

はじめに

第1章 書面添付制度の概要と有効性

第2章 書面添付制度における問題点

第3章 AI の台頭と今後の書面添付制度

第4章 書面添付制度と保証業務

おわりに

名古屋青年税理士連盟 制度部

はじめに

平成 25 年にイギリスのオックスフォード大学で AI(人工知能)などの研究を行うマイケル・A・オズボーン准教授の論文において、AI の進歩により今後 10~20 年のうちに高確率で代替される仕事として税務申告書代行者、データ入力作業員、一般的な事務員が挙げられたことで税理士業界でも大きな話題になった¹。

あれから間もなく 10 年が経過しようとする中、税理士業界の実情はどうであろうか。今のところ税理士業務のすべてを AI に取って代わられてしまうというほどの危機感はないが、データの入力作業に関してのみ言えば格段に進歩しているように感じる。インターネットバンキング、クレジットカード明細などのデータの活用や領収書、請求書から自動で仕訳を作成できる機能などにより、事務作業に関する分野では大きく負担が軽減されている。今後の AI や ICT 技術の進歩によっては、そう遠くない未来に納税者本人による申告書作成が可能となり、税理士関与を必要としない納税者が増加していくことも予想される。

令和 5 年 6 月に国税庁より発表された「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション-税務行政の将来像 2023-」において、「税務においてデジタルの活用が広まることは、税務手続の簡便化だけではなく、単純誤りの防止による正確性の向上や業務の効率化による生産性の向上等にもつながることが期待されます。また国税当局側も、事務処理コストの削減や効率化、得られたデータの活用等を通じて、更なる課税・徴収事務の効率化・高度化を進められる…」²とされており、国の政策としても様々な分野で DX 化が進んでいくことになる。

では、我々税理士は今後どのようにして仕事に付加価値を付けていくべきであろうか。近年では経営コンサルティングや M&A に関するサポート業務など、税理士に対して求められるスキルが税務以外の分野にも広がっており、今後も多くの需要が見込まれる。しかし、これらの業務は税理士資格の有無に関わらず誰でも参入できる周辺業務であり、税理士だけが行えるという業務ではない。

そこで、今年度の制度部では税理士にのみ認められている制度である「書面添付制度」を活用することにより、税理士の社会的地位の向上や AI が進歩した未来でいかにして税理士としての仕事を行っていくかを検討する。

書面添付制度とは税理士法第 33 条の 2 に規定する書面添付制度と法第 35 条に規定する意見聴取制度を総称したものを指し、平成 13 年の税理士法改正において事前通知前の意見聴取制度が創設されその存在意義が飛躍的に拡充された³。当該制度には税務書類の信用度の向上や税務調査を回避することによる顧問先及び税理士事務所の事務負担の軽減、加算税の一部免除等いくつかのメリットがある。しかし、現行の制度の運用が始まって 20 年が経過しているにもかかわらず、現在の書面添付制度における添付割合は相続税でこそ 20% を超えているが、法人税及び所得税では 10% を下回っており、お世辞にも有効活用されている制度とは言い難い。⁴

ではなぜ、添付割合が一向に上がらないのであろうか。本稿では書面添付制度が抱える問題点、有効性、現時点及び AI が税務の分野で台頭してきた未来における活用方法について考察を深める。

¹ オックスフォード大学マイケル・A・オズボーン准教授、カール・ベネディクト・フライ 研究員 共著「The Future of Employment (雇用の未来)」

² 税務行政のデジタル・トランスフォーメーション-税務行政の将来像 2023-

³ 日本税理士会連合会 HP <https://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/document/>

⁴ 令和 3 事務年度 国税庁実績評価書

第1章 書面添付制度の概要と有効性

第1節 沿革

本論文における書面添付制度とは、税理士法第33条の2に規定する書面添付と税理士法第35条に規定する意見聴取を総称したものである。まずはこの制度の沿革について述べる。⁵

(1) 昭和26年

昭和17年に税務に関する職業専門家制度としての税務代理士法が制定された。これが現在の税理士法の前身となる法律である。その後戦後のシャープ勧告等の税務行政の整備に伴い、昭和26年に税理士法が制定された。不服申立てに係る調査における意見聴取の規定はこの制定当初から設けられている規定である。ただ、当該規定は書面添付に係る意見聴取ではなく、税理士法第30条の税務代理権限証書の提出者に意見を述べる機会を与えるというものである。

(2) 昭和31年

税理士法が施行されてからも、税理士会は税務計算書類の監査を税理士業務に加える要望を行っていたが、大蔵省は税務書類の監査証明業務は税務官庁署が最終監査者であるとの見解をもとにこれを認めなかった。また、監査業務については公認会計士との職域の問題もあり、税務書類の監査は採用されなかった。

その一方で、税理士が関与した計算事項の範囲を明確にしてその責任を明らかにし、その計算事項が更正又は決定の基因となる事実であるときは、税理士に対して意見を述べる機会を作ることによって税務行政の円滑化が計られるとの意見があった。この趣旨のもと、監査業務に代わるものとして税理士法第33条の2第1項の計算事項を記載した書面添付の規定と、税理士法第35条2項の更正前の意見聴取の規定が制定された。

ここで初めて書面添付とそれに対する意見聴取の規定が制定されたのだが、更正前の意見聴取ということは既に税務調査が行われており、その場において税務当局との意見交換はされていることが通常であるため、更正前の意見聴取に特段のメリットは見出せず、添付率は1%未満でほとんど定着しなかったと言われている。

(3) 昭和55年

書面添付制度に係る改正点は2つである。

1つ目は、書面添付の対象が税理士業務の全対象税目に拡大したことである。これにより書面添付の範囲が大きく広がった。2つ目は他人が作成した申告書に書面添付をすることを想定した税理士法第33条の2第2項の制定である。例えば会社の経理部のような他人が作った申告書に対して税理士が内容を精査し、その内容と結果を書面に記載して添付することができるようになった。

当該規定の制定に伴い、意見聴取制度も同規定に沿った改正がされている。この2点ともに書面添付制度の利用の範囲は広がったと言えるが、制度自体の内容が変わったわけではなかったので、添付率の向上が見られることはなかった。

(4) 平成13年

平成13年改正では、調査に係る事前通知前の意見聴取制度が規定された。この規定により、書面添付制度の有用性は従前より高まったと言われている。制度としては、書面添

⁵ 実務家のための書面添付制度活用のポイント 石井肇・大久保昇一共著 名古屋税理士協同組合

付がされている場合で、税務代理権限証書の提出があるときは、税務調査前にその税理士に対して添付書面についての意見聴取を行わなければならないとされた。この意見聴取によって問題点が解消された場合には税務調査を行わないこともある。書面添付の内容によって税務調査を回避することができるとなったことで、税理士側にもメリットとなる制度になったと言える。

第2節 書面添付制度の現在

次に、書面添付制度に係る現在の規定を確認する。⁶

(1) 税理士法第33条の2「書面添付」

ア 自己の申告書の作成に関し、計算事項を記載した書面

(税理士法第33条の2第1項)

「税理士又は税理士法人は、国税通則法第十六条第一項第一号に掲げる申告納税方式又は地方税法第一条第一項第八号若しくは第十一号に掲げる申告納付若しくは申告納入の方法による租税の課税標準等を記載した申告書を作成したときは、当該申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。」

税理士又は税理士法人自身が申告書を作成した場合の書面添付である。

イ 他人作成の申告書に対して、審査事項等を記載した書面

(税理士法第33条の2第2項)

「税理士又は税理士法人は、前項に規定する租税の課税標準等を記載した申告書で他人の作成したものにつき相談を受けてこれを審査した場合において、当該申告書が当該租税に関する法令の規定に従って作成されていると認めるときは、その審査した事項及び当該申告書が当該法令の規定に従って作成されている旨を財務省令で定めるところにより記載した書面を当該申告書に添付することができる。」

他人が作成した申告書に対して相談を受け審査し、法令の規定に従って作成されている旨を記載する書面添付である。

(2) 税理士法第35条「意見聴取」

ア 事前通知前の意見聴取(税理士法第35条1項)

「税務官公署の当該職員は、第三十三条の二第一項又は第二項に規定する書面(以下この項及び次項において「添付書面」という。)が添付されている申告書を提出した者について、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、当該租税に関し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対し、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない。」

現在一般的に「意見聴取」というこの規定のことをイメージする人が多いと思われる。税務調査の事前通知前に第30条の書面に記載された税理士に対して意見聴取がされるという規定である。意見聴取を行った結果、調査の必要がないと認められた場合には、国税当局から税理士に対して、「現時点では調査に移行しない」旨を原則として書面により通知することとされている。ただし、意見聴取をしたものの問題点が解消されなかった場合には、当然に税務調査が行われることになり、税務調査が行われないことが保証されているわけではないことには注意が必要である。また、「あらかじめその者に日時場所を

⁶ 税理士法逐条解説 7訂版 日本税理士連合会

通知してその帳簿書類を調査する場合」に限られているため、いわゆる無予告調査の場合はこれに該当せず意見聴取は行われたいまま調査移行する。

イ 更正処分前の意見聴取（税理士法第 35 条 2 項）

「添付書面が添付されている申告書について国税通則法又は地方税法の規定による更正をすべき場合において、当該添付書面に記載されたところにより当該更正の基因となる事実につき税理士が計算し、整理し、若しくは相談に応じ、又は審査していると認められるときは、税務署長（当該更正が国税庁又は国税局の当該職員の調査に基づいてされるものである場合においては、国税庁長官又は国税局長）又は地方公共団体の長は、当該税理士に対し、当該事実に関し意見を述べる機会を与えなければならない。ただし、申告書及びこれに添付された書類の調査により課税標準等の計算について法令の規定に従っていないことが明らかであること又はその計算に誤りがあることにより更正を行う場合には、この限りでない。」

税務調査前の意見聴取を想定した税理士法第 35 条 1 項に対して、更正処分前に意見を述べる機会を与えなければならないという規定である。つまり、税務調査が行われたことで、添付書面に記載されたところに更正の基因となる事実がある場合においては、国税通則法第 74 条の 11 第 2 項に規定する調査結果の内容の説明を行う前までに、税理士に対して意見を述べる機会を与えなければならないというものである。

ウ 不服申立てに係る調査の意見聴取（税理士法第 35 条 3 項）

「国税不服審判所の担当審判官又は行政不服審査法第九条第一項の規定により国税庁長官若しくは地方公共団体の長が指名した者は、租税についての審査請求に係る事案について調査する場合において、当該審査請求に関し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該税理士に対し当該事案に関し意見を述べる機会を与えなければならない。」

本規定の趣旨は、税理士法第 33 条の 2 の書面ではなく、税理士法第 30 条の税務代理権限証書を提出している税理士に対して、不服申立てに係る調査の際には意見を述べる機会を与えなければならないというものである。

第 3 節 国税当局の事務運営指針⁷

書面添付制度に対して、国税庁側はどのように考えているのか。「調査課における書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について（事務運営指針）」についてまとめる。

（1） 基本的な考え方

書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方として、「税務当局が税務の専門家である税理士等の立場をより尊重し、税務執行の一層の円滑化・簡素化に資するとの趣旨」としている。税理士という税務の専門家の立場を借りて、税務執行の円滑化、簡素化をすることが添付制度の目的である。

そして、「添付書面の記載事項がその趣旨にかなったものと認められる場合には、実地調査の要否の判断において積極的に活用し、調査事務の効率的な運営を図る。」とある。書面添付により事業実態等が把握でき問題がないと判断されれば、実地調査が行われたいということであろう。

⁷ 調査課における書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について（事務運営指針） 3 書面添付制度を活用した調査事務の効率的運営

<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/090401-2/01.htm>

(2) 意見聴取事務の手続き

「統括官等は、書面添付制度適用法人に対し実地の調査を行おうとする場合には、・・・、事前通知を行う前に税務代理権限証書に記載された税理士等に対し添付書面の記載事項について意見聴取を行うよう調査担当者に指示する。」とある。この点から見て取れるのは、意見聴取がされたということはその時点で実地の調査の対象とされているということである。

また、「税務代理権限証書に記載された税理士等に対し」とあるように、意見聴取がされるのは、添付書面を提出した税理士ではなく、税務代理権限証書を提出した税理士である。

意見徴収の流れとしては、調査担当者より、「事前通知予定日の1週間から2週間前までに税務代理権限証書に記載された税理士等に対し意見聴取を行う旨を口頭（電話）で連絡し、意見聴取の日時、方法」の取り決めが行われる。

意見聴取の内容としては、「例えば顕著な増減事項・増減理由や会計処理方法に変更があった事項・変更の理由などについて個別・具体的に質疑を行うなどして疑問点の解明等」を目的としており、「その結果を踏まえ調査を行うかどうか」を判断するために行われるものである。なお、「意見聴取における質疑等は、調査を行うかどうかを判断する前に行うものであり、特定の納税義務者の課税標準等又は税額等を認定する目的で行う行為に至らないものである」との具体的な記載もある。

意見聴取における質疑等は調査を行うかどうかを判断する前に行うものであり、意見聴取における質疑等に基づいて修正申告がされたとしても、国税通則法65条のカッコ書き内「修正申告書の提出が、その申告に係る国税について更正があるべきことを予知してされたもの」には該当しない。

(3) 意見聴取後の連絡

意見聴取を行った結果、調査の必要がないと認められた場合には、税理士に対して「「現時点では調査に移行しない」旨の連絡を、原則として「意見聴取結果についてのお知らせ」により行われる。これはあくまで税理士に対しての連絡であり、納税者に対しては、意見聴取が行われたこと、その結果調査へ移行しないこと等連絡がされることはない。

調査の必要があると認められた場合には、「納税者に対する事前通知を行う前に、税理士等に対し意見聴取結果と「調査に移行する」旨の連絡を口頭（電話）により行う。」とされている。なお、この「意見聴取結果の連絡と併せて税理士等に対する事前通知を行うこととしても差し支えない。」とされている。

第4節 税理士側の運用（書面添付の実務）

日本税理士連盟では、書面添付制度の活用を呼びかけており、ホームページやリーフレットにより制度の紹介等を行っている。そして、添付書面の記載事項の参考として、日本税理士会連合会業務対策部より「書面添付制度に係る書面の良好な記載事例と良好ではない記載事例集」というものを掲載している⁸。以下、紹介していく。

⁸ 日本税理士会連合会ホームページ 添付書面記載事例集「書面添付制度に係る書面の良好な記載事例と良好ではない記載事例集」

(良好な記載事例)

法人税 確定申告書 年分・ 26年 4月 1日 事業年度分・)に係る
27年 3月 31日

1. 書面添付記載の基本事項

税理士法第33条の2第1項に規定する添付書面 **33の2(1)**



平成〇年〇月〇日
〇〇税務署長 殿

※整理番号

税理士又は 税理士法人	氏名又は名称	税理士	この申告書を作成した税理士又は税理士法人の 代表社員が、署名押印します。
	事務所の所在地		
書面作成に 係る税理士	氏 名	税理士	添付書面を作成した税理士が所属税理士又は税 理士法人の社員の場合には、当該書面を作成した 者が税理士である旨を付記して、署名押印します。
	事務所の所在地		
	所属税理士会	税理士会 支部 登録番号 第 号	
税務代理権限証書の提出		有 (法人税)	この書面を添付する申告書の納税者に係る法30 条に規定する書面の提出の有無を記載します。 税務調査前の意見聴取は、税務代理権限証書を 提出した税理士又は税理士法人に対して行われる こととなります。
依頼者	氏名又は名称		
	住所又は事務所 の所在地		

私(当法人)が申告書の作成に関し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項は、下記1から4
に掲げる事項であります。

1 自ら作成記入した帳簿書類に記載されている事項

帳簿書類の名称	作成記入の基礎となった書類等
仕訳帳、総勘定元帳、試算表、固定資産台帳 貸借対照表、損益計算書、勘定科目別内訳書	現金出納帳、会計日記帳、預金通帳、当座照合表 給与台帳、請求書綴、領収書綴、納品書綴 売掛・買掛帳、棚卸表、借入関係書類、 レジペーパー、日計表
税理士が申告書の作成に当たって 自ら作成、記入した帳簿書類の名称 を記載します。	申告書の作成を依頼された税理士が、帳 簿書類を自ら作成、記入するに当たって、 その基となった書類の名称を記載します。

2 提示を受けた帳簿書類(備考欄の帳簿書類を除く。)に記載されている事項

帳簿書類の名称	備考
上記1の「作成記入の基礎となった書類等」 のほか、議事録、契約書綴、銀行残高証明書	特になし
依頼者である納税者から申告書の作成に当たり提 示を受けた帳簿書類の名称を記載します。 計算又は、整理したもの以外は、記載しません。	この欄には、提示を受けた帳簿書類の 内、検討の対象にしなかったものを記載 します。 (例) 社会保険関係綴、労働保険関係綴等

※事務 処理欄	部門	業種	意見聴取連絡	年月日	税理士名	通知年月日	予定年月日

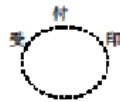
		※整理番号
3 計算し、整理した主な事項		
	事 項	備 考
	<p>売上げ、売上原価等の主要な勘定科目について記載するとともに、当該企業の業種にとって重要性の高い科目を記載します。</p> <p>どのように検証したかを具体的に記載します。</p>	<p>確認した根拠となる書類等を記載します。</p>
	<p>製品売上高</p> <p>収益計上基準は、検収基準であることを確認し、売上が検収基準により、適正に計上されているか確認した。</p>	<p>請求書控、検収確認書 売上帳</p>
	<p>棚卸資産</p> <p>棚卸資産については、棚卸表から預け在庫分も確認した。また仕掛品については、原価を構成する材料費・労務費・経費を検討して計上した。</p>	<p>棚卸表 仕入・経費 請求書</p>
(1)	<p>給与・源泉</p> <p>役員・従業員・アルバイト及び非居住者につき適切に手続きされているか確認した。また現物給与に該当するものがないか確認した。</p>	<p>賃金台帳、源泉納付書 扶養控除申告書</p>
	<p>計算又は整理（チェック）した勘定科目や主要なもの及び課税標準の計算に当たって特に重要と認められるものを記載します。</p>	
	<p>前期と比較して増減の大きい科目についてその原因・理由等を「増減理由」欄に具体的に記載します。</p>	
(1)のうち顕著な増減事項		
(2)	<p>売上高の増加 労務費の増加 外注費の減少</p>	
(1)のうち会計処理方法に変更等があった事項		
(3)	<p>収益の計上基準</p> <p>当期において会計処理方法に変更等があった事項について、その理由等を「変更等の理由」欄に具体的に記載します。</p>	

4 相談に応じた事項	
事 項	相 談 の 要 旨
役員退職金 <div style="border: 1px solid red; padding: 5px; width: fit-content;"> <p>「事項」欄には、納税者から受けた税務相談事項の内、申告書の作成に当たり、特記する相談項目を記載します。</p> </div>	当期末で退職する常務取締役への退職金支給について、その支給額の妥当性について相談を受け、勤続年数や職務内容から妥当であるとして、当期に役員退職金2000万円を計上した。 役員退職金の計算根拠（役員退職金規定による） $〇〇万円（最終報酬月額） \times 〇〇年（勤続年数） \times 功績倍率$ <div style="border: 1px solid red; padding: 5px; width: fit-content;"> <p>「相談の要旨」欄には、相談内容、回答要旨、申告書への反映状況を記載します。</p> </div>
<div style="border: 1px solid red; padding: 10px; width: 80%; margin: 0 auto;"> <p>納税者から申告書の作成に関しどのような相談（申告書作成時に限らず、通常行う相談も含む。）を受け、それに対しどのような回答を行い、結果としてどのように申告書へ反映されているかを具体的に記載することにより、税理士が行った業務内容が明らかとなります。業務内容が明確になることで、その申告書の適正性が高まるため、確実に記載しましょう。</p> </div>	
5 その他	
（総合所見） 日々の取引については、整然かつ明瞭に会計処理されており、原始記録の保存状態も良好です。また、契約書、請求書等の証拠書類についても各々ファイルされ、整然と保管されています。 毎月の訪問時等には会計処理の適正性のチェックにあたり、会計伝票のみならず請求書や領収書から契約書などまで全般的にチェックを行っています。 代表者は、誠実に経理に当たっており、常に健全経営を心掛けています。 <div style="border: 1px solid red; padding: 10px; width: 80%; margin: 0 auto;"> <p>「その他」欄には、税理士関与の状況（頻度や内容）、申告書作成に当たって留意した事項、特記事項、納税者の帳簿の保存状況、納税者の税務に対する姿勢・認識、内部けん制の状況、経営状況など当該申告書作成に当たっての総括的事項や、1から4の各欄で記載できなかった事項を記載します。 また、チェックリスト等を活用して確認した場合には、その旨を確実に記載します。</p> </div>	

(良好ではない記載事例)

確定申告書 (年分・平成26年4月1日 平成27年3月31日 事業年度分・) に係る

税理士法第33条の2第1項に規定する添付書面 **33の2(1)**



平成〇年〇月〇日
〇〇税務署長 殿

※整理番号

税理士又は 税理士法人	氏名又は名称	税理士		印		
	事務所所在地	電話 () 〇〇〇-〇〇〇〇				
書面作成に 係る税理士	氏名	税理士		印		
	事務所所在地	電話 () 〇〇〇-〇〇〇〇				
	所属税理士会	税理士会 〇〇支部	登録番号	第〇〇〇〇〇号		
税務代理権限証書の提出						
④ (法人税・消費税・源泉所得税) ・ 無						
依頼者	氏名又は名称	(株)〇〇産業 代表取締役 〇〇〇〇				
	住所又は事務所の所在地	電話 () 〇〇〇-〇〇〇〇				
私(当法人)が申告書を作成し、計算し、整理し、又は相談に応じた事項は、下記の1～4に掲げる事項であります。						
1 自ら作成記入した帳簿書類に記載されている事項						
帳簿書類の名称		作成記入の基礎となった書類等				
総勘定元帳その他		預金通帳、売掛帳、借入関係書類				
個別具体的な帳票書類の名称を記載する必要があります。		現金出納帳など明らかに作成記入の基礎となったはずの書類の記載がない。				
2 提示を受けた帳簿書類(備考欄の帳簿書類を除く。)に記載されている事項						
帳簿書類の名称		備考				
特になし		特になし				
※事務 処理欄	部門	業種	意見聴取連絡事績		事前通知等事績	
			年 月 日	税理士名	通知年月日	予定年月日

		※整理番号	
3 計算し、整理した主な事項			
区分	事 項	備 考	
(1)	売上高	売上高は前期比2割増と大きく伸びたが経費がそれ以上に増加したために利益は減少した。	
		記載内容が具体的ではない。	
	外注費	勘定科目の記入のみで具体的内容の記載がない。	
	貸倒損失	A社への連絡が半年以上取れなかったために、A社への売掛金350万円を貸倒損失として計上した。	
		どのような判断基準や根拠で計算したのか具体的な記載がない。	
(1)の内顕著な増減事項		増 減 理 由	
(2)	棚卸資産	期末在庫が大きく減少した。	
		肝心の増減理由の記載がない。	
	前受金	今期は商品代金を期末以前に多く前受けしたために前受金残高が倍増した。	
		一応増減理由の記載はあるが、増減要因を具体的に記載していない。	
	固定資産売却損	遊休土地を処分したが、予想以上に多額の売却損1200万円が発生した。	
		異常数値の原因が細かく記載されていない。	
(1)の内会計処理方法に変更等があった事項		変 更 等 の 理 由	
(3)	売上高の計上基準	売上高の計上基準を今期より出荷基準から検収基準に変更した。	
		変更の理由を明確に記載していない。	
	(空 欄)	会計処理方法に変更があったのに記載がないケース。	

4 相談に応じた事項	
事 項	相 談 の 要 旨
役員報酬	<p>代表者と専務の役員報酬について相談を受けた。</p> <p>相談内容や回答要旨などの記載がない。</p>
機械装置の購入	<p>新型機械購入の相談を受けたので「中小企業者等の機械取得に係る税額控除」の説明をした。</p> <p>その結果の適用の有無、申告書への反映状況の記載がない。</p>
5 その他	
○総合所見	
<ul style="list-style-type: none"> ・当社はコンピューターを使った会計処理を行っています。 ・当社は経理課長以下3人のスタッフで経理を行っています。 ・今期は大変好調な営業活動ができて売上も順調に伸びました。 <p>税理士関与の状況(頻度や内容)の開示がない。</p> <p>当該関与先や当該申告書に対する総合的な評価(意見表明)がない。</p>	

第5節 制度上のメリット

沿革で確認したように、書面添付制度は平成13年に大きな改正がなされた。それにより、添付書面を提出することに以下のようなメリットがあるものと考えられる。

(1) 税務調査省略の可能性

上記のように、書面添付が制度の趣旨にかなったものであれば実地調査を行わないとの判断につながる可能性がある。また、税務調査前に意見聴取が行われることで調査官の疑問や質問に回答する機会が与えられる。その結果、調査官の疑問が解決されることとなれば調査省略となる可能性がある。

(2) 意見聴取後、調査の事前通知前の修正申告は加算税の免除の対象

過少申告加算税について、現行制度では、期限内申告書が提出された後に、修正申告書の提出または更正があった場合には、税額の10%の過少申告加算税が課される。ただし、修正申告書の提出が調査の事前通知後で、かつ更正があるべきことを予知してされたものでないときは5%の過少申告加算税となる。

つまり、調査の事前通知があった時点でいくらかの過少申告加算税が課せられることとなる。しかし、書面添付がされている場合には、調査の事前通知前に意見聴取がされるため、意見聴取によって修正申告書の提出の必要性が出たため修正申告書を提出した場合には、過少申告加算税が課せられることなく本税のみの納付で済むこととなる。

書面添付制度を利用しない場合は、税務調査で税務処理の判断をすることとなり、その結果修正申告書を提出することとなれば当然に過少申告加算税が課されることとなる。これに対して書面添付制度を利用した場合には、事前に意見聴取という場が設けられ、今一度税務処理について判断をするチャンスが過少申告加算税無しに与えられることとなり、この点はメリットと言える。

第2章 書面添付制度における問題点

第1節 添付率の低さとその原因

前章では、書面添付制度の変遷と内容について見てきたが、ここで近年における書面添付制度の利用率を確認してみたい。

税理士法第33条の2に規定する書面の添付割合（所得税・相続税・法人税）⁹
(単位：%)

年度	平成29年度	平成30年度	平成31年度	令和2年度	令和3年度
所得税	1.3	1.4	1.4	1.4	1.5
相続税	18.2	20.1	21.5	22.2	23.1
法人税	9.1	9.5	9.7	9.8	9.8

(出所) 課税部個人課税課、資産課税課、法人課税課調

(注1) 上記割合は、税理士が関与した申告書の件数のうち、書面添付があったものの件数の割合です。

(注2) 「所得税」は、翌年3月末までに提出された申告書を対象としています。ただし、令和元年度以降については、申告期限の延長に伴い、翌年4月末までに提出された申告書を対象としています。

(注3) 「相続税」は、各年分ともその年の10月末までに提出のあったその前年の相続に係る申告書（修正申告書を除く。）を対象としています。

(注4) 「法人税」は、4月決算から翌年3月決算法人について、翌年7月末までに申告書の提出があったものを対象としています

上記資料は平成29年度から令和3年度までの5年間の添付割合であるが、所得税については圧倒的に低く最大でも1.5%となっている。また、法人税については10%を下回る結果となっており、所得税と同じく低い水準となっている。相続税については、一過的に生じるというその性格から、添付率は最も高くなっているが、それでも23%と高い水準とは言えないであろう。

平成13年5月の税理士法改正により、税理士からの意見聴取制度が拡充されて以来、国税庁と日本税理士会連合会は書面添付制度の推進に努めてきた。確認できる範囲では、平成16年の国税庁レポートには書面添付制度の推進という項目が存在する¹⁰。少なくとも20年近く国税庁と日税連が共に推進してきたものの添付率が低迷している結果を見る限り、現在の制度のまま添付率の上昇を目指したとしても限界があるのではないだろうか。そこで本章では、添付率の上昇を阻んでいるであろう制度が抱える問題点について、どういったものがあるか検討していく。

(1) 懲戒処分リスク

税理士法第46条は「財務大臣は、…税理士が、第三十三条の二第一項若しくは第二項の規定により添付する書面に虚偽の記載をしたとき…は、第四十四条に規定する懲戒処分をすることができる。」と規定されている。これは、書面添付制度が、税理士と税務行政との相互信頼関係を前提にして、税理士の社会的地位の向上に資することを目的とする制度であることに鑑み、設けられたものと解される（H14.3「書面添付制度の手引き」日本税理士会連合会）。確かに、まったくでたらめな内容の添付書面を提出し調査省略とい

⁹ 財務省 HP 令和3事務年度国税庁実績評価書

https://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/nta/fy2021/evaluation/202210ntahyokazentai.pdf

¹⁰ 「国税庁レポート2004」

<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/report/report.htm>

うメリットを受けるような場合も想定できるため、処分によって抑制することはある程度必要かもしれない。しかし、「虚偽の記載」を漠然と捉えている税理士も多く、漠然としてよく理解できないまま懲戒処分のリスクを負うことは誰でも躊躇するであろう。では、「虚偽の記載」とはどういうものであろうか。税理士法基本通達 46-1 は「法第四十六条に規定する『…虚偽の記載をしたとき』とは、当該書面に記載された内容の全部又は一部が事実と異なっており、かつ、当該書面を作成した税理士がそのことをあらかじめ知っていたと認められる場合をいうものとする。」と規定されている。つまり、「事実と異なることが記載されていること」と「税理士がそのことを知っていたこと」という2つの要件を満たした場合に「虚偽の記載をした」こととなる。裏を返すと、事実と相違する記載をしてしまったとしても「事実を知らなかった」「顧問先から聞かされていなかった」のであれば、「虚偽の記載」には該当しないのである。確認していない事項や自身がない事項については、記載しなければいいのであり、このような理解があれば、懲戒処分のリスクもそれほど大きなものを感じないのではないだろうか。

しかし、税理士にとっては、それだけでは不安は解消されないかもしれない。「虚偽の記載」の要件である「税理士がそのことを知っていたこと」について、納税者が税理士にとって不利になる証言をすることも考えられなくはない。例えば、相続税の申告書作成業務を受任した場合に、以下のようなケースが想定される。

- 1 相続人に対し、名義資産の取扱いを口頭で説明した上で、その存在の有無を確認した
- 2 相続人から「名義資産に該当するものはない」という回答を得た
- 3 添付書面に「名義資産に該当するものがないことを聞き取りにより確認した」と記載し提出した
- 4 後日、税務調査により名義資産の存在が発覚した

「虚偽の記載」の要件に当てはめると、添付書面に記載した名義資産はないという内容は事実と異なっているため、ひとつめの要件を満たすこととなる。しかし、税理士は相続人から名義資産はないと回答を得ていることから、「税理士がそのことを知っていた」というふたつ目の要件は満たさない。ここで、相続人が「名義資産が存在することは税理士に伝えていました」と証言したらどうなるであろう。税理士は、名義資産があることを知っていて、事実と異なることを添付書面に記載したこととなってしまう。

このようなケースは、継続的に納税者とつき合いがある法人税や所得税に比べ、納税者との信頼関係を築くのが必ずしも容易ではない相続税の申告において、起こりやすいと思われる。

このような懲戒のリスクが、書面添付制度を利用することによるメリットに比べて大きいと考える税理士にとっては制度の利用に消極的になると考えられる。また、仮に利用しようとしたとしても、納税者に対して何らかの防衛策を講じる必要が生じるかもしれない。結果として、懲戒処分のリスクに委縮するあまり記載内容が希薄なものとなり、書面添付制度の本来の趣旨を果たせないこととなってしまう。

(2) 調査省略の割合とその認知度

前章において、書面添付制度のメリットとして、税務調査の省略を挙げた。しかし、添付書面を提出することによって、実際に調査省略はどの程度行われているのであろうか。

① 現状の提出状況から読み解く調査移行の実態（名古屋税理士会アンケート）

税理士が法 33 条の 2 の書面添付を提出した際に、調査省略は実際にどのくらい減っているのであろうか。以下、名古屋税理士会制度部が作成した平成 29 年～令和 4 年度の「税務調査報告及び税務当局への改善要望等意見～集計及び取りまとめ結果～」に記されている、過去 6 年間の法 33 条の 2 の書面添付の有無及び意見徴収の有無（調査移行の有

無)をまとめたものである¹¹⁾。このアンケートによると、書面添付の提出率は、令和3年度まで増加傾向があったが、令和4年度については過去6年間で最低の提出率となっている。過去6年間における聞き取りデータの中で特筆すべきは、意見聴取から調査移行されているケースが年々増加していることである。

あくまでも名古屋税理士会内でのアンケート結果によるものであるが、法33条の2の書面添付を提出する税理士の目的としては、当然調査省略を期待しているにもかかわらず、結果としては調査移行が増加しているようなアンケート結果となっている。法33条の2の書面添付を提出したとしても、意見聴取からの調査省略が期待できないのであれば、単純に作業量が増えるばかりで経済的合理性がないため税理士側としては提出するインセンティブがあまりにも低いものとなっていると考えられる。つまり、税理士及び納税者がメリットを感じられない制度であるというのが現状の提出状況から読み解く結果である。

図 1 く (法 33 条の 2 の書面添付の有無／意見聴取の有無 (調査移行の有無) 平成 29 年～令和 4 年度まとめ)

	平成 29 年度	平成 30 年度	令和元年度
書面添付あり・意見聴取あり	30	42	30
意見聴取あり・調査移行	15	28	16
意見聴取あり・調査省略	15	14	14
書面添付あり・意見聴取なし	23	16	3
書面添付なし	754	737	630
未回答	37	26	20
合 計	844	821	683
	令和 2 年度	令和 3 年度	令和 4 年度
書面添付あり・意見聴取あり	36	29	24
意見聴取あり・調査移行	24	18	17
意見聴取あり・調査省略	12	11	7
書面添付あり・意見聴取なし	5	1	2
書面添付なし	455	220	382
未回答	19	3	10
合 計	515	253	418

¹¹⁾ 名古屋税理士会制度部『税務調査報告及び税務当局への改善要望等意見～集計及び取りまとめ結果～』（2019-2023）

図 2 く (法 33 条の 2 の書面添付の有無) 平成 29 年～令和 4 年度まとめ

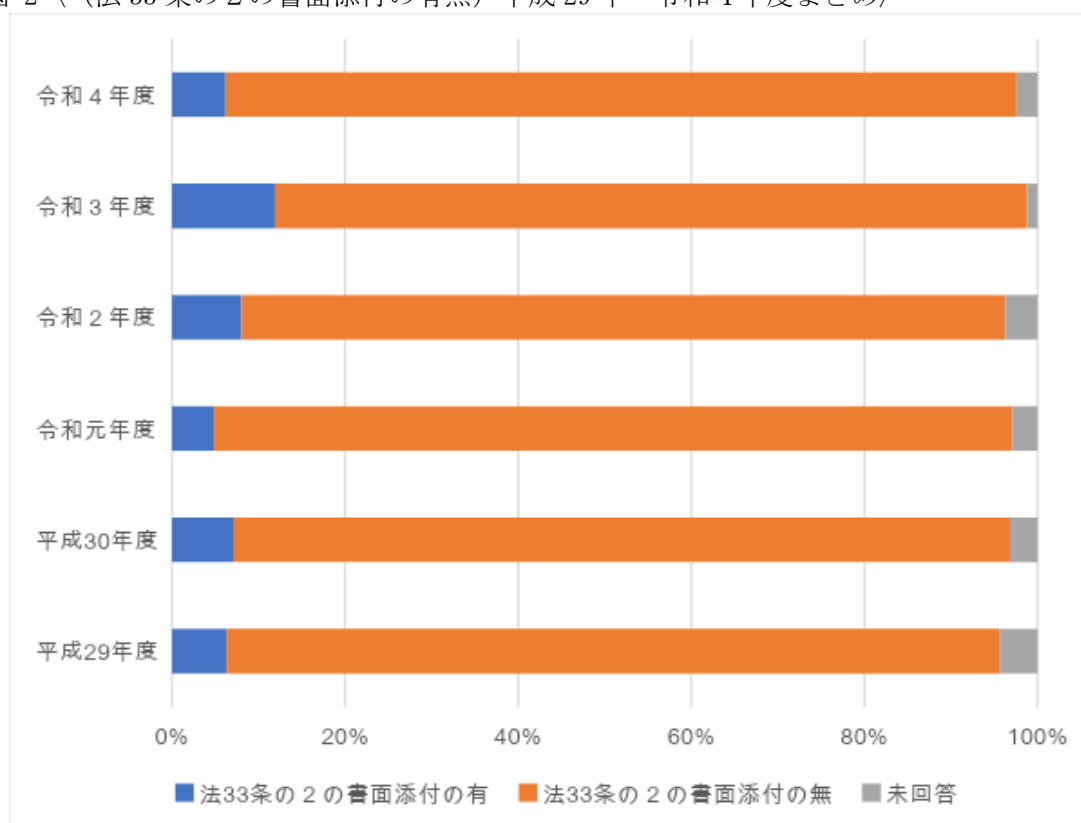
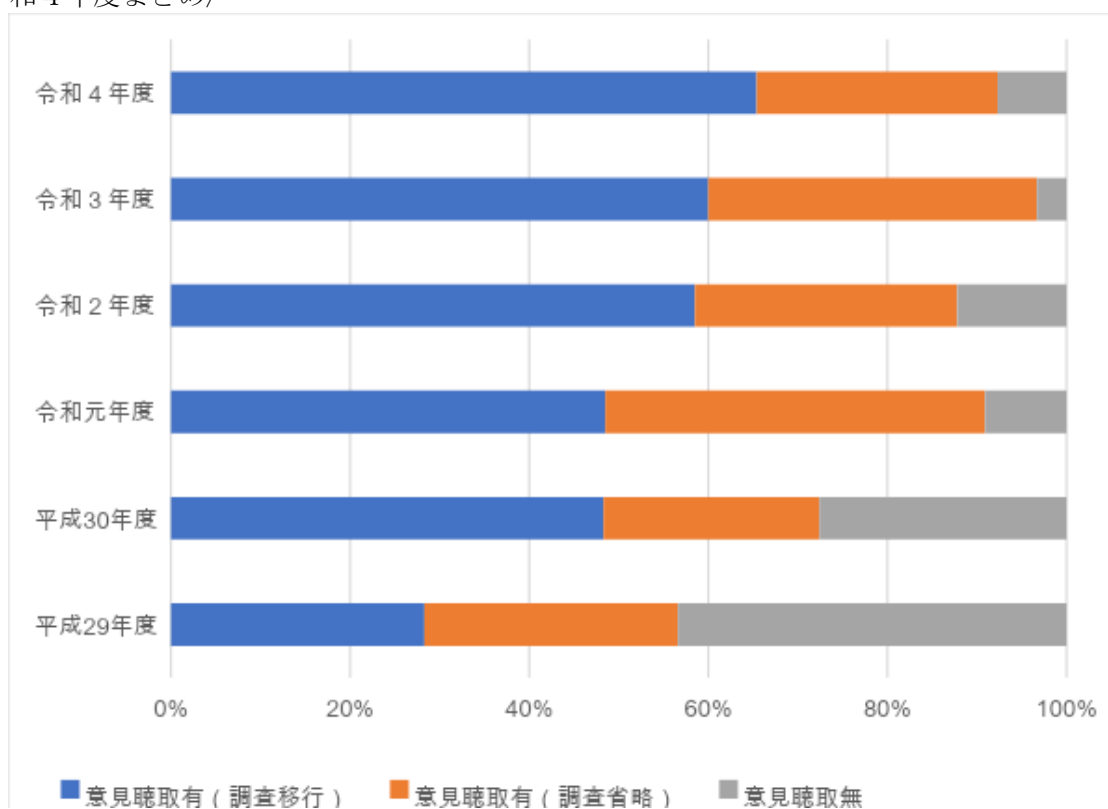


図 3 く (法 33 条の 2 の書面添付をした場合の意見聴取 (調査移行/省略) 平成 29 年～令和 4 年度まとめ)



② 現状の提出状況から読み解く調査移行の実態

法 33 条の 2 の書面添付を提出することが、実地調査の頻度にどの程度の影響をおよぼしているのか。平成 22 年度から平成 28 年における法人実地調査率を確認する¹²。

単位（割合：％ 件数：千件）

年度		平成 22	平成 23	平成 24	平成 25	平成 26	平成 27	平成 28
申告件数	①	2,762	2,763	2,761	2,771	2,794	2,825	2,860
①のうち税理士関与申告件数	②	2,412	2,415	2,420	2,435	2,461	2,497	2,536
①のうち調査件数	③	125	129	93	91	95	94	97
実地調査割合	④＝③／①	4.50%	4.70%	3.40%	3.30%	3.40%	3.30%	3.40%
②のうち書面添付件数	⑤	169	179	189	198	207	215	224
書面添付割合	⑤／②	7.00%	7.40%	7.80%	8.10%	8.40%	8.60%	8.80%
⑤のうち意見聴取実施割合	⑥	4.50%	4.40%	3.50%	3.10%	2.90%	2.70%	2.70%
実地調査省略割合	⑦	51.40%	52.90%	56.00%	53.90%	53.50%	54.30%	54.60%
書面添付中調査移行割合	⑧＝⑥×(1－⑦)	2.20%	2.10%	1.50%	1.40%	1.30%	1.20%	1.20%
書面添付調査／一般調査	⑨＝⑧／④	48.30%	44.40%	45.70%	43.50%	39.70%	37.10%	36.10%

上記の表によれば、平成 28 年度における実地調査率は 3.4%、添付書面を提出した場合の実地調査率は 1.2%となっており、添付書面を提出する効果が一定程度感じられる。しかし、平成 24 年以降のすべての法人の実地調査率は 4%を切っており、多くの法人は元々調査を受けていないこととなる。つまり、添付書面を提出することのメリットは、3%～4%の確率で行われる実地調査を 1%～2%に引き下げる程度の効果しか有していないこととなる。この数字を高いと見るか低いと見るかは納税者及び税理士次第ではあるが、実際に書面添付を行う税理士の立場からすると、全ての申告書に対して添付書面を作成する労力と、全体の調査率が減少するメリットを比べた時に、書面添付を行うことのメリットは少ないのではないだろうか。

③ 調査省略が他の制度に与える影響

書面添付制度のメリットを、調査省略と考えている税理士は多いであろう。ところで、優良申告法人の表敬制度は、申告納税制度の趣旨に即した適正な申告と納税を継続し、他の納税者の模範としてふさわしいと認められる法人について、表敬状を交付して敬意を表するものである¹³。

平成 26 事務年度において、本制度に係る事務運営指針を改訂し、優良申告法人の選定基準の一つである法人税の所得基準に加えて、消費税の納税額基準を設け、対象の拡大を図るとともに、個別指導（行政指導）に基づく表敬を新たに創設するなど、制度の充実を図

¹² 税理士法第 33 条の 2 による書面添付推進運動：その歴史的経緯と将来への期待

飯塚毅博士生誕百年記念一論文集一 TKC 出版 314～315 頁

加藤恵一郎 2018 （一部加工）

¹³ 国税庁 HP『国税庁 70 年史』

https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/70th_html/02_1.htm

っている。

優良申告法人となるには調査を受けることが前提であり、調査の結果一定の基準を満たしていると判断された場合に認められるものであり、今後も継続的に適正な申告納税を行っていくことへの期待を込めて、所轄税務署長から表敬状が授与される。

一方で、税理士が優良申告法人になることを目指す企業の申告書に書面添付を提出したのち、意見聴取を受け、その結果、調査省略となった場合、優良申告法人の表敬を受ける権利を阻害することとなる。この場合、違った意味で納税者からの税理士への信頼を失墜する可能性があるため、課税当局は法 33 条の 2 と優良申告法人制度との矛盾について制度整備を行う必要があると考えられる。

(3) 税理士側からの一方通行でしかない

書面添付は、その書式は決められているが記載内容に具体的な規定はなく、税理士として表明すべき意見を自由に記載することとなる。とはいえ、内容の薄い書面を添付しても意味はなく、内容の充実を図る必要がある。しかし、書面添付制度は税務署へ提出したあと、その書面の内容の良し悪しについて特に返答はされることはなく、税理士側からの一方通行の状態にある。これでは書面添付の質の向上は見込めない。

国税庁の事務運営指針では、「添付書面の記載事項がその趣旨にかなったものと認められる場合には、実地調査の要否の判断において積極的に活用し、調査事務の効率的な運営を図る。¹⁴⁾」とある。一方通行の状態では、添付書面の記載事項がその趣旨にかなっていないかどうか税理士側では判断できない。趣旨にかなわなかった場合には、どの部分を改善すべきかわからず、不適切な添付書面を提出し続けることにもなりかねない。そうすると、書面添付を提出し続けているにも関わらず、実地調査の要否の判断において一向に活用されないといった事態になってしまうのではないか。

また、税理士側からの一方通行では、書面添付制度の効果が出ているのか判断しにくい点も問題である。例えば 10 年間書面添付を続けている納税者に、その間税務調査が一度も行われなかった場合、それは書面添付の効果なのか、書面添付とは関係なくたまたま調査対象に選ばれなかっただけなのか判断は不可能である。

内容が充実した書面を作成するには相当の労力がかかる。税理士としては、この労力に対する適切な報酬を請求したいところであるが、効果の不透明性により、関与先に対して報酬を請求することが難しいことも問題である。下記図表は、東京税理士会が行った書面添付に関するアンケート結果を平成 22 年から平成 30 年まで集計したものである。¹⁵⁾書面添付をしない理由として、約 50%の割合で「添付する効果が不明」といった回答がある。また、約 30%の割合で「報酬の請求が困難」といった回答もある。税理士側からの一方通行であることは、書面添付の普及率が低迷している要因の一つではないだろうか。

¹⁴⁾ 調査課における書面添付制度の運用に当たっての基本的な考え方及び事務手続等について(事務運営指針) 3 書面添付制度を活用した調査事務の効率的運営

<https://www.nta.go.jp/law/jimu-unei/hojin/090401-2/01.htm>

¹⁵⁾ 宮下仁志「書面添付制度の実態研究—東京税理士会アンケート集計結果 9 年分に着眼して—」中小企業会計研究第 5 号 73 頁 (2019 年)

	平成22年	平成23年	平成24年	平成25年	平成26年	平成27年	平成28年	平成29年	平成30年	
添付の有無	すべてに添付している (%) 1	12.1	2.6	3.2	2.9	3.1	3.1	3.4	3.3	3.4
	一部に添付している (%) 2		13.5	14.3	14.2	15.8	17.1	18.7	19.8	20.3
	今後添付の予定である (%) 3		7.4	6.8	7.2	7.0	6.8	5.2	5.7	4.5
	過去に添付したことがある (%) 4		2.1	1.9	2.0	2.1	2.4	2.6	2.8	2.7
	添付したことが無い (%) 5	87.9	74.5	73.7	73.7	71.9	70.6	70.1	68.4	69.1
	添付している税理士 (1+2) %	12.1	16.1	17.5	17.1	18.9	20.2	22.1	23.1	23.7
	添付していない税理士 (3+4+5) (%)	87.9	83.9	82.5	82.9	81.0	79.8	77.9	76.9	76.3
添付件数	法人申告件数	6,365	7,850	8,984	8,426	8,354	6,787	6,718	10,483	12,104
	添付件数	2,412	3,278	3,900	3,680	3,300	3,993	4,737	4,201	5,433
	割合 (%)	37.9	41.8	43.4	43.7	39.5	58.8	70.5	40.1	44.9
添付する理由	税理士の権利 (%)	41.6	37.1	35.4	34.4	35.3	35.2	31.0	36.8	36.9
	業務品質の向上 (%)	54.7	51.6	56.5	55.3	54.8	50.0	50.4	51.4	48.3
	業務範囲の明確化 (%)	44.2	44.8	33.2	37.0	33.9	37.1	35.2	33.0	35.8
	調査の省略 (%)	50.5	52.8	59.0	60.4	59.7	62.5	61.5	59.2	60.3
	顧問先に対するアピール (%)	30.5	32.3	36.9	35.9	31.8	33.7	30.1	32.5	34.2
	金融機関に対するアピール (%)	12.1	7.7	7.7	7.3	7.1	8.3	8.4	10.3	8.9
	その他 (%)	4.7	4.4	6.6	3.3	4.9	6.1	5.4	8.9	4.2
添付しない理由	添付する効果が不明 (%)	51.6	50.2	55.3	53.6	52.0	51.6	49.2	49.6	48.2
	時間や労力がかかり煩雑 (%)	47.2	45.0	48.2	54.6	52.6	54.6	51.6	52.1	50.2
	科目内訳書及概況書で十分 (%)	32.4	33.2	33.5	29.3	32.4	30.9	33.8	30.8	33.2
	報酬の請求が困難 (%)	26.0	26.4	27.0	29.2	26.3	29.9	29.3	31.3	31.0
	責任問題やリスク心配 (%)	22.8	20.4	22.2	22.4	21.7	23.2	20.7	21.2	19.9
	顧問先の選別化につながる (%)	4.8	4.5	4.6	5.0	5.1	5.2	4.7	4.6	2.4
	税務調査があった方が良い (%)	8.3	9.5	8.7	9.5	11.6	10.5	9.2	8.9	9.5
	顧問先の理解が得られない (%)	6.8	7.2	6.9	6.9	5.9	7.3	6.3	7.7	7.1
その他 (%)	8.1	5.3	4.7	7.5	6.6	7.5	5.4	8.8	8.4	

出所：東京税理士会（2010-2018）、647-743

（４） 判断が分かれる事項における書面添付制度

税理士法第 1 条には「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、納税者の期待にこたえ、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。」と規定されている。そして、「独立した公正な立場において」とは、税務に関する専門家として、自己の信念に基づく公正な判断と良識に基づき行動しなければならないということを表している（税理士法逐条解説）。

ところで、税務処理を行うにあたり、条文解釈、事実の当てはめ、適用等において、国税当局と判断が異なることは少なくない。そういった場合でも、税務に関する専門家としてその判断に自信を持って税務処理を行うのであるが、国税当局と判断が異なっているであろう事項を添付書面に記載するか、という問題が生じる。わざわざ記載し、国税当局に争いの種があることを知らせる必要はないように思う。しかし、争いのリスクを避けて作成された添付書面は、内容の希薄なものになることが予想される。これでは、そもそもの書面添付制度の趣旨から外れてしまうのではないだろうか。

また、自己の信念に基づく判断をすべきところ、争いのリスクを避けるため、国税当局の解釈・判断に寄ってしまう恐れもある。これは、税理士のあり方そのものを見失ってしまうことであり、あってはならないことである。

このように、書面添付制度を利用しようとする、争いのリスクを上げてしまったり、税理士の判断が保守的になってしまう可能性があり、その利用は慎重にならざるを得ないという問題がある。

（５） 第 30 条の書面と第 33 条の 2 の書面を提出した税理士が異なる場合

法第 30 条の書面（以下、「税務代理権限証書」という。）の税理士と法第 33 条の 2 に係る書面（以下、「書面添付」という。）の税理士が異なる場合は、法第 30 条の書面を提出している税理士から事前通知前の意見聴取が行われることとなる。

法第 35 条第 1 項において、「・・・当該租税に関し第三十条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対し、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない」と規定されており、事前通知前の意見聴取の対象となる税理士は、「当該税理士」つまり、現在、法第 30 条の規定による書面(税務代理権限証書)を提出している税理士ということとなる¹⁶。

書面添付の提出があった場合における意見聴取については、書面添付を提出した税理士(以下、「前顧問税理士」という。)と当該納税者がすでに業務委嘱契約等を解除しており、その後別に別の税理士(以下、「現顧問税理士」という。)と同契約等を締結していた場合には、現顧問税理士が意見聴取の機会を得ることとなる。しかし、納税者がその添付書面を所持していない場合もあり、現顧問税理士は前顧問税理士が記載した内容及びその真実性を図ることが困難であることが予想される。

その結果、意見聴取は税務行政側、現顧問税理士、納税者のいずれにとっても有益な機会とはならず、単に「書面添付制度に則って意見聴取の機会を付した」という形式要件を満たすためだけの機会となり、実質形骸化してしまう可能性がある。

(6) 無予告調査の場合の書面添付の必要性

国税当局が税務調査を行う場合、事前通知を行うか否かは、国税通則法に定められている。国税通則法第 74 条の 9 においては、事前通知として納税義務者に対し実地の調査を行う場合は当該納税義務者(税務代理人がある場合には当該税務代理人を含む。)に対してその旨を通知することを定めている。

しかし、国税通則法第 74 条の 10 では、事業内容等により調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認められるときは、事前通知を要しないこととなっている。また、書面添付がされている場合に意見聴取を行うか否かは税理士法に定められており、税理士法第 35 条では、同法第 33 条の 2 第 1 項又は第 2 項により添付書面を提出した者に対してあらかじめ日時場所を通知して調査する場合において、添付書面に記載された事項に関して意見を述べる機会を与えなければならないと規定している。税理士法第 35 条により意見聴取が行われるのは、あらかじめ日時場所を通知して調査する場合に限られるのであって、国税通則法第 74 条の 10 により事前通知を行わずに調査を行う場合は、意見聴取は行われないこととなる。

主に現金取引を営む納税義務者は、その決済手段から、上記国税通則法第 74 条の 10 という事前通知を要しないこととなる可能性が他の納税義務者に比して高いと考えられる。これらの納税者が無予告調査の対象となった場合には、たとえ書面添付を提出していたとしても、法第 35 条に規定する意見聴取は行われないこととなる。

税理士が法第 33 条の 2 の添付書面を提出したとしても、意見聴取さえ行われず無予告調査が行われた場合、結果として税理士の納税者からの信頼を失墜する可能性もある。

「税務の専門家である税理士の立場をより尊重する」とした課税当局側の言葉が意味をもたなくなる可能性もあるため、書面添付を提出した申告に対する無予告調査は課税当局側も特に慎重かつ配慮する必要があるのではないだろうか。

¹⁶ 「改正税理士法による新書面添付制度について(33条の2の書面及び35条の意見聴取)」税務通信 2787号(2003年09月15日)

第2節 書面添付制度は不要なのか

本章では、書面添付制度について、添付率の低さとその原因を検討してきた。上記で述べたように、書面添付制度は、懲戒処分リスク、その効果を実感することができないこと、また現金商売を行っている事業においては書面添付制度があまり効果的ではないのではないかという疑問が生じる等、多くの問題点を抱えていることが確認できた。

我々税理士が書面添付制度を利用する場合、書面添付制度の懲戒処分リスクを鑑み、制度の対象とする顧客は相当程度信頼できる関与先となるであろう。しかし、そのような関与先に税務調査が行われた場合でも税務的なリスクは低く、そもそも調査省略を強く望んでいないと思われる。また書面添付の作成自体が、税理士にとっては事務負担が増えることとなり、関与先では書面添付作成料として金銭的負担が増える可能性がある。さらに、税理士法第35条の「意見の聴取」が行われた後、税務調査まで移行した場合、先程の事務負担の増加及び金銭的負担の増加が、無駄に感じられてもおかしくはない。

では、本当に書面添付制度は不要な制度なのだろうか。日本税理士連合会のリーフレット¹⁷によると、書面添付制度のメリットとは、①税理士の社会的信用・地位の向上、②事務所の業務水準の向上、③申告書の質の向上、④調査の省略又は効率化、⑤税理士の責任範囲の明確化、⑥関与先の経営力の向上とあり、「書面添付制度は、税理士の権利であり、税務官公署に対して税理士の意見を表明できる機会が拡大した結果、関与先との信頼関係が深まり税務の専門家としての地位向上に繋がります。」とされている。

書面添付制度は、先人の税理士の努力により勝ち得た我々の権利である。次章では、書面添付制度の活用方法、そして、AIが台頭してくる未来における可能性を検討する。

¹⁷ 日本税理士連合会 HP「書面添付制度をご存じですか？ まずは1件からはじめましょう！」 https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/member/doc/shomentenpu_leaflet.pdf

第3章 AI の台頭と今後の書面添付制度

第1節 AI の台頭

OpenAI 社が令和 4 年 11 月に公開した ChatGPT は、公開 2 か月で世界のユーザーが 1 億人に達するほど急速に成長している。AI の時代が来ると言われ続けて久しいが、実際に AI に触れ、使用できるものとして公開されたことで、社会に震撼を与えることとなった。

論文冒頭にも述べたが、我々税理士業界においては、オックスフォード大学のマイケル・A・オズボーン准教授が平成 25 年に発表した論文『雇用の未来』において、AI の発展によって 10 年後に消える職業として「税務申告書代行者」「簿記、会計、監査の事務員」が上位にあげられている。あれから 10 年が経ち、令和 5 年の現在においては税理士の業務が AI にとってかわられている様子はなく、AI に仕事を奪われることはないと安心感すら持ちつつあったが、この ChatGPT の公開は我々の目を覚ますには十分なインパクトとなった。

青山学院大学名誉教授の三木義一先生も「会計処理や税額計算をするだけが税理士の仕事というのであれば、AI の処理にかなうわけではないので、さっさと市場から放逐されるだろう。しかし、税務は法律と会計が絡む領域で、将来の事業展開なども見据えながら、専門的な判断が求められる仕事であり、これが ChatGPT で代替されることはまだ見えていない。もっとも、ここ数年の AI の進展は想像を絶するほど早くなってきているので、上記の課題もできるようになるかもしれない。」¹⁸と述べている。申告書作成業務や経理業務など税理士の業務の大部分が AI に取って変わられることは、もはや疑いようのない事実であると言えるであろう。

この章では、AI により申告書が自動で作成されるようになった未来における問題点、それに我々税理士がどう関わっていくのか、その中で書面添付制度がどのような効果を発揮するのかを検討する。

第2節 AI による申告書の作成

現在、AI は急速に発展を続けている。今後 AI が発達していくことにより、会計ソフト（又は申告書作成ソフト）による申告書の自動作成のシステムが飛躍的に向上し、多くの納税者が税理士の手を借りずに申告書を一定の精度で作成できるようになると予想される。

国税庁が令和 5 年 6 月 23 日に発行した『税務行政のデジタル・トランスフォーメーション - 税務行政の将来像 2023 - 』においても、試算表作成までの過程はデジタルインボイスを活用し、Peppol（文書仕様やネットワーク等の国際規格）を導入することにより自動で作成することを目指している¹⁹。試算表から決算業務に関しては税理士が関与することを想定してはいるものの、Peppol によって全ての取引がデータ化されている状況において、決算業務や申告書作成業務はもはや AI の得意な分野とも言えるだろう。

そういった未来で考えられるのは、税理士が関与しない納税者が増加するという事態である。たとえば、将来的に AI を用いた申告書作成サポートシステムが完成した場合、個人事業主や規模の小さい中小企業などは経費削減のために税理士には依頼しないという手

¹⁸ 三木義一「AI と共生する税務～ChatGPT を中心として」月刊税理 2023 年 7 月号 巻頭言

¹⁹ 税務行政のデジタル・トランスフォーメーション - 税務行政の将来像 2023 -
<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/digitaltransformation2023/index.htm>

段を選べるようになる。それ自体に問題があるわけではないが、結果として、専門家の手を介しているものと比較して信用度の低い税務申告書が横行する可能性がある。そのすべてに税務調査を行い、国税当局が「税務申告に関する最終監査者」としての役割を果たすということであれば問題はない。しかし、現実的にはそれは不可能であり、申告納税制度における適正な納税義務の実現が困難となると予想される。

また、税務申告について専門家を介していないことで対外的な面で不都合が生じることが考えられる。前述のようにデジタルインボイスの普及により自動で決算書が作成され、そのデータを基にAIが申告書を作成した場合、完全に人の目を介することなく税務申告を完結することが可能となってしまう。金融機関で融資を受ける場合、直近の決算書や税務申告書などの書類が必要となるが、これらの書類が納税者によりAIを利用して作成されていた場合、金融機関や保証協会などは当該企業の事業内容を審査することが困難になるのではないだろうか。現在の会計業務では、決算書の作成から税務申告まで専門家に依頼することで一定の信用度を担保することができるが、AIに依存した未来の会計業務においては、別の方法で外部からの信用を得る必要がある。

AIの発展は納税者側の利点のみならず、行政としても行政運営の効率化・高度化を図ることから各種手続のデジタル化を推進しており、これは国税庁においても例外ではない。税務署側が収集した情報データの迅速な集計開示や、税務署から納税者への新たな迅速な通知手段など幾多も利点が予想される。しかし、様々な面で利便性向上や効率化が実現されていると言っても、それは適正な申告納税の実現とはイコールではない。書面添付制度を活用することでAIが台頭する未来において、いかにして適正な申告納税の実現を図り、税理士としての業務を行っていくかが重要である。

第3節 今後の書面添付制度

前章でみたように、書面添付制度はいくつかの問題点を抱えている。今後、AIが発達し、AIによる申告書が増えると予想される未来において、どのように活用されていくであろうか。第2節で挙げた問題点をふまえて検討する。

(1) 調査省略の割合とその認知度

第3章において、書面添付を行うことのメリットである調査省略が実感できないことを問題点として提起したが、この問題は、法人の申告の多くが税理士により行われている現在のものである。国税当局の調査によると、企業の法人税申告作業に関する税理士の関与率は89.5%²⁰とされているが、今後、AIによる申告書の作成が可能になると、税理士の関与率は減少することが予想される。しかし、AIにより作成された申告書に対する信頼度は、税理士が目を通して作成されるものに比べて低いと考えられるため、税理士が関与した申告書と関与していない申告書とでは、国税当局による取扱いが大きく異なっていくであろう。具体的に言うと、国税当局は、その信頼度の違いから税理士関与のない申告書に対して積極的に実地調査を行っていくと考えられる。さらに、税理士関与のない法人、税理士関与はあるが書面添付のない法人、税理士関与があり書面添付のある法人に区分し、それぞれの調査率および意見聴取率に差をつけて公表することで、書面添付制度のメリットである調査省略を、明確に数字で実感できることとなる。

書面添付制度に関するデータは国税当局において集計及び管理されているはずであるが、現在、情報開示請求をかけなければそのすべてを公表されることはなく、事務手続き等の負担を考えると個人で行うことは現実的ではない。今後、書面添付に関するデータがより多く開示されることになれば、納税者へのサービスの一つとして活用される可能性が

²⁰ 令和3事務年度国税庁実績評価書

高まることは間違いなく、税理士業界の新たな付加価値としての地位向上や信頼上昇にもつながると考えられる。

(2) 懲戒処分リスク

懲戒処分リスクについては、そのリスクを漠然と捉える税理士が多いことから、書面添付制度を利用しない理由として挙げられるのだと思われる。そこで、書面添付制度に関連する懲戒に該当する事例として税理士制度 Q&A²¹において以下のように掲載されているため、紹介する。

【事例】

税理士甲は、関与先である法人Aの法人税の確定申告に当たり、支払手数料に関する契約や支払事実が無いことを法人Aの代表者乙から知らされて認識していたにもかかわらず、乙からの要請を受けて架空の支払手数料を計上することにより、所得金額を不正に圧縮した真正の事実と反する申告書を作成した。

また、甲は、上記の申告書の作成に当たり、法第33条の2第1項の規定により添付する書面に「支払手数料について、その支払先とされた法人との契約内容等を検証し、金額の妥当性について審査した」旨の事実と異なる虚偽の記載をした。

【解答】

税理士甲は、支払手数料が架空であることを認識しながら、自らその架空の支払手数料を計上して申告書を作成したことから、「故意に真正の事実と反して税務書類の作成をした場合」に該当します。

また、税理士甲は、法第33条の2第1項の規定により添付する書面に記載した内容の全部が事実と異なっていることをあらかじめ知っていたことから、「第33条の2第1項の規定により添付する書面に虚偽の記載をした場合」に該当します。

なお、この場合の懲戒処分の量定は、不正行為の種類の異なるものが2つあるため、それぞれの不正行為について算定した量定を合計したものを基本とすることとなります。

(3) 税理士からの一方通行ではない

書面添付制度の趣旨は国税庁ホームページ「税理士法のQ&A」²²にもあるように、「税務の専門家である税理士の立場をより尊重し、税務執行の一層の円滑化・簡素化を図るため、平成13年度税理士法改正により従来の制度が拡充されたもの」とされている。書面添付制度により税務執行の一層の円滑化・簡素化を図るためには、添付書面の記載内容を充実させることが重要である。なぜなら、記載内容によって納税者の事業実態を把握することで、実地調査等をしなくても適正に申告を行っているとして国税当局が判断できるからである。

現在、税理士が添付書面を提出しても意見聴取とならなければ、その記載内容について良し悪し含めなんらの返答はされない。つまり、税理士は、自身の作成した書面の内容が、税務執行の一層の円滑化・簡素化に繋がる有用なものであったかどうか分からないままなのである。書面添付制度を有効に活用するには、提出された添付書面の記載内容について、国税当局より具体的な回答・評価を行うか、若しくは、税理士からの問い合わせができるような制度とすることが望ましいと考える。

意見聴取後の連絡は、調査の必要がないと認められた場合、原則として税理士に対して現時点では調査に移行しない旨の連絡を「意見聴取結果についてのお知らせ」により行わ

²¹ 税理士制度のQ&A 問6-15

<https://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/zeirishiseido/qa/index.htm>

²² 税理士制度のQ&A 問4-1

<https://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/zeirishiseido/qa/index.htm>

れる。これはあくまで税理士に対しての連絡であり、納税者に対しては、意見聴取が行われたこと及びその結果調査へ移行しないこと等の連絡がされることはない。

また、調査省略の通知について、書面添付制度は税理士の権利であり、その権利を行使した結果として調査省略になったのであれば、結果報告は当該税理士にされるというの理解できる。しかし、その調査の対象であったのは、あくまで納税者であり、また、納税者にとって実地調査を受けるという事は、精神的にも時間的にも大きな負担である。そこで、実地調査の負担が書面添付制度を活用することで解消できる可能性があることを、納税者に知ってもらうため、「意見聴取結果についてのお知らせ」を納税者へも通知することが効果的ではないだろうか。納税者が書面添付制度を知り理解することで、添付率の向上も期待できるであろう。

(4) 判断の分かれる事項における書面添付制度

国税当局と判断が分かれるであろう事項について、わざわざ添付書面に記載をする税理士は少ないであろう。これが、書面添付制度の利用率が上がらない原因のひとつとなっている。しかし、今後、デジタルインボイスの利用が広がりデジタル化が進んだ未来においては、記載事項についての考え方も変化してくるであろう。デジタル化が進むと、納税者の取引状況や事実関係といった判断材料となるものが、国税当局も把握できるようになることが予想される。これまでは、その判断材料自体をわざわざ記載しないとしていたところ、国税当局もその事実をすでに把握していることとなるのである。そうであるならば、国税と判断が異なるであろう事項については、あらかじめその判断を行った論拠を積極的に記載すべきである。むしろ、記載しないことこそ争いの種となってくるのではないだろうか。つまり、これまでは争いのリスクを避けるため記載しないという消極的な考えであったが、今後は自身の考えを伝えるために記載するという積極的な考えになってくるのであり、書面添付制度の本来のあり方となっていくであろう。

(5) 第30条の書面と第33条の2の書面を提出した税理士が異なる場合

前述した通り、法第30条の書面を提出した税理士と、法第33条の2の書面を提出した税理士が異なることは、税理士業務としては往々にして存在する事案である。このような場合に制度の形骸化を防ぎ、添付書面にかかる意見聴取を有益な機会とするためには、事前に前顧問税理士が作成した添付書面について提示をするとともに、聴取内容の概要を通知することが必要であると考えられる。これらの事前提示を受けることで、現顧問税理士は意見聴取及び実地調査について納税者と協力してスムーズな対応をすることが可能となる。

しかし、法第30条の書面を提出した税理士が、意見聴取を受けるという規定がこの問題を引き起こしているのであり、法第30条と法第33条の2との位置付けを整理することが必要ではないだろうか。

(6) 無予告調査の場合の書面添付の必要性

無予告調査とは、事前通知を行うことによって「違法又は不当な行為を容易にし、正確な課税標準等又は税額等の把握を困難にするおそれその他国税に関する調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがあると認められる」場合になされるものである。前述の通り、国税通則法第74条の10のいわゆる「無予告調査」の場合には、意見聴取は予定されておらず、意見聴取制度の意義を薄めてしまっているかのように感じるかもしれない。前掲の東京税理士会の書面添付制度に関するアンケートにもあるように、書面添付を行うメリットを意見聴取による調査省略と考える税理士が多いため、無予告調査の可能性が高い現金商売を行う事業者等に対して書面添付を行うことに意義を見出すことは非常に困難となっている。

しかし、大前提として、税理士が書面添付を作成する場合、その事業実態を定期的に確認し相当のレベルで精査したうえで申告書を作成することになる。税理士が懲戒処分のリスクを抱えながら、税務の専門家としてその税務申告に書面添付制度を利用した場合においては、当該納税者について「調査の適正な遂行に支障を及ぼすおそれがある」と判断されることは考えにくいのではないだろうか。

その申告内容の正確性を担保する難易度が高い業種だからこそ税理士による保証が重要になってくるのであり、税理士が書面添付により信頼性の高い税務申告書を保証し続けることで、無予告調査の必要がなくなる未来はおおいに考えられる。

第4章 書面添付制度と保証業務

第1節 書面添付制度による税務監査の可能性

書面添付制度のメリットを調査省略と考える税理士は多く、また、国税当局や日本税理士会による制度紹介でも調査省略が強調されているように感じる。これは、平成13年の改正で意見聴取が規定され、書面添付制度の有用性が高まったとされているからであろう。ここでは、平成13年改正以前の書面添付制度の経緯から、書面添付制度に求められた役割、及びその可能性を検討する。

(1) 書面添付制度の経緯

昭和24年、シャープ勧告第1次報告書において「納税者の代理」と題して次の勧告がなされている。『適正な税務行政を行うためには、納税者が税務官吏に対抗するのに税務官吏と同じ程度の精通度をもってしようと思えば、かかる専門家の一団の援助を受ける必要がある。したがって、税務代理士階級の水準が相当に引き上げられるが必要である。』

当該勧告を受けた日本政府は、当時税務行政を担っていた税務代理士の業務水準を大幅に改善するため、高度の法律知識と会計技術を有する専門職業家として、税務官公署に対して提出する財務諸表等について証明を行うことを業とした「税務公証士（仮称）」を新たに加え、現行税務代理士と両建てで申告納税制度の普及を進めることを打ち出した。しかし、その後、昭和25年シャープ勧告第2次報告書において、税務公証士について『申告書を法律的に正しいものとして認証することは、納税者の代理者本来の職ではない。

（中略）申告書の正確さを確かめることは、税務行政の問題であって、私的団体に委任することはできない』とし、『申告書、帳簿及び記録に従った正しいものとし認証する資格のある税務公証士のような新しい職種の納税者の代理者を設けることは、望ましくないように思われる』とその資格を否定した。

結果として、昭和26年に創設された税理士法においては、税務公証士の創設案は見送られることとなった。しかし、税務専門家が税務官公署に提出する財務諸表等を証明する業務を行う法律案の検討について、当時すでに行われていたということがわかる。そして、見送られた当該証明業務は、その後の税理士法改正要望書等において、再度提案されることとなる。

昭和28年、日本税理士会連合会（以下、日税連）は『税理士法第2条中に「税務計算の監査及び証明をすること」を加えること』とする陳述書を国会並びに関係官庁に提出した。さらに同年、陳述書の税務監査の部分に具体的事項を加えた要望書を関係省庁に提出した。このような経緯に鑑み、国税庁は諸要望を取り入れた税理士法改正案を作成し大蔵省側と交渉にはいった。その試案のうちの 하나가「税理士は課税標準又は税額の計算の適否について監査証明することを業とすることができる」というものであった。

しかし、試案に対して大蔵省側は「税務書類の監査は税務官公署が最終監査を行うものである」と否定的な見解を示している。さらに、昭和38年の税制調査会「税理士制度に関する答申」においても税務監査を税理士業務に追加する必要性が否定されている。この中でも税務書類の適否は税務官公署が判断するものでありそれ以外の者に税務監査権限を与えることは適当ではないという理由で否定されている。なお、本答申では、現行制度において既に存在する書面添付制度を活用することで、正確な申告書の作成・提出が可能となり、税務行政の円滑化が図られると指摘しており、その利用を促している。

税理士法制定以前から、最終判断を担当するべきは税務官公署であるとの理由で税理士による税務監査を一貫して否定してきた。しかし、税務書類の最終判断が現行の税務行政で税務監査が行われていると言えるのだろうか。最終的な税務監査に該当する業務は、税

務署による実地調査と考えられるが、以下の表に示す通り²³、法人税の実地調査率は3.3%以下での推移となっている。実地調査には多くの時間が必要とされ、税務署の人員の規模からも、実地調査率を大幅に向上させるのは困難と思われる。また、実地調査率の推移を考慮すると、税務署が実地調査率の向上を目指している方針を明確にしているわけではなさそうである。このような背景から、現行の税務行政は税務監査の義務を適切に果たしていないと考えられ、納税者の納税義務が適切に遵守されていない部分が見逃されている可能性がある。この状況は、租税公平主義の観点からも望ましいものとは言えない。

	(単位: 千)					
年度	平成28年度	平成29年度	平成30年度	平成31年度	令和2年度	令和3年度
申告件数	2,861	2,896	2,929	2,949	3,010	3,065
実地調査件数	97	98	99	76	25	41
実地調査率	3.3%	3.3%	3.3%	2.5%	0.8%	1.3%

このように、税務専門家による監査及び証明業務については、税理士法創設前から議論が行われてきている。それは、申告納税方式が、租税法に基づいて納税者自らが課税物件・課税標準等租税に関する一切の事情を自ら明らかにし、かつ、自ら納税の義務を確定するという制度であり、この申告納税方式の本格導入にあたり、税務専門家による監査及び証明が必要であると考えられたからであろう。むしろ、税務専門家による監査及び証明業務が認められないままで、納税義務の適正な実現は図れるのであろうか。

(2) 保証業務としての税務監査（税務専門家による保証の重要性）²⁵

昭和28年、国税庁は日税連等の諸要望を取り入れた税理士法改正試案を作成し大蔵省側と交渉にはいった。その試案のうちの一つが「税理士は課税標準又は税額の計算の適否について監査証明することを業とすることができる」というものであった。しかし、試案に対して大蔵省側は「税務書類の監査は税務官公署が最終監査を行うものである」と否定的な見解を示している²⁶。申告納税方式において、「税務書類の監査」とは、単に提出された申告書や決算書を精査することではなく、申告の基礎となった帳簿書類や証憑書類を調査する実地調査のことであると考えられる。しかし、全ての納税者に対して実地調査を行うことは不可能であり、現状、全ての納税者に対して「税務書類の監査」が行われていないことになる。これでは納税義務の適正な実現はできない。

そこで、税理士の出番である。税理士は、顧問先の日々の会計処理について証憑書類の確認や聞き取りにより、チェックし指導する立場にある。帳簿や必要書類の管理についても同様である。また、当然のことながら税務の専門家として、適正な税務処理を行うよう指導する立場である。つまり、税理士は顧問先の会計処理及び税務処理について、十分に理解しその適正性を保証することができるのである。

そして、税理士法第1条には、「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。」とあり、税理士が独立した公正な立場であることがわかる。独立した公正な立場から租税正義に従って税理士が行う保証だからこそ、信頼性が担保されるのである。

このように、税務の専門家である税理士が、書面添付制度により税務及び会計に関する保証をすることで、国税庁による税務書類の監査（実地調査）が行われなくても、納税義

²³ 国税庁『法人税等の調査実績の概要』（2018 - 2022）

²⁴ 国税庁『法人税等の申告（課税）実績の概要』（2018 - 2022）

²⁵ 書面添付制度の歴史的経緯とその役割 - 税理士による税務に関する保証業務 - 小川晃司

²⁶ 日本税理士会連合会「税理士制度沿革史 増補改訂版」1987年

務の適正な実現を図ることができる。また、より精度の高い保証となるように、顧問先とこれまで以上に綿密な打ち合わせを行ったり、社内システム等を見直したりすることで、納税者自身の納税意識が高まることも期待できるであろう。

以上述べたように、税理士の書面添付による保証は信頼性が高く、「税務書類の監査」が全ての納税者に行われていない今、非常に重要な役割を担っていると言える。また、税理士法第 35 条には、「税務官公署の当該職員は、第 33 条の 2 第 1 項又は 2 項に規定する書面が添付されている申告書を提出した者について、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、当該租税に関し第 30 条の規定による書面を提出している税理士があるときは、当該通知をする前に、当該税理士に対して、当該添付書面に記載された事項に関し意見を述べる機会を与えなければならない。」と規定されている。この意見聴取の規定は、税理士法第 33 条の 2 の規定と一体として形成・運用される制度であり、税務の専門家としての立場を尊重して付与された税理士の権利の一つとして位置づけられる²⁷。事前通知前の意見聴取により、申告内容に疑義がなくなった場合には、帳簿調査に至らなくて済むこともあり、その意義は税理士にとっても納税者にとっても大きいものであると言える。

第 2 節 税理士としての保証業務の可能性

第 1 節において、税務専門家による保証の重要性は確認した。では、書面添付制度を税務監査と捉えた場合、保証業務である税務監査は保証業務の要件を満たすのであろうか。今後、AI 化が進み税理士の関与しない申告書が増加することを前提に検討していく。

(1) 保証業務

企業会計審議会が平成 16 年に公表した「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組に関する意見書」²⁸では「保証業務とは、主題に責任を負う者が一定の基準によって当該主題を評価又は測定した結果を表明する情報について、又は、当該主題それ自体について、それらに対する想定利用者の信頼の程度を高めるために、業務実施者が自ら入手した証拠に基づき基準に照らして判断した結果を結論として報告する業務をいう。また、保証業務は、保証業務リスクの程度により、合理的保証業務と限定的保証業務に分類される。合理的保証業務では、業務実施者が、当該業務が成立する状況のもとで、積極的形式による結論の報告を行う基礎として合理的な低い水準に保証業務リスクを抑える。これに対して、限定的保証業務では、合理的保証業務の場合よりは高い水準ではあるが、消極的形式による結論の報告を行う基礎として受け入れることができる程度に保証業務リスクの水準を抑える。」と定義されている。

また、保証業務を実施する前提として、以下が挙げられる。

- ①業務実施者は、職業専門家としての倫理を遵守し、かつ、業務の遂行に当たっては独立の立場から公正不偏の態度を保持し、さらに、自らの業務を遂行するための専門的な技能や知識を有し、品質管理に関する業務規範に服することが求められる。
- ②業務実施者は、保証業務の受託に当たり、前項の業務実施者に関する要件に加え、想定利用者の範囲やニーズの内容、主題に責任を負う者の特徴、契約の条件、主題の性格、基準の特徴、入手可能な証拠、報告の方法等について、保証業務を適正に遂行できるものであるかを判断することが求められる。

²⁷ 日本税理士会連合会「税理士法逐条解説 7 訂版」 2016 年

²⁸ 財務情報等に係る保証業務の概念的枠組に関する意見書（平成 16 年 11 月 29 日企業会計審議会）

③業務実施者は、保証業務について要請される要件及び保証業務の実施に関する基準に準拠して適切に業務を行わなかった場合の責任を負う。通常、限定的保証業務における実施手続は、合理的保証業務の場合よりも限定されるため、業務実施者の責任となる範囲も制限されることになる。では、税理士は職業専門家として上記のような保証業務を行うことは可能なのであろうか。

(2) 税理士としての保証業務

企業会計審議会が2004年(平成16年)に公表した「財務情報等に係る保証業務の概念的枠組に関する意見書」では、保証業務は、業務実施者、主題に責任を負う者、想定利用者の三当事者が関わることにより成立するとしている。そのうえで、業務実施者は、独立した立場から公正不偏の態度を保持することが最も重要とされ、自らが主題に責任を負う者及び想定利用者となることはできないと厳格な独立性の堅持を業務実施者に係る最も重要な要件とした。税理士は、税理士法第1条「税理士の使命」において、税務に関する専門家として独立性と公正性が求められており、その意味で、精神的独立性を十分に満たすと考えられる。ただし、納税者の税務書類の作成を税理士が代理している場合に、税理士も、主題に責任を負う者に含まれると判断されるときは、精神的独立性を形式面から担保する外観的独立性については、満たさないと考えられる。

一方で、法第33条の2第2項についてはどうであろうか。法第33条の2第2項の業務は、他人の作成した税務申告書を審査した場合において、その審査した事項等についてその内容を記載するものであり、精神的独立性はもちろん外観的独立性を満たすこととなり、正に保証業務と位置づけられるものである。つまり、第1項の書面添付は、税理士自身が作成した税務申告書についての保証業務であり、外観的独立性は保持していないが、税務に関する専門家として独立した公正な立場で行われているという点で、信頼性は担保されていると考えられる。そして、第2項の書面添付は、他人が作成した税務申告書についての保証業務であり、独立性の観点からも税務監査と言っていいであろう。「税務監査」という位置づけであると考えるのであれば、監査基準を設け、保証内容、保証対象及び報告書の形式を厳密に定めることが適切であると考えられる。

添付書面制度の重要性、有用性を考えると、その提出による効果を「意見聴取の機会を与えられる」以上のものとすることも未来の適正な申告納税のための手段の一つになるのではないだろうか。書面添付制度は税理士に対して特別な権利が与えられていることを示す規定であり、税理士が税務の専門家として特別な立場にあることを示している。

税理士が「監査」し、「保証」をするという新たな役割を担うことで、書面添付制度がさらなる有用性を持ち、税理士としての仕事がAIに奪われるかもしれない10年～20年後においても重要な社会的役割を担い続けることが期待できる。

おわりに

今後、税務行政を含めた社会全体のDX化が進むことにより、会計業務及び税務申告に関する業務の大部分が税理士以外によって行われることになる可能性が高い。「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像 2023ー」においても、給与情報等の自動入力の実現による申告手続きの簡便化やキャッシュレス納付の推進、年末調整手続きの簡便化を掲げており、これらに関する業務は近い将来のうちに我々の仕事ではなくなるだろう。もちろん税理士として行う業務はこれら以外にも多岐にわたるが、我々は今までとは違う形で仕事に付加価値を見出していかなければならなくなる。

本稿でも述べた通り、DX化やAIの進歩は様々な面での利便性の向上や効率化をもたらすことになるが、適正な申告納税とイコールではない。納税者がAI等を活用することにより税理士以外が作成した税務申告書類が増加し、申告書作成の過程や根拠が曖昧になることが予想される。そういった未来において適正な申告納税を実現するためには、税理士が独立した公正な立場からその申告内容について責任を持って行う保証は必要不可欠であり、今まで以上に重要な意味を持つこととなるのではないだろうか。その保証と呼べる制度こそが書面添付制度であり、税理士にのみ与えられた権利である。

現在でも書面添付制度を利用している場合には、実地調査省略の可能性その他の税務に関するメリットだけでなく、優遇金利の適用を受けることができる金融機関や保証料を割り引く保証協会も存在し、国税当局以外にも申告書に対する信用度を高める働きが期待できる。しかし、いくつかの問題点があることによってそのポテンシャルを十分に発揮できずにいるのが現状である。

今年度の名青税制度部で書面添付制度が研究テーマになることが決まってから多くの税理士に制度について質問を試みた。その結果、ほとんどが「書いたことがない」もしくは「1、2件は提出している」という消極的な回答であった。添付率を見てもわかる通り、書面添付制度によるメリットよりも事務負担の増加や懲戒の可能性などのデメリットが大きいという意見が大勢を占めている。しかし、懲戒のリスクに関しては、実際に書面添付制度に関連して懲戒処分となった事例はほとんどなく、制度の詳細が十分に理解されていないということが添付率の低さの一因となっているようにも考えられる。

税理士業界に限らず様々な分野でAIは切っても切り離せない関係になっていくと考えられる現代において、AIでは代替することができない業務として書面添付制度が既に存在するにも関わらず、有効活用されていないことは大きな問題である。名青税で活動する若手の税理士としては、10~20年後の自分たちの仕事のためにこういった問題に対しては積極的に声を上げていくべきではないだろうか。

AIの急速な発展が確実におとずれる現代であるからこそ、納税者への更なるサービス向上及び適正な申告納税のために書面添付制度を積極的に活用し続けるべきであり、ひいては、未来の税理士業界、税理士業務を守るための大きな武器なる可能性を秘めていると考えられる。

令和5年度 名青税制度部

担当副会長	池田	大志
部長	各務	豊
副部長	安部	圭祐
	片野	晋次
部員	浅野	要
	伊藤	高志
	岩田	賢司
	梅原	光一
	岡田	佳子
	加古	涉
	川合	俊一
	小泉	章裕
	小島	啓嗣
	小島	隼人
	杉山	隆英
	妹尾	明宏
	田邊	聡
	平	慎之佑
	深谷	大輔
	福島	正晃
	前田	侑基
	水野	貴郎
	宮川	加奈子
	八橋	多美絵
	柳橋	健
	山田	真也
	山根	良太
	山本	祥嗣
	吉田	佐予