



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	税理士制度と納税環境整備（3）：税理士法33条の2の機能
Author(s)	川股，修二
Citation	北大法学論集，63(6)，378 [147] -335[190]
Issue Date	2013-03-29
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/52549
Type	departmental bulletin paper
File Information	HLR63-6_005.pdf



税理士制度と納税環境整備（3）

—— 税理士法 33 条の 2 の機能 ——

川 股 修 二

目 次

はじめに

第 1 章 税理士制度の問題点

第 1 節 税理士法第 1 条の沿革

第 2 節 税理士の責任 (以上、第 63 卷第 4 号に掲載)

第 3 節 税理士制度の内部構造の問題

第 4 節 まとめ (以上、第 63 卷第 5 号に掲載)

第 2 章 諸外国の税理士制度・他の専門家制度

第 1 節 ドイツ・韓国の税理士制度

第 1 款 ドイツの税理士制度

第 1 項 税理士の使命

第 2 項 職務と責任

第 3 項 職業団体の自律性

第 2 款 韓国の税務士制度

第 1 項 税理士の使命

第 2 項 職務と責任

第 3 項 職業団体の自律性

第 3 款 日本の税理士制度との比較

第 1 項 「独占性」と「自律性」という観点

第 2 項 「職業倫理」という観点

第 3 項 まとめ (以上、本号に掲載)

第 2 節 日本の他の専門家制度

第 3 節 まとめ

第3章 税理士制度と納税環境整備

第4章 税理士法33条の2（書面添付制度）の役割

結びに代えて

第2章 諸外国の税理士制度・他の専門家制度

税理士を取り巻く状況を理解するとき、税理士制度の社会的存在理由をたえず問い直す作業が特に重要である。そして、職業専門家としての存在基盤は、社会の中におけるその職業専門家が職業専門家たる要件を充たしているか否か、また、充たしているとすればどの程度かということにより測定することができる。

職業専門家たる要件について、たとえば、川井健教授は、専門家の特色として、第一に資格を必要とするとし、その資格は、国家試験制度に基づくことが多く、特定の専門家集団が形成され、また、その団体は自立性を有するとしている。第二に、特殊な領域についての判断が仕事の内容とされ、高度の裁量権が委ねられていると説く。さらに、第三として、仕事の対価は比較的高額となる。その理由は、その仕事が特殊な教育や高度の技能を必要とするからであると述べる。そして、最後に、社会的地位は、高いことが通常である。との四点を掲げている¹。さらに、この存在基盤の要件として、とりわけ、重要なことは、主体性・独立性の確立である。職業専門家は、その業務上の判断や措置について、顧客や雇主ないし上司から指揮、監督、命令を受けてはならないし、これに盲従することは許されない。職務遂行にあたっては本人の幅広い裁量権が尊重されるべきであり、顧客は、これに介入する能力もないし、介入することが許されない。職業専門家は、もっぱら自己の良心に従って忠実に意思決定しなければならず、いやすくも経済的動機や政治的配慮のために判断がゆがめられてはならないのである。また、この独立性の保持は、個々の職業専門家の心構えに訴えるだけではとうてい満足に実現

¹ 川井健「問題提起」『専門家の民事責任』別冊 NBL28号 1 頁。

されないから、職能団体によって制度的にその確保がこころみられ、自由と独立とが保持されるのである²。

以上のように、各々職業専門家の存在意義は、これら要件の充足の有無、ないし、程度により変化するものである。それゆえ、この職業専門家としての税理士制度の存在においては、その特徴としての国家と税理士と納税者の緊張関係（第1章第3節参照）を中心として、税理士の「独立性」と「自律性」の観点から、これらの関係の強弱を注意深く観察することが必要である。

本章では、まず、税理士の「独立性」と「自律性」の観点から、諸外国における租税の独立専門職の検討を行い、その観点の下での日本の税理士制度の特徴を浮き彫りにする。次に、日本法の下での他の職業専門家制度において、各々の専門家制度の抱える課題を抽出することによって、税理士制度と比較し得る制度的問題を概観し、税理士制度に与える示唆を得ることを目的とする。

第1節 ドイツ・韓国の税理士制度

諸外国の租税にかかわる独立専門家は、税理士、弁護士、公認会計士など各種のものが実には多様である。租税領域において、租税業務を特化するものとして、税理士制度が確立している国もあれば、そのような租税領域に特化した職業集団はなく、会計士業務の一部として、租税業務が行われている国もある。これらの諸外国の租税の独立専門職につき、租税にかかわる特定の業務を行うために国家が認めた資格が必要であるかどうかということ、つまり、業務の「独立性」という観点、および、租税にかかわる専門家集団が専門家として保持すべき資質と秩序を自ら確保し、維持できるかという「自律性」から分類した先行研究があ

² 西島梅治教授は、「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八 損害と保険』日本評論社1973年 141頁において、職業専門家をこれらの要件を充たす職業群であるとされている。

る³。しかしながら、この研究から17年の時が経過し、その間に税理士制度を有する諸外国における税理士を取り巻く国際的環境も大きく変化してきている。そこで、本節では類似する税理士制度をもつ、ドイツおよび韓国の税理士制度について、近年の制度改正を斟酌しながら、概観することにする。とりわけ、ドイツと韓国を比較対象とする理由は、ドイツの租税制度は、日本の申告納税制度とは異なる賦課課税制度のもとに存在しており、韓国の租税制度は、日本と同様、申告納税制度を有する数少ない先進国の一つであるからである。租税制度上、これらの課税制度の相違は、納税者と税理士の関係に大きな影響を与えるものであると考えられる。それゆえ、それぞれの国において、国と納税者との関係における税理士の存在意義が異なると思われる。なかんずく、韓国の税務士制度は、歴史的な理由から日本の税理士制度と類似することが多く、近年の韓国における税務士制度改革は、日本のそれに有益な示唆を与えるであろう。

第1款 ドイツの税理士制度⁴

近年、ドイツでは、2000年の税理士法第7次改正が行われ、EUの市場開放の進化に基づき、ドイツ税理士法3条においてEU諸国で税務援助を職業として業務を行う者は、ドイツにおいても業務を行うことが可能となった⁵。EUの市場開放の進化による税理士の国外での活動整備が、

³ 田中治監修『諸外国の税理士制度』田中治「比較制度論的な税理士制度研究の意義」新日本法規、平成6年、4頁。

⁴ 本稿におけるドイツ税理士制度は、筆者が2011年3月にハンブルグ税理士会を訪問した時のヒアリングによるところが多い。

⁵ 「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）を加え、税理会社、パートナーシップの出資者等が業務執行者となることができることになった。すなわち、税理士、弁護士、公認会計士及びヨーロッパ弁護士は、事務所の所在地及びその地域を越えてEU全域で、パートナーシップを形成することができることになった。ただし、パートナーシップを形成することが可能なEUの税務援助者はEU全域を対象にしているが、1998年の連邦財務省とドイツ連邦税理士会との協定に記されている者に限られている。

EUでの指令や勧告などに基づいて広い地域で行なわれていることから、EU加盟国相互での専門職業の越境の自由化は、さらに促進すると思われる。とりわけ、2008年4月12日に公布されたドイツ税理士法第8次改正法では、税理士の職業の現代化と発展に向けて、税理士が職業活動を営む上での基本条件が改善されるとともに、重要な点で自由化されることになった。例えば、税理士の営業活動の禁止内容の緩和、顧問税理士の導入⁶、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等の改正である。このように、経済地域の拡大とそれに伴う税理士資格付与の拡大傾向という税理士制度を取り巻く環境は、税理士業務の寡占状態から自由競争へと変化し、ドイツの税理士制度の根幹を揺るがすような強烈なインパクトを持った。それだけに、ドイツの税理士は職業専門家として確固たる存在意義を求めている。そして、より厳しい税理士制度の確立を要求することで、いかなる経済変化においても揺るがずに存続できるように税理士制度を自己改革している。

第1項 税理士の使命

2008年の第8次改正のドイツ税理士法(Steuerberatungsgesetz-StBerG、以下「ドイツ法」という)の32条2項は、「税理士及び税務代理士は、免許を必要とする。それは、自由業であるが、その活動は、営業ではない。⁷」と規定している。この自由業の概念を定義する法律規定は存在しないが、その本質については、「その職業に属する者が国または依頼者に対して従属関係にないことだけに尽きるものではないというのが一致し

⁶ 企業の税務部門で被用者として働いている場合にも、税理士として選任することが可能となる。この顧問活動は、ドイツ法33条に規定する被用者活動の枠内で業務を遂行するという条件の下でしか許可されることはない。したがって、適切な書類(例えば、雇用契約書、地位説明書)と使用者の証明書を税理士会に提示して証明しなければならないことになる。さらに、両者の間には、顧問税理士が、税理士としての性格上、一般的に利害の衝突を回避するため自分の使用者のために活動することが許されない。顧問税理士は、独立した活動を行うために、独自の財産損害賠償責任保険に加入し続けなければならない。

⁷ 本稿におけるドイツ税理士法の和訳は、柳祐治・訳「ドイツ税理士法 第八次改正報告書」日本税務研究センター平成22年によるところが多い。

た見解である。」とされている⁸。また、営業とは、営利事業を指し利潤獲得のための営利経済的努力を独立して、常に継続する行為である。この規定は、自由業と営利事業とは、相互に相容れないものであるから、営利事業活動の排除を宣言している。したがって、税理士は、いかなる従属関係も有せず、その活動すべてが、利潤獲得に左右されないという強い独立した立場をもつことになる。この税理士および税務代理士の活動につき、自由業であって営利事業ではないという原則が、ドイツ法57条において、税理士および税務代理士の使命そして品位保持という形で規定されている。ドイツ法57条（職業上の一般的義務）は、「税理士及び税務代理士は、独立性をもって、自己の責任⁹において、誠実¹⁰に、秘密¹¹

⁸ Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz mit Durchführungsverordnungen Kommentar, 6. Auflage, 2009, § 32 Rn.6。

⁹ 自己責任性 独立の税理士および税務代理士は、自己の責任によって活動を遂行する（ドイツ法60条1項1号）。自己責任性は、職業従事者が自己の判断を自ら形成し、自ら決定を下すことを要する（Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer-「BOSTB」以下「職業規則」という、職業規則3条2項）。職業従事者は、義務に適合した行動をする自由を奪い取るような命令に拘束されてはならない（ドイツ法60条2項）。自己責任性には2つの側面がある。自己のすべての行為に対して全責任を負い、依頼人の指図にはいかなる場合にも拘束されないことを意味するとともに、その業務中に現れるすべてのものに対して責任を引き受けることを意味する。Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz mit Durchführungsverordnungen Kommentar, 6. Auflage, 2009, § 57 Rn.29。

¹⁰ 誠実性 職業従事者は、依頼を引き受けこれを遂行する際に、法律の規定および専門職にかかわる諸規定を守らねばならない。また自己の良心に従って行動しなければならない。誠実に職務を遂行するには、依頼人の利益に入念に配慮するだけでなく、税法および職業法の規定を遵守することが要求される。Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz mit Durchführungsverordnungen Kommentar, 6. Auflage, 2009, § 57 Rn.40。

¹¹ 秘密保持 依頼人は、他の自由業の従事者にはまず許さないような範囲まで、その財産および所得関係を税理士に示さなければならない。それゆえ、税理士にあっては、これらの知りえたことを秘密として扱うという自覚が、特に、助言契約によって作られる信頼関係の基本となる。Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz mit Durchführungsverordnungen

を厳守し、職業に反する広告を行うことなく¹²自己の業務を遂行しなければならない。」また、「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¹³。税理士及び税務代理士は、職業活動以外¹⁴でも、信頼とこの職業に求められる尊

Kommentar, 6. Auflage, 2009, § 57 Rn.57。

¹² 職業法に反する広告の禁止 職業法に反する広告宣伝の禁止は、税理士法第6次改正以来、57条aで定められた。その内容は、「広告は以下の場合にのみ許される。職務内容を知らせる形態と内容であって、個別事情の依頼の受託を目的としていないもの」である。これは、従前の規定から、大きく、緩和されたといえる。Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz mit Durchführungsverordnungen Kommentar, 6. Auflage, 2009, § 57 Rn.74。

¹³ 品位保持 職業上の行動 税理士および税務代理士は、自らに委託された利益を、公正かつ適切な手段をもって擁護しなければならない (BOSTB 1条2項)。2項に由来するこの職業義務によって、自由な見解表明の権利は制限されることになる。報酬額の算定に当たり、正確に処理し、適正な報酬額を超過することも下回ることないことは、職業の品位を保持するのに必要である。成功報酬については、ドイツ法9条において、「税務援助に対する報酬の支払い理由と金額を事案の結果若しくは活動の成果にかかわらしめる約定、又は税理士若しくは税務代理士が租税の軽減、節減若しくは払戻の一部を成功報酬として受け取る約定を行ってはならない。」と規定し、2項において「業務の斡旋に係る手数料又はその他の利益の一部の交付又は受領は、税理士若しくは税務代理士に対する関係又は第三者との関係のいずれにおいても、同様に、いかなる種類のものであっても認められない。」とされ、禁止されている。Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz mit Durchführungsverordnungen Kommentar, 6. Auflage, 2009, § 57 Rn.75 ~ 76。

¹⁴ 職業外の行動 職業上の行動と職業外の行動との間には、はっきりした境界線は引かれていない。職業外の過誤は、それらの個々の状況に応じて、特別に職業活動の実施や職業の品位にとって、重大な形で尊敬と信頼を損なわせる場合に限って、責問され、あるいは職業裁判上罰せられる (ドイツ法89条2項)。職業裁判所で罰せられるかどうかは別として、刑法犯は概ね職業義務違反でもある。特に、詐欺、背任、横領、脱税犯のような財産関係の不法行為は、同時に職業義務違反でもある。公の意見発表に際しては、税理士および税務代理士には公正と自制が期待される。Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz mit Durchführungsverordnungen Kommentar, 6. Auflage, 2009, § 57 Rn.80 ~ 83H
同僚間結束 同僚として行動する義務は、法律では職業義務としてはっきり

敬に値するように努めなければならない。」と規定している。使命と責任を規定した上記のドイツ法57条は、義務規定であると同時に懲戒規定でもある。これらに謳われた職業義務を違反した場合は、税理士会理事會によって責問され（ドイツ法76条2項4号）、職業法上罰せられる（ドイツ法89条）ことになる。このように、ドイツの税理士の使命は厳格であり、自由業を営むという事実から、独立した立場を要請される。税理士の「独立」とは、税務当局からの独立、経済的独立、依頼人からの独立、職員からの独立、第三者（資本関係）からの独立を意味する¹⁵。また、税理士は、法律または職業義務と相容れない行動を強制されてはならない。独立の業務遂行は、職業上の意思決定の自由を危うくするような拘束が存在しない場合にはじめて可能である（Berufsordnung der Bundessteuerberaterkammer「BOSStB」以下「職業規則」という第2条2項）。このようなドイツの税理士の立場を「完全な中立」の立場としてとらえることができる。

第2項 職務と責任

ドイツ法3条1項1号において無制限な税務援助の資格者として、税理士、税務代理士、税理士会社、弁護士、弁護士会社、開業ヨーロッパ弁護士、公認会計士、監査会社、公認帳簿監査士、帳簿監査会社を規定している。また、ドイツ法3a条1項では、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等し税務援助している者は、ドイツにおいて、業務としての税務援助を一時的及び臨時的になす資格を有すると規定している。他方、ドイツ

とは記されていない。しかしそれは、職業の品位に合致しないことは一切しないという義務から生ずるものである。同僚に対する卑劣な中傷や関与先の奪い合い等の争いは、職業の品位を損なうばかりでなく、職業集団に対する社会的信頼や敬意までも失わしめる恐れがある。それゆえ、職業規則は、同僚としてとってはならない行動を詳細に規定している。Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz mit Durchführungsverordnungen Kommentar, 6. Auflage, 2009, § 57 Rn.84 ~ 85頁。

¹⁵ Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz mit Durchführungsverordnungen Kommentar, 6. Auflage, 2009, § 57 Rn.8 ~ 25。

法4条では、制限される税務援助の資格として、公証人、弁理士、その他各種団体等が規定されている。無制限税務援助資格者、すなわち、あらゆる税目について税務援助に携わることができる者の主たる業務は、ドイツ法1条、32条、33条の規定により、税務援助である。税務援助とは、税務の処理および税務に関する義務履行における助言、代理および援助をいう¹⁶。助言は相談と同義と解され、ここに相談とは、助言を求める者に対し、その時々の問題に対応した法の内容や、その時に講ずべき措置についての教示を行うことである。代理とは、行政手続、財政裁判所手続、およびその他の手続における納税義務者の代理活動をいう。代理権の内容は、1977年ドイツ租税基本法（Bundesabgabenordnung、以下、AO という）80条に規定がある¹⁷。AO78条に定める申告者等関係人（以下、関係人という。）は、その内容から別段のものが生じない限り、行政手続に関係する一切の手続行為について、代理人に代理させることができる（AO80条1項）。また、代理には、広義において、補佐人としての活動も含まれる。申告、臨場検査立会いの際の援助、特に、終結話し合いへの参加（AO201条1項）および臨場検査の結果作成される

¹⁶ 具体的には次のような業務がある。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。（廣川智子「ドイツの納税者権利救済制度の実情視察」租税訴訟学会横浜支部、2011年、8頁。）

¹⁷ 本稿のAOの和訳は、東京税理士会税務審議部・法対策特別委員会「ドイツ税務行政における適正手続」1993年、及び中川一郎編「77年AO法文集」税法研究所によるところが多い。AO80条3項・手続のために代理人が任命されるときは、官庁は代理人を相手としなければならない。官庁は、関係人に協力が義務づけられている場合には、関係人自身を相手とすることができるが、財務官庁が関係人自身を相手とるときは、代理人にこれを知らさなければならない。AO80条4項・関係人は、審理および討論のために、補佐人とともに出頭することができ、補佐人による陳述は、関係人が直ちに異議を申し立てない限り、関係人による陳述とみなされる。AO80条5項・代理人および補佐人が資格を有しないで業務上の税務援助をなす場合には、財務官庁は、これらの者を拒否しなければならない。

検査報告書に対する意見表明（AO202条1項、2項）、裁判外の権利救済手続（前置主義）としての異議申立て（AO348条）、訴願（AO349条）等が代理人の主たる代理活動となる。

さらに、財政裁判所手続における代理権がある。財政裁判すなわち税務行政訴訟は、行政官庁から分離された独立、特別の行政裁判所において行われる。（財政裁判所法 = Finanzgerichtsordnung、以下、「FGO」という。FGO 1条）税務行政訴訟については、州および連邦の二審制をとっており、税理士等有資格者の訴訟代理に関する権限については、AOと同様の規定が設けられている。原告等の関係人は、財政裁判所に対して自ら法的係争を進行でき、税理士等を委任者として訴訟を代理させることもできる。（FGO62条2項）。なお、1975年7月8日付連邦財政裁判所負担軽減法等の規定により、連邦財政裁判所に代理強制の制度が導入され、連邦財政裁判所での訴訟代理人の範囲は、弁護士、税理士、公認会計士に限定された。

一方、租税事務の処理および租税法上の義務履行における援助には、特に帳簿の作成、予定納税額申告、課税標準申告における援助、租税決定の検査、臨場検査の場合の補助（調査立会いの援助）、ならびに租税刑事事件や租税秩序違反による過料事件における援助が含まれる（ドイツ法1条2項1号、2号参照）。業務としての税務援助は、記帳援助も含め、原則として、税理士等有資格者の独占業務である。これに関しドイツ法2条は、「税務援助は、税務援助について資格のある個人及び法人だけが、業務として行うことができる。この規定は、主たる職業、従たる職業、有償又は無償の活動に対すると否とを問わず適用される。」とする。すなわち、税理士等の有資格者は、公共の福祉という上位の利益のために認められる職業選択の自由の基本権（「ボン基本法第12条第1項」Art.12 Abs 1 GG）の制限を取得し、関与先の利益を守ると同時に財務官庁や財政裁判所に対して信頼関係を保つようにしなければならない。そして、無資格者の税務援助は、反復的、継続的、有償及び無償並びに利益獲得の意図の有無にかかわらず排除されている。さらに、職業の名称についても、ドイツ法43条4項は、税理士、税務代理士または税理会社の名称は、本法によりその資格を与えられた者だけが、これを使用できると規定している。AO80条5項は、代理人およ

び補佐人が資格を有しないで業務上の税務援助をなす場合には、これらの者を拒否しなければならないと規定している。また、ドイツ法65条には、訴訟代理の引受けに係る義務があり、FGO142条（訴訟上の救助）に基づき、暫定的に無償で、関係人の代理人を引き受けなければならないという、独占権に対する代償規定がある。

このように、ドイツの税理士の職務と責任は重い。また、税理士に「公器」としての役割を求めている。さらに、その「独占性」は、有償及び無償並びに本業及び副業を問わない。その結果、独占に対する反射的な要請として、「完全な中立」の立場を求められている。

第3項 職業団体の自律性

1. 税理士会

税理士会は、税理士、税務代理士、税理会社、および税理士または税務代理士ではない税理会社の主宰者で組織される。そして、公法人として各高等財務局の管轄区域ごとに設置され、21の税理士会が存在する。（ドイツ法73条、74条）。その任務は、会員全体の職業上の利益を擁護し、かつ職業上の義務の履行を監督すると規定され（ドイツ法76条1項）、その2項において各種の義務を負うことになる¹⁸。とりわけ、会員に負

¹⁸ 税理士会は、特に次の各号に掲げる事項について義務を負う。

1. 職業上の義務（ドイツ法57条）の問題について税理士会の会員に助言及び教示を行うこと。
2. 税理士会の会員間の紛争について、申立てにより調停すること。
3. 税理士会の会員及びその依頼人との間の争いについて、申立てにより調停すること。
4. 会員に課されている義務（ドイツ法57条）の履行を監督し、責問権（ドイツ81条）を行使すること。
5. 職業裁判における名誉職陪席裁判官の推薦名簿を州の司法行政官庁に提出すること（ドイツ法99条第3項）。
6. 税理士及び税務代理士並びにそれらの遺族のために福利厚生施設を設置すること。
7. 裁判所、州の財務官庁又は州の他の行政官庁から要請された鑑定を行うこと。
8. 職業専門教育について法律により指示されている任務を遂行すること。

わされている義務（ドイツ法57条）の履行を監視し、責問権（ドイツ法81条）を行使できることや職業裁判所の名誉職である陪席員の推薦権を州の司法行政官庁に行行使すること（ドイツ法99条3項）をみると職業団体としての税理士会の強い「自律性」がみられる。

2. 登録

試験合格後、税理士会は、申請に基づき、受験者に税理士免許を交付しなければならない。（ドイツ法40条1項）。免許の授与は、職業証票の交付によって行われる（ドイツ法41条1項）。証票の交付前に、受験者は、税理士会に対し自らが税理士の義務を誠実に履行する旨の保証書を提出しなければならない（ドイツ法41条2項）。免許授与前に、税理士会は、受験者の許可に対する人的要件がなお満たされているかどうかを審査しなければならない（ドイツ法40条2項）、受験者が不正手段によって受験の許可、試験の免除等を獲得した場合（ドイツ法39a）、その職業と合致しない活動を行っている場合（ドイツ法57条4項）や、職業賠償保険契約の締結について、申請に基づく暫定的保証約束が存在しない場合は、免許を拒否することができる（ドイツ法40条3項）。免許授与によって、業務として、税務援助を行う資格が得られ（ドイツ法3条）、税理士会の会員としての資格（ドイツ法73条、74条）が生ずる。また、職業登録簿への登録は、宣言的な意味でしかない。さらに、実務経験は、予備教育要件として受験前に必要である（ドイツ法36条）。このように税理士会が自律した資格付与権を有している。

3. 処分権

連邦税理士会および税理士会は国の監督に服する。監督官庁は、連邦税理士会については連邦財務省、税理士会については州の最高財務官庁である（ドイツ法88条1項、2項）。しかしながら、その監督は税理士会に対して法律および会則が遵守されているか否かに限定される（ドイ

9. 税理士に関する試験委員会の税理士業界側の委員を推薦すること。

10. 本法の第二編第2章及び第6章において税理士会に指示されている任務を遂行すること。

ツ法88条3項)。このように、国の監督は、税理士会自体に対してのものであり、税理士会員個人に向けられたものではない。

税理士会は、ボン基本法35条の意味における行政庁とみなされ、その他の行政庁に対して職務共助の義務と権利を有しており¹⁹、税理士に対する監督は、税理士会が行う。その主要な監督任務の1つが、会員の職業義務履行の監督である（ドイツ法76条1項）。これは、行政からの監督権限の委任ではなく、税理士会の「自律性」のあらわれである。具体的には、会員の職業上の義務（ドイツ法57条）の問題について、助言および教示をすること（ドイツ法76条2項1号）や会員に負わされている義務の履行を監督し、責問権（ドイツ法81条）を行使する（ドイツ法76条2項4号）という監督権がある。また、税理士会は、職業義務違反の疑いがある場合は、職権によってこれを調査し、かつ相当の措置²⁰をとらなければならない。これに対し、会員には、ドイツ法80条に基づき、税理士会への出頭義務、情報提供および書類提出の義務がある。とりわけ、故意または過失による義務違反に対しては、職業裁判手続開始の申立てなされ、職業裁判上の処罰を受けた税理士は、職業裁判による処罰が科される（ドイツ法89条1項、90条）²¹。職業裁判の性格は、職業上の義務違反に対する懲戒であり、刑事裁判ではない。その目的は、職業集団内部の秩序と完全性を擁護し、かつ職業従事者に職業義務を誠実に履行させることにある。なお、職業裁判手続は、第一審から第三審まですべて「税理士事件部」が担当する。公判においては、二名の税理士又は税務代理士が、陪席員（名誉職裁判官）として参加する（ドイツ法95条～97条）ことになっている。このように税理士会は処分権を有しており、

¹⁹ Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz mit Durchführungsverordnungen Kommentar, 6. Auflage, 2009, § 76 Rn.49.

²⁰ 職業義務違反につき税理士会がとるべき措置は次の3つである。①教示（ドイツ法76条2項1号）、②責問手続の開始（ドイツ法81条1項）、③職業裁判手続開始の申立て（ドイツ法114条、ドイツ115条参照）、①および②は、義務違反が軽微の場合に、税理士会がとる措置である。責問は刑罰ではなく、職業監督上の1つの措置である。

²¹ 職業裁判所による処分は、次の5種類がある。①訓告②戒告③50,000ユーロ以下の過料④5年以下の職業禁止⑤資格はく奪。

職業上の義務違反者に対しては、職業裁判所において三審制の裁判により処分される。

上述のとおり、ドイツの税理士制度は完全に「自律性」を保持し、自治権を取得している。この点につき、日本の税理士制度も業務にかかる「独占性」は強く、税理士業務は有償、無償にかかわらず独占しているということでは同様である。しかしながら、日本の税理士会の「自律性」は弱く、国家の監督を受けている。ドイツ型の税理士制度にみる税理士会の「自律性」は、日本の税理士制度において目指すべき方向である。

4. 資格付与²²

（1）資格付与

ドイツにおいても日本の税理士法の試験免除規定と同様な規定が存在する。それは、ドイツ法38条に定められている。当該ドイツの免除規定は、日本の税理士法8条と同じく、学識経験による免除と税務領域における実務経験による免除に区分されている。前者は、ドイツ法38条1項1号であり、従前はドイツの大学又は専門大学において少なくとも5年間租税領域の授業を行ってきた教授と規定されていた。しかし、税理士法第四次改正により、ドイツの大学において少なくとも10年間租税領域の授業を行ってきた教授と変更された。また、当該試験免除者にかかる大学及び専門大学の教授は、税理士を兼任することができる（ドイツ法57条3項4号）と規定している。これは、税理士業務の実務経験を通して得た知識、経験等をその教授としての研究成果に還元することができるという考え方である。さらに、このドイツ法38条1項により税理士試験が免除される場合には、その教授が属する研究機関の自治権が確立されていることも重要な要件とされている。このように、ドイツ税理士法においては、学識経験者として税理士試験を免除される者は、日本の税理士法8条1項1号、2号に比較してかなり厳しく限定されている。

他方、実務経験による免除に該当する条項は、ドイツ法38条1項2、3、4号である。これは、該当者の実務内容とその職務上の資格により、

²² 廣川智子「ドイツの税理士会について」租税訴訟学会横浜支部『ドイツの納税者権利救済制度の実情視察』2011年、10～11頁。

元財政裁判官、高級職の元官吏及び同等の職員であり租税領域での部門責任者並びに準上級、上級職の元官吏及び同等の職員であり租税領域部門担当者に区分され、それぞれ実務経験の最低必要年限が定められている。元財政裁判官は、10年の実務経験により税理士試験が免除される。また、高級職の元官吏及び同等の職員は、原則として大学の予備教育を必要とする高級職の官吏及び被備者を対象とするものであり、10年の実務経験により税理士試験が免除される。さらに、準上級、上級職の元官吏及び同等の職員の免除にかかる実務経験は、15年である。当該実務経験による税理士試験免除で注目したいのは、日本の税理士法8条の試験免除規定に比べて、その対象が具体的に限定され、かつ、非常に厳格である。すなわち、当該免除対象者は、公務員等としての就職時の資格、つまり、その者の実務経験内容が具体的に審査検討されるということである。また、試験免除の申請については許可委員会²³が決定を下すことになっている。これは、税理士資格及びその試験が、実務に依拠するものである点に重点がおかれた結果といえる。そして、申請があれば、当該許可委員会は、受験許可又は試験免除のための個々の要件について、拘束力を有する教示を与えることができる。その判断基準の根底には、この試験免除規定の文言は、税理士業務に無試験で参入を認める例外的規定であり、拡大解釈をすることは許されないという基本姿勢が存在している。したがって、志願者の受験要件や試験免除要件について厳しく個別判断を行っている。その結果、拒否決定に対して当該申請者は、財政裁判所への訴えにより、直接取消しの請求をすることができ（AO349条3項2号）、実際に多くの判例が存在している。

（2）試験制度

税理士試験については、ドイツ法35条以下に定められている。その第1項で税理士の免許を受けることができる者は、税理士試験に合格した者又は税理士試験を免除された者に限られるとし、税理士試験は、財務

²³ ドイツの当該許可委員会は、一名の高級職官吏と税理士会が推薦する税理士二名により構成されている（ドイツ税理士法施行令2条、ドイツ法76条2項9号）。

行政を管轄する州最高官庁に設置される試験委員会の面前で行われなければならないと規定している。また、第4項及び第5項は、試験は2回再受験することができ、受験の許可、試験の免除、試験の組織的实施は所轄税理士会の任務とするとしている。なお、税理士試験実施の主体が、税理士会となっていることは注目され、ここでも、税理士会の「自治権」が存在している。さらに、受験許可の条件（受験資格）として、ドイツ法36条では、経済又は法律の大学教育課程の専攻を要求している。また、他の若干の受験資格として7年以上の上級職財務行政従事者なども認めているが、それ自体は、かなり厳しい。

一方、ドイツの税理士試験の概要は、次のとおりである。①試験は税法Ⅰ（所得税等の収益税）、税法Ⅱ（手続法その他）、簿記・会計の3分野、②約6題の問題を6時間で答える試験が3日間、③試験には税法の法令集、通達集その他の法令集の持ち込みが許可されている。④受験資格は、経済や法律の大学を卒業の場合、3年以上の実務経験を要するとされている。この場合要求される実務経験期間は標準在学期間により決定される。標準最低在学期間が4年間に設定されている場合、要求されている最低実務経験期間が2年間になる。標準最低在学期間が4年以下では、要求されている最低実務経験期間が3年となる。⑤受験回数は3回という制限がもうけられている。⑥筆記試験の他、面接試験がある。さらに、試験科目は以下のとおりである。イ. 租税手続法並びに租税刑法及び租税秩序違反法、ロ. 所得及び収益に関する租税、ハ. 評価法、相続税及び土地税、ニ. 消費税及び流通税、関税法の概要、ホ. 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、ヘ. 経営経済及び会計制度、ト. 国民経済、チ. 職業法である。このように、税理士試験に租税法、会計学のような専門科目のみではなく、民法、商法のような法律科目や訴訟手続法が採用されている。それは、ドイツの税理士にとって、訴訟代理人としての業務は、重要な税理士業務となっていることから当然といえる。そして、注目すべきは、税理士試験の受験チャンスが3回しかないことである。これは、ドイツでは、日本に比べ、年齢的に比較的早い時期に職業を選択する機会が多いことも影響している。これらを総合すると、試験制度は、日本に比べると、大変厳しいものとなっている。その結果、日本と比べドイツにおける税理士は納税者

からの信頼は厚く、その地位は大変高いものといえる。

第2款 韓国の税務士制度²⁴

韓国は、アメリカとの間で韓米自由貿易協定に基づいて税務サービスの一定開放に合意した。すなわち、当該貿易協定により、韓国は、条件付ながらも一部の税務サービス市場をアメリカ側に開放することを約束している。公表された当該貿易協定によれば、税務サービスについては、発効時と発行後五年以内の二段階にわたって開放されつつある²⁵。これを受けて、韓国税務士法は、2011年にその第6章の2において、外国諮問社（税務専門家として韓国税務士法19条の3により企画財政部長官から外国税務諮問社資格承認を受けた人をいう）。および外国税務法人に関する規定を創設した。韓国税務士会は、今後の国際競争力を強化するために、専門性を高め、国際租税に関する教育を強化し、税務法人の大型化・専門化を促進しようとしている。また、税務士の試験制度改善を通じて、数を増やすのではなく質の高い税務士を輩出し、米国へ逆に進出することを模索する戦略を重点課題として挙げている。

第1項 税務士の使命

税務士の目的は、韓国税務士法1条（以下「韓国法」という）、及び税務士会倫理規定1条、2条（以下「韓国倫理規定」という）に規定されている。韓国法は、第1条にその目的部分、すなわち、「この法は税務士制度を確立して税務行政の円滑な遂行と納税義務の適正な履行を

²⁴ 本稿における韓国税務士制度は、筆者が2010年に韓国税務士정훈 (Jeong Foon)、주영진 (Ju Young Jin) に対して行ったヒアリングによるところが多い。

²⁵ 第一段階の開放では、アメリカの税務サービス関連資格者または税務士関連法人が、韓国国内に現地事務所を設置し、アメリカ国内の租税および国際租税（韓国の租税は除く）に関する税務コンサルティングに限ってサービスが提供できるようになる。第二段階の開放では、アメリカの税務サービス関連資格者または関連法人が、韓国の税務法人に50%未満まで出資できることとなる。また、アメリカの税務専門家が韓国の税務法人に勤務することも認められている。2012年3月15日に発効した。

はかることを目的にする。」と規定されている。次に、その使命が韓国法1条の2に「税務士とは、公共性を有した税務専門家であり、納税者の権益を保護し、納税義務の誠実な履行に貢献することが使命である」と規定されている。この現行の税務士の使命に関する韓国法は、1997年に改正された。その改正において「納税者の権益を保護し」という部分が盛り込まれ、税務士の立場がより明確になった。もっとも、この「納税者の権益を保護」は、厳格な租税法律主義の下では、「納税者の適法な権益を保護」するものと解すべきであり、公共性を有した税務専門家であるため国と直線的に対峙するというのではない。さらに、また、税務士会は倫理規定を制定し、この規定の中でも納税者の権益保護を定めている。この韓国倫理規定は、会員の職業倫理観を確立するとともに、専門職業人としての品位と税務士会の秩序を維持するために、会員の倫理に関する事項の審議とその処分に関する事項を規定することを目的としている（韓国倫理規定1条）²⁶。それを受けて、各税務士は、税務士倫理綱領を事務所内に掲示し、これを税務士の基本倫理観としなければならないのである（韓国倫理規定2条）²⁷。

民主主義のもとで、申告納税制度を採用している韓国は、納税義務者と税務当局が対等の立場にあることが前提とされる。それゆえ、税務士には、納税者の自主申告権を支援し、納税者の租税上の権益を税務の専門家として擁護することが要求されるのである。税務士は、また、その専門性、中立性を保持しつつ、納税者と税務官庁との間の信頼を確保することが求められている。

この韓国法1条の目的部分と韓国法1条の2は、その規定振りからすると、解釈上で矛盾する場面も想定され得る。それは、韓国法1条は、「税務行政の円滑な遂行と納税義務の適正な履行」を挙げられているに

²⁶ 第1条（目的）この規定は、会員の職業倫理観を確立し、専門職業人としての品位は（税務士）会の秩序を維持するため、（税務士）会則第40条の規定によって、会員の倫理に関する事項の審議とその処分を規定することを目的にする。

²⁷ その内容は、一、税務士は納税者の権益保護と健全なる納税風土造成に最善を尽くす。一、税務士は誠実公正な職務遂行をもってその品位を維持する。一、税務士は職務上で得られた秘密を漏洩しない。

もかわらず、韓国法1条の2では、納税義務の誠実な遂行が謳われているものの、「納税者の権益を擁護し」という部分が含まれているからである。たとえば、租税法の規定の解釈をめぐり、納税者と課税庁とが対立する場面で、税務士が、納税者の主張を妥当なものであると判断した場合、すなわち、韓国法1条の2の立場を強調した場合に紛争が長引くこともあり得る。その結果、税務行政の円滑な遂行が妨げられることになる。つまり、韓国法第1条の目的と背反することになると考えられる。これは、韓国法における国益と私人の利益の線引きに関する苦悩を示す結果となり、日本法と同様に、ここでも、第1章第2節第2款で論じた意味での税務行政の特殊性が税務士の目的と使命の関係を不明確にしている。

従前から韓国の税務士制度は、その歴史的な背景から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租税法分野における納税環境整備等の凄まじい発展が税務士法の使命にも影響を与えている。すでに述べたように、韓国法は、第1条に税務士の目的部分があり、税務士の使命が1条の2に規定され、日本の税理士法とは、微妙にその内容が異なる。韓国法では、税務士の立場を「納税者の権益を保護し」と定め、税務士を「公共性を有した税務専門家」と規定している。一方、日本の税理士法は、「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」と規定している。この文脈は、韓国の「公共性を有した税務専門家」部分に近似していると思われる。しかし、「公共性」と「独立した公正な立場において」が、どのように意味をもち、どのように異なるかが重要な問題となる。この件につき、「その意味するところは近似した内容のものではないかと思われる」との見解がある²⁸。他方で、韓国法と日本の税理士法で大きく異なるのは、日本法でいう「申

²⁸ 高正臣教授は、日本の税理士法第1条（税理士の使命）において、「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。」と規定されていると指摘し、この「独立した公正な立場」と近似した内容であると説明されている。「韓国税務士法の改正の動きについて」大阪府立大学経済研究 2008年、54巻、3号、84頁。

告納税制度の理念にそって、納税義務者の信頼にこたえ」の文脈である。韓国では、この部分が明確に「納税者の權益を保護し」と規定されている。日本における申告納税制度は、租税制度の民主主義の表れであるとされる。したがって、主権は国民（納税者）であり、国民は、国家を運営する会費を負担しなければならない。そして、自ら課した納税義務を果たすことになる。これが申告納税制度の理念である。日本の税理士はその理念にそって、適正な納税義務の実現を目指す役割を担う。しかしながら、韓国の税務士は、納税者の権利を擁護し、納税義務の誠実な履行に貢献することが使命とされるから、納税者権利擁護の意識が強いようにも思われる²⁹。韓国の租税法分野は、強い大統領の指揮の下、大統領令により規定されるものが多い。それゆえ、租税法体系を一見すると、韓国国税基本法の近代的な租税回避にかかる法令の創設や納税者からの要請による納税者権利憲章のような納税者の権利、義務を掲げたものもみられ、発展しているように思える。しかしながら、これらは、韓国の政治的政策としての納税環境整備であることが窺える。なぜなら、税務士の現場では、税務士会からの税制改正の建議や税務士法改正のための議員立法への支援が、まだ、不十分であるように思われるからである。

第2項 職務と責任

税務士の業務は、韓国法2条³⁰に規定され、大きく分けて、税務代理

²⁹ 筆者の韓国税務士に対する「税理士の使命は何か」の問いにつき、すぐに「納税者の権利擁護」という答えが返ってくるところをみると一般的な解釈として認識されているのであろう。

³⁰ 第2条（税務士の職務）税務士は、納税者の委任により租税に関する次の行為又は業務（以下「税務代理」という。）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、異議申立、審査請求及び審判請求を含む）などの代理（「開発利益還収に関する法律」による開発負担金に対する行政審判請求の代理を含む）
2. 税務調整計算書とその外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. 租税に関する相談または諮問
5. 税務官署の調査または処分などに係わる納税者意見陳述の代理

業務、税務調整計算書業務、記帳業務、納税相談や税務顧問である。とりわけ、近時、税理士が作成した租税に関する申告書類の確認業務（7号）や申告書類を納税者が直接作成した場合の確認業務等および所得税法による誠実申告に関する確認業務（8号）が税務士の業務として追加された。これらは、税務士に対する公共性を有する専門家としてのチェック機能がその役割として求められているといえる。

上述の税務代理とは、税務官公署に対して、租税にかかわる申告、請求、（課税前適否審査請求、異議申請、審査請求と審判請求を含む）等の代理をなすことをいう。次に税務調整計算書（いわば、日本の税理士法33条の2にあたる「計算事項、審査事項等を記載した書面」と法人税の別表とをまとめたものに相当する³¹⁾）にかかわる業務がある。そして、記帳業務がある。基本的には、企業の記帳業務は、租税目的でない限り何人でもできるが、租税申告が目的の場合は、税務士の独占業務となる。さらに、各種の租税に関する納税相談・税務顧問である。ここまでは、日本における税理士の職務と類似していることが多い。韓国では、さらに、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。そして、上述の業務も追加されている。とりわけ、所得税申告の時、税理士などに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

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立の代理

7. 該当の税理士が作成した租税に関する申告書類の確認。ただし、申告書類を納税者が直接作成したり、申告書類を作成した税理士が休業するなど、閉業して、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または諮問業務を遂行している税理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. その他に第1号から第8号までの行為または業務の付随業務。

³¹⁾ 湯本三平「第5章 韓国」『諸外国の税理士制度』新日本法規、1994年、74頁。解説によると、個人の納税者のうち、約30万人が税務士による税務調整計算書を提出している。法人については、全法人の80%がこれを提出している状況である。

務に取り入れられている点が特徴的である³²。

さらに、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。しかし、租税に関する訴訟について代理をすることができない。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されるが、現実には、租税訴訟に関係することは多くはない。この点につき、近年、韓国では、税務士法の改正案が税務士会の働きかけもあり議員立法により盛んに国会に上程されるようになってきている。しかし、残念なことに改正案の成立をみないのが実状である。

第3項 職業団体の自律性

1. 税務士会

韓国法には、「税務士の品位向上と事務改善のため、法人である税務士会を組織し、それに入会しなければならない」（韓国法18条1項³³）とあり、組織された税務士会に強制加入することになっている。税務士会は財務部長官（日本でいえば、財務大臣）の監督下にある（韓国法18条3項）。税務士会の目的は、大きく分けて、税務士制度の維持、発展と会員の統制、監督に分けることができる。主な事業としてさまざまな項目³⁴を掲げている（韓国税務士会則以下「韓国会則」という第3条）。

³² 「誠実申告確認制度」収入金額が業種別で一定規模以上の個人事業者が総合所得税を申告する時、帳簿記帳の内容が正確かどうかの確認を税理士等に受けた後に申告する制度で、個人事業者の誠実な申告を誘導するために導入された。

³³ 第18条（設立と監督）

- ①税務士は品位を向上して事務を改善するために法人である税務士会を組織してその会員にならなければならない。
- ②第1項の税務士会は、会則を決めて企画財政部長官の認可を受けなければならない。
- ③税務士会は、企画財政部長官の監督を受ける。
- ④税務士会の会則に記載する事項と設立及び運営などに必要な事項は、大統領令で定める。

³⁴ 1. 税務士職務の指導と監督（2004. 6. 5改正）、2. 税務士及びその事務職員に対する研修教育（2004. 6. 5改正）、3. 租税救済及び税政協力（2004. 6. 5改正）、4. 納税者に対する租税相談及び広報（2004. 6. 5改正）、5. 租税制

また、税務士会は韓国倫理規定を制定し、会員の品位保持に努めている。また、倫理規定は会員の倫理に関する事項の審議とその処分に関する事項を規定することを目的とする。さらに、当該規定には、韓国法17条の懲戒の対象となる韓国会則違反等の違反項目が、詳細に規定されている³⁵。

度及び税務士制度に関する調査研究と建議（2004. 6. 5改正）、6. 租税理論及び関連学術の学理と実務の調査研究（2004. 6. 5改正）、7. 租税に関する講習会と講演会の開催、8. 会報と図書及び職務関連資料出版事業（2004. 6. 5改正）、9. 会員共済 福祉事業、10. 損害賠償共済事業（97. 6.25新設）、11. 外国及び国際租税団体との協力と交流（89. 4.27改正）、12. 一般人に対する税務、会計などの教育と委託研修教育の実施（2004. 6. 5新設）、13. 税務会計関連情報のインターネット提供事業（2004. 6. 5新設）、14. 電算税務会計、税務会計教育及び能力検定事業（2004. 6. 5新設）、15. 国家・地方自治体、公共機関が委嘱する事業（2010. 7. 2新設）、16. その他必要な事業（2010. 7. 2号番号の変更、以前の第15号）。

³⁵（韓国税務士会則46条、韓国税務士会倫理規定3条）。

1. 本会の名誉を毀損するようにする行為（99.12.20改正）、2. 本会の秩序を紊乱するようにする行為（99.12.20改正）、3. 他会員の名誉を毀損するようにする行為（99.12.20改正）、4. 会員の品位維持と誠実義務を違反する行為（2010. 4.13号番号の変更）、5. 故意に真実を隠蔽する行為（2010. 4.13号番号の変更）、6. 会員が事業者登録証の発給を委任した納税者が偽装事業または資料上の疑いがあることを知っていて故意に事実と違って記載して、その発給を代行した場合（2010. 4.13号番号の変更）、7. 不当または不正な方法によって、直接、間接に業務の委嘱を懇請、勧誘、強要または誘引する行為（2010. 4.13改訂、号番号の変更）、ガ. 事件紹介常習者及び事件担当者に決まった報酬またはその外の利益を提供し、提供の約束する方法による受任行為、ナ. 事務職員に前に勤めた税務士が担当している業務について担当するように指示し、傍助または放任する行為。ただし、前勤務税務士が承諾するなど、担当取引先が自発的に担当契約を解約した場合は除く。ダ. 官公署または権力者を通じて懇請または誘引の方法によって業務を担当する行為、ラ. 納税者の好みまたは弱点を利用して、業務の受任を強要または誘引する行為、8. 他会員の雇傭員を不当に採用する行為（2010. 4.13号番号の変更）、9. 税務士事務所設置運営規定の第10条の事務職員としての欠格事由にあたる者を採用する行為（2010. 4.13号番号の変更）、10. 他会員の事務所から不正行為によって解雇された事実を知りながらも、その従業員を採用し、法律によって処罰された者を採用する次の

このように、職業団体としての内部牽制規則は充実しているが、その

各目の行為（2010. 4.13改訂、号番号の変更）、ガ. 税務士事務所設置運営規定の第10条による事務職員及び事務長に欠格事由がある者を採用する行為、ナ. 会員にこの規定によって処罰を受けるか、あるいは、処罰を受ける程重大な影響を及ぼす行為をさせた者などを採用する行為、11. 会員が会費納付督促を受けてからもこれを納めない行為（2010. 4.13改訂、号番号の変更）、12. 倫理委員、業務浄化調査委員または監理委員が、自己が調査した事実を当該委員長に報告しない、あるいは、歪曲して報告した場合、または、調査によって知り得た秘密を正当な事由なしに他人に漏泄した行為（2010. 4.13号番号の変更）、13. 第9号各委員会の調査を故意で妨害するとか、忌避する行為（2010. 4.13号番号の変更）、14. 会員が自己の業務に関して帳簿を作成して備置しない行為（2010. 4.13号番号の変更）、15. 会則第10条第3号の規定による義務教育を正当な事由なしに1会計年度期間中2回以上不参加した行為（2010. 4.13号番号の変更）、16. 会員が納税者と結託して、詐欺其他不正な方法で租税の遁脱、減少及び還給を受けるようにし、課税資料を虚偽で作成した行為（2010. 4.13号番号の変更）、17. 会員が自己の事務所で受任または他事業者の計算書、税金計算書及び領収証を代理作成した行為（2010. 4.13号番号の変更）、18. 税務調整計算書監理規定第9条の規定による調整計算書副本と実績会費明細書などを提出しない、あるいは、第16条第1項第3号の規定による訂正または補正要求に正当な事由なしに応じない行為（2010. 4.13号番号の変更）、19. 会員が標札、看板、新聞、雑誌及びその他広告媒体に載せる広告、宣伝文書（あいさつ状含む）などを作成するときにおいて税理士の品位を失墜させるようにする、あるいは、他人に誤信するようにする次の各目の行為（2010. 4.13改訂、号番号の変更）、ガ. 税務士の業務に関して嘘の内容を表示する行為（2010. 4.13新設）、ナ. 客観的事実を誇張するとか、事実の一部を落とすなど、消費者を誤導するとか、消費者に誤解を招く恐れがある内容を表示する行為（2010. 4.13新設）、ダ. 消費者に業務遂行の結果に対して不当な期待を持つようにさせる内容を表示する行為（2010. 4.13新設）、ラ. 他の税務士などを誹謗するとか、自分の立場から比較する内容を表示する行為（2010. 4.13新設）、マ. 不正な方法を提示するなど税務士の品位を毀損する恐れがある内容を表示する行為（2010. 4.13新設）、バ. 税務士やその事務職員が受任のため、国税公務員との縁故などの関係を露呈し、影響力を及ぼすことができるという内容を表示する行為（2010. 4.13新設）、サ. その他の広告の方法または内容が税務士の公共性や公正な担当秩序を害するとか、消費者に被害を与える恐れがあると韓国税務士会が決める広告など（2010. 4.13新設）、20. 税務士事務所設置運営規定第5条の施設基準に達していない、あるいは、2ヶ所以上の事務所を設置する次の各目の行為（2010. 4.13改訂、

規定の存在が税務士の倫理や規律が遵守されていることを意味するものではない。また、税務士会が財務部長官の監督下にあり、総会には財務部長官または所属の公務員が臨席することができ、さらに、その会則の変更は財務部官の許可を受けなければならないなどその「自律性」には問題がある。

2. 登録

税務士に税務業務の独占権がある。それゆえ、税務士資格があっても税務士登録をしないと税務士業務はできず、登録なしでは税務士と名乗ることができない。その登録を求める場合は、登録申請書を財務部長官

号番号の変更)、ガ、本会に税務法人の分事務所設置を届けないで分事務所を設置する行為(2005. 3.15改正)、ナ、本事務所と分事務所以外の場所で税務相談所(連絡事務所を含む)を設置する行為(95. 3.21改正)、ダ、税務法人の理事と属した税務士が属した税務法人のほか別に事務所を設置する行為(2010. 4.13新設)、ラ、税務法人の分事務所に1人以上の理事である税務士が常勤しない行為(2010. 4.13新設)、マ、税務法人が営業を目的に分事務所を設置して、業務遂行を該当の分事務所の理事である税務士に指定しないとか、該当の分事務所の外で主に遂行する場合(2010. 4.13新設)、バ、以上の"ガ"から"マ"までと類似した事務所を設置運営する行為(2010. 4.13改訂、号番号の変更)、21. 休業中に職務を遂行する次の各目の行為(2010. 4.13改訂、号番号の変更)ガ、本会に休業申告書をまたは廃業申告書を提出した者が、会則第7条の規定による開業申告書などを提出しないで税務士業務を遂行する行為、ナ、停職処分を受けた者が停職期間中に、または登録取消を受けた者が継続して会則第13条の職務を遂行する行為、22. 税理士の名義を貸与する次の各目の行為(2010. 4.13改訂、号番号の変更)、ガ、事務所設置および運営資金を会員でないもの(以下"他人"という)と共同で投資をして運営して、利益を分配する行為(2010. 4.13改訂)、ナ、事務所設置と運営資金を他人が投資し運営して、会員が代価を受ける行為、ダ、その他他人に自己の名義を利用させ、利用する恐れがある者に便宜を提供する行為(事務所に他人を勤務するようにして、他人が実際に独立採算運営する行為及び会員の印章を他人が保管使用する行為を含む)、23. 税務士が係争権利を譲受する行為、24. 役員など選挙管理規定第9条の2を違反する行為(2005. 3.15新設)、25. 前記各号以外の行為として税務士法令、会則及び会規などで規定している会員の義務を違反した行為(2005. 3.15条文番号変更、従前の第24号)。

に提出しなければならない（韓国施行令12条）。

また、税務士の欠格事項は、韓国法4条³⁶に規定され、①大韓民国の国籍のない者、②未成年者、③禁治産者、準禁治産者、破産者、④他の職業法により懲戒、除名等により登録が抹消されてから三年が経過しない者、⑤禁固刑の確定、租税犯処罰の通告処分から三年が経過しない者である。したがって、国籍のある者（大韓国民）のみが税務士登録できる。税務士として登録した者は、登録後五年目に更新をする必要がある（韓国施行令12条の2³⁷）。このように登録更新時においても、財務

³⁶ 第4条（税理士の欠格事由） 次の各号のいずれか一つにあたる者は第6条による登録ができない。

1. 未成年者
2. 禁治産者と準禁治産者
3. 破産宣告を受けて復権になっていない者
4. 弾劾や懲戒処分でその職から罷免されたか解任された者として3年を経たない者
5. この法、「公認会計士法」または「弁護士法」による懲戒によって除名されたか、登録取り消しにあった者で3年を経たない者と停職になった者でその停職期間の中にいる者
6. 第17条第3項による登録拒否期間の中にいる者
7. 禁固以上の実刑を宣告されて、その執行が終わったか（執行が終わったと見る場合を含む）執行が免除された日から3年を経たない者
8. 禁錮以上の刑の執行猶予を宣告されて、その猶予期間が終わった日から1年を経たない者
9. 禁錮以上の刑の宣告猶予を受けて、その猶予期間の中にいる者
10. この法と「租税犯処罰法」による罰金の刑を受けた者で、その刑の執行が終わったか執行を受けないと確定された後、3年を経たない者、または「租税犯処罰手続法」による通告処分を受けた者で、その通告どおり移行された後、3年を経たない者

³⁷ 第12条の2（登録更新）

- ①法第6条第2項によって登録を更新しようとする人は、登録有効期間満了前30日まで、税務士登録更新申込書に税務士登録証及び企画財政部令で定める書類を添付して企画財政部長官に提出しなければならない。
- ②企画財政部長官は、第1項による登録更新の申し込みを受けた時には、法第6条第3項各号のいずれか一つにあたる場合を除き、税務士登録簿に記

部長官に登録申請書を提出しなければならない。税務士の税務士業務にかかる独占権は、韓国法12条の3³⁸で税務士の名義貸し等の禁止を規定し、韓国法22条の2³⁹において、無資格者が税務代理をした場合に対する制裁（1年以下の懲役、1千万ウォン以下の罰金）で担保しているところから、厳格に維持されているといえる

3. 処分権

税務士会の会員が税務士法違反、会則違反をした場合においては、韓国法17条⁴⁰により、企画財務長官の命令により、登録取消と停職の懲戒

入し、税務士登録証を更新して交付する。

③法第6条第2項後段による登録更新期間は5年とする。

³⁸ 第12条の3（名義貸与等の禁止）税務士は、他の人に自己の氏名又は商号を使用して税務代理をさせ、又はその資格証又は登録証を貸与してはならない。

³⁹ 第22条の2（罰則）次の各号のいずれか一つに該当する者は1年以下の懲役または1千万ウォン以下の罰金に処する。

1. 第12条の3（第16条の16第1項および第19条の14で準用する場合を含む）を違反して、名義などを貸した者。
2. 第16条の9第2項や第20条第2項（第19条の14で準用する場合を含む）を違反して、登録をせず税務法人または税理士と似た名称を使った者。
3. 第17条（第19条の14で準用する場合を含む）にともなう職務停止命令や登録拒否を受けた者で、その職務停止期間や登録拒否期間中に税務代理を遂行した者。
4. この法により税務代理ができる者で第6条または第20条の2第1項を違反して、登録をせず税務代理を遂行した者。
5. 元資格者で国の税務専門家として第19条の3にともなう資格承認を受けず第19条の5にともなう登録をせず第19条の7にともなう業務を遂行した者。

⁴⁰ 第17条（懲戒）

①企画財政部長官は、税務士が次の各号の該当する場合は、税務士懲戒委員会の議決によって、第2項で定める懲戒を命ずることができる。

1. この法を違反した場合
2. 税務士会の会則を違反した場合

②税務士に対する懲戒の種類は、次の各号の通りである。

1. 登録取り消し

処分を受けることとなる。この懲罰を処理するために財務部内に、「税務士懲戒委員会」が設置されている。この委員会のメンバーは委員長をはじめ九名で構成される。その九名の委員の担当官庁や職業団体名および資格が詳細に規定（韓国施行令16条⁴¹）されており、税務士会側からは、

-
2. 2年以内の職務停止
 3. 1千万ウォン以下の過料
 4. 譴責

③企画財政部長官は、税務士懲戒委員会によって懲戒が要求された税務士が第7条第3号及び第4号によって登録が取り消された場合には、税務士懲戒委員会の議決によって、5年以内の期間を決めて第6条による登録を拒否することができる。

④該当の懲戒事由が発生した日から3年が過ぎた時には、第1項から第3項までの規定による懲戒ができない。

⑤企画財政部長官は、税務士が第2項第3号による過料を納付期限まで払わなければ、国税滞納処分の例に従って取り立てることができる。

⑥税務士懲戒委員会の構成と運営などに必要な事項は、大統領令で定める。

⁴¹ 第16条（懲戒委員会の構成）

①懲戒委員会は、委員長及び副委員長各1人を含む9人以内の委員で構成する。

②懲戒委員会の委員長は、内国税に関する業務を管掌する企画財政部の高位公務員団に属する一般職公務員または特別職公務員の中から、副委員長は企画財政部の3級公務員または高位公務員団に属する一般職公務員の中から、企画財政部長官の指名する人とする

③懲戒委員会の委員は次の各号の人とする（改訂2012. 2. 2）

1. 法制処の3級公務員または高位公務員団に属する一般職公務員の中から企画財政部長官の要請によって法制処長が指名する人1人
2. 削除2012. 2. 2
3. 国税庁の3級公務員または高位公務員団に属する一般職公務員の中から企画財政部長官の要請によって国税庁長が指名する人2人
4. 税務士会の長が指名する税務士1人
5. 公認会計士会の長が指名する公認会計士1人（公認会計士会に加入した税務士を懲戒する場合だけに該当する）
6. 大韓弁護士協会の長が指名する弁護士1人（大韓弁護士協会に加入した税務士を懲戒する場合だけに該当する）
7. 租税制度に関する学識と経験が豊かな人の中から企画財政部長官が委

税務士1名が参加できる。公認会計士たる税務士の事案のときは公認会計士、弁護士たる税務士の事案のときは弁護士が、それぞれ参加することとなっている。また、税務士会の懲戒としては、①登録取消、②2年以内の職務停止、③1千万ウォン以下の過怠金④譴責、の各処分がある⁴²。さらに、韓国国会則46条では、韓国法9条（署名捺印義務）、11条（秘密厳守義務）、16条の2（損害賠償の保証）、韓国国会則7条（開業、休業、廃業申告義務）、13条（会員の職務遂行義務）に違反した者は、税務士会長が業務浄化調査委員長⁴³などから懲戒要求事項を遅滞なしに倫理委

嘱する人1人

④第3項第4号から第7号までの規定による委員の任期は2年とする。

（改訂2012. 2. 2）（全文改訂2011. 9.16）

⁴² 従前（1993年10月まで）は、登録取消が27名であった。その具体的な処分事例として、すべてが名義貸しによるものである。これは、税務士が高齢になり就業が困難になる事態が増加し、この事態に、税務士資格をもたないブローカーがつけこんだことによるとされている。その他、職務停止39件、会員権停止30件、譴責40件、警告45件、注意喚起66件の処分がある。

近時の税務士懲戒状況の最新情報では、会計士と税務士などの税務代理人が、所得金額を隠す、あるいは、脱税する行為、納税者の脱税を助ける相談や助言などで懲戒を受ける事例が毎年増えている。会計専門家の個人としての倫理観の問題や税務士業界の道德の欠乏が深刻になっている。国会企画財政委員会アン・ヒョデ[안효대]議員（ハンナラ党蔚山東区）が企画財政部に提出を求めた「税務代理人懲戒現況」資料を分析した結果によれば、懲戒処分を受けた税務士は、2003年4人、2004年17人、2005年18人、2006年31人、2007年41人、2008年5月基準13人だった。一方、懲戒処分を受けた会計士は、2004年2人、2005年10人、2006年20人、2007年29人、2008年5月基準5人で、毎年増加の傾向を見せている。このなかで、最近5年間、所得脱漏及び費用過大計上など脱税と係わった問題で懲戒を受けた税務士は総じて78人だった。なお、同じ理由で懲戒を受けた会計士も49人だった。また、事務職員に対する指導監督義務を違反した税務士と会計士は13人、名義貸し6人、この中で、事務所設置で3人が懲戒を受けた。さらに、殊更、悪質なのは、誠実義務を持つ国家公認士（チェック機能）でありながら納税者の脱税を助ける相談で摘発された会計士と税務士がそれぞれ1人と2人が懲戒を受けた事実があったことである。

<http://blog.naver.com/ahnhyodae?Redirect=Log&logNo=20055946856>

⁴³ 業務浄化調査委員会は、税務士会会則の第7章で規定され、第40条の2に

員会⁴⁴が受けて決議する。その場合の懲戒内容は、①注意喚起、②警告、③けん責、④240時間以内の社会奉仕命令、⑤1年以下の会員権停止⑥除名（除名は総会の承認議決と企画財政部長官の承認を得て執行する。）である。さらに、韓国法19条⁴⁵では、税務士会は、税務士の品位を失墜する会員又は税務士会の会則を違反する会員があるときは、企画財政部長官の承認を受けて、除名することができるとしている。このように、税務士の処分にかかる中核をなす組織である「税務士懲戒委員会」の構成員である委員長や副委員長が内国税に関する業務を管掌する企画財政部の中から選任され、委員の任命も概ね、国家の権限によるところをみると、税務士の処分権も国家に掌握されていると思われる。しかし、税務士法によっても、会員の除名の権限を有し、業務浄化調査委員会と倫理委員会が会員の自浄作用としての処分を粛々と遂行していることから、近時、自治権の獲得の動きが強くなっているといえる。

4. 資格付与

（1）資格付与

韓国法では、第3条において、税務士試験合格者、弁護士、が税務士の資格を有すると規定されている⁴⁶。従前は公認会計士が弁護士と同様

において、業務浄化調査委員会設置等として、①税務士法、会則および会規に係る違反事項を調査処理するために本会と各地方税務士会に業務浄化調査委員会を置くことを定めている。また、②業務浄化調査委員会は委員長1人と委員25人で構成し、会員の中から、委員長および委員は選任される。

⁴⁴ 倫理委員会は税務士会会則の第6章で規定され、第33条において、倫理委員会の設置等として、①第46条の会員懲戒事項を審議議決するために本会に倫理委員会を置くことを定めている。税務士総会で選任された税務士で構成され、委員長1人と委員25人で組織する。ただし、本会役員は倫理委員会の委員にならない。

⁴⁵ 第19条（会員の除名）税務士会は税務士の品位を落とす会員や税務士会の会則を違反する会員がいる場合は、企画財政部長官の承認を受けて、除名することができる。

⁴⁶ 韓国では2011年10月17日に税務士法改正法案が国会に提出された。これは公認会計士試験合格に付与された税務士自動資格制度を廃止するという提案である。同法案は同年12月29日に国会を通過した（韓国税務士新聞571号参照）。改

に資格を付与されていたが、法改正により⁴⁷⁾、公認会計士試験合格に付与された税務士自動資格制度を廃止された。他方で、日本の税理士法は、試験のすべてについて免除された者も税理士になれるとされているが、この規定が韓国にはない。したがって、修士や博士による試験免除は存在しない。資格付与に関して従前は、韓国法3条2号において、国税の行政事務に10年以上従事し、かつ一般職5級以上の公務員として5年以上の経歴が有する者が税務士の資格を自動的に付与されてきた。いわゆる、国税 OB 職員に対する税務士資格の自動付与である。この規定が、1999年末の税務士法の改正時に1年の経過措置を設けて削除された。しかし、職業選択の自由・信頼保護の原則に反するとして憲法違反である提訴⁴⁸⁾され、その結果、憲法裁判所が違憲判決を下した。そのため、付則により、引き続き、従来の規定が適用されることになったのである。すなわち、現在においても、自動資格付与の道が韓国では残されているのである。このように、韓国法は、その歴史的な経緯から、日本法に類似しているところが多く残されている。たとえば、国税 OB 職員に対する税務士資格の自動付与などは、そのひとつであるといえる。しかし、前述のとおり、韓国法は、次々と改正を重ね現在では、近代的な法体系を具備しようとしている。

(2) 試験制度

韓国法5条の2⁴⁹⁾は、国税関連公務員などが、税務士資格試験におい

正法は、公認会計士が公認会計士法に伴う職務として税務代理業務を遂行することまでも禁止するものではないので、公認会計士の職務範囲を侵害するものではないとされている。

⁴⁷⁾ 第3条（税理士の資格）次の各号のいずれかに該当する者は税理士の資格がある。

1. 第5条の税理士資格試験に合格した者
2. 削除2012. 1.26
3. 弁護士の資格がある者

⁴⁸⁾ 憲法裁判所決定2001年9月27日2000헌마152。

⁴⁹⁾ 第5条の2（試験の一部免除）

①次の各号のいずれかに該当する者は第1次試験を免除する。

て一定の条件を満たした場合、第一次試験免除または第一次試験の全科目と第二次試験の２分の１に相当する科目の免除を受けている。これは、実質的に一般の試験受験者の税務士資格取得の自由競争を制限することとなり、一般受験者との公正性を阻害するものとして批判されている。さらに、韓国の税理士試験は、一次試験として、財政学・会計学概論・税法学概論・英語（TOEIC、700点以上）、選択科目（商法、民法、行政訴訟法から選択）がある。この一次試験は、５者択一の客観式試験である。また、二次試験は、税法学１部（国税基本法、所得税法、法人税法、相続税および贈与税法）、税法学２部（附加価値税法、特別消費税法、地方税法（取得税、登録税、財産税に限定）、租税特例制限法）、会計学１部（財務会計、原価管理会計）、会計学２部（税務会計）であり、主観式筆記試験である⁵⁰。

-
- １． 国税（関税は除く。以下同じ）に関する行政事務に携わった経歴が10年以上の者
 - ２． 地方税に関する行政事務に携わった経歴が10年以上の者で５級以上公務員、または、高位公務員団に属する一般職公務員で５年以上携わった経歴がある者
 - ３． 地方税に関する行政事務に携わった経歴が20年以上の者
 - ４． 大尉以上の経理兵科将校で10年以上軍の経理業務を担当した経歴がある者
- ②次の各号のいずれか一つにあたる者は第１次試験のすべての科目と第２次試験科目数の２分の１を過ぎない範囲で大統領令に定める一部科目を免除する。
- １． 国税に関する行政事務に携わった経歴が10年以上で５級以上公務員、または高位公務員団に属する一般職公務員で５年以上携わった経歴がある者
 - ２． 国税に関する行政事務に携わった経歴が20年以上の者
- ③弾劾や懲戒処分によってその職から罷免されたか解任された者には、第１項と第２項を適用しない。
- ④第１次試験に合格した者は次回の試験でのみ第１次試験を免除する。

⁵⁰ 一次試験の合格基準は、それぞれの科目が40点以上かつ全科目の平均が60点以上の者、二次試験は、それぞれの科目が40点以上、全科目の平均が60点以上の者である。なお、現行の試験システムは、2000年から改正されたものである。急激な経済発展の中で、税務士への需要が急激に増大しているにもかかわらず、税務士の数が少ないことに対応したものである。年度別応募者ならびに合格者

また、韓国の税務士試験の具体的な内容は、一次試験として、午前の一部10時から12時までの財政学・税法学概論・英語と、午後の一部12時半から13時50分までの会計学概論と選択科目（商法・民法・行政訴訟法）の試験に分かれる。各科目40題出題で5つの中から正解を回答する形となっている。二次試験は、10時から11時半の会計学一部、11時50分から13時20分の会計学二部、14時半から16時までの税法学一部、16時20分から17時50分までの税法学二部に分かれる。このように、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ている。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%程度である。その後の二次試験合格者が20%程度という合格率をみると、かなりの難関といえる。

第3款 日本の税理士制度との比較

第1項 「独占性」と「自律性」という観点

前述において、「独占性」と「自律性」という観点から、ドイツ及び韓国の税理士制度を概観してきた。この「独占性」と「自律性」の強弱は、各々の専門家の国家との関係、あるいは、納税者との関係における特徴を表すことになる。そして、その関係の分類は、以下の四つの類型が考えられる。第一類型として、税理士業務の「独占性」が強く、かつ税理士会の「自律性」が強い。第二類型として、税理士業務の「独占性」が強く、かつ税理士会の「自律性」が弱い、つまり、国家監督の程度が強い。第三類型として、税理士制度がない、つまり、租税にかかわる専

数は、一次試験の場合、ここ数年の推移でみると、2008年5616名（うち合格者756名）、2009年2983名（968名）、2010年4515名（1710名）である。実際の受験者に占める合格者の率は、2008年13.5%、2009年32.5%、2010年37.9%である。2008年以前の合格率は、15%程度であったが、最近は、増加傾向にある。二次試験受験者（括弧は、合格者、合格率）は、2008年1940名（633名、32.6%）、2009年2398名（631名、26.3%）、2010年3308名（640名、19.3%）である。

試験受験者・合格者現況 <http://blog.naver.com/xzxzbb?Redirect=Log&logNo=70121249184>

専門職がないので「独占性」が弱く、自由競争に委ねられている。かつ、それを担う専門職の「自律性」が強い。第四類型として、租税にかかわる専門職があるが、その業務独占性はなく、つまり、自由競争に委ねられているため「独占性」が弱く、かつ、租税行政庁による代理資格の認定などを通して、国家監督が強まりつつあるため「自律性」が弱いという類型である。これらの特徴は、ひるがえってみると、独占性が強ければ、それを規律するために、国の関与の度合いが強くなるということの意味するのではない。業務の独占は、税理士会の強い自立性と両立し、また、同時にこれを補完する関係にあるといえる。たとえば、第一類型のような分類に属する国の税理士は、一般的に社会的地位が高い。しかし、業務独占性が強いときであっても、税理士会の内部的自律を欠く場合には、国の広範囲な監督を容認し、それを正当化させることになり、専門家としての信頼度が低い傾向をみせる。他方、自由競争に委ねられている国の租税専門家は、業務独占が弱く、かつ、自立性が弱いという特殊性から、代理資格の認定を通しての国の規制や監督が必要とされる方向にある。したがって、専門家制度の信頼性とその専門家の自律性は、強く関連している。そして、租税専門家に関する類型は、第一類型には、ドイツ、オーストリアが属する。また、第二類型には、日本、韓国、台湾などがこれに当たる。また、第三類型には、イギリス、フランス、イタリア、カナダ、そして、第四類型には、登録代理人（enrolled agent）の制度をもつアメリカ、税務代理人（tax agent）の制度をもつオーストラリアの国が該当するとされている⁵¹。

本節による考察において、日本及び韓国の税理士制度は、ドイツの税理士制度と比較すると、業務の「独占性」という意味では、同じく「強い」という区分として捉えられ、職業団体、つまり、税理士会の「自律性」は「弱い」とみられ、いいかえると国家監督の程度が「強い」という区分として捉えられる。もっとも、日本の税理士制度の国際的位置づけは、近年におけるわが国の税理士制度改革により、納税環境整備に係る国税通則法の改正やすでに獲得した税理士の出廷陳述権、会計参与制

⁵¹ 田中治監修『諸外国の税理士制度』田中治「比較制度論的な税理士制度研究の意義」新日本法規 1994年4頁。

度、および、税理士法33条の2の2項を活用した最終的判断権の醸成などを加味すると、第一類型と第二類型の中間に位置するものと思われる。すなわち、税理士業務の「独占性」では、税理士の会計参与就任による会計業務の独占、税理士によるわが国の申告納税制度における第一義的な納税者解釈権の保護、税理士の出廷陳述権による租税争訟分野での独占の強化により、一段とドイツ型の業務独占の色合いを強くしている。また、職業団体である税理士会の「自律性」では、最終判断権を有する書面添付制度への発展的な制度改革の不備、税理士に対する検閲や懲戒権の発動に関する国家主導に対する批判はあるものの、税理士法45条及び46条の規定に基づく税理士に対する懲戒処分に当たっての考え方の明確化など（財務省告示第104号、平成20年3月31日）による「自律性」の確保が第一類型に日本の税理士制度を傾斜させているといえる⁵²。

第2項 「職業倫理」という観点

ドイツの税理士は、職業専門家として優れた見識と技術をもち、社会的に高い地位を有しているといわれている。それゆえ、依頼人納税者との信頼関係が厚いと思われる。ドイツの税理士は、日本の税理士と同様、依頼人から報酬を得て、事業活動を行っている。また、ドイツの納税者は、租税が「国家・社会の運営費として納税者が負担する会費」との認識をもっている。しかしながら、納税者は、いつの世も、出来ることであれば、最小限の税負担になるように望んでいる。また、ときには、納税者が過度に納税負担を抑えるために法律を逸脱するという行動を選択することもあると考えられる。そのようなとき、その納税者の代理人である税理士は、報酬を受領する納税者から、いわゆる、「ほ脱」を要求されるのではないだろうか。たしかに、ドイツの申告方式が賦課課税で

⁵² 田中治教授は、これらの類型は、それぞれの特徴を持っており、一般論として、その差異が、各国の歴史、伝統、文化などの違いによるものである以上、いずれがより優れているとは、必ずしもいえないといわれている。「比較制度論的な税理士制度研究の意義」『諸外国の税理士』新日本法規、1994年、5頁～8頁。

あるため、日本のそれとは、大きな違いがある⁵³。しかし、ドイツでも、税理士が納税者と伴に作成する税務官署に提出する課税標準を決定させる資料において、そのような「ほ脱」の要求があるのではないと思われる。仮に、そのような要求が納税者からあった場合に、ドイツの税理士は、どのようにして税理士の使命に係る適法な職務を遂行するのであろうか。そこには、ドイツの税理士の崇高な倫理観が存在し、また、ドイツの納税者の法令遵守精神が文化として存在するのか。その結果、税理士が納税者に対して厳格な態度で対応することですべてが解決するのであろうか。

ドイツ税理士法は、第3章「権利と義務」で、第57条において、「職業上の一般的義務」、第60条で「自己責任性」を規定している。また、連邦税理士会連合会の施行規則である BOSTb は、職業遂行のための施行規則として、税理士の職業倫理を規定している。もっとも、ドイツ税理士法や BOSTb において、税理士の職業倫理が定められていることをもって、ただちに、その税理士の職業倫理観は崇高であるといえない。しかし、職業専門家として、その倫理を規範として、順法精神が構築されてゆくと考える方が自然である。ハンブルグ財政裁判所長官のヤングローテア氏は、ドイツにおける裁判官の倫理について「ドイツ裁判法は、（倫理について）一般的な枠組みを提示して、外的な独立性の制度的前提を定めてはいますが、しかし、裁判官の内的独立性に関しては、何も語ってはいません。」と述べ、「裁判官の倫理的行動を、たとえば法

⁵³ 「ここで注目したい点があります。ダーテフ社を経由する電子申告の方式についてですが、まず会員の税理士事務所からクライアントの申告書データが送られてきます。ダーテフ社はそれを一括して国税当局へ流す。その後、税務当局は課税通知書をダーテフ社に伝送してきます。この場合に、申告書全体の30%程度で、申告額と課税額が違うのだそうです。その差は、事業経費と個人経費の分の問題にあり、これについてはいままでどうしても理解できなかったのですが、根底は賦課課税制度にあったということです。ですから、税務当局と税理士との間では、攻撃側と防御側の戦いが熾烈に常にある。そうすると必然的に判例が出てくるでしょうし、それに税理士が裁判所に出向いて対処するために訴訟代理権が与えられているわけです。』『ドイツ会計人業界視察』TKC 特別号、2001年11月11頁の飯塚真玄発言。

律による場合のように、制裁をもって強制すべきではなく、この倫理的行動は、裁判官自身の内的な確信に基づき、自主的に達成されなくてはならない。この考え方が正当だというのが私の意見です。ですから、私見によれば、裁判官に対して、ある特定の状況下において何をなすべきかを、あらかじめ具体的に決めておくことはせず、倫理上の原則を書面化することで、裁判官の行動に関する倫理・道徳的な文化とは何かのみを示すべきであるということになります。この倫理に関する説明は、裁判官の行動の理想像を包含することとなります。ここで示されている理想を追うことが、すべての裁判官の責務となります。」として、内的独立性、内的な倫理観は、書面化し、理想として追うことが重要であると指摘している⁵⁴。とりわけ、ドイツ連邦税理士会は、「税理士業務における品質保証に関する一ドイツ連邦税理士会の指針」（ドイツ連邦税理士会総会決議、1998年6月8日、9日⁵⁵）において、その基本事項として「1.3（一般的な品質基準としての職業原則）税理士の認可された活動領域には、ドイツ税理士法33条に基づく専任業務だけでなく、ドイツ税理士法57条3項に基づくこの職業にふさわしい活動も含まれる。ドイツ税理士法57条1項に基づけば、税理士はその職業を、独立して、自己責任で、良心的に、秘密を守り、かつ職業に反する広告を断念して行わなければならない。この職務遂行に求められる要件が品質基準であり、これは放棄することができない。この要件が守られているか否かを監視することが税理士会の任務である。」としている。そして、関与先（依頼人）は、税理士が「①職業的、個人的、経済的に独立し、自己の責任において決定する。②誠実に職務を実行するために必要な実際の、個人的、およびその他の組織的な前提条件を満たしていることが保証されている。③厳しい認可条件と監督条件をクリアするための高い教育水準を満たしており、さらに継続的な研修を受ける義務があるため、常にその知識レベルの更新がされている。④法律上、守秘義務が課せられているため、法的

⁵⁴ Jan GROTHEER「Richterliche Ethik in Deutschland」比較法雑誌第45巻1号、2011年、169頁～171頁。

⁵⁵ ドイツ連邦税理士会＝ドイツ税理士連盟＝DATEV 協同組合（監訳者武田隆二）「税理士業務における品質保証と品質管理」TKC 出版、2007年、4～5頁。

な情報提供拒否権を主張できる。⑤委託された他人の財産価値に対しては特別の注意を払って取り扱う。⑥誤った助言によって生じた財産上の損害を保障する強制保険に加入している。⑦公的な報酬規定に縛られているため請求書に書かれた報酬金額は、履行したサービスに見合った適切なものである。」とのすべてに該当する者であると信頼して差し支えない⁵⁶としている。さらに「1.4（関与先の期待）、品質の概念は関与先（依頼人）の期待によって影響されるため、関与先（依頼人）の考えと期待を認識し、可能な範囲でそれに応えることが重要である。実態調査によれば関与先（依頼人）の要求として特に次のようなものがある⁵⁷」として、関与先（依頼人）の期待に応えるようにという方針を出している。このような、納税環境整備からは、税理士と依頼者である納税者は、信頼を基盤とした円滑な関係がよみとれる。そして、税理士自身の職業倫理を厳しく規律することで、税理士制度の揺るぎない基盤を確保していると思われる。

他方、韓国税務士の倫理は、すでに述べたように、韓国税務士会則46条と韓国税務士会倫理規定3条に定められている。この倫理規定の改正をみると、従前は、税務士事務所の職員の引き抜き行為や関与先に関する不当な勧誘等がその中心が置かれていたが、近時は、税務士が品位維持と誠実義務を違反する行為、故意に真実を隠蔽する行為等が倫理に反するとしている。とりわけ、税務士の業務に関して嘘の内容を表示する行為、たとえば、広告の方法または内容が税務士の公共性や公正な秩序を害するとか、消費者に被害を与える恐れがあるものなどを倫理規定で制約を課している。一方、韓国法12条では、第1項で、「税務士は、誠実にその職務を遂行して、その品位を保持しなければならない」。そして、第2項は、「税務士は、故意に真実を隠蔽したり、虚偽の陳述をしたり

⁵⁶ ドイツ連邦税理士会＝ドイツ税理士連盟＝DATEV 協同組合（監訳者武田隆二）「税理士業務における品質保証と品質管理」TKC 出版、2007年、5頁。

⁵⁷ この順序は重要度に応じている。信頼性、データ保護への関心、対話能力、積極性、明確な報酬、最新の知識、専門的な資質、情報対応力、創造力、サービスに見合った料金、柔軟性、受容力、実務能力、専門分野の知識、中小企業の専門家、指導的助言、現代性、コンピュータ能力。

してはならない」と税務士の誠実義務を、また、韓国法12条の2では、「税務士またはその事務職員は、納税者が詐欺、その他の不正な方法によって租税を捕脱・還給また控除して受けるようなことに加担・幫助してはならない。また、その相談を受けその他それと類似した行為をしてはならない。」として税務代理人の脱税相談などの禁止義務を各々賦課している。しかしながら、近時の税務士の懲戒では、会計士と税務士などの税務代理人が、所得金額を隠す、あるいは、脱税する行為、納税者の脱税を助ける相談や助言などで懲戒を受ける事例が増えている。このような現状をみると、日本の税理士が懲戒を受けているケースに近いことがみうけられる。

そこで、これに関する韓国の詳細な分析である、「税務代理人の職業倫理規定の遵守に影響を及ぼす要因研究⁵⁸⁾」によれば、その背景として、

⁵⁸⁾ ホ・キウ (허기우) 税務士、ホン・チョンファ (홍정화)、キム・ワンヒ (김완희) 「세무대리인의 직업윤리규정 준수에 영향을 미치는요인 연구」 회계정보연구, 한국회계정보학회, 제26권제2호 2008년 6월 pp.101 ~ 132, 「税務代理人の職業倫理規定の遵守に影響を及ぼす要因研究」『会計情報研究』韓国会計情報学会、第26巻第2号、2008年6月、101 ~ 132頁。本研究は、税務代理人が職業倫理規定を遵守する際、影響を及ぼす要因について実証的に分析し、そのような要因が税務代理人の職業倫理規定を遵守するのに及ぼす影響が経歴、学歴、出身背景によって変わるかを検証することを目的とした。本研究の結果を要約すれば、次のようである。第一に、取引上重要な依頼人に対する税務代理業務の遂行時、職業倫理規定の遵守は、税務代理人の経歴、出身背景によっては異なるが、学歴によっては異なると分析された。また、取引上攻撃的依頼人に対する税務代理業務の遂行時、職業倫理規定の遵守は、学歴によっては異なるが、経歴、出身背景によっては異なると分析された。また、依頼人に対する税務当局の税務調査時、税務代理業務遂行において税務代理人の職業倫理規定遵守は、経歴、学歴、出身背景によって異なると分析された。第二に、税務代理人の特性変数である取引上重要な依頼人、攻撃的な依頼人及び依頼人に対する税務当局の税務調査という要因が税務代理人の職業倫理に対する認識度に影響を及ぼすかに対する多重回帰分析を実施した結果、取引上重要な依頼人という要因だけが税務代理人の職業倫理認識に影響を及ぼすと示された。第三に、税務代理人の特性変数が税務代理人の職業倫理に対する認識度に及ぼす影響力は、税務代理人の人口統計的要因、すなわち学歴、経歴と出身背景によって有意な差異を見せないと示された。要約すれば、税務代理人の

租税制度が大部分申告納付制度へ変わるにつれて、税法の複雑性及び税法に対する知識が足りない納税者にとっては税務代理人の助力を必要とするようになり、そして、税務代理人の役割が重要な位置を占めるようになった。最近、開業代理人の数が急激に増加する反面、相対的に顧客である納税者の需要は停滞し、税務代理人の間の競争が熾烈な状況である。そのため、税務代理人は租税法関連規定に基づいた誠実な業務遂行による納税者の権益保護より、職業倫理を離れた納税者の権益保護に偏る傾向があるといえる。特に、最近しばしば韓国社会の指導層の人々の税務関連の誠実申告問題が社会問題になるたび、税務代理人の申告代理問題が議論され、その職業倫理が問われるようになってきていると分析している。この分析は、さらに、税務代理人の職業倫理の側面を、大きく二つに分けて考えている。一つは、税務代理人と課税官庁との関係での倫理であり、もう一つは、税理士と納税者との関係での倫理である。税務代理人と課税官庁との関係で発生する倫理問題は、過去の政府賦課の課税制度では税務代理人の役割があまり大きくなかった。したがって、それほど重要視されなかった。しかし、現在の申告納税制度下では、税務代理人が納税者を理解させて誠実な納税義務を履行するよう促す、税制協力者へその位相が変わった。その結果、税務当局が、税務代理人に対してその役割を誠実に行うための高度の職業倫理を遵守するよう求めるようになったといえると述べ、その背景を分析している。そして、論文の結論では、税務代理人の職業倫理認識に一番重要な影響を及ぼす要因は、経歴、学歴、出身背景とは関係なく、取引上重要な依頼人であり、被税務代理人が取引上重要な依頼人である場合、職業倫理規定の遵守から離れて非倫理的判断を下すことがあることを示唆しているとしている。また、「税務専門家の倫理的判断に関する研究⁵⁹⁾」では、理論的背景

職業倫理認識に一番重要な影響を及ぼす要因は、経歴、学歴、出身背景とは関係なく、取引上重要な依頼人であると分析された。このような結果は、税務代理人が取引上重要な依頼人である場合、職業倫理規定の遵守から離れて非倫理的判断を下すことができることを示唆する。

⁵⁹⁾ チュウ・テヒョン（주태현）、イ・テオク（이태옥）、パク・チュンレ（박춘래）「세무전문가의 윤리적 판단에 관한 연구」한국세무학회, 세무학연구, 제27권 제2호 2010년 6월 pp.9～47.「税務専門家の倫理的判断に関する研究」韓国税

として、韓国と米国の税務代理人倫理規定の比較をおこなっている⁶⁰。他方で、現実的には税務代理人以外にも税務分野に専門的な知識がある人々が租税行政や租税理論研究などの業務に携わりながら、租税制度内で重要な役目を担当している。例えば、税務専門家の一集団である税務公務員は、税務申告書を調査して税法を遵守しない納税者を摘発して税

務学会、税務学研究、第27巻第2号、2010年6月、9～47頁。

⁶⁰ 韓国と米国の税務代理人倫理規定の比較 韓国の場合、税務代理人を国税庁訓令第1446号“税務代理業務に関する事務処理規定”で、税務代理業務を遂行する場合は、税務士法第6条の規定による税務士でなければならないと規定しているが、米国では、税務サービスを誰でも提供することができる。ただし、連邦租税業務の中で国税庁に対する代理をするためには、必ず登録代理人(Enrolled Agents)の要件を取り揃えなければならない。登録代理人制度は、韓国の税務士制度と類似した制度で、連邦租税業務の中で米国国税庁に対する代理行為を行える権利を持った専門家を意味する。倫理規定は、韓国の場合には、税務士は、「納税者の権益保護と健全な納税風土の造成に最善をつくし、誠実公正な職務遂行でその品位を維持し、職務上知り得た秘密を漏らさない。」という倫理綱領と懲戒事由、倫理委員会審議などを税務士法と税務士会則で規定している。米国の場合は、税務代理の各種手続きと税務代理人の職務遂行において税務代理人が守らなければならない倫理規定を置いている。登録代理人の倫理規定には、顧客の情報脱漏に対する認知、正確性に対する努力、未決定問題に対する迅速な処理、資格停止または剥奪された者と国税庁退職者からの助力、政府被用者のパートナーによる代理行為禁止、政府退職者、彼のパートナー及び補助者による代理行為禁止、受任料、利害関係の相反、受任活動、税金還給小切手の売渡、節税手段に関する意見書、税金還給見解と係わる諮問と還給書類作成または署名に適用される基準などが規定されている。韓国は倫理教育に対する特別な規定がないが、米国では登録代理人の試験科目に倫理科目が含まれており、登録代理人になった以後でも毎年2時間以上の倫理科目を受講するようにしている。税務代理人が諸般の法規定に違反した時、その重要度に照らして法的制裁が必要であるが、韓国は諸般の法規に違反した場合、登録取り消し及び職務の停止を命ずることができるし、懲役及び罰金刑に処することもできる。米国の場合、財務部長官は不名誉な行為、規定違反など一定の違法行為をした登録代理人に対して適正な通知及び聴聞を経た後、国税庁に対する代理行為遂行資格を剥奪または停止するように規定されている。不実税務代理に対しては、韓国は刑事処罰規定を明示しているが、米国では税務代理関係法令で特別に刑事処罰規定を明示していない。

金を追徴するなど、租税行政において重要な任務を遂行しているので、彼らの倫理的判断は公正で効率的な租税行政を遂行するのに非常に重要な影響を及ぼす。一方、租税学者は、理論的根拠や実証的分析を通じて租税制度に対する問題点や改善策を提示することで、租税政策の確立に重要な役目を担当し、さらに、将来、税務代理人や税務公務員へ進出する人々を対象にして大学で税法内容による税金計算とか租税政策に対する教育を担当する。そして、彼らに他の税務専門家の租税制度に対する評価や倫理意識を鼓吹させるのに重要な役目を担う。このような観点から見ると、税務専門家の倫理的意思決定に関する研究を遂行するにおいて既存の研究で研究対象として選定した税務代理人だけではなく、租税制度において他の重要な役目を担当する税務公務員や租税学者を含んだ、より広範囲の税務専門家集団を対象にして、彼らの倫理的意思決定過程に対して分析して見る必要性が提起されると述べている。そして、特に税務行政の最前方に携わりながら、倫理的側面でさまざまな問題点を露出している税務公務員に対する倫理的意思決定を把握し、他の税務専門家集団の倫理的意思決定と比べて見ることは非常に意味がある。税務専門家の範囲を納税者の納税義務を代理する税務士、税法を執行することを主業務にする税務公務員、そして租税制度及び税法に対する教育を担当する租税学者などへ拡大して、彼らを対象にして税務業務と係わる倫理的判断に対して、この論文は分析している。その結果、韓国の税務士、税務公務員、そして租税学者の税務業務と係わる倫理的判断には差が存在することが明らかになった。それは、三つの部類の税務専門家集団の中で税務公務員は税務士よりも同じ事案（不正行為）に対する倫理的基準において倫理的（不正行為に対して厳格）である。そして、租税学者はこの二つの集団の中間程度の倫理的判断をしているという結論を得ることができたと示唆した。そして、この論文において倫理的認識が低い税務士、租税学者に対して倫理意識を強化し、特に税務代理人に対しては定期的に倫理教育を義務化するなどの方法で倫理意識を強化して、租税制度の公平性と効率性を向上できるようにしなければならないということを結論づけた。

これらの研究によれば、韓国においても、日本と同様な問題を抱えていると思われる。このように、ドイツと韓国の税務専門家の職業倫理を

概観してきた。日本の税理士からみると、ドイツの税理士の職業倫理観は崇高であると感じる。実体は、やや、異なるとしても、参考にすべき点が多いといえる。また、韓国は、どうやら、日本と同じような背景、すなわち、税務体系の類似性を有していることから、税務に係る者の職業倫理に関しても、同じ土壌を有しているように思われる。

第3項 まとめ

先進国で税理士制度を有する国として、ドイツと韓国の税理士制度をみてきた。税理士は、他の専門家よりも、国の財政に直結する分野の専門家であるため、国家の影響を受けやすい。したがって、国家と税理士の緊張関係がほど良いことが望まれる。日本の税理士制度は、国際的に、業務の「独占性」が強く、国家監督の程度が「やや強い」とされた。すなわち、「独立性」が強く、「自律性」がやや弱いという位置である。この「自律性」に関して、ドイツ及び韓国においても、税理士は国家からの監督を受け、日本の弁護士にいう「自治権」を獲得していない。しかし、ドイツは、税理士個人に関して、国家の監督権は及ばないことになっている。日本の税理士制度においても、国家による税理士会の監督という構図は、本論文が理想とする国家と税理士の適当な緊張関係においても必要であるといえるが、税理士個人に対する国家の監督という関係は、専門家としての独立性に及ぼす影響を鑑みると問題があると思われる。次に「納税者の権利擁護」につき、各国を比較すると、韓国は公共的な役割を税務士の使命として掲げながらも、納税者の権利擁護という側面をもつといえる⁶¹。とりわけ、ドイツでは、税理士は、独立性を保ちながら納税者の権利を擁護するとされている⁶²。また、税理士の使命とし

⁶¹ 韓国税務士である정훈 (Jeong Foon)、주영진 (Ju Young Jin) は、韓国税務士は、納税者の権利擁護が税務士に使命であると考えている者がほとんどであると回答した。

⁶² 佐藤建男『TKC 行動理念と行動基準』TKC 出版、2011年、247～248頁。(飯塚)ドイツ税理士法の57条には税理士の独立性について規定がありますが、公正性は要求していません。一方、公認会計士法は43条でその公正性を要求していますね。この違いはどうして出てくるのでしょうか。(ダン)それは税理士と公認会計士の仕事の違いを反映しているのです。心と法律にのみしばられ

て、公共的な役割を負担することが強く謳われているのは、日本であり、そのように比較すると、日本の税理士のみが公益性を強く意識して、「公器」として、課税庁と協業する関係にあるようにみえる。日本の税理士がそのような立場にいることは、今後の日本の税理士の進む方向に大きく作用すると思われる。

一方、ドイツと韓国の税務専門家の職業倫理を概観してきた。日本の税理士からみると、ドイツの税理士の職業倫理観は崇高である。しかし、それを保持し続けるために税理士自身に厳格な規律を求めている。さりとて、EU 全体の経済圏における租税専門家は、さまざまであり、ドイツにおいて、業務を行うことができることから、今後は、どのような倫理観が醸成されるかを注視する必要がある。また、韓国は、日本と同様の法律専門職を有し、税務体系も類似している。どうやら、税務に関係する者の職業倫理に関しても同じ土壌を有しているといつてよい。ただし、納税環境整備では、その斬新さ、展開の早さは、日本のそれと異なる。外国税務会社の受け入れに関する法的整備も用意され、「ピアチェック」に関しても、日本よりも進んでいるところが多い。韓国税務士制度の国際対応は、引き続き、参考にすべきである。

て仕事をするという意味で独立していなければなりません。ただし、法律に許された枠内で、自分に仕事を委託した人の利益を十分尊重して仕事をしなければならない。そういう意味では税理士はいわば党派に属しているわけです。つまり依頼人の利益のために仕事をするという職業的な義務があるから無党派性を要求されない。だから税理士法57条は飯塚博士が指摘されたような条文になっているのです。（「ドイツからみた日本の税制と商法」『バンガード』1989年10月号より、西ドイツ連邦税理士会会長・法学博士 ヴイルフリート・ダン氏、TKC 全国会会長 法学博士 飯塚毅氏の対談、ヴイルフリート・ダン氏の発言）。