

호주소득세법에 있어서 일반적 조세회피부인규정

酒井貴子(関西地区)

시작하면서

【요지】

호주소득세법(the Income Tax Assessment Act, ITAA)에 있어서 일반적 조세회피부인규정(General Anti-Avoidance Rule, GAAR)은 다른 국가들이 GAAR을 입법하는 경우에 모범으로 하는 것으로 일컬어진다. 본 보고는 동 GAAR에 대해 소개, 검토를 행한다. 우선 호주에 있어서 조세회피의 의의, 조세회피대처방법, 현행 GAAR의 위치 및 조문내용을 확인한 후에 (I), 구 규정에 있어서 판례법리와 문제점을 개관하고(II), 현행 GAAR의 적용사례를 참고로 그 문제점을 검토한다(III). 마지막으로 위 고찰로부터 일본의 조세회피대처책에 관련해서 얻을 수 있는 시사점에 대해 약간 언급한다.

I. 호주에 있어서 조세회피의 의의 및 조세회피대처방법

1. 호주에 있어서 조세회피의 의의

【요지】

호주에 있어서도 조세회피는 논자에 따라 여러 가지로 정의되지만, 「과세상 이익을 얻는 것을 주된 목적으로 명백하게 인위적이고 부자연스러운 수단으로써 합법적으로 조세를 감소시키는 행위」로 개략적인 인식을 하고 있으며, 그러한 조세회피가 GAAR의 적용대상이라고 생각된다.

2. 호주 GAAR 현행 조문

(1) 조세회피대처방법으로서의 GAAR의 위치

【요지】

조세회피의 대처방법으로서 실체법상 개별부인규정(specific anti-avoidance rules, SAARs), 대상특정부인규정(targeted anti-avoidance rules, TAARs) 및 일반부인규정(GAAR)이 있다. 이들 모두 적용가능한 경우는 SAARs와 TAARs의 순서로 우선 적용되고(s.177B(1) of ITAA1936), GAAR은 최종수단(the last resort)으로 위치되어 있다.

(2) 호주 GAAR 현행조문

177조A(용어의 정의등)

177조B(타규정과과의 관계)

177조C(과세상 이익의 정의)

177조D(적용대상 계획)★… 핵심규정

177조E(과세청의 권한)

【요지】

현행 GAAR은 ITAA 제177조에 규정된다. 현행 GAAR의 적용대상으로 되는 계획(scheme)은 당해 scheme을 실시함에 있어서 그 자가 당해 scheme에 관련해서 과세상 이익(tax benefit)을 관련납세자(relevant taxpayer)에게 얻게 하는 것을 주된 목적(dominant purpose)으로 가지고 있었다고 결론지워지는 경우이다.

적용상 중요한 요소는 「scheme」, 「과세상 이익」 및 「목적」이라는 3가지이다. 앞의 두가지는 꽤 광범위한 규정으로 되어 있다. 「목적」에 대해서는 scheme의 성질이나 경제적 효과 등에 관한 8가지 항목으로부터 판단된다(목적테스트).

8가지의 항목은 제177조D(2)에서 다음과 같이 규정하고 있다. 즉 (a) scheme이 개시되었거나 실시된 방법, (b) scheme의 형식과 실질, (c) scheme이 개시된 시기와 실행된 기간, (d)GAAR의 적용이 없으면 scheme에 따라 달성될 수 있었던 세법상 결과 (e) scheme으로부터 초래된 (중략) 납세자의 경제적 변화, (f) scheme으로부터 초래된 납세자와 관련있는 자의 경제적 변화 (g)개시 또는 실시된 scheme에 관한 납세자에 있어서의 그 효과 (h) 납세자와 (f)에 언급된 자와의 모든 관계의 성질이다.

3. 그 외의 조세회피대처방법

【요지】

존재가 명확하게 된 조세회피에 대해서는 GAAR이 아니라 SAARs이나 TAARs로 대처되는 경향에 있다. 그 외에 조세회피에 대한 대처방법으로서는 목적론적 해석에 따른 대처도 있을 수 있다. 법해석법(the Acts Interpretation Act)에 있어서는 목적론적 해석을 행하는 것

이 가능하다는 취지의 규정이 있지만, 조세회피사안에는 적용되지 않았다. 또한 영국의 조세 회피에 대한 판례법리가 호주의 재판례에 적용되는지에 대한 논의도 있지만, 법원은 GAAR의 존재를 영국의 판례법리를 무시하는 이유로서 사용해 왔다. 호주에 있어서는 조세회피에 대해 SAARs이나 TAARs로 대처하는 이외에는 GAAR이 주로 사용되고 있다고 할 수 있다.

II. 호주 GAAR 구 규정(제260조)의 개요와 그 문제점

1. 1981년 개정 전의 GAAR의 개요

【요지】

호주의 GAAR은 1915년 소득세법 제53조에 처음 입법되었다. 동조에서는 소득세의 발생을 변경하는 것을 목적으로 한 어떠한 거래도 완전히 무효로 된다는 취지가 규정되고, 문언만을 읽으면 과세청의 판단에 따라 모든 거래에 적용될 수 있으며, 또한 그 효과가 소득세에 한정되지 않았기 때문에 터무니 없이 광범위한 것이었다. 이런 애매한 내용의 GAAR은 적용의 효과가 미치는 범위가 소득세에 한정되었지만, 1936년 소득세법 제260조에 거의 그대로 승계되어 동일한 비판을 받았다.

2. 구 규정(제260조)에 대해 보인 판례법리

(1) 단정테스트(The Predication Test)

【요지】

Newton 사건(1958)98 CLR 1)에서는 주주에 대한 배당에 관한 과세를 경감하고자 한 것에 대해 제260조의 적용이 다투어졌다. 이 사건 판결로부터 단정테스트가 도출되었다. 단정테스트에 의하면, 어떤 거래가 조세회피로서 제260조의 하에서 부인되는 것은 조세를 회피하는 것과 같은 특별한 방법으로 그 거래가 실시되었다는 것을 그 거래 전체를 본 때에 단정할 수 있는 경우이다.

(2) 선택의 법리(The Choice Principle)

【요지】

Keighery사건(1957)100 CLR 66)에서는 공개회사로 되는 것으로 폐쇄회사에 적용되는 유보금과세를 면한 것에 대한 제260조의 적용이 다투어졌다. 이 사건 판결로부터 선택의 법리

가 도출되었다. 선택의 법리에 따르면, 납세자의 선택에 따라 조세의 부담을 면하는 것과 같은 거래를 행할 수 있고, 그것을 방지하도록 제260조가 적용되어서는 아니된다는 것이다. 선택의 법리의 배후에 있는 사고방식은 엄격한 문리해석이라고 일컬어진다.

3. 구 규정(제260조)의 문제점

【요지】

선택의 법리는 계속 채택되어 제260조는 사실상 힘을 잃게 되었다. 제260조가 유효하지 않은 상황에 있어서 1970년대에 조세회피가 횡행하고, GAAR개정이 요구되어 1981년 개정에 있어서 현행 GAAR이 입법되었다. 단정테스트 쪽이 현행 GAAR에 들어와 GAAR의 사고방식으로서 현재 더욱 중요성을 가지고 있다고 이해되고 있다. 한편 제260조를 핵심부분을 뺀 선택의 법리는 1981년 개정 후 GAAR의 적용에 영향을 미치지 않는다고 해석되고 있다.

<호주 GAAR의 변천>

1915년 소득세법 제53조 입법

1936년 소득세법 제260조 입법

단정테스트

선택의 법리

1970년대 많은 조세회피 등의 횡행

1981년 소득세법 제177조 입법 ← 현행 GAAR

2013년 소득세법 제177조 CB ; 과세상 이익의 산정에 대해 명확화

III. 현행 GAAR의 리딩케이스에 의한 해석

1. 1981년 개정 후의 GAAR(Pt IVA)의 개요

【요지】

1981년 개정에 있어서 제260조의 문제를 해소하며, 새롭게 GAAR이 입법되었다. 1(2)②에

서 보인 바처럼 중요한 요소는 「scheme」, 「과세상 이익」 및 「목적」이라는 3가지이다. 이하에서는 리딩케이스에 기초해서 각 요소의 기본적 이해를 확인한다.

2 「scheme」의 특정

(1) Peabody 사건 판결

【요지】

Peabody사건(1994)181CLR359)에 있어서 단기보유주식양도익의 캐피탈게인 과세를 면하려고 한 scheme에 대한 GAAR의 적용이 다투어졌다.

(i) scheme전체의 일부만을 분리하여 적용대상으로 하는 scheme이 가능한지에 대해서 적용대상으로 되는 scheme은 그 자체로 자립가능(stand on its own)하며, scheme전체의 일부라도 무방한 것으로 해석되었다.

(ii) 과세상의 이익은 어떻게 계산되는지에 대해 「단순한 가능성(mere possibility)」이 아니라 「합리적인 개연성(reasonable probability)」이 있는 예측에 기초해야만 한다.

(iii) 목적테스트의 판단에서 법원은 scheme을 실시한 납세자나 관련되는 자의 주관적인 목적을 고려할 필요는 없다고 하며, 문제로 된 목적은 법정된 8가지의 항목에 따라 객관적으로 결정된다고 확인되었다.

이러한 것들은 이후의 법원에 있어서도 반복하여 인용되었다.

(2) scheme의 특정

【요지】

GAAR의 적용이 있는 것은 우선 scheme과 관련하여 과세상 이익이 있는 경우이다. Scheme의 인식방법은 목적테스트의 판정뿐만 아니라 과세상 이익의 확정과 관련하여서도 중요하다. Peabody 사건 판결에 있어서 scheme은 큰 묶음의 scheme 중의 일부의 scheme도 GAAR의 대상으로 된다고 해석한 것으로부터 과세청 측은 유연하게 GAAR의 적용을 행할 수 있을 것으로 평가되었다.

3. 「과세상 이익」의 특정...최근의 법개정을 참고로

(1) 과세상 이익의 특정

【요지】

GAAR의 조세회피대처방법으로서의 유효성의 시비는 그 조세회피에 의해 세부담이 경감되는 만큼 즉, 과세상 이익을 과세대상에 포함한다고 하는 메커니즘이 잘 기능하고 있는가에 있다. 제177조F의 하에서 세입청장관에 의해 문제로 된 scheme과 관련해서 납세자가 얻은 과세상 이익의 전부 또는 일부가 확정되고 부인된다. 과세상 이익금액은 (i)납세자가 실제로 행한 scheme에 따른 과세상 결과와 scheme이 없었다면 발생했을 과세상 결과와의 비교, (ii)과세상 결과와 scheme이 없었다면 일어났을 것이라고 합리적으로 예측되는 과세상 결과와의 비교에 의해 결정된다.

그러나 납세자가 과세상 이익이 없으면 처음부터 scheme으로의 착수도 없었을 것으로서 과세상 이익의 산정을 행할 수 없다고 하는 주장을 행하는 것이 우려되고, 또한 1981년 당시 제177조C 이외에 규정이 없으며, 특히 위 (ii)에서는 지나친 과세가 이루어진 것은 아닌가 하는 우려가 있었다.

(2) 2013년 개정과 과세상 이익

【요지】

2013년 개정에서는 과세상 이익의 계산에 있어서 더욱 구체적으로 규정한 제177조 CB(2)와 제177조 CB(3)이 추가되었다. 전자는 「소멸접근방법」으로 불리고, 문제로 된 scheme이 행해지지 않으면 발생했을 과세상 성과인지를 결정하는 경우, 가정의 거래는 실제로 발생했는지 또는 존재할 수 있었던 상황 등이라야 하는 것을 규정한다. 후자는 「재구성접근방법」으로 불리며, 문제로 된 scheme이 행해지지 않았으면 발생했다고 합리적으로 예측될 수 있었던 세부담인지 여부를 결정하는 경우, 가정의 거래가 그 scheme을 실시하는 대신에 취해졌을 합리적인 선택지(a reasonable alternative)라야 하는 점을 규정한다. 모두 실제로는 발생하지 않은 가정의 상황(거래)을 기초로 하는 것을 명확히 한다.

4. 목적테스트의 판정

(1) 목적테스트의 기본적 내용

【요지】

목적테스트의 판정은 제177조 D(2)에 규정된 거래의 성질 등을 보는 8가지의 항목을 검토하는 것으로 객관적으로 도출되어야 한다는 것이다. 현행 GAAR의 목표는 「명백하게 인위적으로 부자연스러운 거래」에 따른 조세회피이며, 통상 사업활동 등의 거래에서는 없다고 하는 것이 강조되었다. 통상의 사업활동 등의 결정을 GAAR로부터의 적용을 제외하기 위해 거래의 성질 등을 자세히 조사하는 목적테스트가 기능하는 것이 기대되고 있다. 이렇게 현행 GAAR의 적용상 목적테스트의 판정이 핵심으로 되었지만, 예측곤란한 문제가 많다고 한다.

(2) 상업상 목적의 존재

【요지】

목적테스트의 판정시 납세자가 행한 scheme이 과세상 이익을 얻는 것 이외의 목적을 가지는 경우, 어떻게 판단해야 하는가 하는 문제가 있다. 여기에서는 Spotless사건 판결((1996) 186 CLR 404)의 목적테스트에 대한 판단에 주목하고자 한다. 법원은 본건에서 문제로 된 scheme에 상업상 목적과 과세상 이익을 얻을 목적 모두 있었다고 파악한 것에 대해 잘못된 이항대립(false dichotomy)으로 판단했다. 법원은 GAAR적용상 「여러 목적 중에서 무엇이 『dominant』인지를 특정하는」것의 필요성을 지적하고, 이 “dominant”의 해석에 대해 「기술적, 우세인 혹은 가장 영향력이 있다(ruling, prevailing, or most influential)」는 것을 의미한다고 했다. 그 후에 본건에서는 과세 후의 이익의 최대화가 도모되는 점, 과세상 이익을 얻는 것이 “dominant”이라고 해석했다. Spotless사건 판결의 이 사고방식은 이후의 법원에서도 채택되었다.

(3) scheme의 범위와 목적

【요지】

목적테스트의 판정은 scheme의 범위의 특징에 관계된다. 일반적으로 목적테스트의 관계에서 과세청은 scheme을 좁게 인식하는 경향이 있는 상황에서 반대로 scheme을 넓게 인식하는 사안이 있다. 법인그룹 내에서의 캐피탈게인과 캐피탈로스의 상쇄에 관한 British American Tobacco사건((2009) FCA 1550)에 있어서는 납세자는 scheme을 좁게 인식하고자 함에 반해 과세청은 넓게 인식하고자 했다. 법원은 과세청이 지적하는 넓게 인식된 「scheme」에 과세상 이익을 얻는 것이 주된 목적으로 있었던 점을 인정하여 본건에 대한 GAAR의 적용을 적법하다 했다.

(4) 누구의 목적인지

【요지】

목적테스트에서는 납세자에게 과세상 이익을 얻게 하려는 목적이 scheme이 실시된 때에 scheme을 실시한 자에게 존재했는지를 법정된 8가지 항목을 참고로 판정하게 된다. 그 경우 scheme실시자의 주관을 탐지할 필요는 없다고 강조되어 왔다. Orica 사건 판결((2015) FCA 1399)에서는 주관을 살피지 않는 것에 대해 목적테스트의 대상과의 관계에서 흥미로운 지적이 있었다. 그에 따르면 scheme에 대해 8가지 항목을 객관적으로 보는 것으로 scheme을 실시한 자의 주된 목적을 판정한다는 의미가 결국 실제로 scheme을 행한 사실상의 사람의 실제 목적을 보는 것은 아니라고 지적하였다.

5. 현행 GAAR에 대한 비판

【요지】

마지막으로 현행 GAAR에 대한 비판에 대해 세 가지를 본다.

첫째, 목적테스트가 유효하게 기능하고 있는지이다. 그 판정에 있어서 scheme의 범위의 인식방법에 좌우되는 경우가 있으며, 또한 scheme에 상업상 목적이 있는 것만으로는 목적테스트가 명백히 되지 않는 점 등으로부터 목적테스트에는 많은 비판이 있다.

둘째, 현행 GAAR이 명확한 기준을 가진다고 평가되고는 있지만, GAAR이 적용되는 경우에 「scheme」, 「과세상 이익」 및 「목적」이라는 3가지의 요소 각각에 있어 많은 추정에 기초한 과세가 이루어진다. Scheme의 범위, 과세상 이익의 계산이나 목적테스트의 판정에 있어서는 애매한 부분이 있으며, GAAR의 적용에 대한 예측가능성이 문제시된다.

셋째, GAAR의 대체에 대한 검토가 충분하지 않다는 지적이 있다. 호주에서는 1915년 소득세 도입 이래 GAAR을 갖추고 있다. GAAR이 조세회피에 대한 최종수단으로 의거되고, 도입의 시비에 관한 논의는 보이지 않는다. 위 1(3)에서 언급한 법해석법의 규정에 기초한 목적론적 해석이 GAAR을 대체해도 좋은 것은 아닐까 하는 지적도 있다.

마무리하면서

【요지】

위 고찰의 정리로서는 첫째, 호주소득세법의 GAAR은 구 규정(제260조)이 판례법리(선택의 법리)에 의해 사용할 수 없는 것으로 된 후, 개정에 의해 개선이 행해져 GAAR의 실효성을 확보하는 것에 주목되어져 왔다고 할 수 있다. 현재는 더욱 명확한 기준을 갖춘 것으로 평가된다. 둘째, 명확한 기준을 갖추었다고 하더라도 현행 GAAR은 Peabody 사건과 그 이후의 사건 판결에서 보인 것처럼, 적용을 위한 각 요소에 대해 여러 유추나 해석의 범위가 있는 것으로 애매한 부분이 있다고 할 수 있다. 물론 이와 같은 것은 호주의 GAAR의 특수한 것은 아니다. GAAR은 사전에는 인지되지 않았던 조세회피에 대처하기 위해 창설된 것이며, 자연히 그 적용대상 범위를 넓혀 둘 필요가 있는 것이며, 필연적인 결과라고 할 수 있을 지도 모른다.

실제 GAAR의 적용은 최종수단이며, 또한 그 적용판단은 신중히 행해져야 한다. 호주에서는 과세청이 GAAR의 적용에 있어서 일관성을 가지도록 하게 위해 GAAR적용의 가이드를 공표하고 그 때 설치된 Panel¹에서 사전 심사가 행해지고 있다. Panel등 절차적인 제도와 합친 고찰이나 더욱이 비교법적 관점으로부터의 고찰에 대해서는 이후의 과제로 한다.

반대로 일본에는 일반적 부인규정이 아니라 그 도입의 시비나 여부 등이 논의되고 있다. 위 고찰로부터 무엇을 배울까라고 한다면, 목적테스트의 고찰이 도움이 되지 않을까 생각된다.²

¹ Panel이란 과세청 내부 상급직원과 외부전문가(실무가와 연구자)로 구성된다. Panel은 과세청이 GAAR적용에 따른 과세처분을 행하기 전에 그것이 실제로 권장되어야 할 것인지에 대해 검토를 행하고, 조언을 제공한다(ATO, PSLA, 2000/10. ATO, PSLA 2005/24).

² 첫째, 야후 사건 최고재판소판결(평성28(2016)년 2월 29일)에서는 법인세법 제132조의2의 부당성 요건의 판단구조를 보였지만, 그 중에서 세부담을 감소시키는 것을 의도한 것인지 하는 점이 다루어졌다. 이후의 판단이 어떻게 행해질지에 대해서 목적테스트의 고찰이 참고로 될 수 있다. 둘째, 일본과 호주의 조세조약에 주요테스트(소위 PPT, principal purpose test)가 포함되어 있다. PPT의 판단이 다루어진 경우 목적테스트의 고찰이 참고로 될 수 있다.