

행위계산부인규정을 둘러싼 분쟁

日本大学 今村 陸

제1 조세회피의 의의

(金子說)

○ 구 학설

「사법상의 선택가능성을 이용하여 사적경제거래 본래의 견지로부터는 합리적 이유가 없음에도 통상 이용되지 않는 법형식을 선택함에 따라 결과적으로는 의도한 경제적 목적 내지 경제적 성과를 실현하면서 통상 사용되는 법형식에 대응하는 과세요건의 충족을 면하고, 이로써 세부담을 감소시키거나 배제하는 것」¹⁾

○ 신 학설

「사법상의 형성가능성을 이상 또는 변칙적인 (...) 태양으로 이용하는 것(남용)에 따라, 세부담의 경감 또는 배제를 도모하는 행위이다. 조세회피에는 두 가지의 유형이 있다. 첫째, 합리적 또는 정당한 이유가 없음에도 통상 이용되지 않는 법형식을 선택함에 따라 통상 사용되는 법형식에 대응하는 세부담의 경감 또는 배제를 도모하는 행위이다. ... 다른 하나는 조세감면 규정의 취지·목적에 반함에도 불구하고, 사법상 형성가능성을 이용해서 자신의 거래를 그것에 충족하도록 구성하고, 이로써 세부담의 경감 또는 배제를 도모하는 행위이다. 모두 사법상의 형성가능성을 남용(...)하는 것에 따라 세부담의 경감·배제를 도모하는 행위이다.」²⁾

cf. 뒤에서 언급할 야후사건. 最判(一)쫘28·2·29

「동조(법인세법 제132조의2)의 취지 및 목적으로부터 보면, 동조에서 말하는 『법인세의 부담을 부당히 감소시키는 결과로 된다고 인정되는 것』이란 법인의 행위 또는 계산이 조직재편성에 관한 세제(이하 「조직재편세제」라고 한다)에 관한 각 규정을 조세회피의 수단으로서 남용함에 따라 법인세의 부담을 감소시키는 것이라고 해석해야 하며, 그 남용의 유무의 판단에 있어서는 ①당해 법인의 행위 또는 계산이 통상은 상정되지 않는 조직재편성의 순서나 방법에 기초하거나 실패와는 괴리된 형식을 만들어 내는 등 부자연스러운 것인지 여부, ②세부담의 감소 이외에 그러한 행위 또는 계산을 행하는 것의 합리적인 이유로 되는 사업목적 그 외의 사유가 존재하는지 여부 등의 사정을 고려한 후에 당해 행위 또는 계산이 조직재편성을 이용해서 세부담을 감소시키는 것을 의도한 것이며, 조직재편세제에 관한 각 규정 본래의 취지 및 목적으로부터 일탈하는 태양으로 적용하는 것 또는 면하는 것으로 인정되는지 여부의 관점에서 판단하는 것이 상당하다.」

(谷口說)

「과세요건의 충족을 피하고 납세의무의 성립을 저지하는 것에 의한 조세부담의 적법하지만 부당한 경감 또는 배제를 말한다.³⁾ 과세요건에 착안하면, 과세요건 중 ①과세를 근거지우는

1) 金子宏, 『조세법 제21판』, 125면.

2) 金子宏, 『조세법 제21판』126, 127면.

3) 谷口勢津夫, 『세법기본강의 제5판』, 60면, 동 「조세회피의 법적의의·평가와 그 부인」, 세법학 577호, 3면.

요건(적극적 요건)에 대해서는 그 요건의 충족회피에 따른 조세부담의 적법하지만 부당한 경감 또는 배제, ②과세를 감면하는 요건(소극적 과세요건)에 대해서는 그 요건의 충족(대응하는 적극적 요건의 충족회피)에 따른 조세부담의 적법하지만 부당한 경감 또는 배제를 말하며,⁴⁾ 행위태양에 착안하면, ①사법상 선택가능성의 이용에 따른 조세회피와 ②사법상 과세감면규정의 이용에 따른 조세회피로 나눌 수 있다.⁵⁾

(今村說)

「사법상 유효한 행위로서①, 주로 세부담을 감소시키는 목적으로②, 조세법상 효과를 발생시키는 당해 조세법규의 취지에 반하는 태양에 따라③, 그 적용을 면하거나 이를 적용해서 세부담을 경감하거나 배제하는 것」⁶⁾

※①과 ②가 탈세와는 다르다. ②는 주관적 요건이지만, 주관적인 인식이나 의욕이 아니라 객관적 사실로 인정되는 「목적」이며, 사업목적과 비교해서 어느 쪽이 주된 것인지에 따라 판정되고, ③의 태양은 당해 조세법규의 문언에 반하지 않더라도 그 취지에 반하는 태양이라고 하는 것이며 법의 남용(abuse of law)을 의미하며, 또한 당해 조세법규가 당해 거래 등의 경제실질도 문제로 하는 경우에는 통상과 다른 태양인지 뿐만 아니라 경제실질이 있는지도 고려 요소로 된다. 또한 법의 남용은 법규의 문언에 반하지 않지만 그 취지에 반하는 것을 의미하며, 로마법 이래 「fraus legis」라는 점에서 문제로 되고 있는 법률의 해석원리이며, 권리행사의 이름을 빌린 제3자의 권리침해를 의미하는 권리남용(abuse of rights)과는 다르다.

cf. OECD : A term that is difficult to define but which is generally used to describe the arrangement of a taxpayer's affairs that is intended to reduce his tax liability and that although the arrangement could be strictly legal it is usually in contradiction with the intent of the law it purports to follow.⁷⁾

EU : For it to be found that an abusive practice exists, it is necessary, first, that the transactions concerned, not with standing formal application of the conditions laid down by the relevant provisions of the Sixth Directive and of national legislation transposing it, result in the accrual of a tax advantage the grant of which would be contrary to the purpose of those provisions. Second, it must also be apparent from a number of objective factors that the essential aim of the transactions concerned is to obtain a tax advantage.(Halifax 사건)⁸⁾

4) 谷口, 전계서, 62면.

5) 谷口, 전계논문 14면. 그러나 谷口교수는 최근의 저서에서는 행위태양에 착안한 유형으로서 ①사법상 선택가능성의 남용에 따른 조세회피와 ②세법상 과세감면규정의 남용에 따른 조세회피로 분류하고 있다(谷口外3인, 『기초부터 배우는 조세법』, 133면). 세법학 577호의 정의에는 「이용」으로 하고, 최근의 저서에서는 「남용」이라고 하고 있지만, 내용에 대해서는 기술은 동일하고, 같은 의미로 생각된다.

6) 拙稿, 「행위계산부인규정을 둘러싼 분쟁」, 세법학 577호, 273면.

7) 拙稿, 전계논문, 273면.

8) 拙稿, 전계논문, 273면.

제2 동족회사 등의 행위계산부인규정

1. 동족회사 등의 행위계산부인규정의 「부당」의 의의

○ 목적기준에 있어서 경제적 합리성 테스트

· 대정12(1923)년 소득세법의 개정으로 창설.

「탈세의 목적이 있다고 인정되는 경우」에 부인한다는 규정으로, 재산보전회사에 이익을 유보해서 배당소득과세를 면하는 사안에 대처하는 것이었다.⁹⁾

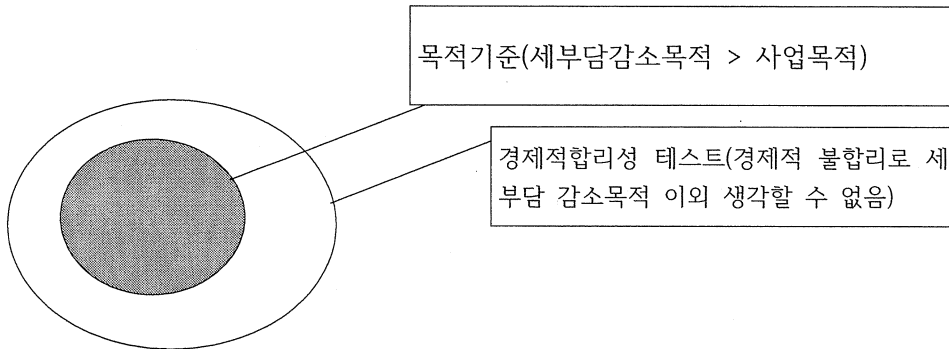
· 소화25(1950)년 법인세법의 개정.

「법인세를 면할 목적이 있다고 인정되는 것이 있는 경우」



「법인세의 부담을 부당히 감소시키는 결과로 된다고 인정되는 것이 있는 때」

「탈세의 목적이 있다고 인정되는 것이 있는 경우」는 원래 객관적 사실에 따라 인정되는 목적이며, 주관적인 의사나 의도가 아니라고 생각되고 있었으며,¹⁰⁾ 이 「목적」이 주관적 의사나 의도가 아닌 것을 명확히 하기 위한 개정이며, 이 개정에 목적기준이라고 하는 성격은 변경되지 않았다고 생각한다. 그렇다면 「부당」에 대한 경제적 합리성 기준은 아래 그림과 같이 이러한 목적기준을 한정하는 테스트라고 생각된다.¹¹⁾



· 이와 같이 「부당」에 있어서 경제적 합리성 기준을 고려하면, 원래 객관적인 목적이라고 하는 의미에서의 목적기준을 한정하는 테스트이며, 「부당」을 판단함에 있어서 주관적 인식이나 의도는 필요하지 않는 것으로 된다.¹²⁾

○ 목적기준에 있어서 경제적 합리성 테스트와 발표자의 조세회피 정의와의 관계

발표자의 조세회피의 정의는 ②의 주관적 요건을 기준으로 하는 것이지만, 경제적 합리성 테스트로 불합리하다고 판단되는 경우는 ③의 객관적 요건을 충족한다고 생각된다.

9) 참고, 전계논문, 274-275면.

10) 片岡政一, 「조세회피와 그 부인권(중)」, 税10권 11호(소화8(1933)년), 40-41면.

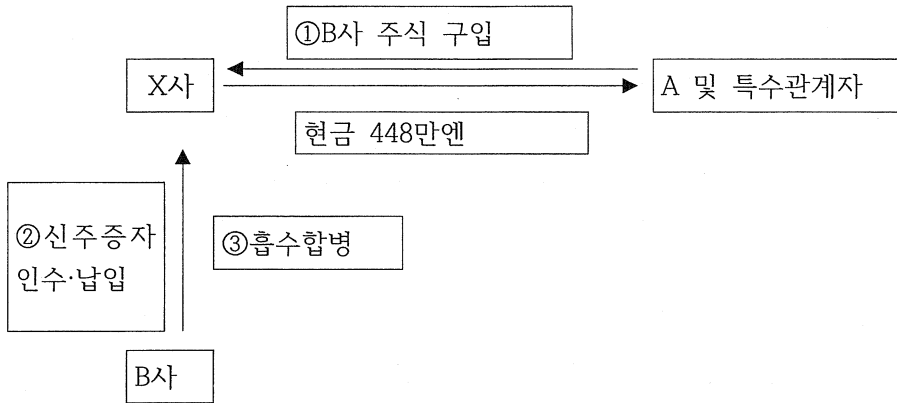
11) 참고, 전계논문, 276, 288면.

12) 참고, 전계논문, 288면.

2. 법인세법 제132조

(1) 명치물산사건·최고재판소 소화33년 5월 29일 판결¹³⁾

소화15(1940)년 개정 전의 법인세법 제28조의 사안



종래

- ① 흡수합병
 - ② 신주증자
 - ③ 인수·납입
- 합병교부금

본건

- ① 주식구입
- ② 신주증자, 인수·납입
- ③ 흡수합병

○ 동경고등법원 소화26(1951)년 12월 20일 판결

「징세관청이 행위계산부인의 규정을 발동할 수 있는 경우는 동족회사의 행위계산으로 인하여 법인세 탈세의 목적이 있다고 인정되는 경우라야 하며, 본건 일련의 행위로부터 보아 법인세 탈세의 목적이 있다고 인정되기 위해서는 만약 탈세의 목적을 빼고 본 경우 순수한 경제인이 선택하는 행위형태로서 불합리한 것으로 인정되는 경우라야 한다. 그럼에도 동족회사의 경우인지 여부에 관계없이 순수한 경제인으로서 대체로 이해타산적으로 생각하고, 가능한 한 과세대상으로 되지 않는 행위형태를 선택하는 것은 당연한 것이며, 굳이 이를 불합리하다고 볼 수는 없기 때문에 본건 일련의 행위로서 바로 탈세의 목적이 있다고 인정되는 경우라고는 단정하기 어렵다.」

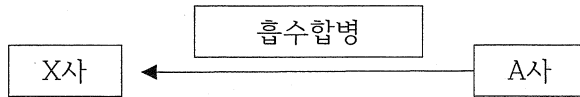
○ 일본 최고재판소 소화33(1958)년 5월 29일 판결

「본건에 있어서 당사자 간에 다툼이 없는 본건 주식의 매수, 회사의 합병 및 증자로 구성되는 일련의 행위로부터 보아 바로 탈세의 목적이 있는 것으로 보기 어려울 뿐만 아니라 본건 매수대금을 합병교부금으로 인정해야 할 증거상의 근거도 인정되지 않기 때문에, 본건 주식의 매수는 법조문에 기초한 모두 부인의 대상으로 되는 행위는 아니었다고 판단한 후, 더욱이 본건 매수대금을 과세대상으로 하는 것과 같은 소화19년 2월 법률7호에 의한 임시조세조치법 1조의33과 같은 특별한 규정이 시행되고 있지 않았던 당시로서는 조세체계상 허용되지 않는 바인 것이며, 이상의 원 판시는 원 판결문에서 언급하고 있는 당사자 쌍방의 주장 및 원 판결

13) 참고, 전계논문, 277면.

이 사실인정에 제공한 증거에 비추어 당해 법원도 이를 정당한 것으로 시인한다.」

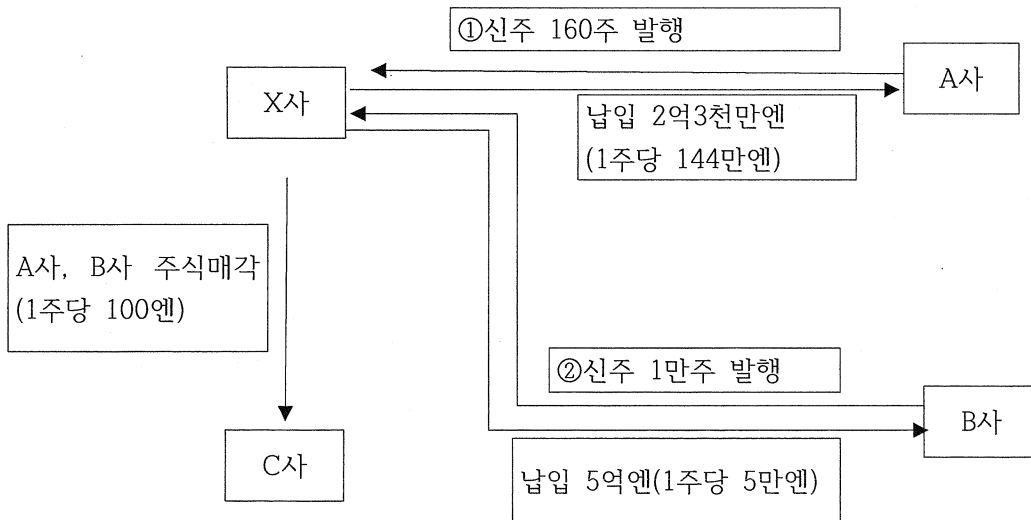
(2) 히로시마 지방법원 평성2(1990)년 1월 25일 판결¹⁴⁾



○ 히로시마 지방법원 평성2(1990)년 1월 25일 판결

「본건 합병에 있어서 역합병의 방식을 채용한 것은 전기 인정한 바와 같이 오로지 본건 이월결손금을 손금에 산입할 의도인 것이며, 위와 같은 조세부담의 회피 이외에, 예컨대 상장회사로서의 주식의 액면을 500엔에서 50엔으로 변경하기 위한 것이라든지, 결손회사에 자산적 가치가 있는 상호 등이 있는 경우에 이를 승계하기 위한 것이라는 등의 합리적인 이유가 있는 것이 아니다. 영업활동이나 경영상 문제가 없는 흑자우량회사인 A사가 채무정리를 하여 청산하는 적자결손회사인 X사에게 흡수합병되는 것과 같이 위에서 언급한 합리적인 이유가 인정되는 등의 특단의 사정이 없는 한, 경제인의 행위로서는 불합리, 부자연스러운 것이고, 더욱이 위에서 인정한 것 같이 합병 후 A사의 사업만을 승계하고, 합병직후에 합병법인인 X사의 상호, 사업목적 및 본점소재지를 피합병법인인 A사의 그것과 일치하도록 변경하고 있는 등의 사실에 비추어 보면, 그 불합리, 부자연스러운 것이 한층 명백하다고 하지 않을 수 없다.」

(3) 스리에스(スリーエス)사건 동경지방법원 평성12(2000)년 11월 30일 판결¹⁵⁾



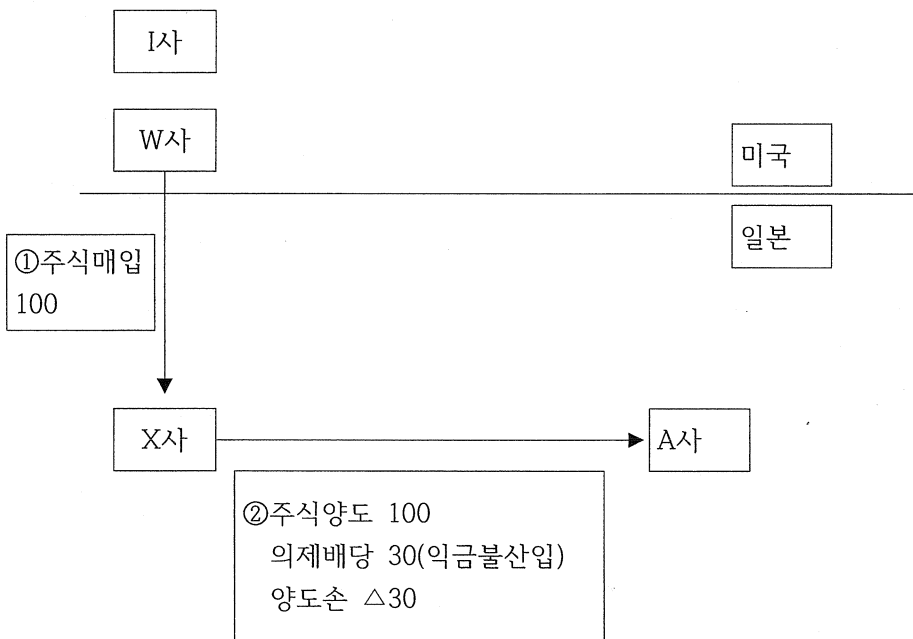
14) 참고, 전계논문, 278면.

15) 참고, 전계논문, 279면.

○ 동경지방법원 평성12(2000)년 11월 30일 판결

「채무초과상태이며, 장래 성장이 확실히 예상되는 것과 같은 특별한 사정이 인정되는 것이 아닌 주식회사의 신주발행에 있어서 액면금액인 발행가액을 큰 폭으로 초과하는 납입을 행하는 것은 통상 경제인을 기준으로 보면 합리성이 없고, 부자연·불합리한 경제행위이다. … 그리고 본건 자회사가 X사가 모든 주식을 보유하는 동족회사이며, 본건 일련의 행위에 따라 본래라면 손금에 계상하는 것이 불가능한 본건 자회사에 대한 대부금을 유가증권매각손실이라는 형태를 취함에 따라 손금에 계상하는 목적이 있었기 때문에 위와 같은 납입이 행해진 것이라 할 것이다.」

(3) IBM사건 동경고등법원 평성27(2015)년 3월 25일 판결¹⁶⁾



(법인세법 제24조 제1항)

- 장부가액기준 X사 양도손 0 (양도수입 100, △취득비 100)
- 평성13년 개정 후 X사 양도손 30
(양도수입 70, ×의제배당 30, △취득비 100)

○ 동경지방법원 평성26(2014)년 5월 9일 판결

「동향(법인세법 제132조 제1항)은 그 취지, 목적에 비추어 보면, 위의 『법인세의 부담을 부당히 감소시키는 결과로 된다고 인정되는지』 여부를 오로지 경제적, 실질적 견지에서 당해 행위 또는 계산이 순수경제인의 행위로서 불합리, 부자연스러운 것으로 인정되는지 여부를 기준으로 판정하고, 이와 같은 객관적, 합리적 기준에 따라 동족회사의 행위 또는 계산을 부인하

16) 줄고, 전개논문, 280면. 줄고, 「야후사건 및 IBM사건 최고재판소 판결로부터 본 것(하)」, 稅務弘報, 2016년 8월호, 45면.

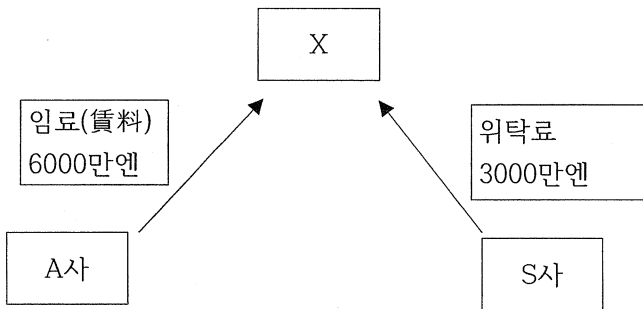
는 권한을 세무서장에게 부여하고 있는 것으로 해석하는 것이 상당하다.」

○ 동경고등법원 평성27(2015)년 3월 25일 판결

「... 동항(법인세법 제132조 제1항)이 동족회사와 비동족회사 간의 세부담의 공평을 유지하는 취지인 점에 비추어 보면, 당해 행위 또는 계산이 순수 경제인으로서 불합리, 부자연스러운 것, 즉 경제적 합리성을 결하는 경우에는 독립적이고 대등하게 상호 특수관계가 없는 당사자 간에서 통상 행해지는 거래(독립당사자간의 통상의 거래)와 다른 경우를 포함하는 것으로 해석하는 것이 상당하며, 이와 같은 거래에 해당하는지 여부에 대해서는 개별구체적인 사안에 맞는 검토를 필요로 한다 할 것이다.」

3. 소득세법 제157조

(1) 동경지방법원 평성 원년(1989년) 4월 17일 판결¹⁷⁾



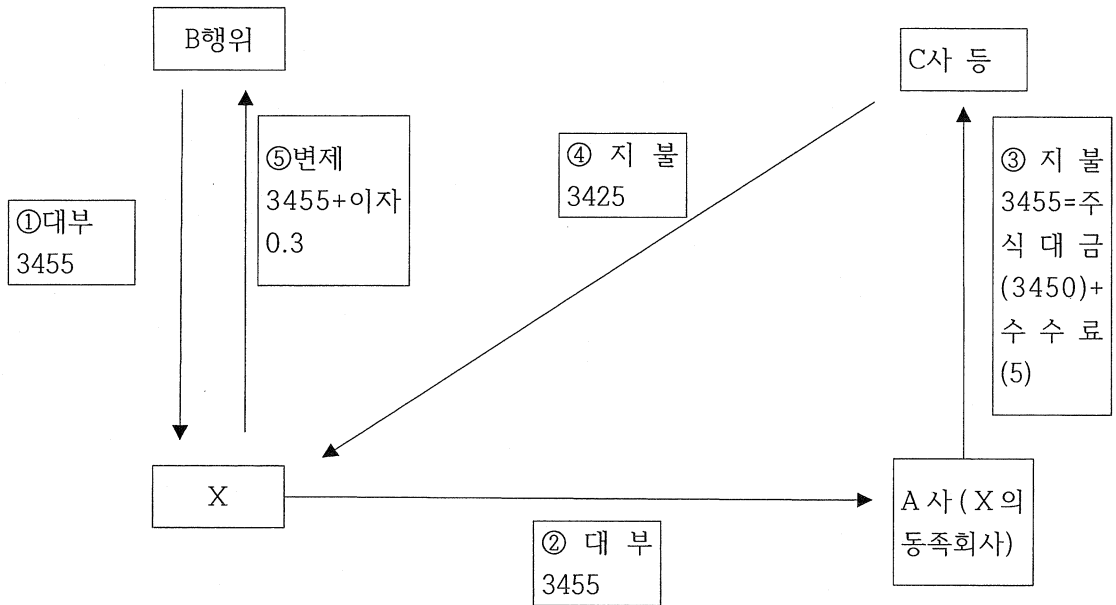
X의 부동산소득 = 임료수입(6000) - 필요경비(3000 또는 400)

○ 동경지방법원 평성 원년(1989년) 4월 17일 판결

「표준적인 관리비의 금액과 비교해서 현저히 과대하고, 순수한 경제인의 행위로서는 극히 불합리하고, S사가 원고를 주주로서 또한 대표이사로 하는 동족회사이기 때문에 이러한 행위 계산을 행할 수 있었다고 하지 않을 수 없다.」

17) 줄고 전계논문 세법학 577호, 282면.

(2) 빠칭코 평화사건 동경지방법원 평성9(1997)년 4월 25일 판결¹⁸⁾



(단위:억엔)

* ④의 지불은 주식대금 3450 - 수수료 5 - 유가증권거래세 19

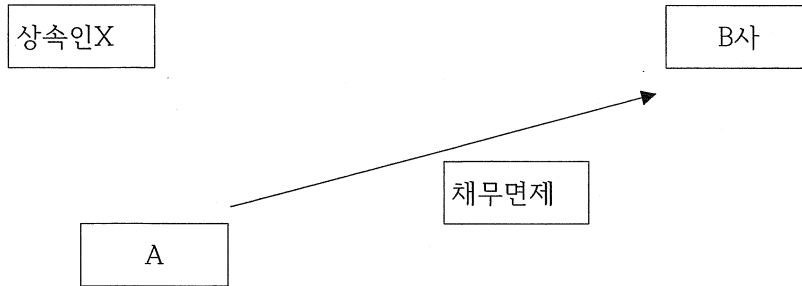
○ 동경지방법원 평성9(1997)년 4월 25일 판결

「어떤 개인과 독립, 대등하게 상호 특수관계가 없는 법인과 의 사이에서 당해 개인이 당해 법인에 금전을 대부하는 취지의 소비대차계약이 이루어진 경우에 있어서 위 거래행위가 무이자로 행해진 경우는 원칙적으로 통상인으로서 경제적 합리성을 결하는 것이라고 하지 않을 수 없다. 그리고 당해 개인에는 이러한 부자연, 불합리한 거래행위에 따라 독립당사자간에 통상 행해질 이자부소비대차계약에 의하면 당연히 수수할 수 있었던 수취이자상당액의 수입이 발생 하지 않게 되므로 결과적으로 당해 개인의 소득세 부담이 감소하게 된다. 그리고 위 소비대차 가 주주 등의 소득세를 감소시키는 결과로 되는 때는 동족회사가 당해 용자금을 제3자에 대한 채용자의 용도에 제공하는 경우가 아니라도 부당하게 주주 등의 소득세를 감소시키는 결과로 된다 할 것이다. 따라서 주주 등이 동족회사에 무이자로 금전을 대부한 경우에는 그 금액, 기간 등의 용자조건이 동족회사에 대한 경영책임 혹은 경영노력 또는 사회통념상 허용되는 호의 적 원조로 평가할 수 있는 범위에 그치고, 혹은 당해 법인이 도산하면 당해 주주 등이 거액의 대손이나 신용의 실추에 의해 거액의 손실을 입기 때문에 무이자임에 합리성이 있다고 추인할 수 있는 등의 특단의 사정이 없는 한, 당해 무이자소비대차는 본건 규정(소득세법 제157조)의 적용대상으로 된다 할 것이다.」

18) 참고, 전계논문 세법학 577호, 282면.

4. 상속세법 제64조

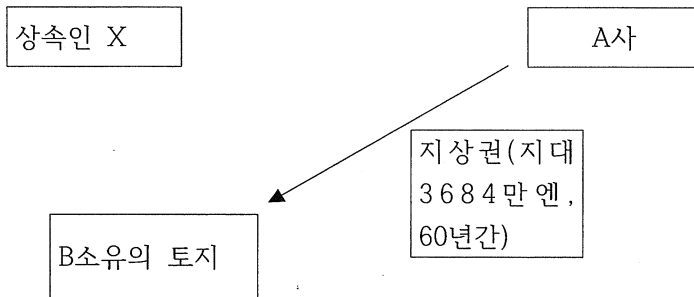
(1) 우라와(浦和) 지방법원 소화56(1981)년 2월 25일 판결¹⁹⁾



○ 우라와(浦和) 지방법원 소화56(1981)년 2월 25일 판결

「동조(상속세법 제64조)는 일정한 요건 하에서 세무서장에게 동족회사의 행위 또는 계산을 부인할 수 있는 취지를 규정한 조문이지만, 동조 제1항에서 말하는 『동족회사의 행위』란 그 문리상 자신 혹은 제3자에 대한 관계에서 법률적 효과를 수반하는 바 그 동족회사가 행하는 행위를 지칭하는 것으로 해석하는 것이 당연하다. 그렇다고 한다면, 동족회사 이외의 자가 행하는 단독행위는 그 제3자가 동족회사와의 사이에서 행하는 계약이나 합동행위와는 다르고, 동족회사의 법률행위가 개재할 여지는 없는 이상, 『동족회사의 행위』란 서로 양립하지 않는 개념이라 하지 않을 수 없다.」

(2) 오사카지방법원 평성12(2000)년 5월 12일 판결²⁰⁾



○ 오사카지방법원 평성12(2000)년 5월 12일 판결

「주차장 경영이라고 하는 이용목적에 비추어 보면, 본건 택지 등의 사용권원을 임차권이 아니라 극히 강고한 이용권인 지상권이 설정된 것은 아주 부자연스러운 것이거나 본건 지상권의 내용도 영업수익과 비교해서 너무나도 고액으로 설정된 지대(地代)의 지불을 위해서 A사가 폭 넓은 영업손실을 발생시키고 있는 점 및 B의 연령을 생각하면, 경제적 합리성을 전혀 무시한 것이라고 하지 않을 수 없는 것에 비추어 보면, 본건 지상권 설정계약은 통상의 경제인이라면 도저히 취하지 않을 것이라고 생각되는 것과 같은 부자연, 불합리한 거래라고 할 수 있고, 또한 평가통달 제25항, 제86항 및 상속세법 제23조의 규정에 따르면, 본건 지상권의 존재를 전

19) 참고, 전계논문 세법학 577호, 283면.

20) 참고, 전계논문 세법학 577호, 284면.

제로 한 경우 본건 택지 등은 자용지(自用地)의 가액으로부터 90% 상당액을 공제한 것으로 평가되기 때문에, X들의 상속세의 부담을 폭넓게 감소시키는 결과로 되는 것이 명확하다。」

5. 논점의 검토²¹⁾

- ① 「행위」와 「계산」의 의의
- ② 「부당」의 판단기준
- ③ 주관적 요건의 필요여부
- ④ 「부당」의 판단방법
- ⑤ 대응적 조정의 필요여부
- ⑥ 이유 변경의 가능여부

제3 조직재편성에 관한 행위계산부인규정

1. 조직재편세제의 의의

- 「조직재편세제의 기본적 사고방식」²²⁾
- ① 이전자산에 대한 지배의 계속
- ② 투자이익의 계속성(continuity of interest)

2. 조직재편성에 관한 행위계산부인규정의 의의

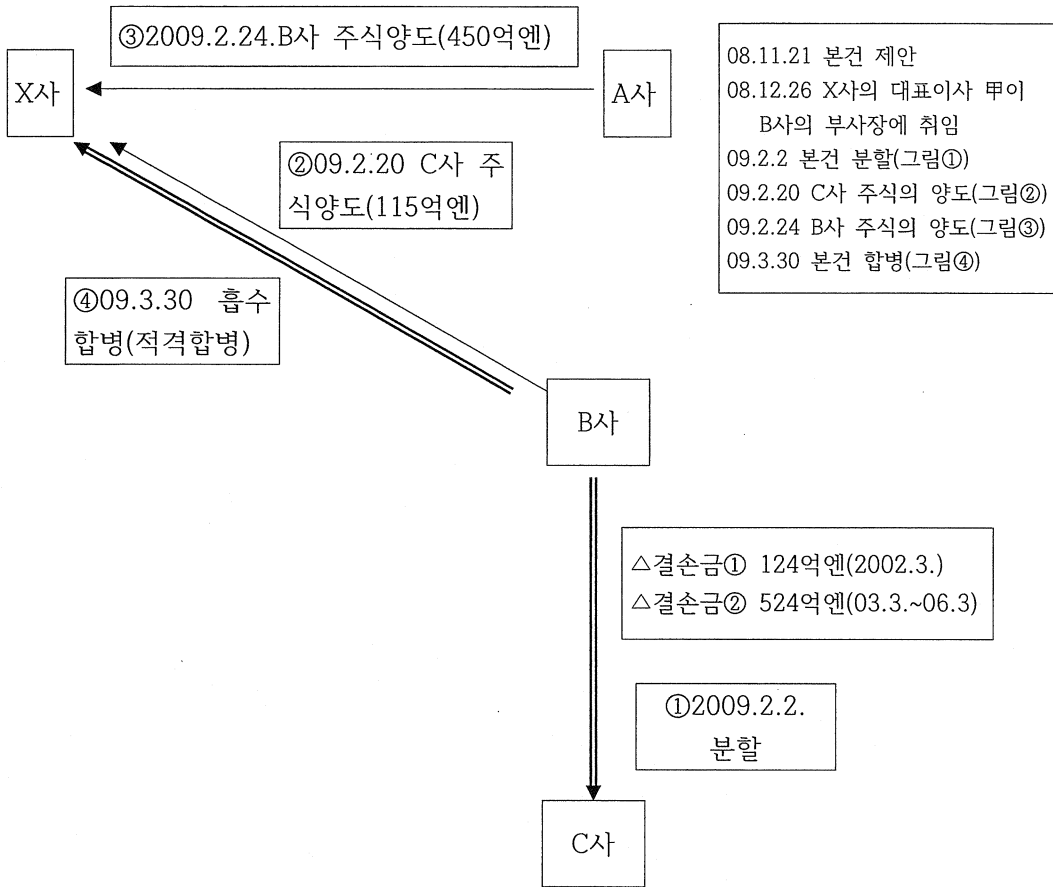
- 「조직재편세제의 기본적 사고방식」

「조직재편성의 형태나 방법은 복잡하고 다양하며, 자산의 매매거래를 조직재편성에 의한 자산의 이전으로 하는 등 조세회피의 수단으로서 남용될 우려가 있기 때문에 조직재편성에 관한 포괄적인 조세회피방지규정을 둘 필요가 있다.」

21) 줄고, 전계논문 세법학 577호, 285면 이하.

22) 세제조사회·법인과세소위원회의 평성12년 10월 3일자 「회사분할·합병 등의 기업조직재편성에 관한 세제의 기본적 사고방식」

3. 야후사건 최고재판소(제1소법정) 평성28(2016)년 2월 29일²³⁾



· X사의 사건(야후 사건)에서는 X사가 B사의 결손금②를 합병 후의 X사가 이를 승계해서 손금으로서 처리할 수 있는지가 쟁점이다.

· 또한 C사의 사건(IDC F 사건) 분할 시에 B사의 결손금① 중의 100억엔 상당을 자산조정계정에 계상하고 있지만, B사에 있어서 위 100억엔의 분할이익을 만기 직전인 2009년 3월에 결손금①을 사용해서 상쇄하고 있는 점으로부터 위 100억엔은 결손금①이 전화(轉化)한 것으로 생각되는 바 C사가 이를 자산조정계정으로 하여 5년간 균등상각할 수 있는지가 쟁점이다.

○ 최고재판소(제1소법정) 평성28(2016)년 2월 29일

「동조(법인세법 제132조의2)의 취지 및 목적으로부터 보면, 동조에서 말하는 『법인세의 부담을 부당히 감소시키는 결과로 된다고 인정되는 것』이란 법인의 행위 또는 계산이 조직재편성에 관한 세제(이하 「조직재편세제」라고 한다)에 관한 각 규정을 조세회피의 수단으로서 남

23) 참고, 전게논문 세법학 577호, 292면, 참고, 「야후사건 및 IBM사건 최고재판소 판결로부터 본 것(상)」, 稅務弘報, 2016년 7월호, 54면.

용하는 것에 따라 법인세의 부담을 감소시키는 것이라고 해석할 것이며, 그 남용의 유무의 판단에 있어서는 ①당해 법인의 행위 또는 계산이 통상은 상정되지 않은 조직재편성의 순서나 방법에 기초하거나 실태와 괴리된 형식을 만들어 내는 등 부자연스러운 것인지 여부, ②세부담의 감소 이외에 그러한 행위 또는 계산을 행하는 경우의 합리적인 이유로 되는 사업목적 그 외의 사유가 존재하는지 여부 등의 사정을 고려한 후에 당해 행위 또는 계산이 조직재편성을 이용해서 세부담을 감소시키는 것을 의도한 것이며, 조직재편세제에 관한 각 규정의 본래 취지 및 목적으로부터 일탈하는 태양으로 그 적용을 받는 것 또는 면하는 것으로 인정되는지 여부라고 하는 관점에서 판단하는 것이 상당하다.」

※ 상기 판례는 위 ①과 ②를 고려사정으로 한 후, (i)조직재편성을 이용해서 세부담을 감소시키는 것의 의도유무 및 (ii)조직재편세제에 관한 각 규정의 본래 취지 및 목적으로부터 일탈하는 태양에 해당하는지의 관점에서 판단하는 것이라 하고 있다. (i)의 의도는 주관적 인식의 폭도 포함할 수 있지만, 최종적으로는 세부담 감소 목적과 사업목적 등의 목적을 비교해서 어느 쪽이 주된 것인지에 따라 객관적으로 인정되는 의도라고 생각된다.²⁴⁾

3. 논점의 검토²⁵⁾

- ① 「부당」의 판단기준
- ② 행위계산의 대상법인
- ③ 법인세법 제132조의2와 동법 제57조 제3항과의 관계

제4 연결법인에 관한 행위계산부인규정

1. 연결납세제도의 의의

- 「연결납세제도의 기본적 사고방식」²⁶⁾

실질적으로 단일한 법인

2. 연결법인에 관한 행위계산부인규정의 의의

- 「연결납세제도의 기본적 사고방식」

「연결납세제도에 관해서는 다양한 조세회피행위가 상정되어 있기 때문에 포괄적인 조세회피 행위를 방지하기 위한 규정을 창설해야 한다.」

3. 「부당」의 의의

- 야후 사건 최고재판소판결과 같은 남용기준에 따라 판단해야 한다고 생각한다.²⁷⁾
- IBM사건에 대한 적용의 가부²⁸⁾

24) 참고, 전계 稅務弘報 2016년 8월호, 60면. 야후 사건 담당 최고재판소 조사관도 「『조직재편성을 이용해서 세부담을 감소시키는 것의 의도』(조세회피의 의도)란 객관적인 사정으로부터 조세회피의 의도가 있다고 인정되면 충분하다고 생각하며, 전술한 고려사정의 ① 및 ②에 있어서 법인의 행위·계산이 부자연스럽고, 조세회피 이외의 그 합리적인 이유로 되는 사업목적 등이 존재하지 않는 경우에는 위 조세회피의 의도의 존재를 추인할 수 있는 것이 통상적이라고 해석될 것이다. 따라서 위 의도를 입증함에 있어서는 반드시 담당자의 공술이나 메일 등 위 목적을 직접 입증할 수 있는 증거가 필요하다고 할 것은 아니라고 생각한다.」고 하고 있다.

25) 참고, 전계논문 세법학 577호, 294면 이하.

26) 세제조사회·법인과세소위원회의 평성13(2001)년 10월 9일자 「연결납세제도의 기본적 사고방식」

27) 참고, 전계논문 세법학 577호, 297면.

제5 외국법인의 항구적 시설귀속소득에 관한 행위계산부인규정

1. 외국법인의 항구적 시설귀속소득의 의미

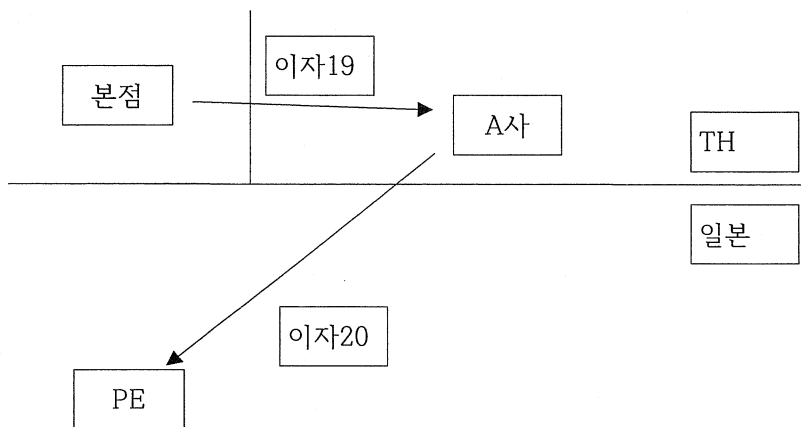
OECD 승인 접근방법(Authorized OECD Approach, AOA)

2. 「부당」의 의미

○ 입법취지

「외국법인의 항구적 시설귀속소득에 관한 소득에 대한 과세에 관해서는 항구적 시설과 본점 등의 동일법인 내부에서 기능, 자산, 위험의 귀속을 인위적으로 조작하여 항구적 시설귀속소득이나 그 세액을 조정하는 것이 비교적 용이하기 때문에 동족회사와 같이 잠재적으로 조세회피 위험이 높은 것으로 생각할 수 있으므로 동족회사의 행위계산부인규정과 유사한 조세회피 방지규정이 창설되었다.»²⁹⁾

○ 구체적 사례³⁰⁾



※ 내부거래에서 행하면 PE에 대한 이자 19 상당의 과세로 끝나는 것을 A사를 개재시키는 것에 따라 PE는 이자 20을 지불하게 되고, 그 의미에서는 PE가 손해를 입고 있으므로 일응 경제적으로 불합리하다고도 할 수 있다. 그러나 이는 내부거래에서 행할 경우 기능, 자산 및 위험분석에 비추어 보면, PE에 대한 이자 19 상당의 과세가 행해지는 것을 전제로 하는 것이며, 법인세법 제132조의 소박한 경제적 합리성 기준은 어울리지 않는다.

제6 결론

① 「동족회사의 의미」

동족회사는 큰 회사도 대상으로 되고 있지만, 입법론으로서는 원래 입법경위로부터 보아 약

28) 岡村교수는 IBM사건에 법인세법 제132조의3의 적용 가능성이 있다는 점을 시사하고 있다(岡村忠生 「BEPS와 행위계산부인(3)」, 税研2015년 7월호(일본세무연구센터), 73면).

29) 『평성26(2014)년판 개정세법의 모든 것』, 750면.

30) 즐고, 전계논문 세법학 577호, 298면.

간 한정해야 할 것이라고 생각한다.

② 「부당」의 판단기준

경제적 합리성 기준은 목적기준을 한정하는 소박한 경제적 합리성 테스트이며, IBM사건과 같이 정치한 법형식을 사용해 사업목적의 유무가 문제로 되는 사안이나 국제거래의 사안은 어울리지 않으며, 시대에 뒤쳐지고 있다고 생각한다. 그러한 점 등으로부터 일본에 있어서도 일반부인규정(GAAR)의 도입을 검토해야 하는 것은 아닐까 생각한다.

- 사법(법원)의 역할에 대한 기대
- 비교법 연구의 중요성

③ 납세자의 예측가능성

동족회사 등의 행위계산부인규정, 조직재편성에 관한 행위계산부인규정, 연결법인에 관한 행위계산부인규정 및 외국법인의 항구적 시설귀속소득에 관한 행위계산부인규정에 있어서의 「부당」의 판단기준이 다르며, 각각의 행위계산부인규정에서 시행령이나 통달에서 예시하거나 사례집을 공표하는 등 납세자의 예측가능성을 높이는 것도 중요하다고 생각한다.