

韓国における実質課税原則に関する一考察

黄 憲淳

(大阪大学大学院法学研究科博士後期課程2年)

目 次

I はじめに	1 実質課税原則の導入前の判例
II 韓国における実質課税原則に関する議論	2 実質課税原則の導入後の判例
1 意義及び立法の沿革	3 検討
2 実質課税原則における「実質」の意味	IV おわりに
III 韓国における実質課税原則に関する判例	

I はじめに

実質主義あるいは実質課税の原則は、日本において、かつて、税法の解釈適用上の重要な原則として議論された⁽¹⁾が、韓国においても、従来から同様の原則（本稿では「実質課税原則」という）として議論され、しかも最近においては、日本とは異なる新たな展開をみせている。

本稿は、実質主義あるいは実質課税原則に関する基礎理論的な比較法研究の一環として、韓国における実質課税原則について、その意義及び立法の沿革（II 1）並びに同原則における「実質」の意味に関する学説（II 2）を明らかにした上で、判例の動向（III）を紹介しようとするものである。

II 韓国における実質課税原則に関する議論

1 意義及び立法の沿革

(1) 意義

(i) 憲法との関係

韓国においては、憲法10条⁽²⁾に基づき、国民は、契約自由の原則により、自由に法律関係を形成することができるが、その際、租税負担を考慮してできるだけ租税負担を少なくするような法律行為を行うこともできる。他方、国家は、その固有の目的及び機能を実現する

- (1) 日本における実質主義の展開については、差し当たり、谷口勢津夫「租税回避と税法の解釈適用方法論—税法の目的論的解釈の『過形成』を中心に—」岡村忠生編著『租税回避研究の展開と課題』（ミネルヴァ書房・2015年）1頁、3頁以下参照。
- (2) 「全ての国民は、人間としての尊厳及び価値を有し、幸福を追求する権利を有する。国家は、個人が持つ不可侵の基本的な人権を確認し、これを保障する義務を負う。」

ために、一定の財源を必要とするが、現代においては、その財源の相当の部分を国民から租税という形で調達する。すなわち、現代国家は租税国家である。租税制度は納税者の財産権・財産的利益に対する侵害をもたらすものであるため、法治国家原理の下では、法律に根拠をもつことが要請される⁽³⁾。つまり、租税の賦課徴収は、国民の代表者により構成される国会で制定された法律に基づいて行われなければならない。この要請を「租税法律主義」という⁽⁴⁾。憲法38条は、「全ての国民は、法律で定めるところにより、納税の義務を負う。」と定め、59条は、「租税の種目及び税率は、法律で定める。」と定め、租税法律主義を宣明している。

ところで、租税は直接的な反対給付を伴うものではないことから、納税者に租税の納付を求めるためには、納税者が租税を公平に負担することが前提とされなければならない⁽⁵⁾。その前提に関する判断基準として現在広く認められているのは、応能課税原則である⁽⁶⁾。この原則によれば、納税者は租税を自己の経済的能力に応じて負担しなければならないとされる⁽⁷⁾。この要請を「租税平等主義」あるいは

「租税公平主義」という⁽⁸⁾。もっとも、韓国において、憲法上租税平等主義を直接定める条文はない。そのため、租税平等主義の憲法的根拠を導出する場合、一般に、憲法11条1項⁽⁹⁾をその根拠とし、憲法裁判所も、租税平等主義は、憲法11条1項による平等の原則又は差別禁止の原則の税法的表現であると判断している⁽¹⁰⁾。

ここで租税法律主義と租税平等主義との関係を簡単にみておくと、租税法律主義は、納税者の基本権保障並びに経済生活における法的安定性及び予測可能性の保障のための憲法原則であることから、納税者側の主張の拠り所とされることが多いのに対して、租税平等主義は、税法の適正執行と関連して、課税権者側の主張の拠り所とされることが多い憲法原則である。両者は、税法の解釈適用の場面においてしばしば一定の緊張関係にある⁽¹¹⁾。

税法の解釈適用は、租税法律主義と租税平等主義という憲法原則の下で行われなければならない。その際に重要な意味を持つのが、実質課税原則である。その定義⁽¹²⁾によれば、実質課税原則は、形式と実質とが一致しない場合、税法の解釈適用は、実質に即して行われ

(3) 李 東植『租税法と憲法』（ジュンコミュニケーションズ・2012年）60-61頁参照。

(4) 李・前掲注(3)61頁参照。

(5) 李・前掲注(3)113頁参照。

(6) 李・前掲注(3)114頁参照。

(7) これに関して、金 雄熙「憲法上租税平等主義に関する研究」世界憲法研究16巻3号（2010年）701頁、706頁は、「租税法律主義違反については、司法的統制が容易であるが、租税公平主義違反については、それが果たして租税公平に違反するか否かを判断し難い」と述べている。

(8) 李 東植『一般租税法（第4版）』（ジュンコミュニケーションズ・2016年）149頁参照。

(9) 「全ての国民は、法の前に平等である。何人も性

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。」

(10) 憲法裁判所1989年7月21日89ホンマ38判例集1巻131頁、140頁参照。

(11) 金・前掲注(7)712頁参照。

(12) 実質課税原則の意義については、論者によって理解が異なり税法理論上定説がないといわれる（金 在吉「実質課税の原則に関する研究—本質論を中心として—」慶熙大学校法学博士論文（1991年）5-9頁参照）。なお、同旨の見解として、日本税制調査会「国税通則法の制定に関する答申（税制調査会第二次答申）及びその説明」（昭和36年7月）4頁も参照。

なければならないという原則である¹³⁾。つまり、国民が経済活動を行う場合、契約自由の原則により、同一の経済的目的を達成するために、様々な法律関係のうちの一つを選ぶことができる。その際、国民は、租税法律主義に基づき、達成した経済的利益から一部を租税として納めなければならないが、その場合、法律関係の形式と実質が異なるときに公平な課税をいかに図るかが重要である¹⁴⁾。憲法裁判所も実質課税原則について「実質課税原則は、租税平等主義の理念を実現するため、法律上の形式と経済上の実質が互いに符合しない場合、その経済的実質を追求して、それに課税することによって、租税を公平に賦課すべきであるという原則である」¹⁵⁾と判示している。このように、実質課税原則は、租税法律主義と租税平等主義に常に深くかかわっている。

(ii) 法的性格

実質課税原則の法的性格については、「実質課税は、基本的に租税の公平を実現するためのものとして、国税基本法という法律に定められているのであるが、憲法裁判所は、これを憲法原理に高めて、租税負担の公平原理の一つの内容として包含させる場合もある。」¹⁶⁾と述べられることがあり、日本の最高裁判所に相当する大法院も、「平等の原則は、『平等であるものは平等に』、かつ、『不平等なものは不平等に』取り扱うことによって実質的な平等を期する原則であり、それが租税法の領

域において表現された派生原則が、実質課税原則であるというべきである。」¹⁷⁾と判示している。

これに対して、「実質課税原則自体は、憲法原則ではなく、租税法規の解釈・適用に関する原則である。……実質課税原則が問題となる場合、憲法裁判所は、租税公平という側面から検討すればよく、別途あえて実質課税原則に言及する必要はない。」¹⁸⁾という見解もある。この見解からすると、「実質課税原則に違反した立法が、違憲となり得るかに関して、……憲法に根拠が定められていない実質課税原則に違反した租税法の立法が、実定法上違憲であるとは認められないため、実質課税原則を立法上適用される原則と認めることはできない。」¹⁹⁾ということになる。

いずれにせよ、実質課税原則は、税法に本源的に内在している条項であり、実定法においてこれを規定したことは、それが創設的意味をもつことではなく、既に税法に内在する基本的な原則を確認・宣言することにすぎないと解するのが通説である²⁰⁾。

(iii) 実質課税原則に関する現行規定

現行税法における実質課税原則は、日本の国税通則法に相当する国税基本法、国際租税調整に関する法律、地方税基本法²¹⁾及び法人税法に定められている。国税基本法14条は、実質課税原則について次のとおり定めている。すなわち、第1項は「課税の対象となる所得、

13) 李・前掲注(8)204頁参照。鄭宗燮『憲法学原論(第11版)』(博英社・2016年)1101頁、李泰魯=韓萬守『租税法講義(新訂10版)』(博英社・2014年)31頁も同旨。

14) 金・前掲注(7)705頁参照。

15) 憲法裁判所1999年3月25日98ホンバ2判例集11巻1輯201頁、213頁。

16) 鄭・前掲注(13)1101頁。

17) 大法院1992年5月22日宣告91NU12103判決。

18) 李・前掲注(3)134-135頁。

19) 金・前掲注(12)83頁。

20) 崔明根『税法学総論』(税経社・2007年)119頁参照。なお、同旨の見解として、日本税制調査会・前掲注(12)4頁以下も参照。

収益、財産、行為又は取引の帰属が名義上のものにすぎず、事実上帰属する者が別にいる場合、事実上帰属する者を納税義務者として税法を適用する。」と定め、第2項は「税法のうち、課税標準の計算に関する規定は、所得、収益、財産、行為又は取引の名称若しくは形式にかかわらず、その実質内容に従い適用する。」と定め、第3項は「第三者を通じた間接的な方法又は二つ以上の行為若しくは取引を行う方法により、この法又は税法の恵沢を不当に受けるためのものと認められる場合には、その経済的実質に応じて、当事者が直接取引を行ったものとみるか、又は連続した一つの行為若しくは取引とみて、この法又は税法を適用する。」と定めている。

なお、地方税基本法及び法人税法における実質課税原則の規定は、国税基本法14条1項及び2項と同様の内容の規定である。

(2) 立法の沿革

一般に、法制度を理解するにあたって、その立法の沿革を検討し、当時の社会的状況を理解することは、非常に重要である。韓国における実質課税原則を理解するにあたって、まず念頭に置くべきと思われるのは、韓国の

政府が、国民経済の発展を目的として、1962年から5年ごとに「経済開発5か年計画」を実施したという事実である。経済開発のためには、当然、多くの財源が必要であり、このことは、税制にも大きな影響を与えた。実質課税原則もその例外ではないが、その影響の意味するところは、後で述べるように単なる増収措置に対する影響とは異なるように思われる。

実質課税原則が初めて導入されたのは、所得税法や法人税法等²²⁾の個別税法においてであったが、1974年に、国税基本法が制定されその中で実質課税原則が定められた。その後の展開も含めて、実質課税原則の沿革をみておこう。

(i) 実質課税原則の導入

① 導入当時の個別税法の規定

所得税法においては、実質課税原則は第2条（1967年11月29日制定法律第1966号により新設。1968年1月1日施行）で「所得の帰属が名目だけであり、事実上その所得を得た者が別にいる場合には、事実上その所得を得る者にこの法を適用して所得税を賦課する。ただし、大統領令が定める事業の所得に対しては例外とする。」と定められていた²³⁾。その後、

²²⁾ 地方税基本法17条は「実質課税」という見出しの下、第1項で「課税の対象となる所得、収益、財産、行為又は取引が帰属する者は、名義のみあるだけであり、事実上帰属する者が別にいる場合には、事実上帰属する者を納税義務者として、この法又は地方税関係法を適用する。」と定め、第2項で「この法又は地方税関係法のうち、課税標準又は税額の計算に関する規定は、所得、収益、財産、行為又は取引の名称若しくは形式にかかわらず、その実質内容に従い適用する。」と定めている。

²³⁾ 実質課税原則は、営業税法においても、所得税

法及び法人税法と同時期に定められたが、営業税法は、1976年に韓国において「付加価値税法」が新たに制定されたことにより廃止された（韓国国家記録院HP（<http://www.archives.go.kr/next/search/listSubjectDescription.do?id=006171> [最終確認日：2017年9月20日]）参照）ので、本稿では取り扱わないことにする。

²³⁾ 金 吉洙「所得税法Ⅰ：新しい税法施行の問題点：施行令、施行規則を中心として」国税2巻7号（1968年）66頁では、同条の但書で名義者課税を行うようにした理由は、租税回避を防止するためであると述べられている。

1971年12月28日に同条に第2項が新設され、「この法のうち所得に関する規定は、その名称の如何にかかわらず、その実質内容によりこれを適用する。」と定められた。

法人税法においては、第3条（1967年11月29日制定法律第1964号により新設。1968年1月1日施行）で当初から、第1項が「資産又は事業から生ずる収入の全部又は一部が法律上帰属する法人と事実上帰属する法人とが異なる場合には、それが実質上帰属する法人に対してこの法を適用する。」と定め、第2項が「法人税の課税所得となる金額の計算に関する規定は、その名称の如何にかかわらず、取引の実質内容によりこれを適用する。」と定めていた。

② 導入当時の社会的状況

以上のような個別税法において実質課税原則に関する規定がなぜ導入されたかを理解するにあたっては、当時の社会的状況を理解する必要があると思われる。

1967年度の租税負担率は11.3%となっており、また、1968年度予算案によれば、租税負担率は13.4%となっていた²⁴⁾。このような状況の下で、政府としては、税源を捕捉し、税収を増やすことを重要な目標としていた²⁵⁾。ただし、当時の政府のスローガンは、「税源を培養

して税の正義を実践し、公平な課税を行うこと」²⁶⁾であった。このスローガンは、税収を増やすという目標を租税正義・公平な課税という制約の下で実現することを意味していると解される。実質課税原則は、そのような制約の一つとして定められたものと考えられる。このことは、当時の国会において、「概ね税の客体を誤って選択すれば、その国の経済を混乱させるおそれが多くあります。……税の客体をよく捕捉するか否かによって、社会に混乱を多くもたらします。」²⁷⁾との発言がされていたことから、推察される。また、具体的には、紙上配当をめぐる以下のような議論からも、窺われるところである。

1967年の所得税法改正により、紙上配当という制度が導入された。当時の国会会議録をみれば、「今回、初めて紙上配当制度の導入の試みをしているが、この制度は、我が国の企業体の多くが家族会社とされている実情に照らして、その法人の所得と株主の所得とが形式上は区分されているものの実質的にその区分をし難しく、かつ、その個人所得税との税負担の均衡を達するために、政策的に設けたものであります。……。この法案を予備審査した結果、一つの法体制上の問題があるのではないかと考えられます。現在、我が国の大企

24) 財政経済委員会62回8次会議録（1967年11月13日）13頁参照。

25) ただし、このような政府の考え方に対しては、「租税負担率が、諸外国に比べて我が国はまだ低いといいましたが、およそ日本が21%を負担することに対して、我々は13.5%ということは、話しになりません。……。我々は、国民所得が100ドルぐらいになります、そこから13.5%ということは、13.5ドルを除いたら、我々は、67ドル程度 [ママ] で生活することになります。つまり、我が国の税率が低いといいますが、アメリカはいうまでもな

く、イギリスは韓国の20倍、日本は韓国の6倍となる国民一人当たりの平均所得の国力をもっているから、我々は、租税に関して恵沢を受けているようにいうが、この問題は、より十分に検討すべきであると思います。」という批判もあった（財政経済委員会62回18次会議録（1967年12月6日）24頁）。

26) 国会本会議62回31次会議録（1967年12月14日）294頁。

27) 国会本会議・前掲注26)271頁。

業家らの多くは、非公開法人であるが、非公開法人において企業家が配当の形式をとらず、仮払形式で金を使っています。このような場合、それを配当したものとみなして課税することが、今回新たに制度上設けた紙上配当であるが、それは、税収入を期し、脱税を防止する意味においては、政策的によい『アイデア』であり、奇抜な制度であると思われます。所得税法第2条（実質課税）は『所得の帰属が名分だけであり、事実上その所得を得る者が別にいる場合には、事実上その所得を得る者にこの法を適用して、所得税を賦課する。』と定めており、それは、実質課税原則の宣言を規定したのであります。そうであるならば、紙上配当ということは、実際に配当を受けていないにもかかわらず、配当したものとみなして賦課することであるが、それは、所得税法第2条の明文の規定に背馳するものではないか、という問題点が生ずると思います。²⁸⁾（下線筆者）という発言があった。この発言は、紙上配当という制度が実質課税原則に反する制度ではないかというおそれを表明したといえよう。

このような発言にみられる実質課税原則違反の危惧を払拭するため、1967年の所得税法改正により「配当及び分配の擬制」という見出しの下で「法人税法の規定による内国法人のうち、非公開法人の当該事業年度の所得として、大統領令で定めるところにより計算し

た留保された所得に対しては、第2条（実質課税）の規定にかかわらず、次の各号に掲記する金額を控除した差額を株主・社員又は出資者に配当（以下『紙上配当』という）したものとみて、この法を適用する。」（22条2項）と定められた²⁹⁾。

紙上配当の制度は、このように、紙上配当に対する課税により税収を確保し、かつ、実質課税原則との抵触を回避するため³⁰⁾、擬制による課税を定めたのであるが、このことは、政府が税収確保と課税の公平との両立を図ろうとしたことの証左であると考えられる。

(ii) 個別税法における実質課税原則の変遷

① 所得税法の変遷

所得税法上の実質課税原則規定は、1974年に国税基本法に実質課税原則に関する条文が導入されたことを受け、改正されたが、1994年12月22日に所得税法が全面改正された際、規定の体系上不必要とされ削除された³¹⁾。

② 法人税法の変遷

法人税法上の実質課税原則は、導入後その条名³²⁾と文言が若干変更されただけで現行法人税法に受け継がれている。現行法人税法は、第4条が「実質課税」という見出しの下で、「資産又は事業から生ずる収入の全部又は一部が法律上帰属する法人と事実上帰属する法人とが互いに異なる場合には、その収入が事実上帰属する法人に対して、この法を適用する。」（1項）と定め、「法人税の課税所得とな

²⁸⁾ 法制司法委員会62回8次会議録（1967年11月21日）8-9頁。

²⁹⁾ 第1号：当該事業年度の法人税額、第2号：商法第458条の規定により積立てた当該事業年度の利益準備金。

³⁰⁾ 他にも紙上配当の制度は、非公開法人をできるだけ公開法人に促進するという経済政策の一環で

もあった（法制司法委員会・前掲注²⁸⁾17頁参照）。

³¹⁾ 吳允『税法原論』（韓国学術情報・2015年）175頁参照。

³²⁾ 1998年12月28日法人税法改正（法律第5581号。1999年1月1日施行）により、同法3条から4条となっている。

る金額の計算に関する規定は、所得・収益等の名称又は形式にもかかわらず、その実質内容により適用する。」(2項)と定めている。

(iii) 国税基本法の制定

① 国税基本法14条1項及び2項

韓国における国税基本法は、1974年12月21日法律第2679号として制定され、1975年1月1日より施行された³³⁾。同法14条で、それまで所得税法及び法人税法等の個別税法で規定されていた実質課税原則が、国税一般の賦課原則の一つとして規定された。当時の14条1項及び2項の条文については、既にII 1(1)(iii)で引用したので、そこを参照していただくこととして、ここではその概要を述べておくことにする。

14条1項は、課税物件を享有する真実の権利関係、つまり実質に応じた帰属関係を把握して、その実質帰属者(課税物件との結合が実際になされた者)を納税義務者と選定して、課税すべきであるという原則を定める規定であり³⁴⁾、この原則は「納税主体に関する実質主義」³⁵⁾と呼ばれる。この原則の適用場面として、例えば、「事業者名義登録者とは別途に、事実上の事業者がいる場合には、事実上の事

業者を納税義務者とみる。』³⁶⁾とされている³⁷⁾。

14条2項は、同じ種類の租税事実に関して、同じ内容の税法的効果を付与しなければならないという意味で、いわば租税平等主義の指導原理を充実させるために要求される原則を定める規定であり³⁸⁾、この規定は「課税客体に関する実質主義」³⁹⁾を定める規定であるといわれる。この規定の適用場面として、例えば、「会社の株主として名簿上記載されているとはいえ、会社の代表者が任意に登載しただけであり、会社の株主として権利行使をした事実がない場合には、その名義者である株主を税法上株主とみない。』⁴⁰⁾とされている。

14条1項と2項の関係については、前者は取引の帰属について規定し、後者は所得の種類又は金額の決定方式について規定しており⁴¹⁾、両者は規定の対象を異にするため、論理的には、両者における実質課税の意味が同じである必要はないとの指摘もある⁴²⁾。

なお、実質課税原則を補完する規定として、国税基本法18条1項が定められた⁴³⁾。この規定は「税法を解釈・適用する際には、課税の衡平及び該当条項の合目的性に照らして、納税者の財産権が不当に侵害されないようにしな

33) 国税基本法の制定については、「国税基本法が、現行各税法の間における諸規定の不統一を整備して、単行法化したものであるという意味では、その必要性について異議があり得ないのであろう。……国税基本法は、租税に関する通則的規定のモザイク的集合体でなく、租税に関する基本原理の法規であるため、その立法過程において十分な研究と検討を経て、外国の立法例をはじめとする学説・判例をできるだけ参考しなればならず、我が国において、それに関する十分な学説・判例が積み立てられることをも待つべきであったのではないか」という評価があった(南 宮鍾「国税基本法」法制月報53号(1975年2月)22頁, 23頁)。

34) 宋 雙鍾『租税法学総論(第9版)』(租税文化

社・2016年)193頁参照。なお、この規定は、日本の実質所得者課税の原則(所得税法12条, 法人税法11条, 地方税法24条の2の2等)及び実質行為者課税の原則(消費税法13条)に相当するものである。

35) 宋・前掲注34)193頁では、論者によっては、「帰属に関する実質主義」(崔 明根)、「課税物件の帰属者に関する実質課税」(金 斗千)、「実質帰属の原則」(李 泰魯)、「実質帰属者課税主義」(金 在吉)と表現される場合もあると述べられている。

36) 現行国税基本法基本通則14-0…1【事業者登録名義者と実際事業者が異なる場合】。なお、「基本通則」は日本の「基本通達」に相当するものである。

なければならない。」と定めている。この規定については、次のような見解がみられる。すなわち、課税の衡平及び合目的性を追求していけば、法律上の明文の根拠なしに課税権を行使することができるようになり、その場合、国民の財産権が侵害されるおそれが生ずるが、このことは、「納税者の財産権が不当に侵害されないようにしなければならない」というこの規定の要請に反するようと思われるので、この規定は、課税の衡平及び合目的性に照らして税法規定を解釈するとしても、みだりにその文言自体の意味から離れることによって、納税者の財産権が不当に侵害されることのないようにすべきであると解するのが妥当であ

る⁴⁰。「課税の衡平」は、まさに実質課税原則が実現しようとする目標であり、同規定が立法的に実質課税原則の適用領域を確認したと解する見解もある⁴¹。

② 国税基本法14条3項

国税基本法14条3項は、2007年12月31日に法律第8830号として制定され2008年1月1日より施行された。この規定の条文についても、既にⅡ1(1)(iii)で引用したので、そこを参照していただくこととして、ここでは、この規定が前2項と異なり新設されたものであることから、その制定理由を述べておくことにする。

この規定は、歴史的にみると、相続税及び贈与税法2条4項⁴²並びに国際租税調整に関

37) 判例(大法院2014年5月16日宣告2011DU9935判決)では、次のように述べられている。「国税基本法第14条第1項は『課税の対象になる所得、収益、財産、行為又は取引の帰属が名義だけであり、事実上帰属する者が別にいる場合には、事実上帰属する者を納税義務者として税法を適用する。』と定め、実質課税原則を宣明している。

したがって、所得や収益、財産、行為若しくは取引等の課税対象に関して、帰属の名義と異なり、実質的に支配・管理する者が別にいる場合には、形式や外観を理由として帰属名義者を納税義務者とすべきでなく、実質課税原則によって実質的に当該課税対象を支配・管理する者を納税義務者とすべきである。そして、そのような場合に該当するか否かは、名義使用の経緯及び当事者の約定の内容、名義者の関与の程度及び範囲、内部的な責任及び計算関係、課税対象に関する独立的な管理・処分権限の所在等の様々な事情を総合的に考慮して判断しなければならない。」

なお、この判例では、実質課税原則の適用に関する立証責任について、次のように述べられている。「課税要件事実の存否及び課税標準に関しては、原則的に課税官庁が証明する責任を負担するところ、それは、取引等の帰属名義と実質的な帰属主体が異なると争われる場合においても、証明責任を転換させる別途の法律規定がある等の特別な事情がない限り同じである。ただし、課税官庁

が事業名義者を実業者とみて課税を行った以上、取引等の帰属名義と実質とが異なるという点は、課税処分を受けた事業名義者が主張・証明する必要が生ずるが、この際に証明の必要は、裁判官において課税要件が充足されたというところに関して、相当の疑問を持たせる程度で足りる。」

38) 宋・前掲注34)194頁参照。なお、李昌熙『税法講義(第14版)』(博英社・2016年)85頁は、この規定に相当する規定は日本にはないと述べている。

39) 宋・前掲注34)194頁では、論者によっては、「取引内容に関する実質主義」(崔明根)、「課税標準内容に関する実質課税」(金斗千)、「実質計算の原則」(李泰魯)、「実質把握課税主義」(金在吉)と表現される場合もあると述べられている。

40) 現行国税基本法基本通則14-0-3【名義上の株主に対する課税問題】。これは、宋・前掲注34)194頁によれば、表面上は、名義者である株主に利益配当があるようにみえるとはいえ、その株主が実際に株式配当金を受けた事実がなければ、その名義者は、自己の配当所得に関する所得税の納税義務を負わない意味である。

41) 吳・前掲注31)173頁参照。

42) 吳・前掲注31)173頁参照。

43) 李=韓・前掲注13)32頁参照。

44) 李=韓・前掲注13)32頁。

45) 金・前掲注12)83頁参照。

する法律⁴⁷⁾2条の2第3項に由来し⁴⁸⁾、立法例としては、アメリカ税法における段階取引原則 (step transaction doctrine) を導入したものであるといわれているが⁴⁹⁾、その制定理由は、一言でいえば、実質課税原則の明確化にある。これを敷衍すれば、第1に、国際租税調整に関する法律による租税回避防止規定が国際取引だけでなく、国内取引にまで適用されることを明確にする必要があること、第2に、形式上第三者を通じた間接的方法又は二つ以上の行為若しくは取引を行う方法により、税法上恵沢を不当に受ける場合には、経済的実質内容に応じて、当事者が直接取引を行ったものとみるか、又は連続した一つの行為若

しくは取引をしたものとみて、税法を適用すること、第3に、高度化・複雑化している租税回避行為に能動的に対処することによって、租税回避行為が縮小されると期待する、という点が挙げられている⁵⁰⁾。要するに、国税基本法14条3項は、韓国における租税回避防止のための一般規定として新設されたものであるといえよう⁵¹⁾。

③ 国税基本法14条1項及び2項と3項との関係

国税基本法14条1項及び2項と3項との関係については、多くの論者は必ずしも意識的に論じてはいないが、これを意識的に論じる論者の見解として以下の二つのものがある。

一つには、「新たに新設された第3項は、納

46) この規定の制定理由については、黄 憲淳 (翻訳)・谷口勢津夫 (監修)「一般的租税回避否認規定により交差贈与を直接贈与として再構成して行った贈与税賦課処分が適法と認められた事例」月刊税務事例49巻10号 (2017年) 59-60頁参照。この規定は、2015年12月15日法律第13557号により削除された。この点については、韓国大法院総合法律情報HP (<http://glaw.scourt.go.kr/wsjo/lawod/sjo190.do?contId=2188862#1505804868509> [最終確認日: 2017年9月20日]) 参照。

47) この法律 (1995年12月6日制定・1996年1月1日施行) の制定理由は、世界貿易機構 (WTO) の出帆及び経済協力開発機構 (OECD) の加入推進と合わせて、国際的に一般化され通用されている基準により、特殊関係がある者との間の国際取引に関して租税の調整をすることができる法的根拠を備える一方、企業間の国際取引において発生する租税問題の解決に関する国家間の租税行政協調とその手続に関する事項を定めることである。この点については、韓国大法院総合法律情報HP (<http://glaw.scourt.go.kr/wsjo/lawod/sjo190.do?contId=1664413#1497353099707> [最終確認日: 2017年9月20日]) 参照。

同法において国際的租税回避を防止するための規定として、2006年5月24日法律第7956号により立法された2条の2 (国際取引に関する実質課税)

がある。同条の制定理由は、国際取引においても実質帰属者及び経済的実質を基準として租税条約を適用することであった。この点については、韓国大法院総合法律情報HP (<http://www.law.go.kr/lsInfoP.do?lsiSeq=74004&ancYd=20060524&ancNo=07956&efYd=20060524&nwJoYnInfo=N&efGubun=Y&chrClsCd=010202#0000> [最終確認日: 2017年9月20日]) 参照。

48) 吳・前掲注(3)208頁参照。

49) 李 俊奉『租税法総論【第3版】』(サムイルインボマイン・2017年) 115頁参照。なお、李 東植「アメリカ税法上実質課税原則の意味と役割」公法研究39輯4号 (2011年) 317頁、319頁では、実質課税原則における実質を法実質として理解すれば、アメリカ又はドイツにおける税法において、現在我が国における実質課税原則に該当するものは存在しないので、アメリカ又はドイツとの比較が意味をもつためには、実質課税原則における実質を経済的実質に基づいて理解することが前提であると述べられている。日本の場合、国税通則法の制定において、このような議論がなされた (日本税制調査会・前掲注(12)4頁以下参照)。

50) この点については、韓国大法院総合法律情報HP (<http://glaw.scourt.go.kr/wsjo/lawod/sjo190.do?contId=1665304#1497352612522> [最終確認日: 2017年9月20日]) 参照。

税者が営業上の正当な理由なしに間接的取引方法又は多段階の取引方式をとった場合、『経済的実質』により課税物件の帰属を決定し又は課税標準を計算するという趣旨として、課税物件帰属の実質と課税標準計算の実質とを適用する二つの具体的場合を例示したものである。⁵¹⁾という見解がある。

もう一つの見解では、「国税基本法第14条第1項及び第2項における『実質』を『経済的実質』として理解する場合、その『経済的実質』は、当該納税義務者に存在する実質である。……。国税基本法第14条第1項及び第2項は、課税対象の実質的帰属者にその課税対象の実質の大きさによって、租税を負担させるという意味として、社会共同体の構成員間の負担の衡平を図ることだけであり、租税賦課権者の財政を念慮した上に定められたものではない。しかし、国税基本法第14条第3項は、租税賦課権者が、自らの財政を保護するためのものである。納税者が、私的自治を掲げて税法の規定を濫用する方法として、租税賦課権者の財政を不当に侵食することを防ぐための規定であるから、個々の納税者に対し実質に符合する課税を排除する場合も発生するのである。」⁵²⁾と述べられている。

なお、国税基本法14条3項制定前の事案に関するものであるが、近年における大法院判例の多数は、国税基本法14条1項の適用上、

納税者が形成した取引がもっぱら租税回避目的によるものである場合には、その経済的実質により課税対象の帰属を判定することができる⁵³⁾といい、同項が租税回避防止の目的に活用されることができることを認めている⁵⁴⁾ことからすると、大法院は、今後、国税基本法14条3項との関係について前者の見解を採用するかもしれない。

④ 実質課税原則に関する国税基本法と個別税法との関係

国税基本法3条1項は「この法は、税法に優先して適用する。ただし、税法においてこの法のうち次の各号の規定に関する特例規定を定めている場合には、その税法で定めるところによる。」と定め、同項2号は、同法14条(実質課税)を含む第2章第1節の規定を掲げている。国税基本法3条1項但書によれば、同法14条が定める実質課税原則に対する例外を個別税法に規定することができることになる⁵⁵⁾。その結果、個別税法が実質課税原則に関する規定を定めている場合、個別税法は、実質課税原則に関して、国税基本法の原則とは異なり同法に優先することになる⁵⁶⁾。

この点に関して、憲法裁判所は、実質課税原則における実質が必ずしも明確なものではないだけでなく、場合によっては形式上の外観又は名目に重点をおいて課税することが、むしろ公平な課税を通じた租税正義の実現に

51) 李・前掲注(8)228頁参照。同書244頁は、租税回避について「租税回避行為は、迂回的又は非通常の取引方式を選択して、租税立法者が意図していなかった租税節減を得ようとする、納税者の租税節減の試みをいう。」と定義している。なお、一般的租税回避防止規定に準ずる機能を果たす規定とみる見解として、呉・前掲注(3)204頁参照。

52) 李=韓・前掲注(3)34頁。任 勝淳=鄭 宗和「租税回避行為の否認と事実認定による否認」租税

法研究18輯3号(2012年)704頁,718頁。金 儀錫「実質課税原則の適用に関する接近方式」租税法研究18輯2号(2012年)7頁,11頁も同旨。

53) 呉・前掲注(3)208-209頁。

54) 呉・前掲注(3)209頁参照。

55) 金・前掲注(7)716頁参照。

56) 李 起生「実質課税原則に関する研究—実定法上規定を中心として—」長安論叢13巻1号(1993年)729頁,739頁参照。

符合する場合もあり得るので、国税基本法3条1項但書では、同法14条の定める実質課税原則に対する例外を個別税法に規定することができる旨を定めていると判示している⁵⁷⁾。この考え方によれば、国税基本法3条1項但書に基づいて同法14条の例外規定として定めることができるのはいわゆる名義人課税の規定であると考えられる。したがって、現行の個別税法上の実質課税原則規定、例えば法人税法4条1項は、「所得内容の実質主義を定めた同条第2項とともに、国税基本法第14条第1項及び第2項を法人税法で再次確認したもの」⁵⁸⁾として、国税基本法上の実質課税原則の確認規定にすぎず、あえて定める必要のない規定であるといつてよからう⁵⁹⁾。

国税基本法の立法理由が、所得税法や法人税法等の個別税法における実質課税原則規定を、全ての国税に拡大適用しようとするところにあること⁶⁰⁾に鑑みれば、同法が14条1項及び2項を一般規定として定めつつ、個別税法が同じ趣旨の規定を定めることは重複的規定にすぎず、もう一度注意を喚起させる意味以外に特別な意味をもたないとみるべきであろう⁶¹⁾。それゆえ、個別税法が、実質課税原則の沿革上、国税基本法が法人税法より後に立法されたが故に実質課税原則規定を依然として「例外規定」の形で定め続けている場合、その「例外規定」は削除するのが妥当であろう⁶²⁾。

2 実質課税原則における「実質」の意味

既に憲法との関係で述べたが(Ⅱ1(1)(i)参照)、実質課税原則は、租税法律主義と租税平等主義と深くかかわっている。いずれに重点をおいて、実質課税原則を理解するかという問題に関して、法実質説と経済実質説の対立がある。この対立は、国税基本法14条が定める「事実上帰属する」(1項)及び「実質内容」(2項)という文言をいかに解釈すべきかをめぐる対立である⁶³⁾。

(1) 法実質説

法実質説は、実質課税原則における「実質」を「法実質」として理解する理論である⁶⁴⁾。法実質説は、以下のように説く。すなわち、税法は、課税要件において、私法から多くの概念を借用しており、課税関係も私法上の取引関係を前提とする以上、当事者が選択した私法上の法形式を尊重し、その基礎の上で課税関係を形成すべきである⁶⁵⁾。課税関係は、当事者の私法上の法律関係を前提とし、その上に形成されるので、税法が租税負担能力を表す経済的現象をその対象とするとはいえず、法的基準から離脱することは、税務行政の恣意を助長し、納税者の法的安定性を害するおそれがあるから、その経済的事象に税法的効力を付与することはできない⁶⁶⁾。

57) 憲法裁判所1998年4月30日96ホンパ87等判例集10巻1輯410頁、419頁参照。

58) 任 勝淳『租税法』(博英社・2016年)587頁。

59) 吳・前掲注(3)144頁参照。

60) 国会財務委員会90回8次会議録(1974年10月26日)9頁参照。

61) 崔 星根「実質課税原則に関する法理と規定に関する分析及び評価」租税法研究19輯2号(2013

年)119頁、142頁参照。金 白暎「実質課税原則に関する研究」東亜大学校修士論文(1986年)20頁も同旨。

62) 李・前掲注(5)744頁参照。なお、本文で述べたことからすると、相続税及び贈与税法2条4項の廃止(前掲注(4)参照)は、時期が遅れたとはいえ、妥当である。

法実質説は、憲法上の租税法律主義を重視するものであるため、これによれば、実質課税原則は、租税法律主義を阻害しない限度内で運用されなければならない⁶³⁾。したがって、実際に選択された法形式ではなく経済的観点から想定された法形式に従って課税することは、その必要性が認められるとはいえず、

特別な規定がない以上、納税者の予測可能性及び法的安定性を害し、財産権を不当に侵害することになる⁶⁴⁾。韓国においては、従来、法実質説が通説的地位を占め⁶⁵⁾、判例も同じ立場に立ってきたと考えられる⁶⁶⁾。

しかし、従来から、法実質説に対しては、実質課税原則は、租税負担の公平を実現する

63) 崔・前掲注②120頁参照。なお、国税基本法14条1項にいう「事実上帰属する」は、「実質上帰属する」と同じ意味であると解される。現に、2010年12月30日改正（法律第10423号。2011年1月1日より施行）前の法人税法4条1項では「実質上帰属する」という文言が用いられていたが（本稿Ⅱ1(2)(i)①本文参照）、同改正後は「事実上帰属する」という文言に変更された（現行規定については本稿Ⅱ1(2)(ii)②本文参照）。このように理解すると、以下で検討する法実質説と経済的実質説との対立は、「事実上帰属する」にいう「事実」を、法実質説は法的事実、経済的実質説は経済的事実の意味に理解することを前提とする対立であると考えられる。

尹 智炫「国際租税調整に関する法律第2条の2第3項の解釈に関する一考察」租税法研究12輯2号（2006年）245頁、268頁では、法実質説と経済的実質説との対立の実践的な意味は、実質課税原則の適用により、私法上有効な取引を否認し、否認された取引と同じ経済的結果に到達することができるか否かという点にあると述べられている。崔・前掲注(61)131頁、姜 石奎「みなし取得税と実質課税の原則」大法院判例解説92号（2012年）13頁、33頁も同旨。

64) 実質課税原則に関しても「実質課税原則は、明文の規定の有無にかかわらず認定されるものであるから、国税基本法第14条の実質課税原則に関する規定が経済的実質主義に拡大解釈され、恣意課税に濫用される危険があるため、これを削除することが望ましい。」という批判があった（金・前掲注(61)85頁）。

65) 大法院1997年3月20日宣告95NU18383判決では、売買契約が無効である以上、その売買代金が譲渡人に支給されたとはいえ、譲渡所得税の賦課対象である資産の譲渡に該当し又は資産の譲渡に

よる所得があったと認めることはできないため譲渡所得税の賦課対象でなく、かつ、贈与を受けたものでないから、贈与税の賦課処分も違法であると判示している。

66) 裴 福石「租税実質主義と租税法律主義：その接点を中心として」国税2巻10号（1968年10月）32頁、34頁参照。李・前掲注(66)733頁、金 斗千『税法学（第三全訂版）』（博英社・1991年）181頁、金 榮湖「国税基本法の根本問題：立法論的再定立を望みながら」立法調査月報84号（1975年）28頁、31頁も同旨。

67) 李 泰魯「実質課税の原則—所得の実質的認識を中心として—」法学18巻1号（1978）66頁、88頁参照。金 斗千・前掲注(66)181頁、金 榮湖・前掲注(66)31頁、李 會昌「租税法律主義」裁判資料60輯（1993年）5頁、17頁も同旨。なお、李 會昌・前掲22頁では、「真実の実があつた向こうにみえるとはいえ、個人の基本権保障という塀を踏み荒らして摘み取ることができるものであれば、むしろその実を諦めようとするのが適法手続主義の基本精神であり、これは、租税法律主義の基本精神とも相通するものである。租税公平の追求を、租税法律主義の権利保障の機能が害されない範囲内で許容しようとするのは、租税公平の原則を軽視するためでなく、その濫用を予防するためである。」と述べられている。

なお、李 瓊灝「所得税法Ⅱ：新しい税法施行の問題点：施行令、施行規則を中心として」国税2巻7号（1968年）72頁では、所得税法及び法人税法等の個別税法の改正により実質課税原則が導入された1967年当時、その改正は、租税法律主義に重点をおいて法律を改正し、税務公務員の自由裁量権を限定したところを高く評価すると述べられている。このことは、当時、実質課税原則においても、租税法律主義が強調されたと考えられる。

ため、税法に内在しているものであるが、法実質説のように実質課税原則を解釈すれば、実質課税原則に与えられている公平負担実現の機能が半減するおそれがあるという批判があった⁶⁷⁾。

(2) 経済的実質説

経済的実質説は、実質課税原則における「実質」を「経済的実質」として理解する理論である。韓国においては、経済の発達や取引形態の複雑化により、取引の形式と実質が一致しない場合が多くなってきているため、取引の形式と実質を人為的に乖離させ租税負担を免れる場合もあるといわれてきた⁶⁸⁾。そのため、税法の理想である公平負担及び租税正義を実現するためには、経済的実質内容を基準としてその取引形式を判断し、課税することが要請されるといわれてきた⁶⁹⁾。つまり、経済的実質説は、法形式と経済的実質とが異なる場合、「経済的実質」を基準として、税法を解釈適用すべきであるという考え方である⁷⁰⁾。

経済的実質説は、以下のように説く。すなわち、租税は、租税平等主義を考慮して、応能負担の原則により、経済的な観点より公平に賦課されなければならない⁷¹⁾。この場合における公平の判断基準は、納税者が支配管理している経済力である⁷²⁾。しかし、納税者が支配管理している経済力には、原則として、法的保護が随伴するが、法的保護が完全に随伴していない事実上の経済力が存在する場合もある⁷³⁾。このことは、私法上の概念が税法で定められている場合において、この概念を私法上の意味とは異なる意味で解すべきことを意味する⁷⁴⁾。このような場合、納税者の選択した私法上の取引形式の意味で、税法上の課税要件をそのまま解釈適用するとすれば、租税負担の公平という目的は、到底実現することができないのである⁷⁵⁾。したがって、税法は、私法から独立したのものとして⁷⁶⁾、私法とは異なる経済的実質により⁷⁷⁾、税法独自の立場から解釈すべきである⁷⁸⁾。経済的実質は、公平に租税を分配しようとする場合、最も公平な租税分配の

68) 成 洛尹「実質課税の原則と法実質」国税3巻3号(1969年3月)42頁,45頁参照。なお、任・前掲注58)79頁では、法実質説は、日本の通説・判例であると述べられている。

69) 司法研修院(日本における司法研修所に相当するところ)『租税法総論』(司法研修院・2014年)51頁参照。金 斗千・前掲注66)181頁,裴・前掲注66)34頁,李・前掲注56)733頁,全 縦九「実質課税の原則—匿名組合に関する実質課税原則の適用事例」国税2巻6号(1968年6月)124頁,128頁,南 海一「法人税における実質課税原則」国税161号(1980年)95頁,97頁も同旨。

70) 大法院1991年5月14日宣告90NU3027判決,大法院1998年5月26日宣告97NU1723判決,大法院2000年9月29日宣告97NU18462判決,大法院2009年4月9日宣告2007DU26629判決等参照。

71) 崔・前掲注(20)121頁参照。李 種南「実質課税

の原則」国税95号(1975年1月)85頁も同旨。

72) 李・前掲注(71)85頁参照。

73) 李・前掲注(71)85頁参照。

74) 李=韓・前掲注(13)31頁参照。李・前掲注(71)86-87頁,李・前掲注(8)228頁,金・前掲注(12)15頁,李・前掲注(49)130頁も同旨。

75) 崔・前掲注(20)121頁参照。任・前掲注(58)79頁,李・前掲注(8)204頁も同旨。

76) 崔・前掲注(20)121頁参照。

77) 宋・前掲注(34)192頁では、法的権原が随伴していない経済力まで含めて、私法上無効である法律行為による経済的利益又は違法行為による利益等に対しても課税することができると述べられている。崔・前掲注(20)121-122頁も同旨。

78) 任・前掲注(58)70頁参照。

79) 崔・前掲注(61)127-128頁参照。

基準となる客観的事実である⁸³。このように税法を解釈することが、経済的担税能力の表象である課税物件を正しく把握するに役に立つ⁸⁴。

しかし、経済的実質説に対しては、「経済的実質」という概念が不明確かつ曖昧である⁸⁵から、課税権者に恣意的な課税の可能性を与え、国庫主義的解釈を正当化させることになる⁸⁶ので、それに税法的効力を付与することはできない、という批判が従来からあった⁸⁷。

(3) 小括

かつて、韓国においては、法実質説が多数説・判例の立場であった。しかし、1990年代の後半に、IMF事態⁸⁸が発生してから、多くの外国系の資本が韓国に流入し、韓国国内の諸会社を引き受け処分する過程において、莫大な利益を享受しながらも、名目会社にす

ぎない子会社の名義を利用する取引を行うことによって、取得税や譲渡所得税等の租税負担を免れる取引の形式と実質が乖離する行為が盛行した⁸⁹。2000年代に入り、そのような行為等に対処するために、立法的検討が行われ、その結果として国税基本法14条3項等のような規定が導入された⁹⁰。そのため、実質課税原則における「実質」に関しても、経済的実質説が多数を占めるようになったと考えられる⁹¹。以下で述べるように（Ⅲ2(2)参照）、大法院2012年1月19日宣告2008DU8499全員合意体判決も、従来とは異なり経済的実質説の立場をとった判決であるといわれる⁹²。

80) 崔・前掲注(20)121-122頁では、税法上の「帰属」と私法上の「取得」を比較しながら、私法上の取得は、法律上の正当な権原が伴われた権利者と目的物との支配管理関係を意味するのに対して、税法上の帰属は、正当な権原を随伴しているか否かを問わず、ある経済力を現実に事実上支配管理していることを意味するから、実質課税原則における「実質」は、経済的実質として理解すると述べられている。

81) 任・前掲注(68)70頁では、租税法律主義の要請上、特定の事実又は納税者の行為が、課税要件に充足するか否かを判断するにあたって、規定の外延を超える解釈が許されないことはいうまでもないが、それが課税要件が含んでいる取引の経済的実質又は担税力を考慮した税法の独自の解釈まで否定することではないと述べられている。

82) 全・前掲注(69)126頁参照。

83) 李・前掲注(8)208頁参照。

84) 崔・前掲注(20)121頁参照。

85) 金斗千・前掲注(66)181頁参照。

86) 金斗千・前掲注(66)180-181頁参照。

87) 金斗千・前掲注(66)181頁参照。

88) 1997年に国際通貨基金(International Monetary

Fund)から救済金融を要請し、支援を受けたことをいう。当時韓国の状況は、1998年9月末の時点において、失業者は約160万名に至り、失業率は7.3%であった。このことは、1970年代以後、最高の数値であるといわれる(鄭雲燦「IMFと韓国経済」経済論集37巻4号(1998年)803頁,811頁以下参照)。

89) 姜・前掲注(63)54頁参照。

90) 崔善財「租税回避行為の規制に対する最新判例の動向の研究」租税法研究22巻2号(2016年)9頁,11頁参照。相続税及び贈与税法の2003年12月30日改正(法律第7010号。2004年1月1日施行)により新設された2条3項及び4項、国際租税調整に関する法律の2006年5月24日改正(法律第7956号。2006年7月1日施行)により立法された2条の2(国際取引に関する実質課税)も同じ性格の規定であると考えられる。

91) 崔・前掲注(61)133頁参照。李=韓・前掲注(13)31頁,崔・前掲注(20)122頁,李・前掲注(49)130頁も同旨。なお、任・前掲注(68)79頁では、「経済的実質説は、英米法系の学説及び判例の主流的見解である。」と述べられている。

92) 崔・前掲注(90)11-12頁参照。

Ⅲ 韓国における実質課税原則に関する判例

1 実質課税原則の導入前の判例

実定税法において実質課税原則が導入される以前の判決として、大法院1961年2月7日宣告65NU91判決がある。

(1) 事案の概要

原告Xと訴外Aは、1963年5月25日から同年12月30日まで、砂糖の小売業を共同で営み、その利益を分配する一方、その営業監察は便宜上訴外Aの名義としたという事実を根拠として、被告Y（税務署長）がX及びAに対して営業税と事業所得税を課税したことを受けて、Xがその取消しを求める訴訟を提起した。

(2) 裁判所の判断

上記の事案に関して、大法院は、「論旨は、上の課税対象期間の営業は、Aの単独営業であり、Xは、ただその背後で財産を出資したものであるから、XとAの間は、匿名組合関係にすぎないというが、採用することはできない。このように、Yが、外形上の営業名義人が誰であるにかかわらず、実質課税原則に従って、XとAという2人に本件営業税及び事業所得税を賦課したことは、正当である。」と判断した。

2 実質課税原則の導入後の判例

(1) 法実質説を重視した判決

かつて判例は基本的に法実質説に立っていたといわれたが（Ⅱ 2(1)参照）、その代表的な判決として、大法院1991年5月14日宣告90NU3027判決がある⁹³。

(i) 事案の概要

原告Xは、1974年12月30日に甲土地を取得し引き続き所有しているうちに、1984年12月26日に甲土地につきBへの所有権移転登記をし、甲土地との交換として、同日、甲土地に隣接しているB所有の乙土地につきXへの所有権移転登記をした上、1984年12月31日C銀行との間で、Xは乙土地を499,767,000ウォンで、Bは甲土地を493,522,500ウォンで、それぞれ売り渡す旨の売買契約を締結し、X及びBは代金の支払いを受け、1985年4月24日にC銀行に各土地につき所有権移転登記をした。

これに対して、被告Y（税務署長）は、XとBとの間の1984年12月26日の相互譲渡行為は、Xは甲土地を、Bは乙土地をそれぞれ法人であるC銀行に譲渡するにあたって、各譲渡所得税の相当部分を遁脱するために、中間に個人間の取引を介在させた形式的なものにすぎないものとして、これを否認し、したがって、Xは、交換により取得した乙土地でなく、そもそも所有していた甲土地をC銀行に譲渡したものとみて、譲渡所得税等を賦課することを決定・告知した。

⁹³ 大法院1992年9月22日宣告91NU13571判決は、本文の判決と同じ趣旨であるといわれるが（尹 智炫「実質課税の原則と仮装行為に関する考察」中央法学9輯2号（2007年）909頁，920-922頁参照）、判決文をみれば「経済的観察方法又は実質課税の原則により、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認するためには、租税法律主義の原則上、法律に個別のかつ具体的な否認規定を備えるべきところ……」と判断し、経済的観察方法という文言を明らかに述べられている。

これに対して、Xは、1984年11月20日実質的に上記の二つの土地を交換したことであり、それぞれC銀行に対する譲渡による譲渡所得税を節減するために形式上上記の交換登記をしたことでないにもかかわらず、Yが上記の交換行為を否認し、Xが所有していた甲土地を直接に譲渡したものとみて行った本件課税処分は違法であると主張し、その取消しをを求める訴訟を提起した。

(ii) 裁判所の判断

上記の事案に関して、大法院は、「XとBが、互いの土地を交換し、各自交換取得した土地を後にC銀行に譲渡したことが、過重な譲渡所得税の負担を回避するための行為であるとはいえ、上のような土地の交換行為は、仮装行為に該当する等の特別な事情がない限り、有効であるとみるべきであるから、これを否認するためには、権力の恣意から納税者を保護するための租税法律主義の法的安定性又は予測可能性の要請に照らして、法律上具体的な根拠が必要であるというべきところ、それを否認する具体的な法律上の根拠の審理も行わず、XとBが互いの土地を交換し、各自交換取得した土地を後にC銀行に譲渡した一連の過程を、実質的にはXが交換前に所有していた土地をC銀行に譲渡したものとみた原審判決は、租税法律主義ないし実質課税原則に関する法理誤解又は審理未盡の違法を行ったものである。」と述べている。

(2) 経済的実質を重視した判決

これに対して、経済的実質説に基づいて判断した判決といわれるのが、大法院2012年1月19日宣告2008DU8499全員合意体判決⁹⁴である⁹⁵。

(i) 事案の概要

原告Xは、オランダ法人であり、1998年6月28日に持分の100%を出資して、オランダ法人であるBを設立し、2003年5月7日に持分の100%を出資して、オランダ法人であるCをも設立した。Bは、内国法人であるE会社の株式を75%保有しており、Eの残りの株式25%は、シンガポール法人であるFが保有していた。Cは、2005年7月15日にFからEの株式25%（以下「争点1株式」という）を取得した。BとCは、2003年5月15日に内国法人であるDの持分（有限会社の場合「持分」と表示するのが正しいが、以下では便宜上「株式」と表示する）を50%ずつ取得した（以下「争点2株式」という）。争点1株式の取得と関連して、被告Y（税務署長）は、Bの母会社であるXをEの寡占株主とみて、Cを通じて取得した争点1株式の取得により、寡占株主であるXのEに対する持分の比率が、25%ほど（75%から100%）増加したものとみて、2006年4月10日にXに対して、旧地方税法（2005年12月31日法律第7843号により改正される以前のもの⁹⁶。以下同じ）105条6項により、Eの所有不動産の2005年7月15日の帳簿価額の25%を課税標準として、取得税（加算

94) 韓国の大法院における全員合議体判決ということとは、日本の最高裁判所における大法廷判決に相当するものである。

95) 本判決の全訳として、黄 憲淳（翻訳）・谷口勢津夫（監修）「韓国における租税回避事案に対する実質課税原則の適用判例」租税研究814号（2017

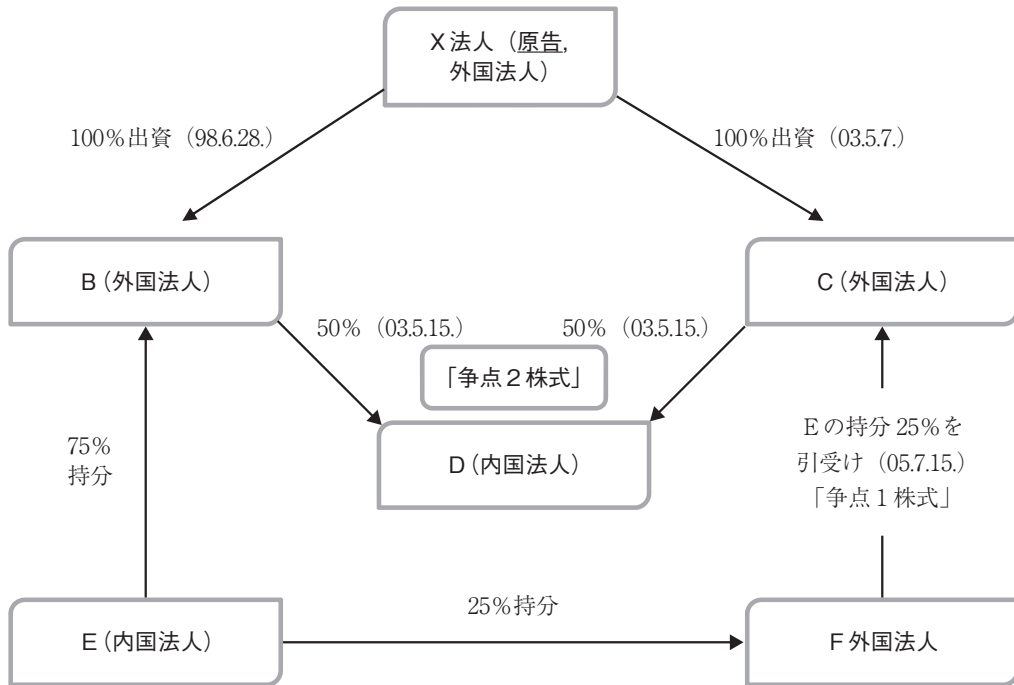
年）277頁以下参照。

96) 旧地方税法82条（国税基本法等の準用）は、「地方税の賦課及び徴収に関して、この法及び他法令で定めているものを除外し、国税基本法及び国税徴収法を準用する。」と定めていた。

税を含む) 560,557,480ウォン, 農漁村特別税 48,510,190ウォンで, 合計609,067,670ウォンを賦課した。

争点2株式の取得と関連して, Yは, BとCが争点2株式を取得することによって, 母会社であるXがDの持分を100%所有した寡占株主となったとみて, 2006年4月10日にX

に対して, 旧地方税法105条6項によりDの所有する不動産の2003年5月15日の帳簿価額の100%を課税標準として, 取得税(加算税を含む) 1,783,411,950ウォン, 農漁村特別税 163,479,420ウォンで, 合計1,946,891,370ウォンを賦課した。



(ii) 裁判所の判断

多数意見は, 「旧国税基本法(2007年12月31日法律第8830号により改正される以前のもの。以下同じ)第14条第1項, 第2項が宣明している実質課税原則は, 憲法上の基本理念である平等の原則を租税法律関係に具現するための実践的原理として, 租税負担を回避する目的で課税要件事実に関して, 実質と乖離する不合理な形式や外観を選択する場合, その形式又は外観にかかわらず, 実質により担税力があるところに課税することによって, 不当

な租税回避行為を規制し, 課税の衡平を高め租税正義を実現しようとするところに, 主な目的がある。これは, 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ものでなく, 租税法規を多様に变化する経済生活関係に適用する場合において, 予測可能性及び法的安定性が毀損されない範囲内で, 合目的かつ弾力的に解釈することによって, 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かつ不可分の関係にあるというべきである。」と述べて

いる。

これに対して、反対意見は、「実質課税原則は、租税公平の原則を実現するための租税法の基本原則として、課税権の行使が実質的な事実関係に反して行われる場合、これを排除することによって納税者の権利を保護する肯定的な側面があるものの、逆に課税権の濫用を正当化する道具となり納税者の財産権を侵害することによって、課税要件法定主義及び明確主義を核心とする租税法律主義と衝突するおそれがある。納税義務者としては、租税法律主義の土台の上で、租税負担を除去し又は緩和する取引方法を選ぶことができ、それは、仮装行為や違法な取引として評価されない限り、納税義務者の権利として尊重されなければならない。それにもかかわらず、本質的に不確定概念である実質課税原則を掲げて、納税義務者が選択した取引形式をみだりに否認し、法の文言に表現された課税要件の一般的意味を逸脱してその適用範囲を広げること

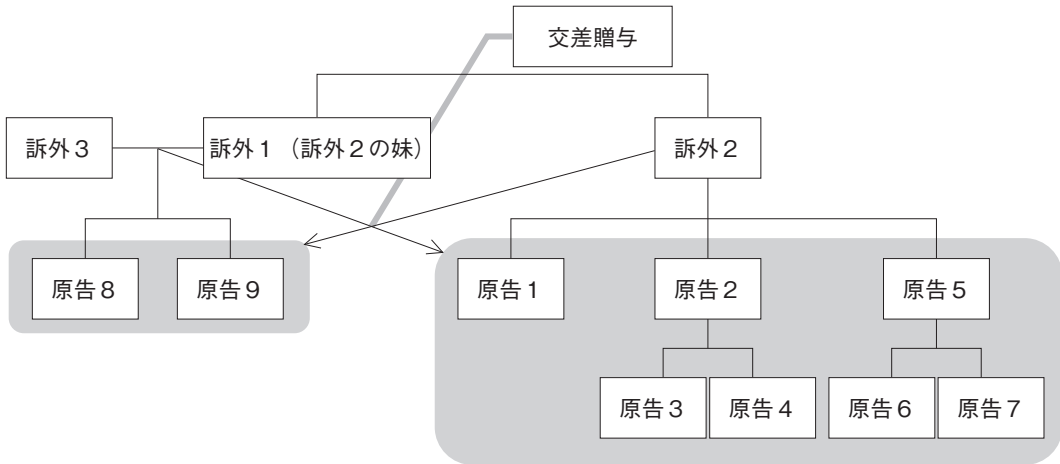
になると、租税法律主義が形骸化し、これを通じて実現しようとする法的安定性及び予測可能性が害されることになる。」と述べている。

(3) 国税基本法14条3項の新設後の判決

2007年に国税基本法14条3項が新設された後、最近、この規定と同じ内容の旧相続税及び贈与税法2条4項の適用を認めた大法院2017年2月15日宣告2015DU46963判決⁹⁷が下された。この判決は、実質課税原則と関連して重要な意味をもつ判決である。

(i) 事案の概要

訴外1・2・3はいずれもA会社の株主であり、訴外1は訴外2の妹であり、訴外3は訴外1の配偶者である。原告1・2・5は訴外2の子であり、原告3・4は原告2の子であり、原告6・7は原告5の子であり、原告8・9は訴外1・3夫婦の子である（図示すれば、以下のとおりである）。



訴外2は、2010年頃、子である原告1・2・5と、外孫である原告3・4・6・7（以下、訴外2の直系卑属らである上記の原告らを

⁹⁷ 本判決の全訳として、黄（翻訳）・谷口（監修）・前掲注(46)60頁以下参照。

「原告1外6人」という)にA会社の株式を贈与しようとし、その頃、訴外1・3も、所有していたA会社の株式を、子である原告8・9に贈与しようとしたが、各自の直系卑属に直接贈与するよりは、互いの卑属に交差して贈与することにすれば、租税負担が軽くなるという税理士の助言に従って、贈与税を減らす目的で、一定の株式を相手方の直系卑属に相互に交差して贈与することを約定した。原告らは、2011年3月30日、訴外1・2・3からそれぞれ贈与を受けたA会社の株式に対する贈与税を申告納付した。被告Yら(税務署長)は、本件交差贈与の経済的実質を次のような二つの直接贈与、すなわち、訴外2が直系卑属である原告1外6人に合計16,000株を直接贈与し、訴外1・3が子である原告8・9に合計16,000株を直接贈与したものとみて、旧相続税及び贈与税法2条4項を適用して、原告らに2010年分の贈与税に関して、①原告1外6人に対しては、訴外1・3から受けた贈与分を訴外2から受けた贈与分を含め、②原告8・9に対しては、訴外2から受けた贈与分を半分にしてそれぞれ訴外1・3から受けた贈与分を含めて、算定し直した贈与税を原告らに賦課する本件課税処分を行った。

(ii) 裁判所の判断

上記の事案に関して、大法院は、「旧相続税及び贈与税法(2013年1月1日法律第11609号により改正される以前のもの)第2条第4項、第3項により、当事者が行った様々な段階の取引等の法的形式や法律関係を再構成して、直接的な一つの取引による贈与とみて、贈与税の課税対象に該当するとするためには、納税義務者が選択した取引の法的形式や過程が、初めから租税回避の目的を遂げるための手段

にすぎないため、財産移転の実質が直接的な贈与をしたものと同一であると評価することができなければならず、このことは、当事者がそのような取引形式をとった目的、第三者を介入させ又は段階別取引過程を経た経緯、そのような取引方式をとったことに租税負担の軽減以外に事業上の必要等その他の合理的な理由があるか否か、各々の取引若しくは行為の間の時間的間隔、そのような取引形式をとったことに伴う損失及び危険負担の可能性等の関連事情を総合して、判断しなければならない。」と判示した上で、本件について、「訴外2及び訴外1夫婦は、各自の直系卑属らにA会社の株式を贈与しつつも、贈与税の負担を減らす目的の下で、それ自体では合理的な理由を見出すことができない交差贈与を意図的な手段として利用した点等を考慮して、そのような交差贈与を旧相続税及び贈与税法(2013年1月1日法律第11609号により改正される以前のもの)第2条第4項により、実質に即して再構成して、訴外2及び訴外1夫婦が各自の直系卑属らに直接追加で贈与したものとみて、贈与税を課税することができる。」と判断した。

3 検討

以上で取り上げた判決の意義や位置付けを以下で簡単に整理し検討しておくことにする。

第1に、大法院1961年2月7日宣告65NU91判決の意義は、所得税法及び法人税法等の個別税法において実質課税原則を明文で定める以前に、大法院が実質課税原則に関して判断したところにある⁹⁸⁾。これによれば、その後個

⁹⁸⁾ 全 縦九「実質課税の原則と租税法律主義」法政23巻12号(1968年)60頁参照。

別税法において定められた実質課税原則規定は、創設的な意味をもつものでなく、あくまでも以前から税法に内在していた実質課税原則を「宣言・確認」する意味として、注意的に定めたものにすぎない点を明白にしたのである⁹⁹⁾。

第2に、大法院1991年5月14日宣告90NU3027判決は、「[ある取引形式が] 仮装行為に該当する等の特別な事情がない限り、有効であるとみるべきであるから、これを否認するためには、権力の恣意から納税者を保護するための租税法律主義の法的安定性又は予測可能性の要請に照らして、法律上具体的な根拠が必要である」と述べている。大法院のこのような判断は、租税法律主義を重視する法的実質説に基づくものといえる¹⁰⁰⁾。

第3に、大法院2012年1月19日宣告2008DU8499全員合意体判決は、株式等を取得した形式と外観のみを偏重して、納税義務があるか否かを判断した原審判決を破棄し、実質課税原則の適用に関する一定の判断基準を示したといわれる¹⁰¹⁾。大法院は、多くの場合において実質課税原則における「実質」を法実質として理解する傾向があったため、特に国税基本法14条2項の適用範囲を、非常に制限してきたといわれたが¹⁰²⁾、本判決が国税基本法14条を直接的根拠として実質課税原則を適用したことは、妥当な変化であると評価されることがある¹⁰³⁾。

最後に、大法院2017年2月15日宣告2015DU46963判決は、最近、実質課税原則の条項が直接に用いられた判決といわれているが、「当事者が行った多段階の取引等の法的形式や法律関係を再構成して、直接的な一つの取引としたのは、私法上の法律関係の効力を否認せず、実質課税原則という法理を適用して、税法的な側面から取引関係を再構成したものである。」¹⁰⁴⁾と評価されることがある。

IV おわりに

以上、本稿では、実質課税原則に関する基礎理論的な比較法研究の一環として、韓国における実質課税原則について、主としてその意義及び立法の沿革、「実質」の意味に関する学説・判例の動向をみてきた。実質課税原則について、法実質説が従来は多数説であったが、近年は経済的実質説が多数説であるといわれており、判例においても従来とは異なり経済的実質説の立場に立つものと解される判決が増えてきたと考えられる。学説や判例の態度が変化した理由の一つは、「経済的実質」を明文化した国税基本法14条3項等の規定の新設であると考えられる。これは、租税平等主義の役割をより大きくし、行政による裁量の拡大をもたらすことになろう。このような点を、今後、租税法律主義という原則の下で、いかに考えてゆくべきかが検討に値すると考えられる。その際、大法院2012年1月

99) 全・前掲注98)60-61頁参照。李・前掲注(8)220頁、金・前掲注(12)19頁、崔・前掲注(20)119頁、李・前掲注(49)111頁、李・前掲注(56)748頁、崔・前掲注(61)128頁、李・前掲注(67)69頁も同旨。

100) 任・前掲注(58)76頁参照。尹・前掲注(93)917頁も同旨。

101) 任・前掲注(58)84頁参照。姜・前掲注(63)54頁、

吳・前掲注(31)179頁も同旨。

102) 李・前掲注(8)227頁参照。

103) 李・前掲注(49)137-138頁参照。

104) 姜 憲求=楊 仁準「他人名義の利用取引時の課税問題に関する小考」法学25巻1号(2017)283頁、325頁。

19日宣告2008DU8499全員合意体判決における反対意見にも傾聴すべきところがあるように思われる。