

第8次 韓・日 學術討論會

兩國의

# 土地讓渡에 관한 稅法比較

(副題・韓國) F T A 發効後의 稅務의 現況과 展望 / 納稅者權利憲章

(副題・日本) 個人情報의 保護에 관한 法律 / 成年後見制度

日時 : 2012/10/17 (水)

場所 : 釜山地方稅務士會 會館

釜山地方稅務士會 / 近畿稅理士會

## 目 次

- 会長あいさつ
  - 1. 釜山地方税務士会 会長 / 4
  - 2. 近畿税理士会 会長 / 6
  
- I 土地譲渡に関する両国の税法比較（共同議題）
  - （韓国）
    - 1. 土地譲渡の概要 / 8
    - 2. 土地譲渡に関する法人税法上の規定 / 8
    - 3. 土地譲渡に関する所得税法上の規定 / 12
    - 4. 不動産取引政策 / 40
    - 5. 土地譲渡の申告書 / 44
  
  - （日本）
    - 1. 法人における土地譲渡の税法規定 / 56
    - 2. 個人における土地譲渡の税法規定 / 66
    - 3. 土地の譲渡に関する比較表 / 114
    - 4. 譲渡所得の申告書 / 118
  
- II FTA発効後の税務士の現況と展望（副題 1 - 韓国）
  - 1. 序論 / 122
  - 2. FTA税務サービス開放内容 / 124
  - 3. FTA発表後の税務士の現況と展望 / 130
  - 4. 結論 / 146
  
- III 個人情報保護に関する法律（副題 2 - 日本）
  - 1. 個人情報保護に関する法律の背景 / 150
  - 2. 保護法益 / 150
  - 3. 対象事業者 / 150
  - 4. 個人情報 / 150
  - 5. 罰則 / 152
  - 6. 税理士業務と個人情報保護 / 152
  
- IV 納税者権利憲章（副題 3 - 韓国）
  - 1. 制定背景 / 154
  - 2. 納税者の権利および補則 / 154
  - 3. 納税者権利憲章 / 166
  
- V 成年後見制度（副題 4 - 日本）
  - 1. 成年後見制度の趣旨 / 168
  - 2. 成年後見制度の概要 / 172
  - 3. 税理士の職能と成年後見制度 / 202
  
- VI 要約発表文（質疑応答を含む） / 214

## 会長挨拶

秋の趣が深くなっている今日、韓・日学術討論会のために、釜山を訪問していただき、近畿税理士会 宮田義見会長をはじめとした役員、会員の皆様に心から歓迎いたします。

今日、韓・日学術討論会は、私が2003年当時副会長在職時に提案し、両会の間、租税および税務士制度について、討論会を開催する意義深い契機となりました。

その間、七度の相互訪問、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ついて有益な情報の提供を受け、わが国の租税および税務士制度研究に多大なる助けとなりました。

これからも、より持続的で発展的な韓・日学術討論会を通して、両国間の友好と親善、平和増進に寄与することはもちろん、それを超えて、租税および税務士制度の共同研究と情報交換を通じ、同制度の世界化に寄与しなければなりません。

すでに世界は、F T A発効等で一つの巨大な市場として変化しており、新しい形態の競争を余儀なくされています。

このような世界秩序の下において、租税市場の先導的役割を遂行するためには、我々がお互いに持っている知識と情報を相互交換し、協同していこうと思っています。

特に、我々両国は類似した制度と法律があるので、相互で同じ方向を向いて行くことができる可能性を十分に持っており、この学術討論会は継続的な発展が期待されています。

今日の世界化は、過去の門戸開放の水準のレベルではなく、まるで世界が一つの国のように動く現象が起こっており、これから両会は時代的使命感と責任意識をもって、たゆまない研究と努力で、租税法および税務士制度を主導していく先導者になることを祈願します。

今日、この討論会に参席されている近畿税理士会役員および会員の皆様に心から感謝し、貴会の益々のご発展と会員皆様のご健勝を祈願いたします。

ありがとうございます。

2012年10月17日  
釜山地方税務士会  
会長 蘆 泰 珠

## あいさつ

ノ テジュ  
本日は、盧 泰珠会長様はじめ釜山地方税務士会の役員の皆様方と、この釜山の地で再会できることを大変楽しみにしておりました。

また、釜山地方税務士会の役員の皆様方には、第8回学術討論会の開催に当たり、その準備に格別なるご尽力を賜りましたことを、心より感謝申し上げます。

さて、釜山地方税務士会と近畿税理士会との友好関係は、1991年に始まり、2005年からは、学術討論会を通じて、より一層充実した親善関係を築いて参りました。

当学術討論会は、毎回、重要なテーマを研究し成果を上げていますが、今回も、土地譲渡に対する韓国・日本両国の税法比較について、具体的事例を用いながら、実務上の取扱いを比較検討し、両国の制度の特徴や関連について理解を深めることができるものと確信いたします。

本日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。

また、明日10月18日から10月20日まで、ソウルにおいて、AOTCA第3回国際コンベンションが開催されます。同コンベンションがアジア・オセアニア諸国の税務専門職業制度の発展と各国団体間の一層の交流促進及び租税に関する情報交換の場として、成功することを祈念しております。

結びにあたり、貴会のますますのご発展と盧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ます。

2012年10月17日  
近 畿 税 理 士 会  
会 長 宮田義見

## I 土地譲渡に関する両国の税法比較(共同議題：韓国)

### 1. 土地譲渡の概要

土地とは「測量、水道調査および地籍に関する法律」(地籍法)によって地籍公簿に登録されるべき地目に該当するものをいう。同法第5条では土地を主たる使用目的及び用途によって28種類(田、水田、果樹園…)に細分化している。地目の適用は地籍公簿上の地目とは関係なく、事実上の地目により、また事実上の地目が明確でない場合は地籍公簿上の地目に分類される。以下では各税法によって規定されている土地譲渡に関する課税方法および重課規定をみることにする。

### 2. 土地譲渡に関する法人税法上の規定

#### (1) 概要

法人による不動産投機防止のため、地価急騰地域などに所在する不動産、住宅、非事業用土地を譲渡する場合、各事業年度所得に対する法人税に追加して、土地および譲渡所得に対する法人税を課税する。

(不動産譲渡差益は益金項目として通常の法人税が課税され、土地等譲渡所得に対する法人税が追加的に課税される二重課税制度である。)

#### (2) 土地などの譲渡所得に対する課税特例

##### ① 納税義務者

地価急騰地域で企画財政部令が定める地域に所在する土地および建物の譲渡所得、一定の住宅および非事業用土地の譲渡所得が発生した内国法人および外国法人が納税義務者となる。したがって、非営利法人だけでなく外国法人も納税義務者に該当する。

##### ② 課税特例対象となる譲渡所得

###### a. 投機指定地域内の不動産譲渡所得

2009年5月21日法人税法改定により、以下に該当する不動産を2009年3月16日から2012年12月31日までに譲渡する場合、譲渡所得に100分の10を乗じて算出した税額を課税する(法法55の2①)。2012年12月31日まで、所得税法上の投機指定地域内で住宅や非事業用土地を譲渡する場合に土地など譲渡所得に対する課税が適用される。

しかし、2012年10月現在所得税法上の投機指定地域はすべて解除されている。

- ・[所得税法]第104条の2第2項による指定地域内の不動産であって、法令の規定による住宅(付随土地を含む)
- ・[所得税法]第104条の2第2項による指定地域内の不動産である非事業用土地
- ・その他不動産価格が急騰する、もしくは急騰する可能性があり、不動産価格の安定のために法人税法施行令にて定める不動産

b. 住宅譲渡所得

法人が一定の住宅（付随土地を含む）を譲渡した場合は土地などの譲渡所得に30%（未登記土地等の場合は40%）を乗じて算出した税額を課税する制度が2003年に導入され、2004年1月1日から適用されたが、2009年3月16日から2012年12月31日まで適用が留保されている（法法55の2⑧）。

【注】投機指定地域外の地域に対する法人の『住宅譲渡所得』に対する『土地等譲渡所得に対する課税特例規定』は2012年12月31日までは適用されない。

c. 法人の非事業用土地譲渡所得

法人が非事業用土地を譲渡する場合、土地等の譲渡所得に30%（未登記土地等の場合は40%）を乗じて算出された税額を課税する制度が2005年12月31日に新設された。当該規定は2007年以降譲渡分から適用されたが、2009年3月16日から2012年12月31日まで適用が留保されている（法法55の2⑧）。

【注】投機指定地域外の地域に対する法人の「非事業用土地譲渡」に対する「土地等譲渡所得に対する課税特例規定」は、2012年12月31日までは適用されない。

1) 税率

a) 不動産価格急騰地域における土地等譲渡所得

法人税法第55条第1項第1号では、「不動産価格が急騰する、もしくは急騰する可能性があり、不動産価格の安定のために法人税法施行令にて定める不動産」を2012年12月31日までに譲渡する場合には、10%の税率にて「土地等譲渡所得に対する課税特例」を適用することとなっている（法法55の①(1)他）。しかし、2012年現在法人税法上の『急騰地域』は指定されていない。

b) 住宅の譲渡所得

2012年12月31日までに所得税法上の投機地域内にて一定の住宅（付随土地を含む）を譲渡する場合には、譲渡所得に10%の税率にて課税する。しかし、「賃貸住宅法よる賃貸住宅等、法令にて定める住宅」を譲渡する場合、「土地等譲渡所得に対する課税特例」を適用しない（法令92の2①）。2012年10月現在、所得税法上投機地域はすべて解除されている。

c) 非事業用土地の譲渡所得

法人が非事業用土地を譲渡する場合、30%の譲渡所得税率（未登記土地の場合は40%）が適用される。「非事業用土地の範囲」は法人税法第55条の2第2項に規定されており、2007年1月1日以後の譲渡分から適用された。

しかし、2009年5月21日法人税法の改定により、2009年3月16日から2012年12月31日までは「所得税法上の投機指定地域内」における非事業用土地譲渡に対して、譲渡所得に100分の10を乗じて算出した税額を課税する（法法55の2①）。2012年10月現在、所得税法上の投機指定地域はすべて解除されている。

### 3. 土地譲渡に関する所得税法上の規定

#### (1) 譲渡所得の概念

‘譲渡所得’とは、個人が課税期間に行う資産の譲渡によって発生する所得である。

譲渡所得はいわば資本利得（キャピタルゲイン）に属する。資本利得とは資本的資産（キャピタルアセット）の価値上昇によって得られる保有利益であり、実現利益と未実現利益に分けられる。譲渡所得税は個人が得た実現利益に課税するものである。

#### (2) 譲渡の概念および範囲

##### ① 譲渡の概念

譲渡とは、資産に対する登記あるいは登録の有無に関係なく、売渡、交換、法人に対する現物出資等によってその財産が有償にて（事実上）移転されることを言う（所法88前段）。

##### ② 譲渡とみなさない場合

・ 換地処分および替費地に充当：都市開発法やその他の法律による換地処分によって地目および地番が変更される、あるいは替費地に充当される場合には譲渡とみなさない（所法88②）。

このような換地処分もしくは替費地への充当は事実上資産の有償移転を伴うため、本来譲渡に該当するが、公益事業の円滑な遂行のため、特別に譲渡の範囲から除外するものである。

【注】替費地：土地区画整理の施行者が事業に必要な財源を確保するために換地計画から除外して留保している土地

・ 譲渡担保：譲渡担保は譲渡とみなさない。譲渡担保は所有権移転の形式を有するが、実際は債権担保であるためである。しかし、譲渡担保契約締結後に債務不履行によって弁済に充当された場合は、充當時に譲渡されたものとする（所令151②）。

#### (3) 非課税譲渡所得

##### ① 概要

次の譲渡所得に対しては所得税を課税しない（所法89①）。

- a. 破産宣告による処分によって発生する所得
- b. 1世帯1住宅の譲渡によって発生する所得
- c. 農地の交換もしくは分合によって発生する所得

② 農地の譲渡所得に対する非課税

以下のいずれかに該当する農地の交換及び分合によって発生する所得に対しては、所得税を課税しない（所法 89(2)）。

その場合、交換もしくは分合する土地価額の差額は、価額が大きい方の4分の1以下でなければならない（所令 153①）。

- a. 国家もしくは地方自治体が施行する事業のために交換あるいは分合される農地
- b. 国家もしくは地方自治体が所有する土地と交換あるいは分合する農地
- c. 耕作上必要に応じて交換する農地。しかし、交換によって新たに取得する農地にて3年以上居住しながら耕作する（いわゆる在村自耕）場合のみ該当する
- d. 農漁村整備法・農地法、「農地基盤公社及び農地管理基金法」もしくは農業協同組合法によって交換もしくは分合される農地

③ 未登記譲渡財産に対する非課税の排除

未登記譲渡財産に対しては、所得税法やその他法律の取扱いにおいて、譲渡所得税の非課税規定を適用しない（所法 91）。

4. 取得・譲渡時期と基準時価

(1) 取得・譲渡時期

① 有償取得・譲渡の場合

区 分	取得時期あるいは譲渡時期
①原則	代金清算日
②代金清算日が明確でない場合	登記簿、登録簿、名簿等に記載された登記受付日もしくは名義変更日
③代金清算前に所有権移転登記、登録、名義変更を行った場合	登記簿、登録簿、名簿等に記載された受付日
④長期割賦条件の場合	所有権移転登記（登録、名義変更含む）受付日、引渡日、もしくは使用収益日のうち最も早い日

② その他の場合

区 分	取得時期あるいは譲渡時期
①相続もしくは贈与によって取得した資産の取得時期	相続開始日もしくは贈与が行われた日

(2) 基準時価

基準時価とは譲渡所得金額を計算する場合において、譲渡財産の取得および譲渡当時の基準となる価額をいう。

区 分	基準時価
①土地	- 一般地域の土地：個別公示地価 - 指定地域の土地：個別公示地価×倍率

5. 譲渡所得課税標準の計算

(1) 譲渡価額と取得価額の算定

① 算定原理

譲渡所得税が課税される資産の譲渡価額もしくは取得価額は該当資産の譲渡もしくは取得当時の実際取引価額（譲渡者と譲受者が実際に取引した金額）による（所法 96①、97①(ガ)）。しかし、帳簿、売買契約書、領収書およびその他証明書類によって、譲渡当時もしくは取得当時の実際取引価額を認定もしくは確認できない場合には、次の推計方法を順次適用することで譲渡価額もしくは取得価額を算定することができる。（所法 114⑦、所令 176 の 2②, ③）。

適用順序	内容詳細
①売買事例価額	譲渡日もしくは取得日前後各3か月以内に該当する資産（上場企業の株式等は除外）との同一性もしくは類似性のある資産の売買事例がある場合、その価額
②鑑定価額	譲渡日もしくは取得日前後各3か月以内に該当する資産（株式および出資持分は除外）に対して複数の鑑定評価法人が評価し、信憑性のあるものとして認められる鑑定価額（鑑定評価基準日が譲渡日もしくは取得日前後3か月以内のものに限る）がある場合、その鑑定価額の平均値
③換算価額	譲渡当時の実際取引価額、売買事例価額もしくは鑑定価額を基準時価に基づいて換算した取得価額
④基準時価	所得税法の規定によって算定した価額で、譲渡当時もしくは取得当時の基準となる価額をいう

② 決定・更正時の譲渡価額と取得価額の算定

納税地管轄税務署長が譲渡所得課税標準および税額を決定もしくは更正する場合にも前述の譲渡価額と取得価額に従う。

③ 土地と建物を同時に取得もしくは譲渡する場合

譲渡価額もしくは取得価額を実売買価額によって算定する場合、土地と建物の価額区分が明らかでないときは付加価値税法の場合と同様に按分計算する。その場合、共通する取得価額と譲渡費用は該当する資産の価額に比例して按分計算する（所法 100、所令 166④）。

- ④ 土地および建物を同時に取得もしくは譲渡する場合  
 次の資産は以下に規定する時期に取得したものとみなす。  
 (1994. 12. 22、所法附則 第8条、所令 162⑥⑦)

区 分	みなし取得日
1984. 12. 31以前に取得した土地、建物、不動産に関する権利及びその他財産	1985. 1. 1
1985. 12. 31以前に取得した株式および出資持分	1986. 1. 1

(2) 譲渡差益の計算

① 概要(所法 95①)

総収入金額 (= 譲渡価額) - 必要経費 (= 取得価額 + その他の必要経費) = 譲渡差益 (譲渡資産別に計算する)
---

必要経費は次のように計算する。(所法 97 ①、③)

実際取引価額によって計算する場合	推計方法によって計算する場合
取得価額： 実際取引価額 登記簿記載価額 みなし取得価額 (物価上昇率)	取得価額：売買事例価額、鑑定価額、換算価額、基準時価、虚偽登記簿記載価額
その他の必要経費：資本的支出額、譲渡費用	その他の必要経費：概算控除

その他必要経費に対する概算控除額は以下となる(所令 163⑥)

区 分	概算控除額
土地および建物	取得当時の基準時価×3% (未登記譲渡資産は0.3%)
不動産に関する権利	地上権、チョンセ権、登記された不動産賃貸権 取得当時の基準時価×7%
不動産に関する権利	不動産を取得する権利 取得当時の基準時価×1%
その他資産、株式、出資持分	取得当時の基準時価×1%

② 取得価額（実際取引価額）の範囲

取得価額（実際取引価額）は次の金額の合計とする（所令 163④）。

取得価額に含まれるもの	備考
取得原価に相当する価額 （現在割引価値差金含む）	不当行為計算による時価超過額は除外
当事者間約定による代金決済方法により、 取得原価に利子相当額を加算して取引価額を確定させる場合、該当する利子相当額	約定価格に関し、支払期日の遅延によって追加的に発生する利子相当額は除外
取得に際し、係争がある資産に対して、 所有権等を確保するために直接必要となる訴訟費用、和解費用等の金額	支出した年度の各所得金額を計算する際に必要な経費に算入されたものは除外

③ 資本的支出額および譲渡費用の範囲（所令 163③、⑤）

資本的支出額	譲渡費用
a. 一般的な資本的支出額 b. 譲渡資産の取得後、係争がある場合において、所有権を確保するために直接要した訴訟費用、 和解費用などの金額（支出年度の所得金額計算において必要経費に算入されたものは除外） c. 譲渡資産の用途変更、改良もしくは 利用便宜のために支出した費用 d. 「開発利益環収に関する法律」による開発負担金 e. 「再建築超過利益環収に関する法律」による再建築負担金 f. 上記 a～e に準ずる費用であって企画財政部令で定めるもの	a. 資産を譲渡するために直接支出した費用で、以下に該当する費用 ・証券取引税法に基づいて納付した証券取引税 ・譲渡所得課税標準申告書作成費用、契約書作成費用 ・公証費用、印紙代、紹介手数料 ・上記に類する費用 b. 土地、建物を取得する場合、法令などの規定によって購入した国民住宅債権および土地開発債権を譲渡した結果発生した売却差損 （金融機関以外のもに譲渡した場合には同一日に金融機関に譲渡した場合に発生するであろう売却差損を限度とする。）

(3) 長期保有特別控除および譲渡所得基本控除

① 長期保有特別控除

累進税率では長期間の含み益が譲渡時点で一度に実現されるため、結果的に重課される（いわゆる「集結効果」）こととなる。このような現象を緩和するために長期保有特別控除が設定された。長期保有特別控除は土地および建物の保有期間が3年以上のものに適用される（非事業用土地および未登記譲渡資産は除外）。

このような長期保有特別控除は譲渡差益に次表の保有期間別控除率を乗じて計算する。

長期保有特別控除額＝資産の譲渡差益×保有期間別控除率
----------------------------

保有期間	控除率		
	一般土地・建物	1世帯1住宅	
3年以上4年未満	10%	24%	8%ずつ 増加
4年以上5年未満	12%	32%	
5年以上6年未満	15%	40%	
6年以上7年未満	18%	48%	
7年以上8年未満	21%	56%	
8年以上9年未満	24%	64%	
9年以上10年未満	27%	72%	
10年以上	30%	80%	

## ② 譲渡所得基本控除

譲渡所得がある居住者には、次の各号の所得別に該当の課税期間の譲渡所得金額からそれぞれ年間250万ウォンを控除する（所法103①）。

〈第1号〉土地、建物、不動産に関する権利及びその他の資産の譲渡所得の金額（未登記譲渡資産の譲渡所得の金額は除く）

〈第2号〉株式および出資持分の譲渡所得の金額

これらの譲渡所得基本控除を適用する際、譲渡所得金額に減免所得金額がある場合には、その減免所得金額以外の譲渡所得の金額から先に控除し、減免所得金額以外の譲渡所得の金額の中では、その課税期間内で譲渡した順に、資産の譲渡所得の金額から控除する（所法103②）

## 6. 譲渡所得税額の計算

(1) 譲渡所得税の税率は以下となる。同一資産に二つ以上の税率が該当する場合は、最も高い税率を適用する（所法104①）。

区 分		譲渡所得税率
土地	保有期間2年以上のもの	基本税率 (6%～35%)
	保有期間1年以上2年未満のもの	40%
	保有期間1年未満のもの	50%

## (2) 非事業用土地の譲渡

### ① 概要

非事業用土地の関連規定によって、所有目的及び利用状況に応じた実際取引価額課税、高税率適用、長期保有特別控除排除など重課税規定の適用が決定される。非事業用土地の判断は、土地利用状況の適合性（使用基準）、土地利用の適合性（地域基準）、土地利用面積の適正性（面積基準）と土地使用期間の適正性（期間基準）を基準に判定され、現在は、不動産景気の活性化のために重課規定を緩和し、2012 年末までは基本税率（投機地域は 10%加算）を適用し、長期保有特別控除は排除される。

### ② 非事業用土地の対象（所法 104 の 3①）

- a. 水田、畑、果樹園（以下“農地”という）であって、次のいずれかに該当するもの
  - 1) 所有者が農地施設に居住していない、もしくは自ら耕作していない一定の農地
  - 2) 特別市、広域市のうち、国土の計画及び利用に関する法律で定められた都市地域の一定の農地
- b. 林野（林野所在地に居住する者が所有する一定の林野は除く）
- c. 牧場用地であるが、畜産業を経営していない者が所有する一定の土地
- d. 農地、林野と牧場用地以外の土地であって次のいずれかを除く土地
  - 1) 地方税法や関係法律に基づいて財産税が非課税または免除される土地
  - 2) 地方税法に基づく財産税別途合算課税対象、または分離課税の対象となる土地
  - 3) 土地の利用状況、関係法律の義務履行及び収入金額などを考慮した場合、居住または事業と直接関連があると認めるに足りる相当の理由がある土地
- e. 地方税法に基づく住宅付随土地のうち、住宅が定着した面積に 10 倍（都市地域内の土地は 5 倍）を乗じて算定した面積を超過した土地
- f. 居住用建築物であるが、常時居住の用に使用せず、休養、避暑、レジャーなどの用途に使用する建築物とその付随土地

### ③ 非事業用土地の期間基準（所令 168 の 6）

「非事業用土地」とは、次のいずれかに該当する期間、上記の対象土地に該当する土地をいう。

土地の所有期間	非事業用土地の期間基準
1)5年以上の場合	次のいずれかの条件のうち、該当するすべての期間 ①譲渡日直前の 5 年のうち、2 年を超過する期間 ②譲渡日直前の 3 年のうち、1 年を超過する期間 ③土地所有期間の 20%に相当する期間を超過する期間

2) 3年以上5年未満の場合	次のいずれかの条件のうち、該当するすべての期間 ①土地の所有期間のうち3年を差し引いた期間を超過する期間 ②譲渡日直前3年のうち1年を超える期間 ③土地の所有期間の20%に相当する期間を超過する期間
3) 3年未満の場合	次のいずれかの条件のうち、該当するすべての期間 ただし、所有期間が2年未満の場合には、①を適用しない。 ①土地所有期間から2年を差し引いた期間を超過する期間 ②土地所有期間の20%に相当する期間を超過する期間

### (3) 不動産過多保有株式の譲渡

#### ① 概要

資産の主な構成が不動産である不動産過多保有法人の株式譲渡所得は、その他の資産に該当し、不動産と同じく基本税率（6～35%）が適用され、非事業用土地過多保有法人の株式は、重課税率（60%）を適用されていたが、時限的に税率を引き下げて、基本税率を適用されている。

#### ② 不動産過多保有株式の種類

a. 特定株式（A）：次の要件をすべて満たしている法人の株主（出資者を含む）1人とその他の株主（株主または出資者1人とその特殊関係人をいう。）がその法人の株式（出資持分を含む）の合計額の50%以上を株主1人とその他の株主以外の者に譲渡する場合、該当する株式をいう（所法94①（4）（㌦）、所令158①（1））。

- ・ 不動産比率：当該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合計額が50%以上である法人

- ・ 持分比率：当該法人の株式の合計額のうち、株主1人とその他の株主が所有する株式の合計額が50%以上である法人

一方、株主1人とその他の株主が株式を数回にわたって譲渡する場合には、それらのうち1人の株式を譲渡する日から遡及して3年以内に譲渡した株式を合算して、特定株式（A）の該当可否を判定する。この場合、譲渡比率、不動産の比率と持分比率の判定は、それらのうち1人が株式を譲渡した日から遡及し、その合算する期間の初日現在の当該法人の株式の合計額または資産総額を基準とする。

b. 特定株式（B）：次の要件をすべて満たした法人の株式（出資持分を含む）をいう（所法94①（4）（㌦）、所令158①（5）、所則76②）。

- ・ 不動産比率：当該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価額の合計額が80%以上の法人

・ 業種基準：ゴルフ場、スキー場、コンドミニウム、または専門レクリエーション施設を建設または取得して直接経営、分譲または賃貸する事業を営む法人  
これらの特定株式（B）は、譲渡の持分比率や譲渡の比率に関係なく、その他の資産に該当するという点で、特定の株式（A）と対照的であり、1株のみを保有し、譲渡しても他の資産に該当するものである。

c. 非事業用土地過多保有法人の株式：特定の株式（A）・（B）に該当する株式等として当該法人の資産総額のうち非事業用土地の価額の占める割合が50%以上の法人の株式等をいう（所令167の7）。

## 7. 譲渡所得税の減免

### (1) 概要

現行所得税法は、譲渡所得税に関する減免規定を設けていない。一方、租税特例制限法では減免規定を設けているが、その代表的なものは次の通りである。

### (2) 農地等の減免制度

#### ① 自耕農地に対する譲渡所得税などの減免（所特法 § 69）

##### a. 減免の概要

農地所在地に居住する居住者が取得日から譲渡日の間に8年以上継続して直接耕作した土地を譲渡する場合、譲渡日現在農地であれば譲渡所得税の100%を減免する。

##### b. 減免要件

・ 居住要件：農地が所在する市・郡・区内の地域やその地域と隣接した市郡区内の地域で居住もしくは農地の所在地からの直線距離20km以内で居住すること

・ 耕作要件：取得日から譲渡日の間に8年以上農地を直接耕作した者

[相続の場合]

1) 2006.2.9以降の譲渡分から、相続人が相続された農地を耕作していない場合は、相続日から3年が経過する日までに譲渡する場合にのみ、被相続人が取得し、耕作した期間とみなす。

2) 2009.1.1以降の譲渡分から“公益事業のための土地等の取得及び補償に関する法律”及びその他の法律に基づいて協議買収や収容されている場合であって、相続日から3年が経過する日までに、次の各号のいずれかに該当する地域に指定された場合には、相続人が自耕していない場合でも、被相続人の自耕期間を通算する。

一 宅地開発促進法第3条の規定により指定された宅地開発予定地区

一 産業立地および開発に関する法律第6条・第7条又は第7条の2に基づいて指定された産業団地

一 国民賃貸住宅建設等に関する特別措置法第5条の規定により指定された国民賃貸住宅団地予定地区

一 都市及び住居環境整備法第4条の規定により指定された整備区域等

・ 農地の要件：譲渡当時農地であること

ただし、譲渡日前に売買契約の条件に応じて、買収者が形質の変更、建築着工などを行った場合には、契約日現在の農地を基準とし、換地処分前に、農地が農地以外の換地予定地として指定され、その換地予定地指定日から3年が経過する前の土地であって、換地予定地指定後に土地造成工事の施行によって耕作が不可能となる場合には、土地造成工事着手日現在の農地を基準とする。

・ 自耕の概念：農作物の耕作または多年生植物の栽培に常時従事（他の職業のない専業農家であり、生計や世代を一緒にする家族にとって耕作している場合も自耕に含む）する必要があり、農作業の2分の1以上を自己の労働力によって耕作または栽培（兼業農家であっても直接営農に従事することで自耕農民に該当する場合、もしくは他の職業に専念し、農業を間接的に経営することに過ぎない場合には、自耕農民に該当しないこともある）する必要があり、農地の自耕事実は、これを主張する者に立証する責任がある。

・ 減免の適用が排除される農地

譲渡日現在特別・広域市（広域市内の郡を除く）、もしくは市にある農地のうち、「国土の計画及び利用に関する法律」による住居地域、商業地域と工業地域内にある農地であって、これらの地域に編入された日から3年が過ぎた農地“都市開発法”もしくはその他の法律に基づいて換地処分前に農地以外の土地に換地予定地として指定する場合には、その換地予定地指定日から3年が過ぎた農地。ただし、換地処分に基ついて交付を受ける換地清算金に相当する部分は除外する。

c. 減免税額

ー当該農地の譲渡によって発生した譲渡所得税の100%を減免し、農漁村特別税が非課税となる。

ーただし、当該農地が国土の計画及び利用に関する法律による住宅地・商業地域と工業地域に編入された場合、あるいは都市開発法等により換地処分前に農地以外の土地に換地予定地指定を受けた場合には、住宅地域などに編入された日、あるいは換地予定地の指定を受けた日までに発生した所得に対して減免する。

d. 減免限度

自耕農地減免は1年間、他の減免を含めて2億ウォンを限度に減免し、5年間代土減免、現金等収用減免、満期債権等、収用減免、畜舎用地減免を含めて3億ウォンを超えることはできない。

② その他の農地等の譲渡所得税免除制度

a. 営農組合法人に現物出資する農地や草地の譲渡所得税の免除（所特法66④）

農業者が2012年12月31日以前に農地や草地を営農組合法人に現物出資する場合、発生する収入については、譲渡所得税を免除する。

b. 営漁組合法人に現物出資する土地等の譲渡所得税の免除（所特法66④）

漁業者が2012年12月31日以前に大統領令に定める漁業用土地などを営漁組合法人に現物出資する場合、発生する収入については、譲渡所得税を免除する。

c. 農業会社法人に現物出資する土地等の譲渡所得税の免除（所特法 66②）

農業者が 2012 年 12 月 31 日以前に農地や草地を農業会社法人に現物出資する場合、発生する収入については、譲渡所得税を免除する。

(3) 畜舎用地等の譲渡所得税の減免

① 概要

畜産に使用する畜舎と畜舎用地の居住者が 8 年以上直接畜産に使用した畜舎用地（1 人あたり 990 m<sup>2</sup>を限度とする）を、廃業のために 2014 年 12 月 31 日までに譲渡する場合、発生する収入については、譲渡所得税の 100 分の 100 に相当する税額を減免する。

② 減免限度

課税期間減免限度と 5 年間合計額に対する減免限度が適用されるもので、それぞれ減免限度を計算し、減免限度が低い金額を限度として当該課税期間に減免することになる。

a. 課税期間減免限度：他の減免を含む 1 年間に 2 億ウォンを限度に減免するものであり、この場合にも代土減免、現金等収用減免、その他の減免は、1 年間に 1 億ウォンを超えることができない。

b. 5 年間の合計額減免限度：5 年間代土減免および現金等収用減免、満期債権等収用減免、自耕減免を含む 5 年間で 3 億ウォンを限度とする。

③ 減免申請

譲渡所得税の減免申請をしようとする者は、畜舎用地を譲渡した日の属する課税期間の課税標準申告と共に税額減免申請書、加えて、市長、郡首、区長が発行する畜産期間および廃業確認書を納税地管轄税務署長に提出しなければならない。

④ 事後管理

譲渡所得税を減免された居住者が、畜舎用地譲渡後 5 年以内に畜産業を再開する場合には、減免された税額を追徴する。ただし、畜産用地の譲渡所得税の減免を受けた者が、その後に相続により畜産業を行う場合は、この限りでない。

(4) その他の減免

① 公益事業用地等の譲渡所得税などの減免（所特法 77）

a. 減免の概要

関連する事業用地等を 2012. 12. 31 まで譲渡し、譲渡代金が土地収用法等の規定により現金で支給される場合には譲渡所得税の 20%を減免する。（債権補償は 25%、3 年満期特約締結債券は 40%、5 年満期特約締結債券は 50%。）

b. 減免要件

次の各号の 1 に該当する所得として、当該土地等が属する事業地域の事業認定告示日（事業認定告示日前に譲渡する場合には、譲渡日）から遡及して 2 年前に取得した土地等を 2012. 12. 31 以前に譲渡することにより、発生する所得に対しては、譲渡所得税の 100 分の 20 に相当する税額を減免する。

- a) 公益事業のための土地等の取得及び補償に関する法律が適用される公益事業に必要な土地等を当該公益事業の施行者に譲渡することで発生する所得
  - b) 都市及び住居環境整備法による整備区域内の土地等を同法による事業施行者に譲渡することで発生する所得
  - c) 公益事業のための土地等の取得及び補償に関する法律その他の法律による土地等の収用により発生する所得
  - d) 上記 a)、b)を適用するにあたり、事業施行者として指定されていない（指定予定の）事業者が譲渡した場合、次の要件を備えて譲渡した場合には、減免を適用する。
    - ・ 2年以上保有している事業の施行区域内の土地を施行予定者に 2010年～2012年までの譲渡
    - ・ 譲渡所得税申告をした場合
    - ・ 譲渡日から5年以内に施行者に指定されること
- ② 代土補償の譲渡所得税の課税繰延（所特法 § 77 条の 2）

a. 概要

2007. 10. 17 以降 2012. 12. 31 まで公益事業の施行者に譲渡することで発生する譲渡差益であり、土地等の譲渡代金を、その公益事業の施行に造成した土地で補償を受ける者については、譲渡所得税の課税を繰り延べる。

b. 課税繰延要件

次の2つを満たしてなければならない。

- ・ 被補償者：事業認定告示日現在2年以上保有している土地等であること
- ・ 事業施行者：代土補償明細を翌月末日まで代土補償者管轄の税務署に通知すること

c. 税繰延税額と利子相当額納付事由

- ・ 代土補償が公益事業法第 63 条第 3 項の規定による転売禁止違反で現金報酬に転換された場合
- ・ 登記後 3 年以内に、その代土を譲渡する場合

d. 課税繰延税額納付の理由

- ・ 代土取得土地の登記原因が“代土補償”に記載されていない場合
- ・ 代土補償が公益事業法第 63 条第 3 項の規定による転売禁止違反で現金報酬に転換された場合を除いた事由によって現金報酬に転換された場合
- ・ 該当する代土を贈与もしくは相続している場合

e. 課税繰延税額と利子相当額の計算

- ・ 課税繰延税額：課税繰延金額に所得税法第 104 条の税率を乗じた金額
- ・ 利子相当額：課税繰延を受けた課税繰延終了日の翌月から納付事由が発生した課税年度の終了日までの期間×3/10,000

f. 事業施行者の義務

- ・ 事業施行者は、現金補償の転換内訳を翌月末日までに管轄税務署に通知しなければならない。
- ・ 所有権移転登記を完了すると、代土補償者は管轄の税務署に登記簿謄本を提出しなければならない。

g. 減免申請

- ・ 対象者：課税繰延を受けようとする者
- ・ 申請書類：課税繰延申込書、代土補償申請書及び代土補償契約書の写し

h. 代土した土地の譲渡課税方法

課税繰延金額を差し引いた金額を取得価額に課税する。長期保有特別控除額は、代土した土地の取得日から譲渡日までの期間で計算する。

③ 国家に譲渡する山地の譲渡所得税の減免（所特法 85 の 10）

居住者が「山地管理法」に基づく山地として2年以上保有している山地を2012年12月31日以前に「国有林の経営及び管理に関する法律」第18条の規定により国家に譲渡することで発生する所得については、譲渡所得税の100分の20に相当する税額を減免する。

8. 譲渡所得税の納税手続

(1) 譲渡所得税の課税標準とする予定申告と納付

譲渡所得税の課税対象資産を譲渡した居住者は、譲渡所得課税標準を次の期間内に納税地管轄税務署長に申告しなければならず、譲渡差益が無い、もしくは欠損金が発生した場合でも、これらの申告はしなければならない（所法105①、③）。

土地を譲渡する場合、譲渡日が属する末日から2ヶ月（土地取引契約許可区域内にある土地を譲渡するとき、土地取引契約許可を受ける前に代金を清算する場合には、その許可日の属する月の末日から2ヶ月）。

(2) 譲渡所得課税標準確定申告と納付

① 譲渡所得課税標準確定申告

該当課税期間の譲渡所得金額がある居住者はその譲渡所得課税標準を、その課税期間の次年度の5月1日から5月31日まで納税地管轄税務署長に申告しなければならない。このような規定は、該当課税期間の課税標準がなかったり、欠損金額がある場合にも適用する（所法110①、②）

一方、予定申告をした者は上記の規定にかかわらず、該当所得に対する確定申告をしなくても差し支えない。ただし、次のうちどれか一つに該当する場合には、この限りではない（所法110④、所令178④）

- a. 当課税期間に、累進税率適用対象資産に対する予定申告を2回以上しているか、すでに申告した譲渡所得金額と合算して予定申告をしなかった場合
- b. 土地、建物、動産に関する権利及び他の資産を2回以上譲渡した場合で、譲渡所得基本控除の適用順位によって、当初申告した譲渡所得算出税額が変わる場合
- c. 株式を2回以上譲渡した場合で、譲渡所得基本控除の適用順位によって、当初申告した譲渡所得算出税額が変わる場合

② 確定申告納付

- a. 概要：居住者は次の金額を確定申告期限まで納付しなければならない（所法111①、③）。

b. 譲渡所得税の分割納付：居住者として資産譲渡差益予定申告納付または、譲渡所得税確定申告納付する税額がそれぞれ 1 千万ウォンを超過する者は、総合所得税の場合のような方法で納付期限が過ぎた後、2 ヶ月以内に分割納付することができる(所法 112、所令 175)。

### ③ 譲渡所得課税標準と税額の決定・更正

譲渡所得税も申告納税制度をとっているので、譲渡所得税の予定申告と確定申告は全部納税義務を確定する効力を持つ。したがって納税地管轄税務署長は予定申告または、確定申告をしなければならない者が、その申告をしなかった場合にだけ、課税標準と税額を決めて、予定申告または、確定申告をした人の意志申告内容に間違いや脱漏がある場合には、譲渡所得課税標準と税額を更正する。

### ④ 譲渡所得税の徴収と払戻し

#### a. 予定申告・確定申告納付税額の徴収

納税地管轄税務署長は、居住者が確定申告納付税額の全部または、一部を納付しなかった場合には、その未納された税額をその納付期限が過ぎた日から 3 ヶ月以内に徴収する。予定申告納付税額の場合も同様である。

#### b. 決定・更正にともなう追加納付税額の徴収

納税地管轄税務署長は、譲渡所得税課税標準と税額を決定または、更正した場合、譲渡所得総決定税額が既納付税額を超過する時には、その超過する税額を該当居住者に知らせた日から 30 日以内に徴収する。

#### c. 譲渡所得税の払戻し

納税地管轄税務署長は、課税期間別に、既納付税額が譲渡所得総決定税額を超過する時には、その超過する税額を払戻ししたり、他の国税・加算金と滞納処分費に充当しなければならない。

## 9. 国外財産譲渡に対する譲渡所得税

### (1) 概要

居住者の場合には国外源泉所得に対しても韓国所得税を負担することが原則であるから、国外財産の譲渡に対し譲渡所得税を課税する。

### (2) 納税義務者と課税物件

#### ① 納税義務者

国外財産譲渡所得税の納税義務者は該当資産の譲渡日まで、継続して 5 年以上国内に住所または、居所を置いた居住者のみが該当する。

#### ② 譲渡所得の範囲

国外財産の譲渡所得は、該当課税期間に国外にある土地(地籍公簿への登録の有無と関係なく国外にある土地とする)を譲渡することによって発生する所得である。

### ③ 国外財産譲渡所得税の計算

#### a. 譲渡価額と取得価額の算定方法

国外財産の譲渡価額または取得価額はその資産の譲渡もしくは取得当時の実際取引価額である。ただし、譲渡または取得当時の実際取引価額を確認することができない場合には、譲渡資産が所在する国家の譲渡または取得当時の現況を反映した時価に従うものの、時価を算定しにくい時には補充的評価方法に従う。

#### b. 課税標準の計算

一般的な譲渡所得税計算と同一であるが、概算控除および長期保有特別控除は排除する。

#### c. 税率

基本税率(6~38%)を適用し、重課税率はない。

#### d. 外国納付税額控除

国外財産の譲渡所得に対し、外国で課税をする場合、該当資産の譲渡所得に対し外国の法令により外国において国外財産譲渡所得税額を納付し、または納付するものがある時には次の方法の中の一つを選択して、適用することができる。

- ・ 税額控除方法
- ・ 必要経費算入方法

### (3) 国外財産譲渡所得税の納税手続き

一般的な譲渡所得税に関する規定を準用する。

## 4. 不動産取引政策

### (1) 税制改編を通じた不動産市場の安定化政策

土地など不動産の取引は租税政策的目的と国家経済の波及効果が大きいので、立法当時の経済状況と密接な関係がある。不動産政策の核心は、不動産市場の安定を達成することであり、ここに税制改編を通じた安定が重要な部分を占める。土地投機と地価が急騰する場合、非事業用土地の重課、多住宅保有者の重課などで、その所有者が得た不労所得を租税で還収することによって、租税負担の公平と地価の安定および土地の効率的利用を期する。一方、不動産取引の沈静化は、不動産取引と関連した租税収入が顕著に減少したことで地方財政が弱くなり、実需要者の土地取得まで閉ざされ、重課税に相当する税金を買収者が負担する場合、取得原価の上昇で正常な土地取引までが激減した。結局不動産取引の沈滞は遊休資金が産業資金で転換される機会を阻害して、不動産所有者の流動性を確保できなくて経済全般に深刻な問題をもたらす副作用が発生する場合、不動産取引の活性化のために各種税制を緩和して、不動産市場の安定を成し遂げようとしている。

## (2) 土地譲渡の重課と緩和

過去には非事業用土地の譲渡に対し、重課(60%)の単一税率を適用し、長期保有にともなう特別控除を許容しなかったが、現在、続く景気低迷による取引凍結を引き起こす非事業用土地の譲渡において重課制度を廃止し、基本税率(6%~38%)の基本税率で課税し、長期保有特別控除(最大 30%)を適用しているところ、現行税法に残っている土地譲渡の重課規定は投機地域内で非事業用土地を譲渡する場合、10%の追加課税が適用される程度である(2013年1月1日以後譲渡する方から適用)。これは重課制度を正常課税で切り替えるものの、不動産投機に対しては投機地域指定で対応しようとする趣旨が含まれている。

## (3) その他法律規定

### ① 土地取引許可制

投機抑制のために、建設交通部長官が特定地域を国土利用管理法上、取引規制地域で指定する制度、投機が現れ、憂慮される地域を対象にして各地域で、一定面積以上の土地を取引するには、契約前に市道知事(自治体首長)の許可を受けなければならない。ただし、都市計画区域の場合、住居地域は180㎡、商業地域は200㎡都市計画区域以外地域の場合、500㎡、農地は1000㎡、林野は2000㎡以下の土地を取引する場合は、土地取引契約許可を受けなくてもよい。許可を受けようとする者は、その許可申込書に契約内容とその土地の利用計画などを記載して、市長・郡守または、区庁長に提出しなければならない。市長・郡守または区庁長はその許可申込書を受けた日から15日以内に、許可もしくは不許可の処分をしてその申請人に許可証を交付し、不許可処分理由を書面で通知する。許可対象には所有権移転だけでなく地上権・伝賃権(注)・賃借権などの設定も含まれる。

#### 【注】伝賃権

一定の金額を支払って、他人の不動産を一定期間(2年程度)借りる権利。借り物を返す時は、支払った金(保証金等)を返してもらう。貸主はただ、その金を利用する利益を得るのみで、別途、貸し賃をもらわない。

### ② 土地取引申告制

一定坪数以上の土地取引をする時は、必ず関係機関に申告をしなければならないという方法で不動産投機抑制法である。

※ '10.1.1이후 양도분부터는 양도소득세 예정신고를 하지 않으면 가산세가 부과됩니다.

(앞 쪽)

관리번호 -

### 양도소득과세표준 신고 및 납부계산서

([ ]예정신고, [ ]확정신고, [ ]수정신고, [ ]기한 후 신고)

<b>① 신고인</b> (양도인)	성 명	주민등록번호	내 · 외 국 인	[ ]내국인, [ ]외국인
	전 자 우 편 소	전 화 번 호	거 주 구 분	[ ]거주자, [ ]비거주자
	주 소		거 주 지 국	거주지국코드
<b>② 양수인</b>	성 명	주민등록번호	양도자산 소재지	지 분
				양도인과의 관계
<b>③ 세율구분</b>	코 드	합 계	국내분 소계	국외분 소계
<b>④ 양도소득금액</b>				
<b>⑤ 기신고·결정·경정된 양도소득금액</b>	합계			
<b>⑥ 양도소득기본공제</b>				
<b>⑦ 과세표준</b> (④+⑤-⑥)				
<b>⑧ 세율</b>				
<b>⑨ 산출세액</b>				
<b>⑩ 감면세액</b>				
<b>⑪ 외국납부세액공제</b>				
<b>⑫ 예정신고납부세액공제</b>				
<b>⑬ 원천징수세액공제</b>				
<b>⑭ 가산세</b>	신고를상실 납부불성실 계			
<b>⑮ 기신고·결정·경정세액</b>				
<b>⑯ 납부할세액</b> (⑨-⑩-⑪-⑫-⑬+⑭-⑮)				
<b>⑰ 분납(홀납)할세액</b>				
<b>⑱ 납부세액</b>				
<b>⑲ 환급세액</b>				
<b>농어촌특별세 납부계산서</b>		<b>지방소득세 납부계산서</b>		신고인은 「소득세법」 제105조(예정신고)·제110조(확정신고), 「국세기본법」 제45조(수정신고)·제45조의3(기한후신고), 「농어촌특별세법」 제7조 및 「지방세법」 제93조에 따라 신고하며, 위 내용을 충분히 검토하였고 신고인이 알고 있는 사실 그대로를 정확하게 적었음을 확인합니다.  년 월 일 신고인 (서명 또는 인)  세무대리인은 조세전문자격자로서 위 신고서를 성실하고 공정하게 작성하였음을 확인합니다.  세무대리인 (성명 또는 인)  세무서장 귀하
<input type="checkbox"/> 소득세 감면세액	<input type="checkbox"/> 소득세	<input type="checkbox"/> 납부할세액	<input type="checkbox"/> 납부할세액	
<input type="checkbox"/> 세율	<input type="checkbox"/> 세율	<input type="checkbox"/> 산출세액	<input type="checkbox"/> 산출세액	
<input type="checkbox"/> 산출세액	<input type="checkbox"/> 산출세액	<input type="checkbox"/> 납부세액	<input type="checkbox"/> 납부세액	
<input type="checkbox"/> 수정신고가산세등	<input type="checkbox"/> 수정신고가산세등	<input type="checkbox"/> 환급세액	<input type="checkbox"/> 환급세액	
<input type="checkbox"/> 기신고·결정·경정세액	<input type="checkbox"/> 기신고·결정·경정세액	<input type="checkbox"/> 환급금 계좌번호 (환급금액 2천만원 미만인 경우)	<input type="checkbox"/> 환급금 계좌번호	
<input type="checkbox"/> 납부할세액	<input type="checkbox"/> 납부할세액	<input type="checkbox"/> 금융기관명	<input type="checkbox"/> 금융기관명	
<input type="checkbox"/> 분납할세액	<input type="checkbox"/> 분납할세액	<input type="checkbox"/> 계좌번호	<input type="checkbox"/> 계좌번호	
<input type="checkbox"/> 납부세액	<input type="checkbox"/> 납부세액			
<input type="checkbox"/> 환급세액	<input type="checkbox"/> 환급세액			

<b>첨부서류</b>	1. 양도소득금액계산명세서(부표1 또는 부표2) 1부 2. 매매계약서 1부 3. 필요경비에 관한 증빙서류 및 부표3 각1부 4. 감면신청서 및 수용확인서 등 1부 5. 그 밖에 양도소득세 계산에 필요한 서류 1부	접수일자 인
<b>담당공무원 확인사항</b>	1. 토지 및 건물등기사항증명서 2. 토지 및 건축물대장등본	

210mm×297mm(백상지 80g/m<sup>2</sup>)

작성 방법

1. 관리번호는 작성자가 적지 아니합니다.
2. ①신고인(양도인)란 : 성명란은 외국인이면 영문으로 적되 여권에 기록된 영문성명 전부(full name)를 적습니다. 주민등록번호란 국내거소신고번호를 부여받은 재외국민 또는 외국국적동포이면 국내거소신고증상의 국내거소신고번호를 적고, 외국인이면 외국인등록표상의 외국인등록번호를 적으며, 상기 번호를 부여받지 아니한 경우에는 여권번호를 적습니다. 내·외국인 및 거주구분의 □안에 "N"표시를 하고, 거주지국 및 거주지국코드는 양도인이 비거주자에 해당하는 경우에 국제표준화기구(ISO)가 정한 국가별 ISO코드 중 국명 약어 및 국가코드를 적습니다.
3. ②양수인란: 양도물건별로 적되, 양수인이 공동으로 양수한 경우에는 양수인별 지분을 적고, 양수인이 다수인 경우에는 별지로 작성합니다. 양수인이 외국인인 경우 주민등록번호란에는 ①을 참고하여 외국인등록번호 등을 적습니다.
4. ③세율구분란: 양도소득금액계산명세서의 세율구분코드가 동일한 자산을 합산하여 적되, 주식의 경우에는 주식양도소득금액계산명세서(별지 제84호 서식 부표 2)의 ③주식종류코드란의 세율이 동일한 자산(기타자산 주식 및 국외주식은 제외합니다)을 합산하여 적습니다.
5. ④양도소득기분공제란: 해당 연도 중 먼저 양도하는 자산의 양도소득금액에서부터 차례대로 공제하며, 미등기양도자산의 경우에는 공제하지 아니합니다(부동산 등과 주식은 각각 연 250만원을 공제합니다).
6. ⑤산출세액란·⑥감면세액란·⑦외국납부세액공제란 및 ⑧예정신고납부세액공제란: 해당 신고분까지 누계금액을 적습니다.
7. ⑨예정신고납부세액공제란: (적전까지 예정신고납부세액공제 누계액)(공회 예정신고세액 중 기한 내 납부할 세액× 공제율)의 방법으로 계산한 금액을 적습니다. ※ 2010.12.31.까지 양도분에 한함
8. ⑩원천징수세액공제란: 비거주자의 양도소득에 대하여 양수인이 원천징수한 세액을 적습니다.
9. ⑪가산세란: 산출세액에 기한내 신고·납부 불이행에 따른 신고불성실(무신고 10~20%, 과소신고 10%, 무당과소 40%)·납부불성실 연 10.95%·가장불성실가산세 등을 계산한 금액을 적습니다.
10. ⑫신고·결정·경정세액란: 기신고세액(누계금액으로서 납부할 세액을 포함합니다), 무신고결정·경정 결정된 경우 총결정세액(누계금액을 말합니다)을 적습니다.
11. □납부할세액란부터 □환급세액란까지: 공회 신고납부할 세액 등을 적습니다.
12. 환급금 계좌신고(□·□)란: 송금받을 본인의 예금계좌를 적습니다. 다만, 환급세액이 2,000만원 이상인 경우에는 「국세기본법 시행규칙」에 따른 계좌계설(변경)신고서(별지 제22호서식)에 통장사본을 첨부하여 신고하여야 합니다.
13. 「소득세법 시행령」 제176조의2제4항에 따라 양도소득세 물납을 신청하려는 경우에는 양도소득세물납신청서(별지 제86호서식)를 별도로 제출하여야 합니다.

과세대상자산 및 세율

	세 율 구 분	코 드	세 율	
국내 자산	1. 「소득세법」 제94조제1항제1호 및 제2호(토지·건물 및 부동산에 관한 권리) 가. 2년 이상 보유 나. 1년 이상 2년 미만 보유(단, 1세대3주택은 아래 바, 적용) 다. 1년 미만 보유 라. 1세대2주택(부수토지 포함), '09.1.1.~'12.12.31. 양도분 마. 1주택과 1조합원입주권을 보유한 경우 1주택, '09.1.1.~'12.12.31. 양도분 바. 1세대3주택이상에 해당하는 주택(부수토지 포함), '09.1.1.~'09.3.15. 취득 및 양도분 사. 1세대3주택이상에 해당하는 주택(부수토지 포함), '09.3.16.~'12.12.31. 양도분 아. 주택과 조합원입주권수의 합이 3 이상인 경우의 주택, '09.1.1.~'09.3.15. 취득 및 양도분 자. 주택과 조합원입주권수의 합이 3 이상인 경우의 주택, '09.3.16.~'12.12.31. 양도분 차. 비사업용토지 '09.1.1.~'09.3.15. 취득 및 양도분 카. 비사업용토지 '09.3.16.~'12.12.31. 양도분 타. 미등기양도 파. 누진세율 적용대상 자산 중 지정지역으로 10%가산되는 자산 ('09.3.16.~'12.12.31. 양도분) ※ 양도자산이 상기 세율 중 2 이상의 세율에 해당하는 때에는 그 중 가장 높은 것을 적용합니다.	1-10 1-15 1-20 1-10 1-10 1-26 1-10 1-28 1-10 1-26 1-10 1-30 1-11	6~35%('12.1.1.이후 6~38%) 40% 50% 6~35%('12.1.1.이후 6~38%) 6~35%('12.1.1.이후 6~38%) 45% 6~35%('12.1.1.이후 6~38%) 45% 6~35%('12.1.1.이후 6~38%) 60% 6~35%('12.1.1.이후 6~38%) 70% 16~48%('12.1.1.이후 16~48%)	
	2. 「소득세법」 제94조제1항제3호(주식 또는 출자지분) 가. 중소기업 외의 법인의 대주주가 1년 미만 보유한 주식 나. 중소기업법인 주식(상장, 비상장) 다. 중소기업 외의 법인의 주식(상장, 비상장)	1-70 (1-62, 1-42) (1-61, 1-41)	30% 10% 20%	
	3. 「소득세법」 제94조제1항제4호(기타자산) 가. 주식 나. 주식 외의 것 다. 비사업용토지 과다보유법인 주식 '09.1.1.~'09.3.15. 취득 및 양도분 라. 비사업용토지 과다보유법인 주식 '09.3.16.~'12.12.31. 양도분	1-10 1-10 1-27 1-10	6~35%('12.1.1.이후 6~38%) 6~35%('12.1.1.이후 6~38%) 60% 6~35%('12.1.1.이후 6~38%)	
	5. 「조세특례제한법」 제98조(미분양주택에 대한 과세특례)	1-92	20%	
	국외 자산	1. 「소득세법」 제118조의2제1호 및 제2호(토지·건물, 부동산에 관한 권리)	2-10	6~35%('12.1.1.이후 6~38%)
		2. 「소득세법」 제118조의2제3호(주식 또는 출자지분) 가. 중소기업의 주식 나. 기물 외의 주식	2-42 2-41	10% 20%
		3. 「소득세법」 제118조의2제4호(기타자산) 가. 주식 나. 주식 외의 것	2-10 2-10	6~35%('12.1.1.이후 6~38%) 6~35%('12.1.1.이후 6~38%)

관리번호	-
------	---

### 양도소득금액 계산명세서

※ 관리번호는 적지 마십시오.

<input type="checkbox"/> 양도자산 및 거래일자					
① 세 율 구 분 ( 코드 )	합 계	( - )	( - )	( - )	
② 소재지국 소 재 지					
③ 자 산 종 류 ( 코드 )		( )	( )	( )	
거래일자	④ 양도일자(원인)	( )	( )	( )	
(거래원인)	⑤ 취득일자(원인)	( )	( )	( )	
거래자산 면적(m <sup>2</sup> )	⑥ 총 면 적 토 지 (양도지분) 건 물	( / )	( / )	( / )	
	⑦ 양도면적 토 지 건 물				
	⑧ 취득면적 토 지 건 물				
<input type="checkbox"/> 양도소득금액 계산					
거래금액	⑨ 양 도 가 액				
	⑩ 취 득 가 액 취득가액 종류				
⑪ 기납부 토지초과이득세					
⑫ 기 타 필 요 경 비					
양도차익	전 체 양 도 차 익				
	비 과 세 양 도 차 익 ⑬ 과세대상양도차익				
⑭ 장 기 보 유 특 별 공 제					
⑮ 양 도 소 득 금 액					
⑯ 감 면 소 득 금 액					
⑰ 감 면 종 류 감 면 율					
<input type="checkbox"/> 기준시가 (기준시가 신고 또는 취득가액을 환산가로 신고하는 경우에만 적용됩니다)					
양도시 기준 시가	⑱ 건물	일 반 건 물			
		오피스텔·상업용			
		개별·공동주택			
	⑲ 토 지				
합 계					
취득시 기준 시가	⑳ 건물	일 반 건 물			
		오피스텔·상업용			
		개별·공동주택			
	<input type="checkbox"/> 토 지				
합 계					

작성방법

1. ㉠세출구분란: 다음의 세출구분내용과 소재지 및 세출구분코드를 적습니다.

소재지 구분	소재지		토지·건물													부동산에 관한 권리			비사업용 토지과다 보유법인 주식			
	국내	국외	세출구분	2년 이상	1년 이상 2년 미만	1년 미만	1세대 2주택 (부수토지 포함)	1주택과 1조합원 입주권을 보유한 경우 1주택	1세대 3주택 이상의 주택 (부수토지 포함)		주택과 조합원 입주권수 3이상인 경우주택		비사업용 토지		미등기	지정지역 10%가산	2년 이상	1년 이상 2년 미만	1년 미만	기타 자산 (주식 외)	A	B
									A	B	A	B	A	B								
코드	1	2	코드	10	15	20	10	10	25	10	28	10	26	10	30	11	10	15	20	10	27	10

※ A: '09.1.1.~'09.3.15. 취득 및 양도분, B: '09.3.16~'12.12.31 양도분

2. ㉡자산종류란: 다음의 자산종류 및 코드를 적습니다.

자산 종류	토지·건물				부동산에 관한 권리				기타자산			
	토지	고가 주택	일반 주택	기타 건물	지상권	전세권	등기권 부동산 임차권	부동산을 취득 할 수 있는 권리	특정 주식	양도권	사실물 이점권	부동산과다보유법인주식
코드	1	2	3	4	5	6	7	8	14	15	16	17

- 거래원인: 매매, 수용, 협의매수, 교환, 공매, 경매, 상속, 증여, 신탁, 분양, 기타 등을 적습니다.
- ㉢총면적란: 양도자산의 전체면적을 적고, 양도지분을 별도로 적습니다.
- ㉣양도면적란: ㉢총면적 × 양도지분으로 산정한 면적을 적습니다.
- ㉤취득가액란: 아래와 같이 적습니다(상속·증여받은 자산은 상속개시일 및 증여일 현재의 나, 다, 기준시가 중 확인되는 가액을 적습니다).
  - 가. 실지거래가액으로 하는 경우: 취득에 실지 소요된 가액(별지 제84호서식 부표3의 ㉢원란의 금액)
  - 나. 매매사례가액에 의하는 경우: 취득일 전후 3개월 이내의 매매사례가액을 적용
  - 다. 감정가액에 의하는 경우: 취득일 전후 3개월 이내의 감정평가법인의 감정가액 2개 이상의 평균가액을 적용
  - 라. 환산가액에 의하는 경우: 양도가액(㉢번) × [취득시기준시가(㉠+㉡)/양도시기준시가(㉠+㉡)]로 환산한 가액을 적용
 ※ 취득가액 종류란: 실지거래가액, 매매사례가액, 감정가액, 환산가액, 기준시가로 구분하여 적으며, 국외자산의 경우 실지거래가액, 해당정부령 가액, 매매사례가액, 감정가액으로 구분하여 원화환산금액을 적습니다.
- ㉥기납부토지초과이득세란: 해당 양도토지에 대하여 기납부한 토지초과이득세가 있는 경우 기납부한 토지초과이득세액을 적습니다.
- ㉦가타 필요경비란: 취득당시 가액을 실가에 의하는 경우에는 자본적지출액 등(별지 제84호서식 부표 3의 ㉢번의 금액)을 적고, 취득당시 가액을 매매사례가액·감정가액·환산가액 또는 기준시가에 의하는 경우에는 「소득세법 시행령」 제 163조제6항을 참조하여 적습니다.
- ㉧장기보유특별공제란: 토지·건물의 ㉢양도차액에 다음의 보유기간에 따른 공제율을 곱하여 계산하며, 국외자산은 해당되지 않습니다.
 

1세대1주택	3년이상 보유 24%부터 매년 8%씩 추가 공제하며 10년 이상은 80%한도로 공제 (「소득세법」 §95 ㉡ 표2)
1세대1주택외	3년이상 보유 10%, 4년이상 보유 12%부터 매년 3%씩 추가공제하며 10년 이상은 30%한도로 공제 (「소득세법」 §95 ㉡ 표1)

- ㉨감면소득금액란: 양도소득금액 중 감면되는 소득금액을 적습니다.
- ㉩감면종류 및 감면율란: 양도소득세 감면규정 및 감면율을 적습니다(감면신청서는 별도로 작성하여 제출하여야 합니다).
- ㉪건물란: 다음의 구분에 따라 양도당시 금액을 적습니다.
  - 가. 일반건물: 국세청장이 고시한 금액(건물 m당 가액)에 건물면적(전용+공용)을 곱하여 계산한 금액
  - 나. 상업용·오피스텔: 국세청장이 고시한 금액(토지+건물)에 건물면적(전용+공용)을 곱하여 계산한 금액
  - 다. 개별·공동주택: 국토해양부장관이 고시한 금액(토지+건물)
- ㉫토지란: 양도 시 개별공시지가에 면적을 곱하여 계산한 금액을 적습니다.
- ㉬건물란: ㉨원란의 작성방법에 따라 취득당시 금액을 적습니다(최초 고시일 전에 취득한 경우에는 최초 고시금액을 취득시로 환산한 가액).
- ㉭토지란: 취득시 개별공시지가에 면적을 곱하여 계산한 금액을 적습니다(취득일이 '90.8.29. 이전인 경우에는 '90.1.1. 기준 개별공시지가를 토지등급에 의해 취득시로 환산한 가액).

취득가액 및 필요경비계산 상세 명세서(1)

구분	구분 코드	거래상대방		지급 일자	지급 금액	취득가액 (원)	
		상호	사업자등록번호				
취득 가액	①타인으로부터 매입한 자산	매입가액	111				
		취득세	112				
		등 록 세	113				
		기타부대비용	법무사비용	114			
			취득중개수수료	115			
			기 타	116			
	소 계						
	②자기가 제조·생산· 건설한 자산	120					
		120					
	③가산항목	취득시 변호사비용	131				
			기타비용	132			
		매양 수도 자부담 세	133				
			기 타	134			
		소 계					
	④차감항목	감가상각비	141				
	⑤계 (①+②-④)						
기 타 필 요 경 비	⑥자본적 지출액	용도변경·개량·이동 편의를 위한 지출	260				
		엘리베이터, 냉난방설치	260				
		피난시설 등 설치	260				
		재해 등으로 인한 자산의 원상복구	260				
		개발부담금	261				
		재건축부담금	261				
		자산가치증가등 비	260				
		기 타	260				
		소 계					
		⑦취득 후 정송비용	번호사비용	271			
	기타소송, 화해비용		272				
	⑧기타비용		수익자부담금	281			
			토지장애철거비	280			
			도로시설비 등	280			
		사방사업소요비용	280				
	기 타	280					
	소 계						
	⑨ 계 (⑥+⑦+⑧)						
	양도 비용	⑩양도시 중개수수료 등 직접 지출비용	290				
		⑪ 국민주택채권 및 토지개발채권 매각차손 등 기타경비	291				
⑫ 계 (⑩+⑪)							
⑬ 기타 필요경비 계 (⑨+⑫)							

작성 방법

(음영표시란은 적으실 필요가 없습니다)

1. 증빙종류 코드

증빙종류	현금영수증	신용카드 영수증	세금계산서	계산서	계약서	기타
코드	01	02	03	04	05	10

2. ㉠타입으로부터 매입한 자산란: 기타부대비용은 취득 시 지출한 법무사비용, 중개수수료 등을 적습니다.
3. ㉡자가가 제조·생산·건설한 자산란: 원재료비, 노무비, 하역비, 보험료, 수수료, 공과금(취득세·등록세를 포함합니다), 설치비, 기타부대비용을 합하여 적습니다.
4. ㉢기상항목란: 취득 시 정송비용은 취득에 관한 정송이 있는 자산에 대하여 그 소유권 등을 확보하기 위하여 직접 소요된 소송비용·회해비용을 적습니다.
5. ㉣차감항목란: 감가상각비는 양도자산 보유기간 중 그 자산에 대한 감가상각비로서 각 연도의 부동산임대소득금액 또는 사업소득금액의 계산에 있어서 필요경비에 산입하였거나 산입할 금액을 적습니다.
6. ㉤자본적 지출액란
  - 가. 개발부담금, 재건축부담금: 「개발이익환수에 관한 법률」에 따른 개발부담금 또는 「재건축초과이익 환수에 관한 법률」에 따른 재건축부담금을 말하며, 개발부담금 또는 재건축부담금의 납부의무자와 양도자가 서로 다른 경우에는 양도자에게 사실상 배분될 금액을 적습니다.
  - 나. 자산가치 증가 등 수선비: 자산의 내용연수를 증가시키거나 가치를 현실적으로 증가시키기 위하여 지출한 수선비를 적습니다.
7. ㉦취득 후 정송비용란: 양도자산을 취득한 후 정송이 있는 경우에 그 소유권을 확보하기 위하여 직접 소요된 소송비용·회해비용 등의 금액으로서 그 지출한 연도의 각 소득금액의 계산에 있어서 필요경비에 산입된 것은 제외한 금액을 적습니다.
8. ㉧기타비용란
  - 가. 수익자부담금: 「하천법」·「담건설 및 주변지역지원 등에 관한 법률」, 그 밖의 법률에 따라 시행하는 사업으로 인하여 해당 사업구역 내의 토지소유자가 부담한 수익자부담을 적습니다.
  - 나. 토지 장애철폐비: 토지이용의 편의를 위하여 지출한 장애철폐비용을 적습니다.
  - 다. 도로시설비 등: 토지이용의 편의를 위하여 해당 토지 또는 해당 토지에 인접한 타인 소유 토지에 도로를 신설한 경우의 그 시설비 또는 국가 또는 지방자치단체에 이를 무상으로 공여한 경우의 그 도로로 된 토지의 가액을 적습니다.
9. ㉨직접 지출비용란: 자산을 양도하기 위해 직접 지출한 계약서작성비용, 공증비용, 인지대, 부동산중개수수료 등을 적습니다.
10. ㉩국민주택채권 및 토지개발채권 매각차손등 기타경비란: 자산을 취득하는 경우 법령 등에 따라 매입한 국민주택채권 및 토지개발채권을 민거 전에 기획재정부령으로 정하는 금융기관 등(증권회사 및 은행)에 양도함으로써 발생하는 매각차손을 적습니다. 다만, 기획재정부령으로 정하는 금융기관 등(증권회사 및 은행) 외의 자에게 양도한 경우에는 동일한 날에 기획재정부령으로 정하는 금융기관 등(증권회사 및 은행)에 양도함으로써 발생하는 매각차손을 한도로 합니다.

유의 사항

1. 해당 항목의 금액을 적고 실제로 지출한 사실을 입증할 수 있는 증빙서류(예시: 계약서, 세금계산서 등)를 제출하여야 합니다.
2. ㉠란 계의 금액은 양도소득금액계산명세서(별지 제84호서식 부표1)의 ㉠번 취득가액란에 옮겨 적습니다.
3. 이 서식의 ㉠란 기타필요경비 계의 금액은 양도소득금액계산명세서(별지 제84호서식 부표1)의 ㉠번 기타 필요경비란에 적습니다.
4. 해당 항목의 지출증빙이 다수인 경우에는 「사업지등록번호」란에 "별지 작성"으로 적고 「지급금액」란에 "합계액"을 적은 후 취득가액 및 필요경비계산 상세 명세서(2)에 상세명세를 작성합니다.

※10.1.1以後譲渡分からは譲渡所得税の予定申告をしない場合は加算税が課されます。

(前面)

管理番号	-
------	---

譲渡所得課税標準申告及び納付計算書  
 ([ ], 予定申告[ ]確定申告, [ ]修正申告, [ ]期限後申告)

①申告人(譲渡人)	氏名 住所 電子郵便所	住民登録番号 電話番号	内・外国人 [ ]内国人, [ ]外国人
②譲受人	住所 氏名	住民登録番号 譲渡資産所在地	居住区分 [ ]居住者, [ ]非居住者 居住地国 居住地区コード 譲渡人との関係
③税率区分	コード	合計 国内分小計	国外分小計
④譲渡所得金額			
⑤既申告・決定・決定された譲渡所得金額合計			
⑥譲渡所得基本控除			
⑦課税標準(④+⑥-⑧)			
⑧税率			
⑨算出税額			
⑩減免税額			
⑪外国納付税額控除			
⑫予定申告納付税額控除			
⑬源泉徴収税額控除			
⑭加算税	申告不誠実 納付不誠実		
⑮既・決定・決定税額			
⑯納付発生額 (⑨-⑩-⑪-⑫+⑬-⑭)			
⑰分納(物納)する税額			
⑱納付税額			
⑲還付税額			
農漁村納付計算書		地方所得税納付計算書	
<input type="checkbox"/> 所得税減免税額		所得税 納付する税額	申告人は「所得税法」第105条(予定申告)・第110条(確定申告)、「国税基本法」第45条(修正申告)・第45条の3(期限後申告)、「農漁村特別税法」第7条および「地方税法」第93条により申告し、上記の内容を十分に検討して申告人が知っている事実をそのまま正確に記載したことを確認します。 年 月 日 申告人 (署名又は印)
<input type="checkbox"/> 税率		税率	
<input type="checkbox"/> 算出税額		算出税額	
<input type="checkbox"/> 修正申告加算税等		納付税額	
<input type="checkbox"/> 既・決定・決定税額		還付税額	
<input type="checkbox"/> 納付発生額		還付金口座申告 (還付税額2千万円未満の場合)	税務代理人は租税専門資格者として上記の申告書を誠実で公正に作成したことを確認します。 税務代理人 (氏名又は印)
<input type="checkbox"/> 分納発生額		金融機関名	
<input type="checkbox"/> 納付税額			
還付金額		口座番号	税務署長殿

添付資料	1. 譲渡所得計算明細書(付表1)又は付表2) 1部 2. 売買契約書1部 3. 必要経費に関する準備資料及び付表3 各1部 4. 減免申請書及び取用確認書等1部 5. その他譲渡所得税計算に必要な資料1部	受付日時 印
担当公務員 確認事項	1. 土地及び建物登記事項証明書 2. 土地及び建築物対象謄本	

作成方法

- 관리번호는작성자가적지않습니다.
- ①신고인(양도인): 성명란외국인이면영문으로적되어연계기록인영문성명전부(full name)를적습니다.  
주민등록번호란내거소신고번호를부여받은재외국민또는외국국적동포이면국내거소신고증상의국내거소신고번호를적고, 외국인이면외국인등록표상의외국인등록번호를적으며, 상기번호를부여받지않은경우에는여권번호를적습니다. 내·외국인및거주구분의□안에"외"표시하고, 거주지역및거주국코드는양도인이비거주자에해당하는경우에국제표준화기구(ISO)가정한국가별ISO코드중국영악어및국가코드를적습니다.
- ②양수인란: 양도물건별로적되, 양수인이공동으로양수한경우에는양수인별지분을적고, 양수인이다수인경우에는별지로작성합니다.  
양수인이외국인인경우주민등록번호란에는①을참고하여외국인등록번호를적습니다.  
※양도인과의관계예시: 타인, 배우자, 자, 부모, 형제자매, 조부모, 손자·손녀등
- ③세율구분란: 양도소득금액계산명세서의세율구분코드가동일한자산을합산하여적되, 주식의경우에는주식양도소득금액계산명세서(별지제84호서식부표2)의③주식종류코드란의세율이동일한자산(기타자산주식및국외주식은제외합니다)을합산하여적습니다
- ④양도소득기분공제란: 해당연도중언제양도하는자산의양도소득금액에서부터차례대로공제하며, 미등기양도자산의경우에는공제하지않습니다(부동산등과주식은각각연25만원씩을공제합니다)
- ⑤산출세액란·⑥감면세액란·⑦외국납부세액공제란및⑧예정신고납부세액공제란: 해당신고분까지누계금액을적습니다.
- ⑨예정신고납부세액공제란: (직전까지예정신고납부세액누계액)+(금회예정신고세액중기한내납부할세액×공제율)의방법으로계산한금액을적습니다. ※2010.12.31.까지양도분에한함
- ⑩원천징수세액공제란: 비거주자의양도소득에대하여양수인이원천징수한세액을적습니다.
- ⑪가산세란: 산출세액에기한내신고·납부불이행에따른신고불성실(무신고10~20%, 과소신고10%, 부당과소40%)·납부불성실연10.95%·기장불성실기산세등을계산한금액을적습니다.
- ⑫기신고·결정·경정세액란: 기신고세액(누계금액으로서납부할세액을포함합니다), 무신고결정·경정결정된경우총결정세액(누계금액을발합니다)을적습니다.
- 납부할세액란부터환급세액란까지: 금회신고납부할세액을적습니다.
- 환급금계좌상고(·)란: 송금받을본인의예금계좌를적습니다. 다만, 환급세액이2,000만원이상이상인경우에는「국세기본법시행규칙」에따른계좌개설(별경)신고서(별지제22호서식)에통장사본을첨부하여신고하여야합니다.
- 「소득세법시행령」제175조의2제4항에따라양도소득세를납을신청하려는경우에는양도소득세를납신청서(별지제86호서식)를별도로제출하여야합니다.

課税対象資産及び税率

税率区分	코드	税率
1. 「소득세법」 제94조제1항제1호및제2호(토지·건물및부동산에관한권리)		
가. 2년이상보유	1-10	6-35%('12.1.1.이후6-38%)
나. 1년이상2년미만보유(단, 1세대3주택은아래바. 적용)	1-15	40%
다. 1년미만보유	1-20	50%
라. 1세대2주택(부수토지포함), '09.1.1.~'12.12.31. 양도분	1-10	6-35%('12.1.1.이후6-38%)
마. 1주택과1조합원입주권을보유한경우1주택, '09.1.1.~'12.12.31. 양도분	1-10	6-35%('12.1.1.이후6-38%)
바. 1세대3주택이상해당하는주택(부수토지포함), '09.1.1.~'09.3.15. 취득및양도분	1-25	45%
사. 1세대3주택이상해당하는주택(부수토지포함), '09.3.16.~'12.12.31. 양도분	1-10	6-35%('12.1.1.이후6-38%)
아. 주택과조합원입주권의합이3 이상인경우의주택, '09.1.1.~'09.3.15. 취득및양도분	1-28	45%
자. 주택과조합원입주권의합이3 이상인경우의주택, '09.3.16.~'12.12.31. 양도분	1-10	6-35%('12.1.1.이후6-38%)
차. 비사업용토지'09.1.1.~'09.3.15. 취득및양도분	1-26	60%
카. 비사업용토지'09.3.16.~'12.12.31. 양도분	1-10	6-35%('12.1.1.이후6-38%)
타. 미등기양도	1-30	70%
파. 누진세율적용대상자산중지정지역으로10%가산되는자산('09.3.16.~'12.12.31. 양도분) ※양도자산이상기세율중2 이상의세율에해당하는때에는그중가장높은것을적용합니다.	1-11	16-45 ('12.1.1.이후16-48%)
2. 「소득세법」 제94조제1항제3호(주식또는출자지분)		
가. 중소기업외법인의대주주기1년미만보유한주식	1-70	30%
나. 중소기업법인주식(상장, 비상장)	(1-62, 1-42)	10%
다. 중소기업외법인의주식(상장, 비상장)	(1-61, 1-41)	20%
3. 「소득세법」 제94조제1항제4호(기타자산)		
가. 주식	1-10	6-35%('12.1.1.이후6-38%)
나. 주식외의것	1-10	6-35%('12.1.1.이후6-38%)
다. 비사업용토지과다보유법인주식'09.1.1.~'09.3.15. 취득및양도분	1-27	60%
라. 비사업용토지과다보유법인주식'09.3.16.~'12.12.31. 양도분	1-10	6-35%('12.1.1.이후6-38%)
5. 「조세특례제한법」 제98조(이분양주택에대한과세특례)	1-92	20%
1. 「소득세법」 제118조의2제1호및제2호(토지·건물, 부동산에관한권리)	2-10	6-35%('12.1.1.이후6-38%)
2. 「소득세법」 제118조의2제3호(주식또는출자지분)		
가. 중소기업의주식	2-42	10%
나. 가목외의주식	2-41	20%
3. 「소득세법」 제118조의2제4호(기타자산)		
가. 주식	2-10	6-35%('12.1.1.이후6-38%)
나. 주식외의것	2-10	6-35%('12.1.1.이후6-38%)

管理番号	-
------	---

譲渡所得金額計算明細書

※ 管理番号は記載しないでください。

□ 譲渡資産及び取引日

① 税率区分 (コード)	合計	(-)	(-)	(-)
② 所在地 国 所在地				
③ 資産種類 (コード)		( )	( )	( )
取引日 (取引原因)	④ 譲渡日 (原因)	( )	( )	( )
	⑤ 取得日 (原因)	( )	( )	( )
取引資産 面積 (㎡)	⑥ 総面積 (譲渡持分)	( / )	( / )	( / )
	⑦ 譲渡面積	( / )	( / )	( / )
	⑧ 取得面積			

□ 譲渡所得金額計算

取引金額	⑨ 譲渡価額			
	⑩ 取得価額			
	取得価額種類			
⑪ 既納付土地超過利得税				
⑫ その他必要経費				
譲渡差益	全体譲渡差益			
	非課税譲渡差益			
	⑬ 課税対象譲渡差益			
⑭ 長期保有特別控除				
⑮ 譲渡所得金額				
⑯ 減免所得金額				
⑰ 減免種類	減免率			

□ 基準時価 (基準時価申告又は取得価額に換算化 申告する場合にのみ記載する)

譲渡時 基準 時価	⑱ 建物	一般建物			
		オフィス・事業用			
		個別・共同住宅			
	⑲ 土地				
合計					
取得時 基準 時価	⑳ 建物	一般建物			
		オフィス・事業用			
		個別・共同住宅			
	㉑ 土地				
合計					

作成方法

1. ①세율구분란: 다음의세율구분내용과소재지및세율구분코드를적습니다.

소재지 구분	소재지		세율구분	토지·건물										부동산에 관한권리			기타 자산 (주식외)	비사업용토지과다 보유법인 주식				
	국내	국외		2년 이상	1년 이상 2년 미만	1년 미만	1세대 2주택 (부수토지 포함)	1주택과 1조합원 입주권을보유한경우 1주택	1세대3 주택이상의주택 (부수토지 포함)		주택과 조합원 입주권수 3이상인 경우주택		비사업용 토지		미등기	지정지역10% 가산		2년 이상	1년 이상 2년 미만	1년 미만	A	B
									A	B	A	B	A	B								
코드	1	2	코드	10	15	20	10	10	25	10	28	10	26	10	30	11	10	15	20	10	27	10

※A: '09.1.1.~'09.3.15. 취득및양도분, B: '09.3.16~'12.12.31 양도분

2. ③자산종류란: 다음의자산종류및코드를적습니다.

자산 종류	토지·건물				부동산에관한권리				기타자산			
	토지	고가 주택	일반 주택	기타 건물	지상권	전세권	등기된 부동산임차권	부동산을취득할수있는권리	특정 주식	영업권	시설물 이용권	부동산과다보유 법인주식
코드	1	2	3	4	5	6	7	8	14	15	16	17

3. 거래원인: 매매, 수용, 협의매수, 교환, 공매, 경매, 상속, 증여, 상속, 분양, 기타등을적습니다.

4. ⑥총면적란: 양도자산의전체면적을적고, 양도지분을별도로적습니다.

5. ⑦양도면적란: ⑥총면적x 양도지분으로산정한면적을적습니다.

6. ⑩취득가액란: 아래와같이적습니다(상속·증여받은자산은상속개시일및증여일현재의나, 다, 기준시가중확인되는가액을적습니다).

가. 실지거래가액으로하는경우: 취득이실지소요된가액(별지제84호서식부표3의③번란의금액)

나. 매매사레가액에의하는경우: 취득일전후3개월내의매매사레가액을적음

다. 감정가액에의하는경우: 취득일전후3개월내의감정평가법인의감정가액2개이상의평균가액을적음

라. 환산가액에의하는경우: 양도가액(⑩번) x [취득시기준시가(㉔+)/양도시기준시가(㉕+㉖)]로환산한가액을적음

※취득가액종류란: 실지거래가액, 매매사레가액, 감정가액, 환산가액, 기준시가로구분하여적으며, 국외자산의경우실지거래가액, 해당정부평가액, 매매사레가액, 감정가액으로구분하여원환산금액을적습니다

7. ⑪기납부토지초과이득세란: 해당양도토지에대하여기납부한토지초과이득세가있는경우기납부한토지초과이득세액을적습니다.

8. ⑫기타필요경비란: 취득당시가액을실가액에의하는경우에는자본적지출액등(별지제84호서식부표 3의㉔란의금액)을적고, 취득당시가액용매매사레가액·감정가액·환산가액또는기준시가에의하는경우에는「소득세법시행령」제163조 제6항을참조하여적습니다

9. ⑭장기보유특별공제란: 토지·건물의⑩양도차익에다음의보유기간에따른공제율을곱하여계산하며, 국외자산은해당되지않습니다.

1세대1주택	3년이상보유24%부터매년8%씩추가공제하며10년이상은80%한도로공제(「소득세법」 §95 ②표2)
1세대1주택외	3년이상보유10%, 4년이상보유12%부터매년3%씩추가공제하며10년이상은30%한도로공제(「소득세법」 §95 ②표1)

10. ⑮감면소득금액란: 양도소득금액중감면되는소득금액을적습니다.

11. ⑯감면종류및감면율란: 양도소득세감면규정및감면율을적습니다(감면신청서는별도로작성하여제출하여야합니다).

12. ⑰건물란: 다음의구분에따라양도당시금액을적습니다.

가. 일반건물: 국세청장이고시한금액(건물㎡당가액)에건물면적(전용+공용)을곱하여계산한금액

나. 상업용·오피스텔: 국세청장이고시한금액(토지+건물)에건물면적(전용+공용)을곱하여계산한금액

다. 개별·공동주택: 국토해양부장관이고시한금액(토지+건물)

13. ⑱토지란: 양도시개별공시지가에면적을곱하여계산한금액을적습니다.

14. ⑳건물란: ⑰건물란의작성방법에따라취득당시금액을적습니다(최초고시일전에취득한경우에는최초고시금액을취득시로환산한가액).

15. 토지란: 취득시개별공시지가에면적을곱하여계산한금액을적습니다(취득일이'90.8.29. 이전인경우에는'90.1.1. 기준개별공시지가를토지등급에의해취득시로환산한가액).

取得価額及び必要経費計算詳細明細書(1)

	区分	区分 コード	取引相手方		支払 日	支払 金額	証券 種類 (コード)	
			商号	事業者登録番号				
取得 価額	①第三者 から 購入した 資産	購入価額	111					
		取得税	112					
		登録税	113					
		その他付随費用	法務士費用	114				
			取得仲介手数料	115				
			その他	116				
	小計							
	② 自己が製造・生産・建設した資産		120					
			120					
	③ 加算項目	取 得 時 の 訴 訟 費	弁護士費用	131				
その他費用			132					
購 入 時 の 借 入 金 の 利 息		借入金	133					
		その他	134					
小計								
④ 差引項目	減価償却費	141						
⑤計(①+③-④)又は②+③-④								
その 他 必 要 経 費	⑥ 資本的 支出額	用途変更・改良・利用便宜費用等	260					
		エレベーター、冷暖房設置	260					
		避難設備等設置	260					
		災害等による資産の原状復旧	260					
		開発負担金	261					
		資産価値増加等 修繕費	260					
		その他	260					
		小計						
	⑦ 取得後 訴訟費用	弁護士費用	271					
		その他訴訟、和解費用	272					
	⑧ その他費用	受益者負担金	281					
		土地障害撤去費	280					
		道路施設費用	280					
		砂防事業所用費用	280					
		その他	280					
		小計						
	⑨計(⑥+⑦+⑧)							
譲渡費用	⑩ 譲渡時仲介手数料等直接支出費用	290						
	⑪ 国民住宅債権及び土地開発債権、売却差損 等その他経費	291						
⑫計(⑩+⑪)								
⑬その他必要経費計(⑨+⑫)								

作成方法

(운영표시란은적용없습니다)

1. 증빙종류코드

증빙종류	현금영수증	신용카드 영수증	세금계산서	계산서	계약서	기타
코드	01	02	03	04	05	10

2. ①타인으로부터매입자산란: 기타부대비용은취득시지출한법무사비용, 중개수수료등을적습니다.
3. ②자기가제조·생산·건설한자산란: 원재료비, 노무비, 하역비, 보험료, 수수료, 공과금(취득세·등록세를포함합니다), 설치비, 기타부대비용을합하여적습니다.
4. ③가산항목란: 취득시정송비용은취득에관한정송이있는자산에대하여그소유권등을확보하기위하여직접소요된소송비용·화해비용을적습니다.
5. ④차감항목란: 감가상각비는양도자산보유기간중그자산에대한감가상각비로서각연도의부동산임대소득금액또는사업소득금액의계산에있어서필요경비에산입하였거나산입할금액을적습니다.
6. ⑤자본적지출액란
  - 가. 개발부담금, 제건축부담금: 「개발이익환수에관한법률」에따른개발부담금또는「제건축초과이익환수에관한법률」에따른제건축부담금을말하며, 개발부담금또는제건축부담금의납부의무자와양도자가서로다른경우에는양도자에게사실상배분될금액을적습니다.
  - 나. 자산가치증가등수신비: 자산의내용연수를증가시키거나가치를현실적으로증가시키기위하여지출한수신비를적습니다.
7. ⑦취득후정송비용란: 양도자산을취득후정송이있는경우에그소유권을확보하기위하여직접소요된소송비용·화해비용등의금액으로서그지출한연도의각소득금액의계산에있어서필요경비에산입된것은제한금액을적습니다.
8. ⑧기타비용란
  - 가. 수익자부담금: 「하천법」·「댐건설및 주변지역지원등에관한법률」, 그밖의법률에따라서행하는사업으로인하여해당사업구역내의토지소유자가부담한수익자부담금을적습니다.
  - 나. 토지장애철탈거비: 토지이용의편의를위하여지출한장애철탈비용을적습니다.
  - 다. 도로시설비등: 토지이용의편의를위하여해당토지또는해당토지에인접한타인소유토지에도토를신설한경우의그시설비또는국가또는지방자치단체에이들부담으로공여한경우의그도로관련토지의가액을적습니다.
9. ⑩직접지출비용란: 자산을양도하기위해직접지출한계약작성비용, 공증비용, 인지대, 부동산중개수수료등을적습니다.
10. ⑪국민주택채권및토지개발채권매각차손등기타경비란: 자산을취득하는경우법령등에따라매입한국민주택채권및토지개발채권을만기전에기획재정부령으로정하는금융기관등(증권회사및은행)에양도함으로써발생하는매각차손을적습니다. 다만, 기획재정부령으로정하는금융기관등(증권회사및은행) 외의자에게양도한경우에는동일한날에기획재정부령으로정하는금융기관등(증권회사및은행)에양도함으로써발생하는매각차손을한도도합니다.

유의사항

1. 해당항목의금액을적고실제지출한사실을입증할수있는증빙서류(예시: 계약서, 세금계산서등)를제출하여야합니다.
2. ⑤관계의금액은양도소득금액계산명세서(별지제84호서식부표1)의 ⑩번취득가액란에올려적습니다.
3. 이서식의 ⑬번기타필요경비계의금액은양도소득금액계산명세서(별지제84호서식부표1)의 ⑯번기타필요경비란에적습니다.
4. 해당항목의지출증빙이다수인경우에는 「사업자등록번호」란에 "별지작성" 으라고 「지급금액」란에 "합계액" 을적은후취득가액및필요경비계산상세명세서(2)에상세명세를작성합니다.

## I 土地譲渡に対する両国の税法比較(共同議題：日本)

### 1. 法人における土地譲渡の税法規定

#### (1) 土地譲渡の概要

法人の土地譲渡については、昭和 48 年に当時の地価の上昇が、法人企業の投機に起因するという考え方の下に法人の土地投機を抑制することを目的として土地重課制度が創設されました。それ以降、次に詳しく記載の通り何度か改正され、平成 8 年度改正により平成 8 年 1 月 1 日以降の譲渡については、所有期間が 5 年を超えるもの（長期所有土地）については 5%、所有期間 5 年以内のもの（短期所有土地）は 10%、所有期間 2 年以内のもの（超短期所有土地）は 15%を通常の法人税に追加して課税することとした改正が行われました。さらに、長期にわたる地価の下落や厳しい経済情勢に鑑みて、土地の有効利用の促進や土地取引の活性化のために思い切った対応を図る必要があることから、平成 10 年度改正により、長期所有土地、短期所有土地に係る土地重課については適用停止、超短期所有土地に係る土地重課については、廃止されることとされました。その後の改正により、長期所有土地、短期所有土地については、平成 25 年 12 月 31 日まで適用停止が延長されています。したがって、現在の法人税法の土地譲渡の税法規定は、土地等の譲渡益、譲渡損失は、事業による営業損益と差引計算され、利益が残れば、これに対する法人税、住民税、事業税が課されることとなります。また、特別控除・課税の繰り延べ措置については、個人と同様に制度があります。

#### (2) 法人税法規定

##### ①土地等の譲渡による収益の計上時期等

土地等の譲渡に係る収益の計上時期は、別段の定めがない限り引き渡しの日とされているが、譲渡に関する契約効力発生の日にも収益計上することも認められています（法基 2-1-14）。この引渡しの日がいつであるかについては、相手方において使用収益ができることとなった日がこれに当たるとされていますが、相手方においていつ使用収益を開始したか明らかでないものもあるので、このような場合には代金の相当部分（おおむね 50%以上）を収受するに至った日か、所有権移転登記の申請、あるいはその登記の申請に必要な書類を相手方に交付した日のいずれか早い日に引渡しがあったものとする事ができるとされています（法基 2-1-1、2-1-2）。

##### ②土地等の取得価額

法人が土地を取得した際にその土地の取得価額は帳簿に記帳されているため、個人のように取得価額が分からないということはありません。したがって、個人で認められている、取得価額を譲渡収入の 5%として計算してもよいという取扱いは法人の場合は適用されません。

法人が土地等を取得する場合には購入代価のほかに種々の費用が必要であるが、次に掲げるような費用はたとえ取得に関連して支出するものであっても、固定資産の取得価額に算入しないことができます。

a. 次に掲げる租税公課等の額（法基 7-3-3 の 2(1)）

- ・ 不動産取得税
- ・ 特別土地保有税のうち土地の取得に対して課されるもの
- ・ 登録免許税その他登記又は登録のために要する費用

b. 土地等の取得のために借り入れた借入金利子の額

土地等取得のための借入金の利子は、固定資産である土地については、使用開始後の利子については損金に算入し、使用開始前の利子については原則として簿価に算入しますが、選択により支出期の損金に算入することもできるとされています（法基 7-3-1 の 2）。また、販売用資産である土地に係る利子については、簿価に算入するのが原則となっており、選択により支出期の損金に算入できるとされています（法基 5-1-1 の 2）。

③土地等を譲渡した場合の譲渡益に対する税負担の軽減に関する特例制度

土地等を譲渡した場合の法人の譲渡益については、税負担の軽減に関する特例制度が以下のように認められています。

a. 土地重課の適用除外

- ・ 優良住宅地供給等による一般土地重課の適用除外（措法 62 の 3④、63③）
- ・ 確定優良住宅地等予定地供給等による一般土地重課の適用除外（措法 62 の 3⑤）

b. 特別控除の特例

- ・ 収用等の場合の 5,000 万円の特別控除（措法 65 の 2）
- ・ 特定土地区画整理事業等のための譲渡の 2,000 万円特別控除（措法 65 の 3）
- ・ 特定住宅地造成事業等のための譲渡の 1,500 万円特別控除（措法 65 の 4）
- ・ 農地保有合理化等のための農地等の譲渡の 800 万円特別控除（措法 65 の 5）
- ・ 特定の土地等の長期譲渡所得の 1,000 万円特別控除（措法 65 の 5 の 2）

c. 課税の繰延べ特例（圧縮記帳）

- ・ 固定資産を交換した場合の課税の特例（法法 50）
- ・ 収用等の場合の課税の特例（措法 64～65）
- ・ 特定の事業用資産の買替え交換した場合の課税の特例（措法 65 の 7）
- ・ 特定の交換分合により土地等を取得した場合の課税の特例（措置法 65 の 10）

- ・大規模な住宅地造成事業の施工区域内にある土地等の造成のための交換等の場合の課税の特例（措法 65 の 11）
- ・認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の課税の特例（措置法 65 の 13）
- ・特定普通財産とその隣接する土地等の交換の場合の課税の特例（措置法 66）
- ・平成 21 年及び平成 22 年に土地等の先行取得をした場合の課税の特例（措置法 66 の 2）

法人の譲渡益について特別控除の特例を適用する場合において 2 つ以上の特別控除の特例の適用を受ける場合には、譲渡した年分の暦年の特別控除の総額は、5,000 万円が累積限度額となります。

#### ④法人所有の不動産の贈与又は低額譲渡とみなし譲渡課税

法人税の所得計算については、資産の売却による収益のみならず、資産の無償による譲渡からの収益も益金の価額に含めることとされています。

<法人間の移転の場合>		
ケース	課税関係	
	譲渡人側	譲受人側
a. 贈与の場合 (法法22②, 37⑦)	贈与した資産の時価相当額が寄付金となる	贈与をうけた資産の時価相当額が受贈益となる
b. 低額譲渡の場合 (法法22②, 37⑧)	譲渡した資産の時価相当額と譲渡価額の差額が寄付金となる	譲受けた資産の時価相当額と譲受価額との差額が受贈益となる
<法人から個人への移転の場合>		
個人と法人の関係	課税関係	
	譲渡人(法人)	譲受人(個人)
a. 個人がその法人の役員の場合	時価相当額と譲渡価額との差額が、その役員に対する賞与となる (法基通9-2-9(2))	時価相当額と譲渡価額の差額が、給与所得となる (所法28)
b. 個人がその法人の役員でない場合	時価相当額と譲渡価額との差額が、寄付金となる (法法37⑧)	時価相当額と譲渡価額との差額が、一時所得となる (所基通34-1(5))

※この場合時価とは、取引価額（実勢価額）、不動産鑑定士の評価額、公示価額比準倍率方式による価額のいずれかとなります。

### (3) 土地譲渡の重課規定

#### ① 土地重課制度とは

土地重課制度とは、法人が同一事業年度内に譲渡した土地等の譲渡益について、その土地等の所有期間に応じて「一般土地等の譲渡」に係るもの又は「短期所有土地等」に係るもののグループごとに区分し、通常の法人税等の他にそれぞれの特別税率による法人税等が課せられることとされる制度をいいます。この土地等の譲渡益について特別税率が課されるのは、法人税の納税義務のあるすべての法人です。土地譲渡益のみを全体の利益から抜き出し分離して特別の課税を行うため、欠損法人であっても、土地の譲渡益があるのであれば課税されることとなります。昭和 48 年当時の地価の上昇が法人企業の投機に基因するという考え方の下に、法人の土地売買による利益に対し、通常の法人税のほか特別税率による法人税を付加することで、土地売買による利益を吸収し、法人の土地投機を抑制することを目的として創設されました。昭和 56 年度までは、法人が昭和 44 年 1 月 1 日以後に取得した土地の譲渡等が課税対象とされていました。しかし時の推移とともに、この昭和 44 年を課税の基準として、取得時期のみをベースに単純に長期所有土地等と短期所有土地等に区分し、税負担に大きな差を設けることは、実情にそぐわない面も出てきたため、長期安定的な土地税制を確立し土地供給及び住宅建設を促進するなどの見地から、昭和 57 年度税制改正において、個人の長期譲渡所得の課税の特例の対象となる譲渡資産についてはその所有期間が 10 年を超えるものとされたことに併せて、法人の土地重課の対象資産についてもその所有期間が 10 年以下の土地の譲渡等とすることとされました。

昭和 62 年 9 月の税制改正により、昭和 62 年 10 月 1 日から平成 2 年 3 月 31 日までの間に譲渡等をした土地については、その所有期間が 5 年以下のものを土地重課の対象とし、併せて同期間内に所有期間が 2 年以下の土地等の譲渡を行った場合には、超短期所有土地等として、高率課税の制度が導入されました。また、平成 3 年度税制改正において土地税制の全面的見直しが行われ、その一環として土地重課制度においても、これまでの短期所有土地等又は超短期所有土地等に係る土地重課のほか、従来土地重課の対象とされていなかった長期所有土地等の譲渡益についてもその対象とされました（一般的な土地重課という）。また、超短期所有土地等の譲渡益については、「30%の追加課税方式」から「法人税率に 30%の税率を加算した税率による分離課税方式」に課税方式が改められました。その後、平成 2 年度及び 3 年度税制改正により、土地等の所有期間を 5 年とする特例の適用期限及び超短期所有土地等に係る高率課税制度の適用期限が平成 9 年 3 月 31 日まで延長されました。平成 4 年度、平成 5 年度及び平成 6 年度税制改正により、一般的な土地重課の適用除外とされる範囲の追加拡大が行われました。平成 3 年度の土地税制の全面見直し以降の土地を巡る状況変化等に伴って、平成 8 年度税制改正において、土地の保有、譲渡、取得の各段階にわたる税負担のあり方の見直しが行われ、この一環として土地重課制度においても、以下の通り改正が行われました。

- a. 一般的な土地重課の税率を 10%から 5%に引き下げるとともに、適用除外の範囲を追加拡大しました。
- b. 短期所有土地等に係る土地重課の税率を 20%から 10%に引き下げるとともに、その所有期間について適用期限を付した特例方式を廃止し 5 年以下としました。
- c. 超短期所有土地等に係る土地重課について、30%の分離課税方式から 15%の追加課税方式に改められました。

平成 9 年度税制改正においては、超短期所有土地等に係る土地重課の適用期限が平成 14 年 3 月 31 日まで延長されました。そして、平成 10 年度税制改正においては、長期にわたる地価の下落、土地取引など土地をめぐる状況や現下の厳しい経済情勢を鑑み、土地の有効利用の促進や土地建物の活性化のために思い切った対応を図る必要があることから、次の改正が行われました。

- a. 臨時的緊急的な措置として、一般的な土地重課及び短期所有土地等に係る土地重課については、平成 10 年 1 月 1 日から平成 12 年 12 月 31 日までの間は適用しないこととする。
- b. 投機的な土地取引を抑制することを主眼とした超短期所有土地等に係る土地重課については、平成 9 年 12 月 31 日をもって廃止する。

さらに、平成 13 年度税制改正において、近年の土地取引の状況等に鑑み、一般的な土地重課及び短期所有土地等に係る土地重課の適用停止期限が平成 15 年 12 月 31 日まで 3 年延長され、その後、平成 16 年度税制改正において、平成 20 年 12 月 31 日まで 5 年延長、さらに平成 21 年度税制改正において、平成 25 年 12 月 31 日まで 5 年延長されました。

	平成4.1.1以後譲渡	平成8.1.1以後譲渡	平成10.1.1以後譲渡	平成25.12.31
長期所有土地等の譲渡 (一般的な土地重課) (下記以外の譲渡)	10%追加課税方式	5%追加課税方式	← 適用停止 →	
短期所有土地等の譲渡 (短期所有土地重課) (所有期間5年以下)	20%追加課税方式	10%追加課税方式	← 適用停止 →	
超短期所有土地等の譲渡 (超短期所有土地重課) (所有期間2年以下)	30%追加課税方式	15%追加課税方式	制度廃止	

※ 所有期間とは、取得日の翌日から譲渡年の 1 月 1 日までの期間をいいます。

②課税対象となる土地譲渡益の計算（措法 62 の 3②二、63②二、措令 38 の 5④）

a. 個々の土地譲渡益の計算を行います。

譲渡 収 益	-	譲 渡 原 価	-	(直接又は間接に要した経費の額)			=	譲 渡 利 益 金 額
				負債 利 子	+	一 販 売 費 理 費 管 費		

b. 上記 a で計算した個々の土地等の譲渡益を各グループごとに合算します。

・「一般土地等の譲渡」グループ  
 土地A譲渡益 + 土地B譲渡益 = 合計譲渡益

・「短期所有土地等の譲渡」グループ  
 土地C譲渡益 + 土地D譲渡益 = 合計譲渡益

c. 上記 b で合算した譲渡益に対して特別税率で課税し、通常の法人税額に加算します。

土地等の譲渡等が複数ある場合の損益通算については、個々の取引の譲渡の中で損失の額が生じたものがあるときは、同一事業年度の範囲内でこれを同一グループ内の他の譲渡利益金額と通算することになります。したがって、一般土地等に係る譲渡損益と短期所有土地等に係る譲渡損益は、相互に通算することはできません（措通 62 の 3(1)-2、63(1)-2）。

③土地重課対象の範囲（措法 62 の 3②一）

課税対象となる行為は、土地等（土地及び土地の上に存する権利）の譲渡のほかに、賃借権の設定、一定の要件を超える仲介行為、土地類似株式等の譲渡等、実質的に土地の譲渡とみられる行為も含まれます。

2. 個人における土地譲渡の税法規定

(1) 土地建物等の譲渡所得の区分

土地建物等の譲渡所得については、事業所得や給与所得などの他の所得と区分して、特別の税率を適用して税額を計算する分離課税によって課税されます。分離課税となる土地建物等の譲渡所得とは、土地及び借地権等の土地上の権利、建物・建物附属設備及び構築物並びに土地等の譲渡に類する特定の株式等又は特定信託の受益権の譲渡による所得をいいます（措法 31①、32①②）。

## (2) 長期譲渡所得と短期譲渡所得

譲渡資産の所有期間に応じて長期譲渡所得と短期譲渡所得に区分され、課税の内容も異なります。土地建物等の譲渡所得については、譲渡の年の1月1日における所有期間（その譲渡をした土地建物等をその取得した日の翌日から引き続き所有していた期間をいいます）が5年を超えるものの譲渡による所得を長期譲渡所得といい、譲渡の年の1月1日における所有期間が5年以下のもの（譲渡の年に取得したものを含まず）の譲渡による所得を短期譲渡所得といいます（措法31①、32①②）。なお、特定の株式等又は特定信託の受益権の譲渡所得は、土地建物等の譲渡所得に準じて課税されますが、この場合の譲渡所得は、常に短期譲渡所得となります（措法32②）。

## (3) 譲渡所得の計算

収入金額から必要経費を差し引いた金額が、譲渡所得となります。

### ① 収入金額

譲渡所得の収入金額は、その年において資産の譲渡によって収入とすべきことが確定した金額をいいます（法36①）。金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入とする場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額がその収入金額となります（法36②）。ただし、贈与（法人に対するものに限る）、相続（限定承認に係るものに限る）遺贈（法人に対するもの及び個人に対する包括遺贈のうち限定承認に係るものに限る）あるいは時価の2分の1未満の著しく低い価額で譲渡（法人に対するものに限る）した場合には、時価で譲渡があったものとみなして譲渡所得が計算されます（法59①）。

### ② 必要経費

譲渡所得の必要経費とは、譲渡した資産を取得するために要した金額等（取得費）と、その資産を譲渡するために直接要した費用（譲渡費用）との合計額をいいます。

#### a. 取得費

取得費とは、売った土地や建物を買入れたときの購入代金や、購入手数料などの資産の取得に要した金額に、その後支出した改良費、設備費を加えた合計額をいいます（所法38①）。なお、建物の取得費は、所有期間中の減価償却費相当額を差し引いて計算します。

・相続・遺贈・贈与・時価の2分の1未満の低額譲渡によって取得した資産の取得費  
贈与・相続・遺贈によって取得した資産の取得費は、その相続等があった時の時価で取得したものとして、またその相続等について、みなし譲渡課税が行われていない場合は被相続人等がその資産を所有していた期間を含めて相続人等が引き続きその資産を所有していたものとして、それぞれ取得費を計算します（所法60）。

また個人から贈与または時価の2分の1未満の低額譲渡（譲渡対価がその資産の取得費と譲渡費用の合計額に満たないものに限ります）によって取得した資産については、贈与者又は譲渡者がその資産を所有していた期間を含めて受贈者又は譲受者が引き続きその資産を所有していたものとして取得費を計算します。つまり前の所有者の取得費を引き継ぎます。ただし、このように計算した取得費が、収入金額の5%よりも少ないときは、その収入金額の5%相当額をその取得費とします。

・交換・買換えなどにより取得した資産の取得費

交換・買換えなどをした旧資産の譲渡所得について、交換・買換えなどの課税の特例の適用を受けている場合には、この交換・買換えなどによって取得した新資産の取得費の計算方法は、以下のようになります。ただし、交換・買換えなどによって資産を取得した後に、その資産について設備費や改良費を支出しているときは、その設備費や改良費も加算され、またその資産が減価償却資産である場合は、償却費相当額を差し引いて計算します。（所令168、措法33の6、36の4、37の3、37の4、37の5③、④）

1) 一般の交換・買換え（特定の事業用資産の買換え・交換を除く）の場合

- a) 旧資産の譲渡価額が、交換・買換えにより取得した資産の取得価額以上のとき  
(旧資産の取得費+旧資産の譲渡費用) × (実際に要した新資産の取得価額) / (旧資産の譲渡価額)
- b) 旧資産の譲渡価額が、交換・買換えにより取得した資産の取得価額より低いとき  
(旧資産の取得費+旧資産の譲渡費用) + (実際に要した新資産の取得価額-旧資産の譲渡価額)

2) 収用等による対価補償金で取得した代替資産の場合

- a) 収用資産の対価補償金の金額から譲渡費用（譲渡費用を補てんするための補償金などを受け取っている場合は、その補償金で補てんされる部分の費用を除きます。）を差し引いた金額（純補償金の金額）が代替資産の取得価額を超えるとき  
(収用資産の取得費) × (実際に要した代替資産の取得価額) / (純補償金の金額)
- b) 純補償金の金額が代替資産の取得価額と等しいとき  
(収用資産の取得費)
- c) 純補償金の金額が代替資産の取得価額より低いとき  
(収用資産の取得費) + (実際に要した代替資産の取得価額-純補償金の金額)

3) 居住用財産、既成市街地等内の土地等の買換え・交換の場合（買換え資産が2以上ある場合）

（買換え資産が一つの場合、下記の「×個々の資産の価額（B）／新資産の価額の合計額（A）」（以下（B）／（A））を省略して計算します。）

a) 旧資産の譲渡価額の合計額が買換え・交換により取得した資産の取得価額の合計額を超えるとき

$\{ (旧資産の取得費の合計額 + 譲渡費用の合計額) \times (新資産の取得価額の合計額) / (旧資産の譲渡価額の合計額) \} \times (B) / (A)$

b) 旧資産の譲渡価額の合計額が買換え・交換により取得した資産の取得価額の合計額と等しいとき

$(旧資産の取得費の合計額 + 旧資産の譲渡費用の合計額) \times (B) / (A)$

c) 買換え・交換により取得した資産の取得価額の合計額が旧資産の譲渡価額の合計額を超えているとき

$\{ (旧資産の取得費の合計額 + 譲渡費用の合計額) + (新資産の取得価額の合計額 - 旧資産の譲渡価額の合計額) \} \times (B) / (A)$

4) 特定の事業用資産の買換え・交換の場合（買換え資産が2以上ある場合）

（買換え資産が一つの場合、下記の（B）／（A）を省略して計算します。）

a) 旧資産の譲渡価額の合計額が買換え・交換により取得した資産の取得価額の合計額を超えるとき

$\{ (旧資産の取得費の合計額 + 譲渡費用の合計額) \times (新資産の取得価額の合計額) \times 80\% / (旧資産の譲渡価額の合計額) + 新資産の取得価額の合計額 \times 20\% \} \times (B) / (A)$

b) 旧資産の譲渡価額の合計額が買換え・交換により取得した資産の取得価額の合計額と等しいとき

$\{ (旧資産の取得費の合計額 + 旧資産の譲渡費用の合計額) \times 80\% + (新資産の取得価額の合計額) \times 20\% \} \times (B) / (A)$

c) 買換え・交換により取得した資産の取得価額の合計額が旧資産の譲渡価額の合計額を超えているとき

$\{ (旧資産の取得費の合計額 + 譲渡費用の合計額) \times 80\% + (新資産の取得価額の合計額) \times 20\% + (新資産の取得価額の合計額 - 旧資産の譲渡価額の合計額) \} \times (B) / (A)$

・譲渡所得となる借地権などの設定の場合の取得費

借地権や地役権の設定の対価として受け取った権利金などで譲渡所得となるものの取得費は、次のように計算します（所令 174）。ただし、次のように計算した金額が、譲渡所得となる権利金などの収入金額の 5%相当額よりも少ないときは、その収入金額の 5%相当額を取得費とします。

1) その土地について初めて借地権などを設定する場合

借地権などを設定した土地の取得費 (A) × 借地権などの設定の対価として支払を受ける金額 (B) / { (B) + その土地の底地としての価額 (C) }

2) 二重に借地権などを設定する場合

(借地権などを設定した土地の取得費 (A) - 現借地権で上記 1) により計算して取得費とされた金額) × (B) / { (B) + (C) }

3) 改めて借地権などを設定する場合

借地権などを設定した土地の取得費 (A) × (B) / { (B) + (C) } - 先に設定した借地権などで 1) により計算して取得費とされた金額

※ ( (B)、(C) ) の略号は、1) 参照。

・一括取得した土地・建物を譲渡した場合の取得価額の計算

過去に一括取得した土地・建物を譲渡した場合の取得価額の区分計算は、通常次の 3 つの方法のいずれかによります。

1) 取得時の契約において土地と建物の価額が区分されている場合は、その価額によります。

2) 契約上の建物の価額が明らかでない場合であっても、建物に課せられた消費税等の額が明らかな場合は、その消費税等の額を基に建物の取得価額を算定します。

建物に課せられた消費税等の額 × (1 + 消費税等の税率) / 消費税等の税率

3) 購入時の契約において土地と建物の価額が区分されていない場合は、購入価額の総額を購入時のそれぞれの時価で合理的に按分して計算します。この場合、建物の標準的な建築価額に床面積を乗じて建物の取得費を計算します。なお、中古の建物を購入していた場合は、建築時から取得時までの経過年数に応じた償却費相当額を控除します。

・相続財産を譲渡した場合の取得費の特例

相続や遺贈によって財産を取得した人が、その取得した財産を相続開始のあった日の翌日から相続税の申告書の提出期限の翌日以後 3 年以内に譲渡した場合には、その譲渡した資産の取得費は、一般の方法によって計算した取得費（譲渡収入金額の 5%相当額による概算取得費を含みます。）に、相続や遺贈によって取得した財産に対する相続税額のうち、その譲渡した資産に対応する金額を加算することができます。加算する金額の計算は、以下のようになります。

1) 譲渡した資産が土地等である場合

$(\text{譲渡した人の確定相続税額}) \times (\text{その人が相続等により取得した土地等の相続税評価額の合計額}) / (\text{確定相続税額の計算の基礎となったその人の相続税の課税価格 (債務控除前)}) - (\text{他の土地等の譲渡について既に取得費に加算された金額})$

土地等には、相続開始前3年以内に被相続人から贈与により取得した土地等で相続税の課税財産に加えられるもの及び相続時精算課税の適用を受けた贈与財産で相続税の課税財産に加えられるものを含みますが、物納した土地等又は物納申請中の土地等、あるいは相続開始時において棚卸資産であった土地等及び雑所得の起因となる土地等は対象となりません。

2) 1) 以外の場合

$(\text{譲渡した人の確定相続税額}) \times (\text{譲渡した資産の相続税評価額}) / (\text{確定相続税額の計算の基礎となったその人の相続税の課税価格 (債務控除前)})$

b. 譲渡費用

譲渡費用とは、資産を譲渡するために直接支出した以下の費用をいいます。(ただし、取得費とされるものを除きます。)

- A. 仲介手数料
  - B. 運搬費
  - C. 登記若しくは登録に要する費用
  - D. 借家人等を立ち退かせるための立退料
  - E. 土地(借地権を含む。)を譲渡するためその土地の上にある建物等の取壊しに要した費用
  - F. 既に売買契約を締結している資産を更に有利な条件で他に譲渡するため当該契約を解除したことに伴い支出する違約金
  - G. その他当該資産の譲渡価額を増加させるため当該譲渡に際して支出した費用
- なお、譲渡資産の修繕費、固定資産税その他その資産の維持又は管理に要した費用は、譲渡費用に含まれません。

③譲渡所得の金額

収入金額から必要経費を差し引いた金額が、譲渡所得の金額になります。分離課税の土地建物等の短期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額は、分離課税の土地建物等の長期譲渡所得がある場合は、その長期譲渡所得の金額からその金額を限度として控除します(措法 31①)。同様に分離課税の土地建物等の長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額は、分離課税の土地建物等の短期譲渡所得がある場合は、その長期譲渡所得の金額からその金額を限度として控除します(措法 32①)。

#### ④特別控除額

譲渡所得金額から、以下の特別控除額を差し引くことが可能です。

譲渡の形態	特例適用条文	特別控除額
土地収用法で土地建物等を収用等された場合	措法 33 条の 4	5,000 万円
居住用財産を譲渡した場合	措法 35 条	3,000 万円
独立行政法人都市再生機構などが行う特定土地 地区画整理事業等のために土地等を譲渡した 場合	措法 34 条	2,000 万円
特定住宅地造成事業等のため土地等を譲渡し た場合	措法 34 条の 2	1,500 万円
長期所有土地等を譲渡した場合	措法 35 条の 2	1,000 万円
農地保有の合理化等のために農地等を譲渡し た場合	措法 34 条の 3	800 万円

#### ⑤課税譲渡所得金額

③の譲渡所得の金額から④の特別控除額を差し引いた金額が、分離課税の土地建物等の譲渡では課税譲渡所得金額となり、短期及び長期の区分ごとに（さらに、課税長期譲渡所得金額については、一般分・特定分・軽課分の別に、課税短期譲渡所得金額については、一般分・軽減分の別に）、それぞれ定められている税率を乗じて分離課税の土地建物等の譲渡所得に対する所得税の額を計算します。

##### a. 特別控除額を差し引く順序

申告対象期間中に譲渡した土地建物等が 2 以上あって、それぞれ異なった特別控除額の適用がある場合には、次に定められている順序や限度に従って計算します。

1) 申告対象期間中の譲渡所得の金額を、それぞれ異なった特別控除額の適用を受けるグループに区分します。

2) 収用交換等の 5,000 万円控除の適用を受けるグループ内では、①分離短期（一般分→軽減分）→②総合短期→③総合長期→④山林所得→⑤分離長期（一般分→特定分→軽減分）の順に差し引きます。その他の特別控除の適用を受けるグループ内では、①分離短期（一般分→軽減分）→②分離長期（一般分→特定分→軽減分）の順に差し引きます。

3) 特別控除額の合計額が 5,000 万円に達するまで、次表の順により、それぞれの特別控除額を差し引きます。したがって、特別控除額の合計額が 5,000 万円に達すれば打ち切ることになります（措法 36）。

控除区分	所得区分	分離短期譲渡所得	総合短期譲渡所得	総合長期譲渡所得	山林所得	分離長期譲渡所得
収用等の場合の 5,000 万円控除		①	②	③	④	⑤
居住用財産を譲渡場合の 3,000 万円控除		⑥	—	—	—	⑦
特定土地区画整理事業等の場合の 2,000 万円控除		⑧	—	—	—	⑨
特定住宅地造成事業等の場合の 1,500 万円控除		⑩	—	—	—	⑪
特定の土地等の長期譲渡所得の 1,000 万円控除		—	—	—	—	⑫
農地保有の合理化等の場合の 800 万円控除		⑬	—	—	—	⑭

### ⑥分離課税の譲渡所得間の損益の通算

分離課税の土地建物等の譲渡に、長期譲渡に該当するものと短期譲渡に該当するものがあり、いずれか一方に損失が生じている場合には、③で記載したように互いに損益を通算することとされています。この場合分離課税の土地建物等の長期譲渡所得や短期譲渡所得の中に軽減税率が適用される所得と損失が生じている場合には、その他の所得がある場合には、まずそれぞれの所得を区分して計算し、次のようにその相互間で損益の通算を行います。

- 1) 分離短期譲渡所得に一般分と軽減分がある場合で、いずれか一方に損失が生じている場合には、相互に損益を通算します。
- 2) 分離長期譲渡所得の計算上生じた損失の通算は、次のように行います。
  - a) 特定分又は軽減分の譲渡損は、一般分の譲渡益から控除します。
  - b) a) により控除しきれない損失又は一般分の譲渡損は、特定分→軽減分の譲渡益から順次控除します。
- 3) 1) で控除しきれない分離短期一般分（又は軽減分）の譲渡損は、2) による控除後の分離長期の譲渡益（一般分→特定分→軽減分）から控除します。
- 4) 2) で控除しきれない分離長期一般分（又は特定分もしくは軽減分）の譲渡損は、1) による通算後の分離短期の譲渡益（一般分→軽減分）から控除します。
- 5) 3) 及び 4) で控除しきれない分離短期の譲渡損及び分離長期の譲渡損（（特定）居住用財産の譲渡損失を除きます）は、所得の計算上なかったものとみなされます。

#### a. 特別控除額の異なる譲渡グループの所得金額の構成

分離課税の譲渡所得の損益通算は、分離長期・短期の2つのグループを単位として行われます。（軽減税率が適用される所得がある場合には、結果的に⑤グループに分かれます。）したがって、1つの区分の所得の計算上生じた損失を他の区分に属する所得から控除するときは、その区分に属する譲渡所得がいかなる資産の譲渡による所得かを問わないこととなります。

しかし、同じ区分に属する譲渡所得が2以上の種類の特別控除の適用対象となるときは、通算の後残った所得がどの特別控除の対象となる所得であるかを決めておかなければ、特別控除後の所得（課税短期・長期譲渡所得）が計算できません。このような場合は、納税者にとって有利なように構成されているものとして、計算することになります（他の区分に属する所得の計算上生じた損失は、特別控除の適用のない譲渡資産に係る譲渡益及び特別控除額の少ない譲渡資産に係る譲渡益から先に控除されたものとみることになります）。すなわち、短期譲渡所得に係る損失を長期譲渡所得から控除するとき（又は長期譲渡所得に係る損失を短期譲渡所得から控除するとき）、長期譲渡所得（又は短期譲渡所得）に各種特別控除の適用がある部分の金額とその他の部分の金額があるときは、その損失の金額は、次の1～7の金額の順に控除します。

1. 2～7以外の部分の金額
2. 農地保有の合理化等のために農地等を譲渡した場合の特別控除の適用がある部分の金額
3. 平成21・22年に取得した土地等の長期譲渡所得の特別控除の適用がある部分の金額
4. 特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の特別控除の適用がある部分の金額
5. 特定土地区画整理事業等のために土地等を譲渡した場合の特別控除の適用がある部分の金額
6. 居住用財産を譲渡した場合の特別控除の適用がある部分の金額
7. 収容交換等の場合の特別控除の適用がある部分の金額

例えば、分離長期譲渡所得に、収容交換等の5,000万円控除の対象となる所得と、居住用財産の3,000万円控除その他の特別控除の対象となる所得が含まれているときは、特別控除による負担軽減措置をより多く適用するという税法の趣旨から、それぞれの金額の範囲内において、まず収容交換等の5,000万円控除の対象となる資産の譲渡益からなるものとし、次に居住用財産の3,000万円控除、特定土地区画整理事業等の2,000万円控除、特定住宅地造成事業等の1,500万円控除、平成21・22年に取得した土地等の1,000万円控除、農地保有の合理化等の800万円控除の対象となる資産の譲渡益又はその他の資産の譲渡益の順で、通算後の譲渡益を構成しているとみることになります。

#### (4) 土地の譲渡所得（分離課税）の設例

##### ① 短期譲渡所得の一般分（措法 32①）

（その年の 1 月 1 日において、所有期間が 5 年以下の土地建物等の譲渡）

（設例）

〇〇〇〇は、自己の短期所有の土地を以下の内容で第三者に譲渡しました。

売買契約日 平成 23 年 6 月 25 日  
引渡日 平成 23 年 7 月 25 日  
購入年月日 平成 20 年 7 月 20 日  
譲渡価額 60,000 千円  
取得費 55,000 千円  
譲渡費用 1,860 千円(仲介手数料・印紙代合計)

##### ② 長期譲渡所得の一般分（措法 31①）

（その年の 1 月 1 日において、所有期間が 5 年超の土地建物等の譲渡）

（設例）

〇〇〇〇は、自己の長期所有の土地を以下の内容で第三者に譲渡しました。

売買契約日 平成 23 年 6 月 25 日  
引渡日 平成 23 年 7 月 25 日  
購入年月日 昭和 46 年 7 月 20 日  
譲渡価額 60,000 千円  
取得費 2,500 千円  
譲渡費用 1,860 千円(仲介手数料・印紙代合計)

##### ③ 軽課分の長期譲渡所得（措法 35、31 の 3）

（その年の 1 月 1 日において、所有期間が 10 年超の居住用財産の譲渡）

（設例）

〇〇〇〇は、自己の居住用建物を取り壊しその敷地の用に供されていた土地を以下の内容で第三者に譲渡しました。

建物取壊日 平成 23 年 3 月 20 日（取壊後貸付けその他の用に供していません。）  
売買契約日 平成 23 年 6 月 25 日  
引渡日 平成 23 年 7 月 25 日  
購入年月日 昭和 46 年 7 月 20 日  
譲渡価額 60,000 千円  
取得費 2,500 千円  
譲渡費用 2,410 千円(建物取壊費用・仲介手数料・印紙代合計)

(5) 設例計算

① 設例計算

a. 土地の取得費計算

$$\begin{array}{rcl} \text{取得費} & & \text{概算取得費} \\ 55,000 \text{ 千円} & > & 55,000 \text{ 千円} \times 5\% \text{ (2,750 千円)} \quad \therefore 55,000 \text{ 千円} \end{array}$$

b. 課税譲渡所得金額計算 (一般分の短期譲渡所得)

$$\begin{array}{rcl} \text{収入金額} & & \text{取得費} & & \text{譲渡費用} \\ 60,000 \text{ 千円} & - & (55,000 \text{ 千円} + 1,860 \text{ 千円}) & = & 3,140 \text{ 千円} \end{array}$$

c. 税額計算 (分離短期)

$$3,140 \text{ 千円} \times 30\% = 942,000 \text{ 円}$$

② 設例計算

a. 土地の取得費計算

$$\begin{array}{rcl} \text{取得費} & & \text{概算取得費} \\ 2,500 \text{ 千円} & < & 60,000 \text{ 千円} \times 5\% \text{ (3,000 千円)} \quad \therefore 3,000 \text{ 千円} \end{array}$$

b. 課税譲渡所得金額計算 (一般分の長期譲渡所得)

$$\begin{array}{rcl} \text{収入金額} & & \text{取得費} & & \text{譲渡費用} \\ 60,000 \text{ 千円} & - & (3,000 \text{ 千円} + 1,860 \text{ 千円}) & = & 55,140 \text{ 千円} \end{array}$$

c. 税額計算 (分離長期)

$$55,140 \text{ 千円} \times 15\% = 8,271,000 \text{ 円}$$

③ 設例計算

a. 土地の取得費計算

$$\begin{array}{rcl} \text{取得費} & & \text{概算取得費} \\ 2,500 \text{ 千円} & < & 60,000 \text{ 千円} \times 5\% \text{ (3,000 千円)} \quad \therefore 3,000 \text{ 千円} \end{array}$$

b. 課税譲渡所得金額計算 (軽課分の長期譲渡所得)

$$\begin{array}{rcl} \text{収入金額} & & \text{取得費} & & \text{譲渡費用} \\ 60,000 \text{ 千円} & - & (3,000 \text{ 千円} + 2,410 \text{ 千円}) & = & 54,590 \text{ 千円} \end{array}$$

居住用財産の特別控除額

$$54,590 \text{ 千円} - 30,000 \text{ 千円} = 24,590 \text{ 千円}$$

c. 税額計算 (居住用軽課)

$$24,590 \text{ 千円} \times 10\% = 2,459,000 \text{ 円}$$

(6) 土地建物等の譲渡所得の課税の特例

①長期譲渡所得と短期譲渡所得

土地建物等の譲渡所得の課税の特例は、所有期間等や譲渡の状況により、次表のように長期譲渡所得、又は短期譲渡所得に分類されます。また譲渡資産の所有期間は、譲渡した年の1月1日において5年を越えているかどうかで判断します。

資産の種類	所有期間	譲渡所得の区分	所得税率／住民税率
(土地等) 土地 土地の上に存する権利  (建物等) 建物 建物付属設備 構築物	5年超 (長期)	(1) 分離長期一般資産	15% / 5%
		(2) 分離長期特定資産	10% / 4% (2千万円以上)
		(3) 分離長期軽課資産	10% / 4% (6千万円以上)
	5年未満 (短期)	(4) 分離短期一般資産	30% / 9%
		(5) 分離短期軽課資産	15% / 5%

a. 一般の分離長期譲渡資産 (措法 31)

長期譲渡資産のうち、下記の b 及び c に該当しない土地等又は建物等を譲渡した場合、その資産は一般の分離長期譲渡資産となります。

b. 分離長期特定資産 (措法 31 の 2)

「優良住宅地造成等のために土地を譲渡した場合の長期譲渡所得の税額計算の特例」の適用対象で、下記 c の適用を受けない土地等を譲渡した場合に、分離長期特定資産となります。

c. 分離長期軽課資産 (措法 31 の 3)

「居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例」の適用がある場合の土地等又は建物等を譲渡した場合に、分離長期軽課資産となります。この特例は、譲渡した年の1月1日における所有期間が10年超で、次の要件に該当する居住用財産を譲渡した場合に、「居住用財産を譲渡した場合の3,000万円の特別控除」を差し引いた後の譲渡益に対して適用されます。

※ 居住用財産の要件（措法 31-3②）

- ①その者が現に生活の拠点としている一の家屋及びその敷地
- ②居住の用に供さなくなった日以後 3 年を経過する日の属する年の 12 月 31 日までに譲渡される家屋及びその敷地
- ③災害により滅失した居住用家屋の場合は、災害があった日以後 3 年を経過する日の属する年の 12 月 31 日までに譲渡される家屋及びその敷地

※ 適用除外（措法 31-3①、措法例 20 の 3）

- ①特別の関係がある者への譲渡（措法 31 の 3-20）配偶者や直系血族、生計を一にしている親族、内縁関係者などへの譲渡
- ②居住用財産の買換え（措法 36 の 2）や交換（措法 36 の 5）の特例を受ける場合
- ③固定資産の交換の特例（所法 58）、優良住宅地造成等のために土地等を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例（措法 31 の 2）、収用等の場合の課税の特例（措法 33～33 の 3）、他（措法 37、37 の 4、37 の 5、37 の 6、37 の 7、37 の 9 の 2、37 の 9 の 3～5）の特例の適用を受ける場合
- ④居住用財産を譲渡した年の前年又は前々年において、この適用を受けた場合

d. 一般の分離短期譲渡資産（措法 32）

長期譲渡資産のうち、下記の e に該当しない土地等又は建物等を譲渡した場合、その資産は一般の分離短期譲渡資産となります。

e. 分離短期軽減資産（措法 32③）

短期譲渡資産のうち、国や地方公共団体に収用された場合など次の要件に該当するものは、分離短期軽減資産となります。

- ・国、地方公共団体に対する譲渡
- ・収用交換等による譲渡
- ・独立行政法人都市計画機構、土地開発公社、等に対する譲渡で、宅地や住宅の供給、土地の先行取得のためによるもの

②収用等の課税の特例

収用等の場合の課税の特例には、課税の繰延べの特例、課税の繰延べの適用を受けない場合の譲渡所得等の特別控除（5,000 万円）の特例があります。

a. 土地、家屋等が収用され、取得した補償金などで代替資産を取得した場合や、補償金などの代わりに収用された資産と同種の資産を無償で取得した場合（措法 33、33 の 2、33 の 3）

1) 補償金を受けて、収用のあった年の12月31日までに代替資産を取得したか、もしくは収用の日から2年以内に代替資産を取得する見込みのとき

a) 収用等の補償金の額が代替資産の取得価額と同じか少ない場合譲渡はなかったものとされます。

b) 補償金の額が代替資産の取得価額より多い場合

次の「収入金額」から「取得費」を差し引いた金額が譲渡所得となります。

・ 収入金額 = (補償金の額 - 譲渡費用の超過額) - 代替資産の取得価額

・ 取得費 = 譲渡資産の取得費 × { (補償金の額 - 譲渡費用の超過額)

- 代替資産の取得価額} ÷ (補償金の額 - 譲渡費用の超過額)

※譲渡費用の超過額・・・譲渡費用の額からその費用に充てるべきものとして交付された補償金等を控除した金額

2) 収用された資産と同種の資産を取得した場合

a) 同種の資産だけを取得した場合

譲渡はなかったものとされます。

b) 補償金とともに同種の資産を取得した場合

譲渡所得 = 補償金の額 - { (譲渡資産の取得費 + 譲渡費用) } × { 補償金の額 ÷ (補償金の額 + 取得資産の時価) }

c) 換地処分などにより資産を取得した場合

上記 a)、b) に準じて取り扱われます。

b. 収用交換等の場合の譲渡所得等の特別控除 (措法 33 の 4)

収用等により土地等や建物等を譲渡した場合で、次の要件に適合する場合は、その資産の譲渡所得の金額から 5,000 万円 (5,000 万円に満たない場合はその金額) が控除されます。

※ 要件

1) その年中に収用交換等したいずれについても、収用等に伴い代替資産を取得した場合の課税の特例 (措法 33) 及び交換処分等に伴い資産を取得した場合の課税の特例 (措法 33 の 2) の適用を受けていないこと

2) 最初買取の申し出があった日から 6 か月以内に譲渡したものであること

3) 同一の収用交換等について、その譲渡が 2 年以上に分けて行われた場合は、最初の年に譲渡をした資産に限られること

4) 収用交換等により資産を譲渡した者は、公共事業の施工者から最初買取等の申し出を受けた者であること

### ③居住用財産を譲渡した場合の譲渡所得の特別控除（措法 35）

個人が、居住の用に供している家屋もしくは家屋とともにその敷地の用に供されている土地等を譲渡した場合、次のいずれかの要件に適合する家屋又は土地等の譲渡所得の金額から 3,000 万円が控除されます。

#### a. 要件

- 1) 現に自己の居住している家屋を譲渡した場合
- 2) 現に自己が居住している家屋とともにその敷地である土地や借地権を譲渡した場合
- 3) 自己が居住していた家屋で、居住の用に供さなくなった日以後 3 年を経過する日の属する 12 月 31 日までに譲渡した場合
- 4) 災害により居住の用に供していた家屋が滅失した場合のその敷地を譲渡した場合は、居住の用に供さなくなった日以後 3 年を経過する日の属する 12 月 31 日までの譲渡
- 5) 居住用土地等のみの譲渡の場合は次のいずれかの要件を満たす場合
  - a) その土地等の譲渡に関する契約が、家屋を取り壊した日から 1 年以内に締結され、かつその家屋を居住の用に供さなくなった日以後 3 年を経過する日の属する 12 月 31 日までの譲渡
  - b) その家屋を取壊した後譲渡に関する契約を締結した日まで、貸付その他業務の用に供していない土地であること

#### b. 適用除外

- 1) 「特別の関係がある者」（分離長期軽課資産の取扱いと同じ）
- 2) 前年または前々年に居住用財産の買換えや交換の場合の特例（措法 36 の 2、36 の 5、41 の 5、41 の 5 の 2）の適用を受ける譲渡
- 3) 収用交換の場合の特別控除や買換えの特例（所法 58、措法 33～33 の 4、37、37 の 4、37 の 7、37 の 9 の 2、旧 37 の 9 の 3、37 の 9 の 4）の適用を受ける譲渡
- 4) 平成 21 年及び平成 22 年に土地等の先行取得をした場合の特例（措法 37 の 9 の 5）を受ける譲渡
- 5) 居住用財産を譲渡した年の前年又は前々年に、すでにこの特例の適用を受けている場合

### ④交換・買換えの特例（所法 58 条）

個人が 1 年以上所有していた固定資産を、他の者が 1 年以上所有していた同種類の固定資産と交換し、交換によって取得した資産を交換によって譲渡した資産の交換直前の用途と同一の用途に供した場合は、その譲渡資産による譲渡はなかったものとみなされます。

a. 適用要件

- 1) 譲渡資産と取得資産が、いずれも同種の固定資産(土地、建物、機械及び装置、船舶又は鉱業権)であること。
  - 2) 交換譲渡資産はいずれもそれぞれの所有者が 1 年以上所有していた固定資産であり、かつ交換の相手方が所有していた資産が交換を目的に取得したものではないこと。
  - 3) 取得資産を交換譲渡資産の譲渡直前の用途と同一の用途に供すること。
- ※ 同一用途の区分としては、おおむね次のとおりです。

資産の種類	区 分
土地	宅地、田畑、鉱泉地、池沼、山林、牧場又は原野、その他
建物	居住用、店舗又は事務所用、工場用、倉庫用、その他用
機械装置	耐用年数省令別表第二に掲げる設備の種類区分
船舶	漁船、運送船、作業船、その他

- 4) 交換時の譲渡資産の時価と取得資産の時価との差額が、いずれか高いほうの価額の 20%に相当する金額を超えないこと。

b. 課税方法

- 1) 交換差金等を取得しない場合  
譲渡はなかったものとみなされます。
- 2) 交換差金を取得した場合・・・取得期間により、長期もしくは短期譲渡  
譲渡の所得＝交換差金等－(譲渡資産の取得費＋譲渡費用)×交換差金等の金額÷(取得資産の時価－交換差金等の金額)

⑤特定の居住用財産の買換え(措法 36 の 2)及び交換(措法 36 の 5)の特例  
平成 5 年 4 月 1 日から平成 25 年 12 月 31 日までの間に、譲渡の年の 1 月 1 日に所有期間が 10 年を超える居住用財産を一定の要件の下で譲渡し、その譲渡の日の属する年の前年 1 月 1 日から、その譲渡の日の属する年の 12 月 31 日までの間に、代わりの居住用財産を一定の要件の下で取得して居住の用に供した場合に適用されます。

a. 譲渡資産の要件

- 1) 譲渡者が現に 10 年以上居住している家屋
- 2) 居住の用に供さなくなった家屋の場合は、居住の用に供さなくなった日から 3 年を経過する日の属する年の 12 月 31 日までの譲渡
- 3) 上記①または②の家屋及びその敷地
- 4) 災害により居住の用に供していた家屋が滅失した場合のその敷地である場合は、災害があった日から 3 年を経過する日の属する年の 12 月 31 日までの譲渡

#### b. 買換資産の要件

譲渡の日の属する年の前年1月1日からその譲渡の日の属する年の12月31日までの間に取得し、又は譲渡の年の翌年中に取得する見込みで、かつ取得の日の属する年の翌年12月31日までの間に居住の用に供したか、供する見込みで次の1)、2)の要件を満たす場合。

- 1) 1棟の家屋の床面積のうち居住の用に供する部分の床面積が50㎡以上であるもの、もしくは1棟の家屋で独立部分を区分共有する場合はその独立部分の床面積のうち居住の用に供する部分の床面積が50㎡以上であるもの
- 2) 上記①の家屋の敷地で、その面積が500㎡以下であるもの

#### c. 適用除外

- 1) 譲渡に係る対価の額が1.5億円（平成23年12月31日以前に行う譲渡については対価の額が2億円）を超えるもの
- 2) 「特別の関係がある者」への譲渡
- 3) 譲渡資産の譲渡につき次の特例の適用を受けている場合

- a) 収用交換等の場合の課税の特例（措法33～33の4）
- b) 特定の事業用資産の買換え（交換）の特例等（措法37、37の4、37の7、37の9②、37の9④）
- c) 平成21年及び平成22年に土地等の先行取得をした場合の譲渡所得の課税の特例（措法37の9⑤）
- d) 譲渡した年又はその前年もしくは前々年に居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例（措法31の3）を受けているとき
- e) 譲渡した年又はその前年もしくは前々年に居住用財産の3,000万円の特別控除の特例（措法35）を受けているとき
- f) 譲渡した年又はその前年もしくは前々年に相続等により取得した居住用財産の買換え（交換）をした場合の長期譲渡所得の課税の特例（旧措法36の2、旧36の5）を受けているとき
- g) 譲渡した年又はその前年もしくは前々年に居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通産及び繰越控除の特例（措法41の5）を受けているとき
- h) 譲渡した年又はその前年もしくは前々年に特定居住用財産の譲渡損失の損益通産及び繰越控除の特例（措法41の5②）を受けているとき

- 4) 贈与、交換、出資、代物弁済（金銭債務の弁済に代えてするものに限る）による譲渡

#### d. 課税方法

1) 譲渡による収入金額より買換資産の取得価額が大きい場合は、譲渡がなかったものとされ、譲渡所得は課税されません。

2) 譲渡による収入金額が買換資産の取得価額より大きい場合は、譲渡収入金額から必要経費を差し引いた金額が長期譲渡所得の金額となります。

譲渡所得＝譲渡収入金額－買換資産の取得価額－（譲渡資産の取得費＋譲渡費用）

× {（譲渡価額－買換資産の取得価額）÷譲渡価額}

#### e. 更正の請求と修正申告

##### 1) 更正の請求（措法 36 の 3②）

譲渡した年の翌年 12 月 31 日までに取得する見込みの買換資産の実際の取得価額が過大となった場合は、買換資産の取得をした日から 4 月以内に更正の請求をすることで、所得税額の還付を受けることができます。

##### 2) 修正申告（措法 36 の 3①、②、③）

特定の居住用財産の買換えの特例の適用を受けた買換資産につき、次の事由が生じた場合は、その事由が生じた日から 4 月以内に修正申告して、不足分の所得税を納付しなければなりません。

a) 譲渡資産を譲渡した年に取得した買換資産を、その取得した年の翌年 12 月 31 日までに居住の用に供しない場合又は居住の用に供しなくなった場合。

b) 譲渡資産を譲渡した年の翌年に取得した買換資産を、その取得した年の翌年 12 月 31 日までに居住の用に供しない場合又は居住の用に供しなくなった場合。

c) 譲渡をした年の翌年又は翌々年に一体資産の譲渡をした場合に、その一体資産の譲渡に係る対価の額とその譲渡資産に係る対価の額との合計額が 1.5 億円を超えることとなった場合。

#### ⑥事業用資産の買換え（交換）の特例（措法 37）

個人が既成市街地等（東京、大阪、名古屋などの地域）内から、既成市街地外への事業用資産の買換えをした場合や、市街化区域内や既成市街地等内から、それらの地域外への農地の買換えをした場合には、次の特例が適用できます。この場合、買換資産の取得価額より譲渡価額の方が大きい場合は、譲渡資産の譲渡価額と買換資産の取得価額の差額部分及び買換資産の取得価額の 20%に相当する部分が課税されます。また譲渡価額より買換え資産の取得価額のほうが大きい場合は、譲渡資産の譲渡価額の 20%に相当する部分が課税されます。この特例は昭和 45 年 1 月 1 日から平成 26 年 12 月 31 日までの間に譲渡資産を譲渡した場合に限ります。

a. 適用要件

- 1) 事業用土地、建物、構築物等の譲渡
  - 2) 譲渡した年の 12 月 31 日までに買換資産を取得、もしくは譲渡した年の翌年 12 月 31 日までに買換資産の取得をする見込みで確定申告書にこの特例を適用する旨を記載
  - 3) 取得の日から 1 年以内に事業の用に供する見込みである場合
- ※これらの資産を交換した場合も同様の規定によります（措法 37 の 4）。

b. 適用除外（措法 37①）

- 1) 収用等による譲渡の特例（措法 33～33 の 3）の適用を受ける譲渡
- 2) 贈与、交換（措法 37 の 4 の事業用資産の交換を除く）、出資、代物弁済（金銭債務の弁済に代えてするものに限る）による譲渡または取得（定額譲渡も一部譲渡とされます。）

この事業用資産の買換えの特例を受けた場合は、2,000 万円の特別控除（措法 34 「特定土地区画事業等のための土地等の譲渡」）、1,500 万円の特別控除（措法 34 の 2 「特定住宅地造成事業等のための土地等の譲渡」）、1,000 万円の特別控除（措法 35 の 2 「特定の土地等の長期譲渡所得の特別控除」）の適用は受けられません。また買換資産のうち土地があり、その土地等の面積が譲渡資産の土地等の面積の 5 倍を超えている場合には、その超える部分は買換資産には該当しません（措法 37 ②、措令 25-15）。また市街化区域等外で取得する農業用の土地等は 10 倍までとなります（措令 25-22）。

c. 買換えの区分

- 1) 既成市街地等の区域内から区域外への移転促進のための土地等の買換え
- 2) 誘致区域外から区域内への誘致促進のための土地を中心とする買換え
- 3) 既成市街地内での土地等の有効利用のための買換え
- 4) 農業振興地域の農業地区域内の土地等の有効利用のための買換え
- 5) 防災街区の整備の促進のための買換え
- 6) 所有期間が 10 年超の長期保有資産を利用した投資促進のための買換え
- 7) 船舶の効率化のための買換え

d. 課税方法

- 1) 譲渡による収入金額が買換資産の取得価額より少ない場合  
収入金額の 80%相当額が課税の繰延べとなるが、80%を超える部分の金額は譲渡があったものとされます。
- 2) 譲渡による収入金額が買換資産の取得価額より大きい場合  
買換資産の取得価額の 80%相当額を超える部分について、譲渡があったものとされます。

e. 更正の請求と修正申告

1) 買換資産の実際の取得価額が見積り価額より多くなった場合や、買換資産の地域が見積承認地域と異なったことにより、譲渡があったものとみなされる金額が過大となったときは、買換資産の取得の日から 4 月以内に更正の請求ができます。(措法 37 の 2②一)

2) 買換資産の取得の日以後 1 年以内に事業の用に供しなくなった場合や、買換資産の取得価額が見積りよりも少なくなった場合、又は買換資産の地域が見積承認地域と異なったことにより、譲渡があったものとみなされる金額が過少となったときは、買換資産の取得の日から 4 月以内に修正申告書を提出する必要があります。(措法 37 の 2①②二)

⑦平成 21 年及び平成 22 年に土地等の先行取得をした場合の譲渡所得の課税の特例 (措法 37 の 9 の 5①)

不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業を行う個人が、平成 21 年 1 月 1 日から平成 22 年 12 月 31 日までの間に、国内にある土地等の取得をし、その取得した日の属する年の 12 月 31 日以降 10 年以内に、その者の有する他の事業用土地等の譲渡をしたときに、その事業用土地の譲渡利益金額の 80% (土地の取得が平成 22 年 1 月 1 日から平成 22 年 12 月 31 日の場合は 60%) に相当する金額を控除した金額をもって事業用土地等の譲渡による譲渡所得の金額とすることができます。

⑧その他の特例

その他の土地等の譲渡の特例には次のようなものがあります。

①	特定土地区画整理事業のための譲渡 (措法 34)	2,000 万円の特別控除
②	特定住宅地造成事業のための譲渡 (措法 34 の 2)	1,500 万円の特別控除
③	農地保有の合理化等のための農地等の譲渡 (措法 34 の 3)	800 万円の特別控除
④	特定の土地等の譲渡 (措法 35 の 2)	1,000 万円の特別控除
⑤	中高層耐火建築物等の建設のための買換え及び交換 (措法 37 の 5)	収入金額のうち、買換え資産の取得価額を越える部分のみ譲渡所得として計算
⑥	特定の交換分合による譲渡 (措法 37 の 6)	譲渡資産のうち、清算金に対応する部分のみ譲渡所得を計算
⑦	大規模な住宅地域造成事業の施行区域内にある土地等の造成のための交換等 (措法 37 の 7)	譲渡資産のうち、交換差金に対応する部分のみ譲渡所得を計算
⑧	認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等 (措法 37 の 9 の 2)	交換差金又は収入金額のうち交換取得価額を超える部分についてのみ譲渡所得を計算
⑨	特定普通財産とその隣接する土地等の交換 (措法 37 の 9 の 4)	交換差金に対応する部分のみ譲渡所得を計算
⑩	相続財産の譲渡 (措法 39)	相続税額のうち所定の金額を取得費に加算

#### ⑨特別控除の順序と限度額

同一年中に特別控除の異なる 2 以上の資産を譲渡した場合の控除額の合計は 5,000 万円を上限とし、同一年中に同一の特別控除の 2 以上の資産を譲渡した場合の控除額は、それぞれの控除枠の限度内となります。また、それぞれの控除の適用順序は次の通りとなります。

- a. 5,000 万円特別控除（収用等）（措法 33 の 4）
- b. 3,000 万円特別控除（居住用財産）（措法 35）
- c. 2,000 万円特別控除（措法 34）
- d. 1,500 万円特別控除（措法 34 の 2）
- e. 1,000 万円特別控除（措法 35 の 2）
- f. 800 万円特別控除（措法 34 の 3）

#### ⑩居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除（措法 41 の 5）

土地、建物等の譲渡所得の計算上生じた損失の金額は、他の所得との間の損益通算及び青色申告の場合の翌年以降の繰越は認められませんが、この特例の対象となる「居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算の特例」または「特定居住用財産の譲渡損失の損益通算の特例」のいずれかの適用を受ける場合には、損益通算が認められます。

##### a. 居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算の特例

個人が平成 10 年 1 月 1 日から平成 25 年 12 月 31 日までの間に、譲渡の日の属する年の 1 月 1 日において所有期間が 5 年を超える居住用財産の譲渡をした場合に、その譲渡をした年の翌年 12 月 31 日までに買換資産の取得をし、その取得をした翌年 12 月 31 日までの間に居住の用に供したか、供する見込みであるときで、かつ、買換資産を取得した年の年末においてその買換資産の取得に係る借入金残高を有する場合に、その譲渡所得の金額の計算上生じた譲渡損失に係るものとして一定の方法により計算された金額は、一定の要件の下で他の所得との損益通算が可能となります。

##### b. 譲渡資産の範囲

所有期間が 5 年を超える居住用財産で、以下のもの

- 1) その者が現に生活の拠点としている一の家屋及びその敷地
- 2) 居住の用に供さなくなった日以後 3 年を経過する日の属する年の 12 月 31 日までに譲渡される家屋 及びその敷地
- 3) 災害により滅失した居住用家屋の場合は、災害があった日以後 3 年を経過する日の属する年の 12 月 31 日までに譲渡される家屋及びその敷地

c. 買換資産の要件

1) 次の a) もしくは b) の要件を満たす一の家屋及びその敷地

a) 1 棟の家屋の床面積のうち、居住用部分が 50 m<sup>2</sup>以上

b) 1 棟の家屋のうち独立部分を区分所有する場合は、その独立部分の床面積のうち居住用部分が 50 m<sup>2</sup>以上

2) 適用年の 12 月 31 日において、買換資産の取得に係る住宅借入金の金額がある

3) 譲渡年の前年 1 月 1 日からその譲渡年の 12 月 31 日までの間に買換資産を取得又は取得する見込みであること。

4) 買換資産の取得の日から取得の日の属する年の翌年 12 月 31 日までの間に居住の用に供したか供する見込みであること。

d. 適用除外

1) 特別の関係者への譲渡 (措令 26 の 7③)

2) 贈与、出資による譲渡 (措令 26 の 7④)

3) 代物弁済(金銭債務の弁済に代えてするものに限る) としての取得 (措令 26 の 7⑥)

4) 譲渡資産の特定譲渡をした年の前年以前 3 年内の年において生じた他の居住用財産の譲渡損失の金額について、この損益通算の特例 (措法 41 の 5①) の適用を受けた場合

5) 譲渡資産の特定譲渡をした年の前年または前々年に居住用財産の譲渡損失の金額について、次の特例の適用を受けた場合

a) 居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の軽減税率の特例 (措法 31 の 3①)

b) 居住用財産の譲渡所得の特別控除 (措法 35①)

c) 特定の居住用財産の買換えの場合の長期譲渡所得の課税の特例 (措法 36②)

d) 特定の居住用財産を交換した場合の長期譲渡所得の課税の特例 (措法 36 の 5)

e) 相続等により取得した居住用財産の買換えの場合の長期譲渡所得の課税の特例 (旧措法 36 の 2)

f) 相続等により取得した居住用財産を交換した場合の長期譲渡所得の課税の特例 (旧措法 36 の 5)

g) 特定の居住用財産の買換え等の場合の長期譲渡所得の課税の特例 (旧措法 36 の 6)

6) 譲渡資産の特定譲渡をした年の又はその年の前年以前 3 年内における資産の譲渡について、特定居住用財産の譲渡損失の損益通算の特例 (措法 41 の 5 の 2①) の適用を受けた場合

e. 居住用財産の譲渡損失の金額の計算 (措法 41 の 5⑦一)

損益通算の対象となる居住用財産の譲渡損失の金額は、特例の対象となる譲渡資産の譲渡による譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額のうち、その譲渡をした日の属する年分の分離長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額に達するまでの金額とされます。

f. 修正申告等（措法 41 の 5⑬⑭⑯）

この損益通算の特例の適用を受けた者が、次のいずれかに該当する場合は、その譲渡の日の属する年の翌年 12 月 31 日、又は買換資産の取得をした年の翌年 12 月 31 日から 4 月以内に損益通算をした年分の所得税について、修正申告書を提出し、その期限内に修正申告による不足分の税額を納付しなければなりません。

- 1) 譲渡資産の譲渡の日の属する年の 12 月 31 日までに買換資産の取得をしない場合
- 2) 買換資産の取得をした日の属する年の 12 月 31 日においてその買換資産に係る住宅借入金の残高を有しない場合
- 3) 買換資産の取得をした日の属する年の 12 月 31 日までにその買換資産を居住の用に供しない場合

⑩特定居住用財産の譲渡損失の損益通算及び繰越控除（措法 41 の 5 の 2）

個人が平成 16 年 1 月 1 日から平成 25 年 12 月 31 日までの間に、譲渡の日の属する年の 1 月 1 日において所有期間が 5 年を超える居住用財産の譲渡をした場合に、その譲渡に係る契約を締結した日の前日においてその譲渡資産に係る一定の住宅借入金等の金額を有する場合に、その譲渡所得の金額の計算上生じた譲渡損失に係るものとして一定の方法により計算された金額は、一定の要件の下で他の所得との損益通算が可能となります。

a. 譲渡資産の範囲（措法 41 の 5 の 2⑦四）

⑩の「居住用財産の買換え等の場合の譲渡損失の損益通算の特例」と同様の範囲

b. 適用除外（措法 41 の 5 の 2）

- 1) 特別の関係者への譲渡（措令 26 の 7③）
- 2) 贈与、出資による譲渡（措令 26 の 7④）
- 3) 代物弁済（金銭債務の弁済に代えてするものに限る）としての取得（措令 26 の 7⑥）
- 4) 譲渡資産の特定譲渡をした年の前年以前 3 年内の年において生じた他の居住用財産の譲渡損失の金額について、この損益通算の特例（措法 41 の 5①）の適用を受けた場合
- 5) 譲渡資産の特定譲渡をした年の前年または前々年に居住用財産の譲渡損失の金額について、次の 特例の適用を受けた場合
  - a) 居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の軽減税率の特例（措法 31 の 3①）
  - b) 居住用財産の譲渡所得の特別控除（措法 35①）
  - c) 特定の居住用財産の買換えの場合の長期譲渡所得の課税の特例（措法 36②）
  - d) 特定の居住用財産を交換した場合の長期譲渡所得の課税の特例（措法 36 の 5）
  - e) 相続等により取得した居住用財産の買換えの場合の長期譲渡所得の課税の特例（旧措法 36 の 2）

f) 相続等により取得した居住用財産を交換した場合の長期譲渡所得の課税の特例（旧措法 36 の 5）

g) 特定の居住用財産の買換え等の場合の長期譲渡所得の課税の特例（旧措法 36 の 6）

6) 譲渡資産の特定譲渡をした年の又はその年の前年以前 3 年内における資産の譲渡について、居住用財産の買換え等の譲渡損失の損益通算の特例（措法 41 の 5①）の適用を受けた場合

c. 特定居住用財産の譲渡損失の金額の計算（措法 41 の 5 の 2⑦、措令 26 の 7 の 2⑥）

特定居住用財産の譲渡損失の金額は、その譲渡による金額の計算上生じた損失の金額のうち、その譲渡をした日の属する年分の長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額に達するまでの金額で、かつその譲渡に係る契約をした前日におけるその譲渡資産に係る住宅借入金等の金額の合計額から、その譲渡資産の譲渡対価の額を控除した金額を限度とします。

#### （参考文献）

石井敏彦 「図解 所得税（平成 24 年版）」一般財団法人大蔵財務協会

青木公治 「図解 譲渡所得（平成 24 年版）」一般財団法人大蔵財務協会

牧野好孝 「譲渡所得の実務と申告（平成 24 年版）」一般財団法人大蔵財務協会

### 3.土地の譲渡に関する比較表

#### (1)課される税金

	個人	法人
譲渡益に対して	<p>(1)所得税 ①原則 譲渡所得</p> <p>②不動産業者 事業所得又は雑所得(総合課税)</p> <p>(2)住民税 原則として、上記所得税に準じて課される。</p> <p>(3)事業税 不動産売買業の場合は、事業所得に対して事業税も課される。</p>	<p>(1)法人税 ①通常の法人税 土地の譲渡益を含めた各事業年度の所得に対して法人税が課せられる。 ②土地譲渡益に対する重課制度 土地の所有期間に応じて、別途課される。 a. 長期所有土地等 譲渡利益金額×5% b. 短期所有土地等 譲渡利益金額×10% ※平成 25 年 12 月 31 日までは停止期間。</p> <p>(2)法人住民税 各事業年度の法人税額を基に課税される。</p> <p>(3)法人事業税 各事業年度の所得金額を基に課税される。</p> <p>(4)地方法人特別税 各事業年度の法人事業税を基に課税される。</p>
特例措置	<p>①税率軽減 ②特別控除 ③譲渡益の繰延べ</p>	<p>①特別控除 ②圧縮記帳</p>
契約時	印紙税	印紙税
登記時	登録免許税	登録免許税

(2) 譲渡の範囲

有償 譲渡	法律上の 譲渡	<p>&lt;個人・法人共通のもの&gt;</p> <p>①売買 ②交換 ③競売 ④公売 ⑤収用 ⑥買取り ⑦買収 ⑧買入れ ⑨換地処分 ⑩権利変換 ⑪代物弁済 ⑫共有物の分割 ⑬単独所有地の共有化</p>	
	譲渡と みなすもの	<p>&lt;個人特有のもの&gt;</p> <p>⑭財産分与 ⑮代償分割債務の履行 ⑯物納</p>	
無償・低額譲渡 (みなし譲渡)		<p>①贈与 ②相続(個人) ③遺贈(個人) ④低額譲渡</p>	<p>①贈与 ②低額譲渡</p>

# 譲渡所得の内訳書

(確定申告書付表兼計算明細書)【土地・建物用】

【平成 23 年分】

名簿番号

提出  枚のうちの

この「譲渡所得の内訳書」は、土地や建物の譲渡(売却)による譲渡所得金額の計算用として使用するものです。「譲渡所得の申告のしかた(記載例)」(国税庁ホームページ【www.nta.go.jp】)からダウンロードできます。なお、税務署にも用意してあります。)を参考に、契約書や領収書などに基づいて記載してください。

あなたの

現住所 (前住所)	大阪府大阪市××区××町××	フリガナ 氏名	○○○○ ○○○○ ○○ ○○
電話番号 (連絡先)	00 - 0000 - 0000	職業	会社員

※譲渡(売却)した年の1月1日以後に転居された方は、前住所も記載してください。

関与税理士名

(電話 - - )

記載上の注意事項

- この「譲渡所得の内訳書」は、一の契約ごとに1枚ずつ使用して記載し、「確定申告書」とともに提出してください。  
また、譲渡所得の特例の適用を受けるために必要な書類などは、この内訳書に添付して提出してください。
- 長期譲渡所得又は短期譲渡所得のそれぞれごとで、二つ以上の契約がある場合には、いずれか1枚の内訳書の譲渡所得金額の計算欄(3面の「4」各欄の上段)に、その合計額を二段書きで記載してください。
- 譲渡所得の計算に当たっては、適用を受ける特例により、記載する項目が異なります。
  - 交換・買換え(代替)の特例の適用を受けない場合  
……1面・2面・3面(4面の記載は必要ありません。)
  - 交換・買換え(代替)の特例の適用を受ける場合  
……1面・2面・3面(「4」を除く)・4面
- 土地建物等の譲渡による譲渡損失の金額については、一定の居住用財産の譲渡損失の金額を除き、他の所得と損益通算することはできません。
- 非業務用建物(居住用)の償却率は次のとおりです。

区分	木造	木骨 モルタル	(鉄骨)鉄筋 コンクリート	金属造①	金属造②
償却率	0.031	0.034	0.015	0.036	0.025

(注)「金属造①」……軽鋼鉄骨造のうち骨格材の肉厚が3mm以下の建物  
「金属造②」……軽鋼鉄骨造のうち骨格材の肉厚が3mm超4mm以下の建物

(平成23年分以降用)

1 譲渡(売却)された土地・建物について記載してください。

(1) どの土地・建物を譲渡(売却)されましたか。

所在地	所在地番	大阪市△△区△△町△-△
	地番 (住居表示)	

(2) どのような土地・建物をいつ譲渡(売却)されましたか。

土地	<input checked="" type="checkbox"/> 宅地 <input type="checkbox"/> 山林 <input type="checkbox"/> 雑種地 <input type="checkbox"/> その他 ( )	(売却) m <sup>2</sup> 120.00 (公簿等) m <sup>2</sup>	利用状況	<input checked="" type="checkbox"/> 自己の居住用 <input type="checkbox"/> 自己の事業用 <input type="checkbox"/> 貸付用 <input type="checkbox"/> 未利用 <input type="checkbox"/> その他 ( )	売買契約日
	建物	<input type="checkbox"/> 居宅 <input type="checkbox"/> 店舗 <input type="checkbox"/> その他 ( )			<input type="checkbox"/> 田 <input type="checkbox"/> 畑 <input type="checkbox"/> 借地権 <input type="checkbox"/> マンション <input type="checkbox"/> 事務所

○ 次の欄は、譲渡(売却)された土地・建物が共有の場合に記載してください。

あなたの持分		共有者の住所・氏名	共有者の持分	
土地	建物		土地	建物
		(住所) (氏名)		
		(住所) (氏名)		

(3) どなたに譲渡(売却)されましたか。

買主	住所(所在地)	大阪市○×区○×町○-×		
	氏名(名称)	○×○不動産	職業(業種)	不動産業

(4) いくらで譲渡(売却)されましたか。

① 譲渡価額	円
	60,000,000

【参考事項】

代金の受領状況	1回目	2回目	3回目	未収金
	平 23 年 6 月 25 日	平 23 年 7 月 25 日	年 月 日	年 月 日(予定)
	6,000,000 円	54,000,000 円	円	円

お売りになった理由	<input type="checkbox"/> 買主から頼まれたため	<input type="checkbox"/> 借入金を返済するため
	<input checked="" type="checkbox"/> 他の資産を購入するため	<input type="checkbox"/> その他 ( )
	<input type="checkbox"/> 事業資金を捻出するため	

「相続税の取得費加算の特例」や「保証債務の特例」の適用を受ける場合の記載方法

- 「相続税の取得費加算の特例」の適用を受けるときは、「相続財産の取得費に加算される相続税の計算明細書」(国税庁ホームページ【www.nta.go.jp】からダウンロードできます。なお、税務署にも用意してあります。)で計算した金額を3面の「2」の「②取得費」欄の上段に「(〇)×××円」と二段書きで記載してください。
- 「保証債務の特例」の適用を受けるときは、「保証債務の履行のための資産の譲渡に関する計算明細書(確定申告書付表)」(国税庁ホームページ【www.nta.go.jp】からダウンロードできます。なお、税務署にも用意してあります。)で計算した金額を3面の「4」の「B必要経費」欄の上段に「(〇)×××円」と二段書きで記載してください。
- 4面を記載される方で、「相続税の取得費加算の特例」や「保証債務の特例」の適用を受ける場合には、税務署に記載方法をご確認ください。

**2 譲渡(売却)された土地・建物の購入(建築)代金などについて記載してください。**

(1) 譲渡(売却)された土地・建物は、どなたから、いつ、いくらで購入(建築)されましたか。

購入 建築 価額の内訳	購入(建築)先・支払先		購入 建築 年月日	購入・建築代金 又は譲渡価額の5%
	住所(所在地)	氏名(名称)		
土地	転讓取得費控除 60,000千円×5%	株式会社不動産 實際取得費2,500千円	昭46・7・20	3,000,000円
			・	円
			・	円
			小計(イ)	3,000,000円
建物			・	円
			・	円
			・	円
建物の構造	<input type="checkbox"/> 木造 <input type="checkbox"/> 木骨モルタル <input type="checkbox"/> 鉄骨鉄筋 <input type="checkbox"/> 金属造 <input type="checkbox"/> その他		小計(ロ)	円

※ 土地や建物の取得の際に支払った仲介手数料や非業務用資産に係る登記費用などが含まれます。

(2) 建物の償却費相当額を計算します。

(3) 取得費を計算します。

建物の購入・建築価額(ロ) 償却率 経過年数 償却費相当額(ハ)  
標準 円×0.9× \_\_\_\_\_ × \_\_\_\_\_ = \_\_\_\_\_ 円

② (イ)+(ロ)-(ハ) 円  
 取得費 3,000,000

※ 「譲渡所得の申告のしかた(記載例)」を参照してください。なお、建物の標準的な建築価額による建物の取得価額の計算をしたものは、「標準」に因ってください。

※ 非業務用建物(居住用)の(ハ)の額は、(ロ)の価額の95%を限度とします(償却率は1面をご覧ください)。

**3 譲渡(売却)するために支払った費用について記載してください。**

費用の種類	支払先		支払年月日	支払金額
	住所(所在地)	氏名(名称)		
仲介手数料	大阪市〇×区〇×町	株式会社不動産	23・7・25	1,800,000円
収入印紙代			23・7・25	60,000円
建物取壊費用	大阪市〇×区×町	株式会社建設	23・3・20	550,000円
			・	円
			③ 譲渡費用	2,410,000円

※ 修繕費、固定資産税などは譲渡費用にはなりません。

**4 譲渡所得金額の計算をします。**

区分	特例適用 条文	A収入金額 (1)	B必要経費 (2)+(3)	C差引金額 (A-B)	D特別控除額	E譲渡所得金額 (C-D)
短期 (長期)	所・措 35 31の3	60,000,000円	5,410,000円	54,590,000円	30,000,000円	24,590,000円
短期	所・措 の	円	円	円	円	円
長期	の	円	円	円	円	円
短期	所・措 の	円	円	円	円	円
長期	の	円	円	円	円	円

※ ここで計算した内容(交換・買換え(代替)の特例の適用を受ける場合は、4面「6」で計算した内容)を「申告書第三表(分離課税用)」に転記します。

※ 租税特別措置法第37条の9の5の特例の適用を受ける場合は、「平成21年及び平成22年に土地等の先行取得をした場合の譲渡所得の課税の特例に関する計算明細書」を併せて作成する必要があります。

整理欄

## Ⅱ F T A発効後の税務士の現況と展望(副題 1:韓国)

### 1. 序論

#### (1) 開放経緯

韓・EU 両国は、2007年5月にFTA協議推進を発表し同年5月から協議を進めながら、2009年7月13日協定妥結を公式宣言し、2011年7月1日から暫定発効した。これに伴い、現在の税務士法では、税務サービス市場第一段階の開放内容を反映し、すでに米国とEUに適用されており、第二段階開放内容は2016年7月2日からEUに開放されるよう、税務士法が改正されるものとみられる。これに伴い、今後EUおよび米国所属税務士(税務法人)の国内税務サービス市場に対する開放範囲がより一層拡大し、国内税務サービス市場に多くの影響を及ぼすものとみられる。

#### (2) 導入にとまなう限界

税務サービスは納税義務の誠実な履行と税務行政の円滑な遂行に寄与する準公共財的性格を有しており、このような公共性を持つ税務サービスは法律および会計サービスと違った固有な独自性を有している。そうであるにもかかわらず、韓国では税務サービスに対する社会的認識の不足で、税務サービスが法律サービスまたは会計サービス分野の一つにみなされ、その独自性が毀損される傾向があった。特に韓国税務士制度と類似する税務士制度を有する国家が、日本、ドイツ、オーストリアなど一部国家に限定されているという点で、税務士制度がない国家と協議することになれば、税務サービス分野の特殊性が看過され、税務サービスを法律または会計サービスに含ませようとしたり、それに準じて処理する政策的誤りもある。

これに伴い、現在の米国とEUに開放する韓国の税務サービスの譲歩内容と米国およびEUの譲歩内容には多くの問題点と限界がある。それだけでなく、税務士法で外国税務諮問士(アドバイザー)制度が具体化される過程でも、国際通商制度に対する理解の不足と立法政策の混乱が重なり、現行外国税務諮問士関連立法内容には現在も多くの問題点と立法不備事項が露呈している。公共性を有する税務サービスに対し立法政策を推し進めようとする、少しの間違いで、税務サービスの独自性を傷つけたり、現代租税国家の根幹になる“国家の財政収入”と“納税者の権益(財産権)”を侵害する恐れがあるという点で、早い時期にこれを補完する必要性がある。

## 2. F T A 税務サービス開放内容

### (1) 韓・米 F T A

#### ① 韓国の一般的留保事項

専門職サービス(professional service)というのは“サービスを供給するために特別な高等教育や同水準の訓練または、経験または、試験が要求されて、従事できる権利が当事国によって付与され、制限されるサービス”の事をいう(第 12 章国境間サービス貿易第 12、13 条の定義)。このように専門職サービスに分類されることが出来る職域は代表的には弁護士法・法務士法・公証人法による法律サービス、公認労務士法による労務サービス、弁理士法による弁理士サービス、公認会計士法による会計および監査サービス、税務士法による税務サービス、関税士法による通関サービスなどが挙げられ、その他にも各種専門資格士の業務がこれに属する。

専門職サービスに関する事項は、現在の留保(付属書 1)と未来留保(付属書 2)に分けられるが、現在の留保は“留保の中に記述された現在の非合致措置を維持する権限を留保するか、そういう措置をより一層、制限的に変更できないことにすること”であり、未来留保は“当事国が現行、非合致措置を維持したり、強化することができ、その分野や下部分野、あるいは活動に対する新しい非合致措置を採択する権限を持つ”留保を意味する。

韓・米 FTA 協定文第 24 章付属書 I の大韓民国注解および留保目録中‘専門職サービス・税務士’分野を調べれば、‘国境間のサービス貿易’は税務士法により資格を取得した税務士が、韓国に設立した個人事務所、税務調整班(注 1)または税務法人(有限会社)のみ税務調整サービスおよび税務代理サービスを含んだ税務サービスを供給でき、大韓民国資格の税務士ではない者はこのような法的実体に対し投資できないようにしている。また、税務調整班または税務法人だけが税務調整サービスを供給することができるようにすることによって、現行税務士法上、税務士資格がない者は、内外国人を問わずこれを禁止している。

#### 【注】税務調整班(※韓国語版なし。日本側のみ。)

外部税務調整対象法人の税務調整計算書を作成できる税務士は、地方国税庁長の指定を受けた調整班に所属した税務士でなければならず、“調整班”は 2 人以上の税務士、税務法人または会計法人であり、調整班には代表者を置かなければならない(法人税法施行規則第 50 条の 3)。

参考として、外部税務調整対象法人とは、次のうちいずれか一つに該当する法人をいう。

1. 直前事業年度の収入金額が 70 億ウォン以上である法人および「株式会社の外部監査に関する法律」第 2 条により、外部の監査人による会計監査を受けなければならない法人。
2. 直前事業年度の収入金額が 3 億ウォン以上の法人で、法第 29 条・第 30 条・第 45 条または「租税特例制限法」により、租税特例(同法第 104 条の 5 および第 104 条の 8 による租税特例は除く)を適用される法人。
3. 直前事業年度の収入金額が 3 億ウォン以上の法人で、該当事業年度終了日現在、法および「租税特例制限法」による準備金残額が 3 億ウォン以上の法人。
4. 該当事業年度終了日から 2 年以内に設立された法人で、該当事業年度収入金額が 3 億ウォン以上である法人。
5. 直前事業年度の法人税課税標準と税額に対し、法第 66 条第 3 項但書により決定または更正を受けた法人。

6. 該当事業年度終了日から遡及して3年以内に合併または、分割した合併法人、分割法人、分割新設法人および分割合併の相手方法人。
7. 国外に事業場を持っており、法第57条第5項により、外国子会社を有している法人。
8. 正確な税務調整のために、税務士が作成した税務調整計算書を添付しようとする法人。

一方、同協定文第24章付属書Ⅱ大韓民国留保目録のうち、‘専門職サービス—外国税務士’第1項によれば、“大韓民国は次に掲げる、拘束されていない事項に対してはいかなる措置も採択でき、維持することもできる権利を保有する”としながら、次の三つのネガティブリストを置いている。これは例示的にも原則的にも、協定内で開放することが約定された事項でない限り、現在または将来においても大韓民国の固有な立法政策事項として留保されている。

- a. 外国法により登録した税務士または税務法人の大韓民国税務士または公認会計士雇用制限
- b. 外国税務士の大韓国内税務調整または税務代理サービス提供制限
- c. 認証された税務サービスを提供する法的実体の理事会議長を含んだ高位経営陣および理事会に対する制限

## ② 韓国の開放事項

協定文によれば、第1項の原則的留保事項にかかわらず、段階別に開放するようにしている。

### a. 協定第1段階開放内容

第一段階は、協定が批准されて発効される日以前まで開放するようにしている。先にアメリカ合衆国の税務士または税務法人は、‘大韓民国に設立した事務所を通じて’、アメリカ合衆国の税法および税制または国際税法に対する税務コンサルティングサービスを提供することができるとしている(付属書Ⅱ大韓民国の留保目録、専門職サービス—外国税務士、第2項‘カ’号)。したがって、アメリカ合衆国税務士などがサービスを提供しようと思うならば、先に韓国内に事務所を設置(Local Presence)しなければならない。これは専門資格者の専門知識によるサービスという点でサービス提供者の責任問題と結びついて、税務サービスの特性上、国内消費者が位置する現地でそのサービスが安定的に提供されなければならないという点を明確にした。

韓国は、アメリカ合衆国税務士が大韓民国税務法人に勤めるのを許容している。ただし、協定文第1項は第2項の制限事項外には今後“いかなる措置も採択、維持する権利”を韓国に留保しているので、韓国は税務法人だけでなく税務士個人事務所もアメリカ合衆国税務士を雇用することができるように立法政策を定めることができる。

#### b. 協定第二段階開放内容

第二段階は、協定発効日から 5 年以内に開放するようにしている。まず韓国は、アメリカ合衆国税務士がこの協定に合致する一定の要件の下大韓民国税務法人に投資することができるように許容しなければならない。ただし、その投資対象者大韓民国税務法人の議決権ある株式または出資持分は全体で 50%を超過して韓国税務士が保有するようにして、外国の投資資本は全体の 50%未満になる。そしてアメリカ合衆国税務士(自然人) 一人は、全体の議決権ある株式または、出資持分の 10%未満まで保有することができる(付属書Ⅱ大韓民国の留保目録、専門職サービス—外国税務士、第 2 項 ‘ナ’ 号)。

韓国は上記第二段階開放事項に対する約束を履行するために採択した後続措置を、継続して維持しなければならない義務を持つ(付属書Ⅱ大韓民国の留保目録、専門職サービス—外国税務士、第 3 項)。ここでの“留保の目的像である‘アメリカ合衆国税務法人’とは、アメリカ合衆国法により設立され、その本店事務所がアメリカ合衆国にある税務法人であり、またはパートナーシップをいう”と定義している。

#### (2) 韓・EU FTA

韓・米 FTA の当事者は大韓民国と連邦国家であるアメリカ合衆国を当事者とする一方、韓・EU FTA は大韓民国と“ヨーロッパ連合条約およびヨーロッパ連合の機能に関する条約で導き出された彼らそれぞれの権限範囲でヨーロッパ連合でもその会員国またはヨーロッパ連合およびその会員国(以下“ヨーロッパ連合当事者”とする)を当事者とする。すなわち韓・米 FTA と韓・EU FTA は、一つはその当事者が連邦制国家(Federation)であり、他の一つは国家連合体(Confederation)という点で差異がある。

協定文記述の形式でも、韓・米 FTA は現在の留保と未来留保を‘付属書 1’と‘付属書 2’で分けて記述する一方、韓・EU FTA は‘第 7 章サービス貿易・設立および電子商取引’の付属書 7-カー 3(大韓民国)’で一つの譲歩表内に記述した。そして、韓・米 FTA 協定文第 24 章付属書Ⅱ大韓民国留保目録中‘専門職サービス—外国税務士’第 1 項の“大韓民国は次を含む、これに対し限定されない事項に対してはいかなる措置をも採択し、維持する権利を留保”といいながら、三つのネガティブリストを例示的に置いたのを韓・EU FTA ‘付属書 7-カー 4(大韓民国)’の脚注 9)に記述する方法を採択した。すなわち、韓・米 FTA は留保リストを基礎にする方式で、韓・EU FTA は WTO/GATS 式で譲歩表を基礎にする方式という点で差がある。このように協定文の記述方式の差があるにもかかわらず、一般的留保事項に対する内容と効力は結局同一だとみななければならないが、文案記述の差によって当事者国家の譲歩内容を顕著に浮上させたという点に差異がある。したがって、韓・EU FTA と韓・米 FTA は協定文の記述方式の差があるにも関わらず、第一段階および第二段階開放事項をはじめとする基本的な内容はほぼ同一である。

### (3) 米国とEUの開放内容

#### ① アメリカの税務サービス開放内容と韓国側改善要求事項

米国は専門職サービスに分類された職域(関税士による通関サービス、特許弁護士、特許代理人などの業務、法律サービス、会計および監査サービスなど)を開放から除外する現在の留保の対象として含ませた後(付属書Ⅰ米合衆国の留保目録および付録Ⅰーカ)、このような専門職サービスの中で外国法諮問サービス分野と会計および監査サービス分野に対し一定の制限を加えることができる未来留保の対象に含ませている(付属書Ⅱ米合衆国の留保目録および付録Ⅱーカ)。

#### ② EUの税務サービス開放内容と韓国側改善要求事項

韓・米 FTA とともに留保リストを基礎にする方式は、その間アメリカ合衆国が自国のすべての FTA サービス交渉で一貫して適用してきた方式である。これは自国の法制上の諸般措置の中で内国民待遇や市場接近などに対する制限が存在するかを新しく点検するだけでなく、市場接近に対する制限措置を別に記載しない分野は全部開放対象になる方式であるので、相対的にサービス市場開放に積極的な国家が好む方式である。

しかし、韓・EU FTA と同じように WTO/GATS 譲歩表方式に従う場合には、当事国が既存 GATS 上の譲歩約束を基礎にすることができ、他方、国家が譲歩内容を理解するのにアクセシビリティが容易なだけでなく、開放範囲が記載された分野だけが対象になるポジティブ(positive)方式に従うので相対的にサービス市場開放に消極的な国家が好むことになる(コジュンソン 2012, 60)。

ところで韓・EU FTA の税務サービス分野において、EU の譲歩表は既存の WTO/GATS 譲歩内容を指摘せず単に何ヶ国かだけが断続的に条項を例示しているだけであるので、協定文が WTO/GATS 譲歩表方式に従って、記述されているにもかかわらず、EU が韓国に対しいかなる内容で税務サービスを開放しているのかが具体的ではない。

### 3. FTA発表後の税務士の現況と展望

#### (1) 韓国の外国税務諮問士制度導入

##### ① 導入経緯

韓・EU FTA 協定は両国の批准(同意)手続きが終えれば、2011年7月1日に暫定発効されるようにしていたこと、暫定発効される前に協定の後続措置次元で外国税務士諮問士制度を税務士法改正を通して導入することになったのである。

本来外国税務諮問士制度も法人(税務士法改正案)は韓・米 FTA 協定にともなう後続措置で去る 17 代国会に続き、この度 18 代国会に上程(2008. 10. 10)されたが、税務サービスの開放水準が韓・EU FTA と同一になったことで、韓・EU FTA 批准案の後続措置に変更され、外国税務諮問士制度導入の税務士法改正案が議決された。

## ② 外国税務諮問士資格と登録

外国税務諮問士資格を取得できる対象は、①該当国家(原資格国)で税務専門家資格を取得しなければならない(税務士法第 19 条の 2 第 1 号)、②該当国家(原資格国)は韓国と自由貿易協定(FTA)や条約などを締結した当事国であるべきで(税務士法第 19 条の 2 第 6 号)、③その税務専門家資格は原資格国の法令により取得されて原資格国で登録されるだけでなく(同法施行令第 30 条の 3)、④その原資格国の法令に規定されている外国税務専門家の職務は税務士法第 2 条の税務代理業務と相応する職務範囲を持たなければならない(同法施行令第 30 条の 3)。

また⑤外国税務諮問士の資格承認を申請しようとする者は、該当原資格国で 3 年以上税務専門家の業務に従事した経歴がなければならない(同法第 19 条の 3 第 2 項第 2 号)、⑥税務士法第 4 条に規定された欠格事由(未成年者、禁治産者、限定治産者、破産宣告を受けて復権されていない者、禁固以上の実刑を受けてその執行が終わっていない者など)があってはならない(同法第 19 条の 3 第 2 項第 3 号)。ただし、第 4 条の欠格事由が韓国と原資格国内の欠格事由で共有されることであるかどうかの可否に対する解釈が明確ではない。したがって、公認会計士法第 40 条第 1 号の規定のように、“原資格国の法令により第 4 条の欠格事由に該当する場合を含む”という内容を関連規定に挿入する必要がある。

## ③ 外国法諮問士の業務範囲と営業方式

### a. 業務範囲

アメリカ合衆国税務士(税務法人)が国内で提供できる税務サービスは、韓・米 FTA 協定により‘アメリカ合衆国または国際税法および税制に対する税務コンサルティングサービス’に制限され、EU 税務士(税務法人)が国内に提供できる税務サービスは、韓・EU FTA 協定により‘彼らが登録された管轄地域の税法または国際税法および税制に対する税務コンサルティングサービス’で、その内容が同一である。

したがって、税務士の職務(法第 2 条)の①租税に関する申告・申請・請求(課税前適否審査請求、異議申請、審査請求および審判請求を含む)等の代理(「開発利益還収に関する法律」にともなう開発負担金に対する行政審判請求の代理を含む)、②税務調整計算書とその他の税務関連書類の作成、③租税に関する申告のための帳簿作成の代行、④租税に関する相談または諮問、⑤税務官署の調査または処分などに関連した納税者意見陳述の代理、⑥「不動産価格公示および鑑定評価に関する法律」にともなう個別公示地価および一戸建て住宅価格・共同住宅価格の公示に関する異議申請の代理、⑦該当税務士が作成した租税に関する申告書類の確認(ただし、申告書類を納税者が直接作成したり申告書類を作成した税務士が休業したり廃業してこれを確認できなければその納税者の税務調整や帳簿作成の代行または諮問業務を遂行している税務士が確認することができる)、⑧「所得税法」にともなう誠実申告に関する責任、⑨その他に第 1 号から第 8 号までの行為または業務に付随した業務などは外国税務諮問士が実行できない、ただし④‘租税に関する相談または諮問’のうちで、原資格国に対する税法および国際税法に対する相談または諮問だけを遂行することになる(以下‘外国税務諮問業務’という)。一方、税務士の職務は‘事実事務’と‘法律事務’に分けられるのに外国税務諮問業務は弁護士法第 2 条の業務と重複する‘法律事務’に該当する。

これと関連して、税務士法第 19 条の 7 では、外国税務諮問者の職務を“原資格国の租税法令と租税制度に関する相談または諮問と大統領令に決める国際租税に関する相談または諮問”に限定している。ただし、ここで原資格国とは“一国家内で地域的に限定された資格を付与するいくつかの州・省・自治区などがある場合にはその国家の法律により資格が通用する州・省・自治区などの全部”ということであるから、資格取得国家内に州・省・自治区がある場合には、その資格が通用する州・省・自治区の租税法令と租税制度に対する相談または諮問を遂行できる。

したがって外国税務諮問士は、その職務を遂行しながら本人を表示する時には、‘原資格国’を表示し、次に‘税務諮問士’といわなければならないが、その原資格国が州・省・自治区などある国家内に限定された地域である場合には、その地域が所属した国家の名称の次に‘税務諮問士’と表示することができる。例えば、アメリカ合衆国カリフォルニア州の法律により取得される税務士資格があつてこれと同じ税務士制度を運営する他の州で同資格が通用していることで仮定するならば、その資格の表示は‘アメリカ合衆国カリフォルニア州税務諮問士’になることで、同外国税務諮問士はその資格が同一に通用する他の州の税法などに対する外国税務諮問業務も遂行できることになる。

また、いわゆる‘税務コンサルティング’または‘税務諮問’の具体的な内容が何であるのかは明確ではないが、一般的に原資格国の税法に対する諮問とともに、これに対し基づいた諮問内容が記載される書類の作成までを意味するとみられている。そして、原資格国の法令に基づく税務サービス(例えば原資格国課税官庁に対する申告業務など)を、国内で国内外の納税者などの委任で遂行できるのかということに対し問題になる。税務士法では該当業務を同法第 19 条の 7 の外国税務諮問業務とみず、同法第 2 条の税務士職務で理解される以上、同業務を委任する者が国内人または外国人でも、韓国の課税官庁または原資格国の課税官庁でも区別しなくて同法第 6 条により登録した税務士だけが上の業務を遂行できると解釈されるためである。

#### b. 業務遂行方式

税務士法により外国税務諮問士の資格を承認された者として外国税務諮問業務を遂行するには、企画財政部に備えつけている外国税務諮問士登録簿に登録しなければならない(第 19 条の 5)。

ここで‘登録’するということは、登録簿に単純に記載(registration)されたという事実上の確認だけを意味するのではなく、登録を通じて該当外国の税務専門資格者が税務士法により外国税務諮問士として権利義務の主体になったことを意味することになる。したがって、登録の必要性を、単純に資格を保有した者とその資格を通じて実際にその職務を遂行しようとする者を区分する基準が必要であり、実際にその職務を遂行する者に限って法令に従う責任と義務が付与されるようにするという意味がある。

したがって、外国税務諮問士と登録された者だけが外国税務諮問業務を遂行できることになり、登録されない者は法第 19 条の 11 によって表示しなければならない資格の名称を使ったり、表示・広告は禁止されている(第 20 条、第 19 条の 14)。

一方、韓・米 FTA および韓・EU FTA でも国内に外国税務諮問業務を遂行できる者は‘原資格国で法令により税務専門家の資格を取得しなければならず、現在その業務を遂行する者と登録された者’と解釈されている。原資格国で登録されていても、後ほどその登録が取消しになったり、懲戒などでその職務遂行が停止した者は、外国税務諮問士の資格承認を受けることができず(第 19 条の 3 第 2 項第 3 号)、資格承認を受けた後でそういう理由が発生した場合には外国税務諮問士で登録できず(第 19 条の 5)、登録されたとしても取り消しになる(第 19 条の 6 第 1 項)。この場合、外国税務諮問士の資格承認も取り消しになるとみなければならない。資格承認は、やはり原資格国での登録が有効に維持されているのを前提とするためである。また、第 4 条の欠格事由は原資格国内でも適用されるとみなければならない。

外国税務諮問士として登録された者は、個人外国税務諮問事務所を開設したり、その事務所に雇用されることができ、また法人外国税務諮問事務所に所属したり雇用されることもでき、税務士法上の税務法人に雇用されて外国税務諮問業務を遂行することもできる(税務士法第 19 条の 8)。これは韓・米 FTA および韓・EU FTA で会計サービス(CPC 862)と税務サービス(CPC 863)は個人の形態と法人の形態全部を許容しているためである。

#### ④ 外国税務諮問士の義務と責任

外国税務諮問士と法人外国税務諮問事務所には、国家専門資格士制度の典型的な義務が付与される。まず税務士法上の税務士(税務法人)の義務を準用して、誠実義務(同法第 12 条)、脱税相談の禁止(同法第 12 条の 2)、名義貸与などの禁止(同法第 12 条の 3)、事務職員の監督の責任(同法第 12 条の 4 第 2 項)、この中で事務所の設置禁止(同法第 13 条第 1 項)、帳簿作成(同法第 14 条)、係争権利の譲受禁止(同法第 15 条)、損害賠償の責任の保障(同法第 16 条の 2)、法人外国税務諮問事務所の資本金忠実義務(同法第 16 条の 4 第 2 項第 2 号)、法人外国税務諮問事務所の損害賠償準備金(同法第 16 条の 7)、法人外国税務諮問事務所の解散時損害賠償準備金の預置(同法第 16 条の 13 第 3 項)、税務士法令および会則の遵守義務と懲戒(同法第 17 条)、会員加入義務(同法第 18 条第 1 項)等を外国税務諮問士および法人外国税務諮問事務所の義務としている(法第 19 条の 14)。それとともに、外国税務諮問士およびその事務職員に対する秘密厳守義務と税務諮問事務所の開業・休業・廃業およびその事務所の設置・移転・廃止に対する申告義務(第 19 条の 12 第 3 項)を規定している。

外国税務諮問士の業務が特定国家またはその国家の特定地域の税法などに対する諮問に限定されるという特殊性が考慮されて、外国税務諮問事務所原資格国公示義務(第 19 条の 11 第 3 項)、原資格国外国税務諮問士資格の取り消しおよび外国税務法人登録取り消しまたは業務停止処分に対する申告義務があり、年 180 日以上国内滞在義務(同法第 19 条の 12 第 3 項)、雇用・同業などの禁止(同法第 19 条の 13)等が適用される。

外国税務諮問士が、このような税務士法令上の義務に違反することになれば、最低 200 万ウォン以下の罰金(同法第 22 条)から最高 3 年以下の懲役や 3 千万ウォン以下の罰金(同法第 23 条)にまで処され、登録取消しなどの懲戒処分をすることもできる(第 19 条の 14 にともなう第 17 条準用)。刑罰と懲戒の種類などが税務士と同一のためである。これを別に規定しようと思うならば、税務士法に規定された罰則規定体系全般の修正が避けられない。ところで、外国税務諮問士の法令上義務違反に対する刑事および行政上の責任(懲戒)は次の通りである。

#### a. 会員加入義務

外国税務士に対する管理・監督および登録、懲戒などに対して関連法令の慎重な立法政策が要求される現在の外国法諮問士法の場合には、登録、懲戒およびその他管理(業務の開始および終了申告)に対し大韓弁護士協会で管理しながら大韓弁護士協会の倫理基準などを遵守するようにしており(法第 28 条)、日本の‘外国法事務弁護士’は自然に形成された長い間の慣行を尊重して、日本弁護士連合会の特別会員として入会するようにし、同協会の会員として義務を遵守するようにしている。

一方、これらに対して政府が直接管理・監督ができる行政力が現実的にないという点で協会の会員管理による間接的行政管理・監督が要望される。このためには外国法諮問法の立法内容のように、外国税務諮問士が税務士会に準会員で入会するようにし、ただしその義務と権利を準会員に合うように調整する必要がある。そして、専門資格士として、職業倫理教育が並行されるように必要な会則および倫理規定の遵守義務を置くようにする必要がある。

一方、米国の税務専門資格士として外国税務諮問士で登録できる対象範囲を米国の‘登録代理人(Enrolled Agents)’でしたとしても、韓国国籍を持った者のうち、すでに関連した米合衆国資格を取得した者が相当数になっているという点で管理・監督に対する政策的考慮が必要である。資格取得だけをただけで、原資格国で実務修習または税務実務の経歴が全くない場合が多いためである。

#### b. 租税法処罰法にともなう犯罪などに対する加重処罰

一方、税務士は「租税法処罰法」に規定された犯罪と「刑法」のうち、公務員の職務に関する罪を教唆した者は、それに対して適用する該当条文の刑期、または罰金の3分の1まで加重して罰する(第22条第2項)としているが、外国税務諮問士に対し準用されないでいる(同法第19条の14)。これに対し、①外国税務諮問士もやはり制限された範囲の職務だが、実際に税務サービスの一部を提供していて、②税務士とともに誠実義務(同法第12条)、脱税相談の禁止(同法第12条の2)等を遵守しなければならない義務がある者であり、③2段階開放が成立する場合、国内税務法人の持分を持って経営に参加できる地位を持つだけに④これらに対する「租税法処罰法」などの犯罪行為は加重処罰されなければならない社会的保護法益が存在する。国内税務士と差別して、加重処罰規定を排除するのはかえって税務士(内国人)との差別問題が発生する可能性がある。

c. 外国税務諮問士の雇用・同業行為違反に対する処罰

外国税務諮問士および法人外国税務諮問事務所は税務士法第 6 条により登録された税務士を雇用し、同業してはいけない(税務士法第 19 条の 13)。外国税務諮問士が国内税務士を雇用し、共に同業するのを許容しないように韓・米 FTA および韓・EU FTA でこれを留保したことは、単に“現地専門資格士に対する雇用と同業が専門サービス市場に対する完全開放”という通商または経済学的等式にだけ理解されるのではない(キム・ウンヒ 2010, 392-393)。税務士の職務は‘韓国の固有な税務会計および税法に対する高度な専門性’と税務士法上の税務士の責任と義務’を前提としてその職務の公共性が担保されることであるから、このような担保の仕組みもなしに、外国の税務関連資格者にその事業権限を付与するのは‘税務士ではない者による税務士業の経営’または‘税務士を手段として税務士ではない者の名義貸与’を許容する結果となる。したがって、このような制度的仕組みは、納税者の権益侵害または税務代理秩序の混乱を防止するために避けられない。現行の税務士法では法人外国税務諮問事務所に限って登録取消しの行政的制裁を加えるようにしており、外国税務諮問士に対しては懲戒ができる(第 19 条の 14、第 17 条)。

d. 年 180 日以上国内滞在義務

外国税務諮問士が、個人外国税務諮問事務所を開設して業務を遂行する場合には年 180 日以上国内に滞在しなければならない(税務士法第 19 条の 12 第 2 項)。これと類似の法例では外国法諮問士法第 29 条、公認会計士法第 40 条の 14 があり、日本や中国などの外国弁護士制度にこれと類似の法例がある。日本の場合には、1986 年に法律市場を最初に開放した以後 20 年余りにかけて各種制限を緩和・撤廃してきたが、滞在義務規定はまだ保留している(2009. 12 基準)。

このような義務は、税務サービス市場進出の制限だと理解されるよりは、①外国税務諮問士にとって国内業務に専念するようにして、②一定期間の滞在期間を通じて業務遂行の安定性(責任)と予測の可能性を置くようにし、外国税務諮問サービス消費者である国内納税者(企業)と税務法人などを保護するようにし、③国際租税など先進的なノウハウなどを保有している外国税務諮問士が韓国で十分な期間常駐しながら活動してこそ国内税務サービス業界の先進化・国際化に寄与できるとみる政策的立場で理解される。また、④関連業務が専門資格士個人の専門性と信頼性に大きく依存していて形式的に承認(認可)だけ受けた後、資格名義だけを活用(貸与)される弊害の可能性をなくすためのものでもある。一方、個人事務所を開設した外国税務諮問士にだけ滞在義務を負うようにするのは合理的な差別とはみられない。

外国税務諮問士は自ら事務所を開設した場合、より雇用された状態で国外での居住移転がより一層容易なためである。

これとともに、次の通り国内税制と関連して必要な措置で理解される。外国税務諮問士が所得税法により各者の所得に対する所得税を納付する義務を負うためには、居住者や非居住者として、国内源泉所得がある個人でなければならない(所得税法第2条第1項)。前者の居住者になるためには、国内に住所を置いたり、所得税法施行令第2条第3項および第5項により国内に住所を持ったり、国内に住所があるとみる理由が発生するべきであるのに、①外国税務諮問士は外国国籍または外国の永住権を得た状態にある者で、②業務遂行方式が必ず固定された個人事務所を開設する方式が要求されず、③個人事務所を開設してもその事務所を国内に必ず設置しなければならない根拠が明確でなく、④外国税務諮問士で登録した後に休業をし(事務所がない)関連業務を遂行する場合に対する制裁手段も工夫されていないので、⑤主に国内に居住することだと予想することは認め難い(所得税法施行令第2条の2第2項)。したがって国内で登録された外国税務諮問士が国内に居所を置いて1年が経過しなかった期間の間は、自ら居住者要件を充足しない以上、所得税法上の居住者とみるのは難しい。

このように外国税務諮問士の外国税務諮問サービスに対する課税の根拠を用意するという点において、年180日に対する滞在義務を税務士法に置くことが必要なのかを注意深くみる必要がある。まず、外国税務諮問士法および税務士法の外国税務諮問士制度の導入根拠になる韓・米 FTA と韓・EU FTA の締約相手国は①法律・会計・税務などの専門サービス(専門的人的サービス)において優越的な競争力を有している先進国で、②自由職業者は自分が居住する国家以外の地域に事務室などの固定事業場を持っていなかったり、海外進出する場合にもできるだけ居住移転の自由を拘束することになる恐れがある固定事業場は持たないとする傾向があるという点を考慮しなければならない。特に、所得税法上の‘居住者’に該当しない事情に対する上記①～⑤までの理由がここでも有効となる。このような場合、外国税務諮問士が①故意または違法的に事務所を置かなかつたり、閉鎖した後業務を遂行する場合、②休業中に業務を遂行する場合、③税務法人などに一時的に雇用された状態で勤労所得の他に勤労所得に含まれない別途のサービス(代金を受けて出国する場合)には国内課税官庁がこれらに対して課税する根拠を持つことができない。

#### e. 税務法人に対する外国人持分参加の問題

社会が次第に多元化・複雑化し、経済規模が大型化されていくにつれ、税務法人の規模が拡大する傾向にあるのは、事実や大規模企業を対象にする会計法人や法務法人とは違い税務士の税務サービスは主に中小企業および個人事業者を対象に成り立っている。税務士の職務は公共性と専門性でそのサービスの質が担保される人的サービスであって、病院のように大規模の資本と高価な施設でそのサービスの質を改善したり、向上できるのではない。税務法人を設立するために2億ウォンの資本金規定を要件(税務士法第16条の6)で置いたのも、5人の税務士だけでも、充分にこれを満たせるようにしようとの趣旨であった。

したがって、租税専門家の独立性および専門性を弱化させ、税務士ではない者による税務代理等、資格士制度の混乱を甘受しながらも、外国人に対する持分投資または経営参加を許容する必要はない。外国の税務サービス関連資格者、または法人による持分参加を許容することになるならば、フランスの法律市場のように営利目的の外国資本によって国内税務代理市場が毀損される制度への端緒になる。

また、国内の税務行政および租税制度に対する専門性が微弱な外国税務士の投資許容は外国資本によって国家財政が干渉される問題が生ずるだけでなく、国内租税に関する非専門性によって“税務行政の円滑な遂行と納税義務の適正な履行(法第1条の2)”という税務士職務の公共性も傷つける恐れがある。これに対して、現行制度(税務士法)で税務法人は有限会社の形態を持つようにしながらその出資構成員になる社員は国内で税務士資格を取得して登録した税務士に制限(法第16条の5第1項)しているところ、これはその他の資格士法(弁護士法、法務士法、関税士法など)でも一般化された立法措置である。ところで、韓・米FTAおよび韓・EUFTA税務士サービス二段階の譲歩内容を見回してみれば、外国税務士は韓国税務法人の議決権ある株式または出資持分の50%未満で外国税務士の資本が出資でき、外国資格士一人は全体議決権ある株式または出資持分の10%未満を保有することができるようにしている。このような開放内容は韓・EUFTA協定が発効日から5年以内になる2016年7月2日からEUを対象に、まず適用される予定にある。したがって、外国税務士または外国税務法人に国内税務法人に対する出資を許容する場合に現れる再問題点を検討する必要がある。

会計サービス業界では、韓・米FTA以前にも政府と協議過程中に段階的許容を悩んだ事実を探したとみられるが、税務サービス業界ではこのような協議が事前になく、FTA協議過程でも会計サービスおよび法律サービスと差別化された公共性(国家の租税収入確保および納税者の権益)を十分に考慮しないとみられる。外国税務士に出資を許容するということは結局、税務士ではない者(にせ者)による税務法人出資を許容する結果になって、非専門家による税務士業の経営で租税専門家の独立性と専門性、倫理性などを弱化させることができ、さらに税務法人は会計法人と違いほとんどが10人未満の最小構成要件(5人以上)だけで運営する零細な実情であるから、外国の巨大資本によって税務法人が拘束される副作用が憂慮される。

## (2) 開放交渉および法改正における韓国税務士会の役割

- ① 政府は汎政府次元で FTA などの開放交渉を進めることになるので、税務サービス分野とともに政府が見逃しやすい分野は、税務士会次元で適切な意見陳述をする必要性がある。
- ② 各国では税務士制度がない国家が多く、税務サービスを遂行する者は公認会計士またはその他に特別な資格がない者が遂行するケースが多いので、税務サービスの開放交渉は国家別に実施されなければならない。
- ③ 該当国家の税務専門家が国家資格士なのかまたは自国の税務士と同じ水準の専門性を有しているかを検討しなければならない。
- ④ 外国の税務士が国内に活動することになる場合には管理監督の不適切さによって、納税者の権益または国家財政という公益を傷つけないように税務士会が一定の役割を担当できるようにしなければならない。

## 4. 結論

税務サービス市場を開放することになれば、サービス需要者の立場ではサービスの質が向上して納税履行費用の削減、外国人投資誘致拡大、供給者の立場では国内税務サービス業界の競争力強化、税務士余剰人材の雇用拡大など、肯定的な効果を期待することができる。しかしこのような肯定的な期待にかかわらず、市場開放により現れる弊害やはり考慮せざるをえない。実際にドイツ、フランス、シンガポールの法律サービス開放の結果を調べれば(キム・ヒョンジュン、2005, 87-89)、外国のローファームとの吸収・合併で自国内巨大ローファームがほとんど解体され、少数の有能な弁護士だけが英米系会計法人に雇用されただけで、外資誘致や雇用人力が拡大する効果は大きくなかったためである(コジュンソン 2006, 39-43; ムンジエウォン 2002, 305; ハンスンチョル 2004)。

一方、租税制度はその国家の固有な租税行政、民法、土地公法、その他関連慣習法などと有機的な相関関係を持つ法令体系で具体化されているが、該当国家の租税法体系全般に対する理解がなければ税務サービスを提供し難い。税務サービスは、一般的に該当国家内に消費されるようになる地域拘束的特性(国籍を問わずその消費者が駐在する該当国家だけで消費)のために、供給または消費が海外で成り立つ国境間供給および海外消費による供給方式は極めて制限的にならざるを得ない。税務サービスは、別途の国際的基準がなく、その国家の文化・経済・政治的特性により、全く違う租税制度により運営されており、外国の租税専門家が国内で、国内の税法と税務行政を理解してその専門性を発揮するには限界がある。税務士とともに公共性が強い専門資格士の職務まで一括して開放しながら、外国人の進入規制を緩和するのは次のような問題点が指摘される。

先に国内の資格士ではない者(外国の専門資格士資格所持者)による資格士法人の構成および出資を許容することになれば、持分参加者または、経営者は資格司法で義務化された専門性および倫理性、懲戒、刑罰、損害賠償共済などの義務から自由だという点で資格士法人に対する純粋な営利目的経営を可能にする。この場合、専門資格士に強調される独立性と専門性、倫理性などが放棄される素地がある。しかも専門資格士の職務遂行は国民の財産をはじめとする基本的人権と国家行政の効率および運営などにも多大な影響を及ぼすという点で、その職務はひたすら専門性および技術性に基づいて実行されるように人的・物的拘束からその独立性を維持しなければならない。

そうであるにも関わらず、韓・米 FTA および韓・EU FTA の二段階開放では、外国資本が国内税務法人に流入できるようにすることによって非専門家による税務士業の経営で租税専門家の独立性と専門性、倫理性などを弱体化させて、税務士業務の実行がひたすら営利目的に変質する恐れがある。また、外国資格者による税務法人の実質的経営は納税者の情報を海外に流出させたり不誠実税務代理によって納税者の権益を侵害する結果を持つてくることもできる。このような問題は外国資格士が投資した税務法人が国内税務士を雇用し、その職務を遂行するように義務化しても現実的な制裁装置が充分だとみることにはできない。

したがって、国内で活動することになる外国税務士を効果的に管理・監督するために具体的な資格要件、居住要件、登録手続、懲戒、罰則などに対する規定も注意深く整備しなければならない。市場開放以後、資質が未熟な外国税務士が流入する場合と国内法の弱みを狙って、便法的な業務遂行または、共同運営が現れる問題に対しても対比が必要である。

一方、韓・米 FTA と韓・EU FTA の協定文では、米国と EU の税務サービス開放内容が記載されておらず、韓国税務士がこれらの国にどのように進出していかなる業務を遂行することができるかの可否の判断をすることさえ難しい実情にある。このような相互主義の不均衡を解消するためには、韓国政府が FTA 相手国に対し、①韓国税務士に許される税務サービス業務の範囲、②韓国税務士が税務サービスを提供することができるように措置した内容が何なのかを説明するように積極的に要請しなければならないし、問題になる事情は相互主義的次元で、具体的な開放内容を政策的次元で反映することを訴えなければならないだろう。このために政府は業界の事情を十分に把握する一方、業界と密接に協議して、持続的な対話窓口を維持しなければならない。

### Ⅲ 個人情報の保護に関する法律(副題 2:日本)

#### 1. 個人情報の保護に関する法律の背景

個人に関する情報の収集・利用等により、個人の権利利益が侵害されることを防ごうという考え方が、大きなバックボーンです。

#### 2. 保護法益

「自己の情報の流れをコントロールする権利」としてのプライバシーの権利を実現すると同時に、個人情報を技術的・組織的な措置により保護することも目的とされます。すなわち、プライバシー保護とセキュリティーの確保が保護されるべき法益です。

#### 3. 対象事業者

個人情報取扱事業者として、個人情報の保護に関する法律に定義があります（法 2③、令 2）。過去 6 ヶ月を超える期間、5000 人分を超える個人データを扱う事業者が対象となります。

#### 4. 個人情報とは

個人情報の保護に関する法律では、保護が必要な情報を「個人情報」「個人データ」「保有個人データ」という 3つの概念に分けています。

##### (1) 個人情報

- ① 個人に関する情報でなければなりません。法人に関する情報は含まれません。
- ② 生きている人の情報に限られます。
- ③ 個人を特定できること（個人識別性）が必要となります。
- ④ 他の情報と容易に照合して識別できる場合も個人情報となります。

##### (2) 個人データ

特定の個人情報を検索できるように体系的にものを構成したものを「個人情報データベース等」と位置づけます（法 2②）。そして、「個人情報データベース等」に含まれる個人情報のことを「個人データ」と呼びます（法 2④）。「個人情報データベース等」には、住所管理ソフトのような電子データベースのもの（コンピュータ処理情報）だけでなく、紙の名簿のようなもの（マニュアル処理情報）も含まれます。

### (3) 保有個人データ

6 ヶ月を超えて継続利用する個人データのことを「保有個人データ」と呼びます（法 2⑤、令 4）。保有個人データは、本人の求めに応じて、開示、内容の訂正、追加又は削除、利用の停止、消去及び第三者への提供の停止を行うことがあります。したがって、個人データであっても、開示義務等がないものについては、6 ヶ月を超えて継続利用するものであっても、「保有個人データ」から除外されます。その他、「保有個人データ」に該当しないという例外が次のように定められています（令 3）。

- ①個人データの存在が分かると、本人や他者に生命・身体の危険がある場合か、財産に危害が及ぶおそれがある場合（児童虐待やDVなどについての情報）
- ②個人データの存在が分かると、違法又は不法な行為を助長・誘発するおそれがある場合（不審者情報やクレーマー情報、暴力団等の反社会的勢力情報）
- ③個人データの存在が分かると、国の安全が害される、国際機関との信頼関係が損なわれたり、他国や国際機関との交渉で不利益になるおそれがある場合（要人の行動予定情報等）
- ④個人データの存在が分かると、犯罪の予防、鎮圧、捜査、公共安全と秩序の維持に支障が出るおそれがある場合（犯罪収益との関係が疑われる取引の届出の対象情報）

### 5. 罰則

この法律に違反した場合には、主務大臣による監督の対象となります。具体的には、主務大臣は、報告の徴収（法 32）、助言（法 33）、勧告及び命令（法 34）といった権限を行使することができます。事業者が、報告を怠ったり、虚偽報告した場合、30 万円以下の罰金に処せられ（法 57）、命令に違反した場合には、6 ヶ月以下の懲役又は 30 万円以下の罰金に処せられます（法 56）。

### 6. 税理士業務と個人情報保護

個人情報保護に関する法律制定以前から、税理士には税理士法上の守秘義務が課せられています（税理士法 38）。守秘義務違反に対する罰則適用には、主務大臣の勧告、命令等を要さず、またその内容も、2 年以下の懲役又は 100 万円以下の罰金であり、個人情報保護に関する法律の罰則をはるかに超えるものです。個人情報保護に関する法律を一般法とするならば、税理士法は特別法という位置づけになり、特別法は一般法に優先することから、税理士は一般の事業者よりはるかに厳格な情報管理を求められているといえます。情報管理における実務上、税理士法上の守秘義務違反ではなく、個人情報保護に関する法律が適用されることは、想定しにくいといえます。

## IV 納税者権利憲章(副題 3:韓国)

### 1. 制定背景

導入当時、米国、フランス、英国、カナダ、ニュージーランドの先進各国では、納税者権利保護のために納税者権利が制定されており、租税行政手続きの適正化・透明化を通じて納税者権利保護に注力しているという認識で納税者権利憲章制定に対する検討が始まった。当時韓国の税制および税務行政は、主として財政確保の手段として活用することにより、納税者の基本権を非常に侵害してきたのが事実であった。

これに対し、納税者権利保護と租税行政の先進化、民主化のためには「納税者権利憲章」の制定が必要だという認識が広く知れ渡り、あわせて行政処理上、裁量権濫用の所持を減らすには、適正手続を明確に規定した「租税手続法」の制定も共に検討されなければならないという指摘が提起されてきた。

納税者権利憲章が、単純に課税当局の恩恵授与的な宣言に終わらず法的拘束力を持つためには、国税基本法に'納税者権利'という新しい章を新設して、これを根拠として、国税庁長が納税者権利憲章を制定・公布する方案が適切なことと判断されて公聴会を経て制定された。

次に、租税手続法の制定と関連して、行政手続法の制定不備等、周辺要因を勘案して独自の手続法を新設するよりは、納税者の義務が中心の現行国税基本法を大幅改正して、納税者の権利と義務を共に規定して、国税庁の内部通則になっている課税適否審査の事務処理規定と税務調査運営準則を法制化する方案が必要だと判断された。

### 2. 納税者の権利および補則

#### (1) 納税者権利憲章の制定および交付

国税庁長は、以下に規定した事項とその他の納税者の権利保護に関する事項を含む納税者権利憲章を制定して告示しなければならない(国基法 81 の 2①)。

そして税務公務員は、次のうちいずれか一つに該当する場合には、納税者権利憲章の内容が収録された文書を納税者に渡さなければならない(国基法 81 の 2②)。

- ① 国税の課税標準と税額を決定または更生するための質問と、該当する帳簿、書類またはその他の書類等を検査・調査(「租税犯処罰手続法」にともなう租税犯則調査を含む。以下'税務調査'という)をする場合
- ② 事業者登録証を発行する場合
- ③ その他大統領令に定める場合(現在これに関しては大統領令に規定されていない。)

#### \* 改正事項—納税者権利憲章交付対象等の税務調査範囲拡大

納税者権利憲章の交付、専門家の助力を受ける権利および調査結果通知は、賦課処分のための実地調査だけではなく、すべての税務調査に対して適用するようにした。この規定は 2012 年 1 月 1 日以後、最初に調査を開始する者から適用する。

## (2) 納税者権利憲章に含まなければならない内容

### ① 納税者の誠実性推定

税務公務員は、納税者が後述する随時選定による調査事由に該当する場合を除いては、納税者が誠実に、納税者が提出した申告書等が真実であるものと推定しなければならない(国基法 81 の 3)。したがって、課税当局は納税者に対する具体的な脱税情報提供等がある場合のように、特別に誠実性の推定が困難な場合でなければ、原則的に税務調査をできないということである。

### ② 税務調査権濫用禁止

税務公務員は、適正で公平な課税を実現するために必要な最小限の範囲で税務調査をするべきであり、他の目的等のために調査権を濫用してはならない(国基法 81 の 4 ①)。これは税務調査権の限界に関する当然の原則であり、最近特に明文化された。

そして、税務公務員は次のうちいずれか一つに該当する場合でなければ同じ税目および同じ課税期間に対し再調査をできないが(国基法 81 の 4②、国基令 63 の 2)、これを「重複調査の禁止」または「1回調査の原則」という。

- a. 租税脱税の嫌疑を認定するほどの明白な資料がある場合
- b. 取引の相手方に対する調査が必要な場合
- c. 二以上の事業年度に関連して誤りがある場合
- d. 不服請求の引用決定の中で必要な処分決定により調査をする場合
- e. 不動産投資等の経済秩序攪乱等を通じて脱税嫌疑がある者に対し一斉調査をする場合
- f. 各種課税資料の処理のための再調査や国税還付金の決定のための確認調査等をする場合
- g. 賦課処分に基づく実地調査をしないで再更正する場合

### ③ 税務調査時に助力を受ける権利

納税者は税務調査を受ける場合に弁護士、公認会計士、税務士に調査に参加させ、意見申述するようにすることができる(国基法 81 の 5、国基令 63 の 3)。

### ④ 税務調査対象者選定

#### a. 定期選定による調査

税務公務員は、次のうちいずれか一つ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、すなわち定期選定して税務調査ができる。この場合、税務公務員は客官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(国基法 81 の 6①)。

- ・ 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、不誠実嫌疑があると認める場合
- ・ 最近 4 課税期間(または 4 事業年度)以上、同じ税目の税務調査を受けなかった納税者(長期未調査者)に対し業種、規模等を考慮して申告内容が適正であるかを検証する必要がある場合

- ・ 無作為抽出方式で標本調査をしようとする場合  
しかし、税務公務員は小規模誠実事業者に対してはこのような定期選定による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り過少申告したことが明白である場合にはこの限りではない(国基法 81 の 6④)。

b. 随時選定による調査

税務公務員は、定期選定による調査の他に、次のうちいずれか一つに該当する場合には税務調査をすることができる(国基法 81 の 6②)。

- ・ 税法に定める申告、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・提出等の納税協力義務を履行しない場合
  - ・ 無資料取引、偽装・加工取引等の取引内容が事実と違った嫌疑がある場合
  - ・ 納税者に対する具体的な脱税情報の提供がある場合
  - ・ 申告内容に脱税や誤謬の嫌疑を認めるほどの明白な資料がある場合
- c. 決定のための調査: 税務公務員は課税官庁の調査決定により、課税標準と税額が確定する税目の場合、課税標準と税額を決定するために税務調査ができる(国基法 81 の 6③)。

⑤ 税務調査の事前通知と延期申請

a. 税務調査の事前通知

税務公務員は税務調査(「租税犯処罰手続法」にともなう租税犯則調査は除外)をする場合には調査を受ける納税者(納税者が納税管理人を定めて管轄税務署長に申告した場合には納税管理人をいう)に調査を始める 10 日前に調査対象税目、調査期間および調査事由等を文書で通知しなければならない。ただし、事前に通知することにより、証拠隠滅等で調査目的を達成できないと認められる場合にはこの限りではない(国基法 81 の 7①、国基令 63 の 5)。

b. 税務調査の延期申請

このような事前通知を受けた納税者が次のうちいずれか一つに該当する事由により、調査を受けることが困難な場合には管轄税務署長に調査を延期することを申請することができる(国基法 81 の 7②、国基令 63 の 6)。

- 天災地変
- 火災、その他の災害で事業上、深刻な困難がある時
- 納税者または納税管理人の病気・長期出張等で税務調査が困難であると判断される時
- 権限がある機関に帳簿、証拠書類が押収されたり領置された時
- 上記 a)～d) に準ずる事由がある時

このような税務調査の延期申請を受けた税務公務員は、延期申請承認の可否を決めてその結果を調査開始前まで通知しなければならない(国基法 81 の 7③)。

⑥ 税務調査期間

a. 概要

税務公務員は調査対象税目・業種・規模、調査難易度等を考慮して税務調査期間が最小限になるようにしなければならない。ただし、次のうちいずれか一つに該当する場合には、税務調査期間を延長することができる(国基法 81 の 8①、国基令 63 の 8)。

- ・ 納税者が帳簿・書類等を隠匿し、提出を遅延したり拒否する等調査を忌避する行為が明白な場合
- ・ 取引先調査または取引先の現状確認および金融取引現状確認が必要な場合
- ・ 税金脱税嫌疑が把握され、調査過程で調査類型が「租税犯処罰手続法」にともなう租税犯則調査に転換される場合
- ・ 天災地変や労働争議で調査が中断される場合
- ・ 具体的な税金脱税嫌疑が数々の課税期間または他の税目まで関連すると確認されて、調査進行中である税務調査の範囲が拡大される場合
- ・ 納税者保護官【注】または担当官(以下‘納税者保護官等’という)が税金脱税嫌疑と関連して追加的な事実確認が必要だと認める場合
- ・ 税金脱税嫌疑に対する解明等のために、調査対象者が税務調査期間の延長を申請した場合、納税者保護官等がこれを認定する場合

一方、税務公務員は、税務調査期間を延長する場合には、延長事由と期間を納税者に文書で通知しなければならない(国基法 81 の 8⑥)。

#### 【注】納税者保護官

納税者が、各税務署納税者保護担当官に申告した内容に基づき、税務調査一時中止権、是正要求(命令)権、懲戒要求権などを行行使できる職位。税務当局の無理な税務調査や、納税者の権利侵害など権限濫用行為を防止するために、国税庁本庁に 2008 年に新設された局長級職位。2008 年 8 月、国税庁が納税支援局を納税者保護官(局長級)として改編され、新設された。納税者保護官は庁長から独立的に活動するので、税務調査中止(調査計画撤回、調査班撤回)、調査班交替、調査班に対する懲戒要求権など強大な権限を有している。一方、国税庁は納税者保護官とともに、2009 年 10 月 26 日から納税者権利保護要請制を導入し、施行している。これは国税行政過程で、国税公務員の裁量権濫用などで納税者の権利が不当に侵害されていたり、そうなると思われる場合、納税者保護担当官に権利救済を要請する制度をいう。

#### b. 税務調査期間の制限

税務公務員は、税務調査期間を定める場合、調査対象課税期間のうち年間収入金額または譲渡価額が最も大きい課税期間の年間収入金額もしくは譲渡価額が 100 億円未満の納税者に対する税務調査期間は、20 日以内で行う。このように期間を定めた税務調査を上記の事由で延長する場合として、最初に延長する場合には管轄税務署長の承認を受けなければならない、二回以上の延長の場合には管轄上級税務署の承認を受けて、それぞれ 20 日以内で延長することができる。ただし、次に該当する事由がある場合には、税務調査期間の制限および税務調査延長期間の制限を受けない(国基法 81 の 8②、③、国基令 63 の 9)。

- ・ 税金計算書に対する追跡調査が必要な場合
- ・ 無資料取引、偽装・加工取引等の取引内容が事実と違った嫌疑があり、実際の取引内容に対する調査が必要な場合
- ・ 国際租税調整に関する法律にともなう国際取引を利用して税金を脱税したり国内脱税所得を海外で変則流出した嫌疑で調査する場合
- ・ 名義偽装、二重帳簿の作成、借名口座の利用、現金取引の脱落等の方法を通じて税金を脱税した嫌疑で調査する場合
- ・ 偽りの契約書作成、未登記譲渡等を利用した不動産投資等を通じて税金を脱税した嫌疑で調査する場合

- ・ 相続税・贈与税調査、株式変動調査、犯則事件調査および出資・取引関係がある関連者に対して同時調査をする場合

#### c. 税務調査の中止

税務公務員は、次に該当する事由で税務調査を進めにくい場合には、税務調査を中止することができる。この場合、その中止期間は税務調査期間および税務調査延長期間に算入しない。このように税務調査を中止した場合には、その中止事由が消滅することになれば、直ちに調査を再開しなければならない。ただし、租税債権の確保等、緊急に調査を再開しなければならない必要がある場合には税務調査を再開することができる(国基法 81 の 8④、⑤、国基令 63 の 10)。

- ・ 税務調査延期申請事由に該当する事由があり納税者が調査中止を申請した場合
- ・ 国外資料の収集・提出または相互合意手続開始により外国課税機関との協議が必要な場合
- ・ 納税者が帳簿・書類等を隠匿したり、その提出を遅延または拒否すること等によって税務調査を正常に進めにくい場合
- ・ 労働争議等が発生して税務調査を正常に進めにくい場合
- ・ 納税者保護官等が税務調査の一時中止を要請する場合

一方、税務公務員はこのように税務調査を中止または再開する場合には、その事由を文書で通知しなければならない(国基法 81 の 8⑥)。

#### ⑦ 税務調査範囲拡大の制限

税務公務員は、具体的な税金脱税嫌疑がさまざまな課税期間または他の税目まで関連すると確認される場合等を除いては、調査進行中の税務調査の範囲を拡大できない。このように税務調査の範囲を拡大する場合には、その事由と範囲を納税者に文書で通知しなければならない(国基法 81 の 9)。

#### ⑧ 帳簿・書類の保管禁止

税務公務員は、税務調査の目的で納税者の帳簿または書類等を税務官轄署に任意に保管できない。ただし、納税者の同意がある場合には、税務調査期間の間に一時的に保管することができる。

万一一時的に保管している帳簿または書類等について納税者が返還を要請した場合には、調査に支障がない限り直ちに返還しなければならない。この場合、税務公務員は帳簿または書類等の写しを保管することができ、その写しが原本と変わらないという事実を確認する納税者の署名または捺印を要求することができる(国基法 81 の 10)。

### ⑨ 統合調査の原則

税務調査は、特定の税目だけを調査する必要がある場合を除いては、納税者の事業と関連して税法により申告・納付義務がある税目を統合して実施することを原則とする(国基法 81 の 11)。

### ⑩ 税務調査の結果通知

税務公務員は、税務調査を終えた時には、その調査結果を書面にて納税者に通知しなければならない(国基法 81 の 12 但書、国基令 63 の 7)。

### ⑪ 秘密維持

税務公務員は、納税者が税法で定めた納税義務を履行するために提出した資料や、国税の賦課・徴収のために業務上、取得した資料等(以下‘課税情報’という)を他人に提供または漏洩したり目的以外の用途で使用してはならない。ただし、次のうちいずれか一つに該当する場合には、その使用目的に合う範囲で納税者の課税情報を提供することができる(国基法 81 の 13①)。

- 1) 地方自治体等が、法律で決める租税の賦課・徴収等のために使う目的で課税情報を要求する場合
- 2) 国家機関が、租税争訟や租税犯訴追のために課税情報を要求する場合
- 3) 裁判所の提出命令または裁判官が発行した令状によって課税情報を要求する場合
- 4) 税務公務員間で、国税の賦課・徴収または質問・検査に必要な課税情報を要求する場合
- 5) 統計庁長が国家統計作成目的で課税情報を要求する場合
- 6) 他の法律の規定により課税情報を要求する場合

税務公務員は、このような規定に違反して課税情報の提供を要求されても、その要求を拒否しなければならない(国基法 81 の 13③)。

#### \* 細部事項－秘密維持に関するその他の事項

a) このような規定により課税情報を得た者は、これを他人に提供または漏洩し、その目的以外の用途で使ってはならない。そして、課税情報を提供されて知ることとなった者のうち公務員でない者は、刑法やその他の法律にともなう罰則を適用する時には公務員とみなす(国基法 81 の 13④、⑤)。

b) 上の本文の 1)、2)、5)または 6)の規定により課税情報の提供を要求する者は文書で該当する税務官署の署長に要求しなければならない(国基法 81 の 13②)。

### ⑫ 情報提供

税務公務員は、納税者が納税者の権利行使に必要な情報を要求した場合には、速かに情報を提供しなければならない(国基法 81 の 14)。

## 納税者権利憲章

国税基本法第 81 条の 2(納税者権利憲章の制定および交付)第 1 項の規定により納税者権利憲章を、次の通り改正して告示する。

2007 年 3 月 2 日

国 税 庁 長

納税者の権利は憲法と法律が決めるところによって尊重されて保障されなければなりません。

これにより、国税公務員は、納税者が神聖な納税義務を信義により、誠実に履行することができるように、必要な情報と便益を最大限提供するべきで、納税者の権利が保護され、実現されるように最善を尽くさなければならない義務があります。

この憲章は納税者が保障される権利を、具体的にお知らせするために制定されたものです。

1. 納税者は、記帳・申告等納税協力義務を履行しないことや、具体的な租税脱税嫌疑等がない限り、誠実で、納税者が提出した税務資料は真実のものと推定されます。
2. 納税者は、法令が定める場合を除いては、税務調査の事前通知と調査結果の通知を受ける権利があり、不可避な事由がある場合には調査の延期を申請し、その結果の通知を受ける権利があります。
3. 納税者は、税務調査時には、租税専門家の助力を受ける権利があり、法令が定める特別な事由がない限り、重複調査を受けない権利があります。
4. 納税者は、法令が定めるところにより、税務調査期間が延長する場合にはその事由と期間を文書にて通知を受ける権利があります。
5. 納税者は、自身の課税情報に対する秘密を保護される権利があります。
6. 納税者は、権利の行使に必要な情報を、迅速に提供を受ける権利があります。
7. 納税者は、違法的な、または不当な処分を受けることや、必要な処分を受けることができないことにより、権利または、利益を侵害された場合には、適法で、迅速な救済を受ける権利があります。
8. 納税者は、違法的な、または不当な処分により、権利または、利益を侵害される恐れがある場合には、その処分を受ける前に、適法で、迅速な救済を受ける権利があります。
9. 納税者は、国税公務員から、常に公正な待遇を受ける権利があります。

## V 成年後見制度(副題 4:日本)

### 1. 成年後見制度の趣旨

21世紀に入り、わが国においては少子高齢化が急速に進展しつつありますが、そのなかでわが国が選択した道は、国民の自己責任を基礎とする国家社会の確立でした。2000年4月1日より、国は社会福祉政策を税による直接的な介入から、国民相互の負担による介護保険制度へと転換しました。これに伴い、福祉サービスの提供は、原則的に行政処分としての「措置」から、利用者とサービス提供者との「契約」によることとなりました。このような「契約」を基本とする社会にあっては、国民が等しく契約者としての権利行使を可能とするために、判断能力が不十分な者に対する保護が必要不可欠となってきます。禁治産・準禁治産といった旧制度においては、専ら経済取引の安定や財産の保全が求められ、本人の権利や利益擁護の観点が希薄でした。しかし、このような社会福祉政策の転換により、本人の残存能力の活用や自己決定権の尊重、そして障害のある者との共生を目指すノーマライゼーションといった新たな理念との調和を基本にし、本人の身上監護及び財産管理の達成を目的とした「成年後見制度」が制定されました。

#### (1) 旧制度の問題点

1898年、当時のわが国の民法に、禁治産・準禁治産制度が創設され、以来、約100年間その内容を改正することなく推移してきました。しかし当時から現在までの間に、わが国の社会及び経済において、その規範等に劇的な変革が生じるとともに、個人の権利意識等にも大きな変化が生じたため、旧制度の運用について、以下のような問題点が指摘されるようになりました。

- ①旧制度の立法目的が財産の保全や経済取引の安全性確保にあり、本人の自己決定権に対する尊重の理念は希薄でした。
- ②旧制度の対象者は、本人の心神喪失等の態様により2類型だけに区分されたことからその適用範囲は狭く、また2類型以外の人々への保護の制度もなかったことから、社会制度として使いづらい状況にありました。
- ③心神喪失の類型が戸籍に記載されることによって、本人に対する身分的な悪影響や、個人のプライバシーが著しく侵害されるという実態があり、加えて、その呼称に対する差別感が社会問題となっていました。
- ④心神喪失等の態様の判定までに時間と費用がかかりすぎ、その利用程度は必要対象者に比し極端に少なく、制度としての存在意義が問われていました。

## (2) 法改正の必要性

これら旧制度下における諸々の問題点が浮かび上がるとともに、わが国における社会、経済における著しい変化は、社会福祉制度のあり方に対し大きな変革を迫ることとなりました。第一に、わが国の急速な高齢化の進展に伴い、身上監護を必要とする人々が急増したことです。推計によれば、2015年には約3,300万人にも達する高齢者が、介護等何らかの生活上の支援を必要とされると予想されています。第二に、国が社会福祉政策を「措置」から「契約」へと転換したことにより、高齢者及び知的障害者等の判断能力が不十分な者に対する保護の必要性が高まりました。一方で核家族化が進行することにより家族構成員は減少し、その結果として家庭における介護力は著しく低下している状況があります。

これらの問題に対して、地域社会としての支援体制を確立することが強く求められました。第三に、国民の権利意識や人権感覚が成熟してきたことがあります。いわば、自らの生き方は自らが決めるという、個人としての意識が成熟してきたとあって良いでしょう。さらには、社会的弱者への虐待問題などが日常的に報じられるようになると、それらの人々を擁護する必要性が強く市民社会に共有されるようになりました。第四に、諸外国、特に欧米諸国における成年後見制度改革の影響があります。約30年前のフランス民法改正以来、オーストリア、ドイツにおいて、法定後見制度が順次改正され、またイギリスでは、持続的代理権授与法の制定により自己決定権の尊重が法制化されました。このような世界の情勢が当然わが国の制度改革への後押しとなっていることは、見逃せない要因です。

## (3) 法改正とその理念

以上のような時代背景から、旧制度が内包する諸問題の解決を図るために、民法等の改正が検討され、新しい成年後見制度が2000年4月1日よりスタートしました。この法改正の目的は、本人の身上監護及び財産管理の達成にあります。そして、その基本理念は、一つには本人の残存能力の活用による自己決定権の尊重であり、二つには障害のある者も家族や地域で通常的生活を送ることができる社会を作るというノーマライゼーションの理念との調和にあります。したがって、新制度では財産管理を行う場合であっても、本人の身上に配慮すべき義務（民法858）が課せられており、また個人の持つ尊厳や権利の擁護に対しても旧制度に見られなかった義務が課されているところから、いわば人間尊重の理念が基本にあるといえます。

#### (4) 成年後見制度の概要

新しい成年後見制度は、以下の三つの個別の制度から構成されています。

##### ①法定後見制度

判断能力が不十分な者に対する旧来の禁治産・準禁治産を改正した「後見」、「保佐」と、新設された軽度の判断能力の低下が見られる人を対象とする「補助」の三つの類型に分けることによって、対象者の範囲を広げ本人の支援を行う制度です。

##### ②任意後見制度

本人の判断能力が健常な段階で、契約によって、判断能力が低下した場合における後見の範囲や後見人をあらかじめ定めておくことができる制度です。法定後見制度が、既に本人が判断能力を欠いている場合に適用される制度であるのに対し、任意後見制度は、事前的な措置を自らが定めることを目的とした新しい制度です。

##### ③後見登記制度

旧制度では、禁治産・準禁治産宣告の事実は直接戸籍に記載され、プライバシーの侵害及び差別感を生む等の様々な問題が生じていました。しかし取引の安全性確保には取引相手方の法律行為能力の確認が求められる一方、個人情報保護等も十分に確保される必要があります。後見登記制度はこれらの問題の解決を図るために創設された制度であり、制度の利用に関する情報を「登記」することを義務付けるとともに、限定された者以外はその情報の入手を不可能とするものです。

## 2. 成年後見制度の概要

### (1) 法定後見制度

法定後見制度は、従来の禁治産・準禁治産制度を、各人の多様な判断能力や保護の必要性の程度に応じて、柔軟かつ弾力的な措置を可能とするために補助・保佐・後見に改めた制度です。補助・保佐・後見の制度は、被補助人（補助を受ける人）、被保佐人（保佐を受ける人）、被後見人（後見を受ける人）（以下「成年被後見人等」という。）を支援するために、家庭裁判所が適当と認める者を補助人、保佐人、成年後見人（以下「成年後見人等」という。）として選任し、成年後見人等に権限を付与するもので、法定後見制度と呼ばれます。さらに、必要があると認められる場合には、成年後見人等を監督するために、それぞれ監督人が選任されます。

#### ①補助

補助とは、比較的軽度な精神上の障害のある人のための制度です。事理を弁識する能力が不十分な人を対象とし、従来の制度では保護の対象とならなかった軽度の精神上の障害を有する者を保護の対象とした新しい制度です。本人の重要な財産に影響を与えるような行為について、本人の状況に応じて、補助人に対し同意権及び代理権を付与して保護を図るものです。

#### a. 補助の申立

補助の手続は、家庭裁判所に対する「補助開始の審判」の申立により開始します。補助開始を求めるには、本人、配偶者、四親等内の親族、後見人、後見監督人、保佐人、保佐監督人又は検察官（民法 15①）、任意後見受任者、任意後見人、任意後見監督人（任意後見契約に関する法律 10②）が、家庭裁判所に対し申立を行う必要があります。なお、身寄りのない者については市町村長が申立権者となります（老人福祉法 32、知的障害者福祉法 27 の 3、精神保健及び精神障害者福祉に関する法律 51 の 11 の 2）。ただし、本人以外の者の請求により補助開始の審判を行う場合には、本人の同意を必要とします（民法 15②）。家庭裁判所は補助人を選任し、当事者が選択した特定の法律行為について、補助人に対し代理権又は同意権（取消権）の一方もしくは双方を付与します（民法 17①、120①、876 の 9）。

#### b. 補助の開始

##### ・同意権・取消権

家庭裁判所は、本人（被補助人）の行為について、補助人に対し民法 13 条（保佐人の同意が必要な行為等）に規定する行為（以下「重要な行為」という。）の中から、申立の範囲内で、本人の状況に応じて個別的に同意権を付与します（民法 17①）。ただし、日常生活に関する行為は除かれます（民法 17①ただし書）。同意権付与の審判がなされると、その特定の法律行為について本人が補助人の同意又はこれに代わる家庭裁判所の許可を得ないで行った場合には、本人及び補助人はこれを取り消すことができます（民法 17④、120①）。

##### ・代理権

家庭裁判所は、補助人に対し、本人が行う特定の法律行為についての代理権を与えることができます（民法 876 の 9①）。ただし、この申立の請求が本人以外である場合、本人の同意が必要となります（民法 15②、民法 876 の 9②・876 の 4②）。代理権の付与される法律行為は「重要な行為」の範囲内という制限はなく（民法 876 の 9①）、財産管理及び身上監護（生活又は療養看護）に関する法律行為（例えば、介護契約、施設入所契約、医療契約の締結等）も含まれます。この代理権が付与される特定の法律行為は、申立の範囲内で家庭裁判所が本人の状況に応じて個別的に決定することとされています。なお、居住用不動産の処分については、家庭裁判所の許可が必要となります（民法 876 の 10、859 の 3）。

##### ・付与の追加及び取消

補助開始の審判後に代理権又は同意権の追加又は範囲の拡張が必要となったときは、申立により、追加的にその付与の審判を求めることができます（民法 17①、876 の 9①）。また、代理権又は同意権の全部又は一部を維持する必要性がなくなったときは、その付与の審判の全部又は一部の取り消しを求めることができます（民法 18②、876 の 9②・876 の 4③）。なお、家庭裁判所は、すべての代理権・同意権の付与の審判を取り消すときは、職権で補助開始の審判を取り消すこととされています（民法 18③）。

#### ・補助の終了

本人の判断能力の回復により補助開始の原因が止んだときは、家庭裁判所は、本人、配偶者、四親等内の親族、補助人・補助監督人又は検察官の請求により、補助開始の審判を取り消さなければなりません（民法 18①）。なお、判断能力の減退により後見開始又は保佐開始の審判に移行するときは、審判の重複を回避するため、家庭裁判所は、職権で補助開始の審判を取り消すこととされています（民法 19①）。

### ②保佐

保佐とは、精神上の障害により事理を弁識する能力が著しく不十分な者、すなわち精神上の障害（認知症・知的障害・精神障害等）により判断能力が著しく不十分な者を対象とする制度です。一定の「重要な行為」については、支援者（保佐人）の同意を必要とすることにより、本人が不利益を受けることを防ごうとするものです。また、必要に応じて代理権を付与することもできます。

#### a. 保佐の申立

「保佐」の状態が発生した場合、本人、配偶者、四親等内の親族、後見人、後見監督人、補助人、補助監督人又は検察官（民法 11）、任意後見受任者、任意後見人、任意後見監督人（任意後見契約に関する法律 10②）、身寄りのない者については市町村長が申立権者となります（老人福祉法 32、知的障害者福祉法 27 の 3、精神保健及び精神障害者福祉に関する法律 51 の 11 の 2）。なお、本人以外からの保佐の申立の場合、本人の同意は不要です。また、保佐の申立により鑑定（本人の判断能力の判定）がなされます（家事審判規則 30 の 2・24）。家庭裁判所が本人のために保佐人を選任し（民法 12 の 2、876 の 2①）、これにより「重要な行為」を行うときは保佐人の同意が必要となります（民法 13①）。また、上記以外の行為についても、同意権付与の審判を経て、保佐人に対し同意権を付与することができます（民法 13 ②）。特定の法律行為については、当事者が選択したものについて保佐人に対し代理権を付与することができます（民法 876 の 4①②）。

#### b. 保佐の開始

##### ・同意権・取消権

本人（被保佐人）が「重要な行為」を行うときは保佐人の同意が必要になります（民法 13①）。ただし、日常生活に関する行為は除かれます（民法 13 ただし書）。「重要な行為」として次の事項を規定しています。

- 1) 元本の領収、利用
- 2) 金銭の借入、保証
- 3) 不動産その他の重要な財産の売買等
- 4) 訴訟行為

- 5) 贈与、和解、仲裁契約
- 6) 相続の承認・放棄、遺産分割
- 7) 贈与・遺贈の拒絶、負担付贈与・遺贈の受諾
- 8) 新築、改築、増築、大修繕
- 9) 長期の賃貸借契約

その「重要な行為」について、本人が保佐人の同意又はこれに代わる家庭裁判所の許可を得ないで行った場合には、本人及び保佐人はこれを取り消すことができます（民法 13④、120①）。また、家庭裁判所は、必要があると認めるときは、保佐開始の審判の申立権者、保佐人、保佐監督人等の申立により、「重要な行為」以外の行為についても、保佐人の同意を必要とする内容の審判を経て、保佐人に対し同意権を付与することができます（民法 13②）。この審判は、保佐開始の審判と同時にすることも、後に追加的にすることもできます（民法 13②）。

#### ・代理権

家庭裁判所は、保佐人に対し特定の法律行為について代理権を与えることができます（代理権付与の審判）（民法 876 の 4①）。この代理権の付与には、本人の同意が必要となります（民法 876 の 4②）。代理権の付与される法律行為は「重要な行為」の範囲内という制限はなく、婚姻や遺言のように本人しかできないもの（一身専属的行為）を除くどのような法律行為についても付与することができます。特定の法律行為は申立の範囲内で、家庭裁判所が本人の状況に応じて個別的に決定します。ただし、居住用不動産の処分は家庭裁判所の許可を必要とします（民法 876 の 5②、859 の 3）。

#### ・保佐の終了

本人の判断能力の回復により保佐開始の原因が止んだときは、家庭裁判所は、本人、配偶者、四親等内の親族、保佐人・保佐監督人等の請求により、保佐開始の審判を取り消さなければなりません（民法 14①）。なお、判断能力の減退又は回復により後見開始又は補助開始の審判に移行するときは、審判の重複を回避するため、家庭裁判所は、職権で保佐開始の審判を取り消すこととされています（民法 19）。

#### ③後見

後見とは、精神上の障害により事理を弁識する能力を欠く常況にある者、すなわち精神上の障害（認知症・知的障害・精神障害等）により判断能力を全く欠くか、ほとんどない状態にある者を対象とする制度です。このような者は、自分の行動の意味や結果を理解できないため、単独で契約などを行った場合不利益を被る恐れがあり、後見人が代わって契約等を行い、本人を保護する制度です。

#### a. 後見の申立

審判開始の手続きの申立は、本人、配偶者、四親等内の親族、未成年後見人、未成年後見監督人、保佐人、保佐監督人、補助人、補助監督人又は検察官（民法 7）、任意後見受任者、任意後見人、任意後見監督人（任意後見契約に関する法律 10②）、身寄りのない者については市町村長（老人福祉法 32、知的障害者福祉法 27 の 3、精神保健及び精神障害者福祉に関する法律 51 の 11 の 2）が申立権者となり行います。なお、後見の申立により鑑定（本人の判断能力の判定）が必要となります（家事審判規則 24）。

#### b. 後見の開始

家庭裁判所は、後見開始の審判において、本人（成年被後見人）のために成年後見人を選任します（民法 8、843①）。成年後見と未成年後見の区別を明確にするため、「被後見人」を「成年被後見人」と「未成年被後見人」に区別するとともに（民法 794）、「後見人」を「成年後見人」と「未成年後見人」に、「後見監督人」を「成年後見監督人」と「未成年後見監督人」に区別しています（民法 10）。成年後見人には、広範な代理権と取消権が付与されます（民法 859①、9）。

##### ・代理権

成年後見人に対し、本人（成年被後見人）の財産に関する法律行為について包括的な代理権が付与されます（民法 859①）。ただし、居住用不動産の処分は家庭裁判所の許可を必要とします（民法 859 の 3）。

##### ・取消権

本人の行った法律行為は、取り消すことができます（民法 9）。取消権者は、本人と成年後見人となっています（民法 120）。ただし、自己決定の尊重の観点から、日用品の購入その他日常生活に関する行為は、取消権の対象から除外されています（民法 9 ただし書）。

##### ・後見の終了

本人の判断能力の回復により後見開始の原因が止んだときは、家庭裁判所は、本人、配偶者、四親等内の親族、後見人・後見監督人等の請求により、後見開始の審判を取り消さなければなりません（民法 10）。なお、判断能力の回復により保佐開始又は補助開始の審判に移行するときは、審判の重複を回避するため、家庭裁判所は、職権で後見開始の審判を取り消すこととされています（民法 19②）。

#### ④成年後見人等の責務

成年後見人等は本人の財産に関する法律行為について広範な代理権、同意権又は取消権を付与されその職務を行います。成年後見人等はその権限を本人のために適切に行使しなければなりません。その職務を行うに当たって本人の意思を尊重し（意思尊重義務）、本人の心身の状況及び生活の状況に配慮しなければならない（身上配慮義務）と定められています（民法 858、876 の 5①、876 の 10①）。

#### ⑤成年後見監督人等

法定後見制度では、家庭裁判所が必要と認めたときは、成年後見人等の職務を監督する者を選任できる旨の規定を設けました。なお、監督人は個人、法人いずれも可能です。成年後見人には幅広い権限が付与されており、その権限の濫用に対し十分な配慮が必要となります。成年後見人に対しては家庭裁判所が指導、監督を行いますが、本人の財産が巨額で、より細やかな監督が必要な場合や、成年後見人に対しての助言等が必要な場合には成年後見監督人を選任することにより（民法 849 の 2）、より安全性が担保されます。また、保佐人・補助人も代理権を持つことがあり、その権限が濫用されると本人に被害や危険をもたらす恐れがあることから、保佐、補助にも監督人の制度を設けました（民法 876 の 3、876 の 8）。その職務内容は、成年後見監督人と同様です（民法 876 の 3②、876 の 8②）。

##### ・成年後見監督人等の職務

成年後見監督人等（成年後見監督人、保佐監督人、補助監督人）の職務は次のとおりです（民法 851）。

(a) 成年後見人等の事務を監督する。

(b) 成年後見人等が死亡等で欠けた場合には、遅滞なく後任者の選任を家庭裁判所に請求する。

(c) 急迫な事情がある場合の成年後見人等に代わって必要な処置をする。

(d) 成年後見人等と本人の利益が相反する場合に本人を代理する

（保佐及び補助監督人においては、保佐・補助人はその代表する者と本人との利益が相反する行為について本人がこれをすることに同意する）。

##### ・成年後見監督人等の権限

上記職務の他に、成年後見監督人等はいつでも成年後見人等の事務に関する報告書等を求め、又はその事務若しくは本人の財産の状況を調査することができます。また、本人の財産の管理、その他後見等の事務について必要な処分を命ずることを家庭裁判所に請求することができます。さらに、監督の過程で不正行為等を知ったときは、成年後見人等の解任を家庭裁判所に請求することができます。

## ⑥報酬

成年後見人等及び成年後見監督人等は適切な額の報酬を受けることができます。この場合、家庭裁判所の報酬付与の審判を必要とします（民法 862、852、876 の 5②、876 の 3②、876 の 10①、876 の 8②）。また、後見事務を行うために必要な費用は、本人の財産から支弁することとし、立て替えた費用については本人に請求することができます（民法 861②）。

## ⑦不服申立

家庭裁判所が出した結論に不服があれば、高等裁判所に不服申立（即時抗告）ができます。法定後見の開始を認めた審判に対しては申立権者が、申立を却下する審判に対しては申立人が、それぞれ即時抗告をすることができます（2週間以内）。

## ⑧審判前の保全処分

審判手続は通常、補助は1～2か月、保佐・後見は鑑定等により2～3か月を要し、また、即時抗告があればさらにその審理の期間が加わります。その間、財産が散逸したり、本人が不利益な契約をして損害を受けたりすることが考えられます。このような恐れのある場合には「審判前の保全処分」を求めることができます。すなわち、法定後見開始等の審判の申立がなされた場合において、本人の財産の管理又は本人の監護のために必要があるときは、家庭裁判所は申立人からの申立又は職権で「財産の管理人」を選任し、あるいは本人の財産の管理、本人の監護に関する事項を指示する保全処分を発令することができます。さらに、本人の財産の保全のため特に必要があると認めるときには、家庭裁判所は、「財産の管理人」の後見、保佐、補助を受けることを命ずる保全処分（後見命令・保佐命令・補助命令）をすることができます（家事審判規則 23①②、30①②、30 の 8①②）。この保全処分が出されると法定後見開始等の申立の結論が出るまで臨時に「後見」、「保佐」、「補助」に規定する同意権・取消権が認められます（ただし、補助命令は、同意権付与の申立範囲内）。

## (2)任意後見制度

任意後見制度とは、2000年の改正により新しく設けられた制度です。本人の判断能力が健常なうちに、判断能力が低下したときに備えて任意後見人や支援の範囲等を公正証書により契約を締結し、実際に判断能力が低下したときに家庭裁判所による任意後見監督人の選任によってその契約の効力が生じます。

### ①任意後見制度の特徴

任意後見制度の特徴は「自己決定権の尊重」であるとともに、委任者本人、代理人及び取引の相手方のいずれに対しても制度に対する信頼性が確保される機能にあります。

#### a. 自己決定権の尊重

認知症の発症や危険な手術に備え、自らの意思で信頼のおける親族や専門家を後見人として支援の範囲（本人の生活、療養監護、財産の管理等の事務・代理権の範囲）を定め、法務省令で定める様式により公正証書を作成し、その契約内容（任意後見契約）を登記することとなっています。登記することによって、任意後見監督人の選任も家庭裁判所に請求することができます。

#### b. 信頼性の確保

任意後見契約は、任意後見監督人の選任が効力発生の条件となっており、家庭裁判所が任意後見監督人から定期報告を徴することや、必要に応じて同監督人に報告を求めること、あるいは調査を命じることなどのチェックシステムが配慮されています。また、任意後見契約の登記により、取引相手は本人の判断能力の有無を確認することが可能となります。

### ②任意後見契約の締結

#### a. 公正証書の作成

任意後見契約は法務省令で定める様式の公正証書によって作成しなければなりません（任意後見契約に関する法律3）。

(a)原則として、本人が直接公証人に任意後見契約を委任しなければなりません。これにより委任者の判断能力等が確認できます。

(b)任意後見契約は登記されることから、その前段階として任意後見人の代理権の範囲等を明確にする必要があります。

#### b. 契約の内容

(a)任意後見監督人の選任を効力発生の条件とします（任意後見契約に関する法律2）。

(b)絶対的記載事項として、本人が後見を必要とする状況になった場合の具体的な委任事務と代理権の範囲を決めます（任意後見契約に関する法律2）。

(c)代理権の対象となる委任事務の内容本人の自由裁量が基本ですが、法務省令の代理権目録を参考として作成します。なお、委任事務は法律行為を対象としており、介護労働のような事実行為は含まれません。

(d)知的障害者・精神障害者等の「親なき後」（親の老後・死後）の保護のために任意後見契約を活用する場合、親権者が未成年の子に代わって締結することも可能です。親が自己を本人とする任意後見契約を締結するとともに個々の事案に応じて次の契約を適宜組み合わせます。

- 1) 遺言執行者と遺産の管理方法を指定する遺言
  - 2) 親の死後の財産管理を受託者に委託する信託
  - 3) 親の死後における子の介護等の事実行為を第三者に委託する準委任契約
- 以上により、「親なき後」における子の保護及びそのための財産管理等についてあらかじめ定めておくことが可能となります。

#### c. その他の留意点

任意後見契約は民法上の委任の一種であり、報酬の定めがないと報酬に関する請求をすることができません（民法 648①）。支払時期、方法等を定めておくことが必要です。任意後見人が事務処理に要した実費は本人負担である旨を確認しつつ、その精算方法をあらかじめ定めておくことがトラブル発生の未然防止となります。任意後見人には任意後見監督人の選任や法定後見の申立ができますが、当初の契約に本人に対する積極的な義務として規定しておくこともできます。任意後見制度では、法定後見制度と異なり、重要事項について任意後見監督人や家庭裁判所の同意を必要としませんが、任意後見人が行う重要事項には任意後見監督人の同意を必要とする特約をおくことは、代理権の濫用を自制し、本人あるいは親族の不安を払拭し、取引の相手方にも注意を喚起させるのに有用な方策といえます。

#### ③任意後見契約の開始—任意後見監督人の選任

契約締結以後、本人が「事理弁識能力が不十分な状態になった」ときに、家庭裁判所は、申立権者の請求により任意後見監督人を選任し（任意後見契約に関する法律 4①）、任意後見人による任意後見契約が開始されます。

##### a. 任意後見監督人選任の手続

本人の住所地を管轄する家庭裁判所に対して通常は書面にて審判の申立を行います。申立ができるのは、本人のほか、配偶者、四親等内の親族又は任意後見受任者で、検察官や市町村長には申立権はありません。なお、本人以外の申立により任意後見監督人を選任する場合には本人の同意が必要となりますが、本人の判断能力の低下が著しいために意思を表示することができないときは本人の同意は不要となります。添付書類としては次のものが必要となります。

(a) 申立人の戸籍謄本

(b) 任意後見契約公正証書の写し・任意後見契約の登記事項証明書

(c) 本人の戸籍謄本・戸籍附票・法定後見の登記事項証明書（又は登記されていないことの証明書）・診断書（成年後見用診断書）

(d) 任意後見監督人の候補者（候補がある場合）の戸籍謄本・住民票・身分証明書・登記事項証明書（又は登記されていないことの証明書）

また、申立ての際に次の費用がかかります。

- (a) 申立手数料・・・1件 800円 (収入印紙)
- (b) 郵便切手・・・実費
- (c) 登記手数料・・・1,400円 (収入印紙)

#### b. 任意後見監督人選任の基準と留意点

任意後見監督人の選任に当たっては、成年後見人選任と同様に、本人の心身の状態並びに生活及び財産の状況や監督人となる者の職業、経歴や本人との利害関係の有無など一切の事情が考慮されます(任意後見契約に関する法律7④、民法843④)。ただし、1)本人が未成年者であるとき、2)すでに「後見」、「保佐」又は「補助」が開始されていて、これを継続することが本人の利益のために特に必要であると認めるとき、3)任意後見受任者が成年後見人の欠格事由である破産者、あるいは著しい不行跡、その他任意後見人の任務に適しない事由がある者に該当する場合には、任意後見監督人は選任されません(任意後見契約に関する法律4 ただし書)。また、任意後見受任者または任意後見人の配偶者、直系血族及び兄弟姉妹は、任意後見監督人になることができません(任意後見契約に関する法律5)。ただし、任意後見監督人の人数には制限がなく、法人も選任可能です(任意後見契約に関する法律4④、7④、民法859の2)。

#### ④任意後見人の職務内容(権限と義務)

##### a. 任意後見人の職務内容

任意後見受任者は、任意後見監督人が選任されることにより、任意後見契約の効力が生じ、任意後見人となります。任意後見人は、任意後見契約で受任した後見事務(以下「事務」という。)を行うこととなります。主な事務の内容は、「身上監護」と「財産管理」に大別されますが具体的内容については個々の契約により異なります。

##### b. 任意後見人の義務

任意後見人の義務は、次のとおりであり、特約で免除又は軽減することはできません。

(a) 身上監護：任意後見人は、任意後見人の事務を行うに当たっては、本人の意思を尊重し、かつ、その心身の状態及び生活の状況に配慮しなければなりません(任意後見契約に関する法律6)。

(b) 財産管理：最善の注意をもって職務を行う義務があります(任意後見契約に関する法律7④、民法644「善良な管理者の注意義務」)。

#### ⑤任意後見監督人の役割

##### a. 任意後見監督人の職務

任意後見監督人の職務は、次のとおりです(任意後見契約に関する法律7①)。

(a) 任意後見人の事務の監督であり、代理権行使に対するチェック、検証、確認等を行います。

(b)任意後見人の事務に関し、家庭裁判所へ定期的な報告を行います。具体的な報告の時期・内容は、家庭裁判所が指示します。

(c)急迫の事情がある場合に、任意後見人の代理権の範囲において必要な処分を行います。

(d)任意後見人又はその代表する者と本人との利益が相反する行為について本人を代表します。

(e)任意後見契約が終了（任意後見人の解任以外の事由による終了）した場合、終了の登記を申請します。

#### b. 任意後見監督人の権限

任意後見監督人には、上記職務の他に、次の権限が与えられています。

(a)任意後見監督人は、いつでも、任意後見人に対し事務の報告を求め、又は任意後見人の事務若しくは本人の財産状況を自ら調査することができます（任意後見契約に関する法律7②）。

(b)任意後見監督人は、任意後見人に不正な行為、著しい不行跡その他その任務に適しない事由があるとき、家庭裁判所に対し、任意後見人の解任を請求することができます（任意後見契約に関する法律8）。

#### ⑥家庭裁判所の役割

家庭裁判所は、任意後見人を直接監督することはありません。あくまでも、任意後見監督人から任意後見人の事務について定期的な報告を受けることにより、間接的に任意後見人を監督することになります。また、家庭裁判所は、必要があると認められるときは、任意後見監督人に対し、任意後見人の事務に関する報告を求め、任意後見人の事務若しくは本人の財産状況の調査を命じ、その他任意後見監督人の職務について必要な処分を命ずることができます（任意後見契約に関する法律7③）。上記の報告結果により、任意後見人に不正な行為、著しい不行跡その他その任務に適しない事由があるとき、家庭裁判所は、任意後見監督人、本人、その親族（四親等以内）又は検察官の請求により、任意後見人を解任することができます（任意後見契約に関する法律8）。

#### ⑦任意後見の終了

任意後見契約は、以下の事由の発生によって終了します。

##### a. 解除

(a)任意後見監督人選任前においては、いつでも、公証人の認証を受けた書面によって、任意後見契約を解除できます（任意後見契約に関する法律9①）。

(b)任意後見監督人選任後においては、正当な理由がある場合に限り、家庭裁判所の許可を得て、任意後見契約を解除することができます（任意後見契約に関する法律9②）。

#### b. 任意後見人の解任

任意後見人に不正な行為、著しい不行跡その他その任務に適しない事由があるとき、家庭裁判所は、任意後見監督人、本人、その親族（四親等以内）又は検察官の請求により、任意後見人を解任することができます（任意後見契約に関する法律 8）。このように任意後見人が解任されると、任意後見契約は自動的に終了します。

#### c. 任意後見終了の登記

任意後見人は、その付与された代理権の範囲で、第三者と契約を結ぶ場合があります。その代理権の消滅を知らずに契約等を行った場合には、第三者が思わぬ損害を被る恐れが生じます。したがって、善意の第三者への対抗要件として、任意後見の終了は登記をしなければならないこととされています（任意後見契約に関する法律 11）。

#### d. 民法上の委任の終了原因

任意後見契約は委任契約の一種であるため、民法が定める委任の終了原因の発生によっても契約は終了します。その終了原因は以下のとおりです。

- (a) 委任者の死亡・破産
- (b) 受任者の死亡・破産
- (c) 受任者が後見開始の審判を受けたとき

#### ⑧任意後見人及び任意後見監督人の報酬及び費用

任意後見契約は、民法上の委任契約の一種であり、任意後見人と任意後見監督人の報酬及び費用については、任意後見契約において特約のない限り、民法の委任規定に準ずることとなります。

##### a. 任意後見人の報酬

民法上、受任者が報酬を受けるには、その旨の特約が必要であると規定しています（民法 648①）。つまり、この規定は受任者の報酬が原則無報酬であるということの意味しており、任意後見契約を締結する際に報酬額を決めておかないと、任意後見人は無報酬で事務を行わなければならないこととなります。また、民法上、報酬は特約のない限り後払いであるとされています（民法 648②）。しかし、特約により月額又は年額を決定し、着手金の定めをすることも可能です。

##### b. 任意後見人の費用

任意後見人の職務遂行に要する費用に関しては、任意後見契約の有償・無償を問わず、特約のない限り、次のような民法の一般原則に従うこととなります。

- (a) 本人は、任意後見人の請求があり次第、事務処理に要する費用を支払わなければならない（民法 649）。

(b)任意後見人が事務処理に要する費用を立て替えた場合には、本人から、その費用を支出日以降の利息を含めて償還を受けることができます(民法 650①)。

(c)任意後見人は、本人のために自己の名で債務を負担した場合には、本人に対し、その債務の弁済又は担保の提供を求めることができます(民法 650②)。

#### c. 任意後見監督人の報酬

任意後見監督人の報酬については、後見監督人に関する民法 852 条の規定と同様、民法の後見人の報酬・費用及び辞任・解任の手續に関する規定が準用されており(任意後見契約に関する法律 7④)、後見監督人と同様の規則に従うことになり、家庭裁判所が審判により任意後見人及び本人の資力その他の事情によって、相当な額を定めることとなります。

#### d. 任意後見監督人の費用

任意後見監督人の職務遂行に要する費用に関しては、任意後見人と同様に、本人に対し請求することができます。

### (3) 成年後見登記制度

成年後見登記制度は、従来の禁治産宣告・準禁治産宣告の戸籍記載に代わる新たな公示方法として、「後見登記等に関する法律」(1999 年法律 152 号)に基づいて創設された制度です。後見に関する情報を「登記」という方法により管理・証明するとともに、この登記情報の開示を求めることができる者を限定することにより、取引の安全性の確保と本人のプライバシー保護を図っています。

#### ① 成年後見登記制度の概要

成年後見登記制度は、法定後見(補助、保佐、後見)及び任意後見に関する事柄を公示するための登記制度で、登記事務は法務大臣の指定する法務局若しくは地方法務局等において電子情報処理組織によって処理されます(後見登記等に関する法律 2、4、5)。登記は、嘱託又は申請に基づき法定後見又は任意後見契約の内容等の事項を後見登記等ファイルに記録することにより行われます(後見登記等に関する法律 4、5)。登記情報の開示は、後見登記等ファイル(後見登記等に関する法律 4、5)又は閉鎖登記ファイル(後見登記等に関する法律 9)に記録されている事項(記録がないときは、その旨)を証明した登記事項証明書又は閉鎖登記事項証明書の交付によって行われます。

#### ② 登記の種類

成年後見登記には次の 3 類型があります。

(a)法定後見(補助・保佐・後見)に関する「後見等の登記」(後見登記等に関する法律 4①)

- (b)任意後見に関する「任意後見契約の登記」（後見登記等に関する法律 5）
- (c)法定後見開始の審判前の保全処分に関する「後見命令等の登記」（後見登記等に関する法律 4②）

また、上記の各類型について、それぞれ次の3種類の登記があります。

- 1)法定後見開始の審判、任意後見契約の締結又は後見命令等の審判があった場合の登記
- 2)登記すべき事項に変更が生じた場合の「変更登記」（後見登記等に関する法律 7）
- 3)法定後見・任意後見が終了し、又は保全処分（後見命令等の審判）が失効した場合の「終了の登記」

### ③成年後見制度の登記手続

登記は、原則として裁判所書記官又は公証人の嘱託（家事審判法 15 の 2、公証人法 57 の 3①）に基づいて行われ、申請に基づいて行われる登記は、変更又は終了の登記等の一部に限られます（後見登記等に関する法律 7、8、附則 2①②）。この変更の登記又は終了の登記の申請は、本人の親族等の利害関係人も行うことができます（後見登記等に関する法律 7②、8③）。

・法定後見登記の場合（後見登記等に関する法律 4）

法定後見について、登記される主な事項は以下のとおりです。

- (a)「補助」、「保佐」、「後見」の別、開始の審判をした裁判所、その審判の表示及び確定の年月日
  - (b)成年被後見人等の氏名、生年月日、住所、本籍（外国人の場合は国籍）
  - (c)成年後見人等の氏名、住所（法人の場合はその名称・商号、主たる事務所・本店）
  - (d)成年後見監督人等の氏名・住所（法人の場合はその名称・商号、主たる事務所・本店）
  - (e)保佐人・補助人の同意権の範囲
- ただし、「重要な行為」は、法律上当然に「保佐」のすべてに適用されるため、登記はされません。
- (f)保佐人・補助人の代理権が付与されたときは、その代理権の範囲
  - (g)家庭裁判所が数人の成年後見人等、成年後見監督人等について、権限を共同して行使すべきこと、あるいはその権限を分ける決定をしたときは、その決定
  - (h)後見等が終了したときは、その原因及び年月日

・任意後見制度の登記（後見登記等に関する法律 5）

任意後見制度において、登記される主な事項は以下のとおりです。

- (a)任意後見契約の公正証書を作成した公証人の氏名、所属、証書番号、作成年月日
- (b)任意後見契約の委任者の氏名、生年月日、住所、本籍（外国人の場合は国籍）
- (c)任意後見人の氏名、住所（法人の場合はその名称・商号、主たる事務所・本店）

- (d) 任意後見人の代理権の範囲
- (e) 任意後見契約において、数人の任意後見人について、代理権を共同して行使することを定めたときは、その定め
- (f) 任意後見監督人の氏名、住所（法人の場合はその名称・商号、主たる事務所・本店）
- (g) 家庭裁判所が数人の任意後見監督人について、権限を共同して行使すべきこと、あるいはその権限を分ける決定をしたときは、その決定
- (h) 任意後見契約が終了したときは、その終了の原因及び年月日

#### ④ 後見登記等ファイルと閉鎖登記ファイル

成年後見制度の登記ファイルは、次の2種類があります。

##### a. 後見登記簿ファイル（後見登記等に関する法律6）

上述した登記事項が記載されるものであり、登記記録の特定のために登記番号が付されます。

- (a) 法定後見の登記については、法定後見開始の審判ごと
- (b) 任意後見の登記については、締結された任意後見契約ごと
- (c) 後見登記等に関する法律4条2項の審判前の保全処分の登記については、保全処分（後見命令等の審判）ごと

上記の登記が変更又は終了したときは、その記録が順次登記されます。

##### b. 閉鎖登記ファイル（後見登記等に関する法律9）

終了の登記がなされた場合には、後見登記等ファイルの登記記録を閉鎖して、閉鎖登記ファイルに記録します。これは、終了の後に、本人の行為能力についての判断を要する場合や成年後見人等の権限等に関する紛争の際に登記の情報が必要とされるためです。

#### ⑤ 登記事項の証明

登記情報の開示は、成年後見制度の登記ファイルに記録されている事項を証明する登記事項証明書と閉鎖事項証明書を交付することにより行います。この証明書の交付請求権者は次の者となっています。

- (a) 登記記録に記載されている者（本人、成年後見人、成年後見監督人、任意後見受任者、任意後見人、任意後見監督人等）（後見登記等に関する法律10①③）
- (b) 登記記録に記載されている者以外の者
  - 1) 本人の家族（配偶者・四親等内の親族）、未成年後見人（後見登記等に関する法律10①）
  - 2) 国又は地方公共団体の職員（職務上必要とする場合に限り）等（後見登記等に関する法律10⑤）

このように、登記事項証明書の交付を請求できる者を一定の者に限定しているのは、人の判断能力というプライバシー性の高い情報を誰もが自由にアクセスできることが適当でないということと、その一方で、円滑な取引活動を行うためには、登記の内容等を取引の相手方に証明することにより、取引の安全性を確保するという両方の調和を図るためです。なお、取引の相手方は登記事項証明書等の交付を請求することはできませんが、相手方に対し登記事項証明書等の提示を求めることにより、成年後見の有無、成年後見人等であることの確認及び権限の範囲等を確認することが可能となります。

#### ⑥手数料

手数料としては、次の費用がかかります。

(a)法定後見開始の審判に基づく登記及び任意後見契約締結の登記手数料

・・・1件2,600円

(b)登記事項証明書及び閉鎖登記事項証明書の交付等に要する手数料

(窓口又は郵送での交付請求) ・・・1通 550円

(オンラインによる交付請求) 紙の請求書 ・・・1通 380円

電子的な証明書 ・・・1通 320円

(c)登記されていないことの証明書(後見登記等ファイルに記録がない旨の証明)の交付に要する手数料

(窓口又は郵送での交付請求) ・・・1通 300円

(オンラインによる交付請求) 紙の請求書 ・・・1通 300円

電子的な証明書 ・・・1通 240円

### 3. 税理士の職能と成年後見制度

#### (1)税理士と成年後見制度

税理士制度においては、税理士法1条に「税理士の使命」が規定されています。その使命を達成するには高潔な倫理観と高度な専門性が求められていますが、同時にその職能により社会へ貢献することを期待されています。一方、成年後見制度は、本人の残存能力の活用及び自己決定権の尊重、そして障害者との共生を目指すノーマライゼーションといった、新たな理念との調和を基本としつつ、社会全体が高齢者の保護に取り組むことを求めています。

この成年後見制度は、少子高齢社会が加速度的に進行するわが国において、これからの国民生活を支える重要な社会的基盤と位置付けられる制度です。成年後見人等の業務は、代理権・同意権・取消権の三つの権利行使に立脚していますが、その業務に応じて行使権限は異なっており、また任意後見人については契約した範囲の代理権行使を前提としています。これらの権利行使内容は広範囲にわたると同時に、社会・経済の多様性の中で、その運用に当たっては高度な専門的知識と的確な判断、そして高い倫理性が求められます。そのため成年後見人等及び任意後見人を従来のように本人の血縁者に頼ることが、成年後見制度が有効に機能しない原因となっている場合もあり、そのことが各分野において質の高い専門家に期待が寄せられている理由となっています。すでに述べたように税理士は公共的役割を担っており、業務の遂行には高度な専門性と客観的な判断が必要とされるとともに、高潔な倫理観が求められています。税理士法によりこれらの資質の保持を制度的に義務付けられている税理士が、成年後見制度に参加することは、本制度の目的に資するとともに、より質の高い制度運用が図られる一助になるものと考えられます。

## (2) 税理士の職能と成年後見制度

成年後見人等及び任意後見人（以下「各支援者」という。）の職務には財産管理と身上監護があり、また成年後見監督人及び任意後見監督人の職務は、各支援者が行う事務のチェック、確認、実査、検証等の監督事務と各支援者に対する事務指導があります。まず財産管理の職務については、本人の財産目録の作成あるいは確認から始まるものであり、本人に帰属する経済的価値を有するすべての財産の一定時期における有り高の把握や、その実在性の確認が重要となります。次にこれらの財産の増減に影響を及ぼす行為等について、各支援者が行える範囲の代理、同意、取消の各権利を行使し、その経過及び結果について記録、計算し、証憑の保存を行います。それらを一定期間ごとに集約し、必要な事項について定期的あるいは随時の報告を、家庭裁判所等に行うこととなります。監督人は、これらの事務に関する検証、確認等の監督を行うとともに必要に応じて直接、本人の財産状況について調査し、家庭裁判所に対し所要の報告を行います。これらの職務の内容は、相手先が事業者か否かという違いはありますが、まさしく税理士が行う日常的業務の一形態といえます。いわば貸借対照表（財産目録）の確認から開始し、各種「取引」を把握し、その処理の適法性等を検証し、さらに一定期間での取引を集計、分類、記録し報告をするという業務は、税理士にとっては基本的な業務です。したがって、特に財産管理業務においては税理士の職能としての専門性を遺憾なく発揮することができるのです。私たち税理士の業務との親和性は高いといえるでしょう。

他方、身上監護の職務については、社会生活を送る人間を支える行為（財産管理を除く）として認識されるものであり、税理士の業務とは異質な側面を有するものの、人間個人の生活に視点をのこした職務であり、特殊な技能あるいは高度な医学知識を求められるものでもありません。

しかし、介護保険制度や民間が行う地域での社会サービス、あるいは福祉サービスの内容やこれらのサービスを受ける場合の契約手続等に関する正確な知識や情報の収集は必要とされるでしょう。上記サービスの提供については、サービス提供事業者等の情報公開の推進により、より多くの情報が得られるものであり、それらの活用により職務上の有用性が高くなると期待されます。また、その他の身上監護の職務については税理士にとって未知の分野が多く、今後これらの分野に関する研修及び関連士業との連携を視野に入れるべきであり、税理士会としての取組みを進める必要があります。

### (3) 今後の課題と取組み

#### ① 本制度に対する基本的な考え方

わが国における高齢者（65歳以上）の総人口に占める割合は、2011年10月時点において23.3%であり、すでに超高齢社会（21%以上）に突入しています。このような状況下において日本税理士会連合会及び税理士会は、成年後見制度がこれからのわが国のあり方を考える上で、また国民一人ひとりにとって重要な問題であり、制度の充実・発展に当たっては税理士の職能が重要な役割を果たすものと考えられます。税理士が本制度の一端を担うことは、税理士のもつ公共的使命を、成年後見という社会貢献により具現化することとなるため、日本税理士会連合会及び税理士会は本制度に携わる税理士に対し支援を行うとともに、組織として本制度への取組みを行っています。

#### ② 日税連成年後見支援センター設置の経緯（背景）

日本税理士会連合会では、これまで公益活動対策部において成年後見制度を所掌するとともに諸施策を行ってきましたが、一層踏み込んだ形でその業務を進めるためには、これまでの取組みでは不足することは早くから指摘されてきました。成年後見制度に関しては、その専門的な知識、経験の蓄積に相当な時間と労力が必要とされますが、現状の2年間を周期とする日本税理士会連合会の役員任期では、短期間での役員交代があるため、実質的に有効な活動が継続されていないという問題があります。さらに行政機関等への折衝を行うにしても、成年後見に関して専門的知識と経験を有する役員を適切に配置する必要がありますが、このような問題を解決するためには、成年後見制度に関して専門的に取り組む組織の創設が必要でした。また、司法書士会が社団法人成年後見センター・リーガルサポート（現在は公益社団法人）、弁護士会がオアシス、しんらい等の成年後見を専門に担当する組織を立ち上げて全国規模で取り組んでいるのに対し、日本税理士会連合会は数段立ち後れている感が否めませんでした。その結果、一般的に成年後見制度における税理士会の役割がほとんど認識されていないという状況を生み出していました。以上のような社会状況を背景に、日本税理士会連合会においては、2002年4月、当時の公益的業務対策特別委員会が成年後見制度の取組みに関する長期的展望に立った施策として「日税連成年後見支援センター（仮称）」の構築を具申しました。

また、2009年6月には公益活動対策部が、公益活動全般を支援する組織を日本税理士会連合会の外部に設立することを内容とする「日税連公益活動支援センター（仮称）の設立について」を具申しましたが、こちらも継続して検討する旨の指示を受け、実現には至りませんでした。しかしながら、高齢化のスピードは加速度的であり、家庭裁判所への成年後見申立数が急激に増加していく現状に鑑みれば、税理士会としての組織的支援体制の構築は急務と判断し、2010年12月、再度、日本税理士会連合会の分掌機関として「日税連成年後見支援センター」の設置を具申ししたところ、2011年1月常務理事会の機関決定を受けました。これにより、2011年7月の日本税理士会連合会定期総会後に成年後見制度に特化した特別委員会として「日税連成年後見支援センター」が設置されることとなり、対外的に大きな一歩を踏み出しました。

### ③現状の取組み

日本税理士会連合会及び税理士会は本制度に携わる税理士に対する支援として、以下の施策を行っています。

#### a. 日本税理士会連合会、税理士会における支援組織の設置

日本税理士会連合会では、前述のとおり、2011年7月28日に分掌機関の一つ（特別委員会）として「日税連成年後見支援センター」を設置しました。日税連成年後見支援センターは、各地域の税理士会の成年後見支援センターを支援するとともに、他の支援機関とのネットワークを構築し、成年後見制度を必要とする国民の方々が安心して生活できる環境を整備していきます。また、各地の税理士会においても順次「成年後見支援センター」が開設されております。これらのセンターは税理士会内の組織として、公益活動対策部の所管として運営されています。常設の相談員を置き、所属税理士会会員、成年後見制度利用者及び同制度の利用希望者からの相談をはじめ、下記の事業を行っています。

- (a) 法定後見人等の支援
- (b) 任意後見人等の支援
- (c) 相談事業
- (d) 研修会の実施
- (e) 各種団体等との連絡協議会の実施
- (f) 成年後見制度の普及・定着に関する施策の実施
- (g) その他公益活動対策部が必要と認めた事業

#### b. 研修等に関する施策

成年後見業務に従事する税理士に対して、目的に応じて、次の研修を実施しています。

##### (a) 成年後見制度普及研修（各税理士会及び支部等が実施する研修）

税理士会は、税理士が成年後見制度を広く理解することを目的として、「成年後見制度普及研修」を実施しています。この研修は、30分程度のDVD研修を主体としており、支部等と連携して実施することも可能としています。

(b) 成年後見人等養成研修（各税理士会が実施する研修）

税理士会は、税理士が成年後見人等、任意後見人、成年後見監督人等及び任意後見監督人に選任された場合又はその事務に従事する際に、支障なくその任務を遂行できる人材育成を目的として、「成年後見人等養成研修」を実施しています。この研修は、18時間の研修カリキュラムで構成されており、全ての科目を履修した者は、「成年後見人等養成研修履修者名簿」に登載されます。この名簿は、登載者の研修単位の取得状況に応じて2年ごとに更新することとしています。

(c) 成年後見指導者養成研修（日本税理士会連合会が実施する研修）

日本税理士会連合会は、後見人等養成研修履修者及び成年後見事務経験者を対象とし、税理士会の「成年後見支援センター」その他支援機関において税理士会員及び国民から本制度に関する相談への対応に従事する者、又は税理士会で実施する後見人等養成研修の講師及び研修補助を担う者の養成を目的として、「成年後見指導者養成研修」を実施しています。この研修は、8時間の研修カリキュラムで構成されており、研修履修者は「成年後見指導者養成研修履修者名簿」に登載され、税理士会における成年後見相談員又は研修講師等として活動していただきます。

(d) 家庭裁判所への名簿提出と連絡協議

税理士会は、成年後見人等養成研修の履修者を対象に「成年後見人等推薦者名簿」を作成し、この名簿を家庭裁判所へ提出しています。なお、名簿の登録者数等については、日本税理士会連合会に報告を行っています。そのほか地域によって異なりますが、一部の税理士会において家庭裁判所との協議を行って成年後見制度の推進を図っています。

(e) 成年後見賠償責任保険の整備

日本税理士会連合会では、税理士が安心して成年後見事務を遂行できるよう、また被後見人等の不安の払拭及び保護を目的として、2004年より成年後見賠償責任保険を整備しました。この保険は、税理士会が家庭裁判所に提出する「成年後見人等推薦者名簿」登載者を加入対象者としており、税理士が家庭裁判所から成年後見人等、後見等監督人、任意後見監督人に選任された場合の各業務遂行、並びに、税理士が任意後見人に就任した場合の業務遂行に基因して「過失による経済損害」「被後見人等に対する身体賠償及び財物賠償」「被後見人に対する人格権侵害」に関する法律上の賠償責任を負った際に対応するための保険です。なお、推薦者名簿登載者以外の会員についても、税理士会が実施する「成年後見人等養成研修」を受講すること等を条件として、税理士会が認めた場合には加入することが可能となっています。

#### ④今後の課題と取組み

日本税理士会連合会及び税理士会において、成年後見制度に関し、以上のような取組みを行っていますが、成年後見制度に従事する税理士会員を支援し、より一層踏み込んだ制度の普及推進を行うためには、現状の取組みではまだ不足しています。成年後見の業務を主体的に担うのは税理士個人です。そして個人としての税理士の能力には一定の限界が存することは言うまでもありません。しかし、その能力に対する社会的評価は個々の税理士にとどまらず、税理士業界全体の評価にも影響を与えることとなります。また、これからの超高齢社会において成年後見制度の果たす役割を鑑みると、税理士に対する国民の信頼を得るためにも、税理士会の組織をあげてこの問題に取り組む必要があります。

##### a. 日本税理士会連合会における課題と取組み

日本税理士会連合会においては、日税連成年後見支援センターを設置し、本格的に成年後見制度に取り組む体制は整いましたが、成年後見活動の現場においては、従事する税理士のボランティアに対する意思と善意によって支えられている側面が多く、個々の税理士の力に頼る限り、活動の継続には早々に限界が訪れます。日本税理士会連合会においては、今後の課題として、成年後見基金（仮称）の整備など、従事税理士に対する多面的な支援を検討する必要があります。また、そのためには、従事会員の情報を把握することも急務となっています。

##### b. 税理士会における課題と取組み

各税理士会においても、成年後見に従事する会員を支援するため、「成年後見支援センター」が設置され始めています。各地域の実情、特殊性等を勘案した上で、早急に「成年後見支援センター」等の支援組織が全国的に設置されることが課題となっています。また、成年後見制度は、行政・司法機関との連絡調整や各種団体との連携が重要となっており、これらの団体における地方組織との協調関係を築くとともに、連絡調整を行い、連携して取り組んでいくことが望まれます。

#### (参考文献)

「税理士のための成年後見ガイドブック～財産管理を中心として～」  
日本税理士会連合会 日税連成年後見支援センター

# 要約発表文

## 土地譲渡に関する両国の税法比較

(副題1 韓国) F T A発効後の税務士の現況と展望

(副題2 日本) 個人情報保護に関する法律

(副題3 韓国) 納税者権利憲章

(副題4 日本) 成年後見制度

日時：2012 / 10 / 17 (水)

場所：釜山地方税務士会 会館

## 要約文目次

### I 土地譲渡に関する両国の税法比較（共同議題）

（韓国）

1. 土地譲渡の概要 / 218
2. 土地譲渡に関する法人税法上の規定 / 218
3. 土地譲渡に関する所得税法上の規定 / 220
4. 不動産取引政策 / 230

（日本）

1. 法人における土地譲渡の税法規定 / 234
2. 個人における土地譲渡の税法規定 / 240
3. 日本側の質問事項(土地譲渡) / 250

### II F T A発効後の税務士の現況と展望（副題 1 - 韓国）

1. 序論 / 252
2. F T A税務サービス開放内容 / 252
3. F T A発表後の税務士の現況と展望 / 256
4. 結論 / 260

### III 個人情報保護に関する法律（副題 2 - 日本）

1. 個人情報保護に関する法律の背景 / 264
2. 保護法益 / 264
3. 個人情報 / 264
4. 対象事業者 / 264
5. 個人情報取扱事業者の義務 / 266
6. 罰則 / 266
7. 税理士業務と個人情報保護 / 266
8. 韓国側の質問事項(個人情報) / 268

### IV 納税者権利憲章（副題 3 - 韓国）

1. 制定背景 / 270
2. 納税者の権利および補則 / 270
3. 納税者権利憲章 / 278
4. 日本側の質問事項(納税者権利憲章) / 280

### V 成年後見制度（副題 4 - 日本）

1. 成年後見制度の趣旨 / 282
2. 成年後見制度の概要 / 282
3. 税理士の職能と成年後見制度 / 286
4. 韓国側の質問事項(成年後見制度) / 290

## I 土地譲渡に関する両国の税法比較(共同議題：韓国)

### 1. 土地譲渡の概要

土地とは「測量、水道調査および地籍に関する法律」(地籍法)によって地籍公簿に登録されるべき地目に該当するものをいう。同法第5条では、土地を主たる使用目的および用途によって28種類(田、水田、果樹園…)に細分化している。地目の適用は地籍公簿上の地目とは関係なく、事実上の地目により、また事実上の地目が明確でない場合は地籍公簿上の地目に分類される。以下では、各税法によって規定されている土地譲渡に関する課税方法および重課規定をみることにする。

### 2. 土地譲渡に関する法人税法上の規定

#### (1) 概要

法人による不動産投機防止のため、地価急騰地域などに所在する不動産、住宅、非事業用土地を譲渡する場合、各事業年度所得に対する法人税に追加して、土地および譲渡所得に対する法人税を課税する。

#### (2) 土地などの譲渡所得に対する課税特例

##### ① 納税義務者

地価急騰地域で企画財政部令が定める地域に所在する土地および建物の譲渡所得、一定の住宅および非事業用土地の譲渡所得が発生した内国法人および外国法人が納税義務者となる。したがって、非営利法人だけでなく外国法人も納税義務者に該当する。

##### ② 課税特例対象となる譲渡所得および税率

###### a. 投機指定地域内の不動産譲渡所得

2009年5月21日法人税法改正により、以下に該当する不動産を2009年3月16日から2012年12月31日までに譲渡する場合、譲渡所得に100分の10を乗じて算出した税額を課税する(法法55の2①)。2012年12月31日まで、所得税法上の投機指定地域内で住宅や非事業用土地を譲渡する場合に土地など譲渡所得に対する課税が適用される。しかし、2012年10月現在所得税法上の投機指定地域はすべて解除されている。

###### b. 住宅譲渡所得

法人が一定の住宅(付随土地を含む)を譲渡した場合は土地などの譲渡所得に30%(未登記土地等の場合は40%)を乗じて算出した税額を課税する制度が2003年に導入され、2004年1月1日から適用されたが、2009年3月16日から2012年12月31日まで適用が留保されている(法法55の2⑧)。

### c. 法人の非事業用土地譲渡所得

法人が非事業用土地を譲渡する場合、土地等の譲渡所得に 30%（未登記土地等の場合は 40%）を乗じて算出された税額を課税する制度が 2005 年 12 月 31 日に新設された。当該規定は 2007 年以降譲渡分から適用されたが、2009 年 3 月 16 日から 2012 年 12 月 31 日まで適用が留保されている（法法 55 の 2⑧）。

## 3. 土地譲渡に関する所得税法上の規定

### (1) 譲渡の概念および範囲

#### ①譲渡の概念

譲渡とは、資産に対する登記あるいは登録の有無に関係なく、売渡、交換、法人に対する現物出資等によってその財産が有償にて（事実上）移転されることをいう（所法 88 前段）。

#### ②譲渡とみなさない場合

- ・換地処分および替費地に充当：都市開発法やその他の法律による換地処分によって地目および地番が変更される、あるいは替費地に充当される場合には譲渡とみなさない（所法 88②）。
- ・譲渡担保：譲渡担保は譲渡とみなさない。譲渡担保は所有権移転の形式を有するが、実際は債券担保であるためである。

### (2) 非課税譲渡所得

次の譲渡所得に対しては所得税を課税しない（所法 89①）。

#### ①破産宣告による処分によって発生する所得

#### ②1 世帯 1 住宅の譲渡によって発生する所得

#### ③農地の交換もしくは分合によって発生する所得

### (3) 取得・譲渡時期および基準時価

#### (1) 取得・譲渡時期

##### ①有償取得・譲渡の場合

原則は代金清算日で、代金清算日が明確でない場合は登記簿、登録簿、名簿等に記載された登記受付日もしくは名義変更日を取得及び譲渡時期とする。

##### ②その他の場合

相続もしくは贈与によって取得した資産の場合、相続開始日もしくは贈与が行われた日を取得及び譲渡時期とする。

#### (2) 基準時価

一般地域の場合は個別公示地価とし、指定地域の場合は個別公示地価に一定の倍率をかけた価額とする。

#### 4. 譲渡所得課税標準の計算

##### (1) 譲渡価額と取得価額の算定

譲渡所得税が課税される資産の譲渡価額もしくは取得価額は該当資産の譲渡もしくは取得当時の実際取引価額（譲渡者と譲受者が実際に取引した金額）による（所法 96①、97①(ガ)）。

しかし、帳簿、売買契約書、領収書およびその他証明書類によって、譲渡当時もしくは取得当時の実際取引価額を認定もしくは確認できない場合には、次の推計方法を順次適用することで譲渡価額もしくは取得価額を算定することができる（所法 114⑦, 所令 176 の②、③）。

##### (2) 譲渡差益の計算

総収益金額（＝譲渡価額）
－ 必要経費（＝取得価額＋その他の必要経費）
＝ 譲渡差益（譲渡資産別に計算する）

##### (3) 長期保有特別控除および譲渡所得基本控除

###### ① 長期保有特別控除

累進税率では長期間の含み益が譲渡時点で一度に実現されるため、結果的に重課される（いわゆる「集結効果」）こととなる。このような現象を緩和するために、長期保有特別控除が設定された。長期保有特別控除は土地および建物の保有期間が3年以上のものに適用される（非事業用土地および未登記譲渡資産は除外）。

###### ② 譲渡所得基本控除

譲渡所得がある居住者には、次の各号の所得別に該当の課税期間の譲渡所得金額からそれぞれ年間 250 万ウォンを控除する（所法 103①）。

<第1号>土地、建物、不動産に関する権利およびその他の資産の譲渡所得の金額  
（未登記譲渡資産の譲渡所得の金額は除く）

<第2号>株式および出資持分の譲渡所得の金額

#### 5. 譲渡所得税額の計算

##### (1) 譲渡所得税率

譲渡所得税の税率は以下となる。同一資産に二つ以上の税率が該当する場合は、最も高い税率を適用する（所法 104①）。

区 分		譲渡所得税率
土地	保有期間2年以上のもの	基本税率 (6%～35%)
	保有期間1年以上2年未満のもの	40%
	保有期間1年未満のもの	50%

## (2) 非事業用土地の譲渡

### ①概要

非事業用土地の関連規定によって、所有目的および利用状況に応じた実際取引価額課税、高税率適用、長期保有特別控除排除など重課税規定の適用が決定される。非事業用土地の判断は、土地利用状況の適合性（使用基準）、土地利用の適合性（地域基準）、土地利用面積の適正性（面積基準）と土地使用期間の適正性（期間基準）を基準に判定され、現在は、不動産景気の活性化のために重課規定を緩和し、2012 年末までは基本税率（投機地域は 10%加算）を適用し、長期保有特別控除は排除される。

### ②非事業用土地の対象（所法 104 の 3①）

- a. 水田、畑、果樹園（以下“農地”という）であって、次のいずれかに該当するもの
  - 1) 所有者が農地施設に居住していない、もしくは自ら耕作していない一定の農地
  - 2) 特別市、広域市のうち、国土の計画および利用に関する法律で定められた都市地域の一定の農地
- b. 林野（林野所在地に居住する者が所有する一定の林野は除く）
- c. 牧場用地であるが、畜産業を営んでいない者が所有する一定の土地
- d. 農地、林野と牧場用地以外の土地であって次のいずれかを除く土地
  - 1) 地方税法や関係法律に基づいて財産税が非課税または免除される土地
  - 2) 地方税法に基づく財産税別途合算課税対象、または分離課税の対象となる土地
  - 3) 土地の利用状況、関係法律の義務履行および収入金額などを考慮した場合、居住または事業と直接関連があると認めるに足る相当の理由がある土地
- e. 地方税法に基づく住宅付随土地のうち、住宅が定着した面積に 10 倍（都市地域内の土地は 5 倍）を乗じて算定した面積を超過した土地
- f. 居住用建築物であるが、常時居住の用に使用せず、休養、避暑、レジャーなどの用途に使用する建築物とその付随土地

### ③非事業用土地の期間基準（所令 168 の 6）

“非事業用土地”とは、次のいずれかに該当する期間、上記の対象土地に該当する土地をいう。

土地の所有期間	非事業用土地の期間基準
1) 5年以上の場合	次のいずれかの条件のうち、該当するすべての期間 ①譲渡日直前の 5 年のうち、2 年を超過する期間 ②譲渡日直前の 3 年のうち、1 年を超過する期間 ③土地所有期間の 20%に相当する期間を超過する期間
2) 3 年以上 5 年未満の場合	次のいずれかの条件のうち、該当するすべての期間 ①土地の所有期間のうち 3 年を差し引いた期間を超過する期間 ②譲渡日直前 3 年のうち 1 年を超える期間 ③土地の所有期間の 20%に相当する期間を超過する期間

3)3年未満の場合	次のいずれかの条件のうち、該当するすべての期間 しかし、所有期間が2年未満の場合には、①を適用しない。 ①土地所有期間から2年を差し引いた期間を超過する期間 ②土地所有期間の20%に相当する期間を超過する期間
-----------	---

### (3) 不動産過多保有株式の譲渡

#### ①概要

資産の主な構成が不動産である不動産過多保有法人の株式譲渡所得は、その他の資産に該当し、不動産と同じく基本税率（6～35%）が適用され、非事業用土地過多保有法人の株式は、重課税率（60%）を適用されていたが、時限的に税率を引下げて、基本税率を適用されている。

#### ②不動産過多保有株式の種類

a. 特定株式（A）：次の要件をすべて満たしている法人の株主（出資者を含む）1人とその他の株主（株主または出資者1人とその特殊関係人をいう。）がその法人の株式（出資持分を含む）の合計額の50%以上を株主1人とその他の株主以外の者に譲渡する場合、該当する株式をいう（所法94①（4）（㏸）、所令158①（1））。

- ・ 不動産比率：当該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合計額が50%以上である法人

- ・ 持分比率：当該法人の株式の合計額のうち、株主1人とその他の株主が所有する株式の合計額が50%以上である法人

一方、株主1人とその他の株主が株式を数回にわたって譲渡する場合には、それらのうち1人の株式を譲渡する日から遡及して3年以内に譲渡した株式を合算して、特定株式（A）の該当可否を判定する。この場合、譲渡比率、不動産の比率と持分比率の判定は、それらのうち1人が株式を譲渡した日から遡及し、その合算する期間の初日現在の当該法人の株式の合計額または資産総額を基準とする。

b. 特定株式（B）：次の要件をすべて満たした法人の株式（出資持分を含む）をいう（所法94①（4）（㏸）、所令158①（5）、所則76②）。

- ・ 不動産比率：当該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価額の合計額が80%以上の法人

- ・ 業種基準：ゴルフ場、スキー場、コンドミニアム、または専門レクリエーション施設を建設または取得して直接経営、分譲または賃貸する事業を営む法人

これらの特定株式（B）は、譲渡の持分比率や譲渡の比率に関係なく、その他の資産に該当するという点で、特定の株式（A）と対照的であり、1株のみを保有し、譲渡しても他の資産に該当するものである。

c. 非事業用土地過多保有法人の株式：特定の株式（A）・（B）に該当する株式等として当該法人の資産総額のうち非事業用土地の価額の占める割合が50%以上の法人の株式等をいう（所令167の7）。

## 6. 譲渡所得税の減免

### (1) 概要

現行所得税法は、譲渡所得税に関する減免規定を設けていない。一方、租税特例制限法では減免規定を設けているが、その代表的なものは次の通りである。

### (2) 農地等の減免制度

#### ① 自耕農地に対する譲渡所得税などの減免（所特法 § 69）

##### a. 減免の概要

農地所在地に居住する居住者が取得日から譲渡日の間に 8 年以上継続して直接耕作した土地を譲渡する場合、譲渡日現在農地であれば譲渡所得税の 100%を減免する。

##### b. 減免要件

- ・ 居住要件：農地が所在する市・郡・区内の地域やその地域と隣接した市郡区内の地域で居住もしくは農地の所在地からの直線距離 20km 以内で居住すること
- ・ 耕作要件：取得日から譲渡日の間に 8 年以上農地を直接耕作した者
- ・ 農地の要件：譲渡当時農地であること
- ・ 自耕の概念：農作物の耕作または多年生植物の栽培に常時従事し、農作業の 2 分の 1 以上を自己の労働力によって耕作または栽培する必要があり、農地の自耕事実はこれを主張する者に立証する責任がある。
- ・ 減免の適用が排除される農地

譲渡日現在特別・広域市（広域市内の郡を除く）、もしくは市にある農地のうち、“国土の計画および利用に関する法律”による住居地域、商業地域と工業地域内にある農地であって、これらの地域に編入された日から 3 年が過ぎた農地。

##### c. 減免税額

— 当該農地の譲渡によって発生した譲渡所得税の 100%を減免し、農漁村特別税が非課税となる。

— ただし、当該農地が国土の計画および利用に関する法律による住宅地・商業地域と工業地域に編入された場合、あるいは都市開発法等により換地処分前に農地以外の土地に換地予定地指定を受けた場合には、住宅地域などに編入された日あるいは換地予定地の指定を受けた日までに発生した所得に対して減免する。

##### d. 減免限度

自耕農地減免は 1 年間、他の減免を含めて 2 億ウォンを限度に減免し、5 年間代土減免、現金等収用減免、満期債権等、収用減免、畜舎用地減免を含めて 3 億ウォンを超えることはできない。

### (3) 畜舎用地等の譲渡所得税の減免

畜産に使用する畜舎と畜舎用地において居住者が 8 年以上直接畜産に使用した畜舎用地（1 人あたり 990 m<sup>2</sup>を限度とする）を、廃業のために 2014 年 12 月 31 日まで譲渡する場合、発生する収入については、譲渡所得税の 100 分の 100 に相当する税額を減免する。

#### (4) その他の減免

##### ① 公益事業用土地等の譲渡所得税などの減免（所特法 77）

###### a. 減免の概要

関連する事業用地等を 2012 年 12 月 31 日まで譲渡し、譲渡代金が土地収用法等の規定により現金で支給される場合には譲渡所得税の 20%を減免する。（債券補償は 25%、3 年満期特約締結債券は 40 %、5 年満期特約締結債券は 50%。）

##### ② 代土補償の譲渡所得税の課税繰延（所特法 77 条の 2）

2007 年 10 月 17 日以降 2012 年 12 月 31 日まで公益事業の施行者に譲渡することで発生する譲渡差益であり、土地等の譲渡代金をその公益事業の施行に造成した土地で補償を受ける者については、譲渡所得税の課税を繰り延べる。

#### 8. 譲渡所得税の納税手続

##### (1) 譲渡所得税の課税標準とする予定申告と納付

譲渡所得税の課税対象資産を譲渡した居住者は、譲渡所得課税標準を譲渡日が属する月の月末から 2 か月以内に納税地管轄税務署長に申告しなければならず、譲渡差益が無い、もしくは欠損金が発生した場合でも、これらの申告はしなければならない（所法 105①、③）。

##### (2) 譲渡所得課税標準確定申告と納付

該当課税期間の譲渡所得金額がある居住者は、その譲渡所得課税標準を、その課税期間の次年度 5 月 1 日から 5 月 31 日まで納税地管轄税務署長に申告しなければならない。このような規定は、該当課税期間の課税標準が無い、もしくは欠損金額がある場合にも適用する（所法 110①、②）。

一方、予定申告をした者は上記の規定にかかわらず、該当所得に対する確定申告をしなくても差し支えない。

#### 9. 不動産取引政策

##### (1) 税制改編を通じた不動産市場の安定化政策

土地など不動産の取引は租税政策的目的と国家経済の波及効果が大きいので、立法当時の経済状況と密接な関係がある。不動産政策の核心は、不動産市場の安定を達成することであり、ここに税制改編を通じた安定が重要な部分を占める。土地投機と地価が急騰する場合、非事業用土地の重課、多住宅保有者の重課などで、その所有者が得た不労所得を租税で還収することによって、租税負担の公平と地価の安定および土地の効率的利用を期する。一方、不動産取引の沈静化は、不動産取引と関連した租税収入が顕著に減少したことで地方財政が弱くなり、実需要者の土地取得まで閉ざされ、重課税に相当する税金を買収者が負担する場合、取得原価の上昇で正常な土地取引までが激減した。結局不動産取引の沈滞は遊休資金が産業資金で転換される機会を阻害して、不動産所有者の流動性を確保できなくて経済全般に深刻な問題をもたらす副作用が発生する場合、不動産取引の活性化のために各種税制を緩和して、不動産市場の安定を成し遂げようとしている。

## (2) 土地譲渡の重課と緩和

過去には非事業用土地の譲渡に対し、重課(60%)の単一税率を適用し、長期保有にともなう特別控除を許容しなかったが、現在、続く景気低迷による取引凍結を引き起こす非事業用土地の譲渡において重課制度を廃止し、基本税率(6%~38%)の基本税率で課税し、長期保有特別控除(最大 30%)を適用しているところ、現行税法に残っている土地譲渡の重課規定は投機地域内で非事業用土地を譲渡する場合、10%の追加課税が適用される程度である(2013年1月1日以後譲渡する方から適用される)。これは重課制度を正常課税で切り替えるものの、不動産投機に対しては投機地域指定で対応しようとする趣旨が含まれている。

## (3) その他法律規定

### ① 土地取引許可制

投機抑制のために、建設交通部長官が特定地域を国土利用管理法上、取引規制地域で指定する制度、投機が現れ、憂慮される地域を対象にして各地域で、一定面積以上の土地を取引するには、契約前に市道知事(自治体首長)の許可を受けなければならない。ただし、都市計画区域の場合、住居地域は180㎡、商業地域は200㎡、都市計画区域以外地域の場合500㎡、農地は1000㎡、林野は2000㎡以下の土地を取引する場合は、土地取引契約許可を受けなくてもよい。許可を受けようとする者は、その許可申込書に契約内容とその土地の利用計画などを記載して、市長・郡守または区庁長に提出しなければならない。市長・郡守または、区庁長はその許可申込書を受けた日から15日以内に、許可もしくは不許可の処分をしてその申請人に許可証を交付し、不許可処分理由を書面で通知する。許可対象には所有権移転だけでなく、地上権・伝賃権・賃借権などの設定も含まれる。

### ② 土地取引申告制

一定坪数以上の土地取引をする時は必ず関係機関に申告をしなければならないという意味では、不動産投機抑制法である。

## I 土地譲渡に対する両国の税法比較(共同議題：日本)

### 1. 法人における土地譲渡の税法規定

#### (1) 土地譲渡の概要

法人の土地譲渡については、昭和 48 年に当時の地価の上昇が、法人企業の投機に起因するという考え方の下に法人の土地投機を抑制することを目的として土地重課制度が創設されました。それ以降、次に詳しく記載の通り何度か改正され、平成 8 年度改正により平成 8 年 1 月 1 日以降の譲渡については、所有期間が 5 年を超えるもの（長期所有土地）については 5%、所有期間 5 年以内のもの（短期所有土地）は 10%、所有期間 2 年以内のもの（超短期所有土地）は 15%を通常の法人税に追加して課税することとした改正が行われました。さらに、長期にわたる地価の下落や厳しい経済情勢に鑑みて、土地の有効利用の促進や土地取引の活性化のために思い切った対応を図る必要があることから、平成 10 年度改正により、長期所有土地、短期所有土地に係る土地重課については適用停止、超短期所有土地に係る土地重課については、廃止されることとされました。

その後の改正により、長期所有土地、短期所有土地については、平成 25 年 12 月 31 日まで適用停止が延長されています。したがって、現在の法人税法の土地譲渡の税法規定は、土地等の譲渡益、譲渡損失は、事業による営業損益と差引計算され、利益が残れば、これに対する法人税、住民税、事業税が課されることとなります。また、特別控除・課税の繰延べ措置については、個人と同様に制度があります。

#### (2) 法人税法規定

##### ① 土地等の譲渡による収益の計上時期等

土地等の譲渡に係る収益の計上時期は、別段の定めがない限り引渡しの日とされていますが、譲渡に関する契約効力発生の日にも収益計上することも認められています（法基 2-1-14）。

##### ② 土地等の取得価額

法人が土地を取得した際にその土地の取得価額は帳簿に記帳されているため、個人のように取得価額が分からないということはありません。したがって、個人で認められている、取得価額を譲渡収入の 5%として計算してもよいという取扱いは法人の場合は適用されません。

##### ③ 土地等を譲渡した場合の譲渡益に対する税負担の軽減に関する特例制度

土地等を譲渡した場合の法人の譲渡益については、税負担の軽減に関する特例制度が以下のように認められています。

a. 土地重課の適用除外

- ・優良住宅地供給等による一般土地重課の適用除外（措法 62 の 3④、63③）
- ・確定優良住宅地等予定地供給等による一般土地重課の適用除外（措法 62 の 3⑤）

b. 特別控除の特例

- ・収用等の場合の 5,000 万円の特別控除（措法 65 の 2）
- ・特定土地区画整理事業等のための譲渡の 2,000 万円特別控除（措法 65 の 3）
- ・特定住宅地造成事業等のための譲渡の 1,500 万円特別控除（措法 65 の 4）
- ・農地保有合理化等のための農地等の譲渡の 800 万円特別控除（措法 65 の 5）
- ・特定の土地等の長期譲渡所得の 1,000 万円特別控除（措法 65 の 5 の 2）

c. 課税の繰延べ特例（圧縮記帳）

- ・固定資産を交換した場合の課税の特例（法法 50）
- ・収用等の場合の課税の特例（措法 64～65）
- ・特定の事業用資産の買替え交換した場合の課税の特例（措法 65 の 7）
- ・特定の交換分合により土地等を取得した場合の課税の特例（措置法 65 の 10）
- ・大規模な住宅地造成事業の施工区域内にある土地等の造成のための交換等の場合の課税の特例（措法 65 の 11）
- ・認定事業用地適正化計画の事業用地の区域内にある土地等の交換等の場合の課税の特例（措置法 65 の 13）
- ・特定普通財産とその隣接する土地等の交換の場合の課税の特例（措置法 66）
- ・平成 21 年及び平成 22 年に土地等の先行取得をした場合の課税の特例（措置法 66 の 2）

法人の譲渡益について特別控除の特例を適用する場合において二以上の特別控除の特例の適用を受ける場合には、譲渡した年分の暦年の特別控除の総額は、5,000 万円が累積限度額となります。

④ 法人所有の不動産の贈与又は低額譲渡とみなし譲渡課税

法人税の所得計算については、資産の売却による収益のみならず、資産の無償による譲渡からの収益も益金の価額に含めることとされています。

ケース		課税関係															
		譲渡人側	譲受人側														
a. 贈与の場合 (法法22②, 37⑦)		贈与した資産の時価相当額が寄付金となる	贈与をうけた資産の時価相当額が受贈益となる														
b. 低額譲渡の場合 (法法22②, 37⑧)		譲渡した資産の時価相当額と譲渡価額の差額が寄付金となる	譲受けた資産の時価相当額と譲受価額との差額が受贈益となる														
<p>&lt;法人から個人への移転の場合&gt;</p> <table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2" rowspan="2">個人と法人の関係</th> <th colspan="2">課税関係</th> </tr> <tr> <th>譲渡人(法人)</th> <th>譲受人(個人)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td colspan="2">a. 個人がその法人の役員の場合</td> <td>時価相当額と譲渡価額との差額が、その役員に対する賞与となる (法基通9-2-9(2))</td> <td>時価相当額と譲渡価額との差額が、給与所得となる (所法28)</td> </tr> <tr> <td colspan="2">b. 個人がその法人の役員でない場合</td> <td>時価相当額と譲渡価額との差額が、寄付金となる (法法37⑧)</td> <td>時価相当額と譲渡価額との差額が、一時所得となる (所基通34-1(5))</td> </tr> </tbody> </table>				個人と法人の関係		課税関係		譲渡人(法人)	譲受人(個人)	a. 個人がその法人の役員の場合		時価相当額と譲渡価額との差額が、その役員に対する賞与となる (法基通9-2-9(2))	時価相当額と譲渡価額との差額が、給与所得となる (所法28)	b. 個人がその法人の役員でない場合		時価相当額と譲渡価額との差額が、寄付金となる (法法37⑧)	時価相当額と譲渡価額との差額が、一時所得となる (所基通34-1(5))
個人と法人の関係		課税関係															
		譲渡人(法人)	譲受人(個人)														
a. 個人がその法人の役員の場合		時価相当額と譲渡価額との差額が、その役員に対する賞与となる (法基通9-2-9(2))	時価相当額と譲渡価額との差額が、給与所得となる (所法28)														
b. 個人がその法人の役員でない場合		時価相当額と譲渡価額との差額が、寄付金となる (法法37⑧)	時価相当額と譲渡価額との差額が、一時所得となる (所基通34-1(5))														

### 3) 土地譲渡の重課規定

#### ①土地重課制度とは

土地重課制度とは、法人が同一事業年度内に譲渡した土地等の譲渡益について、その土地等の所有期間に応じて「一般土地等の譲渡」に係るものまたは「短期所有土地等」に係るもののグループごとに区分し、通常の法人税等の他にそれぞれの特別税率による法人税等が課せられることとされる制度をいいます。

この土地等の譲渡益について特別税率が課されるのは、法人税の納税義務のあるすべての法人です。土地譲渡益のみを全体の利益から抜き出し分離して特別の課税を行うため、欠損法人であっても、土地の譲渡益があるのであれば課税されることとなります。

現在では、近年の土地取引の状況等に鑑み、一般的な土地重課及び短期所有土地等に係る土地重課の適用について平成25年12月31日まで停止されています。

#### ②課税対象となる土地譲渡益の計算（措法62の3②二、63②二、措令38の5④）

a. 個々の土地譲渡益の計算を行います。

譲渡 収 益	-	譲 渡 原 価	-	(直接又は間接に要した経費の額)			=	譲 渡 利 益 金 額
				負 債 利 子	+	一 販 売 費 理 費 管 費		

b. 上記 a で計算した個々の土地等の譲渡益を各グループごとに合算します。

・ 「一般土地等の譲渡」グループ

$$\text{土地A譲渡益} + \text{土地B譲渡益} = \text{合計譲渡益}$$

・ 「短期所有土地等の譲渡」グループ

$$\text{土地C譲渡益} + \text{土地D譲渡益} = \text{合計譲渡益}$$

c. 上記 b で合算した譲渡益に対して特別税率で課税し、通常の法人税額に加算します。

土地等の譲渡等が複数ある場合の損益通算については、個々の取引の譲渡の中で損失の額が生じたものがあるときは、同一事業年度の範囲内でこれを同一グループ内の他の譲渡利益金額と通算することになります。したがって、一般土地等に係る譲渡損益と短期所有土地等に係る譲渡損益は、相互に通算することはできません（措通 62 の 3(1)-2、63(1)-2）。

### ③土地重課対象の範囲（措法 62 の 3②一）

課税対象となる行為は、土地等（土地及び土地の上に存する権利）の譲渡のほか、賃借権の設定、一定の要件を超える仲介行為、土地類似株式等の譲渡等、実質的に土地の譲渡とみられる行為も含まれます。

## 2. 個人における土地譲渡の税法規定

### (1) 土地建物等の譲渡所得の区分

土地建物等の譲渡所得については、事業所得や給与所得などの他の所得と区分して、特別の税率を適用して税額を計算する分離課税によって課税されます。

分離課税となる土地建物等の譲渡所得とは、土地及び借地権等の土地上の権利、建物・建物附属設備及び構築物並びに土地等の譲渡に類する特定の株式等又は特定信託の受益権の譲渡による所得をいいます（措法 31①、32①②）。

## (2) 長期譲渡所得と短期譲渡所得

譲渡資産の所有期間に応じて長期譲渡所得と短期譲渡所得に区分され、課税の内容も異なります。土地建物等の譲渡所得については、譲渡の年の1月1日における所有期間（その譲渡をした土地建物等をその取得した日の翌日から引き続き所有していた期間をいいます）が5年を超えるものの譲渡による所得を長期譲渡所得といい、譲渡の年の1月1日における所有期間が5年以下のもの（譲渡の年に取得したものを含みます）の譲渡による所得を短期譲渡所得といいます（措法31①、32①②）。

## (3) 譲渡所得の計算

収入金額から必要経費を差し引いた金額が、譲渡所得となります。

### ①収入金額

譲渡所得の収入金額は、その年において資産の譲渡によって収入すべきことが確定した金額をいいます（法36①）。金銭以外の物又は権利その他経済的な利益をもって収入する場合には、その金銭以外の物又は権利その他経済的な利益の価額がその収入金額となります（法36②）。

### ②必要経費

譲渡所得の必要経費とは、譲渡した資産を取得するために要した金額等（取得費）と、その資産を譲渡するために直接要した費用（譲渡費用）との合計額をいいます。

#### a. 取得費

取得費とは、売った土地や建物を買入れたときの購入代金や、購入手数料などの資産の取得に要した金額に、その後支出した改良費、設備費を加えた合計額をいいます（所法38①）。なお、建物の取得費は、所有期間中の減価償却費相当額を差し引いて計算します。

#### b. 譲渡費用

譲渡費用とは、資産を譲渡するために直接支出した以下の費用をいいます。（ただし、取得費とされるものを除きます。）

- A. 仲介手数料
- B. 運搬費
- C. 登記若しくは登録に要する費用
- D. 借家人等を立ち退かせるための立退料
- E. 土地（借地権を含む）を譲渡するためその土地の上にある建物等の取壊しに要した費用
- F. 既に売買契約を締結している資産を更に有利な条件で他に譲渡するため当該契約を解除したことに伴い支出する違約金
- G. その他当該資産の譲渡価額を増加させるため当該譲渡に際して支出した費用

### ③譲渡所得の金額

収入金額から必要経費を差し引いた金額が、譲渡所得の金額になります。分離課税の土地建物等の短期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額は、分離課税の土地建物等の長期譲渡所得がある場合は、その長期譲渡所得の金額からその金額を限度として控除します（措法 31①）。

同様に分離課税の土地建物等の長期譲渡所得の金額の計算上生じた損失の金額は、分離課税の土地建物等の短期譲渡所得がある場合は、その短期譲渡所得の金額からその金額を限度として控除します（措法 32①）。

### ④特別控除額

譲渡所得金額から、以下の特別控除額を差し引くことが可能です。

譲渡の形態	特例適用条文	特別控除額
土地収用法で土地建物等を収用等された場合	措法 33 条の 4	5,000 万円
居住用財産を譲渡した場合	措法 35 条	3,000 万円
独立行政法人都市再生機構などが行う特定土地 区画整理事業等のために土地等を譲渡した場合	措法 34 条	2,000 万円
特定住宅地造成事業等のため土地等を譲渡した 場合	措法 34 条の 2	1,500 万円
長期所有土地等を譲渡した場合	措法 35 条の 2	1,000 万円
農地保有の合理化等のために農地等を譲渡した 場合	措法 34 条の 3	800 万円

### ⑤課税譲渡所得金額

③の譲渡所得の金額から④の特別控除額を差し引いた金額が、分離課税の土地建物等の譲渡では課税譲渡所得金額となり、短期及び長期の区分ごとに（さらに、課税長期譲渡所得金額については、一般分・特定分・軽課分の別に、課税短期譲渡所得金額については、一般分・軽減分の別に）、それぞれ定められている税率を乗じて分離課税の土地建物等の譲渡所得に対する所得税の額を計算します。

### ⑥分離課税の譲渡所得間の損益の通算

分離課税の土地建物等の譲渡に、長期譲渡に該当するものと長期譲渡に該当するものがあり、いずれか一方に損失が生じている場合には、③で記載したように互いに損益を通算することが可能です。

(4) 土地の譲渡所得（分離課税）の設例

本書をご参照下さい。

(5) 設例計算

本書をご参照下さい。

(6) 土地建物等の譲渡所得の課税の特例

土地建物等の譲渡所得の課税においては、次のような特例が措置されています。

まず、長期譲渡所得と短期譲渡所得は各区分に応じて、異なる税率で課税されます。一般の長期譲渡所得（措法 31）の場合は所得税率 15%（住民税率 5%）、優良住宅地造成等のための分離長期特定資産の譲渡（措法 31 の 2）の場合は 2 千万円以下の所得に対して税率 10%（住民税率 4%）、2 千万円超の所得に対して税率 15%（住民税率 5%）、「居住用財産の長期譲渡所得の課税の特例」（措法 35）の適用がある場合の分離長期軽減資産の譲渡（措法 31 の 3）では 6 千万円以下の所得に対して税率 10%（住民税率 4%）、6 千万円超の所得に対して税率 15%（住民税率 5%）となります。一方、一般の短期譲渡所得（措法 32）の場合は所得税率 30%（住民税率 9%）、国や地方公共団体へ収用された場合の分離短期軽減資産の譲渡（措法 32 ③）に対しては所得税率 15%（住民税率 5%）となります。

土地収用法などの規定によって土地・家屋等が収用された場合は、収用等の課税の特例（措法 33、33 の 2、33 の 3）があります。収用により受け取った補償金の額より代替資産の取得価額が大きかったり、補償金を受け取らず同種の資産だけを取得した場合には、それらの譲渡はなかったものとされます。また、補償金の額が代替資産の取得価額より大きかったり、同種の資産と別に補償金を受け取った場合は課税が軽減されます。また、課税の軽減を受けない場合で一定の要件を満たせば、譲渡所得の金額から 5,000 万円の特別控除を受けることもできます。

個人が一定の居住用の家屋等を譲渡したときは、居住用財産の譲渡所得の特別控除（措法 35）として、その譲渡所得の金額から 3,000 万円が控除されます。

また、個人が 1 年以上所有していた固定資産を、他の者が 1 年以上所有していた同種の固定資産と交換し、交換の直前と同一の用途に供した場合は、交換・買換の特例（所法 58）として、その譲渡資産による譲渡はなかったものとみなされます。

平成5年4月1日から平成25年12月31日までの間に、所有期間が10年を超える居住用家屋等を一定の要件の下で譲渡し、代わりに居住用家屋等を一定の要件の下で取得して居住した場合には、特定の居住用財産の買換（措法36の2）及び交換（措法36の5）の特例が適用されます。この特例では、譲渡による収入金額より買換資産の取得価額が大きい場合、譲渡がなかったものとされ、逆に譲渡による収入金額が買換資産の取得価額より大きい場合は、譲渡収入金額から必要経費を差し引いた金額が長期譲渡所得の金額とされます。

事業用資産の買換（交換）の特例（措法37）は、平成26年12月31日までに東京・大阪・名古屋等の既成市街地等内から既成市街地外への事業用資産の買換をした場合や、市街化区域内等から区域外等への農地の買換をした場合に適用されます。この特例では、買換資産の取得価額より譲渡価額の方が大きい場合はその差額部分及び買換資産の取得価額の20%に相当する部分が課税されます。また譲渡価額より買換資産の取得価額の方が大きい場合は、譲渡資産の譲渡価額の20%に相当する部分が課税されます。

不動産業等を営む個人の事業者が、平成21年もしくは平成22年に国内の土地等を取得し、取得した翌年以降10年以内に他の事業用土地等の譲渡をした場合、その事業用土地の譲渡利益金額の80%（平成22年取得の場合は60%）に相当する金額をもって事業用土地等の譲渡による譲渡所得の金額とすることができます（措法37の9の5①）。

その他にも、本文中に記載した各種の特別控除や譲渡所得の軽減などの特例があります。

また、分離課税の土地・建物等の譲渡による損失は、総合課税の所得との損益通算や繰越控除は通常できませんが、次の居住用財産の買換等の場合の譲渡損失の損益通算及び繰越控除（措法41の5）や特定居住用財産の譲渡損失の損益通算及び繰越控除（措法41の5の2）の特例の要件を満たす場合は他の所得との損益通算や繰越控除ができます。

平成10年1月1日から平成25年12月31日までの間に所有期間5年超の居住用財産を譲渡し、その譲渡をした翌年12月31日までに買換資産を取得し、また取得をした年の12月31日に買換資産に係る住宅借入金等の金額を有し、さらに取得をした翌年12月31日までに居住の用に供したか、供する見込みであるときに、その譲渡資産に係る一定の譲渡損失の金額は他の所得との損益通算や繰越控除ができます。

一方、平成16年1月1日から平成25年12月31日までの間に所有期間5年超の居住用財産を譲渡した場合で、その譲渡に係る契約をした前日においてその譲渡資産に係る一定の住宅借入金等の金額を有する場合に、その特定居住用財産の譲渡に係る一定の譲渡損失の金額は他の所得との損益通算や繰越控除ができます。

### 3. 日本側の質問事項

#### (1) 農地等を譲渡する場合の控除について

土地の譲渡に関して、農地等を譲渡する場合に控除がありますが、これは FTA や TPP に関連した施策によるものでしょうか。

(回答)

ご質問のように FTA や TPP に関連した政策によるものではありません。

自耕農地等に対する譲渡所得税減免は、育農政策の一環であり、農地の譲渡に伴う租税負担を軽減させるためのものとして、特に外地人の農地投機を防止し、8 年以上自耕した農民の租税負担を減らし、農業や農村を活性化させることを目的としています。

#### (2) チョンセ権について

チョンセ権の想定利回りは 7% であると思料しますが、昨今の資産運用利回りの低迷により、従来のような運用は困難になりつつあると考えられます。現在、資金を家主に預けて居住する者の権利の擁護はどうなると考えられますか。チョンセ権は変質しますか。

(回答)

賃借人の権利を保護するために現在施行されている事項は、大きく分けて二種類あります。

一つは、賃借された建物が競売などになる場合に最優先返済を受ける少額賃借保証金制度があります。首都圏の場合は、約 2 千万ウォン限度として、優先返済を受けます。

二つ目は、伝賃権登記をしたり、管轄税務署などに確定日時(転入日時)をもらうことです。賃借人が転入した事実を客観的に確認できるので、今後は関連法の保護を受けることになります。

## II F T A発効後の税務士の現況と展望(副題 1:韓国)

### 1. 序論

韓・EU両国は2007年5月F T A協議推進を発表した、同年5月から協議を進めながら、2009年7月13日協定妥結を公式宣言し、2011年7月1日から暫定発効した。これに伴い、現在の税務士法では、税務サービス市場第一段階開放内容を反映し、すでにアメリカ合衆国とEUに適用されており、第二段階開放内容は2016年7月2日からEUに開放されるよう、税務士法が改正されるものと見られる。これに伴い、今後EUおよびアメリカ合衆国所属税務士(税務法人)の国内税務サービス市場に対する開放範囲がより一層拡大し、国内税務サービス市場に多くの影響を及ぼすものとみられる。

### 2. F T A税務サービス開放内容

#### (1)韓・米F T A

##### 1)韓国の一般的留保事項

専門職サービス(professional service)とは、“サービスを供給するために特別な高等教育や同水準の訓練または経験または試験が要求されて、従事できる権利が当事国によって付与され、制限されるサービス”のことをいう(第12章国境間サービス貿易第12、13条の定義)。このように専門職サービスに分類されることができ、職域は代表的には弁護士法・法務士法・公証人法による法律サービス、公認労務士法による労務サービス、弁理士法による弁理士サービス、公認会計士法による会計および監査サービス、税務士法による税務サービス、関税士法による通関サービスなどが挙げられ、その他にも各種専門資格士の業務がこれに属する。

専門職サービスに関する事項は、現在の留保(付属書1)と未来留保(付属書2)に分けられるが、現在の留保は“留保の中に記述された現在の非合致措置を維持する権限を留保するか、そういう措置をより一層制限的に変更できないようにすること”であり、未来留保は“当事国が現行、非合致措置を維持したり、強化することができ、その分野や下部分野、あるいは活動に対する新しい非合致措置を採択する権限を持つ”留保を意味する。

##### 2)韓国の開故事項

協定文によれば、第1項の原則的留保事項にかかわらず、段階別に開放するようにしている。

### ①協定第一段階開放内容

第一段階は、協定が批准されて発効される日以前まで開放するようにしている。先に、アメリカ合衆国の税務士または税務法人は、‘大韓民国に設立した事務所を通じて’アメリカ合衆国の税法および税制、または国際税法に対する税務コンサルティング サービスを提供することができるとしている(付属書Ⅱ大韓民国の留保目録、専門職サービス—外国税務士、第2項‘カ’号)。したがって、アメリカ合衆国税務士等がサービスを提供しようと思うならば、先に韓国内に事務所を設置(Local Presence)しなければならない。これは専門資格士の専門知識によるサービスという点でサービス提供者の責任問題と結びついて、税務サービスの特性上、国内消費者が位置する現地でそのサービスが安定的に提供されなければならないという点を明確にした。

韓国は、アメリカ合衆国税務士が大韓民国税務法人に勤めるのを許容している。ただし、協定文第1項は、第2項の制限事項外には今後“いかなる措置も採択、維持する権利”を韓国に留保しているので、韓国は税務法人だけでなく税務士個人事務所もアメリカ合衆国税務士を雇用することができるように立法政策を定めることができる。

### ②協定第二段階開放内容

第二段階は、協定発効日から5年以内に開放するようにしている。まず韓国は、アメリカ合衆国税務士が、この協定に合致する一定の要件の下大韓民国税務法人に投資することができるように許容しなければならない。ただし、その投資対象者である大韓民国税務法人の議決権ある株式または出資持分は全体で50%を超過して韓国税務士が保有するようにしており、外国の投資資本は全体の50%未満になる。そして、アメリカ合衆国税務士(自然人)一人は、全体議決権ある株式または出資持分の10%未満まで保有することができる(付属書Ⅱ大韓民国の留保目録、専門職サービス—外国税務士、第2項‘ナ’号)。

韓国は上記第二段階開放事項に対する約束を履行するために採択した後続措置を、継続して維持しなければならない義務を持つ(付属書Ⅱ大韓民国の留保目録、専門職サービス—外国税務士、第3項)。ここでの“留保の目的像である‘アメリカ合衆国税務法人’とは、アメリカ合衆国法により設立され、その本店事務所がアメリカ合衆国にある税務法人であり、またはパートナーシップをいう”と定義している。

## (2) 韓・EU FTA

韓・米FTAの当事者は大韓民国と連邦国家であるアメリカ合衆国である一方、韓・EU FTAは大韓民国と“ヨーロッパ連合条約およびヨーロッパ連合の機能に関する条約で導き出された彼らそれぞれの権限範囲でヨーロッパ連合でもその会員国またはヨーロッパ連合およびその会員国(以下“ヨーロッパ連合当事者”という)を当事者とする。すなわち、韓・米FTAと韓・EU FTAは、一つはその当事者が連邦制国家(Federation)であり、もう一方は国家連合体(Confederation)という点で差異がある。

協定文記述の形式でも、韓・米F T Aは現在の留保と未来留保を‘付属書 1’と‘付属書 2’で分けて記述する一方、韓・E U F T Aは‘第 7 章サービス貿易・設立および電子商取引’の付属書 7-カー-3(大韓民国)’で、一つの譲歩表内に記述した。そして、韓・米F T A協定文第 24 章付属書Ⅱ大韓民国留保目録中‘専門職サービス-外国税務士’第 1 項の“大韓民国は次を含む、これに対し限定されない事項に対しはいかなる措置をも採択し、維持する権利を留保”と言いながら、三つのネガティブ リストを例示的に置いたのを韓・E U F T A ‘付属書 7-カー-4(大韓民国)’の脚注 9)に記述する方法を採択した。すなわち、韓・米F T Aは留保リストを基礎にする方式で、韓・E U F T AはW T O / G A T S 式で譲歩表を基礎にする方式という点で差異がある。このように協定文の記述方式の差があるにもかかわらず、一般的留保事項に対する内容と効力は結局同一だとみななければならないが、文案記述の差によって、当事者国家の譲歩内容を顕著に浮上させたという点に差異がある。したがって、韓・E U F T Aと韓・米F T Aは、協定文の記述方式の差があるにもかかわらず、第一段階および第二段階開放事項をはじめとする基本的な内容はほぼ同一である。

### 3. F T A 発表後の税務士の現況と展望

#### (1) 韓国の外国税務諮問士制度導入

##### 1) 導入経緯

韓・E U F T A 協定は、両国の批准(同意)手続きが終えれば、2011 年 7 月 1 日に暫定発効されることになっており、暫定発効される前に協定の後続措置次元で外国税務諮問士制度の導入を、税務士法改正を通じて行うことになったのである。

本来外国税務諮問士制度も法案(税務士法改正案)は韓・米F T A 協定にともなう後続措置で去る 17 代国会に続き、この度 18 代国会に上程(2008 年 10 月 10 日)されたが、税務サービスの開放水準が韓・E U F T A と同一になったことで、韓・E U F T A 批准案の後続措置に変更され、外国税務諮問士制度導入の税務士法改正案が議決された。

##### 2) 外国税務諮問士制度の主要内容(税務士法)

①原資格国の税務専門家として、原資格国の租税法令と租税制度に関する相談等の業務を遂行しようとする者は、企画財政部長官から外国税務諮問士の資格承認を受けた後、外国税務諮問士として登録し、

②外国税務法人が法人外国税務諮問事務所を開設し、原資格国の租税法令と租税制度に関する相談などの業務を遂行するには企画財政部長官に登録しなければならない。

### 3) 外国税務諮問士の業務内容範囲

① 外国税務諮問士は、納税者などの委任を受けて次の業務を遂行する(税務士法第19条の7)。

- a) 原資格国の租税法令と租税制度に関する相談または諮問
- b) 大統領令に定める国際租税に関する相談または諮問

② “ “大統領令に定める国際租税に関する相談または諮問” とは、「国際租税調整に関する法律」第2条第1項第1号の国際取引によって発生する租税と関連した事項に関する相談または諮問として次のいずれか一つに該当することをいう。

- a) 二重課税を防止するために締結する租税条約に関する相談または諮問
- b) 原資格国に関連した租税回避および脱税を規制するための移転価格税制、過少資本税制、租税避難処税制、租税条約を利用した租税回避防止税制、およびこれと関連した国家間租税行政協力に関する相談または諮問
- c) 国家間租税情報交換協定による協力に関する相談または諮問

#### (2) 開放現況および法改正における韓国税務士会の役割

1) 政府は汎政府的次元で、FTA等の開放交渉を進めることになるので、税務サービス分野とともに政府が見逃しやすい分野は税務士会次元で適切な意見陳述をする必要がある。

2) 各国では税務士制度がない国家が多く、税務サービスを遂行する者は、公認会計士またはその他特別な資格のない者が遂行する機会が多いので、税務サービスの開放交渉は国家別に区別されなければならない。

3) 該当国家の税務専門家が国家資格士であるのか、もしくは自国の税務士と同水準の専門性を有しているかを検討して見なければならない。

4) 外国の税務士が国内で活動することになる場合には、管理監督の不十分な納税者の権益または国家財政という公益を傷つけることのないよう、税務士会が一定の役割を担当できるようにしなければならない。

#### 4. 結論

税務サービス市場を開放することになれば、サービス需要者の立場では、サービスの質が向上し、納税履行費用の削減、外国人投資誘致拡大、供給者の立場では、国内税務サービス業界の競争力強化、税務士余剰人材の雇用拡大等、肯定的な効果を期待することができる。しかし、このような肯定的な期待にかかわらず、市場開放により現れる弊害はやはり考慮せざるをえない。実際にドイツ、フランス、シンガポールの法律サービス開放の結果を調べれば(キム・ヒョンジュン、2005, 87-89)、外国のローファームとの吸収・合併で自国内巨大ローファームがほとんど解体され、少数の有能な弁護士だけが英米系会計法人に雇用されただけで、外資誘致や雇用人員が拡大するという効果は大きくなかった(コ・ジュンソン 2006, 39-43 ; ムン・ジェワン 2002, 305 ; ハン・スンチョル 2004)。

一方、租税制度はその国家の固有な租税行政、民法、土地公法その他関連慣習法などと有機的な相関関係を持つ法令体系で具体化されているが、該当国家の租税法体系全般に対する理解がなければ税務サービスを提供し難い。税務サービスは、一般的に該当国家内に消費されるようになる地域拘束的特性(国籍を問わずその消費者が駐在する該当国家だけで消費)のために、供給または消費が海外で成り立つ国境間供給および海外消費による供給方式は極めて制限的にならざるを得ない。税務サービスは、別途の国際的基準がなく、その国家の文化・経済・政治的特性により全く違う租税制度として運営されており、外国の租税専門家が国内において国内の税法と税務行政を理解してその専門性を発揮するには限界がある。

税務士と同じような公共性が強い専門資格士の職務まで一括的に開放しながら、外国人の進入規制を緩和することについては、次のような問題点が指摘される。まず国内の資格士でない者(外国の専門資格士資格所持者)による資格士法人の構成および出資を許容することになれば、持分参加者または経営者は資格士法で義務化された専門性および倫理性、懲戒、刑罰、損害賠償共済などの義務から自由だという点で資格士法人に対する純粋な営利目的経営を可能にする。この場合、専門資格士に強調される独立性と専門性、倫理性などが放棄される素地がある。しかも専門資格士の職務遂行は、国民の財産をはじめとする基本的人権と国家行政の効率および運営などにも多大な影響を及ぼすという点において、その職務はひたすら専門性および技術性に基づいて実行されるように人的・物的拘束からその独立性を維持しなければならない。

そうであるにもかかわらず、韓・米および韓・EU FTAの第二段階開放では、外国資本が国内税務法人に流入できるようにすることによって、非専門家による税務士業の経営で租税専門家の独立性と専門性、倫理性などを弱体化させ、税務士業務の実行がひたすら営利目的に変質する恐れがある。また、外国資格者による税務法人の実質的経営は納税者の情報を海外に流出させたり、不誠実税務代理によって納税者の権益を侵害する結果をもたらすこともある。このような問題は外国資格士が投資した税務法人が国内税務士を雇用し、その職務を遂行するように義務化しても現実的な制裁装置が充分だとすることはできない。

したがって、国内で活動することになる外国税務士を効果的に管理・監督するために具体的な資格要件、居住要件、登録手続、懲戒、罰則などに対する規定も注意深く整備しなければならない。市場開放以後、資質が未熟な外国税務士が流入する場合と国内法の弱点を狙って、便法的な業務遂行または共同運営が現れる問題に対しても対比が必要である。

一方、韓・米FTAと韓・EU FTAの協定文では、アメリカ合衆国とEUの税務サービス開放内容が記載されておらず、韓国税務士がこれらの国にどのように進出し、いかなる業務を遂行することができるのかの可否の判断をすることさえ難しい実情にある。このような相互主義の不均衡を解消するためには、韓国政府がFTA相手国に対し、①韓国税務士に許される税務サービス業務の範囲、②韓国税務士が税務サービスを提供することができるように措置した内容が何であるのかを説明するよう積極的に要請しなければならない。具体的な開放内容を政策的次元で反映することを訴えなければならないだろう。このために政府は業界の事情を十分に把握する一方で、業界と密接に協議して、持続的な対話窓口を維持しなければならない。

#### 【参考資料】

キム・ウンヒ教授 著「税務サービス市場開放と外国税務諮問士制度に対する研究」

### Ⅲ 個人情報の保護に関する法律(副題 2: 日本)

#### 1. 個人情報の保護に関する法律の背景

個人に関する情報の収集・利用等により、個人の権利利益が侵害されることを防ぐことが、この法律の目的です。

#### 2. 保護法益

プライバシー保護とセキュリティの確保が保護されるべき法益です。

#### 3. 個人情報とは

この法律では、保護が必要な情報を「個人情報」「個人データ」「保有個人データ」という3つの概念に分けています。

##### (1) 個人情報

生きている個人に関する情報に限られます。個人を特定できること(個人識別性)が必要です。

##### (2) 個人データ

特定の個人情報を検索できるように体系的に構成したものを「個人情報データベース等」と位置づけます。「個人情報データベース等」には、住所管理ソフトのような電子データベースのもの(コンピュータ処理情報)だけでなく、紙の名簿のようなもの(マニュアル処理情報)も含まれます。

##### (3) 保有個人データ

6ヶ月を超えて継続利用する個人データのことです。

#### 4. 対象事業者

民間事業者のうち「個人情報データベース等を事業の用に供している者」と定義され、同法において「個人情報取扱事業者」と呼びます。ただし、過去6ヶ月内に一度も5,000人分を超える個人データを扱ったことがない事業者は義務の対象から除かれます。

## 5. 個人情報取扱事業者の義務

個人情報取扱事業者には次の義務が課せられています。

- (1) 個人情報の利用目的の特定、利用目的による制限
- (2) 適正な取得、取得時の利用目的の通知等
- (3) 個人データ内容の正確性の確保
- (4) 安全管理措置

個人データの漏えいや滅失を防ぐため、必要かつ適切な安全管理措置を講じなければなりません。

- (5) 従業員・委託先の監督
- (6) 第三者提供の制限
- (7) 利用目的の通知、開示、訂正、利用停止
- (8) 苦情の処理

本人から苦情などの申し出があった場合は、適切かつ迅速に処理に努めなければなりません。

## 6. 罰則

この法律に違反した場合には、主務大臣による監督の対象となります。具体的には、主務大臣は、報告の徴収（法 32）、助言（法 33）、勧告及び命令（法 34）といった権限を行使することができます。

事業者が、主務大臣の監督に違反した場合、30 万円以下の罰金に処せられ、命令に違反した場合には、6 ヶ月以下の懲役又は 30 万円以下の罰金に処せられます。

## 7. 税理士業務と個人情報保護

個人情報保護法制定以前から、税理士には税理士法上の守秘義務が課せられています（税理士法 38）。

守秘義務違反に対する罰則適用には、主務大臣の勧告、命令等を要さず、またその内容も、2 年以下の懲役又は 100 万円以下の罰金であり、個人情報保護法の罰則をはるかに超えるものです。

個人情報保護法を一般法とするならば、税理士法は特別法という位置づけになり、特別法は一般法に優先することから、税理士は一般の事業者よりはるかに厳格な情報管理を求められているといえます。

情報管理における実務上、税理士法上の守秘義務違反ではなく、個人情報保護法が適用されることは、想定しにくいといえます。

8. 韓国側の質問事項

(1) 税理士事務所における個人情報保護に関する法律の主な違反及び処罰事例にはどのようなものがありますか。

(回答)

当該違反及び処罰事例については、特に把握していません。

(2) 個人情報保護に関する法律に対処するための税理士事務所における顧客情報管理の実態について教えてください。(顧客情報運営マニュアル、職責別情報管理権限の役割と義務の区分、税務代理時における既存顧客取引先の情報管理等。)

(回答)

税理士等の事務所では、依頼先の役員・従業員等のプライバシーに関する個人情報、会計・財務情報など、企業や個人の重要な機密を取り扱っています。これらの顧客情報の管理徹底は、個人情報保護に関する法律の施行にかからわず、従来から、税理士等にはそれ以上に重い「秘密を守る義務」として、税理士法に「正当な理由がなくて、税理士業務に関して知り得た秘密を他に洩らし、又は窃用してはならない。」(第38条)と規定されており、税理士業務における義務のなかでも、最も重要視されるものであること、また個人情報等への対応は今後も継続した重要な課題であるため、会員に対して、使用人等に対する指導や情報管理に関するチェックリスト等の作成、遵守を要請しています。

過日、当会では、税理士等の業務や事務所運営の改善進歩に資するため、その実態を調査・分析し、会員の指標等の参考に供すべく、業務に関するアンケート調査を実施しており、事務所等における委嘱者等の個人情報の適正な管理に係る措置状況について、次の通り回答を得ています。

【設問】貴事務所(法人)では、預かり書類や委嘱者の個人情報の適正な管理のため、どのようなことが行われていますか(複数回答可)。

(回答者数：3,670人)

回答事項(選択方式)	選択者数	選択率(※)
①預かり書類のリスト化	324人	9%
②預かり証の発行	382人	10%
③シュレッダー裁断の徹底	2,355人	64%
④文書廃棄業者の利用	808人	22%
⑤パソコンウイルス対策	2,276人	62%
⑥資料・データ持出禁止	808人	22%
⑦個人情報取扱内規制定	119人	3%
⑧機密保持契約締結、機密保持誓約書差入	156人	4%
⑨その他	360人	10%
【無回答】	174人	5%

※選択率は「選択者数/回答者総数」により算出しています(小数点以下四捨五入)。

## IV 納税者権利憲章(副題3:韓国)

### 1. 制定背景

納税者権利保護と租税行政の先進化、民主化のためには、納税者権利憲章が単純に課税当局の恩恵授与的な宣言に終わらせるのではなく、法的拘束力を持たせるために、国税基本法に“納税者権利”という新しい章を新設し、これ根拠として、国税庁長が納税者権利憲章を制定・公布した。

### 2. 納税者の権利および補則

#### (1) 納税者権利憲章の制定および交付

国税庁長は、以下に規定した事項とその他の納税者の権利保護に関する事項を含む納税者権利憲章を制定して告示しなければならない(国基法81の2①)。そして税務公務員は、次のうちいずれか一つに該当する場合には、納税者権利憲章の内容が収録された文書を納税者に渡さなければならない(国基法81の2②)。

- 1) 国税の課税標準と税額を決定または更正するための質問と、該当する帳簿、書類またはその他の書類等を検査・調査(「租税犯処罰手続法」にともなう租税犯則調査を含む。以下‘税務調査’という)をする場合
- 2) 事業者登録証を発行する場合
- 3) その他大統領令に定める場合(現在これに関しては大統領令に規定されていない。)

#### (2) 納税者権利憲章に含まなければならない内容

##### 1) 納税者の誠実性推定

税務公務員は、納税者が後述する随時選定による調査理由に該当する場合を除いては、納税者が誠実に、納税者が提出した申告書等が真実であるものと推定しなければならない(国基法81の3)。

##### 2) 税務調査権濫用禁止

税務公務員は、適正で公平な課税を実現するために必要な最小限の範囲で税務調査をするべきであり、他の目的等のために調査権を濫用してはならない(国基法81の4①)。

そして税務公務員は、租税脱漏嫌疑を認定するほどの明白な資料がある場合のように、七つの事由のうちどれか一つ該当しなければ、同じ細目および同じ課税期間に対し再調査をできないが(国基法81の4②、国基令63の2)、これを‘重複調査の禁止’または‘1回調査の原則’という。

### 3) 税務調査時に助力を受ける権利

納税者は、税務調査を受ける場合に、弁護士、公認会計士、税務士に調査に参加させ、意見申述をすることができる(国基法81の5、国基令63の3)。

### 4) 税務調査対象者選定

#### ① 定期選定による調査

税務公務員は、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、不誠実嫌疑があると認める場合のような三つの事由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、すなわち定期選定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(国基法81の6①)。しかし税務公務員は、小規模誠実事業者に対してはこのような定期選定による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ことが明白な場合にはこの限りではない(国基法81の6④)。

#### ② 随時選定による調査

税務公務員は、納税者に対する具体的な脱税情報提供がある場合、四つの事由のうちいずれか一つに該当する場合には、税務調査をすることができる(国基法81の6②)。

#### ③ 決定のための調査

税務公務員は課税官庁の調査決定により、課税標準と税額が確定する税目の場合、課税標準と税額を決定するために税務調査をすることができる(国基法81の6③)。

### 5) 税務調査の事前通知と延期申請

#### ① 税務調査の事前通知

税務公務員は税務調査(「租税犯処罰手続法」にともなう租税犯則調査は除外)をする場合には、調査を受ける納税者(納税者が納税管理人を定めて管轄税務署長に申告した場合には納税管理人をいう)に調査を始める10日前に調査対象税目、調査期間および調査事由等を文書で通知しなければならない。ただし、事前に通知することにより、証拠隠滅等で調査目的を達成できないと認められる場合にはこの限りではない(国基法81の7①、国基令63の5)。

#### ② 税務調査の延期申請

このような事前通知を受けた納税者が、天災地変などの五つの事由によって調査を受けることが困難な場合には、管轄税務官署長に調査を延期することを申請することができる(国基法81の7②、国基令63の6)。

このような税務調査の延期申請を受けた税務公務員は、延期申請承認の可否を決めて、その結果を調査開始前まで通知しなければならない(国基法81の7③)。

## 6) 税務調査期間

### ①概要

税務公務員は、調査対象税目・業種・規模、調査難易度等を考慮して、税務調査期間が最小限になるようにしなければならない。ただし、納税者が帳簿・書類などを隠匿したり、提出を遅延したり、拒否するなど調査を忌避する行為が明白な場合などのような七つの事由のうちいずれか一つに該当する場合は、税務調査期間を延長することができる(国基法81の8①、国基令63の8)。

一方、税務公務員は税務調査期間を延長する場合には、延長理由と期間を納税者に文書で通知しなければならない(国基法81の8⑥)。

### ②税務調査期間の制限

税務公務員は、税務調査期間を定める場合、調査対象課税期間のうち年間収入金額または譲渡価額が最も大きい課税期間の年間収入金額または譲渡価額が100億ウォン未満の納税者に対する税務調査期間は、20日以内で行う。このように期間を定めた税務調査を上記の事由で延長する場合のうち最初に延長する場合には、管轄税務官署長の承認を受けなければならない、二回以上の延長の場合には、管轄上級税務署の承認を受けて、それぞれ20日以内で延長することができる。ただし、税金計算書に対する追跡調査が必要な場合のような六つの事由のいずれか一つに該当する場合には、税務調査期間の制限および税務調査延長期間の制限を受けない(国基法81の8②、③、国基令63の9)。

### ③税務調査の中止

税務公務員は、税務調査延期申請事由に該当する事由があり、納税者が調査中止を申請した場合のように、五つの事由に該当するという理由で税務調査を進めにくい場合には、税務調査を中止することができる。この場合、その中止期間は税務調査期間および税務調査延長期間に算入しない。このように税務調査を中止した場合には、その中止理由が消滅することになれば、直ちに調査を再開しなければならない。ただし、租税債権の確保等、緊急に調査を再開しなければならない必要がある場合には税務調査を再開することができる(国基法81の8④、⑤、国基令63の20)。

一方、税務公務員はこのように税務調査を中止または再開する場合には、その理由を文書で通知しなければならない(国基法81の8⑥)。

## 7) 税務調査範囲拡大の制限

税務公務員は、具体的な税金脱漏疑惑が様々な課税期間または他の税目まで関連すると確認される場合などを除いて、調査進行中の税務調査の範囲を拡大できない。このように税務調査の範囲を拡大する場合には、その事由と範囲を納税者に文書で通知しなければならない(国基法81の9)。

#### 8) 帳簿・書類保管禁止

税務公務員は、税務調査の目的で納税者の帳簿または書類などを税務管轄署に任意に保管できない。ただし、納税者の同意がある場合には、税務調査期間の間に一時的に保管することができる。一時保管している帳簿または書類等について、万一納税者が返還を要請した場合には、調査に支障がない限り直ちに返還しなければならない。この場合、税務公務員は帳簿または書類などの写しを保管でき、その写しが原本と相違ないという事実を確認する納税者の署名または捺印を要求することができる(国基法81の10)。

#### 9) 統合調査の原則

税務調査は、特定の税目だけを調査する必要がある場合を除いては、納税者の事業と関連して税法により申告・納付義務がある税目を統合して実施することを原則とする(国基法81の11)。

#### 10) 税務調査の結果通知

税務公務員は、税務調査を終えた時には、その調査結果を書面にて納税者に通知しなければならない(国基法81の23但書、国基令83の7)。

#### 11) 秘密維持

税務公務員は、納税者が税法で定めた納税義務を履行するために提出した資料や国税の賦課・徴収のために業務上取得した資料等(以下‘課税情報’という)を他人に提供または漏洩したり、目的以外の用途で使ってはならない。ただし、地方自治体等が法律で定める租税の賦課・徴収などのために使う目的で課税情報を要求する場合のように六つの事由のいずれか一つに該当する場合には、その使用目的に合う範囲で納税者の課税情報を提供することができる(国基法81の13①)。税務公務員は、このような規定に違反して課税情報の提供を要求されたとしても、その要求を拒否しなければならない(国基法81の13③)。

\* 細部事項－秘密維持に関するその他の事項

a) このような規定により課税情報を得た者は、これを他人に提供または漏洩し、その目的以外の用途で使ってはならない。そして、課税情報を提供されて知ることとなった者のうち公務員でない者は、刑法やその他の法律にともなう罰則を適用する時には公務員とみなす(国基法81の13④、⑤)。

b) 上の本文の①、②、⑤または⑥の規定により課税情報の提供を要求する者は、文書で該当する税務官署の長に要求しなければならない(国基法81の13②)。

#### 12) 情報提供

税務公務員は、納税者が納税者の権利行使に必要な情報を要求した場合には、速かに情報を提供しなければならない(国基法81の14)。

### 3. 納税者権利憲章

国税基本法第 81 条の 2(納税者権利憲章の制定および交付)第 1 項の規定により納税者権利憲章を、次の通り改正して告示する。

2007 年 3 月 2 日

国 税 庁 長

納税者の権利は憲法と法律が決めるところによって尊重されて保障されなければなりません。

これにより、国税公務員は、納税者が神聖な納税義務を信義により、誠実に履行することができるように、必要な情報と便益を最大限提供するべきで、納税者の権利が保護され、実現されるように最善を尽くさなければならない義務があります。

この憲章は納税者が保障される権利を、具体的にお知らせするために制定されたものです。

1. 納税者は、記帳・申告等納税協力義務を履行しないことや、具体的な租税脱税嫌疑等がない限り、誠実で、納税者が提出した税務資料は真実のものと推定されます。
2. 納税者は、法令が定める場合を除いては、税務調査の事前通知と調査結果の通知を受ける権利があり、不可避な事由がある場合には調査の延期を申請し、その結果の通知を受ける権利があります。
3. 納税者は、税務調査時には、租税専門家の助力を受ける権利があり、法令が定める特別な事由がない限り、重複調査を受けない権利があります。
4. 納税者は、法令が定めるところにより、税務調査期間が延長する場合にはその事由と期間を文書にて通知を受ける権利があります。
5. 納税者は、自身の課税情報に対する秘密を保護される権利があります。
6. 納税者は、権利の行使に必要な情報を、迅速に提供を受ける権利があります。
7. 納税者は、違法的な、または不当な処分を受けることや、必要な処分を受けることができないことにより、権利または、利益を侵害された場合には、適法で、迅速な救済を受ける権利があります。
8. 納税者は、違法的な、または不当な処分により、権利または、利益を侵害される恐れがある場合には、その処分を受ける前に、適法で、迅速な救済を受ける権利があります。
9. 納税者は、国税公務員から、常に公正な待遇を受ける権利があります。

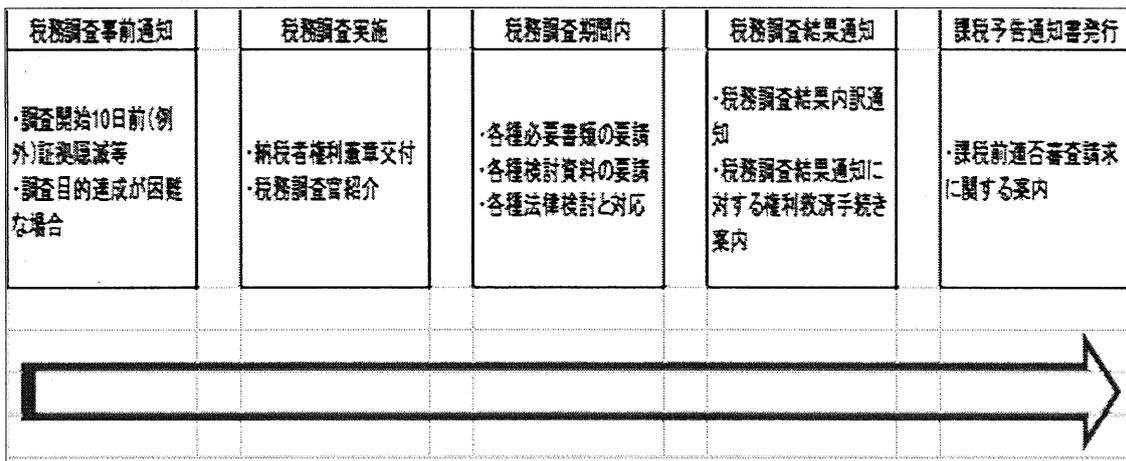
#### 4. 日本側の質問事項

##### 1. 韓国における税務調査の流れについて

税務士側からみた一般的な税務調査の流れを教えてください（最近の事例を参考に、調査の事前通知から修正申告をするまでを簡単なチャートで説明してください）。

（回答）

税務士側からみた一般的な税務調査の流れについて、納税者権利憲章をふまえて簡単なチャートで説明をすれば、以下のようになります。



##### 2. 納税者保護官の仕事について

納税者保護官は国税庁長から独立的に活動し、税務調査中止（調査計画撤回、調査班撤回）、調査班交替、調査班に対する懲戒要求権など強大な権限を有している。とインターネットの情報に記載されていましたが、実際にこの納税者保護官はそのような仕事をしているのでしょうか。どのくらい納税者側の立場に立ち、活躍されているのか分ければ教えてください。

（回答）

納税者保護官は、租税、法律、会計分野の専門知識と経験を備えた人として学歴、経歴などを考慮し、国税庁長が定める基準に該当する人物で構成します（国基令 63 の 15①、④）。納税者保護官は、国税庁において開放型公務員として採用され、納税者保護官制度（オンブズマン制度）は、その間国税庁訓令（第 1799 号、納税者保護事務処理規定）として運営されました。制度の実効性を高めるため、2010 年から国税基本法に根拠規定を作り、ご質問の通り独立的に活動するようになっており、大部分の事務が管轄税務署または管轄地方国税庁納税者保護担当官に委任されている状況です。

## V 成年後見制度(副題 4:日本)

### 1. 成年後見制度の趣旨

2000年4月1日よりスタートした新しい成年後見制度の目的は、本人の身上監護及び財産管理の達成にあります。その基本理念は、一つには本人の残存能力の活用による自己決定権の尊重であり、二つには障害のある者も家族や地域で通常の生活を送ることができる社会を作るというノーマライゼーションの理念との調和にあります。したがって、新制度では財産管理を行う場合であっても、本人の身上に配慮すべき義務が課せられており、また個人の持つ尊厳や権利の擁護に対しても旧制度に見られなかった義務が課されているところから、いわば人間尊重の理念が基本にあるといえます。

### 2. 成年後見制度の概要

成年後見制度は、法定後見制度、任意後見制度及び後見登記制度の三つの制度から構成されています。

#### (1) 法定後見制度

法定後見制度は、従来の禁治産・準禁治産制度を、各人の多様な判断能力や保護の必要性の程度に応じて、柔軟かつ弾力的な措置を可能とするために補助・保佐・後見に改めた制度です。

補助・保佐・後見の制度は、被補助人・被保佐人・被後見人を支援するために、家庭裁判所が適当と認める者を補助人・保佐人・成年後見人(成年後見人等)として選任し、成年後見人等に権限を付与するものです。さらに、必要があると認められる場合には、成年後見人等を監督するために、それぞれ監督人が選任されます。

##### ①補助

補助とは、比較的軽度な精神上の障害により事理を弁識する能力が不十分な者を対象とする制度です。本人の重要な財産に影響を与えるような行為について、本人の状況に応じて、補助人に対し同意権及び代理権を付与して保護を図るものです。

##### ②保佐

保佐とは、精神上の障害により事理を弁識する能力が著しく不十分な者を対象とする制度です。一定の「重要な行為」については、保佐人の同意を必要とすることにより、本人が不利益を受けることを防ごうとするものです。また、必要に応じて代理権を付与することもできます。

### ③後見

後見とは、精神上的の障害により事理を弁識する能力を欠く常況にある者を対象とする制度です。このような者は、自分の行動の意味や結果を理解できないため、単独で契約などを行った場合不利益を被る恐れがあり、後見人が代わって契約等を行い、本人を保護するものです。

#### (2)任意後見制度

任意後見制度とは、2000年の改正により新しく設けられた制度です。本人の判断能力が健常なうちに、判断能力が低下したときに備えて任意後見人や支援の範囲等を公正証書により契約を締結し、実際に判断能力が低下したときに家庭裁判所による任意後見監督人の選任によってその契約の効力が生じます。

任意後見制度の特徴は「自己決定権の尊重」であるとともに、委任者本人、代理人及び取引の相手方のいずれに対しても制度に対する信頼性が確保される機能にあります。

#### ①任意後見契約

任意後見契約は法務省令で定める様式の公正証書によって作成しなければなりません。契約締結以後、本人が「事理弁識能力が不十分な状態になった」ときに、家庭裁判所は、申立権者の請求により任意後見監督人を選任し、任意後見人による任意後見契約が開始されます。

#### ②任意後見人等の職務内容

任意後見人は、任意後見契約で受任した後見事務を行うこととなります。主な事務の内容は、「身上監護」と「財産管理」に大別されますが具体的内容については個々の契約により異なります。

また、任意後見監督人の職務は、任意後見人の事務の監督及び、家庭裁判所への定期的な報告等です。

家庭裁判所は、任意後見監督人から任意後見人の事務について定期的な報告を受けることにより、間接的に任意後見人を監督することとなります。また家庭裁判所は、必要があると認められるときは、任意後見監督人に対し任意後見人の事務に関する報告を求め、任意後見人の事務若しくは本人の財産状況の調査を命じ、その他任意後見監督人の職務について必要な処分を命ずることができます。

#### ③任意後見人及び任意後見監督人の報酬及び費用

任意後見契約は、民法上の委任契約の一種であり、任意後見人の報酬は、任意後見契約を締結する際に報酬額を決めておかないと無報酬となります。また、任意後見人の費用並びに任意後見監督人の報酬及び費用については、任意後見契約において特約のない限り、民法の委任規定に準ずることとなります。

### (3) 成年後見登記制度

成年後見登記制度は、従来の禁治産宣告・準禁治産宣告の戸籍記載に代わる新たな公示方法として、「後見登記等に関する法律」に基づいて創設された制度です。後見に関する情報を「登記」という方法により管理・証明するとともに、この登記情報の開示を求めることができる者を限定することにより、取引の安全性の確保と本人のプライバシー保護を図っています。

## 3. 税理士の職能と成年後見制度

### (1) 税理士と成年後見制度

成年後見人等の業務は、代理権・同意権・取消権の三つの権利行使に立脚していますが、その業務に応じて行使権限は異なっており、また任意後見人については契約した範囲の代理権行使を前提としています。

これらの権利行使内容は広範囲にわたると同時に、社会・経済の多様性の中で、その運用に当たっては高度な専門的知識と的確な判断、そして高い倫理性が求められます。そのため成年後見人等及び任意後見人を従来のように本人の血縁者に頼ることが、成年後見制度が有効に機能しない原因となっている場合もあり、そのことが各分野において質の高い専門家に期待が寄せられている理由となっています。

税理士は公共的役割を担っており、業務の遂行には高度な専門性と客観的な判断が必要とされるとともに、高潔な倫理観が求められています。

税理士法によりこれらの資質の保持を制度的に義務付けられている税理士が、成年後見制度に参加することは、本制度の目的に資するとともに、より質の高い制度運用が図られる一助になるものと考えられます。

### (2) 今後の課題と取組み

#### ①本制度に対する基本的な考え方

税理士会では、成年後見制度がこれからのわが国のあり方を考える上で、また国民一人ひとりにとって重要な問題であり、制度の充実・発展のため税理士の職能が重要な役割を果たすものと考えています。

税理士が本制度の一端を担うことは、税理士のもつ公共的使命を、成年後見という社会貢献により具現化することとなるため、日本税理士会連合会及び税理士会は本制度に携わる税理士に対し支援を行うとともに、組織として本制度への取組みを行っています。

#### ②現状の取組み

日本税理士会連合会は、2011年7月に成年後見制度に特化した特別委員会として「日税連成年後見支援センター」を設置し、各地域の税理士会とともに本制度に携わる税理士に対する支援として、以下の施策を行っています。

a. 支援組織の設置

各地の税理士会において開設される「成年後見支援センター」において、常設の相談員を置き、所属税理士会会員、成年後見制度利用者及び同制度の利用希望者からの相談をはじめ、下記の事業を行うこととしています。

- (a) 法定後見人等の支援
- (b) 任意後見人等の支援
- (c) 相談事業
- (d) 研修会の実施
- (e) 各種団体等との連絡協議会の実施
- (f) 成年後見制度の普及・定着に関する施策の実施
- (g) その他公益活動対策部が必要と認めた事業

b. 研修等に関する施策

成年後見業務に従事する税理士に対して、目的に応じて、次の研修を実施しています。

- (a) 成年後見制度普及研修
- (b) 成年後見人等養成研修
- (c) 成年後見指導者養成研修

c. 家庭裁判所への名簿提出と連絡協議

税理士会は、成年後見人等養成研修の履修者を対象に「成年後見人等推薦者名簿」を作成し、この名簿を家庭裁判所へ提出しています。

d. 成年後見賠償責任保険の整備

日本税理士会連合会では、税理士が安心して成年後見事務を遂行できるよう、また被後見人等の不安の払拭及び保護を目的として、2004年より成年後見賠償責任保険を整備しました。

最後に成年後見制度は、行政及び司法機関との連絡調整や各種団体との連携が重要となっております。これらの団体における地方組織との協調関係を築くとともに、連絡調整を行い、連携して取り組んでいくことが望まれます。

#### 4. 韓国側の質問事項

(1) 成年後見制度において活動する税理士の現況と報酬について教えてください。

(回答)

わが国の成年後見制度は、平成 12 年 4 月 1 日にスタートし、それから 10 年以上経過しました。

総務省統計局が発表する人口推計によると、平成 24 年 4 月 1 日現在の 65 歳以上の人口（確定値）は 3,023 万人（23.7%）、平成 24 年 9 月 1 日現在の 65 歳以上の人口（概算値）は 3,069 万人（24.1%）となっており、65 歳以上の高齢者は、人口、割合共に過去最高となっております。

そのような状況に伴い、最高裁判所のホームページに掲載されている「成年後見関係事件の概況」を参考に、過去 10 年間に於ける事件申立件数の推移をまとめると（資料 1）のようになり、成年後見制度の利用が着実に広がっていることが分かります。

成年後見人等と本人との関係については、当初、成年後見人に就任するのは家族が 90%を占めていましたが、現在は 55%程度まで減少している一方、それとは対照的に、家族以外の者（第三者後見人）が増加しております。また、それに伴い、税理士の果たす役割がますます重要となってきております。

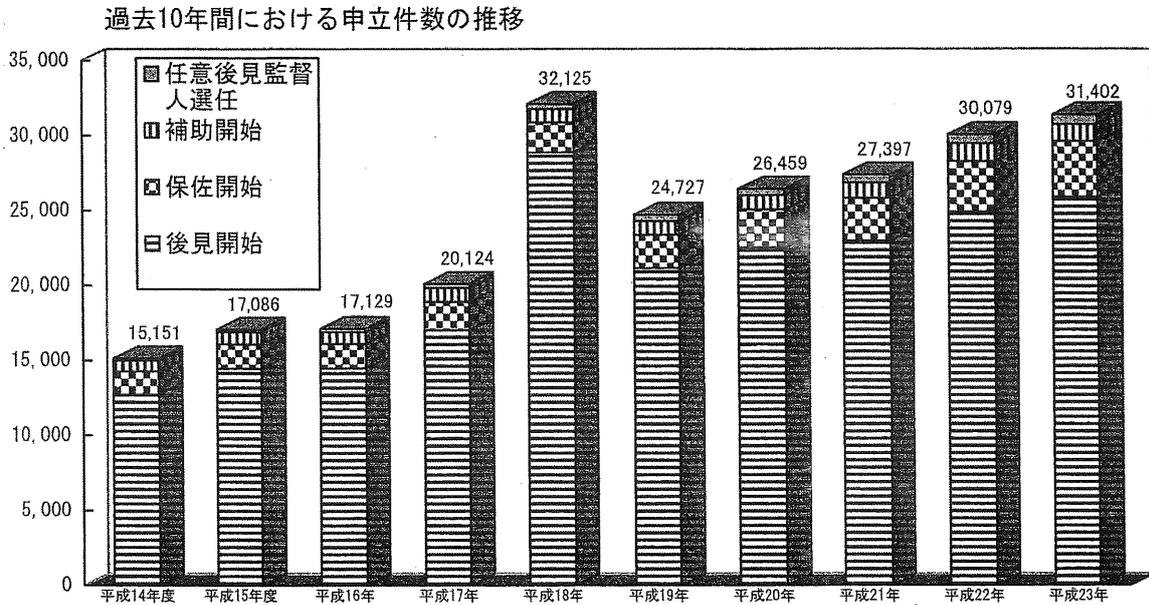
税理士が成年後見人等に就任するには、クライアントなどが税理士を成年後見人等の候補者として後見開始の申し立てをするケースと、地域の家庭裁判所が税理士会に対し成年後見人等の候補者の推薦を依頼し、これに対応して税理士会より候補者を選定、推薦するケースとがあります。また、税理士会には、家庭裁判所より、成年後見監督人候補者の推薦依頼も来ます。

なお、近畿税理士会から家庭裁判所への成年後見人等の年度別推薦実績は（資料 2）の通りです（成年後見人等とは、「成年後見人、保佐人、補助人、任意後見監督人、保佐監督人、補助監督人、任意後見監督人」を意味します）。

次に報酬についてですが、法定後見については、家庭裁判所のホームページで「成年後見人等の報酬のめやす」（資料 3）が公開されており、概ね当該目安に基づき支給されていると考えております。

任意後見については、本人と任意後見受任者との間で締結した任意後見契約で決めた金額となります。

(資料 1)



※各年の件数は、平成14年及び平成15年は、その年の4月1日から次の年の3月31日まで、平成16年以降は1月から12月までに申立のあった件数である。

(資料 2)

近畿税理士会から家庭裁判所への成年後見人等の年度別推薦実績

年	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
件数	6件	4件	12件	26件	10件	16件	26件	16件

(資料 3)

成年後見人等の報酬のめやす - 奈良家庭裁判所後見係

1) 報酬の性質

家庭裁判所は、後見人及び被後見人の資力その他の事情によって、被後見人の財産の中から、相当な報酬を後見人に与えることができるとされています（民法862条）。成年後見監督人、保佐人、保佐監督人、補助人、補助監督人及び任意後見監督人についても同様です（民法、任意後見契約に関する法律）。成年後見人等に対する報酬の付与は、家事審判事項であり、法定されていません。家事審判官が対象期間中の後見等の事務内容（財産管理及び身上監護）、成年後見人等が管理する被後見人等の財産の内容等を総合的に考慮して、各事案における適正妥当な金額を算定し、審判をしています。成年後見人等が選任された場合について、現在の標準的な報酬額のめやすは次のとおりです。報酬額の算定は、以下の基本報酬及び付加報酬という考え方に基づいて行います。

## 2) 基本報酬

### ①成年後見人

成年後見人が、通常の後見事務を行った場合の報酬（これを「基本報酬」と呼びます。）の額は、月額2万円です。ただし、管理財産額（預貯金及び有価証券等の流動資産の合計額）が高額な場合には、財産管理業務が複雑、困難になる場合が多いので、基本報酬額を以下のとおりとします。

管理財産額が1000万円を超え5000万円以下の場合

基本報酬額 月額3万円～4万円

管理財産額が5000万円を超える場合

基本報酬額 月額5万円～6万円

なお、継続的な財産管理権が付与された保佐人、補助人も同様です。

### ②成年後見監督人

成年後見監督人が、通常の後見監督事務を行った場合の報酬（基本報酬）の額は、管理財産額が5000万円以下の場合には月額5000円～1万5000円、管理財産額が5000万円を超える場合には月額2万円～2万5000円とします。なお、保佐監督人、補助監督人、任意後見監督人も同様です。

## 3) 基本報酬額の修正

収益不動産が多数ありその管理が複雑である事案、親族間に意見の対立がありその調整が必要な事案、被後見人等の身上監護が困難な事案、成年後見人等の不正があり後任の成年後見人等がその対応にあたる事案などの場合には、上記基本報酬額の50パーセントの範囲内で加算した額を基本報酬額とすることがあります。

## 4) 付加報酬は、次の3種類に分けられます。

### ①訴訟等の特別の行為により、被後見人の財産を増加させた場合

経済的利益額に応じて付加報酬額を決めますが、事案の内容に応じて、30%の範囲内で増減することがあります。

### ②特別の後見事務を行った場合

後見開始時に財産調査を行った場合、終了時の引継事務を行った場合、施設入所契約を行った場合には、事務内容に応じて、それぞれ5万円以内、10万円以内、20万円以内で付加報酬額を決めます。

### ③ ②の付加報酬を増額する特段の事情がある場合

10万円から30万円の範囲内で付加報酬額を決めます。

## 5) 複数成年後見人等

成年後見人等が複数の場合には、上記2から4までの報酬額を、その担当した事務の内容に応じて、適宜の割合で按分します。

(2) 税理士が成年後見人として、シルバー世代（高齢世代）のために、提供するサービスの種類と領域について説明してください。

(回答)

成年後見人の職務（サービス）には財産管理と身上監護があります。

財産管理の場合、各支援者が行う職務（サービス）は、本人の財産目録の作成あるいは確認から始まるものであり、本人に帰属する経済的価値を有するすべての財産の一定時期における有高の把握や、その実在性の確認が重要となります。次にこれらの財産の増減に影響を及ぼす行為等について、各支援者が行える範囲の代理、同意、取消の各権利を行使し、その経過及び結果について記録、計算し、証憑の保存を行います。それらを一定期間ごとに集約し、必要な事項について定期的あるいは随時の報告を、家庭裁判所等に行うこととなります。

これらの職務（サービス）の内容は、相手先が事業者か否かという違いはありますが、まさしく税理士が行う日常的業務の一形態といえます。

したがって、財産管理は、税理士がその専門性を遺憾なく発揮することができる、成年後見人としてのサービス領域であると考えます。

他方、身上監護は、社会生活を送る人間を支える行為（財産管理を除く）として認識される職務（サービス）であり、税理士の業務とは若干異質な側面を有する領域です。

提供する職務（サービス）の領域は、明確にはされておらず議論のあるところですが、職務（サービス）の種類は次のようなものを挙げることができます。

(1) 身上監護業務としての法律行為

- ① 病院等の受診、医療・入退院等に関する契約、費用支払
- ② 本人の住居の確保に関する契約、費用支払
- ③ 福祉施設の入退所・通所に関する契約、費用の支払
- ④ 公租公課・公共料金等に関連して必要な手続、契約、費用の支払
- ⑤ 社会保障給付に関連して必要な申請、手続
- ⑥ 保健・福祉・介護サービスに関連して必要な申請、契約、手続
- ⑦ 教育・リハビリテーション・就労・余暇活動・文化活動などの社会参加に関する  
契約、費用の支払
- ⑧ ①から⑦に関連する手続上の異議申立、訴訟行為

(2) 身上監護業務としての法律行為に付随する必要な事実行為

- ① 本人の状況に応じた定期・不定期の訪問による本人の心身状態、生活状況、  
社会  
参加に対する希望の把握並びに意思確認
- ② 本人の住居の確保のための情報収集並びに本人の意思確認
- ③ 福祉施設等を決定するための情報収集並びに本人の意思確認
- ④ 保健・福祉・介護サービス内容に対する監視・監督行為
- ⑤ その他契約の履行に関する監視・追跡調査
- ⑥ 本人を取り巻く支援関係者との状況確認・連絡・調整