

〔論 説〕

## 韓国の相続税および贈与税の名義信託贈与擬制規定

### (第 45 条の 2) に関する一考察

趙 珍 姫

はじめに

#### I 名義信託贈与擬制規定の概要

1. 名義信託贈与擬制規定の意義および立法趣旨
2. 株式の名義信託に関する贈与税の立法沿革
3. 名義信託財産に関する贈与擬制課税要件

#### II 名義信託贈与擬制規定についての合憲性に係る問題点

1. 名義信託贈与擬制規定に関する問題提起
2. 名義信託贈与擬制規定の違憲性に関する議論

#### III 名義信託贈与擬制規定に関する事例検討

1. 大法院 2018.3.29. 宣告 2012 ド 27787 判決
2. 評釈および私見

#### IV 現行名義信託贈与擬制規定の違憲可否および改善方案

1. 名義信託贈与擬制規定の違憲性について
2. 名義信託贈与擬制規定の廃止論
3. 2018 年相贈税法改正の意味
4. 改善方案

おわりに

参考文献

はじめに

韓国では 1948 年政府樹立後、1950 年 3 月 22 日に法律第 114 号として相続税法を、またこれとは別に贈与税法を制定・公布し、それまでの法規定を韓国の実情に合わせるために改編した<sup>(1)</sup>。その後、1950 年に制定された相続税法と贈与税法は、所得水準の向上、国民の高齢化、金融・不動産実名制の実施等、変化する社会経済環境に対処しながら改正を重ね、1996 年に「相続税および贈与税法（以下、相贈税法という。）」として一つに統合され、全面的に改正された。この相贈税法は、社会経済環境の変化によって部分的に改正されてはいるが、現在までその骨格は維持されている。

本論文では、主に相贈税法第 45 条の 2（名義信託財産の贈与擬制）の規定について検

---

(1) キム ビョンイル「相続税および贈与税制の改編方案—チェミョンゲン先生の政策提案を中心として—」, (租税研究第 17 巻第 3 集, 2017 年 9 月), 40 頁。

討を行う<sup>(2)</sup>。本規定は1974年12月21日に脱税および租税回避を防止する目的で制定されて以来、憲法裁判所の合憲決定にもかかわらず、実務上、本規定の適用を巡り紛争が多数存在し、学界でも本規定に対する違憲論が多数を占めている。一方、近年の大法院の判決は本規定を制限的に解釈・適用する傾向にある。本論文では、本規定の立法趣旨、導入経緯、重要事例および合憲論・違憲論を検討することにより、改善方案を提案することを目的としている。

## I 名義信託贈与擬制規定の概要

### 1. 名義信託贈与擬制規定の意義および立法趣旨

名義信託とは、「当事者間の信託に関する債権契約により信託者が実質的には自身の所有に属する財産の登記名義を実体的な取引関係のない受託者に売買等の形式で移転しておくこと」をいう<sup>(3)</sup>。

一般的に贈与税は財産の所有権が実際に受贈者に無償で移転する場合、または財産上の利益が実質的に受贈者に帰属した場合に贈与があったものとみなし課税される。これに対し、名義信託贈与擬制規定は、実質的な所有者が一定財産の名義を名目的に第三者に移転した場合、実質的な財産上の利益の移転がないのにこれを贈与と擬制して名義者に贈与税を課税するものである。

名義信託に対して贈与に擬制して課税することとした趣旨は、以下のとおりである<sup>(4)</sup>。第一に、登記等の行為が権利変動効力発生要件となる財産の場合、その登記等により示された通り権利変動があったものと擬制することで名義信託制度が租税回避手段（名義信託にちなんだ贈与隠匿等）に悪用されることを防止するものであり、名義信託を利用した租税回避ないし脱税の余地を根本的に封鎖する。

第二に、実質所有者との合意によって名義者となった者は単純な名義信託関係であるとしても外部的には完全な所有者としてその財産を処分することができる法律上の地位を取得するため、このような法律上の地位の取得に対して法律上の担税力を付与する必要性を認める<sup>(5)</sup>。

現行相贈税法第45条の2第1項（名義信託財産の贈与擬制）では、「権利の移転やその行使に登記等が必要な財産（土地と建物を除く。以下この条において同じ。）の実際の所有者と名義者が異なる場合には、国税基本法第14条にかかわらず、その名義者で登記等をした日（その財産が名義書換をすべき財産である場合には、所有権取得日の属する年の翌年末日の翌日をいう。）にその財産の価額（その財産が名義書換をすべき財産である場合には、所有権取得日を基準として評価した価額をいう）を实际所有者が名義者に贈与し

(2) 韓国の文献では一般的に「名義信託贈与擬制規定」と称されているため、本論文でも同様に使用する。

(3) 大法院 1993.11.9. 宣告 92 다후 31699 判決。오 문순 「名義信託財産の贈与擬制主要争点および対案—大法院判例と憲法裁判所決定動向を中心として—」, (税務と会計ジャーナル第15巻第6号 2014年12月), 348頁。名義信託は信託法上の信託ではなく、財産の実質所有者と登記上の所有者が乖離するものであるが、本論文では、財産の実質所有者を「信託者」、登記上の名目上の所有者を「受託者」と呼ぶ。

(4) チョン 레온 「完全包括主義による贈与税制問題点の研究—名義信託贈与擬制を中心として—」, (弘益法学第15巻第2号, 2014年6月), 476頁。

(5) 大法院 1989.5.23. 宣告 88 다후 3925 判決。

たものとみなす……（以下省略）」と規定している。

なお、2004 年にみなし贈与に関する規定を整理して贈与税完全包括主義課税規定を新設した時、本規定だけが贈与擬制規定として存続するようになった。名義信託は実質的な贈与取引に該当しないという事実を反映したものと考えられる<sup>(6)</sup>。

## 2. 株式の名義信託に対する贈与税の立法沿革

①現行の相贈税法 45 条の 2 は「名義信託財産の贈与擬制」として規定される。旧相続税法第 32 条の 2 が 1974 年 12 月 21 日に新設される以前は、名義信託に対して贈与税を賦課するという直接的な規定がなかった<sup>(7)</sup>。ところが課税当局は、夫が自身の所有している不動産を妻に名義信託したことに対して旧相続税法第 34 条の 4 を適用し、その名義信託に対して贈与税を賦課したが、これに対して大法院は 1965.5.25. 宣告 65 ヌ 4 判決で被告の贈与税賦課処分が適法であると判断した。この判決は相当期間維持されたが、大法院は 1975.4.22. 宣告 74 ヌ 139 判決で受託者に実質上利益がなければ贈与税を賦課することができないとして従前の見解を一部変更している<sup>(8)</sup>。

② 1974.12.21. 法律第 2691 号として旧相続税法が改正され、この改正により新設された旧相続税法第 32 条の 2 は、「財産に対して信託を設定した場合に信託法第 3 条の規定により信託財産である事実を登記または登録せず、または証券に表示せず、あるいは株券と社債権に関しては、株主名簿または社債原簿に記載せず、受託者の名義で登記・登録・表示または記載された信託財産は、当該登記・表示あるいは記載をした日に委託者がその信託財産を受託者に贈与したものとみなす」と規定し、この規定は名義信託に対する贈与税課税の根拠規定とされた<sup>(9)</sup>。

③しかし、この規定を名義信託に適用することに関連して大法院は 1979.1.16. 宣告 78 ヌ 396 判決で「名義信託は信託法第 1 条第 2 項に規定する信託法上の信託とすることができないため、名義信託である事実を信託法第 3 条の規定によりこれを登記しなかったとしてその名義信託を相続税法第 32 条の 2 所定の贈与とみなすことはできない」と判示し、これによりこの規定は事実上無力化された<sup>(10)</sup>。

④この判決後、課税当局は、財産の名義信託に対して贈与税を賦課するために 1981.12.31.

---

(6) 贈与税完全包括主義とは、「民法上の贈与または相贈税法に列挙された贈与類型に対してのみ贈与税を課するものではなく、経済的実質にしたがって事実上の受贈に対し包括的に贈与税を賦課する」ものである。チョン・レヨン・前掲注 (4), 473-474 頁。

この概念の表れとして、現行法相贈税法第 2 条（定義）第 6 号において「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、直接または間接的な方法により他人に無償で有形・無形の財産あるいは利益を移転（著しく低い対価を受けて移転する場合を含む）させ、または他人の財産価値を増加させることをいう。ただし、遺贈、死因贈与、遺言代用信託および受益者連続信託は除く」と規定している。

(7) キム・ワンソク「株式名義信託に係る贈与擬制制度の改善方案」, (租税と法第 9 巻第 1 号, 2016 年 6 月), 6 頁。

(8) キム・ワンソク・前掲注 (7), 6-7 頁。

(9) キム・ワンソク・前掲注 (7), 7 頁。改正当時の審査報告書によれば「高額相続者が租税負担を回避するために合法的な信託によらず信託に見せかけた売買形式を取っている時はこれを贈与とみなし贈与税を課することにしているがこのような措置は妥当であると思料される」としている。当時の名義信託贈与擬制規定は売買形式を前提にしたものと考えられる。パク・フン「相続時株式名義信託贈与擬制規定の適用可否に対する小考」, (ソウル法学第 24 巻第 3 号, 2016 年 11 月), 262 頁。

旧相続税法第 32 条の 2 を全面改正し、第 1 項では「権利の移転やその行使に登記・登録・名義書換等（以下「登記等」という。）を要する財産における実質所有者と名義者が異なる場合には、国税基本法第 14 条の規定にかかわらず、その名義者で登記等をした日に実質所有者がその名義者に贈与したものとみなす」と規定し、第 2 項では「第 1 項の規定は信託業法による信託業を営む者が信託財産である事実の登記等をする場合にはこれを適用しない」と規定した<sup>(11)</sup>。

⑤名義信託贈与擬制規定は、贈与でないものを贈与として擬制して課税するという納税者にとって容易に理解できない租税規定であった。そのため、1989.7.21. 憲法裁判所全員裁判部は、名義信託贈与擬制規定に重要な意味を持つ判決を下すことになる。この事件では名義信託贈与擬制規定が贈与でないことを贈与として擬制するため、租税法律主義および租税公平主義に反するかどうかが主な争点となった<sup>(12)</sup>。

⑥この問題について憲法裁判所は、「相続税法第 32 条の 2 第 1 項は形式上でも実質的に租税法律主義の原則に反するものではなく、上記の規定が実質課税の原則に対し例外ないし特例を置いただけで、租税平等主義に反するものではない。ただし、上記の法律条項には無差別な贈与擬制による違憲の素地があるため、例外的に租税回避の目的がないことが明らかな場合には、これを贈与とみなさないと解釈しなければならず、上記のように解釈する限り、憲法第 38 条、第 59 条の租税法律主義および憲法第 11 条の租税平等主義に違反しない。」と、限定合憲判決を下した<sup>(13)</sup>。

⑦このような憲法裁判所の判断により、1990.12.31. 相続税法が改正され租税回避目的なしに他人の名義を借りて登記等をした場合については贈与擬制課税をしないという但し書き条項を新設した。ところが、この時租税回避の目的が存在するか否かを判断する際、「租税」の範囲をどう理解するかが明確でない問題があった。大法院は「租税回避目的と関連して回避の対象になる租税を贈与税と限定的に解釈してきたが（大法院 1993.3.23. 宣告 92 ヌ 10685 判決）、その後課税当局は 1993.12.31. 相続税法を改正し、旧相続税法第 32 条の 2 第 3 項を新設し、すべての国税および地方税そして関税がこの時の租税に該当するという規定を新設した<sup>(14)</sup>。

⑧ 1974 年に名義信託贈与擬制規定が初めて立法された後、この規定によって贈与税が課税されるのは主に不動産名義信託であった。ところが、1995.3.30.「不動産実権利者名義登記に関する法律」（以下「不動産実名法」という。）が制定され、不動産取引実名制が施行され、同法では不動産名義信託約定を根本的に無効と宣言し、これに違反して不動産名義信託行為をする場合、信託者に不動産価額の 100 分の 30 に該当する課徴金を課すよう規定した<sup>(15)</sup>。

(10) イ ドンシク「名義信託贈与擬制課税関連最近の大法院判例検討」, (法学論叢第 39 巻第 3 号, 2019 年 8 月), 360-361 頁。

(11) 実質所有者と名義者が異なる場合は名義信託贈与擬制規定が適用されることと信託業法による信託時には適用しないことを明確にし、また実質課税原則の例外であることも明確にした。キム ワンソク・前掲注 (7), 7 頁。パク フン・前掲注 (9), 262 頁。

(12) キム ワンソク・前掲注 (7), 8 頁。イ ドンシク・前掲注 (10) 361 頁。

(13) 憲法裁判所 1989.7.21. 宣告 89 ホンマ 38 決定。

(14) 当該法律改正は憲法裁判所の決定を立法的に反映したものであるとされる。パク フン・前掲注 (9), 262 頁。

このように不動産実名法施行によって不動産名義信託が無効になり、また不動産名義信託の場合、信託者に課徴金が賦課されるようになると、従来このような場合に贈与税を課した点を考慮して、相続税法関連規定が改正された。

⑨ 1996 年には相続税法が全面改正され、その名称を「相続税及び贈与税法」に変更し、同法第 43 条において名義信託贈与擬制規定を贈与推定規定に改正し、同時に贈与税課税対象から「土地と建物」を除外した。この規定は再び 1998.12.28. 法律第 5582 号で改正され、旧相贈税法第 41 条の 2（名義信託財産の贈与擬制）規定と改正された。1998 年の法改正以降、この規定は大きな修正なしに長い間維持された<sup>(16)</sup>。

⑩ 1998 年の法改正で名義信託贈与推定規定が再び贈与擬制規定に変更された理由については、「租税回避目的のある名義信託の場合も贈与ではないという事実を納税者が立証することになれば贈与税課税対象から除外されるものと解釈される素地があったため」としている<sup>(17)</sup>。すなわち、一応名義信託財産に対して贈与擬制としてみなし贈与税を課するものの、納税者が、租税回避目的がないことを立証すれば贈与擬制課税対象から除外されることになった<sup>(18)</sup>。

⑪ 2002.12.18. 法律第 6780 号において、相贈税法が改正され、売買により株式取引があったにもかかわらず、譲受人が名義書換をしない場合を名義信託約定により名義信託したものと同様に贈与擬制とみなし課税をすることができるよう文言を追加した。これを「名義書換懈怠による贈与擬制課税」という。ただし、この場合、善意の譲渡人（名義受託者）がこの贈与税を納付しなければならない問題が発生し得る点を考慮して、譲渡者が株式譲渡に対して所得税法による譲渡所得課税標準申告または証券取引税法による申告とともに所有権変更内訳を申告した場合には、贈与税課税をしないようにする規定を新設した。また、実際の所有者に名義信託による贈与税の連帯納付を義務付ける要件が大きく変化した<sup>(19)</sup>。

⑫ 2003.12.30. 法律第 7010 号として相贈税法が改正され、従来の名義信託贈与擬制の根拠条文であった相贈税法第 41 条の 2 が第 45 条の 2 に変更された<sup>(20)</sup>。内容は第 3 項が追加されたものを除きそのまま維持された。新設された第 3 項は、株式に対する名義信託贈与擬制課税のためには株式の名義書換が行われなければならないが、現実的に株主名簿または社員名簿が作成されない場合が多く、このような場合は課税が困難になるのでこれに対する課税のために、法人税法第 109 条第 1 項により法人設立申告をする際に提出した株

(15) イ ドンシク・前掲注 (10), 362 頁。

(16) キム ワンソク・前掲注 (7), 9 頁。イ ドンシク・前掲注 (10), 362 頁。

(17) イ ドンシク・前掲注 (10), 363 頁。

(18) 改正時の審査報告書によれば「従来の名義信託に対する贈与推定規定は租税回避目的があると推定される名義信託の場合にも実際の所有者が名義者に贈与したものと推定されるように規定されており、納税者が贈与ではない事実を立証すれば贈与税の課税対象から除外される素地があり実効性が疑問視された」と指摘している。パク フン・前掲注 (9), 264 頁。キム ワンソク・前掲注 (7), 9 頁。

(19) パク フン・前掲注 (9), 266 頁。イ ドンシク・前掲注 (10), 363 頁。

(20) この改正で贈与税完全包括主義が導入され、従前に列挙した贈与擬制規定が贈与財産価額の計算に関する例示規定に転換される方式となり、この時、依然として贈与擬制規定である名義信託財産の贈与擬制規定を例示規定の後に移す過程で第 45 条の 2 と規定の位置が変更された。パク フン・前掲注 (9), 267 頁。キム ワンソク・前掲注 (7), 9-10 頁。

主構成に関する書類及および同法第119条の規定により提出した株式等変動状況明細書によって名義書換を判定するものと規定した<sup>(21)</sup>。

2018.12.31. 法律第16102号として相贈税法が改正され、「実際の所有者と名義者に贈与したものとみなす」と規定が明確にされた。これと同時に信託財産に対しては物的納税義務を課す規定が新設された。

### 3. 名義信託財産に関する贈与擬制課税要件

相贈税法第45条の2に基づき、名義信託財産に対して贈与擬制課税が可能であるための要件は以下の通りである。

第一に、対象資産は、権利の移転若しくはその行使に登記等が必要な財産でなければならない。土地と建物は不動産実名法により課徴金賦課の対象となるのでここから除外される。現在、主に問題になっているのは株式である<sup>(22)</sup>。

第二に、これらの財産の実際の所有者と名義者が異なる場合でなければならない。この場合は、さらに二つに分けられる<sup>(23)</sup>。①名義信託に対する当事者間の合意がある場合と、②そのような合意がない場合である。①の場合には、実際の所有者と名義者の間に有効な合意が存在しなければならず、また、そのような合意に基づいて名義書換がなされなければならない。②の場合には、当事者間で積極的に名義信託約定を結んだのではなく、所有権移転に必要な名義書換を行わず、消極的に実際の所有者と名義者が異なる状況が発生した場合であり、これを「名義書換懈怠による贈与擬制課税」という。代表的な例として、甲が乙に株式を売り渡したが、乙がその株式を自分の名義で名義書換をせず、株主名簿には依然として甲が株主として登録されたケースである<sup>(24)</sup>。

第三に、租税回避の目的がなく、または「資本市場と金融投資業に関する法律」による信託財産であるとして事実の登記等をした場合あるいは非居住者が法定代理人あるいは財産管理人の名義で登記等をした場合でないことである<sup>(25)</sup>。

## Ⅱ 名義信託贈与擬制規定についての合憲性に係る問題点

### 1. 名義信託贈与擬制規定に関する問題提起

名義信託贈与擬制規定の立法趣旨は、名義信託制度を利用した租税回避行為を効果的に防止し、租税正義を実現するということで実質課税原則に対する例外を認めたものであり、担税力に基づいて課税するよりは名義信託そのものを規制するためのものと考えられている。

名義信託贈与擬制は、名義信託者の必要に応じて名義受託者の名義を借りて取引をする場合であり、これは国税基本法第14条による実質課税原則上、名義信託者が名義受託者

---

(21) イ ドンシク・前掲注(10), 364頁。

(22) チョン ユウソク「株式の名義信託と贈与擬制課税に関する研究」,(経営教育研究第27巻第1号, 2012年2月), 241頁。

(23) イ ドンシク・前掲注(10), 365頁。チョン ユウソク・前掲注(22), 241頁。

(24) イ ドンシク・前掲注(10), 365頁。

(25) イ ドンシク・前掲注(10), 365頁。

に贈与をしたものではないため、形式的な受贈者と見られる名義受託者に贈与税を賦課することができないものである。それにもかかわらず、課税当局が、名義信託者が名義受託者に実際に贈与をしたのか、あるいは名義信託をしたのかを見分けることが困難なため、贈与取引と擬制して名義受託者を贈与税の一次的納税義務者と規定したものであり、担税力の全くない名義受託人に課税することは、租税法律主義と租税平等主義の原則に反することになる<sup>(26)</sup>。

租税回避目的を防止するために名義信託に対する贈与擬制規定が立法されたが、この規定の違憲可否を巡っては、その規定が立法された以来、これまで議論が絶えない<sup>(27)</sup>。

なぜなら、法律上の名義が必ずしも経済的実体と一致するとは限らないからである。このような場合、単純に租税の賦課ないし徴収の便宜のみを考慮して法律上名義者にその所得が帰属すると認めて課税するならば、実質的に所得のない人に税金を課することになり、実質的に所得のある人には税金を課さなくなり、法秩序の安定を害するようにする。このような観点から見れば、名義信託に対して実質所有者ではない名義人に贈与税を賦課することは実質課税原則に反するものとなるからである。しかし、国税基本法は個別税法で実質課税原則に対する特例を設けることができるようにしており、その例として、相贈税法第45条の2（名義信託の贈与擬制）の規定があり、権利の移転やその行使に登記等を要する財産（土地と建物を除く）において実際の所有者と名義者が異なる場合には、名義者として登記等をした日にその財産の価額を名義者が実際所有者から贈与されたものとみなされる。

## 2. 名義信託贈与擬制規定の違憲性に関する議論

名義信託財産贈与擬制規定の違憲可否については、これまでに数回にわたって憲法裁判所の判断があり、合憲という多数意見と違憲という少数意見が対立していた。主に租税法律主義、租税平等主義、実質課税原則、比例の原則（過剰禁止原則）等の観点から問題視されてきた。以下、名義信託贈与擬制規定の違憲性に関するこれらの論点について、順次検討することにする。

### 1) 租税法律主義の観点からの違憲性に関する議論

#### (1) 問題の所在

名義信託贈与擬制規定が租税法律主義を充足するの可否に関連して注意深く検討すべき課税要件は「課税物件」である。「課税物件」とは、担税能力を表すものとして租税法が課税の目的物と定めている物件、行為または事実を意味する。課税物件は大きく所得、消費、財産に区分される。名義信託贈与擬制規定は課税要件としての「財産」を「その財産の価額」と規定している。ところが名義信託贈与擬制には「課税物件」が最初から存在しなかったという指摘がある<sup>(28)</sup>。その存在可能性が不明確な「課税物件」を課税要件と

(26) キム ジョンギ「株式名義信託贈与擬制の違憲性と改善方案」, (法学論叢第29巻第3号, 2017年2月), 126頁。

(27) イ ジョンオ「名義信託贈与擬制規定廃止時の対案に関する研究」, (成均館法学第29巻第3号, 2017年9月), 398頁。

規定することが、租税法律主義違反なのか否かについて議論する必要がある。

## (2) 合憲論

合憲論によると、租税法律主義の限界として千差万別の経済現象を完結的に規律しにくいため、名義信託贈与擬制規定に一部不明確な表現があるとしても納税義務者・課税対象・課税方法等主要課税要件を法律で定めており、外部的には名義上の所有者が完全な権利を取得したものであるため租税法律主義に反しないとしている。さらに、その規定内容が多少不明確で結果に重点を置いたような表現であっても、立法目的によって限定解釈すれば法的安定性や予測可能性を損なわないので、租税法律主義違反ではないとしている<sup>(29)</sup>。

## (3) 違憲論

違憲論によると、租税法律主義は法治主義が租税行政に適用されなければならないことであり、国会で制定した法律であるとしても、その法律の目的と内容が憲法理念に符合する等正義に合致するものでなければならぬと定義し、租税に関する法律もその目的と内容が憲法理念と定義に合致するものでなければ違憲法律になるとしている<sup>(30)</sup>。ところが、名義信託贈与擬制規定は「実質所有者と名義者が異なる場合」を全て贈与として擬制するもので、名義信託制度を利用した善意の国民にまで根拠のない贈与税を負担させ、それに対する裁判請求さえできなくするものである。したがって、その目的が租税回避防止のためであるとしても、規制の程度が行き過ぎており、国民すべての財産権と裁判請求権を平等に基本権で保障し、やむを得ず基本権を制限する場合でもそれを最小限に止めようとする憲法理念に反するとしている<sup>(31)</sup>。

## 2) 租税平等主義の観点からの違憲性に関する議論

### (1) 問題の所在

租税平等主義は平等の原則が租税法分野で実現される原則である。名義信託贈与擬制規定が租税平等主義に照らして挙げられる具体的な争点は、第一に、借名株式取引を借名不動産取引や借名預金取引に比べて差別的に扱うのか、第二に、名義信託者に比べて名義受託者を差別的に扱うのではないか、第三に、名義受託者が一般受贈者に比べて差別的に扱われていないかの3点である<sup>(32)</sup>。

### (2) 合憲論

名義信託贈与擬制に関する合憲論は憲法裁判所の公式立場である。合憲論によると、名義受託人を名義信託の責任が大きい名義信託者に比べて重く制裁することが平等の原則に反するという主張に対して、①名義受託人が名義信託に同調することで贈与税回避行為を可能にした点に照らして、二人のうち誰に一次的な納税義務を賦課するかは立法裁量に属するとし、②名義受託人の責任は幫助程度に過ぎないのにもかかわらず名義信託人でない

(28) イ ジョンオ「名義信託財産の贈与擬制規定の違憲性」, (ソウル地方弁護士会判例研究第20集第1号, 2006年), 92-93頁。

(29) キム ジョンギ・前掲注(26), 135頁。

(30) 憲法裁判所89ホンマ38決定の反対意見。

(31) キム ジョンギ・前掲注(26), 135-136頁。イ ドンシク・前掲注(10), 388頁。

(32) キム ジョンギ・前掲注(26), 137頁。



名義受託人に納税義務を負わせることは合理的な差別に該当しないと指摘する主張に対しては、そうしなければ贈与税の回避企図を遮断できないとしている<sup>(33)</sup>。

### (3) 違憲論

違憲論によると、その根拠として、実質課税原則が公益目的のために制限されることはあるとしても、名義信託は広く通用してきた制度であり、法で禁止されているものでないにもかかわらず、①この制度を利用しただけで贈与税を課するのは不当であること、②名義信託が租税回避の手段として利用される場合もあるが、生活の便宜手段として利用される場合もあること、③実際に贈与でない場合もありうるにもかかわらず、株式名義信託をすべて贈与擬制することで国民の裁判請求権を根本的に侵害していること、④借名不動産取引や借名預金取引も経済的実質は借名株式取引と大きく差異がないにもかかわらず、規律形態と程度および制裁を受ける対象者の面で大きい差異が発生することは合理的差別とみなすことができないこと、⑤名義信託財産を実質的に取得せず担税能力のない名義受託人と、実際に贈与を受けた一般受贈者を税法上同一に扱い、担税能力の程度を考慮しないことは合理的差別に該当しないことなどを挙げ、名義信託贈与擬制は実質課税原則の例外として許容されず違憲であるとしている<sup>(34)</sup>。

## 3) 実質課税原則の観点からの違憲性に関する議論

### (1) 問題の所在

実質課税の原則とは、形式と実質が異なる場合には、その実質にしたがって課税しなければならないとする原則である。国税基本法第 14 条第 1 項および第 2 項は課税物件の帰属が名義のみで、事実上帰属する者が他にある時にはその事実上帰属する者を納税義務者として税法を適用し、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適用すると規定している。国税基本法第 14 条第 1 項及び第 2 項については、租税負担の公平を実現するための当然の論理を宣言的に規定したものと解釈する見解が多数説である。そのため、名義信託贈与擬制規定が租税法の基本原則である実質課税原則に違反しており、納税者の財産権を侵害することになるのか否かについて議論の必要がある<sup>(35)</sup>。

### (2) 合憲論

合憲論によると、贈与を隠蔽する手段として名義信託を利用した場合にこれを制裁する一つの方法として、租税回避の目的が認められる制限的な範囲内で、贈与税を課することは租税定義と租税の公平を実現するための適切な方法としてその合理性が認められるため、実質課税の原則に対する例外として許容され、これは憲法に違反しない。また、名義信託に同調することで名義信託者の贈与税回避行為を可能にした名義受託者の責任を考慮すると、名義信託者と名義受託者の二人のうちのどちらに一次的な納税義務を賦課するかの問題は立法の裁量に属すると見なければならぬため、贈与税回避の目的で名義信託をした

(33) キム ジョンギ・前掲注 (26), 137-138 頁。

(34) キム ジョンギ・前掲注 (26), 138 頁。オ ムンソン・前掲注 (3), 364 頁。

(35) イ ジョンオ・前掲注 (28), 399 頁。オ ユン「名義信託財産の贈与擬制規定の本質に照らし廃止必要性に関する小考」, (税務と会計研究通巻第 9 号 (第 5 巻第 1 号), 2016 年 6 月), 315 頁。

財産の実際所有者を制裁せずに名義受託者を制裁しても実質課税の原則に違反しない<sup>(36)</sup>。さらに、名義信託に至った経緯や類型、それに内在する反社会性の程度などを参酌するか否か、またその参酌の方法や程度などもやはり立法の裁量に属するため、名義信託の経緯や類型、それに内在する反社会性の程度等を一切参酌せず、一律に制裁を加えても租税平等の原則と実質課税の原則に反するとはいえない<sup>(37)</sup>。

最後に、贈与を受けていない人に贈与税を賦課することは実質課税の原則に反することがあるが、贈与を隠蔽する手段として名義信託を利用した場合にこれを制裁する方法で贈与税を賦課することは、租税正義と租税の公平を実現するための適切な方法としてその合理性が認められるため、実質課税の原則に対する例外として許容されるとしている<sup>(38)</sup>。

### (3) 違憲論

名義信託財産に対するいかなる実質的な権利ないし利益を取得せず、単に権利の外見のみを取得した担税能力のない名義受託人を実質的に財産を贈与された者であるかのようにみなし、高率の贈与税を賦課することは実質課税原則に反するとしている<sup>(39)</sup>。

## 4) 比例の原則（過剰禁止の原則）の観点からの違憲性に関する議論

### (1) 問題の所在

比例の原則は法令の目的に正当性があるか、手段が適しているか、最小侵害に止まるのか、基本権の侵害と保護しようとする公益が均衡を成しているかの観点から論じられる。比例の原則は租税法律主義および租税平等主義基準とともに名義信託贈与擬制規定の違憲性を判断する核心的基準であるとされる<sup>(40)</sup>。

### (2) 合憲論

合憲論によると、名義信託を利用した贈与税回避事例が多く発生するとの見解で、このような租税回避を防止する目的で名義信託贈与擬制を置くことになったのであり、その立法目的には正当性があるとし、贈与税回避目的の名義信託に対して贈与税を賦課することは手段として適しているとする。また、名義信託に対する他の制裁手段として比較される「不動産実権利者名義登記に関する法律」上の制裁は贈与擬制より軽くない、という理由で最小侵害の原則違反ではないとし、名義受託者は贈与税回避を可能にした人として責任を負わなければならない、さらに租税回避目的がないことを立証することが不可能ではないため、不利益が大きいとはいえず不当なものではなく、法益の比例性も充足するとしている<sup>(41)</sup>。

### (3) 違憲論

違憲論によると、名義信託贈与擬制目的の正当性は認めるとしても、名義信託贈与擬制は手段の適合性と最小侵害原則および法益間均衡原則に違反するとしている。手段の適合

(36) 憲法裁判所 2004.11.25. 宣告 2002 ホンバ 66 決定。

(37) 憲法裁判所 2005.6.30. 宣告 2004 ホンバ 40 決定他。

(38) 憲法裁判所・前掲注 (38)。

(39) 憲法裁判所の上記合憲論に対する反対意見。イ ジョンオ (28), 401 頁。オ ユン・前掲注 (35), 315 頁。  
チョン レヨン・前掲注 (4), 478 頁。

(40) キム ジョンギ・前掲注 (26), 139 頁。

(41) キム ジョンギ・前掲注 (26), 140 頁。

性に関しては、名義信託贈与擬制が租税ではなく制裁の性格を持つため、手段とすることが適していないとの見解と、贈与税の賦課対象は隠蔽された贈与に限定されなければならないにもかかわらず、名義信託贈与擬制は最初から租税回避を意図しなかった、または租税回避の目的を認識できなかった者に対しても適用されるものであるため、手段として適合しないとの異なる二つの見解が主張されている<sup>(42)</sup>。

最小侵害原則に関しては、名義信託贈与擬制が性質上、行政的制裁として課徴金を賦課しなければならない事項を、それより金銭的負担が大きく実質にも合わない贈与税を賦課する形式になり、最小侵害原則にも反するとしている<sup>(43)</sup>。さらに、租税回避目的がないことを納税者が積極的に立証すれば課税対象から除外されるというが、租税回避目的は推定されるとそれを否定する立証が事実上不可能に近い<sup>(44)</sup>ため、名義受託人にとって苛酷な規定である点を指摘し、租税正義と納税の公平性を具現しようとする公益を勘案しても、過重な金銭的負担を担税能力の全くない名義受託人に負わせる結果を招く可能性もあり、法益間の均衡を失ったとしている<sup>(44)</sup>。

### Ⅲ 名義信託贈与擬制規定に関する事例検討

#### 1. 大法院 2018.3.29. 宣告 2012 ド 27787 判決

##### 1) 事案の概要

A 株式会社は 2004 年 12 月 1 日に設立された会社で、会社設立後 2005 年 7 月 30 日、2005 年 11 月 24 日、2005 年 12 月 5 日の 3 回にわたって有償増資を実施した。原告 1 とともに、原告 2、原告 3、原告 4、原告 5（以下「原告 2 等」という。）は、2005 年 11 月 24 日の有償増資（以下「本件有償増資」という。）に参加した。

A 株式会社は、2005 年 12 月 5 日にコスタックに登録されていた B 株式会社と、「B 株式会社の 1 株当たり価値を 5,174 ウォンに、A 株式会社の 1 株当たり価値を 226,046 ウォンに各々定め、B 株式会社が A 株式会社の総株式 86,500 株を買収し、その代価として A 株式会社の株主に、A 株式 1 株当たり B 株式 43,688.33 株（226,047 ウォン ÷ 5,174 ウォン）を発行・交付する」という内容の包括的株式交換（以下「本件株式交換」という）契約を締結して公示した。

Y 地方国税庁長は、2009 年 8 月 25 日から 2009 年 12 月 1 日まで、A 株式会社および B 株式会社に対し、2005 年ないし 2008 年事業年度法人税統合調査および株式変動調査を実施し、原告 1 が原告 2 等の名義で本件の有償増資に参加し B 株式会社の株式を割り当てられ、本件の株式交換時に A 株式会社の株式価値が過大評価され株式交換比率が算定されたという理由で、被告らに下記のような内容の課税を通知し、国税庁はこれに基づいて当該課税処分を行った。

(42) キム ジョンギ・前掲注 (26), 140 頁。

(43) キム ジョンギ・前掲注 (26), 140 頁。

(44) オ ユン・前掲注 (35), 315-316 頁。キム ジョンギ・前掲注 (26), 140 頁。

①本件有償増資による名義信託贈与擬制

原告1が原告2等の名義で本件有償増資に参加しA株式会社の株式を配分されたので、原告2等に対して名義信託財産の贈与擬制規定を適用し贈与税を課税する。

②本件の株式交換による分与利益贈与擬制

A株式会社の株式価値が過大に評価され株式交換比率が算定されたが、旧相贈税法上の補充的评价方法によりA株式会社の株式価値を評価して株式交換比率を再算定すると、本件の株式交換は旧相贈税法第35条所定の財産の高価譲渡による利益の贈与擬制規定が適用される事案であるため、A株式会社の株主である原告1等に旧相贈税法第35条規定を適用し贈与税を課税する。

③本件の株式交換による名義信託贈与擬制

原告2等が本件株式交換を通じて割り当てられたB株式会社の新株も原告1から名義信託を受けたものであるため、これらに対して名義信託財産の贈与擬制規定を適用して贈与税を課税する。

④譲渡所得税及び証券取引税賦課処分の変更

原告1が原告2等の名義で割り当てられたB株式会社の新株を譲渡したので、実質課税原則に基づき原告2等に対して行った譲渡所得税および贈与税の賦課処分を各々取り消し、原告1に対して譲渡所得税および贈与税を課税する。

## 2) 争点

本件の争点は大きく二つに分けられる。第一は、商法上の株式の包括的交換によって完全子会社になる会社の株主が、自分が保有しているその会社の株式を完全親会社になる会社に移転する代価として、完全親会社の新株の交付を受ける過程で株式の高価譲渡から発生した利益に対して、相贈税法のどの規定を適用するかによつての課税の可否である。すなわち、この場合、資産の高・低価譲渡による利益に対する贈与税課税を規定した旧相贈税法第35条を適用しなければならないのか。また、出資・減資、合併・分割、転換社債等による株式の転換・引受・交換等で法人の資本を増加または減少させる取引で得た利益、あるいは事業譲受・譲渡、事業交換および法人の組織変更等により所有持分若しくはその価額が変動したことにより得た利益について、贈与税課税を適用可能とする旧相贈税法第42条第1項第3号を適用すべきか否かが問題となった。

第二に、子会社となる会社の株式を名義信託しておいた状態で、本件の株式交換のような取引が発生し、その会社の株主に完全親会社の株式が交付され、再び既存名義者の名義で株式を取得した場合に対して、従来の株式に対する名義信託贈与擬制課税と別途の名義信託贈与擬制課税ができるか否かであった。

ここでは、第二の争点のみを検討する。

## 3) 大法院の判断

大法院は、本件のように、株式の名義信託を受けて株主に登載された者が株式の包括的交換契約によって完全親会社となる会社からその会社の新株の交付を受けて名義書換を終えた場合、旧株とは別に新株も名義信託贈与の課税対象になるとみなしている。ただし、大法院2017.2.21.宣告2011ド1023判決の法理が本件の場合にも適用されるとみなしてお

り、A株式会社の株式に対する名義信託に対して贈与税が課税された場合なので、B株式に対しては贈与税課税をすることはできないと判示した。

「株式の名義信託を受けた者が商法上の株式の包括的交換によって完全子会社となる会社の株主として、その株式を完全親会社となる会社に移転する代価として、その者の名義で完全親会社の新株の交付を受けて名義書換を終えた場合、その新株に関しては名義信託者と名義受託人の間に従来の名義信託関係とは異なる新しい名義信託関係が形成されるので、それ自体では相贈税法第 45 条の 2 第 1 項に規定している名義信託贈与擬制の適用対象となりうる（大法院 2013.8.23. 宣告 2013 ド 5791 判決参照）。ところが、①本件の法律条項は租税回避目的の名義信託行為を防止するために実質課税原則の例外として実際の所有者から名義者に当該財産が贈与されたものと擬制して贈与税を課することを許容する規定なので、租税回避行為を防止するために必要かつ適切な範囲内でのみ適用されなければならない点、②株式の場合に関しては、贈与擬制の対象となつて既に課税され、または課税することができる最初の名義信託株式が売られた後、その売渡代金で他の株式を取得して再び同一人の名義で名義書換をした場合に、再び名義書換された他の株式に対して制限なしに本件法律条項を適用して別途の贈与税を課することは、贈与税の賦課と関連して最初の名義信託株式に対する贈与擬制の効果を否定する矛盾を招く恐れがあり不当な点、③最初の名義信託株式が売られた後その売渡代金で他の株式を取得し、再び同一人物名義で名義書換以降の株式に対してそれぞれ別途贈与擬制の規定を適用することになれば、そもそも株式やその買入資金が受託人に贈与された場合に比べて過度に多くの贈与税額が課されることがあり、公平でない点などを考慮すると、最初に贈与擬制の対象になって既に課税され、または課税することができる名義信託株式の売渡代金で他の株式を取得し、再び同一人名義で名義書換された株式は、特別な事情がない限り、再び本件法律条項が適用され贈与税を課することはできない（最高裁 2017.2.21. 宣告 2011 ド 10232 判決等参照）。」と判示した。

## 2. 評釈および私見

本件では子会社となる会社の株式を名義信託しておいた状態で株式の包括的交換が行われ、交付された子会社株式に対して完全親会社となる会社の株式を交換として受け取り名義書換した場合、既存株式に対する名義信託贈与擬制課税とは別に、新たに交付された完全親会社の株式に対しても贈与税を課することは可能か否かが問題になった。大法院は本件で、会社に対する株式が名義信託されている場合、これに対して贈与税が課される可能性があるので、株式の包括的交換で新しく取得した株式に対しては追加で贈与税課税をすることはできないという趣旨で判示した。

本判決で提示された名義信託贈与擬制規定に関する三つの論拠は、大法院 2017.2.21. 宣告 2011 ド 10232 判決で示されたものである。同判決で大法院は、「同規定は実質課税の例外規定であるため、租税回避行為を防止するために必要かつ適切な範囲内でのみ適用されなければならない」とし、「贈与擬制対象になり既に課税され、または課税することができる最初の名義信託の株式の売渡代金から再び株式を取得し同一人の名義で名義書換した場合、制限なく贈与擬制規定を適用することは最初の贈与擬制効果を否定する矛盾を招く恐れがあり、各々別途の贈与擬制を適用すれば多くの贈与税額が賦課される可能性がある

ので公平に反する」といった論拠を初めて提示した<sup>(45)</sup>。

このような大法院の論拠は、名義信託贈与擬制制度が実質課税原則にもかかわらず租税回避行為を防止するために担税力のない名義受託者に1次的に贈与税を賦課するものであるため、可能な限り賦課要件を厳格に判断し制限的に解釈・適用しなければならないという立場に基づいたものと考える。特に上場株式の場合のように売買が容易で頻繁に行われる場合、買収した全ての株式に対して名義信託を理由に課税をすることになれば、最初の投資元金を遥かに超える金額の贈与税が賦課されることもありうるが、これは財産権の本質的内容を侵害するものであり、その適用可否を厳格に検討する必要があると考える。本判決は上記のような法理を引用して名義信託贈与擬制規定を制限的に解釈・適用する大法院の立場を示したものと考える<sup>(46)</sup>。

名義信託贈与擬制規定は、その実質が所得に対する課税ではなく行政上の制裁に過ぎず、依然として租税法律主義、租税平等主義および実質課税原則と過剰禁止原則等に反し違憲であるとする主張が提起されており、新しい立法がなされるまでに制限的に解釈・適用することが必要な状況である。大法院の最近の判決の動向がこのような同規定を制限的に解釈・適用することは、この規定の問題点を勘案した適切な態度であると考えられる。特に、名義信託贈与擬制規定の適用対象から不動産が除外された後、同規定の主な適用対象が株式の名義信託という点を勘案すると大法院の最近の判決はその意味が大きい。

また、これらの判決は無償増資に対して名義信託贈与擬制規定を適用することはできないという判決（最高裁2009.3.12.宣告2007ド8652判決）と共に適用対象を制限する側面で重要な意味を持つ判決であると考えられる。

#### Ⅳ 現行名義信託贈与擬制規定の違憲可否および改善方案

##### 1. 名義信託贈与擬制規定の違憲性について

Ⅱ節では、名義信託贈与擬制規定の違憲性の議論について検討した。その結果、各原則等に対する違憲性については下記の通りである。

##### 1) 租税法律主義に違反しているのか。

これは基本権制限の限界を遵守しているかを基準に判断しなければならないとされる<sup>(47)</sup>。名義信託贈与擬制規定には「課税物件」が存在しない。これには大きく分けて二つの問題点がある。第一に、名義信託者に譲渡所得税を賦課させる点、第二に、名義信託された財産が名義信託者の相続財産に含まれるとみなす点である。このような二つの問題点は、名義受託人が課税物件である財産を取得していないことを明確に示すものである。また、株式名義信託贈与擬制は実質的に贈与でない場合、これを立証する機会自体を封鎖

(45) キム ヨンスン「名義信託贈与擬制規定に対する最近の大法院の制限解釈傾向の研究」,(法学論叢第39集, 2017年9月), 4頁。

(46) ベ チョンボン「名義信託贈与擬制規定の問題点および立法論的対案」,(立法と政策第10巻第2号, 2018年8月), 253頁。

(47) 憲法裁判所89ホンマ38決定の反対意見を参照。

しており、贈与ではないことを立証できるにもかかわらず贈与税を賦課するものである。さらに、租税回避目的という主観的意思の立証が事実上不可能に近いものでもあり、租税法律主義に反するものであり違憲であると言える<sup>(48)</sup>。

## 2) 租税平等主義に違反しているのか

名義信託贈与擬制規定は租税平等主義に反して違憲であるとされる。その根拠としては、第一に、借名預金取引、借名不動産取引、借名株式取引に対する各規律が統一されておらず差別的であるが、その差別には合理的理由がない点であり、第二に、名義受託者は名義信託財産を取得した者ではないにもかかわらず、担税能力を考慮しない税金賦課は実際に贈与を受けて税金を負担する一般受贈者に比べて合理的理由なしに名義受託者を差別する点にある<sup>(49)</sup>。

## 3) 実質課税原則に違反しているのか

国税基本法第 14 条第 1 項及び第 2 項については、租税負担の公平を実現するための当然の論理を宣言的に規定したものとされるため、名義信託財産贈与擬制規定が実質課税原則に反するといえよう<sup>(50)</sup>。

## 4) 比例の原則（過剰禁止の原則）に違反しているのか

名義信託贈与擬制規定は比例の原則（過剰禁止の原則）に反するとされる。その根拠は第一に、手段として適していないという点である。包括的贈与擬制の概念が導入された現在の相続税および贈与税法上の名義信託贈与擬制は租税ではなく制裁であることが明らかである。第二に、名義信託贈与擬制を行政上の課徴金で規律せずに贈与税で規律した結果、贈与税の論理上やむを得ず名義信託者ではなく受贈者の位置にある名義受託者に、形式的に贈与税を賦課する結果を招いている。第三に、名義受託人は名義信託財産を取得したのではないので担税能力がないのである<sup>(51)</sup>。

## 2. 名義信託贈与擬制規定の廃止論

多数の学者の名義信託贈与擬制規定の廃止論は以下の通りである。名義信託財産の贈与擬制規定の合憲性を認める見解は、名義信託の贈与擬制規定は実質課税原則の例外として憲法上許されるとはいえ納得できない。名義信託財産の贈与擬制規定は本質的に贈与ではなく経済的取引を税法上は贈与とみなして贈与税を賦課するということがその核心であるため、これは租税の名前を借りて憲法上保障された財産権の本質的内容を侵害するものと見るほかはない<sup>(52)</sup>。

2003.12.30. 相続税および贈与税法の改正を通じて導入されたいわゆる贈与税完全包括主

(48) イ ドンシク・前掲注 (10), 388 頁。キム ジョンギ・前掲注 (26), 36 頁。

(49) オ ムンソン・前掲注 (3), 364 頁。

(50) オ ユン・前掲注 (35), 315 頁。チョン レヨン・前掲注 (6), 478 頁。イ ジョンオ・前掲注 (28), 401 頁。

(51) オ ユン・前掲注 (35), 315 頁。キム ヨンスン・前掲注 (45), 20 頁。オ ムンソン・前掲注 (3), 364 頁。

(52) イ ジョンオ・前掲注 (28), 401 頁。

義が施行される以前の旧相続税および贈与税法には多くの個別的な擬制があったが、いずれも財産権が無償で移転され、課税所得ないし担税力がある場合ではなく、名義受託者に何の課税所得ないし担税力がない場合に、名義信託財産の贈与に関する擬制が生じるのである<sup>(53)</sup>。

さらに、課税所得ないし担税力のある経済的取引自体は存在するが、それが誰に帰属するのかという点に関して、原則的帰属者である実質所有者ではなく名義者に帰属したものとみなして課税するため実質課税原則の例外が許される場合はあるが、課税所得ないし担税力が一切ないにもかかわらず、課税所得ないし担税力を法律規定で発生させて租税を賦課することはない<sup>(54)</sup>。

要するに、経済的に存在しない担税力を法律で作り出すことはできない。したがって、課税所得ないし担税力が全く発生していないにもかかわらず、法律の規定で担税力を創出させて贈与税を賦課することを指して、実質課税原則の例外という論理を掲げて合理化することはできず、名義信託財産の贈与擬制規定は憲法上保障された財産権の本質的内容を侵害するため、憲法に違反すると考える。いかなる場合でも、担税力は租税賦課のための最小限の要件と見なければならず、そのような点で名義信託財産の贈与擬制規定は憲法上容認できない規定であり、廃止すべきであるとしている<sup>(55)</sup>。

### 3. 2018年相贈税法改正の意味

相贈税法 45 条の 2 (名義信託財産の贈与擬制) 規定は次のとおりである。

2018 年改正前	2018 年改正後
<p>第 45 条の 2 (名義信託財産の贈与擬制) ①権利の移転やその行使に登記等が必要な財産 (土地と建物は除く。以下この条において同じ) の実際所有者と名義者が異なる場合には、国税基本法第 14 条にもかかわらず、その名義者で登記等をした日 (その財産が名義書換をすべき財産である場合には、所有権取得日の属する年の翌年末日の翌日をいう。) にその財産の価額 (その財産が名義書換をすべき財産である場合には、所有権取得日を基準として評価した価額をいう) を名義者が実際の所有者から贈与されたものとみなす。ただし、次の各号のいずれかに該当する場合にはこの限りでない。(改正 2011.12.31. 2015.12.15.)</p> <p>1. 租税回避の目的なしに、他人の名義で財産の登記等をするまたは所有権を取得した実際の所有者名義で、名義書換をしなかった場合</p> <p>2. 削除 (2015.12.15.)</p> <p>3. 「資本市場と金融投資業に関する法律」による信託財産として事実の登記などをした場合 (以下省略)</p>	<p>第 45 条の 2 (名義信託財産の贈与擬制) ①権利の移転やその行使に登記等が必要な財産 (土地と建物を除く。以下この条において同じ。) の実際の所有者と名義者が異なる場合には、国税基本法第 14 条にもかかわらず、その名義者で登記等をした日 (その財産が名義書換をすべき財産である場合には、所有権取得日の属する年の翌年末日の翌日をいう。) にその財産の価額 (その財産が名義書換をすべき財産である場合には、所有権取得日を基準として評価した価額をいう) を<u>実際所有者が名義者に贈与したもの</u>とみなす。ただし、次の各号のいずれかに該当する場合はこの限りでない。(改正 2011.12.31. 2015.12.15. 2018.12.31.)</p> <p>1. 租税回避の目的なしに他人の名義で財産の登記等をするまたは所有権を取得した実際の所有者名義で名義書換をしなかった場合</p> <p>2. 削除 (2015.12.15.)</p> <p>3. 「資本市場と金融投資業に関する法律」に基づく信託財産であるとして事実の登記等をした場合 (以下省略)</p>

(53) キム ヨンスン・前掲注 (45), 20 頁。

(54) キム ヨンスン・前掲注 (45), 20 頁。イ ジョンオ・前掲注 (28), 401 頁。

(55) キム ヨンスン・前掲注 (45), 22 頁。ベ チョンボン・前掲注 (46), 271 頁。イ ジョンオ・前掲注 (28), 419 頁。



相贈税法第 45 条の 2 は依然として実際の所有者が名義者に贈与したものとみなすと規定しており、また韓国の法制上の贈与税は原則的に受贈者が納付するという側面から見れば実際の所有者が納税義務を負うとは考えにくいからである。

#### 4. 改善方案

相贈税法第 45 条の 2「名義信託財産の贈与擬制」規定はその実質が名義信託であるため、国税基本法第 14 条実質課税原則によれば、贈与税を賦課することができないにもかかわらず贈与とみなして贈与税を賦課できるようにしたものである。しかし、この規定は名義信託そのものを禁止する意図として立法されたもので、このような目的ならば名義信託行為に対して租税ではなく課徴金を賦課する等の方法を選択した方が適合している。このような理由から、本規定は長い間違憲議論が絶えない。

このように本規定は、論理的欠陥と違憲的性格を持っており廃止されなければならないと考える。しかし、現実的に当面の間は廃止が難しいことを考慮し、現規定が維持されるという前提の下で改善方案を提示する。

第一に、名義受託者に名義信託者が回避した税目と税額に関係なく贈与とみなす金額に対して贈与税を課する現行規定は、規定が存置しても、それなりに合理的な基準を持って運営されなければならない。これに対する合理的な基準を示した判例が、大法院 2006.5.12. 宣告 2004 ド 7733 である。この判決において、「租税回避目的以外の他の目的が存在し、名義信託に付随して些細な租税軽減が生じるに過ぎないならば、そのような名義信託に同じ条項但し書き所定の「租税回避目的」があったとみなすことはできない」とされた。このような判決は、現制度の下で名義信託を贈与として擬制するにあたって妥当な基準として適用できると考える。

第二に、納税義務者の不当な租税回避を租税範囲の拡張規定で解決するのではなく、名義信託の贈与擬制は本来の趣旨に符合するように租税の範囲を贈与税に限定し、名義信託を通じて追加で回避される税目に関しては、それぞれの税目から回避された部分を確認してその該当税目で課税するのが適当な方法であると考ええる。

第三に、韓国では名義信託は様々な目的で利用されている。いかなる名義信託も必ず租税回避の目的を持つと推定するのは誤った判断であり、租税回避の目的があるものとそうではないものを区別する必要がある。また、名義信託を利用することに合理的な理由があるのか、納税者が立証すれば、それを認める基準について、これまでの大法院の事例を踏まえて明確な判断基準を設ける必要があると考える。

#### おわりに

名義信託贈与規制規定は、贈与による担税力に基づいて課税するよりは、名義信託自体を規制するための方法として行政罰的な性格を持っている。したがって、具体的な適用過程で租税回避目的がある場合に限って課税することになるが、納税者の場合、租税回避ではなく他の目的で名義信託をしたが、事後的に些細な租税回避が行われた時に莫大な贈与税を賦課されることもありうる。この過大な課税負担を防止するため、仮に名義信託による租税回避が問題になった場合には、それによって結果的に回避されたとみなされる税目、

例えば贈与税、法人税、取得税に関連する加算税を賦課すれば良いと考える。

現行の名義信託贈与擬制規定は、名義信託の贈与擬制を通じて名義信託を規制しようとすることは、原因行為とその結果に対する対応が合致していないため、長期的にはこの規定を廃止し、名義信託で回避された租税があるならば、当該租税の税目で合理的な税額を賦課するのが妥当であると考ええる。

### 〔参考文献〕

#### (文献)

李 淳奉『租税法総論 (第6版)』、(サムイルインボマイン、2020)

李 昌熙『税法講義改正版 18 版』、(博英社、2020)

任 勝旬『租税法』、(博英社、2020)

#### (論文)

イ ジョンオ「名義信託財産の贈与擬制規定の違憲性」、ソウル地方弁護士会判例研究第20集第1号、2006

チョン ユウソク「株式の名義信託と贈与擬制課税に関する研究」、韓国経営教育学会、経営教育研究第27巻第1号、2012

ジュ ヘジン「名義信託の贈与擬制制度の問題点および改善方案」、韓国税法学会、租税法研究第19巻第1号、2013

オ ムンソン「名義信託財産の贈与擬制主要争点および対案—大法院判例と憲法裁判所決定動向を中心として—」、韓国税務学会、税務と会計ジャーナル第15巻第6号 2014

チョン レヨン「完全包括主義による贈与税制問題点の研究—名義信託贈与擬制を中心として—」、弘益大学校、弘益法学第15巻第2号、2014

キム ワンソク「株式名義信託に係る贈与擬制制度の改善方案」、韓国租税法学会、租税と法第9巻第1号、2016

パク フン「相続時株式名義信託贈与擬制規定の適用可否に対する小考」、ソウル市立大学校法學研究所、ソウル法学第24巻第3号、2016年

パク フン「相続税および贈与税関連判例の動向と展望」、韓国税法学会、租税法研究第22巻第3号、2016

オ ユン「名義信託財産の贈与擬制規定の本質に照らし廃止必要性に関する小考」、韓国税務士会付設韓国租税研究所、税務と会計研究通巻第9号 (第5巻第1号)、2016

キム ヨンスン「名義信託贈与擬制規定に対する最近の大法院の制限解釈傾向の研究」、スンシル大学校法學研究所、法学論叢第39集、2017

キム ジョンギ「株式名義信託贈与擬制の違憲性と改善方案」、法学研究所、法学論叢第29巻第3号、2017

イ ジョンオ「名義信託贈与擬制規定廃止時の対案に関する研究」、成均館大学校、成均館法学第29巻第3号、2017

イ ジョンオ「2016年租税判例回顧」、韓国租税法学会、租税論叢第2巻第3号、2017

キム ビョンイル「相続税および贈与税制の改編方案—チェミョングン先生の政策提案を

- 中心として一」、韓国租税研究フォーラム、租税研究第 17 巻第 3 集、2017
- イ ドンシク「名義信託贈与擬制課税関連最近の大法院判例検討」、全南大学校法学研究所、法学論叢第 39 巻第 3 号、2019
- ベ チョンボン「名義信託贈与擬制規定の問題点および立法論的対案」、国会立法調査處、立法と政策第 10 巻第 2 号、2018
- ソン スヒョン「2018 年相続税および贈与税法と地方税法判例回顧」、韓国税法学会、租税法研究第 25 巻第 2 号、2019
- バン ジンヨン「2020 年相続税および贈与税法と地方税法判例回顧」、韓国税法学会、租税法研究第 27 巻第 3 号、2021

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

(2022.5.20 受稿, 2022.7.6 受理)

〔抄 録〕

本論文は、韓国の相続税および贈与税法第45条の2「名義信託財産の贈与擬制」の規定について検討したものである。

本規定は1974年12月21日に脱税および租税回避を防止する目的で制定されて以来、憲法裁判所の合憲決定にもかかわらず、本規定の適用に対する違憲論が多数を占めている。一方、近年の大法院の判決は本規定を制限的に解釈・適用する傾向である。

本規定はその実質が名義信託であるため、国税基本法第14条実質課税原則によれば、贈与税を賦課することができないにもかかわらず贈与とみなして贈与税を賦課できるようにしたものである。しかし、この規定は名義信託そのものを禁止する意図として立法されたもので、このような目的ならば名義信託行為に対して租税ではなく課徴金を賦課する等の方法を選択した方が適合している。このような理由から、本規定は長い間違憲議論が絶えない。

本論文は、本規定の立法趣旨、導入経緯、重要事例および合憲論・違憲論を検討し、改善方案を提案したものである。