



JAPAN TAX
RESEARCH
INSTITUTE

税理士の資格取得制度のあり方（意見書）
～税理士法第3条第1項第3号及び第4号について～

平成24年9月19日

公益財団法人 日本税務研究センター
資格取得制度研究会

資格取得制度研究会（五十音順）

新井隆一（早稲田大学名誉教授）

金子 宏（東京大学名誉教授）

中里 実（東京大学教授）

成道秀雄（成蹊大学教授）

目 次

第一章 はじめに	1
（1）策定の経緯と目的	1
（2）専門職国家資格と試験	1
第二章 シャウプ勧告と税理士制度について	2
第三章 税理士の応用能力と税理士試験について	7
第四章 規制緩和及び国際的趨勢について	8
第五章 弁護士と税理士資格について	11
（1）弁護士法第3条第2項の税理士事務の解釈	11
（2）税理士試験に簿記論、財務諸表論が含まれている理由	12
（3）税理士に要求される更なる会計知識の充実	13
（4）韓国税務士登録申請却下の取消訴訟	14
（5）弁護士に税理士試験の会計学に属する科目を付与させる理由	15
第六章 公認会計士と税理士資格について	16
（1）シャウプ勧告当時の状況	17
（2）外国を引き合いに出す点	17
（3）税理士制度の発展	18
（4）公益の保護・クライアントの保護	19
（5）税理士資格の根拠法律	19
（6）公認会計士が実際に行っている業務の実態	20
（7）将来の方向性	20
（8）日本公認会計士協会が実務経験を強調する点	21
第七章 おわりに	22
（1）申告納税制度と税理士の使命	22
（2）使命と専門性	23
（3）税理士法第3条第1項第3号及び第4号のあり方	24

【参考資料】 税理士登録者数資格別内訳

第一章 はじめに

(1) 策定の経緯と目的

本意見書は、公益財団法人日本税務研究センターが、平成24年5月25日付けで日本税理士会連合会から委託のあった「税理士の資格取得制度のあり方～税理士法第3条第1項第3号及び第4号～」に関する研究について、有識者を中心とした資格取得制度研究会（会長：金子宏東京大学名誉教授）を設け、その研究成果を取りまとめたものである。

本意見書は、特に、現行税理士法が定める「税理士となる資格」を有する者のうち、弁護士（弁護士となる資格を有する者を含む）及び公認会計士（公認会計士となる資格を有する者を含む）が自動的に資格を付与されることについて、立法の経緯、税理士の使命や業務との関係、規制緩和、国際的趨勢、そして弁護士及び公認会計士と税理士資格のあり方などの論点を中心に検討したものであり、日本税理士会連合会における今後の税理士法改正の研究・検討に資することを目的としている。

(2) 専門職国家資格と試験

今日、国民のニーズや価値観は多様化しており、国民からは経済的、社会的制度の透明性が強く求められる時代となっている。そのような時代の中で、人（個人）が取得する専門職の適性を担保する公の資格（国家資格など）は、専らそれに係る公の試験（国家試験など）の合格を条件として付与されることが、本則であり、一般であるとされている。それ故、公の資格取得は、国民の視点からも公平・公正性が強く求められ、社会通念に照らしても公正な方法で行われる公の試験に合格するという条件を充足する人こそが、その公の資格を得る者として最も適切であるとされなければならない。

現行の税理士法（以下、()内の税理士法は「法」という。）の「税理士となる資格」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を目的」とする「税理士試験」（法6条）に合格した者が、租税に関する事務又は会計に関する事務に従事した期間が通算して2年以上あることとする要件を充足する場合に、付与されるものであると定められている（法3条1項1号）。もともと、法は社会規範とされるものであり、そうであるならば税理士試験に合格した者が、「税理士となる資格」についての基本であり、根幹であり、本則であると理解すべきである。

また、税理士は、税理士法により、「税務に関する専門家」である、と性格づけられ、位置づけられている（法1条）。したがって、税理士の業務を行う学識

とその応用能力からみても、税理士試験制度の趣意・目的に照らしても、「税理士となる資格」を有する者と法定されている者のうちで、この税理士試験に合格した者が、昭和55（1980）年法改正において第一順位とされたことは、税理士に対する社会の要請に適うものである（注1）。

次に、税理士試験の試験科目の全部について、税理士法第7条又は第8条の規定により税理士試験を免除された者で租税に関する事務か会計に関する事務かに従事した期間が通算して2年以上ある者が、これに準ずるものとして、第二順位に置かれているのも当然のことである。これは、税理士の社会的存在意義や法における地位を評価して、それを順位として示しているのもであると理解することができる。

さらに、税理士法は、「税理士となる資格」を有する者として、第三順位に「弁護士（弁護士となる資格を有する者を含む）」を掲げ（法3条1項3号）、第四順位に「公認会計士（公認会計士となる資格を有する者を含む）」を掲げてきた（法3条1項4号）。これら二つの資格取得制度は、いわゆる「自動資格付与制度」といわれるものであり、制度創設以来、そのあり方などについて様々な議論を惹起してきたものである。

（注1） 昭和26（1951）年に税理士法が制定されてから昭和55（1980）年法改正までの税理士有資格者は、①弁護士、②公認会計士、③試験合格者、④試験免除者の配列順であったが、国民の権益を援助するため各種の業務を独占的に取り扱う資格は、通常国民の多くが納得できる厳しい公正な国家試験（資格試験）によって付与されるべきとの観点から、昭和55（1980）年法改正時に、税理士となる資格を有する者として、第一に税理士試験に合格した者があげられることとなった。なお、昭和55（1980）年改正時の国会答弁では、「税理士試験に通ったものが冒頭に来るとというのが他の立法例から見ても当然である。弁護士はそもそも弁護士法3条があり、公認会計士は本来監査業務に専心する立場であるが、公認会計士にとって税理士の業務に入られる際は付随的な立場であるから。」とされている（昭和54（1979）年6月5日、衆議院大蔵委員会）。

第二章 シャープ勧告と税理士制度について

申告納税制度は、昭和22（1947）年に、戦後税制改革の一環として、直接税の分野で採用されたが、経済の混乱その他の各種の要因からなかなか定

着しなかった。

シャウプ使節団は、申告納税制度の定着と発展こそがわが国における所得税制度の成功のために必要不可欠であると考えて、昭和24（1949）年の『日本税制報告書』（以下、「シャウプ勧告」又は単に「勧告」という）の中で、青色申告制度を始めとしていくつかの対策を勧告したが、その一つとして納税者の税務代理の問題についても改善を勧告している。

シャウプ勧告の一節をそのまま引用すると、シャウプ使節団の来日当時、「税務官吏に対する、職業としての納税者の代理は、税務代理士 (Tax Practitioners) によって行われている。税務代理士は、大蔵省の許可を受け、その活動と手数料は、国家によって監督されている。その人数は約3200人である。」（シャウプ使節団「日本税制報告書」第4巻D62）

いうまでもなく、税務代理士の制度は、昭和17（1942）年の税務代理士法（昭和17年2月23日法律第46号）の制定によって導入されたものであり、この法律によって職業としての税務代理の仕事は許可制となり、許可を受けて税務代理士となった者のみがこれを行い得ることとなった。それ以前の状況について付言しておく、明治時代の税制改革により、所得税、営業税、相続税等が導入された結果、税務相談や申告代理に対する需要が増大したが、それらの仕事は、退職税務官吏や会計について知識を有する者によって行われるようになった。それらの人々は税務代理者とか税務代理人と呼ばれていたが、これらの者の活動を規制する特別の法律は制定されていなかった。しかし、昭和10年代の相次ぐ増税によって税制が複雑となり、また納税者の数が増加した結果、税務に関する職業専門家の需要が大幅に増大したため、税務代理士法が制定されたのである。

シャウプ勧告によれば、当時は、「せまい範囲で若干の弁護士とそれより大きな範囲で公認会計士が、税務代理士の許可を受けているが、仕事の大部分は税務職員であった者 (Former Tax Officials) によってなされている。」（D62）

当時の状況に対するシャウプ使節団の評価はかなり厳しいものがあり、次のように述べている。「純所得の客観的な捕捉が不十分であり、その結果として、税務署と納税者との間の交渉 (Bargaining) が重みをもっている現在の状況の下で、納税者の代理人 (Taxpayer's Representative) としての租税専門家 (Tax Technician) よりも、むしろ熟練した交渉者 (Skilled Negotiator) が生み出されてきた。若干の場合には、『交渉者』(Negotiator) という言葉は、買収 (Fixing)、賄賂 (Bribery) 等にかくすための婉曲な表現 (Euphemism) である。」（D62）

続けて、勧告は次のように述べて、税務代理業務の重要性と税務代理士の水準の改善の必要性を強調している。いわく、「若し、納税者の代理を立派に務め、

且つ、単に好意や寛大さを求めて支援するのではなく、むしろ税務官吏が法に従って行動することを助長させるような積極的で知識の豊かな職業グループが存在すれば、適正な税務行政はより早く出現するであろう。」(同上)。「また、その反面で、適正な税務行政は、納税者が税務官吏の知識のレベルで税務官吏と折衝しなければならない場合に、このような職業グループの援助(Assistance)を得ることを必要としている。

したがって、税務代理士の水準はかなり (Considerably) 改善されなければならない。」(D 6 3)

以上のように、税務代理士制度及びその現状に対するシャウプ使節団の評価は決して高いものではなく、むしろ低いものであった。

税務代理士の水準の改善について、使節団は、①税務代理士の資格取得の試験は、租税法ならびに租税・会計の実務及び会計の方法に関するより徹底した知識 (More Thorough Knowledge) を要求するものであるべきこと、②税務代理士の活動に対する監督は強化されなければならないこと、③国税庁に特別の検査官のグループを置いて税務代理士の誠実さのチェックを担当させるべきこと、④税務代理士の行為に対する苦情は迅速且つ十分に検査されるべきこと等を勧告した (D 6 3)。

税務代理士の一般的水準が低く、満足すべき状態になかったという認識の反映であろうか、使節団は、次のように述べて、弁護士及び公認会計士の役割にかなり期待を寄せている。「弁護士及び公認会計士が、現在よりかなり広い範囲で、課税庁に対して納税者の代理を行うことになれば、それは好ましいことである。客観的な租税の賦課は、詳細で専門的な法規の下では、訓練された理解力を必要とする。これらの職業グループの援助を十分な範囲で得ることができないならば、納税者は、税務官吏の不可避的な誤りに対して適切にその立場を守ることができないであろう。」(D 6 3)

しかし、この点については、二つのことに注意する必要がある。第一に、使節団は、これを、十分な数の優秀な税務代理士が一つの組織集団として (As a Class) 育つまでの応急的な手当てとして考えていたのではないかと思われる (この点については、補論を参照)。

第二に、使節団は、弁護士や公認会計士が税務代理士の資格を得ることなく税務代理業務を行うことを容認したわけではなく、税務代理士の資格を取得した上で税務代理をすることを当然の前提としていたと思われる。

使節団は、税務代理士の業務独占の問題 (今日の税理士の業務独占の問題) についても興味深い意見を述べている。すなわち、勧告は、「現在、納税者は、希望するならば友人その他の個人に代理をしてもらうことができる。税務代理士として許可を受けなければならないのは、代理業務 (Business of

Representation) に従事する場合のみである。特定の事案について個人として納税者を援助しうる可能性は今後とも検討されるべきである。さもなければ、納税者の異議申立て (Protests) は、税務行政の現状に照らして見ると多くの事案について費用がかかりすぎることになる。しかし、長期的には、税務行政が改善され、より専門的になるにつれて、そして組織集団としての税務代理士の能力と人格が確実なものとなるならば、納税者の代理をこの組織集団に限定することは、おそらく望ましいであろう。このことは、少なくとも、納税者のための審査請求 (Appeals) の処理については当てはまるであろう。」(D 6 4)

最後に、勧告は、税務行政庁に対して行う税務代理は、本来的に個別の納税者の問題 (Personalized Matter) であり、事件は個別の納税者ごとに議論され審理されなければならないことを、強調している。「税務代理士その他の代理人は、通常は、事件への関与 (Appearance) を個別の事件の審理に限定すべきである。審査請求や異議申立てをグループ単位で取り扱うことは適正な手続きではない。租税事件は、まとめて (En Masse) 審理され決定されるべきものではない。一又は複数の納税者集団に対する影響に注意しつつ全体としての行政手続の審理を行うことは、妥当なことである。しかし、納税義務と租税紛争をグループで審理することを、税務官吏は認めるべきではないし、また納税者の代理人もそのような仕事に従事すべきではない。」(D 6 4)

これは、戦後の経済混乱の中で、反税運動が盛んになり、その一環として、租税不服申立において同じグループに属する多数の納税者の事件をまとめて審理することを要求する声が強かったことに対するシャウプ使節団の回答と見るべきであろう。

以上が税務代理に関するシャウプ使節団の勧告である。注目されることは、税務代理制度の重要性と税務代理士の水準の改善の必要性を強調し、対策を勧告していることと、税務代理士の事業独占を推奨していることである。

この勧告に基づいて、昭和26(1951)年に、税理士法(昭和26年6月15日法律237号)が制定され、税理士制度の発展の基礎が築かれたことは、周知のとおりである。今日では、税理士の数は7万人を超えており、また難しい資格取得試験の下でその水準は高く維持されている。これは、シャウプ使節団の期待が実現したものといえるであろう。

〔補論〕

シャウプ使節団の第二次勧告(昭和25年)は、本体である新聞発表文書 (Press Statement) と補充覚え書き (Supplementary Memoranda) からなっているが、新聞発表文書では、税務代理の問題について、「弁護士及び会計士については、人物試験以外の試験を経ずに、税務当局に対して納税者を代理する

ことを認めるべきである。」と勧告している（C4-11）。また、補充覚え書きでは、税務代理の重要性について、「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能力のある専門職業人の集団の存在を必要とする。このような代理は、個々の納税者に、その個別の事案における税務行政の誤謬に対し必要な保護を与えるものである。加うるに、専門職業人の集団は、行政制度について見識のある批判を加える能力をもっているから、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。その結果、行政の能率を増進させ、決定を一層公正ならしめるために、絶えず必要な刺激が与えられることになる。着々と納税者の代理人の数が増し、その資質が向上するということは、日本における税務行政の成功にとって、極めて重要なことである。」（「所得税及び法人税の執行に関する問題」（F1-75）と述べたのち、「このような納税者の代理をするのに役立つ四つの専門家の種類がある。すなわち、弁護士、公認会計士、税務代理士及び計理士がこれである（将来は、新しい専門的会計準則に適応したものでなければならないから、新しく計理士になることはできない。）。この四つの種類は、すべて、次のような計画のもとで、納税者の代理人として選ばれて利用されてよいと考えられる。」（F1-75）と述べ、さらに弁護士及び公認会計士について、「弁護士及び公認会計士は、現在及び将来を通じて、人物試験以外の試験を受けることなく、税務当局に対して納税者の代理をなすことを、認められるであろう。彼等の専門職業人としての一般的能力は、それぞれの専門職業人の地位を得たことによって、証明済みであるから、更に試験をすることは必要ではない。税の分野における特別の経験はないかもしれないが、その専門職業人の地位からして、彼等が納税者の有能な代理人として必要な知識をもつであろうということが、当然に予想される。」（F1a-76）と述べている。

しかし、この勧告は、昭和25（1950）年当時の状況、すなわち、（1）弁護士及び公認会計士以外の税務代理士の数が極めて少なく、納税者の需要を満たすのに遠く及ばなかったこと、ならびに（2）一般的に言って、弁護士及び公認会計士以外の税務代理士の水準が低く、税務代理の業務を行うのに必要な法律又は会計の知識をもっている者が少なかったことを前提としてなされた勧告であって、今日の状況、すなわち、（1）シャープ勧告に基づいて制定された税理士制度の下で、非常に難しい資格取得試験に合格して活躍している税理士の数は、現在7万人を超えて、ほぼ需要を満たしうる程度に達しており、しかもその平均的水準は非常に高いこと、ならびに、（2）今日、租税法の複雑化及び租税実務の専門化は著しいものがあり、弁護士及び公認会計士が、その本来の業務のかたわら、租税法及び租税実務について十分な知識と経験を修得することは極めて困難であることにかんがみると、今日では、シャープ勧告の頃

とは状況が一変しており、上述の第二次勧告の考え方は現実妥当性を失っているといわざるを得ない。

したがって、第二次勧告の弁護士及び公認会計士重視の考え方は、税理士制度が確立するまでの応急的措置の提案として理解すべきものであって、今日ではそれにとられる必要はないと考えるべきであろう。

〔参考〕

税務代理士法制定時における政府委員の国会答弁によれば、「弁護士あるいは計理士の資格を所持している者をすべて税務代理士として許可するということは、税務代理士法を設けた趣旨から如何なものか。従前より税務代理士の業をしている弁護士、計理士は許可する方針であるが、従来税務代理士の業務を行っていない者、また、そのような経験の無い者、知識の無い者までも、弁護士、計理士であるからといって、当然に許可するということは賛成できない。」とし、創設された税務代理士制度の下で、弁護士、計理士を無条件に許可することはないとの立法趣旨を示していた。なお、計理士制度は、昭和2（1927）年の計理士法（昭和2年3月30日法律第31号）に創設され、わが国で初の会計専門家を国家として認める制度であったが、昭和23（1948）年の公認会計士法の制定に伴い廃止されている。

第三章 税理士の応用能力と税理士試験について

税理士試験を受験する者が、試験に合格して税理士となり、税理士業務に従事する場合、すべての税法の解釈と適用に通暁していなければ、その業務を全うすることができないはずである。それにもかかわらず税理士試験の試験科目が、すべての税法にわたらず一定の税法に限定をされているのは、税理士法が試験科目として定めている税法の試験（税法に属する科目）において合格点に達する程度以上の学識とその応用能力を有している者であるならば、当然に他の税法についても合格点に達する程度以上の学識とその応用能力を有しているはずのものと想定しているからである。

一方、税理士試験に会計学に属する科目として簿記論と財務諸表論を必修科目としているのは、所得税法又は法人税法とは別にそれらについての学識とその応用能力を問わなければならない試験内容の異質性があるとしているからである。

公認会計士の場合、試験科目が、すべての分野にわたらず一定の分野に限定されているのは、公認会計士法が試験科目として定めている分野の試験におい

て合格点に達する程度以上の学識とその応用能力を有している者であるならば、当然に他の分野についても合格点に達する程度以上の学識とその応用能力を有しているはずのものと想定しているからである。公認会計士法の立法では、そのような考えには拠らずに租税法（法人税法その他の分野）を必修科目としているのは、会計学（財務会計論・管理会計論）、監査論、企業法、などとは別に、租税法（法人税法その他の分野）についての学識とその応用能力を問わなければならないとしているからであろう。しかし、その試験内容は税理士業務を行うために必要とする十分な水準に達しておらず、税理士試験の所得税法と法人税法とは異質性がみられる。

また、弁護士の場合、司法試験の試験科目が、憲法のほかすべての法律にわたらず一定の法律に限定されているのは、司法試験法が試験科目として定めている憲法及び法律の試験において合格点に達する程度以上の学識とその応用能力を有している者であるならば、当然、他の法律についても合格点に達する程度以上の学識とその応用能力を有しているはずのものと想定しているからである。しかし、税理士試験の場合には、簿記論と財務諸表論（会計学に属する科目）を試験科目として立法しており、それらについての学識とその応用能力を問わなければならない異質性があるとして、いずれをも必修科目として法定をしているのであり、弁護士となるための試験でもある司法試験にそれがない、あるいは別個にそれを補完するための制度の用意もないというのは、平仄が合わない、条理に合わないというものである。

税務に関する専門家として税理士に与えられる独占業務の事務（法2条1項）は、税務代理、税務書類の作成、税務相談、である。他方、公認会計士の基本の業務は、財務書類の監査又は証明、であり（公認会計士法2条1項）、弁護士の基本の職務は、訴訟事件、非訟事件及び行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務であって（弁護士法3条1項）、これら二つの業務内容は、税務に関する限り、極めて密接に隣接をしているとはいうものの、三者の本質（独占業務を与えるための立法趣旨）は異なるといえよう。

第四章 規制緩和及び国際的趨勢について

平成9（1997）年12月より始まった各職業法により業務独占を与えられている職業専門家に対する規制緩和政策はどのような結果をもたらしたのであろうか。司法制度改革のうち、弁護士制度について政策評価をすると、米国型ロースクールを目指した法科大学院については自由競争の果てに徐々に淘汰されつつあり、その急激な制度変更は新たに弁護士となる者の就職難や質の低

下という影を落としている。また、法科大学院卒＝弁護士資格を大方取得できることを目標としていた新司法試験の合格率はこれまで20%強にとどまっております、一部の法科大学院では募集停止や廃止に追い込まれている。一方、平成19（2007）年公認会計士法改正では、問題とされていた市場への信頼回復のためには公認会計士の数の増加が必要として大幅な試験制度改革が行われた。この政策への評価としては、監査法人や一般企業などの資格者受け入れ能力を過大評価しすぎたために、待機合格者問題を引き起こしたことは記憶に新しい。

規制緩和政策の一環として弁護士や公認会計士の数を増員させる立法目的は、達成するどころか、むしろ弁護士制度や公認会計士制度固有の矛盾、ひずみを引き起こしているようである。さらに、この増員政策の失敗は、税理士資格取得にも大きな影響を及ぼすことになった。特に、近時の税理士資格登録者の内訳をみると、それまでと比べて明らかに公認会計士資格からの登録者が増加しているようであり、中には税理士となる目的のために公認会計士試験を目指すという、想定していなかった現象をも引き起こしている。その原因となっている一つは、税理士法第3条1項4号で規定されている公認会計士の税理士への自動資格付与制度の存在であるとも指摘できる。

ところで、一連の規制緩和政策は、国家資格による士業の業務独占について、その必要性への考察を深めたともいえる。つまり、国民の利便性に資する職業専門家の資格は、国民・利用者のために専門的能力を提供するためにあるということに尽きる。したがって、専門資格の「独占性」が存在することは合目的であり、必要とされる「社会的規制」であるというのが現在の理解である。「社会的規制」として国民の信頼を得るための資格取得制度は、職業専門家として高度な専門性を検証するための仕組みが必要不可欠であり、それが公による試験制度である。

税理士業と他の専門的士業との相互参入が規制改革の脈絡で語られる場合、規制改革論の原点に立ち戻り、「経済的規制」と「社会的規制」の区別の意義を正確に見極め、「経済的規制」は原則自由という方向性が認められるとしても、「社会的規制」については安易な規制の緩和を認めるべきではないとの点が、再度確認される必要がある。

この規制の二つの区分の意味を確認しておくならば、まず、「経済的規制」は以下のように説明される。市場の自由な働きにゆだねておいたのでは、財・サービスの適切な供給や望ましい価格水準が確保されないおそれがある場合に、政府が、個々の産業への参入者への資格や数、設備投資の種類や量、生産数量や価格等を直接規制することによって、産業の健全な発展と消費者の利益を図ろうとするものであり、自然独占の傾向を持つ公益事業等で、参入を制限して独占を認める代わりに供給義務を課したり料金を規制したりするのが、その典

型である。これに対して「社会的規制」は次のような内容として理解される。消費者や労働者の安全・健康の確保、環境の保全、災害の防止等を目的として、商品・サービスの質やその提供に伴う各種の活動に一定の基準を設定したり、制限を加えたりする場合がこれに当たるのであって、経済的、社会的活動に伴って発生するおそれのあるマイナスの社会的副作用を最小限にとどめるとともに、国民の生命や財産を守り、公共の福祉に寄与しようとするものである。

もともと、税理士という資格制度を創設し、そこに業務独占を認めて自由な税理士業務への参入を認めない趣旨は、試験や研修によって租税に関する専門性を保障された税理士の業務により、租税法が要求する以上の租税を納税者に負担させないことで財産権保護、そして要求する以下の租税負担も認めないことで公的需要の財源確保という二つの目的を確実に達成しようとするものである。それ故、税理士制度により創設されている規制は、「社会的規制」に属するものであり、規制を合理的な範囲で縮小していくとしても、安易な規制の廃止・自由化が認められるべきものではない。特に、「納税義務者の信頼に応え、租税に関する法令に規定された納税の義務を図る」とされる税理士の独占業務は、申告納税制度の普及発展のためにも維持拡大されなければならない。であるならば税理士の使命とは異なり異質の資格であるとされる弁護士及び公認会計士に対する税理士への自動資格付与制度を廃止することは、「社会的規制」の強化といえ、規制改革の方向を正しく理解することと通じるものである。

近年、国際的な検討課題として、TPP (Trans-Pacific Partnership) や FTA (Free Trade Agreement) といった経済連携協定締結が及ぼす影響、特に、職業専門家分野の「越境サービス貿易」が指摘されている。現在までのところ、TPP についてはそれらの専門家資格の相互承認を求める方向ではないようだが、個別的 FTA については今後の課題となっている。つまり、今もって国内の「税務」分野に他国の利益を確保する目的で他国の専門家が参入してくることを否定できていない。「税」が国家維持に必要不可欠であることに異論をはさむ者はなく、むしろ国を支える税を業務分野とする専門家の分野は各国の専権事項として不可侵な領域(項目)と認識すべきである。

しかし、EU などの経済連携基盤の存在や取引税たる間接税の台頭、租税条約や移転価格税制といった税制の拡大は、税務の国際化への方向性も否めることはできず、他国の公認会計士や弁護士等が EPA (Economic Partnership Agreement) などを通じてわが国で業務を行うために、現行税理士法が定める自動資格付与制度により税理士として登録してくる可能性を否定することは難しい。このようなことが現実として起これば、わが国の税務サービスへの影響、つまり日本国民の期待と貢献を実現するための税理士制度の空洞化を招く結果となりかねない。こうした将来的不安化の解消のためにも、可能な限り早期に税理士法第3条1項3号及び4号は削除されなければならない喫緊の課題とい

える。

〔参考 1〕

税理士制度に類似した税務士制度を有する韓国では、2011年6月に米国あるいはEUとの間で交わされるFTAを受け、自国民への税務サービスを維持するために、韓国政府は税務士法を改正し外国税務諮問士制度を創設した。創設された外国税務諮問士とは、企画財政部（日本でいう財務省）に登録し、原資格国の租税法令と租税制度に関する相談や諮問などの業務を遂行できる資格者のことである。こうした立法と時を同じくして、2012年1月、議員立法によりそれまで容認されていた税務士法における公認会計士の税務士への自動資格付与制度が廃止された。この二つの改正により韓国では、外国からの税務サービスの進出に一定の歯止めをかけることが可能となった。もともと韓国における税務士業務は名称独占業務であり、日本のそれとは制度が異なるものの、これらの改正は、自国民が享受できる税務サービス業務を守る取組みであったものと思われる。なお、韓国税務士会は、公認会計士の自動資格付与制度の廃止が外国公認会計士の税務市場進出を遮断し、FTA 妥結の際外国税務諮問士制度を置くことにより業務の制限のスキームを設けることができたことを評価している。

〔参考 2〕

わが国内閣官房の「TPP 協定交渉の分野別状況（平成24（2012）年3月改訂）」によれば、「他国の資格・免許を相互に認め合うこと（相互承認）については、TPP 協定発効後に専門職の相互承認を関心国の中で議論するための枠組みについて検討されているが、医師等の資格・免許を相互承認することについての議論はない。」とされている。

第五章 弁護士と税理士資格について

（1）弁護士法第3条第2項の税理士事務の解釈

現行弁護士法第3条第2項は昭和25（1949）年の改正によって新たに設けられたものである。現行弁護士法第3条第1項の「一般の法律事務」は旧法第1条の「一般ノ法律事務」をそのまま残したものであり、旧法の解釈では、法律の適用、解釈に関する事項、具体的には法律問題の鑑定、会社設立事務、債権取立て等の法律事務を指すものとされていたが、「一般ノ法律事務」の語義では曖昧さがあるため、現行法では例示を入れることで明確化が図られたと

されている。同条第2項は、弁理士又は税理士の業務は同条第1項に規定した「一般の法律事務」に該当するものと解して、旧法第1条を枝分かれさせて独立し（注1）、それ故に、同条第2項は確認規定とされているが、弁護士の税務業務の主なるものは税務訴訟段階での係争事件の解決にあらうから、実際問題として広範な税務業務全般に及ぶものであるかについては、はなはだ疑問といえよう。

旧弁護士法第1条（昭和8年改正）

「弁護士ハ当事者其ノ他関係人の委嘱又ハ官公署ノ選任ニ因リ訴訟ニ関スル行為其ノ他一般ノ法律事務ヲ行フコトヲ職務トス」

現弁護士法第3条（昭和24年改正）

「第1項 弁護士は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訴訟事件及び訴願、審査の請求、異議の申立等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを職務とする。

第2項 弁護士は、当然、弁理士及び税理士の事務を行うことができる。」

なお、本条第2項は日本弁護士連合会案が国会での十分な審議をせずに新設された経緯もあり（注2）、弁護士の職域拡大のために強引に新設された規定ともいえる。弁護士は国内の法律に係わる裁判の訴訟事件を解決する責務があり、近時においては国外の法律の知識も必要とされる国際的な訴訟事件を扱う機会も増えてきている。アメリカと同様にわが国もまさに訴訟社会を迎えているのである。そのために弁護士は絶えまぬ法律全般の知識の修得が要求されてきており、そのような状況において、税務訴訟に係わる税務業務は別としても、税務書類・申告書の作成等の広範な税務業務全般に係わる余裕があるのであろうか。そのような税務業務全般に係わることで、より高度な専門性を問われるようになってきた本業ともいえる法律全般の係争事件の解決に支障が出るようであれば遺憾なことである。

（2）税理士試験に簿記論、財務諸表論が含まれている理由

税理士となる資格を取得するためには、原則として5科目の税理士試験に合格しなければならない。税法に属する科目では所得税法、法人税法、相続税法、消費税法等のうち選択する3科目（所得税法、法人税法の何れかが必須）と会計学に属する科目では簿記論、財務諸表論の2科目の合計5科目である。

税法に属する科目以外に会計学に属する科目の簿記論、財務諸表論の2科目が付されている理由は、それぞれの税法で課税所得計算等を行うに企業会計の

知識が必要とされているからである。特に法人税法では確定決算主義によって課税所得を計算するので、会社法、会計法規等の十分な知識が必要とされている。

まずは課税所得計算の始点となる決算利益が適正であるかを確認しなければならない。そのためには、決算利益が一般に公正妥当なる会計処理の基準に準拠して、客観的事実に反せず計算されているかを精査する必要がある。次に決算利益から課税所得を計算する過程で、別段の定めで明確に定められていない収益及び費用に関する事項があれば、一般に公正妥当な会計処理の基準によって計算されているかを調べなければならない。例えば棚卸資産の範囲についてみると、法人税法では、商品、製品等を掲げたほかに、「前各号に掲げる資産に準ずるもの」としており（法人税法施行令10（7））、また棚卸資産の取得価額についてみると、購入した棚卸資産の取得価額として付随費用を含めることを明らかにし、その購入代価には「購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用がある場合には、その費用の額を加算した金額」としており（法人税法施行令32①（1））、それらをどのように会計処理すべきかは一般に公正妥当な会計処理の基準によって判断されることになる。

以上のように法人税等の課税所得の計算の過程で企業会計の広範な知識が要求されることから、税理士試験に会計学に属する科目として簿記論、財務諸表論が含まれているのである。

（３） 税理士に要求される更なる会計知識の充実

国際会計基準の影響もあって、国内の企業会計制度の整備が進められており、中小企業においても平成17（2005）年8月に「中小企業の会計に関する指針」（以下、「中小会計指針」とする。）が公表され、それと共に会社法の創設のおり、会計の識見を有する税理士に対して会社の内部機関に有効活用する目的から会計参与制度が付与された。その際、弁護士は、会計の識見を有する者とはみなされずに会計参与となれる資格者から除かれている。しかし、弁護士が税理士として登録すれば会計参与に就任することができることとなり、会社法の立法趣旨とは異なる者がその資格を得るという矛盾が生じることも、ここで指摘しておきたい。

ところで、税理士が会計参与の職務に就けば、会計参与設置会社の会計帳簿等が中小会計指針に準拠して作成されているかを精査することになる。中小会計指針は国際会計基準との調整を進めている国内会計基準との関係を重視しており（中小会計指針総論6）、金融商品会計基準を志向し、かなりの水準を保っていることからすれば、その内容を十分に理解することは容易ではない。

さらに平成24（2012）年2月に「中小企業の会計に関する基本要領」

(以下、「中小会計要領」とする。)」が公表されたが、現在、株式会社が約260万社が存在しているとして、その8割が税理士に税務申告を依頼しているとすれば、今後、会計処理の段階での税理士の関与がさらに拡大していくことが予想される。中小会計要領では、「中小会計要領に示されていない会計処理の方法が必要になった場合には、企業会計基準、中小指針、法人税法で定める処理のうち会計上適当と認められる処理、その他一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行の中から選択して適用する(中小会計要領I、5)」との要請があるが、この選択のためには当然に、今まで以上の会計に係わる高度な専門的知識が要求されることになろう。

(4) 韓国税務士登録申請却下の取消訴訟(注3)

韓国税務士法が2009年1月30日に改正され、税務士登録簿に登録しなければならぬ対象者を「税務士資格試験に合格した者」に限られた。この改正を受けて弁護士が、企画財政部長官(日本の財務大臣に当たる)から登録を拒否された事件について、2012年5月24日韓国大法院(日本の最高裁判所に当たる)で判決が下された。判決では、電子税務行政の拡大など納税環境の変化により税務代理業務が専門化されるのに伴い税務士の役割を向上させる一方、税務士、弁護士、公認会計士等、税理士資格者の大量排出による税務代理の質の低下を防止し、税務士資格試験の合格者のみに税務士の名称を使用させることで税務士という資格名称の公信力を高め、消費者にも税務士の資格試験に合格した者とその他の税務士資格所持者を区分できるようにして合理的な税務サービスの選択の機会を保障し、税務士と弁護士等が各自固有名称で税務代理業務を遂行することにより、資格毎の責任を明確にさせるところにその目的があると改正理由を述べ、弁護士の訴えを棄却した。なお、2011年4月21日ソウル行政院(日本の高等裁判所に当たる)判決では、①資格に関する規定が、試験や登録等に関する規定よりも上位規定だとすることはできないこと、②税務士登録簿に登録していない弁護士は一般の税務代理業務を行うことができないと解釈したからといって弁護士の職務としての税務代理業務を行うことを実質的に妨げ、弁護士法に抵触し、形骸化させるものではないこと、③弁護士資格のある者に対して税務士の職務の全てを行えるようにしてよいものか、あるいはその一部のみを行えるようにしたものかは、原則として、その資格要件、業務能力、社会環境等、様々な事情を斟酌して定めることのできる立法政策的な問題であろうし、実際に、弁護士に、税務士資格試験に合格し、税務士資格がある者と同じ程度に税務士の職務の全てを行う能力が当然にあるとみることも難しいこととしていた。

韓国税務士法では、弁護士は税務士資格試験に合格して税務士登録簿に登録

しない限り、税務士と称して税務士業務を行うことができないこととされた。それに対して、わが国の税理士法では、弁護士は、税理士資格試験に合格しなくとも、税理士名簿に登録すれば、税理士と称して税理士業務を行うことができるとされている。わが国の税理士業界が、さらなる社会的信用を勝ち得ていくには、より一層の税理士業務サービスの向上と等質化が図られていかなければならない。そのためには、韓国と同様に、税理士資格試験の会計学に属する科目の簿記論及び財務諸表論に合格した弁護士のみ税理士名簿への登録を認め、税理士と称しての税理士業務に当たらせることによって消費者の利益を保護することが肝要である。

（５） 弁護士に税理士試験の会計学に属する科目を付与させる理由

上記（１）弁護士法第３条第２項の税理士事務の解釈で示したように、弁護士の主たる職務は法律全般の訴訟事件の解決に当たることといえよう。しかし、一方でそれぞれの法律の高度化、複雑化が進む今日、特定の法律分野の訴訟事件の解決を専門とする弁護士も多く出現するようになってきた。例えば特許紛争に係わる訴訟事件の解決を専門に行う弁護士等である。そうすると、税務業務に特化して、税務訴訟のみでなく、それに附随しての税務業務全般を専門に行う弁護士も多くなっていくのではないか。また、上記（２）税理士試験の会計学に属する科目に、簿記論、財務諸表論が含まれている理由で述べたように、税理士が税務業務全般を行っていくためには企業会計の高度な知識が要求され、さらに上記（３）税理士に要求される更なる会計知識の充実で述べたようにその修得すべき会計知識の範囲もますます広がって行くであろう。

以上のことから弁護士が税理士と同様に税務業務全般に携わるのであれば、当然に、それ相当の企業会計全般の高度な知識が要求されることになる。それ故、弁護士は、企業会計全般の高度な知識を十分に修得しているという証として税理士試験の会計学に属する科目に合格すべきである。上記（４）韓国税務士登録申請却下の取消訴訟で述べたように、弁護士が税務業務全般のサービスを消費者に提供するとなれば、税理士試験の会計学に属する科目の簿記論と財務諸表論に合格した税理士の税務業務全般と同等のサービスを消費者に提供できるものでなければ、消費者の信頼を欺くこととなろう。

税理士制度が今後も社会的責任を果たし、その存在意義を高めていくためには、弁護士に対しても税理士のそれと同様に税理士試験の会計学に属する科目の合格を必須とすべきである。

（注１） 日本弁護士連合会調査室編『条解弁護士法 第２版補正版』３２～３６頁、平成１０（１９９８）年１２月。

(注2) 昭和24年に弁護士法第3条第2項「弁護士が当然に税理士の事務を行うことができる」の規定が制定されたことについては興味深い経緯がある。

衆議院法務委員会の弁護士法改正法案に対する小委員会は、日本弁護士連合会案を踏まえての衆議院法制局の整理案をもとにして小委員会案として作成した。その小委員会案には弁理士、税務代理士の業務を弁護士が当然行えること、特認判事、副検事補に資格を認めないことなど、反対の激しかった規定も含まれていた。この小委員会案は第5回国会衆議院法務委員会での数回に亘る審議の後、昭和24(1949)年5月9日に本会議に送付され、同年5月10日に全会一致で通過した。参議院法務委員会に改正法案が付議され、同年5月12日より審議が始まり、数回に亘って続行された。そして、同年5月23日において第3条第2項の弁護士が、当然弁理士及び税務代理士の業務を行うことのできる趣旨の規定を削除する等の内容を含めた修正案が可決された。

ところが、参議院の修正案が衆議院に示されたのは同年5月25日で、参議院本会議の前々日であり、本会議で成立した修正案が衆議院に回付されたのは会期末である同年5月30日の前日であつたらしく、改正法案の弁護士の捜査権又は証拠集等は衆議院としても大問題であり、修正案を子細に審議していたのでは流産の恐れがあつた。参議院の修正案のうち、どの点を認め、どの点を否定するかも問題とはなつたが、結局修正を全面的に認めるか否かで、前述の大問題もあつたため、結局修正を全部認めないこととし、出席議員の3分の2以上の多数で同年5月30日の本会議で衆議院の原案通り可決されている。

要するに日本弁護士連合会の提示した弁護士法第3条第2項案が国会で十分な審議を経ずして成立してしまつたということである。

日本弁護士連合会『日本弁護士沿革史』昭和34(1959)年。

福原忠男『弁護士法』第一法規、平成2(1990)年。

(注3) 平成24(2012)年5月24日韓国大法院判決(名古屋税理士会所属 東本真依訳)。

第六章 公認会計士と税理士資格について

税理士資格に関する日本公認会計士協会の主張は、シャープ第二次勧告の短い記述のみをほぼ唯一の根拠として実質的な既得権保護に終始するものであり、

何よりもクライアントである納税者の利益を考えていない点で、問題の多いものであるといわざるを得ない。のみならず、その主張は、以下に述べるように、論理的に破綻している点を少なからず含んでいる。

(1) シャウプ勧告当時の状況

日本公認会計士協会は、シャウプ第二次勧告において、公認会計士が税務を担当することが述べられていることを極めて重視するようであるが、勧告全体として果たして、そのような扱いを永続させようとする趣旨が述べられているのか、まず、何よりも、正確にその点を明らかにすべきである。すなわち、単に、勧告の中の短い一文のみを抜き出すのではなく、その時代的背景その他を慎重に考慮した上で、その後の歴史的発展も踏まえた上で結論を下すべきである。

シャウプ勧告により申告納税制度が採用されたが、申告納税制度を採用する以上、納税者が専門家に依存せざるを得ない局面が多くでてくるのが当然に予想された。しかし、その当時においては、現在におけるように水準の高い税理士制度がそもそも存在しなかったため、暫定的な措置として、税務に多少なりとも関わりのある弁護士と公認会計士に税務の業務を認めざるを得なかったのである。

しかし、そのような不自然な状況が永続したわけではない。シャウプ勧告直後に、法により、わざわざ、税務専門の税理士という資格が設けられたことは、とりもなおさず、弁護士や公認会計士に税務を行わせることが暫定的な措置にすぎなかったことを物語っている。仮に、弁護士や公認会計士に税務を行わせることが恒常的措置であったとすれば、税務専門の税理士という独立の資格を設ける必要はなかったであろう。

のみならず、税理士の専門資格を有する者の人数が順調に増え、今や、日本の津々浦々で税務を堅実なかたちで担って現在に至っているものであり、その点を見無視して、単にシャウプ勧告当時における暫定的な措置を強調することは、既得権を保護しようとするのみの、論理的な説得力のない主張であると批判されてもやむを得ないであろう。

(2) 外国を引き合いに出す点

また、日本公認会計士協会は、主として、日本と類似の独立の税理士の資格が存在しない国を念頭において、外国で、公認会計士が当然に税務を行うことが認められていると主張している。しかし、この主張は、日本と類似の税理士の資格の存在する外国が極めて少数にとどまる（ドイツ、オーストリア、中国、韓国くらいしか存在しない）点で、ミスリーディングである。

日本公認会計士協会は、主に、日本と類似の独立の税理士の資格の存在しない多くの国と比較して、日本において公認会計士に税務を行うことが認められないようであれば、日本の公認会計士制度は一流のものではないということになってしまふことを心配しているようであるが、これは単なる杞憂である。むしろ、日本におけるように独立の税理士資格の存在する国においては、税務はその専門家とされる税理士にまかせるべきであり、公認会計士はその本来の業務である監査において一流であれば良く、特段、それ以外の（それについて、資格試験で能力が試されてさえいない）業務において優れている必要はない。公認会計士が医学において一流である必要がないのと同じように、税務において一流である必要は必ずしもない。

そもそも、公認会計士本来の業務である監査業務に、税理士業務が必然的・不可避免的に随伴しているという日本公認会計士協会の主張はやや牽強附会であり、日本公認会計士協会の権威を貶めているのではないかと危惧する。日本公認会計士協会によるそのような主張は、税理士業務を行えないとすると、日本の公認会計士の業務が成り立たないかの如き誤解を与え、自らの権威を貶めるものとなっているのではないか。また、仮に、日本公認会計士協会のそのような主張が正しいとすれば、税理士業務には会計業務が必然的・不可避免的に随伴しているのであるから、論理必然的に、税理士にもあらゆる企業についての監査業務が当然に認められるべきであるということにならなければならない（しかも、税理士は、会計学に属する科目として高度な簿記論と財務諸表論の試験を受けている）。

（３）税理士制度の発展

税理士という資格を取得するためには法律科目（税法に属する科目）と会計科目（会計学に属する科目）の両方を習得している必要があるという税理士試験の構造そのものが、公認会計士や弁護士といった税理士以外の資格者が、税理士資格取得において第二次的地位にあることを証明している。

税理士資格に関する日本公認会計士協会の主張と日本弁護士連合会の主張とは、論理的に考えた場合に、基本的な点において正面から対立するものであり、どちらも正しいということはなく、両方もしくは少なくとも一方が誤っているということになる。すなわち、日本弁護士連合会は納税者の権利の法的観点からの保護を強調するのに対して、日本公認会計士協会は、会計業務の観点を強調する。しかし、弁護士も公認会計士も、法律と会計の両方の専門家ではないことは明らかである。弁護士は会計の専門知識を有してはおらず、公認会計士は法学（特に、公法）の専門知識を有してはいないからである。しかるに、税理士は、税務に関する限り、法律学と会計学の双方の専門能力を有しているの

であるから、一方の専門能力しか有しない公認会計士が、税理士法上自動的に税理士になれるとする考え方には、根本的な矛盾があるといわざるを得ない。

結局、弁護士制度と公認会計士制度の中間にあり、税務に関して両者の職能を兼ね備えているのが税理士制度なのであり、会計のみの専門家である公認会計士が税理士業務を行うためには、法学の知識が必要であるという税理士会の主張に矛盾があるとは到底考えられない。

そのような考え方に矛盾があるというのであれば、その点を説明する責任は日本公認会計士協会にあるはずであるが、今までのところ、そのような点における説得的な議論がなされているようには思えない。

(4) 公益の保護・クライアントの保護

専門職業人に資格が要求されているのは、つまるところ、公益なりクライアントの保護のためである。専門職業人は、自らの権益のためではなく、公益なりクライアントの保護のために行動しなければならないことは論をまたない。しかるに、税理士資格に関する公認会計士協会の主張は、自らの権益擁護に終始し、税理士業務に必須の公益とクライアントの保護という視点を根本的に欠いている。監査の専門家である公認会計士が税務の専門家である税理士になりたいというのであれば、税務についての能力を示すことこそ、公益なりクライアントの保護という要請にかなうものである。すなわち、公認会計士等の税理士以外の他の資格者も、仮にも、税理士を名乗る以上、税理士と同等の能力があることを示す必要があるという日本税理士会連合会の主張には、公益なりクライアントの保護という観点から見て、当然のこととして理がある。

特に、税理士の業務は憲法30条に基礎を置き、その規定する納税の義務の履行に際して納税者を代理するものであるのに対して、公認会計士の行う監査業務は、憲法とは直接的な関係のない業務である。それ故に、必然的に税理士には高度の法律学の能力が要求されるのであるから、基本的に法律学のトレーニングを受けていない公認会計士が税理士になろうとする際に、法律学の知識を有することを示す必要があることは、憲法30条に規定する納税の義務の履行に際して納税者を代理する税理士の職務の重要性を考えれば、当然のことである。

(5) 税理士資格の根拠法律

弁護士が税理士資格を有する根拠については、弁護士法に規定されている（したがって、それは基本的に弁護士制度の問題でもある）のに対して、公認会計士については税理士法に規定されているという点も重要である。すなわち、公認会計士の税理士資格取得については、税理士制度そのものの問題として、税

理士法内部で解決を図ればいいのであって、そもそも、これについて公認会計士制度の一環として議論すべき問題ではない。

(6) 公認会計士が実際に行っている業務の実態

現実の問題として、弁護士の中で税理士業務を行う者はそれほど多くはない。これに対して、公認会計士は、最終的には、その3割強の者が現実に税理士業務を行っているという事実が存在する。これは、公認会計士資格が有効に機能していないということを表しているのではなかろうか。公認会計士の7割弱しかその本来の業務である監査を専業としない（専業とすることが事実上できない）ということは、監査業務のためには、現在の公認会計士の7割しか必要がないということである。逆にいうならば、現在の公認会計士試験は、隠れた税理士資格取得試験となっているのである。このことは、日本税理士会連合会の調べによる最近の公認会計士の税理士登録までの推移をみると、公認会計士登録から10年以内に税理士として登録をした者が7割を超えていることから明らかである。さらに驚くべきことに、その約半数が公認会計士登録後5年未満の者であり、現在の公認会計士試験が、事実上、税理士資格取得のための試験として利用されていることを、強固に裏付けている。

公認会計士試験に「租税法」が、平成15（2003）年の改正公認会計士法において試験科目として新たに創設された。このことをもって「公認会計士には税理士試験の税法に属する科目をすべて免除すべき」との意見もあるが、そもそも「租税法」の試験内容は「税理士試験における各租税実体法のそれと比べ、内容、深度等に違いがある」とされているものである。したがって、現行公認会計士試験の「租税法」に合格したことをもって税理士試験の税法に属する科目と同等のレベルの検証を受けたとは到底いえない（注1）。また、仮に両者が同等のレベルにあるというのであれば、公認会計士試験合格者は、税理士試験の税法に属する科目も容易に合格できるはずであろう。

(7) 将来の方向性

本件のような問題については、業種間の対立の問題としてではなく、上の(4)公益の保護・クライアントの保護でも述べたように、あくまでも納税者の保護と、課税の公平性・適正性の確保の要請という観点から、冷静かつ客観的に議論すべきである。

そして、そのような観点から税理士資格を考えた場合に、税理士たる者には、税務に関する法律と会計の両方の知識が必要であり、そのことを前提として税理士法は両方の分野の試験に合格することを要求しているという点を否定することは不可能であろう。そうであるならば、およそ税理士として業務を行いた

いのであれば、公認会計士は法律の知識を有することを示すことが必須の要件である。

いずれにせよ、現在におけるように自動的に資格が付与されるというのでは、納税者の保護も、課税の公平性・適正性の確保も困難であるといわざるを得ない。

なお、公益やクライアントの保護のためには、公認会計士や弁護士が、公認会計士や弁護士として税理士業務を行う際においても、その業務の範囲を限定し、公認会計士については税務代理業務を除き、弁護士については税務書類作成業務を除くことも必要であるという点を付記しておく。

(8) 日本公認会計士協会が実務経験を強調する点

最後に、日本公認会計士協会の山崎彰三会長が平成24(2012)年7月25日付で公表された「日本税理士会連合会の『税理士制度に関する勉強会における論点整理メモ』について」と題する会長所感について触れておく。

そこにおける日本公認会計士協会の主張は、公認会計士が実務を行う過程で税務に習熟していくから、公認会計士に税理士資格を与えても問題はないというものであるが、説得力の乏しい主張であるように見受けられる。

何よりも、実態としては、公認会計士登録後、監査実務の経験を積まず（端的には、監査法人の募集人員等の上限のために監査経験を積むことができず）すぐに税理士登録を行う者も散見され、その場合特に実務経験が未熟ということからしてもクライアント保護の観点から重大な問題があるという点を強調しておきたい。

また、実務経験を積んでいるということが試験を受けない理由となるのであれば、公認会計士以外にも、税理士事務所職員とか企業の経理部職員とか、様々な人達についても同様なことがいえるであろう。

さらに、その論理でいくなれば、税理士や、税理士事務所職員や、企業の経理部の職員も、その実務の過程で、会計業務に習熟しているから、公認会計士資格を与えられるべきであるということになるであろう。

(注1) 平成15(2003)年に改正された公認会計士法は、公認会計士の試験の目的などについての考え方を明らかにしている。すなわち、公認会計士法第5条は「公認会計士試験は、公認会計士になろ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「その目的とし」との規定となっている。また、その判定にあたっての基本的な考え方についても同法第8条第4項で「公認会計士試験においては、その受験者が公認会計士になろうとする者に必要な

学識及び応用能力を備えているかどうかを適格に評価するため、知識を有するかどうかの判定に偏することなく、実践的な思考力、判断力等の判定に意を用いなければならない」と定めている。また、新たに試験科目となった租税法については、公認会計士法第8条第2項第1号で「法人税法その他の内閣府令で定める分野の科目をいう」とされており、監査証明業務を行うために必要な法人税法の基礎理論を中心に、租税に関する法律関係についての体系的な理解を問うこととされた。なお、税理士試験との比較については「税理士試験で課される所得税法、法人税法等の各税法科目で出題されるような詳細な税額計算等の問題の出題は予定されておらず、税理士試験で課されるような各租税実体法の詳細な知識に関する出題は予定されていない」とされ、したがって、「公認会計士試験における租税法と税理士試験における各租税実体法との間には、内容、深度等に違いがあるので、『相互免除』を両者間で行うことに適切でないと解される」としている。羽藤秀雄『改正公認会計士法～日本の公認会計士監査制度～』同文館出版、平成16（2004）年。

第七章 おわりに

（1）申告納税制度と税理士の使命

近代市民社会における税法の目的は、国民の私有財産の保護であるとされている。また、納税者の諸権利は、昭和22（1947）年の税制改正で申告納税制度が本格的に導入されたことにより強化されている。なぜならば申告納税制度とは、国家による処分を待つことなく租税法律に基づいて納税者自らが課税物件、課税標準等租税に関する一切の事情を自ら明らかにし、かつ自ら納税の義務を確定する手続をいい、国民＝納税者にとって極めて民主主義的な制度であるからである。このような仕組みを確固たるものとするため、わが国では、昭和26（1951）年から租税法令に定める納税者の正当な権利利益の保護を使命とする税務の職業専門家として、申告納税制度と形影相俵い一体の関係にある税理士制度が存在する。それ故、税理士法第1条は、「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正な実現を図ることを使命とする。」とし、社会の要請に応えるべき税理士の責務を規定している。

また、職業法としての現行税理士法の体系の中心に位置している考え方は、

税理士を「独立した公正な立場」として性格づけ、納税者あるいは税務当局のいずれにも偏しないものとしていることである。税理士を、このような位置づけのもとにおく法制度は日本に特有のものではなく、ドイツ税理士法（第57条1項）にも見られるところである。これは、納税義務の範囲は納税義務者の意思で確定されるものでも、税務行政庁によって確定されるものでもなく、租税法によってのみ確定されるべきものとする租税法主義を税理士業務にも純粋に貫徹しようとする考え方である。

そして、この法律に基づいて正確な納税義務の範囲を確定する作業には、複雑な租税法に関する専門知識が必要とされることから、納税義務の範囲の確定を援助する行為については、その一定の範囲（税理士業務）について税理士の「業務独占」が保障されている（法52条）。これは、正確な納税義務の範囲確定の能力を資格試験と実務経験で証明されていない非税理士には、たとえ無償であっても税理士業務に関与させないことで、納税義務の確定が正確に行われることを厳格に担保しようとするものである。

（2）使命と専門性

国家が業務を独占できる資格として個別の職業法において使命をおく場合、その使命は職業専門家が果たすべき社会的役割を明確にしたものであるといえよう。税理士の使命は、上記（1）のごとく民主的な租税手続きとされる申告納税制度において適正な納税義務の実現を図ることであり、その使命達成のために税理士は自ら有する租税法に関する専門的知識により、納税者が負担する租税が租税法の定める範囲を超えることも、下回ることもないように援助しなければならない。この援助を税理士が正確に遂行していくためには、租税実体法の規定と原理についての高度な専門性が要求されるとともに、頻繁に変動する租税法令や税務通達を詳細にフォローしていくことが求められる。

他方、弁護士は、弁護士法第1条第1項において、「弁護士は、基本的人権を擁護し、社会正義を実現することを使命とする。（昭和24年6月10日法律第205号）」とし、公認会計士は、公認会計士法第1条で、「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。（平成15年6月6日法律第67号）」としており、社会の要請に応えるべき専門性は税理士制度のものとはおのずと異なっている。

特に、従前の公認会計士法は、弁護士、税理士という職業専門資格者がそれぞれの職業法においてその冒頭部に、使命等の明確な規定を有していたにもかかわらず、そのような規定を全く欠いていた。平成15（2003）年の公認

会計士法の改正は日本公認会計士協会の強い要望で実現されたといわれているが、その際、公認会計士の使命規定が創設されたということは、公認会計士制度に対する社会的要請の根拠、すなわち監査及び会計の専門家としての公認会計士の職能が明確になったとみななければならない。そのように考えるならば、税理士法における公認会計士の任務・存在意義等は、シャープ勧告時のそれと比べ、今日においては変貌したものになったといえよう。すなわち、公認会計士に対する国民の期待は、財務情報の信頼性を確保することであり、会社の公正な事業活動や投資者・債権者の保護等をなし得る職業専門家としての存在にこそあるべきといえるのではなかろうか。

いかなる留保もなく、仮に、「公認会計士が当然に税務業務を行えるようにする」などという方向で法改正がなされた場合、負担する租税が租税法の定める範囲を超えることも、下回ることもないようにする納税者への租税負担に関する援助を、公認会計士が正確に行い得るかについては、現在の資格取得に関する税理士法の定め（自動資格付与制度）の下でははなはだ疑問である。特に、監査法人等の採用能力を考慮せずに、それを大幅に超える公認会計士を生み出してしまった事態を、公認会計士と税理士の専門職としての能力や本来的業務の差異を考慮せず、公認会計士を税理士業務に押し込む安易な方法で対応することには賛成できない。

（３）税理士法第３条第１項第３号及び第４号のあり方

平成２３（２０１１）年４月２１日に公表された日本税理士会連合会の「税理士法改正意見（案）」による主張は、税務分野の専門性の再確認と、その専門性を有する職業専門家としての税理士、つまり「税理士となる資格を有する者」を税理士法上の喫緊の課題として整理しようというものであると考えられる。

税理士法は制定された昭和２６（１９５１）年以後、資格取得制度を巡る課題を中心として数次の改正が行われてきている。特に、「使命」「業務」が明確化された昭和５５（１９８０）年と平成１３（２００１）年の大改正により、税理士法は、今日、時代が要請する納税者利便の向上と信頼される税理士制度のための職業法として納税者の信頼に応え得る重要な役割を果たす法制となっている。そうであるならば、第二章で考察した「シャープ勧告の頃とは状況が一変しており、上述の第二次勧告の考え方は現実妥当性を失っているといわざるを得ない。したがって、第二次勧告の弁護士及び公認会計士重視の考え方は、税理士制度が確立するまでの応急的措置の提案として理解すべきものであつて、今日ではそれにとらわれる必要はないと考えるべきであろう。」との考え方は、至当であるといわざるを得ない。

税理士、弁護士、公認会計士となる国家による試験制度はそれぞれの職業専

門家が国民の期待に応えるために実施されるものであり、それぞれの専門性の習得を審査する目的と内容は、当然に異なっていなければならないはずである（一部、重複する部分もある）。本来、税理士試験、司法試験、公認会計士試験は、その目的も、方針も、したがって試験問題の内容も、出題の傾向も、異なっていて然るべきであるから、それらの試験を受験する者が、それぞれ別異のものとして受験しなければならない制度として定立しておかなければならない。一方の資格を有する者が、他方の資格をその試験科目の全部又は一部を受験することもなしに取得する制度は、本則として（原則として）、許容さるべきものではない。仮に、例外の許容を考えるとしても、それは原則に照らして狭義で厳格でなければならない。

このような原理に基づくならば、税理士、弁護士、公認会計士となる資格の取得については、それぞれの資格試験が法定している試験科目のすべてを受験することを本則（原則）とすべきである。仮に、例外を法定する場合であってもその範囲は、狭く法定をし、その解釈は、狭義に精緻で、その適用・運用は、厳格でなければならない。これまでの司法試験及び公認会計士試験の内容や弁護士及び公認会計士の使命、職責、経験、能力などを十分考慮したうえでの例外的な措置が存するとしても、税理士法においては、弁護士（弁護士となる資格を有する者を含む）及び公認会計士（公認会計士となる資格を有する者を含む）が税理士となる資格を有するとされる場合には、弁護士にはすべての会計科目（会計学に属する科目）を、公認会計士には法律科目（税法に属する科目）の3科目合格を条件とすべきである。

なぜならば、今日のように税理士の業務の範囲が拡大し、また経済社会の複雑化に対応して税制もますます複雑化していることに照らしてみると、税理士が納税者の期待に応えその業務を適正に行うためには、税制、税務会計及び租税法について、高い専門知識と判断能力が必要である。さらに、税理士の社会的役割の重要性と「税理士となる資格」を税理士法の趣旨から正しく理解をすれば、弁護士や公認会計士に対する現行税理士法上の自動資格付与の制度は、税理士制度の本旨、つまり税理士の使命（法1条）に照らしても試験合格者や免除者とは異質なものであるといわざるを得ない。さらにいえば、この自動資格付与制度は、税理士法制定時における、いわゆる例外的措置（税理士となる者の確保）であり、公平、公正を求める現代社会においては特権的な優遇措置といえるからである。

なお、平成23（2011）年4月21日に公表された日本税理士会連合会の「税理士法改正意見（案）」が主張する「公認会計士に税理士の資格を付与するについて税法に属する科目のうち税理士試験において必須である所得税法又は法人税法のいずれか1科目に合格することを原則とすること」との意見及び

会計に関わる専門性が必ずしも十分でないと考えられる弁護士に対しても、正確な税務に関する援助が弁護士から提供されることを担保するため、「会計学に属する科目のうち少なくとも1科目に合格すること」とする意見のいずれも、本意見書の「税理士の資格取得制度のあり方」、つまり自動資格付与制度の廃止への経過的措置として、政策的に実現しようとする趣旨（配慮）であると思われるので首肯できる。ただし、仮に、このような措置を段階的に主張（改正）するとしても、弁護士及び公認会計士としての専門的業務経験などの有無が不確かである弁護士となる資格を有する者及び公認会計士となる資格を有する者については、この条件（1科目合格）から除外すべきである。

以上

【参考資料】税理士登録者数資格別内訳

	単一税理士	兼資格税理士					計	
昭27年度末	2,867	2,342					5,208	※会員数(税理士数は6602)
		弁護士計理士	公認会計士計理士	弁護士	公認会計士	計理士		
		11	183	46	121	1,981		

	弁護士	公認会計士	試験合格	試験免除者	資格認定者	税務代理士	特別試験合格者	特例法認定者	計
昭37年度末	445	1,458	2,918	945	1,526	4,607	807		12,706
	3.5%	11.5%	23.0%	7.4%	12.0%	36.3%	6.4%	0.0%	100.0%
昭47年度末	480	3,352	9,055	2,963	2,272	3,117	6,464	43	27,746
	1.7%	12.1%	32.6%	10.7%	8.2%	11.2%	23.3%	0.2%	100.0%
平14年度末	330	5,781	28,955	13,935	174	327	17,165	7	66,674
	0.5%	8.7%	43.4%	20.9%	0.3%	0.5%	25.7%	0.0%	100.0%
平15年度末	343	5,877	29,476	14,949	135	279	16,305	6	67,370
	0.5%	8.7%	43.8%	22.2%	0.2%	0.4%	24.2%	0.0%	100.0%
平16年度末	347	6,528	30,097	15,832	111	247	15,474	6	68,642
	0.5%	9.5%	43.8%	23.1%	0.2%	0.4%	22.5%	0.0%	100.0%
平17年度末	356	6,709	30,592	16,653	96	215	14,616	6	69,243
	0.5%	9.7%	44.2%	24.1%	0.1%	0.3%	21.1%	0.0%	100.0%
平18年度末	361	6,829	31,233	17,520	80	194	13,845	6	70,068
	0.5%	9.7%	44.6%	25.0%	0.1%	0.3%	19.8%	0.0%	100.0%
平19年度末	370	6,888	31,710	18,593	61	166	12,870	6	70,664
	0.5%	9.7%	44.9%	26.3%	0.1%	0.2%	18.2%	0.0%	100.0%
平20年度末	379	6,978	32,141	19,679	49	139	11,809	3	71,177
	0.5%	9.8%	45.2%	27.6%	0.1%	0.2%	16.6%	0.0%	100.0%
平21年度末	399	7,113	32,563	20,685	33	117	10,694	2	71,606
	0.6%	9.9%	45.5%	28.9%	0.0%	0.2%	14.9%	0.0%	100.0%
平22年度末	445	7,372	33,053	21,296	21	101	9,749	2	72,039
	0.6%	10.2%	45.9%	29.6%	0.0%	0.1%	13.5%	0.0%	100.0%
平23年度末	464	7,706	33,366	22,183	15	81	8,819	1	72,635
	0.6%	10.6%	45.9%	30.5%	0.0%	0.1%	12.1%	0.0%	100.0%

資格認定者：税理士法施行時に一定年数以上の税務職員で税理士試験委員の認定を受けた者

特別試験合格者：昭和31年法改正で“計理士及び税務職員で一定の年数の実務経験を有する者に対し5年間に限って行なわれた特別な税理士試験”のこと。昭和36年の税理士法改正にて特別試験の存続期間は“当分の間”に延長され、昭和55年の税理士法改正にて経過措置を設けた上で廃止となった。

特例法認定者：公認会計士特例試験等に関する法律第12条により一定年数以上の業務に従事している計理士で税理士試験委員の認定を受けた者