

《研究ノート》

アメリカで新たに誕生した税務専門職制度 ——登録納税申告書作成士（RTRP）——

石 村 耕 治

《目次》

◎はじめに

- I アメリカの税務専門職制度の変容
 - 1 民間納税申告書作成業者への規制強化を求める動き
 - 2 新たな「士業」創設による税務専門職への政府規制強化の実施
 - 3 現業者の登録納税申告書作成士（RTRP）への移行手続
 - 4 問われる行政立法による「士業」創設
 - (1) 連邦議会の動き
 - (2) 納税申告書作成者による訴訟
- II 登録納税申告書作成士（RTRP）指定制度の概要
 - 1 RTRPの業務独占の範囲
 - 2 RTRP資格試験の免除対象となる税務専門職
 - 3 RTRP資格試験等の免除対象となる税務支援ボランティア
 - (1) 市民ボランティアによる税務支援プログラム
 - (2) アメリカの各種税務支援プログラムの検証
 - 4 納税者本人および非専門職によるIRSのもとでの業務
 - 5 有償の納税申告書作成業務に必須の納税申告書作成者ID番号（PTIN）
 - (1) 既存の税務専門職
 - (2) 指定登録納税申告書作成士
 - (3) 税務専門職事務所の補助者「監督された申告書作成者」
- III 登録納税申告書作成士（RTRP）資格試験等の概要
 - 1 RTRP資格試験の概要
 - (1) RTRP資格試験センターでの受験
 - (2) RTRP資格試験の内容と出題形式

(3) RTRP資格試験結果の通知

2 適格審査の概要

(1) 申請人の納税義務遵守状況

(2) 申請人の不法かつ不名誉な行為その他の違反の有無

(3) その他の違反の有無

3 継続研修プログラム

4 専門職規準／専門職倫理と登録納税申告書作成士（RTRP）

◎むすびにかえて～税務専門職のグローバル化か、ガラバゴス化か

◎はじめに

3億1,000万人の人口を擁する（2011年統計）アメリカ合衆国（以下「アメリカ」という。）では、連邦個人所得税（Federal Individual Income Tax）については全員確定申告をするのが原則となっている。毎年、1億人を超える大量の納税者が連邦個人所得税の確定申告（還付申告を含む。以下同じ。）を行う。このことから、官民で幅広く提供される税務サービス、とりわけ確定申告・還付申告のための税務書類の作成およびそれにかかわる税務相談サービス（以下「納税申告書作成業務」、「納税申告書作成サービス」または「納税申告支援」ともいう。）が重要な役割を演じてきている。

連邦個人所得税（以下「所得税」ともいう。）の納税申告書作成サービスは、無償のものから有償のものまで多岐にわたる。とりわけ、大量の納税者が期限内（通例、12月末で年度を終了させ、それに続く翌年4月15日までに）確定申告・還付申告を終えるのには、民間の納税申告書作成サービスはなくてはならない存在である。アメリカでは、こうした業務は久しく、公認の税務専門職（tax practitioners）ではない納税申告書作成業者（TRP = tax return preparers）によっても、有償で幅広く提供されてきた。

【図1】 アメリカの民間税務サービス提供事業者の種類 (2012年前まで)

◎税務専門職	人数
・ 弁護士 (Attorneys)	約120万人
・ 公認会計士 (CPA = Certified Public Accountant)	約 65万人
・ 登録年金数理士 (Enrolled Actuary)	
・ 登録税務士 (EA = Enrolled Agent)	約 4 万7,000人
・ 登録退職計画士 (ERPA = Enrolled Retirement Plan Agent)	
◎非税務専門職	
・ 納税申告書作成業者 (TRP = tax return preparers)	約120万人

アメリカでは、従来から納税者は一般に、他人に有償で自分の納税申告書の作成を依頼する場合、料金や契約手続きの手軽さなどから、非専門職である納税申告書作成業者 (TRP) を選択してきていた。TRPへの依頼は全納税者の半数以上に及ぶという。

これら有償で所得税申告書の作成を行う民間の非専門職の納税申告書作成業者 (TRP) は、2009年統計で、全米に最大で120万人程いるといわれる。また、これらTRPにより、有償で8,660万件程度 (全個人所得税申告書の80%超) の納税申告書や還付申告書を含む各種税務書類の作成および当該作成書類にかかる税務相談サービスが提供されてきた¹⁾。

しかし、こうした民間の納税申告書作成業者 (TRP) が作成した申告書の過誤や虚偽還付申告が以前から問題になっていた。税界には、何らかの資質 (QC) 向上のための政府規制が必要との声があがっていた。

連邦財務省は、2011年6月3日に、政府規制により、「登録納税申告書作成士 (RTRP = Registered Tax Return Preparer)」という新たな「士業」の創設に踏み切った。この制度改正は、納税申告書作成業者の業務に大きな影響を及ぼす。資格試験や適格審査 (以下「資格試験等」という。) に合格しない業者は、場合によっては廃業を余儀なくされるからである。

1) See, IRS Publication 4832, Return Preparer Review (December 2009), at 9. Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p4832.pdf>

アメリカでは、民間の税務サービスについて、税務専門職による「税務書類の作成」および「税務相談」業務については久しく、いわゆる「名称独占」の政策を維持してきた。すなわち、「税務書類の作成」および「税務相談」業務については、無償か有償かを問わず、専門職の名称を用いなければ、誰でも行えることとされてきた。しかし、民間の有償の納税申告書作成サービスにかかる質の向上をねらいとした今回の制度改正、すなわち連邦個人所得税申告書作成業務への政府規制強化による登録納税申告書作成士（RTRP）制度の創設に伴い、いわゆる「有償独占」の方向へ大きく舵を切ることになった。

本稿は、新たに誕生した登録納税申告書作成士（RTRP）制度創設の経緯、その概要などを中心に、アメリカの税務専門職制度の現状について分析してみる。

I アメリカの税務専門職制度の変容

民間の税務専門職が提供する税務サービス業務は、大きく次の3つに分けられる。すなわち、①「税務書類の作成」【納税申告書、申請書、請求書等の作成】、②「税務相談」【租税の計算、納税申告や主張、陳述等にかかる相談】および③「税務代理」【納税申告、申請、請求、不服申立て、税務調査や処分に対する主張、納税者の代理行為等】である²⁾。

また、これら民間の税務サービスを提供する税務専門職の業務独占のかたちは、大きく、次の3つに分けて把握できる。すなわち、①「無償独占」【一定の税務専門職以外（以下「非税務専門職」ともいう。）は、ただ（無償、無料）でも、他人の依頼を受けて、規制された税務サービスを繰り返し行ってはならない】、②「有償独占」【非税務専門職は、ただ（無償、無料）であれば、他人の依頼を受けて、規制された税務サービスを繰り返し行ってもよい】および③「名称独占」【税務専門職は専門職の名称（ブランド）を使って、報酬を得て（有償、有料）で規制された税務サービスを提供できる一方で、非税務専門職も、専門職のブランドを使わなければ報酬を得て（有償、有料）で規制された税務

2) わが国の税理士法2条1項1～3号参照。

サービスを提供できる】である³⁾。

【図2】 税務専門職の業務独占の形態（わが税理士法を参考とした場合）

①「無償独占」
税理士登録した者以外の者（非税理士）は、ただ（無償・無料）であっても、他人の依頼を受けて、規制された税理士業務（税務代理、税務書類の作成、税務相談）を繰り返し行ってはならないということ（税理士法基本通達2-1）。
②「有償独占」
非税理士であっても、ただ（無償・無料）であれば、他人の依頼を受けて、規制された税理士業務（訴訟の補佐・陳述）を繰り返し行っていいということ。
③「名称独占」
税理士は、税理士という名称（ブランド）を使って、報酬をもらって（有償・有料）その業務（例えば記帳代行）ができるが、非税理士も、税理士のブランドを使わなければ、有料でその業務を行っていいということ。

*ほかに、地方公共団体の外部監査（地方自治法252条の28）や株式会社の会計参与（会社法326条、333条1項、374条1項など）がある。

【図3】 民間の税務専門職サービスの類型（わが税理士法を参考とした場合）

①税務代理（税理士法2条1項1号）	《無償独占》
税務申告、申請、請求または異議や国税不服審判所などへの不服の申立て、税務調査や処分に対するの主張、陳述、代理または代行行為	
②税務書類の作成（法2条1項2号）	《無償独占》
税務申告書、申請書、請求書、不服申立書などの作成	
③税務相談（法2条1項3号）	《無償独占》
税務申告や主張、陳述について、租税の計算に関する事項の相談	
④付随業務（法2条2項）	《名称独占》
財務書類の作成、会計帳簿の記帳代行その他財務に関する事務	
⑤訴訟の補佐・陳述（法2条の2第1項）	《名称独占》
弁護士（訴訟代理人）といっしょに裁判所に、許可を要することなく出廷し、補佐人として租税に関する事項についての陳述（ただし尋問は不可）。具体的には、申告・調査・処分に関する事項や国税債権不存在訴訟など“官対民”訴訟に加え、相続税争い関連訴訟や税理士損害賠償請求訴訟など“民対民”訴訟にも及ぶ（ただし刑事関連訴訟は対象外（刑事訴訟法42条1項））。	

3) 石村耕治編『現代税法入門塾〔第6版〕』（清文社、2012年）145頁以下参照。

アメリカにおいては、従来は、税務専門職による「税務書類の作成」および「税務相談」業務については久しく、いわゆる「名称独占」の政策を維持してきた。すなわち、「税務書類の作成」および「税務相談」業務については、無償か有償かを問わず、専門職のブランドを使わなければ誰でも行えることとされてきた。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」の政策を採ることに変わった。言い換えると、この政策転換にもかかわらず、税務専門職 (tax practitioners) 以外 (以下「非税務専門職」ともいう。) の者も無償であれば、依頼を受けて第三者に対してこれら税務書類の作成および税務相談サービスを提供できる。

これら無償の税務サービス、とりわけ納税申告書作成サービスの存在意義は重い。なぜならば、連邦個人所得税については全員確定申告をするのが原則となっているからである⁴⁾。毎年1億人を超える確定申告や還付申告が連邦の課税庁である内国歳入庁 (IRS=Internal Revenue Service) に押し寄せる。納税申告書作成サービス、納税申告支援に対する納税者からのニーズは旺盛である。IRSは、行政サービスの一環として税務申告支援プログラムを実施している。加えて、IRSは、市民ボランティアなどの手を借りて、申告期のみならず、申告前や申告後の支援を含む大掛かりな無償の税務支援プログラム (VITA、TCEなど) を実施している。さらに、企業もサービス・商品の販売の際に、顧客に対して税務申告支援を含む各種無償の税務サービスを提供している。

このように、所得税の納税申告書作成サービスは、無償のものから有償のものまで多岐にわたる。とりわけ、大量の納税者が期限内に (通例、12月末で年度を終了させ、それに続く翌年4月15日までに) 確定申告・還付申告を終えるのには、IRSの監理のもと市民ボランティアなどを動員して申告期に実施され

4) ただし、非居住者 (non-resident) である学生 (student)、交換教授 (teacher / researcher) および訓練生 (trainee) に該当する者 (F, J, M, Qビザ所持者) で、アメリカ国内源泉の所得がない場合は、個人所得税の申告書 (様式1040-NRなど) の提出義務が免除される。ただし、免除対象者であることを申請するための書類 (様式8843) を期日 (暦年の場合は4月15日) までに提出する義務がある。

る無償の納税申告支援プログラムが大きく貢献している。

一方、有償の税務サービス、とりわけ納税申告書作成業務は、税務専門職 (tax practitioners) 【公認会計士 (CPA = Certified Public Accountant)、登録税務士 (EA = Enrolled Agent)⁵⁾、弁護士 (Attorney)⁶⁾、登録退職計画士 (ERPA = Enrolled Retirement Plan Agent)、登録年金数理士 (Enrolled Actuary)⁷⁾】

- 5) これらの税務専門職のうち、わが国の税理士に相当する専門職は、登録税務士 (EA = Enrolled Agent) である。EAの資格を取得するには、原則として「登録税務士特別登録試験 (SEE=Enrolled Agent Special Enrollment Examination)」(以下「EA資格試験 (SEE)」ともいう。) および適格審査に合格する必要がある。ただし、前IRS職員には、EA資格試験 (SEE) が免除され、職歴に基づきEA登録が認められる。EA資格試験 (SEE) は、IRSが所管し、認定事業者であるプロメトリック社 (Prometric Inc./デラウェア州法人) に委託して実施している。EA資格試験 (SEE) は、連邦税に関する次の3科目 (3 Part) からなる。①SEE1 : Part 1 ~ 個人 (Individuals/個人所得税全般)、②SEE2 : Part 2 ~ 企業 (Businesses/法人企業および個人企業の所得課税。パートナーシップや資産移転 (遺産/贈与) 税を含む。) ならびに③SEE3 : Part 3 ~ (Representation//, Practice and Procedures/税務代理、実務および手続。専門職倫理等を含む。)。1科目ずつ受験できる。受験申込はオンラインで行われる。各科目とも、3時間半、100問の択一試験である。全米の主要都市に設置されているプロメトリック社の試験センターで、コンピューター設備を使って電子媒体で実施される。(日本でも4ヵ所で受験可能。)EA資格試験 (SEE) の合否は、試験終了後に直ちに知ることができる。科目受験合格の2年まで繰り返しできる。詳しくは、See, IRS/Prometric, SEE Candidate Information Bulletin (For examination period May1, 2013 to February 28, 2014) Available at:
<https://www.prometric.com/en-us/clients/SEE/Pages/landing.aspx> ;
<http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Enrolled-Agents/Special-Enrollment-Examination-Questions-and-Official-Answers>
- 6) アメリカにおける訴訟代理は、原則として弁護士の無償独占業務である。しかし、CPAなど他の税務専門職も、資格試験合格を前提に、司法裁判所である租税裁判所 (Federal Tax Court) において税務代理ができる。詳しくは、拙論「アメリカにおける非弁護士の税務訴訟代理資格制度——わが国における税理士の出廷陳述権等の課題」税務弘報49巻6号6頁以下参照。
- 7) 登録年金数理士は、1974年従業者退職所得保障法 (ERISA = Employee Retirement

に加え、非専門職/IRSへの登録を要しない (unenrolled) の納税申告書作成業者 (TRP) が行うものがある。

現在、CPAと弁護士は州の資格であるが、有資格者数はCPAが約65万人、弁護士が約120万人である。また、連邦 (IRS登録) の資格であるEAは約4万7千人である。これら税務専門職のうち、アメリカ公認会計士協会 (AICPA = American Institute of Certified Public Accountants) は「会計士行動規程 (Code of Professional Conduct)」⁸⁾その他会員が税務専門職として業務をする場合の協会独自の規準/倫理 (例えば、税務サービス基準書/SSTS = Statements on Standards for Tax Services No. 1 ~ 7 / November 2009) などを定めている。また、アメリカ法曹協会 (ABA = American Bar Association) は「模範法律家職務規則 (Model Rules of Professional Conduct)」⁹⁾その他会員が税務専門職として業務をする場合の協会独自の規準/倫理などを定めている。

Income Security Act of 1974) に基づいて、被用者の退職年金数理計算、退職年金税務にかかる税務代理などを行う資格を有する者である (IRC 7701条 a項35号)。登録年金数理士にかかる資格試験や懲戒権は、連邦の独立委員会である「年金数理士登録合同委員会 (Joint Board = Joint Board for the Enrollment of Actuaries) が有している。【合同委員会は、財務長官が任命した2人、労働長官が任命した2人および破綻した年金計画への保証業務を担当するERISAに基づいて設けられた連邦の独立行政機関である年金給付保証会社 (PBGC = Pension Benefit Guaranty Corporation) の代表1人の計5人の委員で構成される。登録年金数理士の受験資格や試験内容【実務経験、基本知識や年金数理知識を問う試験】等は、合同委員会規則 (Joint Board Regulations) に規定されている。ただし、資格試験はすべて、年金数理士協会 (SOA = Society of Actuaries) が代行して実施している。また、合同委員会規則には、年金数理士の行動基準、継続研修、資格更新、資格停止処分やそれに対する不服申立手続、登録手数料などについても規定している。Available at: <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Enrolled-Actuaries/Enrolled-Actuary-Information>

- 8) 邦訳としては、飯塚毅監訳『アメリカ公認会計士協会 会計士行動規程 (1998年版)』(TKC出版、1995年) 参照。
- 9) 邦訳としては、日弁連訳『完全対訳ABA法律家職務模範規則』(第一法規、2006年) 参照。

このことから、公認会計士(CPA)や弁護士が一番高い専門職規準/倫理が求められているとよい。ただ、有償の納税申告書作成業務全体に占める割合は、CPA(30%程度)、弁護士(2%程度)である。

その次に高い専門職規準/倫理を求められるのは、登録税務士(EA)である。実働のEAは4万人程度とみられる。前IRS職員が特例試験でEAになっている場合が多く、公職を通じて培われた経験で、税務調査立会い、滞納処分手続や不服申立手続などでの税務代理の面で独自の存在感を発揮している。

しかし、従来から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(TRP)を選択してきた。とりわけ、料金の透明さやサービスの均等化がすすんでいるH&R BlockやJackson Hewittのような大規模な納税申告書作成サービス全国チェーン(Large National Chains)が大きな役割を演じている。

1 民間納税申告書作成業者への規制強化を求める動き

民間の非専門職の納税申告書作成業者(TRP)については、カリフォルニア州やオレゴン州、ニューヨーク州、メリーランド州など一部の州を除き、州および連邦による政府規制は久しく行われていなかった。しかし、こうした民間の納税申告書作成業者(TRP)が支援・作成した申告書内容の過誤や虚偽還付申告が以前から問題になっていた。この背景には、連邦個人所得税制に勤労所得税額控除(EITC= Earned income tax credit)や子ども税額控除(Child tax credit)のよう複雑な給付(還付)型税額控除(refundable tax credit)の仕組みなどが導入されたこともある¹⁰⁾。いずれにしろ、税界には、資格試験制度導入を含むTRPに対する何らかの政府規制が必要であるとの声が次第に大きくなっていった。

全米登録税務士協会(NAEA= National Association of Enrolled Agents)は、

10) 詳しくは、拙論「給付(還付)つき税額控除をめぐる税財政法上の課題」白鷗法学15巻1号1頁以下参照。

職域の保全と税務サービスの質的向上をねらいに、連邦議会に対し久しく民間の個人納税申告書作成業者（TRP）を規制するための試験制度の導入するための議員立法を求めて政治的な働きかけ（ロビイング）を行っていた¹¹⁾。

また、連邦財務省の租税行政監察官室（TIGTA = Treasury Inspector General for Tax Administration）や政府検査院（GAO = Government Accounting Office）などの政府機関も、民間の個人納税申告書作成業者（TRP）が作成した申告書の過誤や虚偽還付の法的統制の必要性を勧告する報告書を作成・公表していた¹²⁾。

2 新たな「士業」創設による税務専門職への政府規制強化の実施

2010年1月4日に、内国歳入庁（IRS = Internal Revenue Service）シュルマン（Douglas Shulman）長官は、消費者保護団体、他の行政機関および税務専門職との公開討論を含む6ヵ月にわたる検討結果を、「申告書作成者調査最終報告書（Return Preparer Review Final Report）」と題する報告書（以下「IRS最終報告書」という。）にまとめ公表した。このIRS最終報告書では、納税申告書作成者に対する資格制度を新設するように求めている¹³⁾。

11) NAEAは、IRSが実施する税務専門職であることを認定する資格試験に合格した登録税務士（EA）の任意加入の全国組織である。NAEAの働きかけでつくられた議員立法としては、例えば、上院法案832号・2005年納税者保護・支援法（S. 832, The Taxpayer Protection and Assistance Act of 2005）。詳しくは、拙著『透明な租税立法のあり方』（東京税理士政治連盟、2007年）94頁以下参照。

12) See, TIGTA, Most Tax Returns Prepared by a Limited Sample of Unenrolled Preparers Containing Significant Errors (Reference No. 2008-40-171, 2008). Available at: <http://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2008reports/200840171fr.pdf>; GAO, Testimony Before the Committee on Finance, U.S. Senate, Paid Tax Return Preparers: In a Limited Study, Chain Preparers Made Serious Errors (Statement on Michael Brostek) (GAO-06-563T, 2006). Available at: <http://www.gao.gov/new.items/d06563t.pdf>

13) See, 前掲注1、Return Preparer Review (December 2009), at 1 *et. seq.*

納税申告書作成者に対する新たな資格審査制度の骨子は、次のとおりである。手続は、①納税申告書作成者ID番号（PTIN=Preparer Tax Identification Number）の取得、②生涯有効資格試験および適格審査への合格、③合格者のIRSでの登録納税申告書作成士の指定、④年次の継続研修の受講、ならびに⑤年次の適格審査および更新手数料の支払などである。

IRS最終報告書をもとに、連邦財務省は、2011年6月3日に、改定したサーキュラー230規則（Circular No. 230 Regulations/Rev. 8-2011）（以下「サーキュラー230規則」または「改正C230規則」ともいう。）を公表した¹⁴⁾。このサーキュラー230規則は、その表題も「IRSのもとでの業務に関する規則（Regulations Governing Practice before the Internal Revenue Service）に改められ¹⁵⁾、この改正C230規則のなかに、登録納税申告書作成士（RTRP=Registered Tax Return Preparer）の指定制度の細目を定めた。

この指定制度創設については立法根拠の不透明さを指摘する向きもあった。しかし財務省/IRSは、そうした疑念を払拭することなく、それまでであった財務省規則（サーキュラー230規則）の改正（行政立法）で新制度創設をはかった¹⁶⁾。新たに出来あがった「士業」制度の骨子は、次のとおりである。

14) サーキュラー230規則は、連邦規則集（CFR=Code of Federal Regulations）のタイトル31、サブタイトルA、パート10（2011年6月3日）に編入されている。このことから、サーキュラー230規則は、「CFRパート10」とも称されている。

15) これまでの規則（Rev. 4-2008）の表題は、「IRSのもとでの弁護士、公認会計士、登録税務士、登録年金会計士、登録退職年金計画士および不動産鑑定士の業務に関する規則（Regulations Governing the Practice of Attorneys, Certified Public Accountants, Enrolled Agents, Enrolled Actuaries, Enrolled Retirement Plan Agents, and Appraisers before the Internal Revenue Service）」であった。

16) See, Sagit Leviner, "The Role Tax Preparers Play in Taxpayer Compliance: An Empirical Investigation with Policy Implication," 60 Buffalo L. Rev. 1079 (2012).

【図4】 登録納税申告書作成士（RTRP）制度の骨子

- ①サーキュラー-230規則【IRSのもとで業務に関する規則】を、既存の税務専門職（弁護士、CPA、EAなど）に加え、連邦個人所得税申告書作成業務への政府規制強化に伴い新設される「登録納税申告書作成士（RTRP）」にも適用する。
- ②RTRPになるためには、生涯有効資格試験【試験時間2時間半/120問、受験料116ドル、受験資格18歳以上、回数制限なし】に合格することを要する。
- ③加えて、適格審査【納税義務遵守状況や制裁の対象となる不法かつ不名誉な行為等の有無のチェック】に合格することを要する。
- ④合格者はIRSでの登録納税申告書作成士の指定（designation）を受けることを要する。
- ⑤RTRPは、手数料を支払ったうえで納税申告書作成者ID番号（PTIN=Preparer Tax Identification Number）の取得および年次の（適格審査を含む。）更新【取得時の手数料現在65.25ドル/更新時の手数料現在63ドル】を要する。
- ⑥IRS認定の継続研修機関（民間業者や大学など）において毎年、15時間の継続研修【2時間の専門職倫理、3時間の連邦税の改正点の研修、10時間の連邦税上の課題についての研修】を受けることを要する。

3 現業者の登録納税申告書作成士（RTRP）への移行手続

連邦個人所得税申告書作成業務に特化した「士業」である登録納税申告書作成士（RTRP）制度発足に伴い、現業者に対する暫定措置と新たにRTRPを目指す者への手続が整備された。現業者、すなわち従来から有償で他人の連邦個人所得税申告書作成業務を営んできた者は、申請により、IRSから「暫定的な納税申告書作成者ID番号（provisional PTIN）」が付与される。暫定的なPTINを取得した者は、2013年12月31日までに、登録納税申告書作成士（RTRP）の資格を取得するなどして必要な移行手続を完了する必要がある。すなわち、2012年4月19日までに暫定PTINを取得すると、適格審査を受けPTIN更新手数料を支払うことを条件に、2013年12月31日まで、有償での連邦個人所得税申告書作成業務を継続できる。2013年12月31日後は、IRS監理のもとで認定民間事業者が実施する筆記の①納税申告書作成士（RTRP）資格試験やIRSが実施する②適格審査に合格し、納税申告書作成者ID番号（PTIN）を取得している必要がある。ただし、弁護士、公認会計士（CPA）、登録税務士（EA）など既存の税務専門職としての資格を有し有償で連邦個人所得税申告書作成業務（以下た

んに「納税申告書作成業務」ともいう。)を行っている者は、①登録納税申告書作成士(RTRP)の資格試験を免除される。

ちなみに、今回の制度改正では、登録納税申告書作成士(RTRP)のみならず、CPA、税務弁護士、EAなどを含む税務専門職(tax practitioners)界全体を規制する担当部署として、IRSに、内国歳入庁官の指揮監督に服する「専門職責任室(OPR=Office of Professional Responsibility)」が設置された(サーキュラー230規則 § 10.1)。

この専門職責任室(OPR)が、IRSのもとで業務を行う各種税務専門職の資格にかかわる業務(RTRP資格試験、適格審査、登録、指定、PTINの発行・更新、継続研修などを含む)、専門職規準/倫理の適用や懲戒手続などを統一的に担当することとされた。

IRSのOPRは、2013年5月1日に、納税申告書作成者ID番号(PTIN)取得者に関する統計を公表した。その内訳は、次のとおりである¹⁷⁾。

【図5】 PTIN取得者の数(2013年5月1日現在、IRSのOPR公表)

2013年の納税申告書作成者ID番号(PTIN)取得者総数*	676,757
専門職別の取得者数**	
・ 弁護士(Attorneys)	31,008
・ 公認会計士(CPA)	211,607
・ 登録年金数理士(Enrolled Actuary)	465
・ 登録税務士(EA)	46,287
・ 登録退職計画士(ERPA)	624
その他の分類	
・ 監督された申告書作成者***	57,321
・ 非RTRP(非登録納税申告士)業者****	47,010

[注記]

- * 2010年9月28日以降、2013年5月前までのPTIN取得者数は94万3,008人
- ** PTIN取得者によっては、重複する専門職に就いている場合もある。
- *** この数字は、弁護士、CPA、EAの数を含まない。また、申告書作成者は監督された申告書作成者而非RTRA
- **** 連邦個人所得税申告書(F1040シリーズ)の作成をしない申告書作成業者

4 問われる行政立法による「士業」創設

新たな登録納税申告書作成士（RTRP）制度は、行政立法（サーキュラー230規則の改正）によって創設された。連邦議会には、法的根拠があいまいなままでの新制度創設に批判的な意見がある。連邦議会上下両院には、法的根拠を与えるための立法案も提出されている。また、規制を受ける納税申告書作成業者から、この新制度創設は法的根拠を欠き違法であるとして訴訟が提起されている。下級連邦裁判所は違法と判断したため、控訴裁判所で係争中である。このため、現在RTRP制度は停止中である。

(1) 連邦議会の動き

各種税務専門職がIRSのもとで業務を行うことについて、連邦財務省/IRSは、1884年7月1日に施行された合衆国法典31巻330条（31 USC 330）〔財務省のもとでの業務（Practice before the Department）〕を典拠に財務省規則などを制定して規制を実施している。ただ、330条は、「財務長官は、財務省のもとでの代理人の業務（the practice of representatives of persons）を規制することができる。」と規定している（同条a項1号）。しかし、納税申告書作成者は、他人の納税申告書などを作成するのが主たる業務で、課税庁（IRS）との折衝（税務代理）を主たる業務としていない。このことから、現行の330条a項1号の規定を厳格に解釈すると、この規定を根拠に納税申告書作成者に対する政府規制を加えることは難しい。ところが、財務省/IRSは、この疑問点には特段の配慮をせずに、財務省規則（サーキュラー230規則の改正）などの行政立法により納税申告書作成業務に対する新たな政府規制を実施した。

このことに対しては連邦議会から反発が出ている。2012年6月28日には、連邦議会上院および下院にはそれぞれ、上院法案3355号（S.3355）¹⁷⁾および下院

17) Available at: <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Return-Preparer-Office-Federal-Tax-Return-Preparer-Statistics>

18) Available at: <http://www.govtrack.us/congress/bills/112/s3355>

法案6050号(H.R. 6050)¹⁹⁾のかたちで、2012年納税者権利章典法(Taxpayer Bill of Rights Act of 2012)案が提出された。これらの法案のなかには、連邦所得税申告書作成者の法規制をねらいとした202条〔連邦所得税申告書作成者の規制(Regulation of Federal Income Tax Return Preparers)〕が盛り込まれている。具体的には、合衆国法典31巻330条a項1号に必要な文言(イタリック体部分)を挿入し、「財務長官は、財務省のもとでの代理人(連邦納税申告書、資料その他の提出物の作成にあたる納税申告書作成者を含む。)の業務を規制することができる。」との改正を加えるものである。この改正条項を成立させることにより、制定法(合衆国法典)に根拠を置いたうえで、財務省規則などで連邦所得税申告書作成業者(TRP)に対する規制を実施する途を模索している。

(2) 納税申告書作成者による訴訟

財務省/IRSが既存のサーキュラー230規則を改正し、新たな登録納税申告書作成士(RTRP)制度を創設したことについては賛否が分かれる²⁰⁾。2012年3月に、この新制度に反対する3人の納税申告作成業者が、連邦コロンビア特別区(ワシントンD.C.)地方裁判所に対し、この規制実施の差止めを求める訴訟を提起した。訴えの理由は、財務省/IRSが実施した規制は、財務省規則(サーキュラー230規則)で行われているが、連邦法の根拠を欠いており、違法とすることである²¹⁾。

すでにふれたように、現行の合衆国法典31巻330条(31 USC 330)〔財務省のもとでの業務(Practice before the Department)〕は、「財務長官は、財務省のもとでの代理人の業務を規制することができる。」と規定している(同条a項1号)。しかし、納税申告書作成者は、他人の納税申告書などを作成すること(税務書類の作成)が主たる業務である。課税庁との折衝など税務代理を主たる業務としていない。したがって、この330条a項1号を根拠にして、申

19) Available at: <http://www.govtrack.us/congress/bills/112/hr6050>

20) See, Allen Buckley, "Is Treasury's New Reg Scheme for Return Preparers Lawful?," Tax Notes (October 15, 2012) at 285 *et seq.*

申告書作成業務に規制を加えることは違法の可能性が濃い。原告は、この点を問うたものである。

2013年1月18日、連邦コロンビア特別区地方裁判所は、原告の訴えを認め、「財務省/IRSは、申告作成業者を規制する権限を有しない」との理由で、財務省/IRSにこの規制実施を停止する決定を下した(Sabina Loving, *et. al.* v. IRS)²²⁾。

その後、裁判所と財務省/IRS/連邦司法省との間で幾度か折衝が行われた。その結果、裁判所は、最終の司法判断が確定するまでの期間は、既存の申告書作成業者や新たに登録納税申告書作成士(RTRP)を目指す者は、あくまでも“任意で(on a voluntary basis)”資格試験等や継続研修などを受けることができることとされた。

財務省/IRSは、2013年3月に、本件決定を不服として、連邦控訴裁判所へ控訴した。このため、最終判断が確定するまで、11月現在この資格制度の実施は法的には停止されている。

II 登録納税申告書作成士(RTRP)指定制度の概要

納税申告書作成者(TRP=Tax Return Preparer)とは、自身または1人以上の者を雇用し、他人の依頼を受けて有償で納税申告書の作成または還付請求(還付申告書の作成)を行う者を指す(IRC 7701条a項36号A)。したがって、打込み、写しの作成その他計算の補助を行う者、企業内において従業者として

21) ちなみに、この訴訟は、政府規制で新たな職業を創設することなどに反対し、政府規制撤廃を掲げるバージニア州アーリントンにある弁護士事務所「正義研究所(Institute for Justice)」の弁護士が訴訟代理を担当している。ちなみに、学界では、租税行政が政府規制であらたな専門職を創設するのは、権力分立(separation of powers)の原則に抵触する。したがって、この種の専門職が必要というのであれば、連邦議会が直ちに立法作業をすすめるべきであるとする意見が強い。See, Donald T. Williamson & James S. Gale, "RTRPs and Their 'Practice' Before the IRS," Tax Notes (April 8, 2013) at 179 *et seq.*

22) Available at: http://www.naea.org/sites/default/files/pdf/loving_decision.pdf

雇用主や他の従業者の納税申告書の作成ないし還付請求（還付申告書の作成）を行う者などは、納税申告書作成者にはあたらない（IRC 7701条 a 項36号B）。

2010年12月31日後、納税申告書作成者（TRP）もしくはその従業者または双方は、他人の依頼を受けて作成した納税申告書または還付申告書に財務長官が発行した納税申告書作成者ID番号（PTIN=Preparer Tax Identification Number）を記載するように求められることになった（IRC 6109条 c 項、財務省規則 § 1.6109-2）。

ちなみに、財務長官は、必要に応じて、納税者や納税申告書作成者などに対して本人確認番号を付与する権限を有している（IRC 6109条 a 条4号）。2010年12月31日後、納税申告書作成者（TRP）は、他人の依頼を受けて有償で作成した納税申告書または還付申告書に対し、財務長官が発行した納税申告書作成者ID番号（PTIN）を記載するように義務づけられた²³⁾。PTINの不記載は処罰の対象となる（IRC 6695条 c 項）。言い換えると、納税申告書作成者（TRP）はもちろんのこと、公認会計士（CPA）や弁護士、登録税理士（EA）なども含め、PTINを申請し登録納税申告書作成士（RTRP）の指定を受け有効なPTINを取得しない限り、他人の依頼を受けて有償で納税申告書または還付申告書を作成できなくなった。

23) なお、年々悪化する成りすまし犯罪対策から、財務省/IRSは、税務に対し個人の共通番号である社会保障番号（SSN=Social Security Number）の利用を段階的に止めてきている。こうした現状を踏まえ、今回、納税申告書作成者ID番号には税務分野に固有の識別子（番号/PTIN）を導入・採用することになった。したがって、2011年1月1日以降は、登録納税申告書作成者（RTRP）は、共通番号/SSNの利用はできず、個別番号であるPTINの使用を義務付けられる。ちなみに、税務専門職に対し一定の手数料を負担させ財務長官が発行した納税申告書作成者ID番号（PTIN）の取得、更新を義務づける制度については反発がないわけでもない。1 公認会計士（CPA）が、財務長官にはこうした受忍義務を課す権限はなく違法であるとして訴訟を提起した。裁判所は、法令（内国歳入法典/IRC 6109条a項4号等）は、財務長官に対し手数料を課す一般的な権限を認めているという理由で、この訴えを棄却し、確定した（Brannen v. the United States, 682 F.3d 1316 (11th Cir. 2012)）。

1 RTRPの業務独占の範囲

登録納税申告書作成士（RTRP）は、税務調査について、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、関与した課税年または期間について、当該申告書に限りIRSの職員、納税者権利擁護官サービス（Taxpayer Advocate Service）その他のIRS職員等との折衝において依頼人である納税者を代理することができる。

この点は、100年以上にわたり、民間の納税申告書作成者に付与されてきた従来の実務を確認するに過ぎないことといえる。一方、今回の行政規制では、登録納税申告書作成士（RTRP）には、IRSないし財務省の争訟手続においては、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旨を明確にした（サーキュラー230規則 § 10.3 (f) (3)）。

以上の点について、サーキュラー230規則 § 10.3 (f) (2) および (3) では、次のように規定する。

【図6】 RTRPの業務独占の範囲

・サーキュラー230規則 § 10.3 (f) (2) 登録納税申告書作成士（RTRP）としての業務は、作成しかつ署名をした納税申告書および還付申告書その他の書類でIRSに提出されるものに限定される。RTRPは、納税申告書もしくは還付申告書の全部または実質的に全部を作成できるものとする。IRSは、様式、指示その他適切な手引きのかたちで、RTRPが作成しかつ署名する申告書もしくは還付申告書を指定するものとする。

・サーキュラー230規則 § 10.3 (f) (3) 登録納税申告書作成士（RTRP）は、自らがその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、関与した課税年または期間について、IRS（納税者権利擁護官サービス（TAS）を含む。）の職員、顧客サービスまたはその他の職員もしくは従業者との折衝において納税者を代理することができる。規則や告示に別段の定めがある場合を除き、この調査立会い権限は、IRSまたは財務省の不服申立担当官、職員、弁護士その他相当の職員もしくは従業者との折衝において代理を立てることを求められる状況にあるかどうかにかかわらず、納税者を代理することができる個人である資格を認めるものではない。また、CFRパート10に基づくRTRPの権限は、IRSに提出するための納税申告書および還付申告書その他の書類の作成に必要な範囲に限られ、依頼人や第三者に対する税務相談ができる権限を与えるものではない。

登録納税申告書作成士(RTRP)資格試験等に合格し、IRSの指定(designation)を受けた者は、「IRSにより登録納税申告書作成士として指定された(designated as a Registered Tax Return Preparer by the Internal Revenue Service)」の表記ができる。しかし、「認定(certified)」ないしIRSの職員との関係があるようないかなる表記も使用することはできない。

2 RTRP資格試験の免除対象となる税務専門職

弁護士、公認会計士(CPA)、登録税務士(EA)など、既存の税務専門職としての資格を有している者は、登録納税申告書作成士(RTRP)資格試験を免除される。

なお、現時点では、今回の政府規制は、個人納税申告書【様式1040：連邦個人所得税申告書(Form 1040: U.S. Individual Income Tax Returns)シリーズ(ただし、Form 1040-PRおよびForm 1040-SSを除く。)】作成業者に限定される。つまり、有償であっても個人所得税以外の納税申告書(以下「様式1040シリーズ以外の申告書作成者」ともいう。)を作成する業者は、RTRP資格試験等を免除される。

したがって、様式1040シリーズ以外の申告書作成者は、登録納税申告書作成士(RTRP)の指定を受けることなしに、様式1040シリーズ以外の納税申告書について、次のことがゆるされる(IRS Notice 2011-6)。

【図7】 非RTRP業者の有償業務の範囲

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ①作成あるいは作成を支援した納税申告書に署名すること ②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、関与した課税年あるいは調査期間について、IRSの職員、納税者権利擁護官サービス(TAS)その他のIRSの従業者との折衝において関与納税者を代理すること |
|---|

3 RTRP資格試験等の免除対象となる税務支援ボランティア

全員確定申告をする仕組みのもと、アメリカでは、毎年、1億人を超える大量の納税者が、期限内に連邦個人所得税確定申告ないし還付申告をするように

求められる。こうした仕組みのもとでは、とりわけ零細事業者を含む低所得者や高齢者が期限内に申告を完了できるようにするには、無償の納税申告書作成サービス（税務申告支援）は極めて重い意味を持つ。IRS監理のもと、市民ボランティアを動員し、さまざまな納税申告支援プログラムを通じて実施されている²⁴⁾。

これらの税務申告支援プログラムに参加する市民ボランティアで納税申告書の作成にあたる者については、IRS主導で別途特別の資格認定（IRS Link & Learn Taxes）が行われていることから²⁵⁾、RTRP資格試験や適格審査は免除される。

（1）市民ボランティアによる税務支援プログラム

アメリカでは、勤労所得税額控除（EITC）や子ども税額控除（Child tax credit）のような複雑な給付（還付）型税額控除の仕組みを導入している。EITCにかかる還付申告だけでも、2012年ベースでみても2,700万人を超える²⁶⁾。こうした人たちの多くは、コマーシャル・ベースの有償の納税申告書作成業者（TRP）を活用する資金的な余裕がない。しかし、これら民間の有償の納税申告書作成業者（TRP）に依頼する資力のない人たちのためには、大量の市民（民間）ボランティアを取り込んだ民間の各種税務申告支援プログラムが用意されている。

これら連邦個人所得税の申告に関する無償の税務支援プログラムは多岐にわたり、きめ細かな仕組みになっている。アメリカにおける無償の税務申告支援プログラムは従来、「申告期支援」、すなわち「税務書類の作成」およびその作

24) 拙論「税務支援の拡充と税理士の業務独占のあり方：開かれた税務支援のあり方を日米比較で検証する」白鷗法学13巻2号49頁以下参照。

25) See, IRS, Link & Learn Taxes. Available at: <http://www.irs.gov/Individuals/Link-%26-Learn-Taxes>

26) See, IRS, Statistics for Tax Returns with EITC 2012, Available at: <http://www.eitc.irs.gov/central/eitcstats/>

成にかかる一部「税務相談」に限られてきた。しかし、今日、無償の税務申告支援の範囲は、「申告前支援」、すなわち記帳や納税資金計画やそれらに関する税務相談のような領域にまで及んでいる。さらには、「申告後支援」、すなわち、税務調査、税務争訟、徴収手続などに関する「税務代理」の領域にまで広がりをみせてきている。

このように、アメリカにおける税務支援制度の1つの特徴は、「申告期(filing)支援」はもちろんのこと、「申告前(pre-filing)支援」や「申告後(post-filing)支援」にまで及んでいることである。したがって、わが国のような、税務専門職が業務独占を護ることを主眼とし、主に「申告期支援」に特化した制度とは大きな違いをみせている。今日、こうした無償の各種税務支援プログラムは、アメリカにおける申告納税制度を維持・発展させる、さらには、「働いても貧しい人たち(the working poor)」にも極めて複雑な還付申告書の作成を強いる勤労所得税額控除(EITC)をスムーズに展開させるうえで必要不可欠な存在となっている²⁷⁾。

連邦税上の税務支援プログラムには、おおまかにまとめて示すと、次のようなものがある²⁸⁾。

27) ちなみに、わが国では、共通番号を導入し給付つき税額控除の一種である勤労所得税額控除(EITC)導入を軽々に説く主張も散見される。しかし、アメリカでは、共通番号である社会保障番号(SSN)が成りすまし犯罪のツールと化し、IRSは、分野別の個別番号へ大きくシフトしてきている。また、EITCの導入には、現行の年末調整制度を原則廃止とし、全員確定申告の仕組みに大きくシフトさせる必要がある。また、税理士制度を有償独占の仕組みに代え、市民ボランティアなどを活用した税務支援を大幅に拡大する必要もある。申告インフラ整備の展望なしにEITC導入を唱えるのは、まさに木を見て森を見ずの主張のようにも見える。アメリカではこれだけ税務支援を徹底しても、EITC関連還付申告全体の約3割が過誤申告ないし不正申告が発見される深刻な状況にある。See, Center on Budget and Policy Priorities, Earned Income Tax Credit, Overpayment and Error Issues (April 19, 2011). Available at: <http://www.cbpp.org/files/4-5-11tax.pdf>

28) 詳しくは、拙論「開かれた税務支援のあり方を日米比較で検証する(1)～(5)」税務弘報2007年5月号～10月号参照。

【図8】 市民ボランティアによる税務申告支援プログラムの種類

- ・ ボランティア所得税援助 (VITA = Volunteer Income Tax Assistance) プログラム
- ・ 高齢者向け税務相談 (TCE = Tax Counseling for Elderly) プログラム
- ・ 学生タックスクリニック (STC = Student Tax Clinic) プログラム
- ・ 低所得納税者クリニック (LITC = Low-Income Taxpayer Clinics) プログラム
- ・ IRS納税者権利擁護官サービス (TAS = Taxpayer Advocate Service)
- ・ IRS納税者支援センター (TAC = Taxpayer Assistance Center)

- * このほかに、あまり一般的ではないが、・軍隊ボランティア所得税援助 (M-VITA = Military Volunteer Income Tax Assistance) プログラム、・ボランティア大使館・領事館税務援助 (VECTA = Volunteer Embassy and Consulate Tax Assistance) プログラムなどがある。
- ** また、IRSのテレタックス【TELETAX 800-829-4477】サービスがある。納税者は、電話すれば、録音された税務取扱情報 (150項目程度) を聞くことができる。

ちなみに、これら無償の税務申告支援プログラムのうち、例えば、ボランティア所得税援助 (VITA) プログラムを取り上げて見てみると、ここ数年の統計平均値では、全米で約200万件の個人所得税申告書の作成を支援している。うち、190万件は電子申告 (e-file) で提出されている。また、低所得納税者クリニック (LITC) では、勤労所得税額控除 (EITC) 関連の申告後支援、すなわち税務調査の立会いや不服申立ての代理などの業務を行っている。

(2) アメリカの各種税務支援プログラムの検証

連邦個人所得税の申告義務 (filing requirement) のある者は、所得税の確定申告期間内 (原則として翌年の4月15日まで) に個人所得税の申告書を作成し、提出しなければならない (IRC 6072条a項)。ただし、書式4868を提出した場合、4カ月の提出期限の自動延長が可能である (財務省規則 § 1.6081 (a) (1) および (2) (i))。

税務申告支援は、個人所得税の申告書の作成および提出にあたり、有償の税務専門職や申告書作成業者に依頼する十分な資力のない納税者や不都合な納税者を支援するために実施されているものである。利用対象者は、低所得者はもちろんのこと、中所得者、高齢者、障害者、移民、学生などであり、そのニーズに応じて、さまざまなメニューが用意されている。これら税務支援プログラムの利用者は、源泉所得税の過納額の還付申告ないし勤労所得税額控除 (EITC)

を受けるための還付申告を行う者が大きな比率を占める。

アメリカにおける無償の税務支援プログラムの特徴は、端的にいえば、税務支援はすべて課税庁（IRS＝内国歳入庁）と課税庁のバックアップを受けた民間非営利公益団体（NPO）主導で実施されていることである。その運営などに税務の専門職団体はほとんど関与していないことである。すでにふれたように、現在、課税庁のバックアップを受けて実施している税務申告支援プログラムは多岐にわたる。そのほとんどは、無償ないしは実質的に無償である。NPOなどが民間（市民）ボランティアを募集し、そのボランティアに対し課税庁（IRS）がお膳立てした一定の研修を実施した後に、納税申告書の作成およびそれにかかる税務相談を担当してもらう態勢にある²⁹⁾。また、近年、これまでの「申告期」支援に加え、税務調査や税務争訟などにおける税務代理など、いわゆる「申告後（post-filing）」支援態勢の整備に力を入れてきている³⁰⁾。

ちなみに、現行の市民ボランティアを活用した各種税務支援プログラムは、財務省/IRSの行政立法によって組まれている。この点について、ボランティア所得税援助（VITA）プログラムや低所得納税者クリニック（LITC）プログラムなどを法律に根拠を置いて実施するかたちになるようにすることをねらいに、2012年6月28日に、連邦議会上院および下院には、それぞれ2012年納税者権利章典法（Taxpayer Bill of Rights Act of 2012）が提出されている。上院法案3355号（S. 3355）³¹⁾ および下院法案6050号（H.R. 6050）³²⁾ では、201条〔低

29) ボランティアによる税務支援の問題点について詳しくは、See, TIGTA, Improvement Are Needed to Ensure Tax Returns Are Prepared Currently at Internal Revenue Service Volunteer Income Tax Assistance Sites (August 2004, Department of Treasury)。

30) この背景には、複雑・難解なEITC関連申告に関し、IRSが「計算違い等を理由とする更正処分の適用除外手続（math error exception procedure）」に基づく、事実確認のための照会や証明資料の提出要請通知／お尋ね（「IRS CP 2000 Letter」〔CP 2000 Notice〕）を濫発している実態がある。詳しくは、拙論「調査と非調査行為の峻別と租税手続の日米比較（下）」税務事例2013年4月号参照。

31) Available at: <http://www.govtrack.us/congress/bills/112/s3355>

所得納税者の権益のためのプログラム (Programs for the Benefit of Low-Income Taxpayers)] の規定を置いて、制定法 (合衆国法典) に根拠を置いて税務申告支援プログラムを実施できる途を模索している。

4 納税者本人および非専門職によるIRSのもとでの業務

個人である納税者は、本人であることを証明できる何らかの適正な身分証明書を提示して、IRSのもとで自らの税務業務を行うことができる (サーキュラー230規則 § 10.7 (a))。また、親族や従業者などの個人は、専門職資格がなくとも、次の状況においては、納税者を代理してIRSのもとで一定の業務を行うことができる (サーキュラー230規則 § 10.7 (c))。ただし、税務専門職業務の停止処分や資格をはく奪された個人を除く (サーキュラー230規則 § 10.7 (c) (2))。

【図9】 IRSのもとで業務が認められる非専門職である個人の範囲

・個人は自己の直系親族を代理できる (サーキュラー230規則 § 10.7 (c) (1) (i))。
・個人雇用主の常勤の従業者はその雇用主を代理できる (サーキュラー230規則 § 10.7 (c) (1) (ii))。
・パートナーシップ (組合) の一般パートナー (組合員) は当該パートナーシップを代理できる (サーキュラー230規則 § 10.7 (c) (1) (iii))。
・法人 (親法人、子法人その他の関連法人を含む。) 社団その他の組織グループの真の役員もしくは常勤の従業者は、当該法人、社団または組織グループを代理できる (サーキュラー230規則 § 10.7 (c) (1) (iv))。
・信託、倒産管理財産、後見財産もしくは遺産の常勤従業者は、当該信託、倒産管理財産、後見財産もしくは遺産を代理することができる (サーキュラー230規則 § 10.7 (c) (1) (v))。
・行政機関、行政庁または公社の職員もしくは従業者は、その職務遂行において当該機関、庁または公社を代理することができる (サーキュラー230規則 § 10.7 (c) (1) (vi))。
・個人は、合衆国外において個人または団体を代理しかつ当該代理が合衆国外で行われる場合には、IRSの吏員のもとで代理することができる (サーキュラー230規則 § 10.7 (c) (1) (vii))。

5 有償の納税申告書作成業務に必須の納税申告書作成者ID番号 (PTIN)

連邦財務省は、2010年12月31日後は、すべての納税申告書作成業者 (TRP) に対して、納税申告書作成者ID番号 (PTIN=Preparer Tax Identification Number) を取得するように義務付けた³³⁾。これにより、有償で連邦個人所得税申告書【様式1040: 連邦個人所得税申告書 (Form1040: U.S. Individual Income Tax Returns) シリーズ】の作成する業務を行う者はもちろんのこと、有償で様式1040シリーズ以外の申告書を作成する業務を行う者も、IRSに申請して納税申告書作成者ID番号 (PTIN) を取得しなければならないことになった (IRS Notice 2011-6)。

納税申告書作成者ID番号 (PTIN) 導入のねらいは、全員確定申告を原則としてきた連邦個人所得税制を支える民間の納税申告書作成業者 (TRP) に対して投網を打つかたちで政府規制をかけることにある。このことから、弁護士や公認会計士 (CPA) など既存の税務専門職やその事務所の補助者などを含め、PTINなしには有償で個人所得税の確定申告書を作成することができなかつたかたちで規制が実施されることになった。

(1) 既存の税務専門職

納税申告書作成者ID番号 (PTIN) は、既存の税務専門職【公認会計士 (CPA)、登録税務士 (EA)、弁護士 (Attorney) 登録退職計画士 (ERPA)、登録年金数理士 (Enrolled Actuary)】に対しては、原則として本人の申請に基づき自動的に付与される。申請に基づきPTINを自動付与するのは、これらの専門職はそれぞれ、所属する専門職団体が実施する独自の専門職倫理／執務規程、資格試験や継続研修などの制度があり、税務専門職として一定の資質を保持できているとの理由による。

連邦の税務専門職資格制度では、一定の勤務期間を経たIRS職員で、善行な者に対して登録税務士 (EA) または登録退職計画士 (ERPA) 資格を付与し

33) See, 75 Federal Regulation 60309, 60315 (proposed September, 2010).

ている³⁴⁾。したがって、これらの免除者は、登録納税申告書作成士（RTRP）資格試験を受ける必要がない。言い換えると、これら双方の専門職資格の取得は、正規の試験のほかに、一定の勤務期間を経た前IRS職員に対する試験免除による途がある。

この点について、サーキュラー230規則 § 10.4では、次のように規定する。

【図10】 前IRS職員の試験免除による税務専門職資格の取得の仕組み

<p>・サーキュラー230規則 § 10.4 [登録税務士、登録退職計画士または登録納税申告書作成士となる資格]</p>
<p>・サーキュラー230規則 § 10.48 (a) [試験による登録税務士登録] 内国歳入庁長官またはその代理官は、現在その他有効な税申告書作成者ID番号（PTIN）等を有しかつCFRパート10【つまりサーキュラー230規則を指す。以下同じ。[筆者]】に基づいて規制される専門職としての資格停止または資格はく奪に値する行為をしていない18歳以上の申請人が、IRSが実施するまたはIRSの監督のもとで実施される税務に関する筆記試験で特別の能力があることを示した場合、登録税務士（EA）として登録を認めるものとする。</p>
<p>・サーキュラー230規則 § 10.48 (b) [試験による登録退職計画士（ERTA）登録] 内国歳入庁長官またはその代理官は、現在その他有効な税申告書作成者ID番号（PTIN）等を有しかつCFRパート10に基づいて規制される専門職としての資格停止または資格はく奪に値する行為をしていない18歳以上の申請人が、IRSが実施するまたはIRSの監督のもとで実施される退職計画に関する筆記試験で特別の能力があることを示した場合、登録退職計画士（ERTA）として登録を認めるものとする。</p>
<p>・サーキュラー230規則 § 10.48 (c) [登録納税申告書作成士（RTRP）の指定] 内国歳入庁長官またはその代理官は、現在その他有効な税申告書作成者ID番号（PTIN）等を有しかつCFRパート10に基づいて規制される専門職としての資格停止または資</p>

34) ちなみに、わが国の税理士法（3条および8条1項4号以下）は、一定の勤務期間を経た国税職員等に対して税理士試験の試験科目の一部の免除等を認めている。仮に将来のTPP（環太平洋パートナーシップ協定）交渉など税務専門職サービスの自由化を含むその資格付与のあり方が問われた場合でも、アメリカの税務専門職試験／試験免除制度を範とする限りでは、この点は大きな争点にならないように思われる。

格はく奪に値する行為をしていない18歳以上の個人が、IRSが実施するまたはIRSの監督のもとで実施される連邦納税申告書作成に関する筆記試験で能力があることを示し、かつ、その他IRSが定めた前提基準に適合する場合、登録納税申告書作成士(RTRP)として指定 (designate) するものとする。

- ・サーキュラー-230規則 § 10.48 (c) [前IRS従業者の登録] 内国歳入庁長官またはその代理官は、CFRパート10に基づいて規制される専門職としての資格停止または資格はく奪に値する行為をしていない申請人を、その者のIRSでの過去の業務および専門的な経験に基づき、登録税務士 (EA) または登録退職計画士 (ERTA) としての登録を認めるものとする。ただし、次の要件を満たさなければならない。
 - (1) 前従業者は、IRSの様式に基づいて登録を申請し、かつ、当該様式で求められた情報その他申請人が適格となる経験がありかつ研修を受けている旨の情報を提供すること。
 - (2) IRSの前従業者の登録にかかる部局が、申請人が、IRSに雇用されていた期間の仕事の内容および職位に関する詳細な報告書ならびに申請人の雇用が専門的その他の観点から承認に値する旨の推薦書を添付すること。
 - (3) 申請人のIRSでの前雇用に基づく登録税務士としての登録は、制限なく代理を認めるものであること、特定の事項のみに関し代理が認められるものであること、または、申請人が前職に就いていた特定の部門ないし部署でのみ代理が認められるものであること。申請人のIRSでの前職歴に基づく登録退職計画士としての登録は、適格退職計画事項のみに関し代理が認められるものであること。
 - (4) 申請人のIRSでの前雇用に基づく登録税務士または登録退職計画士としての登録申請は、前雇いを離れてから3年以内に行われていること。
 - (5) 申請人のIRSでの前雇用に基づく登録税務士としての登録は、5年以上のIRSでの継続的な雇用に基づいていること。また、この場合、申請人は、当該雇用の期間において、所得税、遺産税、贈与税、雇用税または個別消費税に関する内国歳入法典 (IRC) および財務省規則の適用および解釈に常時従事していたこと。
 - (6) 【登録退職計画士 (ERTA) に関する要件の邦訳は省略】
 - (7) 本条 (d) 項前(5)および(6)に関して、内国歳入法典 (IRC) の規定の適用および解釈の職位の雇用に総計で10年以上就いていた場合、申請の日に先立つ5年のうち少なくとも3年間は、5年の継続的雇用に相当するものとする。

- ・サーキュラー-230規則 § 10.48 (e) [自然人] 業務登録は、自然人にのみ認められる。

- ・サーキュラー-230規則 § 10.48 (f) [適用日時] 本条 (§ 10.48) は、2011年8月2日から適用する。

(2) 指定登録納税申告書作成士

一方、これら既成の税務専門職以外で、新たに政府規制によりつくられた税務専門職である指定登録納税申告書作成士 (designated RTRP) になるのには、資格試験や適格審査に合格したうえでIRSでの登録納税申告書作成士の指定を受け、PTINを申請するように求められる (サーキュラー230規則 § 10.4 (c))。

(3) 税務専門職事務所の補助者「監督された申告書作成者」

また、これら既成の税務専門職および指定登録納税申告書作成士 (designated RTRP) の使用人その他の従業者で、これら専門職の指揮命令・監督を受けて、申告書作成業務を補助する者は、「監督された申告書作成者 (supervised preparer)」としてPTINを申請することができる。監督された申告書作成者とは、次のような個人を指す。

【図11】 監督された申告書作成者とは

監督された申告書作成者とは、有償で申告書を作成する者であるが、納税申告書に署名せず、かつ、署名するように求められず、①弁護士事務所もしくは公認会計士 (CPA) 事務所、または、②その他弁護士、CPA、登録税務士 (EA) により80%を超える持分を保有する認可された事務所、に雇用される個人を指す。加えて、有償の納税申告書作成者として監督された申告書作成者が作成した申告書に署名した弁護士、CPA、EA、登録退職計画士 (ERPA)、登録年金数理士 (Enrolled Actuary) の監督を受ける者を指す。

監督された申告書作成者は、①自らが作成するもしくは作成を補助した納税申告書に署名してはならない。また、②補助者の資格で作成または作成を補助した納税申告書についてIRSとの関係において納税者を代理することはできない。さらに、③サーキュラー230規則【IRSのもとでの実務に関する規則】の適用ある税務専門職とはみなされない。したがって、登録納税申告書作成士 (RTRP) の資格試験や継続研修の対象外となる。

すなわち、「監督された申告書作成者」とは、登録申告書作成者となることなしに、指定登録納税申告書作成士の監督のもとで事務補助者として雇用される者を指す³⁵⁾。

ちなみに、監督された申告書作成者がPTINを申請するあるいは更新する場合には、監督者である雇用主のPTINを添付しなければならない。監督者のPTINは有効なものでなければならない。

Ⅲ 登録納税申告書作成士（RTRP）資格試験等の概要

すでにふれたように、有償で個人所得税申告書作成業を営もうとする者は、暫定納税申告書作成者ID番号（暫定PTIN）を取得している者も含め、2013年12月31日後は、IRSが実施するまたはIRSの監督のもとで実施される税務に関する筆記の納税申告書作成士（RTRP）資格試験および適格審査に合格している必要がある。ただし、弁護士、公認会計士（CPA）、登録税務士（EA）などは、既存の税務専門職としての資格を有しており登録納税申告書作成士（RTRP）資格試験を免除される。

1 RTRP資格試験の概要

筆記試験「IRS登録納税申告書作成士（RTRP）試験（IRS Registered Tax Return Preparer Test）」は、IRS監理のもと³⁶⁾、認定事業者であるプロメトリック社（Prometric Inc./デラウェア州法人）に委託して実施されている³⁷⁾。同社の試験センターは、全米の主要都市に設置されている。試験は、4月1日から15日までのシステム改定の期間を除き、年間を通じていつでも受けることができる。受験回数には制限がない。理論的には合格するまで毎日受験も可能である。障害者は、障害を持つアメリカ人保護法（ADA=Americans with Disabilities Act）に基づき、特段の設備設定を求めることができる。ただし、英語の障壁は障害とはみなされない。

35) 既存の納税申告書作成業者で既定の期間内に資格試験に合格できない者に対する救済措置にもなりうる。

36) See, IRS, Registered Tax Return Preparer Competency Test Information <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/Registered-Tax-Return-Preparer-Competency-Test-Information>

受験申込は、www.irs.gov/ptinへアクセスしてプロメトリック社のオンライン・システムを通じて行う。申込予約が完了すれば、当該申込人に電子メールでその旨が通知される。

受験料(手数料)は、申込ごとに116ドルである。いったん支払った受験料は返済されないし、他に譲渡することもできない。ただし、試験申込予約を、他の日ないし他の試験場に変更したい場合には、プロメトリック社へ通知を要し、再予約が当初の予約日から30暦日後への変更であれば、追加受験料はいらぬ。これに対して、5暦日ないし29暦日後への変更であれば、35ドルの追加受験料を支払うように求められる。さらに、4暦日以内への変更であれば、追加受験料として再度116ドル全額を支払うように求められる。受験予約日に故意に受験しなかった場合や受験が認められなかった場合には、受験料は返済されない。したがって、新たに受験予約をする場合には再度116ドルを支払う必要がある。災害等により試験場が閉鎖された場合には、受験料を支払うことなしに再度受験予約をすることができる。

(1) RTRP資格試験センターでの受験

登録納税申告書作成士(RTRP)資格試験は、IRSの認定を受けたプロメトリック社が同社の試験センターで、コンピューター設備を使って電子媒体で実施している。したがって、文書媒体の試験ではない。各人は予約した日時に試験場へ出向き、不要な物をロッカーに入れ、割り当てられたブースに入り、スクリーンを検索しながら解答する仕組みである。

受験者は、コンピューターのハードの知識や難しい操作技能を必要としない。

37) プロメトリック社とIRSと共同でRTRP受験案内(candidate information bulletin)を発行している。See, IRS, Registered Tax Return Preparer Test (Prometric, effective April 16, 2012). Available at: <http://www.irs.gov/pub/irs-utl/rtrpcandidateinfobulletin.pdf> また、You Tubeで、実際の試験場での受験環境を観ることができる。Available at: <http://www.youtube.com/watch?v=SnCuf3mTFwo&feature=youtu.be> ちなみに、プロメトリック社は、各州で実施される公認会計士(CPA)試験などの実施も請け負っている。

予約時間の30分前に受験できる態勢にあるように求められる。

本人確認ができる証票を持参、提示するように求められる。本人確認ができない場合には、受験放棄とみなされる。

受験者は、受験にあたりIRSと試験内容を開示しないことを約する旨（non-disclosure agreement）に同意するように求められる。受験者は、試験中に参考資料、IRS刊行物17号（個人向け税金ガイド）、様式1040および様式1040解説を参照することができる。ただし、これらの参考資料は、受験者が電子媒体の試験を受けている試験場のブースの同じスクリーン上において電子媒体で提供される。

受験者は、自身で参考資料を持参することは認められていない。試験時間が限られていることから、受験者は、本当に必要な箇所に限り当該電子媒体の参考資料を参照するように推奨されている。

受験者は、試験中、スクリーン上の計算機を使用することができる。加えて、試験センターは、受験者に対し、手で持てる、音の出ない、ソーラーあるいは電池で動く計算機を提供する。受験者は、試験会場へ自身の計算機を持ち込むことはできない。

さらに、受験者には、メモ用紙と鉛筆が提供される。自身のものは持ち込むことができない。試験センターの監督者は、試験の終了時にすべてのメモ用紙や鉛筆を回収することになっている。試験会場からメモ用紙を持ち出すことは不正行為とみなされる。

プロメトリック社は、試験センターにおいてすべての受験者に公平な環境を保障するために、受験状況を録音および録画する権利を留保している。その他、詳細な規則を定めている。

(2) RTRP資格試験の内容と出題形式

登録納税申告書作成士（RTRP）資格試験は、120問である。うち、100問は択一、残り20問はYes、Noで答えるものである。試験は、2時間半である。

試験分野は、連邦個人所得税に限定される。したがって、法人税やパートナーシップ課税などは出題外である。

ただ、税法に関する質問は45%程度、残りはサーキュラー230規則や専門職倫理についての質問である。その構成は、次のとおりである。

【図12】 RTRP資格試験の出題内容

分野	科目
分野1	基本作業および納税者情報の収集
分野2	所得および資産の取扱
分野3	所得控除および税額控除
分野4	他の租税
分野5	申告書完成までのプロセス
分野6	実務および手続
分野7	専門職倫理

〔注記〕 2013年3月31日まで、すべての参照は、内国歳入法典（IRC）については、2011年12月31日までの改正による。特別の言及がある場合を除き、すべての問題は2011年暦年に関するものである。サーキュラー230規則に関する問題は、2011年8月の改正による。

RTRP資格試験の出題形式（question types）は一様ではない。問題形式としては次のような例をあげることができる。

【問題例】 納税者が、合衆国市民か居住納税者かを判定する場合には、所得税申告書に記載する必要がないのは次のいずれの項目か。

- A) 総所得金額
- B) 申告時の課税単位の選択（夫婦個別申告／夫婦合算申告／寡婦（寡夫）／単身者等）
- C) 稼得地
- D) 年齢

【問題例】 個人納税者の申告書は、様式1040および別表Cからなる。申告期限の延長がない場合、当該申告書の提出期限はいつか。

- A) 3月15日
- B) 10月15日
- C) 4月15日
- D) 6月15日

【問題例】 関与先である納税者が、前年の申告書の作成のための事業経費となる受領書を作成者へ提供した。当該納税者が、現在税務調査にあっていることを理由に、申告書作成者に対してこれらの領収書を返還してもらえるのか質問してきた。申告書作成者は当該領収書の返還に同意しなかった。作成者はサーキュラー230規則に違反するか³⁸⁾。

- A) 違反する
- B) 違反しない

(3) RTRP資格試験結果の通知

受験者は、IRSからRTRP資格試験結果の通知を受け取ることができる。試験結果は、試験終了後10日以内に提供される。各試験結果は、部外秘とされる。したがって、IRSは、本人以外にはその結果を漏らしてはならない。

採点は、質問への正解率に応じて50ないし500となる。点数は、質問により異なる。350が適格審査に入る際の合格最低点になっている。合格、不合格の結果は、次のような手続につながる。

38) サーキュラー230規則 § 10.28 [関与先の記録の返還] では、原則として、税務専門職は、関与先が連邦納税義務を果たすのに必要ないかなる書類も、関与先からの求めがあればすみやかに返還しなければならないと規定する。したがって、正解はAとなる。

【図13】 RTRP資格試験結果の通知

<p>【合格の場合】 合格した場合、試験結果は「合格」のかたちで表記される。点数は表記されない。合格（または不合格）通知は受験日から10日以内に行われる。</p>
<p>【不合格の場合】 不合格になった場合、試験結果は「不合格」のかたちで表記される。この場合、受験者が将来の試験準備に役立つように、自己診断に役立つ情報が次のような1ないし3の表記をしたうえで提供される。</p> <ol style="list-style-type: none"> 1 最低合格点よりはかなり低い。 2 最低合格点とは開きがある。 3 おおむね最低合格点に近い。
<p>【再試験】 試験に不合格となった場合、再度受験料を支払ったうえで再試験の予約をすることができる。受験の回数制限はない。</p> <p>不合格となった場合、自己の試験結果について、プロメトリック社およびIRSに対して調査を依頼することができる。</p>

2 適格審査の概要

適格審査 (suitability checks) では、申請人が、制裁 (サーキュラー230規則 § 10.50) の対象となる「不法かつ不名誉な行為 (incompetence and disreputable conduct)」を行っていないかどうかを精査される (サーキュラー230規則 § 10.51)。

(1) 申請人の納税義務遵守状況

適格審査は、申請人自らの納税義務の履行状況からはじまる。つまり、申請人が、すべての納税義務を適正に申告し、かつ、適正に納付しているかどうかを精査される。問題が指摘された場合、申請人は、不合格とされるが、その問題を解決したうえで再度申請をすることができる (76 Fed. Reg. 32286, 32290 (June 3, 2011))。

(2) 申請人の不法かつ不名誉な行為その他の違反の有無

次に、税務専門職が、申請書を受理した日現在で、「不法かつ不名誉な行為」を含む、それぞれの「専門職団体から資格はく奪ないしは資格停止に該当する行為」(サーキュラー230規則 § 10.51) その他の違反 (サーキュラー230規則 § 10.52) をしていないかどうかを精査する。

「不法かつ不名誉な行為」について、サーキュラー230規則 § 10.51は、次のように規定する。

【図14】 「不法かつ不名誉な行為」の範囲

サーキュラー230規則 § 10.51 [不法かつ不名誉な行為]
・サーキュラー230規則 § 10.51 (a) [不法かつ不名誉な行為] 税務専門職は、不法かつ不名誉な行為に対して § 10.50等に基づいて制裁を科されるものとする。
(1) 連邦税法に基づく刑事罰で有罪宣告を受けたこと。
(2) 不誠実または信託違反に関し刑事罰で有罪宣告をうけたこと。
(3) IRSのもとで専門職として行った業務が不適切な行為として連邦法または州法に基づいて重罪で有罪宣告を受けたこと。
(4) その情報が虚偽もしくは誤解を招くことを知りながら、財務省、その職員もしくは従業者または審判所に対して、係争中もしくは係争することになる連邦税に関する事項に関して、虚偽もしくは誤解を招く情報を提供すること、または、いかなる方法においても虚偽もしくは誤解を招く情報の提供に加担すること。この場合において、「情報 (information)」の定義には、文書か口頭かを問わず、証言における事実その他の事項、連邦納税申告書、財務諸表、登録申請書、宣誓供述書、宣言、その他資料や書類を含むものとする。
(5) 仕事をを得るために依頼人もしくは依頼人になるとと思われる人を騙す意思で虚偽もしくは誤解を招く表現を用いること、または、IRSまたはその職員もしくは従業者から特別な配慮または行動を得るために懇意になることは、§ 10.30で禁じられる仕事の勧誘 (solicitation of employment) にあたること。
(6) 故意に連邦税法に違反する連邦納税申告書を作成すること、または、いかなる連邦税の賦課ないし納付を故意に免れること、免れようとする事、または、免れるもしくは免れようとする事に加担すること。
(7) 依頼人もしくは依頼人になるとと思われる人に連邦税法違反を故意に支援する、相談に乗るまたは推奨することまたは教示すること、または、依頼人もしくは依頼人になるとと思われる人に連邦税の賦課ないし納付を免れる違法なプラン (租税計画) について故意に相談に乗るまたは教示すること。
(8) 連邦の租税その他の負担金の納付目的で依頼人から收受した資金を適正かつ速やかに納付しないことまたは不正に充当すること。
(9) 威圧、虚偽の告発、脅迫もしくは実力により、ないし特別の利益供与を教示もしくは約束することにより、または、贈答、恩典もしくは等価物を与えることにより、直接的ないし間接に、IRSの職員ないし従業者に対し職務行為に影響を与え

<p>ようとするまたは影響を実際に与えるもしくは影響を与えることに同意させようとする事。</p>
<p>(10) 弁護士、公認会計士 (CPA)、公会計士 (public accountant) もしくは年金数理士のような専門職業の資格はく奪または資格停止【以下、邦訳省略】</p>
<p>(11) 他の者が資格はく奪、資格停止もしくは非適格である期間に、その者がIRSのもとの業務を行うことを故意に支援するまたはあおること。</p>
<p>(12) IRSのもとの業務に関し、侮蔑的な行為をすること。例えば、軽蔑する言語の使用、誤りの告発や文書を作成すること、または、虚偽であることを知りながら、悪意のもしくは誹謗中傷する事項を公開もしくは配布すること。</p>
<p>(13) 故意、過失または完全な無能力から、誤った意見 (false opinion) を表示すること。この場合、連邦税法に関して生じた問題について、故意もしくは過失により誤った意見表示をすること、または、無能な意見を表示することを含む。ここ(13)にいう誤った意見とは、法律および事実問題にかかる故意の不実記載をすること、現行法のもとで正しいと認められていない立場の主張、違法もしくは虚偽とされている行為について相談に乗るまたは支援すること、法により開示が求められている事項を秘匿すること、意見に盛られた重要な事実を示した情報が意図的に重要視されていないことないし提供された重要な事実が虚偽もしくは誤っていることが原因である場合を含む。また、ここ(13)にいう過失の行為 (reckless conduct) とは、その状況において専門職が遵守すべき通常の注意基準から著しくかけ離れた高度に不当な手落ちまたは不実表示を指す。その行為が、専門職の、故意、過失または完全な無能力を一因としているのかどうかを斟酌して判断される。完全な無能力 (gross incompetence) とは、完全な無関心、その状況において完全に不十分な準備および依頼人に対する義務を常時履行していないことに起因する行為を含む。</p>
<p>(14) 連邦税法が専門職の署名を義務付けているのにもかかわらず、専門職により作成された納税申告書に故意に署名しないこと。ただし、署名しないことに、合理的な理由がありかつ故意の不作为でない場合は別である。</p>
<p>(15) 内国歳入法典で認められていない方法で、適切な管轄の裁判所の命令に反してまたは§10.60に規定された手続をとる行政法判事 (administrative law judge) の命令に反して、納税申告書または納税申告書情報を故意に開示もしくは利用すること。</p>
<p>(16) 専門職が作成した納税申告書を連邦税法に基づいて電磁その他電子媒体で提出するように義務づけられているのにもかかわらず、それをしないこと。ただし、受忍義務を果たさないことに、合理的な理由がありかつ故意の不作为でない場合は別である。</p>

(17) 専門職が、現在有効なPTINその他既定の確認番号を有していないにもかかわらず、故意に納税申告書もしくは還付申告書の全部もしくは実質的に全部を作成または署名すること。
(18) CFRパート10において当該専門職がIRSの職員または従業者のもとで納税者を代理することが認められていないにもかかわらず、それをする事。
・サーキュラー230規則 § 10.51 (b) [適用日] 本条 (§ 10.51) は、2011年8月2日から適用する。

サーキュラー230規則の改正に先立っては、改正案に対するパブリックコメントの徴収が行われた。しかし、徴収したコメントを織り込んだとされるこの最終規則に対しては税の実務界からの多様な意見や批判が寄せられている³⁹⁾。§ 10.51 [不法かつ不名誉な行為] の列挙項目に対しては、とりわけである。登録納税申告書作成士 (RTRP) の資格の得喪や、納税申告書作成者ID番号 (PTIN) の効力に直結するからである。

1例をあげてみたい。IRSは、10件を超える依頼者からの納税申告書を扱う申告書作成士 (事務所を含む) を「特定納税申告書作成士 (specified tax return preparer)」と呼んでいる。特定納税申告書作成士は、2012年1月1日以降、依頼人である納税者の帳簿組織の電子化設備等が不完全であることなどから電子申告しないことを望んでいるなど特段の理由がある場合を除き、文書申告をすることは認められない (Revenue Procedure 2011-25)。このため、特定納税申告書作成士が文書申告をするには、IRSに提出する文書申告書に「様式8948 [作成士による電子申告しないことの説明 (Preparer Explanation for Not Filing Electronically)]」を添付するように求めている⁴⁰⁾。この点について、

39) See, Kip Dellinger, "Tax Practice Conduct Standards: Some New, Some Revised," *J. of Tax Practice & Procedure* (August-September 2011) at 35 *et seq.*; Monte A. Jackel, "Proposed Regs Change Landscape of Tax Practice," *Tax Notes* (October, 22, 2012) at 437 *et seq.*

40) IRS, Most Tax Return Preparers Must Use IRS e-file. Available at: <http://www.irs.gov/Tax-Professionals/e-File-Providers-&Partners/Most-Tax-Return-Preparers-Must-Use-IRS-e-file>

サーキュラー230規則 § 10.51 [不法かつ不名誉な行為] では、上記(6)のように、登録申告書作成士 (RTRP) が当該説明書を添付しないなどの受忍義務違反を「不法かつ不名誉な行為」の一つに掲げている。しかし、こうした些細なことまで適格審査基準に掲げることに對しては批判も強い⁴¹⁾。

(3) その他の違反の有無

また、適格審査においては、申請人が「その他違反」(サーキュラー230規則 § 10.52) をしていないかどうかを精査する。この点について、サーキュラー230規則 § 10.52は、次のように規定する。

【図15】 「違反」の範囲

サーキュラー230規則 § 10.52 [制裁の対象となる違反]	
・サーキュラー230規則 § 10.52 (a) [制裁の対象となる違反]	専門職は、次のような場合、§ 10.50に基づき制裁される。
(1) CFRパート10に定める規則(ただし § 10.33を除く。)に対する故意の違反、または、	
(2) § 10.34、10.36または10.37に違反する過失または完全な無能力 (§ 10.51 (a) (13) の定義のもの。)	
・サーキュラー230規則 § 10.52 (b) [適用日]	本条 (§ 10.52) は、2007年9月26日以降に生じた行為から適用する。

3 継続研修プログラム

登録納税申告書作成士 (RTRP) としてIRSのもとで業務を行う個人は、登録税務士 (EA) や登録退職計画士 (ERPA) と同様に、義務付けられた継続研修を受け、登録を更新し、納税申告書作成者ID番号 (PTIN) の記載された

41) See, CCH Tax News, "IRS Releases Final Circular 230 Regs: Clarified Professional Standards and Registered Tax Return Preparer Designation," J. of Tax Practice & Procedure (June-July 2011) at 48 *et seq.*

有効なカードまたは証票を保持しなければならない(サーキュラー230規則 § 10.6 (a) および (b))。したがって、定期的な更新をせず有効なカードまたは証票を保持していない者は、有資格者であっても、IRSのもとでRTPRとしての業務を行うことはできない。

PTINの更新の条件として、すべてのIRSの指定を受けた登録納税申告書作成士(RTRP)は、EAやERPAと同様に、年1回15時間の継続研修プログラム(continuing education programs)を履修するように義務づけられている(サーキュラー230規則 § 10.6 (e) (3))。内訳は、専門職倫理2時間、連邦税法改定3時間、連邦税法上の課題10時間である(サーキュラー230規則 § 10.6 (e) (3))。継続研修は、民間事業者や大学などIRS認定継続研修事業者(IRS Approved Continuing Education Providers)が提供するものに限られる⁴²⁾。

4 専門職規準／専門職倫理と登録納税申告書作成士(RTRP)

IRSの指定を受けた登録納税申告書作成士(RTRP)は、年次の登録料の支払を条件に納税申告書作成者ID番号(PTIN)を取得し、有償で法定された範囲の納税申告書等の作成業務ができる。もっともRTRPの代理権限はきわめて限定される。すなわち、「RTRPは、自らがその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、関与した課税年または期間について、IRS(TAS=納税者権利擁護官サービスを含む。)の職員、顧客サービスまたはその他の職員もしくは従業者との折衝において納税者を代理することができる。規則や告示に別段の定めがある場合を除き、この調査立会い権限は、IRSまたは財務省の不服申立担当官、職員、弁護人その他相当の職員もしくは従業者との折衝において代理を立てることを求められる状況にあるかどうかにかかわらず、納税者を代理することができる個人である資格を認めるもの

42) RTRPに対する継続研修については、年次の試験や評定を加味すべきであるとの主張もある。しかし、申告期に業務が集中する専門職に試験対策などの過大な負担を強いる制度見直しに対しては賛否両論がある。See, Patrick E. Tolan, Jr., "It's About Time: Registration and Regulation Will Boost Competence and Accountability of Paid Tax Return Preparers," 31 Va. Tax Rev. 471, at 499 *et seq.* (2012).

ではない。

また、この条項に基づくRTRPの権限は、IRSに提出するための納税申告書および還付申告書その他の書類の作成に必要な範囲に限られ、顧客や第三者に対する税務相談ができる権限を与えるものではない。」(サーキュラー230規則 § 10.3 (f) (3))。

このように、登録納税申告書作成士 (RTRP) は、納税申告書作成者ID番号 (PTIN) を取得する税務専門職 (tax practitioners) の仲間入りを果たしたものの、既存の税務専門職、すなわち、公認会計士 (CPA)、登録税務士 (EA)、弁護士 (Attorney) などとは、必ずしも同等の法的取扱が行われているとはいえない。

このように、新たに誕生した税務専門職であるRTRPは、伝統的な税務専門職とは、専門職規準／倫理や専門職特典などさまざまな面で法的な違いがある。本稿ですべてを取り上げる余裕はない⁴³⁾。そこで、例えば、RTRPと「納税者一税務専門職間秘匿特権」の問題をあげてみよう。

既存の税務専門職、すなわち、公認会計士 (CPA)、登録税務士 (EA)、弁護士 (Attorney)、登録退職計画士 (ERPA)、登録年金数理士 (Enrolled Actuary) などは、IRSまたは財務省の不服申立担当官、職員、弁護人その他相当の職員もしくは従業者との折衝において、関与先である納税者を代理する権限を有している。そして、これら既存の税務専門職は、連邦税に関して税務調査や滞納処分事項を含む税務相談において関与先である納税者と交わした内容について一定の秘匿特権を保障されている (IRC 7525条)。

この制定法上の納税者一税務専門職間秘匿特権 (tax practitioner-taxpayer privilege) は、久しく弁護士と依頼人との間で認められてきたコモンロー上お

43) See, Kip Dellinger, "Tax Practice Conduct Standards: Some New, Some Revised," J. of Tax Practice & Procedure (August-September 2011) at 35 *et seq.*; "Thinking About Tax Practice Quality Control," J. of Tax Practice & Procedure (October-November 2012) at 49 *et seq.*; "Thinking About Due Diligence in Tax Practice," J. of Tax Practice & Procedure (December 2012-January 2013) at 49 *et seq.* 専門職規準／倫理や特権などについては、別稿において論じる予定である。

よび判例法で確立されてきた秘匿特権を税務専門職一般に広げようとの趣旨で、1998年の税制改正法で導入されたものである⁴⁴⁾。こうした秘匿特権は、納税申告書に作成および提出には適用がない。

◎むすびにかえて～税務専門職のグローバル化か、ガラパゴス化か

TPP(環太平洋パートナーシップ協定)やFTA(自由貿易協定)など経済連携のグローバルな動きが加速している。この動きを主導するのはアメリカである。このことから、税務専門職制度のあり方や連携を精査するにあたっては、同国における税務専門職制度や公認会計士(CPA)の存在感に加え、新たに誕生した登録納税申告書作成士(RTRP)の役割などを注視する必要がある。

アメリカでは、勤労所得税額控除(EITC)のような給付(還付)型税額控除の仕組みを導入している。EITCは確定申告を基本とする仕組みである。わが国でもEITCを導入すべきとの主張がある。この主張を受け容れるとすれば、確定申告インフラ整備が重い課題となる。新たに数百万人を超えると想定され

44) 納税者—税務専門職間秘匿特権は、納税者の権利保護をねらいとして1998年税制改正法である「IRS組織再編・改革法(RRA 1998=IRS Restructuring and Reform Act of 1998)」で導入された。この法改正以前は、歴史的に認められてきた弁護士—依頼人特権(attorney-client privilege)は別として、会計士—依頼人特権(accountant-client privilege)は、いくつかの州で州法により州税に関して認められてきたに過ぎなかった。むしろ、判例は、連邦税務実務に会計士—依頼人特権を認めることには否定的であった。See, e.g., *Couch v. United States*, 409 U.S. 322 (1973), *United States v. Arthur Young*, 465 U.S. 805 (1984). 1998年税制改正法は、こうした先例(判例法)の効力を否定し、伝統的な弁護士—依頼人特権を連邦納税者—連邦税務専門職間にも広げる意味を持つのであった。もっとも、この特権は、脱税相談およびIRS以外の連邦機関(例えば、連邦証券取引委員会(SEC=Securities and Exchange Commission)等)や裁判所からの情報開示などには不適用とされ、対抗できない。ちなみに、その後、2004年税制改正法である「アメリカ人の雇用創設法(American Jobs Creation Act of 2004)」は、IRC 7525条 b 項を改正し、節税スキーム(tax shelter)の推奨については納税者—税務専門職間秘匿特権を一部制限した。

る「働いても貧しい人たち」の還付申告を無償で支える税務申告支援体制の充実は避けては通れない。税務専門職業務の無償独占から有償独占への転換を視野に入れ⁴⁵⁾、現行の臨税(臨時の税務書類の作成/税理士法50条)の大幅な拡大ないし市民ボランティアの動員も射程に入れて精査する必要がある。有償独占化は受け容れがたいというのであれば、アメリカの登録納税申告書作成士(RTRP)のような所得税申告書の作成に特化した士業の導入なども視野に入れ、税務専門職の多様化の途を探る必要が出てくるかも知れない。

この点に関し、すでにふれたように、アメリカでは、「税務書類の作成」業務については、いわゆる「有償独占」の仕組みを維持している。したがって、他人の納税申告書や還付申告書は、無償であれば、能力がある人は誰でも作成を支援することがゆるされる。わが国のような「税務書類の作成」業務は、税務専門職の「無償独占」「絶対独占」ではない。もちろん無償であっても、作成支援者は、過誤申告になれば、契約責任ないし不法行為責任を問われる可能性はある。

わが国で、無償の税務支援業務の民間開放をすすめる場合には、現行の税務書類の作成や税務相談の業務について「無償独占」を認めている税理士法の改正が必要になる。現行の税理士法では、規制された税理士業務については、臨税などの場合を除き、税理士または税理士法人でない者(無資格者)はこれを行ってはならないとされているからである。したがって、わが国で課税庁(国税庁)が主導する民間ボランティアを活用した税務支援を制度的に確立するためには、現行の無償独占を有償独占に(有償独占化)する税理士法改正をする必要が出てくる。この場合、具体的には、税理士または税理士法人以外の者でも、無償であれば、税理士業務のうち「税務書類の作成」および「税務相談」を行うことができるようにする改正を加えることになる。こうした法改正を行

45) 税務書類の作成や税務相談、税務代理などの業務について「有償独占」の税務専門職制度を導入する国としてはオーストラリアがある。オーストラリアの税理士(tax agent)制度について詳しくは、石村耕治/辻村祥造編『こうすれば税理士は生き残れる:開かれたオーストラリアの税理士制度に学ぶ〔税理士見聞録・その1〕』(STJ、2001年)参照。Available at: http://pij-web.net/user/3_1.html

うということは、裏返せば、税務代理については、現行どおり、税理士および税理士法人以外の者は、これを行えないものとする規制を維持することになる。

仮に規制された税務業務を有償独占にするとする。この場合には、現行の税理士法52条を次のように改正すれば、無償であれば一定の業務を非税理士でも行うことが認められるようになる（立法参考例は、弁護士法72条、弁理士法75条、公認会計士法47条の2、社会保険労務士法27条など）。

【図16】 税理士法52条改正案のイメージ

（税理士業務の制限）

第52条 税理士又は税理士法人でない者は、この法律の別段の定めがある場合を除くほか、税務代理を行ってはならない。

2 税理士又は税理士法人でない者は、他人の求めに応じ報酬を得て、税務書類の作成又は税務相談を行ってはならない。ただし、この法律に別段の定めがある場合には、この限りではない。

以上のような52条改正案に関しては、報酬を得なければ税務書類の作成や税務相談を行えるとの規定の仕方も選択できる。むしろ、こちらの規定の仕方がわかりやすいかも知れない。しかし、無資格者が報酬を得てこれらの業務を行った場合には罰則が科される（税理士法59条1項3号）ことにもなりかねないので、裏から規定する方が好ましいといえる。

現行税理士法では、有資格者には、脱税相談の禁止義務が課されている（同36条）。そして、この義務違反に対しては重い罰則がある（同58条）。しかし、無償の無資格者であるボランティアにまでこうした義務を課し、かつ罰則をかける必要はないものと考えられる。なぜならば、無資格者がこうした業務を行う場合には、有資格者に比べ知識が劣る場合も考えられ、相談に対する回答が脱税の指示になる可能性もあるからである。こうした場合まで処罰の対象とするのは、新たな政府規制にもつながりかねず、ボランティア精神にも著しく反すると考えられるからである。

さらに、現行税理士法では、有資格者には秘密を守る義務がある（同38条）。そして、この義務違反に対しては重い罰則がある（同59条1項2号）。しかし、

無償の無資格者であるボランティアにまでこうした義務を課し、かつ罰則をかける必要はないものと考えられる。なぜならば、有償独占を基本としている弁護士業務、弁理士業務、公認会計士業務の分野では、無償でこれらの規制された業務を行った場合にも、秘密を守る義務およびその義務違反に対する罰則の規定が置かれていないからである。ただ、これでは、不安が残るとの指摘もありうる。そうであるとすれば、税務支援プログラム実施主体(課税庁)と各ボランティアとの間で守秘義務契約を結び、責任を明確化するのも一案である。

一方、わが国では、近年、中小を含め海外進出する企業が多くなっている。これに伴い、税務問題のグローバル化は顕著である。ただ、ほとんどの税理士／税理士法人は対応が難しい状況にある。グローバルな税務問題には、英語力の長けた公認会計士や監査法人が対応している実情にある。にもかかわらず、わが国の税理士会は、公認会計士や弁護士が資格試験を受けなくとも税理士資格を得られる現行制度の廃止を主張している。しかし、税理士資格付与問題では、三者の意見は対立している⁴⁶⁾。

わが国の税理士会は、職域保護のための税理士法改正を主張するだけでは、わが国の税務専門職界はますます「ガラパゴス化」する。英語力を磨き、国際税務の長けた数多くの税務専門職を輩出できるように資格制度を見直すことなど、わが国税理士／税理士法人の国際競争力強化に精力を傾注すべきである。

46) 秋元裕子「税理士vs公認会計士：弁護士、会計士への資格付与問題／『法改正』主張する税理士業界」エコノミスト(2013年4月16日号)23頁参照。ちなみに、日本税理士会連合会と税理士政治連盟は、2013年9月28日の「日本経済新聞」朝刊に税理士法改正の必要性を訴える全面意見広告を掲載した。この文面からみる限りでは、税理士会は、「税務」専門職の職域を護るために政府規制で資格を囲い込むのに必死である。これに対して、公認会計士協会も、2013年10月25日、続いて2013年11月12日の「日本経済新聞」朝刊、さらには地方紙やTVに“対抗広告”を掲載・放映している。税理士会が生煮えのかたちで業界益をはかるだけの法改正提案を行えば、利害が対立する団体が吠え出すのは当たり前である。税理士会がはじめた「マスコミも政治も買ってしまえ」のスタンスは、まさに「国民、納税者不在」で、公共的な使命を持つ専門職団体の行動倫理が問われている。

税理士会は、政府規制で資格を囲い込むのに懸命になるのではなく、勤労所得税額控除（EITC）のような国内の申告納税制度に大きな変革を伴う動きなどへの対応に加え、税務サービスに対する顧客のグローバルなニーズに的確に応えられるように専門力を磨き国際的な市場競争で勝ち抜く覚悟がある。目指すところは真に国民・納税者の幅広いニーズに応えられる税務専門職制度である。

わが国の税務専門職界は内憂外患の真ただ中にある。政治は、申告納税制度の国内での展開およびグローバルな展開の双方を視野に入れたうえで、税務専門職制度や税務サービスのあり方を精査する必要がある。現行の税務専門職業務の無償独占のような仕組みが国民・納税者の利益につながっているのかどうかを含め、パートナー諸国の税務専門職制度を精査し、英断を下す必要がある。政治は、たんに特定専門職業界の権益をはかることの使い走りをしてはならない。本稿が、こうした問題について各界においてバランスのとれた精査を行う際に一助となれば幸いである。