

「ドイツ・韓国と比較した日本の税理士制度の検討」

目次

はじめに	1
第1章 ドイツ税理士制度	2
第1節 ドイツ税理士法の変遷	2
第2節 使命規定	4
第3節 業務範囲	4
第4節 試験制度	5
第5節 職業団体、登録、処分	6
第2章 韓国税務士制度	8
第1節 韓国税務士制度の沿革	8
第2節 税務士資格制度の変遷	10
第3節 使命規定	11
第4節 業務範囲	12
第5節 試験制度	13
第6節 職業団体、登録、処分	14
第7節 外国税務諮問士	15
第3章 日本の税理士制度との比較	16
第1節 使命規定	16
第2節 業務範囲	17
第3節 試験制度	24
第4節 職業団体、登録、処分	27
おわりに	29

はじめに

日本においては、税理士制度が存在しており、税務に関する専門家として税理士が税務業務を行っている。そして、税理士法により「税務代理」「税務書類の作成」「税務相談」の3つの業務が、税理士の無償独占業務として定められている。税理士法においては税理士法第1条には税理士の使命について「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ、租税に関する法令に規定された納税義務の適正な実現を図ることを使命とする。」と規定されている。日本国憲法により、国民には納税の義務が課されているのであるが、その課税は申告納税制度を原則としているため、税理士への社会的な信頼は高いと言える。

一方で、世界を見渡すと、税理士制度が存在しない国も少なくない。例えば、アメリカやイギリスでは、税務業務は公認会計士（CPA）や税務専門のコンサルタントが担い、税務の専門家が資格制度によって限定されていない。また、エストニアというヨーロッパの国では、税制が簡素であるということもあるが、徹底したデジタル化の結果、税理士制度そのものが廃止されるに至った。AIによって何年か後に無くなる職業に税理士が挙げられるなか、エストニアのように実際に「税理士がいなくなった国」があることから、今一度税理士制度の意義について考える必要があるのではないか。

上記の通り、税理士制度が存在しない国が多いなか、韓国やドイツでは、日本と同様に税理士制度が存在しており、税理士が税務に関する専門家としての役割を果たしている。韓国の税務士法については日本の税理士法を参考にして作られた経緯もあり、条文の作り等が非常に似通っているが、法改正の多い国のようで、税理士制度も内容に違いが出てきている。また、ドイツでは、コロナ禍においてエッセンシャルワーカーにも指定されたように、国民からの税理士への期待は日本のものとは異なるようだ。

日本の税理士制度とドイツ及び韓国の税理士制度には様々な相違がみられることから、本稿では、特に相違が見られる「税理士の使命」「税理士業務」「試験制度」「税理士登録と懲戒」の4点に絞って比較していく。そして、今後の日本の税理士制度のあるべき姿を検討する。

第1章 ドイツ税理士制度

第1節 ドイツ税理士法の変遷¹

第1項 税理士制度の出発点

1919年においては、ライヒ租税通則法で税務署長は納税義務者の代理人を許可することができる旨を規定していた。さらに、1931年ライヒ租税通則法の改正により、税務相談と援助業務を行う代理人について、弁護士・公証人等のほか、税務署長により許可された者が業務を行うことができるとされた。この規定が、今日の税理士職業規定の出発点とされている。

その後税務相談と税務援助業を行う職業として「税理士」という集合名詞が使われるようになり、1933年には「税理士法」が制定されるに至った。1937年には税理士の許可に関して資格証明書と試験制度が設けられた²。

しかし、税理士以外に、代理を許可されていた者及び新たに代理を希望する者は、税務援助者として活動していた。そのため、1935年のライヒ租税通則法が改正され、新たに「税務援助者」という職業名を与えることが法定された。ここにおいてドイツでは、税務援助に二つの職業が存在することになった。

第2項 二つの職業の統一

戦後、税理士及び税務援助者は新しい国家理念のもとで、職業組織の統一が重要であると認識されるところとなり、税理士と税務援助者に関する法律の二つを統一した「税理士法」が1961年に公布・施行された。これによって税務相談に関する法律が統一され、新たに税務援助者に代わる「税務代理士」が設置された³。

その後の1972年の第2次改正では、二つの職業集団の統一を前提として、税理士法の受験要件に税務代理士の受験資格の一部が加えられ⁴、税務代理士の受験は、廃止されることになった。税務代理士については、特例試験に合格することによって、税理士としての免許が与えられることとされた。そして、1975年1月1日をもって税理士会、税務代理士会、連邦税理士会及び連邦税務代理士会が統一されるに至った。

¹ 坂田純一編「ドイツ税理士法（第8次改正）」3-10頁（日本税務研究センター・2008年）

² 税理士試験の受験資格は、大学修了と税理士事務所及び税務署で4年間勤務することを要件とし、上級財務局が試験合格者に対し税理士としての免許を与えることとされた。

³ 税理士及び税務代理士という二つの職業区分については、両者がその権利義務においてほとんど差異はなかった。受験資格要件だけ違い、税理士に対する要件は、通常、大学の卒業と最低3年間の実務経験後に試験に合格することであり、税務代理士に対する要求は、中等教育の卒業資格所得、修業期間と4年間の実務経験であった。

⁴ 実業学校の修了又は従業員試験等に合格し、税務において10年の本職としての経験を持つ者等が加えられた。

第3項 税理士制度の発展

1975年の第3次改正によって、無制限税務援助の資格を有する者として、弁護士、公認会計士等が新たに加えられた。さらに税務援助に関する一般規定として、給与税援助協会、公証人及び商業を営む事業者などが一定の条件によって税務援助を行うことができるとの新たな規定が加えられ、整備された。

1994年の第6次改正では、広告の禁止、事務所運営の共同化、損害賠償責任の契約による制限などの規定の新設が行われた。事務所運営の共同化は、特にEUの市場統一に対応するためのものであり、国内だけでなく、国外に広く活動を求める税理士のための措置であった。

2000年の第7次改正では、EUの市場開放の進化に基づき、EU諸国で税務援助を職業として業務を行うものはドイツにおいても業務を行うことが可能となり、税理士、弁護士、公認会計士及びヨーロッパ弁護士（EUのドイツ以外の国に事務所を置く弁護士）は、事務所の所在地及びその地域を超えてEU全域で、パートナーシップを形成することができるようになった。

2008年の第8次改正では、業務活動禁止内容の緩和、共同事務所・パートナーシップ共同体の形成、税理士試験の税理士会への委託、研修義務の法定化などが行われた。業務活動禁止内容の緩和に関しては、従来は税理士が営業活動を行うことは例外なしに禁止されていたが、この改正により、所属税理士会は、職業義務、特に独立した職務執行義務を侵害するおそれのない場合には、この禁止の例外を許すことができるようになった⁵。

2022年の改正では、税理会社組織の選択の自由化、役員就任の多様化、賠償責任保険の最低保険金額の見直しが行われた⁶。これらの改正は、ドイツにおける弁護士法の違憲判決への対応⁷と規制を緩和することを目的とされ、会社法の下に専門家に組織の自由を与え、専門業務間の連携を容易にすることにより、納税義務者へのサービス提供の向上に寄与するとされた⁸。

⁵ このような例外的許可は、特に共同活動の枠内で営業活動を引き受ける場合などに考慮される。この新たな規定によって、特に共同の活動領域における税理士の競争力が高まり、税理士の職業遂行の自由度は大きく拡大することになった。

⁶ 荒川章三「ドイツ税理士法改正が与えるわが国税理士制度への視座」税理士界第1427号23頁（日本税理士会連合会・2023年）

⁷ ドイツでは、弁護士法と税理士法が極めて類似しているため、今回の改正に至った。

⁸ 荒川章三「ドイツ税理士法改正が与えるわが国税理士制度への視座」税理士界第1427号23頁（日本税理士会連合会・2023年）

第2節 使命規定

ドイツ税理士法 57 条（職業上の一般的義務）において、1 項で「税理士及び税務代理士は、独立性をもって、自己の責任において、誠実に、秘密を厳守し、職業に反する広告を行うことなく自己の業務を遂行しなければならない。」、2 項で「税理士及び税務代理士は、その職業又は職業上の信望と相容れないようないかなる行動もしてはならない。税理士及び税務代理士は、職業活動以外でも、信頼とこの職業に求められる尊敬に値するように努めなければならない。」と規定されている。上記の 57 条は、義務規定であると同時に懲戒規定でもある⁹。これらの職業義務に違反した場合は、税理士会に責問され（ドイツ税理士法 76 条 2 項 4 号）、罰せられる（ドイツ税理士法 89 条）ことになるからである¹⁰。

税理士・税務代理士の職業に一致する活動と一致しない活動としてドイツ税理士法 57 条で以下のものが挙げられている。一致しない活動として、営利事業活動が定められているのは特徴的である。

税理士・税務代理士の職業に一致する活動（ドイツ税理士法 57 条 3 項）

- ・経済監査士、弁護士、開業ヨーロッパ弁護士又は公認帳簿監査士としての活動
- ・相談を含めて他人の利益を守ることを対象とする自由職業活動
- ・経営相談活動、鑑定又は信託に係る活動、及び財産一覧表と損益計算書が税法規定を遵守して作成されている旨の証明書の発行
- ・大学及び研究所における教師としての活動（ただし、公職のための教育課程を持つ国立の行政専門大学の教師には適用しない）
- ・自由な著述活動及び自由な公演活動並びに教育活動
- ・税理士試験の準備並びに経済監査士及び公認帳簿監査士の試験の準備のための講義・講演活動、及び税理士会の構成員とその補助者の継続教育のための講義・講演活動

税理士・税務代理士の職業に一致しない活動（ドイツ税理士法 57 条 4 項）

- ・営利事業活動
- ・一定の場合の除く被用者としての活動

第3節 業務範囲

ドイツ税理士法 2 条で、「税務援助は、当該資格を有する個人及び団体に限り業務としてこれを行うことができる。この規定は、税務援助が本業若しくは副業又は有償若し

⁹ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大邦法学論集第 63 巻第 6 号 154 頁（2013 年）

¹⁰ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大邦法学論集第 63 巻第 6 号 154 頁（2013 年）

くは無償のいずれの場合にも適用する。」と定めている。

無制限な税務援助の資格者として、ドイツ税理士法 3 条 1 項 1 号で、税理士、税務代理士、弁護士、開業ヨーロッパ弁護士、公認会計士、公認帳簿監査士、税理会社、弁護士会社、監査会社及び帳簿監査会社を定めている。

また、一時的及び臨時的税務援助資格者として、ドイツ税理士法 3a 条 1 項において、他のヨーロッパ連合加盟国若しくはその他のヨーロッパ経済領域協定締約国又はスイスにおいて開業し、かつ、開業国の法律に従ってその地で有資格の業務として税務援助を遂行する者を定めている。

さらに、制限のある税務援助資格者として、ドイツ税理士法 4 条において、公証人、弁理士、給与税援助協会等を定めている。

税理士業務の内容については、ドイツ税理士法 33 条において、「税理士、税務代理士及び税理会社は、依頼者の以来の範囲において、税務について助言を行い、その者を代理し、税務事務の処理及び税務に関する義務の履行について援助を行うことを職務とする。租税刑事事件及び租税秩序違反を理由とする過料事件についての援助、並びに租税法に基づく記帳義務の履行についての援助、特に税務貸借対照表の作成及び租税法上の判断も、その職務とする。」と定められている。具体的には、①税務相談、②納税申告の準備、③税務署に対する代理、④財政裁判所における訴訟代理、⑤税法違反の場合の弁護、⑥経常的な記帳に関する協力、⑦年度決算書（貸借対照表、損益計算書）の作成、⑧経営に関する鑑定意見の提供を含む、経営上の諸問題に関する相談である¹¹。

第 4 節 試験制度

第 1 項 受験資格（ドイツ税理士法 36 条）

学歴や職歴により必要な実務従事期間が定められている。経済学・法律学の大卒者は、条件により 2 年以上若しくは 3 年以上の実務従事期間が必要であり、商業専門職教育の最終試験に合格した者等のうち一定の試験に合格した者は 7 年間、そうでない者は 10 年間の実務従事期間が必要である。また、上級職官吏経験者で財務行政の専門担当官等として 7 年以上実務に従事した者も受験を許可される。

受験の回数は 3 回までに制限されている（ドイツ税理士法 35 条 4 項）。

第 2 項 試験内容（ドイツ税理士法 37 条、37a 条）

試験は、3 科目からなる筆記試験と口述試験がある。試験範囲は以下のとおりであるが、すべての範囲を試験の対象にする必要はないものとされている。

- ・租税手続法並びに租税刑法及び租税秩序違反法
- ・所得及び収益に関する租税

¹¹ 酒井克彦「ドイツにおける税理士制度と職業賠償責任保険(上)」税大ジャーナル第 1 号 151 頁（2005 年）

- ・評価法、相続税及び土地税
- ・消費税及び流通税、関税法の概要
- ・商法並びに民法、会社法、倒産法及びヨーロッパ共同体法の概要
- ・経営経済及び会計制度
- ・国民経済
- ・職業法

また、公認会計士及び公認帳簿監査士（試験合格者を含む）は、簡易形式で税理士試験を受けることが可能であり、以下の科目が試験範囲となっている。

- ・租税手続法並びに租税刑法及び租税秩序違反法
- ・所得及び収益に関する租税
- ・評価法、相続税及び土地税
- ・消費税及び流通税、関税法の概要
- ・職業法

さらに、ドイツ以外の EU・EEA（欧州経済領域）・スイスの国籍所有者で、その国において独立的に税務援助をする資格を有する者は、適性試験に合格することにより、税理士試験の合格によって取得されるものと同一の権利が得られる。

第5節 職業団体、登録、処分

税理士会は、税理士、税務代理士、税理会社、および税理会社の取締役等で税理士・税務代理士ではない者で組織される（ドイツ税理士法 74 条）。その任務は、会員全体の職業上の利益を擁護すること及び職業上の義務の履行を監督することとされている（ドイツ税理士法 76 条 1 項）。

税理士免許については、税理士会は、試験の合格後又は試験の免除後、申請に基づいて受験者に付与しなければならない（ドイツ税理士法 40 条 1 項）。税理士会は、免許を付与する前に、受験者が人格的に適任であるかどうかを審査しなければならず（ドイツ税理士法 40 条 2 項）、適任でない場合は、免許は拒否する¹²。免許授与によって、業務

¹² 具体的には以下の場合に拒否されるものとされている（ドイツ税理士法 40 条 2 項、3 項）

- ・安定した経済状態で生活していない場合
- ・刑事裁判所の有罪判決により、公職就任資格を満たさない場合
- ・健康上の理由により、将来にわたって税理士職業を適正に遂行することができない場合
- ・税理士としての職業義務を果たさない虞のある行為をなした場合
- ・ドイツ税理士法 39a 条 1 項による決定（受験の許可・試験の免除が不正な手段によって獲得されたものである場合等には試験結果の決定は取り消されなければならない）が下された場合
- ・受験者が、その職務と相容れない行為をなす場合（ドイツ税理士法 57 条 4 項）

として税務援助を行う資格が得られ（ドイツ税理士法 3 条）、税理士会の会員としての資格が生ずる¹³。職業登録簿への登録は、宣言的な意味でしかないとされている¹⁴。

会員に職業義務違反の疑いがある場合は、税理士会は、職権によって調査し、相当の措置をとらなければならない¹⁵。相当の措置とは、①教示（ドイツ税理士法 76 条 2 項 1 号）、②責問手続きの開始（ドイツ税理士法 81 条 1 項）、③職業裁判手続開始の申立て（ドイツ税理士法 114 条、115 条）である¹⁶。職業裁判手続は、第 1 審から第 3 審まですべて税理士・税務代理士事件の裁判部が担当し、公判においては、2 人の税理士又は税務代理士が陪席裁判官として参加する（ドイツ税理士法 95 条、96 条、97 条）。三審制の裁判で職業上の義務違反とされれば、処分されることになる¹⁷。

このように、ドイツの税理士会は、税理士の登録権・処分権を持っており、自律性が強いと考えられる。

・職業責任保険への加入申請に対する仮保証又は使用者の下での共同保険の証明が存在しない場合

¹³ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大邦法学論集第 63 巻第 6 号 158 頁（2013 年）

¹⁴ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大邦法学論集第 63 巻第 6 号 158 頁（2013 年）

¹⁵ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大邦法学論集第 63 巻第 6 号 159 頁（2013 年）

¹⁶ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大邦法学論集第 63 巻第 6 号 159 頁（2013 年）

¹⁷ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大邦法学論集第 63 巻第 6 号 159 頁（2013 年）

第2章 韓国税務士制度

日本において税理士法が制定され税理士制度が確立されたのが1951年（昭和26年）であり、その10年後の1961年（昭和36年）に韓国において「税務士制度」が創設された。当時は日本の影響を受けていたこと、また、制度創設の歴史的背景から、韓国税務士制度は日本の税理士制度と類似しているといわれてきた。しかし、近年の韓国における納税環境整備等の発展により、税務士（税理士）制度や税務士（税理士）に様々な違いを見せている。本章では、韓国税務士制度の概要を確認し、どのような問題を抱えているか検討する。

第1節 韓国税務士制度の沿革

1961年（昭和36年）に5・16クーデターが発生し、国家再建最高会議が組織される。財政収入の大部分を占めていた外国援助収入が次第に減少すると同時に、民間部分での資本蓄積は貧弱であったため、税収の増大が喫緊の問題となった¹⁸。クーデター後1年余りの間に14件もの税法を制定、改正したが、これらは一般納税者には複雑・難解であるばかりか専門性も要求され、忠実に納税義務を履行することには限界があった¹⁹。このため、軍事政府内部に税務代理士制度導入の必要性が生まれ、政府案として税務士法草案の立案に至り、同年9月9日（法律第712号）、成立する²⁰。このように、増税が余儀なくされ税制が複雑化するなかで、税務に関する専門知識を有する代理人は必要不可欠であり、必然的結果であったと思われる。ただし、当時は主要な税目については賦課課税制度が採用されていたため、税務士が実質的な税務代理機能を行うことはできなかった²¹。

1969年（昭和44年）8月20日所得税法施行令（大統領令第4015号）と同年9月10日法人税法施行令（大統領令第4041号）改正によって、日本の青色申告制度に因んだ緑色申告制度が法制化され、緑色申告者に対する調整計算書作成業務に税務士が加わることとなり、このときから税務士業務はその光を少しずつ見ることになる²²。1974年（昭和49年）12月21日国税基本法が発令され税務士は不服請求に関する代理人として規定された²³。翌1975年（昭和45年）5月15日には国税庁長訓令第483号が規定され、個人営業税申告において調整計算書作成業務が法制化された²⁴。また、経済成長を成し遂げるにつれ、1977年（昭和52年）には付加価値税制度が施行されて納税者の記帳義

¹⁸ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」2頁（日本税務研究センター・2015年）

¹⁹ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」2頁（日本税務研究センター・2015年）

²⁰ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」2頁（日本税務研究センター・2015年）

²¹ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」2頁（日本税務研究センター・2015年）

²² 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」3頁（日本税務研究センター・2015年）

²³ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」3頁（日本税務研究センター・2015年）

²⁴ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」3頁（日本税務研究センター・2015年）

務が強化され、税務代理の業務領域が拡大し、税務士に対する納税者の需要が急激に増加し税務士の数が大きく増加し始めた²⁵。そして、1980年（昭和55年）には法人税の申告納付制実施により調整計算書制度が拡大され、所得税書面決定制度が大幅拡大した²⁶。記帳代理に関しては1984年（昭和59年）67,553件から1994年（平成6年）には347,817件と約5倍伸長し、税務調整については1984年（昭和59年）52,232件から2004年（平成16年）には518,472件と10倍程度増加、自立納税の発展に寄与するとともに、税務士の社会的地位は向上していく²⁷。

1995年（平成7年）には税務士法に使命条項が新設され、課税官庁と対等な立場で積極的に納税者の権益を保護することができるよう整備されることになる²⁸。翌1996年（平成8年）12月30日には国税基本法第7章の2（納税者の権利）を新設し、同法第81条の4（税務調査において助力を受ける権利）で弁護士・公認会計士等のほか、税務士は納税者を代理して調査に立ち会い又は意見陳述をすることができるようになり、納税者の権利も整備されていく²⁹。1998年（平成10年）7月25日にはベンチャー企業育成に関する特別措置法施行規則が改正され、税務士もベンチャー企業確認書類作成業務を行うことができるようになり、同年12月25日には中小企業構造改善事業に必要な推定財務諸表確認業務を行えるようになった³⁰。2011年（平成23年）には建設産業基本法を改正して税務士が財務状態診断業務を行えるようになるなど、税務士は着実にその業務範囲を拡大している³¹。

一方で、2011年（平成23年）6月には、外国税務諮問士制度が新設された。これは、米国やEUとのFTA（自由貿易協定）による法律・会計・税務（外国法諮問分野）の段階的開放に対応するため創設されたものである³²。なお、外国税務諮問士制度の概要等については、第7節において確認・検討する。

以上のように、増税に伴う税制の複雑化により税務専門家が必要とされ、税務士制度の創設へとつながっていく経緯は、日本の税理士制度の創設と類似するところである。その後、業務範囲が広がっていき、税務士の社会的地位を獲得していくわけであるが、税務士資格制度には「自動資格付与制度」が存在し、その廃止について長く論じられている。次項において、税務士資格制度の変遷についてみていく。

²⁵ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」3頁（日本税務研究センター・2015年）

²⁶ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」3頁（日本税務研究センター・2015年）

²⁷ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」3頁（日本税務研究センター・2015年）

²⁸ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」3頁（日本税務研究センター・2015年）

²⁹ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」3頁（日本税務研究センター・2015年）

³⁰ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」3頁（日本税務研究センター・2015年）

³¹ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」4頁（日本税務研究センター・2015年）

³² 日本税理士政治連盟「韓国税務士制度に関する視察報告書」17頁（2012年）

第2節 税務士資格制度の変遷

1961 年（昭和 36 年）税務士法制定当時の「税務士の資格」は以下のように定められていた。

1. 弁護士
2. 経理士
3. 税務士考試に合格した者
4. 商法、財政学、会計学又は経営経済学により博士又は修士の学位を取得した者
5. 教授資格認定令による資格を有する専任講師以上の教員で、商法、会計学、財政学、租税論又は経営経済学を 1 年以上教授した者
6. 商法、会計学、財政学のうち 1 科目以上を選択して高等考試に合格した者
7. 高等学校以上の卒業者で国税（関税を除く。）又は地方税に関する行政事務に通算 10 年以上勤務した者

これを鑑みると、当時の立法者は、税務代理業務を法律行為代理より一種の会計代理としてしか認識していなかったことが伺える。

1972 年（昭和 47 年）12 月 8 日法律第 2358 号により、自動資格制度に大幅な改正がなされ、「税務士の資格」は以下の者に与えられた。

1. 税務士試験に合格した者
2. 国税（関税）に関する行政事務に従事した経歴 10 年以上の者であって、そのうち、一般職 3 級以上の公務員として 5 年以上在職した者
3. 公認会計士
4. 弁護士

この改正により、国税と地方税に関して 10 年以上の経歴を持っている者や修士、博士、大学の教授、高等考試合格者に対する自動資格付与を廃止した。これは、専門性を強化することによって、税務士の社会的な責任を果たせるためであった³³。

1999 年（平成 11 年）12 月 31 日法律第 6080 号により、国税経歴者に対する自動資格付与制度が廃止され、このことは、韓国税務士制度において大きな進歩と言える³⁴。ただし、2002 年（平成 14 年）12 月 31 日以前、国税庁に勤めた者が今後、昇進により 5 級となった場合、従来の要件さえ具備すれば自動資格が付与されるとのことである。

2011 年（平成 23 年）12 月 29 日法律第 11209 号の改正により公認会計士が税務士資格者から削除され、公認会計士が自動的に税務資格を有することができなくなった。韓国においても専門資格者は資格試験を通じて資格を取得するのが原則であり、試験に合格していない者への税務資格自動付与は資格制度の本質に反すると考えられている³⁵。特別な検証手続きなしでの資格付与は税理士制度の独自性を損ねるものであり、この改

³³ 日本税理士政治連盟「韓国税務士制度に関する視察報告書」13 頁（2012 年）

³⁴ 日本税理士政治連盟「韓国税務士制度に関する視察報告書」15 頁（2012 年）

³⁵ 日本税理士政治連盟「韓国税務士制度に関する視察報告書」9 頁（2012 年）

正によって今後は税務士という資格が租税専門家として公認会計士と峻別され、税務士制度の独自性を確保することができるようになる³⁶。なお、公認会計士は、税理士資格者からは削除されたものの、公認会計士法第2条（職務範囲）において「税務代理」が定められているため、公認会計士として税務代理を行うことができる³⁷。

そして、2017年（平成29年）12月26日の改正により弁護士が税務士資格者から削除され³⁸、税務士の資格は税務士資格試験に合格した者のみに付与されることとなった。

以上のように、税務士資格制度の変遷は、自動資格付与制度の廃止、つまり、信頼性の確保された資格取得制度を確立するための歴史と言えるであろう。これは、税務士会及び会員が税務士資格自動付与の不当性を訴え、規制改革委員会に陳述するなどの活動を続けてきた結果であろう。

第3節 使命規定

韓国税務士法第1条には、「この法律は、税務士制度を確立し、税務行政の円滑な遂行と納税義務の適正な履行を図ることを目的とする。」と規定されている。そして、同法第1条の2に「税務士は公共性を有する税務専門家として、納税者の権益を保護し納税義務の誠実な履行に寄与することを使命とする。」と規定されている。この使命条項の創設以前は、税務士の法的地位は職業専門家というよりも、税務行政機関の補助者あるいは協力者の機能を重点に置いていたと言える³⁹。しかし、1993年（平成5年）、韓国税務士会は税務士の立場を明らかにして、その社会的な信頼を高めるため、「納税者の権利保護と納税義務の適正な履行を期し、租税正義を実現することを使命とし、公共性を有する税務専門職として独立してその職務を遂行する」ことを内容とする使命条項の新設を建議し、これを受けて、1995年（平成7年）12月6日に本条が新設され、税務士が課税官庁と対等な立場で積極的に納税者の権益を保護することができるよう、その地位が確認されたものである⁴⁰。

一方、日本の税理士法第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。」と規定されており、韓国税務士法のように直接的に「納税者の権利保護」を謳ってはいない。

「申告納税制度の理念にそって、納税者の信頼にこたえ、」にとどまっており、その点で、韓国税務士法の方が納税者権利擁護の意識が高いように思われる。また、韓国においては、使命条項が追加された後、1996年（平成8年）国税基本法改正により納税者の

³⁶ 日本税理士政治連盟「韓国税務士制度に関する視察報告書」9頁（2012年）

³⁷ 日本税理士政治連盟「韓国税務士制度に関する視察報告書」9頁（2012年）

³⁸ [세무사법 | 국가법령정보센터 | 현행법령 > 법령명 \(law.go.kr\)](http://www.law.go.kr/)

³⁹ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」7頁（日本税務研究センター・2015年）

⁴⁰ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」7頁（日本税務研究センター・2015年）

権利の章が新設され、1997 年（平成 9 年）には納税者の権利憲章の告示が行われた⁴¹。
これら一連の法整備によって、税務士は納税者の権利の保護者（擁護者）として、その
立場が確立されるにいたったのである⁴²。

第 4 節 業務範囲

韓国税務士法第 2 条では、税務士の職務について以下のように規定している。

第 2 条（税務士の職務）

税務士は納税者の委任を受け、次の各号の行為又は業務を遂行することをその職務とする。

1. 租税に関する申告・申請・請求（課税前適否審査請求、異議申請、審査請求及び審判請求を含む。）等の代理
2. 税務調整計算書、その他の税務関連書類の作成
3. 租税に関する申告のための帳簿作成の代行
4. 租税に関する相談又は諮問
5. 税務官署の調査又は処分等に関連する納税者の意見陳述の代理
6. 「不動産価格公示及び鑑定評価に関する法律」による個別公示地価及び単独住宅価格・共同住宅価格の公示に関する異議申請の代理
7. 当該税務士が作成した租税に関する申告書の確認。ただし、申告書類を納税者が直接作成した場合や申告書類を作成した税理士が休業若しくは廃業し、これを確認することができない場合は、その納税者の税務調整や帳簿作成の代行又は諮問業務を遂行している税務士が確認することができる。
8. 「所得税法」による誠実申告に関する確認
9. その他第 1 号から第 8 号までの行為又は業務に付随する事項

第 1 節で述べたように、職務範囲は順次拡大され、現在に至っている。日本における税理士の職務と類似するものが多いが、韓国においては、税務官署の調査または処分などと係わる納税者意見陳述の代理が明記されている⁴³。また、税務士が作成した申告書類の確認業務（7 号）や誠実申告に関する確認業務（8 号）といった、帳簿記帳内容の正確性の可否を義務的に前もって検証されなければならないという事前検証制度などが税務士の業務に取り入れられている点が特徴的である⁴⁴。

そして、韓国の税務士は税務調査に関して意見陳述権や行政不服審査請求権を有する

⁴¹ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」8 頁（日本税務研究センター・2015 年）

⁴² 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」8 頁（日本税務研究センター・2015 年）

⁴³ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大法学論集第 63 巻第 6 号 167 頁（2013 年）

⁴⁴ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大法学論集第 63 巻第 6 号 167 頁（2013 年）

が、租税に関する訴訟について代理をすることはできない⁴⁵。したがって、訴訟になると弁護士に依頼し、税務士は補佐人として活動することとなり⁴⁶、この点においては日本の税理士も同様であり、訴訟代理権を有していない。

第5節 試験制度

韓国の税務士試験の内容をみていく。税務士試験は、企画財政部長官の実施の下、第1次試験（多肢選択式）として、財政学・税法学概論・英語・会計学概論・選択科目（商法・民法・行政訴訟法）となっており、そして、第2次試験（論文筆記試験）として会計学一部・会計学二部・税法学一部・税法学二部となっている⁴⁷。これらの試験は同一年に一度に合格することが必要である⁴⁸。ただし、第1次試験合格者は、次の年の第1次試験が免除となる⁴⁹。また、以下の者は試験の一部が免除される⁵⁰。

（1）第1次試験が免除される者

- 1 国税に関する行政事務に従事した経歴が10年以上である者
- 2 地方税に関する行政事務に従事した経歴が10年以上である者で5級以上の公務員又は高位公務員団に属する一般職公務員として5年以上従事した経歴がある者
- 3 地方税に関する行政事務に従事した経歴が20年以上である者
- 4 大尉以上の経理兵科将校として、10年以上軍の経理業務を担当した経歴がある者

（2）第1次試験の全科目と第2次試験の科目数の2分の1を超えない範囲において、大統領令で定める一部科目を免除される者

- 1 国税に関する行政事務に従事した経歴が10年以上ある者で、5級以上の公務員又は高位公務員団に属する一般職公務員として5年以上従事した経歴がある者
- 2 国税に関する行政事務に従事した経歴が20年以上ある者

韓国では、専門家としての税務士制度を堅持すべく、国際競争のながれに伴う社会変化に、いち早く、対応していくために、税務士試験においても、英語や国際租税調整に関する法律も出題される⁵¹。また、一次試験の合格率は、近年は増加傾向にあるが、過去平均で15%程度であり、その後の二次試験合格者が20%程度という合格率を

⁴⁵ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大法学論集第63巻第6号168頁（2013年）

⁴⁶ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大法学論集第63巻第6号168頁（2013年）

⁴⁷ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大法学論集第63巻第6号178頁（2013年）

⁴⁸ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」16頁（日本税務研究センター・2015年）

⁴⁹ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」16頁（日本税務研究センター・2015年）

⁵⁰ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」19頁（日本税務研究センター・2015年）

⁵¹ 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大法学論集第63巻第6号179頁（2013年）

みると、かなりの難関と言える⁵²。

そして、税務士は、その登録前に企画財政部令の定めるところにより、試験合格者は6か月（うち1か月は税務士会の団体研修、5か月は税務士事務所等で実務研修）、一部免除者は1か月（税務士会の団体研修）の業務遂行に必要な実務教育を受けなければならないとされている⁵³。また、税理士はその登録後、税務に関する専門家としての自己研鑽を行い、業務品質の向上を図りつつ納税者の信頼に応えていかなければならないため、毎年8時間以上の補習教育の受講が義務付けられている⁵⁴。

第6節 職業団体、登録、処分

韓国税務士は、税務士法上、韓国税務士会の会員となると規定されており、韓国税務士会への強制加入制が採用されている⁵⁵。韓国税務士会は、税務士法に基づき、品位向上と職務の改善・発展を図り、税務士に対する指導及び監督に関する事務をすることを目的に税務士個々を会員として設立される特別法人であり、研修等を実施し自主的な研修活動を指導・監督することとされている⁵⁶。一方で、韓国税務士会は、企画財政部長官の認可を受けて設立しなければならない、さらに、会則を変更しようとする場合や会員を除名しようとする場合にも企画財政部長官の承認を得なければならない。つまり、韓国税務士会は企画財政部の監督下にあるのである。

また、税務士資格のある者が税務士業を行うには、税務士登録をする必要がある。この税務士登録は、企画財政部に備え置く税務士登録簿に大統領令に定める事項を登録することをいう。さらに、税務士が税務士法違反や会則違反をした場合に、登録取消しや停職等の懲戒処分を命じるのも企画財政部長官である。

以上のように、韓国における職業団体つまり韓国税務士会の自立性は弱いものと思われる。若しくは、国家による監督の程度が強いと思われる。また、職業団体の自立性については、日本においても税理士の懲戒権は財務省長官にあることから日本税理士会の自立性は強いものとは言えないであろう。

⁵² 川股修二「税理士制度と納税環境整備」北大法学論集第63巻第6号179頁（2013年）

⁵³ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」27頁（日本税務研究センター・2015年）

⁵⁴ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」28頁（日本税務研究センター・2015年）

⁵⁵ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」47頁（日本税務研究センター・2015年）

⁵⁶ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」47頁（日本税務研究センター・2015年）

第7節 外国税務諮問士

韓国税務士法第19条の2において、「外国税務諮問士」とは、原資格国の税務専門家として第19条の3により、企画財政部長官から外国税務諮問士の資格承認を得た者をいう。」と規定されている。韓国において外国税務諮問士制度が創設されたのは、2011年（平成23年）6月30日（法律第10805）である。その創設の理由としては、「大韓民国とヨーロッパ連合及びその加盟国間の自由貿易協定（韓国・EU FTA 協定）」が締結され、税務士業務中の一部を協定締結国に開放したことにより、国内で活動することとなる外国税務諮問士法人外国税務諮問士事務所に対する登録及び管理制度を用意するためとされている⁵⁷。

また、その業務範囲は、韓国税務士法第19条の7において「1. 原資格国の租税法令と租税制度に関する相談又は諮問 2. 大統領令で定める国際租税に関する相談又は諮問」と規定されており、国内に登録した外国税務諮問士は、原資格国の租税法令と租税制度に対する相談や諮問と、一定の国際租税に関する相談や諮問のみを遂行できるものとした⁵⁸。これは、FTA 協定に従った外国税務諮問士の活動類型を明確に定め、税務サービス市場の開放による衝撃を最小化するとともに国内納税者の保護を図るものである⁵⁹。つまり、外国税務諮問士制度は、完全な税務サービスの開放をするものではなく、その点で資格の全面的な相互承認のためのものではない⁶⁰。そのため、今のところ税務士にとってそれほどの影響は出ていない。

以上、韓国における税務士制度を概観してきた。日本の税理士制度と、その使命や業務内容については似ているように感じる。しかし、一方で、資格の自動付与を削除したり自由貿易化への対応をしたりと改正を進めていることは、日本と異なる点と言える。

⁵⁷ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」51頁（日本税務研究センター・2015年）

⁵⁸ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」55頁（日本税務研究センター・2015年）

⁵⁹ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」55頁（日本税務研究センター・2015年）

⁶⁰ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」18頁（日本税務研究センター・2015年）

第3章 日本の税理士制度との比較

第1節 使命規定

先に概観してきたように、ドイツ税理士法においては義務規定として「税理士及び税務代理士は、独立性をもって、自己の責任において、誠実に、秘密を厳守し、職業に違反する広告を行うことなく自己の業務を遂行しなければならない。税理士及び税務代理士は、その職業上の信望と相容れないようないかなる行動もしてはならない。税理士及び税務代理士は、職業活動以外でも、信頼及びこの職業に求められる尊敬に値するように努めなければならない。」とその使命を規定している。ドイツの税理士は独立した立場を求められており、独立とは税務当局のみならず依頼人からも独立していることを言う。しかし、訴訟代理を業務としていることから、訴訟においては依頼人（納税者）の権利を守ることとなる。また、韓国税務士法においては、その使命について「税務士は、公共性を有する税務専門家として、納税者の権益を保護し納税義務の誠実な履行に寄与することを使命とする。」と規定しており、「納税者の権益を保護し」と権利擁護を明記している。

対して、日本の税理士法の使命規定はどうであろうか。日本税理士法の使命規定は、昭和55年の改正を経て「税理士は、税務に関する専門家として、独立した公正な立場において、申告納税制度の理念にそつて、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。」と規定されている。昭和55年改正前は「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に努力しなければならない。」と規定されており、職責規定となっていたところ、使命規定とすることで、税理士の使命の明確化が図られた。しかし、「納税者の権利擁護」については、この改正後の現行法の使命規定においても明記されていない。しかし、この点について逐条解説には、「『納税義務の適正な実現を図る』という規定の趣旨は、税法に定めるとおり『過大でも過少でもなく納税する』ということであり、納税義務が適正に実現されるならば、納税義務者の租税債務の履行は何らの不利益を受けないことから、結果として納税義務者の権利は擁護されると考えられる。」とされている⁶¹。

ところで、使命規定には「申告納税制度の理念にそつて」と規定されている。この申告納税制度とは、国民が定めた条文により自ら課した納税義務を負うという仕組みであり、憲法の要請する国民主権の税制面での表れである。つまり、「申告納税制度の理念にそつて」の文言は、まさに納税者の権利を謳っていると考えられる。したがって、「納税者の権利擁護」については明記はしていないが、「申告納税制度の理念にそつて」の文言から納税者の権利を守ることが税理士の使命としていることがわかる。また、歴史的に見ても、税理士の前身である税務代理士の登場は、戦費調達のための増税による税制の複雑化から、納税者側に課税当局と同等の専門知識を持つ者の助けが必要となっ

⁶¹ 日本税理士会連合会「税理士法逐条解説8訂版」27頁（2023年）

たことがその理由である。現代においても、さらに複雑さを増す税制に対応し納税義務を果たすには、税理士の助けはその必要性を増している。このように、税理士登場の歴史的経緯から考えても、やはり、納税者の権利を擁護することは税理士の使命であると言える。

また、税理士の使命について、逐条解説には、「税理士法が規定する税理士の地位は、単なる私的な代理人としてではなく、より高度な公共的なものとして位置づけられていて、その公共的使命を果たす」とある⁶²。公共性とは、「広く社会一般に利害・影響を持つ性質。特定の集団に限られることなく、社会全体に開かれていること」（大辞林）とされており、税金に関して国民の権利及び義務に関わる公共的使命を果たすため、社会全体の利益を鑑みてその業務を行うべきである。そして、韓国では、「公共性を有する税務専門家として」と税理士が公共性を有することが明記されている。ドイツの規定においては、税理士は営利活動が制限されており、公共性がより明確化されている。このように、3国ともに税理士の地位は高度な公共的なものとして解されている。

上記の通り、税理士の地位は高度な公共的なものとして位置づけられているため、税理士業務は、社会全体の利益を鑑み行われるものでなくてはならない。昨今の DX 化が進む状況は、納税者の中でその対応に差が出るような事項も多く、対応が可能な納税者にはその推進をサポートし、対応することが難しい納税者には DX 化ではない他の対応を検討し働きかけることが必要となる。税理士として公共的使命を果たすということは、一部の納税者の利便性の向上に努めるのみでなく、全ての納税義務者が社会から取りこぼされることがないように、その信頼にこたえることであり、このような対応も納税者の権利擁護の一つ形であると言える。

第2節 業務範囲

第1項 日本の税理士業務

日本の税理士法第2条には税理士の業務が定められており、第1項において「税務代理」「税務書類の作成」「税務相談」、第2項において「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」を挙げている。そして、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。」と定め、第2条第1項の税理士業務について、税理士の独占業務としている。また、「報酬」について、何らの記載がないことからわかるように、報酬を貰う、貰わないに関係なく、税理士及び税理士法人以外の者は税理士業務を行えないのである。

複雑な税制に基づく申告納税には、高い専門知識が必要であり、その申告納税の税務代理等を行うためには、その者が高い専門知識を有していることが求められる。さらに、これらの業務を行うには、高い専門知識を必要とするのと同時に、税金の申告

⁶² 日本税理士会連合会「税理士法逐条解説8訂版」27頁（2023年）

納付という国家財政に直接関係する業務であることから、「独立した公正な立場」で行うことが必要である。つまり、納税者の利益を追求するのではなく、また、課税当局の解釈を鵜呑みにするのではなく、租税法律主義に基づいて業務を行わなければならない。この業務を担うのが税理士であるのだが、資格を有しない者に対して当該業務を行うことについて制限をしないと、適正な納税がなされない恐れがあり国民の不利益につながる事が予想される。そのため、税理士業務を税理士の無償独占業務としているのである。

そして、税理士法第2条の税理士の業務規定には、平成13年改正において「第2条の2補佐人制度」と、令和4年改正において「第2条の3税理士業務のICT化推進」が追加されている。補佐人制度については、租税に関する訴訟が高い専門技術性を有していることにかんがみ、行政上の不服申立て手続きと同様、訴訟手続においても、税務の専門家である税理士が補佐人という立場を通じて納税義務者を援助する活動を常に行い得るようにすることが、ひいては、申告納税制度の円滑、適正な運営に資することになるという趣旨から設けられた⁶³。また、ICT化の推進については、税理士及び税理士法人は税理士業務・付随業務における電磁的方法の積極的な利用等を通じて、納税義務者の利便の向上等を図るよう努めるものとされている。これはあくまで努力規定であり、税理士及び税理士法人が取り組むべき方向性を明確化することを目的としている⁶⁴。

第2項 業務の範囲

韓国及びドイツにおいても同様の考え方で、税理士の行う業務は公共性の観点から独占業務とされている。

韓国においては、税務士法第2条において税務士の職務が規定されているが、税務士法制定当時は「税務士は納税義務者の委嘱により、租税に関する申告、申請、請求、異議申請、その他の事項（訴訟を除外する。）の代理と相談することを、その職務とする。」とだけ規定されていたが、その後順次職務範囲が拡大され、前章にも述べた規定となっている⁶⁵。そして、そこで規定された業務のすべてが独占業務となっている。税務士法第2条第9号に規定されているように日本でいう会計業務まで独占業務とされており、日本に比べて、独占業務の範囲は広がっているのがわかる。

では、日本の税理士が業務として行うことが多い財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行等の付随業務（以下、会計業務という）については、韓国のように税理士の独占業務の範囲に含めるべきであろうか。

まず韓国の税務士の業務については、日本のような無償独占業務ではなく、公認会

⁶³ 日本税理士会連合会「税理士法逐条解説8訂版」41頁（2023年）

⁶⁴ 日本税理士会連合会「税理士法逐条解説8訂版」53頁（2023年）

⁶⁵ 日本税務研究センター編「詳解韓国税務士法」8頁（日本税務研究センター・2015年）

計士や弁護士も税務業務が行えるので、「名称独占」である。税務士の業務について、税務士以外が行うことができないわけではないが、税務士とは名乗れないというものである。

日本の税理士法において無償独占業務が認められているのは、税理士の地位が単なる私的な代理人としてではなく、より高度な公共的なものとして位置付けられ、その公共的使命を果たすからである⁶⁶。裏を返せば、無資格に税理士業務を行えることとすると、公共の福祉に反する危険があるということである。一方で、むやみに独占業務の範囲を広げることは、憲法で保障する職業選択の自由を侵すことになるため、許されない。そこで、会計業務を無資格な者が行うことで、公共の福祉に反しないか否かを検討する。

現在、日本においては様々なベンダーがより簡易な操作で効率的に会計業務が行えるソフトを開発しており、インターネットバンキングと会計の連携や通帳履歴の取り込みで代表される AI-OCR 技術などは、この数年で大きく発達している。このような状況と共に自計化を行う企業が増加しているなか、会計業務を税理士の独占業務とすることは、適切ではない。企業内で自計化が進む事は、公共の福祉に反することではないため、会計業務を税理士の無償独占業務とする必要はないと考える。

ただし、技術の進化により誰でも簡単に財務書類が作成できるようになってきている反面、会計・税務についての知識がないままに財務書類が作成されてしまうという点は問題である。財務書類が作成されることと、それが正しい財務書類であるかは別の話である。納税者が自ら作成した財務書類については、体裁は合っているが取引実態を反映していないというようなことは大いに散見される。実態を反映していない誤った財務書類に基づき税務手続きがなされていたとしたら、誤った課税所得が計算され、誤った納付額が計算されることとなる。このような状況を防ぐという意味でも、税務の専門家である税理士が作成した財務書類、もしくは税理士が確認してお墨付きをもらった財務書類と、税理士が関与しない財務書類とを差別化するという仕組みを提言したい。税理士は税務の専門家であり、かつ公認会計士とは違い、中小企業との取引も多く、納税者全体に近い存在である。税理士試験において会計の知識も得ているということも踏まえて、その税理士が公共的使命を果たすために作成される財務書類は、それだけ信頼性が認められるべきである。

他方、ドイツにおける税理士業務は、日本・韓国と大きく異なり、訴訟代理が存在する。日本においては平成 13 年改正により、弁護士とともに出頭・陳述できる補佐人制度が創設されているが、訴訟代理人とはなれない。税理士が税務代理を行うドイツにおいて、税理士は非常に社会的地位が高く、税理士の職業倫理も非常に高いとされている。では、日本において、税理士業務に訴訟代理を加えることは、可能なのだろうか、また、必要なのであろうか。

⁶⁶ 日本税理士会連合会「税理士法逐条解説 8 訂版」76 頁（2023 年）

仮に日本の税理士が訴訟代理権を獲得した際には、これまで必要でなかった訴訟手続等の知識が新たに必要となる。訴訟代理を業務として行うための知識水準を有しているか判定するため、例えば、税理士試験の科目に行政争訟法等の科目を追加する必要性が考えられる。若しくは、税理士資格を持ったうえで、追加で特別な試験を課すことで訴訟代理を可能にするという方法も考えられるであろう。しかし、そもそも、日本の税務訴訟の件数は非常に少なく、令和5年度においては189件となっている⁶⁷。なお、納税者勝訴の確率は非常に低いのが現状である。また、令和5年度の国税不服審判所への審査請求は3,917件である⁶⁸。ドイツは申告納税制度の日本とは違い、賦課課税制度を採用している。賦課課税制度においては、国からの決定に対し不服が生じる場合は想像できるが、申告納税制度においては、自身で計算し申告しているので、賦課課税制度と比べ不服は生じにくいのではないだろうか。その意味では、日本において税理士業務に訴訟代理を加える必要性はそこまで高くないように感じる。ただし、税務訴訟について、税務の専門家である税理士の意見は必要不可欠であるため、税理士を補佐人に立てなければならない等の規定を検討する価値は十分にある。

第3項 ICT化の推進

令和4年改正において「税理士業務のICT化の推進」が新設されたわけであるが、本条の目的は、納税者利便のために業務の改善進歩を図ることにあり、また、税理士業務（税理士の独占業務）に限定されるものではなく、2項業務（付随業務）にも及ぶとされる。はたして、ICT化の推進は税理士の努力義務として税理士法に規定すべきなのであろうか。

国により電子申告や電子納税に対する納税環境整備は進められており、令和5年度分のオンライン利用率(e-Tax)は法人税において86.2%、所得税においては69.3%となっている⁶⁹。また、金融機関やベンダーにより納税環境整備につながる様々な便利なツールが開発されている。納税者が望むのであれば、システム導入について、税理士としては助言・指導を行うべき立場にあるであろう。納税者との関りが深いということから、税理士はICT化の推進に税理士は確かに適任かもしれない。しかし、ICT化への対応ができるか否か、さらに、どの程度対応できるのかは個々の備える能力により異なることとなる。

税理士側の視点で考えると、税理士としてICT化に係る知識を得る機会は決して多くなく、その知識は結果的に個人個人に影響される割合が大きい。もし税理士にICT化への対応を税理士法に規定するのであれば、試験科目ICT化についての科目を追加することや、認定研修の中にもっとICT化に係る内容のものを増やす対策が

⁶⁷ <https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/2023/sosho.pdf>

⁶⁸ <https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/2023/shinsa.pdf>

⁶⁹ https://www.e-tax.nta.go.jp/topics/topics_riyozuyokyo/0610_2_pressrelease.pdf

必要であろう。

また、日本税理士会連合会から「税理士法等の改正について」⁷⁰によりＩＣＴ化の推進を通じた納税義務者の利便性向上に係るイメージが掲載されている。内容としては資料授受の非書面化や税務相談等の非対面化等に係る「納税者（依頼者）対応のデジタル化」、電子申告・納税の推進など行政手続、調査対応等のペーパーレス化に係る「行政対応のデジタル化の推進」、テレワークなどの働き方の多様化への対応に係る「業務環境のデジタル化の推進」が挙げられている。しかし、このようなＩＣＴ化は全ての納税者がその利便性を享受できるわけではない。資料等の授受や電子納税などの行政手続をデジタルで行うことができない納税者は少なくない。また、いくら利便性が向上されるからといって、納税者の姿勢が前向きでないという状況も予想される。さらに、「業務環境のデジタル化の推進」に関しては、税理士各々の事務所経営に係る問題であって、テレワークなどを活用するか否かは税理士自身の考えに則って決めればよい話である。これらのＩＣＴ化については、納税者のＩＣＴに係る知識やその実現可能性等を考慮し、個々に検討していくべきものである。したがって、税理士法において規定し、一律に積極的な利用を推進していくべき事項ではないと考える。

ただし、税理士としてＩＣＴ化に全く対応しないというわけではない。実際、納税環境整備に関して、韓国及びドイツにおいては日本に比べて大きく進んでいる。特に韓国においては、国税庁が運営する「ホームタックス」により、電子税金計算書⁷¹・クレジットカード及び現金領収書など多様な消費者と事業者のほぼすべての取引資料が集約されている。税務士はそのデータを会計プログラムにスクライピングし業務を行う。また、韓国は日本と同様に年末調整制度を採用しているが、年末調整に必要なデータもホームタックスで管理されているため、給与支払者の負担は日本に比べて軽いものとなっている。他にも、韓国では国としてもＩＣＴ化を進めるために「クレジットカード控除」というものが存在する。これは年間クレジットカード利用額の一定割合の所得控除が受けられるという税制である。これにより納税者は節税としてクレジットカードを利用し、事業者としては売上の管理が容易となった。国としても現金の売上は把握しづらいところ、クレジットカードでの売上はカード会社を通して確実に集計されるため売上の把握が容易となる。

日本においても、データの集約・管理をすることで、納税者の利便性を図る動きはある。今後、韓国ほどの整備とはいかないまでも日本においてもさらに納税環境整備が進んでいくであろう。このような社会の変化に対応しながら個々の納税者に応じて寄りそうことこそが、税理士が行うべき業務である。

⁷⁰ 日本税理士会連合会「税理士法等の改正について」令和４年３月２２日 ３頁

⁷¹ 事業者間で財貨や役務の取引をするとき、供給する者が取引内容を記載し供給を受ける者に交付する電子データ

第4項 税理士の管理監督責任

ここで、税理士法第41条の2についても触れておきたい。本条は「税理士は、税理士業務を行うため使用人その他の従業員を使用するときは、税理士業務の適正な遂行に欠けることのないよう当該使用人その他の従業者を監督しなければならない。」と規定しており、税理士資格が税理士個人に与えられていること、及び、税理士が公共性の高い使命に基づく独占業務とされていることから、その使用人等の行為によって納税義務者の信頼を損なうことがあってはならず、使用者の使用人に対する責任に加えて、税理士の自覚をさらにうながす趣旨で昭和55年改正において新設された⁷²。関与件数が増えるに伴い、使用人の人数も増えることが予想される。その場合であっても、税理士は使用人が適正な業務を行っているか、あるいは税理士法違反を行っているか、監督しなければならない。ところで、近年、顧問先の多さを売りにした税理士事務所の広告を見かけることがある。しかも、よく見ると税理士の人数は顧問先数に対して少ないように感じ、税理士1人に対していったい何人の使用人がいるのだろうと疑問になる。税理士の人数に対して使用人の人数が多くなると、税理士の監督責任も大きくなり、どこまでその責任を果たしているか疑わしい。監督責任を果たしていないどころか、むしろ、名義貸しを疑われる場合もあるのではないだろうか。このような疑いをかけられないために、また、納税義務者の信頼を損なわないために、使用人の人数に制限をつけるのもひとつの方法であろう。

第5項 税理士が行う租税教育

また、直接的な税理士業務ではないが、税理士の租税教育への取組についても述べておきたい。税理士の租税教育については、税理士法第49条の2第2項11号に記載がある。税理士法第49条の2は税理士会の会則についての規定であり、同条第2項には会則に必ず記載しなければいけない13項目が列挙されている。そのうちの同条第2項11号には「租税に関する教育その他知識の普及及び啓発のための活動に関する規定」という項目の記載がある。

この規定に関しては、日本税理士会連合会が、「国民が租税の役割や申告納税制度の意義、納税者の権利・義務を正しく理解することは、納税に対する納得感の醸成と民主国家の維持、発展にとって重要であり、税理士・税理士会は、納税者又は国民への社会貢献事業の一環として、租税教育を通じて申告納税制度の維持発展に寄与している。

さらに、税務調査手続が見直され、納税環境の整備が促進されるとともに、税制抜本改革法が成立し、税理士を取り巻く状況が変化していく中で、納税者の利便性の向上を図り、税理士に対する納税者の信頼をより一層高めるとの観点から、税理士が行う租税教育はその重要性が高まっている」（平成24年9月26日常務理事会・理事会

⁷² Web 税理士法 https://www.skattsei.co.jp/topics/webzeirishou/chapter_4_16.html

決定「税理士法に関する改正要望書」）との認識のもと、「申告納税制度の維持発展を図るために、税理士・税理士会が社会貢献事業の一環として行っている租税教育の取組がより一層定着・発展するよう、「租税教育」を税理士会の会則の絶対的記載事項とする」（税理士法に関する改正要望書（平成26年度改正要望項目））との要望から平成26年改正によって追加された規定である。

租税教育に関しては、現状は税理士業務として規定されるものではなく、あくまで、税理士会の会則に規定すべき事項という位置づけである。しかし、今後税理士としてさらに積極的に行っていくべきであると考ええる。それは、申告納税制度が原則とされる日本において、国民すべてが納税者になりうるのだが、国民が租税の役割や申告納税制度の意義、納税者の権利・義務について学ぶ機会が圧倒的に足りていないからである。

特に、税理士法でも、国税庁より公表されている「税務行政のデジタル・トランスフォーメーションー税務行政の将来像2023ー」でも、利便性の向上が図られており、将来的な日本版記入済み申告書の実現や、年末調整手続の簡便化などが記載されている。しかし、国民が租税の役割や申告納税制度の意義、納税者の権利・義務を正しく理解する機会が足りていないにもかかわらず、利便性の向上のみが図られ申告納税の手続きが簡便化されるということは、申告の内容を理解しないまま申告納税をする納税者が増える可能性を高めることとなる。このことは、納税者自らが税額を確定するという申告納税制度の理念にそっていないと言えるのであろうか。

申告納税制度は、一方で民主的納税思想に適合し、他方で租税の能率的徴収の要請に合致する制度であるといわれており、また、申告納税制度が適正に機能するためには国民が高い納税意識をもち、自発的に正確な申告をすることが必要であるとされている⁷³。利便性の向上は、「租税の能率的徴収の要請」に応えるものである。高い納税者意識を持つ納税者からすると、利便性が向上され申告納税に係る手続きが効率化されることで有益になるが、ただ簡便に申告をさせるということにのみ注力することは、今以上に納税者意識の希薄化につながる恐れがある。申告納税制度を維持発展するためには、日本税理士会連合会も述べる「納税に対する納得感の醸成」が非常に重要な要素であると考ええる。この「納税に対する納得感の醸成」がないまま行う申告納税は、申告納税制度に対する知識がないことから、場合によっては納税者が国から権利を侵害されているとの誤解を招く可能性さえある。新に申告納税制度を維持発展するために、課税庁とは異なった目線からの租税教育により、国民の納税者意識を高め、自発的に正確な申告を促すことが、税理士にしかできない申告納税制度の維持発展の方法と言えるのではないだろうか。

⁷³ 金子宏『租税法（第24版）』941頁（弘文堂・2021年）

第3節 試験制度

税理士法第3条（税理士の資格）第1条第1項では、税理士となる資格として「税理士試験に合格した者」を挙げている。社会・時代の要請により国民の権益を援助するため各種の業務を独占的に取扱う専門職国家資格は、通常、国民が納得できる厳しい公正な国家資格（資格試験）によって付与されるべきである⁷⁴。そして、税理士についても税理士試験を設け、その合格者を「資格を有する者」の第一順位に挙げている。税理士試験は、税理士の社会公共的使命を達成するためのものであるから、納税者の信頼に応えるための資質の検証を行うための制度として存在する⁷⁵。ドイツと韓国においても税理士試験を設け、その合格者を資格者としている。また、その試験は難関なものとなっている。試験により資格を付与する点、試験が難関とされている点は日本と共通している。一方で、試験の内容はそれぞれ異なっているため、本節では、受験資格・免除規定について比較検討し、試験制度がどうあるべきか考える。

第1項 受験資格

日本においては、税理士試験に受験資格を設けている。受験資格の意義について、税理士法逐条解説では、「国家資格で、受験者にその資格を付与することが相当と認められるか否かを見極めるための深度ある試験を実施しようとする」と、ある程度受験者数を絞り込まざるを得ない。その絞り込みの方式として、広く受験資格を認める一次試験を実施したのち、その合格者のみを対象とした二次試験を実施するという多段階方式と、一定の受験資格を設けた上で1回限りの試験を実施する方式があり、税理士試験は後者に当たる。」と説明している⁷⁶。国家資格である税理士の試験は、その専門分野において必要な知識・技術水準を有しているかを判定するものである。そして、受験資格を設けることもその水準を判定する第一段階であると考ええる。

ドイツにおいても、税理士試験に受験資格を設けているが、日本に比べ非常に厳しいものとなっている。その受験資格は、経済学若しくは法律学の大学教育課程を卒業することとされており、さらに、2年以上の実務従事期間が必要である。大学卒業という要件は、一見それほど難しくないように感じるかもしれない。しかし、ドイツには大学が22校ほどしかなく、日本で言う小学生の時点で将来就職か進学かがある程度決まるという学歴社会であり、そのような環境のなか、大学卒業の要件を満たす者は限られることとなる。つまり、受験資格の範囲が日本に比べ狭いと言える。

日本国憲法は、第22条第1項において「何人も、公共の福祉に反しない限り、居住、移転及び職業選択の自由を有する。」と規定しており、職業選択の自由を保障している。受験資格をあまりに狭く限定的にしてしまうと、税理士のように資格のない

⁷⁴ 坂田純一「実践税理士法」113頁（中央経済社・2015年）

⁷⁵ 坂田純一「実践税理士法」113頁（中央経済社・2015年）

⁷⁶ 日本税理士会連合会「税理士法逐条解説8訂版」76頁（2023年）

者はその職業に就けない制度においては、広く国民に認められている「職業選択の自由」を制限することになりかねない⁷⁷。つまり、受験資格は、知識水準を判定するという受験資格の意義に適う必要があり、かつ、限定的になりすぎない範囲でなければならない。日本の税理士試験の受験者数は令和4年度で約27,000人となっており⁷⁸、かなり広範に受験資格が認められているため「職業選択の自由」に抵触するものではないと言える。

現在、日本の税理士の平均年齢は60歳超となっている。年齢別割合では、60歳以上が過半数を占めており、それに対し20代は1%未満、30代も10%程度となっており、極端に若年層が少ないことがわかる。こういった状況を背景に、令和4年改正により受験資格が緩和された。具体的には、会計学に属する科目の受験資格要件が撤廃されるとともに、学歴による受験資格者について、その受験資格の要件を満たそうとする場合に修める必要がある科目の範囲が、「法律学又は経済学」から「社会科学に属する科目」へと拡大された。これは、税理士試験の受験者の減少に対処するとともに、若年層をはじめとした多様な人材の確保を図るためとされている⁷⁹。そして、改正後に行われた令和5年度の試験の受験者数は、前年に比べ1割以上増加したことから、「受験者の減少に対処する」に対して一定程度の成果を得られたと言えるであろう。このように、会計科目の受験資格要件が撤廃されたのであるが、税法科目の受験資格要件については、緩和されつつも残っている。日本において受験資格要件の完全撤廃は必要なのであろうか。

韓国においては、受験資格は特になく欠格事由に該当しない限り、誰でも受けることができる。そして、試験科目に英語や国際租税調整に関する法律が含まれており、国際競争に伴う社会変化に対応していくためと思われる。試験方式は多段階方式を採用しており、一次試験で英語等の一般的な知識を問い、二次試験で税法等の専門的な知識を問う方式となっている。日本における受験資格要件が撤廃された場合、韓国のような多段階方式を採用すべきであろうか。これは、試験制度を抜本的に改正することとなる。しかし、昭和39年改正要綱において、「現行制度を廃止して、広く一般に門戸を開放することとしたうえ、一般教養を試す予備試験と税理士となるのに必要な専門的知識を試す本試験に分ける」とされていたが⁸⁰、日税連や受験者の猛反対により廃案となっている。科目別合格制度により科目合格を積み重ねてきた受験生にとっては、そこまでの努力が無駄になるような事態は、当然受け入れられないであろう。過去の経緯からも、韓国のような多段階方式を採用することは現実的ではない。また、現行の試験を二次試験として維持しつつ、二次試験の受験者を絞り込むための一次試

⁷⁷ 日本税理士会連合会「税理士法逐条解説8訂版」76頁（2023年）

⁷⁸ <https://www.nta.go.jp/taxes/zeirishi/zeirishishiken/shikenkekka/73/kekka.htm>

⁷⁹ 日本税理士会連合会「税理士法逐条解説8訂版」76頁（2023年）

⁸⁰ 坂田純一「実践税理士法」20頁（中央経済社・2015年）

験を追加する方法も考えられる。しかし、新たな試験問題の作成、試験会場の準備、日程調整等を考えると、やはりこの方法も現実的ではない。先にも述べたが、国家資格は、国の法律に基づいて専門分野における個人の能力・知識を判定して付与される資格であり、社会の信頼に応える試験制度でなければならない。現行は受験資格を設けることも含めたうえで、一定の知識・技術水準を有するかを判定できる試験となっている。そのため、抜本的な試験制度の改正や、受験資格に変わる質の担保方法がない限り、税法科目の受験資格要件の撤廃はするべきではない。

日本の税理士試験は、令和4年改正を経て、会計科目と税法科目とで受験資格が異なる状態となっている。一つの資格試験に受験資格が複数あるというのは、他の資格試験でもあまりないのではないだろうか。当然、会計科目に合格したが税法科目の受験資格がないという受験生が現れるであろうし、会計科目合格を税法科目の受験資格に加えるべきだという声が出てくることが予想される。そもそもこの受験資格緩和の改正の目的は、「税理士試験の受験者の減少に対処するとともに、若年層をはじめとした多様な人材の確保を図るため」とされているが、受験者の減少は受験資格の撤廃によって対処すべき事項なのであるだろうか。受験者が減少する原因は、税理士という職業に魅力を感じられないからである。そうであるならば、税理士の社会的地位を引き上げ、税理士の魅力を発信していくことで、受験者の減少に対処すべきである。

第2項 免除規定

税理士資格は、税理士試験に合格することにより付与される資格である。しかし、「一定の資格のある者にはその資格により、また、一定の職歴又は業務若しくは事務の経験年数等により、税理士試験を受験しなくても税理士となるのに必要な学識及び応用能力を有していると認められる者は、その者の申請により、それぞれの学識及び応用能力を有していると認められる科目の税理士試験を免除することとしている。」と免除規定を設けている⁸¹。免除には、学歴による免除と職歴による免除があり、学歴による免除については平成13年改正により、いわゆるダブルマスターが廃止されている。職歴による免除は、国税・地方税の賦課事務等に一定年数以上従事した者に与えられるものである。

いわゆる税務署OBの職歴による免除については、税務職員に限っていうと、国税に関する賦課事務等に従事した期間が通算して10年になる者、もしくは当該賦課事務等以外の事務に従事した期間が通算して15年以上になる者については税法に属する科目のうち国税に関するものが免除され、かつ、国税に関する賦課事務等もしくはそれ以外の事務に従事した期間が通算して23年以上になる者は国税審議会の指定した研修を修了することで会計学に属する科目が免除される。つまり、通算して23年以上税務署で勤めれば税法に属する科目は結果的に免除となり、指定の研修を修了することで

⁸¹ 日本税理士会連合会「税理士法逐条解説8訂版」76頁（2023年）

会計学に属する科目も免除となるので税理士登録ができるというものである。

ドイツ・韓国においても、職歴による免除規定は設けられている。まず、ドイツにおいては、免除を受けることができる対象は、元財政裁判官、高級職の元官吏及び同等の職員とされており、日本に比べて限定的、かつ、非常に厳格なものとなっている。次に、韓国においては、免除を受けることができる対象は、国税・地方税に関する行政事務に従事した者とされており、日本と似ているように思う。しかし、日本においては試験のすべてが免除となることが可能であるが、韓国においては、1 次試験の免除、または 1 次試験の全科目と 2 次試験の一部を免除とされており、必ず税務士試験を受けることとなる。このように、日本の免除規定は、2 国に比べて大変易しいものとなっていることがわかる。難関な税理士試験を合格して税理士資格を手にした者と比べて、公平性を欠くものではないだろうか。したがって、資格取得の公平性・等質性を守るためにも、免除を受けることができる要件を、厳格化すべきである。

第 4 節 職業団体、登録、処分

日本の税理士は、税理士法第 18 条において税理士となる資格を有する者は税理士名簿に必要事項の登録を受けなければならないと規定されている。その税理士名簿については税理士法第 19 条 1 項で「税理士名簿は、日本税理士会連合会に備える。」とし、同条 2 項で「税理士名簿の登録は、日本税理士会連合会が行う。」とある。このことより日本の税理士の登録に関しては国ではなく税理士会が行っている。

懲戒に関しては、税理士法第 45 条と第 46 条に規定があるが、その主体は「財務大臣」となっており、国にその懲戒権があることが見て取れる。

韓国については登録も懲戒も国、ドイツについては登録も懲戒も税理士会、日本については登録は税理士会で懲戒は国という両国のちょうど間に位置することとなる。

この懲戒権以外にも、国が有する権利がある。それは税理士法第 49 条の 17 における「総会の決議の取消し」というものがある。税理士会又は日本税理士会連合会の総会の決議が会則に違反し公益を害する場合には、財務大臣はその決議を取り消すべきことを命ずることができるというものである。今日現在までこの総会決議の取消しが行われたことはないが、国がそのような権利を有していることは間違いない。

このような状況を総合して判断すると、日本の税理士もまだまだ自立性は強いとはいえない。これは実際に国からの管理監督下で税理士会が動いているかということではなく、客観的に見て税理士が国の管理下にある士業だと判断されるべき材料が揃っていることに問題がある。税理士の使命として、独立公正をうたっているが、法律上は国に懲戒権があり自治権も完全に得られていないという状況は、真に独立公正とは見られないであろう。この点はやはりドイツのように、登録も懲戒も税理士会が行う権利を有し、真に独立公正を目指すべきである。

反面、このような権利を得ているということは、税理士会の自治に他者の影響は及ばないということである。自治権があるからこそ、税理士としての使命を果たし、資格取

得したことにより税務の専門家としてのプライドを持ち、そして納税者の信頼が得られる税理士業務を行うことを、税理士自身がより意識する必要がある、今以上の高い職業倫理感と自己研鑽が必要となってくるであろう。

おわりに

今回は税理士法の中でドイツと韓国と日本の3国を比較して、現在の日本の税理士法の問題点を洗い出した。税理士としての日々の仕事を行う上で、税理士法というのはその基盤となるものであるはずが、私自身なかなか勉強をする機会が無く、知らないことも多かったため、今回の論文作成を経て大変有意義な時間を過ごすことができた。現在の税理士法に定められている事項、そして理想としての税理士の姿を心に留め、日々の税理士業に邁進していきたいと改めて思う1年であった。

また、このような税理士法との比較としては、他の士業と比較するということも必要であろうと感じた。特に弁護士は、登録や懲戒に関しては、過去は国の監督下に置かれていたが現在は自治権を獲得しており、これを税理士も目指すべきであるため、どのような変遷を経て自治権を獲得していったのか知りたいという声も部会中に実際に上がった。試験制度に関しても、弁護士や公認会計士は、税理士試験を受験することなく税理士登録をすることができるため、そこに関する論点もある。社会保険労務士や行政書士等も含めて、他の士業の士業法を検討することも、税理士としての自己研鑽に繋がることであろう。