

ドイツ税理士試験免除についての一考察

～Kuhls他の税理士法コメンタールを踏まえて～

浪花 健 三

- I. はじめに
- II. ドイツにおける税理士資格
- III. ドイツの税理士試験
 - 1. 人的要件
 - 2. 税理士試験
 - 3. 再試験
 - 4. 特別な場合の試験
- IV. ドイツの税理士試験免除
 - 1. 試験免除の前提条件
 - 2. 大学教授
 - 3. 財政裁判所裁判官
 - 4. 元上級官吏と元上級職員
 - 5. 元準上級官吏と元準上級職員
 - 6. 拘束力のある回答
- V. 税理士試験免除に係る判例
 - 1. 「試験免除に係る基本的考え方」(連邦憲法裁判所1980年11月18日判決)
 - 2. 「大学教授に係る試験免除」(連邦財政裁判所1986年11月4日判決)
 - 3. 「公務員の税理士試験免除要件」(Schleswig-Holsteinisches財政裁判所2005年2月23日判決)
 - 4. 上記裁判における注目すべき判示
- VI. むすびにかえて(「税理士」の名称独占について)

An Examination of the Exemption Rules for the German Certified Public Tax Accountant Examination

～Based on Kuhls et al.'s Commentary on the Law of Certified Public Tax Accountants～

An important perspective when considering the certified public tax accountant system is recognizing that certified public tax accountants are professionals. For a certified tax accountant to be considered a professional, the system must adopt a qualification and licensing framework. In principle, a certified tax accountant must obtain a license by passing a national examination. However, the current certified public tax accountant examination includes provisions for exemptions. These exemptions are special provisions within the licensing qualification system and are considered preferential. Therefore, obtaining a certified tax accountant license generally requires passing the examination, and these special exceptions must be strictly enforced. Consequently, it is reasonable and natural that the number of persons eligible for these special exceptions be limited.

By examining Japanese certified public tax accountant law, this paper will first review the provisions regarding qualifications and examinations in the German certified public tax accountant law, which has a similar system to Japan. This review is based on the “Commentary on the Certified Public Tax Accountant Law” by Kuhls et al. Following this, the paper will review precedents concerning the exemption provisions from the certified public tax accountant examination in Germany and confirm that these exemption provisions are strictly applied.

I. はじめに

税理士制度を考える上で重要となる視点は、税理士は専門職業¹であるという基本概念である。税理士が専門職業であるための1つの要件は、税理士制度が資格免許制度を採用し、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を原則とすることである。しかし、現状、税理士試験には、試験免除に係る規定が存在する。税理士法7条は修士の学位取得による一部免除、同法8条は学識経験（法8条1項1号、2号）、公認会計士試験（同項3号）、税務職員等の実務経験（同項4から9号）による試験科目の一部免除が規定されている。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（同項10号）。ただし、当該免除規定は、免許資格制度における特例条項、ある意味では優遇規定である。したがって、これらの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り当然である²。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

1 専門職業に関しては、拙稿「ドイツ税理士法における自由専門職性」税法学591号（2024年）101頁参照。

2 しかし、現状は、2023年度末「資格別税理士登録者数」は80,692人、税理士試験合格者数34,874人（43.22%）、試験免除者数32,071人（39.74%）、特別試験合格者数1,981人（2.46%）、公認会計士資格者数11,046人（13.69%）、弁護士資格者数718人（0.89%）、税務代理士資格者数2人（0%）である。2023年度「新規資格別税理士登録者数」は、税理士試験合格者数694人（26.15%）、試験免除者数1,412人（53.2%）、公認会計士資格者数509人（19.18%）、弁護士資格者数39人（1.47%）であった（税理士界1424号（2023年）9頁）。少し古い資料であるが、2009年度末の新規登録者数は2,642人で、そのうち試験合格者は952人（36.03%）、試験免除者は1,340人（50.72%）、公認会計士が297人（11.24%）等となり、試験免除者数が試験合格者数を上回った（税務通信3114号（2010年）5頁）。なお、第4次税理士法改正以前ではあるが、拙稿「修士号取得に係る試験免除（アンケート結果報告）」（税理士界1134号「論壇」（1999年）14頁）において、つぎのような検討を行った。

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、税理士制度が創設された当初であればともかく³、現在において、当該視点から同法7条及び8条に該当する者が、税理士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寄与しうるのであるかについては疑問である。なぜならば、同法7条及び8条1項1号、2号及び4号から10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。

そこで、本稿では、日本の税理士法を研究するに当たり、まず、日本と類似する税理士制度を有するドイツの税理士法で税理士資格及び税理士試験並びに税理士試験免除に係る規定をKuhls他著の『税理士法コメンター

ㄨ 1998年10月に税理士法8条1項1号、2号について、首都圏、東海地方及び近畿圏の経営、経済、法学の各研究科を有する大学に対して、郵送により15項目の質問を行ったものである。全部で179通（うち、国公立29科）を郵送し、そのうち109通（経営学・商学系：43科、経済学系：36科、法学系30科、全回答のうち国公立は14科、修士課程のみ有する研究科は27科）の回答を得た。「アンケートの結果から、年間480人余の「会計学2科目」又は「税法3科目」の試験免除者が排出されることになる（回答に「何人から何人」と幅があるため、その中間値を取って計算した。なお、回答をいただいた大学だけでこの数値であるから、実体はさらに多いと推測される）。この数値は、平成10年度の試験合格者（最終合格者）が、1,025人（ただし、この合格者のなかには、当該一部試験免除者を含む）であることに比し無視できない数値である」。

3 いわゆる第一次シャープ勧告の「納税者の代理」の部分で「税務官吏に対する職業的立場からする納税者の代理業務は、現在税務代理士によって取り扱われている。……これらの税務代理士は……大部分は以前に税務官吏であったものによって行われている。……主として、納税者の代理としての税務専門家というよりもむしろ上手な取引者ができあがっている。……もし、単にえこひいきまたは寛大を得るために交渉するのではなくて、納税者の代理を立派につとめ、税務官吏をして法律に従って行動することを助ける積極的で見聞の広い職業群が存在すれば適正な税務行政はより容易に生まれるであろう」と述べている（（社団）神戸都市問題研究所地方行財制度資料刊行会編「シャープ使節団日本税制報告書・附録巻第4編E節附帯問題第4巻・納税者の代理」『戦後地方行財政資料・別巻1 シャープ使節団日本税制報告書』（勁草書房・1983年）287頁）。

ル⁴を踏まえて確認する。その後、ドイツにおける税理士試験免除の規定に係る判例を検討し、ドイツでは当該免除規定がかなり厳格に運用されていることを確認したい。

II. ドイツにおける税理士資格

ドイツ税理士法（以下、「税理士法」は（ ）内に関して「法」のという）5条1項1文の業務による税務援助禁止規定にしたがって、業務的行使（法1条、2条）は、通常、税理士法3条、3a条、3c条、及び4条に記載されている個人及び団体に限定されている⁵。立法者は、税理士法6条でこの禁止事項の例外を規定している。本稿では、特に税理士法3条1号の個人としての資格に絞って考察する。権限を与えられた者は、税理士法3条1号にしたがって無制限の支援を行う権利を有する。同号にしたがって認可されたすべての者は、国家の受験資格及び試験手続において、個人的な適性と専門的資格を証明し、特別な専門的義務と権利を遵守し、法律により税理士会の会員となり、専門職業を行使する際には税理士会の監督の対象となる。同号により税理士業務を許可される者は、税理士、弁護士、及び公認会計士の専門職業家である。

税理士は、税理士免許の付与を受けることにより税務に関する無制限の業務的支援に必要な権限を取得する（法40条）。当該税理士への免許交付は、管轄する税理士会に対して「税理士の職務を誠実に果たす」ことを正式に宣誓した後（法41条2項）、証明書を渡すことによりおこなわれる（法41条1項）。税理士として任命されるための前提条件は、専門資格の証明である（法35条）。これは通常、試験に合格することによって取得され

4 Kuhl's u. a., Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, 4. Aufl., 2020.

5 ドイツ税理士法の邦訳は、柳裕治訳『ドイツ税理士法（第8次改正報告書）』（日本税務研究センター・2010年）によるところが多い。

る（法36条ほか）。特定の条件下では、資格の証明が別の方法で提供されることにより、当該試験の免除（法38条）が可能である。任命のためのもう1つの要件は、個人的な適合性である（法40条2項以下）。これは、特に秩序ある経済状況、公職に就く能力と物理的要件、及び、能力的職業を遂行するために必要な身体的及び精神的能力に対して確認される。なお、任命は当該税理士となる者が、職業賠償責任保険の加入にすることを必要とする（法40条3項3号他）⁶。

弁護士は、すべての法的事項において助言と代理を提供する権利を有する（ドイツ連邦弁護士法3条1項）。弁護士会への入会は、弁護士会から証明書が発行された時点で有効になる（同法12条1項）。証明書が手渡される前に、職業の誠実な実践に関する宣誓が行われなければならない（同法12条2項、12a条）。法曹に入会するための必須の前提条件は、基本的には司法試験（同法4条）の1次及び2次司法試験の合格により取得される資格である⁷。

公認会計士の主な任務は、事業監査、特に営利企業の年次財務諸表の監査を実施し、そのような監査の実績と結果に関する監査報告書を発行することである（ドイツ公認会計士法2条1項）。加えて、税務的支援を提供する権限も与えられている（同法2条2項）。公認会計士の権限は、公認会計士会による任命に基づいており、任命は、申請者が、責任ある慎重な専門職の実践について宣誓した後（同法17条）、証明書を渡すことによって行わる（同法15条）⁸。

ここで注目すべきは、弁護士や公認会計士はいわゆる税理士業務を行うことができるが、税理士の名称は使用できないことである。税務に関する

6 この段落について参照、*Riddermann* in Kuhls u. a. (Fn. 4), § 3, Rz.4-6. なお、「税理士の損害賠償保険」については、別稿にて考察予定。

7 この段落について参照、*Ruppert* in Kuhls u. a. (Fn. 4), § 3, Rz.8-9.

8 この段落について参照、*Ruppert* (Fn. 7), § 3, Rz.15.

専門職の名称は「税理士」又は「税務代理士」（現在は、取得できない）である。女性は、「女性税理士」又は「女性税務代理士」という職業の名称を選択できる。税理士会の会員は、職業上の取引において職業の称号を使用しなければならない（法43条1項）。税理士法43条では、外部イメージに影響を与える様々な専門的職務が指定され、職業上の称号を使用する義務が確立されている（法43条1項3文）。その義務は、税理士又は税務代理士としての任命と共に発生する。他の専門職の肩書きの使用は、それらが正式に授与された場合にのみ許可される（法43条2項1文）。及び以前の公務員ステータスへの言及は、専門的活動では許可されていない（法43条2項2文）。税務相談活動を表示するために他の名称を使用することはできない（法43条4項2文。ただし、弁護士に当該2文は適用されない）⁹。

職業称号を使用することは、職業上の義務であるだけでなく、職業上の権利でもある。義務者は一般独占管理権を有する（法43条4項1文）。同項1文は、税理士等という専門職業の肩書きを第三者から保護する（法132a条1項二号、161条）¹⁰。

したがって、法43条1項3文及び法53条に従ってこれらの指定を使用する義務は、それらを使用する排他的権利に対応する¹¹。

Ⅲ．ドイツ税理士試験

1. 人的要件

税理士法35条に、試験の受験、試験の免除、試験の組織的な実施、試験の受理、再試験及び試験委員会の構成が規定されている。同条1項には、

9 この段落について参照、*Willerscheid in Kuhls u. a.* (Fn 4), § 43, Rz.2.

10 この段落について参照、*Willerscheid* (Fn. 9), § 43, Rz.3.

11 以上について参照、*Willerscheid* (Fn. 9), § 43, Rz.5.

「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。税理士試験は、財務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なければならない。試験委員会は、財務行政当局の上級職官吏又は同等の職員で、そのうちの1人を委員長とする3名ほか、3名の税理士又は2名の税理士と1名の経済代表者から構成される」と、2項には、「受験には許可が必要」と、3項には、「試験の結果は、財務行政を管轄する州最高官庁から受験者に通知される。試験の合格は、財務行政を管轄する州最高官庁が、また試験の免除は管轄する税理士会が書面で証明しなければならない」と、4項には、「試験は2回再受験することができる」と、5項には、「受験の許可、試験の免除、及び試験の組織的な実施は、管轄の税理士会の任務とする。試験の可否は試験委員会の任務とする」と規定されている。

税理士法の第2セクション（法35～55条）では、すべての「専門職を実践するための前提条件」が要約されている。最初のサブセクション（法35～39a条）では、「個人的要件」が規定されている。専門職業、つまり税理士の典型的な個人エントリー要件（法32条）は、特に必要な専門的研修の時間と質であり、基本的には国家試験を通じてこの専門資格を証明する必要がある。個人の資格証明（法37条1項、40条1項）は、重要な公共財（Gemeinschaftsgut）としての税法の運用を保護するための主観的な前提条件として必要である。自由な職業選択に対する基本的権利に関する憲法上の懸念（憲法12条1項）は、これを妨げていない¹²。

2008年第8次税理士法改正では、税理士試験の対象が再編成された。2009年の税理士試験以降、税理士会が試験の組織的な実施と試験への参加と免除の責任を負っている。ただし、税理士試験の法定受理は、従来どおり財務官庁、すなわち州最高官庁に設置された試験委員会により行われる

12 この段落について参照、Appich in Kuhls u. a. (Fn 4), § 35, Rz.1.

(法35条1項、5項)。この責任分担の背景には、立法者が、税理士試験の国家的性格を放棄することなく、税理士試験に関連する職務の状態を緩和したかったことが挙げられる。したがって、特に試験委員会は、引き続き財務行政の一部であり、当該試験委員は州最高官庁により任命されると決定された(法35条1項、税理士法施行令(Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte u. Steuerberatungsgesellschaften : DVStB、(以下、()内は、税理士法施行令を「令」という))10条1項1文)¹³。以下、()内は、「令」という)。財務管理部門は、筆記試験の試験日、許可された補助具、及び処理時間を決定し、監督業務のための試験タスクを準備する責任も負っている。試験日の決定と筆記試験の試験課題の準備は、全国の州最高官庁との合意に基づいて実施する必要がある(法37条2項、令14条1項、18条1項1文と2文)。税理士会への業務の一部移管後、国家資格だけでなく、税理士試験の全国的な統一性も保証された¹⁴。

2. 税理士試験

税理士法35条2項では、当然のこととして、試験への参加には許可が必要であるとされている。申請者が税理士試験を受けるための技術的要件は、税理士法36条、37a条に詳細に規定されている。許容される実務研修は、さまざまな教育資格にしたがって決定される。同じことは、対応する専門的活動の期間にも適用される¹⁵。

税理士試験への許可とその実施は、現在、税理士会の責任である¹⁶。試

13 DVStB (税理士、税務代理士及び専門業務会社の規制の施行に関する条例) 最終変更日は、2021年7月7日 (<https://www.steuernundabgaben.de/dvstb/1.html>(最終閲覧日2024年4月30日))。

14 この段落について参照、Appich (Fn. 12), § 35, Rz.3.

15 この段落について参照、Appich (Fn.12), § 35, Rz.4.

16 以上について参照、Appich (Fn.12), § 35, Rz.5.

験分野は、税理士法37条3項に正確に定義されている。それらは、税法、租税刑法、商法、民法、ヨーロッパ法、職業法、経営学、経済学、そして会計まで及ぶ¹⁷。試験は、3つの監督付き論文試験¹⁸（令16条）に分割された筆記部分と、受験者による短いプレゼンテーションを含む口頭部分（令26条3項）で行われる¹⁹。筆記試験及び口頭試験の手続は、税理士法施行令10条から32条に規定されている。

筆記（令24条及び25条）と口頭（令27条）の総合成績（令15条）の平均が、4.15（令28条1項）を超えない場合、試験は合格となる（令28条1項2文）。限界値が4.50ではなく4.15と想定されている事実は、資格証明の要件が過剰であることを意味するものではなく、職業の自由な遂行に対する基本的権利の侵害と見なすことはできない²⁰。

各監督付き試験は、少なくとも2人の審査官（第1及び第2審査官）によって個別に評価される（令24条2項）。監督試験の評価を担当する審査官の任意の会議は、「初期審査員会議」として知られ、監督試験の一般的な問題や質問に関する意見を交換するが、当該会議は同項要件に違反しない²¹。

口頭試験は、税理士法37条3項で指定された試験分野及び6つの試験セクションからの主題に関する受験者による短いプレゼンテーションで構成される。試験セクションでは、受験者は試験範囲から質問を受ける（令26

17 以上について参照、*Appich* (Fn.12), § 35, Rz.8.

18 ドイツでは、日本におけるレポートに相当する（個人が自宅等で作成）も試験と呼ぶようである。したがって、「監督付試験」とは、日本で言う普通の筆記試験である。

19 以上について参照、*Appich* (Fn.12), § 35, Rz.9.

20 この段落について参照、*Appich* (Fn.12), § 35, Rz.10. なお、学校成績の評価方法はあるが、「成績は、1から6までの6段階でつけられます。日本の成績とは違い、数字が小さい方が良い成績と言うことになり、6段階中1番いい成績は「1」になります」（<https://badhong.com/zeugnis-hauptfaecher/>（最終閲覧日2024年7月15日））

21 この段落については参照、*Appich* (Fn.12), § 35, Rz.20.

条3項1文及び2文)。ただし、受験者は、税理士法37条3項に記載されているすべての試験分野から質問を受ける権利はない。グループ試験の試験時間全体に全ての受験者が完全に平等に参加できる権利もない。個々の審査官がどのように審査面接を実施するかという問題は、司法の統制下でない試験固有の裁量の一部である²²。

審査会の審査及び審議は非公開である。ただし、州最高官庁の代表者と管轄の税理士会の理事会は、口頭試問に参加することができる。さらに、試験委員会の議長は、他の人が口頭試験に出席することを許可することができる（令14条2項）²³。

ただし、審査委員会の構成員であっても、税理士試験の口述部の結果に関する審査委員会の諮問に第三者が参加することは認められない²⁴。

試験救済の規定もいくつか定められている。例えば、管轄の税理士会は、書面による監督作業の完了するために、身体障害のある受験者に適切な簡素化を付与する必要がある（令18条3項）。試験の簡素化の通常の場合は、執筆時間の延長の許可である。これには、処理時間を延長するか、休憩を与えるかの形をとる²⁵。

口頭試験と審査委員会の対応する審議の直後に、その委員長は試験結果を試験参加者に発表する。ただし、成績表を授与することはない（法35条3項、令28条1項2文から4文）。不合格の場合、受験者にはその理由を確認する権利がある（令28条2項）。ただし、理由書の請求は口頭試問後6か月以内に行う必要がある（令31条）²⁶。

テストの受理とその組織的な実施との間の差異を背景に、税理士法35条3項1文は、州最高官庁がテストの結果を発表する責任があることを明確

22 この段落について参照、*Appich* (Fn.12), § 35, Rz.23.

23 この段落について参照、*Appich* (Fn.12), § 35, Rz.24.

24 以上について参照、*Appich* (Fn.12), § 35, Rz.25.

25 この段落について参照、*Appich* (Fn.12), § 35, Rz.26.

26 この段落について参照、*Appich* (Fn.12), § 35, Rz.34.

にしている。これは、州最高官庁の財務官庁の代表として行動する試験委員会の議長によって行われる（令28条1項3文後半）。試験に合格したことを確認するために、書面による証明書も提供する必要がある。税理士法35条3項3文は、この点に関して、州最高官庁がこれに責任を負うことも規定している²⁷。

3. 再受験

税理士法35条4項によれば、不合格の場合、試験を2回繰り返すことができる。公式の免除によるものを含め、それ以上の繰り返しの可能性は法律で規定されていない。試験として、税理士法35条1項の規定により、同法37a条2項による適性検査も適用される。したがって、試験が2回繰り返されて不合格の場合、適性検査はもはや受けられない。反復回数の制限は、基本法12条1項に適合している²⁸。

試験に合格した後、成績を向上させることだけを目的として試験を繰り返すことは、受験者に法的保護がないため、除外する必要がある²⁹。

4. 特別な場合の試験

税理士法37a条1項1文に従って、公認会計士（Wirtschaftsprüfer：WP）及び公認帳簿監査士（Vereidigter Buchprüfer：vBP）、ならびにこれらの試験に合格したが公認会計士又は公認帳簿監査士として任命されていない受験者は、税理士試験を簡易形式で受けることができる。これらの志願者は、民法や倒産法、欧州法、商法や会社法、経営学、会計などの基礎

27 この段落について参照、*Appich* (Fn.12), § 35, Rz.35.

28 この段落について参照、*Appich* (Fn.12), § 35, Rz.50. 国家試験等を繰り返し受けることの制限に関する裁判で、「基本法12条1項（職業選択の自由）は、研修と試験を無期限に繰り返す権利を生じさせない」との判断を示している（BFH, Urteil vom 1. April 2008 - VII R 13/07, BFHE 221, 378, juris Rz.6-7.）。

29 この段落について参照、*Appich* (Fn.12), § 35, Rz.51.

(法37条3項1文5号～7号)が公認会計士試験等の試験対象科目となるため、これらの分野については税理士試験を受ける必要がない(法37条1項2文)。これらの分野については税理士試験を受ける必要がない(法37条1項2文)。これらの場合、筆記試験は、税理士法37条3項1文1号～4号に基づく、2つの監督下の論文に制限される(令16条3項1文)。さらに、監督付き試験の対象は専門的な法律(職業法)(法37条3項8号)である可能性もあるが、簡易によって明示的に除外されている試験領域(令16条3項2文と2項1文)は対象外である。試験分野の同じ制限が口頭試験にも適用されるが、職業法は常に口頭試験の任意の対象ではなく、重要であるとの条件付きで適用される(令26条4項)。試験への受験を申請するときは、令4条に基づく情報に加えて、申請者が公認会計士等であるか、公認会計士等として試験に合格したことを示す責任機関からの証明書を提出する必要がある(令5条1項)³⁰。

IV. ドイツの税理士試験免除

税理士法38条に指定された条件に従って、そこに指定された者は税理士試験を免除される。免除は専門的な資格のみに関連し、個人的な適性は含まれない。審査の免除に関する決定は、所轄税理士会の責任となる(法35条5項1文)。これは、試験免除が認められたことを書面で証明する必要がある(法35条3項2文)。

税理士法38条に試験免除要件として、「(1) ①ドイツの大学で10年以上、教授として連邦また州の財務官庁が管轄する租税領域を教育してきた教授。②連邦又は州の財務官庁が管轄する租税領域で、10年以上活動してきた元財政裁判所裁判官。③次に掲げる元上級官吏及びこれと同等の職員(詳細

30 この段落について参照、Appich(Fn 12), § 37a, Rz.1.

は省略)。④次に掲げる元準上級官吏及びこれと同等の職員（詳細は省略）。（２）法36条3項及び4項（週16時間以上にわたり、租税に関する業務）は、試験の免除にも適用される。前項2号から第4号までに該当する者及び公務員養成課程を有する国立の行政専門大学の教授は、公職又はドイツ連邦議会の会派の職員を退いた後に限り試験を免除される」と規定されている。原則として、申請者は税理士試験において、専門職としての実務に必要な専門知識を有していることを証明しなければならない（法37条1項）。ただし、このテスト要件の免除は、申請者がこの能力の証明を別の方法ですでに提供していることに基づくものである。そのような場合、連邦財政裁判所（Bundesfinanzhof：BFH）の確立された判例法によれば、試験を免除する法的権利が常に存在する。この判例法は、税理士法での対応する法的規制につながった。試験の免除の要件は、明確に税理士法38条で規定されている。したがって、類似の専門知識を持っているか、類似の地位に就いていても、税理士法38条1項に規定された者でないものは、試験を免除されない。この制限は、基本法3条1項（法の下での平等）に抵触しない³¹。

1. 試験免除の前提条件

大学（wissenschaftliche Hochschule）における教師の活動は、州内の行政機関を除いて、税理士法57条3項4号によると、特に税理士の職業と互換性がある。したがって、当該大学教授は、彼の公法上の教育活動の継続を損なうことなく、税理士としての試験を免除される（法38条1項1号及び2項2文）。他のすべての申請者は、専門大学校（Fachhochschule）の教授であろうと（法38条2項2文）、財務裁判官（法38条1項2号）であろうと、上級公務員又は上級職員（法38条1項3a号とb号）、又は準上

31 この段落について参照、Appich (Fn.12), § 38, Rz.1.

級公務員又は準上級職員（法38条1項4a号とb号）であろうと、試験免除を受ける前に当該職を退職しなければならない（法38条2項）。既に公職を離れた者（法38条1項1号に掲げる大学教授を除く）のみが、試験を免除されるという規定は、憲法に違反しない。法38a条によると、公務を離れる前に、税理士試験の免除に関する個々の要件の履行に関する拘束力のある情報を所轄税理士会から取得することが可能であるためである³²。

さまざまな専門的資格に加えて、すべての申請者は、さまざまな期間の活動についての証拠を提出する必要がある。実務経験的な専門的活動は、1週間に少なくとも16時間以上の場合にのみ認められる（法38条2項1文と法36条3項）。この活動の内容は、「連邦又は州の財務官庁によって管理される税の領域」として、税理士法36条に基づく審査承認と同じ方法で定義及び指定されている（法36条3項）³³。

2. 大学教授（Hochschulprofessor）

高等教育枠組み法（Hochschulrahmengesetz：HRG）1条によると、この法律の意味するところの高等教育機関とは、州法に基づく州立大学である総合大学、専門大学が含まれる。次に、同法42条1文では、教授は、それぞれの州の高等教育法に従って、大学教員として任命された人物であると理解できる。正教授（法44条）に加えて、員外教授（法47条）も含まれる。連邦又は州の財務官庁が管轄する税の分野で10年間教えた後、そのような教授は税理士試験を免除される（法38条1項1号）。それは実際の教育活動に依存する。当該教育活動は、主に税理士の専門的活動の中核領域に関連している必要がある。「教育活動」は教授に対して明示的に規定されているため、試験の免除にもつながる他の活動（法38条1項2～4号）の代替クレジットが可能かどうかは疑問である。この点で、規則の文

32 この段落について参照、Appich (Fn.12), § 38, Rz.3-4.

33 この段落について参照、Appich (Fn.12), § 38, Rz.5.

言は、他の免除とは異なる。ただし、平等の観点から、財務裁判官としての活動、又は財務行政のより高いサービスにおける活動（法38条1項2号3号）は、所定の活動期間が同一であるため、単位認定が可能である³⁴。

3. 財政裁判所裁判官

当該裁判官は、財務管轄権の常勤の裁判官にみであり、税法の問題を扱った可能性のある行政裁判所の他の支部の裁判官ではない（法38条2項2文）、司法職を辞任した後、連邦又は州の財務官庁が管理する税の分野で10年間裁判官を務めた場合に限り、試験免除の資格がある（法38条1項2号）。上級官吏又は上級職員としての財政裁判所裁判官の期間（法38条1項3号）も考慮される。教授としての活動にも同じことが当てはまる（法38条1項1号）³⁵。

4. 元上級官吏と元上級職員

税理士試験免除は、元上級官吏（ehemalige Beamte des höheren Dienstes）及び元上級職員（vergleichbare Angestellte）についても考慮することができる（法38条1項3号a及び同号b）。「上級職」への所属の問題に関しては、機能的奉仕活動ではなく、キャリア関連の奉仕職に焦点が当てられており、この意味で、最高裁判所の判例によれば、連邦報酬法（Bundesbesoldungsgesetz : BBesG）23条1項4号に基づく、給与グループA13の官吏、及び給与グループIIa BATの職員、又は給与グループ13 TVöDの職員である。税理士試験の免除は、財務行政の上級官吏及び上級職員を対象としている（法38条1項3号a）。財政管理法（Finanzverwaltungsgesetz : FVC）1条と2条によると、連邦及び州の財務官庁にのみが財務管理に帰属する。試験免除については、立法機関、会計検査院、及びその他の最

34 この段落について参照、Appich (Fn.12), § 38, Rz.6-7.

35 この段落について参照、Appich (Fn.12), § 38, Rz.8.

高の連邦及び州当局の者は、前述の上級官吏及び上級職員と同等と見なされる（法38条1項3号b）。このグループには、連邦議会及び州議会の議会グループの職員も含まれる。

税理士法38条1項3号a及び同号bのリストは網羅的であるため、明示的に名前が記載されていない当局の従業員は税理士試験を免除することはできない。同法38条の規定は、税理士試験を受けるための基本的な要件の例外として制限的に解釈されるべきであり、それによって専門職の自由な選択の基本的権利及び平等な待遇の原則に影響を与えるものではない。

試験の免除は、それぞれの申請者が公務を離れる前に（法38条2項2文）、連邦又は州の財務官庁が税を管理する分野で、部門長として少なくとも10年間勤務したか、又は同等の地位に就いた場合にのみ認められる。部長という概念は、公務員の職歴区分とは別に、独立した意味を持っている。税務署手続規則（Geschäftsordnung für die Finanzämter : FAGO）2、3号によると、部門の長は基本的に、財務行政のより高いサービスに携わるすべての公務員をいう。

10年間の活動は、財務行政又は当局等で履行される。指定された当局以外の活動は、連邦又は州の財務官庁によって管轄される租税の分野で実行されたとしても、考慮されない。専門的な活動は、税理士の専門的な業務の中核となる分野、つまり連邦又は州の財務官庁によって管轄される租税の分野で行われている必要がある。その結果、組織内の活動、予算編成及び人事、資産管理及び現金管理における活動は、試験の免除にはならない。税法の周辺分野での活動も十分ではない³⁶。

5. 元準上級官吏及び元準上級職員

税理士法38条1項4号aに従って、財務行政の元準上級官吏（ehemalige

36 この節について参照、Appich (Fn.12), § 38, Rz.9-16.

Beamte des gehobenen Dienstes) 及び元準上級職員 (vergleichbare Angestellte)、同項 4 号bの立法機関、財政裁判所、会計検査院及び他の最高連邦と州当局の職員は、基本的に同じ試験免除の要件である。ただし、上級職の志願者とは対照的に、最低雇用期間は15年である。この時間差は、研修と活動の違いにより平等の原則と矛盾しない。連邦又は州の財務官庁が管轄する租税の分野で、少なくとも財務行政の職員と同等の地位に就いていたが、準上級官吏又は同等の職員ではなかった人は、試験免除を受ける資格がない。これに対応する活動は、財務行政又は下記の機関又は当局の外では実行できない。

さらに、試験免除につながる専門的活動は、連邦又は州の財務官庁によって管轄される租税の分野で、事務員 (Sachbearbeiter) 又は同等の地位で行われたにちがいないことに注意する必要がある。ここでの決定的な要因は、活動に使用される名称に関係なく、当該職務における独立性と責任の程度である。専門的活動として認められるには、問題の官吏又は同等の職員が、責任の分配後に財務官庁で特定の地位にあったことだけでは十分ではない。彼らは関連する責務を実際に実行している必要がある³⁷。

6. 拘束力のある回答

税理士法38a条には、「(1) 申請に応じて、担当税理士会は、受験の許可又は試験の免除に関する個々の要件の充足に関する拘束力のある回答を提供する。(2) 同法37b条 1 項から 3 項は、それに応じて地方の管轄に適用される」と規定されている。

税理士試験の受験資格をすでに満たしているかどうか、又は後で特定の時点でそれを取得するかどうかをできるだけ早く確認することは、試験の志願者にとって十分に理解された利益になる (法36、法37a条参照)。税理

37 この節について参照、Appich (Fn.12), § 38, Rz.17-19.

士試験免除で税理士になろうとする申請者も同様である（法38条）。立法者は、拘束力のある情報が法的機関を通じて、信頼できる処分基準を求める申請者に伝える必要性に応えなければならない。情報を提供する基本的な公的義務は、税理士法施行令7条1項1文に規定され、2000年第7回税理士法改正に関連して税理士法38a条として明示的に法律に組み込まれた。さらなる組織規則は、税理士法施行令7条新法文に残されている。以前の法的地位と比較して重要な変更はない。2009年1月1日以降の2008年第8回税理士法改正による新しい規則により（法157a条参照）、税理士会は情報の提供に責任を負う³⁸。

V. 税理士試験免除に係る判例

ドイツの税理士試験制度を日本の制度と比較する場合、試験方法や試験科目等興味深い規定が多数存在する。それらの中で、先ず、日本の税理士試験制度に取り入れるべきは、「税理士試験免除」（法38条）に係る規定及びその運用である。以下、当該免除に係る判例を検証し、日本における税理士試験免除規定のあり方の参考にしたいと考える。取り上げる判例は、それぞれの時代の税理士法に基づくもので、その判決理由に引用される税理士法は、現行税理士法と規定内容に若干の相違がある。しかし、「税理士試験免除」に対する基本的考え方は、旧税理士法でも現行税理士法でも変わっていない。

1. 「試験免除に係る基本的考え方」（連邦憲法裁判所1980年11月18日決定³⁹（「免除規定変更事件」という））

38 この節について参照、*Appich* (Fn.12), § 38, Rz.1-4.

39 BVerfG, Beschluss vom 18. November 1980 - 1 BvR 228/73, BVerfGE 55, 185-204.

(1) 決定要旨 (Leitsatz)

税理士試験の免除には、元準上級官吏及び元準上級職員の場合は15年、元上級官吏及び元上級職員の場合は10年の行政活動が要件であることは、基本法に抵触しない(1972年の税理士法8条1項3号a及び8条1項4号a(現行税理士法38条1項3号a及び4号a))。

(2) 事実の概要

憲法異議の対象とされた税理士法の規定は、元官吏及び元職員を税理士試験から免除する要件の定めである。申立人は、免除に元々必要だった税務行政での最低勤続期間の延長に異議を唱えた。1972年改正前の8条は、次のように規定されていた。

1 項 次に掲げる者は、税理士試験を免除される。

1 号 《略》

2 号 元財政裁判所裁判官、財務行政の元上級官吏及び元上級職員で、その職を離れるまでの過去10年間に少なくとも5年間、税務の分野で部門長、又は同等の地位で勤務した者。

2 項 財務行政の元官吏及びの職員で、退職前10年間に少なくとも5年以上税務分野で職員として勤務した者は、税務代理士の試験を免除されるものとする。

免除規定は、財務行政で何年も勤務した後、試験に合格することで必要な専門知識を証明しなければならないのは、不均衡であるという考慮に基づいていた。むしろ、その証明は申請者の以前の活動から明らかにされるものである。当該規定では、当初、財務行政における10年間の勤務を要求していなかった。必要な5年間の資格のある仕事を所定の期間内に完了すれば十分であった。この規定によれば、最も有利場合は5年の勤務期間後に、試験なしに税理士又は税務代理士として許可を受けることができた。

税理士と税務代理士の職業は、1972年8月11日の税理士法改正により、
(龍法 '24) 57-2, 60 (356)

「税理士」の専門職名を持つ単一の職業に統合された。これに関連して、税理士試験免除の要件が新しく規定された。特に、活動の最低期間が延長された。1972年の税理士法 8 条では次のように規定されている。

1 項 次に掲げる者は、税理士試験を免除される。

1 号 《略》

2 号 《略》

3 号 財務行政の次に掲げる元上級官吏及び元上級職員

a) 税務の分野で部門長として、又は少なくとも同等の地位で少なくとも10年間働いてきた者。

b) 《略》

4 号 財務行政の次に掲げる元準上級官吏及び元準上級職員

a) 税務の分野で職員として、又は少なくとも同等の立場で少なくとも15年間働いてきた者。

b) 《略》

1972年税理士法には、改正規定の施行時に既に行政の職に就いていた税務官庁の職員に対する経過規定は定められていない。

憲法異議申立人（以下、「X」という）は、1960年に財務職員候補者（Finanzanwärter）として税務官庁に入庁した。国税調査官の試験に合格した後、彼は1964年4月1日から1974年10月30日まで税務官庁の職員として働いていた。それ以来、彼は連邦経済協力省（Bundesministerium für wirtschaftliche Zusammenarbeit）の準上級官吏を務めている。1972年税理士法の施行時（1972年8月12日）に、Xは、過去10年間に8年以上税務分野の職員として働いていたため、試験免除により税務代理士としての承認を申請できた（1961年税理士法 8 条 2 項）。1972年税理士法 8 条 1 項 4 号a)によれば、彼が税務当局で働き続けていた場合、彼は1979年4月1日以降、試験免除で税理士に就任できることとなっていた。

Xは、法律を学び2つの国家試験に合格した後、1966年に税務官庁に財

務査定官（Finanzassessor）として採用された。18か月の研修の後、彼は1968年2月15日から1973年11月1日まで税務署の部門長として勤務した。その後、公務員を退職し、それ以来、弁護士（税法の専門弁護士）として自由職業活動を行っていた。Xは1973年2月16日以降に初めて5年間の部門長としての活動要件を満たすことになっていたため、1972年税理士法の発効時には、税理士としての税理士試験免除を申請できなかった。1972年税理士法8条1項3号によれば、申立人が引き続き勤務していれば、1978年2月16日から税理士試験免除の要件を満たすことになる。

（3）Xの主張⁴⁰

Xの意見では、1972年税理士法8条1項3号aは、基本法3条1項及び12条1項に違反する。新しい規制は現在、彼自身に直接影響を及ぼしている。彼は税務官庁を辞めており、以前の規定によると税理士試験免除の要件を満たしているが、税理士法8条の改正によると当該要件は満たされない。この法律改正により、Xは部門長として5年間勤務した後、試験を受けることなく税理士に任命される機会が即座に剥奪された。1961年税理士法8条の改正は、憲法上容認できない動機に基づいているため、基本法3条1項に抵触する。公務員を辞めようとする傾向に対抗する立法者の目標には、職業選択の自由を阻害する効果がある。以前の法的状況と比較すると、1972年の税理士法8条1項3号aは、基本法12条1条で保護されている職業を追求する上級官吏の職業実践の自由を不当に制限している。1972年税理士法118a条の税務代理人に定められているような、法律が変更された時点ですでに税務官庁に勤務していた人々のために、少なくとも移行措置が作成されるべきであった。

40 この記述は、決定の記述を筆者の理解に基づき要約したものである。

(4) 被申立人(連邦政府。以下、「Y」という)の反論⁴¹

連邦政府を代表して、連邦財務大臣は憲法異議の申立に次のようなコメントをした。1972年税理士法の異議を申し立てられた規定は、Xの基本権を何ら侵害していない。税理士の職業の選択は、税理士試験の合格を含む主観的な許可要件に関連している。Xは税理士試験の合憲性を疑っていない。税務官庁の職員も他の志願者と同様に、税理士試験に合格すれば税理士に任命される可能性がある。そのため、職業選択の自由に対する侵害はない。さらに、このグループの人々は、税理士試験免除の可能性があるため、他の申請者よりも優遇されている。税理士の職業選択に関する一般規則が基本法12条1項に違反していない場合、申請者のグループにとってより有利な規定が憲法違反になることはない。立法者は、この特権的な潜在的な申請者グループの許可要件を厳しくする場合、その規定が非特権申請者に課せられた要件の範囲内である限り、立法者は形成の自由の枠を超えることはない。財務行政内の職業教育が税理士の職業へのアクセスとしてより広範囲に使用されることについて、期間をより長くすることがインセンティブを生じさせなくなるが、このことは比例原則に適合している。立法者は、この目的のために行政内職業教育を提供する義務はない。最も重要な公共財である税務行政の機能を保護するための期限の延長は正当化される。

基本法3条1項にも違反しない。立法者が税務行政の職員に向けて1972年税理士法118b条に相当する経過規定を定めないことは、立法者の形成の自由の範囲内である。1972年税理士法118b条の目的は、税務代理士の専門家グループを、新しく作成された税理士の職業に統一することである。しかし、申立人の場合、税務職員から税理士に職業を変更する問題である。立法者は、すでに税理士の職業に就いている者と、税法の分野で公務員の

41 この記述は、決定の記述を筆者の理解に基づき要約したものである。

研修を受け、一般の税理士の職業に転向を希望する者を平等に扱う義務はない。また、立法者は、既得権の保護の観点から、以前のより有利な免除規定を遵守する必要もなかった。この点で、税理士試験免除は利益を構成するため、特に広い裁量権が認められている。

(5) 決定 (Beschluss) の理由⁴²

Xの意見の主張は根拠がない。税務官庁の職員が税理士試験免除で税理士の職業に就くことができる規定の合憲性は、主として基本法12条1項に照らして判断されるべきである。税理士の職業へのアクセスは、Xが特定の条件を満たすことを要求している。このような規定は、職業活動の継続と特定の条件の充足に依存しており、したがって職業を選択する自由に影響を与える。これは個人の自由よりも優先されるべき顕著な公共財を保護する意図を有している場合のみ正当化され、保護されるべきである。本件のように、所定の主観的要件が職業活動を適切に遂行するという意図された目的に不釣り合いではないという意味で、比例原則が適用される。

税務助言を提供する権限の規制は、納税者が税務処理において他人の助けを利用することの利益と、公務の取扱いを心配することなく委託できる者のみが実践するという一般的な利益を考慮に入れることを目的としている。税務助言は法律助言の一部である。関連する専門的業務は、重要な公共財である税法の管理に役立つ。この公益を保護するために、立法者は、専門職の申請者の個人的な適合性に関する要件を課し、特に、税理士としての職業の適切な行使に必要な知識とスキルの証明を要求する権限を持っている。1972年税理士法によって新たに創設された税理士という統一された職業のために、この法律は2つの根本的に異なるアクセスパスを規定している。一方では税理士試験によるアクセス、他方では試験なしのアクセ

42 この記述は、決定内容を筆者の理解に基づき要約したものである。

スである。どちらのアクセスルートでも、申請者は、希望する職業の資格の証明として、本人が満たさなければならない特定の要件を満たす必要がある。違いは、税理士の活動に必要な知識や技能は、研修終了後、試験に合格することですぐに実証されるのに対し、無試験参入の場合は別の文脈で得られる能力証明書が必要になる。一定期間の税務分野における専門的活動に関連したものであれば、税理士の職業に十分であると認められる場合がある。

ただし、立法者は両方のアクセスルートを同等と見なしているにもかかわらず、それらは互いに原則と例外の関係にある。立法者は、原則として、税理士の職業を行使する能力は、税理士試験によって証明されると想定している。これは、試験が試験免除の対象となる人を含む、前提条件を満たすすべての申請者に開放されているという事実に基づいている。この一般的なアクセス規則に加えて、無試験で税理士に就任する規定は、最初から制限されている人々のグループにとって有利な特例の意味しか持たない。この規定の例外的な性質は、法律が常にこの点に関する試験免除について言及している事実に反映されている。

Xは、無試験で税理士の職業にアクセスすることをより困難にされることにより、職業の自由な選択に対する基本的権利を侵害されていない。他の申請者と同様に、彼らはこの基本的権利に抵触しない税理士試験を受験することができる。原則として、立法者は個人に試験なしのアクセスの機会を設ける義務はない。そうした場合、立法者は基本法12条1項の厳格な要件に拘束されることなく、立法者は与えられた形成の自由の権利を行使したことになる。その場合、連邦憲法裁判所は、基本法3条1項に基づいて、立法の自由の極限の遵守を再検討することのみが求められる。ここではこれらを超えていない。

元税務職員に開かれた税理士の職業は税務代理士の職業よりも高い資格であるため、準上級官吏の最低活動期間を5年間延長することは客観的に

正当化される。立法者は、1961年税理士法で、税理士と税務代理士を異なる職業として設計した。税務代理士の仕事はより単純な税務事案に対処することであったが、税理士の仕事は、納税義務の範囲が税法、他の法律及び経営管理の難しい問題に依存し、原則として理論的な学術的研修なしでは確実に実践できない助言を提供することである。税理士の新しい統一職業は、両方の活動分野をカバーしているため、以前の法律の下で税理士が持っていなければならなかった資格が必要となる。立法者は、準上級官吏が税法の分野で以前よりも長く働くことによって、税理士の職業に必要な資格を取得できることを想定した。この考慮事項は適切である。職業上の知識や技能が、より長い職業活動の期間に伴って習得したり、ますます拡大し深められたりする人生経験に相当する。

活動の期間に関しては、立法者は専門職業の期間、つまり準上級官吏の職業的キャリアに合わせて調整することができた。Xは、高校を卒業し、勉強し、準備奉仕を行い、税務官庁の研修を受けた後、27歳頃で予備研修を修了した。準上級官吏は、約22歳で以前の教育（中等学校卒業証明書と見習い又は高校の卒業証書等）を修了している。したがって、準上級官吏は、試験なしで税理士にアクセスできるようにするためには、5年以上の研修を必要とする。立法者は、この研修が税理士としての活動のための知識とスキルを証明するために必要であると見なし、引き続き見なししているため、準上級官吏の短い研修期間を補うために、上級官吏より長い研修期間に依じて追加の実践的活動の期間を測定することは客観的に正当化される。立法者はまた、準上級官吏及び上級官吏の最低勤続期間を5年間延長した限りにおいては、その裁量の範囲内であった。これは、最低勤続期間の延長が税務官庁の以前の職業からの離脱を防ぎ、したがって税務行政の機能を確保することに貢献する可能性があるという立法者の考慮だけに基づいているのではなく、少なくとも恣意的ではない。また、立法者は、1961年税理士法8条の規定に従って、移行期間の試験免除でのアクセスを

許可することを憲法上義務付けられていなかった。無試験のアクセスに関する以前の規定の一時的な継続による申立人の利益と比較して、新しい規定を可能な限り迅速かつ一様に適用するという立法者の関心が優先されるに値する。

2. 「大学教授に係る試験免除」：連邦財政裁判所1986年11月4日判決⁴³

（「連邦アカデミー事件」という）

（1）判決要旨（Orientierungssatz）

連邦財政アカデミーは、税理士法38条1項1号（以下、「法38条1項1号」という）に規定されている教育機関と比較することができないため、連邦財政アカデミー講師は、同号に基づく税理士試験の免除要件を満たしていない。この規定については、比例原則、職業選択の自由という基本権及び平等原則に違反しない。

（2）事実の概要

申立人（以下、「X」という）は、上級官吏の研修後、税務署で部長として勤務していた。彼は、一定の期間ジークブルクの連邦財政アカデミーで常勤講師であった。そこで彼は税法の分野を教えていた。それ以来、Xは、弁護士及び税理士会社の取締役として働いている。Xは、被申立人（財務大臣。以下、「Y」という）に対して法38条1項1号に基づき理士試験免除を申請した。Xは、連邦財政アカデミーの講師としての彼の活動は、少なくとも、専門大学の教授と同等であり、当該要件を満たしていると主張した。税理士試験の入試委員会は、彼の申請を拒否した。否定的な決定に対するXの訴訟は失敗に終わった。財政裁判所は、Xが法38条1項1号

43 BFH, Urteil vom 4. November 1986 - VII R 40/84, juris(公式判例集未登載)。

拙稿「税理士試験免除に係る一考察～ドイツ判例を参考にして」立命館法学265号（1995年）169頁において、当該判決の概要を紹介している。」。

の構成要件要素を満たしていないと述べた。連邦財政アカデミーで勤務していた間、彼は教授の地位もドイツの大学等（FachhochschuleとHochschuleを含め「大学等」という）で教鞭を執っていたわけでもなかった。この条項の文言は、より広い解釈を許容するものではない。試験なしで税理士の職業に就くことに関する規定は、拡張解釈を許容しない例外的規定である。Xは、上訴において、財政裁判所の判決は、法38条1項に違反していると主張した。

（3）Xの主張⁴⁴

Xは法38条1項1号の違反を主張した。彼は、連邦財政アカデミーは少なくとも専門大学と同じように扱われるべきであると主張している。これは、憲法に準拠した法律のより広い解釈に基づいているが、いずれにせよ、ここで要求される法38条1項1号の準用である。内部行政研修及び継続教育機関の講師には、免除規定を適用することはできないという財政裁判所の見解は、税理士法が施行された当時の立法者の意図と一致している。しかし、この歴史的意味は、実際の状況が変わったため、今日の判断に使用できなくなった。

税理士法の発効後、ハンブルク、バーデンヴェルテンベルク、ベルリン、ノルトラインヴェストファーレン、ヘッセンでは、税務行政官の上級官吏研修センターが専門大学に転換され、そこでの講師には教授の称号が授与された。同様に、ジークマリンゲンの税関検査官研修センターは、専門大学として連邦財務省から切り離された。教授の称号も保持していたその講師の役職は、連邦財務大臣によってH又はCクラスの役職として引き続き保持されることになる。立法者はこのように法38条1項1号の恩恵を受ける人々のグループを拡大したので、優遇条項に上級官吏の研修とさらな

44 この記述は、判決の記述を筆者の理解に基づき要約したものである。

る教育を委託されている連邦財政アカデミーの講師も当該拡大グループに含める必要があった。

連邦財務省の部門からの連邦財政アカデミーの独立に対応する組織行為が、これまで優先する側面（給与法、大臣情報、連絡先）のために省略されていた場合、これはXが求めた税理士試験免除の拒否につながることはできない。連邦財政アカデミーの活動分野は、少なくとも専門大学と同程度に厳しく、「連邦財政アカデミーの講師」という称号は、教授のそれと同等であるためである。申立人は、仮決定と申請の拒絶決定が覆され、税理士試験を免状する義務を財務大臣に要求する。

（４）Yの主張⁴⁵

財務大臣は、上訴は却下されるべきであると主張している。彼は、法38条1項1号の文言は、免除規定をXの事件に適用することを許可していないという見解である。これは、連邦財政アカデミーは連邦財務省の内部機関であり、対応する法的根拠がなく、専門大学でもなく、Xは教授でもなかったためである。訴訟手続に参加した連邦財務省は申し立てをしなかった。それは財務大臣の法的意見に同意したからである。

（５）判決の理由⁴⁶

訴えは理由がない。Xは、税理士試験の免除要件を満たしていない。法38条1項1号によれば、ドイツの大学等で少なくとも5年間税務の分野を教えた教授は、税理士試験を免除される。第2次改正税理士法によって、従来「税法の分野で教えている、又は教えたことのある大学教員」に適用されていた免除要件が人的に狭められた。この新規定は、当時の教育分野の発展状況を考慮し、有利な取扱いを受ける人的範囲を一義的に画するこ

45 この記述は、判決の記述を筆者の理解に基づき要約したものである。

46 この記述は、判決内容を筆者の理解に基づき要約したものである。

とを目的としていた。すでに以前の法文では、狭義の大学教員、つまり教授（正教授、員外教授、特別教授、名誉教授）と私講師のみが税理士試験が免除される可能性があると主張されていた。その明確な文言によると、免除規定の新しい法文は、正教授として任命され、ドイツの大学等で教えた大学教員のみを対象としている。控訴審で異議を唱えられなかった下級審の調査結果によると、Xは連邦財政アカデミーの講師として教授に任命されなかった。また、彼は大学等で教えていなかったのもので、彼が主張した免除要件は存在しない。

大学等と見なされるものは、大学及び専門大学法(Hochschul-(Universitäts-) und Fachhochschulgesetzen)によって決定され、その立法権限は州にある。連邦政府は、高等教育の一般原則に関する枠組み規則を制定する権利を有する。これによると、専門大学を含むすべての大学は、公法上の法人であると同時に国の機関でもある。大学等は、法律の枠組みの中で自治を行う権利を持っている。高等教育枠組み法73条2項によれば、研修コースが公務員のみを対象としている高等教育機関については、これらの高等教育の特別な構造と任務が必要とされる限り、この法律の規定から逸脱する規定を州法で定めることができる。ただし、そのような研修コースのために設置された専門大学も特別な州の施設であるが、一定の組織的自治権を備えた州の特別な施設としても機能する。

連邦財政アカデミーは、これらの大学等と比較することはできない。これは、連邦財務省を担当する連邦州協定に基づいて設立された連邦政府の内部行政機関であり、組織の独立性がなく、州の税務行政の上級官吏の研修（補足研究）と継続研修を供している。したがって、連邦財政アカデミーは、法38条1項1号の免除規定がリンクされている高等教育法規定(hochschulrechtlichen Regelungen)に基づく機関ではない。財務大臣がその声明で述べているように、それを教える講師は、この省の役人である。したがって、ここで関連する規定の文言と歴史的解釈の両方によれば、X（龍法 '24）57-2, 70（366）

は税理士試験から免除されることはできない。Xが、同法の拡張解釈又は準用によって免除規定を自分に適用しなければならないと主張するのは不当である。税理士試験の免除に関する規定は、最初から限定された人々のグループに対する例外的な規定であり、原則として拡張解釈してはならないものである。

Xは、連邦財政アカデミーの講師は、専門的及び科学的資格に基づいて授業を行うとの見解に基づき、少なくとも専門大学の教授の資格と同等であると主張する。当裁判部の見解によれば、同法の免除規定は、専門的及び学術的資格を決定的には問題にしていない。むしろ、連邦財務省がその声明で正当にも指摘しているように、法律はこの規定で形式的な職業上のカテゴリー、つまり大学等の教授に言及している。同時に、立法者は、連邦財政アカデミーの講師など、税務の分野でより高いレベルの他の教育活動を5年間行くと、専門的観点から税理士試験の免除を正当化する可能性があることを認識していたに違いない。しかし、意図的な類型化では、優遇措置を一定の職業人に制限した。

同項1号が教授のみを対象とした特別規定であるという事実は、税理士の免除が税務分野での5年間の教職経験しか必要としないのに対し、元財務裁判官及び官吏等に適用される免除規定には、税務分野での少なくとも10年間の経験が必要であるという事実から、明らかである。専門資格のみに基づくアプローチの場合、試験免除に必要な専門的活動の異なる最低期間が正当化されるかどうかは少なくとも疑わしいように思われる。同号の規定の意味と目的は、連邦財政アカデミーの講師には適用できない。さらに、税理士法57条3項4号によると、大学等の教師の活動は、税理士の職業と両立しうる。この法律の目的は、連邦財政アカデミーの講師について法38条1項1号の適用を除外するものである。連邦財務省の官吏の職業に加えて税理士の職業を行使することは、公務員に必要な公平性（連邦公務員法52条1項と65条2項）と税理士の独立性と個人的責任（法57条1項）

において両立しない。法38条1項1号の解釈は、憲法に違反していない。この規定は、比例原則に違反して、連邦財政アカデミーの元講師の税理士へのアクセスを制限しているものではない。また、職業選択の自由に対する基本的権利（基本法12条1項）及び平等の原則（基本法3条1）を侵害していない。

法律は、原則として、税理士の職業を实践する能力が税理士試験によって証明されることを前提としている（法35条1項）。この試験は、Xが受験要件を満たしているため、他の申請者と同様、Xにも開かれている。さらに、連邦財政アカデミーの元講師は、税務官庁の元上級官吏として、税務の分野で少なくとも10年間部門長として働いた場合、又は少なくとも同等の地位（間違いなく教育活動を含む）で働いていれば、試験の免除を通じて税理士としての任命を得ることができる（法38条1項3号）。ただし、Xは、課税の分野での活動に規定された最低期間を満たしていないため、その利点の恩恵を受けることはできない。立法者は、自己の形成の自由を行使し、同項3号に最低勤務期間を10年、同号に15年の期間を規定した。自己の形成の自由を行使した。連邦憲法裁判所は、これらの規定の例外的な性質を考慮しており、基本法3条1項の厳格な要件に拘束されず、同条の平等の原則に違反していない。したがって、連邦財政アカデミーの講師は、彼らが教える教育機関の法的地位と組織の両方の点で、法38条1項1号で言及されている大学等の教授とは異なるため、上記の免除規定からの除外は、基本法3条1項に違反しない。

3. 「公務員の税理士試験免除要件」: Schleswig-Holsteinisches財政裁判所2005年2月23日判決⁴⁷（「担当職域事件」という）

（1）判決要旨

47 Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 23. Februar 2005 - 2 K 393/03, juris.

税務行政のすべての活動が税理士試験の免除に繋がるわけではない。税務周辺分野での活動は、資格として十分ではない。税理士業務の重要な中核領域での活動のみが試験免除の対象とされる。

(2) 事実の概要

当事者は、試験免除申立人（以下、「X」という）が税理士試験の免除要件を満たしているかどうかという問題に異議を唱えている。2002年6月19日、Xは退職した税務官として、税理士試験の免除を被申立人（以下、「Y」という）に申請した。Xの職業上の経歴は次のとおりである。

1966年4月1日から1968年3月31日まで、Xは特待生（財務学生：Finanzschüler）として研修を受けた。この間、Xはギムナジウムの卒業資格が必要とされる準上級官吏のキャリア要件を満たすために、すでに職員として働いていた。Xは、中等教育卒業資格を持っていた。1968年4月1日から1971年6月30日まで財務候補者（Finanzanwärter）であった。1971年6月1日から1977年2月14日まで、Xは税務署の人事評価部門で職員として働いた。1977年2月15日から1982年3月14日まで、彼はシュレースヴィヒ・ホルシュタイン州の財務省で働いていた。Xは予算部門の職員として配置され、法務省、州議会、州会計検査院（Landesrechnungshof）、州首相府の個々の計画を担当していた。1982年3月15日から1995年12月31日まで、Xは州会計検査院で働いていた。Xは、審査部門Ⅰ及びⅢ（州議会、首相、州首相、財務省、住宅省、放送省）の準上級官吏の会計検査官であった。1982年から1987年まで、Xは主に州議会、首相、州首相府及び放送分野での検査に常勤として起用された。1987年以来、Xは財務省の個別計画の検査にも起用されていた。1995年12月31日から、Xは働けなくなったため退職した。

2003年11月3日の決定により、Yは、税理士試験免除の要件である勤務年数として、1971年1月1日から1977年2月14日までの税務署での実践的

な専門的活動のみが認められた。したがって、Xは、当該必要年数15年間のうち、わずか5年7か月14日しか満していないため、Yは、Xの税理士試験の免除申請を却下した。シュレースヴィヒ・ホルシュタイン州財務省（1977年2月15日から1982年3月14日）、及びシュレースヴィヒ・ホルシュタイン州会計検査院（1982年3月15日から1995年12月31日）でのXの実務は、実施された活動が法的要件を満たしていなかったため、税理士試験免除に必要な実務期間として認められなかった。その申請拒否決定は、本訴訟の対象であり、それを裏付けるためにXは以下を提出した。

（3）Xの主張⁴⁸

税務署での特待生ないし財務学生としての活動は、彼が税務署で職員としても働いていたので、認められなければならない。この期間は、準上級官吏の研修期間に属していない。むしろ、それは当時のシュレースヴィヒ・ホルシュタイン公務員法23条3項に基づく勤務開始期間である。財務学生としてのXの時間が認められないのは容認できない。なぜなら、財務学生としてのこの期間中、当該学生は短い研修期間の後、独立して小さな税務事件に対処しなければならなかったからである。財務学生は決して研修生として扱われていなかった。

シュレースヴィヒ・ホルシュタイン州財務省の予算部門の活動が認識されなかったことは正当化されない。当時、業務が彼に移管されたとき、彼は「税金担当者（Steuermann）」として招聘された。この間、彼は州首相府、州会計検査院、州議会及び法務大臣の個々の計画を代行しなければならなかった。これは確かに税理士の専門的活動の中核領域となる活動であった。州会計検査院での活動全体が認識されていないことは、さらに理解に苦しむ。この点で、彼は彼が検査した検査項目のリストを提示してい

48 この記述は、判決の記述を筆者の理解に基づき要約したものである。

る。

この点に関して、税務面の調査が常に検査の主題であったわけではないが、確かにそれが検査の対象であったことは確かであり、彼は税理士の専門的活動の中核分野で、少なくとも週に16時間働いていたことを否定できない。また、彼が実施した検査の経済性と合規性の中心であった経営管理の側面が、税理士の職業に属していないと考えるならば、Yは、税理士の全体像に対して非常に狭い見方を示している。この分野は、確かに税理士の専門的な業務の中心的な要素である。

証人は、Xとほぼ同様の経歴であるが、税理士法38条1項4号a及び4号bの意味の範囲内での実践的な専門的活動としての彼の業績が認められた。証人もXと同じ財務学生であった。彼らは仕事の一部を税務署で過ごした後、キールノルド税務署の大規模な集団税務調査に参加した。いくつかの検査で、Xと証人は一緒に働いていた。また、証人は、……会計検査院の「税務管理」の部門のメンバーになったことはない。Xは、裁判所が、2003年11月3日の否定的な決定を無効にし、YにXを税理士試験免除にすることを義務付けることを要求した。

(4) Yの主張⁴⁹

Yは、裁判所に訴訟を却下すべきと主張した。Yは、財務学生としての研修は、法律による財務候補者としての3年間の研修に先行していたと主張した。高校の卒業資格を持つ者のみが、就役期間の完了を免除された(州公務員法23条2項2文)。財務学生としての研修は準備期間である。財務学生としての時間は完全に研修された職員の活動と同一視することはできない。この点で、3年間の準備期間は算入可能な時間としては除外される。

49 この記述は、判決の記述を筆者の理解に基づき要約したものである。

1982年3月15日から1995年12月31日まで、Xは州会計検査院で働いていた。同院の証明書からわかるように、Xの主な関心事は経済性と合規性の検査であった。税務面の検査は彼の主な検査主題ではなかった。この点で、Xの活動は、彼が信じていたように、税理士の活動と同様のプロフィールを持つことはできない。州会計検査院によると、税の側面は、州会計検査院での彼の活動の最大1/4を占めていた。この点で、週40時間の場合、週に最大10時間が税務面の検査に費やされた可能性があるが、証明書によれば、税理士法38条1項4号bの要件さえ満たしていない。残ったのは1977年2月15日から1982年3月14日までの期間で、Xは財務省の予算部門の専門職員として雇用されていた。この活動は、税務面の検査に関して、税務署の職員の活動にほぼ匹敵するかどうかについては議論の余地がある。ただし、最終的には、この議論は当該決定とは関係がない。予算部門の書記官としての期間を考慮しても、財務学生として及び州監査局での他の活動は法的要件を満たしていなかったため、原告は少なくとも15年間の必要期間を満たしていない。

(5) 判決の理由⁵⁰

Xの訴訟には根拠がない。Yは、Xが求めている拘束力のある約束を与えることを拒否したのは当然である。したがって、裁判所による対応義務は問題外である。

税理士法38a条によると、税務行政を担当する州の最高官庁は、試験への参加又は試験免除に関する個々の要件の充足に関する拘束力のある情報を提供する。法38条1項4号aによると、連邦又は州の税務官庁が管理する税務の分野で職員として少なくとも15年間勤務した税務行政の元準上級官吏、あるいは、同等の職に就いたことがある州税務官庁の職員は、税理

50 この記述は、判決内容を筆者の理解に基づき要約したものである。

士試験が免除される。同項4号bによると、連邦政府及び州の会計検査院の元官吏で、主に連邦又は州の税務官庁が管理する税務の分野で、官吏又は少なくとも同等の地位で働いていた場合も同様である。

Xはこれらの条件を満たしていない。法38条1項4号aに従い、立法者は、(元)官吏又は職員が税務行政の分野で対応する能力証明書を提供した場合にのみ、税理士試験の免除を規定している。規制の意味と目的によると、税務行政のすべての活動を考慮に入れることができるわけではない。これは、1990年12月13日の第5次税理士法改正によって法律に組み込まれた州税務官庁によって管理される税金の概念は、判例法が非常に広く解釈していた以前の税金概念よりも狭く定義されているためである。法律の改正により、立法者は税法の周辺分野を資格証明から除外したいと考えた。この分野での雇用は、税理士としての彼の後の仕事のための資格を与えるためのものではない。これによると、実際の活動による対応する能力の証明は、それが実際に後の税理士の専門的活動の中核分野に関連している場合にのみ考慮することができる。租税分野における実務活動、すなわち税法の運用は、申請者の職業活動の主要な内容を構成しなければならない。1994年10月25日の判決⁵¹において、連邦財政裁判所は、経営管理又は企業会計の分野に焦点を当てた専門的活動は、税務問題の処理も必要とする場合でも、法38条の規定に対応する法36条規定の実質的な承認要件を満たしていないと述べた。

この法律の制限的な解釈は客観的に必要である。確かに、税理士試験に関する制限は、基本法12条1項の職業の自由の基本的権利に対する重大な侵害を伴う可能性がある。ただし、そのような制限は、試験(免除)に関

51 税理士試験の受験要件が争われた裁判で、「経営管理の分野又は会計士としての活動は、一般に、第5次税理士改正法によって修正された税理士36条に基づく税理士試験の受験資格となる実務的要件を満たさない」(BFH, Urteil vom 25. Oktober 1994 - VII R 14/94 -, BFHE 176, 201.)と判示された。

連する条件及びその後の専門的活動の適切な遂行の意図された目的が不均衡でない限り、合法であることが証明される。これによると、Xの利益だけでなく、職業の利益、将来のクライアント、及び一般の人々の利益は、全体的な評価の枠組みの中で調整されなければならない。このような包括的な評価は、将来の税理士の専門的活動の中核領域に実際に対応する実質的な活動のみを、能力の証明の目的で十分であると見なすことを正当化する。そうでなければ、包括的な資格を持つ専門家の助言に依存している将来のクライアントの正当な利益も保護されない。また、不十分な能力証明書は、後の活動に十分な資格がある申請者のみが無試験で税理士としての参入を求めることができることを証明できるという職業及び一般の人々の正当な懸念を満たさない。したがって、税務行政におけるそれぞれの仕事（部門長であっても）が、法38条1項4号aの意味の範囲内で適格な活動と見なすことができるかどうかをケースバイケースで検討する必要がある。この要件を満たすためには、Xは税理士の実務にとって重要な税金と税務問題を具体的に扱っていなければならない。このようなアプローチは、法33条及び35条以降で表明された立法意図に対応している。

これに関連して、法35条に基づく試験の目的を最初に想定する必要がある。この個人的な受験要件は、将来の税理士が希望する専門的活動の中核分野で資格のある知識を持っていることを確認することを目的としている。別の能力証明書が必須試験に取って代わる場合、この証明も試験の目的に基づいている必要がある。能力証明書が実際の活動で構成されている場合、申請者はいずれにせよ、意図された税理士活動の中核領域を構成する問題を実際に広範囲に扱っている必要がある。この中核分野の具体的な内容は、職業のメンバーの活動の内容を定義する法33条に記載されている。法律の文言によると、これには依頼の範囲内における助言と代理の提供が含まれる。特に法33条及び37a条3項の法的要件に関しては、税務手続法、所得及び収益に対する税金、評価法、単位価値に基づく税金、物品税及び取引

税の分野における深い知識が税理士試験の免除に不可欠である。税理士業務のこれらの重要な中核分野を扱う活動がわずか15年間あるだけで、申請者が独立した適切な税務助言を提供できる十分な専門知識を持っていると合理的に推定しているのである。したがって、例えば、組織、予算、人事、資産管理、又は現金管理の分野での活動は、当該要件を満たさない。これらの原則を考慮に入れると、Xの場合、当該必要な15年間の実務経験は、ノイミュンスター税務署の職員としての期間（5年7か月14日）のみが、必要とされる実践的な専門的活動に算入される。したがって、控訴は却下されなければならない。

4. 上記裁判における注目すべき判示

「免除規定変更事件」で注目すべき判旨は、以下の通りである。すなわち、立法者は、原則として、税理士の職業を行使する能力は、税理士試験によって証明されると想定している。これは、試験が試験免除の対象となる人を含む、前提条件を満たすすべての申請者に開放されているという事実に基づいている。この一般的なアクセス規則に加えて、無試験で税理士に就任する規定は、最初から制限されている人々のグループにとって有利な特例の意味しか持たない。この規定の例外的な性質は、法律が常にこの点に関する試験免除について言及している事実に反映されている。したがって、Xは、無試験で税理士の職業にアクセスすることをより困難にされることにより、職業の自由な選択に対する基本的権利を侵害されていない。他の申請者と同様に、彼らはこの基本的権利と互換性のある税理士試験を受験することができる。原則として、立法府は個人に試験なしのアクセスの機会を設ける義務はない。そうした場合、彼は基本法12条1項の厳格な要件に拘束されることなく、彼が権利を与えられた創造的自由を行使したことになる。その場合、連邦憲法裁判所は、基本法3条1項に基づいて、立法の自由の極限の遵守を再検討することのみが求められる。ここ

ではこれらを超えていない。すなわち、税理士試験の免除に関する規定は、最初から制限されていた人々のグループに対する例外的な規定を構成……、一般的には拡大解釈すべきではない、との見解である。

「連邦アカデミー事件」で注目すべき判旨は、以下の通りである。すなわち、法律は、原則として、税理士の職業を実践する能力が税理士試験によって証明されることを前提としている（法35条1項）。この試験は、Xが受験要件を満たしているため、Xだけでなく他の申請者にも開かれている。さらに、連邦財政アカデミーの元講師は、税務当局の元上級官吏として、税務の分野で少なくとも10年間部門長として働いた場合、又は少なくとも同等の地位（間違いなく教育活動を含む）で働いていれば、試験の免除を通じて税理士としての任命を得ることができる（法38条1項、3号）。ただし、Xは、課税の分野での活動に規定された最低期間を満たしていないため、その利点の恩恵を受けることはできない。立法者は、同項3号に最低勤務期間を10年、同号に15年の期間を記載し、彼の権利である設計の自由を行使した。連邦憲法裁判所は、これらの規定の例外的な性質を考慮しており、基本法3条1項の厳格な要件に拘束されず、同条の平等の原則に違反していない。したがって、連邦財政アカデミーの講師は、彼らが教える教育機関の法的地位と組織の両方の点で、法38条1項1号で言及されている大学等の教授とは異なるため、上記の免除規定からの除外は、基本法3条1項に違反しない、との見解である。

「担当職域事件」で注目すべき判旨は、以下の通りである。すなわち、1990年12月13日の第5回税理士法改正によって法律に組み込まれた州税務官庁によって管理される税金の概念は、判例法が非常に広く解釈していた以前の税金概念よりも狭く定義されているためである。法律の改正により、立法者は税法の周辺分野を資格証明から除外したいと考えた。とりわけ、これは明らかに職業法に関係していた。この分野での雇用は、税理士としての彼の後の仕事のための資格を与えるものではない。これによると、実（龍法 '24）57-2, 80（376）

際の活動による対応する能力の証明は、それが実際に後の税理士の専門的活動の中核分野に関連している場合にのみ考慮することができる。租税分野における実務活動、すなわち税法の研究は、申請者の職業活動の主要な内容（焦点）を構成しなければならない。…この法律の制限的な解釈は客観的に必要である。確かに、税理士試験に関する制限は、基本法12条1項の職業の自由の基本的権利に対する重大な侵害を伴う可能性がある。ただし、そのような制限は、試験（免除）に関連する条件及びその後の専門的活動の適切な遂行の意図された目的が不均衡でない限り、合法であることが証明される。これによると、申請者の利益だけでなく、職業の利益、将来のクライアント、及び一般の人々の利益は、全体的な評価の枠組みの中で調整されなければならない。このような包括的な評価は、将来の税理士の専門的活動の中核領域に実際に対応する実質的な活動のみを、能力の証明の目的で十分であると見なすことを正当化する。そうでなければ、包括的な資格を持つ専門家の助言に依存している将来のクライアントの正当な利益も保護されない。また、不十分な能力証明書は、後の活動に十分な資格がある申請者のみが無試験で税理士としての参入を求めることができるという職業及び一般の人々の正当な懸念を満たさない、との見解である。

以上、いずれの見解にも、①税理士試験免除に係る規定は、税理士資格取得に係る特例であり、優遇措置であること、②特例は厳格に解釈・運用されなければならないこと、③税理士資格取得の原則は、税理士試験に合格することであり、当該試験は、特例における試験免除よりハードルが低い条件を満たすことで、受験希望者は受験することができること、これらの考え方が、これらの判決のベースに存在していることに注目すべきである。

VI. むすびにかえて（「税理士」の名称独占について）

税理士資格取得については、税理士試験に合格して取得するのが原則であり、同試験免除規定はその特例であり、厳格に解釈・運用されなければならない。ドイツ税理士法における当該指摘は、「上記裁判における注目すべき判旨」で述べたとおりである。

では、日本の税理士資格状況はどうであろうか。2023年5月末現在の税理士登録者数は81,202人である⁵²。少し古い資料であるが、税理士資格取得方法は、「税理士試験合格者45.9%、税理士試験免除者（一部免除を含む）37.21%、公認会計士6.29%、弁護士0.1%他」⁵³となっている。

ここで、税理士法上、もう一点、確認しておくべき論点を指摘しておきたい。税理士資格について重要なことは、国家資格である専門職業は、その専門職が有する名称に基づき、第一義的に固有の業務内容が存在することであり、そのことが社会的に認知されていることである。ドイツでは、当該業務を行えるということと、当該業務の専門職業は「どの職名か」とは異なるという考え方である。注目すべきは、その専門職業に関する専門的業務内容は、特定の「名称」によって明確に区分され、社会がそれを理

52 <https://www.nichizeiren.or.jp/cpta/about/enrollment/>（最終閲覧日2024年5月1日）。日税連・前掲注（2）も参照。

53 この資格取得方法の割合については、その区分方法が明確ではないという問題がある。「第6回税理士実態調査（2015年）」<https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/member/doc/06jittaichosa.pdf>：最終閲覧日2024年5月2日。なお、日本税理士会連合会制度部「税理士実態調査・予備調査アンケート集計結果」税理士界1276号（日税連、2011年1月）16頁では、「今回の税理士実態調査・予備調査は、①基準日：2010年9月15日、②対象者：2010年9月15日現在の税理士会員71,815人から無作為抽出された7,000人、③実施時期：2010年10月6日～2010年11月1日、④実施方法：外部の専門業者に、調査対象者の無作為抽出・発送・回収・集計を委託、⑤回答数：3,895件（回答率55.7%）、⑥集計方法：各設問の対象者総数を100%とした場合」として、各回答の割合と実数を集計表又はグラフとして示されている。

解し、尊重していることである。そのことは、「税理士」という専門職業を確立させるだけでなく、納税者等の専門職業に対する誤解を防ぐことになる。

この点に関しては、「免除規定変更事件」でドイツ税務職員協会の発言が興味深い。その発言内容は次の通りである⁵⁴。すなわち、Xの憲法上の申立書の許容性は、弁護士として、税務問題において無制限の商業的援助を提供することができるという事実（1975年税理士法3条2号、旧弁護士法107a条2項2号⁵⁵）、及び彼が税務行政における彼の仕事に基づいて「税法の専門弁護士」という専門職の称号を使用することができるという事実によって排除されない。彼が目指す税理士の職業は、法律で規制されている特別な職業としての税理士の分野における弁護士の職業と比較して独立した重みを持っている。「税法の専門弁護士」というタイトルは、平均を超える税法の知識を示す弁護士によって使用することができる。ただし、税理士の職業とは異なり、弁護士という職業と区別される法律で規定された特別な職業ではなく、税法の分野において専門的な知識を有する「弁護士」という職業上の肩書の追加にすぎない。

その点、日本における税理士への認識は、ドイツ税理士とは異なっている。日本税理士法3条は、「次の各号の一に該当する者は、税理士となる資格を有する」と規定し、その3号に弁護士、4号に公認会計士（同条3項に、～実務補習団体等が実施する研修のうち、財務省令で定める税法に関する研修を修了した公認会計士とするという条件はある）を挙げている。

54 前掲注 (39)juris. Rz.37。

55 「帝国裁判所 (Reichsgericht) が1878年10月1日にライプツィヒ大学大講堂で式典を開催したとき、立法者は、……帝国内で統一された弁護士法 (RAO) を制定し、同法は1879年7月1日に施行された。《中略》1959年8月1日に連邦弁護士法 (BRAO) が公布され、1959年10月1日に施行された。同法については、一部で1878年弁護士 (RAO) を受け継いでいる」(ハンス・プリュッティング (出口雅久/本間学・共訳)「ドイツ弁護士法における最近の展開動向」立命館法学 342号 (2012年) 472頁。

その結果、弁護士や所定の公認会計士は、簡単に税理士の名称を使用することができる。これでは、専門職業である「税理士」が国家資格であることを希薄にする⁵⁶。

規制緩和ということで、いろいろな国家資格が問題とされる場合がある。憲法14条（法の下の平等）等があるにも関わらず国家資格として各種の免許資格制度が存在しているのは、国民に対する公益性及び利便性を重視した結果である。すなわち、国家資格1つ1つは、それ相応に意義ある職務内容を有しているのである。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、広く国民に公表するための名称である。たしかに、弁護士は、法律全般に対する専門家であり、その業務の一部に税法関連業務をも含むことは確かである（いわゆる「税務会計」に係る業務は含まれないと考える）⁵⁷。また、公認会計士は、監査業務の専門家であり、その試験に租税法科目（法人税法が中心と思う）があることで、税法関連業務についてもその知識を有するということになっている。しかし、彼らに有する資格の第一義的意義は「税務に関する専門家」ではない。国家資格は、その資格が有する第一義的業務を表示する名称が使用され、かつ、それぞれの資格は、国民の視線からは並列的に存在していなければならない。弁護士や公認会計士が税務に関する能力を有していることと、税理士という名称を使用する資格を有していることは別の問題である。つまり、各国家資格は、その資格に係る国家試験に合格（一部の科目免除を含む）す

56 拙稿・前掲注（1）参照。

57 弁護士の独占業務は「一般の法律事務」を行うことである（同法3条1項）。当該「一般の法律事務」に「税務会計」の専門的能力をも必要とする「税理士業務」全てが含まれるとは考えられない。さらに、「税法」は法律分野に属するものの、税法に係る業務はその特殊性において「一般の法律事務」とは区別されるべきである。税理士業務について「相続税申告を含む税務代理及び税務書類の作成は特殊専門の分野に属する事務であり、税務に関する専門的知識を必要とする」との判示がある（東京地裁平成14年1月28日判決（判タ1107号233頁））。

ることのみにより付与されるべきである。このことは、免許資格制度を確立させる上で重要と考える⁵⁸。

58 2023年5月31日現在の公認会計士登録者数（準会員（公認会計士試験合格者等）を含む）は42,574人（<https://jicpa.or.jp/about/0-0-0-0-20230531.pdf>（最終閲覧日2024年5月1日））。公認会計士が税理士となる資格を有する者であることの認識・歴史的経緯について、公認会計士が有資格者であることはほとんどの者が認識しているが、その根拠が税理士法に規定されていることを知っている者は69.2%であった。また、公認会計士の行う税務業務についての歴史的経緯、制度的な変遷について知っている者は7割程度、公認会計士の資格において当然に税理士業務ができるようにすべきと考える者は9割超であり、「監査会計の専門領域に当然に税務が含まれているから」を理由とする者が最多であった（http://www.hp.jicpa.or.jp/specialized_field/files/5-99-0-2-20100604.pdf（最終閲覧日2011年6月9日））。公認会計士協会は、日本税理士会連合会が2009年11月に「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」（以下、「PTタタキ台」という）を公表したことに伴い、JICPAニュースレター2月号付録において緊急アンケート調査を実施した。本アンケート調査は、会員（監査法人を除く。）及び準会員（5号準会員を除く）28,292人を対象として実施された。アンケート用紙を同封して送付し、うち1,510人（5.3%）より回答を得ている（回答期間：2010年2月1日～2月26日）。現在、公認会計士試験合格者は著しく増加している。しかし、当該合格者が、監査法人等に就職することは難しい状況である。今後、多くの公認会計士が、税理士試験を全く受験することなく、税理士業務に参入してくることが予想される。2023年6月1日現在の弁護士登録者数は45,825人（http://www.nichibenren.or.jp/ja/jfba_info/membership/（最終閲覧日2024年5月1日））。現状では弁護士が税理士業務を行う件数は少ないと思う。しかし、新司法試験導入による弁護士数増加に伴い、弁護士が税理士業務を行う機会は間違いなく増えると思う。法曹人口の急拡大への対応、社会・経済情勢の急激な変化・複雑化・高度化を踏まえ、弁護士ニーズの現状の把握、埋もれている弁護士ニーズの発掘、弁護士の活動領域の拡大目的として「中小企業の弁護士ニーズ全国調査報告書」が実施された。その中の「弁護士以外への法的課題の相談について」という項目で、弁護士以外に法的課題を相談する相手（複数回答）として、回答比率の割合が最も高かったのは「税理士（56.6%）」、次いで「社会保険労務士（31.0%）」、「司法書士（24.8%）」、「公認会計士（21.9%）」等となっている（弁護士業務総合推進センター等「中小企業の弁護士ニーズ全国調査報告書」（調査結果編）35頁http://www.nichibenren.or.jp/ja/committee/list/data/chusho_chousakekka.pdf：最終閲覧日2011年6月9日）。調査対象は、日本全国の中小企業（「中小企業」の定義は中小企業基本法による）、東京都以外に本社を置く中小企業から無作為に12,450社を抽出。また、東京都

ゝ内に本社を置く中小企業2006年12月に東京弁護士会が実施した同内容のアンケートデータを使用（東京商工リサーチの企業データベース「日経ベンチャービジネス／大学発ベンチャーガイドブック2005－06」に掲載されている企業から無作為に3,000社を抽出。計15,450社）。調査期間は、東京都以外に本社を置く中小企業2007年5月14日～6月1日、東京都内に本社を置く中小企業2006年12月7日～28日。調査方法は、郵送配布、郵送回収。有効回収数は、東京都以外に本社を置く中小企業2,647社（有効回答率21.3％）、東京都内に本社を置く中小企業567社（有効回答率18.9％）計3,214社（有効回答率20.8％）。当該調査結果は、今後、生き残り策として、弁護士が税理士業務に参入してくる可能性を示すものである。