

## KPMG Tax

## Monthly Tax Newsletter

## [所得法人税]

## [判例] 同事件の加算税賦課処分に対して特例除斥期間を適用できるかどうか（納税者勝）

最高裁判所 2021.12.30.宣告 2021 ドウ 50581 判決（審理不続行）

- （事案）原告は住宅新築販売業を営む個人事業者で、2009年帰属総合所得税申告時にA社から合意金名目で受け取った代金が申告漏れとなった。被告は上記の代金申告漏れ事実を確認し、2015.3.4.に原告に総合所得税（2009年帰属総合所得税+2009年帰属所得金額増加により繰越欠損金控除額が減少したことにより発生した2013年帰属総合所得税）増額更正処分を行った。これに対して原告は2016.1.6.に租税審判院に“住宅新築販売事業に関連して原告が支出した簿外経費を必要経費として認めてほしい”という趣旨の審判請求を提起し、租税審判院は2018.6.7.に“簿外経費の支出如何の再調査を行って2009年及び2013年帰属総合所得税課税標準及び税額を更正”する趣旨の再調査を決定した。これにより、被告は、原告が利息、違約金等の経費（“同事件簿外経費”）の支払事実を確認して2018.10.10.及び2018.12.1.に原告に当該総合所得税を減額して更正する一方、同事件簿外経費のうち支払明細書を提出していない部分に対して2009年ないし2012年帰属の各支払明細書未提出加算税賦課処分（“同事件加算税賦課処分”）等を行った。

（判断）同事件加算税の賦課処分は本税の賦課処分とは別個の性質であることを考慮すると、同事件加算税の賦課処分は租税審判院の再調査決定で争っていた2009年及び2013年帰属総合所得税とは本質的に異なる、新たな項目の加算税を別途賦課したことに該当し、上記の再調査決定の審判対象に含まれてもいない以上、旧国税基本法（2013.1.1.法律第11604号に改正される前のもの）第26条の2第2項で定めた租税審判院の決定による更正決定であるが、その他、必要な処分または再調査決定の一部を構成する後続処分に該当しないと見たほうが妥当であるため、同事件加算税の賦課処分に対しては上記の特例除斥期間が適用されない。

## [判例] 除斥期間が経過した課税期間に対する調査で認知した収入金額を別途の課税期間に適用される単純経費率の判断資料として使用することができるかどうか（国勝）

最高裁判所 2021.11.11.宣告 2021 ドウ 47066 判決（審理不続行）

- （事案）原告は2012.8.13.同事件の従来事業に対して事業者登録を行った後、2012年帰属総合所得税の収入金額（“同事件の従来収入”）を申告した後、2013.6.30.に廃業し、2013.3.18.住宅新築販売業の事業者登録を行った後、多世帯住宅を新築・分譲して分譲収入を得た後、2013.11.8.に廃業したが、2013年帰属総合所得税の申告時に直前年度（2012年）の収入金額である同事件の従来収入が建設業基準収入金額（3,600万ウォン）未満であるため、単純経費率適用対象に該当すると見て所得金額を算定し、総合所得税を申告・納付した。被告は2018.10.1.~2018.11.16.に原告に対して調査対象期間を2012.1.1.~2013.12.31.とする税務調査（“同事件税務調査”）を行い、その結果、原告が同事件の従来事業を実際に営為していなかったと見て原告を2013年に新規で事業を開

始した事業者と判断して基準経費率を適用して推計で所得金額を再算定した後、2013年帰属総合所得税を更正・告知した。

(判断) 同事件税務調査の当時、2012年帰属総合所得税は申告期限である2013.6.1.から除斥期間5年が経過したが、同事件税務調査は除斥期間が経過した2012年帰属総合所得税の更正に関するものではなく2013年帰属総合所得税に関する単純経費率を適用するかどうかを判断するため、税務公務員は所得金額の推計のために2012年に原告が同事件の従来事業を営為したかどうか及び同事件従来事業による収入金額等を調査できると見るべきであるため、単純に除斥期間が経過した課税期間が調査対象期間に含まれていることだけで同事件の税務調査が税務調査権の乱用で違法であるとは言えない。

## [判例] 端末機流通法を違反して支出された金額が必要経費不算入対象であるかどうか (国勝)

最高裁判所 2021.12.30.宣告 2021 ドウ 49963 判決 (審理不続行)

- (事案) 原告は移动通信代理店から手数料を受け取り、携帯電話端末機の卸・小売業を営為する事業者で、2017.5.29.に総収入金額から必要経費を控除した金額を所得金額として2016年帰属総合所得税を申告・納付した。被告は移动通信端末装置の流通構造改善に関する法律 (“端末機流通法”) 第4条第5項により、約定支援金の100分の15の範囲内で支払うことができる追加支援金を除いた金額 (“同事件支援金”) を必要経費に算入せず、簿外経費を必要経費に算入して原告に2016年帰属総合所得税を更正・告知した。

(判断) 端末機流通法の制定経緯や立法目的及び趣旨等から見て、立法当時の社会通念や商慣行上容認される水準でその適正な許容範囲を定めたと見ることが相当である点、原告が主張する事情や提出した資料のみでは原告と同種の事業を営為する他の事業者が端末機流通法を違反してまで追加支援金上限条項が許容する範囲を超過して同事件支援金を支払わなければならないやむを得ない事情が見つからない点、韓国の移动通信サービス市場及び端末機流通取引の特殊性等から見て、原告のような端末機販売業者が約定支援金の他、追加支援金を支払うことが、ある程度、事業上容認されるしかないとしても、そのような事情のみで原告と同種の事業を営為する他の事業者も同一状況の中で追加支援金の上限条項を違反して追加支援金を支払うと一般的に予想されるか、容認されると言い切れない点、これを必要経費として認めるのであれば違法行為を行った者に税金減少額相当の補助金を追加で支払うことになり違法行為を助長する結果を招くだけでなく、むしろ違法行為を行った者を優遇することになって平等の原則にも違背する点等をまとめて考慮すると、原告が端末機流通法が定めた追加支援金上限条項を違反して支出した同事件支援金は、その支払経緯や金額等を健全な社会通念や商慣行に照らし合わせると端末機の販売に直接関連して一般的に容認される通常のコストに該当するとは見ることができないため、原告が支払った支援金のうち、追加支援金上限条項を超過する同事件支援金は必要経費に該当しないと見たほうが妥当である。

## [審判例] 請求法人に後発的更正請求事由が発生したという請求主張の当否 (更正)

租審 2021 ソ 2316、2021.11.24.

- (事案) 請求法人は代表取締役と拠出金の収益を50 : 50に分配するというマネジメント契約を締結したものの、代表取締役に支払う収益分配金を契約と異なる金額で支払い、支払った事業年度の損金に反

映して法人税申告を行った。処分庁は各年度別の法人の損金、または代表取締役の総収入金額を更正し、2016年に計上した収益分配額の一部を2014年に認識する収益分配額（“争点金額”）と見て2016事業年度の損金認識額を損金否認し、2014事業年度の法人損金に対しては国税賦課除斥期間の経過を理由として更正せず、代表取締役の総収入金額には合算して2014年帰属総合所得税を更正・告知した。請求法人は争点金額を「国税基本法」第45条の2第2項による後発的更正請求の対象と見て、2014事業年度の法人税の還付を要求する更正請求を提起したが、処分庁は請求法人の更正請求が課税標準及び税額計算の根拠となった取引、または行為の効力が法定申告期限後に新たに発生した事由により変更されるものではないとの理由で拒否した。

（判断）請求法人が2016事業年度に損金計上した金額の一部は税法上その損金の帰属時期が2014事業年度と見られ、処分庁は争点金額から請求法人が損金として過多申告した金額を減算した金額を請求法人の代表取締役 A の2014年帰属総合所得税収入金額として増額更正したが、それによると、争点金額を請求法人の2014事業年度の損金と見ることができる点、請求法人が争点金額等を2015事業年度以降の事業年度の損金と見て、各事業年度の法人税を申告したが、処分庁がこれを否認しながらも2014事業年度の損金として追認しないことにより結果的に2014事業年度の法人税は課税標準及び税額を超過して申告する結果となった点、処分庁が請求法人代表取締役の2014年帰属総合所得税の収入金額を増額更正したため、これに対応する争点金額相当額に対しては請求法人の法人税損金として認めるのが合理的であると見られる点等から見て、請求法人の更正請求は「国税基本法」第45条の2第2項第4号による後発的更正請求の事由に該当すると言える。

## [審判例] 処分庁が法人税増額と減額を同時に行った結果、全体として税額が減少して請求法人が更正請求により増額された部分のみの取消を求める場合、「国税基本法」第45条の2による更正請求期間を5年と見るか、それとも90日と見るか（棄却）

租審 2021 ヲ 1813、2021.12.29.

- （事案）処分庁は2018.4.10.に請求法人に2016事業年度の法人税に対して外国納付税額控除限度超過額を否認し、他の項目を減額して結果的に法人税を還付（減額更正処分）すると通知した。請求法人は2020.10.28.に上記の2016事業年度の法人税の場合、法人税還付が発生したため、処分庁の処分が存在しないと見て外国納付税額控除限度超過額の否認により増額された法人税の取消を求める更正請求を行ったが、処分庁は「国税基本法」第45条の2第1項但書条項による請求期間（90日）を経過したことを理由にして拒否した。

（判断）処分庁の増額と減額の同時更正により全体的な税額は減少したものの、請求法人が取消を求める増額部分（外国納付税額控除否認額）があったことは処分庁から2016事業年度の法人税還付通知を受けるときに把握できたため、その日から90日以内に更正請求を提起することができたと見て上記の但書規定の趣旨に合致する点、処分庁が争点となった増額部分のみを更正処分したのであればその処分日から90日以内に不服すべきであったが、他の事項を職権で減額したことにより全体としては還付が発生したという事情のみで処分庁が増額更正した部分まで90日ではなく5年以内に更正請求することができたとするのであれば、迅速な租税紛争の解決を阻害する不合理な結果となる点、請求法人が提起した更正請求の実際の内容は処分庁の外国納付税額控除否認の取消であるため、これは外国納付税額控除額に関連する増額更正に対する不服の提起とその実質が同一であり、「国税基本法」第68条第1項で定めている請求期間である90日と類似な程度と見るのが妥当であると言える点等をまとめてみると2016事業

年度の外国納付税額否認額に関連する更正請求期間は外国納付税額控除額が否認されて増額がある事実を把握した日から90日以内と見るべきである。

## [審判例] 海外特殊関係法人が有償支給方式で生産した争点不良品を買い入れて廃棄したことが無収益資産の購入に該当して法人税法上の不当行為計算の否認対象であるかどうか (棄却)

租審 2020 ジュン 8188、2021.12.28.

- ・ (事案) 請求法人は中国に海外現地法人 A 社を設立して A 社に原材料を有償で供給し、A 社は供給を受けた資材に追加の加工工程を加えて完成した製品を請求法人に再び販売している。処分庁は請求法人が上記の有償支給方式で温度補償水晶発振器 (Temperature Controlled Crystal Oscillator、以下、“TCXO”)、貫通コンデンサ、光マウスを A 社に生産させてこれを輸入するにあたって TCXO 不良品 (“争点不良品”) を輸入 (“争点取引”) した後、廃棄したものに対して不当行為計算否認対象と見て法人税及び付加価値税を更正・告知した。

(判断) 国租法第3条第2項但書及び同法施行令第3条の2第2号により収益のない資産を購入する場合は法人税法第52条による不当行為計算否認規定の適用対象であるため、争点不良品の廃棄時に発生する収益が購入時に発生する費用より少ない点、よって争点不良品の購入は収益のない資産の購入と見ることができるため、法人税法上の不当行為計算否認規定の適用対象と見られる点、法人税法施行令第88条第1項は不当行為計算否認に対する例示規定であり、同条第2項による“無収益資産”に対して別途その種類を制限していない点、TCXO は有償支給取引 (再購入取引) の対象で、原則的に生産者である A が不良品に対して法的責任があると見られ、個別企業報告書等でも無償支給とは異なり、有償支給の場合は請求法人の在庫リスクが制限的であると適示している点、請求法人が有償支給により供給を受ける貫通コンデンサ及び光マウスの不良品に対しては海外現地法人の営業外費用として計上しながらも TCXO に対してのみ請求法人の損金として計上するのは合理的な理由がない点等から見て、処分庁が争点取引を法人税法上の不当行為計算否認対象と見て争点不良品の購入金額を損金不算入として同件法人税及び付加価値税を課税した処分は正しいと判断される。

### [TKC コメント]

- ・ 無収益資産の購入は国租法適用例外取引で、法人税法上、不当行為計算否認規定の適用対象である (国租法第4条第2項但書及び同法施行令第4条第2号)。
- ・ 無収益資産とは“法人の収益派生に貢献できないか、法人の収益と関連のない資産で、将来にもその資産の運用により収益が得られる可能性がほとんどない資産”のことであり、無収益資産の購入と認められると“その資産の取得日からこれを処分して仕入代金を回収するまでの期間の間にその購入代金相当額を相手方に貸し付けたものと再構成してその期間の間の認定利息相当額を益金算入”とする (無収益資産の購入を認めた最高裁判所の判例は2つしかない：一般分譲に失敗した系列会社のゴルフ会員権の購入に関する最高裁判所2000.11.10.宣告98ドウ12055判決、行使期間の遡及延長後のプットバックオプションの行使による自己株式の買入に関する最高裁判所2020.8.20.宣告2017ドウ44084判決)。
- ・ 上記の裁決 (租審2020ジュン8188) では争点不良品の購入金額全体を損金不算入としたが、上記の最高裁判所の立場によるのであれば、争点不良品の購入金額を金銭貸付とみなしてその購入時から廃棄時までの期間の間に認定利息を益金算入しなければならない。

## [審判例] 争点金額に対して追徴判決が宣告されて全額納付したため、争点金額を総合所得の課税対象と見ることができないとの請求主張の当否等（棄却）

租審 2021 ブ 2384、2021.12.13.

- （事案）請求人は、本人が実質的に運営する法人の他、9社から争点金額横領の犯罪事実で有罪判決の宣告を受けて控訴及び上告したところそれぞれ棄却されて追徴判決が確定されたが、調査庁は争点金額が請求人に帰属するものと見て賞与処分した後に所得金額変動通知を行い、請求人はこれによる総合所得税を修正申告・納付した。以降、請求人及びその配偶者は追徴補填で争点金額を納付し、これに請求人は追徴金額は自身の所得と見ることができないことを理由に更正請求を行ったが、処分庁は、争点金額は法人の資金が社外に流出されてその帰属者に賞与として処分された金額で以後追徴されて取り戻されたとしても、既に帰属者に成立した所得税の納税義務には影響を及ぼさないとの理由で拒否した。

（判断）本来、社外流出されて当該法人の代表者等に帰属する金額に関して一旦、所得税納税義務が成立すると、事後にその金額が当該法人に還元されたとしても既に成立した所得税納税義務に影響を及ぼすことができないため、「法人税法施行令」第106条第1項第1号により所得処分するのが原則であるが、同条第4項本文は当該法人が所定の期限内に自発的な努力によりその金額を回収した場合は同金額が社外流出されなかったと見て原則による所得処分をしないようにすることで当該法人に自発的な自己是正のチャンスが付与しており、当該法人が社外流出された金額を回収してもそれが当該法人の自発的な努力によるものではない場合には、再び原則に戻って所得処分するようにした同項但書であるため、それが「所得税法」を違反して所得の帰属がないにもかかわらず課税するものであると見ることができないため（最高裁判所2016.9.23.宣告2016ドウ40573判決）、請求人は争点金額に対する追徴判決が確定された以降に争点金額を納付したため、これは自発的な努力により横領金額を回収したと見することは難しいことから、処分庁が「法人税法施行令」第106条第4項但書により所得処分して請求人に総合所得税を賦課した当初の処分には誤りはない。

## [審判例] 争点所得が「所得税法」第21条第1項第19号八目、または二目による“人的役務を一時的に提供して受け取った対価”という請求主張の当否（取消）

租審 2021 ソ 1871、2021.12.3.

- （事案）請求人は1986年に株式会社 A の系列会社に入社して常務として在職した後、2014年12月に退職した役員で、A 社と“諮問契約”を締結し、退職後1年間 A 社から毎月〇〇〇ウォンずつ、計〇〇〇ウォン（“争点所得”）を2015年に支払を受けた。A 社は請求人に争点所得の支払において「所得税法」第21条第1項第19号八目・二目に該当するため“人的役務を一時的に提供して受け取った対価”と見て同法施行令第87条第1号ロ目により争点所得から80%の必要経費を控除して源泉徴収を行い、請求人も2015年帰属総合所得税の申告時に争点所得から80%の必要経費を控除して其他所得金額を記載したが、調査庁は争点所得が謝礼金に該当するため、それに対する必要経費を認めず、其他所得金額を増額した後、請求人に2015年帰属総合所得税を更正・告知した。

（判断）請求人は A 社で長期間、経営管理・経理部門・海外プロジェクト業務を担当し、経営管理チーム長、経理担当役員、海外プロジェクト担当役員として勤めたが、これを通じて関連分野に対する専門的な知識、ノウハウ等を備えていると見られる点、A 社は従来、退職役員に退職慰労金として支払っていたものを顧問契約方式に変更して退職慰労金相当の役務対価を支払うことになったと見られるが、争点契約に“A 社の代表取締役が要請した事案”に対して諮問を提供するように記載されている等、アドバイス内容及

び期間、アドバイス料を明示している点、顧問役務の特性上、役務報告書等の客観的な証憑による証明が難しい場合が多く、通常、企業が社外取締役、顧問等に支払う報酬は企業が今後の発生が明確ではない諮問役務の提供を受けるために現在支払う対価として客観的な証憑により役務の提供如何を証明することが難しいことから、諮問役務がなかったとは言い切れない点等から見て争点所得を「所得税法」第21条第1項第19号による“人的役務を一時的に提供して受け取った対価”と見るのは妥当である。

### [審判例] 争点所得を謝礼金と見る場合にも争点金額を必要経費として控除すべきという請求主張の当否（取消）

租審 2021 ブ 3662、2021.12.21.

- （事案）社会福祉法人である争点法人の代表取締役であった A（2010.2.9に就任、2019.7.25.に辞任、2020.9.24.死亡）（“被相続人”）は2016.4.15.に争点法人の経営権を B に〇〇〇ウォン（“争点所得”）に譲渡したが、2016年帰属総合所得税の申告において争点所得の申告漏れが発生し、2019.6.10.に2016年帰属総合所得税の修正申告時に争点所得から争点法人の経営権取得価額（“争点金額”）を除外した金額を総収入金額とし、必要経費を控除してその他所得金額を計算した後、これを総合所得金額に加算した。調査庁は争点所得が「所得税法」第21条第1項第17号の謝礼金に該当し、争点金額の実際の支払如何に対する客観的な証憑がないため、これを争点所得の必要経費として認めることが難しいと見て、その他所得に加算した後、2021.3.18.に請求人に2016年帰属総合所得税を更正・告知した。

（判断）争点所得は事務処理または役務の提供等に関連して謝礼の趣旨で支払われる金品である「所得税法」第21条第1項第17号の謝礼金に該当すると見たほうが妥当であると判断され、謝礼金であるとしてもその対価として支払を受けた金額から、これに対応する必要経費（同件の場合は経営権の取得のために直接支出した費用）がある場合はこれを控除することがその他所得の通常の所得金額の計算方法に合致すると言えるため、争点金額及び争点所得は非営利法人である争点法人の管理運営権の移転に関連して発生したもので、争点法人の代表取締役の地位を含めた一切の運営権限等の争点法人の実際運営者としての地位を譲る手続を行ってくれたことに対する謝礼の意味で授受した金源で、時期上の断絶はあっても約定の原因となったその所得の性質が同一であるため、相互対応関係にあると見られる点等から争点金額を争点所得に対応する必要経費として認めることは経験から見て合理的であると見られる。

### [審判例] 争点欠損金の遡及控除時に事業場単位とすべきか、それとも事業者（納税者）単位とすべきか（棄却）

租審 2021 ソ 5870、2022.1.3.

- （事案）請求人は第1事業場と第2事業場でそれぞれ飲食店業を営為したが、2021.6.28.、2019年第1期付加価値税の申告時に漏れが発生したクレジットカード売上高に対して2019年帰属総合所得税の修正申告を行い、同日2020年帰属総合所得税の確定申告時に当該課税期間に発生した第1事業場の欠損金及び第2事業場の欠損金に対して直前課税期間に対する欠損金遡及控除還付申請（“争点申請”）を行ったが、処分庁は争点申請に対して全体事業場ではなく、事業場別の欠損金遡及控除を適用すべきとの判断の下で、争点申請税額のうち直前課税期間に既に欠損金額が存在する第1事業場に関連する税額を否認し、直前課税期間に所得金額が発生した第2事業場の当該課税期間の欠損金の

遡及控除を受ける事業場別の欠損金として計算して請求人に2019年帰属総合所得税の還付を決定した。

(判断) 「所得税法」上、欠損金控除制度は継続企業を前提として企業の資本充実に負担にならないようにする制度的装置の一つで、個人が複数の事業場を有している場合、中小企業に該当する事業場もあり、そうではない事業場もあるはずであるため、事業場別に控除所得金額を計算したほうが制度の趣旨に照らし合わせて合理的と見られる点、「所得税法施行規則」別表第40号の4書式（欠損金遡及控除税額還付申請書）を見ると、計算の仕組みが事業場単位で所得金額と欠損金を算定するようになっており、還付対象税額を事業場別の総合所得算出税額から遡及控除後の事業場別の総合所得算出税額を減算した金額と事業場別の総合所得決定税額のうち、いずれか小さい金額を記載するようにしている点、「所得税法」第85条の2第1項と同法施行令第149条の2第2項等で当該課税期間の繰越欠損金が発生した場合は直前課税期間のその中小企業（または当該中小企業）の事業所得に賦課された総合所得決定税額を限度として計算した欠損金遡及控除税額の還付を申請できるとしているため、事業場単位の遡及控除を定めていると見られる点、処分庁が争点申請税額のうち、第1事業場に関連する税額部分を否認し、還付決定（引当）通知したことには誤りはないと判断される。

### [例規] 無償減資された投資株式帳簿価額の損金算入如何

事前-2021-法令解釈法人-1634、2021.12.30.

- 株式の所有により国内会社の事業内容の支配を主な事業とする持株会社（“A 法人”）と B 法人及び C 法人が甲法人の発行株式を保有していたが、甲法人が欠損補填の目的で発行株式全量の無償減資を行い、それと同時に第三者割当有償増資を実施し、当該有償増資時に A 法人と C 法人が既存持分率により有償増資に参加した場合、無償減資の前に A 法人及び C 法人が保有していた甲法人の発行株式の帳簿価額は無償減資日が属する事業年度に損金算入せず、有償増資により取得する株式の取得価額に含む。

#### [TKC コメント]

- 上記の例規は全量無償減資を行った後、有償増資に参加した場合で、事実上、株主の権利が消滅されていないと見て、その無償減資日が属する事業年度に損金として計上することができないと解釈したと見られる。
- 株式を発行した法人が欠損金の補填のために無償減資を行った場合、当該株式を所有している法人は所有株式価額の減額を行わず、当該株式を処分する事業年度の損益として計上するが（法人税法基本通則19-19…35）、株式発行法人が100%無償減資を行う場合は当該株式を保有している法人はその無償減資日が属する事業年度に投資株式の帳簿価額を損金算入する（事前法令解釈法人2017-666、2018.3.16.）。

### [例規] 当事者間の合意により支払う損害賠償金に対する損金不算入の適用方法

書面-2021-法令解釈法人-6997、2021.12.30.

- 同一事業を営為する内国法人（“A 法人”）と他の内国法人（“B 法人”）の間に米国で営業秘密侵害等の事由で紛争が発生して民事訴訟等が行われている中、相互協議により全ての法的紛争を取り下げ、A 法人が B 法人に示談金（“争点示談金”）を支払う場合、争点示談金が「法人税法施行令」第 23

条第 1 項第 2 号による“外国の法令により支払った損害賠償額”に該当する場合で、裁判所またはこれに準じる機関の決定により支払う損害賠償金とは異なり、実際に発生した損害額が裁判所の判決文等により明確に確定されず、明確ではない場合であっても、合意までの過程及び合意内容等の諸般事項を考慮すると、争点示談金が実際に発生した損害額を超過しないと認められる場合には「法人税法」第 21 条の 2 及び同法施行令第 23 条第 2 項が適用されないが、これに該当するかどうかは事実判断すべき事項である。

### [例規] 連結法人間で譲渡した先買権が譲渡損益繰延資産に該当するかどうか等

書面-2021-法令解釈法人-5270、2021.12.14.

- ・ 「法人税法」第 76 条の 8 により連結納税方式が適用される連結子会社が特定内国法人の株式（“争点株式”）を優先買取することができる権利（“先買権”）を連結親会社に譲渡し、譲渡損益（デリバティブ取引益）を計上した場合で、連結親会社が連結子会社から譲り受けた先買権を行使して争点株式を取得した場合、当該先買権は「法人税法施行令」第 120 条の 18 第 1 項第 4 号による譲渡損益繰延資産に該当し、連結子会社は連結親会社が先買権を行使して取得した争点株式を処分する時点で繰り延べられた譲渡損益（デリバティブ取引益）を益金に算入する。

#### [TKC コメント]

- ・ 先買権は法人税法上、譲渡損益繰延資産である「資本市場と金融投資業に関する法律」による金融投資商品（証券、デリバティブ）に該当し（法人税法施行令第120条の18第1項第4号）、先買権の譲渡損益は先買権を行使した時点ではなく、先買権の行使により取得した株式を処分する時点で認識する。

### [例規] 利付き債券の一部が更生計画認可決定により出資転換された場合における源泉徴収義務の存否及びその範囲

事前-2021-法令解釈所得-1206、2021.12.14.

- ・ 内国法人が第三者に対して保有した利付き債券が「債務者更生及び破産に関する法律」による更生計画認可の決定により、株式に出資転換された場合、上記の第三者は出資転換の効力が発生した時点で上記の株式の時価を基準として「法人税法」第 73 条による源泉徴収義務を負担する。

### [例規] オンライン投資連携金融業者の直接投資分に対して受け取る利息における源泉徴収義務の有無

事前-2021-法令解釈所得-1588、2021.12.16.

- ・ 与信金融業を営為する内国法人で、「オンライン投資連携金融業及び利用者保護に関する法律」により金融委員会に登録したオンライン投資連携金融業者が自ら実行する連携貸付に対して同法第 12 条第 4 項各号以外の部分の但書に従って連携貸付募集に達しない金額の範囲内で自己計算により連携投資をすることにより取得した元利金受取権から発生する所得は「所得税法」第 19 条第 1 項の事業所得に該当するもので、「法人税法」第 73 条第 1 項による源泉徴収対象に該当しない。

## [例規] 共生決済支払金額に付加価値税が含まれるかどうか

書面-2021-法人-6711、2021.12.9.

- ・「租税特例制限法」第7条の4【共生決済支払金額に対する税額控除】第1項の購買代金は付加価値税を含む金額である。

### [TKC コメント]

- ・租特法第7条の4第1項によると、購買代金とは、租特法第7条の2（企業の手形制度改善のための税額控除）第3項第1号の購買代金のことであり、租特法第7条の2の適用において購買代金は付加価値税が含まれた金額をその対価と見る（租特法基本通則7の2-0…2;書面2チーム-1078、2004.5.24.等）。

## [例規] 海外持株会社 CFC 特例関連所得金額比率の計算時に処分した子会社からの受取配当を考慮するかどうか

書面-2021-法令解釈国租-5478、2021.11.18.

- ・「国際租税調整に関する法律」第28条第3号ロ目の算式による所得金額比率の計算において、海外持株会社が当該事業年度に処分した子会社から処分前に受け取った配当所得は分子（A）に含まれない。

### [TKC コメント]

- ・「国際租税調整に関する法律」第28条第3号によると、特定外国法人が株式の保有を主な事業とし、その特定外国法人（“海外持株会社”）が各事業年度末現在、一定要件を全て備えて子会社の株式を保有している場合、特定外国法人の留保所得のみなし配当の適用が排除されるため、当該事業年度中に処分した子会社から受け取った配当所得は子会社から受け取った配当所得の範囲から除外する。

## [財産消費税]

### [判例] 納税者が譲渡所得税課税標準予定申告を行った後、それとは異なる内容で確定申告を行った場合、その予定申告及びそれに基づいて行われた増額更正処分の効力（国勝）

最高裁判所 2021.12.30.宣告 2017 ドウ 73297 判決

- ・（事案）原告は2014.4.頃、土地及び住宅の譲渡を行い、2014.6.30.被告に“高価住宅に対する1世帯1住宅非課税規定”を適用してそれによる譲渡所得の課税標準予定申告を行ったが（“同事件予定申告”）、被告は原告が申告した住宅の譲渡価額が偽りであると見て、“高価住宅に対する1世帯1住宅非課税規定”の適用を排除して、2015.1.5.原告に譲渡所得税を増額更正・告知した（“同事件増額更正処分”）。原告は住宅の譲渡価額を予定申告当時よりも増額する一方、“高価住宅に対する1世帯1住宅非課税規定”を再び適用して、2015.5.6.に被告に譲渡所得の課税標準確定申告を行い（“同事件確定申告”）、原告は2015.8.10.、被告に同事件増額更正処分による課税標準及び税額を同事件確定申告による課税標準課税額に減額を要求する趣旨の更正請求を行ったが（“同事件更正請求”）、被告はこれを拒否した。

(判断) 予定申告納付制度の立法趣旨は所得の発生初期に予め税額を納付するようにして税源を早期確保し、徴収の効率性を計らい、租税負担の累積を防止することであり、従来には納税者が予定申告を行い、それにより税額を自主納付した場合、納付する税額の一部を算出税額から控除するという恩恵を付与したが、2010年からは予定申告を行わない場合は加算税を賦課するように制度が変更されたが、これは予定申告納付義務の誠実な履行を担保するために義務不履行に対して制裁するだけであり、これをもって予定申告に課税標準及び税額を最終的に確定する効力を付与したと見ることは難しい点、旧所得税法は第111条第3項等で確定申告納付を行う場合、予定申告算出税額や予定申告した税額を増額更正した税額がある時にはこれを譲渡所得算出税額から控除するように規定することで、予定申告や予定申告に対する増額更正処分がある場合でも確定申告が有効に行われることを前提にしている点等から見て、原告は同事件予定申告を行った後、それとは異なる内容の同事件確定申告を行ったため、同事件予定申告により暫定的に確定された課税標準と税額は同事件確定申告により確定された課税標準課税額に吸収されて消滅し、同事件予定申告に基づいて行われた増額更正処分も効力を喪失したため、同事件更正請求はその対象がないことから適法ではなく、国税基本法第45条の2第1項但書による更正請求期間が経過した後に行われた点においても不適法である。

## [判例] 架空の費用に対する法人税及び付加価値税の賦課除斥期間、不正過少申告加算税等が問題になった事件（一部納税者勝）

最高裁判所 2021.12.30.宣告 2017 ドウ 72256 判決

- （事案）原告は訴外1と商標権使用契約（2004年～2013年）、A社と経営諮問役務契約（2007年～2013年）、訴外2と顧問委嘱契約（2011年～2013年）を締結し、これに対して使用料、諮問料及び顧問料をそれぞれ支払ったが、被告は同事件使用料、諮問料及び顧問料が全部実際の役務等の供給無しで支払われた架空費用であると見て、損金算入を否認し、これに関連して原告が発給を受けた税金計算書は全部事実と異なる税金計算書に該当すると見てその仕入税額控除を否認して、2004年ないし2013事業年度の各法人税（不正過少申告加算税等を含む）と2004年第1期ないし2013年第2期の各付加価値税（不正過少申告加算税等を含む）を更正・告知した。

（判断）納税者が事実と異なる税金計算書の交付を受けて仕入税額の控除または還付を受けた場合、その行為が“詐欺その他不正行為として国税を脱税するか、還付・控除を受けた場合（旧国税基本法第26条の2第1項第1号）”や“不正行為で付加価値税の納付税額を過少申告するか、還付税額を超過申告した場合（旧、国税基本法第47条の3第2項第2号）”に該当すると言えるためには納税者に、事実と異なる税金計算書により仕入税額の控除または還付を受けるという認識以外に、事実と異なる税金計算書を発給した者がその税金計算書上の売上税額を除外し、付加価値税の課税標準及び納付税額を申告・納付するか、またはその税金計算書上の売上税額全部を申告・納付した後、更正請求してその還付を受ける等の方法によりその税金計算書上の付加価値税納付義務を免れることで納税者がその仕入税額の控除を受けることが結果的に国家の租税収入の減少をもたらすという認識がなければならないが（最高裁判所2015.1.15.宣告2014ドウ11618判決等）、訴外1等が同事件使用料、諮問料及び顧問料に関する付加価値税を全部申告・納付し、以後還付を受けていないため、原告が事実と異なる税金計算書で同事件使用料等に関する仕入税額の控除を受けることが結果的に国家の租税収入減少をもたらすと認識したと見ることは難しいため、原告が事実と異なる税金計算書で仕入税額控除を受けた行為は“詐欺、その他不正行為”或いは“不正行為”に該当すると見ることはできない。

[TKC コメント]

・ 上記の付加価値税賦課処分とは異なり、法人税賦課処分に関連しては架空費用を損金算入したのは不正行為等に該当すると見て長期の賦課除斥期間（10年）及び不当過少申告加算税の適用を肯定した。

[判例] 加算税を免れる正当な事由があるかどうかは個別の税法による申告・納付期限基準で判断すべきかどうか（一部納税者勝）

最高裁判所 2022.1.14.宣告 2017 ドウ 41108 判決

- （事案）クラブを運営する原告に対する税務調査の結果、原告の従業員らが各クラブの入場券を偽造、販売し、その代金を横領した事実が明らかになって、原告は2013.2.6.にその従業員らを横領等の嫌疑で告訴し、その一部は有罪判決となったが、被告は原告が偽造した入場券の販売代金相当の売上の申告を漏らしたと見て、2013.6.3.及び2013.6.14.に原告に付加価値税、総合所得税、個別消費税、教育税各本税及びこれに対する各申告不誠実及び納付不誠実加算税を賦課した。

（判断）加算税は税法で規定した申告・納税等の義務違反に対する制裁である点、旧国税基本法が税法による申告期限や納付期限まで課税標準等の申告義務や国税の納付義務を履行しなかった場合に加算税を賦課するように定めている点等から見て、加算税免除の正当な事由があるかどうかは特別な事情がない限り、個別税法による申告・納付期限を基準として判断すべきである。

原告らは2013.2.6.頃になってはじめて従業員の横領事実に気づき、漏れた原告らの売上に関する総合所得税、付加価値税、個別消費税及び教育税の申告・納付期限は全部それ以前であるため、上記の各申告・納付期限当時、原告らには加算税を免除する正当な事由があるとするのが妥当である。そのため、被告は原告に2013.2.6.以前まで発生した納付不誠実加算税のみならず、申告不誠実加算税と2013.2.7.以降に発生した納付不誠実加算税も賦課できないと見るべきである。

[TKC コメント]

・ 最高裁判所は、(i) 2013.2.6.以前まで発生した納付不誠実加算税に対しては、2013.2.6.以前に原告が偽造の入場券販売代金を売上として申告しなかった正当な事由があるという原審の判断が正当であるとなぜいたが、(ii) 申告不誠実加算税と (iii) 2013.2.6.以降に発生した納付不誠実加算税に対しては2013.2.6.以降にはこれを売上として申告し、関連税額を納付することができるため、正当な事由がないとのことで適法であると判断した原審判決部分を廃棄差し戻した。

区分	本税	加算税		
		申告不誠実	納付不誠実	
			2013.2.6.以前	2013.2.7.以降
原審	適法	適法	違法	適法
最高裁判所	適法	違法	違法	違法

[判例] 新株引受権付社債の取得及び新株引受権の行使による利益に対して、旧相贈税法第42条第1項第3号が適用可能と見るのは妥当（国勝）

最高裁判所 2021.12.16.宣告 2021 ドウ 48762 判決（審理不続行）

- （事案）原告1は A 社の代表取締役兼株主であり、原告2は A 社の社内取締役兼株主であり、かつ代表取締役の親戚であり、A 社は2014.3.4.分離型新株引受権付社債を発行し、原告が同日にこれを全部引き受けた後、2015.12.31.に当該新株引受権付社債に分離された新株引受権を行使して A 社の新株を取得した。被告は原告が同事件新株引受権付社債を引き受け、その新株引受権を行使することにより相当の利益（“同事件利益”）を得たと見て旧相贈税法第42条第1項第3号を適用して贈与税を更正・告知した。

（判断）旧相贈税法第42条第1項第3号は転換社債等による株式の転換等で法人の資本を増加させるか、減少させる取引により発生した“第三者の寄与による財産価値の増加”を贈与税課税対象とする価額算定規定と見るべきであるため、旧相贈税法第42条第1項第3号の適用においては、当該取引を通じて転換社債等を発行した法人の利益が直接的に取引相手方に移転されるか分与されることを必ずしも要しないと言える。同事件利益（“第三者の寄与による財産価値の増加”）に対して旧相贈税法第42条第3項により“特殊関係者ではない者の間の取引で、取引の慣行上、正当な事由があると認められる場合”に該当して旧相贈税法第42条第1項第3号の適用を排除することができるかどうかは同事件利益（“第三者の寄与による財産価値の増加”）が発生した取引の当事者を基準としたほうが妥当であるため、原告の主張の通り、株式転換等の取引の結果として他の株主の利益がその行使者に一部分与される付随的・派生的効果が発生したとしてその他の株主とその行使者の特殊関係如何により、旧相贈税法第42条第3項を適用できるかどうかを判断するのはむしろ課税要件類推・拡張解釈禁止原則に違背する結果となると見られる。

### [審判例] 争点差額部分に対して貸倒税額控除を適用できるかどうか（棄却）

租審 2021 ㊦ 4751、2021.12.27.

- （事案）請求法人は2019.1.23.に裁判所から更生手続の開始決定を、2019.8.12.更生計画（“同事件更生計画”）認可決定をそれぞれ受けた後、同事件更生計画により、更生債権の元金及び開始前利息のうち10%を現金で返済し、2019.8.13.に残りの金額を請求法人の普通株で出資転換し、同日に上記の出資転換された株式に対して200:1で併合（併合後残余株式を“同事件残存株式”）された。請求法人の取引先（“同事件取引先”）は請求法人に対する更生債権のうち、出資転換された債権の帳簿価額と同事件残存株式の額面価額の差額（“争点差額部分”）等に対して2019.8.13.貸倒が発生したと見て2019年第2期付加価値税申告時に貸倒税額（“争点貸倒税額”）の控除を受けた。ここに処分庁は請求法人の2019年第2期付加価値税仕入税額から争点貸倒税額を減算して当該付加価値税を更正・告知した。

（判断）2019.2.12.大統領令第29535号に改正された「付加価値税法施行令」第87条第1項第2号（“改正施行令”）の付則第2条で“同令施行以降、財貨や役務を供給するか、供給を受ける分から適用する”と定めているのは一般的な適用例を意味するものであり、貸倒税額の場合、その貸倒が確定された日が属する課税期間の売上税額から減算することである事実を考慮すると、貸倒事由が発生した課税期間に施行中の法令が適用されると見るのが妥当であり、同事件更生計画上、更生債権の出資転換と同時に当該株式の一部を消却することにした以上、これは消却された株式に対応する債権については請求法人に対してその債務を免除するように合意したと見ることができるだけでなく、同事件取引先が請求法人に対する売上債権の回収もできていない状況で取引徴収できなかった付加価値税まで負担するようするのは過度な処置である点等をまとめると、争点差額部分が貸倒事由に該当しないと主張は受け入れることが難しい。

**[TKC コメント]**

- ・改正施行令は貸倒税額の控除事由の一つとして裁判所の更生計画認可決定により債務を出資転換する場合を新たに挙げたが、企画財政部はその改正理由に関して法的安定性在庫のために既存の例規（企画財政部の付加価値税制課-153、2015.2.16.等）を法令化するためであると明らかにした。結局、上記の裁決は改正施行令の性格を確認的規定と見たものと理解される。

**[例規] 筆頭株主割増評価の適用対象の判断において、筆頭株主等の株式等に従業員持株組合の組合員保有持分を含むかどうか**

企画財政部の租税法令運用課-1072、2021.12.15.

- ・筆頭株主等が株式を相続・贈与するに当たり、筆頭株主割増規定の適用如何の判断時に筆頭株主等の株式等に従業員持株組合員が従業員持株組合を通じて保有している持分は含めない。

**[TKC コメント]**

租税審判院と国税庁は上記の企画財政部の例規とは反対の趣旨で判断したことがある。

- ・筆頭株主保有株式の持分率の算定において従業員持株組合が保有した持分を合算して50%超過如何を判断し、これにより、筆頭株主割増評価加算比率を適用したことには誤りはない（租審2017ソ5083、2018.2.1.）。
- ・甲が発行株式総数の100分の30以上を出資している A 社（非中小企業である上場法人）の株式を甲の子女に贈与して「相続税及び贈与税法」第63条第3項による筆頭株主割増評価規定を適用する場合、「勤労福祉基本法」による従業員持株組合の組合員（A 社の勤労者）は「相続税及び贈与税法施行令」第2条の2第1項第2号・第6号及び第2項・第3項第1号により甲の特殊関係者に該当する（事前2017-法令解釈財産-0325、2017.6.30.）。

**[例規] 評価期間内に類似売買事例価額がある場合でも評価期間以外における売買価額の評価審議委員会への審議申立てが可能であるかどうか等**

基準-2020-法令解釈財産-0170、2021.8.18.

- ・「相続税及び贈与税法施行令」第49条第1項による評価期間以内の期間中、同条第4項による価額（“類似売買事例価額”）がある場合にも贈与を受けた財産の売買価額に対して「相続税及び贈与税法施行令」第49条第1項各号以外の部分但書を適用することができ、「相続税及び贈与税法施行令」第49条第1項各号以外の部分但書による当該財産の価額がある場合は類似売買事例価額を適用しない。

**[TKC コメント]**

- ・租税審判院は時価の判断において争点売買事例価額は評価期間内に属するものであるため、評価期間以外のものとして評価審議委員会の審議を経て時価の範囲に含まれた争点受容価額より優先して適用されると判断したことがある（租審2019イン3621、2020.12.7.）。

**[例規] 中断事業に分類された有形資産処分損益の推定利益の適用如何**

書面-2021-資本取引-5221、2021.12.15.

- 企業会計基準により中断された事業に関連する有形資産処分損益を中断事業損益に分類した場合にも当該中断事業損益は「相続税及び贈与税法施行規則」第17条の3第1項第6号で規定する企業会計基準上、有形資産の処分損益に該当する。

### [例規] 無体財産権の評価において専門家の範囲に発明振興法第28条により指定された発明の評価機関が含まれるかどうか

書面-2021-法令解釈財産-5708、2021.12.13.

- 「相続税及び贈与税法施行令」第59条による無体財産権の評価において、評価基準日前の直近3年間、収入金額がない場合には同法施行規則第19条第4項により税務署長等が2つ以上の信頼できる鑑定機関（「鑑定評価及び鑑定評価士に関する法律」による鑑定評価業者）、または「発明振興法」第28条第1項により特許庁長が指定した発明の評価機関の鑑定価額及び当該権利の性質、その他諸般事情を勘案して適正な価額で評価することができる。

### [例規] 無体財産権の評価において相続税及び贈与税法施行規則第19条第4項による専門家の鑑定価額の範囲

書面-2019-法令解釈財産-2050、2021.12.28.

- 「相続税及び贈与税法施行令」第59条により無体財産権を評価するにあたり、「産業教育振興及び産学研協力促進に関する法律」第36条の2第3項により技術持株会社に現物出資する技術を「技術の移転及び事業化促進に関する法律」第35条第1項により指定された技術評価機関が評価した場合、その価額は「相続税及び贈与税法施行規則」第19条第4項による専門家の鑑定価額と見ることができる。

## [地方税]

### [判例] 同事件ガス施設に対して、旧地方税特例制限法第78条第4項が適用可能であるかどうか（納税者勝）

最高裁判所 2021.12.25.宣告 2021 ドウ 42863 判決

- （事案）原告は海外の原産地で液化天然ガスを輸入した後、これを国内で再び気化して発電所や全国の都市ガス会社に供給している会社で、2016.3.8.被告館内を含めた土地にガス供給管理施設（“同事件付属設備”）を新築し、被告の管内にガス管（産業団地内の埋設分を含む）を埋設してそれぞれ取得した後、取得税等の申告・納付を行った。原告は2018.11.16.に被告に葦山国家産業団地、新湖一般産業団地、鳴旨国家産業団地内に埋設されたガス管部分と同事件付属設備（“同事件ガス施設”）に対して旧地方税特例制限法（2016.12.27.法律第14477号に改正される前のもの）第78条第4項（“同事件軽減条項”）により取得税を減免すべきとの趣旨で同事件取得税等に対して減額更正請求を行ったが、被告はこれを拒否した。

（判断）同事件軽減条項は取得税の軽減を受ける要件を当該条項及び関連法令により明確に規定しており、その他このような軽減を受けるための他の付加的な要件が法文に規定されていない点、旧、地方税特例制限法第78条は産業団地等を造成する段階、造成が完了した段階、造成後の使用段階に区分して地方税減免を規定し、第1項から第3項で“事業施行者”に対する減免内容を規定しており、同事件軽

減条項である第4項では“事業施行者以外の者”に対する減免内容を規定しており、これによると、同事件軽減条項の軽減対象は事業施行者以外の者であれば十分であり、必ず産業集積活性化及び工場設立に関する法律により産業団地管理機関と入居契約を締結した入居企業であるか、支援機関に該当しなければならないと見るような根拠がない点、旧地方税特例制限法第78条第5項の追徴規定で言う“当該用途で直接使用しない場合”とは、同事件ガス施設をガス供給の用途以外で使用する場合等であると言えるため、上記の規定を根拠として同事件軽減条項の適用対象が入居企業の事業を支援するための施設に限定すべきと見ることは難しい点等から見て、同事件軽減条項により取得税等の軽減を受けるために同事件ガス施設が産業団地内の入居企業にガスを供給、支援するための建築物であることの要件が追加が必要であると見ることはできない。

### [審判例] 法人の設立当時、請求人が配偶者と 50%の株式を保有する状態で、共同経営者である他の株主から追加で株式 50%を取得したことが、特殊関係者内部間の株式取引に該当するかどうか（棄却）

租審 2021 ジ 1116、2021.12.2.

- （事案）請求人は争点法人の代表取締役として在職しながら、配偶者（請求人と合わせて“請求人等”）と共に争点法人の株式50%を保有していたが、請求人が A 等（個人）から争点法人の株式50%を追加で取得して請求人等は初めて争点法人の寡占株主（比率100%）となり、処分庁は請求人等が初めて争点法人の寡占株主になったにもかかわらず、取得税等を申告・納付していない事実を確認し、2020.10.12.請求人に争点法人が処分庁の管内に所有している取得税課税対象物件に対して取得税、農漁村特別税（加算税を含む）を賦課・告知した。

（判断）請求人は A 等と法人の設立当時から共同で経営してきた経営支配関係にあったため、請求人等が株式を取得したのは経営支配関係にある特殊関係者間の内部取引にすぎないと主張するが、特殊関係者のうち、株主が個人である場合は経営支配関係にある法人のみを特殊関係者と規定しているが、これは個人である株主が支配的な影響力を行使する法人と株式取引を行う場合、その株式発行人に対する実質的な支配力において株式取引以降にも変動しない場合に該当すると見ることができため、このような法人を特殊関係者と規定していると言えるため、請求人等と A 等は争点法人の共同経営者として争点法人との関係のみで支配的な影響力を行使する地位にあるだけであり、争点法人との関係で共同で支配的な影響力を行使することができることから、個人株主である A 等を請求人等が支配的な影響力を行使する経営支配関係にある法人と見ることはできないため、処分庁が請求人に寡占株主として取得税納税義務があると見て同件取得税等を賦課した処分には誤りがないと判断される。

### [審判例] グリーンビルディング認証建築物の取得（3%減免）に対して、一般的に経過措置により従来の規定（10%減免）を適用すべきという請求主張の当否（棄却）

租審 2021 ジ 2677、2021.12.13.

- （事案）請求法人は2019.11.28に建物（マンション432世帯、オフィステル427世帯、商店81戸、以下、“争点建物”）を取得した後、「地方税特例制限法」（2018.12.24.法律第16041号に改正されたもの）第47条の2によりこれをグリーンビルディング認証建築物と見て100分の3の減免率を適用して2019.12.5.に取得税等を申告・納付した後、争点建物は「地方税特例制限法」付則（2017.12.26.法律

第12955号に改正されたもの) 第8条の経過規定により、「地方税特例制限法」第47条の2 (2016.12.27.法律第14477号に改正されたもの、以下、“従来規定”) を適用して取得税の100分の10を減免すべきという趣旨で更正請求を提起したが、処分庁はこれを拒否した。

(判断) グリーンビルディング認証建築物に対する取得税の減免規定は2009年に「地方税法施行令」で新設された後、「地方税特例制限法」に移管されて減免率が維持されてきたが、2017年に改正されて取得税減免率が縮小されたため、請求主張のように信頼保護を適用するためには長期間関連規定が維持され、その信頼を当然保護しなければならない程度に至った場合に限り信頼保護できるが、上記の減免規定は最初新設されて減免率が縮小されるまでの期間が短いため、その信頼を保護する程度に至ったと見ることが難しい点、請求法人がグリーンビルディング認証建築物を新築、取得するにあたってその取得税納税義務が成立する前の原因行為である建築工事への着工当時に施行していた従来規定の場合、グリーンビルディング認証建築物に対して取得税の5～15%を減免すると規定し、その適用期間を2018.12.31.まで新築して取得する場合に限定して規定していた点、請求法人が争点建物の建築工事を完了し、使用承認を受ける当時には取得税を3～10%減免することに改正された点等から見て、処分庁が請求法人の更正請求を拒否した処分には特に誤りはない。

#### [TKC コメント]

・ 上記の判決は争点減免規定 (取得税の100分の10減免) が最初新設減免率が縮小されるまでの期間が10年経過していない事案である。これとは違って、租税審判院は1995年に新設されて2015年の減免率の引き下げまで約20年間継続した産業団地に対する取得税免除条項の場合、同免除条項が維持されると期待することは無理ではないと判断したことがある (租審2020ジ0730、2021.7.5.)。

### [審判例] 現物出資による法人転換により取得した財産の取得税等の免除を受けた後、2年以内に吸収合併により解散した場合、地方税特例制限法施行令第28条の2第3項の正当な事由に該当するかどうか (棄却)

租審2020ジ3562、2021.12.16.

・ (事案) 株式会社A (“被合併法人”) は2017.9.18.同事件土地及び建物 (“争点不動産”) を取得した後、争点不動産の事業者を個人から法人に転換するために現物出資する不動産として、処分庁から取得税の免除を受け、請求法人は2018.12.16.に被合併法人の吸収合併を行った。請求法人は2019.1.28.争点不動産を当該用途で直接使用した期間が2年未満である状態で合併によりその所有権が請求法人に移転されることを「地方税特例制限法」第57条の2第4項の処分に該当すると見て、免除を受けた取得税の申告・納付を行ったが、以降、争点不動産の取得日から2年以内に正当な事由無しに当該事業を廃業するか、当該財産を処分した場合に該当しないと主張しながら更正請求を提起し、処分庁はこれを拒否した。

(判断) 被合併法人は請求法人に合併されて解散登記が行われ、争点不動産が請求法人に移転されて請求法人が争点不動産を取得したものであるため、被合併法人の立場では請求法人に争点不動産を処分したと見ることができ、旧地方税特例制限法施行令 (2018.12.31.大統領令第29438号に改正される前のもの) 第28条の2第3項で“正当な事由”を当該事業用財産が「公益事業のための土地等の取得及び補償に関する法律」及びその他法律により収用された場合と法令による廃業・移転命令等により当該事業を廃止するか事業用財産を処分する場合のみに限定し、請求法人が主張する合併 (適格合併)

に対して正当な事由として異なる規定を置いていない以上、被合併法人の合併を正当な事由と認めることは難しいと判断した。

#### [TKC コメント]

- ・ 2018.12.31.に改正された「地方税特例制限法施行令」第28条の2第3項は適格合併等を正当な事由により新設した（第3号及び第4号）。

### [審判例] 請求法人が営為するクラウドデータセンターサービス業が「地方税法施行令」第26条第1項第5号で重課除外対象業種と定めた「産業発展法」により産業通商資源部長官が告示する先端技術産業に該当するかどうか（再調査）

租審 2021 ジ 2726、2021.12.27.

- ・ （事案）請求法人はクラウドデータセンターサービスの提供のための運用及び管理等を目的事業とする法人で、資本金の払込及び増資登記に対して地方税法第28条第2項の重課税率（1千分の12）を適用して登録免許税等を申告・納付した後、請求法人が営為するクラウドデータセンターサービス業は地方税法施行令第26条第1項第5号で重課除外対象業種と規定した産業通商資源部長官が告示する先端技術産業に該当して標準税率（1千分の4）を適用しなければならないとの理由で更正請求を行ったが、処分庁はこれを拒否した。

（判断）処分庁は地方税法施行令第26条第1項第5号で、大都市重課例外業種として規定している先端技術産業を産業通商資源部長官が告示した“先端技術及び製品の範囲”に含むべきのみならず、産業通商資源部長官から先端技術産業確認書の発給を受けた場合に限定すべきという意見であるが、上記の条項で“先端技術産業”とは、産業通商資源部長官が告示する“先端技術及び製品の範囲”に含まれている業種であれば十分であると見るのが妥当である点、請求法人が営為しているクラウドデータセンターサービス業は2015年度から現在まで継続して先端技術産業として告示されている点等から見て、請求法人が営為するクラウドデータセンターサービス業は地方税法施行令第26条第1項第5号で規定している先端技術産業で登録免許税の重課除外対象に該当すると言える。但し、請求法人の提出資料のみでは請求法人が設立以降現在まで先端技術産業であるクラウドデータセンターサービス業のみを営為したかどうか明確ではないため、処分庁が売上高を再調査してクラウドデータセンターサービス業とその他の事業が占める売上高比率で按分した後に更正を行うのが妥当であると判断される。

#### [TKC コメント]

- ・ 上記の裁決事案と異なり、クラウドデータセンターサービス業は地方税法施行令第26条第1項第4号で重課除外対象業種と規定した電気通信事業に該当すると見られることもできる。即ち、電気通信事業とは電気通信役務を提供する事業のことであるが、電気通信役務は普遍的役務、基幹通信役務、付加通信役務に区分され（電気通信事業法第2条第6号、第7号及び第10号から第12号）、インターネットデータセンターの運営事業は付加通信事業を営為しようとする者が所定の要件及び手続により放送通信委員会に申告した事業であれば、付加通信事業に含まれる（道税政課-378、2008.4.7.）。

### [審判例] 直系尊属から売買により争点マンションを取得し、争点マンションを賃借した第三者に対する伝賃保証金返還債務を引き受ける方式で残金を支払ったことに対して、取得税率の適用において伝賃保証金に有償取得税率を適用すべきという請求主張の当否（棄却）

租審 2021 ジ 2420、2021.12.29.

- ・（事案）請求人は2021.4.2.、直系尊属である父と残金の支払に対して伝賃保証金返還債務の引受をもってこれに代えるという内容で売買契約を締結して争点マンションを取得し、同日に処分庁に地方税法第11条第1項第8号イ目の税率（有償取得税率、以下、“1%”）を適用して取得税等の申告を行ったが、2021.4.8.、地方税法第13条の2第2項の贈与重課税率（無償取得税率：12%、以下、“争点税率”）を適用して算出した税額から既納付税額を減算して取得税等の申告・納付を行った後、2021.4.28.に争点マンションを有償で取得したとの理由で争点税率ではなく、住宅の有償取得税率である1%を適用すべきという趣旨の更正請求を行ったが、処分庁はこれを拒否した。

（判断）請求人が直系尊属から取得した争点マンションが有償取得に該当するためには「地方税法」第7条第11項但書及び第4号の“当該不動産の取得のためにその対価を支払った事実が各目のいずれか一つにより証明される場合”でなければならないため、当該不動産の対価を支払うための取得者の所得が証明される場合（イ目）であるか、取得者の所有財産を処分または担保した金額で当該不動産を取得した場合（ロ目）であるか、贈与税を申告してその受贈財産価額で当該不動産価額を支払った場合（ハ目）、またはイ目～ハ目に準ずるもので、取得者の財産でその対価を支払った事実が証明される場合（ニ目）でなければならない。

請求人は2021年以前の所得が確認できる資料を提出しておらず、2021年以降の所得を証明するために提出した勤労契約書を見ても毎月〇〇〇ウオンの所得のみが認められるため、争点マンションの対価を支払うための取得者の所得が証明される場合に該当すると見ることが難しく、取得者である請求人のその他所有財産を処分または担保した金額で争点マンションを取得した場合や、請求人が受贈財産価額で争点マンションの価額を支払った場合にも該当しない。

**[例規] 未分譲賃貸住宅を一括取得した場合における減免如何**地方税特例制度課-2548、2021.11.4.

- ・ 住宅組が「民間賃貸住宅法」による賃貸住宅を第三者分譲のための入札公告等の分譲手続を経た後、未分譲となっている住宅の一部または全部を住宅賃貸事業者が一括して取得する場合、「地方税特例制限法」で規定した最初分譲に該当するため、取得税減免対象に該当すると判断される。

**[TKC コメント]**

- ・ 上記の例規とは異なり、課税当局は建築主が住宅を完工する前に分譲公告等の分譲手続無しに特定買収者と包括譲受・譲渡方式により事前売買約定を締結し、住宅を建築して所有権を移転することは“分譲”に該当しないと判断した（地方税特例制度課-1161、2021.5.21.）。
- ・ 「建築物分譲に関する法律」第2条第2号は“分譲”とは建築物の分譲事業者が建築する建築物の全部、または一部を2人以上に販売することを言うことと定めており、同法第6条第5項では分譲事業者は分譲契約等を締結した後、残余部分がある場合には随意契約で分譲することができることと定めている。

**[関税]****[審判例] 船積日から1年経過以降に発給を受けた原産地証明書に基づいて FTA 関税法第9条第2項による協定関税の事後適用が可能かどうか（棄却）**租審 2021 グァン 0050、2021.12.27.

- ・（事案）請求法人は2018.5.23.～2019.7.9.に争点輸出者から VIDEO PROCESSOR 等（LED 電光板制御機器、“争点物品”）を輸入するに当たって、その品目番号を HSK 第8517.62-3520号（WTO 譲許税率0%）として輸入申告を行い、処分庁は2020.7.2.に争点物品の品目分類質疑に対する関税評価分類院長の2020.5.27.日付の回答に基づいて争点物品の品目番号が HSK 第8543.70-9090号（基本税率8%）に該当するため2020.8.13.請求法人に不足税額に該当する関税等の更正・告知を行った。請求法人は輸出国の関税当局から処分庁が更正の際に適用した品目番号で争点物品に対する原産地証明書の発給を受けた後、FTA 関税法第9条第2項により処分庁に韓-中 FTA による協定関税率（0%）の事後適用を申請し、処分庁はこれを還付したが、船積日から1年が経過して遡及発給された一部の原産地証明書は韓-中 FTA に違背するため協定関税が適用できないとの理由で請求法人に修正申告するようにし、請求法人はこれを納付した。請求法人は以後、有効期間の例外適用に基づいて修正申告納付した関税等の還付を要求する更正請求を行ったが、処分庁はこれを棄却し、審判請求を提起した。

（判断）韓-中 FTA 第 3.15 条第 4 項に、特別な事由で期限内に原産地証明書が発給されなかった場合は遡及して発給しても船積日から 1 年を経過しないように発給できると定めているため、船積日から 1 年が経過した以降に発給された原産地証明書は特惠関税の目的上有効な原産地証明書と見ることが難しい点、企画財政部長官が作成した“2019 年税法改正案の質疑回答資料”を見ると、発給期限が経過して原産地証明書の発給を受けることができない場合でも事後申請期限の例外規定の適用を受けることができないと説明している点で、有効期間が経過した原産地証明書は協定関税の事後適用が不可能である。

#### [TKC コメント]

- ・ 本事案は国内の FTA 特例法と個別 FTA 協定文が相反する場合に FTA 協定を優先して適用したケースであるため、協定税率を適用することができる場合は輸入者が各個別 FTA 協定で別途規定している要件を綿密に検討する必要がある。
- ・ FTA 特例法第 9 条第 2 項及び同法施行令第 5 条第 3 項により、関税当局が、輸入者が申告した品目分類と異なる品目分類を適用して更正する場合には輸入申告の受理日から 1 年が経過した後でも納付告知を受けた日から 45 日まで事後申請を許容しているものの、韓-中 FTA 第 3.15 条原産地証明書第 4 項で“原産地証明書が不可抗力、予想できなかったミス、漏れまたはその他の有効な事由により船積の前または船積時、船積日の後 7 勤務日以内に発給されなかった場合、原産地証明書は“遡及発給という文言を記載して遡及発給するものの、船積日から 1 年が経過しないようにして発給することができる”と明確に言及しているため、韓-中 FTA による原産地証明書を事後に発給しようとする場合には 1 年という期間要件を必ず遵守しなければならない。
- ・ また、協定税率の適用を受けるためには変更された品目分類により新たに発給された原産地証明書を提出しなければならないが、韓-中 FTA 規定上、船積日から 1 年を超過する件は発給できないため、原産地証明書の発給及び提出が不可能となる。そのため、原産地証明書の事後発給有効期間に対しては各個別 FTA 協定で別途規定しているため、必ず適用を受けようとする FTA 協定を遵守しなければならない。

**[審判例] プレス用鋳物製品（“争点物品”）を HS 7325 号（その他鋳物製品、FCN 0%）に分類するか、HS 8466（第 8462 号や第 8463 号の機械用部分品、2016 FCN 6.4%、2017 FCN 5.6%）に分類するか（棄却）**

租審 2021 グァン 0067、2021.12.29.

- （事案）請求法人は2016.1.4.～2017.10.12.に争点輸出者からプレス用鋳物製品（“争点物品”）の輸入において品目番号を第7325.99-2000号[その他の鋳物製品、FCN 0%]として輸入申告を行い、処分庁は2017.8.18.自主点検の案内を通じて争点物品の品目分類の誤謬可能性に対して示唆したが、請求法人が補正及び修正申告を行わなかったため、2018.1.25.に原産地書面調査を開始した。請求法人は2018.4.12.関税評価分類院長に争点物品に対する品目分類事前審査を申請して、2018.9.11.関税評価分類院長から争点物品が第8466.94-0000号（第8462号や第8463号の機械用部分品、2016年 FCN6.4%、2017年 FCN5.6%）等に分類されるとの回答を受け、これを不服として品目分類の再審査を申し込んだが、上記と同一の品目番号に分類されるという回答を受けた。2020.2.24.処分庁の争点物品の原産地調査結果に対して、請求法人が異議申立て及び課税前適否審査を請求したが、これを処分庁が拒否し、更正告知して請求法人は審判請求を提起した。

（判断）争点物品は半加工品に該当するかどうか争点である。争点物品は請求法人が提供した設計図面により完成品に近い形で製造されたため、輸入当時に提示された争点物品の形態と追加加工を経た完成品の形態が類似であり、請求法人は争点物品を輸入して追加加工を経た後、当初の輸入目的通りにプレス機械の部分品等として使用しているため、争点物品は半加工品に該当すると言えることから争点物品は完成品と同一の品目番号に分類すべきである。そのため、処分庁が争点物品を HSK 第 8466.94-0000 号等に品目分類したのは妥当である。

#### 【TKC コメント】

- ・ 本事案は FTA 自主点検により品目分類の 이슈が提起された件である。FTA 協定税率の適用時、原産地の決定基準は恩恵税率を付与する輸入関税当局基準で判断されるため、輸入者はそれが輸出関税当局の品目分類とは異なる可能性があることに注意しなければならない。
- ・ ほとんどの場合、輸出者が自国、或いは自社基準で当該物品の HS CODE を付与して韓国に輸入する時に特別な検討無しに当該 HS CODE を基準として協定税率の適用を受けるケースが多い。この場合、輸出国では当該 HS CODE 基準で FTA 協定上の物品別の原産地決定基準を充足することができるが、輸入国での品目分類が異なる場合には当該物品の原産地決定基準及び特惠税率が異なることになるため、輸入者は輸入国基準の品目分類及び原産地決定基準を充足するかどうか事前点検が必須である。
- ・ 同件は関税評価分類院長から回答を受けた税番で FTA 税率を適用して税率差異分だけを追徴したものであり、輸入物品が半加工品に該当するかどうか争点である。関税率表上、半加工品は“直接使用できる物品ではなく、完成した物品や部分品のおおまかな模様や形態を有する物品で、例外的な場合を除いてはただ完成した物品や部分品として完成するためにのみ使用される物品”を言う。半加工品の品目分類は関税率表通則第 2 号イ目により完全な物品や完成した物品の本質的な特性を有しているのであれば、完成品と同一な号に分類すべきである。また、第 7325 号の解釈によると、“同表の他の号に該当する物品である鋳造物（例：機械や機器の部分品として認められるもの）や完成品としての本質的な特性を有しているものの、追加の加工が必要とされる未完成の鋳造品は含めない”と定めている。
- ・ 争点物品の場合、完成品と形態が類似であり、国内でボーリングマシンで外角加工及び固定バー用のホール加工を行い、上下スライドガイドにより直角加工程度のみを行うため、輸入関税当局は半加工品そのものに完成された物品の本質的な特性があると見て、完成品と同一の品目分類である第 8466 号に分類した。

本資料は一般的な内容を取り扱っており、如何なる企業や個人の特定問題に対する解答を提供するものではありません。本資料の内容に関連して意思決定が必要な場合には必ず弊事務所の専門家とご相談ください。

KPMG 三暎会計法人 Tax 3 本部

李相武 (イ・サンム) [sangmoolee@kr.kpmg.com](mailto:sangmoolee@kr.kpmg.com)

金町恩 (キム・ジョンウン) [jungeunkim@kr.kpmg.com](mailto:jungeunkim@kr.kpmg.com)

© The information contained herein is of a general nature and is not intended to address the circumstances of any particular individual or entity. Although we endeavor to provide accurate and timely information, there can be no guarantee that such information is accurate as of the date it is received or that it will continue to be accurate in the future. No one should act on such information without appropriate professional advice after a thorough examination of the particular situation.

© 2022 KPMG Samjong Accounting Corp., a Korea Limited Liability Company and a member firm of the KPMG global organization of independent member firms affiliated with KPMG International Limited, a private English company limited by guarantee. All rights reserved.