

〔論 説〕

韓国の法人税法における 「実質的管理場所の判断基準」に関する検討

趙 珍 姫

はじめに

I 法人税上の内国法人と外国法人の区分基準

1. 本店所在地主義と管理支配地主義の併用
2. OECDにおける実質的管理場所の定義および判断基準

II 法人税上の実質的管理場所の定義および判断基準について

1. 法人税法上の実質的管理場所の定義および判断基準の必要性
2. 租税回避意図および実質的事業遂行の有無に関する判断基準に関して

III 法人税上の「実質的管理場所の判断基準」に関する事例検討

1. 「ソウル行政法院2013.9.30宣告2013クハップ6343判決」事例
2. 本判決の妥当性

IV 実質的管理場所の概念に対する改善方案

1. 実質的管理場所の判断基準の具体化
2. 実質的管理場所の適用範囲の明確化
3. 実質的管理場所の適用上の問題点と改善方案

おわりに

参考文献

はじめに

本論文は、2005年12月31日、法人税法の改正により、内国法人と外国法人の区分基準として導入された「実質的管理場所 (Place of Effective Management)」の概念について検討する。

「実質的管理場所」の導入趣旨は租税回避行為に対応するためのものであるが、現在の実質的管理場所の概念が法人税法に導入されて以来、これに対する判断基準が具体的に確立されておらず、実質的管理場所を明確に解釈して判断するには困難がある。

本論文では、実質的管理場所の概念および判断基準について、韓国が実質的管理場所の概念を引用しているOECDモデル条約第4条(居住者)1項と3項およびCommentary on article 4, para 3を検討し、OECD Discussion Paper (2001)とOECD Discussion Draft (2003)を通じてOECDの提案と、国内の関連裁判事例を中心として、実質的管理場所の定義の必要性、解釈と適用上の問題点、立法の必要性について検討する。

I 法人税上の内国法人と外国法人の区分基準

1. 本店所在地主義と管理支配地主義の併用

韓国は2005年12月31日法人税法改正により内国法人と外国法人の判断基準が改正された。法人税法第1条第1号は2005年の改正前には本店所在地主義を採用したが、2006年1月1日から本店所在地主義と管理支配地主義(実質的管理の場所)を併用することになった。

法改正趣旨は、国会財政経済委員会の「法人税法の一部改正法律案(政府提出)検討報告2005.11」によると、法人税法第1条第1号の改正理由について「企業の居住地(本店または主たる事務所)を中心に、内・外国法人を区別する関係ではタックス・ハイブン等に名目会社(Paper Company)を置いて、実質的に国内で主な業務を遂行する外国法人等について租税回避の恐れがある。また、法人の居住地を決定する基準として管理場所を適用する外国の立法例と租税条約締結時、同管理基準を採用する国際慣行に矛盾する問題点があることを勧案すると、上記の法律案が妥当である」としている⁽¹⁾。また、企画財政部の「改正税法解説2006」によれば、「法人税法」第1条第1号の改正理由について「韓国が締結した大部分の租税条約で居住者の最終判定基準として事業の実質的管理場所が含まれているので、現行国内税法の内国法人判定基準に実質的管理場所の基準を含めることで租税条約との均衡を維持する」とし、租税回避を防止し、課税権を確保するために「実質的管理場所」の概念の導入趣旨を明らかにしている⁽²⁾。

法人税法では、法人を内国法人と外国法人に分類しており、国内に本店または主たる事務所あるいは事業の実質的管理場所を置いた法人を内国法人といい、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管理場所が所在しない場合に限り)で、次のいずれかに該当する団体を外国法人という(法人税法第1条1号、3号、法人税法施行令第1条第2項)⁽³⁾と規定している。

(1) 大韓民国国会：<http://www.assembly.go.kr/>

(2) 例外としてOECDモデル条約Commentary on article 4, para 3.28.において日本と韓国は「実質的管理場所」の用語の代わりに「Head or Main Office」を使用するという留保(reservations)の立場を明らかにしている。以下原文参照。

28.Japan and Korea reserve their position on the provisions in this other Articles in the Model Tax Convention which refer directly or indirectly to the place of effective management. Instead of the term "Place of effective management", these countries wish to use in their conventions the term "head of main office".

したがって日韓租税条約第4条では実質的管理場所概念を適用していない。

日韓租税条約第4条(居住者)3項:1の規定により双方の締約国の居住者に該当する者で個人以外のものは、その者の本店または主たる事務所が所在する締約国の居住者とみなす。

イ ジェホ「法人税法上の実質的管理場所の基本概念および判断要素」,(租税学術論文集,第31集第1号,2015),288頁参照。

(3) 法人税法施行令第1条第2項:「法人税法」第1条第3号で「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. 構成員とは独立して資産を所有するまたは訴訟の当事者となる等、直接権利・義務の主体となる団体

4. その他当該外国団体と同種または類似の国内の団体が「商法」等国内の法律に基づく法人である場合のその

法人税法第1条の改正により、関連規定も改正され、法人税法第9条(納税地)第1項で「内国法人の法人税納税地は、その法人の登記簿による本店または主たる事務所の所在地(国内に本店または主たる事務所を有しない場合には、事業を実質的に管理する場所の所在地)とする」と規定しており、法人税法第109条(法人の設立または設置申告)第1項では「内国法人は、その設立登記日(事業の実質的管理場所を置く場合には、その実質的管理の場所を置くようになった日)から2カ月以内に次の各号の事項を記載した法人設立申告書に、大統領令で定める株主等の明細書と事業者登録書類等を添付して納税地管轄税務署長に申告しなければならない。この場合、第111条の規定による事業者登録をした時は、法人設立申告をしたものとみなす。1.法人の名称と代表者の氏名、2.本店または主たる事務所あるいは事業の実質的管理場所の所在地、3.事業の目的、4.設立日」と規定している。

また、2006年に改正された国際租税調整に関する法律第18条(適用範囲)第2項では「課税当局は、外国法人の事業の実質的管理場所が第17条第1項の国または地域にある場合には、事業の実質的管理場所を第17条第1項の本店または主たる事務所とみなし、第17条を適用することができる。」と規定しており、特定外国法人の留保所得に対して合算課税できるとしている⁽⁴⁾。

この他にも関連条文において「実質的管理の場所」について追加している。特に、2012年7月27日、法人税法施行基準の一括的修正時、法人税法執行基準1-0-1「内国法人と外国法人の区分」に「実質的管理場所」の用語を追加し、「事業の実質的な管理の場所とは法人が事業を遂行する上で重要な管理または商業的意思決定が実質的に行われる場所を意味する」とOECDモデル条約第4条第3項、コメンタリ-24の定義を追加した⁽⁵⁾。

2. OECDにおける実質的管理場所の定義および判断基準

OECDでは実質的管理場所についてOECDモデル条約第4条第3項、コメンタリ-24に

外国団体

(4) 国際租税調整に関する法律第17条(特定外国法人の留保所得の配当みなし)第1項：法人の負担税額が実際発生所得の100分の15以下である国や地域に本店または主たる事務所を置く外国法人に対して内国人が出資した場合には、その外国法人中、内国人と特殊関係(第2条第1項第8号カ目の関係に該当するか否かを判断する時には親族等、大統領令で定める内国人の特殊関係人が直接または間接的に保有する株式を含む。)がある法人(以下「特定外国法人」という)の各事業年度末現在配当可能な留保所得中で、内国人に帰属される金額は、内国人が配当を受けたものとみなす。

(5) ARTICLE 4 RESIDENT 1. For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof.

ARTICLE 4 RESIDENT 3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated.

Commentary on article 4, para 3.24. As a result of these considerations, the “place of effective management” has been adopted as the preference criterion for persons other than individuals. The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the entity's business as a whole are in substance made. All relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. An entity may more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any one time

「実質的管理場所とは、法人が業務を遂行するにあたって重要な管理または商業的意志決定が行われる場所を意味する。全ての関連事実と状況を調査して実質的管理場所を決定しなければならない。法人は多数の管理場所を維持することはできるが、実質的管理場所もっばら1つだけ存在する」と定義をしており⁽⁶⁾、実質的管理場所の判断基準についてはOECDモデル条約第4条第3項コメンタリー-24.1.において「①取締役会が通常的に開催される場所、②最高経営責任者およびその他の上級管理職が通常的に活動を遂行する場所、③日々の人事管理が行われる場所、④法人の本店所在地、⑤法人の準拠法、⑥会計記録が保管される場所、⑦法人を一方の居住者と決定することが租税条約の不正利用のリスクを伴わないこと等」を提示している⁽⁷⁾。

OECDでは以前から実質的管理場所について議論がなされていたが、本論文ではOECD Discussion Paper (2001) と OECD Discussion Draft (2003) について検討する。

まず、OECD, The impact of the communications revolution on the application of “Place of effective management” as a tie breaker rule, Discussion paper OECD Technical Advisory Group (2001) においては、「Summary of key factors in determining a place of effective management (実質的管理場所を決定する際の主要な判断基準) について、

31. 実質的管理場所は、一般に事業の遂行に必要な意思決定が実質的に行われる場所、これは、通常取締役会が開かれ、企業の経営に関する意思決定を行う場所をいい、実質的管理場所の決定は、事実およびその他の関連する要因を考慮しなければならない。

- 最高段階の管理の中心が所在する場所、
- 事業が実際に行われている場所、例えば、設立地、登録事務所、税務関連業務担当者等の所在地等の法的要因、
- 支配株主が会社に関して重要な管理および商業上の決定を行う場所、そして
- 取締役の居住地⁽⁸⁾」としている。

(6) Commentary on article 4, para 3.24. 前掲注(4)

(7) Commentary on article 4, para 3.24.1 Competent authorities having to apply such a provision to determine the residence of a legal person for purposes of the Convention would be expected to take account of various factors, such as where the meetings of its board of directors or equivalent body are usually held, where the chief executive officer and other senior executives usually carry on their activities, where the senior day-to-day management of the person is carried on, where the person's headquarters are located, which country's laws govern the legal status of the person, where its accounting records are kept, whether determining that the legal person is a resident of one of the Contracting States but not of the other for the purpose of the Convention would carry the risk of an improper use of the provisions of the Convention etc.

イ ジェホ・前掲注(2), 292頁, 川田 剛・徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー-逐条解説』, (税務研究会出版局, 2014) 94 - 95頁参照。

(8) OECD, The impact of the communications revolution on the application of “Place of effective management” as a tie breaker rule, Discussion paper OECD Technical Advisory Group (2001), 7 - 9頁引用, 以下原文参照。Summary of key factors in determining a place of effective management

31. A place of effective management will generally be where key management and commercial decisions necessary for the conduct of a business are in substance made and given. This will ordinarily be where the directors meet to make decisions relating to the management of the company, but the determination of a place of effective management is a question of fact and other relevant factors taken into account by the courts have included:

また同報告書では、Place of effective management in multi-jurisdictions (35 – 41) で、実質的管理場所を明確に決定できない点について以下のように述べている。

実質的管理場所がいくつかの課税管轄下にあり、会社の居住地を決定することができない場合、ドイツ (39) では Top manager の居住地に従い会社の居住地を決定しなければならないとしている。また、このアプローチを理事会または取締役によって管理される会社と拡大することも可能である。しかし、不可能ではないが、ある特定の場所を実質的管理場所と指定することが困難なこともある⁽⁹⁾。そして、Mobility (流動性・移動性, 42 – 44) に対しても、国際的交通システムの改善とともに国際的事業を行う企業の増加により、実質的管理場所の概念にも影響を及ぼす。特に移動する実質的管理場所が増加する可能性があるとしている⁽¹⁰⁾。このような、いくつかの課税管轄下にあり、会社の居住地を決定することができない場合、単一の居住地を特定する判定基準のために同報告書では、実質的管理場所の概念に以下のことを考慮するように提案している⁽¹¹⁾。

-
- Where the centre of top level management is located.
 - Where the business operations are actually conducted.
 - Legal factors such as the place of incorporation, the location of the registered office, public officer, etc.
 - Where controlling shareholders make key management and commercial decisions in relation to the company; and
 - Where the directors reside.

(9) Place of effective management in multi-jurisdictions

39. German case law suggests that the residence of a company may be determined by the residence of the top manager, in cases where the place of management cannot be determined. It may be that this approach could be extended to companies managed by a board of directors or senior executives. However, increasingly, it is likely that situations will arise where those people are not all residents of one country.

(10) Mobility

42. Increasing numbers of enterprises conducting transnational businesses, combined with rapid improvement in global transportation systems, are also likely to have an impact on the place of effective management concept. In particular, there may be an increased incidence of mobile places of effective management.

43. It is not too difficult, for example, to envisage a situation where the managing director of a company who is responsible for the management of that company is constantly on the move. In some extreme cases, that person may consistently be making the decisions while flying over the ocean or while visiting various sites in different jurisdictions where his business is conducted.

44. Similarly, a board of directors may arrange to meet in different places throughout the year. For example, the board of a multinational enterprise may agree to meet at the offices of the enterprise around the globe on a rotational basis. This can also lead to an enterprise having a mobile place of effective management.

(11) Place of effective management in multi-jurisdictions

47. As noted above, the characteristics of effective management may exist in a number of jurisdictions and it may be said to exist simultaneously in more than one jurisdiction without a specific single jurisdiction being dominant. Thus to the extent that the place of effective management test fails to provide a clear allocation of residence to one country, albeit in a limited number of cases, it may be seen to be an ineffective rule.

48. In order to achieve a tie-breaker rule that will produce a single territory result in all cases, the following options may be considered:

- A) Replace the place of effective management concept.

A) 実質的管理場所概念の代替

- i) 設立地または組合の場合、企業の設立時の会社法が適用される場所、
- ii) 取締役・株主が居住する場所、そして
- iii) 経済的繋がりが最も強い場所

B) 実質的管理場所の基準を改善する：実質的管理場所の基準を改善するにあたっては2つの選択肢が提案されている。つまり、優勢な要因の根拠を決定するかまたは多様な要因を考慮することである。2000年OECDモデル条約コメントリ-24.においては以下の主要因に基づいて決定することを提案している⁽¹²⁾。

- i) 重要な管理および商業的意思決定が実質的に行われる場所、
- ii) 決定を行う最高責任者および集団が決定を行う場所、
- iii) 全体として企業の行為が決定される場所

C) 個人の判定基準のように段階基準を制定する。つまり1つの基準を適用して結果が得られない場合は、次の基準を適用する。

D) 上記のBとCの組み合わせ。

Mobilityについては、法人の判定基準を適用するにあたって以下のように段階基準を提案している⁽¹³⁾

- i) 実質的管理場所 (Place of effective management)
- ii) 設立地 (Place of incorporation)
- iii) 経済的繋がりが (Economic nexus; and)

B) Refine the place of effective management test.

C) Establish a hierarchy of tests, as in the individual tie-breaker so that if one test does not provide an outcome, the next test will apply; or

D) A combination of B and C above.

A) Replace the place of effective management concept

50. Various options have been raised as a possible alternative tie-breaker, such as:

- i) Place of incorporation or, in the case of an unincorporated association, place where corporate law applies to the establishment of the enterprise.
- ii) Place where the directors/shareholders reside; and
- iii) The place where economic nexus is strongest.

(12) B) Refine the place of effective management test

62. In refining the existing place of effective management test, two options have been suggested. Either, making a determination on the basis of predominant factor (s) or giving a weighting to various factors.

63. The construction of paragraph 24 of the 2000 Commentary presupposes that the determination is on the basis of the following predominant factors; where the key management and commercial decisions are made in substance; where the most senior person or group of persons makes its decisions and where the actions to be taken by the enterprise as a whole are determined. It may be that, for the majority of cases involving the company residence tie-breaker, these three factors readily deliver a decision which reflects the underlying policy intent. This may be considered the norm.

(13) 71. The level or levels below would therefore deal with determinations regarded as the exceptions. A possible structure for such a hierarchy may be:

- Place of effective management.
- Place of incorporation.
- Economic nexus; and
- Mutual agreement.

iv) 相互協議 (Mutual agreement)

次に、2003年に発表されたOECD, “Place of effective management concept: suggestions for changes to the OCED Model Convention”, Discussion draft, OCED Technical Advisory Group (2003)においては、A. Refinement of the place of effective management concept (実質的管理場所の概念の改善) およびB. 個人以外の者に対する判定基準としてOECDモデル条約第4条第23項に「Hierarchy of tests」を提案した⁽¹⁴⁾。

「3. 第1項の規定により、個人以外の者が両締約国の居住者である場合、その地位は次のように決定されると提案している。

- a) 実質的管理場所が所在する国でのみ居住者とみなされる
- b) 実質的管理場所が所在する国を決定できない場合、または実質的管理場所はいずれの国にもない場合、「オプションA：経済的関係がより密接である場所」, 「オプションB：その事業活動が主に実行される場所」, 「オプションC：取締役会の決定が主に行われる場所」の居住者とみなされる。
- c) 「経済的関係がより密接」, 「その事業活動が主に実行された」, 「取締役会の決定は主に行われる」国が決定されない場合は法的地位を与える国の居住者とみなされる。
- d) どの国からも法的地位を付与されないまたは法的地位を付与する国が決定できない場合は締約国の権限ある当局は相互協議によってその問題を解決するものとする。⁽¹⁵⁾」と提案した。

このようにOECDの報告書・提案書をみると、法人の二重居住地判定基準である実質的管理場所は依然として不明確な概念である。実際、企業の理事会および取締役会開催場所の移動性は増加している。情報通信技術の発達によって理事会が開かれるのは必ずしも一定の決まった場所ではない。取締役が全世界どこにいてもインターネットを通じて会議が可能である。このようなことからすれば企業の重要意思決定が遂行される1つの場所を決定することは容易ではない。企業の支配構造の変化等が進んでいる中で、実質的管理場所に対する国際的に統一された概念がない現況下において各国の国内法による対応も異なる

(14) OECD, “Place of effective management concept: suggestions for changes to the OCED Model Convention”, Discussion draft, OCED Technical Advisory Group (2003), 2 – 3頁引用。

(15) “3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then its status shall be determined as follows:
a) it shall be deemed to be a resident only of the State in which its place of effective management is situated;
b) if the State in which its place of effective management is situated cannot be determined or if its place of effective management is in neither State, it shall be deemed to be a resident only of the State [OPTION A: with which its economic relations are closer] [OPTION B: in which its business activities are primarily carried on] [OPTION C: in which its senior executive decisions are primarily taken].
c) if the State [with which its economic relations are closer] [in which its business activities are primarily carried on] [in which its senior executive decisions are primarily taken] cannot be determined, it shall be deemed to be a resident of the State from the laws of which it derives its legal status;
d) if it derives its legal status from neither State or from both States, or if the State the State from the laws of which it derives its legal status cannot be determined, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.”

可能性が高い。各国はその国の国内法によって解釈することになる。OECDモデル条約第3条第2項によれば、「一方の締約国によるこの条約の適用に際しては、この条約に定義されていない用語は、文脈により別に解釈すべき場合を除くほか、この条約の適用を受ける租税に関する当該一方の締約国の法令において当該用語がその適用の時点で有する意義を有するものとする。当該一方の締約国において適用される租税に関する法令における当該用語の意義は、当該一方の締約国の他の法令における当該用語に優先するものとする」としており、このことはOECDモデル条約上の実質的管理場所の概念についての解釈も各国の国内法で解釈されるため、同一用語であるとしても異なる意味で解釈される可能性は高い⁽¹⁶⁾。したがって、実質的管理場所が1つだけ存在するとのOECDモデル条約コメンタリー-24の定義からすれば、複数の管轄下にある実質的管理場所を1つに特定することは極めて困難であると考ええる。

OECDモデル条約コメンタリーの概念は、韓国国税庁例規といくつかの事例で実質的管理場所を説明するにあたり借用している実質的管理場所の概念である。

租税法上の法人の居住地の判定基準は、法人の租税負担額に関連して全世界所得に対して納税義務があるのか、源泉所得のみに納税義務があるのかを判定する手段であるため、非常に重要である。

また、韓国が導入した実質的管理場所という概念は、居住地を決定するための基準としてOECDモデル条約に規定されている概念を、法人税法に借用したものであるが、韓国法人税法とOECDモデル条約コメンタリーはその概念に差異がある。

法人税法上の「実質的管理場所」は、内国法人と外国法人の区別基準、すなわち、法人における居住地決定の要素であるのに対し、OECDモデル条約コメンタリーの「実質的管理場所」は、居住地決定の要素ではなく、OECDモデル条約第4条第1項による場合、2以上の居住地の存在が認められた場合、その中でどれを優先させるかに関する原則（いわゆる「tie-breaker rule」）として議論されていることに違いがある⁽¹⁷⁾。

そこには、実質的管理場所は1つだけ存在するというOECDの立場の適用の限界が存在するからである。各国で使用される実質的基準として「管理場所」および「重要な管理および統制」は、1以上の租税管轄権に存在することができるが、「実質的管理場所」は、1つだけが存在することがOECDの立場である。しかし、実質的管理場所という概念は、不確実な概念であり、発展した技術により、移動性が増加し、物理的な場所の概念が剥奪される現代社会で実質的管理の場所を1つだけに決めるのは容易ではない。租税条約上の二重居住法人に対して二つの締約国のいずれかの締約国に課税権を与えるかの判定の機能として、「実質的管理場所」が1つだけ存在するという事は、国内税法の解釈において議論があるが⁽¹⁸⁾、その理由としては韓国の法人税法上、実質的管理場所の概念は、韓国の税法上の課税権の有無が重要であり、他の課税管轄に実質的管理場所が存在するか否かは、重要でないとしている⁽¹⁹⁾。

(16) ヤン スンギョン・パク フン「法人税法上の実質的管理場所概念の改正法案に対する小考」, (租税学術論文集第31集第2号, 2015), 69頁。

(17) パク ミン・安慶峰「法人税法上実質的管理場所判断基準」, (租税学術論文集, 第29集第1号, 2013) 146頁。

(18) パク ミン・安慶峰・前掲注(17), 149頁。

(19) ヤン スンギョン・パク フン・前掲注(16), 71頁。

II 法人税上の実質的管理場所の定義および判断基準について

1. 法人税法上の実質的管理場所の定義および判断基準の必要性

法人の居住地を判定するための基準は、形式的基準と実質的基準に区分することができる。形式的基準は、登録地基準、本店所在地の基準、設立準拠法の基準などがあり、本店所在地主義または設立準拠法主義という。実質的基準は、実質的管理場所または重要な管理および統制が行われる管理場所の概念をいい、管理支配地基準という⁽²⁰⁾。

形式的基準による企業の居住区分は、会社設立の場所または経営場所を判断して決定される。本店所在地の場合は本店又は主たる事務所所在地を基準とし、設立準拠法は、法人がどの国の法律によって設立されたかを基準とする⁽²¹⁾。このような形式的基準による区分は納税者に予測可能性と法的安定性を齎す。

実質的基準は、実際の企業が管理されている場所の基準⁽²²⁾としており、実質を重視し、理事会開催、業務の指揮監督権を行使する場所を基準に区分することで、企業の再設立または資産の移転等の必要がないため、設立準拠法に比べて相対的に管理場所の変更が容易であるため租税回避に利用される可能性が高く、管理場所という概念は、その適用において不明確性を持っており、納税者の予測可能性と法定安定性を阻害する。設立準拠法もタックス・ヘイブンまたは低税率国に会社を設立し、実質的に管理は高税率国で行い、租税回避行為に利用されるため、大部分の国では、本店所在地主義と管理支配地主義を併用して課税権を確保しようとしている。

各国の税法は、全世界所得を課税対象として「居住者」を規定しているが、各国の税法上居住者の概念が同一ではないため、個人または法人が複数の国の居住者になるまたは複数の国の中でどの国の居住者にならないこともある。このことは国と納税義務者との間の紛争だけでなく、課税権限を有する国の間で自国の課税権の範囲と関連した紛争の可能性が存在する。したがって、国家間の取引のための国際的な二重課税防止と課税権の適切な配分に対する対策が必要になる。

各国は締結した租税条約により、両国間の二重居住者となる者については、いずれかの国の居住者になるとする基準を規定している。OECDモデル条約では、二重居住法人の居住地判定のために「実質的管理場所」を基準に定めている(tie-breaker rule)。「居住地国対居住地国の競合」による二重課税を回避するために、租税条約上、複数の居住地の存在が認められる場合、その内どれを優先させるかについての基準を提示し課税権を配分する。租税条約上どの国の居住者になるのかに応じて課税管轄が決まるため、租税条約上の居住者の判定は、課税管轄を決める手段である。

近年、主な国が財政難により、財源調達の税源を増加させようと努力を続けている状況で、多国籍企業の積極的な租税戦略による低実効税率が問題になった。国際間の課税権紛争が増加している今日では、多国籍企業の租税回避行為は所得移転を通じた税源侵食で各国間の相違な租税制度と租税上の抜け穴を利用する。低税率国に名目会社を設立し、実質的な管理は高税率国で行われるが、低税率国で税金を課されるまたは免除される行為を防

(20) キム ワンソク・ファン ナンソク『2014法人税法論』、(株)クァンギョイテックス、2014)、82頁。

(21) キム ワンソク・ファン ナンソク・前掲注(20)、82頁。

(22) キム ワンソク・ファン ナンソク・前掲注(20)、82頁。

止するために、実質的管理場所の概念が導入された。特にタックス・ヘイブンは居住者と内国法人に全世界所得を課税する体制を維持する国では、課税ベースの侵食の問題が生じる。

経済の発展により、現在では物理的な場所がなくても、他の国で事業活動を行うことができ、固定事業場がなくても事業を運営することができるようになったことより居住地国においても課税されない租税戦略を利用することが容易になっている。

このような世界的租税環境の変化に伴い、韓国は2005年末に法人税法上に「実質的管理場所」の概念を導入したが、法人税法は「実質的管理場所」の定義について規定していない。課税権を確保しようとする課税当局の努力は反映されたとしても、納税者の法的安定性と予測可能性を高めるための具体的な法整備は行われておらず、法人税法施行基準1-0-1「内国法人と外国法人の区分」において「実質的管理の場所」の用語とOECDモデル条約第4条第3項、コメンタリー24の定義を追加したのみで、いまだ実質的管理場所を判断する基準について明確な基準がないのが現状である。

OECDモデル条約及びコメンタリーは、OECD加盟国の間で締結された国際的に権威を認められている基準として一つの参考資料になることができるという裁判所の立場を反映することができるが、これだけに依存せず、以下の点を考慮に入れ、韓国の法人税法上の機能と目的に合致するように実質的管理場所の定義と適用範囲を含めた判断基準の立法的な補完が必要である。

2. 租税回避意図および実質的事業遂行の有無に関する判断基準に関して

最近の判決では、実質的管理場所を判定する際に租税回避の意図があるか否かを考慮して、事実関係と諸事項を検討して判断する事項であるという判示が増えている。韓国は、「実質的管理の場所」導入以前から実質的管理場所は単に形式上の登録住所地が重要ではなく、法人の実質的営業活動が実行されていることと併せて、その経営上の決定が行われる場所でなければならないというのが裁判所の判断である。これによると韓国では実質的管理の場所を国内に置いたか否かを判定する際に法人の実質的な営業活動が実行されているか否かも重要な考慮対象としている。

しかしながら、法人税法上、「実質的管理場所」の概念導入の立法趣旨を考えると、実際に形式と実質の乖離の有無を明確にして、それと共に事業遂行実体と租税回避意図の有無を判断する際には、実質的基準を明確化することで客観的に実質的管理場所が決定される必要がある。

Ⅲ 法人税上の「実質的管理場所の判断基準」に関する事例検討

1. 「ソウル行政法院 2013.9.30 宣告 2013クハップ 6343判決」事例

【法人税法第1条第1号で内国法人として認定される「実質的管理場所を置いた法人」の判断基準：国勝】

1) 処分の経緯

(1) 原告Aは、海上貨物運送業、海上貨物運送斡旋業等を目的とし1976年3月25日に設立された内国法人であり、B国際有限公司（以下B社という）は、海運業、諮問業、天然ガス運送業などを目的とし、2004年7月22日に英領バージン諸島に設立された法人であり、北

京、香港、東京等に事業所を置いている。

(2) 原告Aは、B社と、各300万ドル(米ドル)ずつ出資し、中国の国営石油化学企業C石油化工連合有限責任会社(以下「C社」という)の原油を輸送する事業を共同で営むために株主間契約(Shareholders Agreement, 以下「投資契約」という)を締結し、それに応じて、2006年11月1日にバージン諸島に合弁会社D(以下「D社」という)を設立した。

(3) D社は、2006年12月22日にC社と輸送期間を5年(1年延長可能)と定めた長期原油輸送契約(以下「本件運送契約」という)を締結して原告Aからsingle hull oil tanker(船体外板を一重にした従来のタンカーで衝突及び座礁などの海洋事故で船体が破損した場合、油が容易に流出されている問題があり、国際機構と各国政府が運行を制限している)2隻をチャーターして、同じ月31日から中国-中東間航路で原油を輸送した。

(4) 中国は、2010年からsingle hull oil tankerの国内入港を禁止したが、原告AとB社は異種oil tankerに置き換えて投入することに合意せず、最終的には合資会社Dは、2010年6月28日頃、本件運送契約に応じて、FMSの輸送業務を中断した。

(5) D社は、2011年1月8日、理事会を開催し、資産の大部分である1080万ドルを中間配当することを決議し、これにより、原告AとB社は各々540万ドル(分配金)ずつ支払いを受けた。

(6) ソウル地方国税庁長は、2011年10月17日から2012年1月31日まで原告Aの税務調査を実施してD社を旧法人税法(2011年12月31日法律第11128号に改正される前のもの)第1条第1号の内国法人とみなして法人税および付加価値税の合計21,157,886,300ウォンを賦課したがD社は、これを全く納付しなかった。

(7) これに対し被告はD社が実質的営業活動を中断した状態で、大部分の資産を中間配当したのは、国税基本法第38条所定の解散及び清算に該当するとし2012年4月20日原告Aに第2次納税義務者としてD社の2008事業年度の法人税等59億2千万ウォン(本税5,654,894,720ウォン+加算金265,105,280ウォン)を納付するよう通知した(以下、「本件の処分」という)。

(8) 原告は、本件処分に不服して2012年5月23日に租税審判を請求したが、租税審判院は同年12月31日、原告の請求を棄却した。

2) 事実の認定：D社の実質的管理場所が国内にあるか否か

(1) 実質的管理場所の判断基準

法人税法は、従来、国内に本店または主たる事務所を置いた法人を内国法人と規定していたが、租税回避地域に名目上の本店または主たる事務所を設置し、国内で実質的に主な営業活動を営みながら納税義務を回避することを防ぐために2005年12月31日に第1条第1号を改正し、国内に事業の実質的管理場所を置いた法人も内国法人と規定した。ここで事業の実質的管理場所とは、上記の規定の立法趣旨を考慮すると、法人が事業を遂行する上で重要な管理、または商業的意思決定が実質的に行われる場所を意味するもので、その判断要素としては、取締役会や理事会、この他に同一の組織の集まりが通常的に開催される場所、最高経営者およびその他の役員が通常的に活動を遂行する場所、法人固有の日常管理が行われている場所、会計記録が保管されている場所等を考慮することができる。

(2) D社の設立経緯と運営形態等

① D社の業務は、投資契約等の定めるところにより、原告AとB社が分担して遂行したが、

原告は費用支払と収益請求および売上請求、用船支援、船舶運営支援、政府管理および理事会の承認準備業務などの船舶の運航と行政に関する業務を、BはC社との関連業務、新規貨物営業、用船および運営支援業務等、顧客および運送物量の確保に関する業務を担当した。ただし、Bは本件運送契約の他に別途の運送契約や荷主との交渉はできなかった。

②このようにD社の業務は、原告AとB社が遂行したので、D社が別途の人的組織を持っておらず、設立地である英領バージン諸島にも事業を営むための固定施設を置かなかった。

③D社の取締役会は、原告AとB社が各2人ずつ選任した役員で構成されているが、理事らの活動内訳(株主総会も役員らが原告AとB社を代表して署名する方式で理事会決議と共に行われた)は、以下の3)判断に示す通りである。

④D社の会計関連の記録は、投資契約等の定めるところにより、原告Aが作成して保管している。

3) 裁判所(行政法院)の判断

(1)先に認定した事実明らかになった次の諸事情、つまり、①D社は、バージン諸島に住所を置いているが、実質的で独自の営業設備を備えていない点、②B社はC社と本件運送契約を締結する上である程度寄与したものとみられるが以後の新しい荷主や貨物を獲得できなかったし、貨物の輸送に関連したD社の実質的な業務遂行は、原告がほとんど行っていたとみなされる点、③D社の理事会および株主総会は、書面をもって代えるか、ソウルで開催され、B社が事業所を置いている中国、香港、日本などでは開かれたことがない点、④ソウルで開催された理事会で配当決議のようなD社の重要な意思決定が行われた点、⑤原告AがD社の会計関連記録を作成し、保管している点、⑥B社はバージン諸島で設立され、各国に事業所を置いているが、その主な管理場所さえ明らかにされていない点などを総合してみると、D社は、事業の実質的管理場所を国内に置いているとみなすことが正しい。

(2)原告Aは、貨物の安定受注能力が重要な業務要素である海上貨物運送業の特性上、D社の重要な管理と商業的意志決定は、船舶の確保や貨物の輸送ではなく、荷主であるC社と運送契約を締結し、維持・管理することであるが、これは全てB社が、中国などで遂行したのでD社の実質的管理場所が国内にないと主張するが、ある法人が国内に実質的管理場所を置いているかは、国内での営業活動と商業的意志決定に基づいて判断すれば充分なものであり、海外での営業活動などを主に考慮して判断するものではなく、当該法人が海外にも拠点を置いており、租税条約が適用されるべきである点については、これを主張する納税義務者にその証明責任があるが(大法院2008.12.11宣告, 2006ド3964判決等参照)原告は、D社の実質的な管理場所が漠然と海外にあると主張するのみで、その国を特定して、その法令上内国法人の認定基準が何なのか、合弁会社が、その基準を満たしているか等を全く主張および立証していない。

(3)結局、D社は、国内に実質的管理場所を置いた内国法人であるため、これに反する原告の主張には理由がない。

2. 本判決の妥当性

1) 法人税法第1条第1号の改正の経緯および「実質的管理場所」の意義

法人税法第1条第1号は、内国法人の定義について「国内に本店または主たる事務所を

置いた法人」と規定していたが、国内で事業の実質的管理が行われる場合であっても、外国に本店または主たる事務所を置くことにより外国法人として扱われるため、租税を回避する行為が可能であるため、これを改善する必要がある。韓国が締結した大部分の租税条約において居住者の最終的な判定基準として事業の実質的な管理の場所が含まれているので、租税条約との均衡を維持するために2005年12月31日、内国法人の判定基準に「国内に事業の実質的管理場所を置いた法人」を追加して第1条第1項を改正した。ところが、法人税法および同法施行令では、「実質的管理場所」の定義が具体的に規定されていなかった。国税庁は有権解釈を示しているのみであった。

このような状況で、2013年ソウル行政法院の判例は、「実質的管理の場所」の定義と判断基準を明らかにした点で意義がある。

2) 法人税法上、「実質的管理場所」の判断基準

具体的には、2013クハップ6343判決は、「実質的管理場所」の判断基準として、①理事会や、これと同様の組織の集まりが通常的に開催される場所、②最高経営者およびその他の役員が通常の活動を行う場所、③法人の高位水準の日常管理が遂行される場所、④会計記録が保管される場所と提示している。

法院は、本判決において課税官庁が上記の基準に基づいて法人の実質的な管理場所が国内に存在するという点を立証したか否かを優先的に判断しており、ある法人の「実質的管理場所」が国内に存在するか否かを判断するにあたっては、上記の基準により判断すれば足りるとしている。これは、韓国の法人税法上、原告法人の「実質的管理場所」が国内にあり、韓国が課税管轄であるか否かに対して法人税法上の判断基準が適用されているからである。OECDモデル条約第4条第3項コメンタリー-24.1ではある居住地を優先するかを決めるための基準を提示しているが⁽²³⁾。本判決はOECDモデル条約上の「tie-breaker rule」を適用する前に、課税庁が上記の判断基準に従い、法人の実質的管理場所が国内にあるとした立証の可否を判断したものである。この判決は「実質的管理場所を解釈するにあたって、OECDモデル条約のコメンタリーをそのまま援用すべきではない⁽²⁴⁾」とする学者の見解に付合しているように考える。

2016年1月に大法院では最初に実質的管理場所の判決が下された⁽²⁵⁾。大法院は内国法人と外国法人を区分する基準の一つである「実質的管理場所」の意味と基準に対して以下のように判断した。

「内国法人と外国法人を区分する基準の一つである「実質的管理場所」とは、法人の事業遂行に必要な重要な管理と商業的決定が実際に行われる場所を意味し、法人の事業遂行に

(23) Commentary on article 4, para 3.24.1・前掲注(7)

(24) ヤン スンギョン・バク フン・前掲注(16)71頁、カン ナンギュ「2013年国際租税判例回顧」、(租税学術論文集第30集第2号、2014)、223頁。

(25) 参考事例：大法院2016.1.14宣告2014ド8896判決。

実質的管理場所を外国に置いていた法人が既に国外で全体的な事業活動の基本的な計画を樹立・決定していて、国内では短期間の事業活動の詳細な執行行為のみを遂行した場合には、従来の実質的管理場所とその法人との間の関連性が断絶されたとみなす等の特別な事情がない限り、法人が実質的管理場所を国内に移転したと容易に断定すべきではないとした判例。

・この他の実質的管理場所に関する判決：ソウル行政法院2013.5.24.宣告2012クハップ10673判決(国敗)、ソウル高等法院2014.5.28宣告2013ヌ28444(ソウル行政法院2013.9.13宣告2012クハップ21055判決)(国敗)。

必要な重要な管理および商業的決定といった法人の長期的な経営戦略、基本政策、企業の財務と投資、主要財産の管理・処分、核心的な所得創出活動等を決定し、管理することをいう。法人の実質的管理場所がどこなのかは、理事会またはそれに相当する意思決定機関の会議が通常開催される場所、最高経営、および他の重要な役員が通常の業務を行う場所、上級管理者の日常的管理が遂行される場所、会計書類が日常的に記録・保管されている場所等の諸事情を総合的に考慮して、具体的な事案にしたがって、個別に判断しなければならない。」としており、行政法院と大法院はほぼ同じ判断を下しているが、両方の判決は法人税法上の判断基準を適用していると考えられ、韓国の国内法実情に合うものとして妥当な判決であると考えられる。

IV 実質的管理場所の概念に対する改善方案

1. 実質的管理場所の判断基準の具体化

「実質的管理の場所」の概念が法人税法に導入され、課税当局の努力は反映されたとしても、納税者の法的安定性と予測可能性を高めるための具体的法整備が明らかになっていない。実質的管理場所に関する具体的な定義および基準を定めることは容易ではないが法的安定性と予測可能性の観点から法人税法施行令や施行規則等に明確な定義および基準を提示する必要がある。

実質的管理場所について韓国の法人税法が借用している OECD モデル条約の解釈適用についてみると、OECD モデル条約上の実質的管理場所は、法人税法上の実質的管理場所とその目的と機能が異なる。租税条約上、実質的管理場所は、いずれかの国に課税権を分配する目的があるので、公正な判断が要求される。

しかし、「法人税法上の実質的管理場所は租税条約の適用に関係なく、韓国の課税権の存在を明確にすればよく、他の課税管轄に課税権を譲歩するための判定をするものではない。このような意味で、法人税法上の実質的管理場所は、OECD モデル条約上の実質的管理の場所よりも広く適用されると見るのが妥当である」⁽²⁶⁾。

韓国の法人税法上の内国法人と外国法人区分の基準では、本店と主たる事務所または実質的管理場所を国内に置いた場合には、内国法人であり、本店または主たる事務所が国内にない場合でも実質的管理場所を国内に置いた場合には内国法人となる。したがって、法人税法における実質的管理場所の定義および判断基準の法整備にあたっては、OECD モデル条約コメントリーの判断基準を参考とする場合には、その判断基準が国内の実情に合わせて妥当なのかを具体的に検討した上で、再構成する必要がある⁽²⁷⁾。

実質的管理の場所の判定基準を具体化するにあたっては、実質的管理場所の判断基準を項目別に検討する必要がある。まずは、意思決定権の有無および意志決定者の法的権限について検討する場合には、実質的基準に基づいて「実質的管理」の主体に関しては「実質的管理場所」とは、基本的に企業の理事会が開催される場所を意味するが、企業の意思決定が実質的には理事会ではなくその他の者（例えば代表取締役、大株主等）によって行われ、

(26) イ チャン「法人税法上の内国法人認定要件である実質的管理場所の判断基準 - OECD モデル条約第4条第3項注釈書の合理的活用一」、(ソウル大学法学, 第54巻第4号, 2013), 253頁。

(27) ヤン スンギョン・パク フン・前掲注(16) 67頁。

理事会は意思決定を行う役割のみをする場合には、代表取締役または大株主等が会社の経営に関する決定を実際に行った場所が「実質的管理場所」となる⁽²⁸⁾。

次に重要な管理および商業的意志決定の意味を検討する場合には、上記の裁判所の判断のように、全体としては企業の事業活動遂行に必要な重要な管理および商業的決定が実質的に行われる場所として定義し、具体的にどの行為を重要な管理および商業的決定としてみるかを段階的に判断することが重要である⁽²⁹⁾。さらに、場所の問題、事業遂行の有無および租税回避の意図などを総合して検討すべきと考える。

「実質的管理場所」概念は、法人の居住性を判断するに不確定性を内包しており、実質的管理場所の存在を決定するにおいて、どの場合も適用可能な明確な判断基準を提示することは極めて難しい。したがって、すべての関連する事実および状況をもとに事案別アプローチ (case-by-case approach) をとることが合理的であるがこの場合でも具体化された判断基準が確立されていなければならない⁽³⁰⁾。そのために、韓国も立法的な補完を介して、実質的管理場所の概念と判断基準について、法人税法又は法人税法施行令等に定義し具体化することが望ましい。

2. 実質的管理場所の適用範囲の明確化

「実質的管理場所」の導入趣旨は租税条約上の法人の居住地判定基準との均衡を取ることに加えて、タックス・ハイブンおよび低税率国にペーパーカンパニーを設立し、実質的に国内での管理および統制が行われることを防ぐことにある。

「実質的管理場所」の適用は限定的に内国法人が外国法人に偽装した場合、または韓国に対する全世界納税義務を回避するために、意図的に外国に本店または主たる事務所を設置し、実際の管理および統制を韓国で行いながら外国法人として偽装している場合等に限り、消極的に適用する必要がある。一つの法律の規定を持って課税権の拡大と租税回避防止という二つの目的を同時達成するために包括的に課税することは、納税者の法的安定性が侵害される虞が高くなる点が否定できない。

例えば、実体のない租税回避目的のSPC (特定目的会社) は、実質的管理場所を国内に置いた内国法人とみなして、全世界中の所得に対して課税するように法規定を適用して課税管轄が拡大されるようにすることは、立法趣旨にも合致するが、正当なSPCが内国法人として扱われる可能性も考慮して立法的な補完を用意しなければならない⁽³¹⁾。

租税回避の意図があったことを証明するのは容易ではないため、タックス・ハイブんにSPCを設立する場合には、課税当局等に適法な手続きを経て申告するように立法的に補完して脱税の意図の可否について把握できるようにすることが望ましい⁽³²⁾。

3. 実質的管理場所の適用上の問題点と改善方案

上記以外においても「実質的な管理場所」の概念を適用するにあたり、以下のような問

(28) パク ミン・安慶峰・前掲注(17) 170 - 171頁。

(29) ヤン スンギョン・パク フン・前掲注(16) 74 - 88頁, イ ジェホ・前掲注(2), 304 - 305頁。

(30) ヤン スンギョン・パク フン・前掲注(16) 72頁。

(31) ヤン スンギョン・パク フン・前掲注(16) 89頁。

(32) ヤン スンギョン・パク フン・前掲注(16) 90頁。

題点があり、これを改善するためには立法的な補完が必要である。

1) 外国法人区分基準の統一性を確保

実質的管理場所の概念を法人税法に導入した後、税法の関連規定を改正して内国法人と外国法人の区分基準を統一したが、依然として外国法人の意味が統一されていない部分が存在する。租税特例制限法上の税制優遇を実質的管理場所が国内にあり、内国法人として課税される外国法人に付与するか否かの問題がある。

外国人投資等に対する租税特例規定の租税特例制限法第121条の2「外国人投資に対する法人税等の減免」の規定および同法施行令第116条の2「租税減免の基準等」の規定によれば、適格要件を満たす外国人投資については、法人税、所得税、取得税と固定資産税を各々減免する。この時、外国人投資とは、「外国人投資促進法第2条第1項第4号の規定による外国人投資」をいう。ここで、外国人とは、外国人投資促進法の下での外国人であり、同法第2条第1項第1号によると、外国人は、外国の国籍を持っている個人、外国の法律に基づいて設立された法人（外国人投資促進法で「外国法人」という。）と大統領令で定める国際経済協力機構をいう。

文言通りに解釈すれば、実質的管理場所が韓国で外国の法律により設立された法人の場合、法人税法上では内国法人であるが租税特例制限法上では外国人に該当することが可能になる⁽³³⁾。実質的管理場所が韓国にある理由で税法上では韓国の内国法人として扱われた外国法人に韓国の内国法人と同様に、租税特例制限法上の外国人に適用される税制優遇を与えるか否かの問題が生じる。このような場合、納税者に混乱を与える可能性があり、租税特例制限法上の税制優遇を実質的管理場所が国内にある外国法人に許可する場合、結局、課税権を確保しようと導入した趣旨と付合しないので、法人税法と他の税法との一貫性および統一性を確保することが必要になると考える。

2) 租税回避防止対策の強化

設立準拠法によると本店または主たる事務所が法人の居住地を判定するため租税回避行為に悪用される場合に備えて、実質的管理場所の概念を導入したが、実質的管理場所も任意的に操作することが可能であるので容易に移動することができる。これを利用した租税回避の対策が必要である。

実質的管理場所が国内にあるにもかかわらず、外国法人に偽装して、全世界のどの国にも税金を納付しないでタックス・ヘイブンを所得を隠匿して税金を脱漏するまたは税負担を軽減する目的で行う組織形態の濫用をはじめ、実質的管理場所を利用して内国法人としての各種租税特典等を濫用する等、租税回避スキームは常に発展している。その対応策として移転価格税制の強化、過少資本税制の適用要件の拡大、被支配外国法人税制等の租税回避防止規定について強化することが必要である⁽³⁴⁾。韓国が締結している租税条約上でも租税回避防止のために、二重居住者の場合、特典制限条項 (limitation on benefits; "LOB") を規定する必要がある。

3) 国際的二重課税の問題

韓国の法人税法上においては内国法人または外国法人かを判断する場合に、海外で課税

(33) パク フン「韓国税法上の内国法人と外国法人の区分基準－韓、日、中の私法および税法上比較を中止として」, (租税法研究14-1, 2008), 283頁。

(34) ヤン スンギョン・パク フン・前掲注(16), 88頁。

されるか否かを考慮する必要はない。なぜなら、租税条約上の居住地国を判断する場合には、租税条約の適用を受けるために、相手の締約国での納税義務について考えなければならないが、韓国の法人税法上の内国法人であるかを判断する時には、韓国の法人税法上の規定で判断することで十分である。

そのため、租税条約を締結していない国の居住者および租税条約締約国の居住者として判定されても、韓国の国内法上では内国法人であるため、両国で全世界所得に対して課税される可能性がある。また、租税条約上の判定基準を適用しても、二国間の「相互合意」がされない場合も考えられ、この場合には全世界所得に対して課税されることになる。

このような国際的な二重課税の問題を解決するためには、租税平等主義を実現するためにも租税条約および法人税法上の立法上の補完が必要である。

おわりに

本論文では、韓国の法人税法上の内国法人と外国法人判定に関する区分基準および、OECDモデル条約、同コメンタリー-の判定基準について具体的な事例を含めて検討することで実質的管理の場所の判定基準の解釈および適用上の問題点と改善策を考察した。

実質的管理場所の規定にあたっては、法人税法施行令および施行規則等実質的管理場所の意義と判定基準について具体的に規定することにより納税者の予測可能性を高めることが必要である。韓国の法人税法における実質的管理場所の適用基準に関しては、OECDモデル条約コメンタリーを参照しながらも、その目的に合わせて再構成されている。しかし、「実質的管理場所」を決定するにあたり、実質的基準については事実判断の問題として恣意性を排除するためにも慎重に判断しなければならない。そのためにも実質的基準制定にあたっては、より具体的な基準が求められる。

明確ではない実質管理場所の法律の規定で包括的に課税するという事は、租税法律主義が指向する納税者の法的安定性と予測可能性を阻害するので、当初の導入の趣旨に添った実質的管理場所の定義および判断基準等との立法上の補完が必要である。

また、韓国のような規定は結果として二重課税の問題が生じるため租税条約の改正を含めた救済措置が必要である。

なお、本論文を踏まえ、今後の研究課題として主要国と日本との比較を行い、現在、本店所在地主義を採用している日本の制度と実質的管理支配地主義の関係について具体的に研究を進めたいと考える。

(参考文献)

(文献)

川田 剛・徳永匡子『OECDモデル租税条約コメンタリー-逐条解説』, (税務研究会出版局, 2014)

『平成27年度租税条約関係法規集』, (公益社団法人納税協会連合会, 2015)

吳 允『国際租税法論』(韓国学術情報株, 2011)

律村租税判例研究会『租税判例研究Ⅲ』, (セキョンサ, 2013)

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 イングン『国際租税の理論と実務』, (カンギョイテックス, 2014)
イ キョングン共著『国際租税の理解と実務』, (ヨンワ租税通覧, 2014)
キム ワンソク・ファン ナンソク『2014法人税法論』, (株クァンギョイテックス, 2014)
李 昌熙『税法講義』, (博英社, 2015)
任 勝淳『租税法』, (博英社, 2015)
李 淳奉『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)
ソ スンム・ユン ジヒョン『租税訴訟』, (株ヨンワ通覧, 2016)

(雑誌論文)

パク フン「韓国税法上の内国法人と外国法人の区分基準－韓, 日, 中の私法および税法上比較を中心として」, 租税法研究 14 - 1, 2008
パク ミン・安慶峰「法人税法上の実質的管理場所の判断基準」, 租税学術論文集, 第29集第1号, 2013
イ チャン「法人税法上の内国法人認定要件である実質的管理場所の判断基準－OECDモデル条約第4条第3項注釈書の合理的活用——」, ソウル大学法学, 第54巻第4号, 2013
カン ナンギュ「2013年国際租税判例回顧」, 租税学術論文集第30集第2号, 2014
イ ジェホ「法人税法上の実質的管理場所の基本概念および判断要素」, 租税学術論文集, 第31集第1号, 2015
ヤン スンギョン・パク フン「法人税法上の実質的管理場所概念の改正法案に対する小考」, 租税学術論文集, 第31集第2号, 2015
OECD, The impact of the communications revolution on the application of “Place of effective management” as a tie breaker rule, Discussion paper OECD Technical Advisory Group (2001)
OECD, “Place of effective management concept: suggestions for changes to the OCED Model Convention”, Discussion draft, OCED Technical Advisory Group (2003)

- ・大韓民国国会 : <http://www.assembly.go.kr/>
- ・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/>

(2017.1.20 受稿, 2017.2.14 受理)

〔抄 録〕

本論文は、韓国の法人税法の改正により、内国法人と外国法人の区分基準として導入された「実質的管理場所 (Place of Effective Management) 」の概念について検討したものである。「実質的管理場所」の導入趣旨は租税回避行為に対応するためのものであるが、現在の実質的管理場所の概念が法人税法に導入されて以来、これに対する判断基準が具体的に確立されておらず、実質的管理場所を明確に解釈して判断するには困難がある。

本論文では、韓国の法人税法上の内国法人と外国法人判定に関する区分基準およびOECDモデル条約、同コメンタリーの判定基準、さらに具体的な事例を検討することで実質的管理の場所の判定基準を整理して、解釈および適用上の問題点と改善策を考察したものである。実質的管理場所の規定にあたっては、法人税法施行令および施行規則等実質的管理場所の意義と判定基準について具体的に規定することにより納税者の予測可能性を高める必要がある。

明確ではない実質管理場所の規定で包括的に課税することは、租税法律主義が指向する納税者の法的安定性と予測可能性を阻害するので、当初の導入の趣旨に合うように、実質的管理場所の定義および判断基準等に対しての立法上の補完が必要であると指摘をしている。