

〔論 説〕

# 韓国における付加価値税法上の電子税金計算書 (Electronic Tax Invoice) 制度に関する一考察

趙 珍 姫

## 目次

### はじめに

- I. 付加価値税法上の電子税金計算書制度の概要
  - 1. 税金計算書の意義
  - 2. 電子税金計算書の意義
  - 3. 電子税金計算書の導入経緯および効果
  - 4. 電子税金計算書の導入に関する議論
- II. 付加価値税法上の税金計算書の発給義務および関連規定
  - 1. 税金計算書合計表制度の導入
  - 2. 電子税金計算書制度導入に伴う関連法令の改正
  - 3. 現行の付加価値税法上の税金計算書の関連規定
  - 4. 租税犯処罰法および特定犯罪加重処罰法における税金計算書と合計表関連処罰規定
- III. 付加価値税法上の虚偽税金計算書発給等の処罰に関する事例検討
  - 1. 租税犯処罰法第 10 条第 3 項の意味
  - 2. 実物取引のない税金計算書の判断基準に関する事例
  - 3. 名義偽装・架空税金計算書発給に関する大法院の判断
  - 4. 特定犯罪加重処罰等に関する法律第 8 条の 2 との関係
- IV. 電子税金計算書制度上の関連規定の解釈とその改善策
  - 1. 電子税金計算書制度上、租税犯処罰法第 10 条第 3 項第 3 号および特定犯罪加重処罰等に関する法律第 8 条の 2 の解釈
  - 2. 法令解釈の不確実性の解消のための立法提言

### おわりに

### 参考文献

### はじめに

韓国は 1976 年に付加価値税法を制定（1976 年 12 月 22 日法律第 2934 号）し、1977 年 7 月から施行することにより、従来の営業税法、物品税法、織物類税法、石油類税法、電気ガス税法、入場税法、遊興飲食税法等により課されていた税目を廃止した<sup>(1)</sup>。

---

(1) パク ジョンス「欧州連合 (EU) の付加価値税法制に関する研究」, (韓国法制研究院, 2002 年 11 月), 29 頁。

当時の韓国政府が付加価値税を導入した目的は、間接税体系を近代化し、経済開発計画を効果的にサポートするためであった。すなわち、①付加価値税の長所である税目と税率の簡素化による税制および税務行政の簡素化、②間接税の完全還付による輸出と投資の促進、③累積課税の排除による物価の累積的な上昇の要因を除去、④企業の垂直統合の利益を排除することにより、企業の系列化の促進、⑤税金計算書の受け渡しによる脱税を根本的に予防し、根拠課税を実践することである。そして、韓国の付加価値税制では、1977 年 7 月に施行されて以来、税金計算書を税制運営の基礎として、課税する財貨・役務の取引に適用してきた<sup>(2)</sup>。

時代が移り変わり、IT 産業の発達、電子商取引の増加、インターネット普及率の向上により、電子税金計算書の導入環境が整ったことと、納税協力費用の減少、取引の透明性を図るため、2010 年 1 月 1 日に、電子税金計算書制度を導入することになった。全ての法人事業者と一定規模以上の個人事業者が財貨と役務を供給する場合には、必ず税金計算書の作成者の身元等が確認できる公認認証システムを通じて、情報通信網による電子的方法で電子税金計算書を発行しなければならず、発行日の翌日までに、その発行明細書を国税庁長に送信する手続きを付加価値税法に規定することにより、法人事業者は 2011 年 1 月 1 日から、個人事業者は 2012 年 1 月 1 日からの履行が義務づけられたのである<sup>(3)</sup>。しかし、電子税金計算書は、従来の税制体系（証憑）の根幹を成していた紙による税金計算書を廃止し、新しい方式を義務的、強制的に施行したことから、導入初期は多くの懸念の中で進められてきた。

本論文は、電子税金計算書の導入後、改正された税法の内容および主要事例を検討することにより、電子税金計算書の関連法律の改善案を提案することを目的としている。

## I. 付加価値税法上の電子税金計算書制度の概要

### 1. 税金計算書 (tax invoice) の意義

税金計算書は、「付加価値税法第 16 条第 1 項の規定により納税義務者として登録した事業者が、財貨または役務を供給する場合の供給時期に、税金計算書を定められた方法に基づいて供給を受けた者に発給しなければならない。税金計算書は、事業者と取引相手の関係では、送状、掛け取引での請求書、財貨または役務の領収書、付加価値税額の領収書、帳簿記帳時の証拠資料などに使用される。その他に、前段階税額控除方法を採用している現行の付加価値税法体系では、当事者間の取引を公開することにより、付加価値税、所得税、法人税等の税源捕捉を容易にする納税者間の相互検証の機能を有している（大法院 2004 年 11 月 18 日宣告, 2002 ド 5771 判決）<sup>(4)</sup>」。

(2) バク ジョンス・前掲注 (1), 30 頁。

(3) 電子税金計算書の義務発給対象者は、法人事業者および直前事業年度の事業場別財貨・役務の供給価額が 10 億ウォン以上である個人事業者である。2013 年 6 月 28 日からは直前年度収入金額 3 億ウォン以上の個人事業者にも電子税金計算書システムの使用が義務化された。

(4) キム テワン「電子税金計算書制度の拡大適用と改善方案」, 韓国経営教育学会 (経営教育研究第 28 巻第 3 号, 2013 年 6 月), 396 頁。

付加価値税法では、税金計算書の交付の規定と提出の規定を別途に置いており、供給者として発給した税金計算書は、売上先別、仕入先別税金計算書合計表によって付加価値税申告の際に、政府に提出することとされる。税金計算書を付加価値税申告時の納付税額、または還付税額の計算根拠として活用し、または電算処理等を利用して、課税資料として活用することで、税金計算書を課税の根拠とすることにその意義があるとされる<sup>(5)</sup>。

なお、広義の税金計算書は、原則として、一般課税事業者が交付する狭義の税金計算書、一般課税事業者のうち小売業、飲食店業者等のように最終消費者を対象とする業種の事業者が交付する領収書、簡易課税事業者が交付する領収書、そして税関長が財貨の輸入者に交付する輸入税金計算書等を包括したものを意味し、狭義の税金計算書は、事業者登録をした一般課税事業者が交付する税金計算書のみを意味する<sup>(6)</sup>。

## 2. 電子税金計算書の意義

電子税金計算書（Electronic Tax Invoice）は、「財貨または役務を供給する事業者が税金計算書を電子的方法で作成して発給し、その内訳を国税庁に電子メール（E-Mail）で転送するデジタル税金計算書」である<sup>(7)</sup>。韓国の税法で、電子的方法を通じての税金計算書の発給の開始は、1997年1月1日の付加価値税法施行令第35条第4項の施行からとされている。

この規定では、EDI（Electronic Data Interchange）方式を通じて電子文書で商取引の証憑を交換する場合、税金計算書を別途作成および保管しなければならない不便さをなくするために、事業者が税金計算書に記載する事項を電子税金計算書によって送信して保管する場合は、税金計算書を交付したものとみなすこととされる<sup>(8)</sup>。

この電子税金計算書の発給は、電子商取引の活性化支援などのために、2001年1月1日から適用範囲を拡大して実施されたが、事業者は、電子税金計算書と一般税金計算書を選択して適用することができた。その後2008年12月26日の付加価値税法第16条第2項の新設で、電子税金計算書制度が義務化され、これにより、2010年から付加価値税法上納税の義務がある課税事業者は税金計算書を電子的方法で発給し、その電子税金計算書を国税庁に伝送することとされている。ただし、零細事業者の記帳能力等の準備期間を勘案して、法人事業者は2010年まで、個人事業者は2011年まで電子税金計算書以外の紙による税金計算書も発給できるようにした<sup>(9)</sup>。

電子税金計算書も一般税金計算書とその内容と性格が異なるものではない。ただし、税金計算書の発給と伝送方式において違いがある。発給過程が従来の税金計算書は手書きによるか電算入力によって出力される紙の請求書の形であったが、電子税金計算書は、国が認定する公認認証を受けた事業者が、国税庁長が定める電子的方法で、インターネットを

(5) キム テワン・前掲注 (4), 397 頁。

(6) キムジョンベ・ソヒヨル「電子税金計算書制度と加算税適用」, 韓国会計情報学会（会計情報研究第30巻第3号, 2012年9月）, 357 頁。

(7) キム テワン・前掲注 (4), 396 頁。

(8) キム テワン・前掲注 (4), 396 頁。

(9) キム ジンファン・ソ ソンホ「税法上の電子税金計算書制度に関する考察」, 韓国産業経済学会（産業経済研究 25 (1), 2012年2月）, 828 頁。

通じて発給するデジタル税金計算書として Cyber 状況下・オンラインで相手のコンピュータに送信・発給されることとされている。これにより別途の出力手順等は必要としないこととなる<sup>(10)</sup>。

伝送方式においても、従来の税金計算書は、財貨または役務の供給者が税金計算書を発給して相手方に直接または郵送の形で転送し、その取引先別税金計算書合計表を国税庁に提出しなければならなかったがこれに対し、電子税金計算書は、取引相手に電子発給システムによる発給と同時に、その発給明細が国税庁長に e-セロを通じてリアルタイムで送信されるという点で、課税当局や企業双方の業務処理が迅速に行われるというメリットがある<sup>(11)</sup>。

### 3. 電子税金計算書の導入経緯および効果

従来の紙による税金計算書の場合、納税者の立場からすると、経済成長に伴う企業間の複雑で多様な取引形態と取引規模の増加により、税金計算書の発給と郵送送料・保管等、税務申告に関する時間と費用を多く投入していた。また、実際の取引があった後に税金計算書が発行されるまで相当の期間がかかる点に注目すると、税金計算書の記載内容面において、取引の時期、品目、取引量、価格、取引当事者等を事実とは異なる調整記載、または虚偽記載をした税金計算書を発行する等の行為が全くないとは限らなかった。一方、課税当局の立場からも、税金計算書記載内容と実際取引が一致するか否かの疑問、虚偽の税金計算書についての立証資料を探し出すのが困難な場合もあった。したがって、このようなことに対処するため、紙による税金計算書中心の税務行政環境を改善する必要があった<sup>(12)</sup>。

前述したように、2000 年以後大企業を中心に税金計算書の電子発行方式の選択適用が行われていたが、全体的には、紙による税金計算書の発行形態から抜け出せなかった。

このような背景を下に、電子税金計算書は、一般税金計算書の機能を強化し、取引の透明性を高めると同時に、税金計算書の発給、送達、保管および申告などに関する納税協力費用を削減することができる趣旨で義務化されたのである。期待される主たる効果として、以下の事項が挙げられている。

まず、納税者側は、インターネットを利用したデータ送信により業務処理時間が短縮することが可能になり、これによる人件費および郵送送料、資料保管費用といった税金計

(10) キムジョンベ・ソヒヨル・前掲注 (6), 357 頁。

(11) キムジョンベ・ソヒヨル・前掲注 (6), 357 頁。

e-セロとは、国税庁が 2010 年 1 月に電子税金計算書施行のために備えた電子税金計算書関連専用ホームページ (www.esero.go.kr) のことである。国税庁 e-セロを通じた発給方式は、国税庁 e-セロホームページにログインし、電子税金計算書を作成して取引先に電子メール (E-Mail) で発給する方式である。国税庁は、ERP (Enterprise Resources Planning: 大企業が構築したシステム) や ASP (Application Service Provider: 税金計算書発給システムの賃貸事業者が構築したシステム) を利用しない事業者を対象に、電子税金計算書が発給できるよう e-セロを構築し、2010 年 1 月 1 日から運用している。e-セロを通じた発給方式は、主に零細事業者が利用するもので、別途のシステムを設置する必要がなく、その使用において追加の手数料は発生しない。e-セロは電子税金計算書の発給と同時に自動的に国税庁に伝送されるため、別途の伝送手続きは要らない。

(12) キム ジンファン・ソ ソンホ・前掲注 (9), 831 頁。

算書関連費用を削減することができる。また、紙による税金計算書紛失の危険が減少するとともに、頻繁な集計事務と付加価値税申告時において、最小限の人員で申告業務処理が可能となる。さらに、明確な業務処理によって税務申告等の錯誤の発生率の減少、認証承認手続きを通じたデータの信頼性と暗号化されたアルゴリズムを通じてセキュリティを促進することができる等である<sup>(13)</sup>。

一方、課税当局側では、取引と同時に電子的形態の関連証憑が確保されることで、課税当局や企業両方の業務処理が迅速に行われ、書類の事後的な偽変造を遮断できるようになり、取引の透明性と信頼性の確保とともに、公平課税の基盤が拡充されることが期待できる等である<sup>(14)</sup>。

#### 4. 電子税金計算書の導入に関する議論

このように、現行の電子税金計算書制度は、政府が納税者の納税協力費用の削減と透明性向上をその理由として、2010年に導入し、2011年から施行するに至った。しかし、導入当時は、納税者の意思や権益を考慮しない課税当局の行政便宜を優先した一方強行的制度との批判が少なくなかった。その中での主な議論を見てみる。

第1に、電子税金計算書制度の本質上、納税義務者の協力を得て行われることを考えると、「政府が国民に求める協力要請の方式が国民の基本的権利と意思に反して、納税義務者である国民に強要されたのであれば、この制度が納税協力の立法限界を超えている」との立場から、「本制度が定着するために、現行の税法上の問題点と納税協力義務不履行による加算税の適用においての立法的限界がある」と指摘した上で、「諸外国の納税協力義務および関連加算税適用例を検討し、韓国の加算税制度運営に関し実務的な改善が必要である」とするものが挙げられる<sup>(15)</sup>。

第2に、「電子税金計算書を発行するのに困難がある事業者が税金計算書を発給する方法を選択できるように義務発行の例外規定を拡大する必要がある」との立場から、「供給者の責に帰すべき事由により、電子税金計算書の遅延発行及び未発給の場合には、供給を受ける者が不当に加算税を負担しないように関連規定を改正しなければならない」とするものがある<sup>(16)</sup>。

第3に、現行の電子税金計算書制度の実効性を高めるための方法として、「①電子税金計算書の定着のためには簡易課税者制度を廃止するか、簡易課税者に最低限仕入税額控除のため仕入先別税金計算書合計表の提出を義務付ける必要があり、②供給者の誤りにより電子税金計算書を遅延受領した場合、仕入先別税金計算書合計表の不誠実申告に対する加算税は廃止されるべきであり、供給時期が当該課税期間に属する期間以降に発給された税金計算書であるとしてもその取引事実が確認された場合には仕入税額項を認めるべきである、③法人事業者の電子税金計算書義務発行基準を直前年度供給価格が10億ウォン以上

(13) コ ユンソン・イ ウンジャ「電子税金計算書制度の問題点と改善方案に関する研究」, 韓国税務学会（税務学研究第27巻第3号, 2010年9月）, 208頁。

(14) コ ユンソン・イ ウンジャ・前掲注(13), 208頁。

(15) キムジョンベ・ソヒョル・前掲注(6), 355頁。

(16) キム テワン・前掲注(4), 395頁。

の場合に引き上げ、その対象を縮小することで小規模零細法人を保護する必要がある」とするものがある<sup>(17)</sup>。

この他にも電子化によるセキュリティ対策問題、取引の透明性向上の限界、電子税金計算書発給の強制性に対する違憲の余地が指摘された。これらの指摘される問題点に対し、改善策としては、会計処理との連動性の向上、供給を受ける者中心の制度運営、売掛、手形発行等のような商慣行を尊重した制度の補完策等が挙げられている。また、電子税金計算書の活性化方策として、電子税金計算書の接続経路の多様化と、発行費用の最小化、発行義務者の多様化が提案されている<sup>(18)</sup>。

## Ⅱ．付加価値税法上の税金計算書の発給義務および関連規定

### 1. 税金計算書合計表制度の導入

電子税金計算書制度の導入前の旧付加価値税法（改正前付加価値税法第 16 条第 1 項本文および各号および同法施行令第 53 条第 1 項各号）は、「納税義務者として登録した事業者が財貨または役務を供給する場合には、供給する事業者の登録番号と氏名または名称、供給を受ける者の登録番号、供給価額と付加価値税額、作成年月日、供給する者の住所、供給を受ける者の名称、氏名、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、事業者単位課税事業者の場合、実際に商品や役務を供給するまたは供給を受ける主な事業所の所在地および名称を書いた税金計算書の供給を受けた者に発行しなければならない」と規定していた。

この当時は税金計算書合計表制度が存在しなかったため、課税当局は税金計算書のクロスチェック機能を十分に発揮できない状態であった<sup>(19)</sup>。こうした事態への対処のため、税金計算書合計表制度が導入され、事業者が税金計算書を交付し、または交付を受けた時には「供給する事業者と供給を受ける事業者の登録番号と氏名または名称、取引期間、作成日付、取引期間中の供給価額の合計額と税額の合計額、取引先別税金計算書発行枚数その他企画財政部令が定めるものを記載した売上・仕入先別税金計算書合計表を提出する(旧付加価値税法第 20 条第 1 項本文および各号)」と規定された。

### 2. 電子税金計算書制度導入に伴う関連法令の改正

電子税金計算書制度の導入により、改正された付加価値税法第 16 条第 2 項に「法人事業者等、大統領令で定める事業者は、第 1 項の規定にかかわらず、大統領令で定める電子的方法で税金計算書を交付しなければならない。」という規定が新設され、これにより、電子税金計算書を交付した時は税金計算書の交付明細を電子税金計算書交付日が属する月

(17) キムジンファン・ソソンホ・前掲注 (9), 827 頁。

(18) コユンソン・イウンジャ・前掲注 (13), 208 頁。

(19) ソン サンジョン『付加価値税法論』, (租税文化社, 2011 年), 275 頁。ソン教授は、既存の制度下では、資料商（税金計算書のみを売買する業者）を摘発するまでに莫大な行政力が投入される等の問題もあり、資料商の発生を根本的に防ぐための画期的な制度が必要であったことも電子税金計算書制度を導入した理由のひとつであったと見解を示した。クォン ヒョンギ・パク フン「税金計算書および合計表関連租税犯処罰に関する小考」, 韓国租税研究フォーラム（租税研究第 16 巻第 2 集, 2016 年 6 月）, 191 頁参照。

の翌月の10日までに国税庁長に送信しなければならないと規定された（改正付加価値税法第16条第3項および改正付加価値税法施行令第54条の2第4項）。ただし、2010年12月31日まで電子税金計算書以外の税金計算書も発給することができるとして猶予期間を置いている（改正付加価値税法第20条第2項）<sup>(20)</sup>。

### 3. 現行の付加価値税法上の税金計算書の関連規定

付加価値税法は、2013年6月7日に全面改正され、その構造を変更している（旧付加価値税法、2013年7月1日実施、法律第11873号）。改正後は、税金計算書と関連した内容は、現行の付加価値税法第32条に規定されており、税金計算書合計表については、第54条で規定されている。また、現行の付加価値税法第54条第2項では、「電子税金計算書を発給するまたは発給を受ける…（中略）…電子税金計算書発給明細を当該財貨または役務の供給時期が属する課税期間の最後日の翌月11日まで国税庁長に転送した場合には、第1項の規定にかかわらず、…（中略）…税金計算書合計表を提出しないことができる」と規定している<sup>(21)</sup>。

### 4. 租税犯処罰法および特定犯罪加重処罰法における税金計算書と合計表関連処罰規定

#### 1) 処罰規定の経過

（1）租税犯処罰法上の商取引秩序を乱す行為に対する処罰規定の新設（1997年）

付加価値税法が導入される以前の旧租税犯処罰法は、税金計算書と関連した処罰規定が存在しなかったが、1976年12月22日に一部改正された租税犯処罰法（1977年1月1日施行、法律第2936号）で、初めて税金計算書と関連した処罰規定が新設された。この同法第11条の2第1項で、税金計算書を作成して発給しなければならない者が故意に税金計算書を発給せず、または税金計算書に虚偽の記載をした場合、罰金刑に処する規定等が新たに追加されている。当時は、付加価値税法上の発給したまたは発給を受けた税金計算書を予定申告あるいは確定申告と同時に政府に提出するように規定されていた（旧付加価値税法第20条第1項）。また、税金計算書合計表に関する規定や、様式自体が存在していなかったため、これに対する罰則規定はなかった<sup>(22)</sup>。

（2）売上先別税金計算書合計表の導入（1994年）

1993年12月31日法律第4663号により改正された付加価値税法第20条第1項本文では、事業者が税金計算書を発給したまたは発給を受けた際に、必要的記載事項を記載した売上先別税金計算書と発給を受けた税金計算書を、当該予定申告または確定申告と一緒に

(20) 税金計算書合計表の提出規定は既存の提出規定と類似しているが、改正された付加価値税法第16条第3項および第4項規定により、国税庁長に税金計算書交付明細を伝送した場合には提出義務規定が適用されないように変更され（改正付加価値税法第20条第1項本文但し書き。）、電子税金計算書義務規定が適用される法人事業者およびこれを選択した事業者に合計表提出義務が免除された。

(21) 改正された付加価値税法上で電子税金計算書を発給する者は、翌月10日まで税金計算書の必要的記載事項を国税庁長に送信しなければならないという規定（現行付加価値税法第32条第3項）およびこのような義務を履行した場合には、合計表を提出する義務を免除する規定（現行付加価値税法第54条第2項）に基づいて合計表の提出義務がない場合は、必要的記載事項をあえて記載しなくてもいいように関連書式を変更したものとされる。

提出する規定が新設された。つまり、売上先別税金計算書合計表制度が導入されることにより、交付した売上に関する税金計算書の提出義務は削除され、交付を受けた税金計算書のみを提出するように規定が変更されたのである。ただ、この時点では、租税犯処罰法上の税金計算書合計表の規定は、別途新設されなかった。

### (3) 仕入先別税金計算書合計表の導入と税金計算書の提出義務の削除 (1995年)

1994年12月22日法律第4808号に改正された付加価値税法第20条第1項本文では、事業者が税金計算書を発給し、または発給を受けた時、必要的記載事項を記載した売上先別税金計算書合計表と仕入先別税金計算書合計表を当該予定申告または確定申告と同時に提出する規定に変更された。これにより事業者は、発給したまたは発給を受けた税金計算書を提出する義務が無くなった。また、これと同時に、租税犯処罰法でも初めて税金計算書合計表に関連する規定が新設された。

1994年12月22日法律第4812号に改正された租税犯処罰法第11条の2第2項では、付加価値税法の規定により仕入先別税金計算書合計表を政府に提出しなければならない者が暴行、脅迫、扇動、教唆や通謀によって税金計算書の発給を受けず、または虚偽記載の税金計算書の発給を受けた時は、3年以下の懲役または100万ウォン以下の罰金に処すると規定した。

しかし、同改正でも仕入先別税金計算書合計表の提出義務者に対する税金計算書関連処罰規定を維持するのみで、仕入先別税金計算書合計表の提出に対する処罰は存在しなかった。これにより、税金計算書の提出義務が無くなり、税金計算書合計表の提出義務のみが存在する状況になって、虚偽の税金計算書合計表を政府に提出した場合の処罰規定が存在していなかったため、合計表の処罰の必要性が議論された。

### (4) 税金計算書合計表に関する制裁規定の新設 (2005年)

1994年12月22日に租税犯処罰法が改正されて以来10年の間、租税犯処罰法の改正はなかった。しかし、2004年12月31日の法律第7321号で改正された租税犯処罰法では、透明な税金計算書の授受秩序を確立し、脱税を防止するために税金計算書合計表に対する直接的な処罰規定が新設された。この時の租税犯処罰法第11条の2第1項第2号では、虚偽の売上先別税金計算書合計表の提出行為についての処罰の規定、同条第2項では、虚偽の仕入先別税金計算書合計表の提出行為についての処罰の規定、そして同条第4項では、これに関連する資料商行為に対しての処罰の規定が新設された。以後、同規定は、2010

### (22) 現行租税犯処罰法第10条(税金計算書の発給義務違反等)第3項および第4項

③財貨または役務を供給せず、または供給を受けないで次の各号のいずれかに該当する行為をした者は、3年以下の懲役または供給価額に付加価値税の税率を適用して計算した税額の3倍以下に相当する罰金に処する。(改正2012.1.26.2018.12.31.)

1. 「付加価値税法」に基づく税金計算書を発給し、または発給を受けた為
  2. 「所得税法」および「法人税法」に基づく計算書を発給し、または発給を受けた行為
  3. 「付加価値税法」に基づく売上・仕入先別税金計算書合計表を虚偽記載して提出した行為
  4. 「所得税法」および「法人税法」に基づく売上・仕入先別計算書合計表を虚偽記載して提出した行為
- ④第3項の行為を斡旋し、または仲介した者も、第3項と同刑に処する。この場合、税務を代理する税務士・公認会計士および弁護士が第3項の行為を斡旋し、または仲介したときには、税務士法第22条第2項にもかかわらず該当刑の2分の1を加重する。



年1月1日の法律第9919号で全面改正された租税犯処罰法第10条に移行され、資料商の規定は、同条第3項に移行され、現在までほぼ同様の形態を維持している。

#### （5）特定犯罪加重処罰等に関する法律の新設（2006年）

2005年12月29日、法律第7767号に改正された特加法第8条の2第1項では、営利の目的のために、租税犯処罰法第11条の2第4項および第5項の罪を犯した者は、一定の違反価額に応じて、これを加重処罰するという規定が新設された。これは営利の目的で、虚偽の税金計算書を発給する等、税法秩序を乱す行為が根絶されておらず、重要な事案を選別し、これを加重処罰するために、加重処罰規定の新設に至っている<sup>(23)</sup>。

### Ⅲ 付加価値税法上の虚偽税金計算書発給等の処罰に関する事例検討

付加価値税法は、税制および税務行政を簡素化する一方、間接税の還付による輸出と投資の促進、さらには累積課税の排除による物価の累積的上昇要因を除去することを目的として、また、税金計算書の授受による脱税の源泉的予防により適正課税を具現する趣旨から制定されて以来、商取引透明化および取引秩序の確立に寄与してきたといえる。

しかし、付加価値税申告人員、金額の増加とともに付加価値税制度を悪用した多様な付加価値税不正還付事例も増加しており、その方法も多様化、組織化されていると考えられる<sup>(24)</sup>。

以下では、租税犯処罰法第10条第3項の実物取引のない税金計算書の判断基準等に関する主要争点についての大法院・法院の判断を検討する。

#### 1. 租税犯処罰法第10条第3項の意味

租税犯処罰法第10条第3項は、財貨または役務を供給せず、または供給を受けずに付加価値税法による税金計算書を発給するまたは発給を受ける行為、所得税法および法人税法による計算書を発給するまたは発給を受ける行為、付加価値税法による売上・仕入先別の税金計算書合計表を虚偽で記載して提出した行為、所得税法および法人税法による売上・仕入先別計算書合計表を虚偽で記載して提出した行為をその処罰対象としており、同条第4項は、これを斡旋・仲裁した者を第3項と同一の刑で処罰することを規定している<sup>(25)</sup>。

(23) 現行特定犯罪加重処罰等に関する法律第8条の2は、次のように構成されている。

第8条の2（税金計算書交付義務違反等の加重処罰）

①営利を目的として「租税犯処罰法」第10条第3項および第4項前段の罪を犯した者は、次の各号の区分により加重処罰する。

1. 税金計算書及び計算書に記載された供給価額または先別売上税金計算書合計表・仕入先別税金計算書合計表に記載された供給価額または売上・仕入金額の合計額（以下、この条で「供給価額等の合計額」という。）が50億ウォン以上である場合には、3年以上の有期徒刑に処する。

2. 供給価額等の合計額が30億ウォン以上50億ウォン未満である場合には、一年以上の有期徒刑に処する。

②第1項の場合には、供給価額等の合計額に付加価値税の税率を適用して計算した税額の2倍以上5倍以下の罰金を併科する。

(24) ヤン スヨン・アン チャンナム「税金計算書による租税犯罪に関する研究」, 韓国税法学会（租税法研究 vol.22, no.2, 2016年8月）, 471頁。

## 2. 実物取引のない税金計算書の判断基準に関する事例

### 1) 原則的判断基準

#### (1) 拘束力のある契約上の合意

「財貨または役務を供給すること」とは、契約上または法律上の全ての原因によって財貨を引渡・譲渡するまたは役務の提供、施設物、権利等の財貨を使用させることをいう（付加価値税法第9条、第11条）。

大法院（最高裁判所）は2012年11月15日宣告2010ド11382判決において、「財貨や役務を供給する」とした契約を締結する等実物取引があることは、当事者間に財貨や役務を供給するといった拘束力のある合意があることを意味するもので、付加価値税法上の税金計算書に記載する事項の一つとして規定している供給価額、供給品目、単価、数量等に関しても合意がなければならぬ。」と判示した上で、「財貨や役務を供給する」とした契約を締結する等実物取引があったにもかかわらず、税金計算書交付時期に関する付加価値税法等関係法令の規定に違反して税金計算書を交付することにより、税金計算書の交付を受けた者に実際の財貨や役務の供給をせず付加価値税の還付を受けさせようとした場合まで処罰する規定とはみなさない」と判示した。

#### (2) 実質的な取引

財貨の引渡しまたは財貨の提供等が実質的でなければならず、単に名目上若しくは形式上にすぎない時は、実物の取引があるとはいえない。大法院は2003年1月10日宣告2002ド4520判決において、「コンピュータ卸・小売業を営む者（丙）が、甲会社が乙会社にコンピュータおよびその部品を供給するに当たり、丙が甲会社からこれの供給を受け、さらに乙会社に供給するように丙の名義を貸与し、一定の利益を得て売上税金計算書を収受した場合、租税犯処罰法第11条の2第4項所定の「財貨又はサービスを提供することなく税金計算書を発給したまたは発給を受けた場合に該当する」と判示した。

## 3. 名義偽装・架空税金計算書発給に関する大法院の判断

### 1) 名義偽装取引に関する各事例

(1) 実際の供給者がいるにも関わらず、供給を受けた者が供給者の意思に関係なく、第三者から税金計算書の作成・発給を受けた場合

大法院は、2014年7月10日宣告2013ド10554判決において、租税犯処罰法（以下「法」という。）第10条第3項は、「財貨または役務を供給せず、または供給を受けずに税金計算書を発給したまたは発給を受けた行為」を処罰の対象としているが、これには財貨または役務を一切供給せず、あるいは供給を受けずに税金計算書のみを発給したまたは発給を受ける行為のみならず、財貨または役務の供給を受けた者が財貨または役務を実際に供

---

(25) イ スンシク「租税犯処罰法第10条の税金計算書関連犯罪の構成要件に関する考察」、大検察庁（刑事法の新動向通巻第42号、2014年3月）、219頁。

租税犯処罰法第1項と第2項違反は、違反回数によって付加価値税額相当額の0.5倍～2倍、第3項は付加価値税額相当額の1倍～3倍、第4項は違反金額の1.5倍～4.5倍の罰金が課される。オムヘジン・クォン・ヒョング「付加価値税法上の事実と異なる税金計算書と租税犯処罰法上の取引秩序を乱す行為の相違点についての研究」、韓国租税研究所（会計研究通巻第9号－第5巻第1号、2016年6月）、259頁。

給した者ではなく、他の者が作成した税金計算書の発給を受けた場合も含まれ、同様に財貨または役務を供給した者が財貨または役務を実際に供給を受けた者ではない他の者に税金計算書を発給した場合も含まれる。そして財貨または役務を供給した者が財貨または役務を実際に供給を受けた者に税金計算書を発給しなかった行為に対しては、法第10条第1項第1号に定める税金計算書未発給による罪が別個に成立する。税金計算書の発給を受けるべき者が財貨又は役務の供給を受けながら供給者との通謀により供給価額を膨らます等虚偽記載をした税金計算書の発給を受けた場合、これらの行為は、租税犯処罰法（以下「法」という。）第10条第2項第1号に定める虚偽記載した税金計算書の発給を受けた罪に該当し、同じく税金計算書を発給すべき者が財貨または役務を供給しながら供給価額を膨らます等虚偽記載をした税金計算書を発給した場合、これらの行為は、法第10条第1項第1号に定める税金計算書を虚偽で記載して発給した罪に該当する。」と判示した。

本判決は、租税犯処罰法第10条第3項第1号および第2号は、財貨や役務を供給せず、または供給を受けないで付加価値税法上による税金計算書または所得税法および法人税法による計算書を発給し、または発給を受けると罪が成立するとした犯罪構成要件を満たしているとしていることになる。

## (2) 供給者が第三者名義で事業者登録をした事例

大法院は、2015年2月26日宣告2014ド14990判決において、「財貨または役務（以下「財貨等」という。）を供給する者（A）が、実際には、自らが直接事業体を運営しながら事業者登録は形式的に名義のみの第三者（B）とした場合には、名義者である第三者ではなく、実際に事業体を運営しながら財貨等を供給する取引行為をした者を、税金計算書を発給し、売上・仕入先別税金計算書合計表（以下「税金計算書合計表」という。）を記載・提出して付加価値税を納付すべき主体とみなさなければならない。したがって、形式的に第三者名義で事業者登録をし、事業体を運営して財貨等を供給する者が、たとえ第三者名義で税金計算書を発給して税金計算書合計表を記載・提出したとしても、租税犯処罰法第11条第1項により第三者名義を借りて事業者登録を終えた行為で処罰されるか、または租税犯処罰法第10条第1項により税金計算書を虚偽で記載し発給した行為で処罰されるかについては別論とし、実際に税金計算書および税金計算書合計表に記載された数量の財貨等を記載された価格で供給した以上、これに対して財貨等を供給していない者（第三者）が税金計算書を発給または供給に関する税金計算書合計表を虚偽で記載したことにはならないので、租税犯処罰法第10条第3項第1号及び第3号に該当するとみなすことはできない。そして、このような場合、実際に財貨等を供給する者から財貨等の供給を受けて第三者名義の税金計算書を発給された相手方（C）も、租税犯処罰法第10条第3項第1号に定められた財貨等を供給されずに税金計算書を発給された場合に該当するとみなすことはできない。」と判示した。

本判決は、財貨やサービスを供給した主体はAであり、Cは通謀関係ではないので、両者とも租税犯処罰法第10条第3項第1号前段の財貨または役務を供給することなく税金計算書を発給した行為に該当しないと判断したように思われる。この場合において、名目上の法律関係ではなく取引の実質に応じてAを供給当事者とみなしたものであるといえる。

## 2) (一) 税金計算書に関する事例

架空税金計算書を発給した者は架空税金計算書発給による付加価値税納付負担を軽減するため、付加価値税申告の際、既に発給した税金計算書を取り消す意味の「マイナス(一)の税金計算書(修正税金申告書)」を発給する。既に架空の税金計算書を申告し、それを取り消すために(一)税金計算書を発給するが多い。このように(一)の税金計算書が発給された場合において、(一)の税金計算書も加工税金計算書である場合、最近の下級審ではその有・無罪の判断が分かれている。

(1) 文言上租税犯処罰法第10条第3項第1号が適用される場合は、虚偽の税金計算書を発給したり、発給を受けた場合に限られて、虚偽の修正税金計算書を発給したり、発給を受けた場合にまで拡張されるものではないと判断された事例

ソウル高等裁判所は、2019年1月24日判決2018ノ605判決において、「修正税金計算書の場合、本条の処罰対象ではないと判断したが、具体的に「租税犯処罰法第10条第3項第1号は、「財貨又は役務を供給せず、または供給を受けずに付加価値税法による税金計算書を発給し、または発給を受けた行為をした者は、3年以下の懲役または供給価額に付加価値税の税率を適用して計算した税額の3倍以下に相当する罰金に処する。」と規定しており、虚偽の「税金計算書」を発給したまたは発給を受ける行為を処罰している。ところが、付加価値税法第32条は、「税金計算書等」という見出しの下、第1項で「事業者が財貨またはサービスを供給する場合には、各号の事項を記した計算書(以下「税金計算書」という。)をその供給を受ける者に発給しなければならない」と規定し、第7項で「税金計算書または電子税金計算書の記載事項を誤って記載した税金計算書または電子税金計算書を発給した後、その記載事項について大統領令で定める事由が発生した場合は、大統領令に定めるところにより修正した税金計算書(以下、修正税金計算書という。)または修正した電子税金計算書(以下、修正電子税金計算書という。)の用語を区別して使用している。したがって、上記各条項の文言上、租税犯処罰法第10条第3項第1号が適用される場合は、虚偽の「税金計算書」を発給したまたは発給を受ける場合に限られ、虚偽の「修正税金計算書」を発給したまたは発給を受ける場合にまで拡張するものではないといえる。虚偽の「修正税金計算書」を発給したまたは発給を受ける場合まで租税犯処罰法第10条第3項第1号を適用することは、罪刑法定主義の原則上許容されない拡張解釈または類推解釈に該当する。一方、付加価値税法施行令第70条第1項は、修正税金計算書が発給できる事由について各号で規定しているが、「契約の解除により財貨または役務が供給されなかった場合」(第2号)、「契約の解約等により供給価格に追加されるまたは差し引かれる金額が発生した場合」(第3号)、「必要な記載事項等が錯誤で誤って記載された場合」(第5号)等のように、その発給事由自体が財貨や役務の供給なしに発給される場合を前提にしているため、租税法処罰法第10条第3項第1号で処罰される「税金計算書」に「修正税金計算書」が含まれると解釈すると、上記のように適法に発給された修正税金計算書も処罰対象に含まれる不合理が発生することになる。したがって、修正税金計算書の発給・収受行為に対して租税犯処罰法第10条第3項第1号を適用することは許容されないとみなされるため、この部分公訴事実犯罪とならない時に該当する」と判示した。

(2) 虚偽の取引を取り消すために発給した(一)税金計算書発給行為は修正税金計算書発給要件に該当しないため他の架空税金計算書発給行為であると判断した事例

釜山高等裁判所は、2018年9月19日宣告2017ノ566判決において、「虚偽の税金計算書收受による租税犯処罰法違反罪およびこれを前提とした特定犯罪加重処罰等に関する法律違反（虚偽の税金計算書発給等）罪は、実際に財貨や役務の供給を受けずに税金計算書を收受することで犯行構成要件を満たすため、被告人の主張のように虚偽の税金計算書收受以降の税金計算書合計表提出前に仕入を取り消し修正された税金計算書を收受したとしても、これは既に犯行構成要件を満たした後の事情であり、犯罪の成立に影響を及ぼさない。税金計算書又は電子税金計算書の記載事項を錯誤で記載、税金計算書または電子税金計算書を発給した後、その記載事項に関して大統領令で定める事由が生じた場合には、大統領令で定めるところにより修正した税金計算書または修正した電子税金計算書を発給することができるが（付加価値税法第32条第7項）、これは真の取引を前提としたものであるため、本件のような虚偽取引の場合には修正税金計算書発給要件に該当せず、むしろその虚偽契約の解除または解約を原因として修正税金計算書を発給または收受したことはさらなる虚偽の税金計算書收受行為としてみなすことができる」と判示した。

#### 4. 特定犯罪加重処罰等に関する法律第8条の2との関係

租税犯処罰法第10条第3項および第4項前段の犯罪は特定犯罪加重処罰等に関する法律第8条の2により加重処罰される。加重処罰要件として「営利の目的」と「供給価額等の合計額が30億ウォン以上であること」を要する。ここで、「営利の目的」とは、広く経済的な利益を取得する目的を意味し、供給価額等の合計額は、供給価額をすべて合算した金額を基準に判断する<sup>(26)</sup>。

特定犯罪加重処罰等に関する法律第8条の2第1項でいう「供給価額等の合計額」については、税金計算書と同一の供給価額が記載された税金計算書合計表上の供給価額の合算可否についての議論がある<sup>(27)</sup>。大法院は2020年2月13日宣告2019ド12842判決において、「付加価値税法は、付加価値税の納税義務者を「事業者」と定め、事業者は事業場ごとに事業者登録を行い、納付税額の計算に関しては、いわゆる前段階税額控除法を採用しているため（第3条、第8条第1項、第37条）、税金計算書は、これを発給する事業者と発給を受ける事業者全てに付加価値税課税資料となる。このような付加価値税法規定の内容、特定犯罪加重法第8条の2の文言と立法の趣旨、旧税犯処罰法第10条第3項第1号が税金計算書を発給した者と発給を受けた者を全て処罰している点等を総合すると、被告人が財貨または役務を供給する事業者として虚偽の税金計算書を発給する一方、他の別個の事業者として実際には財貨や役務の供給を受けずに上記の虚偽税金計算書の発給を受けた場合、特定犯罪加重法第8条の2第1項各号および第2項で定める供給価額等の合計額を算定するに当たっては、発給する事業者としての供給価額と発給を受ける事業者として

(26) 「営利目的」に関する大法院の判断：大法院は、2011年9月29日宣告2011ド4397判決において「会社の売上を膨らませ大企業や海外から受注を維持したり受けるための目的と、上記会社をコスタックに上場させるための付随する目的は、広く経済的利益を取得するためのものと見ることができるため、営利目的に該当する」と判示した。

(27) 租税犯処罰法第10条の規定および特定犯罪加重処罰等に関する法律第8条の2の規定を適用対象と範囲については実務上多くの議論がある。ヤン スヨン・アン チャンナム・前掲注(24)、473頁。

の供給価額とを合算することが妥当である」と判示した。

これまでの裁判事例を整理してみると類似の事案においても法院・大法院の判断が異なるように考えられる。主に、上記の2)のような判断の差異、および電子税金計算書制度下で、租税犯処罰法規定および特定犯罪加重処罰等に関する法律がどのように適用・解釈されるのかについて次の章で検討する。

#### Ⅳ. 電子税金計算書制度上の関連規定の解釈とその改善策

電子税金計算制度の下では、電子税金計算書申告分に対する合計表形式に付加価値税法上の必要的記載事項が除外されている。また、電子税金計算書合計表の書式には、「電子税金計算書発給分合計額」に事業者別仕入先数と供給価額の合計が自動的に分類されて合算できるようにシステムが整備されており、このような合計額は、事業者が任意に変更または削除すれば課税官庁は、これを直ちに認識できるシステムに設定されている。さらに、電子税金計算書を発給する、または発行を受けて電子税金計算書の発行明細を当該財貨または役務の供給時期が属する課税期間の最後の日の翌月11日まで国税庁長に転送した場合には、税金計算書合計表を提出しないことが認められる(付加価値税法第54条第2項)。

紙による税金計算書のシステムの下では、租税犯処罰法第10条第3項及び特加法第8条の2の解釈に意見の相違が生じる余地があった。しかし、少なくとも、電子税金計算書システムの下では、法令等諸事案の変更により、従来議論されていた争点は、もはや継続的に議論されにくくなったと考えられる<sup>(28)</sup>。

つまり、電子税金計算書システム下では、税金計算書の発行内訳が事業者ごとに仕入先の数やその供給価格の合計が自動的に分類・合算されて表示されるため、これに対する修正や削除を行う場合、すぐに摘発が可能な仕組みである。基本的に事業者が「課税期間終了日の翌月11日までに送信された電子税金計算書発給分」という欄に電子税金計算書を転送した内訳以外に他の内容を記載することができない<sup>(29)</sup>。これは、当該欄が「国税庁に伝送した一定のデータ」がいくらであることを記載した欄であり、国税庁では「伝送された当該データを自動的に分類・合算してある内訳」として記載内容が残される<sup>(30)</sup>。すなわち、電子税金計算書システムのもとで電子税金計算書を伝送した部分においては、単なる合計額ではなく、合計表を追加で操作する行為自体をすることができない。電子税金計算書の場合、同一取引の部分だけが争点になることがあるが、各種法令の体系などを総合的に考慮してみると、租税犯処罰法第10条第3項第3号を適用して処罰することは難しいからである<sup>(31)</sup>。

しかし、付加価値税法は、電子税金計算書導入により、大幅に法令が改正・整備がされたが、これに関連する罰則規定を盛り込んでいる租税犯処罰法と特定犯罪加重処罰等に関

(28) クォン ヒョンギ・パク フン・前掲注(19), 207頁。

(29) クォン ヒョンギ・パク フン・前掲注(19), 209-210頁。

(30) クォン ヒョンギ・パク フン・前掲注(19), 209-210頁。

(31) クォン ヒョンギ・パク フン・前掲注(19), 209-210頁。

する法律は、電子税金計算書システムをいまだ考慮していない。このような問題は過去にも存在している。例えば、租税犯処罰法上の合計表に対する処罰規定は、付加価値税法上の合計表のみの提出義務が規定された後、相当の期間が経過してから立法されたのであり、課税行政に大きな空白があったことを否定することは難しい<sup>(32)</sup>。

## 1. 電子税金計算書制度上、租税犯処罰法第 10 条第 3 項第 3 号および特定犯罪加重処罰等に関する法律第 8 条の 2 の解釈

租税犯処罰法第 10 条第 3 項の解釈および特定犯罪加重処罰等に関する法律第 8 条の 2 の解釈においては様々な議論がある。しかし、現行の付加価値税法上の法人事業者と、大統領令で定める個人事業者は、必ず電子税金計算書システムを使用するものとし（付加価値税法第 32 条第 2 項）、この他の場合にも、例えば、第 2 項の規定にかかわらず電気事業法第 2 条第 2 号による電気事業者が産業用電力を供給する場合等は選択して使用できるように規定している。税金計算書のシステムの根幹が紙による税金計算書から電子税金計算書のシステムへの移行することにより、過去の紙による税金計算書で税収確保や健全な取引の秩序を確立するために必要であったいくつかの手順が簡素化された<sup>(33)</sup>。しかし、現行法令の解釈においても、電子税金計算書は、紙による税金計算書を適用する場合とは異なることもあり、判断に慎重を期する事案が出ている。

### 1) 架空・虚偽税金計算書の発給について

上記Ⅲ（2）2）の架空の税金計算書を取り消すために発給した（－）税金計算書の取扱いにおいて、法院はこれを付加価値税法上「修正税金計算書」の範疇として含めるかどうかについて、発給された（－）税金計算書が修正税金計算書に該当する前提の下で、①④

（一）修正税金計算書は財貨を供給しまたは供給を受けることを内容とする虚偽の税金計算書に該当しないといった理由、あるいは④修正税金計算書は税金計算書ではないため租税犯処罰法第 10 条第 3 項の虚偽の税金計算書を発給しまたは発給を受けた場合に限るといった理由で租税犯処罰法第 10 条第 3 項を適用することができないと判断した。また、②修正税金計算書の発給要件に該当せず、むしろ、その虚偽契約の解除または解約を原因として修正税金税収書を発給および収受することは、さらなる虚偽の税金計算書収受行為とみなすことができると判断した。

しかし、上記のような法院の判断①において、売上を膨らませる行為を通じて一定の目的を達成した後、付加価値税納付負担を減らすため、売上取り消しの形式をとって（－）の供給価額を記載した虚偽の税金計算書全てについても、付加価値税法上その発給要件が法定されている修正税金計算書とみなすことには疑問がある<sup>(34)</sup>。

一方、法人税法ないし所得税法上には修正計算書の定義ないしその発給要件が法定されていない点を考慮すると、修正税金計算書の扱いと修正計算書の扱いを異にすべきなのかについても疑問がある。

(32) クォン ヒョンギ・パク フン・前掲注 (19), 215 頁。

(33) クォン ヒョンギ・パク フン・前掲注 (19), 207 頁。

(34) ホン ミンユ「実物取引のない税金計算書と関連された刑事的諸問題に対する小考」, (韓国税法学会・租税専門検事コミュニティ・韓国国際租税協会共同学会大会 2020 年 10 月), 57 頁。

このように、これらの疑問を解決するためには、「租税犯処罰法上の規律対象である税金計算書ないし計算書に、修正税金計算書ないし修正のために発給した計算書も含む等の具体的な文言を追加する等の方法で、明確な処罰規定を設けることが必要である」と考えられる<sup>(35)</sup>。

## 2) 特定犯罪加重処罰等に関する法律第8条の2第1項の解釈

特定犯罪加重処罰等に関する法律第8条の2第1項の「供給価額等の合計額」の計算については、各号の中での合算が可能であるのか、および各号間で合算が可能なのか否かについての議論がある<sup>(36)</sup>。各号の中で合算が可能なのかについての議論では、文書の種類や行為と内容に関係なく、同じ「号」に該当する文書については、その供給価額等を合算することができるとの見解がある。また、各号間の合算が可能なのか否かについての議論では、租税犯処罰法第10条第3項各号別に個別の犯罪が成立するのみで、互いに異なる号に規定された行為に対して特定犯罪加重処罰等に関する法律第8条の2の罪で処罰することはできないとする見解がある<sup>(37)</sup>。

特定犯罪加重処罰等に関する法律第8条の2の規定は、文言の解釈に意見の相違が生じる余地がある。このような解釈の混乱により、被告人が不利益を受ける余地があることも事実である。したがって、異なる見解の余地がないように条文を整備することが妥当である<sup>(38)</sup>。

また、同規定に違反期間の合算規定を新設することが妥当であり、現在の条文では期間の定めはなく、ひたすら具体的な事案に応じて判例のみで解釈される。しかし、このような解釈は、法的安定性の面だけでなく、適用範囲等においても問題が発生する可能性がある。したがって、「特定犯罪加重処罰等に関する法律第8条同様に「年間」という期間を置いて制限することが、最も合理的な立法案ではないか」と考える<sup>(39)</sup>。

## 2. 法令解釈の不確実性の解消のための立法提言

租税犯処罰法第1条は、「この法律は、税法を違反した者に対する刑罰および過怠料等に関する事項を規定し、税法の実効性を高め、国民の健全な納税意識を確立することを目的とする」と規定している。しかし、前述したように、付加価値税法第54条第2項では、電子税金計算書を送信した場合には、合計表を提出しない可能性がある<sup>(40)</sup>と規定しており、電子税金計算書を送信した者に合計表の提出義務自体を免除している。税法上の義務が免除された事業者に対し、租税犯処罰法を適用して処罰することは税法に違反した者に対する処罰規定であることを明らかにしている租税犯処罰法の目的にも付合しない。このようなことからすれば、電子税金計算書システム下では、租税犯処罰法第10条第3項第3号自体が成立しにくい。

(35) ホン ミンユ・前掲注(30), 57頁。

(36) クォン ヒョンギ・パク フン・前掲注(19), 216頁。

(37) ヤン スヨン・アン チャンナム・前掲注(24), 471-472頁。

(38) 大法院 2006年10月19日宣告 2004ド7773判例では、不明確な旧租税犯処罰法第11条8(源泉徴収義務違反罪)によって処罰することはできないと判断しており、以後地方税基本法が新設され、犯則行為に対する処罰規定を別途の章に詳細に規定したことがある。

(39) クォン ヒョンギ・パク フン・前掲注(19), 217頁。



したがって、付加価値税法第 60 条の加算税の規定で重複適用されることを排除する文言と同様に立法をするならば、不必要な二重処罰の問題および不要な混乱を防ぐことができると考えられる<sup>(40)</sup>。また、法令の解釈の誤解が生じないように、より具体的な規定を整備することが望ましいと考えられる。

## おわりに

以上で税金計算書と合計表の規定の沿革等およびこれに関連する罰則規定の解釈について検討をした。法令の解釈上特定犯罪加重処罰等に関する法律第 8 条の 2 で規定している「供給価額等の合計額」を計算するに当たっては、租税犯処罰法第 10 条第 3 項各号を含むものとみなされる余地があることや、意見の相違が存在するため、立法者の意図を明確にする方向に法令が改正されるべきであるとする。また、同一取引の税金計算書と合計表の規定を全て適用することができるか否かについては、租税犯処罰法第 10 条第 3 項第 1 号が同項第 3 号に吸収されるのが妥当と考えられる。このような法令の整備を通じて、諸規定の関係を明確にすることが、不必要な社会的損失を減らすことができる方途であるとする。

## 〔参考文献〕

### （文献）

- ソン サンジョン『付加価値税法論』、(租税文化社, 2011)  
ソ スンム・ユン ジヒョン『租税訴訟』、((株) ヨンワ通覧, 2016)  
オ ギス『付加価値税法講義改正版 19 版』、(オウルリン, 2018)  
李 淳奉『租税法総論 (第 6 版)』、(サムイルインポマイン, 2020)  
李 昌熙『税法講義改正版 18 版』、(博英社, 2020)  
任 勝旬『租税法』、(博英社, 2020)

### （論文）

- パク ジョンス「欧州連合 (EU) の付加価値税法制に関する研究」, 韓国法制研究院, 2002  
コ ユンソン・イ ウンジャ「電子税金計算書制度の問題点と改善方案に関する研究」, 韓国税務学会, 税務学研究第 27 巻第 3 号, 2010  
キム ジョンベ・ソ ヒヨル「電子税金計算書制度と加算税適用」, 韓国会計情報学会, 会計情報研究第 30 巻第 3 号, 2012

---

(40) クォン ヒョンギ・パク フン・前掲注 (19), 216 頁。クォン・パク教授は、「租税犯処罰法および特定犯罪加重処罰等に関する法律の改正を行わない場合には、電子税金計算書のシステム下での適用規定（例えば、付加価値税法第 32 条第 3 項により電子税金計算書発給明細を国税庁長に伝送した事業者が租税犯処罰法第 10 条第 3 項第 1 号を適用する場合には租税犯処罰法第 10 条第 3 項第 3 号を適用しない等）が新設されることも検討すべきとの見解を示している。

- キム ジンファン・ソ ソンホ「税法上の電子税金計算書制度に関する考察」, 韓国産業経済学会, 産業経済研究 25 (1), 2012
- シン ヨンリム「電子税金計算書発行システム (e-セロ) に対する利用者満足度と成果に関する研究」, 韓国税務学会, 税務学研究 29 (4), 2012
- キム テワン「電子税金計算書制度の拡大適用と改善方案」, 韓国経営教育学会, 経営教育研究第 28 巻第 3 号, 2013
- イ スンシク「租税犯処罰法第 10 条の税金計算書関連犯罪の構成要件に関する考察」, 大検察庁, 刑事法の新動向通巻第 42 号, 2014
- シン サンフン・チャ スンミン「電子税金計算書制度の導入が企業の租税回避に及ぼす影響」, 韓国会計情報学会, 会計情報研究第 33 巻第 2 号, 2015
- クォン ヒョンギ・パク フン「税金計算書および合計表関連租税犯処罰に関する小考」, 韓国租税研究フォーラム, 租税研究第 16 巻第 2 集, 2016
- ヤン スヨン・アン チャンナム「税金計算書による租税犯罪に関する研究」, 韓国税法学会, 租税法研究 vol.22, no.2, 2016
- オム ヘジン・クォン ヒョンギ「付加価値税法上の事実と異なる税金計算書と租税犯処罰法上の取引秩序を乱す行為の相違点についての研究」, 韓国租税研究所, 会計研究通巻第 9 号 - 第 5 巻第 1 号, 2016
- ソ ジョンウ「付加価値税法上, 納税協力義務関連加算税制度の改善方案—二重制裁の有無と制度上の問題点を中心に—」, 韓国租税研究フォーラム, 租税研究第 4 巻第 4 集, 2017
- クォン ヒョンギ「事実と異なる税金計算書に対する行政秩序罰と立法改善案に関する小考」, 韓国租税法学会, 租税論叢 4 (2), 2019
- チェ ウォン「他人名義の税金計算書関連租税刑事犯に関する小考」, 韓国税務学会, 税務学研究 vol.37, no.2, 2020
- ホン ミンユ「実物取引のない税金計算書と関連された刑事的諸問題に対する小考」, 韓国税法学会・租税専門検事コミュニティ・韓国国際租税協会共同学術大会, 2020

- ・韓国企画財政部: <http://www.mosf.go.kr/>
- ・韓国大法院: <http://www.scourt.go.kr/>
- ・韓国国税庁: <http://www.nts.go.kr/>
- ・国税法令情報システム: <http://www.taxinfo.nts.go.kr/>

(2022.1.20 受稿, 2022.3.14 受理)

〔抄 録〕

本論文は、韓国の付加価値税法上の電子税金計算書（Electronic Tax Invoice）制度について検討したものである。

1977年7月から施行するようになった韓国の付加価値税法は、税制および税務行政を簡素化する一方、間接税の還付による輸出と投資の促進を期して累積課税の排除による物価の累積的上昇要因を除去すると同時に、税金計算書の授受による脱税の源泉的予防により根拠課税を具現するために制定されて以来、商取引透明化および取引秩序の確立に寄与してきたと評価されている。さらに、IT産業の発達、電子商取引の増加、インターネット普及率の向上により、電子税金計算書の導入環境が整ったことと、納税協力費用の減少、取引の透明性を図るため、2010年1月1日に、電子税金計算書制度が導入されている。

本論文は、電子税金計算書の導入後、改正された税法の内容および主要事例を整理することにより、付加価値税法の下での電子税金計算書の関連法規のあり方について検討したものである。