

조세회피의 법적 의의·평가와 그 부인

谷口勢津夫

I. 서론

본고는 주로 세법의 기초이론의 관점에서 조세회피의 법적의의(Ⅱ) 및 법적 평가(Ⅲ)를 명확히 한 후 조세회피의 부인(Ⅳ)에 대해 부인입법의 형태(Ⅳ1) 및 부인에 대한 재량통제의 방법(Ⅳ2)을 검토하고자 하는 것이다.

본고의 본론에 들어가기 전에 조세회피론의 의의에 대해서 세법의 기초이론과의 관계에서 두 가지를 지적해 두고자 한다. 하나는 조세회피는 조세법률주의의 「진가」를 묻는 문제영역이다. 다른 하나는 조세회피의 정의에 관한 과세요건접근방법을 전제로 하면, 조세회피론은 과세요건론과 소위 「표리일체」를 이루는 것이며, 양자는 조세국가에 있어서 법치주의의 실현을 위한 세법의 기초이론을 형성하는 것이라 해도 좋을 것이다.

Ⅱ. 조세회피의 법적 의의

1. 조세회피의 정의방법

조세회피의 정의에 대해서 그 표현에는 여러 가지가 있지만, 정의의 기본적 요소에 착안하면, 조세부담의 경감·배제를 공통의 요소로 한 후에, ①과세요건의 충족회피를 기본적 요소로 해서 조세회피를 정의하는 접근방법(과세요건 접근방법)과 ②행위태양(이상성(異常性)·인위성·남용 등)을 기본적 요소로 하여 조세회피를 정의하는 접근방법(행위태양 접근방법)으로 크게 나눌 수 있다.

다만, 양자는 「이질적인」 접근방법이 아니라 조세회피의 정의에 관한 접근방법의 「착안점」을 달리하는 것에 그친다. 즉, ①과세요건 접근방법은 충족회피의 대상으로 되는 과세요건의 내용에 착안하는 접근방법임에 반해, ②행위태양 접근방법은 과세요건의 충족회피의 수단에 착안하는 접근방법이다. 그 의미에서 양자는 이질적이고 상호배타적인 접근방법이 아니라, 착안점을 달리하는 상호보완적인 접근방법이라고 할 수 있다.

이 상호보완성에 대해서는 (1) 조세회피의 본래적 표지가 과세요건의 충족회피인 이상, ①과세요건 접근방법이 조세회피의 정의에 관한 본래적 접근방법이며, 또한 (2) 납세의무는 과세요건의 충족에 의해 성립한다고 하는 조세채무관계설에 기초한 과세요건론을 「암묵의 전제」로 하는 일본의 실정세법을 전제로 하면, ②행위태양 접근방법에 의한 정의도 과세요건의 충족회피라고 하는 조세회피의 본래적 표지를 「암묵의 전제」로 하고 있는 것에 주의해야 한다.

더욱이 (3) ②행위태양 접근방법의 「착안점」인 과세요건의 충족회피의 「수단」의 종류·내용에 따라 조세회피는 ①사법상의 선택가능성의 이용에 의한 조세회피와, ②세법상의 과세감면 규정의 이용에 의한 조세회피라는 두 가지의 형태로 분류할 수 있으며, 이 분류는 이하의 검토에 있어서 중요한 의미를 가진다. 과세요건 접근방법은 이 두 가지 형태를 포괄하는 조세회피의 정의(조세회피의 포괄적 정의)를 제시할 수 있다.

2. 과세요건 접근방법의 의의

(1) 과세요건 접근방법의 기초이론적 의의

조세회피는 문자 그대로의 의미인 「실정법상의 개념」이 아니라, 실정법의 기초에 있는 법이론상의 개념이지만, 과세요건 접근방법은 조세회피에 대해서 그와 같은 기초이론과 실정법의 「가교」로서, 실정법상도 적법하다는 법적 평가(Ⅲ1 참조)를 행하는 것을 가능하게 하기 위한 방법론이다.

(2) 과세요건 접근방법의 해석론적 의의

과세요건 접근방법에 의하면, 예컨대, 동족회사의 행위계산부인규정(법인세법 제132조 등)의 해석에 대해서 행위태양 접근방법과의 상호보완에 의해 「법인세의 부담을 감소시키는 결과」라는 요건(부담감소결과요건)은 동족회사의 행위계산으로 ①이것을 용인하지 않은 경우의 법인세의 부담과 ②이것을 용인한 경우의 법인세의 부담을 비교하여, ②가 ①보다 적은 경우를 의미하는 즉, ①과 ②와의 비교요건으로, ②의 경우의 행위계산(「이상한」 행위계산)을 ①의 경우의 행위계산(「정상적인」 행위계산)으로 간주하여 과세하는 것(간주과세)을 의미한다는 것과 같은 해석론을 전개하는 것이 가능하게 된다.

Ⅲ. 조세회피의 법적평가

1. 조세회피의 적법성

(1) 조세회피의 적법성의 의미

조세회피가 적법하다는 것은 과세요건 접근방법으로부터의 논리적 귀결뿐만 아니라 사법상 선택가능성의 이용에 따른 조세회피에 대해서도 세법상 과세감면규정의 이용에 의한 조세회피에 대해서도 세법상 그 이용을 규제하는 명문의 규정이 없는 한, 세법상 적법하다고 평가해야 한다.

그러나 조세회피에 대해서는 적법인지 위법인지에 관해 뭔가 애매하다는 평가가 행해지는 경우도 있지만, 그 평가는 조세회피의 부당성에 기인할 것이다. 이것으로부터 조세회피에 대해서는 현행법상 수용되어야 할 것인지(acceptable) 또는 수용되지 않는 것인지(unacceptable)가 논의되는 것이다. 이 논의의 결론은 조세법률주의 하에서 현행법상 허용되는 법해석의 한계에 대해서 특히 조세법규의 목적론적 해석의 한계에 대해서 어떠한 입장을 취하는가 하는 점에 달려 있다. 이 점에 대해서 조세법규의 목적론적 해석의 한계를 비교적 관대하게 파악하고, 그 연장선상에서 실질적으로는 법창조로 보아야 할 「해석」도 허용하는 입장(조세법규의 취지·목적의 법규범화론)도 있지만, 사견으로는 그것은 지나친 목적론적 해석(목적론적 해석의 「과형성」)이며, 「불문의 남용규제요건」이라고도 할 요건을 논의없이 설정 또는 창조하지 않는 한, 법해석의 논리구조를 내포하는 영위(요건의 의미내용의 해명에 의한 규범의 정립)로서 성립하지 않는다고 생각한다. 그러나 「불문의 남용규제요건」을 승인하는 것은 조세법률주의의 자기부정이다.

조세법률주의의 「진가」는 조세회피가 적법하지만 부당하다는 것을 전제로 해서 부당하더라

도 적법한 이상 조세회피를 「현행법상 수용되어야 할 것」으로 파악해야지만 발휘된다고 생각하는 바이다. 이러한 인식방법은 필자가 말하는 「자유로운 조세회피관」에 기초한 것이다.

(2) 조세회피사안에 있어서 재판관의 역할

이상과 같은 사건에 대해서 「일본의 법원의 역할을 과소평가하는 것이며, 판례에 의한 창조작용을 경시하는 것」이라고 하는 비판적인 평가가 가해지는 경우가 있지만, 사건은 「판례에 의한 창조작용을 경시하는 것」이 아니라 조세법률주의 하에서도 재판관에 의한 법창조의 여지를 인정하는 것이다.

그러나 여기에서 물어야 할 것은 재판관에 의한 법창조의 여지를 인정하는지 여부보다도 재판관이 「누구」를 위해서 법창조를 행하는가이다. 입법자라고 할지라도 모든 사태나 그 가능성을 상정해서 조세부담의 공평을 실현하는 것이 실제로는 불가능하기 때문에 과세요건법에 문언과 취지·목적과의 불일치에서 기인하는 결함(입법자의 상정외의 사태에 관한 과세요건규정의 부존재)이 발생하는 것도 부득이한 것이기는 하다. 그러나 그렇다고 하여 과세요건법의 결함이라고 하는 입법의 불비나 불안전함을 보충하기 위해서 조세법률주의(합법성의 원칙)이나 그에 따라 보호되어야 할 납세자의 권리의익을 희생해서까지 재판관이 과세요건법의 관대한 「해석」(특히 목적론적해석의 「과형성」)에 따라 국가의 이익이나 입법자의 입장을 납세자의 조세회피에 의한 침해로부터 보호할 필요는 없다고 생각한다. 재판관은 헌법의 삼권분립제 하에서는 그러한 행동을 취할 것이 아니라 판결에 있어서 과세요건법의 결함이라고 하는 입법의 불비나 불안전함을 인정하고, 그러한 문제의 존재를 입법자에게 인지시켜야 하는 것이다.

그것이야말로 재판관의 본래적 역할이고, 조세공평·조세정의(모두 독일어로는 Steuergerechtigkeit)의 실현이라고 하는 대의명분을 가지고 법창조에 의한 과세요건법의 결함 보충이 없으면 위법으로 될 과세처분을 법창조에 따라 「적법화」하는 것과 같은 것은 재판관의 본래적 역할이 아니라고 생각하는 바이다. 요컨대 재판관은 「법의 파수꾼」이지 「입법자의 파수꾼」이 아닌 것이다.

2. 조세회피의 부당성

(1) 조세회피의 부당성의 의미

조세회피의 부당성은 얼핏 보면 ①사법상 선택가능성의 이용에 의한 조세회피와 ②세법상의 과세감면규정의 이용에 의한 조세회피로서 다른 의미를 가지는 것처럼 생각되지만, 내용적으로는 기본적으로 같은 의미이다. 즉 ①에 대해서는 사법상 선택가능성의 (세법 독자의 관점에서 본) 남용에 따른 과세상의 불공평을 의미하고, ②에 대해서는 직접적으로는 당해 과세감면규정의 취지·목적위반을 의미하지만, 조세절약(절세)과의 구별의 관점에서 보면, 당해 과세감면규정을 그 취지·목적에 적합한 태양으로 이용하는 자와의 불공평을 의미하는 것으로 되므로, 결국 조세회피의 부당성은 어떤 형태의 조세회피에 대해서도 ③조세입법자의 상정 내의 행위를 행한 자와, ④조세입법자의 상정 외의 행위를 행한 자 간의 과세상의 불공평을 의미하는 것이라 해도 좋을 것이다.

(2) 과세요건법의 「변질」과 조세회피의 「변용」

조세입법자는 경제적 합리성의 유무를 기준으로 해서 한편으로는 기존의 조세회피 부인규정에 대해 그 대상으로부터 경제적 합리성이 있는 행위를 개별구체적으로 분리함과 동시에 그러한 행위를 통상의 과세요건규정에 집어넣고, 다른 한편으로는 경제적 합리성이 있는 행위를 적용하는 통상의 과세요건규정을 신설함과 동시에 그 중에 포함된 과세감면규정에 대해서는 그 대상으로부터 경제적 합리성이 없는 행위를 개별구체적으로 또는 포괄적으로 분리하는 것에 따라 과세요건법을 「변질」(정확히는 경제적 합리성이 있는 행위와 없는 행위와의 「경계선」을 명확히 한다는 의미로 「순화」)시켜 온 것으로 생각된다.

그 결과 현상면에서는 사법상 선택가능성의 남용에 따른 조세회피는 동족회사의 행위계산부인규정 등의 조세회피부인규정의 적용에 의할 것도 없이 그 조세회피 시도의 단계에서 그러한 규정들이 규정하는 경제적 합리성 기준을 개별구체화하는 통상의 과세요건규정의 적용에 따라 「예방」되는 경우가 증가해 온 것에 반해 세법이 경제적 합리성이 있는 행위를 세제 내에 집어넣어 규정하는 세제(연결납세제도, 조직재편세제, 그룹법인일체과세제도 등) 및 그 중의 과세감면규정의 증가에 수반해서 세법상의 과세감면규정의 남용에 따른 조세회피가 문제로 되는 경우가 실제상 또는 가능성의 문제로서 증가해 왔다고 생각한다.

조세회피의 정의에 관해서 세법상의 과세감면규정의 남용에 따른 조세회피라고 하는 형태의 조세회피에 초점을 맞춘 논의가 최근 활발해지고 있는 것처럼 생각되는 것은 위와 같은 과세요건법의 「변질(순화)」을 통해 조세회피가 「변용」하는 점에 있다 할 것이다. 그렇다고 하더라도 이는 현상면의 「변용」이며, 과세요건 접근방법을 본래적 접근방법으로 하는 이상, 과세요건의 총족회피라고 하는 조세회피의 「본질」이 변한 것은 아니라고 생각한다.

VI. 조세회피의 부인

1. 조세회피부인에 관한 조세입법론

(1) 조세회피부인의 방법

사법상 선택가능성의 남용에 따른 조세회피에 대해서는 ①납세자가 실제로 선택한 이상한 행위를 정상적인 행위로 상정되는 행위로 간주하여, 이에 기초한 과세를 행하는 방법(소위 간주과세)과 ②납세자가 실제로 선택한 이상한 행위(형식적 사실)의 배후에 있는 행위(실질적 사실)의 경제적 실질을 인정하고, 이와 같은 경제적 실질을 가지는 정상적인 행위에 적용되어야 할 통상의 과세요건규정을 당해 이상한 행위에 대해 유추적용해서 과세한다고 하는 방법(소위 실질과세의 일종으로서의 「유추과세」)를 생각할 수 있다.

세법상 과세감면규정의 남용에 따른 조세회피에 대해서는 ③간주과세와 ④과세감면규정의 적용을 통한 자격(감면자격)을 직접 부인하여 과세하는 방법(이하 「비적격과세」라고 한다)이 고려된다.

①과 ③은 기본적으로는 같은 내용의 방법이지만, 차이점은 간주되는 부분이 ①에서는 복수 있을 수 있음에 반해 ③에서는 하나로 특정되는 점이다.

②를 채용한 것으로 해석되는 규정은 일본에는 없다(AO 제42조에 관한 독일의 논의 참조).

③과 ④는 과세감면규정의 남용의 판정기준으로 되는 당해 규정의 취지·목적이 분명히 되어 있는 것을 전제로 하여 채용하는 것이 가능한 것이며, 또한 부인을 위한 법률(논리)구성의 점

에서는 다르지만 남용 중에 일부러 적격요건에 해당하는 행위를 하는(適格作り) 점에 관한 부인효과의 점에서는 같다.

(2) 조세회피부인규정의 유형

일본에서는 종래부터 일반적 부인규정이 아니라 개별적 부인규정에 따라 조세회피에 대처하는 것이 바람직하다고 일컬어져 왔지만, 최근에는 특히 BEPS(Base Erosion and Profit Shifting)의 논의를 통해, 일반적 부인규정(GAAR)도입에 대해 적극론이 제기되게 되었다. 필자도 종래부터 일반적 부인규정에 대해 약간 소극적인 입장을 취해 왔지만, 오늘날의 논의상황을 볼 때, 지금이야말로 일반적 부인규정의 문제성의 「본질」을 재확인해 두어야 한다고 생각하는 바이다.

조세회피의 일반적 부인규정을 법학 일반의 분류에 의하면, 일반 조항의 일종이지만, 일반 조항의 안이한 이용(남용) 즉 「일반조항으로의 도피」는 헤데만에 의하면 다음 3가지의 「법 및 국가에 대한 위험」, 우선 「제1의 위험」으로서 (법적 사고, 입법자의 활동 및 재판관의 활동에 있어서의) 「연약화(Verweichlichung)」, 다음으로 거기에서 발생하는 「제2의 위험」으로서 (법적 생활 전체의) 「불안정성(Unsicherheit)」, 마지막으로 그 연장선상에 「제3의 위험」으로서 「자의(Willkür)」를 초래한다. 자의의 위험은 1933년 3월 24일에 나치 독재제도의 「기본법」이라고도 할 「민족 및 제국의 위난을 제거하기 위한 법률(Gesetz zur Behebung der Not Von Volk und Reich)」이라고 하는 소위 전권위임법 내지 수권법(Ermächtigungsgesetz)이 성립한 것에 따라 현재화되고 현실의 것으로 되었다. 「백지위임규정(Blankettvorschrift)으로서의 일반조항」은 「재판관 및 행정관리에 대한 소규모(klein)의 수권법과 마찬가지로이지만, 그와 동시에 입법의 포기(Versagen)의 표현이다.」고 일컬어지지만, 동 법률은 일반조항이 내포하는 자의의 위험을 나치 독재 하에서 「대규모로」 현재화·현실화시킨 것이다.

이렇게 보면, 일반 조항의 문제성의 「본질」은 자의의 위험에 있다고 해도 좋을 것이다. 이것은 조세회피의 일반적 부인규정에 대해서도 동일하게 말할 수 있는 것이다. 즉, 조세회피의 일반적 부인규정은 세무관청에 대한 「소규모의 수권법」이며, 세무관청에 대해 조세회피의 부인권을 조세회피에 관한 분야·거래 등을 묻지 않고 일반적으로 그리고 백지위임으로 자유롭게 행사하는 것을 허용하는 것이다. 이와 같이 일반적 부인규정은 그 본질에 있어서 행정에 의한 무제한의 재량과세의 수권규정이며, 자의(「남용」)의 위험을 내포하는 것이다. 게다가 일반적 부인규정의 입법이유를 「세수확보」에서 찾는다면, 그 위험은 현재화하고 현실의 것이 되며, 일반적 부인규정은 「애초 사적 경제에 적대적으로 대립한다」는 것이 될 것이다. 따라서 그러한 일반적 부인규정은 조세법률주의에 위반하는 것은 물론이며, 자의·남용의 위험이 현실화되면, 헌법상의 삼권분립이라고 하는 기본원칙을 세법의 분야에서 파괴하는 것으로 될 것이다. 요컨대, 일반적 부인규정의 입법은 세무관청이 조세회피의 부인에 있어서 세법 및 헌법의 기본원칙을 준수하지 않는 것을 입법자 스스로가 묵인하는 조세회피 및 이를 부인하는 세무행정에 대한 입법자의 「패배선언」이라고도 할 것이다.

일본세법학회는 과거 「국세통칙법 제정에 관한 의견서」 내에 조세회피에 대해서 「조세회피에 관한 규정은 필요하지만, 세무관청이 조세회피를 이유로서 부인권을 남용하지 않도록 입법상 방지책을 강구할 필요가 있다」는 의견을 표명했지만, 이는 일반적 부인규정의 도입에 반대하고 개별적 부인규정에 따른 조세회피에 대한 대처를 주장한 것으로 해석된다. 이는 세무관청이 조세회피를 이유로서 부인권을 남용하지 않도록 「조세회피의 성립요건을 명확하고 제한

적으로 규정할 필요」는 개별적 부인규정에 따르지 않고서는 충족할 수 없으며, 일반 조항인 일반적 부인규정에 따라 그 필요를 만족시키고자 하는 것은 애초 「모순(背理)」이기 때문이다.

일반적 부인규정이 도입되었다고 하더라도 자의·남용의 위험을 현재화시키지 않도록 세무관청이 부인권을 억제하여 행사하면 문제는 없는 것은 아닌가 하는 반론이 있을 수 있지만, 부인권의 억제적 행사는 일반적 부인규정의 경우뿐만 아니라 조세회피의 부인에 대해 일반적으로 요청되어야 할 중요한 사고방식이기는 하지만, 세무관청에 의한 부인권의 억제적 행사는 결국 입법자에 대해 새로운 부인규정의 입법을 요청하는 것을 귀결시키게 될 뿐이다.

지금까지 언급한 것을 보면, 입법자는 조세회피에 대해 「패배선언」을 하는 것이 아니라 「우선은 경제의 속도에 뒤쳐지지 않도록 과세요건의 부당한 검토와 개정에 의해 개별의 명확한 입법을 시기에 뒤쳐짐 없이 해가는 것의 중요성이 일반적 조세회피부인규정의 도입보다도 앞서 강조되어야 한다」고 생각하는 바이다. 「질 높은 입법력」이야말로 조세법률주의의 「중추(背骨, Backbone)」이라고 할 것이다.

2. 조세회피부인에 관한 재량통제론

(1) 재량의 축소와 재량기준의 객관화·명확화

조세회피의 부인권 행사에 대한 재량통제에는 재량을 축소시키는 조세법령의 정비, 부당성 요건에 관한 경제적 합리성 기준과 같은 객관적인 기준의 정립, 부인규정 및 회피의 대상으로 되는 과세요건규정의 취지·목적의 명확화(조세입법자의 설명책임)가 필요하다.

과세감면규정에 관한 개별적 부인규정과 감면분야별로 일반적 부인규정(TAAR)의 「중첩적」 적용을 인정하는 입법정책에 기초해서 규정된 일반적 부인규정에 대해서는 당해 개별적 부인규정의 취지·목적이 해석적용기준으로 됨에 따라 개별적 부인규정과 일반적 부인규정의 상호견련성을 통해 일반적 부인규정에 기초한 부인권 행사에 대한 재량통제(상호견련적 재량통제)가 가능하게 된다.

(2) 재판구조 및 재판과정의 「사법화(司法化)」

조세회피 부인규정이 부당성 요건과 같은 규범적 요건을 규정하는 경우에는 특히 법률사실론에 있어서의 사실판단의 구조(「간접사실로부터 요건사실을 추인하는 사실판단의 구조」)가 재량통제에 있어서 중요한 의미를 가진다고 생각한다. 즉, 규범적 요건에 대해서는 그 규범적 평가를 근거지우는 구체적 사실(평가근거사실)이 소송에 있어서 주장입증의 대상으로 되는 주요사실(요건사실)이라고 생각하지만, 세무관청은 부인권 행사에 있어서는 간접사실로부터 평가근거사실을 추인하는 과정에서 행한 판단을 생략하는 것 없이 하나하나 검증하는 것이 가능하도록 과세처분에 관한 이유를 부기해야만 한다고 생각한다. 이는 규범적 요건에 기초한 부인권 행사에 관한 이유부기(소득세법 제155조 제2항, 법인세법 제130조 제2항, 국세통칙법 제74조의14 제1항 괄호)에 있어서는 법적 평가를 수반하는 부인이라고 하는 점에서 소위 평가부인에 관한 이유부기의 경우와 기본적으로 같은 사고방식이 타당하다고 생각하기 때문이다.

(3) 「제3자 기관」의 설치

그 외 조세절차법적 통제로서는 동족회사의 행위계산부인규정의 도입(대정 12(1923)년)에 수반해서 창설된 「소득심사위원회」와 같은 납세자등 세무행정관계자 이외의 자도 구성원으로 서 일정한 「제3자성」을 가지는 기관을 부인권 행사의 절차에 관여시키도록 하는 제도의 창설에 따라 재량통제를 도모하는 것도 검토할 만하다고 생각한다.

V. 마무리하면서

조세회피는 「조세 혹은 세법이 있는 바 반드시 조세회피가 있다」고 할 만큼 세법의 숙명적 과제(「조세법의 영원한 문제」)임과 동시에 오늘날의 상황을 보면, 세법의 연구 및 실무 쌍방에 있어서 중요한 문제라고 할 것이다. 그 문제의 검토에 있어서는 조세회피와 세법의 기초이론의 긴장관계를 명확히 의식하면서, 세법의 연구와 실무의 「가교」에 의해 「존재해야 할 조세회피론」을 구축해 가야 할 것이다. 학회는 그 「가교」의 장이기도 하다.