

(前 編)

依頼者に対する税理士の民事上の責任

(税理士) 布 川 博

はじめに

税理士の法律上の責任は、民事上の責任、行政上の責任(大蔵大臣による懲戒処分)、刑事上の責任(脱税に加担することにより刑事罰を課せられることなど)に分けることができる。

民事上の責任は依頼者に対する責任と、依頼者以外の第三者に対する責任とに分けることができる。本稿のテーマは前者であるが、後者についても最後の「今後の税理士の賠償責任の行方」のところでも少し触れる。

I 損害賠償責任の法的根拠

1 債務不履行と不法行為

契約関係にある当事者間における損害賠償責任追及の法的根拠は債務不履行責任(民 415 条)であるが、法律上の要件を充足する以上、不法行為責任(民 709 条)によってもよいとする請求権競合説が、判例・通説である⁽¹⁾。したがって判例・通説によれば、依頼者が税理士に損害賠償請求する場合、債務不履行・不法行為のどちらで構成して責任追及をしても構わない⁽²⁾。後で紹介する裁判例では、債務不履行と構成されているものが裁判例 1, 3 及び 4 の主位的請求、不法行為と構成されているものが裁判例 2 及び 4 の予備的請求である。

債務不履行による場合と不法行為による場合の法的効果などの相違の主なものは次のとおりである。立証責任は、債務不履行では被告、不法行為では原告が負担する。

過失相殺については、債務不履行では必要的斟酌(民 418 条)、不法行為では裁判所の裁量行為である(民 722 条 2 項)。しかし両者に差を認める理由はないとされている⁽³⁾。消滅時効は、債務不履行が 10 年(民 167 条 1 項)、不法行為が 3 年、ただし 20 年の除斥期間がある(民 724 条)。

本稿では債務不履行によるものとして説明をする。不法行為として構成する場合には、上記の相違点に注意しなければならない。

2 債務不履行の態様

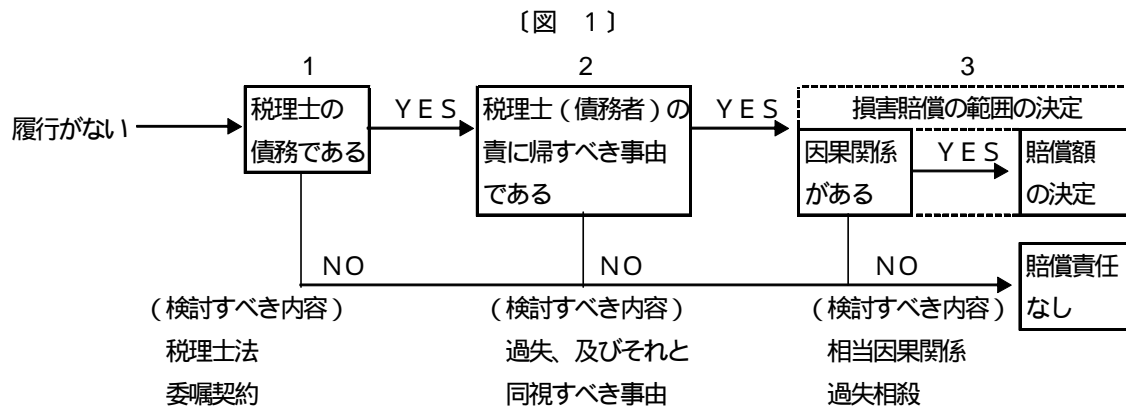
債務不履行とは、債務の本旨に従った給付をしない、ということだが、その中には、履行が可能であるにもかかわらず期限を徒過したこと（履行遅滞）、履行が不能なために履行しないこと（履行不能）、履行はされたが不完全なこと（不完全履行）の三つの態様がある。

税理士業務の場合、期限までに申告書・申請書・届出書などを提出しなかった場合が履行遅滞、申請・届出などを期限内にせず期限後にしても効果がなく、もはや意味をなさない場合が履行不能、申告書・申請書・届出書などを提出したが不完全なため、あるいは相談に対する回答が誤っていたため、税額が過大となった、または後日修正申告の提出・更正を余儀なくされた場合などが不完全履行に該当する。税理士業務の場合、問題となる事例の多くは最後に挙げた不完全履行であろう。

3 税理士の債務不履行責任の検討方法

債務不履行の成立要件は、債務の本旨に従った履行がなされず、その履行のなかったことが債務者の責に帰すべき事由によるものであり、その結果損害が発生したことである（民415条）。尚、債務者が留置権（民295条）、同時履行の抗弁権（民533条）などを有する場合は不履行による責任は発生しないことになるが、税理士の場合、このような事例はあまり考えられない。

税理士の賠償責任の有無及び賠償額の算定に至るまでを、図1の順序で検討してみることとする。1～3のうち、ひとつでも欠けるものがあれば債務不履行責任は発生しない。



注(1) 四宮和夫「請求権競合論」51頁

(2) 松沢 智「新版税理士の職業と責任」116頁では、依頼者と税理士という契約上の債権債務関係にある者との間に起こる問題が債務不履行であり、そのような関係に関係なく起こる問題、例えば守秘義務（税理士法38条）違反によって依頼者に損害を与えた場合、及び依頼者の税金を着服した場合などを不法行為であるとし、両者を区分し、そのいずれの責任も追及できるとしている。

竹下重人「業務委託契約と税理士の責任」(税理士界 837号・1983年1月)8頁では、税理士の債務不履行とは委託された事務の処理を懈怠することであり、不法行為とは事務処理の懈怠にとどまらず、故意または過失によって依頼者の権利、利益を侵害することであるとしている。

首藤重幸「税理士の責任」(日税研論集 24巻)122頁では税理士と依頼者との間の民事責任は委任契約(委嘱契約)から発生するのであり、あえて不法行為の対象とする必要はなく、債務不履行として把握すればよい旨、述べられている。

(3) 我妻 栄「新訂債権総論民法講義」128頁以下、星野英一「民法概論(債権総論)」86頁以下

税理士の債務 - 依頼者に対し何をなさなければならないか

税理士の債務の内容を確定するものは個々具体的には税理士と依頼者の間で締結される委嘱契約であるが、税理士法 2 条に定める税理士業務については税理士法の適用を受け、税理士は同法の範囲内で権利・義務を有する。

したがって、税理士の債務の内容の検討は税理士法 1 条の税理士の使命、そして委嘱契約の順序で検討することにする。

1 税理士法からみた税理士の責任

(1) 税理士法 1 条では税理士の使命として「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ことを使命とする」と規定している。

弁護士法 1 条 1 項では弁護士の使命として「弁護士は、基本的人権を擁護し、社会正義を実現することを使命とする」と規定している。「基本的人権を擁護し」とは、国民側に立ち、国民とともにある弁護士が、その人権を擁護しようという意味である⁽¹⁾。

税法という限定があるものの、弁護士と同じく依頼者に対し法律の専門家としてのサービスを提供することを業とする税理士の使命を、「納税者の権利を擁護し」と規定せず、「独立した公正な立場において、納税者の信頼にこたえ・・・」として、依頼者側に立つとしていないところに、それぞれの職業法規の予定しているそれぞれの立場の相違を窺い知ることができる。

(2) 「独立した公正な立場」について新井教授は、「独立した立場」とは主体的に判断をすることを可能とする、なにびとによっても拘束されない立場のことであり、「公正な立場」とは実定租税法律の適正な解釈・適用を実現するために合理的、正当な立場であり、どちらにもかたよらない中立などというものではない積極的な立場である旨、述べられている⁽²⁾。

松沢教授は「国庫主義的租税観」に基づき税理士を税務署長の補助機関とみること

も、「人民主権主義的租税観」に基づき納税者の権利を擁護する弁護士の地位とみることも正しくはなく、「国民主権主義的租税観」に基づき、税務署長と納税者のいずれにも偏せず、委嘱者たる納税者のために行動すべきであるが、委嘱者ともある程度の間隔を置いて、良心に従い客観的に判断する立場である旨、述べられている⁽³⁾⁽⁴⁾。

(3) 新井教授は「納税義務の適正な実現を図る」とは「真正にして適法な納税義務の過不足のない実現を企画し工夫すること」⁽⁵⁾であると述べられ、更に、課税上の優遇措置を税理士の過失により適用しなかったような場合は、税理士の損害賠償責任は免れ難い旨⁽⁶⁾、述べられている。

松沢教授は「納税義務の適正な実現」とは「租税法規が予定するとおりの納税をすればよいということであるから、租税法規が納税の選択可能性を予定して規定されていれば、その最も少ない方法によって税を納めればよい(節税)のである」とし税理士はそれに努めなければならない旨⁽⁷⁾、述べられ、更に「解釈や事実認定に幅があれば税負担に差異が生ずる限り、税理士は委嘱者たる納税者のために法の許容する範囲内で最も少ない税負担(節税)を考えるのが必然的であろう」⁽⁸⁾、とも述べられている。

以上により、税理士は依頼者のために節税に努める責任がある。

しかし、違法性を帯びる「租税遁脱行為(脱税)」に協力してはならないことはもちろんであるが、権利濫用にあたりとされる「租税回避行為」⁽⁹⁾に協力しなければならない義務はない。

税理士の責任の理解のため、参考として下に図2を示す。

〔図 2〕

行為・計算の態様	租 税 遁 脱 行 為	租 税 回 避 行 為	節 税
税法上の評価	違 法 行 為	権 利 濫 用	適 正 な 納 税 義 務 の 範 囲
納税者の責任	脱税犯としての刑事罰の対象となる。	税法上否認される。	正 当 な 権 利 の 行 使
税理士の責任	加担することにより刑事罰の対象となり、又は行政上の懲罰(懲戒処分)を受ける場合がある。 知っていて助言をしないと助言義務違反となる。		納 税 者 に 対 す る 責 任 の 範 囲

2 委嘱契約からみた税理士の責任

(1) 税理士の業務として税理士法2条1項では税務業務として、税務代理・税務書類の作成・税務相談の三つが掲げられている。

これらの業務を税理士に委嘱する契約(委嘱契約)の法的性質は法律行為(意思表示がかなめとなり、その内容に従って権利関係の変動を生ずるものを通例とする行為をいい、承認申請、不服申立てはこれにあたる)及び準法律行為(権利関係の変動を目的としない意向の表明をいい、納税申告や事業年度の変更の届出等はこれにあたる)

の委嘱については民法 643 条の委任契約、事実行為（主張・陳述がこれにあたる）の委嘱については民法 656 条の準委任契約とする、委任契約と準委任契約の複合契約とするのが一般的である⁽¹⁰⁾。準委任は委任の規定を準用する（民 656 条）から法的性質は委任契約と同じである。2 項に定める会計業務については請負契約とも考えられるが、税理士業務の実務としては会計業務だけを受託する場合は少なく、ほとんどの場合、税務と一体として受託すること、報酬の受領形態も決算料以外は月々税務顧問料と一括して受領すること、会計処理の誤りはその誤りが税務に影響を与え、税額過大となつてはじめて損害賠償の問題となることがほとんどであることなどを考えると、会計業務という事実行為の準委任として、税務と同じく委任の規定の適用をするのが実際的でもあり、よいと思う。

（2）委任における受任者の債務は請負における結果債務のように、特定の結果の達成自体を義務づけられているものではなく、受任事務に向けて最善の処理を行うことを内容とする手段債務である。したがって、注意深く最善を尽くして行為すれば、特定の結果の実現に至らなくても、債務者は履行したことにより、債務は消滅する⁽¹¹⁾。したがって、税理士が依頼を受けて行った申告につき修正・更正があつたり、主張・陳述が効を奏さなくても、次の善管注意義務に欠けるところがなければ税理士に責任はない。

税理士は、委任契約である委嘱契約の受任者であるから、委任の本旨に従い善良なる管理者の注意義務（以下、善管注意義務）をもって、委任された税務及び会計業務を行わなければならない（民 644 条）。ここにいう善管注意義務とは、債務者の職業、その属する社会的・経済的地位などにおいて一般に要求されるだけの注意をいうと解されているが⁽¹²⁾、税理士のように、受任者として専門的な知識・経験を基礎とし、素人から当該事務の委託を引き受けることを営業としている場合、とりわけ当該業務を営業とすることが公認されている場合には、受任者の注意義務は当該事務についての周到な専門家の標準とする高い程度とされる⁽¹³⁾。

3 税理士の依頼者に対する義務

（1）こうして税理士は依頼者である納税者に対し、善管注意義務をもって法の許容する範囲内で最も少ない税負担となるように努力しなければならないことになる。

しかし、先に述べたとおり脱税の相談に応じたり、その指導をすることは許されない。仮にそれを目的とした委嘱契約をしても、それは目的の適法性を欠き無効であり（民 91 条）⁽¹⁴⁾、依頼者は税理士に責任を追及することはできない。

更に、権利の濫用にあたりとされる租税回避行為に協力する義務のないことも先に述べたとおりである。

そうすると、節税、租税回避行為、脱税の区分は税理士の依頼者に対する責任を考えると重要なメルクマールとなるが、それぞれの範囲は「適法・不当・違法」という軽減行為の実態的状况によって区分されるゾーンでその境界の区分は、かなり難し

い⁽¹⁵⁾。

(2) 松沢教授は、税理士法 41 条の 3 の助言義務も、委任契約に当然包含している依頼者に対する義務であり、これを怠れば損害賠償責任の発生もあり得る、と述べられている⁽¹⁶⁾。

同条に規定されている不正の事実が「架空取引の記帳、二重帳簿の作成など積極的に脱税の意図を示す事実」であり⁽¹⁷⁾、更に、故意を要件とする限り⁽¹⁸⁾、不正の行為者本人からの責任追及ということはあまりないだろうが(自分で脱税をしておきながら、どうして注意してくれなかったのかということになるから) 依頼者の役員(法人の場合)や従業員等が不正をした場合に、依頼者から追及される場合が考えられる(その場合であっても依頼者は監督責任を問われ、少なくとも過失相殺となるであろう)。依頼者に対する助言義務の不履行について、加算税等をその損害とするなら、国側に対しては別としても、依頼者に対しては脱税(脱税通脱)等の事実を知ったときに限らず、しようとしていた事実を知ったときも含め⁽¹⁹⁾、更に脱税に限らず租税回避行為についても助言義務の対象とした方が依頼者に親切であろう。その場合は租税回避行為を直接行った者からの追及もあり得る。ただし、税理士が積極的に関わった場合を除き租税回避行為の性格(私法上有効な取引であること、租税回避行為であるか否かの判断の困難性など)からして、過失・因果関係の要件を満たし税理士に賠償責任ありとされる場合は稀であろう。

(3) 次の裁判例 1 及び 2 は、税理士の債務(責任)の範囲が問題となったものである。

〔裁判例 1〕

申告手続の懈怠等による債務不履行を理由とする損害賠償請求事件(岐阜地裁大垣支部・昭和 61 年 11 月 28 日判決・判例時報 1243 号 112 頁)

事実関係の概要

被告は税理士及びその補助者 Y である(被告税理士は被告の補助者に名義貸し行為を行っていた)。被告らは原告である法人の法人税申告を行っていた。被告 Y は昭和 55 年度(自昭和 55 年 3 月 1 日至同 56 年 2 月末日期)の申告期限が近づいたので原告の経理担当者に必要な書類の交付を促したが、同担当者の育児の手間、原告の前社長の法事、社長交替に伴う会社業務の混乱、経営危機等から会計帳簿の一部を同 56 年 4 月 15 日に入手したのみで、すべての資料を入手したのは同年 5 月 4 日であった。同年 5 月末に一応申告可能となったが、1 億円以上の赤字の会計処理について原告と相談、結論を保留していたところ、原告の大口債権者が会計帳簿の調査に入った。同 57 年 3 月原告の要請を受け、同 55 年度の欠損約 1 億 3,353 万円の確定申告及び欠損金の繰戻しによる還付申請をしたが、期限後であるため還付を受けることができなかった。そこで原告は別の税理士に依頼し、還付を受けるため会社解散の道を選び、還付を受けた。

原告は被告らに対し、会社解散を余儀なくされた精神的苦痛に対する慰謝料 300 万円、還付が遅れたために被った損害として通常銀行の融資金利相当額約 533 万円、55 年度確定申告懈怠により源泉税が未納となったために支払った不納付加算税及び延滞税の合計額約 140 万円、昭和 54 年度決算において被告の適切な指示がなかったため前受金を売上と経理したため過大に納付した税額に対し、納付日から上記還付を受けた日までの年 1 割の通常金利相当額約 474 万円を債務不履行による損害として請求をした。

判 旨

(1) 被告らが原告から委任を受けた確定申告委任は全部の帳簿書類を受け取った申告期限後の昭和 56 年 5 月 4 日に成立したのであり、期限徒過について義務違背を論じる余地は全くなく、原告請求の (イ) は失当であるとして棄却した。判示事項のうち税理士の義務について述べた個所があるのでそれを以下に示す。

(イ) 税理士は税理士法に照らしても、本来依頼者の会計帳簿に基づいて所轄の税務署に対する税務申告を代行するについて、受任関係に立つことをもって足り、またそれを超えることは許容されるものではなく、そうすると税理士は依頼者の租税に関しあらゆる有利を計らなければならない準委任の義務を負うものではなく、依頼された個別的な申告手続代行についてのみ善良な管理者としての注意義務を負うに過ぎないものと言うべきである。

(ロ) 税法上の各種の助言は、税理士の性格上単なるサービスであって義務ではない。

(ハ) 税理士が見込みのままに白地申告をした後に修正申告(還付を受けるため - 筆者注)するような姑息な事務処理をなすべき義務があるとは、税理士の公益的性格に照らして到底容認し難い...受任税理士の義務の範囲に属するとは到底考え難い。

(2) についても税理士は、本来所与の会計帳簿に依拠して申告手続をなすべきものであり、会計帳簿を調整するのは会計士のなすべきことであって、税理士の義務の外にあり、原告の会計帳簿売上金を前受金として処理することが税理業務を行う被告らの義務であるとは到底理解し難いとして請求を棄却した。

コメント

(1) まず、判旨(1)で、委任は 5 月 4 日に成立したのであるとしているが、いわゆる顧問契約が締結されていれば成立していないとはいえず、むしろ既に成立しているとみるべきであろう⁽²⁰⁾。

そして、前に述べたとおり節税も税理士の義務とすれば、(イ)(ロ)は税理士業務が判断業務を伴わない代書業務であるかのようにかなり狭く捉えられており、税理士法の予定している税理士の職責及び税理士業務の実務と隔たりがあるので賛成し難い⁽²⁾

(ハ) は妥当である。

(2) 判旨(2)についても税理士の職責を狭く捉えすぎている。

確かに会計士法 2 条に会計業務が掲げられているが、税理士法 2 条 2 項でも税務業務に付随してとはあるが会計業務が掲げられており、「会計士のなすべきこと」といっ

ているのは正しくない。また現実に税理士業務のなかに占める会計業務の割合は相当高い⁽²²⁾。しかも会計と税務と密接に結びついており、委嘱契約書に特段の記載がなければ、経理組織の整った規模の大きい法人以外、特に税理士が関与する中小・零細企業においては、会計についても税理士がチェックをとするのが当事者双方の理解である。それがなければ個人の事業所得、法人の所得申告の適正は期待できない⁽²³⁾。

(3) そうするとこのケースの場合、税理士の責任の範囲内であるとしたうえで、税理士の過失の有無の問題、または依頼者側の過失を認め、過失相殺の問題として解決すべきだったといえる(過失及び過失相殺については後で述べる)⁽²⁴⁾。

〔裁判例2〕

相続税納税猶予の要件についての説明義務違反による不法行為を理由とする損害賠償請求事件(横浜地裁・平成元年8月7日判決・判例時報1334号214頁)

事実関係の概要

農業を営んでいた者の相続人の一人である原告は、被告である税理士に相続税納税猶予の適用を受けるための申請手続を依頼した。しかし、相続人間で申告期限までに分割協議がまとまらず、その適用申請ができなかった。ところが、全遺産について分割協議書が作成されていなくても、適用を受けようとする農地だけの一部の分割協議書によっても、その農地についてはその適用が受けられるところ、被告はその点について原告に説明していなかった(期限後修正申告によっても適用が受けられるものと誤認していたようである)。

そこで原告は、被告が上記の点について説明をし、期限内に一部分割に促すべきであったのにそれをせず、期限後修正申告でもその適用を受けられると説明したため、その適用を受けられなかったとして、被告に対し、納税の猶予を受けられなかったために増加した税額約977万円、相続税が高額となったため分納を余儀なくされたため支払う利子税約101万円、弁護士費用179万円を不法行為による損害として賠償請求をした。

判旨

(1) 被告は原告主張のとおり一部分割協議書によっても納税猶予の申請をできる旨を説明する義務があったこと、及びその説明がなされなかったことを認めるが、相続人間で遺産分割について相当紛糾しており、仮に被告が説明をしたとしても、一部分割がなされた蓋然性が乏しく、説明をしなかったことと納税猶予の適用を受けられなかったこととの因果関係がないとして原告の請求を棄却した。

(2) 尚、仮に納税の猶予がされても猶予されるに留まり、当然に免除されるわけではないから、原告が主張するような現実の損失が発生したことにはならないとも述べている。

<コメント>

(1) 判旨(1)の説明義務があったとしたのは前に述べた税理士の職責からして正当であ

る。

(2) 判旨(1)の因果関係及び判旨(2)の損害については後に述べる。

注 (1)福原忠男「増補弁護士法」44 頁

(2)新井隆一「税理士制度の基本理念」(日税研論集 24 巻) 11 頁

(3)松沢智「新版税理士の職業と責任」2 頁以下

(4)北野弘久教授は、税理士の立場は納税者の権利擁護にあるとして「税務問題が自明ではなく評価が分かれるという、いわば限界状態では、課税庁の立場と納税者の立場いずれしか存在しない。もちろん、脱税等の違法な助言は許されない。税理士は、納税者の代理人として、憲法及びそのもとにある税法で保障されているはずの納税者の法的権利を擁護すべき職責を担っている」と述べられている「税法学原論第三版」390 頁以下。

これに従えば、あとに述べる税理士の依頼者に対する責任の範囲は広くなり、特に租税回避行為に対する関わり方はもっと積極的なものとなるだろう。

(5)新井隆一 前掲 15 頁

(6)新井隆一「新しい税制と税理士の責任」税研 89 年 1 月号 38 頁

(7)松沢智 前掲 169 頁以下

(8)松沢智 前掲 232 頁以下

(9)法律上の形式を濫用することにより租税負担を不当に免れようとする行為を「租税回避行為」という。

同じように遁脱を図るものではあるが、私法上の形式としては適法かつ有効であるという点において、租税回避行為は、事実を偽り虚構するために違法性を帯びる「租税遁脱行為」とは区別される。

また、「節税行為」は、私法上も税法上も適法なものとして認められるがゆえに租税回避行為とは一線を画する。

租税回避行為は、租税の不当な軽減回避を図るために、取引行為を不自然に迂回させたり、あるいは 1 個の取引行為を数個に分割したりすることであるが、このような不当な行為は租税の公平負担の見地から許されるべきでない。「法人税法昭和 59 年度版 渡辺淑夫」67 頁

(10)税務の法律行為・準法律行為及び事実行為の区分については竹下重人前掲を参考にした。

(11)川井 健『『専門家の責任』と判例法の発展』(専門家の責任) 20 頁以下

(12)我妻 栄「新訂債権総論民法講義」26 頁

(13)我妻 栄「債権各論中巻 2 民法講義 V3」673 頁

(14)四宮和夫「民法総則第 4 版」194 頁以下、我妻 栄「新訂民法総則『民法講義』」262 頁以下

(15)平川忠雄「租税回避行為の種類」日税研論集 14 巻 47 頁

(16)松沢 智 前掲 97 頁

(17)日本税理士会連合会編・新税理士法要説 126 頁

(18)昭和 50 年 6 月 23 日和歌山地裁・税務訴訟資料 82 号 70 頁

(19)新井教授は、「『(国税等を)免れている事実』、『(国税等の還付を)受けている事実』または『隠ぺいし、若しくは仮装している事実』を知ったときばかりでなく、むしろ、それよりも『免れようとしている事実』、『受けようとしている事実』または『隠ぺいし、若しくは仮装しようとしている事実』を知ったときに、『その是正をするような助言』をするほうが、税理士の倫理にも適したものであり、委嘱者に対する親切ともいうものである」と述べられている(括弧書き筆者)。

「グリーンカードはグリーンか」157頁以下

(20)同旨のものとして、山田二郎「租税判例研究」(税務事例 20 巻 1 号)11 頁、編者代表桜井四郎「不測の損害賠償をめぐる法務と税務」465 頁

(21)同旨のものとして、編者代表桜井四郎前掲 465 頁、また、山田二郎前掲 9 頁も「この判決は、税理士の職責、契約上の受任事務の範囲を非常に限定的に解釈し請求を棄却しているので、果たして先例的価値をもつものか疑問である」としている。

(22)昭和 59 年 1 月日税連が実施した税理士実態調査によると記帳の段階や、税理士が関与するのが個人で 51%法人で 65%、決算の段階からが個人で 30%法人で 26%と会計業務から関与するのが個人で 81%法人で 91%とかなり高い割合となっている。

(23)山田二郎前掲 11 頁も「税理士の業務は、税理士法 2 条 2 項に会計業務が掲げられているように、税理士が税務申告だけの依頼を受けている場合も、税務の専門家として申告内容、会計帳簿上の記載について適切なアドバイスをすることが、当然に税理士の業務であり、かえって専門家として適切なアドバイスをしない場合は、その責任は問われることになるというべきであろう」と述べられている。

(24)同旨のものとして、編者代表桜井四郎前掲 465 頁、山田二郎前掲 11 頁

税理士の責に帰すべき事由

1 税理士の責に帰すべき事由とは

(1)「責に帰すべき事由」とは債務者の故意・過失またはこれと同視すべき事由を含む点で、故意・過失より広い概念である。故意とは、債務不履行を生ずべきことを知って、あえて何事かをすること、または何もしていないことである。過失とは先に述べた善管注意義務を欠いたために、債務不履行を生ずべきことを認識しないことである⁽¹⁾。

信義則上債務者の故意・過失と同視される事由として最も重要なものは、履行補助者の故意・過失である⁽²⁾。

今日では、債務者が自分一人で履行のすべてをするような債務は少なく、人を使っていることが通常である。不法行為については使用者責任として民法 715 条のように、使用人の不法行為について損害賠償責任を負う場合が規定されている。債務不履行の場合にはこのような明文の規定はないが、使用人の行為につき損害賠償責任を認めることに判例・学説とも異論はない⁽³⁾。

履行補助者には債務者の手足として使用する者（真の意味の履行補助者）と債務者に代わって履行の全部を引き受けてする者（履行代行者・履行代用者）とがあり、そのどちらかによって使用者の責任に差異があり、前者の場合は債務者はその者の故意・過失については常に責任を負う⁽⁴⁾。

税理士の場合、税理士の業務独占の性格からして、履行代行者の形態での使用は考えられず、前者（真の意味の履行補助者）であり⁽⁵⁾、したがって、税理士は職員の故意・過失については常に責任を負い、不法行為の使用者責任のように使用人の選任・監督に過失がある場合にだけ責任を負うわけではない。

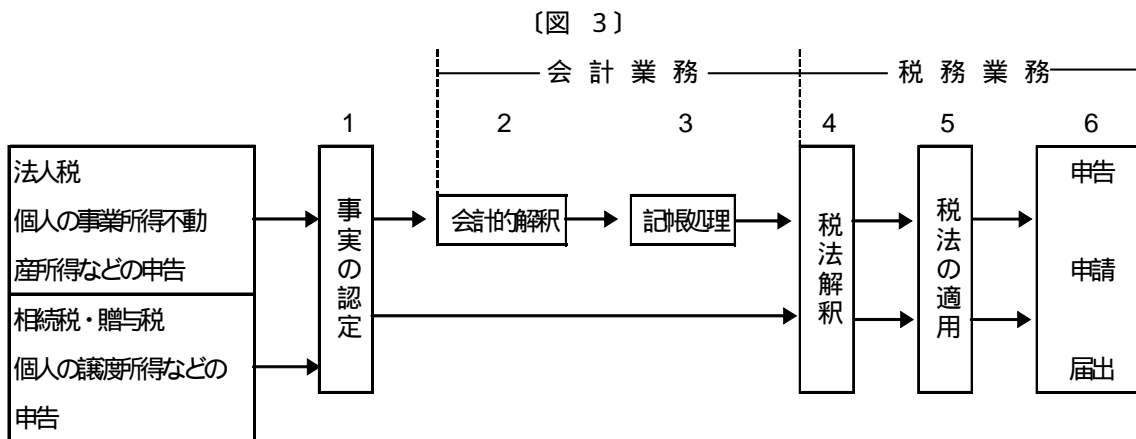
債務者が履行補助者の故意・過失について責任を負うのは、債務の履行についての故意・過失から生ずる損害である。単に履行に際して（筆者傍点）の故意・過失ある行為には及ばない⁽⁶⁾。税理士の場合についていえば、職員が行った税務会計処理の誤りについては責任を負うが、業務のため依頼者のところに出向き窃盗を働いたというような場合は責任を負わない。

（２）責に帰すべき事由の立証責任は債務者にあるから、責に帰すべき事由のない旨の立証は税理士がしなければならない。そのために依頼者のやりとりのうち問題となりそうな重要な事項については、できるだけ文書に残しておくといえよう。

2 税理士業務における過失の有無の検討方法

税理士業務における過失の有無の問題を、税理士業務の流れを図3のように6つの段階に区切って検討してみる。もっとも1～3段階に誤りがあっても税額に影響がなければ、税を過大に納めてしまった、または修正申告、更正の処分を受けることを余儀なくされたとする損害賠償の問題は起こらない。

相続税等の申告については2、3段階はない。



2-1 事実の認定の誤り

事実の認定の誤りとは、会計・税務実務の対象となる取引あるいは事実の認定の誤りのことである。例えば、外注費の支払いを建物の取得価額の一部と誤る、リース物

件を買い取ったものと誤るなどであり、会計・税法上の解釈を加える前の生の事実の把握の誤りである。生の事実の把握といっても、事実の確定が困難な場合や税法以外の法律の解釈を必要とする場合がある。金銭の消費貸借か贈与か、あるいは譲渡か担保（譲渡担保）かなどがその例である。税理士としてはできる限り内容のわかる書類などにより確認すべきであるが、税理士の判断の前提は依頼者の認識であるから、依頼者の説明が誤っていたり不十分であった場合、及び特に高度な判断を要する場合は税理士の過失とすることはできないであろう。税理士の過失とされる例は比較的少ないであろう。

2 - 2 会計的解釈の誤り

会計的解釈の誤りとは、例えば有価証券の評価を誤る、原価計算の方法を誤る、構築物の取得価額に算入すべきものを土地の取得価額とするなどである。この場合、事実の把握の問題ではなく会計上どう評価すべきかの問題である。しかし、実際問題として、税理士の関与する規模の企業では税法に適合するように会計処理を行っているのが実情であり（例えば、資本的支出と修繕費の区分、貸倒損失の認定など）、また税務に関し損害賠償責任の問題にまで発展するのは、会計上の誤りだけでなく税法上の誤りともなる場合であるから、同じく解釈が問題となる後述（2 - 4）（次月号掲載）の税法解釈の誤りの検討をもって、これに代える。

注 (1)我妻 栄「新訂債権総論民法講義」106頁

(2)同上

(3)星野英一「民法概論（債権総論）」62頁

(4)我妻 栄 前掲107頁

(5)首藤重幸「税理士の責任」（日税研論集24巻）127頁

(6)我妻 栄 前掲110頁

（次号へつづく）