

サービス貿易の自由化と税理士業務

東京大学法学部助教授 増井良啓

1 はじめに——黒船来襲？

20XX年のある日、山田氏は、いつもより早く都心のオフィスに着いた。そういえば、今日は、山田氏がはるか昔、税理士試験に合格した記念すべき日だった。あの当時は、まだ税理士法という法律があったなあ、あれがなくなってもう何年になるだろう、と山田氏は思った。最近、昔のことを思い出すことが多い。考えてみると、すべては、WTOという黒船からはじまった。あれから、あれよあれよという間に、外国のいろいろな税務専門家が日本に参入し、開業した。かつて税理士とよばれていた日本の専門家たちも、事務所を法人化し、大規模な外国の事務所に対抗した。外資系の事務所に転職する日本人も、増えた。主要国で資格が共通化し、万国税弁師の制度が発足したとき、山田氏は、その第1号となった。サッカーで鍛え上げた山田氏の胸元に、万国税弁師のバッジが光っている。あの時の転職は、結果的に成功だったな。そう思ったとき、電話が鳴った。シンガポール事務所のチャン氏からだ。今日もまた、忙しい一日がはじまる。

* * *

WTO協定の成立に伴うサービス貿易自由化の波は、税理士業務にどのような影響をもつか。はたして、上の挿話のような未来が、現実化するのか。これが、私が編集部からこの論題をいただいて考えはじめた問題である。しかし、この問題に答えることは、業務の実情を知らない私には、手に余る仕事である。しかも、専門的な検討は、日税連の自由職業サービス作業部会対策室で、行われていると聞いている。

そこで、以下では、現在のWTO協定の下で、自由職業サービスについて貿易自由化がどこまで進んでいるかを、規定に即して概観することにし、もって読者の参考に供したいと思う。論述の順番としては、2でWTO協定のしくみを概説し、3でWTO協定の一部をなすGATSについて説明する。そして、4でGATSにおける自由職業サービス自由化の展開を眺める。そのうえで、5では、自由職業サービスのひとつとしての税理士業務に論を進め、日本政府が現在各国に示した約束表を引照する。6は、ささやかな展望である。

2 GATTからWTOへ

(1) 経緯

1995年1月1日、「世界貿易機関（WTO）を設立するマラケシュ協定」が発効した。その経緯は、次の通り（外務省経済局国際機関第一課編『解説WTO協定』（以下「解説」と略す）8頁以下（1996））。

1947年の「関税及び貿易に関する一般協定（GATT）」は、2つの点で、暫定的なものであった。第1に、もともと中継ぎ的なものであった。第2次大戦後、安定した国際経済体制を築くため、金融面では、IMFと世銀が設立された。これと並んで、貿易面では、国際貿易機関（ITO）を設立する構想があった。しかし、ITO構想が頓挫する中、本来ITO設立までの中継ぎを目的として、ITO憲章の中から関税交渉の結果を記載した譲許表等を抜き出したのが、GATTである。第2に、組織面でも暫定的性格をもっていた。GATTは国際機関を設立する協定ではなく、GATTを運用するために必要な組織的事項は、とりあえずGATT25条に規定される「締約国の共同行動」に基づいて決定することとされていた。

こうして、GATTは、40年以上にわたり、暫定的な存在として存続した。ウルグアイ・ラウンドでは、このようなGATTの組織を、強固な基盤に立つ世界貿易機関（WTO）に一新することになった。これによって、多角的自由貿易体制を管理するための組織がつくられたのである。

(2) 特徴

WTOの主な特徴は、次の4点にある（解説13頁以下）。

第1に、物品の貿易だけでなく、サービス貿易・知的財産権・貿易関連投資措置等の新

分野をも規律している点である。GATTが物品の貿易だけを規律していたのに対し、ウルグアイ・ラウンドでは、サービス貿易等の新分野について新しいルール作りが試みられた（榎泰邦「ウルグアイ・ラウンドと新分野——サービス、知的所有権、貿易関連投資措置」ジュリスト975号87頁、976号77頁（1991））。その結果として、これらの新分野をカバーする、より包括的なWTO協定が成立した。

第2に、加盟国は諸協定を一括して受諾しなければならないとした点である。WTO協定は、表1のように、複数の協定ないし了解から構成されている。このうち、協定本体および附属書一から三までをすべてまとめて、不可分のものとして受諾しなければならない。つまり、この限度で、加盟国は、協定をつまみ食いはいできないのである。なお、附属書一Aに含まれる1994年のGATTは、1947年のGATTの条文をそのまま引き継ぐこととされている。

表1 WTO協定の構成

世界貿易機関を設立するマラケシュ協定

附属書一A	物品の貿易に関する多角的協定
附属書一B	サービスの貿易に関する一般協定
附属書一C	知的所有権の貿易関連の側面に関する協定
附属書二	紛争解決に係る規則及び手続に関する了解
附属書三	貿易政策検討制度
附属書四	複数国間貿易協定

第3に、GATTの貿易ルールを確定的に適用することとしたことである。かつてのGATTは、暫定的に適用されてきた。また、

一定の場合、国内法をGATTの規定に優先して適用してきた。これに対して、WTO協定下の新たなGATTの中では、WTO加盟国は、GATTの規定に違反する国内法令をGATTに適合させる義務を負うことになった（WTO協定十六条4）。

第4に、統一的な紛争処理方式が採用されたことである。以前は、それぞれの協定に参加している国の中で、当該協定上の紛争を処理するための独自の紛争解決規定が盛り込まれていた。これに対して、ウルグアイ・ラウンドで新たに合意をみた附属書二の了解は、WTO協定及びその附属書の貿易協定上の紛争に対して、統一的に適用されることとされた（岩沢雄治『WTOの紛争処理』（1995））。

(3) 加盟国

ウルグアイ・ラウンド交渉は、7年以上におよんだが、1993年12月に実質妥結に至った。1994年4月には、モロッコのマラケシュで閣僚会合が開催され、そこで各国代表が最終文書に署名した。日本では、1994年12月、国会の承認を得た。そして、1995年に発足したWTOに、日本は、原加盟国として加盟した。

1997年9月現在、加盟国は132国であるから、世界各国をほぼ網羅している。ただし、中国は加盟していない。本部はジュネーブにあり、事務局のスタッフが500名、1996年の予算は96ミリオン・ドルである（以上をふくめ最新の情報は<http://www.wto.org>をブラウザすれば入手できる）。

3 GATSとは

(1) サービスの貿易に関する一般協定

先に述べたように、WTO協定のひとつの特徴は、物品の貿易だけでなく、サービス貿易等の新分野を規律している点にある。

サービス貿易は、1960年代以降、急速に増大した（解説464頁以下）。しかし、1947年のGATTは、物品の貿易だけを規律するものであり、サービス分野においては多国間の規律がなかった。また、各国の国内では、多くのサービス産業が、それぞれまちまちの規制の下におかれている。そこで、サービス分野においても、多国間の貿易の枠組をつくる必要があるという声が高まった。この声をうけて、1980年代はじめから、サービスを多角的貿易交渉に含めるべきかどうかについて、検討がはじまった。その後、紆余曲折をへて、ウルグアイ・ラウンド交渉の結果として合意をみたのが、サービスの貿易に関する一般協定（General Agreement on Trade in Services）である。頭文字をとって、GATS（ガッツ）という。

GATSは、WTO協定の附属書一Bとして、WTO協定の不可分の一部を成し、すべての加盟国を拘束する（WTO協定二条2）。表2に示すように、GATSは、本体が6部、それといくつかの重要な附属書から成っている。

表2 GATSの構成

第一部	適用範囲及び定義
第二部	一般的な義務及び規律
第三部	特定の約束
第四部	漸進的な自由化
第五部	制度に関する規定
第六部	最終規定
附属書	

GATSの条文は、熾烈な交渉と複雑な経緯を反映して、かなり入り組んだものとなっている。解釈も運用も、多くは今後の展開に委ねられている。この点に注意しつつ、その概要のみを記すならば、次の3点が特に重要である（宮家邦彦「サービスの貿易に関する一般協定」ジュリスト1071号36頁（1995））。

(2) 漸次的自由化

第1に、サービス貿易の自由化を、可能なところから徐々に行うという方針をとったことである。

まず、協定の規律の下に置かれるのは、加盟国の「措置」である（GATS二十八条。以下条文等の引用はGATSから）。もちろん、貿易自由化の妨げになるのは政府の規制だけでなく、各地の商慣習でもありうる。しかし、商慣習が競争を抑制しサービス貿易を制限することは、これを原則として認めたいうえで、そのような商慣習の撤廃については将来の協議に委ねている（九条1項）。

さて、加盟国の「措置」についても、各国は、政策目的を実現するため、自国の領域内におけるサービスの提供に関して規制を行う権利を有すると明記されている（前文）。その上で、これらの「措置」が貿易制限的とならないように、種々のルールの遵守を各国に義務づけているのである。

そのさい、加盟国の負う義務は、ふたつのものに分けられた。その1は、加盟国がすべてのサービス分野について負うこととなる義務である（第二部一般的な義務及び規律）。その2は、加盟国が特定の約束（specific commitments）によって義務を受け入れることを約束したサービス分野についてのみ、あらかじめ約束表に記載した条件と制限の範囲で選択的に受け入れることができる義務である（第三部特定の約束）。各加盟国は、それ

ぞれの経済状況やサービスの国際競争力に応じて、この特定の約束を行うことになる。

このように、GATSは、加盟国に対して、いろいろな形で義務の免除や制限を可能にするものである。しかし、今後の交渉によりこれらの制限を徐々に削減するための規定もおかれている（第四部漸進的な自由化）。その意味で、自由化交渉の道筋をつけることが意図されている。

(3) サービスの貿易

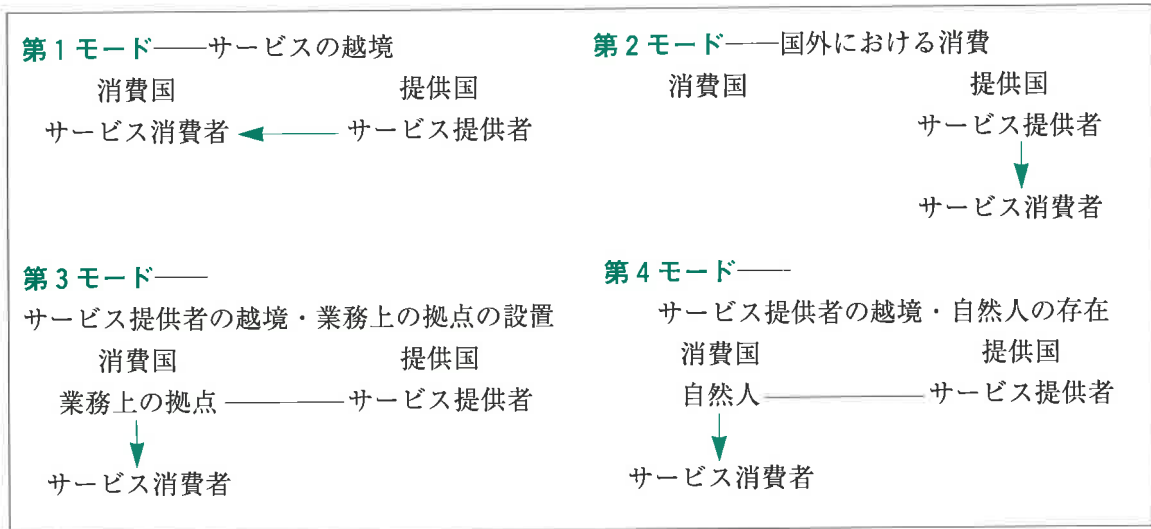
第2に重要なGATSの特徴は、その適用対象となる「サービスの貿易」の意義がきわめて広いことである。

GATSは、「サービスの貿易に影響を及ぼす加盟国の措置」を適用対象とする（一条1）。ここにいう「サービス」とは、政府の権限の行使として提供されるサービス以外のすべての分野におけるすべてのサービスをいう（一条3（b））。つまり、政府の権限の行使として提供されるサービス（一条3（c））を除き、すべてのサービスが包括的に対象とされるわけである。

さらに、GATSの適用対象となる「サービスの貿易」は、次の4つの態様（モード）のサービスの提供をいうものとされている（一条2）。

- ・ **第1モード**——サービスの越境。たとえば、日本のサービス消費者が、国際電話で、英国のコンサルタントから助言をうける場合。
- ・ **第2モード**——国外における消費。たとえば、日本のサービス消費者がハワイに観光旅行し、ハワイのホテルから宿泊サービスの提供をうける場合。
- ・ **第3モード**——サービス提供者の越境・業務上の拠点の設置。たとえば、日本の銀行が外国支店において金融サービスを行う場

図1 サービス貿易のイメージ図



合。

- ・**第4モード**——サービス提供者の越境・自然人の存在。たとえば、島倉千代子がパリに行って、コンサートなどの興行サービスを提供する場合。

これをイメージ図にしたのが、図1である。

このように、GATSの適用対象とされる「サービスの貿易」は、サービスの越境（第1モード）のみならず、サービス消費者の移動（第2モード）およびサービス提供者の移動（第3モードと第4モード）を含む、広い概念である。しかも、サービス提供者の移動については、自然人が移動してサービスを提供する場合（第4モード）だけでなく、支店などをおいてサービスを提供する場合（第3モード）も規律の対象にとりこんでいる。

以上のように、GATSの適用対象となる「サービスの貿易に影響を及ぼす加盟国の措置」は、きわめて広範に定義されている。ただし例外として、公衆道徳の保護・公の秩序の維持・生命健康の保護・安全保障のために必要な措置など、一定のものについては、GATSの適用対象から除かれている（十四条

および十四条の二）。ちなみに、この例外の中には、「直接税の公平な又は効果的な賦課又は徴収」のための取扱いの差異が含まれている（十四条（d））。この規定は、租税政策と貿易政策の接点をなすきわめて興味深い問題を含んでいるが、ここでは詳述の暇がない（さしあたり、Yoshihiro Masui, Transfer Pricing and Customs Duties, Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 70, No.7, 317, at 319, 1996）。

(4) 加盟国の義務

GATSの第3の特徴は、加盟国の義務が、多くの分野について、特定の約束によってはじめて発生することである。先述したように、加盟国には、すべてのサービス分野について負う一般的な義務と、特定の約束を行った分野について負う義務がある。これを敷衍すると、次の通り〔宮家邦彦『解説WTOサービス貿易一般協定（GATS）』（1996）〕。

まず、すべての分野に適用される義務として、次のものがある。

- ・**最恵国待遇（二条）**。

ある加盟国のサービスおよびサービス提供者に対して一定の待遇を与えた場合、それよりも不利な待遇を別の加盟国のサービスおよびサービス提供者に与えてはならない。たとえば、日本政府が、米国の銀行に対して一定の条件の下で参入を認めたら、それと同等の条件でドイツの銀行に対しても参入を認めなければならないことになる。

・**透明性（三条）**。

加盟国は、GATSの運用に関連するすべての措置の内容を、公表しなければならない。

・**法的救済の確保（六条2）**。

加盟国は、サービス貿易に影響を及ぼす行政上の決定について審査し救済を与える訴訟手続を、維持もしくは設定しなければならない。

次に、特定の約束を行った分野については、以下のような義務が定められている。

・**国内規制（六条1）**。

加盟国は、特定の約束を行った分野において、一般に適用されるすべての措置であってサービス貿易に影響を及ぼすものが、「合理的、客観的かつ公平な態様で実施されること」を確保しなければならない。加盟国のサービス貿易に対する国内規制は、さまざまな目的を反映しているため、これを一律に廃止するわけにはいかない。しかし、これら国内規制が「合理的、客観的かつ公平な態様で」実施されない場合には、貿易の阻害要因として許さないとするものである。加盟国は、この義務について、例外を設けることができない。これに対して、次の2つの義務については、約束表において条件や制限をおくことが可能である。

・**内国民待遇（七条）**。

規制措置の内外無差別を求める規定である。すなわち、加盟国は、サービスの提供に影響を及ぼすすべての措置に関し、他の加盟

国のサービス及びサービス提供者に対し、自国の同種のサービス及びサービス提供者に与える待遇よりも不利でない待遇を与えなければならない。これを、内国民待遇（national treatment）の義務という。たとえば、島倉千代子が日本で興行する場合にある一定の許可が必要だとすると、それよりも厳しい条件をマイケル・ジャクソンの訪日興行の許可の際に求めてはならないことになる。ただし、加盟国がこの義務を負うのは、約束表に記載した分野において、かつ、当該約束表に定める条件及び制限の範囲に限られる。

・**市場アクセス（十六条）**。

市場参入の障害を明示し、その撤廃を求める規定である。すなわち、加盟国は、市場アクセス（market access）に係る約束を行った分野において、自国の約束表において別段の定めをしない限り、次の措置をとってはならない。

- (a) サービス提供者の数の制限
- (b) サービスの取引総額又は資産総額の制限
- (c) サービスの事業の総数又は指定された数量単位によって表示されたサービスの総産出量の制限
- (d) 特定のサービスの分野において雇用され又はサービス提供者が雇用する自然人であって、特定のサービスの提供に必要であり、かつ、その提供に直接関係するものの総数の制限
- (e) サービスが合弁企業等の法定の事業体を通じサービス提供者によって提供される場合において、当該法定の事業体について特定の形態を制限し又は要求する措置
- (f) 外国資本の参加の制限

十六条に明示された上の措置は、いずれも、量的な規制である。たとえば、新規レストランへの免許の付与を需給調整によって制限し

たとすると、この措置は、上の（a）にあたる。また、外国映画に対して放送時間を制限すると、上の（c）にあたることになる。

・追加的な約束（十八条）。

加盟国は、市場アクセスや内国民待遇に関する約束表の記載の対象となっていない措置についても、交渉を行い、追加的な約束（additional commitments）を行うことができる。

以上が、GATSによる加盟国の義務の概要である。サービス貿易に関する加盟国の措置が広く規律の対象となっているかわりに、義務についてはその強度にかなりの濃淡がついていることが、この概観から理解できよう。

（5）質的規制措置

ところで、市場への参入に対する加盟国の規制措置には、量的なものと、質的なものがある。このうち、市場アクセスに関する上述の規定が加盟国に義務づけたのは、量的規制措置のみであった。これに対して、資格や免許基準等の質的規制措置については、国によって内容が異なり、一律の基準を適用することができない。そこで、資格や免許基準に関する措置についての義務の詳細については、十六条の対象から分離し、今後の作業にゆだねることとされた。この作業は、サービスの貿易に関する理事会に委ねられ、同理事会が必要な規律を作成するものと定められた（六条4）。

この点で注目されるのは、加盟国は、自由職業サービスに関して特定の約束を行った分野において、他の加盟国の自由職業家の能力を確認するための適当な手続を定めるものとされたことである（六条6）。さらに、加盟国は、外国における資格を承認することができること、その承認は、適当な場合には、多数国間で合意された基準に基づくべきである

ことが規定されている（七条）。ある特定国の資格証明だけを承認することは最恵国待遇に反するが、差別待遇とならない範囲で、最恵国待遇の例外が定められたのである（七条3）。こうして、自由職業サービスの資格についても、徐々に加盟国間の自主的な相互承認を促進しつつ、将来的にはGATSの規律を及ぼそうとしているのである。

4 自由職業サービス

（1）専門家の多様性

自由職業サービスとは、GATSにおけるprofessional servicesの訳語である。「自由職業」という日常用語から通常われわれが連想するものとは、やや異なるものを指す。英語ではプロフェッショナル・サービスというのであるから、専門家サービスとでも訳しておいたほうが日本語としてはぴったりしたのではないかと感じられるが、ともかく、正式の文書では自由職業サービスと訳されている。

GATSには、自由職業サービス（professional services）の定義はない。しかし、税理士が依頼者に対して提供する税務サービスは、自由職業サービスの典型例であり、5で後述する約束表でもそのように分類されている。その他、日本における自由職業サービスの提供者の例としては、医師・弁護士・外国法事務弁護士・弁理士・海事代理士・公認会計士・建築士などがあげられる。

もっとも、これは、日本での業種に対応させた例示である。諸外国では、同様のサービスを提供する者が、日本におけるとは別の教育や訓練をうけ、異なる資格を有している場合が少なくない。このことは、税務サービスについても、あてはまる。たとえば、米国では、日本におけるような、税務に関する業務を独占的に行う職業専門家は存在しない（高

野幸大「税理士業務とその法的性格」日税研論集24号21頁（1993）。米国における税務サービスの担い手は、弁護士（attorney）・公認会計士（CPA）・登録代理人（enrolled agent）である（田中治監修，東海税理士会・韓国税務士考試会編『諸外国の税理士制度』19頁（1994））。

したがって、税理士業務に対するGATSの影響を考える場合には、弁護士や公認会計士の対応にも着目することが必要である。なぜなら、日本の税理士が海外進出したとき競争ないし提携するのはこれらの専門家になろうし、また、日本で外国との相互乗り入れを認めることになれば、日本での制度的棲み分けに必ずしも対応しない資格をもった者が参入してくる可能性があるからである。

(2) 弁護士

弁護士の分野では、WTO発足以前から、国際経済摩擦の一環として、外国弁護士受入れの問題が顕在化していた。1987年、米国およびECとの長年にわたる折衝をへて、「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」が施行された（以下「外弁法」）。これによって、相互主義の下に、外国の弁護士となる資格を有する者が、新たな資格試験等を課されることなく、日本において外国法に関する一定の法律事務を取り扱うことができることになった。

ところがその後、1989年11月、米国通商代表部は、日本政府に対し、弁護士と外国法事務弁護士との共同事業等、5項目にわたる規制緩和を要望した。ECからも、同様の要求がなされた。これが、いわゆる第2次外国弁護士問題である。この中で、1992年、法務省と日弁連が共同して「外国弁護士問題研究会」を発足させ、計16回にわたる会合をへて、1993年9月30日に報告書を提出した（ジュリ

スト1033号128頁）。

この時期は、ウルグアイ・ラウンド交渉の妥結期限をにらんだ切羽詰まった段階であった。特に問題とされたのは、旧外弁法が、強制的相互主義をとっていたことである。強制的相互主義の下では、日本がA国の弁護士に日本での業務を許すのは、A国において日本の弁護士に対して実質的に同等の扱いが行われている場合に限られる。これに対して、GATSの最恵国待遇の義務の下では、いったんB国に対して一定の待遇を与えてしまえば、A国の制度がどのようなものであろうと、同等の待遇をA国に与えなければならない。このように、強制的相互主義と最恵国待遇は、相互に矛盾する（鶴岡公二「ガット・ウルグアイ・ラウンドと外国弁護士問題」ジュリスト1032号93頁（1993））。そこで、日弁連も、1993年12月3日の総会において、旧外弁法の強制的相互主義を任意的相互主義に変更することを決議した。これをうけて、日本政府は、外弁法改正を前提として、外国法サービスの自由化についての約束表を提出した。

このような経緯で行われたのが、1994年の外弁法改正である。同改正の眼目は、相互主義に係る規制緩和であった。改正後は、仮に相手国が日本の取扱いと実質的に同等の取扱いをしていない場合であっても、日本が相互主義を適用しないことを条約その他の国際約束において約束をした相手国の弁護士については、その他の承認の基準を満たしている限りは、外国法事務弁護士となる資格の承認をすることとされた。この改正では、さらに、5年の職務経験要件、承認取消、事務所の名称、弁護士と外国法事務弁護士の共同の事業といった点についても、規制緩和措置がとられた（戸田信久・堺徹「外弁法の一部を改正する法律案の概要」ジュリスト1048号53頁（1994））。この改正外弁法は、1995年1月1

日、WTO協定の発効と同時に施行された。

このような流れの中で、外国法律事務所の日本への受入れだけでなく、日本の弁護士による外国への進出をにらんだ法的枠組み作りの必要性が説かれている（川村明「WTO体制下における弁護士業の法的枠組」自由と正義47巻4号16頁（1996））。

(3) 会計士

会計士の分野は、GATSが他分野に先駆けて規律を及ぼそうとしている領域である。先に述べたように、自由職業サービスに関する検討は、サービス貿易理事会の検討に委ねられている（六条4）。1995年3月1日の第1回サービス貿易理事会では、まず会計士サービスについて具体的な検討を行うものとされた。閣僚決定により自由職業サービス作業部会（Working Party on Professional Services, WPPS）が組織され、会計士部門における国内規制および国際規制がどうなっているかについて、資料収集と分析が行われた（World Trade Organization, Annual Report 1996, 128）。

1996年12月には、WTO第1回閣僚会議が、シンガポールで開かれた。シンガポール閣僚宣言では、「自由職業サービスについては、我々は、会計職の分野における作業を1997年末までに完了することを目指し、多数国間の規律及びガイドラインの作成作業を継続する。この関連で、我々は、IFAC（国際会計士連盟）、IASB（国際会計士基準委員会）及びIOSCO（証券監督者国際機構）が会計職の分野で国際基準を完成することを奨励する」という表現が盛り込まれた（宇野悦次「WTO第1回閣僚会議（於シンガポール）について」貿易と関税45巻2号15頁（1997））。

1997年5月29日、自由職業サービス作業部

会の活動をうけ、サービス貿易理事会は、会計士資格の相互承認に関するガイドラインを採択した（WTO Focus, No. 20, 5, June-July 1997）。このガイドラインは、加盟国を拘束するものではなく、加盟国が自由職業に関する資格承認について交渉することを容易にするためのものである。ガイドラインは、交渉開始および終了にあたってWTOに提供すべき情報の内容を定め、また、合意の形式および内容のひな型を示している（<http://www.wto.org/press/press73.htm>）。このやり方は、二国間租税条約の締結の便宜に資するために、OECDや国連によってモデル租税条約が示されていることと似ている。こうして、現在のところ、相互承認については、二国間交渉によって門戸を開放すべきであるとされている。

(4) 議論の場

資格の相互承認について議論する場は、WTOだけではない。加盟国は、適当な場合には、承認のための共通の国際的基準および自由職業等のサービスの業務のための共通の国際的基準を確立し採用するため、関連する政府間機関および非政府機関と協力して作業を行うものとされている（七条5）。

そのような一つの場が、OECDである。1995年10月に、OECDは、パリにおいて、第2回自由職業サービスワークショップを主催した。各国から100名以上の政府高官・会計士・弁護士・技術者・建築士等が参集したと報告されている。その場には、GATSの自由職業サービス作業部会長をつとめるソレル氏も、出席した。ソレル氏のレポートは、OECD加盟国がサービス貿易に対する多くの障害を残しているにもかかわらずそれらが約束表に反映されていないこと、自由職業サービス作業部会としては各種の貿易障害の理

由ないし正当化根拠を勘案する用意があること、相互承認の対象としては資格(qualifications)だけでなく事務所(firms)および基準(standards)も含まれること、等を述べている(Proposals by Leonora de Sola Saurel, in OECD, International Trade in Professional Services, 109-111, 1996)。

なお、医師については、すでに日本の国内法上、外国の医師を日本の医師国家試験に組み入れる途が用意されている(医師法11条3号および12条)。

5 税理士業務への影響

(1) 約束の範囲

自由職業サービスをめぐる貿易自由化の動きは、おおまかにいって、以上のような経緯をたどった。それでは、税理士業務については、GATSの下で、日本政府はどこまでのことを約束しているのだろうか。3と4で先述したところに照らして考えると、この点については、以下のように解される。

(2) 一般的義務

まず、日本がWTOの加盟国となった時点で、日本は、GATS第二部に定める一般的義務を負っている。この一般的義務は、税務サービスに限らず、すべてのサービス分野について一般的に課されている義務である。

たとえば、最恵国待遇に関する規定(二条1)によれば、A国の租税専門家が日本で業務を行う際に一定の待遇を与えたとすれば、B国の租税専門家に対してそれよりも不利な待遇を与えてはいけなことになる。もっとも、「第二条の免除に関する附属書」に掲げられ、かつ、同附属書に定める要件を満たす場合においては、差別待遇措置を維持することができる(二条2)。

また、透明性に関する規定(三条)により、たとえば税理士法の改正がGATSの運用に関連を有しまたは影響に及ぼす場合、速やかにそれを公表することが義務づけられる(三条1)。さらに、特定の約束の対象となるサービス貿易に対して著しい影響を及ぼす法令または行政上の指針の導入または変更については、速やかに、少なくとも毎年、サービス貿易理事会に通報しなければならない(三条2)。

(3) 特定の約束

次に、日本が特定の約束を行った分野について負う義務がある。市場アクセス(十六条)や内国民待遇(十七条)に関するこれらの義務は、日本が約束表に記載した分野についてのみ、しかも制限や条件を付した形で、課される。したがって、日本がどの範囲でこれらの義務を負うかは、約束表を見ないとわからない。

日本の約束表(Schedule)は、正式の名称を、「日本国の特定の約束に係る表」といい、GATSの本文および附属書のあとに置かれている。約束表は、各分野に共通の約束を定める部分と、分野ごとに行う特定の約束を定める部分とから成っている。約束表の表記の仕方としては、それぞれの記載の分野につき、市場アクセスに係る制限・内国民待遇に係る制限・追加的な約束が明記されており、しかも、それぞれの記載がサービス貿易の4つのモードに応じて細分化されている(読み方についてはEuropean Commission, GATS --- A Guide for Business, 45, 1995)。

約束表の中で、税理士に関係する部分は、次の通り。なお、約束表の文言は、たいへん分かりにくい表現となっている。以下では、これをかみくだいて示すが、それでも不明な点が残る。約束表の正確な内容を調査した

い読者は、直接に原文にあたられたい。

・各分野に共通の約束

／市場アクセスに係る制限

第4モード（サービス提供者の越境・自然人の存在）に関する約束が記されている。ある自然人が、税理士資格を有する税理士として税務サービスを提供する場合について、日本への入国ビザの申請前1年以上の期間にわたり日本以外の加盟国の法人によって雇用されていた場合であって、日本の駐在が5年以下であり駐在終了後にその法人に戻る場合、その自然人の入国に関する措置について、市場アクセスの義務を負うものと約束している。滞在ビザの申請の場合の一時的な滞在についての措置についても、同様である。この約束は、「日本国の法律にもとづいて『税理士』としての資格を有する税理士が提供する税務サービス」（約束表Iの「市場アクセスに関する制限」（4）（b）（vi））に限って適用される。外国の専門家に対していかなる基準で税理士資格を与えるかについては、何も語っていないことに注意したい。

・各分野に共通の約束

／内国民待遇に係る制限

第3モード（サービス提供者の越境・業務上の拠点の設置）については、研究及び開発に係る補助金については、約束しない。

第4モード（サービス提供者の越境・自然人の存在）につき、市場アクセスに係る制限と同じ約束がなされている。ということは、日本への入国や一時滞在に関する措置について、当該外国人に対して、日本人に対するよりも不利な待遇を与えてはいけなことを意味する。

・税理士が提供する税務サービスに係る特定の約束／市場アクセスに係る制限

第1モード（サービスの越境）につき、サービスは自然人が提供しなければならないこ

と、および、業務上の拠点が必要であること、を記している。日本の税理士法上、税理士業務を行うのは自然人であり、税理士名簿登録の際に税理士事務所を記すこととされているから、これらに対応する制限を約束表に記したと思われる。

第2モード（国外における消費）についても、同様に、サービスは自然人が提供しなければならない、業務上の拠点が必要であるとの制限が付されている。この趣旨は必ずしもはっきりしないが、たとえば、米国のサービス消費者が日本にやってきて日本の税理士から税務サービスの提供を受ける場合を考えれば、このような制限を約束表に付しておくことが必要なかもしれない。

第3モード（サービス提供者の越境・業務上の拠点の設置）については、サービスは自然人が提供しなければならない旨の制限が記されている。したがって、外国法人が日本支店において法人形態で税務サービスを提供したいと思ってもそのことを保障する旨日本は約束していないことになる。この第3モードは、もともと業務上の拠点が設置される場合であるから、業務上の拠点が必要であるという条件は書かれていない。

第4モード（サービス提供者の越境・自然人の存在）については、各分野に共通の約束における記載を除くほか、約束しないものとされている。さらに、業務上の拠点が必要であるという条件が付されている。

・税理士が提供する税務サービスに係る特定の約束／内国民待遇に係る制限

第1モード（サービスの越境）および第2モード（国外における消費）については、制限しない。したがって、内国民待遇の規定（十七条）がそのまま適用される。

第3モード（サービス提供者の越境・業務上の拠点の設置）については、各分野におけ

ると共通の約束を除くほか、制限しない。第4モード（サービス提供者の越境・自然人の存在）については、各分野における共通の約束を除くほか、約束しない。

・追加的な約束

以上の他には、日本は、追加的な約束を行っていない。

(4) 資格の相互承認

以上、おおまかにいうと、市場アクセスおよび内国民待遇の義務について日本が約束しているのは、5年以下の期間で税務サービスを提供するために来日する自然人に対する「入国及び一時的な滞在に関する措置」については、数量割当をしたり、内外差別をしません、という程度のことにとどまる。これに対して、外国で一定の資格があるからといって、それを日本で承認するといったことは、約束していない。資格等の質的規制措置については、「合理的、客観的かつ公平な態様で実施」（六条1）されていれば足り、質的規制措置が存在するという一事のみをもってしてはGATS違反となるものではない。

もっとも、これは、あくまで現状における法律論である。将来、EC域内やNAFTA内部において、各国間の資格・事務所・基準の相互承認がなされるようになると、ほっておけば日本市場は徐々に世界の主要市場から孤立するであろう。政治的にも、そのような局面において、日本だけが孤塁を守ることは、かなり難しくなる。

6 おわりに——ささやかな展望

以上検討したところから、WTO/GATSの成立は、日本の税理士業務に対して、必ずしも現在ただちに外国からの黒船をつきつけるものではないことが明らかとなった。特

に、税務代理・税務書類の作成・税務相談といった伝統的な国内業務についていえば、顧客との接触に必要な日本語という大きな言葉の壁もあり、今のままでは、外国からの自然人の参入がそれほど活性化するとは予想できない。

けれども、現在の税理士業務の核心部分をいったん離れ、日本国内での他の業種との垣根が流動化する可能性や、法人化された事務所への資本参加の可能性、国際課税に関する業務が問題になる場合等について思いをいたすならば、今後最も大きなビジネス・チャンスのある分野について、GATSの枠組みは、かなりの影響を及ぼしていくものと思われる。しかも、時代は、急速に変化している。ウルグアイ・ラウンドで最終決着しなかったサービス分野のうち、自然人の移動・基本電気通信・金融サービスの3分野につき、交渉が完結した（日本経済新聞1997年12月13日（土）夕刊「WTO金融サービス交渉決着」）。GATSの規定にビルト・インされたルールにもとづき、加盟国相互の交渉による自由職業サービスの相互承認の例も、特定国の間で遠からず具体化するであろう。

このような動きの背後には、GATS前文に掲げられた自由貿易の高適な理想が存するだけでなく、特定国における執拗なロビー活動や私的利益の極大化欲求がうごめいている。これは、否めない事実であろう。それだけに、自由職業サービスの貿易自由化をめぐる、冷静な議論を行うことは、とても難しい。しかし、今後さまざまな問題が発現するごとに、そもそも何のために自由化が必要とされているかという根本のところに戻って議論を整理することが肝要と思われる。その際、中心に置くべき価値は、まずもってサービス消費者の福利増進でなければならぬ。