

「世界の士業から」
～税理士と他士業との比較～

I	はじめに	2
II	日本	3
III	韓国	13
IV	アメリカ	24
V	ベトナム	36
VI	ドイツ	45
VII	終わりに	55
	参考資料 比較表	56

名古屋青年税理士連盟 制度部

I はじめに

国際化社会の現代において、日本のほとんどの税理士は日常の業務に追われ、海外の制度はもとより、日本の税理士制度の事まで目が向かないのが現状ではないだろうか。税理士法は試験科目にもなく、受験資格の要件はあるが、基本的に会計科目と税法科目の合格と実務経験のみで税理士となるため、税理士制度となかなか向き合う機会もなかった。これは税理士の試験制度が創設されたときからのものであり、それ故、税理士制度について考え、活動する人も限られたものとなっているのではないだろうか。

時代は着実に変化している。その影響は税理士制度も例外ではない。世界的に見ると、税理士制度を採用している国は少ないが故に税理士制度自体不要なのではという意見もある。しかし、それだけでは税理士制度について偏った見方であるといえる。税務に携わる専門家について、世界はどのような制度をとっているのか、またどのように変化しているのかという見方も踏まえて、日本の税理士制度のあるべき方向を見据えていかななくてはならない。

日本は日本、世界は世界といった見方もある。もちろん、その国々での法律、制度、慣行など異なるところは多々あるであろう。だからといって全くの無関心では、TPP や FTA などに限らず、気がつけば日本の制度だけ取り残されるという可能性も否定できない。ここは非常に大きな問題であると考えられる。

そこで名古屋青年税理士連盟制度部では、日本と海外の税制、税理士及び隣接士業を調査し、税務に携わる専門家が各国においてどのような関わりを持っているのかを調査した。日本以外の検討対象国としては日本と近い制度上にある韓国、税理士制度を採用していないアメリカ、近年税理士制度が採用されたベトナム、ヨーロッパで税理士制度を採用しているドイツを選択し、日本の税理士制度のあるべき姿を考える上での判断材料を挙げていきたいと思う。日本の税理士制度を考えるきっかけとなれば幸いである。

II 日本

1 税制

1946年日本国憲法が公布され、納税の義務が定められた。1947年には申告納税制度が導入され、1949年にシャープ勧告が発表され現在の税制の基盤となった。現在の日本の歳入総額は、92兆6,115億円であるが、そのうち、税金による歳入は46.5%の43兆960億円である。さらにその内訳としては、所得税が13兆8,980億円(15%)、法人税8兆7,140億円(9.4%)、消費税10兆6,490億円(11.5%)となっている¹。地方税としては、名古屋市を例にとると、一般会計の歳入総額が1兆259億円であるが、そのうち、税金による歳入は47.6%の4,880億円である。さらにその内訳としては、市民税が2,154億円、固定資産税が1,944億円となっている²。

(1) 税の種類

① 所得税

納税義務者は、居住者と非居住者であり、居住者とは、日本国内に住所があるか又は現在まで引き続いて1年以上居所がある個人をいう。さらに、居住者は、非永住者以外の居住者と非永住者に分かれる。非永住者以外の居住者は、所得が生じた場所が日本国の内外を問わず、その全ての所得に対して課税される。非永住者は、国内において生じた所得(国内源泉所得)と、これ以外の所得(国外源泉所得)で日本国内において支払われたもの又は日本国内に送金されたものに対して課税される。非居住者は、日本国内において生じた所得(国内源泉所得)に限って課税される。課税方式としては、総合課税のものとしては、利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、譲渡所得(土地、建物、株式等は除く。)、一時所得、雑所得がある。申告分離課税となるものは、山林所得、土地建物等の譲渡による譲渡所得、株式等の譲渡所得等及び一定の先物取引による雑所得等がある。また、会社や個人が、人を雇って給与を支払ったり、税理士などに報酬を支払ったりする場合には源泉徴収をし、原則翌月10日までに納付する必要がある。申告納税制度を採用している。課税期間は1月から12月までの暦年基準となっている。申告・納付期限は共に翌年の3月15日までとなっている。税率は、所得に応じて税率が異なる累進課税(分離課税に対するものを除く。)となっており、5%、10%、20%、23%、33%、40%となっている。

② 法人税

¹ 2013年度一般会計予算(2013年5月15日成立)

² 2013年度名古屋市各会計予算

http://www.city.nagoya.jp/zaisei/cmsfiles/contents/0000046/46502/25nendokakukaik_eiyosan_merged.pdf

納税義務者(連結は省略。)は、内国法人と外国法人とに区分される。内国法人は、その全ての所得について法人税を納める義務があるが、公益法人等又は人格のない社団等については収益事業を行う場合、法人課税信託の引き受けを行う場合などに限られる。公共法人は納める義務はない。外国法人については別途規定される国内源泉所得を有するとき、法人課税信託の引き受けを行うときなどに法人税を納める義務を負う(法人税法4条)。法人税は確定された決算に基づき、必要な調整計算を行い税率を乗じて税額が算定される。申告納税制度を採用している。課税期間は事業年度となっている。申告・納付期限は、事業年度終了の日の翌日から2ヶ月以内に行わなければならない(法人税法74条)。税率は、中小法人で15%、25.5%となっている³。

③ 消費税

納税義務者は国内取引については事業者が、非課税取引及び輸出免税取引を除き、事業として行った資産の譲渡や貸付け、役務の提供について消費税の納税義務を負うことになっている。輸入取引の納税義務者は、その課税貨物を保税地域から引き取る者となっている。課税方式としては、多段階課税方式であるが、売り上げ規模に応じて業種別に応じた仕入控除割合を定めた簡易課税方式もある。申告納税制度を採用している。課税期間は、個人事業者については1月1日から12月31日までの期間であり、法人は事業年度とされている(短縮は可能)。申告・納付期限は、個人事業者については、翌年の3月31日まで、法人については事業年度終了の日の翌日から2ヶ月以内に行わなければならない。税率は4%であり、このほか地方消費税が1%となっている。

④ 相続税・贈与税

相続税の納税義務者は、無制限納税義務者、制限納税義務者、特定納税義務者のいずれかに該当するものとされている。計算方法としては、通常の相続財産にみなし相続財産と相続開始前3年以内を取得した贈与財産を合わせ、そこから非課税財産となるものや債務等、各種控除を差し引きし、法定相続分課税方式により税額が算出される。申告納税制度を採用している。申告・納付期限は、被相続人が死亡したことを知った日の翌日から10ヶ月以内に行わなければならない(相続税法27条)。税率は10%、15%、20%、30%、40%、50%となっている。また、贈与税は生前贈与による相続課税の回避を防止するという意味で、相続税を補完するものとされている。

⑤ その他の税

³ 2012年4月1日から2015年3月31日までの間に開始する事業年度に適用される。

賦課課税制度を採用しているのは、個人住民税、不動産取得税、固定資産税、自動車税などであり、地方税の分野で採用されている。

(2) 青色申告制度

申告納税制度の下、納税者の正確な記帳を促すべく、一定の帳簿書類を備えつけている場合、承認を受ければ青色申告制度を採用でき、税制上の恩恵を受けられる様になっている。日本独自の制度とされているが、記帳慣行の乏しい国が実効性ある所得課税をするうえで参考とすべき事例として紹介されている⁴。

2 税理士

(1) 業務内容

① 使命

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（税理士法1条）。

② 業務

(a) 税務代理

税務官公署（国税不服審判所を含む。）に対する税法や行政不服審査法の規定に基づく申告、申請、請求、不服申立てなど税務調査や処分に対する主張について代理、代行する。税理士は、税務代理をする場合においては、依頼者から税務代理権限証書を手し、税務官公署への提出が必要である。

(b) 税務書類の作成

税務官公署に提出する申告書や申請書等の書類を作成することである。申告書など税務書類を作成して税務官公署に提出する場合は、その書類に署名押印をしなければならない。

(c) 税務相談

税務官公署に対する申告や主張、陳述、申告書等の作成に関し、租税の課税標準等の計算に関する事項について相談に応ずることである。

(d) 会計業務

税理士業務に付随して、財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する事務を行う。

(e) 租税に関する訴訟の補佐人

租税に関する訴訟において訴訟代理人（弁護士）とともに出廷・陳述し、納税者を支援

⁴ 青色申告制度の課題 加藤恒二 税務大学校研究部教授
<http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/ronsou/41/kato/hajimeni.htm>

する。

(2) 団体

基本的に管轄国税局ごとに税理士会があり、税理士及び税理士法人の使命及び職責にかんがみ、税理士及び税理士法人の義務の遵守及び税理士業務（税理士法2条1項の業務をいう。）の改善進歩に資するため、支部及び会員に対する指導、連絡及び監督に関する事務を行うことを目的としている（名古屋税理士会会則2条）。強制加入制度を採用している。また、税理士会で構成される日本税理士会連合会がある。

(3) 資格者数

登録者数 73,524 名

税理士法人届出数 主たる事務所 2,624 法人 従たる事務所 1,159 法人

（2013年7月末日現在 日税連 HP より）

(4) 資格取得要件（試験内容）

① 資格要件

(a) 税理士試験に合格した者

(b) 税理士法6条に定める試験科目の全部について、7条又は8条の規定により税理士試験を免除された者

(c) 弁護士（弁護士となる資格を有する者を含む。）

(d) 公認会計士（公認会計士となる資格を有する者を含む。）

② 税理士試験

(a) 受験資格 税理士試験の受験資格は、今回比較している日本の3士業の中でも一番要件が多く規定されている（税理士法5条）。

ア 職歴による受験資格者

次に掲げる事務又は業務に従事した期間が通算して3年以上になる者

- ・税務官公署等における事務
- ・行政機関における特定の行政事務
- ・法人等の会計に関する事務で政令で定めるもの
- ・税理士若しくは税理士法人、弁護士若しくは弁護士法人又は公認会計士若しくは監査法人の業務の補助の事務で弁理士、司法書士、行政書士その他の政令で定める法律上資格を有する者の業務

イ 学歴による受験資格者

ウ 司法試験合格者

エ 公認会計士試験の短答式試験合格者

オ 国税審議会が認定した者

税理士試験の受験科目については、いわゆる科目合格制度を採用しており、次に掲げる税法に属する科目のうちから3科目、会計に属する科目の2科目に合格しなければならない。税法に属する科目のうち所得税法又は法人税法のいずれか1科目は必ず選択しなければならない（税理士法6条）。

（税法に属する科目）所得税法、法人税法、相続税法、消費税法又は酒税法のいずれか1科目、国税徴収法、固定資産税等

（会計に属する科目）簿記論、財務諸表論

(b) 合格率

受験者数 48,123名 合格者（全科目） 1,104名 合格率 2.3% （2012年度）

(5) 研修制度

税理士は、所属税理士会及び日本税理士会連合会が行う研修を受け、その資質の向上を図るように努めなければならないとされている（税理士法39条の2）。すなわち必須ではなく、努力義務となっている。なお、資格の更新制度は採用していない。

(6) 改正の経緯

① 1956年改正

税理士の事務運営の適正化を図るという見地から、税理士会への強制加入制について、間接強制加入制の導入が行われた。

② 1961年改正

税理士会の自主性を高める趣旨から、国税庁長官が行うこととされていた税理士の登録事務が日本税理士会連合会に移譲された。会則の認可制を原則届出制とし、税理士会に会員の監督権が付与された。

③ 1980年改正

1条を職責規定から使命規定に変更し、登録即入会制へ移行した。これにより税理士を名乗る限りは、全て税理士会に入会することとなった。懲戒処分権者が国税庁長官から大蔵大臣に変更された。

④ 2001年改正

税理士会又は日本税理士会連合会の役員が財務大臣による解任権が廃止された。税理士法人制度が創設され、税理士は開業税理士、社員税理士、補助税理士のいずれかに登録分

類されるようになった。また、補佐人制度が創設され、報酬規程が廃止された。

3 公認会計士

(1) 業務内容

① 使命

公認会計士は、監査及び会計の専門家として、独立した立場において、財務書類その他の財務に関する情報の信頼性を確保することにより、会社等の公正な事業活動、投資者及び債権者の保護等を図り、もって国民経済の健全な発展に寄与することを使命としている（公認会計士法1条）。

② 業務

公認会計士の独占業務としては、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の監査又は証明がある（公認会計士法2条1項）。そのほか、公認会計士の名称を用いて、他人の求めに応じ報酬を得て、財務書類の調製をし、財務に関する調査若しくは立案をし、又は財務に関する相談に応ずることを業とすることができる（公認会計士法2条2項）。

(2) 団体

日本公認会計士協会があり、公認会計士の使命及び職責にかんがみ、その品位を保持し、公認会計士法2条1項の業務その他の公認会計士業務の改善進歩を図るため、会員の指導、連絡及び監督に関する事務を行い、並びに公認会計士、会計士補、外国公認会計士及び特定社員の登録に関する事務を行うことを目的としている（日本公認会計士協会会則2条）。強制加入である。

(3) 資格者数

2013年7月末現在で、会員数は公認会計士が24,943名（準会員を除く。）、外国公認会計士が3名、監査法人が216法人となっている⁵。また、外国公認会計士制度があり、各国において日本の公認会計士に相当する資格を有する者のうち内閣総理大臣による資格の承認を受け、かつ、日本公認会計士協会による外国公認会計士名簿への登録を受けた者は、公認会計士と同様の業務を行うことができるとされている（公認会計士法16条の2）。

(4) 資格取得要件（試験内容）

① 資格要件（公認会計士法3条）

(a) 公認会計士試験に合格した者（免除された者を含む。）であること

⁵ 日本公認会計士協会 HP より <http://www.hp.jicpa.or.jp/ippan/about/outline/>

- (b) 実務経験（業務補助等）の期間が2年以上ある者であること
- (c) 実務補習を修了し、内閣総理大臣の確認を受けた者であること

② 公認会計士試験

(a) 受験資格

受験資格はなく、短答式と論文式の2段階の試験制度となっている（公認会計士法8条）。短答式の科目は財務会計論（120分）、管理会計論及び監査論（120分）、企業法（60分）であり、論文式の科目は会計学（300分）、監査論（120分）、企業法（120分）、租税法（120分）、選択科目（経営学、経済学、民法、統計学）（120分）である。

(b) 合格率

受験者数 17,894名 合格者 1,347名 合格率 7.5%（2012年度）⁶

(5) 研修制度

日本公認会計士協会は会員に対して継続的専門研修（Continuing Professional Education 略称CPE）を義務づけている（公認会計士法28条）。協会が開催する集合研修会への参加・自己学習・著書等執筆・研修会等講師を行うことにより、CPE単位を取得でき、当該事業年度を含む直前3事業年度合計120単位以上のCPE単位を履修することとしている。なお、そのうち職業倫理については年間2単位が必須となっており、法定監査従事者は監査の品質について年間6単位が必須となっている。義務不履行者に対しては、氏名の公表等の懲戒、監査業務の辞退勧告等を行うことがある。更新制度はない。

(6) 改正の経緯

① 2003年改正

公認会計士の使命を明確化するために、使命規定、職責規定を制定した。公認会計士等の独立性を確保するために、被監査会社等に対する監査証明業務と非監査証明業務の同時提供を禁止、監査の関与社員等の交替制を導入した。また、監査法人等に対する監視・監督体制を強化するために、行政によるモニター制が導入され、懲戒事由を前提としない立入検査権が導入された。試験制度が大幅に簡素化され、一部免除が導入された事などがあげられる。

② 2007年改正

金融・資本市場の信頼性向上のために、四半期報告制度、内部統制報告制度の整備がなされた。その一方で、公認会計士監査をめぐる不祥事（不適切な事例）が生じている状況下

⁶ 公認会計士合格者調

http://www.fsa.go.jp/cpaob/kouninkaikeishi-shiken/ronbungoukaku_24h.pdf

において、監査法人等における品質管理・ガバナンス・ディスクロージャーの強化、監査人の独立性と地位の強化、監査法人等に対する監督・責任の見直し等の措置が講じられた。

4 弁護士

(1) 業務内容

① 使命

弁護士は、基本的人権を擁護し、社会正義を実現することを使命とする(弁護士法1条)。

② 業務

弁護士は、当事者その他関係人の依頼又は官公署の委嘱によって、訴訟事件、非訟事件及び審査請求、異議申立て、再審査請求等行政庁に対する不服申立事件に関する行為その他一般の法律事務を行うことを職務とする(弁護士法3条1項)。弁護士は、当然、弁理士及び税理士の事務を行うことができる(弁護士法3条2項)。

(2) 団体

日本弁護士連合会があり、弁護士及び弁護士法人の使命及び職務にかんがみ、その品位を保持し、弁護士及び弁護士法人の事務の改善進歩を図るため、弁護士、弁護士法人及び弁護士会の指導、連絡及び監督に関する事務を行うことを目的としている(日本弁護士連合会会則3条)。強制加入である。

(3) 資格者数

登録者数 33,628名 弁護士法人 686法人 外国法事務弁護士 362名

(2013年7月1日現在 日弁連HPより)

外国法事務弁護士は、法務大臣が外国法事務弁護士となる資格を承認し、日本弁護士連合会に備える名簿に登録しなければならず、その登録は日本弁護士連合会が行う。外国法事務弁護士は、自分が資格を有する国(原資格国)の法律と一定条件の下で日本以外の第三国の法律(指定法等)事務を行うことを業務としている。渉外的要素を有する法律事務については、日本の弁護士と共同して事業を営むことができるが、日本の弁護士資格がないので、日本の裁判所で訴訟代理人となったり行政庁に対する申立の代理をすることはできない。しかし、日本で行われる国際仲裁事件の手続においては、日本の法律であると外国の法律であるとかかわらず、日本の弁護士と同じように当事者を代理して活動することができる。日本の経済発展や国際情勢の変化にともない、外国弁護士が日本において、一定の範囲の法律事務を取り扱うことができるようアメリカ合衆国及び欧州諸国からの要望が高まり、政府は、1986年3月28日、「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案」を国会に提出、同年5月23日に公布された(1987年4月1日に施行)。

(4) 資格取得要件（試験内容）

① 資格要件

司法修習生の修習を終えた者は、弁護士となる資格を有する（弁護士法4条）。そのためには、法科大学院課程を修了し、法務省の司法試験委員会が行う司法試験に合格しなければならない。

② 司法試験

(a) 受験資格 3回以内（司法試験法4条1項）

ア 法科大学院の課程を修了した者 その修了の日後の最初の4月1日から5年を経過するまでの期間

イ 司法試験予備試験に合格した者 その合格の発表の日後の最初の4月1日から5年を経過するまでの期間

短答式 公法系科目(90分)、民事系科目(150分)、刑事系科目(90分)

論文式 公法系科目(120分×2)、民事系科目(120分×3)、刑事系科目(120分×2)、
選択科目（8科目から1つ）(180分)

(b) 合格率

受験者 8,387名 合格者 2,102名 合格率 25.1% (2012年度)

(5) 研修制度

日本弁護士連合会では倫理研修規則を定め、弁護士登録時と登録後3年後、5年後、その後5年毎に、全ての弁護士に対し、日本弁護士連合会の実施する倫理研修の受講を義務付けている。各単位弁護士会も、それぞれ倫理研修規則を定め、日本弁護士連合会と同じように、全ての所属弁護士に倫理研修の受講を義務付けている。義務付けられた倫理研修を受講しないと、規則に違反することになるので、弁護士としての「品位を失うべき非行」として、所属弁護士会から懲戒処分を受けることもある。弁護士は資格の更新制度は採用していない。

(6) 改正の経緯

① 1893年 弁護士法制定

弁護士の職務範囲は裁判所内に限られ、司法大臣が定める弁護士試験規則に合格することが資格要件となった。各地方裁判所に弁護士名簿を備え、また弁護士は弁護士名簿に登録されることによって、当該地方裁判所に所属するものとされた。また弁護士会は所属地方裁判所検事正の監督を受けるものとされた。検事正は弁護士会の会議に臨席することができ、会議の議決の取消しや停止などを命ずる事が出来るというものであった。

② 1933年 弁護士法改正

弁護士の職務範囲が裁判所外まで拡充された。性別要件（男子のみ）が廃止され、弁護士試補として、1年6ヶ月の実務修習を経る事が資格要件とされた。各地方裁判所に備えられていた弁護士名簿を司法省に備え付けるものとし、登録事務は入会しようとする弁護士会経由で行われるものとした。複数事務所の禁止、守秘義務、会則遵守義務が課されることとなった。弁護士会の監督者は司法大臣（これまでは検事正）に変更されたが、会議への臨席や議決の取消し、議事の停止などを行える権利は変更されなかった。弁護士の懲戒は、司法大臣の命により、又はその認可を受けて検事長が懲戒開始の申立てをするものとされた。

③ 1949年 現行弁護士法制定

1条に「弁護士の使命」2条に「弁護士の職責の根本基準」が定められた。それまではこういった使命条文があったのは税理士法だけであった。資格要件であった実務修習が司法修習所において司法修習を終えたことと変更され、日本弁護士連合会を新たに設置されることとなった。連合会には弁護士名簿を備え置くこととされ、登録も司法省からその権限を、同時に資格審査会制度を設けて審査も連合会自ら行うこととなり、弁護士会の総会決議の取消権も連合会が持つこととなった。懲戒に関しては、自治的懲戒制度となった。

Ⅲ 韓国

1 税制

(1) 税の種類

① 所得税

所得税の納税義務者は居住者と非居住者に区分される。居住者とは、韓国国内に住所を有するか、1年以上住所を有する者等をいい、全世界所得課税である。一方、非居住者とは、居住者以外の者であり、国内源泉所得にのみ課税される⁷。

所得の分類及び課税方式については、総合所得が利子所得、配当所得、事業所得、勤労所得、年金所得、その他所得からなる。分離所得は退職所得及び譲渡所得である。課税期間は1月1日から12月31日までである。また、日本と同様に源泉徴収制度があり、利子、配当、勤労所得等の一定の所得については、支払者より源泉徴収がなされ、支払者は源泉徴収税額を翌月10日までに納付しなければならない⁸。

総合所得金額がある居住者は、勤労所得のみで年末調整を終えた者等を除き、確定申告を行う必要がある。申告・納付期限は課税期間（1月1日から12月31日）の翌年5月1日から5月31日までである⁹。

税率については、所得に応じ6%、15%、24%、35%、38%の5段階の累進税率となっている¹⁰。また、所得税の10%に相当する金額が地方所得税として課税される¹¹。

② 法人税

法人税の納税義務者は内国法人と外国法人に区分される。内国法人は全世界所得課税であり、外国法人は国内源泉所得にのみ課税される。また、人格のない社団等も納税義務を負うが、収益事業のみの課税となる¹²。

課税所得の計算は、日本と同様、決算書の当期純利益から税務調整を行い算出する。課税期間は事業年度である（1年以内）。申告・納付期限は、原則として事業年度終了の日から3ヶ月以内である。税率については、10%、20%、22%の3段階の累進税率となっている¹³。また、法人税の10%に相当する金額が地方所得税として課税される¹⁴。

⁷ 税理士法人トーマツ編（2011）『アジア諸国の税法（第7版）』中央経済社 6～7頁

⁸ 前掲 注7『アジア諸国の税法（第7版）』7～13頁

⁹ 前掲 注7『アジア諸国の税法（第7版）』12頁

¹⁰ ジェトロホームページより「韓国 税制・その他税制 詳細」

http://www.jetro.go.jp/world/asia/kr/invest_04/

¹¹ 前掲 注7『アジア諸国の税法（第7版）』13頁

¹² 前掲 注7『アジア諸国の税法（第7版）』17～18頁

¹³ 前掲 注10 ジェトロホームページより

¹⁴ 前掲 注7『アジア諸国の税法（第7版）』18～19頁、32頁、35～36頁

③ 付加価値税

付加価値税の納税義務者は、事業者である個人、法人等である。税額の計算方法は、売上税額から仕入税額を控除する前段階税額控除方式による。また、インボイス方式を採用しており、事業者は事業者登録を行い、財貨又は役務を提供するときは、原則として「税金計算書」を発行する¹⁵。課税期間及び申告・納付期限は、個人・法人を問わず、同一である。課税期間は第1期が1月1日～6月30日、第2期が7月1日～12月31日であり、それぞれ課税期間開始から3ヶ月となる3月31日、9月30日までを課税期間として予定申告も行う。申告・納付期間は、確定申告分については第1期が7月1日～7月25日、第2期が翌年1月1日～1月25日であり、予定申告分については第1期が4月1日～4月25日、第2期が10月1日～10月25日となっている。税率については10%である¹⁶。

④ 相続税・贈与税

世界的にみて、相続税は、被相続人の遺産に課税する遺産税と、相続により取得した財産について、各相続人に別々に課税する遺産取得税とに区別される¹⁷。前者は、本来の意味における財産税であり、後者は、偶然の理由による富の増加を抑制することを目的とすることから所得税の補完税とされる¹⁸。

韓国の相続税の類型は、遺産税に属する。遺産課税方式が採用される場合の当該遺産に係る理論上の納税義務者は、被相続人又は遺贈者である¹⁹。しかし、韓国の相続税法は、納税義務者を相続人又は受遺者と定める。相続税の計算²⁰は、非課税財産を除いた相続財産（みなし相続財産を含む。）から、葬儀費用・一定の債務等を控除し、一定の生前贈与加算を行なって課税価額とし、基礎控除等を差引いて、課税標準を算定し税率を乗じて行われる²¹。韓国の課税対象となる相続財産の範囲は、死亡した者の住所等を基準に相続財産の課税範囲を決定する²²。税額計算は、相続財産全体の価値に税率を乗じ、その税の総額

¹⁵ 前掲 注7『アジア諸国の税法（第7版）』61～62頁

¹⁶ 前掲 注10 ジェトロホームページより

¹⁷ 水野忠恒著『租税法（第5版）』有斐閣 630頁

¹⁸ 金子宏『租税法（第18版）弘文堂 536頁

¹⁹ 遺産税方式は、被相続人の一生涯の財産を清算する課税であり、また遺産分割の操作による相続税負担の軽減を防止できるとされる。また、遺産取得税方式は、富の再分配が行なわれやすいとされ、遺産取得者の担税力に応じた課税ができるとされる（前掲注17『租税法（第5版）630～631頁）。

²⁰ 遺産税方式は、遺産総額について相続税額を決定するものである（前掲注17『租税法（第5版）、630頁）ことから、日本のように取得者を民法上の法定相続人であると擬制して相続税の総額を計算し、その金額を取得した財産の課税価格で按分する方法とは異なる。

²¹ 高正臣著『韓国税法の概要と争点』税務経理協会 2009年6月 48～51頁

²² 株式会社韓国法令出版社「新版・韓国経営六法〈第5部税法法規編〉」2011年4月 1頁

を、相続した財産価額の割合で配分する。課税方式は賦課課税方式を採用し、原則として、相続開始があったことを知った日から6ヶ月以内に相続税の申告書を提出して、納付しなければならない。なお、韓国では、期限内申告をすれば相続税額の10%が、納付税額から控除されることになっている。税率は、課税標準の金額に応じて、10%、20%、30%、40%、50%の累進税率である。なお、韓国の相続税法には、金融資産の保有を促すための控除が設けられており、一定の鑑定評価手数料も課税価額から控除される。財産評価に関する原則は、相続開始日現在の時価によるが、例えば、土地に関して、当該時価の算定が困難な場合には、公示時価がある場合には当該公示時価により評価を行い、公示時価がない場合は、所轄税務署長が近郊の類似土地の個別時価を参考にして評価することとされている²³。

贈与税は、受贈者課税であり、計算方法は贈与財産価額から一定の債務を控除し、一定の10年以内贈与財産を加算して、贈与財産の価額を計算し、所定の控除を差し引いて贈与税の課税標準を算定する²⁴。また、贈与税の計算においては、贈与者のポジション²⁵によって控除する金額が異なる²⁶。なお、贈与税の課税価額から控除する金額は、贈与前10年間で使用した各人ごとに計算した控除額の累積額が、当該贈与者のポジションごとに定められている各人ごとの当該控除額を超えることができないこととされている²⁷。贈与税は、相続税と同様に賦課課税方式を採用しており、申告・納付期限は、贈与された日の属する月の末日から3ヶ月以内である。贈与税率は相続税と同様であり、期限内申告をした場合において贈与税額の10%が減額されることも相続税と同様である²⁸。

⑤ その他の国税

その他の国税としては、個別消費税、酒税、印紙税、教育税などがある²⁹。

2 税務士

(1) 業務内容

① 目的・使命

韓国税務士法（以下「税務士法」という。）では、税務士法1条に目的部分すなわち「この法律は、税務士制度を確立し、税務行政の円滑な遂行と納税義務の適正な履行を図るこ

²³ 前掲 注21『韓国税法の概要と争点』53～55頁

²⁴ 前掲 注21『韓国税法の概要と争点』68頁

²⁵ 例えば、配偶者から贈与された場合には6億ウォン、直系尊属・直系卑属から贈与された場合には3,000万ウォン（ただし、未成年者が直系尊属から贈与された場合には1千500万ウォン）が贈与税の課税価額から控除される。

²⁶ 前掲 注21『韓国税法の概要と争点』60頁

²⁷ 前掲 注22『新版・韓国経営六法〈第5部税法規編〉』19頁

²⁸ 前掲 注21『韓国税法の概要と争点』68頁、71頁

²⁹ 前掲 注7『アジア諸国の税法（第7版）』3頁

とを目的とする。」と規定され、税務士法1条の2において使命として「税務士は、公共性を有する税務に携わる専門家として納税者の権益を保護し、納税義務の誠実な履行に寄与することを使命とする。」と規定されている。税務士法は1997年に「納税者の権益を保護し」という部分を盛り込んでおり、税務士の立場がよりすっきりしたものになっている。しかし、税法の規定の解釈をめぐる、納税者と課税庁とが対立する場面では、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1条の2の立場を強調した場合、紛争が長引くこともありうる。その場合は、1条の目的と背反する可能性も指摘されている³⁰。

② 業務

職務内容については、税務代理、税務書類の申告、税務相談とほぼ日本と同様の内容が規定されており、日本では付随業務とされている記帳代行が本来業務として列記されている。税務士法では、税務調査に関する意見陳述の代理がさらに明記されている他、相続税の算定の基礎となる不動産の公示時価に対する異議申請の代理が職務に追加されている。逆に日本の税理士法には、補佐人規定（税理士法2条の2）があるが、韓国では認められておらず³¹、日本の会社法333条1項に規定されている会計参与のような規定もない。

(2) 資格制度

① 登録

税務士業務（日本では税理士業務）を行う場合には登録をする必要があるが、日本の税理士登録簿は、日本税理士会連合会に備えられているのに対して、税務士の登録簿が、企画財政部に備えられている。韓国の方がより管理が強められているといえる³²。

② 税務法人

韓国の場合、税務法人を設立するには3人以上の税務士が必要である（税務士法16条の5第1項）。また、実際の業務に当たる者も含めて（理事3人以上と職員を合計した数が）5人以上の税務士が必要である（税務士法16条の5第3項）。日本と異なり、有限会社の規定が準用されており（税務士法16条の16第2項）、従って有限責任となり、資本金が2億ウォン以上でなければならず（税務士法16条の6第1項）、クライアントの損害賠償に対処するために、損害賠償準備金の積立が必要とされている（税務士法16条の7）³³。

³⁰ 高正臣「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 54(3)53頁

³¹ 前掲 注30「韓国税務士法の改正の動きについて」54頁

³² 前掲 注30「韓国税務士法の改正の動きについて」86頁

³³ 前掲 注30「韓国税務士法の改正の動きについて」87頁

③ 営利業務の禁止

韓国の税務士は、営利目的とした業務に従事し、営利法人の役員や使用人になることは原則として禁止されている。そのため、日本のように税理士が会計法人を経営しながら、法人の税務顧問として勤務することはできない³⁴。

(3) 団体

税務士法には「税務士は、そ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、その会員とならなければならない。」(税務士法 18 条 1 項)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。税務士会は企画財政部長官(日本でいえば、財務大臣)の監督下にある(税務士法 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、主な事業として様々な項目を掲げている(韓国税務士会則 3 条)。

(4) 資格者数

2012 年 6 月末現在、韓国における税務士登録人数は 9,843 名となっている。公認会計士総数は 15,017 名。その内訳については会計監査の仕事を中心とする会計法人に所属する者は 8,390 名、公認会計士として事務所を開き、税務と監査の両方の仕事を行う監査組連合会に所属する者は 1,225 名、税務士として開業している者は 472 名で、このうち税務士登録をしている者は 197 名である。よって、公認会計士のうち税務代理を行う者は 1,697 名となっている³⁵。

(5) 資格取得要件

韓国の場合、一次試験と二次試験とからなり、未成年者や欠格事由に該当しない限り、税務士試験を受けることができる。受験科目については日本と類似しているが、それ以外に英語の能力を求められている点が異なっている。また、10 年以上国税の行政事務に従事した者は、一次試験が免除される。20 年以上国税の行政事務に従事した者は、一次試験免除に加えて二次試験のうち半分を超えない範囲がさらに免除される。しかし、いわゆる修士や博士による試験免除はない。一次試験合格者のうち二次試験に合格できなかった者は、次回の試験に限定して一次試験が免除される³⁶。

(6) 改正の経緯

① 1961 年 9 月 9 日 「税務士法」が制定

³⁴ 原山道崇「韓国の税務行政と税制の概要」税大ジャーナル 11 181 頁

³⁵ 日本税理士政治連盟「韓国税務士制度に関する視察報告書」8 頁

³⁶ 前掲 注 30「韓国税務士法の改正の動きについて」86 頁

税務士資格を取得できる者として弁護士、計理士（公認会計士）、税務士試験合格者、博士・修士の学位者、教授、高等考試合格者、国税経歴者の7つが規定された³⁷。

② 1972年12月8日 自動資格付与制度の改正

博士・修士の学位者、教授、高等考試合格者に対する自動資格付与が廃止され、税務士試験合格者、国税経歴者、公認会計士、弁護士の4つのみが資格を取得できる者となった³⁸。

③ 1989年12月30日 税務士法大改正

韓国では、これまでの賦課課税制度から申告納税制度移行への転換期に当たり、税務士の職務、税務士の資格、税務士資格試験、試験の一部免除、登録、税務士の署名押印、調査通知、守秘義務、脱税相談の禁止、名義貸しの禁止、税務士補助者の監督、税務士の教育、事務所の設置義務等に及ぶ大改正となった³⁹。

④ 1995年12月6日 税務士資格要件から国籍条件を削除

税務士資格要件から国籍条件が削除され、外国人も税務士試験に合格すれば国内において制限なく税務士業務をすることができるようになった⁴⁰。

⑤ 1999年12月31日 国税経歴者に対する自動資格付与廃止

これまでは資格取得者とし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年以上の経歴を有する者と規定されていたが、1999年末の税務士法の改正により、1年の経過措置を設けて、この規定が削除された。その後、適用時期について争いがあったが、国税経歴者に対する自動資格付与は原則的に廃止された⁴¹。

⑥ 2003年12月31日 公認会計士、弁護士に対する税務士名称の使用禁止と弁護士の税務代理を制限する改正税務士法が施行

公認会計士、弁護士に対する税務士名称の使用を禁止し、税務士に名称独占権を認めた。また、弁護士の税務代理も制限した⁴²。

⑦ 2012年1月26日 公認会計士に対する税務士自動資格付与を廃止

公認会計士が3条の税務士資格者から削除され、公認会計士が自動的に税務士資格を有

³⁷ 前掲 注 35 「韓国税務士制度に関する視察報告書」 8 頁

³⁸ 前掲 注 35 「韓国税務士制度に関する視察報告書」 8 頁

³⁹ 前掲 注 34 「韓国の税務行政と税制の概要」 181 頁

⁴⁰ 前掲 注 35 「韓国税務士制度に関する視察報告書」 14 頁

⁴¹ 前掲 注 30 「韓国税務士法の改正の動きについて」 86 頁

⁴² 前掲 注 35 「韓国税務士制度に関する視察報告書」 9 頁

することができなくなった。なお、公認会計士は税務士資格がなくとも自らの法律により税務代理ができるため、この改正は税務士が公認会計士の税務の職域を侵害しようとするものではない⁴³。

(7) 外国税務諮問士及び外国税務法人

韓国では米韓自由貿易協定締結を受けて、2011年6月に税務士法の中に外国税務諮問士制度を設けた。外国税務諮問士は外国で税務に携わる専門家の資格を有し、原資格国での3年以上の実務経験があることなどを条件に、企画財政部に登録し、原資格国の租税法令と租税制度、国際租税に関する相談や諮問の業務を遂行できる資格者のことである。外国税務法人とは、韓国以外の国でその国の法令により設立された税務法人をいい、韓国国内において法人外国税務諮問事務所を開設し、外国税務諮問士と同様の業務を行う法人である。

なお、日本の税理士法においてこのような制度はないが、公認会計士は「外国公認会計士」、弁護士は「外国法事務弁護士」が制度化されている⁴⁴。

3 公認会計士

(1) 業務内容

公認会計士法1条では、その法律の立法目的を、「公認会計士制度を確立することにより、国民の権益保護、企業の健全な経営及び国家経済の発展に資することを目的とする。」と述べている。また、公認会計士法2条において、公認会計士は、他人の委嘱によって、①会計に関する監査、鑑定、証明、計算、整理、立案や法人の設立などに関する会計、②税務代理、③1号及び2号に付帯する業務を行うとしている。

韓国公認会計士協会においては、「公認会計士とは、①企業会計の監視役として企業の健全な経営を誘導して利害関係者を保護し、②税務代理人として政府の租税政策に協力して納税者の権益を擁護し、③経営コンサルタントとして企業の価値を増進させて持続可能な発展を助ける専門家である。」ことを掲げている⁴⁵。

(2) 団体

韓国公認会計士協会（The Korean Institute of Certified Public Accountants, 略称 KICPA）は1945年にその前身となる朝鮮計理士会が設立され、その後大韓計理士会、韓国計理士会と名称を変更し、公認会計士法が施行された1966年に現在の名称となった。当該

⁴³ 前掲 注35「韓国税務士制度に関する視察報告書」9頁

⁴⁴ 富田光彦「TPPとFTAそして税理士制度」日税研メールマガジン vol.68（日本税務研究センター、2012年10月15日）2～5頁

⁴⁵ KICPA HP 参照 <http://www.kicpa.or.kr/web/w01/w0112h01.jsp>

協会は公認会計士法 41 条においてその設立目的を「公認会計士の品位の向上と職務の改善・発展を図り、会員の指導及び監督に関する事務を行うため」と定めており、公認会計士の登録、公認会計士試験合格者及び会員に対する教育、非上場会社に対する監査結果、監査基準の制定などが主な業務となる⁴⁶。

(3) 資格者数

2013 年 6 月末現在、韓国における公認会計士総数は 16,020 名で、その内訳については 10 人以上の公認会計士から組織される会計監査の仕事を中心とする会計法人に所属する者が 8,838 名（会計法人の登録数は 132。）、監査班（3 名以上の公認会計士で構成され「株式会社の外部監査に関する法律」に基づく監査業務を行う団体）に所属する者が 1,253 名（団体数は 253。）、個人開業者が 584 名、一般企業に在籍などして休業中の者が 5,345 名となっている⁴⁷。

(4) 資格取得要件⁴⁸

① 受験資格

(a) 共通受験資格

- ・公認会計士法施行令 9 条により受験資格が停止中不在者
- ・大学などで、会計学及び税務関連科目を 12 単位以上、経営学を 9 単位以上、経済学を 3 単位以上履修した者

(b) 第一次試験受験資格

- ・英語試験で合格に必要な得点（TOEFL の場合 PBT で 530 点以上、CBT で 197 点以上、iBT で 71 点以上、TOEIC の場合 700 点以上、TEPS の場合 625 点以上）を取得した者（国歴、学歴、年齢による制限はなし。）

(c) 第二次試験受験資格

- ・当年及び前年の一次試験合格者
- ・一次試験免除者（1988 年以前第二次試験合格者その他）

② 受験科目及びその配点

(a) 第一次試験（多肢選択式）

会計学 150 点、経営学 100 点、経済原論 100 点、商法 100 点、税法概論 100 点

⁴⁶ UFJ総合研究所「アジア各国における企業会計制度の現状と課題」2002年 71～72頁

⁴⁷ KICPA HP 参照 <http://www.kicpa.or.kr/web/w01/w0106101.jsp>

⁴⁸ 韓国公認会計士試験委員会・金融監督院会計制度室（2012 年）「2013 년도 시행되는 공인회계사시험의 이해 공인회계사시험 길라잡이（試験案内）」

(b) 第二次試験（記述式）

財務会計 150 点、原価計算 100 点、監査論 100 点、税法 100 点、財務管理 100 点

③ 合格要件

(a) 第一次試験

各科目（英語を除く。）配点の 4 割以上、全科目（英語を除く。）配点合計の 6 割以上を
得点した者の中から成績と受験者数を考慮して、全科目の高得点者から合格者を決定する。

(b) 第二次試験

各科目の配点の 6 割以上を得点した者を合格者とし、この合格者が最小選抜予定人員
(2013 年は 850 人) に達しない場合には、不足人員については、各科目の配点の 4 割以上
を得点した者のうち、全科目の高得点者から合格者を決定する。(科目別合格制度あり。)

④ 合格率

年度	一次試験			二次試験		
	受験者数	合格者数	合格率	受験者数	合格者数	合格率
2013	9,601	789	8.2%	2,398	904	37.7%
2012	10,498	2,184	20.8%	3,451	998	28.9%
2011	11,910	1,863	15.6%	2,798	961	34.3%

(5) 研修制度

公認会計士第二次試験に合格した者が公認会計士として登録して公認会計士法 2 条に規定する業務を行うためには、会計法人、監査班、その他公認会計士法施行令 12 条 1 項に定める一定の機関における 1 年以上の実務修習と KICPA 会計研修院の基本実務過程研修を 100 時間以上履修しなければならない。また、監査業務を行うためには、2 年以上（監査法人や監査班に属さずに監査を行おうとする者は 3 年以上となる。）の実務修習と KICPA 会計研修院の基本実務過程研修を 100 時間以上と外部監査実務過程研修を 100 時間以上履修しなければならない。公認会計士は職業競争力、職業倫理などの向上及び維持を目的として毎年 40 時間（職業倫理 2 時間と会計 4 時間を含む。）の継続教育を履修しなければならない⁴⁹。研修履修義務に違反した場合、追加的な研修義務を課したり倫理調査審議委員会による懲戒措置が下されたりする⁵⁰。

⁴⁹ KICPA HP 「CPA Profession / Professional Development」 参照
<http://www.kicpa.or.kr/english/default.htm>

⁵⁰ 朱仁基・権秀英・黄利錫・沈泰燮著、杉本徳栄訳（2007）「徳栄国際教育基準に基づいた韓国の会計教育と公認会計士選抜及び教育制度の改善法案」73～88頁

4 弁護士

(1) 業務内容

韓国における弁護士も弁護士は訴訟に関する行為及び行政処分の請求に関する代理行為と一般法律事務をすることとなっており、弁護士という業務に関する意義、内容は日本と何ら変わらないと言って差支えない。

(2) 団体

大韓辯護士協會（Korean Bar Association）は、1952年に設立された全国規模の弁護士会で、強制加入である。各地方裁判所管轄区域ごとに地方弁護士会がおかれ、弁護士の品位の保持、弁護士業務の改善と発展、弁護士の指導・監督を行う。これら地方弁護士会も、大韓辯護士協會の会員である。弁護士に対する懲戒は、大韓辯護士協會の懲戒委員会及び法務部（法務省）が行う⁵¹。日本弁護士連合会と2004年に友好協定を締結した。

(3) 資格者数

韓国の法曹人口及び人口10万人当たりの人数はともに増加しており、弁護士の数は、2010年8月現在で1万288人であり、人口10万人当たり21.05人である。また、弁護士の数の増加割合は、2001年から2010年までの10年間で約2.4倍となっている。そのうち、7割近くの弁護士はソウル地域に所属しており、一極集中の状態が常態化していること、また、研修院（及び軍法務官）から直接弁護士として登録するのではなく、前職が判事又は検事である者が多いのも韓国の特徴である⁵²。

しかし、次項に述べるとおり、2012年1月、ロー・スクールに入学した第1期生が第1回弁護士試験を受験し、入学定員の70%を超える1,451人が合格した。2012年は司法研修院の修了者約1,000人に弁護士試験合格者が上乘せされ、約2,500人が新たに法曹資格を得た。有資格者数がこのまま増え続けた場合、2010年に約1万人だった開業弁護士数は、2020年代前半には約3万人に達し、一段と競争が激化することが見込まれている⁵³。

(4) 資格取得要件

韓国の法曹養成制度は、1971年以降、大法院（日本でいう最高裁。）の傘下に司法研修院が設置され、司法試験合格者は司法研修院で2年間の実務教育を受け、その修了者に弁護士資格を付与するという仕組みが長く続いてきた。2007年7月、「法学専門大学院の設置及び運営に関する法律」が制定され、韓国にも法学専門大学院（ロー・スクール）制度が導入された。ロー・スクール設置校には法学部を設置することができないとされ、入学

⁵¹ 日本弁護士連合会 HP より

⁵² 日本弁護士連合会「自由と正義」2012年1月号より

⁵³ 「外国の立法」2012年10月号より

定員は政府により全体で 2,000 人と定められた。2009 年 3 月、認可を受けた 25 のロー・スクールが開校した⁵⁴。適性試験を受験し、そのうえでロー・スクールの入学試験を受けて合格し、3 年間の課程を修了することにより、弁護士試験の受験資格が与えられる⁵⁵。受験回数はロー・スクール修了後 5 年以内で 5 回までとされており、それまでに弁護士試験に合格しなければならない。

(5) 研修制度

韓国では、2007 年の弁護士法改正により、弁護士法で研修受講が義務化されており（条文上、大韓弁護士協会が実施する研修を大統領令で定める時間以上受講する必要があると規定されている。）、義務に違反すると、500 万ウォン（2013 年 8 月時点で約 45 万円）以下の過料を地方検察庁の検事長から賦課・徴収されるという点で、日本と大きく異なっている⁵⁶。また、裁判官及び検察官は、新たな法曹養成制度が導入される以前は、司法試験合格を経て司法研修院で統一的な養成を修了した後任用される制度であった。しかし、法曹一元を貫いた新たな法曹養成制度においては、裁判官も検察官も弁護士試験に合格しなければならなくなった。今後は、どのような形で、裁判官、検察官が採用されることになるかが注目される。

5 韓国の特徴

韓国では、1966 年に国税庁が発足した。近年においては、税務行政に対する国民の信頼を確保するため様々な実践課題に取り組んでいる。韓国は納税者権利憲章があり、納税者保護委員会が設置されている。また、納税者番号制度も採用されており、高度化、複雑化する税制において、納税者を擁護すべく専門家としての税務士の重要性は高いといえる。

日本の税理士制度と比較すると、韓国は学識経験者による試験科目免除が廃止され、行政経験による試験科目免除も一部となっている。公認会計士による税務士登録も行えず、基本的に試験合格者のみとなっており、税務士の資格要件を厳格化している。試験制度でみると科目に英語が入っているところが特徴的なところといえる。また、外国税務諮問士制度については、FTA や TPP の話もあるが、公認会計士以外で税務に携わる専門家としての国際的に認められた資格として税務士を挙げられる事により、税理士という制度は今後、世界的にもその需要、存在感が広がっていくのではないだろうか。

公認会計士がその名で税務業務を行えるところは、日本と異なるものである。弁護士も税務業務が行えるので、韓国は「名称独占」ということになる。

⁵⁴ 前掲 注 52 「自由と正義」

⁵⁵ 前掲 注 53 「外国の立法」

⁵⁶ 前掲 注 52 「自由と正義」

IV アメリカ

1 税制

連邦国家であるアメリカでは、中央政府と州政府がそれぞれ独立した課税の権限を持っており、連邦・州・地方という3つのレベルで課税が行われている。連邦税(Federal Tax)と州・地方税(State Taxes, Local Taxes)の比率は、連邦税：州・地方税＝3：2程度となっている⁵⁷。2012年度の連邦政府の歳入合計2兆5,243億ドルのうち、個人所得税が55.0%と最も大きな割合を占めている。次いで雇用税が31.1%、法人所得税が11.1%、物品税0.6%、その他2.2%となっている⁵⁸。一方、州・地方税は、州政府や地方自治体が連邦政府とは別に独特の課税権を持っていることから、税の種類、課税の基準、税率等が州によって大きく異なる。州別の歳入額が最多のカリフォルニア州(2012年度歳入合計：2,925億ドル)⁵⁹の場合、個人所得税が61%と最も大きな割合を占め、次いで売上税23%、法人所得税10%、その他6%となっている⁶⁰。

(1) 税の種類

① 個人所得税 (Individual and Estate and Trust Income Tax)

個人所得税の納税者は、(a)夫婦合算申告、(b)夫婦個別申告、(c)適格寡婦(寡夫)、(d)特定世帯主、(e)単身者の5種類の申告資格に区分される。申告資格に応じて4種類の税率表⁶¹が用意されており、納税者の担税力に応じて税額を計算する仕組みとなっている。課税所得に該当する申告資格の税率を乗ずることにより税額が算定される。申告納税制度を採用しており、課税年度は暦年課税年度を用いる。申告・納付期限は翌年の4月15日である。10%、15%、25%、28%、33%、35%の6段階の累進税率が適用される⁶²。

② 法人所得税 (Business Income Taxes)

⁵⁷ 長岡和範『アメリカの連邦税入門(第2版)』税務経理協会 2006年 5頁

⁵⁸ Internal Revenue service Data Book 2012, Table1. Collections and Refunds, by Type of Tax, Fiscal Years 2011 and 2012. Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/12databk.pdf>

⁵⁹ 前掲 注58 Internal Revenue service Data Book 2012, Table5. Gross Collections, by Type of Tax and State, Fiscal Year 2012.

⁶⁰ California State Controllers' Office, sources of state taxes, Figure1. Available at: http://www.sco.ca.gov/state_finances_101_state_taxes.html

⁶¹ (a)夫婦合算申告と(c)適格寡婦(寡夫)には同種類の税率表が適用されるため5種類の申告資格に対し税率表は4種類となる。

⁶² 伊藤公哉『アメリカ連邦税法(第4版)』中央経済社 2009年 313～317頁

(d)特定世帯主とは、(c)適格な寡婦(寡夫)に該当しない結婚していない者で、半年を超える期間、結婚していない子供又は扶養家族である親族の家計維持費の50%超を賄っている者をいう。

法人の担税力に着目して課せられる独自の租税と捉えられており、個人所得税と同様に累進税率の仕組みが採用されている。申告納税制度を採用しており、課税所得に税率を乗じて税額が算定される。課税年度は、暦年課税年度の他に納税者が会計上用いる暦年以外の会計期間を課税年度とする方法がある。申告・納付期限は暦年を課税年度とする場合は翌年の3月15日、暦年以外を会計年度とする場合は課税年度終了後の3ヶ月目の15日となる。課税所得に応じて15%、25%、34%、35%、38%、39%の税率が適用される⁶³。

③ 売上税・使用税 (Sales and Use Tax)

売上税とは商品の売買（及び州によってはサービス提供）の対価に対して一定の税率で課される税であり、使用税は物品の貯蔵、使用に関し物品の購入対価に対して一定の税率で課される税である。使用税は売上税の補完の役割を果たし、売上税が既に課税されている物品に対しては非課税となる。売上税・使用税は州政府が管轄であり、連邦政府からは課されない。また、日本の消費税やヨーロッパの付加価値税（VAT）と異なり最終消費段階でのみ課税されるのが特徴である⁶⁴。州により税率、課税期間、課税対象取引等が異なるが、カリフォルニア州の場合、四半期ごとに、翌月の最終日までに申告書を提出し納付する。税率は2013年1月現在7.5%であり、同州内の郡や市に対して0.1%から1.0%までの追加税率を課すことを認めている⁶⁵。

④ 遺産税・贈与税 (Gift and Estate Tax)

連邦遺産税は、被相続人の死亡にともない財産を移転する権利の行使に対して、遺産財団に課せられる財産移転税であり、遺産税方式が採られている。また、連邦贈与税は、贈与により財産を移転する権利の行使に対して、贈与者に課せられる財産移転税である。

1976年の税制改革法により、それ以前の贈与税と遺産税を統一して、被相続人に関する生前の贈与と死亡時の相続の両方に累進的に適用される統一財産移転税率が設けられた⁶⁶。

(2) 税制の特徴

① 代替ミニマム税 (Alternative Minimum Tax 略称 AMT)

税法上の各種租税特別措置の巧みな利用により税額をゼロ又は極めて微々たる金額に抑えることを規制する目的で用意されている制度である。通常の所得計算とは別に特別な計算方法により試算税額 (Tentative Minimum Tax) を仮に計算し、この金額が通常の所得税

⁶³ 前掲 注 62 『アメリカ連邦税法（第4版）』 17～18頁、376～381頁

⁶⁴ KPMGLLP 『新Q&A アメリカの税金百科（第2版）』 有斐閣 2005年 124頁

⁶⁵ California state board of equalization, California City & County Sales & Use Tax Rates. Available at: <http://www.boe.ca.gov/sutax/pam71.htm>

⁶⁶ 前掲 注 57 『アメリカの連邦税入門（第2版）』 193頁～194頁

計算によって算定された通常の税額(Regular Tax)を超過した場合には、その超過部分を代替ミニマム税として税額に加算して納税する必要がある⁶⁷。

【代替ミニマム税制の図解】

代替ミニマム税		試算税額
通常の税額		

② 給付付き税額控除

給付付き税額控除とは、文字通り、社会保障給付と税額控除が一体化した仕組みで、アメリカでは、個人所得税の勤労所得税額控除 (Earned Income Tax Credit 以下、EITC とする。) が代表的なものである。EITC は、勤労所得のある世帯に対して、勤労を条件に税額控除を与え、所得が低く控除しきれない場合には現金給付を行う税額控除で、従来の社会保障とは異なり、働けば働くほど手取りが増え、低所得者の勤労意欲の促進をねらいとする⁶⁸。2012 年度におけるアメリカでは 2,700 万人を超える人々が給付を受け、その金額は総額で 620 億ドル近くにのぼる⁶⁹。一方、不正受給、制度の複雑性からくる申告誤りが多く、無資格業者の規制強化、新たな資格制度創設に至るまで問題が生じている。

2 登録税務代理人 (Enrolled Agent)

(1) 業務内容

① 資格の概要

登録税務代理人 (Enrolled Agent 以下、EA とする。) は南北戦争後、市民が戦争で失った馬等の財産の損失請求処理を米国政府が行うに当たって、市民からの不正請求等が多発したことから、1884 年に Act of Congress で定められた請求代理人資格をルーツとする米国で最も古い公的資格である。1941 年、Department of the Treasury Circular (以下、財務省通達とする。) No. 230 施行後はその規定の下、EA の役割は、クライアントを代表して米国内国歳入庁 (The Internal Revenue Service 以下、IRS とする。) と交渉するなど、その使命は納税者擁護へ発展している⁷⁰。

⁶⁷ 前掲 注 62 『アメリカ連邦税法 (第 4 版)』 336～337 頁

⁶⁸ 鎌倉治子「諸外国の給付付き税額控除の概要」国立国会図書館、調査と情報-ISSUE BRIEF 678 号 (<http://www.ndl.go.jp/jp/data/publication/issue/pdf/0678.pdf>)。

アメリカでは勤労税額控除を導入してから 30 年以上が経過しており、その他にイギリス、フランス、ドイツ、オランダ、スウェーデンなど 10 か国以上の国でも導入が進んでいる。

⁶⁹ IRS, Statistics for Tax Returns with EITC2012. Available at: <http://www.eitc.irs.gov/central/eitcstats/>

⁷⁰ 東京税理士会「2000 年 米国調査研究視察報告 -米国における税務専門家制度と連結納税制度の実態について-」

https://www.tokyozeirishikai.or.jp/tax_accoutant/usa/index.html

② 業務範囲

IRS に対する税務業務について財務省通達 No. 230 で業務を行いうる者が定められている。Sec10.3(c)において、EA は業務を行ないうる者として認められている。

米国では、税務書類の作成や税務相談について、日本のように資格による制限を設けてこなかった。EA はいわゆる名称独占資格の位置づけであった。しかし、「近年、民間の税務サービスにかかる質の管理向上をねらいとした政府規制の強化により、いわゆる『有償独占』の政策を採る」⁷¹こととなり、EA を含む税務専門家制度について規制強化の見直しが行われている。なお、IRS との折衝に際しては、納税者から依頼を受けてその権利・義務を代理（いわゆる税務代理）できる者は、弁護士、公認会計士、EA 等の一定の有資格者に限定されている。税務関連訴訟代理について、米国連邦租税裁判所において無条件で訴訟当事者を代理できるのは弁護士のみである。公認会計士、EA は原則訴訟代理人になれないが、連邦租税裁判所が実施する資格試験（US Tax Court Examination）に合格すれば訴訟代理行為を行うことができる⁷²。

(2) 団体

EA は、日本の税理士のように職業団体への強制加入制度はない。従って、各協会への入会は当事者の任意となっている。ここで紹介する以外にも複数の団体がある。

①全米 EA 協会（National Association of Enrolled Agents 以下、NAEA とする。）⁷³

EA 資格者の全国組織として 1972 年設立。会員数約 11,000 人。会員の知識、技術及び専門家として最高水準の能力を維持するための支援を目的とする。その実行のため、様々な教育プログラム及び情報提供などを行っている。また、納税者と EA 事務所とのマッチングのための情報提供や、納税者の権利擁護に関する意見表明など、税に関する広範なサービス提供を行っている。

②カリフォルニア EA 協会（California Society of Enrolled Agents 通称 CSEA）⁷⁴

1970 年設立。会員数約 4,100 人。カリフォルニア州は、全米でも EA 活動が活発な地域のひとつで、NAEA に先んじて協会が設立されている⁷⁵。日本にも国際支部として JSEA (Japan Society of Enrolled Agents) がある。

⁷¹ 石村耕治「アメリカの登録納税申告書作成士（RTRP）制度（上）」『税務事例』45 巻 9 号（財経詳報社 2013 年 9 月）12 頁

⁷² 国税庁国際業務課「米国の税務行政（下）」税大ジャーナル 6 2008 年 6 月 213 頁

⁷³ National Association of Enrolled Agents ホームページ <http://www.naea.org/>

⁷⁴ California Society of Enrolled Agents ホームページ <http://www.csea.org/>

⁷⁵ 前掲 注 70 「2000 年 米国調査研究視察報告 ー米国における税務専門家制度と連結納税制度の実態についてー」

(3) 資格者数

NAEAによると、現に活動しているEAの登録者数は約46,000人とされている⁷⁶。

(4) 資格取得要件（試験内容）

① 資格要件

(a) EA試験（IRS Special Enrollment Examination）の合格者

(b) IRSに最低5年以上勤務し、認定を受けた者（登録時は21歳以上という年齢要件）。

② EA試験⁷⁷

(a) 受験資格

学歴や国籍等の受験資格制限なし。18歳以上であれば受験可。

(b) 試験科目、試験方式

以下の3科目の科目合格制（科目合格は合格日から2年間有効）である。

パート1：連邦個人所得税法及び連邦贈与税法・相続税法

パート2：法人関連税法

パート3：税務代理業務及び諸手続き

試験方式は、コンピュータ試験による四肢択一で、各科目問題数は100問出題される。

(c) 合格率

	パート1	パート2	パート3
2012年～2013年度	80%～90%程度	55%～65%程度	80%～90%程度
2011年～2012年度	78%～88%程度	55%～60%程度	80%～90%程度
2010年～2011年度	70%～85%程度	55%～70%程度	75%～85%程度

(5) 資格更新・研修制度

EAは、3年毎に資格の更新を行う。IRSより資格更新のため、資格登録より3年毎に、1年間で最低16時間以上、3年間で最低72時間以上の継続研修（Continuing Professional Education 以下、CPEとする。）が義務づけられている。これらの条件を満たさない場合、資格は停止される。また、NAEAでは独自に会員に対し、1年当たり30時間（3年の期間当

⁷⁶ National Association of Enrolled Agents: What is an Enrolled Agent?
<http://www.naea.org/taxpayers/what-enrolled-agent>

⁷⁷ Prometric ホームページ IRS Special Enrollment Examination: Results Reported for the SEE PDF「Results Reported for Special Enrollment Examinations」
<https://www.prometric.com/en-us/clients/see/Pages/landing.aspx>

たり合計 90 時間)の研修を義務づける⁷⁸など、団体により独自の特色を打ち出している。

3 公認会計士

(1) 業務内容

米国における公認会計士は主に会計及び税務に関連した様々な業務に従事している。まず、監査法人などに所属して、企業が作成した財務諸表が適切であるかどうかを公正な第三者的立場で判断し、監査意見を表明する会計監査業務が挙げられる。当該業務は公認会計士が独占している業務である。その他の業務は独占業務ではなく、会計事務所やコンサルティング会社に所属して、税務書類の作成や税務代理などの税務業務、情報システム監査業務、トランザクションサービス業務 (M&A (企業の買収・合併)、リストラクチャリング (事業の再構築)、新規株式公開支援)、マネジメント・アドバイザー・サービス業務 (MAS・経営助言)、会計システムコンサルティング業務に従事する者も多い。

また、事業会社や金融機関などの一般企業に就職して、経理・財務業務、連結決算業務、内部監査・内部統制業務、営業業務・金融商品開発業務、M&A 業務、IR (Investor Relations) 業務などに従事している。IRS に資格証明書、代理権限を証する書類を提出する事により、IRS に対する税務業務を行うことができる (財務省通達 No. 230 Sec10.3(b))。

(2) 団体⁷⁹

アメリカ公認会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants 以下、AICPA とする。) が業界団体である。AICPA は 1887 年に設立され、公認会計士業務に倫理基準を設けており、一般企業、非営利団体、連邦政府及び自治体の監査に関する米国監査基準を策定している。また、米国公認会計士試験の作成と採点を行うと共に、個人ファイナンシャルプランニング、不正監査と法廷会計、ビジネス評価、情報通信技術の分野に特化した公認会計士の認定も行っている。AICPA の使命は、公認会計士が公共、雇用者及びクライアントの利益に資するための高度に専門的な方法で、価値あるサービスを提供することを可能にする資源、情報、リーダーシップ及びメンバーを提供することにある。

(3) 資格者数⁸⁰

AICPA は公認会計士の強制加入団体ではないため正式な統計はないが、AICPA への登録者は約 386,000 名である (2012 年 7 月末日現在)。業務内容別の従事割合は以下の通り。

⁷⁸ 前掲 注 76 National Association of Enrolled Agents : What is an Enrolled Agent?

⁷⁹ AICPA ホームページ AICPA Mission and History

<http://www.aicpa.org/ABOUT/MISSIONANDHISTORY/Pages/MissionHistory.aspx>

⁸⁰ AICPA ホームページ 2011-2012 Annual Report of AICPA

<http://www.aicpa.org/About/AnnualReports/DownloadableDocuments/2011-2012-AICPA-Annual-Report-Financials.pdf>

業務内容	従事割合
監査・税務	45%
一般企業・コンサルティング	38%
教育関係	2%
行政関係	3%
非就労・引退者など	12%
合計	100%

(4) 資格取得要件（試験内容）

① 資格要件

州ごとに資格要件が異なるが、通常の要件は全米共通の公認会計士試験に合格し、一定の実務経験を積むことである。日本から受験の多いワシントン州の場合、1年（2,000時間）以上の会計又は監査関連の実務経験が必要である⁸¹。

② 公認会計士試験⁸²

(a) 受験資格

州ごとに受験資格が異なるが、大きく「学位要件」と「単位要件」が必要となる。以下はワシントン州の場合を記載した。

ア 学位要件：4年制大学卒の学位（学士号）が必須である。

イ 単位要件：大学などで以下の単位を取得していることが必要（取得見込も可能）。

総取得単位数：150単位、会計単位：24単位、ビジネス単位：24単位

(b) 試験科目

18ヶ月以内に財務会計、企業経営環境・経営概念、諸法規（連邦税法が約65%）、監査及び諸手続の全4科目の試験において、75点以上を取ることで合格となる。

(c) 合格率（科目別）⁸³

科目	2013年 第1四半期	2013年 第2四半期	2013年 平均
財務会計	47.16%	49.09%	48.15%
企業経営環境・経営概念	53.47%	55.95%	54.81%

⁸¹ WBOA ホームページ <http://www.cpaboard.wa.gov/individual-licensing/experience>

⁸² NASBA ホームページ CPA Exams (Washington)
<http://nasba.org/exams/cpaexam/washington/>

⁸³ AICPA ホームページ UNIFORM CPA EXAMINATION PASSING RATES
<http://www.aicpa.org/becomeacpa/cpaexam/psychometricsandscoreing/passingrates/downloadabledocuments/passrates2013.pdf>

諸法規（連邦税法が約65%）	47.57%	49.79%	48.77%
監査及び諸手続	45.19%	48.08%	46.91%

(5) 研修制度

継続教育制度として、CPE 制度がある。公認会計士は、その資格を保持しようとする州の会計委員会で定められた継続的教育要件を満たす必要がある。AICPA は会員資格を維持するための CPE を要求している。その要件は州ごとに異なっているため、以下はワシントン州の場合を記載した⁸⁴。

- ① 資格更新日：3年ごとの4月30日
- ② CPE の報告対象となる期間：3年ごとの1月1日から12月31日まで
- ③ 一般要件：3年で120時間の研修を受ける必要がある。
- ④ 倫理要件：3年で4時間の倫理研修を受ける必要がある。

4 弁護士

(1) 業務内容

① 責務

法律家は、法律専門職の一員として、依頼者の代理人であるとともに、司法制度の担い手であり、司法の質について特別の責務を負っている公民である⁸⁵（ABA Model Rules of Professional Conduct Preamble[1]）。

② 業務内容

アメリカにおいて弁護士は州ごとの資格である。このため、数年の実務経験を積み、他州で弁護士資格を取得する事、特定の事件で他州の裁判所での弁論を行う許可を簡易な手続きで得る事もできるが、自動的に他州での実務を行える事にはならない。業務内容は訴訟活動のほか、予防法学的な面からの企業経営、政策立案への関与等、多様な範囲に及んでいる。多数の弁護士を擁するロー・ファームでは弁護士の専門家が進んでおり、訴訟部門、企業法務部門、不動産部門、租税部門等、様々な専門部門を設けて活動している⁸⁶。IRS に資格証明書、代理権限を証する書類を提出する事により、IRS に対する税務業務を行う事ができる（財務省通達 No. 230 Sec10.3(a)）。

⁸⁴ NASBA ホームページ <http://www.learningmarket.org/page.cfm/ID=74>

⁸⁵ 日本弁護士連合会訳『[完全対訳]ABA 法律家職務模範規則』第一法規 2006年8月25頁

⁸⁶ 「諸外国の司法制度概要」司法制度改革審議会第5回の資料4～5頁 1999年10月26日開催 官邸ホームページ
<http://www.kantei.go.jp/jp/sihouseido/pdfs/dai5gijiroku-1.pdf>

(2) 団体

アメリカ法曹協会（American Bar Association 以下、ABA とする。）があり、法学の進歩、司法の運営の向上、全国の立法の統一、法律専門職業の名誉の維持、法曹同士の親睦の増進を目的として、1878 年に設立された、全国的な法律家の任意団体である。同協会では、一般的に、弁護士のみならず、裁判官や検察官といった法曹有資格者、学者等が統一的に加入し、相互研鑽を行っている⁸⁷。前述の法律家職務模範規則も ABA によって作成され、多くの州の最高裁判所で採用されている。

(3) 資格者数

2010 年 12 月 31 日現在で、登録者数は 1,146,668 名となっている。但し、全米 50 の各州及びワシントン D.C. に居住し、かつ、現に活動している法曹人口の総数から、裁判官及び検察官の数を控除した数である⁸⁸。

(4) 資格取得要件（試験内容）

① 資格要件

アメリカにおいて法曹資格の付与は州ごとに行われるため、資格要件も州ごとに定められている。通常の実要件はロー・スクールを卒業し、州の司法試験に合格し、信頼できる人柄であることが求められる。司法試験管理委員会が州ごとに設置されており、各州が司法試験を実施し、各州の最高裁判所が州の司法試験の合格者に弁護士免許を与えている⁸⁹。

② 司法試験（日本から受験の多いニューヨーク州について記載）

(a) 受験資格

ほとんどの州が司法試験の受験資格として、ロー・スクールの卒業を要件とするが、ニューヨーク州では例外を設けている⁹⁰。

ア ABA に認可された米国内のロー・スクールにて JD（Juris Doctor）を取得する。

イ ABA に認可されたロー・スクールで 1 年以上就学し、ニューヨーク州の法律事務所に法律の勉強をする。

ウ ABA に認可されていないロー・スクールで JD を取得し、ニューヨーク州の司法試験の受験を申請する直前の 7 年間のうち 5 年間に弁護士として活動する。

エ 米国で認可されたロー・スクールと期間的・実質的に同等の海外のロー・スクールの

⁸⁷ 前掲 注 86 「諸外国の司法制度概要」 5～6 頁

⁸⁸ 「法曹人口に関する基礎的資料」法曹養成制度検討会議第 10 回の資料 60 頁（2013 年 3 月 14 日開催 法務省ホームページ <http://www.moj.go.jp/content/000108947.pdf>）

⁸⁹ 池田雅子ほか「アメリカの法曹養成制度」『法曹養成対策室報』第 5 号 日本弁護士連合会法曹養成対策室 2012 年 3 月 43 頁

⁹⁰ 前掲 注 89 「アメリカの法曹養成制度」 43～44 頁

学習プログラムを修了する。

(b) 試験科目⁹¹

短答式・論文式：全州共通の短答式試験の6科目とニューヨーク州独自の科目

全州共通の短答式試験：憲法、契約法、刑法及び刑事訴訟法、証拠法、不動産法、不法行為法

他に全州共通の法曹倫理試験、全州共通の技能試験がある。

(c) 合格率⁹²

50% (2013年2月試験)、68% (2012年7月試験)

(5) 研修制度

ABAでは義務的継続教育(Mandatory or Minimum Continuing Legal Education)の模範規則も定めており、毎年15時間の継続教育を課している⁹³。実際のところ、ほとんどの州が継続教育を義務化しており、時間数や内容も州ごとに異なっている⁹⁴。ニューヨーク州の場合、新たに登録した弁護士は登録後2年の間に継続教育を32単位、それ以外の弁護士は2年間に24単位取得しなければならない⁹⁵。

5 登録納税申告書作成士(Registered Tax Return Preparer、通称RTRP)

(1) 業務内容

① 資格の概要

アメリカにおいては、従来、税務専門職による「税務書類の作成」及び「税務相談」業務については「名称独占」の政策を維持してきたため、個人納税者が有償で納税申告書の作成を依頼する場合、その半数以上は、料金や契約手続の手軽さなどから、非専門職である納税申告書作成業者(Tax Return Preparers、略称TRP)を選択してきた⁹⁶。しかし、給付付き税額控除の説明でも触れたが、EITCについては支給額全体の2～3割に及ぶという過誤・不正受給が大きな問題となっており⁹⁷、納税申告書作成業者に対する何らかの規制が必要であるとの声が大きくなっていった。こうした中で、連邦個人所得税申告書作成業

⁹¹ ニューヨーク州司法試験管理委員会ホームページ

<http://www.nybarexam.org/TheBar/TheBar.htm>

⁹² 前掲91 <http://www.nybarexam.org/press/press.htm>

⁹³ ABA Model Rules for Continuing Legal Education Sec. 2(a)

⁹⁴ 中網栄美子「米国ロー・スクールの継続教育について」『法曹養成対策室報』第3号(日本弁護士連合会法曹養成対策室、2008年3月)108頁

⁹⁵ 弁護士倫理、スキル、マネジメント/専門領域のそれぞれ定められた単位数を取得する。ニューヨーク州弁護士会ホームページ

<http://www.nysba.org/CustomTemplates/Content.aspx?id=33770>

⁹⁶ 前掲注71「アメリカの登録納税申告書作成士(RTRP)制度(上)」12～13頁

⁹⁷ 前掲注68「諸外国の給付付き税額控除の概要」4頁

務に特化した登録納税申告書作成士（以下、RTRP とする。）制度が行政立法（2011年6月3日に財務省通達 No. 230 の改正）によって創設された⁹⁸。

ところが、規制を受けることとなった納税申告書作成業者から、この新制度創設は連邦法の根拠を欠いており、違法であるとして訴訟が提起され、2013年1月18日にコロンビア特別区連邦地方裁判所が違法と判断したため、2013年9月末現在、連邦控訴裁判所で係争中である。最終の司法判断が確定するまでの期間、RTRP 制度は停止中であるが、TPP や FTA の交渉が行われる中、アメリカの新たな税務専門職の制度の行方は注目すべきである。

② 業務範囲

RTRP の業務は連邦個人所得税申告書を作成することである。自らが納税者の納税申告書ないし還付申告書に署名している場合、税務調査については、納税者を代理することができる。一方で、IRS ないし財務省の訴訟手続においては、依頼人である納税者を代理するいかなる権限も認めない⁹⁹(財務省通達 No. 230 Sec10.3(f)(3))。

今回の政府規制は、あくまでも連邦個人所得税申告書作成業者に限定されるため、連邦個人所得税以外の納税申告書作成業者はこれまで通り、非専門職であっても納税申告書を作成し、署名することができる。また、税務調査についても、自らが納税者の納税申告書ないし還付申告書に署名している場合、納税者を代理することができる¹⁰⁰ (IRS Notice 2011-6)。

(2) 団体

National Association of Registered Tax Return Preparer (略称 NARTRP) という団体があり、職業上の責任や RTRP のための教育、資源のレベル向上、情報提供を目的とする¹⁰¹。団体の規模、どの程度の活動を行っているかは不明である。

(3) 資格者数

現在、RTRP 制度は停止中のため、資格者数は把握できない。

(4) 資格取得要件 (試験内容)

① 資格要件

RTRP の資格要件は、18 歳以上で、生涯有効資格試験及び適格審査に合格することである(財務省通達 No. 230 Sec10.4(c))。但し、弁護士、公認会計士、EA などは RTRP 資格試験を

⁹⁸ 前掲 注 71 「アメリカの登録納税申告書作成士 (RTRP) 制度 (上)」 14 頁

⁹⁹ 前掲 注 71 「アメリカの登録納税申告書作成士 (RTRP) 制度 (上)」 17 頁

¹⁰⁰ 前掲 注 71 「アメリカの登録納税申告書作成士 (RTRP) 制度 (上)」 17～18 頁

¹⁰¹ NARTRP ホームページ <http://www.nartrp.com/>

免除される¹⁰²。

② RTRP 資格試験

(a) 受験資格

受験資格について、18 歳以上と記載の資料がある¹⁰³が、詳細は不明である。

(b) 試験科目、試験方式¹⁰⁴

試験科目は、連邦個人所得税に限定される。試験方式はコンピュータ試験で、出題数は 120 問、択一問題と正誤問題が組み合わさっている。試験時間は 2 時間半である。試験は公認会計士試験や EA 試験を行っているプロメトリック社に委託され、全米に設置された同社の試験センターにて受験する。回数制限がないため、合格するまで何度でも受験することができる。受験料は申し込みごとに 116 ドルである。

(5) 研修制度

RTRP として IRS のもとで業務を行う個人は、登録を更新し、納税申告書作成者 ID 番号 (Preparer Tax Identification Number、略称 PTIN) が記載された有効なカード又は証票を保持しなければならない (財務省通達 No. 230 Sec10.6(a)、(b))。更新の条件として、毎年、最低 15 時間の継続研修が義務付けられている。内訳は、職業倫理が 2 時間、連邦税法改定が 3 時間、連邦税法上のテーマが 10 時間である (財務省通達 No. 230 Sec10.6(e)(3))。

6 アメリカの特徴

アメリカは年末調整がないため、給与所得者でも確定申告を要する。件数も多く弁護士、公認会計士、EA に限らず、税務代理は誰でも行え、実際に無資格業者の処理件数が多数を占めている。しかし、複雑化する税制の中で RTRP 制度が生まれたのは記述のとおりである。ただ、そのレベルについてはそれほど高くはない。また、EA について米国税理士と訳しているものが見受けられる。しかし、試験科目を見てみると会計学などの独立した会計、簿記に関する科目がない。また、択一問題のため、答えを知らなくても正解する事もある。さらにその合格率も高いため、日本の税理士と必ずしも同等でない。また、アメリカの専門職のほとんどは研修義務、更新制度を設けている事は、日本の税理士制度を考える上で参考になろう。

¹⁰² 前掲 注 71 「アメリカの登録納税申告書作成士 (RTRP) 制度 (上)」 17 頁

¹⁰³ 前掲 注 71 「アメリカの登録納税申告書作成士 (RTRP) 制度 (上)」 14 頁

¹⁰⁴ IRS ホームページ

<http://www.irs.gov/uac/Registered-Tax-Return-Preparer-Test-Explained>

V ベトナム

1 税制

ベトナムは長らくフランスの植民地とされてきた。第2次世界大戦時には、日本からも支配され、その後もベトナム戦争などがあり、多くの外国からの影響を受けている。社会主義共和制であるが、1986年のドイモイ政策により、従来の社会主義に市場経済システムを取り入れるという改革がなされ、2007年にはWTOの加盟国となった。ベトナムは短期間で近代的な経済活動にシフトしていったため、各種制度も新しいものが多い。

また、ベトナムの会計制度には以下3点の特徴がある。

- ・どの企業も同じ勘定科目と勘定コードを使用しなければならない。
- ・外資系企業はチーフアカウントの登録等が必要となる。
- ・外資系企業は法定監査である会計監査を会計年度ごとに受ける必要がある。監査財務諸表は会計年度末から3ヶ月以内に関係省庁に提出しなければならない。

(1) 税の種類¹⁰⁵

① 個人所得税

個人所得税は、所得の区分に応じて課税期間が異なり、月次、四半期、年次、随時と定められている。月次の場合には当該月末の翌月20日以内、年次の場合には年度末終了後90日以内に確定申告を行わなければならない。また、ベトナム国外へ出国した場合には、出国後45日以内に確定申告を行わなければならない。特徴としては、暦年内あるいは最初の入国日から12ヶ月の期間において183日以上ベトナムに滞在する者は、獲得した全世界所得（給与・事業等）をベトナム税務総局へ申告納税しなければならない。税率は5%、10%、15%、20%、25%、30%、35%の累進課税方式となっている（非居住者の場合は一律20%）。

② 法人所得税

法人所得税の課税期間は、毎四半期の予定申告と年度末の確定申告が原則と定められている。四半期については四半期末の翌月30日以内に、確定申告は当該事業年度終了後90日以内に税務総局へ確定申告書を提出しなければならない。基本的には益金から損金を控除した残額が法人税の課税所得となるが、損金算入要件が法令の計算手続に準拠しない費用、一定の限度額を超える費用は損金不算入となる。標準税率は25%、欠損金の繰越控除期間は5年間となっている。

¹⁰⁵ 「ジェットロハノイメールマガジン」1～40号

③ 付加価値税

付加価値税は財貨に対して加工を行うことにより創出され付加された価値に対してかかる税金の総称である。日本の消費税と似た仕組みをとっており、その税率は原則 10%となっている。原則、月次申告制度を採用しており、当該月末の翌月 20 日以内に税務総局へ確定申告書を提出しなければならない。

④ 外国契約者税

外国契約者税は、ベトナム国内に法人を有さない個人（居住者・非居住者を問わない。）又は外国組織（恒久的施設の有無を問わない。）が、ベトナム国内における個人又は法人組織との契約にともない、経済活動を行って得た収益に対し、ベトナム国家によって課されるものである。外国契約者税は、付加価値税部分と所得税（法人・個人）部分により構成され、条件により都度・月次・四半期・年次申告制度のうちいずれかの方法が採用される。ベトナムで経済活動を行う外資系企業には全て法定監査が求められており、監査済財務諸表の税引前利益を課税所得計算の基礎とし、損金不算入項目や繰越欠損金等の税務上の調整項目を加減算し、課税所得を算定する。

⑤ 輸出入関税

輸出入関税は、輸出入の際に課される税金である。ベトナムとベトナム以外との輸出入のみならず、ベトナム国内の非課税地域とそれ以外の間の輸出入取引についても輸出入関税が課される。輸出関税の税率については、Ministry of Finance Circular（以下、財務省通達）No. 216/TT-BTC の関税率表にて定められている。輸入関税の税率については国際条約の加盟や二国間協定の締結等に柔軟に対応できる様、法律で一定の条件を定め、その範囲内で通達や決定（Decision）等により決められる。

(2) その他

ベトナムには、日本の様な地方税などは存在しない。また、相続税・贈与税がない。親が亡くなれば、その家やその他資産は無税で相続される。

2 税理士

(1) 業務内容

税理士が個人として税理士業務を行うのではなく¹⁰⁶、税理士法人（税理士資格を有する者 2 名以上を有すること。）が税理士業務を行う¹⁰⁷。税理士法人は、納税者との契約に従い、納税者を代理して、税金に関する届出・申告・納付等を執り行い、免税・減税・還付

¹⁰⁶ 財務省通達 No. 117/2012/TT-BTC 2 条 1

¹⁰⁷ 税務行政法 20 条 4 b

などの申請書類を作成する。また、税理士は複数の税理士法人に同時に登録することはできない¹⁰⁸。なお、公認会計士は税理士業務を行うことが認められていない¹⁰⁹。

(2) 団体

ベトナム税理士会 (Vietnam Tax Consultants' Association) は 2007 年 7 月施行の税務管理法 (Law on Tax Management) により 2008 年 4 月に設立された¹¹⁰。

会員には正会員と準会員があり、正会員は税理士法人及び税理士、準会員は租税関連事業に勤務しているベトナム国民及び組織である。なお、入会は任意となっている (ベトナム税理士会憲章 8 条)。

会員数 (準会員も含む。) は 600 人で、ここには税理士法人が 60 法人含まれている¹¹¹。

ベトナム税理士会のホームページ¹¹²には、英語版のホームページもある。

(3) 資格者数

税務総局が実施する税理士試験は、2009 年から 2011 年までに 3 回行われ、税理士資格保有者は 1,179 人 (2012 年 6 月現在) である¹¹³。

(4) 資格取得要件

① 受験資格

受験できるのは、ベトナム人か、1 年以上ベトナムに居住することを許された外国人である¹¹⁴。受験の条件として、経済学、財政学、会計学、会計監査、法律 (経済法専門) に関して大学等の学歴が必要であり、またこれらの分野で 2 年以上の実務経験が必要である¹¹⁵。民事行為能力が制限されたり喪失している者、刑事責任で起訴されたり禁固刑に服している者、税・会計監査の法規制に違反したり過去 1 年以内に行政違反で処罰された者、税理士資格を取り消された者などは受験できない¹¹⁶。

② 試験科目

¹⁰⁸ 財務省通達 No. 117/2012/TT-BTC 2 条 1、3 条 2

¹⁰⁹ ジェトロハノイメールマガジン 2011 年 16 号 15 頁

¹¹⁰ 日本税理士会連合会国際委員会「国際交流事業に関する報告書 2012 年版」10 頁

¹¹¹ 前掲 注 110 「国際交流事業に関する報告書 2012 年版」68 頁

¹¹² <http://www.vtca.vn/>

¹¹³ 前掲 注 110 「国際交流事業に関する報告書 2012 年版」39 頁

¹¹⁴ 財務省通達 No. 117/2012/TT-BTC 2 条 4

¹¹⁵ 財務省通達 No. 117/2012/TT-BTC 11 条 2

¹¹⁶ 財務省通達 No. 117/2012/TT-BTC 11 条 1、4 条 1・2・3・4・6

試験科目は、税法科目と会計科目の2つから構成されている。税法科目の範囲は、付加価値税法、法人所得税法、特別消費税法、個人所得税法、資源税法、その他の種類の税に関する法律が対象とされている。会計科目の内容は、会計法(ベトナムの会計基準を含む。)である。試験の形式は筆記試験や口述試験などで、各試験時間は試験内容により30分から180分となっている¹¹⁷。

③ 試験の免除¹¹⁸

(a) 会計科目の免除

- ・財務省による会計業務証明書、監査人証明書を持っている者
- ・5年以上連続して大学等で会計科目を講義し、その退職後3年以内に試験に登録した者
- ・一定の組織の会計部門に5年以上連続して勤務した者

(b) 税法科目の免除

- ・5年以上勤務している一定の職にある租税当局官、大学等で租税試験官をした者で、その退職後3年以内に試験に登録した者
- ・経済法専門の大学を修了し、財務省による弁護士証明書を有する者
- ・5年以上連続して大学等で租税関連の科目を講義し、退職後3年以内に試験に登録した者

(c) 2科目免除(会計科目・税法科目)

- ・財務省による監査業務の登録証明書を有する者
- ・10年以上勤務している一定の職にある租税当局官、租税試験官で、その退職後3年以内に税務総局に登録した者

(5) 研修制度

税理士法人の社員に向けて、税務当局による税務政策及び税務手続に関する研修、税理士会等による研修、税務総局が承認した機関による研修がある。税理士法人に向けて、税務当局による税務政策及び税務手続に関する規定や内容についての研修等がある¹¹⁹。

(6) 税理士制度の経緯

2007年7月1日付発効の税務行政法(Law on Tax Administration)において、税理士法人(Tax Agency-Organization)に関する規定が設けられた。しかし、税理士(Certified Tax Agent-Individual)試験・制度そのものが整備されておらず、2008年4月3日付財務省発行の通達No. 28にて詳細ガイダンスが規定され、2010年2月に最初の税理士試験合格

¹¹⁷ 財務省通達 No. 117/2012/TT-BTC 13条1、13条2

¹¹⁸ 財務省通達 No. 117/2012/TT-BTC 14条1・2・3

¹¹⁹ 財務省通達 No. 117/2012/TT-BTC 5条4、8条1d

者が発表された¹²⁰。2012年7月19日、財務省は税務手続き代行業に関する通達 No. 117 を公布した。本通達は2012年10月1日より施行され、通達 No. 28 に代替された¹²¹。

ベトナム政府は、2020年までに税理士法人の数を8,000法人とする目標を掲げており、ベトナム税理士会ではこの目標を達成するため、税理士制度の発展・普及に積極的に取り組んでいる¹²²。ベトナムは2010年からTPPに交渉参加しており、ベトナムは交渉参加時点の9カ国の中で、1人あたりGDPが最も小さく、平均関税率が最も高い¹²³。

3 公認会計士

(1) 業務内容

ベトナム公認会計士は、法定監査の対象企業からの求めに応じ、独立監査法 (Decree No. 105/2004ND - cp) による法定監査及び証券法 (Securities Law No. 70/2006/QH11) の規定による外部監査を行うことが義務付けられた監査対象企業について、原則として年に一度決算日から90日以内に年次財務諸表について監査報告書を作成し、関係当局 (投資証明書発行機関、財務省及び市統計局等) に提出を行うことを業務とする。法定監査の対象企業は、外資企業、上場企業、金融機関、国営企業、特定の投資プロジェクトであり、外部監査の対象企業は、上場企業及び上場企業以外の公開会社である¹²⁴。

(2) 団体

VACPA (The Vietnam Association of Certified Public Accountants) と呼ばれるベトナム公認会計士、監査法人の職業上の組織がある。目的は、監査に従事する個人及び組織を結集及び結束させることであり、活動している監査人、会計及び監査業務の品質を保持し、開発及び改善し、地域及び国際的な職業上の組織により承認される職能団体になるため、職業上の礼儀及び倫理を維持し、法規に基づき、企業及び組織の経済及び財政的な情報の透明性及び広報活動に貢献することである (ベトナム公認会計士会憲章1章2条2)。

(3) 資格者数

① 推移

ベトナム公認会計士制度は1994年に制度化されている。

1997年 公認会計士：204名¹²⁵

¹²⁰ ジェトロハノイメールマガジン 2011年16号 14頁

¹²¹ ジェトロハノイメールマガジン 2012年30号 14頁

¹²² 前掲 注110「国際交流事業に関する報告書2012年版」39頁

¹²³ 岡江恭史「ベトナムーTPP参加表明の歴史的背景ー」『平成22年度カントリーレポート：韓国、ベトナム』、農林水産政策研究所 59頁

¹²⁴ みらいコンサルティング株式会社「ベトナム進出・投資実務Q&A」

¹²⁵ 東京税理士会「2005年ベトナム税制等視察研修報告書」54頁

2005年 公認会計士：約1000名¹²⁶

2010年 公認会計士：約1500名 監査法人（ハノイ市とホーチミン市）：約200法人¹²⁷

② 外国公認会計士

英国勅許公認会計士協会（ACCA）やオーストラリア公認会計士協会（CPA Australia）が外国会計業組織として承認されており、ベトナム財務省の認定によりベトナム公認会計士への登録が認められている。その他の外国業務組織が次の規定による条件を充たす場合には、ベトナム財務省の認定によりベトナム公認会計士への登録が認められる¹²⁸。

(a) 国際会計士連盟の会員（IFAC）

(b) 会計士証明書又は会計業証明書の取得をするための学習及び試験の内容が、規定の学問及び試験の内容と同等又はそれ以上の場合（財務省通達 No. 129/2012/TT - BTC 10条）

(4) 資格取得要件

① 資格要件

試験合格及び5年の実務経験が要件である。

② 公認会計士試験

(a) 受験資格（財務省通達 No. 129/2012/TT - BTC 4条）

ア 専門家としての職業的倫理、法令順守性を兼ね備えていること

イ 財政学、会計学、金融学、監査学のいずれかの学士称号以上を保有していること、あるいは上記以外の学士でも少なくとも上記の学問についての単位を7%以上保有している、あるいは会計士協会から証明書をうけたもの

ウ 少なくとも60ヶ月の財務、会計実務経験があること、あるいは監査のアシスタントとして少なくとも48ヶ月の経験があること

(b) 試験実施

筆記式試験が実施される。試験科目としては8科目あり、経済学・企業法(180分)、ファイナンス(180分)、租税・税務管理(180分)、管理会計・財務会計(180分)、監査・保証サービス(180分)、財務分析(180分)、Cレベル以上の英語、ロシア語、フランス語、中国語、ドイツ語(120分)がある（財務省通達 No. 129/2012/TT - BTC 6条）。初回受験の場合は、4科目以上を受けることと定められている。科目合格制を採用しているが、合格科目の有効期限は3年である（財務省通達 No. 129/2012/TT - BTC 18条）。

¹²⁶ 前掲 注125「2005年ベトナム税制等視察研修報告書」54頁

¹²⁷ 前掲 注124「ベトナム進出・投資実務Q&A」103頁

¹²⁸ ジェトロハノイメールマガジン2012年30号 16頁

(5) 研修制度

継続的に、その技術力、信用及び倫理を向上するために、会員を結集し、結束させ及び勧奨し、技術的な最新情報を提供し、情報及び職業上の経験を交換し、会計及び監査に関する過程、研修資料及び手引きを開発することによって、会員を援助することが VACPA の義務として規定されている（ベトナム公認会計士会憲章 4 条）。

4 弁護士

(1) 業務内容

① 社会的職能

弁護士の職業活動は、正義、公民の自由権及び民主権並びに個人・機関・組織の正当な権利及び利益を保護し、経済・社会の発展に貢献し、法治主義に基づく社会主義共和国を築き、公平かつ民主的な文明社会を築くことに貢献する（弁護士法 3 条）。

② 法的サービス

弁護士の提供する法的サービスは、訴訟への参加、法的助言、訴訟外の顧客の代理及びその他の法的サービスを含む（弁護士法 4 条）。

③ 業務の範囲（弁護士法 22 条）

- (a) 被暫定留置人、被疑者、被告人の弁護人として、又は刑事事件の被害者、民事原告、民事被告、刑事事件に関連する権利・義務を有する者の権利の保護者として、訴訟に参加する。
- (b) 民事、婚姻及び家庭、経済、商取引、労働、行政に関する紛争、民事、婚姻及び家庭、経済、商取引、労働、行政に関する請求、及び法律の規定に従った他の事件・案件における原告、被告、関連する権利・義務を有する者の代理又は合法的な権利・利益の保護者として訴訟に参加する。
- (c) 法律相談を実施する。
- (d) 法律に関する業務を実施するために顧客を訴訟外で代理する。
- (e) 弁護士法の規定に従って、その他の法律業務を実施する。

(2) 団体

弁護士連合会があり、会員である弁護士、弁護士団を代表し、合法的な権益・利益を庇護する。弁護士の基準価値を構築するために全国範囲の弁護士組織の自治制度を実施し、社会のニーズ及びベトナムにおける法権的な国の構築要求に対応する道徳及び専門的な知識がある弁護士組織を育成し、公理保護、経済発展、公平・民主・文明社会構築に資する

弁護士職の高貴な役割を実施することを方針・目的としており、強制加入となっている（弁護士連合会定款1条）。

(3) 資格者数

弁護士数は約8,600人で弁護士1人当たりの人口は約1万人と、日本の約4,000人に比べても少数に留まっている。現状ベトナムでは、毎年800～1,000人のペースで弁護士資格者を増やしていこうとしている¹²⁹。

(4) 資格取得制度

弁護士業務を行う条件として、以下のように定められている（弁護士法10条～20条）。

- (a) 大学の法学士課程にて法学士を取得
- (b) 12ヶ月の弁護士業務研修¹³⁰
- (c) 12ヶ月の弁護士実務修習¹³¹
- (d) 評価試験
- (e) 弁護士免許の発行
- (f) 弁護士会への入会

(5) 研修制度

① 弁護士会

弁護士会は専門知識、業務に関する義務的研修、弁護士営業組織の管理、運営技術の研修を実施する（弁護士法61条7項）。

② 弁護士連合会

弁護士連合会は弁護士業務の研修を実施する。弁護士会が専門知識、業務の義務的な研修を実施するためにプログラムを構築し、指導する。弁護士営業組織の専門業務、管理、運営技術の養成を実施する（弁護士法65条4項）。

(6) 改正の経緯

ドイモイ政策が打ち出され、世界各国の支援を受け、制定法の整備改廃及び法運用体制の強化並びに人材育成に取り組んでおり、日本においても、ベトナムからの法整備支援の要請により法務省が1994年に同国の司法関係者を国内に招いて研修を実施したことを契

¹²⁹ アレンズ法律事務所 ベトナム最新法律情報 2012年11月

¹³⁰ 弁護士業務研修…裁判官であった者など一定の要件に該当する者は研修を免除

¹³¹ 弁護士実務修習…裁判官であった者など一定の要件に該当する者は修習を免除又は修習期間の免除

機に支援を開始し、主に民商事関連法案起草支援や法曹人材育成について協力を行っており、条文も和訳のものもある。現在は、独立行政法人国際協力機構（JICA）の「法・司法制度改革支援プロジェクトフェーズ2」が実施中である。

5 ベトナムの特徴

ベトナムの政策改革により税制も変化し、自主申告、自主納税を普及させるべく、税務専門家が必要とされた。また、外資の導入や証券市場の発達により、監査業務への需要は増加するが公認会計士制度もその歴史は浅いため、監査業務を充実させなければならない。よって、税務専門家については税理士制度を定め、それぞれの役割を明確にすることで、国の発展に繋げるものであると思われる。ただ、税理士制度についても、まだ歴史は浅く、資格者数も少ないため、現状としては税務業務についての独占性は実現できていないように思われる。

また、試験制度でみると、公認会計士は税理士の試験科目のうち、会計に関する科目が免除とされ、弁護士については、税法に関する科目が免除されている。すなわち、公認会計士も弁護士もその資格のみをもって、税理士登録ができないということである。しかし、いわゆるOBについては、免除規定があるようである。なお、弁護士については日本のような試験制度ではなく、評価試験とあり、そのハードルは低いようである。

VI ドイツ

1 税制

連邦共和制国家であるドイツでは、連邦税・州税・連邦と各州と地方に配分される共同税・地方税から構成されている。

ドイツは賦課課税方式を採用している。流れとしては、まず予納であるが、これは税務署が、直近の申告書情報等に基づき査定を行い、この予納査定書に基づき納税者は予納を行う。次に申告については、納税者は暦年毎に申告書を提出する。税務署は、申告書を審査して税額の査定書を交付する。納税者は、査定書の指示に従い、査定税額と予納税額の差額を精算（追徴又は還付）する。もし、査定内容が不服の場合は、4週間以内に書面で異議申し立ての手続きを行う。異議申し立ての結果にも、納得がいかなない場合は税務裁判所へ提訴が可能である。

(1) 税の種類

① 個人所得税

居住者は原則的に全世界所得が課税対象となり、非居住者の場合は、国内源泉所得課税となる。課税対象となる所得には農林業所得、事業所得、自由職業所得、給与所得、投資所得、賃貸所得、その他の所得があり、このうち源泉課税の対象となるのは給与所得と投資所得である。所得税は累進課税方式により賦課決定され、税率は15～42%、限界税率は45%である¹³²。なお、ドイツでは、税率ブラケットは存在せず、方程式方式により所得税額の計算を行っている¹³³。課税対象額は単身か夫婦世帯かによって異なる。最低課税対象年収は単身者8,130ユーロ、夫婦単位1万6,260ユーロ。42%の税率が適用される年収は単身者5万2,882ユーロ以上、夫婦世帯10万5,764ユーロ以上。また、年収が単身者25万0,731ユーロ以上、夫婦世帯50万1,462ユーロ以上の場合は45%の限界税率が適用される¹³⁴。

② 法人所得税、営業税

経営管理地又は所在地をドイツに有する法人は原則として全世界所得が課税の対象となる。法人税率は15%であり、法人税に対して5.5%の連帯付加税が付加される。合名会社(OHG)、合資会社(KG)などのパートナーシップ形態の会社は法人とはみなされない。その場合、会社全体の課税対象額を算出し、出資額に応じて、個々の出資者に応じて所得として分配する。パートナーシップ形態の会社の税負担が法人に比べて、累進課税であるた

¹³² 松本美紀『世界税制事情 ドイツ』（税経通信 2009年10月号）209頁

¹³³ http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/income/027.htm

¹³⁴ http://www.jetro.go.jp/world/europe/de/invest_04/

めに大きいことから、両者の課税調和を目的として、2008年1月に税制が改正され、パートナーシップ形態の会社の留保利益に対して、28.25%（連帯付加税と合計すると29.8%）の一律税率（優遇税率）の適用を申請することができるようになった¹³⁵。

営業税は地方税で、ドイツ国内で事業を営む事業者（法人およびパートナーシップ形態の会社の両方）の所得に対して課税される。営業税率は基本税率3.5%（連邦法で固定）に各自治体が定める乗数を乗じて決定され、ベルリンの場合、乗数は410%であり、営業税率は14.35%となる（2012年度）¹³⁶。

③付加価値税

納税義務者は営業又は職業活動を独立して行う者及び輸入者であり、標準税率は19%である。食料品、書籍等特定の財貨には7%の軽減税率が適用される。なお、銀行のサービス、医療サービス、公益サービスは付加価値税が免除される。課税期間は1年で、原則として四半期ごとに予定申告納付を行う¹³⁷。

④ 遺産税・贈与税

遺産取得課税方式を採用している。取得者の被相続人又は贈与者に対する人的関係に基づき、3つの課税クラスに分類され、それぞれの課税クラスごとに税率、基礎控除額が異なる。課税クラスⅠ配偶者子女等の税率は7%～30%、Ⅱ兄弟姉妹等の税率は12%～40%、Ⅲその他の税率は17%～50%となっている¹³⁸。なお、課税財産には、相続開始前10年間の生前贈与により取得した財産が累積加算される（10年間累積課税方式）。ドイツでは相続税・贈与税の一体課税のため、相続税と贈与税の税率に乖離がない。

ドイツ相続贈与税法は、申告に先立ち課税事実の発生の把握のために取得者等（贈与の場合は贈与者も含む）に対して広範な届出義務を課している。取得者は取得の事実を知ったときから3ヶ月以内にこの届出を行わなければならない。この届出を受けて、税務署は最低1ヶ月の期限を設けて、納税義務者から申告の提出を要求する。申告期限は税務署が申告の要求時に決定し、申告期限は申告書が届いてから最低1ヶ月とされている。納税義務者の申請（租税通則法第109条1項）に基づき、遺産の性質によっては申告期限の延長を認めることができる¹³⁹。

¹³⁵ http://www.jetro.go.jp/world/europe/de/invest_04/

¹³⁶ 田中泉『ドイツ法人税の基礎』（日本商工会議所・税務セミナー2013年）10頁

¹³⁷ 財務省ホームページ「主要国の付加価値税の概要」

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/108.htm

¹³⁸ 天野史子『立命館大学税法研究会ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について』（立命館法学、2008年）331頁～334頁

¹³⁹ 前掲注4、天野史子『立命館大学税法研究会ドイツ相続贈与税法と資産取得課税について』（立命館法学、2008年）345頁～346頁

2 税理士

(1)業務内容

業務内容として日本と同様に、税務代理、税務書類の作成、税務相談であるが、固有の制度としては、財政裁判所における税務訴訟代理権を持っている。租税刑事手続及び租税秩序違反事件の裁判手続においては、弁護士として、弁護士と同等の権利を持つ¹⁴⁰。また、税務援助の中に、記帳及び決算書の作成が含まれており、一部例外はあるが、税理士等有資格者の独占業務となっている。

(2)団体

ドイツ連邦税理士会

ドイツ全国に21の税理士会と、それらの連合組織である連邦税理士会がある。税理士会への加入は強制となっている。連邦税理士会は、公法上の法人であり、国の機関とほとんど同じ立場にある。連邦税理士会の組織は、会長・副会長をはじめとする執行部と、定款集会、全体集会から成っている。執行部の下には、税理士法、税理士報酬法、国際税務など、各分野についての専門委員会が設置されている。連邦税理士会の大きな役割の一つに、外国との関係がある。ヨーロッパの財政に関する各組織との交流や、特にオーストリア、スイス、フランスとも個別の関係がある¹⁴¹。

(3)資格者数

ドイツ全土の税理士数は89,000人であり、大きい税理士会であるミュンヘン税理士会は会員数10,000人以上、デュッセルドルフが8,000人、シュトゥットガルトが7,000人以上であるが、ベルリン税理士会の会員数は現在3,951人であり、税理士会の規模としてはあまり大きくなく、中規模から小規模といえる。これは、ベルリン州がベルリン市のみから成る小さな行政区であることによる¹⁴²。

(4)資格取得要件（試験内容）

①資格要件

税理士試験の合格又は免除により所轄税理士会により付与される。実際の登録時には、適格性などが審査される。免除については以下のいずれかに該当する者となる（38条）。ただし、退職後でないと免除されないものとなっている（38条2項）。

・ドイツの大学で10年以上、教授として連邦又は州の財務官庁が管轄する租税領域の教育

¹⁴⁰ ドイツ研修報告書 2012年 東海税理士会

¹⁴¹ ドイツ研修報告書 2012年 東海税理士会

¹⁴² ドイツ研修報告書 2012年 東海税理士会

をしてきた教授

- ・ 10 年以上、連邦又は州の財務官庁が管轄する租税領域で活動してきた元財政裁判所裁判官
- ・ 財務行政において、上級職として又は同等の俸給分類の職員として、10 年以上、連邦又は州の財務官庁が管轄する租税領域での部門責任者又は同等以上の地位で職務を遂行してきた者
- ・ 連邦及び州における立法機関、財政裁判権を有する裁判所並びに最高官庁及び会計検査院において、上級職として又は同等の俸給分類の職員として 10 年以上、連邦又は州の財務官庁が管轄する租税領域での部門責任者又は同等以上の地位で活動してきた者
- ・ 財務行政において、準上級職若しくは上級職として又は同等の俸給分類の職員として、15 年以上、連邦又は州の財務官庁が管轄する租税領域での部門担当官又は同等以上の地位で活動してきた者
- ・ 連邦及び州における立法機関、財政裁判権を有する裁判所並びに最高官庁及び会計検査院において、準上級職として若しくは上級職として又は同等の俸給分類の職員として 15 年以上、連邦又は州の財務官庁が管轄する租税領域での部門担当官又は同等以上の地位で活動してきた者

②税理士試験

(a)受験資格

学歴応じて、要件が定められている。大卒者の場合は、条件により 2～3 年の実務経験が要件となっており、大卒以外でも、商業の勉強をした者は 10 年の実務経験、商業の勉強をして、さらに教育・研修を受けた者は 7 年の実務経験を要件としている。税理士試験は各地方の税理士会が実施する。ただし、試験の可否については試験委員会という別の組織でなされている¹⁴³。

(b)試験科目、試験方式

3 科目の筆記試験と、口述試験によって構成されている。試験範囲については以下の通り定められているが、これら全ての範囲を試験の対象にする必要はないものとされている(37 条)。

- ・ 租税手続法並びに租税刑法及び租税秩序違反法
- ・ 所得及び収益に関する租税
- ・ 評価法、相続税及び土地税
- ・ 消費税及び流通税、関税法の概要
- ・ 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

¹⁴³ ドイツ研修報告書 2012 年 東海税理士会

- ・ 経営学及び会計制度
- ・ 国民経済
- ・ 職業法

なお、経済監査士（公認会計士）については、2科目の筆記試験と、口述試験による特別試験を受けることになる（37a条）。

- ・ 租税手続法並びに租税刑法及び租税秩序違反法
- ・ 所得及び収益に関する租税
- ・ 評価法、相続税及び土地税
- ・ 消費税及び流通税、関税法の概要
- ・ 職業法

(c) 合格率

54.3%

2009年においては受験者数は4,000名を超え、合格者は2,172名となっている¹⁴⁴。

(5) 研修制度

2008年の税理士法改正により、税理士にも研修制度が義務化はされた。弁護士と公認会計士は、職業法の中に研修義務規定が定められており、職業法の調和化を図るため研修義務を明示的に規定した。

(6) 改正の経緯¹⁴⁵

①1933年「税理士法」が制定

税務援助制度は1919年に公布されたライヒ租税公課法第88条第2項に基づき、税務署長によって許可された者は、納税義務者の代理を行うことができることとなったのが発祥である（その後のライヒ租税公課法の改正で107条に引き継がれる）。税理士として職業名称が誕生したのは、1933年となる。

②1961年 税務代理士の誕生

税理士とは別に、ライヒ租税公課法第107条で、「税務援助者」として定められていた者について「税務代理士」という名称に改称された。事前に税務署長の許可が必要であるが、

¹⁴⁴ Wem die Prüfungsstunde schlagthttp://www2.nwb.de/portal/content/ir/downloads/205673/Wem_die_Pruefungsstunde_schlaegt.pdf

¹⁴⁵ ドイツ税理士法第7次改正 財団法人日本税務研究センター

人格的信頼度、専門的適性、税理士の数が十分でない地域などの条件があった。税理士、税務代理士と2つの職業があったことになる。

③1972年 2つの職業の統一へ

税理士の受験要件が改正され、新たに実業学校の修了又は従業員試験等に合格し、税務において10年の経験を持つ者などが加えられた。これは、税務代理士の受験資格で必要なものであった。税務代理士も、特例試験に合格することによって税理士の免許が与えられるとされた。

④1975年 第3次改正

無制限税務援助の資格を有する者として、税理士と並んで弁護士、公認会計士などが新たに加えられた。

⑤1994年 第6次改正

広告の禁止、事務所運営の共同化、損害賠償責任の契約による制限（個別的事例について書面により取り決められている場合には、最低保険金額まで。定式化された契約条件による場合には、保険の補償を限度として、最低保険金額の4倍の金額まで。）などの新設がされた。事務所運営の共同化については、特にEUの市場統一に対応するものであり、国外に広く活動の場所を求める税理士のための措置である。

⑥2000年 第7次改正

EU諸国で税理士業務を行うものはドイツにおいても業務を行うことが可能となった（第3条第4項）。また、税理士の任命や税理会社の認可などが税理士会の分掌事務となったこと、税理会社の出資者に税務会社も含まれるようになった。さらに56条が全面的に改正され、異業種間及び外国の専門家との共同、すなわち税理士、弁護士、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超えて、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となった。

⑦2008年 第8次改正¹⁴⁶

税理士による営業活動が一定の要件のもと、出来ることとなった。また、顧問税理士制度の導入、パートナーシップ共同体の形成範囲の拡大（従来は共通目的を持つ職業団体従事者との間でのみ許されていたが、経営助言の重要性が増加し、経済学士・経営学士にもその対象が増えた）、報酬債権の譲渡の簡素化などがある。税理士試験の組織的な実施、手

¹⁴⁶ ドイツ税理士法第8次改正報告書 財団法人日本税務研究センター

続きなどが各税理士会に委託されることとなった。ただし、合否判定、筆記試験の作成などは引き続き、税務行政官庁が行う。研修義務の明示化は既述のとおりである。

3 経済監査士（公認会計士）¹⁴⁷

(1) 業務内容

独占業務としては、監査業務があるが、税務業務についても行うことができる。なお、関与先に対し、同一の経済監査士または経済監査会社（監査法人に相当。）が、監査業務と税務業務の双方を同時に提供することが可能である。この点については、日本と異なっている。

(2) 団体

経済監査士協会（Wirtschaftsprüferkammer）が業界団体であり、強制加入となっている。

(3) 資格者数

13,866名である（2010年現在）。

また、その業務内容別の従事割合は以下の通りである。

業務内容	従事割合
監査・税務	100%
経済界	0%
公共分野	0%
その他	0%
合計	100%

(4) 資格取得要件（試験内容）

① 資格要件

経済監査士試験合格者

② 経済監査士試験

(a) 受験資格

大学卒業の場合、卒業後経済監査会社での3年の監査業務の経験。大学を卒業していない場合、経済監査会社での10年の監査業務の経験が必要である。税理士の場合は、大学卒

¹⁴⁷ 主要国の公認会計士試験・資格制度に関する調査 平成23年3月 株式会社ビジネスブレイン太田昭和（BBS）

業の有無に関わらず、5年の税務業務の経験により受験資格が与えられる。

(b) 試験科目

筆記科目として、監査制度、経営・経済学、経済法、税法の4科目があり、口述科目として、専門家としての規則、監査制度、経営・経済学、経済法、税法の5科目があり、計9科目となる。再受験は2回まで可能となっている。

合格率（2010年）

受験者数：977名 合格者：555名 合格率：56.8%

(5) 研修制度

継続教育制度として、監査義務証明制度（Pflichtnachweis）がある。経済監査士は、経済監査士協会に研修実績を示す受講証明書を提出しなければならない。1年で最低40時間の研修を受ける必要がある。

4 弁護士

(1) 業務内容

ドイツ連邦弁護士法（Bundesrechtsanwaltsordnung）3条1項において、「弁護士は、あらゆる法律問題において職業的に独立した助言者かつ代理人である」と規定されている。ドイツでは、弁護士は公的な性格が強調されており、第1条において「弁護士は独立の司法機関である。」と規定している。これは、ドイツにおける従来からの弁護士に対する概念を表現したものと考えられ、そのことは、ライヒ裁判所の言った「弁護人は裁判所及び検察官と並んで同等な地位を持つ司法機関である」との表現に端的に表れているとのことである。

この宣言は、単なる抽象的な表現にとどまらず、ドイツの弁護士制度全体を貫くものとされ、訴訟制度においても弁護士強制が採られ、弁護士は「国家に拘束された信任職」としての性格が強化され、日本の弁護士が自由職としての性格を有するのとは対蹠的差異があるとの指摘がされている¹⁴⁸。

(2) 団体

ドイツ連邦弁護士連合会は、各地方弁護士会を会員とする連邦弁護士会で、個人の弁護士は会員となっていない点で日本弁護士連合会と異なるが、強制加入団体である地方弁護士会が会員であることから、弁護士全体の利益を代表する団体として考えてよいと思われる

¹⁴⁸ 弁護士の職務の独立性保持に関する意見書 大阪弁護士会

http://www.osakaben.or.jp/web/03_speak/iken_backnum/iken021203-1.php

る。ドイツには他に個人を会員とする弁護士の任意団体であるドイツ弁護士会がある¹⁴⁹。
弁護士に対する懲戒処分は、地域弁護士会及び弁護懲戒裁判所が行う¹⁵⁰。

(3) 資格者数

ドイツの大学法学部は定員制限も入学試験もなく、司法試験も合格者の人数を制限する規定はないため、近年急激に資格者数が増加している。2011年現在で、弁護士数は155,679名となっている¹⁵¹。

(4) 資格取得要件（試験内容）

① 資格要件

ドイツで法曹資格を得るためには、大学法学部で原則4年間の教育を受け、第1次試験に合格したのち、2年間の実務補修を経て、第2次試験に合格することが必要である。

② 司法試験

(a) 第1次試験

第1次試験は、大学法学部の卒業試験を兼ねている。学生は、必修科目の民事法、刑事法、公法、訴訟法等のほか、重点領域科目から興味のある分野を選択して履修する。また、これらの科目のほか、外国語による法学講義の単位を取得しなければならない。選択した重点領域科目については大学が独自の試験を実施し、その成績が第1次試験に反映されるようになっている。必須科目は州の司法試験事務局が所管している。出題形式は、筆記試験と口述試験があるが、州によって比率や配点比重も異なっているようである。

2009年の第1次試験合格者数は8,319名であった（大学法学部生の総数は89,331名）

(b) 第2次試験

実務補修を経ると、第2次試験が受験できる。出題範囲は、民法、刑法、公法の中心的な部分と欧州法との関係等であるが、実務的なところに重点が置かれているため手続法に特に焦点が置かれている。所管は第1次試験と同様に、州の司法試験事務局が行っている。受験回数は2回までとなっており、合格率は80%程度である。

(5) 研修制度

連邦弁護士規則では、弁護士に研修ないし勉学の継続を義務付けているが、強制力はな

¹⁴⁹ 日本弁護士連合会「自由と正義」Vol.57 No.1 海外法曹だより

¹⁵⁰ 日本弁護士連合会ホームページより「世界弁護士会便覧 欧州」

http://www.nichibenren.or.jp/bar_association/world/europe.html#europel5

¹⁵¹ ドイツの法曹養成制度 藤田尚子

い(連邦弁護士規則 43a 条 6 項) ¹⁵²。

また、ドイツには専門弁護士制度が存在し、その歴史は古く 1950 年に遡る。当初は税法のみであったが、次第に分野が拡大し、現在では 20 分野にまで広がっている。専門弁護士認定には、処理案件数、研修時間等の厳しい条件が課されている(専門弁護士規程 4、5 条) ¹⁵³。

6 ドイツの特徴

税制が、賦課課税制度を採用しており、税務署による税額の決定がされるため、税務訴訟数が日本に比べて格段に多い(ドイツ約70,000件、日本約200件) ¹⁵⁴。その中で、税理士の役割は大きいものとなるが、ドイツの税理士は財政裁判所における税務訴訟代理権をもつ。また、租税刑事手続及び租税秩序違反事件の裁判手続においては、弁護士として、弁護士と同等の権利をもつ¹⁵⁵。日本は、補佐人としての権限しかない状況である。件数の多寡に関わらず、納税者の信頼に応え、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べく、日本の税理士制度も大いに参考にすべき点である。また、近年のドイツ税理士法の改正を見ていくと、近隣士業との法令の調和化、国際化への対応が行われており、この点についても参考になるところであろう。

¹⁵² 立命館法学 2006 年第 4 号 ペーター・ゴットバルト ドイツにおける弁護士の状況

6. 弁護士の質的悪化に対する措置

¹⁵³ 日本弁護士連合会「自由と正義」Vol.62 No.11 海外レポート

¹⁵⁴ 三木義一「ドイツにおける税務訴訟の実態とその背景」

¹⁵⁵ ドイツ研修報告書 2012 年 東海税理士会

VII 終わりに

今日の各士業制度は、例えば税理士制度のみで成立するのではなく、隣接する士業制度及び税制等の相互関係により成り立っている。そして国際化の進展する今日において、諸外国と無関係に語ることはできない。この二つの観点から税理士制度を立体的に俯瞰することにより、今後の日本の税理士制度のあるべき姿を検討すべく本研究を開始した。

各国の士業制度を比較すると、全く同じものはない。それぞれの国の事情、歴史があり、それに基づく形で制度が成り立っているといえる。当該制度は恒久的ではなく、改正を重ねて現在の形になったものであり、そのように変化をやっていった理由と変化の先を見通すことで、これからの税務専門家としてのあるべき姿を見据える事ができるであろう。また、諸外国の制度から取り入れるべき所も多々あると思われる。日本国内での資格制度については幾度となく議論がされているが、このような理由から、国外にも今以上に目を向けるべきである。

現に、例えばイギリスの勅許公認会計士などは、国外での積極的な活動を行っており、今回の研究対象であるベトナムの公認会計士への登録もできるほど、その影響力は大きいものとなっている。税理士制度も、ますます複雑化・国際化している税制のもと、納税義務者の納税義務の適正な実現のため「専門家」として、なくてはならない存在であり、それは日本や韓国など税理士制度がある国だけの問題ではない。世界の国数は、195カ国あるが（平成26年1月8日現在）、税務を専門とする士業制度が整っている国はいくつであろうか。おそらくまだまだ少ないであろうと思われる。我が国の「税理士」という素晴らしい制度を更に洗練し、国内外に関わらず、広めることが出来れば納税者のためになり、それがそれぞれの国の国益にもなり、「Zeirishi」がグローバルブランドとして認知される日も遠くないであろう。今後の税理士制度が、ガラパゴス化するか、グローバル化するかの選択は、私たち税理士、特に若手税理士の思いで決まる。そのために何をすべきか、考える時期に来ていると思う。

じゃあ、いつやるの？今でしょ！

（なお、脚注などに記載されている URL については、平成 25 年 9 月 25 日時点で確認したものである。）

執筆者：浅野高嗣 安藤雅康 岩山将之 小田篤 片山映理子 加藤幸彦 北島淳
栗本知弥 後藤太一 斎藤浩基 澤木公寛 新開章 杉本恵子 恒川貴光
長岡大輔 本郷大輔 前田晃教 宮島富久雄 向井正義

執筆協力者：宇佐美貞幸 志水輝彦

Special Thanks!：荒川章三 東本真依

（五十音順）

参考資料 比較表

国の概要	日本	韓国	アメリカ	ベトナム	ドイツ
人口(千人) 2011年	126,535	48,183	310,383	87,848	82,302
GDP(10億USD)2012年予測	5,984	1,151	15,653	103	3,366
政治体制	議院内閣制	民主共和制	大統領制	社会主義 共和国	連邦共和制

wikipedia より

税制	日本	韓国	アメリカ	ベトナム	ドイツ
<所得税>					
特徴	総合課税 分離課税	総合課税 分離課税	給与所得者も 確定申告	所得種類によ り都度、月次、 四半期、年次	税率ブレーキ が存在しな い
税率	5～40%	6～38%	10～35%	5～35%	15～35%
課税期間	1月1日～12 月31日	1月1日～12 月31日	1月1日～12 月31日(会計期 間も可)	1月1日～12 月31日(年次 の場合)	1月1日～12 月31日
申告期限	翌年2月16日 ～3月15日	翌年5月1日 ～5月31日	翌年4月15日 まで	年度末終了後 90日以内	翌年5月31日 まで
<法人税>					
特徴	確定した決算に 基づく所得金額	確定した決算 に基づく所得 金額	分離主義	損金算入でき る費用の範囲 小	財産法
税率	15～25.5%	10～22%	15～39%	25%	15%
課税期間	事業年度	事業年度	事業年度	事業年度	原則暦年 事業年度可
申告期限	事業年度終了の 日の翌日から2 ヶ月以内	事業年度終了 後から3ヶ月 以内	事業年度終了 後から3ヶ月 15日以内	事業年度終了 後から90日以 内 四半期末の翌 月30日以内	翌年5月31日 まで
<消費税・付加 価値税> (カリフォルニア州)					
特徴	請求書保存方式	インボイス方式	売上税・使用税	インボイス方式	

税率	5%	10%	7.5%	基本 10%	基本 19%
課税期間	個人 暦年 法人 事業年度	個人法人間わ ず半年ごと 1月～6月 7月～12月	四半期ごと	月次	基本月次 直前の暦年納 付額により四 半期、年次
申告期限	個人 翌年 3月 31日 法人 2ヶ月以 内	7月 25日 翌年 1月 25日	翌月月末	翌月 20日以内	翌月 10日以内 (1カ月の延 長可)
<相続税>					
特徴	法定相続分課税 方式	遺産税方式 賦課課税方式	遺産税方式	相続税なし	遺産取得課税
税率	10～50%	10～50%	最高 55%		各課税クラス に分類 7～50%
申告期限	被相続人の死亡 を知った日の翌 日から 10ヶ月 以内	被相続人の死 亡を知った日 の翌日から 6 ヶ月以内	死亡日から 9 ヶ月以内		3か月以内の 取得者届出義 務。 税務署は申告 の提出を要求 し、期限は最 低 1ヶ月

税理士	日本	韓国 (税務士)	アメリカ (EA)	アメリカ (RTRP)	ベトナム	ドイツ
登録要件	試験合格者 別途規定に より免除さ れたもの 弁護士 公認会計士	試験合格者 弁護士	試験合格者 IRS 勤務及び 認定 21歳以上	試験合格者 弁護士 公認会計士 EA ほか	試験合格者	試験合格者 試験免除者
受験資格	職歴 学歴 など	20歳以上	18歳以上	18歳以上	ベトナム人、 ベトナムに 1年以上居	職歴 学歴 など

					住することを許された外国人 学歴	
試験科目	科目合格制 簿記論 財務諸表論 法人税法 所得税法 相続税法 消費税法 他 5 法	<一次> 財政学 会计学 税法 商法 選択科目 英語 <二次> 税法学 会计学	科目合格制 連邦個人所得 税法及び連邦 贈与税法、相続 税法 法人関連税法 税務代理業務 及び諸手続き	連邦 個人所得税	会計法 税法	3科目から なる筆記と 口述による 試験
合格率	2.3 %	-	55~90%	-	-	-
資格者数	73,524 人 2013 年 7 月	9,843 人 2012 年 6 月	約 46,000 人	制度 停止中	1,179 人 2012 年 6 月	約 89,000 人

比較便宜上、EA 及び RTRP を税理士の区分に挿入した。

公認会計士	日本	韓国	アメリカ ワシントン州	ベトナム	ドイツ
税務業務	不可	可	可	不可	可
登録要件	試験合格者 実務経験 2 年 実務補修終了及び確認	試験合格者 1 年以上の実務 経験 実務過程研修 100 時間以上	試験合格者 1 年(2,000 時間) 以上の会計又は 監査関連の実務 経験	試験合格者 実務経験 5 年	試験合格者
受験資格	なし	学歴 単位 一次 英検 二次 当年か前 年の一次合格者	学歴要件 単位要件	学歴 単位	実務経験 5 年
試験科目	<短答式> 財務会計論 管理会計論及び	<一次> 会计学 経営学	財務会計 企業経営環境・経 営概念、	科目合格制 経済学企業法 ファイナンス	筆記科目 監査制度 経営・経済学

	監査論 企業法 <論文式> 会計学 監査論 企業法 租税法 選択科目4つ	経済原論 商法 税法概論 <二次> 財務会計 原価計算 監査論 税法 財務管理	諸法規 監査及び諸手続 18ヶ月以内に全 て75点以上	租税、税務管理 管理会計、財務 会計 監査及び保証 財務分析 Cレベル以上の 外国語（英語、 ロシア語、フラ ンス語、中国 語、ドイツ語）	経済法 税法 口述科目 専門家として の規則 監査制度 経営・経済学 経済法 税法
合格率	7.5% 2012年	8.2% 一次 37.7% 二次 2013年	約50% 2013年	-	-
資格者数	24,943人 2013年7月	16,020人 2013年6月	約386,000人 AICPAの登録者	約1,500人 2010年	13,866人 2010年

弁護士	日本	韓国	アメリカ ニューヨーク州	ベトナム	ドイツ
税務業務	可（通知が必要）	可	可	-	可
登録要件	ロー・スクール 卒業 司法試験合格 修習を終えた者	ロー・スクール 卒業 司法試験合格 2年の実務教育	ロー・スクール卒 業 司法試験合格	ロー・スクール 卒業 評価試験合格 12月の研修 12月の補修	ロー・スクー ル卒業 司法試験合格
受験資格	ロー・スクール 卒業	ロー・スクール 卒業	ロー・スクール卒 業（例外あり）	ロー・スクール 卒業	ロー・スクー ル卒業
試験科目	5年以内3回ま で 公法系科目 民事系科目 刑事系科目 選択科目 （8科目から1 つ）	5回まで	憲法 契約法 刑法刑事訴訟法 証拠法 不動産法 不法行為法 法曹倫理 技能	-	1次試験 民事法 刑事法 公法 訴訟法ほか 2次試験 民法

			ほか州独自科目		刑法 公法の中心 な部分 欧州法
合格率	25.1% 2012年	-	50% 2013年2月	-	80% 第2次試験
資格者数	33,628人 2013年7月	10,288人 2010年8月	1,146,668人 2012年12月	約8,600人	155,679人 2011年