

日韓シンポジウム「日韓における租税回避論の現状と課題－ポスト BEPS の租税回避論」報告書

日本税法学会常務理事・関西地区研究委員長
大阪大学大学院高等司法研究科教授
谷口 勢津夫

2017年6月11日（日）15時40分から18時20分まで大阪大学会館（大阪大学豊中キャンパス）の講堂において、日韓シンポジウム「日韓における租税回避論の現状と課題－ポスト BEPS の租税回避論」が開催されました。

このシンポジウムは、日本税法学会第107回大会（2017年6月10日12時～17時10分・11日10時～15時35分／大阪大学会館講堂）における研究報告を踏まえ、日韓両国の租税回避論について両国の税法学会会員の間で学術的交流を深めるために、日本税法学会が公益財団法人租税資料館から平成29年度外国税法等調査研究助成を受け韓国税法学会会員を招聘し、日本税法学会第107回大会の担当地区である関西地区研究会が研究委員長を実施責任者として、企画・実施したものです。来日した韓国税法学会会員は以下の11名です（当初の予定では12名でしたが、1名は直前にやむを得ない事情により来日できませんでした）。

- (1) 安 慶峰（アン・ギョンボン／国民大学法学科教授・韓国税法学会会長）
- (2) 李 俊奉（イ・ジュンボン／成均大学法科大学院教授・韓国税法学会副会長）
- (3) 李 東植（イ・ドンシク／慶北大学法科大学院教授）
- (4) 李 在鎬（イ・ジェホ／ソウル市立大学法科大学院副教授）
- (5) 呉 充（オ・ユン／漢陽大学法科大学院教授・法学研究所長）
- (6) 玉 武錫（オク・ムソク／梨花女子大学法科大学院教授）
- (7) 金 祥雲（キム・サンウン／PwC. Samil 会計法人 Tax 部門 Partner（専務））
- (9) 徐 補国（ソ・ボグク／忠南大学法科大学院副教授）
- (10) 孫 永徹（ソン・ヨンチョル／税理士）
- (11) 白 濟欽（ベク・ゼフン／キムアンドジャン法律事務所弁護士）

以上の11名全員が、2日間にわたり第107回大会に参加された上で、シンポジウムに臨まれました。なお、シンポジウムへの日本側の参加者の実数は把握できなかったものの、その前に開催された第107回大会への参加者は会員が251名（大会費払込者数）、傍聴者が33名（実数）であり、そのうち3分の1ほどがシンポジウムにも参加されていたようです。

シンポジウムは3部構成で開催されました。第1部では、日本税法学会第107回大会における研究報告に対して韓国税法学会会員が韓国の視点からコメントを行いました。第107回大会における5本の研究報告（報告順に本部勝大・谷口勢津夫・今村隆・倉見智亮・酒井貴子の各報告）は「税法学」577号（2017年5月）掲載論文に基づいて行われましたので、それぞれの内容については各論文を参照していただきたいのですが、各報告に対するコメントについては本報告書の末尾に概要を付記しておきましたので、そちらをご覧ください。各報告の要旨は5月下旬に韓国語に翻訳してコメント担当者にメールで送信しておきました（報告要旨の韓国語訳については別紙参照）ので、コメント担当者は事前に報告要旨を理解しており、しかも大会当日の報告についても通訳を通じて理解を深めたものと思われる、いずれのコメントも的確で示唆に富む有益なものでした。

第2部では、韓国税法学会会長の安慶峰教授が「韓国における租税回避行為の規制の現況と課題」と題して基調報告をされました。韓国における租税回避論については、我が国ではこれまで紹介され

ることが余りなかったように思われますが、安教授の基調報告を通じて、我が国の租税回避論と共通する部分と異なる部分とが明確になり、今後の租税回避研究にとって新たな知見と視点が加わったように思われます。その意味で、非常に有意義な基調報告であったと考えるところです。なお、報告用原稿は事前に日本語に翻訳して第 107 回大会参加者全員に配付しておきましたが、その翻訳原稿については別紙をご覧ください。

第 3 部では、安慶峰教授の基調報告を踏まえてパネルディスカッションが行われました。安教授を含め第 1 部のコメント担当者以外の 6 名が登壇され、フロア（日本税法学会会員）との間で質疑応答が行われました。フロアからは、韓国の国税基本法 14 条に定められている 3 つの実質課税原則の相互の関係、同条 3 項の定める一般的否認規定の意義・適用事例、判例で問題となった租税回避スキームの内容などに関する質問が出され、壇上からは 1 つの質問に対して複数の方から回答がされるなど熱心な質疑応答が交わされ、相互の理解が深まったように思われます。

シンポジウムそれ自体は 2 時間 40 分の短いものでしたが、その前の第 107 回大会と実質的には一体として企画・実施されましたので、日韓両国の税法学会会員にとって両国の租税回避論の現状と課題に対する理解を深めることができた良い機会であったとともに、今後の学術的交流の拡大・深化を期待させる機会でもあったと総括することができるように思われます。

最後に、公益財団法人租税資料館には、韓国税法学会会員の招聘を助成していただき、日韓両国の税法学会のこのように有意義な交流の機会を可能にくださったことにつき、心より御礼を申し上げます。

【付記】

(1) 本部勝大報告に対するコメント（概要）

金 祥雲（キム・サンウン／PwC. Samil 会計法人 Tax 部門 Partner（専務））

韓国の場合、カナダよりは遅れたものの、アメリカよりは少し早く、2008 年から GAAR に該当する規定として、国税基本法第 14 条第 3 項が施行されています。

2007 年 12 月 31 日制定された国税基本法第 14 条第 3 項は、「第三者を通じた間接的な方法又は二つ以上の行為若しくは取引を行う方法により、この法又は税法の恵沢を不当に受けるためのものと認められる場合には、その経済的実質に応じて、当事者が直接取引を行ったものとみるか、又は連続した一つの行為若しくは取引とみて、この法又は税法を適用する。」と定めています。

上記の規定の立法者が明らかにした制定理由としては、①国際租税調整に関する法律による租税回避防止規定が、国際取引だけでなく、国内取引にまで適用されることを明確にする必要があること、②形式上第三者を通じた間接的な方法又は二つ以上の行為若しくは取引を行う方法により、この法又は税法の恵沢を不当に受けるためのものと認められる場合には、その経済的実質に応じて、当事者が直接取引を行ったものとみるか、又は連続した一つの行為若しくは取引とみて、税法を適用すること、

③高度化・複雑化している租税回避行為に能動的に対処することによって、租税回避行為が縮小されると期待されることです。

このような制定理由に照らしてみれば、国税基本法第 14 条第 3 項は、租税回避行為の一般的規制のために導入された GAAR とみられると思います。

一方、韓国の国税基本法第 14 条第 3 項には、多くの国で制定された GAAR の必須的かつ共通した主要 3 要素がいずれも含まれています。

①租税回避のために考案したスキームや取引 (Tax avoidance Scheme or Transaction)

②租税上の利益やメリット (Tax Benefit or Advantage)

③目的や意図 (Purpose or Intent)

ただし、「第三者を通じる間接的な方法又は二つ以上の行為若しくは取引を行う方法」が代表的な租税回避行為の類型であるが、上の類型に包摂されない租税回避行為もあり得るため、カナダ、アメリカ等の GAAR 規定のように「any」、「directly or indirectly」等の用語を使って「あらゆる形態の取引」を含めることができるように改正する必要があるという議論があります。

また、「税法の恵沢を不当に受けるための目的」が、全体的な目的のうち、どれほどの比重を占める場合まで租税回避の目的があるとみられるか範囲を設定する必要がありますが、租税回避規制の必要と納税義務者の私的自治権とを折衷して「主な目的」として規定するのが適切であるとの意見があります。

同法の施行後、2012 年に、従来の SAAR による規制に基づいた判例理論の限界を離れることができる基礎を提供した全員合議体判決があり、それ以来、大法院の判例においても個別的否認規定の有無や事件の類型にかかわらず、実質課税原則に関する国税基本法第 14 条に基づいて租税回避行為を規制しようとする試みが数多く行われているが、同条第 3 項を明示的に適用した大法院の判決はまだないといってよく、1990 年に制定された実質課税原則を定めた国税基本法第 14 条第 1 項、第 2 項が根拠条項として提示されています。

このような点は、従来の判例理論と租税回避行為の規制に関する新たなパラダイムとの間の関係が明らかに整理されないことにより、過度期的過程で生ずる混乱であると思われ、今後国税基本法第 14 条第 3 項で定めた判断基準による規制方法が定立されれば、韓国においても、GAAR を通じた租税回避行為の規制が安定した局面に迎えると思われれます。

(2) 倉見智亮報告に対するコメント (概要)

呉 充 (オ・ユン／漢陽大学法科大学院教授・法学研究所長)

課税権は、国家主権が行使される領土に限定される一方、人と資本の移動は、自由になっている今日において、国際的租税回避は、全ての主権国家が解決すべき共通の課題になっています。G20 と OECD が主導する BEPS PROJECT とこれを法制化する各国の努力は、このような観点から理解できると思います。

倉見先生は、日本の国外証券移管調書、国外財産調書、財産債務調書、自発的開示、マスターファイル、ローカルファイル、CBC REPORT、情報交換制度を紹介してくださいました。

韓国においても、日本の税法に導入されている様々な制度が、多少その具体的内容において差異はあるものの、大部分導入されており、BEPS REPORT が提案したその他の制度を国内の立法に反映するための議論が進んでいます。倉見先生は、包括的否認規定を創設することは妥当でなく、事前に収集した情報を個別的否認規定を適用する場合に活用して、租税回避に対する抑制力を向上させるための迅速な法改正を可能にする体制を構築する必要性を仰りました。OECD は、租税条約の濫用を抑制するための目的として、LOB 規定と PPT 規定の導入を多国間条約の方式で導入することを推進しています。多数の国家が PPT 規定を採用すると予想されています。PPT 規定は、包括的否認規定に該当するものであると理解しています。もしある国が租税条約の適用上 PPT 規定を適用する一方、国内税法にはそのような規定がなければ、Treaty Override の問題は生じないが、差別的課税の問題が発生し得ると思います。韓国の国内税法には、包括的否認規定の一つである Step transaction doctrine の規定が導入されているが、この規定の導入背景の一つとして上のような考慮があると思います。

(3) 今村隆報告に対するコメント (概要)

玉 武錫 (オク・ムソク／梨花女子大学法科大学院教授)

私がコメントをするところは、法人税法上の不当行為計算の否認規定に関する今村先生の報告です。この規定は、沿革的に東アジア地域において、日本の法人税法から始まり、韓国そして中国の順に立法されました。しかし、これらの国の関連法制を分析してみれば、類似するよう見える一方、相異するところもあります。

まずは、中国は、アメリカの立法例 (IRC 482) に従って内国法人と外国法人を同じ基準として規制しているが、日本と韓国は、内国法人は法人税法で、また、外国法人は国際租税調整に関する法律 (日本の場合、租税特別措置法) で移転価格税制により規制しています。不当行為計算の否認に関して、どの立法形式がいかなる点で優れていると判断されるかについてご意見をお願い致します。

二つ目は、法人税法上の不当行為計算の否認の法制で、取引の異常性を取り除いて、相当性を模索

するための法発見の努力に関してですが、韓国の場合、一般的租税回避防止の条項である国税基本法（日本の国税通則法）上の実質課税の規定と、具体的租税回避防止の条項である法人税法上の不当行為計算の否認規定とのいずれを適用するかの最終判断は、大法院（日本の最高裁判所）で行われます。これに関して、大法院は、不当行為計算の否認において取引の異常性を判断するための基準として、国税基本法上の実質課税原則において「実質」を探知する解釈基準（例えば、ドイツにおける法的形成可能性の濫用、アメリカにおける実質優位 substance over the form）と同一の基準に従っています。関連した解釈基準をこのように理解すれば、現在 BEPS と関連して議論される租税回避防止のための税法体系の新たな定立、つまり一般条項（GAAR）による租税回避防止措置の一般化を反対する実益はあるかに関するご意見をいただきたいと思います。

三つ目として、韓国は、内国法人については、否認に関する関連措置として、相手法人に対する対応調整（correlative adjustment）を認めておらず、この点が移転価格税制とは重要な差異であると説明されています。その結果、相手会社に対応調整が認められない税額を、制裁として、還付していないと説明することができますが、それは、制裁税と明示していないが、制裁としての機能を果たす税法上の「隠れた制裁」の態様をみせていると思います。このような理解に同意されるか、そしてこれから講学上税法上「隠れた制裁」の概念を一般化して使っても別の問題がないかに関して、ご意見をいただきたいと思います。

（４）酒井貴子報告に対するコメント（概要）

李 在鎬（イ・ジェホ／ソウル市立大学法科大学院副教授）

1. 旧規定である第 260 条に関する二つの判例法理である断定テストと選択の法理のうち、前者である断定テストの場合、現行 GAAR においてより重要性をもつようになった一方、後者である選択の法理の場合、現行 GAAR の適用において影響を与えないと解釈されていると思われます。この中、選択の法理の位相の変化に興味をもっています。

選択の法理とは、納税者の選択により租税の負担を免れるような取引を行うことができ、これを防止するために第 260 条を適用してはならないものとして理解します。そうであるならば、選択の法理は、GAAR の内在的限界を設定することによって、納税者の財産権を保護し、納税者の自由権を保障する重要な機能を担っているとみられます。そこで、選択の法理が「現行 GAAR の適用に影響を与えないと解釈されている」という意味に関して、より詳しい説明をいただきたいと思います。選択の法理が現行 GAAR の下で、何らの役割を果たしていないことに関して、オーストラリアの学界の反応はいかがでしょうか。

2. 示唆点に関して

日本とオーストラリアとの間の租税条約に所謂 PPT 基準が含まれており、PPT の判断が争われた場合、目的テストの考察が参考になり得るという酒井先生のご意見がありました。租税条約上 PPT 基準が、日本の国内法として直ちに効力をもつことでしょうか。

日本の場合、現在国内税法上 GAAR を導入していない状況であると思いますが、このような状況で、租税条約上 PPT 基準の導入が国内税法との抵触を惹起するというような問題はないでしょうか。とりわけ日本国憲法上租税法律主義との衝突の問題はないでしょうか。

(5) 谷口勢津夫報告に対するコメント (概要)

李 東植 (イ・ドンシク / 慶北大学法科大学院教授)

谷口先生の報告は、租税回避行為に関して長年の研究貫禄が感じられる報告でした。韓国の場合、文献上租税回避という概念を脱税行為等と区分せずに使っている場合もよく見出されます。これは、租税回避行為の本質が、租税法律主義の理解から始まる点を認識していなかった経済学者らの誤謬だと私は考えております。その点に関しまして、谷口先生が租税回避行為を課税要件アプローチから説明される部分は、全的に同意するところです。

私も租税回避の否認を過度に一般規定として防御しようとする試みは、適切ではないと考えています。質の高い立法力が租税法律主義の背骨だと仰る谷口先生の指摘は、非常に適切なことだと思います。ただし、租税公平の観点から、究極的には、一般規定の形態の租税回避防止規定が必要だというのが私の見解です。日本と異なり韓国の場合、実質課税原則が国税基本法に立法されていますが、私は個人的にこの規定が少なくとも理論的には、租税回避防止のための一般規定として機能することができるという立場です。もし、日本に実質課税原則に関する条文が国税通則法に立法され、そのような規定が租税回避防止のための一般規定になるためには、いかなる単語で条文が表現されるべきだと考えておられるか、谷口先生のご意見をお伺いしたいと思います。

そして、一般規定が立法される場合、この規定による行政機関の裁量を統制する装置が必要だと仰る谷口先生の指摘に関しましても、私も非常に共感するところです。それで、私も個人的には、この規定の運用を個別の税務公務員の独自の判断に任せることでなく、外部専門家が参加する委員会の審議に基いて行われるようにすることを提案したことがあります。

租税回避行為に関しまして、改めていろいろ考えられる機会をいただきまして、感謝を申し上げます。