

はじめに

「税理士事務所リスク」というと、税理士損害賠償請求などをイメージする税理士の先生が多いと思われます。いわゆる税賠自体は、多くの書籍や雑誌において裁判例の解説などがされています。

しかし、税理士事務所の経営は、関与先との契約問題、守秘義務など日常業務の中でも多くの法律問題と接していますし、税理士法上の義務や懲戒、税理士法人の定款対策・承継対策など、税理士事務所であるからこそ生じる法的な問題やトラブル対策など、様々な視点が必要となります。

このような税理士事務所経営における法的問題に特化した解説書、特に税理士法上の懲戒や税理士法人の定款などについて、表面上の税理士法の条文解説はあるものの、具体的な法的な根拠や実務的な視点から解説されたものは、筆者の知る限り見当たりません。

筆者は、法律事務所の設立から10年以上にわたり、「税理士法律相談会」というサービスの運営を通じて、税理士の方々から年間500件以上の相談をいただいています。本書では、実際に寄せられた相談事項を中心として、税理士事務所経営における、日常業務に潜む法的な問題、税理士法の問題、税理士法人の定款や課税関係などについて、明確な解があるとは言いきれない部分と実務との関係も含めて、解説を試んでいます。

具体的には「第1章」で、税理士と関与先との契約関係から生じる問題（報酬請求、契約の解除、データの共有義務等）や税理士損害賠償請求に対する初動対応や契約書による対策などを、「第2章」において、日常業務において懸念が生じる守秘義務に関する相談事項などの日常業務に関する法的問題を解説しています。そして、「第3章」では、税理士法上の懲戒事例としてよく問題となる事例や実際に行われているものの税理士法上のリスクと実務との関係などを解説し、「第4章」では、税理士法人の定款対策として何をどこまでできるのか、その他、法務・税務上の諸問題について、税理士法

人が準用する会社法の持分会社の議論まで踏み込んで解説しています。

本書が、税理士事務所の経営の一助となれば、これほど著者冥利に尽きることはありません。

本書を刊行するにあたり、私が運営する「税理士法律相談会」の会員である税理士の方々をはじめ、様々なご相談をいただいた実務家の方々に心より御礼申し上げます。皆様からいただくご相談などによる経験が、本書の礎となっております。

最後に、本書を執筆する機会を与えてくださった、水口鳴海様をはじめとする株式会社日本法令の皆様、私に執筆する時間を与えてくれた当事務所の弁護士・スタッフに心より感謝申し上げます。

2025年6月

弁護士法人ピクト法律事務所
代表弁護士 永吉 啓一郎

もくじ

第1章 税理士業務と関与先との法律問題

I 税理士（法人）と関与先との契約関係	016
II 税理士業務と報酬請求	018
Q01 報酬不払いと預かり資料等の返還義務	018
1 預かり資料の返還義務	019
2 報酬請求債権と留置権	019
3 整理	021
Q02 税理士の報酬請求権と消滅時効	022
1 債権の消滅時効の概要	022
2 税理士の報酬請求債権の消滅時効による消滅	023
3 整理と対応	028
III 契約終了に関する法律問題	029
Q03 税理士業務に関する（委任）契約解除の類型	029
1 委任契約における一方的な解除の類型と根拠	029
2 税理士からの一方的な契約解除の要件	030
3 整理と税理士の対応	033
Q04 税理士からの一方的な契約解除と損害賠償義務	034
1 税理士の一方的な任意解除と損害賠償義務	034
2 「不利な時期」をどのように考えるべきか	035
3 「不利な時期」についての実務上の目安等	035

Q05 脱税相談などがあった場合の契約解除…………… 037

- 1 脱税相談及び虚偽の税務書類を作成した場合の
税理士が負うリスク…………… 037
- 2 脱税相談などがあった場合の契約の解除と税理士の
損害賠償義務…………… 039
- 3 税理士の対応と事前対策…………… 040

Q06 税理士が作成した帳簿資料や会計データ等の引渡義務 … 042

- 1 税理士業務の関連資料の引渡義務等…………… 042
- 2 民法646条に基づく引渡義務の範囲 …………… 043
- 3 合理的意思表示における引渡義務の範囲…………… 044
- 4 整 理…………… 045

Q07 過去の関与先の税務関係書類の保存義務と期間…………… 046

- 1 税理士が法律上保存すべき過去の関与先の資料…………… 046
- 2 過去の関与先の資料を保存する必要は一切ないか…………… 047
- 3 整 理…………… 048

IV 税理士の顧問契約等における特有の問題 …………… 049

Q08 税理士の不正調査・発見義務の有無…………… 049

- 1 税理士の善管注意義務…………… 049
- 2 税理士の善管注意義務の内容に従業員の不正等の
調査・発見義務が含まれるのか…………… 050
- 3 具体的な対策…………… 052

Q09 顧問税理士と監査役の兼任の可否と問題点…………… 053

- 1 顧問税理士と監査役の兼任の可否…………… 053
- 2 顧問契約における忠実義務と監査役の義務の
コンフリクト…………… 056

3	整理と実務対応	057
Q10	税理士事務所の従業員のミス等と民事上の責任	058
1	税理士事務所の従業員の行為と民事上の責任	058
2	従業員の行為が、税理士事務所としての 業務に関するものである場合	059
3	従業員の行為が、税理士事務所としての 業務に関しないものである場合	060
4	従業員の行為への民事上の責任の整理	061
V 委任契約書作成のポイントと税理士損害賠償請求の初動対応など		062
Q11	法人等との顧問契約書作成のポイント	062
1	①業務範囲の明確化	062
2	②資料提供等の役割・責任分担	065
3	③確認・説明と免責	068
※	消費税に関する説明、通知及び役割分担等	069
4	④賠償責任の免責・制限	071
5	⑤中途解約条項	072
6	その他の事項	073
Q12	相続税申告業務の契約書の作成のポイント	076
1	①業務範囲の明確化	076
2	②資料提供等の役割・責任分担	079
3	③確認・説明と免責	080
※	納付方法に関する説明義務	081
4	④賠償責任の免責・制限	082
5	⑤中途解約条項	083
Q13	税理士委嘱契約における賠償額制限条項とその有効性	085

1	賠償額制限条項と民法の原則	085
2	「消費者」との契約における賠償額制限条項の有効性	086
3	「事業者」との契約における賠償額制限条項と専門家責任	090
4	賠償額制限条項と実務上の整理	092
Q14	税理士が損害賠償請求を受けた場合などの初動対応	094
1	事実関係の整理及び確認	094
2	税務、税理士損害賠償責任、税賠保険に詳しい弁護士等に相談	095
3	損害の回復措置の検討	096
4	税賠保険会社への連絡	097
5	整 理	098

第2章 税理士の守秘義務に関する法律問題

I	税理士法38条の概要	100
II	守秘義務違反の罰則等	102

Q15	元代表者への税務・会計資料等の提供と対応	103
1	守秘義務を負う相手	103
2	X及びYの代表取締役就任期間における会計資料等の提供	104
3	整 理	105
Q16	被相続人の所得税関連資料等の相続人に対する提供と対応	106

1	生前の顧問契約に関する報告義務や資料等の 引渡義務	106
2	一部の相続人への資料提供などは、守秘義務違反と ならないか	107
3	整 理	108
Q17	相続人間に紛争がある場合の相続税申告関連資料の 提供要求と対応	109
1	守秘義務を負う相手	109
2	相続人Aの許諾がある場合の税理士の具体的な 対応	110
3	整 理	111
Q18	遺言執行者からの資料等の提供の要求と対応	112
1	遺言執行者への資料提供と守秘義務	112
2	税理士の具体的な対応	113
3	整 理	114
Q19	(元) 関与先の破産申立代理人及び破産管財人からの 資料の提供要求と対応	115
1	破産手続きに関連する弁護士の種類	115
2	弁護士が①破産申立代理人の場合と守秘義務	116
3	弁護士が②破産管財人の場合と守秘義務	117
Q20	弁護士会照会に対する資料等の提供と対応	122
1	弁護士会照会とは	122
2	守秘義務との関係	124
3	税理士の具体的対応	126
Q21	警察等の捜査機関からの資料等の提供の要求と対応	129

1	警察からの照会への回答義務	129
2	税理士の守秘義務との関係	130
3	税理士の具体的対応	131

Q22	裁判における証言を求められた場合の対応	133
1	裁判手続きにおける裁判所の尋問権	133
2	税理士の証言拒絶権の有無	134
3	整 理	136

第 ③ 章 税理士法と懲戒問題

I	税理士法上の懲戒処分概要	138
II	脱税相談、不真正な税務書類の作成等	153

Q23	粉飾による税務書類の作成は不真正な税務書類の作成にあたるか	156
1	粉飾決算と不真正な税務書類の作成	156
2	懲戒処分の効果裁量との関係	156
3	その他の責任	157

Q24	粉飾決算解消時の対応と懲戒処分	158
1	粉飾決算の是正と是正する期における損金算入	158
2	税理士法上の懲戒	159
3	整 理	159

Q25	とりあえず確定申告（無申告加算税対策）の問題点	160
1	とりあえずの法人税の確定申告の有効性	160
2	税理士法上の懲戒処分（不真正な税務書類の作成）との関係	163

3	税理士の実務上の対応	164
Q26	従業員の脱税相談等と懲戒の判断	165
1	脱税相談と懲戒処分	165
2	従業員の不正行為と税理士の税理士法上の責任	165
3	従業員への対策	166
III 名義貸し関連の相談と対応方法		168
Q27	記帳代行会社からの顧客紹介	175
1	名義貸し（税理士法37条の2）の要件	175
2	本件における名義貸し該当性と対応	175
3	整理	178
Q28	元会計事務所職員からの顧客紹介	179
1	名義貸し（税理士法37条の2）の要件	179
2	本件における名義貸し該当性	179
3	整理と対応	181
Q29	業務停止中の税理士への名義貸し	182
1	業務停止期間中の税理士への名義貸し	182
2	業務停止期間中の税理士の業務の引継ぎの注意点	182
3	業務停止期間中の税理士の業務を引き継ぐ場合の 対策	183
Q30	税理士業務を他の税理士へ外注する行為の問題	185
1	税理士業務の外注と名義貸し	185
2	その他税理士法上の問題点	185
3	整理と対策	187

Q31	他の税理士事務所等の税理士を雇用することの可否…	188
1	他事務所の税理士を雇用することと名義貸し…	188
2	税理士登録の区分との関係…	188
3	整理と対策…	190
Q32	税理士事務所の従業員による税理士業務…	191
1	無資格者の従業員と税理士業務…	191
2	税理士事務所等における報告・連絡・相談の類型…	192
3	税理士ではない職員等が関与先の窓口となる場合の 整理…	194
IV その他、税理士法関連の頻出相談事例		196
Q33	リモートワークと2か所事務所…	196
1	2か所事務所の規制…	196
2	令和5年4月1日施行の税理士法基本通達の改正…	197
3	リモートワークによる従業員等への監督義務…	200
Q34	税理士業務の紹介料の支払いの可否…	202
1	税理士法と紹介料…	202
2	弁護士法72条との関係	203
3	実務上の整理…	204
Q35	税理士（個人）と会計法人との関係…	205
1	会計法人と税理士業務…	205
2	付随業務（会計業務等）についての契約…	205
3	整理と注意点…	208

第4章 税理士法人の定款対策や特有の問題

I 税理士法人の法的性質	210
II 税理士法人の定款に関する諸問題	212

Q36 税理士法人社員の競業避止義務 (会計法人との関係を含む)	213
1 税理士法人と個人の開業税理士の違い	213
2 法形式上の対応	214
3 整理	218

Q37 税理士法人社員からの一方的な脱退(退社)の可否 (脱退制度の概要を含む)	219
1 税理士法人における社員の脱退(退社)の法律上の 制度の概要	219
2 社員からの一方的な予告による退社についての 定款対策	224
3 実務上の見解	225

Q38 税理士法人から社員を一方的に脱退(退社)させる ことの可否	226
1 税理士会モデル定款の「総社員」の意義	226
2 定款により社員の過半数の決定などにより 脱退させることの可否	228
3 実務上の対策等	231

Q39 社員の任期を定款で定めることの可否	233
1 社員のマネジメント上の適格性の判断と 法定脱退事由	233

2	社員の任期の定めを設ける対策……………	234
3	整 理……………	239
Q40	財務状況の報告義務、計算書類の承認及び 閲覧・謄写請求と定款の定め……………	240
1	財務状況の把握に関する税理士会モデル定款……………	240
2	税理士会モデル定款の修正の可否……………	241
3	整 理……………	247
Q41	社員の報酬額の決定と定款の定め……………	248
1	税理士会モデル定款と社員の（役員）報酬決定の 法的根拠……………	248
2	税理士会モデル定款と社員の報酬……………	249
3	社員の報酬額の変更の注意点……………	250
Q42	社員の利益の配当請求権の注意点と定款の定め……………	252
1	社員への利益配当の法的根拠……………	252
2	税理士会モデル定款による配当のルールと注意点……………	253
3	各社員の利益の配当に関する定款記載例……………	255
Q43	社員の加入・脱退の承認方法と定款の定め……………	256
1	社員の加入の決定方法と定款の修正……………	256
2	社員の脱退の決定方法と定款の修正……………	259
Q44	誰を代表社員とするかの決定と定款の定め……………	262
1	税理士法人における代表社員と税理士会モデル定款……………	262
2	税理士会モデル定款の修正の可否……………	263
3	定款記載例……………	264

Q45	持分譲渡の承認方法と定款の定め	266
1	税理士法人社員の持分の譲渡の承認方法	266
2	税理士会モデル定款6条の修正の可否	267
3	定款の修正記載例	267
Q46	総社員の同意以外の方法による定款変更の定め可否	269
1	税理士法人の定款変更の方法と修正の可否	269
2	定款変更の決定方法の修正とその他の決定要件などに 与える影響	271
3	変更要件の緩和の程度と限界	273
Q47	その他、税理士会モデル定款の修正と定款自治の限界	275
1	脱退等に伴う持分払戻請求権	275
2	合併手続きにおける総社員の同意	276
3	解散・清算に関する定款規定	278

III 社員の脱退等に伴う持分に関する法務・税務上の注意点

		283
Q48	社員の脱退に伴う持分払戻請求権の法務上の注意点	283
1	社員の脱退と持分払戻請求権	283
2	脱退時点の「財産の状況」による持分払戻請求権の額	285
3	持分払戻請求権の定款による修正	288
Q49	社員の脱退における課税関係と税務上の注意点	290
1	持分払戻請求権の課税関係と注意点	290
2	持分の譲渡における課税関係と注意点	295
3	整理	297

Q50	(代表) 社員が死亡した場合の法務・税務上の	
	注意点と対策……………	298
1	社員が死亡した場合の法務上の整理と注意点……………	298
2	社員が死亡した場合の税務上の整理と注意点……………	299
3	対策など……………	301

凡 例

改正民法 平成29年法律第44号による改正後の民法
 一般社団法人法 一般社団法人及び一般財団法人に関する法律

大判 大審院判決
 最判 最高裁判所判決
 高判 高等裁判所判決
 地判 地方裁判所判決

本書の内容は、2025年4月1日現在の法令等によっています。

第 1 章

税理士業務と 関与先との 法律問題

I 税理士（法人）と関与先との契約関係

まず、税理士と関与先との契約の性質は、「（準）委任契約」（民法643条、655条）となると考えられます。

おそらく印紙税に関する「税務書類等の作成を目的として、一定の金額を約した契約書は、第2号文書（請負に関する契約書）に該当する」とする印紙税基本通達2号文書17の影響により、一部の書籍やインターネット上の記載では「税務申告書の作成や決算書の作成を含む契約は、当該部分について請負契約（民法632条）に該当する」という解説がなされています。これは、単純に一定の書類という成果物らしき物が存在することのみで、「仕事の完成」を目的とした請負契約に該当するとしているものと考えられます。

しかし、そもそも何かしらの成果物があることを前提にした委任契約は存在しますし（民法648条の2参照）、税務書類等（成果物らしきもの）の作成という事務をその専門性に基づいて適切に処理することを目的とする委任契約は、当然にあり得ます。

また、少なくとも通常の税理士業務（税理士業務に付随する会計に関する業務を含む）に関する契約は、税理士という専門性の保証された信頼関係に着目した契約であることや、原則として再委託が禁止されるものである（Q30参照）ことから、請負契約と評価することは極めて困難といえるでしょう。なお、これまでの判例・裁判例においても、記帳代行を含む顧問契約や税務申告書の作成及び提出等の契約関係についても、（準）委任契約であることが前提とされています（最判昭和58年9月20日¹、東京地判平成22年12月8日²等）。

¹ 最高裁判所裁判集民事139号549頁

² 判例タイムズ1377号123頁

民法条文上、委任契約により生じる主な受任者（税理士）の義務は、以下①～③となります。

①善管注意義務及び忠実義務

（受任者の注意義務）

民法644条 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を負う。

②報告義務（民法645条）

（受任者による報告）

民法645条 受任者は、委任者の請求があるときは、いつでも委任事務の処理の状況を報告し、委任が終了した後は、遅滞なくその経過及び結果を報告しなければならない。

③受取物引渡義務（民法646条）

（受任者による受取物の引渡し等）

民法646条 受任者は、委任事務を処理するに当たって受け取った金銭その他の物を委任者に引き渡さなければならない。その収取した果実についても、同様とする。

2 受任者は、委任者のために自己の名で取得した権利を委任者に移転しなければならない。

なお、各義務の詳細については、抽象的な説明よりも、税理士業務において具体的に問題となる場面を想定した方がわかりやすいため、各Q&Aの中で、具体的な義務内容として解説します。

Ⅱ 税理士業務と報酬請求

税理士と関与先との契約関係は、前述のとおり、(準)委任契約となる(民法643条、民法656条)ところ、委任は原則として無償であり、税理士の関与先への報酬請求は、委任者と受任者の特約(民法648条1項)により請求できることとなります。

この(準)委任契約に基づく報酬請求は、原則として、委任事務を履行した後でないと請求することができない(民法648条2項)とされるため、それ以前に金銭請求をしたいと考えるのであれば、この点について、関与先との合意が必要となります。なお、期間により報酬を定めたときは、その期間の経過後に請求することができる(民法648条2項、642条2項)とされますので、期間経過前に請求したいということですと、この点について合意が必要となることも同様です。

Q01

報酬不払いと預かり資料等の返還義務

私(税理士)と顧問契約をしているA社から、顧問契約を解約したいと申出がありました。

私としては、解約自体は問題ないが、A社は2か月分の顧問料及び決算料を支払ってくれていない状態です。

この場合、A社から預かった領収書などを、顧問料及び決算料の支払いがあるまで、返還拒否することは可能でしょうか。

1 預かり資料の返還義務

税理士（受任者）は、委任事務を処理するにあたって受け取った物をA社（委任者）に引き渡す義務を負います（民法646条1項）。

そして、この引き渡す義務には、事務処理のために委任者から受け取った物も含まれると解されている³ことから、A社から預かった領収書などの証憑類については、返還義務があるということになります。

2 報酬請求債権と留置権

一方で、本件は、顧問料及び決算料の支払いがないということで、この報酬請求債権の弁済を受けるまで、預かった証憑類の返還を留置権（民法295条）に基づき拒むことで、間接的に報酬の支払いを強制できないかというご相談と考えられます。

（留置権の内容）

民法295条 他人の物の占有者は、その物に関して生じた債権を有するときは、その債権の弁済を受けるまで、その物を留置することができる。ただし、その債権が弁済期にないときは、この限りでない。

2 …省略…

（1）他人の物の占有者

まず、税理士は、委任事務遂行のために証憑類を預かったに過ぎないことから、証憑類は「他人の物」といえ、それを占有していま

³ 大判昭和11年5月27日（最高裁民事判例集15巻922頁）

すから、「他人の物の占有者」といえるでしょう。

(2) 「その物に関して生じた債権」

次に、留置権の成立が認められるには、報酬請求債権が「その物（預かった証憑類）に関して生じた債権」と評価できる必要があります（いわゆる「物と債権の牽連性」）。

「物に関して生じた債権」と評価できる場合には、①債権が目的物自体より生じた場合、または②債権が物の返還請求権と同一の法律関係または同一の生活関係から生じた場合があると解されています⁴。

税理士業務における報酬請求債権は、預かった証憑類自体から発生するものではないため、①債権が目的物自体より生じた場合には該当しません。

②債権が物の返還請求権と同一の法律関係または同一の生活関係から生じた場合について、「同一の法律関係から生じた」とされる例として、売買契約における売主の代金債権と目的物の引渡義務との関係や、特定の物を修理する契約における受注者の修理代金債権と注文者への修理した物の引渡義務の関係などが、「同一の生活関係から生じた」とされる例として、2人が互いに帽子を取り違えた場合の相互の返還請求権の関係などが挙げられます。

税理士の報酬請求債権とA社の預かり資料の返還請求権は、同一の委任契約に付随して生じているため、「同一の法律関係から生じた」と評価できるようにも考えられます。

しかし、売買契約における売主の売買代金債権と売買の目的物の引渡義務との関係のように直接的な対価関係があるわけではなく、預かり資料等の返還義務は、委任契約遂行の過程で、証憑類を預かったことから生じたものに過ぎず、私見では、「同一の法律関係から

⁴ 我妻榮・有泉亨ほか『我妻・有泉コンメンタール民法 総則・物権・債権〔第7版〕』（日本評論社）520頁

生じた」と評価するのは難しいものと考えます。

3 整 理

したがって、税理士は、A社への報酬請求債権についての不払いがあるという理由で、預かった証憑類の返還を拒否することは難しいものと考えられます。

ただし、当事者間で特別な合意をすることは可能ですので、例えば以下のような規定を顧問契約書等に設けて、報酬請求債権の不払いを理由に預かった証憑類などの返還を拒否できるような契約をすることは可能です。

□ 規定例

(甲：A社、乙：税理士)

第●条 乙は、甲が第●条の報酬を支払わない場合、その支払いがあるまで、甲から預かった物及び乙が作成した資料等を甲に引き渡さないことができ、これにより甲に不利益が生じたとしても、責任を負わない。

ただし、報酬の不払いを防ぐためにこのような合意をすることは一定の効果があると考えますが、A社に税務調査等が入った場合、証憑類や帳簿が存在しないことから、税務上の問題が生じる可能性もあり、いらぬ紛争に巻き込まれないようにするため、タイミングをみて返還する等も、実務上は考慮すべきでしょう。

Q02

税理士の報酬請求権と消滅時効

私（税理士）は、A社と顧問契約をしていましたが、数年前に合意により顧問契約を解消しました。しかし、契約解消後、決算料の支払いがされる予定でしたが、A社は、これまで決算料を支払っていません。

この決算料の請求は、いつまで請求できるのでしょうか。一定期間が過ぎることで、時効により消滅してしまうことを懸念しています。

1 債権の消滅時効の概要

時効制度の趣旨は、永続している事実状態を社会的に安定させること、権利の上に眠る者を保護する必要性がないこと及び長期間の権利不行使によって生じ得る立証の困難という訴訟上の問題回避という点にあるとされます。

そして、民事上の債権の消滅時効（民法166条1項）による債権消滅の効果は、以下の3つの要件を充足することで、起算日に遡って発生します。

- ① 時効期間の経過
- ② 時効の更新（旧民法：中断）・猶予（旧民法：停止）事由がないこと
- ③ 債務者の債権者に対する時効援用の意思表示

民事上の時効と税法の適用の関係や要件などの全体像や詳細は、

拙著『民事・税務上の「時効」解釈と実務』（清文社）で解説していますので、ここでは本件の相談事項に必要な限度で解説します。

2 税理士の報酬請求債権の消滅時効による消滅

(1) ①時効期間の経過

① 消滅時効期間の旧民法と改正後の民法の適用関係

債権の消滅時効期間については、2020年4月1日施行の民法改正により大きく変わりました。民法の改正により、旧民法の消滅時効制度を知っておく必要はないと思われる方も少なくないことでしょう。しかし、時効期間の改正の場合、早くとも民法改正の施行日（2020年4月1日）から5年経過するまでは適用されないため、現在は旧民法・改正後の民法の両者を押さえておく必要があります。

旧民法・改正後の民法の適用関係は、改正民法附則により定められています。

（時効に関する経過措置）

民法附則10条 施行日前に債権が生じた場合（施行日以後に債権が生じた場合であって、その原因である法律行為が施行日前にされたときを含む。以下同じ。）におけるその債権の消滅時効の援用については、新法第145条の規定にかかわらず、なお従前の例による。

2 …省略…

3 …省略…

4 施行日前に債権が生じた場合におけるその債権の消滅時効の期間については、なお従前の例による。

この第4項で、2020年4月1日前に債権が生じた場合には、そ

の債権は「従前の例＝旧民法」が適用されるとされています。

そして、第4項のいう「施行日前に債権が生じた場合」とは何かという点について、第1項にて「施行日以後に債権が生じた場合であって、その原因である法律行為が施行日前にされたときを含む。以下同じ。」とされています。つまり、上記の「施行日前に契約はあるが具体的な請求権は、施行日後に発生する場合」も、契約日（法律行為日）を基準に判断するとしています。

② 旧民法の適用がある場合の時効期間

旧民法の適用がある場合、税理士業務に関する報酬請求債権は、権利を行使できるとき（弁済期）から、原則として10年（旧民法167条1項）と解するのが通説的見解です⁵。

ただし、本件のA社のように受託者が会社などの「商人」（商法4条）の場合には、その営業のためにするものと推定され（商法503条2項）、営業のための行為（商法503条1項）として、商行為に該当することとなります。当事者の一方のための商行為には、双方に商法を適用する（商法3条）こととされているため、税理士の報酬請求債権は旧商法522条⁶の「商行為によって生じた債権」として、5年が消滅時効期間とされる可能性が高いでしょう。

したがって、税理士が債権管理をする場合に、相手方が会社等の商人の場合には、5年間の消滅時効期間を前提にすべきであると考えられます。

③ 改正後の民法の適用がある場合の時効期間

前述の旧民法における職業別消滅時効期間など、債権の一方的

⁵ 民法改正により廃止された職業別消滅時効期間として、「弁護士、弁護士法人又は公証人の職務に関する債権」が2年とされており（旧民法172条1項）、専門家報酬である税理士の報酬請求債権にも適用されるという見解も存在する。

⁶ 民法改正とともに旧商法522条は削除された。

な消滅という重大な効果が生じるにもかかわらず、一般的に時効期間を把握することが困難である上、弁護士をはじめとした専門家の間でもどの種類の債権に該当するののかの見解が分かれ、裁判所においても、必ずしも統一的なものになっていませんでした。そこで、2020年4月1日に施行された民法においては、これを統一する改正がされました。

(債権等の消滅時効)

民法166条 債権は、次に掲げる場合には、時効によって消滅する。

一 債権者が権利を行使することができることを知った時から5年間行使しないとき。

二 権利を行使することができる時から10年間行使しないとき。

2 …省略…

3 …省略…

税理士の報酬請求債権などの契約（取引）上の債権についての時効では、契約または民法の規律により債権の発生や弁済期などが決定されているため、債権者の認識としても、「権利を行使することができる」状態となれば、それを「知った時」と評価できる場合がほとんどであると考えられます。

したがって、通常の契約（取引）上の債権であれば、実務上権利を行使できる時から5年間と考えるということになります。

(2) ②時効の更新（旧民法：中断）・猶予（旧民法：停止）事由がないこと

時効は、単に時効期間が経過さえすれば完成するものではなく、一定の事由が生じた場合、その時点まで進行していた期間の効力を失わせ、再度0から時効期間の進行を開始させる更新（旧民法：中

断) 事由や進行していた期間はそのままであるが、時効の完成を一定期間猶予する完成猶予(旧民法: 停止) 事由というものが存在します。

これらは、前述の時効の趣旨からして、期間の経過のみで時効が完成するとするのではなく、権利者が権利を実現する意思を一定の手続きにより外部的に表明している場合などであれば、時効を認める必要がないことなどに起因するものです。

個別の時効期間の更新・猶予事由は、多岐にわたるため詳細は、拙著『民事・税務上の「時効」解釈と実務』(清文社)に譲ることとしますが、税理士が一般的に理解すべき点は、以下として整理できるでしょう。

- ◎ 裁判上の請求、支払督促や破産・再生・更生手続参加など、当該債権が裁判所の関与する手続きに顕出された場合
- ◎ 債務者の債権者に対する債務の承認
(例) 利息の支払い、一部弁済、弁済猶予の嘆願等

時効期間が経過する前に、このような事実があれば、時効期間が完成猶予・更新されていることとなりますし、特に債務の承認については、裁判所の関与なく、その時点から時効期間の経過はリセットされ、新たに時効期間を計算することとなりますので、債権管理という側面では、支払いが滞っている場合にもメールなどで、債務を認めている証拠を受領しておくということも重要です。

(3) ③債務者の債権者に対する時効援用の意思表示

(時効の援用)

民法145条 時効は、当事者(消滅時効にあっては、保証人、物上保証人、第三取得者その他権利の消滅について正当な利益を有する者を含む。)が援用しなければ、裁判所がこれに

よって裁判をすることができない。

旧・改正後の民法ともに、消滅時効について、時効が完成すれば「債権は～消滅する」(旧民法167条・新民法166条1項)としながら、一方で、「時効は当事者～が援用しなければ、裁判所がこれによって裁判をすることができない」(民法145条)と定めています。これは、債務を免れることを良しとしない債務者の意思を尊重すべきであるということが理由とされています。

この時効の完成と援用について、具体的な権利の取得・消滅の効果がいつ生じるのかについて、古くから諸説あるところですが、判例・通説は以下と解しています。

◎ 裁判例 最判昭和61年3月17日⁷

時効による権利消滅の効果は当事者の意思をも考慮して生じさせることとしていることは明らかであるから時効による債権消滅の効果は、時効期間の経過とともに確定的に生ずるものではなく、時効が援用されたときにはじめて確定的に生ずる。

つまり、時効の援用があったことを条件として、権利の得失の効果が確定的に生じるものと解しているもの(不確定効果説のうち停止条件説)と評価できます。すなわち、時効の完成後であっても、時効援用前に債務の弁済などがあれば、それは法的に有効な弁済になることとなります。また、民事上の時効の効果が生じた際の課税判断などにも影響を及ぼします。

この辺りの詳細は、拙著『民事・税務上の「時効」解釈と実務』(清文社)に譲りますが、税理士報酬請求債権の管理という側面という、請求をしたとしても時効を援用されてしまえば、結果として回

⁷ 最高裁判所民事判例集40巻2号420頁

収はできないため、時効の援用はされてしまう前提で考えるべきです。

3 整理と対応

税理士の報酬請求債権の時効期間は、旧民法が適用される場合、原則10年となりますが、関与先が会社等の商人である本件は5年と考慮して対応をすべき一方で、改正後の民法が適用される場合、一律5年と考えることとなります。

時効による報酬請求債権の消滅を防止したいということであれば、前述の時効の更新・猶予事由となる行動をするか、債務の承認があった証拠を残すことが重要です。

著者略歴

弁護士法人ピクト法律事務所代表

弁護士 永吉 啓一郎（ながよし けいいちろう）

愛知県知多市出身

2011年 司法試験合格

2012年 鳥飼総合法律事務所入所

2015年 弁護士法人ピクト法律事務所を設立し、代表に就任

現在、300名以上の「税理士」が会員となっている「税理士法律相談会」を運営し、年間500件以上の相談を受けている。

特に法務と税務がクロスオーバーする領域に定評があり、税理士と連携した税務調査支援、税務争訟対応、相続・事業承継対策、少数株主対策、税賠対応（税理士側）や税理士事務所内部の法的整備などを多く取り扱っている。

その他、税理士を対象とした研修講師や約3,000の税理士が購読する「税理士のための法律メールマガジン」等を通じて、税理士実務に必要な法律情報などを広く発信している。

主な著書に『第2版 民法・税法2つの視点で見る贈与』（清文社）、『民事・税務上の「時効」解釈と実務～税目別課税判断から相続・事業承継対策まで～』（清文社）、『第2版 非公開会社における少数株主対策の実務～会社法から税務上の留意点まで～』（清文社）、『企業のための民法（債権法）改正と実務対応』（清文社）がある。