

税理士業界の明日のために (税理士法からのアプローチ)

出澤 琢磨 (水戸支部)

要旨

日本社会で少子高齢化が進む中、我が税理士業界においても、若年者の流入減少等に伴い高齢化が進むと同時に人手不足が常態化しており、このままでは税理士業界の衰退、制度消滅すら危惧される状況にもなりかねない。そこで本稿では、税理士業界の発展のために何が必要なのかを税理士法の視点から考察することにした。

まず試験受験者等の推移、登録者の年齢構成の推移などを概観すると、データからも冒頭の危惧を裏付ける結果となり、対策が急がれる状況であることが分かった。

Iでは税理士制度の成り立ちと制度の変遷を概観し、IIで「税理士の使命」を隣接他士業法の第1条等と比較しつつ、税理士制度の法的根拠と制度的根拠、特徴を考察した。IIIでは税理士業務について、法定外業務受任の可能性について、法的根拠とそこから導かれる業務範囲について検討した。続いて、当に資格制度の根幹である「税理士の資格」についてIVで検討した。ここでは隣接士業とも言える弁護士と公認会計士に対する資格自動付与制度について、制度の使命や目的等の違いを、制度の歴史的経緯とともに検討した。ここでは特に、法改正により外国公認会計士の制度自体を廃止すべきことを提言すると同時に、弁護士に対する税理士資格の自動付与についても改善の余地があることを確認した。

税理士業界発展のためには、税理士業界への若年者の誘導策、隣接他士業との調整、法定業務範囲の拡大、試験科目の見直しの検討、税理士制度・申告納税制度の普及・推進等の努力が必要であり、Vで具体的方策案を掲げるが、最も重要なことは、税理士一人ひとりが法令・会則を遵守しつつ日々研鑽を積むことにより制度の普及推進を図ることが不可欠であるということであろう。そうすることにより税理士制度が不動のものとなり、我が業界が発展するとともに、日本社会の発展に貢献することにつながるものと考えている。

はじめに

日本社会で少子高齢化が進む中、我が税理士業界においても、若年者の流入減少等に伴い高齢化が進むと同時に人手不足が常態化していると言えよう。その大きな原因の一つとして税理士試験の受験者数の減少があるのではなかろうか。

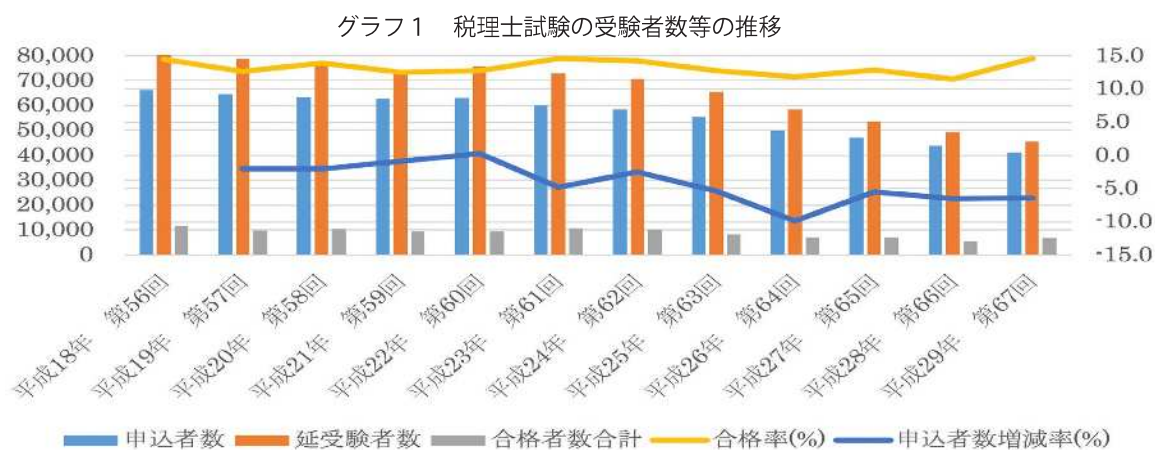
ここで、税理士試験の受験者数・合格者数の推移についてグラフ1を用いて概観する。

グラフ上、申込者数は受験申込の実人数を、延受験者数は複数科目を受験する者について複数科目分を累積した人数を、合格者数合計については合格者数と科目合格者数の合計を意味している。

受験申込者数については、平成22年に一度微増となった以外、平成18年以降一貫して減少しているが、平成23年以降は減少率が5%を超えており、受験者数減少が特に顕著となっている。それに対して、合格率はほぼ10%～15%の間で推移しており比較的安定しており、受験者数の減少と合格者数の減少が連動している状態となっている。因みに、平成19年の受験申込者数は64,706人であるのに対して、平成29年の受験申込者数は41,242人であり、この10年間で23,464人、率にして36.2%減少している。これは我が国の生産年齢人口が、平成12年から平成27年の15年間で10.2%減少¹しているよりもはるかに大きく減少していることを意味している。

次に、税理士の年齢階層別の登録者数の推移（グラフ2、グラフ3参照）を見ると、この20年間を通して20代から40代の税理士が30%未満、60代以上の税理士が過半数となっており、比較的若手の世代の比率が低い状態が続いている。一方、人数ベースでは40代以下の税理士は僅かずつではあるが増加している点も認められる（グラフ2）ところではあるが、この状態が継続すれば、いずれ時間の経過とともに税理士が激減するタイミングが訪れることは想像に難くない。

以上から、若年層の流入が少ないために、若年層の占める割合が小さくなり、業界においては相対的高齢化が進んでおり、対策が急がれることが分かる。



出所：平成24年～平成29年分：国税庁WEBサイト「税理士試験」→「過去の試験結果等」

<http://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/zeirishishiken/> 平成30年6月3日

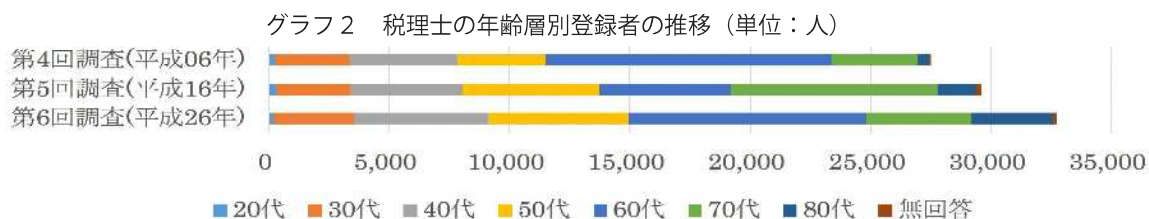
平成18年～平成23年分：会計人コースWEBサイト「税理士試験－合格状況」

http://www.kaikeijin-course.jp/zeiri_jokyo.html 平成30年6月3日

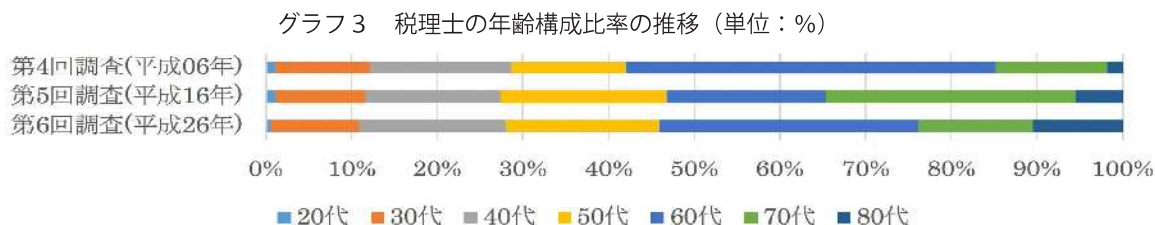
平成18年～平成23年分：TACWEBサイト「TACデータファイル」→「資格受験者の推移」

https://www.tac-school.co.jp/tac/profile/pro_achievement.html 平成30年6月3日に掲載のデータを基礎に加工編集の上グラフ化

(申込者数・延受験者数・合格者数合計は左縦軸、合格率・申込者増減率は右縦軸)



出所：日本税理士会連合会 第6回（平成26年）税理士実態調査結果を基礎に加工・編集



出所：日本税理士会連合会 第6回（平成26年）税理士実態調査結果を基礎に加工・編集

I 税理士制度の沿革

次に、税理士制度そのものの成り立ち、税理士法の制定と改正の経緯について概観する。

1 税務代弁者の発生

明治時代後半、戦争により国家財政規模が急速に拡大し、その財源確保のため、従前の地租中心課税から所得税や営業税などの商工業者に対する課税に税制の中心がシフトした。すると商工業者の中には自らの税負担軽減のため、退職税務官吏や会計に素養のある者に個別の税務相談や申告代理を依頼したりする者が現れた²。これが我が国における税務代理業の起源とされている³。その後も税務代理業への需要は増し、それに伴い税務相談や申告代理を専門に扱う者が増え、次第に職業専門家として社会的に成立するようになり、彼らは税務代弁者あるいは税務代弁人と呼ばれた⁴。

2 計理士法の制定

全国的に新たな企業が多数出現すると企業の会計監査等の必要性が広く認識されるようになり、「会計士」、「会計監査士」等の名称の職業群が発生した。そこで、会計士制度設置のため会計士法制定運動が展開され、1927年（昭和2年）、我が国最初の職業会計人制度の基となる「計理士法」が成立した⁵。試験制度が導入された計理士制度であったが、登録者のうち計理士試験合格者は1%にも満たず⁶、試験制度が事実上形骸化していたと指摘される。

1 首相官邸働き方改革実現会議（平成29年3月28日）参考資料より

2 日本税理士会連合会『新税理士法 四訂版』（税務経理協会、2015） 3頁

3 近畿税理士会制度部 日本税理士会連合会

『平成27年度最新版 税理士制度がよくわかる 図解&条文解説 税理士法』（清文社、2015） 3頁

4 日本税理士会連合会『新税理士法 四訂版』（税務経理協会、2015） 3頁

5 日本税理士会連合会『新税理士法 四訂版』（税務経理協会、2015） 4頁

6 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015） 5頁

3 税務代理士法の制定

1937年（昭和12年）以降、増税と税制改革が相次ぎ、さらに税務に関する専門的知識と経験が必要とされるようになり、税務代弁者等の数は増加した。

また、税務官庁においては、税務官吏の兵員動員により人手不足が深刻化し、税務行政の円滑適正化に資するという公益的使命を有する職業的専門家が必要とされた。そこで、税務に関する職業的専門家に関する法律を制定し、その資格を制限するとともに、税務行政の円滑適正な運営を図るため、1942年（昭和17年）税務代理士法が成立した⁷。

4 税理士法の制定

(1) シャウプ勧告と税理士法の制定

戦後日本の税制の全面的な再検討と改革のため、1949年（昭和24年）に、シャウプ使節団が来日、いわゆる「シャウプ勧告」が発表された。ここでは、税務代理士制度についても詳細に検討され、税務運営の民主的な発達を図るために税務代理業務の重要性を指摘し、税務代理を行う者の水準を向上して納税者及び税務官公署のためのよりよき協力者となり、税務行政の適正円滑化を推進すべきであるとの考え方が示された⁸。

このシャウプ勧告を受けて、1951年（昭和26年）6月15日、税理士法は公布され、同年7月15日に施行されるとともに、税務代理士法は廃止された⁹。

(2) 税理士法の改正

① 昭和31年改正

昭和31年6月、税理士の業務運営の適正化の見地から改正が行われた。

② 昭和36年改正

税理士会の自主性確立を趣旨とする改正、税理士特別試験制度に関する改正が行われた。

③ 昭和55年改正

1) 税理士の使命（独立した公正な立場）の明確化、2) 税理士業務の対象税目を原則として全税目とし附随業務（財務書類の作成等）を新設、3) 資格取得制度の見直し（特別試験の廃止）、4) 登録即入会制の導入、等を主な改正内容とする¹⁰。

④ 平成13年改正

1) 税理士が裁判所において補佐人となる制度の創設、2) 受験資格要件の緩和、3) 試験科目免除制度の見直し、4) 書面添付による意見聴取制度の拡充、5) 税理士法人制度の創設、6) 補助税理士制度の創設、7) 会員の研修受講努力規定の追加、8) 税理士会会則への会員研修受講に関する規定の追加、等を主な改正内容とする¹¹。

⑤ 平成26年改正

納税環境整備の一環として改正が行われた。1) 税理士会等の会則に租税教育に関する規定（絶

7 日本税理士会連合会『新税理士法 四訂版』（税務経理協会、2015） 6頁

8 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015） 22～23頁

9 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015） 31頁

10 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015） 37～38頁

11 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説7訂版』（日本税理士会連合会、2016） 18頁

対的記載事項)を追加、2) 税務調査における事前通知規定の整備、3) 非税理士に対する名義貸し禁止規定の創設、4) 受験資格要件の緩和、5) 補助税理士制度の見直し、6) 公認会計士に係る自動資格付与の見直し、等が主要改正点である¹²。

II 税理士の使命

1 税理士法と隣接他士業法の第1条

(1) 税理士法第1条

第1条 (税理士の使命)

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。(昭和55年改正)

(2) 隣接他士業法の第1条等

次に、隣接他士業法から弁護士法、公認会計士法、行政書士法、弁理士法の第1条等がどのように規定されているかを見ながら、税理士法の使命規定である第1条との違いを比較検討したい。各法の第1条等の規定は以下のとおりである。

① 弁護士法

第1条 (弁護士の使命)

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。

2. 弁護士は、前項の使命に基き、誠実にその職務を行い、社会秩序の維持及び法律制度の改善に努力しなければならない。

第2条 (弁護士の職責の根本基準)

弁護士は、常に、深い教養の保持と高い品性の陶冶に努め、法令及び法律事務に精通しなければならない。

② 公認会計士法

第1条 (公認会計士の使命)

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、もつて国民経済の健全な発展に寄与することを使命とする。

第1条の2 (公認会計士の職責)

公認会計士は、常に品位を保持し、その知識及び技能の修得に努め、独立した立場において公正かつ誠実にその業務を行わなければならない。

③ 行政書士法

第1条 (目的)

この法律は、行政書士の制度を定め、その業務の適正を図ることにより、行政に関する手続の

12 坂田純一『新版 実践税理士法』(中央経済社、2015) 37～38頁

円滑な実施に寄与し、あわせて、国民の利便に資することを目的とする。

④ 弁理士法

第1条（弁理士の使命）

弁理士は、知的財産（中略）に関する専門家として、知的財産権（中略）の適正な保護及び利用の促進その他の知的財産に係る制度の適正な運用に寄与し、もって経済及び産業の発展に資することを使命とする。

第3条（職責）

弁理士は、常に品位を保持し、業務に関する法令及び実務に精通して、公正かつ誠実にその業務を行わなければならない。

比較すると、隣接他士業法で税理士法同様に使命規定を有するのは、弁護士法、公認会計士法、弁理士法であり、それぞれ第1条に規定される。それ以外の各士業法は、第1条を当該法律の目的規定としつつ、その中で当該士業の遂行すべき業務とその業務遂行結果として実現すべき価値を規定している。これも間接的に当該士業の使命を規定しているものと言えるが、各士業の制度成立基盤を考える上で、直接的使命規定かどうかの違いは小さくはないものとする。

2 税理士法第1条—税理士の使命について

法第1条は、申告納税制度の下、税理士の果たすべき役割あるいは位置づけを示して、税理士の社会的地位を明確にするとともに、税理士法全体の精神を示して解釈に当たっての基本原則を明らかにしたものの¹³である。

現行法第1条は、昭和55年改正により「税理士の職責」から「税理士の使命」に改められたものである。改正前は「税理士は、中立な立場において、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務を適正に実現し、納税義務に関する道義を高めるように努力しなければならない。」と規定されていた。「職責」を「使命」としたこの改正は、単なる「職務上の責任」という規定から、「申告納税制度の理念にそって、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」という税理士が果たすべき社会公共的な役割を明確化したものであり、税理士法全体の精神を表しており、その解釈・運用にあたってのよるべき基本原則としての規定としたことに大きな意義がある¹⁴と言える。

3 税理士法第1条に見る税理士制度の意義

税理士制度は、多くの専門家職業群の中にあって「使命」規定を有する数少ない業務独占資格である。税理士制度の存立（社会的存立の意義）は、日本国憲法第30条（納税の義務）や同第84条（租税法律主義）にその法律的根拠¹⁵を置くとともに、申告納税制度に制度的根拠を置き、国民の適正な納税義務履行の援助を行うことに存立の意義があると言えよう。なお、税理士法には職責

13 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説7訂版』（日本税理士会連合会、2016）18頁

14 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015）44頁

15 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015）6頁

の根源規定のようなものは定められていない。これに対応するものは日本税理士会連合会が定める「税理士会綱紀規則（準則）」の第3条（使命及び職責の遂行）、第4条（品位保持）で次のように規定し、自律規範を置いている¹⁶。

○綱紀規則第3条（使命及び職責の遂行）

会員は、税理士法第1条に規定する税理士の使命の重要性を認識し、その職責を遂行するため、高潔な人格の陶冶と円満な常識の涵養に努め、税理士の業務に関連する法令と実務に精通しなければならない。

○綱紀規則第4条（品位保持）

会員は、その使命に鑑み各自その品位を保持するとともに、常に税理士の社会的信用の向上に努めなければならない。

Ⅲ 税理士業務、税理士関連業務

次に、「税理士の使命」を踏まえて、「税理士の業務」規定について考える。

1 税理士法第2条、第2条の2

(1) 第2条（税理士の業務）

税理士は、他人の求めに応じ、租税（中略）に関し、次に掲げる事務を行うことを業とする。

- 一 税務代理（内容については省略。）
- 二 税務書類の作成（内容については省略。）
- 三 税務相談（内容については省略。）

2. 税理士は、前項に規定する業務（以下「税理士業務」という。）のほか、税理士の名称を用いて、他人の求めに応じ、税理士業務に付随して、財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務を業として行うことができる。ただし、他の法律においてその事務を業として行うことが制限されている事項については、この限りでない。

3. （第3項省略）

(2) 第2条の2（税理士の業務）

税理士は、租税に関する事項について、裁判所において、補佐人として、弁護士である訴訟代理人とともに出頭し、陳述をすることができる。

2. 前項の陳述は、当事者又は訴訟代理人が自らしたもののみならず。ただし、当事者又は訴訟代理人が同項の陳述を直ちに取消し、又は更正したときは、この限りでない。

2 税理士の法定外業務受任の可能性

(1) 非独占法定業務

税理士法第2条第1項各号に定める業務は税理士の独占業務であるが、同条第2項に定める業務は税理士でなくても業とすることができる業務である。同項は、何人も自由に行える会計業務を「税

16 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015） 49頁

理士の名称を用いて」「税理士業務に付随して」法第2条第2項の業務を行えるとする確認的規定といえる¹⁷。

当然のことではあるが、たとえ非独占業務であっても税理士の名称を用いて業務を行う以上は、税理士法の規定の適用を受けることに留意が必要である。

(2) 法定外業務

税理士が法第2条及び第2条の2に規定されていない業務を法的根拠の下に税理士の名称をもって行い得るのかという点も気になる点である。この点については行政書士法の解説書に興味深い記述があるので以下引用する。「憲法22条1項により『何人も、公共の福祉に反しない限り……職業選択の自由を有する』。この営業の自由は、行政書士の業務にも当然及び、法令や条例に反しない限り行政書士が“法定外業務”をも非独占的に行う範囲が有りうるのである。この“法定外業務”は、依頼者国民との委任契約によって個別に設定される業務にはかならない。」(兼子仁著「第9版行政書士法コンメンタール」北樹出版(2018年)34頁)¹⁸ この論理は、「行政書士」を「税理士」に置き換えても同様に成立すると考えられる。上述のように憲法第22条により営業の自由が保証されており、税理士についても“法定外業務”を非独占的に行うことは可能なのである。

ただし、どこまで税理士の名称を用いて行い得るかについては、現行税理士法では明文規定がなく、実務上その範囲については、法第2条に定められる業務範囲と同様、「税理士業務に付随する〇〇に関する事務」ととらえることを基本とし、税理士の「税務に関する専門家として」行い得る業務及びその関連業務に限定されよう。

この点については、税理士法人の業務範囲にも影響するので、大いに議論の上、今後の立法で条文に反映させる価値があるものとする。

IV 税理士の資格

税理士法第1条に定められる使命を遂行するために第2条及び第2条の2の独占業務が定められていることを受けて、第3条では、その使命・業務を遂行する税理士になるための資格が定められている。

1 税理士法第3条

第3条(税理士の資格)

次の各号の一に該当する者は、税理士となる資格を有する。ただし、第一号又は第二号に該当する者については、租税に関する事務又は会計に関する事務で政令で定めるものに従事した期間が通算して二年以上あることを必要とする。

- 一 税理士試験に合格した者
- 二 第六条に定める試験科目の全部について、第七条又は第八条の規定により税理士試験を免除された者

17 坂田純一『新版 実践税理士法』(中央経済社、2015) 73頁

18 兼子仁『第9版行政書士法コンメンタール』(北樹出版、2018) 34頁

三 弁護士（弁護士となる資格を有する者を含む。）

四 公認会計士（公認会計士となる資格を有する者を含む。）

2. 公認会計士法（昭和二十三年法律第百三十三号）第十六条の二第一項の規定により同法第二条に規定する業務を行うことができる者は、この法律の規定の適用については、公認会計士とみなす。

3. 第一項第四号に掲げる公認会計士は、公認会計士法第十六条第一項に規定する実務補習団体等が実施する研修のうち、財務省令で定める税法に関する研修を修了した公認会計士とする。

2 弁護士・公認会計士への自動資格付与制度について

(1) 平成 26 年改正による公認会計士への自動資格付与の見直し

① 改正までの経緯

弁護士及び公認会計士への税理士資格の自動付与の見直しについては、かねてから税理士法における課題であった。

日本税理士会連合会は、平成 26 年度税制改正に際し、税理士資格の見直しについて、「使命が各々異なる専門職業に対する資格付与は、各々の専門性を問う試験を通じて行うことが原則である。このため、現在、税理士資格が自動付与となっている弁護士や公認会計士について、関係者等からの意見も聞きながら、例えば、弁護士は会計学に属する科目に、公認会計士は税法に属する科目に合格することを原則とするなど、税務に関する専門性を問う能力担保措置を講ずる。」とする弁護士、公認会計士の自動資格付与制度の見直しを要望した（平成 25 年 3 月 27 日理事会報告）¹⁹。

その後紆余曲折を経て、平成 25 年 12 月 3 日、「平成 26 年度税制改正における税理士制度」に関して、日本税理士会連合会と日本公認会計士協会との間で、

1) 税理士制度の信頼性向上に資するとともに、監査の信頼性の確保にも配慮する観点から、税理士法を改正し、税理士の資格については、現行法第 3 条第 1 項及び第 2 項とは別に、公認会計士は、公認会計士法第 16 条に規定する実務補習団体等が実施する研修のうち、財務省令で定める税法に関する研修を受講することとする旨の規定を設ける、

2) 上記の改正の施行は 3 年後とし、当該改正施行後の公認会計士試験合格者から適用することとする、

3) 税理士法第 3 条に関して更なる見直しを求めない、
ことを主要内容とする合意がなされ²⁰、確認書が取り交わされ²¹た。

② 平成 26 年改正の内容

これを受けて、平成 26 年の法改正により、法第 3 条に新たに第 3 項が付け加えられ、税理士資格が付与される公認会計士について「公認会計士法第 16 条第 1 項に規定する実務補習団体等が実施する研修のうち、財務省令で定める税法に関する研修を修了した公認会計士とする」こととされた²²。

19 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015） 110 頁

20 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015） 111 頁

21 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説 7 訂版』（日本税理士会連合会、2016） 52 頁

22 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説 7 訂版』（日本税理士会連合会、2016） 51 頁

③ 平成 26 年改正の意義と課題

これにより、公認会計士への税理士資格自動付与は実質的に大きく見直され、税理士制度の趣旨から考えて大きな前進であることは評価できるものであろう。

一方で、この改正に先立つ日本税理士会連合会と日本公認会計士協会との合意のうち「税理士法第 3 条に関して更なる見直しを求めない」については、政治的決着の下地づくりとは言え、大いに違和感を覚えざるを得ない。勿論、これまで埋まらなかった溝について、双方の歩み寄りにより決着を図った点は大いに評価するところであるが、問題は、果たして、永遠不変で良いのであろうかという点である。たとえこのような合意があったとしても、今後の諸状況の変化等により見直すべき場合も有り得るわけで、その際に税理士の使命を遂行する上で、支障がある制度のままが良いということは絶対にはならずであり、それでもこの合意を盾に見直さないということになるのであろうか。この点については、今後、日本公認会計士協会には公正かつ紳士的な対応をお願いしたいところである。

(2) 公認会計士法第 16 条の 2

① 外国公認会計士について

公認会計士法第 16 条の 2 第 1 項本文において、「外国において公認会計士の資格に相当する資格を有し、かつ、会計に関連する日本国の法令について相当の知識を有する者は、内閣総理大臣による資格の承認を受け、かつ、日本公認会計士協会による外国公認会計士名簿への登録を受けて、第二条に規定する業務を行うことができる。」と定められている。この者については税理士法上も公認会計士とみなされることから、税理士資格が付与されることになる²³。

② 外国公認会計士の登録状況

①の規定はあるが、外国監査法人と我が国監査法人との提携が進み、敢えて外国公認会計士が我が国の公認会計士資格を取得する必要性がなくなったこと等から、昭和 51 年以降承認申請がなされていない²⁴状況で、現在ではこの外国公認会計士としての登録者は数名（昭和 34 年の資格承認者は 29 名）であるとされ、もともとこの承認のための認定機関すら見当たらず、そのような意味からしても、外国公認会計士承認の制度自体が空洞化しているものと思われる²⁵。

③ 外国公認会計士に関する問題点と対応策

我が国の公認会計士については、法第 3 条第 3 項の規定により「税務の専門家として」の資質を担保されたと考えることができるが、外国公認会計士については、登録時に我が国の「納税義務の適正な実現」のために必要となる「申告納税制度の理念」についての理解、そして「租税に関する法令」についての理解、経験、応用力を有しているかを制度的に担保することは相当に困難である。

そうであるならば、法第 1 条の税理士の使命規定に照らし、我が国の納税義務の適正な実現、そして納税者の利益保護の観点から、外国公認会計士に対しては安易に税理士資格を付与すべきでなく、②で見たように外国公認会計士の制度自体が空洞化している今日、公認会計士法第 16 条の 2 の規定は廃止すべきと考える。

23 日本税理士会連合会『税理士法逐条解説 7 訂版』（日本税理士会連合会、2016）51 頁

24 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015）121 頁

25 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015）121 頁

(3) シャープ勧告と税理士制度

いわゆる「シャープ勧告」では、納税者の税務代理についても改善を勧告²⁶していた。勧告では、当時の状況について、申告納税制度の前提となる所得金額の客観的な測定が不十分で、しかも租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現にも程遠い状況であることを指摘しており、税務代理士の一般的水準が低く、満足すべき状態にない²⁷という認識を示した。その反映として、使節団は、弁護士及び公認会計士の役割にかなりの期待を寄せていた²⁸。

しかし、この点については次のことに注意が必要である。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。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²⁹。

このようにシャープ勧告では、税務代理士制度の重要性と税務代理士の水準改善の必要性を強調し、対策を勧告すると同時に、税務代理士の事業独占を推奨しており、この勧告に基づいて昭和26年に税理士法が制定され、税理士制度の発展の基礎が築かれた³⁰。

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、シャープ使節団の期待が実現したものと言えるであろう³¹。すなわち、税理士法第3条第1項第3号及び平成26年改正前同条同項第4号の規定は、税理士法制定時において税理士と成り得る者を確保するための特例的措置³²であると解され、今日においては既にその役割を終えている規定であると言えよう。

(4) 資格自動付与制度の検討

① 税理士の使命、専門性との関係

税理士の使命は、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。他方、弁護士と公認会計士の使命は、II 1 (2) で見たように、これとは全く異なるものであり、それぞれが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自ずと異なっている。(税理士の資格取得制度のあり方(意見書)平成24年9月19日公益財団法人日本税務研修センター)³³

② 税理士試験の目的との関係

税理士試験については、法第6条第1項において「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」としている。一方、弁護士については、司法試験

26 坂田純一『新版 実践税理士法』(中央経済社、2015) 128頁

27 坂田純一『新版 実践税理士法』(中央経済社、2015) 129頁

28 坂田純一『新版 実践税理士法』(中央経済社、2015) 130頁

29 坂田純一『新版 実践税理士法』(中央経済社、2015) 130頁

公益財団法人日本税務研究センター資格制度研究会「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)

30 坂田純一『新版 実践税理士法』(中央経済社、2015) 131頁

31 坂田純一『新版 実践税理士法』(中央経済社、2015) 131頁

32 坂田純一『新版 実践税理士法』(中央経済社、2015) 141頁

33 坂田純一『新版 実践税理士法』(中央経済社、2015) 138～139頁

法第1条により「司法試験は、裁判官、検察官又は弁護士と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目的とする」とあり、公認会計士については、公認会計士法第5条において「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」とすると規定されている。

このように、資格制度ごとの使命が異なるのであれば、その資格取得のための試験の目的も異なることは当然のことである。

③ 資格自動付与制度に対する私見

このように、資格制度ごとにその使命が異なり、それに伴い資格取得のための試験の目的も異なる。目的が異なる試験では、そこで試される知識・能力の内容は異なるのであり、一方の試験に合格し資格を有する者が、他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には違和感を覚えざるを得ない。

公認会計士に対する資格自動付与については、平成26年の法改正で一定の解決が図られたと考えるが、弁護士に対する資格自動付与については未解決であり、今後この制度的矛盾の解決が図られるべき課題であるといえよう。

仮に、例外を許容するのであれば、各制度の使命、試験の目的等に照らし、より狭義に限定した上で、その適用・運用は厳格でなければならない旨³⁴を表明している前出の「税理士の資格取得制度のあり方（意見書）」の考え方を支持したい。

V 今日の税理士業界の課題と対策

現代の日本が直面している少子高齢化の現象は、若年層職員の流入減少、税理士試験受験者数の減少等、我が税理士業界にも確実に影響を及ぼしている。冒頭で考察したように、こうした状況がこのまま進行すると、長期的には税理士の登録人数そのものが激減し、税理士制度の存続自体が危惧される場所である。ではどうするか、という議論になるが、まずは若者が「税理士になりたい！」と思えることが第一であろう。そして税理士試験を受験し、合格して税理士登録をする。今日このサイクルが極端に縮小してしまっていることが問題なのであり、税理士業の魅力と税理士業を目指す誘因を若年層が認知できるようにする方策が講じられるべきであろう。

税理士法第1条が定める使命を誇りをもって遂行し、公正な立場で、納税義務者の信頼に応えつつ社会公共的な役割を果たす、これこそが税理士業務の本質であり魅力であろう。しかし、いくら魅力ある仕事であっても仕事である以上、ある程度は稼げなければ魅力のある職業とは感じられないし、頑張っても資格を取得できないのであれば資格取得に対する誘因もないものとなろう。ましてや制度自体の存立が危ぶまれるのであれば税理士制度の魅力は全く感じられなくなってしまうことは疑う余地もないであろう。ここでは、こうした問題への対策を考えたい。

1 受験者数増加への方策

受験者数の増加を図るためには、受験資格の緩和、試験科目の再検討などが考えられるが、「税務の専門家」として「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」つつ「納税義

34 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015） 140～141頁

務の適正な実現」(法1条)を図るための学識と応用能力を試す試験である以上、これらの点については、安易に受験資格緩和、試験の容易化に進むべきではなく、慎重に検討されるべきである。

税務会計業界に就業する若年層を増やすことこそが、受験者数増加への本筋であろう。税理士法の議論からは離れてしまうが、そのためには、個々の税理士事務所又は税理士法人における労働条件や資格取得支援策などの見直しとともに、定着率向上策の実施などにより、イメージ・アップを図ることも必要な時期に来ているように思う。

また、税理士試験には科目合格制度があり、働きながら取得することが可能な国家資格の一つであると言える。この点について、組織的にPRされて良いものとする。

2 隣接他士業との調整

税理士制度は、そもそも隣接他士業とは制度の使命・目的を異にするものであり、それゆえ当然に他の資格とは異なる目的の試験を通過して取得される資格であることは、IVで見てきたとおりであり、本来は、資格の自動付与制度は廃止ないし縮小されるべきものである。具体的には、弁護士法第3条第2項及び公認会計士法第16条の2の廃止は検討されるべきである。弁護士法第3条第2項が存続するか否かは別としても、申告納税制度の大前提である納税者による課税所得確定のための知識及び能力が必要であることに鑑み、少なくとも、税理士業務に携わるには、国税審議会の関与による会計学の研修・考査を必須とするなど、能力担保の制度化が必要であるとする。

今後、税理士登録者数の激減が想定されるが、だからと言って他士業資格者を安易に税理士登録に導いて問題が解決できるとは到底考えられないことは、税理士制度の成り立ち、税理士の使命から見ても明らかである。むしろ、税理士制度内部の強化・推進こそが対策の本質であろう。

3 法定業務の範囲拡大の検討

税理士法第2条及び同第2条の2において税理士の法定業務が定められているが、その範囲拡大も制度推進につながり、魅力度向上の一手であることについては疑う余地はないであろう。しかし、III2で検討したように、闇雲に拡大すれば良いというものではなく、制度の趣旨に合致するものでなければならない。すなわち、「税務の専門家として」の知識・経験・能力を十分に発揮でき、納税義務者と社会の両方にとって有用である領域であることが必要である。ここでは、法第2条第2項に、企業経営に関するコンサルティング業務とともに、相続及び事業承継に関する助言・指導(コンサルティング)業務、そして税務監査業務を追加することを提案したい。

4 試験科目等について

現行の試験科目についても改善の余地がある。

会計学に関する科目については、申告納税制度の裏付けのため、現行の簿記論と財務諸表論が重要であることは言うまでもないが、税務の専門家であると同時に会計に関しても高度な知識・能力が要求されていることも事実であり、前項の提言に対する裏付けとして管理会計を試験科目に含めることを検討すべき時期に来ているように思える。

また、現行のいわゆる国税科目の高度な知識と応用力を試す試験が必要なことは言うまでもないが、税理士法、国税通則法も含めた租税法の幅広い知識を問う科目も必要なのではないだろうか。

これらの試験科目化が困難であるならば、例えば公認会計士の実務補修所のような機関の設置あるいはWEB研修制度等の方法により、現行の登録時研修を強化充実する形で、法第1条の使命及び第2条の税理士業務遂行の担保を強化する制度構築についても検討する余地があるものと考えられる。

5 PR活動について

若年層に対する税理士制度の普及推進という点では、平成26年の法改正で租税教育等に関する定めが税理士会の会則の絶対的記載事項となったことは追い風の一つであろう。これは現役の税理士が児童・生徒・学生と直に接触し、租税及び税理士制度についてPRできる数少ない制度的な機会である。したがって、税理士一人ひとりが積極的に租税教室等に参加することは意義深いものである。また、税務支援については申告納税制度及び税理士制度の普及推進に資するものであり、公益的業務についても税理士の有する専門的能力を社会に提供できる場であると同時に制度普及にも繋がるものであると言えよう。

おわりに

時代や社会の進展を受けて、資格取得制度のあるべき姿が将来、再び重要な制度的課題の一つとして論議の俎上に上がることも当然のこととして考えられよう³⁵。ましてや、申告納税制度を前提としている我が税理士制度は、申告納税制度が廃止又は大幅縮小されたならば、その存続は不可能である。

申告納税方式は納税義務の履行方法の一つであると同時に、納税者の権利行使の方法であることも事実である。そのような我が国の申告納税制度を確固たるものとするため、我々税理士は、当たり前のことではあるが、税理士法、諸税法をはじめとする法令及び税理士会の会則を遵守し、納税義務者の信頼にこたえつつ、納税義務の適正な実現を図るとともに、日々研鑽を積むことが必要なのであり、その結果として（意識するか否かを問わず、）税理士制度の普及・推進を図ることが不可欠であると言える。

そうすることにより、我が税理士制度は押しも押されもしない制度となり、税理士業界が発展するとともに、日本社会の更なる発展に貢献できるのではなかろうか。

そのような状況になり、次世代を担う若い税理士が増えることを願い、結びとしたい。

35 坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015） 120頁

<参考文献>

日本税理士会連合会『新税理士法 四訂版』（税務経理協会、2015）

坂田純一『新版 実践税理士法』（中央経済社、2015）

近畿税理士会制度部 日本税理士会連合会

『平成27年度最新版 税理士制度がよくわかる 図解&条文解説 税理士法』（清文社、2015）

日本税理士会連合会『税理士法逐条解説 7訂版』（日本税理士会連合会、2016）

『「学び舎—税理士法ゼミ—」報告書政策委員会編・「学び舎—税理士法ゼミ—」報告書』（坂田純一、2017）

松沢智『税理士の職務と責任（第三版）—期待される税理士像を求めて』（中央経済社、1995）
機関紙「税研」No.178(2014.11)（日本税務研究センター、2014）
関東信越税理士会編『綱紀のしおり』（関東信越税理士会、第6版、2014）
日本税理士会連合会綱紀観察部編『綱紀事例集』（日本税理士会連合会、2006）
関東信越税理士会『会則・規則類集 第11版』（関東信越税理士会、第11版、2016）
金子宏『租税法 第22版』（弘文堂、2017）
兼子仁『第9版 行政書士法コンメンタール』（北樹出版、2018）