

韓国における租税回避行為の規制の現況と課題

韓国税法学会会長 国民大学教授
安 慶峰(アン ギョンボン)

1. はじめに

税法の適用対象である経済行為と民法が適用される経済行為が重畳するため、税法の適用は、我々が通常知っている法適用の三段論法(大前提として法規の解釈、小前提として事実の確定、事実関係を法規に代入する法効果を付与する法律の適用)に比べて複雑な構造をもつようになる。すなわち、①事実関係の確定、②事実関係に関する民事法的性質決定及び民事法的効果の付与、③税法の解釈、④税法的事実関係の評価及び適用の段階を経るはずであり、実質課税原則と関連して争点となる仮装行為論は、①、②段階の問題と、税法の解釈において借用概念の解釈や厳格解釈の問題は③段階と、租税回避行為の否認は④段階と、それぞれ関係を結んでいることを知ることができる。特に、③税法解釈の段階では、税法が課税要件を規定することにおいて、私法上の概念を借用している場合、その私法上の概念を解釈することにおいて、私法上の解釈と同じくするか、それとも税法の立場で独立して解釈するか(借用概念の解釈問題)が中心となり、④税法適用の段階では、課税要件事実の認定と判断をしながら、当事者が選択した私法形成を税法においてもそのまま尊重するか、それともそれを無視しながら他の判断をするか(租税回避行為の再構成の問題)が主な論点になる。

したがって、上のような法適用の段階別に租税回避行為に対して、大法院の判例がいかなる立場をとっているかをみる。まず、民法の適用段階における仮装行為論、当事者の確定理論等をみる。次に、税法における解釈論の段階において借用概念についての取り扱い、目的論的拡張解釈の承認可否を検討し、税法の適用段階では、帰属の実質理論と国税基本法第14条第3項を一般的租税回避否認規定としてみて効果的に租税回避行為に対応することができるかを考察したいと思う。

2. 租税回避行為に関する主要事例

[事例1]廃業法人を通じた登録税重課の回避事件(大法院2009年4月9日宣告2007DU26629判決)

A法人は、1996年1月9日に原反(生地)、テントの部品、プラスチック類の製造及び販売を目的として設立登記を終えた後、1996年7月15日に廃業した。それから5年ほどの後、A法人は2001年6月4日事業者登録を行い、2001年6月7日目的事業に不動産開発業を追加した。ローンスターファンド側の法人である原告は、2001年6月15日にA法人の全ての株式を取得しつつ、商号、役員等一切の事項を変更し、変更登記を行った。その後、原告は、変更登記の日から5年以内である2001年6月18日にヒュンダイ産業開発株式会社からスタータービルを買い取り、2001年6月21日所有権移転登記を行いながら、一般税率を適用した登録税と登録税の20%に相当する地方教育税を申告納付した。

しかし、課税庁である被告は、原告がA法人の全ての株式を取得する当時、新たな法人を設立したものであり、これは旧地方税法(2001年12月29日より改正される以前のもの。)第

138条第1項第3号、旧地方税法施行令(2001年6月30日より改正される以前のもの。)第102条所定の法人の設立以後5年以内に取得する不動産登記に該当することを理由として、登録税重課税率である100分の300を適用して、原告が既に申告納付した税額を控除した残りの登録税と地方教育税を賦課した。

[事例2] 交換を通じた譲渡所得税の回避事件(大法院1991年5月14日宣告90NU3027判決)

原告とAは、不動産を同時にB銀行(法人)に譲渡しようとした。その時、B銀行に直接に各不動産を譲渡する場合、それぞれ実地取引価額で譲渡所得税を算定しなければならないため、原告は、これを避けるために、一旦譲渡対象である自己の第1土地をAの第2土地と互いに交換する契約を締結し、1984年12月26日に所有権移転登記まで行った。原告とAは、1984年12月31日にB銀行に自分が交換により取得した第2土地を売り渡した後、1985年4月24日に所有権移転登記を行った。原告は、まず1985年1月28日Aに第1土地を譲渡したことについて基準時価で譲渡差益を計算し譲渡所得税を算定して譲渡差益予定申告及び自ら納付する一方、1985年5月28日に上の銀行に第2土地を譲渡したことについて譲渡価額は実地取引価額で、取得価額は所得税法施行令第170条第1項但書、第115条第1項第1号(タ)目により換算した価額で、それぞれ計算して譲渡差益がないこととして譲渡差益予定申告を行った。

被告は、1988年1月4日に原告とAとの間の土地交換は、各自所有する土地を上銀行に譲渡することにおいて、その各譲渡所得税の相当部分を遁脱するために、中間に個人間の取引を介入させた形式的なものに過ぎないとしてこれを否認し、原告は交換取得した第2土地ではなく、もともとの所有である第1土地を上銀行に譲渡したものとみて、譲渡価額は実地取引価額で、取得価額は上の換算価額で計算して課税処分を行った。

[事例3]母子会社の構造を利用した取得税の回避事件(大法院2012年1月19日宣告2008DU8499判決)

原告が100%の持分を所有している子会社等であるA及びBがあり、A及びBはチルボン産業の株式を各50%ずつ取得した。上の子会社等は、固有の職員はおらず、株式の仕入代金も全額を原告が負担した。

これに対して、課税庁は、チルボン産業の株式が形式的には子会社の所有しているものとなっているものの、実質的には原告に帰属したものとみて、原告がチルボン産業の過占株主であるという理由として、チルボン産業の所有不動産の価額に該当する不動産を取得したものとみて、みなし取得税の賦課処分を行った。

[事例4]円貨スワップ預金事件(大法院2011年4月28日宣告2010DU3961判決)

原告が2003年から2006年の初までの間に他の金融機関と取引をしている高額の預金の顧客を誘致することを目的として、いわゆる円貨スワップ預金に加入すれば、円貨の先物為替差益に関する所得税が非課税となる場合、ウォン貨預金に加入することより、多少高い所得を得られる点を掲げて、顧客との間で本件円貨スワップ預金取引を行ったが、これは円貨現物為替売渡契約と円貨定期預金契約及び円貨先物為替買収契約としてなされている。

円貨スワップ預金取引の実例によれば、顧客が2003年10月28日に原告から当日の現物為替(10.9314ウォン/1円)により660,000,000ウォンを60,376,530円に両替した後、それを原告に円貨定期預金(利子率年0.0545%、満期日2004年1月29日)として預けておき、同日原告との間で、上の60,376,530円を円貨定期預金の満期日に先物為替(11.0306ウォン/1円)により原告に売り渡しつつも、それを担保するために上の円貨定期預金に質権を設定する内容の先物為替契約を締結し、これで顧客は円貨定期預金の満期日に元金60,376,530円と利子8,500の支給を受けるが、その利子に関しては、所得税の源泉徴収税額1,401円を差し引いた7,099円を当時の現物為替(10.9509ウォン/1円)により両替した77,740ウォンを受領し、その元金に関しては、事前に約定した先物為替(11.0306ウォン/1円)により両替した665,989,351ウォンを受領することによって、当初預け金額660,000,000ウォンとの差額である5,989,351ウォンの利益を受けた。

被告は、顧客が受けた先物為替差益も所得税法第16条第1項第3号及び第13号或いは第9号、所得税法施行令第24条等により所得に該当するとみて、課税処分を行った。

3. 仮装行為論による租税回避行為の規制

我が国の既存の事例においては、私法上の仮装行為の概念を基準として租税回避行為に対して接近する姿をみせたが、その体系が明確に表現されなかった。

(1) 仮装行為の否認事例([事例2])

[事例2]に関して原審法院(ソウル高等法院1990年2月21日宣告88GU11560判決)は、「第1土地の譲渡による譲渡所得税の相当部分を節減するために、そのうちに原告と同一の立場にいるAとの間で形式的に二つの土地に関する交換合議による譲渡行為があったものとすることによって、形式的に行われたことに過ぎず、実質的に原告と上の亡人との間で交換による譲渡行為があったと認め難い」と判示したが、大法院1991年5月14日宣告90NU3027判決は「原告とAが互いの土地を交換し、各自交換取得した土地を再びB銀行に譲渡したことが、過重な譲渡所得税の負担を回避するための行為であるといっても、上のような土地の交換行為は、仮装行為に該当する等特別な事情がない以上有効であるとみるべきであるため、これを否認するためには、権力の恣意より納税者を保護するための租税法律主義の法的安定性又は予測可能性の要請に照らして、法律上具体的な根拠が必要であるところ、これを否認することになった具体的な法律上の根拠を審理もしないまま、原告とAが互いの土地を交換し、各自交換取得した土地を再びB銀行に譲渡した一連の過程を実質的には、原告が交換前の所有した土地をB銀行に譲渡したものとした原審判決は、租税法律主義ないし実質課税原則に関する法理誤解又は審理未尽の違法を犯したもの」といって、原審を破棄し、差し戻した。

(2) 仮装行為の認定事例

売渡人が、建設会社がアパートの建築のために、土地を買収するという事実を知りつつも、法人に譲渡することになれば、実地取引価額による譲渡所得税を負担することになるという理由で、会社の代表理事の個人名義での譲渡に固執して、そのような内容の契約書を作成し、代表理事である個人に所有権移転登記を完了した場合、大法院1991年12月13日宣告91NU7

170判決は、売渡人と代表理事である個人との間で締結された契約と、それによる所有権移転登記は、会社が不動産を実質的に買収する場合において、売渡人が譲渡所得税の重課を避ける目的で、代表理事である個人の名義を中間に介入させた仮装売買行為とみて、売渡人が法人に不動産を譲渡したものと判断した。

(3) 小結

仮装行為論を適用した事例と、それでない事例との間で差異が生じることは、一旦、具体的妥当性を考慮した結果であるとはいえ、実際に類似の事案において問題解決に役に立てる明らかな基準を見つけ難い。特に、大法院91NU7170判決に関して、売渡人が、一旦法人との間で不動産売買の可否や価格に関する合意を行った後、不動産を個人と法人に順次に売り渡す合意があり、大法院は、前者の合意が真情なものであり、後者の合意は、真情な効果意思がないとみるのであるが、売渡人である原告の立場からみると、税法上有利な個人に売ることが、むしろ真情な効果意思とみられるから、上の判決が果たして民事法上の通情虚偽表示論に適用することができるか否か疑懼の念を抱き得る¹⁾。

場合によっては、大法院は、以下のように仮装行為論を実質課税原則と関連しているように判示することによって、私法と税法の適用が混在しているように感じさせる場合もある。

「取引の相手方を誰とみるかという問題は、法律行為の解釈の問題として、契約の内容と当事者の意思を基礎にして判断すべきであるが、実質課税原則上単純に契約書上の名義のみに依存すべきでなく、当事者の意思と売買代金の実質的な出捐者等の契約の実質的な内容を総合的に考慮して判断すべきであり、取引の法的形式や名義、外観等が経済的実質と異なる場合には、後者を基準として判断すべきであるから、実質的には個人と法人との間での取引でありながら、形式的には中間に自然人を介在させた場合、その中間の取引が仮装行為と認められる場合には、課税上意味を持たないその仮装行為を無視し、その裏に隠れている実質により、個人と法人との間の取引とみるべきである(大法院1992年5月22日宣告91NU12103判決)。」

民法上通情虚偽表示論、つまり、仮装行為の理論を上の上の事例に適用してみれば、[事例4]において、株式先物為替買取約定それ自体を通情虚偽表示とは認め難い。[事例1]は、法人設立行為が問題となるため、通情虚偽表示としてみられる契約自体が存在しない。また、廃業会社の株式譲受行為を通情虚偽表示として効力を否認するとしても、法人の設立可否の判断に何らの影響を与えとは認め難い。結局[事例2](交換を通じた譲渡所得税の回避事件)のみ仮装行為論が適用される余地がある。しかし、仮装行為の可否に関しては、判例は、直接的に判断していないが、当事者が交換取引に基いて所有権を移転した行為、その移転後法人に各自譲渡した行為が民事訴訟として問題となったら、仮装行為として判断することは容易ではなさそうである。このように仮装行為論を通じた租税回避行為の規制は、その適用対象と領域において非常に制限的である。

但し、[事例3]において、大法院全員合議体判決(大法院2012年1月19日宣告2008DU8499判決)は、個別の税法上の具体的な否認規定がないとはいえ、国税基本法上の実質課税原則の条項だけで規制することができるという立場をとっている。のみならず、本判決の補充意見は、以下のように判示することによって、税法で把握する際の仮装行為と私法上の仮装行為

¹⁾ ユン ジヒョン「実質課税原則と仮装行為に関する考察」『中央法学9輯2号(下)・2007』933頁。

とは異なる場合があり得るという大前提を新たに提示することによって、既存の接近法とは異なる前提から出発して、実質課税原則が直接適用できる領域を創設する転機を設けている。

大法院は、これまで、当事者が選択した法律関係に対して、それが仮装行為に該当しない限り、租税回避行為に該当するという理由で、個別かつ具体的な否認規定なしに実質課税原則により、その効力を否認することはできないという立場を多くの事件で示してきた。しかし、そこで言及されている仮装行為を、民法第108条等でその効力を認めない仮装行為と同一の概念として理解する必要はない。当事者間で内心の意思を欠く民法上の通情虚偽表示は、その私法上の効力もないため、あえて実質課税原則を適用する必要もなく、その課税要件該当性は、仮装行為の背後に隠匿された実際の取引行為を基準として、判断すればよい。…判例が実質課税原則の適用と関連して、仮装行為でない限り、行為の効力を否認することが許されないとしたことを、逆に民法上仮装行為に該当する場合のみに実質課税原則を適用することができるというべきではない、というべきである。本件においても、本件子会社等が本件株式等の取得による法律効果まで原告に帰属させようとする内心の意思を有していたのではないから、たとえ、本件株式等の取得が民法上仮装行為に該当する、とはいえないとしても、それだけで、実質課税原則により原告に納税義務を認めることが従前の判例の法理に悖るというものではないといえる。

4. 税法の解釈を通じた租税回避行為の規制

(1) 一般的租税回避防止規定としての国税基本法第14条

我が税法に租税回避を防止するための一般規定として国税基本法第14条がある。国税基本法第14条は、二つの種類の原則として構成されている。一つは、実質帰属原則であり、もう一つは、実質計算原則である。国税基本法第14条第1項は「課税の対象になる所得、収益、財産、行為又は取引の帰属が名義上のものに過ぎず、事実上帰属する者が別にいる場合、事実上帰属する者を納税義務者として税法を適用する」として、実質帰属原則を定めている。実質帰属原則に関しては、比較的適用頻度が高いが、名義信託又は名義貸与の場合、名義者ではなく、所得の実質帰属者に所得税の課税を認めることが代表的な事例であるといえる。租税回避の否認の直接的な理論的根拠規定として取り扱われるものは、実質計算原則である。国税基本法第14条第2項は、実質計算原則について具体的に「税法のうち、課税標準の計算に関する規定は、所得、収益、財産、行為又は取引の名称若しくは形式にかかわらず、その実質内容に従い適用する」と定めている。形式と実質が異なる場合、実質内容により課税標準に関する規定を適用しなければならないとする理由は、租税の公平負担である²⁾。

2007年12月31日に新設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

²⁾ 国税基本法第14条第2項の文言は、課税標準の計算において、必要な諸実質を探知して課税するという内容以外に、これをいかなる基準からいかに実質を課税するかに関する方法論的内容を盛り込んでいないため、これらの問題に関する判断基準を経済行為の主観的側面と客観的側面とをいずれも反映する一方、主に客観的な諸要素を通じて主観的な諸要素の存在を探知する方向に接近する判断構造を活用することができるように法制度を補完すべきであるという見解として、チョン スンヨン「国税基本法上実質計算原則に関する研究」『成均館大学法学博士学位論文・2012』282頁参照。

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」と定めている。新たに新設された第3項は、納税者が営業上の正当な理由なしに間接的取引方法若しくは多段階取引方式を採用した場合には、「経済的実質」により課税物件の帰属を決定し又は課税標準を計算するという趣旨から、実質帰属原則と実質計算原則を適用する二つの具体的場合を例示したのである。

(2) 借用概念の解釈

借用概念は、「贈与」や「賃貸」のように、税法の条文に登場する概念である。その概念は、淵源的には、他の法律(主に民法)から形成された概念であるが、租税立法者が課税要件を規定する際に、それらの概念を「借用」したのである。当該概念を元々その概念が形成された法領域におけるそれと同じ意味として税法においても理解すべきであるか、それとも同じ概念であるとはいえ、税法では、民法又は商法と異なる意味として解釈することができるか否かが問題となる。

借用概念の解釈と関連して、大法院は、税法で別途の定義規定を設けていない限り、特別な事情がなければ、借用概念の税法における独自の解釈を否定すべきであるという立場である。代表的な判例が[事例1]である。本件で、大法院は「法人の設立に関する民法と商法の各規定によれば、法人の設立には、基本的に設立行為と設立登記が必要であり、法人は、設立行為を経て設立登記をすることによって成立すると同時に法人格を取得することになり(民法第33条、商法第171条第1項、第172条等参照)、それによって、法人の設立は完成されるため、設立登記のない法人の設立はあり得なく、一旦、法人が設立登記として成立した以後には、その法人格が消滅しない限り、同じ設立登記による新たな法人の設立もあり得ないのである。

上の法理は、法人の設立手続を規律する基本法である民法と商法が定めるところとして、法人の設立に関する基本原則となっており、法人の設立登記は、他の法人登記又は商業登記とは異なり創設的効力を持ち、それに関する規定は、強行規定であること、その他関係規定の形式と内容等を総合的に考慮する際、地方税法において『法人の設立』に関して、上のような一般的な法理とは異なる別途の定義規定を設けていない以上、旧地方税法第138条第1項第1号及び第3号で定める『法人の設立』も『設立登記による設立』を意味するものとして解釈すべきである」と判示した。

(3) 厳格解釈の原則

租税法規の解釈方法も他の法規の解釈方法と、基本的には同じである。それで、文言中心的解釈、体系的解釈、歴史的解釈、目的的解释方法は、税法においても妥当である。しかし、租税法規の解釈方法と関連して、他の法分野とは異なり所謂「厳格解釈原則」が問題となる。租税法規は、納税者の財産権を侵害する側面があるため、厳格に解釈すべきであるというのである。換言すれば、租税法規は、文言のその通りに解釈することが、原則であるというのである。大法院が、厳格解釈を税法解釈の一つの方法として主張する論拠は、租税法律主義である。租税法律主義は、納税者の財産権保護のためであり、そのような納税者の財産権保護のために租税法規は、予測可能性が確保されるべきであり、そのような予測可能性の確保のために成文の租税法規を制定することであるから、解釈を通じて成文の租税法規の文

言的意味を超過して拡張解釈をすることになれば、租税法規を成文化しておいた趣旨が有名無実化される場合があり得るのである。

厳格解釈の例として、挙げられることが[事例4]である。本件において、大法院は、次のように判示している。

本件円貨先物為替取引を構成する円貨現物為替売渡契約と円貨定期預金契約及び円貨先物為替買収契約とが、互いに異なる別個の法律行為として、有効に成立したものであるため、それによる租税の内容と範囲は、その法律関係に合わせて個別的に決定されるのであるから、その取引が仮装行為に該当するか又は実質課税原則を援用して有機的に結合した一つのウォン貨預金取引として認めることが難しいため、本件円貨スワップ預金取引を通じて顧客が得た先物為替差益は、資本利益の一種である外国為替利益に過ぎず、旧所得税法第16条第1項第3号所定の預金の利子又はこれに類似の所得とはみられないから、同項第13号所定の利子所得税の課税対象に該当しないと判断し、ひいては、旧所得税法第16条第1項第9号は、債権又は証券を買戻条件付きとして売買することによって、契約時から買戻条件が成就されるまでに金銭使用の機会を提供し、買戻す際に対価として支給する一定の利益を利子所得とみて課税するのであるが、本件先物為替差益は、債権又は証券の買戻条件付き売買差益又はそれに類似のものは認め難く、たとえそれと類似しているとはいえ、旧所得税法第16条第1項第9号と旧所得税法施行令第24条所定の買戻条件付き売買差益は、債権又は証券の売買差益のみを対象としているため、旧所得税法第16条第1項第13号が類型的包括主義の形態で定めていたとして、これを根拠として債権や証券でなく、外国通貨の売渡差益である本件先物為替差益に関しても利子所得税の課税対象であると拡大解釈することは、租税法律主義の原則に照らして許容できない。

(4) 小結

[事例2]において原審(ソウル高法2007年12月4日宣告2007NU12691判決)は、新たな法人が設立されたことと実質的に何らの差異を見つけられず、地方税法の規定形式等に照らして地方税法の「設立」の概念は、商法上会社設立と同一でなく、実質的な設立行為を含むとみて目的論的拡張解釈を肯定したことがあるが、このような解釈は「設立」という文言の厳格解釈から離れたものといわざるを得ない。

[事例4]においても下級審(ソウル行政法院2009年1月13日宣告2008GUHAP12825判決)は「本件契約は、現物為替取引、円貨定期預金取引及び先物為替取引が独立して別途に行われたものではなく、その形式や名称にもかかわらず、上のような諸取引要素が互いに密接な連関性をもって一つに統合されてなされたウォン貨定期預金と類似の契約に該当する」ため、先物為替契約を通じて受け取った利益に対して、国内で受けた預金の利子と類似の所得として、金銭の使用による対価とみて利子所得税の賦課を肯定したことがあるが、これは、むしろ税法の「解釈」でなく、税法の「適用」を通じた租税回避行為の規制に近いとみられる。

5. 税法の適用を通じた租税回避行為の規制

(1) 帰属の実質

カ. 大法院2012年1月19日宣告2008DU8499全員合意体判決([事例3])

国税基本法第14条第1項における帰属の実質規定を適用して、租税回避のための多段階的行為について当事者の再構成を認めた判例として[事例3]を挙げることができる。つまり、母会社が自己の資金で国内の投資対象会社の株式を直接に取得することが可能であったにもかかわらず、もっぱら旧地方税法第105条第6項によるみなし取得税の納税義務を回避するために直接株式を取得せず、事業上必要性がなかった子会社をその投資時点に二つ設立して、それぞれにつき50%ずつ株式を取得することによって、株式保有の比率が51%以上である株主取得に適用されるみなし取得税を回避した事案において、大法院2012年1月19日宣告2008DU8499全員合意体判決は、個別的税法規定に依拠せず、「租税負担を回避する目的で課税要件事実に関して、実質と乖離する不合理な形式や外観を選択する場合、その形式又は外観にかかわらず、実質により課税することができる」という法理に基いて納税義務者が選択した法律的形式を否認したが、「当該株式や持分の帰属名義者は、これらを支配・管理できる能力がなく、名義者に対する支配権等を通じ実質的にこれらを支配・管理する者が別におり、そのような名義と実質との乖離が、上記の規定の適用を回避する目的から始まった場合には、当該株式や持分は、実質的にこれらを支配・管理する者に帰属したものとみて、当該支配・管理者を納税義務者にすべきである」として、「その場合に該当するか否かは、当該株式や持分の取得の経緯と目的、取得資金の出处、その管理と処分の過程、帰属名義者の能力とそれに対する支配関係等、諸般の事情を総合的に考慮して判断しなければならない」と判断した。

上の大法院全員合議体判決は、法人の形式を備えているにもかかわらず、その所得を支配・管理することができる能力がなく、実質的に当該法人の株主等が、当該所得を支配・管理して「名義と実質の乖離」が発生した事情があり、そのような名義と実質の乖離が、もっぱら国内における租税回避のみを目的として法人を設立する等の方法から生じたというような事情があれば、実質課税原則により法人の所得帰属者の地位を否認することができるという法理的基準を提示した。つまり、大法院の判例によれば、納税義務者が全面的に又は主に租税回避を目的として、迂回的又は多段階の取引を行う等の方法で、不当に租税負担を回避して取引形式の選択の自由を濫用したものとして評価されることがあり得る場合³⁾には、実質課税原則を定めている国税基本法第14条を根拠として、当該財産や所得の帰属関係を「性質決定をし直(re-characterization)」した後、そのように再構成した租税法的法律関係に基いて税法を適用することになる。上の事案において、私法上法律関係にもかかわらず、税法上は、本件子会社等が国内の投資対象会社の株式を取得した全ての資金が母会社により提供され、その株式の取得及び処分の意思決定が実質的に母会社により行われたという等の事実関係を考慮して、本件子会社等の株式取得を否認し、母会社が国内の投資対象会社の株式を直接取得、所有する過占株主として租税法的法律関係を再構成した上、これに基いて母会社に旧地方税法第105条第6項を適用して取得税を課税したのである。

ナ. 後続大法院判例の立場

外国団体の実体性及び所得帰属者の地位に関する大法院の判断が何回あったが、これは、

³⁾ 大法院全員合議体判決は、租税回避目的が認められない場合まで経済的実質説の適用を貫徹しないという立場であると把握する見解として、ファン ナンソク「実質課税原則の適用と関連した最近判例の動向及び争点」『租税法研究第23巻第1号』68頁。

大きく二つの類型に区分できる。一つは、形式上外国法人として設立された外国団体の実体性を否認する場合であり、もう一つは、法人として設立されていない外国団体に対してその実体性を尊重する場合である。一つ目の場合は、法人の形式を備えているが、その外国法人が形式的取引当事者に過ぎず、名義上支配・管理と、実質的支配・管理が乖離しており、そのような乖離がもたらば租税回避の目的から始まった場合には、実質課税原則を適用して外国法人の所得帰属者の地位を否認する場合であり、二つ目の場合は、法人の形式を備えていない外国団体であっても、私法的性質を採知して、構成員から独立して別個の権利義務の帰属主体になることができれば、その外国団体の所得帰属者の地位を認める場合である⁴。

所得帰属者の地位が尊重された代表的な事例として、まず、海外持株会社の場合⁵があり、次に集合投資機構として機能する外国の有限パートナーシップに関して、多数の大法院判決⁶は、所得帰属者の地位を認めている。つまり、外国有限パートナーシップが設立した外国投資目的会社の実体性及び所得帰属者の地位を否認しつつも、その有限パートナーシップに関しては、株式の引受を通じて国内企業の価値を増大させた上、株式を譲渡する方法で高い収益を得ようとする明らかな事業目的をもって設立した営利団体であるから、もたらば租税を回避する目的として設立したものとして認められず、株式を実質的に支配・管理できない名目上の営利団体に過ぎないとはみられないと判断して、該当団体の実体性及び所得帰属者の地位を認めている。

一方、所得帰属者の地位が否認された事例として、財務的投資者に属するファンドが租税条約の恩恵を受けるために(韓国に投資する直前に一回性で代表的な租税避難地に別途の事務室や職員なしに少額の資本金で設立した)投資目的会社を通じて、国内に投資した事例では、大部分該当法人の実体性及び所得帰属者の地位が否定された。代表的に大法院2012年4月26日宣告2010DU11948判決を挙げられる。

大法院2012年4月26日宣告2010DU11948判決(一名「ラサルレ」判決)の事案は以下である。

イギリスの有限パートナーシップである原告等が、韓国内の不動産に対する投資のために設立し、設立当時から不動産の投資収益に対する税負担を回避できる投資構造を設計するために、ベルギー等租税回避が可能である各国の租税制度を研究し、その過程で原告等は、ベル

4) 従前には、外国法人に関する定義規定が設けていなかったため、外国団体が外国法人に該当するか否かの判定方法について二つの見解があった。一つは、外国団体の私法的性質を採知して、その団体が国内法のどのような団体に近いがよって外国法人の可否を決定する方法であり、もう一つは、税法の観点から外国団体のその国での税法上の取り扱いを採知して、外国法人の可否を決定する方法である。これに関して大法院2012年1月27日宣告2010DU5950判決は、前者の見解を支持する立場をとった。これに基づいて法人税法第1条第3号、法人税法施行令第1条第2項で、判例の上のような判示を反映して、外国法人の定義規定を導入することになった。ベク ジェフン「人的・物的施設がない外国法人の本店と所得帰属者の判断基準」『税法の論点』(博英社・2016)321頁。

⁵) 大法院2014年7月10日宣告2012DU16466判決では、海外持株会社の実体性及び所得帰属の可否の判断と関連して、会社の設立目的と設立経緯、事業活動の内訳、役員及び事務所の存在、株式売却と関連した意思決定過程、売却資金の移動等のような諸般の事情等を考慮した際、該当海外持株会社を株式の譲渡所得が帰属する収益的所有者として認められると判断した。

⁶) 大法院2013年7月11日宣告2010DU20966(所謂「ニューブリッジキャピタル」判決) ; 大法院2013年7月11日宣告2011DU4411判決(所謂「AIG」判決)等。大法院2013年7月11日宣告2010DU20966判決が「有限パートナーシップ(Limited Partnership)の形態で租税避難地に設立した外国系ファンド」が明らかな事業目的をもって設立した営利団体であるため、その名義の所得を支配・管理することができる能力があると判断した。

ギーの法人に帰属する韓国内の株式の譲渡所得に関しては、韓国の政府が課税することができないという韓国・ベルギー租税条約第13条第3項の適用を受ける目的で、彼らがルクセンブルクに設立した本件ルクセンブルクの法人を通じて本件ベルギー法人を設立し、本件ベルギー法人は、本件流動化専門有限会社の全ての株式を約47億ウォン(約4億7千万円)で引き受けた上、上の会社を主体として押し立てて本件不動産を買収し保有するうち、本件株式をイギリス法人に約430億ウォン(約42億円)で売却することによって、本件譲渡所得を得たが、本件株式の引受代金と本件不動産の買収代金は、いずれも原告等が本件ベルギー法人の名義で支給し、本件株式の引受と譲渡、本件不動産の買収等、全過程を原告等と彼らの投資諮問社が主導的に担当した。本件株式の譲受人であるイギリス法人は、韓国・ベルギー租税条約第13条第3項により株式の譲渡による所得は、譲渡人の居住地国のみで課税することができるように定めていたという理由により、本件ベルギー法人に株式の譲渡代金を支給しつつ、本件譲渡所得に対する所得税を法人から源泉徴収しなかった。これに関して課税庁は、本件ベルギー法人は、租税回避目的のために設立した名目上の会社に過ぎないため、本件譲渡所得の実質的な帰属者になり得ず、その実質的な帰属者である原告等には、韓国・ベルギー租税条約第13条第3項を適用することができないという理由で、本件譲渡所得に関する法人税を賦課する処分を行った。

上の課税処分に関して、大法院は「本件ベルギー法人は、本件株式の引受と譲渡に関して、形式上取引当事者の役割のみを遂行しただけであり、その実質的主体は、イギリスの有限パートナーシップである原告等であるが、このような形式と実質の乖離は、もっぱら租税回避の目的から始まったため、実質課税原則により本件譲渡所得の実質的帰属者を原告等にみるべきであるが、彼らはイギリス法人であるから、韓国・ベルギー租税条約第13条第3項を適用することができない」と判示した。つまり、大法院は、実質課税原則が法律と同じ効力をもつ租税条約の解釈と適用においても、これを排除する特別な規定がない限り、そのまま適用するということを前提として、本件株式の譲渡取引がベルギー法人等とイギリス法人との間の取引でなく、イギリス法人とイギリス法人との間で発生したように租税法的法律関係を再構成した上、それに従って韓国・ベルギー租税条約を適用しなかったのである。これによれば、租税条約を適用するためには、まず、①一定の事実関係を確定し(例えば、ベルギー法人が我が国の株式を売却し、これに関して譲渡所得を得る)、②それに国内税法を適用した上、再び③租税条約を適用して内国税法上の法律効果を制限する論理的過程を経ることになるが、このうち、最初の事実関係(私法上・形式的取引関係)の確定段階の直後(つまり、①段階の直後②段階の直前)に諸般事情を考慮して実質課税原則により財産や所得の帰属関係を再構成して「租税法的法律関係」を確定し、これを前提にして②国内税法及び③租税条約を適用することになる。

タ. 小結

租税回避のための多段階的行為に関して、判例は、帰属の実質に関する国税基本法第14条第1項を幅広く適用してきたことのようにみえる。特に[事例3]において、従来の仮装行為論によらず、直接国税基本法の条項を適用して行為の当事者を確定することによって、租税回避行為に関して民事法的解決よりは、税法自体の適用を通じて問題を解決したという点で、一種のリーディング・ケースの役割を果たすように思われる。ただし、[事例3]のように当事者が租税を回避するために、第三者を介在させる形式をとる場合、取得税の課税年度がいずれも国税基本法第14条第3項が施行する以前の事案であったため、当該裁判において適用することができる余地がなかったと判示するが、国税基本法第14条第3項で「第三者を通じた間接的な方法で…(中略)…場合には、その経済的実質内容により当事者が直接取引を行っ

たものとみるか」と定めている点に照らして、国税基本法第14条第3項を直接適用することが望ましいと思う⁷。

(2) 国税基本法第14条第3項による租税回避行為規制

2007年改正国税基本法によれば、政府は、国際租税調整に関する法律で定めている租税回避防止規定を国税基本法にも規定することによって、国際取引だけでなく、国内取引まで適用することを明確化するために国税基本法を改正することになった。つまり、第三者取引（例えば、迂回取引又は交換契約を通じた譲渡所得税の回避や変則派生商品取引を通じた法人税の回避）又は多段階取引（例えば、2回以上の第三者取引）等を通じて租税を不当に減少させるものと認められる場合、その経済的実質に応じて、直接取引又は連続した一つの行為若しくは取引として税法を適用するのである（国税基本法第14条第3項）。これによって、実質課税原則を租税回避防止規定として認識できる可能性が高くなったということと、2008年からは、国際取引について租税条約と国際租税調整に関する法律が適用される場合だけでなく、いかなる税法が適用されても、全ての取引に関して所謂段階取引原則の適用が可能となった。このような制定法上、租税回避一般規定は、我々のように税法に関して厳格解釈をする態度をとり私法概念への依存度が高ければ高いほど、より必要なものと判断される。

ところが、段階取引原則は、一般的租税回避防止規定の核心的な内容に該当するものとして、国税基本法第14条第3項に関する当初の立法趣旨の通りにこれを適用すれば、それまで実質課税原則上内容又は計算に関する実質の意味に関する論争に終止符を打つ効果が期待される。それにもかかわらず、段階取引原則について租税回避防止規定として完全な効果を期待することができるか否かという問題は依然として残っている。段階取引原則は、一般的租税回避防止規定が適用されるような代表的な場合であるが、決して全ての租税回避行為を包摂することはできない。租税回避行為を規制するための目的であるならば、同規定は、より包括的に拡大される必要はないかという疑問が残る⁸。

例えば、Aが、B会社の株式を所有している。株式の取得後、株式の価格が下がると、Aはその評価損を実現しようとした。それで、Aは、その株式を証券取引所に売り、翌日、Aが一人株主となっているC会社がB会社の株式を同一の数量を買った場合、取引が不当であるといえるか。もちろん、事前にAとCとの間で、事前の合意がなかった場合は、取引が証券取引所で特殊関係ない者の間で行われたものであるため、租税回避行為としてみる余地がないともいえるが、国税基本法第14条第3項所定の段階取引原則によりCに関する売渡行為が当初意図したことであり、AとBとの間の取引と、BとCとの間の取引との間隔が短い時間内に行われたのであるならば、一応その取引は不当である⁹といえよう。

⁷⁾ 同旨: チョン ジェヒ「租税回避行為規制の法適用段階別の考察」『私法論集第56輯、第57輯』330頁。

⁸⁾ 「国税基本法第14条第3項もその規制対象である取引形態が複雑な構造の間接的、多段階として定められているという点だけ異なるだけであり、その実質的内容は、同条第2項をより具体化したものとして、究極的には当事者の真意の内心の効果意思の把握を通じた事実認定に基いて該当行為が税法上の課税要件を充足するか否かを判断する基準として作用」するという見解として、イム スンスン外1人「租税回避行為の否認と事実認定による否認」『租税法研究第18巻第3号』718頁参照。

⁹⁾ このような行為が不当であることは、固定資産と長期投資資産の評価差損の損金算入を禁ずる法人税法第22条を迂回的な取引行為により免脱することであるからである。国税基本法第14条第3項の「不当性」は、「形式の不当性」を意味するものとして、国家の立場から税収損失があるか否かを把握しようとする「結果の不当性」とは区分すべきであるという見解として、チョン スンヨン、前掲論文221-222頁参照。

また、Aが自己が所有するB会社に額面で株式を譲渡し、何日後B会社は、その株式を特殊関係がないCに時価で売り渡したとすれば、AはCに時価で売り渡したものとみられるか。大法院2001年3月27日宣告2000DU1355判決は、乙会社が甲会社の株式を特殊関係がある大株主丙に譲渡した翌日、大株主丙が譲り受けた株式を高価で丁会社に譲渡した事案において、乙会社は、丁会社が甲会社の経営権を掌握するために株式を時価よりあまりにも高い価格で買収しようとする事実を知っていたか、それとも少なくともこれを予想しつつも丁会社と売買契約を締結する前日に大株主丙に株式を譲渡することによって、その差額相当の利益を大株主丙に分与したことであるから、法人税法所定の利益分与行為とみて、時価と譲渡価額との差益を乙会社に益金算入したのは妥当であると判断している。しかし、国税基本法第14条第3項を適用することによって、Cに対する売渡行為が当初意図したものであり、AとBとの間の取引と、BとCとの間の取引の間隔が短い時間内で行われたのであれば、AはCに時価で株式を販売したものとしてみることもできる。

6. 終わりに

これまで判例を中心として民事法及び税法の各解釈・適用段階において租税回避行為の規律がいかに行われてきたのか、今後租税回避行為の規制をいかなる方向に接近するのが望ましいかについて概観してみた。特に従来の大法院判例により租税回避行為を規律する主要手段として使われた仮装行為論は、その適用領域が非常に限定されており、実際の民事法理論と相当部分が乖離しているため、これ以上租税回避行為を規制する手段として適用するには無理である。

税法の解釈論を通じた租税回避行為の規律方式は、該当条文自体を解釈することにおいて、税法の目的を考慮し又は借用概念について私法と異なり税法固有の解釈を通じて問題を解決しようとする立場である。しかし、上のような接近法は、それに関する明確な基準を設定しなければならないという莫大な負担に直面するはずであり、適用基準の不明確性に関する批判を免れ難い。したがって、税法解釈による租税回避行為規制も限界を超えるのが難しい。

税法の適用に関する国税基本法の条項を通じる接近方式は、個別の税法規定自体を触らず、当該ケースにおいて、当事者が追求しようとした目的に照らして具体的な解決を図る理論であるため、一般的かつ抽象的な基準を定立しなければならないという負担から解放される。国税基本法第14条第1項における帰属の実質規定は、租税負担を回避するために形式的当事者を押し立てて行為をした場合、背後の行為主体を看破して租税回避行為を否認することができる有用な手段になり得ることをみた。また、国税基本法第14条第3項を一般的な租税回避防止規定とみて、その適用類型と主観的要件等を理論と判例の集積を通じて具体化していく場合、租税回避のみのための脱法的行為に対して効果的な規律が可能であろうと思われる。