

「税理士法改正」

はじめに	1
1 ICT化とウィズコロナ時代への対応	2
2 多様な人材の確保に向けた対応	8
おわりに	16

税理士法改正

名古屋青年税理士連盟 制度部

はじめに

令和4年度税制改正で、税理士法が大きく見直しされることになった。本改正に至った経緯は、①ICT化とウィズコロナ時代への対応、②多様な人材の確保、③税理士に対する信頼の向上を図るための環境整備が必要であると説明されている¹。

税務行政の将来像2.0では、「納税者の利便性の向上」、「課税・徴収の効率化・高度化」を柱とし税務行政を進めていくことが述べられている²。また、規制改革推進に関する答申では、税理士が代理申告を行う場合の電子申告利用率100%を目指すとも述べられている³。近年の税理士を取り巻く社会状況は、新型コロナウイルスも相まって、より一層のデジタル化、ICT化への対応が必要とされている。税理士は、電帳法改正、電子インボイスの対応が迫られている中で、納税者の利便の向上を如何にサポートできるかが課題となる。このような社会的ニーズに応えることで税理士の存在意義を社会に示さなければならない。

すでにICTの技術は十分に発展していたが、税理士業務にICTを活用する者は多くはなかった。新型コロナウイルス感染症拡大を契機に、ソーシャルディスタンスを保ちつつ税理士業務等を継続するため、ZoomなどのWebミーティングや、在宅でのテレワークが盛んに行われるようになった。令和4年度税制改正では、税理士事務所設置について税理士法基本通達の取扱いの変更が行われた。この変更により物的・人的要件が排除され外部に対する表示で判断することになり、多様な働き方に対応できる制度となった。反面、使用人等に対する監督義務（税理士法41条の2）の規定の重要性が増し、事務所運営には細心の注意が必要になるであろう。

業界繁栄に大きく関わる問題として税理士受験者数の減少問題がある。この問題に対応するため、受験資格要件の緩和が行われた。会計科目の受験資格の不要化により、早い時期から税理士試験にチャレンジできる。加えて、法律科目の履修科目要件緩和により、多様な人材を確保することが可能となった。税理士の周知という点については課題が残されているが、受験者数を増やす、多様な人材を確保する土台は整ったといえる。2022年4月から金融教育が必修化される。当然、金融を学ぶうえで税金の話も必要になる。今後、税金とは何か、税理士とはどういう存在かを知ってもらう機会は増えていくであろう。

税理士制度が、今後とも国民、納税者から必要な制度として評価され更なる発展をとげるためには、社会経済環境の変化に対応するとともに、国民・納税者の利便に適い、その要請に応じていく必要がある⁴。今年度の制度部は、①②に焦点をあて今後の税理士制度の発

¹「税理士法の改正要望について」 日本税理士会連合会 2021年6月23日。

経済・社会の更なるICT化が進展する中、ウィズコロナ・アフターコロナの社会・経済状況を見据え、ICTを前提とした税理士制度への変革が求められている。また、税理士には税理士業務のみならず、公益性の高い業務を担うことも求められている。

これら税理士を取り巻く状況の変化に的確に対応すべく、多様な人材の確保を図るとともに、税理士の資質の一層の向上など国民・納税者の税理士に対する信頼と納税者の利便の向上を図る観点から、次のとおり税理士法の改正を要望する。

² 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—
国税庁 2021年6月11日参照。

³「規制改革推進に関する答申～デジタル社会に向けた規制改革の「実現」～」
規制改革推進会議 2021年6月1日参照。

⁴『税理士法逐条解説 7訂版』日本税理士会連合会 2020年 1頁。

展に向けた提言を行うものとする。

1. ICT化とウィズコロナ時代への対応

(1) 税理士業務のICT化推進の明確化

①概要

税理士法第2条の3（税理士の業務における電磁的方法の利用等を通じた納税義務者の利便の向上等）の改正が行われた。税理士業務を行うにあたり、電磁的方法の積極的な利用その他の取組を通じて、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よう努めるものとする旨の規定が新設された。また、税理士法49条の2（税理士会の会則）日本税理士会連合会及び各税理士会の会則には、税理士業務・付随業務において電磁的方法により行う事務に関する規定を記載しなければならないとされ、これらの記載に係る会則の変更にあたっては、財務大臣の認可を必要とすることになった。

②ICT化推進の背景

改正電子帳簿保存法や電子インボイスの対応等が喫緊の課題とされる中、税理士は一事業者として、事業者を支援する専門家として、新しい時代に向けて先頭に立って納税者利便の向上と業務改善進歩に取り組む必要がある。加速する経済社会のデジタル化の流れに税理士が先頭に立って対応していかないと、将来的に税理士の使命を果たせなくなる可能性が生じるためである。税理士自身が、環境の変化に対応できないと、国や地方公共団体が進める税制・税務行政のデジタル化⁵対応を遅らせる足枷となるおそれもある。

今般の税理士法改正は、日本税理士会連合会の「税理士法に関する改正要望書」（令和3年6月23日）に掲げられた要望及び国税庁の税制改正意見を踏まえたものであり、ウィズコロナ・ポストコロナの新しい社会を見据え、税理士の業務環境や納税環境の電子化といった、税理士を取り巻く状況の変化に的確に対応する趣旨のもと改正された。経済のデジタル化、グローバル化の進展等の環境変化に伴う税理士制度の継続的発展に期するため、電子申告・納税、電子帳簿、マイナポータル⁶の活用等の税理士業務のICT（Information and Communication Technology）化の推進を通じて、納税義務者の利便性の向上に努める事になった。日本税理士会連合会においても税理士が税務に関する専門家として今後も使命を果たしていくには、業務のICT化を進めるなどの取組により、納税者利便の向上及びその業務の改善進歩を図るように努めていくことが必要と判断された。そこで、日本税理士会連合会や各税理士会は、自らの意思で税理士法において業務のICT化等を「努力義務」として規定することを要望し、税理士が目指すべき方向性を明確にした上で、ICT化を推し進めていく⁶こととした。

③ICT推進の効果

改正の効果として、税理士業務のICT化の推進を通じた納税義務者の利便性の向上を見込んでいる。税理士が添付書面を含めたe-Tax利用をすることで、税理士事務所内の税務書面が電子化（非書面化）されることが期待できる⁷。それに委嘱者である納税者等との税務相談をWEB会議システム等（非対面化）のICTを活用することにより、移動

⁵ デジタル社会形成基本法においては、事業者は、自ら積極的にデジタル社会の形成の推進に努めるとともに、国又は地方公共団体が実施するデジタル社会の形成に関する施策への協力に努めることとされていることも改正の要因となっている。

⁶ 日本税理士連合会「税理士制度の見直しについて」 2022年10月2日参照。

<https://www.nichizeiren.or.jp/wpcontent/uploads/member/doc/R4houkaiseiminaosi4.pdf>

⁷ 「国税庁担当者インタビュー R4 税理士制度改正を語る（前編）」税務通信 3709号 2022年。国税庁担当者は、税理士管理室課長補佐 中村典和氏。

コストを削減することができる。WEB会議システムの活用は今後の税務調査の方法の一つとも考えられる。次に、税務書類の作成の前提となる会計業務は、委嘱者との原始資料等のやりとりをクラウドや電子メール等を活用することにより、迅速かつ正確に行うことが期待できる。今後、電子インボイスが普及すれば、現状、手作業で行っている伝票の記帳作業の電子化も期待できる。また、税理士事務所の業務が電子化された場合、ウェブ・クラウド・イントラネットなどを活用したテレワークなどの働き方の多様性への対応も期待できる。

④改正の評価

最近、税理士業務の大半がICT化により簡素化されることで、税理士制度の将来像がはっきりとしないと予測されることから、将来、消滅する職業に税理士が挙げられることがよくある。税理士はICT化についていけず、デジタル社会の中で埋没してしまう業種なのか。また、埋没してしまいそうなイメージが世間に根付いているのか。今回の改正によって税理士の将来像はいかなるものになるのだろうか。

税理士はあくまで税の専門家である。税理士事務所ではこれまで税務・会計の知識が優先的に求められ、ICTの活用や推進は付加価値や競争力の一つであった。しかし、今後は、税理士法2条の3が示すように、税理士業務に近い重要性をもってICTの活用が求められるだろう。今後は、これまでと違い税理士業務として税理士個人がICTに精通していかなければならない。今回の税理士制度の見直しにICT化推進が盛り込まれたことは、業務内容・人材採用等で業界改革せざるを得ないことを示している。今回の改正は、税理士がデジタル社会のICT推進の足枷にならないための警鐘としての位置づけ及び税理士が中小企業等のICT推進の一役を担う事により税理士制度が国民・納税者により一層信頼され将来に渡り発展していくという位置づけと考えられる。現在、ICT化は「努力義務」と規定されているため、国税当局は、協力しない税理士に対して行政指導や懲戒処分等を行っていない。当該規定の目的は、納税者利便のため業務の改善進歩を図ることであり、税理士及び税理士法人に対して電子申告などの電磁的方法による業務を行うことを義務化するものではない。しかしながら、この規定が整備された以上、税理士法39条の「会則を守る義務」があるため当然に従う必要がある⁸し、そもそも、国をあげてのICT化推進であるため、デジタル社会に埋没しないために変化に対応していかなければならない。税理士法は、常に変化に対応し、ICTに強い税理士、信頼される税理士というイメージを世間に根付かせ、税理士制度を維持発展させていく方向に舵をきったと考えられることから、近い将来、ICT化推進は「努力義務」から「義務」へと変わるかもしれない。

税理士業務のICT化推進によって、業務が効率化することは間違いないが、税理士個人のICTスキル差の是正が問題となる。ICT化に遅れを取っている税理士に対しては、日本税理士会連合会と国税当局は共に支援する取組が必要となる。まずは、ICT化に対応できるよう研修を実施する事、そして会員向けの相談窓口の設置する事が必要である。また、中小企業庁等において、IT導入補助金をはじめとして、支援策が講じられているので、これらの制度も積極的に利用することも必要である。

新型コロナウイルス感染症を契機として、テレワークやオンライン会議等、ICTを用いた多様な働き方が注目された。数年後には仮想空間で税理士業務を行っているかもしれない。変化し続けるデジタル社会の中で、個々の税理士はICT化推進に遅れをとらないとともに、納税者のためにICT化推進の一役を担うよう、自らの税理士としての立ち位置を見直し続け、自らの事務所や関与先へのアクションを進めて行くことが必要である。個々の税理士事務所という閉鎖的な空間にとどまらず、税理士同士の交流も深め、ICTに関する意見交換も盛んに行い、自らのICT推進スコアを自覚する必要がある。「努め

⁸ 前掲注7 税務通信 3709号。

るものとする」という条文の規定からもわかるように、税理士自ら努めることを意味している⁹。

最後に、国税庁から税務行政のデジタル・トランスフォーメーションについての指針が発表されている。その指針の一つに業務改革（以下、「BPR（Business Process Re-engineering）」という。）の徹底がある。「既存の制度や業務を前提にそのデジタル化を図るのではなく、デジタル化の利点を生かしたBPRに取り組むこと。全ての業務の在り方や職員の働き方を不断に見直すとともに、データの活用により課税・徴収を効率化・高度化し、組織としてパフォーマンスの最大化を目指す」¹⁰とある。目的達成のためには、徹底して構造を改革するということであろう。税理士制度も変化を恐れることなくBPRしなければならない。税理士自身が国税当局や納税者と足並みを揃え、また先回りしたBPRをすることで、ICTに強い税理士となり、税理士はICTに強く頼れるというイメージを世間に持ってもらうことが必要である。

（2）事務所規定の見直し

①概要

税理士事務所の設置規定は税理士法 40 条に規定されており、第 1 項にて「税理士（税理士法人の社員（財務省令で定める者を含む。第 4 項において同じ。）を除く。次項及び第 3 項において同じ。）及び税理士法人は、税理士業務を行うための事務所を設けなければならない。」、第 3 項にて「税理士は、税理士事務所を二以上設けてはならない。」と規定されており、税理士は業務を行う上で必ず事務所を構えなければならないこと、またその事務所は 2 ヶ所以上設けてはいけないこととしている。

これらの規定は、社会公共性が高く顧客の個人情報扱うことが多い税理士に課せられた守秘義務が守られること及び税理士による使用人等への指導監督によって業務の適正性を確保するために設けられたものである。

昨今、税理士業務の ICT 化が求められている。具体的には、納税義務者（依頼者）対応のデジタル化の推進のための資料授受の非書面化、税務相談等の非対面化による業務の迅速化・効率化、行政対応のデジタル化の推進のため電子申告・納税の推進など行政手続、調査対応等のペーパーレス化による迅速化・効率化、業務環境のデジタル化の推進のためのウェブ・クラウド・イントラネット等を活用したテレワークなどの働き方の多様化への対応である¹¹。これらの ICT 化を実現するため、日本税理士会連合会会則 3 条及び標準会則 3 条に「法第 2 条の業務において電磁的方法により行う事務に関し必要な施策を行うこと」といった規定を追加し、また ICT 関係に弱い会員をフォローする仕組みの導入が検討されている。もともと税理士業務の ICT 化が求められている中、コロナ禍において自宅等でのテレワークの推進、サテライトオフィスの活用などの働き方の多様化も後押しし、令和 4 年度税制改正において、上記の事務所規定においても改正が行われることとなった。

税理士法では、税理士事務所を設置しなければならないことは規定されているが、税理士事務所の定義付けはされておらず、税理士法基本通達 40-1 に事務所の定義に関する解釈がある。同通達には、「「税理士業務を行うための事務所」とは、税理士業務の本拠

⁹ 近畿税理士会制度部「改正経緯から通達まで 令和 4 年税理士法改正徹底解説」清文社 2022 年 31 頁。

¹⁰ 税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像 2.0ー 2022 年 10 月 2 日参照。

<https://www.nta.go.jp/about/introduction/torikumi/digitaltransformation/index.htm>

¹¹ 日本税理士会連合会ホームページ 令和 4 年 9 月 4 日参照。

<https://www.nichizeiren.or.jp/wpcontent/uploads/member/doc/R4houkaiseiminaosi4>

をいい、税理士業務の本拠であるかどうかは、委嘱者等に示す連絡先など外部に対する表示に係る客観的事実によって判定する」とある。すなわち、税理士事務所とは税理士業務を行う事務所であり、また外部に対し看板などで税理士事務所であるということを表示し、客観的に税理士事務所であると認められることが必要であるとしている。この外部に対する表示は、看板等のほか、ウェブサイトへの連絡先の掲載、契約書等への連絡先の記載なども含まれるとされている。

使用人等への業務の適正性の確保については、税理士法基本通達 40-2 及び 41 の 2-1 が新設されている。税理士法基本通達 40-2 では、2ヶ所事務所の禁止が規定されているが、同通達後半において「自宅等の税理士事務所以外の場所で税理士業務を行っていても、その場所に 40-1 の「外部に対する表示」に係る客観的事実がなく、税理士法 40 条 1 項に規定する「税理士業務を行うための事務所」と判定される状態でない場合には、税理士事務所を二以上設けている場合には該当しない」としている。また税理士法基本通達 41 の 2-1 は、使用人等に対する監督義務を規定しており、「対面による監督を行うことができない場合でも、情報通信技術を利用する方法などにより、適切に監督が行われている場合には、監督義務が果たされていると判断する」としており、これら通達 40-2 及び 41 の 2-1 の両規定を鑑みると、外部に対し税理士事務所であると表示していない場所で、税理士が使用人等に対し情報通信技術を利用し業務を適切に監督している場合には、使用人等の業務の適正性は確保されているものを解することができる。

このように、昨今の様々な事情により税理士事務所の設置規定が見直された。以下の章では具体的に規定の見直しについて確認していきたい。

②事務所規定の目的

本項では、税理士法第 40 条（事務所の設置）の規定の目的について述べる。同条第 1 項では、「税理士（税理士法人の社員（財務省令で定める者を含む。第 4 項において同じ。）を除く。次項及び第 3 項において同じ。）及び税理士法人は、税理士業務を行うための事務所を設けなければならない。」（事務所の設置義務）と規定され、同条第 3 項では、「税理士は、税理士事務所を二以上設けてはならない。」（2ヶ所事務所の禁止）と規定されている。

国税庁は、税理士法第 40 条第 1 項の趣旨として、税理士業務の業務執行の中心となるべき一定の場所を定めておくことが、顧客に対して責任を明確にする上で必要であることと、税務当局の税理士に対する指導、監督が容易に行えるようにしておく必要があることの 2 点を挙げ、同条第 3 項の趣旨として、個人の監督能力を超えて、事務の範囲を拡大することを規制することにあるとしている¹²。

また、同様に日本税理士会連合会は、税理士法第 40 条第 1 項の趣旨として、非税理士による税理士業務を排除し、国民の利便に資する必要があるため事務所の設置義務が規定されているとし、同条第 3 項の趣旨として、税理士の業務活動の本拠を 1 カ所に限定することが法律関係を明確にする上で便宜であることと、個人の監督能力を超えて業務範囲を拡大することを事務所の面から規制し、これにより非税理士が税理士業務を営むことを防止することの 2 つを挙げている¹³。

以上から、国税庁と日本税理士会連合会の両方で共通して言及されている (i) 税理士の顧客に対する法律関係の明確化と (ii) 税理士個人の監督能力を超えた業務範囲拡大の規制の 2 点が税理士法第 40 条の主要な目的と考えられる。

ただし、今般の改正による同条の趣旨の変更について、(i) についてはそのまま存置され、(ii) についてはその機能は低下するが、この規制は同法第 41 条の 2 の（使用人等に對

¹² 国税庁「確認の求めに対する回答の内容の公表」2022 年 7 月 12 日参照。

<https://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/zeirishiseido/pdf/0020005-081.pdf>

¹³ 日本税理士会連合会編「新税理士法[四訂版]」税務経理協会 2015 年 162-163 頁。

する監督義務)において対応すべきである¹⁴。

税理士法第41条の2の解釈については、事務所規定の見直しに合わせて法令解釈通達が改正され、対面による使用人等の監督を行うことができない場合の監督方法が例示されている。この改正は、令和5年4月1日以降適用されることになっている。さしあたり早急に運用指針等の具体的な取扱いを示すべきであろう。

③税理士業務～サテライトオフィスで可能な業務の再確認～

日本税理士会連合会の公表では、「ICTを利用し時間や場所を有効に活用できる柔軟な働き方として、テレワークが議論されている。総務省では、主なテレワークを①事務所ではなく自宅を就業場所とする「在宅ワーク」、②施設に依存せず、いつでもどこでも仕事可能な状態である「モバイルワーク」、③サテライトオフィス・テレワークセンター・スポットオフィス等を就業場所とする「施設利用型勤務」として示している。また、実施頻度によって、「常時テレワーク」と、テレワーク勤務を週1～2日又は午前中等に限る「随時テレワーク」に分類している。このうち「施設利用型勤務」は、現行通達40-1から明らかに2ヶ所事務所に該当するため、認めることはできない。」とあり、「モバイルワーク」については、現行法上問題ない、とした見解が示されている¹⁵。

本項においては、サテライトオフィスで可能な業務について検証したいと思う。

税理士法基本通達40-1に税理士事務所の定義の解釈が示されており、従前は「法第40条に規定する「事務所」とは、継続的に税理士業務を執行する場所をいい、継続的に税理士業務を執行する場所であるかどうかは、外部に対する表示の有無、設備の状況、使用人の有無等の客観的事実によって判定するものとする。」とあったが¹⁶、この税理士事務所の定義の解釈がサテライトワークなど多様な働き方を税理士業界が選択することを阻害していると考えられたことが今回の改正につながった。

改正により、税理士事務所の判定方法を「税理士業務の本拠をいい、税理士業務の本拠であるかどうかは、委嘱者等に示す連絡先など外部に対する表示に係る客観的事実によって判定するものとする。」と変更された。

この通達の変更点としては事務所の定義について「継続的に税理士業務を執行する場所」という記述が「税理士業務の本拠」と変更され、執行場所に関する制限が緩和された。そして、その判定方法についても、「外部に対する表示の有無、設備の状況、使用人の有無等の客観的事実によって判定する」という記述が「委嘱者等に示す連絡先など外部に対する表示に係る客観的事実によって判定する」という記述に変更された。さらに「この場合において、「外部に対する表示」には、看板等物理的な表示やウェブサイトへの連絡先の掲載のほか、契約書等への連絡先の記載などが含まれることに留意する。」とある。

つまり、事務所の判定には外部に対する表示のみによって行われ、顧客等にそのサテライトオフィスの所在地や連絡先等を示さず、客観的に見て税理士事務所と認識できる表示がされていなければ、設備や使用人等が設置されていても税理士事務所とは判定されないということとなった。よって、サテライトオフィスにおいてPCやプリンター、複合機などを設置し、使用人を配置して、税理士補助業務を行うことは可能だといえる。

しかし、その際にも当然、税理士による使用人等に対する監督義務は生じる。税理士法基本通達41の2-1にはその点について以下のように記述がある。

税理士の使用人その他の従業者（以下「使用人等」という。）に対する監督義務は、税理士及びその使用人等が事務を行う場所によって異なることはない。したがって、使用人等に対する監督方法として、対面による監督を行うことができない場合でも、情報通信技

¹⁴ 前掲注7 税務通信 3709号。

¹⁵ 次期税理士法改正に関する答申一時代の変化に対応し、未来を作る制度の構築に向けて
— 3-4 頁参照。

術を利用する方法などにより、適切に監督が行われている場合には、監督義務が果たされていると判断することに留意する。なお、情報通信技術を利用した使用人等の適切な監督方法としては、例えば、次に掲げるような、事前及び事後の確認を行う方法がある。

- ・使用人等と委嘱者等との情報通信技術を利用した打ち合わせに、使用者である税理士が情報通信技術を利用して参加する方法
- ・使用人等が税理士業務の補助を行った履歴について情報通信技術を利用して確認する方法

以上のように、例えば使用人等と委嘱者等がオンラインサービスを通じて打ち合わせを行う場合には使用者である税理士が同じくオンラインサービスを通じて立ち会うことや、業務を行ったことの履歴が残るようなシステムを使うことが求められている¹⁷。

ここでいくつかのケースにおいて2ヶ所事務所禁止規定に抵触するかどうか検討したいと思う。

【ケース①】

ビルの一室を借りて税理士業務の本拠としている税理士事務所が、その事務所の隣の一室を借りて、そこにPC等の設備を置き、使用人はそこで、隣に所在する本来の事務所にいる場合となんら変わりなく税理士補助業務を行っている。看板等の外部表示はしていない。

この場合は、看板等の外部表示がなく、事務所と隣り合わせであることから使用人監督義務に関しても形式的には問題ないであろう。

【ケース②】

税理士事務所が所在するビルの道路を挟んだ向かいのビルにサテライトオフィスを借り、看板は設置していないが、ポストには〇〇税理士事務所サテライトオフィスと記載されている。そこで使用人を常駐させ、税理士補助業務を行っている。使用人が税務相談等を行う場合には、テレビ会議システムを用いて税理士が遠隔で同席している。

この場合は、看板を設置していないがポストに税理士事務所と書かれていることから外部表示の観点から2ヶ所事務所禁止規定に抵触する可能性がある。このような場合は税理士の氏名のみを記載するなどの対処をすることで外部表示については問題なくなるとと思われる。使用人の税務相談等にテレビ会議システムを用いて税理士が同席している点については使用人監督義務を果たしていると考えられる。

【ケース③】

税理士事務所から離れた遠隔地において、サテライトオフィスを借り、PC等を設置し、看板等の外部表示は一切していない。使用人はそこに常駐し、自身の判断で委嘱者からの税務相談等を行い、相談内容等を特に税理士に報告していない。

この場合は、外部表示が一切ないことから形式的には2ヶ所事務所禁止規定には抵触しないと思われるが、使用人が自身の判断で税務相談等を行っていることから使用人監督義務違反に抵触する。

以上、3つのケースにおいてサテライトオフィスとして適合するか否かを検証した。現実には様々なケースがありうるだろうが、外部表示の観点、そして使用人監督義務の観点から税理士事務所の判定を行う必要があるということがわかった。

ここまで事務所規定の見直しについて論じたが、税理士制度は人の理解と信頼で保たれる存在であるというのが理想的であると考えられる。

事務所規定が変わることで、今まで漠然とルールを守ってきた我々はその意味をより深く理解する必要がある。今一度、税理士業務の範囲や税理士制度の意義を理解して、理性的にルールを遵守する環境が求められる。税理士は、税理士法を理解し、納税者のためにより良い税理士制度を維持運営する責任を負っている。この事務所規定の改正がきっかけとなり、多くの税理士が自らの意識と事務所体制の再構築が必要になるだろう。

¹⁷ 前掲注7 税務通信 3709号。

④改正の評価

税理士法 2 条において税理士の業務とは、税務代理、税務書類の作成、税務相談等が規定をされている。税理士業務は、税理士の無償独占とされている。税理士が行う業務には、業務の大小に関わりなく、大きな責任が課せられていると言っても過言ではない。税理士の使用人であっても上記のような業務を行うことはできない。これは税理士が納税義務の適正な実現を図ることを公的使命としており、税理士業務が納税者に及ぼす影響が大きいものであることから、その業務は税理士以外が行ってはならないのである。2ヶ所事務所禁止規定は、非税理士の抑制する側面もあり、税理士業務が適正に行われるよう管理をする一翼を担ってきた規定である。

総務省は ICT 化が進む世の中の働き方の一つにサテライトオフィスを掲げている。税理士は元来より、税理士法 40 条、税理士法基本通達 40-1 より 2ヶ所以上の事務所を設置することができなかつた。日本社会は、少子高齢化やウィズコロナ・アフターコロナに対応できる多様な働き方が必要とされている。

ICT 化やデジタル技術が進むことで、今まで思いもしない働き方が可能となってくるであろう。そのような社会環境に税理士業界もいち早く対応できなければ、人材確保が難しくなる一方である。例えば、メタバースのような仮想空間で税理士事務所を設置して、仮想空間内で税理士業務を完結するようなことが起きるかもしれない。そのような場合、仮想空間での事務所の外部表示はどうなるであろうか。通達の取扱いは、現実世界の事務所での外部表示を念頭においており、仮想空間で外部表示を行ったとしても 2ヶ所事務所の問題にはならないであろう。

後継者の居ない個人事務所の税理士が急に亡くなった場合は、納税者は次の税理士を探さなければならず、大変苦勞することになる。このような場合、一時的に亡くなられた税理士の事務所をサテライトオフィス化することで後任の税理士が業務の引継をスムーズに行うことを可能とするのではなかろうか。

従前より、税理士事務所は 2ヶ所以上設置できないというのが固い通説であったが、今回の税理士法基本通達 40-1 の取扱いの変更により、柔軟な事務所設置が可能となる。このようなことから、税理士法第 41 条の 2 の使用人への監督義務の重要性が増すことは言うまでもない。本改正は、目まぐるしく変わる社会環境への対応をすることにより、税理士業界の人材確保の点、納税者への便宜向上の観点から必要な改正であったといえる。

また、日本税理士会連合会は、近いうちに 2ヶ所事務所の取扱いについて運営指針を示すとしているので、詳細の取扱いについては運営指針を確認する必要がある。

2. 多様な人材の確保に向けた対応

(1) 税理士試験制度のみなおし

①概要

少子化などの影響により、税理士試験の受験者数は、年々減少傾向にある。税理士の登録者数は先述したように ICT 化に対応した税理士を目指している中で、将来の税理士業界を担う若い税理士が減るということは非常に問題である。税理士試験の受験者数減少の要因については、少子化のほか、修士免除や公認会計士資格取得を通じて税理士資格取得を目指す層が増えていることも要因と推察できる¹⁸。ほかにも就職市場の活況期があったこと、税理士の魅力が伝わっていないこと、受験資格要件が厳しいこと、税理士試験が難しい（最終合格まで長期間を要する）と認識されていることなどが指摘されている¹⁹。このような状況を背景にして、税理士試験の受験資格要件が次のように緩和された。①会計

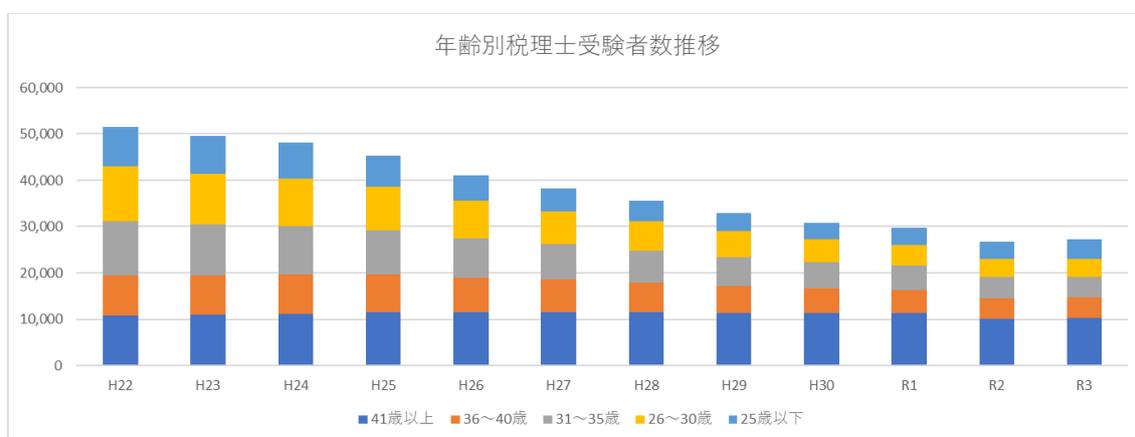
¹⁸ 前掲注 9 近畿税理士会制度部 53 頁。

¹⁹ 前掲注 9 近畿税理士会制度部 53 頁。

学に属する試験科目（簿記論・財務諸表論）の受験資格が不要となる。②税法に属する試験科目（所得税法、法人税法、相続税法、消費税法又は酒税法、国税徴収法、住民税又は事業税、固定資産税）の受験資格のうち、学識による受験資格を満たそうとする場合の履修科目要件について、現行の「法律学又は経済学」が「社会科学に属する科目」へ履修科目が拡大される。

まず①については、会計学に属する試験科目の受験資格が撤廃される。旧法では、大学生が税理士試験を受験しようとする場合、大学2年生までに簿記2級に合格し、大学3年生に税理士試験の受験をすることになる。大学3年生は、就職活動が始まっており、大学生が進路を考えるにあたり税理士という進路を選択することは現実的に難しい状況にあった。今回の改正により会計科目に関しては、早期に受験が可能となるため、大学生は税理士試験の腕試しができる。もし就職活動前に科目合格ができれば、就職活動に有利となり、税理士を目指さない大学生にとっても税理士試験は魅力のある試験となるであろう。また、この合格をきっかけにして税理士に興味を持ってもらうことも期待できる。次に②についてであるが、「法律学又は経済学」が「社会科学」に改正が行われたことにより、法律科目の受験資格要件のハードルが低くなり、様々な分野からの受験が可能となる。ここにいう社会学とは、法律・経済のほか政治・行政・社会・経営・教育・福祉・情報など広く社会に関わる多様な学問をいう²⁰。大学卒業後に一度就職をし、税理士を目指す場合に大学での履修科目がハードルとなることがあった。今回の改正により、履修科目がかなり広い分野に広がり受験資格者増加が見込まれることが期待されている。

②受験資格要件見直しの背景



	H22	H23	H24	H25	H26	H27	H28	H29	H30	R1	R2	R3	R3/H22
41歳以上	10,740	10,974	11,185	11,481	11,449	11,571	11,489	11,320	11,309	11,318	10,105	10,289	95.8%
36~40歳	8,779	8,520	8,434	8,149	7,460	6,866	6,351	5,798	5,268	4,997	4,343	4,334	49.4%
31~35歳	11,634	10,995	10,428	9,643	8,570	7,686	6,918	6,270	5,716	5,360	4,619	4,506	38.7%
26~30歳	11,851	10,955	10,302	9,352	8,005	7,092	6,380	5,626	4,900	4,398	3,890	3,890	32.8%
25歳以下	8,464	8,066	7,774	6,712	5,547	4,840	4,451	3,960	3,857	3,706	3,716	4,280	50.6%
合計	51,468	49,510	48,123	45,337	41,031	38,175	35,589	32,974	30,850	29,779	26,673	27,299	53.0%

税理士試験の受験者数は、全体で平成22年から53%の規模に縮小している。年代別で

²⁰ 前掲注9 近畿税理士会制度部 55頁。

見ると若い世代での減少が顕著に表れており、最大で26～30歳の受験者数の規模が32.8%に縮小している。税理士の受験者数は、全体で減少傾向にあり、特に若い世代の減少が多いことが目に見えてわかる。税理士の登録者数は、平成22年で72,039人、令和4年9月時点では80,427人となっている²¹。登録者数は増加しており、受験者数は減少しているのが現状である。これをどう捉えるかは検証の必要があるが、受験者数が縮小傾向にあるということは、税理士志望者が少なくなってきたといえるであろう。特に若い世代の受験者数の減少に歯止めをかける事は、税理士業界を発展させるためには必要不可欠になる。

学歴別の受験者数推移（実人数）

	H27 65回	H28 66回	H29 67回	H30 68回	R1 69回	R2 70回	R3 71回	R3/H27 減少率
大学卒	28,615	26,691	24,817	23,240	22,393	20,166	20,601	71.99%
大学在学中	1,244	1,182	980	966	1,019	1,143	1,345	108.12%
短大・旧専卒	1,207	1,057	965	906	841	676	665	55.10%
専門学校卒	3,562	3,298	3,135	2,906	2,824	2,409	2,467	69.26%
高校・旧中卒	2,893	2,759	2,511	2,381	2,282	1,912	1,865	64.47%
その他	654	602	566	451	420	367	356	54.43%
合計	38,175	35,589	32,974	30,850	29,779	26,673	27,299	71.51%

学歴別の受験者数を見ると、平成27年と令和3年の比較では各学歴区分で60～70%程度減少している。しかし、大学在学中の受験者はここ3年において増加傾向にある。類似資格である公認会計士試験の受験者は平成28年頃から増加傾向にあることから、公認会計士試験と組み合わせる税理士試験に臨む学生が多いのかもしれない。

科目別の受験者数（述べ人数）

	H27 65回	H28 66回	H29 67回	H30 68回	R1 69回	R2 70回	R3 71回	R3/H27 減少率
簿記論	15,783	13,936	12,775	11,941	11,784	10,757	11,166	70.75%
財務諸表論	12,202	11,420	10,424	8,817	9,268	8,568	9,198	75.38%
所得税法	2,005	1,891	1,787	1,704	1,659	1,437	1,350	67.33%
法人税法	6,079	5,642	5,133	4,681	4,260	3,658	3,532	58.10%
相続税法	3,895	3,636	3,303	3,089	2,897	2,499	2,548	65.42%
消費税法	9,249	8,508	7,979	7,859	7,451	6,261	6,086	65.80%
酒税法	756	669	623	546	492	446	470	62.17%
国税徴収法	1,496	1,481	1,643	1,703	1,677	1,629	1,702	113.77%
住民税	626	549	456	460	410	381	378	60.38%
事業税	638	566	496	418	392	335	302	47.34%
固定資産税	934	947	843	845	868	874	941	100.75%
合計	53,663	49,245	45,462	42,063	41,158	36,845	37,673	70.20%
科目数 /実人数	1.41	1.38	1.38	1.36	1.38	1.38	1.38	---

²¹ 日本税理士会連合会

<https://www.nichizeiren.or.jp/cpta/about/enrollment/>

国税庁ホームページ

<https://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/zeirishiseido/seido2.htm>

令和4年10月3日参照。

科目別の受験者数（述べ人数）を見るところでは、平成27年から令和3年の間に多くの科目が60-70%に減少している。しかし、国税徴収法、固定資産税では減少せず、むしろ増加している。一人が同時に受験する受験科目数の平均値については、平成27年から令和3年の間では大きな変化は見られなかった。科目合格制で合格科目は生涯有効であることを念頭に1-2科目に絞って受験するスタイルは以前と変わらないと考えられる。

国税徴収法は計算問題がなく、固定資産税も学習範囲が狭い科目であるため、税法科目免除者が受験する1科目として選択するケースが多いだろう。また5科目受験者としてもコロナ等による経済の先行き不安感が影響し、科目選択において学習時間が比較的短いものを選択する傾向にあるかもしれない。国税4法と呼ばれる所得税法、法人税法、相続税法、消費税法が減少していること、特に法人税法が大きく減少していることは、重く捉えるべき事実といえる。

③受験者資格要件の緩和の背景

イ 緩和の背景

今回の見直しの背景には、受験者数の減少、特に若年者層の減少が顕著である。その理由としては、少子化のほか、修士免除や公認会計士の資格取得を通じて税理士の資格取得を目指す層が増えていくことが考えられる。現在の税理士試験では、受験資格要件として、学識要件、資格要件、職歴要件の3つがある。改正前の学識要件は、大学・短大・高専卒業生、大学3年次以上で62単位取得者、一定の専修学校の専門課程修了者で、法律学又は経済学を1単位以上履修と定められている。この場合、たとえば大学入学時から税理士試験の勉強を本格的にしているにもかかわらず、多くの受験生は3年生になってはじめて受験できることとなり、これでは受験資格要件がない公認会計士試験のほうがよいと考える者が多くなってしまふ。また、大学3年生ではじめて受験できるとなると、周囲では就職活動も始まっているため、将来設計に不安を感じる受験生も少なくないと考えられる。このとき1科目でも合格していれば、引続き勉強を続けることができるだろう²²。

ロ 間口の拡大

こうした現状を踏まえ、会計学科目（簿記論・財務諸表論）については、受験資格要件を不要にすべきとされた。これにより、会計学科目については大学1・2年生、さらには高校生でも受験が可能になる。特に、会計学は税理士業務のベースになるものであり、早く受験勉強に取り掛かることで自身の適性を見極めることができる。受験資格要件は、試験では推し量ることのできない基礎的素養の部分の検証をするものであり、撤廃すると、これらをどこで検証するかを考えなければならない。二段階試験、登録前研修などの方法もあるが、いずれにしても、資格試験全体の見直しとセットで検討する必要があり、それには多くの時間をかけた慎重な検討が必要となる。

また、受験資格要件は一度撤廃してしまうと、将来に問題が発生した場合、従前の要件に戻すことは実務上困難である。受験資格要件を撤廃した他士業において、撤廃は失敗であったという評価がなされていることも、見過ごすことのできないポイントである²³。

ハ 多様な人材の確保

税理士の業務も多様化してきており、社会科学全般に属する科目に履修科目を拡大する

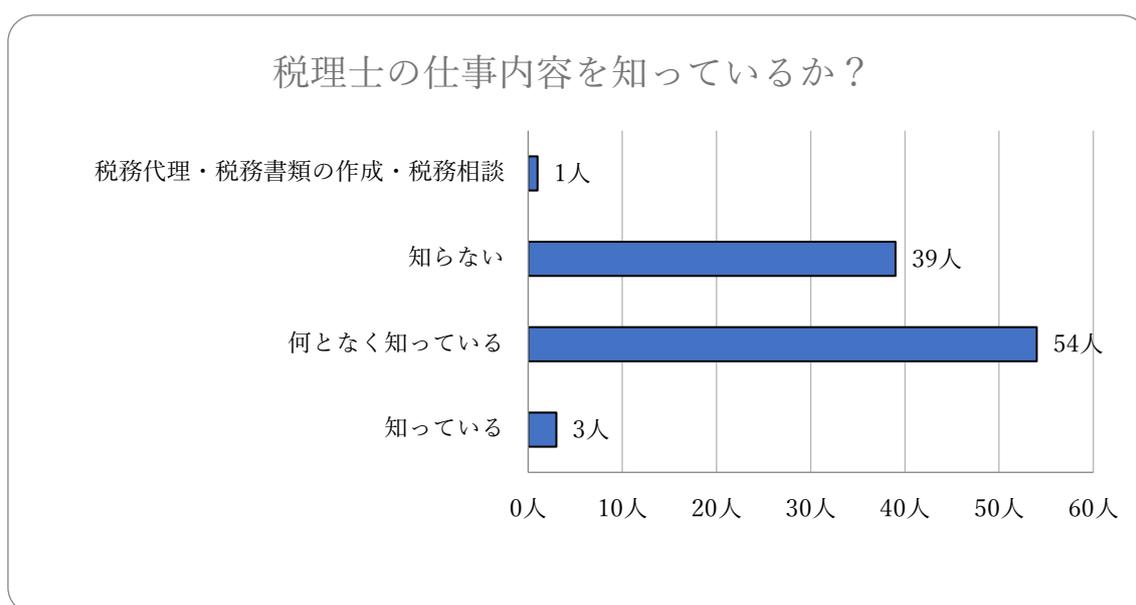
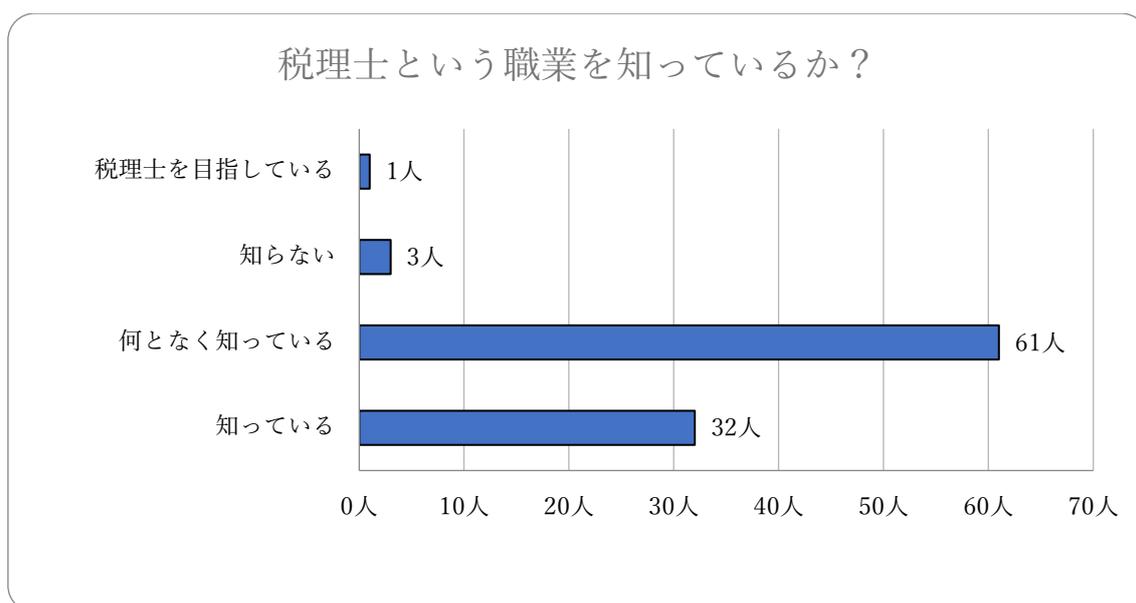
²² 【新春特別インタビュー】日税連・石原健次専務理事、高橋俊行専務理事にきく 令和4年度税制改正大綱に示された税理士試験・制度改革と税理士の未来 | 会計人コース Web (kaikeijin-course.jp) 令和4年9月5日参照。

²³ 前掲注1 日本税理士会連合会 参照。

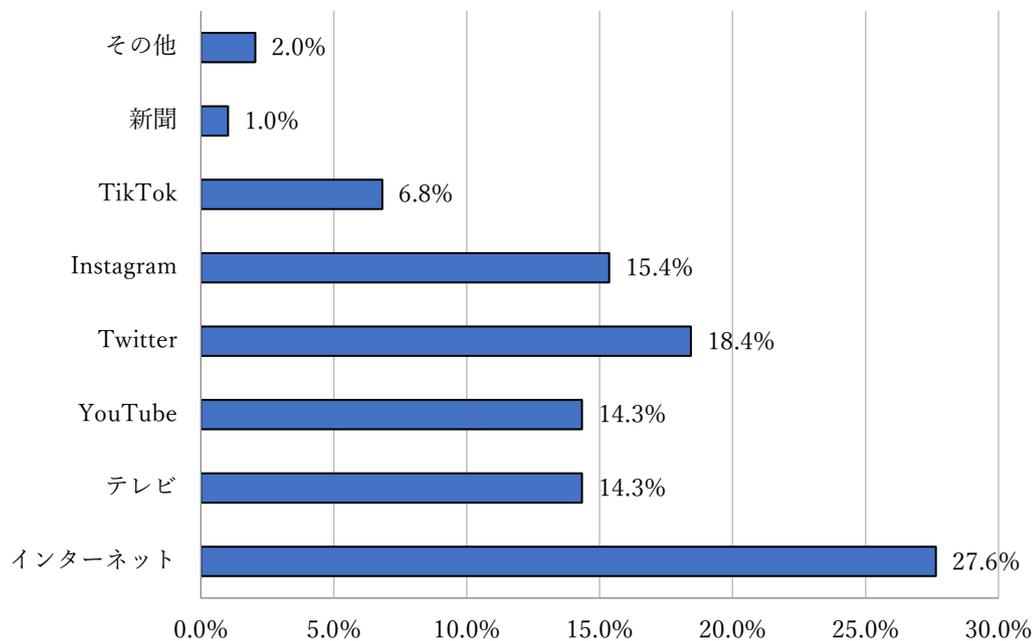
ことで、多様な方々を税理士試験に参入しやすくするという意図がある。いわゆる大学の一般教養科目で設けられている社会学、さらには教育学、福祉学なども含まれるので、ほとんどの大学で受験資格要件を満たす履修科目を受講可能となっている。これにより、文系のみならず理系の学生も受験しやすくなると考えられる。

(2) 税理士の認知度に関するアンケートと所感

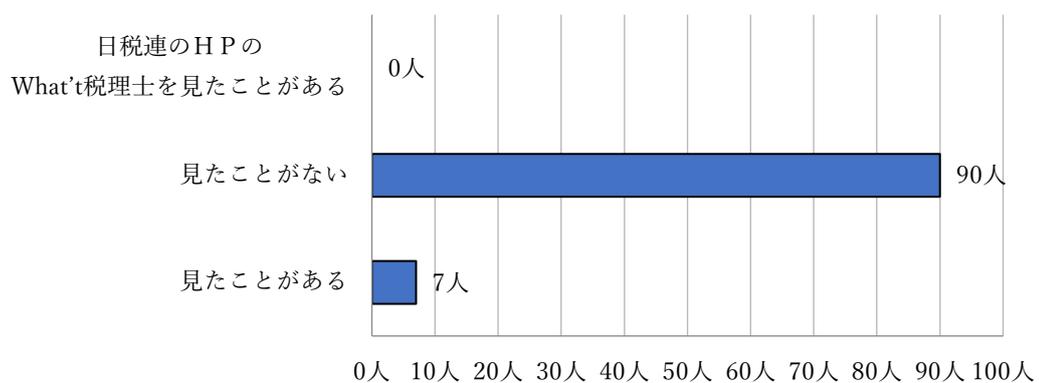
今回、我々制度部では、学生に税理士の認知度に関するアンケートを実施した。税理士や受験資格要件の緩和に関する認知度についてのアンケートであるが、結果は以下のとおりである。



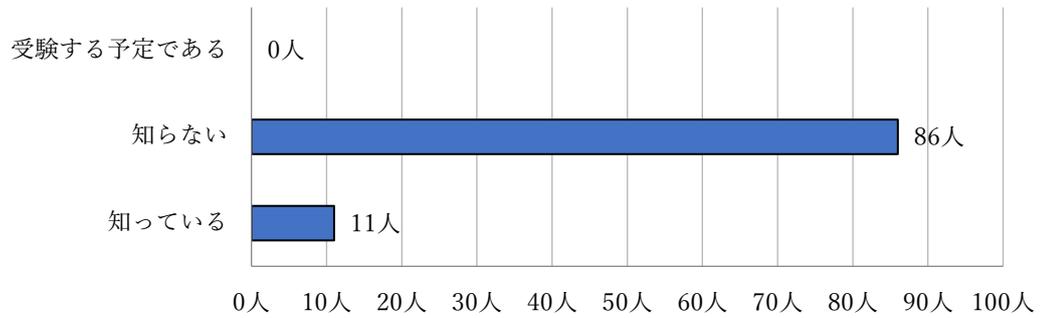
情報収集の媒体（複数回答あり）



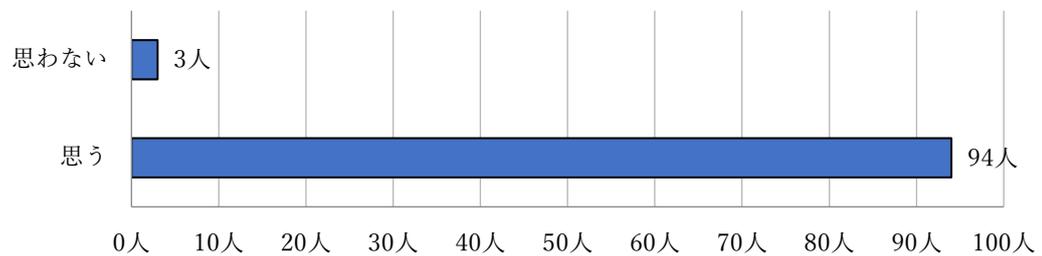
税理士の広報活動を動画などで見たことがあるか？



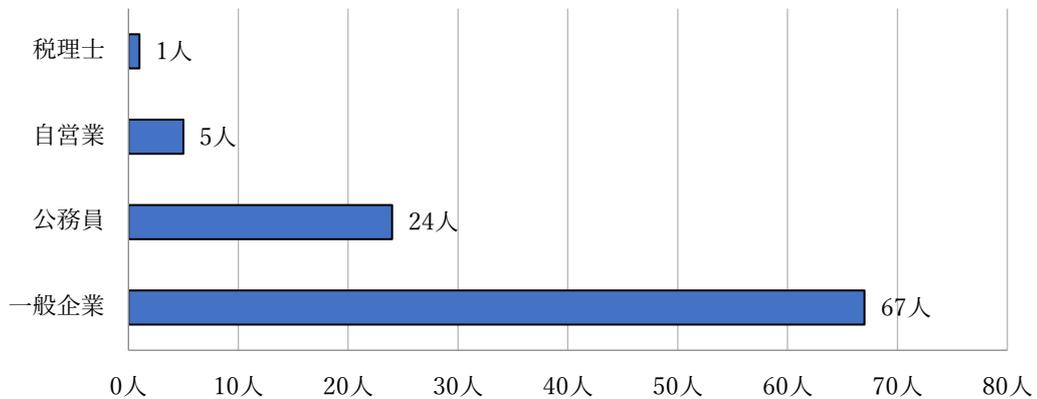
2023年度から受験資格要件が緩和されることを知っているか？



社会人になるまでに税金に関する知識を付けたいと思いますか？



将来の就職希望先を教えてください。



今回の改正は、受験者層の拡大を目的としているが、特に会計学の受験資格を不要としたことは若年層の受験者獲得に貢献するものと思われる。しかし、若年層の受験者をより増やすためには、税理士自体の認知度を浸透させる必要がある。今回のアンケートは、椋山女学園大学と名城大学の学生からとったものであるが、その結果をみると税理士自体については、仕事内容を含め少なからず知っている学生が多いようである。しかしながら、将来の就職希望を見ると税理士を志望する学生は少なく、そのためか税理士試験の受験要件が緩和されたことについての認知度も低い結果がみられた。緩和されてからまだ日が浅いこともあるが、周知不足という点と税理士を志望しないものにとっては税理士試験自体に興味を薄く、試験に関する情報が入りにくいこともこの結果の要因にあるのではないだろうか。

では、どうしたら税理士試験に関する情報を広く知ってもらえるようになるだろうか。一つは、受験要件緩和に関する情報の更なる周知徹底をはかることであろう。その周知方法は、受験要件の緩和をした結果、受験が可能となった若年層に対して行うことが効果的であり、対象となる層が日常的に情報を得ている媒体を利用して行うことが重要となろう。そこで、学生が日常的にどの媒体から情報を得ているかのアンケート結果を見るとインターネットやSNSから情報を得ていることがわかる。税理士会もこれらの媒体を利用した広報活動も行なっているが、みたことがないという学生の意見が多いことから、みてもらうためにはもう少し角度を変えたアプローチが必要なのだろう。例えば、日税連ではちぎれくんという公式キャラクターが存在するが、こういったキャラクターはネット媒体と親和性が高いと思われる。そこを利用すれば、税理士をより身近に感じてもらえるような広報活動ができるのではないだろうか。いずれにせよ、税理士会が現在提供しているネット媒体による広報活動をみたことがない人たちがこれだけいながら、税理士に関する認知度の高さを鑑みれば、今後の広報活動次第では税理士試験に対する認知度を高めることは可能であることを示しているものともいえる。

次に税理士試験自体に興味をもってもらう方法を検討したい。税理士試験は、科目合格制をとっており、5科目合格により資格取得となるのはここで言うまでもないだろう。この科目合格制を上手に使うことで税理士試験に魅力を持ってもらうことが可能ではないかということについて検討したい。税理士事務所をはじめとした会計業界や経理事務などでは、簿記・財表の科目合格が就職する際のアドバンテージとして有利に働くことがあった

が、そのアドバンテージを得ることを目的として受験してきた者は少ないと思われる。科目合格は資格ではなく、あくまで5科目合格して初めて税理士という資格になり、就職するまでに5科目合格することはほぼ不可能であったため、一般的に就職に有利になるために税理士試験を受験するという者は少ないのではなかろうか。そこで、会計科目の受験資格要件が撤廃されたことを生かして、会計科目についてある種の資格として認識されるようにしたらどうかと考える。受験資格要件の撤廃は、若年層の学生に一番影響が及ぶため、就職の際に会計科目の合格が何らかの資格の様なものとして認識されるようになれば、就職活動に有利に働くようになり、それを目的とした若年層の早期受験にも期待を持てるようになるものと思われる。

今回の受験資格要件緩和の改正は、早期の受験を可能とし、若年層の受験者獲得を期待することができるものである。ただし、ある程度の受験者の増加は見込めても税理士の認知が低ければ受験者の目覚ましい増加につながらないことは間違いない。今回のアンケートで将来的に税金に関する知識を付けたいかというアンケートでは、ほぼ全ての学生が知識を付けたいと回答している。税理士に対する認知もあり、税金に対しても興味を持っている学生が多いわけである。つまり、我々はそういった学生に対して、租税教育や税金に関する寄付講座を通じてアピールしていくことで、税理士に関する興味を生み出せるのではなかろうか。より一層税理士についての認知を広めるためには、社会全体、とりわけ学生などの若年層を中心に租税教育や寄付講座等を通して「税」についての興味をもってもらえるような活動の重要性が増すものと思われる。

おわりに

今回の税理士法改正は、前回平成26年の改正より8年ぶりの税理士法改正となった。日本税理士会連合会では、足掛け5年の歳月をかけて改正の準備を進められてきた。他士業含め士業の法律改正は、おおむね10年に一度と言われている。今回の税理士法改正は若干早めのタイミングで改正が行われている。今回の税理士法改正は、ICT技術の急速な普及に向けて準備・対応すること、税理士試験受験者の減少に歯止めをかけることに重点を置き、必要な改正を早急に行った印象を受ける。

今日の税理士制度は、税理士が納税義務の適正な実現を図り、社会の要請に応え続けてきたからこそ存在する。10年後の社会環境はどう変化しているのだろうか、どのように社会環境が変化しようと税理士制度は、変化する社会に対応し続けなければならない。

一昔前までは、IT企業と言えばインターネットやアプリ開発のイメージが強かったが、現在のIT企業は、会社の労務、事務、会計業務のソフト開発のイメージが強くなってきている。日本経済新聞社によると、令和4年に中堅上場企業を対象に正味の手元資金の3年間の増加額をランキングした。そのランキングでは、クラウド会計ソフトで有名なfreeeが首位になったそうだ。その理由としては、煩雑化する決算・決済の業務に対応したサービスを導入するためとしている。デジタル化に対応した社会環境は、さらに加速する様相を秘めている。間近には、税務行政のデジタル化、電子帳簿保存法、電子インボイスが迫ってきている。税理士は、義務と言わずに率先してICT化、デジタル化に対応し、納税者の便宜に努めなければならない。

ICT化推進を掲げる税理士法で、2か所事務所禁止規定の取り扱い緩和は当然の変更である。今後は、監督義務を重視した運用方法が必要になる。

税理士試験の緩和については、門徒が広げられ税理士試験受験者数の減少に対応した理にかなった改正であった。税理士試験については、試験内容、試験回数など、まだまだ見直すべき問題が残っている。今後、税理士試験制度は、受験者への魅力、受験者の資質を考慮した改正を考えていかなければならない。

税理士の認知度は学生のアンケートから若い世代からの認知度は高く感じるが、税理士志望者は1名という結果であった。このような結果ではあったが、多くの学生は社会へ出るまでに税金の知識を身につけたいという意識がある。今後は、広報を兼ねて、租税教育と

同じぐらい、大学生向けの授業にも力をいれるべきと考える。税理士試験の受験資格の緩和があったことから、高校生や社会人などにも対象を広げると効果的であろう。税理士試験受験者数の減少とアンケート結果から言えることは、税理士の魅力が上手く伝わっていないということである。

以上のことから、税理士は、激しく変化する社会環境で社会や納税者の期待に応えること、税理士の魅力を伝えることを通じて、さらなる社会的地位の向上に努めなければならない。

令和4年度 制度部

担当副会長	小島	啓嗣
部長	小菅	祐介
副部長	村上	裕
副部長	岩田	賢司
部員	山本	祥嗣
	伊藤	高志
	福島	正晃
	小泉	章裕
	片野	晋次
	柳橋	健
	吉田	佐予
	前田	晃教
	高木	正幸
	西本	美幸
	濱島	広明
	細田	章洋
	津田	亜希
	吉岡	生馬
	青木	利泰
	岡治	亮輔