

(抜 刷)

韓国における一般的租税回避防止規定(GAAR)に
関する検討

趙 珍 姫

千 葉 商 大 論 叢

第54巻 第1号

2016年9月

〔論 説〕

韓国における一般的租税回避防止規定 (GAAR) に関する検討

趙 珍 姫

はじめに

I 租税回避防止規定の法的根拠

1. 租税回避防止規定の立法の動向
2. 憲法における租税平等主義と実質課税原則
3. 憲法における租税法律主義
4. 租税法律主義と実質課税原則
5. 裁判所の見解

II 一般的租税回避防止規定の導入について

1. 導入の必要性について
2. 一般的租税回避防止規定の導入の沿革
3. 国内法の実質課税と租税条約への適用

III 国税基本法第14条(実質課税)規定の適用判例

1. 投資ファンドによる国際的租税回避事例(ローンスターファンド事件)
2. 本判決による国内法の改正

IV 現行の一般的租税回避防止規定の問題点と課題

1. 国税基本法第14条第3項および国租法第2条の2第3項の問題点
2. 国税基本法第14条第3項および国租法第2条の2第3項の改善方案

おわりに

参考文献

はじめに

近年、国際的租税回避行為は様々な形態で発生している。OECDでは、多国籍企業の税源浸食と利益移転(アグレッシブ・タックス・プランニング)に対処するため、税収確保に向けた執行強化や租税政策が中心課題として議論されることになり、2013年7月にBEPS(税源浸食と利益移転)行動計画が発表された。その後、2015年10月5日にOECD・G20、BEPSプロジェクトの最終報告が公表され、各国は国内法を整備している過程である。

また、租税回避行為に対しては、すべての形態の租税回避行為を規制するための「一般的租税回避防止規定(GAAR)」が各国で検討あるいは導入されている⁽¹⁾。

韓国では2000年代に入り、外国投資ファンドの租税条約濫用による租税回避事件が多

(1) 本論文は、趙珍姫『投資ファンドによる国際的租税回避とその防止策に関する研究－韓国における外国ファンドによる租税回避とその防止策を中心として』、(株)三協総合出版部、2010)、の第4章第3節「一般的租税回避防止規定の導入に関する見解」を基に再論したものである。

発した。従来、韓国では租税回避防止のために、各税法で個別規定を設けており、所得税法第41条および法人税法第52条に不当行為計算否認規定、付加価値税法第13条に不当行為の時価計算等の規定および国際課税においては移転価格税制、過少資本税制、租税避難處等の規定を設けていた。その後、租税回避防止のため数次の改正が行われている。その中でも代表的なものは、2003年12月30日に新設された相続税及び贈与税法第2条第3項の完全包括主義⁽²⁾、と第4項の経済的実質に応じた課税規定で⁽³⁾、2006年5月24日には国際租税調整に関する法律第2条の2に国際取引に関する実質課税規定が新設された。2007年12月31日には国税基本法第14条第3項が追加されている。なかでも特にこの国税基本法第14条第3項は、一般的租税回避防止規定(GAAR)として評価されている。

本論文では、租税回避行為に対し、国税基本法第14条(実質課税)の規定が韓国の大法院(最高裁)の判決でどのような判断が下されているかといった判例の動向と租税回避行為に対する裁判所の判断基準を検討する。これらの検討を通じて租税回避行為を防止するための一般的租税回避防止規定導入の必要性とその問題点、改善案について検討する。

I 租税回避防止規定の法的根拠

租税回避(Tax avoidance)に対する国際的に確立された定義はない。国際的租税回避の側面についてOECD租税委員会の1980年報告では「法の文言に合致していても、立法の意図に合致しない租税軽減行為を租税回避と定義し許容されないものとしている。またその要素として、人為性、秘密性、法の抜け穴の利用を挙げている」。同報告では「許容されない租税回避のみを‘租税回避’と称する立場」をとっている⁽⁴⁾。

金子宏教授は租税回避とは「税法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少あるいは排除すること」と定義している⁽⁵⁾。また本庄資教授は「税法上の選択可能な法形式の中から税法の予定しない法形式を選択し、結果として意図した経済目的を達成しながら税法が予定した法形式について定める課税要件に低触することを免れ、ひいては税負担を減少させ又は排除する行為」と定義している⁽⁶⁾。

韓国でも、租税回避行為(tax avoidance)の統一された概念は存在しない。この概念について韓国では欧米や日本の学説が引用されていた。

(2) 相続税および贈与税第2条第3項：この法において「贈与」とは、その行為または取引の名称・形式・目的等にかかわらず、経済的価値を計算することができる有形・無形の財産を直接または間接的な方法によって他人に無償で移転(著しく安価な対価を受け移転する場合を含む。)すること、または寄与により他人の財産価値を増加させることをいう(新設2003.12.30)。

(3) 第4項：第3者を通じた間接的な方法または、2以上の行為あるいは取引を経る方法により相続税や贈与税を不当に減少させたものと認められる場合には、その経済的な実質にしたがって当事者が直接取引したものとみなすかあるいは連続した一つの行為または取引とみなして第3項の規定を適用する(新設2003.12.30)。

(4) 宮武 敏夫『国際租税法』、(有斐閣、1993)、173頁。

(5) 金子 宏『租税法(第20版)』、(弘文堂、2015)、124頁。

(6) 本庄 資・田井良夫・関口博久『国際租税法-概論-(第2版)』、(大蔵財務協会、2016)、576頁。

近年になり、租税回避の定義について「納税者が経済人の合理的な取引形式によらず迂回行為、多段階的行為その他の非正常的な取引形式を取ることににより、通常的行為形式によるものと同じの経済的目的を達成しながらも、租税の負担を不当に減少させる行為を意味する⁽⁷⁾」という概念と共に租税回避に該当する要件として、第1に通常利用しない法形式を選択すること、第2に選択する法形式の合理的理由が租税負担の軽減または回避のみであること、第3に、通常の法形式を選択した場合と同一の経済的効果を達成すること、第4に課税要件の充足を回避し租税負担を軽減または回避することを挙げている⁽⁸⁾。つまり、租税回避は納税者が私法上許容される法形式を選択することを通じて租税負担を軽減するまたは回避することのみでは租税回避には該当せず、その他上記の各要件を満たさなければならないとした学説もみられる。

上記の学説を踏まえ、筆者は租税回避行為を税負担の公平の見地から私法上許された法形式の濫用により租税負担を不当に回避し税負担を軽減することは許容されないとする立場から租税回避行為の防止のための立法の必要性と法的根拠を検討する必要があると考える。

1. 租税回避防止規定の立法の動向

租税回避防止のための立法は、裁判所が限定的な法解釈態度をとる国において重要な意味がある。これには、個別的租税回避防止規定 (specific anti-avoidance rule, SAAR) を設ける方法と、一般的租税回避防止規定 (general anti-avoidance rule, GAAR) を設ける方法に分けられる⁽⁹⁾。

個別的租税回避防止規定 (SAAR) は、租税回避に対し、法令に個別・具体的な否認規定を定める方法である。この方法では各々の租税回避の種類に対応する否認の要件を具体的、明確的に規定することにより、法的安定性と予測可能性が担保される。しかし、アグレッシブ・タックス・プランニングに効果的に対応することができない (後追いとならざるを得ない) といった問題点がある。

一般的租税回避防止規定 (GAAR) は、法令に一般的で総合的な租税回避防止規定を置く方法である。これは、多様な租税回避を阻止するには効果的に対応できるとされるが適用要件が不明確で抽象的であるため、法的安定性と予測可能性を害する可能性が指摘されている。

このような懸念を考慮してか、大法院は租税回避行為に対し個別・具体的な否認規定がない以上これを規制することができないという基本的には消極的な立場を取っており、現在もその立場に大きな変化は見られない。しかしながらこれまでの多様な租税回避行為に対する最近の裁判所の判決では、税法の解釈権限に基づいて、具体的な事案で実質課税規定を解釈・適用してきている。このような判例が積重なることにより納税者の予測可能性と法的安定性の向上に繋がることが期待される。

各国では、この間の多様な租税回避行為による財政の危機と国家の課税権を守るために一般的租税回避防止規定 (GAAR) の導入が議論され始めている。既に導入されている一

(7) 任 勝淳『租税法』, (博英社, 2015), 75頁。

(8) 李 淳峰『租税法総論』, (サムイルインボマイン, 2015), 102 - 103頁。

(9) 本庄 資・田井良夫・関口博久・前掲注 (6), 101頁

般的租税回避防止規定(GAAR)に対する裁判所の法解釈と判断は、今後導入する国にとり、より重要な指標の役割を果たすことになる。

2. 憲法における租税平等主義と実質課税原則

憲法第11条第1項は「すべての国民は、法の前に平等である。誰もが性別・宗教又は社会的身分により、政治的・経済的・社会的・文化的生活のすべての領域において差別を受けない」と規定しており、この憲法規定により導き出される租税平等主義について憲法裁判所では「国家は租税立法をすることにおいて租税の負担が公平に国民の間に配分されるように法を制定するだけでなく、租税法の解釈・適用においても全ての国民を平等に取り扱わなければならない義務を負う⁽¹⁰⁾」とし、「租税平等主義が要求する応能負担の原則は同一の取得は原則的に同一に課税されることを要請し(いわゆる‘水平的公平’)一方所得が異なる者間の公平な租税負担の配分を要請する(いわゆる‘垂直的公平’)⁽¹¹⁾」が租税平等主義の理念を表しているとしている。

この概念によれば、租税平等主義の下での課税は個々人の担税力に応じ公正かつ平等に行われるべきであり、合理的理由なしに特定の納税義務者を不利に差別するまたは優遇することは許されないことになる。

したがって、租税平等主義の理念により、同一の担税力を有する納税義務者が通常的には利用しない法形式を選択して租税回避を行う行為は憲法11条第1項の規定により許容されず、租税平等主義は租税回避行為を規制する根拠となる。

3. 憲法における租税法律主義

憲法38条は「全ての国民は法律が定めるところにより納税の義務を負う」と規定している。この条文の「納税の義務」は個別税法では「納税義務」という法律用語で表される。また、憲法59条は「租税の種目と税率は法律で定める」と規定しており、租税法律主義の原則を明らかにしている。租税法律主義原則によって課税要件や免税要件等を定める場合は法律で規定しなければならず、その法律の執行においてもこれを厳格に適用しなければならないとする規定である。

4. 租税法律主義と実質課税原則

実質課税原則とは、租税法上「実質主義」ともいい、一般的にはドイツの経済的観察方法がこれに該当するものと解されているが、その意義および内容に対しては多義的かつ曖昧であり租税法の理論上定説はない。実質課税原則の概念についても、学説によって異なり一義的な定めはない。

実質課税原則に関する学説として、「税法の領域においては形式的な事柄にとらわれないうで、実質、実体に即して法の解釈、適用を行うべきであるという原則⁽¹²⁾」,「税法の解釈

(10) 憲法裁判所1989.7.21.宣告89憲マ38決定, 2001.12.20.宣告2000憲バ54決定等参照。

(11) 憲法裁判所1999.11.25.宣告98憲マ55決定。

李 昌熙『税法講義』, (博英社, 2015), 51頁。

(12) 北野 弘久『現代税法講義(第4版)』, (法律文化社, 2005), 24頁, 北野 弘久『税法学原論(第5版)』, (青林書院, 2003)』, 116 - 120頁。その他に韓国で実質課税原則を研究する時に多く引用される文献は、松沢 智

及び課税要件事実の認定にあたり、いわゆる法形式や名義、外観等とその真実、実体、経済的実体等が異なっている場合にはその形式よりも実態等を重んじ、それを課税の基礎として考えていこうとする原則⁽¹³⁾」等の日本の学説が韓国でも多くの参考文献等に引用されている⁽¹⁴⁾。

また、実質課税原則に関する従来の韓国の学説は、「課税関係において法形式と実質が異なる場合に、形式よりは実質にしたがって課税するという原則⁽¹⁵⁾」であるというのが一般的な見解とされこの場合、実質とは何を意味するのか、また実質の内容をどのように把握するのかが実質課税原則において重要な問題であり、また、学説では実質は「法実質」と「経済実質」に分けられており、常に対立している。

租税法律主義と実質課税原則の関係については、租税法律主義の優位であるとする見解と両者の補助的・必要不可分の関係にあるという見解に大きく分けられる。まず、租税法律主義の優位説では、「課税対象の税法の解釈・適用においてその型式に捕われず実質のみを追求すると課税官庁がこれを恣意的に解釈・適用する余地が生じ、課税権が乱用される憂慮が生じ、必然的に租税法律主義はその重要な機能を果たさなくなる。したがって、租税法律主義と実質課税の原則は、互いに矛盾・衝突関係にあり、実質課税の原則は、租税法律主義の枠内でのみ機能すべき⁽¹⁶⁾」とする見解である。

この見解による場合、個別・具体的規定ではなく一般的租税回避防止規定(GAAR)に基づいて租税回避行為を規制することは、租税法律主義の侵害と課税権の濫用を齎すため適切ではないとされる。

次に、補助的・必要不可分の関係にあるという見解では、「租税法律主義の本質的要素である法律の規定を基礎とするが、租税法律主義がより積極的に実効性を発揮できる補助的原則として実質課税原則が適用されるため、両方の原則は、相互対立関係ではなく補助的関係として必要不可分な関係にある⁽¹⁷⁾」とする。

5. 裁判所の見解

以上のように租税法律主義と実質課税原則の関係が対立しているが、憲法裁判所の決定と大法院の判決では両者が補助的・必要不可分の関係であるという立場をとっている。

実質課税規定に関して、租税回避防止による課税の公平といった側面から憲法裁判所は、「憲法第38条、第59条が宣言する租税法律主義は、実質的法治主義を意味する(憲法裁

『租税法の基本原則』(中央経済社、1984)、清永 敬次『租税回避の研究』(ミネルヴァ書房、1995)、新井隆一『租税法の機論理論(第3版)』(日本評論社、1997)、中川 一郎『租税学体系』(三見社、1970)等である。

(13) 吉良 実『実質課税論の展開』(中央経済社、1980)、64頁。

(14) 趙 珍姫『投資ファンドによる国際的租税回避とその防止策に関する研究－韓国における外国ファンドによる租税回避とその防止策を中心として』(株三協総合出版部、2010)、219－220頁。

(15) 李 秦魯・安 慶峰『租税法法義』(博英社、2001)、27頁。その他に金 完石「税法上実質課税原則に関する研究－本質論を中心として」(慶熙大学校、1991)、10頁。金 斗千『法人税法の理論と実務』(租税通覧社、1998)、432頁。

(16) 金 在吉「税法上租税法律主義原則と実質課税原則の意義とその両者関係」(国税月報、2010)、28頁；チェ ソンジェ「韓国のGRRRAおよび租税回避行為の規制に対する最近判例の動向研究」(ソウル大学校大学院修士論文、2016)、20頁から再引用。

(17) チェ ソンジェ・前掲注(16)、21頁。

1994.7.29.92 憲バ49 決定)」、 「租税平等主義理念を実現するための法制度の一つが、 国税基本法第14条に規定された実質課税の原則であり租税法の立法過程や執行過程で租税正義を実現しようとする原則 (憲法裁 1989.7.21.89 憲マ38 決定)」、 「実質課税の原則は、 租税平等主義の理念を実現するために、 法律上の形式と経済上の実質が互いに満たしていない場合に、 その経済的実質を追求し、 それ課税することにより、 租税を公平に課すべきということ (憲法裁 1999.3.25.98 憲バ2 決定)」 という立場をとっている。

大法院では、「実質課税原則が租税法の基本原則である租税法律主義と対立関係にあるのではなく租税法規を多様に变化する経済生活関係に適用するにあたり、 予測可能性と法的安定性が損なわれない範囲内で合目的的で、 弾力的に解釈することにより、 租税法律主義の形骸化を防ぎ、 実効性を確保するという点で、 租税法律主義と相互補完的で不可分な関係にある (2012.1.19 宣告 2008 ト 8499 判決)」 と判示して両者が補助的・必要不可分の関係にあるという立場である。

この他に大法院は、 実質課税原則の国内法の根拠に関して上記の憲法裁判所の憲法裁 1989.7.21.89 憲マ38 決定をいくつかの判決に引用し、「憲法上の租税平等主義の理念は租税条約の適用においても例外なくまたはそういう原則の適用が条約厳格解釈の原則に背くとみなすことはできない」と判示している⁽¹⁸⁾。

このようなことを踏まえた場合、 憲法38条および59条の規定は、 租税節次法である国税基本法第14条 (実質課税) が租税回避行為を規制する一般的租税回避防止規定であると解釈するための法的根拠といえることができる。

Ⅱ. 一般的租税回避防止規定の導入について

1. 導入の必要性について

租税回避行為は無限に開発されるため、 このような租税回避行為に対応するために個別否認規定が立法され、 当面の租税回避行為を遮断することはできるが、 さらに租税回避手法が開発されることが繰り返されている現状である。このような多様な租税回避行為に対して効率的に対応するためには個別否認規定ではなく租税回避を包括的に規定する一般的租税回避防止規定を導入すべきとの議論がなされている。

2. 一般的租税回避防止規定導入の沿革

韓国では1967年以来、 実質課税を採択・立法し、 国税基本法に実質課税を規定している。この規定は、「租税法の目的は所得にあるところに公平、 公正な税負担を通じて国庫目的のために一定の税収入を獲得することとそのために租税回避行為の禁止および特定の者の負担税額を免除することを防止することにある。もし、 租税法の解釈、 適用において単純に法形式や外観のみを基準として課税するとすれば公平の尺度になる担税力がない者に課税することにもなり租税負担公平の原則が阻害される。したがって、 個々人の担税力を正確に把握、 測定するために実質課税原則が必要である」ということを立法理論の根拠として

(18) 大法院2012.4.26 宣告 2010 ト 11948 判決、 大法院2012.10.25 宣告 2010 ト 25466 判決、 大法院2012.1.27 宣告 2010 ト 5950 判決。

いる⁽¹⁹⁾。この根拠に基づいて租税法を解釈、適用するに当たって法形式と経済実質が異なる場合には経済的実質にしたがってその帰属を定め課税標準を算定するとした実質課税規定が運用されてきた。

実質課税原則は国税基本法第14条(実質課税)において明示的に規定している。第1項は、「課税の対象となる所得・収入・財産・行為又は取引の帰属が名義のみで、事実上帰属される者が他にいる場合は、事実上帰属される者を納税義務者として税法を適用する」と規定し、第2項は「税法の課税標準の計算に関する規定は所得・収入・財産・行為または取引の名称あるいは形式に関わらずその実質内容にしたがって適用する」と規定している。

これまでも国税基本法第14条の規定については、いくつかの解釈が存在するが、第1項においては所得および収益等の実質に関して規定していることから実質帰属者課税の規定として、第2項については実質課税標準計算の規定として理解することが妥当であるとされる。しかし、これは「租税回避行為の否認」に関する内容を規定したのではないという見解がある。第1項と第2項は、取引形式を選択した行為および所得の帰属を単なる名義や形式ではなく法実質で判断するとしたもの、つまり通常取引形式と異なる取引形式を選択した行為を通常に引き直して課税を行うものであり、具体的な租税回避行為に対する言及はない。したがって、この規定では様々な租税回避行為を防止するに当たっては限界があった。

韓国では2000年代に入り国内で多発した租税回避行為に対応するために一般的租税回避防止規定の導入が必要であるとする議論が持ち上がり、2007年12月31日に国税基本法第14条の第3項を新設するに至った。この第3項は「第3者を通じた間接的な方法または2以上の行為あるいは取引を経る方法で、この法律または税法の恩恵を不当に受けるためのものと認められる場合には、その経済的実質内容にしたがって、当事者が直接取引を行ったものとみなすかあるいは連続した一つの行為あるいは取引をしたものとみなして、この法律又は税法を適用する」と規定しており、一般租税回避防止規定(GAAR)と評価される。

また、国際租税調整に関する法律(以下国租法という)では実質課税規定を、2006年5月24日に第2条の2(国際取引に関する実質課税)に規定した。

3. 国内法上の実質課税と租税条約への適用

国租法の制定以前には国税基本法第14条と法人税法第4条「実質課税」規定を国際取引に適用したが⁽²⁰⁾、国租法の制定により国際取引に対しても実質課税の原則の適用が明文化された。国租法第2条の2第3項は、国際取引における一般的租税回避防止規定である。

実質課税原則は国際取引に対しても適用される。国租法第2条の2第1項は、「国際取引において課税対象になる所得、収益、財産、行為または取引に関し、名義者と事実上の帰属される者が異なる場合には、事実上帰属される者を納税義務者とし租税条約を適用する」、第2項は「国際取引において課税標準の計算に関する規定は所得、収益、財産、行為または

(19) 趙 珍姫・前掲注(14), 231 - 232頁。

(20) 法人税法第4条(実質課税)第1項: 資産または事業から生じる収入の全部または一部が法律上帰属される法人と事実上帰属される法人が各々異なる場合にはその収入が事実上帰属する法人に対しこの法を適用する。第2項: 法人税の課税所得になる金額の計算に関する規定は所得・収益などの名称または形式にかかわらずその実質内容により適用する。

取引の名称や形式にかかわらずその実質内容にしたがって租税条約を適用する」, 第3項は「国際取引において第3者を通じた間接的な方法もしくは2以上の行為または取引を経る方法によって租税条約および税法の恩恵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内容にしたがって, 当事者が直接取引を行ったものとみなしまたは連続した一つの行為または取引とみなし租税条約およびこの法を適用する」と規定している(2006年5月24日新設)。

韓国では, 租税条約は国内税法と相互補完的な制度であり, 租税条約と税法はそれぞれ独自の概念を使用しており, その目的を明確にすれば国内法による租税回避防止を目的とした規定が租税条約にも適用されるものとしての立法も可能であるといった見解がある⁽²¹⁾。

租税条約の適用については, 一定の事実関係を確認し, これに国内法を適用した後, 租税条約に照らし合わせることで条約優先原則により国内法上の法律効果が制限される。しかし, 同規定によると, 事実関係の確定後に経済的実質に従う再構成を行うことになるが, これは租税条約の適用前の段階で国内法を適用することであるため租税条約の適用段階においての影響は少ないと考えられる。また, OECDモデル条約第1条に関するコメントリ-パラ22および22.1⁽²²⁾に基づいて実質課税原則または一般的租税回避防止規定は租税条約の規定と衝突しないものと解釈されている⁽²³⁾。

本規定の立法趣旨において企画財政部(当時財政経済部)は, 「導管会社を利用した間接的な取引形態で国内投資を行い, 租税条約の恩恵を受けることに対して国内法によって対処する目的で立法した」ことを明らかにしている。なお, 課税当局は第2条の2の規定は国租法における租税回避防止規定であり, 一般法である国税基本法14条第3項において同様に規定を新設したことで, 租税回避防止規定として国際取引だけでなく, 国内取引まで適用されることを明確にし, 課税の透明性を向上したいという新設趣旨を明らかにしている⁽²⁴⁾。

この規定は国際的租税回避に対処したものであるため, 租税回避の否認は租税摩擦を起こす可能性が高い。そのため国内法において租税回避の概念およびその限界を明示する名文の規定が必要である。

Ⅲ 国税基本法第14条実質課税の適用判例

1. 投資ファンドによる国際的租税回避事例(ローンスターファンド事件⁽²⁵⁾)

(21) 安 慶峰「形式と実質」, (省谷論叢, 2004), 54頁, 趙 珍姫・前掲注(13), 242-243頁。

(22) OECDモデル条約第1条に関するコメントリ-パラ22: その他の形態の租税条約の濫用(例えば, 基地法人の利用)と, 「実質主義」, 「経済的実体」および一般的な濫用基準準則を含むそれらに対するあり得べき対処方法はまた, これらの準則が上述の paragraph 9.1において言及された第2の問題である租税条約と抵触するかどうかの問題に関するものとして分析されてきた。パラ22.1: これらの準則は, いかなる事実関係が租税債務を生ぜしめるかを決定するための国内租税法令によって定められた基本的な国内準則の一部である。したがって, 一般論として, また, paragraph 9.5を考慮すると抵触は存じない。例えば, paragraph 22において言及された準則の適用によって, 所得の性質の再決定やそのような所得を稼得したと考えられる納税者が誰であるかの再決定が行われる限りにおいて, 条約の規定はこれらの修正を考慮にいれつつ適用することができる。安 慶峰・伊 智炫「実質課税原則の租税条約への適用」, (租税法研究13-1, 2007), 201頁。

(23) 趙 珍姫・前掲注(14), 244頁, 安 慶峰・伊 智炫・前掲注(22), 208頁。

(24) 趙 珍姫・前掲注(14), 244頁, 246頁。

(25) 大法院2012.1.27.宣告2010ド5950判決から抜粋。

1) 事件の概要および争点

本件は、アメリカ、デラウェア州の法律によって設立されアメリカの投資家がパートナーとして投資した有限パートナーシップであるローンスターフアンド社Ⅲ（原告及びバミューダ法人、上位持株会社の総称（以下Xという））が韓国内の不動産に投資する目的で、資金を出捐してベルギーに導管会社スターホールディングス（以下Yという）を設立した。Yは韓国内に不動産を取得する目的で100%出資で株式会社スタートワー（以下Aという）を設立した。Aは国内に所在する不動産（スタートワービル）を買収した。その後YはAの株式（以下本件株式という）全部をシンガポール投資庁傘下法人である'Reco Kangnam Pte Ltd'および'Reco KBD Pte Ltd'（以下Zという）に各50%を売却して株式譲渡差益245,066,185,237ウォン（取得価額100,049,015,095ウォン、譲渡価額351,091,149,508ウォン、譲渡費5,975,949,178ウォン）を得た。Yはベルギーの居住者として「大韓民国とベルギー間の所得に対する租税の二重課税回避と脱税防止のための協約⁽²⁶⁾（以下「韓・ベルギー租税条約」という）」第13条に株式譲渡による所得は譲渡人の居住地国のみで課税されるとの規定を根拠理由として韓国の課税当局にこの事件株式の譲渡所得を申告しなかった。

これに対し課税当局はYは実質的な所得、資産の支配と管理権がなく、租税回避目的のために設立された導管会社（conduit company）に過ぎないためこの事件株式の譲渡所得に関しては韓・ベルギー租税条約は適用されずその譲渡所得は原告を含んだXに実質的に帰属すると主張し、アメリカ居住者である原告に対し「大韓民国と米合衆国間の所得に関する租税の二重課税回避と脱税防止および国際貿易と投資の増進のための協約（以下「韓・米租税条約」という）」と所得税法第119条第9号、所得税法施行令第158条第1項第1号等により譲渡所得税61,365,637,480ウォン（本税52,928,788,580ウォン、加算税8,436,848,900ウォン）を賦課する処分を行い、その他にXの残りの構成員に対してもその持分比率にとりなう所得税と法人税を各賦課した事例である。

本件の争点は、租税条約に対する実質課税原則の適用の有無と本件株式譲渡所得の実質的帰属者の判定である。

2) 大法院の判示

大法院は以下のように判示している。

租税条約と実質課税原則の適用の有無に関しては、

まず第1に、租税条約と国内税法の関係については「憲法第6条第1項は“憲法によって締結・公布された条約と一般的に承認された国際法規は国内法と同じ効力を持つ。”と規定しており、租税条約は法律に準ずる効力を有し、租税条約で規律している法律関係にお

(26) 韓国とベルギー王国租税条約第13条（譲渡所得）：

第1項：第6条2項に規定された不動産の譲渡から得られた利益は、その財産が所在する締約国で課税することができる。

第2項：一方の締約国の企業が他方の締約国に有している固定事業場の事業用財産の一部を形成する動産の譲渡から得る利得と、そのような固定事業場を（単独または企業全体と共に）譲渡することにより、発生する利得は、その他方の締約国で課税することができる。しかし、一方の締約国の企業によって国際運輸上運行する船舶または航空機とそのような船舶または航空機の運行に付随する動産の譲渡から取得される利得は他方の締約国で租税を免除される。

第3項：上記1項と2項に規定された財産以外の財産の譲渡から発生する利得は、その譲渡人が居住者になっている締約国でのみ課税される

いては当該条約が国内法の特別法的な地位にあるので国内法より優先して適用される。」とし、「一方租税条約は締約国の間の二重課税と租税回避を防止することを目的に締結されるため、原則的に租税条約は独自の課税権を創設するものではなく締約国の税法によってすでに創設された課税権を配分または制約する機能である。租税条約を適用するにあたっては租税条約で別に定義しない用語は文脈上異なる解釈をしなければならない場合でない限り原則的にその国の課税権の根拠となる国内税法の規定に含まれた意味により解釈しなければならない。」としている。

第2に、租税法律主義と条約厳格解釈の原則については、「憲法第38条は納税の義務を規定しており、第59条は租税法律主義の原則を明らかにしている。租税法律主義原則によって課税要件や免税要件等を定める場合は法律で規定しなければならず、その法律の執行においてもこれを厳格に解釈・適用しなければならない。さらに韓国が加入したウィーン協約は条約の遵守と条約不履行を正当化する方法で国内法規定を援用してはならないこと、また条約の文面はその‘通常の意味’により誠実に解釈すべきと規定しているので、租税法律の一種である租税条約においても行政便宜的な拡張解釈や類推解釈は許容されない。」としている。

第3に、実質課税原則の国内法的根拠については、「憲法第11条第1項は、国民は法の前に平等でありすべての領域において差別を受けないと規定しており、租税平等主義は上記の憲法規定による平等の原則または差別禁止の原則の租税法的表現といえる。・・・このような租税平等主義の理念を実現するための法の制度の一つが国税基本法第14条で規定する実質課税原則であり、租税法の立法過程や執行過程で租税正義を実現しようとする原則といえる。・・・」としている。

次に、本件株式譲渡所得の実質的帰属者の判断については、

「・・・憲法上の租税法律主義と租税条約の解釈基準、国税基本法第14条の実質課税原則の趣旨と内容、韓・ベルギー租税条約の目的と非居住者に対する免税規定の趣旨などを総合してみれば、韓・ベルギー租税条約第13条第3項の‘譲渡人’の意味を定めるにおいて二重課税防止または租税回避防止の趣旨に符合し条約の文言に相反しない範囲内で実質課税の原則による解釈上の制限によらなければならなく、・・・その法人が居住地であるベルギーでは正常な事業活動がなく韓国内での取引行為も独自の経済的利益と事業目的なしにXのための形式上の取引当事者の役割を遂行したのみで、その実質的な取引主体はXであり、その法人のベルギー居住者としての地位はもっぱらXの租税回避のみを目的としたことが認められる場合にはその法人は韓・ベルギー租税条約上の譲渡人に該当するとみなすことができず・・・したがって、この場合には実質課税原則によりその取引の実質的当事者および所得の実質的な帰属者と認定されるXが国内法上の納税義務者になって法人税法または所得税法と韓国とXの居住地国間の租税協約による納税義務を負担しなければならない。」としている。

さらに、大法院は原告の組織形態および税法上の取扱については、

「韓国の法人税法は外国法人を外国に本店または主たる事務所を置いた法人と定義しているのみで別に定義はない。・・・外国団体が韓国の法人税法上の外国法人に該当するのかを判断する方法として、外国団体の司法的性質で判断する方法と外国団体のその国での税法上取扱で判断する方法があり、外国団体に対する課税において課税権配分の段階では

租税条約が適用されるが、具体的な納税義務の成立は国内の個別税法によって決定されるので、外国団体のその国での税法上の取扱を税務当局が確認を要求することも難しく、同一の団体に対し外国での税法上取り扱いが異なるという理由で国内税法の適用にも異なる取扱をしなければならないとみなすこともできないので、外国の団体が法人税法上の外国法人に該当するか否かはその団体の私法的性質に照らしてそれが国内法のどの団体に最も近いものかを確認して国内税法を適用することが妥当である。・・・その基本的な構造が韓国の商法上の合資会社と類似している。結局、韓国の国内法上、合資会社と最も類似する原告は韓国の法人税法上外国法人とみなし法人税課税対象になると見なすことが妥当である。」としている。

3) 判決に対する私見

(1) 実質課税規定の適用について

判決は、憲法上の租税法律主義と条約の解釈に関する基本原則、実質課税原則の根拠と内容、韓・ベルギー租税条約の目的と韓・ベルギー租税条約第13条の規定の趣旨などに基づいてYが導管会社に該当するとした。

具体的には、国際取引上の導管判定の基準として、ベルギー法人とその上位持株会社は、ローンスターファンドⅢが支配する法人らであり、スタービルに対する形式的な投資と管理などを通じてその法人らの拠点となっている国の租税の恩恵を受けるための目的で設立または使用された会社であり、その拠点となった国内の他の事業目的や活動がなく、投資に対しても独立した経済的利益がないという点を挙げてYを導管会社とみなしたのである。

ベルギー法人とその上位持株会社はスタービルへの投資目的以外にその拠点国で実質的な経済活動を行ったとする具体的な資料がなく、投資構造の全てが租税回避のための計画の下で行われたことが導管会社判定を下した重要な部分であり、この事実認定による判断は妥当であると考ええる。

本件のように実質課税原則に従って導管を否認することに関しては「遡及適用」といった議論が存在する。租税条約と国内法の関係については、2003年変更されたOECD注釈では条約の適用を排除するためには、国内法上において条約濫用防止規定が存在することを要求しているが、国税基本法第14条の第1項、第2項の実質課税の原則は、国内法上の一般規定に過ぎず、条約濫用防止規定に該当しないので、国内法に対して特別法の地位にある租税条約には、これを適用することができない。また課税当局が援用している2003年に変更したOECD注釈の内容は、従来の注釈にはない新たな内容のため、既存の条約の締結時には、存在せず、既に締結された条約に遡及適用することはできないとする見解である。「遡及適用」が問題となったのは、本判決の処分当時は国税基本法第14条第3項の規定が導入される前であり、賦課当時は国税基本法第14条第1項、第2項しか存在していなかったためである。OECD注釈について大法院は、法的拘束力はないが国家間の租税条約解釈に当って参考資料となるとしている。

(2) 実質的所得の帰属者について

判決は、実質課税の原則は国家間の租税条約の規定を解釈するにあたって文言自体の意味を類推拡張したり文言に反することでない限りその解釈の基準とすることができる」と判示し、課税官庁はある譲渡差益の帰属に対しその実質的な行為者および所得の帰属者をべ

ルギー居住者であるYと認定するか、韓・ベルギー租税条約の適用範囲の外にある原告などXと認定して国内法により所得税を賦課するの可否を実質課税原則により判断することができるとした。

現行は、受益的所有者に対する明確な条約規定および課税基準が不備であるため、国内法と租税条約に受益的所有者の定義概念を導入する必要がある。また特典制限条項(Limitation of Benefit : LOB)を導入することで租税条約の濫用について透明性と法的安定性の向上に寄与することになる。

(3)法人税法の改正について

判決は、外国団体の私法的性質を基準とした後、国内法の団体の中で外国の団体と最も類似する国内の団体を基準に外国法人か否かを決定した。判示理由では、①韓国の課税官庁が外国の団体の税法上の性質を確認することが難しい点と、②私法的性質が類似する団体を外国の納税義務の可否によって異なる取扱いをすることはできないとした点である。さらに判決は、「韓国の国内法上、合資会社と最も類似する原告は韓国の法人税法上外国法人とみなし法人税課税対象になると見なすことが妥当」であると判示した。

判決を踏まえ、商法の規定を検討してみると、商法268条で合資会社は無限責任社員と有限責任社員で組織すると規定しており、このうち無限責任社員は、会社を代表し⁽²⁷⁾各自、会社の業務を執行する権利と義務を有し⁽²⁸⁾、会社の財産で会社の債務を完済することができないときは、連帯して弁済する責任がある⁽²⁹⁾。一方、有限責任社員は、会社の業務執行および代表行為はできない⁽³⁰⁾。しかし、出資価額から既に履行した部分を控除した価額を限度として会社の債務を弁済する責任がある⁽³¹⁾。このような会社の法的法律関係は、有限パートナーシップの法律関係と類似しているとみなすことはできる。

本判決は、外国の団体の分類方法を初めて明らかにしただけでなく、後の大法院判例および法人税法の改正に大きな影響を及ぼした点で重要な意味を持つ⁽³²⁾。

2. 本判決による国内法の改正

2013年改正前の法人税法は外国法人を「外国に本店又は主たる事務所を置いた法人(国

(27) 商法第207条(会社代表)：定款で業務執行社員を定めないときは、各社員は、会社を代表する。数人の業務執行社員を定めた場合に、各業務執行社員は、会社を代表する。しかし、定款又は総社員の同意に業務執行社員のうち、特に会社を代表する者を定めることができる。

(28) 第273条(業務執行の権利義務)：無限責任社員が定款に別段の規定がないときは、各自が会社の業務を執行する権利と義務がある。

(29) 商法第212条(社員の責任) 第1項：会社の財産で会社の債務を完済することができないときは、各社員は、連帯して弁済する責任がある。

第2項：会社の財産に対する強制執行が功を奏していないときも、前項と同じである。

第3項：前項の規定は、社員が会社に弁済の資力があり、執行が容易であることを証明したときは、適用しない。

(30) 商法第278条(有限責任社員の業務執行、会社の代表者の禁止)：有限責任社員は、会社の業務執行や代表行為をしてはならない。

(31) 第279条(有限責任社員の責任) 第1項：有限責任社員は、その出資価額から既に履行した部分を控除した価額を限度として会社の債務を弁済する責任がある。

第2項：会社に利益がないにもかかわらず配当を受けた金額は、弁済責任を定めるにおいてこれを加算する。

(32) 大法院2012.10.25.宣告2010ド25466判決、大法院2013.4.11.宣告2011ド3159判決
大法院2013.7.11.宣告2010ド20966判決等において海外投資団体を外国法人と判断した。

内に事業の実質的な管理場所が所在していない場合のみ該当する)」と規定しており、「法人」の具体的な意味や判断基準については定めていなかった。

本判決において大法院が「権利義務の主体に該当するか否か」を、外国団体の分類基準に採択した後、韓国は2013年に、法人税法および法人税法施行令を改正し、初めて外国団体分類基準を明文で立法した。

2013年の改正法人税法第1条第3号は外国法人の定義規定において外国法人の分類基準を大統領令に委任した。そして2013年に改正法人税法施行令第1条第2項は、外国団体が次のいずれかに該当する場合、外国法人とみなすと規定した⁽³³⁾。

法人税法施行令第1条第2項は外国団体の分類基準を明確にしたことは、海外投資家の予測可能性と法的安定性の向上に目的がある。

この規定は、「権利義務の主体に該当するか否か」を基準として外国法人の認定範囲を広範囲にして複数の分類基準を列挙している。つまり、外国団体の分類において、私法上の性質による区別方法を採択しており、私法上の性質の観点から外国法人とみなすことができるいくつかの分類基準を列挙したものである。

したがって、上記の分類基準のいずれかを充足する場合には外国法人に該当することになるので、外国団体が外国法人に該当する可能性も高くなる。また、法人税法施行令第1条第3項規定では、外国団体の分類の規定は、国税庁長により外国法人の類型別目録を告示するように定めているがこれに関する告知はまだ発表されていない。

IV 現行の一般的租税回避防止規定の問題点と課題

すでに述べたように実質課税の原則は、憲法第11条第1項の法の前の平等と差別を受けない権利の税法的表現である租税平等主義を具体化したもので、憲法上の原則とすることができ、国税基本法第14条のように一般税法で規定しているという点で、法律上の原則と見ることができる。大法院(最高裁)と憲法裁判所は、実質課税の原則を法律の解釈、適用だけでなく、違憲法律審査の根拠とすることができるとしている。

2006年5月国租法第2条の2第3項が、2007年12月には国税基本法にも第14条第3項が新設され、実質課税規定に一般租税回避防止規定が導入された。しかし、このような一般的規定は、以下のような問題が指摘されている。

(33) 法人税法第1条(定義)3号:3.「外国法人」とは、外国に本店または主たる事務所を置いた団体(国内に事業の実質的な管理場所が所在していない場合のみに該当する)として、大統領令が定める基準に該当する法人をいう。

法人税法施行令第1条(定義)第2項:「法人税法」第1条第3号の「大統領令で定める基準に該当する法人」とは、次の各号のいずれかに該当する団体をいう(新設2013.2.15)。

1. 設立された国の法律に基づいて法人格が付与された団体
2. 構成員が有限責任社員のみで構成された団体
3. 構成員と独立して資産を所有するまたは訴訟の当事者になる等、直接の権利・義務の主体になる団体
4. その他当該外国団体と同種または類似の国内団体が「商法」等の国内の法律に基づく法人である場合のその外国団体

第3項: 国税庁長は、第2項各号による外国法人の類型別目録を告示することができる。

第4項: 第2項各号の規定による外国法人基準の適用は租税条約の適用対象の判定に影響を及ぼさない。

1. 国税基本法第14条第3項および国租法第2条の2第3項の問題点

一般的に、実質課税の原則は、租税平等主義の税法上の具体的な表現であるとされ、租税の公平負担を通じた租税正義の実現の手段として税法に内在している基本原理であるといえる。一般的租税回避防止規定は、経済状況の変化に応じて変化する課税対象の不当な租税回避を防止するために制定されたものであるが、税法の解釈、適用において実質課税の原則を適用してその形式に関わらず実質のみで課税しようとするれば課税官庁の恣意的解釈、適用により課税権の濫用を可能にするとの懸念がある。

実質課税原則の問題点は個別具体性に欠けることにある。包括的な実質課税原則に基づいて租税回避に対して課税を行ったとしても、その処分の適法性と正当性の立証に困難が伴う。無理な実質課税原則の適用は、租税法律主義に基づく課税要件法定主義および明確主義等および納税者の権利を損なう恐れもある。したがって、実質課税の原則は、極力租税法律主義の範囲内に留め、判断基準を明確に示すべきであろう。

大法院の判決においても「実質課税原則により当事者の取引行為をその法形式にもかかわらず、租税回避行為として、その行為計算の効力を否定するためには、租税法律主義の原則上、法律に個別的、具体的な否認規定がなければならない⁽³⁴⁾」と判示しており、これは課税当局の恣意的な法執行から納税者の法的安定性と予測可能性を保護するための解釈であることができる。

租税回避防止のための一般的な規定を導入することで、租税回避を事前に防止する抑止力としては効果的であるが、具体的に適用する場合には、その課税要件や否認要件をどこまで明確にできるかが課題といえる。

現行国税基本法第14条第3項では、「第3者を通じた間接的な方法や複数の行為または取引を経る方法で、この法または税法の恩恵を不当に受けるためのものと認められる場合には、その経済的実質内容にしたがって、当事者が直接取引をしたものとみなすまたは連続した一つの行為あるいは取引をしたものとみなして、この法または税法を適用する。」と規定している。また国租法第2条の2の第3項は同様の条文に「国際取引において」「租税条約の恩恵」という文言を付加しただけであとは同様の条文であるのでここでは同一のものとして論じる。

この二つの条文の共通問題点として以下の点があげられる。

「第3者を通じた間接的な方法や複数の行為または取引を経る方法で」と取引方法について定義しているが取引の形態の定めはもう少し広げてよいのではないか。

「税法の恩恵を」の要件が定かでなく、その程度について規定がない。租税回避の目的が主であるのか、その他の目的の結果として恩恵に浴したのかその範囲についての規定が必要ではないか。

「不当」について、「租税条約およびこの法の恩恵を不当に受けるためのものとして認められる場合」と規定している。この不当の要件を明確にする必要がある。

次に「経済的実質」について、同規定では「国際取引において第3者を通じた間接的方法や2以上の行為または取引を経る方法を通じた場合」と規定している。2つ以上の当事者の間に第3者を入れることで両者の取引を直接的取引から間接的取引にする方法で、租税条

(34) 大法院2002.5.10宣告2002ト431判決、1994.12.27宣告91ヌ5823判決、安 大熙『租税刑事法』、(法文社、2005)、222頁。

約を利用する導管会社による租税回避等がこれに該当する。しかしながら、同規定における経済的実質の概念は定まっておらず、個別の取引において「経済的実質」をどのような基準によって判断するか、まだどのような方法で取引を再構成すべきなのかが国税基本法同様に明確にされるべきである⁽³⁵⁾。

さらに同規定では、租税回避の最も重要な概念である「租税を不当に減少させること」の概念について明確な規定がない。不当な租税の減少と租税回避の関係について「不当な租税の減少」の定義を詳細に規定する必要がある。

2. 国税基本法第14条第3項および国税法第2条の2の第3項の改善方案

国税基本法第14条第3項の問題点を改善するためには具体的立法が必要となる。現行の一般的租税回避防止規定の実質課税原則の適用要件である「不当」の概念と「経済的実質」の概念が曖昧かつ包括的なので納税者の法的安全性を損なう恐れがある。」また「租税条約とこの法律の恩恵を不当に受けるためのものと認められる場合」とは何を意味するかが問題である。

ここで「不当」の概念の解釈において参考となる規定は、法人税法第52条（不当行為計算否認）の不当の概念とOECDモデル租税条約注釈書の内容が「不当」について最も参考になる基準とすることができる。OECDモデル租税条約注釈書によると、いくつかの取引について租税条約の濫用があったと簡単に断定してはならず、その取引の主な目的は、税法上のより有利な地位を確保することであり関連状況に照らしこれらの税法上の取扱いを受けることが関連租税条約の規定の規律対象や目的に反する場合には、租税条約の特典が与えられてはならないと規定している⁽³⁶⁾。

一般的租税回避防止規定を租税法律主義の枠内で作動するように改善するためには、可能な範囲内で最大限具体的基準を規定すべきである。そのためには、最低限「不当」の意味を明確にすること、また立証責任の所在と方法を示すこと、そして「租税を減少させたこと」の例示等を明確に示す必要がある。

おわりに

以上、本稿では韓国の、憲法、税法、租税条約のなかにおける一般的租税回避規定の問題点について検討した。

最後に日本の現状に触れると、2013年に発表されたOECD BEPS行動計画により租税回避防止規定の導入に対する議論が始まっている。

OECDのBEPS行動計画の実施においてOECD租税委員会議長国である日本では昭和36年の提案以来、各個別税法に応じて個々の具体的事例に基づいた個別規定を設けることが望ましく、一般的否認規定を設けないことが長期に渡り妥当であるとしてきた⁽³⁷⁾。

しかしながら日本でも一般的租税回避防止規定（GAAR）導入が必要であるとする新た

(35) 趙 珍姫・前掲注(14), 244頁, 安 慶峰・尹 智炫・前掲注(22), 208頁。

(36) 安 慶峰・尹 智炫・前掲注(22), 205 - 206頁。

(37) 昭和38年に政府税制調査会で一般的否認規定または包括的否認規定を国税通則法に規定するという提案。本庄 資・田井良夫・関口博久・前掲注(6), 102頁, 趙 珍姫・前掲注(14), 250頁。

な議論が始まっている。本庄資教授は、「日本がBEPSプロジェクトに積極的に国際協調路線をとり、包括的で一貫した国際的租税回避の防止策を構築するには、・・・一般的租税回避防止規定の導入などについて、「国際的租税回避」さらに「濫用的国際的租税回避」の概念を国際的に共通性のある概念として受け入れたうえで、Cash boxなどのクロスボーダースキームに国際的に包括的に一貫性のある国際的租税回避防止規定さらに濫用的国際的租税回避防止規定の策定に着手することが期待される⁽³⁸⁾。」と見解を述べている。また森信茂樹教授は、「租税回避の議論を深め、法律で否認される租税回避行為（取引）を明確にしつつ、一般的否認規定（GAAR）の導入による立法的解決に向けて議論を始める必要がある⁽³⁹⁾。」と見解を述べている。

このような議論の中で、2016年2月29日最高裁で注目する判決が下された。法人税法第132条の2で争われた判決の中で租税回避に対する「不当性」についての判断基準が示された。このように最高裁が法の濫用基準を示したことから今後、包括的租税回避防止規定導入の議論が高まるものと考え⁽⁴⁰⁾。

結論として、韓国における一般租税回避防止規定は、その適用要件や概念を具体的に明文化すべきであり、これにより、租税法主義と租税平等主義の原則が互いに衝突することなく、法的安定性と予測可能性を高めることで租税紛争の減少に繋がることが期待できる。

参考文献

（日本文献）

- 中川 一郎『租税学体系』、(三晃社, 1970)
吉良 実『実質課税論の展開』、(中央経済社, 1980), 64頁。
松沢 智『租税法の基本原理解』、(中央経済社, 1984),
清永 敬次『租税回避の研究』、(ミネルヴァ書房, 1995)
宮武 敏夫『国際租税法』、(有斐閣, 1993)
新井 隆一『租税法の機論理論(第3版)』、(日本評論社, 1997),
北野 弘久『税法学原論(第5版)』、(青林書院, 2003)

(38) 本庄 資『国際課税における重要な課税原則の再検討(中巻)』、(日本租税研究協会, 2016), 538 - 539頁。

(39) 森信茂樹「BEPSと租税回避への対応—一般的否認規定(GAAR)の整備を—」、フィナンシャル・レビュー、(平成28年第1号(通巻第126号)平成28年3月), 5頁。

(40) 本庄 資(ヤフー事件, 法務省第798回租税判例研究会発表資料): 租税回避の定義について通説の見直しが必要である, 43 - 44頁。

ヤフー事件最高裁判: 平成28年2月29日第一小法廷判決平成27(行ヒ)75号法人税更正処分取消請求事件抜粋。不当性要件については、「法人の行為又は計算が組織再編成に関する税制(以下「組織再編税制」という。)に係る各規定を租税回避の手段として濫用することにより法人税の負担を減少させるものであることをいうと解すべきであり、その濫用の有無の判断に当たっては、①当該法人の行為又は計算が、通常は想定されない組織再編成の手順や方法に基づいたり、実態とは乖離した形式を作出したりするなど、不自然なものであるかどうか、②税負担の減少以外にそのような行為又は計算を行うことの合理的な理由となる事業目的その他の事由が存在するかどうか等の事情を考慮した上で、当該行為又は計算が、組織再編成を利用して税負担を減少させることを意図したものであって、組織再編税制に係る各規定の本来の趣旨及び目的から逸脱する態様でその適用を受けるもの又は免れるものと認められるか否かという観点から判断するのが相当である。」裁判所: <http://www.courts.go.jp>

北野 弘久『現代税法講義(第4版)』, (法律文化社, 2005)
趙 珍姫『投資ファンドによる国際的租税回避とその防止策に関する研究－韓国における外国ファンドによる租税回避とその防止策を中心として－』, (株三協総合出版部, 2010)
本庄 資『国際課税における重要な課税原則の再検討(上巻)』, (日本租税研究協会, 2014)
金子 宏『租税法(第20版)』, (弘文堂, 2015)
本庄 資・田井良夫・関口博久『国際租税法－概論－(第2版)』, (大蔵財務協会, 2016)
本庄 資『国際課税における重要な課税原則の再検討(中巻)』, (日本租税研究協会, 2016)
森信茂樹「BEPSと租税回避への対応—一般的否認規定(GAAR)の整備を—」, フィナンシャル・レビュー, 平成28年第1号(通巻第126号), 2016

(韓国文献)

金 斗千『法人税法の理論と実務』, (租税通覧社, 1998)
李 泰魯・安 慶峰『租税法法義』, (博英社, 2001)
安 大熙『租税刑事法』, (法文社, 2005)
吳 允『国際租税法論』, (韓国学術情報株, 2011)
キム キソク共著『国際租税の核心理解』, (サンイルインフォマイン, 2014)
キム ジュンソク共著『国際租税実務』, (サンイルインフォマイン, 2014)
キム インゲン『国際租税の理論と実務』, (カンギョイテックス, 2014)
イ キョンゲン共著『国際租税の理解と実務』, (ヨンワ租税通覧, 2014)
李 昌熙『税法講義』, (博英社, 2015)
任 勝淳『租税法』, (博英社, 2015)
李 淳峰『租税法総論』, (サムイルインポマイン, 2015)
宋 雙鐘『租税法学総論』, (租税文化社, 2015)
金 完石「税法上実質課税原則に関する研究－本質論を中心として」, 慶熙大学校, 1991
安 慶峰「形式と実質」, 省谷論叢, 2004
安 慶峰・尹 智炫「実質課税原則の租税条約への適用」, 租税法研究13-1, 2007
金 在吉「税法上租税法律主義原則と実質課税原則の意義とその両者関係」, 国税月報, 2010
イ ジェホ「法人税法上外国の団体の法人の判断方法について考察」, 租税法研究18-3, 2012
チョン スンヨン「実質課税の原則と「実質」判断についての考察」, 租税法研究19-1, 2013
キム ソクファン「租税条約上の受益的所有者と国内税法上の実質帰属者との関係」, 租税法学術論集29-1, 2013
チェ ソンジェ「韓国のGRRRA および租税回避行為の規制に対する最近判例の動向研究」, ソウル大学校大学院修士論文, 2016

- ・韓国企画財政部：<http://www.mosf.go.kr/>
- ・韓国国税庁：<http://www.nts.go.kr/>
- ・韓国大法院：<http://www.scourt.go.kr/>
- ・租税法令情報システム：<http://taxinfo.nts.go.kr/>

(2016.7.28 受稿, 2016.8.8 受理)

〔抄 録〕

近年、国際的租税回避行為は様々な形態で発生している。OECDでは、多国籍企業の税源浸食と利益移転（アグレッシブ・タックス・プランニング）に対処するため、税収確保に向けた執行強化や租税政策が中心課題として議論されることになり、2013年7月にBEPS（税源浸食と利益移転）行動計画が発表され、各国は国内法を整備している過程である。

また、租税回避行為に対しては、すべての形態の租税回避行為を規制するための「一般的租税回避防止規定（GAAR）」が各国で検討あるいは導入されている。

韓国では2000年代に入り、外国投資ファンドの租税条約濫用による租税回避事件が多発し、租税回避防止のために各税法で個別規定を設けるなど数次の改正が行われている。その中でも代表的なものとして、国際租税調整に関する法律第2条の2に国際取引に関する実質課税規定と国税基本法第14条第3項であり、この規定は、一般的租税回避防止規定（GAAR）として評価されている。

本稿は、この規定を中心に韓国の大法院（最高裁）の判例を検討し、これらの検討を通じて租税回避行為を防止するための一般的租税回避防止規定の導入の必要性とその問題点、改善案について検討したものである。