

仙台ミーティング

全国青年税理士連盟は、その規約前文に「憲法に定められた租税法律主義の理念に則り、納税者の権利擁護をめざす。」と掲げ、創立以来活動を行ってきました。また、規約第2条（目的）には、「1．国民のための税理士制度の確立」と謳っております。

今回の仙台ミーティングは、納税者のための税理士法を創り上げていく事が、全国青年税理士連盟の活動の根幹の1つである事を再認識する機会とすると共に、納税者の権利を擁護するためには、税理士法第1条の改正が必要であるか否かを、様々な角度から考えるという内容としました。そして、2日間に亘る全体会・分科会の議論の結果、税理士法第1条において、「税理士は納税者の権利を擁護する使命がある」ということを明確に規定すべきであるという結論に達しました。

是非、この仙台ミーティングレポートをご一読頂き、今後の全国青年税理士連盟の活動の礎として活用される事を願います。

- | | |
|---------|--|
| 1．期 日 | 2009年3月28日（土）～29日（日） |
| 2．会 場 | ホテルサンルート仙台 |
| 3．参 加 者 | 46名 |
| 4．全体テーマ | 「税理士法第1条」 |
| 5．分 科 会 | 第1分科会 「無償独占」
第2分科会 「代理権」
第3分科会 「自治権」 |

目 次

1 . 全体会資料	1
2 . 第 1 分科会 無償独占	5
3 . 第 2 分科会 代理権	9
4 . 第 3 分科会 自治権	1 5
5 . 青税版税理士法第 1 条	2 1

税理士制度と税理士法第1条

関東学院大学 阿部 徳 幸

税理士法

(税理士の使命)

第一条 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沿って、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。

(税理士の業務)

第二条 税理士は、他人の求めに応じ、租税に関し、次に掲げる事務を行うことを業とする。

一 税務代理

二 税務書類の作成

三 税務相談

2 税理士は、前項に規定する業務(以下「税理士業務」という。)のほか、税理士の名称を用いて、他人の求めに応じ、税理士業務に付随して、財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務を業として行うことができる。ただし、他の法律においてその事務を業として行うことが制限されている事項については、この限りでない。

3 前二項の規定は、税理士が他の税理士又は税理士法人の補助者としてこれらの項の業務に従事することを妨げない。

第二条の二 税理士は、租税に関する事項について、裁判所において、補佐人として、弁護士である訴訟代理人とともに出頭し、陳述をすることができる。

2 前項の陳述は、当事者又は訴訟代理人が自らしたもののみならず。ただし、当事者又は訴訟代理人が同項の陳述を直ちに取消し、又は更正したときは、この限りでない。

・税務代理・・・税務官公署に対する租税に関する法令若しくは行政不服審査法の規定に基づく申告、申請、請求若しくは不服申立てにつき、又は当該申告等若しくは税務官公署の調査若しくは処分に関し税務官公署に対してする主張若しくは陳述につき、代理し、又は代行することをいう。

・税務書類の作成・・・税務官公署に対する申告等に係る申告書、申請書、請求書、不服申立書その他租税に関する法令の規定に基づき、作成し、かつ、税務官公署に提出する書類を作成することをいう。

・税務相談・・・税務官公署に対する申告等、第一号に規定する主張若しくは陳述又は申告書等の作成に関し、租税の課税標準等の計算に関する事項について相談に応ずることをいう。

1. 税務代理士と税理士

- ・ 税務代理士...戦時下の増税による徴税強化のための「補助機能的役割」として制定
- ・ S23年公認会計士法の制定、 税理士法はS26年
- ・ シャウプ勧告（S24.9）「納税者の代理」

税務官吏に対する職業的立場からする**納税者の代理業務**は、現在税務代理士によって取り扱われている。.....一方少数の弁護士と、そしてこれより多くの会計士が税務代理士の認可を受けているが、この業務の大部分は以前に**税務官吏であったものによって行われている**。現在純所得の客観的補足が不十分で、これに伴い税務署と納税者との交渉が重要性を増してきた。**税務代理士は、納税者の代理としての税専門家というよりも、むしろ上手な取引者ができあがっている**。ある場合においては、この「取引者」という語は「買収」「収賄」およびこれらに類似するものを意味するえん曲な語句である。もし、単にえこひいきまたは寛大を得るために交渉するのではなくて、**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聞の広い職業群が存在すれば適正な税務行政はより容易に生まれるであろう**。

適正な税務行政を行うためには、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とすれば、かかる専門家の一段の援助を得ることが必要である。税務代理士の資格試験については、租税法規と租税手続のより完全な知識をためすべきである。.....

- ・ シャウプ第2次勧告

納税者の帳簿や記録を検査することを必ずしも意味していない。...正式に資格を与えられた納税者の代理者は、常に協議や意義の申立てについての聴聞その他の会議に、その依頼者に代わって出席することを認められるべきものである。このような参加は、**権利として認められるべきであって、税務当局の裁量によって認められる特典ではない**。.....

- ・ わが国戦後の税の歴史はシャウプ勧告崩壊の歴史

2. 税理士とは、法1条に規定する「使命」を行動規範とし、法2条、同2条の2に規定する事務等を行う職業専門家。

- ・ 税務代理とは？

代理（民法99～） 私的自治の拡充

本人自身の意思決定を必要とする行為（代理に親しまない行為）

cf. 婚姻

税理士法基本通達 2-4（代理代行）

法第2条第1項第1号に規定する「代理」とは、代理人の権限内において依頼人のためにすることを示して同号に規定する事項を行うことをいい、同号に規定する「代行」には、事実の解明、陳述等の事実行為を含むものとする。

3. 税務に関する専門家

- ・ 「税務」とは ... 税務行政

- ・修正申告の態様との関係 行政分野に限定
 - ・税務と租税
 建議と諮問
- 4 . 独立した公正な立場
- ・「納税者の立場にも課税庁の立場にも立たない」
 法 2 の 2 「補佐人制度」 税理士も司法の場へ
 - ・司法の場とは、当事者対立構造 税理士会の自治
 - ・「租税に関する法令」が行動基準
 - ・公認会計士法 1 の 2 「...独立した立場において...」との関係
- 5 . 申告納税制度の理念にそって
- ・申告納税制度と憲法 30 条
 - ・すべての納税者が申告納税制度の対象か？
 - ・アウトソーシング問題と税務応援 無償独占
 - ・無償独占は何のためにあるのか？
 無償独占、自治権、強制入会
 - ・自治権
 日税連、税理士会は税理士法に基く特別法人、行政庁の下部組織ではない。
- 6 . 納税義務者と納税者
- ・納税者とは
 - ・国税通則法 2 五...国税に関する法律の規定により国税を納める義務がある者及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者をいう。
 - ・広辞苑？
 - ・納税義務者とは...各個別税法に規定
 所得税法
 (納税義務者) 第五条 居住者は、この法律により、所得税を納める義務がある。
- cf. 納税者の権利、納税者の代理人、社会正義と租税正義
- 7 . 税理士法改正に向けて
- ・国税通則法の改正
 - ・税務代理士法、税理士法とも、税務代弁者時代と同様、「納税者の権利立法」の一環ではなく「取締り立法」
 - ・税理士法 2 条とその他の条項との関係
 cf. 33 条(署名押印の義務)4 項、34 条(調査の通知)、35 条(意見の聴取)4 項他
 電子申告と税務代理 納税者本人の電子署名省略
 - ・13 年改正の趣旨「納税者の利便性の向上」「信頼される税理士制度の確立」
 - ・補佐人制度の育成 真の代理人制度へ

日本国憲法

第三十条 国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。

第八十四条 あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。

弁護士法

(弁護士の使命)

第一条 弁護士は、基本的人権を擁護し、社会正義を実現することを使命とする。

2 弁護士は、前項の使命に基き、誠実にその職務を行い、社会秩序の維持及び法律制度の改善に努力しなければならない。

(弁護士の職責の根本基準)

第二条 弁護士は、常に、深い教養の保持と高い品性の陶やに努め、法令及び法律事務に精通しなければならない。

(弁護士の職務)

第三条 弁護士は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱に依って、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを職務とする。

2 弁護士は、当然、弁理士及び税理士の事務を行うことができる。

公認会計士法

(公認会計士の使命)

第一条 公認会計士は、監査及び会計の専門家として、独立した立場において、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もつて国民経済の健全な発展に寄与することを使命とする。

(公認会計士の職責)

第一条の二 公認会計士は、常に品位を保持し、その知識及び技能の修得に努め、独立した立場において公正かつ誠実にその業務を行わなければならない。

(公認会計士の業務)

第二条 公認会計士は、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査又は証明をすることを業とする。

2 公認会計士は、前項に規定する業務のほか、公認会計士の名称を用いて、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の調製をし、財務に関する調査若しくは立案をし、又は財務に関する相談に応ずることを業とすることができる。ただし、他の法律においてその業務を行うことが制限されている事項については、この限りでない。

3 第一項の規定は、公認会計士が他の公認会計士又は監査法人の補助者として同項の業務に従事することを妨げない。

【第1分科会 無償独占】

第1章「無償独占が与えられた背景」

明治時代に戦費調達必要性から税収をアップするための税制改正が行われ、さらに納税者の人口も増加してきたことからサポートする民間事業者が多く登場した。しかし不当に高い報酬を要求したり、悪質な脱税手法で申告したり等税務行政の混乱が生じた。これを取り締まるために大阪・京都税務代弁人取締規則が誕生し税理士制度のスタートとなったと考えられる。

上記のように税務行政の混乱を防ぎ、納税者が不当な扱いを受けたり、脱税に手を染めることのないようにするために税理士業務を他の者にさせない。さらに国家が監督し、規制する必要性から「無償独占」が与えられたと考えられる。

この与えられた時点で「業界のエゴ」という言われかたはしていない。

この無償独占が与えられた背景を考えると税理士に無償独占を与えることで税理士を管理監督すればいいという性質を持つものであり、税理士会独自で自治権を持つことが困難となる理由となるとも考えられる。

第2章「無償独占と税務支援」

税務援助事業は、昭和55年の税理士法改正において、絶対的会則記載事項として「委嘱者の経済的理由により無償又は著しく低い報酬で行う税理士業務に関する規定」（税理士法49条の2 9）が法定化されたことを受け、各单位税理士会が会則でその実施要綱を定め実施してきたものであった。

税務支援についての検討

本来、法がこのような規定を税理士会の会則に絶対的記載として求めた理由は、税理士業務が無償独占であることを前提に、その担保的措置として税理士会が主体的に行うことを要請していると考えられる。

しかし、現在の税務支援制度は、税理士法の規定を逸脱し、行政側からの要請を取り入れて消極的姿勢で実施し、その資金も行政に頼って行ってきた。

本来の税務支援(納税者支援)事業とは、無償独占たる税理士の業務として納税者の権利擁護を理念に据えたものでなければならず、その理念を全税理士会会員に深く浸透させ一致団結して取り組むべきものである。

そのためには税理士会は行政に頼るのではなく、積極的に主体性をもって税務支援事業に取り組み、実施の際に起こりうる障害(従事する税理士の人数等の人的問題、税務支援の対象を見直す必要性、会場の確保等の物的問題、これらにまつわる資金等の経済的問題)を一つずつ取り除く努力が必要である。

(平成19年9月 日税連税務支援対策部担当副会長 朝倉文彦)

第3章「規制改革会議の無償独占に対する主張」

第1節「規制緩和の推進」

我が国には、税理士や弁護士といった資格名に「士」と付く数多くの資格制度が存在する。これらの資格制度には、業務独占規定が定められているものが多い。

これらの業務独占を有する資格制度は高度に専門性のある業務であり、試験を課すなどにより一定の資格者を定め、その規律に関して法律上で一定の規制を課した上で、業務独占を認めるものであり、これによりサービスの質や安全性、信頼性の一定程度の高さが制度的に担保されているとされている。

業務独占規定は、資格を有しない者を市場から制度的に排除するという、参入規制的要素を色濃く持つものである。その結果、限られた有資格者による特殊なムラ社会が形成され「競争が排除され」「サービスの質が低下」「価格が高止まり」するなどの問題点がある。

試験に合格し、厳格な法的規律に服する有資格者により国民に良質で安心できるサービスを提供するであろうことに問題はない。

しかし、その他の者を市場から排除することまでは必ずしも必要ではない。国民の教育水準も上がり、民主化の進展や市場経済が進んだ現在においてはサービスの需要に関する選択を国民に委ねても問題のない分野が多くなってきている。

権威ある有資格者が提供するサービスを好む国民は、業務独占規定がなくても有資格者に依頼するであろう。無資格者であっても必要かつ十分なサービスの提供を受けられると判断する国民は、無資格者が法律上の規律に服さないことも承知の上で「自己責任」でそうした者に依頼すればよいのではないか。有資格者も無資格者も市場という共通の土俵で競争することによって全体としてより良いサービスが、より安価に提供されるようになるのではないだろうか。（規制改革委員会平成9年12月）

第2節「業務独占範囲の見直し、相互乗り入れ」

業務範囲が細分化されている資格については、業務範囲の見直し、資格間の相互乗り入れを検討する。

また、業務独占資格者の業務のうち隣接職種の資格者にも取り扱わせることが適当なものについては、資格制度の垣根を低くするため、他の職種の参入を認めることを検討する（規制改革・民間開放推進会議 平成18年7月「規制改革・民間開放のための重点検討事項に関する中間答申」）

第3節「規制改革会議の主張に対する検討」

規制改革会議の主張として国民の自己責任により有資格者、無資格者も市場という同じ場所で競争することでより良いサービスがより安く提供されるのではないかとしているが、過大な「自己責任」は国民にとって大きな負担である。

また納税者、国民の目線で論じる時に個々人の国民の利便性に走った結果、国の税収が下がり結果として行政サービスの低下、税率の引き上げを招き国民の負担増となることも議論に入れていくべきである。

さらに、税理士業務の範囲は本当に細分化されているのだろうか？ 日常の税理士業務の

流れ（税務相談 税務書類の作成 税務代理）は一連のものであり、業務が細分化されているとはいいがたい。現在の規制改革会議の主張はそのまま受け入れられるものではない。

第4章「有償独占、部分的有償独占となった場合の想定」

第1節「有償独占になった場合の納税者、国家、税理士への影響」

納税者：申告を依頼する時の価格は低下する。利便性は向上するであろうが、その結果は自己責任。

国家：従来の無償独占下であれば「税理士会」のみを監督していればよかったが、有償独占下では国家による監督は不可能。また不正な申告書が多く提出されるようであれば国家として税収が減少することが予想される。結果として行政サービスは低下し、減少した税収をカバーするため税率が上がり納税者の負担は増加することが考えられる。

税理士：競争が激しくなることで新たな顧客サービス面での工夫をしない限り税理士の収入は減少することが予想される。税理士会としても収入が減少している業界であれば優秀な人材が他の職業へと移動し、質の低下を招くことが考えられる。

しかし、国家からの監督が無くなるのであれば「自治権」の獲得も考えられる。

第2節「独占でなくても弊害がないと考えられる税理士業務（部分的有償独占）」

「税務相談」、「税務書類の作成」、「税務代理」と流れていく税理士業務の中で「税務代理」については税理士以外の無資格者にさせることには弊害があるという意見は多い。

そして税理士業の3業務はすべて関わり合っているものであるため、本来部分的に分けて考えることはできない。しかし、現状では税理士のみでその業務全体をまかないきれていない。

さらに、現実に「税務相談」についてはフィナンシャルプランナー、会費等をとって行う業者団体、銀行等も行っており、部分的には無償独占は崩壊していると指摘されている。

しかし、このような税理士以外の業者等が部分的に税理士業務を行っている現状を見ても、まださらに多くの納税者を抱える我が国では税理士業3業務の全てはまかなえていない。この現状を打破するためには、例としてアメリカのH&Rブロック社（全米に9000の営業所、2001年の実績1644万件）のような低価格な有償業務の業者を法的に認めるしかないと思われる。この場合、税理士は有償・無償業務を放棄し、名称独占のみとなる。

但し前述した「税務相談」はその後の「税務代理」を考慮しての「税務相談」とはいいがたい状態である。場合によっては「税務書類の作成」も行う業者団体もあるがやはり税務代理を意識してのものではない。

また現状においては、課税庁は税務調査の立ち会いに際して「代理人税理士」「調査担当官」「納税者本人」以外の者の立ち会いは守秘義務の観点から認めない場合が多い。

無償独占から有償独占へと変わっていった場合であっても課税庁が納税者の希望する第三者の立ち会いを許可することは守秘義務の観点からも考えにくい。

納税者が税理士に依頼するよりも「価格が安い」等の理由で無資格者に申告書類の作成を依頼した結果、その後「税務代理」を依頼して自らの権利を擁護してもらいたい場面で頼りにならない者に仕事を依頼するということが想定されるが、多くの納税者は前述したような税務調査の立ち会いに「本人」と「税理士」以外を課税庁が認めていない現実を理解していない。

このような状態で規制改革会議のいう「納税者の自己責任で判断すべき」という主張はやはり過度なものではないか。納税者を置き去りにした議論である。

第5章「仙台ミーティングでの結論」

仙台ミーティングのテーマは「税理士法第1条」について考えていくことであった。第1分科会では2日間を通じてぶれることなく議論された「納税者の権利を擁護する」ためには我々はどのように主張していくべきか、行動するべきかを常に意識しての意見の主張がおこなわれました。

その結果、前述のように税理士業務が有償独占になった場合を想定しての議論を重ねてきましたが、税理士業務の3業務において「納税者の権利を擁護する」場面は「税務代理」である。この「税務代理」を責任を持っておこなうのであれば「税務相談」「税務書類の作成」の段階から税務代理での場面を想定しながら業務を行うべきである。したがって部分的でも有償独占ではなく、「無償独占は納税者の権利を守る意味でも必要である」という結論に至りました。

【第2分科会 代理権】

税理士法2条において「税務代理」が明示されているものの、税理士法33条、34条、35条において、実務上「税務代理」の解釈をする場合、数々の矛盾点が発生している。よって、第2分科会は、この矛盾点を顕在化しさらに提言を加えることによって、税理士法2条における「税務代理」をより明確化することを目的とした。

序章

我々税理士が「税務代理」を意識する場面として、「税務調査」への立ち会いが最も身近な事象であると考えられる。税理士法2条において「税務代理」が明確に規定されているとはいえ、実際の現場（税務調査）においては、果たして納税者の代理人として認知され、納税者の代理業務を遂行していると言えるのだろうか。そんな悶々とした気持ちと疑問を感じながら、税務調査に立ち会っている税理士が多いのではないだろうか。また逆に、税理士が「税務代理」としての権限を与えられながらも、課税庁側とあいまいな事なかれ主義に流された関係を維持されてきた結果、本来の「税務代理」を形骸化してきた責任が我々、税理士側にもあるのではないだろうか。

そこで、今一度、「税務代理」の本質と税理士法に規定された部分との矛盾点を明確化することによって、本来あるべき「税務代理」の形を模索し改めて提言してみたい。

第1章「税理士の代理権」に関する疑問点

本分科会では「税務代理」に関して、常日頃から抱いている理想や感じている疑問点を聞き出してみた。以下では「税務代理」の解釈において、参加者がどのような意見と疑問点を持っているのか拾い出してみた。

税務の代理権だけに止まっていけないのか。

本当の代理権を追い求めるべきではないか（弁護士と同等の代理権）。

税理士法にて規定されている税務代理の解釈では、実務上、矛盾点がある。

他の税理士は、こうした矛盾点にすら気づいていない。

実際、税務代理権を追い求めても、実務的にはそれほど効果はないと思う。

税務代理権は、存在しているのに、実際には運用し切れていないのではないのか。

税務代理権についてどのような権利を主張していくのか再確認する必要がある。

第2章 「税理士業務」とは何だ？（税理士法2条）

第1節「他人の求めに応じて」

- ・口頭で納税者から委任を受けた場合においても、「他人の求めに応じて」は有効なのか？
- ・会計士が税理士登録せずに、HPで税務相談に応じている場合は、業務ではないのか？
- ・他人が要求しないものは「税理士業務」ではない。
- ・広く一般大衆に一方的に向けた事象は、他人の求めに応じたとは言えないのでは？
- ・納税者自身が作成した申告書を税理士が代筆した場合、税理士業務に該当しない。

第2節「税務代理」の解釈（法2条1項1号）

「民法上の代理と税務上の代理は相違するものである」これは、第2分科会における共

通認識であることは間違いない。しかし、税務代理を考えた場合「税理士が申告書にサインする行為こそが税務上の代理である」、「税務書類の作成は代理ではない」、「申告書の作成は代理行為そのものである」と意見が割れた。さらに「代理と税務代理とを区分けしても意味がない」、「逆に国が完全な代理人として位置付けないのは何か国策的な理由があるのでは」と言った様に、別の観点から税務代理を捉える意見もでてきた。

勿論、税理士法上の代理は、法律行為の「代理」と事実行為の「代行」を併せ持った税理士法上の特殊概念であることは念頭に置いて議論しているが、税務申告は納税額を確定させる行為であり、法律行為ではないと解釈できる以上、「民法上の代理」とは相違すると簡単に片付けてしまって良いものだろうか。以下では「税務代理」に関して、参加者から様々な角度から意見を出して貰った。展開された議論はいずれも、税理士業務を「税務代理」と「代理」に明確に区分けすることはできなかったが、「税務代理」に関して参加者が実務上の観点において、いかに混乱し疑問点を持っているかを示し出す点においては有効であった。

「税務代理」のままが良い（肯定派）

- ・「民法上の代理」とは、不動産を高く売ろうが、安く売ろうが、全部の意思行為が代理人に帰属されている状態を示している。
- ・税理士は納税者の意思確認がなければ何もできない。あくまで代行の部分的色彩が強いと考えられるから、「税務代理」で問題ない。
- ・「税務代理」は狭い意味での「代理」を包括しているが、完全な代理ではない。
- ・「代行」は自分の判断が存在せず、最終的な判断は依頼者に帰属するものである。
- ・運転代行と運転代理：「代行なら自宅まで届けてくれるが、代理なら事務所までにしときましたと恣意的な判断が入る」余談ですが：：：（笑い）
- ・申告書に押印する行為が税務上の代理であり、税務書類の作成は「代理」ではない！

「税務代理」ではなく「代理」である（否定派）

- ・税理士業務は、代理行為をしているとの認識が強い。
- ・税務書類の作成は、専門家としての知識を総合して出された成果物である以上、最終的に揺るぎないものである。従って、完全な代理行為である。
- ・税務代理と代理は違うことは理解できる。その境目がよく解らないなら「代理」が良い。
- ・だったら、実際のところ、区分けする必要は無い。

「税務代理」でも「代理」でもどちらでも良い（中立派）

- ・税理士を完全に「代理人」にしては、国策上まずい理由でもあるのか？
- ・何故、国が完全な代理人として位置付けないのか？
- ・何か政策的な理由があるのなら、議論すべきだ。
- ・「税務上の代理」によって、税理士は守られているのではないか？
- ・守られているとの意見があるが、実際には守られている感じがしない。
- ・そもそも、税務代理権限証書に何の意味があるのか？
- ・今の状態が良いかどうかすらも解らない。
- ・結果的に、代理と代行は分ける必要は無い。
- ・税務代理と代理を区別しても意味がないのでは？
- ・電子申告における行為は、自動的に「税務代理」から「代理」に移行したのではないか

とする解釈がある。

- ・将来的には、送信業務も代理行為に含められると聞いている。
- ・税理士が、申告書に代理権限証書を付けずに提出したら、税務代理の委任とならない。
- ・代理権限証書に「源泉所得税」の明記をしなかった場合、税務調査において「年末調整の調査」として無連絡だとしても法律上はOK。

第3章 税理士法上における矛盾点

税理士法2条において「税務代理」は明確に規定されている事は事実である。しかし問題なのは、規定された「税務代理」は前章において示したとおり、その解釈においても混乱が生じているばかりでなく、税理士法の各条項において数々の矛盾を引き起こしているのも事実である。以下では、税理士法2条に規定されている「税務代理」が、税理士法の各条項においてどの様な矛盾点を引き起こしているのか議論を導き出すと共に、「税務代理」の解釈がいかに整合性が採れていないかを議論してみた。

第1節「代理権限証書」（税理士法30条）

- ・代理権はあるよ、あるんだったらそもそも代理権限証書を出さなくてもいいだろう。
- ・税務代理をする場合には権限証書を提出することが義務づけられている。
- ・税務代理をする以上、代理権限証書を提出しなければならない。
- ・税務代理権限証書を提出しないこと自体に問題はある。
- ・税務当局が管理し易いがために提出する程度書類であるから無視しても良い。
- ・調査を「する・しない」の対象にするだけのものである。
- ・代理権があるかどうかの問題ではない。
- ・関与先名簿の提出において有無の記載を求められる。関東、近畿、名古屋でバラつきがある。
- ・出さなくても問題なし。調査の時に出しても問題なし。
- ・もともと30条違反になる（代理権限証書が出ていない場合）。
- ・調査の事前通知が来なくても構わない場合には書面を提出しない。

第2節「署名押印の義務」（税理士法33条）

- ・法人税法151条違反、法人の代表者が署名押印は義務。
- ・税理士の署名押印、納税者の署名押印は自署押印が必要である。
- ・税理士が書類を作成した場合は、自署押印が義務。
- ・消費税は記名押印のみ。
- ・自署押印の規定があるのは法人税のみ。
- ・実務的には印刷をかけても何ら問題なし。
- ・署名はもめた場合には有効なだけである。
- ・代理権、税理士が代理人だから税理士が署名をすれば納税者は署名捺印はいらない。
- ・税理士署名だけで事足りるはずである（代理権限証書があれば）
- ・署名押印の有無は効力に影響は及ぼさない。申告書自体は有効である。
- ・書類作成して税理士が署名捺印しないのは義務違反。
- ・記名をして印を押さない場合、申告書は有効かどうか？（税理士も納税者もない）

- ・「当該書類の効力に影響及ぼすものと解してはならない」とは何だ。
- ・代理権限証書を出していれば本人署名は必要ないはずである。
- ・本人署名は税理士と納税者との問題であって、署名押印の義務は必要ではない。
- ・代理人だから納税者のサインはいらない。

第3節「調査の通知」(税理士法34条)

- ・税務代理権限証書が出ていれば税務代理人への連絡が先であるべきだ。
- ・納税者が税務職員と調査対応について直接交渉しないように教育する必要がある。
- ・無予告調査を否定しない文面体裁になっている。
- ・代理権を主張するなら、納税者に通知でなく、税理士だけに調査通知をすべきだ。

第4節「意見の聴取」(税理士法第35条)

反対意見

- ・税理士自身が作成した申告書を自分で監査する形式はどう考えてもおかしい。
- ・書面添付制度は、納税者の権利擁護に反する行為であり、税理士が率先する必要はない。
- ・元々、税務監査の必要性を税理士会が求めたからではないのか？
- ・本当の意味で、納税者にこの制度は必要とされているのかどうか疑問である？
- ・意見聴取など全く必要ない(代理人として既に税理士法30条で充分である)。
- ・代理権(30条)が既にあるなら、35条を出さなくても意見聴取ができるハズ。

肯定意見

- ・実務的に、書面添付により調査時間が短くなったり調査省略があれば魅力的。
- ・調査省略の連絡が書面にて実施されれば、事務所の宣伝としての効果はある。
- ・書面添付が普及することで、税理士の代理権の強化につながるとの解釈はある。
- ・調査省略が実現されているのか不明な部分が多いため、書面等で明確化してほしい。
- ・書面添付の提出に関しては、税理士と納税者との問題であり、大きな問題ではない。

第5節 補佐人(参考事項)

- ・民事訴訟 東京では補佐人講座を開設。
- ・訴訟代理権をできるような土壌作りが必要。
- ・税務代理の地位が上がる。
- ・税務代理は調査の時だけ、本当にそうなのか？本当は違うのでは？
- ・税務代理が一番大事にも関わらず、我々も大事にしてこなかった部分。
- ・修正を出せば終結なのに、更正だったら時間がかかるから。
- ・ぬるま湯体質に浸かった税理士には絶対に無理。
- ・代理権 納税者の権利擁護を求めるなら完全な代理権の確立が必要。
- ・出廷陳述権、訴訟代理権を求めていく過程において、税理士の代理権は確立されていく。
- ・民事訴訟法の導入を目指した試験制度を視野に確保。
- ・税務代理の中に訴訟代理権が含まれているとの解釈が妥当。

第4章「税務代理」への提言

代理権限証書を提出したら税務代理権は効力がある。その部分においては、税理士法においても明確に規定されていることから間違いない。しかし、税務代理権限証書や署名押印をしていなくても、元々、税理士には代理権が存在しているんだと強い志が必要だったのではないか。税理士法で規定された矛盾点に気づくことなく、ただ平静と税理士業務をこなしてきた我々税理士にも大いに反省する部分はあったのではないか。こうした点に警鐘を促すためにも、本分科会は、税理士法に規定された矛盾点を明確にすることによって、税理士が税理士としての自覚を持ち、最低限の義務を果たすことが可能となるような提言を行っていききたい。

第1節 第1提案

税理士法2条の「税務代理」を明確化する為に34条を刷新する

第1項

30条の規定による書面を提出している税理士がいる場合には、当該税理士に対してのみ、その調査の日時場所を通知しなければならない。よって、30条の提出がある場合には、無予告の調査は発生しない。

第2項

30条の規定による書面を提出している税理士がいる場合には、当該税理士に対してのみ、第1項に規定した調査通知の前に、その調査に関する当該調査事項に関して、意見聴取をしなければならない。

第2節 第2提案

税理士法33条4項を全面的に削除する

書面押印の義務規定に関しては、実務的な観点から考慮するに、形式的な側面が強い。従って、税理士個人の質向上と権利の明確をするためにも、署名押印は必要であるとの見解に至った。しかし、税務代理の権限が明確化されていれば、押印の問題は発生しないとの見解もあったことから、あえて33条4項に規定する部分は削除するのが妥当であるとの見解に至った。結果、署名押印は税理士に求められた義務であり、解釈に戸惑う様な33条4項は必要ないものとする。

第3節 第3提案

税理士法35条は存置し、34条においてその効力を追加明示する

35条4項を全削除

本項目は、税理士と納税者との問題に言及する部分が多い。従って、代理権の問題からアプローチすると法律上の問題は発生しないのではないだろうか。つまり、代理権は30条を提出した時点で、既に代理人としての地位は確立されていることから、30条を既に提出している場合においては、特に、35条は必要ないのではないかとする意見も存在した。逆に、書面添付をすることにより、調査免除が実現出来るのであれば、税理士の権限向上に寄与する機能としては評価する面もあり、本分科会においては、35条は存置し、34条の第2項に追記した。さらに、35条4項を削除することにした。

おわりに

税務書類を作成した場合に署名押印する事は、税理士としての義務であり、税理士法で規定された事項である。しかし、本来、署名押印は顧客との信頼関係の問題であり、税理士に明確な代理権が存在するならば、署名押印の必要性すらいらぬはずである。また、代理権限証書を提出しているにも係わらず、調査通知をする際に、税理士にも「あわせて」は絶対に受け入れがたい事項であり、「税理士のみへ通知する」よう徹底的に改善を求めるものである。そして、本分科会において、税理士法2条における規定には一切触ることなく、税理士法33条、34条、35条における矛盾点をあえて顕在化させる作業を選択したのは、税理士法上において規定された「税務代理」の矛盾点がより明確にされるはずだとする真意があるからだと付け加えておきたい。

【第3分科会 自治権】

第1章 自治権を考える

第1節 弁護士自治

税理士会には、現在は自治権を持っていない。そこで自治権を持っている弁護士会を参考として見てみよう。

(参考) 弁護士自治・・・日本弁護士連合会HPより抜粋

弁護士が、その使命である人権擁護と社会正義を実現するためには、いかなる権力にも屈することなく、自由独立でなければなりません。そのため、日弁連には、完全な自治権が認められています。弁護士の資格審査、登録手続は日弁連自身が行い、日弁連の組織・運営に関する会則を自ら定めることができ、弁護士に対する懲戒は、弁護士会と日弁連によって行われます。弁護士会と日弁連の財政は、そのほとんど全てを会員の会費によって賄っています。

このように、弁護士に対する指導監督は、日弁連と弁護士会のみが行うことから、弁護士になると、各地にあるいずれかの弁護士会の会員となり、かつ当然に日弁連の会員にもなることとされているのです。

第2節 自治権をどう考えるか

- ・自治権はなんでも自分たちで、という意味なので、今の税理士会では自治権にはかけている。日税連は税理士会連合会であって、個人の集まりではない。懲戒も自分たちでできるようにならないといけない。
- ・日税連の機構改革が必要。税理士法違反をしていることを国側が教えてくれない。なので、税理士会が罰することは不可能。自治権はない。
- ・国に懲戒権があると対等に戦えない。自治権を獲得したい。
- ・懲戒権がないのは寂しい。税理士会はそこまで実力がない。実際はびびるのではないか。経済的にも独立しなくてはいけない。
- ・懲戒権がないと自治権はない。弁護士自治をまねすることはできる？税務代理士の歴史。弁護士法をどのようにアレンジできるか。
- ・懲戒権と管理監督。
- ・自治は理想か。
- ・処分が正しい処分か、報復的な懲戒かわからない。会員全員に周知するようなことができないと自治ができない。会員一人ひとりのレベルが必要。
- ・ほしいが、弁護士とは違うのではないか。
- ・税理士会も手段は持っている。もう少し強くすればよいのでは。
- ・自治権とは懲戒権と管理監督権。懲戒権が、国家と納税者という対立軸で、懲戒という文化になじむのか。

(結論)

自治の象徴として、管理監督権、懲戒権が浮かび上がってきた。

第3節 税理士会の現状

税理士法の以下の条文により、税理士会は国に管理されていることが分る。

(総会の決議等の報告)

第四十九条の九 税理士会は、総会の決議並びに役員就任及び退任を財務大臣に報告しなければならない。

(総会の決議の取消し)

第四十九条の十七 財務大臣は、税理士会又は日本税理士会連合会の総会の決議が法令又はその税理士会若しくは日本税理士会連合会の会則に違反し、その他公益を害するときは、その決議を取り消すべきことを命ずることができる。

(一般的監督)

第四十九条の十九 財務大臣は、税理士会又は日本税理士会連合会の適正な運営を確保するため必要があるときは、これらの団体から報告を徴し、その行う業務について勧告し、又は当該職員をしてこれらの団体の業務の状況若しくは帳簿書類その他の物件を検査させることができる。

2 前項の規定による報告の徴取又は検査の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない。

第4節 自治権が必要か必要でないか

- ・日税連の理事会に必ず国税庁の席がある。報告は出てこない。必ず管理監督されている。行政訴訟をやるうえで、国を相手にするのに管理監督されてはだめなので、弁護士は自治権を獲得した。税理士も同じではないか。
- ・調査官が、税理士に向かって、やめさせることができる、ということを目と向かっていうことがある。個人を訴えるというと、調査官は黙るが、これが監督されているという事の現われか。
- ・支部長について所轄税務署にお伺いを立てるところもある。青税在籍者は支部長になれないという噂もある。財務省は支部には監督権がないが、税理士会を通じて監督をしている。

(結論)

税理士にとっては、自治権を持っていないと不都合な場合が多々あることが分った。

第5節 納税者の視点で自治権を考える

- ・自治権があると、納税者の苦情により税理士を懲戒する場合もあり得る。会員の素養がどちらが高まるか。自分たちが頑張ればおのずと自治権が得られる？どこまで自分たちに素養があるのか。自治権が必要なほど、素養があるか。自治権があると緊張感があり、納税者にとってよいのでは。
- ・事件になる土業はOBが多い。試験組であれば、事件は少なくなるのではないか。
- ・あまりにも資格取得過程が多岐にわたっているので、水準を平準化する必要がある。
- ・資格に対する有難味は、試験組のほうがあるのではないか。
- ・税法上の権利とは、限られたイメージ。根本は財産権。租税正義とは、払う方と使う方とを含むのではないか。

- ・自治権の意味とは。内部的な作用としての自治権か。
- ・国税庁の管轄下にあることを外す。現在は、極端に言えば親子関係。国が絶対。税理士法違反は日税連会長がすべき。
- ・現状の1条「独立した公正な立場」とは、板ばさみというイメージ。しかし、他の意見が多数派。納税者側に立つべき。
- ・そもそも、「独立した公正な立場」はいない。法律的には権力からの独立である。
- ・首根っこを押さえられている人と喧嘩をするのはナンセンスである。
- ・二セ税理士については、税理士会は処分する気がない。
- ・国に管理されている方が楽である。
- ・一般の納税者にとっては、現実で問題はないけど、理想論を語るべき。

(結論)

納税者の視点から見ても、理想として自治権が必要である。

第6節 自治権をもう一度考える

- ・実務的な現場からみて、どういう風になったらいいのか。
- ・名古屋局では、調査の連絡が税理士よりさきに納税者に連絡が行く。税理士が変わっている可能性もあるから、といういいわけ。
- ・税務署との懇談会中に、無予告の調査があり、あやまられた。
- ・無料相談は行政サービスかどうか
- ・アウトソーシングはどうなのか。行政サービスかどうか。書面添付は下請けなのか。
- ・無料相談は税理士しかできないのに、来署する人がいるから対応する。だから、無料相談は行政サービスだとは税務署は思っていない。
- ・名古屋は、支部独自でやったり、地域が広いので、税務署と共催でやったりする。

(結論)

自治権の獲得は、納税者の視点からも税理士の視点からも必要である。

第2章 税理士法第一条と自治権

第1節 自治権を踏まえて、税理士法第一条を考える

- ・今の税理士法第一条は、理念と行動規範がまぜこぜになっている。
社会正義 弁護士
納税義務の適正な実現 税理士
- ・納税者の信頼に応え、と言う部分は良いところである。税金は社会の信頼。
- ・福祉国家の人たちは、税金を預けるという意識。日本はとられる、という意識。
- ・弁護士法は、制度の改善。税理士法はあるものを守る。
- ・税理士に求められているのは、答えが同じこと。弁護士は答えが同じではない。

第2節 自治権と建議権

(建議等)

第四十九条の十一 税理士会は、税務行政その他租税又は税理士に関する制度について、権限のある官公署に建議し、又はその諮問に答申することができる。

- ・権限のある官公署とは、財務省。財務大臣に管理監督されているのが、自治権がないということ。建議をどう取り扱っているのか。建議をちゃんと取り扱われているのかどうか。自治権があれば、ちゃんと対等になれるのではないか。
- ・規制改革委員会は国の機関。ちゃんと意見を言えば任意団体でも取り上げてくれる。
- ・自治権は無償独占と切り離せない。お金に関することには厳しい。徴税としては、無償独占のほうがいい。
- ・老後、一ヶ月 30 万消費すると、消費税は 15,000 円、20 パーセントだと 6 万円で医療費・ヘルパーが無料だったら、それでもいいかもしれない。

第 3 節 監督権についての各士業の比較

- ・医師会は任意団体。医師資格の剥奪は厚生労働大臣のみ。
- ・弁護士は弁護士連合会。各弁護士会に懲戒権がある。
- ・税理士会は、中間管理職のような位置づけ。バッジは財務大臣しか剥奪できない。税理士を監督する機関が他士業に比べて一番多い。これが監督の現われ？
- ・監督が多い。職責が多いので監督が厳しい。税負担は同じになるべき。多くもなく少なく納税義務を実現しなければいけない。そのときに自治権がいるのかどうか。
- ・監査法人は金融庁の監査がはいるので、実はがんじがらめ。
- ・各士業の当事者を考えると、患者と医者、投資家と会社、などに比べて税理士は相手が国。だからがんじがらめ。弁護士は行政裁判については国だけど、そうじゃないことも多い。
- ・税理士は常に国を相手にしている。国はうそをつくもの、その国に対して立ち向かうのが税理士。自治権がなくても納税者の権利を守ろうという気持ちに変わりはない。
- ・歳入は税理士にやってもらわないといけない。重要なこと。
- ・権利は勝ち取るもの。財務省の設置法には税理士を監督すると書いてある。税理士法が変われば財務省の法律も変わる。
- ・税理士は税務行政の延長としか考えられていない。財産権、租税法律主義。法の解釈で違う。通達は法律でない。納税者の立場にたっていない。
- ・通達は行政庁が作成している。税理士会に自治権があれば、税理士会通達が作れるかも。
- ・他士業の条文はどこに何が書いてあるかわからない。弁護士の自治権は勝ち取ったものではないかもしれない。無償独占は管理しやすい。
- ・なんでこんなに矢印が突き刺さっているのか。強制入会が取れたら、国が大変になる。無償独占と強制入会は管理しやすい。
- ・医道とは、ドクターだけではない。税理士法は、本法以外にも支部で違うかもしれない。司法書士は違っている。公認会計士はほとんど法人に対して。税理士はより細かい管理なので、支部がある。当たり前のことを何度も言っている。
- ・代理がスタートだから弁護士とは違う。犯罪者の弁護をする弁護士は犯罪者ではない。脱税相談した税理士は犯罪者。
- ・税理士・公認会計士は 1 条で使命を書き、他で懲戒規定がある。国家に対する犯罪という意味で懲戒規定があるのかもしれない。公認会計士が自治権を求めているのか。
- ・1 条の使命に基づいて 2 条の業務を行う。以下の条文は具体的に権利義務等をあらわし

ている。1条2条がかわると、税理士法が全部かわる。

第4節 補佐人と自治権

- ・租税裁判の補佐人ができるかどうか
- ・45条で脱税相談の禁止。事前に指南するのはもちろんだめ。自治権があると、100円の脱税のために懲戒することもある。綱紀監察に脱税事件が集まってくるのか。
- ・自治権があれば、調査権等も考えなくてはいけない。
- ・弁護士税理士。申告した遺産分割協議書と印を押した遺産分割協議書が違う。税理士会の綱紀監察は何もしなかった。
- ・脱税した後の補佐人はできる。欠格事由に該当すれば補佐人としての地位がなくなる。
- ・自治権を獲得して、仲間を懲戒できるか。しなければいけない。
- ・税理士だけが、懲戒の内容がわからない。他士業は情報がある。国に青税が処分されるかもしれない。
- ・懲戒の事例集は出せない。プライバシーの問題。監督官庁があるから出せない。事例が出ると抑制力になるのではないか。
- ・納税者から見たらどうか。懲戒を公開するのは、選別の対象。
- ・今あるものについてだけでなく、制度改善という考えもある。
- ・税理士とは、ということをちゃんと考えないといけない。仲間をちゃんと処分できるような自治権があれば、社会的地位が上がる。
- ・改善するようなことも税務の専門家には必要。
- ・使命は課されたものか、与えられたものか。社会からの要請。
- ・成り立ちからは自治権と相容れないのではないか。実現可能性はさておいて、そもそも必要かどうか。

第5節 自治権が必要かどうかをもう一度考える

- ・自治権とはなにか。懲戒権などは結果であり、要は自分で責任が取れるかどうか。
- ・今の一条については、自治権がなくてもいいのではないか。
- ・税理士でなくてもよくなるかもしれない。
- ・弊害はある。常に上を向いている体質ができてしまうからよくない。補佐人をやっていると、報復を受けるのではないかと思う。弁護士はいつも非日常な状態。税理士の90パーセントは日常業務。自治権があると変わるのではないか。
- ・仲間を懲戒処分にする当事者には正直なりたくない。
- ・日税連は監督のために昭和31年設立。
- ・日税連が諸悪の根源。この構造では自治権はありえないのではないか。
- ・上から下へはわかるけど、どうして日税連と税理士会から両方監督されるのか。
- ・税理士会は最初は任意。31年から間接的に強制入会。55年から登録即入会。入会と同時に監督権も日税連におろしている。
- ・強制入会の上での自治権。国民のためになるか。
- ・さばきを受けるから資質が上がるとしたら、今は財務大臣が適正に懲戒していないのか。自治権があると国民は困らない。補佐人を考えると自治権が必要。日常業務の上で自治

権は必要か。

- ・規制改革とは、緩和である。
- ・アウトソーシングという考えからすると、自治権があってしかるべき。
- ・国は、財布の紐は握っていたいのではないか。
- ・制度がよくなるのであれば、自治権は必要。
- ・国家と戦うときには自治権が必要。税法そのものを良くしていこう、ということが国と対等でなければならない。
- ・更新制度が隠れた懲罰にならないように、自治権が必要。
- ・自治権があると、決まりが必要。自治を実行するための組織改革はなにか。

第6節 まとめ

我々第3分科会は、2日間のいろいろな話し合いにより、次の結果にたどり着いた。

自治は税理士にとって必要である。国と戦う場面では、国と対等でなければいけない。納税者の視点にたつと、制度の改善も税理士の使命である。より良い制度の改善のためには、例えば建議などの場面を考えても、国に左右されない意見を言うには自治が必要である。

税務支援についても、自治権があれば変えていくことができる。自治権があると自分たちで制度設計ができる。無料相談も、お金を出すか労力を提供するかという形にでもできる。高齢者が税理士業務を出来なくなるかもしれないが、そうやって自然淘汰されるのも仕方がないのかもしれない。

自治権という権利を獲得するためには、当然ながら新たな負担も出てくる。情報の公開、相互の連絡を今まで以上にしなければいけない。日税連、各税理士会、支部の機構も変えなければいけない。管理監督のために、自らが懲戒権を持つ事にもなる。また、自治と言うからには、財政的にも独立しなければならないので、当然会費も上がるだろう。ここでもまた、自然淘汰が行われるかもしれない。

自治権の弊害も考えられる。自浄作用が働かなかつたら、貴重な人材が埋もれていってしまうかもしれない。そのためにも、自浄作用がきちんと働くように考えていかなければならない。制度のひずみはどのような風にしても存在するが、そのひずみを最小限にとどめなければいけない。

自治権という権利を獲得するには、今まで以上に自分に厳しくなければいけない。どうしてそこまでして自治権が必要なのだろうか。結局、私たち税理士は誰のために仕事をしているか、とすることを考えれば全てが明確になる。私たちは納税者のために仕事をしている。だから、納税者の代理として自治権が必要で、自治を行うためには無償独占が必要なのである。その3つが税理士法第一条に盛り込まれて初めて、私たちは真に納税者のための税理士となるのではないか。

青税版税理士法第1条

第1条 税理士は、納税者の権利を擁護し、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。

2. 税理士は、前項の使命に基づき、税務に関する専門家として、申告納税制度の理念にそって、納税者の信頼にこたえるとともに、租税に関する制度の改善に努力しなければならない。

税理士のあるべき姿からいって、税理士の使命は弁護士法に準ずるものに改められなければならない。それは、納税者の代理人であり、租税に関する法律家であることを示すものでなければならないといえる。一口にいえば、税理士は、納税者の代理人として憲法および税法によって認められている納税者の正当な法的権利の擁護を通じて納税義務の履行に協力することを使命とする。もとより、税理士は納税者の委嘱に基づいて代理人として税理士業務を行うのであり（法第2条）、このことは、平成13年の法改正において、法第2条の2（補佐人制度）が創設されたことからみても明らかである。しかし、現行法は「独立した公正な立場において」と規定しており、税理士は税務官公署にも納税者にも偏らない中立な立場において業務を行うべきであるとする解釈を生じせしめ、納税者の代理人として業務を行う職業専門家であるという税理士の基本的な立場を曖昧にしている。そこで、税理士は納税者の代理人として納税者の権利を擁護する使命があることを、より一層明確にすべきである。

税理士が納税者の代理人であることは、納税者の委嘱に基づいて税理士業務を行う（法第2条）ことから明らかである。申告納税制度は、納税者が自発的に税法を遵守し、正しい申告をすることが前提条件であるので、税理士は、その理念を理解させ、かつ、納税者の信頼を得るために、積極的な提言を行う必要がある。その申告納税制度の理念にそって、税理士は、納税者に従属した立場で権利を擁護するのではなく、納税者に対して正すべきものは正すとともに、過大に義務を負わないという見地から、納税者の権利を守り、その利益を正しく擁護すべきである。

「納税義務者」とは、租税に関する法律の規定により納税義務を負う者をいうが、「納税者」とは国民という意味でもあり、より広い概念である。国民のための税理士制度確立の観点から、「納税者」とすべきである。

税理士は税務の専門家として、租税に関する制度の改善に努め、また、税務行政の執行面における行き過ぎ等によって納税者の基本的人権が侵されることがないように、税制、税務行政の改善進歩のために努力しなければならないことを明確に規定すべきである。