

## 税理士と税務行政のこれまでとこれから…

税理士制度のあり方に関する議論と税務行政のデジタル化に関する議論の対応を主眼として

藤 間 大 順<sup>※</sup>

### 【目次】

はじめに

I 税理士と税務行政のこれまで

1 税理士制度の概要

2 税理士のあり方に関する2つの見方

3 松沢説と北野説の対比と本稿の問題関心

II 税理士のこれから

1 石村・悲観論

2 日税連答申・楽観論

3 このほかの学説

4 税理士のこれからに関する議論のまとめ

III 税務行政のこれから

1 国税庁の現在の取組

- 2 諸外国の現在の取組
  - 3 税務行政の未来像に関する OECD の議論…税務行政 3・0
  - 4 日本の学説
  - 5 税務行政のこれからに関する議論のまとめ
- IV 税理士と税務行政のこれから
- 1 税務行政のデジタル化と税理士…悲観論か、楽観論か
  - 2 税理士のこれまでとこれから
  - 3 具体的な議論…令和 4 年度税制改正の評価
- おわりに…今後の課題をふくめて

※ 神奈川大学法学部准教授

はじめに<sup>(1)</sup>

税理士は無くなる仕事なのか、ということが、本稿の根本的な問題関心である。

電子申告の普及が進み、確定申告などの納税のための手続は、個人の納税者にとってもあまり難しいものではなくなってきた。このような流れは望ましいもののように思われるし、また、後述するように、国税庁が進めている「税務行政のデジタル化」という施策も簡易な手続という方向を目指しているほか、令和4年度税制改正による税理士法の改正も、このような流れに沿うものである。

しかし、手続が簡易になる一方で、これまで納税手続に関与してきた税理士は今後どのような存在になっていくだろうか、との疑問が生じる。納税手続が煩雑であれば、その煩雑さを軽減するために、税理士という存在を納税者が頼らなければならない場面は一定程度あったかもしれない。しかし、納税手続が簡易になっていくにつれて、納税者本人が手続を行うことは比較的容易になろう。そうなると、納税者の手続を代理する税理士という存在は公共的な使命を持つ存在として今後存続していくべきなのか、また、仮に制度が存続したとしても、その職域が減少していくことはないのか、という点については、検討する必要があるように思われる。ChatGPTなどの対話型AIの普及により、このような検討の必要性は益々高まっているだろう。

そこで、本稿では、税理士と税務行政がこれまでどのように関わってきたのか、という点を前提として、これからどのように関わっていくだろうか、また、関わっていくべきか、という点を考察する。具体的な構成は次のとおりである。まず、Iでは、税理士と税務行政の関係がこれまでどのように論じられてきたのか、という点を、松沢智および北野弘久という2人の研究者の議論を軸に整理する。次に、IIでは、税理士がこれからどのような存在になってい

くだろうか、という点についての先行学説を、特に石村耕治の論文と日本税理士会連合会が発表した文書を軸に整理する。その後、Ⅲでは、税務行政のデジタル化に関する議論について、特に国税庁が発表している資料と OECD における「税務行政 3・0」の議論を軸に整理する。最後に、Ⅳでは、ⅡおよびⅢで整理した将来像を参考に、Ⅰで述べた松沢智と北野弘久という 2 人の研究者の異なった視点から、これからの税理士と税務行政のあり方について見通すことを試みる。

なお、本稿では、人名に敬称を付さずに記述する。また、本稿の情報は、インターネット上のものをふくめ、2023 年 1 月末時点のものである。

(1) 本稿は、2022 年 11 月 14 日(月)に東京地方税理士会横浜中央支部で行った研修の内容を論文化したものである。研修にお招きくださったほか、研修内容を論文として公表することをお許しただくとも、当日の研修において充実した質問をくださった同支部の先生方(特に、神奈川大学法学部非常勤講師でもある大日方誠先生)には、この場を借りて感謝したい。また、2023 年 1 月 23 日(月)に本稿の内容につき東京税理士会制度部にて勉強会の機会をいただいた。そちらについても、お招きいただいた同部の先生方(特に、藤間博昭先生)に感謝したい。

ただし、本稿の内容は東京地方税理士会や東京税理士会の意見を代弁するものではなく、あくまで筆者個人の考えによるものであることをあわせて述べておく。

## I 税理士と税務行政のこれまで

### 1 税理士制度の概要

#### (1) 税理士法の沿革

税理士制度の前身をどこに求めるのか、という点には、様々な立場がありうる。国家資格としてではなく民間から登場してきた「税務代弁者」や、計理士法（昭和2年法律第31号）の制定によって登場し、現在の公認会計士の前身となった計理士などに前身を求める見解もある。ただし、税務に特化した専門家として国家に公認された資格は、第二次世界大戦中の1942年に制定された税務代理士法（昭和17年法律第46号）によって登場した税務代理士が初めてのものである。<sup>③</sup>

同大戦後の税制の理論的支柱となったシャープ勧告には、税務代理士のあり方についても記述があったが、その評価は芳しいものではなかった。むしろ、税務代理士に代わり、「納税者の代理を立派につとめ、税務官吏をして法律に従って行動することを助ける積極的で見分の広い職業群」<sup>④</sup>（第一次報告書附録D）や「税務当局に対して納税者を代理する資格のある専門家」<sup>⑤</sup>（第二次報告書附録書）が必要であるとしていた。そこで、1951年に制定された税理士法（昭和26年法律第27号、以下「法」という）にもとづき、税理士制度が税務代理士制度に代わって創設された。

税理士法はその後いくらか改正されているが、<sup>⑥</sup>主たるものについてここで述べておく。まず、1980年の改正では（昭和55年法律第26号）、法1条の見出しを「税理士の職責」から「税理士の使命」に改めるとともに、「税務の専門家」、「独立した公正な立場」、「申告制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ」などの文言が同条に追加さ

れた。このほか、税理士業務に関する規定の整備や、試験制度の見直しなどが行われている。

その後、2001年の改正では（平成13年法律第38号）、<sup>7)</sup> 税務訴訟における補佐人制度の創設や税理士試験の受験資格の緩和、税理士法人制度の創設などが行われている。2014年には、平成26年度税制改正の一環として（平成26年法律第10号）、租税教育の推進や調査の事前通知に関する規定が設けられた。<sup>8)</sup>

近時の改正としては、2022年の令和4年度税制改正の一環として（令和4年法律第4号）、税理士法も改正されている。この改正については、IVにおいて本稿の議論と対比させながら後述する。また、2023年の令和5年度税制改正でも（令和5年法律第3号）、税理士等でない者に対する命令制度（法54条の2）が創設されている。

## （2）現行の税理士法の概要

現行の税理士法の概要について論じる。

まず、法1条は、税理士の使命を「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つて、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」と定める。前述のとおり、この条文は、1980年の税理士法改正で設けられたものが現在まで受け継がれてきている。

次に、法2条には、税理士の業務が規定されている。規定されている業務のうち、同条1項に定められる税務代理、税務書類の作成および税務相談は「税理士業務」という独占業務であり、税理士ではない者がこれらの業務を行った場合には懲役または罰金の対象となる（法52条、59条1項4号）。一方、法2条2項に定められる財務書類の作成や記帳代行はあくまで税理士業務に付随するものであり、税理士の独占業務ではない。

税理士の業務としては、これらのほか、「裁判所の許可」（民事訴訟法（平成8年法律第109号）60条1項）を経ずと

も税務訴訟における納税者の補佐人をしてできることが挙げられる(法2条の2)。補佐人とは、原則として弁護士のみが務めることができる代理人と異なり訴訟に関して当事者を代理する立場ではないものの(民事訴訟法55条)、訴訟において当事者に代わって陳述を行える存在である(同法60条3項)。

また、税理士法以外の法令として、会社法には、公認会計士や監査法人とならんで税理士または税理士法人が会計参与となることができる旨が規定されている(会社法(平成17年法律第86号)333条)。さらに、公的な監査手続への関与として、政治団体の登録政治資金監査人(政治資金規正法(昭和23年法律第194号)19条の18第1項3号)および地方公共団体の外部監査人(地方自治法(昭和22年法律第67号)252条の28第2項)も、税理士が担うことができる業務である。法2条の3については令和4年度税制改正について論じる部分で後述する。

以上のような業務を行うことができる税理士となるためには、試験に合格した後(法5条以下)、税理士会に登録する必要がある(法18条以下)。税理士試験の科目は税法科目3科目および会計科目2科目だが(法6条)、一定の場合には一部または全部の試験が免除される(法7、8条)。税理士会は、基本的には国税局の管轄区域ごとに設けられており(法49条1項)、税理士になろうとする者は事務所等の所在地の税理士会に登録することになる。税理士会の全国組織として、日本税理士会連合会(以下「日税連」という)がある(法49条の13)。

税理士法には、税理士の権利ならびに義務および責任も規定されている。まず、権利としては、税理士が作成する一定の書面を添付した申告に関して調査が行われる場合、調査が行われる前に書面を作成した税理士は課税庁の職員に対して意見を述べることができることや(法33条の2、35条)、納税者に対して調査が通知される場合に税務代理権(法34条)を提出している税理士がいるときには、当該税理士は通知を受けることができる旨などが規定されている(法34条)。また、個々の税理士ではなく税理士会の権利として、権限のある官公署に対する税務行政や税制についての建

議権がある（法49条の11）。

一方、税理士の義務としては、脱税の相談に応じてはならない旨（法36条）や税理士の信用または品位を害する行為をしてはならない旨（法37条）などが規律されている。これらの義務に反した場合には、財務大臣から懲戒を受ける形で責任を負うこととなり、<sup>(1)</sup>税理士業務の禁止などの処分を受けることがある（法44条以下）。財務大臣には、このほか、税理士会および日税連の総会の決議の取消しを命じる権限も与えられている（法49条の17）。

### （3）税務行政（租税手続法）における税理士の位置づけ

次に、税務行政において税理士がどのように位置付けられているのか、という点を整理する。もともと、申告納税制度においては納税者本人による申告が原則であることから、税務行政に関する規律には税理士はあまり登場しない。

国税通則法（昭和37年法律第66号、以下「税通」という）には、2つの制度において税理士に関する規定がある。まず、質問検査権にもとづく調査を実施にすべしにあたり、課税庁は納税者に対して調査日時などを事前に通知しなければならぬが（税通74条の9）、納税者が同意する一定の場合には（国税通則法施行規則（昭和37年大蔵省令第28号）11条の3）、税務代理人である税理士に対してのみ通知すれば足りる（税通74条の9第3項2号、5項）。上述のとおり、納税者とあわせて税理士が通知を受けることができる旨は税理士法に規律があるが、一定の場合には納税者に代わって税理士が通知を受けることで足りるということである。

また、国税に関する審査請求においては（税通75条1項）、税理士が代理人を務めることができる（税通107条）。税務訴訟においては、前述のとおり税理士が務めることができるのはあくまで補佐人であり、弁護士ではない税理士が

納税者の代理人を務めることはできないが(民事訴訟法54条)、審査請求においては納税者の代理人となることができ  
る。

- (2) 坂田純一『新版 実践税理士法』(中央経済社、2015年)2～8頁、日本税理士会連合会編『新税理士法「6訂版」』(税務経理協会、2023年)3～6頁参照。なお、現在のところ、各税理士会や日税連は、税務代理士法の制定をもって税理士制度が創設されたものと捉えているようである。
- (3) 同法制定当時の解説として、渡部光義『税務代理士制度の解説』(三陽閣、1942年)参照。本稿の議論との関連では、同書が税務代理士を「税務官廳に対して納税者の正當なる權利を擁護する者」(渡部・同13頁)と位置付けていた点が注目される。
- (4) 『シャープ勸告』(エヌピー通信社、2019年)276頁。
- (5) 前掲注(4)354頁。
- (6) 詳しくは、坂田・前掲注(2)15～39頁、日本税理士会連合会・前掲注(2)8～46頁参照。
- (7) 改正の概要につき、三木義一「改正税理士法の要点と論点 第1回～第5回・最終回」税経通信56巻13号(2001年)197頁、同巻14号(2001年)229頁、同巻15号(2001年)161頁、税経通信57巻1号(2002年)124頁、同巻2号(2002年)218頁、日本税理士会連合会編『Q&A 改正税理士法の重要ポイント』(ぎょうせい、2001年)および税経通信57巻1号(2002年)の特集記事参照。また、改正の理論的背景については、日税研論集24号(1993年)の各論文および税研100号(2001年)の各論文を参照。
- (8) 改正の概要につき、藤本幸三『要点解説 改正税理士法』(大蔵財務協会、2014年)、税務弘報62巻8号(2014年)の特集記事および税研179号(2015年)の特集記事を参照。また、改正直前の議論として、日下文男「税理士制度の課題と展望」税理53巻13号(2010年)119頁参照。
- (9) 税理士である補佐人が活躍した事件として、生保年金二重課税事件が挙げられる(最判平成22年7月6日民集64巻5号1277頁)。同事件の補佐人が書いた書物として、江崎鶴男「間違(ごう)とは正さんといかんたい!」(清文社、2010年)参照。
- (10) ただし、東京国税局管内には東京税理士会(東京都)、東京地方税理士会(神奈川県および山梨県)および千葉県税理士会(千葉県)の3つの税理士会が、名古屋国税局管内には名古屋税理士会(愛知県の一部)および東海税理士会(愛知県の一部、静岡県および

び三重県)の2つの税理士会が存在する。国税局の管轄については、内藤晃由「税務行政における地域管轄について」税務大学校論叢44号(2004年)259頁参照。

(11) なお、税理士法に規律があるものではないが、納税者に対して税理士が負う責任も、納税者から税理士に対する損害賠償請求(税賠)との関連で重要であろう。納税者に対して税理士が負う責任に関する裁判例の総合的検討として、林仲宣「最近の判例から考える税理士の職務と責任」税法学586号(2021年)533頁参照。

## 2 税理士のあり方に関する2つの見方

以上のような規律を前提として、税理士は、特に課税庁と納税者との関係でどのように位置付けられるのだろうか。この点については様々な考え方がありうるが、本稿では、松沢智と北野弘久の見解を取り上げる。<sup>12)</sup>

### (1) 松沢説…課税庁にも納税者にも与しない第三者

税理士制度のあり方について論じる書籍としては、松沢智『税理士の職務と責任』が挙げられる。同書の議論を受け継ぐ議論は、現在でも行われている。代表的な議論としては書面添付制度の活用を主張する川股修二の書籍がある<sup>13)</sup>ほか、山下学<sup>14)</sup>、坂本孝司<sup>15)</sup>、増田英敏<sup>16)</sup>が、松沢の議論を受け継いだうえで現代的な税理士のあり方を論じている。

松沢は、税務行政手続の目的を納税者自らが民主主義社会における費用を負担するために適正な納税義務という租税正義を実現することと捉え、確定申告を適正な納税義務の実現のために納税者が行う「自己賦課」の行為と位置付けた。<sup>17)</sup>そして、『申告納税制度の本質』に基づき、税理士は納税者をして適正な納税義務を実現させるための『法律家』としての使命がある<sup>18)</sup>。「税理士は、俯瞰的には良心に従って通達に掬われず、いずれにも偏せず税務官庁のみな

らず、委嘱者からも間を置いて自ら正しいと信ずる法解釈に従って、納税義務者の納税義務を適正に実現させねばならない<sup>19)</sup>と税理士の使命について述べている。

もつとも、実際には、税理士は、納税者の主張を課税庁に対して述べる業務を行うことがある。この点については、「租税手続法上における『法律家』としての税理士の地位は……所得計算（申告の段階においては、債権債務関係上、保護者としての地位がもつばらであり……税務調査（質問検査権）の段階では……更に、法の監視者としての地位が加わり……不服争訟の段階では、権利救済者としての地位をもつ……しかし、これらは税理士が、いずれも法令に基づく適正な納税義務の実現のために行動している結果<sup>20)</sup>」だ、と述べる。

以上のように、松沢は、税務行政の本質を納税者自らの行為による適正な納税義務の実現と捉えた。そして、この見方にもとづき、税理士の使命についても、納税者にも課税庁にも与えずに自身の良心に従って適正な納税義務を実現することと捉えている。

## (2) 北野説…納税者の権利の擁護者

一方、松沢と異なる見方をするのが北野弘久である。北野の見方を受け継ぐ議論としては、浪花健三<sup>21)</sup>、阿部徳幸<sup>22)</sup>、三木義一らのものが挙げられる<sup>23)</sup>。

北野は、法実践論としては、納税者と課税庁は対等な関係にあるという債権債務関係説が妥当であると論じる一方、法認識論としては「全体として権力関係としてとらえるのが正しい<sup>25)</sup>」とし、強大な課税権力と弱者である納税者が対峙する関係として租税法律関係を捉えている。

そして、「民間の職業専門家としての税理士の使命が問われるのは、問題が自明であって評価が分かれなるときでは

なく、問題が自明ではなくて評価が分かれるといういわば限界状況の場合である。そのようないわば限界状況においてはもはや『中正な立場』、『公正な立場』なるものは論理的に存在しえない。端的にいえば、そのような場合、税務行政庁（徴税）の立場にたつか、それとも納税者の立場にたつかのいずれかに評価が分かれることになるからである<sup>(26)</sup>。「思うに、租税法関係は納税者と税務行政庁（公権力機関）との間の関係である。税理士は、この関係の弱者である納税者を支援し、能うかぎり、憲法および税法によって保護されている納税者の人権を擁護する職責をになう<sup>(27)</sup>」として、租税法関係において弱い立場に置かれる納税者の権利を擁護する存在として税理士を位置付けている。また、本稿との関係で興味深いのは、「コンピュータ等の発達により、税理士は今後はますますコンピュータ等で代替しえない、創造的な知的専門家として展開されねばならない<sup>(28)</sup>」として、経済や税務行政のデジタル化に伴う税理士のあり方についても論じていた点である。

以上のように、北野は、税務行政の本質を課税庁と納税者との間の対立関係と捉えた。そして、この見方にもとづき、税理士の使命についても、弱者である納税者の人権を擁護する代理人と捉えている。

### 3 松沢説と北野説の対比と本稿の問題関心

以上にまとめたように、松沢と北野は、税務行政と税理士のあり方について異なった考え方にもとづいて学説を構築した。松沢は、租税正義、すなわち適正な納税義務の実現という目的のために課税庁と納税者が協働するものとして税務行政を捉え、適正な納税義務の実現のために業務を行う課税庁にも納税者にも与しない第三者として税理士を位置付けた。一方、北野は、課税庁と納税者の対立構造によって税務行政を捉え、課税庁に比べて弱い立場にある納税者の権利を擁護する存在として税理士を位置付けた。

松沢と北野の議論は、南九州税理士会政治献金事件（牛島訴訟）で意見を戦わせたことが表すように、<sup>(29)</sup>対立するものとして位置付けうるであろう。実際、両者は、それぞれの議論のなかで、お互いに対して激しい批判を展開している。対立するものを取り上げる以上、いずれの考え方が妥当であるかを検証する議論が想起されるかもしれないが、本稿は、いずれの立場が望ましいのかを論じることを目的とはしない。

なぜならば、少なくとも現行法を前提とするならば、<sup>(30)</sup>松沢説の見方も北野説の見方も成り立ちうるように思われるからである。法1条のみをとってみても、「独立した公正な立場」「納税義務の適正な実現」という文言は明らかに松沢説に親和的であろう。一方、「申告納税制度の理念にそつて、納税義務者の信頼にこたえ」という文言には「課税の信頼」のような文言は登場せず、この点は北野説に親和的である。また、個別の制度としても、税理士の懲戒権限や日税連の総会決議の取消命令権が財務大臣にあることは松沢説に親和的である。<sup>(31)</sup>一方、事前通知や審査請求に関する国税通則法の規定は、納税者の主張を税理士が代理する制度であるから、北野説に親和的である。以上のように、松沢説と北野説はいずれも成り立つもののように思われ、金子宏が「税理士法1条は、税理士の基本的役割として、正しい納税義務の実現と、納税者の権利・利益の保護の二つを合わせて規定している」と論じており、<sup>(32)</sup>現行制度には松沢説も北野説もいずれの考え方も見出しうるであろう。

むしろ、本稿は、税理士制度と税務行政のあり方について2つの対立する考え方がありうることを前提に、これらの2つの視点をもって、税務行政が大きく変動しつつある未来における税理士制度のあり方を論じることを試みたい。いわば、異なる視線の焦点を合わせることで税理士制度と税務行政のこれらを立体的に見通すことが、本稿の目的である。

- (12) なお、松沢および北野のほかに税理士制度のあり方について論じた論者として、新井隆一が挙げられる。新井の議論については、新井隆一「税理士業務と責任」(きょうせい、1996年) 参照。
- (13) 川股修二「税理士制度と納税環境整備」(北海道大学出版会、2014年) 参照。この書籍の書評として、奥谷健「書評 川股修二著『税理士制度と納税環境整備—税理士法33条の2の機能—』」(産業経理75巻1号(2015年)) 94頁参照。
- (14) 山下学編「税理士の使命」(清文社、2009年) 参照。
- (15) 坂本孝司「税理士の未来」(中央経済社、2019年) 参照。
- (16) 増田英敏「リーガルマインド租税法」(第5版) (成文堂、2019年) 114～129頁、増田英敏「税理士の職務と使命はポストコロナ時代も不変」(税務弘報70巻1号(2022年)) 14頁参照。
- (17) 松沢智「租税手続法」(中央経済社、1997年) 23～58頁「初出…1986年」 参照。
- (18) 松沢智「税理士の職務と責任」(第3版) (中央経済社、1995年) 36～37頁。
- (19) 松沢・前掲注(18) 57頁。
- (20) 松沢・前掲注(18) 84頁。
- (21) 浪花健三「税理士法の課題」(税法学566号(2011年)) 295頁参照。
- (22) 阿部徳幸「税理士の使命—北野弘久先生追悼論集刊行委員会編『納税者権利論の課題』」(勁草書房、2012年) 799頁参照。
- (23) 三木義一「日本の納税者」(岩波新書、2015年) 136～151頁参照。月刊「税理」編集局編「納税者権利憲章で税制が変わる！」(きょうせい、2011年) 53頁「三木義一発言」も参照。
- (24) 債権債務関係説については、三木義一「ヘンゼル租税法の構造」同『現代税法と人権』(勁草書房、1992年) 23頁「初出…1975年」 参照。
- (25) 北野弘久(黒川功補訂)『税法学原論』(第9版) (勁草書房、2022年) 198頁。なお、租税法律関係につき、手続法の文脈では権力関係説の考え方があてはまるという考え方を述べる見解として、清水敬次「税法」(新装版) (ミネルヴァ書房、2013年) 58～60頁参照。
- (26) 北野弘久「税理士制度の研究」(増補版) (税務経理協会、1997年) 66～67頁「初出…1980年」。
- (27) 北野・前掲注(26) 304頁「初出…1990年」。
- (28) 北野・前掲注(26) 90頁「初出…1992年」。
- (29) 最判平成8年3月19日民集50巻3号615頁。この点については、牛島昭三「税理士会政治献金禁止訴訟の回顧と展望」(北野弘久先生

古稀記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』（勁草書房、2001年）70頁参照。  
 (30) もっとも、いずれかの立場に立つたうえで現行法の規定の改正を論じることは当然ありうるであろう。また、筆者は直接指導を受けたことはないものの北野の教えの流れのなかで育ってきたことから、内心としては北野の考え方に共感を覚えることを予め述べておきたい。

(31) 松沢・前掲注(18) 106～110頁参照。

(32) 金子宏「今後の税制のあり方と税理士が果たすべき役割」『税理士制度70周年記念誌 過去に感謝 未来に責任』（日税連ウェブサイト、2013年）81頁。

## II 税理士のこれから

本章では、デジタル化した税務行政における税理士のあり方、すなわち税理士のこれからについての先行学説を整理する。

### 1 石村・悲観論

税理士のこれからについて論じた文献としては、石村耕治「AI税務と税務専門職の将来像を展望する」が挙げられる。

まず、石村は、税務行政のデジタル化に関する各国の動向を整理している。そして、諸外国は「電子申告」＋「記入申告書」のパッケージを推進している一方、<sup>(33)</sup>Ⅲで論じる国税庁の取組では、「電子申告(e-file)」＋「年末調整」(所得税法(昭和40年法律第33号)190条)のパッケージを提示している点につき、将来的な展望として疑問符がつくと

論じている。<sup>34</sup>そして、記入済申告書を導入した諸外国における税務専門職のあり方について、オーストラリアの事例を紹介している。オーストラリアでは、記入済申告書制度 (EITAS) が 2014 年より導入されているが、<sup>35</sup>同制度の実施により、税務専門職のうち給与所得者や小規模な自営業者などをクライアントとする者の仕事は減少する一方、申告内容が複雑で記入済申告書が必ずしも十分には機能しない納税者については税務専門職が依然として支援している。以上のような状況と比較して日本の状況を論じると、日本での税務行政のデジタル化の議論においては納税者の利便や税務専門職のあり方に関する議論が不足していることから、「税務専門職は、税務書類の作成や税務相談のような伝統的に業法で無償独占の業務として法認められたサービスをこれからも維持できるのかどうか不透明……税務行政の将来像は、国民・税務専門職の参加を得て描かれなければならない」と論じている。<sup>36</sup>

また、石村は、現在の取組よりも進んだものとして、A I を税務行政において活用した場合の税理士のあり方も論じている。Ⅲ I で論じるように、国税庁の現在の取組においては税務行政に A I を活用することが検討されているが、どの程度発達した A I を想定して議論しているのが不明である。<sup>38</sup>ただし、仮に高度に発達した A I が導入されるとすると、現在のように税理士が「政府規制で安定した仕事を得て、課税庁のお手伝いさんのような存在であり続けられるかどうかは、まさに『税務 A I のみぞ知る』となるのかも知れない。今後の展開については、『説明責任を負える A I ……』や『自律的 A I ……』の実用化にかかっている。それまでは、税務専門職は、人間の頭脳 (M I) を使い、税務 A I のオペレーターとして税理士業務は続けられる」と論じている。<sup>39</sup>

石村は、近い将来において記入済申告書が導入された場合に現行の税理士業務を税理士が無償で独占していられるか疑問を呈しているほか、遠い将来において税務 A I が導入された場合には税理士業務自体のあり方が根本的に変容することを指摘している。そのため、税理士のこれからについて悲観的な議論と整理できるだろう。

## 2 日税連答申…楽観論

一方、税理士のこれからについて論じた文献としては、日本税理士会連合会国際税務情報研究会が答申として発表した「主要国の税務行政のICT/AI化の展望と未来の税務専門家制度についての考察」も挙げられる（以下「日税連答申」という）。日税連答申は、新型コロナウイルスの蔓延以後に公表されたものである。

日税連答申では、諸外国における税務行政のデジタル化の議論を整理したうえで、税理士制度の将来像を議論している。「日常の取引そのものに係る税務、例えば消費税の課税区分の取扱いなどルーティンな領域については、相手との請求書情報共有により税務専門家の立ち入る必要は無くなる」<sup>40</sup>が、「それ以外の取引においては、税法上、高度な判断が求められる取扱いがあり得るため、そこに税務専門家の必要性が残る…：事業における損金や期間損益の帰属の問題などはAIが相当に進化したとしても解決することは困難が伴う」<sup>41</sup>として、AIが解決できない課税問題については、税理士が関与する余地が残ると論じている。また、業務の分類としても、「記帳代行、税務書類の作成、定型的な税務相談などの業務は…：効率化又は代替され得るが、税務代理、税務調査の立会、税務争訟における陳述や意見開示、非定型的な業務はその業務特性や規制…：からAIには代替されないと考える。しかし、代替されない業務についても…：特定分野に特化した税務専門家に対し、より広い地域からの業務依頼が集中する可能性は高い」<sup>42</sup>として、税理士が関与すべき領域を指摘している。

そのうえで、日税連答申では、図1のような税理士の類型化を試みている。これらの類型のいずれが優れているわけではないとしつつ、「税理士5・0」のように、税務行政をはじめとした社会制度のICT/AI化を受け身ではなく、主体的に業務に活用することで、税理士の社会的な価値が飛躍的に増加することも予測可能<sup>43</sup>だ、と論じている。

図 1：未来の税理士の類型化モデル<sup>(44)</sup>

タイプ	仮称	特徴
税理士1.0	記帳代行タイプ	事務所内において税務会計ソフトの入力業務（一部手書きを含む）から税務書類作成業務まで行うフルラインサービスタイプ
税理士2.0	自計化支援タイプ	企業の自計化支援業務＋事務所内における税務ソフトを利用した税務書類の作成業務をメインとするタイプ
税理士3.0	顧問タイプ	特定の業務（法人税務顧問・法人税務調査の立会）をメインとするタイプ
税理士4.0	特定分野 ネットワークタイプ	特定分野（組織再編・国際税務・相続対策・事業承継・スタートアップ等）の相談・プランニングに特化するタイプ （人的ネットワークを活用するクリエイティブな業務を中心とするタイプ）
税理士5.0	特定分野 AI等活用タイプ	税理士4.0の特定分野についてICT/AI・5Gを活用し、地域差を越えて業務を行うタイプ

このような将来像を前提とすれば、税務行政のデジタル化への対応は「税務専門家の法規制上の課題というより、個々の税務専門家の業務プロセス上の課題に着目すべき……税理士試験制度を除き、税理士法の改正など法規制上の枠組み自体を近々に変更する必要性は乏しい<sup>(45)</sup>」と論じている。

日税連答申は、税務行政のデジタル化のなかでも税理士が活躍できる場面は残っていくという認識を前提に、現在の法規制のなかで、個々の税理士が活躍する場を模索すべきことを論じている。そのため、税理士のこれからについて楽観的な議論と整理できるだろう。

(33) 記入済申告書制度とは、法定調書や他の行政機関が持つ情報をもとに所得の情報や所得控除の情報を予め記入した申告書を、課税庁から納税者に物理的または電子的に送付する制度である。納税者は、当該申告書の内容に修正点があれば自身で修正を行って確定申告を行い、修正点があれば送られてきた申告書をそのまま提出して確定申告を行うことになる。土屋雅一「マイナンバー及びマイポータルを利用した記入済申告制度 (Pre-filled Tax Returns) の実現方法について」税大ジャーナル19号(2012年) 59頁参照。

- (34) 石村耕治「A I 税務と税務専門職の将来像を展望する 第1回」月刊税務事例51巻3号(2019年) 73頁参照。
- (35) 阿部直枝「オーストラリアのICTを活用した税務行政と最近の取組」税大ジャーナル32号(2021年) 209頁参照。
- (36) 石村耕治「A I 税務と税務専門職の将来像を展望する 第2回」月刊税務事例51巻4号(2019年) 51頁。
- (37) なお、石村自身の考え方としては、記入済申告書制度の導入につきや批判的であるように思われる点には注意されたい(石村耕治「A I 税務と税務専門職の将来像を展望する 第3回」月刊税務事例51巻5号(2019年) 44頁、同「同 第4回」同巻6号(2019年) 50頁参照)。
- (38) 石村耕治「A I 税務と税務専門職の将来像を展望する 第5回」月刊税務事例51巻7号(2019年) 81〜82頁参照。
- (39) 石村耕治「A I 税務と税務専門職の将来像を展望する 第7回・最終回」月刊税務事例51巻9号(2019年) 56頁。また、同時に、納税者のプライバシーを保護する制度の導入を提言している(同62〜63頁参照)。
- (40) 日本税理士会連合会国際税務情報研究会「主要国の税務行政のICT/A I 化の展望と未来の税務専門家制度についての考察」(日税連ウェブサイト、2021年) 8頁。
- (41) 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注(40) 8頁。
- (42) 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注(40) 39頁。
- (43) 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注(40) 41頁。
- (44) 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注(40) 40頁。
- (45) 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注(40) 41頁。

### 3 このほかの学説

以上の2つのほかにも、税理士のこれらについて論じた文献はある。

まずは、日税連答申のように、デジタル化に合わせて税理士が業務を高度化させていくべきであり、それで足りるとする学説がある。代表的なものとしては、「情報の複雑化に対する確に対応するためには、結局は、個人個人の税

理士が、日々の研鑽を着実に行っていくしか方法はない……税理士会における研修や、さまざまなプロフェッショナルとしての自己研鑽を通して、適切な情報を効率的に収集・分析し、その上に立って、税理士が自らの見識にしたがってそれぞれの理想像をうちたてることが重要<sup>46)</sup>と論じる中里実の論稿が挙げられよう。

税理士固有の職域や使命は変わらない旨を指摘する論稿も、日税連答申や中里の論稿と同じ見地に立つものと整理して良いものと思われる。たとえば、岩崎政明は「税理士業務の電子化というのは税理士業務を行うためのツール(道具)が便利になったということに過ぎず、税理士としての本来の能力は、租税法令や会計の知識と顧客に対するアドバイス力・コンサルティング力にあることには変わりはない<sup>48)</sup>と述べる。また、神津信一は、AIの普及後も「お客様に寄り添って、さまざまな仕事ができる税理士への期待は、ますます高まる<sup>49)</sup>と述べる。藤曲武美は、デジタル化の推進<sup>50)</sup>、租税教育の推進、申告相談・説明会の実施、複雑事案等への対応が税理士の使命として今後とも残ると指摘する<sup>51)</sup>。

税理士業務それ自体への影響を指摘する論者としては、酒井克彦が挙げられる。酒井は「税理士の業務とは、単なる『計算』ではなく、『法解釈に基づいたところの計算』であるはずであって、機械的にAIが代打を務めることができるようなものではない<sup>52)</sup>として、税理士業務がすべてAIに代替されるという議論に反駁している。ただし、別の論稿では、「②書類作成↓①代理・③相談」へのシフトが重要性を増す……手間にかかる面倒な相談が中心になる……手間にかかる税務代理も重要性を帯びる<sup>53)</sup>として、税理士業務のうち何が重要か、という点については一定の影響がある旨も指摘している。そして、税務行政のデジタル化は「納税者サービスが多くのチャネルの提供を受けて、充実するものとなるというだけではなく、納税者と税務行政当局の間にある中間的な専門家の排除という別の意味をも包含している<sup>54)</sup>として、税務行政のデジタル化の進展によって、税理士が税務行政から排除される可能性も指摘し

ている。もつとも、その後の論稿においては、税務専門家団体と課税庁の関係が良好である日本では、税務行政のデジタル化によって専門家が排除される方向には行かないのではないかと、とも予測している。<sup>(55)</sup>

このほか、『A・I・Tの進化と税務』では、より具体的な議論が様々に展開されている。実際に大手税理士法人がデジタル化のために取り組んでいる施策を紹介する論稿や、<sup>(56)</sup> 税理士業務が受ける影響を考察する論稿が掲載されている。<sup>(57)</sup> 特に興味深いのは、「A・I時代の税理士の生き残る道を語ろう」という座談会であり、<sup>(58)</sup> 税務専門家と情報科学の研究者との間で、税理士業務が受ける影響を議論している。

- (46) 中里実「租税法の潮流 第4巻 税制改革の背景」(税務経理協会、2022年) 243～245頁「初出・1997年」参照。水野忠恒  
 〓 中里実〓日進会編著『金融ビッグバンと税理士の役割』(中央経済社、1998年)、水野忠恒〓中里実監修『21世紀の税理士事務  
 所「改訂版」』も参照。
- (47) 引用するほか、山口義夫「『街の税理士』はなくならない」税務弘報70巻1号(2022年) 27頁参照。
- (48) 岩崎政明「デジタル時代に即応した税理士法等改正の方向性と課題」税理64巻12号(2021年) 7頁。
- (49) 神津信一「インタビュー ポストコロナの税理士業界」税務弘報70巻1号(2022年) 5頁。
- (50) ただし、藤曲は、記入済申告書制度の導入には強く反対している点にも注意されたい。藤曲武美「税務行政のICT化の現状と当  
 面の課題」早稲田法学95巻3号(2020年) 69頁参照。
- (51) 藤曲武美「税務行政のデジタル化と税理士の使命」税務弘報70巻1号(2022年) 25～26頁参照。
- (52) 酒井克彦編著『スマート税務行政でこう変わる!! キャッチアップ デジタル情報社会の税務』(ぎょうせい、2020年) 282頁。
- (53) 酒井克彦「第3次A・Iブームの到来と税理士業務」月刊税務事例52巻11号(2020年) 30頁。
- (54) 酒井克彦「税務行政におけるデジタル化と納税環境(上)」企業研究36号(2020年) 33頁。
- (55) 酒井克彦「デジタル化による税務行政の変革(2・完)」月刊税務事例54巻9号(2022年) 7頁参照。
- (56) カーンズ裕子「税務のデジタルトランスフォーメーションへの取組み」中央経済社編『A・I・Tの進化と税務』(中央経済社、  
 2018年) 132頁参照。

(57) 橋本純「AI時代の『税務サービス』に対する考え方」中央経済社・前掲注(56) 145頁参照。  
 (58) 佐藤信祐・岡田力・山田誠二「AI時代の税理士の生き残る道を語ろう」中央経済社・前掲注(56) 151頁参照。

#### 4 税理士のこれからの関する議論のまとめ

以上に述べたように、税理士のこれからについて、石村は、税務行政のデジタル化に伴って税理士業務は重大な影響を受けて職域が減少していく可能性があるという悲観論を述べている。一方、日税連答申は、税理士の重要性は今後とも変わらず、個々の税理士が研鑽を積みばむしろ税理士の社会的価値をICT/AIの活用によって高めていくことが可能であるという楽観論を述べている。その他の論者は、楽観論に与する論者が多いように思われつつ、酒井のように楽観論と悲観論いずれの見方も論じる論者もいる。

以上の議論のいずれが合理的か、という点については、たとえば、AIやICT技術の発展に関する知見をもとに議論をする手法が考えられよう。石村が予測するように税理士業務を根本的に代替するように情報科学技術が進展していくのか、または日税連答申が予測するように税理士が活用して業務を行っていくように情報科学技術が進展していくのか、どちらのシナリオが合理的かを論じるということである。しかし、筆者は情報科学に不案内であって、能力の限界から、そのような議論を行うのは困難である。

そこで、本稿では、税務行政のデジタル化に関する議論のなかで税理士などの税務専門家がどのように位置付けられているのかという点を参照したうえで(Ⅲ)、楽観論と悲観論の間でどのように考えるべきか、という点を議論したい(Ⅳ)。

### Ⅲ 税務行政のこれから

税務行政のデジタル化については、既に各国で取組がされているほか、OECDが今後の見通しについて議論している。以下では、日本および諸外国の現在の取組を述べた後（1、2）、OECDが構想する将来像を述べたうえで（3）、日本の学説を整理する（4）。

#### 1 国税庁の現在の取組

##### （1）国税庁資料の概要

国税庁は税務行政のデジタル化に向けた取組を既に行っているが、取組の方向性を示す資料として、「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2・0—」を公表している（以下「国税庁資料」という）。この資料は、既に公表されていた「税務行政の将来像」を改訂する形で2021年6月に公表され、2022年2月に改訂されたものである<sup>60</sup>。なお、2019年9月の政府税制調査会の答申でも、デジタル時代における納税環境の整備と適正・公平な課税の実現が検討課題として挙げられていた<sup>61</sup>。

国税庁資料では、納税者の利便性の向上および課税・徴収の効率化・高度化という2つの政策目標を置き、様々な取組を示している。まずは、「あらゆる税務手続が税務署に行かずにできる社会」のための取組として、「確定申告に必要なデータ……を申告データに自動で取り込むことにより、数回のクリック・タップで申告が完了<sup>62</sup>」する、記入済申告書に近い仕組みを提案している。この取組は実際に少しずつ導入が始まっており、マイナポータルと連携するこ

とで、医療費や国民年金保険料の支払額などが所得税の確定申告書に自動的に入力されるようになってきている。このほか、申請や届け出のオンライン化など、「税務署に行かずに」手続が行える仕組みを推進するものとしている。<sup>63)</sup>

また、税務に関する相談についても、税務署に行かずにできるようにすることを構想している。具体的には、チャットボットの充実やタックスアンサーの改善、プッシュ型の情報配信を構想している。実際に、2021年1月より「ふたば」というチャットボットが国税庁ウェブサイトに実装されている。

以上は主として納税者の利便向上を企図した方策であるが、他方、課税・徴収の効率化・高度化に向けた取組についても論じている。まずはデータ分析の活用であり、「納税者から申告された内容と国税当局が保有する各種データをシステム上でマッチングし、効率的に誤りを把握する取組<sup>64)</sup>」や、「将来的なAIの活用も見据え、幅広いデータの分析により、申告漏れの可能性が高い納税者の判定や、滞納者の状況に応じた対応の判別<sup>65)</sup>」を行うものとしている。また、照会のオンライン化やウェブ会議によるリモート調査も推進するものと論じている。<sup>66)</sup>そして、これらの方策を実現するために「基幹システムの刷新（次世代システムの開発）や、データ分析を行うことのできる人材の育成<sup>67)</sup>」を行うことを掲げており、実際に、2023年度より、国税専門官の試験に新たな試験区分として「理工・デジタル系」が創設されている。<sup>68)</sup>

## (2) 国税庁資料における税理士の位置づけ

以上のように、税務行政のデジタル化に関する今後の方針として国税庁資料が示されており、実際に実施された取組も存在している。

もっとも、本稿との関係で国税庁資料について指摘すべき点は、国税庁資料に税理士はほぼ登場しないということ

である。キャッシュレス納付を推進するために利用を勧奨する対象としては挙げられるものの、国税庁資料では課税庁と納税者の距離が近くなる方策が様々な述べられており、両者の間で行われる手続に関する税理士が活躍する局面は想定されていないように思われる。<sup>(70)</sup>

この点、政府税制調査会の納税環境整備小委員会では、国税庁の取組を前提に「『あらゆる税務手続きが税務署に行かずにできる』というの、DXを通じて利便性に適ったものである一方で、税務署に行つて、あるいは税の専門家ときちんと対話しながら納得して納税したいという方もいる点にも配慮が必要」<sup>(71)</sup>である、と2021年に論じられている。国税庁資料が税理士(税の専門家)の関与を想定せずに書かれていることについて疑問を呈している議論と述べて良いであろう。さらに、2022年には、「サポートが必要な場合、税理士に依頼する資金をどうやって捻出するか、その他のツールを用意すればいいのか、もしくはその間にサポートをするようなシステムをもっと強化していくのかということを考えていかないと、必ずしもデジタル化だけでは解決できないところがある」として、より具体的に税理士という存在に言及したうえで、税理士抜きでの税務行政のデジタル化という現在の取組だけでは課題は解決しない旨の意見が論じられている。

以上のように、国税庁資料では様々な取組が述べられているが、そこに税理士は登場しない。もともと、同資料は10年後の税務行政の将来像を構想するものとされているものの、既に実現しつつあるものが主たる方策として述べられており、現在の税務行政のあり方を大きく変革する取組を述べているわけではないように思われる。むしろ、より未来の方策を述べる議論はどのようになっていくのか、そして、そのなかで税務専門家はどのように位置付けられているのか、という点を、OECDが議論する「税務行政3・0」を素材に以下では論じていくこととしたい。

- (59) この資料を解説する論稿として、永田寛幸「税務行政のデジタル化対応」日税研論集79号(2021年)337頁、小林秀和・後藤大輔・山崎優人「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションの概要」行政&情報システム58巻2号(2022年)26頁参照。可部哲生「税務行政の現状と課題」租税研究85号(2021年)9～12頁、大鹿行宏「税務行政の現状と課題」租税研究86号(2022年)8～11頁も参照。
- (60) この過程において実現したものとや削除されたものなど、項目を分析した文献として、山内伸隆「税務行政の将来像の分析に基づいたデジタル税務行政の方向性についての検討」長崎大学経済学部研究年報38巻(2022年)23頁参照。
- (61) 税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」(内閣府ウェブサイト、2019年)19～24頁参照。
- (62) 国税庁「税務行政のデジタル・トランスフォーメーション」(国税庁ウェブサイト、2021年)9頁。
- (63) なお、この点で興味深いのは、事業所得や雑所得の収入・経費の自動入力についても実現時期は未定としつつ言及している点である(国税庁・前掲注(62)14頁参照)。収入や経費については年度帰属など高度な判断を伴う論点があるため、自動入力といっても医療費のような単純なものを導入することは少なくとも現行の税制および情報科学技術では困難であろう。国税庁資料では確たる方策が述べられていないため様々な方策が考えうるが(林仲宣「『税務行政の将来像2.0』から見る申告納税制度の今後と課題」税理64巻11号(2021年)71頁参照)、おそらく、後述するイギリスの Making Tax Digital のような、国税庁指定の会計ソフトを用いた場合に会計データを申告書にそのまま流す仕組みが構想されているのではないか、と思われる。
- (64) 国税庁・前掲注(62)19頁。
- (65) 国税庁・前掲注(62)20頁。
- (66) 国税庁・前掲注(62)22頁参照。
- (67) 国税庁・前掲注(62)26頁。
- (68) 国税庁ウェブサイト：<https://www.nta.go.jp/about/recruitment/digital/index.htm> 参照。
- (69) 国税庁・前掲注(62)17頁参照。
- (70) 酒井・前掲注(54)が指摘する「納税者と税務行政当局の間にある中間的な専門家の排除」という方向が垣間見えるように思われる。ただし、酒井自身は国税庁がこのようなことを企図していないと思われると論じている点につき、酒井・前掲注(55)7頁参照。
- (71) 納税環境整備に関する専門家会合「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告」(内閣府ウェブサイト、2021年)34頁。  
2021年8月10日の同会合における沼尾波子委員の発言をまとめたものと思われる。
- (72) 納税環境整備に関する専門家会合「納税環境整備に関する専門家会合の議論の報告」(内閣府ウェブサイト、2022年)30頁。

2022年10月19日の同会合における田中常雅特別委員の発言をまとめたものと思われる。

## 2 諸外国の現在の取組

「税務行政3・0」の議論に移る前に、諸外国の現在の取組についてもまとめておく。ただし、本稿の論旨とはあまり関係しないことから、先行研究に関する最低限の紹介にとどめる。

税務行政のデジタル化に関する各国の現在の取組については、OECDが毎年報告書を公表している。2022年版も公表されており、納税者の識別<sup>(73)</sup>、電子申告の推進や記入済申告書の導入、税務相談の自動化、情報の収集と利用<sup>(74)</sup>など、後述する「税務行政3・0」の流れに沿って各国の税務行政のデジタル化が進んでいることを論じている。一方、税務行政3・0には描かれない点としては紛争解決に関するデジタル化の傾向もまとめられており、オーストラリアにおけるオンラインでの不服申立制度や、ブラジルでのAIや機械学習を使った訴訟審理が紹介されている<sup>(75)</sup>。

個別の国家の取組についてもいくらか紹介する。既にII-1の石村の議論でも言及したが、税務行政のデジタル化に関して進んだ取組をしている国としてしばしば言及されるのはオーストラリアである。オーストラリアでは、既に紹介したとおり記入済申告書制度(myTax)が導入されているほか、一定の租税の還付につき申告書を省略して自動的に還付される制度、電話相談の音声認識と分析などが実施されているようである。また、記入済申告書制度を利用している場合において業務関連費を記帳する場合に、過大と思われる費用が計上されるときにはリアルタイムで警告が表示される仕組みも導入されている。

イギリスでも、税務行政のデジタル化が進んでいる。イギリスでは、データ分析による調査対象の抽出、事務手続

の自動化、面接相談の廃止などの取組が行われている。<sup>(79)</sup> 注目すべきは、Making Tax Digital というプロジェクトの下、国が定めた仕様に準拠した会計ソフトで記録を作成することが付加価値税 (VAT) の申告に当たり義務付けられているということである。<sup>(80)</sup> この仕様に沿った会計ソフトによって会計データを作成することにより、納税者にとってみても、申告データがある程度自動的に作成されることから、申告手続を簡素化することが可能になる。

このほか、アジア圏の国家の取組としては、中国で AI による 365 日 24 時間の相談対応がされている。<sup>(81)</sup> また、シンガポールでは、記入済申告書を導入するとともに、概算経費控除制度とあわせて申告制度を簡略化する試みが行われている。<sup>(82)</sup> 税務行政のみならず経済全体のデジタル化が進んでいるヨーロッパの国家としてはエストニアがしばしば言及される<sup>(83)</sup> ところだが、記入済申告書制度や行政サービスのためのプラットフォームの構築が紹介されている。

(73) See OECD, TAX ADMINISTRATION 2022: COMPARATIVE INFORMATION ON OECD AND OTHER ADVANCED AND EMERGING ECONOMIES 42-53 (2022).

(74) See id. at 54-72.

(75) See id. at 73-93.

(76) See id. at 95-130.

(77) See id. at 134.

(78) 国民税制研究 2 号 (2016 年) の各論稿、阿部・前掲注 (35)、石村・前掲注 (34)、金山知明「申告納税制度下における税務行政の公正と自発的コンプライアンスの研究」『租税資料館賞受賞論文集 第 30 回 (2021 年) 上巻』(租税資料館、2021 年) 161 頁参照。

(79) 浅野高徳「英国の税務行政と最近の主な取組」税大ジャーナル 32 号 (2021 年) 225-226 頁参照。

(80) 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注 (40) 18-22 頁参照。

(81) 浦野裕文「中国の税務行政」税大ジャーナル 31 号 (2020 年) 198-202 頁参照。

- (82) 小池裕貴「シンガポールの税務行政と最近の取組」税大ジャーナル34号(2022年)176頁参照。
- (83) ラウル アリキヴィー前田陽二『未来型国家エストニアの挑戦「新版」』(株式会社インプレスR&D、2017年)36頁、37頁、93頁参照。

### 3 税務行政の未来像に関するOECDの議論…税務行政3・0

#### (1) OECDペーパー

以上のように、税務行政のデジタル化については、日本の国税庁のみならず、各国の税務当局が様々な取組を現在行っている。それでは、税務行政のデジタル化については、今後どのような方向に向かうことが予測されるまたはどのような方向が望ましいと考えられるのだろうか。

このような関心にもとづいて書かれたのが、OECDが発表した“Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration”である(以下「OECDペーパー」という)。OECDペーパーは、2030年を目的に、税務行政のパラダイムシフトを予測することを目的として書かれたものである。以下に、特に税務専門家のあり方に関わる部分を中心として同文書の内容を整理する。

OECDペーパーは、まず、紙で行われてきた税務行政を「税務行政1・0」、紙で行われてきたものを電子化した税務行政を「税務行政2・0」、デジタル化による根本的に変容した税務行政を「税務行政3・0」と位置付けている。各国の税務行政は、今のところ、税務行政1・0から2・0へと移行しつつある段階である。もつとも、税務行政2・0には様々な問題がある<sup>(84)</sup>。まず、税額の確定手続が申告などの納税者の行動に依存していたり、何らかの税務上の要件

を満たすためには納税者の追加的な労力が必要であったりする。これらのことの結果として、課税庁には申告内容のチェックや税務調査の負担が、納税者には申告の事務負担やミスが犯すリスクが生じている。また、課税庁が保有する情報のみで課税が行われることから、プライバシーの保護やセキュリティの問題が生じている。そして、働き方の変化やビジネスモデルの変化にも税務行政はついていけない。

そこで、税務行政 3・0 においては、日常的な事業活動に課税を組み込むことを志向する<sup>(85)</sup>。具体的には、民間のデジタルプラットフォームを通じて行う事業活動にシームレスに課税が組み込まれ、AI などにより、行っている事業活動に関する税額がリアルタイムに導出される。そして、納税者は、導き出された税額にリアルタイムに異議を唱えられるほか、課税に必要な情報の提供を拒めることになる。このように、事業活動とは別個に確定申告などの手続を行う税務行政 2・0 と異なり、日常的な活動にシームレスに課税のプロセスが組み込まれることおよびリアルタイムに税額の確定手続が行われることが、税務行政 3・0 の特徴である。

税務行政 3・0 の具体的な態様について、OECD ペーパーでは、給与所得者である Mary や法人である MNE の例も書かれているが、ここでは個人事業者である Kim の例を取り上げたい<sup>(86)</sup>。税務行政 3・0 が実現した社会において、Kim は、次のようにビジネスを行っている。まず、MyBusiness という民間のプラットフォームを通じて事業活動を行うことで、プラットフォームに組み込まれた自律的なアルゴリズムにより自動的に税額が確定する。確定した税額に不服がある場合には、プラットフォーム上ですぐに異議を申し立てることができる。また、事業活動を行うにあたって必要な税務上のアドバイスについても、MyBusiness 上で AI から受けることができる。MyBusiness は、事業活動一般について用いるプラットフォームであるから、人事労務に関するシステムなども組み込まれている。このように、基本的には課税のプロセスは通常の事業活動に伴って自動的に行われるようになるが、「Kim がサポートやガイ

図2：税務行政 3.0 に向けた取組と、日本の実際の施策（筆者作成）

	税務行政 3.0 に向けた取組	対応する日本の施策
①	納税者を識別する仕組み (digital identity)	マイナンバー
②	納税者と税務行政の新たな接点 (touch point)	マイナポータル
③	データ管理に関するルール	個人情報改正
④	税制の簡素化	—
⑤	デジタル化にマッチする技術	国税専門官の試験区分新設？ 税理士試験の受験資格緩和？
⑥	プラットフォームとの連携	—

ダンスを必要とし、かつ AI のサポートが十分ではないと感じる場合には、熟練した税務専門家が補助することができる」とされている<sup>(87)</sup>。

以上のように、税務行政 3・0 は、従来の税務行政を単に電子化する税務行政 2・0 と異なり、税務行政を根本から作り変える試みである。したがって、個別的な施策を行うのではなく、1 つの方向性に向かう施策を段階的に実現していく必要がある<sup>(88)</sup>。まず必要となるのは、①納税者を識別する仕組み (digital identity) の構築である。日本でいえば、マイナンバーの付与をイメージすれば良いであろう (個人番号法 (平成 25 年法律第 27 号) 2 条 5 項<sup>(89)</sup>)。次に必要となるのは、②納税者と税務行政の新たな接点 (touch point) の構築である。日本では、マイナポータル (情報提供ネットワークシステム) が既にこのような仕組みとして設けられている (個人番号法 2 条 14 項<sup>(90)</sup>)。その後、③データ管理に関する官民共通のルールを整備する必要がある。日本では、2021 年の個人情報保護法改正により (令和 3 年法律第 37 号)、このような方向性の規定整備が行われている。そして、④プラットフォームに組み込んでいけるように税制を簡素化していく必要もある。現在の税制は、自動的に税額を算出するためにはあまりに複雑であるから、ある程度簡素な制度へと、いわば手続法優先で実体法を変えていく必要があるということである。さらに、⑤デジタル化された税務行政にマ

ツチするような技術を育てる必要もある。国税専門官の試験区分に理工・デジタル系を新設したことや、後述する税理士試験の受験資格の緩和は、このような文脈の取組として位置づけられるかもしれない。最後に、⑥プラットフォーム事業者など、公的主体ではない者と連携することで、税務行政 3・0 は実現するものとされている。

税務専門家との関連で特に重要となるのは⑤税務行政 3・0 にマッチする技術である。税務行政 3・0 においては、納税者のサポートや申告関連の事務、税務調査など税務職員がこれまで行ってきた事務は、プラットフォームからの情報や AI による処理に代替されることになる。しかし、税務専門家の活躍の場が失われるわけではなく、国内および国際的なルールの策定、コンプライアンス上の問題の特定や複雑な事案への対処など「税務専門家の役割は非常に重要であり続けるだろう<sup>92)</sup>」とされる。そして、このような職域において税務専門家が活躍するためには、複雑な税法やコンプライアンスリスクを理解できる能力が必要となる。<sup>93)</sup>

## (2) OECD ベーパー以後の議論

OECD ベーパーを公表した後も、OECD は税務行政フォーラム (Forum on Tax Administration) において、税務行政 3・0 の実現に向けて文書を公表している。ただし、以下の文書では、税務専門家に関する記述は見られない。

まずは、①納税者を識別する仕組み (digital identity) に関する 2022 年 9 月の文書である。<sup>94)</sup> 多くの国で、日本では、①納税者を識別する仕組(95)みは、税務行政のデジタル化による納税者の利便性向上により受け入れられている。しかし、このような納税者を識別する仕組みは各国が個別に構築しており、国際的に共通する枠組とはなっていない。<sup>96)</sup> そのため、国際的に活動する納税者にとってみれば、非居住者に該当する国において十分な税務サービスが受けられないことや、国ごとに税務上の取扱いが異なることなどの問題に直面しているほか、税務当局も

国際的に活動する納税者の取扱いに苦慮する事態が生じている。<sup>(97)</sup> また、国際的な脱税スキームにも、各国が構築している仕組では対応が困難である。<sup>(98)</sup> そこで、国際的に共通する納税者を識別する仕組み（いわば、全世界共通のマイナンバー）の構築が必要である、と論じている。

次に、⑥プラットフォーム事業者などとの連携に関する2022年9月の文書である。<sup>(99)</sup> この文書では、いわゆるシェアリングエコノミーやギグエコノミーにおける所得税などの直接税の課税を念頭に、プラットフォーム事業者と税務当局の連携について考察している。<sup>(100)</sup> 透明性、簡素さ、開かれていることおよび利用の容易さの4つの評価基準から、具体的にどのような情報科学技術を用いるべきかという点や、前述した納税者を識別する仕組みがプラットフォーム事業者などにもたらす利点とその困難さ、<sup>(101)</sup> 納税者の情報を課税当局が得る際に考慮すべき事項、<sup>(102)</sup> 課税当局、納税者およびプラットフォーム事業者との間の信頼関係の構築などを考察している。<sup>(103)</sup>

このほか、税務行政3・0の実現に向けた具体的工程についても2022年1月に文書を公表しており、<sup>(104)</sup> 2021年までに実現したことと2022年に取り組みむことを整理している。

(78) See OECD, TAX ADMINISTRATION 30: THE DIGITAL TRANSFORMATION OF TAX ADMINISTRATION 11-12, 19-24 (2020).

(79) See id. at 12-14.

(80) See id. at 32-34.

(81) Id. at 33.

(82) See id. at 41-67.

(83) この規定については、宇賀克也『マイナンバー法の逐条解説』（有斐閣、2022年）25頁参照。

(84) この規定については、宇賀・前掲注(89) 30～31頁参照。

(85) 改正後の解説として、宇賀克也『新・個人情報保護法の逐条解説』（有斐閣、2021年）参照。

- (92) OECD, *supra* note 84, at 59.
- (93) *See id.* at 60.
- (94) *See* OECD, TAX ADMINISTRATION 30 AND THE DIGITAL IDENTIFICATION OF TAXPAYERS: INITIAL FINDINGS (2022).
- (95) *See id.* at 12-20.
- (96) 各国の制度やそれが直面した問題については、*See id.* at 27-56.  
オーストラリア、カナダ、フィンランド、インドネシア、ノルウェー、スペインおよびアメリカの取組が紹介されている。
- (97) *See id.* at 23-25.
- (98) *See id.* at 25-26.
- (99) *See* OECD, TAX ADMINISTRATION 30 AND CONNECTING WITH NATURAL SYSTEMS (2022).
- (100) ただし、OECDペーパーが述べる「税務行政 3.0」のマイテマ自体は、シェアリングエコノミーやギグエコノミーにおける課税問題や直接税に限定したのではないと論じているにも注意されたい (*See id.* at 13)。あくまで、この報告書では、これらの素材を用いて税務行政 3.0 の実現方法について考察していると、いうだけである。
- (101) *See id.* at 16-19.  
「OAuth」の利用者（＝納税者）の識別のために利用すべきことが説かれている OAuth2 については、よごあたり、Justin Richer & Antonio Sanso（須田智之訳）『OAuth 徹底入門』（翔泳社、2019年）4～8頁参照。
- (102) *See* OECD, *supra* note 99, at 20-24.
- (103) *See id.* at 29-32.
- (104) *See id.* at 33-35.  
租税教育のごく論議の中心点のごくについては後述する。
- (105) *See* OECD, TAX ADMINISTRATION 30 - ACTION PLAN UPDATE (2022).

以上のように、税務行政のデジタル化に関する議論を主に税務専門家との関連からまとめてきた。最後に、税務行政のデジタル化に関する日本の議論について、これまで言及してこなかったものをまとめておく。<sup>(10)</sup>

(1) OECDペーパー以前の学説

税務行政のデジタル化については、OECDペーパーが公表される前から一定の議論の蓄積があった。<sup>(11)</sup>

まず、税務行政のデジタル化について実体法との関連から議論をする文献があった。<sup>(12)</sup> 高橋祐介は、所得の捕捉という観点から、経済や税務行政のデジタル化に対応する税制として望ましい施策を議論している。<sup>(13)</sup> また、浅妻章如は、税務行政のデジタル化によって所得課税についてこれまで指摘されてきた問題点がどのような影響を受けうるか、という点を議論している。<sup>(14)</sup>

税務行政のデジタル化に関する先駆的な研究であり、おそらく国税庁資料の理論的な支柱となったように思われるのは、佐藤英明「情報通信技術の進展と税務行政」である。<sup>(15)</sup> 同論文は、「内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収の実現」(財務省設置法(平成11年法律第95号)19条)という国税庁の任務のために必要なのは非違行為への対処であるはずだが、これまでの国税庁の取組が専ら納税者の利便性の向上に傾いていることを批判的に検討している。

また、森信茂樹『デジタル経済と税』<sup>(16)</sup>は、税務行政のデジタル化が進むなかで、納税者サービスとして記入済申告書を導入すべきことを主張している。まずは「日本型記入済申告書制度」として年末調整制度を前提とした記入済申告書制度を導入した後、選択的な自己申告が可能になる制度を導入すべきであると論じている。

## (2) OECDペーパー以後の学説

(1)のように、税務行政のデジタル化についてはかねてより議論の蓄積があったところ、OECDペーパーが公表された後、それを前提とした議論が行われている。

まず、泉絢也は、国税庁資料およびOECDペーパーに共通する要素である税務行政へにおけるAIの利用について、一定の法的統制が必要であることを主張している<sup>(15)</sup>。具体的には、AIを対象選定に活用することにより調査対象者が特定の業種や人種に偏り、さらにその偏りが徐々に強化されていってしまったり(エコーチェンバー)、なぜ調査対象者となったのか明確な理由がわからなくなってしまうこと(ブラックボックス化)が生じうることを指摘している。そのうえで、これらの問題は憲法上の問題を惹起しうることから、AIを利用するためのルールを定め、<sup>(16)</sup> とうえて利用すべきことを論じている。

岡村忠生は、必ずしも税務行政3・0の議論を受けて議論しているものではないが、デジタルデータのみによって納税義務を確定することが基本的には可能であろうことおよび(泉と同じく)AIを税務行政に介在させる際の法的問題点を議論している。そのうえで、税務行政のみならず、税法全体がデジタル化する可能性も示唆している<sup>(17)</sup>。

また、望月爾は、OECDペーパーが公表される以前の論稿において、税務行政のデジタル化に伴って納税者のプライバシーの保護などが問題となることから、納税者の権利規定を充実させることが必要であることなどを論じていた<sup>(18)</sup>。その後、OECDペーパーが公表された後の論稿では、上述の主張にくわえ、デジタル・デバイスへの配慮が必要である旨を主張している<sup>(19)</sup>。

最後に、小塚真啓は、OECDペーパーが持つ問題点について、情報科学技術を用いることで解決が可能である旨を主張している<sup>(20)</sup>。具体的には、⑥プラットフォーム事業者などの公的主体ではない者との連携により、納税者の情報

が民間事業者に流れてしまうことでプライバシーの保護などの観点から問題が生じることが懸念される。しかし、このような問題には、既に構築された Self-Sovereign Identity や Confidential Computing などの情報科学技術で対処可能であることを論じている。

- (106) なお、地方税に関する税務行政のデジタル化については、漆さき「地方自治体における税務行政のデジタル化」地方税73巻5号(2022年) 2頁参照。
- (107) 引用するほかの文献として、中里実「経済の変貌と租税行政の将来」『松沢智先生古稀記念論文集 租税行政と納税者の救済』(中央経済社、1997年) 205頁、水野忠恒「租税行政の制度と理論」(有斐閣、2011年) 260～288頁「初出・1997～1998年」参照。
- (108) 近時の議論として、行政サービスに応じた納税(納税の SaaS化) が行政手続のデジタル化で可能になるという見解として、吉田泰己『行政をハックしよう』(ぎょうせい、2021年) 227～230頁参照。もともと、この議論は、憲法上の「租税」は特定の給付に対する反対給付ではないという性質(非対価性)を持つとしてきた判例理論と緊張関係に立つものである(旭川国民健康保険料事件上告審判決(最判平成18年3月1日民集60巻2号587頁)参照)。
- (109) 高橋祐介「技術革新による税務行政の課題」租税法研究46号(2018年) 64頁参照。高橋祐介「租税法の手続的基層」金子宏監修「現代租税法講座 第1巻 理論・歴史」(日本評論社、2017年) 157頁、大野雅人「高橋報告に対するコメント」租税法研究46号(2018年) 81頁も参照。
- (110) 浅妻章如「租税手続の ICT化」租税法研究47号(2019年) 42頁参照。手塚貴大「浅妻報告に対するコメント」租税法研究47号(2019年) 58頁も参照。
- (111) 佐藤英明「情報通信技術の進展と税務行政」論究ジュリスト26号(2018年) 68頁参照。
- (112) 森信茂樹『デジタル経済と税』(日本経済新聞出版社、2019年) 204～210頁参照。
- (113) 泉絢也「AIの行政利用の法的問題と国税庁が遵守すべきAI諸原則」税研218号(2021年) 112頁、泉絢也「税務行政におけるAI(人工知能)・機械学習アルゴリズムの利用と法的問題」千葉商大論叢59巻1号(2021年) 49頁参照。
- (114) 岡村忠生「租税手続のデジタル化と法的課題」ジュリスト1556号(2021年) 53頁参照。

(115) 望月爾「デジタル化・グローバル化と納税者権利保護」日本租税理論学会編『租税理論研究叢書30 租税上の先端課題への挑戦』(財経詳報社、2020年) 129頁参照。

(116) 望月爾「税務行政のデジタル化に向けた検討の動きと今後の課題」税理64巻1号(2021年) 4頁参照。

(117) 小塚真啓「コンピュータサイエンスと税制 コンピュータサイエンスの観点から」租税法研究50号(2022年) 237頁、小塚真啓「税務行政のデジタル化の将来」法律時報94巻5号(2022年) 21頁参照。

## 5 税務行政のこれらに関する議論のまとめ

以上、議論の広がりに対して大変雑駁ではあるが、税務行政のデジタル化に関する議論をまとめた。

本稿との関連で特に議論すべきは、国税庁資料とOECDペーパーとの比較である。国税庁資料では、「税務行政の将来像2・0」として、民間で行われる日常的な事業活動と公的な課税プロセスは従来どおり切り離されていることを前提に、デジタル化による課税プロセスの事務負担軽減などを議論していた。その議論のなかに、税理士などの税務専門家がほとんど登場しないことは既に指摘したとおりである。

一方、OECDペーパーでは、「税務行政3・0」として、納税者が自発的なアクションを起こさずともシームレスに、かつリアルタイムに課税のプロセスが自動的に完了する制度を構想していた。つまり、現行の税務行政のように納税者からの申告などのアクションとそれに対する税務調査や処分などの課税庁のアクションといったような段階を経て手続が進行するのではなく、納税者がプラットフォームを通じて事業活動を行うだけで自動的に手続が進行していくということである。この仕組みは、民間のプラットフォームを通じて事業活動を得ることで、記入済申告書制度よりも更に簡便に税額確定手続を行うことができるものである。税務行政3・0では、税務専門家は登場するものの、AIの

サポートが不十分な場合や複雑な事案への対応など、限定的な職域が想定されている。

国税庁資料の議論は、OECDペーパーにいう「税務行政2・0」、つまりこれまでの税務行政をデジタル化していく方向性を論じたものと整理できよう。そして、その方向性の先に、OECDが議論する「税務行政3・0」があると論じて良いように思われる。それでは、現在の国税庁の取組の更にある税務行政3・0において、日本の税理士はどのような使命や職域を持つことが想定されるのだろうか。また、それらの使命や職域を確保するために、税理士制度について何らかの制度改革をする必要があるのだろうか。

#### IV 税理士と税務行政のこれから

##### 1 税務行政のデジタル化と税理士…悲観論か、楽観論か

まずは、これまでの議論をまとめる。

Ⅱで論じたとおり、税務行政のデジタル化に伴う税理士の将来像については、論者によって様々な見方がある。石村は、税務行政のデジタル化に伴って税理士の職域が減少していくであろうという悲観的な議論をしている。一方、日税連答申は、制度改革の必要はなく、個々の税理士がデジタル化に対応していけば、税理士はより付加価値の高い職業として発展していくだろうという楽観的な議論をしている。

次に、Ⅲで論じたとおり、税務行政のデジタル化については、各国で様々な取組がされているほか、将来像についてもいくらかの議論がある。国税庁資料は、これまで行ってきた税務行政をデジタル化することを構想しているが、

その取組のなかに税理士は登場しない。一方、OECDペーパーは、デジタル化によって税務行政を根本から作り変える「税務行政3・0」を構想しており、その取組のなかに税務専門家は登場するものの、その職域は限定的である。

それでは、税務行政3・0まで税務行政のこれからを見通した場合に、上述の税理士の将来像に関する悲観論と楽観論のいずれに与するべきだろうか。まず、完全な（石村よりも徹底した）悲観論、つまり、税理士の使命や職域は税務行政のデジタル化によって消滅し、税理士はもはや日本において全く必要な存在ではなくなる、という議論は、少なくとも税務行政のデジタル化に関する現在の議論を前提とすれば、妥当ではないと考えるべきであろう。なぜならば、税務行政のデジタル化を徹底した税務行政3・0においても税務専門家の職域は残るのであって、税務行政3・0とは異なる税務行政のデジタル化の将来像を構想したうえでなければ、完全な悲観論を論じることはできないように思われるからである。

しかし、他方で、税務行政のこれからに関する現状の議論に照らすと、日税連答申はあまりにも楽観的であろう。まず、国税庁資料に税理士は全く登場しないことから、現状の日本の税務行政のデジタル化において税理士は必要とされていないように思われる。また、税務行政3・0において税務専門家は登場するものの、現状の税理士のあり方とは異なり、プラットフォームにおける自動的な税額算定やAIによる税務相談が上手く対応できない場面など、税理士が現在行っている仕事よりも限定的なもののみを行う職業となっている。つまり、現在行われている議論に照らすと、税務行政のデジタル化により税理士という職業全体のあり方についても一定の影響があるのであって、日税連答申のように個々の税理士が能力を研鑽するだけでこれを使い切るべきだとは断じがたいように思われる。

たとえば、税務行政3・0においては、税務調査手続は、プラットフォーム外の情報が必要な場合など現在よりも限定的なときのみ行われるようになり、かつ、そのあり方も現在のような実地での調査が専ら行われるわけではない

こととなろう。そうなれば、日税連答申がAIに代替されない税理士の職域として指摘する税務調査の立会<sup>118</sup>は、税務行政3・0においては件数が減少し、税理士が立ち会わずに行われることも増えるであろうから、税理士の主な職域として想定できるものとは思われない。税務相談についても、いわば程度問題ではあるが、単純なものについてはAIが代替していくことが想定され、少なくとも現状のような規模での業務として続いていくとは考えづらいであろう。

このように考えると、税務行政3・0という税務行政のこれからと対応して議論をするならば、税理士のこれからについてはやや悲観的な見方をするのが妥当ではないかと思われる<sup>119</sup>。つまり、税務行政のデジタル化に伴って税理士業務のあり方についても一定の影響があり、その影響に対応するために、税理士制度のあり方、特に税理士が今後持つべき使命や職域についても再検討する必要があるのではないか、ということである<sup>120</sup>。本稿では、このような見地から、税務行政のデジタル化に伴う税理士のこれからについて、Iで整理した松沢説および北野説という2つの視点を用いて複眼的な検討を行うことを試みたい。

(118) 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注(40) 39頁参照。

(119) 本稿は、税務行政3・0が実現したとした場合に、税理士がこれから持つべき使命や職域を論じるものである。したがって、税務行政3・0が望ましいかどうか、という点は本稿の直接の関心ではない。「おわりに」で述べるように、この点は今後の検討課題である。

もつとも、税務行政3・0における税理士のあり方についてやや悲観的な見方をせざるを得ないのであれば、そもそもそれを実現すべきではないのではないか、という税理士の立場に立った議論はありうる。つまり、現状の税理士制度を維持することの方が納税者の利便や効率的な税務行政よりも重要だ、という議論もあるかもしれないということである。

しかしながら、税務行政3・0が実現することで、税理士にも一定のメリットは想定できるように思われる。たとえば、プラットフォームを通じて納税者の情報が集積されるのであれば、その情報に関与税理士がアクセスできるようにする、という制度設計はあ

りうるし、むしろ、税務代理という業務の性質上、そうすることが望ましいだろう。このような制度設計をすることで、①税務行政 2・0 までは課税庁が把握していたものの税理士が入手できなかった情報が入手できる、②関与以前の納税者の情報を（前に関与していた税理士との関係などを気にせず）入手できる、などのメリットが税理士にも生じるように思われる。このような、いわば「参加型」の税務行政の可能性を税務行政 3・0 は開くものである。

以上のような土業が得られるメリットの可能性については、関西学院大学法学部の安部祥太（刑事法）からご教示いただいた。感謝申し上げたい。

(120) 以上のように、本稿では基本的に、税理士のこれからについてやや悲観的な石村に近い見方にもとづいて議論を展開する。ただし、石村の議論に全面的に賛同はできないこともあわせて述べておきたい。特に、現在の税理士が「政府規制で安定した仕事を得て、課税庁のお手伝いさんのような存在」（石村・前掲注（39）56頁）である、とは筆者には思われない。

## 2 税理士のこれまでとこれから

### (1) 松沢説の観点

まずは、適正な納税義務の実現、すなわち課税庁にも納税者にも与さず租税正義に資する存在としての税理士は、税務行政 3・0 においてどのような使命や職域を持つのだろうか。

この点については、OECD ペーパーにおいて登場する税務専門家が、まさにこのような存在として構想されているように思われる。リアルタイムかつシームレスに執行される税務行政が上手く働かない、つまり適正な納税義務が実現されない場合に、税務行政手続を調整して上手く働かせる存在として税務専門家が登場していることである。

上述のとおり、OECD ペーパーは、(1-a) AI によるサポートが十分ではない場合の納税者へのサポート、(1

1b) プラットフォームに上手く組み込まない複雑な事案への対応、(11c) 税制改正への貢献および(11d) 納税者の事業活動や申告内容に関する税務コンプライアンス上の問題の特定を税務専門家の果たすべき使命として挙げている。また、OECDペーパーには記載がないが、(11e) 納税者向けの租税教育も、適正な納税義務の実現の観点から税務専門家が担うべき使命として挙げられよう。

このような観点からは、まず、税務書類の作成(法2条1項2号)や単純な税務相談(同項3号)はAIなどによって代替されることとなろう。そして、(11a) 納税者のサポートや(11b) 複雑な事案への対応のためには、(11) 複雑な課税問題に関する税務相談が職域として生じてくることになろう。また、(11c) 税制改正への貢献のためには、(112) 建議権(法49条の11)を活用することが職域として生じてくるだろう。(11d) 税務コンプライアンス上の問題の特定のためには、納税者の会計処理や税務処理をチェックするために、(113) 会社法に定められる会計参与(会社法333条)が職域として重要となろう。(11e) 租税教育は、既に(114) 税理士会の会則に記載しなければならぬ事項として「租税に関する教育」が挙げられているところだが(法第49条の2第2項10号)、今後より重要性が増すという議論に繋がるだろう。

## (2) 北野説の観点

一方、税務行政において弱い立場に置かれる納税者の権利を擁護する代理人としての税理士は、税務行政3・0においては登場しない。なぜならば、少なくともOECDペーパーには、課税庁と納税者が決定的に対立する局面が描かれていないからである。

しかし、税務行政3・0において、納税者と課税庁との間の対立局面が減少することはありうるにせよ、全く無くな

るということはありえないであろう。<sup>(128)</sup> たとえば、OECD ペーパーに描かれている点に限っても、AI が算定した税額に対して納税者はリアルタイムに異議を唱えられることとなるが、その異議を課税庁が認めない場合はありうる。また、納税者がプラットフォームを通じた自身の情報の提供を拒む場合に、課税庁が当該情報は必要だと考えれば、当然、争いは生じうる。

このような対立局面で納税者の権利を擁護する代理人となることができるのは、北野説の見方に立つならば、まずは税理士である。具体的には、このような局面では、(2-1a) 複雑で、納税者と課税庁で解釈が分かれる事案の法律関係や、(2-1b) プラットフォームのアルゴリズムに組み込まれた税額決定プロセスを理解したうえで、(2-1) 税務代理(法2条1項1号)を行い、(2-2) 審査請求の代理人(税通107条)や税務訴訟の補佐人(法2条の2)をすることが、職域として重要になるう。

また、OECD ペーパーにおいて対立局面が描かれない点と重なるように思われるが、税務行政のデジタル化が進むことで、課税庁と納税者の対立局面が見えづらくなることが想定される。<sup>(129)</sup> 既に指摘されている論点としても、記入済申告書制度が導入されれば税額算定過程がブラックボックス化するという石村<sup>(130)</sup>および藤曲の指摘や、AI の調査選定によって差別的取扱いが当事者の知らないところで固定化するという泉<sup>(131)</sup>および岡村の指摘<sup>(132)</sup>、自身が望まない情報がいつの間にか課税庁に渡っているという問題が(技術的に解決可能なものとはいえ)生じうるという小塚の指摘<sup>(133)</sup>、このような点を指摘した先行学説として挙げられよう。<sup>(134)</sup>

これらのようないわば「密かな権利侵害」が起こったとしても、納税者には不服申立適格や原告適格(行政事件訴訟法(昭和37年法律第139号)9条)がない場合が多いように思われ、上述した不服申立手続や税務訴訟のような従来のな租税救済法の枠組によって解決することは考えづらい。そこで、こういった事態において納税者の権利を擁護す

図3：税務行政3.0における税理士の使命と職域（筆者作成）

	使命	職域
松 沢 説	(1-a) 納税者のサポート	(1-1) 複雑な税務相談
	(1-b) 複雑な事案	
	(1-c) 税制改正	(1-2) 建議権の活用
	(1-d) 税務コンプライアンス	(1-3) 会計参与
	(1-e) 租税教育	(1-4) 租税教育
北 野 説	(2-a) 複雑な事案	(2-1) 税務代理、
	(2-b) 税額決定プロセスへの理解	(2-2) 代理人や補佐人
	(2-c) 権利侵害の予防	(2-3) 税務行政の監視
	(2-d) 税制改正	(2-4) 建議権の活用

るには、新たな使命や職域が必要となる。まず、(2-1c) 具体的な権利侵害が起こる前に、その端緒を予防することが使命として考えられよう。たとえば、A Iの調査選定によって差別的な調査選定が固定化していることを、統計データなどから認識してそれを是正する、ということである。このような使命を果たすためには、(2-13) 税理士が税務行政を定期的に監視する枠組が構想しうるように思われる。<sup>(13)</sup> また、(2-1d) 立法段階から、納税者の権利を侵害しないような制度設計に貢献する必要もある。このような観点からいえば、(2-14) 建議権(法49条の11)を活用することが職域として生じてくるように思われる。

### (3) 2つの視点から見えてくるもの

以上のように、松沢説および北野説の観点から、税務行政3.0において税理士が果たすべき使命や持つべき職域について議論した。<sup>(12)</sup>

まず指摘すべきは、税務行政3.0における税理士には、(1-1a)ないし(1-1e)または(2-1a)ないし(2-1d)という使命が松沢説または北野説の観点でも指摘できる、ということである。つまり、本稿がやや悲観的な見方をすることも関わるが、税理士には税務行政のデジタル化が進展した後も一定の公共的な使命が認められるのであって、日本に

において税務行政 3:0 が実現した場合であっても制度としては存続することが望ましいであろう。

もつとも、松沢説と北野説は根本的に異なる発想にもとづいて構築された考え方であるから、いずれに立つかにより、税理士のあり方については異なる見解が得られることもわかった。ただし、両説いずれにも共通する要素もあつたように思われる。

まず、両説の観点に共通する使命としては、(1-1b) および (2-1a) で述べた①複雑な課税問題に直面する納税者への対応が挙げられよう。この先にある職域は、松沢説では (1-1) 複雑な課税問題に関する税務相談、北野説では (2-1) 税務代理や (2-2) 審査請求の代理人および税務訴訟の補佐人と異なる。ただし、いずれの観点にもとづく使命においても、複雑な取引関係や課税問題に対処する法的思考力が重要であろう<sup>136</sup>。

また、両説の観点に共通する職域としては、(1-2) および (2-4) で述べた②建議権の活用による税制改正への貢献が挙げられよう<sup>137</sup>。建議の目的は、松沢説では適正な納税義務の実現、北野説では納税者の権利の密かな侵害の防止として異なる。ただし、いずれの観点にもとづく職域においても、政策立案力が重要となる<sup>138</sup>。

問題は、以上のような議論を前提として、どのように制度設計をすべきか、ということである。まず、①複雑な課税問題への対応のためには、納税者が複雑な課税問題について税理士と協働するよう促すような制度設計が考えられる。たとえば、川股が論じる書面添付制度(法 33 条の 2)の活用のような<sup>139</sup>、税理士による税務代理が行われた申告について手続的なメリットをより強める方向性が構想されよう。また、税理士が関与する申告について実体法上のメリットを与える制度も構想できよう。たとえば、ほとんどの納税者が青色申告を行っている法人税については、青色申告制度(法人税法(昭和 40 年法律第 34 号) 121 条)を廃止して差支えないとの意見があるが、青色申告制度に代わって税理士が関与する申告に一定のインセンティブを与えることで、納税者と税理士の協働を促すことができるかもしれ

ない。これらの制度を実施するには、他方で、税理士に法的思考力を涵養するような制度も必要となろう。<sup>138)</sup>たとえば、税理士試験の科目(法6条)に民商法や国税通則法に関する科目や応用的な実務判断に関する科目を新設すること、試験問題をより法的な思考力を培うようなものに変えることなどが考えられる。<sup>139)</sup>さらには、法的思考力をふくむ税理士の能力の担保のために重要な研修受講の努力義務について(法39条の2)、たとえば義務を怠った税理士については日税連の資格審査会(法49条の16)での審議に付し、審議結果によっては所属税理士会から勧告するなど、より強制力を強めることで、税理士の法的思考力を涵養していくような制度も考えられよう。

次に、②税理士の建議権を強める制度設計も行うべきであろう。現在のところ、税理士会の建議権は毎年の税制改正への日税連の建議書の公表という形で行使されているが、この建議書がどの程度実際の税制改正に影響を与えているのかは不明である。これは、他の専門家団体の建議権に比して弱い権利であるとは言えないかもしれないが(たとえば、弁護士法(昭和24年法律第125号)42条2項)、税制改正は毎年行われることや、税理士が今後担うべき職域が税制改正への貢献にあることを考えれば、より権利として強化していくことは考えられよう。<sup>140)</sup>たとえば、建議権の名宛人を「権限のある官公署」ではなく国会としたうえで、日税連が公表した建議書に書かれた改正項目のうち税制改正大綱に盛り込まれなかった内容については、衆議院財務金融委員会や参議院財政金融委員会の審議において取り上げることができるようにするなど、建議権の内容をより実質化していくべきであるように思われる。<sup>141)</sup>他方で、このように税理士が税制改正への影響力を強めるためには、税理士の政策立案力を涵養するような制度も必要となろう。前述の研修受講に関する強制力を強めるほか、たとえば、日本税務研究センターなどを活用して、税理士会が関与する税制に関する政策シンクタンクを構築していくことも考えられる。

以上のように、税務行政3.0においても税理士の使命や職域は変化したうえで残っていくし、それらの使命や職域

については、制度的に担保していくことが求められるように思われる。そして、これらの新たな使命や職域を制度として確保していく一方で、松沢説においても北野説においても重要とは捉えられない、税務行政 3・0 において不要となるだろう権利については放棄していくべきであろう。

たとえば、税務書類の作成は（法 2 条 1 項 2 号）、もはや無償独占業務として維持する理由に乏しいように思われる。<sup>(119)</sup>むしろ、税務書類の作成について税理士が無償で独占しておくことは、税務行政 3・0 においてプラットフォーム事業者が納税者の税額を自動的に計算することの妨げになりうるほか、申告書の作成をなるべく簡便化し、誰もが確定申告を行えるようにしていこうとする現行の日本の税務行政のデジタル化の流れにもそぐわないものであろう。

また、財務書類の作成や会計帳簿の記帳代行などの付随業務については（法 2 条 2 項）、規定されているからといって税理士以外の者の事業活動を制限するものではないが、規定しておく意義も薄いように思われる。今後の税理士に求められる使命は、複雑な課税問題についての法解釈や税制が抱える問題についての法改正を論じる税法の専門家という地位であって、財務書類の作成や記帳代行などの定型的な業務は今後の税理士が持つべき職域とは考えられないであろう。

(121) ただし、税務行政 3・0 に関するその後の OECD の検討においては、納税者教育が重要であるとの議論が示されている。See OECD, *supra* note 99, at 25-28.

この文書では、課税当局とプラットフォームのいずれが納税者教育を担うべきか、という点が主たる検討対象となっているが、民間の税務専門家が担うべき役割についても議論を行うべきであろう。

(122) 現在のところ、税理士による租税教育は主に教育機関に所属する学生や生徒に対して行われているが、税理士による成人向けの租税教育の重要性を主張する論稿として、酒井克彦「税理士による成人向け租税リテラシー教育の重要性」東京地方税理士界 71 号（2

- 0222年) 10頁、酒井克彦「租税専門家による成人向け租税リテラシー教育の意義」経理研究62号(2022年) 105頁参照。
- (123) この点、デジタル化した税務行政においても情報の非対称性はあるのだから、納税者に「入れ知恵」する存在として税理士が必要となるという見解として、酒井・前掲注(52) 309〜310頁「酒井克彦発言」参照。
- (124) 以下に引用する議論のほか、税務行政のデジタル化に特化した議論ではないが、渡辺智之は「個人情報尊重」が新たな租税原則として必要となる可能性を示唆している。渡辺智之の「公平・中立・簡素」の理念」税研26号(2022年) 56〜57頁参照。
- (125) 前掲注(37) 参照。
- (126) 藤曲・前掲注(50) 参照。
- (127) 前掲注(113) 参照。
- (128) 岡村・前掲注(114) 参照。
- (129) 前掲注(117) 参照。
- (130) ここで挙げた論者がすべて税理士制度や税務行政について北野の見方に立つわけではないであろう点に注意されたい。ただし、北野のように税務行政を課税庁と納税者の対立構造によって捉えるわけではなくとも、税務行政のデジタル化は(納税者の利便性の向上だけではなく)納税者の権利保障とあわせて行われるべきことが、これらの見解からの示唆として得られるように思われる。
- (131) このような枠組を構想する際の参考例としては、たとえば、アメリカの納税者権利擁護官(National Taxpayer Advocate)の制度(36 U.S.C. § 7811(f))が挙げられるように思われる。この制度については、中西良彦「納税者擁護官制度の展開」税研97号(2001年) 98頁参照。また、カナダでは「納税者オンブズマン」の制度が設けられていることにつき、望月爾「納税者権利憲章の国際的展開」立命館法学32号(2013年) 436頁参照。
- ただし、このような制度は、財務大臣による税理士の懲戒権限(法44条以下)や日税連の総会決議の取消権(法49条の17)とは緊張関係に立つものである。行政を監視する存在は、行政に対する独立性を持たなければ実効的に業務を行うことが難しいからである(たとえば、川崎市市民オンブズマン条例(川崎市平成2年条例第22号) 5条、9条参照)。仮に税理士が税務行政を監視する制度を構築するのであれば、北野が主張していたとおり(北野・前掲注(26) 110頁「初出…1992年」参照)、同時に税理士会の自治権の確立を考えるべきであるように思われる。
- (132) なお、税務行政3・0において税理士が負うべき責任についても議論すべきかもしれないが、この点については今後の検討課題としたい。税理士が負う専門家責任について、tax ethicsに関するアメリカの議論を参照して比較法的検討を行う文献として、高橋祐介「申告書の作成と専門職責任」税法学56号(2011年) 223頁、高橋祐介「税務調査・争訟と専門職責任」税法学56号(2021

- 年) 309頁参照。
- (133) もっとも、この議論は、租税法律主義(憲法30条、84条)が維持されている前提でのものにすぎない。政治制度にまでデジタル化の波が及べば、そもそも法律に課税の根拠を求める租税法律主義にも影響が及ぶ可能性はあるかもしれない。たとえば、「無意識民主主義」の帰結としてアルゴリズムによる税制の設計を構想する議論として、成田悠輔「22世紀の民主主義」(SB新書、2022年) 208頁参照。岡村・前掲注(114) 58頁も参照。
- 本稿は、既存の税務行政のデジタル化の議論と対応させて税理士のこれからの議論するものにすぎないから、租税法律主義自体が変質するかもしれないという議論は射程の範囲外である。したがって、租税法律主義を前提とした議論を行うことをご理解いただきたい。ただし、前述の議論に対する違和感を表明するブログ記事として、拙稿「22世紀も租税法律主義が残ると思う理由」成田悠輔「22世紀の民主主義」におぼえた違和感」(<https://taxfujimahanablog.com/entry/2022/12/27/162652>) 参照。
- (134) 税理士による調査研究活動や立法への関与について論じる議論として、鈴木修「税理士の使命」税務弘報70巻1号(2022年) 31頁参照。
- (135) 川股・前掲注(13) 参照。
- (136) 令和2年分の調査では、青色申告の割合は99.2%である(国税庁長官官房企画課「令和2年度分 会社標本調査」(国税庁ウェブサイト、2022年) 168頁参照)。
- (137) 日本税理士会連合会税制審議会「青色申告制度のあり方について」(日税連ウェブサイトを、2002年) 7頁参照。酒井克彦「クローズアップ租税法」(第2版) (財経詳報社、2016年) 84頁参照。
- (138) 税理士試験の試験科目の再編や税理士へのリーガルトレーニングが必要であるとする見解として、増田(2022)・前掲注(16) 17頁参照。
- (139) 日本税理士会連合会国際税務情報研究会・前掲注(40) 42頁参照。
- (140) この点、税理士試験の試験委員に税法や税務会計学の研究者が任命されるようになってきていることは、望ましい方向であるように思われる。
- (141) 税理士会の建権の強化を主張する論稿として、三木義一「租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究37号(2009年) 18頁参照。「シンポジウム 租税手続上の納税者の権利保護」租税法研究37号(2009年) 115頁「北野弘久、三木義一、加藤善幸発言」も参照。
- (142) もっとも、現在の国会制度の下では(国会法(昭和22年法律第79号) 56条参照)、税理士会の建権が直接に法律案として審議され

るべきだとは考えづらいであろう。したがって、この権利は、あくまで（例年は内閣提出法案である）税制改正法案の審議のなかで、1つの参考資料として議論の対象にすることを国会に対して要請する権利として構成することが限界であるように思われる。

(143) ただし、この提案は、税務代理（法2条1項1号）を独占業務から除くというものではない点に注意されたい。つまり、現行の税務行政を前提として具体例を述べるならば、納税者の依頼を受けて確定申告書を作成し、それを成果物として納税者に引き渡すことは税理士以外の者に許すべきであると論じているに過ぎず、納税者を代理して申告書を提出することまで税理士以外の者に許すべきだと論じているわけではないということである。

### 3 具体的な議論…令和4年度税制改正の評価

本稿では、税務行政のデジタル化が進んだ先である税務行政3・0において税理士が有する使命や職域について議論した。最後に、令和4年度税制改正による税理士法改正の内容のうち主たるものを抜粋し、これまでの議論の見地から若干の評価を行うこととした。<sup>144</sup>

#### (1) 業務のデジタル化

まず、同改正では、税理士は業務のデジタル化に努めるべきことが規定された。具体的には、業務における「電磁的方法…の積極的な利用その他の取組を通じ、納税義務者の利便の向上及びその業務の改善進歩を図る」ことが税理士の行う業務として規定された（法2条の3）。また、電子的な通知の受領を税務代理にふくめることや（税理士法基本通達213）、事務所設置基準を見直すことで、税理士がリモートワークを行いやすくすることなど（税理士法基本通達4011）、実務上の取扱いが見直された。

今後、税務行政がデジタル化するに伴い、税理士業務のデジタル化も求められるだろうから、これらの改正は基本的には望ましいものと評価できよう。たとえば、税務行政 3・0 では、税理士もプラットフォームを通じてインターネット上で業務を行うことが求められるように思われる。

ただし、通達の改正によって業務のデジタル化に対応したことが望ましかったかどうかという点には議論の余地がある。たとえば、事務所設置基準については、事務所の定義規定を税理士法に設けることによる対応も考えうるものであり、租税法主義（日本国憲法（昭和 21 年憲法）30 条、84 条）の観点からはそちらの方が望ましかったとも議論できよう。もともと、今回の改正は、法解釈として無理があるものとは論じがたいようにも思われる。

より本質的な批判としては、法 2 条の 3 が何を規律するものか不明であるということが挙げられよう。まず、同条は、税理士の業務における「電磁的方法……の積極的な利用」がどのように「納税義務者の利便の向上」に繋がるのか、ということを示明らかにしていない。この文言は、情報通信技術の便益を享受することによる「国民生活の向上」（デジタル手続法（平成 14 年法律第 151 号）1 条）と対応して設けられたものであるように思われるが、少なくとも法 2 条の 3 では「電磁的方法……の積極的な利用」と「納税義務者の利便の向上」の関係が明らかであるように思われる。したがって、どのように税務がデジタル化すれば納税義務者の利便がどのように向上するのと同条において明確な規律をしたうえで、デジタル化で税理士が得られるメリットや、納税者の権利保障のあり方に関する観点を交えて、<sup>(16)</sup> 税理士が税務のデジタル化にどう取り組むべきなのか、より具体的な業務、権利および義務においても規律すべきであったように思われる。デジタル化自体は望ましいと思われるが、法令上の具体策に欠ける、ということである。

そして、このように施策が具体的に述べられていないという点と重なるが、この業務が税理士のこれまでの使命や

業務とどのように関係するのかわかる点も不明確である。たとえば、記入済申告書制度は、仮にマイナポータルなどを通じて電子的に実施されれば「電磁的方法……の積極的な利用」には繋がりをうめるものであり、法2条の3の観点からは肯定的に評価できよう。一方、記入済申告書制度は「申告納税制度の理念」(法1条)に反するとの批判がかねてよりされていたところであり、法1条の税理士の使命に照らすと否定的に評価すべきだという意見も成り立ちうるように思われる。つまり、法2条の3は、税理士法の他の規定とどのような関係に立つのか不明確であり、実質的な内容が規律されていない点をふくめ、解釈論を今後詰めていく必要がある。

### (2) 懲戒制度の見直し

次に、税理士の懲戒制度についても改正があった。具体的には、懲戒処分を受ける前に税理士を廃業することで処分を免れて再登録をする税理士が存在していたが、廃業後も懲戒処分を受けるべきであった旨の決定処分を財務大臣が下すことができるようになった(法48条、55条2項)。

このような「懲戒逃れ」という行為が行われていたことから、この改正については望ましいものと評価できよう。もっとも、北野説の観点からいえば課税庁と対立する局面にも税理士の使命や職域は今後見出せるのであって、財務大臣の懲戒権限をそもそも維持すべきであったか、また、それをより強化することは本当に望ましかったのか、という点は議論しうるように思われる。<sup>(18)</sup>

### (3) 受験資格の見直し

同改正では、税理士試験の受験資格も見直された。具体的には、簿記論および財務諸表論といういわゆる会計科目

の受験資格が撤廃されるとともに（法5条1項柱書括弧書）、これら以外のいわゆる税法科目についても、社会科学に属する科目を大学などで修めた者であれば、法学や経済学の科目を修めていなくても受験できるようになった（同項2号）。

この改正は、特に理工系の人材が税理士になりやすくなるという点では、税務行政のデジタル化に税理士業界が対応するために望ましいものであろう。もつとも、上述のとおり法的思考力や政策立案力がこれから求められることを前提とすれば、試験科目の再編や研修制度の充実などもあわせて議論すべきであったように思われる。多様な人材を受け入れることは重要だが、これから必要となるスキルを涵養することも同時に必要とならう。

(144) 改正全般につき、近畿税理士会制度部編『令和4年税理士法改正徹底解説』（清文社、2022年）、加藤真司・高橋俊行・石原健次「第6次税理士法改正をひもとく」『税務弘報70巻11号』（2022年）121頁、税経通信77巻7号（2022年）の特集2の各記事および日本税理士会連合会・前掲注（2）46～52頁を参照。

(145) 前掲注（119）参照。

(146) 前掲注（130）参照。

(147) 藤曲・前掲注（50）参照。

(148) 2021年11月9日付日本経済新聞朝刊「税理士50人超、国税調査中に自主廃業 懲戒逃れ目的か」参照。

(149) 懲戒制度について税理士会の自律性の強化を主張する論稿として、浪花健三「税理士法18条（登録）の意義」立命館法学350号（2013年）1頁、浪花健三「税理士の『登録』と『登録抹消』に係る考察」龍谷法学54巻4号（2022年）1頁参照。

## おわりに…今後の課題をふくめて

本稿では、以下のような議論を行った。

税理士制度についてはこれまで様々な制度改正が行われてきたが、その前提となる税理士のあるべき姿につき、適正な納税義務の実現を重視する松沢説と納税者の権利擁護を重視する北野説という2つの見方がある（Ⅰ）。税理士制度の今後の展望としては、悲観的な見方と楽観的な見方があるが、日税連答申は楽観的な見方を示している（Ⅱ）。税務行政の今後の展望としては、日本の国税庁はこれまで行ってきた税務行政をデジタル化する（OECDの議論の枠組によれば「税務行政2・0」に分類される）施策を構想しているが、OECDペーパーでは、デジタル化を前提にして税務行政を根本的に作り変える「税務行政3・0」を構想している（Ⅲ）。税務行政3・0においても日本の税理士制度は存続すべきものと解されるが、そのあり方には日税連答申が想定するよりも大きな影響があるように思われ、その影響に添う形で制度を改革すべきである。具体的には、松沢説においても北野説においても、複雑な事案への関与という使命と税制改正への貢献という職域が想定されることから、それらを重視するような制度改革を行うべきである（Ⅳ）。

本稿には残された課題が多くある。まず、諸外国の税務専門家に関する制度と日本の税理士制度との比較検討は行っていない。特に、税務行政のデジタル化が日本よりも進んでいるオーストラリアやイギリスにおける税務専門家のあり方は、本稿の議論に深く関わるものである。関連して、税理士といってもその働き方は様々であり（大手の法人勤務、開業、事業会社勤務など）、そういった税務専門家の実態に即した議論は比較法的検討とあわせて今後の課題としたい。

また、税務行政のデジタル化について、現行の「税務行政3・0」に関する議論を前提に議論した。しかし、この議論がそもそも望ましいのか、たとえば、税務行政3・0以外の方向性の方がより望ましいという可能性はないのかという点については論じられていない。特に、税務行政3・0は記入済申告書制度にも増して申告という手続を簡略化することを志向する施策であるから、申告納税制度を民主主義の観点<sup>(15)</sup>や納税申告権という憲法上の要請の観点<sup>(15)</sup>から望ましいとしてきた伝統的な考え方からすると、望ましくないと評価することも可能であろう。

最後に、そもそも税務行政3・0は日本で実現するのか、という点には、疑問の余地がある。マイナンバーカードの普及にすら国が苦慮している現状では、税務行政3・0は日本においては夢物語にすぎないようにも感じられる。しかし、だからといって、税理士について楽観的な見方に留まり、情勢を等閑視しては、やがて税理士は税務行政のデジタル化の波に吞まれていってしまうであろう。税務行政は確実にデジタル化してきており、その先には（今は夢物語かもしれないが）税務行政3・0の世界がある。実際、図2で整理したように、日本において行政のデジタル化のために行われている施策は、税務行政3・0に向けてOECDが模索している流れと重なっているのである。このような流れを見据えたうえで、いわば「波を乗りこなして」これからの税理士のあり方について制度論から議論をすべきであり、そして、論じる際には、税理士を税務行政のなかでどのように位置付けるべきかという先哲がこれまで積み上げてきた議論を活かすべきだ、ということが、本稿によって筆者が主張したかったことである。戦後の日本の税制が培ってきた税理士という価値ある制度が今後とも受け継がれていくことを祈りながら、筆を置くこととした。

(15) 金子宏「民主的税制と申告納税制度」同「租税法理論の形成と解明 下巻」(有斐閣、2010年) 577頁「初出…1997年」参

照。

(151) 北野・前掲注(25) 266頁参照。

(152) 三木義一『日本の納税者』(岩波新書、2015年) 208頁も参照。

(153) ただし、近時、マイナンバーカードは普及が進みつつある。たとえば、2023年1月7日付日本経済新聞朝刊「マイナカード、申請8300万件、運転免許証超す水準に」参照。

※本稿は、神奈川大学法学部を2022年度末に退職される5人の先生方へのはなむけとして執筆したものである。

特に、本号が退職を記念する安達和志先生には、私を採用する際の面接を担当していただいたことを昨日のことにように覚えている。コロナ禍の中での着任であったことにより、安達先生から直接ご指導いただく機会にはあまり恵まれなかったが、今後とも神奈川大学法学部を温かく見守ってくださいれば幸いである。

※※本研究は、JSPS科研費(課題番号・23K01095)の助成を受けたものである。

#### 〔追記〕

本稿は2023年1月末に脱稿したが(ただし、令和5年度税制改正については脱稿時に大綱が公表済だったため、脱稿後に加筆した)、同年6月23日に、「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―」が国税庁ウェブサイトにて公表された(以下、この資料を「2023年資料」という)。当該資料は本稿の内容に深く関わるものであるため、ここで言及したい。

2023年資料は、本稿で取り上げた国税庁資料と同じく、納税者の利便性の向上および課税・徴収事務の効率化・高度化の観点から、国税庁が税務行政のデジタル化に関して取り組んでいく施策を論じている。したがって、

これまでの国税庁の取組を根本的に変容させるようなことを述べたものとは論じがたいように思われる。

ただし、本稿との関連で重要なのは、税理士の存在について随所に述べている点である。まず、5頁では、関連民間団体とあわせて、国税当局が連携・協力する存在として税理士を挙げている。また、6頁では、納税者の申告のサポートをする存在として税理士を挙げている。なお、ここで「税理士業務のICT化を推進」という文字とともに矢印が税理士から納税者に伸びているが、これは税理士業務のデジタル化により納税者の利便の向上に繋がるという税理士法2条の3の考え方を示したものである。そして、27頁では、事業者の税務手続のデジタル化において、試算表作成や決算段階で関係民間団体や税理士の関与が想定されている。この部分は、申告の部分には矢印が伸びていないことから関係民間団体に申告手続への関与を認める趣旨ではないかと思われるが、他方、関係民間団体と並んで税理士が挙げられていることは、税理士という存在を税務行政において特別なものとは考えない姿勢がみられるようにも思われる。そして、29頁では、各種団体等との連携・協力の部分で、税理士会が協力対象として挙げられている。キャッシュレス納付の推進に関する部分はこれまでと共通するものだが、このほか、経済取引のデジタル化とデジタルインボイスに関する部分でも、税理士会と連携・協力するものとしている。

以上のように、2023年資料は随所で税理士という存在に言及している。国税庁資料と異なり税理士について言及している背景には、本稿で論じたように、政府税調で税理士の関与のあり方が議論されたことがあるのではないかと思われる。したがって、本稿が危惧したような、税務行政のデジタル化によって税理士を排除していくような方向は国税庁の取組ではあまり想定されていないと考えられる。

他方、税理士について述べている部分の具体的な内容を見ると、27頁について既に述べたが、税理士という存在を税務行政のなかで特別な存在としては扱わず、関係民間団体と並んで(もつとも、「関係民間団体」としてどうい

った存在を想定しているのかは、資料からは明らかではない)、納税者をサポートする存在としてのみ扱っているように思われる。したがって、2023年資料には税理士を排除する方向性は見いだせないにせよ、税務行政における特有の公共的な使命を持った存在として税理士制度を維持すべきだという考え方は薄いようにも思われる。このような理解を前提とすれば、本稿で議論したような、税務行政のデジタル化に伴って税理士制度についても本質的な影響がありうるという(やや悲観的な)見方を前提として新たな使命や職域を探索していくべきだという議論については、2023年資料を前提としてもなお妥当性を有するものと考えらるべきであろう。

雑駁ではあるが、さしあたり、2023年資料と本稿の関係についてはこのように考えたい。もともと、2023年資料それ自体については、OECDペーパーとの関係性をあわせ、今後ともさらに研究を進めたいと思う。

なお、2023年資料のほか、脱稿後、神津信一「納税者の信頼に込め得る税理士制度の確立へ」国際税務43巻1号(2023年)16頁、日本税理士会連合会総合企画室税理士法改正分科会編『改正税理士法 実務への対応 令和5年度版』(大蔵財務協会、2023年)、日本弁護士連合会「日弁連税制委員会編『国税通則法コンメンタール 税務調査手続編』(日本法令、2023年)、野一色直人「税務のデジタル化と納税者の権利保護」税法学589号(2023年)113頁に触れた。