

【会計・税制分野】

◆優秀

「米国における租税専門家の責任と倫理に関する考察」

小田 智典（TMI 総合法律事務所 弁護士）

---

本論稿は、アメリカ合衆国における租税専門家の責任と倫理についての議論状況を検討し、その日本法への示唆を提示するものである。特に、アメリカにおいて、弁護士・公認会計士をはじめとする租税専門家が負う責任と倫理の内容及び水準についての議論の前提として、これらの専門家が租税制度に対する義務（Duty to the system）を負うと考えるか否かに関する見解の対立が存在する。本論稿は、この見解の対立が、納税申告書の作成段階、税務代理段階及びタックスプランニング段階のそれぞれにおける責任と倫理に違いをもたらすことを明らかにする。

本論稿では、まず、第一章において、日本法の現状について紹介し、本論稿の検討課題を設定する。日本においては、これまで、租税専門家の倫理及び行為規範に関する分析が乏しかった。これに対して、アメリカにおいては、租税専門家の倫理は一般の法曹倫理とは異なった内容を持つ可能性があるという議論が形成されてきた。そこで、本論稿は、自主的な申告納税制度においては、納税者の納税申告書が正しいことが前提とされており、納税申告書の作成段階、税務代理段階及びタックスプランニング段階において租税専門家が置かれる状況は、一般的な民事における契約書作成や争訟において弁護士等の専門家が置かれる状況と異なるため、その役割、ひいては責任及び倫理の内容が異なる可能性があるという問題意識から、アメリカ法を検討の対象とする。

第二章において、租税専門家の責任と倫理についての総論的な検討を行う。アメリカにおいては、1950年代以降活発化した「Duty to the system」を巡る議論を中心として、租税専門家が置かれている状況に応じて、その負うべき責任・行為規範をどのように理解するかについての基礎理論が存在する。そこで、まず、第一節で、アメリカの租税専門家に関する規制の内容を紹介した上で、第二節第一款において、アメリカにおける租税倫理の発展の歴史を紹介し、第二節第二款において、納税申告書作成及び税務代理段階の場面で租税弁護士が租税制度に対する義務（Duty to the system）を負うという考え方、及びこれに対する学説の評価を示す。

第三章において、租税専門家の責任と倫理について、アメリカにおける租税専門家の過誤訴訟の事例を紹介するとともに、納税申告書作成段階、税務代理段階及びタックスプランニング段階において租税専門家が置かれる利害関係を分析した上でその行動準則を検討

する。納税申告書作成段階においては、租税専門家は内国歳入庁と敵対的構造にあるという見解がある一方で、ハーバード大学の **Wolfman** は非敵対的構造だという見解を示している。他方で、イエール大学の **Bittker** は、このような対立軸を採用せずに、租税専門家は誠実な意見表明をする義務があるという見解を示す。税務代理段階においては、租税専門家は敵対的当事者として内国歳入庁と対峙するが、その際にも内国歳入庁に対して一定の義務を負う見解があることを示す。タックスプランニングの場面では、納税者がこれから取引等を行い、事実関係を構築することから、租税専門家が納税者に助言する選択肢の範囲が広く、その責任がより重くなる可能性があるため、その行為準則を画することが重要であると考えられる。

第四章において、第二章及び第三章のアメリカ法の検討を踏まえ、日本法への示唆を探る。租税専門家の責任・倫理の内容については、アメリカ法の検討が参考となると考えられ、また、課税庁又は専門職団体による統一的な行為規範の公表が望まれる。