

Title	<論文>税務業務の擡頭：会計プロフェッションの発展
Sub Title	Institutional Diversity and Evolution of Clusters in China (I)
Author	友岡, 賛(Tomooka, Susumu)
Publisher	
Publication year	2003
Jtitle	三田商学研究 (Mita business review). Vol.46, No.1 (2003. 04) ,p.1-
JaLC DOI	
Abstract	
Notes	
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234698-20030400-00498882

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

税務業務の擡頭

—会計プロフェッションの発展—*

友 岡 賛

<要 約>

公共会計士業における税務業務の擡頭がはじまったのは20世紀初頭、その切っ掛けのひとつは1903年歳入法であった。同法は会計士をもって、所得税審判官による不服審査の際に不服申し立て者のために弁論をおこなう者、として認めたからであった。ただし、不服審査に会計士が与ることについては異存もあった。他方、大方の企業は既に所得税について会計士の助けを借りていた。その事実は所得申告書の作成に伴う複雑さ、節税の必要、および内国歳入庁との間の揉め事であった。第1次世界大戦の勃発による課税の強化は税務の増加を伴い、これは納税義務者および当局の双方をして会計士の助けを必須のものとしさせ、延いて会計プロフェッションの社会的prestigeをして大いに向上させていた。しかしながら、次の大戦は会計士になお仕事をもたらした一方、租税回避をもって否とする戦時の風潮は会計プロフェッションにたいする信頼をもって揺るがしていた。

<キーワード>

会計士の定義、過大査定、所得申告書、所得税、所得税審判官、税務および財政的関係委員会、税務業務、税務部、節税、遡及規定、租税回避、租税査定官、第1次世界大戦、第2次世界大戦、内国歳入庁、不服審査

I

公共会計士業における税務業務の擡頭がはじまったのは20世紀初頭、その切っ掛けのひとつは1903年歳入法¹⁾であった。同法は法廷弁護士、事務弁護士、および会計士をもって、所得税審判官に

* 友岡 [2000], 友岡 [2001, a], 友岡 [2001, b], 友岡 [2001, c], 友岡 [2001, d], 友岡 [2001, e], 友岡 [2002, a], 友岡 [2002, b], 友岡 [2002, c], 友岡 [2002, d], 友岡 [2002, e], および友岡 [2003] を承ける。

1) 3 Edw. 7. c.46.

よる不服審査の際に不服申し立て者のために弁論をおこなう者、として認めたからであった。

II

1880年租税管理法は、²⁾ 法廷弁護士、事務弁護士、および代訴人等の法曹は所得税普通審判官による不服審査において弁論をおこなうことを認められてはならない、としていたが、この規定は1898年³⁾ 財政法がこれを廃していた。ただし、同法の規定は、所得税普通審判官は法廷弁護士ないし事務弁護士に弁論を認めることができる、という言い様に止まり、また、いずれにしても、会計士については一言もなかった。

こうした状況をもって俎上に上せたのは1903年の *The Accountant* であった。同誌における論戦からは不服審査にプロフェッショナルが関与することの是非、これを繞る諸論点を知ることができる。

ことの発端となったのは1通の投書であった。J. Rhodes という人物（恐らくは勅許会計士）によるこの投書は彼と大蔵大臣との間に交わされた書翰、これをもって読者の参考に供するためのものであった。Rhodes が大蔵大臣 C. T. Ritchie に宛てた同年1月29日づけの書翰は次のように述べていた。「この（1898年財政法の）規定は法廷弁護士および事務弁護士に不服申し立て者のための弁論の権利を与えるものではなく、所得税普通審判官にその裁量において法廷弁護士ないし事務弁護士に弁論を認めることを認めるものであります。小生が閣下に書翰を差し上げる目的はこの次の財政法をもって法廷弁護士および事務弁護士に所得税普通審判官ないし所得税特別審判官による不服審査の際に不服申し立て者のために弁論をおこなうことを無条件に認め、また、会計士に不服申し立て者の計算書類について弁論をおこなう権利を与えることをお願い申し上げることでございます。斯様なお取り計らいは納税義務者一般、就中、商人、製造業者、貿易業者……に多大な恩恵をもたらすものと確信いたしております⁴⁾。しかしながら、2月5日づけの返書（代筆）いわく。「大蔵大臣の下命により、大臣といたしましては貴殿のご提案に副うような立法はこれをお約束しかねる旨、お伝え申し上げます。大臣といたしましては斯様な改変を求める声は大方およびプロフェッショナル階級のいずれにもなく、また、所得税普通審判官の裁量に干渉すべき理由もないと存じております⁵⁾」。

この遣り取りにかんする *The Accountant* の論説は Rhodes に与するものではなかった。「読者は大蔵大臣の執った態度を意外なものとはしないであろう。……もし不服申し立て者に法曹の助力

2) 43 & 44 Vict. c.19.

3) 61 & 62 Vict. c.10.

4) *Accountant*, Vol.24, No.1471, 14 Feb. 1903, p.233 (() 書きおよび圏点は友岡)。

5) *Accountant*, Vol.24, No.1471, 14 Feb. 1903, pp.233-234.

を受けることが認められるのであれば、所得税普通審判官についても同断であろう。また、会計士に計算書類にかんする弁論を認めるのは強ち悪いことではないが、凡そ計算書類は改めて説明するまでもないものとしてこれを作成することができる筈である⁶⁾。

次は勅許会計士 N. Yates からの投書であった。「所得税普通審判官および大規模な査定を手掛ける租税査定官は並べて会計士が自らが監査および検証をおこなった計算書類について説明すべくクライアントに同行することを認めています。他方、租税査定官の年齢が低い小規模な地区にあっては会計プロフェッションにたいする不当な官僚主義によって頗る不愉快な目に遭うことが少なくありません。つい先日クライアントに頼まれて同行したところ、冷たく退出を命じられました。……これは当協会（《イングランド・アンド・ウェールズ勅許会計士協会》）のメンバーにとって甚だ重大な問題であります。評議員会にはこの問題をもって早急にご検討いただきたく、爰に謹んでお願い申し上げます⁷⁾」。

これにたいする *The Accountant* の論説は Rhodes にたいするものと一般であった。「もし不服申し立て者に専門家の助力を受けることが認められるのであれば、審判官も……これを受けるべきであろう。また、もし正確かつ明瞭な計算書類が作成されているのであれば、口頭による説明をもって余計なものとする意見はこれに賛成すべきである⁸⁾」。

この論戦は Yates からの 2 通目の投書をもって終わっている。「審判官には専門家の助力を受ける権利があるという主張は明らかに所得税にかんする不服審査の仕組みについての無知からきています。……すべての不服審査において内国歳入庁の代表は租税査定官という専門家がこれを務めていますし、また、所得税普通審判官は一般に税法に精通した事務弁護士によって代理されています。不服申し立て者にも同様の権利が与えられるべきである。これが私の主張であります。……たとい計算書類が明瞭なものであったとしても、大概の商人は配当、減資、直属受封者地代、所得税、減価償却等にかかわる控除等にかんする質問には答えることができませんし、また、狼狽えたための不適当な答え方によって損をすることも少なくありません⁹⁾」。

III

尤も大方の企業は既に所得税について会計士の助けを借りていた。所得申告書の作成には往々かなりの複雑さが伴い、専門的な知識をもって要していた¹⁰⁾。所得税率（標準税率）は1902年現在、未¹¹⁾

6) *Accountant*, Vol.24, No.1472, 21 Feb. 1903, p.260 (圈点は友岡).

7) *Accountant*, Vol.24, No.1473, 28 Feb. 1903, pp.292-293 (() 書きは友岡).

8) *Accountant*, Vol.24, No.1474, 7 Mar. 1903, p.322.

9) *Accountant*, Vol.24, No.1476, 21 Mar. 1903, pp.397-398.

10) 友岡 [2001, e] p.123 をみよ。

11) *Accountants' Magazine*, Vol.7, No.67, Jul. 1903, p.365.

だ5.83%強（所得1ポンド当たり1シリング2ペンス）にしか過ぎなかったとはいえ、過去10年間におけるその引き上げ率は凡そ133%にも上り、¹²⁾ 勢い節税の必要が意識されはじめていた。節税のための助言者には会計士が最適任であった。会計士ほど税務に通曉した者は内国歳入庁の官吏を措いてほかに¹³⁾なかった。

内国歳入庁との間の揉め事はこれも企業をして会計士の助けを借りさせていた。当局の要求はときにその権限を超えていた。

例えば租税査定官は夙に損益計算書を所得申告書に添附することをもって企業に求め、しかも、近年にあっては所得申告書の作成を待つことなく、能う限り早くこの計算書を提出することをもって要求していた。しかしながら、固より税額の査定は所得申告書をもってその参考資料とすべき筈であったし、また、租税査定官による如上の要求は場合の奈何を問わず越権にほかならなかった。しかも、損益計算書による査定は動ともすると謬った税額をもたらしがちであった。凡そ損益計算書は課税所得を示すものではないからであった。¹⁴⁾

また、当局は全従業員についてその給与等の額を申告することをもって企業に要求していた。確かに当局は1842年所得税法¹⁵⁾によって従業員の氏名および住所の申告を求めることができ、その上、同法と1879年関税および内国歳入庁法¹⁶⁾によって従業員の給与等の額の申告を求めすることもできた。しかしながら、これは飽くまでも所得税の納税義務者についてのみのことであった。所得が160ポンド以下であることををもって納税義務を負わない従業員についてはこの限りでなかった。全従業員についての如上の要求はこれ¹⁷⁾も越権であった。

こうした法的根拠のない要求は年々増加の一途を辿り、剩え往々威嚇をもってなされ、当局と企業との関係をかなり険悪なものにしていた。また、税額の査定に際して所得申告書を信憑しない租税査定官は少なくなく、他方、税の過納があった場合にこれを指摘しない（指摘してくれない）租税査定官の存在は勢い企業をして当局にたいする不信の念を抱かせ、このような相互不信によって生ずる種々の揉め事は既に大方の企業をして会計士の助けを借りさせていた。¹⁸⁾

例えば *The Accountants' Magazine* の論説は以上のような現況に留意の上、不服審査についても会計士がこれに与るようになることを待望し、したがって、前出の *The Accountant* の論説とは¹⁹⁾

12) 友岡 [2001, e] p.122.

13) *Accountants' Magazine*, Vol.7, No.67, Jul. 1903, p.365.

14) *Accountants' Magazine*, Vol.1, No.5, May 1897, pp.348-349.
Accountants' Magazine, Vol.7, No.67, Jul. 1903, p.366.

15) 5 & 6 Vict. c.35.

16) 42 & 43 Vict. c.21.

17) *Accountants' Magazine*, Vol.1, No.5, May 1897, pp.349-350.
Accountants' Magazine, Vol.7, No.67, Jul. 1903, pp.366-367.

18) *Accountants' Magazine*, Vol.7, No.67, Jul. 1903, p.367.

19) *Accountants' Magazine*, Vol.7, No.67, Jul. 1903, pp.367-368.

立場をもって違えていた。会計プロフェッションの大勢はいずれの立場に与していたのか。これは定かでない。

IV

總て制定をみた1903年歳入法（9月1日発効）は「所得税普通審判官が法廷弁護士、事務弁護士、ないし会計士に弁論を認めない場合、不服申し立て者は所得税普通審判官による不服審査に替えて所得税特別審判官によるそれを受けることができ、爰に所得税特別審判官は法廷弁護士、事務弁護士、ないし会計士に弁論を認めなければならない」（第13条）と規定していた。すなわち、法廷弁護士、事務弁護士、および会計士に所得税特別審判官による不服審査の際に不服申し立て者のために弁論をおこなう権利、これが与えられたのであった。

なお、この規定は会計プロフェッションにとって劃期的な定めを伴っていた。会計士の定義であった。「本条における『会計士』は法人格を有する会計士団体のメンバーに名を列ねる者をもって意味する」（同条）。法が会計士の定義を示したのはこれが初めてであった。²⁰⁾ 1903年現在、この定義に該当したのは計8団体（《エディンバラ会計士協会》を首めとする4勅許団体、《会計士監査人協会》、《社団法人会計士社》、《地方自治体収入役会計士協会》、および《認可公共会計士協会》²¹⁾）のメンバーたちであった。

V

公共会計士に税務業務の大幅な増加をもたらしたのは第1次世界大戦であった。例えば〈Whinney, Smith & Whinney〉の場合、税務業務による収入はこの大戦期と略重なる5年間（自1915年至1920年）にあって優に200%を超える伸びをみ（表）²²⁾、蓋し、これは他の事務所においても一般であった。この大戦はその戦費調達のためから課税の強化をもって導いたからであった。²³⁾

新税および税率の引き上げは無論、納税義務者にとっては節税の必要度を高め、延いて節税のための助言者としての会計士の必要度を高めることとなった一方、²⁴⁾ 課税の強化は勢い税務の増加を伴い、これは納税義務者および当局の双方をして会計士の助けを必須のものとさせていた。

20) *Accountants' Magazine*, Vol.7, No.69, Nov. 1903, p.502.

21) 以下をみよ。

友岡 [2001, a] pp.5, 9.

友岡 [2001, b] p.3.

22) Jones [1981] p.99.

23) 友岡 [2001, e] p.124.

24) 友岡 [2001, e] pp.124-125.

表 <Whinney, Smith & Whinney> における
税務業務による収入

	税務業務による収入 (£)	営業収入において税務業務による収入の占める割合 (%)
1905年	17	0.1
1910年	158	0.6
1915年	393	1.4
1920年	1,319	2.0
1925年	3,719	4.9
1930年	3,570	5.9
1935年	2,831	6.0
1939年	3,702	6.3
1945年	6,733	7.5
1950年	17,040	11.2
1955年	28,058	14.2

大量にして、しかも、前にも益して複雑なものとなった種々の税務、これを捌き切るには会計士の手伝いが不可欠であった。当局は会計士の関与に価値を認めるにいたっていた。膨大な査定の仕事は専門家の手を借りて作成された不備のない資料あってこそこれを速やかに熟すことができ、したがってまた、国の存続に必要な徴税は会計士の存在あってこそこれを遅滞なくおこなうことができた。²⁵⁾

こうした情況下、会計プロフェッションにもたらされた利益は仕事の増加がそのすべてではなかった。数多の会計士が納税義務者と当局との間にあってその専門的伎倆を存分に発揮、これはこのプロフェッションの社会的prestige²⁶⁾をして大いに向上させていた。

ただし、会計士は些か難しい立場に置かれていた。如上の状況は当局をして会計士を信頼させるにいたっていた。当局の信頼は決してこれを裏切るわけにはゆかなかった。したがって、クライアントの虚偽に手を貸すなどといったことは言を俟たず、クライアントに欺かれるようなこともあってはならず、常に充分にして正確な資料をもって当局に提供しなければならなかった。しかしながら、ときに会計士は微妙な判断をもって迫られていた。クライアントについて知りえた事実はこれをどこまで当局に知らせるべきか、ということであった。ときに租税査定官は過度に立ち入っていた。疑念を挟む余地が皆無の場合にあってさえ、例えば貸し金庫の有無を問い、顧客リストの提出

25) Temple [1924] pp.192-193.

26) Temple [1924] p.192.

をもって要求していた。ディレンマであった。当局の信頼はこれを守る必要があった一方、クライアントにかんする情報はこれを必要以上に提供すべきではなかった。²⁷⁾

なお、課税の強化が節税の必要度を高めていたなか、納税義務者はいわば節税以前の問題をもって抱えていた。所謂過大査定であった。内国歳入庁は大戦期以降、徴税について愈々厳しい態度を執っていた。その表われのひとつは戦後の同庁に新設された調査部であった。この調査部はいわば警視庁の刑事部に相当し、所得税および超過利得税を漏れなく取り立てることをもってその設置目的としていた。しかしながら、その反面、過大査定がおこなわれた場合の措置は忽せにしておかれていた。過大査定は零細な自営業者について殊に多く、これは所得等にかんする資料の乏しさがその事証であった。零細な自営業者のなかには帳簿は疎か、預金口座すらもたない者も少なくなかった。資料の乏しきは勢い過大査定をもって結果していた。過大査定を受けた人々はその多くが途方に暮れていた。会計士はときに無報酬を覚悟の上、そうした人々の救済に尽力していた。²⁸⁾

VI

税務業務が公共会計士業の一翼を担いはじめたのは戦間期のことであった。第1次世界大戦期に大幅な引き上げをみた所得税率は爾来、決して戦前並みの低さには復さず、²⁹⁾これは税制の転換をもって意味していた。直接税をもって主役とする時代、その幕開けであった。³⁰⁾

愈々増えたのは会計士の出番であった。例えば〈Whinney, Smith & Whinney〉の場合、営業収入において税務業務による収入の占める割合はこの時期、初めて5%台といういわばそこそこ有意な水準に達し(表)、また、幾つかの事務所(例えば〈Cooper Brothers & Co.〉および〈Brown, Fleming & Murray〉など)においてこの業務を専門とする独立のセクション(税務部)が創設をみたのはこれも戦間期のことであった。³¹⁾

VII

会計士にたいする当局の信頼が揺らいだのは次の大戦期のことであった。その原因は所謂租税回避にあった。

27) Temple [1924] pp.193-194.

28) Temple [1924] pp.194-195.

29) 友岡 [2001, e] p.125.

30) 代田 [1999] p.16.

友岡 [2001, e] p.121.

31) Cooper Brothers & Co. [1954] p.16.

Jones [1981] p.210.

租税回避は無論、夙に種々の方法をもっておこなわれ、また、その可否はこれも夙に云々はされ³²⁾ていた。ただし、従前の風潮は租税回避をもって強ち悪事と看做すものではなく、したがってまた、節税（適法にして正常な方法をもってする税負担の軽減）と租税回避（適法ながら異常な方法をもってする税負担の軽減）との峻別は等閑にしておかれていた。しかも、判例は並べて租税回避を認めていた。国民には適法な方法をもって税負担を軽減する権利がある、ということであった。裁判官たちの見解はこれを集約すれば、租税回避者はいかなる法的制裁をも受けることがない許りか、倫理に悖る者として咎められることもない、というものであった。租税回避者とすれば、これを³³⁾もって釈明しうる強い味方となっていた。

しかしながら、第2次世界大戦による課税の強化は租税回避の俄かな著増をもって導いた一方、戦時の租税回避はこれすなわち戦費調達を妨げる行為にほかならず、蓋し、租税回避者はいわば国賊と看做されるにいたっていた。

国は態度を硬化させていた。例えば1941年財政法³⁵⁾にあっては、超過利得税の負担軽減をもって主目的とする取引は同税の賦課上、これを無効とすることができる、と定められ、しかも、この規定には遡及効が認められていた。こうした雲ゆきは租税回避者許りか、会計プロフェッションにとっても大問題であった。単純なものはいざ知らず、少なくとも手の込んだ租税回避は大概、会計士がこれに手を貸していたからであった。

とりわけ槍玉に挙げたのは納税準備証券の購入をもってする超過利得税の負担軽減であった。手の込んだ租税回避であった。非難の矛先はこの件に与った会計士、延いて会計プロフェッションにも向けられていた。下手をすると国賊呼ばわりであった。直ちに手を打ったのは《イングランド・アンド・ウェールズ勅許会計士協会》、打たれた手は税務および財政的關係委員会の設置であった。この委員会の設置（1942年）は向けられた非難の矛先を躲すこと、これをもってその狙いのひとつとしていた。³⁶⁾

他方、租税回避者たちは窮境に陥っていた。最大の問題は無論、遡及規定であった。1943年財政³⁷⁾法においては、市場価格より廉価をもってする在庫品の売却は超過利得税の賦課上、これを無効とすることができる（すなわち、市場価格による売却を仮定した場合の利得額にもとづいて算定された額と同税を課すことができる）、と規定され、剩えこれにも遡及効が認められていた。しかも、こうした遡及規定は今後、なおも設けられそうな雲ゆきであった。彼らは戦々競々としていた。判例は最早、これを頼みとすることはできず、過去の租税回避行為はそのすべてが水泡に帰する虞す

32) Robinson [1944] p.82.

33) Robinson [1944] p.83.

34) Robinson [1944] p.82.

35) 4 & 5 Geo.6, c.30.

36) 友岡 [2002, b] pp.8-9をみよ。

37) 6 & 7 Geo.6, c.28.

らあった。今日まで有効とされてきた行為も明日になったら……、ということであった。自裁者すら出はじめ³⁸⁾ていた。

そうしたなか、事態を複雑にしていたのは、そもそも租税回避とは何か、という問題であった。この問題はやはり忽せにしておかれていた。明日になったら無効とされる虞のある行為（租税回避行為）とそうではない行為（節税行為）との異同、これは依然、曖昧な儘にしておかれていた。身に憶えのある人々にすれば、手を拱いて次の立法を待つよりほかに、³⁹⁾蓋し、これは助言者としての会計士とて同断であった。

VIII

ただし、仕事は増え続けていた。例えば〈Deloitte, Plender, Griffiths & Co.〉の税務スタッフは日々過重労働をもって強いられ⁴⁰⁾、また、〈Price, Waterhouse & Co.〉はこれも税務部の人員不足に悩んでいた⁴¹⁾。しかも、大戦期の高い税率は平時になっても変わることなく（例えば所得税率は戦後、なおも引き上げをみている⁴²⁾）、これは税務スタッフをして愈々多端な日々を送らせていた。税務部は疾うに一般化をもって果たし、爰に拡充の時期を迎えていた。

文 献

Accountant, The.

Accountants' Magazine, The.

Cooper Brothers & Co. [1954], *A History of Cooper Brothers & Co. 1854 to 1954.*

Jones, E. [1981], *Accountancy and the British Economy 1840-1980: The Evolution of Ernst & Whinney.*

Jones, E. [1995], *True and Fair: A History of Price Waterhouse.*

Kettle, R. [1958], *Deloitte & Co. 1845-1956.*

Mitchell, B. R. [1988], *British Historical Statistics.*

Robinson, T. [1944], Tax Avoidance, *The Accountants' Magazine*, Vol.48, No.472.

代田純 [1999], 『現代イギリス財政論』。

Temple, C. H. [1924], The Accountants Relationship with the Inland Revenue, *The Accountants' Magazine*, Vol.28, No.273.

友岡賛 [2000], 「公共会計士の経営コンサルティング業務——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第43巻第5号。

友岡賛 [2001, a], 「会計士団体の濫立——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第44巻第1

38) Robinson [1944] pp.84-85.

39) Robinson [1944] p.85.

40) Kettle [1958] p.132.

41) Jones [1995] p.201.

42) Mitchell [1988] p.645.

号。

友岡賛 [2001, b], 「会計士登録制度を繞る論議——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第44巻第2号。

友岡賛 [2001, c], 「公共会計士の破産関係業務——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第44巻第3号。

友岡賛 [2001, d], 「巨大会計士事務所の生成——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第44巻第4号。

友岡賛 [2001, e], 「公共会計士の税務業務——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第44巻第5号。

友岡賛 [2002, a], 「公共会計士の監査業務——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第44巻第6号。

友岡賛 [2002, b], 「会計士と会計規制と——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第45巻第1号。

友岡賛 [2002, c], 「有資格会計士の資格要件——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第45巻第2号。

友岡賛 [2002, d], 「勅許会計士志望者の年季奉公——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第45巻第3号。

友岡賛 [2002, e], 「監査業務の據頭——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第45巻第4号。

友岡賛 [2003], 「公共会計士の収入——会計プロフェッションの発展——」『三田商学研究』第45巻第6号。

2002年4月2日成稿