

韓国の税法ハイブリッド

—税法史を基礎とした韓国における税制の移転メカニズム—

山 内 進

1. はじめに

アジア諸国は、経済、社会、文化等に共通するところもあり税法には似ている点が多い。これは、筆者がこれまで研究してきた交際費課税、寄付金課税、引当金課税、配当金課税減価償却課税等並びに税法の体系等にも大きく現れている。特に韓国とわが国には、税法上、似ている点が多く見られる。

それは、諸外国の税法、制度が影響しあっているためであると考えられる。税制の移転メカニズムを筆者はハイブリッド税法と定義している。本小論もこのハイブリッド税法の視点から、韓国における税制の移転メカニズムを研究するのが研究目的である。

その研究の基礎をなすのが、アジア諸国の税法史である。しかし残念ながら、韓国の税法史の資料はわが国にはない。そこで原文を翻訳せざるを得ない。したがって筆者が韓国税法史を翻訳する意義は大きいと言わざるを得ない。

本小論は2000年3月に韓国に出張し漢陽大学と韓国投資銀行、韓国ジェトロに赴き収集してきた韓国税法史の資料を翻訳し、その翻訳に基づき論及したものである。韓国税法史については『韓国税制』並びに『韓国税制50年』『韓国国税庁30年史』『韓国税制史・財務部』『税制100年略史・国税庁』を収集した。

しかし残念ながら、韓国において韓国税法史に関する原文の資料は、まだ必ずしも十分ではない、また筆者の翻訳能力不足のため研究がなかなか進まなかったのが現状である。そこで本小論は収集した上記の原文のうち『韓国税制』を中心に翻訳し論及している。

2. ハイブリッド税法研究・税制の移転メカニズムの基礎となる韓国税法史

約400年前、朝鮮半島には古朝鮮王朝が存在していたが、この古朝鮮王朝以来、韓国の各封建王朝時代において、例えば三王国（百濟，新羅，高句麗）や、高麗，朝鮮においては各種の形式の封建税制が存在していた。租（土地税），庸（人頭税），そして調（貢物），これら三種類の税が封建税制の基礎を構成していた。

その内、土地税が収入の主な財源であり、また常に変動した税でもあった。土地税の変革は、当時流行した土地所有権制度と改革に密接な関係があり、また対応する土地税制にも関連しており、朝鮮王朝（李氏朝鮮）の終結もこの種の封建税制が行き着いた終着点を示していたとも言えるのである¹⁾。

その後、1910年から1945年までは日韓併合時代の税制である。したがって韓国税制は、わが国の税法に大きく影響されていったといえる。

この期間は第1期創業時代（1910-1919年）、第2期の守成時代（1919-1931年）、第3期建設時代（1931-1937年）、第4期の臨戦時代（1937-1945年）に区分して説明する²⁾。その後は米軍政下の時代（1945-1948年）、新政府成立と朝鮮戦争（1949-1953年）、戦後税制の建設（1954-1960年）、経済発展時期（1961-1966年）、経済維持成長時期（1967-1973年）、経済後退時期と成長期（1974-1979年）、衰退、再生、安定そして自由化時期（1980-1989年）等に区分している。

(1) 1910年から1919年まで

1910年日韓併合条約に基づき朝鮮総督府が設置され、1945年8月に第2次

世界大戦の終了まで36年間日韓併合が続いた。

日韓併合当時に存在した国税として、地稅、戸稅、家屋稅、酒稅、煙草稅のほかには鈷稅、関稅が主たる稅目で、その他漁業稅、船稅、塩稅、人參稅などがあった。

日韓併合による稅制の整備を図るためには、土地制度の整備確立が先行されなければならなかった。すなわち、1910年から1918年までの8年間にわたり、全鮮の田、畑、雜草地の2000万筆に及ぶ土地の全部を一筆ごとに測量し、土地台帳および地籍図の正本および副本を作成して土地の整備が行われた。

また1916年には登録稅を、1919年には砂糖消費稅を創設され、1919年には、国税である家屋稅と戸稅は道に移管された³⁾。

(2) 1919年から1931年まで

稅制の整備合理化は着々と進められ、これまで課稅されてきた漁業稅、船稅、塩稅、人參稅がまず廢止された。1921年には煙草專売令の実施に伴って煙草稅が廢止され、新たに取引所稅が創設された。

1926年（大正15年）には稅制調査會が設けられ、將來の韓國稅制のあるべき基本方針が策定された。すなわち、この基本方針には、(イ)一般所得稅を中心とする稅制を整備すること。(ロ)一般所得稅の補完稅たる収益稅體系を整備すること(ハ)稅収を確保すること(ニ)適当な時期に徵稅機構を整備することが掲げられており、これが韓國稅制史上に轉換をもたらす原動力となった。

また1927年には、日本内地における大規模な稅制整備に呼應し、また前述の基本方針に基づいて、第1次稅制改正が斷行された。この改正により、營業稅および資本利子稅が新設され、従來の地稅とともに収益稅體系が一段と整備されたほか、酒稅の改正および日本内地の消費稅の改正に順應した砂糖消費稅の改正が行われ、同時に移入稅の改正による稅負擔の輕減が図られた。

1929年（昭和4年）には関稅に係る各種の特例が廢止され、1930年には「市街地稅令」を廢止し、これを「地稅令」に統一したほか、骨牌稅を創設

し、1931年には「朝鮮取引所令」の制定に伴って取引所税の大幅な改正が行われ、ここに収益税体系を中心とする租税制度が確立されるにいった⁴⁾。

(3) 1931年から1937年まで

韓国経済の東亜ブロック経済内における地位の再認識は、韓国内の商取引の活発化、諸企業の勃発により収入を変化せしめ、租税体系を著しく変化させ、所得税、財産税体系の整備を行い、近代的、日本的なものに接近させた。

1934年には第2次税制改正が行なわれ、1926年に策定された基本方針に沿って、一般個人所得税が創設され、ここに租税体系の面目を一新した。

これにより土地所有者は地税のほか一般所得税が課税されることとなったことに伴い、土地所有者の税負担の加重となることを避けるため、税率の調整を行ない、小土地所有者に対しては免税措置を講じた。

またさらに相続税を創設したほか、清涼飲料税を設け、贅沢品課税を整備し、また酒税制度を合理化した。なお、この年にはじめて独立の徴税機構として、税務署および税務監督局が新設された。この改正は韓国租税体系の一元化を図ったものであるが、それとともに韓国経済自体の発展に伴う発展改革の意味をもったのである。

なお、この期に注目すべきことは移入税撤廃の問題である。1920年の統一関税制度の実施以来、撤廃方針は決定されていたが、財政上の有力な財源であった関係上その撤廃に踏み切るまでにはいたらなかった。1934年の税制改正による租税の増徴および一般産業界の好況等によってようやく撤廃の実現を見るにいった。

しかし1934年7月には日華事変が勃発したため、日本内地ではこの事変の財源として北支事変特別税を創設した。戦費は日本全体として支弁すべしとの方針が決定されたため、韓国にも同種の租税が設けられた。

その後日華事変は拡大し、財源需要はさらに急増に迫られ、1935年4月従前の北支事変特別税に代えて支那事変特別税が創設され、所得税、法人資本

税，砂糖消費税，取引税の増徴策がとられたほか，あらたに通行税，入場税，特別入場税の創設をみた。

このように日本経済は準戦時体制下にあつて，韓国経済にも大きな影響を及ぼし，同年1935年に，さらに臨時利得税，1936年には製鉄奨励法の改正による所得税，営業税の免税規定の改正がなされた⁵⁾。

(4) 1937年から1945年まで

1937年に，日本の内地では臨時租税増徴法が実施され，租税に関し中央，地方を通じての大改正が行われた。これは，中央で租税を一括増徴して地方に交付金としてその一部を分与し，収入の増加と中央，地方を通じての財源を公平に分配しようとするものであつた。さらに韓国では同年1937年には朝鮮臨時租税増徴令が制定された。

韓国の事情を考慮すると，1934年に一般所得税の創設という大改正を行なつた直後でもあり，また日本内地の改正に即応させることは相当の混乱をきたすことが予測されたので，改正は法人資本税，外貨債特別税等，内地との均衡を保つに必要な緊急を要するものの最小限にとどめられた。このとき，日本の内地では有価証券移転税が設けられていたが，韓国では資本蓄積が急務であつたため，あえて新税の創設は行われなかつた。

1939年4月にはさらに戦費支弁のため，臨時利得税の増徴のほかに利益配当税，公債および社債利子税，砂糖消費税，清涼飲料税，物品税，印紙税の増徴が行なわれ，同時に建築税，遊興飲食税が創設された⁶⁾。

1940年には，日本内地では主として大幅な増税を目的として，第1種，第2種，第3種からなる所得税の建前を根本的に改め，分類所得税および総合所得税の制度を設けた。このとき韓国の場合は，まだその経済力および民度からみて，こうした制度の導入は困難であつた。

しかしながら，1940年には国税の地方分与制度が創設されたほか，地税，配当税，営業税の税率に相当の改正を加え，収益税相互間の不均衡是正の措

置が講ぜられた。また、日本の増税に順応して所得税ほか15税目の広範囲にわたって増税が行われた。

かくして韓国の税制は1927年に基本方針が策定され、1934年に至って一応確立し、1940年には各種の内容が充実して形式、実質ともに近代先進国家の税制が確立された。1943年には間接税を中心とする3割余の増税と特別行為税および織物税が創設され、煙草に5割余の値上げが行われた。1944年には租税全般にわたり4割近くの増税と鉄道、煙草、通信等官業の全面的値上げが行われたほか、石油専売制が実施された。

1944年当時の国税体系を表示すると、ほとんど、日本の租税体系と同様であった。1910年から1945年にかけては、韓国はわが国の植民地支配にあり、わが国と韓国の租税体系はほぼ等しかった⁷⁾。

(5) 米軍政下の時代 (1945年から1948年)

第二次世界対戦後、1945年から1948年までは、米軍政下にあった時代で、1945年11月2日付軍政法令第21号に基づき、日本の統治時代の税制を基本的には維持しつつ、臨時税は、この期に相次いで廃止された。まだ、この当時は日本の税制が残り部分的な修正が加えられていた。

まず、1946年には、消費税および流通税を中心とした改正が実施され、建築税、取引新税、出港税、広告税および砂糖消費税を廃止し、1947年にはさらに、揮発油税および特別法人税を廃止した。1948年には、資本利子税、公社債利子税、外貨債特別税が廃止された。このように廃止された租税の多くは、第二次大戦中に、日本内地の税制改正に呼応して創設されたものであった⁸⁾。

戦後とはいえ新政権が誕生するまでは、韓国における、わが国の税法に基づいた韓国税法が徐々に廃止されたものの、税制の基礎は、まだわが国に依存していたといえる。

その後現代韓国の税収改革は、以下のような歴史を経てきた。新政府成立と朝鮮戦争(1949-1953年)、戦後税制の建設(1954-1961年)、経済発展時期

（1962－1967年）、経済維持成長時期（1968－1973年）、経済後退期と成長期（1974－1979年）、衰退、再生、安定そして自由化時期（1980－1989年）、1990－1992年期間の税制改革。1993年の税制改革。1994－1995年の税制改革⁹⁾である。

1949年からのこの期間は第2次世界大戦終結によって韓国が独立し、新政権が誕生し税制も日本から独立した税制構築にむかった時代といえる。

（6）新政府成立と朝鮮戦争（1949－1953年）

1948年大韓民国政府の樹立とともに、李承晩が1949年に政権をもってから、1953年朝鮮動乱の終結時までの期間は、新たなる民主共和国として財政制度の確立を目指し、特に租税負担の公平を図るため、全面的な改正を行った。現在みる韓国税制の基盤はこの時代に形成されたのであった。わが国と異なる税制に変更していったと考えられた。

1948年、韓国共和国政府が成立し、現代税制の建設が始められた。新政府の成立後、一つの税法委員会が設立され、新しく、民主的な現代税法の設立に力を尽くした。

税法委員会の努力を経て、1948年、政府は八部基本税法——所得税法、会社税法、酒税法を含む、を發布した。また続けて他に、相続税法、旅行（travel）税法そして商品税法を含む他、条文中の十部の税法も登場した。新税制はいくつかの土地改革によって資産の減少した土地所有者の税負担を軽減したが、逆に富裕都市階層における税収負担を増加させた。

1949年から1950年にかけて、税制の整備合理化が行われた。1949年に所得税から法人税を分離したほか、新たに営業税、登録税を創設し、次いで1950年には創設した。反面、廃止される税もあり、利益配当税、法人資本税、特別行為税、事業税を1949年に廃止、1950年には骨牌税が廃止された。1950年に導入された贈与税も1952年には廃止され、相続税に統合された¹⁰⁾。

なお朝鮮戦争（1950－1953年）の勃発は、政府に対し大量の税法改正を迫る

こととなった。1950年戦争が勃発し、戦争に備えるためのより多くの収入を獲得するために、政府はたとえば所得税法などの多くの既にあった税法を改訂し、また土地税法と臨時加税法を増設した。戦況の発展に伴って、税制の制定も強化されたのであった。1951年、政府はまた税収特殊措置法と臨時土地所得税法を發布して税収組織の収入能力を強化し、土地所得税は一般所得税に取ってかわって税収収入の主要な財源となった。1953年に朝鮮戦争は終結し、政府は現行の税制構造を、平和な時期により適する形に調整し始めた¹¹⁾。

(6) 戦後税制の建設 (1954年から1960年)

朝鮮動乱後、経済復興の基礎を創った1960年までの税制である。

この時期の税制改革においては、税収特殊措置法と臨時加税法の廃止、そして商品税に紡織品税を加え、ナンバープレート税の徴税を税局から地方税局に移管することがなされた。また所得税は二種類に分けられ、一つは単一税率が実行された分類所得であり、もう一つは累進税率が実行された総合所得であった。

直接税の方面では、実際の経営所得にもとづく短期納付制度が、予め推定した所得と実際の所得にもとづいた長期納付制度にとって代わられた¹²⁾。

1954年3月に分類所得税から総合所得税を創設したが、1954年10月に廃止された。また、法人税の税率については、自主納付部分と政府による更正決定部分とに等級を設けるなど部分的改正を行った。さらに経済復興を助成するための施策として、税制面においても減免税措置を導入した。

1954年には、動乱による混乱を終息し、経済復興を図る必要があったので、所得税、法人税、営業税をはじめとする国税制度の全般にわたる税制改正が断行された。とくに既述したように、1952年には2倍ないし3倍に引き上げられていた営業税の税率は、1954年に、引上げ前の水準に戻された。

また、1958年には、国税の全般にわたり部分的な改正が加えられたが、そのほか、教育税、資産再評価税、自動車税および臨時行為特別税 (1960年に

廃止)が創設され、1960年には、地税が廃止され、代わって土地税が創設された¹³⁾。

そして間接税の改革では主に酒税の徴収が加重された。幾つかの予想にもとづいてのみ操作することは難しく、所得税や酒税を含む多くの税が執行の前に改正を受け、税収収入は予測を遥かに下回るものとなってしまった。

一方、直接税の税率を引き下げは、資本蓄積に対する高額の直接税の課税がもたらす生産に対する不利な影響を緩和した。しかし1956年に間接税の税率を引き上げ、1958年にはまた資産再計算増値税、外貨特別税、教育税（その内の二項は後に廃止された）を増設した。1959年より、自由党政府は経済発展三年計画における税制改革の遂行を開始した。この改革においては多くの税種の税率が大幅に引き下げられ、税務機構の簡素化が行われた。1960年には民主党政府が進めた税制改革において、直接税の税率が少しずつ引き下げられたが、間接税の税率はかえって引き上げられ、さらにこれだけではなく、輸出と資本蓄積を促進するために設計されていた減免税も大幅に引き上げられたのであった¹⁴⁾。

(7) 経済発展時期（1961-1966年）。

第1次経済5ヵ年計画の実施時期の税制である。1961年に崩壊した李承晩政権に代わって登場した朴政権は、意欲的な経済政策を推進することを急務とし、いち早く第1次5ヵ年計画を実施した。この時期の租税政策は、この5ヵ年計画を遂行することを主眼として、1961年には画期的な税制改革が行われた。

すなわち、所得税、法人税および営業税を中心とし、経済開発の促進に資するための各種施策が講ぜられた。また、国の財源を充実させるとともに、地方の財源についても考慮する必要が生じたので、遊興飲食税その他の租税を地方に移した。

1961年末には、持久力のある現代化税制を設立し、第一回経済発展五ヵ年

計画に対し強力な財力の保証を行うために、軍国政府は全面的な税制改革を行った。この重点は税務局内部の不正行為を徹底的に一掃することであった。この税制改革の基本指導方針は①簡潔な税務機構。②効率よく収入を組織する。③個人貯蓄と投資の促進。④公平な税制の設立。⑤地方税税源の育成であった。

1961年12月、政府は幾つかの法規に対して修正を行った。これらの法規には以下のようなものがあった。所得税法、会社税法、営業税法、登記税法、旅行税法、酒税法、原油製品税法、入場税法、印紙税法、商品税法。同時に中央税の徴税方法について、脱税懲罰法と脱税懲罰手順法にも改正がなされた。

このように1961年、暦年の不足している税金の蓄積を徴収するために、軍国政府は税収収入臨時措施法と脱税特別懲罰法を公布した。当該政府はまた所得税法、会社税法、そして営業税法を改革し、同時に新しい税収会計制度を設立した¹⁵⁾。

1962年1月1日より、中央税と地方税の調整法、および国家税務上告法が開始された。この税制改革では当時の韓国税制における多くの特徴が反映されており、この改革により税収収入は大幅に増加し、政府は十分な財力を更に多くの公共産品や公共サービスに提供したのであった¹⁶⁾。

(8) 経済維持成長時期 (1967-1973年)

1967年には、第2次経済5ヵ年計画が発足した。第1次5ヵ年計画のもとに目覚ましい高度成長を遂げ、韓国経済は引き続き、第2次経済5ヵ年計画を上回る高度成長を続けている。この高度成長を税制面から経済発展を促進する手段として、1968年には、所得税、法人税、営業税をはじめとする各税にわたる税制改正が実施された¹⁷⁾。

1967年に、第一回経済成長五ヵ年計画期間において国家が得た経済成長と足並みを揃えるために、政府はもう一度大規模な税制改革を行った。当時の

十九部法律条文中の十二部を改正することに重点を置き、また不動産投機コントロール税法を制定したのである。この税制改革の指導原則は経済の更なる発展を促進し、税収の公平性を高め、税務機構の更なる合理化をはかる事であった。この税制改革においては更に多くの、更にシステムティックな方法で税法を制定することが求められた。

さらに株発行会社の会社税の税率を引下げ、これを国内資本の蓄積を奨励する一つ的手段とし、配当金と銀行預金の利息を収入から控除することを認め、同時に個人貸し付け利息の適用税率を引き上げた。また国家戦略としての産業の発展を支えるために、政府は一種の投資信託制度を制定し、同時に特別減価償却特惠制度の適用範囲を拡大していった。そして消費を抑制するために、商品税の税項目を増やした。また一種の特殊な不動産投機コントロール税を開設したが、この目的は個人資本の非生産的な使用をコントロールすることであった。

免税限度額を引き上げ、給与レベルごとの税収控除額を規定し、これにより低収入者の税収負担を軽減させた。年収が5,000,000元を越える高収入者に対しては、累進税率の総合所得税制度を適用し、その税収負担に重みを加えた。

株発行会社が自ら推算を行い、自ら監査する制度を廃止し、脱税に対する懲罰を厳しくし、自己申告、自己納付を行う会社の税収控除額を引き上げた。政府は税金の多退少補（過多部分を減らし過少部分を補う）制度の実行、そして延期納税制度と税務上告制度の完備を通じて、納税者の合法的な権利と保護を強化したのである。

1967年に改訂された税法をより有効に執行するために、1968年に再度、税法の部分修正が行われた¹⁸⁾。

1969年、企業の所得税申告表と税金の自発的な提出を奨励するために、緑（青）色申告表制度が税法の中に組み込まれ、客観的な事実にもとづいて推

算するという原則が打ち立てられ、会社法を含む六部法律条文が修正された。

1972年に、政府は「経済安定と成長の緊急法令」（いわゆる「8月3日特殊措置」）を發布し、工商企業に対しそのすべての債務を申告することを要求し、同時に三年免税期後の五年以内に月ごとなどで返済することを要求した。また国家戦略としての産業に対しては80%に達する特殊免税額と特殊減価償却額を規定した。このほかに、新しく投資を行う企業に対して投資額の10%を特別税額控除として規定し、当該規定の適用期間を1974年12月31日と規定した¹⁹⁾。

(9) 経済後退期と成長期（1974-1979年）

第一回と第二回の経済発展五カ年計画において、韓国の経済は飛ぶような速さで成長を遂げた。しかし、韓国の過剰な国際貿易およびエネルギーと原料の輸入に対する依存により、70年代の外国経済の発展は否応も無くその経済生産に影響を及ぼした。1973年と1974年には、世界の原材料価格が跳ね上がり、特に原油価格の上昇幅は非常に大きく、工業化国家の経済変動は韓国経済の後退を引き起こした。

韓国はできる限り早くこの下降傾向をコントロールしたが、70年代の全世界性のインフレーションはまたもや韓国経済に対し打撃を与えた。この期間には、政府は常にいくつかの財政措置を講じ、外国経済発展が引き起こす幾つかの問題を処理してきた。1974年1月に發布された「国民生活安定のための緊急措置」において、多くの臨時性の（執行期限が一年である）財政措置が採用された。

インフレーションが中低所得階層にもたらす超額の負担を軽減するために、政府は常に所得の定義と税収減減の改正を行った。また法人税の修正は政府の重工業と化学工業に対する援助の姿勢を反映するものであった。そして政府はさらにその他の手段を講じて中小企業の海外投資と未熟な株式市場の発展を刺激したのであった²⁰⁾。

①1974年の税制改革

1974年12月、政府は税制に対し全面的な改革を行うことに着手した。この改革は主に収入分配の状況を改善するために行われた。この改革の主要な特徴は以下のとおりであった。

(ア) 全面的な総合所得税制が、現有の分類および総合所得税制にとって代わった。比較的高額の個人免税額と新しい税率構造により、低収入者の税収負担が軽減され、高収入者の税収負担が増加した。一種の新しい資本所得税が、1968年に徴収が始められた不動産投資コントロール税にとって変わった。

(イ) 中小企業と非営利組織の税収負担を軽減するために、納税すべき収入の基準を上向きに調整し、また非営利組織に対して適用されている税率を下方向に調整することを通じて、法人税の構造を合理化の方向に向かわせた。同時に会社が株式上場企業になるための規定を厳格にし、会社が「緑（青）色申告表会社」になるための条件をゆるめた。

（緑（青）色申告表会社とは、その申告表が政府が制定した所得税申告表と一致している、あるいは政府が制定した所得申告要求よりも優良である、監査と調査を免除されている会社のことである。）

(ウ) 免税範囲を厳格に限定し、例えば造船や重型機械などの重要な国家戦略としての産業を支持した。納税者は下記に挙げる三種類の税収奨励措置のうちから一つだけを選ぶことができた。この三種類の税収奨励措置の区別は直接免税、投資控除あるいは特殊減価償却であった。

また増値税を導入するために、幾つかの準備作業を行った。一つは営業税の税率を0.5%から1%に引き上げ、さらに六つの単一税率に合併させた。二つ目は事前徴税の適用範囲を全ての生産者と卸売商に拡大し、申告納税制度を強化した。

(エ) 国家の有権そして有意義である中央税の徴収の合法性を明らかにし、

税務行政の公平管理を促進し、納税者の合法的な権利を保護するために、国家は中央税基本法を制定した。

当該法の内容には、税込及を禁止する規定、納税者は誠実で信頼できるといふ原則と、帳簿やその他の客観的な証明にもとづいて税額を査定する制度が含まれている。当該法にもとづいて成立した国家税務法廷は一つの特異な独立した機構であった。

- (オ) 1974年1月から、総統レベルの措置規定が出された。超額利潤税の徴収は、一種の臨時的な財政手段となった。当該税は1975年以降も継続して徴収され、その課税対象と税率はすべて未だに変動していなかった²¹⁾。

十分な国防収入を得るために、1975年7月、国家は国防税法を發布し、大部分の国内直接税と間接税、関税そして地方税を納付している納税者ならびに広告出資者は法にもとづいて国防税を納めなければならないと規定した。国防税の税率は0.2%から30%とまちまちであり、国防税の課税対象は上述の税額、輸入価格、電話費あるいは広告費である。国防税は一種の臨時性の中央税種であり、徴税期間は1975年から1980年の五年間であるとされたが実際上は延期徴収され、1990年12月31日になってやっと廃止された。

②1976年の税制改革

1976年12月に政府は大規模な税制改革を行い、増値税と特別消費税を開設した。この税制改革において十八部の新しい税法が制定されたが、この改革の主要な目標は第四次経済発展五ヵ年計画における財政に対する要求を満足させ、税制の更なる現代化を実現することであった。

増値税と特別消費税以外の1976年の国内税法に対する修正法案は、1977年1月に正式に実施が開始され、増値税と特別消費税法は1977年7月1日になってやっと正式に実施された。この税制改革の最も顕著な特徴は以下のようなものであった。

- (ア) 増値税制度を設立した。一種の全く新しい間接税制が、もともとの多

図表 1 税収制度沿革

改革前（11税種）	改革後（5税種）
営業税	
商品税	
紡織産品税	増値税
原油製品税	
電気税	特別消費税（29個の税目）
旅行税	
入場税	
飲食娯楽税	
酒税	酒税
電話税	電話税
印紙税	印紙税

（注）財政部『韓国税制』p.28

段階において徴収される営業税という伝統的な間接税制にとって代わり、この種の全く新しい税制は主に消費型増値税と附加の特別消費税によって構成された。新税制は税務管理を簡素化し、輸出と資本投資を促進し、単一でフレキシブルな13%の税率を全ての増値税納税項目に適用した（図表1）。

このように消費税の導入は韓国ではわが国よりも早いといえる。

この種の新税制は J. C. Duignan, C. S. Shoup 博士そして A. A. Tait 教授の提案によって設計されたものであり、これら三名の学者は自己申告制度を基礎にした韓国における新しい消費税法の制定に対して重要な貢献を果たしたといえる。

- (イ) 中央税と地方税のシステムを調整した。もともと地方税のシステムに属する飲食娯楽税を中央税のシステムに組み込み、またもともと中央税に属する登記税を1977年1月1日に地方税と改めた²²⁾。

1977年と1978年の税制改革の基本方向は以下のものであった。一つはサラリーマン階層と中低収入階層の税収負担を軽減すること。二つめは中小工商

企業を助けること。三つめは補助措置を採択して増徴税と特別消費税の不足を補うことであった。

翌年1979年の税制改革の基本目標は以下のとおりであった。所得税と遺産税の税率構造を完全にし、国防収入の財源を拡大し、地方の資本市場における企業投資を奨励した。

このなかで1977年の付加価値税の実施は、韓国税制を消費課税中心租税体系と変え、わが国の所得課税中心の課税体系とは異なる方向に進んだといえる。

(10) 衰退、再生、安定そして自由化時期（1980-1989年）

1980年、国際的に石油製品の価格が再び上昇したため工業国家の経済は衰退し始め、これに伴って韓国国内の経済も不景気となり、農業は不作で、その年の国民総生産は大幅に減少し、国内のインフレーションも非常に深刻となった。1981年と1982年の経済成長はこの種の経済劣勢を埋め合わせた。政府は物価の安定に成功したが、しかし韓国経済の発展はすでに中央政府が経済に対して直接関与することができないところまできており、国内市場の自由化を一步一步実現することは切迫したものになっていた。

税制改革において、政府は社会福利の発展にも重点を置き、同時に例えば重要な産業に対する税制奨励政策などの減少など、幾つかの財政性の規定を作った²⁹⁾。1979年に会社が自ら見積り自ら申告する制度が普及し始めた。1980年には、緑（青）色申告表制度の施行を停止した。これにより重要な税金徴収の新機軸を打ち出したことになった。

1981年12月5日、教育税が設立され、これを専用税として政府が十分な資金を利用し、公共教育制度を完全なものにすることを保証した。当該税金は一種の臨時税であり、1982年1月1日から徴収を始め、1986年12月31日までの5年間の間徴収する予定であったが、実際には1997年12月31日まで延長された。教育税法の修正により、1991年1月1日から教育税は固定した中央税

となった。

1980年代の始め、全世界規模での不景気に見舞われ、1982年に韓国は再び税法の修正を行った。1980年より、全世界規模で、できる限り世界貿易を増加させ、失業を減少させてきたが、しかし世界経済の成長は緩慢なものであった。そして韓国の経済は1979年より、工業産出の激減、失業の急増、輸出の大幅な落ち込み、市場競争力の欠如などの非常に深刻な困難を経験した。

当時、経済を復活させるための一番重要な任務は、不景気からの脱却することであった。80年代には経済成長を復活させることができたが、幸運であったのは、政府が経済政策と税収政策を制定するにあたって、韓国の安定した物価と国際収支黒字により一掃の弾力性をえることができたことであった。

政府は以下のような幾つかの面で税制について修正を行った。

- ①経済が長期的な不景気に陥ることを避けるために、会社税と所得税の引き下げ、また推定配当金の徴税を引き下げを行い、これを一種の工商企業の産業構造と財務状況の改進黨を奨励する手段とした。
- ②金融資産所得に対し単独で比較的高い税を徴収し、これにより金融取引引き実名制を実行し、また金融資産に対して総合所得税の徴収を開始するための準備を行った。新税法においては、以前の未徴収の金融資産をその徴税の徴税範囲に組み込み、また政府は貯蓄預金保密法などの多くの法律や法規も修正し、税務当局に対し税に関わる金融資産の徹底調査を実行させた。
- ③修正された税法において、さらに特定業界の税収特恵と免税を減少させた。低税率と免税の制限を税収の偏りがないという特徴を持ったものとしてさらに強化した。
- ④税収控除の範囲を拡大し、これにより低収入階層の税収負担を軽減させただけでなく、さらに所得税の納税者数を減少させずにすんだ²⁴⁾。
- ⑤1984年、1985年、1986年、1987年の税法修正に見られるように、政府の

重点は経済成長における潜在力の開発，新しい経済発展，そして収入の分配を通じての社会福祉の増加による社会進歩の促進であった。

税法修正の具体的な内容は，主に以下の幾つかのようなものであった。

- (ア) 税収手段を運用し，科学技術の発展を奨励した
投資に対する相殺・免除政策，加速減価償却あるいは科学技術発展準備金を新技術の開発に関する資産として認めた。
- (イ) 増値税額の算出
「増値税執行法令と法規」を修正し，増値税ゼロ税率と増値税免税の適用範囲を拡大し，算出手続を簡易化した。
- (ウ) 企業法人財務構造の税収措置を改革した
 - i 段階的に推定配当金を廃止する。
 - ii 資本投資所得の控除規定を法人税体系に組み込んだ。
 - iii 支払った超額利息を損失としてはならない。
 - iv 税収の運用を奨励し，産業構造の調整を促進した。
税収減免コントロール法を修正し，税収制度が引き起こす国民経済構造の調整を阻害する不利な要素を除去した
- (エ) 臨時中央税を増設した
 - i 国防税の徴税を開始する。期間は1985年12月31日から1991年12月31日まで。
 - ii 税収減免コントロール法を制定する。1986年12月31日から1991年12月31日まで。
 - iii 教育税の徴税を開始する。期間は1986年12月31日から1991年12月31日まで²⁵⁾。
- (オ) 新設の中小企業に対する税収の奨励
 - i 農業区あるいは漁業区において新設された中小企業あるいは技術密集型企業に対して，その所得税あるいは会社税の連続4年間の免税を

行い、またその後引き続き2年間は50%の減税を行った。

- ii 新設の中小型企業に投資したベンチャーキャピタル投資会社に対して、利息あるいは株の譲渡において得た所得の資本利得について、会社税を免税した。
 - iii 会社に投資している独立株主の配当金収入と総合所得を区別し、それぞれ別に計算を行い、10%の事前徴税を行った。
- (カ) すでに国外において税を納めたものに対する特殊処理
- i ある居住民、あるいはある国内の会社がもしも国外において所得がある場合には、各年の営業収入を計算する際、当該納税者はすでに国外において納めた税の総額を損失に入れることができる。あるいはすでに国外において納めた税の総額を、国内において納めなければならない所得税あるいは会社税から控除することができた。
 - ii 両国の税収条約の規定が符合してさえいれば、国外において加えられた税収に対して特殊な処理を行うことができる。すなわち国外において加えられた税収を国外においてすでに納めた税額として国内において控除したとみなすことができた。
- (キ) 空き地税の徴税を開始した。
- 1986年12月31日に空き地税を開設し、これを地方税の一税種として1988年1月1日より徴税を開始した。
- (ク) 1989年12月30日に土地増値税を開設し、1990年1月1日より徴税を開始した。
- (ケ) 一部の財産税を新しい税に取って代わらせた。あるいは新しい税に取り入れた新しい総合土地税を開設し、もともとあった土地に対して徴税されていた財産税と空き地税にとって代わらせた²⁶⁾。
- (11) 1990－1992年期間の税制改革

1988年の下半期の韓国国内の経済形勢は良くない状態で、経済成長、産品

の輸出、物価の安定、就職、国際収支における全ての面でマイナス面が噴出し、経済の前途は楽観できないものとなっていた。経済後退を引き起こした主要な原因としては、次のようなものが挙げられる。

第一に、さかのぼる数年間の経済成長は主に技術譲渡と低賃金に依拠したものであり、この種の経済成長率はすでに極限を越えていた。また同時に基礎施設に対する投資の拡大と科学技術の発展を通じて、企業の競争力を向上させる方法がその効力を失ってしまい、全ての経済部門における生産力の激減を招いた。

第二に、社会経済形勢が動揺し不安定であるために、人民は投資や仕事に対する意欲を失ってしまった。第三に、不動産投資が以上に活発化したことであった。

これらの問題を解決するために、政府は以下のような相応しい措置をとった。産業構造の調整、企業の生産力の向上、交通と科学技術への投資に対して幾つかの税収奨励を与える、国内のインフレーションを厳しくコントロールする、収入の分配を捻じ曲げる不動産投機行為に対して管理を行う、各種の短期的、長期的な政策を運用して労使関係を調節、改善し、良好な職業道徳を作り上げることであった。

1990-1992年の税制改革における主要な内容は以下のようなものであった。

- (ア) 給料収入、医療費用、家屋所有権および老人を扶養している者の納税控除を引き上げ、またサラリーマン階層の税収相殺・免除限度額も引き上げ、それによりサラリーマン階層の税収負担を軽減させた。
- (イ) 金融資産活用税率を引き上げ（16.75% - 17.75% - 21.5%）、財産に対する課税を重くする。資産評定方法を修正し、遺産と贈与に対する課税を重くする。医者、弁護士、会計士などの自由業者に対する徴税を強化し、異なる収入レベルと異なる収入類別における公平な税収負担を強化した。

- (ウ) 個人所得税と法人所得税の構造を簡易化し、両税の税率を引き下げ、また最低税額を選択することのできる制度を採用した。
- (エ) 不動産に対する徴税を加重し、財産税制度を更新する。その具体的な内容は以下のとおりである。累進の総合土地税を実行する、土地に対して徴収される財産税を加重し、土地増値税を重くした。

まだ実現していない土地収益にも税を課す、法規を制定し、人民が持っている過剰な土地を売りに出すよう促す、不動産譲渡所得に対する税収特惠範囲の大規模な縮小した。これらの措置の意味は不動産投機行為のコントロール、土地の有効使用、土地価格の安定というところにあった。

- (オ) 1991年1月1日に国防税を廃止し、また教育税を永久性の税収と定めた。同時に地方自治を助けるために、1991年上半期より資金を中央から地方に分配支払する制度実施を始めた。分配される資金には、土地増値税の50%、酒税の15%と全ての電話税と教育税が含まれていた²⁷⁾。

(12) 1993年の税制改革

1993年に「新経済五ヵ年計画」が発表され、当該計画には韓国において1993年から1997年までに制定される経済政策が従わなければならない指導原則が含まれており、これらの新しい税収政策がより大きな作用を発揮することが期待された。

新一期の韓国政府は1993年8月12日に金融取引実名制の負担を軽減する措置を發布した。これらの措置を制定した目的は、経済の公正さの向上、国民経済の安定した発展のために、金融取引実名制の実行を通じて財務の往來を標準化、規範化することであった。

金融取引実名制は納税者に名前を借りたり偽の名を使用することで隠れて行っていた金融取引における各種の税務資料を公開することを要求し、これにより納税者の税収負担は非常に重くなった。

金融取引実名制の執行により増加する納税者の税収負担を軽減するために、この税制改革において税収減免コントロール法を含む十三条の税法に修正が加えられた。1993年の税制改革におけるもう一つの重点は、全面的に税収奨励制度を整え、各種の非税収費や免税規定を減少させ、税収の公平化を進め、企業の財務収入の安全を保障することであった。

この税制改革においてはさらに税率、税収の相殺・免除制度、またその他の会社管理環境と財務構造の改善を奨励する措置の調整も行われた²⁸⁾。

1993年の税制改革における主要な内容は以下のとおりであった。

- (ア) 企業会計と税務会計における損益認定の差異の調整。
 - (イ) 会社税，個人所得税，そして遺産贈与税の税率の引き下げた。
 - (ウ) 資本利得の徴税方法の調整した。
 - (エ) 税収減免コントロール法に延期納税制度を採用すると規定した。
 - (オ) 増値税に対し限界税収控除制度を採用した。
 - (カ) 特別消費税と酒税の税率を調整した。
 - (キ) 社会的な間接金融に関わる資本投資に対して取引税の徴税を開始した。
- (i3) 1994-1995年の税制改革

1994年の税制改革における目標は、一つの広範な課税対象，そして低税率の優良な税収制度の確立であった。低税率，広範な課税対象の確立という政策体系を実現するために，韓国政府は一つの横断的に公平な理想税制の確立を計画し，政府の関与によって引き起こされる捻じ曲げ現象の減少，経済の有効的な運用の促進による市場競争の奨励を目指した。

①1994年の税制改革における主要な内容

- (ア) 1996年年頭から利息と配当金の収入を総合所得に組み込み，総合所得税として徴税することが規定され，これにより所得税制度の建設を強化することを目指した。

1995年までの上記規定執行以前は，利息と配当金の収入は依然として

図表 2

納税年度	税率（私営企業）	
1994年	所得 ≤ 1000000000元	18% (19.35%)
	所得 > 1000000000元	32% (34.40%)
1995年	所得 ≤ 1000000000元	18% (19.35%)
	所得 > 1000000000元	30% (31.50%)

(注) () 内の数字は居住民附加税を含んだものである（『韓国税制』 pp.35-38）。

総合所得からは独立したものとして扱い、それについては単独で値段見積もりを行い、そして20%の事前徴税を行った。

完全な所得税制度は、様々な所得の出所を持つ納税者に対する公平な徴税の向上を実現することができるのであった。

- (イ) 1996年から、個人所得税を納付すべき所得に対し、自己推算制度を実施することとなった。
- (ウ) 会社税の税率を引き下げ、国内職種の国際競争力を高めた（図表2）。

投資を刺激するために、企業の会社発展準備金として使用される累積収益に対する累積収益税を免除した。新しい法人税制度は、外国税収相殺・免除の決算移転期限を最長で五年まで許すと規定した。当該規定は、将来韓国の海外投資会社の競争力を強化させることができるとされた。

未登録の大企業の超額累積収益に対しては15%の附加税が徴税される。常設機構の範囲を調節し、明確に常設機構の特徴と持続期間を規定した。

- (エ) 再度新しく特別消費税法の設計を行う。各種貨物に対する公平な徴税を実現するために、税制を簡易化、修正し、もともとの10%から60%という六等級の税率を10%、15%、25%の三等級の税率に簡易化した。

「財務収入を総合所得に組み入れての徴税」制度が順調に執行されるよう保証するために、1995年に韓国政府は税制改革を行った。総合所得税の課税対象を拡大するために、韓国政府は本国の個人と企業の税制改革に対する反応および行為の変化に細心の注意を払い、また幾つかの補助措置を採択して

図表 3

税率	税率適用等級	
	修正前	修正後
10%	10000000元以下	10000000元以下
20%	10000000元-30000000元	10000000元-40000000元
30%	30000000元-60000000元	40000000元-80000000元
40%	60000000元以上	80000000元以上

(注)『韓国税制』pp.35-38

経済の短期的な影響の軽減を行った。例えば、幾つかの特定種類の利息収入について総合所得税の免税を規定した。また税率等級の調整を通じて所得税の負担を軽減した。

韓国は WTO の成員国の一つであり、経営活動の全世界化の過程において、韓国の会社は必然的に外国の会社と激しい競争を繰り広げなければならなかった。経済発展の環境には企業の税制改革に対する反応行為が含まれるため、韓国政府は本国企業の競争力を強化する道を探し、研究開発産業に対し税収の奨励を実行した。1995年、政府は国際標準を運用し、本国の国際税収制度を改善した。税制の簡易化と税収執行の過程を通じて、税収執行にかかるコストと徴税コストの削減を行い、本国経済運行の効率を高めた。

②1995年の税制改革における主要な内容

(ア) 所得税の負担を軽減するために、総合所得税の課税対象に五年間の定期預金利息収入を含まないこととした。そしてさらに、もしも一つの家庭において、ある小切手用の預金口座の預金総額が1200万元を越えない場合、当該預金の利息収入は総合所得税の課税対象にはならないこととした。

(イ) 個人所得税の税率等級を調整した(図表3)。

図表 4

納税年度	税率（個人企業）
1995年	所得 ≤ 1000000000元 18% (19.35%)
	所得 > 1000000000元 30% (31.50%)
1996年	所得 ≤ 1000000000元 16% (17.20%)
	所得 > 1000000000元 28% (30.10%)

(注)『韓国税制』pp.35-38

(ウ) 会社税の税率を2パーセント引き下げをした（図表4）。

研究開発産業と知的労務等の職業に対する税収の奨励を増加させた。もし税収協定の締結国が間接的な税収の相殺・免除を認めるのであれば、国外の子会社から得た配当金所得について国外で既に税金を支払ったことを認め、本国において納めなければならない税額中においてあらかじめ相殺・免除（間接相殺・免除）した。

(エ) 増値税の負担を軽減し、小企業の運営資金をダウンさせた。増値税の免税限度額は1200万元から2400万元であり、特殊な状況下における増値税の免税限度額は3600万元から4800万元であった。

販売総額が15000万元より少ない納税者は新しい特殊な処理方法を採用することができた。すなわち、納税義務＝販売総額×増値率（政府の制定による）×10%によった。

(オ) 教育税の税率を引き上げ、煙草の販売額を教育税の課税対象に組み込み、教育税の課税対象を広げた。

(カ) 関税の通関手続き過程を簡易化した。

(キ) 国際標準にもとづいて本国の国際税収税度を完全なものにするために、国民大会に対し「国際税収事務協調法」を提出した。当該法には以下のような内容が含まれる。譲渡の価格決定、タックスヘイブンへの税逃れ防止、双方の税収協定締結手順、双方の税に関する事務支援など²⁹⁾。

(14) 1996-1997年の税制改革

1996年に、政府は税制改革を行い、その結果9個の税法法令と14個の総統令が修正された。

1996年の税法における主要な変更は以下のようなものであった。

- ①会社の競争能力を增強するために、税法に対して変更を行い、それにより会社、特に中小企業の技術と人力資源開発に対して税の減免を行った。
- ②関税の徴収体制を、予め支払いそして事後に補償するというやり方から、正確な計算にもとづいて事後支払いをする方法に変更した。
- ③様々な社会経済階層の税負担を平衡に保つため、職員・労働者に対して徴収する税率を引き下げ、同時に中産階級に対して徴収する遺産税と贈与税も引き下げた。反対に高価値財産の譲渡に対する徴税の税率を引き上げた。

1996年の税法に対するもう一つの重要な変更は“長期家庭貯蓄”と「職員・労働者株式貯蓄」を設け、それにより貯蓄を奨励し、娯楽費用の制限を減少させても明らかに消費を抑制した。納税の手續を簡易化し、また税の減免方法をより合理的に変更した。

(15) 1998-1999年の金融危機と税制改革

韓国が1997年年末から直面した経済危機は、政府に対し全面的な経済改革措置による経済の立て直しを迫った。アジア経済危機に不利となった不確実性という外的因子のほかに、さらに大量の内在因子が韓国の1997年経済危機に対し重大な影響を生み出した。これらの因子には短期外部負債、多額の負債を抱えている会社、効率の悪い金融機構、硬直性の労働力市場と持続的な貿易赤字が含まれており、また政府の経済に対する過度の干渉が市場の活性化とシグナルの伝達を捻じ曲げてしまった。

韓国の経済危機は史上前例を見ない破産、信用の崩壊、外貨準備高の枯渇によりさらに悪化したのであったが、内部因子は韓国経済の、特に会社と金

融部門のさらなる本質的な欠落を表明した。政府はこの一点を認識し、さらに大刀広斧を振るような措置を通じて会社と金融部門の再建を行った。

政府が直面する最も緊迫した任務の一つは国内金融機構が所持している不良債権の清算であった。失業の増加に伴って、失業保険とその他の社会保障のネット支出により失業者に対して資金援助をおこなうことは政府が直面したもう一つの緊迫した任務であった。当然のことながら、政府が支出を迅速に増加させることで再建と失業者の要求を満足させれば、それに伴って予算赤字のレベルも同じ様な速度で増加した。

政府はそう遠くはない将来において巨額の予算赤字を作り出すであろうが、税収収入は持続的に衰退、緊縮しており、税収収入の増加という見込みは、少なくとも近い将来においては望めそうも無かった。政府が外国資本を集め、国内投資と消費を刺激するために提供したさらに広範な税収減免措置が収入増加の可能性をさらに微かなものにしてしまった。

これらの措置を措置が作り出すかもしれない過度の収入減少を避けるために、政府は経済危機から受けた影響がとて小さいと思われる項目の税率を引き上げ、また利息収入の累進課税を比例の（源泉徴収）事前徴税に変えた³⁰。

韓国において国際通貨基金組織（IMF）とマクロ経済政策、そして財政政策目標について協議が達成されてからすぐに、政府は経済再建の進捗を促進し、投資と消費を刺激するために、また課税対象の拡大と税収収入の増加を実現するために、税法に対する大量の変更を行った。

①経済再建の税収措置

納税義務は会社と金融機構が必要な再建を実施することを妨げたり、阻止したりしてはならないということは、ずいぶん前よりすでに決定されていたことであった。よってこれにもとづいて政府は会社と金融の再建のために実行する資産取引に対して税の減免を行った。

再建を奨励し、加速させるための税収奨励の多くは取引に関係する税に提

供された。例えば資本所得税，買収税，登記税などである。これらの税収奨励には以下のようなことが含まれていた。

- (ア) 会社の買収と併合。買収と併合を行ったことから来る会社の資産の再評価による利益については，会社所得税を再評価された資産が譲渡されるまで繰り延べることができる。会社が買収と併合を行った場合，さらに登記税も免除された。
- (イ) 会社の分離。会社を分離したことから来る会社資産の再評価による資本所得については，資本所得税を再評価された資産が譲渡されるまで繰り延べることができた。会社の分離にも登記税の免除が適用された。
- (ウ) 会社資産の交換。再建計画の一部分として，その他の会社資産との交換を行った会社は，会社資産の交換を行ったことによる所得収入の資本所得税を繰り延べする権利を持つ。この種の会社は，さらに買収税と登記税が免除された。
- (エ) 会社資産の譲渡。不動産を売りに出したことによる収入を利用して，その債権銀行への債務の全額返済を行った場合，その会社は資本所得税が免除される。再建の目的のための譲渡あるいは不動産の購入の際には，この種の取引を行った会社は資本所得税の50%が控除される権利をもった。
- (オ) 会社の所有者による寄付。当該会社の所有者がその会社に対して個人の財産を寄付，あるいは資本の投入を行った場合，寄付をうけた会社はこの種の寄付による会社所得税を免除される権利をもった。また同時に資本所得税の50%の控除が得られ，買収税と登記税も免除された。

②投資と消費の刺激³¹⁾

(ア) 外国資本への対応と税法

外国資本の引き揚げは，韓国の経済危機を重くした主要な因子の一つであった。これにより，外国投資家の信頼を回復し，国外からの投資を引き込む

ことは、政府の主要な任務となった。国際通貨基金組織（IMF）と引き続き条約を締結した協議の後の措置には、国内市場の自由化および国外の会社が国内の会社の株を持つことに対する制限、また国内の会社との間に持つ不動産資産における株式所有権の制限をなくすことが含まれていた。

外国直接投資（FDI）については、1998年に制定した外国投資法令（FIPA）が取り上げる必要のあるものであった。1999年5月に、特別税務待遇コントロール法（STTCL）に外国直接投資（FDI）に対して行われた税収奨励に関する規定が加えられた。

FIPAの主要な目標は、外国企業のために更に自由で有利な環境を作り出すことを通じて、特定類型のFDIに税収奨励を行うことによりFDIを引き付けることであった。

FIPAにもとづいて、韓国に対して先進技術の直接投資を行った外国企業と投資家については、7年間でさかのぼって個人所得税と会社所得税が免除される権利が与えられ、さらにその後3年間50%の相殺・控除が受けられる。

この他にも、外国企業と投資家はさらに最長5年間の当地税（例えば買収税、財産税、総合土地税、登記税）の免除が受けられ、またこの後3年間も50%の相殺・控除が受けられた。資本や貨物の輸入についても全部、あるいは部分的な関税、特別消費税、増値税（VAT）の免税がなされた。

また同時に取り上げる必要のあったものとしては、韓国が長期に渡って保護を受けてきていた不動産市場をFDIに対して開放したことが挙げられる。1998年6月に外国に対する土地買収法令に無数の修正を加えた後、政府は完全に外国企業に対して行っていた不動産買収の制限を撤廃した。また大規模な外国投資をひきつけるために、政府は更に外国投資地区（FIZ）システムを導入した。

過去に国内政府が予め指定した地区のFDIに税収奨励を与えたのとは異なり、FIPAは今現在、地方政府に次の権利を委託している。地方政府は海

外投資者の要求にもとづいて、その FDI の投資額と作り出された雇用チャンスの数量により FDI の FIZ を指定する。FIZ が指定した外国投資会社は、政府の援助金と税収の優遇を受けることができた³²⁾。

投資と消費の急激な減少に対応するために、政府はさらに多くの税法を修正し、中小企業に税収奨励を行って就業と技術投資の促進を図った。これらの奨励内容には次のようなことが含まれた。

(イ) 中小企業投資の増大と税法

- i ストックオプションを免税にする。ストックオプションの選択を行うベンチャーキャピタル企業の職員・労働者に対して、ストックオプションにより獲得した収入の個人所得税を免税にした。
- ii 研究と開発費用の税額を減免あるいは免税にする。高附加価値サービス業は税額の減免権利を持ち、これらの税額減免は通常製造業の会社にもみ与えられる。Y 2 K に対する研究にかかった全ての費用も税額減免の権利をもった。
- iii 特別消費税の引き下げ。消費者の電子産品や車両消費に対して徴収される特別消費税を30%引き下げた。
- iv 車両税の引き下げ。発動機置換の3000ミリリットルを越える車両に対して徴収されていた車両税を、1ミリリットルごとに370元から1ミリリットルごとに220元までの幅で引き下げた。同様に、発動機置換の3000ミリリットル以下の車両について徴収されていた車両税は1ミリリットルごとに20元から60元までの範囲で引き下げられた。
- v 資本所得税の引き下げ。冷え切ってから久しい不動産市場を刺激し、回復を加速させるために、政府は三つの等級における資本所得税の税率を引き下げ、それぞれ30%、40%、50%を20%、30%、40%に引き下げた。

③課税対象の拡大と税収収入の増加

1998年初頭以来、税収収入は大幅に下降し、この趨勢は1999年まで続くと予測された。大多数の税種における収入が下降したが、弾力性のある収入に対する税収からの収入の下降が一番顕著であった。これにより、政府は煙草やガソリンなどの収入弾力性のない商品に対して課された税の引き上げを選択し、これにより再建コストと失業福利の部分的な需要を満足させた。

課税対象を拡大するために、政府はさらに税額の減免を縮小した。一つの顕著な例としては、弁護士や会計士などの専門職業サービス提供者が提供するサービスのVATに対する免税を廃止した。VATの課税対象を拡大したほかに、新しい措置により職業サービス提供者の収入構成の透明度が著しく向上した。政府が課税対象の拡大のために行ったその他の変更には次のようなものが含まれた。

(ア) VATの変化。現有の地方法規を優先して、煙草に対する増値税の徴収が始められた。

運輸税の増加。1998年に、ガソリンに対して課税されていた消費税が3度引き上げられた。第一次の引き上げは1月8日で、1リットルごとに414元から455元まで引き上げられた。第二次は5月2日で1リットルごとに591元まで引き上げられた。そして現在の税率は1リットルごとに691元であった³³⁾。

(イ) 利息の事前徴税。国民大会は利息を総合収入税基中に含める案を見送ったが、しかし1998年1月1日より利息収入に対して22%の事前徴税が実施されることになった。1998年10月1日以来、事前徴税は24.2%まで引き上げられていた。

(ウ) 免税法の合理化。課税対象を拡大するために、政府は特別税務待遇コントロール法を制定して広範かつ分散している免税に関する法律をコントロールし、税額減免を認める法律は減免の持続期間の制限規則に制限

されることとした。

3. 韓国税法の特徴

(1) 法体系

韓国の法体系はわが国と同一である。「通達」を「通則」と言うなど言葉の違いはあるがほとんど同じである。課税は租税法律主義に基づき、条文に基づいて行われる。わが国の租税特別措置に当たる租税減免規制法もある。韓国の法人税法はわが国の法人税法と基本的に等しい条文体系をもっている。

(2) 所得計算

課税所得の計算は、企業会計原則（韓国には、わが国の商法計算書類規則に相当するもの、また上場会社にわが国では強制使用される財務諸表規則に相当するものはない）によって算出された当期純利益を基礎とし、それに加算、減算して計算される。これはわが国と同様である。

一方、わが国と異なる点は以下のものであるといえる。原則として、わが国のように受取配当金の益金不算入に関する規定がない。また交際費は原則として損金に算入される。さらに外国税額控除のうち、間接控除、タックス・ヘイブンに対する規定がない。設備投資のために必要とした資金の利子を資本的支出ととらえ、損金に算入しない。欠損金の繰越規定はあるが、欠損金の繰戻し還付の規定がない。最後に大きな違いは再評価税である。韓国には資産再評価税がある。戦後わが国にも、資産再評価が存在していたが現在は、この規定はわが国にはないのである。

(3) 手続き規定

韓国には期限後申告制度がないため、申告期限までに申告できなかった場合は、無申告加算税と延滞税を納めなければならぬことになる。また更正の請求の規定もあるが、修正申告により減額修正ができるという制度になっている。

（4）税務行政

税務行政について、韓国とわが国とは大きな差はないといえる。税務当局の質問検査権については、わが国同様に認められており、調査の他に査察（強制調査）があるが、その性質もわが国と同様である^{34）}。

このように韓国とわが国は、法体系のみならず、所得計算等に多くの類似点がみられる。さらに、税法項目のなかでも、計算や寄付金計算、減価償却計算等においても同様わが国と韓国の似ている部分がみられる。

（5）税収構成

税収の構成をみると、税収に占める所得課税の構成はアメリカ62.7%、日本57.6%、韓国32.9%で、消費課税の構成比は韓国48.1%、フランス48.0%、ドイツ47.0%、日本24.2%、アメリカ22.8%である。また資産課税構成比は韓国19.0%、日本18.2%、アメリカ14.5%、イギリス12.9%、ドイツ5.1%である^{35）}。

税収構成比からみると韓国はEU型の前段階税額控除方式による付加価値税及び特別消費税等の間接税が中心であり、フランスやドイツ、イギリスEUに近いといえる。一方わが国は法人税や所得税等の直接税の割合が高く、アメリカに近いといえる。資産課税構成比はわが国と韓国は殆ど同じであった。

1999年の国税と地方税の比率は81：19であり、地方税の比率は19%である。しかしもしも分配を考慮すると、中央と地方の支配している財力の比率は46：54となる^{36）}。わが国が税収全体に占める地方税収入の割合は42.1%、アメリカは41.0%、イギリス4.6%、ドイツ12.3%、フランス18.1%^{37）}であった。韓国の地方税の比率は低く、この傾向は、フランス、ドイツ、イギリスに近いといえる。しかしわが国はアメリカに近いといえる。

（6）地方税の所得割の存在

地方税のなかに、法人所得課税（所得割）が含まれるか否かについては、イギリスやフランスのような中央集権制の国々では、地方税に法人所得課税

がない。対照的にアメリカがドイツのように連邦制の国々では、地方税に法人所得課税がある。

なぜならば、イギリスやフランスのような中央集権制の国々では、国税としての法人所得課税とは別個に、地方税として法人所得課税が存在する理由がないからであろう。他方、アメリカやドイツのような連邦制の国々では、中央政府とは全く別個に地方政府にも国と同様な行政機能が付与されているため、結果として地方にも法人所得課税が存在する理由がある。

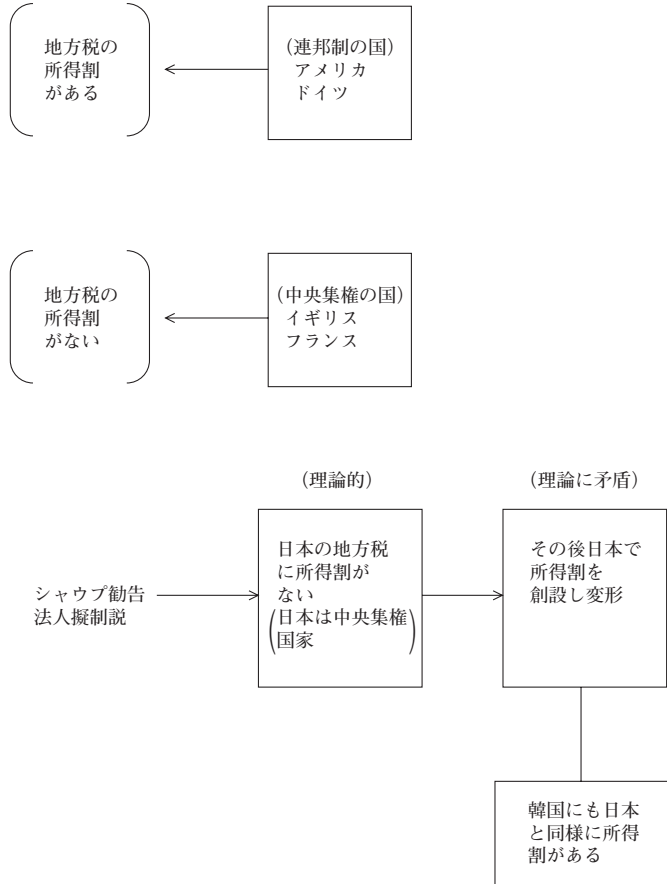
わが国は日本の税制の土台を築いたのはシャウプ勧告で、この勧告では地方税に法人所得課税は考えられていなかった。なぜならシャウプ勧告では理論的に法人擬制説を取っていたため、法人は実体として存在せず、法人の所得は法人を所有する株主の所得であり、配当として株主個人に利益分配がなされたときに課税するだけでよいとされていたのである。

この勧告に対して1950年わが国の税務当局は、市町村から受取る利益に対して住民がともに払う会費のごときものが必要だとし均等割のみが当初課税されるに至った。しかし当時のわが国では、法人擬制制の考え方は理解されず、1951年法人所得に市町村民税が課税されることになった。そして1954年からは、都道府県民税にも法人所得課税（所得割）が導入された。

中央集権国家であるわが国に、なぜ所得割が導入されたか、理論的な理由は存在しない。あるとするならば、徴税しやすい相手には、できるだけ多く負担してもらおうという便宜的理由しか想像がつかない³⁹⁾。このように、中央集権国家であるわが国の地方税と法人所得課税を導入した論理は不明確である。

韓国は、わが国と同様に中央集権国家でありながら、地方税に所得割を導入している。これはわが国の地方税の導入つまりハイブリッドと推察できる（図表4）。

図表5 地方税法ハイブリッド・税法の移転メカニズム

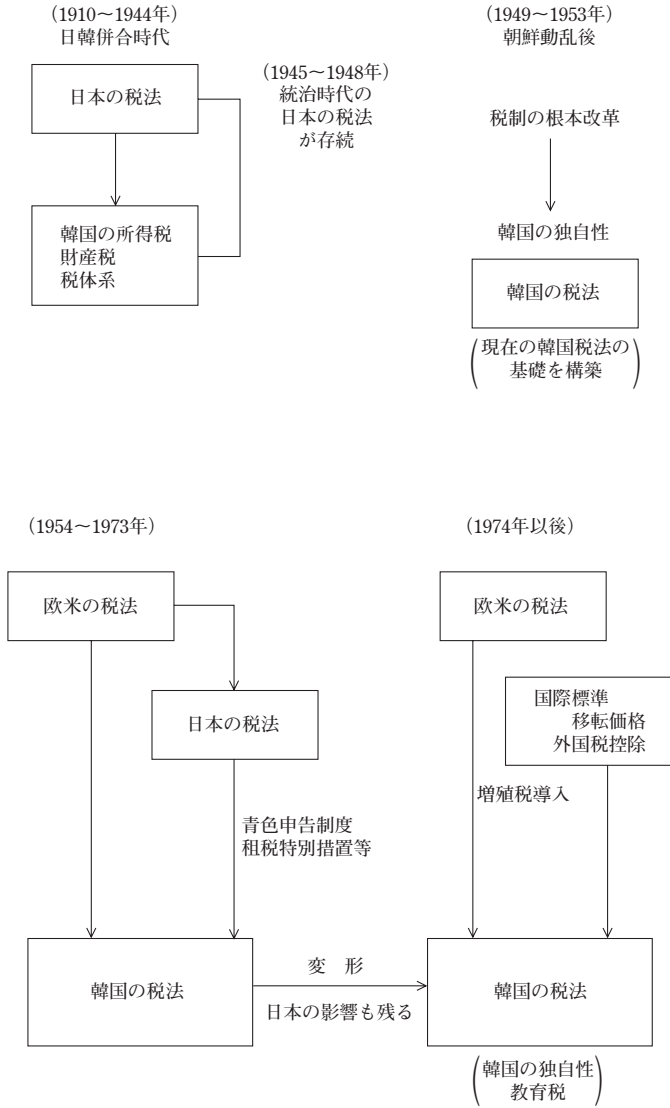


4. 韓国税法ハイブリッド（税制の移転メカニズム）（図表5，6）

韓国における税制の移転メカニズム・ハイブリッド税法の変遷について論述するならば、筆者は次の四段階に分ける。

1910年から1944年は第一段階で、日韓併合時代でありその間、わが国の税

図表6 韓国税法ハイブリッド・税制の移転メカニズム



法改正にともない韓国税法も改正されていった。租税体系はもちろん、所得税、財産税、税体系も日本的なものであった。1940年にはわが国の増税に合わせ、韓国においても増税がなされた。したがって税法が、わが国の税法に影響を受けていたといえる。

戦後とはいえ1945年から1948年の期間が第二段階で、まだわが国の統治時代の税法を基本的に維持された。第二段階は1949年から1953年の朝鮮動乱の終決日までの時代には、税制の根本的な改正が実施された。わが国と異なる税制、韓国の独自の税制に変更していったといえる。

1950年朝鮮戦争があり、戦争に備えるための韓国の税制改正であったといえる。しかしこの期間には現在の韓国税制の基盤が作られている。所得税から法人税の分離、営業税、免許税の創設、1950年に創設された贈与税は2年後、相続税に統合された。

第三段階は1954年から1973年の年であり、朝鮮動乱後、韓国経済は、復興を図った時代であった。経済復興手段として税制が利用された。

また1954年ごろから、韓国では経済復興を目的として、減免税措置を導入した。とはいえ、これは、わが国の租税特別措置にあたるもので、わが国の税制を移転したものと思われる。なぜならば産業政策手段として租税特別措置が設けられていたこと、特別償却対象が特定産業等わが国の共通しているからである。1961年に朴政権が経済復興のため第一次経済5カ年計画をついで、1967年には、第二次経済5カ年計画が実施された。このように経済計画のもと、さかんに租税特別措置が実施されていった。

また1969年に導入された緑色申告書の提出は、わが国の青色申告書に範をとったものでありハイブリッドである。記帳義務者には、記帳控除及び自主申告控除として税額控除を認めるなどの恩典を与えた³⁹⁾。しかしこの青色申告制度は戦後わが国にシャウプが導入したものである。シャウプからわが国、わが国から韓国と移転していったと推定できる。

第四段階は、1974年からは経済復興以後、不景気にみまわれ、不景気からの脱出するための税制、及び経済が国際化するにつれ世界を意識した上での税制の調整、つまり韓国独自の税制との諸外国との税制のハイブリッド時代に入ったといえる。1977年には韓国では消費税を導入したこれは、わが国よりも早かった。

1981年の教育税は、教育熱心に韓国らしい税制である。1982年新設の特定地域ないしは技術密集型中小企業に対する免税又は減税がなされた。同年、国外所得がある場合の税法上の処置がなされた。1990年個人所得税・法人所得税の簡易化、税率引き下げが行われた。これは、世界経済が税制の簡素化、課税ペースの拡大、課税のフラットに対応している韓国の改正であると思われる。諸外国に合わせた税法の改正、まさに税法ハイブリッドである。

1994年には、韓国の海外投資会社の競争力を強化するための外国税収の相殺、免除を五年までとした。1995年には税収協定国との配当金に対する外国税額控除の規定、増値税の軽減、国際標準に基づいた国際税収事務協調法の提出。この内容は移転価格の決定、タックスヘイブン税の税逃れ防止に関するものであった。

同年には、既述した韓国独自の教育税の強化がなされた。またFIPAにもとづいて、韓国に対して先進技術の直接投資を行った外国企業と投資家については、7年間をさかのぼって個人所得税と会社所得税が免除される権利が与えられ、さらにその後3年間50%の相殺・控除が受けられる。

この他にも、1998年の改正では、外国企業と投資家はさらに最長5年間の当地税（例えば買収税、財産税、総合土地税、登記税）の免除が受けられ、またこの後3年間も50%の相殺・控除が受けられる外国投資を促進する制度が創設された。

このように昨今、韓国の税制も国際化の波にふれ、わが国同様、国際化に適合せざるを得ない状況に至っている。したがって外国税額控除、国際税収

事務協調法の提出があった。また景気回復策として外資促進のための多くの税法の措置が講じられているのがわかる。

最後に項目別にみると日本の韓国の税法上の計算に似た点が多くみられる、まず第一に韓国の法人寄付金の課税については、わが国と同様に、原則としてのイギリスの全額損金算入方式と、アメリカ・ドイツ限度額損金算入方式のハイブリッドであると推察できる。次に個人寄付金についての課税パターンは、諸外国の個人寄付金の殆どは限度額を所得控除する方式である。韓国では、事業所得と不動産所得等がない個人については寄付金特別控除が認められ、事業所得と不動産所得等がある個人については、寄付金を費用の算入も認めている。このように分類するのは韓国の独自性であり他国にはみられない。

第二に交際費課税である。わが国では交際費課税は、限度額を超える金額と、定額基準額までの10%が損金不算入と処理されている。しかし、当初交際費課税については全額損金算入方式であった。その後冗費等の節約、国家の財源等の影響があり、またドイツ・アメリカ等が限度額内損金算入方式を導入していることから、わが国にも限度内算入方式を導入したといえる。

しかし欧米が限度基準として質的基準により、交際費の内容を明確に規定し、1人当たりの金額まで制限している規定は、わが国のビジネス慣行等にはなじまなかったようで、限度額の計算として、欧米の質的基準をとらず、わが国独自の量的基準を採用した。これがわが国の交際費課税ハイブリッドである。また韓国もわが国と同様限度額を超える金額は全額損金不算入となっている。

個人株主の配当金課税について韓国では、わが国とは異なるインビュテーション方式により二重課税を廃除している。これはイギリス・ドイツ・フランス等 EU の影響ハイブリッドであるといえる。

第三に引当金課税である。わが国は戦後、業界等の要請によりドイツ、フ

ランスのように広く引当金を容認していた。韓国も引当金課税パターンは同様であり、ドイツ、フランス方式を導入したものと思われる。ないしはハイブリッド後のわが国の規定を参考したものと思われる。またわが国同様に会計との調整とあったと思われる。他方、韓国独自の求償債権償却引当金も誕生させている。つまり韓国の引当金課税ハイブリッドであるといえる。しかし、韓国も世界が課税ベースの拡大をはかる渦のなかで、引当金縮小の方向に進展していると思われる。

第四に減価償却課税である。韓国とわが国は償却方法の規定がとても似ている。有形固定資産（わが国の建物を除く）と無形固定資産により償却方法が異なり、前者は定額法と定率法の選択ができ、後者は定額法、鉱業権については生産高比例法、定額法、定率法が認められている。このように、税法の項目においても、多くの計算方法に日本と韓国に似ている点が見られる。なお本研究は税制の国際移転メカニズムの研究、科学研究費補助金基盤研究(C)2（助成期間平成11年－14年）よりなされている。

(注)

- 1) 財政部『韓国税制』2001, p.22
- 2) 大蔵省昭和税政史編集室編『昭和財政史XVI旧外地財政(下)』
- 3) アジア租税研究会『韓国の租税制度』アジア経済研究所, 1971, p.30
- 4) 前掲書『韓国の租税制度』アジア経済研究所, 1971, p.30
- 5) 前掲書『韓国の租税制度』アジア経済研究所, 1971, p.31
- 6) 前掲書『韓国の租税制度』アジア経済研究所, 1971, p.32
- 7) 財務部『韓国税制史上』1979
- 8) 前掲書『韓国の租税制度』アジア経済研究所, 1971, p.34
- 9) 財政部『韓国税制』2001, p.22
- 10) 前掲書『韓国の租税制度』アジア経済研究所, 1971, p.35
- 11) 財政部『韓国税制』2001, p.22
- 12) 財政部『韓国税制』2001, p.23
- 13) 前掲書『韓国の租税制度』アジア経済研究所, 1971, p.35
- 14) 財政部『韓国税制』2001, p.24
- 15) 財政部『韓国税制』2001, p.24
- 16) 財政部『韓国税制』2001, pp.24-25

- 17) 前掲書『韓国の租税制度』アジア経済研究所，1971，p.36
- 18) 財政部『韓国税制』2001，p.25
- 19) 財政部『韓国税制』2001，p.26
- 20) 財政部『韓国税制』2001，p.26
- 21) 財政部『韓国税制』2001，p.27
- 22) 財政部『韓国税制』2001，p.28
- 23) 財政部『韓国税制』2001，p.29
- 24) 財政部『韓国税制』2001，p.30
- 25) 財政部『韓国税制』2001，p.31
- 26) 財政部『韓国税制』2001，p.32
- 27) 財政部『韓国税制』2001，p.33
- 28) 財政部『韓国税制』2001，p.34
- 29) 財政部『韓国税制』2001，pp.35-38
- 30) 財政部『韓国税制』2001，p.39
- 31) 財政部『韓国税制』2001，p.40
- 32) 財政部『韓国税制』2001，p.41
- 33) 財政部『韓国税制』2001，p.42
- 34) 中央監査法人『海外投資ガイドブック』中央経済社，pp.71-78
- 35) 田中一穂『日本の税制』財経詳報社，1998，p.257
- 36) 財政部『韓国税制』2001，p.43，1963
- 37) 前掲書『日本の税制』p.257
- 38) 島田晴雄『法人課税改革』東洋経済新報社，pp.34-37
- 39) 『韓国の租税研究』p.42