

# 相続税と事業承継

～非上場株式等についての納税猶予制度～

- I はじめに
- II 非上場株式等についての納税猶予制度の創設の背景  
と事業承継税制の沿革
- III 納税猶予制度の概要
- IV 事例研究
- V 名青税シンポジウム  
「非上場株式等についての相続税・贈与税の納税猶予制度」（討論）
- VI 番外編

# 試験制度

## ～試験制度に対する提言～

### 第1章 名古屋青年税理士連盟制度部の意見

#### 第1節 趣旨

#### 第2節 受験資格

#### 第3節 本試験科目

#### 第4節 試験科目の一部の免除等と税理士の資格

### 第2章 公認会計士試験及び他国税理士試験との比較

#### 第1節 公認会計士試験制度の概要

#### 第2節 韓国の税理士「税務士」の登録要件・試験制度の概要

#### 第3節 ドイツの試験制度

## 第1章 名古屋青年税理士連盟制度部の意見

### 第1節 趣旨

税理士試験の目的は、税理士となるの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である。(税理士法6条)昭和26年の税理士法制定以来、半世紀以上の時を経過している現在に至るまで試験制度の細かな改正を除き、その枠組みに根本的な改正はなされていないが、しかしそれは単に半世紀以上もの間、納税者から求められる税理士像が変化していない訳ではない。またどんな優秀な制度であっても、運用を重ねるうちに疑問又は矛盾が発生してくるものであろう。たとえばそれは、受験資格の偏りであり、科目合格制度による未選択科目の問題であり、科目合格が永久合格であることへの疑問であり、いわゆる暗記偏重と言われる試験傾向への疑問であり、平均合格年数が8.6年と言われる試験そのものへの疑問<sup>1</sup>に顕れている。そして厳密には試験制度ではない部分も含まれるが、「税理士試験に合格した者」と並列に、「税理士試験を免除された者」、「弁護士」、「公認会計士」が「税理士となる資格を有する者」とされていることに対する疑問もその中心にある。

また外部の環境をみれば、一方では司法試験や公認会計士試験は大改革と呼べるほどの制度変更が行われ、税理士試験の受験者数にも影響が及んでいるようにも言われており、他方では、内閣府の規制改革会議において、税理士試験の受験資格が学歴等で差別されていないかどうかを検討するように決定される等、多方面から圧力が強まっている。<sup>2</sup>

来るべく平成23年の税理士法改正を契機として、このような疑問や矛盾、外圧をクリアしつつ、真に求められる税理士となるために必要な学識及びその応用能力を試す試験制度がいかにあるべきかを、「受験資格」、「試験科目」に分け、また、「試験科目の一部の免除等」及び「税理士の資格」を含め、以下に検討していく。

---

<sup>1</sup> 東京税理士会規制改革等対策室 (2009)

<sup>2</sup> 内閣府規制改革会議の決定によると、「税理士試験の受験資格については、受験資格が学歴等で差別されないような仕組みが十分に担保されているか否かについて速やかに検討を行い、結論を得る。」とされている。<http://www8.cao.go.jp/kisei-kaikaku/index.html>

## 第2節 受験資格

### 1 受験資格の検証

#### (1) 現行制度

現行の税理士試験には受験資格が設けられており、一定の学識又は実務経験を有する者にこの受験資格が付与されている。このような受験資格が設けられている意義は、「税理士業務を行うためには、専門的な学識や応用能力のみならず、一定レベルの教育又は一定の実務経験を通じて備えられる税理士業務に関連する基礎的学識又は技能も必要」<sup>3</sup>であると考えられているためである。

#### (2) 問題点

(1) で述べた現行の受験資格をあらためて検討すると、はたして受験資格として適切なものと言えるのか、その意義や果たしている役割に疑問を感じる点が少なくない。

たとえば、職歴（実務経験）により受験資格が得られるものとして、行政機関での会計検査や銀行での貸付け業務、弁理士業務（税理士法5条1項一号ロ、ハ、ヘ）があるが、税理士業務に関連する基礎知識として、これらがどのような関係があり、又何を求めているのか不明確である。

また、高等教育（大学等）を受けた者がその学歴によって受験資格を得るには、法律学又は経済学の履修が必要となっている点は、規制緩和といった今日的な視点において問題である。人文科学や理系出身者が受験資格を得るには、最低1科目法律学又は経済学を履修していなければならないが、この1科目にどこまで意味があるかは疑問が残る。広く人材を求めるため、1科目にハードルを下げているとも考えられるが、中途半端な対応である。門戸を広げるのであれば、この1科目は不要であろう。

このような現行制度にあける受験資格では、税理士業務に必要な基礎知識が備わっているのかは疑問であり、国民の信頼が揺らぎかねない。

#### (3) 短答式試験の導入

近年ますます高度化・複雑化する経済社会に対応するために、税理士には専門的学識の更なる強化と、関連する幅広い知識の習得が求められている。この期待に応え、税理士が社会から信頼され続ける存在であるためには、試験において税理士としての必要な知識を問うのが、わかりやすく客観的であるといえる。

そこで、①税理士業務を行ううえでの基礎的な知識の判定を客観的に行う、②広く人材を求める、という2つの観点から、受験資格は完全に撤廃し、代わりに第1次試験として短答式試験を導入することを提唱したい。

<sup>3</sup> 国税庁 HP 第35回国税審議会税理士分科会の開催について「税理士試験の受験資格の検証」より

## 2 短答式試験

短答式試験はマークシート方式とし、試験科目を次の通りとする。

- ①会計学に属する科目
- ②所得税法及び法人税法
- ③相続税法
- ④その他税法（国税通則法、国税徴収法、地方税法）
- ⑤企業法

①、②、③は税理士の基幹的業務として最重要な知識であり、本試験において専門的応用能力が問われるものである。短答式試験ではその本試験を受けるにあたっての基礎的な知識を問うこととする。

④は現行選択科目となっている固定資産税、住民税、事業税（以上を地方税法の試験範囲とする）と国税徴収法に、国税通則法を加え、短答式試験において必須科目とし、広くその基本的な知識を問うものとする。

⑤は税理士業務に関連する知識として重要性が高いと考えるため、短答式試験において試験を課すこととする。なお、短答式試験の合格は、受験者の負担を考慮し、翌年以降も永久に有効とする。

## 第3節 本試験科目

### 1 現行制度

現行の試験科目は会計2科目、税法3科目の科目合格制となっている（税理士法6条）。これによって、受験者は特定の科目に集中して受験勉強ができるため、働きながらも受験が可能な資格として、一定の成果を上げていた。また、税法科目については、必須選択科目があるものの、受験者は税法科目の選択が可能であるため、自分の得意な科目、或いは重要とすべき科目を選択して受験する事ができ、一定の成果を上げていた。

### 2 問題点

しかし、現行制度にはいくつかの問題点がある。まず、科目合格制については5科目それぞれに合格しなければならず、受験者の合格までの受験期間が、他の資格に比べ長期間に及ぶ点である。また、税法科目の科目選択制は、選択した科目のみの受験勉強となるため、合格者の税法知識にかなりのバラつきが生じる事になる。さらに、選択できる税法科目については、それぞれ税理士として必要な知識であるが、あえて論文試験として問うべき科目であるか疑問が残るものもある。

### 3 提案する本試験制度

既述の問題点を踏まえて、あるべき試験科目について、以下の様に設定する。

会計学に属する科目（1科目）	会計学に属する科目
税法に属する科目（3科目）	所得税法又は法人税法
	消費税法
	相続税法

#### (1) 会計学に属する科目

現行の会計科目としては、「簿記論」「財務諸表論」があるが、通常受験生はこれらの科目について、同時に勉強・受験を行っている。また、両科目は密接に関連するものであり、あえて区分して受験させる必要性に乏しい。「会計学に属する科目」1科目での試験科目としても、税理士として必要とされる会計知識を確かめるには十分であると思われる。したがって、受験生の受験期間を適切に短縮化させるという観点から、1科目制とする事が望ましいと考える。

#### (2) 税法に属する科目

言うまでもなく、税理士に求められる知識は税法であり、試験科目数を現行の科目数より減少させる事は望ましくないという意見も多い。しかし、先に述べた通り、現行の試験科目ではバラつきが生じるため、試験科目は実務でも最も必要である科目に統一すべきである。

##### ① 所得税法又は法人税法

所得税法及び法人税法については、現行の試験制度は必須選択科目となっている。どちらも税理士業務の基幹科目であるが、所得（利益）に係る税法であり、それぞれ取り扱いの違いはあるものの税法の根本的な考え方は通じるものがある。よって、これらは現行通り選択制にし、どちらかを合格できればよいものとする。

##### ② 消費税法

消費税法の現在の試験科目としては、消費税法が導入された平成元年から変わらず選択科目の位置付けであるが、平成15年度の税制改正により、免税点の引き下げが行われてからは、ほとんどの事業者が課税事業者に該当する事となり、非常に身近で重要なものとなっている。税理士にとっては必要な知識であり、必須科目として取り扱われるべきであると考えます。

##### ③ 相続税法

現行の相続税法は選択科目となっているが、その重要性は非常に高いものであり、当該科目も税理士にとって必要不可欠な知識である。具体的には、平成19年の相続税法の申告対象者は、2,395人で死亡者数76,392人に占める割合としては

3.1%であり、人数ベースで見れば少数であるが、課税価格の総額が 4,114 億円、税額も 311 億円となっており、申告には非常に高度な知識が要求される。<sup>4</sup>

また、申告者は税理士は当然に相続税法に関する知識を有していると思っているにも関わらず、実際には選択科目の位置付けでしかないと知ったとすると税理士に対する信頼は乏しいものとなるであろう。よって、相続税法は必須科目にするべきであると考えます。

なお、提案した試験科目にない、他の試験科目についても、税理士として重要な税法知識である事には変わりはない。しかし、必須科目とした上記 3 科目よりは相対的にその重要性は高いものではないと考える。そこで、これらの科目は短答式試験内において広く浅く問う事とし、本試験科目の補完的科目とする事が望ましいと考える。

#### 4 永久合格制について

各試験科目の合格については、永久とするのか時限とするのかという意見がある。これについては毎年の税制改正によって、取扱いの変更があるものの、各種税法の根本的な考え方が変わるわけではない。よって、現行通り永久科目合格にする事が望ましいと考える。

#### 5 試験問題の内容について

論文試験において暗記重視の試験ではないかという意見も聞かれる。たしかに従来の論文試験においては、ある一定の税法の取扱いについて述べよといった、覚えている事をそのまま記述させるのみの試験もあったのは事実である。しかし、近年の論文試験を見てみると、その傾向は変わっており必ずしも、暗記重視の試験ではない事がわかる。よって、試験内容については現状通りで問題ないと判断する。

---

<sup>4</sup>広島国税局発表の相続税法の申告事績（平成 19 年分）及び調査事績（平成 19 事務年度分）<http://www.nta.go.jp/hiroshima/kohyo/press/h20/sozoku/01.htm>

## 6 受験者の経過措置について

この試験制度変更にあたっては、現在受験中の者に対して一定の配慮を行う必要があると考える。従って次の経過措置をとることとする。

- (1) 旧試験を5年間実施する。この旧試験は新試験制度開始時に科目合格者である者のみ受験可能とする。
- (2) 5年間の旧試験実施後の科目合格者は、新試験において次の通りに取り扱う。

旧試験合格科目	新短答式試験免除科目	新本試験免除科目
簿記論、財務諸表論の両方に合格	会計学に属する科目	会計学に属する科目
簿記論、財務諸表論の片方に合格	会計学に属する科目	なし
法人税法	所得税法及び法人税法	所得税法又は法人税法
所得税法	所得税法及び法人税法	所得税法又は法人税法
相続税法	相続税法	相続税法
消費税法		消費税法
国税徴収法、酒税法、固定資産税、住民税、事業税のいずれかに合格	その他税法	

### ① 会計学に属する科目

「簿記論」「財務諸表論」双方の合格者の場合、提案する新本試験科目における「会計学に属する科目」を免除する。「簿記論」「財務諸表論」どちらか一方のみの合格者の場合、「簿記論」「財務諸表論」が「会計学に属する科目」として1つになった事を考えると、片手落ちとなっている事になる。しかし、一方の科目に合格しているという事は新短答式試験の趣旨である論文試験を受験するに足る水準には達していると思われる。よって、新試験においては短答式を免除し、論文試験を受験する事が望ましいと考える。

### ② 税法に属する科目

我々の提案する試験科目は「所得税法又は法人税法」「消費税法」「相続税法」である。そのため、現状の試験制度でも「所得税法」「法人税法」「消費税法」「相続税法」に合格しているものは、これを新試験制度上でも当該科目に合格しているものとみなす。なお、新論文試験での税法以外の科目に合格している者は、新論文試験の科目には該当しないため、新論文試験の「所得税法又は法人税法」「消費



税法」「相続税法」に合格しなければならないとする。但し、他の税法科目に合格しているという事は、短答式試験における趣旨である税理士試験を受験するに足る知識が備わっている事に留意し、短答式試験における「その他税法」を免除する事とする。

#### 第4節 試験科目の一部の免除等と税理士の資格

##### 1 問題点

すでに述べてきたように、受験資格制度については、広く人材を求めるため、税理士業務遂行上の基礎的な知識の判定を客観的に行い関連する幅広い知識を問うため、また試験制度については、現状の選択科目のみの受験勉強が合格者の税法知識にかなりのバラつきが生じる弊害を排除するため、大幅な見直しを検討してきた。

この見直しの理由から考えると、現行の試験科目一部免除制度及び税理士資格の要件についても、多様な試験科目免除制度、税理士資格要件を設けるあまり、税理士としての資質・知識・経験のレベルのバラつきが大きくなっていることは否めない。

一方で、試験科目免除制度については、特定の分野に関して既に一定の税理士としての資質・知識・経験が備わった者に対しては、実質的に税理士試験に合格した場合と同等の税理士としての品質が担保するという趣旨から、これを積極的に排除する理由はなく、一定の有効な制度と考える。

従って、現行の試験科目一部免除制度及び税理士資格の要件を単純に廃止する考えではなく、これを総合的に見直す考えをとることとしたい。すなわち、試験科目一部免除制度については、新試験制度の各試験科目別に勘案して、実質的に試験内容と同等レベルの他の試験又は実務経験を有している場合にのみ、免除制度を適用する。また、税理士資格要件については、試験科目一部免除も含めた新試験制度による合格者のみとする。以下、試験免除制度の適格者の定義と、各適格者に対する試験免除の内容について述べる。

##### 2 税務官公署等行政実務経験者

税務官公署等行政実務経験者には、現行法での枠組みである特定の国税の賦課事務等に従事した者、特定の国税の賦課事務等以外の国税に関するに従事した者、特定の地方税の賦課事務等に従事した者、特定の地方税の賦課事務等以外の地方税に関するに従事した者を対象としている。

税務官公署等行政実務経験者は、賦課事務等の行政従事者として国税局、税務署等に配属され、実務と研修を繰り返している。しかし、国税局、税務署内での実務は、その配属された部署により専門性に偏りがあるため、その職歴によっては必ずしもすべての税法について十分な知識を保有しているとは言い難い。

従って、所定の部門で累計5年間の実務経験をもって、該当する税目に対して試験免除を与える方法が妥当と考える。

短答式 試験	会計学に属する科目	
	所得税法及び法人税法	所定部門での累計5年の実務経験を有する者は免除
	相続税法	所定部門での累計5年の実務経験を有する者は免除
	その他税法	所定部門での累計5年の実務経験を有する者は免除
	企業法	
本試験	会計学に属する科目	
	法人税法又は所得税法	所定部門での累計5年の実務経験を有する者は免除
	消費税法	法人税法又は所得税法の免除者を対象として免除
	相続税法	所定部門での累計5年の実務経験を有する者は免除

### 3 公認会計士

公認会計士は、会計基準の制定、会計監査の担い手として、比較的広範囲な専門性のある試験に合格しているため、類似する試験科目については税理士試験合格者レベルに対して十分な知識を保有していると考えられる。しかし、税法科目に関しては現行の税理士資格要件を満たすほど、すべての税理士試験科目に対して税理士試験同等の知識を保有しているとは言い難い。

そこで、現行の税理士資格要件を廃止し、新試験制度を課すとともに、試験科目の一部免除制度を採用する方針が妥当といえる。

短答式 試験	会計学に属する科目	免除
	所得税法及び法人税法	免除
	相続税法	
	その他税法	
	企業法	免除
本試験	会計学に属する科目	免除
	法人税法又は所得税法	所得税法を選択する（法人税法は選択できない）
	消費税法	免除
	相続税法	

#### 4 弁護士

弁護士は、法の担い手として、法律全般に関する広範囲な専門性のある試験に合格しており、特に会社法は司法試験でも民事系の重要な論点として取り上げられる場合が多く、実質的に税理士試験に合格した場合と同等の知識を保有していると考えられる一方、租税法については、その知識を保有しているとは考えにくい。しかし、弁護士は一般的に法の専門家として十分な法解釈力があると考えられるため、租税法の知識は実務を通じて補うことが予定され、税理士の品質を損なう状況には至らないと考える。

そこで、現行の税理士資格要件を廃止し、新試験制度を課すとともに、租税法に関する試験はすべてを免除する方針が妥当といえる。

短答式 試験	会計学に属する科目	
	所得税法及び法人税法	免除
	相続税法	免除
	その他税法	免除
	企業法	免除
本試験	会計学に属する科目	
	法人税法又は所得税法	免除
	消費税法	免除
	相続税法	免除

#### 5 大学院等専門学歴者

大学院等専門学歴者には、大学の教授、准教授、講師、修士学位取得者を対象としている。

大学院等専門学歴者は、その研究分野の専門家として、高度に専門知識を身につけていると考える。しかし、大学院等専門学歴者の専門性は、その専門分野と知識レベルにバラつきがあるため、一概に、実質的に税理士試験に合格した場合と同等の知識を保有していると考えられず、その内容を整理した上で試験科目一部免除を適用する。

まず、専門分野については、会計分野、租税法分野、企業法分野のいずれか1つの専門分野に限られるとの考えから、類似する専門分野について、該当科目の試験科目一部免除を適用する。

次に知識レベルについては、会計分野、企業法分野については、修士学位取得者以上の知識レベルがあれば、免除とする。また、租税法分野においては、税理士に求められる知識範囲が広く、そのレベルも高いことから、修士学位取得者については、1税目のみ試験科目一部免除を適用し、大学の教授、准教授、講師についてはその在任期

間が累計5年以上の者に対して、税法科目をすべて免除するものとする。

短答式 試験	会計学に属する科目	<大学の教授、准教授、講師、修士学位取得者> 会計分野について免除
	所得税法及び法人税法	<大学の教授、准教授、講師> 租税法分野での累計5年の在任期間を有する者は免除
	相続税法	<修士学位取得者> 租税法分野について、所得税及び法人税又は相続税、
	その他税法	その他税法より1税目を選択免除
短答式 試験	企業法	<大学の教授、准教授、講師、修士学位取得者> 企業法分野について免除
本試験	会計学に属する科目	<大学の教授、准教授、講師、修士学位取得者> 会計分野について免除
	法人税法又は所得税法	<大学の教授、准教授、講師> 租税法分野での累計5年の在任期間を有する者は免除
	消費税法	<修士学位取得者> 租税法分野について、所得税及び法人税又は消費税、
	相続税法	相続税より1税目を選択免除 但し、短答式試験で免除した科目は選択できない

以上のように、試験免除制度の総合的な見直しを行ってきたが、これに併せて、税理士資格要件についても見直すことが必要となる。

すでに述べたように現行の公認会計士、弁護士が税理士資格要件に該当するという要件は廃止とし、税理士資格要件は試験科目一部免除も含めて、新試験制度による合格者のみとすることが妥当といえる。

## 6 登録要件

現状の登録要件である実務経験の内容にはバラつきがあり、その内容も本来の税理士の経験を得るために必ずしもふさわしいとはいえないケースもある。

従って、すべての登録する者は、税理士事務所（税理士法人を含む）において2年間の実務経験を経て税理士登録ができるものとし、その証明は税理士が行うものとする。

## 第2章 公認会計士試験及び他国税理士試験との比較

### 第1節 公認会計士試験制度の概要

#### 1 使命

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

#### 2 概要

従来、第1次試験、第2次試験（短答式・論文式）、第3次試験（筆記・口述）の3段階5回の試験であったものが、平成18年以降は、短答式試験、論文式試験の1段階2回の試験に変更された。

これにより、従来の第1次試験（国語・数学・英語・論文試験による一般的な学力の判定）は撤廃され、実質的に受験資格の制限がなくなった。

さらに、第3次試験についても、新制度の導入によって廃止された。平成17年以前の第2次試験合格者については、従来の第3次試験の代わりとして新試験制度の論文式試験による監査論と租税法を受験し、合格することで最終合格となる。

新試験制度については、短答式試験と論文式試験から構成され、論文式試験は、短答式試験の合格者又は短答式試験を免除された者が受験することができる。

#### 3 短答式試験の内容

短答式試験の試験科目については次の通りで、科目名の違いはあるものの、実際の試験内容は、従来の第2次試験の科目の内容が中心である。（毎年5月及び12月に実施）

①財務会計論（簿記・財務諸表論等）

②管理会計論（原価計算等）

③監査論

④企業法（会社法等）

大きく変わった点としては、新試験制度における短答式試験の合格者は、合格後2年間は申請により短答式試験（全科目）の受験が免除されることである。

たとえば、平成21年の短答式試験の合格者は、平成21年の論文式試験が不合格の場合であっても、平成22年・23年は短答式試験が免除され、論文式試験から受験することができる。

さらに、税理士試験合格者、簿記論及び財務諸表論の科目合格者、税理士試験免除者等については、申請により財務会計論の受験が免除されることになった。

#### 4 論文式試験の内容

従前の論文式試験の科目は、会計学4科目（簿記・財務諸表論・原価計算・監査論）、商法の必須5科目と選択2科目（経営学・経済学・民法のうち2科目）の計7科目であった。

新試験も必須科目と選択科目に分かれており、必須科目は次の通りである。租税法が新たに追加されたが、他の科目については、科目名の違いはあるものの、実際の試験内容は、従来第2次試験の科目の内容が中心である。（毎年8月実施）

①会計学（財務会計論・管理会計論）

②監査論

③企業法（会社法等）

④租税法（法人税法等）

選択科目については、統計学が新たに追加され、選択科目数が2科目から1科目に減ることとなり、次の4科目の中から受験者が1科目を選択する。

①経営学

②経済学

③民法

④統計学

選択科目については、統計学を除いて、従前第2次試験の科目の内容が中心である。

従前の試験では、会計学4科目（簿記・財務諸表論・原価計算・監査論）、商法、選択2科目（経営学・経済学・民法のうち2科目）の計7科目を一括で合格する必要があった。

新試験では論文式試験のある科目において一定の成績を得たものは、申請により合格後2年間、その科目の受験が免除される。

また、税理士試験合格者・免除者については、申請により租税法の受験が免除されることになった。さらに、論文式試験に関する一定の必要な学識及び応用能力を有すると認められる者についても、試験科目の一部を免除される。

#### 5 新試験制度の特徴

従前の公認会計士試験の最難関試験は間違いなく第2次試験であった。

5月に短答式試験が実施され、そしてその2か月後に論文式試験が実施された。論文式試験では、7科目一括合格しなければならないため、一定期間に集中して勉強時間を確保できることが不可欠であった。

結果として、第2次試験の合格者は、学生か無職の人に限られており、仕事をしながら勉強している社会人が合格するのは非常に難しい試験であった。

新試験制度においては、短答式試験の合格者は、合格後2年間は短答式試験が免除

されるため、初年度に短答式試験に専念し、2年目以降に論文式の合格を目指すということもできるようになった。

さらに、新試験制度では、論文式のある科目において一定の成績を得たものは、申請により合格後2年間その科目の受験が免除されるため、初年度に短答式試験に専念し、2年度目に論文式の数科目の合格を目指し、3年度目に残りの論文式試験を合格するということが可能となった。

新試験制度は、数か年計画での合格が可能であるため、仕事をしながら合格を目指す社会人にとっては有利な制度である。

もちろん、学生や無職の人が不利になるわけではないが、従来の第2次試験のように、一定期間集中的に勉強時間を取れる人でなければ合格できないという試験ではなくなるということが予想される。

また、税理士試験（科目）合格者等についても、試験科目の免除が拡大されたので、他の資格保有者も受験しやすくなった。

## 6 資格取得までの流れ

従来の制度では、第2次試験（短答式・論文式）合格者は登録により「会計士補」となり、1年間以上の実務補習の修了と2年間以上の業務補助等の修了により第3次試験の受験資格を取得し、その第3次試験に合格し登録することで「公認会計士」の資格が与えられていた。

新試験制度では短答式試験・論文式試験の合格者は、実務補習の修了と2年間以上の業務補助等（合格の前後を問わない）の修了後に登録することで「公認会計士」の資格が得られることとなった。

実務補習については、従来の1年以上という期間ではなく、実務補習団体などでの実務的な一定単位の取得後、日本公認会計士協会によって実施される統一考査に合格することを修了の要件とすることとなった。

なお、新試験制度の合格者は実務補習と業務補助等が修了していない段階では、別途資格が設けられていないので「公認会計士試験に合格した者（公認会計士試験合格者）」ということになる。

また、新試験制度の導入により、実務補習と業務補助等は、従来の「第3次試験の受験要件（受験資格）」から「公認会計士の登録要件」として位置付けが変わった。

## 第2節 韓国の税理士「税務士」の登録要件・試験制度の概要

### 1 使命（税務士法1条の2）

税務士は公共性を持つ税務専門家として納税者の権益を保護し、納税義務の誠実な履行に寄与することを使命とする。

2 税務士登録のための資格要件（税務士法3条）

①第5条の税務士資格試験に合格した者

②公認会計士の資格がある者

③弁護士の資格がある者

3 欠格要件（税務士法4条）

①未成年者

②禁治産者と限定治産者（日本における成年被後見人及び被保佐人）

③破産宣告を受けてからまだ復権されなかった者

④弾核又は懲戒処分によりその職から罷免又は解任された者であって、3年経っていない者

⑤この法律、公認会計士法又は弁護士法による懲戒により除名又は登録取消を受けた者であって、3年経っていない者と、停職された者であってその停職期間中にある者

⑥第17条の第3項により登録拒否期間中にある者

⑦禁錮以上の実刑を受けその執行が終了したか（執行が終わったものとみなす場合を含む。）、執行が免除された日から3年経っていない者

⑧禁錮以上の刑の執行猶予を受けてその期間が終了した後1年を経過しない者

⑨禁錮以上の刑の宣告猶予を受けてその期間中にある者

⑩この法律と租税犯処罰法及による罰金の刑を受けた者であって、その刑の執行が終了したか執行を受けないように確定された後から3年経ていない者、又は「租税犯処罰手続法」の規定により通告処分を受けた者であって、その通告の通り履行された後から3年経ていない者

4 資格試験制度

(1) 税務士の資格試験の種類（税務士法5条1項）

税務士の資格試験は、企画財務部長官が実施する第1次試験及び第2次試験とする。

(2) 受験資格（税務士法5条2項）

欠格要件の第2号から第10号までのいずれかに一に該当した場合は、受験することができない。なお、未成年者でも受験は可能となっている。

(3) 試験科目（税務士法5条3項）

税務士資格試験の科目及びその他の試験に必要な事項は、大統領令で定める。

① 第1次試験の科目

(a) 試験の方法（大統領令1条の4第1項）

客観式筆記試験

(b) 試験科目（大統領令1条の4第2項）



別表1 第1次試験科目（第1条の4第2項関連）

科目	出題範囲
財政学	
会計学概論	
税法学概論	国税基本法、国税徴収法、税犯処罰法、法人税法、付加価値税法、国税租税調整に関する法律
商法	会社編
商法・民法・行政訴訟法のうち、1を選択	商法（会社編）、民法（総則）、行政訴訟法（民事訴訟法準用規定を含む）
英語	

但し、英語科目は、その試験公告日から逆算して2年になる日が属する年の1月1日以後に実施された他の試験機関の英語試験で取得した成績で試験を代替する。（大統領令1条の4第3項）

英語試験の種類及び合格に必要な点数は別表3の通りとし、受験しようとする者は、受験願書とともに他の試験機関が発行した英語試験の成績表を提出しなければならない。（大統領令1条の4第4項）

別表3 英語試験の種類及び合格に必要な点数（第1条の4第4項関連）

区分	試験の内容	合格に必要な点数
TOEFL	アメリカ合衆国の E. T. S (Education Testing Service) で施行される試験 (Test of English as a Foreign Language) で、その実施方式に従い PBT (Paper Based Test), CBT (Computer Based Test) と IBT (Internet Based Test) に区分される。	PBT : 530 点以上 CBT : 197 点以上 IBT : 71 点以上
TOEIC	アメリカ合衆国の E. T. S で施行される試験 (Test of English for International Communication) をいう。	700 点以上
TEPS	ソウル大英学校英語能力検定試験 (Test of English Proficiency, Seoul National University) をいう。	625 点以上

(c) 合格基準（大統領令8条第1項）

英語科目を除外したその他科目に対し毎科目100点を満点とし毎科目40点以上、全科目平均60点以上を得点した者を合格者と決定する。

② 第2次試験の科目

(a) 試験の方法（大統領令 1 条の 4 第 1 項）

主観式筆記試験

(b) 試験科目（大統領令 1 条の 4 第 2 項別表 2）

別表 2 第 2 次試験科目（第 1 条の 4 第 2 項関連）

科目	出題範囲
税法学 1 部	国税基本法、所得税法、法人税法、相続税及び贈与税法
税法学 2 部	付加価値税法、「個別消費税法」、地方税法（取得税・登録税・財産税・及び総合土地税に限る）、租税特例制限法
会計学 1 部	財務会計、原価管理会計
会計学 2 部	税務会計

※ 国税基本法：日本における通則法にあたる

※ 付加価値税法：日本における消費税法にあたる

(c) 合格基準（大統領令 8 条第 2 項 3 項）

毎科目 100 点を満点とし毎科目 40 点以上、全科目平均 60 点以上を得点した者を合格者と決定する。

但し、毎科目 40 点以上、全科目平均 60 点以上を得点した者が第 4 条第 2 項の規定による最小合格人員に達しない場合は、最小合格人員の範囲内において毎科目 40 点以上を得点した者の中から全科目平均得点より高得点者順で合格者を決定する。この場合、同点者により最小合格人員を超過するときは、当該同点者全員を合格者と決定する。この場合の同点者の点数計算は小数点以下 2 桁まで計算する。

(4) 試験回数（大統領令 4 条）

試験は、毎年 1 回以上施行する。

企画財政部長官は、試験の日時、場所、方法、第 2 次試験の最小合格人員とその他の必要な事項を施行 60 日前までに公告する。

(5) 試験科目の一部免除（税務士法 5 条の 2）

① 次の各号のいずれかに該当する者は、第 1 次試験を免除する。

(a) 国税（関税を除く。以下同じ）に関する行政事務に従事した経歴が 10 年以上である者

(b) 地方税に関する行政事務に従事した経歴が 10 年以上である者で、5 級以上の公務員又は高位公務員団に属する一般職公務員として 5 年以上従事した経歴がある者

(c) 地方税に関する行政事務に従事した経歴が 20 年以上である者

(d) 大尉以上の経理将校として 10 年以上軍の経理業務を担当した経歴がある者

② 次の各号のいずれかに該当する者は、第1次試験の全ての科目と第2次試験科目数の2分の1を超えない範囲内において大統領令が定める一部科目を免除する。

(a) 国税に関する税務事務に従事した経歴が10年以上である者で、5級以上の公務員又は高位公務員団に属する一般職公務員として5年以上従事した経歴がある者

(b) 国税に関する行政事務に従事した経歴が20年以上である者

③ 弾劾又は懲戒処分によりその職から罷免又は解任された者には、第1項と第2項を適用しない。

④ 第1次試験に合格した者は、次の回の試験でのみ第1次試験を免除する。

#### 5 登録制度（税務士法6条）

税務士資格試験に合格し税務士資格がある者が、税務代理を始めようとするためには企画財政部に備置する税務士登録簿に登録しなければならない。

#### 6 登録前教育（税務士法12条の5）

税務士の資格がある者が税務代理をしようとするときは、登録をする前に企画税制部令が定めるところにより6か月（第5条の2により試験の一部を免除される者が税務士資格試験に合格した場合には1か月）以上の実務教育を受けなければならない。

### 第3節 ドイツの試験制度

ドイツにおける税理士（Steuerberater）に関する規定は、1961年に制定された「税理士法」によっており、その後幾度かの改正を経て、現在に至っている。本節では、特に試験制度について取り上げている。

#### 1 使命

ドイツ税理士法によると、その57条1項において「税理士及び税務代理士は、独立性を維持し、自己の責任において、誠実に、秘密を厳守し、その職業の品位に反する広告を行うことなく、その職業を遂行しなければならない。」と規定され、同条2項において「税理士及び税務代理士は、その職業、あるいはその職業の品位と一致しないような、いかなる活動もしてはならない。また、その職業活動以外でも、信頼とこの職業に要求される尊敬に値することを示さなければならない。」<sup>5</sup>とそれぞれ職業上の一般的義務を定めている。

#### 2 受験資格

ドイツ税理士法においてもわが国の税理士法と同様に、税理士受験資格についての規制が存在する。<sup>6</sup>以下にそれぞれをみる事とするが、その特徴は、いずれの要件によっ

<sup>5</sup> 本稿におけるドイツ税理士法各条項の邦訳文は、原則的に2002「ドイツ税理士法 Steuerberatungsgesetz」（財）日本税務研究センターによる。

<sup>6</sup> ドイツ税理士法36条

ていても、実務経験が必要とされていることである。また、再受験は2回に限定されており、受験の許可は、試験及び試験の免除とともに財務行政を管轄する州最高官庁が行うこととされている。

(1) 大学修了に関するもの

ひとつは各8学期以上の在学必要年数を持つ経済学若しくは法律学の大学の教育課程又は経済学専攻部門を有する大学の教育課程を修了し、かつ、その後2年間、実務に従事することとされており、もうひとつは上記の在学必要年数が各8学期に満たない場合に、実務従事期間が3年間であることとされている。

(2) 養成専門教育に関するもの

商業補助専門教育職における最終試験に合格した者又は他のこれと同等の準備教育を受けている者で、かつ、10年間実務に従事した者であることとされている。ただし一定の場合には7年間とされている。<sup>7</sup>

(3) 税務当局の経歴によるもの

上級職の官吏又はこれと同等の職員として財務行政に従事している者その他同等以上の担当者として7年間実務に従事した者とされている。

### 3 試験科目

試験については、ドイツ税理士法37条において定められている。

まず科目数については3科目とされており、筆記試験と口述試験とにわかれている。次に試験範囲については以下の通り定められているが、これら全ての範囲を試験の対象にする必要はないものとされている。

- ①租税手続法
- ②所得及び収益に関する租税
- ③評価税、相続税及び土地税
- ④消費税及び流通税、関税法の概要
- ⑤商法並びに民法、会社法、倒産法及びヨーロッパ共同体法の概要
- ⑥経営学及び会計制度
- ⑦国民経済
- ⑧職業法

また37 a 条において、特別試験の規定が設けられており、公認会計士及び公認帳簿監査士並びに公認帳簿監査士の試験に合格している受験者については、申請に基づいて税理士試験を簡易形式で受けることができる。この試験は2科目からなる筆記試験と口述試験であり、上記⑤から⑦の科目は除外されている。

その他、試験免除についても規定されており、次のいずれかに該当する事とされてい

---

<sup>7</sup> 試験制の決算帳簿記帳士若しくは税務専門補助士の試験合格者の場合には7年間。ドイツ税理士法 36 条②一

る。<sup>8</sup>

- ①ドイツの大学で10年以上、連邦又は州の財務官庁が管理する租税領域の教育をしてきた教授
- ②10年以上、連邦又は州の財務官庁が管理する租税領域で行動してきた元財政裁判官
- ③一定の高等職の元官吏及びこれと同等の元職員<sup>9</sup>
- ④一定の上級職の元官吏及びこれと同等の元職員<sup>10</sup>

#### 4 登録要件

税理士の免許は、試験の合格又は免除により、所轄税理士会により付与されるものとする。<sup>11</sup>この場合において税理士会は、免許を付与する前に、受験者が人格的に適任であるか否かを審査しなければならないものとされており、具体的には、経済状態が不安定である場合、刑事裁判の有罪判決により公職就任資格を喪失した場合、身体的な疾患、精神的能力の耗弱又は疾病により職務を適切に遂行できない場合、その他の場合には免許は拒否されるものとしている。

なお、わが国の資格要件と異なり、実務従事期間が設けられていないのは、受験要件で既に、わが国の従事期間より長い期間が要求されているためと思われる。

---

<sup>8</sup> ドイツ税理士法 38 条①各号

<sup>9</sup> 財務行政において 10 年以上、連邦又は州の財務官庁が管理する租税領域で部門統括官又はこれと同等以上の地位で行動してきた者。その他、立法機関、司法機関においても同様の地位で行動してきた者。

<sup>10</sup>財務行政において 15 年以上、連邦又は州の財務官庁が管理する租税領域で部門担当官又はこれと同等以上の地位で行動してきた者。その他、立法機関、司法機関においても同様の地位で行動してきた者。

<sup>11</sup> ドイツ税理士法 40 条①

# 登録区分

～補助税理士制度をめぐる問題点～

## 目 次

- 1 はじめに
- 2 平成 13 年改正と補助税理士制度創設の背景
- 3 補助税理士制度の概要
- 4 現行制度の問題点
- 5 他士業との比較
- 6 日税連プロジェクトチームによるタタキ台 ～補助税理士制度のあり方～
- 7 おわりに（制度部としての意見・考え方）

## 1 はじめに

平成 13 年 5 月に税理士法が改正され、税理士の登録区分が設けられた。自己が行っている業務形態又は行おうとする業務形態に応じて、①社員税理士、②開業税理士、③補助税理士という 3 つの区分のうちいずれかで登録を行うこととなった。ここに、補助税理士制度が新設されたのである。

補助税理士制度は、それまでのいわゆる「勤務税理士」が税理士でありながら税理士でない立場、つまり、無資格の事務所職員と同様の立場で業務に従事するという不自然な業務形態を是正し、「他人の求めに応じ」なくとも他の税理士又は税理士法人（以下、税理士等という。）の補助者として他の税理士等の業務に従事することができるといわれている。

また、「勤務税理士」は自己の税理士事務所を設置しており、このような税理士が他の税理士等の業務に従事することになると、法 40 条 3 項（2 ケ所以上の事務所設置の禁止）に抵触することになるため、この点においても法整備が必要と考えられ補助税理士制度が創設されたのである。

しかしながら、補助税理士制度がスタートして 8 年余りが経過するが、様々な場面で現行の補助税理士制度に関しての矛盾、問題点が指摘されている。

本稿は補助税理士制度の矛盾、問題点を整理し、「今後の補助税理士制度のあり方」に関して検討していく。そして、平成 23 年改正に向けて、名古屋青年税理士連盟（以下、名青税という。）としての意見をまとめるものである。

## 2 平成 13 年改正と補助税理士制度創設の背景

昭和 55 年改正から平成 13 年改正に至る約 21 年の間に、社会経済は国際化、電子化、情報化を急激に加速させてきた。これに伴って、税理士に対する納税者のニーズも複雑・多様化してきた。

平成 7 年 1 月に、わが国は WTO（世界貿易機構）とサービス貿易の自由化協定を結んだ。この協定によってわが国の弁護士、公認会計士、税理士などの「士業」にも自由化の波が押し寄せることとなる。

この協定の推進のために、政府は「士業」の自由化に対して、平成 9 年 12 月に政府行政改革委員会から最終意見を受け、平成 10 年 3 月に「規制緩和推進 3 ヵ年計画」が閣議決定した。こうした経緯の中で、「業務独占資格等を中心とする資格制度の見直し」が議論されてきた。その後、内外からの意見・要望の提出、行政改革推進本部規制緩和委員会の監査結果等を踏まえ、平成 11 年 3 月に改定された「規制緩和推進 3 ヵ年計画（改定）」が閣議決定され、さらに、平成 12 年 3 月に「規制緩和推進 3 ヵ年計画（再改定）」が閣議決定された。

一方、こうした政府の動きに対応すべく、日本税理士会連合会（以下、日税連とい

う。)においても、それまで広く求めていた税理士会員からの意見をまとめ、平成7年10月に制度部において策定した「税理士法改正に関する意見(タタキ台)」を公表した。その後、さらに広く意見を求め議論を重ねた結果、日税連は平成12年9月国税庁長官に「税理士法に関する改正要望書」を提出した。そして、この「税理士法に関する改正要望書」は、前大蔵省主税局(現財務省主税局)へ提出され、政府税制調査会で審議された後法案が作成され、平成13年3月「税理士法の一部を改正する法律案」として閣議決定され、同年5月に国会で採決された。ここに「規制緩和の要請も踏まえつつ、納税者の利便性の向上に資するとともに信頼される税理士制度の確立を目指す」観点から税理士法が改正され、平成14年4月より施行された。

日税連は「税理士法に関する改正要望書」の中で、「最近、税理士事務所に勤務する税理士が数多くなっている実態に鑑み、雇用主たる税理士又は税理士法人の社員税理士の監督のもとに、補助者として法第2条の業務を行なう勤務税理士に関する規定を整備する。」とし、平成13年改正において反映され、補助税理士制度が新設された。

平成13年改正以前の税理士法では、税理士業務とは、税理士が「他人の求めに応じ」、租税に関して、法2条1項各号に掲げる業務を行なう場合を言い、したがって、他の税理士に雇用される「勤務税理士」が、雇用主たる税理士(以下、親方税理士という。)の業務に従事する場合には、「他人の求めに応じ」ていないため、無資格の従業員と同様の立場で業務に従事しているものと解されていた。また、「勤務税理士」は、自己の税理士事務所を設置しており、このような税理士が他の税理士等の業務に従事することになると、法40条3項に抵触することになるため、他の税理士等の業務に従事する場合には、単なる従業員の立場でしか業務に従事できないと考えられていた。改正前は、「勤務税理士」という形態が想定されてはおらず、それに関する規定が無かったため、税理士法上「勤務税理士」はありえない存在であった。つまり、税理士資格を一身専属の資格として規定しており、個人的資格で単独で税理士業務を行なうという前提があった。そこで、平成13年改正では、税理士法上存在しえない「勤務税理士」の法的な地位を明確にするとともに、「勤務税理士」が、「他人の求めに応じ」なくても、税理士業務ができるよう法整備がなされた。

また、補助税理士制度の新設に関して密接に関係しているのが、同時期に導入された税理士法人制度である。税理士法人制度の導入に関しては、これまで長い間、議論が交わされてきた(ここでは税理士法人制度の導入に関しては深く触れない)。近年の社会の要請に応えるためには、従来の税理士資格を一身専属の資格としてとらえる考え方には限界があり、税理士法人制度の導入に至ったのである。税理士法人制度の下では、法人が一括して業務を受任するため、その法人で業務を執行する税理士は、「他人の求めに応じ」ることなく税理士業務を行うこととなる。この点で、「勤務税理士」と類似している。



税理士法人制度の導入を考慮すると、少なくとも次の4つの税理士の形態が想定される。1つ目は、税理士法人で業務を執行する税理士、2つ目は、税理士法人に雇用される税理士、3つ目は、個人事業主として開業している税理士、4つ目は、個人事業主たる税理士に雇用されている税理士があげられる。このような税理士の形態に応じ、そして、整合性を保つ法整備も急務であったと言える。

加えて、税理士を取巻く環境も大きく変化してきた。以前は、「勤務税理士」も数年を経て独立し、新たに税理士業務を営むこともできたが、近年、税理士が増加する一方で、それに見合うだけの顧客が増加しているとは言えず、顧客との需要と供給の状況を考慮すれば、「勤務税理士」が増加する傾向にあると考えられてきた。さらに、税理士法人制度の導入により、その傾向はますます拍車がかかることであろう。また、納税者のニーズが複雑・多様化する状況下で、税理士事務所の大規模化・協業化も進む傾向にあった。つまり、1人の税理士が複数の税理士を雇用して業務を行なう形態や、他の「士業」と提携して業務を行なう形態が増加する傾向にある。こうした傾向は、「勤務税理士」の増加につながると予想される。

これを背景に、平成13年改正において補助税理士制度が新設されたのであるが、その後8年余り経過する間、補助税理士制度の様々な矛盾・疑問点が指摘されている。以下では補助税理制度の概要を確認し、その問題点を整理すると共に「今後の補助税理士制度のあり方」について検討していきたい。

### 3 補助税理士制度の概要

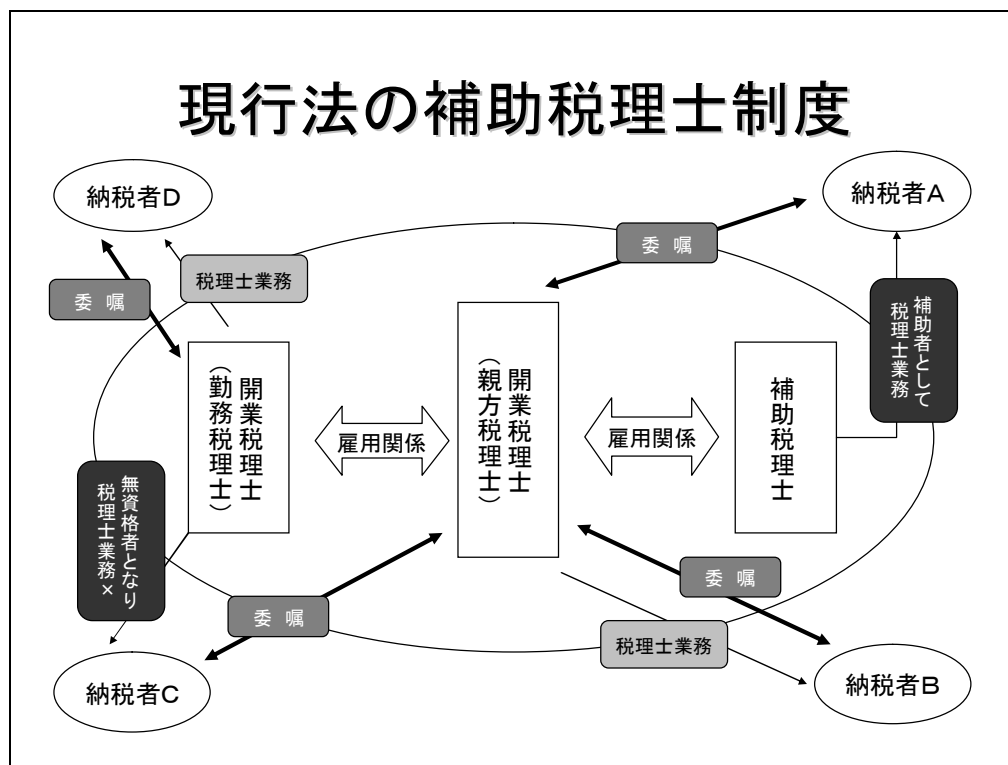
#### (1) 補助税理士の意義

税理士法において、税理士又は税理士法人は「他人の求めに応じ」税理士業務を行い、また、税理士業務に付随して財務書類の作成等の財務に関する事務（以下、「税理士業務等」という。）を業として行うものとされている（法2条1項及び1項、48条の5）。また、税理士は、他の税理士又は税理士法人の補助者として、税理士業務等に従事しても差し支えないとされている（法2条3項）。この「他人の求めに応じ」とは、通常委嘱者からの業務委嘱契約の申込を承諾することと解され、税理士又は税理士法人は委嘱者との業務委嘱契約に基づいて、その業務を行うものとされている。また、「従事」とは、その補助者として従事する税理士に税理士業務等を行うための事務所の設置が禁止されており（法40条1項、規則18条）、その従事する税理士又は税理士法人の事務所の所在地を登録しなければならない（規則8条）ことから、特定の税理士又は税理士法人との雇用契約によるものと解されている。

そこで、税理士の登録は、開業税理士、補助税理士、社員税理士の3つに区分され、その税理士が行っている業務形態又は行おうとする業務形態に応じて、いずれか一の区分で登録をしなければならないとされ（法18条、規則8条、基通18-1）、この

業務形態に変更が生じたときは、遅滞なく、登録区分の変更申請をしなければならない（法 20 条、基通 20-1）とされている。補助税理士とは、開業税理士又は税理士法人の補助者として常時税理士業務等に従事する税理士（規則 8 条）とされ、その名称は、税理士法の条文上にはなく、税理士法施行規則の中で定められている。なお、法 2 条 3 項に規定される「補助者」とは、税理士法施行規則に規定する補助税理士をいうものとされている（基通 2-7）。

補助税理士は、委嘱者との法律関係を明確にするという観点から、委嘱者から直接委嘱を受けて税理士業務等を行うことはできないこととされており、従事先とは別に自らの事務所を設けたり、従事する開業税理士又は税理士法人とは別の開業税理士又は税理士法人の事務所を本拠として税理士業務等を行ったりすることはできず、従事する開業税理士又は税理士法人の補助者として常時その税理士業務等に従事するものと考えられている。



#### (2) 補助税理士の業務執行

補助税理士は、その従事先である開業税理士又は税理士法人の補助者として、税理士業務等に従事する税理士であり、また、その使用者である従事先の開業税理士又は税理士法人の指揮命令下において、税理士業務等に従事する使用人である。開業税理士又は税理士法人は、税理士業務等を行うため使用人その他の従業者を使用するときは、税理士業務の適正な遂行に欠けるところのないよう当該使用人その他の従業者を監督しなければならないとされており（法 41 条の 2）、補助税理士も、

この税理士法上の使用人等に対する監督義務の対象になる。

補助税理士は、税理士として法1条の税理士の使命が適用され、また、税理士法又は税法の規定に違反したときは、税理士法上の懲戒処分の対象になる（法45条、46条）。しかし、委嘱者に対する債務不履行責任を負うのは、使用者である開業税理士又は税理士法人であり、補助税理士は使用者である開業税理士又は税理士法人に対する責任を負う。従事者としての民法上の責任は、他の税理士ではない従事者と同じである。

また、補助税理士は、税理士として、従事する開業税理士又は税理士法人が委嘱を受けた事案について、自らの名において税理士業務等を行うことができることとされている（基通2-8）。「自らの名において税理士業務等を行う」とは、従事する開業税理士又は税理士法人の補助者として自らの税理士証票を提示して税務調査の立会いを単独で行う、あるいは、税務書類を作成し、その作成税理士として、補助税理士自らが署名押印することをいう。

### （3）補助税理士の権利及び義務

補助税理士についても、税理士として職業上の権利が付与されるとともに、一定の義務を課することとされている。以下、項目ごとに検討する。

#### ① 税務代理権限証書

税務代理権限証書は、委嘱者との業務委嘱契約に基づき作成され、税務官公署に提出されるものである（法30条）。したがって、その書面を提出することができるのは、委嘱者との業務委嘱契約に基づいて税理士業務等を行う開業税理士又は税理士法人に限られる。補助税理士は、開業税理士又は税理士法人の補助者として業務に従事し、委嘱者から直接委嘱を受けることはできないので、税務代理権限証書を提出することはできない。

#### ② 税理士証票の提示

開業税理士又は税理士法人が税務代理をする場合において、その税務代理に係る税理士が税務官公署の職員と面接するときは、その税理士は、税理士証票を提示しなければならない（法32条）。従って、補助税理士が、開業税理士又は税理士法人の税務代理業務に従事する場合にも、税理士証票によって、その身分を証明することになる。

#### ③ 署名押印の義務

補助税理士が税務書類の作成の業務を行う場合には、その書類に署名押印しなければならない（法33条1項及び2項）。署名押印の際には、所属する税理士事務所又は税理士法人の名称を付記するとともに、補助税理士である旨を表示する必要がある（法33条3項、規則16条、基通33-1）。補助税理士は、このように署名押印及び付記をすることにより、これらの業務に従事した税理士としての責任

の所在を明らかにすることになる。

④ 計算事項、審査事項等を記載した書面の添付

補助税理士が税理士法 33 条の 2 の添付書面を作成したときは、書面作成に係る税理士として署名押印し、③の署名押印と同様の付記をしなければならない（法 33 条の 2 3 項）。しかし、補助税理士が添付書面を作成し、署名していたとしても、その意見聴取は税務代理権限証書を提出した開業税理士又は税理士法人に対して行われることとなる（法 35 条 1 項）。

⑤ 帳簿作成の義務

開業税理士又は税理士法人は、税理士業務等に関して帳簿を作成し、委嘱者別にかつ、1 件ごとに、税務代理、税務書類の作成又は税務相談の内容及びそのてん末を記載しなければならない（法 41 条 1 項、48 条の 16）。この帳簿作成の義務を負うのは、開業税理士及び税理士法人であり、補助税理士はこの業務帳簿が作成される際、業務の担当税理士として記載されることになる。

⑥ その他

その他の事項として、脱税相談等の禁止（法 36 条）、信用失墜行為の禁止（法 37 条）、秘密を守る義務（法 38 条）、会則を守る義務（法 39 条）、研修（法 39 条の 2）、助言義務（法 41 条の 3）、業務の停止（法 43 条）がある。

（4）補助税理士に関連する制度

① 補佐人

税理士は、租税に関する事項について、裁判所の許可を要することなく、弁護士である訴訟代理人とともに補佐人として裁判所に出頭し、陳述をすることができる（法 2 条の 2、48 条の 6）。税理士について、特に規定を設けていないため、当事者又は訴訟代理人の依頼により、補助税理士であっても補佐人に選任される。

② 税務支援

すべての税理士は法 1 条の使命を果たす意味で税務支援を行う。補助税理士は「他人の求めに応じ」られないにもかかわらず、他の税理士と同様に従事義務が課されている（名古屋税理士会会則 62 条 3 項）。しかし、税務支援の謝金を直接受け取ることはできない。

③ 電子申告

I T 国家戦略の一環である電子申告への取組みにおいて、補助税理士も日税連 I C カードの取得を求められる。補助税理士は代理権限に制限があるにもかかわらず、特別の法規定なしに自らの名前の電子証明書により代理送信ができる。

④ 会計参与

会計参与制度は、株式会社の任意の設置機関として取締役と共同して計算書類の作成をするなどの職務を行う制度であり、補助税理士も、独自に就任することが

認められている（会社法 333 条 1 項）。

#### （5）事務所設置について

税理士事務所の設置については、法 40 条 1 項において、「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 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。」という規定が置かれている。

また、複数事務所の禁止規定として、同 3 項に「税理士は、税理士事務所を二以上設けてはならない。」としている。

この法 40 条 1 項及び 3 項は、税理士（税理士法人の社員（財務省令で定める者を含む）を除く）または税理士法人は税理士業務を行うための「税理士事務所」という名称の事務所を 1 つ設けなければならない旨を定めたものである。

このように税理士事務所を 1 つに限定した理由は、①税理士の業務活動の本拠としてこれを 1 ケ所に限定することが、法律関係を明確にする上で適切であること、②税理士の個人の監督能力を超えて業務範囲を拡大することに対して、「税理士事務所」という名称面から規制をし、これによりにせ税理士の出現を予防すること、という 2 点にある。

なお、規則 18 条において、「事務所を設けてはならない者」の規定があり、「法第 40 条第 1 項に規定する財務省令で定める者は、補助税理士とする。」としている。

補助税理士が開業税理士又は税理士法人の補助者として、税理士業務等に従事する際の業務従事契約の形態については、法令上に規定がなく通達にもないのであるが、この業務従事契約は、特定の開業税理士又は税理士法人の補助者としての業務従事契約であり、法 40 条 1 項及び 4 項並びに規則 18 条により、補助税理士については税理士業務を行うための事務所の設置義務が解除され、かつ、その事務所の設置が禁止されていることから、その業務従事契約の形態は雇用契約によるものと解されている。以上から、補助税理士は、開業税理士又は税理士法人の補助者として常時税理士業務等に従事する者であり、事務所の設置を禁止されている者であることから、委嘱者から直接の委嘱を受けて自己の税理士業務を行うことができない。よって、補助税理士として登録すると、委嘱者から直接の委嘱を受けて自己の税理士業務が行えないことから、「他人の求めに応じ」て行うということが大前提であるのにも関わらず、「他人の求めに応じ」られない税理士となってしまう。法 1 条により「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する同じ立場の税理士が、他の税理士等の補助者としての業務に従事する場合に、「他人の求めに応じ」て税理士業務を行うことができないとする現行制度の規則・通達の解釈は、明らかに納税者の利便性、税理士の信頼性の確保に合致するものとはいえないであろう。

さらに今後独立開業を目指す補助税理士の場合、委嘱者から直接の委嘱を受けて自

己の税理士業務が行えないことから、補助税理士の関与先を確保できないという障害から、スムーズな独立開業は困難となってしまう。

以上のことから、補助税理士の事務所設置禁止規定を削除し、事務所の設置義務を課すことが必要であると考えられる。そうすることで、「他人の求めに応じ」て税理士業務を行うことが可能となるであろう。

#### 4 現行制度の問題点

##### (1) 補助税理士と親方税理士又は税理士法人との関係

補助税理士と親方税理士又は税理士法人との法律関係は、雇用契約であると解されている。これは、税理士法 48 条の 6 に「使用人である税理士」との表現があるほか、国税庁のフォローアップ検討会に「雇用主たる開業税理士」などの表現が使われていることから明らかである。

雇用とは、当事者の一方が他方のために労務に服し、これに対して使用者が報酬を支払うことを互いに約束する契約（民法 623 条）をいう。そして、委任・請負と同じく労務を供給する契約の一種であるが、労務提供者に大幅な裁量権が与えられておらず、使用者の指揮に従う点で委任と異なり、仕事の完成が要素となっている請負とも区別される。

一方で、税理士は独立した公正な立場で、納税義務の適正な実現を図ることを使命としている。補助税理士は上記のように、雇用契約による使用者の指揮命令及び税理士法上の義務である使用人等に対する監督を受けることとなるが、税理士法上の使命を自覚し、自己の責任において、税理士業務を行わなければならない。

##### ① 税務代理権限証書

税理士は、税務代理をする場合においては、その権限を有することを証する書面を税務官公署に提出しなければならない（法 30 条）。この義務は、税務代理の法的効果が委嘱者である納税義務者に直接帰属することから、適法な権限の範囲に基づくものであることの証拠を提示する必要があることから課せられている。

一方、補助税理士は、税務代理権限証書を提出することができないと解されている。これは、税務代理権限証書は納税者との委嘱契約に基づいて作成されるものであるから、直接委嘱契約することができない補助税理士は、税務代理権限証書を提出することができないということである。ただし、記載例によると、事務所の名称及び所在地の記載欄の余白に、「担当する社員税理士や補助税理士が確定している場合は、氏名を記載しても差し支えない。」とされている。

補助税理士が、納税義務者から直接委嘱を受けることができないという前提に立てば、税務代理権限証書を提出することができないということは、当然と思われる。そこに、担当する補助税理士の氏名を付記することが、どのような法的効

果を及ぼすのかという疑問が生ずる。

## ② 署名押印

税理士又は税理士法人が税務書類の作成をしたときは、当該税務書類の作成に係る税理士は、当該書類に署名押印しなければならない（法 33 条 2 項）。この義務は、納税義務者の代理人として申告書等の書類を作成したときは、その作成者である税理士の責任の所在を明らかにするために課せられている。そして、税理士法人の社員又はその補助税理士が署名押印する場合には、当該税理士法人の名称を付記しなければならない（規則 16 条 1 項 1 号）。また、税理士の補助税理士が署名押印する場合には、当該税理士の税理士事務所の名称を付記しなければならない（規則 16 条 1 項 2 号）。さらに、署名押印する税理士が補助税理士である場合には、補助税理士である旨を表示するものとされている（通達 33-1）。

まず、補助税理士として署名押印することで誰にどのような責任を負うのかということである。署名押印の目的が、責任の所在を明らかにすることであるならば、そのことが重要と思われる。ここでいう責任は、税理士法に定められた税理士として当然に守らなければならない各種の義務であり、これらに違反した場合には、懲戒処分の対象となるものであろう。義務違反による懲戒処分は、補助税理士とその他の税理士で特別な差異は設けられていない。

また、納税者から直接委嘱を受けていない補助税理士が、署名押印することは、納税者に対してどのような意味をもつのだろうか。納税者に対して直接責任を負うのは、契約当事者である親方税理士又は税理士法人であるので、納税者にとっては特別な意味はもたないと思われる。

さらに、補助税理士である旨を表示することは、法令には規定されておらず、通達によって示されている。親方税理士の事務所名や税理士法人の名称を付記することはそれほど抵抗がないと思われるが、「補助」という差別的表現を付記することについては、非常に抵抗があると思われる。補助税理士である旨の表現方法については、「規 8-2-ロ」のような表示も考えられるとする解説もあるが、このようなことにどれほどの意味があるかは分からない。

## ③ 税務支援

税理士会会員は、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（名古屋税理士会会則 62 条 3 項）。また、税理士は会則を守らなければならない（法 39 条）ので、補助税理士も当然に、税務支援に従事しなければならない。

ここで、問題となる点が 2 つある。1 つめは、納税者から直接委嘱を受けることのできない補助税理士が、税務支援を行った場合、納税者との関係がどのようなものであるかという点である。2 つめは、現在行われている税務支援は、主催団体から謝金が支払われるが、その謝金の受取権限が親方税理士又は税理士法人

にあるとされている点である。

まず、1つめについてであるが、補助税理士も税理士法に定められた税務支援に従事しなければならないことは当然である。このような、税理士法上の従事義務に基づいてする業務についてまで、直接委嘱を受けることができないとすることは、補助税理士制度があまりにも硬直的なものになっていると感じざるを得ない。また、税務支援が行われる相談会場は、勤務先の事務所ではないが、2ヶ所事務所などの問題は起こらない。相談に訪れる納税者が親方税理士や税理士法人に委嘱するという認識も全くない。納税者は、目の前にいる税理士一個人を信頼して相談しているのである。このような税務支援において、補助税理士が納税者から直接委嘱を受けることができないとして、親方税理士又は税理士法人が委嘱を受けていると法律関係を整理することは、無理があるというほかない。

次に、2つめについてであるが、補助税理士には非常に現実的な不満である。現在、謝金の受取権限が親方税理士又は税理士法人にあるということは、補助税理士が納税者から直接委嘱をうけることができないという前提のもと、親方税理士又は税理士法人が税務支援を受任し、その税務支援業務を補助税理士が行うという取り扱いになっているからだろう。しかし、一方で親方税理士又は税理士法人にしてみれば、非常に低額な派遣料で高給の税理士を派遣することになり、現状の取り扱いに、特に旨みがあるわけではない。納税者に無用の混乱を来すわけであれば、当事者の自由に任せても良いのではないのか。

#### ④ 他の職員との差異

無資格である他の職員は、税理士業務を行うことができないのであるから、その差は明らかである。

#### ⑤ 社員税理士との関係

税理士法人の社員は、すべての業務を執行する権利を有し、義務を負う（法 48 条の 11）。この業務の執行には、使用人の管理監督も含むとされており、税理士法人に使用人等の監督義務が課せられている（法 48 条の 16）ことから、社員税理士には、補助税理士に対する監督責任も課せられていることとなる。

また、税理士法人の社員税理士は、競業が禁止されている（法 48 条の 14）。この規定が設けられている理由として、社員と法人との利益衝突を避ける必要があることと、納税者の委嘱の相手方が法人なのか個人の税理士なのか法律関係が不明確になることを避ける必要があることが挙げられている。補助税理士には、そのような規定は設けられていない。それにも関わらず補助税理士は、税理士法人の補助者として常時その業務に従事する税理士であるから、納税者から直接委嘱を受けることができないとされている。

税理士法人の税理士業務は、実際には、その税理士法人の社員税理士又は補助



税理士が行うこととなる。その点では、社員税理士も補助税理士も同様といえる。

#### ⑥ 監督責任

税理士は、税理士業務を行うため使用人その他の従業者を使用するときは、税理士業務の適正な遂行にかけるところのないよう当該使用人その他の従業者を監督しなければならない（法41条の2）。

親方税理士又は税理士法人と補助税理士との関係が雇用契約であることを前提とすると、補助税理士に対しても監督責任はあると思われる。

親方税理士又は税理士法人が負う監督責任は、使用人が無資格者である場合と補助税理士である場合で、その重さに違いはあるのだろうか。補助税理士は、自らの名において、つまり、自らの責任において税理士業務を行うのであるから、その監督責任が、他の使用人に対するものと同様とは考え難い。

#### (2) 納税者と補助税理士との法律関係 ～他人の求めに応じられない問題について～

補助税理士として登録をしたものは、従事する開業税理士又は税理士法人が納税者から委嘱を受けた事案について、自らの名において税理士業務を行うことができることとされている（法2条3項及び基通2-8）。

つまり、補助税理士は、直接納税者と委嘱契約を締結することなく、開業税理士又は税理士法人が委嘱を受けた業務についてのみ税理士業務を行うことができるのである。これは、補助税理士が、その雇用主たる開業税理士又は税理士法人の事務所を本拠として、当該税理士等の補助者として税理士業務を行うものであるため、納税者との法律関係を明確にする等の観点から、納税者から直接委嘱を受けて税理士業務を行うことはできないことになったと解される。

補助税理士制度の目的は、従来の勤務税理士の問題点を改善するために、他の税理士または税理士法人に勤務する税理士を積極的に活用することであったが、結果として同制度は補助税理士の業務形態を制限あるものとして整理された。つまり、補助税理士は雇用主である開業税理士または税理士法人の事務所を本拠とし、当該税理士等の補助者として税理士業務を行うことから、納税者から直接委嘱を受けて税理士業務を行うことはできないため、補助税理士制度の設定により業務の受託に制限が設けられたことは否めない。また、納税者から直接委嘱を受けるとなぜ法律関係が不明確となるのか具体的な明示がなく理論性に欠けるものである。

このような業務制限があるにも関わらず、無料相談などの税務支援において補助税理士は他の税理士会員と同様に従事義務が課され、また電子申告においても法規定なしに自らの名前の電子証明書により代理送信ができることとされている。

税理士法第1条において「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」と規定されているが他の税理士等の補助者として、業務に従事する場合には、「他人の求めに応じ」て税理士業務を行うことができないとする現行の補助税理士に関する規則・通達は、納税者の利便性、税理士の信頼性の確保を妨げるものと考えられる。

昨今、世界的な経済状況の悪化、税理士事務所の乱立による競争の激化、あるいは、税理士業界の顧問料の規定をはじめとする自由化への流れに伴い、税理士業についてもまさに冬の時代が到来していると言える。顧問先の確保には相当なエネルギーを費やす必要がある現在の状況からして、補助税理士が納税者から直接委嘱を受けて自己の税理士業務を行うことはできないとされる現行制度は、将来の独立開業等への弊害になると考えられるという経済的な問題に止まらず、補助税理士であるということと税理士であるにも関わらず「他人の求めに応じ」られない制度になっていることから何らかの手当てが必要である。

## 5 他士業との比較

税理士法における補助税理士制度について検討してきたが、ここでは社会保険労務士、司法書士、行政書士、弁護士について、補助税理士制度に類似するものを挙げてみる。

### (1) 社会保険労務士

社会保険労務士法 14 条の 2 において、社会保険労務士の登録について定められている。

- ① 社会保険労務士となる資格を有する者が社会保険労務士となるには、社会保険労務士名簿に、氏名、生年月日、住所その他厚生労働省令で定める事項の登録を受けなければならない。
- ② 他人の求めに応じ報酬を得て、社会保険労務士の業務として規定されている事務を業として行おうとする社会保険労務士は、事務所を定めて、あらかじめ、社会保険労務士名簿に、前項に規定する事項のほか、事務所の名称、所在地その他厚生労働省令で定める事項の登録を受けなければならない。
- ③ 事業所に勤務し、社会保険労務士の業務として規定されている事務に従事する社会保険労務士は、社会保険労務士名簿に、第 1 項に規定する事項のほか、当該事業所の名称、所在地その他厚生労働省令で定める事項の登録を受けなければならない。

上記の「他人の求めに応じ報酬を得て、社会保険労務士の業務として規定されている事務を業として行う」とは、いわゆる開業して行うことをいうとされている。

また社会保険労務士の登録区分として、社会保険労務士法施行規則の 12 条におい

て、次の3つの区分がされている。

- ① 他人の求めに応じ報酬を得て、業として行う社会保険労務士になろうとするもの
- ② 事務所に勤務し、社会保険労務士の業務として規定されている事務に従事する社会保険労務士になろうとするもの
- ③ その他のもの

つまり、社会保険労務士法施行規則において社会保険労務士を個人で事務所を開く「開業社会保険労務士」、社会保険労務士事務所に勤務する「勤務社会保険労務士」、会社員や公務員などで社会保険労務士業務と直接関わらない職種に従事している「その他」に区分している。

## (2) 行政書士

行政書士法1条の4において、開業していない行政書士について、「行政書士が他の行政書士又は行政書士法人の使用人として、行政書士業務に従事することを妨げない。」と定められている。

そして、行政書士法8条の事務所の規定において、「使用人である行政書士は、その業務を行うための事務所を設けてはならない」と定められている。平成15年の行政書士法改正前までは、行政書士が他の行政書士の事務所に使用人として雇用されて業務に従事することはできないと解されていたが、平成15年に行政書士法人の法定がなされた際に、勤務する行政書士を使用人行政書士と定めた。

使用人行政書士は、自ら依頼を受けて業務を行うのではなく、親方行政書士が受任した業務にその指導下で従事する立場になる。また、社員行政書士については行政書士法13条の16において、個人の事務所を持つこともまた、他の行政書士法人の社員を兼ねることを禁止されているが、使用人行政書士が複数の行政書士の使用人を兼ねることは、法律上禁じられていない。

行政書士の登録区分については、日本行政書士会連合会会則の39条の「行政書士名簿に登録すべき事項等」で、3つに区分している。

- ① 行政書士法人の社員となる場合
- ② 行政書士又は行政書士法人の使用人となる場合
- ③ 前2号に掲げる場合以外の場合

行政書士法には補助という表現はないが、行政書士法施行規則5条において、「行政書士は、特に必要がある場合に限り、その事務に関して補助者を置くことができる」として補助者について定められている。この補助者については、継続的な業務従事者として雇用関係のある使用人であることと考えられており、勤務する税理士としての補助とは異なった意味で使用されている。

## (3) 司法書士

司法書士法20条において、事務所について、「司法書士は、法務省令で定める基準

に従い、事務所を設けなければならない」と定められている。

つまり、司法書士の資格を取得して司法書士会に入会した者が、司法書士業務を開始するときは、事務所を設けなければならない。税理士や社会保険労務士、行政書士については、資格を有しながら勤務することができるが、司法書士については事務所を設けないといけないため、勤務する司法書士は存在しない。

また補助者について、司法書士法施行規則の 25 条において「司法書士は、その業務の補助をさせるため補助者を置くことができる」と定められている。

この規定の補助者とは、司法書士の指示に基づき、書類の作成等を補助する者をいう。補助者は、書類の作成をするほか、司法書士が外出等のため一時不在となったような場合には、これに代わって嘱託人と応対し、嘱託の趣旨をうけ、もしくは書類作成上必要な調査または司法書士が申請代理人となった書類の提出等を行うことができる。補助者は、司法書士に代わって独断で司法書士業務を行うものではなく、司法書士の指導・監督のもとに司法書士業務を補助するものである。

司法書士試験の合格者であっても、司法書士として未登録であれば補助者になることはできるが、司法書士である者が他の司法書士の補助者となることはできない。

#### (4) 弁護士

弁護士の登録については、弁護士法 8 条において、「弁護士になるには、日本弁護士連合会に備えた弁護士名簿に登録されなければならない」と定められている。

また、日本弁護士連合会会則においてその弁護士名簿に関して定められているが、弁護士として登録する際の区分については特に定められていない。

弁護士の事務所設置義務については、弁護士法 20 条において下記のように定められている。

- ① 弁護士の事務所は、法律事務所と称する。
- ② 法律事務所は、その弁護士の所属弁護士会の地域内に設けなければならない。
- ③ 弁護士は、いかなる名義をもっていても、2ヶ所以上の法律事務所を設けることができない。但し、他の弁護士の法律事務所において執務することを妨げない。

弁護士法 20 条は、弁護士が必ず事務所を設置しなければならないとする体裁をとっていない。また、弁護士業務を現実に行うことが、弁護士の登録及び登録維持の要件ともされていない。そこで、弁護士が必ず事務所を設置しなければならないかが問題となるが、積極的に解するのが相当であるとされている。

弁護士は、所属弁護士会及び日本弁護士連合会の指導・連絡・監督を受けるが、その指導連絡監督権を行使する宛先の場所が必要である。しかし、このことは、必ず自ら固有の独立した事務所を設置しなければならないとするものではなく、別の弁護士の事務所を自己の事務所として使用することや自宅を事務所兼用にすることは差し支えない。企業内弁護士の場合は、当該会社等における勤務場所が法律事務所である。

実際には複数の弁護士が事務所を共にしているケースは多々ある。これは、大きく分けて、雇用弁護士・勤務弁護士型の事務所、経費共同型の事務所、収支共同型の事務所の3形態がある。雇用弁護士・勤務弁護士型の事務所は、従前から一般的にみられる形態であって、雇用弁護士が使用人たる弁護士を通例独立開業するまでの間雇用するものであり、俗にボス弁・イソ弁型（居候弁護士からきている）事務所と呼ばれる。経費共同型の事務所は、事務所運営上の諸費用を分担し、事件は構成員各自が個別に受任して処理し、報酬も構成員各自が収受するものである。収支共同型の事務所は、事件を一個の組織体としての事務所が受任し、事務所自体の業務執行行為として処理し、報酬も事務所で合有的に管理し、構成員には一定の基準に基づいて分配する形態であって、民法上の組合契約に基づく結合形態である。

弁護士法や日本弁護士連合会会則において、勤務弁護士は他人の依頼を受け報酬を得てはならないという規定はされていない。そのため、ボス弁・イソ弁型の弁護士事務所において、イソ弁である勤務弁護士は雇用されているため、雇用弁護士から給料を受け取るが、一方で、依頼者から報酬を得て業務をすることも可能である。また、その際に依頼者が勤務弁護士に対して仕事を委任するために、勤務弁護士の名前で委任状を作成することとなる。

## 6 日税連プロジェクトチームによるタタキ台 ～補助税理士制度のあり方～

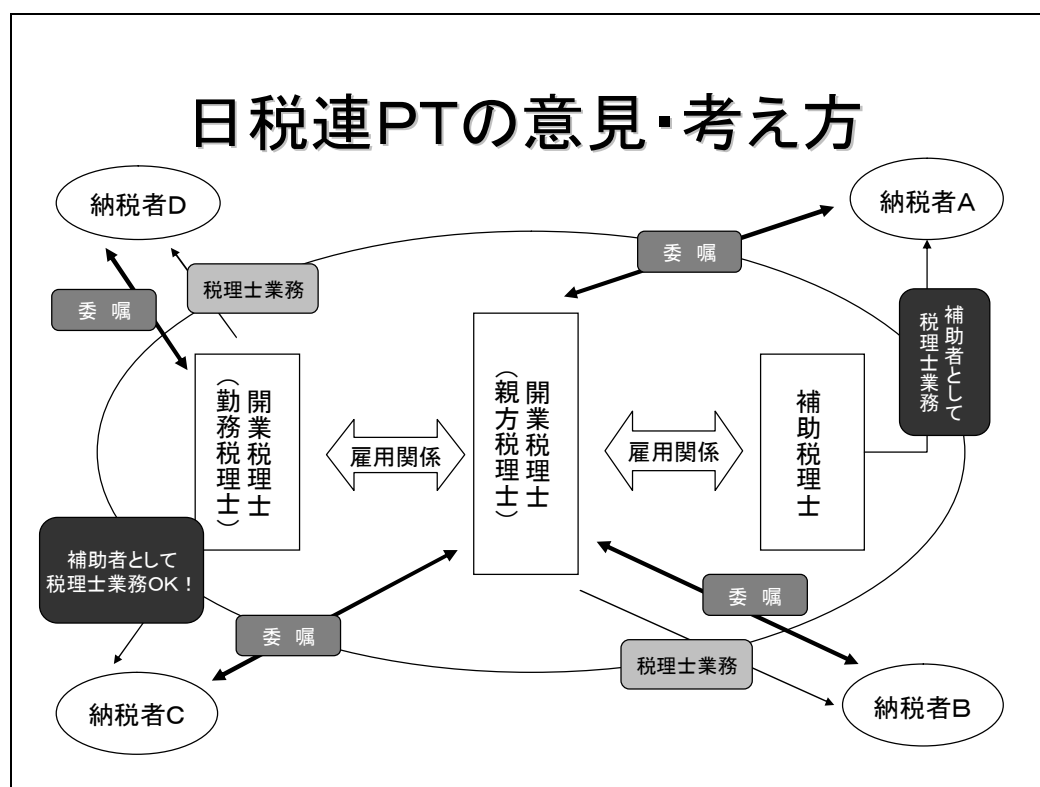
平成23年に財務省により、税理士法について、見直しの必要性の検討を実施することが予定されている。これを受けて、平成21年11月25日、日本税理士会連合会・税理士法改正に関するプロジェクトチームにより改正要望項目に関する検討結果のとりまとめが「税理士法改正に関するプロジェクトチームによるタタキ台」として公表された。その中で、補助税理士制度についても言及がされており、「補助税理士制度のあり方」として、次の2点が提案されている。

- (1) 法第2条第3項に規定する者を補助税理士に限定しないこととし、開業税理士であっても他の税理士等の補助者として税理士の業務を行うことが出来るようにする。
- (2) 現行の「補助税理士」の呼称を、例えば「専従税理士」に変更する。

(1)の開業税理士が他の税理士等の補助者になるという改正案について、基本的には賛同するが、このタタキ台の通り、開業税理士が他の税理士等の補助者として税理士業務が行えるようになると、補助者となる開業税理士は、自分が登録した事務所と、補助者となる相手の税理士事務所の2ヶ所（あるいは何ヶ所も）の事務所で税理士業務を行うことにもなりうると思われる。この点は、税理士法の2ヶ所事務所禁止の趣旨からも慎重に検討する必要があると考える。

次に(2)の呼称の変更について、補助税理士制度の問題点は、形式的には「補助」という名称が差別的であるとか、資格内に格差が生じているなどのように、呼称の間

題として捉えられる。「補助」などと、同一試験で資格を取った者に差を付けるような表現や取扱は、是非とも改めるべきと考える。」との意見があるように、呼称がよくないイメージでとらえられやすく、批判や改正の対象事項となっている。呼称の変更によるイメージの改善や格差の解消には賛同するが、呼称が変更されただけの補助税理士が、他人の求めに応じることができないのは従前と同様であり、これでは何らの問題も解決しないのではないだろうか。少なくとも他人の求めに応じられない税理士の存在と税理士法との乖離はなくなることはない。



#### 7 おわりに～制度部としての意見・考え方～

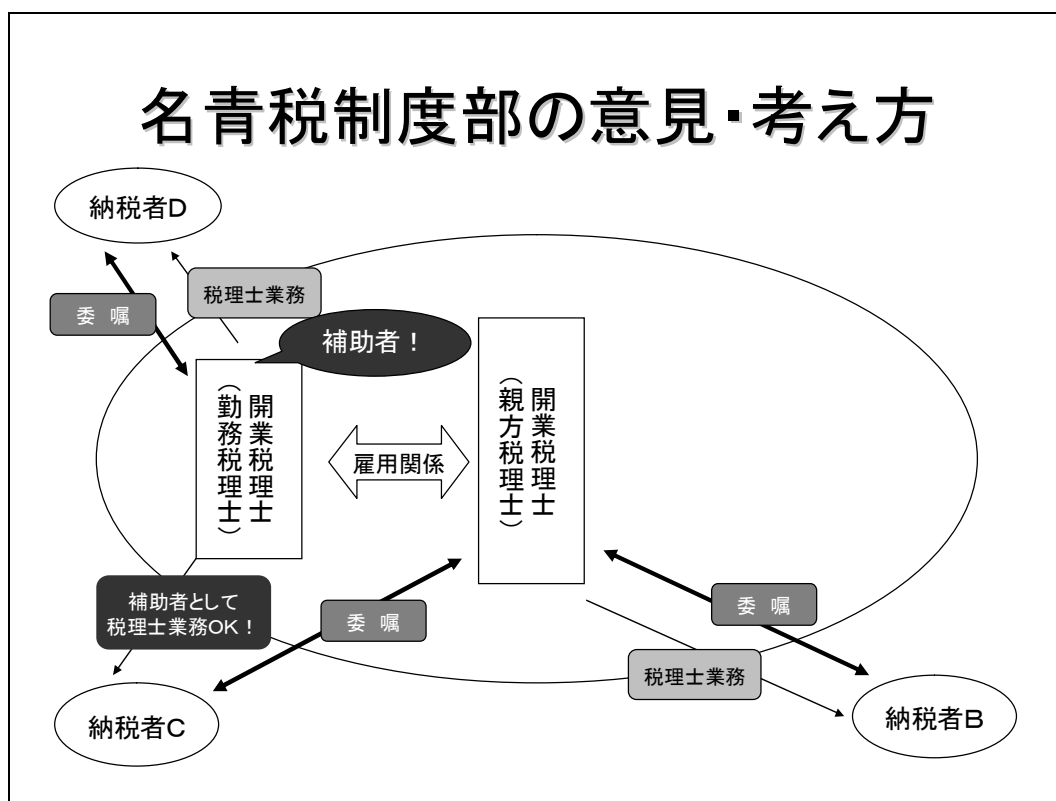
補助税理士制度について検討してきたが、現行制度の問題点は次の2点に整理されるところと考える。まず、本質的な問題として、補助税理士が、税理士であるにもかかわらず「他人の求めに応じ」られないことである。

もう一つは、法形式的な問題として、現行制度において補助税理士に課せられた「他人の求めに応じ」られないという税理士としての業務の制限が、はっきりした明文規定でなく、規定の解釈という形で運用されていることである。これらの問題を解決するために、我々制度部の意見としては、呼称の変更にとまらず、現行の補助税理士は廃止するべきであることを提起したい。さらに、開業税理士が他の税理士等の補助者になれるように法整備するとともに、2ヶ所事務所禁止の趣旨を尊重し、他の税理士の補助者たる開業税理士の事務所は、雇用者である親方税理士の事務所に置くこ

ととする規定を設けるべきである。事務所設置の問題については、事務所単一主義を堅持することで法律関係を明確にし、責任の所在を明らかにすることが納税者の信頼に応えることにつながると考える。2ヶ所事務所を認めることで税理士事務所の自由度が増し、サービスを多様化し、納税者の利便性を向上させる可能性もあるが、このことは納税者との法律関係の明確性や納税者からの信頼性の確保とはトレードオフの関係にあるのではないだろうか。我々は、法律関係の明確性と信頼性の確保を優先すべきであると考えます。

また、補助者である税理士が納税者から直接委嘱を受けるかどうかについては、雇用主である親方税理士又は法人との間で、雇用契約や就業規則等により明らかにしておく必要がある。

現状の補助税理士制度が納税者に理解されているとは言い難く、日税連のPT案をはじめとする改正案も納税者から要望されているものではない。しかし、その改正が納税者の利益に資することになるのであれば、納税者からの信頼を得続けるためにも、税理士自らが問題を整理し、解決案を示していくことが、高い社会性、公益性を担う資格者である税理士としての役割ではないだろうか。そうすることで、すべての税理士が法1条「税理士の使命」にある納税者の信頼にこたえ、納税義務の適正な実現を図ることが可能となるのではないかと考える。



【資料1】アンケート（平成21年9月開催の合同研修会で実施）

名古屋青年税理士連盟制度部

平成21年9月26日

## アンケートにご協力下さい!

このアンケートは、本年度制度部の「補助税理士」をテーマとした税理士法改正に関する研究に役立てさせていただきます。

該当するものに○をお付け下さい。

- Q1 あなたの税理士登録の区分は？
- |    |    |    |
|----|----|----|
| 開業 | 補助 | 社員 |
|----|----|----|
- Q2 補助税理士制度に問題はあると思いますか？
- |    |     |       |
|----|-----|-------|
| はい | いいえ | わからない |
|----|-----|-------|
- (理由をご記入下さい。)
- Q3 補助税理士という制度は必要だと思えますか？
- |    |     |               |
|----|-----|---------------|
| はい | いいえ | どちらとも<br>いえない |
|----|-----|---------------|
- Q4 補助税理士が納税者と直接契約できないことについて、どう考えますか？
- |    |    |               |
|----|----|---------------|
| 賛成 | 反対 | どちらとも<br>いえない |
|----|----|---------------|
- Q5 もし、補助税理士が納税者と直接契約できた場合、業務上の支障が出ると思えますか？
- |    |     |               |
|----|-----|---------------|
| はい | いいえ | どちらとも<br>いえない |
|----|-----|---------------|
- (理由をご記入下さい。)
- Q6 補助税理士は、補助者として「税務代理権限証書」の提出ができないのに、電子申告の代理送信が可能であることはご存じですか？
- |    |     |  |
|----|-----|--|
| はい | いいえ |  |
|----|-----|--|
- Q7 補助税理士は無料相談などの謝金が受け取れないことに違和感がありますか？
- |    |     |               |
|----|-----|---------------|
| はい | いいえ | どちらとも<br>いえない |
|----|-----|---------------|
- Q8 補助税理士の方に質問です。今後、開業税理士登録しようと思えますか？
- |    |     |  |
|----|-----|--|
| はい | いいえ |  |
|----|-----|--|
- Q9 補助税理士の方に質問です。現状に不満はありますか？
- |    |     |  |
|----|-----|--|
| はい | いいえ |  |
|----|-----|--|
- (理由をご記入下さい。)
- Q10 開業税理士、社員税理士の方に質問です。補助税理士の方が良いと思うこと、又は良かったと思うことはありますか？
- |    |     |               |
|----|-----|---------------|
| はい | いいえ | どちらとも<br>いえない |
|----|-----|---------------|
- (理由をご記入下さい。)
- Q11 代表社員でない社員税理士と補助税理士の違いはわかりますか？
- |    |     |  |
|----|-----|--|
| はい | いいえ |  |
|----|-----|--|
- Q12 補助税理士制度に対するご意見がありましたら、どのようなことでも構いませんのでご記入下さい。
- (理由をご記入下さい。)

※ ご協力大変ありがとうございました。



【資料2】資料1のアンケート集計結果

9月研修会アンケート集計用紙

問	内容	回答				
		開業	補助	社員	無回答	(合計)
Q1	あなたの税理士登録の区分は？					
	集計結果	27	15	5	0	47
Q2	補助税理士制度に問題はあると思いますか？	はい	いいえ	わからない		
	集計結果	27	5	13	2	47
	(理由についての回答)別紙					
Q3	補助税理士という制度は必要だと思えますか？	はい	いいえ	どちらとも いえない	無回答	
	集計結果	9	22	15	1	47
Q4	補助税理士が納税者と直接契約できないことついて、どう考えますか？	賛成	反対	どちらとも いえない	無回答	
	集計結果	7	27	11	2	47
Q5	もし、補助税理士が納税者と直接契約できた場合、業務上の支障が出ると思いますか？	はい	いいえ	どちらとも いえない	無回答	
	集計結果	17	12	13	5	47
	(理由についての回答)別紙					
Q6	補助税理士は補助者として「税務代理権限証書」の提出ができないのに、電子申告の代理送信が可能であることがご存じですか？	はい	いいえ		無回答	
	集計結果	20	27		0	47
Q7	補助税理士は無料相談などの謝金が受け取れないことに違和感がありますか？	はい	いいえ	どちらとも いえない	無回答	
	集計結果	33	11	2	1	47
Q8	補助税理士の方に質問です。今後、開業税理士登録しようと思えますか？	はい	いいえ		無回答	
	集計結果	12	3			15
Q9	補助税理士の方に質問です。現状に不満はありますか？	はい	いいえ		無回答	
	集計結果	9	6			15
(理由についての回答)別紙						
Q10	開業税理士、社員税理士の方に質問です。補助税理士登録の方が良いと思うこと、又は良かったと思うことはありますか？	はい	いいえ		無回答	
	集計結果	3	21	7	1	32
	(理由についての回答)別紙					
Q11	代表社員でない社員税理士と補助税理士の違いはわかりますか？	はい	いいえ		無回答	
	集計結果	16	29		2	47
Q12	補助税理士制度に対するご意見がありましたらどのようなことでもかまいませんので、ご記入下さい。					
	(理由についての回答)別紙					

## 理由のまとめ

	開業	補助	社員
Q2	<ul style="list-style-type: none"> <li>・税理士資格としては同じなので開業と社員だけでよい</li> <li>・名称が良くない</li> <li>・税理士の権利に制限がかかる</li> <li>・補助から開業に変わると雇用保険が受けられなくなり掛捨てとなり無駄になる(？)</li> <li>・自己の事務所を持ってない</li> <li>・納税者からの補助税理士という認識はなく、医者インターンのようなイメージで不公平</li> <li>・開業を目指すものにとって、納税者と直接契約できない等不利な点が多い</li> <li>・直接仕事を受けられないのは疑問</li> <li>・他人の求めに応じて税理士業務を行えない税理士がいるのはおかしい</li> <li>・制度の存在意義があると思えない、勤務の税理士でよいのでは</li> <li>・自分が補助ではないので問題意識が希薄</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・なぜあるのかわからない</li> <li>・名称に問題あり</li> <li>・活動の幅がせばめられている</li> <li>・制限があること</li> <li>・制度創設の趣旨がわからない</li> <li>・区分する理由がわからない。事業主と非雇用者というだけで制度上で区分する必要はない</li> <li>・自分の顧問先がない</li> <li>・せめて准税理士(？)</li> <li>・同一資格で区別の必要はないのでは</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・同じ税理士であるのに分かれていることにそもそも問題がある、分ける必要感じない</li> <li>・補助税理士の身分は税理士法人または経営者たる開業税理士と雇用関係にある雇用者と考える一方で税理士会における扱い(身分)には開業、社員、補助の違いはない。この点に矛盾が生じるのでは</li> </ul>
Q5	<ul style="list-style-type: none"> <li>・納税者にとって契約主体が誰なのかわかりづらいのでは</li> <li>・法律で規制、雇用契約で制限などが必要</li> <li>・補助税理士が開業する場合に直接契約のクライアントをどうするか開業または法人と取り決めておく必要がある</li> <li>・陰で副業や内職をする人がいるという所長がいる、なめた見解だ(？)</li> <li>・支障はないが所長とうまくやりとりをしないと問題発生するかも</li> <li>・納税者にとっては補助も同じと考えているため直接契約は納税者が安心する</li> <li>・補助と開業の関係次第</li> <li>・雇用関係への影響ありかも</li> <li>・雇用関係がある以上問題でるのでルールが必要</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・納税者からの報酬をどう配分するのか</li> <li>・直接契約については本人が責任を持てばよい</li> <li>・非雇用者である者が納税者と直接契約すると責任や利害が不明確になり世襲事務所以外では問題が生じるのでは</li> <li>・事務所の統制がとれなくなるのでは</li> <li>・他の税理士事務所には支障がでる(？)</li> <li>・親税理士との業務区分</li> <li>・ポストとの軋轢</li> <li>・責任の所在が不明確になるのでは</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・一般企業においても雇用者が直接契約すれば契約違反になる(専従義務ありと考えるため)</li> </ul>
Q9		<ul style="list-style-type: none"> <li>・入口が同じなのに業務が制限されるのは違和感がある</li> <li>・税理士であっても非雇用者であるため独立した職務を執行することが困難</li> <li>・単独の活動が弁護士のように認められていない</li> <li>・謝金が受け取れないこと</li> <li>・責任が増すわりには給料が少ない(？)</li> <li>・名称がイヤ</li> <li>・実質的に開業と同じ仕事をしているのに区別される</li> </ul>	

	開業	補助	社員
Q10	<ul style="list-style-type: none"> <li>・責任が軽い（問題は多いが）</li> <li>・わからない</li> <li>・出資しなくていい</li> <li>・よいと思わない（以前補助）</li> <li>・納税者への直接責任がない</li> <li>・補助でいる意味がない</li> </ul>		<ul style="list-style-type: none"> <li>・税務訴訟リスク、事務所経営リスクの回避</li> </ul>
Q12	<ul style="list-style-type: none"> <li>・必要ない</li> <li>・勤務する税理士の登録区分は必要</li> <li>・なぜ補助という制度があるのか</li> <li>・クライアントは税理士を訪問されるとうれしみたいたがほとんど一般の職員と一緒に対応だった。サインもしないのだから訪問して喜ばれるだけの税理士資格（意味不明？）</li> <li>・補助税理士に関する制度問題を青税会員だけでなく各方面にもアナウンスをし、広めていくことが重要</li> <li>・税理士は人に対して与えられた資格であるため、その資格内で区分することは個人を尊重していないものと思う</li> <li>・弁護士や会計士にはこのような制度はないのでは？どうしているのか？同じようにはできない？開業が他の事務所では働けないのも疑問</li> <li>・納税者と直接委嘱契約することができるよう税理士法を改正すべき</li> <li>・税理士法人が存在するので補助税理士制度と統一化された方がいい</li> <li>・一般の方から見て違いがわかりにくい</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・「補助」という昔の徒弟制度を感じさせる制度は撤廃してほしい</li> <li>・弁護士の制度を参考に改正してはどうか</li> <li>・名称を変えてほしい</li> <li>・この制度ができる前のいわゆる補助税理士のな者と現行の補助税理士との差別的扱いがイヤ</li> <li>・現状でよい</li> <li>・補助税理士制度にかかわらず、税理士制度の維持に職域確保に腐心しているように思う</li> <li>・あまり意味のない制度だと思う</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>・事務所経営の規模の拡大、品質の向上を目指す上では複数の税理士による組織的な運営が必要となり、このため同じ税理士でも雇用関係、パートナーシップを結べる契約形態は必要</li> </ul>

## 登録状況の推移

	H18.10	H19.10	H20.10	H21.10
開業	62,451人	61,984人 (-467人)	61,435人 (-549人)	60,782人 (-653人)
社員	3,187人	3,843人 (+656人)	4,387人 (+544人)	4,870人 (+483人)
補助	4,275人	4,853人 (+578人)	5,349人 (+496人)	5,938人 (+589人)
合計	69,913人	70,680人 (+767人)	71,171人 (+491人)	71,590人 (+419人)

【資料3】 22年1月開催の名青シンポにおける意見、感想（発言、アンケート）

## 1. 登録区分（補助税理士制度）の発表について

- ・専従税理士には反対。所得税法の専従者は親族であり、そのイメージと重なる。勤務税理士がいいと思う。親方税理士という名称は本日初めて聞いた。
- ・PT案は必要ない。PT案に引っ張られることなく、本質的な変更を望む。
- ・名称については、発表のように変更すべきである。が、開業税理士のように契約を結ぶとなると開業との違いは殆ど無くなるのではないか。開業税理士との雇用契約に基づき、その業務に専ら従事するというのであれば、契約の可能・不可能のような縛りがあってもいいのではないか。
- ・親方税理士と開業税理士（勤務している）との雇用関係はいわゆる「外注的」な雇用契約となるので自らの顧問先ができれば、費用負担をしなければならなくなり、親方税理士が仕事を与えず、報酬を下げることも可能となってしまう。ある程度、給与所得として安定した給与を得られる補助的税理士の身分を認めたら良いと思う。
- ・全部ひっくるめて「税理士」でいいのでは？
- ・二ヶ所事務所との整合性の検討がもう少し必要だと思う。制度部の意見のままでは矛盾を感じる。
- ・納税者の立場からすると責任の所在の問題が重要で、補助税理士制度の見直しが税理士のエゴになってはいないのか。
- ・平成13年改正と同時期に、弁護士、社労士、司法書士など法人化ができるようになったが、他士業と比べて細かい規定が多いような気がする。
- ・「他人の求め」に補助者が応じた場合、親方税理士の「責任」は何になるのか。例としては「応じた者」＝「責任を負うべきもの」と思う。

## 2. 試験制度について

- ・受験していない科目については、税理士になっても不安な部分である。そのフォローの研修や簡単な試験があるといい。
- ・受験資格を廃止してしまうという点は、発表や他の先生の意見にもあったが、やや荒っぽいような気がする。
- ・短答式試験の中で5科目が挙げられていたが、この5科目だけでなく、基本をおさえるという点で、やはり経済原論や憲法等も入れた方が望ましい。
- ・逆に公認会計士試験の免除規定に10年以上勤務した税理士を認めさせるとか、税務訴訟専門の弁護士資格の付与とか、税理士資格の他資格への入り込みが必要と思う。
- ・短答式と本試験で科目がダブル必要はない。短答式で一般常識、憲法、民法で人間性、適応性を見る。本試験は、専門科目で知識を試す。

- ・ 短答式等の試験制度の複雑化によるコストの問題は検討されたのか？かえってハードルが高くなったということにならないか？
- ・ 弁護士に関しては問題あり。会計業務に関しては税理士の無償独占ではないことからみても同意は得られないであろう。OBに関しては免除はともかく、登録に関し検討が必要。
- ・ 税法をまたぐ複合問題もいいと思う。
- ・ 短答式試験は賛成であるが、やはり資質とこれからの複雑な税理士業務としては民法、商法、根本的な税理士の資質として受験時点より税理士法も試験に含めるべきでは？
- ・ 現行の簿財を統一することに異論はない。ただし減税の税理士の実態からすると「会計」について知識が弱い印象は否めない。管理会計を含めるなども必要かもしれない。税理士が作る決算書の信頼はなさすぎ。会社法は短答式だけでよいか。

### 3. その他税理士法に関する事について

- ・ 社会のニーズに合った税理士であることが前提であるべき。
- ・ 2年の事務所勤務は賛成。

【資料4】日本税理士会連合会へ提出した意見書

日本税理士会連合会・税理士法改正に関するPT  
「税理士法改正に関するPTによるタタキ台」に関する御意見の募集について

提出者名	鳥居翼(名古屋税理士会 名古屋中支部)
登録番号	104197
事務所	事務所名: 鳥居翼税理士事務所 住所: 〒460-0002 名古屋市中区丸の内2-1-16 シャトー丸の内601号 TEL: 052(223)2717 FAX: 052(223)2717 e-mail: toriitsubasazeirishi@w5.dion.ne.jp
【御意見の内容】	
ご意見の種別	「タタキ台」に係るもの
対象項目	1. 税理士の業務に関する規定 (2) 補助税理士制度のあり方
ご意見の詳細	「開業税理士であっても他の税理士などの補助者として税理士の業務を行うことができるようにする」点について 1. 現行の補助税理士は廃止するべきである。本質論として、税理士であるにもかかわらず「他人の求め」に応じられない税理士が存在することは問題である。形式論としても、「他人の求めに応じられない」という税理士としての業務制限が、はっきりした明文規定ではなく、規定の解釈という形で運用されている現状には問題がある。 2. 開業税理士であっても他の税理士等の補助者として税理士の業務を行うことができるようにするという点については、PT案に賛成する。 3. 事務所設置の問題については、登録する事務所を1箇所にすることで法律関係を明確にし、責任の所在、責任の訴求箇所をはっきりさせることが納税義務者の信頼にこたえることにつながると思う。したがって、2カ所事務所禁止の趣旨を尊重し、他の税理士の補助者たる開業税理士の事務所は、雇用者である

	<p>税理士の事務所に置くこととする規定を設けるべきである。</p> <p>4. 補助者である税理士が納税義務者と直接契約することについては、税理士法人の競業禁止規定と同様に、何らかの措置は必要である。これを税理士法で定めるのか、就業規則や雇用契約で定めるかについては議論の余地が残る。仮に当事者間で定めるとするのであれば、税理士会によるガイドラインの作成や研修の実施等、何らかの手当が必要と考える。</p> <p><b>補助税理士の名称について</b></p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. 呼称の変更は、本質的な問題の解決にならないと考える。</li><li>2. しかしながら、心理的な差別感を少しでも解消できるのであれば賛成。</li></ol>
--	---

**日本税理士会連合会・税理士法改正に関するPT**  
**「税理士法改正に関するPTによるタタキ台」に関する御意見の募集について**

提出者名	鳥居翼(名古屋税理士会 名古屋中支部)
登録番号	104197
事務所	事務所名: 鳥居翼税理士事務所 住所: 〒460-0002 名古屋市中区丸の内2-1-16 シャトー丸の内601号 TEL: 052(223)2717 FAX: 052(223)2717 e-mail: toriitsubasazeirishi@w5.dion.ne.jp
<b>【御意見の内容】</b>	
ご意見の種別	「タタキ台」に係るもの
対象項目	2. 税理士の資格取得に関する規定 (1) 税理士の資格 (3) 受験資格要件の廃止 (4) 試験科目の整理
ご意見の詳細	<p><b>受験資格要件について</b></p> <p>1. 現行の受験資格が適切なものと言えるのか、その意義や果たしている役割に疑問を感じる点が少なくない。例えば職歴により受験資格が得られるものとして、行政機関での会計検査や銀行での貸付け業務、弁理士業務といったものがあるが、税理士業務に関連する基礎知識として、これらがどのような関係があり、又何を求めているのか不明確である。大学を卒業した者が受験資格を得るには、法律学又は経済学の履修が必要となっているが、規制緩和といった今日的な視点において問題がある。このような現行の受験資格では、税理士業務に必要な基礎知識が備わっているのかは疑問である。</p> <p>2. 近年ますます高度化・複雑化する経済社会に対応するために、税理士には専門的学識の更なる強化と、関連する幅広い知識の習得が求められている。この期待に応え、税理士が社会から信頼され続ける存在であるには、試験において税理士としての必要な知識を問うのが、わかりやすく客観的であると考え。</p>



3. 税理士業務を行ううえでの基礎的な知識の判定を客観的に行い、広く人材を求めるという観点から、受験資格は完全に撤廃し、代わりに第一次試験として短答式試験を導入する。

### 望ましい試験制度について

試験制度を短答式試験と本試験の二段階選抜方式を採用する。

#### 1. 短答式試験について

試験科目を次の通りとする。

- ①会計学に属する科目
- ②所得税法及び法人税法
- ③相続税法
- ④その他税法（国税通則法、国税徴収法、地方税法）
- ⑤企業法

①、②、③は税理士の基幹的業務として最重要な知識であり、本試験においても専門的応用能力を問う。④は現行選択科目となっている固定資産税、住民税、事業税（以上を地方税法の試験範囲）と国税徴収法に、国税通則法を加え、短答式試験において必須科目とし、広くその基本的な知識を問うものとする。⑤は税理士業務に関連する知識として重要性が高いと考え、短答式試験において試験を課す。

短答式試験の合格は、受験者の負担を考慮し、翌年以降も永久に有効。

#### 2. 本試験について

##### （1）会計に関する科目について

「簿記論」「財務諸表論」を統合し、「会計学に属する科目」必須1科目に統合する。通常受験生はこれらの科目について、同時に勉強し受験を行い、両科目は密接に関連し、あえて区分して受験させる必要性に乏しい。「会計学に属する科目」1科目での試験科目としても、税理士として必要とされる会計知識を確かめるには十分である。また、受験生の受験期間を適切に短縮化させるという観点から、1科目制とする事が望ましいと考える。

##### （2）税法科目について

税法科目については3科目合格とし、科目を以下の通り整理する。

①「所得税法又は法人税法」については現行通りとする。

「所得税法又は法人税法」については、税理士業務の基幹科目で、所得（利益）に係る税法でもあり、それぞれ取り扱いの違いはあるものの税法の根本的な考え方は通じるものがある。よって、これらは現行通り選択制にし、どちらかを合格しなければならないとする。

②消費税法について

消費税法の現在の試験科目としては、消費税法が導入された平成元年から変わらず選択科目の位置付けである。平成 15 年度の税制改正により、免税点の引き下げが行われてから、ほとんどの事業者が課税事業者に該当する事となり、非常に身近で重要なものとなっている。税理士にとっては必要な知識であり、（選択）必須科目として取り扱われるべきである。

③相続税法について

現行の相続税法は選択科目であるが、その重要性は非常に高いものであり、当該科目も税理士にとって必要不可欠な知識である。相続税法の申告対象者は、死亡者数に占める割合としては少数であるが、課税価格の総額、税額は高額であり、申告には非常に高度な知識が要求される。よって、相続税法は（選択）必須科目とする。

④上記以外の税法について

他の試験科目についても、税理士として重要な税法知識である事には変わりはない。必須科目とした上記 3 科目よりは相対的にその重要性は高いものではないと考える。そこで、これらの科目は短答式試験内において広く浅く問う事とし、本試験科目の補完的科目とする事が望ましいとする。

なお、毎年の税制改正によって、取扱いの変更があるものの、各種税法の根本的な考え方が変わるわけではなく、受験期間を長引かせる事を妨げない為にも、現行通り永久科目合格を堅持する。

#### **税理士資格要件について**

現行の試験科目一部免除制度及び税理士資格の要件について、多様な試験科目免除制度、税理士資格要件を設けるあまり、税理士としての資質・知識・経験のレベルのバラつきが大きくなっていると考

える。一方で、試験科目免除制度については、特定の分野に関して既に一定の税理士としての資質・知識・経験が備わった者に対しては、実質的に税理士試験に合格した場合と同等の税理士としての品質が担保されるとし、これを積極的に排除する理由はなく、一定の有効な制度と考えられる。現行の試験科目一部免除制度及び税理士資格の要件を単純に廃止する考えではなく、これを総合的に見直すというスタンスを取る。試験免除制度の適格者の定義と、各適格者に対する試験免除の内容について以下提案する。なお、試験による検証は先に述べた二段階方式を前提とする。

なお、別紙に一部科目免除制度について一覧表を添付する。

(1) 税務官公署等行政実務経験者

所定の部門で累計5年間の実務経験をもって、該当する税目に対して試験免除とする方法が妥当と考える。

(2) 公認会計士

公認会計士は、会計基準の制定、会計監査の担い手として、比較的広範囲な専門性のある試験に合格している。しかし、税法科目に関しては現行の税理士資格要件を満たすほど、すべての税理士試験科目に対して税理士試験同等の知識を保有しているとは言い難い。現行の税理士資格要件を廃止し、新試験制度を課すとともに、試験科目の一部免除制度を採用する方針とする。

(3) 弁護士

弁護士は、法の担い手として、法律全般に関する広範囲な専門性のある試験に合格しており、特に会社法は司法試験でも民事系の重要な論点として取り上げられる場合が多く、実質的に税理士試験に合格した場合と同等の知識を保有している。その一方で、租税法については、その知識を保有しているとは言い難い。

しかし、弁護士は一般的に法の専門家として十分な法解釈力があると考えられるため、租税法の知識は実務を通じて補うことが予定され、税理士の品質を損なう状況には至らない。そこで、現行の税理士資格要件を廃止し、新試験制度を課す。具体的には租税法に関する試験はすべてを免除し、会計学に関する試験のみ課すとする。

(4) 大学院等専門学歴者

ここで言う大学院等専門学歴者には、大学の教授、准教授、講師、修士学位取得者を対象とする。大学院等専門学歴者は、その研究分野の専門家として、高度に専門知識を身につけていると考えられる。しかし、大学院等専門学歴者の専門性は、その専門分野と知識レベルにバラつきがあるため、一概に、実質的に税理士試験に合格した場合と同等の知識を保有していると考えられず、その内容を整理した上で試験科目一部免除を適用する。まず、専門分野については、会計分野、租税法分野、企業法分野のいずれか1つの専門分野に限られるとの考えから、類似する専門分野について、該当科目の試験科目一部免除を適用とする。次に知識レベルについては、会計分野、企業法分野については、税理士試験に求められるレベルが相対的に低いことから、修士学位取得者以上の知識レベルがあれば、免除とする。また、租税法分野においては、税理士に求められる知識範囲が広く、そのレベルも高いことから、修士学位取得者については、1税目のみ試験科目一部免除を適用することとし、大学の教授、准教授、講師についてはその在任期間が累計5年以上の者に対して、税法科目をすべて免除するものとする。会計学、企業法については、短答式試験、本試験ともに、おのおのの分野で修士学位取得者以上であれば、免除とする。また、租税法については、修士学位取得者は、いずれか1税目のみ選択免除できますが、短答式試験と本試験で同一の税目を選択することができないことにする。租税法分野で、在任期間が累計5年以上の大学の教授、准教授、講師は、租税法に関する試験をすべて免除とする。

(5) 登録要件

現状の登録要件である実務経験の内容にはバラつきがあり、その内容も本来の税理士の経験を得るために必ずしもふさわしいとはいえないケースもあると考える。そこで、すべての登録する者は、税理士事務所（税理士法人含む）において2年間の実務経験を経て税理士登録ができるものとし、その証明は税理士が行うものとする。

【別表】 税理士資格要件の提案項目

1 税務官公署等行政実務経験者（いわゆる税務署OB等）

短答式 試験	会計学に属する科目	
	所得税法及び法人税法	所定部門での累計5年の実務経験を有する者は免除
	相続税法	所定部門での累計5年の実務経験を有する者は免除
	その他税法	所定部門での累計5年の実務経験を有する者は免除
	企業法	
本試験	会計学に属する科目	
	法人税法又は所得税法	所定部門での累計5年の実務経験を有する者は免除
	消費税法	法人税法又は所得税法の免除者を対象として免除
	相続税法	所定部門での累計5年の実務経験を有する者は免除

2 公認会計士

短答式 試験	会計学に属する科目	免除
	所得税法及び法人税法	免除
	相続税法	
	その他税法	
	企業法	免除
本試験	会計学に属する科目	免除
	法人税法又は所得税法	所得税法を選択する（法人税法は選択できない）
	消費税法	免除
	相続税法	

3 弁護士

短答式 試験	会計学に属する科目	
	所得税法及び法人税法	免除
	相続税法	免除
	その他税法	免除
	企業法	免除
本試験	会計学に属する科目	
	法人税法又は所得税法	免除
	消費税法	免除
	相続税法	免除

4 大学院等専門学歴者

短答式 試験	会計学に属する科目	<大学の教授、准教授、講師、修士学位取得者> 会計分野について免除
	所得税法及び法人税法	<大学の教授、准教授、講師> 租税法分野での累計5年の在任期間を有する者は免除
	相続税法	<修士学位取得者> 租税法分野について、所得税及び法人税、または、相続税、または、その他税法より1税目を選択免除
	その他税法	
	企業法	<大学の教授、准教授、講師、修士学位取得者> 企業法分野について免除
本試験	会計学に属する科目	<大学の教授、准教授、講師、修士学位取得者> 会計分野について免除
	法人税法又は所得税法	<大学の教授、准教授、講師> 租税法分野での累計5年の在任期間を有する者は免除
	消費税法	<修士学位取得者> 租税法分野について、所得税及び法人税、または、消費税、または、相続税より1税目を選択免除
	相続税法	但し、短答式試験で免除した科目は選択できない

<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
- 鳥飼重和監修（2002）「税理士の業務・権限・責任—新税理士法の体系とその解釈」中央経済社
- 日本税理士会連合会編（2002）「実践税理士法」中央経済社
- 日本税理士会連合会（2009）「税理士法改正に関するプロジェクトチームによるタタキ台」
- 日本税理士会連合会制度部（2009）「税理士法改正要望項目」（タタキ台）の再検討について（答申）
- 日本税理士会連合会制度部（2009）「税理士法改正要望項目」（タタキ台）（中間答申）
- 日本税理士会連合会制度部（2008）「税理士法改正要望項目」（タタキ台）について（具申）
- 名古屋税理士会制度部（2008）「補助税理士制度の改正に向けての意見書（案）」
- 富田光彦（2008）「次期税理法改正を展望する」東京税理士界
- 石原健次（2008）「税理士法改正の課題」社会から信頼される税理士制度に向けて
- 全国青年税理士連盟（2008）「税理士法のさらなる改正に向けての意見書」
- 岐阜青年税理士連盟（2008）「補助税理士」全青税シンポジウム
- 日本税理士会連合会制度部（2007）「税理士制度に関する意見」来るべき税理法改正に向けての提言
- 唐川満（2004）「再度・補助税理士制度の問題点を問う」東京税理士界
- 松下光弘（2004）「補助税理士制度のあり方について」
- 宮川雅夫 「税理士宮川雅夫の大崎短信」補助税理士 <http://miyatax.blog.so-net.ne.jp/2008-08-01>
- 国税庁ホームページ（2002）「フォローアップ検討会」補助税理士と開業税理士の業務について <http://www.nta.go.jp/sonota/zeirishi/zeirishiseido/kentokai/01.htm>
- 全国社会保険労務士会連合会編（2004）「社会保険労務士法詳解」労働法令協会
- 中村頼秋（1990）「司法書士法」法学書院
- 高中正彦（2006）「弁護士法概説」三省堂
- 日本弁護士連合会調査室（2007）「条解弁護士法」弘文堂
- 兼子 仁（2005）「行政書士法コンメンタール」北樹出版
- 日本弁護士会連合会会則 [www.nichibenren.or.jp/ja/jfba\\_info/rules/data/kaisoku.pdf](http://www.nichibenren.or.jp/ja/jfba_info/rules/data/kaisoku.pdf)
- 弁護士法 [www.houko.com/00/01/S24/205.HTM](http://www.houko.com/00/01/S24/205.HTM)
- 社会保険労務士法施行規則  
<http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S43/S43F03602006001.html>
- 社会保険労務士法 [www.houko.com/00/01/S43/089.HTM](http://www.houko.com/00/01/S43/089.HTM)

行政書士法 [www.houko.com/00/01/S26/004.HTM](http://www.houko.com/00/01/S26/004.HTM)

日本行政書士会連合会会則 [www.gyosei.or.jp/organization/horei\\_files/4.pdf](http://www.gyosei.or.jp/organization/horei_files/4.pdf)

司法書士法 [www.houko.com/00/01/S25/197.HTM](http://www.houko.com/00/01/S25/197.HTM)

司法書士法施行規則 <http://law.e-gov.go.jp/htmldata/S53/S53F03201000055.html>



平成 21 年度制度部メンバー

副会長 安藤雅康（中村支部）

部長 鳥居翼（中支部）

副部長 水野誠（千種支部）

副部長 小栗大樹（北支部）

<試験制度チーム>

リーダー 前田晃教（半田支部）

サブ 早川功剛（中村支部）

サブ 宮島富久雄（北支部）

黒宮正美（中支部）

加藤景子（中支部）

恒川貴光（千種支部）

船坂元博（千種支部）

石橋隆一（千種支部）

友情出演 大久保武史（昭和支部）

<登録区分チーム>

リーダー 小林久哲（千種支部）

河崎一男（中支部）

俵直人（中支部）

小林賢一郎（中支部）

片山映理子（東支部）

磯崎正典（千種支部）

長谷川榮一（昭和支部）

野中貴憲（中川支部）

Special Thanks! 東本真衣（中村支部）