

세법연구 16-04

주요국의 조세회피방지를 위한 일반규정 비교연구

2016. 12

연구진

연구책임자

홍성훈 부연구위원

공동연구원

박수진 공인회계사

이형민 공인회계사

목차

I. 서론	7
1. 연구배경	7
2. 연구방법	8
II. 조세회피 관련 일반 사항	14
1. 조세회피 개념	14
2. 조세회피 방지를 위한 법원의 대응방안	15
가. 사법적 원칙	16
나. 세법의 해석·적용	17
3. 거래의 재구성	19
III. 우리나라 일반조세회피방지규정	20
1. 「국세기본법」 제14조 실질과세 원칙	21
가. 연혁	21
나. 제3항 도입 이전의 실질과세 원칙에 대한 논의	23
다. 제3항 도입 이후의 실질과세 원칙에 대한 논의	25
2. 판례분석	26
가. 개요	26
나. 가장행위론	27
다. 전원합의체 판결(2012.1.19.) 이전 판례의 흐름	29

라. 전원합의체 판결(2012.1.19.)의 내용 및 의의	36
마. 전원합의체 판결(2012.1.19.) 이후 판례의 흐름	40
3. 우리나라 일반조세회피방지규정의 한계	43
IV. 주요국의 일반조세회피방지규정	45
1. 미국	45
가. 조세회피 방지를 위한 일반규정	45
나. 성문법상 일반조세회피방지규정	50
2. 호주	54
가. 조세회피방지를 위한 일반규정	54
나. 성문법상 일반조세회피방지규정	56
3. 영국	61
가. 조세회피방지를 위한 일반규정	61
나. 성문법상 일반조세회피방지규정	65
4. 독일	72
가. 조세회피방지를 위한 일반규정	72
나. 성문법상 일반조세회피방지규정	74
5. 프랑스	81
가. 조세회피방지를 위한 일반규정	81
나. 성문법상 일반조세회피방지규정	82
V. 국제비교와 시사점	87
1. 국제비교	87
가. 조세법 계보에 따른 조세회피방지규정의 차이	88
나. 성문화된 일반조세회피방지규정 국제비교	89

2. 시사점.....	96
가. 일반조세회피방지규정에 대한 입법 정비	96
나. 일반조세회피방지규정의 적용에 대한 사법부의 접근법 변화 필요성	101
참고문헌.....	103

표목차

〈표 I-1〉 국가별 성문화된 일반조세회피방지규정	12
〈표 III-1〉 거래의 재구성을 허용하지 않은 사례	32
〈표 III-2〉 가장행위론을 들어 거래의 재구성을 허용한 사례	33
〈표 III-3〉 실질과세 원칙을 들어 거래의 재구성을 허용한 사례	35
〈표 III-4〉 가장행위론을 근거로 거래의 재구성 유무를 판시한 사례	41
〈표 III-5〉 실질과세 원칙을 근거로 거래의 재구성 유무를 판단한 사례	42
〈표 V-1〉 국가별 성문화된 일반조세회피방지규정	95

I. 서론

1. 연구배경

- 다국적기업에 의한 세계적인 BEPS¹⁾현상은 OECD/G20의 BEPS 방지 프로젝트의 최종보고서 산출과 각 국가별 조세체계를 재정비하는 계기를 제공함²⁾
 - 각 국가별 조세체계의 재정비로는 이전가격세제나 과소자본세제 등 조세회피 방지를 위한 개별 세법의 신설·개정과 가산세 강화 및 신고대상 범위 확대 등 절차법상의 개선을 그 예로 들 수 있음

- BEPS 최종보고서는 조세회피를 방지하기 위한 개별적인 세법 규정의 정비를 전제로 하는 권고사항을 제시하고 있지만, 그 개정효과를 단정할 수 없기 때문에 통합적인 원칙에서 조세회피 방지를 위한 대안의 필요성이 대두됨
 - 세법의 흠결을 이용하는 또 다른 조세회피의 대응이 용이하지 못하다는 한계로 인하여, 국가별로 실질과세를 근거로 한 일반규정을 통한 조세회피 대응방안이 고려됨
 - 한편 실질과세 원칙의 적용 시 부딪치게 되는 한계를 개선하기 위하여 일반조세회피 규정(General Anti-Avoidance Rule, GAAR)³⁾의 법제화나 기존 규정의 개정을 시도함
 - 일반조세회피방지규정은 수행된 거래나 약정의 이면에 숨겨진 경제적 실질에 초점을 두고 적용됨⁴⁾

1) 과세기반 침식과 소득이전(Base erosion and profit shift)의 약자임

2) Johansson et al.(2017), p.5

3) 조세회피(tax avoidance)나 조세남용(tax abuse)을 방지하기 위한 일반규정을 본문에서는 일반조세회피방지규정(general anti avoidance rule, GAAR)로 칭함

- 우리나라는 조세회피의 방지 및 대응을 위한 성문법상 규정으로 「국세기본법」 제14조의 실질과세규정과 개별 세목별로 조세회피방지규정을 두고 있지만 국제거래를 이용한 조세회피나 고도화된 금융기법이 관여된 조세회피의 경우에는 사법적이고 입법적인 대응이 적절하게 작용하지 못한다는 우려가 있음
 - 사법적 절차에서는 조세법률주의 및 엄격해석 원칙을 보다 중시하여 조세회피를 규율할 수 있는 기준을 제시하지 못하고,
 - 최근 「국세기본법」 제14조의 실질과세 원칙을 적용한 사례가 있으나, 제14조에 대한 사법부의 해석 및 적용은 가장행위가 전제되었을 때 수용하는 경우가 대부분이므로, 실체가 있으나 상당한 조세회피의 경우에는 적용하기가 용이하지 않음
 - 학계 일부에서는 2007년 단계거래의 내용을 담고 있는 제14조 제3항이 일반조세회피방지규정으로서의 기능을 한다는 견해가 있으나, 이 조항을 근거로 조세회피를 대응한 사례가 없음

- 이러한 배경으로 본 연구는 주요국을 대상으로 현재 일반조세회피방지규정의 도입배경과 그 내용을 살펴보고, 우리나라 일반조세회피방지규정의 개선방향을 모색하고자 함

2. 연구방법

- 본 연구는 문헌조사의 방법을 이용하여, 우리나라와 조사대상국의 조세회피를 방지하기 위하여 법원의 소송절차에서 보여주고 있는 사법적 원칙(judicial doctrine)과 성문화된 일반규정(statutory anti-avoidance)을 비교·연구함
 - 우리나라 실질과세 원칙인 「국세기본법」 제14조와 관련된 논의를 살펴보고, 조세회피 사건에 대응하는 우리나라 대법원 판례의 분석을 통하여 실체법과 사법적 절차상 한계를 분석함

4) 예를 들어, 합리적인 상업적 목적이 결여된 거래로 인해 과세소득이 감액하거나, 거래의 목적이 직·간접적으로 과세사건을 변경하기 위한 경우, 거래나 약정의 이면에 숨겨진 경제적 실질을 근거로 조세혜택을 제한하거나 부인함

- 조사대상국의 경우에는, 조세회피방지를 위한 사법적 원칙, 법원의 세법의 해석·적용, 그리고 성문화된 일반조세회피방지규정의 주요 내용을 검토함
 - 국가별 비교연구를 통하여 사법적 원칙의 작동 여부, 성문화된 일반조세회피방지규정의 공통요소를 도출하여 우리나라 실체법상 개선방안을 제시하고자 함
- 다만, 개별적 조세회피방지규정이나 절차법상 방안, 그리고 일반조세회피방지규정의 도입으로 인한 조세회피의 억제효과는 본 연구의 범위에 포함되지 않음
- 개별적 조세회피방지규정은 세법에 조세회피 유형을 특정하고 과세요건을 구체적으로 적시하여 이에 해당할 경우 조세회피 행위를 규제하는 방안을 말함⁵⁾
 - 절차법상 방안은 일정한 행위유형을 범칙으로 다스리는 법규인 「조세범 처벌법」, 조세회피의 동기를 제거하거나 완화할 수 있는 가산세제도, 질의회신제도 등을 의미함⁶⁾
 - 다만, 조세소송에 있어서의 입증책임제도는 절차법에 속하지만, 조사대상국의 일반조세회피방지규정의 주요 내용에서 살펴봄
 - 일반조세회피방지규정으로 인한 납세자의 조세회피 행위의 감소 및 법원의 인용 판결 등과 같은 억제효과에 대한 연구는 본 연구의 범위에 속하지 않음
- 뉴질랜드가 1878년 최초 일반조세회피방지규정을 법제화한 이래, 많은 국가들이 성문화된 일반조세회피방지규정을 신설 도입하거나 또는 기존 규정을 개정함(〈표 I-1〉 참조)
- 법제화(codification)의 추세는 대륙법계 국가나 보통법계 국가 여부에 상관없이 이루어짐⁷⁾
 - 대륙법계 국가의 경우, 독일, 프랑스, 오스트리아, 스웨덴, 벨기에, 이탈리아, 브라질, 포르투갈, 핀란드, 스페인 등이 있고,

5) 이를 구체적이고 개별적인 조세회피방지규정(Special Anti-Avoidance Rule, SAAR)이라고 하며, 「소득세법」이나 「법인세법」의 부당행위계산 부인규정, 「국제조세조정에 관한 법률」에서 정상가격세제, 과소자본세제, 국외특수관계법인의 유보소득세제 등이 이에 해당함

6) 안경봉·오윤(2008), p.247

7) Thuronyi et al.(2016), pp.158~168

- 보통법계 국가의 경우, 미국, 영국, 호주, 캐나다, 홍콩, 아일랜드, 이스라엘, 말레이시아, 싱가포르, 남아프리카공화국이 있음

- 이에 대표적인 국가들을 선정하여 비교연구를 진행하였으며, 조사대상국가의 선정은 Thuronyi et al.(2016, pp. 20~21)의 조세법 계보(Tax law families)⁸⁾에 따른 분류를 이용하여 미국, 호주, 영국, 독일, 프랑스 등 5개 국가를 선정함⁹⁾
 - 법률은 국가정치, 입법절차, 문화, 역사적 배경 등 많은 요인들에 따라 그 차이가 상당하지만, 법률의 계보(legal family)¹⁰⁾에 따라 공통된 특징이 보임
 - 보통법계(common law)¹¹⁾의 미국, 영국, 호주를 선정하고, 대륙법계(civil law)로는 독일, 프랑스를 선정함
- 일본은 우리나라 조세법에 많은 영향을 미치는 국가¹²⁾이므로 일본의 제도 연구도 고려하였으나, 일본은 성문화된 일반조세회피방지규정을 미도입하였기 때문에 조사국가에 포함하지 않음
 - 일본은 실질과세 원칙을 개별 세목별로 도입하였지만,¹³⁾ 엄격한 조세법률주의 원칙

8) 사법(private law)적 측면에서는 법의 계보는 크게 성문법계(대륙법계)와 보통법계로 구분됨

9) 일반적으로 법의 계보(legal family)에 따른 국가별 분류는 세무실무나 조세법의 비교연구에 있어서 조세법 체계의 이해를 용이하게 함. 만일 비교학적인 조세법 연구를 수행하는 경우에는 적어도 각기 다른 법의 계보별로 한 국가를 선정하는 것이 바람직할 수 있음(Thuronyi et al., 2016, p.20)

10) 법의 계보란 어떤 국가의 법질서가 어느 법체계에 속하는가를 알아보는 것을 의미하며, 일반적으로 법의 계보를 통해 기저에 깔린 법률문화를 이해할 수 있음. 일반적으로 대륙법계(독일, 프랑스 등 유럽국가들)와 영미법계(영국, 호주, 캐나다, 뉴질랜드, 미국)로 구분됨. Thuronyi et al.(2016)는 비교학적 조세법 연구의 경우, 반드시 각기 다른 법의 계보로부터 한 국가를 선정할 것을 제안함

11) 보통법 국가는 판례법이 제1차적 법원이고 제정법은 이것을 보완하거나 수정하는 제2차적 법원이 됨. 대륙법 국가는 성문법(또는 제정법)이 가장 중요한 법원으로 되어 있고 판례법(또는 불문법)은 이것을 보충해 주는 제2차적 법원임. 성문법은 문장의 형식으로 표현된 법으로 일정한 절차와 일정한 형식으로 공표된 법을 의미하며, 판례법은 판례의 형식으로 존재하는 법을 의미함.
(<http://www.law.go.kr/lsTrmInfoP.do?q=&p1=&pg=42&seq=4&fsort=10&outmax=50&lsTrm=%EC%98%81%EB%AF%B8%EB%B2%95%EB%8C%80%EB%A5%99%EB%B2%95#click4>, 2017. 2.22. 접속)

12) Thuronyi et al.(2016)은 우리나라를 대륙법계에 속하는 국가 중에서 특히 일본과 미국으로부터 영향을 받은 국가로 분류함

의 작동으로 세법의 해석 시 실질과세 원칙이 적용되는 사례는 거의 없는 것으로 보임¹⁴⁾

- 다만, 최근 조세회피 사안에 대해 입법취지를 고려한 목적론적 해석이 적용된 경우가 있음

13) 일본 「소득세법」 제4장 제12조~제14조, 일본 「법인세법」 제11조, 일본 「지방세법」 제24조의2의2, 제72조의2의3, 제294조의2의2(안경봉·이동식, 2012, p.33)

14) 谷口 勢津夫(황헌순 번역), 「조세회피행위와 세법의 해석·적용」, 대구지방변호사회 조세전문분과위원회/경북대학교 법학연구원 조세법센터 학술대회 발표문, 2017. 3.17.

〈표 1-1〉 국가별 성문화된 일반조세회피방지규정

국가	일반조세회피방지규정	국가	일반조세회피방지규정
네덜란드	Article 31-36 of the General Tax Act(AWR)	캐나다	Income Tax Act 1987(ITA) s. 245
노르웨이	Section 36 of the Contract Act(Avtalenloven 1918)	터키	Tax Procedure Law Article 3/(B)
뉴질랜드	Income Tax Act 1994 (ITA) s. BGI	포르투갈	Article 38(2) of the General Tax Law
독일	1977 Abgabenordnung Article 42	프랑스	Tax Procedures Act(Livre De Procédures Fiscales-LPF) Art. L64
미국	IRC 1986 s.7701(o)	핀란드	The Act of Tax Procedure(VML) Section 28
벨기에	Income Tax Code Article 344, §1	헝가리	LAW91/1990
스웨덴	Tax Avoidance Act(lag(1995:575) mot skatteflykt)	호주	Income Tax Assessment Act 1936 Part IV A
스페인	General Tax Law 2003(Ley General Tributaria - LGT) s. 15.	홍콩	Inland Revenue Ordinance(IRO) Ch. 112 s. 61A
슬로박 공화국	§3(6), second sentence, of Tax Administration Act No. 563/2009 C.L.	중국	Enterprise Income Tax Law art. 47
슬로베니아	Tax Procedures Act(ZDavP-2-UPB4), 2006	인도	Direct Taxes Code 2010(DTC) Ch. X-A
아일랜드	section 811 Taxes Consolidation Act 1997	말레이시아	Malaysia Income tax Act sec. 140
영국	Finance Act(FA) 2013 Part 5, ss 206-215 and sch. 43	브라질	National Tax Code 1966(Código Tributário Nacional-CTA) Art. 116, sole paragraph
오스트리아	Federal Fiscal Code(Bundesabgabenordnung, FFC) Sec 21, 22,	남아프리카	Income Tax Act 1962 Ch. III Part IIA s 80
체코 공화국	Tax Procedural Code 2009 Article8(3)	폴란드	Article 119a of the 1997 Tax Code

자료: Thuronyi et al.(2016), pp.138~168; R.E. Kreyer et al.(2016)

- 본 보고서는 제 I 장 서론을 포함하여 총 5개의 장으로 구성됨
 - 제Ⅱ장은 조세회피에 대한 일반적인 개념과 조사대상국에서 사용되는 법원에서의 접근법을 간략하게 살펴봄
 - 제Ⅲ장은 우리나라 「국세기본법」 제14조와 조세회피 사건에 대한 우리나라 대법원의 판례분석을 통해 현행 실정법상 제도와 사법적 절차상 한계를 살펴봄
 - 제Ⅳ장에서는 조사대상국별로 조세회피방지를 위한 일반규정과 성문화된 일반조세회피방지규정을 살펴봄
 - 일반조세회피방지규정의 성문화 과정에 영향을 미치고 있는 사법적 원칙(judicial doctrine)과 판례를 중심으로 검토함
 - 성문화된 일반조세회피방지규정의 구성요소, 조세회피 판정을 위한 심사, 규정의 적용으로 인한 법률 효과, 입증책임의 분담, 그리고 사법부에서의 해석 및 적용 여부를 검토함
 - 제Ⅴ장은 국제비교와 우리나라 일반조세회피방지규정에 대한 시사점을 제시함

II. 조세회피 관련 일반 사항

1. 조세회피 개념

- 조세회피(tax avoidance)는 법률적인 형식을 갖추고 있으나, 해당 조세법규가 예정하지 않은 비정상적인 행위를 통해 조세의 감소를 추구하는 것을 의미함
- 절세(tax mitigation)와 탈세(tax evasion)의 개념과는 차이가 있음¹⁵⁾
 - 조세회피와 절세는 합법적인 범주에 포함되나, 탈세는 위법적인 범주에 속함¹⁶⁾
 - 절세가 입법의 취지에 따라 조세부담의 경감을 추구하는 행위라고 할 때, 입법취지에서 벗어나는 조세절감 행위를 조세회피라고 할 수 있음¹⁷⁾
- 유사개념인 ‘법의 남용(abuse of law)’은 세법의 문언상 요건에는 들어맞지만 그 법이 추구하는 의도에는 반하는 방법으로 일련의 거래를 수행함으로써 조세부담을 줄이고자 하는 것을 의미함¹⁸⁾
 - 조사대상국인 독일, 프랑스, 영국은 조세회피를 대응하기 위해 ‘법의 남용’ 개념을 이용함
- OECD의 과세기반 침식과 소득이전(Base erosion and profit shifting, BEPS)은 경제적 활동이 수행되지 않는 저세율 국가나 무세율 국가로 소득을 인위적으로 이전하기 위하여 조세규범의 흠결과 불일치를 (부당하게)이용하는 세무계획 전략을 의미함¹⁹⁾

15) 이태로·한만수(2015), p.33; 이창희(2015), p.86. 절세는 조세법규가 예정하는 바에 따라, 합법적인 수단으로 조세부담의 경감을 도모하는 행위이며, 탈세는 과세요건의 사실이 존재하여 조세채무가 성립하는 경우임에도 불구하고 국가가 조세채권을 행사하지 못하도록 불법적인 방법을 사용하는 행위를 의미함

16) Thuronyi et al.(2016), p.134

17) 안종석·안경봉·오윤(2007), p.22

18) Evans(2008); Sulami(2012), p.558 재인용

2. 조세회피 방지를 위한 법원의 대응방안²⁰⁾

- 조세회피 행위의 방지·규제를 위한 국가기관별 대응방안을 입법-행정-사법의 3단계로 구분할 때, 조세회피 여부의 판정과 실질적인 대응은 마지막 단계인 법원에서 이루어짐
 - 입법기관(국회)의 규제법률 입법·개정, 행정기관(국세청)의 규제법률 운용, 그리고 사법기관(법원)의 규제법률 해석·적용이 있음

- 그러므로 조세회피에 대응하는 사법단계에서의 접근법은 일반조세회피방지규정의 기초와 구성에 있어서 중요한 영향을 미침
 - 법원에 의한 세법의 해석·적용 또는 소송절차에서 적용되는 사법적 원칙은 국가의 역사적 배경·정치·법의 계보에 따라 차이가 있고, 이러한 차이는 일반조세회피방지규정의 틀에 영향을 미침²¹⁾

- 본문의 진행을 위해 납세자가 조세혜택을 목적으로 세법 규정의 자구상 요건(literal requirement)을 충족하는 행위·거래를 구성하고, 명확한 세법 규정에 따라 조세혜택을 부여받을 자격이 있다고 주장하는 경우를 상정함
 - 이러한 납세자의 시도는 조세 공정성 또는 조세 공평성에 부합하지 않는다고 가정함

- 납세자의 시도에 대하여 법원은 사법상 원칙의 적용, 세법의 해석·적용, 일반조세회피방지규정의 적용 등의 방안을 통하여 조세혜택의 적용을 부인할 수 있음
 - 사실(fact)관계를 확정하고, 조세혜택을 위한 사실상 요건(factual requisites)이나 사실관계에 대한 사법적 효과부여 여부를 판정함
 - 가장행위나 범의 남용과 같이 민사법(private law)에서 발전된 사법적 원칙

19) <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>(2017. 3. 24. 접속)

20) 이 내용은 Thuronyi et al.(2016)의 pp.117~137 중에서 본 연구와 관련된 부분을 요약 정리함.

21) Thuronyi et al.(2016), p.117

(judicial doctrine)이 적용됨

- 세법의 해석·적용(interpretation of tax law)에 있어서 입법취지 및 목적적 접근법을 취할 수 있음
 - 예를 들어서 납세자가 요구하는 조세조치에 대해 자격이 없다는 방식으로 세법을 해석함
 - 그리고 판례법 또는 성문법 형식의 일반조세회피방지규정을 적용함
- 조사대상국의 법원들이 채택하고 있는 사법적 원칙과 세법의 해석·적용에 대한 접근법을 아래에서 간략하게 살펴보고, 판례법 또는 성문법 형식의 일반조세회피방지규정은 제IV장에서 검토함²²⁾
- 법원의 접근법이나 사법절차 실무를 지배하는 법사상은 일반조세회피방지규정의 틀을 이루는 데 있어서 중요한 영향을 미친다고 할 수 있음
 - 법원의 사법적 접근법을 살펴봄으로써 조세회피에 대응하는 조사대상국들의 접근법에 대한 이해를 도모함

가. 사법적 원칙

- 성문법계 국가들은 세법의 해석에 있어서 문리적인 접근법(general literal approach)에도 불구하고, 가장행위(simulation)나 법의 남용(abuse of law) 등 법원에 의해서 사법적으로 발달된 원칙이 조세법 영역에도 적용됨²³⁾
- 가장행위(simulation) 원칙은 시민법(civil law) 개념으로, 법률상 실질(legal reality)의 개념에 해당하고, 경제적 실질(economic reality)의 개념은 아님
- 성문법계 국가에서의 Simulation은 보통법계 국가에서의 Sham transaction 개념

22) 우리나라의 경우는 제III장을 참조할 것

23) Thuronyi et al.(2016), p.135

과 유사함²⁴⁾

- 만일 당사자 간 의도(intention)가 당사자 간 도모하는 거래(arrangement)와 차이가 있다면, 세법과 시민법상 목적으로, 당사자 간의 의도에 따른다는 의미임
 - 독일과 프랑스에서는 가장행위 원칙을 성문화하여 조세법에 반영함²⁵⁾
- 법의 남용(abuse of law) 원칙은 일반적으로, 권리를 행사하지만 악의 또는 다른 부적절한 동기로 행동하는 타인에 의해 심각한 손상을 입은 자에게 구제 수단을 제공하는 개념임
- 권리의 남용(abuse of right)이나 법의 회피(avoidance of the law)로 알려짐
 - 독일과 프랑스의 경우 성문화된 일반조세회피방지규정의 근거로서 조세법에 반영됨
- 가장행위 원칙과 법의 남용 원칙이 개념적으로는 분리되어 있다 하더라도, 법원은 남용 사건을 다룰 때, 가장행위 원칙을 확장하여 적용하는 경향이 있음

나. 세법의 해석·적용

- 납세자의 조세회피 시도에 대하여 법적인 근거가 확실하다면, 사법기관(법원)의 세법 해석·적용에 따라 조세회피 여부가 판정되고, 그 판정을 기초로 하여 행정기관(국세청)은 회피된 조세부담액을 회수함
- 만일 법원의 세법의 해석·적용 결과, 관련 세법으로는 조세회피를 규제하지 못하면 다시 입법기관은 법률의 흠결을 찾아 법률을 개정하거나 신설하는 과정을 반복함
- 세법의 해석·적용 시 취할 수 있는 법원의 접근법은 문리적 의미, 입법 취지, 목적적,

24) 미국은 사실에 대한 가장(sham in fact)이며, 우리나라의 가장행위와 유사한 개념이라 할 수 있음 (이동식, 2011, p.328)

25) 독일 조세기본법 제41조(2), 프랑스 조세절차법(LPF) L64

사실을 근거한 결정, 경제적 실질 등이 있음²⁶⁾

- 문리적 의미(literal meaning)는 법률의 문언을 자구대로 해석하는 기법으로 이용됨
 - 입법취지(Legislative intent)는 비록 법률의 문언에서 벗어나더라도 입법의 취지(intend)를 고려하여 법률을 해석하는 경향을 의미하며, 국가별로 입법의 취지를 확인하기 위해서 입법적인 연혁을 고려하는 사례가 있음
 - 목적적(Teleological) 접근법은 입법의 취지 이외에도 법률의 목적(purpose)을 결정하기 위해 법원이 취하고 있으며, 독일의 경우에는 오랜 기간 동안 받아들여진 법 해석 방법임
 - 경제적 실질(Economic substance)은 경제적 중요성이 결여된 거래에 대해서 법률상 미묘한 차이는 무시하면서 관련 거래의 경제적 효과를 분석하는 접근법임
- 미국 법원의 일반적인 접근법은 입법의 취지((legislative intent)를 이행하는 것으로 사건의 판정 시 입법적 연혁(legislative history)가 자주 고려되었고, 정교한 실질과세 관련 판례(substance over form jurisprudence)은 세법을 해석하는 과정을 통하여 발전됨²⁷⁾
- 영국은 전통적으로 문리적 해석(a literal interpretation)을 법체계에 대한 지배적인 접근법으로 취하고 있었지만, 조세회피의 대응을 위해 1980년 경부터 법원은 목적적(purposive) 해석을 비자발적으로 수용함²⁸⁾
- 호주는 성문화된 일반조세회피규정 목적으로 시민법 형식의 거래를 대체로 존중하면서도, 법률체계에 대한 목적적 접근법(purposive approach)을 일반적으로 채택함²⁹⁾

26) 이외에도 불명확할 때는 납세자의 편(in dubio contra fiscum), 행정기관의 법해석 존중(deference to administrative agency), 합헌적 구조(constitutional construction), 부과시 절차상 오류(procedural errors in assessment) 등이 있음(Thuronyi et al. 2016, p.117)

27) Thuronyi et al.(2016), p.123

28) Thuronyi et al.(2016), p.119

- 독일, 프랑스와 같은 국가들은 세법의 해석에 있어서 역사적 배경이나 목적적 (teleological) 방법을 고려하면서 과도한 문리적 접근법을 거부함³⁰⁾

3. 거래의 재구성

- 조세회피행위에 일반조세회피방지규정을 적용한다는 것은 납세자의 조세회피행위를 부인하고 과세당국으로 하여금 거래의 재구성을 허용하는 것을 의미함³¹⁾
 - 여기서 납세자의 조세회피행위를 부인한다는 것은 사법³²⁾상 인정된 사실과 법률효과를 세법목적상으로 부인하고, 세법 독자적으로 그 행위의 성질을 결정하고 이에 따른 세법상 효과를 부여한다는 의미임
 - 다만, 사법상 거래형식은 원칙적으로는 세법상으로도 존중되어야 함에도 불구하고, 조세회피의 목적으로 납세자가 거래형식 선택의 가능성을 남용하였다고 판단 되는 경우에 한함
 - 이 경우 납세자의 예측가능성 및 법적안정성이 불가피하게 제한됨
- 다만 이러한 거래의 재구성이 허용되는 것은 사법과 다른 세법이 고유의 가치를 상실하지 않도록 하기 위한 것이므로 세법목적에서 정당한 이유 없이 사법의 가치질서를 부정하는 것은 허용되지 않음

29) Thuronyi et al.(2016), p.120

30) 부분적인 유추해석은 합법성의 원칙에 따라 배제된 경우도 있음(Thuronyi et al.(2016), 각주 32, p.124)

31) 이창희(2008), p.88

32) 여기서 사법이란 민법, 민사특별법, 상법을 포괄하는 개념임

Ⅲ. 우리나라 일반조세회피방지규정

- 우리나라는 납세자의 조세회피행위에 대하여 실질에 따라 거래를 재구성하여 과세할 수 있도록 하는 규정을 「국세기본법」 제14조(실질과세)에 두고 있음
 - 「국세기본법」 제14조 제3항 도입 후에는 동조 제3항 또는 동조 자체를 일반조세회피방지규정으로 보는 견해³³⁾가 있음

- 또한 그동안 법원은 납세자의 조세회피 사건에 대해 가장행위론이나 개별적·구체적 부인규정 필요론 등을 들어 거래를 재구성하지 않거나, 또는 실질과세 원칙 등을 내세워 거래를 재구성한 후 과세하는 여러 사례들을 축적하여 왔음
 - 추상적인 개념의 일반조세회피방지규정이 결국 어떻게 적용되고 해석되는지는 개별 조세회피 사건에 대한 법원의 판결을 통해 구체화됨

- 따라서 본문에서는 「국세기본법」 제14조와 법원의 판례를 함께 살펴봄으로써 우리나라의 일반조세회피방지규정의 실질적 내용과 흐름을 파악함
 - 「국세기본법」 제14조에 대해서는 2007.12.31. 제3항의 신설을 기점으로 그 이전과 그 이후로 나누어 살펴봄
 - 판례에 대해서는 예전과 달리 조세회피 사건에 대한 대법원의 전향적인 태도 변화가 있었던 것으로 여겨지는 2012.1.19.의 대법2008두8499 판결 이전과 이후로 나누어 살펴봄
 - 본 판례는 과점주주 취득세 과세요건을 피하기 위하여 명목상의 회사를 이용한 사례로서, 「국세기본법」 제14조 제1항에 의거하여 납세자의 거래를 부인하고 거래

33) 윤지현(2008), p.48

를 재구성할 것을 판시함³⁴⁾

1. 「국세기본법」 제14조 실질과세 원칙

가. 연혁

- 현실적으로 실질과세 원칙이 작용하는 영역과 모습은 매우 광범위하고 다양함
 - 예컨대, 실질과세 원칙은 세법의 입법 과정에서 직·간접적으로 영향을 미치는 원칙 이면서, 세법의 해석 원리로 작용함

- 「국세기본법」 제14조는 1974년 제정³⁵⁾시에 제1항과 제2항을 두고 있다가 2007년 개정시³⁶⁾ 제3항을 신설함
 - 「국세기본법」 제14조가 신설되기 이전부터 이미 대법원은 '실질과세 원칙'이라는 표현을 판결 시 사용함³⁷⁾
 - 「국세기본법」 제14조 도입 시 비슷한 시기에 법인세법에서도 이와 유사한 규정을 두었음³⁸⁾

- 일반적으로 제1항을 귀속의 실질, 제2항을 거래내용의 실질이라 칭하며, 제3항은 제1항 및 제2항에 적용되는 일반조세회피방지규정이라 불리기도 함

34) 해당 판례에 대한 자세한 내용은 '2. 라.'편에서 설명함

35) 1974.12.21. 법률 제2679호

36) 2007.12.31. 법률 제8830호

37) 대법원1967.2.7.선고, 65누91판결

38) 법인세법 제4조(실질과세)

① 자산 또는 사업에서 생기는 수입의 전부 또는 일부가 법률상 귀속되는 법인과 실질상 귀속되는 법인이 서로 다른 경우에는 그 수입이 실질상 귀속되는 법인에 대하여 이 법을 적용한다.

② 법인세의 과세소득이 되는 금액의 계산에 관한 규정은 소득·수익 등의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 이를 적용한다.

- 제3항은 일반조세회피방지규정으로 평가되면서 도입 당시 주목을 받았고, 위 규정이 도입될 경우 해석론과는 별개로, 일단 실질과세 원칙에 따른 재구성이 가능한 것으로 여겨짐³⁹⁾

「국세기본법」 제14조(실질과세)

- ① 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의(名義)일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세자로 하여 세법을 적용한다.
- ② 세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다.
- ③ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다.

- 제14조 제3항의 신설⁴⁰⁾ 이전에 이미 유사한 내용의 조문이 「상속세 및 증여세법」과 「국제조세조정에 관한 법률」에 입법된 바 있었음

- 2003.12.31.에 「상속세 및 증여세법」 제2조 제4항⁴¹⁾을 신설하여 조세회피 방지를 위해 변칙 상속 및 증여에 대한 완전 포괄주의를 도입함

39) 윤지현(2007), p.938

40) 국세청이 발간한 『2008년 개정세법해설』에 의하면, 「국세기본법」 제14조 제3항의 신설취지는 국제거래를 통한 공격적 조세회피, 신종 변칙상속 증여, 파생금융상품, 혼성회사의 활용 등 최근 조세회피행위가 점차 고도화되고 있으므로, 「국제조세조정에 관한 법률」에 있는 조세회피방지규정을 「국세기본법」에도 규정함으로써 국제거래뿐만 아니라 국내거래까지 적용됨을 명확히 하여 과세 투명성을 제고하는 규정이라고 설명하고 있음

41) 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의하여 상속 또는 증여세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적인 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 제3항의 규정을 적용한다.

- 2006년 5월 24일에 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조의 2에 제3항⁴²⁾을 신설하여 국제거래상의 조세회피에 대해 거래의 재구성을 허용함

나. 제3항 도입 이전의 실질과세 원칙에 대한 논의

- 제14조 제1항은 이른바 귀속의 실질에 관한 규정으로서 납세자를 정의와 관련 없이 실질에 의하여 정하도록 하고 있음
- 제14조 제2항은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래 등 이른바 과세물건(즉, 담세력) 자체를 실질적으로 파악하여 당사자가 선택한 소득, 수익, 재산, 행위, 거래 등의 형식이나 명칭에 구애되지 않고 그 실질내용을 기준으로 하여 과세표준⁴³⁾의 계산에 관한 규정을 적용하도록 하고 있음
- 제14조 제1항 및 제2항은 적용의 효과에 대해서는 규정하고 있으나 어떠한 경우에 대해 적용할 것인가에 관한, 즉 적용의 요건에 대해 구체적으로 규정하지 않고 있음
 - 외관이나 형식보다는 사실이나 실질을 보아 과세하라는 내용을 담고 있지만 과연 사실이나 실질을 판단하는 데 어떤 방식으로 어디까지 가능할 것인가에 대한 구체적인 가이드라인을 제시하지 못하고 있음
- 특히 '과세대상소득 등의 귀속의 실질' 및 '내용이나 계산에 관한 실질'에 관한 「국세기본법」 제14조 제1항 및 제 2항의 '실질'의 의미를 이른바 법적 실질로 볼 것인지, 아니면 경제적 실질로 볼 것인지에 따라 조세회피 규제에 대한 가능 여부가 달라질 수 있음

42) 국제거래에 있어 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의하여 조세조약 및 이 법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 조세조약 및 이 법을 적용한다.

43) 여기서 '과세표준'은 어떤 세목의 과세표준을 포함하는 것인지 등 구체적인 내용이 불분명함

- 법적 실질은 조세법의 해석에 있어 사법상의 해석과 동일하여야 하고 사법 형성을 그 대로 존중해야 한다는 입장이고 경제적 실질은 조세법적 차원에서 독립적 해석이 가능하고, 사법 형성도 경제적 실질에 비추어 무시할 수 있다는 입장에서 있음⁴⁴⁾
 - 즉, 법적 실질은 사법적으로 유효하면 실질이 있는 것이어서 세법상으로도 유효한 행위로 인정하여야 한다는 것이고, 경제적 실질은 법적 효력과는 무관하게 오로지 경제적인 의미에서의 실질을 의미한다는 것임
 - 법적 실질설에서는 특별한 규정이 없는 이상 납세자의 법적 안정성과 예측 가능성을 존중해야 하고 재산권을 부당히 침해하여서는 안 된다고 봄
 - 이 견해에 의하면, 어느 행위가 조세회피행위에 해당한다고 보아 이를 부인하기 위해서는 조세법률주의의 요청상 그것을 위한 개별적이고 구체적인 별도의 규정이 필요하다는 논리적 귀결에 이름
 - 경제적 실질설에서는 조세부담의 공평을 실현하기 위하여 거래를 경제적 관점에서 파악하여 그 경제적 효과에 기초한 과세를 행하여야 한다고 봄
 - 사적 자치의 원칙과 계약자유 원칙에 의하여 납세자가 행하는 사법상의 거래 형식을 세법상에서 그대로 인정한다면 조세부담의 공평이라는 목적 달성은 어려워짐
- 제14조 제3항의 신설 이전, 우리나라는 법적 실질의 입장에서 일반적인 조세회피 방지 규정이 있었다고 보기는 어렵고, 각 세법에 개별적인 조세회피방지규정만을 두고 있는 것으로 보는 것이 일반적이었음⁴⁵⁾
- 일반조세회피방지규정 적용의 주관적 요소인 '납세자의 조세회피 목적' 요건이 「국세기본법」 제14조 제1항 및 제2항에는 부재함
 - 법 문구만을 고려한다면 과세관청뿐 아니라 납세자도 거래의 사실이나 실질을 들어 동 원칙의 적용을 주장할 수 있는 여지도 있음

44) 정재희(2013), p.313

45) 최선재(2016), p.44

다. 제3항 도입 이후의 실질과세 원칙에 대한 논의

- 제14조 제3항이 신설된 것은 종래 대법원 판례가 제14조 제2항을 조세회피행위 부인의 근거규정으로 보지 않은 것의 반작용으로서 기인한 것이며, 이는 세법 전체에 적용되는 일반조세회피방지규정을 뒀으로써 세법상의 실질과세 원칙을 공고히 하기 위한 대책으로 판단됨⁴⁶⁾

- 실질과세 원칙은 제3항의 도입에 따라 비로소 구체적 사안에서 과세당국이 납세자가 채택한 조세회피 거래형식을 부인하고 거래의 재구성을 가능하게 하는 근거규정으로 작동하게 되었다고 볼 수 있음
 - 제14조 제3항에 의한 거래의 재구성을 가능하게 하는 기본 원리는 제1, 2항에서 정하고 있는 귀속의 실질 및 거래내용의 실질에 따른 것이므로, 이러한 측면에서는 제3항은 확인적인 의미를 갖는 것으로 평가됨⁴⁷⁾
 - 그러나 동 조항의 도입으로 인하여 다른 개별적인 규정 없이도 실질과세 원칙을 구체적 사안에 적용하여 거래의 재구성을 할 수 있게 되었다는 점에서는, 창설적인 효과를 갖는다고 평가도 있음⁴⁸⁾

- 제14조 제3항은 이른바 일반조세회피방지규정을 적용하기 위한 구성요소를 개략적으로 갖춘 것으로 판단됨
 - 일반조세회피방지규정의 구성요소란 (i) 납세자의 어떠한 거래 또는 행위(객관적 요소) (ii) 조세혜택 (iii) 그러한 거래 또는 행위의 조세회피의 의도(주관적 요소)를 말함⁴⁹⁾
 - 제14조 제3항에서는 위에 대응하여, '제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의

46) 정재희(2013), p.346

47) 송동진·전병욱(2013), p.81

48) 정재희(2013), p.344

49) 윤지현(2015); Rosenblatt(2015); 최선재(2016); Seiler(2016)

행위 또는 거래를 거치는 방법', '이 법 또는 세법의 혜택', '세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것'을 각각 규정하고 있음

- 여기서 '부당'이란 개념은 정의되어 있지는 않으나 부당행위계산부인 관련 판례에서는 경제적 합리성의 결여, 즉 일반인이라면 통상 선택할 합리적 거래형식을 취하지 않은 경우를 의미함⁵⁰⁾⁵¹⁾

2. 판례분석

가. 개요

- 조세회피행위의 규제를 위한 일반조세회피방지규정은 궁극적으로 법원의 판시를 통하여 개별 사안에서 해석되고 구체화되어 적용됨
 - 특히 일반조세회피방지규정이 추상적이고 포괄적이라는 측면을 고려하면, 법원의 판단에 따라 구체적 사례에 적용되어야 규정의 실효성을 갖게 됨
 - 따라서 일관성 있는 판례의 축적에 따라 납세자들의 예측 가능성과 법적 안정성이 향상될 수 있을 것으로 판단됨
- 법원은 조세회피행위에 대해 그동안 개별 세법 규정의 과세요건을 목적론적·탄력적 해석 및 일반조세회피방지규정의 적극적인 활용에 대해 부담을 가져 왔다는 평가가 있음⁵²⁾
 - 가장행위에 해당하는 사안⁵³⁾이 아닌 경우에는, 개별·구체적인 부인규정이 없는 이상 조세회피행위를 규제할 수 없다는 대법원의 입장을 최근 판례에서도 찾아볼 수 있음

50) 대법원2010.5.13. 선고2007두14978판결, 대법원2010.10.28. 선고2008두15541판결 등

51) 거래의 결과가 부당한 행위가 아니라, 어떤 거래형식을 취함으로써 다른 형식을 취하였더라면 받을 수 없었을 세법의 혜택을 부당하게 받는 것, 즉 거래의 형식이 부당하다는 것을 말함

52) 최선재(2016), p.25

53) 가장행위에 해당하는 사안에 대한 자세한 내용은 나. 가정행위론 편에서 살펴봄

○ 이러한 배경에는 삼권분립의 원칙과 이에 따른 입법권의 침해 문제 등이 영향을 미쳤을 수 있음

□ 그러나 「국세기본법」 제14조 제3항의 도입과 시대적 상황의 변화에 따라 법원의 입장이 점차적으로 변화하고 있는 것으로 보임

○ 제3항 도입 이후 2012년 1월 19일에 선고된 '대법원2008두8499 전원합의체 판결(이하 "전원합의체 판결")을 기점으로 하여 조세회피 규제에 대한 법원의 태도가 변화하기 시작함

□ 이하 본문에서는 '가장행위론'과 전원합의체 판결의 내용을 살펴보고, 동 판결 이전과 이후의 판례 흐름을 개관함⁵⁴⁾

나. 가장행위론

□ 최근까지 법원의 판례는 납세자가 채택한 조세회피 거래형식을 부인하고 과세관청이 거래를 재구성할 수 있도록 하는 이론적 근거로서 '가장행위론'을 채택함

□ '가장행위론'은 세법상의 개념이 아니라 민법상의 개념에 해당하며, 「민법」 제108조

54) 한편, 납세자가 통상의 거래에 비하여 세금부담이 더 큰 거래형식을 선택한 후 스스로 해당 거래의 형식을 부인하고 실질과세 원칙에 의한 재구성을 주장하는 경우도 있지만 본문에서는 제외함. 일반적으로는 납세자가 조세부담을 절감할 수 있는 일정한 법형식을 취하고, 과세관청은 이러한 법형식 대신 자신이 '실질'이라고 생각하는 다른 형태의 거래를 찾아 이를 과세의 대상으로 삼는 것이 일반적임. 이에 대해 대법원은 부정적인 견해를 표명함(대법원 1998. 5. 26. 선고 97누1723 판결, 대법원 2000. 9. 29. 선고 97누18462 판결, 대법원 2005. 1. 27. 선고 2004두2332 판결 등이 있음. 97누1723의 판결내용: "납세자가 어떤 경제적 목적을 달성하기 위하여 여러 가지 거래방식을 선택할 수 있는 경우에 어떤 방식을 선택할 것인가는 그 목적달성의 효율성, 조세 등 관련 비용의 부담 정도 등을 고려하여 스스로 선택할 사항이라고 할 것이다. 따라서 납세자가 그 중 어떤 방식을 선택하여 거래를 하였다면 이로 인한 세금부담은 그 거래의 법률관계에 맞춰 결정되어야 할 것이므로, 납세자가 경제적 실질에 의한 거래의 재구성을 주장하는 것은 원칙적으로 인정될 수 없을 것이다.")

제1항에서 무효로 정하고 있는 '상대방과 통정한 허위의 의사표시'를 의미함

- 여기서 '허위'라 함은 곧 표시행위(표시상의 효과의사)에 대응하는 표의자의 의사(내심적 효과의사)가 존재하지 않는 경우를 말함⁵⁵⁾

□ 만일 법률효과의 귀속에 관련한 납세자들의 의사를 기준으로 판단할 경우 특별한 사정이 없는 한 모든 조세회피행위는 민법상 가장행위에 해당하지 않을 수 있음⁵⁶⁾

- 조세회피행위의 전형적인 특성은 바로 세법의 적용을 받는 법률관계의 외관, 즉 법률상 효과와 실제 경제적 효과를 다르게 구성하여 법률상 효과에 따른 조세상의 이익을 얻으려는 것이기 때문에 허위의 의사표시가 있을 수 없음

□ 민법상 가장행위에 해당하는 거래는 사실인정 단계에서 그 효력이 부인되므로, 가장행위 여부의 판단은 이론상으로는 실질과세 원칙을 적용하기 이전의 선행단계에 해당하는 것일 뿐이고 실질과세 원칙의 적용과는 무관함

- 납세자의 거래행위가 「민법」 제108조의 허위표시로서 가장행위에 해당하는 경우 그러한 행위는 원칙적으로 사법상 아무런 효력이 없음
 - 이 경우, 가장행위에 해당되는 납세자의 거래행위는 세법상 과세대상인 소득 등의 귀속이나 과세표준의 계산에 고려되지 않음⁵⁷⁾

□ 즉, 조세회피행위라고 하여 납세자가 선택한 거래의 효력을 부인하기 위해서는 법률에서 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어 있어야 한다는 조세법률주의의 한계를 극복하기 위한 수단으로서, 법원은 가장행위의 의미를 민사법상의 가장행위의 의미보다 확장하여 세법의 영역에서 사용해온 것으로 보임⁵⁸⁾⁵⁹⁾

55) 민법주해(2012), p.335

56) 이태로·한만수, 『조세법강의』, 박영사, 2015, p.80

57) 이것은 법적 실질설에 의하거나 경제적 실질설에 의하더라도 동일한 결과임

58) 다만, 독자적인 세법상 가장행위론을 체계적으로 정립하여온 것은 아님

59) 위법소득, 가장행위 등 사법상 유효하지 않은 행위 일체, 유동적 무효, 조세회피행위를 모두 포괄

- 민법상의 가장행위보다는 분명히 그 외연이 더 넓은 것으로 보이는 새로운 가장행위의 개념을 내세워 당사자들이 취한 거래형식을 부인하는 한편, 사실상 거래행위를 재구성하여 과세하는 것임
- 즉, 세법에 있어서 가장행위론은 조세회피행위를 막을 수 없는 영역에서 과세공평을 달성하기 위한 도구로 활용되고 있는 것으로 판단되며, 법원의 가장행위론은 실질과세 원칙과 관련됨
 - 판례에서는 '가장행위'를 수식하는 표현으로 '매도인이 양도소득세의 증가를 피할 목적'을 들거나, 또는 '실질'과 '형식'에 관한 언급을 하고 있음⁶⁰⁾
- 그러나 민사상의 가장행위라고 볼 수 없는 경우에도 법원의 판단에 따라서는 이를 '가장행위'라는 이름으로 사실을 인정하여 실제 이루어진 거래형식에 따르지 않은 세무효과를 부여하는 일이 벌어지고 있으므로 법적 안정성 및 예측 가능성에 부정적인 효과를 낳고 있음
 - 이에 따라 납세자와 과세관청은 각각 자신에게 유리한 대법원 판례를 들어 조세 법률주의 또는 조세공평주의 이념을 내세워 거래의 재구성을 부인 또는 허용해야 한다는 법리적 공방을 펼칠 수 있음

다. 전원합의체 판결(2012.1.19) 이전 판례의 흐름

- 전원합의체 판결 이전의 판례 대부분은 실질과세 원칙에 따른 거래의 재구성 또는 실질에 따른 귀속이 가능한 경우와 불가능한 경우에 대하여 적용될 수 있는 명확하고 일관된 기준을 제시하고 있다고 보기는 어려움
- 거래의 재구성이나 실질에 따른 귀속의 근거를 '가장행위의 해당 여부'로 삼으면서 조세회피행위에 대한 세법상 과세요건의 성립을 판단하는 데 있어서 민법상의 가장행위의 요건보다는 완화해서 적용하고 있는 것으로 평가됨

하는 집합군을 만들어 담세력에 기반하여 세법 사안을 풀어 나가기 위한 논리의 기초로 “세법상 가장행위” 개념을 도입하자는 견해도 있음(정승영, 2013, p.154)

60) 윤지현(2007), p.935

- 일부 판례에서는 가장행위론이 아닌 「국세기본법」 제14조의 실질과세 원칙을 들어 거래의 재구성을 허용하는 경우도 있음
 - 주로 제14조 제1항의 귀속의 실질과 관련된 판례임
- 대법원은 “(세법상) 가장행위”라는 불분명한 법 원칙하에서 납세자가 선택한 거래의 재구성 여부를 판단하였기 때문에, 거래의 재구성을 위한 구체적인 요건에 대한 논의를 발전시키지는 못함
- 또한 거래의 재구성을 허용하지 않는 판례에 있어서 그 근거로 세법에 개별적이고 구체적인 부인규정이 없음을 들고 있는 경우가 있는데, "실질과세 원칙을 적용하기 위해 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어야 한다"라는 접근방식은 애초부터 불가능함을 요구하는 것과 다름없음
 - 각 개별 세법에 있는 모든 과세근거 규정과 관련된 모든 조세회피행위 형식을 미리 예측하여 법령에 규정해 두는 것은 사실상 불가능함
 - 결국 개별적이고 구체적인 부인규정에 의하여 당사자의 행위를 부인한다면 이는 그 규정을 적용한 결과이지 실질과세 원칙을 적용한 결과가 아님
- 이하에서는 거래의 재구성을 하지 않은 사례, 가장행위론을 들어 거래의 재구성을 한 사례, 「국세기본법」상 실질과세 원칙을 들어 거래의 재구성을 한 사례로 나누어 살펴보기로 함⁶¹⁾

61) 아래의 판례는 1990년대 이후부터 전원합의체 판결 전까지의 사례에 한정함

1) 거래의 재구성을 허용하지 않은 사례

- 조세법률주의에 충실하고 법적 실질론에 가까운 입장을 취함
 - 납세자가 선택한 거래형식은 존중되어야 하고 가장행위가 아니며 각 세법에 개별·구체적인 부인규정이 없는 이상 거래의 재구성을 허용하지 않음

(대표 사례 : 대법원 1991.5.14. 선고 90누3027판결)

〈사실관계〉

원고와甲은 각자의 부동산을 乙은행(법인)에 양도하려고 하였는데 이를 곧바로 乙은행에 양도할 경우 실지거래가액으로 양도소득세를 산정하게 되므로, 이를 피하기 위하여 일단 양도대상인 각 부동산을 서로 교환한 후 교환으로 취득한 부동산을 각자 즉시 乙은행에 양도하였다. 이는 개인 간 기준시가로 양도한 후 얼마 지나지 않아 법인에 양도할 경우 양도소득세를 절감하기 위한 목적에 의해 수행된 것이었다.

〈판단〉

원고와甲이 서로의 토지를 교환하고 각자 교환취득한 토지를 다시 乙은행에 양도한 것이 과중한 양도소득세의 부담을 회피하기 위한 행위라 해도 위와 같은 토지 교환행위는 가장행위에 해당한다는 등 특별한 사정이 없는 이상 유효하다고 보아야 할 것이므로, 이를 부인하기 위하여는 권력의 자의로부터 납세자를 보호하기 위한 조세법률주의의 법적 안정성 또는 예측 가능성의 요청에 비추어 법률상 구체적인 근거가 필요하다.

- 상기의 사례와 유사한 사례를 열거하면 <표 III-1>와 같음⁶²⁾

62) 이하에서 예시하는 판례들의 있어서 관련된 모든 판례들을 누락없이 완전하게 보여주는 것은 아니므로 관련 표시 판례들의 수의 많고 적음이 그 실제 관련 유형 판례 건수의 빈도를 나타내는 것은 아님

〈표 III-1〉 거래의 재구성을 허용하지 않은 사례

사건번호	주요 내용	쟁점 세목	근거
1992.9.22. 선고 대법911누13571	외국법인의 자기주식소각의 감자차익을 자본전입한 경우 해당 무상주는 이익 배당으로 과세할 수 없음	배당 소득세	개별적, 구체적 부인규정 없음
1999.11.9. 선고 대법98두14082과	차입금 증가를 통해 부동산과다법인주식에서 벗어나려는 것에 대해 인정함	양도 소득세	개별적, 구체적 부인규정 없음
2005.1.27. 선고 대법2004두2332	대출한도를 피하기 위해 제3자를 끼워 넣은 행위에 대하여 납세자 변경되는 것은 아님	이자 소득세 원천징수 의무	가장행위 아님
2009.4.9. 선고 대법2007두26629, 2009.5.14. 선고 대법2008두14067	중간에 폐업한 법인을 인수하였다 하더라도 설립등기 후 5년이 지났으면 등록세 증과는 불가능함	등록세	가장행위 아니며 개별적, 구체적 부인규정 없음
2011.4.28. 선고 대법2010두3961, 2011.5.13. 선고 대법2010두3916	엔화스왑거래를 이용해 정기예금이자와 동일한 거래구조를 만들었다 하여도 열거된 과세소득 아님	이자 소득세	개별적, 구체적 부인규정 없음

2) 가장행위론을 근거로 하여 거래의 재구성을 허용한 사례

□ 세법상 확장된 가장행위론을 근거로 하여 거래의 재구성을 인정한 사례임

○ 이는 조세공평주의에 충실하고 경제적 실질론에 가까운 입장을 취한 것이라 볼 수 있음

(대표 사례 : 대법원 1991.12.13. 선고 91누7170판결)

〈사실관계〉

매도인인 원고는 건설회사인 소외 회사가 아파트 건축을 위하여 토지를 매수한다는 사실을 알면서도, 법인 앞으로 토지를 양도하면 실지거래가액에 따른 양도소득세를 부담하게 된다는 이유로, 소외 회사의 대표이사 개인 명의로의 양도를 고집하였고, 결국 그와 같은 내용의 계약서를 작성하고 대표이사 개인 명의로 소유권이전등기를 마쳤다가, 다시 회사 앞으로 소유권이전등기를 하였다.

〈판단〉
 원고와 甲 사이에 체결된 계약과 그로 인한 소유권이전등기는 소외 회사가 이 사건 부동산을 실질적으로 매수함에 있어 원고가 양도소득세의 증가를 피할 목적에서 위 갑 명의를 중간에 개입시킨 가장매매행위라 할 것이므로, 원심이 같은 취지에서 원고가 법인인 소외 회사에 이 사건 부동산을 양도한 것으로 판단한 조처에 위법이 없다.

□ 상기의 사례와 유사한 사례를 열거하면 <표 III-2>와 같음

〈표 III-2〉 가장행위론을 들어 거래의 재구성을 허용한 사례

사건번호	주요내용	쟁점 세목	근거
1992.2.28. 선고 대법91누6597, 1992.5.22. 선고 대법91누12103	개인과 법인 간의 부동산거래에서 중간에 개인을 끼워넣는 행위는 부인됨	양도소득세	가장 행위
1995.2.10. 선고 대법94누1913	회사에 있어 임차보증금의 증가를 대표이사에 대한 가지급금 회수로 허위 기장하여 인정이자 부담을 회피한 사례에 대해 인정이자 부과는 정당함	법인세	민법상 가장 행위
1997.5.7. 선고 대법96누2330	중소기업 특례규정을 적용받기 위해 종업원을 관계회사에 전출하였으나 실질적으로는 인적용역 계약을 통해 계속 고용하는 경우 중소기업 아님	조세 감면규제법	가장 행위
2009.3.12. 선고 대법2006두7904	외국법인 이자소득 원천징수의무를 피하려 중간에 라부안에 페이퍼컴퍼니를 설립하였으나 실제 계약당사자인 보증채무인이 원천징수 의무 있음	이자소득 원천징수 의무	가장 행위
2011.5.26. 선고 대법2008두9959	중계무역의 외관을 띤 종합상사의 해외수출자에 대한 자금차입거래로서 유산스이자에 대한 이자소득세를 원천징수하여야 함	이자소득 원천징수 의무	가장 행위
2011.7.21. 선고 대법2010두23644	토지거래허가구역내 토지 매도 후 대금을 수수하고도 토지거래허가를 배제할 목적으로 매매가 아닌 증여로 가장하거나 미등기 전매하는 등의 경우에는 매매대금을 반환하지 않은 매도인에게 양도소득세를 과세함	양도소득세	가장 행위

3) 실질과세 원칙을 들어 거래의 재구성을 허용한 사례

- 「국세기본법상」 제14조의 실질과세 원칙을 들어 거래의 재구성을 허용한 사례임
 ○ 주로 제14조 제1항의 귀속의 실질에 관한 사례⁶³⁾가 다수이며 판결에서 ‘조세회피 목적’을 실시하지는 않는 경우가 대부분임

(대표 사례 : 대법원 1994.4.15. 선고 93누13162판결)

〈사실관계〉

원고는 영국법인으로, 1990.3.1. 소외 회사로부터 내국법인인 甲법인의 주식을 매수하였다. 주식양도자인 소외 회사는 1988년 홍콩법에 따라 자본금을 20홍콩달러로 하여 설립된 법인으로, 등록사무소를 홍콩에 두고 영업하다가 1990년 사무소 소재지를 네덜란드로 옮겨 상업등록 하였다. 소외 회사는 원고에 대한 위 주식매도로 얻은 양도차익에 대해 네덜란드 조세당국에 신고하지 않았고, 네덜란드에는 실제 사무소를 설치하거나 전화조차 설치한 사실이 없다.

〈판단〉

소외 회사가 네덜란드 거주자에 해당할 경우 한·네 조세조약에 따라 주식양도소득은 거주지국인 네덜란드에서만 과세가 가능한데, 피고는 소외 회사가 형식적으로만 주된 사무소를 네덜란드에 둔 것으로 등록하였으므로, 위 조세조약의 적용대상이 아니라고 보아 원고에게 양도소득세에 대한 원천징수의무가 있다고 보아 과세하였다. 인정된 사실관계에 의하면, 원심이 소외 회사가 실질적으로 네덜란드에 주사무소를 두고 영업을 수행한 법인이 아니라고 판단한 것은 정당하다.

- 상기의 사례와 유사한 사례를 열거하면 <표 III-3>과 같음

63) 유리한 조세조약이나 법령을 적용받기 위하여 해당 조세채약국에 법인을 설립하거나 수개의 법인격을 설립하고 그러한 도관회사(conduit company)나 명목회사(paper company)를 소득의 귀속주체로 만드는 방법으로 조세회피를 시도하는 경우였음. 이러한 사안에서는 명목회사의 존재를 그대로 존중하여 법령이나 조세조약을 적용할 것인지, 명목회사의 존재를 무시하고 실질귀속자를 기준으로 하여 법령이나 조세조약을 적용할 것인지 여부가 쟁점이 됨

〈표 III-3〉 실질과세 원칙을 들어 거래의 재구성을 허용한 사례

사건번호	주요내용	쟁점 세목	근거
1990.10.12. 선고 대법90누1663	토지를 사실상 법인에 양도했으나, 매수인 명의 를 법인 대신 대표이사로 하여 신탁법상 신탁 을 원인으로 소유권이전등기한 경우, 실지 거래가액 적용대상인 '법인과의 거래'에 해당 함	양도소득세	실질과세 원칙
1993.7.27. 선고 대법90누10384콘	콘도미니엄 분양시 수납한 시설관리료는 분양 대금의 일부에 포함됨	법인세	법인세법 제3조 제2항 ⁶⁴⁾
1994.12.9. 선고 대법 94누6840	양도차익을 기준시가로 계산시 양도차익은 실 지거래가액으로 했을 때의 금액을 넘을 수 없 음	양도소득세	제14조 제2항
1995.11.10. 선고 대법94누8884	명칭이나 형식이 사업양도라 하더라도 조합대 표자가 타 조합원에게 공동사업지분을 양도한 경우에는 조합의 탈퇴나 대표자 변경으로 간 주하여 세액계산함	양도소득세	제14조 제2항
2008.2.15. 선고 대법2007두4438	취득세 감경조항에 해당하는 개인간 매매거래 중 명문규정이 없더라도 경매에 의한 취득은 제외되어야 함	취득세	개별세법 에서의 목적론적 해석
2008.9.25. 선고 대법2006두3711	라부안에 있는 명목회사인 자회사를 이용하여 재산을 취득하더라도 모회사가 실질 당사자로 서 세법상 거래효과를 귀속시킴	배당소득세	제14조 제1항
2010.10.28. 선고 대법2008두19628	주식매도가 주식양도인지 주식소각인지 여부 는 계약 내용, 경위, 대금지급방법 등 실질내 용에 따라 판단함	배당소득세 원천징수의무	실질과세 원칙
2010.11.25. 선고 대법2009두19564	양도소득을 사실상 지배, 관리, 처분할 수 있 는 자가 사실상 소득을 얻는 자이므로 양도소 득세 부담하여야 함	양도소득세	실질과세 원칙
2011.4.14. 선고 대법2008두10591	국적취득 조건부의 나용선계약의 명의자(파나 마 소재)와 실질계약자가 다른 경우 실질계약 자가 납세자임	취득세	제14조 제1항

64) 현재 법인세법 제4조 제2항의 내용이며, 「국세기본법」 제14조 제2항에 대응하는 내용임

라. 전원합의체 판결(2012.1.19)의 내용 및 의의

1) 사건의 개요

- 본 전원합의체 판결은 과점주주 취득세 과세요건을 피하기 위하여 명목상의 회사를 이용한 사례로서, 대법원은 「국세기본법」 제14조 제1항에 의거하여 이를 부인하고 거래를 재구성할 것을 판시함

(대법원 2012.1.19. 선고 2008두8499판결⁶⁵⁾)

<사실관계>

원고법인은 네덜란드 법인인 A와 B의 지분을 100%를 소유하고 있고, A, B는 2003.5.15. 내국법인인 甲법인의 지분을 각 50%씩 나누어 취득하였다. A와 B는 주소 및 전화번호와 대표이사가 같고 그 외 직원은 전혀 없으며, 법인의 지분을 각 50%씩 취득할 때나 그 지분 일부를 제3자에게 매도할 때 모두 동일인이 대리인으로 계약하였고, 개최된 甲법인의 사원총회에도 A, B로부터 위임을 받은 대리인 한 사람이 단독 출석하여 회의에 관여하였다. 피고는 형식상으로는 A, B가 甲법인의 주식을 각 50%씩 보유한 것으로 되어 있지만, A, B는 명목회사에 불과하므로 실질적으로는 甲법인의 주식 100%가 모두 원고법인에 귀속되어 있는 것이고, 따라서 원고법인은 甲법인의 주식을 100분의 51 이상 보유한 과점주주에 해당한다고 보아 취득세 등으로 합계 약 19억원을 부과하였다.

<쟁점>

원심은 「국세기본법」 제14조 제1항이 천명하는 실질과세 원칙에서의 ‘실질’은 이른바 ‘법적 실질’이라고 하면서, A, B가 甲법인의 주식을 취득함으로써 인한 경제적인 효과는 원고법인에 미치게 되는 것이지만, 원고법인과 A, B의 내심의 의사는 위 주식을 원고법인이 아닌 A, B가 소유하도록 하는 법률관계를 형성하여 원고법인이 과점주주로서 취득세를 부담하지 않으려는 것이므로, 위와 같은 법률관계 형성에 관한

의사를 무시하고 원고법인을 과점주주로 보는 것은 실질과세 원칙에 어긋난다고 판시하여 원고법인의 주장을 받아들였다. 이는 「국세기본법」 제14조 제3항의 도입 이전의 사안으로서, 원고법인이 직접 甲법인의 주식 100%를 취득하지 않고, 자회사인 A, B에 각각 50%씩 취득하도록 하여 51% 이상의 주식 보유를 요하는 과점주주 요건에 해당하지 않도록 조세회피적인 거래를 구성한 경우에 해당하는지, 그 경우 구체적·개별적 부인규정 없이도 「국세기본법」 제14조에 규정된 실질과세 원칙에 근거하여 조세회피행위의 부인이 가능한지 여부가 문제된다.

〈판단-다수의견〉

① 실질과세 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률 관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 조세정의를 실현하는 데 주된 목적이 있다. 이는 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라, 예측 가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고, 실효성을 확보한다는 점에서 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다.

② 「국세기본법」 제14조 제1항이 규정하고 있는 실질귀속자 과세의 원칙은 귀속명의와 달리 실질적으로 귀속되는 자가 따로 있는 경우에는 그 자를 납세자로 삼겠다는 것으로, 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있고 명의와 실질의 괴리가 위 규정의 적용을 회피할 목적에서 비롯된 경우, 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아야 하며, 이는 당해 주식이나 지분의 취득 경위와 목적, 취득자금의 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다.

③ 당해 사안에서 자회사인 A,B의 설립목적과 그에 대한 원고법인의 지배관계 및 지배의 정도, 甲법인 주식의 취득 경위와 목적 등을 심리하여 실질적인 귀속관계를 밝히고 그에 따라 원고법인에게 취득세 납부의무가 있는지를 판단하였어야 함에도, 이러한 조치 없이 주식을 취득한 형식과 외관에만 치중하여 원고법인에 취득세 납부

의무가 없다고 단정한 원심판결은 위법하다.

〈판결에 대한 보충의견〉

① 대법원이 개별적·구체적 부인규정 없이도 조세회피행위로 효력을 부인할 수 있다고 밝힌 가장행위는 민법 제108조 등에서 효력을 인정하지 않는 가장행위와 동일한 개념이 아니라 민법상 가장행위의 정도에는 이르지 못하지만 외관과 실질이 괴리되어 있고 그 실질을 외면하는 것이 심히 부당하다고 볼 수 있는 경우를 말한다.

② 실질과세 원칙을 적용함에 있어 판단의 요체는 실질과 형식의 괴리가 존재하느냐 하는 사실인정과 평가의 문제가 되므로 과세대상에 해당하는지 여부가 불명확해지는 것은 본래적 속성이다.

③ 이 사건에서의 주식 등 취득은 그 외관과 실질의 괴리가 현저한데다가 취득세 회피가 거래방식 변형의 주된 목적이고, 그 취득세의 회피를 용인하는 것은 조세공평의 원칙에 현저히 반한다는 점 등을 고려하면 실질과세 원칙을 제한적으로 엄격하게 적용하더라도 이 사건에는 적용되어야 한다.

2) 전원합의체 판결(2012.1.19.)의 의의

- 전원합의체 판결은 해당 사안이 「국세기본법」 제14조 제3항 도입 이전임에도 불구하고, ‘조세회피의 목적’을 조세회피행위에 대한 실질과세 원칙의 적용을 위한 요건으로 설시하였다는 측면에서 종래 판결들과 큰 차이가 있음
- 기존에도 명목회사를 이용한 사안에서 「국세기본법」 제14조 제1항을 근거로 납세자가 선택한 거래형식을 부인한 사례는 종종 있었음
- 즉, 본 판결에서는 가장행위론 또는 각 세법상의 개별·구체적 부인규정 필요론을 제시하지 않고 제14조 제3항의 도입취지와 유사한 내용을 들어 조세회피 여부를 판단함

- 대법원은 실질과세 원칙에 따른 거래의 재구성을 위해서는 아래 3가지 요건의 충족을 필요하다는 입장을 취함⁶⁶⁾
 - (i) 어떤 거래행위가 있고,
 - (ii) 그 거래행위로 인한 조세부담이 감소되고,
 - (iii) 그러한 거래 행위의 목적이 조세부담의 감소에 있는 경우

- 결국 조세회피행위의 규제는 「국세기본법」 제14조의 실질과세 원칙을 적용하는 방식으로 해결하여야 하는 것으로 세법상 가장행위의 개념을 별도로 창설할 필요는 없음을 보여줌
 - 본 판결의 보충의견에서는 독자적으로 세법상의 가장행위 개념을 언급하고 있는바, 사법상의 가장행위와 동일한 개념이 아니라는 점을 명확히 함

3) 전원합의체 판결(2012.1.19.)의 한계

- 본 판결은 조세법률주의와 실질과세 원칙이 꼭 모순·충돌하는 것이 아니라 조화를 이룰 수 있다는 일반론만을 제시하는 측면이 있음
 - 종래 대법원의 입장인 가장행위론 및 개별 부인규정의 필요론과의 관계를 분명히 밝히지 않고,
 - 기존 가장행위론이나 개별적 부인규정 필요론에 근거한 판례를 명시적으로 폐기하지도 않음

- 제14조 제3항의 ‘조세회피의 목적’이라는 요건으로 실시하면서도 그 근거규정으로는 제14조 제1항을 두고 있는데, 양 조항과의 관계나 장래 구체적 사안에 대해서 실질과세 원칙의 적용시 고려해야 할 기준을 판례에서는 제시하지 않았음
 - 본 판결은 14조 제1항이 납세자가 채택한 거래형식을 부인하기 위해 적용되는 요소로서, ① 명의자와 실질적인 지배·관리자가 따로 있을 것(명의와 실질의 괴리),

66) 윤지현(2015), p.223

② 그러한 명목과 실질의 괴리가 조세회피목적에서 비롯되었을 것(조세회피목적)이라는 점을 들고 있음

- 또한 거래의 재구성 요건으로서의 조세회피 목적이 어느 정도의 수준인지, 그리고 그 입증책임은 누가 부담하여야 하는지에 대한 명확한 기준을 제시하지 않음
- 조세회피 목적 외에 정당한 사업목적이 있는 경우 거래의 재구성에 대한 논란이 있을 수 있음

마. 전원합의체 판결(2012.1.19) 이후 판례의 흐름

- 전원합의체 판결(2012.1.19.) 이후 명목회사나 도관회사를 이용하는 조세회피 사건들에서는 전원합의체 판결에서의 법리를 실시하고 이를 기준으로 판단함으로써 동 유형의 사건에서는 어느 정도 일관된 입장이 확립된 것으로 보임
- 대법원은 국제적으로 명목회사가 문제된 사건들에서 전원합의체 판결에서 실시한 실질과세 원칙이 조세조약의 해석과 적용에도 그대로 적용된다고 보아, 그 기준으로 소득의 실질 귀속자를 정하고 있음
- 그러나 외국인투자자에 의한 국제적 조세회피 거래나 국내에서의 조세회피 거래 규제에 있어서 명시적으로 제14조 제3항을 근거로 거래를 부인하고 재구성하는 사례는 존재하지 않는 것으로 보임⁶⁷⁾
- 다만 대법원이 제14조 제1, 2항에 근거하여 납세자의 거래형식의 부인 여부를 판단하면서도 조세회피의 목적이나 세법의 혜택, 경제적 합리성 등을 판단근거로 삼고 있음
 - 이는 명시적으로 밝히지는 않았지만 제14조 제3항에 규정된 요건을 실질과세 원칙에 따라 재구성을 인정하는 기준으로 고려하고 있는 것으로 판단됨

67) 2013.7.3.선고 서울고등법원2012누36950 판결에서는 개인의 토지교환에 따른 양도소득세 부과 사건에 있어 제14조 제3항을 근거로 거래의 재구성을 판시하였으나, 후속 판결인 2013.12.26.선고 대법2013두15583판결에서는 다시 가장행위론을 들어 거래의 재구성을 하는 판결을 내림

- 또한 일부 판례에서는 여전히 가장행위론이나 개별적·구체적 부인규정 필요론을 들어 판시하거나, ‘모든 사정들을 종합하면…… 거래의 실질은 무엇이다’라는 형식으로 그 판단의 기준을 포괄하여 언급하고 있음
- 이로 인해 판단기준의 명확성과 결과의 일관성을 확보하기 어려워 현재까지도 납세자들의 법적 안정성과 예측 가능성이 보장되었다고 보기 어려움

1) 가장행위론을 들어 거래의 재구성을 허용한 사례

- 전원합의체 판결 이후에 가장행위론을 근거로 거래의 재구성 유무를 판단한 대표적 사례는 <표 Ⅲ-4>와 같음

<표 Ⅲ-4> 가장행위론을 근거로 거래의 재구성 유무를 판시한 사례

사건번호	주요 내용	쟁점 세목	근거
2013.11.14.선고 대법2011두3982	조세회피를 위한 주식대차계약을 함으로써 후순위채권이자를 수령한 것이 아니라 수입배당금을 수령한 것임	배당 소득세	가장행위론
2013.12.26.선고 대법2013두15583	개인간 토지교환행위는 양도소득세 회피 목적 이외 다른 목적이 없으므로 거래를 재구성해야 함	양도 소득세	가장행위론
2014.1.23.선고 대법2013두17343	실질적인 자본감소를 통한 이익배당임에도 우회거래를 통해 배당합산과세를 면하려고 한 행위이므로 거래를 재구성하여 과세함	배당 소득세	가장행위론
2014.4.10.선고 대법2013두20127	비특수관계자를 통한 매입 우회거래로 실질은 특수관계자에 대한 업무무관 가지급금을 피하려고 하는 행위에 해당하며 거래의 재구성을 안함	법인세	가장행위 아니며 개별적, 구체적 부인규정 없음
2015.7.9.선고 대법2015두40699	과점주주 제2차 납세의무를 피하기 위한 주식양도행위에 대해 논쟁이 되었던 사례로 납세의무를 면제함	법인세	가장행위 아니며 구체적, 개별적 부인규정 없음

2) 실질과세 원칙을 들어 거래의 재구성을 허용한 사례

- 전원합의체 판결 이후에 실질과세 원칙을 근거로 거래의 재구성 유무를 판단한 대표적

사례는 <표 III-5>와 같음

<표 III-5> 실질과세 원칙을 근거로 거래의 재구성 유무를 판단한 사례

사건번호	주요내용	쟁점 세목	근거
2012.2.9.선고 대법2008두13293 등 다수 ¹⁾	유리한 조세조약이나 법령을 적용받기 위해 해당 조세조약 체결국에 법인을 설립하고 그러한 명목회사를 소득의 귀속주체로 만드는 방법으로 조세회피를 시도하는 경우에 실질 귀속자에게 과세함	관련 법인세, 소득세, 또는 관련 원천징수 의무	제14조 제1항
2012.8.30.선고 대법2012두7202	부동산경매 절차시 중간에 개입하여 차익을 남긴 경우 계약서 명의와 상관없이 양도에 따른 부가가치세를 부담하여야 함	부가가치세	제14조 제1항 및 제2항
2013.2.14.선고 대법2012두22119	모텔과 주차장 일괄매매시 임의적 가액배분은 실질을 반영 못하므로 거래부인되어야 하며 기준시가로 안분하여야 함	부가가치세	제14조 제2항
2013.7.11.선고 대법2013두6732	업무무관 가지급금을 대손금으로 손금부인될 것을 생각하여 염가에 채권을 처분하여 처분손실을 손금산입하는 경우 조세회피로 보아 이를 손금불산입함	법인세	제14조 제1항 및 제2항
2014.7.10.선고 대법2012두16466	네덜란드에 설립한 회사는 여러 상황을 고려할 때 도관회사가 아니며 명의자와 실질 귀속자가 일치함	주식양도차익 원천징수 의무	제14조 제1항
2015.1.29.선고 대법2012두28636	부가세법상 과세용역 여부는 음식제공용역 해당 여부, 경제적 합리성 및 조세회피 의도 분석후 판단함	부가가치세	실질과세 원칙
2015.5.14.선고 대법2014두15450	해당 사건이 내국법인간 출자시 고가인수인지 여부에 대해 합리성 여부 및 조세회피 여부 등을 고려할 때 재구성 안함	법인세	실질과세 원칙
2016.8.30.선고 대법2015두52098	국제마케팅비는 실질적으로 상표권 사용료 대가임	사용료 원천징수 의무	제14조 제2항

주: 1) 2012.1.27.선고 대법2010두5950, 2012.1.27.선고 대법2010두19393, 2012.4.26.선고 대법2010두15179, 2012.4.26.선고 대법2010두11948, 2012.10.25.선고 대법2010두25466, 2013.4.11.선고 대법2011두3159, 2013.7.11.선고 대법2010두20966, 2013.7.11.선고 대법2011두4411, 2013.7.11.선고 대법2011두7311, 2013.9.26.선고 대법2011두12917, 2013.10.24.선고 대법2011두22747, 2015.3.26.선고 대법2013두7711, 2015.5.28.선고 대법2013두7704, 2015.11.26.선고 대법2013두25399, 2015.11.26.선고 대법2014두335, 2016.11.9.선고 대법2013두23317 등

3. 우리나라 일반조세회피방지규정의 한계

- 현행 실체법상 「국세기본법」 제14조와 조세회피에 대응하는 법원의 접근법을 살펴본 결과, 우리나라 일반조세회피방지규정의 한계는 아래와 같음

- 「국세기본법」 제14조 제1항 및 제2항은 외관이나 형식보다는 사실이나 실질에 근거해 과세하라는 내용을 담고 있지만, 실질의 판단을 위한 구체적 기준이 없음
 - 즉, 적용의 효과에 대해서는 규정하고 있으나 적용의 요건은 규정하지 않음
 - 결국 동 조항과 관련하여 법원이 목적론적 해석을 적용하지 않고 법적 실질론 및 엄격해석의 원칙을 강조하는 입장에서만 서게 된다면 무의미한 규정이 될 수 있음

- 또한 2007년 말에 신설 도입된 동법 제14조의 제3항은 일반조세회피방지규정으로서의 적용을 위한 요건이나 기준이 다소 모호하고 불명확한 측면이 있음
 - 경제적 실질에 따라 거래를 재구성할 수 있는 거래구조로 우회거래와 다단계거래만을 언급하고 있음
 - 또한 조세회피의 의미로서의 '부당하게'의 의미가 정확히 무엇인지 알 수 없으며, 사업목적 등 조세회피 목적 이외 다른 목적이 있을 경우에도 이를 적용할 수 있을지 등에 대해 기준이 없음
 - 제3항의 도입으로 기존 제1항 및 제2항은 어떠한 의미 변화가 있는지 그리고 제3항과의 관계는 유기적으로 어떻게 되는지 불분명함

- 한편 조세회피행위 사건에 대한 법원의 태도는 그동안 조세법률주의 및 엄격해석 원칙을 지나치게 강조한 측면이 있어 이를 규율할 수 있는 논리적 기준을 제시하고 정립·발전시켜 나가지 못하였음
 - 2000년대 이후 고도화된 금융기법에 의한 국제거래에 있어서의 조세회피 규제에 대해서는 예전보다 적극적인 태도를 보이고 있으나, 여타 사건에 있어 조세법률주의에

근거한 개별적, 구체적 부인규정 필요론에서는 완전히 벗어나지는 못함

- 특히 법원은 납세자가 선택한 거래형식을 부인하는 수단으로서 가장행위론을 들고 있으나, 그 의미의 부여 및 적용에 있어 일관성을 잃고 있음
 - 판례에서 나타나는 가장행위론은 민법상의 그것과는 다른 독자적인 개념이나 그 통일된 개념 정립이 되어 있다고 볼 수 없음
 - 주로 거래의 재구성을 하기 위해 사용되는 수식적 개념으로서 명확한 요건과 기준이 있다고 보기 어려움
 - 가장행위론은 「국세기본법」 제14조 제3항 제정 및 전원합의체 판결(2012.1.19.) 이후에도 폐기되지 않고 여전히 법관의 조세회피 규제의 주관적 판단근거로 활용됨

- 또한 「국세기본법」 제14조 제3항을 제정한 이후에도 법원은 여전히 이에 근거하여 조세회피행위에 대한 판결을 내린 바가 없음
 - 이는 법 조항 자체가 미비하여 그럴 수도 있고 아직 법원이 조세회피 규제에 있어 법 적용에 대해 소극적인 자세를 취하고 있음에 기인할 수도 있음
 - 즉 법규정에 규정된 요건이나 효과의 의미가 명확하지 않으면, 법원이 구체적 사례에 해당 법규를 적용하는 데 소극적이 될 수밖에 없는 측면이 있음

IV. 주요국의 일반조세회피방지규정

1. 미국

가. 조세회피 방지를 위한 일반규정

1) 개요

- 조세회피방지를 위한 미국의 일반규정은 법원에 의한 사법적 접근방식(judicial approach)으로 주로 구성됨
 - 대표적인 일반조세회피방지규정은 법원의 판결에 의한 확립된 실질과세 원칙(substance over form doctrine)이라고 할 수 있음
 - 실질과세 원칙은 판례법을 기반으로 한 대표적인 원칙이며, 이를 중심으로 사업 목적 원칙(business purpose doctrine), 가장행위 원칙(sham transaction doctrine), 경제적 실질 원칙(economic substance doctrine),⁶⁸⁾ 단계거래 원칙(step transaction doctrine) 등 사법상 원칙(judicial doctrines)들이 분화됨⁶⁹⁾

- 실질과세 원칙의 적용에 있어서 미국 법원은 여러 개의 사법상 원칙을 통합하여 적용하고 있으며, 각 원칙별로 명확하게 구분되는 것은 아니지만 아래에서 간략하게 살펴봄

68) Thuronyi et al.(2016), p.138

69) 이동식(2011), p.320

- 실질과세 원칙은 Gregory 사건(1935)⁷⁰⁾의 판결을 통해 처음으로 확립되었고, 세법의 해석과 적용에 있어서 거래행위의 형식이 아닌 실질에 따라 이루어져야 한다는 의미를 갖고 있음⁷¹⁾
 - 형식이란 납세자가 채택한 사법상 유효한 법률행위(legal transaction) 방식을 의미하며, 실질이란 그 법률행위의 이면에 존재하는 경제적 사실관계를 의미함
 - 실질과세 원칙이 적용되는 경우, 납세자가 채택한 거래형식은 부인되고, 해당 거래의 실질에 따라 거래의 재구성((recharacterizations)이 허용됨⁷²⁾

- 사업목적 원칙은 납세자가 수행한 거래가 조세회피나 조세감면이라는 의도 이외에 사업목적이 결여된 경우에는 해당 거래로 인해 발생한 조세혜택을 부인한다는 내용임⁷³⁾
 - 실질과세 원칙과 같이 Gregory 사건(1935)에서 정립되고, Frank Lyon 사건(1978)에서 현대와 같은 개념을 발전되었다는 평가가 있음
 - Frank Lyon 사건(1978) 이후 법원의 판례에서는 사업목적 원칙이 주관적 측면의 경제적 실질을 의미함⁷⁴⁾

- 가장행위 원칙은 실질과세 원칙에 대한 또 다른 표현이라고 평가됨⁷⁵⁾
 - Higgins 사건(1940)의 대법원 판결에서 찾아볼 수 있으며, 유효한 사업목적이 결여된 경우 가장행위 원칙을 적용함⁷⁶⁾

70) Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465(1935)

71) Menuchin & Brauner(2016), p.2; 이동식(2011), pp.325~326

72) Higgins v. Smiths, 308 U.S. 473(1939); 최정희(2014), p.86 재인용

73) 최정희(2014), p.87

74) Rice's Toyota World, Inc. v. C.I.R, 752 F. 2d(4th Cir.1985)

75) Menuchin & Brauner(2016), p.2; 이동식(2011), p.329

76) Higgins v. Smith, 308 US 473(1940). 개인 납세자가 자신이 전액 출자한 법인에 유가증권을 매각하면서 손실을 발생한 거래에서, 대법원은 법인을 부인하면서 해당 거래가 “경제적 혜택의 흐름을 통제하거나 변화시키지 않는다(not vary control or change the flow of economic benefits)”고 지적하면서 법인의 설립을 위한 유효한 사업목적이 존재하지 않는다고 판결함(Menuchin & Brauner(2016), p.2)

- 여기서 가장행위 원칙은 실질에 있어서의 가장(sham in substance, sham entity)을 의미함⁷⁷⁾

- 경제적 실질 원칙은 납세자의 거래가 객관적 경제적 실질이나 조세감면 이외의 주관적 사업목적이 존재하지 않는 경우, 그 거래로부터 발생하는 조세혜택을 부인하는 내용으로 실질과세 원칙 관련 사법적 원칙들 중에서 가장 중심적인 역할을 담당함⁷⁸⁾
 - Frank Lyon 사건(1978)의 판결에 근거를 두고 있으며, 경제적 실질의 존재 여부를 결정하기 위해 객관적 측면과 주관적 측면을 고려함

- 경제적 실질 원칙은 2010년 법제화되어 미국 내국세법 Section 7701(o)으로 신설 도입
 - 법원별로 경제적 실질 검증의 방법 차이로 인한 부작용을 방지하기 위함임
 - 본 규정의 세법 신설 이전에는 경제적 실질 검증을 위해 법원은 결합심사(conjunctive test)⁷⁹⁾ 또는 선언심사(選言, disjunctive test)⁸⁰⁾, 신축적 질문심사(flexible inquiries test)의 방법을 수행함⁸¹⁾

□ 단계거래 원칙은 일련의 거래들은 세무목적상 통합된 단일거래로 처리할 수 있으며, 실질과세 원칙의 또 다른 변형으로 보는 견해가 있음

77) 이동식(2011), p.328

78) 이동식(2011), p.333

79) 결합심사는 객관적 요인과 주관적 요인을 모두 결합하여 고려함. 예를 들면, 해당 거래를 가장(sham)으로 처리하기 위해서는, 법원은 납세자가 거래에 관여함에 있어서 조세혜택 이외에 사업 목적의 동기가 없음을 밝혀야 하고, 그리고 두 번째, 합리적인 수익 가능성이 존재하지 않기 때문에 해당 거래는 경제적 실질이 없다는 사실도 밝혀야 한다(*Rice's Toyota World, Inc., v. Commissioner*, 752 F.2d 89(1985)).

80) 선언심사는 객관적 요인 또는 주관적 요인 중 하나만 고려함. 예를 들며, 경제적 실질이 결여된다면 조세회피라는 납세자의 유일한 동기를 입증하지 않고서도 해당 거래를 부인할 수 있다.(*Coletec industries, Inc., v. United States*, 454 F.3d 1340(2006)).

81) Avi-Yonah et al.(2015), p. 7

- 이 원칙이 적용되면, 일련의 거래행위 또는 다단계의 거래행위를 과세할 때, 형식에 따라 개별적·독립된 행위로 파악하여 과세하는 것이 아니고, 실질에 따라 통합하여 하나의 행위로 인식한 뒤 이를 기초하여 과세하는 효과가 있음⁸²⁾
- 단계거래 원칙의 적용 여부를 결정하기 위하여 구속력 있는 약정 검증, 거래의 상호 의존성 검증, 최종 목적 검증 등의 세 가지 검증방법들을 법원은 사용할 수 있음⁸³⁾
 - 세 가지 검증방법 중 하나라도 충족하면 납세자가 수행한 거래의 재구성에 대한 타당성이 확보됨⁸⁴⁾

2) 조세회피방지 관련 주요 판례

- 조세회피방지를 위한 사법적 원칙의 근거를 이루면서, 성문화된 일반조세회피방지규정인 7701(o) 규정의 내용을 구성하는 아래 주요 판례들을 간략하게 살펴봄
 - Gregory 사건(1935) : 실질과세 원칙과 사업목적 원칙
 - Frank Lyon 사건(1978)과 Rice's Toyota World 사건(1985) : 경제적 실질 원칙
- Gregory 사건(1935)⁸⁵⁾은 세법해석은 세법의 문언에 충실하게 이루어져야 한다는 경향이 지배적이었던 기존 법원의 태도⁸⁶⁾에 대해 실질과세 원칙이라는 새로운 접근법을

82) Comr. v. Clark, 489 U.S. at 738; 이동식(2011), p. 329 재인용

83) 구속력 있는 약정(the binding commitment) 검증은 첫 번째 단계의 거래가 발생하면 후속 단계를 수행하기 위한 구속력 있는 약정이 있는 경우, 일련의 거래들을 하나의 통합된 거래로 간주함. 상호 의존성(the mutual interdependence) 검증은 일련의 거래가 일련의 과정을 거치지 않고 하나의 거래로 생성된 법적 관계는 효과가 없을 만큼 상호 의존적인 경우 일련의 거래가 함께 수행되었다고 봄. 최종 결과(the end result) 검증: 일련의 거래가 착수되는 시점에 당사자의 의도는 특정한 결과의 달성이었고, 해당 결과의 달성을 위한 모든 단계가 모두 완료된 경우 일련의 거래가 함께 수행되었다고 봄(이동식(2011), p.330, Menuchin & Brauner(2016), p.7)

84) True v. U.S., 190 F.3d 1165, 1175(10th Cir, 1999); 정승영(2012), p.100

85) Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465(1935)

86) Borris I. Bittker and Lawrence Lokken(2008),4.3.;이동식(2011), p. 321 재인용. 이러한 법원의 태도 변화는 1932년 루즈벨트 대통령 선거 이후, 1935년부터 소득세율이 급격히 상승하고, 일부 고위정부 관료들이 청문회에서 대규모 조세회피를 했다는 사실이 드러났다는 사회적 배경이 있음(Likhovski(2004);Avi-Yonah et al.(2015), p.6 재인용)

제시함⁸⁷⁾

- 본 사건은 세법의 문언상 요건은 충족하지만, 세법 효과를 배제하는 경우 실질적으로 경제적 의미가 결여된 거래에 의해 유발된 조세혜택을 부인한 경우에 해당함
 - 연방 대법원 판결에서 사업목적 원칙이 정립된 것으로 평가되며,⁸⁸⁾ 이는 경제적 원칙의 주관적 요소를 구성하게 됨
 - Gregory 사건에 대하여 조세회피의 존재를 판정함에 있어서 연방 제2순회법원 판사인 빌링스 러니드 핸드(Billings Learned Hand)는 납세자의 행위가 입법부의 취지(Congress' intention)에 어긋남을 강조한 반면⁸⁹⁾, 연방 대법원은 사업목적(business purpose)의 결여를 강조한다는 측면에서 미묘한 차이가 있었음⁹⁰⁾
- 현재와 같은 경제적 실질 원칙은 Frank Lyon 사건(1978)⁹¹⁾의 대법원 판결에 근거를 두고 있으며,⁹²⁾ Rice's Toyota World 사건(1985)⁹³⁾의 양측면 심사법(a two-prong test)을 통하여 발전됨⁹⁴⁾
- 경제적 효과라는 객관적 측면(objective prong)과 사업목적이라는 주관적 측면(subject prong)으로 구분하여 경제적 실질의 존재 여부를 살펴야 한다는 판결을 내림
 - 전자는 조세효과를 고려하지 않더라도 실제로 수익성이 있는 합리적인 기회의 존재 여부를 심사함
 - 후자는 조세효과를 고려하지 않더라도 납세자가 거래의 수익성(profitable)에 대한 주관적 의도의 존재 여부를 심사함

87) Avi-Yonah et al.(2015), p.3

88) 이동식(2011), p.331

89) Helvering v. Gregory, 69 F. 2d 809(1934)

90) Avi-Yonah et al.(2015), p.6

91) Frank Lyon Co., v. United States, 435 US 561(1978)

92) Avi-Yonah et al.(2015), p.8

93) Rice's Toyota World, Inc. v. C.I.R, 752 F. 2d(4th Cir.1985)

94) 최정희(2014), p.90

나. 성문법상 일반조세회피방지규정

1) 개요

- 조세회피방지를 위한 성문화된 미국의 일반규정은 IRC Section 7701(o)임⁹⁵⁾
 - 경제적 실질 원칙의 입법안을 준비하였고, 2010년/2011년 대통령 예산안에 반영된 후,⁹⁶⁾ 2010년 미국 내국세법 Section 7701(o)로 성문화됨
 - Section 7701(o) 규정은 사법상 원칙이었던 경제적 실질 원칙과 사업목적 원칙의 법제화(codification)라는 평가가 있음⁹⁷⁾
- 7701(o)의 당시 입법배경을 살펴보면, 객관적 요소와 주관적 요소를 고려한 경제적 실질 여부의 심사방법⁹⁸⁾을 각 법원별로 재량적으로 채택함에 따라 유사하거나 동일한 내용의 조세회피 사건의 결과가 서로 다르게 도출되는 부작용을 해소하고자 함
 - 표면적으로는 연방 대법원의 판정이 조세소송 사건에 대해 최종 결정이 된다 하더라도, 미국의 법원은 다른 접근방식을 취하고 있음⁹⁹⁾
- 경제적 실질 원칙의 근본적인 문제점은 납세자의 주관적인 동기에 초점을 두는 접근법이었던지, 7701(o) 규정은 이 문제점을 해결하지 못했다는 평가가 있음¹⁰⁰⁾
 - 경제적 실질의 존재 여부를 검증 시 납세자의 사업목적이라는 주관적 측면과 관련되어 거래가 조세혜택의 향유를 목적으로 수행된 경우, 사업 목적을 인정한 Compad

95) Menuchin & Brauner(2016), p.1;Thuronyi et al.(2016), p.138;Avi-Yonah et al.(2015), p.10

96) The health Care and Education Affordability Reconciliation Act of 2010.

97) Thuronyi et al.(2016), p.138

98) 경제적 실질을 판정하기 위한 법원의 주요 심사방법에는 결합심사(conjunctive test), 선언심사(disjunctive test), 신축적 질문심사가 있었음(flexible inquiries test)(정승영(2012), p.121.)

99) Thuronyi et al.(2016), 각주 105

100) Lederman(2010); Avi-Yonah et al.(2015), p.10 재인용

사건(2001)과 IES 사건(2001)¹⁰¹⁾이 있었음

- 그러나 Coltec 사건(2006)¹⁰²⁾은 객관적으로 경제적 실질이 결여된 거래의 경우에는 주관적인 납세자의 유일한 조세회피 의도를 입증하지 않아도 세무목적상 부인될 수 있다고 판시함

2) 구성요소

- IRC Section 7701(o)의 경제적 실질원칙 대상 거래에는 일련의 거래(a series of transactions)를 포함함(7701(o)(5)(D))
 - 다만, 개인 간의 경제행위 중에서 사업상 행위만을 대상으로 함(7701(o)(5)(B))
- 그리고 거래의 경제적 실질 존재 여부를 판단하기 위한 납세자의 사업목적인 주관적 요건(subjective prong)과 경제효과의 객관적 요건(objective prong)을 고려함 (Section 7701(o)(1))
 - 기존 판례법에서 인정하고 있던 내용 대부분이 해당 규정에 포함됨
- 경제적 실질 원칙이 적용되는 거래의 경우, 아래 두 가지 요건을 모두 충족하는 거래는 경제적 실질이 있음(Section 7701(o)(1))¹⁰³⁾
 - 첫째, 해당 거래가 연방소득세 효과와 구별되는 의미 있는 방식으로 납세자의 경제적 지위에 변화를 가져오고(객관적 요건),
 - 둘째, 납세자는 해당 거래에 참여하는 데 있어서 연방소득세 효과와 구별되는 실질적인 사업목적(substance business purpose)이 있어야 함(주관적 요건)

101) IES Industries v. C.I.R., 253 F.3d 350, 8th Circuit, 2001, Compaq Computer Corp. v. C.I.R., 277 F. 3d 778, 5th Circuit, 2001; Avi-Yonah et al.(2015), p.10; 최정희(2014), p.91

102) Coltec Industries, Inc., v. U.S., 454 F. 3d 1340, Fed. Cir., 2006; 최정희(2014)

103) Avi-Yonah et al.(2015), p.10. 이와 같은 검증방법을 양측면 심사법(two prong test)이라고 하고, 주관적 요소와 객관적 요소가 모두 충족되어야 하는 결합심사(Statutory Conjunctive Test)방법에 해당함

- 경제적 실질 원칙의 적용 여부의 결정은 Section 7701(o)이 적용되지 않은 것과 동일한 방법으로 거래가 이루어져야 함(Section 7701(o)(5)(C))

3) 객관적 심사(objective test)

- 객관적 요건을 구체적으로 적용함에 있어서는 경제 효과의 측정은 아래와 같이 수행함
 - 합리적으로 기대되는 세전 이익(the reasonably expected pre-tax profit)의 현재가치는 거래가 인정되는 경우 허용되는 기대 순조세혜택(the expected net tax benefits)의 현재가치와 실질적으로 연관되어야 함¹⁰⁴⁾
 - 세전 이익의 산정 시, 거래비용과 기타비용은 세무목적상 비용으로 취급됨¹⁰⁵⁾

4) 주관적 심사(subject test)

- 실질적인 사업목적은 확립하기 위해서, 만일 그러한 혜택의 원천으로 인해서 연방소득세가 경감된다면, 재무회계 혜택의 달성은 해당 거래를 관여하기 위한 목적으로 고려되지 않음(Section 7701(o)(4))
- 거래의 구성에 있어서 납세자의 사업목적이 존재한다면, 조세회피의 의도가 다소 존재하더라도 그 거래는 유효함
 - 즉, 사업목적은 존재하지 않고, 오로지(solely) 조세회피 목적만 존재하는 경우에만 한해 쟁점 거래가 부인될 수 있음

5) 입증책임의 배분

- 미국은 전통적으로 조세소송에 있어서 입증책임은 일차적으로 납세자에게 있으며,

104) Section 7701(o)(2)(A)

105) Section 7701(o)(2)(B)

경제적 실질의 존재에 대한 입증책임 역시 동일함¹⁰⁶⁾

- 납세자의 납세의무에 대한 과세당국의 부과처분은 적법한 것(Presumption of correctness)으로 추정되기 때문에¹⁰⁷⁾, 부과처분의 위법성에 대한 입증책임은 납세자에게 있음¹⁰⁸⁾

□ 그러나 다음 경우에는 입증책임이 과세당국으로 전환될 수 있음

- 조세포탈(tax evasion) 의도를 가진 사기(fraud)가 쟁점인 사건¹⁰⁹⁾
- 가산세 적용의 적절성¹¹⁰⁾
- 제3자 정보를 근거로 하여 납세자에게 행해진 과세당국의 부과처분¹¹¹⁾
- 조세소송 절차에 있어서 납세자가 그 납세의무 이행 여부를 확인하는 사실관계 관련 쟁점에 대한 신뢰할 수 있는 증거를 제시하는 경우¹¹²⁾
 - 단, 납세자가 개인이나 법정 소규모 법인이나 파트너십인 경우¹¹³⁾에 한함

6) 일반조세회피규정 적용의 법률적 효과

□ Section 7701(o) 요건을 충족하지 못한 쟁점이 되는 거래는 전통적으로 법원에 의해 인지된 경제적 실질과 같이, 과세당국과 법원에 의한 거래의 재구성이 예상됨¹¹⁴⁾

- 2010년 도입된 Section 7701(o)의 법률 효과를 현 시점에서 예측하는 것은 매우 이

106) 이창희 외 (2012), p.62; 정승영(2012), p.123

107) 이창희 외 (2012), p.62. 대표적인 판례로는 Welch v. Helvering, 290 U.S.111(1933)가 있음

108) US The Court's Rules of Practice and Procedure Rule 142(a)

109) US The Court's Rules of Practice and Procedure Rule 142(b)

Fraud: In any case involving the issue of fraud with intent to evade tax, the burden of proof in respect of that issue is on the respondent, and that burden of proof is to be carried by clear and convincing evidence.

110) IRC Section 7491(c)

111) IRC Section 6201(d)

112) 이창희 외 (2012), p. 63; IRC Section 7491(a)(1)(2)

113) Section 7430(c)(4)(A)(ii)

114) Menuchin & Brauner(2016), p.7

른 감이 있지만, 기존 사법적 원칙과 매우 유사하게 설계되어 있기 때문임

7) 사법부에 의한 Section 7701(o)의 해석 · 적용

- Section 7701(o)은 2010년 3월 30일 이후에 체결된 거래(transaction)부터 적용되므로¹¹⁵⁾ 현재까지 본 조문을 적용하여 결정된 판례는 생성되지 않음
- 법조문의 직접적인 효과보다는 법원에 의해 발달된 판례법상 원칙을 확고히 할 뿐이라는 평가가 있음¹¹⁶⁾

2. 호주

가. 조세회피방지를 위한 일반규정

- 호주는 성문화된 일반규정(statutory anti-avoidance rule)의 형태로 조세회피행위에 대응하기 위한 일반규정이 발전됨¹¹⁷⁾
- 최초의 일반규정은 1915년 소득세법 section 53¹¹⁸⁾이지만, 본격적인 일반조세회피방지규정은 1936년 소득세법 Section 260¹¹⁹⁾임
- 현행의 일반조세회피방지규정은 1981년에 도입된 소득세법의 Part IV A으로, 1936년 도입된 Section 260을 대체함¹²⁰⁾

115) Health Care and Education Reconciliation Act of 2010, Pub. L. No. 111-152, §1409(e)(1)

116) Thuronyi et al.(2016), p.73

117) Krever & Mellor(2016), p.1

118) Income Tax Assessment Act 1915 (Cth.), s. 53.

119) Income Tax Assessment Act 1936 (Cth.), s. 260.

120) Income Tax Assessment Act 1936 (Cth.), Part IV A, ss. 177A-177G

- 일반조세회피방지규정의 성문화는 1936년 일찍이 이루어진 반면, 1981년 소득세법의 Part IV A가 도입되기 이전까지는 조세회피방지를 위한 일반규정으로서의 실질적인 역할을 수행하지 못했다는 평가가 있음¹²¹⁾
 - 이러한 평가의 배경에는 1936년 도입된 Section 260 규정의 해석과 적용에 있어서 법원이 채택한 전통적인 문리해석 접근법(traditional literal approach)에 기인함¹²²⁾
 - Section 260의 규정이 매우 광범위하고 포괄적으로 규정됨에 따른 구조적(structural)인 문제가 지적되고¹²³⁾, 법원은 문리적 해석을 통해 Section 260 규정의 적용을 부인함
 - 법원은 선택의 원칙(choice principle)¹²⁴⁾을 채택함에 따라 보다 엄격한 문리해석을 하고, 경제적 실질(economic substance)과 무관하게 거래의 외적인 형식을 더 존중하게 됨¹²⁵⁾

- 1970~1980년대 조세회피사건에 대한 법원의 엄격한 문리해석으로 인하여 세수손실이 심각하게 발생하자, 1981년 호주 정부는 세제개편을 통하여 대응함¹²⁶⁾
 - 소득세법의 Part IV A을 도입하여 기존 Section 260 규정을 대체함
 - 모든 연방 법률의 해석을 규율하는 법률인 법률해석법(Acts Interpretation Act)에 목적론적 접근법(purposive approach)을 도입함¹²⁷⁾
 - 소득세제를 정비하여 모든 유형의 자본이득을 과세할 수 있도록 포괄주의 과세로 전

121) Krever & Mellor(2016), p.2; Choi(2013), p.112

122) Cooper(2001), p.86~88; Choi(2013), p.112 재인용. 호주는 영국에서 확립된 웨스트민스터 원칙(westminster doctrine)의 영향으로 인하여 세법의 해석·적용 시 엄격한 문리해석을 수행함. 웨스트민스터 원칙은 영국 Duke of Westminster 사건(1936)에서 근거를 찾을 수 있음(Choi, 2013, 각주 369). Duke of Westminster 사건은 “3. 영국” 편을 참조할 것

123) 조세회피 판정의 심사 규정 부재, 거래의 재구성 규정 부재, 거래의 법률 무효화 등이 지적됨

124) 명백한 두 개의 선택안을 세법에서 규정하고 있다면, 납세자는 조세 효율적인 결과를 선택할 권리가 있으며, 이 경우 Section 260 규정의 적용을 받지 않는데 이를 선택의 원칙이라 함(Choi, 2013, p.120)

125) Krever & Mellor(2016), p.3

126) Krever & Mellor(2016), p.3

127) Acts Interpretation Act 1901 (Cth.), s. 15AA.

환하고, 부가혜택(fringe benefits)에 대한 별도 세제를 도입함

나. 성문법상 일반조세회피방지규정

1) 개요

- 현행 조세회피방지규정인 소득세법의 Part IV A는 1981년에 도입되었고, 2013년 개정이 있었음
 - 도입 당시 Part IV A 규정은 Section 260 규정의 문제점¹²⁸⁾으로 지적된 선택의 원칙 적용, 납세자의 조세회피 의도의 배제, 거래의 재구성 규정 부재 등을 고려함
- Part IV A 규정에 의하면, 납세자가 선택한 거래가 계획(scheme), 조세혜택(tax benefits), 의도(또는 목적)이라는 관련 요건을 충족하면, 과세당국은 거래를 재구성하여 납세자의 조세혜택을 부인할 수 있음¹²⁹⁾
 - 계획(scheme), 조세혜택(tax benefits), 납세자의 주관적 의도, 그리고 거래의 재구성에 대해 Section 177A~177G에서 규정함
 - ① 계획이 존재하고,
 - ② 납세자가 그 계획과 관련하여 조세혜택(tax benefits)을 얻고,
 - ③ 해당 계획의 전부 또는 일부분을 수행하는 납세자의 지배적인 목적(dominant

128) 1981년 개정세법에 대한 해설에서 Section 260 규정에 대한 4가지 문제점을 다음과 같이 제시함 첫째, 사법적 선택의 원칙이 Section 260의 효과를 무력화함. 둘째, 거래에 관여하는 납세자의 목적이나 동기가 거래의 효과 그 자체를 심사할 때 이외 규정의 적용 여부를 판정할 때는 고려되지 않음. 셋째, 거래의 무효화에 대한 범위의 불확실성(거래의 전부 또는 일부), 넷째, 거래의 재구성에 대한 규정이 없음(The Parliament of the Commonwealth of Australia House of Representatives, Explanatory Memorandum, Income Tax Laws Amendment Bill (No 2), at 2 (1981) (June 15, 2012), available at [http://www.aph.gov.au/binaries/library/pubs/explanmem/docs/1981%20income%20tax%20!aws%20amdt%20\(no%202\).pdf](http://www.aph.gov.au/binaries/library/pubs/explanmem/docs/1981%20income%20tax%20!aws%20amdt%20(no%202).pdf).; Choi(2013), p.138 재인용; Krever & Mellor(2016), p.3

129) Choi(2013), p.139

- purpose)이 조세혜택의 획득인 경우,
- ④ 과세당국은 조세혜택을 납세자의 소득에 포함하도록 결정할 수 있음

2) 구성요소

- 호주 일반조세회피방지규정인 Part IV A의 구성요소는 계획, 조세혜택, 납세자의 지배적인 목적임

가) 계획

- 계획이란 '명시적 또는 묵시적이든, 시행가능 여부를 불문하고, 또는 시행될 수 있도록 의도된 법적 절차에 의한 어떤 협약(agreement), 합의(arrangement), 이해(understanding), 약속(promise), 수행(undertaking)'을 의미함(Section 177A(1))
- 일방적(unilateral) 어떤 계획, 방안(plan), 제안(proposal), 행위(action), 행위나 행동의 과정도 포함함(Section 177A(3))
 - 그 특별한 목적이 지배적인 목적인 둘 이상의 목적을 위해, 관여하거나 수행되는 계획이나 그 일부분도 포함함(Section 177A(5))

- 계획은 조세혜택 유무를 결정하기 위한 판단기준이 되므로 계약에 대한 정확한 식별이 중요함

나) 조세혜택

- 조세혜택이란 계획과 반대적인 사실(counter factual)을 추론하여 예상되는 소득이나 공제를 의미함(Section 177C)
- 납세자가 그 계획을 개시·실행하지 않았더라면 납세자의 과세소득에 포함되었거나 포함되는 것이 합리적으로 예상¹³⁰되는 소득이나((Section 177C(1)(a)),

- 계획이 없었더라면 허용되지 않았거나 허용되지 않았을 것으로 합리적으로 예상되는 공제를 의미함((Section 177C(1)(b))
- 조세혜택의 범위에는 자본손실이나 외국납부세액공제((Section 177C(1)(ba), (bb))가 포함되며, 2016년 1월 1일부터 외국 조세도 대상으로 규정됨¹³¹⁾
- 조세지원을 위해 제정된 법률에 의한 조세감면에 해당되는 경우, 납세자가 이를 증명하는 경우 Part IV A의 적용을 배제함(Section 177C(2), (2A))
- 그러나 보다 광범위한 계획의 일부로서 조세지원세제의 의도적인 채택을 통하여 법률에서 의도한 조세효과에서 벗어나는 조세감면이 발생하는 경우에는 Part IV A의 적용이 허용됨¹³²⁾

다) 지배적 의도(목적)

- Section 177A에서 규정하는 계획을 참여하거나 실행하는 납세자가 Section 177C에서 규정하는 조세혜택을 획득하고자 하는 지배적인 의도(목적)을 가지고 있어야 함
- 지배적 의도를 판정하기 위한 8개의 객관적인 기준은 아래와 같음(Section 177D)
 - (i) 계획이 관여되거나 실행되는 방법 (ii) 계획의 형식과 실질 (iii) 계획의 착수시점과 계획에 소요되는 기간의 길이 (iv) 계획의 결과 (v) 계획의 결과 납세자의 재무적 지위의 변화 (vi) 계획의 결과 납세자와 관계가 있는 자의 재무적 지위의 변화 (vii)

130) 조세혜택에 대한 합리적인 기대는 단순한 가능성 이상이어야 함(FCT v. Peabody, 181 CLR 359, 1994.)

131) Krever & Mellor(2016), p.6

132) Krever & Mellor(2016), p.8

호주세법에서 허용하는 그룹 간 송금에 대한 면세적용 규정과 그룹 이외 최종소비자에 대한 마진제도의 결합을 통하여 매입부가가치세의 전액환급과 매출부가가치세의 감액이라는 조세혜택을 발생시킨. 납세자는 Part IV A의 적용배제 대상이라고 주장하였으나, 법원은 두 종류의 조세지원세제를 결합하여 예상하지 못한 총납부세액의 감소라는 조세혜택이 있었음을 인정하고 Part IV A를 적용함(Federal Commissioner of Taxation v. Unit Trend Services Pty. Ltd[2013] HCA)

납세자 또는 (vi)에서 언급된 자에게 발생한 다른 결과, (viii) 납세자와 (vi)에서 언급된 자 간 관계의 성격

- 8개의 기준은 계획의 특성과 그와 관련된 상황의 객관적인 관점에서 수행되어야 하며, 조세혜택을 얻기 위한 주관적인 목적이나 의도와 무관함

3) 객관적 심사(objective test)

- 조세혜택의 존재 여부는 반대사실추론(counterfactual) 또는 대립가설(alternative hypothesis)을 기초로 하여 이루어짐¹³³⁾
 - 실제의 계획이나 거래에서 발생한 조세효과와 만일 그 계획 등을 실행하지 않은 경우를 가정하여 산출한 조세효과를 비교하여 조세혜택을 산정함
- 높은 거래비용 등으로 인해 납세자가 실제 계획 이외 다른 거래를 선택할 수 없었음을 입증한다면 Part IV A의 적용을 배제할 수 있음

4) 주관적 심사(subject test)

- 조세혜택을 얻기 위한 지배적인 의도(목적)(dominant purpose)의 판정은 Part IV A의 요건 중에서 가장 논쟁이 됨
 - 조세회피라는 주관적인 납세자의 의도(목적)의 유무를 8개의 객관적인 기준을 통하여 심사함
- 계획에 대한 지배적인 의도(목적)을 판정할 때, 납세자가 실행한 전체 계획에 대한 의도인지, 부분에 대한 의도에 따라 조세회피 여부가 결정됨
 - Hart 사건(2004)¹³⁴⁾에서는 납세자의 계획 범위를 전체적인 거래가 아닌 거래의 일

133) 최정희(2014), p.95

부분으로 좁혀 조세혜택을 얻기 위한 지배적인 의도가 있다고 판정함

- Spotless 사건(1996)¹³⁵⁾에서는 합리적인 상업적 이유의 존재만으로는 조세혜택을 얻고자 하는 목적을 정당화하지 않는다고 판결함

5) 입증책임의 배분

- 과세당국에 의한 일반조세회피방지규정의 적용은 행정 및 사법적 소송대상이며, 법에서 정한 계획과 조세혜택의 여부에 대한 입증책임은 과세당국에 있음¹³⁶⁾
- 그러나 일반적으로 과세당국 결정에 대한 검토나 이의신청 등 조세소송에 대한 일차적인 입증책임은 납세자에게 있음¹³⁷⁾

6) 일반조세회피방지규정 적용의 법률적 효과

- Part IV A가 적용되는 경우에는 과세당국은 납세자가 선택한 거래형식을 부인하고 대안으로 제시된 가상거래(hypothetical arrangement)를 근거로 납세자가 부담하여야 할 세액을 산출함
- 가상거래는 조세혜택을 획득할 납세자의 의도를 배제했을 경우, 적용되었을 거래방식을 의미함
- 과세당국에 의한 가상거래의 산정에 대한 합리성에 의문을 제기하는 사례가 증가함
 - 이에 대해 납세자는 조세혜택을 배제하더라도 과세당국이 제시한 가상거래를 채택하지 않을 것이라는 주장¹³⁸⁾

134) FCT v. Hart, 217 CLR 216, 2004.

135) Spotless Service Limited v. FCT, 186 CLR 404, 1996

136) FCT v. Peabody 94 ATC 4597, 문단 13; Rosenblatt(2015), p.178 재인용

137) Section 14ZZK(b) of the Taxation Administration Act 1953

[http://igt.gov.au/publications/reports-of-reviews/management-of-part-ivc-litigation/chapter-3-nature-and-circumstances-of-tax-litigation/\(2017. 2.21.접속\)](http://igt.gov.au/publications/reports-of-reviews/management-of-part-ivc-litigation/chapter-3-nature-and-circumstances-of-tax-litigation/(2017. 2.21.접속))

138) RCI Pty. Ltd. v. Federal Commissioner of Taxation[2011] 84 ATR 785

- 부과처분의 근거가 되는 가상거래가 조세 동기가 부여되는 단계에서 납세자가 추구했었을 거래라는 확실성을 보여줄 수 없다면, 과세당국의 부과처분은 잘못된 것이라는 주장¹³⁹⁾

○ 2013년 세법개정시 ‘합리적인 대안의 상정(a postulate that reasonable alternative)’ 기준을 도입함¹⁴⁰⁾

- 과세당국은 합리적인 대안에 해당하는 상정에 근거하여 과세하여야 함

7) 사법부에 의한 Part IV A의 해석 · 적용

- 현재까지 4건의 사건이 호주 대법원에 청구되었고, Part IV A의 적용결과 3건의 사건¹⁴¹⁾에 대해 과세당국이 승소함

3. 영국

가. 조세회피방지를 위한 일반규정

1) 개요

- 조세회피방지를 위한 영국의 일반규정은 법원에 의한 사법적 접근방식(judicial approach)으로 주로 구성됨

○ 영국 법원의 전통적 입장은 조세회피 목적의 거래라 하더라도 조세법령의 엄격해석

139) Federal Commissioner of Taxation v. Futuris [2012] FCAFC 32

140) Krever(2015), p.10

141) Choi(2013), p.113. Peabody(FCT v. Peabody(1994) 181 CLR 359) Spotless 사건(Spotless Service Limited v. FCT, 186 CLR 404, 1996), Consolidated Press Holdings Ltd사건(FCT v. Consolidated Press Holdings Ltd(2011) 207 CLR 235), Hart 사건(FCT v. Hart, 217 CLR 216, 2004.) 중 Peabody사건, Hart 사건, Spotless 사건은 과세당국이 승소함

원칙에 따라 세법상 납세자가 선택한 거래를 부인할 수 없다는 입장이었음

- 법원은 목적론적 해석을 배제하고 문언을 중시하는 태도를 일관하여 조세회피를 규제하는 것에 상당히 소극적인 입장이었음

○ 그러나 1980년대 이후 목적론적 해석을 받아들여 세법규정을 탄력적으로 해석하는 방법을 수용함

□ 1998년 영국 국세청(HMRC)은 일반조세회피방지규정을 도입하고자 법률안을 제시하였으나 논의 끝에 반대에 부딪혀 입법화되지 못함

□ 2010년 영국 국세청은 다시 Aaronson 변호사에게 일반조세회피방지규정 연구를 의뢰하고 2012년에 최종 연구결과 보고서를 의회에 제출함

○ Aaronson 보고서¹⁴²⁾에 의하면 '거래(arrangement)'의 개념을 호주, 뉴질랜드, 캐나다처럼 가능한 넓게 정의하는 것을 제안했음

□ 2012년 Aaronson 보고서를 기초로 하여, 2013년 2월에 단일의 거래나 일련의 거래 모두를 규제할 수 있는 내용을 핵심으로 하는 '일반남용방지규정(General Anti-Abuse Rule : GAAR)'을 도입함

○ 재정법(Finance Act 2013) 제206조(section 206)부터 제215조(section 215)까지의 10개 조항으로 구성되어 있음

2) 조세회피방지 관련 주요 판례

□ 초기 문언해석에 초점을 둔 대표적인 사건으로 1936년 Duke of Westminster 사건 (1936)¹⁴³⁾이 있으며, 이 사건의 판결은 이후 약 50년간 조세법령 해석의 불가침 원

142) Graham Aaronson 변호사가 주도한 Study Group이 2011. 11. 21에 발표한 보고서

143) IRC v. Duke of Westminster [1936] AC 1 (HL). Westminster 공작이 그의 정원사에게 지

리로 작동함

- 본 사건에서 법원은 당사자 사이의 계약을 근거로 발생하는 법적 권리와 의무를 무시하고 과세 여부를 결정하는 것을 인정하지 않았음
 - 즉, 계약(거래의 문서)이 진실한 것이 아니거나 다른 거래를 가장한 것일 경우에만 조세목적상 그 계약을 고려하지 않을 수 있을 뿐이고 그 외에 계약과 다른 실질을 인정하는 것은 납세자의 권리를 침해하는 것으로 판단하였음¹⁴⁴⁾
 - Duke of Westminster 사건(1936) 이후 납세자들은 보다 정교한 조세회피전략을 활용하여 조세회피를 시도하기에 이룸¹⁴⁵⁾
 - 이러한 조세회피전략은 주로 현실적인 결과가 없는 순환(circular)거래 또는 선형(linear)거래 형식으로 고안되었음
- 1980년대 이후 Ramsay 사건(1982)¹⁴⁶⁾ 판결을 비롯하여 상당수 판결에서 법원은 목적론적 해석을 받아들여 다단계거래와 같은 일반적인 조세회피행위도 그 경제적 실질에 따라 과세할 수 있다는 입장으로 선회함

급하던 급료를 당시 영국의 부가세(surtax)를 회피할 목적으로 변호사의 공정증서를 이용하여 급료 중 일부를 연금형식으로 지급하는 계약을 상호 체결하였다. 정원사가 지급받은 급료를 모두 임금으로 처리할 경우 공작은 부가세(surtax)의 공제를 받지 못함에 비하여 정원사의 과거 의무에 대하여 지급하는 성격의 급여(연금형태)는 부가세의 공제를 받을 수 있는 상황이었다. 연금형태로 지급되는 급여의 실질이 무엇인가에 대해 논쟁이 된 사례이다. Tomlin 대법관은 납세자 승소 판결을 내리면서 다음과 같이 언급했다. "Everyman is entitled if he can to order his affairs so as that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be."

144) 김영우(2016), p.108

145) 김영우(2016), p.109

146) W.T. Ramsay Ltd v IRC, [1982] AC 300 (HL). 농업회사인 원고(Ramsay사)가 법인세를 줄일 목적으로 sale-and-leaseback 거래를 통해 가공손실을 계상한 사례에서, Wilberforce 대법관은 납세자 패소판결을 내리면서 "This[Duke case] is a cardinal principle but it must not be overstated or overextended. While obliging the court to accept documents or transactions, found to be genuine, as such, it does not compel the court to look at a document or a transaction in blinkers, isolated from any context to which it properly belongs."라고 판시하여 영국에서 목적론적 세법해석의 새로운 지평을 열었다는 평가가 있음

- Ramsay 사건에서는 사업적 또는 상업적 목적 없이 조세회피 목적만을 위하여 일련의 예정된 거래들이 행하여진 경우, 그 거래를 전체적으로 파악하여 과세할 수 있다고 판단하여 일정한 범위에서 거래의 재구성을 인정함¹⁴⁷⁾
- 1984년 Furniss v Dawson 사건¹⁴⁸⁾에서는 Ramsay 사건에서 도출된 원리의 적용 범위를 확대함
- 2004년의 BMBF 사건(2004)¹⁴⁹⁾과 SPI 사건(2004)¹⁵⁰⁾ 관련 대법원 판결에서는 납세자가 선택한 거래를 세법상 거래의 각 단계별로 독립적으로 평가할 것인지 아니면 이들을 묶어서 하나의 종합적인 전체를 단위로 하여 평가할 것인지(일명 복합거래 원칙, composite transaction doctrine) 여부에 대한 논의가 있었음¹⁵¹⁾
- Ramsay 사건의 판시에서는 다소 불투명하여 상당한 논란을 제공했던 소위 복합거래 원칙(composite transaction doctrine)에 관하여 비교적 분명한 입장을 밝힌

147) 송동진·전병욱(2013), p.58

148) 보유주식을 직접 양도할 경우 부담하는 양도소득세를 회피하고 회생절차에 의한 과세이연을 적용받기 위해 새롭게 설립한 회사에 보유주식을 양도하고 해당 회사의 주식을 받은 사건이다.

149) Barclays Mercantile Business Finance Ltd v Mawson, [2004] UKHL 51 (HL). BMBF case는 BGE라는 건설회사가 project financing을 통해 북해지역의 천연가스 거대 파이프라인 공사를 하고 이를 통해 취득한 자산의 감가상각비를 곧바로 활용하기 위해 동 파이프라인을 대상으로 BMBF와 sale-and-leaseback을 한 다음, BMBF가 법인세 신고 시 동 감가상각을 손금산입한 것을 과세당국이 조세회피행위로 부인한 사례이다. 영국 대법원은 “Ramsay case는 세법의 특별한 분야에서 작용하는 새로운 원칙을 들여온 것이 아니라 세법을 문언해석의 섭으로부터 구조하여 일반적으로 적용할 수 있는 원칙의 범위로 가져온 것이다. 어떤 조세법규의 적용 시 아무런 상업적 목적을 갖지 않는 거래나 요소는 무시되어야 할 것이다. 그러나 그것은 너무 멀리 가는 것이다. 이는 두 가지 단계를 빠뜨린 것인데, 첫째, 목적론적 해석에 따라 정확히 어떤 거래가 법령의 기술에 대응하는 것인지 결정하는 것이고, 둘째, 문제의 거래가 거기에 해당하는지를 결정하는 것이다. … 금융리스 거래에서 법령의 요건은 임대인(BMBF)의 행위와 목적에 전적으로 관련되는데, 세법은 임차인(BGE)이 매각대금으로 무엇을 할 것인지에 대해서는 아무런 규정을 두고 있지 않다”고 판시하여 납세자가 승소한 원심을 인용하였다.

150) IRC v Scottish Provident Institution, [2004] UKHL 52 (HL). SPI case는 생명보험회사인 원고와 은행(Citibank)간에 옵션 거래를 이용한 전형적인 wash-sale에서 원고가 아무런 경제적 손익이 없음에도 가공손실을 손금산입하자 과세당국이 조세회피행위로 부인한 사례이다. 주로 다투어진 쟁점은 대응하는 두 개의 옵션 거래(SPI's option & Citibank's option)를 각각 개별적으로 볼 것인지 묶어서 볼 것인지 여부인데, 대법원은 후자의 입장을 취하였다.

151) 김석환(2015), pp.243~244

것으로 평가됨

- 또한 목적론적 해석을 들어 조세회피행위를 부인하는 것이 법률의 문제인지 사실의 문제인지에 대하여도 두 가지 모두의 문제라는 점을 분명히 하였음
 - 즉, 해당 조세법령이 어떠한 거래를 대상으로 하는지를 밝히는 작업(법률문제)과 문제의 거래가 이에 해당하는지를 판단하는 작업(사실문제)으로 구성된다는 것임
 - 동 원리는 2013년 제정된 일반조세회피방지규정에도 반영됨

나. 성문법상 일반조세회피방지규정¹⁵²⁾

1) 개요

- 2013년에 도입된 영국의 일반조세회피방지규정은 재정법(Finance Act 2013) 제206조(section 206)부터 제215조(section 215)까지의 10개 조항으로 구성되어 있음
 - 세무거래(tax arrangement) 및 남용(abuse)의 정의는 제207조에서, 조세혜택(tax advantage)의 정의는 제208조에서, 조세혜택에 대한 과세대응은 제209조에서, 영국 국세청 지침서¹⁵³⁾ 준수에 대한 사항은 제211조에서 설명함
- 영국 일반조세회피방지규정은 2013년 7월 17일부터 시행되며, 이와 함께 방대한 양의 국세청 지침서를 공포하여 매우 자세한 규정체계를 가짐
 - 납세자의 면책규정(safeguard)을 넓게 인정하면서 과세당국에 입증책임을 지우는 등 엄격해석의 사법 전통이 그대로 반영됨¹⁵⁴⁾
 - 개인소득세, 법인세, 자본이득세, 상속세, 인지세 등 대부분의 세목에 적용되고 사회

152) Freedman(2016)과 Thronyi et al.(2016)의 영국 일반조세회피방지규정을 요약하여 반영하였으며, 영국 일반조세회피방지규정의 명칭은 조세남용방지를 위한 일반규정(General anti-abuse rule)이지만, 본문에서는 조세회피방이라고 칭함

153) HMRC(2013)

154) 김석환(2015), p.258

보장기여금(social security contributions)에도 적용됨

- 다만, 부가가치세에 대해서는 EU의 사법재판소에서 제시하는 일반조세회피방지 규정이 적용됨

- 일반조세회피방지규정의 적용에 있어서 과세당국은 외부 전문가로 구성된 'GAAR 자문 패널(GAAR Advisory Panel)'의 심사를 받아야 함
 - GAAR 자문 패널은 과세당국으로부터 독립적인 외부전문가로 구성됨
 - 법원 역시 GAAR 자문 패널의 의견을 참고하여야 하는 등 실질적으로 과세당국의 자의적인 재량권을 제한하는 역할을 함

- 일반조세회피방지규정의 적용대상은 i) 세무거래가 존재하고 ii) 해당 거래가 남용에 해당된다는 사실에 기반하고 있음
 - '세무거래(tax arrangement)'란 '모든 상황을 고려할 때 조세혜택을 얻는 것이 주요 목적이거나 주요 목적들 중 하나라고 합리적으로 볼 수 있는 거래'라고 규정됨¹⁵⁵⁾
 - '거래(arrangement)'에 대해 '어떠한(any)', '직접적이든 간접적이든(directly or indirectly)' 등의 용어를 사용하여 모든 형태의 거래를 포함하며, '복합적 거래와 거래 내의 단계(composite transaction and steps within the transaction)'를 규정하였으므로 각 거래단계나 일련의 거래 모두를 규제할 수 있음
 - 해당 세무거래가 다른 거래의 일부를 구성하는 경우 해당 다른 거래도 고려되어야 함
 - 이러한 세무거래가 '남용(abusive)'이 되기 위해서는 '모든 상황을 고려할 때 그 거래의 수행이 관련 세법 규정과 관련하여 합리적인 행위 과정(reasonable course of action)으로 합리적으로 인정될 수 없는(cannot reasonably be regarded) 경우'를 말함

- 남용적인 세무거래가 있는 경우 그 거래에서 생기는 세무상 이익은 과세당국의 경쟁

155) FA sec. 207 (1)

(adjustment)의 대상이 되는데 그러한 경정은 정당하고 합리적이어야 함¹⁵⁶⁾

- 최종적인 경정이 있는 경우 12개월 동안 납세자는 일반조세회피방지규정이 적용되는 조세에 관하여 그 취소 또는 감액경정을 구하는 청구를 할 수 있음¹⁵⁷⁾

2) 구성요소

- 영국 일반조세회피방지규정의 구성요소는 ① 세무계획이나 거래 ② 조세혜택이나 이점 ③ 조세혜택을 위한 납세자의 목적이나 의도임
 - 조세회피를 위하여 특별히 고안한 모든 형태의 세무계획이나 거래
 - 조세혜택(조세상의 이익이나 이점)
 - 조세혜택을 얻기 위한 주요 목적이나 의도 또는 주요 목적들 중 하나

- 일반조세회피방지규정의 적용을 위한 상기의 요소들을 다음과 같이 객관적 요소와 주관적 요소로 구분할 수 있음
 - 객관적 요소로는 세무거래의 남용(abuse)을 판별하기 위하여 ‘모든 상황을 고려할 때 그 거래의 수행이 관련 세법 규정과 관련하여 합리적인 행위 과정(reasonable course of action)’인지의 테스트가 있음
 - 주관적 요소로는 ① 목적 테스트(purpose test) ② 조세혜택 테스트 ③ 이중 합리성 테스트(double reasonableness test)가 있음

- 일반조세회피방지규정의 적용을 배제하기 위해서는 객관적 심사와 주관적 심사를 단계적으로 모두 통과해야 함
 - 만일 먼저 실행되는 객관적 심사에서 부인(reject)되면 주관적 심사 없이 바로 일반 조세회피방지규정이 적용됨

156) FA sec. 209

157) FA sec. 210

3) 객관적 심사(objective test)

- 객관적 심사는 기본적으로 해당 납세자의 세무거래가 합리적인 행위 과정(reasonable course of action)의 일환인지 여부를 판별하여 법의 남용 여부를 가리는 데에 초점을 두고 있음
 - 합리적인 행위 과정이 아닌 경우에는 ‘특이한(unusual)’, ‘어색한(awkward)’, ‘기만적인(devious)’, ‘부자연스러운(unnatural)’, ‘불필요한(unnecessary)’, ‘부조리한(absurd)’, ‘미묘한(subtle)’, ‘명료하지 않은(obscure)’, ‘경제적으로 의미가 없는(economically senseless)’ 등의 의미를 가짐
 - 해당 세무거래의 합리적인 행위과정 여부를 판별하기 위해서는 역으로 항상 ‘적절한 벤치마크 모형(appropriate benchmark)’을 함께 고려하여야 함

- 객관적 심사 시 고려해야 할 상황요소로는 다음 세 가지 예시가 규정됨¹⁵⁸⁾
 - 첫째, 그 거래의 실질적 결과가 세법규정의 명시적 또는 암묵적 기본원칙이나 정책목적과 일관성이 있는지 여부
 - 둘째, 그러한 결과를 얻기 위해 하나 이상의 부자연스럽고(contrived) 비정상적인(abnormal) 단계구조(steps)가 이용되었는지 여부
 - 셋째, 그 거래가 세법의 허점(shortcomings)을 부당하게 이용(exploit)했는지 여부

- ‘세무적 효과(tax results)’와 ‘경제적 효과(economic results)’를 비교해 보았을 때, 세무거래가 남용에 해당한다는 예시는 아래와 같음¹⁵⁹⁾
 - 그 거래의 결과가 세무목적상의 소득(income), 이익(profits), 이득(gains) 금액이 경제적 목적에 의한 금액보다 현저히 적어진 경우
 - 그 거래의 결과가 세무목적상의 손실(losses), 공제(deductions) 금액이 경제적 목적상의 금액보다 현저히 크게 된 경우

158) FA sec. 207(2), (a)~(c)

159) FA sec. 207 (4)

○ 그 거래의 결과가 관련법령으로부터 기대될 수 없는 (외국납부세액을 포함한) 세액환급(claim for the repayment or crediting of tax)을 적용받은 경우

□ 다만 해당 거래의 착수시점에 그 거래가 ‘확립된 관습(established practice)’에 해당하는 경우에는 남용적 세무거래로 인정되지 않음¹⁶⁰⁾

○ 확립된 관습은 영국 국세청의 발간물이나 뉴스기사 등의 출판물, 기타 일반적 관습으로 여겨질 수 있는 증거에 의해 증명되는 것이어야 함

4) 주관적 심사(subject test)

□ 주관적 심사는 우회하였거나 악용한 관련 세법규정과는 무관하게 남용을 판단하는 과정임

○ 목적 테스트, 조세혜택 테스트, 이중 합리성 테스트의 심사를 통해 일반조세회피방지 규정의 적용 여부를 판단하게 됨

가) 목적 테스트(purpose test)

□ 목적 테스트는 납세자가 세제상 혜택을 얻기 위해 당해 거래를 실행하였는지, 즉 의도(intention)를 파악하는 과정임

○ 의도의 요구 정도(required degree)에 따라 테스트의 결과가 달라짐

□ 조세혜택을 얻기 위한 납세자의 의도가 ‘주요 목적이거나 주요 목적들 중 하나(main purpose or one of the main purposes)’에 해당할 것을 요구함¹⁶¹⁾

○ 여기서 ‘주요한(main)’의 의미는 ‘가장 중요한(most important)’, ‘주된(principal)’, ‘선두적인(leading)’, ‘가장 큰 비중의(the largest part)’의 의미를 지님

160) FA sec. 207 (5)

161) FA sec. 207 (1)

- 의도의 범위를 최대한 넓게 정의함으로써 납세자에게 불리할 수 있지만, 과세당국은 객관적 증거를 가지고 이를 입증하여야 함

나) 조세혜택 테스트(tax advantage test)

- 조세혜택 테스트란 과세당국이 경정할 수 있는 실질적인 부당한 이익이 존재하여야 한다는 것임
 - 조세혜택은 납세자가 실행한 실제의 거래와 남용적 거래가 없었다고 가정할 경우의 허구의 거래를 비교함으로써 도출되므로 주관성이 개입하게 됨
- 조세혜택의 정의는 예시적 성격으로 다음을 열거하고 있음¹⁶²⁾
 - 증가된 세액의 감면(relief or increased relief from tax)
 - 증가된 세액의 환급(repayment or increased repayment of tax)
 - 조세부과에 대한 회피 또는 절감(avoidance or reduction of a charge to tax or an assessment to tax)
 - 조세부과 가능성에 대한 회피(avoidance of a possible assessment to tax)
 - 세액납부 지연 및 세액환급 선취(deferral of a payment of tax or advancement of a repayment of tax)
 - 조세상 의무의 회피(avoidance of an obligation to deduct or account for tax)

다) 이중 합리성 테스트(double reasonableness test)

- 이중 합리성 테스트란 세무거래가 ‘합리적인 행위 과정(reasonable course of action)’으로 ‘합리적으로 인정될 수 있는지(reasonably be regarded)’를 판단하는 것임
 - 객관적 심사와는 다르게 본 테스트는 해당 세무거래에 관련된 세법규정은 고려하지 않음

162) FA sec. 208

○ 즉, 본 테스트는 해당 세무거래가 합리적인 행위 과정인지에 대해 ‘합리적인 관점 (reasonable view)’으로 바라볼 수 있는지가 초점이 됨

□ 결국 이 테스트는 합리적인 제3자도 해당 거래와 동일한 거래를 수행하였을 것인지 여부를 판단해야 하는 것임

5) 입증책임의 배분

□ 일반조세회피방지규정이 적용되는 경우, 남용적 세무거래의 존재와 이에 상응하는 조치로서의 과세당국의 경정(adjustment)이 정당하고 합리적이라는 점에 대한 입증책임은 일차적으로 과세당국에 있음¹⁶³⁾

○ 일반적 조세소송에서 증거에 대한 입증책임은 일차적으로 납세자에게 있음¹⁶⁴⁾

- 다만, 사기·과실에 의한 행위가 있었고, 그 행위로 인한 세수의 손실이 있었다는 점은 과세당국에 입증책임이 전환됨

- 과세당국의 입증에 대하여 납세자는 다시 과세당국의 결정이 잘못되었음을 입증하여야 함

6) 일반조세회피방지규정 적용의 법률적 효과

□ 세무거래가 남용에 해당된다고 결정이 나면 해당 거래에서 발생한 조세혜택(tax advantage)은 과세당국의 경정 대상이 됨

○ 조세혜택은 실제의 남용적 거래와 허구의(fictitious) 정상적 거래를 비교하여 그 차이에 의해 도출됨

163) FA 2013 sec. 211(1)

164) 이창희 외(2012), p.134

7) 사법부에 의한 성문법상 일반조세회피방지규정의 해석 · 적용

- 아직 성문화된 일반조세회피방지규정에 근거하여 법원의 판결이 난 사례가 없음
 - 다만, 재정법(Finance Act) 제211조를 준거하여 제정된 국세청의 지침서는 향후 조세납용 사건과 관련된 소송 시 가이드라인을 제시할 것으로 판단됨
 - 국세청의 지침서는 일반조세회피방지규정에 대한 과세당국의 관점 이외에도 조세 소송에 있어서의 절차 규율에 관한 내용도 포함함

4. 독일

가. 조세회피방지를 위한 일반규정

- 독일은 일찍부터 조세회피개념(concept of tax avoidance)에 대한 조세법 이론이 발달함
 - 제1차 세계대전 이후 조세부담의 급격한 증가, 조세와 관련한 입법부, 행정부, 사법부의 전례 없는 중앙집권화, 그리고 1919년 제국조세기본법 제5조의 경제적 관찰방법(Wirtschaftliche Betrachtungsweise)¹⁶⁵⁾ 조항 신설 등이 그 배경으로 제시됨¹⁶⁶⁾
- 독일 일반조세회피방지규정에 해당하는 현행 조세기본법(Abgabenordnung) 제42조는 1919년 제국조세기본법(Reichsabgabenordnung) 제5조와 1934년 조세조정법 제6조에 그 역사적인 근원을 두고 있음¹⁶⁷⁾
 - Enno Becker가 1919년에 제정된 제국조세기본법 안을 작성하면서 제5조¹⁶⁸⁾에

165) 이동식(2000) 각주 44. 세법상 실질에 따른 법적용방법이라고도 칭함

166) Reimer (2016), p.1

167) 이동식(2003)

168) Reimer (2016), p.3. 제5조는 세법적용의 대상은 사법상의 행위방식 자체가 아니라 그 방식에

‘경제적 관찰방법’의 개념을 반영함

- 1919년 제정 이전까지 독일 법원은 세법 규정의 문언을 충실히 매우 엄격하게 해석·적용하였기 때문에, 다수 학설과 입법부는 조세회피행위에 대해 개별적인 입법으로 대응함¹⁶⁹⁾
- Enno Becker는 제국조세기본법 제5조의 제정을 통해 개별조세회피방지규정 입법이라는 대응방법의 근본적인 한계를 극복하고자 함

- 이후 1919년 제국조세기본법 제5조는 1931년 제국조세기본법 제10조로 계수(繼受)되었고, 다시 1934년 조세조정법 제6조에 부분적으로 계수됨¹⁷⁰⁾
- 1977년 조세조정법이 폐지되고, 조세기본법이 제정되면서 ‘경제적 관찰방법’의 내용은 명시적으로 반영되지 않았지만, 그 내용은 법 실무에서는 여전히 인정되고 있는 것으로 평가됨¹⁷¹⁾

□ 1920년대 이후부터 20세기후반까지 일반조세회피방지규정에 대한 독일의 발전과정을 살펴보면, 시대별로 이질적인(heterogeneous) 특성을 보이면서 일반조세회피방지규정의 영향력을 제한하고자 하는 경향을 보였음¹⁷²⁾

- 1930년대와 1940년대 초까지 일반조세회피방지규정의 남용에 대한 직접적인 반작용으로 그 적용을 제한하고자 하는 경향이 나타남
- 한편 연방헌법(Grundgesetz)의 영향력 증가로 인하여 조세회피 사안에 대한 개별세법에 대한 의도적이고 목적적인 해석의 적용이 수용됨
- 일반조세회피방지규정의 적용에 대한 소극적인 법원의 태도에 대해 입법부는 개별적인 조세회피규정 도입의 필요성을 검토하고, 그러한 개별조세회피방지규정의 도입과 검토는 다시 법원에 의한 일반조세회피방지규정의 해석에 영향을 미침

놓여 있는 경제적 실상이 되어져야 한다는 것을 주된 내용으로 함

169) 1919년 이전 조세회피방지에 대한 독일의 대응에 대한 내용은 김재길(2015)을 참조할 것

170) 1934년 조세조정법 제6조는 독일 제3국의 나치체제에서 가혹한 과세의 정당화 도구로 이용되었다는 평가가 있음(Drüen, 2016; 김재길, 2015, p.195)

171) 이동식(2000), 각주 220, p.438; IBFD(2016), p.1; 김재길(2015), p.193

172) Reimer (2016), p.1

나. 성문법상 일반조세회피방지규정

1) 개요

- 현행 일반조세회피방지규정인 독일 조세기본법 제42조는 1977년 제정 이후, 2001년, 2008년 개정됨
- 1977년 조세기본법 제42조의 내용은 아래와 같이 단문으로 구성됨
 - “법률상 행위 형성의 자유를 남용하여 세법은 회피될 수 없다. 그러나 그러한 남용이 존재하는 경우 조세청구권은 그 행위의 경제적 상황에 상응하는 법률행위방식이 선택되어졌을 때에 발생하는 것처럼 계산된다.”¹⁷³⁾
- 2001년 12월 세법개정으로 1977년 조세기본법 제42조가 제1항이 되고, 개별조세회피방지규정과 관계에 대한 논쟁을 입법적으로 해결하기 위해 제2항이 신설됨¹⁷⁴⁾
 - 신설된 제2항의 내용은 “제1항은 동항의 적용을 배제한다는 명시적 규정이 없는 한 적용된다”임
- 2008년 조세회피를 더욱 효과적으로 방지하기 위해 조세회피(tax avoidance)의 법률적 정의를 재도입하고 현행과 같이 개정함¹⁷⁵⁾

173) 원문은 아래와 같음(이동식, 2000, p.349)

Durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz nicht umgangen werden. Liegt ein Mißbrauch vor, so entsteht der Steueranspruch so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

영어번역 : The tax laws can not be avoided by the misuse of legal construction opportunities. Where such a misuse is found, the tax consequences shall be such as would follow from a legal construction that is appropriate to the economic circumstances.(Thuronyi, 2016, p.164)

174) 원문은 “Absatz 1 ist anwendbar, wenn seine Anwendbarkeit gesetzlich nicht ausdrücklich ausgeschlossen ist.”임(이동식, 2000, 각주 12, p.349)

175) 조세기본법 제42조(법형성 가능성의 남용)은 아래와 같음(독일원문, 영어번역, 국문의 순서임). 영문번역은 Reimer(2016), p. 5.

① Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts kann das Steuergesetz

□ 조세기본법 제42조는 내국세법(조세실체법), 조세절차법, 그리고 EU법률을 기반으로 한 국내법에 적용되며,¹⁷⁶⁾ 법률의 입법상 흠결(Lückenaufüllung)에 대한 법형성(Fortbildung von Steuergesetzen)까지 허용됨¹⁷⁷⁾

□ 조세기본법 제42조가 대상으로 하는 행위는 사법상 유효한 법률행위를 그 대상으로 함

nicht umgangen werden. Ist der Tatbestand einer Regelung in einem Einzelsteuergesetz erfüllt, die der Verhinderung von Steuerumgehungen dient, so bestimmen sich die Rechtsfolgen nach jener Vorschrift. Anderenfalls entsteht der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs im Sinne des Absatzes 2 so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht.

영문번역 : Tax law cannot be circumvented through an abuse of legal freedoms. If the preconditions of an anti-avoidance rule in a single tax Act are fulfilled, the legal consequences shall be based on the latter rule. If not, the tax claim in the case of an abuse under paragraph 2 is established as if it would have been established for an arrangement appropriate to the economic transactions.

국문번역 : 법형성 가능성의 남용을 통하여 조세법을 회피할 수는 없다. 조세회피의 방해에 기여하는 개별 법률의 규율의 구성요건이 충족되는 경우에는 법률효과는 각각의 규정에 따라 결정된다. 그 밖의 경우에는 제2항에서 규정한 남용이 존재하는 때의 조세청구권은 적절한 형성이 있는 경우의 경제적 결과에 상응하는 내용으로 발생한다.

- ② Ein Missbrauch liegt vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind.

영문번역 : An abuse exists where an inappropriate legal arrangement has been chosen that, compared to an appropriate legal arrangement, results in a tax benefit on the side of the taxpayer or a third person, if such benefit is not provided by law. This does not apply where the taxpayer can prove non-tax reasons for the arrangement chosen if, with a view to the overall circumstances, these reasons are significant.

국문번역 : 납세자 또는 제3자를 기준으로 적절한 형성과 비교하여 볼 때 법률적으로 예상될 수 없는 조세상 이익이 초래되는 부적절한 법적 형성이 부여된다면 남용이 있다고 본다. 납세자가 부여받은 형성이 전체상 또는 관계에 비추어 볼 때 상당할 만한 조세 외적인 이유에 근거한 것임을 입증한다면 그렇지 않다.

176) Drüen(2016), 국제조세에 관한 법률(internationale Steuerrecht)에도 적용됨(Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht 20. Auflage, Köln, 2010, § 5 Rz. 98; 정승영(2013), p.154 재인용)

177) Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht 20. Auflage, Köln, 2010, § 5 Rz. 97; 정승영(2013), p.154 재인용

- 그러므로 사법상 불법행위, 가장행위, 무효인 법률행위의 경우에는 제42조가 아니라, 제40조와 제41조의 적용을 받음
 - 독일 조세기본법 제39조, 제40조, 제41조는 경제적 귀속에 따른 과세와 사법상 유효·무효관계와 관련된 과세를 다루고 있음¹⁷⁸⁾

2) 구성요소

- 조세기본법 제42조는 ‘법형성 가능성¹⁷⁹⁾의 남용(Durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts, 이하 세법의 남용(abuse of tax law))’의 존재가 전제되어야 적용할 수 있음
- 조세회피행위는 세법의 남용으로 정의되며, 납세자가 선택한 법률행위가 법률의 흠결을 이용한 행위로서, 해당 세법의 입법취지를 고려하면 인정할 수 없는 행위를 의미함
 - 납세자는 다양한 법률행위방식 중에서 비과세 또는 조세 절감을 위하여 납세자는 가장 유리한 법률행위를 선택할 수 있지만, 조세회피행위는 납세자의 (법률)행위 선택의 자유에 대한 세법상 한계가 됨
- 조세회피행위인 남용의 존재 여부를 판단하기 위해서는 아래 세 가지 요소가 고려됨¹⁸⁰⁾

178) 정승영(2013) 각주 224, p.148. 각 조문별 표제를 살펴보면 제39조는 귀속(Zurechnung), 제40조는 법률 또는 공서양속에 위반되는 행위(Gesetz-oder sittenwidriges Handeln), 제41조는 무효인 법률행위(Unwirksame Rechtsgeschäfte)임. 제39조는 우리나라 「국세기본법」 제14조 제1항의 내용과 유사하게 귀속에 대한 내용을 규정함. 제40조는 법률을 위반하거나 반사회질서 행위와 관련된 경우로서, 사법상 행위가 불법행위 여부와 관련 없이 경제적인 측면을 고려하여 과세함을 규정함. 제41조는 무효가 되는 법률행위나 가장행위와 관련된 경우, 경제적 관찰방법이 적용되어 과세함을 규정함

179) 이동식(2003), p.350. 법형성 가능성이란 법에 의해 허용된 다양한 행위구성방식을 의미함. 토지매입을 예시로 들자면, A가 B의 토지를 매입하는 경우, A가 B의 토지를 직접 매입하는 행위 방식을 취하거나 또는 일반 B가 제3자 C에게 토지소유권을 이전시키고 A가 C로부터 토지를 취득하는 행위방식을 취할 수 있음

180) Drüen(2016). 남용에 대한 명확한 법률상 정의는 명확하지 않으며, 독일 법원의 판례에 의해

- 부적합한 법률 행위(inappropriate legal constructions)
 - 남용의 의도(intention of abuse)
 - 조세부담의 경감(reduction of taxes) 또는 조세혜택(tax benefits)
- 경제적 정당성 등 다른 이유 없이, 조세부담의 경감만을 유일한 목적으로 하여 이행된 법률 행위(legal construction)는 ‘부적합(inappropriate)’함¹⁸¹⁾
- 부적합성(Unangemessenheit, inadequacy of a legal construction)의 확인은 동일한 경제적 효과를 고려하고 있는 합리적인 납세자가 만일 조세상 이유가 아니라면 그러한 구조(structure)을 선택하지 않았을 것인지를 고려하여 판정됨¹⁸²⁾
 - 납세자가 채택한 법률행위와 그 행위의 경제적 목적과의 관계를 통하여 부적합성을 판단함¹⁸³⁾
 - 세법 효과를 고려하지 않는 상황에서 납세자가 채택한 처리방식이 아래와 같은 경우 부적합한 사법상 처리방식으로 간주됨¹⁸⁴⁾
 - ① 경제적 효과가 없거나 ② 번거롭고 복잡하고 성가신(circuitous, complicated or cumbersome) ③ 인위적인(artificial) ④ 중복적이거나 유용하지 않는 ⑤ 비효율적이거나 비생산적인, 심지어 황당무계한(absurd) 행위

□ 세 가지 요소 중 남용의 의도는 주관적 요소로, 그리고 조세부담의 감소 또는 조세혜택의

남용의 의미가 구체화됨. 독일 법원은 선택된 법률행위 구성이 부적합하고, 조세경감에 이용되고, 경제적 내지 그 밖의 다른 상당한 이유로 정당화되지 않으면 남용이 존재한다고 판정함(이동식, 2003, p.352)

181) Drüen(2016)

182) Drüen(2016)

183) Seiler(2016), p.134

184) Ekkehart Reimer (2016), p.8.

독일 과세당국이 제시한 납세자가 선택한 남용적인 법률행위의 특성에 대한 예시는 다음과 같음
 ① 경제적 상황 및 법률행위의 결과를 고려했을 때, 정상적인 제3자라면 조세혜택(tax advantage)만을 위하여 해당 법률행위를 채택하지 않음 ② 가족을 포함한 특수 관계자(법인, 개인)의 개입은 단순히 세무 상 원인에 의해서만 이루어짐 ③ 제3자에게 이루어진 소득 및 자산의 이전·양도에 대한 동기가 오직 세법 결과임

발생은 객관적 요소로 구분함

3) 객관적 심사(objective test)

- 남용의 결과 조세부담의 경감으로 이어져 납세자 자신 또는 제3자에 대한 조세혜택의 발생 여부를 객관적으로 심사함
- 납세자에 의해 채택된 처리방식의 실제 세법 효과와 적절한 법률적 처리방식의 가설적인 효과를 비교하여 조세부담의 경감수준을 결정함

4) 주관적 심사(subject test)

- 독일 법원의 판례에 의하면 납세자는 세법을 회피하기 위한 주관적 의도를 가지고 있어야 하지만, 조세기본법 제42조 제2항의 남용개념이 법률에 의해 정의된 이후 주관적 요소의 필요성이 경감함
- 조세회피를 위한 주관적 요소의 존재 여부는 정황적 증거론(Indizientheorie)에 의해 판정됨¹⁸⁵⁾
 - 과세당국이 입증하는 객관적 요소의 존재에 대해 납세자가 반대사실을 입증하지 못하는 경우, 남용의도의 주관적 요소가 존재함
 - 객관적 요소는 조세혜택의 존재나 조세부담의 경감을 의미함¹⁸⁶⁾
- 그러므로 독일은 국제적으로 논의되고 있는 사업목적(complementary business purpose) 존재 여부 등과 같은 실질적 관련성은 고려하지 않음¹⁸⁷⁾

185) 이동식(2003), p.357

186) Reimer (2016), p.11

187) Reimer (2016), p.11

5) 입증책임의 배분

- 일반적으로 과세당국은 과세근거가 되는 사실(steuerbegründende Tatsache)과 세금이 증액되는 사실(steuererhöhende Tatsache)에 대하여 입증책임이 있는 반면, 납세자는 세금을 감소시키는 사실(steuermindernde Tatsache)에 대해 입증책임이 있음¹⁸⁸⁾
- 일반조세회피방지규정을 적용함에 있어서 ‘남용적인 조세혜택(또는 조세부담의 경감)’이 있었는지에 대한 입증책임은 일차적으로는 과세당국에 있음(조세기본법 제88조, 조세기본법 제42조 제2항)
 - 과세당국은 납세자가 선택한 부적절한 법률상 처리방식(inappropriate legal construction)으로 인한 세법의 남용이 있었음을 입증해야 함
- 그리고 과세당국의 입증에 대해 납세자는 경제적·법률적 이유를 배경으로 한 비조세적 동기(non-tax motive)의 존재가 실제 채택한 법률행위에 있었음을 입증할 책임이 있음
 - 납세자가 채택한 법률행위가 명백히 비조세적인 동기에 근거한 경우, 세법의 남용이 인정되지 않음¹⁸⁹⁾

6) 일반조세회피방지규정 적용의 법률적 효과

- 세법의 남용이 있는 법률행위(legal construction)는 그 사건의 경제적 본질을 반영한 적합한 법률 행위가 본래부터 채택된 것으로 가정하여 조세를 부과됨¹⁹⁰⁾

188) 독일 조세기본법이나 재정법원법(Finanzgerichtsordnung)에서는 입증책임 배분에 대한 규정이 없으며, 일반적으로 독일 민사소송법상 통설인 규범설(Normentheorie)에 따라 파악함(이창희 외, 2012, p.93)

189) Tipke/Lang(2013), § 5 Rn. 130.

190) Drüen(2016). 이를 사실관계의 간주(Sachverhaltsfiktion)에 관한 규정이라고 함. 한편, 남용된

- 즉 실제의 사실관계가 아닌 간주된 사실관계에 따라 조세가 부과되어야 한다는 의미임
 - 적절한 범형성에 따른 사실관계가 존재한다고 보고 그에 대하여 법률 효과를 부여함¹⁹¹⁾

□ 조세기본법 제42조의 적용을 받는 조세회피행위는 탈세행위와 다르기 때문에, 조세회피행위 자체만으로는 형사 처벌의 대상이 되는 것은 아님

- 다만, 중요한 사실관계를 의도적으로 은닉한 경우, 조세기본법 제370조 제1항, 제377조 제1항에서 규정한 탈세행위의 구성요건을 충족하여 형사처벌이 될 수 있음

7) 사법부에 의한 조세기본법 제42조의 해석 · 적용

□ 조세회피행위의 정의를 도입한 2008년 개정 이후에는 빈번하게 법원판결에 적용되는 조문으로 변경됨

□ 독일 연방헌법재판소 (Bundesverfassungsgericht)의 2014년 판결을 통하여, 조세감면규정을 도입하는 경우에는 입법기관은 해당 규정의 남용으로 인한 조세회피를 방지할 수 있는 규정 역시 고려하도록 하고 있어 조세회피방지를 위한 입법부와 사법부에 부여된 최소한의 책임을 살펴볼 수 있음¹⁹²⁾

사법상 법률행위방식을 무시하고 그 이면에 애초부터 존재했던 진정한 경제적 사실관계에 기초하여 과세할 것을 규정할 것으로 이해하는 소수견해도 있음. 이러한 견해 차이는 세법상 법 적용의 대상을 사법상 법률행위방식 또는 그 사법상 법률행위방식의 이면에 존재했던 사실관계를 할 것인가에 대한 이해 차이로 보고 있음(이동식, 2003, p.355)

191) Tipke/Lang(2013), § 5 Rn. 134., Reimer (2016), p.6

192) BVerfG (First Senate) of 17 Dec 2014 - 1 BvL 21/12 -, Internet: http://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2014/12/1s20141217_1bvl002112.html. 상속 및 증여세 감면을 위한 소송과정에 독일 연방재정법원이 2012년 9월 27일 연방헌법재판소에 2009년에 적용된 상속세법 제19조 제1항이 동법 제13a조와 제13b조와 연계하였을 경우 기본법 제3조 제1항 “모든 사람은 법 앞에 평등하다.”의 위헌 여

- 연방헌법재판소는 조세불평등에 기반을 둔 조세감면규정을 도입하는 경우에는 해당 세법의 입법 취지와 달리 조세 부담을 경감시키거나, 평등권하에 정당화될 수 없는 처리방식을 납세자가 채택하는 것을 방지하는 규정이 없는 경우, 해당 세법이나 그 단일 요소(이 경우 상속세법 과세대상에서 사업용 자산의 배제)는 위헌임을 판시함¹⁹³⁾

5. 프랑스

가. 조세회피방지를 위한 일반규정

- 프랑스 법원에 의해 사법적으로 발전한 세무목적상 비정상적인 경영 행위의 원칙(the doctrine of abnormal management act)¹⁹⁴⁾은 조세회피방지를 위한 일반규정임
 - 여기서 행위란, 기업이 사업 목적으로 정당한 사유 없이 비용이나 손실에 대한 책임을 부담하거나, 소득을 박탈하는 행위를 의미함¹⁹⁵⁾
 - 과세당국은 기업의 이익창출을 위해 발생하지 않은 비용이나 경영활동에 필요하지 않은 자산의 취득에 대한 공제를 부인할 수 있음
- 프랑스 법원은 과세당국이 납세자의 조세회피 행위¹⁹⁶⁾를 부인할 수 있다고 판시하면서, 1981년 최고행정법원은 납세자의 유일한(sole) 조세회피 의도를 입증할 책임을 과

부를 제청함. 사건의 주된 청구내용은 상속세법에 의한 사업용 자산의 비과세 규정과 평등의 원칙(the principle of equality) 간 양립 가능성을 심사함. 예비적 청구로는 사법상 법률행위를 이용하여 납세자가 사적 재산을 사업용 재산으로 전환하고, 그 결과 잠재적으로 남용적인 방법에 의해 비과세라는 조세혜택을 어느 정도까지 부여받을 수 있는지를 검토함

193) 이러한 연방헌법재판소의 판결은 조세회피행위를 방지하기 위한 일반조세회피방지규정, 개별조세회피방지규정, 목적론적 해석 등의 전통적인 접근법을 초월한다는 평가가 있음

194) CE, 3 Nov. 1989, 103023, Rec. Lebon; and CE, 27 Apr. 2001, 212680.

195) Thuronyi et al.(2016), p.91

196) 본래 계약이나 거래의 실질적 범위를 위장하는 특정한 행위(operation)를 의미함

세당국에 부여함¹⁹⁷⁾

□ 그러나 2006년 최고행정법원은 납세자의 조세회피의도를 입증하지 않더라도 과세당국은 납세자의 조세회피행위를 부인할 수 있다고 판결함¹⁹⁸⁾

○ 2006년 법원의 결정을 반영하기 위하여 2008년 세법개정이 있었음

□ 법의 남용(the abus de droit) 규정은 1941년 최초 성문화¹⁹⁹⁾되고, 프랑스 조세절차법(Livre des procédures fiscales) Article L. 64으로 이관됨²⁰⁰⁾

나. 성문법상 일반조세회피방지규정

1) 개요

□ 조세회피방지를 위한 성문법상 일반규정은 프랑스 조세절차법 Article L64²⁰¹⁾이며, 2008년 세법 개정시 법의 남용에 대한 정의가 규정됨²⁰²⁾

197) Council of State (CE), 19 June 1981, 19079, Rec. Lebon.(T. Dubut, 2016, p.1) “그 거래가 가공(fictitious nature)이거나, 만일 실질이 있다면 통상적으로 부담되었을 조세부담을 회피하거나 줄이려는 유일한(sole) 의도가 있었음”을 입증해야 함

198) CE, 27 Sept. 2006, 260050, Rec. Lebon. 법원은 “비록 상기에 언급된 조건이 충족되지 않더라도, 법률 규정의 문리적 적용(literal application)으로 인한 혜택이나 입법자의 취지에 부합하지 않는 결정(“at benefiting from a literal application of the texts or decisions against the goals pursued by their authors”)을 추구하는 것은 단지 조세부담을 회피하고자 하는 것이므로, 해당 거래를 부인할 수 있음”이라고 판결내림

199) Article 35 of the Law of 13 Jan. 1941 on the simplification, coordination and reinforcement of the provisions of the Code on direct taxes.(T. Dubut(2016), p.1)

200) Thuronyi et al.(2016), p.161

201) T. Dubut(2016), p.2, Thuronyi et al.(2016), p.161.

202) Gutmann(2010), pp.652~655;Thuronyi et al.(2016), p.162 재인용.

Article L64의 프랑스 원문은 “Afin d’en restituer le véritable caractère, l’administration est en droit d’écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d’un abus de droit, soit que ces actes ont un caractère fictif, soit que, recherchant

- 개정으로 반영된 내용은 “법률의 문리적 해석으로 인한 혜택이나 입법의 취지를 반하는 결정(seeking the benefit of a literal application of the texts or decisions against the objectives of their authors)을 목표로 할 때, 법의 남용은 존재함”임
- 조세절차법 Article L64의 법의 남용 규정은 모든 세금(직접 및 간접세, 등록비, 소비세 등)에 적용됨²⁰³⁾

2) 구성요소

- 2008년 개정된 현행 L64의 법의 남용 규정은 가장(simulation)행위와 조세회피(fraude à la loi)라는 두 가지 요소로 구성됨²⁰⁴⁾
- 가장행위란 허위의 조작(a fictitious operation) 또는 허위는 아니지만 사기행위(fraudulent behavior)로 인한 조작이 포함됨
 - 사기행위는 이전에는 규제되지 않은 방법으로 조세회피를 하거나 세법규정을 이용하는 것이 유일한(sole) 목적으로 수행되는 행동을 의미함
- 조세회피란, 거래의 유일한(sole) 목적이 입법취지에 어긋나는 조세혜택을 얻기 위한 경우를 의미함

le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éviter ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles.”²⁰³⁾

Article L64의 영문은 “To restore the true character, the administration is entitled to reject as not being enforceable against it, an act constituting an abuse of law, that such acts have a fictional character, that is, seeking the benefit of a literal application of the texts or decisions against the objectives of their authors, they have been inspired by no other reason than to avoid or reduce the tax burden that the person, if the acts had not been carried out or made, would normally have paid in view of its location its a dual activities.”²⁰⁴⁾ (영문번역은 Rosenblatt, 2015, p.38)

203) Tax instruction of 9 Sept. 2010, 13 L9-10 no. 9.

204) Thuronyi et al.(2016), p.161

3) 객관적 심사(objective test)

- 조세절차법 Article L64의 적용에 따라 과세당국이 납세자의 행위를 부인하기 위해서는 납세자의 행위가 가장행위(a fraus legis)임을 입증해야 함

4) 주관적 심사(subject test)

- 2008년 세법 개정으로 조세회피의 인식(identification of a fraus legis)을 위한 주관적인 요소의 사용이 조세절차법 Article L64에 포함됨
- 주관적 요소는 납세자의 의도(intention of taxpayer)와 법률 입법의 취지(intention of authors of legal text)를 의미함
 - 납세자의 의도는 조세부담을 회피하기 위한 것이어야 하며, 의도된 목표(intended goal), 다만 행위의 모든 효과(all effects of operation)가 아닌, 조세와 관련이 없을 수 있는 행위를 기준으로 평가함²⁰⁵⁾
 - 다만, 납세자의 행위가 진정한 것이라면, 납세자가 가장 유리한 선택을 채택했다는 사실 자체는 반드시 법의 남용을 의미하지 않음²⁰⁶⁾
 - 법률의 입법 취지에 대한 주관적인 요소는 일반적으로 관련 의회 입법절차의 기록에 기초하여 평가됨²⁰⁷⁾

5) 입증책임의 배분

- 조세소송에 있어서의 원칙적인 입증책임은 과세당국에 있음²⁰⁸⁾

205) T. Dubut(2016), p.2

206) CE, 16 jUNE 1976, 95513

207) 프랑스 조세법에서 종종 '객관적인 요소'로 분류됨

- 납세자가 국가조세위원회 등에 이의신청을 제기한 경우 입증책임은 과세당국에 있음²⁰⁹⁾

- 그러나 다음의 경우에는 입증책임이 납세자에게 전환될 수 있음²¹⁰⁾
 - 납세자의 신고의무 불이행으로 과세당국에 의한 직권과세가 이루어진 경우²¹¹⁾
 - 다만, 직권과세의 전제가 되는 납세자의 의무 불이행(*la défaillance*)에 대해서는 과세당국이 입증책임을 가짐
 - 직권과세가 추계에 의한 경우, 추계의 근거 및 계산방법에 대한 입증책임 역시 과세당국이 부담함
 - 납세자에 의한 세무조사의 기피(*l'opposition au contrôle fiscal*)에 해당되어 과세당국에 의한 직권과세가 이루어지는 경우
 - 세무조사의 기피는 과세당국의 해명 또는 소명자료 제출요구에 대한 납세자의 불응 또는 거부, 허위의 소명자료 제출 등으로 세무조사가 지연되는 경우 적용됨
 - 회계장부상 증대한 하자가 있는 경우와 회계장부의 전부 또는 일부가 없는 경우²¹²⁾
 - 과세당국의 직권과세를 전제로 하지 않음
 - 납세자는 당해 사건이 국가 또는 지방 조세위원회에 계류되어 해당 위원회의 의견에 따라 과세처분이 이루어진 경우, 그 과세처분의 위법성에 대한 입증책임을 지게 됨
 - 회계장부상 증대한 하자의 존재에 대한 입증책임은 과세당국에게 있음
 - 조세소송 절차에서 납세자가 본인의 선행(先行) 행위에 모순되는 주장을 하는 경우²¹³⁾

208) 이창희 외 4인(2012), p.120

209) 프랑스 조세절차법 L192

210) 이창희 외 4인(2012), pp. 123~126

211) 프랑스 조세절차법 L193, R193-1

212) 프랑스 조세절차법 L192

213) 프랑스 조세절차법 L194-1

6) 일반조세회피방지규정 적용의 법률적 효과

- 조세절차법 Article L64에 의거하여 법의 남용 규정이 적용되는 경우 과세당국은 납세자의 행위(operation)를 부인하고, 실질에 따라 과세할 수 있음²¹⁴⁾
- 다만, 조세절차법 Article L64의 적용에 따른 법적 효과는 조세부과에 한정되며, 납세자의 행위는 사법상 유효하고 당사자 및 제3자에 대한 법률 효과는 유지됨

7) 사법부에 의한 조세절차법 Article L64의 해석 · 적용

- L64의 적용을 위한 프랑스 과세당국의 시도는 법원에서 기각되는 사례가 많았으나 최근 L64 규정의 인용사례가 꾸준히 증가하고 있는 것으로 평가됨²¹⁵⁾
- 법원에서 기각되는 사례를 들자면, 법인 발행주식의 양도를 자산의 양도로 간주하는 거래나²¹⁶⁾, 투자펀드를 이용한 조세혜택의 향유²¹⁷⁾ 사례에 대해 과세당국에 의한 거래의 재구성을 법원은 기각함
- 조세소송을 담당하는 자문위원회²¹⁸⁾에 의하면 L64를 인용하고 있는 사건 수가 2009년, 2010년, 2011년, 2012년에 각각 15건, 18건, 21건, 52건으로 매년 증가함

214) Dubut(2016), p.3

215) Comité de l'abus de droit fiscal, Rapport annuel 2013, http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_7133/fichedescriptive_7133.pdf; Dubut(2016), p.3 재인용

216) Cozian(1999), p.30; Thuronyi et al.(2016), p.162 재인용

217) 이러한 펀드를 터보펀드라고 하는데, 분배 직전에 납세자들이 투자펀드를 설정하고, 그다음 관련 지분을 매각함. 그 결과 과세대상 분배금을 수령하면서도, 양도로 실현된 손실과 상계하여 과세 소득이 발생되지 않음. 당시 프랑스 행정규정에 의하면, 해당 거래에서 추가적인 세액공제를 받을 수 있게 되어 경제적 측면에서 조세혜택이 발생됨. 과세당국은 Article L. 64조의 적용을 시도했으나, 대법원은 Article L.80A에 의해 납세자는 해당 혜택이 부여되므로 L. 64조는 적용되지 않는다는 결정을 내림(Cozian(1999), p.81~87; Thuronyi et al.(2016), p.163 재인용)

218) 조세회피사건에 대한 과세당국과 납세자 간 의견이 일치하지 않는 경우, 양쪽은 모두 법의 남용 자문위원회(the abuse of tax law advisory committee, 자문위원회)에 해당 사건을 회부할 수 있음. 자문위원회는 대법원, 감사원, 변호사, 공증인, 회계사, 경제학 교수 등 전문가로 구성됨. 과세당국은 위원회의 심의결과에 대해 구속되지 않지만, 일반적으로 준수함(Dubut, 2016, p.2)

V. 국제비교와 시사점

1. 국제비교

- 우리나라와 조사대상국의 일반조세회피방지규정을 비교함에 있어서, 상대적인 강도 (strength)의 차이를 반영하지 못한다는 한계를 전제로 함
 - 조사대상국의 사법절차와 법체계가 서로 다르고, 조세회피방지의 필요성 역시 동일하지 않음

- 조사대상국의 일반조세회피방지규정을 전체적으로 조망해보면, 사법부의 판례를 근거로 하여 일반조세회피방지규정을 도입하거나 발전시킨 것으로 판단되며, 조사대상국이 채택한 접근방식은 아래와 같이 구분됨
 - 첫째, 법원의 판례에서 발전된 원칙을 기준으로 일반조세회피방지원칙을 성문화하거나, 기존 성문화된 규정을 개정함
 - 호주는 1936년 소득세법 Section 260 이후 법원의 판례에서 제시된 사항들을 반영하여 1981년 소득세법 Part IV을 신설함
 - 영국 역시 법원의 판례에서 도출되거나 제시된 조세회피 방지규정을 2013년 재정법 Section 206-215을 신설함
 - 둘째, 성문화된 법의 남용(tax law abuse) 규정에 대한 법원의 세법 해석·적용으로 조세회피 사건을 대응함
 - 독일은 조세기본법 제42조의 구체화는 법원에 의한 세법의 해석과 적용을 통해 이루어지고 있는 것으로 판단됨
 - 미국의 성문화된 일반조세회피방지규정은 사법적 원칙 중 경제적 실질 원칙을 법제

화한 것으로 자세한 지침은 사법적 원칙을 근거로 함

가. 조세법 계보에 따른 조세회피방지규정의 차이

- 국가별 조세법적 특성에 따른 조세회피방지규정의 차이를 간략하게 살펴봄
- 보통법계 국가인 영국과 호주의 일반조세회피방지규정은 그 내용이 미국, 독일, 프랑스의 그것보다 좀 더 구체적이고 명확하다는 특징을 보임
 - 거래(또는 행위, 약정, 계약)와 조세혜택(또는 이익), 거래의 재구성에 대한 내용을 법률에 상대적으로 상세하게 규정함
 - 경제적 실질 원칙의 직접적인 적용보다는 납세자에 의해 수행된 거래와 실현된 조세혜택을 검토하고, 가상거래(hypothetical transaction)를 근거로 조세부담액을 산출함
- 미국은 보통법계 국가로 분류되기는 하지만, 실질과세 원칙을 바탕으로 하는 사법상 원칙(특히 경제적 실질 원칙과 사업목적 원칙)이 조세회피방지규정으로서의 주된 역할을 하고 있어 영국과 호주의 그것과는 차이가 있음
 - 성문화된 일반조세회피방지규정은 이미 사법적으로 확립된 경제적 실질에 대한 세법의 해석과 적용을 요구하는 규칙을 제시하는 정도로 마련된 것으로 판단됨
- 대륙법계 국가인 독일과 프랑스의 경우, 사법영역에서 발달된 법의 남용(abuse of law, Fraus legis) 원칙을 조세법에 반영함
 - 허위 거래나 사법상 유효한 거래를 채택하는 하는 경우로서 입법 취지에 어긋나는 경우에 적용됨
 - 거래, 조세혜택, 조세회피 여부에 대한 심사에 대한 구체적인 내용은 법원의 해석으로 적용됨

- 우리나라는 대륙법계 국가로 분류되지만, 성문화된 실질과세 원칙이 일반조세회피방지 규정으로서의 역할을 수행한다고 판단됨
- 다만, 사법단계는 실질과세 원칙과 함께 민사법 영역에서 발달한 가장행위 원칙을 근거로 그 범위를 확장하여 조세회피방지규정으로 사용하고 있음

나. 성문화된 일반조세회피방지규정 국제비교

- 성문화된 일반조세회피방지규정은 국가별로 다르게 도입·구성·운영되고 있기 때문에 공통적 요소를 제시하는 것은 용이하지 않음
- 그러나 조세회피 대상이 되는 계획이나 거래의 확인, 조세혜택, 납세자의 주관적 의도, 조세회피 여부를 평가하는 심사방법이라는 공통된 내용을 조사대상국의 일반조세회피방지규정에서 찾을 수 있음
- Johansson et al.(2017, pp.8~9)는 계획이나 약정의 확인, 계획 등과 연관된 조세혜택이나 조세이점의 요건, 그리고 조세회피 여부의 심사방법을 공통요소로 제안하였고,
- Rosenblatt(2015, p.7)은 영국, 호주, 뉴질랜드, 캐나다와 같은 영연방국가들을 대상으로 한 비교연구를 통하여 조세회피를 위하여 특별히 고안한 계획이나 거래, 조세혜택, 납세자의 목적이나 의도를 제시함
- 이에 거래, 조세혜택, 납세자의 주관적 목적이나 의도, 심사방법을 중심으로 국제비교를 수행함
- 우리나라의 경우, 「국세기본법」 제14조나 법원의 판례에서 제시하고 있는 공통요소에 대한 규정이 충분하지 않으므로 국제비교에서 제외함

1) 도입시기

- 성문화된 일반조세회피방지규정의 도입은 국가별로 시기가 다르지만, 2000년대 이후 조세회피방지를 위한 제정과 개정이 진행되었음
 - 미국의 경우, 2010년에 미국 내국세법 Section 7701(o)이 신설 도입됨
 - 호주는 1936년 소득세법 Section 260 규정을 대체하여, 1981년에 소득세법 Part IV A을 제정함
 - 영국은 2013년에 재정법(Finance Act 2013) section 206-215을 신설 도입함
 - 독일은 1977년에 조세기본법 제42조 법의 남용 규정이 제정되었고, 2008년에 조세 회피의 정의를 반영하여 현행과 같은 규정이 됨
 - 프랑스는 1941년에 조세절차법 L64 법의 남용 규정이 제정되었고, 2008년에 남용 의 정의를 반영하여 현행과 같은 규정이 됨

2) 구성요소

- 성문화된 일반조세회피방지규정의 구성요소를 살펴보면, 규정방식에는 차이가 있지만 거래, 조세혜택, 납세자의 주관적 의도(목적)라는 세 가지 공통적인 요소를 찾을 수 있음
 - 미국의 경우, 거래(transaction), 거래의 경제적 효과와 납세자의 사업목적(유일한 조세회피 목적)으로 구성됨
 - 호주의 경우, 계획(arrangement), 조세혜택(tax benefit), 납세자의 지배적 목적으로 구성됨
 - 영국의 경우, 세무계획이나 거래, 조세혜택, 그리고 조세혜택을 얻기 위한 납세자의 주요 목적 또는 주요 목적들 중 하나로 구성됨
 - 독일의 경우는 부적합한 법률행위와 조세혜택, 그리고 남용 의도로 구성됨

- 프랑스는 가장행위, 조세혜택, 입법취지에 어긋나는 조세혜택 획득을 유일한 목적으로 구성됨

3) 일반조세회피방지규정의 적용을 위한 심사방법

- 일반조세회피방지규정의 적용 여부를 판단하기 위해서는 조세회피행위로 인한 경제적 효과에 대한 객관적 심사와 납세자의 사업목적 존재 또는 조세회피에 대한 의도 등 주관적 요소에 대한 심사가 요구됨
 - 객관적 심사방법은 납세자가 선택한 거래, 약정, 행위 등이 남용적(abusive)인지, 비합리적인지(unreasonable), 비경제적인지를 식별, 확인하기 위한 심사방법을 의미함²¹⁹⁾
 - 추상적인 개념의 한계를 극복하기 위하여 객관적 기준(objective indicator)을 규정하는 경우가 있음
 - 주관적 심사방법은 주관성이 내재되어 있는 요소인 납세자의 목적이나 의도 여부를 판정하기 위한 심사방법을 의미함
 - 주관적 요소를 판정하기 위한 객관적 기준을 제시하거나, 또는 객관적 심사를 통해 주관적 요소의 존재를 확인하는 경우가 있음
 - 일부 국가에서는 입법취지를 주관적 심사의 대상으로 보는 경우도 있음
- 일반적으로 영국, 호주의 경우에는 심사방법에 대한 규정이 법령 또는 유권해석을 통해 상세히 설명된 것에 비하여 미국, 프랑스, 독일의 경우에는 판례를 통한 기준으로 존재하고 있는 것으로 판단됨

가) 객관적 심사

- 거래 등이 남용적, 비합리적, 비경제적인 특징을 보이는지 여부를 확인하기 위한 객관

219) Seiler(2016), p.155

적 심사는 실제 거래의 경제적 효과와 가상 거래에서의 경제 효과를 비교하는 방식으로 이루어짐

- 미국은 합리적으로 기대되는 세전 이익의 현재가치와 거래가 인정되는 경우 기대되는 조세혜택의 현재가치를 비교함²²⁰⁾
 - 조세효과와 구별되는 의미 있는 방식으로 납세자의 경제적 지위에 변화를 가져오는 경우 객관적 요건을 충족함
- 호주는 반대사실추론(counterfactual) 또는 대립가설(alternative hypothesis)을 기초로 실제 거래의 조세효과와 그 계획 등을 실행하지 않은 경우를 가정하여 산출한 조세효과를 비교하여 조세혜택의 존재 여부를 판정함
- 영국은 세무거래가 합리적인 행위 과정(reasonable course of action)의 일환인지를 판별하여 법의 남용인지 여부를 가리는 데에 초점을 두고 있는데, ‘조세효과(tax results)’와 적절한 법률적 처리방식의 ‘가상적인 경제적 효과(economic results)’를 비교하여 거래의 남용에 해당하지 않는 경우 객관적 요건에 충족함
 - 객관적 심사 시 고려사항으로는 거래의 실질적 결과가 세법규정의 취지와 일관성 여부, 부자연스럽고(contrived) 비정상적인(abnormal) 단계거래의 이용 여부, 세법상 흠결의 부당한 이용 여부 등이 있음
- 독일은 채택된 거래의 실제 조세효과와 적절한 법률적 처리방식의 가상적인 경제적 효과를 비교하여 조세부담의 경감을 결정함
- 프랑스는 납세자의 행위가 가장행위(a fraus legis)이고, 이전에는 규제되지 않은 방법으로 조세회피를 하거나 세법규정을 이용하는 것이 유일한(sole) 목적으로 수행되는 행동임을 입증하여야 함

나) 주관적 심사

- 납세자의 조세회피 의도 또는 사업목적의 존재, 입법취지 등 주관적 요소에 대한 심사는 조사대상국 내에서도 논란이 되는 부분이 존재하고, 이를 해소하기 위한 객관적인

220) Section 7701(o)(2)(A)

방안을 모색하고 있는 것으로 판단됨

- 미국은 납세자의 의도에 대하여 거래의 구성에 있어서 실질적인 사업목적이 존재한다면, 조세회피의 의도가 다소 존재하더라도 그 거래는 유효한 것으로 판정함
 - 조세효과를 고려하지 않더라도 거래의 수익성에 대한 납세자의 주관적 의도가 있어야 함
- 호주는 지배적인 의도(목적)을 판단하기 위해 여덟 가지의 객관적 기준을 제시하고 있으며, 이러한 기준의 검토를 객관적인 관점에서 수행하여야 함
 - (i) 계획의 관여, 실행 방법 (ii) 계획의 형식과 실질 (iii) 계획의 착수시점과 계획 소요기간 (iv) 계획 결과 (v) 계획 결과 납세자의 재무적 지위의 변화 (vi) 계획의 결과 납세자와 관계가 있는 자의 재무적 지위의 변화 (vii) 납세자 또는 (vi)에서 언급된 자에게 발생한 다른 결과 (viii) 납세자와 (vi)에서 언급된 자 간 관계의 성격
- 영국은 목적 테스트, 조세혜택 테스트, 이중합리성 테스트의 세 가지 심사 모두 부인되는 경우 남용이 있는 것으로 보고 일반조세회피방지규정을 적용함
 - 목적 테스트는 납세자가 조세혜택을 얻기 위해 당해 거래를 실행하였는지에 대한 의도를 파악하는 심사로 주요 목적이거나 주요 목적 중 하나에 해당하여야 함
 - 조세혜택 테스트란 납세자가 채택한 실제 거래와 남용적 거래가 없었다고 가정할 경우의 가상 거래를 비교하여 과세당국이 경정할 수 있는 실질적인 부당한 이익이 존재하여야 한다는 것임
 - 이중 합리성 테스트는 납세자의 세무거래가 ‘합리적인 행위 과정(reasonable course of action)’으로 ‘합리적으로 인정될 수 있는지(reasonably be regarded)’를 판단하는 것임
- 독일은 과세당국이 입증하는 객관적 요소의 존재에 대해 납세자가 반대사실을 입증하지 못하는 경우, 남용 의도의 주관적 요소가 존재한다고 간주함
 - 그러므로 사업목적과의 실질적인 관련성은 고려하지 않음
- 프랑스는 납세자의 의도와 입법취지를 고려하여 주관적 심사를 진행함
 - 조세회피를 위한 의도와 의도된 목표(intended goal)와 조세효과를 고려하지 않

은 행위를 기준으로 평가함

- 법률의 입법 취지는 의회 입법절차의 기록에 기초하여 평가됨

4) 일반조세회피방지규정의 적용 시 입증책임의 배분

- 조세쟁송 시 사실관계에 대한 입증책임의 소재는 국가별로 차이가 있지만, 일반조세회피방지규정의 적용 시 그 입증책임이 변경되는 경우가 발생함
 - 미국은 전통적으로 조세소송에 있어서 입증책임은 일차적으로 납세자에게 있으며, 경제적 실질에 대한 입증책임 역시 동일함
 - 다만, 조세포탈(tax evasion) 의도를 가진 사기(fraud)가 쟁점인 사건에서는 과세당국이 입증책임을 가짐
 - 호주는 일반적으로 조세소송에 대한 일차적인 입증책임은 납세자에게 있으나, 일반조세회피방지규정의 적용시 계획과 조세혜택의 여부에 대한 입증책임은 과세당국에 있음
 - 영국은 조세소송에 대한 일차적인 입증책임은 납세자에게 있으나, 일반조세회피방지규정이 적용되는 경우, 남용적 세무거래의 존재 등에 대한 입증책임은 과세당국에 있음
 - 독일은 일반조세회피방지규정을 적용함에 있어서 남용적인 조세혜택 여부에 대한 입증책임은 일차적으로는 과세당국에 있음
 - 프랑스는 조세소송에 있어서의 원칙적인 입증책임은 과세당국에 있으나 신고 불이행, 세무조사의 기피(l'opposition au contrôle fiscal)사안, 회계장부상 증대한 하자, 조세소송시 선행행위에 모순되는 납세자의 주장에 대해서는 납세자에게 입증책임이 부여됨

〈표 V-1〉 국가별 성문화된 일반조세회피방지규정

구분	미국	호주	영국	독일	프랑스
규정	IRC Section 7701(0)	소득세법 Part IVA Section 177A~177G	개정법 Section 206-215	조세기본법 제42조 법의 남용	조세절차법 L64 법의 남용
도입 시기	2010년	현행 1981년 (1936년 최초)	2013년	현행 2008년 (1977년 최초)	현행 2008년 (1941년 최초)
구성 요소	<ul style="list-style-type: none"> 거래 거래의 경제적 효과 납세자의 사업목적 (유일한 조세회피목적) 	<ul style="list-style-type: none"> 거래 조세혜택 납세자의 지배적인 목적 	<ul style="list-style-type: none"> 거래 조세혜택 납세자의 주요 목적 또는 주요 목적들 중 하나 	<ul style="list-style-type: none"> 부적합 법률행위 조세혜택 남용의도 	<ul style="list-style-type: none"> 가장행위 조세혜택 입법취지에 어긋나는 유일한 조세회피 목적
객관적 심사	합리적 기대 세징이의 대비 실제 조세혜택 비교	실제 거래 조세효과 대비 가상거래 조세효과 비교	실제 조세효과 대비 가상적인 경제효과 비교	실제 조세효과 대비 가상적 법률행위의 효과 비교	가장행위 입증
주관적 심사	실질적인 사업목적 부재, 유일함(solely) 조세회피 목적만 존재	계획 관여, 실행, 형식 및 실질 등 여덟 가지의 객관적 기준으로 판단 ¹⁾	목적 심사/조세혜택 심사/이중합리성 심사 결과 모두 부인되는 경우 조세남용 존재	객관적 심사결과로 판단 사업목적의 관련여부 검토 안함	입법취지와 거래의 수익성을 통하여 납세자의 의도 판단
입증 책임	납세자 (단, 조세포탈의 경우 과세당국)	납세자→과세당국	납세자→과세당국	과세당국	과세당국→납세자

주: 1) 후주의 여덟 가지 객관적 기준이란 (i) 계획의 관여, 실행 방법 (ii) 계획의 형식과 실질 (iii) 계획의 착수시점과 계획소요기간 (iv) 계획 결과 납세자의 재무적 지위의 변화 (v) 계획의 결과 납세자와 관계가 있는 자의 재무적 지위의 변화 (vi) 납세자 또는 (vi)에서 언급된 자에게 발생한 다른 결과 (viii) 납세자와 (vi)에서 언급된 자 간 관계의 성격을 의미함

2. 시사점

가. 일반조세회피방지규정에 대한 입법 정비

1) 구체적 내용에 관한 논의

- 국가마다 조세의 기반, 체계, 경제상황 및 문화 등이 다르므로 조세정책은 각 국가의 사정에 맞추어 수립되어야 하고, 일반조세회피방지규정 또한 각국의 특성을 고려하여 제정 여부 및 그 내용이 결정되어야 할 것임
- 현재 우리나라는 법원의 해석사례를 일시에 정리하여 일원화하는 태도의 전환을 기대하기 어려우므로 성문화된 형태로 조세회피에 해당하는 일정한 표지를 제시하여 일정한 기준이나 범위를 마련하는 것이 필요함
 - 일반조세회피방지규정을 도입한다고 하여 조세회피를 완전히 근절시킬 수는 없으나, 일반규정의 도입으로 조세회피행위의 위법성을 최소한 인식시키며, 합법적인 절세행위와 구분되는 일정한 기준선을 제시하는 것이 필요하다는 주장을 뒷받침할 수 있음
 - 성문법으로서의 건실한 규정이 마련된 이후에 그 범위 내에서 법원이 사실 인정 및 적용, 해석 권한을 행사하여 조세회피행위를 판단, 규제할 수 있을 것임
- 일반조세회피방지규정을 지나치게 추상적으로 또는 지나치게 구체적으로 정의하는 경우 모두 문제점이 발생할 소지가 있으므로 그 중간영역에서 합리적으로 결정되어야 할 것임
 - 지나치게 추상적일 경우, 납세자의 예측 가능성 저하로 권익이 침해될 우려가 있고 이는 납세자의 항변력을 높여 조세회피 방지라는 목적의 실효성을 떨어뜨릴 수 있으며, 법원이 구체적 사례에 해당 법을 적용하는 데에 있어서도 소극적이 될 수도 있음
 - 지나치게 구체적일 경우, 납세자가 해당 명시적 기준선을 제외한 또 다른 허점을 찾

을 수 있는 조세회피 유인을 제공하게 됨

- 우리나라의 일반조세회피방지규정이라고 볼 수 있는 「국세기본법」 제14조 제3항은 그 내용에 있어 무엇이 조세회피행위인지 포괄적인 기준을 제시하지 못하며 적용 요건 등이 구체적이지 못함
 - 일반조세회피방지규정의 공통요소라고 할 수 있는 거래, 조세혜택, 주관적 의도 등은 개략적으로 포함되어 있으나 요건, 기준, 범위 등은 다소 모호하고 불분명한 측면이 있음
 - 객관적 심사나 주관적 심사를 위한 보다 충분한 논의가 필요할 것으로 판단됨

- 오랜 기간 법원의 문언해석과 엄격해석 원칙이 강조되었다가 성문화된 일반조세회피방지규정이 마련한 호주의 사례를 참고하여 관련 입법 개정에 반영해 볼 필요가 있음
 - 미국은 전통적으로 경제적 실질 원칙에 따른 판례법이 정교하게 정립되어 온 국가로서 우리나라의 실정에 적용하기 어려운 측면이 있음
 - 독일은 사법상의 법의 남용 개념을 일반조세회피방지규정을 적용하는 데에 사용하는 국가이나, 우리나라는 오랫동안 법의 유추해석이나 목적론적 해석에 대해 소극적이었으므로 이를 참고하기에 부합하지 않을 수 있음
 - 호주나 영국은 비교적 상세하고 명확한 가이드라인을 갖고 있는 일반조세회피방지규정이 있음
 - 다만, 영국은 2013년 도입 이후 일반규정이 실제 적용된 사례가 없고, 해당 규정의 실효성이 확인이 되지 않으므로 우리나라 세법 개정을 위한 모범례로 삼기 어렵다고 판단됨

가) 거래

- 조세회피 수단인 거래구조에 대하여 우리나라는 우회거래나 다단계거래²²¹⁾만을 언급

221) 현행 규정은 미국의 단계거래이론(step transaction doctrine)이나 영국의 복합거래 원칙(composite

하고 있으나, 이를 '모든' 거래 또는 '어떠한' 거래 등으로 조금 더 포괄적으로 규정할 필요가 있음

- 조세회피 규제 대상이 되는 거래는 현 규정상의 거래만 해당되는 것이 아니므로 향후 법원 판단에서의 제약을 면하기 위해서 보다 넓게 정의할 필요가 있음
- 한편 조세회피수단인 거래행위는 엄밀한 의미에서 '거래'에만 국한되는 것은 아니고, 과세요건의 충족을 방해하거나 비과세나 감면의 요건을 부당하게 충족시키는 조치도 포함될 수 있음

□ 위 내용을 고려하여 현행 '연속된 하나의 행위 또는 거래' 문구를 '연속되거나 결합된 하나의 행위 또는 거래(모든 행위 또는 거래)'로 개정하는 방안을 고려할 수 있음

나) 주관적 의도

□ 조세회피 거래의 판단시 주관적 의도, 즉 '세법의 혜택을 부당하게 받기 위한...'의 부분은 조세회피 의도가 어느 정도 비중과 수준을 나타내는지 불분명하므로 이를 보다 명확하게 할 필요가 있음

- 조세회피행위 자체가 조세이익을 얻을 목적에서 출발하는 것이기 때문에 경제적 합리성을 고려하여 납세자가 진실한 사업적 목적에서 거래를 구성하는지 아니면 오로지 조세회피 목적에서 거래를 구성하는지를 판단할 필요가 있음
- 납세자에게 가장 불리한 방식은 '주요 목적이거나 주요 목적들 중 하나'로 규정한 영국식이고 가장 유리한 방식은 '오직 조세회피 목적일 경우'로 규정한 미국이나 프랑스식이며, 그 중간 영역에 '지배적인 경우'로 규정한 호주식이 있음
- 우리나라는 조세회피 목적 및 사업목적 등의 비중을 적절히 견주어 '가장 지배적인 목적이 조세회피 목적'일 때만 거래의 재구성을 할 수 있도록 하는 방식을 생각해 볼 수 있음

transaction doctrine의 개념을 충분한 검토 없이 끼워 넣은 것으로 판단됨

- 한편, 「국세기본법」 제14조 제3항에서는 세법의 혜택을 받기 위한 불확정 개념으로서의 ‘부당성’을 언급하고 있는데, 이에 대한 정비가 요구됨
 - 부당성이 「국세기본법」상의 부당과소 신고시의 ‘부당’인지, 「법인세법」 등의 부당행위계산부인 규정상의 ‘부당’인지 아니면 새로운 개념의 ‘부당’인지 모호할 수 있으므로 이에 대한 정비가 필요함
 - ‘부당’이란 의미가 조세회피 의도뿐만 아니라 거래구조의 이상성을 파악할 때도 동일한 판단 잣대로 사용될 수 있는지도 검토되어야 함

- 위 내용을 고려하여 현행 「국세기본법」 제14조 제3항의 ‘세법의 혜택을 부당하게 받기 위한’ 부분을 ‘세법의 혜택을 받는 것이 행위 또는 거래의 주요한 목적으로 인정되는 경우’로 개정하는 방안이 있음

다) 입증책임

- 또한, 거래의 재구성의 대상이 되는 조세회피 거래가 있었다는 사실에 대한 입증책임의 문제에 대하여도 성문화를 고려해 볼 필요가 있음
 - 증명책임에 대한 부분은 조사 국가별로 다른데, 미국은 주로 납세자가, 영국·독일·프랑스는 주로 과세관청이 부담한다고 되어 있으며, 호주는 요소별로 과세관청과 납세자로 구분함
 - 이 중 입증책임의 배분에 대해 성문화한 국가는 영국과 호주임
 - 일반적으로 객관적 사실 즉, 비정상적인 거래가 있었으며 경제적 합리성을 가정한 거래와 비교하여 조세혜택의 규모가 어느 정도인지에 대해서는 과세관청이, 주관적 요소라고 할 수 있는 의도나 목적 등에 대해서는 납세자가 입증하는 것이 합리적일 것이라 판단됨

2) 법 구성에 대한 논의

- 상기 논의한 일반조세회피방지규정의 정비와 관련된 사항을 기존 「국세기본법」 제14조

의 테두리 내에서 보완하는 방식을 취할 것인지 아니면 새로운 조항을 신설하여 입법할 것인지 양자를 모두 고려해 볼 수 있음

- 「국세기본법」 제14조 내에서 보완하는 방법으로 기존 제1항 귀속의 실질 및 제2항 과세표준 및 거래내용의 실질은 그대로 둔 채 제3항을 수정·보충하고 추가적 필요사항은 이하에서 항을 추가하는 방법임
 - 제3항에서 거래의 포괄성, 조세회피 의도의 비중 및 정도, 부당성에 대한 개념 정비 등을 포함하여 수정하고, 이하의 항에서 입증책임, 납세자의 정당한 사유에 의한 면책규정 등을 신설할 수 있음
 - 추가적으로 필요한 사항, 즉 정의나 예시 등은 시행령에서 정할 수 있음
 - 다만, 이런 방식을 취할 경우 기존의 '제1항 및 제2항'과 '제3항 및 신설 항'과의 관계설정 및 의미 부여가 어떻게 되는지 모호할 수 있음
 - 예를 들어 2012년 전원합의체 판결에서는 조세회피 규제 근거로서 「국세기본법」 제14조 제1항 및 '조세회피 의도'를 들고 있으므로 제3항 및 제1항의 관계를 보다 명확히 할 필요가 있음
 - 또한 기존의 제2항도 제3항 신설 이전에는 일반조세회피방지규정으로 볼 여지도 있었던 바이므로, 제2항과 제3항의 통합도 고려해 볼 수 있음
- 또 다른 방안으로 「국세기본법」 제14조 제1항 및 제2항을 남겨두고, 별도의 조(일반조세회피방지규정)를 신설하여 제3항을 여기에 이관하고 추가적 필요사항도 여기에서 언급하는 방식을 고려해 볼 수 있음
 - 기존의 제14조 제1항 및 제2항은 국세부과의 원칙 및 세법해석 적용의 기본원칙으로서의 기능을 수행하도록 함
 - 일반조세회피방지규정으로서 신설된 조항에서는 납세자의 조세회피행위를 부인하고 과세당국이 거래를 재구성하여 과세할 수 있는 요건, 기준, 범위 및 효과를 보다 명료하게 보여줌으로써 납세자에게는 예측 가능성을 향상시키고 사법부에는 판단근거

를 제공할 수 있음

나. 일반조세회피방지규정 적용에 대한 사법부의 접근법 변화 필요성

- 성문화된 일반조세회피방지규정이 마련되어 있다 하더라도 결국 이는 개별적인 사안에서 어떻게 해석되고 적용되는지에 따라 구체적으로 실현되는 것임
 - 즉 그 태생상 개념적이고 추상적일 수밖에 없는 일반조세회피방지규정을 실제사례별로 적용할 때 비로소 해석기준과 적용범위가 명확해질 수 있음

- 우리나라 법원은 「국세기본법」 제14조 제3항 도입 이후에도 아직 동 규정을 근거로 조세회피 사건에 대한 판단을 내린 바가 없으며, 여전히 법관의 주관적 태도에 따라 가장행위론이나 개별적·구체적 부인규정 필요론을 내세우는 경우가 많음
 - 가장행위를 내세워 납세자가 채택한 거래형식을 부인하고 과세당국의 주장대로 거래를 재구성하여 과세하는 경우 이때 가장행위는 민법상의 개념이 아닌 세법 독자적인 개념이나 이에 대해 체계적이고 논리적인 기준과 요건을 정립하여 온 것은 아님
 - 개별적·구체적 부인규정 필요론을 내세우는 것은 문언해석에 기초한 조세법률주의만을 강조한 태도라 볼 수 있음

- 고도화된 금융기법을 이용한 다양하고 변칙적인 조세회피행위가 만연해지고 있으므로 이에 대처하기 위해 과거의 엄격해석 원칙과 문언해석 중시 접근법에서 벗어나 일관된 기준과 요건하에 목적론적 해석에 기초한 접근법이 필요함
 - 즉, 조세법에서 규정하는 추상적인 개념의 일반조세회피방지규정의 적용에 대해 이를 실현시키는 방안으로서 법원은 일관되고 통일된 기준과 요건하에 조세회피 사건을 규제할 수 있는 원칙을 만들어야 함
 - 이러한 신뢰성 있는 판례들이 축적됨으로써 납세자에게 법적 안정성과 예측 가능성을 보다 향상시킬 수 있음

- 또한 수년간에 걸쳐 다양한 조세회피 사건에 대해 법원이 체계적이고 일관성 있는 판례를 축적해 나간다면, 다시 이를 바탕으로 성문법상의 일반조세회피방지규정을 수정·보완해 나갈 수 있을 것임
- 미국과 영국 등의 판례법 국가에서 최근 성문법상의 일반조세회피방지규정을 도입하였다는 점에서 그 의미를 참고해 볼 수 있음
- 세법은 고정불변의 원칙이 아니라 변화하는 시대상에 맞추어 동시에 진화하여 나아가야 하는 것임

참고문헌

- 곽윤직, 대표편집, 『민법주해』, 박영사, 2012.
- 김석환, 「조약편승과 실질과세원칙」, 『조세학술논집』 2015-02호, 2015.
- 김영우, 「실질과세원칙의 검토」, 『인권과 정의』 제457호, 대한변호사협회, 2016.
- 김재길, 「독일세법학의 발달과정에 대한 고찰」, 『조세연구』 제15권 제3집, 한국조세연구포럼, 2015.
- 송동진·전병욱, 「실질과세원칙과 거래의 재구성」, 『조세법연구』 제19-1호, 2013.
- 안종석·안경봉·오윤, 『공격적 조세회피(ATP)에 대한 대응방안 연구』, 한국조세연구원, 2007.
- 안경봉·이동식, 『조세법상 실질과세원칙과 형법상 죄형법정주의의 합리적 조화 방안 연구』, 국세청 용역보고서, 2012.
- 윤지현, 「실질과세원칙과 가장행위에 관한 고찰」, 『중앙법학』 제9집 2호(하), 2007.
- _____, 「소득세법 제101조 제2항의 해석에 관하여」, 『조세법연구』 제14집 3호, 2008.
- _____, 「조세조약의 남용을 방지하기 위하여 국내법과 조세조약이 활용하는 각종 법적 장치들의 관계와 상호작용에 관한 연구--“일반적 조세회피방지 규정”, “수익적 소유자”, “주된 목적 기준”, 그리고 “혜택제한 규정”」, 『2015 세정네트워크 OECD/G20 BEPS Action Plan에 대한 국내세법 및 조세조약상 대응방안에 관한 연구』, 한국조세재정연구원, 2015.

- 이동식, 「조세회피행위 방지를 위한 별도 입법의 필요성」, 『공법연구』 제28집 제4호, 사단법인 한국공법학회, 2000.
- _____, 「독일의 일반규정을 통한 조세회피행위 방지」, 『공법연구』 제31집 제4호, 사단법인 한국공법학회, 2003.
- _____, 「미국 세법상 실질과세원칙의 의미와 역할」, 『공법연구』 제39집 제4호, 사단법인 한국공법학회, 2011.
- 이태로·한만수, 『조세법강의』, 박영사, 2015.
- 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2015.
- 이창희·박정훈·김의석·최계영·정유진, 『불성실 납세행태 근절을 위한 절차법적 제재방안에 관한 연구』, 국세청 연구용역보고서, 서울대학교 산학협력단, 2012.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2015.
- 정승영, 「국세기본법상 실질과세원칙에 대한 연구」, 성균관대학교 박사학위 청구논문, 2012.
- _____, 「세법상의 가장행위에 대한 고찰」, 『조세법연구』 제19-2호, 2013.
- 정재희, 「조세회피행위 규제의 법 적용단계별 고찰」, 『사법논집』 제57집, 2013.
- 조영식, 「실질과세원칙의 헌법적 고찰」, 『헌법논총』 제21집, 2010.
- 최선재, 「우리나라의 GAAR 및 조세회피행위의 규제에 대한 최근 판례의 동향 연구」, 서울대학교 석사학위 청구논문, 2016.
- 최정희, 「조세회피사건에 있어서 주관적 요건의 고려여부에 대한 연구」, 『법학논고』 제48집, 경북대학교 법학연구원, 2014.
- Richard, Krever, 「The Australian GAAR」, 『세법과 법』 제8권 제1호, 서울시립대 법학연구소, 2015.

- Avi-Yonah, Reuven S. & Pichhadze, Dr. Amir, "GAARs and the Nexus between Statutory Interpretation and Legislative Drafting: Lessons for the U.S. from Canada," September 28, 2015. *Accounting, Economics and Law - A Convivium*, Vol 6, 2016, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2666716> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2666716>
- Borris I. Bittker & Lawrence Lokken, *Federal Taxation of Income, Estates and Gift*, 2008.
- Cozian, Maurice, *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*(4th ed), 1999.
- Evans, Chris, "Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies 3," Univ. of N.S.W. Faculty of Law Research Series, Working Paper No. 40, 2008.
- Freedman, Judith. "General Anti-Avoidance Rules (GAARs)-A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World? The UK GAAR.," 2016.
- Graeme S. Cooper, "International Experience with General Anti-avoidance Rules," 54 SMU L. Rev.83, 2001.
- Gutmann, Daniel, *Droit fiscal des affaires*(2nd edition), 1998.
- HMRC, *HMRC's GAAR Guidance*, 15 April 2013.
- Jeong Hee Choi, "A Comparative Study of the Anti-Tax Avoidance Rules in U.S., Australia, Korea and Japan, Unpublished doctoral dissertation," Levin College of Law University of Florida, 2013.
- Lederman, L., "W(h)ither Economic Substance?," *Iowa Law Review*, Vol.95, Indiana Legal Studies Reserch Paper No. 128, 2010.

- Likhovski, Assaf, "The Duke and the Lady: Helvering v. Gregory and the History of Tax Avoidance Adjudication," *Cardozo L. Rev.* 25, 2004, pp.953-2537.
- Reimer, Ekkehart, "Tax Avoidance Revisited: Exploring the Boundaries of Anti-Avoidance Rules in the EU-BEPS Context," March 30, 2016. National Reporter for the 2016 Annual Conference of the European Association of Tax Law Professors (EATLP). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2780120>
- R. Seer, "National Report of Germany of the Questionnaire 'The burden of proof,'" *The Burden of Proof in Tax Law*, EATLP Congress, Uppsala, 2011.
- R.E. Krever & P. Mellor, "Chapter 3: Australia in GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World," M. Lang et al. eds. IBFD 2016, Online Books IBFD. [https://online.ibfd.org/document/gaar_head\(2017.2.21.접속\)](https://online.ibfd.org/document/gaar_head(2017.2.21.접속))
- R.E. Krever et al., "Foreword in GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World," M. Lang et al. eds. IBFD 2016, Online Books IBFD.
- Thuronyi, Victor, et al., *Comparative tax law* Second Edition, Kluwer Law International, 2016.
- K-D. Drüen, "Chapter 14: Germany in GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World," M. Lang et al. eds. IBFD 2016, Online Books IBFD. [https://online.ibfd.org/document/gaar_head\(2017.2.18.접속\)](https://online.ibfd.org/document/gaar_head(2017.2.18.접속))

Johansson, Å. Ø. Bieltvedt Skeie and S. Sorbe, “Anti-avoidance rules against international tax planning: A classification,” OECD Economics Department Working Papers, No. 1356, OECD Publishing, Paris, 2017, <http://dx.doi.org/10.1787/1a16e9a4-en>.

Orly Sulami, “Tax Abuse - Lessons from Abroad,” 65 SMU L. Rev. 551, 2012, <http://scholar.smu.edu/smulr/vol65/iss3/3>.

Rosenblatt, Paulo, *General Anti-avoidance Rules for Major Developing Countries*, Wolters Kluwer, 2015.

S. Menuchin & Y. Brauner, “Chapter 38: United States in GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World,” M. Lang et al. eds. IBFD 2016, Online Books IBFD. [https://online.ibfd.org/document/gaar_head\(2017. 2.18.접속\)](https://online.ibfd.org/document/gaar_head(2017. 2.18.접속))

Seiler, Markus, “GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU,” *Series on International Tax Law*, Michael Lang(Ed), Linde, 2016.

Tipke/Lang, Steuerrecht, 21.Aufl. 2013.

T. Dubut, “Chapter 13: France in GAARs - A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World.” M. Lang et al. eds. IBFD 2016, Online Books IBFD. [https://online.ibfd.org/document/gaar_head\(2017. 2.18.접속\)](https://online.ibfd.org/document/gaar_head(2017. 2.18.접속))

국가법령정보센터 법령용어 검색 웹사이트

<http://www.law.go.kr/lSTrmScListP.do>(2017. 2. 22. 접속)

OECD 웹사이트 <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>(2017. 3. 24. 접속)

세법연구 16-04

주요국의 조세회피방지를 위한 일반규정 비교연구

발 행 2016년 12월 30일

저 자 홍성훈 · 박수진 · 이형민

발행인 박형수

발행처 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 시청대로 336

TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호

조 판 및
인 쇄 에스디워크

© 한국조세재정연구원 2016

ISBN 978-89-8191-872-9

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.