

미국 및 캐나다에 있어서 조세회피에 대한 접근방법  
-경제적 실질주의의 제정법화와 GAAR-

本部勝大(中部地区)

시작하면서

- 조세회피에 대해 일반적 조세회피부인규정(General Anti-Avoidance Rule, GAAR)의 도입에 의해 대처하는 것이 세계적 흐름으로 되어 있다.
- 도입의 시비를 검토함에는 여러 형태의 GAAR의 선례를 상세히 음미한 후에 논하는 것이 적절하다.

⇒ 본 보고는 논의의 기초로 되는 정보를 제공하는 목적으로 미국법과 캐나다법이 조세회피에 대해 어떠한 접근방법을 취해왔는지를 명확히 한다.

(※ 일본법에 대해서는 발표의 대상으로 하지 않는다.)

I. 미국

1. 시작하면서

- 미국에서는 주로 법원이 판례법리를 발전시키는 것으로 조세회피에 대응해 왔다.
- 그 중심적인 법리가 경제적 실질주의(Economic Substance Doctrine)이다.
- 경제적 실질주의는 2010년에 내국세입법전 7701조(o)로서 제정법화되었다.

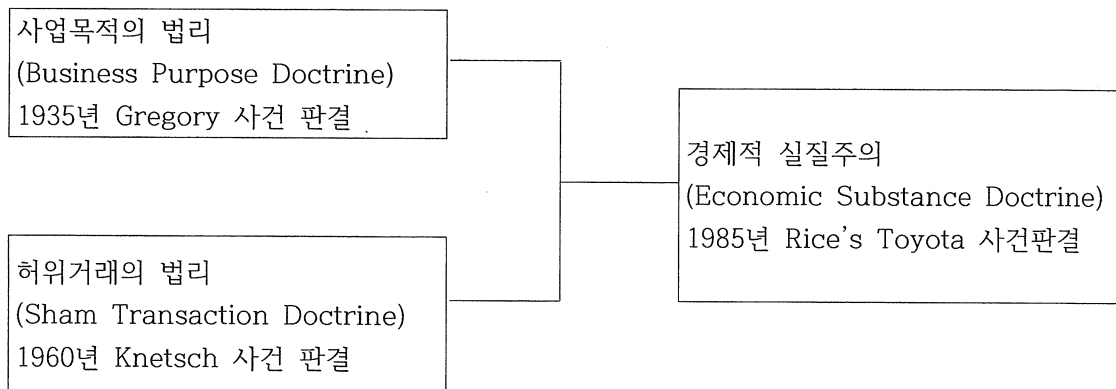
2. tax avoidance의 개념

- 형사벌이 부과되는지 여부를 기준으로 tax evasion과 tax avoidance를 구별하고 있다.
- 일본과 같이 과세요건의 충족유무를 축으로 한 정의를 취하고 있지 않고, 정의를 둘러싼 논의 자체가 왕성하지는 않다.

tax avasion : 형사벌이 부과됨

tax avoidance : 형사벌이 부과되지 않음

3. 판례법리의 발전



• Rice's Toyota 사건 판결의 이분법적(二分岐) 테스트

sham으로서 부인되지 않기 위해서는...

(1) 「거래에 조세이익을 얻는 이외의 사업목적이 존재할 것」(주관적 요건)

(2) 「거래에 이익을 얻는 합리적 가능성이라고 하는 경제적 실질이 존재할 것」(객관적 요건)

이라는 두 가지를 충족할 필요가 있다.

#### 4. 제정법화의 움직임

• 다른 법원이 인용하는 과정에서 순회구마다 법리의 내용에 차이가 발생했다.

⇒ 특히 이분법적 테스트가 두 가지를 충족할 필요가 있는지 한 가지로 충분한지에 관한 논의.

• 이 차이를 통일할 목적으로 1999년부터 경제적 실질주의의 제정법화가 시도되었다.

• 당초는 재무장관에 부인의 권한을 부여하는 취지의 법안이었지만, 제정법화의 목적에 반하는 것으로서 비판을 받았다.

⇒ 서서히 순회구마다 차이를 통일하는 내용으로 수렴되었다.

• 100건이 넘게 폐기되는 안건을 거쳐 2010년에 Obama 정권 하에서 오바마케어 관련법안의 일부로서 공화당의 반대를 무릅쓰고 성립했다.

⇒ 동시에 도입한 경제적 실질을 결하는 거래에 대해 가산세에 의한 세입조달의 측면.

• 제정된 내국세입법전 7701조(o)의 일부는 이하와 같다.

(1) 경제적 실질주의가 관련되는 거래의 경우, 그 거래는 이하의 경우에만 경제적 실질을 가지는 것으로 취급한다.

(A) 유의미하게(연방소득세상의 효과와는 무관계로) 납세자의 경제적 포지션을 변경하고, 또한 (B) 납세자가 그 거래에 대해 참가를 결정하는 것에 대해 (연방소득세상의 효과와는 별도로) 실질적인 목적을 가진다.

...중략...

(5)

(A) 「경제적 실질주의」라고 하는 문언은 그에 따라 거래가 경제적 실질을 가지지 않거나 사업목적이 존재하지 않는 경우에 거래에 관해 subtitle A에 따른 조세이익이 인정되지 않는다고 하는 커먼 로 상의 법리를 의미한다.

• 이분법적 테스트는 두 가지의 요건을 충족하지 않으면 부인(한 쪽을 결하면 부인)된다.

• 「경제적 실질주의」는 커먼로 상의 법리를 의미한다고 명시.

= 제정법화 후도 경제적 실질주의의 해석·적용은 법원에 위임된다.

• 제정법화된 판례법리는 일부에 한한다.

= 제정법화 후도 단계거래의 법리(step transaction doctrine) 등은 판례법리로서 법원에서 이용되고 있다.

• 7701조(o)는 2010년 3월 31일 이후에 실행된 거래에 적용되기 때문에 아직 직접 적용된 사안은 존재하지 않는다.

#### 5. 7701조(o)의 장래

• Trump 정권 하에서 오바마케어 재검토의 움직임

• 오바마케어와 함께 도입된 7701조(o)도 동시에 폐지의 가능성이 부상.

(징조로서 2015년 10월에 공화당 Price 상원의원(현 보건복지장관)이 제출한 오바마케어 개폐 법안에 7701조(o)의 폐지가 포함된다. 다만, 동 법안은 의회통과 후, 대통령 거부권이 발동되었다.)

• 2017년 5월에 하원을 통과한 오바마케어 개폐법안에는 7701조(o)의 폐지는 포함되지 않았지만, 장래는 불투명.

6. 정리

• 제정법화된 경제적 실질주의는 언제, 어떻게 적용되는가 하는 핵심부분을 법원에 위임하고 있다.

• 7701조(o)는 연방의회가 법원을 대신해 GAAR를 제정하는 것이 아니라 이미 확립된 판례법리에 대해 법원 간에 달랐던 점의 통일을 행하는 것에 지나지 않는다.

⇒ 연방의회가 GAAR을 제정하는 것은 아니다.

• 7701조(o) 제정 후도 미국에서는 법원이 판례법리를 운용해갈 것으로 생각된다.

⇒ 운용에는 판례법의 축적이 필요.

II. 캐나다

1. 시작하면서

• 캐나다는 전통적으로 영국법의 영향 하에서 상세하게 규정된 세법을 엄격하게 해석하면서 조세회피에 대처해 왔다.

• 1988년에 GAAR(General Anti-Avoidance Rule)을 도입하고, 이후 적극적으로 운용해 왔다.

2. tax avoidance의 개념

• tax avoidance의 개념은 형사벌의 유무로 tax evasion과 tax avoidance를 구별.

• 더욱이 tax avoidance는 개별부인규정이나 GAAR에 해당하는지 여부로 남용적인 tax avoidance와 tax mitigation을 구별.

• 일본과 같이 과세요건의 충족유무를 축으로 한 정의를 취하고 있지 않고, 정의를 둘러싼 논의 자체가 왕성하지 않다.

tax evasion (형사벌이 부과됨)	tax avoidance(형사벌은 부과되지 않음)	
	남용적인 tax avoidance (세법상 허용되지 않음)	tax mitigation (세법상 허용됨)

3. 종래 법원에 의한 대응

• Westminster 원칙의 구속

<p>① 납세자는 납세의무를 최소화하도록 자신의 세무를 결정하는 것이 인정된다.</p> <p>② 납세자의 행위는 그 경제적 또는 상업적 실질이 아니라 그 법적 형식에 따라 판단되어야 한다.</p> <p>③ 거래는 사업목적이 존재하지 않고, 조세를 회피할 목적으로 행해진 경우라도 세법상 유효하다.</p>
---

④ 조세제정법은 엄격한 문리해석을 거쳐야 한다.

- Westminster 원칙의 구속을 받는 법원은 법적 실질을 파악하는 판례법리를 운용했다.

법적실질에 기초한 판례법리	법적으로 무효인 거래의 법리 (ineffective transaction doctrine)
	허위거래의 법리 (sham transaction doctrine)

- 법적으로 무효인 거래의 법리는 사법상 무효인 거래를 세법상 무시한다.
  - 허위거래의 법리는 고의의 통모허위표시에 상당하는 거래를 세법상 무시한다.
- ⇒ 적용범위가 좁고, 충분히 활용되지 않았다.

- 한편, 과세당국은 미국법 등의 영향을 받아 새로운 판례법리의 도입을 적극적으로 주장.

경제적 실질에 기초한 판례법리	사업목적 테스트 (business purpose test)
	단계거래의 법리 (step transaction doctrine)

⇒ 법원은 과세당국의 주장을 받아들이지 않고, 판례법리로서는 확립되지 않았다.

#### 4. 종래 연방의회에 따른 대응

- 다수의 개별부인규정을 제정하는 것으로 대응해 왔다.
- 그 중에는 구 소득세법 245조(1) 등 적용범위가 한정된 포괄적 부인규정도 존재했다.

구 소득세법 245조  
(1) 이 법률에 의한 소득의 계산에 있어서 과도하거나 인위적으로 소득을 감소시키는 거래에 관해 부담된 지출 또는 비용에 관한 공제를 할 수 없다.

- 법원은 Westminster 원칙의 구속에 따라 245조(1)의 요건을 엄격히 해석했다.

「인위적으로」 = 실패를 수반하지 않는 「가장된」 또는 「가공의」

⇒ 적용범위가 좁고, 부인규정은 충분히 활용되지 않았다.

#### 5. GAAR 도입의 배경

- 1984년의 Stubart 사건 캐나다 최고법원 판결
- ⇒ 일반적으로 적용되는 판례법리로서의 사업목적 테스트를 부정한 한편, 구 245조(1)의 적용을 판단할 때의 고려요소로서 사업목적을 넣었다.
- ⇒ 더욱이 종래 엄격한 문리해석으로부터 법의 취지·목적을 참작하는 해석으로 전환하고, 납세자의 거래가 근거한 소득세법 조항의 「목표 및 정신(objective and spirit)」를 좌절시키는 경우에는 무효인 것으로 과세상 무시될 수 있다고 했다.

• 당시의 정치상황

⇒ 야당 제1당인 진보보수당이 정권 공격을 위해 과세당국의 적극적 자세를 비판하는 정치캠페인을 전개했다. 그 후, 1984년 총선거에서 진보보수당이 정권여당으로 되었기 때문에, 과세당국의 움직임이 억제되고, Stubart사건 판결에서 인정된 법해석에 따른 tax avoidance에 대한 대처가 곤란하게 되었다.

• 과세당국이 소극적으로 된 결과로서 tax avoidance의 횡행을 초래하고, 거액의 세입손실이 발생했다(특정한 형태만으로 10억 달러 이상으로 추정되는 손실).

⇒ 이 때 개별부인규정의 제정에 의한 대처의 한계가 인식되고, 새로운 대책으로서 GAAR에 눈독을 들이게 되었다.

## 6. GAAR의 입법과정

• 1987년 세제개정 백서(제1안)

구 245조를 전면개정하고, 모든 거래를 대상으로 한 GAAR을 도입한다.

적용요건으로서 사업목적 테스트의 채용을 제안.

• 1987년 12월 16일 수정안(제2안)

사업목적 테스트는 적용범위가 지나치게 넓다는 의견을 받아들여, 거래에 조세 이외의 목적이 존재해야 한다는 취지의 테스트로 전환.

거래가 법의 악용 또는 남용으로 귀결되지 않는 경우에는 GAAR이 적용되지 않는다는 예외규정을 삽입.

• 1988년 4월 13일 수정안(최종안)이 연방의회에 제출되고, 1988년 9월 13일에 발효.

## 7. 신 245조

• 제정된 245조의 일부는 이하와 같다.

(2) 어떤 거래가 avoidance transaction인 경우, 어떤 자에 대한 과세결과는 본조가 없으면, 당해 거래 또는 당해 거래를 포함한 일련의 거래로부터 직접 또는 간접적으로 발생했을 조세이익을 부정하기 위해 그 상황에서 합리적이라고 결정되는 것으로 한다.

(3) avoidance transaction이란 이하에 해당하는 모든 거래를 의미한다.

(a) 그 거래가 주로 조세이익을 얻는 것 이외의 진정한 목적(bona fide purposes)을 위해 실행 또는 결정되었다고 합리적으로 생각되는 경우가 아닌 한, 본조가 없었다면, 직접 또는 간접적으로 조세이익을 발생시킨 것으로 되는 거래

또는

(b) 그 거래가 주로 조세이익을 얻는 것 이외의 진정한 목적을 위해 실행 또는 결정되었다고 합리적으로 생각되는 경우가 아닌 한, 본조가 없었다면, 직접 또는 간접적으로 조세이익을 발생시킨 것으로 되는 일련의 거래의 일부인 거래

(4) (2)가 적용되지 않는 경우

더욱 명확히 하기 위해 (2)는 거래가 직접 또는 간접적으로 이 법률의 악용(misuse) 또는 이 법률을 전체적으로 해석해서 본조 이외의 조항에 관한 남용(abuse)을 귀결시키지 않는다고 합리적으로 생각되는 거래에 적용되지 않는다.

• 적용요건

① avoidance transaction에 해당할 것.

(조세이익을 얻는 이외의 진정한 목적을 가지고 있다고 합리적으로 생각되지 않을 것)

② avoidance transaction이 법을 악용 또는 남용하고 있을 것

⇒ 남용적인 avoidance transaction만이 부인된다.

8. GAAR의 적용실태

• 과세당국이 GAAR을 적용하는 경우, 사전에 본청에 설치된 자문위원회인 GAAR위원회의 판단을 거친다.

• 과세당국이 공표한 통계에 따르면, GAAR위원회는 1988년부터 2012년까지 회부된 1,080건 중 822건(약 76.1%)에 적용을 권장.

• 822건 중, GAAR이 단독으로 적용된 것이 369건(약 44.9%)인 한편, 다른 부인규정과 함께 적용된 것이 453건(약 55.1%)이며, 과반수 이상을 차지한다.

• 822건 중, GAAR이 적용된 거래유형의 상위 3위는 이하와 같다.

	적용건수
Surplus strips	194
Losses, capital and non-capital	42
Kiddie tax	88

• 상위는 모두 법인을 통한 구조이지만, GAAR이 적용된 거래유형 전체에서는 가족 간의 소득의 교체 등 소규모인 것도 포함해 다양한 거래에 적용되고 있다.

• 현재까지 GAAR의 적용 여부가 소송에서 다투어진 결과,

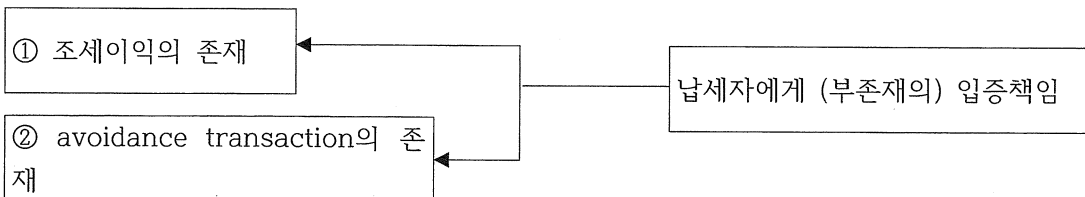
⇒ 26건은 과세당국이 패소, 26건은 납세자가 승소하여 승패는 반반

9. 적용사례

• 소송에서 다투어진 것 중, 4건이 캐나다 최고법원에서 판단되었다.

• 최초의 판결이 2005년 Canada Trustco(납세자)가 본업의 소득을 줄이기 위해서 non-recourse loan을 사용한 트레일러의 순환적인 sale and leaseback 거래를 이용해서 추가적으로 자본 비용 공제(Capital Cost Allowance, 일본의 감가상각비에 상당)를 얻고자 한 사안.

• 캐나다 최고법원은 3단계의 판단기준을 정립했다.



(조세이익을 얻는 이외의 진정한 목적의 존재)

③ 법의 악용 또는 남용의 존재

과세당국에 입증책임

- ③은 납세자가 근거한 조문을 문언뿐만 아니라 문맥·목적론적으로 해석하여, 당해 조항의 목표, 정신 또는 목적을 분명히 한 후에 납세자의 거래가 그러한 것들과 합치된다고 합리적으로 할 수 있을지 여부로 판단하는 것이다.
  - 하급심을 포함해서 나중의 판결은 이 기준에 따라 적용여부를 판단했지만, 이러한 판결들을 분석하면, 3단계 중 ①, ②를 납세자가 자백하는 경우가 있는 등 이것들이 요건으로서 기능하는 것이 적다.
- ⇒ 주된 쟁점은 ③이라고 생각한다.

- 한편 ③의 판단으로 재판관이 어떻게 조항의 목표, 정신 또는 목적판단을 명확히 하는지의 기준이 불명확하고, 과세당국이 입증에 고심하고 있다.
- ⇒ 결과로서 승패가 반반으로 되었다.

#### 10. GAAR의 평가

- 2016년의 하원재무상임위원회에 있어서 회계사무소KPMG간부의 증언에 따르면, GAAR은 남용적 거래에 대해 일정한 억제효과가 있다.
  - 한편 캐나다 연방정부는 GAAR 제정 후에도 개별부인규정을 계속 제정하고 있다.
  - GAAR 한 가지로 모든 거래의 부인을 행하는 것이 아니라 주로 상세한 개별부인규정을 정비한 후에 개별규정의 적용이 불가능한 경우에 적용되고 있다.
- (재판관의 GAAR 적용기준이 불명확하고, GAAR만으로 대항하는 것이 곤란)
- GAAR은 만능의 수단이라고는 생각하지 않는다.

#### 11. 정리

- 캐나다 과세당국은 GAAR을 적극적으로 적용하고 있다(다만, 개별부인규정과 함께 GAAR을 적용하는 사안이 과반수 이상을 차지하고 있다).
- 캐나다의 GAAR은 소송단계에서는 연방정부와 납세자의 승패가 반반이며, 반드시 연방정부에 유리한 무기로는 되지 않는다.
- 연방정부는 GAAR제정 후에도 개별부인규정을 계속 제정하고 있으며, GAAR은 개별부인규정을 보충하는 형태로 운용되고 있다.

마치면서

미국법

- 7701조(o)는 판례법의 축적을 전제로 순회구들의 차이를 통일한 것이다.
- 7701조(o)에 해당하는 규정을 일본에 도입해야 한다는 견해도 있지만, 7701조(o) 한 가지만 도입한다 하더라도, 미국과 같이 판례법이 없는 일본에서는 운용이 곤란하다.

캐나다법

- GAAR은 상세한 개별부인규정의 정비를 전제로 하고 있으며, GAAR만으로는 효과를 발휘하기 어렵다.
- 법의 악용·남용의 유무가 주된 쟁점으로 되고 있지만, 법의 취지·목적에 명확히 하는 것이 곤란하며, 과세당국도 입증에 고심하고 있다.