

日本税理士会連合会「税理士法に関する改正要望書」(平成24年9月26日付)に対する意見書

2013年(平成25年)2月14日

日本弁護士連合会

第1 意見の趣旨

平成24年9月26日付で日本税理士会連合会が理事会決定し、同月27日に国税庁長官及び財務省主税局長に提出した「税理士法に関する改正要望書」(以下「要望」という。)の「改正要望項目」のうち、「2. 税理士の資格取得に関する規定(1) 税理士の資格」「4. その他の規定(4) 通知弁護士等の公示等」は、いずれも不相当な改正意見であるので、そのような改正には反対する(ただし、上記4.(4)については、後記のとおり、現行の税理士法第51条自体の削除を求める)。

2. 税理士の資格取得に関する規定

(1) 税理士の資格

弁護士・公認会計士は各々社会的に重要な使命を有する職業専門家であり、その使命及び専門性は税理士のそれと異なっている。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。税理士の資格付与にあたっては、その能力担保措置については、国民・納税者からみて妥当でなければならない。そこで、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じるべきである。

4. その他の規定

(4) 通知弁護士等の公示等

税理士業務を行う弁護士等の規定は、弁護士法第3条第2項の規定と税理士業務を税理士会に入会して行うことを調整するための見地から規定されたものである。これにより通知弁護士については、「随時」税理士業務を行うことができるとされているが、税理士法制定時の整理では、通知をすれば半年～1年の税理士業務ができることとされており、恒常的に税理士業務を行う場合には税理士登録をするという趣旨であった。通知弁護士には、許可時に国税局長から通知の受領書が交付されているが、現状は、国民・納税者にとって可視性が欠如し、税理士業務を行いうる

弁護士等であることの確認ができず、かつ、税理士会会員ではないので、日税連が行う会員に対する指導、連絡及び監督が及ぶものではないとの問題がある。そこで、これらの現状に対応するため、例えば、通知弁護士等の公示（官報等への公示）をする等の制度を検討すべきである。

第2 意見の理由

1 租税法務（税務）は基本的人権に係る本質を有し、弁護士こそが適任であること

歴史的にみて、租税は国家の権力作用に関するものであり、人権との緊張関係を生み出してきたものであって、わが国においても租税法律主義が憲法上の要請（第84条）とされていることからすれば、租税法務も、基本的人権の擁護と社会正義の実現を使命とする弁護士こそが担うにふさわしい業務である。

日本税理士会連合会の主張は、このような歴史的沿革及び憲法上の要請を無視したものである。

2 税理士の業務は弁護士の業務の一部であること

(1) 弁護士の業務の範囲

弁護士法第3条1項は、その職務として「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、非訟事件及び審査請求、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」と定めている。

そして、「一般の法律事務」とは、法律上の権利義務に関し、争いや疑義のある案件、または新たな権利義務関係を発生させる案件について、法律上の効果を発生、変更又は保全する事項を処理するものをいい（東京高判昭和39年9月29日高裁刑事裁判例集17巻6号597頁、札幌高判昭和46年11月30日刑事裁判月報3巻11号1456頁、広島高判平成4年3月6日判例時報1420号80頁）紛争性は要件とされていないと解されている（日本弁護士連合会調査室編著・条解弁護士法第4版23～24頁、615頁～617頁）。

憲法第84条は、課税は法律によらなければならないとの租税法律主義を定めている。これに基づき、国税通則法、所得税法、その他の租税に関する法律が制定されている。これら租税法規の定める権利義務の発生、効果、変更、保全等の事項は上記の法律事務に属する。その法律事務においては、個々の課税の実務について、根拠となる法令の憲法適合性、所得税法等の課税要

件の有無，適否等についての法的な判断が必要とされ，また（単純な税額の計算事務などと対比して）このような法的な判断が重要である。これらの法的な判断は税の申告から調査，審査請求，訴訟の全ての段階に及ぶものである。弁護士法第3条は，弁護士がこのような租税に関する法律事務を行うことを，弁護士の職務と定めている。

(2) 税理士の業務の範囲

他方，税理士法第2条1項は，税務代理（申告，請求，不服申立て等），税務書類の作成，税務相談を税理士業務とし，また，同条2項において財務書類の作成，会計帳簿の記帳代行，その他財務に関する事務を税理士の付随業務と定め，また，同条の2において税務訴訟における補佐人としての業務を税理士業務と定めている。

上記税理士業務の内，最も専門的能力を要する業務は税務代理である。

税務代理とは，「租税に関する法令若しくは行政不服審査法に基づく申告，申請，請求，若しくは不服申立て・・・につき，又は当該申告等若しくは税務官公署の調査若しくは処分に関し，税務官公署に対してする主張若しくは陳述につき，代理・・・すること」であり，とりわけ租税法令に関する法解釈に関する納税者の主張及び不服を代理することをいう。これは，まさに弁護士法第3条1項所定の弁護士の職務そのものである。

(3) 両業務の範囲と関係

以上の弁護士法第3条と税理士法第2条及び同条の2を比較対照すると，弁護士は，法律事務全般をその職務範囲としているのに対し，税理士は，法律事務のうち，租税法令に係る法律事務（ただし，訴訟代理は除く）をその職務範囲としていると結論することができる。すなわち，税理士の職務は，弁護士の職務の一部を取扱範囲とする関係にある。

それゆえに，弁護士法第3条2項が「弁護士は，当然・・・税理士の事務を行うことができる」と規定しているのである。

また，租税法規は，性質上，民法その他の法分野において用いられる概念を借用して規定されることが多いので，租税法規の解釈には，税法だけでなく法律全般の知識及び解釈に係る専門能力が不可欠である。したがって，税理士業務の中核を成す税務代理の業務は，法律全般の知識と法律の解釈・運用について汎用的な応用能力を有する弁護士こそが，専門家として行うことがふさわしい業務分野である。

このことは，弁護士と同一の資格を有し，かつ，弁護士と比較して特段の会計知識を有するものでもない裁判官が，国税不服審判所に出向し，国

税職員として、はえぬきの職員と協働して審査請求事件を処理していることを見ても、裏付けられている。

日本税理士会連合会の主張は、税理士は会計のプロであるのに、弁護士には会計に関する専門能力の担保措置が欠けていることを主張の一とするものであるが、会計に関する税理士業務は、同業務の一部に過ぎない。そもそも、税理士法第2条2項に定める会計帳簿の記帳その他財務に関する事務は、税理士の付随的業務であって、税理士の独占業務ではない。会計の専門知識を有することは、税理士業務を行う上での不可欠の前提ではない。よって、会計に関する能力担保措置の必要性を持ち出すことは本末転倒と言わざるを得ない。

3 税理士業務を弁護士が行うことは、税理士法の制定以来一貫して政府答弁等で自明の理として確認されていること

上記2で述べたことは、自明の理である。

すなわち、

第2次シャウプ勧告においては、「弁護士及び公認会計士は、現在及び将来を通じて、人物試験以外の試験を受けることなく税務当局に対して納税者の代理をなすことを、認められるであろう。彼らの専門的資格は、それぞれの専門的地位を得たことによって、一般に証明済みであるから、更に資格試験をすることは必要でない。税の部面における特殊な経験はないかもしれないが、その専門的地位にあることによって、彼等は、納税者の有能な代理人として必要な知識をもつことになるであろうことが予測される。」と述べられていること。

この勧告に基づき、昭和26年に旧税務代理士法を改正して税理士法を制定する際の衆議院における政府による法案の趣旨説明において、「税理士となる資格を有する者としては、まず弁護士、公認会計士が適当であると考えられ、これに加えて税理士試験に合格した者（中略）が適当であると考えたのであります」と説明されていること。

平成13年5月25日の衆議院財務金融委員会における大武政府参考人の答弁においても、「弁護士に關しましては、弁護士法の第3条で、『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。』と規定されております。（中略）その背景をあえて考えてみますと、税理士の業務というのは、実は二つの資格で成り立っています。一つは法律、税法のプロである、もう一つが企業会計のプロである、いわゆる税務会計のプロである、

こういう点なんだろうと存じます。ところが、税理士法上、無償独占はどこにあるかというところ、税務会計のところは誰でもできる。これは御存じのとおり、計算センターとか、だれでもできる業務。どこが独占かというところ、実は税法の解釈、そこのところだろうと存じます。そういう意味では、法的に、弁護士さんは法律家である以上、いわば税法も含めてそのプロであるという意味で、弁護士法の中で当然できるという規定を置かれたのだと存じます。」とされていること

等、同趣旨の考え方が政府によって繰り返し確認されている。

「要望」は、このような税理士法制定以来の立法趣旨に全く相反するものである。

4 「要望」は、通知弁護士制度（税理士法第51条）と矛盾する。

日本税理士会連合会自身が、その上記第1のとおり「要望」の「4 その他の規定（4）通知弁護士等の公示等」において、税理士法第51条の通知弁護士制度の存在を前提とする改正要望（公示制度等）を行っており、弁護士が税理士業務を行うのにふさわしい有資格者であることを現時点においても認めている。

また、「要望」の基礎となった日本税務研究センター平成24年9月19日付「税理士の資格取得制度のあり方」と題する意見書（以下、「センター意見書」という）も、第6章（5）において、「弁護士が税理士資格を有する根拠については弁護士法に規定されている」、「したがって、それは基本的には弁護士制度の問題である」と述べており、弁護士の税理士となる資格、したがって、そのための能力も、弁護士であることで十分に担保されているとの前提に立っている。

更に、平成13年の税理士法改正時においても、弁護士法人の規定が追加されるなど、通知弁護士制度は何ら問題とされることなく維持されている。

そうすると、「要望」は、「弁護士は税理士となる資格、能力を有しているが、税理士登録をするためには会計に関する能力担保措置が必要である」との趣旨と解さざるを得ないが、このような立論は、税理士資格を業務独占資格ではなく、名称独占資格に変更すべきであるとの主張を前提とするのでなければ、背理と言うほかない。日本税理士会連合会が税理士資格を名称独占資格に変更せよ、と主張するのであれば、当連合会も別途その点に係る意見を提出する予定である。

- 5 税理士法改正の必要性及びこれを基礎付ける立法事実の不存在
上記「要望」の必要性及び合理性を基礎付ける立法事実は存在しない。
以下に分説する。

(1) 上記のとおり税理士業務は、本来的に弁護士業務の一部に当たるものである。

特に、異議申立て、審査請求等の不服申立て手続の代理は、弁護士法第3条1項にも、弁護士の職務として明文で規定されている。

また、近時の行政不服審査法の改正作業や国税通則法の改正等においても、当事者の手続的保障を強化し、対審構造化、準司法手続化への転換、弁護士等法律家の活用と関与強化が指向されているところであり、弁護士の税法分野でのより一層の活動が期待されているものである。

さらに、税務紛争が訴訟に移行して初めて弁護士が関与することとなると、不服申立て段階での不服事由（課税処分等の違法事由）と訴訟段階において原告（納税者）が主張する違法事由に齟齬が生じ、一貫性を欠くことにもなりかねないから（このような事例が現にある）、弁護士が異議申立てや税務調査の段階から手続に関与することが、納税者の利益に資する。

日本税理士会連合会の主張は、このような租税法務分野における弁護士の活動が不可欠であり、かつ、増大しつつあるなかで、弁護士の活動に新たな規制を課そうとするものであり、正に立法動向等の流れに逆行するものである。

むしろ、国際化等を始めとする租税法律問題のニーズの多様化（「要望」の作成過程で日本税理士会連合会税理士法改正特別委員会第2分科会が平成24年6月に作成した「税理士制度に関する勉強会における論点整理メモ」にも、「税制や会計基準の見直し・変化に対応して、税務・会計の専門家である税理士の業務活動についても、益々高度化・多様化・専門化・国際化が進んでおり、訴訟対応を含め様々な納税者の多様なニーズにより的確に対応することが求められている。このような中、様々な納税者のニーズに応えとともに、納税者が専門性を有する様々な担い手の選択肢の中から必要な税務サービスを受けられるようにするとの法第3条のこれまでの考え方は、一定の合理性があるのではないか。」との意見が見られる。租税行政分野における法の支配の要求の高まり（従来はほとんどみられなかった大企業等の異議申立・審査請求・租税訴訟等や通則法改正等）からして、審査請求等の経験の乏しい、いわゆる専門税理士では応えることが困難な、弁護士の訴訟業務以外の租税法務分野への進出、関与が期待されている。

ところが、税理士試験には、これらの需要に対応するために必要な公法理論、法解釈学、会社法や、上述のとおり租税法務において不可欠の借用概念を理解するのに必要な民法等は課されておらず、かつ、会計科目も公認会計士試験におけるように企業会計全般ではなく、その結果に基づく税務会計が中心である。

したがって、専門税理士のみで、上記のような多様化するニーズに対応することはできないと考えられ、税理士の多様な給源の必要性が高まっている。

(2) これに対し、センター意見書は、要旨

シャウプ勧告等に見られる上記3 の見解は、優秀な税務代理士が組織集団として育つまでの応急的措置としてのものであったと思われるが、現在は非常に難しい資格取得試験に合格した税理士の数は7万人を超えており、上記3 の見解は現実的妥当性を失っている(センター意見書第2章)

各法務分野において専門化が進行しており、弁護士が税理士業務に携るには、企業会計の高度な知識が必要となっている(同第5章(5))

というものである。

しかしながら、シャウプ勧告等の見解に関する上記 の考え方には特段の根拠が無いばかりか、弁護士が無条件で税理士資格を認められるべき必要性ないし理由が、現在に至ってもいささかも減じていないことは、上記2(2)(3)のとおりであり、むしろ、益々その必要性ないし理由が増加していることは、上記5(1)のとおりである。そして、国会及び政府の立法態度も上記3 及び4のとおり、近年(平成13年)に至るまで、いささかも揺らいでいない。

また、そもそも、センター意見書第2章記載の「現在非常に難しい資格取得試験に合格した税理士の数は7万人を超えている」との前提は、事実を誤っている。「税理士数が7万人を超えている」のは事実であるが、センター意見書末尾の「参考資料 税理士登録者数資格別内訳」によると、平成23年末における税理士の内、税理士試験合格者は45.9%と半数にも満たず、試験免除者(国税OB組と思われる)が30.5%と大半を占めているのである。この税理士試験免除者(国税局元職員ら)、一部免除者(大学院修士学位者ら)については何ら論ずることなく、あたかも、これらの者も「非常に難しい資格取得試験に合格した税理士」であるかのように装って、その数に含めたい「専門職業に対する資格付与は専門性を問う試験を通じて行うことが原則である。」との論理を展開することは許されない。また、弁護士の場合、税理士登録者以外に、いわゆる通知弁護士として租税法務に従事してい

る者が約3000人以上（但し，平成22年。第136回国税庁統計年報平成22年度版349頁では2984人であり，このほかに通知弁護士法人が39ある）にも達するのである。

すなわち，現在においても，上記のとおり，独立の専門家として租税法務に従事する者の給源は多様であり，それ故にこそ，国民の多様なニーズ，各租税法務分野の専門化，高度化に込んでいるものである。

次に，センター意見書が指摘する各法務分野の専門化の進行は事実であるが，このことと弁護士に会計科目を科す理由との関連性は不明である。そもそも，上記2（3）のとおり，税理士法に定める税理士の業務において，会計業務は税理士の付随的な業務であって，独占業務ですらなく，なに人もなしえる業務にすぎないから，このような独占業務ですらない業務についての専門的知識をもって税理士資格の必要条件とすること自体が誤りである。

むしろ，上記のとおり，税理士の多様な給源が保障されてこそ，各法務分野の専門化の進行に対応できるのである。

以上のとおり，センター意見書が挙げる立法事実論を含めた改正の必要性は存在しない。

(3) 念の為，付言すると，現行制度のもとで，敢えて上記のような改正を必要とする弊害，社会的な損失等が生じているとの事実は全く認められない。

6 税理士試験（会計科目）を課す必要性・必然性を欠いていること

そもそも，弁護士たる税理士以外の税理士は，憲法，行政法，民法等，税法の解釈・運用の前提となる又はこれと密接に関連する基本的な実定法の解釈技術のトレーニングを受けていない者が大部分であり，税理士試験もそのような能力を試す試験制度とはなっていない。

すなわち，税理士試験の税法科目の内容及び目的は，税法解釈上，見解の分かれうる論点等に関する法的思考能力を問うものではなく，専ら行政解釈等に則した税額の正確かつ迅速な計算能力が試されるものとなっており，このようなことから，税理士の行った不服申立ての記載が，一部の例外を除き，上記基本的な実定法を踏まえた税法解釈に基づくものにはなっていない例が多々見受けられる。

これに対し，弁護士は，裁判官と共に，実定法の解釈・運用技術の高度な能力を有することを担保する司法試験に合格し，かつ，司法修習を経て法曹資格判定試験に合格した者である。弁護士たる税理士以外の税理士とは異なった見地，水準において税理士業務を行う者であり，上記のとおり，今後ますます，

重要な地位を占めることが期待されている者である。日本税理士会連合会の平成22年5月31日付「税理士法改正に関する意見(案)」の「2.税理士の資格取得に関する規定(1)税理士の資格【理由】隣接職種の資格者等に対する能力担保措置」においても、弁護士を「租税に関する法令等についても一定の学識及び応用能力を有していると思料される」としているところ、税理士たる能力としては、それで必要かつ十分である。

会計知識は、例えば資産税や国税徴収法等の領域においては特段必要とされていないばかりでなく、上記のとおり、そもそも会計は自由業務であり、税理士法上も付随業務とされているに過ぎず、税理士業務の本質(税法領域における法律事務)をなすものではない。

税理士業務に従事する弁護士においては、自己研鑽、法科大学院における講義、あるいは当連合会等の主催する研修等により実務処理に必要なものを修得しているものである(当連合会の研修は今後、更に充実させる予定である)。

弁護士は、上記のとおり、法律理論に関する学識及び法律知識並びにその高度な応用能力を有しているところ、そのみに止まることなく、現に、例えば、倒産処理や企業合併・買収業務においても財務・会計の知識を活用しているし、医療過誤事件においては医学知識を、建築紛争については建築学の知識を、特許紛争においては理工学等の知識を、著作権紛争においてはコンピューター・プログラムや美術・音楽等の知識をそれぞれ法律事務の処理の必要に応じて修得し、これらの業務を行っており、裁判官もこの点は同様である。これらについて、何らの不都合も疑問もない。

日本税理士会連合会の主張は、会計学の知見がなければ税務を行うに不適であるとするものであるが、これは租税法務の概念を極めて狭小に捉えるものである。そもそも、「ある分野の法律事務を行うためには、その分野の科目の試験を経ていなければならない」との論理は成り立たない。このことは、上記のとおり医師、建築士等の試験を経ていないにもかかわらず、その分野の法律事務を弁護士・裁判官が現に支障なく行っていることから明らかである。

なお、税理士試験に会計科目が課されているのは、税理士制度において、税務代理において争点となる事項が法解釈ではなく計算にかかわる問題である場合も多くあり、また、税務書類の作成や税額の計算に関する事項の相談など、税務の分野では計算に強い専門家のニーズが高いと思われることから、計算についての高度の専門能力を有する専門家の資格制度を設けたものと考えられること、このことから、会計の専門家である公認会計士以外に、税理士が会計に関する一定の事務を付随業務として認められたと考えられる。

7 小括 税理士資格の改正意見への反対

- (1) これまでも、日本税理士会連合会が政府の規制改革・民間開放推進会議に対して、「弁護士について税理士試験の会計科目を受験させる」旨の提言をしたことに対し、当連合会は、2006年12月28日付け「日本税理士会連合会の主張に対する意見」において「到底容認できない」旨を表明して、法改正の動き阻止した。その後、当連合会は、日本税理士会連合会の「意見書（案）」の前身たる2009年11月25日付け「税理士法改正に関するプロジェクトチームによるタタキ台」の提言（但し、この時点では「会計科目を課する」との内容ではない）に対しても、2010年3月18日付け意見書において「その改正に反対である」旨を、また、日本税理士会連合会の平成22年5月31日付「税理士法改正に対する意見（案）」に対しても、反対の意見表明をしてきたところであり、今回の「要望」についても、到底容認できず、断固反対するものである。
- (2) なお、上記のとおりであるから、弁護士が税理士の登録ないし業務を行ううえで、会計に関する何らかの研修履修を条件とする考えにも反対である。

8 税理士法第51条改正案（通知弁護士の公示等）に対して

- (1) 通知弁護士の公示制度等については、当連合会は、2010年1月21日付け「税理士法改正に関する意見書」に記載のとおり、そもそも税理士法第51条所定の通知制度によらずに弁護士が税理士業務を自由に行えるように税理士法自体を改正すべきものと考えている。

したがって、当連合会は、税理士法第51条については、その削除（通知弁護士制度の廃止）を求めるものであって、同条の削除を前提とすれば、上記の「通知弁護士等の公示等」に関する日本税理士会連合会の「要望」は全く無意味であり、これにも反対である。

- (2) なお、上記「税理士法改正に関する意見書」（2010年1月21日付）に記載のとおり、通知弁護士が国税当局の監督下におかれ、懲戒権を行使され得る現行制度は、租税法務分野においてのみ特殊、例外的に弁護士自治を否定するものであり、到底、容認できるものではない。

通知弁護士の非違行為に対しては、当連合会及び所属弁護士会の監督、懲戒制度をもって対処するというのが弁護士自治の本来の制度趣旨であり、かつ、それをもって十分である。

よって当然のことながら、極めて稀なケースを根拠として、国税当局が通

知弁護士に3年間の税理士業務禁止処分を課することができる旨、その他通知弁護士に対する国税当局の監督、懲戒権行使を強化することを内容とする税理士法改正にも、絶対反対である。

以 上