

特別寄稿

## 韓国の附加価値税における仕入税額控除

仕入税額不控除を中心にして

金 完 石  
高 正 臣 (訳)

### ． 序 論

現行の附加価値税は、前段階税額控除法により附加価値税の納付税額を計算することとしている。これにより、附加価値税は、供給価額に税率を乗じて算出した売上税額から事業者が交付してもらった税金計算書（韓国附加価値税法が規定するインボイスのこと：訳者注）に記載された仕入税額を差し引く方法により納付税額もしくは還付税額を計算する。仕入税額とは、事業者が自らの事業のために使用もしくは使用予定の財貨または用役の供給に係る税額と、自らの事業のために使用もしくは使用予定の財貨の輸入に係る税額である。すなわち、事業者の事業と関連性がある仕入税額は、売上税額から控除し納付税額を計算する。

ところで、附加価値税法は、前段階税額控除法により納付税額を計算することとしているために、事業者の事業と関連がある仕入税額であっても、税金計算書の交付を受けない場合は、仕入税額控除は認められない。一部の仕入税額については、納税義務者の協力義務の不履行もしくは懈怠を理由に、また、附加価値税の課税体系および仕入税額の性質上から控除を認めない。仕入先別税金計算書合計表（インボイスそのものの提出に代えて、合計表の提出を求めることとした：訳者注）の未提出もしくは不実記載、

税金計算書の未收受もしくは不実記載、事業者登録前の仕入税額は、納税義務者の協力義務の不履行もしくは懈怠に起因して控除しない仕入税額の類型に属する。この他に、事業と直接関連がない支出に係る仕入税額、非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する仕入税額、接待費およびこれと類似の費用支出に関連した仕入税額、非課税事業に関連した仕入税額と土地関連仕入税額は、その性質上控除を認めない仕入税額の類型に該当する。

上記の仕入税額不控除項目中、納税義務者の協力義務の不履行もしくは懈怠に起因した仕入税額不控除の範囲の解釈については、見解が交錯しており、そのために紛争が絶えないのが実情である。非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する仕入税額、接待費およびこれと類似の費用支出に関連した仕入税額についても、仕入税額控除を認めるべきであるとの主張が提起されている。

本稿では、韓国の仕入税額控除の制度を概観し、続いて仕入税額不控除の範囲と関連した学説と判例の動向を紹介するとともに、制度的な問題点および改善点を提示しようと思う。

## ・納付税額の計算構造と仕入税額控除

### 1. 納付税額の計算構造

わが国の附加価値税は、消費型(Consumption Type)に属する。消費型における付加価値は、すべての最終材と用役の生産販売にともなう総収入金額から中間財購入額と資本財購入額(総投資額)を差し引いた消費額である。すなわち、GNPから資本財購入額を差し引いて付加価値を計算するので、消費財購入額だけが附加価値税の課税対象になる<sup>1)</sup>。

次に、現行の附加価値税は、前段階税額控除法により、附加価値税額を算定することとしている。まず、供給価額(売上額)に税率を乗じて売上税額を計算し、次に仕入額に税率を乗じて仕入税額を計算した後、売上税額から仕入税額を控除して納付附加価値税額もしくは還付附加価値税額を

計算する<sup>2)</sup>。ただし、納付税額もしくは還付税額を計算する際に、売上税額から控除する仕入税額は、事業者が仕入れたときに交付された税金計算書に記載された附加価値税額である。仕入れた事実およびその金額が客観的に立証されたとしても、税金計算書を交付してもらわない場合は、仕入税額控除の適用を受けることができない<sup>3)</sup>。

前段階税額控除法により附加価値税額を計算する算式を表示すれば、次のとおりである。納付税額もしくは還付税額 = 供給価額 × 税率 - 税金計算書上の仕入税額（みなし仕入税額と在庫仕入税額を含む）

このような前段階税額控除法は、税金計算書を交付してもらわなければ仕入税額控除の適用を受けることができないので、税金計算書の授受が促進されることになる。税金計算書を交付してもらわず、そのため仕入税額控除の適用を受けられない場合は、附加価値税の課税標準が、当該取引段階で創り出した付加価値を超える結果を招くこととなる<sup>4)</sup>。

## 2. 控除される仕入税額の範囲

### イ. 仕入税額控除の意義

現行附加価値税の課税方法は、原則的には、事業者が自ら創り出した付加価値についてのみ課税が行われるようにするために、納付税額の計算の際に自らが創り出した生産付加価値と仕入付加価値を合わせた金額を供給価額とし、これに係る徴収売上税額から、仕入付加価値に係る支出仕入税額を控除するとの基本的構造を採用している。すなわち、事業者が納付しなければならない附加価値税額もしくは還付附加価値税額は、自らが供給した財貨もしくは用役に係る税額（売上税額）から自らの事業のために使用もしくは使用予定の財貨もしくは用役の供給に係る税額と、自らの事業のために使用もしくは使用予定の財貨の輸入に係る税額（仕入税額）を控除した金額である<sup>5)</sup>。

仕入税額控除は、附加価値税の全体系を支配する原則として、立法者が意図したとおり、事業者でない最終消費者に最終的に税負担を公平に課そ

うとする附加価値税法の内在的支配原理であると評価できる。したがって、事業者の仕入税額控除を行う権利は、附加価値税制度の基本的構造ないし附加価値税法の内在的支配原理に基づく事業者の当然の権利と解さなければならない。

次に、現行附加価値税法は、税金計算書を交付してもらわない場合、その仕入税額は仕入税額控除を認めないとしている<sup>6)</sup>。

## ロ．仕入税額控除の要件

仕入税額の控除要件を、事業関連性と税金計算書の収受に分けて簡単に検討してみようと思う。

### 1) 事業関連性

売上税額から控除の対象となる仕入税額とは、自らの事業のために使用もしくは使用予定の財貨または用役の供給に係る税額と自らの事業のために使用もしくは使用予定の財貨の輸入に係る税額をいう。自らの事業とは、自身の課税事業を指しており、附加価値税が免除される財貨もしくは用役を供給する事業は、この自らの事業の範囲に含まれない。

したがって、附加価値税が免除される財貨もしくは用役を供給する事業に関連した仕入税額は、売上税額から控除しない。自らの事業のために使用もしくは使用予定の財貨もしくは用役でなければならず、自らの事業と直接関連がない支出、例を挙げれば、自らの個人的非事業的な使用消費のための財貨もしくは用役の供給と関連した仕入税額については、仕入税額控除を認めない。

### 2) 税金計算書の収受

税金計算書は、取引当事者間における取引明細書の機能、売掛取引における請求書の機能、現金取引における財貨もしくは用役の代金領収書に関する機能、附加価値税の授受に対する税金領収書(Tax Invoice)としての機能等取引の基礎証明資料の機能以外に、供給者が供給を受ける者に附加価値税額を転嫁させる機構もしくは法的装置としての機能を担っている<sup>7)</sup>。

特に、現行附加価値税法は、前段階税額控除法により附加価値税の納付税額を計算することとしているので、税金計算書を交付してもらわない場合には仕入税額控除を認めない。すなわち、税金計算書の授受は、前段階税額控除法による附加価値税制の存立根拠となる。のみならず、税金計算書制度は、相互検証効果（cross-checking effect）により、当事者間の正常な取引を導き、当事者間の取引を表面化させることにより附加価値税はもちろんのこと法人税と所得税の税源捕捉に寄与する。

したがって、事業者が自らの事業のために使用もしくは使用予定の財貨または用役の供給や財貨の輸入に係る仕入税額を負担したとしても、税金計算書を交付してもらわない場合にはその仕入税額は売上税額から控除しない。

#### 八．控除仕入税額の範囲

仕入税額控除の要件を充足した仕入税額は、その税額が負担された財貨もしくは用役の供給を受けた取引時期が属する予定申告期間もしくは課税期間の売上税額から、その仕入税額の全額を控除する。すなわち、財貨もしくは用役の供給を受けた取引時期が属する予定申告期間もしくは課税期間に、供給を受けた財貨もしくは用役をすべて使用消費または販売の有無や、財貨もしくは用役を供給した事業者が、その取引徴収した附加価値税を政府に納付したか否かにかかわらず、財貨もしくは用役の供給を受けた取引時期が属する予定申告期間もしくは課税期間の売上税額から控除する。仕入税額控除においては、費用収益対応の原則は適用されない。

現行附加価値税法が、消費型を採択しているので、売上原価を構成する財貨もしくは用役の供給を受けた場合はもちろんのこと、販売費および一般管理費、営業外費用、特別損失を構成する財貨もしくは用役の供給を受けた場合と、固定資産の供給を受けた場合の仕入税額が、すべて仕入税額控除の対象になる。

次に簡易課税者<sup>8)</sup>が、他の事業者から税金計算書等を交付してもらった場合には、当該課税期間に交付してもらった税金計算書等に記載された仕

入税額に、当該業種の付加価値率<sup>9)</sup>を乗じて計算した金額(付加価値率が異なる業種を営む場合は、一定の方法により按分計算した仕入税額に当該業種の付加価値率を各々乗じて計算した金額)を納付税額から控除する。

### 3. みなし仕入税額と在庫納付税額の範囲

#### イ. みなし仕入税額

課税事業者が、供給された附加価値税免除の農産物・畜産物・水産物もしくは林産物(非課税農産物等)を原材料にして製造・加工した財貨もしくは創り出した用役の供給が課税される場合<sup>10)</sup>は、非課税農産物等の価額に2/102(飲食店業の場合には3/103)<sup>11)</sup>を乗じて計算した金額を仕入税額として控除する(附加価値税法第17条第3項)。これを非課税農産物等に係るみなし仕入税額控除という。

みなし仕入税額控除制度は、財貨の最終取引段階の前段階において附加価値税を非課税とすることにより発生する回収効果(catching-up effect)と累積効果(cascade effect)を除去もしくは緩和するための法的措置である。

リサイクル廃資源および中古品を収集する事業者が、国・地方自治体・非課税事業者もしくは簡易課税者から、リサイクル廃資源および中古品を取得して製造もしくは加工し、これを供給する場合は、その取得価額に8/108<sup>12)</sup>を乗じて計算した金額を仕入税額として控除する<sup>13)</sup>。これをリサイクル廃資源等に係るみなし仕入税額控除という。回収効果と累積効果を除去もしくは緩和するための法的措置である。

#### ロ. 在庫仕入税額

簡易課税者が一般課税者に変更になる場合は、変更当時の商品、製品(半製品および仕掛品を含む)、材料(副材料を含む)、減価償却資産(建物および構築物の場合には取得・建設もしくは新築後10年以内のもの、その他の減価償却資産の場合は、取得もしくは製作後2年以内のものに限る)について、一定の算式により計算した金額(在庫仕入税額)を、その

承認を受けた日が属する予定申告期間もしくは課税期間の売上税額から控除する<sup>14)</sup>。これを在庫仕入税額控除という。

簡易課税者は、財貨の供給を受ける時、税金計算書を交付してもらい、これを適法に提出する場合にも、取引徴収された仕入税額の全額の控除を受けられず、仕入税額に当該業種の平均付加価値率を乗じて計算した税額のみが仕入税額として控除される。したがって、簡易課税者が一般課税者になる時は、在庫品と減価償却資産の価額に含まれている未控除仕入税額<sup>15)</sup>を追加精算して控除することとしている。

## ・仕入税額不控除

事業者が、自らの事業のために使用もしくは使用予定の財貨または用役の供給に係る税額と自らの事業のために使用もしくは使用予定の財貨の輸入に係る税額は、売上税額から控除する仕入税額となる。しかし、一定の仕入税額（附加価値税法第17条第2項各号）は、附加価値税の納付税額もしくは還付税額を算定する際に、売上税額から控除しない。これを仕入税額不控除という。

仕入税額不控除に関して規定している附加価値税法第17条第2項が、仕入税額不控除項目に関する制限的列挙規定なのか例示規定なのかに関しては、解釈上の争いがある。判例は、制限的列挙規定と解している<sup>16)</sup>。仕入税額控除は、附加価値税の納付税額を算定する際の最も重要な要素の一つなので、その控除の可否を解釈に委ねるのではなく、法律により制限的に列挙して規定していると解さなければならない。

事業者の仕入税額控除権は、附加価値税制度の基本的構造ないし附加価値税法の内在的支配原理に基づく事業者の当然の権利であるから、これを排除するには、仕入税額不控除項目を制限的に列挙しなければならない。したがって、事業者の事業と関連性がある仕入税額は、附加価値税法第17条第2項において列挙されていない限り、附加価値税法第17条第1項によ

り仕入税額として控除されねばならない。

次に、売上税額から控除しない仕入税額は、大きく分けて、納税義務者の協力義務の不履行もしくは懈怠に起因して不控除とする仕入税額と、その性質上控除を認めない仕入税額とに区分できる。仕入先別税金計算書合計表未提出もしくは不実記載、税金計算書の未収受もしくは不実記載、事業者登録をする前の仕入税額は、納税義務者の協力義務の不履行もしくは懈怠に起因して不控除となる仕入税額の類型に属する。その他の仕入税額、すなわち事業と直接関連がない支出に係る仕入税額、非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する仕入税額、接待費およびこれと類似の費用の支出に関連した仕入税額、非課税事業に関連した仕入税額と土地関連仕入税額は、その性質上控除を認めない仕入税額の類型に該当する。以下、仕入税額不控除に関して検討することとする。

#### 1. 仕入先別税金計算書合計表の未提出もしくは不実記載

事業者が仕入税額控除の適用を受けるには、財貨等の供給される時もしくは財貨を輸入する時、税金計算書を受けとりこれに基づいて作成した仕入先別税金計算書合計表を、予定申告書もしくは確定申告書とともに管轄税務署長に提出しなければならない。事業者が予定申告書もしくは確定申告書とともに仕入先別税金計算書合計表を提出しない場合の仕入税額、事業者が提出した仕入先別税金計算書合計表の記載事項のうち取引先別登録番号または供給価額の全部もしくは一部が記載されなかったり事実と異なって記載された場合、その記載事項が記載されない分もしくは事実と異なって記載された分の仕入税額は、これを控除しない。しかし、次の仕入税額は、例外的に売上税額から控除する。

#### イ. 仕入先別税金計算書合計表等の事後提出

事業者が予定申告もしくは確定申告を行う時、提出した仕入先別税金計算書合計表もしくはクレジットカード売上傳票等受取明細書(以下「仕入先別税金計算書合計表等」という)から脱漏させて交付してもらった税金



計算書等に係る仕入先別税金計算書合計表等を、修正申告、更正の請求もしくは期限後申告とともに提出、または更正時に更正機関の確認を経て政府に提出する場合は、その仕入税額は例外的に売上税額から控除する。

- 1) 交付された税金計算書に係る仕入先別税金計算書合計表等を修正申告書とともに提出する場合
- 2) 交付された税金計算書に係る仕入先別税金計算書合計表等を更正の請求書とともに提出し、更正機関が更正する場合。
- 3) 交付された税金計算書に係る仕入先別税金計算書合計表等を期限後申告書とともに提出し、管轄税務署長が決定する場合。
- 4) 附加価値税の課税標準と税額の更正の際に、事業者が交付された税金計算書もしくはクレジットカード売上伝票等を更正機関の確認を経て、政府に提出する場合。

予定申告もしくは確定申告を行う際、提出した仕入先別税金計算書合計表等から脱漏させて交付された税金計算書等に係る仕入先別税金計算書合計表等を、附加価値税の課税標準と税額の更正の際に更正機関の確認を経て政府に提出する場合、その仕入税額は売上税額から控除する。

クレジットカード売上伝票等の交付を受け、予定申告もしくは確定申告をする際に提出して仕入税額控除の適用を受けず、附加価値税の課税標準と税額の更正時に更正機関の確認を経て政府に提出し仕入税額として控除を受ける場合は、その供給価額に対して 1/100 に相当する金額を加算税として賦課する<sup>17)</sup>。

#### ロ．錯誤による誤りの確認

交付された税金計算書に係る仕入先別税金計算書合計表のうち、取引先別登録番号もしくは供給価額が錯誤により事実と異なって記載された場合で、交付された税金計算書により取引事実が確認される場合は、その仕入税額は売上税額から控除する。

## 2. 税金計算書の未收受もしくは不実記載

税金計算書の交付を受けなかった場合または交付された税金計算書に必要な記載事項の全部もしくは一部が記載されなかったり事実と異なって記載された場合の仕入税額は、これを控除しない。しかし、次の仕入税額は、例外的に売上税額から控除する。

事業者登録を申請した事業者が、事業者登録証交付日までの取引について当該事業者もしくは代表者の住民登録番号を記載して交付された場合。

交付された税金計算書の必要な記載事項の一部が錯誤により記載されたが、当該税金計算書のその他の必要的記載事項もしくは任意的記載事項から判断して取引事実が確認される場合。

財貨もしくは用役の供給時期以後に交付された税金計算書で、当該供給時期が属する課税期間内に交付された場合。

税金計算書の不実記載については、章を変えて、次の章で論ずることとする。

## 3. 事業と直接関連がない支出に係る仕入税額

事業と直接関連がない支出に係る仕入税額は、これを控除しない。事業と直接関連がない支出の範囲は、所得税法施行令第78条もしくは法人税法施行令第48条、第49条第3項および第50条に規定するところによる。

## 4. 非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する仕入税額

非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する仕入税額は、売上税額から控除しない。非営業用とは、営業用でないものをいうが、営業用とは運輸業と同じように乗用自動車を直接営業に使用することをいう。小型乗用自動車は、特別消費税法第1条第2項第3号に規定する乗用自動車を指す<sup>18)</sup>。ここには、自動車管理法第3条により乗用自動車に区分される自動車(定員8人以下の自動車に限る)、ジープ型自動車、2輪自動車およびキャンプ用自動車が含まれる。

このような非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する費用は、通常の事業の過程で発生した経費であるとしても、私的消費としての性格を有することが少なくなく、事業目的と私的目的とに区分できない場合が多いので仕入税額として控除しないとしている。ECの附加価値税第6次指針第17条第6項において、「この指針の発効日から4年以内に閣僚理事会は、ヨーロッパ委員会の提案に基づいて全閣僚理事会の一致により仕入税額の控除が認められない経費を定めることとする。厳密な意味において事業上の経費といえない支出、例を挙げれば、奢侈性経費（luxuries）、娯楽費（amusements）もしくは接待費（entertainment）の支出については、仕入税額の控除を認めてはならない。閣僚理事会で制定した規定の効力が発効するまで、各会員国は、自律的に国内法として不控除項目に関する規定を維持できる。」と定めている<sup>19)</sup>。これにともない、1983年3月に乗用車およびバイクの購入・賃借およびその維持に関する費用、接待費および接待施設の支出、娯楽および奢侈性支出に係る仕入税額の控除否認に関する第12次指針案が提案されたが、各国の意見が交錯するなか、閣僚理事会で採択されずにいるのが実情である。

非営業用小型乗用自動車の運用が、私的な用途として利用されうることを前面に出し、非営業用小型乗用自動車の購入・維持に関する仕入税額を売上税額から控除しないこととしている。事業目的に使用せず私的に利用されている乗用自動車を選び出し、そのような乗用自動車の購入・維持に関する仕入税額を個別的に控除を否認するのなら話は別であるが、乗用自動車が私的な用途に利用される可能性を全面に出すことにより、画一的に控除を排除とする現行規定は妥当でない。仕入税額不供除の対象から除くことが、望ましいといえる<sup>20)</sup>。

事業者が、他人所有の小型乗用自動車を賃借して非営業用として使用し支払った賃借料、および当該小型乗用自動車の維持に係る仕入税額が、非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する仕入税額に含まれるか否かが問題である。行政解釈は、非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する

仕入税額に含まれると解釈している<sup>21)</sup>。この点に関しては、立法により明示する必要があるといえよう。

#### 5. 接待費およびこれと類似の費用の支出に関連した仕入税額

接待費およびこれと類似の費用の支出に関連した仕入税額は、これを控除しない。接待費およびこれと類似の費用とは、所得税法第35条および法人税法第25条に規定する接待費およびこれと類似の費用である。このような接待費およびこれと類似の費用の支出は、通常の事業の過程で発生した経費であるとしても、私的消費としての性格を持つことが少なくなく、事業目的と私的目的とに区分できない場合が多いので仕入税額として控除しないとしている。ECの附加価値税第6次指針第17条第6項において、厳密な意味において事業上経費といえない支出、例をあげれば奢侈性経費、娯楽費もしくは接待費の支出に係る仕入税額の控除を排除するとしているのは、非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する仕入税額で説明したのと同じ理由による。

#### 6. 非課税事業に関連した仕入税額と土地関連仕入税額

##### イ. 非課税事業に関連した仕入税額

附加価値税が免除される財貨もしくは用役を供給する事業に関連した仕入税額(投資に関連した仕入税額を含む)は、仕入税額として控除しない。自らの課税事業のために使用もしくは使用予定の財貨または用役の供給に係る税額と自らの事業のために使用もしくは使用予定の財貨の輸入に係る仕入税額は、売上税額から控除する。したがって、事業と関連した仕入税額であるとしても、非課税事業に関連した仕入税額は、売上税額から控除しない。

##### 1) 課税事業と非課税事業をともに営む場合の非課税事業に関連した仕入税額の計算

事業者が、課税事業と非課税事業をともに営む場合に、非課税事業に関

連した仕入税額を計算する方法には、個別対応法と一括配分法がある。わが国は、個別対応法だけを認め、共通仕入税額の按分基準として供給価額基準によるとしている。すなわち、事業者が課税事業と非課税事業をとともに営む場合に非課税事業に関連した仕入税額は、実際の帰属により計算するものの、課税事業と非課税事業とに共通で使用され実際の帰属を区分できない共通仕入税額がある場合、その共通仕入税額は次の算式により按分計算する。ただし、予定申告をする時は、予定申告期間の総供給価額に対する非課税供給価額の比率により按分計算し、確定申告の際に精算する<sup>22)</sup>。

非課税事業に関連した仕入税額 = 共通仕入税額 × 総供給価額

上の算式を適用する際に、当該課税期間中、課税事業と非課税事業の供給価額がなかった場合もしくは一方の事業の供給価額がない場合、当該課税期間における按分計算は次の順序による。ただし、建物を新築もしくは取得して課税事業と非課税事業とに提供する予定面積を区分できる場合は、  
の方法を および の方法に優先適用する。

総仕入価額（共通仕入価額を除く）に対する非課税事業に関連した仕入価額の比率

総予定供給価額に対する非課税事業に関連した予定供給価額の比率

総予定使用面積に対する非課税事業に関連した予定使用面積の比率

上の方法により、仕入税額を按分計算した場合は、当該財貨の取得により課税事業と非課税事業の供給価額もしくは課税事業と非課税事業の使用面積が確定する課税期間に係る納付税額を確定申告する時、再度次の算式により精算する。ただし、予定申告をする時には予定申告期間において総供給価額に対する非課税供給価額の比率もしくは総使用面積に対する非課税使用面積の比率により按分計算し、確定申告時に精算する<sup>23)</sup>。

上の および の方法により仕入税額を按分計算した場合

加算もしくは控除される税額 = 総共通仕入税額 × (供給価額が確定した課税期間の非課税供給価額 / 供給価額が確定した課税期間の総供給価額) - 既控除税額

上の方法により仕入税額を按分計算した場合

加算もしくは控除される税額 = 総共通仕入税額 × (使用面積が確定した課税期間の非課税使用面積 / 使用面積が確定した課税期間の総使用面積) - 既控除税額

しかし、当該課税期間の総供給価額中非課税供給価額が5%未満の場合の共通仕入税額と、当該課税期間中の共通仕入税額が2万ウォン未満の場合の仕入税額は、控除仕入税額とする。

## 2) 納付税額もしくは還付税額の再計算

減価償却資産に係る仕入税額が控除された後、総供給価額に対する非課税供給価額の比率もしくは総使用面積に対する非課税使用面積の比率と当該減価償却資産の取得日が属する課税期間(その後の課税期間に再計算した時にはその再計算した期間)に適用していた比率との差が5%以上の場合、納付税額もしくは還付税額を再計算する。納付税額もしくは還付税額の再計算により、納付税額に加算もしくは控除する税額、還付税額に加算もしくは控除する税額は、次の算式により計算した金額とする<sup>24)</sup>。

建物もしくは建築物

加算もしくは控除される税額 = 当該財貨の仕入税額 × (1 - 5% × 経過した課税期間の数) × 増減した非課税供給価額の比率もしくは非課税使用面積の比率

その他の減価償却資産

加算もしくは控除される税額 = 当該財貨の仕入税額 × (1 - 25% × 経過した課税期間の数) × 増減した非課税供給価額の比率もしくは非課税使用面積の比率

## ロ．土地関連仕入税額

土地に関連する仕入税額は、売上税額から控除しない。土地は付加価値を創り出す本源的な要素であるから、土地の価値を増加させる資本的支出に関連した仕入税額は、当該土地の用途および事業性の有無にかかわらず、売上税額から控除できない。上でいう土地関連仕入税額とは、土地の造成

等のための資本的支出に関連した仕入税額のうち次のどれか一つに該当する仕入税額をいう。

- 1)土地の取得および形質変更，工場敷地および宅地の造成等に関連した仕入税額。
- 2)建築物がある土地を取得し，その建築物を撤去して土地だけを使用する場合は，撤去した建築物の取得および撤去費用に関連した仕入税額。
- 3)土地の価値を現実的に増加させて，土地の取得原価を構成する費用に関連した仕入税額。

#### 7. 事業者登録をする前の仕入税額

事業者登録申請前に，事業と関連して財貨もしくは用役の供給を受けた際に負担した仕入税額，財貨を輸入する際に負担した仕入税額は，売上税額から控除しない。ただし，事業者登録申請日から逆算して，20日以内のものは除く。事業を新規開業した者は，事業開始日から20日以内に事業者登録をするよう規定しているので，上記のような例外規定を設けたのである。

## ・事実と異なる仕入税額の仕入税額不控除

#### 1. 事実と異なる仕入税額の不控除の趣旨

事業者に交付された税金計算書に必要な記載事項の全部もしくは一部が事実と異なって記載された場合の仕入税額は，これを控除しない。すなわち，必要な記載事項の全部もしくは一部が事実と異なって記載された税金計算書の仕入税額は，売上税額から控除しない。これを，事実と異なる仕入税額の不控除と呼ぶことにする。税金計算書の必要な記載事項とは，供給する事業者の登録番号と姓名もしくは名称，供給を受ける者の登録番号，供給価額と附加価値税額，作成年月日を指す<sup>25)</sup>。

現行附加価値税法は，前段階税額控除法により，附加価値税の納付税額

を計算するので、税金計算書を交付してもらわない場合には仕入税額控除を認めない。税金計算書制度は、相互検証の効果により、当事者間の正常な取引を導き、当事者間の取引を表面化させることによって、附加価値税はもちろんのこと、法人税と所得税の税源捕捉を可能にする機能も有する。したがって、事業者が収受した税金計算書であっても、必要的記載事項の全部もしくは一部が事実と異なって記載された税金計算書の仕入税額については、その控除を認めないのである。すなわち、必要的記載事項の全部もしくは一部が事実と異なって記載された税金計算書の仕入税額は、売上税額から控除しない。ただし、次の仕入税額は仕入税額不控除の対象から除く。

第一に、事業者登録を申請した事業者が、事業者登録証交付日までの取引について、当該事業者もしくは代表者の住民登録番号を記載して交付された場合。

第二に、交付された税金計算書の必要的記載事項のうち一部が錯誤により記載されたが、当該税金計算書のその他の必要的記載事項もしくは任意的記載事項<sup>26)</sup>から判断して取引事実が確認される場合。

第三に、財貨もしくは用役の供給時期以後に交付された税金計算書で当該供給時期が属する課税期間内に交付された場合。

## 2. 事実と異なる仕入税額不控除に関する根拠規定の違憲性

附加価値税法第17条第2項第1号の2の事実と異なる仕入税額の不控除に関する規定が、憲法に反するか否かが問題になったことがある。附加価値税法第17条第2項第1号の2は、主に租税法律主義および包括委任立法禁止の原則に反するか否か、過剰禁止の原則<sup>27)</sup>に反し財産権を侵害するか否かの有無が問われている。憲法裁判所は、2000헌바50他併合事件(2002.8.29.宣告)<sup>28)</sup>において、上記の条項が合憲であると決定した。以下では、憲法裁判所の判決要旨と少数意見を簡単に紹介することにする。

### イ. 憲法裁判所の判決要旨



1) 租税法律主義および包括委任立法禁止の原則に反するか否か

附加価値税法第17条第2項第1号の2は、本文とただし書により構成されている。ただし書規定は、それ自体として独立的に存在するのではなく、本文に対する例外としての意味を持っている。したがって、ただし書規定である「ただし、大統領令が決める場合の仕入税額は除く」という部分の包括委任の有無、すなわち委任の具体性・明確性の判断は、本文の部分および関連規定と総合して、有機的・体系的に判断しなければならない。

上記のただし書規定は、文言上だけを見れば、何の委任の限界もないことがみてとれる。しかし、上記のようなただし書規定を本文の部分と総合して、有機的・体系的にみれば、ただし書規定の「大統領令が決める場合」とは、本文規定で定める税金計算書の未交付・不提出・未記載・不実記載の場合であり、その輪郭が限定される。

また、本文規定で税金計算書の未交付・不提出・未記載・不実記載等の場合に仕入税額の控除を許さないという趣旨は、附加価値税制度運営の基礎となる税金計算書の正確性と真实性を確保するために、そのような場合に強力な制裁を加えるということであることが明らかである。このような本文規定の趣旨を考慮すれば、上記のただし書規定は、税金計算書の不実記載等にもかかわらず、課税資料としての機能に影響がない場合や微小な場合、もしくは納税者に過度に苛酷であったり不合理な結果を招くようになる場合にはあえて仕入税額不控除の制裁を加えないこともある根拠を用意したものだと理解でき、内容においてもその委任範囲の主旨を客観的に予測できるというべきである。したがって、本件法律条項は、憲法上の委任立法の限界を超えた包括的委任に該当するとか租税法律主義に反するとはいえない。

2) 過剰禁止の原則に反し財産権を侵害するか否か

附加価値税法第17条第2項第1号の2は、税金計算書を不実記載した場合に加える一種の制裁として、それに該当する仕入税額の控除を認めないとしているが、国民の財産を完全に剥奪するとか財産権の本質的な内容を

侵害するとまではいえない。ただ、その制裁方法が過度に苛酷であり納税者の財産権を過度に制限するのではないかが問題となりうる。

附加価値税法第17条第2項第1号の2の立法目的は、必ず記載しなければならない税金計算書の内容が事実通り記載されない時は、附加価値税法上の納付税額を算定する計算書としての機能等を果たせなくなり、その結果、附加価値税制度の基礎が大きく揺らぐ点等を考慮した制裁規定であるので、その立法目的は正しいというべきであろう。

また、その立法目的達成のために納税者に税制上の不利益、すなわち、当該取引の仕入税額控除を認めない方法を選択したのは、税金計算書の誠実な作成を担保する一つの効果的な方法となりうるので、手段の適正性についてもうなずかざるをえない。

ただし、上記の条項が、その違反程度に比して、過度に苛酷な内容の制裁を規定しているのではないかと疑問がわく。税金計算書の必要的記載事項が事実と異なって記載された場合、これを交付された事業者に税法上いかなる制裁を加えるのが最も適切に関しては、なんらかの先験的な原理や論理必然的な解答が存在するわけではない。よって、立法者としては、本件法律条項が規定しているように仕入税額の全ての控除を許さない強力な制裁方法からより軽い制裁として適正率の加算税賦課等に達するまでのさまざまな制裁措置のうち適切なものを選択して規定できる。しかしながら、附加価値税が、内国税収入の40%前後を占めるほど国家財政収入の基礎となっており、附加価値税制度運営の基礎になる税金計算書の正確性と真実性が担保されなくては、法人税、所得税、地方税等の正確な課税算定が困難になるだけでなく、実質的な担税者である最終消費者に対する租税の転嫁が円滑かつ適正に行われるのを期待するのは困難となり、結局、附加価値税制度はもちろん、税制全般の不十分な運営を招く恐れが非常に高い点、附加価値税制度が施行されて以後現在に至るまでも税金計算書の授受秩序が確立されず、無資料取引が盛んに行われ、課税資料の表面化を回避しようと税金計算書の授受を忌避する誤った慣行に効率的に歯止めをか

ける必要性が切実であった点、仕入税額不控除に対する例外規定（ただし書の部分）が用意されており、税金計算書を不実記載した場合にも、事後に修正申告が行われたりその他合理的な事由がある時には、救済手段が用意されている点等を総合してみれば、税金計算書の不実記載の場合、当該取引の仕入税額控除を認めないことが、それにより達成しようとする公益に比して、過度に苛酷なものとはいえない。したがって、附加価値税法第17条第2項第1号の2は、過剰禁止の原則から外れる規定ではなく、納税者の財産権を侵害するものではない。

#### ロ．少数意見の違憲理由

裁判官河ギョン Chol、権ソンおよび朱ソンヒは反対の立場を採り、上記の条項が過剰禁止の原則に反し、財産権を過度に侵害するものであり憲法に反すると表明している。その論拠は次のとおりである。

1) 附加価値税は、財貨や用役が生産・提供され流通するすべての段階で創出された「付加価値」を課税標準にして賦課される税金なので、かりに納税義務者である事業者が仕入税額の全ての控除を受けられなくなる場合は、「付加価値」ではない「売上額」を課税標準にして課税する結果となり、前段階税額控除方式により税額が算出されるわが国附加価値税制度の本質もしくは基本構造に反するのは明白である。

2) 本件法律条項が、その立法目的において正当であり、その制裁内容として税制上の不利益を規定しているという点において、その手段の適正性も認められる点は、多数意見が指摘しているところと同じである。しかし、そのような立法目的達成のために附加価値税制度の本質に反する内容の過重な制裁を加える必要があるのかに関しては強い疑問を抱かないわけにはいかない。

まず、本件法律条項自体が持っている不合理性・硬直性に関して検討する。法第17条第2項第1の2号は、その違反程度、非難の可能性および税金計算書の取引秩序に影響を与える程度が異なる極めて多様な違反形態を含みこんで規律しているのに反して、いかにささいな程度の違反行為で

あっても上記の条項に含まれるケースに該当さえすれば、ただし書規定により救済されない限り、仕入税額全ての控除が認められないと規定している。本件法律条項のこのような硬直した規定ぶりにより、ささいな程度の違反行為をした納税義務者にも過重な制裁を課すようになっている。

次に、本件では、請求人である京畿バルクと京畿化学との間で授受された税金計算書は、その作成日時のみが、供給時期と異なって記載されていることにより、課税庁はこれを理由にして仕入税額控除を否認して課税した(2000헌바50の場合)。このような作成日時の不実記載は、上記条項が定める税金計算書の未交付、不提出等の場合よりはもちろんのこと、供給価額や供給者等他の必要的記載事項の不実記載の場合(2002헌바56の場合)よりも違反程度が軽いといわざるをえない。しかも、附加価値税は、累進税でない単一の比例税率が適用される結果、供給時期がどの課税期間に帰属するかということは、税額の決定に何の影響も与えないのみならず、作成日時が供給時期と異なって記載されているからといって、その供給時期と同一課税期間内に記載されている場合は仕入税額全ての控除が認められている点からすれば、作成日時が供給時期の課税期間以後に記載されているという点だけをもって仕入税額のすべての控除を認めないのは、その違反程度に比べて、過度に苛酷なものといわざるをえない。しかも、租税犯処罰法第11条の2第2項の規定は、税金計算書を交付してもらわなかった場合、虚偽記載の税金計算書を交付された場合、刑事処罰(3年以下の懲役もしくは100万ウォン以下の罰金)を受けると規定している。この規定の立法目的は、多数意見が憂慮しているような取引慣行、納税意識を改善するためのものと見られる。このような刑事処罰規定だけでは、従来の税金計算書授受に関する取引慣行、納税意識の改善が十分に担保されず、その他に税法上の制裁を規定する必要があるとしても、上記条項が規定するすべての場合に関して、一律的に仕入税額全ての控除を認めないのではなく、その違反程度、税金計算書の真実性と取引秩序に影響を与える程度等により場合を区分し、その制裁の内容も異なったものとするのが当然で

ある。上記条項に該当する場合であっても、その違反程度が軽く非難の可能性が低い場合は、仕入税額控除を認めないことにより、附加価値税の基本原理をむやみに傷つけるのではなく、附加価値税の根幹はそのまま維持し、その違反程度にあった適正率の加算税賦課によっても制裁の効果を十分におさめることができる。

3)多数意見は、本件法律条項のような厳格な制裁が必要な理由を、わが国においては附加価値税制度の施行以後現在に至るまでも税金計算書の授受秩序が思いどおりに確立されず、無資料取引が行われたり、課税資料の表面化を回避するために税金計算書の授受を忌避しようとする慣行に効率的に対処するためであると述べる。しかし、このような見解は、もっぱら課税庁の課税の便宜だけのために納税義務者である国民の財産権が侵害されてもよいというのと異なるところがない。すなわち、税金計算書の授受秩序を改善するための現実的必要性により、納税義務者である国民のささいな誤りに対しても過重な制裁を加えることが許されるというのであるが、このような行政便宜主義ないし国庫主義に偏向した見解はとうてい納得できない。先にみたとおり、本件法律条項が、納税義務者のささいな誤りに対しても過重な内容の制裁を加えると規定しており、最小侵害の原則に反することが明白な以上、多数意見が挙げている現実的必要性だけを理由に、憲法上の最小侵害の原則に反しないとはいえない。

4)結局、法第17条第2項第1の2号の各本文規定は、非常に多様な形態の違反行為をその規律対象としながらも、その制裁の内容としては、その違反行為の重さと軽さ、非難の可能性の高さ低さ等を区別しないまま一律的に重い制裁を加えることによって、納税義務者のささいな誤りによる違反行為に対しても、相対的に過重な制裁を加えている。

本件法律条項は、過剰禁止の原則に反し、財産権を過度に侵害するものとして憲法に反するのであるから、ここに多数意見に対する反対意見を明らかにするものである。

### 3. 事実と異なる仕入税額の不控除の類型および問題点

事実と異なる仕入税額の類型としては、供給する事業者の登録番号と姓名もしくは名称を事実と異なって記載した場合、供給を受ける事業者の登録番号を事実と異なって記載した場合、供給価額と附加価値税額が事実と異なって記載された場合、作成年月日が事実と異なって記載された場合を挙げることができる。この他にも、全く財貨もしくは用役を取引した事実がないにもかかわらず、仕入税額控除の適用を受けることを目的に資料商<sup>29)</sup>から架空の税金計算書を収受する架空取引は、附加価値税制の癒的な存在として浮び上がっている。架空取引については、別途発表があるので、本稿では具体的な論及を避けることにする。

#### イ. 供給する事業者の登録番号と姓名もしくは名称を事実と異なって記載した場合

実際に供給する事業者と税金計算書上の供給者が異なる税金計算書は、供給を受ける事業者が、税金計算書の名義偽装事実を知らず、その知らなかったことについて過失がないという特別な事情がない限り、その仕入税額は売上税額から控除されない。この場合、供給を受ける者が名義偽装の事実を知らなかったことにつき過失がないという点は、仕入税額の控除ないし還付を主張する事業者が立証しなければならない<sup>30)</sup>。再度述べるならば、供給を受ける事業者が、実際に供給する事業者と税金計算書に記載された供給者が異なるという事実を知りながら税金計算書を交付された場合には、仕入税額控除が認められない。

#### ロ. 供給を受ける事業者の登録番号を事実と異なって記載した場合

仕入税額控除を受けるために収受する仕入税金計算書に、自らの事業者登録番号を事実と異なって記載する場合はあまりない。供給を受ける事業者の登録番号が事実と異なって記載された場合には、附加価値税法施行令第60条第2項第2号の「法第16条第1項の規定により交付された税金計算書の必要的記載事項中一部が錯誤により記載されたが、当該税金計算書のその他の必要的記載事項もしくは任意的記載事項から判断して取引事実が

確認される場合」に該当し、仕入税額控除が認められるのが一般的といえよう<sup>31)</sup>。

#### 八．供給価額と附加価値税額が事実と異なって記載された場合

税金計算書の供給価額と附加価値税額が事実と異なって記載された場合には、仕入税額を控除しない。この場合に控除が認められない仕入税額の範囲と関連して、その仕入税額の全てに対して控除が認められないという見解<sup>32)</sup>と事実と異なって記載された部分に係る仕入税額についてのみ控除が認められないという見解とが対立している。税金計算書の供給価額と附加価値税額が事実と異なって記載される事例としては、取引時期の差に起因して当該課税期間の供給価額と附加価値税額が増えた場合<sup>33)</sup>、税金計算書の供給価額と附加価値税額を虚偽で膨らませた場合<sup>34)</sup>を挙げることができる。税金計算書の供給価額と附加価値税額が事実と異なって記載された場合であっても、事実と異なって記載された部分に対する仕入税額についてのみ仕入税額控除が許されないと考えるべきであろう。判例も同じ見解を採っている<sup>35)</sup>。

#### 二．作成年月日が事実と異なって記載された場合

事業者が財貨もしくは用役を供給する時には、その供給時期に税金計算書を供給を受ける者に交付しなければならない。ただし、取引先ごとに1月の供給価額を合計し、当該月の末日を発行日時として税金計算書を交付する場合、取引先ごとに1月以内に事業者が任意に定めた期間の供給価額を合計し、その期間の終了日時を発行日時として税金計算書を交付する場合で、関係証憑書類等により実際の取引事実が確認され、当該取引日時を発行日時にして税金計算書を交付する場合には、財貨もしくは用役の供給日が属する月の翌月10日までに税金計算書を交付できる。

また、作成年月日が、実際の供給時期と異なって記載された場合の仕入税額は、控除が認められない。ただし、税金計算書の作成年月日が、実際の供給時期と異なって記載された場合であっても、税金計算書の作成年月日が属する課税期間と事実上の供給時期が属する課税期間が同じ場合に限

り仕入税額控除を認めている。すなわち、財貨もしくは用役の供給時期以後に交付された税金計算書で当該供給時期が属する課税期間内に交付された場合、その附加価値税額は仕入税額控除を認めている。

以下では、作成年月日が実際の供給時期と異なって記載された場合を、供給時期以後に税金計算書を交付し作成年月日を実際の供給時期に遡及して記載した場合と、供給時期以後に税金計算書を交付し実際の交付日を作成年月日として記載した場合に区分し、その仕入税額の控除の有無を検討しようと思う。

1) 税金計算書の作成年月日を実際の供給時期に遡及して作成した場合  
問題の提起

附加価値税法第17条第2項第1号の2本文の解釈上、仕入税額控除が否認される「税金計算書の必要的記載事項の一部である『作成年月日』が事実と異なって記載された場合」とは、税金計算書の実際作成日が取引事実と異なった場合を意味する。しかし、税金計算書の作成年月日が事実と異なって記載された場合であっても、同法施行令第60条第2項第2号により、その税金計算書の残りの記載により取引事実が確認されるならば、上記の取引事実に係る仕入税額は控除されなければならないが、これはあくまでも税金計算書の実際作成日が属する課税期間と事実上の供給時期が属する課税期間が同じ場合（このような場合ならば、税金計算書上の「作成年月日」が実際の作成日と記載されようが、事実上の取引時期もしくはある特定時期に遡及して記載されようが問わない）に限られると解さなければならない。すなわち、税金計算書の実際の作成日が属する課税期間と事実上の供給時期が属する課税期間が同じ場合には、税金計算書上の作成年月日が実際の税金計算書作成日と記載されようが、事実上の供給時期もしくはある特定時期に遡及して記載されようが、問わずに仕入税額控除を認める。

問題なのは、税金計算書の実際作成日が属する課税期間と事実上の供給時期が属する課税期間が異なる場合である。すなわち、供給時期が属した課税期間が経過した後に、作成年月日を供給時期に遡及して作成した場合



の仕入税額控除の可否が問題となる。

#### 学 説

##### (i) 否定説

税金計算書が附加価値税額を定めるための証憑書類として、それを取引時期に発行・交付するように附価値税法が規定するのは、その証憑書類の真実を担保するためでもあるが、ひいては、前段階税額控除法を採択している現行附加価値税法体系において税金計算書制度は、当事者間の取引を表面化させることによって、附加価値税のみならず所得税と法人税の税源捕捉を容易にする納税者間相互検証の機能を持っているからである。したがって、税額の算定および相互検証が課税期間ごとに行われる附加価値税の特性上、上記のような相互検証機能が正しく機能するには、税金計算書の作成および交付が、その供給時期が属する課税期間内に正常に行われることが必須である。ゆえに、課税期間が経過した後に作成した税金計算書は、作成年月日を供給時期に遡及して作成したとしても、附加価値税法第17条第2項第1号の2本文所定の「必要的記載事項の一部が事実と異なって記載された税金計算書」に該当し、この場合の仕入税額は売上税額から控除できない。

##### (ii) 肯定説

供給時期が属した課税期間が経過した後に、作成年月日を供給時期に遡及して作成した場合であっても、仕入税額を控除するべきとする見解である。その論拠は次のとおりである<sup>36)</sup>。

第一に、附加価値税は消費税として究極的には財貨と用役を最終的に消費する者が負担するものであり、財貨と用役を供給する事業者が負担するものではない。したがって、単なる手続的な瑕疵を理由に過度に仕入税額の控除を制限し、その結果、事業者の税負担を加重させるのは附加価値税の本質および基本体系から外れる。

第二に、附加価値税法第9条および同法施行令第21条において、財貨および用役の供給時期に関して定めているが、すべての状況を十分に網羅で

きておらず、具体的な事案によっては、上記規定が適用できない場合がある。現行規定上、供給時期を決めることができない場合が頻繁に発生する状況のもとで、供給時期と税金計算書発行時期が同一課税期間に属している場合に限り仕入税額控除が認められると解釈すれば、納税義務者に不測の租税上の不利益を招くこととなる。

第三に、税金計算書は、取引の内訳を証明する書類にもかかわらず、税金計算書の発行日時が、財貨もしくは用役の供給時期と一致してこそ、当該税金計算書に表示された税額を仕入税額として控除できるというのは、税金計算書の形式だけを強調することであり、実質課税の原則に反する。

#### (iii) 折衷説

課税期間が経過した後に実際の供給時期に遡及して作成された税金計算書は、附加価値税法第17条第2項第1号の2の「必要的記載事項の全部もしくは一部が事実と異なって記載された」税金計算書に該当し、売上税額から控除しないのが原則であるが、税金計算書の記載事項により、取引事実が確認され、その取引にともなう附加価値税の取引徴収<sup>37)</sup>も正常に行われたが、納税義務者の責任に帰し難い特別な事情により、その供給時期が属する課税期間内に税金計算書を交付してもらえない場合は、例外的に仕入税額の控除が認められるべきだとする見解である。その論拠は次のとおりである。

第一に、納税義務者が課税期間内に税金計算書を交付してもらえなくなった場合、無資料仕入れを通じた脱税を意図して仕入税金計算書を交付してもらえない場合もあるが、財貨もしくは用役の供給とこれにともなう附加価値税の取引徴収は正常に行われたが、納税義務者の責任には帰し難い特別な事情により、税金計算書をその供給時期が属する課税期間内に交付してもらえない場合もありうる。たとえば、仕入れた者は、売り上げた者から税金計算書を交付してもらおうために可能なすべての努力を尽くしたが、財貨や用役の供給時期に関する争い等により、売り上げた者が税金計算書の交付を拒否したために、その供給時期が属する課税期間内に税金計

算書を交付してもらえない場合もある。したがって、課税期間が経過した後には遡及して作成された税金計算書による仕入税額の控除はいつも例外なく許されないと解するとすれば、納税義務者に過度に苛酷な結果となる。このような場合には、税金計算書授受秩序の維持という公益と納税義務者の被害を比較考量し、納税義務者の権利を救済しなければならない必要性が特に大きい場合には、仕入税額の控除を認めるのがより妥当だといべきであろう。

第二に、租税法は、租税法律主義の派生原則である厳格解釈の原則とともに、また他の支配理念である実質課税の原則、公平課税の原則等によりバランスが取れ調和するように解釈・適用されなければならない。税金計算書は、その本質が附加価値税額を定めるための証憑書類であり、それを取引時期に発行交付するようにしたのも、結局はその証憑書類の真実を担保するためのものであるから、附加価値税を取引徴収された仕入れた者については、遡及作成税金計算書によっても仕入税額を控除するのが実質課税の原則上、当然のことといえよう。附加価値税法が、一定の場合に附加価値税を取引徴収された仕入れた者に対して仕入税額控除を認めない理由は、税金計算書の他の機能である納税者間相互検証の機能が正しく機能するようにするために、税金計算書授受義務違反に対して加える制裁としての性格を持つからであるという。そうであるならば、財貨と用役の供給や附加価値税の徴収等は正しく行われたが、税金計算書だけが、その取引時期が属する課税時間内に交付してもらえず、それについて、仕入れた者に帰責事由がない場合には仕入税額の控除を認めることが、実質課税の原則、租税公平の原則等に符合するといえよう。

第三に、附加価値税において課税期間が持つ重要性は、附加価値税が、所得税・法人税等の先行税目として、これら税目の課税標準および税額決定と直結するからであり、その供給時期（税金計算書交付時期）を客観化し、納税者間相互検証機能を厳正に運営する必要があったからである。しかし、附加価値税と同じ期間課税である所得税および法人税等にも、その

課税期間や事業年度が経過した後に、減額更正等を認めており、附加価値税法において課税期間が持つ意味と機能も相対的にならざるをえず、これを拘束的な基準とする必要まではない。さらに、法人税・所得税・相続税・贈与税等を脱漏した場合、その正当な追徴税額を算出するためには、課税期間もしくは事業年度が経過した場合にも、損金・必要経費・債務等をすべて控除しているのに比して、附加価値税において課税期間が経過した場合にも、特別な場合にはその仕入税額の控除を認めるのが、他の細目との均衡上でも妥当である。

#### 判 例

大法院は、全員合議体判決(大法院2004.11.18.宣告2002号5771判決)において否定説の立場を支持している。しかし、否定説(多数意見)に対しては、一部の裁判官は別途意見を出している。以下では大法院全員合議体の判決要旨と少数意見を各々紹介することにする。

#### (i) 大法院全員合議体判決

附加価値税法(以下法という)第17条第2項第1号の2は、交付された税金計算書に必要的記載事項の全部もしくは一部が事実と異なって記載された場合の仕入税額は、売上税額から控除せず、ただし大統領令が決める場合の仕入税額は除くと規定しており、第16条第1項第4号では、上記の必要的記載事項の一つとして「作成年月日」を規定し、附加価値税法施行令第60条第2項第2号は、法第17条第2項第1号の2ただし書に規定する大統領令が決める場合の一つとして、法第16条第1項の規定により交付された税金計算書の必要的記載事項のうち一部が錯誤により記載されたが、当該税金計算書のその他の必要的記載事項もしくは任意的記載事項から判断して取引事実が確認される場合を規定している。

まず、法第17条第2項第1号の2本文の解釈上、仕入税額の控除が否認される「税金計算書の必要的記載事項の一部である『作成年月日』が事実と異なって記載された場合」とは、税金計算書の実際の作成日が取引事実と異なった場合を意味し、そのような場合であっても、施行令第60条第2

項第2号により、その税金計算書の残りの記載により取引事実が確認されるならば、上記取引事実に係る仕入税額は控除されなければならないが、これはあくまでも税金計算書の実際作成日が属する課税期間と事実上の取引時期が属する課税期間が同じ場合(このような場合ならば、税金計算書上の「作成年月日」が実際作成日と記載されようが、事実上の取引時期もしくははある特定時期に遡及して記載されようが問わない)に限定すると解すべきであり、その理由は、税金計算書が附加価値税額を定めるための証憑書類であり、それを取引時期に発行・交付するようにするのは、その証憑書類の真実を担保するためでもあるが、ひいては前段階税額控除法を採択している現行附加価値税法の体系の下で、税金計算書制度は、当事者間の取引を表面化させることによって、附加価値税のみならず、所得税と法人税の税源捕捉を容易にする納税者間相互検証の機能を有しており、税額の算定および相互検証が課税期間ごとに行われる附加価値税の特性上、このような相互検証機能が正しく機能するには、税金計算書の作成および交付が、その取引時期が属する課税期間内に正しく行われることが必須であるからである。

したがって、課税期間が経過した後に作成した税金計算書は、作成日時を供給時期に遡及して作成したとしても、附加価値税法第17条第2項第1号の2本文所定の「必要的記載事項の一部が事実と異なって記載された」税金計算書に該当するので、この場合の仕入税額は売上税額から控除されなければならないというべきである。

これとは異なり、税金計算書がその供給時期や課税期間が経過した後に作成日時を供給時期に遡及し作成・交付されたとしても、その税金計算書の記載事項により、その取引事実が確認されれば、当該附加価値税の仕入税額は控除されなければならないと判示した大法院1987.5.12.宣告85㉾398判決、1988.2.9.宣告87㉾964判決、2001.8.24.宣告2000㉾581判決、同日宣告2000㉾8097判決は、これと抵触する範囲内で変更することにする。

(ii) 少数意見

最高裁判官康シンウク、李剛国、朴ジェユンは、「課税期間が経過した後に実際の供給時期に遡及し作成された税金計算書は、附加価値税法第17条第2項第1号の2本文所定の『必要的記載事項の全部もしくは一部が事実と異なって記載された』税金計算書に該当し、この場合の仕入税額は売上税額から控除しないのが原則であるが、税金計算書の記載事項により、取引事実が確認され、当該取引にともなう附加価値税の取引徴収も正常に行われたが、納税義務者の責任に帰しにくい特別な事情により(ここでの特別な事情は今後判例の集積を通じて、明確にできるだろう。)、当該取引時期が属する課税期間内に税金計算書を交付してもらえない場合には、例外的に仕入税額の控除が許されなければならない」との別途意見を出している。別途意見では、多数意見の問題点として次のような点を指摘している。

第一に、多数意見は個別的事件において具体的妥当性を確保し、国民の権益を守らねばならない裁判所の責務を尽くせない結果となるといえるであろう。納税義務者が、課税期間内に税金計算書を交付してもらえなくなった場合には、本件の場合のように無資料仕入を通じた脱税を意図し仕入税金計算書を交付してもらわない場合もあるが、財貨もしくは用役の供給とこれにともなう附加価値税の取引徴収は正しく行われたが、納税義務者の責任に帰しにくい特別な事情により、税金計算書をその取引時期が属する課税期間内に交付してもらえない場合もありえる。たとえば、仕入れた者は売り上げた者から税金計算書を交付してもらうために可能なすべての努力を尽くしたが、財貨や用役の供給時期に関する争い等により、売り上げた者が税金計算書の交付を拒否したために、当該取引時期が属する課税期間内に税金計算書を交付してもらえない場合もある。多数意見のように課税期間が経過した後は、遡及して作成された税金計算書による仕入税額の控除は常に例外なく認められないと解釈することとなれば、税金計算書制度の本質的な機能を害しないながらも、同時に納税義務者の権利を救済しなければならない必要性が特に大きい場合までも、常に仕入税額の

控除が許されなくなり、納税義務者に過度に苛酷な結果になるだろう。このような場合には、税金計算書授受秩序の維持という公益と納税義務者の被害を比較考量し、納税義務者の権利を救済しなければならない必要性が特に大きい場合には、仕入税額の控除を認めるのがより妥当だというべきであろう。

第二に、従来の大法院判例等も附加価値税法施行令第60条第2項第3号が新設される以前から、税金計算書の作成日時が実際の供給日時と異なっても、一定の場合には仕入税額の控除が認められると解釈し、その根拠として同じ法施行令第60条第2項第2号を挙げていた。しかし上記規定は、「税金計算書の必要的記載事項のうち一部が錯誤により記載」となった場合に関することであるから、「錯誤」により記載された場合でない時には、上記規定を適用できなかったにもかかわらず、大法院は、具体的妥当性を確保し国民の權益を保護するために、上記規定の適用範囲を拡大することによって、税金計算書の作成日と実際の取引時期が異なる場合にも、同一課税期間内の場合、もしくは、課税期間が異なる場合でも仕入税額の控除を認めてきたが、そのような大法院判例が集積されて、上で見た通り施行令第60条第2項第3号が新設されるに至ったのである。

したがって、上記施行令第60条第2項第3号が新設されたとしても、財貨もしくは用役の実際の供給時期以後に交付された税金計算書による仕入税額の控除を、同一課税期間内に交付された税金計算書に限定して、上記施行令第60条第2項第2号による従来の権利救済手段を封じ込めるのは適切でないというべきであろう。

第三に、租税法は租税法律主義の派生原則である厳格解釈の原則とともに、また他の支配理念である実質課税の原則、公平課税の原則等によりバランスが取れ調和するように解釈・適用されなければならない。税金計算書は、その本質が附加価値税額を定めるための証憑書類であり、それを取引時期に発行交付するようにしたのも、結局はその証憑書類の真実を担保するためであるから、附加価値税を取引徴収された仕入れた者については、

遡及作成税金計算書によっても仕入税額を控除するのが実質課税の原則上当然のことである。附加価値税法が、一定の場合に附加価値税を取引徴収された仕入れた者について仕入税額控除を許さない理由は、税金計算書の他の機能である納税者間の相互検証機能が正しく機能するために税金計算書授受義務違反に対して加える制裁としての性格を持つからであるという。しかしながら、財貨と用役の供給や附加価値税の徴収等は正しく行われたが、税金計算書だけをその取引時期が属する課税期間内に交付してもらえず、それについて仕入れた者に帰責事由がない場合に仕入税額の控除を認めるのが、実質課税の原則、租税公平の原則等にも符合するといえるであろう。

第四に、附加価値税において課税期間が持つ重要性は、それが所得税・法人税等の先行税目としてこれら税目の課税標準および税額決定と直結するので、その供給時期（税金計算書交付時期）を客観化し、納税者間の相互検証機能を厳正に運営する必要から始まったのは明らかである。しかし、附加価値税と同様に期間課税である所得税および法人税等にも、その課税期間や事業年度が経過した後に減額更正等を認めており、附加価値税法における課税期間が持つ意味と機能も相対的にならざるをえず、これを拘束的な基準とする必要までではない。さらに、法人税・所得税・相続税・贈与税等を脱漏した場合、その正当な追徴税額を算出するためには、課税期間もしくは事業年度が経過した場合にも損金、必要経費、債務等をすべて控除していることに照らし、附加価値税において課税期間が経過した場合にも特別な場合には、その仕入税額の控除を認めるのが他の細目との均衡上でも妥当である。

第五に、多数意見も実際の供給時期以後に遡及作成・交付された税金計算書により、仕入税額が控除されるためには同一の課税期間内に作成された場合に限るといいながら、その根拠として施行令第60条第2項第2号を挙げている。施行令第60条第2項第3号が適用されない本件において多数意見がその論理を展開するには、施行令第60条第2項第2号に根拠を探す



ほかはないが、上記規定はすでに前で指摘したとおり、遡及作成された税金計算書による仕入税額の控除に関する問題を解決するための根拠としては必ずしも適切なものではない。特にここで注目しなければならない点は、上記施行令第60条第2項第2号は、仕入税額控除を多数意見のように同一課税期間に限定していないという点である。多数意見が、仕入税額控除を認める遡及作成されたが同一課税期間内に交付された税金計算書も、それが遡及作成されたという点では、法第17条第2項第1号の2本文所定の事実と異なって記載された税金計算書である点においては変わりはなく、上記施行令規定に該当する場合にだけ仕入税額を控除するというが、上記施行令規定には、このような場合、同一課税期間内に発行交付された税金計算書による場合のみ仕入税額控除を認めているわけではないので、結局多数意見は実定法上の根拠もなく、附加価値税が先行税目であり期間課税という点だけを必要以上に打ち出し、実質課税の原則にも反して国民の権利救済制度を疎かにする結果を招いている。

第六に、附加価値税法施行令第54条は、税金計算書の交付特例に関して規定しているが、その第3号において「関係証憑書類等により、実際の取引事実が確認される場合で当該取引日時を発行日時として税金計算書を交付する場合には、財貨もしくは用役の供給日が属する月の翌月10日までに税金計算書を交付できる特例を規定しており、上の特例は課税期間が経過した場合にも適用されるので（例えば、12月の取引について翌年1月10日までに遡及計算書を作成・交付した場合）上記規定は、同一課税期間が経過した後作成された税金計算書であっても、例外なく仕入税額の控除を否定しなければならないものではないとの実定法上の根拠となるであろう。

第七に、多数意見は、仕入者に帰責事由がなく税金計算書を交付してもらえない場合には、相手方の債務不履行や不法行為を理由にして損害賠償を受ける方法により問題を解決しなければならないとするが、別途意見は、仕入税額の控除を認めるべき場合の相当部分が民事法上の債務不履行や不

法行為により救済を受けるのが容易でない場合が少なくないことから、また、そのような主張は、税法をはじめとして様々な法律がそれぞれ固有の簡便で実効性ある権利救済手段を講じることによって国民の権益保護により一層充実しようとする時代の傾向にも合わない。多数意見は、別途意見と同じ立場を採ることとなれば、故意に売上げを脱漏させ、附加価値税のみならず、所得税、法人税等も脱漏する危険性も高いと主張するが、別途意見の立場は、仕入者の責任がない事由によって税金計算書を交付してもらえない場合にだけ例外的に仕入税額の控除を認めようというものであり、実物取引もなく発行・交付された架空税金計算書や偽装税金計算書、無資料仕入、課税庁が関連事業者に対する調査権を発動した後に作成・交付された税金計算書等による仕入税額控除を否定するのは当然のことであるから、別途意見が租税脱税等に利用されるという主張やはり取越苦勞に過ぎない。

#### 結 語

折衷説を支持しようと思う。課税期間が経過した後で作成した税金計算書は、作成年月日を供給時期に遡及して作成したとしても、附加価値税法第17条第2項第1号の2の「必要的記載事項の一部が事実と異なって記載された税金計算書」に該当するので、この場合の仕入税額は売上税額から控除することができない。しかし、税金計算書の記載事項により、取引事実が確認され、当該取引にともなう附加価値税の取引徴収も正しく行われたが納税義務者の責任に帰し難い特別な事情により、当該供給時期が属する課税期間内に税金計算書を交付してもらえない場合には、例外的に仕入税額の控除が許されると解さなければならない。その論拠として、前述した大法院全員合議体判決（大法院2004.11.18.宣告2002-5771判決）での別途意見と憲法裁判所2000헌마50他併合事件（2002.8.29.宣告）での反対意見の論拠を挙げる。

立法論的には、供給時期が属した課税期間が経過した後には、作成年月日を供給時期に遡及して作成した場合であっても仕入税額の控除を排除する

のではなく、仕入税額控除は認めるものの、仕入税額の20%ないし30%に相当する加算税を課するように改善する方案がむしろ合理的といえよう<sup>38)</sup>。

2) 供給時期以後に税金計算書を交付し、実際の交付日を作成年月日で記載した場合。

供給時期以後に税金計算書を交付し、実際の交付日を作成年月日で記載した場合には事実と異なった税金計算書に該当し、その仕入税額を控除することができないと解さなければならない。ただし、税金計算書の作成年月日が実際の供給時期と異なって記載された場合にも、税金計算書の作成年月日が属する課税期間と事実上の供給時期が属する課税期間が同じ場合は、仕入税額控除を認めている。

作成年月日が属する課税期間と事実上の供給時期が属する課税期間が同じ場合  
税金計算書の作成年月日が実際の供給時期と異なって記載された場合にも、税金計算書の作成年月日が属する課税期間と事実上の供給時期が属する課税期間が同じ場合は、仕入税額控除が認められる。

作成年月日が属する課税期間と事実上の供給時期が属する課税期間が異なる場合

財貨の供給を受けた者が、財貨供給者に所定の附加価値税（仕入税額）を支払い、これに対する税金計算書を交付してもらい、これを政府に提出したとしても、その税金計算書が事実上財貨を供給した日に属する課税期間が経過した後に作成され、税金計算書に記載された財貨の供給時期が事実上の供給時期でない税金計算書作成日より虚偽記載した場合には、その仕入税額の控除ないし還付は認められない<sup>39)</sup>。

## ・ 結 論

わが国の附加価値税は前段階税額控除法により、供給価額に税率を乗じて算出した売上税額から、事業者が交付された税金計算書に記載された仕入税額を控除して納付税額もしくは還付税額を計算することとしている。

このような前段階税額控除方法は、税金計算書を受けとらなければ仕入税額控除の適用を受けられない不利益を被るので、税金計算書の授受が促進され、税金計算書に税額が区分表示されるために附加価値税額の転嫁が明確に認識され、財貨の輸出入に係る国境税調整に便利な長所を有している。しかしながら、前段階税額控除方法は、すべての取引に対してもれなく税金計算書が授受され、その授受される税金計算書が事実と符合する場合にのみその実効性を担保できる。したがって、無資料取引の根絶を通じて、税金計算書の授受比率を向上し、資料商による加工税金計算書の授受を防止し、事実と符合する税金計算書の授受を促す必要がある。

わが国は、附加価値税制を導入して以来、税金計算書の授受忌避を通じた無資料取引との別決、資料商による加工税金計算書授受の根絶、事実と符合しない税金計算書の縮小に政策の焦点を置いてきた。今後の附加価値税制の根本的な政策課題も従来と異なることなく、納税義務者をしてすべての取引に対してもれなく税金計算書を収受するようにすることと同時に、その授受される税金計算書の内容が実際の取引事実と符合するように導くところにあるといえよう。その一方で、附加価値税制度の本質もしくは基本構造からはみださないように、仕入税額不控除制度も設計し運営する必要性があることも強調したい。

- 1) 崔明根・羅盛吉『附加価値税法論』18頁(税経社2006年)。
- 2) 附加価値税法第17条第1項
- 3) 附加価値税法第17条第2項第1号の2
- 4) 崔明根・羅盛吉前掲書23頁。
- 5) 附加価値税法第17条第1項
- 6) 附加価値税法第17条第2項第2号
- 7) 崔明根・羅盛吉前掲書458-459頁；李成植『附加価値税法解説』(株)租税新報社2006年727-728頁。
- 8) 直前1暦年の財貨と用役の供給に係る代価(附加価値税が含まれた金額をいう)が、4800万ウォンに達しない個人事業者をいう(附加価値税法第25条)。簡易課税者の納付税額は、次の算式により計算した金額とする(附加価値税法第26条)。

納付税額 = 当該課税期間の供給対価 × 当該業種の付加価値率 × 10/100 - (仕入税額 × 当該業種の付加価値率)

韓国の附加価値税における仕入税額控除(金)

- 9) 製造業、電気・ガスおよび水道事業、小売業、再生用材料収集および販売業は、20% (小売業の場合には2007年12月31日が属する課税期間までは15%)、農業・狩猟業・林業および漁業、建設業、不動産賃貸業、その他サービス業は30%、飲食店業、宿泊業、輸送および通信業は40% (飲食店業および宿泊業の場合には2007年12月31日が属する課税期間までは30%) とする (附加価値税法施行令第74条の3第4項)。
- 10) 免税放棄の申告をした者が、非課税農産物等を単に冷凍して輸出する場合を除く。
- 11) 飲食店業者が、2006年12月31日までに供給を受ける非課税農産物等については105分の5を適用する。
- 12) 中古自動車売買業等録をした者が、2005年6月30日までに取得した中古自動車については10/110とする。
- 13) 租税特例制限法第108条
- 14) 附加価値税法第17条の3
- 15) 在庫品に係る在庫仕入税額は、次の算式のとおりに計算する。在庫仕入税額=在庫金額×10/110×(1-附加価値率)
- 16) 大法院1995.12.21宣告94㉮1449全員合議体判決。
- 17) 附加価値税法第22条第2項第3号
- 18) 附加価値税法施行令第60条第4項
- 19) Ben Terra & Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives Volume 4-Integrated Text of the Sixth VAT Directive, IBFD, 2006.
- 20) 李成植「附加価値税の合理的改善法案に関する研究」ソウル市立大学校税務大学院博士学位論文2005年220~221頁。
- 21) 附加価値税法基本通則17-60-1第3項
- 22) 附加価値税法施行令第61条第1項
- 23) 附加価値税法施行令第61条の2
- 24) 附加価値税法施行令第63条
- 25) 附加価値税法第17条第2項第1号の2および第16条第1項
- 26) 税金計算書の任意的記載事項とは、必要的記載事項以外の記載事項、すなわち、供給する者の住所、供給を受ける者の商号・姓名・住所、供給する者と供給を受ける者の業態と種目、供給品目、単価と数量、供給年月日、取引の種類をいう。
- 27) 訳者注：広く解した比例の原則を指す。  
過剰禁止の原則の4つの要素は、 目的の正当性 方法の適正性 被害の最小性 法益の均衡性が挙げられている。金哲洙『第18全訂新版 憲法学概論』35頁(博英社2006年)。
- 28) 事件の概要は次のとおり。
  - (1) 2000년마50
  - (ㄱ) 京畿化学工業株式会社(以下京畿化学という)は、蔚山、温山邑山岩里143-1および143-22に港湾施設(岸壁210m、護岸85m、野積場17,870m<sup>2</sup>、建物2棟294m<sup>2</sup>)を建設し、これを海洋水産部に寄付進呈した後、1993.8.9.港湾法上の港湾施設管理権登録原簿にその名義により湾施設管理権の設定登録を終えた。

(ロ) 京畿化学は、上記港湾施設管理権の価額を金 6,072,240,635ウォンと評価し、これを請求人である京畿バルクターミナル株式会社(以下京畿バルクという)に現物出資することにし、請求人である京畿バルクは、1993.9.9.臨時株主総会で、上記港湾施設管理権を上記価額により出資を受けることを議決した後、同年11.2、上記港湾施設管理権登録原簿上にその名義変更登録を終え、それ以後請求人京畿バルクは、その港湾施設を利用し港湾運送事業を営んできた。

(ハ) 上記現物出資当時、請求人である京畿バルクは、その発行する株式総数が、普通株式 20,000株(授權資本総額 2億ウォン)であったが、1994.2.19.普通株式80,000株を、1994.4.7.普通株式320,000株を、1994.7.26.普通株式1,200,000株(授權資本総額120億ウォン)を発行し株式数を順次拡大した後、京畿化学に上記現物出資の代価として普通株式600,700株を発行した。

(ニ) 京畿化学は、上記新株発行日である1994.7.26.供給物品を上記港湾施設管理権、供給価額を金 6,527,170,860ウォン(港湾施設管理権価額 6,007,048,000ウォン + 諸費用 520,170,860ウォン)、附加価値税額を金 652,717,086ウォン、作成日時を上記新株発行日である1994.7.26.とそれぞれ記載された本件税金計算書を請求人京畿バルクに交付し、上記会社は1994.10.頃、1994年度第2期分附加価値税予定申告時に、本件税金計算書上の附加価値税額金 652,717,086ウォンを仕入税額として控除(京畿バルク)し、売上税額に含めて(京畿化学)、それぞれ蔚山税務署長に申告した。

(ホ) 蔚山税務署長は、上記港湾施設管理権の供給時期は、上記港湾施設管理権の名義変更登録日である1993.11.2.であるにもかかわらず、本件税金計算書は1994.7.26.として発行されたものなので、これは旧附加価値税法(1994.12.22.法律第4808号により改正される前のもの、以下旧法という)第17条第2項第1号所定の「必要的記載事項が事実と異なつて記載された場合」の税金計算書に該当するとの理由により、1999.1.2.請求人である京畿バルクに対しては仕入税額である金 652,717,086ウォンの控除を認めず、これに納付不誠実加算税金 65,271,708ウォンを加え、1994年度2期分附加価値税金 717,988,790ウォンを賦課・告知し、京畿化学については、税金計算書未交付加算税金 130,543,417ウォンおよび納付不誠実加算税金 65,271,708ウォン合計金 195,815,125ウォンを含む1993年度2期分附加価値税金 848,532,210ウォンを賦課・告知する内容の課税処分をした。

(ヘ) 請求人は、蔚山地方法院に上記課税処分のうち請求人である京畿バルクに対する1994年2期分附加価値税 717,988,790ウォンの賦課処分と京畿化学に対する1993年2期分附加価値税のうち、税金計算書未交付加算税および納付不誠実加算税合計金 195,815,125ウォンの取消しを求める内容の行政訴訟(蔚山地方法院99子2454)を提起し、その訴訟継続中に、法第17条第2項第1号についての違憲法律審判請求をしたが、2000.6.7.その申請が棄却するや、本件憲法訴訟審判(2000헌바50)を請求した。

(2) 2002헌바56

(イ) 請求人である金チョンドは、釜山沙下区長林洞544で慶南産業という商号によりガラスコップを製造・加工し輸出する事業者であるが、1997年度1期分から1998年度2期分までの附加価値税を申告する際に、ガラスコップ半製品の仕入税額は、請求外株式会社慶南硝子から交付された税金計算書に基づき、ガラスコップ包装容器の仕入税額は、請求外鄭

## 韓国の附加価値税における仕入税額控除（金）

ソンファン・鄭ボクリエ名義の税金計算書に基づき、それぞれに対応する仕入税額控除を受けた。

- (ロ) 西部山税務署長は、請求人の1998年度1、2期分附加価値税申告において、税金計算書上の仕入価格が実際の仕入価格より多く記載されており、また1997.3.から1998.12.の間に、実際には上記鄭ソンファンから包装容器を買いとりながらも、上記鄭ボクリエ名の税金計算書を交付されたことを理由に、実際の仕入価格を超える部分に係る仕入税額と、上記鄭ボクリエ名の税金計算書上の仕入税額の控除を認めず、1999.4.1.請求人に対して、1997年度1期分附加価値税金9,633,930ウォン、1997年度2期分附加価値税金7,527,270ウォン、1998年度1期分附加価値税金22,798,750ウォン、1998年度2期分附加価値税金21,594,030ウォンをそれぞれ賦課・告知した。
- (ハ) これに対して請求人は、西部山税務署長を相手取り、1997年度1期分附加価値税金9,633,930ウォン、1997年度2期分附加価値税金7,527,270ウォン、1998年度1期分附加価値税金21,221,520ウォン、1998年度2期分附加価値税金20,483,030ウォンの各賦課処分の取消しを求める訴訟（釜山地方裁判所2000구1041）を提起し、一部勝訴した後、控訴（釜山高等法院2001년1376）し、その訴訟継続中に、税金計算書の必要の記載事項が事実と異なって記載された場合、仕入税額控除を認めないと規定した附加価値税法（1994.12.22.法律第4808号により改正されたもの、以下現行法という）第17条第2項第1の2号について違憲申請（釜山高等法院2001아24）をしたが、2002.5.31.上記控訴および違憲申請が全て棄却されるや、同年6.21.本件憲法訴訟審判（2002헌바56）を請求した。
- 29) 訳者注：架空の税金計算書（インボイス）の売買を業とする事業者を指す。
- 30) 大法院2002.6.28.宣告2002.2277판결：大法院1997.6.27.宣告97년4920판결：大法院1997.3.28.宣告96년48930, 48947판결：大法院1996.12.10.宣告96년617판결：大法院1996.2.27.宣告95년15599판결：大法院1995.3.10.宣告94년13206판결：大法院1993.6.25.宣告93년4434판결。
- 31) 安炳ウク、「事実と異なって記載された税金計算書による仕入税額控除の可否」、裁判資料第108集行政裁判実務研究集428頁（裁判所図書館2005）。大法院2003.5.16.宣告2001년8964판결。
- 32) 取引事実は認められるが、税金計算書に供給価額を膨らませて記載した場合は、その全体に係る仕入税額を控除してはならないとする見解である（安炳ウク、前掲論文431頁）。
- 33) 継続的供給において、代価の各部分を受けることとした時ごとに税金計算書を交付してもらわず、数回にわたった供給価額と附加価値税額を1回の税金計算書に合算して交付された場合で、その税金計算書の供給価額と附加価値税額には税金計算書の作成日が属する課税期間以前の取引分に係る供給価額と附加価値税額が含まれている場合である。
- 34) 財貨を供給する事業者と供給を受ける事業者が通報し、税金計算書の供給価額と附加価値税額を虚偽により膨らませた場合である。
- 35) 大法院1984.12.11.宣告83년328판결。
- 36) 李希澤「附加価値税法仕入税額不控除に関する検討」ソウル大学校修士学位論文1993年46-47頁。
- 37) 訳者注：事業者は、財貨もしくは用役を供給するとき、取引の相手先から附加価値税を

徴収しなければならない(附価価値税法15条)。これを、取引徴収という。

38) 李成植, 前掲論文213頁。

39) 大法院1984.12.11.宣告83ㄴ328判決: 大法院1993.8.24.宣告92ㄴ18993判決: 大法院1991.4.26.宣告90ㄴ9933判決。

#### 参 考 文 献

金白映『租税判例研究』韓国税制新聞社1990年。

金燦敦「供給時期や課税期間が経過した後に作成日時を供給時期に遡及し税金計算書を作成交付したとしても、その取引事実が確認される場合、当該附加価値税仕入税額の控除可否(積極)」大法院判例解説通巻39号裁判所図書館2001年。

梁承宗「不実税金計算書の仕入税額不控除の妥当性検討」韓国租税研究フォーラム租税研究2集税経社 2002年。

安秉旭「事実と異なって記載された税金計算書による仕入税額控除の可否」裁判資料第108集行政裁判実務研究集裁判所図書館 2005年。

李尚遠「大法院判例を通じて検討した附加価値税法の法理」司法論集第15集法院行政処。

李尚遠「不実税金計算書と仕入税額不控除の適法可否」司法行政 1984年。

李成植「附加価値税の合理的改善方案に関する研究」ソウル市立大学校税務大学院博士学位論文 2005年。

李成植『附加価値税法解説』(株)租税新報社 2006年。

林希沢「附加価値税法上の仕入税額不控除に関する検討」ソウル大学校修士学位論文 1993年。

崔明根・羅盛吉『附加価値税法論』税経社 2006年。

崔明根・郭泰元・金冕圭『附加価値税納付税額計算と課税特例制度制度の改善に関する研究』韓国租税研究所 1991年。

鄭キョファ「供給時期や課税期間が経過した後に作成日者を供給時期に遡及して税金計算書を作成交付した場合の仕入税額の控除の可否」行政裁判実務便覧( )ソウル行政法院 2002年。

鄭徳珠「附加価値税仕入税額不控除の問題点と改善法案 税金計算書を中心に」税務学研究第22冊第4号韓国税務学会 2005年。

鄭泰学「実際の供給時期が属した課税期間が経過した後に、作成日時を遡及して



韓国の附加価値税における仕入税額控除（金）

作成した税金計算書による仕入税額の控除の可否（消極）」大法院判例解説  
2004年下半年（通巻第53号）裁判所図書館 2005年。

鄭燾章「附加価値税法相仕入税額控除」租税事件に関する諸問題（上）裁判資料  
第61集法院行政処 1993年。

高正臣「韓国附加価値税法の仕組みと仕入税額控除」税法学第541号日本税法学会  
1999年。

高正臣「韓国附加価値税法の研究」大阪府立大学博士学位論文 2002年。

水野忠恒「消費税の構造」日税研論集 vol 30（財）日本税務研究センター 1995  
年。

渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」租税法学会租税法研究第34号有斐  
閣 2006年。

Terra, Ben & Julie Kajus, A Guide to the European VAT Directives Volume  
4—Integrated Text of the Sixth VAT Directive, IBFD, 2006.