

I 問題の所在

本件では、税理士の民事上の責任を問う前提として、税理士はどのような注意義務を負うものか（上記(1)の問いに対応）、助言・説明義務（上記(2)の問いに対応）及び前提事実の調査・確認義務（上記(3)の問いに対応）という税理士の負うべき義務全体を俯瞰した上で、かかる義務違反によって依頼

者に損害が生じた場合の民事上の責任につき、その範囲を画する機能を有するものとして、因果関係（上記(4)の問いに対応）の範囲について考える。

また、税理士の負う民事責任としては、被用者の行為に関する使用者責任も考えられることから、依頼者から直接依頼を受けた所属税理士の行為に係る使用者責任として、平成26年の税理士法改正（以下「平成26年改正」という。）により、所属税理士が、他人の求めに応じて自ら依頼を受けて税理士業務に従事できることとなったこと（以下「直接受任」という。）に係る使用者である税理士等の責任（上記(5)の問いに対応）について検討する。

税理士は、その業務として、他人の求めに応じ、租税に関し、税務代理、税務書類の作成及び税務相談を行うこと（税理士法2条1項）、及びこれらの業務（「税理士業務」と総称される（同条2項）。）に付随して、財務に関する事務を業として行うことができる旨規定されている（税理士付随業務と称される（同条2項）。以下、税理士業務と併せて「税理士業務等」という。）。税理士は、他の税理士又は税理士法人の補助者として、税理士業務等に従事することもできる（かかる補助者となる税理士は、「所属税理士」⁽¹⁾と称される。同条3項）。

平成26年改正においては、税理士の業務等に関して、申告納税制度の円滑かつ適正な運営に資するよう、税理士に対する信頼と納税者利便の向上を図る観点から、見直しが行われた⁽²⁾。税理士の業務遂行への信頼が高まるということは、税理士が依頼者に対して負うべき責任やリスクが増大しているものといえる。平成26年改正を待つまでもなく、近年、税理士にとって、納税者との間の紛争も増え、税理士の民事責任に係る判例も多々出されている⁽³⁾。そこで、上記事例を前提として、まず、依頼者から税理士業務等を受任する内容の契約（以下「税理士業務契約」という。）に基づく税理士の法的義務の範囲⁽⁴⁾（下記II）及びその義務違反時における債務不履行責任と不法行為責任（下記III）を概括する。そして、税理士の業務に係る損害賠償責任の範囲は如何に画されるものか、因果関係の範囲と機能（下記IV）を整理し、併せて、平成26年改正を踏まえた所属税理士に係る使用者責任（下記V）について

論じ、税理士の業務が適正に遂行される上で、最近の裁判例⁽⁶⁾を前提として、上記事例及びその題材とした裁判例につき法的観点から検討する。なお、本件の事例は、公刊された判決である東京地判平成25年2月20日（判タ1411号（2015）328頁。以下「本原判決」という。）及び本原判決を棄却・取消した控訴審判決⁽⁶⁾（以下「本控訴審判決」という。）を題材としたものである。

II 税理士への依頼に基づく税理士の義務の範囲

1 依頼者との間の契約と義務の範囲

税理士は、依頼を受けて、依頼者の納税義務の適正な表現を図るべく、税理士業務等を行うもので、依頼者との間の税理士業務契約は、委任契約乃至準委任契約（民法643条、656条）と解されている⁽⁷⁾。即ち、税理士業務契約は、税務申告等の法律行為及び法律行為以外の事務の委託を受ける内容であるため、その法的性質は委任乃至準委任に該当する。委任契約において、受任者は、委任の本旨に従い、善良な管理者の注意をもって、委任事務を処理する義務、いわゆる善管注意義務を負う（民法644条）。なお、民法で、委任契約は原則として無報酬と規定されており（民法648条1項）⁽⁸⁾、善管注意義務は報酬の有無を問わず、成立するものとされる。税理士の責任に係る裁判例でも、無償で相続税の修正申告手続きをした税理士が、延納申請を助言・指導しなかったことにつき、注意義務違反となる旨判示した例がある⁽⁹⁾。

もともと、税理士と依頼者との間の契約関係の法的性質が委任乃至準委任であるということのみをもって、その法律関係が全て規律されるものでもなく、また、税理士法での規制も相まって、税理士は依頼者に対してどのような義務を負っていると考えべきかということを具体的に検討する必要がある。

そこで、税理士業務等に係る義務の範囲を考えるに際して、税理士業務契約に基づいて直接生じる税理士の義務の範囲を述べ、税理士業務契約に規定

される範囲外にも税理士法に基づいて生じる税理士の義務があるのかということ、それぞれ項を分けて検討する。税理士業務契約に基づいて生じる税理士の義務の範囲としては、具体的には、まず、①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義務と、②依頼者の利益に適合するよう遂行する義務についての議論を踏まえた上で、③税理士業務契約に基づく税理士業務等の遂行上必要になる、前提となる事実を調査・確認する義務の範囲、及び④これらに係る内容の説明・助言義務⁽¹⁰⁾の範囲につき、税理士業務契約には直接明確に規定されていないとしても、善管注意義務を根拠として、本件の事例に即して同契約に基づく義務に含まれるものかという点を考える。

(1) 法令に規定された納税義務の適正な実現を図る義務

まず、税理士の義務は、依頼者から依頼を受けた業務についての責任を負うものであることから、その内容は、依頼者との間の税理士業務契約に規定されることになる。その税理士業務契約に基づく税理士業務等の中核は、租税法令の許容する範囲内で、納税義務の適正な実現を図ることである。そのため、税理士の上記の善管注意義務において、納税義務の適正な実現を図るために、法令遵守義務が内包されているものと考えられる。

そして、税理士は、税務に関する専門家として、税理士業務契約に基づく注意義務としても高度な注意義務⁽¹¹⁾が課されるものと解されている。そのため、税理士は、かかる専門家として通常備えている注意義務を基準として、その責任を負う。(なお、専門家責任の詳細については、以下IIIの2でまとめて論ずる。)

もともと、実務においては「納税義務の適正な実現」に該当するか否かの範囲が不分明になるような場合が想定されうる。具体的には、納税者の行う行為が、適法な節税にあたるか、それとも租税回避⁽¹²⁾に該当するかは、必ずしも明らかではないことが挙げられる。しかし、租税回避として課税当局により否認、即ち租税法上当事者が用いた法形式を無視し

て、通常用いられる法形式に対応する課税要件が充足されたものとして課税されれば⁽¹³⁾、納税者の意図していた納税義務の範囲以上の負担が「納税義務の適正な実現」として必要になる可能性が高くなる。そこで、税負担軽減を意図して、通常用いられない法形式を採ることを税理士が勧める場合には、当該税理士には、その否認されるリスクの程度に応じて、より高度な注意義務が課されるものと解される。また、そのリスクの内容についても、税理士は、その義務の重要度に応じて、詳細に分析・検討することを要する。

(2) 依頼者の利益に適合するよう遂行する義務

税理士は、納税義務の適正な実現を図るに際して、依頼の趣旨に従って依頼者の信頼に応えるべく、依頼者の利益に適合するよう事務処理を遂行する義務を負う。具体的にいえば、税理士は、依頼された事務の処理にあたり、その事務処理の方法、事務の範囲などについて依頼者の指示があればそれに従い、依頼者の指示がなければ自己の裁量によって依頼の趣旨に沿うように当該事務を処理する必要がある⁽¹⁴⁾。そして、依頼者の指示が適切ではないことが分かった場合につき、裁判例では、依頼者に不適切な点を指摘し、これを正し、適切なものに変更させるなど、依頼の趣旨に従って依頼者の信頼に応えるようにしなければならない旨判示されている⁽¹⁵⁾。

もともと、このような依頼者からの指示が有るか否かを問わず、税理士業務においては、依頼を受けた仕事の範囲や、その事務処理をすべき限度がどこまでであるのか、という点が明確ではない事例も少なくない。この点で、東京高裁で、事例判断としてではあるが、相続税修正申告の事務を委任された税理士の付随的義務として、相続税が納付できない場合の延納許可申請の手続をするか否かについても確認する義務があると認められた裁判例⁽¹⁶⁾が参考になる。当該裁判例では、「税理士は税務の専門家であるから、税務に関する法令、実務の専門知識を駆使して、依頼者の要望に適切に応ずべき義務がある」ということを前提として、上

記の付随的義務の存在を導き出したものである。かかる裁判例を踏まえると、依頼者の利害損失に影響を及ぼす程度とその可能性などの事情にもよるが、ある程度重大な結果が生じうる可能性があり、それを税理士が知り又は知り得た場合には、依頼者の利益に適合するよう税理士業務等を遂行する義務という、幅広い付随的義務を税理士が負っていることになる点に留意を要する。なお、当該裁判例では、税理士報酬が無償であることが指摘されていたが、無償であっても受任した業務については、その依頼を受けた業務の範囲自体は狭く解される⁽¹⁷⁾ことはありえても、当該業務に係る注意義務自体を免じられることはなく、責任が生じうることは、上記裁判例でもその前提とされている。

(3) 説明・助言義務

税理士は、納税義務を適正に実現するという責務を委嘱されており、法令に規定された納税義務の適正な実現のために必要な説明を行う必要がある。そして、税理士は、税理士業務契約に基づき、依頼者に対して、その納税義務の適正な実現とその利益に適合するために必要な範囲で、説明を行うべき義務⁽¹⁸⁾を負っているものと考えられる。なぜなら、依頼者から依頼を受けた税理士の業務は、租税法令の正しい解釈により適正な納税義務を実現し、依頼者の利益に適合するよう税理士業務等を遂行することであり、それが税理士業務契約の本旨であるといえるところ、複雑かつ難解な租税法令に基づく納税義務につき、納税義務者の正当な利益を図るためには、申告や納税にあたって、租税法令の趣旨や適用の条件等につき、納税義務者に必要な説明を行うことが不可欠であるためである。依頼者の利益に適合する範囲の説明義務の具体例としては、受任義務の遂行上、依頼者により有利な方法があり得る場合や課税上のリスクがある場合に、それらに関する説明（助言・指導を含む。）が挙げられる。

なお、税務通達に反する税務処理を、税理士が法令の内容に従っているものと判断して選択した場合には、その説明・助言義務を十分に履践

することが不可欠である。なぜなら、税務行政が基本通達に基づいて行われている現実からみると、税務通達に反する税務処理を行った当該具体的事案について、当初の見込みに反する結果となるリスクも十分予想されるものであり、債務の本旨としての説明義務という位置づけからは、その目的となる本旨に従った依頼者の利益は、適正な納税義務の実現である以上、依頼者にそのリスクを事前に十分に理解させる義務があるものと解されるからである⁽¹⁹⁾。なお、裁判上、説明義務違反は不法行為として判断されることが多い⁽²⁰⁾ことから、かかる不法行為としての説明義務違反について、以下IIIの2において論ずる。

一方、通達に従った税務処理を助言する場合であっても、依頼者の利益に適合するような有利な処理が存在し、税務当局にも認められる可能性が高い場合には、その内容の説明をすべきこと⁽²¹⁾も、税理士の説明・助言義務に含まれているものと解される。

このように税理士の説明・助言義務は、税理士業務契約に基づく説明・助言義務であっても、納税義務の適正な実現のみならず、依頼者の利益に適合するよう遂行する必要性から、課税に係る依頼者の利害得失に影響を及ぼす程度やその可能性、重大性との兼ね合いもあるものの、幅広い説明・助言義務であるものと解される。

(4) 前提事実の調査・確認義務

税理士は、依頼者から依頼を受けて、その納税義務の適正な実現を行うために、適正な調査を行い、確認することが不可欠である。その点で、税理士は、原則として税理士業務契約に規定される範囲で、調査・確認義務を負う。もっとも、かかる契約にその業務範囲が明確に限定されていない場合には、その依頼を受けた範囲が問題となろう。その場合に、税理士の専門性に鑑み、税理士は、単に依頼者の説明を鵜呑みにするだけではなく、受任した業務の範囲で必要な限りで、その前提とすべき事実につき、専門的な立場から、調査確認する必要があるものとする。そのため、税理士は、その業務遂行上、必要な前提となる事実を調査・

確認する義務を負うものと解される。

具体的にどのような前提事実の調査・確認義務を税理士が負うかという点で参考になる裁判例として、会計顧問業務を受任していた顧問税理士が、経理担当者の不正経理に関して、原始資料から仕訳を行う業務を委任業務に含める合意が成立していないために善管注意義務を負わない旨判示した地裁判決⁽²²⁾や、不動産賃貸業において通常発生する礼金等が含まれていなかったが、その有無を確認しないまま、資料に記載された合計金額をそのまま書き写して確定申告等を作成・提出したことにつき、税理士の善管注意義務違反を認めた裁判例⁽²³⁾など⁽²⁴⁾が挙げられる。

このような調査・確認義務に係る裁判例の判示内容を前提とすると、税理士は、原則としては合意された税理士業務契約で受任した範囲での調査・確認義務を負うに過ぎないが、依頼者から提出された資料など何らかの端緒から受任業務に係る問題等が認められるにもかかわらず、何ら調査・確認しない場合には、かかる不作為につき、その職務上の注意義務違反が認められるものと解される⁽²⁵⁾。そして、税理士において、その受任業務に係る問題につき何らの端緒も得られていないために、その問題により影響が及ぼされる可能性があることを知りえず、又は説明する必要性を認識しえない状況にあるような場合には、調査・確認義務を負わず、それに係る説明・助言義務も負わないものと解される。後者の場合の具体的な裁判例としては、過去の不動産譲渡の事実につき、税理士が、依頼者に確認したが、かかる事実はない旨の回答を得て、また譲渡の事実を証する資料もなく、その事実をうかがわせるような事情も無いような場合には、その後、譲渡の事実が発覚しても、税理士に善管注意義務違反は存しないものと判示した例⁽²⁶⁾が挙げられる。

これに対して、税理士に状況を理解させ、適切な税務サービスを受けるためには、必要なことは説明し、資料により開示すべき義務を納税者が負うものと示唆する見解⁽²⁷⁾が存する。しかし、納税者の状況によっては、適切な税務サービスを受けるためにどのような説明・資料を要する

かということも理解していない場合も想定される。そのため、税理士の義務と依頼者保護の必要性との状況を考える際に、税理士の調査・確認義務の前提として、納税者の開示義務があるものと一般論として位置づけるべきではないものと解される。即ち、かかる納税者からの開示が無かった場合には、納税者自ら開示すべき事由であったか否かということ、過失相殺の一事由として考慮すれば足りるものとする⁽²⁸⁾。

以上を踏まえると、税理士の負うべき調査義務の範囲及び程度として、原則としては、契約上の合意の範囲内であるか否かによるが、説明・助言を要する義務の端緒となるような事情を税理士が知っていたにもかかわらず、何らの調査も行わないということは、調査義務が尽くされていないものと認定されて、その均衡が図られているものと考えられる。もともと、税理士の調査・確認義務については、法的な強制力⁽²⁹⁾も無く、その情報収集にも限界があるため、依頼者との間では、その信頼関係に基づいて正確な情報を提供するよう要請するほかないものである。そのため、真実を明かさず隠蔽する依頼者との関係については、別途項を分けて、IIIの4で検討する。

2 税理士法に基づく税理士業務と契約上の義務との関係

税理士は、その業務遂行にあたり税理士法により規制されていることから、税理士業務契約における善管注意義務には、専門家として負うべき義務が存し、その義務には税理士法に基づく義務が内包されているものと考えられる。裁判例では、税理士法に基づく義務を引用して税理士の委任契約上の注意義務を判示する例が存する⁽³⁰⁾。(なお、専門家責任の詳細については、以下IIIの2でまとめて論ずる。)

この点は、例えば、依頼者から租税法令の観点からは不適正な要望を受けた場合に、租税法令に適合するように是正するよう税理士として助言する義務を負っていると解する場面で問題となる。具体的に言うと、例えば、依頼者からの節税の相談があった場合や、依頼者の隠蔽・偽装行為に気づいた際

に、税理士がその是正をするよう助言しなかったために、後に依頼者が高額
の加算税や延滞税を課せられ、又は租税逋脱の罪で有罪とされたような場合
には、税理士は依頼者に対して専門職業人としての注意義務を尽くさなかつ
たことになり、損害賠償の責を負うこともありうるものと考えられる⁽³¹⁾。そ
のため、依頼者から不適正な要望を受けたとしても、法令に沿った助言を行
うという意味で、依頼者との契約に規定されている内容を超える助言義務を
税理士が負うものと解される⁽³²⁾。裁判例においても、かかる趣旨を認め、依
頼者からの不適正な要望につき、漫然と受入れることなく、これを改めるよ
う、助言・指導すべき義務を負うことを認めた事案⁽³³⁾が存することが参考に
なる。

3 税理士の裁量と依頼者の自己決定権

税理士の義務の範囲を検討するに際して、税理士の裁量と依頼者の自己決
定権が、どのようなバランスの上に存するものかということを検討する必要
があると考えられる。なぜなら、税理士における依頼者との契約関係における義
務（とりわけ説明義務）の範囲を検討するにあたり、税理士の専門家としての
説明義務の内容は、税理士の専門的能力・情報量とそれに対する依頼者との
信頼関係によって異なるため、その説明義務の具体的な内容や限界、程度、
方法の相当性などについては、依頼者の側での自己決定権と税理士の側での
専門家の裁量のバランスによって決まるものと解されるからである⁽³⁴⁾。

そもそも申告納税制度において税理士が依頼者から依頼を受けているのは、
税務申告等を含む一定の事務の委託であり、税務申告にあたっては、納税義
務者による申告行為が必要であったとしても、依頼者が主体的に判断するこ
とが必要であることを意味するものではない。そのため、依頼者における自
己決定権がどの範囲で存するのか、依頼者の自己決定に必要な事由につき、
税理士側で対応を要する業務の範囲と税理士による裁量の有無を検討する観
点から問題になる。

この点で、まず、税理士の責任を論じる際に、その専門家としての裁量の

有無につき、考慮する余地は少ないと解されている⁽³³⁾。確かに、租税法律主義のもとでは、納税者の意思によって租税法の適用が定まるものでもなく、租税は法の定めるところに従って一律に、客観的かつ公正に課税されると判示される⁽³⁶⁾ことを前提として、税理士が委託を受ける業務は、納税義務の適正な実現という経済上の事務⁽³⁷⁾に限定されている。そのため、納税義務の適正な実現という観点では、求められる説明義務の内容は明確で特定されうるものであり、専門家としての高度な裁量を強く求められるということもないものであろう⁽³⁸⁾。

これに対して、昨今の判例において、課税対策のための適切な助言・指導・説明義務を認めた裁判例は多く、課税対策のための最良の手段を選択するという限度では、少なくとも選択の幅が存し、その範囲で、依頼者にも自己決定権が認められうるものと解される。具体的には、税理士が租税関係法令及び実務に精通していることをもって、委任の趣旨に従って誠実に事務を処理し、特別の事情がない限り、法令に適合する範囲内で依頼者にとって最も有利な方法を選択して、依頼者の利益を最大限確保すべき職務上の義務があることを認める裁判例⁽³⁹⁾を前提とすると、これに伴う範囲で税理士にも裁量があることが想定される。

4 小括と事例へのあてはめ

税理士業務等に係る義務の範囲としては、税理士業務契約に基づく高度な善管注意義務として、法令に規定された依頼者の納税義務の適正な実現を図る義務と依頼者の利益に適合するよう遂行する義務、幅広い説明・助言義務に加えて、専門家としての説明義務が含まれる。これらに関して、税理士は、原則としては受任した範囲での調査・確認義務を負うが、何らかの端緒から受任業務に係る問題等が認められる場合には、納税義務の適正な実現のために必要な調査・確認義務を負う。確定申告における税理士の裁量については考慮される余地は少ないが、課税対策のための最良の手段を選択するための助言・指導・説明義務としては、法令に適合する範囲内で、依頼者にとって

最も有利な方法を選択して依頼者の利益を最大限確保すべき職務上の義務があるものとされ、その範囲での裁量は幅広いものと想定される。そのため、本件で、本件業務委託契約に基づく場合と本件顧問契約に基づく場合とでは、その受任範囲と目的が異なるため、税理士として負う義務の範囲も異なりうるものと解される。

以上を事例質問（1）についてみるに、本件会計処理の提案にあたり、本件業務委託契約に基づき、税理士Yは高度の善管注意義務を負っている。本件会計処理は、本件貸付金のうち、法人成りの際の営業権に該当するものと認定した相当額を出資差額に振り替えるものであり、その中に理事長であるAの個人的支出に伴う貸付金相当額が含まれていると認定される場合には、Aへの役員賞与として源泉所得税が生じるものである。そのため、税理士Yとしては、本件貸付金のうち、Aの個人的支出に伴う貸付金に該当する内容か、営業権に該当するものかということ適切に調査・確認した上で、本件会計処理を行うことを提案する必要がある。その点で、本件貸付金につき実体がないものと調査・判断したことが当時の状況において合理性を有するものであれば、かかる調査・判断に基づいた本件会計処理の提案は、税理士としての注意義務に直ちに違反するものではないものと判断されよう。本原判決を含め本控訴審判決においても、原告医療法人の法人成りに際して、承継された資産と負債との差額を本件貸付金として処理したもので、実体が無く、支払義務も存しないことの調査を前提とした具体的事情を認定して、被告には本件貸付金の全額について実態があると認識できたということとはできず、これを営業権として評価して税法上の償却を行う方針を立てたことが、直ちに税理士としての注意義務に違反するというとはできない等と判示して、上記と同じ結論が採用された。

事例質問（2）の説明・助言義務の範囲に関して、税理士Yは、法令に規定された納税義務の適正な実現を図る義務のみならず、依頼者の利益に適合するよう遂行する義務に係る説明・助言義務を負うものである。本件撤回勧告が出された状態は、本件貸付金を出資差額に振り替えて償却する本件会計処

理によって生じる債務免除の利益に関して、本件課税処分が行われるリスクが十分にあることが課税当局より示されたものといえる。そのため、Yは、依頼者の利益に適合する範囲での本件業務委託契約に基づく説明・助言義務として、Xに対して、本件課税リスクの存在を説明し、また本件撤回勧告につき、速やかにXに報告して、本件会計処理を撤回するかどうかに係る助言を行うべき義務を負っていたものと解される。本原判決及び本控訴審判決⁽⁴⁰⁾においても、本件業務委託契約に基づく義務違反として、(i)本件課税リスクの存在を説明する義務違反、及び(ii)本件撤回勧告を速やかに報告して原告が本件会計処理を撤回するかどうかを選択する機会を設けるべきであったにもかかわらず、かかる行為をしなかった義務違反行為が認定されている。なお、「当該出資差額償却の中に個人的支出が含まれていると認定される場合には役員賞与として源泉所得税が理事長Aに課されるおそれがある」ことが、本件会計処理の提案にあたって依頼者に伝えられていた点については、その限度で課税処分を受けるリスクがあることを述べるにとどまり、本件課税処分のように、本件会計処理自体が否認され、これが実質的な債務免除であるものと認定されて課税処分を受けるリスクを説明したものであるということとはできないものと判示されており、上記説明から予測できる課税処分と本件課税処分とは、原告の受ける不利益の程度が全く異なるので、本件課税リスクの説明として足りるものではない旨判示された。

なお、事例質問(3)の税理士Yの調査義務としては、単に依頼者Xの説明を信じるのみでは足りず、受任した業務の範囲で必要な限りで、その前提とすべき事実、即ち本件貸付金の実体につき、専門的な立場から、調査確認する必要があるものと解される。本原判決及び本控訴審判決では、税理士Yは、理事長Aのみならず、以前にXの税務申告業務を委託していた会計事務所に対して、法人成り当時のAの借入債務につき、借入の目的等の区別の問い合わせを行っていたことが認定されており、特段調査義務違反の認定はされていない。

Ⅲ 不法行為責任の範囲

1 債務不履行に係る契約責任と不法行為責任の範囲

税理士が、受任者としての注意義務に違反するとき⁽⁴¹⁾は、債務の本旨に従った履行（民法415条）がなされなかったことになり、債務不履行責任に基づく損害賠償責任が発生する。他方、この注意義務違反を構成する税理士の行為により、税理士は、過失により他人である依頼者の権利を侵害して財産上の損害を与えたことになるから、不法行為に基づく損害賠償請求も可能になる（同法709条）⁽⁴²⁾。

契約責任に基づく請求と不法行為責任を根拠にする請求との間には大きな違いは無いが、契約責任の場合には、税理士に故意や過失があった旨の立証を、請求する依頼者側で行う必要はない点が主に異なる⁽⁴³⁾。

なお、不法行為責任に該当する場合で検討を有するものとして、専門家責任に基づく場合と、慰謝料請求権としての構成による場合が考えられるため、項を分けて述べる。

2 専門家責任との関係

不法行為責任との関係では、税理士が負う義務の範囲として、依頼者との間の税理士業務契約に基づく上記の付随的義務としての専門家責任に加えて、当事者との合意によって生じるものではない専門家としての注意義務違反があった場合が想定される⁽⁴⁴⁾。このように解することは、専門家としての特殊性によって合意の有無にかかわらず課されるものを専門家責任と解し、そのような義務違反は不法行為責任を成立させるという考え方⁽⁴⁵⁾に近い。かかる考え方を提唱された鎌田教授は、「専門家の民事責任を通常人の民事責任と区別して論ずることの理論上の意味は、専門家は一般人よりも高度の知識と技能を有し、公正かつ誠実に職務を執行すべきものとされているが故に、依頼者からの明示的な指図がなかったとしても、依頼者および第三者の利益を保護するために、専門的な立場から、通常人以上に慎重な配慮をもって業務を

遂行すべき義務の究極の姿として、『依頼者の説明に従属することなく必要な範囲で自主的な調査・確認をし、依頼者に適切な説明・助言を与える義務』を負う点にある旨示唆されており⁽⁴⁶⁾、かかる考え方は、税理士についてもあてはまるものとする。

もともと、医師における説明義務の場合とは異なり、税理士においては、その税理士業務契約の内容には、納税義務の適正な実現と依頼者の利益に適合するよう遂行する税理士の義務が含まれており、かかる義務の履行に際して、上述の通り幅広い説明・助言義務の履行が不可欠であるものと解される⁽⁴⁷⁾。そのため、税理士の専門家責任としての説明義務の範囲は、医師によるそれよりも、契約上の義務の範囲と重なる幅は広いものと想定される。

3 慰謝料請求権としての構成

税理士の責任追及にあたって、判例では慰謝料請求権として認められているものがあり、その場合に、依頼者の自己決定権の侵害という構成と、合理的期待権の侵害という構成が考えられる。

まず、税理士との関係で、自己決定権⁽⁴⁸⁾の侵害として依頼者の慰謝料請求が認められる場合として、税理士が適切な説明等を行わなかったなど、税理士としての義務に違反する行為によって、依頼者が自己決定権の行使の機会を奪われた場合についての裁判例⁽⁴⁹⁾がある。この自己決定権侵害が認められた場合の法的効果は、原状回復的損害賠償が原則となる。

また、依頼者の合理的期待権が侵害された場合、即ち、依頼者において、平均的な税理士の技能水準にかなった相当な方法によって業務を遂行する旨の期待が存する関係にあるものといえることから、かかる依頼者の合理的期待権にかなう業務遂行が当該税理士によって行われなかった場合には、依頼者の慰謝料請求が認められる場合がありうる⁽⁵⁰⁾ものと思われる⁽⁵¹⁾。

4 小括と事例へのあてはめ

税理士は、その依頼者に対して、税理士業務契約に基づく税理士の債務不

履行責任を負うほか、不法行為に基づく損害賠償責任も負う。この場合に、税理士の義務は、当事者との合意によって生じる注意義務以上の、専門家としての注意義務を負うものと構成されることがある。また、税理士の行為が、依頼者の自己決定権を侵害する場合や、依頼者の合理的期待権が侵害されたものとして、慰謝料を請求される場合が考えられる。

事例質問(4)のその他民事上の責任として、YがXに対して不法行為責任を負う構成が考えられる。具体的には、例えば、本件撤回勧告につき、Yは、事前にXに報告することなく拒否しており、本件会計処理を撤回するか否かを選択する機会を設けなかったことから、その自己決定権を侵害しているという構成で、慰謝料を請求することや、Yが平均的な税理士の技能水準にかなった相当な方法によって業務を遂行していないことが認められる場合には、Xが合理的期待を侵害されたという構成を採ることも想定される。また、Yは、Xの理事長Aとの間には契約関係が無いものの、Aに対して、専門家責任を含む何らかの信義則上の義務を負っているものと認められるような事情が存し、かつその義務違反が認められる場合については、Aに対して不法行為責任を負う可能性も考えられる。

この点、本原判決では、原告医療法人は、被告税理士から「課税リスクに関する正しい情報の提供を受け、これに基づいて自ら意思決定を行う機会が確保されるという法律上保護される利益を侵害された」と認められた。同判決の事実認定として、被告税理士は、平成19年6月中旬頃、本件撤回勧告に類する示唆を所轄税務署から受けて、同月14日に当該税務署で協議を行い、同日原告医療法人に対して、メールでその協議内容を報告した上で、原告側と税務署との主張が食い違っており、結論がまだ出ていないこと、また本件撤回勧告に従った場合の想定としての資料を原告に送付したことが認定されているものの、被告税理士が「直ちに本件撤回勧告を拒否する回答をし、原告法人にはその旨の事後報告をしたにとどま」ったと認定されていることから、同月14日の税務署との協議において本件撤回勧告を拒否したものと認定されたことによって、上記のように自己決定権の侵害が認められたものと解

される。なお、本控訴審判決においては、かかる自己決定権の侵害に基づく損害は、当事者が主張していない損害を認定したものであるとして、弁論主義違背の違法があるものと判示された。

また、原告の理事長に対する不法行為責任につき、本控訴審判決では、本件会計処理を行うことにより、原告法人に対する追徴課税と連動して当該理事長に対する住民税の追徴課税が想定されるところとしても、これを当該理事長に対して被控訴人（被告）が説明する「信義則上の義務があったと解することは困難である」ものと判示されている。その理由として、契約関係がないことのみならず、仮に被控訴人である税理士に義務違反がなく、本件課税リスクの説明がされていたとしても、原告法人が本件会計処理を行い、かつ撤回しなかった可能性が高かったことが理由とされている。そのため、契約関係が無い場合であっても、一定の事情が存する場合に、信義則上の義務を負う可能性は否定されていないものと解される。

IV 因果関係

1 相当因果関係の範囲

税理士の行為に対する損害賠償が認められるためには、税理士の行為と依頼者の損害との間に因果関係が存することを要する。判例⁽⁵²⁾では、債務不履行責任について相当因果関係の原則を規定する民法416条の規定⁽⁵³⁾を不法行為にも適用（類推適用）して⁽⁵⁴⁾、いずれの責任についても、その損害賠償責任の範囲を、相当因果関係のあるものに限定している。その趣旨は、特殊な事情を除去して、その損害を通常予想される因果関係の範囲に限定することで、当事者間の公平を図ることにある。

そこで、税理士の義務違反行為と、依頼者における損害との間に相当因果関係が存しなければ、税理士の行為につき、民事上の責任は生じない。

2 事例へのあてはめ

本原判決では、前述 II の 4 記載の通り、(i) 本件課税リスクの存在の説明義務、及び(ii) 本件撤回勧告の報告義務と本件会計処理を撤回するか否かに係る助言義務を負っていたことを前提としつつ、因果関係が存しないものと判示した。即ち、(i)の説明義務違反がなければ、原告が「ほぼ確実に」本件会計処理を行わなかったこと、及び(ii)の報告・助言義務違反がなければ、原告が「ほぼ確実に」本件会計処理を撤回していたと認められることを要するものと判示し、諸事情⁽⁵⁵⁾を総合勘案して、義務違反と原告医療法人の損害との間に因果関係があることを認めなかったものである。本控訴審判決においても、その諸事情をより詳細に記載し、因果関係を認めていない。なお、それにもかかわらず、本原判決では、一部損害賠償請求が認容されたのに対して、本控訴審判決ではかかる請求が認められなかった相違点は、上記 III の 4 に記載する通り、本原判決では、自ら意思決定を行う機会が確保されるという法律上保護される利益を侵害されたとして、一部損害賠償請求が認容されたことによる。この一部認容に対して、本控訴審判決では、上述の当事者が主張していない損害を認定した非論主義違背の違法の「点をおくとしても」、即ち当事者がたとえその損害を主張していたとしても、仮に被告税理士の義務違反が無かった場合でも、原告医療法人が「本件会計処理を行いかつ、これを撤回しなかった可能性があるし、むしろその可能性が高かったといえる」こと、即ち因果関係の不存在を理由として、被告税理士の義務違反によって原告医療法人に「財産上の損害又は非財産上の無形の損害が発生したと解することはできない」と判示したものである。

以上から、本控訴審判決では、税理士の義務違反と依頼者の損害との間の因果関係が存しないことから、損害賠償請求が認められなかったものであり、因果関係の存否につき、税理士の責任の範囲を適正に画することにより、当事者間の公平を図る機能を発現させたものといえよう。

V 所属税理士に係る使用者責任

1 使用者責任の構造—所属税理士の行為につき負担する使用者責任の例

まず、契約上の責任に関して、使用者税理士が、受任した業務の遂行をその所属税理士に行わせた場合、当該所属税理士の行った行為に係る債務不履行責任について、当然その使用者税理士がその責を負う。

また、不法行為に関していえば、ある事業のために他人を使用する者は、被用者がその事業の執行について第三者に加えた損害を賠償する使用者責任（民法715条1項）を負う。この点、被用者の選任及びその事業の監督について相当の注意を使用者が払った場合又は相当の注意をしても損害が生ずべきであったときは、使用者責任を負わない旨の規定（民法715条1項但書）が存する。しかし、この免責の立証は事実上きわめて厳格に扱われ、免責を認めた事例はあまりないと示唆されている⁽⁵⁶⁾。なお、使用者責任が成立する場合における使用者と被用者の賠償債務は、各自が全部給付義務を負う不真正連帯債務になる⁽⁵⁷⁾。

この使用者責任が適用される範囲については、判例理論により拡張的解釈が推し進められた⁽⁵⁸⁾。現在では、被用者の活動により利益を上げ、その活動範囲を広げていることを根拠とする⁽⁵⁹⁾報償責任の原理、又は被用者の使用により危険を増加させていることを根拠とする⁽⁶⁰⁾危険責任の原理も、使用者責任を支配する原理であるものと解されている。更に、被用者の不法行為の代位責任と考えられているのみならず、被用者の取引行為による不法行為につき使用者責任が問題になる場合（いわゆる取引的不法行為）に、使用者の事業としての行為の外形⁽⁶¹⁾に対する第三者の信頼を保護するために、最高裁判例⁽⁶²⁾が「事業の執行について」の解釈を行っているという点に鑑みると、かかる信頼保護により取引安全の利益を保護すべきという信頼保護の原理も使用者責任の基礎をなしているものと指摘されている⁽⁶³⁾。

以上から、使用者税理士が、その業務遂行にあたり、担当させていた乃至その外観を有する所属税理士の行為によって依頼者に生じた損害については、

債務不履行責任であろうと、不法行為責任であろうと、当然その賠償責任を負うものである。なお、使用者税理士が税理士法人である場合、税理士法人の財産をもってその債務を完済できないときは、社員が連帯してその弁済の責めに任ずる（税理士法 48 条の 21 第 1 項）ものであるため、その限度で社員税理士も責任を負うことになる。

2 所属税理士が直接受任した業務に係る使用者税理士の責任

では、所属税理士が直接受任した業務遂行によってその依頼者に損害が生じた場合に、所属税理士を使用する使用者税理士は責任を負うものであろうか。

まず、平成 26 年改正による所属税理士による直接受任に係る規制として、所属税理士は、他人の求めに応じて自ら依頼を受けて税理士業務に従事できるという直接受任に際して、使用者である税理士又は税理士法人（以下「使用者税理士等」という。）の書面による事前の承諾を得ることを要する（税理士法施行規則第 1 条の 2 第 2 項）。次に、委嘱者に対して、この使用者税理士等からの承諾書面の写しと共に、直接受任に係る説明を、署名押印した書面を交付して行い⁽⁶⁴⁾、委嘱者からは、その説明を受けたことにつき、署名押印で確認する書面を受領する義務（同条 5 項）を負う。更に、所属税理士は、直接受任した税理士業務に伴い作成した税務書類につき、署名押印する義務（税理士法 33 条 1 項・2 項）を負うが、その際、「所属税理士」である旨の表示（税理士法基本通達 33-1）及び「直接受任」である旨付記すること（税理士法施行規則 16 条 3 項）などが規定されている。その上で、所属税理士は、使用者税理士等に対して、①依頼者が直接受任に係る説明を受けたことを確認した書面の写しを提出する義務、及び②直接受任による税理士業務を終了等したときの報告義務を負う（同規則 1 条の 2 第 6 項、7 項）。これにより、使用者税理士等は、その承諾後の直接受任の経緯及びその終了まで報告された事由につき、了知する⁽⁶⁵⁾ことが求められているものといえる。

この点で、税理士法上の規定としては、使用者税理士等は、「税理士業務を

行うため」従業者を使用するときは、その従業者を監督する義務がある（税理士法 41 条の 2）ものの、かかる義務は、文言上は、所属税理士が自ら依頼を受けて税理士業務に従事する場合には直接適用はされないものと読める⁽⁶⁶⁾。なぜなら、所属税理士が直接受任を受けた税理士業務を行う主体は、当該所属税理士自身であり、使用者である税理士がその税理士業務を行うために従業者を使用したという関係には存しないからである⁽⁶⁷⁾。

他方、使用者税理士等の民法上の責任として、その所属税理士が直接受任した業務遂行によりその依頼者に生じた損害の賠償責任が、使用者税理士等に課される可能性は否定されないものと考えられる。確かに、直接受任に際しては、その依頼者と所属税理士との間で直接委嘱関係が成立し、依頼者が依頼した相手方である税理士を誤認することのないよう、詳細な手続きが規定され、また責任の所在の可及的な明確化も、税理士法上、図られているところではある。しかし、取引的不法行為につき、判例では、使用者責任における「事業の執行について」の意義につき、被用者の職務の執行行為そのものには属しなくとも、その行為の外形から観察して、あたかも被用者の職務の執行行為に属するものとみられることで足りると判示されている⁽⁶⁸⁾。なお、被害者が、被用者による職務権限の逸脱により、使用者の事業の執行について行われていないことにつき悪意又は重過失⁽⁶⁹⁾があるときは、その使用者は責任を負わない⁽⁷⁰⁾。なぜなら、かかる場合には、取引に対する信頼を保護すべき理由が存しないからである。

この点で、所属税理士は、税理士業務を行うための事務所を別途設けてはならないこと（税理士法 40 条 4 項、同法施行規則 18 条）から、執務場所は、勤務する使用者税理士等の事務所であり、その使用者税理士等の承諾を得て当該事務所で執務することが依頼者に説明され、使用者税理士等の承諾を得たことを証する書面の写しが交付される。一方、その説明に際して、所属税理士は「自らの責任において委嘱を受けて税理士業務等に従事する」ことが説明され、かつ作成する税務書類には、「直接受任」である旨が付記される。以上の点と直接受任に関して現時点で認知されている度合いを総合的に考慮し

た場合に、被害者となる依頼者にとって、法令に規定されていることから、原則としては、直接受任の場合には、使用者税理士等の事業の執行について行われているものではないことが依頼者にとっても明確になるかと思われる。そのため、かかる直接受任の依頼内容は、使用者税理士等の事業の執行について行われていないことにつき、依頼者に悪意又は重過失があるものと認定されよう。もつとも、未だ直接受任に係る制度も創出されたばかりで、使用者税理士等がその直接受任に関して責任を負わないことが周知されているとまではいえず、逆に使用者税理士等の承諾を得た書面等を交付された依頼者にとって、使用者税理士等の職務の範囲に含まれると信頼する外観が作出される可能性が全くないとまでは言い切れないように思われ、その場合に依頼者の信頼を保護すべきと認められる場合もありうるものと想定される。

以上を踏まえると、使用者税理士等が、直接受任を受けた所属税理士の税理士業務等につき、使用者税理士等の職務の範囲に含まれると信頼する外観が作出されたものと認められれば、その所属税理士の行う業務につき、使用者責任を負う場合がありうるものと考えられる。使用者税理士等は、このような直接受任に係る使用者責任を負わない乃至その賠償責任を減じるためには、その直接受任の依頼者に対して、直接受任に際しては所属税理士のみが責任を負うもので、使用者税理士等の職務の範囲には含まれていないことにつき、所属税理士から明確に説明させ、その確認を得ておくなどのマニュアルを作成し、少なくとも、使用者税理士等において、直接受任の事前承諾に際して、所属税理士から上記の説明を受けたことについて委嘱者から交付される確認書面の内容を、上記観点からチェックしておくことが望ましい⁽⁷¹⁾。

3 事例へのあてはめ

本件で、Xから直接受任した所属税理士Yの行為につき、Xに対してかかる直接受任において、Yの税理士業務はZの職務の範囲に含まれておらず、Yのみが責任を負う旨説明されるなど、Zの職務の範囲内と信頼する外観が作出されておらず、Xにおいてそのような信頼も存しないような事情が認めら

れば、直接受任であることのみをもって、Yの使用者であるZが、その使用者責任を問われることは無いものと思料される。