

Aチーム 税理士の自治権の拡大について

目次

第1章 申告納税制度と税理士・税理士会の求められる役割について

第1節 はじめに

第2節 申告納税制度について

第3節 税理士並びに税理士会及び日本税理士会連合会の求められる役割

第2章 税理士会及び日本税理士会連合会並びに弁護士会及び日本弁護士連合会との比較

第1節 会の設立

第2節 会則

第3節 報告義務

第4節 紛議の調停

第5節 官公庁への建議、答申

第6節 試験制度

第7節 登録、資格審査

第8節 懲戒制度

第3章 おわりに

「税理士の自治権の拡大について」

第1章 申告納税制度と税理士・税理士会の求められる役割について

第1節 はじめに

税理士とは、日本国における税理士法に定める国家資格であり、税理士法第1条（税理士の使命）において、「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切な実現を図ることを使命とする。」と規定する使命を目的する専門家である。また、日本国における税理士の社会的存在意義の根底を成すものは、昭和26年に制定された税理士法の成立経緯からみて、昭和22年から所得税法及び法人税法において採用された申告納税制度の根底に流れる租税の民主化の適切な実現が重要な鍵と考えられる。

申告納税制度下における社会において重要な存在である税理士ではあるが、現在の税理士制度では、財務省設置法第21条に定められた国税審議会が実施する税理士試験により資格を与えられ、また国税審議会の審議により財務大臣より懲戒されることとなっており、いわば税理士は行政の代表である財務大臣によってのみ管理される状況となっている。また、税理士により構成されている税理士会及び税理士会により構成されている日本税理士会連合会においても、税理士会の会則の変更、総会の決議等の報告、総会の決議等の取消しなど財務大臣の権限が多岐にわたり、この点においても税務行政の代表である財務大臣により管理されているといっても過言ではない。民主的な租税システムの確立に重要な役割を担う税理士並びに税理士会及び日本税理士会連合会が、果たして税務行政の代表者である財務大臣によってのみ一元的に管理されるのは、税理士という資格が国家資格であり、その管理は国家によってなされるべきとの原則を加味しても、その役割の履行に支障が生じないのだろうか、疑問を抱かずにはいられない。

ところで、税理士と同じ日本国における国家資格である弁護士は、基本的人権を擁護し、社会正義を実現すること使命としているが、太平洋戦争前において司法大臣により監督されていたことから、その社会的使命を果たすことができず、戦後において弁護士自治を獲得している。弁護士とは資格が違うとは言え、やはり、同じ国家資格者であるにも関わらず、税理士が行政の代表である財務大臣により監督されることに疑問が生じる。租税というものは課税権者となる行政と納税義務者となる国民との利害関係が生じるものであり、その租税の民主的な運用に寄与すべき職業である税理士において、一番必要な要素は相互の利害関係者から独立した公正な立場を堅持すべき点だと考えられる。本稿では、税理士制度が抱えるその独立性と財務大臣によって一元的に管理されている現状の弊害について問題を提起していきたいと考えるが、まず第1章においては、その前提として日本におい

て採用されている申告納税制度の理念及びその社会的意義を従来の伝統的な租税システムである賦課課税制度と比較検証し、その後、その申告納税制度に対して税理士並びに税理士会及び日本税理士会連合会の果たすべき役割や求められる要素を、税理士制度の導入の経緯や過去の税理士法の改正をもとに検証していきたいと思う。

第2節 申告納税制度について

日本における租税制度は、飛鳥時代における大化の改新から太平洋戦争まで伝統的に国家（行政機関）の処分により税額が確定される賦課課税制度によっていた。賦課課税制度では、課税の根拠となる課税要件を行政が一方的に判断し、処分するという課税の一連の手続きが主流となっており、行政の一方的な手続きで国民の富を強制的に国家に移転させるという租税の性質を考えれば、民主的な制度とは言い難い課税システムであった。太平洋戦争以後、米国のGHQの民主化政策の動きの中で、日本でも課税システムの近代的な民主化が進められ、納税義務者となる国民が自らの所得を、自らの意思で算定し、自らの意思で納税するといった民主的な租税システムとして申告納税制度が導入された。

1 申告納税制度の導入経緯

（1）賦課課税制度

日本において伝統的に用いられてきた課税システムは賦課課税制度である。一例として明治20年に創設された所得税を挙げてみる。この所得税は戸主のところで合算総合課税となる形態がとられ、世帯全体の所得に対して戸主が納税義務者となって納税を行うものであるが、その方法は次の通りである。

納税者（戸主）は世帯全体の所得金高（所得金額）を郡区長（現在の市区町村長）に提出する。

郡区長は所得金高下調調査を行い所得税調査委員会に所得金高届及び所得金高下調調査書を提出する。

所得税調査委員会において、必要に応じて納税者に対する尋問を行い、所得税の等級・金額の決定をし、郡区長にそれを通知する。

郡区長は所得税調査委員会から通知を受けた所得税の等級・金額を納税者に通知する。

納税者はその通知に基づき所得税の納付をする。ただし、納税者は所得税の等級・金額を不当とする場合は府県知事に異議を申し出ることが可能。

この所得税においては、納税者が自ら世帯全体の所得金高を提出することから始まるが、その下調調査、所得金高の決定及び税額の算定など一連の課税要件の確定作業については行政側でされていた。こういった状況下では、納税者は自らの所得金高に対して、常に行政側の判断下に置かれ、税金は自ら払うものではなく、国から取られるものとしての位置付けだったと思われる。

(2) 賦課課税制度から申告納税制度

太平洋戦争以後、米国のGHQの民主化政策の動きの中で、課税システムについても、アメリカ方式の「自己申告」方式である申告納税制度が所得税・法人税等直接税の分野で全面的に採用されることとなった。国家は自分達のものであり、国家を運営する政府は自分達の代表であり、その運営費用として租税があり、租税は自分達が所得高に応じて公平に負担するものであるとの基本的な考えから、自分達で自己の所得金額を正確に算定し、所得金額から税額を計算し、自ら納税するといった一連の流れをもつ申告納税制度が、戦後の民主主義に合致した課税システムとされたためである。

さきほどと同様に所得税で確認してみると、申告納税制度では次のような方法となる。

納税者は、自己の所得に対して帳簿をつけ、年間の所得金額の把握をする。

納税者は、税法を適切に解釈し、自己が計算した所得金額から所得税額を算定する。

納税者は、自己が計算した所得税を納付する。

以上のように、納税義務者は所得金額の把握から税額の算定及び税金の納付まで自ら主体的に行うこととなり、このような申告納税制度により自ら適切に納税義務を履行することが、戦後の民主的な課税システムとして、制定されたのである。

(3) 申告納税制度の社会的意義

以上に見てきた通り、賦課課税制度が納税義務者から報告され、行政機関が確認した所得を参考に行政機関が第一次的に納税義務を確定するのに対し、申告納税制度は、納税義務者自らが第一次的に納税義務を確定させるものであり、民主的な制度であることが確認できた。納税義務者が、政府は自らを代表するものであるとの意識に立ち、自らを代表する政府の行う諸政策に対する財源に対する費用を自らが租税という形で負担するという考えに従い、課税の公平性に基づき設計された税法を理解し、その税法に基づき、所得及び税額を正しく算定し、さらに納税義務を確定し、算定した税額を納税する、という一連の作業のすべてを自らが行う。これが申告納税制度の根幹となる理念であり、この制度により納税義務者が、その租税を財源とする行政執行の必要性を考え、また自己が負担すべき租税が他の納税義務者と比べ公平であるかの理解、すなわち参政意識の高揚及び税制の理解に繋がるものである。

第3節 税理士並びに税理士会及び日本税理士会連合会の求められる役割

申告納税制度の社会的意義については前節に述べた通りであるが、その社会的意義の根底となる申告納税制度の理念を達成するためには、この制度を実行する各納税義務者の高い参政意識及び高い納税意識が成功の鍵となる。つまり、各納税義務者が自発的に憲法、税法等の法律の内容及びその精神を正しく理解し、それらに定められた納税義務を自発的かつ適正に履行しなくては、納税義務者本人に申告納税の過程を依存する申告納税制度で

は、その理念はともかく、租税システムとして機能不全に陥る危険性が生じることとなる。しかしながら、現実において、納税義務者一人一人がそこまで自発的に憲法や法律の内容及びその精神を正しく理解し、さらにはそれらに定められた納税義務を適正に履行するといった、すなわち高い納税意識を持つことは、専門家の援助がない状態では、通常困難であると言わざるを得ない。そこで納税義務者の援助をすることにより、適切な租税システムの確立を手助けするのが税理士であると考えられ、ひいては税理士会及び日本税理士会連合会が求められる社会的意義であると考えられる。

1. 申告納税制度に対する税理士の役割

前述の通り、租税は国家が国民の富を強制的に徴収するものであるとの性質を考えれば、国民である納税義務者が一義的に自己の責任において課税要件を確定させ、納税する申告納税制度は民主主義に合致した租税システムであると言える。しかし、納税義務者に課税要件の確定手続きの大部分を任せる申告納税制度では、納税義務者の法律の不知あるいは怠慢によって、租税システムの機能不全を引き起こす恐れがある。機能不全を防ぐために、行政機関である税務署による一定のチェックが必要であるが、これについても納税義務者における理解がなければ、結局のところ行政の一方的な指導のもと所得及び税額を修正し、納付するといった、賦課課税制度と差のない状況に陥る可能性がある。

申告納税制度が機能不全におちいる状況については、現実的に申告納税制度が全面的に導入された昭和22年において、数多く発生していた。そのときの状況が報告されている「昭和財政史」の記載によれば、次の通りである。

申告納税制度が全面的に導入された昭和22年は、日本経済が疲弊のどん底にあり、インフレがとめどもなく昂進し、所得税の負担は極端に重く、納税者の税務官庁に対する信頼感は最低で、また、税務職員も昭和21年に2万7千人であったのが、昭和23年には7万4千人と5万人弱も増加し、職員も不慣れで、新制度の実施について最悪の環境であった。¹このような環境の下で、賦課課税制度から全面的に申告納税制度へ切替えが行われたわけであるが、その切替えは税務行政に大きな混乱を招き、殊に、個人所得税においては、昭和23年は約70パーセントに及び納税者が申告怠慢とした政府の更正決定を受け、おびただしい異議申立て（当時の税法では「審査の請求」といった。）が行われ、税金の滞納が慢性化した。²

申告納税制度はその持つ理念は極めて民主的ではあるが、それを使う納税者によって極めて有用性が左右される租税システムであるという課題を持つものと言える。こうした課題のうち、その租税システムの有用性を維持するための観点については、日本の租税制度の近代的改革である申告納税制度の定着と発展を目的としてアメリカより派遣されたシ

¹ 昭和財政史（終戦から講話まで）8「361頁

² 「国税庁三十年史」56頁

シャウプ使節団（第1次が昭和24年、第2次が昭和25年）により次のように報告されている。シャウプ使節団の勧告によれば、「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。これらの代理士は、大蔵省の許可を受け、その活動並びに手数料は同省によって監督される。税務代理士の数は、現在3,200人である。一方少数の弁護士と、そしてこれよりも多くの会計士が税務代理士の許可を受けているが、この業務の大部分は以前税務官吏であった者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結果は、主として、納税者の代理としての税専門家というより、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・収賄及びこれに類するものを意味するえん曲な語句である。もし、単にえこひいき又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。また引き続いて、適正な税務行政を行うためには、納税者が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うとするれば、かかる専門家の一団としての存在が必要である。」

つまり、申告納税制度を適切に運用するためには、納税義務者に税務官吏と同程度の知識を備えさせ、納税義務者が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、すなわち税理士という職業が必要と指摘されたのである。

2. 税理士会及び日本税理士会連合会の役割

(1) 税理士会及び日本税理士会連合会の役割とその変遷

独立した第三者として申告納税制度の運用に寄与する税理士は、その社会的使命より高い倫理性及び専門性が必要となる。そのため、各個の税理士がその税理士たる職業的資質を維持しているかの管理をすることも、申告納税制度の適切な運用には重要となる。

税理士には独立した第三者としての立場が重要となることから、個々の税理士自らが自己管理することがもっとも理想的であると考えられるが、現実的には第三者による管理も必要とされるため、各個の税理士が会員となって組織している団体により、一時的に各会員を管理することが、その税理士の使命を考えた上で妥当な方法と考えられる。

さて、現在税理士が会員となって組織している税理士会も、その設立から現在までの変遷を見てみると、会員である税理士の管理も十分にできなかった税理士制度の昭和26年の創設期から次第に実績を積み、社会の信頼を得た結果、幾多の改正を経て次第に自己の管理をする部分も増えてきている。これは、税理士が第三者的に独立した存在として民主的な租税システムの構築に寄与することを求められるために、自己で税理士の管理を行うことにより高い独立性を維持してほしいという社会の要望であるとも言える。

その変遷を詳しく見ていくと次の通りとなる。

まず、昭和26年の税理士制度導入のきっかけとなったシャウブ勧告では、次のように税理士に対する監督権の強化といった指摘がされている。「したがって、税務代理士階級の水準が相当に引き上げられることが必要である。かかる向上の責任は主に大蔵省の負うべきところである。税務代理士の資格試験については、租税法並びに租税及び経理の手續と方法のより完全な知識をためすべきである。税務代理の活動の監督は厳重に行わなければならない。多分納税者を査察していると思われる国税庁における特別な査察官の一団は税務代理士の誠実を査察するために活用せらるべきである。税務代理士の業務に関する苦情は遅滞なくかつ十分に調査されなければならない。」

このシャウブ勧告では、税理士に対して求められる職業的資質をあげ、さらにはその時の税務代理士の水準がそれに及んでいないことが指摘されている。また、当時の税務代理士は税務代理士会によって監督されていたが、それでは当時の税務代理士の水準を引き上げに不十分だとして、一旦行政により責任をもって税理士制度の確立を図るべきと指摘されている。つまり、昭和24年当時の税務代理士は、「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」には程遠い存在であり、その職業群の育成には大蔵省が一義的な責任を負うべきものとの指摘がされているのである。

その指摘に従って昭和26年に制定された税理士法では、次の点において従来の税務代理士法よりも行政による税理士の監督強化が図られている。

従来の許可制度を廃止し、原則として試験制度とする。

国税庁に備える税理士名簿に登録を受けること。

国税庁長官による業務報酬の規定

従来、税務代理士会による自主的監督と大蔵大臣による監督との二本建てから国税庁長官に監督権限を一元化

全員加入制の税務代理士会から任意加入脱退性の税理士会に

昭和26年に制定された税理士法では、まずは税理士という職業群の育成に対する監督強化に主眼が置かれ、税務代理士会から組織変更された税理士会の自主権は、その税務代理士法時代の状況及び新しい税理士制度の創設期であるという事情により、まずは行政により一義的に管理されるものとし、税理士会の権限は税務代理士会の時に比べれば大幅に縮小され、税理士会及び日本税理士会連合会におけるその役割は、実質的に会員への指導、連絡のみとなった。

その後の昭和31年の税理士法改正により、税理士は税理士会に入会しなければ税理士業務が行えないという間接強制入会制度が採用され、続く昭和36年の改正において、税理士の登録事務は日本税理士会連合会に、会員の監督は税理士会に移譲された。また会則についても認可制から届出制に改正された。さらに税理士会の目的には従来の税理士に対する指導、連絡に会員の監督に関する事務が加えられたことが特徴的な事項であった。

さらに税理士法制定以後、最も大きい改正となった昭和55年改正では、税理士登録を受けた税理士が、登録時に事務所所在地の税理士会の会員となることとされる登録即入会制が導入された。これは昭和31年からの改正であるが、税理士会が税理士法上の特別な法人であることから、税理士を名乗る限りは、すべて税理士会に入会すべきといった税理士会に自主性と重要性を持たせるものであった。さらに、税理士の懲戒に関しては、それまで国税庁に設けられていた税理士試験を担当する税理士試験委員に、あわせて懲戒処分に関する審議を行う「税理士審査会（国税審議会の前身）」として改めて国税庁に設置された。そして懲戒処分権者も従来の国税庁長官から大蔵大臣（現在の財務大臣）に改められ、処分を行おうとするときは税理士審査会に諮り、その議決に基づいて行われることとなった。これは税理士の身分、業務に対する懲戒処分の影響が重いため一層の慎重化を図ること、また税理士の公共性並びに独立性を重んじ、懲戒処分権者を直接的な利害関係者である国税庁長官から財務大臣に引き上げる意図があった。同時に、懲戒処分の効力発生時期が、それまでの「処分を確定したとき」から「処分をしたとき」に改められ、懲戒処分に対する裁判所における判決が確定するまで懲戒処分の効力が発生しないことにより、税理士業務を行うにふさわしくない者が自由に税理士業務を行うことができるという不合理を改善するものであった。また、被処分者である税理士が処分に不服があるときは、行政不服審査法や行政事件訴訟法による権利救済に関する規定が適用されることになった。

直近の改正である平成13年改正では、税理士会または日本税理士会連合会の役員を財務大臣が解任することができる規定が削除された。付け加えると、平成24年9月の日本税理士会連合会から出されてた「税理士法改正に関する要望書」においては、財務大臣の総会決議取消権の見直しが要望された。なお、政治連盟の要望段階においては、この要望事項は削除されることとなり、次回以降の改正に持ち越しとなっている。

このように、昭和26年の税理士制度の創設期、当初は制度の確立のために一義的に行政に管理されていた税理士制度は、その成熟とともに、日本税理士会連合会及び税理士会による自己管理に移行してきているのである。第2章では、税理士会の組織や権限、社会に対する取組を説明し、日本においてもっとも自治権が進んでいるとされている弁護士と比較し、分析を進めていくものとする。

第2章 税理士会及び日本税理士会連合会並びに弁護士会及び日本弁護士連合会との比較

第1節 会の設立

1. 税理士会

税理士会の設立に関しては、税理士法第49条第1項において『税理士は、国税局の

管轄区域ごとに、一の税理士会を設立しなければならない。』とされており、また同条第2項から5項においてその税理士会に所属する税理士の数が財務省令で定める数（税理士法施行規則第23条第1項において5千人とされている。）を超える場合には、新たに税理士会を設立することを国税庁長官に対し請求することができる旨が定められている。なお我が名古屋税理士会においては平成24年10月1日現在の会員名簿において4,271名が税理士として登録しており、今後の会員数の動向によっては、この単位会の人数制限が問題になる可能性もありえよう。

現在設立されている税理士会は全国で15単位会あり、その各単位会をまとめる存在として税理士法第49条の13を根拠条文として日本税理士会連合会が組織されている。

2. 弁護士会

一方弁護士会においては、弁護士法第32条において『弁護士会は、地方裁判所の管轄区域ごとに設立しなければならない。』とされており、全国に52の弁護士会が組織されており、更に法第44条を根拠に同一の高等裁判所の管轄区域内ごとに8つの弁護士会連合会が設立されている。

日税連と同様、各単位会をまとめる存在として法第45条を根拠として日本弁護士連合会が組織されているが、日税連が各単位会をその会員としている一方、日弁連ではすべての弁護士、弁護士法人をその会員としている点で相違がみられる。

第2節 会則

1. 税理士会

税理士会の会則に関しては税理士法第49条の2において規定されており、第1項においてその会則については、財務大臣の認可を受けなければならないとされている。

また本条第2項において会則の絶対的記載事項が9項目挙げられ（表1参照）、第3項において、そのうち重要な事項に関するものについては（表1のうち、会議に関する規定、税理士の品位保持に関する規定、会員の研修に関する規定、会員の業務に関する紛議の調停に関する規定、税理士業務に係る使用人その他の従業員に対する監督に関する規定、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については財務大臣の認可を受ける必要がある旨が定められている。

2. 弁護士会

一方、弁護士会においても会則に関しては、弁護士法第33条において規定されており、同条第2項において会則の絶対的記載事項について下記表1のように定められている。また、その会則の内容及び変更に関しては、日弁連の承認を得ることとされている。

表1 会則の絶対的記載事項の比較

税理士会	弁護士会
<p>名称及び事務所の所在地</p> <p>入会及び退会に関する規定</p> <p>役員に関する規定</p> <p>会議に関する規定</p> <p>税理士の品位保持に関する規定（ 弁 ）</p> <p>会員の研修に関する規定</p> <p>会員の業務に関する紛議の調停に関する規定（ 弁 ）</p> <p>税理士業務に係る使用人その他の従業員に対する監督に関する規定</p> <p>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（ 弁 ）</p> <p>会費に関する規定（ 弁 ）</p> <p>庶務及び会計に関する規定（ 弁 ）</p> <p>1．各規定の後の（ ）内は同等の内容の弁護士会の絶対的記載事項の項目番号を示す。</p> <p>2．弁護士会の絶対的記載事項、 に関してはそれぞれ日税連会則の絶対的記載事項として規定あり。</p>	<p>名称及び事務所の所在地</p> <p>会長、副会長その他会の機関の選任、構成及び職務権限に関する規定</p> <p>入会及び退会に関する規定</p> <p>資格審査会に関する規定</p> <p>会議に関する規定</p> <p>弁護士名簿の登録、登録換え及び登録取消しの請求の進達並びに第十三条の規定による登録取消しの請求に関する規定</p> <p>弁護士道徳その他会員の綱紀保持に関する規定</p> <p>懲戒並びに懲戒委員会及び綱紀委員会に関する規定</p> <p>無資力者のためにする法律扶助に関する規定</p> <p>官公署その他に対する弁護士の推薦に関する規定</p> <p>司法修習生の修習に関する規定</p> <p>会員の職務に関する紛議の調停に関する規定</p> <p>建議及び答申に関する規定</p> <p>営利業務の届出及び営利業務従事弁護士名簿に関する規定</p> <p>会費に関する規定</p> <p>会計及び資産に関する規定</p>

第3節 報告義務

1．税理士会

税理士会に課されている報告義務に関しては、税理士法第49条の9において「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。」とされている。

このうち会則の変更、予算及び決算の承認を行う総会決議に関しては、財務大臣に法第49条の17においてその取消権が与えられており、当初日税連作成の『税理士法に関する改正要望書(案)』にも自治権確保のためこの項目の見直しを求めていたが、最終的な

改正要望書においては見送られる形となった。

2．弁護士会

弁護士会の報告義務については、弁護士法第38条において「弁護士会は、総会の決議並びに役員就任及び退任を日本弁護士連合会に報告しなければならない。」とされており、日弁連に報告するのみとなる。また、総会決議の取消権に関しても日弁連にその権限が与えられているのみである。

第4節 紛議の調停

1．税理士会

平成13年改正により、税理士会は会員である税理士及び税理士法人与顧客または会員相互間等での税理士業務に関連する紛議について、会員または当事者その他関係人の請求によって調停を行うことができることとされている。(税理士法第49条の10)しかし、この税理士会が行う紛議の調停は和解の斡旋を行うものであり、当事者に調停への参加および和解の強制を行うものではなく、民事調停法に基づく調停とは異なるため、別で裁判手続により紛議の解決を図ることができる。ただし、税理士会の紛議の調停により成立した和解には民法696条に基づく和解としての効力があるため、当事者間の法律関係は確定することとなり、それに反する主張はできない。いわゆる裁判外紛争処理制度(民間型ADR)の一種といえる。

2．弁護士会

紛議の調停制度は平成13年改正により弁護士法第41条においても税理士会と同様の規定が設けられている。また公認会計士、弁理士においても同様の規定がある。

第5節 官公庁への建議、答申

1．税理士会

税理士の専門性により、税理士会は税務行政その他租税または税理士に関する制度について、権限ある官公署に建議し、または諮問があったときはこれに答申することができることとされている。建議とは自ら希望を申し出て意見を開陳することであり、答申とは権限のある官公署から諮問があった場合に受け答えることである。

2．弁護士会

官公庁への建議、答申についても、弁護士会は弁護士法第42条2項により税理士会と

同様の規定が設けられている。また公認会計士、弁理士においても同様の規定がある。

第6節 試験制度

1. 税理士会

税理士法第12条により、税理士試験は国税審議会が行うこととされている。国税審議会令により、国税審議会の組織としては3つの分科会が設けられており、税理士試験のほか、税理士の懲戒処分など税理士法の規定により審議会の権限に属させられた事項については、税理士分科会が所掌することとなっている。国税審議会の委員は、20人以内の委員で組織され、その委員は学識経験のある者から財務大臣が任命することとされている。税理士分科会は、委員5人以内をもって組織され、委員は国税審議会の委員のうちから財務大臣が指名することとされている。上記の委員とは別に、税理士試験の問題作成・採点または修士学位の認定を行うための試験委員が置かれる。その試験委員は、税理士試験を行うのに必要な実務経験及び学識経験のある者のうちから、税理士試験の執行ごとに、税理士分科会の議決に基づき国税審議会から財務大臣に推薦が行われ、この推薦に基づき財務大臣が任命する。任命に係る事務が終了したときには解任され、非常勤とされる。試験委員の人数は、税理士試験を執行するために必要な数を限度とし税理士分科会の議決により定められる。

2. 弁護士会

司法試験は司法試験法により規定されており、裁判官、検察官、弁護士になるうとする者に必要な学識及びその応用能力を有するかどうかを判定することを目的とされている試験である。この司法試験及び予備試験は、法務省に設置される司法試験委員会により行われる。司法試験委員会は、法務大臣の諮問に応じ、司法試験及び予備試験の実施に関する重要事項について調査審議すること、また、実施に関する重要事項に関し、法務大臣に意見を述べることを規定されている。委員会は委員7人で組織され、裁判官、検察官、弁護士及び学識経験を有する者のうちから、法務大臣により任命される。任期は2年で非常勤であり、再任は妨げられていない。また、司法試験委員会には、司法試験における問題の作成及び採点並びに合格者の判定を行わせるために司法試験考査委員を、また同様に予備試験について予備試験考査委員を置き、その委員は、司法試験委員会の推薦に基づき、当該試験を行うについて必要な学識経験を有する者のうちから、法務大臣が試験ごとに任命する。これらの委員も非常勤とされる。

第7節 登録、資格審査

1. 税理士会

税理士の登録についてはその事務処理を日本税理士会連合会が行う(19条2項)。その登録の際の名簿は財務省令で定められている(18条)。登録希望者は財務省令で定める税理士会を經由して、日本税理士会連合会に登録申請書を提出する(21条1項)。そして、税理士会は申請書を受理したときは、遅滞なく当該副本一通ずつを当該申請者の住所地の所轄税務署長並びに当該住所を管轄する市町村(特別区を含む。以下同じ。)及び都道府県の長に送付するものとする(21条2項)。また、資格審査会が置かれているが、下記の場合について、当該審査会の議決に基づいてしなければならないとされている(22条)。

税理士登録申請者を拒否しようとするとき、欠格事由に該当するもの等として税務署長等から通知のあったものについて登録しようとするとき、虚偽の登録のため、登録の取り消しを行うとき、日本税理士連合会の請求により、必要な審議を行うとされている。資格審査会の構成員としては、日本税理士会連合会会長1人と税理士、国税又は地方税の行政事務に従事する職員及び学識経験者のうちから委嘱された4人となっている。但し、財務大臣の承認が必要となっている(49条の16第4項、5項)。

登録の取り消しについては、日本税理士会連合会は、税理士の登録を受けた者が、次の各号のいずれかに該当するときは、第49条の16に規定する資格審査会の議決に基づき、当該登録を取り消すことができるとされている。

- 一 税理士となる資格又は第24条各号に規定する登録拒否事由に関する事項について、記載すべき事項を記載せず若しくは虚偽の記載をして第21条第1項の規定による登録申請書を提出し、その申請に基づき当該登録を受けた者であることが判明したとき。
- 二 第24条第6号に規定する者に該当するに至つたとき。
- 三 2年以上継続して所在が不明であるとき。

また、日本税理士会連合会は、前項第1号又は第2号のいずれかに該当することとなったことにより同項の規定により登録を取り消すときは、その理由を付記した書面により、その旨を当該処分を受ける者に通知しなければならない(25条2項)。

2. 弁護士会

弁護士については、弁護士会、日本弁護士連合会に資格審査会が置かれており、その資格審査会において登録、登録換え及び登録取消しの請求に関して必要な審査をする(弁護士法51条)。資格審査会は、会長及び委員若干人をもつて組織され(52条1項)、委員は弁護士、裁判官、検察官及び学識経験のある者の中から会長が委嘱する。但し、弁護士会の資格審査会においては、裁判官又は検察官である委員はその地の高等裁判所若しくは地方裁判所又は高等検察庁検事長若しくは地方検察庁検事正の推薦に基き、その他の委員はその

弁護士会の総会の決議に基き、日本弁護士連合会の資格審査会においては、裁判官又は検察官である委員は最高裁判所又は検事総長の推薦に基き、その他の委員は日本弁護士連合会の総会の決議に基かなければならない(52条3項)。資格審査会は、審査に関し必要があるときは、当事者、関係人及び官公署その他に対して陳述、説明又は資料の提出を求めることができる(55条1項)。資格審査会は、登録の請求、登録換の請求若しくはこれらの進達を拒絶することを可とし、又は第13条の規定による登録取消の請求を可とする議決をする場合には、あらかじめ、当事者に対してその旨を通知し、且つ、これに関して陳述及び資料の提出をする機会を与えなければならない(55条2項)。

登録の取消しについては、登録または登録換の請求の進達の拒絶(12条)、弁護士会による登録取消しの請求(13条)、登録及び登録後の拒絶(15条)が規定されている。

第8節 懲戒制度

1. 税理士会

税理士の懲戒処分の種類としては、税理士法第44条に、戒告、1年以内の税理士業務の停止、税理士業務の禁止が規定されているが、懲戒権者は財務大臣となっている。

税務大臣は税理士の懲戒処分をしようとするときには、国税庁に組織された国税審議会に諮り、その決議に基づいてしなければならないものとされている。(税理士法第47条4項)また、当該税理士に、その理由を付記した書面により通知しなければならない(税法47条5項)。

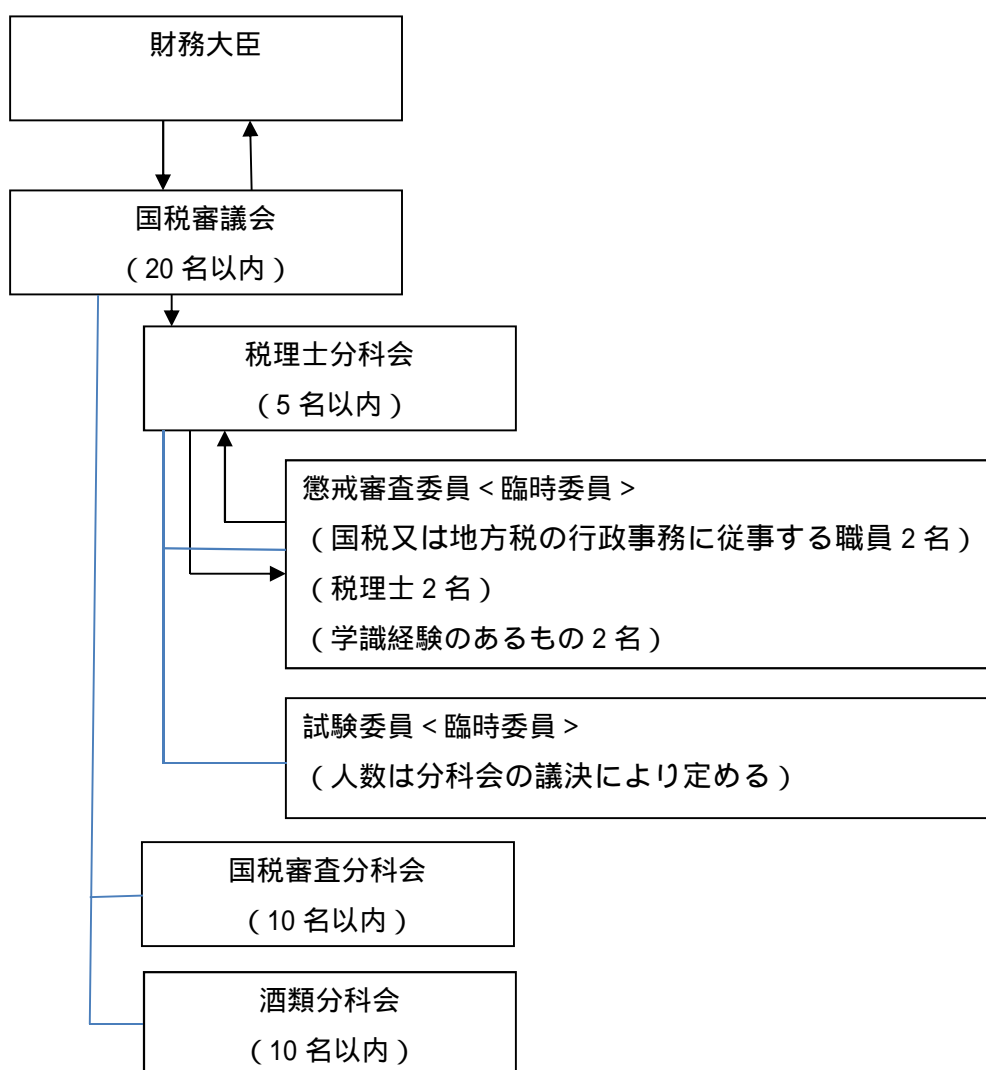
国税審議会とは財務省設置法第21条により国税庁に設置された機関であり、主に税理士法の規定によりその権限を属させられた事項を処理する。国税審議会の委員その他の職員は財務大臣が任命したもので構成されており、国税審議会令第2条1項により国税庁に属する委員20名以内で組織され、国税審議会令第3条1項により委員は学識経験のあるものうちから財務大臣が任命するものとされている。国税審査会は、各種分科会なるもので構成されているが、税理士の懲戒処分及び税理士法人の違法行為等についての処分の審議を行うのは、税理士分科会となる。

税理士分科会は5人以内の委員で構成され(国税審議会議事規則6条1項)、財務大臣の使命により決められる(国税審議会令第6条2項)。なお、税理士分科会において税理士の懲戒処分の審議を行う場合には、あらかじめ懲戒審査委員による審査を行う必要があり、その報告に基づいて審査する。なお、分科会会長が必要と認めたときは、分科会に懲戒審査委員が出席し、合同で審査を行った後に、分科会の議決をおこなうことができるとされている(税理士分科会議事規則5条)。

懲戒審査委員は、懲戒審査を行うについて必要な実務経験のある者及び学識経験のある者のうちから、審議会の推薦に基づき、財務大臣が任命する(国税審議会令第3条3項)。推

薦については、国税又は地方税の行政事務に従事する職員、税理士及び学識経験者のあるもののうち、各2人ずつ充てるものとされる(税理士分科会議事規則4条)。懲戒審査委員による審査は、懲戒審査委員の過半数の出席とし、審査の進行役として互選により座長を定めて行い、座長は審査の結果を分科会に報告する。また、審査は、処分の可否(処分原因である事実に対する法令適用の可否の審査を含む。)及び処分内容についてまで審査を行う(税理士分科会議事規則6条)。なお、懲戒審査委員には調査権はない。必要があれば、税理士審査会の事務を担当する国税庁の当該職員をして調査させる。

参考：懲戒処分の流れ



上記のとおり、懲戒処分の審査にあたって税理士会は直接の関与をすることができない。税理士会が税理士の懲戒処分の一端に関与できるのは税理士法47条に規定されている懲戒の手續等である。同条では1項において、地方公共団体の長は、税理士について、地方税に関し税理士法45条、46条に規定する行為又は事実があると認めるときは、財務大臣に対

し、当該税理士の氏名及び税理士事務所又は税理士法人の事務所の所在地並びにその行為又は事実を通知するものとするとしてされており、2項において税理士会は、その会員について、税理士法45条、46条に規定する行為又は事実があると認めるときは、財務大臣に対し、当該会員の氏名及び税理士事務所又は税理士法人の事務所の所在地並びにその行為又は事実を通知しなければならないとされている。

また3項においては、何人も、税理士について、税理士法第45条、46条に規定する行為又は事実があると認めるときは、財務大臣に対し、当該税理士の氏名及びその行為又は事実を通知し、適当な措置をとるべきことを求めることができるとされているため、税理士法第47条2項の権限は税理士会独自に認められたものではない。

参考：国税審議会委員名簿 平成24年4月1日現在（敬称略）

役職	氏名	現職	所属分科会
会長	井堀 利宏	東京大学大学院 経済学研究科教授	国会
会長代理	水野 忠恒	明治大学 経営学部専任教授	国会
委員	青山 理恵子	公益社団法人日本消費生活アドバイザー・コンサルタント協会副会長	酒会
委員	飯村 穰	山梨大学大学院 医学工学総合研究部講師	酒会
委員	岩崎 政明	横浜国立大学大学院 国際社会科学研究科教授	国会、税会、酒会
委員	潮田 道夫	毎日新聞社論説委員	酒会
委員	尾原 榮夫	国家公務員共済組合連合会理事長	税会
委員	角田 光代	作家 公益社団法人日本文藝家協会理事	国会
委員	河村 小百合	株式会社日本総合研究所調査部主任研究員	国会、酒会
委員	久野 峯一	日本税理士会連合会相談役	税会
委員	舩津 十月	作家	国会、酒会
委員	須磨 佳津江	キャスター・ジャーナリスト	酒会
委員	田嶋 尚子	東京慈恵会医科大学名誉教授	酒会
委員	辰馬 章夫	日本酒造組合中央会会長	酒会
委員	辻山 栄子	早稲田大学商学大学院教授	税会
委員	中村 豊明	株式会社日立製作所執行役員副社長	国会
委員	林 菜つみ	弁護士	国会
臨時委員	池田 隼啓	日本税理士会連合会会長	国会
臨時委員	高橋 滋	一橋大学大学院 法学研究科教授/国際・公共政策大学院長	国会、税会

税理士分科会委員名簿 (参考) 平成 23 年 7 月 19 日現在 (敬称略)

役職	氏名	現職	備考
分科会長	岩崎 政明	横浜国立大学大学院、国際社会科学研究所教授	国会、酒会兼任
分科会長代理	髙橋 滋	一橋大学大学院、法学研究科教授/国際・公共政策大学院長	国会兼任
委員	尾原 榮夫	国家公務員共済組合連合会理事長	
委員	久野 峯一	日本税理士会連合会相談役	
委員	辻山 栄子	早稲田大学商学学術院教授	

国税庁公式ホームページより

<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/shingi-kenkyu/shingikai/meibo/01.htm>

2. 弁護士会

弁護士の懲戒処分の種類としては、弁護士法57条において戒告、2年以内の業務の停止、退会命令、除名と規定されており、弁護士法58条1項において、何人も、弁護士又は弁護士法人について懲戒の事由があると思料するときは、その事由の説明を添えて、その弁護士又は弁護士法人の所属弁護士会にこれを懲戒することを求めることができるとされており、弁護士法第58条2項において、弁護士会は、所属の弁護士又は弁護士法人について、懲戒の事由があると思料するときは又は前項の請求があつたときは、懲戒の手續に付し、綱紀委員会に事案の調査をさせなければならないとされている。

懲戒処分の手続きには次のように行われる。懲戒は、その弁護士又は弁護士法人の所属弁護士会が、これを行うものとされ(弁護士法第56条2項)、日本弁護士連合会は、自らその弁護士又は弁護士法人を懲戒することを適当と認めるときには、規定するところにより懲戒することができる(弁護士法第60条1項)とされている。

弁護士会において懲戒の事由があると思料するとき又は懲戒の請求があつたときは、まず弁護士会綱紀委員会において事案の調査をさせる。弁護士会綱紀委員会とは4人以上で各会の会則で定める数で構成され、その委員は、弁護士、裁判官、検察官および学識経験者の中から、それぞれ弁護士会会長が委嘱する(弁護士法第70条の2、弁護士法第70条の3第1項)。弁護士会は、綱紀委員会の調査の結果、懲戒委員会に事案の審査を求めないことを相当とする旨の議決がなされれば、その弁護士等を懲戒しない旨の決定をし、事案の審査を求める旨の議決がなされれば、弁護士会懲戒委員会において懲戒をすることか相当か、否かの審査に入る。

弁護士会懲戒委員会は4人以上で各会の会則で定める数で構成され、弁護士、裁判官、検察官および学識経験者の中から、それぞれ弁護士会会長が委嘱する(弁護士法第66条、弁護士法第66条の2第1項)。懲戒委員会は、その弁護士等を懲戒することが相当かどうかについて審査をし、審査の結果、懲戒相当と認められれば、処分の内容を明示して、そ

の旨の議決をし、弁護士会がその弁護士等を懲戒し、懲戒をすることに相当しないと議決した場合は、その弁護士等を懲戒しない旨の決定をする。

しかし、懲戒の請求をした方は、弁護士会が懲戒しない旨の決定をしたときや、相当の期間内に懲戒の手続を終えないとき、懲戒の処分が不当に軽いと思うときは、日本弁護士連合会に異議を申し出ることができる（弁護士法第64条）。

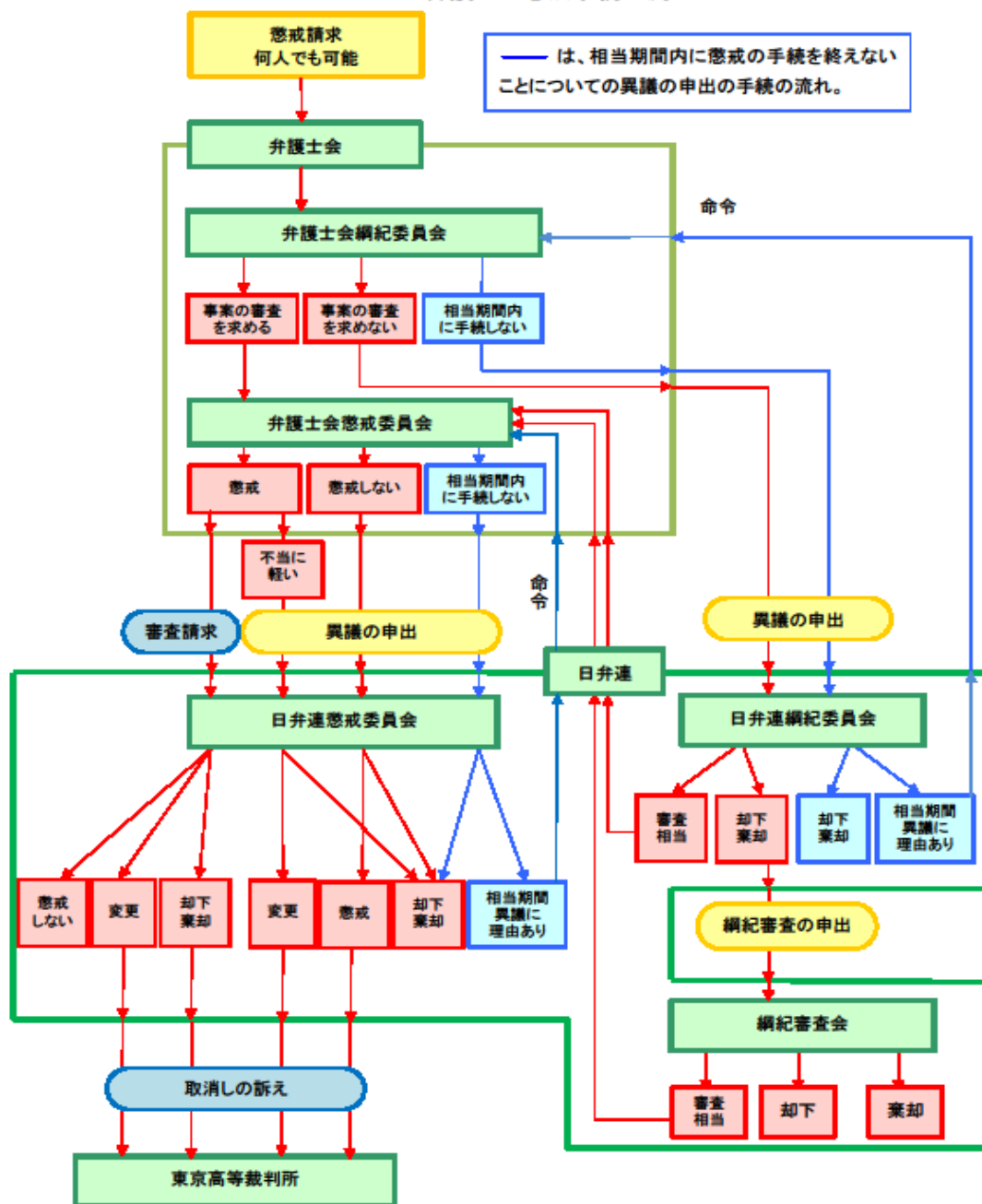
日本弁護士連合会では弁護士会懲戒委員会の決議等において、懲戒請求者から異議の申し出を受けたときは、日本弁護士連合会懲戒委員会において異議の審査を行う。日本弁護士連合会懲戒委員会は4人以上で各会の会則で定める数で構成され、弁護士、裁判官、検察官および学識経験者の中から、それぞれ日本弁護士連合会会長が委嘱される（弁護士法第66条、弁護士法第66条の2第2項）。

また、弁護士会綱紀委員会において事案の審査を求めないとされた場合においても懲戒の請求者は日本弁護士連合会綱紀委員会に異議の申し出をすることができる。日本弁護士連合会綱紀委員会は4人以上で各会の会則で定める数で構成され、弁護士、裁判官、検察官および学識経験者の中から、それぞれ日本弁護士連合会会長が委嘱する（弁護士法第70条の2、弁護士法第70条の3第2項）。

さらに、日本弁護士連合会綱紀委員会に異議の申し出をした方は、懲戒の請求者は日本弁護士連合会が綱紀委員会の議決に基づいて異議の申出を却下または棄却する決定をした場合（ただし、「相当の期間内に懲戒の手続を終えないこと」を理由とする異議の申出を除きます。）で、不服があるときは、日本弁護士連合会の綱紀審査会による綱紀審査を行うことを申し出ることができる。（弁護士法第64条の3の1項）

日本弁護士連合会綱紀審査会は、学識経験者（弁護士、裁判官、検察官の現職および経験者を除く。）の中から、日本弁護士連合会の会長が日本弁護士連合会の総会の決議に基づき、委嘱する（弁護士法71条の3第1項）とされている。

弁護士の懲戒手続の流れ



【注】 1. 日弁連及び弁護士会の請求に基づく手続は除く。
 2. 各委員会の議決に基づく日弁連及び弁護士会の決定は除く。

日本弁護士連合会公式ホームページより

http://www.nichibenren.or.jp/library/ja/autonomy/data/kouki_flowchart.pdf

第3章 おわりに

税理士が申告納税制度の担い手として、民主的な租税システムの確立という社会における重要な役割を担っており、その税理士等の使命及び職責にかんがみ、税理士等の義務の遵守及び税理士業務の改善進歩に資するため、支部及び会員に対する指導、連絡及び監督に関する事務を行うことを目的とする税理士会は、第2章において比較した弁護士会と比べると与えられている権限が極めて過少のように思われる。

現状の税理士会では、その会自体の運営において、設立や会則について財務大臣の認可が必要とされ、総会の決議、役員就任及び退任に関しては財務大臣に報告する必要がある、財務大臣により総会の決議を取り消されることがある。また財務大臣は税理士会からの報告を徴し、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も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とされており、ここまで財務大臣に多大な権限を与えられ管理されている税理士会自体に果たして独立性は担保されているのであろうか。申告納税制度の担い手としての役割を求められる税理士が所属する税理士会が財務大臣のもと一元的に管理されている現状では、果たして税理士は民主的な租税システムとして担い手として機能するかについては疑問符を付けざるをえないと考えられる。

また、税理士会に求められる役割のうち税理士に対する指導、連絡及び監督についても、その求められる役割に対して税理士会の持つ権限は、弁護士会に比べるとあまりにも少ないと考えられる。税理士法第39条では、税理士は、所属税理士会及び日本税理士会連合会の会則を守らなければならないとされているが、その税理士を管理する上で国税庁長官には、税理士法第55条において国税庁長官は税理士業務の適正な運営を確保するため必要があるときは、税理士又は税理士法人から報告を徴し、又は当該職員をして税理士又は税理士法人に質問し、若しくはその業務に関する帳簿書類を検査させることができると権限を与えられているが、税理士会においては税理士法には規定がなく、会則上で質問検査権を付与しているにすぎない。また、質問検査の結果、税理士に税理士業務上の問題があった場合、税理士会ができることは税理士法第47条に基づき財務大臣にその旨を通知することであり、これは税理士会特有の権限ではなく、何人にもあたえられた権限である。

それに比べて弁護士会は独自で質問検査権と有し、独自で懲戒処分をすることができている。一概に税理士会だけが税理士を懲戒処分できるべきといった考えは、その組織自体の情報公開能力、運営能力に左右されるところがあり、場合によっては独善的な運用で懲戒処分や組織運用がされてしまうおそれがある。しかしながら、果たして民主的な租税システムである申告納税制度の担い手である税理士及びそれを管理する税理士会の独立性や権限が現状のままで十分なのであろうか。すべての管理を財務大臣及び国税庁にゆだねられている現状では、個々の税理士が国税庁に所属すれば足ることであり、税理士会の存在意義に重要性を見出せない。ただし、個々の税理士が国税庁に所属するような形態になれ

ば納税者の権利擁護は十分に図れないと思われる。

今後の税理士会の運営上の独立性及び税理士を管理するための権限の獲得は、日本における民主的な租税システムの確立のために重要なファクターを担っていると考えられる。

《参考文献》

- ・日本税理士会連合会編（2008）『新税理士法〔三訂版〕』税務経理協会
- ・坂田純一（2003）日本税理士会連合会編『実践税理士法』中央経済社
- ・近畿税理士会制度部（2012）『図解&条文解説 税理士法』清文社

Bチーム 無償独占

目次

はじめに

第1節 あらためて無償独占を考える

第2節 なぜ今、無償独占か

第1章 無償独占の成り立ち

第1節 無償独占の意義

第2節 無償独占の歴史

第3節 税理士制度の歴史

第2章 無償独占の必要性

第1節 税務を業として行う者の公共的責任

第2節 税務代理

第3節 税務書類の作成

第4節 税務相談

第5節 まとめ

第3章 有償独占の問題点

第1節 有償独占が求められてきた背景

第2節 無資格者の税務行為の現状

第3節 無資格者が税務行為を行うことの是非

第4節 給与所得者等に対する一部有償独占要求について

おわりに

附章 税理士のこれから

第1節 税務支援事業の徹底

第2節 租税教育の充実

第3節 「無償独占」と使命

はじめに

第1節 あらためて無償独占を考える

今年度制度部では、無償独占について考えることをテーマとして選び1年間勉強することにした。無償独占はこれまでも幾度となく先輩税理士諸氏において考察を加えられてきたところであるが、登録まもない税理士の中には、あまり考えたことがないという者が少なくないのも事実である。税理士試験で無償独占を問われるわけではないし、登録後もじっくり考える機会などそうはないからだ。

しかしながら、税理士という職業において無償独占の持つ意味は、決して小さくない。タダであっても税理士以外の者は税理士業務を行えない、というのは規制としてはかなり強力な排他性をもった規制である。そのような規制の中にある税理士業界は、市場主義の観点から見た場合、いつ攻撃的的となってもおかしくない。既得権益、業界保護と痛烈な批判を受けるだろう。しかし、それでも無償独占であり続けているということは、それ相応の理由があるからだ。それを学ぶことは、すなわち税理士という職業を学ぶことである。無償独占について何の疑問も持たず、ただ盲目的に受け入れて業務を行うことは、税理士という職業の重要な一側面を見落としていると言える。

さらには公的に専門家として認められた職にあたる者であれば、己の職業が社会の中でどのような職責を担っており、どのような役割を求められているかを、常に意識し続けなければならぬ。社会における役割を果たしていくことは、自身のやりがいにもつながる。逆に社会からの要請に応えられなくなれば、専門家はその存在意義すら問われかねない。無償独占はそんな専門家としての税理士の役割に密接に関係する。

これは無償独占を考えることは、税理士法1条を考えることにもつながることを意味する。1条に税理士は「独立した公正な立場において」「納税義務の適正な実現を図る」ことを使命とし、税理士は社会から公共的役割が期待されるとされる。無償独占も、税理士の公共的役割からなる側面が多分にあり、無償独占を考えるときは、おりにふれて1条に立ち返るべきといえよう。税理士が期待される公共的役割に私たちはどう応えていくべきか。そもそも公共的役割とは何か。今一度、考えてみても悪くはないのではないだろうか。

また、無償独占について考えてみることは、税理士としての職業観を形成するうえでも意義のあることではないだろうか。あるべき税理士の姿、なりたい税理士像を描くときに、今の税理士制度において税理士とは、ということを考えることがその第一歩になるはずだ。

無論、無償独占を批判的に捉える姿勢も忘れてはならないだろう。何が何でも無償独占ありきでは、重要なことを見逃してしまう恐れがあるし、何より業界エゴとの批判は免れない。客観的な視野をもって検討することは必要不可欠だ。その上で無償独占の意義をあらためて考えたい。

第2節 なぜ今、無償独占か

折しも昨今、税理士制度に関わる2つの動きが起こったことも、無償独占を考える契機となった。TPPの問題と税理士法改正に向けた動きである。

まず一つ目のTPPの問題については、農業や製造業、保険といったものが話題になることが多いが、税理士も無関係ではない。TPPで交渉が行われている分野の中に越境サービス分野があり、ここでは他国の資格・免許を相互に認め合うこと（相互承認）が検討されるとされた。これは外国の弁護士、公認会計士が相互承認により日本で弁護士、公認会計士として活動できることを認めるもので、これが認められると、外国の弁護士、公認会計士がそれぞれ日本で登録し、その結果自動資格付与により税理士としても活動できることになるのではないかと懸念される。現時点では資格の相互承認については議論されていないとされるが、今後の議論の行方を注視しなければならない。

また、税務サービスの市場開放についてはTPPだけに限らず、今後FTAなどでも議論される可能性はあり、海外との経済連携と税理士業務は決して無関係ではないことを肝に銘ずる必要がある。実際、韓国では米韓FTAの締結が税務士法の改正につながっている。

海外から、税務・会計サービスの解放を求められれば、税理士法52条の業務独占規定が見直しの対象になり、無償独占は当然揺らぐことになる。このような税理士制度と規制緩和の問題は、これまでも議論となってきたが、TPPの問題は、税務は決して国内問題にとどまらないということを知らしめることになったのである。

もう一つの税理士法改正については、改正に向けた取り組みが行われる中で、日税連により「税理士法に関する改正要望書」がとりまとめられたことである。税理士の資格に関する規定（弁護士・公認会計士の自動資格付与の問題）がもっとも注目を集めるところであるが、他にも、税務援助の法定化や臨税制度の見直しなど無償独占に関わる項目があげられ、今の税理士制度の根幹に無償独占があるということを強く認識させられた。

税理士法という税理士制度そのものに関わる法改正が行われようとする中、何をどう変えようとしているか、変えることでどうなるのかを我々はしっかりと認識しなければなるまい。そのためにはまず現行をきちんと理解し、その問題点を把握する必要がある。基本的なことではあるが、歴史を学び、今を正しく理解することなしには、これからを考えることなどできない。

無償独占がどのようにして、なぜできて、これからも含めこの無償独占と税理士制度の関係をどう捉えていくべきなのか。著しく変化する社会にあって、国民・納税者からの信頼に応え続けていくために、税理士の不断の努力が不可欠であるのは言うまでもない。その上で、無償独占についてその有用性、あるいは弊害を含めあらためてその意義を考え検討したい。

第1章 無償独占の成り立ち

第1節 無償独占の意義

まず、「無償独占」とは何であろうか。それは税理士法において下記のように定義されている。

(1) 業務独占

税理士法52条（税理士業務の制限）

税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない。

(2) 名称独占

税理士法53条（名称の使用制限）

税理士でない者は、税理士若しくは税理士事務所又はこれらに類似する名称を用いてはならない

- 2 税理士法人でない者は、税理士法人又はこれに類似する名称を用いてはならない。
- 3 税理士会及び日本税理士会連合会でない団体は、税理士会若しくは日本税理士会連合会又はこれらに類似する名称を用いてはならない。
- 4 前3項の規定は、税理士又は税理士法人でない者並びに税理士会及び日本税理士会連合会でない団体が他の法律の規定により認められた名称を用いることを妨げるものと解してはならない。

(3) 税理士の業務とは

税理士法2条（税理士の業務）

税理士は、他人の求めに応じ、租税（印紙税、登録免許税、関税、法定外普通税、法定外目的税その他の政令で定めるものを除く。以下同じ。）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（税務官公署（税関官署を除くものとし、国税不服審判所を含むものとする。以下同じ。）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（これらに準ずるものとして政令で定める行為を含むものとし、酒税法第二章の規定に係る申告、申請及び不服申立てを除くものとする。以下「申告等」という。）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（次号の税務書類の作成にとどまるものを除く。）をいう。）
- 二 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（その作成に代えて電磁的記録（電子的方式、磁気的方式その他の人の知覚によっては認識することができない方式で作られる記録であって、電子計算機による情報処理の用に供されるものをいう。第三十四条において同じ。）を作成する場合における当該電磁的記録を含む。以下同じ。）で財務省令において定めるもの（以下「申告書等」という。）を作成することをいう。）

- 三 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（国税通則法第二条第六号イからへまでに掲げる事項及び地方税に係るこれらに相当するものをいう。以下同じ。）の計算に関する事項について相談に応ずることをいう。）
- 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。

税理士法基本通達

（税理士業務）

- 2 - 1 税理士法（以下「法」という。）第2条に規定する「税理士業務」とは、同条第1項各号に掲げる事務を行うことを業とする場合の当該事務をいうものとする。この場合において、「業とする」とは、同項各号に掲げる事務を反復継続して行い、又は反復継続して行う意思をもって行うことをいい、必ずしも有償であることを要しないものとし、国税又は地方税に関する行政事務に従事する者がその事務を遂行するために必要な限度においてこれらの事務を行う場合には、これに該当しないものとする。

税理士だけでなく、このようなことが定められているのが業務独占資格という。業務独占資格とは、特定の業務に際して、特定の資格の免許、免状等を取得しているもののみが従事可能で、資格がなければその業務を行うことが禁止されている資格。

広義には自動車の運転免許等も含まれ、特定の職能を表す資格の場合は名称も独占することが多い。

有償で業務のみが独占となる場合には、有償独占というが、税理士は「無償独占」となる（他には医師、建築士、司法書士、土地家屋調査士、薬剤師等）。

資格制度にはそれぞれの趣旨があるが、いずれも、特別な知識、能力及び経験を要する専門的な業務について、その資格要件及び業務範囲等を法令により規定し、その資格者当該業務の独占権を付与することとしている。

税理士制度については、税理士業務の社会公共的役割を重視し、無資格者が税務業務を行うことにより、納税者が不測の損害を被ることのないように保護するために設けられている、とされている。

つまり、税理士の無償独占とは、たとえ無償であっても税理士又は税理士法人以外の者は税理士業務を行ってはならない、ということである。

第2節 無償独占の歴史

なぜ、税理士法において無償独占が定義されているか、それは税理士法の成立以前に遡る必要がある。税理士制度の成り立ちとその歴史が無償独占の起源にある。

そもそも、「税理士」とは国民の要請により自然発生したと考えられる。また、国家を支えるための運営費用である税金、そして税金を徴収すべき根拠たる税制。「官」「民」両者の思惑が今日における税理士制度を作り上げてきたといえる。

その中の一つの思惑が「無償独占」である。行政においては脱税行為や不当な訴訟の横行を防止するため、また、民間においては無資格者が税務業務を行うことにより納税者が不測の損害を被ることのないように保護するために設けられていると考えられる。

第3節 税理士制度の歴史

(1) 税理士の起源

税理士の発祥は、遠く明治時代に遡り、国家機関からの要請ではなく、国民（納税者）側の要請によって自然発生的に誕生したものであるとされている。

明治22年には大日本帝国憲法が発布され、同21条において国民に納税義務が課せられることとなり、また、同年制定の国税徴収法や国税滞納処分法等により国の徴税機構が着実に整備されつつあった。

明治27年～28年の日清戦争以後、我が国は富国強兵の国策を一層進めこのための軍備増強財源のほとんどを増税で賄うようになった。明治29年には営業税が創設され、商工業者に重い負担を強いる税とされた。この営業税法には業種や売上金額等の課税標準の届出義務や帳簿の記帳義務が課され、税務職員の質問検査権も合わせて規定された。この質問検査権に基づく税務職員の調査が、今日の直接税における税務調査の始まりといわれている。

営業税の創設に伴い、同年11月には大蔵省主税局管理下の税務管理局が全国23箇所を設置され、さらにその傘下として520の税務署が誕生した。現在の国税庁、国税局は昭和24年6月に発足したものであるが、この時の税務機構が引き継がれたといわれ

ている。

明治37年日露戦争の勃発に伴い、戦費調達必要から非常特別法が帝国議会で成立したが、この税法は、施行を容易にし、専ら税収獲得を目的とする政策立法であり、現在の租税特別措置法の原型ともいえるものであった。

このように、課税、徴収の中央集権化が整い、かつ租税負担が商工業者などに拡大していく中で、主に関西地方の商工業者が、退職税務官吏や会計に素養のある者に対し個別に税の相談を持ちかけ、営業税などの申告を依頼するようになった。

税理士のルーツは、こうした納税者の要請に応えるため、税務の代理業務を専門的に行う職業群が発生したことをもって始まりとしている。

(2) 計理士法の制定

一方、計理士制度の独立運動は、大正3年から一部の職業会計人により進められていた。昭和に入り、2年に計理士法が制定され、わが国で初めて職業会計人が法制化された。

当時の税務代弁者の多くの者がこの計理士の資格を取得したようであるが、しかしながら、称号の独占を唱える以外に特別の権限も、保護もされていなかった計理士の実際の収入は、計理士の業務（会計に関する検査、調査、鑑定、証明書、計算、整理又は立案）のそれよりも、税務代弁業の業務から得るもののほうにウェートが大きかった。

(3) 税務代理士法の制定

昭和16年太平洋戦争が勃発し、国家予算は膨大な軍事費により増加せざるを得ず、その財源に充当する必要から大增税を余儀なくされた。

「租税攻勢」という新語が生まれるほどの租税法の相次ぐ大改正により、税制はますます複雑になっていった。商工業者にとっては税務に関する専門知識が一層必要となったため、この時期、それらの税務の相談に応じ、その代理を行う税務代理業者が続出したのは必然的結果であったといえる。

こうした時代背景の中、税務当局は、税務代理業者に関する基本法を制定して、その資格を許可制に改める必要性を痛感していた。時あたかも税務代理士法の法制化運動が、関西を拠点として全国的に起きていたことも幸いしたようである。

政府は官民一体の思惑にたいし税務代理業者の資格を限定し、税務当局の監督に服させて、税務行政の円滑な運営に資するため、軍部の強力な要請を挺した、「税務代理法」が提出され1ヶ月未満の短期間で成立した。

法制度として認知する代わりに、専ら、税務行政の円滑な執行に奉仕する徴税の下請機関としての役割を与えたところに特徴があるといわれている。

(4) 税理士法の制定

シャープ勧告が税務代理士制度の是正を勧告したことを受け、新たな「税理士制度」創設のため、その基本法たる「税理士法」が昭和26年3月30日議員提案で国会に上程され同年可決公布された。

新法は税務代理の名称を「税理士」と改称し、新たに試験制度を導入したものであった。さらに、税務に関する専門家としての資質を向上させるとともに、納税義務者の信頼と国家の期待に応えて、租税負担の適正化を図りつつ、申告納税制度の適切な発展に資することを目的としたものであった。

(5) 税理士法改正の動き

昭和31年改正

昭和31年6月、税理士の業務運営の適正を図る見地から税理士法改正が行われた。この改正の背景には、税務職員及び計理士、一定の条件を付し税理士となる資格を与えるための便宜的措置を重視して行われたものである。

また、この時導入された特別試験制度は、昭和63年3月31日に廃止されるまで約30年の間もっぱら税務官吏の救済手段として利用されて、一般試験合格者よりはるかに多い合格者を排出することとなった。

昭和36年改正

政府は、税理士法施行以来の税理士制度運営の経験に顧みて、税理士のあり方その他税理士制度全般について根本的な検討を加える方針であったが、そのなお日時を要するとして、税理士会が改正要望を行っていたにもかかわらず、抜本的法改正を先送りとした。昭和36年改正は、前回改正の試験適用期限が昭和36年6月に到来するためその期限をとりあえず延長するといった内容のものとなった。

昭和55年改正

日本税理士会連合会は、廃案運動等の結果から、これまでの改正は余りにも立法当局に頼りきっていたことが法改正を困難とならしめてきたと認識し「発想の転換を図るべき」と総括した。

日本税理士会連合会は、税制審議会及び税理士制度調査会を設置し、広く識者を招聘して審議を極めるという手法をとった。

その後政府等との折衝が始められ、昭和55年やっと、第1条の税理士の使命に「申告納税制度の理念にそって」の挿入修正が行われ成立した。

平成13年改正

日本税理士会連合会は、平成元年の頃から各税理士会等の意見を聴取するなどして、税理士法改正問題を検討し始めた。

日本税理士会連合会制度部は、幾度かの各税理士会の意見を聴取し検討を重ねた結果、平成7年10月税理士法改正に関する意見（タタキ台）を公表した。

また政府においても平成9年12月行政改革委員会の規制緩和策として最終意見取りまとめを受け、平成10年を初年度とする「規制緩和推進3か年計画」を閣議決定した。

「最終意見」には、職業専門家である士業の業務独占規定については、当該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と捉え、「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国民が判断した場合、無資格者が法律上の規律に服さないことを承知の上で国民の自己責任で、そうした者に依頼すればよいのではないか」等、初めて独占資格の規制緩和に踏み込んだ指摘を行った。

この規制改革の流れは平成13年法改正に多大な影響を与えており、「税務訴訟における出廷陳述権」「受験資格要件」「試験科目の一部免除」「法人制度の創設」等は、その中でも代表的な項目となった。

第2章 無償独占の必要性

第1節 税務を業として行う者の公共的責任

税理士の無償独占業務はなぜ必要なのか？という問いは、言い換えれば、現在の「税理士業務（税理士法2条1項）」にある税務について、「業とする」者を、有償無償にかかわらず、なぜ税理士に限定しているのか？ということである。

「業とする」とは、同種の行為を反復的・継続的に行うこと（反復的・継続的に行うことが予定されていれば、1回目に行うときもあたる）をいい、税理士法基本通達2-1は「...必ずしも有償であることを要しないものとし...」と規定している。また、「業とする」ことについて、税理士法52条は「税理士又は税理士法人でない者は、...税理士業務を行ってはならない」と規定している。しかし、税理士以外の者は無償提供であっても「税理士業務」にある税務を業とすることができない「その理由」は、その業務に携わる税理士自らが考えなければならない問題である。

現在の「税理士業務」は、税務代理、税務書類の作成、税務相談であるが、個々の業務の論点に移る前に、まずは、税務を業として行う者の公共的責任から「税理士の使命」に着目し、関税等一部の租税事務を除く大部分の税務を税理士の独占業務とする必要性について考えていきたい。

税理士法1条の「税理士の使命」は、独占業務を規定する条文ではないが、税理士業

務を行うにあたっては倫理的行動規範となる条文で、税務専門家として業を行う者の在り方も示しており、仮に将来、現在の「税理士業務」が、税理士以外の者も業として行うことがあるとした場合、その者の公共的責任を考えるうえでも重要であると思われる。

現在の1条「税理士の使命」は、昭和26年制定時は「税理士の職責」として、「税理士は、中正な立場において、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を適正に実現し、納税に関する同義を高めるように努力しなければならない。」とされていた。その後、昭和55年の改正により、「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そって、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。」とされるに至った。

税理士の地位は、「中正な立場」から「独立した公正な立場」に変わり、納税義務の実現を図るための目的として「申告納税制度の理念にそって」が加えられるなど、付与された中立的な地位は、独立した税務専門家の地位になり、国民主体の納税制度が強調された表現に改正されたが、納税義務の実現を図るための責務ないし心構えとして「納税義務者の信頼にこたえ」ようとする使命の原型は、税理士法が制定される直前の「シャウプ勧告」に強い影響を受けていると思われる。

日本税制使節団（シャウプ使節団）による「日本の税制に関する報告書」（通称：シャウプ勧告）は、「世界で最もすぐれた税制を日本に構築する」という理想のもと、昭和24年GHQの要請によって、コロンビア大学教授シャウプを団長とする調査団が、政府、地方自治体の財政担当者、学者との懇談や、全国各地の視察を精力的にこなし、極めて短期間でまとめた膨大な報告書であった。

この勧告は、昭和22年以後の税の大改正により、所得税・法人税等について申告納税制度が採用され、民主的税務行政に資するため、当時、許可制度であった税務代理士とは別に、「納税者を代理する専門家」の必要性を示唆するものである。

昭和24年の第一次勧告においては、「適正な税務行政」の観点から、「…適正な税務行政を行うためには、納税者が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持つてしようとするれば、かかる専門家の一団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、租税法規並びに経理の手続きと方法により完全な知識をためすべきである」としている。

昭和25年の第二次勧告においては、「納税者の代理人」の観点から、「能率的な租税制度は、税務当局に対して納税者を代理する資格のある専門家の存在を必要とする。このような代理は、個人納税者に、その個々の事件において、税務行政上の誤謬に対し必要な保護を与える者である。加えるに、その専門家は、行政制度について見識のある批判を加える能力があるから、このような制度は、行政事務全般にわたる牽制として役立つのである」としている。

つまり、先進的で民主的な税制である申告納税制度の理念を実現するためには、納税者の税務を業とすることは、納税者の権利を保護することと不可分であると考え、税務当局に対して納税者を代理する資格のある専門家が必要であるとし、その者は、少なくとも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持っており、租税法規並びに経理の手續と方法により完全な知識を試された税務の専門家集団で、個人納税者にその個々の事件において、税務行政上の誤謬に対し必要な保護を与えることで、納税者の信頼にこたえることができ、かつ、納税義務の適正な実現を図ることができなければならないとしているといえる。

このことは、現在の独占業務が、適正な税務行政と納税者の代理人の両方の観点から、税務専門家としてふさわしい能力を持つ集団のみを試験資格として法制度化した結果、独占するに至ったと考えるべきであり、単なる税務行政の下請機関として特権階級的に付与されたものでないことを示している。

加えて、昭和55年の改正により「独立した公正な立場」を法制度の中で「使命」として表明したことは重要で、専門家として租税に関する権利義務の主体的な立場を獲得し、納税者の代理人として税務行政から納税者の権利を保護しつつも、納税義務の適正な実現を図るものとしてあらねばならないという公共的責任が明確なものとなった。

法制度により自らの立場について緊張を強いられる機会が無い自称税務専門家が、果たしてこのような公共的責任を負うことができるのだろうか。このことは提供される税務が有償無償であるかは判断基準としない問題であると思われる。

税理士制度は、歴史的に悪質な税務代弁業者の取締りに端を発し、税務を業として行う者の公共的「使命」の表明に至るまで発展を遂げた。国あるいは納税者のいずれかの立場に寄り添い、自らの経済利益のため税務を行う者の登場は常に危惧され続けた問題である。国民の遵法精神は戦後当時よりも向上しているのは間違いないが、再び脱税指南等が横行し、税務が社会的信用を失った場合には、国民全体が重大な損失を被ることになる。

納税者と税務行政のいずれからも独立し、いずれにも資する役割は非常に重要で、仮に将来、現在の「税理士業務」が、税理士以外の者も業として行うことがあるとした場合においても、その者の公共的責任として求められるものであり、それが不可能である状況下においては、現在「税理士業務」とされている税務は引き続き税理士の無償独占業務とすべきである。

第2節 税務代理

税務代理とは、「税務官公署に対する租税に関する法令もしくは行政不服審査法の規定に基づく申告、申請、請求もしくは不服申立てについて、または当該申告等もしくは税務官公署の調査もしくは処分に関し税務官公署に対してする主張もしくは陳述につき、代理し、または代行することをいう。」(税理士法2条1項1号)

この税務代理は、納税者の権利を保護する観点から、独占業務のうち最も重要な税務であるといえる。

納税者の税務を代理・代行する場合、課税庁の立場と納税者の立場のいずれの立場でもない、納税義務の適正な実現を図る中立的な立場が必要とされることは明らかであるが、加えて、法解釈や課税事実の認定が課税庁の立場と納税者の立場とに大きく分かれた場合、納税者の申告・主張等に正当性がある場合には、納税者の権利の保護を積極的に実践して、代理・代行を果たさなければならない。

税務代理を行う者は、その実践のため中立的な立場に加え、租税に関する法律家として、租税法解釈の独立性も兼ね備えている必要がある。

松沢智教授は、その著書『税理士の職務と責任』で、税理士の法律家として役割を強調し、次のように述べている。

「『税理士は誰のためにあるのか』といえは、委嘱者たる納税者のために行動すべきではあるが、しかし、委嘱者ともある程度の間隔を置いて、良心に従い客観的に物事を判断し、『租税正義』を基礎に、租税法を法律としての視点から正しく解釈し、納税者をして適正な納税義務を実現させることに税理士の使命がある。しかも、法改正により『中正な立場』から『独立した公正な立場』へと発展したことは、そこに自らの判断において、積極的に行動し、権利義務の主體的な地位を獲得したことを意味する。これがまさにプロフェッションとしての『法律家』としての仕事なのである。」ⁱ

この「法律家」としての立場は、「国民主権主義的租税観」に基づくもので、常に納税者の側から財産権の擁護をする弁護士の立場ではないが、納税者の権利の保護を重要な役割とすることと矛盾しない。この独立した「法律家」としての役割は、税務代理を行う者にとって重要な役割であり、有償無償に関わらず求められるべき役割である。

租税法の解釈や課税事実の認定が自明で疑問の余地が無い場合には、課税庁と納税者の判断は同じ結論に達するため、納税者は事務的な煩雑さ以外に代理・代行を依頼する必要がない。しかし、多くの場合、自明でない問題が含まれるため依頼する。

特に税務調査において、通達等による既定解釈により課税を推し進めたがる課税庁とそれを不服とする納税者とで立場が対立した場合には、不当な納税額の増大を恐れる納税者の側に立ち、納税者の権利の保護をする者はどうしても必要になる。

また、税務代理については、法律の解釈・適用の不明瞭な部分に関わる申告や主張等の代理を放棄するような代理能力の低い無資格者などに依頼した場合、納税者の権利が著しく侵害される危険性があるので、有償無償にかかわらず、租税の法律家として高度な専門性が担保された税理士に依頼すべきである。

法律家として通達等に拘束されない自ら正しいと信じる法解釈を行いつつ、租税に関

ⁱ 【書籍】松沢智著『税理士の職務と責任 第三版』pp.2-3

する法令に規定された納税義務の適正な実現を図る役割は、税務の専門家である税理士以外に期待するのは難しく、よって税務代理は税理士の無償独占業務とすべきである。

第3節 税務書類の作成

税務書類の作成とは、「税務官公署に対する申告等に係る申告書等を作成することをいう。」(税理士法2条1項2号)

「この場合、『作成する』とは、自己の判断に基づいて作成することをいい、単なる代書は含まれない。」(税理士法基本通達2-5)

この税務書類の作成は、納税者が自らの能力では申告書等を作成することができない場合などに依頼する税務である。

我が国の納税制度は、憲法に定めた「納税の義務」を達成するために「国民＝納税者」が主体的に行動する申告納税制度を採用している。この制度は、租税について、納税者自らが申告を行い、税額を確定させ、確定した税額を自ら納付することを原則としていることから、税務書類の作成は、その補完的役割を担う税務であり、作成した申告書等に基づき納税を行うため、租税債権債務の大小に直接影響を及ぼす重要な税務であることから独占業務であると思われる。

申告納税制度の趣旨からも、納税者が申告をしないこと等により、課税庁の処分では税額が確定することは望ましくない。

また、所得税・法人税等の申告書を作成する場合、その過程において書類作成行為のみに終始することは難しく、課税標準等の計算根拠に不明な点が発生した場合、納税者は作成者に課税事実の判定等を相談しつつ進めることが多いことから、税務相談能力の高さも要求される。したがって、納税者と課税庁に代わって、納税者個々の税務事案に対応しつつ、申告書等を作成することができる専門家がどうしても必要になる。

また、我が国の場合、納税者の多くが給与所得者(サラリーマン等)であり、源泉徴収制度と年末調整で所得税の精算が完結してしまうため、申告書の作成を実際に行わない者が多く存在する現状がある。

納税者の租税に対する意識の高さは、必ずしも申告書作成の経験に依存するものではないが、申告納税制度を採用しながらも、年末調整や申告不要制度の充実により、全就業者数に占める確定申告者数の割合は小さく、租税教育も遅れがちな我が国で、税務書類の作成を有償独占業務にした場合、申告書等の作成に馴染みのない多くの納税者は、土地等の譲渡や相続の発生等、計算が複雑で多額の納税が予測される申告書の作成についても、無償であることを優先させ、税務書類の作成能力が低い無資格者などに依頼し、重大な損失を被る危険性がある。

申告書等を作成する機会がない多くの納税者にとって、申告書等の作成依頼の目安として、税務専門家として名称が独占された税理士が用意されていることは公共的であり、

納税者自らが税額を計算し申告書を作成するように設計されている申告納税制度の指導的・補完的役割を、税務相談の専門性も担保された者に限定する点においても、税務書類の作成は税理士の無償独占業務とすべきである。

第4節 税務相談

税務相談とは「税務官公署に対する申告等、税務官公署に対してする主張もしくは陳述または申告書等の作成に関して、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じることをいう。」(税理士法2条1項3号)

「この場合、『相談に応じる』とは、具体的な質問に対して答弁し、指示または意見を表明することをいうとされている。」(税理士法基本通達2-6)

この税務相談は、納税者から具体的な税務事案の応答を求められた場合において、租税知識や税務経験の乏しい回答者の誤った応答から不利益を被ることが無いように、納税者を保護する観点から独占業務であると思われる。

一般に、税理士は、納税者と顧問委嘱契約等を結んだ場合、税務相談は必要に応じて行き、その結果を税務代理や税務書類の作成に関連させることを一連の業務としている。

税務代理や税務書類の作成は、その税務に誤りがある場合、課税庁による管理が比較的容易であるが、税務相談は、相談の結果を受けた後、納税者自らが相談結果に基づいて申告等をした場合、回答者の誤った判断が表出しない場合が多いので、特に注意が必要な業務である。

税務相談は、「相談」という性質上、税務事案の十分な検証が行われなまま終了する場合や口頭により応答する場合も多く、応答が抽象的であいまいなものになりがちで、税務相談を有償独占業務にした場合、十分な対応能力がないにもかかわらず、営利目的ではない(有償ではない)が本業に関わるとして、その税務判断が正しいかどうかの検証もないまま気軽に回答してしまう危険性が極めて高い。

相談の内容は多岐にわたるが、多くの場合、相談を受けた税務事案については、仮定の計算例のみで対応することは難しく、租税知識や税務経験に基づいて、税額を確定させるため課税標準や納付すべき税額等の具体的な計算方法を示すことになる。

特に将来の税務事案で多額の納税が予測される場合については、その応答には高度な専門性が必要とされる反面、税務書類の作成を納税者が行う場合で、回答者が相談能力の低い無資格者などであった場合、十分な応答を確認しないまま、誤った計算等で税額を納付し、後に重大な損失を被る危険性がある。

実際の相談現場においては、様々な税務事案が持ち込まれることから、それらの事案に対して十分な応答をするには、租税について幅広い知識と高い専門性を備えた税理士でなければ対応できないため、よって税務相談は税理士の無償独占業務とすべきである。

第5節 まとめ

以上、第1節では、現在の「税理士業務」とされている税務をなぜ税理士のみ限定しているのかを、「税理士の使命」に着目し、税務を業として行う者の公共的責任から考え、第2節以降は、「税務代理」、「税務書類の作成」、「税務相談」について、それぞれの業務が持つ専門性・危険性に着目して無償独占業務の必要性を考えてきたが、いずれの業務においても「無償独占業務とすべき」という結論に至った。

税理士の無償独占業務を単に税務行政から与えられた既得権益としてとらえ、これを守ることばかり考えると、自由競争主義・市場開放を是とする規制緩和推進論者と正面から対峙することになり、また、税理士の業務のうち特に公共性の高い税務支援についても、独占分野であることを理由に使役労働的な扱いを受けることになる。

税務を業とする者は、納税者の代理人として納税者の権利を保護するため、税務の専門家として高い能力を有していなければならない。また、納税義務の適正な実現を図ることは、税収面から国を形作るという公共性の高い役割を担うことでもあり、有償無償を問わず、公共的責任が生じることとなる。

税務に関する専門家たりうることを試験資格により証明し、独立した公正な立場で納税者の信頼にこたえつつ、納税義務の適正な実現を図ることを自らの使命として表明した税理士であるからこそ、公共的側面から独占業務化する他なかった税務の責任を全うすることができるのである。

第3章 有償独占の問題点

第1節 有償独占が求められてきた背景

平成9年12月、業務独占資格に関する規制緩和を促す、行政改革委員会が公表した最終意見には、次のような記述がなされていた。

「資格制度の業務独占規定により、特権意識を持った有資格者が特殊なムラ社会を形成し、競争を排除し、サービスの質の低下と価格の高止まりを招くので、自由競争を促進するために、無資格者にも市場を開放し、国民の自己責任原則に基づく市場原理を導入すべきである。」

また、他方では、納税者主権を標榜する有識者からは、自主申告納税の推進の立場から、税務支援に携わる無償のボランティアに小規模事業主等の申告をまかせてはどうかという声もある。

その声を後押しするかのよう、実際のところ税理士法2条1項で規定されている「税務代理」、「税務書類の作成」、「税務相談」のうち、後の二つについては、実質的には、無資格者がすでに行っているケースもかなりある。このことについては、次節でふれることとする。

第3節ではそういった現状を踏まえて、無償独占につき堅持されるべきなのかを検証していく。

第2節 無資格者の税務行為の現状

(1) 「臨税」制度

税理士法50条で、確定申告の期間につき二か月の範囲内で税理士以外の者が無報酬で申告書等の作成や税務相談に応じることができるとされている。ちなみに、「臨税」は、自治体職員、民法法人（社団法人、財団法人）の職員、農協、漁協などの事業協同組合の職員、商工会の職員などにその許可が与えられ、税務行為に携わっている。「臨税」には、大きく分類して、市町村臨税と、団体臨税に分類することができる。

市町村臨税については、年金所得者など、還付申告が殆どであり、所得の捕捉が容易である。

一方、団体臨税は、農協などの組合員の申告を、組合の専従職員が行うものであり、所得の捕捉がある程度、納税者の自主性に委ねられる。また、事業所得の計算にあたって、在庫管理や原価計算など会計の知識や、所得税の知識が求められる。団体臨税の問題点をあげるならば、前述のように、一定の、会計、税務の知識が必要であるにもかかわらず、職員にその素養が試されていないことがまずあげられる。ほかに、申告そのものは無償でも、ひとつのパッケージで組合費や会費を徴収しているので、広い意味では有償といえる。さらに、組合の専従職員は、組合員の組合費によって支えられているので、組合員に対しては独立しているとはいえず、このことは適正な監査、申告の阻害要因となりうる。

(2) 年末調整

給与等の支払者がその年最後に給与等の支払をする際、それぞれ給与等の支払を受ける者の所得税の年税額を計算し、毎月給与等から別表に基づき天引きしてきた源泉所得税との差額を調整することをいう。この制度により、多くの給与所得者は、自主的に自らの所得を申告し、納税する権利が奪われており、企業としても、税務行為を法律で強制的に肩代わりされているといえることができる。

給与等の支払者が、自ら他人の税金を計算することについては、給与等の支払者が源泉徴収義務者という納税者本人なので、現行法上問題はないが、給与計算について給与等の支払者でも税理士でもない第三者にアウトソーシングした場合に、当該第三者が年末調整をした場合には、問題である。

(3) 無料相談会

銀行や不動産業者が資産家に対して無償で行う、相続税のシミュレーションや、保険会社、保険外交員、ファイナンシャルプランナーが行う定期保険、がん保険の節税シミュレーションなどは日常的に行われているが、これは、税務相談そのものであるといえる。

第3節 無資格者が税務行為を行うことの是非

第1節でふれた、規制緩和の要望で、納税者が自己責任で、無償で無資格者に税務行為を依頼するのか、有償で税理士に依頼するのかを判断させるべきである、それが納税者の権利だとする論調について、意見を述べたい。

まず、納税者の立場から考察したい。普段、申告業務と縁のない納税者が必要な税務行為は、小さいものだと年金、医療費の還付申告、住宅借入金等特別控除の申告、大きいものだと、住宅の買い替えや相続など、専門的な知識のいるものが考えられる。このときに、普段税務申告と縁がない納税者は、誰を選んでよいか、という判断をする術がない。なんらの規制を設けることなく無資格者の参入を認めると、納税者にとっては、普段接する機会が多い相談相手のすすめるまま、無資格者に税務行為の依頼をした結果、十分な知識や経験のない無資格者の税務行為により、結果的に納税者に不利益をもたらすことが考えられる。また、税務申告が仮に適正であったとしても、営利を目的とする無資格者が無償で税務行為を行うということは、税務行為以外の付随業務に利潤を求め、結果的に納税者が不当な損失を蒙ることも考えられる。加えて、国家から、資格を与えられているわけではない無資格者には、問題が起こった時には責任を問うことができず、納税者の自己責任となる。

納税者に、信頼できる税理士かそうでない者かの判断基準がないまま、自己責任として安易に納税者に税務行為を代行させる者を選択させるのは、結果的に税務行政に混乱を与える可能性があると思われる。やはり、税務相談の段階から、「独立した、公正な立場である」税理士が責任を持って税務行為に携わるべきである。

次に、国家の立場から考察する。国家の側からすると、税理士会を通じて監督下におくことができる税理士に税理士業務を独占させておくほうが、適正な申告がなされて、所得の捕捉や税収の増加に寄与すると考えられる。監督下におくことができない無資格者に、税務行為を認めることは、それらの者の作成した申告書には、租税法のルールから逸脱し、不当に所得を低くした申告納税が行われる可能性があり、そうなると、税務調査などに、多くの人員が割かれることとなり、税収減と徴税コストが増大し、行政サービスの低下や、ひいては新たな増税につながる可能性もあり、税負担の公平性を著しく歪曲せしめる。そうならないためにも、税理士業務はやはり、税理士の無償独占を維持するほうがよいと思われる。

第4節 給与所得者等に対する一部有償独占要求について

給与所得者、年金所得者、小規模事業者については、事業規模に対して、税理士報酬が高すぎて、申告の補助を受けることができなくなるため、一定規模の納税者の申告については、無資格者にも門戸を開放すればよいのでは、という意見がある。

しかしながら、第3節でふれたように、納税者にとっては、どの者が、税務に関する専門的な知識を持っているかを判断できないことには変わりがない。

また、アメリカのように国民皆申告制度であれば、有資格者だけでは、税務申告の補助をする者の絶対数が足りないので、無償で税務申告の支援をするボランティアの存在が不可欠である。しかしながら、わが国においては、別表に見るように、就業者数6,257万人に対し、納税申告は607万人と全就業者の一割程度に過ぎない。また、不動産、事業所得者の合計数は260万人で、実質的に税理士がほぼ独占している法人申告の数276万件と遜色ない件数である。実際に、税理士による、無償による税務支援が行われており、無資格者に開放して混乱を招くことを考えれば、今までどおり税理士による無償独占でいいのではないか。

ところで、小規模事業者や、給与のみの申告だからといって、誰が税務業務を行っても、変わりがないかということ、特に納税者にとっては、そうとはいえない部分がある。

各地方自治体では、市民税の所得割で、保育園の託児料や、市営住宅の賃料が増減したり、国民健康保険料の減免が受けられたりするので、そのあたりの事情を勘案して、申告業務を行わないと、納税者に不利益をもたらす恐れがある。また、給付付き税額控除が導入されると、低所得者が不当な申告をすることにより、課税の公平を大きく損なう恐れがある。低所得者だからといって、みだりに税務の知識や経験が乏しい者が税務行為を行っていいというものではないのである。

申告・課税状況

【所得税の課税状況】

(平成23年分)

総人口	万人	12,806
就業者数		6,257
所得税の確定申告者数		2,185
所得者別内訳	還付申告	1,279
	納税申告	607
	事業所得者	154
	その他所得者	453
	不動産所得者	106
	給与所得者	230
	雑所得者	94
	上記以外	23

※ 「総人口」及び「就業者数」は、平成22年の計数です。

【法人数の状況・法人税の申告状況】

(平成22事務年度)

法人数	2,978千件
申告件数	2,762千件
申告割合	89.2%
黒字申告割合	25.2%
申告所得金額	361,836億円
申告欠損金額	208,969億円
税額	93,856億円

※ 法人数は、平成23年6月末現在の計数です。

< 国税庁HP 国税庁レポート 資料編「申告・課税状況」より抜粋 >

おわりに 税理士業務の無償独占は必要不可欠である

我々は、既得権益、業界保護との批判を受けながらも、無償独占の必要性を主張できるかどうかを本稿にて検証を重ねてきた。第1章では、税理士制度の成り立ちを振り返ることによって無償独占制度が確立されたことについてみてきた。第2章では、税理士業務を制度から考察し、高度な専門的知識を有する資格を認められ、また、税理士法1条「税理士の使命」により、公共的責任を与えられている税理士だからこそ、独立した公正な立場で税理士業務を行うことが可能であり、有償無償を問わずに、無資格者が携わるべきものではないことを示した。第3章では、現在、無資格者が税理士業務に携わっている現状を例示しつつ、無資格者が税理士業務をすることにつき社会的に懸念されることについて考察を深めた。結論として規模の大小を問わず、たとえ無償であっても、税理士資格を有しないものは税理士業務に携わるべきではないということである。

安易な規制緩和が社会的に害をもたらす事例として、運輸業界の例を挙げてみよう。雇用条件の悪化に伴い、求職者の質的悪化、過酷な労働条件、コンプライアンスよりコストが優先されたことにより、痛ましい死亡事故も増加している。

翻って、税理士業界を鑑みるに、規制緩和が声高に叫ばれていた平成9年当時は、会計、税務の電子化がはじまりだした頃で、税理士も導入にかなりのコストが必要であった。現在は、会計、税務につきオンラインやソフトウェアで安価に手に入るため、自主申告や無資格者の参入障壁は格段に低くなっている。また、確定申告時期に国税庁HPで所得税の申告ができるようになってきている。しかしながら、いくら自主申告とはいえ、会計、税務の知識がないまま、適正な税務申告ができるのであろうか？登山に最低限必要な装備の説明をせずに、アルプスの絶景の映像を見せて、登山をすすめるようなものではないだろうか？税務当局も電子申告推進の切り札として、導入をしたのであろうが、申告所得税の税収減と徴税コストの増大という代償を支払うことになりはしないかと心配である。

自主申告の手続が容易になっている今だからこそ、税理士業務が余人に代えられないものであるがゆえに、普段税務申告に馴染みのない納税者にとって、現状の税理士という存在が、身近で気軽に相談できる存在でなくてはならないのである。ところが、無資格者による税務行為がなくならないのは、いまだに、納税者にとって、税理士とそうでない者の区別がつかないため、身近な人を安易に頼ってしまうからである。今後、白色申告者の記帳義務化や、雇用情勢の悪化に伴い、事業所得の申告が増えることが予想されるなか、税務支援や租税教育を通じて、納税者と我々税理士の距離を縮める一層の努力が必要である。

附章 税理士のこれから

第3章では、「無償独占」が「有償独占」となった場合、国民たる納税者が混乱する恐れがあることを指摘した。

では、なぜ混乱するのであろうか。それは税理士の知名度、すなわち国民の認知度が依然として低い状態にあるからである。故に税理士は、今後、その認知度向上のため下記の3点を重点施策として取り組む必要がある。

第1節 税務支援事業の徹底

わが国の税務支援事業は、昭和55年に税理士会会則の絶対的記載事項として「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」が法定化されたことを受け、各単位税理士会が会則でその実施要項を定め実施したのが始まりである。

税務支援制度は、次の2つの制度から構築されている。

(1) 税理士の社会公共性(税務援助事業)

税理士又は税理士法人の関与のない事業所得者、不動産所得者及び雑所得者(年金受給者を除く)、前年分所得金額(専従者控除前又は青色特典控除前)が300万円以下の者など。

(2) 税理士の社会貢献(税務指導事業)

税理士又は税理士法人の関与のない者、給与所得者及び年金受給者で、税理士会が税務指導を必要と認めるもの。

上記のような税務支援事業は古い歴史を持つものであるが、元来、税務支援制度は税理士法の規定を逸脱し、政府・国税庁からの要請により消極的姿勢で実施してきたものである。また、その資金も政府・国税庁を拠りどころとしていた。

しかし、近年における還付申告者数の増加、かつ、社会経済の急速な多様化、複雑化、国際化の進展などに伴って、国民各層からより一層の利便性が要求されてきた。現在は、平成17年4月、税務援助事業の抜本的見直しに伴う「新時代における税務支援のあり方」の決定を受けて、「税理士会の会員は、その所属する税理士会が実施する税務支援に従事しなければならない。」と会則を改正し、従来に従事するよう努めなければならないとしていた努力義務を義務化に変更して対応している現状である。

そこで現在、税理士法の改正が行われようとしている。内容は「税務援助への従事を原則として義務化する。」というものである。つまり、会則で義務化されているものを税理士法の本法に格上げをすることを意味する。

そもそも税理士は自由業であり、委任契約を締結するか否かも自由である。つまり、受任の自由も同時に持ち合わせている。

しかしながら、税理士法が税理士以外の者に税理士業務を行わせないこととし、そのうえ税理士が受任は自由と主張すれば、税理士報酬を支払う能力に乏しい小規模事業者等が疎外されることになる。権利があれば義務があることは当然である。

結果として、小規模事業者等に対する税務援助事業は、納税者と我々税理士の距離を縮めることとなろう。

第2節 租税教育の充実

租税教育について、各機関の取り組み状況は次のように示されている。

(1) 政府の基本方針

平成23年度税制改正大綱の「納税環境整備」で、初めて「租税教育の充実」が示された。「特に、小中学校段階だけでなく、社会人となる手前の高等学校や大学等の段階における租税教育の充実や、租税教育を担う教員等に対する意識啓発について検討し、関係省庁及び民間団体が連携して取り組むこととします。」としている。

(2) 日本税理士会連合会の基本方針

「平成15年6月に作成した『租税教育（租税教室）導入マニュアル』以後、各税理士会の情報交換の場として『租税教育担当者会議』を平成16年より毎年実施しており、自会の悩みの解決場所として、あるいは他会の様子を知ることにより大きな刺激となって各会での活動を後押ししています。更に平成16年の高校生用テキストの発刊を皮切りに、平成17年に小学生用、平成18年に中学生用テキストを発刊し、平成19年にこれら3冊を1冊に集約しました。本テキストのCD-ROMには各税理士会が作成したテキスト、小学生用アニメ、やさしい税金教室や最新の実施要領等が収まっており、情報は満載ですⁱⁱ。」としている。

さらに、昨年4月に「租税教育推進部」を新たに創設し、支援体制の更なる充実を図りました。税理士法改正に関する改正要望書においては、「税理士が行う租税教育への取組みの規定整備」で、「税理士が行う租税教育はその重要性が高まっている。その取組みがより一層定着・発展するように、税理士会の会則で租税教育に関する規定を設けることができるよう所要の整備を図るべきである。」として租税教育を重点施策に掲げる様子が伺える。

(3) 国税庁の基本方針

「国税庁、総務省及び文部科学省が協議を行い、平成23年11月16日に『租税教育推進

ⁱⁱ <http://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/education.html>

関係省庁等協議会』を発足させ、関係3省庁が協力して租税教育の充実に向けて継続的に取り組んでいくこととしましたⁱⁱⁱ。」としている。

すでに述べたように、税務支援事業としてすでに「税務援助」と「税務指導」があり、実施されている現状がある。しかしながら、潜在的に将来予想される納税者という観点から、「租税教育」も税理士の税務支援事業の一つであることは言うまでもない。小学生・中学生を始めとして、過去に学んだ「租税教育」で申告納税制度を理解し、コンプライアンスを果たすことができるようにすることが望まれる。結果、わが国の国家財政の安定や経済成長に寄与するのである。その方向へ舵をとるのが税理士の役割であろう。

第3節「無償独占」と使命

税理士は、社会公共性の税務援助、社会貢献の税務指導について、これを拒否し、履行を怠る行為は会員全体しいては自らの社会的地位と権威を失墜させることとなる。

現在は、職業独占を護ることを主なねらいとし、「税理士が主役」の形で、専門職による税務援助・税務支援プログラムが細々と実施されているに過ぎない。ある意味では、こうした点にもわが国における「政府規制大国」の面影をみることができる^{iv}。

つまり、高度な知識を有し納税者の指導等を行っている税理士が、社会的要請に応えられないことが、「無償独占」の排除或いは臨税の増加等の問題が提起される要因の1つとなっているのである。

究極的に言えば、「無償」か「有償」かの線引きは非常に困難である。税理士制度は、税務に関する専門家としての能力、識見を有する税理士が納税義務者を援助することを通じて、法令に規定された納税義務を適正に実現し、これによって、申告納税制度の円滑、適正な運営に資することを期待して設けられたものである^v。そうであるならば、納税者が不利益を被る恐れがある「無償」か「有償」であるか不安定な税理士制度は趣旨に合致しないのである。

裏をかえせば、税務援助が税理士法に格上げされた場合、「無償独占」の恩恵はなくなるのではないか、という意見もあろう。そもそも税務支援事業は、税理士業務として税理士法1条が規定するように、「納税者権利擁護」を理念に据えたものでなければならない。税理士が税務当局の下請けであるはずはないのである。むしろ、税務職員が誤った指導をしている場合にはそれを指摘し、納税者にも説明した上で、本来、租税法が求めている適

ⁱⁱⁱ http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/gakushu/sozei_kyoiku.htm

^{iv} 石村耕治(2006)「税務支援の拡充と税理士の業務独占のあり方 開かれた税務支援のあり方を日米比較で検証する」『白鷗法学』54頁。

^v 近畿税理士会制度部編(2012)『税理士制度がよくわかる 図解&条文解説 税理士法』清文社,19頁。

正な課税の実現を目指すことこそが、「独立した公正な立場」に立つ専門家の役割であると思われるのである。同様に、納税者の下請けでないのも当然である^{vi}。「納税者権利擁護」の理念を全会員に深く浸透させる必要がある。よって、税務支援や租税教育にかかわらず、国税庁と日本税理士会連合会の護送船団方式であっても問題はない。つまり、現行の「無償独占」制度が社会公共的に最善であり、税理士が租税の専門家としてその役割を全うすることが求められているのである。

最後に、「無償独占」であっても「有償独占」であっても理念として、まず、納税者の権利擁護を基本とすべきである。したがって、言うまでもなく税務支援、租税教室は税理士が自ら主体的に協力をしなければならないのである。TPP問題を含め昨今の「規制改革」路線における「無償独占」の排除については、税理士が使命を遂行することで納税者との距離が縮まり、ゆえに、それがわが国財政にとって最適な道筋となろう。

^{vi}酒井克彦(2012)『クローズアップ租税行政法 税務調査・税務手続を理解する』財経翔報社,268頁.

《参考文献》

- ・日本税理士会連合会編（2008）『新税理士法〔三訂版〕』税務経理協会
- ・坂田純一（2003）日本税理士会連合会編『実践税理士法』中央経済社
- ・近畿税理士会制度部（2012）『図解&条文解説 税理士法』清文社
- ・鳥飼重和 他（2002）『税理士の業務・権限・責任〔初版〕』中央経済社
- ・北野弘久（1997）『税理士制度の研究〔増補版〕』税務経理協会
- ・松沢智（1995）『税理士の職務と責任〔第三版〕』中央経済社
- ・山下学 他（2009）『税理士の使命』清文社
- ・池田隼啓（2013）「税理士の使命」『税務弘報』VOL.61NO.1
- ・石村耕治（2006）「税務支援の拡充と税理士の業務独占のあり方 開かれた税務支援のあり方を日米比較で検証する」『白鷗法学』
- ・酒井克彦（2012）『クローズアップ租税行政法 税務調査・税務手続を理解する』財経翔報社
- ・加藤義幸（1997）『税理士法と民事責任』六法出版社
- ・名古屋税理士会税務支援対策部（2010）「税務支援について（改訂版）」
- ・日本税理士会連合会税務支援対策部（2010）「税務支援制度ガイドライン（改訂版）
税務支援を効果的に実施するために」
- ・日本税理士会連合会ホームページ
<http://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/education.html>
- ・国税庁ホームページ
http://www.nta.go.jp/shiraberu/ippanjoho/gakushu/sozei_kyoiku.htm

平成24年度 制度部

担当副会長	水野 誠(千種)
部長	濱田 和希(北)
副部長	仙田 浩人(昭和)
	宮島 富久雄(北)
部員	野島 和浩(中)
	澤木 公寛
	鳥居 翼
	小関 剛史
	磯野 道則
	三輪 真一郎(北)
	天野 聡史
	藤本 佐知子(中村)
	岡崎 拓郎
	丹羽 亮二(熱田)
	梅田 俊樹
	野中 貴憲(中川)
	前田 晃教(半田)