぜられている連邦財政学院の教官もまた優遇規定の対象に含められることになるべきである。なぜならば、連邦財政学院の教官の仕事は専門大学の教官と同じ程度であり、また、原告に与えられた連邦財政学院教官の資格は、教授と同価値であるからである」と主張した。これに対して、大蔵大臣は、あくまでも連邦財政学院が行政内部機関であり、総合大学や専門大学ではないことを理由に却下を求めた。判決は、「総合大学または専門大学の教授に対する税務試験免除規定(StBerG38①一)は、ジーキブルグの連邦財政学院の教官には適用されない」というものであった。

7 税理士会とも訳される。

8 Horst Gehre, Steuerberatungsgesetz, 飯塚毅訳『ドイツ税理士法[全訳]』177頁(第一法規1981)。なお、本稿における税理士法の和訳については、同書に拠るところが大きい。

9 Horst Gehre 前掲注8、79頁。

10 1948年3月9日付バイエルン公認会計士、帳簿監査人及び税理士に関する法律、1947年12月17日付ヴェルテンベルク・バーデン公認会計士、帳簿監査人及び税理士に関する法律、1947年12月13日付ヘッセン公認会計士、帳簿監査人及び税理士に関する法律、1948年2月26日付ブレーメン公認会計士、帳簿監査人及び税理士に関する法律、1953年3月31日付ラインラント・プファルツ税理士の認可についての施行規則、1957年9月16日付バイエルン税務援助者の認可に関する施行規則等。

11 Horst Gehre 前掲注8、80頁。

12 Horst Gehre 前掲注8、80頁。

13 税理士と税務代理士とを併せて税務事務者又は暫定免許者(Berufsangehörige)という呼び方をすることもある。

14 税務援助とは、税務の処理及び税務に関する義

務履行の際における助言、並びに代理と助言業務をいう(通常、我が国において使われる税務援助という用語の意味とは異なることに注意が必要である。)。助言とは、助言を求める者に対し、その時々の問題に対応した法の内容や、その時に講ずべき措置についての教示を行うことと理解されており、一般的な解説とは区別される。したがって、講演活動や教育活動は税務援助とはされない。この辺りは我が国における税理士法2条の「税務相談」の解釈と近いものと思われる(酒井克彦「節税商品取引における投資者保護と税理士の役割」『第26回日税研究賞入選論文集〔研究者の部Ⅲ〕』所収11頁参照)。

¹⁵ これらの無制限税務援助資格者は、独自の試験を伴うかなり長期間の職業教育課程を経た専門家であると理解することができる。従来、この中に訴訟代理人も含まれていたが、税理士法第3次改正において制限税務援助資格者とされることになった。

¹⁶ ドイツ税理士法人については、差し当たり、大森健ほか「ドイツ税務事情見聞録(下)」税理42巻5号202頁以下参照。

¹⁷ 一般に公認会計士とも呼ばれる。

¹⁸ 監査会社若しくは公認会計士会社とも呼ばれる。

¹⁹ 公認帳簿検査士若しくは宣誓経理士とも呼ばれる。

²⁰ 帳簿検査会社若しくは経理士会社とも呼ばれる。

²¹ ドイツにおける中規模有限責任会社に対する監査について、酒井克彦「中小会社における会計参与制度の意義と展望」税弘53巻1号65頁(1985年の改正前は、経済監査士又は経済監査会社だけが決算検査役となり得たが、同年の改正によって、株式会社に比して圧倒的に多数の中規模有限責任会社が義務監査の対象に含められることになり、経済監査士又は経済監査会社だけでは対応しきれなくなった。そこで、改正後は、株式会社については、これまでどおり、経済監査士又は経済監査会社でなければならないが、中規模有限責任会社の年度決算書及び営業報告書の決算検査役には、宣誓帳簿監査士又は帳簿監査会社でよいとされている(商法319①)。

²² ただし、学問的に根拠付けられた鑑定を行うことや、身内の者のための無償の税務援助を行うこと、課税のために重要な意義を有する記帳及び記録の作成の際に、機械による作業を導入すること、継続的な取引上の事実の記帳、継続的賃金調整及び給与所得税申告の準備(ただし、これらの行為が、商事補助養成専門教育職における最終試験に合格した後に又はそれと同等の準備教育を受けた後に、簿記の領域での週16時間以上で3年以上、実務に

従事してきた者により責任をもって行われる場合に限る。)などは無資格税務援助の禁止の例外とされている(StBerG6)。

²³ これは、公的職務のための専門教育過程を有する行政内部の専門単科大学の教師には適用しない。

²⁴ Horst Gehre 前掲注8、409頁。

²⁵ 職業会議所への会員強制加入は憲法上問題はなく、またボン基本法9条に違反するものでもないと解されている(Horst Gehre 前掲注8、410頁)。なお、税理士会への強制加入制は我が国税理士も採用しているところである。

²⁶ 職業登録簿への登録とは関係がないと解されている(Horst Gehre 前掲注8、411頁)。

²⁷ 税理士会連合会とも訳される。

²⁸ 税理士法上、税理士会議所の個人会員は、監督事件及び審査請求事件について、聴聞のため呼び出される場合には、税理士会議所に出頭しなければならないとして、税理士の出頭義務を定めている(StBerG80前段)。税理士会議所への出頭は、事情聴取のための召喚状を前提とし、税理士会議所会員は召喚に応じる義務がある。かかる召喚状を無視すると、職業監督上の措置が採られることがあるので、正規の送達によることとされている。出頭義務は基本的に弁護士法56条にならって作られている(Horst Gehre 前掲注8、448頁)。

²⁹ 税理士会議所の要求がある場合、個人会員は、理事会若しくは定款により定められた税理士会議所の機関、又は理事会や税理士会議所の当該機関から委任を受けていた会員に情報を提供し、手控書類を提出しなければならない。ただし、これにより守秘義務が侵害される場合は、その限りではないとされている(StBerG80後段)。理事会の尋問権は、質問が会員の個人的名誉に関わる場合にも存在する(Horst Gehre 前掲注8、450頁)。

³⁰ 税理士法は、理事会は、税理士会議所の会員の行為によって、その会員が自己に課されている義務に違反した時の行為について、その会員の責任が軽微であり、かつ職業裁判手続の開始を求める申立てが必要ないと思われる場合、責問をすることができるとし(StBerG81①)、責問を行う前に、会員は、聴聞の機会を与えられなければならないと規定する(StBerG81③)。更に、同条4項において、理事会が会員の行為について責問を行う理事会の決定には、理由が付されなければならないとする。責問は刑罰ではなく、職業監督上の一つの措置であると説明されている(Horst Gehre 前掲注8、453頁)。

³¹ 税理士法25条1項においては、次の24条各号に規定する事項について、記載すべき事項を記載せず若しくは虚偽の記載をして登録申請書を提出

し、その申請に基づき当該登録を受けた者であることが判明したとき(一号)、心身の故障により税理士業務を行わせることが適正を欠く虞がある者に該当するに至ったとき(二号)、2年以上継続して所在が不明であるとき(三号)が、登録の取消事由とされている。同法 24 条には、登録拒否事由として、①懲戒処分により、弁護士、外国法律事務所弁護士、公認会計士、会計士補、弁理士、司法書士、行政書士、社会保険労務士、不動産鑑定士などの業務を停止された者や、②報酬のある公職についている者、③不正に国税又は地方税の賦課又は徴収を免れ、若しくは免れようとし、又は免れさせ、若しくは免れさせようとした者で、その行為があった日から 2 年を経過しないもの、④不正に国税又は地方税の還付を受け、若しくは受けようとし、又は受けさせ、若しくは受けさせようとした者で、その行為があった日から 2 年を経過しないもの、⑤国税若しくは地方税又は会計に関する事務について刑罰法令にふれる行為をした者で、その行為があった日から 2 年を経過しないもの、⑥心身の故障により税理士業務を行わせることが適正を欠く虞がある者、⑦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税理士としての適格性を欠く者のいずれかに該当する者は税理士登録を受けることができないことが規定されている。

³² 坂田純一『実践税理士法〔第 2 版〕』167 頁(中央経済社 2003)参照。

³³ ドイツにおける税理士への監督行政については、別稿において示す予定である。

³⁴ Horst Gehre 前掲注 8、304 頁。

³⁵ Horst Gehre 前掲注 8、306 頁。

³⁶ 税務助言契約は事務管理を対象とする契約とされ、雇用契約(民法 611)又は請負契約(民法 631)とされている。

³⁷ ここでは、税理士法 57 条が懲戒規定であることを想起すべきであろう。

³⁸ Horst Gehre 前掲注 8、309 頁。

³⁹ 絶対権侵害(BGB823①)、保護法規違反(BGB823②)及び故意による良俗違反(BGB826)。

⁴⁰ 松本恒雄「ドイツ法における虚偽情報提供者責任論(一)～(三)」民商 79 巻 2 号 27 頁以下、79 巻 3 号 60 頁以下、79 巻 4 号 76 頁以下、岡孝「情報提供者の責任」『現代契約法大系 7』306 頁以下(有斐閣 1987)、同「情報提供者の民事責任(一)・特に直接の情報受領者以外の第三者に対する責任」志林 76 巻 2 号 1 頁以下、78 巻 4 号 73 頁以下。

⁴¹ 渡辺達徳「専門的職業人の誤情報提供と損害賠償責任・税理士の責任に関する裁判例を手がかりとした比較法的考察」比較法雑誌 23 巻 4 号 23 頁以下

参照。

⁴² 第三者のための保護効を伴う契約(Vertrag mit Schutzwirkung für Dritte)については、渡辺達徳「契約の現代的展開と契約責任の人的拡大・『第三者のための保護効を伴う契約』法理をめぐるドイツ判例の新展開を契機として」比較法雑誌 22 巻 2 号 57 頁以下参照。

税理士が証明及び署名した決算書を第三者が信頼して融資が行われた後、会社が破産し当該第三者の債権回収が不能となった事件、連邦通常裁判所 1986 年 11 月 26 日判決において、裁判所は、「特別な、そして国家により認められた専門知識を駆使する者(例えば、公に任じられた鑑定人、会計士、公認の測量士(Vermessungsingenieuren)、税理士)に対して、鑑定書又は鑑定による意見表明(例えば、会計士や税理士の証明書)の作成を依頼する者は、通常、作成されたものが適切な証明力を持つことについて利益を有する。…作成されたものが買主又は与信者(銀行)に向けて利用されることが、被告税理士にとって認識可能だったことで足りる。BGH は、すでに繰り返して、保護されるべき者の数も、その名前も、保護義務を負う者に知られていなかった事例において、第三者のための保護義務を認めてきたのである。」と判示している(渡辺・前掲注 41、30 頁)。

⁴³ 租税専門家の説明義務については、本稿で示すもののほか、差し当たり、酒井克彦「節税商品販売者の義務としての『税理士に対する説明依頼』・節税商品取引における租税専門家の役割」税経通信 59 巻 9 号 165 頁以下、同「税理士に課される消極的説明義務と業際問題・節税商品取引における租税専門家の役割」税経通信 59 巻 10 号 165 頁以下、同「税理士の公共的使命を基礎とした役割論の発展的試論」税経通信 59 巻 11 号 161 頁以下、同「変額保険勧誘に係る税理士の助言と責任・東京地裁平成 8 年 2 月 23 日判決を素材として」税弘 52 巻 4 号 65 頁以下、同「変額保険勧誘をめぐる租税専門家の説明義務(1)・大阪高裁平成 12 年 9 月 11 日判決を素材として」税弘 53 巻 2 号 73 頁以下、同「変額保険勧誘をめぐる租税専門家の説明義務(2)・東京地裁平成 11 年 3 月 30 日判決を素材として」税弘 53 巻 3 号 147 頁以下。

なお、説明義務に対する法の対応について、同「節税商品取引における金融商品販売法適用上の問題」中央大学法学大学院研究年報 34 号法学研究科篇 91 頁以下参照。

⁴⁴ 渡辺・前掲注 41、27 頁。

⁴⁵ 後掲の連邦通常裁判所 2004 年 7 月 15 日判決。

⁴⁶ Horst Gehre 前掲注 8、312 頁。

⁴⁷ 我が国における税理士の節税措置義務について

は、差し当たり、酒井克彦「税理士の節税措置義務-東京地裁平成9年10月24日判決を素材として-」税弘53巻4号65頁以下参照。

48 本事件については、酒井克彦「税理士が考案した節税対策の否認と注意義務-東京地裁平成10年11月28日判決を素材として-」税弘53巻5号75頁以下参照。

49 本事件については、酒井克彦「遺産分割協議における租税専門家の節税過誤-東京地裁平成10年9月18日判決を素材として-」税弘53巻6号(予定)参照。

50 連邦通常裁判所1971年6月30日判決、同裁判所1978年3月7日判決。

51 節税商品などの販売に関与する専門家の注意義務を検討したものとして、差し当たり、酒井克彦「節税商品勧誘者の保持すべき専門的知識と注意義務(上)・(下)-節税商品過誤訴訟を素材として-」税理47巻8号199頁以下、47巻9号194頁以下参照。

52 税理士の調査義務については、差し当たり、酒井克彦「税理士の調査義務-大阪高裁平成8年11月29日判決を素材として-」税弘52巻12号97頁以下参照。

53 Binding Rulingsとは、判例法上拘束力が認められているもので、ドイツ財務省は1987年6月24日に規則(Bundessteuerblatt:BStBl)を制定し、かかるルーリングの発遣手続等を明確にしている。連邦財政裁判所は、Binding Rulingsは将来の取引のみに対して発遣されると判示している(連邦財政裁判所1961年8月4日判決)。Binding Rulingsには、①税務調査の最後に出されるルーリングと、②個人の給与課税に関するルーリング、③富裕税に関するルーリング、④鉱業労働者に対するボーナスの支払に関するルーリングなどがある

(Stephan Eilers, Martin Schiessl, *The International Guide to Advance Rulings*, Germany, 2002 International Bureau of Fiscal Documentation, GAR, Suppl. No.7 May 2002, ¶1.1.2. Specific provisions governing ruling)。

54 ドイツにおける確約については、乙部哲郎「租税法と信義則(三)完・判例を中心に」神戸28巻3号69頁以下、同「行政における教示・確約と信頼保護の原理(一)」神戸3巻2・3号65頁以下に詳しい。なお、ドイツにおけるアドバンス・ルーリング制度等を紹介した上で、最近見直しが進んでいる我が国における事前照会の手続の在り方を検討したものとして、酒井克彦「事前照会に対する文書回答手続の在り方」税大論叢44号463頁以下、特に542頁以下(<http://www.ntc.nta.go.jp/kenkyu/ronsou/44/sakai/hajimeni.html>)参照。

55 通達に反した税理士の指導により損害を被ったとして顧客が税理士を訴えた事件において、大阪高裁平成10年3月13日判決(判時1654号54頁)は、税理士の責任を肯認した。この事件について、品川芳宣教授は、「専門家としてこのような高度な専門義務を税理士に期待することは、税理士制度の発展のために望ましいことであろうが、税務の法令、通達等が膨大な条文から構成され、毎年のように改正され、それらの解釈・適用が難解でかつ相当に裁量の幅があることや、現状の税理士の役務提供の平均的水準を考慮した場合には、理想に走り過ぎた嫌いがあり、実務に必要以上の混乱を惹起することになるのではないかと危惧している。」と論じられる(品川『重要租税判例の実務研究』462頁(大蔵財務協会2000))。

なお、同事件については、酒井克彦「通達に反する税理士の指導と説明義務-大阪高裁平成10年3月13日判決を素材として-」税弘52巻10号90頁以下も参照。

56 Deuches Steuerrecht-DStR.

57 Horst Gehre 前掲注8、486頁参照。

58 Horst Gehre 前掲注8、430頁参照。

59 税理士の研鑽義務については、差し当たり、酒井克彦「税理士の研鑽義務-神戸地裁平成5年11月24日判決を素材として-」税弘52巻13号90頁以下参照。