

韓国税務最新動向2020

三逸会計法人 Samil PwC
 三逸会計法人 Samil PwC
 PwC税理士法人

パートナー 盧 映錫
 ディレクター 原山 道崇
 シニアマネージャー 山下 泰樹

1. はじめに

OECDにより立ち上げられたBEPSプロジェクト（税源浸食と利益移転（BEPS：Base Erosion and Profit Shifting）への取り組み）に係る15項目のBEPS行動計画を中心とした最終報告書が2015年9月に公表された後、各国では、その勧告内容に沿った国内法および租税条約の改正が着実に進行しており、韓国でも、2019年1月1日以後開始事業年度から非居住者および外国法人のPE認定の範囲が拡大されている。また、日本の国外財産調書制度に該当する「海外金融口座申告制度」の申告基準額が2019年申告分から5億ウォン（約4,500万円）に引き下げられる等、海外財産の把握をさらに強化している。

2020年の税制改正では、「経済活力の回復・革新成長支援」を最優先にし、生産性向上施設への投資税額控除の拡大、設備投資加速償却特例の拡大、研究開発費税額控除の拡大等のイン

センティブを拡大した。その反面、日系企業を含む外国法人およびその現地子会社・支店等にとっては、移転価格文書を提出しなかった際の罰則が強化されているといった内容も含まれている。

なお、韓国では税務調査が厳しく行われる傾向があり、調査後に納税者により租税不服手続きや租税裁判が数多く提起される。裁判の結果によっては、更正の請求を通じて納付した税額を取り戻せる機会があるため、税務調査の執行状況や最新の租税判例についても継続的に留意していく必要がある。

本稿では、2020年の税制改正のうち日系企業が留意すべき国際課税分野における改正内容および、最近の韓国の税務実務について紹介する。また、最後に新型コロナウイルス感染症（COVID-19）に関する税制最新動向についても簡単に取り上げることとする。

2. 海外金融口座申告内容の修正および期限後申告時の過料軽減拡大

韓国には日本の国外財産調書制度にあたる海外金融口座申告制度が2011年から施行されている。今回の改正により、未申告の海外金融口座の自主申告を促し資料の確保等制度の実効性を高めるため、意図せずに申告しなかった場合の申告義務者の過料負担の軽減が拡大された。

これまでには、修正申告・期限後申告を行った場合は、修正・期限後申告を行った時点に基づ

き、過料が最大70%まで軽減されていたが、今回の改正により最大90%まで軽減されることとなった。

2019年申告分から申告対象金額が引き下げられたことで申告対象者が拡大したこと、金融資産の評価の複雑さなどで過失による海外金融口座未申告に対する過料を賦課される事例の増加が懸念されることも、改正の理由として挙げ

られる。

なお、適正な申告を行わなかった場合の過料は次のとおりである。日本の国外財産調書の場

合は、1年以下の懲役または50万円以下の罰金が科されるが、それに比べ金額がはるかに大きい。

未（過少）申告金額	過料
20億ウォン以下	該当金額×10%
20億ウォン超過50億ウォン以下	2億ウォン+20億ウォン超過金額×15%
50億ウォン超過	6.5億ウォン+50億ウォン超過金額×20%

海外金融口座申告義務違反に対する過料は申告義務に違反した年度ごとに賦課される。つまり、連続して複数年度にわたって適正に申告をしなかった場合は、各年度ごとに過料が賦課されることとなる。

海外金融口座申告制度は、居住者または内国法人が海外金融機関に開設・保有している海外金融口座の情報を翌年度6月1日から30日までに管轄税務署に申告する制度である。海外金融資産情報の把握・管理のために2010年に導入（2011年6月施行）され、導入当初の申告基準額は10億ウォン超であったが、2019年6月申告分から5億ウォン超に引き下げられた。

韓国の居住者および内国法人が申告義務者となるが、申告対象年度終了日1年前から183日を超過して韓国に滞在した在外国民や、申告対象年度終了日10年前から国内に住所や居所を置く期間が5年を超過した外国人も対象となる。日系企業の駐在員も、一定の条件を満たした場合、申告義務者になるため注意が必要である。

日本の国外財産調書制度は5,000万円超の不動産または動産を含めた国外財産を有する者が対象となるが、韓国の海外金融口座申告制度では、不動産または動産は含まれず、現金、株式、債券等、申告対象口座に保有している資産に限定されていることが特徴的である。また、日本の国外財産調書制度はその年の12月31日時点の時価が基準となるが、韓国の海外金融口座申告制度では、申告対象年度の毎月末日中一度でも海外金融口座が5億ウォンを超えた場合、当該末日の基準の口座情報の申告が必要となる。

なお、2019年6月申告分から申告基準額が10億ウォンから5億ウォンに引き下げられているが、制度を広報する目的で、2019年5月に韓国国税庁は、海外の金融口座を保有している可能性がある納税者に対して、申告案内文を発送した。対象者は5千700人余りで、該当者が未申告の場合申告期間終了後に事後検証を行うとの報道がされた。なお、日系企業の駐在員に対しても韓国に本案内状が発送されている。

③ 刑事処罰による通告処分にともなう罰金相当額納付時の過料賦課規定の新設

海外金融口座申告義務者が申告をせず、その金額が50億ウォンを超過する場合には、国税情報公開審議委員会の審議を経て、氏名・年齢・職業・住所・違反金額などの個人情報が公開される。また、未申告額が50億ウォンを超過する場合は、2年以下の懲役または届出義務違反の金額の13~20%の罰金または2年以下の懲役が課されることとなる。ただし、申告義務違反行為が悪質であり懲役刑に処すると判断

された場合など一定の場合を除いては、告発に先立って罰金相当額を納付するようにする通告処分が行われる。

2019年から高額の海外金融口座を申告しなかった場合の罰則の条文が「国際租税調整に関する法律」から「租税犯处罚法」に移管されたが、「国際租税調整に関する法律」に基づく過料も適用される余地が残っていた。今回の改正により罰金を納付した場合、納付の二重处罚が

解 説

発生しないようにするために、罰金相当額の納

付時には過料を賦課しないこととなった。

4. 移転価格文書等の国際取引関連資料の提出に関する過料強化

韓国におけるBEPS防止策に伴う移転価格文書には、統合企業報告書（Master File）、個別企業報告書（Local File）、国家別報告書（Country by Country Report、「CbCR」）が存在する。このうち統合報告書と個別企業報告書の作成は2015年の税法改正時にすでに導入されており、国家別報告書は、2016年末の「国際租税調整に関する法律」の改正によって追加で導入されている。

統合企業報告書（Master File）、個別企業報告書（Local File）については、内国法人または国内事業場がある外国法人のうち、下記の基準を両方満たしている者が、事業年度終了日が属する月の末日から12ヶ月以内に納税地管轄税務署長に提出しなければならない。

- ① 国外特殊関係者との取引金額の合計が年500億ウォンを超えること
- ② 当該課税年度の売上高が年1千億ウォンを超えること

国家別報告書（Country by Country Report、「CbCR」）については、以下の者が事業年度終了日が属する月の末日から12ヶ月以内に提出しなければならない。

- ① （最終親会社が内国法人および居住者である場合）直前年度の連結財務諸表の売上高が1兆ウォンを超過する多国籍企業グループの最上位連結財務諸表を作成する国内支配企業
- ② （最終親会社が外国法人および非居住者である場合）直前年度の連結財務諸表の売上高

が7億5万ユーロ（相当額）を超える多国籍企業グループの国内関係会社では、以下に該当する者

- イ） 最終親会社が所在する国の法令上国家別報告書の提出義務がない場合
- ロ） 最終親会社が所在する国と韓国との間で国家別報告書の交換がされていない場合

これまで、移転価格文書等の国際取引関連資料を提出しない、もしくは虚偽の資料を提出した場合、過料を1回（1億ウォン以下）のみ賦課されるだけであった。国際取引関連資料を提出しない場合にかかる過料は、相対的に金額が低く、また、賦課も1回だけに限定されているため、当該資料の提出義務の不履行状態が続く場合、実効性のある制裁手段がなく、実際に巨額の課税が予想される場合は過料を支払い、当該資料を提出しないケースもあった。また、課税された場合であっても、訴訟の過程で当該資料を提出する等の行為も見られていた。

今回の改正により、国際取引関連資料の提出義務履行の実効性を高めるため罰則が強化された。今後は、企業が2回にわたって課税当局が提出を要求した国際取引に関する資料を提出しないか、または虚偽の資料を提出した場合、最大2億ウォンの過料が賦課されることとなる。また、1回の過料を納付した後、30日以内に資料を提出しないまたは虚偽の資料を提出した場合、再び過料を最大2億ウォンまで賦課されることとなる。

提出資料	提出対象	未提出過料	限度
国際取引明細書	国際取引がある全ての企業	国外特殊関係人別 500万ウォン	(現行) 賦課回数：1回 (改正後) ① 最初1回賦課後 ② 資料提出・補完まで毎30日ごとに追加賦課
個別企業報告書・統合企業報告書	国際取引500億ウォン超過 & 売上額1,000億ウォン超過	報告書別3,000万ウォン	(現行) 限度：1億ウォン (改正後) ① 最初賦課分：1億ウォン ② 追加賦課分：2億ウォン
国家別報告書	連結売上額1兆ウォン超過の多国籍企業の親会社		
課税当局要求資料	課税当局の要求時	3,000-7,000万ウォン	

5. 国際取引関連資料の未提出時における移転価格の推定課税規定の新設

統合企業報告書および個別企業報告書を提出しなければならない納税者、および移転価格算定に関する資料の提出を要求された納税者が正当な理由なく資料を期限までに提出しない場合、課税当局が同様の事業を営む事業者から入手可能な資料等のデータに基づく合理的な移転価格を推定して課税することが可能となる規定が新設された。

対象となる資料等については、移転価格の算

出に関して必要な、契約書、製品の価格表、製造原価報告書等がある。

火災・災害・盗難等やむを得ない場合、事業の重大な危機、関連帳簿・書類が他の機関に差押え・領置された場合、国外特殊関係人の課税年度が終了していない場合、資料の収集・作成に相当の期間がかかる場合については、納税者が当該推定課税の適用を受けない正当な理由となり得る。

6.迂回取引に対する立証責任に係る納税者負担

租税条約上の恩恵を不正に受けるため第三者を通した間接的な方法で取引（迂回取引）が実施された場合、経済的実態に基づき直接取引したものとみなされて課税される可能性があるが、その場合、納税者が正当な理由なく租税回避目的で迂回取引を実施したことに係る立証責任は課税当局側にある。今回の改正では、迂回取引を通じ国内の租税負担が50%以上減少した場合（ただし、租税負担減少額が1億ウォン以下であり、迂回取引金額が10億ウォン以下

の場合を除く）、納税者が、自ら正当な事業目的など租税回避の意図がないことを立証しなければ、租税条約の恩恵を不当に受けるための行為と推定され、実質に対して課税を受けるものと規定された。

これまで課税当局が納税者の海外での活動を把握することが困難であったところ、迂回取引の立証責任を課税当局ではなく納税者が直接負うことになり、税務調査の際にはより厳しい対応が求められることが予想される。

7.課税当局職員の金融機関の従業員に対する「質問・検査権」の拡大

従来は、金融取引情報の提供を税務調査の一環で要求することは難しいとされており、金融機関の従業員に対する課税当局職員による質問・検査権は制限されていた。今回の改正により、

今後は課税当局職員が金融機関の従業員に対して必要に応じて金融取引情報についての質問や検査をする権限を持つこととなった。ただし、当該質問・検査権は、締約相手国との定期的な

解 説

金融情報交換のための金融会社等の金融情報が必要であると認められた場合にのみ行使可能とされており、他の目的のために当該権限が乱用されることは認められていない。

制度の実効性を確保するために、過料も引き上げられた。納税者は、課税当局の要求に応じて実際の所有者情報を提供する必要があり、正当な事由なくこれを提供していないか、または虚偽の情報を提供した場合2,000万ウォン以下の過料を賦課されることとされていたが、3,000万ウォン以下の過料を賦課されることになった。

G20やOECDにおいては、国際的な脱税および租税回避行為に対処するため、各国課税当局間での協力・連携を一層推進しており、特に租税条約等に基づく情報交換については、これを拡充することの重要性が国際的な共通認識とな

なっている。そのため、外国課税当局からの情報要請に十分に対応できるよう、韓国においても、課税当局による質問・検査権が認められることとなった。

また、非居住者等の金融取引の実施者が金融機関の要求する情報提供に応じない場合、金融機関が口座開設を拒否することができるという規定も新設された。これまで、金融取引実施者が口座開設をする際、本人の身分確認手続きさえ終えれば口座開設を拒否することはなかったが、今後は、課税当局が国家間の金融情報交換のために金融機関に情報提供を要請し、それに応じて当該金融機関が情報を要求したにもかかわらず、金融取引実施者がこれを拒否した場合、金融機関に口座開設を拒否される可能性がある点に留意が必要である。

8. 国内未登録特許の使用対価に係る課税体系の変更

国内未登録特許を「特許権」ではなく、租税条約上の使用料の定義に含まれる「その他これに類する財産・権利」とみなし、その使用対価を国内源泉所得と区分する規定が新設された。今後は、国内未登録特許の使用対価や侵害補償対価は、「特許権使用料」ではなく「その他の所得」に区分されることとなる。

これまで、韓国の国内企業が外国法人に国内未登録特許の使用料（または侵害補償対価）を支払う場合、受領する外国法人にとって当該使用料が国内源泉所得に該当し、韓国において課税されるかどうかが問題となっていた。2008年の法人税法改正時に、国内未登録特許が韓国国内での製造・販売等に使用された場合、これを国内での使用とみなし、その対価としての使用料を国内源泉所得として取り扱うものとする特例規定が新設されたが、韓国の大法院（最高裁判所）の判決では、当該特例規定にかかわらず、国内未登録特許に係る使用料が国内源泉所得に該当するかどうかは租税条約に基づいて判断されるべきであるとされていた。

今回の改正は、ある韓国企業から米国企業に対して支払われた特許使用の対価につき国税庁が法人税を源泉徴収したことが発端となった。この時支払われた対価のうち、97%は韓国において登録されていない海外においてのみ登録されている特許であった。当該米国企業は、国内未登録特許の使用料は韓国において課税されるべきものではないとして、法人税の還付を求める訴訟を起こし、1審・2審とも当該米国企業の主張が認められていた。韓国が米国以外の94カ国との間で締結している租税条約上、特許などの使用については「対価を支払った場所」において課税されることが規定されているため、韓国から支払われる使用料については、特許に係る登録場所を確認する必要もなく課税されることとなる。ところが、韓国が米国との間で締結している租税条約では、特許などを「使用した場所」において課税されることが規定されているため、「使用」そのものをどのように定義するかによって課税場所が変わる余地が残されているのである。

国内未登録特許の使用対価については、租税条約に基づいて判断するべきであるという既存の大法院の判例などを考慮すると、租税条約の

改正なしに、今回の国内税法の改正だけで韓国において課税されるべきかどうかについては、今後争いがあるものと予想される。

9. 最近の韓国の税務実務

韓国においては、国税庁の課税に対して不服を提起する制度として、税務署もしくは地方国税庁に対する異議申請、国税庁もしくは監査院に対する審査請求、租税審判院に対する審判請求、裁判所に対する行政訴訟がある。

認容率は日本と比較するとかなり高く、税務調査100件に着手し税金を賦課したとすれば、不服制度を通じて15件程度は納税者の主張が認められているといえる。

最近の租税審判院や裁判所における結果に基づき、更正の請求をすることにより税金の還付を受けられる可能性があると考えられるケースについて、以下に2件紹介する。

除を受けられなくなり、さらに納付した付加価値税も還付されないなど、付加価値税の二重納付となることを強く主張してきた。しかし、税収増大という形での国の財源確保を考慮した企画財政部と関税庁の立場が反映され、特別な修正なしに施行され、今に至っている。

税金計算書の交付を受けなかったことにより控除を受けられなかった付加価値税の仕入税額については、法人税法上、一部の例外を除いては損金算入できないものと規定されている。一部の例外として損金算入可能な付加価値税仕入税額は、非営業用自動車の購入と賃借および維持にかかる仕入税額、接待費に関する仕入税額、領収書受取対象取引に含まれた仕入税額不控除額、賃借保証金に対する仕入税額である。課税当局の有権解釈でも同じ趣旨で回答がなされている。

① 関税審査の際に賦課された付加価値税の損金算入

2013年7月に付加価値税法および同施行令が改正され、修正税金計算書の発行制限事由が新設された。改正後は、税関からの課税標準または税額の決定通知や関税審査・関税犯則事件の調査通知などを受けたり、税関職員による課税資料の収集や苦情などを処理するための現地出張や確認業務に着手する行為等があった場合、結果として輸入に係る付加価値税額に修正があったとしても、税関からは修正輸入税金計算書が発行されないこととなった。また、修正税金計算書が発行されないため、支払った付加価値税については、法人税法上損金算入が認められない。

一方、法人の事業と関連して発生または支出された損失または費用として一般的に容認されている日常的に発生するもの、もしくは収益と直接関連するものについては、損金算入が可能であるとの解釈も存在する。資産の取得価額には仕入価額のみならず取得税、登録免許税およびその他の付随費用が含まれるところ、付加価値税追徴税額は原材料の取得に応じて発生する付随費用的な性格をもつため、会社の損金に反映すべきであるという考え方方がその理由である。この点については、取引事実が立証されて付加価値税仕入税額相当額を含めるか否かが明確な場合には、付加価値税仕入税額相当額も損金算入できるという趣旨の課税当局の解釈も存在する。

当該改正に対しては、通関業者の業界と輸入業界は制度導入以前から大きく反発し、修正輸入税金計算書が発行されない場合、仕入税額控

解 説

② 法人地方所得税の減免および税額控除

2014年1月1日に地方税法が改正されたが、改正以前、法人地方所得税は法人税法に基づいて納付すべき法人税額の10%として計算される法人税の附加税と規定されていた。地方税法の改正により、法人地方所得税の税率や税額控除、減免等は、国税である法人税とは別個に、地方税特例制限法で別途定めることとされた。

「地方税法」附則第15条において、同法が当初施行された当時の規定により賦課または減免の対象となる地方税については従前の規定に従うものとする経過措置が置かれたが、「従前の規定」は、旧「地方税法」の規定を指すものとされ、旧「地方税法」では法人地方所得税の減免については規定されていなかったため、2014年1月1日以降開始された事業年度の法人地方所得税については当該経過措置が適用されず、外国人投資減免の対象から除外されている。

2014年から法人地方所得税の税額減免および税額控除の適用は受けられなくなったものの、2013年以前の事業年度において発生した税額控除繰越額については、納税者保護の観点から2014年以後の事業年度の法人地方所得税から控除可能とすべきとする主張に基づく訴訟が提起されていた。当該訴訟における裁判所の当初判断は、税法規定に係る解釈は、特別な事情がない限り、条文通りに解釈すべきであり、

合理的な理由なく拡大解釈や類推解釈するべきではないという考えに基づき訴えを棄却するものであった。しかし、2015年、大法院において、改正「地方税法」附則第15条の経過措置はそもそも納税者保護の観点から置かれた規定であり、納税者が改正前の法令による租税減免等を獲得するために要件を充足したり、一定の法的地位を獲得する等の対応をしてきていることを考慮すると、当然にそれらの対応により納税者が獲得した権益や納税者からの信頼を保護しなければならないという考えに基づき訴えを認める判決が下っている。

この点、法人地方所得税額の計算における外国税額控除についても、地方税特例制限法において特段規定されていないものの、同様に納税者保護の観点から控除を認めるべきであるという考えに基づき、納付した法人地方所得税からの控除を認めるよう、管轄の地方自治体に更正の請求を行う事例が相次いでいる。

国税に比べ歴史と統一性・整合性が不足している地方税の分野において、立法不備や法理が脆弱な論点に係る更正の請求を中心とする租税不服手続きは今後も大幅に増加することが予想される。また、裁判所による判決も法律と同様の効力があることから、経済界では、国会を通じた立法努力を図ることよりも、裁判を通じた司法的解決を図る傾向が高まっていると考えられる。

10. 新型コロナウイルス感染症（COVID-19）に関する税制最新動向

韓国では、本年1月19日に初めて新型コロナウイルス感染症（COVID-19）が確認されて以降、政府の強力な防疫の過程で、民間消費等の経済活動が大きく萎縮し、特に中小企業や零細自営業者の売上高が急減する状況が続いている。

このような状況を受け、韓国において対応策として施行されている関連税制のうち、代表的なものは次のとおりである。

① 小規模個人事業者等に係る付加価値税の減免

課税期間の財貨または役務の提供金額の合計が4,000万ウォン以下の小規模個人事業者（不動産賃貸または遊興業を除く）が、2020年12月31日までに財貨または役務を提供した金額について確定申告・納税を実施した場合、当該

付加価値税額は、簡易課税を実施した場合の税額水準にまで減免される。これにより、約116万人の個人事業者が、1人当たり平均30万～120万ウォン前後の税額減免を受ける見通しとなっている。また、年間売上高3,000万ウォン以上4,800万ウォン未満の簡易課税対象者については、本年分の付加価値税の納付自体が免除されている。

② 企業の接待費に係る損金算入限度額の引き上げ

小規模事業者に対する売上拡大を誘導するために、2020年中の企業の接待費に係る損金算入限度額が一時的に引き上げられている。具体的には、2020年に支出した接待費に係る損金算入限度額は、売上高100億ウォン以下の場合は売上高の0.35%，100億ウォン超過500億ウォン以下の場合は売上高の0.25%，500億ウォン超過の場合は売上高の0.06%にまで引き上げられている。

③ 欠損金の早期遡及控除の適用

今年上半期において欠損が発生した中小企業の資金負担を軽減する「早期遡及控除」が認められるようになった。2019年度の法人税額または所得税額がある個人事業者を含む欠損企業を対象に、2020年度に係る税務申告において、今年発生した欠損金相当額を2019年度の法人税額と所得税額を限度に早期還付することを認める規定である。

④ クレジットカード等所得控除の控除率引き上げ

消費の刺激対策として、売上が落ち込んだ飲食業などを支援する目的で、個人の飲食店等におけるクレジットカード等の使用について、個人所得税額計算上の所得控除率を80%まで高

めることとされた。ソーシャル・ディスタンス＝社会的距離を維持する状況が続いている、飲食業に対する消費改善が困難であることから、小規模の事業者を支援する目的で導入された。

ところで、韓国では1997年のアジア通貨危機の影響を受け、その打開策として、店舗等の脱税防止や消費活性化を目的としてクレジットカード等の使用活性化を進め、その過程でインセンティブ税制を導入している。クレジットカード等の使用に係る所得控除は、年末調整時に年間給与額の25%を超えたクレジットカード等の使用金額の一定割合（クレジットカードは15%，デビットカードは30%等、決済手段・対象により15～40%）を所得から控除する制度である。1999年に導入され、当初3年を期限に導入された一時的な制度であったが、廃止の期限が近づくたびに期限を延長し、今回の税制改正の際にさらに3年間延長することとされた。

⑤ 商店街の賃貸料引下げに係る税額控除

2020年1月1日から6月30日までの期間において、不動産賃貸事業者が、商店街の建物を賃貸している小規模事業者に対する家賃を引き下げる場合、賃貸料の引下げ額の100分の50に相当する金額を所得税や法人税から控除することが認められる。ただし、2020年2月1日から12月31日までの期間において、賃貸料を引下げる直前の賃貸借契約に基づく賃貸料や保証金よりも引き上げる場合には、当該税額控除の適用はできない。

⑥ 特別災難地域の中小企業に対する法人税等の減免

指定された特別災難地域（大邱、慶北青島など）に指定時点において事業所を置いている中小企業については、2020年6月30日の属する課税年度において、当該事業所で営む事業か

解 説

ら発生した所得に対する所得税額や法人税額に一定の減免比率（小企業：60%，中企業：30%）を乗じて算定された税額相当額を減免することが認められる。減免に係る限度額は2億ウォンであり、その課税年度の常時勤労者数が直前の課税年度の常時勤労者数よりも減少した場合、2億ウォンから常時勤労者の減少者数1人当たり5万ウォンを人数分差し引いた金額が限度となる。

⑦ 支払代金の前払いに係る税額控除

個人事業者または法人が他の事業者に対して財貨や役務の対価を支払う場合、当該対価代金の前払いに対する税額控除が新設された。企業と小規模事業者の現金流動性の問題を早期に緩和するための措置として、今年下半期中に個人事業者または法人の他の事業者に対する財貨や役務の対価代金の決済額が3ヶ月以上繰り上げられ、4月～6月中に支払われた場合、当該前払額の1%の税額控除が認められる。