

使命と業務から考える税理士のすがた

名古屋青年税理士連盟制度部

< 論 文 >

はじめに	1
税理士の起源から現行法までの経緯	2
税理士の使命	10
税理士の業務	20
おわりに	29

はじめに

税理士法第1条には「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。

また、税理士業務は税理士法に規定された資格を持つ「税理士」でなければ例え無償であってもその業務を行うことができない、いわゆる無償独占業務とされている。

このように職業専門家としての使命を持ち、独占業務を与えられている税理士とは社会においてどのような存在なのであろうか。

まずは税理士の成り立ちから現行税理士法となるまでの改正を通して、歴史的背景や改正までの経緯を見直しつつ、税理士の最も本質的な部分でもある法第1条(税理士の使命)、法第2条(税理士の業務)を中心とし、税理士制度とは誰のための制度か、税理士制度の目的とは何かを考え、私たち税理士の存在意義を探っていくこととする。

税理士の起源から現行法までの経緯

1 税理士の起源

(1) 税務代弁者の誕生

日本における租税は、古来は主に土地やその土地から収穫される米穀等に課される田租であった。近代国家として出発した明治政府は、明治6年地租改正条例を布告し、その後明治20年に所得税を創設した。これは、欧米資本主義国家との対抗力を備えた近代国家体制整備としての財政基盤の安定化を目的として創設されたものであり、増大する軍事費を充足することなどを理由として租税の近代的概念である所得を基本とした所得税を創設する必要があったものと思われる。なお、この時期の納税義務者は国民全体からみて限られた者だけであった。

明治22年には大日本帝国憲法が公布され、国民に納税義務が課せられることとなり租税法律主義が規定された。同時期には、国税徴収法や国税滞納処分法などの制定もあり徴税機構も整備されて今日に至っている。

日清戦争に大勝した我が国は、富国強兵のための軍備増強財源のほとんどを増税で賄うため、明治29年に営業税を創設した。この税は商工業者に重い負担を強いる税であった。この時の質問検査権に基づく税務職員の調査が、今日の申告納税方式における直接税務調査の始まりといわれている。

明治37年の日露戦争の勃発に伴い、戦費調達のためから非常特別税法が帝国議会で成立した。帝国主義の下、課税・徴収の中央集権化が整い、かつ租税負担が商工業者に拡大していく中で、主に関西地方の商工業者が、退職税務官吏などに対し税の相談を持ちかけたり、営業税の申告を依頼したりするようになった。この時代から税務の代理業務を専門的に行う職業が社会的に成立するようになっていき、彼らは税務代弁者や税務代理人と呼ばれた。

税務代弁者の増加に伴い、税逃れの助長や不当な報酬を請求する不適格な税務代理業者が出現するようになり、これに対する警察の取り締まりとして、大阪税務代弁者取締規則が制定された。規則の内容は、他人の委任を受けて税務に関し当該公務所に届出その他の手続きの代弁を業とする者を税務代弁者とし、この税務代弁者になるためには、警察に申請して免許証の交付を受けなければならない、報酬については警察署を経由して大阪府の認可を受けなければならないとされていた。

このようにしてみると、税理士の起源は遠く明治時代に遡り、国家からの要請ではなく、国民（納税者）側の必要性から自然発生的に生じ、取締規則によって公に認知されることとなった。

(2) 計理士法の制定

大正初期から職業会計人により計理士制度の立法運動が進められ、昭和2年に計理士法が制定された。内容は、「計理士の称号を用いて会計に関する検査、調査、鑑定、証明、計算、整理又は立案をなすことを業とするもの」を計理士と称し、計理士試験合格者だけでなく、大学又は専門学校卒業者のうち一定の条件を得た者に計理士の資格を与えたとした。その折、経過措置として1年以上会計業務に従事していた者にも経理の資格を与えたため、相当数の計理士が誕生した。

なお、計理士法は、我が国の会計に関する職業専門家としての分野における最初の法律であったが、昭和23年の公認会計士法制定に伴い廃止された。

(3) 税務代理士法の制定

昭和16年に太平洋戦争が勃発し、国家予算は膨大な軍事費により増加せざるを得ず、その財源確保のため増税が余儀なくされ、税制はますます複雑になっていった。商工業者にとっては税務に関する専門知識が一層必要となったため、それらの税務の相談に応じ、その代理を行う税務代理業者が続出した。

しかし、税務代理業者の中には、昭和11年「京都税務代弁者取締規則」制定にみられるように、税務当局や委嘱者とのトラブルを生ずる者も少なくなかったようである。

こうした時代背景の中、税務当局は、税務代理業者に関する基本法を制定して、その資格を許可制に改める必要性を痛感していた。政府は、税務代理業者の資格を限定し、税務当局の監督に服させて、税務行政の円滑な運営に資するために、昭和17年に「税務代理士法」が施行された。

税務代理士法は、税務代理し業務を行うことができるものを税務代理士に限定し、その資質の向上を図り、大蔵大臣の許可を要件とした。また、税務代理士は、この法律に基づき設立された税務代理士の組織団体である税務代理士会及び税務代理士会連合会への強制入会とされた。

法案審議における政府委員の「税務代理士は、税務官庁の補助機関たる心構えを以って納税思想の普及宣伝に努めて貰いたい。」との答弁からもうかがえるように、税務代理士の立場は、法制度として認知する代わりに、税務行政の円滑な執行に奉仕する徴税の下請け機関であった。

2 税理士法の制定

(1) 税制の民主化

日本国憲法制定

第二次世界大戦以前の大日本帝国憲法では、税制に関しては第 21 条「日本臣民ハ法律ノ定ムル所ニ從ヒ納税ノ義務ヲ有ス」の規定はあったが、主権者が天皇であった点が日本国憲法とは大きく異なる。日本国憲法では、主権者である国民が立法過程へ参加することによって、自らの権利・自由の防衛を図り、それらの権利・自由を制約する法律の内容は国民自身が決定することになり、憲法第 30 条(納税の義務)及び第 84 条(租税法律主義)が規定され、税制の民主化の基礎が確立された。

近代立憲主義憲法は、個人の権利・自由を確保するために国家権力を制限することを目的としているが、この立憲主義思想は法の支配(Rule of law)の原理と密接に関連している。法の支配の原理は、中世の法優位の思想から生まれ、英米法の根幹として発展してきた基本原理である。それは、専断的な国家権力の支配(人の支配)を排斥し、権力を法で拘束することによって、国民の権利・自由を擁護することを目的とするものである。法の支配の内容として重要なものは、現在、(a)憲法の最高峰規制の観念、(b)権力によって侵されない個人の人権、(c)法の内容・手続の公正を要求する適正手続(due process of law)、(d)権力の恣意的行使をコントロールする裁判所の役割に対する尊重などだと考えられている。

申告納税制度の導入

租税手続における納税者の諸権利は、昭和 22 年の税制改正で世界最初の試みとされる申告納税制度が本格的に導入されて保障された。なぜなら、課税が適切に行われるためには、その課税の前提となる事実を熟知している納税義務者の協力を得るのが適切だが、さらに納税義務の履行を国民の義務と観念し、その申告自体に納付すべき税額の確定の効果を与え、もって自主的にその納付を行う建前とすることが民主主義国家における課税方式としてふさわしいからである。この意味で申告納税制度は最も民主的な納税制度であるといえる。

(2) 税理士法制定の経緯

税理士の前身である税務代理士となる資格を有する者は、弁護士、計理士、3年以上税務官庁在籍の税務職員だった。昭和22年に申告納税制度が導入されたことに伴い、申告件数は増加した。申告件数の増加に対応するため、高度な専門性を有する人材の確保が必要となったが、その担い手である法曹人口は増加しなかった(昭和25年から5年間の弁護士数は5,800人程度で横ばい)。また税務職員も、日中戦争から第二次世界大戦終結頃まで、多数兵員として出征して、慢性的な人材不足に陥っていた。このような人材不足を解消するため、税務代理士の資質を向上させる必要が生じた。

こうした中、日本における租税制度の近代的改革に対する勧告を目的としたシャウプ税制使節団の来日があり、申告納税制度の定着と発展に向け調査が行われることとなった。大学教授等識者で構成されたシャウプ税制使節団は、シャウプ博士(コロンビア大学教授)を団長とし、第1次が昭和24年、第2次が昭和25年と2度に亘り来日した。調査の成果については、「税制を公開し国民にその制度と問題点を理解する機会を与えること」を目的として取り纏められ、報道機関等を通し広く一般に配布された。

シャウプ税制使節団報告書は、税制・税務行政に関しては申告納税制度の普及定着に資する法人税と所得税における青色申告制度の採用(昭和25年)等広範囲に亘っており、かつ税務代理士制度についても言及していることから、税理士を「法の支配」の擁護者として捉えたとき、また税理士制度確立の視点からも極めて重要な示唆(意見)となっている。

第1次シャウプ勧告(抜粋)

税務官吏に対する職業的立場からする納税者の代理業務は、現在税務代理士によって取り扱われている。これらの代理士は、大蔵省の許可を受け、その活動並びに手数料は同省によって監督される。税務代理士の数は、現在3,200人である。一方少数の弁護士と、そしてこれよりも多くの会計士が税務代理士の認可を受けているが、この業務の大部分は以前税務官吏であった者によって行われている。現在純所得の客観的補足が不十分で、これに伴い税務署と納税者との交渉が重要性を増してきた結果は、主として、納税者の代理としての税専門家というよりも、むしろ上手な取引者ができあがっている。ある場合においては、この「取引者」という語は、買収・収賄及びこれに類するものを意味するえん曲な語句である。もし、単にえこひいき又は寛大を得るために交渉するのではなくて、納税者の代理を立派につとめ、税務官吏をして法律に従って行動することを助ける積極的で見聞の広い職業群が存在すれば、適正な税務行政はより容易に生まれるであろう。また引き続いて、適正な税務行政を行うためには、納税者が税務官吏に対抗するのに税務官吏と同じ程度の精通度をもってしようとすれば、かかる専門家の一団の援助を得ることが必要である。

したがって、税務代理士階級の水準が相当に引き上げられることが必要である。かかる向上の責任は主に大蔵省の負うべきところである。税務代理士の資格試験については、租税法並びに租税及び経理の手續と方法のより完全な知識をためすべきである。税務代理の活動の監督は厳重に行わなければならない。多分納税者を査察していると思われる国税庁における特別な査察官の一団は税務代理士の誠実を査察するために活用されるべきである。税務代理士の業務に関する苦情は遅滞なくかつ十分に調査されなければならない。

第2次シャウブ勧告(抜粋)

まず、弁護士及び公認会計士については、人物試験以外の試験を経ずに、税務当局に対し納税者を代理することを認めるべきである。

次に、現時開業中の税務代理士については、人物試験を受けるだけでその業務を継続することを認められるが、今後税務代理士の地位を得ようとする者は、専門知識に関する筆記試験に合格しなければならないこととする。

上記のような経緯から、新たに税理士資格を創設し、国家試験制度の導入によりその資質の向上・担保を図った。

(3) 税理士法(昭和26年6月15日法律第237号)

シャウブ勧告を受け、新たな税理士制度創設のため、その基本法たる税理士法が公布された。新たに創設された税理士法は税務代理士の名称を「税理士」と改称し、資格取得者になるために国家試験制度を導入した。また、税理士には税務に関する専門家としての資質を向上させるとともに、納税義務者の信頼と国家の期待にこたえて、租税負担の適正化を図りつつ、申告納税制度の適切な発展に資することが求められた。

税理士を「中正な立場」と規定

第1条(職責)

税理士は、中正な立場において、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務を適正に実現し、納税に関する道義を高めるように努力しなければならない。

税理士法では新たに税理士の職責規定が創設されたが、努力義務に過ぎなかった。ここにいう「中正」とは「特定の考え・立場に偏ることなく正しいさま」であり、納税者、課税庁どちらにも偏らないという消極的な立場であったと解される。

国家試験制度の導入

税務代理士法での許可制を廃止し、税理士法では国家試験制度が導入された。税理士法第3条(税理士となる資格を有する者)は、弁護士、公認会計士、税理士試験合格者、税理士試験の免除者とされた。税理士法第6条(試験の目的)は「税理士試験は、税理士となるのに必要な学識及びその応用力を有するかどうかを判定することを目的とし…」と規定され、これにより税理士の資質の客観的な検証が可能となった。

その他の変更点

上記 以外で税務代理士法から変更された点としては、税理士業務の拡大(地方税など)、税理士の権利義務規定の明確化、税理士会への加入脱退の自由、国税庁長官による一元的な監督、などの条項が挙げられる。

3 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をはかる見地から改正が行われた。主な改正内容は、以下のとおりである。

税理士の計算した事項等を記載した書面添付制度の創設
計理士及び税務職員等に対する特別試験制度(5年間に限定)の導入
会員の税理士会に対する間接強制加入制度の実現
税理士会及び日本税理士会連合会の税理士法に基づく特別法人化
退職税務職員に対する税理士業務の制限規定の強化 など

この改正により導入された特別試験制度は、その後、昭和61年3月31日に廃止されるまで約30年の間もっぱら税務官吏の資格取得手段として利用され、この間一般試験合格者21,886人に比べ、はるかに多い特別試験合格者34,583人を排出することとなった。

また、日本税理士会連合会は公益法人たる社団法人を解散し、新たに税理士法に基づく特別法人として設立されることとなった。

(2) 昭和 36 年改正

日本税理士会連合会は、税理士業務の明確化、税理士の資質の向上、税理士会の自主性の確立、の 3 点を主眼とし改正要望を行い、昭和 36 年 6 月改正が行われた。

主な改正内容は、以下のとおりである。

税理士登録事務を日本税理士会連合会に委譲、及び、会則変更の認可制の緩和
特別試験制度の存続金の延長 など

政府としては税理士法施行(昭和 26 年)後の税理士制度運営に鑑みて、税理士のあり方その他税理士制度全般について根本的な検討を加える方針を採っていたものの、その結論を得るにはなお日時を要するとして抜本的な法改正は先送りとなり、改正された内容は極僅かであった。

(3) 昭和 55 年改正

昭和 55 年改正の主な改正内容は、税理士の使命(独立した公正な立場)の明確化、税理士業務の対象税目を原則として全税目とし、付随業務(財務書類の作成等)を新設、資格取得制度の見直し(特別試験廃止等)、登録即入会制の創設、他人が作成した申告書の審査に関する書面の添付制度の創設、懲戒処分権者を国税庁長官から大蔵大臣に改め、懲戒処分は税理士審査会の議決に基づいて行う、などであった。

この改正は大規模なもので、まず第 1 条の改正により、「税理士の職責」が「税理士の使命」へと変わった。

また、税理士の義務として「使用人等に対する監督義務」、「会則を守る義務」、「委嘱者に脱税等の事実があったことを知った場合の委嘱者へ是正の助言義務」が創設された。

さらに、懲戒処分手続きも税理士審査会の創設等で段階を踏む様になり、明確になった。税理士会もそれまでの間接入会制から登録即入会制へ移行した。

(4) 平成 13 年改正の概要

平成 13 年改正は、税理士が裁判所において保佐人となる制度の創設、受験資格要件の緩和、試験科目の免除制度の見直し、書面添付に係る意見聴取制度の拡充、税理士法人制度の創設、補助税理士制度の創設、会員の研修受講努力規定の追加、税理士会の会則に、会員の研修に関する規定(絶対的記載事項)の追加、紛議の調停制度の創設、報酬に関する規定の削除、許可公認会計士制度の廃止、財務大臣による役員

の解任規定の削除など、主なものとしても相当数に亘る大幅な改正であったと評価されている。

(5) 平成 26 年改正の概要

平成 26 年改正のうち法律（政・省令を含む）として主なものは、税制改正大綱のうち、税理士会等会則に、租税教育に関する規定（絶対的記載事項）の追加、税務調査における事前通知規定の整備、非税理士に対する名義貸し禁止規定の創設、受験資格要件の緩和、補助税理士制度の見直し、公認会計士に係る自動資格付与制度の見直し、税理士に係る懲戒処分の適正化、登録拒否事由（懲戒免職等となった公務員等）の追加等、税理士証票の定期交換制度の創設、報酬のある公職に就いた場合の規定の整備、などであった。

非税理士に対する名義貸しの禁止が税理士法上に明記され、また、税理士の懲戒は、業務停止期間がこれまでの 1 年以内から 2 年以内となった。

税理士の使命

1 職責から使命へ

改正前の税理士法第1条は、「税理士は、中正な立場において、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務を適正に実現し、納税に関する道義を高めるよう努力しなければならない」と税理士の職責を規定していた。しかし、この規定の中の「中正な立場」という文言については従来から意義が不明確であるとの指摘がされていた。

そこで、昭和55年改正において、これを「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」という表現に改め、税理士の社会的立場を法文上からも明確にした上で、税理士は「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」と規定することで、従来の職責規定とされた第1条が使命規定に改められることになった。

税理士法に基づく税理士制度は、税務に関する専門家としての能力、識見を有する税理士が納税義務者を援助することを通じて、納税義務者の負っている納税義務を適正に実現し、これによって、申告納税制度の円滑、適正な運営に資することを期待して設けられているものである。税理士は、かかる要請に十分応えることにより、申告納税制度の発展に寄与し、その結果、税理士に対する社会一般の信頼と評価を高め、社会的地位を向上させることにもなる。

本条は、申告納税制度の下における、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、この法律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で、税理士法の基本となる規定とされている。

ちなみに、隣接士業のうち法律において「使命」が規定されているのは、税理士の他には、弁護士と公認会計士のみとなっており、税理士はこの「使命」を自らの行動規範として誠実に職務を遂行していくことが肝要であり、「使命」を全うすべく社会的責務が課せられていると自覚しなければならない。

2 租税の意義

租税は、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である、と定義される。国家が国民に租税を課すには必ず法律に基づいて行わなければならない。このことは日本国憲法によって定められており、租税法律主義といわれる租税の基本原則を明らかにしたものである。

憲法84条は、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする」と定めており、憲法第30条では、「国民は、法律の

定めるところにより、納税の義務を負う」と規定されている。租税法律主義の下では、法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない。一方で租税法律主義は、どのような場合に課税がされるのかという課税の要件が法律に示されていなければならないということも要請している。

課税要件が法律により明確に規定されていることで、租税の法的安定性が確保され、個人が経済活動を行う上で自らの税負担を予測することができる。

現在の社会においては、経済活動の複雑化に伴い税制もますます複雑多様化しつつある。そのような状況の下では、租税法律主義の予測可能性・法的安定性保証機能が、ますます重要になってきているといわれる。

3 税務の専門家

税理士は、租税法規に精通し、税法の解釈、適用並びに申告、申請、請求、不服申立て、税務調査における主張、陳述等の実務について、高度の識見と能力を具えた税に関する「法律」の専門家であることを明確にしたものである。

税理士は、その業務たる「税務代理」「税務書類の作成」「税務相談」「財務に関する事務」について納税義務者の信頼にこたえるためには、課税要件事実の認定や租税法規の解釈などについて専門的な知識と能力、経験が必要とされる。この点について最近の裁判例（東京地裁平成7年11月27日）では、税理士は税務の専門家として納税者にとってできる限り節税となり得るような措置を講ずべき義務を負うものであるとして、専門家責任を求めていることに留意しなければならない。

なお、「税務」とは、実定租税法律に定められてある租税に関する法律要件の内容を特定する作業、すなわち、実定租税法律の解釈をする作業、その内容を特定した実定租税法律に定められてある租税に関する法律要件にあてはまるべき事実を認定する作業、その認定した事実をその内容を特定した実定租税法に定められてある租税に関する法律要件にあてはめる作業、すなわち、実定租税法律の適用をする作業の三要素からなる総合的かつ有機的な作業である。言い換えれば、税務とは、「法律の解釈」「事実の認定」「法律の適用」という三要素のことをいう。

また、新井隆一は、職業専門家たる税理士に求められる善管注意義務として、次の項目を掲げている（日税研論集39巻『税理士の民事責任』新井隆一「税理士業務契約にもとづく税理士の業務」）。(1)租税に関する法令を完知していること、(2)租税に関する通達など行政規則に通暁していること、(3)租税に関する判例・学説を熟知していて、租税に関する通達など行政規則による租税法令の解釈を、租税に関する判例・学説による租税法令の解釈が否定する可能性ないし蓋然性を判断する能力を有すること、(4)租税法令の解釈・適用にあたって、制度上選択の可能性がある場合に、より合理的な選択をすることができる能

力を有していること、(5)自己固有の租税法令の解釈というべきものを有していること、(6)租税の実務に豊かな経験をもち精通していること、(7)これらの能力(1)~(6)を活用して、委嘱者に、真正にして適法な納税義務の過不足ない実現をめざしてこれに到達するために必要な資料・情報を提供し、それに資する助言を行う能力を有すること。

4 独立した公正な立場

税務の専門家として、税理士が「納税義務の適正な実現」を図ろうとする場合には、納税義務者あるいは税務当局のいずれにも偏せず自己の専門能力を基礎にして独立した公正な立場を堅持すべきことが要請される。

ここでいう「公正」とは、合理的でかつ正当、であることを内容とするという積極的な性質のものであって、いずれにも偏らない中立などということの内容とするという消極的な性質のものではない。また、「公正」ないし「公正な立場」の確認は、主体的に判断することを可能とする、なにびとによっても拘束されることのない立場、すなわち「独立した立場」においてされなければならないこととなる。それは、単なる納税義務者の主観的意思ではなく、租税法規に従って納税義務を確定すべく税理士が努力することは、租税法規で定められた以上の租税負担が納税義務者に確定することを阻止する意味で、納税義務者の財産権の保障を図る意義を有するものでもあり、これこそが、「納税義務者の信頼にこたえる」ことでもある。

「独立した公正な立場において」という場合、一つには、税務当局に対しての独立をということを意味している。税理士は、税務当局の補助的機関ではなく、これとは独立対等の立場であって、税務調査や行政処分が不当、違法の場合はもとより通達行政に対しても、税の専門家として最善の職能を發揮して、独立した公正な立場を明確にするべきである。

また、納税者との関係をどのように考えるかも一つの問題である。税務調査における最終的な局面では、課税要件についてそれが法令の解釈であるにしる、事実の認定であるにしる、税務官庁と納税者の側とに見解が分かれる場合がある。このような場合に、税理士は「公正な立場」に立って事案を処理すべきであるが、どのように処理すべきであろうか。

税理士の「独立した公正な立場」を考えるうえでより重要なことは、第1条の税理士の使命全体の理念を通じてこれを理解することである。すなわち、税理士の立場は、納税者に従属した権利擁護ではなく、納税者に対して正すべきものは正すとともに、過大に義務を負わないという見地から、納税者の権利を守り、その利益を正しく擁護するものであることを意味している。したがって、税理士は、納税義務を適正に実現するため、憲法に定められた租税法律主義に基づき、税法を遵守して、基本的には納税者の税法上の正当な諸権利を守る立場から対処することが要請されることとなる。

5 納税義務の適正な実現

税理士法第1条にいう「納税義務の適正な実現」とは、租税法規に定められている納税義務成立の要件事実が存在することによって既に成立している抽象的納税義務を、課税要件事実を確認して租税法規を適用し、具体的納税義務として確定することをいう。この場合の納税義務とは、議会による制定法及び条例、若しくは法律の委任による政・省令の定めにより“過大でも過小でもなく納税する”という趣旨である。

申告納税制度においては、納税義務者は、積極的に自己の納税義務の成立要件を明確にする必要があり、税理士は、「税務に関する専門家として」、「独利した公正な立場」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」を、「過大でも過少でもなく」税法の定めどおり適正に実現するよう援助する使命がある。

ただ現実においては、「税法においても一般的、抽象的な定めが多く、解釈に幅の出ることが少なくない。また、法令を適用する前提として事実の確定を要するが、その場合にも幾つかの事実認定が可能となる。このような解釈や事実認定に幅があれば、税負担に差異が生じてくる。税理士は、委嘱者たる納税者のために、法の許容する範囲内で最も少ない税負担を考えるのが必然的であろう。」(松沢智『税理士の職務と責任』)

このような限界事例において納税義務の適正な実現を図らなければならないときに、税理士の代理人としての使命が如実に表れるところである。

6 申告納税制度の理念

現在、日本の租税、もっぱら国税の分野については、申告納税制度が採用されている。申告納税制度は、納付すべき税額が納税者のする申告により第一次的に確定し、申告がない場合やその申告に係る税額が法律の定めに従っていないため不相当と認められる場合に限り、租税行政庁のする更正又は決定によって、第二次的に納税額が決定する方式である。ここでは、我が国の租税行政を支える「申告納税制度」について、その成り立ちと理念をみていく。

(1) 申告納税制度の成り立ち

我が国の申告納税制度のはじまりは、占領軍総司令部(GHQ)の強い指導の下に行われた、昭和22年の税制改正にさかのぼる。

当時の日本は、第二次世界大戦が終結して間もなく、経済は混乱し、激しいインフレーションにみまわれていた。混乱した日本経済の立て直しを図る目的から租税制度について

も大きな変革が求められていた。そして、昭和 21 年 11 月に日本国憲法が制定され、各種制度の民主化の波は租税制度にも波及することとなり、民主的納税思想に根ざすと考えられていた申告納税制度が導入されるに至った。

第二次世界大戦までのわが国の徴税制度は、納付すべき税額がもっぱら税務署長又は税関長の処分により確定する方式である賦課課税制度が採用されていたが、これにより、ほとんどの国税と一部の地方税が申告納税方式へと移行している。

(2) 申告納税制度の理念

申告納税制度の理念

我が国の納税制度は、明治時代における近代税制の創設以来、ヨーロッパ諸国の例に倣い賦課課税制度を採用してきた。これに対し申告納税制度は伝統的にアメリカで採用されていた制度である。戦前の賦課課税制度のもとでは、租税行政庁の処分により国民が納付すべき税額が決定し、国民に納税の義務を負わせるものであるため、租税法は賦課課税制度を担う租税行政庁の行政官のためにあったといっても過言ではないといわれている。

しかし、昭和 21 年の日本国憲法の制定に伴い、国民主権主義が採用されると、それまでの租税行政についても転換期をむかえ、アメリカで採用されていた申告納税制度をモデルとしてわが国でもその方式が採用された。ここで国民主権とは、国家の主権が国民にあり、国政に関する権威と権力が国民にあることをいうとされている。つまり、国民主権は統治者と被統治者が同じであるとする政治理念である。

このように申告納税制度は、日本国憲法における国民主権主義のもと、納税者自らが把握する課税標準等又は税額等を申告(単に、自己の信ずる課税標準等を申告するというのではなく、税法に基づいて算出した正しい課税標準等を申告するという意味での)し、納税するものであって、納税者自らが税法を守り、税法に従って行動することを理念とするものである。そして、納税者が、故意であるかどうかにかかわらず正しく申告・納税しなかった場合に、租税行政庁の処分としてこれを是正する措置が取られることになる。

税理士との関わり

税理士制度と申告納税制度との関わりは、税理士法第一条に「申告納税制度の理念にそって…」という文言にあらわれている。

近年の租税法は難解かつ複雑多岐にわたり、納税者が自ら税法を理解し申告することは難しく、それによって納税者が不利益を被ることも少なくない。そのため、税務の専門家

としての税理士が、納税者に代わり税務代理を行うことにより、過大でもなく過少でもない適正な納税義務の実現が可能となる。

7 納税者の権利擁護

日本国憲法第三十条には、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ」と規定されており、国民は納税の義務を負っていることが明示されている。物事には、表と裏が必ずあり、税に関してみても、納税義務の裏側には、権利があると考えられる。税という義務ばかりが強調されるが、納税者は義務だけを負わされるということではなく、権利も当然に持っていると考えられる。課税庁側から見れば、課税庁が負うべき義務である。では、その納税者（国民）の権利とはいったいどのようなものであろうか。

納税者の権利がどのようなものであるかを考えていくにあたり、「納税者憲章」を見ていくこととする。「納税者憲章」とは、課税庁が“納税者は権利主体”であることを認めた上で、お客さまである納税者に接する際の「納税者サービス・スタンダード」を明確にしたものであり、イギリスでは「納税者憲章 (taxpayers' charter)」、アメリカでは「納税者権利章典 (Taxpayers' Bill of Rights)」と呼ばれている。他にもオーストラリア、カナダ、イタリア、フランス、スペインなど多くの先進国で同じような「納税者憲章」があり、また、先進国だけでなく、インド、パキスタン、スリランカ、ネパールなど数多くの中進国、途上国でも納税者を権利主体と認めた納税者憲章を定め、公表している。これに対して、わが国の課税庁は、こうした納税者を権利主体と認めた上でのサービス・スタンダードづくりには、極めて消極的な態度をとっている。国会の答弁にたった大蔵官僚（当時）も“こうしたスタンダードは、すでに法律に盛り込まれており、改めて文書化して公表する必要はない”という頑なな態度である。近年出されている年次の『国税庁レポート』でも、「国税庁の使命」として、“納税者を義務主体”にとらえ、その義務遂行を手助けするのが国税庁の職務である旨の態度表明に終始しており、このことから「課税庁が主役」、「納税者は脇役」といった姿勢が見受けられる。

これら納税者憲章の法的性格は、国により異なり、ガイドラインであるところもあれば、法律上の手続を宣言したものもある。アメリカでは、(1)租税手続関連法律の改正と(2)課税庁の運営方針の公表との2本立てになっており、(1)が先の「納税者権利章典 (Taxpayers' Bill of Rights)」であり、(2)が「納税者としてのあなたの権利 (Your Rights as a Taxpayer)」である。一方、イギリスでは、課税庁の運営方針の公表のみで対応しており、納税者憲章 (taxpayers' charter) は法的拘束力があるものではない。

しかしながら、いずれにしろ内容的には納税者に認められる諸権利を謳い、課税庁の納税者サービスのQC（品質管理）をわかりやすくまとめたものになっており、納税者を「お客さま」とみた上で、どのように丁寧に扱うか、さらには、税務調査や強制徴収などに際

し、いかに「適正な手続」をつくして、事務をすすめるかなどを簡潔な文体であらわしたのものとなっている。わが国では、平成 23 年度税制改正以降、税務調査手続の明確化等を内容とする国税通則法の改正が行われてはいるが、そもそも国税通則法は“納税の義務”について明確にした法律であり、“納税者の権利”について明確にすることをねらいとした法律ではなく、また、国税庁レポートも納税者目線で書かれたものとは言い難いため、納税者にとって読みやすく、かつ理解しやすい納税者の権利だけをまとめたものが必要なのではないだろうか。

また、納税者の権利に関する問題点として、サラリーマンの処遇が指摘されることがある。現行法は徴税手続法的視角から源泉徴収の法的仕組みを規定しているため、租税法律関係は源泉徴収義務者と課税庁との間にのみ生じ、本来の納税者であるサラリーマンはこの租税法律関係から疎外されている。

また、年末調整の制度を含む徹底した源泉徴収制度の適用は、多くのサラリーマンに納税者としての権利意識を稀薄にさせてしまっているのではないだろうか。諸外国をみると、源泉徴収を企業に強いている国はあっても、年末調整まで企業に強いている国は多くない。例えば、アメリカのように、源泉徴収制度は導入するが、年末調整制度は導入しないという方法により、国民全員が確定申告をすることになれば、税に対する意識を高めることができるのではないだろうか。また、本来課税庁が行うべき徴収業務を雇用者がタダで代行させられるという問題やプライバシー・マイナンバーに関する問題も解消されるのではないだろうか。

税理士の使命は、税理士法第 1 条で「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」と規定されているとおり、納税者が負う納税義務を適正に実現させることである。しかし、権利については何も規定されていない。いままで見てきたように納税者には権利も当然に持っていることから、納税者にはさまざまな権利があり、また必要なときに納税者がそれらの権利を主張することができるように擁護することも税理士の使命であると考えられる。

8 他士業比較

(1) 使命

税理士法	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（法 1）
------	---

弁護士法	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(弁護士法1)
公認会計士法	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 (公認会計士法1)
司法書士	該当なし。 ただし、「司法書士倫理」において司法書士の使命は、国民の権利の擁護と公正な社会の実現にある。とし、その第一条において司法書士は、その使命が、国民の権利の擁護と公正な社会の実現にあることを自覚し、その達成に努める。とある

(2) 業務

税理士法	税理士は、他人の求めに応じ、租税に関し、次に掲げる事務を行うことを業とする 一 税務代理 二 税務書類の作成 三 税務相談 (法2)
弁護士法	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、非訴事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求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 (弁護士法3) 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(弁護士法3)
公認会計士法	公認会計士は、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査又は証明をすることを業とする(公認会計士法2)
司法書士	司法書士は、この法律の定めるところにより、他人の依頼を受けて、次に掲げる事務を行うことを業とする。 一 登記又は供託に関する手続について代理すること 二 法務局又は地方法務局に提出し、又は提供する書類又は電磁的記録を作成すること。ただし、同号に掲げる事務を除く。

	<p>三 法務局又は地方法務局の長に対する登記又は供託に関する審査請求の手續について代理すること。</p> <p>四 裁判所若しくは検察庁に提出する書類又は筆界特定の手續において法務局若しくは地方法務局に提出し若しくは提供する書類若しくは電磁的記録を作成すること。・・・等</p>
--	--

(3)業務の制限

税理士法	税理士又は税理士法人でない者は、税理士法に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない（法 52）
弁護士法	弁護士又は弁護士法人でない者は、報酬を得る目的で訴訟事件、非訴事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件その他一般の法律事件に関して鑑定、代理、仲裁若しくは和解その他の法律事務を取り扱い、又はこれらの周旋をすることを業とすることができない。ただし、この法律又は他の法律に別段の定めがある場合は、この限りでない（弁護士法 72）
公認会計士法	公認会計士又は監査法人でない者は、法律の定のある場合を除くほか、他人の求めに応じ報酬を得て 2 条 1 項に規定する業務を営んではならない（公認会計士法 47 の 2）
司法書士	<p>司法書士は、第一項に規定する業務であっても、その業務を行うことが他の法律において制限されているものについては、これを行うことができない。（司法書士法 3 ）</p> <p>司法書士会に入会している司法書士又は司法書士法人でない者（協会を除く。）は、第三条第一項第一号から第五号までに規定する業務を行ってはならない。ただし、他の法律に別段の定めがある場合は、この限りでない。（司法書士法 73 ）</p>

税理士には、法律に規定された使命が課されている。上記のように、隣接士業のうち法律において「使命」が規定されているのは、弁護士と公認会計士だけである。憲法 30 条（納税の義務）を受けて、税理士の「使命」を規定しているのが法 1 条である。

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る。税理士の使命は、民主的な租税手続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ないことも、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。この点で、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といえよう。

また、昭和 40 年東京高裁判決において、税理士業務は「営利の目的をもって行ったことなどを必要としないもの」と示されており、平成 14 年 4 月 1 日に税理士法に関する通達を整理統合して制定された税理士法基本通達の 2-1 にも税理士業務は「必ずしも有償であることを要しない」と規定されており、よって現在に至るまで税理士業務は無償独占とされている。また、司法書士についても表にあるように司法書士法には有償である必要を特段うたっているわけではなく、資格のないものがその業務を行うことを禁止していることから無償独占とされている。

一方で、表にあるように弁護士は弁護士法 72 条、公認会計士は公認会計士法 2 条 1 項の規定によりその業務は有償独占となっている。

税理士の業務

税理士は、他人の求めに応じ、租税（印紙税、登録免許税、関税、法定外普通税（地租13条の3）法定外目的税その他の政令で定めるものを除く。第49条の2第2項第10号を除き、以下同じ。）に関し、税理士法2条（税務代理・税務書類の作成・税務相談）に掲げる事務を行うことを業とするものと定められている。

つまり、税理士は、他人の求めに応じて、租税に関する事務を行うことを「業とする」者であるが、この「業とする」の意義については、税理士法2条に税理士業務とされている「税務代理」、「税務書類の作成」、「税務相談」を反復継続して行い、又は反復継続して行う意思をもって行うことを言い、必ずしも有償であることを要せず、営利目的の有無ないし有償無償の別は問わないものと解されている。また、税理士業務とは税理士の業務の中の一部となっており、税理士の業務には税理士以外は行うことができない税理士業務と、それ以外の業務である財務書類の作成や会計帳簿の記帳代行などの会計業務、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、陳述することができる出廷陳述権から成り立っている。

また、税理士法第52条では、「税理士または税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない」と規定し、税理士でない者が原則として「税理士業務」を行うことを禁止している。

本来「業」とは、有償が前提とされているが、例えば、弁護士法では「報酬を得る目的で」弁護士でない者が法律事務を行ってはならないと定められている。また、公認会計士法でも、公認会計士は「報酬を得て」財務書類の監査又は証明をすることを業とすると定められており、弁護士法、公認会計士法では報酬を得て行う業務についてのみ制限を設けている。

これらの弁護士法、公認会計士法に対して、税理士法では基本通達や判例等からも、税理士業務とされている税務代理、税務書類の作成、税務相談を反復継続して行い、又は反復継続して行う意思を持って行うことをいい、必ずしも有償であることを要せず、営利目的の有無ないし有償無償の別は問わない、とされている。税理士業務は、例え無償であっても税理士でなければ行うことができない、いわゆる「無償独占」となっている。無償独占とされている趣旨としては、税理士が租税という公共性の高い業務に従事していることから、その業務の独占性の保護、非税理士活動の禁止、等の要因が挙げられる。

1 税務代理

「税務代理」とは、税務官公署に対する租税に関する法令若しくは行政不服審査法の規定に基づく申告、申請、請求、不服申立てその他これらに準ずるものとして政令で定める

行為につき、又は当該申告等若しくは税務官公署の調査・処分に対してする主張若しくは陳述につき、代理し、又は代行することである（法第2条第1項第1号）。

申告等又は調査に関する主張・陳述について、法律行為としての「代理」だけに限定するのではなく、「代行」することも含めて「税務代理」と規定しており、「代理」とは、「代理人が本人に代わって意思表示し、又は意思表示を受けることによって、その法律効果が直接本人に帰属する制度であること」をいい、一方、「代行」とは、「ある職を占めるものに事故あるとき、又はその者が欠けたときに、他の者が代わってその職務を行うこと」をいう。つまり、税務代理には、納税者の代理のみならず、納税者に代わって、事実の解明や陳述等を行うことも含むものとされている。したがって、税理士は納税者に代わって税務官公署に対してする「主張若しくは陳述につき、代理し、又は代行する」ため、税務、租税法全般に関する法的判断などについて高度な職業専門家としての知識、経験が当然に要求されることとなる。

税理士法第2条の2において、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（出廷陳述権）、と規定されている。また、平成13年改正において、税務訴訟における税理士の地位、すなわち民事訴訟法第60条（補佐人）の特例として、「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、陳述することができる。」旨の規定（出廷陳述権）が創設された。「補佐人」とは、民事訴訟において当事者又は訴訟代理人に付き添って、期日に出頭しその陳述を補佐する者とされている。

2 税務書類の作成

「税務書類の作成」とは、税務官公署に対する申告等に係る申告書等を自己の判断に基づいて作成することをいい、税務代理と並んで、税理士の日常的な業務の中で大きなウエイトを占めていると言える。ここにいう「税務書類」とは、税務官公署に対する申告等に係る申告書、申請書、請求書、不服申立書その他租税に関する法令の規定に基づき、作成し、かつ、税務官公署に提出する書類で財務省令で定めるものをいう（法第2条第1項第2号）。この財務省令で定めるものとは、届出書、報告書、申出書、申立書、計算書、明細書その他これらに準ずる書類をいう（規則第1条）。

昭和55年改正前の同規定は、「申告書、申請書、請求書、その他税務官公署に提出する書類を作成すること」とされていた。この税務書類の範囲についても、「税理士制度に関する答申」は、「具体的に必ずしも明らかではない」と指摘していた。そのため昭和55年改正で、「税務書類の作成」は、「税務官公署に対する申告等に係る申告書、申請書、請求書、

不服申立書その他租税に関する法令の規定に基づき、作成し、かつ、税務官公署に提出する書類で財務省令で定めるもの（以下、「申告書等」という。）と明確化された。

また、財務諸表についてであるが、「税理士制度に関する答申」においても「財務諸表はもともと税法の要請のみから作成されるものではないから、申告書等の添付書類としてその提出を要請されるとしても、そのゆえをもってこれを独占業務の対象となる税務調査の範囲に含めることは適当ではない。」とされてきている。ただし、青色申告書に添付すべき決算書類については、「主として税務計算を目的として作成されるものであり、法人が商法（旧）及び証券取引法の規定に基づいて作成した決算書類を法人税申告書に添付する場合はその性質を異にする。」との見解を示し、昭和 34 年 5 月（官総 6-66）の国税庁長官通達によって、「青色申告書に添付すべき決算書類は法第 2 条（税理士業無）第 2 号に規定する税務書類であると思われる。」とされている。なお、「書類を作成する」とは、書類を自己の判断に基づいて作成することをいい、単なる代書は含まない（通達 2-5）。

行政手続きにおける情報通信の技術の利用に関する法律（平成 14 年法律第 151 号。以下「情報通信技術法」という。）によれば、税務官公署に対する申請、申告等は、国税通則法により、税務書類に対応する電磁的記録を作成し、税務書類（書面）の作成を行わず、そのまま電子情報処理組織を使用して申請、申告等を行うことができるとされており、税理士の独占業務である「税務書類の作成」のうち、電磁的記録の作成は何人も自由にできるとなってしまう虞が生じた。そこで、日本税理士会連合会は、総務省に対し所要の措置を求めた結果、(1)適正な申告が担保できなくなり適正公平な課税の実現が困難となる、(2)二重課税の横行により納税者が不測の損害を被り納税者保護が損なわれかねない、との主張をした結果、情報通信技術法の整備法により、法第 2 条第 1 項第 2 号が改正され「税務書類の作成」という事務の範囲に「税務書類に対応する電磁的記録の作成」という事務が含まれることとなった。

3 税務相談

「税務相談」とは、税務官公署に対する申告等、税務官公署に対する主張・陳述又は申告書等の作成に関し、租税の課税標準等の計算に関する事項について相談に応ずることをいう（法第 2 条第 1 項第 3 号）。「税務相談」の規定もそれまでの「第 1 号に規定する事項につき相談に応じること」から、昭和 55 年の税理士法の改正で「税務官公署に対する申告等、第 1 号に規定する主張若しくは陳述又は申告書等の作成に関し、租税の課税標準等の計算に関する事項について相談に応ずること」へと明確化された。

もともと、税務相談を税理士の独占業務とする趣旨は、納税者からその個別的及び具体的な税務事案に関して取るべき態度につき回答を求められて、これに応答する際に、応答者の知識不足に因り納税者をして誤らせることがないようにこれを保護するためである。

「相談に応ずる」とは、具体的な質問に対して答弁し、指示し、又は意見を表明することをいう（基通 2-6）。したがって、納税義務者の具体的事実について相談を行うことが必要であり、一般的な租税法の解説や講習会において仮設事例に基づいて解説をしたり税額を算出したりする行為は「税務相談」には該当しない。

現実の納税義務を伴わない将来的な課税要件事実の発生を前提とする個別の税額計算等に関する相談（将来的税務相談）が、「税務相談」の範囲に含まれるか否かは異なる見解が存在する。たとえば、被相続人・相続開始時期・相続人の数・相続財産の内容・相続財産の分割の方法などを特定・明示したうえでの相続税の負担の有無や税負担の内容等が質問・回答となるような相談については、このような特定と明示による内容が、「税務代理」の対象となりうる納税申告の内容をなすものとなり、結果として税理士の独占業務たる「税務相談」の範囲に含まれるとする意見がある。また、税理士職業賠償責任保険の補償対象外であった将来的税務相談について、平成 26 年度に新しく特約として事前税務相談業務担保特約が新設され補償対象とすることが可能となった。

4 無償独占の意義

税理士法第 52 条において「税理士又は税理士法人でない者は、この法律に別段の定めがある場合を除くほか、税理士業務を行ってはならない」と規定されており、これが無償独占の根拠規定となる。無償独占資格とは、ある業種に対して、ある資格を有する者のみが行うことができる旨の法令の定めのある場合におけるその資格をいい、安全や衛生の確保、取引の適正化などの実現のため、国などが一定の業務に従事するうえで必要とされる専門的知識、経験、技能などに関する基準を満たしていると判断した者について、当該業務への従事、法令で定める管理監督者への就任などを認めるものをいう。

「税理士業務」の無償独占については、税理士法において以下のように定義されている。

税理士法第 2 条第 1 項（税理士業務）

税理士は、他人の求めに応じ、租税（印紙税、登録免許税、関税、法定外普通税（地方税法（昭和 25 年法律第 226 号）第 13 条の 3 第 4 項に規定する道府県法定外普通税及び市町村補遺邸外普通税をいう。）法定外目的税（同項に規定する法定外目的税をいう。）その他の法令で定めるものを除く。第 49 条の 2 第 2 項第 10 号を除き、以下同じ。）に関し、次に掲げる事務を行うことを業とする。

- 一 税務代理
- 二 税務書類の作成
- 三 税務相談

税理士法第 52 条（税理士業務の制限）

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

税理士法基本通達 2-1（税理士業務）

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

5 無償独占の歴史的経緯

職業専門家としての税理士の発祥（起源）は、遠く明治時代に遡り、それは国家機関からの要請ではなく、国民（納税者）側の要請によって自然発生的に誕生したものであるとされているのであれば、税理士のルーツとしては、もともと納税者の要請に応えるため、税務の代理業を専門的に行う職業群が発生したことが始まりであると言える。明治の末期から昭和の初期にかけて、警察による不当な税務代弁者の取締規則として制定された「大税務代弁者取締規則」、「京都税務代弁者取締規則」においては、無資格者に対する名義貸行為を欠格事項としていることや事務所の名称使用制限を定めている。昭和 17 年に制定された「税務代理士法」では、税務代理士となるには大蔵大臣の許可を要件として、税務代理士業務を行うことができる者を税務代理士に限定することになる。昭和 24 年の最高裁判決において、税務代理士業務は「営利目的の有無ないし有償無償の別は問わない」と示されており、よって税務代理士業務は無償独占と解されることになる。

昭和 26 年に制定された「税理士法」、その後の改正を経た現在においても、税理士となる資格を有する者が税理士名簿に登録を受けた者をいい、税理士又は税理士法人以外の者は、別段の定めを除いて、税理士業務を行ってはならないこととされており、昭和 40 年東京高裁判決において、税理士業務は「営利の目的をもって行ったことなどを要しないもの」と示されている。

また、平成 14 年 4 月 1 日に既往の税理士法に関する通達を整理統合して制定された税理士法基本通達の 2-1 にも税理士業務は「必ずしも有償であることを要しない」と規定されており、よって現在に至るまで税理士業務は無償独占となっている。「税理士業務」が無

償独占とされている理由については、「税務代理」、「税務書類の作成」、「税務相談」のいずれにおいても、納税者が不利益を被らないよう援助するための高い専門性、申告納税制度の円滑化に資する公共性の高い業務であることから、税理士の独占業務とされているものと考えられる。

6 無償独占のメリット・デメリット

資格制度には趣旨が存在するものであるが、特別な知識、能力及び経験を要する専門的な業務について、その資格要件及び業務の範囲等を法令により規定し、その資格者当該業務の独占権を付与している。税理士制度は、税理士業務の社会公共的役割を重視する考え方と、無資格者による税務業務が納税者に対して不測の損害を与えることを回避して保護するという考え方から設けられており、税理士法 52 条（税理士業務の制限）においては、たとえ無償であっても税理士又は税理士法人以外の者は税理士業務を行ってはならないと定められている。税理士法において無償独占が定義されているが、この「無償独占」に対しては規制緩和を求める意見も存在する。市場主義の観点からみた場合、強力な排他性を持った規制であることは否定できないし、既得権益、業界保護という批判的な意見が存在するのも事実である。しかし、それでも税理士の無償独占は今も維持されており、無償独占であり続けているということは、それ相応の理由と必要性があるからだと考えられるが、それを考察していく上でまずは無償独占のメリットとデメリットを検討していくことにする。

税理士の無償独占業務が必要とされてきたのは、今までの歴史の変遷をみても、(1)行政側からの要望、(2)民間からの要望という二つの側面から成り立っていると言える。行政においては、脱税行為や不当な訴訟の横行の防止、民間においては、無資格者が税務業務を行うことにより納税者が不測の損害を被ることのないように保護するという要望からである。

これに対して、税理士業務を有償独占とすべき論調も存在する。平成 9 年 12 月に行政改革委員会が公表した最終意見には「資格制度の業務独占規定により、特権意識を持った有資格者が特殊なムラ社会を形成し、競争を排除し、サービスの質の低下と価格の高止まりを招くので、自由競争を促進するために、無資格者にも市場を開放し、国民の自己責任原則に基づく市場原理を導入すべきである。」とし、業務独占資格に関する規制緩和を促す意見が述べられている。自由競争が促された場合、市場における競争を納税者の立場から見ると、税理士業務を行える者が競争することによって、税理士報酬の低価格化、サービスの充実、サービスの改善・改良、などが行われること等が期待される。そして、納税者は、さまざまな税理士業務を行える者の中から納税者自身の判断で自分の好きな税理士に自由に依頼することができることになる。税理士業務を行える者同士が競争すること

により、サービスなどの品質向上、税理士の資質向上、税理士報酬などの低料金化など、納税者はさまざまなメリットが受けられることになる、というのが税理士業務の無償独占に対する規制緩和を求める主な理由だと考えられる。

次に、税理士業務の無償独占に対する規制緩和を求める論調に対しては、納税者の立場からと国家の立場から考察してみたい。

まず、納税者からの立場であるが、普段から申告業務と縁の無い納税者が自らの申告時に税務業務を誰に頼むかという判断をする術が皆無に近い。規制を設けることなく無資格者を市場に参入させることを認めることは、納税者にとっては、普段接する機会が多い相談相手の薦めるまま、無資格者に税理士業務を依頼した結果、十分な知識や経験の無い無資格者の税理士業務により、結果的に納税者に不利益をもたらすことが考えられる。仮に、税理士業務が適正であったとしても、営利を目的とする無資格者が無償で税理士業務を行うということは、税理士業務以外の付随業務に利潤を求め、結果的に納税者が不当な損失を蒙ることも考えられる。さらに、国家から資格を与えられていない無資格者に対しては、何かしらの問題が生じてしまった時には責任を問うことができず、納税者の自己責任となってしまう。

次に国家の立場から考察していく。国家の立場からすると、税理士会を通じて監督下に置くことができる税理士に税理士業務を独占させておく方が、適正な申告がなされて、所得の捕捉や税収の増加に寄与すると考えられる。仮に、監督下に置くことができない無資格者に税理士業務を認めてしまうと、無資格者が作成した申告書には、租税法のルールから逸脱して、不当に所得金額を低くした申告納税が行われる可能性も否定できない。そのようなことになれば税務調査等に多くの人員が割かれることになり、税収減、徴税コストの増大を招き、行政サービスの低下や、新たな増税につながる可能性もあり、税負担の公平性を著しく歪曲せしめることが予想される。また、税理士業務は税金を通じて国家財政と緊密に関係しており、無資格者が行う税理士業務は、納税に関する実務のレベルの低下を招く可能性もある。そして、そのレベルの低下は少々大袈裟に言えば、国家の税収の低下を招きそのまま国家の危機に直結する。先に述べたように、税理士制度がなかった明治時代には民間の事業者が乱立してレベルの低いサービスを展開していた。それを防ぐため、大阪で「大阪税務代弁者取締規則」という法律が制定され、これが税理士制度の始まりである。このような歴史の流れや、納税者の立場、国家の立場から考察した場合、税理士業務が今日においても、無償独占が維持されていることは自然な流れであるといえるかもしれない。

7 付随業務としての会計業務

税理士は、税理士の独占業務とされている税務代理、税務書類の作成、税務相談のほか、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。

税理士の業務については、税理士法において以下のように定義されている。

税理士法第2条第2項（税理士の業務）

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。

この規定は、昭和55年の法改正において創設された。この規定が設けられた趣旨としては、税理士の業務の実情を税理士法に反映させること、税理士が会計の専門家であることを社会的に認知させることが挙げられる。会計と税務は表裏一体であり、税額計算は、会計に関する知識を踏まえて税額を算出する。このことから、税理士の業務は、財務書類の作成や記帳代行と密接な関係があると言える。本来の税理士業務の委託を受けた納税者に対して、会計業務ができるということを明らかにすることにより、税務・会計の両側面における地位が向上することになる。

また、この規定は税理士の専門家としての地位向上の図ると同時に税理士でない者は、「税理士の名称を用いて」、「税理士業務に付随して」法2条第2項の税理士の業務を行うことができないということでもあり、名称独占の規定でもある。なお、税理士でない者が税理士の名称を用いて、法2条第2項の税理士の業務を行うことは、以下の法第53条違反となり、また、税理士の名称を用いていない場合であっても、税理士業務に付随してこの業務を行うことは、以下の法第52条違反となる。

税理士法第52条（税理士業務の制限）

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

税理士法第 53 条（名称の使用制限）

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

2 税理士法人でない者は、税理士法人又はこれに類似する名称を用いてはならない。

3 税理士会及び日本税理士会連合会でない団体は、税理士会若しくは日本税理士会連合会又はこれらに類似する名称を用いてはならない。

4 前三項の規定は、税理士又は税理士法人でない者並びに税理士会及び日本税理士会連合会でない団体が他の法律の規定により認められた名称を用いることを妨げるものと解してはならない。

税理士法第 2 条第 2 項にいう「財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行」とは本来は自由業務であり、この規定はこれらの業務が税理士の独占業務に含めるという趣旨ではない。

また、公認会計士法の規定に基づく財務書類の監査や証明の事項など他の法律で行うことが制限されている事項については、税理士は当該会計業務を行うことはできない。税理士法第 2 条第 2 項にいう「その他財務に関する事務」とは、「財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行」と密接に関わる財務に関する事務と解されている。税理士法第 2 条第 2 項に定められている「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」にいう「他の法律においてその事務」とは、公認会計士の「財務書類の監査又は証明」、司法書士の「登記又は供託に関する手続について代理すること」などをいう。

これにより、登記申請書作成については、公認会計士は申請書を作成できるが、税理士はできないこととされている。

終わりに

税理士にとって納税者は租税法律主義の下、納税者が法律に定められた税額以上の税額を納めることがないよう、また、税務調査や徴収などの手続きにおいても不当な扱いを受けることがないように税務当局に対し主張すべきところは主張することによって納税者としての権利・利益を守るべき存在であると同時に、租税は国民が国民自らの生活の安定と向上のために、国民全体で公平に負担し合っているという関係性から、一人の国民の不当な利益は他の国民の損失を生む結果となる。そのため、税理士として、守るべき存在である納税者に対し、誤りに対しては是正し、言うべきことは言うことが求められる。

つまりは税理士の使命である納税義務の適正な実現ではあるが、この適正を確保するためには、もちろん法律の解釈を前提とはしているが、税理士の職業専門家としての使命感が最終的には重要となってくるだろう。

私が税理士に使命があることを知ったのは、税理士試験の受験生時代であった。当時の私は税理士について、資格による独占業務のある封鎖的で守られた職業であり、顧問料という安定的な収入も見込める、都合のいい資格という認識程度であったが、その使命に対し、単なる“職業としての税理士”だけではない、使命という言葉の重さに、ぼんやりとした憧れを抱いたことを覚えている。

当時のそのぼんやりとした憧れが、現在では税理士としての自分自身の責任であり、使命となっている。税理士として社会から求められているすべてを理解し納得できていると胸を張って言えるわけではないが、今後もこの使命を探求し続けていくことにより、自分自身の税理士の理想像が見えてこれば、今以上に税理士という職業に対し、責任と誇りが持て、何より税理士を好きになることができると信じている。

目指すべき税理士の理想像は、税理士一人一人に、また、その時々々に正解があり、また、AIなどのIT化、経済社会の多様化・複雑化などの税理士制度を取り巻く環境の変化の中により、今後、全く新たな税理士像が必要とされる時がくることも考えられる。

まずは私たちの制度である税理士法に触れ、考えていくことが大切であり、今回の研究を通して少しでも青年税理士らしい今後目指すべき税理士像を探していく手がかりとしていきたい。

【参考文献】

- ・坂田純一（2015）日本税理士会連合会編『新版実践税理士法』中央経済社
- ・近畿税理士会制度部（2016）日本税理士会連合会監修『平成27年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
- ・日本税理士会連合会（2016）『税理士法逐条解説〔第六版〕』日本税理士会連合会
- ・石村耕治（2007）『透明な租税立法のあり方～この国の開かれた租税立法のかたちを考える』PIJ
- ・北野弘久（2011）『納税者の権利』岩波書店
- ・日本税理士会連合会（2015）『新税理士法〔四刷版〕』税務経理協会
- ・金子宏（2014）『租税法〔第19版〕』弘文堂
- ・増田英敏（2013）『リーガルマインド租税法〔第四版〕』成文堂
- ・池本征男（1998）『申告納税制度の理念とその仕組み』税大論叢32号
- ・岩崎政明 他（2016）『税法用語辞典〔九訂版〕』大蔵財務協会
- ・芦部信喜 他（2015）『憲法〔第六版〕』岩波書店
- ・『週刊エコノミスト』毎日新聞2017年11月28日号
- ・『週刊税務通信』税務研究会No.3464
- ・近畿税理士会ホームページ
http://www.kinzei.or.jp/search/regulation/history_2.html
- ・国税庁ホームページ
<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm>
- ・日弁連ホームページ
http://www.nichibenren.or.jp/library/ja/jfba_info/statistics/data/white_paper/2015/1-1-1_danjo_nenrei_suii_2015.pdf
- ・日本公認会計士協会ホームページ
<http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/about/outline/index.html>

平成 29 年度 制度部

担当副会長	安藤	宣貴
部長	山田	真也
副部長	金田	光加
副部長	宮松	邦晴
部員	石田	央
	今井	正明
	梅田	俊樹
	加藤	友康
	後藤	太一
	左海	英吾
	末松	和真
	武野	将和
	田邊	聡
	寺西	勇喜
	永井	孝昌
	長屋	匡俊
	西川	翔
	服部	祐介
	濱	久人
	本郷	大輔
	牧野	絵美
	水野	貴郎
	水野	誠
	横山	典久
	早稲田	智大