

韓国附加価値税の課税・免税区分に ともなう法的・実務的問題点

朴 薫¹⁾
高 正 臣 (訳)

．序 説

韓国の附加価値税²⁾は、税金計算書³⁾による前段階仕入税額控除方式の消費型間接消費税として1977年から国税として運営されている。このような附加価値税に係る法令は、他の税目の場合と比較すれば、条文数で見ると場合非常に簡略であるが、税収入においては単一税目中最も多い。

附加価値税法約36条、同法施行令約88条、同法施行規則約28条であるの
に比べ、所得税の場合は、法律約173条、施行令約224条、施行規則約103
条、法人税の場合は、法律約122条、施行令約165条、施行規則約82条であ
る。このように、附加価値税は法令の条文数においては、所得税、法人税
等の約 1/6 ないし 1/4 にしかない。

附加価値税の税収は、2005年基準で約36兆ウォン余り、120兆ウォン余
りの国税収入の約30%⁴⁾を占めるに比し、所得税と法人税収入は各々24兆
ウォン余り、29兆ウォン余り⁵⁾で国税収入の約20%、25%をそれぞれ占め
ている。

附加価値税の法令一つ一つが、税収入で占める意味あいは非常に大きい
といえる。附加価値税が減免される場合も同様である。附加価値税の減免
に係る法令としては、附加価値税法第11条（零税率）⁶⁾、第12条（免税）、
租税特例制限法⁷⁾第105条ないし第108条の2等があるが、これらの規定の

解釈が税収入に及ぼす影響は、非常に大きい。附加価値税の減免のうち免税にともなう税収の損失は、租税減免のための証明資料の提出が要求されないので、その規模を推定することは困難であるが、間接税に対する租税減免のなかで附加価値税の規模が最も多いとの評価を受けている⁸⁾。

納税義務者の立場からすれば、一定の財貨やサービスの取引が、附加価値税の免税となるか否かは、仕入税額の還付を受けることができるか、もしくは、消費者に追加的な税負担を課すかどうかを決定することになる。したがって、附加価値税の免税対象に含まれるか否かが、重要な争点になる。

また、附加価値税の課税・免税を区分するために、同じ事業者が、課税事業・免税事業を共に営む場合は、免税と関連して共通仕入税額の按分計算と納付税額の再計算という問題が生じる。免税事業者から課税事業者への転換、あるいは、その反対の場合も、附加価値税の課税と免税とが区分されるので、考慮すべき課税問題が生じる。

本稿においては、課税対象と同一の事業者が課税事業免税事業を共に営む場合に限定して法的・実務的問題を検討しようと思う。

・免税対象の法的・実務的問題点

1. 現行附加価値税の免税対象

世界のさまざまな国ごとに免税対象に該当するものは異なっており、免税対象とされる理由も違う⁹⁾。韓国の場合には、附加価値税の逆進性を補完するという理由の他に、他の政策的な理由から免税を認めている。

具体的な免税の対象については、附加価値税法および租税特例制限法に列挙している。

免税区分とその対象を見れば次の[表1]のとおりである。

附加価値税法制定当時、附加価値税法（1976.12.22法律第2934号）第12条上、免税とされる財貨またはサービスの供給は18件¹⁰⁾、免税とされる財

[表1] 附加価値税の免税区分と免税対象

区 分		免 税 対 象
附加価値税法十二条	財貨・サービスの供給	<p>基礎生活用品およびサービス</p> <p>未加工食料品と国内産農・畜・水・林産物(第1号) 非食用国産農・畜・水・林産物(第1号) 水道水(第2号) 煉炭および無煙炭(第3号) 女性用生理処理衛生用品(第3の2号) 大衆交通旅客運送サービス(第6号) 住宅と附随土地の賃貸サービス(第11号)</p>
	国民厚生サービス, 文化関連財貨・サービス	<p>医療保健サービスと血液(第4号) 教育サービス(第5号) 図書・新聞等言論媒体(第7号) 文化・芸術・体育分野(第14号) 図書館等の入場サービス(第15号)</p>
	附加価値の生産要素および人的サービス	<p>金融・保険サービス(第10号) 土地(第12号) 人的サービス(第13号)</p>
	その他の目的の供給	<p>切手・印紙・証紙・宝くじ・公衆電話(第8号), タバコ(第9号) 宗教・慈善等公益団体の供給(第16号) 国家組織の供給(第17号) 国家組織および公益団体への無償供給(第18号)</p>
輸入財貨	生活必需品および国民厚生用品	<p>未加工食料品(第1号) 国民厚生用品(第2号・第3号)</p>
	寄贈される輸入財貨	<p>宗教・慈善・救護団体への寄贈財貨(第4号) 国家組織等への寄贈財貨(第5号) 寄贈される小額物品(第6号)</p>
	関税が免除される財貨	<p>引越し・移民・相続による輸入財貨(第7号) 旅行者携帯品・別送品・郵送品(第8号) 商品見本・広告用物品(第9号) 博覧会・展示会・映画祭等行事出品用財貨(第10号) 国際慣例上の関税免除財貨(第11号) 再輸入財貨(第12号)</p>

韓国附加価値税の課税・免税区分にともなう法的・実務の問題点（朴）

		一時輸入財貨（第13号） タバコ（第13の2号） その他の関税減免財貨（第14号）
租税特例制限法106条・106の2条・106の3条	財貨・サービスの供給	2006.12.31.までの供給分 島しょう地方の自家発電用石油類（1号）等 事業場等の構内食堂で供給する飲食サービス（2号） 農・漁業経営および農・漁業作業の代行サービス（3号） 天然ガスを使用する市内バスおよび地域内バス（9号）
		2007.12.31.までの供給分 金地金の供給および輸入に係る免税（法106の3） BTO方式を準用して民間により建設する高等教育機関学校施設運営事業（8号）
		2008.12.31.までの供給分 共同住宅（国民住宅の規模を超える部分）の一般管理サービスおよび警備サービス（4の2号）
		恒久的免税 国民住宅の供給および建設サービス（4号） 共同住宅（国民住宅以下）の一般管理サービスおよび警備用役（サービス）（4の3号） 政府業務代行団体が提供する財貨・サービス（6号） 韓国鉄道施設公団が鉄道施設に対する管理権の設定を受ける方式により国家に供給する鉄道施設（7号） 回帰病治療のための治療剤等（10号）
	輸入財貨	2008.12.31まで輸入申告分 農漁民が直接輸入する農漁業用機資材（9号）
		恒久的免税 無煙炭（1号） 課税事業用船舶（3号） 保税建物物品（4号）
	石油類に対する減免	農林漁業用及び沿岸旅客船舶サービス用石油類（法106の2）
附随財貨・サービス（法12）		免税とされる主な財貨・サービスの附随財貨・サービスの免税

出処：国税庁ホームページ http://www.nts.go.kr/call/vat/2006_02/htm/13e100.htm#1 [2007. 2.24訪問]

貨の輸入は14件であった。租税減免規制法上初めて免税条項が規定された租税減免規制法(1977.12.19法律第3017号)第11条の2上,免税とされる財貨またはサービスの供給は4件だった。

現行附加価値税法(2006.12.30.法律第8142号)第12条上,免税とされる財貨またはサービスの供給は19件,免税とされる財貨の輸入は15件となり,租税特例制限法(2006.12.30法律第8146号)第106条上,免税とされる財貨またはサービスの供給は11件,免税とされる財貨の輸入は4件になった。条文上,免税の対象数を見れば,課税対象が増えたのがわかる¹⁰⁾。

免税対象の一つ一つにつき,免税が妥当か否かを検討するのは,本稿の範囲を越える。以下では,未加工食料品の場合の免税可否が問題となった法上ならびに実務上の例を検討しようと思う。

2. 未加工食料品に対する問題

未加工食料品は,附加価値税が免税となる。附加価値税法第12条第1項第1号は,未加工食料品につき,「加工されていない食料品(食用に供する農産物・畜産物・水産物と林産物を含む)……で大統領令が決めるもの」と規定しており,附加価値税法施行令第28条第1項,第2項は,「加工されていなかったり,脱穀・精米・精麦・製粉・精肉・乾燥・冷凍・塩漬・包装その他原生産物の本来の性質が変わらない程度の1次加工を経て食用に供するもの」を未加工食料品の範囲に入ると規定している。附加価値税法施行規則第10条は,未加工食料品の範囲は,別表1の未加工食料品分類表¹²⁾によると規定している。食料品に対する附加価値税の免税の有無を,上記法令上の基準により整理すれば,次の[表2]のとおりである。

附加価値税法第12条第1項第1号は,「加工されていない食料品」が免税対象になると規定しているのに対して,同法施行令第28条第1項は,「1次加工」を経たものや同条第2項において「単純加工」したもので「加工されていない」ものに含めており,国語上加工されたものであるにもかかわらず,附加価値税法上では「加工されていない」もの,すなわち

[表2] 加工および本来の性質変更の有無にともなう
食料品の附加価値税免税の有無

加工の可否	未加工	加工	
本来の性質の変更の有無	不 変 更	不 変 更	変 更
免税の有無	免 税	免 税	課 税

「未加工」のものであると判断している。日常用語と税法上の用語の差異にともなう混乱のみならず，附加価値税法施行令第28条第1項・第2項が，加工された食料品の場合も免税対象に含めており，法律の委任範囲を越えた違憲的な施行令と解する余地も十分にある。

このような問題の他にも，課税実務上免税対象になるか否かを決定する加工の有無や原生産物の本来の性質が変更されていない程度の1次加工であるか否かの判断は，容易ではない。実際に，このような問題は，大法院判決と国税審判院の決定例に現れている。実例を以下で検討する。

(1) 大法院判決

イ．小豆と両大¹³⁾の加工の可否

大法院は，小豆と両大を洗浄粉碎して煮た後，濾過器で濾過し，再度圧力を加えて作った沈殿物の原料は，すでに上記原生産物の本来の性質が変更されたものであるから，これを附加価値税が免除される「未加工食料品」でないと判示している¹⁴⁾。

しかしながら，「本来の性質が変更」されたか否かは，事例ごとに事実判断せざるを得ない困難さがある。今日，食生活において，加工食品が日常生活品となり，保管や衛生上加工が避けられない場合も多い。基礎生活品について附加価値税を免税とするの趣旨からすれば，上記事例において本来の性質が変更されたか否かを厳格に解釈する判例には問題がある¹⁵⁾。

さらに，本来の性質が変更される加工食料品も，それが日常生活品に該当するならば，これを免税対象に含めるのが立法政策上妥当であると思わ

れる。事実判断の際に、免税か否かを決定する際、「本来の性質変更」という要件をなくすのが、実務上、未加工食料品に対する解釈上の論議を解消する一つの方法になるであろう。

立法的な改革の方向性としては、食料品ならば加工の有無、本来の性質の有無に関係なく課税とする方法、逆に免税とする方法等全く異なる二つの方法がありうる。附加価値税の免税制度が、附加価値税の税負担の逆進性を緩和する肯定的な効果を有するものの、税金計算書授受を制度運営の大きな柱とする附加価値税制度にとって障害物となる問題もある。さらに、附加価値税の運営が、事業所得を把握するのに寄与しているという点からみれば、食料品に対して一括して課税するのが望ましいであろう。

ロ．キムチ提供サービスの免税可否

大法院判決は、食品会社が国防部から供給を受けたハクサイ、ダイコン、ニンニク、粉トウガラシ、塩辛類等に、ショウガ、塩、砂糖、調味料等を自から調達して添加して作ったキムチを国防部に納品する場合、キムチサービスを提供したと見なして附加価値税の免除を認めなかった¹⁶⁾。キムチは免税対象なのに対して、キムチサービスは免税対象でないとして、その妥当性が論議になった。

大法院は、「キムチを財貨として供給する場合には免税対象とし、一方で、キムチの加工サービスについてはこれを免税対象にしなかったからといって、公平の原則に反するとはいえないし、さらに、それが、消費者に安い値段でキムチを供給しようとする附加価値税法の立法趣旨に反するともいえない」と判示した。

本件においては、1991年5月上旬頃から1993年2月末頃まで、キムチを提供したのが問題となり、適用法令は、1995年12月30日改正以前の附加価値税法施行令第28条第1項と同法施行規則第10条第1項別表1である。2000年12月29日附加価値税法施行令(大統領令第17041号)が改正され、「キムチ」が、未加工食料品に含まれることを同法施行令第28条第2項第1号に明文規定を置いたが¹⁷⁾、キムチサービスに対する大法院の判決は相

変らず先決例として意味を持つ。

この判決以後も、免税財貨のサービスについては課税を認める判例が引き続き出されている¹⁸⁾。

免税になるとの別途規定がないキムチの加工サービスを、加工対象になるキムチが免税対象になることを理由にしてキムチの加工サービスも免税になると解するのは、類推解釈禁止の原則に反するともいえるが、キムチを食べる消費者の税負担を緩和させようとする政策的目的を達成しようとするならば、キムチだけでなくキムチの加工サービスについても免税としなければならない。

一方、食料品についても課税しようという立場からすれば、キムチも課税されるので、この立場からすれば、キムチとキムチサービスについて一貫しない課税問題を解決できることとなる。

(2) 国税審判院審判決定例

イ．らっきょうの免税有無

2005年11月14日国税審判院決定（2005㉔1809）は、らっきょうが食品公典（Food Code：食品医薬品安全庁告示）上、食塩、食酢、糖類もしくは醤油類等に漬けた後、加工した食品に該当するが、附加価値税法施行規則〔別表1〕の未加工食料品分類表に列挙されておらず附加価値税の課税対象となると決定した。

本件の事実関係は、次のとおりである。納税義務者は、1996年から審判決定時まで、たくあん、キュウリの塩漬けおよびらっきょう等食品のおかずを加工生産する食品業を行う者であり、20年間余りにわたってらっきょう売上げにつき附加価値税の免税売上として申告してきた。課税庁は、2004年10月26日から9日間、納税義務者が運営する会社を調査し、らっきょうが附加価値税の免税品目でないと判断し、2005年2月7日請求人に対して1999年1期～2003年1期に係る附加価値税131,843,510ウォンの更正処分を行った。納税義務者は、これに不服として、2005年5月6日審判

請求を提起したが、国税審判院は請求棄却の決定をした。

附加価値税法施行規則〔別表1〕の未加工食料品分類表に列挙されていない品目の場合、免税と認めるのは困難であるとの結論は、類推解釈を原則的に許さない税法上の解釈原則には符合する。しかし、たくあん¹⁹⁾とは異なり、らっきょうを免税から除かなければならないとする合理的理由を探すのは困難である。立法論的に解決すべき問題である。

ロ．ゆがいたナムルの免税有無

ゆがいたナムルは現行法上免税とされている。2005年3月11日附加価値税法施行規則別表1の改正により、2005年7月1日以後供給もしくは供給されるものから免税になる。問題は、2005年7月1日以前のゆがいたナムルの場合は、免税にならないのかということである。2005年9月21日国税審判院決定(2005 ㉔2838)では、ゆがいたナムルが免税に当たるか否かが争われた。

納税義務者は、ナムルをゆがく行為は、その行為がいかなる付加価値を創出したり性質自体が変わるほどの加工ではなく、保管・流通のために必要不可欠な行為であり、食用に供するためにはもう一度煮る行為が必要であり、キムチ、たくあん、つくだ煮、チャンアチ(大根・キュウリ・白菜等を適当な大きさに切り、干して醤油に漬けたもの：訳者注)等と共に、本来の性質が変わるほど加工されても、基礎生活必需品に該当する食品と判断されて免税としている点からすれば、ゆがいたナムルは免税としなければならないと主張した。

これに対して課税庁は、ナムルを蒸したりゆがく等熱を加えて本来の性状が変わる程度の加工を経たものは未加工食料品の範囲に属さないもので、ゆがいたナムルを免税にできないと主張した。

国税審判院は、2005年3月11日改定前施行規則〔別表1〕が、「乾燥した野菜のうち原状のもの、切断したもの、薄く切ったもの、破碎したもの、もしくは、粉状のものに限り、これ以上調製したものは除く」と明示しているもので、それによっても、熱処理したり熱処理して、乾燥させたナムル

は、そのうちのいずれにも該当するとはいえず、むしろ、その羅列された物理的加工以上により調製した場合に当たると解さなければならないとして、ゆがいたナムルが免税とはならないと決定した²⁰⁾。ゆがいたナムルは、現行法では免税となっており、その反対解釈により、改定前の法令のもとでは免税ではないと解している。ゆがいたナムルが、免税に当たるか否かについて、法令改正により免税になると整理したが、改定前の解釈の問題は依然として残っている。法令上、免税の可否を明確にすることだけをもっては、その間の取引上の論議を払拭させることはできないことを示した例といえよう。立法時の経過規定により、規定前の取引についても、免税規定が適用されるのか否かを明らかにすることが望ましい。

・ 課税事業と免税事業をともに営む場合の 法的・実務的問題点

課税事業と免税事業をともに営む事業者の場合、共通仕入税額の按分計算と納付税額の再計算が問題になる。課税事業と免税事業をともに営む事業者が提供する財貨とサービスに係る売上税額は、課税取引と免税取引による区分、主な取引に付随する財貨またはサービスの課税上の取扱い等により、課税事業と免税事業への帰属は明らかである。

これに反して、仕入税額は、課税事業もしくは免税事業に共通で使用するための財貨もしくはサービスから発生したものであるならば、その帰属が不明になる。したがって、共通仕入税額のうち課税事業に係るものは、売上税額から控除されるが、免税事業に係る仕入税額は、売上税額から控除されないので、これに係る按分計算が重要な問題になる。

一方、共通使用の減価償却資産に係る仕入税額の按分計算において、免税事業関連の仕入税額が、耐用年数の間増加した場合には、その増加分に係る仕入税額は不控除とされなければならない。このために、仕入税額を減算する形式を取り、納付税額が再計算される。

共通使用の減価償却資産に係る仕入税額の場合、他の共通仕入税額のように、特定課税期間の供給価額が按分計算基準になるのではなく、減価償却耐用年数の間の供給価額を按分基準とする効果が発生する。ただし、免税関連の仕入税額が増加した場合にだけ納付税額再計算制度が適用され、免税関連仕入税額が減少した場合には適用されない。以下では、共通仕入税額の按分計算の場合と納付税額の再計算の場合に区分して、その内容と法的・実務的問題点を、大法院判決と国税審判院決定例を中心に検討する。まず、附加価値税課税事業者と免税事業者が各々どのように課税されるかを検討する。

1. 附加価値税課税事業者と免税事業者の比較

(1) 附加価値税課税事業者の場合

附加価値税の納税義務者は、営利目的の有無にかかわらず、事業上独立的に財貨またはサービスを供給する者、すなわち事業者である（附加価値税法2条1項）。附加価値税の課税対象は「付加価値」かもしれないが、実際の附加価値税の計算は、事業者が財貨およびサービスの供給、財貨の輸入を課税取引とし²¹⁾、通常、売上税額から仕入税額を控除する方法により行われる。事業者の取引であっても、財貨、サービス、供給、輸入の範囲外であれば附加価値税は課税されない。

このような課税事業者の財貨もしくはサービスの供給に係る附加価値税の課税標準は、「供給価額」であり、附加価値税は含まない（附加価値税法13条1項）。その税額計算構造は、次の[表4]のとおりである。

ところで、零細事業者は、税法知識・記帳能力が不十分なために、附加価値税法が定める義務の履行が困難であり、税額に比して納税順応費用が過度に必要となるので、簡便な方法により納税義務を履行できる簡易課税制度を設けている。このような簡易課税の適用を受ける事業者、すなわち簡易課税者は、原則的に直前の1歴年の財貨とサービスの供給に係る代価（附加価値税含む）が4,800万ウォンに満たない個人事業者である（附加価

[表4] 一般課税事業者の課税標準税額計算構造

売上税額.....課税標準×10%（零税率0%）
(-)仕入税額.....税金計算書上の仕入税額, みなし仕入税額, 在庫仕入税額 納付税額
(-)控除税額.....予定申告未還付税額, 予定申告告知税額, クレジット カード売上傳票等の発行控除
(+)加算税.....発行控除未登録, 申告不誠実, 納付不誠実加算税等 差引納付税額

値税法25条1項, 同法施行令74条1項)。簡易課税者の当該課税期間に係る供給代価が1200万ウォン（1歴年の金額で換算すれば2400万ウォン）未満の場合は, 納付義務も免除する（附加価値税法29条1項）。

簡易課税者の税額計算構造は, 事業者の売上額に業種別平均付加価値率を乗じて附加価値税額をまず計算し, 算定された附加価値税額に一般課税者に適用される税率と同じ税率を乗じて附加価値税額を算定した後, この金額から制限された範囲内で仕入税額を再度差し引いて納付税額を計算する。その税額計算構造は, 次の[表5]のとおりである。

簡易課税者の場合には, 税金計算書交付義務はないが, 一般課税事業者と同じように, 附加価値税法上, 事業者登録義務はある。

(2) 附加価値税の免税事業者の場合

免税事業者とは, 附加価値税が免除される事業だけを営む事業者をいう。事業をする場合には, 原則的に附加価値税が課税されるが, 低所得層の税金負担の軽減もしくはその他の政策的目的により一部の財貨もしくはサービスの供給, 輸入については, 附加価値税が免除されている。このような免税事業者は, 附加価値税法上の納税義務者ではないので, 申告義務等を負わないが, 税金計算書の相互検証のために税金計算書合計表の提出義務はある（附加価値税法20条4項, 同法施行令67条）。

また, 代理納付対象サービス供給者からサービスの提供を受ける場合には, 免税事業者の場合でも, 供給を受けたサービスを課税事業に供する場

[表5] 簡易課税者の課税標準税額計算構造

売上税額.....課税標準×業種別平均付加価値率×10% (零税率0%)
(+) 在庫納付税額.....課税類型転換時の保有者産に係る仕入税額控除額の残額
(-) 控除税額.....仕入税額控除, みなし仕入税額控除, クレジットカード売上伝票等の発行控除
差引税額.....マイナスの場合, これをゼロとみなす。
(-) 既納付税額.....予告告知(申告)税額
(+) 加算税.....発行控除未登録, 申告不誠実, 納付不誠実加算税等
差引納付税額

合, 代理納付義務を負うこととなる(附加価値税法34条, 同法施行令85条)

免税事業者は, 附加価値税法上の納税義務はないが, 所得税法もしくは法人税法上の納税義務は負うので, 事業者登録義務, 計算書交付および合計表提出義務, 事業場現況報告義務(個人事業者である場合)等の協力義務は負うこととなる。

免税は, 売上税額を納付する必要がない反面, 仕入税額が控除される余地もないので, 最終流通段階での供給が免税となる場合には租税負担軽減の効果があるが, 中間段階での供給が免税とされる場合にはいわゆる回収効果が現れる。すなわち, 免税財貨もしくは免税サービスの供給を受ける事業者が, これを利用した財貨もしくはサービスを供給すれば, 売上税額はあるが, 控除する仕入税額がないので, 結局, 納付税額は, 売上税額全部となり, 前段階の免税にかかる租税負担を一度に負うこととなる結果となり, 課税権者の立場からは, 前段階の免税により失った税収をその段階で回収することとなる。

このような回収効果を減らすために, 一定の場合, みなし仕入税額控除を受けられるように規定している。

免税前の各流通段階で負担した附加価値税を控除する機会が, 免税によりなくなるので, その範囲内では累積効果も合わせて現れる。このような累積効果による不利益のために, 免税事業者から仕入れることを敬遠する

傾向もあり、免税事業者の立場から特定の免税供給については免税の放棄を認めている。

ところで、免税制度は、消費者の附加価値税の負担を減らそうとするものであり、事業者の税負担を減らそうとする制度ではない。このように、免税制度の趣旨が、事業者のためのものではなく、免税事業者のための免税放棄の適用対象は、免税制度の趣旨に反しない範囲内で制限的に許される。

2. 共通仕入税額の按分計算の場合

(1) 意義

事業者が課税事業と免税事業をともに営む場合には、課税事業に関連した仕入税額のみが控除され、免税事業に関連する仕入税額は控除されない。課税事業と免税事業をともに営むとしても、ある仕入税額が課税事業に関連し、ある仕入税額が免税事業に関連するか否かが区分される場合は、実際の帰属により計算すればいい。実際の帰属が明らかでない場合、もしくは、課税事業と免税事業に共通に使用されており、これを区分するのが困難な場合にどのようにするかが問題になる²²⁾。

(2) 一般的な場合

事業者が課税事業と免税事業をともに営む場合に、免税事業に関連した仕入税額の計算は実際の帰属に従う。共通仕入税額は、供給価額を基準として按分計算する。すなわち、免税事業に関連した仕入税額 = 共通仕入税額 × (免税供給価格額 / 総供給価格額) の算式による (附加価値税法施行令 61条 1項本文)。

「電気通信事業法」による電気通信事業者²³⁾ および「韓国鉄道公社法」による韓国鉄道公社²⁴⁾ の場合には、免税事業に関連した仕入税額 = 共通仕入税額 × (全事業場の免税供給価額 / 全事業場の総供給価額) の算式による (附加価値税法施行令 61条 4項)。

予定申告をする際には、予定申告期間における総供給価格額に対する免税供給価格額の比率により按分計算し、確定申告をする時に精算する(附加価値税法施行令61条1項ただし書)。

(3) 例外的な場合

イ．当該課税期間中に課税事業と免税事業の供給価格額がない場合や、ある事業の供給価格額がない場合。

その按分計算は次の順による(附加価値税法施行令61条4項本文)。

総仕入価額(共通仕入価額を除く)に係る免税事業に関連した仕入税額の比率

総予定供給価格額に対する免税事業に関連した予定供給価格額の比率

総予定使用面積に対する免税事業に関連した予定使用面積の比率

ロ．建物を新築もしくは取得し、課税事業と免税事業に提供する予定面積を区分できる場合。

その按分計算は次の順による(附加価値税法施行令61条4項ただし書)。

総予定使用面積に対する免税事業に関連した予定使用面積の比率

総仕入価額(共通仕入価額を除く)に対する免税事業に関連した仕入税額の比率

総予定供給価格額に対する免税事業に関連した予定供給価格額の比率

(4) 按分計算の排除

共通仕入税額は按分計算し、免税事業に関連した仕入税額を仕入税額不控除として計算するが、次に該当する場合は当該財貨の仕入税額は控除される仕入税額とする(附加価値税法施行令61条3項)。これは、計算の便宜上のものである。

当該課税期間の総供給価格額のうち免税供給価格額が100分の5未満である場合の共通仕入税額

当該課税期間中の共通仕入税額が2万ウォン未満である場合の仕入

税額

当該課税期間に新規により事業を開始した事業者が、当該課税期間に供給した共通使用財貨に係る仕入税額。

日本の消費税法の場合にも、課税売上比率が95%未満の事業者に限って按分計算をし、課税売上比率が95%以上の事業者については、課税仕入と関連した税額の全額控除を認めている（日本消費税法第30条第2項）。

（5）大法院判決：韓国放送公社の広告放送分の仕入税額算定時の按分計算認定の可否

韓国放送公社が、附加価値税額から控除されなければならない広告放送分の仕入税額を算定するに当たり、課税事業と免税事業をともに営む場合に関する旧附加価値税法施行令（1995年12月30日大統領令第14863号により改正される前のもの）第61条第1項本文を適用もしくは類推適用し、総仕入税額のうち広告料と受信料を全て合計した総収入に対する広告料収入の比率により按分計算できるか否かが問題になった²⁵⁾。

大法院は、韓国放送公社の放送中、受信料収入による一般放送は附加価値税の免税対象であり、広告料収入による広告放送は附加価値税上の課税対象であると解した。このような立場からすれば、韓国放送公社の附加価値税額から控除されなければならない仕入税額を算定する際に、放送業と広告業に共通で使用され、実際の帰属を区分できない仕入税額を計算する場合、課税産業と免税事業をともに営む場合に関する旧附加価値税法施行令（1995.12.30.大統領令第14863号により改正される前のもの）第61条第1項本文は、これに適用できないであろう。類推適用できるか否かが議論になりうる。

課税事業と免税事業とを共に営むのと比較して、課税対象になる場合と課税対象とならない場合を共に営む場合も按分計算の問題が生じうるとの観点から見ればそうである。大法院は、韓国放送公社の受信料収入による放送サービスの供給は原則的に無償サービスの供給なので、その供給価額

を確定することができないので、上記第61条第1項本文に規定された算式を類推適用することができないと解している。

免税制度は、部分免除という点から、より多くの課税上の恩恵を与える免税を認めれば、売上税額の負担を負わずとも仕入税額控除を事実上受ける結果を認められるだろう。しかし、売上税額があれば、特別な理由がなければ、仕入税額を控除してくれる前段階仕入税額控除方式の下で、売上税額がなければ仕入税額も認めないのがより合理的であると考えられる。結局、上記事案において、按分計算規定を類推適用できるよう認めなければならない。供給価額の確定問題は、市価の問題で解決することもできるだろう。

(6) 審査決定例：アパート新築のための既存アパート撤去時のアパート撤去費用に関連した仕入税額控除の可否。

2006年4月19日国税審判院決定(国審2001광3712)は、新しいアパートを新築するために既存アパートを撤去した場合、既存アパートの撤去は、新しいアパートの新築のための土地を使用するためのものなので、従来のアパートの撤去費用に関連した仕入税額は土地関連仕入税額に該当し、仕入税額控除できないと解した。

この事案において、請求法人は、2003年6月30日に設立されたアパート再建築組合であり、課税事業としての一般分譲分である国民住宅規模²⁶⁾を超えるアパートおよび商店街と、免税事業に該当する住宅組合員分譲分である国民住宅規模以下のアパートを新築・分譲し、既存アパート撤去工事費と安全診断費用等の附加価値税仕入税額を課税事業と免税事業の共通仕入税額とみなして予定使用面積を基準にして按分し、課税事業に該当する仕入税額を売上税額から控除して附加価値税の申告をした。

課税庁は、上記撤去費用と安全診断費用等を、土地関連の資本的支出と関連する附加価値税の仕入税額であると判断して全額不控除とした。国税審判院も課税庁の立場を支持した。附加価値税法第17条第2項第4号は、

「附加価値税が免除される大統領令が決める土地関連の仕入税額は、売上税額から控除しない」と規定しており、さらに同法施行令第60条第6項第2号は、「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は、売上税額から控除しない」とし、同項第3号では、「土地の価値を現実的に増加させ、土地の取得原価を構成する費用に関連した仕入税額」と規定している。国税審判院は、本事案の撤去費用と安全診断費用等がこの条項に該当すると判断したのである。

アパート新築のために従来の建物を撤去する費用が、アパート新築にともなう費用なのか、建物撤去の結果土地の価値を増加させたと見るかにより結論が異なる。法令により明確な規定を置くことにより、解釈上の争いをなくす必要がある。

3. 納付税額再計算の場合

(1) 意義

共通仕入税額按分計算により仕入税額を控除した後、免税事業の比重が増加もしくは減少する場合は、当初仕入税額控除が過大または過小な結果となる。過大もしくは過小控除された仕入税額を納付税額に加算（もしくは控除）または還付税額に加算（もしくは控除）することとなる。これを納付税額もしくは還付税額の再計算という。これは、仕入税額を精算する意味を持つ。

(2) 再計算の要件

再計算の対象になる資産は減価償却資産に限り、これは、課税事業と免税事業に共通で使用されているものでなければならない。再計算の対象になる仕入税額は、当初、按分計算の対象になった仕入税額に限る。控除された後、総供給価額に対する免税供給価額の比率もしくは総使用面積に対する免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)に適用した比率との差が100分の5以上でなければならない(附加価値税法施行令63条1項)。

減価償却資産が、当該課税期間前に、すでに何回かの課税期間にわたり使用されたのであれば、その期間中の使用により減価した部分に相應する仕入税額は、増減した免税比率により再計算する対象金額からこれを除き、残存している減価償却資産の価額に相應する仕入税額だけを再計算の対象金額とすることが合理的といえるが、このような計算は非常に複雑である。

附加価値税法では、計算を簡便にするために、減価償却資産の耐用年数によらずに期間の経過だけを基準にして仕入税額を一律減少するとしている(附加価値税法施行令63条2項後段)。日本の場合には、調整対象固定資産が、課税用から免税用に、免税用から課税用に転用される場合、1年、2年、3年の期間ごとに課税仕入税額の全額、2/3、3/1を、前者は払戻し、後者は追加控除を認めているが²⁷⁾、韓国ではこのような制度を置いていない。

(3) 再計算の手續と排除

当該事業者は、再計算された税額を当該課税期間に係る確定申告とともに管轄税務署長にこれを申告納付しなければならない。予定申告時には再計算をしない。課税事業に供した減価償却資産が、自家供給、個人的供給、事業上廃業時の残存財貨に該当し供給されたとみなされる場合は再計算をしない(附加価値税法施行令63条4項)。

(4) 大法院判例

納付税額の再計算に係る大法院判例はない。

(5) 国税審判院決定例

イ．正常な事業を営めずにいる場合の設備投資に係る仕入税額控除排除の

妥当性の有無。

2002年10月19日国税審判院(国審2002中1831)は、請求法人が争点となった事業場および事業施設設置後、正常に事業を営めずにいたが、当該課税期間の附加価値税課税売上および免税分の売上実績により争点となった仕入税額を按分計算し、仕入税額控除を認めた後、廃業(もしくは免税転用)する課税期間に納付税額の再計算をするのが適法な処分であると解している。

この事案において、請求法人は、肉類加工業、食肉販売業等を営むために、2002年5月4日から商号を(株)A物産に変更し、2001年7月27日争点となった事業場および機械装置を、請求外Bレンタル(株)から取得し、2001年9月25日同事業施設買入れにともなう2001年第2期分附加価値税75,737,780ウォンの早期還付を申請した。

課税庁は、請求法人が、2000年第2期中、免税分売上げしか有さない附加価値税免税事業者であり、還付調査日現在、事業場の状況からして正常に事業を営んでいるとはいえず、請求法人が還付申告した仕入税金計算書が、正常な取引により発行された税金計算書であるとは判断できないとして、2001年12月29日請求法人の2001年第2期分早期還付申告額全額75,737,780ウォンを仕入税額不控除処分とした。

国税審判院は、正常な事業を営めない場合も仕入税額按分計算を認め、廃業もしくは免税転用時の納付税額を再計算している。正常な取引により発行された税金計算書か否かに対する事実判断も共に行われたものと思われる。

ロ・総供給価格額に対する免税供給価格額の比率が増加した場合、減価償却対象資産の仕入税額を再計算したことの妥当性の有無。

2001年9月14日国税審判院(国審2001전1233)は、総供給価格額に対する免税供給価格額の比率が増加したという事由により、減価償却対象資産の仕入税額に対する課税と免税の実際の帰属を区分せず、その帰属が不明なものであると判断し、減価償却対象資産の仕入税額全部につき仕入税額

を再計算して課税した処分は誤りであると判断した。実際の帰属にともなう区分が、原則であることを確認した事例といえる。

． 結 び

財貨やサービスの供給，財貨の輸入のうちどのようなものが免税になるかは，立法政策上の問題といえる。しかしながら，免税に該当するか否かについて，法律上，実務上の混乱を与えるならば，免税対象として認めた政策的な妥当性は，損なわれることになる。上記で見たとおり，未加工食料品の場合がその例に当たる。「加工」や「本来の性質の変更」に関する判断が実務上の混乱をもたらし，このような混乱を解決するために附加価値税法施行令が改正された。しかしながら，依然として未加工食料品に対する実務上の混乱が相変わらず続いている。未加工食料品に対して全面的に課税するのが，この問題を解決する一つの方法となりうる。

課税事業と免税事業をともに営む事業者の場合，共通仕入税額の按分計算と，納付税額の再計算の問題も，課税事業と免税事業の区別が容易ではないことから生じる問題といえる。結局のところ，附加価値税税制が正しくかつ理解しやすく運営されるには，免税の範囲を減らすことが望ましい。

税負担の逆進性を緩和するために，ある程度の生活必需品を課税から除く必要はあるが，附加価値税の免税を通じた税制支援は，附加価値税の課税と免税区分にともなう法的・実務上の問題点に照らし最小限のものとしなければならない。したがって，最近の福利厚生支援と税負担の逆進性を緩和する次元から，シルバー用品と出産および育児用品を附加価値税の免税にしようとの主張を受け入れるのは困難というべきであろう。

- 1) ソウル市立大学校副教授法学博士。
- 2) 日本の消費税に当たる。
- 3) 韓国附加価値税法上のインボイスを指す(韓国附加価値税法16条1項)(訳者：注)
- 4) 2005年度を基準にした国税の徴収額は，120兆4237億2500万ウォン，内国税の徴収額は，104兆4278億6800万ウォンであるのに対して，附加価値税の徴収額は，36兆1186億4100万

ウォンであった。『国税統計年報』韓国国税庁2006年参照。

- 5) 2005年度基準で、所得税の徴収額は24兆6505億2000万ウォン、法人税の徴収額は、29兆8054億9400万ウォンであった。前掲『国税統計年報』参照。
- 6) 韓国では、零税率は日本の消費税法上の免税に当たり、韓国の免税は日本の消費税法上の非課税に該当する。韓国で零税率の適用を受ける場合、仕入税額控除の還付を受けることになるので、零税率を「完全免税」とよび、免税適用を受ける場合、仕入税額控除の適用を受けられないので、完全な減免ではないということで、免税を「部分免税」とよぶこともある。
- 7) 日本の租税特別措置法に当たる。
- 8) 附加価値税の免税に伴う租税支出規模を産業連関表を利用して推定すると、1999年8兆2000億ウォンであった。この租税支出規模は、1999年附加価値税の徴収額である20兆3690億3700万ウォンに占める比率は、約40%にのぼる。租税支出規模の算定については、朴奇白「産業連関表を利用した附加価値税免税の減免規模推定」『財政研究』第6巻第2号1～30頁韓国租税研究院2002年を参照。
- 9) OECD加盟国の免税対象の比較については、玉武錫・卞慧正(翻訳)「OECD 会員国の附加価値税制」『租税学術論集』第18号韓国国際租税協会2002年参照。
- 10) 条文上の各号の数字を基準とする。
- 11) 具体的な項目数を基準にして附加価値税法は、課税の公平のために免税範囲を縮小し、租税特別制限法は、福利厚生のために免税範囲を拡大することに比重を置いたとの見解がある。呉基洙『附加価値税の免税の変遷と社会構造変化にともなう改善方案』韓国会計学会2005年度夏季学術発表大会発表論文集1338～1363頁(韓国会計学会2005年6月)参照。
- 12) 国税審判院では、この分類表は例示的な規定ではなく、列挙規定と解している。国審2005-1809, 2005.11.14。
- 13) 小豆の一種。
- 14) 大法院1983.8.23宣告82-10判決。
- 15) 同旨：鄭燾章「キムチ加工用益が、附加価値税上の免税対象に該当するか否か」『判例研究』6号607～634頁釜山判例研究会1996年1月。
- 16) 大法院1995.2.14宣告94-13381判決。
- 17) すべてのキムチが免税となるのではない。単に持ち運びの便利さのために一時的に缶に入れたり瓶詰めする等の包装をする場合のキムチは免税となるが、製造施設を有して販売目的により独立した取引単位として缶詰・瓶詰めその他これと類似した形態により包装して供給するキムチは課税される(附加価値税法施行規則第10条第1項,〔別表1〕12.)。
- 18) 大法院2000.12.26宣告98-1192判決; 大法院2000.12.26宣告98-1192判決; 大法院2001.3.15宣告2000-7131全員合議制判決等。
- 19) たくあんは、附加価値税施行規則別表1から12その他の食用に供する農産物・畜産物・水産物・林産物と単純加工食品のうち に列挙されている。
- 20) 国審2004中3932, 2005.8.11; 国審2004-3424, 2005.7.18; 国審2004中3821, 2005.7.18でも同趣旨の決定を下している。ケジャン(蟹の加工物: 訳者注)の場合、2004年7月1日以後供給するもの、もしくは、供給されるものから免税の適用をうけるよ

うになっているが、この前の供給分につき免税とはならないとする国税審判院の決定としては、国審2004中3032, 2005.8.11; 国審2004中3932, 2005.8.11等がある。

- 21) 代理納付制度により、事実上サービスの輸入についても課税される。
- 22) みなし仕入税額の場合も按分計算の問題が生じる。課税事業と免税事業を共に営む者が、免税農産物等の原材料を課税事業にも使用し、免税事業にも使用する場合に、前者の使用部分については、みなし仕入税額控除の適用を受けることができるが、後者の使用部分については、みなし仕入税額控除の適用を受けることができないので、実際の帰属が明らかでない場合、按分計算することになる(附加価値税施行令61条, 同法施行規則19条5項)。
- 23) 1997年12月31日附加価値税法施行令改正(大統領令第15563)により追加された部分である。韓国電気通信公社の加入転換事業と情報通信事業が、1998年1月1日から免税事業から課税事業に変わり、電気通信事業者が通信料金を合わせて請求する方法により料金を請求する電気通信事業については、その業務を総括する場所を事業場とし、附加価値税を納付できるよう改正し、共通仕入税額の計算について「全事業場」基準を適用した。
- 24) 2003年12月30日附加価値税法施行令改正(大統領令第18175号)により、国家等が供給する財貨もしくはサービスのうち、高速鉄道による旅客運送サービスは課税対象である航空機等と同じく附加価値税を課税し、高速鉄道建設促進法による高速鉄道の運営事業者の場合も、共通仕入税額を計算する際に、「全事業場」を基準として適用した。2004年12月31日附加価値税法施行令改正(大統領令第18626号)により、「高速鉄道建設促進法による高速鉄道の運営事業者」が、「韓国鉄道公社法による韓国鉄道公社」に変更になった。2005年1月鉄道庁が、韓国鉄道公社に変わることで、附加価値税の課税対象に貨物・広告及び線路補修委託事業が追加され、追加された課税サービスは、全国の鉄道路線を基盤に全事業場が有機的な関係を通じて供給されるので、共通仕入税額を計算する際に「全事業場」基準を適用した。
- 25) 大法院2000.2.25宣告98ㄷ47184判決。
- 26) 国民住宅というのは、住宅を購入する能力が脆弱な一般庶民を対象に、安い価額により賃貸・分譲するために、韓国政府が政策的に建設する住宅をいう。したがって、国民住宅については、さまざまな課税上の恩恵が与えられており、附加価値税の場合も同様である。国民住宅であるか否かの判定は、主に専用面積を基準にする。国民住宅が国民一般大衆に最も普遍的で標準的なモデルであり、国民誰もがその程度の規模の住宅を持たねばならないとの観点から、国民住宅規模そのものは大きくない。住宅法上、国民住宅といえ、住居専用面積が1戸もしくは1世帯当たり85平方メートル以下(「首都圏整備計画法」第2条第1号の規定による首都圏を除いた都市地域ではない邑もしくは面地域は、1戸もしくは1世代当たりの住宅専用面積が100平方メートル以下)の場合を指す(住宅法2条3号)。
- 27) 日本の消費税法34条・35条。

参考文献

- 『国税統計年譜』韓国国税庁 2006年
朴奇白「産業連関表を利用した附加価値税の免税の減免規模の推定」『財政研究』

第6巻第2号1～30頁韓国租税研究院 2002年

呉基洙『附加価値税の免税の変遷と社会構造変化にともなう改善方案』韓国会計学会2005年度夏季学術発表大会発表論文頁集1338～1363頁頁韓国会計学会 2005年6月

呉基洙「低出産・高齢化にともなう附加価値税免税対象の改善方案」『税務と会計ジャーナル』第7巻第2号165～184頁韓国税務学会 2006年

玉武錫・卞慧正（訳）「OECD 会員国の附加価値税制」『租税学術論集』第18号 韓国国際租税協会 2002年

財政經濟部『2006年税制改編（案）』2006年8月

崔明根・羅盛吉『附加価値税法論』税経社 2006年

鄭燾章「キムチ加工用役が附加価値税法上の免税対象に該当するか否か」『判例研究』6号607～634頁頁釜山判例研究会 1996年1月

<http://www.nts.go.kr>（国税庁ホームページ）