

平成19年6月

税理士制度に関する意見

－来るべき税理士法改正に向けての提言－

日本税理士会連合会

制 度 部

目 次

はじめに	1
I 総論	2
1. 税理士法と税理士の実態と将来	2
(1) 申告納税者数の増加と税理士制度	
(2) 最近の法律改正等にみられる税理士の業務拡大の傾向	
(3) 法改正の経過	
(4) 専門能力の社会的活用への期待	
2. 社会環境の変化と税理士制度への影響	5
(1) 規制改革と税理士制度	
(2) 高度情報通信ネットワーク社会形成基本法と税理士業務	
(3) 隣接士業の制度改革と税理士制度	
(4) 税務行政を取り巻く環境の変化と国税庁の対応	
II 無償独占の堅持	8
1. 「無償独占」の必要性	8
2. 「無償独占」堅持のための具体的方策	8
(1) 税務支援の実施	
(2) アウトソーシング方式による委託事業への対応	
(3) 電子申告への対応	
3. 強制入会制度の必要性	9
(1) 税理士会の基本スタンス	
(2) 強制入会制度必要性の論拠	
III 税理士法における税理士の代理権限	11
1. 現行代理権限の問題点	11
(1) 税務代理の意義	
(2) 現行制度の概要	
(3) 現行制度の問題点	
2. 税務代理権限のあるべき方向	13
IV 税理士の資格取得制度	15
1. 各資格制度と資格制度のあり方	15
2. 税理士資格取得における問題点	15

(1) 税理士法第3条の自動資格付与の問題点	
(2) 税理士法第8条の免除制度の問題点	
3. あるべき税理士試験制度	16
(1) 法律専門家としての立場	
(2) 会計専門家としての立場	
(3) 優秀な人材の確保	
(4) 試験科目の見直し	
4. 税理士法第3条（税理士の資格）、第8条（試験科目の一部免除等）の総合的改正の提案	17
(1) 総合的改正の手順	
(2) 総合的改正における免除制度の整理（法第8条関係）	
V 補助税理士制度のあり方	19
1. 補助税理士制度新設の背景と趣旨	19
2. 新設後における社会環境の変化と問題点の顕在化	19
3. 今後の検討課題	20
(1) 業務の制限	
(2) すべての税理士は他人の求めに応じることができる	
(3) 登録及び事務所設置の義務	
4. 具体的改正項目	21
5. 「4. 具体的改正項目」改正後の法解釈と業務執行	21
(1) 「補助者として業務に従事する税理士」の解釈	
(2) 税理士法人における補助者としての税理士の場合	
6. 委嘱者との代理契約等	22
VI 業務遂行するうえでの税理士の信頼性の確保	24
1. 研修の義務化	24
(1) 税理士を取り巻く環境の変化	
(2) 研修の義務化	
2. 税理士証票更新制度の導入	25
(1) 更新制度の必要性	
(2) 税理士証票の更新期間と更新時研修	
(3) 税理士証票の様式	
(4) 税理士証票の更新	
3. 職業賠償責任保険の強制加入化	26
(1) 職業賠償責任保険の必要性	
(2) 諸外国における職業賠償責任保険	
(3) 税理士の職業賠償責任保険の具体的提案	

VII 税理士会の自治のあり方	28
1. 税理士及び税理士会並びに支部と行政庁との関係	28
2. 税理士会の自治のあり方	28
(1) 税理士会及び日税連に対する監督権	
(2) 支部設置	
3. 今後の検討課題	29
4. 具体的改正項目	30
おわりに	31

《略語一覧》

○法…税理士法

○規則…税理士法施行規則

○基通…税理士法基本通達

○日税連…日本税理士会連合会

はじめに

税理士法(以下「法」という。)は、平成13年の通常国会において、「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とともに信頼される税理士制度の確立を目指す」という、いわば新しい社会・経済的な要請から昭和55年以来の大改正がなされた。

当部では、「税理士法改正に関するグランドデザイン」の検討指示に従い、平成7年に取りまとめられた「21項目」を含め平成13年の税理士法改正における問題点の抽出と論点整理を行い、平成17年6月16日付で、「「税理士制度に関する検討課題」(第二次報告)について(具申)」を公表した。

今回、この第二次報告を基にして、①規制改革、②隣接士業の制度改革、③税理士業務の無償独占・強制加入の堅持、④税理士の代理権限等についてを中心に検討を行い、次の税理士法改正に向けた具体的意見の取りまとめを行った。特に、取りまとめに当たっては、税理士制度が更に納税者の利便に資するものであること、真に信頼される税理士制度の確立を目標とした。

I 総論

1. 税理士法と税理士の実態と将来

(1) 申告納税者数の増加と税理士制度

イ 申告納税者数の推移（還付申告は除く）

昭和 26 年度	3,467,773 人
昭和 36 年度	2,088,185 人
昭和 46 年度	4,452,946 人
昭和 56 年度	6,170,506 人
平成 3 年度	8,562,552 人
平成 13 年度	7,077,000 人
平成 17 年度	8,294,146 人

ロ 税理士登録者数の推移

昭和 26 年度	5,147 人
昭和 36 年度	11,782 人
昭和 46 年度	25,807 人
昭和 56 年度	40,862 人
平成 3 年度	58,685 人
平成 13 年度	65,973 人
平成 17 年度	69,243 人

ハ 法人数と税理士関与割合の推移

平成 13 年度	2,549,003 社 (81.3%)
平成 14 年度	2,550,083 社 (86.8%)
平成 15 年度	2,553,000 社 (86.8%)
平成 16 年度	2,572,088 社 (86.7%)
平成 17 年度	2,585,033 社 (86.6%)

(注) 数値は、国税庁調べによる。

(2) 最近の法律改正等に見られる税理士の業務拡大の傾向

イ 税理士の社会的地位の向上と平行して、税理士の社会的・公共的使命が期待され、地方公共団体の外部監査、成年後見制度、特定調停制度、地方独立行政法人の監事などにおける社会貢献業務の範囲が拡大傾向にある。特にこれらは、規制改革の動きに関わる影響が大きいものといえる。

ロ 「会社法」において会計参与制度が創設されたが、その資格者として税理士及び税理士法人(他には公認会計士及び監査法人)が規定された。このことは、

税理士が税務の専門家であると同時に会計の専門家であることが一般的にも高く評価された所以である。したがって、法第2条第2項に「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」と規定されているが、既に付随業務ではなくなりつつある。

ハ 日税連、日本公認会計士協会等は、中小企業の会計について、「中小企業の会計に関する指針」を取りまとめ、会計の適正化を図り、更には、「中小企業の会計に関する指針の適用に関するチェックリスト」を活用した融資商品の金融機関との提携など、会計分野での業務範囲の拡大がみられる。

(3) 法改正の経過

税理士制度の創設から60年以上を経ている中で、税理士法は、改正がなされる毎に、社会経済の変化とともに、税理士に対して求められる社会的要請は拡大している。その変化は次のように、法改正の経過にみることができる。

イ 税務代理士制度の創設

昭和17年税務代理士法が創設され、この時の法律制定の目的は、「納税者と税務官庁との間にあって、課税等に伴う両者の煩雑な手続きを省略するだけでなく、とかく税知識の乏しい納税者の相談に応じ、税務に対する理解をより一層深めることによって、税務行政の円滑適正に資するという公益的使命を有する職業的専門家の登場が必要とされていた。」ことにあった。

ロ 税理士の役割

昭和26年の税理士法の創設に当たって、「納税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せしめること等のため、現行税務代理士法を廃止し、税理士法の制定をする。」と、提案説明がなされている。

申告納税の導入を背景として、納税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ということが立法の趣旨である。

ハ 税理士の使命

昭和26年の税理士法創設以降、数次の改正があったが、昭和55年改正で、法第1条に、「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。」と新たに規定された。納税義務者のためにその専門的知識を生かし、適正な納税義務の履行を援助するとともに、その使命達成を通じて申告納税制度の適正かつ

円滑な運営に寄与するという、社会公共的使命を担うものである。

ニ 補佐人制度、税理士法人制度、紛議調停制度及び補助税理士などの創設

(イ) 平成 13 年の改正は、昭和 55 年に改正されてからさらに 20 年余り経過し、その間の経済取引の急速な国際化、電子化・情報化の発展に伴い、税理士に対する納税者等の要請が複雑化・多様化してきている経済社会の変化に即応していくためにも、税理士制度の改正が必要とされることから、「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」趣旨で、所要の見直しが行われ、補佐人制度、税理士法人制度、紛議調停制度などが創設された。

(ロ) 従来、他の税理士の事務所に勤務し、他の税理士が委嘱を受けた事案について業務に従事する者がいわゆる「勤務税理士」と呼ばれていた。しかしながら、これらの者が行う業務は、納税者から直接委嘱を受けていないことから、税理士業務（他人の求めに応じて行う業務）とは認められず、事務所の無資格の職員と同じ立場で行っているものとの考え方があった。すなわち、いわゆる「勤務税理士」については、税理士でありながら、税理士でない立場で従事していることになり、不自然な業務形態であるといわれていた。

今次の改正において、法第 2 条第 3 項に、税理士が、他人の求めに依らず、他の税理士又は税理士法人の補助者として他の税理士等の業務に従事することを妨げない旨規定され、補助者として行う税理士業務が規定された。そして、この補助者として常時従事する税理士が「補助税理士」とされた。

(4) 専門能力の社会的活用への期待

昭和 55 年の法改正により、税理士会会則において「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(法第 49 条の 2 第 2 項第 8 号(現行法第 9 号))」を絶対的記載事項とする旨の規定が法定化された。この規定は、税理士業務を、社会的、公共的性格を有するものとして、税理士の独占業務(無償独占)と定め、申告納税制度の円滑、かつ、適正な運営に資することを期待されているため置かれたものである。

平成 17 年度から、税務援助等に関連する事業について「税理士法の定めにより実施する税務援助」と「税理士の社会貢献として実施する税務指導」の二つの事業を機軸として、「新時代における税務支援」を再構築した。それは、消費税法の改正に伴う納税者の増加、年金課税の見直しによる申告納税者数の増大等新たな環境の変化にも対応するため、「税理士業務の社会公共性(税務援助)」については税理士法の定めにより実施するとともに、「税理士の社会貢献(税務指導)」については、税理士会(支部)の自主的实施とし、税務援助対象者以外の小規模納税者、給与所得者等も対象者の範囲に含めることとしている。このほか、小規模納税者等への税務

支援を抜本的に見直し、納税者の利便性に資するとともに信頼される税理士制度の確立に向け再構築することとしたものである。

また、平成 19 年度から国税不服審判所では、近年の経済取引の国際化、広域化、複雑化を背景とする事件が増加する中、事件の適正かつ迅速な処理を図るため、高度な専門知識・経験・ノウハウを有する民間の専門家の募集を開始したが、その条件として税理士が掲げられているのは、税理士に対する専門能力の社会的活用の期待の表れといえる。

〈参考〉 税務支援実績

従事日数・指導納税者数	実施方式	平成 16 年度	平成 17 年度
税理士の従事延日数(日)	税務相談所・協議派遣	92, 227	94, 933
	確定申告相談	57, 577	69, 158
	無料税務相談	18, 124	23, 607
	合 計	167, 929	187, 699
指導納税者数(人)	税務相談所・協議派遣	392, 095	453, 520
	確定申告相談	826, 373	1, 000, 418
	無料税務相談	52, 629	53, 066
	合 計	1, 271, 097	1, 507, 004

2. 社会環境の変化と税理士制度への影響

(1) 規制改革と税理士制度

イ 独占規定、資格要件、業務範囲等、資格制度のあり方の見直し

平成18年12月25日、規制改革・民間開放推進会議は、「規制改革・民間開放の推進に関する第3次答申」を公表し、この答申において、資格制度の見直しについての基本的な考え方として、「資格制度全般に関し、各省庁は、国民生活の利便性の向上、当該業務サービスに係る競争の活性化等の観点から、所管する業務独占資格等について、業務独占規定、資格要件、業務範囲等の資格制度の在り方を更に見直すべきである。」としている。

ロ 講習の実施と受講義務化及び免許の更新

第3次答申では、「現在でも資格者団体が自主的に講習を実施するなど、資格者の知識・技能の向上を図る取組みがなされているところもあるが、必ずしも受講の義務付けなどがなされておらず、資格者の能力に個人差が生じていると考えられる。したがって、競争制限的あるいは参入障壁的なものとならないような配慮を行いつつ、資格者に対する講習等の実施とともに、それらの受講の義務付けを図ることや、必要に応じて免許の更新制の導入なども検討すべきである」としている。

(2) 高度情報通信ネットワーク社会形成基本法と税理士業務

この法律は、平成 13 年 1 月 6 日から施行され同時期に、我が国の IT 国家戦略として「e-Japan 戦略」を正式な国家戦略として策定された。e-Japan 戦略では、電子政府実現の目標と推進方策として、文書の電子化、ペーパーレス化及び情報ネットワークを通じた情報共有・活用に向けた業務改革を重点的に推進することにより、平成 15 年には、電子情報を紙情報と同等に扱う行政を実現し、ひいては幅広い国民・事業者の IT 化を促すとしている。この目標を達成するために、政府は、①明確な目標設定と進捗状況に対する評価・公表、柔軟な改定、②業務・制度の改革、③民間へのアウトソーシングの推進を 3 原則としている。

(3) 隣接士業の制度改革と税理士制度

イ 司法制度改革の推進による法曹人口の大幅増員

規制改革推進 3 ヶ年計画（平成 13 年 3 月 20 日、平成 15 年 3 月 28 日閣議決定）において、法務分野の基本方針として「法曹人口の大幅な増加や弁護士制度の改革によって、国民と司法とを繋ぐ人的基盤の拡充・強化を図るとともに、国民に利用しやすく分かりやすい司法制度を構築する。」とされた。また、法務分野の重点事項として「司法試験合格者数を、年間 3,000 人とするため、平成 16 年にはその達成を目指すべきとされている 1,500 人程度への増員以降、法科大学院を含む新たな法曹養成制度の整備の状況等を見定めながら、平成 22 年頃にその達成を目指すべきとされている 3,000 人程度への増員に向けて計画的かつ早期の実施を図るとともに、これが上限を意味するものではないという点を踏まえて、その後のあるべき法曹人口について更なる研究・検討を行う。」こととされている。

ロ 公認会計士法の改正による大幅増員

平成 15 年 5 月に行われた公認会計士法改正の趣旨は、「監査の充実と強化を図るためであり、そのために公認会計士試験制度を見直し、監査業務を行う公認会計士を大幅に増員する」というものである。

さらに、平成 18 年 1 月から実施された公認会計士試験制度は、数値目標こそ附帯決議において削除されたものの、平成 30 年を目途として 5 万人体制を目指すものといわれている。

ハ 税理士制度への影響

法曹人口及び公認会計士の大幅増員は税理士制度に大きな影響を与えることになる。特に、年間 3,000 人を合格させるとする公認会計士試験と、1,000 人しか合格できない税理士試験との間において、法第 3 条第 1 項第 4 号の規定により、現実に、税理士資格を取得するために公認会計士試験を受験する者まで現れてきている。そのために試験制度の均衡が保たれなくなる恐れが極めて

大きくなってきている。

(4) 税務行政を取り巻く環境の変化と国税庁の対応

イ 環境の変化

我が国では人口構成の急激な変化が起きている。それは、人口減少社会・高齢社会である。経済的には、アジア諸国の経済発展、会計基準等のグローバル化の現象をもたらしている。具体的には、対内直接投資や対外直接投資の増加、すなわち国境を越えた人、物の移動の活発化、会計基準の国際的相互浸透、国際的租税回避スキームの巧妙化等の現象が起きている。

一方、前述のような環境変化にもかかわらず、国税職員増加の困難化、申告者数の増加、課税・徴収事案の複雑・困難化の中で国税の職場環境の変化に対応していかなければならない状況にある。

ロ 国税庁の対応

これらの変化に対応するため、「税務当局、申告納税制度の趣旨に添って納税者、公共的使命を有する観点から税理士について、それぞれの役割を再整理したうえで、税務当局が実施すべきものについては、国税庁、国税局（間）及び税務署（間）においてそれぞれが果たすべき機能を再構築し、IT化に対応した事務の見直し及び職員以外で実施可能な事務のアウトソーシング化等を推進（国税庁レポート2006）」としている。

II 無償独占の堅持

1. 「無償独占」の必要性

イ 法第2条第1項に規定されている税務代理、税務書類の作成並びに税務相談の税理士業務は、税理士の使命(法第1条)の重要性に鑑み法第52条で税理士の独占業務としている。これは、税理士業務が国及び地方公共団体の財源確保の業務を担うことと、国民が租税法規に従って納税額を確定することは国民の納税義務の完遂であり(憲法第30条)、また、国民の財産権の保護を図る(憲法第29条、第84条)という意味で、極めて高度な公共的使命を達成するための業務と位置付けられているからである。

税理士業務は、租税について専門的知識を有する者として税理士名簿に登録された者のみに許可されている。また、税理士には、特に「脱税相談等の禁止」(法第36条)、「使用人等に対する監督義務」(法第41条の2)、「助言義務」(法第41条の3)等の厳しい義務が課されており、これらにより、適切な納税の確保、納税者の権益保護、納税者の利便性が担保されている。

税理士業務は、このように高い公共的使命を担うがゆえに、その業務対価である報酬の有無にかかわらず業務の独占性を規定している。

ロ 規制改革・民間開放推進会議は、「国民生活の利便性の向上」、「業務サービスに係る競争の活性化」の観点から、業務独占規定の見直しをすべきであるとの答申をしている。しかしながら、税理士業務については、個々の納税者によって税理士が提供すべきサービスは画一的でなく、その対応すべき業務内容も千差万別であることから、市場の競争原理のみで議論されるべき性質のものではないと考える。

2. 「無償独占」堅持のための具体的方策

(1) 税務支援の実施

税理士会は、平成17年4月には、新たな「税務支援」の実施の基準に関する規則及び細則等を変更又は制定し、全会員に税務支援の従事義務を課し、積極的に納税者の税務対応を支援している。

「税務支援」は、小規模納税者に対する税務援助事業と相まって、すべての納税者の納税義務が適正に実現できるよう、税理士の社会貢献として、税務援助対象者以外の納税者で税理士(税理士法人)の関与がない者に対し税務指導事業を実施し、もって納税者の利便性の向上に資するとともに、税理士制度の維持・発展を図る施策である。

(2) アウトソーシング方式による委託事業への対応

政府は、近年、「行政の効率化」や「小さな政府」を推し進めている。これを受

けて、国税当局は、税理士業務の一部である年金受給者への申告納税説明会や電話による税務相談業務、記帳指導などを全面的にアウトソーシング(外部委託)する方向にある。

法第 52 条において、税理士業務は、有償業務のみならず無償業務までもが業務独占とされている。したがって、税理士(税理士法人)以外の者が税理士業務を行うことができない現行制度のもとでは、税理士(税理士法人)が委託事業に係る税理士業務を遂行することが必要である。

(3) 電子申告への対応

平成 18 年 1 月に IT 戦略本部から公表された「IT 新改革戦略」において、「利便性・サービス向上が実感できる電子行政(電子政府・電子自治体)を実現し、国・地方公共団体に対する申請・届出等手続におけるオンライン利用率を 2010 年度までに 50%以上とする。」と明記された。国税当局においても「国税関係手続のオンライン利用促進に向けた取組」で同様の達成目標値を示し、特に税理士関与の納税者については、納税者本人の電子署名の省略など利用促進の向上に向けた具体的措置を講じた。

税理士会は、電子政府の中枢を担っている電子申告において、税理士が果たす役割は極めて重要であることから、税理士業界全体が電子政府の確立に取り組む姿勢を明確にするために、自主的な数値目標として、平成 22 年度までに日税連電子認証局発行の IC カードを原則として全会員が取得すること、会員の 50%が電子申告を行うこと等を設定した。

なお、今後は税務書類の提出方法は紙媒体から電子媒体に順次移行していくと予想されるが、民間団体の一部には、電子申告の「送信」行為は税務代理とは異なるものであるとの考えのもとに送信代理を希望する団体も出てきている。しかし、税務書類の作成と「送信」行為(現在の提出)は一体化した業務であることから、税理士法に定める税理士業務であることは明確であることから、これらの業務についても対応の検討が必要である。

3. 強制入会制度の必要性

(1) 税理士会の基本スタンス

国家資格の本質は、国民に専門サービスを提供するために各専門分野において、必要な専門学識を有するものに所定の資格を付与し、そのサービスの質を制度的に担保することにある。

「強制加入」は、資格者が構成する公的団体に全員加入する制度であり、業務の質の維持、会員の指導監督及び倫理の確保を自治により行って、国家資格制度の「自己完結性」を保つための合理的な制度である。

税理士は、税理士制度の根幹である「税理士の使命」に則り、国民とりわけ納税者の適正な納税義務履行の援助並びに納税者の権益保護と利便性を図ることが重

要である。そのためには業務の質を維持するための研鑽、社会貢献である税務支援への参加、社会的・公共的役割を自覚した倫理の高揚などが不可欠である。

税理士会は、これらの目的達成ために、全税理士に対して指導・連絡・監督を徹底することが納税者利便に資するものと認識し、税理士登録と同時に入会する現行制度を堅持するものである。

(2) 強制入会制度必要性の論拠

イ 税理士会は、税理士法の規定により、税理士及び税理士法人の使命及び職責に鑑み、税理士及び税理士法人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法人である。したがって、税理士会(及び税理士会の支部)は、日常的に会員に対する指導、連絡及び監督を行うことにより、税理士の資質の向上及び規律の保持を確保しているのであり、その実効性を担保するために強制入会制度は必要である。

ロ かつて、懲戒権を持たない資格者団体は自主統制機能が限定的であるので強制入会制度を維持する理由がないとの指摘がなされたが、実際には税理士会による指導、連絡及び監督によって税理士の非違行為のほとんどが防止又は解決できており、財務大臣による懲戒処分は、税理士会による指導、連絡及び監督の限界を超えた稀な事例に対して発動されるものである。

ハ 強制入会制度を廃止した場合には、非入会税理士に対する税理士会及び税理士会支部による指導、連絡及び監督が及ばないこととなり、財務省(国税庁)が約7万人の税理士を直接監督することとなるが、行政組織の現状からみて十分な対応は不可能であり、また、「行政の効率化」や「小さな政府」を志向する観点からは逆行することとなり、これは現実的ではない。税理士会及び税理士会支部による日常的な指導、連絡及び監督が実効性を持っていると考える。

ニ 法第49条の2第2項第9号の規定に基づき、税理士会の施策として、全会員に従事義務を課し、経済的理由により税理士に委嘱することが困難な小規模の事業者に対し行う「税務援助」を実施しているが、この施策は強制加入制度を前提としている。

ホ 法第49条の10では、会員と納税者の間、あるいは会員間の税理士業務に関する紛議について、いわゆる裁判外紛争処理制度があり、納税者の利益を擁護しているが、これも強制入会制度を前提とするものである。

Ⅲ 税理士法における税理士の代理権限

1. 現行代理権限の問題点

(1) 税務代理の意義

「国が税理士制度を設けている目的は、人格及び能力について、ともに適切な者が納税義務者の代理等の業務に従事し、納税義務者の信頼に応えて、法律に定められた納税義務が正しく履行され得るように努めることにより、申告納税制度の円滑かつ、適正な運営に資することを期待することにある。」といわれており、法第1条に税理士の使命として規定されている。

申告納税制度のもとにおいては、納税者が自ら租税法規を理解し自ら適切に納税することを求めているが、現実には一般の納税者にとって租税法規は難解であり、その法規を理解・解釈して適切に適用・処理することは困難な行為となっている。納税義務の適正な実現のため、また、そのために自らの権益を主張し課税庁と対等に対峙するためにはどうしても税務専門家の援助が必要とされる。このため納税者は、その代理人として税務の専門家である税理士に税務代理を委任するのである。こうしたことから税務代理権限を有する税理士の行為は、納税者の行為と同等に尊重されることに税務代理の意義がある。

(2) 現行制度の概要

イ 税理士法に定める代理の規定

法第2条第1項第1号に「税務代理」が規定され、法第30条は税理士が税務代理をする場合の権限を明示している。明示の証書は規則第15条により「税務代理権限証書」によるものと定められている。法第2条の2は、裁判所において租税事件に関し、補佐人として陳述できることとしているが訴訟代理は認めていない。この他法第31条で、不服申立ての取下げと更なる代理人の選任(復代理人の選任)には、特別の委任を要することを定めている。なお、税務代理に規定する代理代行についての解釈は、基通2-4で次のように示されている。

「法第2条第1項第1号に規定する「代理」とは、代理人の権限内において依頼人のためにすることを示して同号に規定する事項を行うことをいい、同号に規定する「代行」には、事実の解明、陳述等の事実行為を含むものとする。」

ロ 税務代理の性質

「税務代理」の解釈は、依頼者からの委任契約(民法第643条)による代理権が授与されたことに基づく行為で、税理士は依頼者からの求めに応じて依頼者の事務を処理する業務委託契約であると解されている。「税務代理」という用語から、民法の代理(第99条)を意味するものと考えられるが、民法の代理は、他人の意思表示を代理する行為ではあるが、本人にのみ意思決定させるべき行為を法は予定していないので、そうした行為は代理にはなじまないとしている。

こうしたことから、依頼者が納税義務等を生ずべき意思表示をするという行為は自己決定権を尊重すべきとする立場から、税務代理行為の解釈については総じて民法の代理にはなじまない行為とされ、また、税理士の業務は、法律行為のみならず事実行為も含まれるから、民法の委任契約によるもので税理士法上の特殊概念として理解されている。

(3) 現行制度の問題点

代理権限のあり方を考えた場合、現行制度においては次に述べる問題点がある。

イ 署名押印の効力

法第 33 条(署名押印の義務)では、代理権限を有する税理士が租税に関する申告書等を作成し税務官公署に提出するときは、当該申告書等に当該税理士が署名押印するほか、当該申告書等が課税標準等に関する申告又は還付金の還付請求に関する書類であるときは、当該納税者にも署名押印することを併せて求めている。その理由は、これらの書類が納税義務の確定及び還付金の請求という本人及び税務官公署にとって極めて重要なものであることから、納税者本人もその書類の意味内容について十分認識していることが必要であるからと説明されている。しかし、納税者はこれらの行為を十分に理解・認識して税理士に税務代理権限証書を添えて税務代理を委任しているのであるから、あえて納税者に署名押印を求める必要はないであろう。

さらに、税理士の署名押印の有無は当該申告書類の効力に影響を及ぼすものと解してはならないとしており、署名押印義務の趣旨と矛盾する。税理士の署名押印の意義は、税務専門家たる代理人としての表示であるにもかかわらず、代理と呼ぶにはその権限は余りにも軽いものとして処遇されている。

ロ 税務調査の通知手続き

法第 34 条(税務調査の通知)では、税務官公署の職員が納税者に調査の日時を通知する場合、当該納税者の代理権限を有する税理士があるときは、あわせて当該税理士に調査の日時等を通知することとされおり、税務専門家としての処遇は後回しの状況である。また、この規定を税務官公署では納税者本人に通知した場合において税理士へ通知すると解釈していることから、納税者に通知をしなかった場合には税理士への通知も必要としないものとして運用している。このため、税務専門家の代理があるにもかかわらず無予告による税務調査が発生している現況である。こうしたことは、税務調査についての手続き規定が法律に明定されていないこともその要因である。

ハ 意見聴取措置の効果

法第 33 条の 2 (計算書類、審査事項等を記載した書面の添付)による税理士の申告書作成、調製あるいは審査に関する意見を尊重すべきとした、法第 35

条第1項から第3項までの意見聴取の規定は、同条第4項の当該税理士に意見聴取の機会を与えなかった場合でも、当該処分及び決定若しくは裁決の効力には影響を及ぼさないとする規定により、せっかく設けられている税務専門家の意見聴取の尊重性は消え失せ、意見聴取に関する措置は法的にはほとんど意味をなさないものとなっている。

二 書類の送達

異議申立てや審査請求の不服申立てにおいて、税務官公署等からの書類の送達は、税理士がその不服申立てに係る税務代理権限を有している場合でも納税者本人に直接送付され、代理人である税理士は納税者本人からの連絡によって税務官公署等からの通知内容等を知るのみである。このため、代理人として自ら関与する事件の不服申立て処理に迅速かつ的確に対応することができない状況である。

2. 税務代理権限のあるべき方向

現行制度の問題点で指摘したとおり、我が国での税務代理権限は代理制度としての処遇は希薄であり、こうしたことから税理士の法的地位は低いといわざるを得ない。しかし、税理士への損害賠償訴訟では、税理士に善管注意義務のほか納税者に対して有効な情報を提供し、納税者が適切な判断をなし得るように配慮すべきとする説明・助言義務の高度な専門家責任を要求している。

税務代理を民法の代理規定に従って解釈すれば、税理士(代理人)が納税者(本人)から税務代理を受任した場合、税理士が税務官公署(相手方)にする法律行為はすべて納税者のした行為とみなされ、その法律効果は納税者に帰属することになる。当然に、税理士が行う申告等や税務官公署に対してする主張・陳述は納税者の行為に他ならず、当該行為の書類等には税理士の署名押印があればすべて事足りるはずである。もちろん、本人の意思決定の尊重は重要であるが、課税標準等はもともと各租税実体法の定めるところであり、適用や解釈については、税理士が納税者に説明して理解を求め確認をすれば済むことである。

「納税者の利便性」及び「信頼される税理士制度の確立」のためには、代理人たる税理士の法的地位を向上させ、「代理」を適切に努めることが肝要である。そのためには税務代理権限の尊重が重要であり、現行制度について次の骨子による改正が望まれる。

- (1) 税務代理する当該申告書等への署名押印は、税理士のみするものとし署名押印の有無は当然に当該申告書等の効力に影響するものとする。この趣旨に沿って、他の法律で定められている法文との均衡も図るべきである。
- (2) 税務調査の事前通知は、一定の猶予期間を置き書面により、まず税務代

理する当該税理士に通知するものとし、併せて当該納税者にも通知するものとする。また、この見直しのほか、国税通則法等に税務調査手続きの明文化を図り代理権を補完することが必要である。

- (3) 意見聴取の手続きは、法律による適正手続き(憲法第 31 条)の趣旨を尊重し、当該手続きに従わずに行った場合の処分等はこれを無効とする。この他の行為で、手続き規定に従わない行為も同様に無効とする。
- (4) 税務代理する税理士が在る場合、処分等の通知や書類の送達は、代理人たる当該税理士に対して行うものとする。
- (5) 税務代理する税理士は、関与事件の処理に必要な情報について、関係官公署等に対し書類の閲覧、謄写、撮影等の請求を行うことができる。この場合、必要事項については個人情報開示の制限を解除するものとする。

IV 税理士の資格取得制度

1. 各資格制度と資格制度のあり方

平成 14 年 12 月に司法試験法が改正され、法科大学院制度に基づく新司法試験が平成 18 年から実施されている。また、平成 15 年 6 月に改正された公認会計士法による新公認会計士試験が、平成 18 年から実施されている。いずれの試験制度もそれぞれの資格制度改革の中で、社会的要請に応えるための改正であり、利用者・国民の利便にも資するものと思料する。

税理士、弁護士及び公認会計士は、それぞれその与えられた使命を異にし、当然にその求められる資質が異なることから、資質検証の方法も独自の試験制度を採用しているのである。したがって司法試験、公認会計士試験が改められることとなる現在、税理士制度においても新たな時代に対応するために、その資格取得制度を見直すべき時期であり、税理士試験制度の改革をも視野に入れ、税理士資格取得制度の改正に向けて検討すべきである。

2. 税理士資格取得における問題点

(1) 税理士法第 3 条の自動資格付与の問題点

イ 昭和 26 年に税理士法が制定された。その税理士法制定時において、一定の資格者数を確保するため政策的に、既存の国家資格者である弁護士及び公認会計士を税理士の有資格者とした。すなわち法第 3 条第 1 項で税理士の有資格者を特定し、第 1 号弁護士、第 2 号公認会計士、第 3 号税理士試験合格者、第 4 号税理士試験免除者と規定したのである。その後昭和 55 年の税理士法改正により、税理士試験合格者が資格者の原則であることを明確にするため、同項第 1 号を税理士試験合格者に改め現在に至っている。

ロ 税理士、弁護士及び公認会計士は、異なった使命・職責を負い、求められる資質も異なったものである。したがってその資質の検証方法も異なるべきものである。また近年、社会・経済環境に合わせて複雑化・高度化する各士業の業務は、それぞれの専門性がより深く追求されてきている。国民・利用者の立場からは、これら専門化された資格者を的確に選択できることが、消費者保護の観点から必要とされる。

ハ 税理士は、法第 1 条に定める使命とともに無償であっても税理士資格を有しない者が税理士業務を行うことを禁じている法第 52 条（税理士業務の制限）さらに、法第 49 条の 2 第 2 項第 9 号（税理士会の会則）において、委嘱者の経済的理由により無償又は著しく低い報酬で税務援助をすることが法定され、すべての税理士がこの税務援助に携わっているところであり、このような社会貢献業務は、有償独占である弁護士制度や公認会計士制度には法定されてい

い。

ニ 平成 18 年度末の税理士登録者数は、70,068 人有している現時点では、歴史的、政策的な役割は終えたと思料する。弁護士、公認会計士に無条件に税理士資格を与えることに合理的な理由を見いだすことはできない。

(2) 税理士法第 8 条の免除制度の問題点

イ 税理士の資格取得制度は、経済社会の変化に即応し、規制改革の動向を踏まえ、業務独占規定、資格要件、業務範囲のあり方などを総合勘案したうえで定めなければならない。そのためには共通の試験制度により、資質を検証することが公平であり公正の観点から必要である。

ロ 法第 8 条第 1 項第 10 号については、指定研修の要件や公告・検証等の改正により、会計学科目の指定研修の水準及び透明性を確保したとされている。

しかしながら、近時、税理士制度における会計分野の重要性は、会社法における会計参与制度の創設にみられるように、より重要性を帯びてきている。より高度な経済社会に対応するためには、やはり本来の税理士試験における会計学科目の受験による検証が必要である。

ハ 現在の税務職員の特例の存在と、新司法試験、新公認会計士試験合格者の増大の状況を併せ考えると、このままでは税理士試験合格者を大幅に上回る有資格者が生じることとなる。このことにより試験合格者と試験を受けることなく資格を取得する者との衡平を欠くとの誹りは免れなくなるのではないか。更に登録において、税理士試験合格者の割合が減少を来せば、信頼される税理士制度への障害ともなり、資格取得における税理士試験の役割はさらに後退することとなる。

3. あるべき税理士試験制度

(1) 法律専門家としての立場

税理士にはまず税理士法第 1 条の使命の達成が求められる。さらに法第 2 条において税理士の業務の範囲が規定されており、その業務能力を満たされた者が法第 3 条の税理士となる資格を有する者とされる。そして法第 6 条において、その税理士となるのに必要な学識及び応用能力を有するかどうかを判定することを税理士試験の目的とする、との条文構成となっている。この中で法第 1 条の使命規定により、税理士は「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」税務の専門家であることが示されている。そのことが制度的柱であると考えれば、資格取得において租税法に対する質的検証が最重要であることは明らかである。

(2) 会計専門家としての立場

会社法によって税理士は新たに会計参与の有資格者となった。このことは、社会が税理士に会計専門家としての資質を求めていることに他ならない。これは今後の税理士のあるべき姿に大きな影響を与えることとなり、今後ますます、会計分野における資質の向上が問われることとなる。したがってこのような質的検証を登録後の研修だけでなく、税理士試験の中で行うべきである。そのためには現行試験科目である簿記論、財務諸表論について、専門的応用能力を問う出題方式に改めるべきであり、あるいは会社法に対応する出題を付加するなど、会計学科目の総合的な見直しも視野に入れるべきである。

(3) 優秀な人材の確保

税理士業界が優秀な人材を確保するためには、社会人を含めた多くの受験者が挑戦しやすい環境が必要である。そのために、評価されている現行の科目合格制及び合格科目数5科目の維持、そして各科目における出題分野の明確化を図るべきである。

(4) 試験科目の見直し

法第6条で定める税法の試験科目は、必修科目である所得税法・法人税法、選択科目である相続税法・消費税法又は酒税法・国税徴収法、そして地方税法のうち住民税又は事業税・固定資産税となっているが、これら科目の合目的性を再検証すべきである。例えば新たに国税通則法を、必修科目又は選択科目に追加するなどの整理が必要である。法第2条の2として補佐人業務が追加されたが、このことは新試験制度において対応を図る必要があるものと思料する。同業務は税理士の中心的業務が法律事務であることを認識させるものであり、今後の税理士業務の重要性を示唆するものと捉えるべきである。また司法制度改革により我が国の法律事務の必要性はますます増し、さらに専門分化する傾向にある。税務に関する司法インフラに対応する制度の構築が必要となる。このことから税理士制度は法務分野に対し専門家としての新たな取組みが求められることは必至であり、今後は法律家の一翼を担う税理士の専門性が重要性を帯びてくると思料する。したがって現行の税法科目以外に、法律学科目（憲法・民法・企業法（商法、会社法）・民事訴訟法）を選択科目として1科目付加する必要がある。

4. 税理士法第3条（税理士の資格）、第8条（試験科目の一部免除等）の総合的改正の提案

(1) 総合的改正の手順

イ 税理士の法律専門家・会計専門家として優秀な人材確保を目標とする改正は、法第3条（税理士の資格）、第6条（試験の目的及び試験科目）、第8条（試験

科目の一部免除等)を総合的に勘案し法改正することが必要である。すなわち、法第3条は第1条の使命を達成するための有資格者を規定しているのであり、使命の異なる弁護士、公認会計士が法第3条に規定されていることに、合理的な理由はない。したがって法第3条第1項第3号弁護士(弁護士となる資格を有する者を含む。)、第4号公認会計士(公認会計士となる資格を有する者を含む。)を削る。

ロ 弁護士、公認会計士は、それぞれの試験制度の中で税理士試験科目を免除することに合理性がある科目を抽出し、法第8条において整理する。基本的には公認会計士は税理士試験の会計学科目、弁護士は税理士試験の法律学科目を免除することとなるが、従来の税理士試験との対応ではなく、新たな試験制度を立案し、その新試験制度のなかにおいて免除科目を承認することが必要となる。また同時に法第8条の行政実務経験者についても、試験合格者との均衡から、その免除される科目を精査し、税理士試験の会計学科目を受験することとする。

(2) 総合的改正における免除制度の整理(法第8条関係)

イ 法第8条の整理について、弁護士については、「(1)総合的改正の手順 イ」において述べたように、法第3条第1項第3号を削り、法第8条の試験科目の一部免除に「弁護士については、法律学及び税法に属する科目」を新たに規定することになる。結果として会計学科目の試験合格が必要となる。

ロ 公認会計士については、法第3条第1項第4号を削り、法第8条に「公認会計士については、会計学に属する科目」を新たに規定し、税法科目に属する科目の試験合格が必要となる。

ハ 国税職員については、平成13年改正では、法第8条第1項第10号について、国税審議会の指定した研修について要件を整備したうえ、それを修了した者について、会計学に属する科目を免除することとした。しかしながら、本改正の目的である資格取得の機会均等の見地からも、このような事実上無試験で資格付与となる制度は改めるべきである。また法第8条第1項第5号・第7号・第8号・第9号については行政実務経験と科目免除の関係が必ずしも適正とはいえず、項目を精査し整理すべきである。さらに法第8条第1項第10号は削るべきである。

ニ 法第7条における修士の学位取得による一部免除については、改正により見直され、会計学科目及び税法科目の1科目合格が要件となり、また免除する学問領域も限定された。したがって基本的に従来の修士免除は維持するが、付加される法律科目は、合格すべき税法科目に代替できないものとする。

V 補助税理士制度のあり方

1. 補助税理士制度新設の背景と趣旨

補助税理士制度は、いわゆる従前の「勤務税理士」が税理士登録をしているにもかかわらず、勤務事務所内においては雇用主である所長税理士が納税者等から直接業務を受任していることから、他の無資格の職員と同じ立場で事務を遂行するという不自然な業務形態を解消し、他の税理士等の補助者として業務に従事する場合は、たとえ直接「他人の求め」に応じていなくても、「税務代理」、「税務書類の作成」、「税務相談」等の税理士の業務を行うことができることを趣旨として創設された制度であるとされている。

法改正においては、法第2条第3項が追加され、「前2項の規定（税理士の業務）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。」とされた。

2. 新設後における社会環境の変化と問題点の顕在化

(1) 法制定後、この補助者として業務に従事する税理士は、規則第8条第2号ロ及び基通2-7により「補助税理士」と呼称されることとなり、さらに改正後に行われたフォローアップ検討会において次のような規制が明らかとなった。

イ 「他人の求め」に応じて直接税理士業務の委嘱を受けることはできない。

ロ 税理士等の補助者として、常時その税理士業務に従事することが求められる。

ハ 自己の税理士業務を行うための事務所を設けることはできない。

二 補助者として税理士業務は行えるが「税務代理権限証書」の提出はできない等。

(2) 平成13年法改正後、会社法の改正による会計参与制度の創設や構造改革の流れを受けた電子申告への取り組み、さらに納税者の利便に供するための税務支援に対する取り組みなど、税理士を取り巻く環境に大きな変化が起こった。そのなかで補助税理士制度による様々な矛盾点が生じてきている。

イ 会社法による会計参与については、補助税理士が独自に就任することが認められているにもかかわらず、税理士法では本来業務である税理士業務につき他人の求めに応じることはできない。

ロ IT国家戦略の一環である電子申告への取り組みにおいて、補助税理士も日税連IC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、代理送信できることとなっている。

ハ すべての税理士は法第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、その責務は有するものとされ、さらにその謝金の受取人になれない。

3. 今後の検討課題

補助税理士制度創設の経緯を整理すると、法改正前の税理士会の勤務税理士の要望趣旨は勤務税理士の積極的活用であり、当初は登録・事務所設置の法整備であったことが解かる。しかるに改正論議の途中から、勤務税理士に対する業務執行を制限する視点あるいは税理士法人社員に係る業務制限に整合させる視点に変わったことが問題を惹起させた原因となっている。

(1) 業務の制限

補助税理士制度の目的は勤務税理士の活用であったが、結果として同制度は従来の勤務税理士とは違う、制限ある業務形態として整理された。このため補助税理士は、雇用主税理士等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ものであることから、納税者等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とし、業務に制限を設けた。

これは典型的には「税理士法改正に関する意見（タタキ台）の審議状況」（平成8年12月）において「「他人の求めに応じ」（他人との委嘱契約によって）、「税理士の業務」を行うべき税理士が、使用人として他の税理士の指揮監督のもとにその業務を自己の「税理士の業務」として行うことができるのか、雇用主の税理士と委嘱契約を締結している委嘱者の「税務代理」を直接できるとすることには疑義がある。」との意見を受けたものである。このことは税理士法の基本概念である代理人制度を念頭に置けば、雇用関係を税理士法で整理することの限界を認識すべき事項であったと考えるべきである。同じく代理人制度である弁護士は、日本弁護士連合会会則第27条第3項において、「弁護士法人の社員等は、個人として業務を受任して行うときは、その旨を明らかにして行わなければならない。」としていることを注目すべきである。

(2) すべての税理士は他人の求めに応じることができる

法第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補助税理士制度の規則・通達の解釈は、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考えにくい。

そもそも税理士法本法に「補助税理士は他人から直接委嘱を受けて税理士業務を行うことができない。」との明文規定が存在しないこと、また、法第2条第3項の「補助者として業務に従事することを妨げない。」は、税理士業務の協同性を押し進めることにより、法第1条の「使命」を果たすことをさらに促す趣旨である。それゆえ法第2条第3項の規定を拡大解釈して、補助的業務に従事する税理士をあえて「補助税理士」として身分を区分し、その業務執行に制限を加える必要性は全くないと思料する。

(3) 登録及び事務所設置の義務

事務所設置規定は、税理士でない者（いわゆる「にせ税理士」）による税理士業務を排除し、国民の誰もが何時でも税理士の門戸を叩くことができるようその利便に資するために設けられている。

また、一人一事務所の趣旨は、①税理士の業務活動の本拠を一箇所に限定することが法律関係を明確にする上で便宜であり、②個人の能力を超えて業務の範囲を拡大することを事務所の面から規制し、にせ税理士が税理士業務を営むことを防止することにある。したがって税理士は、すべて登録事務所一箇所を持つべきである。

雇用される税理士の登録は、原則、勤務先の税理士事務所又は税理士法人とすべきであるが、同時に業務の本拠地を何処に置くかの選択の余地を雇用される税理士に残すべきである。すなわち、個人で開業する税理士あるいは税理士法人において補助者として税理士業務を行う税理士は、所長税理士事務所あるいは法人と同一の場所に事務所を設置するが、自己の税理士事務所を設置することも妨げないものとする。

4. 具体的改正項目

制度改正の具体的提案は次のとおりである。

(1) 法第2条第3項はそのまま存置する。

現在、一人の税理士が複数の税理士を雇用し協同して業務を執行する形態（いわゆる「オーナー税理士集合型」）が増加する中、雇用主税理士が委嘱を受けた案件について、特別の手続きをしなくとも勤務する税理士が担当する案件の税理士業務を行える法第2条第3項は、勤務する税理士の立場を確保するものであり、同規定は税理士の協働により「他人の求めに応じ」、高い質の業務水準を維持しようとするものと解すべきである。

(2) 税理士の登録区分における「補助税理士」を廃止し、税理士は「社員税理士」と「税理士」の二区分とする。

関連法令については、規則第8条（登録事項）第2号ロを削除する。

(3) その他、「補助税理士」について定めている法第40条（事務所の設置）、規則第16条（税務書類等への付記）及び第18条（事務所を設けてはならない者）の整備を行う。

5. 「4. 具体的改正項目」改正後の法解釈と業務執行

(1) 「補助者として業務に従事する税理士」の解釈

法第2条第3項に規定する補助者として業務に従事する税理士とは、委嘱者から委任された「主たる受任者」である他の税理士等の業務に対し、他の税理士等に所属してその業務を補助・補佐する立場を有する者と解すべきである。

税理士事務所における雇用契約と税理士制度の基礎概念である代理人制度をどのように調和させるかが問題となるが、例えば弁護士では、前述したように会則に「弁護士法人の社員等は、個人として業務を受任して行うときは、その旨を明らかにして行わなければならない」と規定しており、他の税理士等に所属する税理士について、同趣旨の規定を税理士関係法令等に設けることも考えられる。

本来税理士が税理士事務所又は税理士法人に勤務する場合、共同代理人若しくは社員となるか、補助者としての立場となるかは、それぞれの契約によるべきである。その中で法第2条第3項を選択して業務を行う税理士は「他の税理士又は税理士法人（いわゆる雇用主税理士）」の事務所を税理士事務所として登録すべきである。また、当該税理士が個人として業務を受任するときはその旨を明らかにするのは当然である。

（2）税理士法人における補助者としての税理士の場合

補助税理士制度と同時に、税理士法に税理士法人制度が創設された。税理士法人の業務受託は、委嘱者からの業務委託を法人が一括して受任し、実務上、受任案件毎に社員税理士が業務執行者となるため、税理士法人内の税理士が、委嘱者から直接に税理士業務を受任することはできない。法人とはそのような法的仕組みを持った共同事業体である。

税理士法人については定款目的の記載内容にもよるが、原則として税理士業務及び税理士の業務については、税理士法人が個々の委嘱者から業務を受任し、受任案件毎に社員税理士がその業務執行者となっている。すなわち税理士法人では、法人が主体となり委嘱者からの業務を一元的に受任することから、社員税理士に「他人の求め」に応じて税理士業務を行うことを業務執行面から禁止している。その理由は、社員税理士は無限連帯責任を負う法人の構成員であり、業務執行において十分な責任を負うべき立場であることから、法人と別に執務場所としての事務所を持つべきでないとの主旨である。

一方、税理士法人内の社員税理士以外の税理士の場合、法人所在地における事務所登録が原則となる。しかしながら法第48条の14による競業禁止規定は社員税理士のみ規定されている趣旨からも、税理士法人との契約関係にもよるが、自己の事務所を持って独自の業務受任を行うことも可能であるとし、業務受任に選択の幅を持たせるべきである。

いずれの場合にも弁護士法人と同様に、「個人として業務を受任して行うときはその旨を明らかにして行わなければならない。」とする規定が必要となる。

6. 委嘱者との代理契約等

現在の経済・社会情勢から、今後、補助者として業務に従事する税理士は増加すると思われる。このことから、委嘱者、他の税理士等、補助者としての業務に従事する税理士との間で、その業務範囲と権利義務の関係を明確に規定することが、今

後の税理士業務遂行上重要なことと考えられる。そのためにも、税理士の業務に合致した税務代理契約の内容を整備する必要性が生じてくる。

VI 業務遂行するうえでの税理士の信頼性の確保

1. 研修の義務化

(1) 税理士を取り巻く環境の変化

イ 税理士を取り巻く環境は日々変動しており、税法のみならず商法・会社法など頻繁に改正されている。また、近年の損害賠償事件における判決が、税理士の専門性に対して責任の重要性への追及が厳しくなっている。更に、平成 13 年の法改正における衆議院財務金融委員会・参議院財政金融委員会の附帯決議における指摘に照らし、税理士の資質の維持向上のために研修制度の一層の充実を図ることが必要である。

法第 39 条の 2 において「税理士は、所属税理士会及び日本税理士会連合会が行う研修を受け、その資質の向上を図るように努めなければならない。」とされた。これを受け、日税連会則において第 65 条（税理士の研修）、第 65 条の 2（研修事業）が設けられている。

ロ 他士業における研修義務化の状況については、弁護士、公認会計士については、登録後も継続的に研修を受講することが義務化されている。また、弁理士についても定期的な研修の受講が義務化された。

(2) 研修の義務化

税理士業務の社会的・公共的重要性に鑑み、高度情報化や納税者ニーズの多様化に対応できるよう、能力の維持向上を図るためにも、近い将来、研修の義務化は避けて通れないと思われる。ただし、税理士が日本国内広い地域において、その業務を行っている実態を考慮し、研修の受講時間や内容について実情にあった環境を整えることが先決である。そのために次のような措置を施したうえで、現在の研修受講努力目標である 36 時間のうち、18 時間を義務化すべきである。研修の義務化は、会則の変更で可能である。

イ 研修は、研修講義に参加することが第一であるが、遠隔地で業務を行っている税理士や長期の病気などにより真にやむを得ない理由で研修講義に参加できない税理士に対して、CS 研修や CD・DVD 研修・IT 研修も所属単位会へレポート提出することを条件に、受講時間に含めるべきである。

ロ 税に関する専門書や税理士を取り巻く環境に対応するための商法・会社法などの専門書を読むことを、所属単位会へレポート提出を条件に受講時間に含める、といった措置も必要と思われる。

上記のレポート提出については、提出する税理士本人の資質の向上が研修の義務化の目的であるので、その形式などは提出者の自覚に任せるべきである。

ハ 税理士は税理士会に強制加入によって、その制度が成り立っていることから、義務化に移行し、目標を達することができなかつた税理士に対する懲戒処分という問題が生じることは、回避できないと思われる。具体的な懲戒については、税理士証票の更新を制度化し、その更新時に強制的に不足時間を更新時研修として受講させるなど措置が必要である。

2. 税理士証票更新制度の導入

(1) 更新制度の必要性

イ 税理士証票は、法第 22 条第 3 項の規定により交付されるもので、税理士の登録を受けたことを証するものである。したがって、税理士登録がまつ消されたときは、法第 28 条の規定に従い、税理士証票を返還しなければならない。また、税理士又は税理士法人が税務代理する場合、税務代理に係る税理士は税務官公署の職員と面接するときに税理士証票を提示することを法第 32 条で求めている。つまり、税理士証票は、日本税理士会連合会が税理士に対して発行する「身分の証明」という性格を有している。

税理士法において、税理士証票を提示することで本人確認できることが規定されている以上、税理士証票の更新は制度化すべきである。また、税理士証票の更新を導入することで、行方不明税理士の捕捉も可能となる。

ロ 近年、資格に対する信頼性が問題となっており、医師や教員の資格について、資格の更新が論ぜられている。我々税理士は、その資格の取得が多様である。税理士は、補助者に事務処理をさせることにより、業務を行うことも可能である。その結果、資格は有するが、実務が出来ない者や極端な例として長期入院や認知症の者も税理士として業務を行うことが可能である。このような税理士が、名義貸し行為の温床となる懸念は捨てきれない。税理士の信頼性の確保や資質の向上から、将来は、証票更新制度をさらに進めて、資格の更新制度を導入し、更新要件を満たさない税理士に対して、資格の失効ということも検討すべきである。

(2) 税理士証票の更新期間と更新時研修

税理士証票が、本人確認の「身分の証明」という性格を優先すれば、更新期間は 5 年とする。更新時に、税理士会が求めている研修の義務時間に達していないものは、会則を守る義務を怠ったという理由により一定時間の更新時研修を強制的に受けさせるべきである。具体的には、年間の義務研修を 18 時間とすれば、更新期間 5 年間で計 90 時間の研修を受けていない場合は、その不足時間を更新時に受講しないと更新を認めない。また、税務支援も会則において義務化されているので、税務支援を免除されている者を除き、更新要件に加えるべきである。

(3) 税理士証票の様式

規則第 13 条第 4 項において「日本税理士会連合会は、必要があると認めるときは、税理士に交付をしている税理士証票を他の税理士証票に差し替えることができる。」としている。つまり、日税連会則の改正で税理士証票の更新制度を導入することは可能である。

(4) 税理士証票の更新

税理士証票の更新は、更新期間 5 年とする更新義務を会則に定める。しかし、他の士業を参考にすると、弁護士においては、会則で発行の日から 5 年と期限が定められている。ただし、更新するか否かは強制ではなく、任意とされている。弁護士法第 22 条において（会則を守る義務）規定はあるが、更新しなかった場合の懲戒は発生していないこと等を考慮すれば現状ではこの懲戒処分は厳密に対処すべきではない。

3. 職業賠償責任保険の強制加入化

(1) 職業賠償責任保険の必要性

社会構造の変化や国際化の進展によって税理士業務も複雑多様化している。IT の進歩により、税理士も幅広く情報を収集することで、より精度の高い税理士業務を行うことは当然である。しかし、いくら情報を収集し自己研鑽を重ねても業務の過失などを完全に回避することは困難である。経済的損失から納税者を保護するため、またそれに伴う税理士業務の安定的継続の観点から職業賠償責任保険への加入は不可欠といえる。

会員に職業賠償責任保険への加入を義務化することは、税理士に業務を依頼する全納税者の権益を保護することとなり、税理士全体に対して安心と信頼を増進させ、税理士の社会的信頼性の向上に寄与するものである。

(2) 諸外国における職業賠償責任保険

諸外国においても、職業専門家に対し民事責任を追及する事例は増加しており税務に関する業務に対し、ドイツ、オーストリア、韓国では、職業賠償責任保険が義務付けられており強制加入は国際的な傾向である。ドイツでは、税理士は加入が義務付けられており、ドイツ税理士法第 67 条に「独立した税理士及び税務代理士は、職業活動から発生する賠償義務の危険に対して適切な保険に入れなければならない。」とされている。オーストリアでは、経済受託士職業法第 16 条において、税理士を含む経済受託士の職業賠償責任保険の最低保険金額の保持が義務付けられている。韓国では韓国税務士法第 16 条の 2 で「税務士（税務法人に所属された税務士は除く）は、職務を遂行するに当たり、故意又は過失により依頼人に損害を負わせた場合は、その損害に対する賠償責任を保障するため大統領令が定めるところにより保険の加入等、必要な措置を取らなければならない。」とし税務士法人に対し

ても第 16 条の 7 で「①税務士法人は、その職務の遂行により発生させた委任人の損害に対する賠償責任を保障するため、大統領令の定めに従い、事業年度毎に損害賠償準備金を積立てるか損害賠償責任保険に加入しなければならない。」としている。

〈参考〉 税理士制度を有する国の税理士職業賠償責任保険の比較

国名	加入義務	内 容
ドイツ	強制加入	税理士法人は、加入が義務付けられている。また、独立した税理士は、賠償義務の危険に対し適切な保険に加入しなければならない。 なお、依頼人の損害賠償請求権は、その請求権が発生した日から 3 年で時効により消滅する。
オーストリア	強制加入	税理士は、最低 150,000 オーストリアシリングの保険金額を維持することが義務付けられている。 ただし、独立開業していない場合は加入義務がない。
韓国	強制加入	税務士は、その登録後 15 日以内に、一人当たり千万ウォン以上の損害賠償保険又は共済等に参加しなければならない。また、税務士法人は、売上の 2% に相当する金額を毎事業年度、損害賠償準備金として積み立てなければならない。
中国	無	職業賠償責任保険が始まったばかり。
日本	任意加入	開業税理士で実際税理士業務を行っているものの 70%、税理士法人の 77% が加入している。

(3) 税理士の職業賠償責任保険の具体的提案

税理士の職業賠償責任保険は、強制加入の保険と任意保険に区分すべきである。大規模税理士法人や開業税理士と小規模な開業税理士のギャップを考えると、事故発生時の保険金上限額を 200 万円程度とする強制保険に加入することを義務化する。保険料徴収は、会費に含めることも可能である。そのうえで、任意保険も設置して、自己の事務所の規模にあった保険を選択できるようにする。ただし、任意保険に関しては、保険事故が発生していない場合の翌年更新時の無事故保険料割引、事故発生事務所の翌年更新時の保険料割増制度を採用する必要がある。

Ⅶ 税理士会の自治のあり方

1. 税理士及び税理士会並びに支部と行政庁との関係

税理士は、法第1条により、税務に関する専門家として業務を行うに際し、納税者あるいは税務当局のいずれにも偏しない独立した公正な立場を堅持すべきことが要求されている。反面、現行税理士法においては、国税庁長官が税理士又は税理士法人に対して税理士業務の適正な運営を確保するための質問検査権を有しており、また、税理士の懲戒権、税理士会及び日税連の会則等に関する監督、その他一般的監督権を財務大臣が保有するなど、税理士及び税理士会は行政庁から監督される立場に置かれている。

(1) 職業専門家の常として、税理士が自己の信念に基づく公正な判断と良識を保持すべきことは当然のこととされており、そのためには行政庁の監督権に対して税理士の独立した公正な立場が常に均衡が計られるべきである。したがって行政庁の監督権限を必要最小限にとどめることで国の負担を減らし、税理士会及び日税連の自主規制と自己規律を尊重し、これらの自治権を強化する方向へ発展させ、行政庁との役割分担を図ることが基本的方向性である。

(2) 現在、税理士会は税理士に対して強制入会制度を採用しており、税理士に日常的に指導、連絡及び監督を行うことにより、税理士の資質の向上及び規律の保持を図っていることから、その自主統制機能は整備されたものといえ、懲戒権をも含めた自治統制機関として十分機能しうると考える。「会でできることは会で」行うなかで、税理士会及び日税連の自治統制機関としての基盤を一層強化し、その自主規制の及ばない部分を行政庁が補完するという原則とすべきであろう。

2. 税理士会の自治のあり方

(1) 税理士会及び日税連に対する監督権

財務大臣は、税理士会又は日税連に対する一般的監督権として、これらの団体の適正な運営を確保するため必要があるときは、これらの団体から報告を徴し、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若しくは帳簿書類その他の物件を検査することができることとされている。

税理士法は、税理士業務が社会的、公共的な性格を有することから税理士だけが営める独占業務として職業上の特権を付与し、同時に、これに伴う義務を課している。これを担保するため、税理士は登録と同時に事務所所在地の税理士会に入会することとされており（強制入会制、法第49条の6第1項）、税理士会は税理士及び税理士法人の義務の遵守及び税理士業務の改善進歩に資するため、その支部及び会員に対する指導、連絡及び監督を行うこととされている。

また、全国の税理士会は日税連を設立することとされ（法第 49 条の 13 第 1 項）、日税連は、税理士及び税理士法人の義務の遵守及び税理士業務の改善進歩に資するため、その税理士会及びその会員に対する指導、連絡及び監督を行うとともに、税理士の登録に関する事務を行うこととされている。

すなわち、税理士会及び日税連は特別法である税理士法に基づき設立された公法人であり、行政庁の下部機関ではあり得ない。税理士法は、その第 1 条に掲げる税理士の使命を達成するために税理士会及び日税連の設立を強制し、税理士及び税理士法人の指導、連絡及び監督に当たらせ、自主的に義務の遵守及び業務の改善進歩を期していると理解される。

（2）支部設置

税理士会の支部は、法第 49 条の 3 で「税理士会は、一の税務署の管轄区域ごとに支部を設けなければならない。ただし、国税局長の承認を受けたときは、隣接する二以上の税務署の管轄区域を地区として支部を設けることができる。」と規定している。

すなわち昭和 55 年改正において、これらの活動をより活発にし、税理士の社会的評価を高めるために、税理士会が会員に対して行う指導や連絡等も効率的に行われることに資する見地から、支部の設立が新たに制度上義務付けられた。

なお、税理士会においては税理士会の分割設立について法第 49 条第 2 項の規定により税理士会が自ら設立することを国税庁長官に対し請求できる仕組みとなっている。

3. 今後の検討課題

- （1）平成 13 年の法改正により、従前より財務大臣が有していた、税理士会及び日税連に対する総会決議の取消権及び役員解任権のうち、役員解任権に関する規定は廃止されたが、総会決議の取消権については依然として存続し続けている。こうした現状は、税理士及び税理士会が自ら維持すべき自己規律や自主規制といった自治機能を必要以上に制限する結果を招き、近時の「民でできることは民で」とする規制緩和や構造改革の流れを阻害し、ひいては税理士会の自主統制機能を矮小化することとなっている。
- （2）税理士会及び日税連の運営状況を勘案すれば、「官から民へ」という規制緩和の潮流からも、これらに対する国の監督権は必要最小限に制限する方向で検討すべきであり、現行の「事前の許可・承認型」監督から「事後チェック型」へと移行すべきである。
- （3）平成 18 年 3 月現在、会員数 20 名以下の支部が全国で 87 支部ある。支部の役割は同法第 2 項にあるように「支部は、税理士会の目的の達成に資するため、支

部に所属する会員に対する指導、連絡及び監督を行う。」こととなっている。近時の支部は地域社会との関係がより一層密になり、税理士会の目的のひとつである税務支援等社会貢献事業の必要性が増してきている。このように支部がより機動性を求められているにもかかわらず、全国で会員 20 名以下の支部が 87 支部また 30 名以下の支部が 42 支部ある現状は、合理的な適正規模が計られているとはいえない。今後の行政改革の方向性や支部の役割の重要性を鑑みた場合、税理士会が支部を自ら統合整理することができるように法整備すべきである。

4. 具体的改正項目

現行法における税理士会に対する行政庁の監督権を次のように改正する。

なお、改正にあたり、税理士会及び日本税理士会連合会の総会運営を含めた基本的な会務運営につき牽制機能を総点検し、自主的機能を向上する必要があると思料する。

(1) 税理士会の会則（法第 49 条の 2）

第 1 項の税理士会の会則及び第 3 項の会則の変更（重要事項に限る）に係る財務大臣の許可を日税連の承認に改め、財務大臣が必要と認めたときには日税連に報告を求めることができるとする。

(2) 総会決議の取消し（法第 49 条の 17）

財務大臣の税理士会及び日税連の総会決議の取消しについての命令権は早急に廃止する。

(3) 支部設置（法第 49 条の 3、基通 49 の 3 - 1）

支部の設置については、国税局長の承認ではなく、税理士会が自ら発議し請求できる仕組みを検討すべきである。

おわりに

今回の「税理士制度の関する意見」の取りまとめを行った結果、改正が必要と思われる法令は下記のとおりである。

○ 税理士法

第2条第3項（税理士の業務）

第3条第1項（税理士の資格）

第6条（試験の目的及び試験科目）

第7条（試験科目の一部の免除等）

第8条

第33条（署名押印の義務）

第33条の2（計算書類、審査事項等を記載した書面の添付）

第34条（調査の通知）

第35条（意見の聴取）

第39条の2（研修）

第40条（事務所の設置）

第49条の2（税理士会の会則）

第49条の3（税理士会の支部）

第49条の17（総会の決議の取消し）

○ 税理士法施行規則

第8条第2号ロ（登録事項）

第16条（税務書類等への付記）

第18条（事務所を設けてはならない者）

○ 税理士法基本通達

2-7（税理士又は税理士法人の補助者）

49の3-1（国税局長の承認基準）

以上