

研 究 報 告 書

第64輯(2012. 3)

실질과세원칙에서의 다단계거래 부인에 관한 연구

韓國稅務士會 附設

韓 國 租 稅 研 究 所

◆ 研究責任者 ◆

최 성 근 (영남대학교 교수)

◆ 共同研究者 ◆

주 해 진 (세무사)

목 차

요 약	1
제1장 연구의 목적 · 범위	17
제2장 실질과세원칙에 관한 법리와 현행법 규정	21
제1절 실질과세원칙에 관한 법리	21
1. 실질과세원칙의 의의	21
2. 가장행위와 실질과세원칙	23
3. 실질과세원칙에서 ‘실질’의 의미	28
4. 실질과세원칙의 적용범위-실질과세원칙과 조세법률주의	38
제2절 실질과세원칙에 관한 현행법 규정	55
1. 실질과세원칙에 관한 일반규정 내지는 선언적 규정	55
2. 실질과세원칙에 관한 개별 규정	56
3. 실질과세원칙에 대한 예외 규정	59
4. 총괄적 검토	61
제3장 실질과세원칙에 관한 주요국의 입법례 및 법리	63
제1절 독 일	63
제2절 미 국	64
제3절 일 본	66
제4장 실질과세원칙 적용요건의 유형화	69
제5장 ‘부당’한 다단계거래의 판단기준	71

제1절 ‘부당’의 의미	71
제2절 다단계거래의 부당성 판단기준	72
1. 총 설	72
2. 미국법상 단계거래원칙	74
3. 단계거래원칙 적용여부의 판단기준	76
4. 단계 간 시간적 간격의 의미	82
제6장 ‘경제적 실질내용’의 의의와 다단계거래의 재구성	84
제1절 ‘경제적 실질내용’의 의의	84
제2절 ‘경제적 실질내용’에 의한 다단계거래의 재구성	85
제7장 결 어	88
☞참고문헌☞	92

요 약

□ 연구의 목적 및 범위

이 연구에서는 먼저 실질과세원칙에 관한 법리와 현행법규정을 분석하고, 주요국의 실질과세원칙에 관한 법리와 입법례의 전개를 살펴본다. 실질과세원칙에 대해서는 우리나라에서 여러 학자들이 논의를 전개해왔고 법원에서도 오랜 기간에 걸쳐 주요 쟁점으로 다루어 왔지만 아직까지 법리가 명료하게 정리되어 있지는 아니한 듯하다. 우회거래 또는 다단계거래에 의한 조세회피행위를 규제하기 위하여 도입한 국세기본법 제14조 제3항 등에 대한 해석론이 특히 그러하다.

다음으로 국세기본법 제14조 제3항 등에서 ‘제3자를 통한 간접적인 방법(우회거래)이나 2 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법(다단계거래)’이라는 표현으로 실질과세원칙의 적용대상거래를 유형화하는 것이 ‘과세요건의 명확화’라고 하는 조세법률주의의 파생원칙 내지는 ‘실질과세원칙에 의하여 조세회피행위를 부인하려면 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 있어야 한다’는 기존의 법원의 입장과 조화될 수 있는 것인지를 검토한다.

이어서 ‘부당한 우회거래 또는 다단계거래(이하에서는 우회거래와 다단계거래를 통칭하여 “다단계거래”라고 한다)’라고 하는 법률요건과 관련하여 어떤 기준에 의하여 그 해당 여부를 판단할 것인지를 고찰한다. 부당한 우회거래 및 다단계거래의 판단기준에 대해서는 국내에 참고할 만한 논의의 전개나 판례의 축적이 많지 아니하므로, 외국으로 눈을 돌려서 미국의 보통법이론으로 발전해 온 실질과세이론의 한 갈래인 단계거래원칙(step transaction principle) 등에서 시사점을 찾아본다.

끝으로 국세기본법 제14조 제3항 등의 법률효과와 관련하여 ‘경제적

실질내용'의 의의와 이에 의한 다단계거래의 재구성에 대하여 고찰한다. '경제적 실질내용'은 당사자가 부당한 우회거래 또는 다단계거래의 이면에 의도한 경제적 효과라고 할 수 있는데, 다른 현행법규정에서는 찾아 볼 수 없는 표현으로서 국세기본법 제14조 제3항 등의 실제적인 운용을 위해서는 그 의의를 규명하고 판단기준을 정립할 필요가 있다.

□ 실질과세원칙에 관한 법리

○ 실질과세원칙의 의의

실질과세원칙이란 과세물건의 귀속이라든가 과세표준의 계산과 같은 과세요건사실에 대하여 조세법규정을 적용함에 있어 행위 또는 거래의 형식과 실질이 일치하지 아니하는 경우 형식이 아닌 실질에 따라 과세한다는 원칙이다. 실질과세원칙이 지향하는 바는 조세법의 기본이념인 '공평과세' 즉, '담세력에 따른 조세의 부담'을 실현하는 것이다. 실질과세원칙은 조세회피행위를 규제하는 가장 중요한 이론적 근거의 하나를 제공해준다. 실질과세원칙이 규제하고자 하는 조세회피행위는 경제적 합리성 없이 통상적으로 사용되지 아니하는 법적 형식을 선택하여, 본래 의도했던 경제적 효과를 실현하면서 통상적으로 사용되는 법적 형식에 상응하는 과세요건에 해당되지 아니함으로써 조세부담을 경감 또는 면제 받는 행위이다.

조세회피행위는 조세법 규정을 직접 위반한 것은 아니지만 그 취지·목적에 비추어 마땅히 과세되어야 하나 법적 형식의 선택가능성을 남용하여 이를 회피한 탈법행위이다. 실질과세원칙이 법적 형식의 선택가능성을 남용하여 부당하게 조세부담을 경감 또는 면제 받는 조세회피행위를 규제하는 조세법 원칙으로서 기능하기 위해서는, 실질과세원칙에서

말하는 ‘실질’의 의미가 무엇인지 규명되어야 하고, 실질과세원칙을 적용하기 위하여 요구되는 입법형식 즉, 실질과세원칙과 조세법률주의의 관계가 정립되어야 한다.

○ 가장행위와 실질과세원칙

가장행위란 표의자가 상대방과 통정하여 행하는 허위의 의사표시(통정허위표시, 민법 제108조)에 의한 법률행위를 말한다. 가장행위는 의도적으로 진실한 사실관계나 법률관계를 숨기거나 감추고 겉으로 드러난 사실관계나 법률관계로 가장하는 것이다. 민사법에서는 가장행위에 대하여 법적 효과를 부여하지 아니한다. 민사법에서 외관대로 법적 효과가 발생하지 않는 행위는 그 외관에 따른 과세효과도 발생하지 아니한다. 따라서 가장행위에 있어서는, 법적으로는 유효하되 다만 그 형식과 실질이 다른 경우 어느 것에 따라 과세효과를 정할 것인지를 다루는 실질과세의 문제가 생길 여지가 없다.

가장행위가 존재하는 경우에는 가장된 사실관계나 법률관계가 아니라 숨기거나 감춰진 사실관계나 법률관계에 따라 과세가 행해진다. 어떤 행위 또는 거래를 가장행위에 해당한다고 보는 경우와 그 형식과 실질이 다른 조세회피행위에 해당한다고 보는 경우의 결정적인 차이점은, 가장행위에 대해서는 별도의 조세법 규정을 기다리지 아니하고 이를 재구성할 수 있지만 형식과 실질이 다른 조세회피행위를 재구성하기 위해서는 조세법에 별도의 근거규정이 존재하여야 한다는 점이다. 판례의 경향을 살펴보면 조세부담을 줄이는 행위나 거래에 관한 쟁송에 있어서, 먼저 가장행위에 해당하는지의 여부를 보고, 다음으로 가장행위에 해당하지 아니하면 조세법에 형식과 실질이 다른 조세회피행위를 규제할 수 있는 구체적인 개별 규정이 있는지를 보고 있다.

○ 실질과세원칙에서 ‘실질’의 의미

행위 또는 거래의 형식과 실질이 다른 경우 그 형식보다는 실질에 따라 과세한다는 실질과세원칙에 있어서 ‘실질’이 의미하는 바가 무엇인지는 매우 중요한 의미를 지닌다. 실질과세원칙에 관한 조세법 규정에 있어서 ‘실질’은 법률요건의 충족여부를 판단하게 하는 요소인 동시에 그 자체가 법률효과의 내용을 결정짓는 요소이기 때문이다.

실질과세원칙에 의하여 부인되는 거래의 ‘형식’이 납세의무자가 취한 ‘법적 형식’이라는 점에 있어서는 이견이 없다고 할 것이다. 문제는 거래의 ‘실질’인데, 이와 관련하여 과세의 요건 및 효과를 결정짓는 거래의 실질이 의미하는 바가 무엇인지에 대해서는 견해가 크게 두 가지로 나뉜다. 그 하나는 실질의 범위를 법적으로 제한하는 ‘법적 실질설’이고, 다른 하나는 독일 조세법상의 ‘경제적 관찰법’에 기초를 두고 있는 ‘경제적 실질설’이다.

법적 실질설은 조세법도 법인 이상 헌법을 정점으로 하는 법질서에 편입되어야 하고, 과세관계도 사법상의 법적 형식을 존중하고 그 기초 위에서 형성되어야 한다는 견해이다. 우리나라에서는 한편으로 법적 실질설이 학설상 통설적 지위를 점하고 있고 판례도 같은 입장을 취하고 있다는 의견도 있고, 다른 한편으로 대법원이 판결에서 ‘법적 실질’이라는 개념을 뚜렷이 사용한 바는 없다는 의견도 있다. ‘실질’의 의미를 규명하기 위하여 우리나라의 학설과 판례 전반을 검토한 바에 의하면, 학자들 중에서 법적 실질설을 취한다고 견해를 표명한 경우는 거의 없지만, 판례에서는 법적 실질설에 기초를 두고 판시한 예가 상당수 있는 것으로 파악된다.

법적 실질설에 의하면 부당하게 조세부담을 감소시키는 행위라도 가장행위가 아닌 한 거래의 법적 형식과 법적 실질이 일치하는 행위로서 실질과세원칙에 부합한다고 한다. 그러므로 부당하게 조세부담을 감소

시키는 행위를 조세회피행위라고 하여 규제하기 위해서는 실질과세원칙에 대한 ‘예외’로서 그 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세하는 별도의 근거 규정이 있어야 한다는 것이다. 즉, 법적 실질설에 의하면 부당하게 조세부담을 감소시키는 행위에 대하여 그 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세하기 위해서는 구체적인 개별 규정이 필요하다.

경제적 실질설에 의하면 실질과세원칙에서의 실질은 경제적 실질을 의미하는 것이고 거래의 법적 형식과 경제적 실질이 다른 경우에는 그 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세를 한다는 것이다. 경제적 실질설은 조세부담의 공평을 실현하기 위하여 거래 등을 경제적 관점에서 파악하여 그 경제적 효과에 기초한 과세를 행하여야 한다고 주장하면서, 그 이유로 사적 자치 내지는 계약자유 원칙에 의하여 납세의무자가 행하는 사법상의 거래형식을 조세법상의 요건에 그대로 적용한다면 조세부담의 공평이라고 하는 조세법의 이념은 실현될 수 없다는 점을 강조한다.

경제적 실질설에 의하면 실질과세원칙은 그 자체가 부당하게 조세부담을 감소시키는 조세회피행위를 규제하기 위한 것이다. 그러므로 조세법상의 문제는 실제로 실질과세원칙을 적용하기 위하여 명문의 근거규정이 있어야 하는지 아니면 없어도 되는지, 명문의 근거규정이 있어야 한다면 이를 일반 규정으로 할 것인지 아니면 개별 규정으로 할 것인지의 입법형식의 문제로 귀결된다. 경제적 실질설을 지지하는 학자 중의 일부는 실질과세원칙이 명문의 규정을 기다려 그 기능을 갖는 것이 아니라고 하면서, 조세법상의 실질과세원칙에 관한 일반 규정이나 개별 규정은 당연히 인정되어야 하는 원칙을 명확히 한 확인적인 규정에 불과하다고 한다.

법적 실질설은 실질과세원칙에서의 ‘실질’을 법적 실질로 보는 이론

으로서, 이 이론에 의하면 가장행위가 아니라면 행위 또는 거래의 법적 형식과 법적 실질은 일치하는 것이고, 그 법적 형식과 같은 법적 실질에 따라 과세하는 것이 실질과세원칙에 부합한다. 그리고 어떤 행위 또는 거래를 부당하게 조세부담을 감소시키는 조세회피행위라 하여 그 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세하려면 조세법에 별도의 근거 규정이 필요하다고 한다.

연역적으로 보면 실질과세원칙은 그 자체가 경제적 관찰법을 조세법 원리로서 수용한 것이고, 경제적 관찰법은 조세법의 해석이 문언보다는 규율대상인 경제적 사실 또는 현상에 적합하게 행해져야 한다는 것이다. 또한 조세법의 기본이념인 공평과세는 담세력에 기반을 둔 것이고 담세력은 경제적 사실 또는 현상으로부터 파악될 수 있는 것이기 때문에, 조세법의 해석에 있어서 경제적 의의가 해석의 기준으로서 비중 있게 다루어져야 함은 당연한 것이고 이를 표현한 것이 경제적 관찰법 내지는 실질과세의 원칙이다.

최근의 실질과세원칙에 관한 판례들을 보면 “가장행위에 해당한다고 볼 특별한 사정이 없는 이상 유효하다고 보아야 하며, ‘실질과세의 원칙에 의하여 납세의무자의 거래행위를 그 형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 효력을 부인’ 할 수 있으려면”이라는 표현을 반복해서 쓰고 있는데, 이는 법적 형식과 법적 실질이 일치하더라도 법적 형식과 경제적 실질이 다른 경우에는 실질과세원칙에 의하여 그 법적 형식을 부인할 수 있다는 것으로 실질과세원칙에서의 ‘실질’이 경제적 실질임을 전제로 한 것이라 여겨진다.

이런 이유들에 터 잡아 실질과세원칙에서의 실질은 이를 ‘경제적 실질’이라고 이해하는 것이 적절하고 타당하다. 실질과세원칙에서의 실질이 ‘법적 실질’을 의미하는지 아니면 ‘경제적 실질’을 의미하는지에 관하여 의론이 있는 것은 한편으로 실질과세원칙 중 이른바 실질계산원칙

을 규정하고 있는 국세기본법 제14조 제2항 등에서 “조세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 ‘실질내용’에 따라 적용한다”라고 표현하고 있는데서 기인한 것이 아닌가 여겨진다.

○ 실질과세원칙의 적용범위 - 실질과세원칙과 조세법률주의

실질과세원칙에 따라 조세회피행위에 사용한 법적 형식을 무시하고 그 경제적 실질에 따라 과세하는 것을 ‘조세회피행위의 부인’이라고 한다. 여기에서 가장 중요한 문제는 실질과세원칙과 조세법률주의의 관계 즉, 어떤 요건을 충족하여야 그 법적 형식에도 불구하고 경제적 실질에 따라 과세할 수 있는가 라고 하는 입법형식의 문제이다. 즉, 조세법에서 법적 형식과 경제적 실질이 다른 행위 또는 거래를 열거하고 이에 대하여 경제적 실질에 따라 과세한다는 취지의 구체적인 개별규정을 두는 경우에만 그 법적 형식에도 불구하고 경제적 실질에 따라 과세할 수 있는지, 아니면 이러한 구체적인 개별 규정이 없더라도 실질과세원칙에 관한 일반 규정만 있으면 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세할 수 있는지, 아니면 일반 규정조차 없더라도 그 법적 형식에도 불구하고 경제적 실질에 따라 과세할 수 있는지의 입법형식의 문제가 실질과세원칙을 적용함에 있어 선결되어야 한다.

실질과세원칙의 적용범위에 관해서는 세계적으로 학설이 크게 세 부류로 나뉜다. 첫째는, 어떤 행위나 거래의 법적 형식을 무시하고 그 경제적 실질에 따라 과세한다는 구체적인 개별 규정이 없으면 가장행위가 아닌 한 그 행위 또는 거래의 법적 형식만을 기준으로 과세효과를 파악하여야 한다는 ‘법적 형식 기준설’이다. 둘째, 언제든지 경제적 실질만을 기준으로 과세효과를 파악하여야 한다는 ‘경제적 실질 기준설’이다. 이 학설은 당사자가 취한 법적 형식이 그가 의도한 경제적 실질과 다른 경

우에는 법률 규정의 근거 없이도 그 거래나 행위의 경제적 실질에 따라 과세할 수 있다는 입장이다. 셋째는, 사업상의 목적이거나 경제적인 이유 없이 조세회피를 목적으로 행해진 거래나 행위에 대해서는 실질과세원칙에 관한 일반 규정에 의하여 그 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세한다는 ‘절충설’이다.

실질과세원칙의 적용범위에 관하여 우리나라의 법원은 대체로 어떤 거래의 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세한다는 내용의 명문의 구체적인 개별 규정이 있는 경우에만 실질과세원칙의 적용이 가능하다는 법적 형식 기준설의 입장을 취하고 있다. 경제적 합리성이 없는 법적 형식을 취하여 조세회피행위라고 비난될 여지가 있는 경우라도 실질과세원칙에 의하여 그 법적 형식을 부인할 수 있으려면 부당행위계산 부인규정과 같은 구체적인 개별 규정이 있어야 한다는 것이다. 한편 실질과세원칙에 관한 판례들 중 과세물건의 귀속이 문제된 경우 즉, 실질 귀속원칙이 문제된 경우에는 조세법상의 구체적인 개별 규정이 아니라 실질귀속원칙에 관한 일반규정인 국세기본법 제14조 제1항 등에 근거하여 조세회피행위를 부인한 예를 흔히 볼 수 있다.

실질과세원칙의 적용범위에 관한 3가지 학설 중 ‘경제적 실질 기준설’은 당사자가 취한 법적 형식이 그가 의도한 경제적 실질과 다른 경우에는 과세관청은 법률 규정의 근거가 없이도 당사자가 취한 거래의 외형을 재구성할 수 있다는 것으로서, 국민생활의 법적 안정성과 예측가능성을 심히 해할 우려가 있다. 독일에서 주로 2차 세계대전 이전에 국민의 기본권을 무시하고 국가주의 내지는 전체주의 이념이 지배하던 시대에 존재하던 견해로 이미 폐기된 지 오래이다. 그렇다면 남은 것은 구체적인 개별규정이 없는 경우에는 가장행위가 아니라면 당사자가 취한 행위나 거래의 법적 형식에 따라서만 과세하여야 한다는 법적 형식 기준설을 따를 것인지, 아니면 다른 영업상의 목적 또는 경제적인 이유 없이 오직

또는 거의 조세회피의 의도만으로 부자연스럽고 불합리한 행위나 거래를 한 경우에는 일반규정에 의하여 그 경제적 실질에 따라 과세할 수 있다는 절충적 입장을 취할 것인지의 문제이다.

전술한 바와 같이 기존의 법원의 입장은 대체로 조세법에 어떤 거래의 법적 형식을 부인하면서 그 경제적 실질에 따라 과세한다는 명문의 규정이 있는 경우에만 실질과세원칙의 적용이 가능하다는 입장을 견지하여 법적 형식 기준설을 취하고 있는 듯하다. 학계에서 제시되고 있는 실질과세원칙의 적용범위에 관한 견해들을 보면, 조세법의 해석은 그 문언적 의미에 충실하여야 한다는 조세법률주의에 입각하여 행위 또는 거래의 법적 형식에 따라 과세함을 원칙으로 하되, 영업수익을 제고한다거나 규제를 피하는 등의 사업상의 동기나 목적에 의해 고안 또는 이행된 것이 아니라 오직 또는 거의 조세의 부담을 회피할 목적으로 행위 또는 거래를 하였고 그것이 통상인의 객관적 관점에서 볼 때 부자연스럽고 불합리한 경우에는 납세의무의 귀속을 정하거나 과세표준을 계산함에 있어 법적 형식이 아니라 경제적 실질에 따를 수 있다고 보아야 한다는 입장이 다수인 듯하다.

사업상의 목적이나 경제적인 이유 없이 오직 또는 거의 조세의 회피만을 목적으로 부자연스럽고 불합리한 외형을 구성한 경우를 과세상 그대로 인정하는 것은 형평에 반한다. 그러므로 조세법률주의가 요구하는 최소한을 충족하고 있다면, 조세를 부당하게 회피한 이러한 경우까지 법적 안정성과 예측가능성을 보호하여야 할 이유는 없다고 할 것이다. 이러한 관점에서 볼 때 당사자가 취한 행위나 거래의 법적 형식에 따라 과세하되 다른 영업상의 목적 또는 경제적인 이유 없이 오직 또는 거의 조세회피의 의도만으로 부자연스럽고 불합리한 행위나 거래를 한 경우에는 실질과세원칙에 관한 일반 규정에 의하여 그 경제적 실질에 따라 과세할 수 있다는 절충설이 적절하고 타당하다고 판단된다. 세계적으로 각국의

입법례 또는 판례나 학설의 추세도 이러한 절충적 입장을 취하고 있는 것으로 보여진다.

일반 규정이란 것이 우리의 조세법에서는 익숙하지 않은 규정일 수 있다. 조세법에서의 ‘일반 규정’은 과세대상이 일반적·포괄적이기는 하지만 그 자체로서 법률요건과 법률효과를 구비하고 있는 규정을 의미하는 것으로 이해된다. 과세요건 명확주의와 관련하여 헌법재판소는 과세대상이 일반적·포괄적이기는 하지만 불명확하거나 다의적인 것이 아니라면 과세요건 명확주의에 반하지 아니한다고 판시한 바 있다. 그런 의미에서 국세기본법 제14조 제1항에서 규정하고 있는 ‘실질귀속의 원칙’은 실천적 의의를 갖는 일반 규정으로서 기능하고 있는 것으로 보여진다. 그러나 실질계산의 원칙을 정하고 있는 동조 제2항은 ‘조세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 적용한다’라고 규정하고 있는데, 그 법률요건과 법률효과가 명확하지 아니하여 이 조문을 구체적인 사안에 직접 적용할 수는 없다고 판단된다.

실질과세원칙의 적용범위와 관련하여 증명책임의 배분에 있어서는, 구체적인 개별 규정 없이 일반 규정만 있는 경우라도 어떤 행위 또는 거래가 다른 영업상의 목적 또는 경제적인 이유 없이 오직 또는 거의 조세회피의 의도만으로 취해진 경우에는 과세할 수 있도록 하되 과세관청이 그 증명책임을 지도록 하고, 역으로 구체적인 개별 규정이 있는 경우라도 어떤 행위 또는 거래의 주된 목적이 조세회피가 아닌 경우라면 과세하지 아니하되 납세의무자가 그 증명책임을 지도록 하는 것이 바람직하다.

□ 실질과세원칙 적용대상거래의 유형화

실질과세원칙의 적용범위와 관련하여 법원은 구체적인 개별 규정이

없으면 가장행위가 아닌 한 그 행위 또는 거래의 법적 형식만을 기준으로 과세효과를 파악하여야 한다는 ‘법적 형식 기준설’을 채용하고 있는 것이 현실이다. 국세기본법 제14조 제3항 등은 다단계 거래라고 하는 거래의 형식을 대상으로 조세회피행위를 부인하는 방식을 취하고 있다. 독일의 이론에서는 이 처럼 유사한 경제적 사실관계를 그 개별적 특수성을 무시한 채 동일하게 취급하는 방식을 이른바 ‘유형화’라고 하는데, 이러한 유형화는 우리 법에서의 부분적 포괄규정과 같은 것으로 이해를 하더라도 무리가 없을 것이다. 독일에서의 논의를 빌리자면, 과세요건을 유형화하는 것은 응능부담의 원칙에 반할 수 있음에도 불구하고 그 실용성과 세제 간소화 내지는 투명화의 실현을 위하여 허용될 수 있다고 보는 것이 일반적인 견해라고 한다. 과세요건의 유형화 여부는 원칙적으로 입법자의 재량이라는 얘기인데, 이러한 논의는 우리의 조세법에도 그대로 타당하고 본다.

과세요건의 유형화는 과세당국 내지는 조세행정의 입장만을 대변하고 납세의무자의 권리를 도외시할 우려가 있으므로 일정한 한계 내에서만 허용할 필요가 있다. 그러한 한계로서 중요한 것이 공평과세와 과잉금지의 원칙 그리고 조세법률주의의 파생원칙의 하나인 과세요건 명확주의라고 하겠다. 과세요건을 유형화하는 조세입법은 공평과세에 부합하여야 하고, 과잉금지의 원칙 즉, 비례성의 원칙에 따라 실용성 및 간소화에 적합하고 필요하고 상당하여야 하며, 납세의무자의 법적 안정성과 예측가능성을 보장할 수 있도록 명확성이 확보되어야 한다는 것이다. 이들 기준에 비추어 볼 때 국세기본법 제14조 제3항 등이 이들 한계를 벗어난 것은 아니라고 본다.

□ ‘부당’ 한 다단계거래의 판단기준

○ 부당의 의미

우리의 조세법에서 ‘부당’이라는 표현을 전면적으로 사용하고 있는 규정으로는 법인세법과 소득세법의 부당행위계산부인에 관한 규정이 있다. 여기에서 ‘부당’이라는 개념이 ‘경제적 합리성의 결여’를 뜻한다는 것은 학설 및 판례상 확립된 해석이다. 부당행위계산부인규정은 과세의 대상이 되는 소득을 특수관계자와의 거래를 통하여 경감시키는 행위를 부인하는데 주된 기능이 있는 것으로서, ‘거래의 결과’에 초점을 맞추고 있다. 그리고 이 규정에서 어떤 거래행위가 부당하다는 것은 자신의 소득을 줄이는 행위가 특수관계 없는 자들 간에 통상적으로 이루어지는 거래행위의 범위에서 벗어나 있다는 것을 의미한다. 즉, 부당한지 부당하지 아니한지의 여부는 특수관계자 간에 이루어진 거래의 결과와 특수관계 없는 자들 간에 통상적으로 이루어지는 거래의 결과의 비교를 통하여 판단될 수 있다.

이에 대해 국세기본법 제14조 제3항 등에서 초점을 맞추고 있는 것은 ‘거래의 결과’가 아니라 ‘거래의 형식’의 부당 여부라는 점에서 부당행위계산부인규정과는 다르다고 본다. 또한 이 규정에서 예정하고 있는 다단계거래는 여러 단계들의 조합이기 때문에 부당행위계산부인규정의 경우처럼 부당 여부를 판단할 수 있는 비교대상을 찾기가 용이하지 않을 것이다. 그렇더라도 ‘경제적 합리성의 결여’라고 하는 ‘부당’의 개념 자체가 달라질 이유는 없다고 본다. 다만, 부당을 판단하는 기준에 있어서는 큰 변화가 있을 것이라고 예상되는데, 이 규정에서의 부당여부는 결국 ‘경제적 합리성’에 기초하여 다단계거래 전체로서 또는 각각의 단계 별로 판단하여야 할 것이다.

○ 다단계거래의 부당성 판단기준

국세기본법 제14조 제3항 등의 요건은 ‘다단계거래가 조세법상의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우’이다. 이러한 요건에서 ‘혜택을 부당하게’ 받는다는 것은 이를 문리대로 풀어보면 ‘혜택을 받을 자격이 없음에도 불구하고 정당하지 아니하게’ 그 혜택을 받는다는 의미로 이해할 수 있다. 그리고 요건 내에서 그 수단으로 상정하고 있는 것이 다단계거래라고 하는 거래의 형식이다. 그런데 다단계거래는 그 자체로서는 가치중립적인 개념이기 때문에 정당하지 아니한 것이 되려면 조세법상의 혜택을 주된 이유로 하는 경우 즉, 경제적 합리성을 결여하고 있는 경우이어야 할 것이다. 이를 다시 정리하면 ‘다단계거래가 조세법상의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우’란 ‘경제적 합리성 없이 다단계거래의 형식을 취하는 경우’라고 풀이할 수 있다. 문제는 어떤 다단계거래를 경제적 합리성을 결여한 다단계거래 즉, 부당한 다단계거래로 볼 것인지 인데, 다단계거래와 관련해서는 아직까지 우리나라에 판단의 근거로 삼을 만한 학문적인 논의나 판례가 거의 없는 듯하다.

그런 이유로, 미국에서 실질과세이론의 한 갈래로 발전해온 단계거래원칙(step transaction principle)에 관한 이론과 판례는 우리가 국세기본법 제14조 제3항 등의 요건인 다단계거래의 부당성에 대한 판단기준을 모색하는데 참고가 될 수 있을 것이다. 미국의 실질과세이론은 크게 두 갈래로 나뉘어 전개되어 왔는데, 그 한 갈래가 경제적 실질원칙과 사업목적원칙이고, 다른 갈래가 단계거래원칙이다. 이 중 단계거래원칙은 어떤 거래를 전체적으로 과세하지 않고 각 단계별로 과세한다면 거래의 실질을 놓치게 되는 경우 조세목적상 각각의 단계들을 하나의 거래로 취급한다는 원칙이다. 물론 미국은 실질과세이론이 보통법이론으로서 실무와 판례에서 폭 넓게 수용되고 있다는 점에서, 조세회피행위에 실질과세원칙을 적용하려면 반드시 명문의 규정이 필요한 우리와는 규제의

토양과 특히 유연성의 정도가 크게 다르다는 것은 사실이다. 그렇지만 미국의 과세실무와 판례에서 채택하고 있는 단계거래원칙이 그 취지와 내용에 있어 국세기본법 제14조 제3항 등과 매우 유사하므로 참고할 만한 사항이 적지 않을 것이라고 여겨진다.

미국의 법원은 단계거래원칙의 적용여부를 판단하는 기준 즉, 우리로 말한다면 국세기본법 제14조 제3항 등에서의 다단계거래의 부당성에 대한 판단기준으로 ‘의무약정기준’, ‘최종결과기준’ 및 ‘상호의존성기준’이라고 하는 각각 접근방법이 다른 3가지 기준을 발전시켜 왔다. 의무약정기준은 하나의 거래가 일련의 단계들로 이루어질 경우 거래의 착수단계에서 나머지 단계들을 완성시킬 구속력 있는 약정이 있었다면 단계거래원칙을 적용한다는 원리이다. 최종결과기준은 일련의 단계들이 특정한 최종결과를 얻기 위한 수단에 불과한 경우에는 이러한 단계들을 하나의 거래로 취급한다는 원리로서, 과세당국이나 법원이 이 기준을 채택하려면 납세의무자의 주관적인 동기를 조사해야 한다. 상호의존성기준은 각각의 거래단계들이 서로에 대해서 상호의존적이라면 각 단계에서 만들어지는 법률관계들은 의미가 없는 것으로 보고 이러한 단계들을 하나의 거래로 취급한다는 원리로서, 각 단계가 다른 단계들 없이는 무의미한 것인지의 여부를 객관적으로 판단하는데 초점을 맞추고 있다.

이들 중 의무약정기준은 각각 단계들이 장기간에 걸쳐 행해진 것인 경우 유용하게 사용될 수 있는 여지가 있지만, 이 기준에 대해서는 납세의무자들에 의한 조작이 가능하다는 이유로 결정적인 판단기준으로 채택하는데 문제가 있다는 비판이 있다. 한편 최종결과기준과 상호의존성기준은 각각 주관적인 측면과 객관적인 측면에서 다단계거래를 판단하는 기준이라고 하는 특징이 있다. 이러한 기준들이 국세기본법 제14조 제3항 등의 ‘부당한 다단계거래’를 판단함에 있어 어떤 참고가 될 지는 예단할 수 없지만, 미국의 경우처럼 이들 기준을 구체적인 사안에 맞게 중

복적으로 활용하는 것이 가능할 것이다. 또한 조세회피행위 부인규정을 적용함에 있어서는 당사자의 주관적 의도를 가능한 한 배제한다는 것이 종래의 법원의 입장인데, 다단계거래에서 예상되는 사안의 복잡성과 다양성을 감안할 때 미국의 최종결과기준에서와 같은 주관적 의도도 부당한 다단계거래의 판단기준의 하나로서 채택하는 것이 바람직하다고 본다.

□ ‘경제적 실질내용’의 의의와 다단계거래의 재구성

국세기본법 제14조 제3항 등은 ‘경제적 실질내용’이라는 문구를 특히 강조하고 있다. 실질과세원칙이 거래의 법적 형식을 부인하고 궁극적으로 발견하고자 하는 바는 그 거래의 경제적 실질이다. 경제적 실질은 당사자가 거래의 법적 효과 이면에 의도한 경제적 효과라고 할 수 있는데, 그 경제적 효과가 무엇인지를 규명하는 것은 쉽지 않다. 그러나 어떤 거래의 법적 효과 이면에 의도한 경제적 효과를 파악하기 위한 일반적 기준을 설정하는 것이 어렵다고 해서 그러한 일반적 기준을 아예 포기하고 가장 많은 조세부담을 가져오는 방식의 거래가 경제적 실질이라고 정할 수는 없다. 어떤 거래를 취한 결과 다른 방식의 거래를 취하였을 경우에 비하여 조세부담이 낮아졌다는 이유만으로 곧 바로 조세부담이 높은 다른 방식의 거래를 해당 거래의 경제적 실질이라고 말할 수는 없는 것이다. 만일 그렇게 한다면 이는 ‘경제적 실질’이라고 하는 불확정개념의 확정을 과세관청의 자의에 맡기는 것이 되기 때문이다.

실질과세원칙의 목표는 당사자가 부자연스럽고 불합리한 행위를 하여 자연스럽고 합리적인 행위를 한 경우에 비하여 조세부담이 적어지는 것을 방지함으로써 과세의 형평을 도모하는 것이다. 이를 방지하려면 당사자가 선택한 부자연스럽고 불합리한 행위를 정상적 경제인의 객관적

관점에서 자연스럽고 합리적인 행위로 재구성하여 그에 따라 조세를 부담하게 하여야 할 것이다. 이를 경제적 실질과 연결시키면, 경제적 실질은 바로 ‘정상적 경제인의 객관적 관점에서 자연스럽고 합리적인 행위’의 결과인 경제적 효과라고 할 수 있다. 당사자가 취한 법적 형식이 정상적 경제인이 객관적 관점에서 취하는 자연스럽고 합리적인 것이라면 그 법적 효과 자체가 경제적 효과 즉, 경제적 실질이 되어 실질과세원칙이 적용될 여지가 없게 될 것이다. 그러나 당사자가 선택한 법적 형식이 정상적 경제인이 객관적 관점에서 취하는 자연스럽고 합리적인 것이 아니라면, 이를 정상적 경제인이 객관적 관점에서 취하는 자연스럽고 합리적인 것으로 재구성하고 그 경제적 효과에 따라 조세를 부담하게 한다는 것이다. 물론 어떠한 행위의 경제적 실질이 무엇인지를 판단하는 것이 용이하지 아니할 수 있고 또 그 판단기준이 사람에 따라 달라질 수 있다. 그러므로 경제적 실질에 대한 판단이 용이하지 아니할 수 있는 경우를 상정하여 그 판단기준을 가급적 구체적으로 정하여 두는 것도 분쟁을 줄이는 하나의 방법이 될 수 있을 것이다.

제1장 연구의 목적 · 범위

국세기본법 제14조 제3항¹⁾, 상속세 및 증여세법 제2조 제4항²⁾, 및 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제3항³⁾은 조세목적상 ‘부당한 우회 거래 또는 다단계거래’로 인정되는 경우에는 이를 부인하고 그 ‘경제적 실질내용’에 따라 직접거래 또는 단일거래로 과세하도록 규정하고 있다. 대부분의 조세회피행위는 바로 식별이 가능한 직접거래나 단일거래 보다는 우회거래 또는 다단계거래를 통하여 자행되고 있다. 이들 규정의 도입으로 과세실무에서 부당하게 조세부담을 감소시키는 조세회피행위

- 1) 국세기본법 제14조 ③ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 2 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다(신설 2007. 12). 이 규정은 실질과세원칙에 의해 조세회피행위를 부인하려면 조세법률주의 원칙상 법률에 개별적 · 구체적인 부인규정이 필요하다는 대법원의 판례에 따라 실질과세원칙을 명확히 하기 위하여 도입한 것이다, 국회 재정경제위원회, 국세기본법 개정법률안 심사보고서, 2007. 12.
- 2) 상속세 및 증여세법 제2조 (증여세 과세대상) ④제3자를 통한 간접적인 방법이나 2 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의하여 상속세 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(신설 2003. 12.). 이 규정은 2003년 12월 증여세 및 상속세법 개정 시 부를 무상으로 이전하는 일체의 행위를 증여세의 과세범위에 포함시킨다고 하는 증여세 완전포괄주의의 일환으로 도입되었다, 국회 재정경제위원회, 상속세 · 증여세법 개정법률안 심사보고서, 2003. 12.
- 3) 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 (국제거래에 관한 실질과세) ③국제거래에 있어 제3자를 통한 간접적인 방법이나 2 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(신설 2006. 5). 이 규정은 2006년 5월 국제조세조정에 관한 법률 개정 시 동법에 국제거래에 대한 실질과세원칙을 선언적 규정으로 명문화하면서 특히 제3국을 통한 조세조약 남용(treaty shopping)의 방지를 위하여 도입되었다, 국회 재정경제위원회, 국제조세조정에 관한 법률 개정법률안 심사보고서, 2005. 11.

에 대한 규제가 보다 용이해질 것이라 예상된다. 문제는 이들 규정이 취하고 있는 규제의 방식과 담고 있는 규제의 내용이 종래의 조세법규정에 서는 볼 수 없었던 것이라는 점이다.

이들 규정의 도입에 직접적인 동기가 되었던 것은 실질과세원칙에 의한 조세회피행위의 부인에 대하여 엄격한 입장을 취해 온 법원의 태도라고 하겠다. 법원은 실질과세원칙에 의하여 조세회피행위를 부인하려면 법률에 개별적이고 구체적인 개별 규정이 있어야 한다는 입장을 유지하고 있고,⁴⁾ 과세당국은 몇몇 특정한 거래형태의 조세회피행위들에 대해서만 부인 규정을 두고 있는 현행 조세법 하에서⁵⁾ 그 수법이 날로 교묘해지고 복잡해지는 다양한 조세회피행위를 규제하는데 한계상황에 직면해왔다. 이에 과세당국은 법원과의 마찰을 피하면서 조세회피행위를 효과적으로 규제하기 위한 입법적 대응책으로 이들 규정을 도입한 것이라 여겨진다.⁶⁾ 대부분의 조세회피행위가 바로 식별이 가능한 직접 거래나

4) 대법원은 “납세의무자가 경제활동을 함에 있어서는 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있으므로 그것이 과중한 세금의 부담을 회피하기 위한 행위라고 하더라도 가장행위에 해당한다고 볼 특별한 사정이 없는 이상 유효하다고 보아야 하며, 실질과세의 원칙에 의하여 납세의무자의 거래행위를 그 형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 그 효력을 부인할 수 있으려면 조세법률주의 원칙상 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어 있어야 한다”는 입장을 유지하고 있다. 대법원 2011. 5. 13. 선고 2010두3916 ; 동 2011. 4. 28. 선고 2010두3961 ; 동 2009. 4. 9. 선고 2007두26629 ; 동 1999. 11. 9. 선고 98두14082 ; 동 1996. 5. 10. 선고 95누5301 ; 동 1991. 5. 14. 선고 90누3027 ; 동 1992. 9. 22. 선고 91누13571 ; 동 1989. 7. 25. 선고 87누55 등.

5) 부당행위계산부인에 관한 법인세법 제52조, 동법 시행령 제87조, 제88조, 제89조, 제90조, 소득세법 제41조, 제101조, 동법 시행령 제98조, 제167조, 국제조세조정에 관한 법률 제3조 제2항, 동법 시행령 제3조의2 등.

6) 국제기본법은 제14조 제3항에서 세목 전반에 걸쳐 조세목적상 ‘부당한 우회거래 또는 단단계거래’로 인정되는 경우에는 이를 부인하고 그 ‘경제적 실질내용’에 따라 직접거래 또는 단일거래로 과세하도록 규정하고 있으므로, 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제3항과 상속세 및 증여세법 제2조 제4항은 이를 삭제하여 조세법을 알기 쉽게 개편하는 것을 검토할 필요가 있다.

단일거래보다는 우회거래 내지는 다단계거래를 통하여 자행되고 있는 만큼, 이들 제도는 우회거래 또는 다단계거래라고 하는 거래유형 자체를 적용대상으로 함으로써 규제의 범위를 넓히는 효과가 적지 아니할 것이다.

입법취지와 예상되는 도입효과는 위에서 언급한 바와 같지만, 실제로 이들 규정을 해석·적용함에 있어서는 문제가 그리 간단할 것 같지 않다. 먼저 규제의 방식에 있어서, 기존의 조세회피행위 부인규정들은 특정한 세목과 관련된 특정한 거래형태를 적용대상으로 하고 있는데 대해, 이들 규정은 세목 전반에 걸쳐 ‘우회거래’ 또는 ‘다단계거래’라고 하는 거래유형을 적용대상으로 하고 있다는 점이다. 다음으로 규제의 내용에 있어서, 이들 규정은 ‘우회거래 또는 다단계거래가 조세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우’라고 하는 법률요건과 ‘그 경제적 실질내용에 따라 직접거래 또는 단일거래로 과세한다’라는 법률효과로 구성되어 있는데, 여기에서 ‘부당한 우회거래 또는 다단계거래’라든가 ‘경제적 실질내용’과 같은 표현들은 종래의 조세법규정에서는 볼 수 없었던 것들이라는 점이다.

이 연구에서는 먼저 실질과세원칙에 관한 법리와 현행법규정을 검토하고, 주요국의 실질과세원칙에 관한 법리와 입법례의 전개를 살펴본다. 실질과세원칙에 대해서는 우리나라에서 여러 학자들이 논의를 전개해왔고 법원에서도 오랜 기간에 걸쳐 조세법의 주요쟁점사항으로 다루어 왔지만 아직까지 법리가 명료하게 정리되어 있지는 아니한 듯하다. 우회거래 또는 다단계거래에 의한 조세회피행위를 규제하기 위하여 도입한 국세기본법 제14조 제3항 등에 대한 해석론이 특히 그러하다. 다음으로 국세기본법 제14조 제3항 등에서 ‘제3자를 통한 간접적인 방법(우회거래)이나 2 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법(다단계거래)’이라는 표현으로 실질과세원칙의 적용대상거래를 유형화하는 것이 ‘과세요건의 명

확화’라고 하는 조세법률주의의 파생원칙 내지는 ‘실질과세원칙에 의하여 조세회피행위를 부인하려면 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 있어야 한다’는 기존의 법원의 입장과 조화될 수 있는 것인지를 검토한다.

이어서 ‘부당한 우회거래 또는 다단계거래(이하에는 우회거래와 다단계거래를 통칭하여 “다단계거래”라고 한다)’라고 하는 법률요건과 관련하여 어떠한 기준에 의하여 그 해당여부를 판단할 것인지를 고찰한다. 부당한 우회거래 및 다단계거래의 판단기준에 대해서는 국내에 참고할 만한 학문적인 논의의 전개나 판례의 축적이 거의 없으므로, 외국으로 눈을 돌려서 미국의 보통법이론으로 발전해 온 실질과세이론의 한 갈래인 단계거래원칙(step transaction principle) 등으로부터 시사점을 찾아본다. 끝으로 국세기본법 제14조 제3항 등의 법률효과와 관련하여 ‘경제적 실질내용’이 의미하는 바가 무엇인지를 검토한다. ‘경제적 실질내용’은 당사자가 부당한 우회거래 또는 다단계거래의 이면에 의도한 경제적 효과라고 할 수 있는데, 다른 현행법 규정에서는 찾아 볼 수 없는 표현으로 국세기본법 제14조 제3항 등의 적정한 운용을 위해서는 그 의미를 규명하고 판단기준을 정립할 필요가 있다.

제2장 실질과세원칙에 관한 법리와 현행법 규정

제1절 실질과세원칙에 관한 법리

1. 실질과세원칙의 의의

실질과세원칙이란 과세물건의 귀속이라든가 과세표준의 계산과 같은 과세요건사실에 대하여 조세법 규정을 적용함에 있어 행위 또는 거래의 형식과 실질이 일치하지 아니하는 경우 형식이 아닌 실질에 따라 과세한다는 원칙이다. 실질과세원칙이 지향하는 바는 조세법의 기본이념인 ‘공평과세’ 즉, ‘담세력에 따른 조세의 부담’을 실현하는 것이다. 실질과세원칙에 의하면 거래의 형식과 실질이 일치하지 않는 경우 납세의무자가 취한 거래의 형식보다 실질을 중시하여 과세가 이루어져야 한다. 또한 법의 궁극적 이념인 정의를 달성하기 위한 구체적인 수단으로서의 법규정은 실질적 평등을 의미하는 정의에 합치되게 해석·적용하여야 하는 바, 실질과세원칙은 조세법 규정을 적용함에 있어 합목적성을 달성하도록 하는 기능도 수행한다. 어떤 행위나 거래의 당사자가 형식의 이면에 의도한 실질이 있는 경우 이에 따라 과세하는 것은 그 실질을 과세물건으로 하는 조세법 규정의 합목적적 적용이라고 할 수 있기 때문이다.⁷⁾

실질과세원칙은 조세회피행위(tax avoidance; Gesetzesumgehung)⁸⁾를 규제하는 가장 중요한 이론적 근거의 하나를 제공해준다. 실질과세원칙이 규제하고자 하는 조세회피행위는 경제적 합리성 없이 통

7) 이태로·한만수, 「조세법강의」, 박영사, 2010, 32면.

8) 조세란 특정한 대가 없이 일방적으로 부담해야 하는 급부이므로, 납세자는 가능하다면 조세부담을 최소화하고자 하고, 기회만 있다면 비교적 윤리감에 대한 가

상적으로 사용되지 아니하는 법적 형식을 선택하여, 본래 의도했던 경제적 효과를 실현하면서 통상적으로 사용되는 법적 형식에 상응하는 과세 요건에 해당되지 아니함으로써 조세부담을 경감 또는 면제 받는 행위이다.⁹⁾

조세회피행위는 조세법 규정을 직접 위반한 것은 아니지만 그 취지·

책 없이 이를 쉽게 실천하는 경향이 있다. 조세부담을 최소화하려는 납세자의 행동양식은 절세·탈세 및 조세회피로 분류된다. 먼저 절세(tax saving ; Steuerersparung)란 입법자가 과세대상으로 고려하지 않은 영역에서 조세부담을 경감하는 행동양식이다. 즉, 절세는 경제적 관점이 아닌 법적 관점에서 조세 목적상 부적절하다는 이유로 입법자에 의하여 무시된 납세자의 행위이다. 절세는 모든 국가에서 적법하고 전적으로 정당한 현상으로 받아들여진다.

다음으로 탈세(tax evasion; Steuerhinterziehung)의 정의에 대하여는 나라마다 다소 차이는 있으나, 일반적으로 조세법 규정에 반하여 납세의무(tax liability)가 아닌 납세 자체(payment of tax)를 면탈하는 행위를 말한다. 탈세는 조세법 규정을 직접적으로 위반하는 행위이므로 세수의 손실이라는 재정적 효과보다는 위법이라는 측면에 중점을 두고 다루어진다. 탈세에 대하여는 당해 법률관계 즉, 납세의무에 기초하여 징수가 행하여짐과 동시에 가산세·환급불허 등의 불이익이나 징역·벌금 등의 형사벌이 과하여진다. 탈세는 일반적으로 무지·과실·태만 등의 비고의적인 경우와 능동적인 행위와 같은 고의적인 경우로 구분된다. 후자에 대하여는 대부분의 국가가 형사적 제재를 과하고 있다.

끝으로 조세회피(tax avoidance ; Steuerumgehung)란 조세법의 목적과 입법자의 의도에 비추어 과세영역으로 규율하고자 했던 영역이지만, 납세자가 조세법 규정에 사용된 개념의 불완전성 등으로 인한 법의 흠결을 이용하여 조세부담을 경감하는 행동양식을 말한다. 조세회피는 조세법상의 명문의 규정에 반하는 것이 아니므로 형식적으로는 적법하지만, 조세법의 기본이념인 공평과세라든가 해석·적용상의 원칙인 실질과세의 원칙 또는 신의성실의 원칙을 깨뜨리는 비규범적인 성질을 가진다.

일부 국가에서는 절세와 조세회피를 구별하지 않는 경우도 있으나, 대부분의 국가에서는 구분하고 있다. 절세란 입법자가 의도하지 아니한 영역 즉, '조세상 자유로운 영역(fiscally free areas)' 내의 행위이지만, 조세회피는 입법자가 의도는 하였지만 미치지 못한 '입법상의 맹점(legislative loopholes)' 을 이용하는 것이다. 그리고 탈세란 납세자가 납세의무를 피하거나 줄임이 없이 조세법 규정에 반하여 납세 자체를 면탈하는 행위로서 본래부터 위법한 것이지만, 조세회피는 법의 흠결을 이용하여 조세법 규정에 반함이 없이 납세의무를 경감하는 행위로서 사법상으로는 적법·유효한 행위라는 점에서 탈세와 구별된다.

9) 金子 宏, 「租税法」, 弘文堂, 2006, 127頁.

목적에 비추어 마땅히 과세되어야 하나 법적 형식의 선택가능성을 남용하여 이를 회피한 탈법행위이다. 실질과세원칙이 법적 형식의 선택가능성을 남용하여 부당하게 조세부담을 경감 또는 면제 받는 조세회피행위를 규제하는 조세법 원칙으로서 기능하기 위해서는, 실질과세원칙에서 말하는 ‘실질’의 의미가 무엇인지 규명되어야 하고, 실질과세원칙을 적용하기 위하여 요구되는 입법형식 즉, 실질과세원칙과 조세법률주의의 관계가 정립되어야 한다.¹⁰⁾

한편 실질과세원칙의 궁극적인 존재 의의는 조세회피행위의 규제에 있다고 할 것인데, 조세회피행위와 구별해야 할 개념으로 가장행위(sham transaction; Scheingeschaft)가 있다. 실질과세원칙을 올바르게 적용하기 위해서는 조세회피행위와 가장행위를 입법적 또는 법리적으로 구별하여야 한다. 최근 조세부담을 줄이려는 행위 또는 거래에 과한 쟁송이 들어오면, 법원은 먼저 당해 행위 또는 거래가 가장행위에 해당하는지의 여부를 판단하는 것을 볼 수 있다. 그리고 가장행위가 아니라고 할 때 비로소 현행법상 부인이 가능한 조세회피행위인지의 여부를 판단한다. 이하에서는 가장행위와 실질과세원칙의 관계 및 가장행위에 관한 조세판례를 살펴보고, ‘실질’의 의미 및 실질과세원칙의 적용범위에 관하여 논한다.

2. 가장행위와 실질과세원칙

가. 가장행위에 대한 조세법상의 취급

대법원 2011. 5. 13. 선고 2010두3916 등의 판례는 “납세의무자가 경제활동을 할 때에는 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여서도 여러 가

10) 그 밖에 ‘실질과세원칙 위반여부의 판단기준’도 심층적인 논의가 필요한 실질과세원칙의 핵심과제라고 할 수 있는데, 이 보고서에서 상세하게 다루지는 아니하고 후속연구로 미룬다.

지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있으므로, 그것이 과중한 세금의 부담을 회피하기 위한 행위라고 하더라도 가장행위에 해당한다고 볼 특별한 사정이 없는 이상 유효하다고 보아야 하며, 실질과세의 원칙에 의하여 납세의무자의 거래행위를 그 형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 효력을 부인할 수 있으려면 조세법률주의 원칙상 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어 있어야 한다”라고 판시하여 가장행위와 조세회피행위를 구분하고 있다.¹¹⁾

가장행위란 표의자가 상대방과 통정하여 행하는 허위의 의사표시(통정허위표시, 민법 제108조)에 의한 법률행위를 말한다.¹²⁾ 가장행위는 의도적으로 진실한 사실관계나 법률관계를 숨기거나 감추고 겉으로 드러난 사실관계나 법률관계로 가장하는 것이다. 민사법에서는 가장행위에 대하여 법적 효과를 부여하지 아니한다. 민사법에서 외관대로 법적 효과가 발생하지 않는 행위는 그 외관에 따른 과세효과도 발생하지 아니한다. 따라서 가장행위에 있어서는, 법적으로는 유효하되 다만 그 형식과 실질이 다른 경우 어느 것에 따라 과세효과를 정할 것인지를 다루는 실질과세의 문제가 생길 여지가 없다.¹³⁾ 가장행위가 존재하는 경우에는 가장된 사실관계나 법률관계가 아니라 숨기거나 감춰진 사실관계나 법률관계에 따라 과세가 행해진다.¹⁴⁾

판례의 태도에 비추어 볼 때 어떤 행위 또는 거래를 가장행위에 해당한다고 보는 경우와 그 형식과 실질이 다른 조세회피행위에 해당한다고 보는 경우의 결정적인 차이점은, 가장행위는 私法上 의미 있는 행위가 아니

11) 대법원 2011. 4. 28. 선고 2010두3961; 동 2009. 4. 9. 선고 2007두26629 등도 같음.

12) 김형배, 「민법학강의」, 신조사, 2001, 136면; 김준호, 「민법강의」, 법문사, 2000, 257면.

13) 이태로·한만수, 전거서, 34~35면 참조.

14) 가장행위에 의하여 조세의 부과, 징수를 현저히 곤란하게 하였다면 이는 탈세에 해당한다.

므로 별도의 조세법 규정을 기다리지 아니하고 이를 실제적 진실에 부합하는 행위 또는 거래로 재구성할 수 있지만 형식과 실질이 다른 조세회피행위를 재구성하기 위해서는 조세법에 별도의 근거규정이 존재하여야 한다는 점이다. 판례의 경향을 살펴보면 조세부담을 줄이는 행위나 거래에 관한 쟁송에 있어서, 먼저 가장행위에 해당하는지의 여부를 보고, 다음으로 가장행위에 해당하지 아니하면 조세법에 형식과 실질이 다른 조세회피행위를 규제할 수 있는 구체적인 개별 규정이 있는지를 보고 있다.¹⁵⁾

가장행위를 재구성하면 조세회피행위의 부인과 동일한 결과가 발생할 수도 있지만, 이는 진실한 사실관계나 법률관계에 상응한 과세로서 조세회피행위의 부인이 아니다. 다만, 무엇이 진실한 사실관계 또는 법률관계인지는 신중하게 판단되어야 하고, 실제적 진실 즉, 진실한 사실관계나 법률관계를 규명하는 차원을 넘어서 사실관계 또는 법률관계를 새로이 설정하는 것은 허용되지 아니한다.¹⁶⁾ 문제는 어떤 행위 또는 거래를 가장행위로 볼 것인지 인데, 이하에서는 가장행위의 인부에 관한 판례들을 살펴본다.

나. 가장행위에 관한 조세판례

(1) 가장행위를 인정한 사례

① 대법원 1991. 12. 13. 선고 91누7170

〈사건개요〉

토지 매매계약서상의 매수인 명의를 실질적 매수인인 법인 대신에 그 대표이사 개인으로 하고 개인 앞으로 소유권이전등기를 경료한 것은 매도인이 양

15) 대법원 1991. 5. 14. 선고 90누3027 ; 동 1991. 12. 13. 선고 91누7170 ; 동 1997. 5. 7. 선고 96누2330 ; 2005. 1. 27. 선고 2004두2332 등 참조.

16)金子宏, 前掲書, 132頁.

도소득세의 중과를 피하기 위하여 행한 가장행위라고 하여 '법인과의 거래'에 해당된다고 본 사안이다.

〈판결요약〉

매도인이 건설회사가 아파트 건축을 위하여 토지를 매수한다는 사실을 알면서도 법인 앞으로 양도하게 되면 실지거래가액에 따른 양도소득세를 부담하게 된다는 이유로 회사의 대표이사 개인 명의로의 양도를 고집하여 그와 같은 내용의 계약서를 작성하고 대표이사 개인 앞으로 소유권이전등기를 경료하였다가 후에 회사 앞으로 소유권이전등기를 경료한 경우, 매도인과 대표이사 개인 간에 체결된 계약과 그로 인한 소유권이전등기는 회사가 부동산을 실질적으로 매수함에 있어 매도인이 양도소득세의 중과를 피할 목적에서 대표이사 개인 명의를 중간에 개입시킨 가장매매행위이므로 본 건 토지는 이를 매도인이 법인에게 양도한 것으로 본다.¹⁷⁾

② 대법원 1997. 5. 7. 선고 96누2330

〈사건개요〉

조세감면규제법상 중소기업에 주어지는 혜택을 받기 위하여 관계회사에 종업원을 대규모로 전출발령하고 원고의 사업장에서 계속 근무하도록 한 사안이다.

〈판결요약〉

조세감면규제법의 중소기업에 대한 특례규정들은 중소기업 육성이라는 조세정책적 차원에서 제정된 것이므로 그 적용의 전제가 되는 중소기업 해당 여부의 판단은 그 형식보다는 실질에 의하여야 하므로, 기업이 종업원 수를 위 법령 소정의 중소기업 규모로 줄이기 위하여 관계 회사에 종업원을 대규모로 전

17) 외관인 개인과의 거래를 무시하고 법인과의 거래에 해당한다고 판단한 사안들로
는 이 사안 이외에도 대법원 1990. 2. 13. 선고 89누7566; 동 1990. 10. 12. 선
고 90누1663 ; 동 1991. 8. 9. 선고 91누1882 등이 있다.

출발령하고 같은 날 관계 회사와 인적 용역계약을 체결하여 전출 발령한 종업원을 그대로 공급받아 위 기업의 사업장에서 계속 근무하도록 하였다면 같은 법 소정의 중소기업이라 할 수 없다.

(2) 가장행위를 인정하지 아니한 사례

① 대법원 1991. 5. 14. 선고 90누3027

〈사건개요〉

원고가 제1토지를 소유하고 갑이 제2토지를 소유하는데 원고가 제1토지를 직접 읍은행에 양도하는 경우의 양도소득세 부담이 이를 갑의 제2토지와 교환하여 그 제2토지를 양도할 경우의 양도소득세 부담보다 커지므로 이를 피하기 위하여 갑과의 교환계약 및 교환목적물의 양도라는 다단계거래를 실행한 사안이다.¹⁸⁾

〈판결요약〉

원고와 갑이 서로의 토지를 교환하고 각자 교환 취득한 토지를 다시 읍은행에 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 위해서는 권력의 자의로부터 납세자를 보호하기 위한 조세법률주의의 법적 안정성 또는 예측가능성의 요청에 비추어 법률상 구체적인 근거가 필요하다.¹⁹⁾

② 대법원 2005. 1. 27. 선고 2004두2332

18) 이와 같이 토지를 교환한 뒤 양도한 이유는, 교환으로 생긴 토지는 취득가액을 시가로 계산하므로 법인에게 양도하는 단계에서는 양도차익이 없어지게 되기 때문이다.

19) 외관인 개인과의 거래가 가장행위가 아니어서 법인과의 거래로 볼 수 없다고 판단한 사안들로는 이 사안 이외에도 대법원 1990. 10. 30. 선고 90누2758; 동 1991. 8. 13. 91누2120; 동 1992. 2. 11. 선고 91누7262; 동 1994. 11. 4. 선고 94누3575 등이 있다.

〈사건개요〉

갑과 을 사이에 사실상 갑이 을에게 금전대출을 해주기로 하되 동일인에 대한 대출한도 초과를 은폐하기 위하여 병을 끼워 넣어 갑이 병에게 대출하고 다시 병이 을에게 자금을 대여하는 우회대출을 하였다가, 그 우회대출이 적발되자 병이 이러한 거래는 실질적으로는 갑과 을 사이의 거래라는 이유로 우회대출을 전제로 납부한 세액을 환급해 달라는 사안이다.

〈판결요약〉

갑과 을 사이에 동일인 대출한도 초과를 은폐하기 위하여 갑이 병을 거쳐 을에게 대출하는 이른바 우회대출의 방법으로 거래가 이루어졌다고 하더라도, 당사자 사이의 위와 같은 의사는 이 사건 거래에 따른 경제적 효과를 최종적으로 을에게 귀속시키려고 하는 의사에 불과한 것일 뿐, 그 각 법률상의 효과까지도 병을 배제한 채 오로지 갑과 을 사이에서만 직접 귀속시키려는 의사가 있었다고는 볼 수 없고, 따라서 갑과 을 및 병 사이의 이 사건 거래는 그 진의와 표시가 불일치하는 통정허위표시로서 가장행위에 해당한다거나 또는 단지 병이 을의 갑으로부터의 금원차용에 그 명의만을 대여한 거래라고는 할 수 없고, 따라서 그 법률적 귀속에 따라 과세요건의 충족 여부가 결정되어야 한다.

3. 실질과세원칙에서 ‘실질’의 의미

가. 개요

행위 또는 거래의 형식과 실질이 다른 경우 그 형식보다는 실질에 따라 과세한다는 실질과세원칙에 있어서 ‘실질’이 의미하는 바가 무엇인지는 매우 중요한 의미를 지닌다. 실질과세원칙에 관한 조세법 규정에 있어서 ‘실질’은 법률요건의 충족여부를 판단하게 하는 요소인 동시에 그 자체가 법률효과의 내용을 결정짓는 요소이기 때문이다.

실질과세원칙에 의하여 부인되는 거래의 ‘형식’이 납세의무자가 취한

‘법적 형식’이라는 점에 있어서는 이견이 없다고 할 것이다. 문제는 거래의 ‘실질’인데, 이와 관련하여 과세의 요건 및 효과를 결정짓는 거래의 실질이 의미하는 바가 무엇인지에 대해서는 견해가 크게 둘로 나뉜다. 그 하나는 실질의 범위를 법적으로 제한하는 ‘법적 실질설’이고, 다른 하나는 독일 조세법상의 ‘경제적 관찰법’²⁰⁾에 기초를 두고 있는 ‘경제적 실질설’이다.

나. 법적 실질설

(1) 법리

법적 실질설은 조세법도 법인 이상 헌법을 정점으로 하는 법질서에 편입되어야 하고, 과세관계도 사법상의 법적 형식을 존중하고 그 기초 위에서 형성되어야 한다는 견해이다. 사법상의 거래에서 실제로 행하여진 법적 형식에 의하지 아니하고 경제적 관점에서 상정한 법적 형식에 의하여 과세하는 것은, 그 필요성이 인정되는 경우라도 특별한 규정이 없는 이상 납세자의 법적 안정성 내지는 예측 가능성을 해치고 재산권을 부당하게 침해하는 것이라고 한다. 물론 거래의 형식이 허위의 표시에 의하여 취해진 것이라면 이는 가장행위로서 무효가 되고 실제적 진실에 따라 과세된다. 일본의 학설 및 판례의 주류적인 입장이다.²¹⁾

20) 후술하는 ‘제3절 실질과세원칙에 관한 주요국의 입법례 및 법리 II. 독일’을 참조할 것.

21) 일본은 현행 조세법에서 실질과세원칙 중 실질귀속의 원칙에 관한 규정만을 두고 있고 실질계산의 원칙에 관한 규정을 두고 있지 아니하다. 그리고 실질귀속의 원칙에 관해서도 판례는 물론 학설상으로도 ‘경제적 실질설’이 아닌 ‘법적 실질설’이 주류이다, 金子 宏, 前掲書, 87頁 이하; 北野鴻久, 稅法學原論, 青林書院, 2003, 121頁 이하 등 참조. 그러나 최근 일본의 하급심판례 중에는 이러한 경향에서 이탈하는 판결들(日本 大板高判 2001. 1. 18. 등)도 나오고 있다고 한다, 임승순, 「조세법」, 박영사, 2011, 50면.

우리나라의 경우를 보면, 한편으로 법적 실질설이 통설적 지위를 점하고 있고 판례도 같은 입장을 취하고 있다는 의견도 있고,²²⁾ 다른 한편으로 대법원이 판결에서 ‘법적 실질’이라는 개념을 뚜렷이 사용한 바 없다는 의견도 있다.²³⁾ ‘실질’의 의미를 규명하기 위하여 우리나라의 학설과 판례 전반을 검토하여 보았는 바, 학자들 중에서는 법적 실질설을 취한다고 견해를 표명한 경우는 거의 없지만, 판례에서는 아래에서 예시하는 바와 같이 법적 실질설에 기초를 두고 판시한 예가 상당수 있는 것으로 파악된다.

법적 실질설에 의하면 부당하게 조세부담을 감소시키는 행위라도 가장 행위가 아닌 한 거래의 법적 형식과 법적 실질이 일치하는 행위로서 실질과세원칙에 부합한다고 한다. 이러한 논리에 따르면 부당하게 조세부담을 감소시키는 행위를 조세회피행위라고 하여 규제하기 위해서는 실질과세원칙에 대한 ‘예외’로서 그 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세하는 별도의 근거 규정이 있어야 한다. 즉, 법적 실질설에 의하면 부당하게 조세부담을 감소시키는 행위에 대하여 그 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세하기 위해서는 구체적인 개별 규정이 필요하다.

(2) 판례

① 대법원 1974. 11. 26. 선고 74다1182 - 실질계산원칙 관련

〈사건개요〉

부동산을 국가에 징발당하여 그 임대료 상당액을 보상금으로 받은 경우 이를 부동산임대소득으로 과세처분 한 사안이다.

〈판결요약〉

22) 사법연수원, 「조세법총론 I」, 2011, 47면 등.

23) 이태로·한만수, 전거서, 39면 참조.

원고가 그 소유인 토지에 관하여 피고로부터 수령한 징발보상금에 대하여 징발보상은 공법상의 손실보상으로서 적법한 공권력의 행사에 의하여 일방적이고 강제적으로 가하여진 경제상의 특별한 희생에 대하여 전체적인 공평의 견지에서 그들 조정하기 위하여 행하는 재산적 보상인 것으로서, 이러한 손실보상제도의 취지와 조세법규의 해석은 엄격히 하여야 하고 유추해석이나 확장해석을 하여서는 아니 된다는 원칙 등을 종합적으로 고찰하면 위 징발보상금은 소득세법 제4조 제1항 가호에서 말하는 토지의 대여로 인하여 생기는 소득에 해당될 수 없고 따라서 원고에 대하여 한 이 건 부동산 소득세부과처분은 과세대상이 되지 않는 소득에 대한 과세처분으로서 당연무효라고 하였음은 정당하다.

② 대법원 1998. 5. 26. 선고 97누1723 - 실질계산원칙 관련

〈사건개요〉

법인이 자본금을 증자한 후 타 회사 보유 부동산 취득에 관하여 매매계약 대신에 타 회사 주식을 인수하는 방식이 자신에게 유리한 것으로 판단하여 타 회사와 경영권 양도·양수계약을 체결하여 타 회사 주식을 취득하였다면, 이러한 경우에는 그 거래의 법적 형식은 물론 그 실질 또한 타 회사 주식의 취득이라고 할 것이어서 과세관청이 증자소득공제 배제요건인 구법인세법(1990. 12. 31. 법률 제4282호로 삭제되기 전의 것) 제10조의3 제2항 제2호 소정의 '주식을 취득하기 위하여 지출한 금액'에 해당된다고 보아 소득공제금액에 해당하지 아니함을 전제로 과세처분한 사안이다.

〈판결요약〉

법인 또는 개인이 다른 법인 소유의 부동산을 취득하고자 하는 경우 이를 위한 거래의 법적 형식은, 당해 부동산을 매매에 의하여 직접 취득하는 방식과 그 부동산을 소유하는 법인 자체에 대한 지배권을 취득할 수 있는 주식을 양수하는 방식으로 나눌 수 있는 바, 원고가 당초 이 사건 부동산을 취득하기 위하여 어느 방식을 취할 것인가의 문제는, 그 목적 달성의 효율성, 조세 등 관련 비용의 부담 정도 등을 고려하여 스스로 선택할 사항이라고 할 것이며, 원고가

어느 한 가지 방식을 선택하여 부동산 취득을 위한 법률관계를 형성하였다면, 그로 인한 조세의 내용이나 범위는 그 법률관계에 맞추어 개별적으로 결정된다 할 것이고, 위와 같이 서로 다른 거래의 궁극적 목적이 부동산의 취득에 있다 하여 그 법적 형식의 차이에도 불구하고 그 실질이 같다고 하거나 조세법상 동일한 취급을 받는 것이라고 할 수는 없다.

③ 대법원 2001. 8. 21. 선고 2000두963 - 실질계산원칙 관련

〈사건개요〉

갑회사의 주주들이었던 원고들은 을에게 갑회사 소유의 이 사건 부동산을 매도할 의도로 갑회사의 주식 전부를 매도하고 갑회사의 경영권도 함께 넘겨주었으며 주식의 양도에 따른 양도소득세 등을 납부하였다. 그 후 갑회사는 이 사건 부동산을 주택조합들에게 매도하고 그 소유권이전등기를 경료하였는데, 갑회사가 이 사건 부동산의 양도로 인한 법인세 및 특별부가세를 체납하자 관할세무서는 원고들을 그 법인세 및 특별부가세의 납세의무성립일 당시의 과점 주주로서 제2차 납세의무자에 해당한다고 보아 부과분 한 사안이다.

〈판결요약〉

납세의무자가 경제활동을 함에 있어서는 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여서도 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있는 것이고, 과세관청으로서 특별한 사정이 없는 한 당사자들이 선택한 법률관계를 존중하여야 할 것인데, 법인 또는 개인이 다른 법인 소유의 부동산을 취득하고자 하는 경우 이를 위한 거래의 법적 형식은, 당해 부동산을 매매에 의하여 직접 취득하는 방식과 그 부동산을 소유하는 법인 자체에 대한 지배권을 취득할 수 있는 주식을 양수하는 방식으로 나눌 수 있는 바, 당사자가 부동산을 매도·매수하기 위하여 어느 방식을 취할 것인가의 문제는, 그 목적 달성의 효율성, 조세 등 관련비용의 부담 정도 등을 고려하여 스스로 선택할 사항이라고 할 것이며, 그들이 어느 한 가지 방식을 선택하여 부동산 매매를 위한 법률관계를 형성하였다면, 그로 인한 조세의 내용이나 범위는 그 법률관계에 맞추어 개별적으로 결정된다 할 것이고, 서로 다른 거래(주식매매)의 궁극적 목적이 부동산 매매에 있

다 하여 그 법적 형식의 차이에도 불구하고 그 실질이 같다고 하거나 조세법상 동일한 취급을 받는 것이라고 할 수는 없다.

다. 경제적 실질설

(1) 법리

경제적 실질설에 의하면 실질과세원칙에서의 실질은 경제적 실질을 의미하는 것이고 거래의 법적 형식과 경제적 실질이 다른 경우에는 그 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세를 한다는 것이다. 경제적 실질설은 조세부담의 공평을 실현하기 위하여 거래 등을 경제적 관점에서 파악하여 그 경제적 효과에 기초한 과세를 행하여야 한다고 주장하면서, 그 이유로 사적 자치 내지는 계약자유 원칙에 의하여 납세의무자가 행하는 사법상의 거래형식을 조세법상의 요건에 그대로 적용한다면 조세부담의 공평이라고 하는 조세법의 이념은 실현될 수 없다는 점을 강조한다. 물론 경제적 실질설에 의하더라도 거래의 형식이 허위의 표시에 의해 취해졌다면 가장행위로서 무효가 되고 실제적 진실을 발견하여 그에 따라 과세된다.

경제적 실질설에 의하면 실질과세원칙 자체가 부당하게 조세부담을 감소시키는 조세회피행위를 규제하기 위한 것이다. 그러므로 조세법상의 문제는 실제로 실질과세원칙을 적용하기 위하여 명문의 근거규정이 있어야 하는지 아니면 없어도 되는지, 명문의 근거규정이 있어야 한다면 이를 일반규정으로 할 것인지 아니면 개별규정으로 할 것인지의 입법형식의 문제로 귀결된다.

경제적 실질설을 지지하는 학자 중의 일부는 실질과세원칙이 명문의 규정을 기다려 그 기능을 갖는 것이 아니라고 하면서, 조세법상의 실질과세원칙에 관한 일반규정이나 개별규정은 당연히 인정되어야 하는 원칙을 명확히 한 확인적인 규정에 불과하다고 한다.²⁴⁾ 즉, 법적 형식이 같다고

24) 이태로·안경봉, 「조세법강의」, 박영사, 2002, 26면; 김성수, 「조세법」, 법문사, 2003, 169면; 최명근, 「조세법학총론」, 세경사, 2006.

하더라도 그 경제적 실질이 다른 경우라면 다르게 취급되어야 하고, 반대로 법적 형식이 어떠하든 그 경제적 실질에 있어서 과세대상이 되는 이익을 향수하고 있는 지위에 있다면 그 경제적 실질에 따라 과세하는 것이 담세력에 상응한 공평과세를 실현하는 데 있어 요구된다는 것이다.²⁵⁾

(2) 판례

① 대법원 1987. 5. 12. 선고 86누602 - 실질귀속원칙 관련

〈사건개요〉

원고는 서울 마포구 마포동 33-9에 실비집이라는 상호로 로스구이집을 경영하다가 그 이웃인 같은 구 도화2동 48-5에 갑의 명의를 빌어 역시 로스구이집인 토순이식당을 개점하여 원고의 책임과 계산 아래 두 음식점을 경영하여 온 사실을 확정하고, 위 토순이식당을 그 사업자등록명의자인 소외 갑이 경영한 것이라는 원고의 주장을 배척한 사안이다.

〈판결요약〉

실질과세의 원칙상 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 보아야 한다.

② 대법원 1987. 11. 10. 선고 87누362 - 실질귀속원칙 관련

〈사건개요〉

을회사가 갑회사부터 공사금 169,000,000원에 하도급을 받아 완공한 고려대학교부속 구로병원 신축공사 중 일부는 그 명의를 을회사 명의로 시공되었으나 실제로는 원고가 을회사의 명의만을 빌려 원고의 책임과 계산 하에 시공한 경우라면 원고가 실제 시공자로서 실질상의 거래주체라 할 것이므로, 과세

25) 사법연수원, 전계서, 47면.

관청이 실질과세원칙상 원고를 위 공사에 대한 부가가치세의 납세의무자로 보아 과세처분 한 사안이다.

〈판결요약〉

소득세법 제7조 제1항은 소득의 귀속이 명목일 뿐이고 사실상 그 소득을 얻은 자가 따로 있는 경우에는 국세기본법 제14조 제1항에 의하여 사실상 그 소득을 얻은 자에게 이 법을 적용하여 소득세를 부과한다. 다만 대통령령이 정하는 사업에서 발생하는 소득에 관하여는 그러하지 아니하다고 규정하고 있고, 같은 법 시행령 제21조 제1호는 법 제7조 제1항 단서가 규정하는 사업의 하나로 “건설업법에 의한 면허를 받은 자가 경영하는 건설업”을 규정하고 있음을 들어 건설업법에 의한 면허를 받은 자가 경영하는 건설업에 대하여는 그 명의자에게만 과세하여야 한다고 주장하나 위 규정들의 취지는 건설업법에 의한 면허를 받은 자가 경영하는 건설업에 있어서는 소득의 귀속자가 따로 있는 경우에도 그 명의자에게 과세할 수 있고, 또한 과세한다는 취지로 풀이함이 상당하고, 위 규정이 실질과세의 원칙을 배제하여 명의자 외에 사실상의 귀속자에게 과세하는 것을 허용하지 아니한다는 취지를 규정한 것으로 볼 것이 아니다.

③ 대법원 1997. 6. 13. 선고 95누15476 - 부당행위계산부인 관련

〈사건개요〉

과세관청이 비교가능한 제3자의 평균이익률에 의하여 외국은행 국내지점의 스왑거래(특수관계자와의 커버거래 포함)에 따른 소득금액을 산정하여 신고소득을 증액 경정한 사안이다.

〈판결요약〉

외국은행 국내지점이 국내기업과 스왑거래를 함에 있어 특수관계자와의 사이에 그 거래에 불가분적으로 결합되어 있는 커버거래를 함으로써 그로 인한 수익금액이 특수관계 없는 다른 외국은행 지점보다 현저히 낮다는 이유로 부당행위계산 부인의 법리에 의하여 그 소득을 부당하게 감소시켰다고 인정하려

는 경우, 다국적 계열기업간의 거래의 경우에 정상가격의 접근방법이라고 일반적으로 인식되고 있고, 1988. 12. 31.에 개정된 법인세법시행령 제46조 제4항에 규정하게 된 '비교가능 제3자 가격법', '재판매가격법', '원가가산법'에 의하여 산정하고 그것이 곤란할 경우에는 기타 합리적인 방법에 의하여 이를 산정한 결과를 기초로 함이 상당한데, 그 스왑거래로 인한 정상수익금액을 산정함에 있어 과세관청이 적용한 평균이익률 0.11%는 일정한 과세기간 내에 일어난 국내은행 및 국내 외국은행지점과 독립기업간의 스왑거래 33건을 모두 추출하여 그 중 국내은행이 한 거래와 국내 금융기관과의 거래가 포함된 1개 외국은행지점의 거래 등 15건은 국내금리를 적용한 까닭에 그 수익률이 지나치게 높으므로 이를 표본에서 제외하고 나머지 시장거래조건이 유사한 외국은행지점의 국내법인과의 거래인 18건에 대한 이익률을 평균한 수치이며, 한편 과세관청이 그 정상가격의 산정을 위하여 스왑거래를 한 외국은행 국내지점에게 그 산정을 위한 구체적인 자료의 제출을 요구하였으나 제대로 이에 응하지 아니하였다면, 과세관청이 이러한 사정에 기하여 정상가격의 산출에 있어 전통적인 '비교가능 제3자 가격법'에 토대를 둔 위 평균이익률에 기초하여 감소된 소득금액을 산정한 것은 합리성이 있다고 하였다.

라. 소결

법적 실질설은 실질과세원칙에서의 '실질'을 법적 실질로 보는 이론으로서, 이 이론에 의하면 가장행위가 아니라면 행위 또는 거래의 법적 형식과 법적 실질은 일치하는 것이고, 그 법적 형식과 같은 법적 실질에 따라 과세하는 것이 실질과세원칙에 부합한다는 것으로 이해된다. 그리고 어떤 행위 또는 거래를 부당하게 조세부담을 감소시키는 조세회피행위라 하여 그 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세하려면 조세법에 별도의 근거규정이 필요하다는 것이다. 이와 같이 이해되는 법적 실질설을 따른다면 납세자의 법적 안정성 내지는 예측가능성은 그만큼 제고될 수 있겠지만, 실질과세원칙은 과세의 형평을 위한 것도 아니고 조세법 규정의 합목적성을 제고하는 원칙도 아닌 것이 되고, 단지 가장

행위가 아니라면 법적 형식의 선택가능성이 존중된다는 것을 확인해주는 원칙에 불과한 것으로 된다.

연역적으로 보면 실질과세원칙은 그 자체가 경제적 관찰법을 조세법 원리로서 수용한 것이고,²⁶⁾ 경제적 관찰법은 조세법의 해석이 문언보다는 규율대상인 경제적 사실 또는 현상에 적합하게 행해져야 한다는 것이다. 또한 조세법의 기본이념인 공평과세는 담세력에 기반을 둔 것이고 담세력은 경제적 사실 또는 현상으로부터 파악될 수 있는 것이기 때문에, 조세법의 해석에 있어서 경제적 의의가 해석의 기준으로서 비중 있게 다루어져야 함은 당연한 것이고 이를 표현한 것이 경제적 관찰법 내지는 실질과세의 원칙이다.

아울러 최근의 실질과세원칙에 관한 판례들을 보면 ‘가장행위에 해당한다고 볼 특별한 사정이 없는 이상 유효하다고 보아야 하며, “실질과세의 원칙에 의하여 납세의무자의 거래행위를 그 형식에도 불구하고 조세 회피행위라고 하여 효력을 부인”할 수 있으려면’이라는 표현을 반복해서 쓰고 있는데,²⁷⁾ 이는 법적 형식과 법적 실질이 일치하더라도 법적 형식과 경제적 실질이 다른 경우에는 실질과세원칙에 의하여 그 법적 형식을 부인할 수 있다는 것으로 실질과세원칙에서의 ‘실질’이 경제적 실질임을 전제로 한 것이라 여겨진다.

이런 이유들에 터 잡아 실질과세원칙에서의 실질은 이를 ‘경제적 실질’이라고 이해하는 것이 적절하고 타당하다. 실질과세원칙에서의 실질이 ‘법적 실질’을 의미하는지 아니면 ‘경제적 실질’을 의미하는지에 관

26) 실질과세원칙은 우리나라의 조세법학 또는 조세입법에서 창설한 원칙이 아니라 서구에서 만들어지고 우리나라에서 계수한 원칙이다. 서구 제국에서는 담세력에 따른 공평과세를 실현하기 위한 목적으로 조세법에 실질과세원칙을 도입하였고 그러한 연유로 실질을 당연히 ‘경제적 실질’로 인식하고 있다.

27) 대법원 2011. 5. 13. 선고 2010두3916 ; 동 2011. 4. 28. 선고 2010두3961 ; 동 2009. 4. 9. 선고 2007두26629 등 참조.

하여 의론이 있는 것은 실질과세원칙 중 이른바 실질계산원칙을 규정하고 있는 국세기본법 제14조 제2항 등에서 “조세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 ‘실질내용’에 따라 적용한다”라고 표현하고 있는데서 기인한 것이 아닌가 여겨진다.²⁸⁾ 이에 대해 실질과세원칙 중 이른바 실질귀속원칙을 규정하고 있는 국세기본법 제14조 제1항 등에서는 ‘과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 ‘사실상 귀속’ 되는 자가 따로 있을 때에는 ‘사실상 귀속’되는 자를 납세의무자로 하여 조세법을 적용한다”라는 표현하고 있는데,²⁹⁾ 이 규정에서 ‘사실상 귀속’이 경제적 효과 내지는 경제적 실질을 의미한다는 데 대해서는 이견이 없는 것으로 파악되고 과세물건의 귀속이 문제된 대부분의 판례에서도 이 규정에 근거하여 경제적 효과 내지는 경제적 실질에 따라 납세의무를 부과한 것을 볼 수 있다.³⁰⁾

이하에서는 실질과세원칙이란 거래의 법적 형식과 경제적 실질이 다른 경우 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세하는 원칙이라 전제하고 논의를 전개한다.

4. 실질과세원칙의 적용범위 - 실질과세원칙과 조세법률주의

가. 개요

실질과세원칙에 따라 조세회피행위에 사용한 법적 형식을 무시하고

28) 지방세기본법 제17조 제2항, 법인세법 제4조 제2항 및 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제2항에서도 같다.

29) 지방세기본법 제17조 제1항, 법인세법 제4조 제1항 및 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제1항에서도 같다.

30) 대법원 1989. 9. 29. 선고 89도1356 ; 1990. 4. 10. 선고 89누992 ; 1994. 4. 15. 선고 93누13162 ; 2003. 4. 11. 선고 2002두8442 ; 조심 2010. 5. 24. 선고 2008전2703 등 참조.

그 경제적 실질에 따라 과세하는 것을 ‘조세회피행위의 부인’이라고 한다. 여기에서 가장 중요한 문제는 실질과세원칙과 조세법률주의의 관계 즉, 어떤 요건을 충족하여야 그 법적 형식에도 불구하고 경제적 실질에 따라 과세할 수 있는가 라고 하는 입법형식의 문제이다. 보다 상세하게 언급하면, 조세법에서 법적 형식과 경제적 실질이 다른 행위 또는 거래를 열거하고 이에 대하여 경제적 실질에 따라 과세한다는 취지의 구체적인 개별규정을 두는 경우에만 그 법적 형식에도 불구하고 경제적 실질에 따라 과세할 수 있는지, 아니면 이러한 구체적인 개별규정이 없더라도 실질과세원칙에 관한 일반 규정만 있으면 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세할 수 있는지, 아니면 일반 규정조차 없더라도 그 법적 형식에도 불구하고 경제적 실질에 따라 과세할 수 있는지 라고 하는 입법형식의 문제가 실질과세원칙을 적용함에 있어 선행되어야 한다.

나. 실질과세원칙의 적용 범위에 관한 학설

실질과세원칙의 적용 범위에 관해서는 세계적으로 학설이 크게 세 부류로 나뉜다.³¹⁾

첫째는, 어떤 행위나 거래의 법적 형식을 무시하고 그 경제적 실질에 따라 과세한다는 구체적인 개별규정이 없으면 가장행위가 아닌 한 그 행위 또는 거래의 법적 형식만을 기준으로 과세효과를 파악하여야 한다는 ‘법적 형식 기준설’이다. 우리나라의 판례는 대체로 이러한 입장을 취하고 있다.³²⁾ 이 학설은 따르면 부당행위계산의 부인에 관한 소득세법 제41조나 법인세법 제52조와 같은 규정은 실천적 의미를 갖지만, 국세기

31) 이태로 · 한만수, 전거서, 36면 이하 참조.

32) 대법원 2011. 5. 13. 선고 2010두3916 ; 2011. 4. 28. 선고 2010두3961 ; 2009. 4. 9. 선고 2007두26629 ; 1999. 11. 9. 선고 98두14082 ; 1996. 5. 10. 선고 95누5301 ; 1991. 5. 14. 선고 90누3027 ; 1992. 9. 22. 선고 91누13571 ; 1989. 7. 25. 선고 87누55 등.

본법 제14조 제1항·제2항,³³⁾ 법인세법 제4조, 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제1항·제2항 또는 지방세기본법 제17조와 같은 규정은 선언적 의미만을 갖는다.

둘째, 언제든지 경제적 실질만을 기준으로 과세효과를 파악하여야 한다는 ‘경제적 실질 기준설’이다. 이 학설은 당사자가 취한 법적 형식이 그가 의도한 경제적 실질과 다른 경우에는 법률규정의 근거 없이도 그 거래나 행위의 경제적 실질에 따라 과세할 수 있다는 입장이다. 미국의 경우가 그러하다.³⁴⁾ 이 학설에 의하면 실질과세원칙에 관한 규정은 확인적 의미를 갖는데 불과하다.

셋째는, 사업상의 목적이거나 경제적인 이유 없이 조세회피를 목적으로 행해진 거래나 행위에 대해서는 실질과세원칙에 관한 일반규정에 의하여 그 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세한다는 ‘절충설’이다. 이 학설에 따르면 실질과세에 관한 일반규정은 제한적인 범위 내에서 실천적 의미를 가진다. 독일의 경우가 그러하다.³⁵⁾

다. 실질과세원칙의 적용범위에 관한 판례

(1) 개요

실질과세원칙의 적용범위에 관하여 우리나라의 법원은 대체로 어떤 거래의 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세한다는 내용의 명문의 구체적인 개별규정이 있는 경우에만 실질과세원칙의 적용이 가능하다는 법적 형식 기준설의 입장을 취하고 있는 듯하다. 즉, 경제적 합리

33) 국제기본법 제14조 제3항의 입법형식에 관한 설명은 후술한다.

34) 후술하는 ‘제3절 실질과세원칙에 관한 주요국의 입법례 및 법리 I. 미국’을 참고할 것.

35) 후술하는 ‘제3절 실질과세원칙에 관한 주요국의 입법례 및 법리 II. 독일’을 참고할 것.

성이 없는 법적 형식을 취하여 조세회피행위라고 비난될 여지가 있는 경우라도 실질과세원칙에 의하여 그 법적 형식을 부인할 수 있으려면 부당 행위계산부인규정(소득세법 제41조 및 법인세법 제52조)과 같은 구체적인 개별 규정이 있어야 한다는 것이다.³⁶⁾ 이는 또한 당사자가 취한 법적 형식이 경제인으로서 부자연스럽고 불합리한 경우 이를 자연스럽고 합리적인 거래로 재구성하는 것을 허용하되 그 재구성의 방법에 관하여 조세법상 특별한 규정이 있어야 한다는 의미이기도 하다.³⁷⁾

한편 실질과세원칙에 관한 판례들 중 과세물건의 귀속이 문제된 경우 즉, 실질귀속원칙이 문제된 경우에는 조세법상의 구체적인 개별 규정이나 아니라 실질귀속원칙에 관한 일반 규정인 국세기본법 제14조 제1항 등에 근거하여 조세회피행위를 부인한 예를 흔히 볼 수 있다.³⁸⁾

(2) 개별규정이 없다는 이유로 법적 형식의 부인을 부정한 판례

① 대법원 2009. 4. 9. 선고 2007두26629 - 실질계산원칙 관련

〈사건개요〉

폐업하여 휴면회사의 상태에 있던 법인을 인수하여 인적·물적 조직을 완전히 변경한 후 대규모로 자본을 증가하고 부동산을 취득한 경우 실질적으로는 법인의 설립이 이루어졌다고 볼 수 있으므로, 설립등기와 결합되지 않았다고 하더라도 구 지방세법 제138조 제1항 제1호, 제3호에 정한 ‘설립’에 해당하여 증자등기 및 부동산등기에 대한 등록세 증과대상으로 과세처분 한 사안이다.

36) 대법원 1992. 9. 22. 선고 91누13571 ; 동 2001. 8. 21. 선고 2000두963 ; 동 2000. 9. 29. 선고 97누18462 등.

37) 이태로·한만수, 전거서, 39면 참조.

38) 대법원 1989. 9. 29. 선고 89도1356 ; 동 1990. 4. 10. 선고 89누992 ; 동 1994. 4. 15. 선고 93누13162 ; 동 2003. 4. 11. 선고 2002두8442 ; 조심 2010. 5. 24. 선고 2008전2703 등 참조.

〈판결요약〉

납세의무자가 경제활동을 함에 있어서는 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여서도 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있는 것이고, 과세관청으로서 특별한 사정이 없는 한 당사자들이 선택한 법률관계를 존중하여야 할 것이되, 실질과세의 원칙에 의하여 당사자의 거래행위를 그 형식에도 불구하고, 조세회피행위라고 하여 그 행위의 효력을 부인할 수 있으려면 조세법률주의 원칙상 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어야 하는 것이다.

② 대법원 2011. 4. 28. 선고 2010두3961 - 실질계산원칙 관련

〈사건개요〉

갑은행과 고객들이 엔화정기예금과 선물환거래를 함께 가입하는 ‘엔화스왑예금계약’을 체결한 사안에서, 위 선물환계약은 엔화정기예금계약과는 구별되는 별개의 계약으로 인정되고, 법률행위의 효력이 없는 가장행위에 해당한다거나 엔화정기예금계약에 포함되어 일체가 되었다고 보기 어려우며, 위 선물환거래로 인한 선물환차익은 예금의 이자 또는 이에 유사한 것으로 보기 어려울 뿐만 아니라 채권 또는 증권의 환매조건부 매매차익 또는 이에 유사한 것으로 보기도 어려우므로, 구 소득세법(2006. 12. 30. 법률 제8144호로 개정되기 전의 것) 제16조 제1항 제3호, 제9호, 제13호에서 정한 이자소득세의 과세대상에 해당하지 않는다고 본 사안이다.

〈판결요약〉

납세의무자가 경제활동을 할 때에는 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여서도 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있으므로, 그것이 과중한 세금의 부담을 회피하기 위한 행위라고 하더라도 가장행위에 해당한다고 볼 특별한 사정이 없는 이상 유효하다고 보아야 하며, 실질과세의 원칙에 의하여 납세의무자의 거래행위를 그 형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 효력을 부인할 수 있으려면 조세법률주의 원칙상 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어 있어야 한다.

③ 대법원 1992. 9. 22. 선고 91누13571 - 실질계산원칙 관련

〈사건개요〉

일시취득한 자기주식을 소각한 후 그 감자차익을 자본준비금으로 적립하였다가 자본에 전입하여 주주들의 주식소유지분 비율대로 무상분배한 경우, 법인세법 제15조 제1항 제2호의 규정에 의하면 감자차익은 소득금액계산상 당해 사업년도의 익금에 산입하지 아니하도록 되어 있고, 또 같은 법 제19조 제2호 단서(1990. 12. 31. 법률 제4282호로 개정되기 전의 조항)의 규정에 의하면 자본준비금으로 적립된 감자차익을 자본에 전입함으로써 취득하는 주식의 가액은 이익배당금 또는 잉여분배금으로 의제하지 아니하도록 되어 있다. 그럼에도 불구하고 과세관청은 원고가 취한 감자절차는 형식적인 절차에 불과하고 실질적으로 원고는 무상으로 수증한 이익을 잔존주주들에게 분배한 것이라고 보고 근로소득세와 배당소득세 및 방위세를 부과처분한 사안이다.

〈판결요약〉

경제적 관찰방법 또는 실질과세의 원칙에 의하여 당사자의 거래행위를 그 법형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 그 행위계산의 효력을 부인할수 있으려면 조세법률주의의 원칙상 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어 있어야 하는바, 이에 따라 법인세법시행령도 제46조 제2항 제1호 내지 제9호에서 조세의 부담을 부당히 감소시킨 것으로 인정되는 경우를 개별적 구체적으로 열거하고 있으므로 위 시행령 제9호의 '기타 출자자 등에게 법인의 이익을 분여하였다고 인정되는 것이 있을 때'의 의미는 같은 항 제1호내지 제8호 소정의 거래행위에 준하는 행위로서 출자자 등에게 이익분여가 인정되는 경우를 의미하는 것으로 해석함이 상당하다.

(3) 개별규정이 없더라도 법적 형식의 부인을 인정한 판례

① 대법원 1989. 9. 29. 선고 89도1356 - 실질귀속원칙 관련

〈사건개요〉

건설업면허를 받은 건설회사가 건설공사를 직접 시공한 일이 없이 타인에게 건설업면허를 대여하고 그로 하여금 회사명으로 건설공사를 시공하도록 한 데 대해, 건설업법 위반과 함께 과세관청이 부가가치세와 법인세 및 방위세의 포탈을 이유로 한 조세범처벌법 등의 위반을 적용한 사안이다.

〈판결요약〉

부가가치세는 재화 또는 용역의 공급을 과세대상으로 하는 조세로서(부가가치세법 제1조 제1항), 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자만이 부가가치세를 납부할 의무가 있는 것인바(같은 법 제2조), 위 회사들이 건설업면허를 받은 건설업자라고 하더라도 재화나 건설용역(같은 법 제1조 제1항, 제3항, 제5항, 같은 법 시행령 제2조 제1항 제1호)을 공급한 일이 없는 이상 재화나 용역의 공급을 과세대상으로 하는 부가가치세를 납부할 의무는 성립할 여지가 없는 것이다.

또한 법인세법 제3조 제1항은 '자산 또는 사업에서 생기는 수입의 전부 또는 일부가 법률상 귀속되는 법인과 실질상 귀속되는 법인이 다른 경우에는 그것이 실질상 귀속되는 법인에게 이 법을 적용하여 법인세를 부과한다' 라고 규정하고, 같은 조 제2항은 '법인세의 과세소득이 되는 금액의 계산에 관한 규정은 그 명칭여하에 불구하고 거래의 실질내용에 따라 이를 적용한다' 라고 규정함으로써, 세법의 기본적 지도이념으로서 국세부과의 원칙들 중의 하나로 국세기본법 제14조에 규정된 실질과세의 원칙을 법인세법에서 구체화하여 재확인하면서 그 원칙의 예외를 인정하지 않고 있는 점에서, 소득세법이 제7조에서 실질과세의 원칙을 선언하면서도 시행령 제21조에서 건설업법에 의한 면허를 받은 자가 경영하는 건설업 등에서 발생하는 소득에 관하여 위 원칙의 예외를 인정하는 것과 다른 점에 유의할 필요가 있는 바, 위 회사들이 건설업면허를 받은 건설업자라고 하더라도 단 1건의 건설공사도 직접 시공한 일이 없고 단지 건설업면허를 받지 못한 사람들에게 건설업면허를 대여하고 그들로 하여금 위 회사들의 명의로 건설공사를 시공하도록 한 이상, 실질적으로 건설업을 경영하여 소득을 얻어 경제적 이익을 향수한 것은 어디까지나 위 회사들로부터 건설업면허를 대여받아 실제로 건설공사를 시공한 사람들이라고 할 것이므로, 실질

과세의 원칙상 단순한 법률상의 명의자에 불과한 위 회사들에게는 건설업면허를 대여함으로 인하여 얻은 소득에 관하여 법인세와 방위세를 부과함은 별론으로 하고, 위 회사들이 건설업을 경영하여 소득을 얻은 것으로 보아 그 소득에 관한 법인세와 방위세를 부과할 수는 없다고 할 것이다.

② 대법원 1990. 4. 10. 선고 89누992 - 실질귀속원칙 관련

〈사건개요〉

실제의 사업자에게 대여한 자금의 담보로 그 사업장에 대한 임대차계약상의 임차인 명의와 사업자등록명의를 가지고 있던 자에게 과세관청이 부가가치세 부과처분을 한 사안이다.

〈판결요약〉

원고가 고철의 도·소매업을 실제 영위하고 있던 소외 갑에게 자금을 대여하면서 그 담보로 갑이 임차하는 사업장에 대한 임대차계약을 원고 명의로 체결하게 하였고, 그에 따라 사업자등록도 원고명의로 하게 되었다면, 이 사건 고철 도·소매업의 거래에 있어서 원고는 실제의 사업자가 아닌 명의상의 귀속자에게 불과하므로 원고가 실제 사업자임을 전제로 한 부가가치세 부과처분은 위법하다.

③ 대법원 1994. 4. 15. 선고 93누13162 - 실질귀속원칙 관련

〈사건개요〉

원고는 케이만 아일랜드 법에 따라 설립되어 영국 런던에 그 본점을 두고 있는 법인으로서 외국법인인 갑과의 사이에 내국법인인 을이 발행한 주식을 매수하기로 하는 주식매매계약을 체결하고 재무부장관의 승인을 얻은 후 갑회사에게 동 주식대금을 지급하고 이 사건 주식을 인수하였다. 이에 과세당국은 외국법인이 내국법인의 주식을 양도함으로써 발행하는 소득은 국내원천소득에 해당되므로 법인세법 제55조 제1항 제10호, 제59조 제1항 제4호의 규정에 의

하여 주식매수대금을 지급한 원고가 원천징수의무자로서 위 주식양도로 인하여 생긴 위 갑회사의 소득에 대한 법인세를 납부할 의무가 있다고 하여 위 법규정과 같은 법 제53조 제2항에 의하여 과세표준과 세액을 산출한 후 같은 법 제59조 제3항에 의거한 가산세를 가산하여 원고에게 법인세를 과세처분한 사안이다.

〈판결요약〉

회사의 설립경위와 그 실제의 경영관리나 영업활동 내지 사무소의 운영실태 등 제반 상황에 비추어 볼 때 위 회사가 단지 형식적으로만 그 주된 사무소를 네덜란드에 둔 것으로 등록하였을 뿐이지 실질적으로 네덜란드에 주사무소 등을 두고 영업을 수행한 법인이 아닌 점에 비추어 위 회사가 ‘대한민국과 네덜란드 간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약’ 소정의 네덜란드의 거주자라고는 볼 수 없다.

④ 대법원 2003. 4. 11. 선고 2002두8442 - 실질귀속원칙 관련

〈사건개요〉

사업자등록명의를 대여하여 준 형식상의 수입신고명의인이 구 관세법(2000. 12. 29. 법률 제6305호로 전문 개정되기 전의 것) 제6조 제1항 제1호 소정의 ‘물품을 수입한 화주’에 해당하지 않는다고 한 사안이다.

〈판결요약〉

구 관세법(2000. 12. 29. 법률 제6305호로 전문 개정되기 전의 것) 제6조 제1항은 “다음 각 호의 1에 해당되는 자는 관세납부의무자가 된다.”라고 규정하면서, 제1호 본문에서 “수입신고를 한 물품에 대하여는 그 물품을 수입한 화주”를 들고 있는바, 위 규정 소정의 관세납부의무자인 ‘그 물품을 수입한 화주’라 함은 그 물품을 수입한 실제 소유자를 의미한다고 할 것이고, 다만 그 물품을 수입한 실제 소유자인지 여부는 구체적으로 수출자와의 교섭, 신용장의 개설, 대금의 결제 등 수입절차의 관여 방법, 수입화물의 국내에서의 처분·판

매의 방법의 실패, 당해 수입으로 인한 이익의 귀속관계 등의 사정을 종합하여 판단하여야 하며, 이와 같이 해석하는 것이 관세법에도 적용되는 실질과세 원칙에 부합하는 것이다.

⑤ 서울행정법원 2009. 2. 16. 선고 2007구합37650-실질귀속원칙 관련

〈사건개요〉

론스타펀드는 한국 내의 부동산에 투자할 목적으로 공동으로 자금을 출연하여 상위지주회사를 설립하고 이를 통하여 벨지움(벨기에) 법률에 의하여 벨기에 법인 스타홀딩스 에스씨에이(Star Holdings SCA; SH)를 설립하였는데, SH는 소외 주식회사를 통하여 서울 강남구 역삼동 소재 토지 및 그 지상의 빌딩을 매수하여 보유하던 중 2004. 12. 28. 소외 주식회사의 주식 전부를 싱가포르투자청 산하 법인인 'Reco Kangnam Pte Ltd' 및 'Reco KBD Pte Ltd'에 각 50%씩 나누어 매각하여 그 주식 양도차익 245,066,185,237원(취득가액 100,049,015,095원, 양도가액 351,091,149,508원, 양도비 5,975,949,178원)을 얻었다. SH는 벨기에의 거주자로서 '대한민국과 벨지움 간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약' 제13조에 주식양도로 인한 소득은 양도인의 거주지국에서만 과세되도록 규정되어 있다는 이유로 과세당국에 이 사건 주식의 양도소득을 따로 신고하지 않았다. 이에 대하여 과세당국은 2005. 12. 15. SH는 실질적인 소득, 자산의 지배와 관리권이 없이 조세회피목적을 위해 설립된 도관회사(conduit company)에 불과하여 이 사건 주식의 양도소득에 관하여는 한·벨 조세조약이 적용되지 않고 그 양도소득은 원고를 포함한 론스타펀드에게 실질적으로 귀속된다면서 미국 거주자인 원고에 대하여 '대한민국과 미합중국 간의 소득에 관한 조세의 이중과세회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진을 위한 협약' 과 소득세법 제119조 제9호, 소득세법 시행령 제158조 제1항 제1호 등에 따라 양도소득세 61,365,637,480원(본세 52,928,788,580원, 가산세 8,436,848,900원)를 부과한 사안이다.

〈판결요약〉

‘대한민국과 벨지움 간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약’상의 벨기에 거주자로 인정되는 법인이 대한민국 내에서 사업상 거래를 하고 위 협약에 따라 소득원천에 대하여 한국법에 따른 과세의 면제 혜택을 받기 위해서는 그가 위 협약 제13조가 정한 양도자이어야 하는데, 여기에서 ‘양도자’의 의미를 정함에 있어서는 이중과세 방지 또는 조세회피 방지의 취지에 부합하고 조약의 문언에 배치되지 않는 범위 내에서 실질과세의 원칙에 따른 해석상의 제한이 따라야 한다. 그러므로 벨기에 이외의 국적을 가진 비거주자가 대한민국 내에 투자목적으로 벨기에에 법인을 설립하고 그 법인의 이름으로 대한민국 내에서 자본이득을 목적으로 한 사업을 영위하는 경우 그 법인의 거주지인 벨기에에서는 정상적인 사업활동이 없고 그 법인의 대한민국 내의 거래행위에도 독자적인 경제적 이익과 사업목적 없이 원투자자를 위한 형식상 거래당사자의 역할만 수행하였을 뿐 그 실질적인 거래주체는 원투자자이고 그러한 것이 오로지 원투자자의 조세회피만을 목적으로 한 경우에는 그 법인은 위 협약상의 양도자라고 할 수 없다.

⑥ 서울행정법원 2009. 7. 17. 선고 2008구합16896-실질귀속원칙 관련

〈사건개요〉

미국외 투자자들이 파트너로서 투자한 유한파트너십 엘피1, 2는 한국 내 부동산에 투자할 목적으로 공동으로 자금을 출연하여 룩셈부르크에 룩셈부르크 법인들을 설립하고 이를 통하여 벨기에 법률에 의해 벨기에 법인들을 설립한 후 벨기에 법인들은 2002년 2월 ‘자산유동화에 관한 법률’에 따라 설립된 유동화전문유한회사의 주식 전부를 47억원 정도에 인수하고 이 유동화전문회사를 통하여 서울의 종로구의 A건물을 매수하여 보유하던 중 2004년 이 주식을 영국법인인 원고에게 432억 9천 5백만원에 매각하여 주식양도차익을 얻었다. 원고는 한·벨 조세조약 제13조에 의거 이 사건 주식양도대금 지급에 대한 법인세를 원천징수하지 않았다. 이에 과세관청은 벨기에 법인들은 도관에 불과하고 실질적인 소득은 영국법에 의해 설립된 유한회사로 보아 과세한 사안이다.

〈판결요약〉

헌법상의 조세법률주의와 국가 간 조세조약의 해석기준, 국세기본법 제14조의 실질과세원칙의 취지와 내용, 한·벨 조세조약의 목적과 비거주자에 대한 면세규정의 취지 등을 종합하여 보면, 벨기에 이외의 국적을 가진 비거주자가 우리나라 내에 투자목적으로 벨기에에 법인을 설립하고 그 법인의 이름으로 우리나라 내에서 자본이득을 목적으로 한 사업을 영위하는 경우 그 법인의 거주지인 벨기에서는 정상적인 사업 활동이 없고 그 법인의 대한민국 내의 거래 행위에도 독자적인 경제적 이익과 사업목적이 없이 원투자자를 위한 형식상 거래당사자의 역할만 수행하였을 뿐 그 실질적인 거래주체는 원투자자이며 그러한 것이 오로지 원투자자의 조세회피만을 목적으로 한 경우에는 그 법인을 실질적으로 원투자자와 별개의 실체로서 한·벨 조세조약상의 양도자라고 인정할 수는 없다. 따라서 원투자자가 그러한 거래형식이나 외관만을 내세워 벨기에 법인이 거래행위의 주체임을 이유로 한·벨 조세조약의 조세면세규정을 원용하는 것은 조세회피목적만을 위하여 취한 형식을 이유로 원투자자가 원래 부담하여야 할 조세에 관하여 혜택을 부여하는 것으로서 허용될 수 없는 것이다.

⑦ 조심 2010. 5. 24. 선고 2008전2703 - 실질귀속원칙 관련

〈사실관계〉

A는 아랍에미레이트연합국의 아부다비 법률에 의하여 설립된 법인으로서 아부다비 정부가 100%의 지분을 보유하고 있다. 법인 A는 핀란드 법률에 따라 설립된 법인인 B와 오스트리아법률에 따라 설립된 법인 C의 발행주식의 100%를 보유하고 있다. 한편 법인 B는 네덜란드 법률에 따라 설립된 법인 D의 발행주식 100%를 보유하고 있고, C법인은 네덜란드 법률에 따라 설립된 법인인 청구법인 E의 발행주식 100%를 보유하고 있다. 법인 D가 국내법인의 주식을 취득하고 2006년 양도하는 과정에서 과세관청은 유가증권 양도소득의 실질귀속자를 아랍에미레이트연합국의 A로 보았고 이에 따라 과세함으로써 납세자는 네덜란드 법률에 따라 설립된 법인으로 보아야 한다는 취지로 심판을 청구한 사안이다.

〈판결요약〉

「국제조세조정에 관한 법률」 제2조의2는 국제거래에 있어서도 소득의 실질 귀속자를 기준으로 조세조약과 세법을 적용한다는 원칙을 선언적·확인적으로 명문화 한 것으로 동 신설 전에도 법원의 판결에 의해 실질과세원칙을 적용하고 있었고(대법원 1994. 4. 15. 선고 93누13162 판결 외 같은 뜻), 헌법상의 조세법률주의와 조약의 해석에 관한 기본원칙, 실질과세원칙의 근거와 내용, 조세조약의 체결목적, 주식양도로 인한 소득은 양도인의 거주지국에서만 과세 되도록 규정한 규정취지 및 국제기본법상 실질과세원칙은 과세부담의 공평과 응능부담의 원칙을 구현하기 위한 것으로서 국내법상의 납세의무자인 거주자와 비거주자 모두에게 공평하게 적용되는 것인 점을 종합하여 보면 실질과세원칙은 국가 간의 조세조약의 규정을 해석함에 있어서 문언 자체의 의미를 유추·확장하거나 문언에 반하는 것이 아닌 한 그 해석의 기준으로 삼 수 있다(서울행정법원 2009. 2. 16. 선고 2007구합37650 판결 같은 뜻). 실질적인 업무 수행이 없이 법적 형식만을 제공하며, 그와 같은 법적 형식을 취한 목적이 오로지 조세회피에 있다고 인정되는 경우에는 그와 같이 형식적으로 소득을 수취한 주체를 수익적 소유자로 볼 수 없을 것이고, 그와 같은 형식과는 별개로 실질적으로 업무를 수행하고 소득을 실질적으로 수취한 주체를 수익적 소유자로 보아야 할 것이다.

라. 소결

(1) 일반규정에 의한 절충설의 타당성 및 적절성

실질과세원칙의 적용범위에 관한 3가지 학설 중 ‘경제적 실질 기준설’은 당사자가 취한 법적 형식이 그가 의도한 경제적 실질과 다른 경우에는 과세관청은 법률규정의 근거가 없이도 당사자가 취한 거래의 외형을 재구성할 수 있다는 것으로서, 국민생활의 법적 안정성과 예측가능성을 심히 해할 우려가 있다. 독일에서 주로 2차 세계대전 이전에 국민의 기본권을 무시하고 국가주의 내지는 전체주의 이념이 지배하던 시대에 존재하던 견해로 이미 폐기된 지 오래이다. 그렇다면 남은 것은 구체적

인 개별규정이 없는 경우에는 가장행위가 아니라면 당사자가 취한 행위나 거래의 법적 형식에 따라서만 과세하여야 한다는 법적 형식 기준설을 따를 것인지, 아니면 다른 영업상의 목적 또는 경제적인 이유 없이 오직 또는 거의 조세회피의 의도만으로 부자연스럽고 불합리한 행위나 거래를 한 경우에는 일반규정에 의하여 그 경제적 실질에 따라 과세할 수 있다는 절충적 입장을 취할 것인지의 문제이다.

당사자가 선택한 행위나 거래의 방식에 따라 과세효과를 파악할 것인지 아니면 그 이면으로 의도한 경제적 효과나 실질에 따라 과세효과를 파악할 것인지 라고 하는 실질과세의 적용문제는, 결국 그 행위나 거래의 방식을 과세요건으로 규정하고 있는 조세법의 법문에 충실할 것인지 아니면 이로부터 어느 정도 일탈을 허용할 것인지의 문제이다. 법의 이념의 측면에서 보면 조세법률주의를 통해 실현하고자 하는 법적 안정성을 중시할 것인지 아니면 실질과세원칙을 통하여 실현하고자 하는 조세정의 즉, 과세의 공평을 중시할 것인지의 문제이다.

어떤 행위나 거래에 관한 법문언의 의미를 일탈하여 실질주의를 지나치게 확대하여 적용하게 되면 ‘과세요건은 법률로 정하여야 한다’는 조세법률주의를 형해화하고 이를 통하여 실현하고자 하는 조세법 영역에서의 법적 안정성을 파괴할 우려가 있다. 그렇다고 하더라도 어떤 행위나 거래가 다른 영업상의 목적 또는 경제적인 이유 없이 오직 또는 거의 조세회피의 의도만으로 취해진 경우 구체적인 개별규정이 없다는 이유로 과세하지 않는 것은 과세의 공평에 반한다.

학계에서 제시되고 있는 실질과세원칙의 적용에 관한 견해들을 보면, 조세법의 해석은 그 문언적 의미에 충실하여야 한다는 조세법률주의에 입각하여 행위 또는 거래의 법적 형식에 따라 과세함을 원칙으로 하되, 영업수익을 제고한다거나 규제를 피하는 등의 사업상의 동기나 목적에 의해 고안 또는 이행된 것이 아니라 조세의 부담을 회피할 목적으로 행

위 또는 거래를 하였고 그것이 통상인의 객관적 관점에서 볼 때 부자연스럽고 불합리한 경우에는, 납세의무의 귀속을 정하거나 과세표준을 계산함에 있어 법적 형식이 아니라 경제적 실질에 따를 수 있다고 보아야 한다는 입장이 다수인 듯하다.³⁹⁾

기존의 법원의 입장은 대체로 조세법에 어떤 거래의 법적 형식을 부인하면서 그 경제적 실질에 따라 과세한다는 명문의 규정이 있는 경우에만 실질과세원칙의 적용이 가능하다는 입장을 견지하여 법적 형식 기준설을 취하고 있는 듯하다.⁴⁰⁾ 그러나 사업상의 목적이나 경제적인 이유 없이 오직 또는 거의 조세의 회피만을 목적으로 부자연스럽고 불합리한 외형을 구성한 경우를 과세상 그대로 인정하는 것은 과세의 공평에 반한다. 그러므로 조세법률주의가 요구하는 최소한을 충족하고 있다면, 조세를 부당하게 회피한 이러한 경우까지 법적 안정성과 예측가능성을 보호하여야 할 이유는 없다고 할 것이다.

이러한 관점에서 볼 때 당사자가 취한 행위나 거래의 법적 형식에 따라 과세하되 다른 영업상의 목적 또는 경제적인 이유 없이 오직 또는 거의 조세회피의 의도만으로 부자연스럽고 불합리한 행위나 거래를 한 경우에는 실질과세원칙에 관한 일반규정에 의하여 그 경제적 실질에 따라 과세할 수 있다는 절충설이 적절하다고 판단된다. 세계적으로 각국의 입법례 또는 판례나 학설의 추세도 이러한 절충적 입장을 취하고 있는 것으로 보여진다.⁴¹⁾

실질과세원칙의 적용범위와 관련한 증명책임의 배분에 있어서는, 구체적인 개별규정 없이 일반규정만 있는 경우라도 어떤 행위 또는 거래가

39) 이창희, 「세법강의」, 박영사, 2009, 40~41면.

40) '대법원 1991. 5. 14. 선고 90누3027'를 비롯한 다수의 판례가 실질과세원칙이 조세법률주의의 테두리 내에서만 기능하는 것이라는 점을 분명히 하고 있다.

41) 전술한 바와 같이 실질귀속원칙을 규정하고 있는 국세기본법 제14조 제1항은 일반규정의 조문형식으로 구체적인 사안에 직접 적용되고 있는 것으로 파악된다.

다른 영업상의 목적 또는 경제적인 이유 없이 오직 또는 거의 조세회피의 의도만으로 취해진 경우에는 과세할 수 있도록 하되 과세관청이 그 증명책임을 지도록 하고, 역으로 구체적인 개별규정이 있는 경우라도 어떤 행위 또는 거래의 주된 목적이 조세회피가 아닌 경우라면 과세하지 아니하되 납세의무자가 그 증명책임을 지도록 하는 것이 바람직하다.

(2) 입법형식으로서의 일반규정

조세법에서의 ‘일반규정’은 과세대상이 일반적·포괄적이기는 하지만 그 자체로서 법률요건과 법률효과를 구비하고 있는 규정을 의미하는 것으로 이해된다. 일부 학자들은 국세기본법 제14조, 법인세법 제4조, 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 등을 실질과세원칙에 관한 ‘일반적 규정’이라고 표현하고 있는데, ‘일반적 규정’을 일반규정과 같은 의미로 사용하였다면 적절치 아니하다 할 것이고⁴²⁾ ‘일반규정’과는 다른 의미라면 일반규정과 같은 의미로 혼돈할 우려가 있으므로 다른 표현을 사용하는 것이 바람직하다.⁴³⁾

국세기본법 제14조에서 이른바 실질귀속의 원칙을 정하고 있는 제1항은 ‘과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 조세법을 적용한다’라고 규정하여 명확한 법률요건과 법률효과를 갖추고 있다. 그런 의미에서 국세기본법 제14조 제1항에서 규정하고 있는 ‘실질귀속의 원칙’은 실천적 의의를 갖는 일반규정으로서 기능하고 있는 것으로 보여진다. 그러나 실질계산의 원칙을 정하고 있는 동조 제2항은 ‘조세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질

42) 국세기본법 제14조 제2항 등은 법률요건과 법률효과를 정하고 있지 아니하고, 국세기본법 제14조 제3항 등은 과세대상이 일반적·포괄적이지 아니하다.

43) 이태로·한만수, 전게서, 36면 참조.

내용에 따라 적용한다’라고 규정하고 있는데, 그 법률요건과 법률효과가 명확하지 아니하여 이 조문을 구체적인 사안에 직접 적용할 수는 없다고 판단된다. 또한 동조 제3항은 ‘제3자를 통한 간접적인 방법이나 2 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다’라고 하여 적용대상을 ‘우회거래 또는 다단계거래’라고 하는 일정한 거래 유형으로 한정하고 있으므로 적용대상을 일반적·포괄적으로 규정하는 ‘일반 규정’이라고 보기는 어렵다.

과세요건 명확주의와 관련하여 헌법재판소는 과세대상이 일반적·포괄적이기는 하지만 불명확하거나 다의적인 것이 아니라면 과세요건 명확주의에 반하지 아니한다고 판시한 바 있다.⁴⁴⁾ 헌법재판소는 부가가치세법 제6조 제1항이 부가가치세 과세대상으로서의 재화의 공급을 ‘계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의한 재화의 인도 또는 양도라고 규정한 것이 헌법상의 조세법률주의에서 파생되는 과세요건 명확주의에 위배된다’는 주장에 대해 ‘무엇을 구체적으로 과세대상으로 삼을 것인지의 문제는 경제상황의 변천, 조세정책의 변화, 관련 법규의 변경 등에 대응하여 탄력적, 유동적으로 규율할 필요가 크므로 법률조항에서 모든 과세대상을 개별적, 구체적으로 상세히 규율하는 것이 반드시 바람직하다고 볼 수도 없다’라고 판시한 바 있는데, 실질과세원칙에 관한 일반 규정에도 해당될 수 있다고 본다.

44) 헌법재판소 2006. 2. 23. 선고 2004헌바100 참조.

제2절 실질과세원칙에 관한 현행법 규정

실질과세원칙에 관한 현행법 규정은 크게 실질과세원칙에 관한 일반 규정 내지는 선언적 규정과 실질과세원칙의 구체적인 적용을 위한 개별 규정으로 나눌 수 있다. 그리고 실질과세원칙에 관한 개별 규정은 다시 특정한 거래형태(행위 또는 거래)를 법률요건으로 하고 있는 경우와 일정한 거래유형(행위 또는 거래의 유형)을 법률요건으로 하고 있는 경우로 나눌 수 있다.

1. 실질과세원칙에 관한 일반규정 내지는 선언적 규정

전체 조세법체계에서 실질과세원칙에 관한 일반 규정 내지는 선언적 규정을 두고 있는 법률로는 국세기본법, 지방세기본법, 법인세법 및 국제조세조정에 관한 법률이 있다.

(1) 국세기본법

국세기본법은 제14조 제1항에서 “과세의 대상이 되는 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 조세법을 적용한다”라고 하여 과세물건의 실질적 귀속자의 판단에 관한 원칙(이른바 ‘실질귀속의 원칙’)을 규정하고 있다. 또한 동법은 제14조 제2항에서 “조세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득·수익·재산·행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 적용한다”라고 하여 과세물건 내지는 과세표준의 실질적 인식에 관한 원칙(이른바 ‘실질계산의 원칙’)을 규정하고 있다.

이 규정들에서 먼저 실질귀속에 관한 규정은 ‘과세의 대상이 되는 소득,

수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는, ‘사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 조세법을 적용한다’ 라고 하여 법률요건과 법률효과를 명확하게 규정하여 적용상 별다른 문제가 없다고 보여진다. 다음으로 실질계산원칙에 관한 규정이 문제인데, ‘조세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 적용한다’ 라고 하여 무엇이 법률요건이고 무엇이 법률효과인지가 명확하지 아니하여 이 규정에 근거하여 직접 과세를 할 수는 없다고 판단된다.

(2) 지방세기본법, 법인세법 및 국제조세조정에 관한 법률

지방세기본법(제17조 제1항 및 제2항), 법인세법(제4조 제1항 및 제2항) 및 국제조세조정에 관한 법률(제2조의2 제1항 및 제2항)에서도 국제기본법의 실질과세원칙선언규정과 동일한 취지의 규정을 두고 있다. 국제기본법 제14조 제1항 및 제2항에 대한 것과 동일한 해석론이 전개될 수 있을 것이다. 이 같이 여러 조세법률에서 실질과세원칙을 중복적으로 선언하는 것은 법령의 간소화라는 관점에서 바람직한 입법태도가 아니라고 본다.

2. 실질과세원칙에 관한 개별 규정

가. 특정한 거래형태(행위 또는 거래)를 법률요건으로 하고 있는 경우

(1) 부당행위계산부인(소득세법 제41조 및 법인세법 제52조)

① 소득세법 제41조

과세관청은 배당소득,⁴⁵⁾ 사업소득 또는 기타소득이 있는 거주자의 행

45) 부당행위계산부인의 대상이 되는 배당소득은 공동사업(제43조)에서 발생한 소

위 또는 계산이 그 거주자와 특수관계 있는 자와의 거래로 인하여 당해 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는, 그 거주자의 행위 또는 계산에 관계없이 당해 연도의 소득금액을 계산할 수 있다.

소득세법은 부당행위계산부인의 대상소득을 출자공동사업자의 배당 소득, 사업소득 또는 기타소득으로 한정하고 있는데, 이는 대부분의 이자소득, 배당소득, 근로소득, 연금소득 및 퇴직소득은 당해 소득을 지급하는 단계에서 원천징수되고 양도소득을 계산함에 있어서는 양도가액과 취득가액을 원칙적으로 실지거래가액에 의하도록 하고 있으므로 부당행위계산의 여지가 거의 없기 때문이다.

② 법인세법 제52조

과세관청은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계 있는 자와의 거래에 있어서 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 때에는, 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산에도 불구하고 그 법인의 각 사업연도의 소득을 계산할 수 있다.

법인세법의 부당행위계산부인규정은 특히 중요한 의미를 가지는데, 법인의 특성상 특수관계자가 다수일 뿐만 아니라 법인과 관련하여 다양한 영업거래와 자본거래가 행해지기 때문이다. 동법 시행령은 법인세법의 위임에 의하여 부당행위계산부인규정의 적용대상이 되는 거래형태로 현물출자자산의 과대평가 및 그 자산의 과대상각, 무수익자산의 출자 및 그 자산에 대한 비용부담, 자산을 무상 또는 시가보다 낮은 가액으로 양도 또는 현물출자한 경우 등을 열거하고 있다(법인세법 제52조 제4항 및 동법 시행령 제88조 제1항).

특금액 중 출자공동사업자의 손익분배비율에 해당하는 금액에 한한다(제41조 제1항 및 제17조 제1항 제8호).

(2) 신탁소득에 대한 과세(법인세법 제5조)

신탁재산에 귀속되는 소득은 그 신탁의 이익을 받을 수익자가 그 신탁재산을 가진 것으로 보아 소득세 또는 법인세를 과세하고, 신탁회사의 신탁재산에 귀속되는 수입과 지출은 그 법인의 수입과 지출로 보지 아니한다. 실질과세원칙 중 실질귀속원칙에 관한 개별 규정이다.

(3) 부담부증여에 대한 양도소득세의 과세(소득세법 제88조제1항)

부담부증여시 ‘부담’에 대응하는 부분은 그 자산이 유상으로 사실상 이전되는 것으로 보아 양도소득세를 부과한다. 실질과세원칙 중 실질계산원칙에 관한 개별 규정이다.

나. 일정한 행위 또는 거래의 유형을 법률요건으로 하고 있는 경우

(1) 국세기본법 제14조 제3항

국세기본법은 제14조 제3항에서 “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”라고 규정하여 부당환우회거래 또는 다단계거래를 규제하고 있다.

(2) 상속세 및 증여세법과 국제조세조정에 관한 법률

상속세 및 증여세법과 국제조세조정에 관한 법률에서도 국세기본법

46) 상속세 및 증여세법 제2조 제3항 및 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제3항.

제14조 제3항의 부당한 우회거래 또는 다단계거래의 부인에 관한 규정과 동일한 취지의 규정을 두고 있다.⁴⁶⁾ 국세기본법은 제14조 제3항에서 ‘..... 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우 이 법 또는 세법을 적용한다’라고 명시하여 동법의 부당한 우회거래 또는 다단계거래의 부인에 관한 규정의 적용범위를 전체 조세법령으로 예정하고 있으므로, 상속세 및 증여세법과 국제조세조정에 관한 법률에서 부당한 우회거래 또는 다단계거래의 부인을 중복적으로 규정하는 것은 법령의 간소화라는 관점에서 바람직한 입법태도가 아니라고 본다.

3. 실질과세원칙에 대한 예외 규정

(1) 명의신탁재산의 증여의제(상속세 및 증여세법 제45조의2)

상속세 및 증여세법은 토지와 건물을 제외한 권리의 이전이나 그 행사에 등기 등이 필요한 재산의 실제소유자와 명의자가 다른 경우에는 그 명의자로 등기 등을 한 날⁴⁷⁾에 그 재산의 가액을 명의자가 실제소유자로부터 증여받은 것으로 보고 있다(제45조의2).⁴⁸⁾

이 규정은 특히 주식의 차명거래 즉, 주식의 명의신탁에 초점이 맞추어져 있는데, 상속세 및 증여세법은 주식의 실제소유자와 명의자가 다

47) 그 재산이 명의개서를 하여야 하는 재산인 경우에는 소유권취득일이 속하는 해의 다음 해 말일의 다음 날을 말한다(상속세 및 증여세법 제45조의2).

48) 다만, 조세 회피의 목적 없이 타인의 명의로 재산의 등기 등을 하거나 소유권을 취득한 실제소유자의 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우는 그러하지 아니하다(상속세 및 증여세법 제45조의2 제1항 제1호). 한편 양도자가 소득세법 제105조 및 제110조에 따른 양도소득 과세표준 신고 또는 증권거래세법 제10조에 따른 신고와 함께 소유권 변경 내용을 신고하는 경우가 아니라면, 타인의 명의로 재산의 등기 등을 한 경우, 실제소유자 명의로 명의개서를 하지 아니한 경우 및 유예기간에 주식 등의 명의를 실제소유자 명의로 전환하지 아니하는 경우에는 조세 회피 목적이 있는 것으로 추정한다(동법 제45조의2 제2항).

른 경우 그 명의자에게 증여세를 부과하는 방식으로 주식의 명의신탁을 규제하고 있다.⁴⁹⁾ 주식의 실제소유자가 아닌 명의자를 납세의무자로 보는 것은 실질과세원칙에 반하지만 주식의 명의신탁에 의한 조세회피행위를 규제하기 위한 조치라는 점에서 정당성을 가진다고 할 것이다.

(2) 귀속불분명시 대표자인정상여(법인세법 제67조)

법인세법은 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 신고하거나 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정할 때 익금에 산입한 금액이 사외에 유출된 것은 분명하지만 그 귀속이 불분명한 경우에는 대표자에게 귀속된 것으로 보고 있다(법인세법 제67조 및 동법 시행령 제106조 제1항 제1호 단서).

익금에 산입한 금액이 사외에 유출된 것이 분명한 경우에는 그 귀속자에 따라 배당, 이익처분에 의한 상여, 기타소득, 기타 사외유출로 처분하는 것이 실질과세원칙에 부합한다(동법 제67조 및 동법 시행령 제106조

49) 우리나라의 전체 법체계에서 자산의 실제소유자와 명의자가 다른 차명거래에 관한 한 부동산을 제외하고는 이를 직접 금지하고 있지 아니하다. 부동산거래에 대해서는 ‘부동산 실권리자명의 등기에 관한 법률’에서 부동산의 차명거래 즉, 명의신탁 자체를 금지하고 있는데, 이를 위반하는 경우에는 그 효과를 무효로 하고 과징금을 부과하고 있다. 이에 반해 금융거래에 대해서는 ‘금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률’에서 실제소유자와 명의자가 다른 차명의 금융거래를 직접 금지하고 있지 아니하고, 실제거래자와 명의자가 다른 비실명의 금융거래에 한하여 해당 금융기관의 임직원 또는 그 금융기관에 대해 과태료를 부과하거나 영업제한과 같은 제재를 과하고 있고[제7조, 제8조 및 ‘금융기관 검사 및 제재에 관한 규정’(금융위원회 고시) 제17조에서 제19조까지], 비실명으로 거래한 금융자산에서 발생하는 이자 및 배당소득에 대해서는 100분의 90의 세율로 과세하고 있다(제5조). 물론 실제소유자와 명의자가 다른 차명의 금융거래이지만 실제거래자와 명의자가 같은 실명거래인 경우에는 이러한 규제도 받지 아니한다. 한편 상속세 및 증여세법은 주식의 차명거래에 대하여 명의자에게 증여세를 부과하고 있다(최성근, “금융실명제 운용의 합리성 제고를 위한 법제개선방안”, 국회법제사법위원회 「정책연구」 10-03, 2010. 11. 참조).

제1항 제1호 본문). 문제는 그 귀속이 불분명한 경우인데, 귀속불분명시 대표자인정상여 규정은 실질과세원칙에 반하지만 회사자산의 불투명한 사외유출을 방지하고 세수를 확보하기 위한 조치로서 정당성을 가진다고 할 것이다.

4. 총괄적 검토

현행 조세법의 실질과세원칙 관련규정을 어떻게 이해할 것인지의 문제이다. 넓은 의미의 실질과세원칙에 관한 현행법 규정은 크게 세 가지 범주로 나눌 수 있는데, 그 하나가 실질귀속원칙에 관한 규정(국세기본법 제14조 1항)이고, 다른 하나가 좁은 의미의 실질과세원칙인 실질계산원칙에 관한 규정(국세기본법 제14조 2항)이며, 나머지 하나가 부당하게 조세부담을 감소시키는 조세회피행위를 규제하기 위한 개별 규정이다.

먼저 실질귀속에 관한 규정은 ‘과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 조세법을 적용한다’라고 하여 법률요건과 법률효과를 규정한 일반 규정으로서 적용상 별 문제가 없다고 보여진다.⁵⁰⁾

다음으로 특히 실질과세원칙이 빈번하게 문제 되는 것은 실질계산원칙과 관련해서인데, ‘조세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 불구하고 그 실질내용에 따라 적용한다’라고 하여 무엇이 법률요건이고 무엇이 법률효과인지를

50) 실질귀속원칙(국세기본법 제14조 제1항)은 실질계산원칙(동법 제14조 제2항)과는 달리 이를 근거로 법적 형식을 부인하고 경제적 실질에 따라 과세처분을 한 사례가 다수 있다, 대법원 1989. 9. 29. 선고 89도1356 ; 동 1990. 4. 10. 선고 89누992 ; 동 1994. 4. 15. 선고 93누13162 ; 동 2003. 4. 11. 선고 2002두8442 ; 조심 2010. 5. 24. 선고 2008전2703 등 참조.

규정하지 아니하여 바로 이 규정에 근거하여 과세를 하기는 어렵다.

끝으로 부당하게 조세부담을 감소시키는 조세회피행위를 규제하기 위한 개별 규정은 부당행위계산부인규정과 같이 특정한 거래 형태를 적용 대상으로 하고 있는 경우가 대부분이지만, 국세기본법 제14조 제3항, 상속세 및 증여세법 제2조 제3항 및 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제3항의 경우⁵¹⁾처럼 일정한 거래 유형을 적용 대상으로 하는 경우도 있다.⁵²⁾

요컨대 현행법에는 실질과세원칙과 관련해서 ‘실질’ 또는 ‘실질과세’에 대한 정의 규정이 없고 실질 ‘계산’ 원칙에 관한 일반 규정도 없으며, 실질과세원칙과 관련하여 실질 ‘귀속’ 원칙에 관한 일반 규정과 특정한 거래 형태 또는 일정한 거래 유형을 적용 대상으로 하는 수 개의 개별 규정이 있을 뿐이다.

51) 이들 규정을 실질과세원칙에 관한 일반 규정이라고 보는 견해도 있지만, 우회거래 또는 다단계거래라고 하는 거래 유형으로 적용 대상을 한정하고 있으므로 일반 규정이라고 보는 것은 적절하지 아니하다.

52) 최성근, “단계거래원칙이 실질과세원칙에서 차지하는 지위와 부당한 단계거래의 판단기준”, 『조세법연구』 제14권 제2호, 2008. 8. 참조.

제3장 실질과세원칙에 관한 주요국의 입법례 및 법리

제1절 독일

조세법의 해석에 관하여 구 독일 조세조정법(Steueranpassungsgesetz, 1976년 폐지)은 제1조 제2항에서 “조세법률의 해석에 있어서는 국민사상, 조세법률의 목적, 경제적 의의 및 이들 간의 관계의 발전을 고려하여야 한다”라고 규정하고 있었다. 여기에서 조세법률의 해석에 있어서는 그 경제적 의의를 고려하여야 한다는 해석방법은 이른바 ‘경제적 관찰법(wirtschaftliche Betrachtungsweise, 1919년 독일 조세기본법 제4조 참조)’이라 불리우는 것인데, 조세법의 해석은 그 문언에 얽매이는 것이 아니라 그 규율대상인 경제적 사실 또는 현상에 적합하게 행해져야 한다는 취지로 이해되어 왔다. 우리나라에서도 ‘실질과세의 원칙’이라는 이름으로 동일한 해석방법이 주장되고 있다.

그러나 1950년대 중반을 넘어서면서 독일에서는 조세법률을 그 문언으로부터 벗어나서 해석하는 것에 대하여 강한 비판이 제기되었고, 통설과 판례는 법적 안정성을 중시하는 입장에서 조세법률은 원칙적으로 그 문언에 맞게 해석하여야 한다는 해석방법이 취하였다. 이러한 독일 학설·판례의 태도는 1980대 중반 이후 다시 바뀌어 현재는 조세회피방지를 위한 일반규정인 독일 조세기본법 제42조가 법원에 의해 빈번하게 적용되고 있다.

현행 독일 조세기본법은 제42조에서 “조세법은 법의 형성가능성(Gestaltungsmöglichkeiten)을 남용함으로써 회피될 수 없다. 남용이 존재하는 경우에는 과세권이 경제적 사실 또는 현상에 적합한 법적 형성(einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung)의 경우에 성립하는 것과 동일하게 성립한다”라고 규

정하고 있다. 이러한 조세기본법의 실질과세에 관한 일반규정은 1919년 독일 조세기본법 제4조의 ‘경제적 관찰법(Wirtschaftliche Betrachtungsweise)’를 승계한 것인데, 경제적 관찰법은 민사법상의 개념을 차용한 조세법상의 개념에 대하여 민사법에서와는 다른 경제적 의미를 부여할 것인지의 여부를 검토하는 해석방법이라고 할 수 있다.

독일에서 경제적 관찰법에 대한 학설과 판례의 변천사를 정리해보면, 먼저 제2차 세계대전 이전에 시행되던 독일 구 조세조정법(Steueranpassungsgesetz)하에서 조세법의 해석은 그 문언에 얽매이는 것이 아니라 그 규율대상인 행위 또는 거래의 경제적 사실 또는 현상에 적합하게 행해져야 한다는 취지로 이해되었다. 이러한 입장에 의하면 과세여부나 그 부담은 오로지 경제적 효과에 따라 결정된다. 다음으로 1950년대 중반을 넘어서면서 독일에서는 조세법을 그 문언으로부터 벗어나서 해석하는 것에 대하여 강한 비판이 제기되었고, 학설과 판례는 법적 안정성을 중시하여 조세법은 원칙적으로 그 문언에 맞게 해석하여야 한다는 입장을 취하였다. 이러한 입장에 따르면 사법상의 개념을 조세법에서 차용하는 한 그 개념의 의미도 동일하여야 하고, 경제적 관찰법은 완전히 배제된다는 것이다. 끝으로 독일 학설·판례의 태도는 1980대 중반 이후 다시 바뀌어 현재는 실질과세에 관한 일반규정인 독일 조세기본법 제42조가 널리 적용되고 있다. 이러한 입장에 따르면 경제적 관찰법은 목적론으로 해석되어야 하므로, 사법상의 개념이 조세법의 영역에서 어떤 의미를 가지는 지는 사안별로 해석을 통하여 판단하여야 한다는 것이다.

제2절 미 국

미국의 연방대법원은 Gregory v. Helvering 사건⁵³⁾에서 ‘과세는 거

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

래의 형식이 아닌 실질에 의존' 함을 명확히 함으로써, 거래의 과세상 취급을 결정함에 있어 거래의 형식보다 실질이 지배해야 한다는 원칙을 확립하였다. 미국의 법원들은 이 판결 이래로 실질과 다른 형식을 취함으로써 납세의무자가 얻게 되는 조세상의 이익을 부인하는데 실질과세원칙을 적용하여 왔다. 세부적으로는 실질우위(substance-over-form), 사업목적(business purpose), 경제적 실질(economic substance), 가장거래(sham transaction) 및 단계거래(step transaction)와 같은 다양한 보통법 이론들이 원용되고 있다.⁵⁴⁾

이러한 보통법 이론들의 중요한 특징 중의 하나는 이들이 다수의 사건에서 서로 중복적으로 주장되고, 법원은 하나 이상의 이론을 근거로 조세상의 이익을 부인하거나 부인하지 않을 것을 결정한다는 점이다. 실질과세원칙에 따라 미국의 법원은 거래의 실질이 명백하게 외적 형식과 다른 경우 그 진실한 실질에 따라 '거래의 성질을 다시 결정할(re-characterize)' 권한을 가진다.⁵⁵⁾

미국의 연방대법원이 어떤 행위 또는 거래의 경제적 실질의 존부를 판단하기 위하여 오랜 기간에 걸쳐 확립한 기준은 문제된 행위 또는 거래를 취한 것이 조세부담의 감소 외에 관련법령에 의한 어떤 '수익적 이해(beneficial interest)'에 영향을 주었느냐 하는 것이다. 다시 말해 어떤 방식의 행위 또는 거래가 '사업상 또는 규제상의 현실에 의해 부득이하게 선택되거나 권유되었느냐(compelled or encouraged by business or regulatory realities)'하는 것이다.⁵⁶⁾

이러한 미국 조세법상 실질과세원칙의 적용기준은 미국 연방조세법원이 2005년에 선고한 2005-104호 판결(사건번호 6163-03, 6164-04,

54) Noel B. Cunningham & James R. Repetti, "Textualism and tax shelters", 24 Va. Tax Rev. 1, 2004, pp. 21~25 참조.

55) United States, v. Ingalls, 399 F.2d 143, 145 (5th Cir. 1968).

56) 이태로 · 한만수, 전거서, 38면.

원고 Santa Monica Pictures, LLC, 피고 연방국세청장)의 판결문 117면 내지 120면에서 상세하게 설명되고 있다. 위 연방조세법원의 판결에서 누차 인용하고 있는 연방대법원의 Frank Lyon v. US 사건⁵⁷⁾은 ‘사업 또는 규제 목적’ 기준을 구체적으로 실시하고 있다.

제3절 일 본

일본은 조세법을 엄격하게 해석하여야 한다는 입장이 종래의 통설이고, 그러한 입장에 따라 실질과세원칙의 적용이나 조세회피행위의 부인은 구체적으로 이를 규정하고 있는 조세법 규정이 없으면 불가능하다는 입장이 일반적이다. 그러나 최근에는 특히 하급심판례 중에서 이러한 경향으로부터 이탈하여 목적론적 해석을 내놓는 경우도 보이고 있다고 한다.⁵⁸⁾

일본에도 실질과세원칙에 관한 조세법 규정이 있지만 우리나라의 국세기본법 제14조 등과는 달리 실질귀속의 원칙에 관한 규정만 있고 실질계산의 원칙에 관한 규정은 없다. 일본 소득세법 제12조는 “자산 또는 사업으로부터 발생한 수익은 법률상 귀속되는 것으로 보여지는 자가 단순한 명의인이고 그 수익을 향유하지 아니하며 그 자 이외의 자가 그 수익을 향유하는 경우에는, 그 수익은 이를 향유하는 자에게 귀속되는 것으로서 이 법률의 규정을 적용한다”라고 정하고 있고, 법인세법도 제11조에서 같은 취지의 규정을 두고 있다.

이들 규정의 의의에 대해서는 두 가지 견해가 있는데, 그 하나는 과세물건의 법률상의 귀속에 관하여 그 형식과 실질이 다른 경우에는 실질에 따라 귀속을 판정하여야 한다는 취지로 이들 규정을 이해하는 견해이다.

57) Frank Lyon Co. v. U. S., 435 U. S. 561(1978).

58) 임승순, 전계서, 50면.

이를 법률적 귀속설이라고 한다. 다른 하나는 이들 규정은 과세물건의 법률상 귀속과 경제상의 귀속이 다른 경우에는 경제상의 귀속에 따라 과세물건의 귀속을 판정하여야 함을 정하고 있다고 이해하는 입장이다. 이를 경제적 귀속설이라고 한다. 이들 양자의 해석에 대해서는 문리적으로는 어느 편의 해석도 가능하지만, 경제적 귀속설을 취하면 소득의 분할 내지 이전을 인정하는 것으로 되기 쉬울 뿐만 아니라 납세자의 입장에서는 법적 안정성이 침해된다는 비판이 있을 수 있고 세무행정의 견지에서는 경제적으로 귀속을 결정하는 것은 실제상 많은 어려움이 따른다는 비판이 있을 수 있다는 이유로, 법률적 귀속설이 통설적 입장이다.⁵⁹⁾⁶⁰⁾

일본 소비세법 제13조도 “법률상 자산의 양도 등을 행한 것으로 보여지는 자가 단순한 명의인이고 그 자산의 양도 등과 관련된 대가를 향유하지 아니하고 그 자 이외의 자가 그 자산의 양도 등과 관련된 대가를 향유하는 경우에는, 당해 자산의 양도 등은 당해 대가를 향유하는 자가 행한 것으로서 이 법률의 규정을 적용한다”라고 규정하고 있다. 이 규정의 의의에 대해서도 법률적 귀속설과 경제적 귀속설이 있을 수 있지만, 법률적 귀속설이 타당하다는 것이 일반적인 해석이라고 한다.⁶¹⁾

한편 위의 일반적인 해석의 입장에 대해서는, 양 설 중 어느 설에 타당한지는 소득의 종류에 따라 달리 판단하여야 한다는 견해가 있다. 예를 들어, 종합소득이나 이자소득과 같이 노동계약이나 예금계약이라고 하는 법률관계가 명확하게 존재하는 것에 대해서는 법률상의 귀속이 명확

59) 金子 宏, 前掲書, 177頁.

60) 우리나라의 조세법에서는 실질과세원칙 중 실질귀속원칙에 관하여 국세기본법 제14조 제1항 등에서 “과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 조세법을 적용한다”라고 규정하여 납세의무자를 소득 등이 ‘사실상 귀속’ 즉, ‘경제적으로 귀속’ 되는 자로 명확히 함으로써 일본과 같은 해석상의 의론은 없는 듯하다.

61) 金子 宏, 前掲書, 178頁.

하고 수익을 향유한 자를 인정할 수 있다면 법률적 귀속설로 충분하다고 한다. 그런데 수익의 법률적 귀속이 명확하다고 할 수 없어 그 귀속을 인정할 수 없는 경우에는 문제가 된다는 것이다.⁶²⁾

예컨대, 농지의 소유자는 父이지만 농업에 종사하는 자는 子인 경우라든가 영업자의 경우에 있어서 음식점에서 식품위생법의 허가를 받은 명의인은 夫이지만 음식점에서 노동을 제공하는 자는 妻인 경우에, 父가 농지소유자라거나 夫가 영업의 허가취득자라는 것 때문에 이를 근거로 하여 법률상 귀속자를 판단하는 것은 부적당하다고 한다. 이러한 사업소득에 대해서는 경제활동의 실태를 보아 수익의 귀속자를 판정할 필요가 있으므로 경제적 귀속설을 채용할 수밖에 없다는 것이다.⁶³⁾⁶⁴⁾

62) 水野忠恒, 租税法, 有斐閣, 2007, 273頁.

63) 上掲書, 273~274頁.

64) 이와 같은 취지로 판시한 몇 건의 판결이 있는데, 일본 최고재판소 1992. 4. 28. 판결에서는 식당경영의 명의인은 義妹였지만 원고가 총지배인으로서는 위임을 받아 음식점의 출점계약, 자금조달, 영업내용, 점포설정, 식재구입의 관리 등을 자기의 책임과 계산으로 행한 것에 대하여 원고를 실질적 경영자로 보아 소득의 귀속자라고 판시하였다. 또한 名古屋 地方裁判所 2005. 11. 24. 판결에서는 풍속영업법의 허가도 신용카드 가맹점도 원고의 명의로 되어 있지 않더라도 본 건 6개 점포에 관한 임대차계약의 명의인, 출자상황, 수지의 관리, 종업원의 모집, 채용, 감독상황 등을 종합적으로 검토해보면 그 경영자는 개점 이래로 금일에 이르기까지 일관되게 원고라고 인정하는 것이 상당하므로 본건 각 과세기간에 걸쳐서 원고가 본건 전 점포의 경영자이고 본건 전 점포의 사업과 관련된 소득은 원고에게 귀속되는 것이 상당하다고 판시한 바 있다.

제4장 실질과세원칙 적용요건의 유형화

앞서 실질과세원칙의 적용범위와 관련하여 ‘절충설’이 적절·타당하다는 의견을 피력하였지만, 법원은 ‘법적 형식 기준설’을 취하고 있는 것이 현실이다. 국세기본법 제14조 제3항, 상속세 및 증여세법 제2조 제4항, 및 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제3항은 우회거래 또는 다단계거래라고 하는 거래유형을 대상으로 조세회피행위를 부인하는 방식을 취하고 있다. 조세회피행위 부인규정이 조세법률주의와의 관계에서 다시 문제가 되는 것은 과연 어느 정도로 명확해야 하는지 라는 점이다. 종래 법원의 일반적인 입장은 실질과세원칙에 의하여 조세회피행위를 부인하려면 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 있어야 한다는 것이고,⁶⁵⁾ 기존의 조세법도 대체로 이러한 법원의 입장과 궤를 같이하여 조세회피행위의 부인을 위한 구체적인 개별규정을 두어 왔다.

조세법률주의 즉, 과세요건 명확주의에서 요구되는 ‘명확성’은 조세법 규정에서 과세요건을 정함에 있어 사용하는 개념이 국민에게 법적 안정성과 예측가능성을 줄 수 있도록 명확해야 한다는 것이지, 그 적용범위가 반드시 제한적이어야 한다는 것은 아니라고 할 것이다. 조세법 규정의 적용범위와 관련하여 조세회피행위를 규제하는 방식은 모름지기 입법정책에 관한 문제로서, 조세회피행위에 대한 규제를 일반 규정에 의할 것인지 개별 규정에 의할 것인지, 또 개별 규정을 두더라도 그 적용범위를 제한적으로 할 것인지 아니면 포괄적으로 할 것인지는 입법자의 재량에 맡겨져 있다고 할 것이다.⁶⁶⁾

65) 대법원 1989. 7. 25. 선고 87누55 판결; 동 1991. 5. 14. 선고 90누3027 판결; 동 1992. 9. 22. 선고 91누13571; 동 1996. 5. 10. 선고 95누5301 판결; 동 1999. 11. 9. 선고 98두14082 등.

66) 입법자는 조세법 규정을 실제로 해석·적용하는 과세당국과 이를 최종적으로 판단하는 법원의 제도 운용능력 내지는 수준을 감안하여 규제방식을 정하여야 할 것이다.

독일의 조세법 이론에서는 유사한 경제적 사실관계를 그 개별적 특수성을 무시한 채 동일하게 취급하는 방식을 이른바 ‘유형화(Typisierung)’⁶⁷⁾라고 하는데, 이러한 유형화는 우리 법에서의 부분적 포괄 규정과 같은 것으로 이해를 하더라도 무리가 없을 것이다. 독일의 조세법 이론에 의하면 과세요건을 유형화하는 것은 응능부담의 원칙에 반할 수 있음에도 불구하고 그 실용성과 세제 간소화 내지는 투명화의 실현을 위하여 허용될 수 있다고 보는 것이 일반적인 견해이다.⁶⁸⁾ 즉, 과세요건의 유형화 여부는 원칙적으로 입법자의 재량이라는 것인데, 이러한 논의는 우리의 조세법에도 그대로 타당하고 본다.

물론 과세요건의 유형화는 과세당국 내지는 조세행정의 입장만을 대변하고 납세의무자의 권리를 도외시킬 우려가 있으므로 일정한 한계 내에서만 허용할 필요가 있다. 그러한 한계로서 중요한 것이 공평과세, 과잉금지의 원칙, 그리고 조세법률주의의 파생원칙의 하나인 과세요건 명확주의라고 하겠다. 즉, 과세요건을 유형화하는 조세입법은 공평과세에 부합하여야 하고, 과잉금지의 원칙 즉, 비례성의 원칙에 따라 실용성 및 간소화에 적합하고 필요하고 상당하여야 하며, 납세의무자의 법적 안정성과 예측가능성을 보장할 수 있도록 명확성이 확보되어야 한다는 것인데,⁶⁹⁾ 국세기본법 제14조 제3항 등이 이들 한계를 벗어난 것은 아니라고 본다.

67) 유형화 개념을 광의로 논의할 때, 유형화는 다시 ‘본래 의미의 유형화’와 과세요건의 계산적·회계적 기초를 단순화 또는 일반화하는 ‘포괄화(Pauschalierung)’로 구분되기도 한다.

68) 박종수, “세법상 유형화·포괄화의 정당성과 한계”, 『조세법연구』 X-2, 2004, 150~154면.

69) 박종수, 상계논문, 150~154면.

제5장 ‘부당’한 다단계거래의 판단기준

제1절 ‘부당’의 의미

국세기본법 제14조 제3항 등을 시행함에 있어 바로 맞닥뜨릴 문제는 ‘어떤 경우가 부당한 다단계거래인지’ 일 것이다. 먼저 부당의 의미를 살펴보면, 우리의 조세법에서 ‘부당’이라는 표현을 전면적으로 사용하고 있는 규정으로는 법인세법과 소득세법의 부당행위계산부인에 관한 규정이 있다. 여기에서 ‘부당’의 개념은 ‘경제적 합리성의 결여’를 뜻한다는 것이 학설과 판례에서 확립된 해석이다.⁷⁰⁾⁷¹⁾ 부당행위계산부인규정은 기본적으로 과세의 대상이 되는 자신의 소득을 특수관계자와의 거래를 통하여 스스로 경감시키는 행위를 조세법상 부인하는데 그 주된 기능이 있는 것으로 ‘거래의 결과’에 초점을 맞추고 있다. 또한 이 규정에서 어떤 거래행위가 부당하다는 것은 자신의 소득을 줄이는 행위가 특수관계 없는 자들 간에서 통상 이루어지는 거래행위의 범위에서 벗어나 있다는 것을 의미한다.⁷²⁾ 즉, 부당한지 부당하지 아니한지의 여부는 특수관계자 간에 이루어진 거래의 결과와 특수관계 없는 자들 간에 통상적으로 이루어지는 거래의 결과를 비교하여 판단될 수 있다.

이에 대해 국세기본법 제14조 제3항 등에서 초점을 맞추고 있는 것은 ‘거래의 결과’가 아니라 ‘거래의 형식’의 부당이라는 점에서 부당행위

70) 윤지현, “국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제3항의 해석에 관한 일고찰”, 『조세법연구』 XII-1, 2006. 11, 252면 참조.

71) 이러한 ‘부당’의 개념에 기초하여 조세회피행위를 다시 정의한다면, 조세회피행위란 조세법 규정의 취지 또는 목적에 반하여, 경제적 합리성 없이 일반적으로 사용되지 아니하는 법형식을 선택하는 방법으로, 통상 사용되는 법형식을 선택한 경우보다 유리한 조세부담의 경감 또는 면제의 결과를 발생시키는 행위 또는 거래를 의미하는 것으로 이해될 수 있다.

72) 윤지현, 전제논문, 253면 참조.

계산부인규정과 다르다. 또한 이 규정에서 예정하고 있는 다단계거래는 여러 단계들의 조합이기 때문에 부당행위계산부인규정의 경우처럼 부당 한지 부당하지 아니한지를 판단할 수 있는 비교대상을 찾기가 용이하지 않을 것이다. 그렇더라도 '경제적 합리성의 결여'라고 하는 '부당'의 개념 자체가 달라질 이유는 없다고 본다.⁷³⁾ 다만, 부당을 판단하는 기준에 있어서는 큰 변화가 있을 것이라고 보는데, 이 규정에서의 부당여부는 결국 '경제적 합리성'에 기초하여 다단계거래 전체로서 또는 각각의 단계별로 판단하여야 할 것이다.⁷⁴⁾

제2절 다단계거래의 부당성 판단기준

1. 총 설

국세기본법 제14조 제3항 등의 요건은 '다단계거래가 조세법상의 해

73) 이에 대해 윤지현 교수는 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제3항을 부당행위계산부인규정과 비교하여 설명하면서 “쟁점규정에서 문제되는 것은 이와 같은 소득 자체를 줄이는 (또는 특수관계자에게 이익을 분여하는), 말하자면 ‘거래의 결과’가 ‘부당’한 행위가 아니라, 어떤 거래형식을 취함으로써 다른 형식을 취하였더라면 받을 수 없었을 조세조약 등의 혜택을 ‘부당’하게 받는 것, 즉 거래의 형식이 ‘부당’하다는 것을 말하므로, 양자는 서로 차원을 달리하는 개념이며, 따라서 부당행위계산부인규정에서 말하는 ‘부당’의 개념을 쟁점규정의 해석에 바로 받아 들여오는 데에는 어려움이 있을 것으로 보인다”라고 하여 다단계거래의 부인요건으로서의 부당과 부당행위계산부인규정에서의 부당은 서로 다른 의미를 가진다고 언급하고 있다(윤지현, 상계논문, 253면).

74) 헌법재판소는 “법률조항 중 ‘부당하게’ 부분은 사회통념 내지 거래 관행상 객관적으로 양도소득세 회피의 의도가 인식될 정도로 일반인이라면 통상 선택할 합리적 거래 형식을 취하지 않은 경우임을 어렵지 않게 예측할 수 있고, 과세관청의 여하한 자의적 적용은 객관적 적용기준에 따른 법원의 사법심사에 의해 걸러질 수 있으며, 또한 법원의 판례가 더 집적됨에 따라 이 사건 법률조항이 적용되어야 할 상황에 대한 예견가능성이 더 확보될 수 있을 것으로 보이므로 조세법률주의 내용인 과세요건명확주의에 반하지 않는다”라고 판시한 바 있다(헌법재판소 2003. 7. 24. 선고 2000헌바28).

택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우'이다. 이러한 요건에서 '혜택을 부당하게' 받는다는 것은 이를 문리대로 풀어보면 '혜택을 받을 자격이 없음에도 불구하고 정당하지 아니하게' 그 혜택을 받는다는 의미로 이해할 수 있다. 그리고 요건 내에서 그 수단으로 상정하고 있는 것이 다단계거래라고 하는 거래의 형식이다. 그런데 다단계거래는 그 자체로서는 가치중립적인 개념이기 때문에 정당하지 아니한 것이 되려면 조세법상의 혜택을 주된 이유로 하는 경우 즉, 경제적 합리성을 결여하고 있는 경우이어야 한다. 이를 다시 정리하면 '다단계거래가 조세법상의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우'란 '경제적 합리성 없이 다단계거래의 형식을 취하는 경우'라고 풀이할 수 있다. 문제는 어떤 다단계거래를 경제적 합리성을 결여한 다단계거래 즉, 부당한 다단계거래로 볼 것인지인데, 다단계거래와 관련해서는 아직까지 우리나라에 판단의 근거로 삼을 만한 학문적인 논의나 판례가 많지는 않은 듯하다.

그런 이유로 미국에서 실질과세이론의 한 갈래로 발전해 온 단계거래 원칙(step transaction principle)에 관한 판례와 이론은 국세기본법 제14조 제3항 등의 요건인 다단계거래의 부당성에 대한 판단기준을 모색하는데 참고가 될 수 있을 것이다. 미국의 실질과세이론은 조세회피행위에 대한 규제와 관련하여 크게 두 갈래로 나뉘어 전개되어 왔는데, 그 한 갈래가 경제적 실질원칙과 사업목적원칙이고, 다른 갈래가 단계거래 원칙이다. 이 중 단계거래원칙은 어떤 거래를 전체적으로 과세하지 않고 각각의 단계별로 과세한다면 거래의 실질을 놓치게 되는 경우 조세목적상 단계들을 하나의 거래로 취급한다는 원칙이다. 물론 미국에서는 실질과세이론이 보통법이론으로서 실무와 판례에서 폭 넓게 수용되고 있다는 점에서, 조세회피행위에 실질과세원칙을 적용하려면 명문의 부인규정이 필요한 우리와는 규제의 토양과 유연성의 정도가 크게 다르다. 그렇다고 하더라도 미국에서 채택하고 있는 단계거래원칙이 그 취지와 내용에 있어 국세기본법 제14조 제3항 등과 매우 유사하므로 참고할 만한

사항이 적지 않을 것이라고 여겨진다.

2. 미국법상의 단계거래원칙

미국의 법원은 Gregory v. Helvering 판결⁷⁵⁾ 이래로 조세가 동기가 된 거래를 규제하기 위하여 실질과세(substance-over-form), 사업목적(business purpose), 경제적 실질(economic substance), 가장거래(sham transaction) 및 단계거래(step transaction)와 같은 다양한 보통법이론들을 적용하여 왔다.⁷⁶⁾ 이러한 보통법이론들의 중요한 특징 중의 하나는 이들이 다수의 사건에서 서로 중복되고, 법원은 하나 이상의 이론을 근거로 조세상의 이익을 부인하거나 부인하지 않을 것을 결정한다는 점이다. 실질과세이론에 따라 미국의 법원은 거래의 실질이 명백하게 외적 형식과 다른 경우 그 진실한 실질에 따라 '거래의 성질을 다시 결정할(re-characterize)' 권한을 가진다.⁷⁷⁾

미국의 조세회피행위 부인에 관한 이론은 전술한 바와 같이 두 가지로 분류할 수 있는데, 그 하나는 경제적 실질원칙과 사업목적원칙이고 다른 하나는 단계거래원칙이다. 단계거래원칙(step transaction principle)은 실질과세이론(substance-over-form doctrine)의 변형의 하나이다. 단계거래원칙 하에서는 부당한 다단계거래로 판단되는 경우 각각의 거래 또는 단계들이 조세목적상 단일의 일체화된 거래로 취급된다. 미국

75) 미국의 연방대법원은 Gregory v. Helvering 사건에서 '과세는 거래의 형식이 아닌 실질에 의존' 함을 명확히 함으로써, 거래의 과세상 취급을 결정함에 있어 거래의 형식보다 실질이 지배해야 한다는 원칙을 확립하였다. 미국의 법원들은 Gregory v. Helvering 판결 이후 실질과 다른 형식을 취함으로써 납세의무자가 얻게 되는 조세상의 이익을 부인하는데 실질과세이론을 적용해 왔다(Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465(1935)).

76) Noel B. Cunningham & James R. Repetti, op. cit., pp. 21~25 참조.

77) United States v. Ingalls, 399 F.2d 143, 145 (5th Cir. 1968).

의 법원은 거래를 전체적으로 과세하지 않고 각각의 단계별로 과세하면 거래의 실질과 괴리되어 전체 거래에 대한 부적절한 과세상의 취급으로 이어지는 경우 단계거래원칙을 적용한다.⁷⁸⁾ 이러한 단계거래원칙은 주로 재산양도 또는 기업조직재편에 대한 과세와 관련하여 제기되고 있다.⁷⁹⁾ 단계거래원칙은 과거에는 미국 내국세입청(Internal Revenue Service; IRS)이 조세회피행위를 부인하는 주력수단이었으나, 최근에는 경제적 실질원칙에 그 자리를 내주고 IRS의 차선의 수단이 되고 있다. 이러한 경향의 주된 이유는 단계거래원칙으로 법원을 설득하는 것이 경제적 실질원칙이나 사업목적원칙으로 법원을 설득하는 것보다 어렵기 때문이라고 한다.⁸⁰⁾

법원은 구체적인 사건에 대하여 단계거래원칙을 적용하는 것이 적절하다고 결정하면 불필요하다고 인정하는 거래들 또는 단계들을 무시하거나 이들의 순서를 바꿀 수 있다. 대개의 경우 전자의 조치가 취해지고 이어서 여러 거래 또는 단계들이 하나의 거래로 합쳐진다. 단계거래원칙을 적용하기 위해서는 두 가지 전제조건이 충족되어야 하는데, 그 하나는 거래의 실질이 형식과 달라야 한다는 것이고, 다른 하나는 그 차이가 조세목적상 남용⁸¹⁾으로 간주되어야 한다는 것이다. 이러한 이유에서

78) Smith v. Comm'r 사건에서 법원은 단계거래원칙을 적용하면서 “단계거래원칙은 일반적으로 납세의무자가 A지점에서 D지점으로 가려고 하면서 B와 C 지점에서 멈추는 경우에 적용된다. 불필요하게 멈추는 총체적인 목적(whole purpose)은 A지점에서 D지점으로 직행하는 경우와는 다른 조세상의 결과를 얻기 위한 것이다. 이러한 경우 법원은 납세의무자가 취한 왜곡된 행위에 얽매어서는 아니되며, 그 사이에 끼어든 멈춤은 무시되거나 재조정되어야 할 것이다”라고 판시하였다(Smith v. Comm'r, 78 T. C. 350, 1982).

79) Yoram Keinan, "Rethinking the role of the Judicial Step Transaction Principle and a Proposal for Codification", 22 Akron Tax J. 45, 2007, pp. 58~59.

80) Yoram Keinan, op. cit., p. 58.

81) 여기에서 '조세목적상 남용'이란 거래형식이 실질에 부합하는 것이라면 통상적으로 누리지 못했을 조세상의 이익을 누리도록 하는 형식을 선택하는 것을 말한다.

IRS는 단계거래원칙 하에서 거래의 효과를 부인하는 것이 더 어렵다는 것을 경험해 왔고, 최근의 여러 사건들을 보면 단계거래원칙을 대안적인 주장으로서만 사용하고 있다.

한편 단계거래원칙은 실질과세이론의 변형이기 때문에, 법원은 일반적으로 납세의무자가 자신의 거래단계들에 대해 단계거래원칙을 주장하는 것이 ‘강력한 증거(strong proof)’ 기준에 의하여 제한된다는 입장을 취하고 있다. 이에 대해 일부 법원들에서는 대부분의 경우 정부가 조세상의 이익을 부인하기 위해 단계거래원칙을 제기하지만 납세자도 이론을 사용하는 것이 허용된다고 판시한 경우도 있다.⁸²⁾

3. 단계거래원칙 적용여부의 판단기준

일련의 다단계거래들에 대해 단계거래원칙을 적용하는 것이 결코 쉬운 일은 아니라고 한다. 이와 관련하여 미국의 조세법원은 “단계거래원칙은 다소 포착하기 어려운 이론으로 남아 있다. 그러나 그것이 적용되는 방식에 관하여 일관성을 확보하려는 시도가 있어 왔다”라고 언급한 바 있다. 미국의 법원은 통일성을 기하기 위한 시도로 단계거래원칙을 적용하는 것이 적절한지의 여부를 판단하기 위하여 각각 접근방법이 다른 세 가지 기준을 확립하였다. 그 세 가지 기준이란 ① 약정의무기준(binding commitment test), ② 최종결과기준(end result test) 및 ③ 상호의존성기준(mutual interdependence test)이다. 그럼에도 불구하고

82) MAS One Limited Partnership v. United States 사건에서 법원은 “단계거래원칙은 조세회피행위를 규제하는 수단일 뿐만 아니라 납세의무자의 이익을 위하여 사용되는 수단일 수도 있다”라고 판시한 바 있다. MAS One Limited Partnership v. United States, 271 F. Supp. 2d 1061, 1067(S.D. Ohio 2003), aff'd, MAS One L.P. v. United States, 390 F. 3d 427(6th Cir. 2004).

고 단계거래원칙은 보통법의 창조물이기 때문에 그 적용에 있어서는 아직까지 다양한 진화의 가능성이 열려 있다. 단계거래원칙을 적용하는 법원들은 다수의 사건에서 세 가지 기준 중 하나 이상을 적용하여 왔다.

(1) 약정의무기준(binding commitment test)

약정의무기준(binding commitment test)은 하나의 거래가 일련의 단계들로 이루어진 경우 거래의 착수단계에서 나머지 단계들을 완성시킬 구속력 있는 약정이 있었다면 단계거래원칙을 적용한다는 기준이다. 약정의무기준은 1968년 미국 연방대법원의 Comm'r v. Gorden 사건⁸³⁾ 판결에서 유래하였다고 하는데, 이 사건은 단계거래원칙을 적용하여 조세회피행위를 부인한 사건이 아니라 구속력 있는 약정이 없었음을 이유로 납세의무자가 주장한 단계거래원칙의 적용을 부인한 사건이다.

이 사건에서 거래는 두 단계로 발생하였다. 1961년에 American Telephone and Telegraph Company의 자회사가 두 개의 회사로 분할하려는 계획에 따라 당해 자회사의 주주들은 새로운 회사의 보통주를 시가보다 낮은 가격으로 매수할 권리를 받았다. 이러한 권리가 부여될 때, 새로운 회사의 주식은 당해 자회사가 소유하고 있었다. 1961년에 이전된 권리는 새로운 회사의 주식의 57%에 달하는 것이었다. 1963년에 남아 있던 새로운 회사의 주식(43%)이 주주들에게 제공되었다. 분쟁의 쟁점은 주주들이 자신들의 권리를 행사하면서 납입한 금액과 그들이 받은 새로운 회사 주식의 시가 간의 차액이 통상적인 소득으로 과세되는지 아니면 미국 내국세입법(IRC) 제355조에서 정하는 분할적 조직재편(divisive reorganization) 즉, 회사분할(spin-off)에 해당되어 과세연이 허용되는지의 문제였다. 연방대법원은 첫 번째 단계가 발생했을 때

83) Comm'r v. Gorden, 391 U. S. 83, 97(1968).

납세의무자에게 나머지 거래단계들을 완성시킬 의무가 있었다면 각각의 단계들은 하나의 거래로 취급받게 될 것이라고 판시하였다. 달리 표현한다면, 일련의 거래들에 있어 거래당사자들에게 구속력 있는 의무(binding obligation)가 없는 기간이 있었다면 그 단계들은 이 기준에 의해 하나의 거래로 볼 수 없다는 것이다. 연방대법원은 이러한 원칙을 적용하여 새로운 회사의 주식을 매수할 권리를 행사한 주주들은 주식의 인수를 위하여 납입한 금액과 그 주식의 시가 간의 차액에 대하여 권리의 양도 또는 통상적인 소득으로 과세될 수 있다고 판시하였다.

미국의 조세법원은 *Andantech L.L.C. v. Comm'r* 사건⁸⁴⁾에서 약정의무기준(binding commitment test)이 부당한 다단계거래 여부를 판단하는 세 가지 기준들 중에서 가장 엄격한 기준이라고 지적한 바 있다. 이 사건에서 조세법원은 “약정의무기준의 목적은 조세계획(tax planning)에 있어서의 확실성을 촉진하는 것이다. 이것이 단계거래원칙의 가장 정확한 한계이다. 단계거래원칙은 거의 사용되지 않고 세무조세의 대상이 된 거래들 간에 상당한 시간이 경과한 경우에만 적용된다”라고 언급하였다. 즉, 미국의 법원들은 단계들이 시간적으로 보다 근접하게 연관되어 있는 경우 약정의무기준의 적용을 기피하는 경향이 있다는 의미이다. 또한 미국의 조세법원은 *Penrod v. Comm'r* 사건⁸⁵⁾에서 “결과가 납세의무자들에 의하여 쉽게 조작될 수 있기 때문에 약정의무기준을 적용하는데 대한 반대가 있어 왔다”라고 지적하였고, 미국의 제5순회법원은 *Security Industrial Ins. Co. v. U. S.* 사건⁸⁶⁾에서 “그간의 판결들은 *Gordon* 사건의 기준을 그 사건의 사실에 한정하는 경향이 있어 왔다”라고 지적한 바 있다. 같은 취지에서 제7순회법원은 “구속력 있

84) *Andantech L.L.C. v. Comm'r*, 83 T.C.M. (CCH) 1476, 100(2002).

85) *Penrod v. Comm'r*, 88 T.C. at 1429.

86) *Security Industrial Ins. Co. v. U. S.* 720 F. 2d at 1245.

는 약정의 부재는 여러 해에 걸친 거래와 관련된 경우 결정적인 것이어야 한다. 즉, 구속력 있는 약정의 존재 또는 부재는 고려되어야 할 하나의 요소일 뿐이다”라고 판시하였다. 이러한 약정의무기준은 현재 미국에서 거의 사용되지 않고 있다고 한다.

요컨대 미국 법원의 판결들의 지배적인 견해는 약정의무기준이 세 가지 주요기준들 중 하나라기보다는 증거를 지지하는 것으로 취급되어야 한다는 것이다. 즉, 구속력 있는 약정이 발견되면 이는 그 단계들이 분쇄되어야 할 강력한 징후일 수 있지만, 구속력 있는 약정이 없다고 해서 단계거래원칙의 적용을 배제할 것은 아니라는 것이다.

(2) 최종결과기준(end result test)

1954년 제5순회법원은 *Kanawha Gas & Utils. Co. v. Comm'r* 사건에서 “최종결과기준(end result test)은 일련의 거래들이 의도된 결과를 달성하려는 하나의 통일된 계획의 부분들로서 고안되고 수행된 사건에 적용될 수 있는 판단기준이다”라고 언급하면서, “계획은 그 결과가 조세의 부과인지 과세로부터의 구제인지에 관계없이 전체적으로 검토될 것이다. 이러한 계획에 있어서 밀접하게 연관된 일련의 거래들은 계획을 수행하기 위한 수단들일 뿐이고 분리되지 아니할 것이다”라고 판시하였다.⁸⁷⁾

이러한 기준 하에서, 각각의 거래들은 그것들이 하나의 결과를 얻기 위하여 고안된 계획의 일부라면 하나의 거래로 인정된다. 그러므로 최종결과기준은 첫 번째 단계 당시의 납세자의 의도에 초점을 맞춘다. *King Enterprises Inc. v. U.S.* 사건에서 법원은 단계거래원칙이 궁극적인 결과에 도달하기 위하여 착수 시에 의도된 하나의 거래의 구성요소들인 거래들에 대하여 적용되어야 한다는 점을 지적하였다.⁸⁸⁾ 최종결과기준

87) *Kanawha Gas & Utils. Co. v. Comm'r*, 214 F. 2d 685, 691(1954).

88) *King Enterprises Inc. v. U. S.*, 418 F. 2d 511, 515(Ct. Cl. 1969).

하에서 법원은 일련의 밀접한 관련이 있는 거래들이 단지 특정한 최종결과를 얻기 위한 수단에 불과하다면 이러한 단계들을 하나의 거래로 취급한다. 최종결과기준은 단계거래원칙의 적용과 관련하여 가장 빈번하게 주장되는 기준이다. 최종결과기준 하에서, 납세의무자가 거래당사자들이 개별단계에 관여한 시점에 그것의 결과가 의도된 최종결과였다는 것을 보여주지 못한다면 개별단계에 대한 독립적인 과세는 인정되지 아니한다. 이 기준은 거래의 형식이 후속단계가 취해질 것이 요구되지 아니하는 경우 그 단계에 적용하여 최종결과를 판단한다. 그러나 일단 후속단계가 취해지면 거래의 실질을 파악하여 궁극적인 결과가 착수 시부터 의도되었다는 점을 밝힌다.⁸⁹⁾

약정의무기준과 유사하게, 최종결과기준을 적용하기 위한 전제조건은 궁극적인 결과를 발생시킬 거래당사자 간의 계약 또는 합의이다. Packard v. Comm'r 사건에서 조세법원은 “상호 관련 있는 일련의 단계들이 의도된 결과를 달성하기 위하여 계획에 따라 취해진 경우, 조세상의 효과는 각각의 단계들을 분리하여 검토되는 것이 아니라 모든 단계를 통합한 전체로서 고려하여 결정되어야 한다”라고 지적하였다.⁹⁰⁾ 두 기준의 차이점은 약정의무기준이 객관적인 기준인데 대하여, 최종결과기준은 거래가 착수될 당시의 당사자들의 실제적인 의도에 초점을 맞추고 있기 때문에 주관적인 기준이라는 점이다. 그럼에도 불구하고 주관적인 사업목적원칙과 다른 점은, 사업목적을 적용하는 법원은 조세를 회피하고자 하는 납세자의 의도에 초점을 맞추는 데 대해, 최종결과원칙을 적용하는 법원은 다른 의도 즉, 최종결과에 도달하려는 의도에 초점을 맞춘다는 것이다.⁹¹⁾

89) Andantech L.L.C. v. Comm'r, 83 T.C.M. (CCH) 1476, 102-03(2002).

90) Packard v. Comm'r, 85 T. C. 397, 402(1985).

91) Yoram Keinan, op. cit., pp. 72~73.

(3) 상호의존성기준(mutual-interdependence test)

상호의존성기준(mutual-interdependence test)은 각각의 단계들이 서로에 대해서 상호의존적이라면 각각의 단계들에서 만들어지는 법률관계들은 의미가 없는 것으로 보고 이러한 단계들을 하나의 거래로 취급한다는 기준이다.⁹²⁾ 달리 말하면, 상호의존성기준 하에서 단계거래원칙은 단계들이 상호의존적이어서 하나의 거래에 의하여 창조되는 법률관계들이 일련의 단계들의 완성 없이는 의미가 없는 것으로 되어버리는 경우에 적용된다.⁹³⁾

그러므로 최종결과기준과는 달리 상호의존성기준은 단계들의 최종결과보다는 단계들 간의 관계에 초점을 맞추고 있다. 법원은 각각의 단계들 또는 사안들이 독립적인 중요성을 가지는지 아니면 보다 큰 거래의 부분으로서의 의미만을 가지는지를 조사하여야 한다. 각각의 단계들이 독자적으로 합리적인 경제적 정당화 사유를 가지고 있다면, 상호의존성기준을 적용하는 것은 적절하지 아니하다. 상호의존성기준을 객관적으로 적용하기 위하여, 법원은 문제된 거래를 다른 진실한 사업여건에서 발생할 것이 통상적으로 기대되는 거래들과 비교할 수 있다.

상호의존성기준은 주로 회사거래와 관련된 사건들에 적용되어 왔다. 예를 들어, *Kuper v. Comm'r* 사건에서 부동산소유회사의 주주들은 당해 회사의 주식 모두를 역시 자신들이 소유하고 있는 자동차판매회사에 이전하고, 자동차판매회사는 동일한 날에 현금을 부동산소유회사에 지급하였으며, 그 다음 날 자동차판매회사는 부동산소유회사의 주식들을 어느 주주가 소유하고 있는 자동차판매회사 주식의 3분의 1과 교환하였다.⁹⁴⁾ 제5순회법원은 상호의존성기준을 적용하여 이러한 단계들을 주주

92) *Kass v. Comm'r*, 60 T. C. 218, 226(1973) 외.

93) *Redding v. Comm'r*, 630 F. 2d 1169, 1177(7th Cir. 1980).

94) *Kuper v. Comm'r*, 533 F. 2d 152, 153-155(5th Cir. 1976).

차원에서의 주식 대 주식 거래(stock-for-stock transaction)를 숨기기 위한 것들에 불과한 것으로 보고 이를 과세대상인 주식교환(taxable exchange of stock)으로 취급한 조세법원의 판결을 확인하였다.⁹⁵⁾

요컨대 상호의존성기준과 최종결과기준은 중요한 측면에서 다르다. 전자는 객관적으로 개별단계가 다른 단계들 없이는 무의미한 것인지의 여부에 초점을 맞추는데 대해, 후자는 거래와 관련한 당사자들의 주관적인 의도에 초점을 맞추고 있다. 그러므로 양자는 여러 측면에서 서로를 보충하는 역할을 한다.

4. 단계 간 시간적 간격의 의미

단계거래원칙의 본질은 전형적으로 짧은 기간 내에 만들어진 여러 단계들이 하나의 거래로 재구성되어야 하는지의 여부를 판단하는 것이다. 그러므로 법원은 단계거래원칙의 적용과 관련하여 문제된 거래의 시점을 조사한다.⁹⁶⁾ 또한 단계들 간의 시간의 경과에는 어떤 기준을 적용할 것인지를 결정하는데 영향을 미친다.

단계들이 상대적으로 장기에 걸쳐 발생한 경우, IRS는 각각의 단계들 간의 시간경과가 장기간일지라도 단계들을 하나의 거래로 재구성할 수 있는 의무약정기준의 적용을 시도할 것이다.⁹⁷⁾ 그렇지만 의무약정기준은 거의 사용되지 않기 때문에, 각각의 단계들 간의 시간의 경과는 실제적으로는 최종결과기준 또는 상호의존성기준의 하나의 요소가 될 가능성이 크다. 최종결과기준과 상호의존성기준에 있어서, 단기간 내에 발생한 단계들이 분리된 것으로 고려될 수도 있지만, 납세의무자들은 각 단

95) Ibid., at 160~163.

96) Weikel v. Comm'r, 51 T.C.M. (CCH) 432(1986).

97) Andantech L.L.C. v. Comm'r, 83 T.C.M. (CCH) 1476, 101-102(2002).

계가 그 자체의 중요성 즉, 사업목적(business purpose) 또는 경제적 실질(economic substance)을 가진다는 것을 증명하는 것이 용이하지는 아닐 것이다.

제6장 ‘경제적 실질내용’의 의의와 다단계거래의 재구성

제1절 ‘경제적 실질내용’의 의의

국세기본법 제14조 제3항 등은 부당한 다단계거래인 경우 그 경제적 실질내용에 따라 직접거래 또는 단일거래로 본다는 내용을 정하고 있다. 조세법상 ‘경제적 실질내용’이라는 표현을 사용하고 있는 규정으로는 상속세·증여세법 제2조 제4항과 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제3항이 있다. 이러한 ‘경제적 실질내용’이라는 표현에 어떤 의의를 부여할 것인지는 실질과세원칙에서의 ‘실질’의 개념을 어떻게 보는지에 따라 달라질 수 있다.

경제적 실질설에 의하면, 국세기본법 제14조 제1항과 제2항은 각각 실질과세원칙을 천명하고 ‘실질귀속의 원칙’과 ‘실질계산의 원칙’을 선언하고 있는 규정이다. 전술한 바와 같이 동조 제1항은 법률요건과 법률효과를 명확하게 규정하여 적용상 별다른 문제가 없다고 보여지지만, 동조 제2항은 법률요건과 법률효과를 명확하게 규정하고 있지 아니하여 이 규정에 근거하여 과세를 할 수는 없다. 이에 동조 제3항은 실질과세원칙, 보다 정확하게 말하면, 실질계산원칙에 의하여 조세회피행위를 부인하려면 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 있어야 한다는 법원의 견해를 수용하면서 적용대상을 우회거래 또는 다단계거래라는 거래 유형으로 넓혀 놓은 것으로 이해된다.⁹⁸⁾

98) 국세기본법 제14조의 제2항은 실질과세원칙 중 실질계산원칙을 천명하고 있는 선언적 규정으로서, 그 자체로서는 조세법률주의가 요구하는 명확성을 충족하고 있지 아니하다고 판단된다. 실질과세원칙은 조세법에 내재되어 있는 해석·적용상의 원칙이지만 조세법률주의와의 관계에서 그 실제적인 적용에 제한을 받는다. 즉, 실질과세원칙의 실제적인 적용여부 및 적용범위는 조세법률주의에 의해 한계

법적 실질설에 의하면, 국세기본법 제14조 제1항에 대해서는 별도의 언급이 없는 것 같고, 동조 제2항에 대해서는 가장행위가 아닌 한 거래 내용을 법적 형식과 일치하는 법적 실질에 따라 정한다는 것으로, 私法의 원리에서 보면 당연한 것을 조세법적으로 확인한 것에 불과하고 전통적 의미에서의 실질과세원칙의 적용범위나 한계에 관하여 어떤 기준을 제시한 것이라고 보기는 어렵다. 동조 제3항은 법적으로 유효한 법률행위라고 하더라도 조세법상으로는 이를 부인할 수 있는 근거를 제공하고 있는 바, 법적 실질설에 의하면 동항은 실질과세원칙의 예외를 규정하고 있는 것으로 보여질 것이다.

전술한 바와 같이 조세법의 기본이념인 공평과세는 담세력에 기반을 둔 것이고 담세력은 경제적 사실 또는 현상으로부터 파악될 수 있는 것이기 때문에, 조세법의 해석에 있어서 경제적 의의가 해석의 기준으로서 비중 있게 다루어져야 함은 당연한 것이고, 이를 표현한 것이 경제적 관찰법 내지는 실질과세의 원칙이다. 그런 이유로 실질과세원칙에서의 실질은 당연히 경제적 실질이어야 한다고 본다.

제2절 '경제적 실질내용'에 의한 다단계거래의 재구성

실질과세원칙이 거래의 법적 형식을 부인하고 궁극적으로 발견하고자 하는 바는 그 거래의 경제적 실질이다. 경제적 실질은 당사자가 거래의 법적 효과 이면에 의도한 경제적 효과라고 할 수 있는데, 그 경제적 효과가 무엇인지를 규명하는 것은 쉽지 않다. 그러나 어떤 거래의 법적 효과

가 지워진다는 것이다. 이에 대해 동조 제1항은 '과세대상의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있는 때'를 요건으로 하고 '사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 본다'는 효과를 정함으로써, 그리고 동조 제3항은 '다단계거래의 부당성'을 요건으로 하고 '경제적 실질내용에 따른 과세'를 효과로 정함으로써 각각 최소한의 명확성은 갖추고 있는 규정이라고 본다.

이면에 의도한 경제적 효과를 파악하기 위한 일반적 기준을 설정하는 것이 어렵다고 해서 그러한 일반적 기준을 아예 포기하고 가장 많은 조세 부담을 가져오는 방식의 거래가 경제적 실질이라고 정할 수는 없다.⁹⁹⁾ 즉, 어떤 거래를 취한 결과 다른 방식의 거래를 취하였을 경우에 비하여 조세부담이 낮아졌다는 이유만으로 곧 바로 조세부담이 높은 다른 방식의 거래를 해당 거래의 경제적 실질이라고 말할 수는 없는 것이다. 만일 그렇게 한다면 이는 '경제적 실질'이라고 하는 불확정개념¹⁰⁰⁾의 확정을 과세관청의 자의에 맡기는 것이 되기 때문이다.

이러한 문제점의 해결책은 실질과세원칙이 지향하는 목표로 돌아가서 구할 수 있다. 실질과세원칙의 목표는 당사자가 부자연스럽고 불합리한 행위를 하여 자연스럽고 합리적인 행위를 한 경우에 비하여 조세부담이 적어지는 것을 방지함으로써 과세의 형평을 도모하는 것이다. 이를 방지하려면 당사자가 선택한 부자연스럽고 불합리한 행위를 정상적 경제인의 객관적 관점에서 자연스럽고 합리적인 행위로 재구성하여 그에 따라 조세를 부담하도록 하여야 할 것이다. 이를 경제적 실질과 연결시키면 경제적 실질은 바로 '정상적 경제인의 객관적 관점에서 자연스럽고 합리적인 행위'의 결과인 경제적 효과라고 할 수 있다. 당사자가 취한 법적 형식이 정상적 경제인이 객관적 관점에서 취하는 자연스럽고 합리적인 것이라면 그 법적 효과 자체가 경제적 효과 즉, 경제적 실질이 되어 실질과세원칙이 적용될 여지가 없게 될 것이다. 그러나 당사자가 선택한 법적 형식이 정상적 경제인이 객관적 관점에서 취하는 자연스럽고 합리

99) 이태로·한만수, 전거서, 41면.

100) '경제적 실질'이 불확정개념이라고 하더라도 이를 국세기본법 제14조 제3항 등에서 사용하는 것이 조세법률주의의 파생원칙의 하나인 과세요건 명확주의에 반하는 것은 아니라고 할 것이다. 왜냐하면 경제적 실질은 가치개념이 아니고 경험개념이기 때문이다. 아울러 경제적 실질은 경험개념이므로 과세관청의 경제적 실질에 관한 해석은 기속재량행위로서 사법심사의 대상이 된다.

적인 것이 아니라면, 이를 정상적 경제인이 객관적 관점에서 취하는 자연스럽고 합리적인 것으로 재구성하고 그 경제적 효과에 따라 조세를 부담하게 한다는 것이다.¹⁰¹⁾ 물론 어떠한 행위의 경제적 실질이 무엇인지를 판단하는 것이 용이하지 아니할 수 있고 또 그 판단기준이 사람에 따라 달라질 수 있다. 그러므로 경제적 실질에 대한 판단이 용이하지 아니할 수 있는 경우를 상정하여 그 판단기준을 가급적 구체적으로 정하여 두는 것도 분쟁을 줄이는 하나의 방법이 될 수 있을 것이다.¹⁰²⁾

101) 이태로·한만수, 전거서, 42면 참조.

102) 예컨대, 국제조세조정에 관한 법률 제14조 제1항에서 국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 과세조정의 일환인 배당으로 간주된 이자의 손금불산입에 관하여 “내국법인의 차입금 중 국외지배주주로부터 차입한 금액과 그의 지급보증하에 제3자로부터 차입한 금액이 그의 당해 법인에 출자한 출자지분의 3배를 초과하는 경우에는 그 초과분에 대한 지급이자 또는 할인료는 법정의 산정방법에 의하여 산출된 금액만큼 배당 또는 기타 사외유출로 처분된 것으로 보고 손금산입을 허용하지 않는다”라고 정하고 있는데, 이와 같은 규정들이 경제적 실질의 구체적인 판단기준을 정하는 선례가 될 수 있을 것이다.

제7장 결 어

실질과세원칙이란 과세물건의 귀속이라든가 과세표준의 계산과 같은 과세요건사실에 대하여 조세법규정을 적용함에 있어 행위 또는 거래의 형식과 실질이 일치하지 아니하는 경우 형식이 아닌 실질에 따라 과세한다는 원칙이다. 실질과세원칙이 지향하는 바는 조세법의 이념인 공평과세를 실현하는 것이다. 실질과세원칙은 부당하게 조세부담을 감소시키는 조세회피행위를 규제하는 가장 중요한 이론적 근거의 하나를 제공해 준다. 조세회피행위는 조세법규정을 직접 위반한 것은 아니지만 그 취지·목적에 비추어 마땅히 과세되어야 하나 법적 형식의 선택가능성을 남용하여 이를 회피한 탈법행위라는 점에서, 부당하게 조세부담을 감소시키는 조세회피행위가 있는 경우에는 당사자가 사용한 법적 형식을 무시하고 그 실질에 상응하는 과세요건을 충족한 것으로 취급하는 것이 실질과세원칙에 부합한다.

조세법의 기본이념인 공평과세는 담세력에 기반을 둔 것이고 담세력은 경제적 사실 또는 현상으로부터 파악될 수 있는 것이기 때문에, 조세법의 해석·적용에 있어서 경제적 의의가 해석·적용의 기준으로서 비중 있게 다루어져야 함은 당연한 것이고, 이를 표현한 것이 실질과세의 원칙이다. 그런 이유로 실질과세원칙에서의 실질은 이를 ‘법적 실질’이 아니라 ‘경제적 실질’이라고 이해하는 것이 적절하고 타당하다. 우리나라의 판례 중에는 법적 실질설을 취하는 것으로 보이는 경우도 있고 경제적 실질설을 취하는 것으로 보여지는 경우도 있다.

국세기본법 제14조 제3항 등은 종래 부당하게 조세부담을 감소시키는 조세회피행위가 문제된 사안에서 법원이 취해온 태도나 기존의 조세법상의 조세회피행위부인규정과는 크게 차이가 나는 규제의 방식과 내용을 담고 있다. 특히 법원은 대부분의 판결에서 조세회피행위를 부인하려

면 개별적·구체적인 법률규정이 있어야 한다는 입장을 유지해 왔고, 조세법도 이와 궤를 같이 하여 부당행위계산부인에 관한 규정 등 개별적·구체적인 조세회피행위 부인규정을 두어 왔다. 이에 대해 국세기본법 제14조 제3항 등은 ‘다단계거래’라고 하는 거래유형을 대상으로 하는 유형화 즉, 부분적 포괄주의 방식을 취하고 있다. 조세회피행위를 규제하는 방식을 선택함에 있어 일반규정에 의할 것인지 개별규정에 의할 것인지, 또 개별규정을 두더라도 그 적용범위를 제한적으로 할 것인지 포괄적으로 할 것인지는 결국 입법정책의 문제이다. 다만, 유형화방식은 조세평등주의, 과잉금지의 원칙 및 과세요건 명확주의의 한계 내에서 그 정당성을 가지는데, 국세기본법 제14조 제3항 등이 이들 한계를 벗어난 것은 아니라고 본다.

국세기본법 제14조 제3항 등은 ‘부당한 다단계거래’를 법률요건으로 하고 있는데, 아직까지는 무엇이 ‘부당한 단계거래’ 인지를 판단할 만한 기준을 제공하고 있는 학문적인 논의나 판례가 많지는 않은 듯하다. 이에 이 보고서에서는 외국의 입법례로 눈을 돌려서 미국에서 보통법이론으로 발전해 온 실질과세이론의 한 갈래인 단계거래원칙(step transaction principle)에서 시사점을 찾고자 하였다. 미국의 법원은 단계거래이론의 적용여부를 판단하는 기준으로 ‘의무약정기준’, ‘최종결과기준’ 및 ‘상호의존성기준’이라고 하는 접근방법이 다른 3가지 기준을 발전시켜 왔다. 약정의무기준은 하나의 거래가 일련의 단계들로 이루어질 경우 거래의 착수단계에서 나머지 단계들을 완성시킬 구속력 있는 약정이 있었다면 단계거래원칙을 적용한다는 기준이다. 최종결과기준은 일련의 단계들이 특정한 최종결과를 얻기 위한 수단에 불과한 경우에는 이러한 단계들을 하나의 거래로 취급한다는 기준으로, 과세당국이나 법원이 이 기준을 채택하려면 납세의무자의 주관적인 동기를 조사하여야 한다. 상호의존성기준은 각각의 거래단계들이 서로에 대해서 상호의존

적이라면 이들 단계에서 만들어지는 법률관계들은 의미가 없는 것으로 보고 이러한 단계들을 하나의 거래로 취급한다는 기준으로, 개별단계가 다른 단계들 없이는 무의미한 것인지의 여부를 객관적으로 판단하는데 초점을 맞추고 있다.

미국에서 ‘부당한 다단계거래’ 여부를 판단하는 기준 중 약정의무기준은 각각 단계들이 장기에 걸쳐 행해진 것들인 경우 유용하게 사용될 수 있는 여지가 있지만, 이 기준에 대해서는 납세의무자들에 의한 조작이 가능하다는 이유로 결정적인 판단기준으로 채택하는데 문제가 있다는 비판이 있다. 한편 최종결과기준과 상호의존성기준의 각각 주관적인 측면과 객관적인 측면에서 단계거래를 판단하는 기준이라고 하는 특징이 있다. 이러한 기준들이 국세기본법 제14조 제3항 등의 ‘부당한 다단계거래’를 판단함에 있어 어떠한 참고가 될 지는 예단할 수 없지만, 미국의 경우처럼 이들 기준을 구체적인 사안에 맞게 중복적으로 활용하는 것도 가능할 것이라고 본다. 또한 조세회피행위 부인규정을 적용함에 있어서는 당사자의 주관적 의도를 가능한 한 배제한다는 것이 종래 법원의 입장인데,¹⁰³⁾ 다단계거래에서 예상되는 사안의 복잡성과 다양성을 감안할 때 미국의 최종결과기준에서와 같은 주관적 의도도 부당한 다단계거래의 판단기준의 하나로써 채택하는 것을 고려해 볼 필요가 있다고 본다.¹⁰⁴⁾

국세기본법 제14조 제3항 등은 ‘경제적 실질내용’이라는 문구를 특히 강조하고 있다. 이는 종래 다수의 판례들이 거래의 실질을 판단함에 있

103) 윤지현, 전제논문, 263면 참조; 대법원 1996. 7. 12. 선고, 95누7260 ; 대법원 2002. 2. 11. 선고, 97누13184 등.

104) 독일의 조세회피행위 규제에 관한 일반 규정인 조세기본법 제42조의 해석에 있어서도 다수설과 판례는 ‘남용(Mißbrauch)’이라는 용어가 목적적 행위를 가리키는 단어라는 이유로 조세회피행위에 ‘주관적 회피의도’를 요하는 것으로 이해하고 있다(이동식, “독일의 일반규정을 통한 조세회피행위 방지”, 「공법연구」 31집 4호, 2003, 354면).

어 ‘법적 실질설’에 입각하였음을 의식한 때문인 것으로 보여진다. 실질과세원칙은 납세의무자가 어떤 법적 형식을 취하든 간에 그 경제적 실질이 조세법에서 정하고 있는 과세요건이 예정하고 있는 경제적 실질과 동일한 경우에는 납세자가 취한 법적 형식을 부인하고 조세법에서 정하고 있는 바에 따라 과세한다는 것이다. 이러한 실질과세원칙은 규정의 취지·목적에 비추어 그 의미내용을 파악하는 목적론적 해석방법의 구체적인 표현의 하나라고 할 수 있는데, 정책수행을 위하여 조세제도를 활용하는 경우를 제외하고는 대부분의 조세법규정이 경제적 실질에 부합하도록 과세한다는 취지·목적에 근거에 깔고 있다. 그러므로 실질과세원칙에서 추구하는 실질은 당연히 경제적 실질로 보아야 할 것이다.

■ 참고문헌 ■

1. 국내문헌

- 김성수, 「조세법」, 법문사, 2003.
- 이창희, 「세법강의」, 박영사, 2009.
- 이태로·한만수, 「조세법강의」, 박영사, 2010.
- 임승순, 「조세법」, 박영사, 2011.
- 최명근, 「조세법학총론」, 세경사, 2006.
- 한국세법학회, 「조세판례백선」, 박영사, 2005.
- 김완석, “판례에서 본 조세회피의 부인”, 「세무사」, 2010 가을호.
- 박종수, “세법상 유형화·포괄화의 정당성과 한계”, 「조세법연구」 제10권 제2호, 2004.
- 안경봉·오윤, “한국의 조세회피방지규정과 일반적 조세회피방지규정 (GAAR) 도입방안”, 「조세법연구」 제14권 제1호, 2008. 4.
- 윤지현, “국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 제3항의 해석에 관한 일고찰”, 「조세법연구」 제12권 제1호, 2006.
- _____, “실질과세원칙과 가장행위에 관한 고찰”, 「중앙법학」 제9집 제2호, 2007.
- 이동식, “독일의 일반규정을 통한 조세회피행위 방지”, 「공법연구」 제31집 제4호, 2003.
- _____, “우회행위, 다단계행위와 세법”, 「서울법학」 제15권 제1호, 2007.
- _____, “독일 세법상 실질과세원칙에 대한 이해”, 한국조세법학회 세미나 발표논문, 2011. 4.
- _____, “미국 세법상 실질과세원칙의 의미와 역할”, 「공법연구」 제39집 제4호, 2011. 6.

- 이재호, “원천징수와 실질과세”, 법률신문, 2010. 7. 19.
- 최성근, “단계거래원칙이 실질과세원칙에서 차지하는 지위와 부당한 단계거래의 판단기준”, 「조세법연구」 제14권 제2호, 2008. 8.
- 최승재, “국세기본법 제14조 제3항의 ‘경제적 실질’의 의미”, 법률신문, 2008. 6. 19.

2. 국외문헌

〈일본문헌〉

- 金子 宏, 租税法, 弘文堂, 2006.
- 北野弘久, 税法学原論, 青林書院, 2003.
- 山本守之, 租税法の基礎理論, 税務經理協會, 2008.
- 水野忠恒, 租税法, 有斐閣, 2007.
- 菅原 計, “実質課税主義の虚構性”, 経営論集 59号, 東洋大学経営学部, 2002. 3.
- 金子 宏, “所得の人的帰属について-実質所得者課税の原則”, 自由と正義 58卷 1号, 2007. 1.
- 大淵博義, “私法上の行為と実質課税の原則”, 商学論纂 41卷 5号, 中央大学商学研究会, 2000. 3.
- 中島由雅, “実質課税の原則と法人税法における公平概念についての考察”, 帝京大学大学院経済学年誌 9号, 2001. 3.
- 志賀 桜, “実質所得者課税の原則と租税訴訟における法の支配”, 税務弘報 56卷 4号, 2008. 4.

〈구미문헌〉

- Freeland, James J. / Daniel J. Lathrope / Stephen A. Lind / Richard B. Stephens, Fundamentals of Federal Income Taxation: Cases and Materials, 14th ed., Foundation

- Press, 2006.
- Posin, Daniel Q. / Donald B. Tobin, Principles of Federal Income Taxation, 7th ed., West Publishing Company, College & School Division, 2005.
- Pues, Lothar / Walter Scheerbarth, Gemeinnützige Stiftungen im Zivil- und Steuerrecht, Verlag C.H.Beck, 2008.
- Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung, O. Schmidt, 2010.
- Cunningham, Noel B. / James R. Repetti, Textualism and tax shelters, 24 Va. Tax Rev. 1, 2004.
- Keinan, Yoram, Rethinking the role of the Judicial Step Transaction Principle and a Proposal for Codification, 22 Akron Tax J. 45, 2007.

- ① 資本市場 育成을 위한 租稅政策方向
宣 炳 完 1987. 3
李 愚 澤
- ② 特別消費稅制의 合理的 改善方向
金 完 淳 1987. 3
金 完 石
- ③ 租稅確定의 適正節次 保障에 관한 研究
崔 明 根 1988. 2
金 冕 圭
李 承 文
- ④ 附加價值稅의 政策課題와 改善方向
崔 洸 1988. 3
李 愚 澤
- ⑤ 租稅審判制度의 合理的 改善方案
李 哲 松 1988. 4
金 完 石
- ⑥ 韓國稅制의 合理化에 관한 研究
金 東 建 外 1988. 7
- ⑦ 稅務士制度의 發展方向
申 東 雲 外 1988. 10

■ 研究叢書案内

㉘ 附加價值稅 納付稅額計算과 課稅特例制度的 改善에 관한 研究

崔 明 根 外 1991. 11

㉙ 土地稅制의 長期的 改編方案에 관한 研究

金 東 建 外 1993. 8

㉚ 相續課稅의 制度改善에 관한 研究

李 鎮 淳 1994. 10

李 哲 松

㉛ 租稅行政의 適正節次와 合理化에 관한 研究

李 愚 澤 1995. 3

㉜ 租稅制裁法制的 再整備

崔 明 根 1995. 3

㉝ 財産課稅行政의 民主的 發展方向에 관한 研究

金 完 石 1995. 3

㉞ 納稅者의 權益保障 提高에 관한 研究

崔 明 根 1996. 2

㉟ 移轉價格稅制와 多國籍企業의 防禦戰略

崔 鏞 善 1996. 3

孫 閏 煥

- [16] 所得稅制度 및 行政의 改善에 관한 研究
金 完 石 1996. 9
- [17] 法人稅 課稅體系의 本質的 改編에 관한 研究
李 愚 澤 1996. 10
- [18] 稅務士制度의 課題와 試驗制度의 改善에 관한 研究
崔 明 根 1996. 12
- [19] 個別公示地價의 行政審判制度 改善에 관한 研究
金 完 石 1997. 3
- [20] 稅務士의 租稅訴訟代理適格性에 관한 研究
李 哲 松 1997. 12
- [21] 稅務法人制度의 改善에 관한 研究
金 完 石 1998. 3
- [22] 稅務會計의 定立과 企業會計와의 關係에 관한 研究
李 愚 澤 1998. 3
- [23] 申告納付稅制의 評價와 制度改善에 관한 研究
徐 熙 烈 1998. 3
- [24] 우리나라 企業會計制度의 改善方向
高 承 禧 1999. 3

■ 研究叢書案内

[25] 企業合併分割의 課稅體系에 관한 研究

李 愚 澤 1999. 3

[26] 聯結納稅制度의 導入方案과 政策課題에 관한 研究

李 愚 澤 2000. 3

[27] 納稅環境의 改善에 관한 研究

金 完 石 2000. 3

[28] 프랑스 租稅節次法 研究

安 昌 滿 2001. 1

[29] 稅效果會計論 研究

高 承 禧 2001. 3

[30] 오스트리아 稅務士制度에 관한 研究

金 完 石 2001. 3
李 鍾 永

[31] 리스會計와 리스稅務에 관한 研究

李 愚 澤 2001. 3

[32] 派生商品關聯去來의 課稅에 관한 研究

玉 武 錫 2001. 4

[33] 推計課稅方法에 관한 研究

金 完 石 2001. 4

34 附加價值稅 改編方案 研究

安 昌 湍 2002. 3

35 營業權(企業價值)의 會計와 稅務에 관한 研究

李 愚 澤 2002. 3

36 負擔金 관련 行政審判代理業務의 擔當主體에 관한 研究

金 相 憲 2002. 3

37 企業年金의 會計와 稅務

高 承 禧 2002. 3

38 不動産 相关 地方稅制의 改善에 관한 研究

金 完 石 2003. 3

39 綠色申告 納稅制度 導入에 관한 研究

稅務士制度改善推進委員會 2003. 3

綠色申告制度研究委員會

40 電子商去來時代に 對應한 課稅體系整備와 稅務서비스 改善

李 在 奎 2003. 3

皇甫 烈

41 稅務서비스 市場開放에 대한 稅務代理業界의 對應

高 俊 誠 2003. 3

42 稅法상 企業會計 準用 規定의 問題点과 改編方案에 관한 研究

(法人稅法 第43條의 立法的 誤謬와 改編方案을 中心으로)

李 愚 澤 2003. 11

■ 研究叢書案内

43 納稅組合의 效率的 管理改善 方案

金 雄 熙

2005. 3

李 基 煜

44 租稅法令 解釋情報의 體系的 生産 및 傳達 方案

李 基 煜

2005. 7

金 雄 熙

45 新經濟時代 우리나라 株式評價 및 課稅體系的 改編方案

李 愚 澤

2008. 7

金 完 鎰

46 EITC(勤勞獎勵稅制)導入의 先決課題에 관한 研究

俞 景 文

2008. 7

47 租稅法の 憲法合致的 立法論에 관한 研究

李 銓 午

2008. 8

48 賣買事例價額의 時價適用 및 이에 따른 課稅體系的 改編方案

朴 孔 卓

2008. 8

49 우리나라 記帳擴大方案 研究

朴 性 培

2008. 8

50 租稅行政審判前置制度에 관한 研究

蔡 羽 爽

2008. 8

51 미술시장의 활성화 및 세제지원방안 연구

安 昌 湍

2009. 1

- [52] 조세측면에서의 기업지배구조와 세무사의 역할 증대
가능성에 관한 연구

徐 熙 烈 2009. 1

- [53] 부동산의 양도에 따른 소득세 과세체계에 관한 연구

金 淀 植 2009. 1

朴 薰

- [54] 수증재산에 대한 소득세와 증여세의 경합과 그 조정에 관한 연구

金 完 石 2009. 3

- [55] 현대 조세환경에 위배되는 세무대리·세무대리인·
납세협력비 등 언어의 폐해와 개선방안

李 愚 澤 2009. 10

- [56] 국제회계기준(IFRS)도입이 세무사의 업무영역에 미치는 영향

심 태 섭 2010. 3

김 상 철

서 희 열

- [57] 전자세금계산서제도의 문제점과 개선방안에 관한 연구

고 윤 성 2010. 4

이 은 자

이 명 근

- [58] 재개발·재건축사업 관련 조세제도에 대한 연구

정 지 선 2010. 4

장 근 호

■ 研究叢書案内

[59] 우리나라 가산세제도의 문제점 및 개선방안에 관한 연구

김 정 식 2010. 4

서 희 열

[60] 대표자인정상여 소득처분제도의 위헌성과 개선방안에 관한 연구

윤 석 남 2011. 3

심 충 진

[61] 각 세법상 부당행위계산규정의 상충관계 해소를 위한 연구

정 지 선 2011. 3

권 오 현

[62] 부가가치세법상 면세제도의 주요 차용개념과 그 범위에 관한 연구

오 기 수 2011. 3

손 장 엽

**[63] 회계 및 각 세법상 수입(수익)의 범위, 인식시기 및 인식방법의
조화 · 개선에 관한 연구**

전 병 욱 2011. 3

최 보 람

[64] 실질과세원칙에서의 다단계거래 부인에 관한 연구

최 성 근 2012. 3

주 혜 진

① 西獨의 稅務士法에 관한 研究

李 承 文 1987. 2

② 主要國의 法人所得課稅制度

吳 赫 柱 1987. 3

李 愚 澤

李 哲 松

權 海 浩

③ 主要國의 個人所得課稅制度

吳 赫 柱 1988. 3

崔 炳 哲

李 哲 松

權 海 浩

④ 主要國의 相續課稅制度

崔 炳 哲 1989. 3

李 哲 松

權 海 浩

吳 赫 柱

⑤ 主要國의 消費課稅制度

金 文 守 1993. 4

崔 炳 哲

李 哲 松

權 海 浩

■ 研究調查資料案内

〔6〕 獨逸의 稅務代理制度에 관한 研究

金 完 石 1994. 10

李 鍾 永

〔7〕 獨逸의 租稅基本法과 財政法院法

李 愚 澤 1995. 3

張 台 柱

〔8〕 日本의 稅理士制度에 관한 研究

權 海 浩 1995. 6

〔9〕 獨逸會社法

李 炯 珪 1996. 1

〔10〕 獨逸稅務士法

崔 竣 璿 1996. 3

李 承 文

〔11〕 美國의 法人所得課稅制度

朴 胤 浚 1997. 2

〔12〕 獨逸企業의 年次決算會計와 會計監査制度에 관한 研究

金 光 洙 1998. 3

〔13〕 獨逸法人稅法

金 光 洙 1999. 2

〔14〕 獨逸・日本・美國의 稅務士關係法令集

金 裕 燦 外 2003. 3

研 究 報 告 書
第 64 輯 (2012. 3)

실질과세원칙에서의
다단계거래 부인에 관한 연구

2012年 3月 15日 印刷

2012年 3月 18日 發行

著 者 **최성근 · 주해진**

發行人 **韓國租稅研究所**

發行處 **韓 國 稅 務 士 會**

137-870 서울 서초구 서초3동 1497-16

電話(代) 587-6021

登錄：1988年 11月 11日(바 1184)

ISBN 979-11-5520-003-2

〈非賣品〉