

# ドイツの税理士試験

波多野 弘  
(法学部教授)

ドイツにおいては、職業としての税務相談は、1919年の租税基本法(Reichsabgabenordnung)が、高等財務局長は納税義務者を代理する者を許可することができる、と規定して始めて成立した。しかし当初は、原則として、営業の自由が適用されたので、誰でも自由に税務相談の領域で活動することができた。

税理士(Steuerberater)という職業は、1933年、租税助言者の許可に関する法律により始めて創設されたが、税理士の外に、1935年、租税事件における援助者という者が、法律相談の分野における濫用防止法により認められるに至った。この租税事件における援助者は、その基礎知識について原則的に税理士よりもやや低い要件が適用され、特定地域においてだけ許可され、個々の事件において財務官庁によって拒否されることができるといような者であったが、第二次世界大戦後の混乱期を経て1961年、税理士及び税務代理士の法的関係に関する法律(税理士法)によって、租税事件における援助者という名称は税務代理士(Steuerbevollmächtigter)と改められた。

両者の活動内容は、

「税理士及び税務代理士は、その依頼者の依頼の範囲内で、税務について助言し、依頼者を代理し、かつ税務事務の処理及び依頼者の税務上の業務の履行にあたり依頼者を援助することをその任務とする。租税刑事事件及び租税秩序違反を理由とする過料事件における援助、並びに租税法律に基づいて生じる記帳義務の履行、特に税務貸借対照表の作成及びその租税法上の判断もまた、その任務に属する。」

(ドイツ税理士法33条)

とされているように同じではあるが、税務訴訟において有する訴訟代理権について若干の相違がある。

ところで、ドイツの税理士及び税務代理士試験は、わが国のそれと比べてかなり厳しいと言える。すなわち、先ず第一に、わが国の場合には、学歴等に関する受験資格の制限(税理士法5条)はあるが、その他の要件は存在しない。ドイツの場合は、

「1. 経済学の大学又は経済学専攻部門を有するその他の大学で、少なくとも、8学期の正規の課程を終了した者又は、法律学の大学教育を終了した者で、終了後3年間、租

- 税制度の領域で実務に従事している者、
2. 経済学の単科大学又は経済学専攻部門を有する単科大学若しくはこれに相当する大学の教育課程を終了した者で、主たる職業として4年間、租税制度の領域で実務に従事している者、
  3. 租税助言、経済助言又は商業の専門職業教育の終了試験に合格した者又は、これと同等と認められるその他の予備教育を受けた者で専門職業教育終了後、主たる職業として10年間、租税制度の領域で実務に従事している者、
  4. 上級職官吏又は雇員として財務行政に属する者又は属していた者で、その内の少なくとも、7年間、租税制度の領域で担当官として又は少なくともこれに相当する地位で従事している者。」

の外に、更に、「1. 刑事裁判所の有罪判決により公務を行う能力を有しない者、2. 身体的欠陥により又は精神的能力の障害のために、税理士の職業を正規に行う能力を継続して欠いている者。」は、人的資格の瑕疵を理由として受験を拒否しなければならない者とされ、「1. ドイツ税理士法の施行地域又はヨーロッパ共同体の他の加盟国内に住所を有すること、2. 正常な経済的状态で生活していること」が要件とされ、志願者は、受験許可委員会に受験許可申請をして、許可を受けることになるが、「1. 志願者が、税理士としての職業上の義務を果たさないであろうという懸念を理由付けるような態度をとった場合、2. ドイツ基本法第116条第1項の規定にいうドイツ人又はヨーロッパ共同体の他の加盟国に属する者でない者」は、受験許可を拒否することができることとなっている（ドイツ税理士法36条、37条）。したがって、受験を許可された者でないと受験ができず、受験許可はその受験に対してだけ有効で、その後の受験に対してはその都度の許可を必要とする（受験は2回だけに制限されている）。受験許可委員会は、委員長としての一名の財務行政の上級職官吏及び二名の税理士で構成されており、受験許可申請書の記載事項及び添付書類は、次のようなものとされている（ドイツ税理士法施行令2条、4条）。

a. 申請書記載事項

1. 氏名、住所又は主たる居所及び宛先並びに職業及び主たる職業活動の場所、
2. 予定する職業従事所の所在地、
3. 志願者の既往における受験許可申請書提出の有無及びその提出先、
4. 志願者が正常な経済生活をしているか否か、
5. 志願者の有する国籍、
6. 志願者が最近12ヶ月以内に刑事裁判所の判決を言い渡されているか否か、前段の規定は租税基本法及び税理士法の規定による職業裁判手続及び過料手続に対し準用する。

7. 志願者が免許取得後、税理士としての職業と並んで、更に他の活動に従事し又は引受けようとするか否か及び、活動の内容。

b. 申請書添付書類

1. 身上及び職歴に関して正確に記載した脱漏のない履歴書、
2. 税理士としての受験に対する法律上の予備教育の要件に関する証明の認証謄本、
3. 特に、租税制度の領域での活動の種類及び範囲に関する記載を付した志願者の従前の職業活動に関する及び、志願者により従前に受験された関係試験に関する証明の認証謄本、
4. 志願者が所轄官庁に対し提出するために登録官庁に品行証明書の交付を申請した申請書、
5. 一葉の旅券用写真。

このように、ドイツにおいては、受験許可が得られない場合には、受験できないこととなっている。

次ぎに試験であるが、周知のように、わが国の税理士試験においては、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一科目、国税徴収法、地方税のうち都民税を含む道府県民税及び特別都民税を含む市町村民税又は事業税に関する部分のいずれか一科目、固定資産税に関する部分)から三科目(但し、所得税法又は法人税法はいずれかを必ず選択しなければならない)、と会計学に属する科目(簿記論及び財務諸表論)二科目について試験が行われる。

ドイツにおいては、試験は、受験許可委員会とは別個の、三名の財務行政の上級職官吏(内一名が委員長となる)、経済に対して権限を有する最高州官庁により推薦される一名の経済の代表者、三名の税理士で構成される試験委員会が行い、筆記試験と口述試験に分けられ、筆記試験の範囲は次のようになっている。

1. 租税法Ⅰ(所得税、法人税及び営業税。ベルリン援助法、占領地区援助法、発展途上国租税法、投資援助法、住宅建築補助金法、貯蓄奨励法及び財産形成法の概論。組織変更租税法及び対外課税取引法の概論。租税法の領域での二重課税条約及び法的共助条約)
2. 租税法Ⅱ(一般公課法、特に連邦租税基本法、財務行政法及び財政裁判所法。評価法及び財産税、相続税及び贈与税、土地税、売上税、不動産取得税及びその他の流通税。関税法、消費税及び財政専売の概論)
3. 経営経済、国民経済、経済法、職業法(簿記及び年度決算法を含む簿記及び貸借対照表制度、租税監査制度、貸借対照表の作成及び租税上の判断、評価問題、租税上の効果を特に考慮しての設立費及び金融。財政学概論、一般及び特別租税論、国民経済学及び

国民経済政策の概論。民法の概論、特に債権法及び物権法、商法及び会社法の概論、株式法の貸借対照表作成規定、税理士及び税務代理士の職業法)

個々の試験成績の評定は、6 評点段階が設定され、評点段階は、次のようになっており、2 分の 1 の中間評点による評定は許されないし、総評点は、その数によって配分される個々の評点の合計により算定され、結果は、小数点 2 位まで算定し、小数点 3 位以下は、算定しないことが定められている（施行令第12条、第15条）。

評点 1 . 秀 特に秀でた成績

評点 2 . 優 平均を著しく上回る成績

評点 3 . 良 各観点において平均的要求に適合している成績

評点 4 . 可 個々の欠点を別として平均的要求に相応する成績

評点 5 . 不良 著しい欠点のある、全体においてもはや合格とならない成績

評点 6 . 不可 完全に不合格な成績

筆記試験は、週日三日間連続して行われる 3 監督試験から成り、試験時間は、各試験につき、最低 4 時間、最高 6 時間である。筆記試験に対しては総評点が付され、筆記試験に対する総評点が、4.5 の数を超える場合には、筆記試験は不合格となり、口述試験の受験資格を失う。口述試験の受験を認められた志願者に対しては書留郵便により遅くとも 2 週間前に通知される。口述試験は、上掲の筆記試験の試験範囲を対象として、志願者の要約報告と 6 試験科目からなり、各試験科目においては、志願者に試験範囲から質問がなされ、志願者は口述解答を行い、各志願者について与えられる試験時間は、90 分を超えないこととされている。口述試験においては、要約報告及び各試験科目を分離して評価され、総評点が付される。合否については、口述試験の直後に、試験委員会は、試験の結果に関して審議し、筆記試験及び口述試験に対する総評点を 2 で除した数が 4.15 の数を超えないときは、試験は合格とされるが、志願者には試験に合格したか否かについてだけ通知され、評点は通知されない。志願者が試験に合格したときは、最高州官庁から、合格に関する証明書を交付される。税務代理士の試験も税理士試験とほぼ同じである。

試験に合格した者は、税理士免許の申請を免許官庁に行うことになるが、ここでもまた、受験許可に対する人的要件（法第 37 条）が尚充たされているか否かが審査される。

更に、ドイツの場合、試験免除の要件については、

- 「1. ドイツの大学で少なくとも 10 年間租税制度の領域で教えていた教授、
2. 少なくとも 10 年間租税制度の領域で活動していた元財政裁判官、
3. 上級職の元官吏及び雇員で次ぎに掲げる者
  - a) 財務行政に、少なくとも 10 年間租税制度の領域で担当官として又は少なくともこ

れと同等の地位で従事していた者。

- b) 連邦及び州の立法団体並びに最高会計検査院及び、その他の連邦及び州の最高官庁で、少なくとも10年間専ら連邦及び州の財務官庁の領域で専門分野の長として税務行政に携わり、又は少なくともこれと同等の地位において従事していた者、ドイツ連邦議会の党派の雇員は、この規定にいう立法団体の職員と見なす。

4. 高等職の元官吏及び雇員で次ぎに掲げる者、

- a) 財務行政に、少なくとも15年間租税制度の領域で担当官として又は少なくともこれと同等の地位において従事していた者、
- b) 連邦及び州の立法団体、財政裁判所並びに最高会計検査院及びその他の連邦及び州の最高官庁で、少なくとも15年間、専ら、連邦及び州の財務官庁により管理されている租税の領域で担当官として又は、少なくともこれと同等の地位において従事していた者。ドイツ連邦議会の党派の雇員は、この規定にいう立法団体の職員と見なす。」(ドイツ税理士法38条)。

と定められているが、わが国の税理士法8条が、「1. 大学等において法律学又は財政学に属する科目の教授、助教授又は講師の職にあった期間が通算して三年以上になる者及び法律学又は財政学に属する科目に関する研究により学位を授与された者については、税法に属する科目」、「2. 大学等において商学に属する科目の教授、助教授又は講師の職にあった期間が通算して三年以上になる者及び商学に属する科目に関する研究により学位を授与された者については会計学に属する科目」が免除されると規定しているの対比すると、試験免除の要件は格段に厳しいと言えよう。また、職業の名称についても、“税理士”又は“税務代理士”という名称を、職務を行うに際して用いなければならないと義務づけられているのは当然としても、その他の職業の名称の使用は、当該名称が官庁から授与されたものである場合にだけ許され、その他の付加及び前官職を指示することは、許されず、学位又は国家の授与した学位を示す付加が、許されるだけである。

以上見てきたように、ドイツにおける税理士試験は、試験科目に租税法、会計学のような専門科目だけでなく、民法、商法のような法律科目や、財政裁判法のような訴訟手続法までが取り入れられ、わが国の司法試験のように、筆記試験と口述試験の両立でなっている点で、わが国の場合とはかなり異なって、厳しい試験となっている。1990年現在で、税理士及び税務代理士の登録者数は、ドイツ全体で約20,000人とされており、税務訴訟において代理権を有すること、税理士又は税務代理士を取締役・業務執行社員とする税理会社の設立が認められているなど、わが国の制度とは若干異なるが、わが国の試験制度と対比するとき、極めて興味深いものがあると言えよう。