第７次　日−韓　学術討論会

両国の

# 非居住者の納税義務

（副題）日本/税理士法人制度 ・ 韓国/誠実申告確認制度

日　時：2011/ 11/ 22(火)
場　所：近畿税理士会会館

近畿税理士会/釜山地方税務士会

# 目　　次

Ⅰ 会長あいさつ
(1)近畿税理士会　会長 /4
(2)釜山地方税務士会　会長 /6

Ⅱ 非居住者の納税義務(共同議題)
(日本)
(1)非居住者の定義 /8
(2)国内源泉所得の類型 /14
(3)所得税の課税方法 /32
(4)譲渡所得と退職所得の課税方法 /36
(韓国)
(1)非居住者の定義　/44
(2)国内源泉所得 /46
(3)国内事業場 /52
(4)課税方法 /56
(5)譲渡所得および退職所得課税方法 /60

Ⅲ 税理士法人制度(副題/日本)
(1)制度の概要 /66
(2)法人の設立 /68
(3)法人の社員 /74
(4)法人の業務 /80
(5)法人の解散 /86
(6)法人の懲戒･罰則 /88
(7)法人の収入 /90
付録/韓国の税務士法（税務法人編） /96

Ⅳ 誠実申告確認制度(副題/韓国)
(1)導入背景 /112
(2)主要内容 /118
(3)確認および検討事項 /124
(4)問題点と改善方向 /128
(5)関連法令 /136
(6)関連書式 /144

Ⅴ質疑応答
(1)韓国側から日本へ質問 /164
(2)日本側から韓国へ質問 /174

Ⅵ要約発表分 /182

# あ　い　さ　つ

アンニョン　ハシムニカ。（こんにちは）

近畿税理士会会長の宮田義見でございます。

釜山地方税務士会　盧（ノ）　泰珠（テジュ）　会長様 並びに 役員の皆様方には、ご多忙のところ日本にお越しいただき、大阪でお会いできますことを大変うれしく思います。

去る３月 11 日に発生した東日本大震災により被害を受けた方々に対し、いち早く義援金をお贈りいただき、深く感謝申し上げます。ありがとうございました。直ちに日本税理士会連合会を通じて、東北税理士会の被災会員にお渡ししましたことご報告申し上げます。

さて、貴会と当会は、１９９１年に 友好親善合意書を調印し、２００５年からは、毎年「学術討論会」を開催し、今年で７回目を迎えました。

今回は、非居住者の納税義務を共同の議題として取り上げているほか、貴国における誠実申告確認制度についてご説明いただくとともに、当会からは我が国における税理士法人の制度と現況についてご説明申し上げる予定でございます。

本日は限られた時間ではございますが、この学術討論会が両会の相互理解と友好をさらに深める有意義なものとなりますことを心から念願しております。

結びにあたり、貴会の益々のご発展と 盧（ノ）　会長様並びに役員皆様のご健勝とご隆盛を心からお祈り申し上げてご挨拶といたします。

カムサハムニダ。（感謝いたします。）

２０１１年１１月２２日

近　畿　税　理　士　会

会 長　宮　田　義　見

# 会長人事

晩秋の香気が熟した今日、学術討論会を通して、貴会を訪問することになった事を、我々釜山地方税務士会会員皆と共に非常にうれしく思っています。

今日の学術討論会は、私が２００３年釜山地方税務士会副会長として在職していた当時、総会参席だけで終わらずに、両国の租税および税務士制度について学術討論を開催しようと提案したのが、今日、両国間の理解増進と変化する税政に対して、お互い情報を交換する契機になったと思います。その間、６回の相互訪問学術討論会を通して、貴国の先進化された租税および税務士制度に対して、多くの有益ある情報を交換してきたと見ることができます。

この先も、持続的にこのような学術討論会を通して、両国の友好と親善、平和増進に寄与し、税務士制度と租税制度の共同研究と情報交換を通して、税務士制度の世界化に貢献しなければならないと思います。
今や世界は一つの巨大な市場に変化しており、新しい形態の競争を強要されています。この冷厳な世界秩序の中で、能動的で対処するために我々はお互いが持っている知識と情報を交換し協力する時に、難関が克服され、発展が期待できるでしょう。 特に、我々両国は地理的接近性と文化的同質性、そして情緒的類似性に照らしてみれば、同一の方向を指向できる可能性を充分に持っており、両会の友好協定に土台を置いた学術討論会は長足の発展が期待できるものと見ることができます。

今日の世界化は、過去の門戸開放の水準でなく、あたかも世界が一つの国であるかのように動く現実がやって来ました。したがって、租税問題また国際租税を理解できなければ解決出来ず、税務士市場も国際間の開放が避けられない現実になってしまっています。このような国際潮流に賢明に対処するために我々両会は、より一層堅固な結合と緊密ある協力が要望されるでしょう。

我々全員が、租税専門家である専門職業人として、時代的使命感と責任意識を持って不断な研究と努力で、その職務を充分に遂行していかなければならないと考えています。今日この討論会準備のために苦労された近畿税理士会役員および会員皆さんに心から感謝申し上げます。
貴会の無窮なる発展と会員皆さんの健勝を祈願申し上げます。
ありがとうございます。

２０１１年１１月２２日

釜山地方税務士会
会 長　盧 泰 珠

Ⅰ　共同議題：非居住者の納税義務

１）非居住者の定義

１．国内法における定義と取扱い

(1) 非居住者の定義
　日本の所得税法では、**「居住者」とは、国内に「住所」を有し、又は、現在まで引き続き 1 年以上「居所」を有する個人をいい、「居住者」以外の個人を「非居住者」と規定**している（所得税法第 2 条)。

(2) 住所の判定基準
　「住所」は、「個人の生活の本拠」をいい、「生活の本拠」であるかどうかは、客観的事実によって判定する。すなわち、ある人の滞在地が 2 か国以上にわたる場合に、その住所がどこにあるかを判定するためには、例えば、住居、職業、資産の所在、親族の居住状況、国籍等の客観的事実によって判断することになる。

(3) 居所の定義
　「居所」は、「その人の生活の本拠ではないが、その人が現実に居住している場所」とされている。
（注）滞在日数のみによって判断するものでないことから、外国に 1 年の半分(183 日)以上滞在している場合であっても、わが国の居住者となる場合がある。
　1 年の間に居住地を数か国にわたって転々と移動する、いわゆる「永遠の旅人（Perpetual Traveler, Permanent Traveler)」の場合であっても、その人の生活の本拠がわが国にあれば、わが国の居住者となる。

（ご参考）
***民法***
（住所）
第二二条　各人の生活の本拠をその者の住所とする。

（居所）
第二三条　住所が知れない場合には、居所を住所とみなす。
２ 日本に住所を有しない者は、その者が日本人又は外国人のいずれであるかを

問わず、日本における居所をその者の住所とみなす。ただし、準拠法に定める法律に従いその者の住所地法によるべき場合は、この限りでない。

（仮住所）
第二四条　ある行為について仮住所を選定したときは、その行為に関しては、その仮住所を住所とみなす。

２．租税条約における取扱い

　租税条約では、わが国と異なる規定を置いている国との二重課税を防止するため、個人、法人を含めた居住者の判定方法を定めている。
　具体的には、それぞれの租税条約によらなければならないが、個人の場合、一般的には、「恒久的住居」、「利害関係の中心的場所」、「常用の住居」そして「国籍」の順序で居住者かどうかを判定する。
　なお、日韓租税条約における扱いも、同様の順序における判定となっている。

（ご参考：関連する法令条文）
*所得税法*
（定義）
第二条　　この法律において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。
一　　国内　この法律の施行地をいう。
二　　国外　この法律の施行地外の地域をいう。
三　　居住者　国内に住所を有し、又は現在まで引き続いて一年以上居所を有する個人をいう。
四　　非永住者　居住者のうち、日本の国籍を有しておらず、かつ、過去十年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が五年以下である個人をいう。
五　　非居住者　居住者以外の個人をいう。

（居住者及び非居住者の区分）
第三条　　国家公務員又は地方公務員（これらのうち日本の国籍を有しない者その他政令で定める者を除く。）は、国内に住所を有しない期間についても国内に住所を有するものとみなして、この法律（第十条（障害者等の少額預金の利子所得等の非課税）、第十五条（納税地）及び第十六条（納税地の特例）を除く。）の規定を適用する。

２　前項に定めるもののほか、居住者及び非居住者の区分に関し、個人が国内に住所を有するかどうかの判定について必要な事項は、政令で定める。

*所得税法施行令*

（国内に住所を有する者と推定する場合）

第十四条　国内に居住することとなつた個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有する者と推定する。

一　その者が国内において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。

二　その者が日本の国籍を有し、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有することその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が国内において継続して一年以上居住するものと推測するに足りる事実があること。

２　前項の規定により国内に住所を有する者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国内に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有する者と推定する。

（国内に住所を有しない者と推定する場合）

第十五条　国外に居住することとなつた個人が次の各号のいずれかに該当する場合には、その者は、国内に住所を有しない者と推定する。

一　その者が国外において、継続して一年以上居住することを通常必要とする職業を有すること。

二　その者が外国の国籍を有し又は外国の法令によりその外国に永住する許可を受けており、かつ、その者が国内において生計を一にする配偶者その他の親族を有しないことその他国内におけるその者の職業及び資産の有無等の状況に照らし、その者が再び国内に帰り、主として国内に居住するものと推測するに足りる事実がないこと。

２　前項の規定により国内に住所を有しない者と推定される個人と生計を一にする配偶者その他その者の扶養する親族が国外に居住する場合には、これらの者も国内に住所を有しない者と推定する。

*日韓租税条約（抜粋）*

（前略）双方の締結国の居住者に該当する個人については、次のとおりその地位を決定する。

(a) 当該個人は、その使用する恒久的住居が所在する締約国の居住者とみなす。その使用する恒久的住居を双方の締約国内に有する場合には、当該個人は、その人的及び経済的関係がより密接な締約国（重要な利害関係の中心

がある国）の居住者とみなす。

(b) その重要な利害関係の中心がある締約国を決定することができない場合又はその使用する恒久的住居をいずれの締約国にも有しない場合には、当該個人は、その有する常用の住居が所在する締約国の居住者とみなす。

(c) その常用の住居を双方の締約国内に有する場合又はこれをいずれの締約国内にも有しない場合には、当該個人は、自己が国民である締約国の居住者とみなす。

(d) 当該個人が双方の締約国の国民である場合又はいずれの締約国の国民でもない場合には、両締約国の権限のある当局は、合意により当該事案を解決する。

２）国内源泉所得の類型

１．国内源泉所得とは

非居住者に対して課税される所得の範囲は、所得税法第 161 条に規定された国内源泉所得という特定の所得に限られ、その類型は次表の第 1 号から第 12 号までとなっている。

国内源泉所得の区分とその概要

| 区　　分 | 内　　容 |
|---|---|
| 1 号 事業の所得等(所法 161 一) | 国内において行う事業から生じ、又は国内にある資産の運用、保有もしくは譲渡により生ずる所得その他その源泉が国内にある所得として政令で定めるもの |
| 1 号の 2　組合契約に基づく分配金(所法 161 一の 2) | 国内において民法 667 条第 1 項に規定する組合契約に基づいて行う事業から生ずる利益で当該組合契約に基づいて配分を受けるもののうち政令で定めるもの |
| 1 号の 3　土地建物等の譲渡対価(所法 161 一の 3) | 国内にある土地もしくは土地の上に存する権利または建物およびその附属設備もしくは構築物の譲渡による対価 |

| | |
|---|---|
| 2号　人的役務提供事業の対価(所法16二 | 国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で政令に定めるものを行う者が受けるその人的役務の提供に係る対価 |
| 3号　不動産等の貸付対価(所法161三) | 国内にある不動産、国内にある不動産の上に存する権利もしくは採石法の規定による採石権の貸付け（地上権又は採石権の設定その他他人に不動産、不動産の上に存する権利または採石権を使用させる一切の行為を含む。)、鉱業法の規定による租鉱権の設定または居住者若しくは内国法人に対する船舶もしくは航空機の貸付けによる対価 |
| 4号　債権・預貯金等の利子(所法161四) | 所得税法23条第1項に規定する利子等のうち次に掲げるもの<br>イ、日本国の国債もしくは地方債または内国法人の発行する債券の利子<br>ロ、外国法人の発行する債券の利子のうち当該外国法人が国内において行う事業に帰せられるものその他の政令で定めるもの<br>ハ、国内にある営業所、事務所その他これらに準ずるものに預け入れられた預貯金の利子<br>ニ、国内にある営業所に信託された合同運用信託、公社債投資信託または公募公社債等運用投資信託の収益の分配 |
| 5号　配当所得(所法161五) | 所得税法24条第1項に規定する配当等のうち次に掲げるもの<br>イ、内国法人から受ける第二十四条第一項に規定する剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配または基金利息<br>ロ、国内にある営業所に信託された投資信託（公社債投資信託および公募公社債等運用投資信託を除く）または特定受益証券発行信託の収益の分配 |
| 6号　貸付金利子(所法161六) | 国内において業務を行う者に対する貸付金（これに準ずるものを含む）で当該業務に係るものの利子 |
| 7号　工業所有権等の使用料(所法161七) | 国内において業務を行う者から受ける次に掲げる使用料又は対価でその業務に係るもの<br>イ、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式もしくはこれらに準ずるものの使用料又はその譲渡による対価<br>ロ、著作権（出版権及び著作隣接権その他これに準ずるものを含む）の使用料またはその譲渡による対価<br>ハ、機械、装置その他政令で定める用具の使用料 |

| | |
|---|---|
| 8 号　給与等人的役務提供の対価(所法 161 八) | 次に掲げる給与、報酬または年金<br>イ、俸給、給料、賃金、歳費、賞与またはこれらの性質を有する給与その他人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として国外において行う勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む）に基因するもの<br>ロ、所得税法 35 条 3 項に規定する公的年金等<br>ハ、所得税法 30 条 1 項に規定する退職手当等のうちその支払を受ける者が居住者であつた期間に行った勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として非居住者であつた期間に行った勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む）に基因するもの |
| 9 号　広告宣伝の賞金(所法 161 九) | 国内において行う事業の広告宣伝のための賞金として政令で定めるもの |
| 10 号　保険契約に基づく年金(所法 161 十) | 国内にある営業所または国内において契約の締結の代理をする者を通じて締結した生命保険契約、損害保険契約その他の年金に係る契約で、政令の定めに基づいて受ける年金で第 8 号ロに該当するもの以外のもの |
| 11 号　定期積金の給付補てん金等(所法 161 十一) | 次に掲げる給付補てん金、利息、利益又は差益<br>イ、所得税法 174 条 3 号に掲げる給付補てん金のうち国内にある営業所が受け入れた定期積金に係るもの<br>ロ、所得税法 174 条 4 号に掲げる給付補てん金のうち国内にある営業所が受け入れた同号に規定する掛金に係るもの<br>ハ、所得税法 174 条 5 号に掲げる利息のうち国内にある営業所を通じて締結された同号に規定する契約に係るもの<br>ニ、所得税法 174 条 6 号に掲げる利益のうち国内にある営業所を通じて締結された同号に規定する契約に係るもの<br>ホ、所得税法 174 条 7 号に掲げる差益のうち国内にある営業所が受け入れた預貯金に係るもの<br>ヘ、所得税法 174 条 8 号に掲げる差益のうち国内にある営業所または国内において契約の締結を代理する者を通じて締結された同号に規定する契約に係るもの |
| 12 号　匿名組合等の分配金(所法 | 国内において事業を行う者に対する出資につき、匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配<br>161 十二) |

## ２．国内源泉所得に関する包括規定（１号所得）

### (1) １号所得の区分

①国内において行う事業から生ずる所得

所得税法および法人税法では、事業の範囲を次の７つに区分している。

| | |
|---|---|
| 1 | 棚卸資産の購入販売 |
| 2 | 棚卸資産の製造販売 |
| 3 | 建設作業等 |
| 4 | 国際運輸 |
| 5 | 保険業 |
| 6 | 出版・放送業 |
| 7 | その他の事業（上記の６つに該当しない事業について、独立企業間原則と利益分割法とを勘案して、国内源泉所得を算定） |

また非居住者が国外において譲渡を受けた棚卸資産を、国内において譲渡する場合は、その国内における譲渡により生じるすべての所得が国内源泉所得となる。

②国内にある資産の運用、保有もしくは譲渡により生ずる所得

国内にある資産の運用または保有により生じる所得は、次表の通りである。

| | |
|---|---|
| 1 | 公社債のうち日本国の国債もしくは地方債もしくは内国法人の発行する債券又は約束手形 |
| 2 | 居住者に対する貸付金に係る債権で当該居住者の行う業務に係るもの以外のもの |
| 3 | 国内にある営業所、事務所その他これらに準ずるものまたは国内において契約の締結の代理をする者を通じて締結した生命保険契約、その他これらに類する契約に基づく保険金の支払または剰余金の分配を受ける権利 |
| 4 | 公社債を国内において貸し付けた場合の貸付料 |
| 5 | 国債、地方債、債権もしくは資金調達のために発行する約束手形に係る償還差益または発行差金 |
| 6 | 債権の利子およびその償還または貸付金に係る債権をその債権金額に満たない価額で取得した場合におけるその満たない部分の金額 |
| 7 | 国内にある供託金について受ける利子 |
| 8 | 個人から受ける動産（その個人が国内において生活の用に供するものに限る）の使用料 |

国内にある資産の譲渡により生じる所得は、次表の通りである。

| | |
|---|---|
| 1 | 日本国の法令に基づく免許、許可その他これらに類する処分により設定された権利 |
| 2 | 金融商品取引法に規定する有価証券または有価証券に準ずるものの範囲に掲げる権利で次に掲げるもの<br>イ、取引所金融商品市場において譲渡されるもの<br>ロ、国内にある営業所を通じて譲渡されるもの<br>ハ、契約その他に基づく引渡しの義務が生じた時の直前において証券若しくは証書または当該権利を証する書面が国内にあるもの |
| 3 | 社債、株式等の振替に関する法律に規定する振替口座簿に記載又は記録がされている社債等、国債に関する法律の規定により登録されている国債及び内国法人に係る持分 |
| 4 | 法人税法施行令 187 条第 1 項 3 号（恒久的施設を有しない外国法人の課税所得）に規定する株式等でその譲渡による所得が同号イ又はロに該当するもの |
| 5 | 法人税法施行令 187 条第 1 項 4 号に規定する株式でその譲渡による所得が同号に該当するもの |
| 6 | 国内にあるゴルフ場の所有または経営に係る法人の株式または出資を所有することがそのゴルフ場を一般の利用者に比して有利な条件で継続的に利用する権利を有する者となるための要件とされている場合におけるその株式または出資 |
| 7 | 国内にある営業所が受け入れた預貯金、定期積金もしくは掛金に関する権利または国内にある営業所に信託された合同運用信託（貸付信託を除く）に関する権利 |
| 8 | 国内において業務を行うものに対する貸付金または居住者に対する貸付金に係る債権で居住者の行う業務に係る以外のもの |
| 9 | 国内の営業所を通じて締結した年金の支払いを受ける権利または国内の営業所を通じて締結された生命保険に基づく権利 |
| 10 | 国内にある事業所を通じて締結された抵当証券の契約に係る債権 |
| 11 | 国内において事業を行う者に対する出資の匿名組合契約に基づいて利益の分配を受ける権利 |
| 12 | 国内において行われる事業に係る営業権 |
| 13 | 国内にあるゴルフ場その他の施設の利用に関する権利 |
| 14 | 上記資産のほか、その譲渡につき契約その他に基づく引渡しの義務が生じた時の直前において国内にある資産（棚卸資産である動産を除く） |

３．２号から１２号までの国内源泉所得

(1) 人的役務の提供を主たる内容とする事業の所得（２号所得）

国内において人的役務の提供を主たる内容とする事業で、次に掲げる者の役務の提供に係る対価となる。

①映画、演劇の俳優、音楽家その他芸能人または職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業

②弁護士、公認会計士、建築士その他の自由職業者の役務の提供を主たる内容とする事業

③科学技術、経営管理その他の分野に関する専門的知識または特別の技能を有する者のその知識または技能を活用して行う役務の提供を主たる内容とする事業、ただし次に掲げる事業を除きます。

(ｱ)機械設備の販売その他事業を行う者の主たる業務に付随して行われる場合の事業

(ｲ)建設、据え付け、組立てその他の作業の指揮監督の役務の提供を主たる内容とする事業

(2) 国内にある不動産の貸付等の所得（３号所得）

国内にある不動産の貸付等の所得とは、次に掲げる対価となる。

①国内にある不動産の貸付

②国内にある不動産の上に存する権利の貸付

③採石権の貸付

④租鉱権の設定

⑤居住者もしくは内国法人に対する船舶もしくは航空機の貸付

(3) 利子所得（４号所得）

利子所得とは所得税法 23 条 1 項に規定する利子等のうち、次に掲げるものである。

①公社債のうち日本国の国債もしくは地方債または内国法人の発行する債券の利子

②国内にある営業所に預け入れられた預貯金の利子

③国内にある営業所に信託された合同運用信託、公社債投資信託または公募公社債等運用投資信託の収益の分配

(4) 配当所得（５号所得）

配当所得とは、内国法人から受ける所得税法 24 条 1 項に規定する次の配当に

係る所得となる。
①内国法人から受ける剰余金の配当、利益の配当、剰余金の分配または基金利息
②国内にある営業所に信託された投資信託（公社債投資信託および公募公社債等運用投資信託を除きます）または特定目的信託の収益の分配

(5) 貸付金の利子（６号所得）
　日本国内において事業を行うものに対する貸付金で、その使途が国内業務に係る場合には、その貸付金の利子は６号所得に該当する。この基準は資金の使用地によって所得の源泉地を決定することから、一般に「使用地主義」と呼ばれている。
①国内業務に係る貸付金の利子（法基通 20-1-18）
(ｱ)居住者または内国法人の国内にある事業所等に対して提供された貸付金の利子
(ｲ)国内において業務を行う非居住者または外国法人に対して提供された貸付金の利子で、次のいずれかに該当するもの
・国内にある事業所等を通じて提供された貸付金の利子
・非居住者又は外国法人の国内源泉所得に係る所得の金額の計算上必要経費または損金の額に算入されるもの
②貸付金に準ずるもの
(ｱ)預け金のうち法人税法 138 条 4 号ハ《預貯金の利子等の所得》に掲げる預貯金以外のもの
(ｲ)保証金、敷金その他これらに類する債権
(ｳ)前渡金その他これに類する債権
(ｴ)他人のために立替払をした場合の立替金
(ｵ)取引の対価に係る延払債権
(ｶ)保証債務を履行したことに伴って取得した求償権
(ｷ)損害賠償金に係る延払債権
(ｸ)当座貸越に係る債権
　ただし、金融機関が国内において業務を行う者に対して有する、資産の譲渡または役務の提供の対価に係る債権で、その発生の日からその債務を履行すべき日までの期間が六月を超えないものの利子は、国内源泉所得からは除かれるが（法令 180 条 1)、国内において行う事業所得には含まれることになる（法令 180 条 2)。

(6) 工業所有権等の使用料またはその譲渡の対価（７号所得）

国内において業務を行う者の業務に係る使用料または譲渡の対価は、国内源泉所得となり、その範囲は次に示すとおりである。ただし、使用料も貸付金の利子と同様に「使用地主義」基準によるが、その対象となる外国と租税条約が締結されている場合は、「債務者主義」基準が採用されることになる。

①工業所有権等の使用料またはその譲渡の対価の範囲

(ｱ)工業所有権その他の技術に関する権利､特別の技術による生産方式もしくはこれらに準ずるものの使用料またはその譲渡による対価

(ｲ)著作権（出版権および著作隣接権その他これに準ずるものを含む）の使用料またはその譲渡による対価

(ｳ)機械、装置その他政令で定める用具の使用料

②原則として国内業務に係る使用料等に該当するもの（法基通 20-1-20）

(ｱ)居住者または内国法人の国内にある事業所等に対して提供された上記①(ｱ)から①(ｳ)までに掲げる資産の使用料または対価

(ｲ)国内において業務を行う非居住者又は外国法人に対して提供された当該資産の使用料または対価で、次のいずれかに該当するもの

a.国内にある事業所等を通じて提供された資産の使用料又は対価

b.その非居住者または外国法人の国内源泉所得に係る所得の金額の計算上必要経費または損金の額に算入されるもの

③工業所有権の意義（法基通 20-1-21）

工業所有権等とは、特許権、実用新案権、意匠権、商標権の工業所有権及びその実施権等のほか、これらの権利の目的にはなっていないが、生産その他業務に関し繰り返し使用し得るまでに形成された創作、すなわち、特別の原料、処方、機械、器具、工程によるなど独自の考案または方法を用いた生産についての方式、これに準ずる秘けつ、秘伝その他特別に技術的価値を有する知識及び意匠等をいう。したがって、ノーハウはもちろん、機械、設備等の設計及び図面等に化体された生産方式、デザインもこれに含まれるが、海外における技術の動向、製品の販路、特定の品目の生産高等の情報または機械、装置、原材料等の材質等の鑑定もしくは性能の調査、検査等はこれに該当しない。

① 用料の意義（法基通 20-1-22）

工業所有権等の使用料とは、工業所有権等の実施、使用、採用、提供もしくは伝授または工業所有権等に係る実施権もしくは使用権の設定､許諾もしくはその譲渡の承諾につき支払を受ける対価の一切を含む｡また著作権の使用料とは、著作物の複製、上演、演奏、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物の利用または出版権の設定につき支払を受ける対価の一切を含む。したがってこれらの使用料には、契約を締結す

るに当たって支払を受けるいわゆる頭金、権利金等のほか、これらのものを提供し、または伝授するために要する費用に充てるものとして支払を受けるものも含まれることに留意が必要である。

(7) 給与その他人的役務の提供の報酬等（８号所得）

次の報酬等は国内源泉所得となる。

①俸給、給料、賃金、歳費、賞与またはこれらの性質を有する給与その他人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するもの

②公的年金等（外国の公的年金制度により支払われる年金を除く）

③退職手当等のうちその支払を受ける者が居住者であつた期間に行った勤務その他の人的役務の提供に基因するもの

(8)広告宣伝のための賞金（９号所得）

国内において行われる事業において、広告宣伝の賞金として支払われる金品その他の経済的な利益は国内源泉所得となる。（法令 182 条）

(9) 生命保険契約その他の年金契約に基づいて受ける年金（１０号所得）

国内にある営業所または国内において契約の締結を代理する者を通じて締結した生命保険契約、損害保険契約その他の年金に係る契約書に基づいて受ける年金で、公的年金等以外のものが該当する。また、年金の支払の開始の日以後にその年金に係る契約に基づき分配を受ける剰余金または割戻しを受ける割戻金およびその契約に基づき、年金に代えて支給される一時金を含む。

(10)定期保険金の給付補填金等（１１号所得）

定期預金または相互掛金の給付補填金、抵当証券に係る利息、金貯蓄等に係る利益、外貨建預金の差益、および一時払養老保険等に基づく差益のうち、国内にある営業所を通じて締結された契約に係る所得が該当する。

(11)匿名組合契約等に基づく利益の分配（１２号所得）

国内において事業を行う者に対する出資のうち、匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配は国内源泉所得に該当する。

またこの匿名組合契約とは､当事者の一方が相手方の事業のために出資をし､相手方がその事業から生ずる利益を分配することを約する契約と規定されている（商法 535 条、法令 184 条）。

（参考文献）

望月文夫 「図解　国際税務（平成 22 年版）」財団法人大蔵財務協会
三好　毅 「海外勤務者をめぐる税務（平成 23 年版）」財団法人大蔵財務協会
牧野好孝 「事例でわかる国際源泉課税」税務研究会出版社

３）非居住者に対する所得税の課税方法

非居住者は、日本国内で稼得した所得（国内源泉所得）については、日本で課税されることになっている（所法 5②、所法 161）。

これは、日本国内で稼得した所得（国内源泉所得）は、日本に住んでいる人も日本に住んでいない人も、原則ほぼ同様の所得の範囲で日本において課税することで、課税関係が平等になるからである。居住者が日本で稼得した所得に対して課税されるのに、非居住者が日本で同様に稼得した国内源泉所得に課税されないのでは、日本国内での課税関係が不公平になるからである。

ただ、課税方法では、異なる取扱になっている。居住者の場合は、１年間の所得について翌年の３月１５日までに税務署に「確定申告書」を提出することになっている。これに対し、非居住者の場合は、日本に住んでいないので、１年間の所得をまとめて翌年に税務署に申告させようとしても、その時にすでに日本にいない場合も考えられる。

そこで、日本での課税漏れを防ぐために、源泉徴収制度（所法 213）を多くの場合に取り入れている。仕組みとしては、源泉徴収制度の下では、先にいったん税金を徴収するので、税金の取り漏れが少なくなるからと考えられる。このような考え方は、国際税務に共通したもので、諸外国でも同じような考え方の制度になっている。

課税される所得の範囲や課税方法は、非居住者が恒久的施設を有するか否か、また恒久的施設の種類によって異なる（恒久的施設：permanent establishment：PE　とも呼ばれる）。

非居住者の課税所得の範囲は、恒久的施設（ＰＥ）の有無によって異なるが、具体的には、次のようになる（所法 164①）。

①　支店等を有する非居住者（１号ＰＥ）
　　→すべての国内源泉所得

②　建設作業所等を有する非居住者（２号ＰＥ）
　　→　イ）所得税法第 161 条 1 号から 3 号までに掲げる国内源泉所得等
　　ロ）所得税法第 161 条 4 号から 12 号までの国内源泉所得のうちＰＥの国内事業に帰せられるもの

③　代理人等を有する非居住者（３号ＰＥ）
　　→　②と同じ

④　上記以外の非居住者
　　→　イ）所得税法 161 条 1 号及び 1 号の 3 に掲げる国内源泉所得のうち国内にある資産の運用もしくは保有又は国内にある不動産の譲渡により生ずるものその他政令で定めるもの
　　ロ）所得税法 161 条 2 号及び 3 号に掲げる国内源泉所得

所得税基本通達 164-1 によると、非居住者に対する課税関係の概要は、次表の通りとなるが、租税条約にこれと異なる取り決めがある場合があることに留意するとされている。

<table>
<tr><th rowspan="2"></th><th colspan="3">国内に恒久的施設を有する者</th><th rowspan="2">国内に恒久的施設を有しない者</th><th rowspan="2">源泉徴収</th></tr>
<tr><th>支店その他事業を行う一定の場所を有する者</th><th colspan="2">１年を超える建設作業等を行い又は一定の要件等を備える代理人等を有する者</th></tr>
<tr><td>事業の所得</td><td colspan="3" rowspan="3">総合課税</td><td>非課税</td><td>無</td></tr>
<tr><td>資産の所得</td><td rowspan="2">総合課税</td><td>無</td></tr>
<tr><td>その他の国内源泉所得</td><td>無</td></tr>
<tr><td>組合契約事業利益の配分</td><td colspan="3" rowspan="4">源泉徴収の上総合課税</td><td>非課税</td><td>20%</td></tr>
<tr><td>土地等の譲渡対価</td><td rowspan="3">源泉徴収の上総合課税</td><td>10%</td></tr>
<tr><td>人的役務の提供事業の対価</td><td>20%</td></tr>
<tr><td>不動産の賃貸料等</td><td>20%</td></tr>
<tr><td>利子等</td><td rowspan="11">源泉徴収の上総合課税</td><td rowspan="11">源泉徴収の上総合課税[国内事業に帰せられるもの]</td><td rowspan="11">源泉分離課税[国内事業に帰せられないもの]</td><td rowspan="11">源泉分離課税</td><td>15%</td></tr>
<tr><td>配当等</td><td>20%</td></tr>
<tr><td>貸付金利子</td><td>20%</td></tr>
<tr><td>使用料等</td><td>20%</td></tr>
<tr><td>給与、報酬、公的年金、退職手当等</td><td>20%</td></tr>
<tr><td>事業の広告宣伝のための賞金</td><td>20%</td></tr>
<tr><td>生命保険契約に基づく年金等</td><td>20%</td></tr>
<tr><td>定期預金の給与補てん金等</td><td>15%</td></tr>
<tr><td>匿名組合契約等に基づく利益の分配</td><td>20%</td></tr>
</table>

## ４）譲渡所得と退職所得の課税方法

### １．譲渡所得の課税方法

資産の譲渡による所得に対する課税は、資産が国内に存在する限り国内源泉所得として課税される。

(1) 不動産に係る譲渡

不動産の譲渡については、国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物の譲渡による対価をもって国内源泉所得とされる（所得税法第 161 条一の三）。

土地等の譲渡対価は、非居住者の区分による違いはなく、10%の源泉徴収の上、総合課税されることとなる（所得税法第 212 条第 1 項、第 213 条第 1 項第 2 号）。すなわち、非居住者から国内にある土地等を譲り受け、その対価の支払をする者は、その支払の際、原則として対価の 10%の税率の所得税の源泉徴収を要することとされている。この場合、源泉徴収された所得税は、確定申告において精算される。

ただし、譲渡の対象となる土地等の譲渡対価の額が 1 億円以下であり、かつ、当該土地等を自己又はその親族の居住の用に供するために譲り受けた個人から支払われるものについては、国内源泉所得とならない（所得税法施行令第 281 条の 3）。

（事例）

韓国在住の個人Ａ（所得税法第 164 条第 1 項第 4 号に該当する非居住者）が、日本国内に所有していた土地（取得費 9 千万円、所有期間 5 年超）を 1 億円で売却した。この場合の所得税について検討する。（ただし、不動産の譲渡以外の所得、譲渡所得を計算するための譲渡費用・特別控除及び基礎控除以外の所得控除については考慮しないものとする。）

⇒　非居住者が日本国内に所有する不動産を譲渡したことにより生じる所得は、国内源泉所得に該当し、総合課税の方法により課税されることとなる。

また、日韓租税条約第 13 条（譲渡収益）においても、不動産等の譲渡から生ずる所得は、その不動産の所在する国で課税する旨規定されている。

（所得税法第 212 条第 1 項、所得税法第 213 条第 1 項第 2 号）

非居住者から国内にある土地等を譲り受け、その対価の支払をする者は、

その支払いの際、原則として所得税（対価の 10%の税率）の源泉徴収を要することとされている。

【対価の授受時】

買　主

源泉徴収税額

100,000,000 円 - （100,000,000 円×10%）

＝90,000,000 円の支払

売　主（非居住者）

【譲渡があった翌年 2 月 16 日～3 月 15 日までの期間内】

不動産の譲渡による所得を、確定申告する必要がある。

非居住者に対する税額の計算方法は、通常の所得税の計算方法とおおむね同じであり、異なる点は、源泉所得税が徴収されることと、所得控除が雑損控除・寄付金控除・基礎控除に限定されることである。

源泉所得税は確定申告で精算されるので、最終的には、海外に居住する外国人も日本国内に居住する外国人と同額の所得税の負担をすることになる。

| | | |
|---|---|---|
| 所得金額 | 10,000,000 円 | |
| | （収入金額 100,000,000 円－取得費 90,000,000 円） | |
| 所得控除 | 380,000 円 | （基礎控除） |
| 課税所得金額 | 9,620,000 円 | |
| 所得税額 | 1,443,000 円 | ※長期譲渡所得の場合 15%<br>（短期譲渡所得の場合 30%） |
| 源泉徴収税額 | 10,000,000 円 | |
| 差引還付税額 | 8,557,000 円 | |

(2) 株式等の譲渡

措置法第 37 条の 10 の規定により国内に恒久的施設を有する者が行う株式等の譲渡による所得については、15%の税率で申告分離課税が適用される。

なお、平成 20 年改正前の旧措置法第 37 条の 11 の規定により、平成 15 年から平成 20 年 12 月 31 日までの間の上場株式等の譲渡による所得については 7%の軽減税率が適用され、また、平成 21 年 1 月 1 日から平成 23 年 12 月 31 日までの上場株式等の譲渡による所得については、平成 20 年改正法附則第 43 条の規定により、7%の軽減税率が適用される。

国内に恒久的施設を有しない非居住者が行う株式等の譲渡については、次の①～⑥のいずれかに該当する所得が国内源泉所得として課税対象となる。
①内国法人の株券等の買集めをし、これをその内国法人等に対し譲渡することによる所得
②内国法人の特殊関係株主等である非居住者が行う、その内国法人の株式等の譲渡による所得
③税制適格ストックオプションの権利行使により取得した特定株式等の譲渡による所得
④特定の不動産関連法人の株式の譲渡による所得
⑤日本に滞在する間に行う内国法人の株式等の譲渡による所得
⑥日本国内にあるゴルフ場の株式形態のゴルフ会員権の譲渡による所得
上記①～⑤に該当するものについては 15%の税率により申告分離課税となり、⑥に該当するものについては総合課税の対象となります。なお、これらに該当する場合は確定申告が必要となる。
ただし、これらに該当する場合であっても、租税条約により日本で課税されないことがある。

## ２．退職所得の課税方法

非居住者が、退職所得等のうち居住者であった期間に行った勤務その他の人的役務の提供（内国法人の役員として非居住者であった期間に行った勤務その他の政令で定める人的役務の提供を含む。）に基因するものは、国内源泉所得となるので、20%の源泉徴収がなされる（所得税法第 212 条、第 213 条）。この退職所得は分離課税であるので、課税関係はこれで終了する（所得税法第 161 条第 8 号ハ、第 164 条第 2 項の二、第 170 条）。
所得税法第 30 条により、居住者が退職手当等の支払を受ける場合は、退職後の収入減少や老後の生活等の担税力の弱さを考慮して勤労年数に基づく退職所得控除額を控除し、その控除後の金額の 2 分の 1 を退職所得の金額とすることにより所得税の負担の軽減を図っている。
そこで、非居住者に対しても国内勤務に基因して支払を受ける退職所得がある場合には、その担税力を考慮し、居住者期間中の勤務に対応する部分（国内源泉所得）の 20%相当額の課税に代えて、その支払いの基因となった退職（その年中に支払を受ける当該退職手当等が 2 以上ある場合には、それぞれの退職手当等の支払いの基因となったとなった退職）を事由としてその年中に支払を受ける退職手当等の総額を居住者として受けたものとみなして、居住者の退職所得の課税を選択することができる（所得税法第 171 条）。

この場合、勤続年数は、あくまでも居住者の退職所得の金額を計算する場合と同様に計算することになっているので、勤続年数の計算には、非居住者期間中も含めて計算することになる。

なお、この退職所得の選択課税の適用を受けるためには、退職手当等の支払を受ける年の翌年１月１日（同日前にその退職手当等の総額が確定した場合には、その確定した日）以後に、所轄税務署長に対し、所定の事項を記載した申告書を提出することになっている（所得税法第 173 条第１項）。

(参考文献)

水野忠恒　「21 世紀を支える税制の論理　第 4 巻　国際課税の理論と課題（二訂版）」税務経理協会
望月文夫　「図解　国際税務」大蔵財務協会
木谷昇／橋本清治　「税務力ＵＰシリーズ　所得税」清文社
財団法人納税協会連合会　「所得税実務問答集」清文社

## Ⅰ　非居住者の納税義務（韓国）

### １．非居住者の定義

(1) 定義

‘居住者’とは国内に住所があり１年以上居所がある個人をいうが、このような居住者でない個人を‘非居住者’という。

| 区　分 | 税　目 | 納税義務の範囲 |
|---|---|---|
| 非居住者 | 所得税 | 国内源泉所得に対してだけ納税義務を負う |

*外国人短期居住者に対する課税特例:該当課税期間終了日 10 年前から国内に住所や居所をおいた期間の合計が 5 年以下の外国人居住者には、課税対象所得のうち国外源泉所得の場合、国内で支払われたり国内に送金された所得に対してだけ課税する。

(2) 住所の判定基準

住所は国内で生計を共にする家族および国内に所在する資産の有無など生活関係の客観的事実により判定する。

1)国内に住所があるとみる場合

①継続して１年以上国内に居住することを通常必要とする職業を持った時

②国内に生計を共にする家族がいて、その職業および資産状態に照らして継続して１年以上国内に居住することと認められる時

2)国内に住所がないとみる場合

①継続して１年以上国外に居住することを通常必要とする職業を持った時

②外国国籍であったり外国法令によりその外国の永住権を得た者として、国内に生計を共にする家族がなく、その職業および資産状態に照らし、また入国して主に国内に居住するだろうと認められない時

(3) 居所の概念と居住期間の計算

居所は、住所地以外の場所のうち相当期間にわたって居住する場所として住所とともに密接な一般的生活関係が形成されない場所をいう。

そして、国内に居所を置いた期間は、入国した日の翌日から出国した日までとする。ただし、国内に居所を置いていた個人が出国後また入国した場合に、生計を共にする家族の居住地や資産所在地などに照らしてその出国目的が明白に一時的なこととして認められる時には、その出国した期間も国内に居所を置

いた期間としてみる。一方、国内に居所を置いた期間が 2 課税期間にわたって 1 年以上である時にも国内に 1 年以上居所を置くものとしてみる。

(4) 租税条約にともなう課税特例

非居住者が得た所得に対する課税問題は、租税条約の対象になる。租税条約は、締約国間の所得に関する課税権の配分(二重課税防止)および脱税防止を目的として、居住者の定義、固定事業場の範囲、課税対象所得の範囲、所得源泉地国の判定問題、適用税率の最高限度(制限税率)等の内容を含む。

原則的に、非居住者の国内源泉所得を課税する場合、所得税法など国内税法の規定が適用されることでも、わが国と租税条約が締結された国家の居住者に対する課税は国内税法と租税条約が共に適用される。したがって、非居住者などの国内源泉所得に対する所得税または法人税を課税する時に国内税法の規定と租税条約の規定が相反する場合、特別法優先の原則により租税条約をまず適用する。そして非居住者は、租税条約または国際法規によって変更または制限が加えられることになる。

２．国内源泉所得

(1) 国内源泉所得の要件

国内源泉所得は、理論上次のような二種類の条件を充足していることに限定される。

①所得を発生させる決定的要因が国内になければならない。すなわち所得発生の源泉になる行為などが国内で成し遂げなければならない。

②国内で所得の支払を受けなければならない。すなわち国家、地方自治体、居住者、内国法人、非居住者または外国法人の国内事業場から受けるものに限定されて、非居住者または外国法人から受けるものや内国法人の国外事業場から受けるものは除外されること。

(2) 国内源泉所得の範囲

国内税法は、非居住者の課税対象所得の国内源泉所得について列挙規定していて、国内税法で明らかに列挙されない所得は国内では課税されない。

1)利子所得

次に規定する利子所得

①国家、地方自治体、居住者、内国法人、非居住者、外国法人の国内事業場から受ける所得

②居住者から受ける所得としてその所得の支払をする非居住者の国内事業場と実質的に関連してその国内事業場の所得金額を計算する時に、損金・必要経費に算入されるもの

* 利子所得の範囲から除外されるもの
①外国法人が発行した債券、証券の利子と割引額
②国外で受ける預金の利子と信託の利益
③居住者または内国法人の国外事業場のためにその国外事業場が直接借用した借入金の利子

2)配当所得
　内国法人(または法人とみる団体)やその他の国内から受ける配当所得
*[国際租税調整に関する法律]に伴う移転価格税制および課税資本税制の適用によって配当で処分された金額を含む。

3)不動産所得
　国内にある不動産または不動産上の権利と国内で取得した鉱業権、租鉱権、砂石採取に関する権利、地下水の開発、利用権の譲渡、賃貸、それ以外の運営によって発生する所得
*9)の譲渡所得に該当するものは除外。
*所得税法には上記の他にも漁業権の譲渡､賃貸その他運営によって発生する所得が列挙されている。

4)船舶、航空機などの賃貸所得
　居住者、内国法人、非居住者、外国法人の国内事業場に船舶、航空機、登録された自動車、建設機械または、産業用、化学用の機械、設備、装置、運搬具、工具、器具および備品を賃貸することによって発生する所得

5)事業所得
　非居住者が国内で経営する事業で発生する所得
*6)の人的サービス所得は除外
*租税条約により国内源泉事業所得で課税できる所得を含む。
*国外で発生する有価証券投資所得のうち一定の所得として国内事業場に帰属するものは含む。

6)人的役務所得
　国内で一定の人的役務を提供することによって発生する所得
*人的役務を提供された者が、人的役務提供と関連して航空会社、宿泊業者または飲食業者に直接支払をした航空料、宿泊費または飲食費を負担する場合にその費用を除いた金額をいう。

7)勤労所得
　国内で提供する勤労の代価として受ける給与

8)退職所得
　国内で提供する勤労に対応する年金と退職給与

9)譲渡所得
　譲渡所得税課税対象資産である次のうちいずれか一つに該当する資産、権利の譲渡所得、ただしその所得を発生することとなる資産、権利が国内にある場合にだけ該当する。
①土地、建物および不動産に関する権利
②その他資産のうち事業用固定資産と共に譲渡する営業権と特定施設物利用権
③内国法人の株式または出資持分(これを基礎にして発生した預託証書および新株引受権を含む)のうち譲渡日が属する事業年度開始の日現在その法人の資産総額のうち土地、建物および不動産に関する権利の資産価額の合計額が50%以上の法人の株式または出資持分(以下’不動産株式等’とする)として証券市場に上場されていない株式または出資持分

10)使用料所得
①一定の資産、情報または権利を国内で使用したりその代価を国内で支払をする場合のその代価
②一定の資産、情報または権利の譲渡で発生する所得
*ただし、所得に関する二重課税防止協約で使用地を基準としてその所得の国内源泉所得の可否を規定している場合には、国外で使われた資産、情報または権利に対する代価は国内で支払をされても国内源泉所得とみない。この場合、特許権、実用新案権、商標権、デザイン権など権利を行使しようとするのに登録が必要な権利は、該当特許権等が国外で登録されていて国内で製造、販売などに使用された場合には国内登録可否に関係なく国内で使われたものとしてみる。

11)有価証券譲渡所得
　次のうちいずれか一つに該当する株式、出資持分(我が国の証券市場に上場された不動産株式等を含む) またはその他の有価証券の譲渡で発生する所得
①内国法人が発行した株式または出資持分と有価証券
②外国法人が発行した株式または出資持分(証券市場に上場されているものだけ該当する)および外国法人の国内事業場が発行したその他の有価証券
*有価証券譲渡所得の範囲から除外されるもの
　次の要件を全て満たした非居住者または国内事業場がない外国法人の株式(または出資持分)の譲渡所得は、課税対象から除外する。
①我が国証券市場(有価証券市場またはコスダック市場)を通じて株式(または出資持分)を譲渡することによって発生する所得であること
②該当譲渡者およびその特殊関係者が、譲渡日が属する年度とその直前5年の期間中に継続して該当株式(または出資持分)を発行した法人の発行株式総額(または出資持分)の25%未満を所有すること

12)その他所得
　その他国内でする事業、国内で提供する人的役務または、国内資産と関連して受けた経済的利益による所得、またはこれと類似する所得として列挙されたもの
*法人税法によりその他所得で処分された金額を含む。
*国外特殊関係者が保有している内国法人の株式および出資持分が不公正資本取引によりその価値が増加することによって発生する所得を含む。

(3) 国内源泉所得としてみない所得
①国内事業場がない非居住者が場内派生商品を通じて取得した所得は国内源泉所得としてみない。
②国内事業場がない非居住者が証券取引法の規定により国内事業場がない非居住者、外国法人と有価証券(債券などは除く) 貸借取引をして有価証券借入者から支払われる利子、配当などの補償金相当額は国内源泉所得としてみない。

３．国内事業場

(1) 国内事業場の概念と範囲
1)国内事業場の概念
　‘国内事業場’とは、国内に存在する事業の全部または一部を遂行する固定された場所(fixed place of business)をいう。このような国内事業場はいわゆる

‘恒久的施設(permanent establishment;PE)’として、たびたび‘固定事業場’とも呼ばれる。
　このような国内事業場が存在するのか、または国内源泉所得がその国内事業場に帰属するかというのは、総合課税の可否を判定する基準として大変重要である。

2)国内事業場に該当する場所
①支店、事務所または営業所
②商店やその他の販売場所
③作業場、工場または、販売場所
④6ヶ月を超過して存続する建設場所、建設、組み立て、設置工事の現場またはこれと関連する監督をする場所
⑤雇用人を通じて役務を提供する場所として次のうちいずれか一つに該当する場所
ⅰ)役務が継続して提供される12ヶ月のうち合計6ヶ月を超過する期間の間に、役務が遂行される場所
ⅱ)役務が継続して提供される12ヶ月のうち合計6ヶ月を超過しない場合として、類似の種類の役務が2年以上継続的、反復的に遂行される場所
⑥鉱山、採石場または海底天然資源やその他の天然資源の探査場所および採取場所

3)国内事業場に該当しない場所
①資産の購入だけのために使う一定の場所
②販売を目的としないで資産の保存、保管だけのために使う一定の場所
③広告、宣伝、情報の収集と提供、市場調査をしたり、その他事業遂行上、予備的、補助的事業活動を行うために使われる一定の場所
④自らの資産を他人をして加工だけするために使用する一定の場所

(2) 擬制国内事業場
　非居住者が国内事業場を持たない場合に、国内に自己のために契約を締結し権限を持ってその権限を反復的に行使する者またはこれに準ずる者を置いて事業を経営する場合には、その自己の事業場所在地(事業場がない場合には住所地、住所地がない場合には居所地)に国内事業場を置いたものとみる。
　このような者はいわゆる‘従属代理人(dependent agent)’として国内事業場と同じ役割を遂行するので、これは国内事業場と擬制するものである。

## ４．課税方法

### (1) 基本構造:総合課税と分離課税

非居住者の課税方法は総合課税と分離課税に分けられる。‘総合課税’とは国内源泉所得を合算して課税することをいい、‘分離課税’とは国内源泉所得を所得ごとに各々別に課税することをいう。

| 区　分 | 総合課税 | 分離課税 |
|---|---|---|
| 非居住者 | ①国内事業場がある場合のその国内事業場に帰属する所得(その国内事業場と実質的に関連する所得に限る)<br>②不動産所得 | その他の<br>すべての所得 |

* 退職所得および譲渡所得は除く

### (2) 非居住者の課税方法

国内事業場がある非居住者と不動産所得がある非居住者に対しては、国内源泉所得(退職所得、譲渡所得は除外)を総合して課税するものの、国内事業場と実質的に関連しないその国内事業場に帰属しない所得(不動産、勤労、退職、譲渡所得は除外)に対しては、所得別に分離して課税する。国内事業場がない非居住者に対しては、国内源泉所得を所得別に分離して課税する。

#### 1)総合課税

非居住者に対し総合課税する場合に課税標準と税額の計算と申告、納付(中間予納含む)および決定、徴収については、居住者に対する所得税の場合を準用する。ただし、総合所得控除の場合、人的控除(基本控除、追加控除および多子女追加控除)のうち非居住者本人以外の者に対する控除と特別控除はしない。

#### 2)分離課税(源泉徴収の特例)

非居住者の国内源泉所得(不動産、勤労、退職所得は除外)として国内事業場と実質的に関連しないその国内事業場に帰属しない所得金額(国内事業場がない非居住者に支払う金額を含み、事業所得のうち租税条約により国内源泉事業所得に課税することができる所得は除く)に対しては、源泉徴収で課税を終結する(ただし、譲渡所得は予納的源泉徴収対象に該当する)。この場合、国内源泉所得を支払う者(譲渡所得を支払する居住者および非居住者は除外)は、国内源泉所得の支払をする時、源泉徴収をして、翌月 10 日まで納付しなければならない。

その源泉徴収税額は次の通り計算する。

| 区分 | 源泉徴収税額 |
|---|---|
| ① 利子所得、配当所得、使用料<br>所得その他所得(*注1) | ・支払金額×20%<br>・国家、地方自治体および内国法人が発行する債券で発生する利子所得:<br>支払金額×14% |
| ②事業所得、船舶、航空機などの賃貸所得 | ・ 支払金額×2% |
| ③人的役務所得 | ・ 支払金額×20% |
| ④勤労所得 | ・ 居住者の場合を準用 |
| ⑤譲渡所得(予納的源泉徴収)<br>① 有価証券譲渡所得(*注2) | ・ MIN [支払金額×10%、(支払金額－取得<br>価額＋譲渡費用)×20%] |

(*注 1)非居住者のその他所得のうち賞金と副賞に該当するその他所得は、収入金額から支払された金額の 80%相当額(実際に必要とされた金額が 80%相当額を超過する場合にはその超過する金額を含む)を必要経費で控除することができる。

(*注 2)国内事業場がない非居住者として有価証券譲渡所得が次の要件を備えている場合には、正常価格をその支払金額とする。

①国内事業場がない非居住者と特殊関係がある非居住者(外国法人を含む)間の取引

②上記①の取引による取引価格が正常価格に達しない場合

3)人的役務所得に対する総合課税の選択

人的役務所得がある非居住者が、分離課税規定にかかわらず総合課税標準確定申告をする場合には、国内源泉所得(源泉徴収される所得は除外)に対し総合して課税することができる。

4)非居住者の有価証券譲渡所得に対する申告、納付等の特例

①国内事業場がない非居住者が、同一の内国法人の株式(または出資持分)を同じ事業年度(該当株式を発行した内国法人の事業年度をいう)に 2 回以上譲渡することによって租税条約で定めた課税基準を充足することになった場合には、譲渡当時源泉徴収されない所得に対する源泉徴収税額相当額を、譲渡日が属する事業年度終了日から 3 ヶ月以内に納税地管轄税務署長に申告、納付しなければならない。国内事業場がある非居住者の所得としてその国内事業場と実質的に関連しない

その国内事業場に帰属しない所得に対してもまた同じである。
②納税地管轄税務署長は、非居住者がこのような申告や納付をしなかったり、申告する課税標準に達しないで申告する場合、または納付しなければならない税額に達せず納付する場合には、居住者または内国法人の場合を準用して徴収しなければならない。

5)租税避難所に所在する非居住者に対する源泉徴収手続き特例
　源泉徴収義務者は企画財政部長官が告示する国家または地域(Tax Heaven)に所在する非居住者および外国法人の国内源泉所得のうち、利子所得、配当所得、使用料所得または有価証券譲渡所得に対し所得税および法人税として源泉徴収する場合には、租税条約にともなう非課税、免除または制限税率に関する規定にかかわらず、所得税法および法人税法にともなう源泉徴収税率をまず適用して源泉徴収しなければならない。ただし、租税条約にともなう非課税、免除または制限税率に関する税率規定の適用を受けることができることを、国税庁長が事前承認した場合にはその限りではない。

## ５．非居住者の譲渡所得および退職所得課税方法

### (1) 譲渡所得課税方法
1)非居住者の不動産など譲渡所得に対する源泉徴収
　非居住者に譲渡代価を支払する者である全ての源泉徴収義務者で、支払者である譲受者が居住者、内国法人、非居住者、外国法人のいずれの地位にあるとしても支払をする者であれば源泉徴収義務者に該当する。したがって、非居住者相互間の取引、すなわち譲受人と譲渡人全てが非居住者でも、支払者は源泉徴収義務者である。この時、支払方法とは関係ないので供託の場合にも支払に該当する。

2)源泉徴収対象である譲渡所得の範囲
　非居住者の譲渡所得に対する源泉徴収対象資産は、所得税法第 94 条譲渡所得の範囲で規定する下記の資産の譲渡による所得である。
①土地と建物
②不動産に関する権利
③その他資産(法人の資産総額のうち不動産等の価額が 50%以上である非上場株式等に限る)

3)国内事業場の帰属の有無に関する源泉徴収対象の可否

非居住者に対する源泉徴収対象は、原則的に国内事業場に帰属しなかった所得に限定するが、譲渡所得は別途の所得と分類して課税する現行の所得税課税体系下では、譲渡所得は他の所得と合算申告対象ではなく、譲渡所得だけを別に申告しなければならないので、譲渡者が個人の非居住者の場合には国内事業場帰属の有無に関係なく源泉徴収対象になるものである。

4)源泉徴収時期および税率

①源泉徴収時期:貸金を分割して支払する場合にも最終残金を清算する時に一括して源泉徴収する。

②源泉徴収税率

ⅰ)原則:譲渡対価すなわち支払金額の 10%

ⅱ)例外:取得価額および譲渡費用が確認される場合には譲渡価額の 10%と譲渡差益の 25%のうち少ない金額

*源泉徴収義務者は源泉徴収税額の 10%を住民税として徴収し納付しなければならない。

5)源泉徴収義務の免除

①譲渡者が譲渡時期の到来前に予定申告し納付した場合:譲渡者が譲渡所得税申告納付確認書を交付してもらって提出する場合

②不動産等の譲渡所得が非課税または課税未達対象である場合:譲渡者が管轄税務署長の非課税、課税未達確認書を提出する場合

6)非居住者の譲渡所得税の申告および還付

譲受者の源泉徴収とは別に、譲渡者は居住者と同一に譲渡所得税の予定および確定申告をするべきで、この時、源泉徴収税額を“非居住者源泉徴収領収書(別紙書式)”を添付して既納付税額として控除を受けることができる。また、譲受者が源泉徴収した以上、納付の有無にかかわらず、既納付税額で控除可能であり、源泉徴収税額が譲渡者が納付する税額より大きい場合には超過額を還付申請する。

7)非課税確認書の発給業務

非居住者が譲渡所得税をすでに申告納付したり、非課税または課税未達に該当する場合、譲受者の源泉徴収義務を免除して納税便宜を図るために譲渡物件の所在地の管轄税務署長が発給する。

8)非居住者の 1 世帯 1 住宅非課税規定

譲渡所得がある非居住者に対しては、1 世帯 1 住宅に対する非課税および 1 世帯 1 住宅に対する長期保有特別控除は適用しない。ここで非居住者は居住者でない個人をいうものの、1 世帯 1 住宅に対する非課税の適用に関しては保有期間および居住期間の制限を受けないで非課税となる場合に該当する非居住者を除く。

(2) 退職所得課税方法

1)概要

非居住者が国内で提供する勤労に対応する年金と退職給与と関連する退職所得に対しては、居住者と同様の方法で課税する。国内で非居住者に退職所得を支払する者は、その非居住者に対する退職所得の決定税額を源泉徴収してその徴収の日が属する月の翌月 10 日まで政府に納付しなければならない。退職所得は他の所得と合算しないで別に分類課税され、源泉徴収で課税が終結する。

2)現実的な退職および退職所得の収入時期

退職所得は、非居住者が現実的に退職することによって受ける退職所得だけ該当する。ここでの現実的な退職というのは、雇用関係ないし勤労関係が終了することにより退職することを意味する。一方、一般的な退職所得の収入時期は退職した日であり、剰余金処分による退職所得は該当法人の剰余金の処分決議日になる。

3)退職所得税計算

① 退職所得金額＝退職給与額－非課税退職所得

② 退職所得課税標準=①－退職所得控除(所得比例控除＋勤続年数控除)

③ 退職所得算出税額=②×1／勤続年数×基本税率×勤続年数)

③ 退職所得決定税額=③－外国納付税額控除

## Ⅱ　税理士法人

### １．税理士法人制度の概要

近年、企業を取巻く経営環境の変化に伴い、企業の税理士に対するニーズも多様化してきている中、次のような社会的要請に応えるため、平成 14 年に税理士法人制度が創設された。
①経済が複雑化、多様化、高度化する中で、納税者のニーズに的確に応えるために税理士業務を共同して、より高い業務の信頼性を確保すること。
②資格者による経済的かつ安定的な業務提供が確保できること。
③責任能力の充実（無限連帯責任）が図られること。
④規制緩和推進の観点から、納税者の利便向上に応えられること。

#### (1) 使命

税理士法第 1 条は「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。」と規定し税理士の使命を定めている。

税理士法人には、この「税理士の使命」が準用される（法 48 条の 16）。

#### (2) 特別法人

税理士法人は、税理士法に基づき、社員を税理士に限定した特別法人とされ、会社法上の合名会社に準じている。

税理士法人は、合名会社に準じて次のような特色を持っている。
①すべての社員が、会社債権者に対し、直接に連帯して無制限に責任を負う。
②社員の信頼が会社の実質的な基礎となり、社員の個性が重視される人的会社である。
③すべての社員が会社の業務執行を行う権利を有し、義務を負う。
④出資方法は、金銭及び現物出資だけでなく、信用・労務等の無形財産の出資も可能である。
⑤社員の地位（持分）の譲渡には、他の社員全員の承諾が必要になる。
⑥株式会社とは異なり、所有と経営が一致した組織体である。

#### (3) 人的構成

税理士法人の人的構成として、次の要件が課されている。
①社員は、税理士に限られること。

②社員の数は、2 人以上であること。
③社員の内に、税理士法に規定する欠格事由に該当する者がいないこと。

(4) 業務内容

税理士法人とは、税理士業務を組織的に行うことを目的として、税理士が共同して設立した法人（法 48 条の 2）であるので、その行う業務は、税理士法第 2 条第 1 項に規定する税理士業務となる。また、税理士業務以外にも、税理士業務に付随して行う会計業務（法 2 条 2 項）や税理士業務に付随しないで行う会計業務（規 21 条）、補佐人業務（法 2 条の 2）を行うことができる（法 48 条の 5、48 条の 6）。

税理士法人の社員は、税理士法人の業務範囲に属する業務と同じ業務範囲を目的とする他の法人の役員になることや他の税理士法人の社員となることはできないこととされている（法 48 条の 14）。

## ２．税理士法人の設立

(1) 定款の性格

税理士法人を設立するには、その社員になろうとする税理士が、共同して定款を定めなければならない（法 48 条の 8 第 1 項）。定款は公証人の認証を受けなければ、その効力を有しない（法 48 条の 8 第 2 項、会社法 30 条 1 項）。

また、税理士法人は、その主たる事務所の所在地において設立の登記をすることによって成立するものとされている（法 48 条の 9）。すなわち、税理士法人は、法定の要件を満たせば、主務官庁の許認可を要さず、設立登記により当然に法人格を取得するという準則主義に基づき設立される。

(2) 定款の作成

定款の記載事項は、絶対的記載事項、相対的記載事項及び任意的記載事項に分けられ、定款を有効とするには、社員全員が署名又は記名押印しなければならない。

①絶対的記載事項

定款に記載されないと、定款の無効だけでなく、税理士法人自体の設立の無効をきたす事項である。

②相対的記載事項

定款に記載しなくとも定款の効力に影響はないが、定款に記載しなければ法律上の効力が生じない事項である。例えば、代表社員、社員の脱退事由、存続期間、解散事由、解散時の財産の処分方法、定款変更に関する事項等である。

③任意的記載事項

定款に記載しなくとも定款の効力に影響がなく、また、定款に記載しなければ法律上の効力が生じないというものではないが、任意に記載される事項である。例えば、社員の役員報酬の決定方法、会計年度、利益処分に関する事項等である。

(3) 絶対的記載事項（法 48 条の 8 第 3 項）の留意点

①目的（1 号）

税理士法人の目的は、税理士法第 48 条の 5、第 48 条の 6 で定める業務の範囲内で定款に自由に定めることができるが、税理士法第 2 条第 1 項に規定する税理士業務を必須として、同条第 2 項の税理士業務に付随して行う会計事務、税理士法施行規則第 21 条に規定する税理士業務に付随しないで行う会計事務及び税理士法第 2 条の 2 に規定する補佐人事務に限定されている。

したがって、税理士法人の定款における「目的」には、会社法上の株式会社等の定款において通常規定される「その他前各号に附帯する一切の業務」等の記載は、認められないこととなる。

②名称（2 号）

(ｱ)税理士法人は、税理士が共同で設立する法人であることを明確にするため、その名称中に「税理士法人」という文字を使用しなければならない（法 48 条の 3)。

(ｲ)会社法の改正により類似商号の禁止規定はなくなったが、改正前から税理士法人の名称には、商業登記法の類似商号登記の禁止規定は準用されていなかった。

しかし、同一市町村内で類似名称の使用による誤認混同によって納税者に混乱を生じさせないよう、十分留意しなければならない。

(ｳ)氏又は氏名以外の文字を用いようとするときは、税理士法人としての品位を損なう、又は公序良俗に反する恐れがある名称を用いてはならない。

(ｴ)名称は、漢字、平仮名又は片仮名で表記するが、外国文字については、ローマ字、アラビヤ数字その他法務大臣の指定する符号等を用いることができる。

(ｵ)名称中に、省庁等や国、都道府県、市町村の名称を用いることにより、公的機関と誤認混同されないように留意しなければならない。

(ｶ)弁護士、公認会計士、司法書士、不動産鑑定士等、他の法律により認められた資格を有する税理士が社員であっても、これらの名称を用いてはならない。

(ｷ)従たる事務所の名称には、主たる事務所の名称とともに、従たる事務所であることを示す文字（支所、支店等）を用いる。

(ｸ)磁気ディスクで税理士法人名簿を作成するので、原則として「税理士法人」

の 5 文字を含めて 30 文字以内とされている。30 文字を超える場合は、届出時に 30 文字以内の略名称で受理され、名簿の備考欄に正式名称が記載される。
(ヶ)税理士法人名簿の管理上、「税理士法人〇〇〇」又は「〇〇〇税理士法人」が望ましく、「〇〇税理士法人〇〇」は従たる事務所名称と誤認される恐れがあるので、極力避けるべきである。
③事務所の所在地（3 号）
税理士法人の事務所の所在地については、主たる事務所と従たる事務所の全部を記載しなければならない。主たる事務所とは、税理士法人の活動の中心をなす場所をいい、従たる事務所とは、主たる事務所から独立した事業活動の場所をいう。
なお、いずれの事務所にもその事務所所在地の所属税理士会の会員である社員を常駐させなければならない（法 48 条の 12)。
また、事務所を移転・廃止した場合には、定款を変更しなければならない（法 48 条の 13 第 2 項)。
④社員の氏名及び住所（4 号）
税理士法人の社員は、税理士でなければならない。
社員は、会社債権者に対して直接・無限・連帯の責任を負うため、その税理士たる社員の氏名、住所を記載する。
⑤社員の出資に関する事項（5 号）
税理士法人には、その活動の基礎となる財産が当然に必要であるので、社員は出資義務を負う。出資については、財産出資(金銭、現物)のほか、信用、労務の出資が認められている。
定款には、金銭、現物、信用、労務の種類だけでなく、その客体(金銭出資の額、現物出資の対象たる土地等の所在地・面積等)を具体的に記載することが必要である。労務出資の場合は、労務内容・時間の具体的表示が必要である。信用出資の場合は、「信用」とだけ記載すれば足りる。労務・信用の出資額については、定款に記載されるのみで貸借対照表の資本金には含まれない。
⑥業務の執行に関する事項（6 号）
税理士法人の社員はすべて業務を執行する権利を有し、義務を負う（法 48 条の 11)。そのため、総社員の同意をもって代表社員を定めた場合であっても、代表権限により他の社員の業務執行権限を制限することはできない。
なお、代表者の定めの有無や、各社員が業務をどのように分担して執行するかは、定款や社員の過半数の決議により決めることになる。
また、業務の執行とは、税理士法人の本来の業務である税理士業務や税理士法人の経営に関する契約締結等の法律行為及び帳簿の作成（法 41 条)、使用人の管理・監督（法 41 条の 2）等の事実行為も含むものとされている。

(4) 設立登記

税理士法人は、政令で定めるところにより、登記をしなければならない（法48条の7第1項)。主たる事務所の所在地において、この登記をすることによって、税理士法人が成立する（法48条の9)。すなわち、設立の登記が成立要件になる。

登記事項は、次のようになる(組合等登記令2条、⑤⑥は、定款で定められる相対的記載事項)。

①目的及び業務
②名称
③社員(税理士法人を代表すべき社員を除く)の氏名及び住所
④事務所の所在場所(従たる事務所を含む)
⑤代表権を有する者の氏名、住所及び資格
⑥存続期間又は解散の事由

(5) 設立の届出

税理士法人は、成立した時は、成立の日から2週間以内に、登記事項証明書及び定款の写しを添えて、その旨を、その主たる事務所の所在地を含む区域に設立されている税理士会を経由して、日本税理士会連合会に届け出なければならない（法48条の10第1項)。

３．税理士法人の社員

(1) 社員の資格

税理士法人の社員は、税理士でなければならない（法48条の4第1項)。これは、税理士法人が、税理士という身分を有する者についてのみに税理士業務を取り扱うことを認めた税理士法の特例として位置づけられるからである。

ただし、次に掲げる者は、税理士法人の社員となることができない（法48条の4第2項)。

①懲戒処分（法43条、45条、46条）により、業務停止処分を受けている税理士で、当該業務停止の期間を経過しない者
②違法行為等についての処分（法48条の20第1項）により、税理士法人が解散又は業務の停止を命ぜられた場合において、その処分の日以前30日内にその社員であった者でその処分の日から3年(業務の停止を命ぜられた場合にあっては、当該業務の停止の期間)を経過しない者

(2) 社員の加入・脱退

税理士法人に新たに社員が加入する場合には、総社員の同意が必要である。新たに加入した社員の氏名等は、定款の絶対的記載事項であるので、定款の変更をしなければならない。

なお、社員の脱退には、法定脱退と任意脱退とがある。

①法定脱退

税理士法人の社員は、次に掲げる理由によって脱退する（法 48 条の 17）。

(ｱ)業務廃止や死亡、登録取消しの処分等により、税理士の登録が抹消（法 48 条の 17）されたとき

(ｲ)定款に定める脱退理由が発生したとき(定年に達したとき等)

(ｳ)総社員の同意があったとき

(ｴ)除名（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 859 条）

なお、除名は社員の意思に反して社員資格を奪う行為であるため、社員が以下の事由に該当する場合に当該社員以外の社員の過半数の決議をもって、当該社員の除名を裁判所に請求することができ、判決以外では除名することができない。

(a)出資の義務を履行しなかったとき

(b)競業の禁止（法 48 条の 14 第 1 項）に違反したとき

(c)業務の執行にあたって不正の行為をしたとき

(d)税理士法人を代表するにあたり、不正の行為をし、または権利なくして税理士法人を代表したとき

(e)その他重要な義務を尽くさなかったとき

②任意脱退

社員は、定款で存続期間を定めなかったとき又はある社員の終身の間存続することを定めたときは、6 ヶ月前に予告することによって、脱退する理由の如何を問わず、事業年度の終了時に脱退することができる（法 48 条の 21、会社法 606 条第 1 項、同条第 2 項で定款記載可）。

また、存続期間等を定めたかどうかに関わらず、やむを得ない事由があれば、いつでも脱退することができる（法 48 条の 21、会社法 606 条第 3 項）。やむを得ない事由とは、社員間に信頼関係がなくなり不和確執を生じたときや業務の不振など、脱退しようとする社員の一身に関するものをいう。

(3) 社員たる地位の譲渡

税理士法人の社員たる地位は、譲渡することができる。その場合、他の社員全員の承諾が必要であるが、定款に別段の定めをすることも妨げられない（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 585 条 1 項・4 項）。ただし、税理士法人の社員は、税理士でなければならないので、税理士でない者に譲渡することはできない。

(4) 社員の責任

①社員の責任内容

税理士法人の各社員は、税理士法人の財産をもって債権者に対する債務を完済することができないとき、又は税理士法人の財産に対する強制執行が効を奏しなかったときは、それぞれ連帯して税理士法人の債務を弁済する無限の責任を負う（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 580 条 1 項）。

しかし、その責任は、法人の財産をもってまず引当てとする二次的なものである。したがって、税理士法人に弁済の資力があり、かつ強制執行も容易であることを証明したときは、社員は免責される（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 580 条 1 項 2 号）。

②加入社員、脱退社員等の責任

税理士法人の成立後に新たに加入した社員は、加入前に生じた税理士法人の債務についても責任を負うこととされている（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 605 条）。

脱退社員は、法人債権者保護のために、脱退の登記後 2 年間は、脱退登記前に生じた税理士法人の債務について責任を負う（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 612 条）。

なお、税理士法人が解散して清算手続に入った場合でも、清算の進行とは関係なく、社員は、解散の登記後 5 年間は、無限連帯責任を負う（法 48 条の 21 第 2 項、会社法 673 条 1 項）。

(5) 社員等の禁止行為

①競業の禁止・他の税理士法人への加入禁止

税理士法人の社員は、自己若しくは第三者のためにその税理士法人の業務の範囲に属する業務を行い、又は他の税理士法人の社員となってはならない（法 48 条の 14 第 1 項）。

税理士法人の社員がこの規定に違反して自己又は第三者のためにその税理士法人の業務の範囲に属する業務を行ったときは、当該業務によって当該社員又は第三者が得た利益の額は、税理士法人に生じた損害の額と推定する（法 48 条の 14 第 2 項）。そのため、当該社員はこの推定を覆せない限り、税理士法人に対し当該損害額を賠償する責任を負う。このほか、他の社員の決議をもって、除名の訴え又は税理士法人の社員の業務執行権若しくは代表権の消滅の訴えを裁判所に請求されることがある（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 859 条～862 条）。

②利益相反取引の制限

社員は、他の社員の過半数決議がない限り、自己又は第三者のために、税理士法人と取引をすることができない（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 595 条 1 項 1 号）。また、社員が税理士法人を代表して社員個人の債務を保証したり引受けしたりする行為、その他税理士法人と社員の利益が相反する取引をする場合も、他の社員の過半数決議がなければすることができない（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 595 条 1 項 2 号）。

なお、補助税理士は、税理士法人の使用者であるため、この規定は適用されない。

③補助税理士の扱い

補助税理士は、税理士法人の行う税理士業務に関しては、補助者として自己の名において税務代理等の税理士業務を行うこととなる。

なお、使用人である税理士が、申告書を作成した場合の署名・押印については、税理士法人の名称を記載すると共に補助者として税理士個人が署名・押印することになる（法 33 条、規 16 条、基通 33-1）。

## ４．税理士法人の業務

### (1) 税理士法人の業務範囲

税理士法人の業務範囲は、次のようになる（法 48 条の 5、48 条の 6）が、①の税理士業務は、その設立目的から当然に行う業務となる。また、②～④は、定款に記載がなければ、その業務を行うことができない。

①税理士法第 2 条第 1 項に規定する税理士業務(税務代理、税務書類の作成、税務相談)

②税理士法第 2 条第 2 項に規定する税理士業務に付随して行う財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する業務(他の法律で制限されているものを除く)

③税理士法施行規則第 21 条に規定する税理士業務に付随しないで行う財務書類の作成、会計帳簿の記帳の代行その他財務に関する業務(他の法律で制限されているものを除く)

④税理士法第 2 条の 2 第 1 項に規定する補佐人事務の受託業務

また、個人たる税理士が行い得る不動産管理業、損害保険等の代理店、会計事務関連用品・パソコン等の物品販売業等の周辺業務は、税理士法人が行うことはできない。

### (2) 業務執行権

税理士法人の社員は、すべて業務を執行する権利を有し、義務を負う（法 48 条の 11）。

なお、総社員の同意をもって代表社員を定めた場合であっても、代表権限により他の社員の業務執行権限を制限することができない。

そして、税理士法人の社員は、善良な管理者の注意をもって、その職務を行い、また、法令及び定款を遵守し、税理士法人のため忠実にその職務を行わなければならない（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 593 条 1 項・2 項）。

また、社員は、税理士法人又は他の社員の請求があるときは、いつでもその職務の執行の状況を報告し、その職務が終了した後は、遅滞なくその経過及び結果を報告しなければならない（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 593 条 3 項）。

社員が、このような法令・定款上の義務に違反したときは、税理士法人に対し、連帯して、これによって生じた損害を賠償する責任を負うこととされている（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 596 条）。

(3) 代表社員

税理士法人の業務執行権を有する社員は、原則として各自が法人を代表するが、総社員の同意(定款又は定款の定めに基づく社員の互選)によって、代表社員を定めることができる（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 599 条 1 項～3 項）。

代表権は、税理士法人の業務に関する一切の裁判上又は裁判外の行為をなす権限に及ぶものであり、これを制限しても善意の第三者には対抗することができない（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 599 条 4 項・5 項）。なお、税理士法人を代表するにあたり不正の行為等がなされたときや、代表することが著しく不適任なときは、当該代表社員以外の社員の過半数の決議をもって、代表権の消滅の訴えを提起することができる（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 860 条～862 条）。

(4) 業務の執行方法

税理士法人の行う業務のうち、税理士業務はその法人の社員税理士や補助税理士が行うので、税理士法人は、税理士でない者に税理士業務を行わせてはならない（法 48 条の 15）。

①財務に関する業務の取扱い

財務に関する業務は、他の法律においてその事務を業として行うことが制限されているものを除くが、「税理士業務に付随して行う業務」には、コンサルタント業務や他の法令の規定により税理士が業として行える業務(社会保険労務士業務等)をいい、「税理士業務に付随しないで行う業務」には、現物出資財産等の価額証明業務や会計参与業務等をいうと限定的に解されている。

これらの業務のうち、会計参与業務は、税理士法人が受託し、社員の中から

職務執行者を選任して行うこととなる。
②補佐人業務の取扱い
「租税に関する事項について、補佐人として行うことができる業務」は、税理士法人が受託し、委託者に対し、税理士法人の社員たる税理士又は使用人たる税理士のうちからその補佐人を選任させなければならない（法 48 条の 6）。

(5) 税理士法人の事務所
①社員の常駐義務
税理士法人の事務所には、その事務所の所在地を含む区域に設立されている税理士会の会員である社員を常駐させなければならない（法 48 条の 12）。常駐の対象は、主たる事務所のほか、従たる事務所を含む（基通 48 の 21-1）。常駐しなければならないのは、社員たる税理士であって、補助税理士では要件を満たさない。
なお、ここにいう「常駐」とは、事務所における執務が常態となっていることを意味すると解される。また、常駐する社員税理士は、1 事務所あたり 1 名で足りる。
②従たる事務所の設置
税理士法人については、複数事務所の設置は禁止されておらず、また、その事務所も主たる事務所の区域に限定されていない。
税理士法人は、所属税理士会の区域外に従たる事務所を設け、従たる事務所の所在地において事務所設置の登記をした時に、従たる事務所の所在する区域の税理士会の会員となる（法 49 条の 6 第 3 項）。
③事務所の移転又は廃止
税理士法人がその事務所を移転又は廃止したことにより、所属税理士会の区域に事務所がなくなったときは、旧所在地において移転又は廃止の登記をした時に当該税理士会を退会したことになる。
また、所属税理士会を退会することになった会員は、その旨を記載した退会届を所属税理士会に提出しなければならない。

(6) 会計帳簿
税理士法人は、会計帳簿と貸借対照表を作成することが義務付けられる（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 614 条～619 条）。そして、会計帳簿には、税理士法人成立の時と毎会計年度における業務上の財産とその価額、業務上の財産に影響を及ぼすべき事項を適時に、正確に記載し、貸借対照表は、成立の時及び毎会計年度において会計帳簿に基づいて作成することを要する。
この会計帳簿や貸借対照表その他の計算書類は、10 年間の保存義務がある

（法 48 条の 21 第 1 項、会社法 615 条 2 項、617 条 4 項）。

(7) 税理士法人の権利義務

税理士法人には、自然人に限定されるものを除き、税理士の権利及び義務等に関する規定が準用される（法 48 条の 16）。

準用される事項は、①税理士の使命、②税務代理の権限の明示、③特別の委任を要する事項、④調査の通知、⑤意見の聴取、⑥脱税相談等の禁止、⑦信用失墜行為の禁止、⑧会則を守る義務、⑨帳簿作成の義務、⑩使用人等に対する監督義務、⑪助言義務がある。

また、税理士法人の成立、定款の変更、合併以外の事由による解散、合併の際には、事由が発生した日から 2 週間以内に、本店所在地の税理士会を経由して日本税理士会連合会へ届け出る義務が課されている（法 48 条の 10 第 1 項、48 条の 13 第 2 項、48 条の 18 第 3 項、48 条の 19 第 3 項）。

## ５．税理士法人の解散

税理士法人は、破産の場合を除き、解散によって清算手続に入り、清算の結了によって法人格が消滅する。

(1) 解散事由

税理士法人は、次に掲げる理由によって解散する（法 48 条の 18 第 1 項）。

①定款に定める理由（1 号）

存続期間の満了、特定の社員の死亡等である。

②総社員の同意（2 号）

税理士法人は、社員の自主的決定によって解散できるが、その要件は、社員全員の同意である。同意の方法については、特別の制限はない。

③他の税理士法人との合併（3 号）

税理士法人の合併には、吸収合併と新設合併とがある。吸収合併の場合は、吸収法人が存続し、被吸収法人は当然に解散して清算手続を要せずに直ちに消滅する。これに対し、新設合併の場合は、新たに法人が設立され、合併当事者たる法人は当然に解散し清算手続を要することなく消滅する。

④破産手続開始の決定（4 号）

税理士法人が破産宣告を受けたときは、当然に解散する。そして、破産手続によって処理がなされ、破産終結によって消滅する。なお、税理士法人は、社員が無限連帯責任を負うので、法人の破産手続開始原因は社員が支払不能の場合に限る（法 48 条の 21 第 6 項、破産法 16 条 2 項）。

⑤解散を命ずる裁判（5 号）
　これには、解散の命令（法 48 条の 21 第 3 項）と解散の訴え（法 48 条の 21 第 5 項）の双方が含まれる。解散の命令は、税理士法人が期待された社会的任務を果たさず公益を害するに至ったときに、非訟事件手続によって法人格を剥奪するものである（会社法 824 条、826 条、868 条 1 項、870 条 13 号、871 条本文、872 条 4 号、873 条本文、875 条、876 条、904 条、937 条 1 項 3 号ロ）。解散の訴えは、税理士法人が自治的能力を喪失した場合に、社員の訴えによって裁判所が判決をもって解散を命ずるものである（会社法 833 条 2 項、834 条 21 号、835 条 1 項、837 条、838 条、846 条、937 条 1 項 1 号リ）。
⑥違法行為等についての処分（法 48 条の 20 第 1 項）の規定による解散の命令（6 号）
　税理士法人は、その設立の方式を準則主義としている。しかし、財務大臣は、税理士法人が設立の要件を欠いている場合や運営が著しく不当と認められる場合は、国民に対する行政の責任を全うする意味からも、その解散を命ずることができることとされた。

　また、上記①～⑥の解散理由のほかに、社員が 1 人になり、そのなった日から引き続き 6 月間その社員が 2 人以上にならなかった場合においても、その 6 月を経過した時に解散する（法 48 条の 18 第 2 項）。

(2) 届出
　税理士法人は、合併と除名の懲戒処分による場合を除き、解散の日から 2 週間以内に、その旨を、本店所在地の所属税理士会を経由して、日本税理士連合に届け出なければならない（法 48 条の 18 第 3 項）。また、合併についても同様の規定がある（法 48 条の 19 第 3 項）。なお、懲戒処分については届出がなくとも当然知りうるため、この届出の必要がない。

## ６．税理士法人の懲戒・罰則

### (1) 税理士法人の懲戒手続の概要
　税理士法人の懲戒処分は、税理士と同様であるが、税理士法人が自ら懲戒を受ける場合と、その税理士法人の社員税理士が懲戒を受ける場合がある。
①税理士法人の違法行為等についての処分
　財務大臣は、税理士法人が税理士法若しくは税理士法に基づく命令に違反し、又は運営が著しく不当と認められるときは、その税理士法人に対し、戒告し、若しくは 1 年以内の期間を定めて業務の全部若しくは一部の停止を命じ、又は

解散を命ずることができる（法 48 条の 20 第 1 項)。
②税理士法人の社員等に対する懲戒処分
　税理士法人を処分する場合において、その税理士法人の社員等につき、税理士法第 45 条(脱税相談等をした場合の懲戒)、第 46 条(一般の懲戒)に該当する事実があるときは、その社員等である税理士に対しても、懲戒処分を併せて行うことができる（法 48 条の 20 第 4 項)。
③税理士法人が懲戒処分を受けた場合の社員等への影響
　所属する社員等は、自ら懲戒処分を受けない限り個人的に懲戒処分の責めを負うことはないが、税理士法人が解散処分を受けた場合、当該税理士法人の社員または使用人である税理士という立場を失うこととなるし、業務停止処分を受けた場合、停止期間中は当該税理士法人としては税理士業務を行うことはできないため、実質的に被る影響は大きいといえる。
④社員が懲戒処分を受けた場合
　社員税理士等が懲戒処分に付された場合においても、税理士法人が自ら懲戒処分の対象とならない限り、懲戒処分の効力は税理士法人には及ばない。

(2) 過料罰金
　税理士法人の社員等が一定の事項に違反した場合には、その者に対し 30 万円以下若しくは 100 万円以下の過料又は 30 万円以下若しくは 100 万円以下の罰金を科す（法 62 条、64 条～65 条)。

(3) 両罰規定
　税理士法人の代表者、使用人その他の従業者がその税理士法人の業務に関し、違反行為をしたときは、その行為者を罰する(懲役又は罰金刑)ほか、その税理士法人に対し罰金刑を科す（法 63 条)。

## ７．税理士法人の収入

　日本税理士会連合会が、平成 16 年 4 月に全国の税理士会員及び税理士法人会員を対象として実施した「第 5 回税理士実態調査報告書」によると、税理士法人の収入については、以下のような結果がでている。

(1) 税理士法人の収入金額
　回答を寄せた 233 税理士法人の中で最も多いのは、「1 億円以上」で 85 件(36.5%)、次いで「5,000 万円以上」が 64 件(27.5%)であった。「10 億円以上」は 2 件、「7 億円以上」が 1 件で、税理士法人の平均収入金額は約 1 億 4,700 万

| 所属ブロック | 16.税理士法人の収入金額 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 回答数 | 5,000万円未満 | | 5,000万円以上 | | イ1億円以上 | | ロ2億円以上 | | ハ3億円以上 | | ニ5億円以上 | | ホ7億円以上 | | ヘ10億円以上 | | 無記入 | |
| | | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % |
| 合計 | 233 | 39 | 16.7% | 64 | 27.5% | 85 | 36.5% | 20 | 8.5% | 12 | 5.2% | 4 | 1.7% | 1 | 0.4% | 2 | 0.9% | 6 | 2.6% |
| 東京会 | 45 | 5 | 11.1% | 16 | 35.6% | 19 | 42.2% | 3 | 6.7% | | | 1 | 2.2% | | | | | 1 | 2.2% |
| 東京地方会・千葉県会 | 24 | 9 | 37.5% | 7 | 29.2% | 5 | 20.8% | 2 | 8.3% | | | | | | | | | 1 | 4.2% |
| 関東信越会 | 26 | 3 | 11.5% | 4 | 15.4% | 13 | 50.1% | 4 | 15.4% | 1 | 3.8% | | | 1 | 3.8% | | | | |
| 近畿会 | 41 | 6 | 14.7% | 14 | 34.1% | 12 | 29.3% | 3 | 7.3% | 1 | 2.4% | | | | | 2 | 4.9% | 3 | 7.3% |
| 北海道会、東北会 | 21 | 2 | 9.5% | 7 | 33.3% | 7 | 33.3% | 2 | 9.5% | 1 | 4.8% | 2 | 9.5% | | | | | | |
| 名古屋会、東海会、北陸会 | 34 | 4 | 11.8% | 8 | 23.5% | 13 | 38.3% | 3 | 8.8% | 5 | 14.7% | | | | | | | 1 | 2.9% |
| 中国会、四国会 | 18 | 2 | 11.1% | 6 | 33.3% | 8 | 44.4% | 1 | 5.6% | | | 1 | 5.6% | | | | | | |
| 九州北部会、南九州会、沖縄会 | 22 | 8 | 36.4% | 1 | 4.5% | 7 | 31.8% | 2 | 9.1% | 4 | 18.2% | | | | | | | | |
| 所属ブロック不明 | 2 | | | 1 | 50.0% | 1 | 50.0% | | | | | | | | | | | | |

なお、開業税理士の収入金額については、回答者 24,229 人の中で最も多いのは、「500 万円未満」で 6,314 人(26.1%)、次いで「1,000 万円以上」が 4,083 人(16.9%)、「500 万円以上」が 3,277 人(13.5%)であった。開業税理士の平均収入金額は約 2,690 万円であった。

| 税理士会 | 回答者数 | 26.税理士の業務に係る収入金額 | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | イ.500万円未満 | | ロ.500万円以上 | | ハ.1,000万円以上 | | ニ.2,000万円以上 | | ホ.3,000万円以上 | | ヘ.4,000万円以上 | | ト.5,000万円以上 | | チ.7,000万円以上 | | リ.1億円以上 | | ヌ.2億円以上 | | ル.3億円以上 | | 無記入 | |
| | | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % | 件数 | % |
| 合計 | 24229 | 6314 | 26.1% | 3277 | 13.5% | 4083 | 16.9% | 2811 | 11.6% | 1868 | 7.7% | 1382 | 5.7% | 1492 | 6.2% | 1093 | 4.5% | 754 | 3.1% | 97 | 0.4% | 22 | 0.1% | 1036 | 4.3% |
| 東京 | 4180 | 800 | 19.1% | 597 | 14.3% | 829 | 19.8% | 573 | 13.7% | 386 | 9.2% | 249 | 6.0% | 253 | 6.1% | 160 | 3.8% | 123 | 2.9% | 14 | 0.3% | 6 | 0.1% | 190 | 4.5% |
| 東京地方 | 1714 | 406 | 23.7% | 214 | 12.5% | 305 | 17.8% | 221 | 12.9% | 140 | 8.2% | 113 | 6.6% | 110 | 6.4% | 80 | 4.7% | 63 | 3.7% | 7 | 0.4% | 1 | 0.1% | 54 | 3.2% |
| 千葉県 | 881 | 318 | 36.1% | 136 | 15.4% | 151 | 17.1% | 80 | 9.1% | 44 | 5.0% | 36 | 4.1% | 27 | 3.1% | 30 | 3.4% | 23 | 2.6% | 1 | 0.1% | 1 | 0.1% | 34 | 3.9% |
| 関東信越 | 3065 | 878 | 28.6% | 368 | 12.0% | 442 | 14.4% | 329 | 10.7% | 227 | 7.4% | 172 | 5.6% | 212 | 6.9% | 167 | 5.4% | 130 | 4.2% | 25 | 0.8% | 3 | 0.1% | 112 | 3.7% |
| 近畿 | 5353 | 1390 | 26.0% | 779 | 14.6% | 956 | 17.9% | 640 | 12.0% | 399 | 7.5% | 280 | 5.2% | 302 | 5.6% | 238 | 4.4% | 119 | 2.2% | 11 | 0.2% | 5 | 0.1% | 234 | 4.4% |
| 北海道 | 762 | 227 | 29.8% | 104 | 13.6% | 112 | 14.7% | 75 | 9.8% | 46 | 6.0% | 43 | 5.6% | 54 | 7.1% | 48 | 6.3% | 20 | 2.6% | 2 | 0.3% | 1 | 0.1% | 30 | 3.9% |
| 東北 | 1288 | 412 | 32.0% | 196 | 15.2% | 190 | 14.8% | 109 | 8.5% | 87 | 6.8% | 65 | 5.0% | 77 | 6.0% | 56 | 4.3% | 50 | 3.9% | 4 | 0.3% | | | 42 | 3.3% |
| 名古屋 | 1105 | 264 | 23.9% | 134 | 12.1% | 200 | 18.1% | 143 | 12.9% | 98 | 8.9% | 83 | 7.5% | 75 | 6.8% | 40 | 3.6% | 23 | 2.1% | 2 | 0.2% | 1 | 0.1% | 42 | 3.8% |
| 東海 | 1485 | 356 | 24.0% | 148 | 10.0% | 244 | 16.4% | 173 | 11.6% | 136 | 9.2% | 106 | 7.1% | 121 | 8.1% | 76 | 5.1% | 58 | 3.9% | 3 | 0.2% | 1 | 0.1% | 63 | 4.2% |
| 北陸 | 487 | 155 | 31.8% | 48 | 9.9% | 65 | 13.3% | 43 | 8.8% | 39 | 8.0% | 24 | 4.9% | 30 | 6.2% | 22 | 4.5% | 21 | 4.3% | 11 | 2.3% | 1 | 0.2% | 28 | 5.7% |
| 中国 | 1407 | 414 | 29.4% | 193 | 13.7% | 215 | 15.3% | 142 | 10.1% | 95 | 6.8% | 82 | 5.8% | 81 | 5.8% | 65 | 4.6% | 46 | 3.3% | 4 | 0.3% | | | 70 | 5.0% |
| 四国 | 541 | 151 | 27.9% | 87 | 16.1% | 72 | 13.3% | 61 | 11.3% | 39 | 7.2% | 29 | 5.4% | 30 | 5.5% | 17 | 3.1% | 14 | 2.6% | 2 | 0.4% | 1 | 0.2% | 38 | 7.0% |
| 九州北部 | 1111 | 318 | 28.6% | 155 | 14.0% | 176 | 15.8% | 125 | 11.3% | 79 | 7.1% | 47 | 4.2% | 58 | 5.2% | 54 | 4.9% | 36 | 3.2% | 4 | 0.4% | 1 | 0.1% | 58 | 5.2% |
| 南九州 | 681 | 165 | 24.2% | 101 | 14.8% | 102 | 15.0% | 77 | 11.3% | 46 | 6.8% | 47 | 6.9% | 50 | 7.3% | 34 | 5.0% | 20 | 2.9% | 6 | 0.9% | | | 33 | 4.8% |
| 沖縄 | 169 | 60 | 35.5% | 17 | 10.1% | 24 | 14.2% | 20 | 11.8% | 7 | 4.1% | 6 | 3.6% | 12 | 7.1% | 6 | 3.6% | 8 | 4.7% | 1 | 0.6% | | | 8 | 4.7% |

(2) 税理士法人の収入内訳

回答を寄せた 233 税理士法人の中で最も多い収入内訳は、「税理士業務による収入」で、78.4%であった。次いで「税理士業務に付随して行う会計業務による収入」で、18.6%であった。

| 所属ブロック | 回答数 | 17 税理士法人の収入内訳 | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | 回答件数 | 税理士業務による収入 | 税理士業務に付随して行う会計業務による収入 | 税理士業務に付随しないで行う会計業務による収入 | 補佐人業務による収入 | その他による収入 |
| 合計 | 233 | 202 | 78.4% | 18.6% | 1.7% | | 1.1% |
| 東京会 | 45 | 37 | 77.5% | 19.1% | 1.2% | | 0.9% |
| 東京地方会・千葉県会 | 24 | 21 | 84.0% | 14.0% | 1.9% | | 0.1% |
| 関東信越会 | 26 | 24 | 76.3% | 22.1% | 0.9% | | 0.7% |
| 近畿会 | 41 | 36 | 82.1% | 16.1% | 0.8% | 0.1% | 1.0% |
| 北海道会、東北会 | 21 | 20 | 71.7% | 22.6% | 3.8% | | 2.0% |
| 名古屋会、東海会、北陸会 | 34 | 29 | 77.9% | 19.5% | 1.3% | | 1.5% |
| 中国会、四国会 | 18 | 15 | 65.1% | 28.2% | 5.9% | 0.3% | 1.0% |
| 九州北部会、南九州会、沖縄会 | 22 | 19 | 87.1% | 11.0% | | | 1.9% |
| 所属ブロック不明 | 2 | 1 | 100.0% | | | | |

(参考文献)

近畿税理士会　「税理士法人の手引」
近畿税理士会　「Ｗｅｂ税理士法」
日本税理士会連合会　「税理士法人の設立・運営」ぎょうせい
日本税理士会連合会　「第５回税理士実態調査報告書」

「税務士法」

[施行 2011.8.3] [法律第 10624 号、2011.5.2,一部改正]

第 4 章の 2 税務法人<新設 2002.12.30>

第 16 条の 3(設立)①税務士はその職務を組織的で専門的に遂行するために税務法人を設立することができる。

②税務法人の定款には次の各号の事項を書かなければならない。

1.目的

2.名称

3.主事務所と分事務所の所在地

4.社員および理事の姓名・住民登録番号および住所

5.出資 1 座の金額

6.各社員の出資座数

7.資本金総額

8.欠損金補填に関する事項

9.社員総会に関する事項

10.代表理事に関する事項

11.業務に関する事項

12.存立時期や解散理由を定めた場合にはその時期と理由[全文改正 09.1.30]

第 16 条の 4(税務法人の登録)

①税務法人がその職務を遂行しようとするなら大統領令に定めるところにより企画財政副長官に登録しなければならない。

②第 1 項にともなう登録をしようとする税務法人は次の各号の要件を整えなければならない。

1.第 16 条の 5 により社員と理事などを置くこと

2.第 16 条の 6 第 1 項により資本金が 2 億ウォン以上であること

3.登録申請書類の内容がこの法またはこの法にともなう命令に違反しないこと

4.登録申請書類に偽りで書いた事項がないこと

③企画財政副長官は登録申請をした者が第 2 項にともなう要件を整えなければ登録を拒否することができるし、登録申請書類にそろえられない事項がある場合には期間を定めて補完を要請することができる。

④第 1 項にともなう税務法人の登録の手続きと具備書類などに必要な事項は大統領令に定める。[全文改正 2009.1.30]

**施行令)第 14 条の 2(税務法人の登録)**①法第 16 条の 4 第 1 項の規定によって税務法人の登録をしようと思う者は企画財政部令が決める税務法人登録申込書に次の各号の書類を添付して企画財政副長官に提出しなければならない。

2.代表理事の履歴書
3.理事および所属税務士の登録番号および登録日が記載された書類
4.資本金の納入を証明する書類(現金出資の場合「銀行法」による銀行が発行した資本金納入証明書、現物出資の場合、その履行を証明する書類および公認された鑑定機関の鑑定評価書)
5.主事務所と分事務所(分事務所を置く場合に限る)の設置予定地が記載された書類
②企画財政副長官は第 1 項の規定による登録申請がある場合には法第 16 条の 4 第 3 項に該当する場合を除いて企画財政部令が決める税務法人登録部に登録しなければならない。 <改正 2008.2.29>
③企画財政副長官は第 2 項の規定によって税務法人登録部に登録された者に対し企画財政部令が決める税務法人登録証を交付しなければならない。 <改正 2008.2.29>[本条新設 2002.12.30]
第 16 条の 5(社員および理事など)①税務法人の社員は税務士であるべきで、その数は 3 人以上でなければならない。
②税務法人は 3 人以上の理事を置かなければならない。 この場合次の各号のいずれか一つに該当する者は理事になることはできない。
1.社員ではない者
2.第 17 条により職務停止命令を受けた後その職務停止期間中にある者
3.第 16 条の 15 第 1 項により登録が取消しになったり業務が停止した税務法人の理事だった者(登録取消しや業務停止の理由が発生した時の理事だった者に限定する)として登録取り消し後 3 年が経過していなかったり業務停止期間中にある者
③税務法人は理事と職員のうち、5人以上が税務士でなければならない。
④第 3 項にともなう税務士のうち、理事でない税務士(以下"所属税務士"という)は第 17 条により職務停止命令を受けた後その停止期間中でない者でなければならない。
⑤税務法人は大統領令に定めるところにより代表理事を置かなければならない。
⑥税務法人の社員が次の各号のいずれか一つに該当することになれば当然その法人から脱退される。
1.第 7 条により登録が取消しになった場合
2.定款に定めた理由が発生した場合
3.社員総会の決議がある場合[全文改正 2009.1.30]
**施行令)第 14 条の 3(税務法人の代表理事)**法第 16 条の 5 第 5 項の規定によって税務法人には 3 人以内の代表理事を置かなければならない。[本条新設 2002.12.30]
第 16 条の 6(資本金など)①資本金は 2 億ウォン以上でなければならない。
②税務法人は直前事業年度末、貸借対照表の資産総額で借金総額を引いた金額が第 1 項の資本金に達しなければ達しない金額を毎事業年度が終了した後、6 ヶ月以内に社員の贈与で補填したり、増資しなければならない。

③第 2 項により贈与した場合にはこれを特別利益として計上する。
④企画財政副長官は税務法人が第 2 項にともなう補填や増資をしない場合には期間を定めて達しない金額を補填したり増資することを命じることができる。
第 16 条の 7(損害賠償準備金など)①税務法人はその職務を遂行して委任人に損害を負わせた場合、その損害に対する賠償責任を保障するために大統領令に定めるところにより事業年度ごとに損害賠償準備金を積み立てたり、損害賠償責任保険に加入しなければならない。
②第 1 項にともなう損害賠償準備金または、損害賠償責任保険は企画財政副長官の承認なしに損害賠償以外の他の用途で使用してはならず、その保険契約を解除したり解約してはならない。[全文改正 2009.1.30]
**施行令)第 14 条の 4(損害賠償準備金の積み立てなど)**①税務法人は法第 16 条の 7 第 1 項の規定により当該事業年度総売上額の 100 分の 2 に該当する金額を毎事業年度ごとに損害賠償準備金で積み立てたり当該税務法人に対する補償限度が第 1 号の金額から第 2 号の金額を差し引きした金額以上である損害賠償責任保険に加入しなければならない。 <改正 2004.4.6>
1.当該税務法人に所属した税務士の数に 3 千万ウォンをかけて算出した金額
2.当該税務法人が損害賠償準備金として積み立てした金額
②税務法人は第 1 項の規定による損害賠償準備金を直前 2 期事業年度および当該事業年度総売上額平均の 100 分の 10 に該当する金額に達する時まで積立しなければならない。
③税務法人は損害賠償準備金の使用で理事または、所属税務士を含んだ職員に求償権を行使した場合、その求償した金額を損害賠償準備金に計上しなければならない。
④税務法人は第 1 項の規定によって損害賠償責任保険に加入した場合には証憑書類を整えて税務士会の場にその事実を通知しなければならない。 <新設 2004.4.6>[本条新設 2002.12.30]
第 16 条の 8(他の法人への出資制限など)
①税務法人は自己資本に大統領令に定める比率をかけた金額を超過して他の法人に出資したり他の人のための債務保証をしてはならない。
②第 1 項の自己資本は直前事業年度末貸借対照表の資産総額で借金総額(損害賠償準備金は除く)を引いた金額をいう。[全文改正 2009.1.30]
**施行令)第 14 条の 5(他法人出資の制限など)**法第 16 条の 8 第 1 項の規定によって税務法人が他法人に出資したり他人のために債務を保証した金額の合計額は法第 16 条の 8 第 2 項の規定による自己資本(以下二条で"自己資本"という)の 100 分の 25(他人のための債務保証額は自己資本の 100 分の 10)に該当する金額を超過してはならない。 ただし、

自己資本から損害賠償準備金を差し引きした金額が 2 億ウォンを超過する場合にはその超過金額の100分の50に該当する金額の範囲内で他法人に出資することができる。[本条新設 2002.12.30]

第16条の9(名称)①税務法人はその名称に税務法人という文字を使わなければならない。
②第16条の4第1項により登録した税務法人ではない者は税務法人でもこれと似た名称を使用できない。
[全文改正 2009.1.30]

第 16 条の 10(事務所)①税務法人は大統領令に定めるところにより主事務所の他に分事務所を置くことができる。
②税務法人の理事所属税務士は所属した税務法人の他に別に事務所を置くことはできない。[全文改正 2009.1.30]

**施行令)第 14 条の 6(分事務所)**法第 16 条の 10 第 1 項の規定によって分事務所を設置する税務法人は各分事務所に 1 人以上の理事の税務士が常勤するようにしなければならない。[本条新設 2002.12.30]

第 16 条の 11(業務遂行の方法)①税務法人は法人の名義で業務を遂行して、業務を遂行する時にはその業務を担当する税務士を指定しなければならない。ただし、所属税務士を指定する場合にはその所属税務士とともに理事を共同で指定しなければならない。
②第 1 項により指定された理事または、所属税務士は指定された業務を遂行する時、各自その税務法人を代表する。
③税務法人がその業務に関して作成する文書には法人の名義を表示して、その業務を担当する税務士が記名捺印しなければならない。[全文改正 2009.1.30]

第 16 条の 12(兼業の禁止)①税務法人の理事または、所属税務士は自分や第三者のためにその税務法人の業務範囲に属する業務を遂行したり他の税務法人の理事または、所属税務士になってはならない。
②税務法人の理事または、所属税務士だった者はその税務法人に所属した期間中にその税務法人が遂行したり遂行を承諾した業務に関しては退職後税務士の業務を遂行することはできない。 ただし、その税務法人が同意すればそうでない。
[全文改正 2009.1.30]

第 16 条の 13(解散)①次の各号のいずれか一つに該当する事由で解散する。
1.定款に定めた事由の発生
2.社員総会の決議
3.合併
4.登録取消し
5.破産
6.裁判所の命令または、判決
②税務法人は第 1 項各号(第 4 号の登録取消しは除く)の解散事由が発生した時にはその事実を企画財政副長官に知らせなければならない。
③税務法人は第 1 項各号(第 3 号の合併は除く)の解散事由で解散する場合、第 16 条の 7 第 1 項により積み立てした損害賠償準備金の金額(解散直前事業年度末貸借対照表上の金額をいう)に該当する金額を第 18 条により設立された税務士会に別に預けておかなければならない。
④第 3 項にともなう預り金の管理と運営に必要な事項は大統領令に定める。
**施行令)第 14 条の 7(預り金の管理・運用)**①税務法人が法第 16 条の 13 第 3 項の規定によって税務士会に損害賠償準備金に該当する金額(以下二条で"預り金"という)を預けておく場合には返還される者(以下二条で"預置者"という)を指定して預り金であることを明示して預けておかなければならない。
②第 1 項の規定によって、預り金を預けておく場合、預置者は解散当時の各社員とし、預置者別予預り金は解散当時の各社員の出資に比例して各々計算する。
③税務士会は預り金を税務士会の他の財産と区分して経理するものの、預置者別に区分しなければならない。
④税務士会は解散した税務法人から損害をこうむった者が損害賠償の確定判決や裁判上和解の理由でその証拠書類を添付して預り金の支給を申請する場合、申請日から 1 月以内に預り金の限度内でこれを支給しなければならない。
⑤税務士会は預り金を「銀行法」による銀行などに預託したり国・公債および元利金の支給が保証された社債を購入する方法などで運用しなければならない。
⑥税務士会は預り金の実質残額を預置日から 3 年が経過した日(以下二条で"返還日"という)以後これを預置者に返還しなければならない。 ただし、返還日現在の損害賠償責任と関連した訴訟が進行中の場合には当該訴訟の確定判決または、再弁償和解による預り金の支給が終了した日以後返還しなければならない。
⑦第 1 項ないし第 6 項の他に預り金の管理・運営に関して必要な事項は、税務士会が決める。[本条新説 2002.12.30]
施行規則)第 13 条の 4(税務法人解散事由の通知)法第 16 条の 13 第 2 項の規定によって税務法人が解散事由発生事実を通知しようと思う場合には別紙第 14 号 5 書式の通知書に次の書類を添付して国税庁長に提出しなければならない。

1.社員総会議事録写本 1 部
2.法第 16 条の 13 第 3 項の規定によって税務士会に損害賠償準備金を預けておいた事実を証明する書類 1 部(合併の理由で解散する場合を除く)[本条新設 2003.3.5]
第 16 条の 14(定款変更の申告)税務法人は第 16 条の 3 第 2 項にともなう定款の記載事項のうち、次の各号の事項を変更すれば、遅滞なく企画財政副長官に申告しなければならない。
1.目的
2.名称
3.主事務所と分事務所の所在地
4.社員および理事の姓名と住民登録番号
5.資本金総額(資本金が減少した場合のみをいう)
6.代表理事に関する事項
7.業務に関する事項[全文改正 2009.1.30]
**施行規則)第 13 条の 5(税務法人の定款変更申告)**法第 16 条の 14 により税務法人が定款変更を申告しようとする場合には、別紙第 14 号の 6 書式の申告書に次の各号の書類を添付して国税庁長に提出しなければならない。この場合、国税庁長は「電子政府法」第 36 条第 1 項にともなう行政情報の共同利用を通じて、申告法人の法人登記事項証明書を確認しなければならない。
1.新・旧定款各 1 部　　2.削除<2006.7.5>
3.社員総会議事録写本 1 部[本条新設 2003.3.5]
第 16 条の 15(登録取消しなど)①企画財政部長官は税務法人が次の各号のいずれか一つに該当する場合には、その登録を取消したり、1 年以内の期間を定めて税務代理の全部または、一部の業務停止を命じることができる。 ただし、第 1 号から第 3 号までのいずれか一つに該当する場合にはその登録を取消さなければならない。
1.偽りやその他の不正な方法で第 16 条の 4 第 1 項にともなう登録をした場合
2.第 16 条の 5 第 1 項から第 3 項までまたは、第 16 条の 6 第 1 項にともなう要件を充足できなくなった税務法人が 6 ヶ月以内にこれを補完しない場合
3.業務停止命令を違反して業務を遂行した場合
4.第 16 条の 6 第 4 項にともなう企画財政部長官の補填命令または、増資命令を履行しない場合
5.第 16 条の 5 第 4 項・第 5 項、第 16 条の 7,第 16 条の 8,第 16 条の 9 第 1 項、第 16 条の 11 または、第 16 条の 14 に違反したり第 16 条の 16 第 1 項により準用される第 11 条、第 12 条、第 12 条の 2 から第 12 条の 4 まで、第 14 条および第 15 条を違反した場合

②企画財政部長官は第 1 項により税務法人の登録を取消そうとするなら、聴聞を実施しなければならない。[全文改正 2009.1.30]

第 16 条の 16(税務法人に関する準用)
①税務法人に関しては第 10 条から第 12 条まで、第 12 条の 2 から第 12 条の 4 まで、第 14 条、第 15 条および第 17 条第 4 項(税務法人が第 16 条の 15 第 1 項第 1 号に該当する場合は除く)を準用する。この場合"税務士"は"税務法人"で見て、第 17 条第 4 項中"懲戒"は"登録取消および業務停止"で見る。
②税務法人に関してこの法に規定されない事項は「商法」のうち有限会社に関する規定を準用する。
[全文改正 2009.1.30]

付則<第 10805 号、2011.6.30>この法は「大韓民国とヨーロッパ連合およびその加盟国間の自由貿易協定」が発効される日から施行する。

**(税務法人に関する準用)**

「税務士法」

[施行 2011.8.3] [法律第 10624 号、2011.5.2,一部改正]

第 10 条(調査通知)税務公務員は第 9 条により提出された申告書・申込書・請求書を調査する必要があると認められれば該当税務士に調査する日時と場所を知らせなければならない。[全文改正 2009.1.30]

第 11 条(秘密厳守)税務士と税務士であった者または、その事務職員と事務職員だった者は他の法令に特別な規定がなければ職務上知ることになった秘密を漏洩してはならない。[全文改正 2009.1.30]

第 12 条(誠実義務)①税務士はその職務を誠実に遂行して品位を維持しなければならない。
②税務士は故意に真実を隠したり偽りの陳述をできない。
[全文改正 2009.1.30]

第 12 条の 2(脱税相談などの禁止)税務士やその事務職員は納税者が詐欺やその他の不正な方法で租税を逋脱したり払い戻しまたは、控除を受けるようにすることに加担したりほう助してはならず、これを相談したりその他にこれと似た行為をしてはならない。[全文改正 2009.1.30]

第12条の3(名義貸与などの禁止)税務士は他の人に自らの姓名や商号を使って税務代理をするようにしたりその資格証や登録証を貸してはならない。
[全文改正 2009.1.30]

第12条の4(事務職員)①税務士は職務の適正な遂行を補助するために事務職員を置くことができる。
②税務士は職務を適正に遂行するために第1項による事務職員を指導して監督する責任がある。
③事務職員の資格・人員・研修などに必要な事項は企画財政部令に定めることができる。[全文改正 2009.1.30]
第 14 条(帳簿作成)税務士は業務と関連した帳簿を作成して備えつけなければならない。[全文改正 2009.1.30]
第15条(係争権利の譲り受け禁止)税務士は係争権利を譲受できない。
[全文改正 2009.1.30]

第5章懲戒<改正 2009.1.30>

第17条(懲戒)
①企画財政副長官は税務士が次の各号のいずれか一つに該当すれば税務士懲戒委員会の議決により第2項で決める懲戒を命じることができる。
1.この法を違反した場合
2.税務士会の会則を違反した場合
②税務士に対する懲戒の種類は次の各号と同じ。
1.登録取り消し
2.2年以内の職務停止
3.1千万ウォン以下の過怠金
4.譴責
③企画財政副長官は税務士懲戒委員会に懲戒要求された税務士が第7条第3号および第4号により登録が取り消しになった場合には税務士懲戒委員会の議決により5年以内の期間を定めて第6条による登録を拒否することができる。
④該当懲戒理由が発生した日から3年が過ぎた時には第1項から第3項までの規定による懲戒をすることができない。
⑤企画財政副長官は税務士が第2項第3号による過怠金を納付期限までに納めなければ国税滞納処分の例により徴収することができる。
⑥税務士懲戒委員会の構成と運営などに必要な事項は大統領令に定める。
[全文改正 2009.1.30]

## Ⅲ　誠実申告確認制度

### １．序説

#### (1) 導入背景

税務士が租税申告前に事業者に対する加工経費計上可否などを検証する誠実申告確認制度と関連した法律(所得税法、国税基本法、税務士法)が去る 4 月 5 日国会本会議で可決され、4 月 26 日閣僚会議を通過し、法律公布した。納税者が負担する誠実申告確認費用に対する税額控除と医療費および教育費控除などに対する租税特例制限法改正案も 4 月 29 日国会本会を通過した。これに伴い、2011 年度帰属分を基準として誠実申告確認義務対象が確定し、対象事業者は 2012 年総合所得税申告分から、税務士から誠実申告確認を受けて国税庁に提出しなければならない。

誠実申告確認制度の本来の名称である「税務検証制」は本来、青瓦台（大統領府）で税務確保法案において提示された「高所得専門職課税標準醸成化法案」で、専門職事業者に対しては該当事業者に対する記帳をしない税務士が税務調整をするようにする別名「交差税務調整」をする法案で推進された。これは納税者が申告し、納税義務が確定した以後に、申告内容に対して税務士に検証を受けるようにすることによって課税官庁の税務干渉(税務調査など)による不便と不安を排除しようとした税務士会の「申告検証制」とはその対象を異にする。

当初、政府が税務検証制で立案した「誠実申告確認制度」は、国会審議過程で関連利害関係団体の反対など多くの産みの苦しみを味わい、多くの部分が修正されたが、現在、別途で収入金額脱落および加工経費計上可否などに対する事前検証システムを置くことになったという点で、結局、自営事業者の所得税誠実申告誘導と税務調査官不足など行政力の限界を補完しようとする目的で導入されたとみなければならない。このために誠実申告確認対象事業者は税務士に資料記帳内容の正確性可否および収入金額脱落および加工経費計上を通じた所得脱漏可否の検証を受けるように義務化し、今後税務調査等を通して、充分に検証できていない事実が明らかな場合、事業者には加算税などの不利益を与え、税務検証職務遂行中に故意、過失がある税務士も共に責任を負うようにしている。

※現在の税務士は事業者の記帳、税務調整および申告などを代理しているが、別に収入金額脱落および加工経費計上可否などを検証していない。

#### (2) 進行経過

高所得専門職および現金収入業種に対する税源透明性向上のために推進された政府の税務検証制は 2010.8.9 開催された公聴会で、税務士会の反対意見にもかかわらず「働き口創出．庶民生活安定のための 2010 年税制改編案」に反映

(2010.8.23)された。以後 2010 年度政府の税法改正案に立案され、2010.10.4 国会に付されたが、国会立法過程で弁護士会および医師協会などが積極的に反対し、誠実申告確認が税務調査の性格を持っているため、私人である税務士が遂行することは適切でなく,納税者に対する税務干渉を縮小しようとする税務行政の方向とも符合しないとの反論が提起されながら、国会企画財政委員会法案審議でも留保された。

以後関連法案は「所得脱漏遮断」という大義名分に力づけられて、関連政府案に対し国会企画財政委員会が議決(2011.3.7)したが、①名称が「誠実申告確認制度」に変更され、②検証対象を特定業種(専門資格者および現金業種)に全体業種に拡大し、③未検証対象者に対する加算税を緩和(10%→5%)する一方、④無作為抽出税務調査排除を削除するのに代えて、検証を受けなかった事業者に対しては税務調査をすることで強化された。

このような過程で税務士会は虚偽証明に対する確認で責任の範囲を縮小して業務遂行指針のチェックリストに対する不必要な業務を最小化するなど職務遂行の危険と負担を最小化するために最善の努力を尽くしてきた。

現在の企画財政部は、国会を通過した関連個別税法により施行令を立案して 5 月中立法予告をする予定にあって、税務士会は税務士職務遂行に対する免責範囲、課税資料請求などの職務権限根拠、遂行指針に対する税務士会委任など今まで提起された問題点を施行令に具体化されるように建議している。

## ２．誠実申告確認制度の性質

### (1) 外部税務調整との区別

1)類似点：所得税法令で規定する「外部税務調整」と納税者の税務書類の作成および課税所得の計算において納税者の誠実さを検証するという点では、類似の性格を持つ。

2)差異点：「外部税務調整」制度はその主体が納税者であり、租税において専門家でない特定の納税者に、納税者の課税所得計算において、より専門的な識見を持った租税専門家である税務士の助けを受けるようにすることであるから、納税者がその費用を負担することが原則で、「誠実申告確認制度」という主体が政府で事後税務調査をするより、事前により客観的で中立的な立場で申告誠実さを検証することであるからその費用を政府が負担する点で差異があるとみることができる。

根本的に「誠実申告確認制度」は、納税者でない政府から税務士が委託を受けて遂行する政府委任事務の性質を持ったことではあるが、申告納税制度で自身の会計処理を事前に監査人に点検受けて正しい財務書類を報告するようにする公認会計士の外部会計監査と類似の「外部税務調整」制度と差別化してその実効性を極大化するためには申告した以後に事後的に政府の委託を受けて第三者の税務士に検証を受けるようにする事後交差検証制度で発展させることが望ましい構造になるだろう。

(2) 専門家に対する最初の租税行政委託

従来、税務士はほとんどが納税者から委任を受けて遂行する一般的な税務代理業務を遂行してきたが、「誠実申告確認制度」という政府が初めて民間専門家に誠実さ検証を通した事前申告指導という行政事務を委託したことで、税務士には公共機関から専門性と公共性を認められて遂行する最初の職務ということができる。

政府の行政事務を税務士に任せたので、当然誠実申告確認制度の成否は全面的に税務士にかかっている。政府の立場で見れば、意図した通り専門性と道徳性を持った税務士が誠実に確認業務を遂行する場合、対象納税者の申告誠実度は大きく向上して制度は成功することで政策目標の課税標準醸成化も達成されるだろう。だが、税務士が自らの役割を果たすことができず、低い水準の業務遂行力を見せるならば、かえって国庫と納税者の不便だけ抱かせて実益はない制度で結局「誠実申告確認制度」は存廃危機を迎えるだろう。

税務士の立場から見ても大変重要である。従来、税務士は租税法律関係の一方当事者の納税者から委任を受けて記帳、申告など税務代理をするのに終始し、公共性ある業務領域を拡大するのに困難を経験してきた。こういう状況で「誠実申告確認制度」という導入初期制度的な限界は明らかにあるだろうが、確認を引き受けた税務士が公益的専門家として誠実な確認業務遂行で社会的責任を全うする場合、専門性と道徳性を認められることになって税務士の業務領域と社会的地位が大きく拡大するだろう。

社会および経済の複雑化で行政の民間委託が増加する傾向で税務調査、資料処理や滞納処分など固有な租税事務はもちろん勤労奨励税制(EITC)、学資金償還管理と公的社会保険事務、公共部門監査など租税関連分野も、誠実申告確認制で能力を見せた税務士を活用する業務で増加しなければならないことだ。

## ３．誠実申告確認制度の主要内容

### (1) 誠実申告確認対象事業者

税務士から誠実申告を受けなければならない事業者は、政府に誠実な納税のために必要だと認められ、収入金額が次の通り業種別に定めた一定規模以上の事業者である。誠実申告確認対象になる具体的な収入金額基準額は以下の通りである。

①農業、林業および漁業、鉱業、卸売および小売業、所得税法施行令第 122 条第 1 項にともなう不動産売買業、その他に第 2 号および第 3 号に該当しない事業:30 億ウォン

②製造業、宿泊および飲食店業、電気・ガス・蒸気および水道事業、下水・廃棄物処理・原料再生および環境復元業、建設業(非住居用建物建設業は除いて、住居用建物開発および供給業を含む)、運輸業、出版・映像・放送通信および情報サービス業、金融および保険業：15 億ウォン

③不動産賃貸業、専門・科学および技術サービス業、事業施設管理および事業支援サービスアップ、教育サービス業、保健業および社会福祉サービス業、芸術スポーツおよび余暇サービス業、協会および団体、修理およびその他個人サービス業、世帯内雇用活動：7 億 5 千万ウォン

このように誠実申告確認対象事業者を判定する時、収入金額は複式簿記義務者や外部調整計算書作成対象を問い正すとともに、「直前年度収入金額」でなく「該当年度収入金額」を基準とするということである。

※新規開業者や廃業者など年換算規定はなく、業種兼業時、主業種換算基準はある（複式簿記義務者判断基準と同一、所得税法 133 条 2 項参照)。

### (2) 誠実申告確認者の範囲および選任申告

誠実申告確認者は税務士(税務士法第 20 条 2 により登録した公認会計士を含む)、税務法人および会計法人である。したがって、税務士で登録した弁護士でない一般弁護士は確認業務を遂行することはできない。

税務士が誠実申告確認対象事業者に該当する場合、自身の事業所得金額の適正性に対しては自ら「誠実申告確認書」を作成・提出できず、他の税務士から誠実申告確認を受けなければならない。

業種別一定規模以上の収入金額を上げて誠実申告確認対象になった事業者は、該当課税期間の次年度 2 月 10 日までに、誠実申告確認者を選任して納税地管轄税務署長に申告しなければならない。これは総合所得税確定申告以前に誠実申告確認者を選任して申告するようにすることによって、確認者が厳格で誠実に確認業務を遂行する場合、誠実申告対象事業者が任意に担当契約を解約または変更できないようにして確認者の誠実申告に関する確認が影響を受けないようにするためである。

(3) 誠実申告確認に対する支援制度

1)誠実申告確認費用に対する税額控除

誠実申告確認対象事業者が、該当課税期間の次の年 6 月末まで総合所得税課税標準および税額申告をしながら「誠実申告確認書」を提出する場合には、誠実申告確認者に確認業務を任せながら直接使った費用の 60%(年 100 万ウォンを限度とする)を該当課税年度の所得税から控除することができる。

2)誠実申告確認事業者の教育費・医療費控除

2012.12.31 この属する課税年度まで「誠実申告確認書」を提出した誠実申告確認対象事業者が、所得税法第 52 条第 2 項および第 3 項にともなう医療費および教育費を支出した場合には、支出額を該当課税年度の事業所得金額で控除を受けることができる。控除対象医療費と教育費は、所得税法第 52 条第 2 項を準用して計算する。

4) 誠実申告確認に対する統制制度

1)「誠実申告確認書」未提出時、加算税賦課

誠実申告確認対象事業者が、誠実申告確認対象課税期間の次年度の 6 月 30 日までに「誠実申告確認書」を納税地管轄税務署長に提出しない場合には、事業所得金額が総合所得金額に占める比率(該当比率が 1 より大きい場合には 1 で、0 より小さい場合には 0)を総合所得算出税額にかけて計算した金額の 5／100 を決定税額に加算する。したがって、事業所得金額がない欠損事業者の場合には、「誠実申告確認書」を提出しなくても加算税を賦課できず、誠実申告確認費用に対する税額控除も受けることができなくなる。

もし誠実申告確認対象事業者が総合所得税課税標準および税額申告をしなかった場合、無申告加算税が「誠実申告確認書」未提出加算税と無記帳加算税(算出税額の 20%)および株式などに対する記帳不誠実加算税と同時に適用される時は、各々そのうち大きい金額に該当する加算税だけを適用して加算税額が同

じならば無申告加算税だけ適用する。

2)「誠実申告確認書」未提出時、税務調査対象

政府が納税者に対し申告誠実度を分析した結果、不誠実な申告疑惑がある場合、直近 4 課税期間以上のような細目の税務調査を受けない場合、および無作為抽出方式で標本調査をする場合には、定期選定による税務調査をして、「誠実申告確認書」の提出をしなかった場合には随時、選定によって税務調査ができる。

3)誠実申告確認を虚偽にした税務士に対する懲戒

誠実申告確認者が誠実申告確認をした後に政府の税務調査等を通して証明書類がない費用の計上など虚偽と確認された事実がある場合には、誠実申告確認者に責任を問い懲戒することができる。

ただし、誠実申告確認者が虚偽申告可否を確認することはできない売上漏れや虚偽証明による経費計上に対しては責任を負うことはできない。

(5) 誠実申告確認事項

1)主要事業現況関連：基本事項確認

①事業場現況：従業員数、建物面積、賃借保証金、車両数等

②事業内訳現況：主要売上・買入場所、主要有形資産明細、借入金および支払利子現況

2)支出費用に対する適格可否確認

支出費用(損益計算書項目、原価明細書項目)に対する適格証明受取の有無、3万ウォン超過取引に対して適格証明がない費用の明細および未受取事由、帳簿上取引額と適格証明金額の一致可否を伝授調査し、適格証明より過多費用計上した項目を確認

・(税金)計算書、現金領収書、信用(直払い・先払い)カード売上伝票、購入者発行税金計算書

3)業務無関係経費可否確認

①人件費：配偶者および直系尊卑属に支給した人件費がある場合、実際勤務可否、留学・兵役中である者等に対する人件費計上可否およびアルバイト、日雇いなどの加工人件費可否など確認

②車両維持費：業務用車両保有現況、用途などを検討して家庭用車両維持・管理費など業務無関係経費の変則計上可否確認

③通信費：家族・親戚の名義で支給した通信費および海外通信費内訳などを確認して個人的経費の変則計上可否確認

④福利厚生費：接待性経費または、家族・個人支出経費などを福利厚生費で計上するのかどうかなどを検討

⑤接待費、旅費・交通費：支出内容、目的、場所などを検討して個人的経費の変則計上可否確認

⑥利子費用：借入金現況、借入先、借入金用途などを検討して、事業と関連のない借入金利子の存在可否確認

⑦減価償却費：事業内容、有形資産の取得目的および実物などを検討して業務無関係資産、加工資産に対する減価償却費計上可否確認

⑧建物管理費:事業用･非事業用建物所有現況などを検討して個人的経費の変則計上可否確認

4)収入金額関連：売上脱落可否確認

①共通事項

・総収入金額内訳検討、売上証明発行現況、源泉徴収対象サービス料申告現況および支給内訳書提出現況分析、付加価値税・個別消費税課税標準比較

・事業現況(従業員数、事業用資産)と人件費、原材料費との関係比較分析

・高額現金取引に対する現金領収書発給可否、漏れた収入金額に対する部外経費存在可否、親戚・従業員名の口座に入金された収入金額の脱落可否、実際在庫と帳簿上在庫の一致可否などに対して納税者の確認署名

　税務士の責任の所在を明確にして、事業者に対する心理的圧迫を通して誠実申告を誘導。

②業種別

・業種別特性に合うように非保険項目(医療業)、成功報酬(専門資格者)、従業員奉仕料、親戚・従業員名の口座に入金された収入金額(現金収入業種)等、脱税が頻繁な項目の売上脱落可否に対して納税者の確認書を徴収。

４．誠実申告確認のための検討事項

(1) 誠実申告確認対象者の把握および相談

該当年度収入金額が基準収入金額を超過して誠実申告確認対象者になると推定される場合には、事前に誠実申告確認対象者になる可能性があることを通知して、常時的に事業者自ら適格証明による必要経費を計上することができるようにしなければならない。

(2) 適格証明による会計処理の常時的確認

複式簿記義務者が、所得税法第160条2(経費などの支出証明受取および保管)にともなう適格証明(税金計算書、計算書、現金領収書、クレジットカード伝票)を使わなかったり、事実と違った証明書類を受けた場合には、未使用金額の2%を加算税で賦課するようにしている。事業者が支出したと記帳された内容に関連した証明があるかを確認して適格証明を徹底的に取りまとめるなど、法人に準じて厳格な会計処理をするように指導しなければならない。このため税法上適格証明の受取可否を確認して適格証明でない場合、税法上認められる適格証明を補完したり、代金送金内容など客観的な支出事実が認められる書類によって必要経費を計上してチェックリストにその事実を記載する。

(3) 事業用口座による適正取引確認

複式簿記義務者の事業者は事業用口座の申告、使用義務により財貨または、サービスを供給したり供給された取引代金を金融機関を通じて決済したり、決済を受ける時などには事業用口座を必ず利用しなければならないので、誠実申告確認対象者の場合にも事業用口座を開設して適切に使用しているかを確認しなければならない。

５．注意する点

1)誠実申告確認制度は2011年度帰属分から適用される。税務士は担当している取引先に対して 2011 年度収入金額が誠実申告確認義務対象なのかどうかを確認して事業者に事前に通知しなければならない。

2)事業者が所得税法第160条の2 ＜経費などの支出証明受取および保管＞にともなう

適格証明を使わなかったり、事実と違った証明書類を受けた場合にはその金額の100分の2に該当する金額の加算税が賦課されるので記帳をしながら事前に適格証明を使ったかを確認する必要がある。

3)事業者は所得税法第160条の5 ＜事業用口座の申告、使用義務など＞にともなう事業用口座を使用義務対象取引に対して使わない場合には、その金額の1,000 分の 2 に該当する金額の加算税が賦課される。これを確認するためには法人の会計処理とともに事業用口座と連係して会計処理しなければならない。

4)事業者が支出したと記帳された内容中に関連した証明があるかを確認しなければならない。誠実申告確認制度が導入された背景には税務士が経費で支出された証明がない場合にも、これを黙認しながら必要経費で算入しているという誤解から始まったことであるから、これに対する確認が必ず必要である。

これまで、個人事業者に対しては収入金額と必要経費に関連した事項だけ会計処理をしても税務申告をするには何の問題がなかった。ところが誠実申告確認制度が施行されれば義務対象事業者に対しては法人に準じた会計処理をしなければ誠実な確認が不可能だ。したがって誠実申告確認のための会計処理でその業務量が増加するだけでなく、それに相応する手数料を請求しなければならないだろう。

## ６．誠実申告確認制度の問題点と改善方向

「誠実申告確認制度」は、一定規模以上の事業者に対し租税申告以前に費用の過大計上可否など納税義務履行の誠実さを事前検証するようにし、誠実記帳と申告を検証することによって納税者の誠実納税を誘導する制度である。

したがって、政府が申告納税方式で納税者を対象に自発的な誠実申告を要求したことから抜け出して、会計および租税専門家にとって、納税者の帳簿と証拠資料を検証することであるから誠実申告確認者の積極的で誠実な業務遂行が必須であり、制度的成否を左右することになる。

「誠実申告確認制度」が課税標準醸成化と誠実納税風土造成という本来の制度的目的を達成するためには、その間の納税者の代理人として営利活動職務に留まっていた税務士が、公共性がある準公益活動の一環で良心と原則により誠実申告確認業務を遂行できるように、その業務の範囲と責任限界などを法令に明確に規定することが必要であり、そのような手続きに不備があるので、それ以前に立法および関連規定を通した改善と制度運用が必要である。

### (1) 誠実性検証手続きの実効性

「誠実申告確認制度」が納税者の所得金額の適正性を確認して課税標準醸成化を達成するようにするためのものだが、納税者の誠実さを確認しなければならない税務士は納税者の誠実さ可否を最も大きく左右する売上脱落、必要経費証明の真偽など会計・税務にあって重要な事項を直接確認できる権限や責任がなく、形式的な制度運用になる可能性が高い。

したがって、税務士の懲戒権は企画財政部が持っているが、誠実申告確認と関連した懲戒範囲は税務士が確認することはできない売上脱落、証明の虚偽の有無などに対しては一切責任を問わない。ただし、証明のない加工経費を計上した場合にのみ、懲戒の対象になるべく明示するなど責任の限界を明確にすることが必要である。

(2) 誠実申告確認にともなう費用負担

政府は、当初制度導入時に誠実申告確認に必要とされる納税者の費用を政府が全額負担するので、納税者に対する追加的な負担がないといったが、法制化過程で納税者が税務士に支給する誠実申告確認費用の60%を100万ウォン限度で税額控除するようにして誠実申告確認にともなう納税者負担が増加することになった。しかも損失が出た事業者の場合、誠実申告確認費用の支援を全く受けることができず、誠実申告確認にともなう費用も納税者が負担しなければならない。この結果、欠損事業者が誠実申告確認を受けても、補助金が全く支給されないのはもちろん、誠実申告確認を受けなくても、加算税もなく、誠実申告確認を受ける誘引がなくなって全体の 20～30%に達すると推定される欠損事業者は誠実申告確認制の死角地帯に置かれることになった。

「誠実申告確認制度」という納税者の誠実さを事前に検証し、課税標準醸成化という政府の政策目標を達成するためのものであるから、誠実申告確認に必要とされる納税者費用は全額政府が補助金や税額控除を通じて保全することが原則である。

したがって、現行誠実申告確認費用税額控除(100万ウォン限度、費用の60%税額控除は限度額を、200 万ウォン水準に高め欠損事業者にも誠実申告確認費用に対する支援を受けられるようにして制度的実効性を高めなければならない。

(3) 誠実申告確認者の責任限界

「誠実申告に関する確認」業務は課税標準醸成化という政府の政策目標を達成するために、税務士の独立性と専門性に土台を置いて、客観的に業務を遂行しなければならない新しい形態の公共業務で、業務遂行者の税務士が誠実申告確認業務遂行にともなう責任に過度に負担を受けることになれば、良心的で誠実な税務士が業務を忌避することで、かえって不誠実な申告確認で制度が有名無実化されるし、責任が過少になれば、制度の実効性が落ちることになる。

税務士法第17条は職務上の過失に対する懲戒に対して包括的に規定して、具体的個別行為にともなう懲戒処分が区分されないまま、監督官庁が裁量によって処分(登録取消、職務停止、過怠金、けん責)する事になっており、政府が懲戒と処罰を通じて税務士に誠実申告確認を強制するという不信と不安を解消するためには、誠実申告確認と関連した責任と懲戒範囲の一様を法令に明確に規定する必要性がある。

法令に規定しない場合適用される企画財政部の「税務士懲戒量定規定」は、税務士懲戒委員会のための内部行政規則で、委員会の議決も拘束されないので、外部に公開されず、誠実申告確認業務と関連した誠実さと法的安定性を期待するのは難しい。

誠実申告確認による懲戒対象行為は、施行令に規定されるチェックリストの検証内容を根拠に具体化されるので、施行令または施行規則に「税務士が法令により誠実申告確認を誠実に遂行した場合、結果にかかわらず(懲戒)責任を問わない」という業務策である一般に関する原則と誠実申告確認に対する免責範囲を具体的に列挙することが必要である。

例えば、誠実申告確認業務と関連した業務遂行基準および免責範囲に関する規定には、課税官庁と納税者間の中立性と独立性を規定、誠実申告確認に関する基準および業務遂行指針は、税務士会が決めて企画財政部が承認し、誠実申告確認に対する責任は、原則「故意または、重大な過失」がない以上、懲戒などの処罰を受けない事を法令に明示して、これにかかわらず、委任者が税務士に提出した確認書の内容や税務士が要求して提出された委任者の書類が事実と違った場合、租税申告以前に委任者との誠実申告確認委任契約が解約された場合、委任者が誠実申告確認を不可能にするようにしたり、顕著に困らせた場合、その他に事業形態および特性により税務士が一般的に把握することはできない事実および事実関係と認定される場合が含まれなければならないだろう。

(4) 誠実申告確認のための権限行使

会計帳簿に対する誠実さを検証する誠実申告確認業務は会計および租税専門家の税務士が独立的な地位で自身の責任でその意見を表示する「証明の業務」に該当するのみの委任ではなく、関係機関などに資料を請求または、閲覧できる権限を付与する必要がある。政府も誠実申告確認制度法案の国会審議過程中に検証税務士に帳簿・書類に対する閲覧権と資料提出要求権限を付与する部分を補完する立法計画を明らかにしたことがある。

税務士に資料請求･閲覧権を付与することは､税務調査権限の付与とは違い、公権力の行使や権限の委託を受けたものでなく、記帳および決算の適正性を確認する誠実申告確認制度の実効性を高めるために資料請求・閲覧権が必須に要求される。

(5) 誠実申告確認を受けた事業者の地位

納税者が会計帳簿に対する誠実さを検証する誠実申告確認を受ける場合、国家が強制的に納税義務履行に対する誠実さを全般的に検証したにもかかわらず、再度、税務調査を実施するのは、誠実さが検証された者まで不誠実疑惑を負わすことで、事実上重複調査の憂慮を抱いている。

「誠実申告確認制度」を置いた当初、税務検証制法案には無作為抽出方式による調査でも免除するようにしたが、それさえも国会審議過程で削除された。国税庁の誠実度分析は、個別事業者の特性や地域的な要件などを勘案せず、全国

にある同一業種を同じ要件下で一律的に分析するから、単に該当課税年度の税額が直前年度より過少だという理由も不誠実事業者に区分することもできる。

したがって客観的な証明によって、過少申告が明白な場合にのみ、税務調査を実施し、税務調査をしても簡便調査(現場調査は原則的に排除)をするように関連規定を改正することが必要である。

## ７．結語

「誠実申告確認制度」は、政府が本来の業務の納税誠実水準を確認する前に、民間専門家である税務士に、納税者の申告水準の適正性を検証するために立法化したことで、韓国の税制においても非常に独特な制度である。

現代の租税制度は申告納税制度や更正請求制度で見るように、政府と納税者、租税専門家各自が、自分の立場で自身の役割のみを遂行すれば、独立的な租税関係でなく、納税者の納税便宜を図り、公平な納税のために相互補完的に検証できる租税構造に変貌しているであろう。

「誠実申告確認制度」を導入して政府が会計および租税専門家である税務士に検証を任せたことは、納税者が自ら誠実に申告したり政府が税務調査を通した課税標準醸成化に限界があったことを認めるということであるが、納税義務の適正な履行のために、より客観性ある納税手続きを置いて、究極的に税務干渉と行政力の投入を最小化するためのことを理解しなければならないだろう。

このように「誠実申告確認制度」が納税手続き上専門家の税務士に誠実さを事前検証するようにしながらも、成否を左右する税務士の検証権には多くの制約と限界があることも事実である。また、制度の成功を後押しするための政府の支援策や対象納税者が誠実に確認を受けた時、優待策も大きく不十分ものも同じである。

だが、このような制度的弱点と手続き的問題点をよく解消して、支援制度を強化する場合、「誠実申告確認制度」に参加する政府・納税者・税務士が租税摩擦なしで、各自自身の役割を忠実に遂行するように誘導できる誠実納税制度の模範事例と評価することができる。

政府には、課税標準醸成化という政策目標を、租税摩擦や行政力なしでより容易に成し遂げられるようにしながらも、納税者には行政干渉や費用なしで専門家の指導と相談過程を通じて申告水準を高めることができるようになる。あわせて税務士は、会計および租税専門家としての専門性と道徳性について公認を受けて今後業務領域を拡大して社会的地位を画期的に高めるのに大いに寄与をすることができるようになるだろう。

８．関連法令

(1) 所得税法第 70 条の 2(新設)

**第 70 条の 2 【誠実申告確認書提出】**

①誠実な納税のために必要だと認められて収入金額が業種別で大統領令に定める一定規模以上の事業者(以下"誠実申告確認対象事業者"という)は第 70 条にともなう総合所得課税標準確定申告をする時に同じ組第 4 項各号の書類に加えて第 160 条および第 161 条により備置・記録された帳簿と証明書類によって計算した事業所得金額の適正性を税務士など大統領令に定める者が大統領令に定めるところにより確認して作成した確認書(以下"誠実申告確認書"という)を納税地管轄税務署長に提出しなければならない。

②第1項により誠実申告確認対象事業者が誠実申告確認書を提出する場合には第70条第1項にもかかわらず、総合所得課税標準確定申告はその課税期間の次の年度6月30日までにすることができる。

③納税地管轄税務署長は第1項により提出された誠実申告確認書に不備な事項または誤りがある時にはその補正を要求することができる。

(2) 第81条第13項を第14項として、同じ組に第13項を次の通り新設する。

⑬誠実申告確認対象事業者が第70条の2第2項によりその課税期間の次の年度6月30日まで誠実申告確認書を納税地管轄税務署長に提出しない場合には事業所得金額が総合所得金額で占める比率(該当比率が1より大きい場合には1で、0より小さい場合には0でする)を総合所得算出税額にかけて計算した金額の100分の5に該当する金額を決定税額に加える。 <新設2011.5.2>

(3) 所得税法施行令第133条(新設)

**第133条【誠実申告確認書提出】**

①法第70条の2第1項で"収入金額が業種別で大統領令に定める一定規模以上の事業者"というのは該当課税期間の収入金額の合計額が次の各号の区分にともなう金額以上の事業者(以下この条で"誠実申告確認対象事業者"という)をいう。

１．農業・林業および漁業、鉱業、卸売および小売業、第122条第1項にともなう不動産売買業、その他に第2号および第3号に該当しない事業:30億ウォン

２．製造業、宿泊および飲食店業、電気・ガス・蒸気および水道事業、下水・廃棄物処理・原料再生および環境復元業、建設業(非住居用建物建設業は除いて、住居用建物開発および供給業を含む)、運輸業、出版・映像・放送通信および情報サービス業、金融および保険業:15億ウォン

３．不動産賃貸業、専門・科学および技術サービス業、事業施設管理および事業支援サービス業、教育サービス業、保健業および社会福祉サービス業、芸術・スポーツおよび余暇関連サービス業、協会および団体、修理およびその他個人サービス業、世帯内雇用活動：7億5千万ウォン

②第 1 項を適用する時同じ項第 1 号から第 3 号までの業種を兼営する場合には第 208 条第 7 項を準用して計算した収入金額に従う。

③法第 70 条の 2 第 1 項で"税務士など大統領令に定める者"というのは、税務士(「税務士法」第 20 条の 2 により登録した公認会計士を含む。以下 2 条で同じ)、税務法人または会計法人(以下二条で"税務士など"という)をいう。

④税務士が誠実申告確認対象事業者に該当する場合には自身の事業所得金額の適正性に対し該当税務士が誠実申告確認書を作成・提出してはならない。

⑤誠実申告確認対象事業者は誠実申告を確認する税務士などを選任して該当課税期間の次の年度 2 月 10 日まで企画財政部令に定める書式により納税地管轄税務署長に申告しなければならない。

⑥第 1 項から第 5 項までにおいて規定した事項の他に誠実申告確認書の書式、提出などに必要な事項は企画財政副長官が決める。

(4) 租税特例制限法第 126 条 6

第 126 条の 6 【誠実申告確認費用に対する税額控除】

①「所得税法」第 70 条の 2 第 1 項ともなう誠実申告確認対象事業者が誠実申告確認書を提出する場合には誠実申告確認に直接使った費用の 100 分の 60 に該当

する金額を該当課税年度の所得税(事業所得に対する所得税だけ該当する)で控除する。ただし、控除税額の限度は 100 万ウォンの範囲で大統領令に定める。

②第 1 項を適用受けた事業者が該当課税年度の事業所得金額を過小申告した場合としてその過小申告した事業所得金額が更正(修正申告による場合を含む)となった事業所得金額の 100 分の 10 以上の場合には第 1 項により控除を受けた金額に相当する税額を全額追徴する。

③第 2 項により税額が追徴 1 された事業者に対しては追徴日が属する課税年度の次の課税年度から 3 課税年度の間、誠実申告確認費用に対する税額控除をしない。

④第 1 項の適用受けようとする者は大統領令に定めるところにより税額控除申請をしなければならない。

(5) 国税基本法第 81 条 6 第 2 項第 1 号

第 81 条の 6 【税務調査対象者選定】

①税務公務員は次の各号のいずれかに該当する場合には、定期的に申告の適正性を検証するために対象を選定(以下"定期選定"という)して税務調査ができる。この場合税務公務員は客観的基準により公正にその対象を選定しなければならない。

１．国税庁長が納税者の申告内容に対し定期的に誠実度を分析した結果不誠実疑惑があると認める場合

２．最近 4 課税期間(または、4 事業年度)以上同じ細目の税務調査を受けない納税者に対し業種、規模などを考慮して大統領令に定めるところにより申告内容が適正であるかを検証する必要がある場合

３．無作為抽出方式で標本調査をしようとする場合

②税務職員は第 1 項に従い、定期選定による調査の他に次の各号のいずれかに該当する場合には税務調査ができる。 <改正 2011.5.2>

１．納税者が税法で決める申告、誠実申告確認書の提出、税金計算書または、計算書の作成・交付・提出、支給明細書の作成・提出などの納税協力義務を履行しない場合

２．無資料取引、偽装・加工取引など取引内容が事実と違った疑惑がある場合

３．納税者に対する具体的な脱税情報提供がある場合

４．申告内容に脱漏や誤りの疑惑を認めるほどの明白な資料がある場合

③税務職員は課税官庁の調査決定によって課税標準と税額が確定する細目の場合、課税標準と税額を決めるために税務調査ができる。

④税務職員は次の各号の要件を全部充足する者に対しては第１項にともなう税務調査をしないこともある。ただし、客観的な証拠資料によって過少申告したのが明白な場合はそうでない。

１．業種別収入金額が大統領令に定める金額以下の事業者

２．帳簿記録などが大統領令に定める要件を充足する事業者

(参考資料)

１.金ワンイル(現韓国税務士考試会会長) ＜誠実申告確認制度の施行と対策＞

２．具ジェイ(本会研究理事) <誠実申告確認制の問題点と改善方向>

※別添:誠実申告確認書他関連書式

第３条（事務職列機能職公務員定員削減による経過措置）この規約施行で削減された機能職公務員３名に該当する機能職公務員の超過人員がいる場合には、附則２条に従い、特別採用のときまで、その超過人員に相当する定員が、この規則施行で増員される一般公務員３名の定員を代替し、女性家族部にいること。

◇改正理由及び主要内容

事務職列機能職公務員を一般的公務員等で特別採用できるようにする等の内容で「公務員任用令」この改正（大統領令　第 21717 号、2009.9.8 公布・施行）によって、事務職列機能職公務員３名を一般職公務員３名として、特別採用できるようにし、権益局長職位として指定すること。

●国土海洋部令　第３６５号
防止および対策地域支援に関する法律施行規則一部改正令を以下のように公布する。

2011 年 7 月 22

国土海洋部長官　印

## 公　　示

●企画財政部告示第２０１１－１２号
所得税法　第７０条の２第１項により、誠実申告確認書を以下のように制定し、告示する。
2011 年 7 月 22 日
企画財政部長官

附則

第１条（施行日）この告示は、２０１１年８月３日から施行される。

第２条（適用例）この告示は、この告示施行日以後、最初に総合所得課税標準確定申告をする者より適用する。

# 誠実申告確認書

1.誠実申告確認対象事業者

| | | | |
|---|---|---|---|
| ① 商　号 | | ②事業者登録番号 | - - |
| ③ 氏　名 | | ④住民登録番号 | - |
| ⑤ 業　種 | （主業種コード：　　） | | |
| ⑥ 所在地 | | | |

2.誠実申告確認者（税務士，公認会計士，税務法人，会計法人）

| | | | |
|---|---|---|---|
| ⑥ 商　号 | | ⑦事業者登録番号 | - - |
| ⑧ 氏　名 | | ⑨管理番号 | - |
| ⑩ 所在地 | | | |

3.確認内容

上記、誠実申告確認対象事業者の備地、記録された帳簿と証明書により計算された収入金額及び必要経費の計算等所得金額について所得税法第 70 条の 2 第 1 項の規定により誠実に確認されたことを確認する。

年　　月　　日

誠実申告確認者　　（署名または印）

申告人は所得税法第 70 条の 2 第 1 項の規定により上記誠実申告確認者から誠実申告確認を受けその確認書を提出します。

年　　月　　日

誠実申告確認対象事業者　　（署名または印）

税務署長貴下

※添付書類：1.誠実申告確認結果主要項目明細書
2.誠実申告確認結果特異事項記述書
3.誠実申告確認結果事業者確認事項

※作成方法：所得税法第 160 条により区分し作成された帳簿ごとに作成
① 2 以上の事業場を持つ事業者は財務諸表作成と事業場別または統合して作成することを選択可能
(ただし事業場別に租税減免により適用を受ける場合には事業場ごとに作成)
② 所得別（不動産賃貸の事業所得、不動産賃貸以外の事業所得）としてそれぞれ別紙に作成
③ 共同事業者は共同事業場別に作成

210mmx297mm(新聞用紙 54 g/㎡（再活用品）)

<添付 1>

# 誠実申告確認結果主要項目明細書

1.事業場の現況

1）人的事項

| 商　号 | | 氏　名 | |
|---|---|---|---|
| 事業場所在地 | | | |
| 開業日 | | 廃業日 | |

2）事業場基本事項

| 所有区分 | 建　物 | | 建物面積 | | 賃貸保証金 | 家賃 | 従業員数 | 車両 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 地下層 | 地上層 | 床面積 | 延面積 | | | | |
| 自宅・他家 | 階 | 階 | ㎡ | ㎡ | 千ｳｫﾝ | 千ｳｫﾝ | 名 | 台 |

＊事業場基本事項は年度末を基準として作成（年度内に廃業したものは廃業日基準）

2.主要事業内訳現況

1）主要売上先（全体売上額対比 5%以上の金額のうち上位 5 社）

（単位：千ｳｫﾝ）

| 商　号 | 氏　名 | 事業者登録番号 | 取引金額 | 取引品目 |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |

＊売上先が最終消費者である場合最終消費者との取引分全体を 1 取引とみなして作成

2)主要買入先（売上、買入合計額が全体の買入額の 5%以上である買入先のうち上位 5 社）

（単位：千ｳｫﾝ）

| 商　号 | 氏　名 | 事業者登録番号 | 取引金額 | 取引品目 |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |
| | | | | |

＊買入先が事業者登録をしていない個人である場合には事業者番号の欄に住民登録番号を記入

3）主要有形資産明細

（単位：千ｳｫﾝ）

| 勘定科目 | 資産内訳（品名） | 数量 | 取引価額 | 年間リース料 | 取得費 |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

＊作成対象：1.〇〇または〇〇〇取得価額が 5 千万ｳｫﾝ以上である有形資産（車両運搬具は除外）
2.リース資産の場合は全て作成し資産内訳欄に金融リースの有無を区分して作成

4）借入金及び支払利子の確認

（単位：千ｳｫﾝ）

| 勘定科目 | 借入先 | 借入金用途 | 借入金額 | 年間支払利子 | 借入日 | 償還日 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |

＊借入金別に作成し 1 千万ｳｫﾝ以上の借入金についてのみ作成
＊借入金用途作成例示：購買資金用、設備投資用、原材料購買用等として作成

3.収入金額検討

ア.収入金額内訳検討

1）収入金額内訳

（単位：千ｳｫﾝ）

| 業　態 | 種　目 | 業種コード | 収入金額 |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| 計 | | | |

2）収入金額検討

（単位：千ｳｫﾝ）

| 合　計<br>(①=②+③) | 付加価値税申告 | | | 事業場現況申告(③) | 申告収入<br>(④) | 差異金額<br>(④-①) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 小計(②) | 課税分 | 免税分 | | | |
| | | | | | | |
| 差異原因 | | | | | | |

イ.売上証拠発行現況

（単位：千ｳｫﾝ）

| 収入金額計<br>(①) | 売上証拠発行金額(②) | | | | | 差異金額<br>(①-②) |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 税金計算書<br>(㋐) | 計算書<br>(㋑) | 信用・先払<br>直払カード<br>(㋒) | 現金領収書<br>(㋓) | (GIRO)<br>(㋔) | |
| | | | | | | |
| 差異原因 | | | | | | |

＊㋐と㋒,㋓,㋔が重複する場合は㋐に記載して、㋑と㋒,㋓,㋔が重複する場合㋑に記載して㋐から㋔項目間の金額が重複記載されていることが発生しないように作成

ウ.源泉徴収対象奉仕料申告事項検討
（所得税法第 127 場第 1 項第 8 号に該当する奉仕料発生事業者のみ作成）

1）源泉徴収対象奉仕料申告現況

（単位：千ｳｫﾝ）

| 供給価額<br>(対価)(①) | 奉仕料<br>(②) | 供給価額（対価）の 20%超過奉仕料(③) | 源泉徴収履行状況申告書の奉仕料支払額<br>(④) | 差異金額<br>(④ー③) |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| 差異原因 | | | | |

① 奉仕料を除外した金額として一般課税者は供給価額、簡易課税者の場合は供給対価を記載
②：税金計算書,計算書,領収書信用カード売上伝票等に区分し記載した奉仕料総額
③：②番の奉仕料内訳のうち奉仕料の価額が供給価額（対価）（①番の金額）の 100 分の 20 を超過する場合は奉仕料総額
④：③番の奉仕料について源泉徴収履行状況申告書上の事業所得またはその他所得金額として申告した総支払額の合計

2）源泉徴収対象奉仕料に対する支払明細書提出現況

（単位：千ｳｫﾝ）

| 源泉徴収履行状況申告書の奉仕料支払額（①） | 支払明細書金額（②） | 差異金額（②－①） | 差異原因 |
|---|---|---|---|
| | | | |

②：事業所得支払明細書または、他所得支払明細書のうち、奉仕料支給者に対する支払明細書の総支給合計

3）年間付加価値税および個別消費税課税標準比較（課税遊興場のみ作成）

（単位：千ｳｫﾝ）

| 付価税申告課税標準（①） | 消費税申告課税標準　（②） | 換算課税標準（③＝②×1.13） | 差異（③－①） | 差異原因 |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |

4．必要経費に対する適格証憑受取可否等の検討

ア．損益計算書１）項目

（単位：千ｳｫﾝ）

| 項目 | 当　期支払額 | 適格証憑取得義務除外 | | 適格証憑受取義務 | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | １件当り３万ｳｫﾝ以下 | その他 | 計 | 適格証憑 | 適格証憑外の証憑 | 証憑不備 |
| ①当期仕入額 | | | | | | | |
| ②医薬品費 | | | | | | | |
| ③福利厚生費 | | | | | | | |
| ④旅費交通費 | | | | | | | |
| ⑤賃借料 | | | | | | | |
| ⑥保険料 | | | | | | | |
| ⑦修繕費 | | | | | | | |
| ⑧接待費 | | | | | | | |
| ⑨広告宣伝費 | | | | | | | |
| ⑩運搬費 | | | | | | | |
| ⑪車両維持費 | | | | | | | |
| ⑫支払手数料 | | | | | | | |
| ⑬販売手数料 | | | | | | | |
| ⑭消耗品費 | | | | | | | |
| ⑮人的用益費 | | | | | | | |
| ⑯他販売費及び管理費 | | | | | | | |
| ⑰営業外費用 | | | | | | | |

1）製造業、鉱業、採石業、建設業、そのほか別途、原価計算が必要な業種は下段のイ．原価明細書を先に作成した後、原価明細書に記載された項目費用外の費用のみ損益計算書に記載

2）適格証憑：（税金）計算書，現金領収書，信用（直払い・前払い）カード売上伝票、仕入業者発行税金計算書

3）所得税法施行令　第 208 条の 2 の第 2 号から第 9 号に列挙するものに限る

＜損益計算書上の給与支払現況＞

（単位：千ｳｫﾝ）

| 項　目 | 当　期<br>支払額（①） | 支払明細書提出金額 | | | 差異金額<br>（①－②） |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 計（②） | 勤労所得<br>（年末調整） | 勤労所得<br>（日雇勤労） | |
| 給与と賃金<br>・　諸手当 | | | | | |

イ．原価明細書　1）項目

（単位：千ｳｫﾝ）

| 項目 | 当　期<br>支払額 | 適格証憑 2）受取義務除外 | | 適格証憑受取義務 | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | 1 件当り<br>3 万ｳｫﾝ以下 | その他 3） | 計 | 適格証憑 | 適格証憑<br>外の証憑 | 証憑不備 |
| ① 当期材料<br>仕入額 | | | | | | | |
| ②運賃 | | | | | | | |
| ③修繕費 | | | | | | | |
| ④消耗品費 | | | | | | | |
| ⑤賃借料 | | | | | | | |
| ⑥保険料 | | | | | | | |
| ⑦福利厚生費 | | | | | | | |
| ⑧旅費交通費 | | | | | | | |
| ⑨接待費 | | | | | | | |
| ⑩車両維持費 | | | | | | | |
| ⑪外注加工費 | | | | | | | |
| ⑫その他経費 | | | | | | | |

1）原価明細書作成対象：製造業、鉱業、採石業、建設業そのほかに別途に原価計算が必要な業種
2）適格証憑：（税金）計算書、現金領収証、信用（直払い、前払い）カード伝票、仕入者発行税金計算書
3）所得税法施行令第 208 条の 2 の第 2 号から第 9 号列挙するものに限る

＜原価明細書上の給与支払現況＞

（単位：千ｳｫﾝ）

| 項　目 | 当期<br>支払額（①） | 支払明細書提出金額 | | | 差異金額<br>（①－②） |
|---|---|---|---|---|---|
| | | 計（②） | 勤労所得<br>（年末調整） | 勤労所得<br>（日雇勤労） | |
| 給料と賃金<br>・　諸手当 | | | | | |

５．３万ｳｫﾝ超過取引に対し適格証憑がない費用の明細

（単位：千ｳｫﾝ）

| 勘定科目 | 供給者 | | | | | 適格証憑未受取事由 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | 取引日 | 商号 | 氏名 | 金額 | 取引内容 | |
| | | | | | | |
| | | | | | | |
| 計 | | | | | | |

６．配偶者および直系尊卑属との取引検討

ア.配偶者及び直系尊卑属との取引内訳（人件費除外）

（単位：千ｳｫﾝ）

| 氏名 | 事業者登録番号 | 関係 | 取引内訳 | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | 品目 | 取引数量 | 単価 | 金額 |
| | | | | | | |
| | | | | | | |

＊配偶者、直系尊卑属が事業者登録をしない個人である場合、事業者番号が関連する住民登録番号を記入

イ．配偶者及び直系尊卑属に対する人件費（日雇い、アルバイト、職員を含む）支払明細

（単位：千ｳｫﾝ）

| 氏名 | 住民登録番号 | 関係 | 入社日（退社日） | 担当職務 | 支払額 | 支払明細書提出金額 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |
| | | | | | | |

７．車両所有現況（業務用に限る）

（単位：千ｳｫﾝ）

| 車種 | 排気量 | 車両番号 | 取得日 | 保険契約上の所有者 | 用途 | 取得金額 |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |
| | | | | | | |

8．事業用口座

ア. 口座別使用現況

（単位：千ウォン）

| 事業用口座 | | 期首残高 | 入　金 | 出　金 | 期末残高 |
|---|---|---|---|---|---|
| 開設銀行 | 口座番号 | | | | |
| | | | | | |
| | | | | | |

イ．使用対象科目別使用現況

1）財貨・用役の取引代金

（単位：千ウォン）

| 区　分 | 金融会社等の決済金額（①） | 事業用口座取引金額（②） | 差異内訳（③：①－②） | |
|---|---|---|---|---|
| | | | 金額 | 事由 |
| 入　金 | | | | |
| 出　金 | | | | |

＊財貨・用役の取引代金のうち金融会社等を通した決済金額を①欄に記載し、そのうち事業用口座取引金額を②欄に作成。ただし、金融会社等を通した決済金額（①）のうち事業用口座取引金額（②）で不足する内容がある場合には差異内訳欄（③）へ金額と事由を作成

2）人件費と賃借料の支払

（単位：千ウォン）

| 区　分 | | 金融会社等の決済金額（① | 事業用口座取引金額（②） | 差異内訳（③：①－②） | |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | 金額 | 事由 |
| 人件費 | 入金 | | | | |
| | 出金 | | | | |
| 賃借料 | 入金 | | | | |
| | 出金 | | | | |

＊人件費および賃借料のうち、金融会社等を通した決済金額を①欄に記載し、そのうち事業用口座取引金額を②欄に作成。ただし、金融会社等を通した決済金額（①）のうち、事業用口座取引金額（②）で不足した内容がある場合、差異内訳欄（③）に金額と事由を作成

<添付 3>

# 誠実申告確認結果事業者確認事項

| 区　分 | | 確認内容 | 事業者確認（署名） | 備　考 |
|---|---|---|---|---|
| 収入金額確認 | 共通 | 売上債権の帳簿上の残高と取引上の残高が一致することを確認する。 | | |
| | | 申告時、収入金額が漏れたり、これと関連して帳簿に記帳されない費用がないことを確認する。 | | |
| | | 事業用口座外の親・姻戚、従業員等、他人名義の口座に入金された収入金額帳簿から漏れた事実がないことを確認する。 | | |
| | | 在庫資産の実際在庫と帳簿上の在庫が一致していること確認する。（差異がある場合、売上及び在庫漏れ、私的使用等、原因を記載するようにお願いします。） | | |
| | 業種別 | （医療業種）非保険収入を申告収入金額に含めていることを確認する。 | | |
| | | （医療業種）保管している日々収入金額集計表、現金出納付、及び売上元帳等が、互いに一致していることを確認する。 | | |
| | | （専門資格者）協会等に申告した受任件数に対する収入金額を申告収入金額に含めていることを確認する。 | | |
| | | （専門資格者）終結、保釈決定等、終了した事件に対する成功報酬金を帳簿記載もれの事実がないことを確認する。 | | |
| | | （現金収入業種）収入金額から除外した従業員の奉仕料は、実体にあわせて、区分記載し、実際に支払していることを確認する。 | | |
| | | （現金領収証義務発行業種）３０万ｳｫﾝ以上の高額現金取引に対して、現金領収証発行が漏れた事実がないことを確認する。 | | |

※収入金額確認（業種別）は、申告人に該当する業種に対してのみ、確認する

# 韓国側の質問事項

## Ⅰ　非居住者の納税義務について

**(質問 1) 居住者の定義で住所というのは、個人の生活本拠地をいうとのことですが、生活本拠地の具体的な判断基準は何ですか。**

（回答 1）

生活本拠地が問題になるのは、ある人の滞在地が 2 カ国以上にわたっている場合です。その人の生活本拠地がどこにあるかを判定するためには、以下のような客観的事実によって判断することになります。

①　住居
②　職業
③　資産の所在
④　親族の居住状況
⑤　国籍

**(質問 2) 国内源泉所得類型のうち、9 号[広告宣伝のための賞金]が所得税法施行令で規定されています。具体的な課税基準はどのようになりますか。**

（回答 2）

「9 号　広告宣伝のための賞金」に規定する「事業の広告宣伝のために賞として支払う金品その他の経済上の利益」（所令 320 条 7 項）とは、事業を営む者が商品または事業の内容等を広く一般に知らせ顧客を誘引するために支払う賞金品等をいいます。

非居住者に対しては、賞金等の金額から 50 万円を控除した金額が課税標準となり、20%の源泉所得税が課されます。源泉所得税を賞金等の支払者が負担した場合の賞金等の金額は、源泉所得税を含んだ金額となります。

また、賞金等を物品で支払う場合、その評価は原則としてその物品の処分見込価額となります。例えば、株式、貴金属または不動産等はその受け取ることになった日の価額、商品券やギフト券などはその券面額となります。ただし、定期金に関する権利や信託の受益権、保険契約に関する権利を除いて、その他のものは、その品物の通常の販売価額の 60%相当額で評価します。

**(質問 3) 国内源泉所得類型のうち、[1 号の 2　組合契約の分配金]と[12 号　匿名組合等の分配金]では、組合員に対する租税処理はどのようになりますか。**

（回答 3）

「1 号の 2　組合契約に基づく分配金」の所得に対する非居住者への課税ついては、原則として 20%の源泉所得課税および総合課税となります。ただし、課税の対象となる外国組合員は、日本に恒久的施設を有する非居住者及び外国法人です。

また、この規定の対象となる組合契約については、次のものがあります（所得税法施行令 281 条の 2)。

①投資事業有限責任組合契約に関する法律第 3 条第 1 項に規定する投資事業有限責任組合契約（LPS）

②有限責任事業組合契約に関する法律第 3 条 1 項に規定する有限責任事業組合契約（日本版 LLP）

③民法第 667 条第 1 項に規定する組合契約（民法組合（任意組合））

④外国における①から③に掲げる契約に類する契約

また①から③の組合は、日本の税務上いずれも構成員課税の取扱いを受けます。

「12 号　匿名組合等（商法 535 条匿名組合契約）の分配金」の所得に対する非居住者への課税については、20%の源泉所得課税となります。

ただし、匿名組合員が当該匿名組合契約に基づいて営業者の営む事業に係る重要な業務執行の決定を行っているなど組合事業を営業者と共に経営していると認められる場合には、当該匿名組合員が当該営業者から受ける利益の分配は、当該営業者の営業の内容に従い、事業所得またはその他の各種所得として取り扱いされます。

**(質問 4) 非居住者の所得税課税方法で、課税所得の範囲や課税方法が、非居住者に恒久的施設があるか、またその施設の種類によって違うとのことですが、具体的に恒久的施設とは、どんな概念をいうのですか。**

（回答 4）

非居住者等が日本国内に「恒久的施設（ＰＥ：Permanent Establishment)」を有しているか否かによって、課税関係は異なり、仮に非居住者等が日本国内にＰＥを持たないのであれば、日本国内から生ずる所得については課税されることはありません。

「ＰＥなければ課税なし」と言われるのはそのためです。ＰＥについて、所得税法第 164 条では、
①支店、出張所、事業所、事務所、工場、倉庫業者の倉庫、鉱山・採石場等天然資源を採取する場所
②建設、据付け、組立て等の建設作業等のための役務の提供で、1 年を超えて行うもの
③非居住者のためにその事業に関し契約を結ぶ権限のある者で、常にその権限を行使する者や在庫商品を保有し、その出入庫管理を代理で行う者、あるいは注文を受けるための代理人等と定めており、一般に１号ＰＥは「支店等」、2 号ＰＥは「建設等」、3 号ＰＥは「代理人等」と区分されている。
　なお、日本国内にＰＥを有するかどうかの判定にあたっては、その施設について形式的に行うのではなく、機能的な側面から、実質的に判定するとされており、例えば単なる製品の貯蔵庫であるならば、恒久的施設には該当しないとされています。

（参考文献：税務通信　２００９年９月７日　　３０８１号）

**(質問 5)**
**非居住者が、国内で１世帯１住宅を譲渡する場合、課税方法について、簡略に説明して下さい。**

（回答 5）
　日本には、１世帯１住宅の非課税規定は存在しませんが、これに代わるものとして、居住用財産の譲渡所得についての特別控除の規定（措法 35 条）があります。この特別控除の特例は、非居住者の場合も適用されます。
　個人が、その居住の用に供している家屋等を譲渡した場合には、その年の前年または前々年にこの規定の適用を受けている場合を除き、申告手続を要件として、長期譲渡所得の金額又は短期譲渡所得の金額から 3,000 万円（譲渡益が 3,000 万円未満の場合は、譲渡益の金額が限度）を控除できます。
　特例の対象となる家屋等は、次の通りです。
①　居住の用に供している家屋を譲渡した場合
②　家屋とともにするその敷地の用に供されている土地もしくはその土地の上に存する権利を譲渡した場合
③　次の家屋を居住の用に供されなくなった日から 3 年を経過する日の属する年の 12 月 31 日までの間に譲渡した場合

ア　災害により滅失した当該家屋の敷地の用に供されていた土地若しくはその土地の上に存する権利
イ　家屋で個人の居住の用に供されなくなったもの
ウ　家屋で個人の居住の用に供されなくなったものとともにするその敷地の用に供されている土地もしくは当該土地の上に存する権利

なお、この特例は、自己の配偶者及び直系血族、自己の親族で自己と生計を一にしているもの等が譲渡の相手先である場合には、適用されません。

## Ⅱ　税理士法人について

**(質問 1)**

**日本の税理士法人の場合、個人税理士事務所と違った収益創出モデルがあるのでしょうか。**

**他の収益創出モデルと区分して詳細に説明して下さい。**

（回答 1）

日本の税理士法人の業務範囲は、税理士法等に規定する税理士業務、会計業務及び補佐人業務に限定されております。これは個人税理士の業務範囲と同一のものであるため、基本的に個人税理士事務所と違った収益創出モデルはないものと思われます。

ただ、税理士法人の場合、個人税理士事務所と比べると、比較的多くの税理士を抱えやすいため、各方面に詳しい税理士を集めて、ある分野、例えば資産税や国際税務、公益会計等といった分野に特化した業務を行いやすいというメリットはあるかと思われます。

**(質問 2)**

**韓国の場合、各種資格証を持った専門資格士達の統合法人に対する具体的な法案がなく、現行法においては設立が不可能なのですが、日本の場合にはどのような状況であるかを具体的に教えて下さい。**

（回答 2）

統合法人については、日本も韓国と同様、具体的な法案はなく、設立は不可能であります。

**(質問 3)**

**韓国では、税務法人を設立するには、税理士資格を持った役員が 3 名以上、法人内に税理士が 5 名以上いなければなりません。日本では税理士法人を設立するにあたって、法的に定められた人数があるのでしょうか。また、定めがあるならば何名必要なのか、法人を設立するための税理士の経歴に条件があるのか教えて下さい。**

（回答 3）

日本では税理士法人を設立するためには、税理士資格を持った社員税理士が 2 人以上必要です。社員税理士は、税理士法人に規定する欠格事由に該当しない限り、経歴等の条件はありません。

**(質問 4)**

**日本の場合、税理士法人が担当する国際的な企業が多いと思うのですが、様々な国に対し、租税紛争と同じく国際的な問題がしばしば発生すると思います。そのような場合の対処方案や、問題を解決するための専門家をどのように養成しているのかを教えて下さい。**

（回答 4）

専門家の養成方法については、税理士法人ごとに色々な方法が採られていると思われますので、一概にはいえません。税理士は税務に関する専門ですので、自己研鑽が原則ですが、通常、税理士会や各種団体等が開催している研修、または税理士法人内での業務に応じた研修等を通して養成しているものと思われます。

また、近畿税理士会では、「業務相談室」を備え会員に対する一般的な相談に応じると共に、複雑な個別事案に対しては、「税務・法律審理室」にて相談に応じる体制を備えています。

# 日本側の質問事項

**Ⅰ非居住者に対し**

**(質問 1)**

**例えば、譲渡所得についての「非居住者の１世帯１住宅非課税規定」などは、**

**個人単位課税ではない、「家」制度を基礎にする価値体系に根源を持つものかと思いますが、個人単位課税である諸外国との整合性について、どのように考えますか。**

（回答 1）韓国の所得税制度は基本的に個人単位主義(individual unit system)です。譲渡所得税の場合も土地、建物、不動産の譲渡所得に対しては個人単位で課税します。しかし住宅の譲渡所得に対しては保有住宅の数を基準として非課税または、重課税(政府住宅政策の影響など)可否を判断するが、この時、保有住宅の数を世帯単位で計算します。したがってこの場合には、家族単位主義(または、消費単位主義:consumption unit system）が適用されます。 一方負担能力にともなう課税に、より適合した点があるので、現在、相当数の国々で消費単位主義を採択していると見ることができます。

１住宅に対する非課税趣旨は国民の住居生活の安定と居住移転の自由を保障するところにあって、また、住宅は人別に居住するのではなく、家族単位で居住するので非課税単位も住宅に居住する単位別に非課税にすることが合理的であり､家族間所得の人為的分散および仮装行為による税負担回避を防止できます。

このような１世帯１住宅の非課税規定は、国内に住所または居所がある居住者に限り適用され、国内に居住しない非居住者が所有する国内住宅に対しは、非課税規定が適用されません。各国でも住宅に対する譲渡所得税に対する特例があって、これを非居住者にも適用するのかどうかは各国の税法において、別途規定しています。

[各国別住宅譲渡所得税課税制度要約]

| 区分 | 国 |
|---|---|
| 3年保有非課税 | ・韓国(9億W以下の住宅) |
| 居住期間分に対しての非課税 | ・英国、アイルランド |
| 全保有期間居住非課税 | ・フランス、カナダ、オーストラリア |
| 2年居住非課税 | ・ドイツ（譲渡年度居住は居住期間から除外） |
| 所 得 控 除 | ・米国(直前５年のうち２年以上居住時、２５万ドル、夫婦合算申告時５０万ドル)<br>・日本(3千万円) |
| 課 税 繰 延 | ・スウェーデン(譲渡直前５年のうち、３年居住) |
| 課 税 | ・スイス |

## Ⅱ　税務法人について

**(質問1)**

**日本の税理士法人の場合、業務範囲は税理士業務、会計業務及び補佐人業務に限定されており、保険代理店業務等は行うことができなくなっております。韓国の税務法人の場合も、日本の税理士法人のように業務範囲を限定しているのでしょうか。**

（回答1）

はい、そうです。韓国も税務法人が遂行できる業務は「税務士法」により限定されているが、ある程度拡張することができる余地を置いています。 韓国税務法人の業務領域は個人税務士が遂行できる業務領域をすべて含みます。そのような業務では基本的に日本の税理士と似ており、全般的な税務に関する仕事を代行、諮問、代理の役割を遂行します。

そしてそれに加え、その他別の法律によって税務法人が遂行できる業務が拡張されます。 その例としては「相続税および贈与税法」施行令５６条によって税務法人が非上場株式の評価をすることができます。また「雇用保険及び産業災害補償保険の保険料徴収等に関する法律」３３条によって保険事務代行機関で公団の認可を受けて、社会保障保険事務業務代行業務を遂行できます。

## Ⅲ　誠実申告確認制度について

**(質問 1)**

**　誠実申告確認制度の本来の意義から考えると、収入基準を設定しているのは納**
**税の義務について、納税者間で差異を設けているように感じられますが、いかがでしょうか。**

（回答 1）

韓国の所得税法では業種別で収入金額により各種義務と多様な規制を置いています。 大きく複式簿記義務、外部調整、誠実申告確認の適用対象を業種別収入金額により別に定めていて、特に複式簿記義務者に対しては事業用口座使用義務、電子税金計算書発行義務(現在は 2012 年から業種区分をせず、収入金額が１０億以上である場合、発行することで改正された)、推定申告時、加算税等が適用され、これは業種別で収入金額が一定規模以上である場合には、該当納税者が記帳能力または、納税協力費用に対する負担能力があると判断しているためで、業種グループを大きく三つの部類で区分したことは、業種別特性による売上額規模、原価率、販管比率、所得率などが異なるので、別に適用しています。

誠実申告確認の適用対象者を選定するための基準として、当初には開いた売上額５億以上の高所得専門職および現金収入業種に制限して公平性の問題が台頭して全業種に拡大をしながら、業種別で複式簿記義務者基準１０倍水準で基準金額を差別化し、これは政府が誠実な納税のために必要だと認められる水準だと判断されています。

[業種別・収入金額別各種義務比較]

| 業種 | 複式簿記義務 | 外部調整 | 誠実申告確認 |
|---|---|---|---|
| 鉱業、図書売買業 等 | 3 億W以上 | 6 億W以上 | 30 億W以上 |
| 製造業、飲食業 等 | 1 億 5 千万W 以上 | 3 億W以上 | 15 億W以上 |
| 不動産賃貸業、個人サービス業　等 | 7,500 万W以上 | 1 億 5 千万W以上 | 7 億 5 千万W以上 |

**(質問 2)**

**上記(1)の「収入基準を設定しているのは、納税の義務について、納税者間で差異を設けているように感じられますが、いかがでしょうか」という質問にも関連していますが、納税者間で差異を設けるにしても、その収入基準（①農業・林業および漁業等：30 億ウォン、②製造業、宿泊および飲食店業等：１5 億ウォン、③不動産賃貸業等：7 億 5 千万ウォン）が、どういう論理で決定されたのかを教えていただけますか。**

（回答 2）

当初政府では誠実申告の対象を、高所得専門職および現金収入業種で、延べ収入金額が５億ウォン以上であったが、特定業種に制限するのは公平性に問題があって全体業種に拡大をするものの、ただし全体業種に拡大しながら収入金額を５億ウォンでする場合には、過度に適用対象が広くなり制度導入初期に多くの困難があるという政府の判断です。

一応、業種別で金額基準に差をつけ、当初の案では約 1 万 9000 人程度を対象にしましたが、全体業種に拡大しながら基準金額を上方修正することによって、対象事業者を約 4 万 6000 人程度にし、これに対する管理が適正な水準で維持されるように決められたと見られます。 政府では成果を見て、もう少し拡大するという計画を持っているようです。

**(質問 3)**

**誠実申告確認制度の導入に伴い、税収はどれくらいの増収を見込まれているのでしょうか。**

（回答 3）予想増大税収に対する正確な統計資料はない状況であり、国税庁で税務調査を通して、内部分析結果、韓国が先進国に比べ、個人事業者の所得把握率が多少低くなるほうで、特に専門職および現金収入業種の所得脱漏率が高いほうである把握しています。

誠実申告確認制度の導入のための企画財政委員会(租税小委員会)の会議内容にある国税庁資料によれば、正確な推論には限界があるが、当初の案(収入金額５億ウォン以上、約 19,000 人の対象事業者、税額控除限度１百万ウォン)基準として、約 200 億程度の検証による税額控除をしてもらい、推定される税収増大は 1200 億程度と把握しており、税務代理人の誠実申告確認を通して、税源の透明性確保および国税庁の国税業務の民間委託による費用節減などの効果が期待されると見ることができます。

# 要約発表文

## 両国の非居住者の納税義務

（副題）日本/税理士法人制度 ・ 韓国/誠実申告確認制度

日　時：2011/ 11/ 22(火)
場　所：近畿税理士会会館

# 目　次

Ⅰ 非居住者の納税義務(共同議題)

(日本)　-45 分-
(1)非居住者の定義 (発表者: 国際部員 谷口 三津男) /186
(2)国内源泉所得の類型 (発表者: 国際部員 中島 浩) /188
(3)所得税の課税方法 (発表者: 国際部員 小倉 毅) /190
(4)譲渡所得と退職所得の課税方法 (発表者: 国際部員 今津 菜穂美) /192

(韓国)　-45 分-
(1)非居住者の定義 (発表者: 国際部員 金 成勳) /196
(2)国内源泉所得 (発表者: 国際部員 金 成勳) /196
(3)国内事業場 (発表者: 国際部員 金 成勳) /200
(4)課税方法 (発表者: 国際部員 キム・ウンミ) /202
(5)譲渡所得および退職所得課税方法 (発表者: 国際部員 キム・ウンミ) /206

Ⅱ 税理士法人制度(副題/日本)　-30 分-

総括発表者: 国際部副部長 池上 弘美
内容発表者: 国際部員 中島 浩

(1)制度の概要　/210
(2)法人の設立 /210
(3)法人の社員 /212
(4)法人の業務 /212
(5)法人の解散　/214
(6)法人の懲戒･罰則 /216
(7)法人の収入 /218

Ⅲ 誠実申告確認制度(副題/韓国)　-30 分-

(1)導入背景,主要内容(1-4) (発表者: 国際部員 田 美羅) /220
(2)主要内容(5),問題点と改善方向 (発表者: 国際部員 韓 昇勳) /226

## Ⅰ　共同議題：非居住者の納税義務（日本）

### １）非居住者の定義

#### １．国内法における定義と取扱い

(1) 非居住者の定義

日本の所得税法では、「居住者」とは、国内に「住所」を有し、又は、現在まで引き続き１年以上「居所」を有する個人をいい、「居住者」以外の個人を「非居住者」と規定しています（所得税法第２条）。

(2) 住所の判定基準

「住所」は、「個人の生活の本拠」をいい、「生活の本拠」であるかどうかは、客観的事実によって判定します。すなわち、ある人の滞在地が２か国以上にわたる場合に、その住所がどこにあるかを判定するためには、例えば、住居、職業、資産の所在、親族の居住状況、国籍等の客観的事実によって判断することになります。

(3) 居所の定義

「居所」は、「その人の生活の本拠ではないが、その人が現実に居住している場所」とされています。

（注）滞在日数のみによって判断するものでないことから、外国に１年の半分(183 日)以上滞在している場合であっても、わが国の居住者となる場合があります。

1 年の間に居住地を数か国にわたって転々と移動する、いわゆる「永遠の旅人（Perpetual Traveler, Permanent Traveler)」の場合であっても、その人の生活の本拠がわが国にあれば、わが国の居住者となります。

#### ２．租税条約における取扱い

租税条約では、わが国と異なる規定を置いている国との二重課税を防止するため、個人、法人を含めた居住者の判定方法を定めています。

具体的には、それぞれの租税条約によらなければなりませんが、個人の場合、一般的には、「恒久的住居」、「利害関係の中心的場所」、「常用の住居」そして「国籍」の順序で居住者かどうかを判定します。

なお、日韓租税条約における扱いも、同様の順序における判定となっています。

２）国内源泉所得の類型

「国内源泉所得」とは、国内の事業や資産の運用・保有、または譲渡による所得、その他その源泉が国内にある所得をいい、非居住者に対して課税される所得は、次の第１号から第 12 号までの範囲となります。

まず第１号の「事業の所得等」の範囲としてあげられている事業には、棚卸資産の購入販売、棚卸資産の製造販売、建設作業、国際運輸、保険業、出版・放送業等があります。

また、資産の運用・保有による所得として、国債もしくは地方債、内国法人の発行する債券等、居住者に対する貸付金等、生命保険契約に基づく保険金の支払等、個人から受ける動産の使用料などがあげられます。

資産の譲渡による所得には、日本の法令に基づく免許や権利等、金融商品取引法に規定する有価証券等の譲渡等があります。

第１号の２の「組合契約に基づく分配金」は、国内において組合契約（民法第 667 条第１項）に基づいて受ける配分で政令に定められるものとされています。

第１号の３の「土地建物等の譲渡対価」は、国内にある土地や土地の上に存する権利、建物およびその付属設備または構築物の譲渡対価となります。

第２号の「人的役務提供事業の対価」としては、映画・演劇の俳優、音楽家、芸能人、職業運動家、弁護士、公認会計士、建築士、その他の専門的知識や特別の技能を活用して行う役務の提供による対価があげられます。

第３号の「不動産等の貸付対価」は、国内にある不動産や不動産の上に存する権利の貸付、採石権の貸付、租鉱権の設定、船舶もしくは航空機の貸付の対価となります。

第４号の「債券・預貯金等の利子」には、日本国の国債もしくは地方債、内国法人の発行する債券の利子、国内にある営業所に預け入れられた預貯金の利子や合同運用信託などがあたります。

第５号の「配当所得」は、内国法人から受ける剰余金や利益の配当、剰余金の分配、国内にある営業所に信託された投資信託や特定目的信託の収益の分配などがあげられます。

第６号の「貸付金利子」は、日本国内において事業を行うものに対する貸付金もしくは貸付金に準ずるもので、その使途が国内業務に係る場合があたります。

第 7 号の「工業所有権等の使用料またはその譲渡の対価」は、工業所有権その他の技術に関する権利、特別の技術による生産方式などの使用料またはその譲渡による対価などがあげられます。

第 8 号の「給与等人的役務提供の対価」は給料、賃金、賞与、その他人的役務の提供に対する報酬のうち、国内において行う勤務その他の人的役務の提供に基因するものや、公的年金等、退職手当等のうちその支払を受ける者が居住者であった期間に行った勤務その他の人的役務の提供に基因するものとなります。

第 9 号の「広告宣伝の賞金」は、国内において行われる事業において、広告宣伝の賞金として支払われる金品その他の経済的な利益となります。

第 10 号の「保険契約に基づく年金」は、国内にある営業所などと締結した生命保険契約、損害保険契約その他の年金に係る契約書に基づいて受ける年金で、公的年金等以外のものが該当します。

第 11 号の「定期積金の給付補てん金等」は、定期預金・相互掛金の給付補填金、抵当証券に係る利息、金貯蓄等に係る利益、外貨建預金の差益、および一時払養老保険等に基づく差益のうち、国内にある営業所を通じて締結された契約に係る所得となります。

第 12 号の「匿名組合等の分配金」は、国内において事業を行う者に対する出資のうち、匿名組合契約に基づいて受ける利益の分配があたります。

３）非居住者に対する所得税の課税方法

非居住者は、日本国内で稼得した所得（国内源泉所得）については、日本で課税されることになっています（所法 5②、所法 161）。

これは、日本国内で稼得した所得（国内源泉所得）は、日本に住んでいる人も日本に住んでいない人も、原則ほぼ同様の所得の範囲で日本において課税することで、課税関係が平等になるからです。

ただ、課税方法では、異なる取扱になっています。居住者の場合は、1 年間の所得について翌年の 3 月 15 日までに税務署に「確定申告書」を提出することになっています。これに対し、非居住者の場合は、日本に住んでいないので、1 年間の所得をまとめて翌年に税務署に申告させようとしても、その時にすでに日本にいない場合も考えられます。

そこで、源泉徴収制度（所法 213）を多くの場合に取り入れています。源泉

徴収制度の下では、先にいったん税金を徴収しますので、税金の取り漏れが少なくなるからと考えられます。このような考え方は、国際税務に共通したもので、諸外国でも同じような考え方の制度になっています。

## ４）譲渡所得と退職所得の課税方法

### 1. 譲渡所得の課税方法

資産の譲渡による所得に対する課税は、資産が国内に存在する限り国内源泉所得として課税されます。

#### (1) 不動産に係る譲渡

不動産の譲渡については、国内にある土地若しくは土地の上に存する権利又は建物及びその附属設備若しくは構築物の譲渡による対価をもって国内源泉所得とされます。

土地等の譲渡対価は、10%の源泉徴収の上、課税されることとなります。すなわち、非居住者から国内にある土地等を譲り受け、その対価の支払をする者は、その支払の際、原則として対価の 10%の税率の所得税の源泉徴収を要することとされています。この場合、源泉徴収された所得税は、確定申告において精算されます。

ただし、譲渡の対象となる土地等の譲渡対価の額が 1 億円以下であり、かつ、当該土地等を自己又はその親族の居住の用に供するために譲り受けた個人から支払われるものについては、国内源泉所得となりません。

#### (2) 株式等の譲渡

国内に恒久的施設を有する者が行う株式等の譲渡による所得については、15%の税率で申告分離課税が適用されます。

なお、平成 23 年 12 月 31 日までの上場株式等の譲渡による所得については、7%の軽減税率が適用されます。

国内に恒久的施設を有しない非居住者が行う株式等の譲渡について、国内源泉所得として課税対象となるのは、内国法人の株券等の買集めをし、これをその内国法人等に対し譲渡することによる所得等に限定されています。

## ２．退職所得の課税方法

非居住者が、退職所得等のうち居住者であった期間に行った勤務その他の人的役務の提供に基因するものは、国内源泉所得となりますので、20%の源泉徴収がなされます。この退職所得は分離課税ですので、課税関係はこれで終了します。

ただし、居住者が退職手当等の支払を受ける場合は、退職後の収入減少や老後の生活等の担税力の弱さを考慮して所得税の負担の軽減を図っていることから、非居住者に対しても国内勤務に基因して支払を受ける退職所得がある場合には、居住者期間中の勤務に対応する部分（国内源泉所得）の 20%相当額の課税に代えて、その支払いの基因となった退職を事由としてその年中に支払を受ける退職手当等の総額を居住者として受けたものとみなして、居住者の退職所得の課税を選択することができます。

この場合、勤続年数は、居住者の退職所得の金額を計算する場合と同様に計算することになっていますので、勤続年数の計算には、非居住者期間中も含めて計算することになります。

## Ⅰ　非居住者の納税義務（韓国）

### １．非居住者の定義

(1) 定義
　‘居住者’とは、国内に住所を置いたり1年以上居所を置いた個人をいうが、このような居住者でない個人を‘非居住者’という。

(2) 住所の判定基準
　住所は、国内で生計を共にする家族および国内に所在する資産の有無など生活関係の客観的事実により判定する。

(3) 居所の概念と居住期間の計算
　居所は、住所地以外の場所のうち相当期間にわたって居住する場所として住所とともに密接な一般的生活関係が形成されない場所をいう。

(4) 租税条約にともなう課税特例
　非居住者が得た所得に対する課税問題は、租税条約の対象になる。

### ２．国内源泉所得

(1) 国内源泉所得の要件
①所得を発生させる決定的要因が国内になければならない。
②国内で所得の支給を受けなければならない。

(2) 国内源泉所得の範囲
1)利子所得
①国家、地方自治体、居住者、内国法人、非居住者、外国法人の国内事業場から受ける所得
②非居住者から受ける所得としてその所得を支払う非居住者の国内事業場と実質的に関連してその国内事業場の所得金額を計算する時に損金・必要経費に算入されるもの

2) 配当所得
　内国法人(または法人とみる団体)やその他の国内から受ける配当所得

3)不動産所得
　国内にある不動産または不動産上の権利と、国内で取得した鉱業権、租鉱権、採石採取に関する権利、地下水の開発、利用権の譲渡、賃貸、それ以外の運営によって発生する所得

4)船舶、航空機などの賃貸所得
　居住者、内国法人、非居住者、外国法人の国内事業場に船舶、航空機、登録された自動車、建設機械または産業用、化学用の機械、設備、装置、運搬具、工具、器具および備品を賃貸することによって発生する所得

5)事業所得
　非居住者が国内で経営する事業で発生する所得

6)人的役務所得
　国内で一定の人的役務を提供することによって発生する所得

7)勤労所得
　国内で提供する勤労の代価として受ける給与

8)退職所得
　国内で提供する勤労に対応する年金と退職給与

9)譲渡所得
①土地、建物および不動産に関する権利
②その他資産のうち事業用固定資産と共に譲渡する営業権と特定施設物利用権
③内国法人の株式または出資持分のうち譲渡日が属する事業年度開始の日現在その法人の資産総額のうち土地、建物および不動産に関する権利の資産価額の合計額が50%以上の法人の株式または出資持分として証券市場に上場されていない株式または出資持分

10)使用料所得
①一定の資産、情報または権利を国内で使用したりその代価を国内で支払いをする場合のその代価
②一定の資産、情報または権利の譲渡で発生する所得

11)有価証券譲渡所得
①内国法人が発行した株式または出資持分と有価証券
②外国法人が発行した株式または出資持分および外国法人の国内事業場が発行したその他の有価証券

12)その他所得
　その他国内でする事業、国内で提供する人的役務、または国内資産と関連して受けた経済的利益による所得、またはこれと類似する所得として列挙されたもの

(3) 国内源泉所得としてみない所得
①国内事業場がない非居住者が場内派生商品を通じて取得した所得は国内源泉所得としてみない。
②国内事業場がない非居住者が証券取引法の規定により国内事業場がない非居住者、外国法人と有価証券、貸借取引をして有価証券借入者から支払われる利子、配当などの補償金相当額は国内源泉所得としてみない。

３．国内事業場

(1) 国内事業場の概念と範囲

1)国内事業場の概念
　‘国内事業場’とは、国内に存在する事業の全部または一部を遂行する固定された場所(fixed place of business)をいう。

2)国内事業場に該当する場所
①支店、事務所または営業所
②商店やその他の販売場所
③作業場、工場または販売場所
④6ヶ月を超過して存続する建設場所、建設、組み立て、設置工事の現場または、これと関連する監督をする場所
⑤雇用人を通じて役務を提供する場所として次のうちいずれか一つに該当する場所
ⅰ)役務が継続して提供される12ヶ月のうち合計6ヶ月を超過する期間の間に、役務が遂行される場所
ⅱ)役務が継続して提供される12ヶ月のうち合計6ヶ月を超過しない場合と

して、類似の種類の役務が2年以上継続的、反復的に遂行される場所
⑥鉱山、採石場または海底天然資源やその他の天然資源の探査場所および採取場所

3)国内事業場に該当しない場所
①資産の購入だけのために使う一定の場所
②販売を目的としないで資産の保存、保管だけのために使う一定の場所
③広告、宣伝、情報の収集と提供、市場調査をしたり、その他事業遂行上、予備的、補助的事業活動を行うために使われる一定の場所
④自らの資産を他人をして加工だけするために使用する一定の場所

(2) 擬制国内事業場
非居住者が国内事業場を持たない場合に、国内に自己のために契約を締結し権限を持ってその権限を反復的に行使する者またはこれに準ずる者を置いて事業を経営する場合にはその自己の事業場所在地に国内事業場を置いたものとみる。

４．課税方法

(1) 基本構造:総合課税と分離課税

(2) 非居住者の課税方法
国内事業場がある非居住者と不動産所得がある非居住者に対しては、国内源泉所得(退職、譲渡所得は除外)を総合して課税するものの、国内事業場と実質的に関連しないその国内事業場に帰属しない所得(不動産、勤労、退職、譲渡所得は除外)に対しては所得別に分離して課税する。

1)総合課税
非居住者に対し総合課税する場合に課税標準と税額の計算と申告､納付(中間予納含む)および決定、徴収については、居住者に対する所得税の場合を準用する。ただし、総合所得控除の場合、人的控除(基本控除、追加控除および多子女追加控除)のうち非居住者本人以外の者に対する控除と特別控除はしない。

2)分離課税(源泉徴収の特例)
非居住者の国内源泉所得(不動産、勤労、退職所得は除外)として国内事

業場と実質的に関連しないその国内事業場に帰属しない所得金額に対しては源泉徴収で課税を終結する。

| 区分 | 源泉徴収税額 |
|---|---|
| (1)利子所得、配当所得、使用料所得その他所得 | ・支払金額×20%<br>・国家、地方自治体および内国法人が発行する債券で発生する利子所得：<br>支払金額×14% |
| (2)事業所得、船舶、航空機などの賃貸所得 | ・支払金額×2% |
| (3)人的役務所得 | ・支払金額×20% |
| (4)勤労所得 | ・居住者の場合を準用 |
| (5)譲渡所得(予納的源泉徴収) | ・MIN［支払金額×10%、(支払金額－取得価額＋譲渡費用)×20%］ |
| (6)有価証券譲渡所得(*注2) | |

3)人的役務所得に対する総合課税の選択

人的役務所得がある非居住者が、分離課税規定にかかわらず総合課税標準確定申告をする場合には、国内源泉所得に対し総合して課税することができる。

4)非居住者の有価証券譲渡所得に対する申告、納付等の特例

①国内事業場がない非居住者が同じ内国法人の株式(または出資持分)を同じ事業年度に2回以上譲渡することによって租税条約で定めた課税基準を充足することになった場合には、譲渡当時源泉徴収されない所得に対する源泉徴収税額相当額を、譲渡日が属する事業年度終了日から3ヶ月以内に納税地管轄税務署長に申告、納付しなければならない。

②納税地管轄税務署長は非居住者がこのような申告、納付をしなかったり、申告する課税標準に達しないで申告する場合、または納付しなければならない税額に達せず納付する場合には、居住者または内国法人の場合を準用して徴収しなければならない。

5)租税避難所に所在する非居住者に対する源泉徴収手続き特例

源泉徴収義務者は企画財政部長官が告示する国家または地域(タックス　ヘイブン)に所在する非居住者および外国法人の国内源泉所得のうち、利子

所得、配当所得、使用料所得または有価証券譲渡所得に対し所得税および法人税として源泉徴収する場合には、租税条約にともなう非課税、免除または制限税率に関する規定にかかわらず、所得税法および法人税法にともなう源泉徴収税率をまず適用して源泉徴収しなければならない。

５．非居住者の譲渡所得および退職所得課税方法

(1) 譲渡所得課税方法

1)非居住者の不動産など譲渡所得に対する源泉徴収

非居住者に譲渡代価の支払をする者である全ての源泉徴収義務者

2)源泉徴収対象である譲渡所得の範囲

①土地と建物

②不動産に関する権利

③その他資産(法人の資産総額のうち不動産等の価額が50%以上である非上場株式等に限る)

3)国内事業場の帰属の有無に関する源泉徴収対象の可否

国内事業場帰属の有無に関係なく源泉徴収対象になる。

4)源泉徴収時期および税率

①源泉徴収時期:最終残金を清算する時に一括して源泉徴収する。

②源泉徴収税率

ⅰ)原則:譲渡対価すなわち支払金額の10%

ⅱ)例外:取得価額および譲渡費用が確認される場合には譲渡価額の10%と譲渡差益の25%のうち少ない金額

5)源泉徴収義務の免除

①譲渡者が譲渡時期の到来前に予定申告し納付した場合

②不動産等の譲渡所得が非課税または課税未達対象である場合

6)非居住者の譲渡所得税の申告および還付

居住者と同一に譲渡所得税の予定および確定申告をしなければならない。

7)非課税確認書の発給業務

非居住者が譲渡所得税をすでに申告納付したり非課税または課税未達に該当する場合、譲渡物件の所在地の管轄税務署長が発給する。

8)非居住者の1世帯1住宅非課税規定

譲渡所得がある非居住者に対しては1世帯1住宅に対する非課税および1世帯1住宅に対する長期保有特別控除は適用しない。

(2)退職所得課税方法

非居住者が国内で提供する勤労に対応する年金と退職給与に関連する退職所得に対しては、居住者と同様の方法で課税する。

## Ⅱ　税理士法人（日本）

### １．税理士法人制度の概要

近年、企業を取巻く経営環境の変化に伴い、企業の税理士に対するニーズも多様化してきている中で、平成 14 年に税理士法人制度が創設されました。

税理士法人は、その使命として税理士と同様、税理士法第 1 条において「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。」と規定しています。

また、税理士法人の人的構成としては、次の要件が課されています。

①社員は、税理士に限られること。
②社員の数は、2 人以上であること。
③社員の内に、税理士法に規定する欠格事由に該当する者がいないこと。

税理士法人が行う業務は、税理士法第 2 条第 1 項に規定する税理士業務となります。また、税理士業務以外にも、税理士業務に付随して行う会計業務や税理士業務に付随しないで行う会計業務、補佐人業務を行うことができます。

税理士法人の社員は、税理士法人の業務範囲に属する業務と同じ業務範囲を目的とする他の法人の役員になることや他の税理士法人の社員となることはできないこととされています。

### ２．税理士法人の設立

税理士法人を設立するには、定款を定め、公証人の認証を受けなければなりません。

定款の記載事項について、まず税理士法人の目的は、税理士法で定める業務の範囲内で自由に定めることができますが、税理士業務を必須として、税理士業務に付随して行う会計事務、税理士業務に付随しないで行う会計事務及び補佐人業務に限定されています。

また、税理士法人の名称は、税理士が共同で設立する法人であることを明確にするため、その名称中に「税理士法人」という文字を使用しなければなりません。

税理士法人の設立は、政令で定めるところにより、登記をしなければなりません。主たる事務所の所在地において登記をすることによって、税理士法人が成立します。

そして、成立の日から 2 週間以内に、登記事項証明書及び定款の写しを添えて、その旨を、その主たる事務所の所在地を含む区域に設立されている税理士会を経由して、日本税理士会連合会に届け出なければなりません。

## ３．税理士法人の社員

税理士法人の社員は、税理士でなければなりません。また、税理士法人に新たに社員が加入する場合には、総社員の同意が必要です。

税理士法人の社員は、自己若しくは第三者のためにその税理士法人の業務の範囲に属する業務を行うこと、又は他の税理士法人の社員となることはできません。

## ４．税理士法人の業務

税理士法人の業務範囲は、次のようになりますが、①の税理士業務は、その設立目的から当然に行う業務となります。また、②～④は、定款に記載がなければ、その業務を行うことができません。

①税理士法第 2 条第 1 項に規定する税理士業務(税務代理、税務書類の作成、税務相談)

②税理士法第 2 条第 2 項に規定する税理士業務に付随して行う財務書類の作成、会計帳簿の記帳代行その他財務に関する業務

③税理士法施行規則第 21 条に規定する税理士業務に付随しないで行う財務書類の作成、会計帳簿の記帳代行その他財務に関する業務

④税理士法第 2 条の 2 第 1 項に規定する補佐人事務の受託業務

なお、個人たる税理士が行い得る不動産管理業、損害保険等の代理店、会計事務関連用品・パソコン等の物品販売業等の周辺業務は、税理士法人が行うことはできません。

業務執行権については、税理士法人の社員は、すべて業務を執行する権利を

有し、義務を負います。代表権限により他の社員の業務執行権限を制限することはできません。
　税理士法人の業務執行権を有する社員は、原則として各自が法人を代表しますが、総社員の同意(定款又は定款の定めに基づく社員の互選)によって、代表社員を定めることができます。

　また、税理士法人の事務所には、その事務所の所在地を含む区域に設立されている税理士会の会員である社員を常駐させなければなりません。常駐の対象は、主たる事務所のほか、従たる事務所を含みます。常駐しなければならないのは、社員たる税理士であって、補助税理士では要件を満たしません。
　「常駐」とは、事務所における執務が常態となっていることを意味すると解されます。また、常駐する社員税理士は、１事務所あたり１名で足ります。
　税理士法人については、複数事務所の設置は禁止されておらず、また、その事務所も主たる事務所の区域に限定されていません。
　税理士法人は、所属税理士会の区域外に従たる事務所を設け、従たる事務所の所在地において事務所設置の登記をした時に、従たる事務所の所在する区域の税理士会の会員となります。なお、税理士法人は複数の区域の税理士会員となることができますが、税理士は、常駐義務の関係から、複数の税理士会の会員になれません。

５．税理士法人の解散

　税理士法人は、次に掲げる理由によって解散します。
①定款に定める理由
　存続期間の満了、特定の社員の死亡等です。
②総社員の同意
　税理士法人は、社員全員の同意によって解散できます。
③他の税理士法人との合併
　税理士法人の合併には、吸収合併と新設合併とがあります。吸収合併の場合の被吸収法人、新設合併の場合の合併当事者たる法人は、当然に解散し清算手続を要することなく消滅します。
④破産手続開始の決定
　税理士法人が破産宣告を受けたときは、当然に解散し破産終結によって消滅します。
①　解散を命ずる裁判

税理士法人は、解散の命令又は解散の訴えにより解散します。解散の命令は、税理士法人が期待された社会的任務を果たさず公益を害するに至ったときに、非訟事件手続によって法人格を剥奪するものです。解散の訴えは、税理士法人が自治的能力を喪失した場合に、社員の訴えによって裁判所が判決をもって解散を命ずるものです。

⑥違法行為等についての処分の規定による解散の命令

税理士法人が設立の要件を欠いている場合や運営が著しく不当と認められる場合、財務大臣は、解散を命ずることができます。

また、上記のほかに、社員が１人になり、そのなった日から引き続き６月間その社員が２人以上にならなかった場合においても、その６月を経過した時に解散します。

## ６．税理士法人の懲戒・罰則

税理士法人の懲戒処分は、以下のものがあります。

①税理士法人の違法行為等についての処分

財務大臣は、税理士法人が税理士法若しくは税理士法に基づく命令に違反し、又は運営が著しく不当と認められるときは、その税理士法人に対し、戒告し、若しくは１年以内の期間を定めて業務の全部若しくは一部の停止を命じ、又は解散を命ずることができます。

②税理士法人の社員等に対する懲戒処分

税理士法人を処分する場合において、その税理士法人の社員等につき、税理士法第 45 条(脱税相談等をした場合の懲戒)、第 46 条(一般の懲戒)に該当する事実があるときは、その社員等である税理士に対しても、懲戒処分を併せて行うことができます。

③税理士法人が懲戒処分を受けた場合の社員等への影響

所属する社員等は、自ら懲戒処分を受けない限り個人的に懲戒処分の責めを負うことはありませんが、税理士法人が解散処分を受けた場合、当該税理士法人の社員又は使用人である税理士という立場を失うこととなりますし、業務停止処分を受けた場合、停止期間中は当該税理士法人としては税理士業務を行うことはできないこととなります。

④社員が懲戒処分を受けた場合

社員税理士等が懲戒処分に付された場合においても、税理士法人が自ら懲戒処分の対象とならない限り、懲戒処分の効力は税理士法人には及びません。

## ７．税理士法人の収入

日本税理士会連合会が、平成 16 年 4 月に全国の税理士会員及び税理士法人会員を対象として実施した「第 5 回税理士実態調査報告書」において、税理士法人の収入についての調査結果がでています。

## Ⅲ　誠実申告確認制度

### １．導入背景

誠実申告確認制度の本来名称である「税務検証制」は本来、青瓦台（大統領府）で税務確保法案において提示された「高所得専門職課税標準醸成化法案」で、専門職事業者に対しては該当事業者に対する記帳をしない税務士が税務調整をするようにする別名「交差税務調整」をする法案で推進された。これは納税者が申告し、納税義務が確定した以後に、申告内容に対して税務士に検証を受けるようにすることによって課税官庁の税務干渉(税務調査など)による不便と不安を排除しようとした税務士会の「申告検証制」とはその対象を異にする。

当初、政府が税務検証制で立案した「誠実申告確認制度」は、国会審議過程で関連利害関係団体の反対など、多くの産みの苦しみを味わい、多くの部分が修正されたが、現在、別途で収入金額脱落および加工経費計上可否などに対する事前検証システムを置くことになったという点で、結局、自営事業者の所得税誠実申告誘導と税務調査官不足など行政力の限界を補完しようとする目的で導入されたとみなければならない。このために誠実申告確認対象事業者は税務士に資料記帳内容の正確性可否、および収入金額脱落および加工経費計上を通した所得脱漏可否の検証を受けるように義務化し、今後、税務調査等を通して、充分に検証できてない事実が明らかな場合、事業者には加算税などの不利益を与え、税務検証職務遂行中に故意、過失がある税務士も共に責任を負うようにしている。

### ２．主要内容

(1) 誠実申告確認対象事業者(施行令規定)

税務士から誠実申告を受けなければならない事業者は、政府が誠実な納税のために必要だと認められ、収入金額が業種別に定めた一定規模以上の事業者である。誠実申告確認対象になる具体的な収入金額基準額は以下の通りである。

①農業、林業および漁業、鉱業、卸売および小売業、所得税法施行令第 122 条第 1 項にともなう不動産売買業、その他に第 2 号および第 3 号に該当しない事業：30 億ウォン

②製造業、宿泊および飲食業、電気・ガス・蒸気および水道事業、下水・廃棄物処理・原料再生および環境復元業、建設業(非住居用建物建設業は除いて、住居用建物開発および供給業を含む)、運輸業、出版・映像・放送通信および情報サービス業、金融および保険業：15 億ウォン

③不動産賃貸業、専門・科学および技術サービス業、事業施設管理および事業支援サービス業、教育サービス業、保健業および社会福祉サービス業、芸術スポーツおよび余暇サービス業、協会および団体、修理およびその他個人サービス業、世帯内雇用活動：7 億 5 千万ウォン

このように誠実申告確認対象事業者を判定する時、収入金額は複式簿記義務者や外部調整計算書作成対象を問い正すとともに、「直前年度収入金額」でなく「該当年度収入金額」を基準とするということである。

※新規開業者や廃業者など年換算規定はなく、業種兼業時、主業種換算基準はある(複式簿記義務者判断基準と同一、所得税法 133 条 2 項参照)。

(2) 誠実申告確認者の範囲および選任申告

誠実申告確認者は、税務士(税務士法第 20 条 2 により登録した公認会計士を含む)、税務法人および会計法人である。したがって税務士で登録した弁護士でない一般弁護士は確認業務を遂行することはできない。

税務士が誠実申告確認対象事業者に該当する場合、自身の事業所得金額の適正性に対しては自分が自ら「誠実申告確認書」を作成・提出できず、他の税務士から誠実申告確認を受けなければならない。

業種別一定規模以上の収入金額を上げて誠実申告確認対象になった事業者は、該当課税期間の次年度 2 月 10 日までに、誠実申告確認者を選任して納税地管轄税務署長に申告しなければならない。これは総合所得税確定申告以前に誠実申告確認者を選任して申告するようにすることによって、確認者が厳格で誠実に確認業務を遂行する場合、誠実申告対象事業者が任意に担当契約を解約または変更できないようにし、確認者の誠実申告に関する確認が影響を受けないようにするためである。

(3) 誠実申告確認に対する支援制度

1)誠実申告確認費用に対する税額控除

誠実申告確認対象事業者が、該当課税期間の次の年 6 月末まで総合所得税課税標準および税額申告をしながら「誠実申告確認書」を提出する場合には、誠実申告確認者に確認業務を任せながら直接使った費用の 60%(年 100 万ウォンを限度とする)を該当課税年度の所得税から控除することができる。

2)誠実申告確認事業者の教育費・医療費控除

2012.12.31 この属する課税年度まで「誠実申告確認書」を提出した誠実申告確認対象事業者が、所得税法第 52 条第 2 項および第 3 項にともなう医療費および教育費を支出した場合には、支出額を該当課税年度の事業所得金額で控除受けることができる。控除対象医療費と教育費は、所得税法第 52 条第 2 項を準用して計算する。

(4) 誠実申告確認に対する統制制度

1)「誠実申告確認書」未提出時、加算税賦課

誠実申告確認対象事業者が、誠実申告確認対象課税期間の次年度の 6 月 30 日までに「誠実申告確認書」を納税地管轄税務署長に提出しない場合には、事業所得金額が総合所得金額に占める比率(該当比率が 1 より大きい場合には 1 で、0 より小さい場合には 0)を総合所得算出税額にかけて計算した金額の 5／100 を決定税額に加算する。したがって、事業所得金額がない欠損事業者の場合には、「誠実申告確認書」を提出しなくても加算税を賦課できず、誠実申告確認費用に対する税額控除も受けることができなくなる。

もし誠実申告確認対象事業者が総合所得税課税標準および税額申告をしなかった場合、無申告加算税が「誠実申告確認書」未提出加算税と無記帳加算税(算出税額の 20%)および株式などに対する記帳不誠実加算税と同時に適用される時は、各々そのうち大きい金額に該当する加算税だけを適用して加算税額が同じならば無申告加算税だけ適用する。

2)「誠実申告確認書」未提出時、税務調査対象

政府が納税者に対し申告誠実度を分析した結果、不誠実な申告疑惑がある場合、直近 4 課税期間以上のような細目の税務調査を受けない場合、および無作為抽出方式で標本調査をする場合には、定期選定による税務調査をして、「誠実申告確認書」の提出をしなかった場合には随時、選定によって税務調査ができる。

3)誠実申告確認を虚偽にした税務士に対する懲戒

誠実申告確認者が誠実申告確認をした後に政府の税務調査等を通して証明書類がない費用の計上など虚偽と確認された事実がある場合には、誠実申告確認者に責任を問い、懲戒することができる。

ただし、誠実申告確認者が虚偽申告可否を確認することはできない売上漏れ

や虚偽証明による経費計上に対しては責任を負うことはできない。

(5) 誠実申告確認事項
1)主要事業現況関連：基本事項確認
①事業場現況：従業員数、建物面積、賃借保証金、車両数等
②事業内訳現況：主要売上・買入場所、主要有形資産明細、借入金および支払利子現況

2)支出費用に対する適格可否確認
　支出費用(損益計算書項目、原価明細書項目)に対する適格証明受取の有無、3万ウォン超過取引に対して適格証明がない費用の明細および未受取理由、帳簿上取引額と適格証明金額の一致可否を伝授調査し、適格証明より過多費用計上した項目を確認

＊適格証明とは、(税金)計算書、現金領収書、信用(直払い・先払い)カード売上伝票、購入者発行税金計算書をいう。

3)業務無関係経費可否確認

①人件費：配偶者および直系尊卑属に支給した人件費がある場合、実際勤務可否、留学・兵役中である者に対する人件費計上可否およびアルバイト、日雇いなどの加工人件費可否など確認
②車両維持費：業務用車両保有現況、用途などを検討して家庭用車両維持・管理費など業務無関係経費の変則計上可否確認
③通信費：家族・親戚の名義で支給した通信費および海外通信費内訳などを確認して、個人的経費の変則計上可否確認
④福利厚生費：接待性経費または、家族・個人支出経費などを福利厚生費で計上するのかどうかなどを検討
⑤接待費、旅費・交通費：支出内容、目的、場所などを検討して個人的経費の変則計上可否確認
⑥利子費用：借入金現況、借入先、借入金用途などを検討して、事業と関連のない借入金利子の存在可否確認
⑦減価償却費：事業内容、有形資産の取得目的および実物などを検討して業務無関係資産、加工資産に対する減価償却費計上可否確認

⑧建物管理費：事業用・非事業用建物所有現況などを検討して個人的経費の変則計上可否確認

4)収入金額関連：売上脱落可否確認
①共通事項
・総収入金額内訳検討、売上証明発行現況、源泉徴収対象サービス料申告現況および支給内訳書提出現況分析、付加価値税・個別消費税課税標準比較
・事業現況(従業員数、事業用資産)と人件費、原材料費との関係比較分析
・高額現金取引に対する現金領収書発給可否、漏れた収入金額に対する部外経費存在可否、親戚・従業員名の口座に入金された収入金額の脱落可否、実際在庫と帳簿上在庫の一致可否などに対して納税者の確認署名
②業種別
・業種別特性に合うように非保険項目(医療業)、成功報酬(専門資格者),従業員奉仕料、親戚・従業員名の口座に入金された収入金額(現金収入業種)等、脱税が頻繁な項目の売上脱落可否に対して納税者の確認書を徴収

## ３．誠実申告確認制度の問題点と改善方向

「誠実申告確認制度」は、一定規模以上の事業者に対し、租税申告以前に費用の過大計上可否など納税義務履行の誠実さを事前検証するようにし、誠実記帳と申告を検証することによって納税者の誠実納税を誘導する制度である。

したがって、政府が申告納税方式で納税者を対象に自発的な誠実申告を要求したことから抜け出して、会計および租税専門家にとって、納税者の帳簿と証拠資料を検証することであるから、誠実申告確認者の積極的で誠実な業務遂行が必須であり、制度的成否を左右することになる。

「誠実申告確認制度」が課税標準醸成化と誠実納税風土造成という本来の制度的目的を達成するためには、その間の納税者の代理人として営利活動職務に留まっていた税務士が、公共性がある準公益活動の一環で、良心と原則により誠実申告確認業務を遂行できるように、その業務の範囲と責任限界などを法令に明確に規定することが必要であり、そのような手続きが不備であるので、それ以前に立法および関連規定を通した改善と制度運用が必要である。