

税理士法18条（登録）の意義

——Aは何故税理士業務ができたのか——

浪花 健 三*

目 次

はじめに

1. 税理士業務

1-1. 税理士の職業専門家性

1-2. 税理士業務

2. 税理士資格

2-1. 税理士となる資格

2-2. 税理士試験の科目免除

2-3. 欠格条項

3. 税理士会の自律性

3-1. 税理士登録

3-2. 登録審査と資格審査会

むすびにかえて

はじめに

平成25年3月と8月に税理士が関与した脱税事件等が報道された。3月に報道された事件内容は、X社が架空の損失を計上して所得を隠す手口で法人税を脱税したものである。大阪地検特捜部は5日、大阪国税局OBのA税理士（以下、「A」という。）ら3人を法人税法違反容疑で逮捕した。特捜部は同容疑者が脱税を指南したとみて調べている。ほかに逮捕されたのは、当該事案に関係した記帳代行業者と、当該X社役員である。特捜部

* なにわ・けんぞう 立命館大学法学部教授

は同日、大阪国税局と合同で、Aが実質的に経営する税理士法人Bなど関係先を家宅搜索した。

Aは、X社の顧問税理士で、特捜部は同社の実質経営者についても任意で取り調べる方針である¹⁾。

8月に報道された事件内容は、大阪国税局の調査官が同局OBのAが関与するY社の税務調査で会社側に虚偽の回答をさせたとして、大阪地検特捜部が28日、改正前の法人税法違反（虚偽答弁）容疑で、同局N税務署所属の上席国税調査官C容疑者を逮捕したものである。同局OBのA＝別の事件の同法違反罪で起訴＝も同法違反容疑などで再逮捕した。

2人は1993年から2年間、大阪府内の同じ税務署に勤務し面識があったという。国税当局はC容疑者が内部資料を流出させた疑いもあるとみて内部調査中である。特捜部は国税当局と連携し実態解明を進めている。

逮捕容疑は2011年7月、C容疑者が同僚とともに、Aが関与するY社の税務調査をした際、同社側に売り上げを少なく入力するなどしたSDカードを提出させた疑いである。当該虚偽の回答をした結果、国税局がY社に対して認定する脱税額が少なくなったとみられる。

両事件に係わっているAは1975年に大阪国税局に採用された。K税務署に勤務していた98年、自ら調査を担当した企業に弟の税理士をあっせんしたとして国家公務員法違反（信用失墜行為）で懲戒免職となった²⁾。

注目すべきは、当該税務署を懲戒免職なったAが、その後、税理士として活動していたことである。Aが税理士として活動するためには、Aが税理士となる資格を有し（税理士法3条。以下、税理士法は「法」と記載する。）、税理士名簿に登録されなければならない（法18条）。

そこで本稿では、Aが国家資格である税理士として活動するための要件を税理士法の視点から確認・考察する。

1. 税理士業務

1-1. 税理士の職業専門家性

税理士制度は、昭和17年の税務代理士法制定に始まるとされている³⁾。当該税理士制度が維持発展するためには、税理士が職業専門家である必要がある。一般に職業専門家と称されるものには、弁護士、医師、建築士、公認会計士、不動産鑑定士等、税理士以外にも多くのものが存在している。その職業専門家の要件としては、次の5つの要素が考えられる。「(1) 業務に係る一般原理の確立、(2) 免許資格制度の確立、(3) 職能団体の結成と自律性の確保、(4) 営利制の排除、(5) 独立性の確立」である⁴⁾。しかし、税理士はその制度の沿革に係る多くの問題点を有しており、いまだ現在においても発展途上段階にある職業専門家の一つである⁵⁾。例えば税理士法の視点からは、税理士業務の明確性（法2条）、税理士の資格（法3条）、税理士試験（法5条、6条）、税理士試験免除の規定（法7条、8条）、登録拒否事由（法24条、24条の2）、税理士の助言義務（法41条の3）、税理士の懲戒権（法46）等々の問題が存在する。

1-2. 税理士業務

免許資格制度による各種国家資格は、その業務に係る目的や使命が各士法上規定され、その有資格者のみが行いうる特定の業務を有している。

「税理士業務」は税理士独占の業務であり、税理士（税理士法人を含む。）でないものは、この法律に別段の定めがある場合を除くほか⁶⁾、税理士業務を行ってはならない（法52条）。ここにいう「税理士業務」とは、税理士法2条に規定する「税務代理」、「税務書類の作成」、「税務相談」に係る事務を、他人の求めに応じ、業として行うことである。また、「業とする」とは、その事務を反復継続して行い、または反復継続して行う意思をも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と解されている

(税理士法基本通達2-2)。裁判事例においても、「税務書類の作成及びこれ
の税務署への提出をなして、税理士法2条(税理士業務)各号所定の事務
を行い、かつ、(中略)依頼に応じて、特にこれに対する報酬を得ずになさ
れたものではあるものの、同条にいう『他人の求めに応じ、(中略)左に
掲げる事務を行うことを業とする』とは、反覆継続の意思をもって他人の
求めに応じて同条所定の事務を行えば足り、その他に、その法人が不特定
であることないしは多数であること、その事務を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解される」と判示されている⁷⁾。ただ
し、このいわゆる「無償独占」については、『「税理士法第52条は税理士業
務を有償で行ってはならないものか、それとも無償でも行ってはならない
ものを限定していないから、業というものの性格から考えて、当然に、
有償で行ってはならない、と理解すべきである』という疑問の提起もあり
えないことはない⁸⁾』との見解が存在する。實際上、職業専門家たる税理
士が無償にてその業務を行うことは、特別な場合(税務援助対策等が考え
られる)を除きあり得ないと解するのが妥当である⁹⁾。

これら税理士業務以外に税理士法には、「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」(法2条2
項)こと、「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」(法2条の2)ことが規定されている¹⁰⁾。

なお、税理士となるには、税理士となる資格を有するものが(法3条)、
日本税理士会連合会に備えられている税理士名簿に登録を受けなければな
らない(法18条)。税理士登録をした者は当然に税理士会会員となる(法
49条の6第1項)。

次章以降、Aが税理士として活動するための要件について、詳細な確
認・考察を行うことにする。

2. 税理士資格

2-1. 税理士となる資格

現行税理士法3条は、「税理士となる資格を有する者」を規定している。同条1項1号で税理士試験に合格した者、2号で税理士試験免除が全科目に及ぶ者、3号で弁護士（弁護士となる資格を有する者を含む）、4号で公認会計士（公認会計士となる資格を有する者を含む）を掲げている¹¹⁾。

昭和55年税理士法第3次改正前の同規定では、税理士となる資格を有する者は1項1号で弁護士、同項2号で公認会計士、同項3号で税理士試験に合格した者、同項4号で税理士試験免除が全科目に及ぶ者と規定されていた。

この第3次改正前税理士法3条1項における各号の記載順番について、国会では次のような答弁が行われている。

昭和26年6月2日参議院本会議で小申清一議員は、税理士法制定趣旨として「――、現行税務代理士法を廃止し、新たに税理士法を制定するものでありまして、試験制度及び登録制度を採用して、人格及び能力ともに適切な人材が納税者の代理等の業務に当り、納税者の信頼と国民の期待とに依えて、租税負担の適正化を図りつつ申告制度の適切な発展に資せしめようとするものであります。以下本案の概要を申し上げますと――、第二に税理士の資格を定めたことであります。即ち現行税務代理士法で税務代理士となる資格を有するものとせられておる弁護士及び公認会計士は、この法律でも税理士となる資格を有するものとせられておりますが、それ以外の者は、税理士試験に合格した者、及び税理士試験における全科目の試験の免除を受けた者であつて、税務又は会計事務に2年以上の経験を有する者に限られることとなつております。併し無能力者、刑罰又は懲戒処分を受けてから一定の年数を経過しない等の者は税理士の資格がないこととせられております。」と述べている。

その後の税理士制度の発展に伴い第 3 次税理士法改正が行われた。その改正に係る国会では次のような質疑が行われた。

昭和54年 6 月 5 日衆議院大蔵委員会で宮地正介委員は、税理士法 3 条 1 項各号の順番変更案について「――、第 3 条の税理士の資格の中の順番が逆転しているわけですね、今度の改正案。公認会計士は 4 番目にきているわけですね。現在の法律は弁護士が 1 番、2 番目は公認会計士、3 番目に税理士試験に合格した者、4 番目云々。今回は公認会計士が 1 番最後なんだ。おれたちはどうも 1 番最後に置かれているんじゃないか、別にそういうふうにはひがんでいないわけじゃないでしょうけれども、非常にびりびりしているわけですね。そういうところに、まさか感情的でこんな書き方をしたのではないと思いますよ。ですけれども、そのくらい関係団体の方々は神経をとがらせているわけですから、やはり細心の注意と配慮をするくらい大きな立場に立った大蔵省であってほしい、こういうことを私は感じるわけですが、これは何かやはり理由があったのでしょうか、この点伺っておきたい。」と述べた。それに対し福田幸弘政府委員は「これは理由がございまして、税理士法でございまして税理士の資格の問題でありますから、税理士の試験に通ったものが冒頭に来るとというのがやはりほかの立法例から見ても当然のことです。あと順番が、次がそれに匹敵する資格。3 番目と 4 番目が後に回っておりますのは、さきのように弁護士法 3 条の問題があるということでございます。それから公認会計士の方は、本来監査業務に専心される立場でございますので、税理士の業務に入られる際はやはり付随的な立場でございます。したがってこの辺は、一般の考え方に即ただけで、決して感情的とかそういうことは絶対ございませぬ。法律を出す以上は客観的、合理的なものをつくっております。」と述べている。

税理士という資格は、当該者が「税務に関する専門家」であることを広く国民に公表し、当該者に独占業務を認めた国家資格である。納税者の權益を擁護する税理士資格は、国民が納得できる厳しく公正な国家試験によ

り付与されるべきである。この大原則の下、税理士となる資格を有する者として、「税理士試験に合格した者」が税理士法3条1項1号に規定されることは当然である¹²⁾。

国家資格は、各資格に係る国家試験を受験し、当該試験に合格することにより与えられるべきである。受験以外の方法（法3条2号、3号、4号）により国家資格を得ることは、あくまでも特例であることに留意しなければならない。したがって、当該特例の運用は厳格に行われなければならない。

2-2. 税理士試験の科目免除

税理士試験は、科目別合格制度を採用している点に特徴がある（法3条1項2号）。一度合格した科目等については、以後の試験において当該科目の受験が免除される。税理士試験免除については、税理士法7条および8条に規定されている。

税理士法7条は、税理士試験受験に係る一部合格科目の免除（法7条1項）および修士の学位取得による一部科目の免除（法7条2項、3項）等が規定されている。同法8条は、学識経験によるもの（法8条1項1号、2号）と税務職員等の実務経験による（法8条1項4から9号）試験科目の一部免除等が規定されている。さらに税務職員等のなかで一定の要件を満たすものについては、実務経験による免除に加えて研修による（国税審議会が指定した研修修了）免除が追加される（法8条1項10号）。

同条1項は、税理士試験の科目合格による科目免除であり、本来の資格取得要件といえる。問題は、同条2項以下の規定である。税理士が職業専門家である以上、その資格は国家試験に合格することにより取得されることが原則である。昭和55年第3次税理士法改正以前に存在した「特別試験」¹³⁾に係る判決において、「税理士業務の公共性や納税義務者の保護等の政策的観点から税理士制度を設け、税理士の資格を有しない者が右業務を行うことを禁止した税理士法の趣旨にかんがみても、税理士資格を付与

するについては、できる限り適正公平な方法によるべきことは、改めて言うまでもない。この観点からすれば、(中略) 公平な一般の競争試験によって税理士資格を付与するのを相当とする者を選抜するのが適当な方法というべきであろう」と判示されている¹⁴⁾。

すなわち、当該免除規定は、免許資格制度における特例条項であることに留意しなければならない。特例条項は厳格に運用される必要があり、その結果、特例による資格取得者の人数は少なくなるのが適正である¹⁵⁾。

確かに、税理士業務を行うに際し、当該試験合格者以外で特殊な能力を有する者が税理士となることは、当該職能団体全体としての能力を向上させる結果となる場合がある。しかし、同法 8 条 1 項等に該当する者が、当該試験合格者と比して税理士業務に対する特殊な能力を有し、税理士職能団体全体の能力を向上させることに特に寄与しうるのである¹⁶⁾。

なぜならば、同条 1 項 1 号、2 号及び 4 号から 9 号については、当該免除者の範囲があまりにも広く、さらに、その者の能力を担保する明確な基準が存在していないからである。逆に、同項 4 号から 9 号による税理士資格取得者が、税務当局との癒着に係る事件を起こすことは少なくない¹⁷⁾。このように税理士となる資格については、税理士法 3 条、同法 7 条、同法 8 条に多くの問題点が存在している。

ここで A について考えると、現行税理士法上 A は税務署勤務の年数等(推測の域は出ない)から同法 8 条 1 項 4 号、同基本通達 8-2 および同条 1 項 10 号を充足し、同法 3 条 1 項 2 号の適用により税理士となる資格を有することになる。次に税理士法における「欠格条項」を確認・考察する。

2-3. 欠格条項

税理士法 3 条の規定により税理士となる資格を有する者であっても、同法 4 条に規定する欠格条項の一つに該当する者は、税理士となる資格を有しない。「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

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」（法1条）という極めて重要な公共的使命を有している。さらに、税理士は、納税者の適正な納税義務に係る権益を擁護しなければならない。したがって、欠格条項に該当する者は、税理士としての適正性を欠き、税理士となる資格を有しないことされている。

欠格条項に該当する者は、具体的に次のように分類することができる¹⁸⁾。

- (1) 未成年者（法4条1号）（民法4条参照）。
- (2) 成年被後見人、被保佐人（法4条2号）（民法7条参照）。
- (3) 破産者で復権を得ない者（法4条3号）（破産法30条参照）。
- (4) 法令違反により刑の執行又は通告処分を受けた者。
 - ① 国税若しくは地方税に関する法令又はこの法律の規定により禁錮以上の刑（刑法9条、10条1項参照）に処せられた者で、その刑の執行を終わり、又は執行を受けることがなくなつた日から5年を経過しないもの（法4条4号）。
 - ② 国税若しくは地方税に関する法令若しくはこの法律の規定により罰金の刑（刑法15条、同法17条、罰金等臨時措置法2条参照）に処せられた者又は国税犯則取締法（地方税法において準用する場合を含む。）若しくは関税法（とん税法及び特別とん税法において準用する場合を含む。）の規定により通告処分（科料に相当する金額に係る通告処分を除く。）を受けた者で、それぞれその刑の執行を終わり、若しくは執行を受けることがなくなつた日又はその通告の旨を履行した日から3年を経過しないもの（法4条5号）。
 - ③ 国税又は地方税に関する法令及びこの法律以外の法令の規定により禁錮以上の刑に処せられた者で、その刑の執行を終わり、又は執行を受けることがなくなつた日から3年を経過しないもの（法4条6号）。
- (5) 懲戒処分により税理士業務を行うことを禁止された者で、当該処分を

受けた日から3年を経過しないもの(法4条7号)。

「処分を受けた日」は、昭和55年税理士法第3次改正前は「処分が確定した日」とされていた。当該変更に関して、昭和38年12月6日税制調査会(懲戒処分の効力発生時期について)では、「懲戒処分は、適正な納税義務実現のために、その業務の執行に関して通常人には認められていない権限を付与され、国家的な保護を享受している税理士に対して、業務執行における秩序の保持を強く要請し、これを保護するための一つ的手段として認められている監督上の行政処分である。したがって、現行の取扱いのように、懲戒処分確定時、すなわち司法裁判所における判決が確定する時までの期間は懲戒処分の効力を発生せず、その間は自由に税理士業務を行えるとする事は、秩序の破壊に対する制裁処分を著しく減殺するのみでなく、税理士業務を行うのにふさわしくない者にそのまま引き続いて業務を認めることとなって、弊害を生ずる恐れが大きく、監督上の行政処分としてはまことに不合理であるといわなければならない。」との見解が示されている¹⁹⁾。

また、衆議院大蔵委員会昭和39年05月27日において泉美之松政府委員は、「あるいは現在におきましては、規定の解釈上、税理士に対しまする行政上の懲戒処分は、その確定したときに効力が発生するという事になっておりますが、行政上の懲戒処分としては、裁判によって確定するまでに数年あるいは10年以上もたつといったような場合がございますので、それでは懲戒処分として効果の発生がいかにもおそくなりまして、その間税理士として適当でないというふうに判定されながら、なお税理士業務を続けていくことができるというのは制度として問題であるというような点がございますので、懲戒処分があったときから発生させるというふうにしたほうがいい。あるいはそうするについては、従来懲戒処分は国税庁長官の専決権となっておりますのでございますが、そういうふう懲戒の効力を早く発生させるのであれば、懲戒処分が公平を得るように、懲戒審査会を設けて、国税庁長官が懲戒処分をする場合には、その税理士懲戒審査会には

からねばならないというようにする制度が望ましいのではないか。」と述べている²⁰⁾。

昭和55年の税理士法改正に関して衆議院大蔵委員会昭和54年12月07日の竹下登国務大臣は、「すなわち、税理士の懲戒処分につきまして、懲戒権者を大蔵大臣に改めるとともに、懲戒処分をしようとするときは、税理士審査会に諮り、その議決に基づいて行わなければならないこととして、その手続を一層慎重にすることといたしております。また、これに関連いたしまして、懲戒処分の効力は、他の職業専門家制度と同様に、懲戒処分をした時点から発生することといたしております。」と述べている。

(6) 国家公務員法，国会職員法 又は地方公務員法の規定により懲戒免職の処分を受け，当該処分を受けた日から3年を経過しない者（法4条8号）

公務員としてふさわしくない行為をしたことにより免職処分を受けた者については、税理士の社会的公的使命に照らし、税理士資格を認めることは適当でないとの趣旨から規定された。特に税務職員で懲戒処分を受けた者が、税理士資格を取得する場合が問題となる²¹⁾。

(7) 特定の職業専門家の資格を失う懲戒処分を受けた日から3年を経過しない者（法4条9号）。

① 弁護士会からの除名（弁護士法，外国弁護士による法律事務の取扱いに関する特別措置法）。

② 公認会計士法の登録抹消（公認会計士法）。

③ 弁理士の業務の禁止（弁理士法）。

④ 司法書士の業務の禁止（司法書士法）。

⑤ 行政書士の業務の禁止（行政書士法）。

⑥ 社会保険労務士の失格処分（社会保険労務士法）。

⑦ 不動産鑑定士の登録の消除（不動産の鑑定評価に関する法律）。

税理士が他の職業専門家の資格を有している場合が少なくない。これらの者が、他の職業専門家としての資格を失うような処分を受けた場合、当

該者が税理士として引き続き活動し得ることは、税理士の使命に照らして適当ではないとの考えに依拠する規定である。

(8) 税理士の登録を拒否された者のうち税理士法22条4項事由の規定に該当する者（税理士登録を拒否された者のうち重要事項不記載又は虚偽記載者）又は同法25条1項1号の規定により税理士の登録を取り消された者税理士登録を取り消された者のうち登録の際の重要事項不記載又は虚偽記載者）で、これらの処分を受けた日から3年を経過しないもの（法4条10号）。

Aについて考えてみると、Aは税理士法4条8号に関連する事案である。しかし、新聞報道によるとAは、国家公務員法による懲戒処分を受けた日から3年を経過した時点で「税理士登録申請」を行っているようである。したがって、Aは、同法4条の欠格条項に該当しないため、税理士となる資格を有することになる。

ただし、Aが税理士として活動するためには、税理士登録を行わなければならない（同法18条）。次に、税理士法における税理士登録規定について確認・考察を行う。

3. 税理士会の自律性

3-1. 税理士登録

税理士となる資格を有する者が、税理士となるには、日本税理士会連合会（以下、「日税連」という。）に備えられた税理士名簿に所定の事項を登録されることを要し（法18条）、当該登録を申請する者は、所定の登録申請書を、税理士会を経由して日税連に提出しなければならない（法21条）。また、税理士は、登録を受けた事項に変更が生じたときは、遅滞なく変更の登録を申請しなければならない（法20条）。この変更登録についても、所属の税理士会を経由して日税連に変更登録申請書を提出しなければならない（税理士法規則10条）。

日税連は、当該登録申請書を受理した場合は、その申請者が税理士となる資格を有し（法3条）、かつ、登録拒否事由（法24条）に該当しない者であると認めるときは税理士名簿に登録し、その者が税理士となる資格を有せず、又は登録拒否事由に該当していると認めるときには、登録を拒否しなければならない。この場合において、税務署長等から税理士になる資格を有しない旨、もしくは登録拒否事由に該当する旨の報告を受けた者につき登録を行おうとするとき、または、登録を拒否しようとするときは、資格審査会（法49条の16）の議決に基づいて行われなければならない（法22条1項）。

ここで、「税務署長等から税理士になる資格を有しない旨もしくは登録拒否事由に該当する旨の報告を受けた者」とは、登録申請書を受理した税理士会が、その副本各一通ずつを当該申請者の住所地の所轄税務署長ならびに当該住所地を管轄する市町村長及び都道府県の長に送付（法21条2項）した結果、「何らかの通知があった者」のことである（法23条1項）。隣接士業である弁護士法および公認会計士法には、このような登録申請書の副本を所轄各官庁等へ送付する定めはない。

税理士法における当該規定は、税理士法8条に税務官庁等における実務経験を持って税理士となる資格を有する制度が規定されているため、当該資格を各税務官庁等に照会するものと解したい。これを「登録事務の適正な運営を担保するため関係機関にかかる義務を課しているものと解する」²²⁾と、職業専門家の集団である日税連の自律性が希薄なものになってしまう。

税理士法24条に規定されている「登録拒否事由」は次の通りである。

次の各号のいずれかに該当する者は、税理士の登録を受けることができない。

- (1) 懲戒処分により、弁護士、外国法事務弁護士、公認会計士、弁理士、司法書士、行政書士若しくは社会保険労務士の業務を停止された者又は不動産の鑑定評価に関する法律第5条に規定する鑑定評価等業務（以下、

「鑑定評価等業務」という。)を行うことを禁止された不動産鑑定士で、現にその処分を受けているもの(法24条1号)。

(2) 報酬のある公職(国会又は地方公共団体の議会の議員の職及び非常勤の職を除く。以下同じ。)についている者(法24条2号)。

(3) 不正に国税又は地方税の賦課又は徴収を免れ、若しくは免れようとし、又は免れさせ、若しくは免れさせようとした者で、その行為があつた日から2年を経過しないもの(法24条3号)。

(4) 不正に国税又は地方税の還付を受け、若しくは受けようとし、又は受けさせ、若しくは受けさせようとした者で、その行為があつた日から2年を経過しないもの(法24条4号)。

(5) 国税若しくは地方税又は会計に関する事務について刑罰法令にふれる行為をした者で、その行為があつた日から2年を経過しないもの(法24条5号)。

(6) 心身の故障により税理士業務を行わせることが適正を欠く虞がある者(法24条6号)。

(7) 税理士の信用又は品位を害する虞があり、その他税理士の職責に照らし税理士としての適格性を欠く者(法24条7号)。

同条1号から5号までは、登録拒否事由に客観性があり、事実をもって証拠づけることができる。しかし、同条6号と7号の事由は、主観的な要素が大きいいといえる。そこで、日税連が税理士の登録を拒否しようとするときは、日税連に設けられている資格審査会の決議に基づいて行うことを要し²³⁾、さらに、あらかじめ、その申請者に登録を拒否しようとする旨を通知して、相当の期間内に申請者又はその代理人を通じて弁明の機会を与えなければならない(法22条1項、2項、法49条の6第2項)。

もし、同条6号および7号により日税連が登録拒否をした場合には、当事者間の認識の相違による紛争が生じる可能性を否定できない。したがって、これまで日税連が、同項に該当する者として登録を拒否した例はきわめて稀である²⁴⁾。

また、登録を拒否された者は、その処分不服があるときは、国税庁長官に対し行政不服審査法の定めるところにより審査請求することができる（法24条の2第1項）等、登録拒否等に対する救済措置が税理士法上に規定されている。

当該規定において審査請求の相手が国税庁長官とされているのは、日税連の行っている登録に関する処分は行政庁に代わって日税連が行っているものであり、その救済措置については、責任ある行政庁が最終的な決裁権を行使するのが適当であるとの見地による²⁵⁾。また、審査請求に理由があると認められるときは、国税庁長官は日税連に対して、登録受理、その他相当の処分をすべき旨命じなければならない（法24条の2第4項）。

Aが税理士として登録できていたということは、Aは税理士法21条2項による結果、Aの住所地の所轄税務署長ならびに当該住所地を管轄する市町村長及び都道府県の長にから「何らの通知」があった者（同法23条1項）には該当していなかったと考えられる。さらに、Aについての登録拒否事由であるが、Aは同法24条1号から5号には該当しない。おそらく同条6号にも該当しないであろう。問題は、Aが同条7号に該当するかどうかである。日税連の判断は、Aは同法24条各号のいずれにも該当しないと判断したのであろう。日税連は、同条7号については具体的に列記し判断基準を示すことは困難であるとし、極力同号を狭義に解釈することを心がけているようである²⁶⁾。

3-2. 登録審査と資格審査会

ここで確認しておきたい点は、前述した「税理士が職業専門家であるため」の要件である。その要件としては5つの要素が考えられたが、「税理士登録」に関連するのは「職能団体の結成と自律性の確保」の問題である。

当該税理士登録に関しては、税理士法制定以来国税庁が行っていた。昭和36年の第2次税理士法改正で税理士会の自律性確立の観点から当該登録

事務が日本税理士会連合会に移譲された。

この移譲に係る衆議院大蔵委員会昭和36年3月22日国会質疑で大久保武雄政府委員は「――、税理士法の一部を改正する法律案について、提案の理由を御説明申し上げます。――、今回は、税理士の登録事務の移譲及び税理士特別試験の存続期間の延長等当面必要な事項について税理士法の一部を改正しようとするものであります。――、第一に、税理士の自主性を高めるため、税理士の登録事務を日本税理士会連合会に移譲することとし、所要の規定の整備をはかっております。税理士制度の適正な運営をはかるためには、個々の税理士が、その職責を自覚し、自主的にみずからの規律を守る態勢が確立されることが望ましいことはいうまでもありません。このような観点から、さしあたり従来国税庁長官が行っていた税理士の登録事務を日本税理士会連合会に移譲することとしております。この移譲に伴い、登録事務の公正な運営をはかるため、日本税理士会連合会に、同連合会長のほか、税理士、国税または地方税の行政事務に従事する職員及び学識経験者からなる資格審査会を設け、問題のある事案については、同審査会の議決に基づいて処理することといたしております。また、登録を拒否された事案及び登録事務が相当期間遅延している事案については、国税庁長官に対して異議申し立てを行ない、その救済を求めることができることといたしております。なお、従来税理士会の会則の変更はすべて大蔵大臣の認可を要していたのでありますが、税理士会の自主性を高めるため、できる限り届出制に改めることといたしております。」と述べている²⁷⁾。

ここで隣接士業における「登録審査」の規定について若干の確認を行う。弁護士となるには、日本弁護士連合会（以下、「日弁連」という）に備えた弁護士名簿に登録されることを要し（弁護士法8条）、それには、入会しようとする弁護士会を経て、日弁連に登録の請求をしなければならない（同法9条）。また、所属弁護士会及び日弁連は、一定の事由がある者に対しては、登録又は登録換を拒絶することができるし（同法12、15

条）、虚偽の申告によって登録を受けた者に対しては、弁護士会がその登録の取消を請求することができる（同法13条）。弁護士法の「登録進達拒絶事由」には、第一に「弁護士会の秩序若しくは信用を害するおそれがある者」と明記されている²⁸⁾。

このように弁護士法は、弁護士の身分の問題について、弁護士会及び日弁連にその自律の立場から強力な権限を与えている。それゆえ、当該権限の行使は、適正かつ慎重になされなければならない。そこで、同法は、弁護士会及び日弁連が登録に関して有する当該権限の適正かつ慎重な行使を保障するために、資格審査会制度を設けている（同法51条）²⁹⁾。

また、公認会計士になるには、日本公認会計士協会に備え付けた公認会計士名簿に登録されることを要求し（公認会計士法17条、18条）、当該登録を受けようとする者は、登録申請書を日本公認会計士協会に提出しなければならない（同法19条1項）。日本公認会計士協会は、登録を受けようとする者が公認会計士となることができる者であると認めるときは、遅滞なく当該登録を行い、当該者が公認会計士となることができない者（「登録拒否事由」の一つとして、「心身の故障により公認会計士の業務を行わせることがその適正を欠くおそれがある者又は公認会計士の信用を害するおそれがある者」と規定されている（同法18条の2第2号））であると認めるときは、資格審査会（同法46条11）の議決に基づいて、登録を拒否しなければならない（同法19条3項）。

このように、日本の多くの士業（少なくとも職業専門家と称されるもの）は、その職能団体の自律性を尊重する意味で、各業務を行う場合には、当該団体に強制加入しなければならない規定を有している。なかでも、弁護士会及び日弁連は、その自律性において特に優れている。ただし、弁護士法12条の進達拒絶については、「弁護士法が一定の資格条件を掲げて、これを充足する者が弁護士となりうると規定しておきながら、一方において登録制度をとり、かつ、弁護士会に強制加入すべき義務を課し、その入会にあたって特定の事由があるとして登録請求の進達を拒絶す

ることができるとして、その者が弁護士となることを拒否するのでは、職業選択の自由を不当に奪うものではないかという³⁰⁾ という見解も存在する。しかし、弁護士会は、弁護士及び弁護士法人の使命及び職務にかんがみ、その品位を保持し、弁護士及び弁護士法人の事務の改善進歩を図るため、弁護士及び弁護士法人の指導、連絡及び監督に関する事務を行わなければならない(同法31条)。「弁護士会としては、会員の指導監督の徹底を期するためには、当初から会員たるに適しない者を加入させない処置が要請される。このような見地から、本条の規定は憲法に抵触するものではないとして制定された³¹⁾ と解されている³²⁾。

税理士法上も税理士会及び日税連は、その自律性において「税理士の使命及び職責にかんがみ、税理士の義務の遵守及び税理士業務の改善に資するため、会員等に対する指導、連絡及び監督をしなければならない」(法49条6項、同法49条の13第2項)と規定されている。したがって、税理士においても、登録申請者に対して弁護士等同様の厳格な登録調査が行われても問題がないし、そうされるべきである。

国家資格は、各資格に係る国家試験を受験し、合格することにより与えられるべきものである³³⁾。税理士資格の場合、税理士試験受験以外の方法(法3条2号、3号、4号)により国家資格を得ることはあくまでも特例である。したがって、当該特例の適用者については、当該登録調査は特に厳格に行われなければならない。

税理士法7条2項、3項および同法8条の試験免除者に係る登録申請があった場合、税理士会及び日税連は、同法21条と24条及び資格審査会(法49条の16)に基づき、当該職能団体の自律性を尊重する意味で、当該申請者を当会に入会させるかどうかの実質的判断を行うべきである。

すなわち、A等については、同法24条7項についてより慎重な審議が行われるべきだったといえる。

むすびにかえて

さらに、税理士会の自律性確立の視点から、当該資格審査会には、登録申請者についての税理士となる資格（法3条）の有無及び欠格事由（法4条）の存否についても審査権限を有するか否かという問題がある。この点については、税理士の資格審査会に係る判例は存在しないが、弁護士法の資格審査会についての東京高裁昭和40年1月29日判決³⁴⁾が参考になる³⁵⁾。

当該判決において、「原告は弁護士名簿への登録請求を受理した弁護士会は、弁護士法第12条1項、2項所定の事由がある場合に限り右請求の進達を拒絶し得るのであり、右請求が同法第5条第3号所定の資格を有するとしてなされたものである場合においても、右の資格を有するか否かの点については審査権限を有しない旨主張する。――、しかしながら、同法第4条又は第5条各号所定の弁護士の資格を有しない者、あるいは同法第6条各号所定の欠格事由がある者から登録請求があった場合には、これを許容し得ないことはもちろんであるから、被告連合会としてはもし弁護士会からそのような登録請求の進達を受けた場合にはこれを拒絶すべきが当然であるし、また弁護士会としても登録請求を単に被告連合会へ中継するのみでなく、弁護士法第12条により前記同条列举の事由の存否につき実質的審査をなしたうえその進達をなすか否かを決する権限を与えられているのであるから、右法条所定の進達拒絶事由の存否のみでなく、さらにその前提要件である請求者についての法定の積極的資格の有無及び消極的資格としての欠格事由の存否についても審査をなすべきであり、もしその点についての要件に欠缺があり登録請求が拒絶されるべきものであることが明らかとなつたならば、被告連合会への進達を拒絶すべきものと解するのを相当とする」と判示している。

したがって、税理士法上の資格審査会においても、弁護士法上の資格審査会同様、より踏み込んだ実質的審査を行うことは可能と考えたい。この

実質的審査を行うことにより、税理士法 7 条 2 項、3 項および同法 8 条の広範囲にわたる税理士試験免除規定をより適切に運用できるものと考えられる。

ただし、税理士法と弁護士法を比較した場合、それぞれの職能団体が有する自律性には、まだ格差があるのは事実である。よって、税理士法上の資格審査会は、段階的にも、当該実質的審査を行うことができる機能を充実させていくべきである。まずは、当該適正な実質的判断を下すために、日税連はその客観的判断基準の自主的作成を試みるべきである。例えば、日税連は登録に係る判決を積み重ねることにより、自ら当該問題条項をより合理的な規定に変更させて行く努力をする必要がある。さらに、当該資格審査会は、日税連が推薦した税理士が中心的役割を果たす構成とされるべきことも重要である（同法 49 条の 16、同法施行令 12 条の 2、日税連会則 51 条から 54 条）。

- 1) 日本経済新聞 2013 年 3 月 5 日 22 時 25 分 Web 刊。
- 2) 日本経済新聞 2013 年 8 月 29 日 0 時 9 分 Web 刊。
- 3) 税理士制度の発足は、昭和 26 年の税理士法制定時と考えることもできる。
- 4) 西島梅治「プロフェッショナル・ライアビリティ・インシュアランスの基本問題」有泉享監『現代損害賠償法講座 8 損害と保険』141 頁（日本評論社、昭和 48 年）。
- 5) 税理士制度の変遷について詳しくは、日本税理士会連合会編纂『税理士制度沿革史』11 頁（日本税理士会連合会事業、増補改訂版、昭和 62 年）。
- 6) 税理士法は、国税局長の許可を受けた者（いわゆる「臨税」と呼ばれる者で、地方公共団体や公益社団法人等および農協等の職員）（法 50 条 1 項）、いわゆる通知弁護士（弁護士法時を含む）（法 51 条 1 項、3 項）、行政書士がゴルフ利用税等の特定の租税に関し、税務書類の作成を行うこと（法 51 条の 2）を認めている。
- 7) 東京高判昭和 40 年 2 月 26 日（判タ 174 号 167 頁）。

他に税務代理士法に関する裁判事例ではあるが、「税務代理士法 21 条にいわゆる『税務代理業ヲ行ヒタル者』たるには反覆継続の意思を以て同法 1 条所定の行為を為せば足り、その行為に対し報酬または利益を得る意思のあること、若しくは現にこれを得た事実の存在することを必要とするものではない」との判示が存在する（最大判昭和 24・7・22 刑集 3 卷 8 号 1354 頁）など。

- 8) 新井隆一「税理士法第 2 条第 1 項第 3 号（税務相談）の意義」19 頁『税研』34 = 35 号（日本税務研究センター、平成 3 年 1 月）。

税理士法18条（登録）の意義（浪花）

- 9) 「税務援助対策」等については、納税者から直接に税理士報酬をいただくことはないが、通常、当該税理士には税理士会や国等から報酬は支払われる。
- 10) 隣接専門職である弁護士の職務は、「当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によつて、(中略)一般の法律事務を行うことを職務とする」(弁護士法3条1項)と規定され、当該職務は弁護士法72条により弁護士の独占業務とされている。

同様に隣接専門職である公認会計士は、「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」とし(公認会計士法2条1項)、その付随業務として「他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の調製をし、財務に関する調査若しくは立案をし、又は財務に関する相談に応ずること」(同条2項)を業とすることができる。公認会計士に係る業務制限としては、「公認会計士又は監査法人でない者は、法律に定のある場合を除くほか、他人の求めに応じ報酬を得て第2条第1項に規定する業務を営んではならない」と規定されている(同法47条の2)。

- 11) 国家資格として税理士制度が存在している我が国において、他士法に係る有資格者がほぼ自動的に税理士になる資格を有する現状には問題があるといえる。この点については、拙稿「税理士法の課題～『税理士法改正に関する意見(案)』を踏まえて」税法学566号295頁。
- 12) 坂田純一『実践税理士法』(日本税理士会連合会編)85頁(中央経済社、平成14年)。
- 13) 昭和55年第3次税理士法改正以前は、退職税務官吏等に対し特別な税理士試験が存在していた。当該試験の内容は、退職税務官吏等で一定要件に該当する者は一般の税理士試験受験者が受ける「会計科目」の代わりに当該試験をもって「会計科目合格」に換えることができるというものであった。この「特別試験」は「一般の税理士試験」に比べてかなり簡単なものであった。このことは米山政府委員が昭和54年6月5日衆議院大蔵委員で、「当該試験の昭和53年度の合格率が78パーセント(昭和53年「税理士試験」科目合格者の平均合格率は11.6パーセントである)である」と述べていることから明らかである。
- 14) 東京地判昭和54年9月20日(行集30巻9号1598頁)、同控訴審東京高判昭和56年9月7日(行集32巻9号1556頁)。この判例を紹介したものは、北野弘久『税理士制度の研究』269頁(税務経理協会、増補版、平成9年)、阿部照哉「最新判例批評・税理士特別試験制度の合憲性」判例時報985号145頁等がある。
- 15) しかし、当該「特例」による税理士資格取得者数が多いのが現状である。日本税理士会連合会がまとめた平成24年度の税理士登録実績によると、平成24年度末時点での税理士名簿登録者数は73,725人となった(平成25年8月末の税理士登録者数は、74,206名：<http://www.nichizeiren.or.jp/guidance/intro/registrator.html>：最終閲覧日平成25年9月16日)。そのうち、33,814人(45.86%)が試験合格者、試験免除者は23,244人(31.53%)、特別試験合格者が8,035人(10.90%)、公認会計士が8,063人(10.94%)、弁護士が491人(0.66%)等が登録している。

また、平成24年度の新規登録者数は3,012人で、そのうち試験合格者は1,017人(33.77%)、試験免除者は1,423人(47.24%)、公認会計士が519人(17.23%)、弁護士が52人(1.73%)等となり、試験免除者数が試験合格者数を上回った(日本税理士会連合会会報「税理士界」1304号6頁、平成25年5月15日)。

- 16) 当該問題に係る第5次税理士法改正案の検討は、拙稿前掲(注)11「税理士法の課題」306頁。
- 17) 「国税 OB の税理士が、脱税を指南した疑いで逮捕された」<http://blogs.com/article/15589/>：最終閲覧日平成25年9月24日、「架空仕入れに休業法人悪用」等 http://sankei.jp.msn.com/west/west_affairs/news/130310/waf13031007010000-n1.htm：最終閲覧日平成25年9月24日等。
- 18) 日本税理士会連合会編『新税理士法』74頁(税務経理協会, 3訂版, 平成20年)。
- 19) 税制調査会『税理士制度に関する答申』15頁(税制調査会, 昭和38年12月6日)。
- 20) しかし、昭和39年の税理士法改正案は廃案になった。
- 21) 前掲(注)17の他、税理士と税務職員が共謀して納税を逃れた事案としては、最判平成18年4月25日(裁判所時報1411号1頁)等。判批としては、拙稿「税理士が独断でした過少申告に係る重加算税賦課の可否」民商法雑誌135巻4.5号777頁等。
- 22) 日税連編前掲(注)18『新税理士法』113頁。
- 23) 昭和39年6月10日衆議院大蔵委員会の税理士法改正に関する質疑で、泉美之松政府委員は「――税理士の登録を申請いたしますと、先日申し上げましたように税理士連合会におきまして資格審査会を開きまして、そこで登録を拒否するかあるいは登録するかということの決定を行なうわけでございます。したがってその決定によりまして登録を拒否する場合にはその拒否の旨の通知をいたします――。」と述べている。
- 24) 坂田前掲(注)12『実践税理士法』143頁。
- 25) 日税連編前掲(注)18『新税理士法』118頁。
- 26) 坂田前掲(注)12『実践税理士法』143頁。
- 27) 同様に鴨田宗一議員は昭和36年04月25日衆議院本会議で「税理士法の一部を改正する法律案について申し上げます。本案のおもな改正の第一は、税理士の自主性を高めるため、従来国税庁長官が行っていた税理士の登録事務を日本税理士会連合会に移譲するとともに、これに伴い、登録に関する税理士の資格を審査するために同連合会に資格審査会を設け、また、税理士会の会則変更の認可制を、できる限り届出制に改めようとするものであります。」と述べている。
- 28) 「弁護士登録を認めると弁護士ないし弁護士会の信用そのものが害される恐れが大きいためとして日弁連がした弁護士登録の請求の進達の拒絶についての審査請求棄却決定を適法とした事例」として、東京高判平成3年9月4日(行裁例集42巻8・9号1431頁)等がある。
- 29) 日本弁護士連合会調査室編『条解弁護士法』401頁(弘文堂, 4版, 平成19年)。
- 30) 福原忠男『弁護士法』96頁(第一法規出版, 増補版, 平成2年)。
- 31) 福原前掲(注)30『弁護士法』97頁。
- 32) 「土地家屋調査士会」に対する見解を中心とするものであるが、「職能倫理の確立とその遵守、不動産登記制度の質の維持を図るには、これら職能団体を強制加入としその自主的規律に委ねるのは、十分な根拠があるものといえよう。」の見解が存在する(安本典夫「強制加入制団体の内部民主主義および対外的アカウントビリティのあり方〜土地家屋調査士会制度を例に〜」立命館法学281号10頁)。

税理士法18条（登録）の意義（浪花）

弁護士法に関して「弁護士に関する規制は、公共の福祉のため必要なものというべきであって、憲法22条に違反しない」と判示されている（最判平成4年7月9日（判時1441号56頁）。判批としては、清水正憲「弁護士法上の強制加入等の規制と憲法22条」民商法雑誌107巻6号953頁他）。

- 33) しかし、現行の税理士試験は、その内容等において問題があることを指摘しておきたい。
- 34) 行裁例集16巻1号103頁。
- 35) 「税理士登録抹消」に係る事案ではあるが、税理士登録について触れられている裁判事例が存在する（東京地判平成8年10月30日（判時1589号43頁）。津田明人「判批」がある（税研89号119頁（日本税務研究センター、平成12年1月））。