

역외탈세의 유형분석과 법적 쟁점

Types of Offshore Tax Evasion and Legal
Implications

윤해성 | 박미숙 | 서주연

KiC KOREAN
INSTITUTE OF
CRIMINOLOGY

발 간 사

최근 대기업 또는 재력가 등이 소위 페이퍼컴퍼니라는 유명회사를 해외에 설립하고 법의 허점을 노려 탈세를 하려는 시도가 적발되면서 역외탈세와 국외 재산도피에 대한 관심이 뜨거워지고 있습니다. 절세와 탈세는 종이 한 장 차이라는 말이 있듯이, 현행법상에서는 절세와 탈세에 대한 애매한 기준으로 과세 당국은 국민의 기본 의무인 납세의무 구현에 어려움을 겪고 있으며, 사법당국은 범법행위에 대한 수사를 진행하는데 어려움을 겪고 있는 실정입니다. 특히 검찰 등 수사기관은 역외탈세에 대한 수사 및 소추, 공소유지에 많은 어려움을 겪고 있습니다.

이는 무엇보다 역외탈세와 관련하여 현행법규에 대한 법리적 분석이 이루어지지 않고 있으며, 역외탈세에 대한 판례가 부족한 것도 있지만 이에 대한 법리적, 체계적인 고찰이 형사법적인 시각에서 이루어지지 않았기 때문입니다. 그러나 최근 동향으로 미루어 볼 때, 역외탈세 사건이 다양해지고 지능화되는 추세에 맞추어 다양한 형사법적인 관점에서 접근하여 역외탈세의 유형분석과 형사법적 쟁점을 도출할 필요성이 있습니다.

이러한 이유에서 본 연구는 실무상 축적된 판례에 대한 분석이 진행되지 않은 현실을 감안하여 역외탈세와 관련된 이론과 관련 법규를 분석하여 실무에 적용될 수 있도록 관련 판례를 심도 있게 분석하였습니다. 이는 기존 조세피난처, 국외재산도피, 역외탈세 등의 이론적인 연구와는 차별적이면서도 실무가 입장에서의 판단기준을 제시할 수 있는 선도적인 연구로 보여 집니다.

이 연구를 통하여 조세형평주의에 입각한 국민 모두에 있어서의 납세의무를 실현하고, 탈세라는 범법행위에 대한 형사법적인 시각에서의 엄정한 잣대를 제시함으로써 건강한 대한민국의 조세법률주의를 실현하는데 조금이나마 기여할 수 있기를 바랍니다.

끝으로 이 연구를 성실히 수행해 주신 연구책임자 윤해성 연구위원의 노고를 치하하며, 공동연구자로 참여한 박미숙 선임연구위원과 서주연 전문연구원에게도 노고를 치하합니다. 또한 바쁘신 가운데 본 연구에 대한 자문, 그밖에 도움을 주신

분들께도 이 자리를 통하여 감사를 표하고자 합니다.

2014년 12월

한국형사정책연구원

원장 

목 차

국문요약	9
제1장 서론(박미숙)	13
제1절 문제제기	15
제2절 연구의 방법 및 범위	17
제2장 역외탈세 개념 및 현행규정(박미숙)	19
제1절 역외탈세의 개념	21
1. 역외탈세의 의의	21
2. 연구대상으로서 역외탈세와 구분되어야 할 개념	22
제2절 역외탈세 규제 관련 현행법 검토	24
1. 현행법상 역외탈세에 대한 입장 개관	24
2. 국제조세기본법상 국제조세회피의 기본원칙과 방지방안	25
가. 국조법상 실질과세원칙	25
나. 조세회피방지 규정	26
다. 조세피난처 페이퍼컴퍼니 설립	28
제3장 역외탈세의 유형분석(윤해성)	31
제1절 개관	33
제2절 유형 분석	34
1. 법리적 고찰	34
2. 역외탈세의 행위유형	36
가. 해외직접투자 신고한 1개의 페이퍼컴퍼니의 명의로 거래하는 유형	36
나. 해외직접투자 미신고한 1개의 페이퍼컴퍼니를 통한 해외예금거래 미신고 계좌를 사용하는 유형	38
다. 단계적 지배구조를 취한 수개의 해외 페이퍼컴퍼니를 통한 해외직접투자 미신고와 해외예금거래 미신고 계좌를	

사용하는 유형	40
3. 소결	41
제4장 역외탈세의 법적 쟁점 검토(윤해성·박미숙·서주연)	45
제1절 페이퍼 컴퍼니의 개념과 판단기준	47
1. 페이퍼 컴퍼니의 개념	47
2. 판단기준 검토	48
3. 판례상 판단기준 제시	51
4. 페이퍼컴퍼니의 개념과 판단기준 제시	55
제2절 거주자 개념과 판단기준	59
1. 개인 거주자 개념과 판단	59
가. 납세의무자로서 거주자 판단 여하	59
나. 현행법상 거주자 판단	60
다. 거주자 판단 관련 쟁점	61
라. 거주자 지위 회피전략	63
2. 법인 거주자 판단	64
가. 법인 거주자	64
나. 현행법상 내·외국법인 판단	65
다. 실질적 관리장소 선택·회피 전략	67
제3절 사기나 그 밖의 부정한 행위유형	70
1. 개관	70
2. 조세범 처벌법상 사기나 그 밖의 부정한 행위	71
가. 사기나 그 밖의 부정한 행위	71
나. 고의	73
다. 소결	74
3. 실무상 사기 그 밖의 부정한 행위유형	75
가. 해외직접투자 신고한 1개의 페이퍼컴퍼니의 명의로 거래하는 유형(제1유형)	75
나. 해외직접투자 미신고한 1개의 페이퍼컴퍼니를 통한 해외예금거래 미신고한 계좌를 사용하는 유형(제2유형)	77
다. 단계적 지배구조를 취한 수개의 해외 페이퍼컴퍼니를 통한 해외직접투자 미신고와 해외예금거래 미신고 계좌를 사용하는 유형(제3유형)	80

라. 소결	83
제5장 정책적 방안 제시(윤해성)	85
제1절 역외탈세 판단기준 명문화	87
1. 역외탈세 판단근거의 필요성	87
2. 역외탈세의 고의 입증과 배당간주 과세제도에 따른 제약	88
3. 차명계좌와의 관련성 입증	91
4. 실질적인 귀속 소득 파악	93
5. 실질적인 귀속 주주 파악	94
제2절 형사처벌의 합리화 방안	97
1. 형사처벌의 필요성	97
2. 유형별 검토	98
제3절 입법적 필요성 검토	99
1. 입증책임의 완화 내지는 입증책임의 전환	99
2. 역외탈세 실질(실질적 장소와 실질적 주체)에 따른 납부의무 부과	101
3. 유형별 입법적 제안	105
제6장 결론(윤해성)	109
참고문헌	117
Abstract	119

그림 차례

[그림 4-1] 그룹 사업구조	82
------------------------	----

국문요약

종래 국제적으로 조세회피처와 이를 이용한 자금세탁 등에 대한 문제가 꾸준히 제기되어 왔으나 최근 다시금 크게 부각된 계기는 미국, 유럽 각국, 일본 등의 국가들이 재정난을 겪게 되면서부터이다. 이에 경제협력개발기구(OECD)는 1998년 유해조세경쟁 보고서를 통해 조세피난처 문제를 인식하고 이를 해결할 통일적 기준 및 절차를 마련할 필요성을 제기한바 있다. 본 보고서는 우선 역외탈세의 개념 및 그와 관련된 현행 법령을 정리하고 판례를 통하여 역외탈세의 유형을 분석하고자 한다. 그 다음으로 역외탈세에서 법적 쟁점이 되는 패이퍼컴퍼니 및 거주자의 개념과 판단기준, 사기 그 밖의 부정한 행위유형을 검토할 것이다. 마지막으로 역외탈세와 관련하여 주요한 정책적 방안을 제시하기로 한다.

제2장에서는 역외탈세의 개념과 관련법령을 정리하였다. 역외탈세는 일반적으로 대한민국 영토 밖에서 이루어진 탈세사건을 두루 일컫는 개념이나 실무상 문제되는 영역은 통상 조세피난처에 가공회사를 설립한 후 그 회사가 수익을 올린 것처럼 관계서류를 조작하여 국내에 세금을 납부하지 않거나 그 납세의무를 축소하려는 탈세행위이다. 연구대상으로서 역외탈세와 구분되어야 할 개념은 조세포탈과 조세회피이다. 조세포탈은 조세법 가운데 비난가능성이 가장 높은 행위에 대해서 형사적인 제재까지 가능하도록 하는 조세법 처벌법 제3조를 위반하는 탈세행위이다. 조세회피는 직접적으로 법을 위반한 것은 아니지만 우회적인 수단을 이용하여 법이 금지하고 있는 내용을 실질적으로 실현한 경우로서 탈세, 조세포탈, 그리고 절세 사이의 중간개념이다. 국제 조세회피를 규율하는 일반적인 규정은 없으나 현행법상 국세기본법 제14조 제1항과 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2에 따른 실질과세의 원칙과 국제조세조정에 관한 법률 제17조 제1항의 조세회피방지규정을 적용하고 있다.

제3장에서는 판례를 바탕으로 역외탈세에 적용되는 법리를 고찰하고 역외탈세의 행위유형을 구분하였다. 현재 실무상 문제되는 역외탈세의 행위유형은 다음과 같다. 가장 기본적인 유형으로서 해외직접투자를 신고한 1개의 패이퍼컴퍼니의 명

10 • 역외탈세의 유형분석과 법적 쟁점

의로 거래하는 유형(제1유형), 해외직접투자를 ‘미신고’한 1개의 페이퍼컴퍼니를 설립하고 해외예금거래에 있어서 ‘미신고’한 계좌를 사용하는 유형(제2유형), 그리고 최초 1개의 페이퍼컴퍼니를 해외에 설립한 후 페이퍼컴퍼니 앞으로 이익을 이전하여 그 금원을 실질적으로 지배·관리하면서 외양상으로는 다른 수개의 페이퍼컴퍼니를 설립하는 방법으로 복잡하게 변경하고, 그러한 페이퍼컴퍼니를 이용하여 수차례 송금을 주고받는 유형이 그것이다(제3유형).

제4장에서는 역외탈세에서 법적 쟁점이 되는 페이퍼컴퍼니 및 거주자의 개념과 판단기준, 사기 그 밖의 부정한 행위유형을 검토하였다. 먼저 페이퍼컴퍼니는 일반적으로 조세에 대한 피난처 내지 은신처로 사용될 가능성이 높다. 그러나 해외에 페이퍼컴퍼니를 설립한 행위 자체만으로는 원칙적으로 위법하지 않으며 국제조세조정에 관한 법률 제17조, 제18조의 특정외국법인으로 의율될 뿐이다. 페이퍼컴퍼니를 통한 역외탈세를 판단하는 기준도 정립되지 않은 실정이다. 이에 미국, 영국, 독일, 프랑스, 일본에서 페이퍼컴퍼니를 판단하는 기준을 소개하고 앞서 제2장에서 구분한 역외탈세의 유형에 따라 페이퍼컴퍼니의 개념도 그 불법성이나 위법성의 정도, 실질적인 주체에 따라 외국법인 또는 페이퍼컴퍼니로 구분하여 판단하는 방식을 제시하였다.

다음으로 거주자의 개념과 판단기준을 개인과 법인으로 나누어 살펴보았다. 역외탈세는 역외라는 장소적 개념이 중요한 의미를 가지며 역내 거주자의 역외 과세 대상에 관한 문제로 정리될 수 있다. 개인 거주자에 대해서는 소득세법 제1조의2 제1항 제1호 및 동법 시행령 제2조 제1항, 제2항에서 정하고 있으며 이를 판단하는 기준으로 주소와 거소, 생활관계의 객관적 사실, 체류일수, 다른 나라에서의 세금 납부 등이 쟁점이 될 수 있다. 법원은 과세권을 회피하기 위한 거주지 이전에 대해서 법리상 비거주자에 해당하는 경우에도 그 의도를 중시하여 적극적으로 거주자 개념을 확대적용하고 있지는 않다. 법인에 있어 개인 거주자는 법인세법 제1조 제1호가 정하는 내국법인이다. 법원은 내·외국법인을 판정하는 기준으로 OECD 모델조세조약 및 그 주석서의 “실질적 관리장소”에 관한 개념과 판단요소를 거의 그대로 차용하여 판단하고 있다.

마지막으로 사기나 그 밖의 부정한 행위유형에서는 앞서 제3장에서 구분한 역외탈세의 행위유형에 있어 조세법 처벌법 제3조 제1항 조세포탈죄의 핵심적인 구

성요건이자 행위태양인 “사기 그 밖의 부정한 행위”에 해당할 여지가 없는지를 중심으로 분석하였다. 제1유형은 원칙적으로 조세회피행위로서 조세포탈범이 될 수 없으나 외국환 관련 법령에 따른 국내 조세부담을 회피하기 위해 해외법인을 허위로 청산·변경신고하여 탈루하는 경우 조세포탈범에 포섭될 가능성이 있다. 제2유형에서는 해외 페이퍼컴퍼니의 설립·운영에 관한 무신고 또는 허위신고와 더불어 타인 명의로 페이퍼컴퍼니를 설립하거나 해외예금거래계좌를 이용하는 차명행위, 과세대상인 거래 내지 소득에 대한 적극적 은닉행위가 있을 수 있으며 이는 “사기 그 밖의 부정한 행위”로 인정될 수 있다. 나아가 제3유형은 해외 페이퍼컴퍼니를 이용한 단계적 출자구조 및 명의신탁, 비거주자 위장을 통해서 거래나 소득, 그 실질적 주체를 적극적으로 은폐한 경우로서 그 불법성 내지 위법성이 제1유형, 제2유형에 비하여 현저하여 조세포탈죄가 성립할 가능성이 높다.

제5장에서는 역외탈세를 판단하고 규율하는 정책적 방안을 제시하였다. 우선 역외탈세에 관한 판단기준을 명문화할 필요가 있다. 현행 국제조세조정에 관한 법률상 배당간주과세제도나 조세범 처벌법상 조세포탈죄를 통해 역외탈세를 인정하는 것에는 제약이 있으므로 고의, 차명계좌와의 관련성, 실질적 귀속 소득이나 주주의 파악에 있어 입증책임을 완화 내지 전환하거나 실질에 따라 과세하는 입법안이 고려될 수 있다. 나아가 형사처벌에 있어서도 형법상 불법성의 정도와 책임·비례의 원칙을 기준으로 조세회피행위와 앞서 구분한 역외탈세의 각 행위유형을 구별하여 각 유형별로 적정한 형사제재가 있도록 합리화할 필요가 있다.

이를 바탕으로 제6장 결론 부분에서는 최근 역외탈세에 대한 대응이 활기를 띠면서 국제탈세정보교환협약(JITSIC) 가입, 해외금융계좌신고제 신설, 국제청 역외탈세추적전담센터 운영 등이 이루어졌다. 이는 조세형평주의에 비추어 바람직할 수 있으나 조세법률주의의 형해화와 과세권의 남용에 이를 가능성도 완전히 배제할 수 없다. 따라서 실질과세의 원칙에 있어 원칙적으로 법률상 개별적이고 구체적인 부인규정을 둬으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 그 실효성을 확보할 수 있을 것이다.

KOREAN INSTITUTE OF CRIMINOLOGY

제1장

서론

박 미 숙

제1장

서론

제1절 문제제기

2013년 중순경 ‘뉴스타파’라는 인터넷 언론이 국제탐사 보도협회¹⁾로부터 건네받은 특정 조세피난처 소재 한국인 소유의 의혹계좌를 추적하여 대기업 경영자, 유명인사 등 명단을 순차적으로 발표한 바 있다. 당시 이에 대한 국민의 관심은 매우 뜨거웠고, 이로써 소위 사각지대인 조세피난처상의 특수목적법인(이하 SPC) 존재들이 드러나고 그 거래내역이 공개되는 등 본격적으로 역외탈세 문제가 대두되었다. 뉴스타파의 발표 이후 1년여가 흐르는 현재에 이르러서도 이들 조세피난처 법인은 줄어들기는커녕 오히려 60%정도 증가하고 있는 상황이다. 세계 다국적 기업들의 페이퍼컴퍼니가 대거 운집한 케이만군도 소재 법인의 경우 1년 만에 2배 이상 폭증하였다고 한다.

조세피난처는 일반적으로 법인의 실제 발생소득 전부 또는 상당부분에 대해 조세를 부과하지 않거나 법인의 부담세액이 실제 발생소득보다 훨씬 낮은 국가 또는 지역을 말한다. 조세피난처는 그곳의 주권에 의해 그곳의 세금을 낮게 설정하고 있으므로 조세피난처상의 특수목적법인 설치여부는 우리나라로서는 관여할 일이 아니고, 또한 지주회사의 설치 자체도 세법상 아무런 문제가 되지 않는 선택의 문제로 치부되고 있다.²⁾

1) <http://www.icij.org>.

2) 오윤, 조세피난처를 이용한 조세회피와 탈세대응방안, 역외탈세의 현안 및 대책 세미나, 법무연수원, 2013.11.28, 18면.

그런데 문제는 이들 조세피난처로 지목되는 지역이 탈세의 온상으로 지목되고 있다는 점이다. 특히 다국적 기업들에 의한 조세피난처를 이용한 탈세 또는 세금 회피 행위는 도를 넘어서고 있고 전혀 세금이 없거나 세율이 낮은 자국 이외의 국가로 이익 빼돌리기를 통해 세금을 회피함으로써 자국의 조세제도를 무력화시키고 있다. 이러한 문제의식 때문에 자신들의 소득과 수익을 조세회피 지역으로 유출시킨 행위는 납세자들에게 불공평하고, 또 경제에도 악영향을 끼치므로 이에 대한 대응이 필요하다는 광범위한 공감대가 형성되고 있다.³⁾ 국제적으로도 조세협약과 국가 간 상호정보공유 등을 통해 소위 역외거래에 대하여 세수확보차원에서 적극적인 과세권을 행사하는 방향으로 이해관계가 형성되고 있을 뿐만 아니라, 은행의 비밀주의의 해제와 정보의 공개 등 조세회피 방지방향으로의 논의가 적극적으로 이루어지기 시작하였다.⁴⁾ 또한 비협조적인 조세피난처 지정을 위한 공조움직임도 있었다. 그러나 이러한 국제적 움직임은 실제 규제 내지 제도화로까지 이어지지 못하였고, 실제 지정제도가 마련된 적도 없다. 단지 대부분의 국가는 조세피난처 법인이 얻은 소득을 국내의 지배주주에게 직접 귀속하는 것으로 보아 과세하는 제도를 두고 있을 뿐이다.⁵⁾

종래 국제적으로 조세회피처와 이를 이용한 자금세탁 등에 대한 문제가 꾸준히 제기되어 왔음에도 최근에 조세회피처에 대한 문제가 다시금 크게 부각되게 된 계기는 미국, 유럽 각국, 일본 등의 국가들이 재정난을 겪게 되면서부터이다.⁶⁾ 1998년 경제협력개발기구(OECD)는 유해조세경쟁 보고서⁷⁾를 통해 조세피난처 문제를 심각하게 인식하고 이를 해결할 통일적 기준 및 절차를 마련할 필요성을 제기한 바 있다. 이에 따라 조세피난처 리스트 공개, 유해세제 국가 판정 기준 마련 등의 조치가 제안·논의되었다. 다만 현재까지 조세피난처를 이용하여 조세를 회피하는 행위에 대하여 조세법상 과세대상으로서 뿐만 아니라, 형법적으로 대응할 것인가에 대하여 아직 일반화된 법규는 존재하지 않는다.⁸⁾ 조세회피행위의 불법성과 그

3) 이미 2002년에 경제범죄의 새로운 양상으로서 논의된 바 있다. 이천현, 경제범죄의 새로운 양상과 대응방안, 2002, 73면 이하 참조.

4) 박미숙/강우예, 조세회피처를 이용한 범죄행위 유형에 대한 연구, 2013, 91면 이하 참조.

5) 오윤, 19면.

6) 박미숙/강우예, 20면.

7) OECD, *Harmful Tax Competition : An Emerging Global Issue*, 1998.

8) 페이퍼컴퍼니를 이용한 역외탈세에 대한 대응관련 OECD 모델협약은 국내법규정을 우선하는 것으로

에 대한 형사처벌 여하는 주로 국내 형법적용상 논의 영역으로서 이에 따라 규율될 수 밖에 없다.

제2절 연구의 방법 및 범위

역외탈세라는 개념은 조세포탈과 같은 개념은 아니다. 국제거래와 탈세라는 양 영역을 포섭하는 개념으로서, 원칙적으로는 불법이라는 의미를 내포하는 개념으로 이해된다. 즉 조세회피 행위 중 불법적 포탈을 의미하는 것으로 이해된다. 동시에 현행법하에서 역외탈세의 문제는 실질과세가 적용되는 조세회피행위가 조세포탈 행위가 될 수 있는지 하는 문제영역이다.⁹⁾

본 연구는 검찰청 외사부와의 정책협의회를 통해 도출된 정책과제로서 역외탈세에 관한 판례 자체가 극히 제한적이고 그에 대한 법리적 분석도 부족하다는 문제의식에서 시작되었다. 따라서 특히 실무처리상 문제되는 조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립하여 소위 조세회피를 하는 행위를 그 연구대상으로 하여, 역외탈세로 분류되는 행위들의 유형을 분석하고 쟁점을 도출·정리하는 데 중점을 두었다. 연구방법은 역외탈세로 문제된 사례¹⁰⁾들을 수집하여 유형을 분석하고, 이로부터 법적 쟁점을 도출해내는 문헌분석 중심으로 진행하고자 한다.

연구범위로서는 우선 역외탈세를 둘러싼 법적 쟁점을 정리함으로써 정책과제를 도출해보고자 한다. 조세회피행위를 조세포탈로 포섭하기 위한 관련 법적 쟁점은

로 해석되고 있다. 즉 조세납용을 방지하기 위한 국내법 규정은 조세조약과 충돌하지 않는 점, 그 근거인 실질과세원칙 등은 조세조약을 적용하기 전 단계인 납세의무 발생 요건사실 등 사실관계를 확정하는 기능을 하므로 조약에 의한 영향을 받지 않는다는 점, 마지막으로 이들 규정에 대하여 조세조약에 아무런 규정을 두고 있지 않다는 점 등을 그 이유로 한다.

9) 이준봉/이재호/오윤, 39면.

10) 본 보고서에서 분석대상이 되는 판례는 다음과 같다. 서울고등법원 2014. 2. 21. 선고 2013노874 판결; 서울중앙지방법원 2013. 2. 12. 선고 2011고합1291, 1292(병합)판결/서울고등법원 2014. 6. 27. 선고 2012노594판결; 서울중앙지방법원 2012. 2. 9. 선고 2011고합119 판결/서울고등법원 2014. 9.12. 선고 2014노668 판결; 서울중앙지방법원 2014. 2. 14. 선고 2013고합710, 624(병합) 판결/대법원 2013. 11. 28. 선고 2012도10513 판결; 서울고등법원 2012. 8. 17. 선고 2012노1087 판결; 서울중앙지방법원 2012. 3. 30. 선고 2011고합1164 판결/대법원 2010.10.14. 선고 2010도387 판결; 서울고등법원 2009.12.29. 선고 2008노3201, 2008노3330(병합) 판결; 서울중앙지방법원 2008.11.24. 선고 2006고합1352, 295(병합), 1351(병합) 판결.

18 • 역외탈세의 유형분석과 법적 쟁점

결국 조세포탈범의 구성요건 해당성 문제이다. 그 다음으로 역외탈세 관련 문제 사례에 대하여 법적 쟁점을 적용 검토하여 문제의 소재를 분명히 하고자 한다. 마지막으로 역외탈세 문제를 처리하는데 필요한 주요 정책과제에 대하여 제시하기로 한다.

KOREAN INSTITUTE OF CRIMINOLOGY

제2장

역외탈세 개념 및 현행규정

박 미 숙

제2장

역외탈세 개념 및 현행규정

제1절 역외탈세의 개념

1. 역외탈세의 의의

역외탈세 개념은 법적 개념은 아니며, 일반적으로 대한민국 영토 밖에서 이루어진 탈세사건을 두루 일컫는 개념으로 보인다. 즉 역외탈세는 주로 세금이 없거나 저세율 지역으로 분류되는 조세피난처에 유령회사를 만든 뒤 그 회사를 통해 거래한 것으로 하여 소득을 감추어두거나 세금을 내지 않은 국내 소득을 해외로 유출시켜 탈세하는 것을 일컫는 의미로 사용되고 있다. 역외탈세 문제는 일반적으로 소득의 실질적인 귀속자가 국내거주자인데도 명목이나 형식은 비거주자나 외국인단체인 것처럼 위장하는 데에서 비롯되며, 그 소득을 과세당국에 제대로 신고하고 세금을 냈더라면 문제가 되지 않는 경우들이다.

다만 우리나라의 경우 탈세와 조세회피행위와 구분이 모호한 상태에서 이를 역외탈세라는 용어를 사용함으로써 탈세와 조세회피를 구분하지 않고 일률적으로 형사범으로 처리하고자 하는 경향을 보이고 있다는 점이다.¹¹⁾ 즉 직접적인 증거는 부족하지만 탈세 또는 조세회피의 의도가 있다는 것이 정황에 의해서 강하게 추정되고, 피의자의 변호가 신빙성이 부족하다고 판단되는 경우에도 적극적으로 해석하여 기소할 필요성이 크다¹²⁾는 것을 그 이유로 한다.

11) 법률신문, 신년 특별좌담회, 특수목적법인(SPC)을 이용한 역외탈세의 법적 문제점, 2014.1.15.

12) 법률신문, 신년 특별좌담회, 특수목적법인(SPC)을 이용한 역외탈세의 법적 문제점, 2014.1.15.

역외탈세 개념을 사용하는 논의의 틀이나 범위 등을 보면 세법논의영역에서의 국제적 조세회피 개념과 같은 의미로 보이지만, 처벌 효과를 겨냥하는 맥락 하에서 사용되고 논의된다는 점에서는 실무기능적 개념¹³⁾으로 보는 것이 타당할 것이다. 역외탈세와 관련하여 실무처리상 가장 문제되는 영역은 통상의 역외탈세 개념 하에서 포섭되는 모든 행위라기보다는 조세피난처에 가공회사를 설립한 후 그 회사가 수익을 올린 것처럼 관계서류를 조작해 국내에 세금을 납부하지 않거나 그 납세의무를 축소하려는 행위 등이다.¹⁴⁾

우리나라의 경우 역외탈세의 특징으로서는 대재산가, 대기업 등이 해외투자 등을 매개로 기업자금을 횡령하여 음성적으로 국외에 불법적으로 유출함으로써 국외 비자금을 조성하거나 해외에 은닉하는 등의 경향을 보이고 있다는 점이다. 세금의 부과 및 징수에 관한 사무를 관장하는 국세청뿐만 아니라, 수사기관의 적극적인 수사필요성이 강조되는 이유가 여기에 있다.

2. 연구대상으로서 역외탈세와 구분되어야 할 개념

역외탈세 유형으로 분류되는 행위를 처벌할 것인가 하는 논의에 있어서 기본적인 출발점은 조세회피와 조세포탈을 엄격히 구분해야 한다는 점이다.

먼저 조세포탈행위는 조세범처벌법 제3조를 위반하는 탈세행위로서, 조세범 가운데 의무위반행위 가운데 비난가능성이 가장 높은 행위이다. 이러한 조세포탈행위에 대하여는 형사적인 제재까지 가능하도록 하여 조세채권의 실현을 강제하고 있다. 따라서 현행법상 조세포탈법은 탈세에 더하여 사기 기타 부정한 행위 요건을 필요로 하는, 즉 ‘사기 및 기타 부정한 행위에 의한 탈세’를 의미한다.¹⁵⁾ 이 때문에 조세포탈법을 협의의 탈세라고 부르기도 한다. 다만 현행법상 탈세의 개념정의는 별도로 두고 있지 않다. 그런데 이러한 개념 사용으로 인하여 조세회피, 조세포탈 그리고 탈세행위가 명확하게 구분되지는 않으며, 용어사용이나 법해석 및 법집행상 적지 않게 혼란이 초래되고 있는 것 같다.

13) 이준봉/이재호, 4면.

14) 엄웅철/나강민, 역외탈세와 관련된 법리적 문제에 관한 고찰, 공송업무자료, 제15집, 74면.

15) 이준봉/이재호/오윤, 역외탈세의 개념, 조세학술논문집 제30집 제1호, 2014.1, 38면

그 다음으로 국제적 조세회피의 경우 소득의 해외이전, 또는 소득의 해외유보라는 통상 과세권이 미치는 지역한계를 넘는 문제로 나타나는 것이 통상적이다. 1987년 OECD 보고서인 「국제조세회피와 탈세」(International Tax Avoidance and Evasion))에서 국제적 조세회피를 적법한 수단에 의하여 과세국경을 넘는 인적·물적 이동으로 납세의무를 감면하는 행위로 정의하고 있다. 이러한 입장에서는 조세회피를 허용되는 것과 허용되지 않는 것으로 분류되며, 그 사용된 수단의 적법성 여부에 따라서 국제적 조세회피 여부를 판단한다.

다만 조세피난처 이용 자체는 허용되지 않는 조세회피 개념에 해당하지 않는다. 허용할 수 없는 조세회피에 대한 전형적인 특징으로서 인위적, 비밀성, 입법취지에 반할 것 등이 있다.¹⁶⁾ 조세피난처를 이용한 국제거래가 통상 이루어지지 않는 이상한 법형식을 선택하였다고 인정되는 경우에는 허용되지 않는 조세회피에 해당한다. 반면 조세피난처의 조세회피가 허용될 수 있는 경우는 기업진출, 투자, 거주지를 결정하는 경제적 합리성이 있다고 인정되는 경우 등이다.¹⁷⁾ 그리고 수단의 적법성 여부를 판단하는 기준으로서는 동기, 민법상 형성의 인위성, 행위로부터 실제 경감된 세액 또는 조세상 이익, 과세당국에 의한 결정, 널리 채택되는 입법·사법·행정부의 배제규정 등이 제시되고 있다.¹⁸⁾

조세회피행위는 직접적으로 법규정을 위반한 것은 아니나, 우회적인 수단을 이용하여 법이 금지하고 있는 내용을 실질적으로 실현한 경우로서, 법적으로는 적법한 행위라는 점에서 탈세와 구분된다. 다만 조세회피행위에 의해 회피된 조세부분은 원래 세법의 목적상 과세가 의도되었던 것이고, 또 회피행위를 하지 않았다면 과세되었을 부분이므로, 조세회피는 형식적 적법성에도 불구하고 과세의 공평을 깨뜨리는 행위로서 비난가능성이 있다.¹⁹⁾ 이러한 개념정의에 의하면 조세회피는 탈세와 조세포탈, 그리고 절세 사이의 중간개념으로서 어떤 요인에 의하여 합법 내지 불법으로 평가될 수 있다.²⁰⁾

16) OECD, International Tax Avoidance and Evasion, OECD, 1987, 15-16면.

17) 조세피난처 이용의 동기에 대한 자세한 사항은 윤현석, 국제적 조세회피 방지를 위한 연구, 현안분석 2005-, 54면 이하 참조.

18) 그러나 아직까지 이를 실질적으로 강제할 수단을 마련하지 못하고 있어서 집행결핍이라는 현실적인 문제는 여전히 남아 있다. 박혜림, 조국가적 조세회피범죄에 대한 형사정책, 이화여자대학교 법학논집 제16권 제3호, 2012.3, 243면.

19) 오경석, 국제조세회피와 국제조세조정에 관한 법률, 조세법실무연구Ⅱ, 2010, 661면.

제2절 역외탈세 규제 관련 현행법 검토

1. 현행법상 역외탈세에 대한 입장 개관

조세회피행위는 형식적으로 개별 세법규정의 구성요건에 포섭되지 않는 행위이지만, 한편으로 완전히 배제되지도 않는다. 즉 조세회피행위는 실질과세의 규율대상이다(국조법 제2조의2, 국세기본법 제14조 제3항). 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용하며(국세기본법 제14조 제1항), 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 “부당하게 받기 위한 것”으로 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(동조 제3항). 즉 실질과세 원칙이 적용되는 행위는 바로 부당성, 즉 조세회피목적에 있다고 할 것이다.²¹⁾

대법원은 판례를 통해 실질과세원칙을 확고한 법원칙으로 확립하고 있다. 즉 실질과세의 원칙에 의하여 납세의무자의 거래행위를 그 형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 그 효력을 부인할 수 있으려면 조세법률주의 원칙상 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어 있어야 한다.

조세회피에 대하여 실질과세가 적용된다는 점에서는 탈세행위와 다를바 없다.²²⁾ 다만 실질과세가 적용되지 않은 조세회피도 있다는 점에서는 차이가 있다. 실질과세가 적용되지 않는 조세회피행위는 결과적으로는 위법행위가 아니고, 절세와 다를바 없다.²³⁾ 절세는 세법규정에 반하지 아니하고 조세부담을 경감시키는 것이라는 점에서 조세포탈과는 구분되나, 조세회피와는 그 한계가 분명하지 않다. 통상 절세란 조세의 목적과 무관하며, 애초 입법단계에서부터 과세대상에서 제외시켜 놓은 것이다.

20) 이준봉/이재호/오윤, 38면.

21) 이준봉/이재호/오윤, 40면.

22) 이준봉/이재호/오윤, 39면.

23) 이준봉/이재호/오윤, 39면.

2. 국제조세기본법상 조세회피의 기본원칙과 방지방안

현행법상으로 국제조세회피를 규율할 수 있는 일반적인 규정은 없다. 다만 국제기본법 제14조 제1항, 법인세법 제4조 제1항, 국제조세기본법(이하 국조법) 제2조의2 등에서 개별적으로 규제되는 행위를 규율하고 있다. 여기서는 국조법상의 기본원칙과 조세회피 방지방안에 대하여 살펴보기로 한다.

가. 국조법상 실질과세원칙

‘조세회피’를 해석론상 대응하기 위해 법원에 의해 주로 활용되는 세법조항은 국제기본법 제14조 제1항의 실질과세원칙조항이다. 이는 원래 조세회피방지의 목적으로 도입된 것은 아니지만 과세대상의 귀속주체의 판단과 과세대상의 과세표준의 계산상 실질을 중시하라는 해당 조문의 특성상 과세관청이 그 실질을 보면 납세자의 외적행위만 따를 때의 세금보다 많은 세금을 부과할 수 있을 경우 바로 그 납세자의 외적 행위가 ‘조세를 부당하게 감소하는 조세회피행위’라고 하면서 실질과세원칙의 적용을 주장하고 이 주장을 법원이 수용한 사례가 적지 않게 발견된다.

조세회피행위의 부인의 법적 근거라 할 수 있는 실질과세원칙은 국제에 관한 기본규정으로서 국제조세에도 마찬가지로 적용되고, 국제적 적용에 관한 특별법의 형태로 국조법 제2조의2에서 이를 규정하고 있다. 즉 국제거래에서 과세의 대상이 되는 소득 수익 재산 행위 또는 거래의 귀속에 관하여 사실상 귀속되는 자가 명의자와 다른 경우에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 조세조약을 적용한다(국조법 제2조의2 제1항).

국조법은 국제거래와 관련된 과세에 있어 국가간의 이중과세 및 조세회피를 방지하는 것을 주된 목적으로 한다(동법 제1조). 또한 국제거래와 관련된 과세는 실질적인 기준으로 하겠다는 점(동법 제2조의2)을 규정하여 국내법상 실질과세원칙을 국제거래 과세에도 적용됨을 명확히 하고 있다. 국조법은 이러한 실질과세원칙에 따라 도관회사를 실질적 귀속자로 보지 않고 도관회사의 출자자나 지급비용을 통한 소득이전의 경우에는 수령자인 관련 기업을 실질적 귀속자로 보아 납세의무를 지우고 있다. 이 경우에도 조세회피의 목적은 요구하지 않는다.

다만 국조법은 국제 조세회피행위를 주된 규제대상으로 하면서도 비거주자 또는 외국법인의 국내원천소득의 구분은 국내법이 아니라 조세조약을 우선하도록 함으로서 국제적으로 형성된 조세질서에 국내법을 역행하는 방향으로 적용하지 않겠다는 의지를 분명히 하고 있다. 또한 국조법은 역외탈세방지를 위해 필요한 정보공개를 형사처벌하고 있다. 역외탈세방지를 위해서는 정보공개가 무엇보다 요구되는 점에 비추어보면 국조법상 금융비밀주의 보호는 그에 역행될 우려도 있다.

무엇보다 국조법은 국제 조세회피행위를 주된 규제대상으로 하고 있음에도 불구하고, 이에 대하여 어떠한 형사법적인 수단을 동원하지 않고 있다. 국제조세회피행위가 위법한 탈세행위에 해당한다고 할 때 조세포탈죄에 해당하는 것은 아닌지 검토해보아야 할 것이다.

나. 조세회피방지 규정

국조법 제17조 제1항은 조세회피 방지규정을 두고 있다. 국조법 제17조 제1항에 의하면 “법인의 부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인에 대하여 내국인이 출자한 경우에는 그 외국법인 중 내국인과 특수관계(제2조제1항제8호가목의 관계에 해당하는지를 판단할 때에는 대통령령으로 정하는 비거주자가 직접 또는 간접으로 보유하는 주식을 포함한다)가 있는 법인(이하 “특정외국법인”이라 한다)의 각 사업연도 말 현재 배당 가능한 유보소득(유보소득) 중 내국인에게 귀속될 금액은 내국인이 배당받은 것으로 본다”고 규정하여 특정외국법인의 유보소득의 배당간주규정을 두고 있다. 즉 법인의 부담세액이 당해 실제발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역을 조세피난처로 간주하고, 이러한 조세피난처에 본점, 주사무소 또는 실질적 관리장소를 둔 외국법인에 대하여 내국인이 출자한 경우 그 외국법인과 내국인 사이에 특수관계가 존재한다면 그 외국법인은 특정외국법인이 된다. 이 특정외국법인의 배당가능 유보소득 중 특정외국법인 총 발행 주식의 10%를 직·간접으로 소유하고 있는 내국인에 대해서는 이를 실제로 배당하지 않더라도 각 사업연도 종료일 다음 날부터 60일이 지나면 그 내국인에게 귀속될 금액이 배당된 것으로 보고 그 내국인에 대하여 소득세나 법인세를 과세한다.

그러나 특정외국법인이 조세피난처에 사업을 위하여 필요한 사무실, 점포, 공장 등 고정된 시설을 가지고 그 법인이 스스로 사업을 관리하거나 지배 또는 운영을 하며 그 곳에서 주로 사업을 하는 경우, 즉 능동적 소득에 대하여는 원칙적으로 해외 유보소득의 배당간주 규정을 적용하지 아니한다(국조법 제18조).

특정외국법인이 주식 또는 채권의 보유, 지적재산권의 제공, 선박·항공기·장비의 임대, 투자신탁 또는 기금에 대한 투자 사업을 통한 소득은 조세회피의 목적에서 나온 것으로 보아 고정시설이나 실질적 사업영위 유무와 관계없이 배당간주 규정을 적용하고, 조세피난처에 고정시설을 두고 실질적으로 사업을 영위하더라도 위와 같은 요건에 해당하면 조세회피의 의도가 있다고 보고 그 유보소득을 과세한다.

이처럼 조세피난처에 소재하는 특정외국법인의 배당가능유보소득을 내국법인에게 배당한 것으로 간주하여 과세하는 것은 기업회계상 법인의 수익으로 할 수 없는 것을 소득으로 보아 과세하는 것이므로 회계상의 차이에 해당한다.²⁴⁾ 따라서 그에 대한 미신고나 과소신고가 있다 하더라도 포탈소득에 해당한다고 할 수 없다.²⁵⁾

그러나 조세피난처에 있는 자회사 등이 유령회사로서 실질상 거래가 이전가격 조작 등의 방편으로 인정되는 경우에는 배당소득간주 규정과는 별도로 조세포탈이 성립할 수 있는데, 실질과세의 원칙상 이러한 경우에는 내국법인이 직접 거래를 한 것으로 인정되기 때문이다.²⁶⁾ 특히 해외를 통한 매출누락액이나 매입의 과대계상에 의한 소득액을 국내에 다른 명목으로 위장하여 반입하거나 해외에서 기업주의 개인용으로 유용되거나 다른 용도로 비자금화되었을 때에는 조세포탈의 범의와 부정행위를 인정할 수 있다.²⁷⁾

역외펀드(offshore funds)는 제3국에서 조성되는 주식투자용 기금을 말한다. 대부분 주식양도차익에 대한 과세가 없고, 자산운용에 대한 법적 규제가 없는 조세피난처에 소재지를 두고 있다. 이러한 역외펀드의 주식투자는 합법적으로 볼 수 있으나, 그 역외펀드를 국내에서 내국법인이 우회적으로 출자하여 운영하면서 유가증권 양도차익 등이 있는데도 이를 신고 납부하지 아니하는 것은 조세포탈이 성

24) 안대희, 조세형사법, 2005, 523면.

25) 안대희, 523면.

26) 안대희, 524면.

27) 안대희, 524면.

립할 수 있다. 이러한 역외펀드가 페이퍼컴퍼니에 불과하여 그 수익은 실질과세의 원칙상 국내법인에 귀속되어야 하기 때문이다.²⁸⁾

다. 조세피난처 페이퍼컴퍼니 설립

조세피난처에 소재하고 있는 회사는 그 법인으로서의 실질을 가지지 않는 경우가 많은데, 이를 “페이퍼 컴퍼니(Paper Company)” 혹은 “명목회사”라고 불린다. 즉, 명목회사는 회사법상 법인의 외형만 갖고 있을 뿐이며 그것의 설립자가 의도하는 법적 거래의 명의를 제공하는 도관(Conduit Companies)으로서의 역할만 하는 것을 의미한다.²⁹⁾

이처럼 현행법은 명목회사가 비록 도관으로서의 역할을 하지만 그것의 존재를 바로 부인하지 않는 태도를 취하고 있다. 그렇다면 역외조세회피방지를 위한 규정에 저촉될 경우에는 해당 규정에 의하여 과세되는데, 조세회피방지규정 위반이 곧 역외탈세인가 하는 점이 문제된다. 이 문제는 조세피난처는 과세관할 바깥으로서 사실상 국내의 은신처와 같은 곳으로서 그곳에 무언가를 두는 행위, 예컨대 페이퍼컴퍼니 등을 두는 행위가 바로 ‘사기 기타 부정한 행위’의 한 유형인 ‘은폐’ 또는 ‘은닉’에 해당하는가 하는 점이다.

앞에서 본 바와 같이 국조법상으로 유보소득 배당간주규정에 의하여 역외에서 소득을 거류시키는 것은 세법상 조세회피의 하나로서, 거류시킨 소득을 특정외국 법인세제에 따라 국내에 신고하지 않은 경우, 단순 무신고로서 가산세의 부과대상이 될 뿐이다. 다만 이러한 배당간주에 의한 과세를 회피하기 위하여 내국인이 특정외국법인의 유보소득 배당간주요건에 해당하는 실질을 갖추고 있음에도 불구하고 이를 명의위장 등의 방법으로 은폐한 경우에는 탈세행위가 문제될 여지가 있다. 특정외국법인세제의 적용을 받지 않기 위해 타인의 명의로 특정외국법인 지분을 보유하여 특정외국법인세제에 의한 과세를 사기 기타 부정한 행위에 해당하는가를 판단함에 있어서 중요한 것은 지분보유 내국인인 특정외국법인의 껍데기를

28) 안대희, 524면.

29) 이에 대한 상제는 오윤, 조세피난처를 이용한 조세회피와 탈세 대응방안, 조세학술논문집 제30집 제1호, 2014, 143면.

이용하여 자신의 존재를 은폐할 것이라고 볼 것인가에 달려 있으며, 이를 긍정할 경우에는 조세회피방지규정을 위반한 조세회피행위이면서 동시에 조세포탈범이 성립될 수 있다.³⁰⁾

30) 이준봉/이재호/오윤, 44면.

KOREAN INSTITUTE OF CRIMINOLOGY

제3장



역외탈세의 유형분석

윤 해 성

제3장

역외탈세의 유형분석

제1절 개관

페이퍼컴퍼니는 다국적 기업이 최소한의 투자 및 비용을 발생하기 위한 회사로 주로 조세피난처 국가에 설립하고 있다. 조세피난처 국가는 단기간 이익이 되고 별다른 제재를 가하지 않는다는 이점 때문에 조세피난처 국가 입장에서는 별다른 손해가 발생하는 것도 아니고 단시간에 있어서 이익이 창출된다는 점에서 장려하고 있다. 그러나 장기적으로는 조세피난처 국가 자체의 실물경제를 왜곡시킬 우려가 존재한다. 문제는 해외 페이퍼컴퍼니는 자회사로부터 출발하는데 이는 국내 거주자인 모회사에게 실질과세가 부과되지 않기 때문에 모회사의 실물경제를 축소시킬 뿐만 아니라 국가적인 차원에서는 조세회피 행위에 따른 조세감소효과가 발생할 수 있다는 것이다. 따라서 국내 거주국으로서는 실질과세 원칙을 해친다는 점에서 그 불법성을 찾을 수 있으며, 국가의 조세재정 기능을 위태화 한다는 점에서 법익으로서 보호할 만한 충분한 가치가 있다.

현행법상 탈세는 세법상 허용되지 않는 불법적인 행위로 형사범으로 처벌하고 있다. 이와 관련하여 역외탈세에서 실무상 가장 문제되는 것으로 페이퍼컴퍼니라는 가공의 유명회사를 설립한 후, 그 회사가 수익이나 소득을 올린 것처럼 위장하여 실질적인 주체인 국내의 거주자에게 세금을 납부하지 않게 하거나 축소하는 등의 방식으로 세금을 포탈하는 것이다. 일반적으로 조세피난처에 페이퍼컴퍼니 또는 SPC를 설립하여 해외투자를 하고 그 회사에서 발생하는 이익이나 소득을 국내에 반입하지 않고 유보하는 경우에 설사 배당이 없다고 하더라도 ‘국제조세조정에

관한 법률’(이하 “국조법”이라고 함)에 의하여 일정한 요건을 갖춘 경우에 마치 배당을 한 것으로 보고 과세를 적용할 수 있는지, 그리고 과세 관청은 실질과세원칙을 적용하여 페이퍼컴퍼니나 SPC의 경우 도관에 불과하기 때문에 조세피난처에 유보된 소득이라고 하더라도 국내에게 거주하는 개인 또는 법인에게 소득이 있는 것으로 보아 소득세 또는 법인세를 과할 수 있는지 등의 여러 법률적인 쟁점이 존재하게 된다.

이와 관련하여 대법원 판례는 “일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 사실만으로는 적극적인 소득은닉 행위가 된다고 단정할 수 없고, 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금한다거나, 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하거나, 단 1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 경우에는 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만드는 적극적 은닉행위에 해당한다”고 보고 있다. 이처럼 대법원 판례는 소득의 실질적인 주체에게 세금의 귀속을 묻도록 하고 있으나 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 소극적인 은닉행위가 아닌, 적극적인 은닉행위로 인하여 탈세 등의 행위를 야기했을 경우에 문제를 삼겠다는 취지로 이해된다. 따라서 여기서는 대법원 판례를 바탕으로 이러한 일련의 역외탈세 과정에서 문제되는 것이 개인 혹은 법인의 거주지가 과연 무엇을 의미하는지, 페이퍼컴퍼니의 판단기준은 무엇인지, 그리고 사기 기타 부정한 행위유형이 어떤 것인지 분분하다는 점과 관련하여 이에 대한 판단기준을 제시하기 위하여 기능적 관점에서 기존 판례들을 분석하여 역외탈세의 유형을 제시하고자 한다.

제2절 유형 분석

1. 법리적 고찰

국내 차명계좌 이용 사례의 경우, 대법원 판례는 적극적인 소득 은닉행위를 기준으로 조세의 부과징수, 즉 탈세의 행위를 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금하거나, 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하거나, 단 1회의 예입이라도 그 명의자와

의 특수한 관계로 은닉의 효과가 현저해 지는 경우를 ‘적극적인 소득 은닉’행위로 보고 있다. 다시 말해서 적극적인 소득 은닉 행위의 기준은 여러 곳 또는 순차적인 차명계좌에의 입금을 예로 들고 있으며, 이때 ‘차명계좌’라면 분산입금하든 반복 입금하든 여러 곳이든 순차적이든 상관없다. 따라서 차명계좌를 수단으로 방법에 있어서 제한을 두지 않는 것으로 해석할 수 있다.

또한 단 1회이든 수차례의 예입이든 원래 명의자와의 특수한 관계, 가령, 가족이나 친족 등 나아가 본인의 페이퍼 컴퍼니, 즉 유령회사와 같은 어떤 특수한 관계 또는 특수한 관련성을 말하며, 조세 정보로의 접근이 불가한 경우가 해당한다고 볼 수 있다. 이때 ‘은닉의 효과가 현저해 지는 경우’란 은닉의 효과로 인하여 현저히 어떤 반대급부적인 효과가 현저히 나타나는 것으로 볼 수 있는데, 대표적으로 탈세 등으로 인하여 적극적인 소득이 발생함에도 반대급부적인 은닉행위로 인하여 탈세 등의 효과로 이어지는 것이 그것이다. 가령, 대한민국 영토 밖에서 소득행위가 있음에도 이에 대한 세금을 내지 않았다면 이러한 행위가 ‘적극적인 소득 은닉행위’로 볼 수 있는가이다.

이러한 예로 최근 문제되고 있는 것이 세금이 아예 없거나 저세율 지역으로 분류되는 해외의 조세피난처에 페이퍼컴퍼니와 같은 유령회사를 만든 후, 그 유령회사를 통해서 거래하여 영리를 취득하지만 소득을 감추는 수법을 동원하여 탈세행위를 하는 것이다. 다시 말해서 국내 소득을 조세피난처 등을 이용하여 해외로 유출시켜 국내 자금이탈과 불법적 탈세의 온상으로 이용되고 있다. 결국, 소득의 실질적인 귀속자가 국내 거주자임에도 페이퍼컴퍼니를 통해서 해외로 소득이 유출됨에 따라 실질적 소득주체의 행방이 사라지거나 파악할 수 없어 국내 과세 당국에게 신고를 하지 않아도 되는 상황에 놓이게 된다는 데에서 문제의 심각성이 있다. 가령, 페이퍼컴퍼니는 실제 창출된 소득을 위장하는 회사로 둔갑하여 실제의 소득을 감추거나 탈세의 근거지로 활용됨에 따라 국내소득의 해외 유출의 수단처 내지는 국내로 환수되어야 할 세금의 자금세탁소로 사용되고 있다.

이는 해외에 페이퍼컴퍼니를 설립하는 근거인 외국환거래규정의 경우, 해외에 법인(페이퍼컴퍼니)을 설립할 경우 적법한 신고에 의하여 지정거래외국환은행의 장에게 신고를 하여야 하고 이에 대한 소득이 발생했을 때는 해외직접투자자는 신고 수리의 조건에 따라 투자원금이나 과실을 국내에 현금으로 회수해야 하며, 청

산할 때도 투자원금이나 과실을 국내에 현금으로 회수해야 한다. 이 규정에 의하면 소득이 증가하면 할수록 소득에 대한 세금을 국내에 회수하여야 하기 때문에 국내에 현금으로 회수를 회피할 목적으로 미신고 내지는 허위청산신고 또는 허위내용의 해외직접투자 변경신고를 제출하여 조세를 회피할 수 있는 여지를 이 규정이 마련해 주고 있는 셈이다.

또한 외국환거래법 제18조에 의하면 해외직접투자 미신고와 해외예금거래 미신고의 경우, 동법 제18조 위반으로 인하여 형사처벌이 가능한 위법행위로 보고 있다. 그러나 해외직접투자를 미신고한 경우는 국내법인과는 달리 페이퍼컴퍼니의 존재자체를 과세당국으로서 알 수가 없고, 해외예금거래 미신고한 경우 또한 국내 예금거래와 달리 과세당국으로서 소득의 발생여부나 액수를 파악하기 힘들다. 따라서 이 법에 의하면 신고를 하도록 되어 있는데 이를 위반하여 과세당국으로 하여금 이를 파악하지 못하게 한 의도는 조세를 회피할 구성요건적 고의가 있다고 볼 수 있다.

그리고 이를 규제하는 국조법상의 규제 체계와 무관하지 않는데, 동법상 페이퍼컴퍼니가 실질적 사업을 수행했다면 국조법 제18조 제1항에 해당하게 되어 CFC 규정이 적용될 여지가 없다. 이는 곧 동법 제17조의 적용 또한 어려워 세금을 회피할 수 있게 된다. 반면, 해외 페이퍼컴퍼니는 어떤 고정시설이 없어 인적·물적 시설조차 제대로 갖추지 않아 국내 실질회사로부터 포괄적으로 위탁받아서 페이퍼컴퍼니가 영업·사업적으로 실질적 사업을 수행할 수 없었다면 국조법 제18조 제1항에 적용되지 않고 동법 제17조가 적용되어 조세포탈죄의 책임을 묻거나 법인세를 물을 수 있는 구조로 되어 있다.

2. 역외탈세의 행위유형

현재 실무상 문제되는 역외탈세와 관련된 행위 유형으로는 다음과 같다.

가. 해외직접투자 신고한 1개의 페이퍼컴퍼니의 명의로 거래하는 유형

실무상 가장 기본적인 역외탈세 유형으로는 해외에 직접 투자하여 신고한 1개

의 페이퍼컴퍼니의 명의로 거래하는 유형이다. 해외에 직접 투자하여 신고한 페이퍼컴퍼니의 명의로 거래하는 유형은 ‘신고’한 1개의 페이퍼컴퍼니의 명의로 거래하기 때문에 이는 대법원 판례상의 다른 사람 명의로 예금계좌를 빌려 예금하는 경우와 같이 1개의 행위로 인한 특정된 다른 사람의 명의의 예금계좌, 즉 신고된 페이퍼컴퍼니와 동일하게 보아 적극적인 은닉행위로 볼 수 없으므로 사기 기타 부정한 방법에 해당하지 않는다고 볼 수 있다.

다만, 여기서 문제될 수 있는 것이 해외직접투자를 하고자 하는 경우, 페이퍼컴퍼니를 해외에 설립하려면 ‘외국환거래규정’에 의하여 ‘지정’거래외국환은행의 장에게 ‘신고’를 하여야 하고, 이에 대한 소득이 발생했을 때는 해외직접투자자는 ‘신고수리의 조건’에 따라 투자원금이나 과실을 국내에 현금으로 회수해야 한다. 이는 청산에서도 마찬가지인데, 청산을 할 때도 투자원금이나 과실을 국내에 현금으로 회수해야 한다. 이때 문제될 수 있는 것이 소득을 영위했을 때 해외 페이퍼컴퍼니는 투자원금이나 과실을 국내에 현금으로 회수하지 않기 위하여 미신고를 하여 다른 페이퍼컴퍼니를 설립하거나, 신고를 했어도 ‘허위’ 청산신고 내지는 ‘허위’내용의 해외직접투자 변경신고를 제출하여 탈세를 조장할 수 있다는 점이다. 이러한 조장을 하는 핵심적 이유는 의외로 간단하게 볼 수 있는데, 최초 해외 페이퍼컴퍼니의 설립 의도는 적법하게 신고해서 적법한 소득을 올리기 위한 건전한 상식에서 비롯되었으나 의외로 사업이 번창하여 소득이 증가하게 될수록 이에 대한 욕심이 생겨 탈세로의 목적으로 변질될 가능성을 고려해 볼 수 있다. 다시 말해서, 해외 페이퍼컴퍼니는 소득이 증가하면 증가할수록 국내에 현금으로 회수하지 않을 방법을 강구하기 위하여 다른 페이퍼컴퍼니를 설립하여 소득을 배분하고 이는 또 다른 페이퍼컴퍼니를 설립하여 소득을 배분하는 방식으로 소득을 세탁할 수 있으며, 허위청산신고를 하여 설립 당시의 투자비만을 국내에 회수하면 탈세의 혐의를 벗어나는 것처럼 기망할 수 있지만, 사실은 다른 페이퍼컴퍼니를 설립하여 소득을 배분하는 형식으로 자금을 세탁하는 방법으로 변질될 가능성 또한 배제할 수 없다.

따라서 적법한 절차에 의하여 신고를 했어도 미신고 내지는 허위청산신고 등을 통하여 조세를 회피할 목적을 가지고 소득을 제대로 신고하지 않는 유형의 경우, 적법한 신고를 통하여 페이퍼컴퍼니를 설립하고 이를 이용하여 적법한 사업을 통해서 소득을 올리고 이에 대한 세금을 국내에 회수하였다면 역외탈세로 보기는 힘

들다. 다만 소득이 증가될수록 조세를 회피할 목적이나 고의를 가지고 신고한 페이퍼컴퍼니를 없애고 허위청산신고 또는 미신고 등을 통하여 다른 페이퍼컴퍼니를 설립하고 이를 통해서 자금을 세탁하였다면 그때는 사기 기타 부정한 방법의 해당여부를 가려야 할 것이다.

나. 해외직접투자 미신고한 1개의 페이퍼컴퍼니를 통한 해외예금거래 미신고 계좌를 사용하는 유형

해외에 직접 투자하여 ‘미신고’한 1개의 페이퍼컴퍼니를 설립하고 더불어 해외의 예금거래에 있어서 ‘미신고’계좌를 사용하는 유형이다. 대법원 판례와 비교했을 때, 해외에 직접 투자한 ‘미신고’한 페이퍼컴퍼니는 차명계좌에 비유하여 해석할 수 있고, 해외예금거래 ‘미신고’ 계좌는 분산 입금한다거나 순차 다른 차명계좌에 반복 입금하는 행위로 비유하여 해석할 수 있다. 왜냐하면 미신고한 페이퍼컴퍼니를 차명계좌로 비유할 수 있는 것은 “미신고 된 계좌를 사용하는 것”은 “미신고된 페이퍼컴퍼니를 사용하는 것”과 같은 ‘행위 수법’으로 볼 수 있기 때문이다. 대법원 판례에서도 차명계좌는 결국 미신고 된 페이퍼컴퍼니와 같이 소득을 숨기기 위한 수단의 객체로 볼 수 있고 이러한 수단의 객체를 통하여 수단으로 미신고 계좌를 활용한다는 것은 분산입금하거나 순차적으로 반복 입금하는 행위로 비유할 수 있기 때문이다. 다시 말해서 차명계좌(조세은닉 수단)=미신고 된 페이퍼컴퍼니(조세회피처)이며, 분산입금 또는 순차적 반복 입금(적극적 은닉행위 수법)=해외예금거래 미신고 계좌사용(적극적 은닉행위 수법)으로 해석할 수 있다.

이와 같이 해외직접투자 미신고와 해외예금거래 미신고는 외국환거래법 제18조³¹⁾ 위반으로 형사처벌이 가능한 위법행위이므로 부정한 방법에 해당될 수 있다.

31) 제18조(자본거래의 신고 등) ① 자본거래를 하려는 자는 대통령령으로 정하는 바에 따라 기획재정부 장관에게 신고하여야 한다. 다만, 경미하거나 정형화된 자본거래로서 대통령령으로 정하는 자본거래는 사후에 보고하거나 신고하지 아니할 수 있다.

② 제1항의 신고와 제3항의 신고수리(申告受理)는 제15조제1항에 따른 절차 이전에 완료하여야 한다.

③ 기획재정부 장관은 제1항에 따라 신고하도록 정한 사항 중 거주자의 해외직접투자자와 해외부동산 또는 이에 관한 권리의 취득의 경우에는 투자자 적격성 여부, 투자가격 적정성 여부 등의 타당성을 검토하여 신고수리 여부를 결정할 수 있다.

④ 기획재정부 장관은 제3항에 따른 신고에 대하여 대통령령으로 정하는 처리기간에 다음 각 호의

해외직접투자를 미신고한 경우는 국내법인과는 달리 그 페이퍼 컴퍼니의 존재 자체를 과세 당국으로서는 알 수가 없고, 해외예금거래를 미신고한 경우에도 국내 예금거래와는 달리 과세당국으로서는 소득의 발생 여부나 액수를 전혀 파악할 수 없다. 따라서 해외직접투자 미신고나 해외예금거래 미신고의 경우는 적극적 소득 은닉 행위에 해당한다고 볼 수 있는지를 검토해야 한다. 또한 해외 거래로 인해 역외탈세의 규모가 국내 탈세에 비추어 거액이고, 다단계 지배 구조 등 그 행위태 양이 날로 지능화되어 가고 있기 때문에 이에 대한 적극적인 사법적 대응이 필요한 시점이다. 이는 국내거래와는 달리 해외거래와 관련된 조세정보의 경우, 국내 과세당국의 조세정보 접근이 사실상 불가능한 특수성도 고려해야 하며 국내 과세 당국이 조세정보 접근성이 없다는 것을 이용한 조세회피목적이 있는지 여부를 파악해야 하기 때문이다.

대법원도 이를 명시³²⁾하고 있는데, “차명계좌에 단 1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 경우”의 논리에 따라 위 판례 상의 특수한 사정으로 인하여 그 은닉의 효과가 국내 차명계좌보다 현저해지는 경우에 해당한다고 볼 수 있으므로 적극적 은닉행위에 해당한다고 볼 수 있는지 검토해야 한다. 즉, ‘국내 당국에 신고하지 아니한 해외계좌’는 단순한 국내 차명계좌의 예입 시와는 달리 국내 당국의 접근이 곤란한 효과적인 “해외 은신처”에 해당한다고 볼 수 있다. 그러므로 대법원 판례상 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만드는 적극적 은닉행위에 해당행위 가운데 이는 조세의 부과징수를 현

어느 하나에 해당하는 결정을 하여 신고인에게 통지하여야 한다.

1. 신고의 수리
2. 신고의 수리 거부
3. 거래 내용의 변경 권고
- ⑤ 기획재정부장관이 제4항 제2호의 결정을 한 경우 그 신고를 한 거주자는 해당 거래를 하여서는 아니 된다.
- ⑥ 제4항 제3호에 해당하는 통지를 받은 자가 해당 권고를 수락한 경우에는 그 수락한 바에 따라 그 거래를 할 수 있으며, 수락하지 아니한 경우에는 그 거래를 하여서는 아니 된다.
- ⑦ 제4항에 따른 처리기간에 기획재정부장관의 통지가 없으면 그 기간이 지난날에 해당 신고가 수리된 것으로 본다.
- 32) 일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다는 사실만으로는 적극적인 소득은닉 행위가 된다고 단정할 수 없고, 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금한다거나, 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하거나, 단1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 경우에는 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만드는 적극적 은닉행위에 해당한다고 보는 것이 대법원의 확립된 태도이다.

저히 곤란하게 만드는 상태로 볼 수 있다.

다. 단계적 지배구조를 취한 수개의 해외 페이퍼컴퍼니를 통한 해외직접투자 미신고와 해외예금거래 미신고 계좌를 사용하는 유형

최초 1개의 페이퍼컴퍼니를 해외에 설립한 후 페이퍼컴퍼니 앞으로 이익을 이전한 다음 그 금원을 실질적으로 지배·관리하면서 외양상으로는 기존 페이퍼컴퍼니의 지배구조와 같은 방법으로 다른 수개의 페이퍼컴퍼니를 설립하는 방법으로 복잡하게 변경하고, 그와 같이 설립한 페이퍼컴퍼니를 이용하여 수차례 송금을 주고받는 유형이다.³³⁾ 이러한 유형의 핵심은 수개의 해외 페이퍼컴퍼니가 여러 곳의 차명계좌에 분산입금하거나 순차 다른 차명계좌의 입금을 반복해도 알 수 없을 정도의 특수한 유령회사를 단계적 지배구조를 취한 페이퍼컴퍼니로 볼 수 있는가이다. 게다가 구조적인 유령회사에 더불어 해외에 직접 투자한 ‘미신고’(적극적 은닉행위수단) 외에 해외 예금거래 ‘미신고’ 계좌사용(적극적 은닉행위수단)의 2중적인 적극적 은닉행위 수단과 방법을 동원하고 있다는 것이 이 유형의 특징이다.

이는 단 1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 경우로 볼 수 있는가와 관련하여, 앞에서 살펴보았듯이 해외 직접 투자를 미신고한 경우란 적극적 은행행위 수단으로 인하여 국내법인과는 달리 해외에 미신고한 페이퍼컴퍼니의 존재 자체를 국내 과세당국으로는 파악할 수 없으며, 게다가 해외에 예금거래까지도 미신고한 경우라면 이 역시 적극적 은닉행위 수단으로 국내 예금 거래와는 달리 과세당국이 전혀 소득의 발생여부나 액수를 파악할 수 없게 된다. 다시 말해서 이러한 적극적 은닉행위 수단뿐만 아니라 실제 파악을 전혀 할 수 없을 정도의 특수한 페이퍼컴퍼니로 인하여 국내에서의 조세 정보의 접근은 사실상 불가능하다고 보여진다. 그러므로 사기 기타 부정한 방법에 해당되어 조세의 부과징수가 사실상 불가능한 ‘불능’상태인 것으로 볼 수 있다.

33) 서울중앙지방법원 2012. 2. 9. 선고 2011고합119 판결 참조.

3. 소결

법리적 검토 결과, 현행 외국환거래법 내지는 외국환거래규정, 또는 국조법에서 보는 바와 같이 법의 허점을 이용하여 조세를 회피하려고 하면 충분히 회피할 수 있는 여지를 마련하고 있는 것으로 판단된다. 고의나 목적의 여부 또한 관련법에서 충분히 신고의무와 조세를 부과할 수 있도록 되어 있음에도 이를 위반하기 위한 방법으로 다른 페이퍼컴퍼니를 설립한다거나 차명계좌를 교묘히 이용하여 세금을 피하고자 한다면 과세당국이나 수사기관은 조세를 회피하기 위한 목적이나 고의 여부를 입증해야 할 것이고, 관련 규정에서 충분히 구성요건화 되어 있기 때문에 이에 대한 신고를 회피하거나 신고를 허위로 한다거나 하면 구성요건해당성 단계에서의 고의와 책임고의 또한 검토해야 할 것이다.

구성요건해당성 단계에서 구성요건배제사유가 아닌 이상 이를 위반 시에는 위법성 단계에서의 검토가 필요한데, 이는 유형별로 검토하여 고찰할 수 있다. 판례상의 검토를 통하여 3개의 유형으로 구분하여 살펴보았다. 그러나 각각의 유형은 각각의 사례를 검토한 결과, 공통분모를 유형화하여 세분화한 것이지만 사실은 포괄적인 하나의 유형으로 볼 수도 있다. 이는 사업을 하는 주체의 입장에서 보면, 처음에 사업자는 국내의 사업현실이 어렵고 세금을 절세하기 힘들기 때문에 국외 조세피난처에 건전한 상식을 가지고 사업장을 설립하기 위하여 적법한 절차에 의하여 법적으로 신고를 하고 외국법인을 설립하여 사업을 진행하였을 것이다. 문제는 사업이 번창함에 따라 소득과 영리가 증가되면서부터 절세와 탈세하는 오묘한 경계선에서 처음에는 절세를 하기 위해 조세피난처를 사용하였지만 소득이 증가하면서 조세를 회피할 목적이 나타날 수 있다는 점이다.

제1유형에서 적법하게 신고하고 페이퍼컴퍼니의 명의로 거래하기 까지는 사실상 절세를 위한 목적이 인정된다고 할 것이다. 그러나 조세를 회피하기 위하여 국내에 현금으로 회수할 의무가 있기 때문에 이를 위반하지 않으면서 탈세를 하기 위한 방안으로는 허위청산신고 내지는 허위내용의 변경신고를 하여 적법한 듯 세금을 국내 회수하거나 회수를 면하기 위한 방법을 고려할 것이고, 다른 방법으로는 다른 페이퍼컴퍼니를 미신고하여 설립하여 이 페이퍼컴퍼니를 통해서 탈세를 조장하는 방법을 고려할 것이다. 그렇다면 결국 이러한 단계가 바로 제2유형에 해

당하게 된다. 나아가 탈세를 하기 위해서 기존 외국법인에 또 다른 미신고로 페이퍼컴퍼니를 설립하거나 이를 위하여 차명계좌를 개설할 여지가 있다. 이때부터는 조세를 회피할 고의 내지는 목적이 있는지에 대한 판단이 고려되어야 할 것이다. 그런 다음 사업자는 분명 제2유형 단계를 거치면서 세금의 대한 탈루가 어느 정도 현행법을 피해서 탈세가 되고 소득은 분명 증가하고 있다면 세금회피에 대한 의도나 목적은 점점 강해질 것이고, 이를 위한 토대, 즉 미신고 된 페이퍼컴퍼니를 단계적으로 설립하여 교묘히 범망을 피하고자 할 것이다. 단계적 지배구조인 페이퍼컴퍼니와 이에 대한 각각의 차명계좌를 개설한다는 의미는 아마도 현행법상의 과세당국이 조세를 파악하기 힘들다는 점을 악용한 것으로 미루어 짐작되므로 이때는 조세를 회피할 목적이 제2유형보다 강하다고 할 것이다.

따라서 제1유형 단계에서는 기본적으로 불법하지 않게 되나, 적법하게 신고를 하여 외국법인에서 소득을 올린 경우에 현금으로 회수할 의무가 있으나 이를 위반하거나 허위로 청산신고 내지는 허위변경신고를 한 경우에는 불법성이 인정하여 위법성이 인정될 여지가 있을 수 있다. 제2유형단계에서는 불법성이나 위법성이 충족될 여지가 있다. 이때 관건은 조세를 회피할 의도나 목적이 인정될 수 있는가이다. 나아가 제3유형에서는 불법성이나 위법성의 정도가 제2유형보다 훨씬 높다고 볼 수 있고 이에 대한 조세를 회피할 목적이 인정된다.

그렇기 때문에 제1유형 단계에서 건전한 상식을 가지고 사업을 확장할 목적 아래 적법하게 신고하고 외국법인을 설립해서 사업을 했기 때문에 여기까지의 행위는 불법성이 없고 페이퍼컴퍼니라고 하기 보다는 외국법인으로 보는 것이 타당하다. 왜냐하면 불법성이나 위법성 자체를 찾아볼 수 없기 때문이다. 그러나 제2유형의 경우는 불법성이 인정될 여지가 있고 이에 따라 당연히 위법성이 인정될 가능성이 있다. 불법성이 인정되기 위해서는 구성요건단계에서의 구성요건적 고의나 책임고의를 입증해야 한다. 즉 조세를 회피할 목적이 있었는지를 구체적으로 정확하게 판단해야 할 것이다. 제2유형부터는 외국법인이 아닌 불법성과 위법성을 담고 있다면 조세를 회피하기 위한 페이퍼컴퍼니로 볼 수 있다. 나아가 제3유형에는 단계적 지배구조를 취한 수개의 해외 페이퍼컴퍼니를 설립하고 이에 대한 각각의 차명계좌를 설립했다는 것 자체만으로 조세를 회피할 목적과 고의가 충분히 있다고 판단되므로 이때는 불법성과 위법성 이후의 책임단계에서의 책임고의 여부가

관건이라고 할 수 있다. 결국 단계적 지배구조의 페이퍼컴퍼니를 설립하고 차명계좌를 설립했다는 것 자체를 입증하기 위한 책임고의, 즉 조세를 의도적 또는 상습적으로 회피하기 위해서 단계적 지배구조의 페이퍼컴퍼니를 설립하고 차명계좌를 개설한 것이 아닌가의 책임고의가 확정적으로 있어야 한다. 이때 합법적인 외국법인이 아닌 불법성이 짙은 페이퍼컴퍼니로 보는 것이 타당하다.

물론 최근에는 대기업 등이 세금을 탈루할 목적에서 페이퍼컴퍼니를 사용하는 경우도 있을 수 있다. 이때에도 제1유형, 제2유형, 제3유형에 모두 해당할 수 있겠지만 대기업의 가지고 있는 특징상 단계적 지배구조를 이용할 확률이 높기 때문에 제3유형을 활용할 가능성이 유력하다고 보인다.

KOREAN INSTITUTE OF CRIMINOLOGY

제4장

역외탈세의 법적 쟁점 검토

윤해성 · 박미숙 · 서주연

제4장

역외탈세의 법적 쟁점 검토

제1절 페이퍼 컴퍼니의 개념과 판단기준

1. 페이퍼 컴퍼니의 개념

역외탈세의 쟁점과 관련하여 먼저, 조세도피처로 알려진 국가에 회사를 설립하고 부를 축적한 경우 그 자체로는 불법은 아니다. 문제는 세수의 필요성을 전혀 인식하지 않는 국가의 내재적 구조도 문제인데, 이러한 국가는 소득세, 법인세 등을 징수 받지 않으며 낮은 세율을 부과한다. 이러한 국가로는 바하마, 버뮤다, 홍콩, 파나마, 룩셈부르크, 네덜란드, 스위스 등이 있다. 현행법상 법인세법에서는 내국법인과 외국법인으로 구분하고 있으므로, 역외탈세는 역외라는 장소적 개념이 중요한 의미를 가진다고 할 수 있다. 그러므로 앞에서 말한 조세회피처를 이용한 탈세 행위를 일반적으로 역외탈세라고 말하고 있다.

이른바 ‘페이퍼컴퍼니(Paper Company)’는 해외에 회사를 설립한 것으로 법인으로서의 실질을 가지고 있지 않은 경우가 일반적이다. ‘국세조세조정에 관한 법률’ 제17조에서는 특정외국법인이라고 하여 “법인의 부담세액이 실제 발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역에 본점이나 주사무소를 둔 외국법인”이라고 규정하고 있으므로, 조세도피처에 설립한 페이퍼컴퍼니의 경우 이에 해당한다고 볼 수 있다. 페이퍼컴퍼니는 다른 말로 ‘명목회사’라고 일컬어지기도 하는데, 회사법상 법인의 외형만 갖추 뿐 법적 거래의 명의를 제공하는 도관으로서의 역할만 하고 있는 것이 있지만, 페이퍼컴퍼니는 주로 조세피난처로 사용되고 있기 때문에 국내보다는

국외에 설립되는 경우가 많다. 이는 과세 관할권 ‘역외’에 있기 때문에 명의 위장 등의 방법으로 세금을 은폐할 가능성이 농후하다. 따라서 페이퍼컴퍼니는 내국인이 특정외국법인의 명의만을 이용하여 자신의 존재를 은폐하기 위한 피난처 내지는 은신처로 사용될 가능성이 있다. 여기서는 먼저 페이퍼컴퍼니의 개념과 판단기준을 판례와 관련 법 규정을 통하여 법리적 또는 이론적 관점에서 도출하고자 한다.

2. 판단기준 검토

페이퍼컴퍼니가 역외탈세와 관련하여 중요한 쟁점은 조세피난처로 이용되고 있는가하는 점이다. 즉 정황상 페이퍼컴퍼니를 설립한 것이 조세회피 목적인지 아니면 탈세목적의 혐의가 있다고 판단할 여지가 있는가이다. 문제는 조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립하는 경우, 외환거래법에 의하여 신고 등 적법한 절차를 준수했어야 함에도 이를 신고하지 않은 점, 그리고 조세피난처에 SPC 및 페이퍼컴퍼니를 설립했다는 것만으로도 탈세의 의도가 있다고 볼 수 있는가 하는 점이다. 그렇지만 우리 법원은 페이퍼컴퍼니를 설립한 그 자체만으로는 적극적인 소득행위가 있다고 볼 수 없으며, 페이퍼컴퍼니와 관련하여 국내에 신고하지 않는 무신고나 허위신고에 대하여 원칙적으로 사기 기타 부정한 행위에 해당하지 않는다고 판시하고 있다. 따라서 법원의 입장은 페이퍼컴퍼니의 설립이라는 사실만으로는 사기 기타 부정한 행위의 한 유형인 은폐 또는 은닉 등의 조세포탈죄를 구성하지 않는다고 보고 있다.

결국, 역외탈세에 있어서 페이퍼컴퍼니의 법적 쟁점 가운데 하나가 바로 적극적 소득은닉행위가 요구되는가이다. 조세피난처에 단순히 페이퍼컴퍼니를 설립하였다는 구체적 행위 동기나 경위만으로는 적극적인 소득행위가 있다고 보기 어렵기 때문에 페이퍼컴퍼니의 이용 자체만으로 부정행위에 해당한다고 보기 어려운 것은 당연한 이치이다.³⁴⁾ 그렇기 때문에 역외탈세에 있어서 무엇보다 중요한 것은 페이퍼컴퍼니의 개념과 판단기준을 제시할 필요가 있는데도 현재의 논의는 가장 중요

34) “특수목적회사라 하더라도 이를 이용한 거래행위가 곧바로 조세포탈을 위한 사기 기타 부정한 행위에 해당한다고 보기 어렵다”(대법원 2010.2.25. 선고 2007다85980 판결 참조). 또한 2008두8499 판결에서도 “조세피난처에 설립된 법인의 과세실체성을 부인하지는 않는다”고 하여 법인격을 부인한 것이 아니라는 취지를 분명히 하고 있다.

한 패이퍼컴퍼니의 개념이나 판단기준이 아닌 사기 기타 부정한 적극적 은닉행위와 거주자 판단기준 등에 초점이 맞추어져 있다는데 있다. 가장 기본적인 패이퍼컴퍼니의 개념적인 부분의 검토가 없기 때문에 역으로 사기 기타 부정한 행위를 통하여 역외탈세 여부를 파악하기 때문에 실무상 많은 문제점과 오류를 발생할 여지가 있다.

미국에서는 CFC 세제의 대상이 되는 외국 자회사를 미국 주주에 의한 50% 초과 지분을 소유하고 있는 외국 법인으로 정의하고 있으며, 미국 주주 간의 관련성은 요구하지 않는다. 그러나 미국 주주의 정의는 미국 시민이나 미국 법인 등의 “미국자”이며, 10% 미만의 의결권의 보유자는 제외되어 있어 결과적으로 비거주자나 소수 주주는 CFC의 판정에서 제외된다.³⁵⁾ 그리고 영국에서 CFC는 영국 거주자(법인 및 개인)가 지배하고 있는 외국 법인으로 정의되고 있다. 여기서 지배의 범위에 대해 몇 가지로 기준이 나뉘어져 있지만, 실질적으로는 영국 거주자에 의해 50% 이상 소유하고 있는 외국 법인은 CFC로 보고 있다. 덧붙여 50% 이상의 판단에 있어서는 영국 주주 간의 관련성은 요구되지 않고 있다. 또한 독일, 프랑스에서는 거주자(법인 및 개인)에 의한 50% 초과 지분을 보유하는 것을 요건으로 하고 있고, 이 역시 주주 간의 관련성은 특별히 요구하지 않고 있다.

일본은 외국관계자회사가 법적용의 대상이 되는 피지배외국법인인 특정외국자회사 등에 해당하는지 여부는 그 외국자회사의 현지 법인소득에 대한 세부담이 해외국 법인소득에 대한 세 부담에 비해 현저히 적은가 여부에 따라 판정되는데, 다음 요건의 어느 하나에 해당하면 외국관계회사가 특정외국자회사가 되며 그 해당여부의 판단은 개개 외국관계회사의 사업 연도마다 행해진다³⁶⁾고 한다. 이를 살펴보면 다음과 같다. ① 법인의 소득에 대해 과세된 세금이 전혀 존재하지 않는 국가 또는 지역에 본점 또는 주된 사무소를 둔 외국관계회사 ② 법인의 각 사업연도의 소득에 대해 과세되는 세액이 소득의 20% 이하인 외국관계회사이다. 그리고 내국 법인의 자회사가 조세피난처에 소재하고 있더라도 정상적인 영업활동을 하는 한 조세피난처 과세제도는 적용되지 아니한다. 구체적으로, 특정 외국자회사가 다음

35) 米国議会の説明によると, 10%保有要件は, 「デミニマス基準」という意味合いであり, 持分が小さく会社の方針決定への影響力が僅かな場合にCFC 税制が適用されないようにするためであるとされている。

36) 「租税特別措置法施行令」 제39조의 14 제1항

요건을 모두 충족하면 조세피난처 과세제도는 적용되지 아니한다. ① 실체기준: 사업을 하는데 필요한 사무소, 점포, 공장 기타 고정시설을 가지고 있어야 한다. ② 관리·지배기준: 상업의 관리지배 및 운영을 자회사 스스로 하고 있을 것을 요한다. ③ 비관련자 기준 또는 소재지국 기준: 영위하는 사업의 구분에 따라, 사업 활동을 주로 본점 소재지국 내에서 하고 있거나 사업을 주로 특수관계자 이외의 자와 하고 있어야 한다. 그리고 대상 업종 중 은행, 신탁, 증권, 보험, 수운, 항공운송의 업종의 경우에는 그 사업에 관한 수입금액의 50% 이상이 관련자 이외의 자와의 거래에 의하여야 하며(비관련자 기준), 위 대상 업종 이외의 업종인 농림업, 제조업, 광업, 건설업, 소매업, 서비스업 등의 경우, 그 주된 사업으로서 본점 소재지국에서 행해질 것을 요건으로 한다. 아울러 비관련자 기준과 관련하여서는 각 업종별 비과세 요건에 대하여 정하고 있다.³⁷⁾ 또한, 소재지국 기준과 관련하여 부동산업과 물품임대업의 경우에 추가 요건을 규정하고 있는데, 전자의 경우에는 본점 소재지에서 부동산을 매매, 임대, 관리할 것을 요건으로 하며, 후자의 경우에는 주된 사업으로 본점 소재지국에서 국내에서 사용하는데 제공되는 물품의 임대를 행할 것을 요건으로 하고 있다.³⁸⁾ ④ 사업기준: 주된 사업이 주식이나 채권의 보유, 공업소유권·저작권 등의 제공 또는 선박이나 항공기의 임대가 아니어야 한다. ⑤ 그 밖의 기준(비지주회사 등 요건): 판례상 인정되는 예외기준으로 특정 외국자회사 등의 주된 사업이 주식 또는 채권의 보유, 공업소유권 또는 저작권 제공 및 선박, 항공기의 임대사업이 아닐 것을 요건으로 한다. 따라서 외국에서는 ‘외국법인’이라고 특정하여 CFC의 세제가 적용되는 기준을 주주에 의한 50% 초과지분을 소유한 자국의 국적을 가진 법인 또는 개인으로 보고 있다. 다만 일본의 경우는 해외(조세피난처)보다 자국 내에서의 세부담의 정도를 가지고 판단하며, 외국법인의 판단기준을 구체적으로 제시하고 있다.

우리나라 경우, 페이퍼컴퍼니의 판단기준으로 법원은 조세피난처 요소가 있다는 사정만으로 그곳에 설립된 회사가 도관회사에 해당한다고 볼 수 없다고 판시³⁹⁾한

37) 이를 살펴보면 다음과 같다. 소매업: 유형자산의 판매에 관계되는 수입금액 또는 취득가액 (판매에 관련된 대리 중개로 인한 수수료가 있는 경우에는 수수료도 포함됨), 은행업: 수취 이자 또는 지급 이자, 신탁업: 신탁보수, 증권업: 위탁 수수료(유가증권의 매각차익을 포함함), 해운업 또는 항공운송업: 선박 또는 항공기의 운항 및 임대에 관한 수입금액

38) 「租税特別措置法施行令」 제39조의 17 제7항.

점으로 미루어 볼 때, “외국의 세법에 따라 세무신고를 하고 독립된 회계처리 및 세무신고를 하였던 점 등으로 보아 당해 국가가 조세피난처 요소가 있다는 사정만으로 도관회사에 해당한다고는 볼 수 없다”고 하면서 모든 측면에서 거래를 주도함으로써 그 소득의 지배, 관리, 처분권을 가지고 있었다면 가공회사로 보지 않는다고 보고 있다. 그렇기 때문에 투자를 수행한 것 자체가 한국 내의 법인세법에 의한 조세를 회피할 목적이나 조세조약의 적용을 남용한 것으로 보기 어렵다. 이처럼 페이퍼컴퍼니의 경우, 조약편승을 통한 조세회피의 목적으로 미리 설계한 투자구조 및 지배구조에 따라 형식적으로 설립되었다는 사정이 인정되어야만⁴⁰⁾ 형사적 책임을 물을 수 있다.

3. 판례상 판단기준 제시

우리나라의 판례의 경우, 페이퍼컴퍼니와 관련하여 “오로지 조세회피목적으로 설립되어 조약상의 혜택을 누리기 위한 중간매체에 불과한지의 여부는 그 회사의 사업목적이나 활동내역, 자금의 조달 및 회수 주체, 수익의 배분내역, 회사의 존속기간 등 제반 간접사실을 통하여 판단할 수 있을 것”이라고 하였다. 그러므로 외국법인이 조세도피처에 사업을 위하여 공장이나 기업체 같은 고정시설을 가지고 있으며 사업을 수행하는 등 실제로 경영목적으로 유보소득을 둔 것, 즉 국조법 제17조와 제18조에서 보듯이 실제 경영이나 사업을 입증해야 한다.

페이퍼컴퍼니를 판단함에 있어서 판례⁴¹⁾상에 나타난 주식의 흐름을 파악해 보면, 2005년 자회사(말레이시아 설립)의 경우 27.38%이고 모회사는 45.57%, 자회사는 14.22%이고 모회사는 20.01%, 2007년 자회사는 48.75%이고 모회사는 20.01%, 자회사는 68.76%의 흐름을 볼 수 있다. 그러나 2007년을 기점으로 모회사와 자회사가 뒤바뀌는데 기존 자회사가 모회사의 발행주식을 100%소유하게 됨에 따라 국내 모회사는 자회사로, 말레이시아 자회사는 모회사로 바뀌게 된다는 점뿐이다. 이처럼 우리나라의 판례나 관련 법규에 의하면 페이퍼컴퍼니의 판단기

39) 2012. 06. 21. 대전 고등법원 2011 누 2314 판결 참조

40) 2012.05.16. 대전지방법원 2010 구합 3550 판결 참조.

41) 2012.3.30. 2011고합1164판결 참조.

준을 구체적으로 제시하지 않고 있다. 다만, 포괄적 위탁인 경우에는 실제로 운용할 인적, 물적 시설이 전혀 없는 페이퍼컴퍼니의 경우에 별도의 실제로 위탁하는 법인이 있는 경우에는 국조법 제18조 제1항⁴²⁾의 본문이 정한 경우에 해당한다고 볼 수 없다. 따라서 동법 제17조⁴³⁾가 적용된다고 판례는 보고 있다.⁴⁴⁾

이를 통해서 페이퍼컴퍼니의 판단기준으로는 다음과 같은 것을 이유로 제시해야 할 필요성이 있다. 먼저 1) 주식의 평가액으로 페이퍼컴퍼니를 판단하는 기준을 제시할 수 있다. 판례는 주식의 흐름을 통한 외국의 자회사가 모회사로 바뀌는 정도만을 제시하고 있을 뿐이다. 그러나 주식의 평가액으로 페이퍼컴퍼니를 판단하는 것은 위험의 소지를 남기 우려가 있다. 대법원 판례에 따르면 국외의 페이퍼컴퍼니가 주식을 100% 취득하여 모회사로 등극됨에 따라 국내의 모회사는 자회사로 전락되기 때문에 주식으로 페이퍼컴퍼니를 판단함에 있어서 오히려 페이퍼컴퍼니를 판단하는 것이 방해가 될 수 있다. 그러므로 페이퍼컴퍼니의 설립취지나 국외의 페이퍼컴퍼니를 설립하고 주식을 양도하는 이유나 과정을 지켜보는 것이 필요할 것이다. 왜냐하면 보통은 해외직접투자 외국법인의 경우, 소득이 증가하면 할수록 주식을 국내모회사에서 국외자회사로 이동시키면서 결국은 국외 자회사가 100% 주식을 가진 모회사로 바뀌게 되므로 주식의 평가액으로 판단기준을 제시하면 국외소재 외국법인은 모두다 페이퍼컴퍼니가 되는 불합리한 점이 발생하게 된다. 결국 실질과세의 원칙에 따라서 국외의 자회사가 모회사로 등극되고 이에 대한 실질적 지배(주식, 운영, 구조 등)를 행사한다면 페이퍼컴퍼니라도 실질적 과세를 인정하여 적용해야 할 필요성이 있기 때문에 외국법인인지, 페이퍼컴퍼니에 대한 구분이 필요하다.

2) 그렇다면 실질과세를 적요하기 위해서도 페이퍼컴퍼니의 판단기준이 필요한

42) 제18조(적용 범위) ① 특정외국법인이 제17조제1항의 국가 또는 지역에 사업을 위하여 필요한 사무소, 점포, 공장 등의 고정된 시설을 가지고 있고, 그 법인이 스스로 사업을 관리하거나 지배 또는 운영을 하며, 그 국가 또는 지역에서 주로 사업을 하는 경우에는 제17조를 적용하지 아니한다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 특정외국법인의 경우에는 그러하지 아니하다.

43) 제17조(특정외국법인의 유보소득의 배당간주) ① 법인의 부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인에 대하여 내국인이 출자한 경우에는 그 외국법인 중 내국인과 특수관계(제2조 제1항 제8호 가목의 관계에 해당하는지를 판단할 때에는 대통령령으로 정하는 비거주자가 직접 또는 간접으로 보유하는 주식을 포함한다)가 있는 법인(이하 “특정외국법인”이라 한다)의 각 사업연도 말 현재 배당 가능한 유보소득(留保所得) 중 내국인에게 귀속될 금액은 내국인이 배당받은 것으로 본다.

44) 2013.2.12. 선고 2011고합1291판결 참조.

데, 이는 주식의 이동경위와 실질적 경영 지배구조 파악을 중심으로 페이퍼컴퍼니가 국외 기업과 유효 계약을 체결했어도 이를 부인할 수 있는 구체적인 규정을 마련해야 할 필요성에서 기인한다. 현행 법구조상 유효한 거래이기 때문에 국내 자회사에게 법인세를 납부할 수 없으며 조세포탈죄의 적용도 어렵다. 따라서 페이퍼컴퍼니임을 판단하려면 국내 모회사가 국외 페이퍼컴퍼니에게 어느 정도의 기간 동안 어느 정도의 주식을 양도했는지의 주식의 이동경위와 실질적 경영인은 국내 자회사에 있고 실질적 경영 지배를 하고 있다는 전제하에 국외 페이퍼컴퍼니가 국외 다른 기업이나 회사와 유효한 계약을 체결했어도 이에 대한 실질적 유효한 거래의 권리는 국내 자회사에게 귀속된다는 부인규정의 마련을 고려해야 할 것이다. 즉 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어야 한다.

따라서 국내의 모회사와 관련된 국외 자회사의 경우, 특히 주식 70% 이상 소유인 자회사 또는 모회사인 경우에 이에 대한 경영상 또는 사업상의 지배구조를 갖추고 있지 않더라도 이를 통하여 실질적 소득을 추구하고 있다면 그 실질과세의 주체는 국내의 기업과 무관하지 않으므로 실질과세의 원칙에 의하며 실질과세를 부과할 수 있다는 식의 입법적 방안을 고려해야 하기 때문에 페이퍼컴퍼니의 개념과 판단기준이 그만큼 중요하다.

3) 이는 국내 모회사와 외국의 자회사가 뒤바뀌면서 바뀐 국외의 모회사와 국내 자회사가 형식상의 저가매매계약을 체결하고 국외 모회사가 국외의 다른 법인에게 매도하는 우회 양도형식인 경우, 국외 모회사에게 주식 양도의 이익을 귀속시킨 사건을 보더라도, 국내 모회사였던 자회사에게 양도이익이 귀속되므로 법인세 납부의무가 있다고 볼 수 있기 때문이다. 문제는 역외탈세의 판단기준을 제시함에 있어서 법원은 국외 페이퍼컴퍼니가 국외 기업과 정상가격으로 체결한 유효한 거래이고, 실질과세원칙에 의하더라도 개별적이고 구체적인 부인규정이 마련되어 있지 않으므로 거래의 효력이 부인될 수 없다는 입장이다.

판례는 “형식적인 귀속 명의자는 소득이나 수익, 재산, 거래 등의 과세 대상을 지배·관리할 능력이 없고 그 명의자에 대한 재배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자로 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우 등의 예외적 사정이 증명된 경우에는 그 과세 대상을 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 삼

아야 할 것이고, 이러한 예외적인 경우에는 해당하는지 여부는 과세 대상의 귀속 경위와 목적, 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속명의자와의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 할 것이다.”라고 판시하였다.⁴⁵⁾

결국, 판례에 의하면 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우가 페이퍼컴퍼니를 의미할 수 있으며, 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함은 페이퍼컴퍼니에도 불구하고 그 실질은 국내의 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제한다고 해석할 수 있다. 이는 다양하게 변화하는 경제생활관리에 적응함에 있어 합목적적이고 탄력적으로 해석한다는 판례의 취지와 합당하며, 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분의 관계에 있는 것으로 해석할 수 있다. 그러면서, 전원합의체 판결은 실질을 중시하면서 그 실질이라고 하는 것은 관리·지배하는 자를 의미하며 그 실질자를 납세의무자라고 하면서 예외적인 경우의 여부를 귀속경위와 목적, 출처, 처분과정, 지배관계 등 제반사정을 종합적으로 고려해야 한다고 제시하였다.

4) 이처럼 법원은 기본적으로 페이퍼컴퍼니의 투자구조나 해외거래에 있어서 기본적으로 소득 및 납세의무의 귀속 주체성을 부정하고 있는 것을 확인할 수 있다. 그렇다면 앞서 소개한 유형을 검토해 보면, 해외직접투자 미신고한 1개의 페이퍼컴퍼니의 경우는 원칙적으로 단순 미신고일 가능성과 미신고를 통한 세금탈루 의혹은 없는지를 고려해야 한다. 어차피 미신고나 허위신고의 경우에는 법원은 적극적인 소득임을 밝히지 못하고 있고 이용 자체가 부정행위에 해당한다고 보지도 않는다. 그렇다면 적극적인 은닉행위를 밝히는 것이 중요한데, 이는 해외예금거래 미신고 계좌 사용한 경우와 단계적 지배구조를 취한 수개의 해외 페이퍼컴퍼니를 바탕으로 해외 예금거래 미신고 계좌(차명계좌)의 사용여부를 통해서 적극적으로 소득을 은닉 및 은폐하는 것을 입증하는 것이 중요한 핵심 문제로 판단된다. 다만, 우리나라의 경우, 해외직접투자 미신고한 페이퍼컴퍼니의 경우에 대하여 관용적인 조세법처벌 법규를 가지고 있으므로 국내에서는 국외에서의 조세포탈에 대한 처벌가능성이 매우 낮게 된다.

45) 대법원 2012.1.19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결 참조.

그렇다고 하더라도 외국법인에 있어서 미신고라는 행위는 결과적으로 은닉과 같은 사기 기타 부정한 행위를 한 것과 같은 효과를 도모할 수 있기 때문에 이에 대한 면밀한 검토가 필요하다. 다시 말해서, 미신고=은닉행위수단(방법)=사기 기타 부정한 행위와 동일 효과를 보이게 될 여지가 충분하다. 왜냐하면 앞에서 살펴 보았지만, 페이퍼컴퍼니의 소득은 외국법인의 소득으로 인정되고 국내 거주자의 소득으로 불인정하게 되어 소득과세의 적용을 배제 받게 되는 제도이다. 이에 세금을 적용하게 하려면 페이퍼컴퍼니라도 적법하게 신고하도록 할 필요성이 있으며, 이를 어길시 높은 율의 가산세 또는 과태료를 부과하게 할 필요성이 요청된다. 따라서 제2유형과 제3유형상의 미신고한 페이퍼컴퍼니의 경우, 국내 거주자가 외국법인에 대하여 사실상의 지배권을 가지고 있으므로 신고한 경우와 미신고한 경우에 따라서 과세여부가 결정되기 때문에 신중한 검토가 요구된다. 이는 불법성을 내포한 페이퍼컴퍼니의 여부, 다시 말해서 적법한 절차에 의한 외국법인인지의 여부가 중요한 구분 기준으로 파악될 수 있다.

5) 정리하면 이와 같이 법원의 입장에 따라 국외 소재의 페이퍼컴퍼니라고 해도 국내에 신고하지 않거나 허위신고를 하는 경우에 별도의 규정이 없기 때문에 미신고나 허위신고 자체를 조세범처벌법상 사기 기타 부정한 행위에 포섭하여 은폐 또는 은닉으로 처벌하기는 어려울 것으로 보인다. 그렇기 때문에 적극적으로 페이퍼컴퍼니를 이용하여 소득발생사실을 은닉하고자 한 것이라는 조세포탈 고의를 입증해야 할 필요가 있다. 최근에는 다단계로 적극적으로 명의를 위장하고 있으므로 이러한 정황증거를 어떻게 직접증거로 전환하여 입증할 것인가가 관건이라고 할 수 있다. 그러므로 조세회피처에 위장법인의 설립이나 차명계좌의 개설 등을 이용하여 적극적으로 조세회피를 한 경우를 입증해야 하며, 이것이 가능하다면 페이퍼컴퍼니의 법인격을 부인하여 실제 주주인 국내 거주자에게 바로 과세하는 것이 가능한 적법한 행위로 인정될 수 있다. 결국 페이퍼컴퍼니의 판단기준은 사업 활동을 하는 영리목적의 외국법인 판단기준과 배치하므로 이를 고려해야 한다.

4. 페이퍼컴퍼니의 개념과 판단기준 제시

페이퍼컴퍼니의 판단기준 전에 현행법상 실질적 관리장소의 적용에 있어서 페

이퍼컴퍼니가 국내 법인으로 간주된다면 법인세법상 내국법인에 해당하기 때문에 법인세 납부의무가 있다. 그러나 개인으로 판단된다면 소득세법상 내국인에 해당하기 때문에 소득세를 부과할 수 있다.⁴⁶⁾ 이를 법리적으로 분석해 보면, 해외법인의 경우, 국조법 제17조상 소득이 발생하게 되면 법인세법에 의하여 내국법인에 해당하게 되어 법인세 납부의무가 발생하게 되고, 이때 국조법 제17조는 국내법인 간주규정으로 해석하여야 한다. 반면, 해외법인이라든가 국조법 제17조상 소득이 발생하게 되면 소득세법상 개인에게 소득세납부의무를 부과하려고 하면 국내법인 간주규정으로 해석하되, 그 소득이 개인의 소득이어야 한다. 이를 앞에서 소개한 유형을 대조하여 해석하면 다음과 같은데, 불법하고 위법한 페이퍼컴퍼니의 경우, 조세회피가 목적이라고 한다면 탈세를 방지하고 세금납부의무를 부과하기 위해서는 국내 법인으로 간주하여 책임을 물을 필요가 있다. 반면, 외국법인(SPC)의 경우, 절세가 목적이라고 한다면 절세를 위한 세금납부의무를 부과하기 위해서는 적법하게 신고한 외국 법인으로 보는 것이 타당하며 이는 절세목적이라는 적법한 절차에 의하여 설립된 법인이므로 불법하고 위법하다고 볼 수 없다.

그렇다면 페이퍼컴퍼니란 말 그대로 ‘페이퍼(Paper)’이기 때문에 아무런 실체도 없으며 탈세와 절세라는 ‘종이(Paper)’ 한 장 차이라는 법의 허점을 노린 유명외사, 명목회사, 도관회사인 것이다. 이때 “종이 한 장” 차이라는 말에서 유추할 수 있듯이 그 종이 한 장 차이를 이용하여 페이퍼컴퍼니를 설립하였다면, 다시 말해서 조세를 회피할 목적에서 페이퍼컴퍼니를 설립하였다면 이는 지극히 주관적(조세를 회피할 고의 내지는 목적)이고 불법적(페이퍼컴퍼니를 설립)인 요소가 가미되었다고 볼 수 있다. 결국 조세를 회피할 고의 내지는 목적으로 페이퍼컴퍼니를 설립하였다는 주관적이고 불법적인 요소가 내포되어 있을지라도(형법상 불법하다면) 이것만으로 조세를 회피하여 국민 법질서를 해친다(형법상 위법하다)고 볼 수 없다. 그렇기 때문에 페이퍼컴퍼니의 개념은 정의와 판단기준 제시는 형법상의 이론에 비추어도 매우 간결하고도 명확한 설정이 필요하다.

46) 이때 문제될 수 있는 것이 개인일 경우 소득세의 부과부담이 커질 수밖에 없다. 그렇기 때문에 조세를 회피하기 위해서는 법인으로 두어 법인세를 피할 방법을 강구할 가능성이 있다. 국조법 제17조는 배당간주를 규정하고 있으므로 법인이 개인에게 소득을 양도하지 않는 이상, 법인에게 직접적으로 법인세를 납부하도록 해야 하나 배당간주규정의 요건을 충족하지 못한다면 법인에게 법인세를 납부하기가 어려운 문제점이 발생한다.

페이퍼컴퍼니는 앞에서 유형별 검토했지만 조세를 회피하려는 의도를 가진 외국법인으로 보는 것이 타당하다. 제1유형과 같이 조세회피의도가 없었다면 이때는 외국법인 또는 특수목적회사(SPC)로 보고 제2유형과 제3유형처럼 조세회피의도가 내재된 불법하고 위법한 경우에 한하여 페이퍼컴퍼니로 보는 것이 법리적으로 보았을 때 타당하다. 이에 외국법인 또는 SPC의 경우는 절세목적이라는 적법한 절차에 의하여 설립된 법인이고 페이퍼컴퍼니는 탈세목적이라는 불법한 법인으로 보아 실질적 주체가 없는 도관회사=명목회사로 보아야 할 것이다. 또한 페이퍼컴퍼니는 불법성이 짙은 법인으로 탈세방지를 위해서는 내국법인으로 간주되어야 할 필요성이 있는데, 적어도 국내 법인세법에 의하여 법인세 납부의무를 부과하기 위해서 또는 대주주의 경우는 소득세법에 의하여 소득세 납부의무를 부과하기 위해서라도 관련 현행법을 개정할 필요성이 있다.

이는 해외법인의 경우 법인격이 인정되기 때문에 국내 납세의무자로 보기 힘들기 때문에 법인격을 부인하기 위해서라도 관련 법 규정을 정비하여 국내 납세의무를 부과하기 위해서 필요하다. 그렇기 위해서는 합법적이고 적법한 절차를 지닌 외국법인과 불법적이고 위법한 페이퍼컴퍼니를 구분하여야 하며 이는 탈세를 할 목적으로 설립된 페이퍼컴퍼니라면 조세형평주의와 국민 법 감정에 반하기 때문에 납세하도록 할 필요성에서라도 꼭 정비되어야 한다. 아울러 실질적으로 관리와 지배하는 자에게 납세의무를 귀속하기 위해서라도 페이퍼컴퍼니가 불법한 법인이라는 전제하에 허울뿐인 유명회사를 이용하여 탈세하려고 한 행위는 명백한 불법하고 위법한 행위이므로 반드시 불법한 법인이라는 전제하에 페이퍼컴퍼니의 판단기준을 제시하여야 한다.

이에 외국과 같이 50% 초과 지분 소유 또는 그 이상의 주식을 가지고 있는 경우를 외국법인으로 하거나 비거주주나 소수 주주의 경우에는 CFC 세제 대상에서 제외하거나, 조세피난처인 외국법인임에도 불구하고 국내에 세금을 안내거나 더 낮은 세금을 부과한다거나, 실질적 운영이 아닌 형식적 회사에 불과하여 실질적 주주와 업무는 국내에서 이루어지고 있다는 경우와 같이 거주자가 사실상 지배하도록 한 경우를 외국법인이라고 볼 수 있다. 이러한 점에 비추어 외국법인의 판단 기준에서 미처 간과한 사실은 주주간의 관련성이 요구되지 않는다는 것이다. 적법한 절차에 의하여 절세 목적으로 이루어졌기 때문에 주주간의 관련성을 굳이 법문

상에 제시할 필요가 없기 때문이다. 그렇다면 반대로 탈세목적의 페이퍼컴퍼니라면 주주간의 관련성을 명문화할 필요성이 있다고 해석할 수 있다. 탈세가 아닌 절세의 목적이라면 어차피 적법한 절차에 의해서 떼떈하게 세금을 절세하고자 하는 의도가 있기 때문에 굳이 세금을 탈세할 것이 아니라면 주주간의 관련성을 요구하지도 입증하지도 않아도 세금을 적게 내기 때문에 경제적 장려 차원에서는 오히려 주주간의 관련성을 요구하지 않는 것이 합리적이다. 그러나 반대로 절세가 아닌 탈세의 목적이라면 이때는 상황이 달라지는데, 이 경우에는 조세를 포탈하려는 범죄행위로 보아야 하고 조세형평주의를 반영하기 위해서 세금을 납부할 의무가 있기 때문에 주주간의 관련성을 요구하여 관련성이 입증되면 세금 납부의무가 발생하도록 해야 할 필요성이 있다. 특히 페이퍼컴퍼니의 경우는 그 실체가 없기 때문에 더욱이 주주간의 관련성을 요구하여 그 실체가 주주라면 주주에게 어떤 식으로든 법인세든 소득세든 부과해야 한다. 일본은 외국법인의 판단근거로 고정시설이 있어야 하고 정상적인 영업활동을 해야 하며 해외법인 스스로 관리지배와 운영을 하도록 한 경우뿐만 아니라 예외적인 규정을 마련하여 과세 제도를 적용하지 않도록 하고 있다. 물론 이는 합법적인 외국 법인에 한해서 판단기준을 제시하고 있다.

그러나 앞에서 제시하였듯이 페이퍼컴퍼니는 불법성이 짙은 외국법인이기에 주주간의 관련성을 요구하여야 하며 이 경우 외국법인의 판단기준과 배치되는 상황을 관련 법규로 마련해야 할 필요가 있으며, 나아가 과세 당국으로 하여금 해외법인 실사를 하도록 하는 법규 마련을 통해서 그 판단기준을 입법적으로 해결하도록 해야 할 필요성이 있다. 이는 국내회사가 대리점 형식으로나마 운영되거나, 해외법인이 해외 다른 법인과 실질적인 주식 평가액으로 적법한 절차 하에 계약을 진행한다고 하더라도 사실상 중요업무를 수행하는 곳이 국내 법인인 점에 착안하여 대표자, 이사, 회장, 대주주 등과 같은 실질적인 법인의 주체가 누구인지에 주목하여야 한다는 데에 그 출발점이 있다. 판례에서도 페이퍼컴퍼니는 형식에 지나칠 뿐 실질적인 주체에 의하여 법인이 운영되고 있으므로 법규상에서도 페이퍼컴퍼니라는 형식에 치우친 법규는 그 의미를 상쇄할 수 있다. 그러므로 실질적으로 주도하고 운영하는 주체가 대주주 또는 회장이라는 지위를 이용하여 국내 법인과 해외 페이퍼컴퍼니를 주도하여 운영하고 있는 실정을 고려해 볼 때, 페이퍼컴퍼니의 판단기준에 '실질주체'에 대한 고려가 수반되어야 하며, 이를 법규상에 마련하여 실

질 주체에게 귀속 되도록 해야 할 것으로 판단된다.

제2절 거주자 개념과 판단기준

1. 개인 거주자 개념과 판단

가. 납세의무자로서 거주자 판단 여하

역외탈세 쟁점과 관련하여 조세포탈법 성립 여하가 문제되는데, 조세범처벌법의 조세포탈죄의 행위주체는 조세를 포탈하거나 조세의 환급 및 공제받은 자 즉 납세의무가 있는 자이다. 납세의무자에 대하여 법인에 대하여는 법인세법, 개인에 대하여는 소득세법 등에서 규율하고 있으며, 법인세법에서는 내국법인과 외국법인으로 구분하고(동법 제1조), 소득세법에서는 거주자와 비거주자로 구분하고 있다(동법 제1조의2). 앞에서 살펴본 바와 같이 역외탈세는 역외라는 장소적 개념이 중요한 의미를 가지며, 이는 대한민국 영토 밖에서 이루어진다는 표지를 설명하는 용어로 이해된다. 통상 역외탈세에 있어서 소득의 실질적인 귀속자가 국내거주자인데도 명목이나 형식은 비거주나 외국단체인 것처럼 위장하기도 하는데, 비거주자로 판단되면 과세대상이 되지 아니하므로 거주자 판단은 매우 주요한 쟁점이다.⁴⁷⁾ 이런 점에서 역외탈세는 역내 거주자의 역외 과세대상에 관한 문제이다.⁴⁸⁾

현행 세법은 거주자에 해당하면 전 세계 소득에 대하여 무제한 납세의무를 부담하는 것을 원칙으로 한다. 즉 거주지주의 과세제도를 채택하고 있다. 납세의무자가 거주자가 아닐 경우에는 과세대상이 문제되지 않는다. 따라서 거주자인지 여부에 따라 과세대상에 있어 큰 차이가 있게 된다.

특히, 우리나라의 경우 역외탈세 사안 대부분이 과세관할이 문제인 거주자 문제가 쟁점이 되고 있다는 데 특징이 있다. 예컨대 주요 역외탈세사건으로 거론되고

47) 박주영/이상신, 거주지국 변경에 의한 조세회피사례의 평가 및 그 시사점에 관한 연구 - 선박왕과 완구왕사례를 중심으로 - 세무와 회계저널 제15권 제1호, 2014.2, 33면.

48) 이준봉/이재호/오윤, 43면.

있는 ‘선박왕’ 사례의 경우⁴⁹⁾ 납세의무자로서 거주자임을 부인하거나 이중거주자로서 다른 나라에 납세의무가 있는 거주자라고 주장하는 경우이다. 나아가 이중거주자로서 납세의무자로 인정될 수 있는 자가 거주국으로 주장하는 국가에도 세금을 신고하지 않았거나 그 나라에서 쟁점소득에 대하여 사실상 과세하지 않는 경우에는 전 세계에 납부하는 세금이 없어지는 결과를 초래하기도 한다. 특히 이중거주자 사안의 경우에는 국가 간의 과세권 분쟁으로 비화될 가능성이 농후한 민감한 문제이기 때문에, 조세법 처벌에 있어서 우리나라의 납세자로서 ‘거주자’인지 여부를 우선 명확히 확정하고, 우리나라뿐만 아니라 외국 거주자로도 인정되는 ‘이중거주자’에 해당하면 조세조약이 정한 기준에 따라 어느 국가에 과세권을 인정할 것인지 검토하여야 한다.

나. 현행법상 거주자 판단

우리나라는 자국의 거주자에 대하여 포괄적인 과세권을 행사하고 있다. 거주자 여부에 대한 판단은 전적으로 국내법 해석에 의한다. 거주자여부를 판단하기 위해서는 국내법 거주자 규정에 따라 거주자 해당성 여부를 판단하고, 이중거주자일 경우에는 해당국가와의 조세조약에 따라 최종 거주지국을 결정하면 된다.

개인인 거주자의 의미에 대하여는 소득세법 제1조의2 제1항 제1호에서 규정하고 있다. 이에 의하면 ‘거주자란 국내에 주소를 두거나 1년 이상의 거소를 둔 개인을 말한다.’ 그리고 같은 법 시행령 제2조 제1항, 제2항은 ‘소득세법 제1조의 규정에 의한 주소는 국내에서 생계를 같이하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정하며, 거소라 함은 주소지 이외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 일반적 생활관계가 형성되지 아니하는 장소를 말한다’고 규정하고 있다.

49) 소위 ‘선박왕’ 사건(서울고등법원 2014. 2. 21. 선고 2013노874)에서 피고인은 ① ‘과세기간 중 국내 체류기간이 연 183일 미만이라 국내에 1년 이상 거소를 둔 것이 아니므로 국내 거주자가 아니고, 계속해서 1년 이상 국외에 거주할 것을 통상 필요로 하는 직업을 가진 때에 해당하여 소득세법 시행령 제2조 제4항 제1호에 따라 국내에 주소가 없는 것으로 간주되므로 비거주자로 인정되어야 한다’, ② ‘과세기간에 일본 체류일수가 국내 체류일수보다 많고 주요 사업을 일본에서 영위하여 왔으며, 우리나라보다 일본에 더 밀접한 생활근거지를 형성했으므로 일본 거주자이다’라고 주장하였다.

다. 거주자 판단 관련 쟁점

(1) 주소와 거소 구분

현행법상 거주자는 “국내에 주소를 두거나 1년 이상의 거소를 둔 개인”으로서, 단순히 주민등록부의 주소를 유지한 것만으로는 국내에 주소를 두었다고 보기는 어렵다.

주소는 “국내에서 생계를 같이 하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정”하므로(동법 시행령 제2조 제1항), “생활관계의 객관적 사실”에 의해 판단하여야 한다.

국내에 주소를 두지 않은 경우 1년 이상 거소를 둔 경우에도 국내거주자로 될 수 있으며, 이 경우 거소는 “주소지 외의 장소 중 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로 주소와 같이 밀접한 생활관계가 형성되지 아니한 장소”(동법 시행령 동조 제2항)이다. 그러나 국내에 “1년 이상” 거소를 두었는지 여부를 판단하는 것 또한 쉽지 않다. 그 판단 대상이 되는 기간이 언제부터인지, 계속된 연도인 경우 기간간의 가중치를 주어야 하는지 등이 명확하지 않기 때문이다.⁵⁰⁾

(2) 생활관계의 객관적 사실의 의미 및 판단기준

주소와 거소는 생활관계의 객관적 사실에 따라 구분되는 개념으로서, 개인과 장소의 밀접성의 정도에 따라 주소와 거소가 구분된다. 문제는 어느 정도의 밀접성이 있어야 주소로 볼 수 있는지 하는 점이다. 소득세법 시행령에 의하면 주소는 “국내에서 생계를 같이 하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 따라 판정한다”고 규정하고 있어(소득세법 시행령 제2조 제1항) 생활관계의 객관적 사실이 중요한 판단근거가 된다. 그런데 생활관계의 객관적 사실 판단의 기준으로 들고 있는 생계를 같이 하는 가족, 국내소재 재산상황 및 직업 등의 요소 등의 구체적인 의미 내지 판단기준이 명확히 제시되어 있으며,⁵¹⁾ 그 구체적 해석은 법원에게 맡겨져 있다. 법원의 해석기준으로 제시된 것을 보면 직업

50) 박주영/이상신, 52면.

51) 박주영/이상신, 53면.

활동, 주민등록상 주소, 가족관계, 체류일수, 재산보유 여부, 세무신고 여부, 복지혜택 수혜 장소 등이며, 사건마다 여러 가지 사실관계를 고려한 후 이를 종합적으로 판단해 거주자를 판정하고 있다.⁵²⁾ 그러나 여전히 개인의 거주자 지위를 판정함에 있어서 “국내에 주소를 가지거나 또는 1년 이상 거소를 가진다”는 등으로 명확히 판단하기 보다는 포괄적으로 판단하는 것으로 보인다.⁵³⁾ 현행법처럼 거주자 판단에 대한 포괄적 규정하에서는 거주자 판정 관련 요소에 대한 평가가 사안마다 다를 수 있고, 이러한 불명확성으로 인한 피해는 결국 납세의무자에게 귀착된다.

따라서 구체적으로 주소 판정 기준인 가족, 자산 및 직업에 관하여 기존 판례와 해석례 등을 반영하여 그 범위와 비중에 대한 규정을 분명히 할 필요가 있다.⁵⁴⁾ 예컨대 주소에 근거한 거주자와 거소에 근거한 거주자는 그 내용과 요건이 상이할 뿐만 아니라, 거주자로 인정되는 시점에서도 차이가 있으므로 양자를 구분하거나, 주소기준에 따른 거주자지위를 판단할 경우에도 ‘생활관계의 객관적 사실’이라는 규정을 좀 더 구체화하는 방안이 필요하다.⁵⁵⁾

(3) 체류일수 기준

거소 기준에 의한 거주자 판단의 경우에도 현행법은 체류목적이나 주거의 형태 등을 문제 삼지 않고 단순히 납세자가 어느 나라에 체류한 일수만을 따진다. 당사자의 의사도 문제되지 않는다. 과세기간 중 어느 한 국가에 체류하는 전체일수만이 문제되는 것이므로 반드시 어느 국가의 어느 특정장소에서 체재하여야 할 필요도 없다.⁵⁶⁾

이처럼 거주자 판정 시에 당사자의 국내체류일수를 우선적 고려사항으로 보고 있으면서도 주소기준에 의하여 거주자로 인정하기 위해서는 국내에 실제로 얼마나 체류해야 하는가의 판단이 쉽지 않다. 실제 체류일수 요건이 충족되면 곧 거주자로 판단되는 것도 아니며, 가족관계, 생활관계의 객관적 요소 등도 아울러 고려

52) 박주영/이상신, 53면.

53) 정상환, 국제조세법상 거주자 지위와 관련된 쟁점, 역외탈세의 현안 및 대책 세미나, 2013.11.28, 52면.

54) 박주영/이상신, 54면 참조.

55) 정상환, 52-53면.

56) 정상환, 53면.

하여 판단하고 있다.⁵⁷⁾ 주소판정기준으로서 최소한의 체류일수를 명확히 할 필요가 있으며, 체류일수와 생활관계의 객관적 사실과의 우선순위도 규정할 필요가 있다.⁵⁸⁾ 또한 거주자 판정에 있어서 인적관계로서 생계를 같이 하는 가족의 거주지가 중요한 요소인데, 거주자 판단과 간려하여 가족들의 공동거주 여부에 대하여 아무런 고려가 없다.⁵⁹⁾

(4) 다른 나라에서의 세금 납부

다른 나라에서 세금을 납부하였는지 여부도 거주자 판단과 관련한 중요한 요소이다. 이에 대하여 국내에서 발생한 소득이나 제3국에서 발생한 소득에 대한 세금을 거주하는 외국에 자진 납부하였다면 거주자 판정과 관련한 의미 있는 자료로서 인정될 수 있다는 입장⁶⁰⁾과, 어느 나라에서도 납세의무를 부담하지 않는 상황에서 거주자로서의 가능성이 있는 2개 나라가 존재할 경우 어느 일방국가에서 과세권을 행사하지 않으면 그 외 다른 나라에서 거주자로서 과세를 할 수 있는지 여부가 문제되며, 다른 나라에서 과세하지 않는 것이 일방국가에서 과세할 근거는 되지 않으며, 이는 조세법률주의의 엄격해석 원칙에 반한 우려가 있다는 입장⁶¹⁾ 등이 있다.

라. 거주자 지위 회피전략

거주자 지위에서 오는 조세부담을 회피하기 위해 세무전략 컨설팅을 받은 사실이 객관적으로 확인되는 경우에 이를 근거로 주소를 기준으로 한 거주자 인정의 근거로 삼을 수 있는가 하는 점도 문제된다. 이를 인정하는 입장⁶²⁾에서는 당사자의 의도가 거주자 지위를 벗어나기 위해 그 국가와의 연고를 사실상 절연하는 것이 아니라 절연의 외관을 만들거나 과세기관을 호도하려는 것이라면 당사자가 스스로 거주자라고 생각하고 있는 것을 반증하는 것으로 거주자 인정 시 고려요소가

57) 박주영/이상신, 52면.

58) 박주영/이상신, 54면.

59) 정상환, 58면.

60) 정상환, 78면.

61) 박주영/이상신, 56면.

62) 정상환, 81면.

된다고 한다. 법원은 과세권을 회피하기 위한 개인의 거주지 이전에 대하여 법리상 비거주자에 해당하지만 그 의도를 중시하여 적극적으로 거주자 개념을 확대 적용한 사례는 없다.⁶³⁾ 다만 당사자나 관련자들의 내부 문건 등을 통해서 당사자들이 조세회피의 의도로 거주자 판정과 관련하여 호도하는 외관을 위한 것이 객관적으로 인정된다면 거주자 인정을 위한 참고자료는 될 수 있다.⁶⁴⁾

이와 관련한 하급심 판례에 의하면 법인이 과세위험에 대비하기 위하여 세무자문을 받거나 절세방안에 관하여 내부적 논의를 가지는 것 자체가 ‘사기 기타 부정한 행위’에 해당한다고 볼 수는 없으나, 이로써 피고인 피고인의 경영진이 과세위험을 의식하고 이를 회피하려는 목적이 있었다는 점을 인정할 수는 있다⁶⁵⁾고 한다.

2. 법인 거주자 판단

가. 법인 거주자

거주자 판정은 국내 세법상 납세의무의 존부나 범위, 조세조약상 이중과세조정 등을 결정짓는 중요한 개념 중에 하나이다. 이를 개인과 법인으로 나누어 판정하는 경우 국내 조세법과 조세조약에 있어 거주자 개념이 다소 다름에 주의할 필요가 있다. 국내 조세법에서 거주자란 개인을 지칭하여 소득세법상 거주자와 비거주자로 구분하고, 개인과 대비되는 법인은 법인세법상 내국법인과 외국법인으로 구분한다.

그러나 조세조약에서 거주자란 거주자인 개인과 내국법인을 통칭하는 용어로 사용되고, 비거주자란 비거주자인 개인과 외국법인을 의미하게 된다. 예를 들어 OECD 모델조세조약 제4조 제1항은 “일방체약국의 거주자”를 그 국가의 법에 따라 납세의무가 있는 인⁶⁶⁾, 한미조세조약 제3조 제1항은 “한국의 거주자”를 한국법

63) 정상환, 82면 참조.

64) 정상환, 82면.

65) 서울중앙지법 2013.2.12. 선고 2011고합1291 판결.

66) OECD 모델조세조약

제4조 거주자

① 이 협약의 목적상 “일방체약국의 거주자”라 함은 그 국가의 법에 의하여 주소, 관리장소 또는 이와 유사한 성질의 다른 기준에 의하여 그 국가에서 납세의무가 있는 인을 의미한다. 그러나 이

인과 한국에 거주하는 법인 이외의 인⁶⁷⁾으로 각각 규정하고 있으며 조세조약상 “인”이란 OECD 모델조세조약 제3조 등의 정의규정에 따라 개인, 법인 및 기타 단체를 모두 포함하는 의미이다.

내국법인으로 판정되면 거주자인 개인과 마찬가지로 전세계소득에 대한 납세의무를 지며, 반대로 외국법인은 국내원천소득에 대해서만 납세의무를 진다. 이중과세방지 등을 위한 조세조약은 거주자에게만 적용되어 내국법인의 경우에만 외국 납부세액 공제제도를 이용할 수 있다. 거주자인 개인과 내국법인, 비거주자인 개인과 외국법인에 대한 납세의무의 원칙이 일치함으로써 거주자 개념이 개인에 국한된 것이거나 법인과 개인을 통칭한 것인지는 중요하지 않게 된다. 따라서 법인에 대한 거주자 개념의 문제는 내국법인인지 외국법인지를 결정짓는 판단기준에 대한 문제로 귀결된다.

나. 현행법상 내·외국법인 판단

현행 법인세법은 내국법인을 “국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인”으로 규정하며(법 제1조 제1호), 외국법인에 대해서는 “외국에 본점 또는 주사무소를 둔 단체로서 ① 설립된 국가의 법에 따라 법인격이 부여된 단체 ② 구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체 ③ 구성원과 독립하여 자산을 소유하거나 소송의 당사자가 되는 등 직접 권리·의무의 주체가 되는 단체 ④ 그 밖에 해당 외국단체와 동종 또는 유사한 국내의 단체가 상법 등 국내의 법률에 따른 법인인 경우의 그 외국단체에 해당하는 법인”으로 규정한다(법 제1조 제3호,령 제1조 제2항).

용어는 동 체약국내의 원천으로부터 발생한 소득 또는 그 국가소재자본에 대해서만 동 체약국에서 납세할 의무가 있는 인은 포함하지 아니한다.

67) 한·미조세조약

제3조 과세상의 주소

(1) 이 협약에 있어서 하기 용어는 각기 다음의 의미를 가진다.

(a) “한국의 거주자”라 함은 다음의 것을 의미한다.

(i) 한국법인

(ii) 한국의 조세 목적상 한국에 거주하는 기타의 인(법인 또는 한국의 법에 따라 법인으로 취급되는 단체를 제외함), 다만, 조합원 또는 수탁자로서 행동하는 인의 경우에, 그러한 인에 의하여 발생하는 소득은 거주자의 소득으로서 한국의 조세에 따라야 하는 범위에 한한다.

이는 학설상 본점소재지주의라는 형식적 기준과 법인의 업무수행에 관한 사실 관계를 종합적으로 고려하여 판단하는 실질적 기준을 절충한 것으로 보인다. 미국(설립준거지), 일본(본점소재지) 등은 형식적 기준을 적용하고, 영국, 캐나다, 호주, 독일, 프랑스, 네덜란드 등은 형식적 기준과 실질적 기준을 병용하고 있다⁶⁸⁾.

내국법인의 정의규정 중에 먼저 “본점 또는 주사무소”에 관해서는 법인세법에 명문규정이 없어 상법이나 민법의 관련 규정에 비추어 해석해야 한다. 상법이나 민법에서 법인은 본점이나 주된 사무소의 소재지에서 설립등기를 함으로써 성립하고 그 소재지는 법인의 정관에 기재되거나 등기사항이다(상법 제171조, 민법 제36조 등). 즉 본점이란 회사 등의 본점, 주사무소란 비영리법인의 주된 사무소를 의미하는 것으로서⁶⁹⁾ 법인의 정관 또는 등기부상 기재되어 있다.

다음으로 “사업의 실질적 관리장소”는 종래 법인세법(2005. 12. 31. 법률 제 7838호로 개정되기 전의 것)이 내국법인을 “국내에 본점 또는 주사무소를 둔 법인”만으로 규정하던 것에 추가된 기준이다. 이 같은 개정은 조세피난처 등에 명목 회사를 두고 실질적으로 국내에서 주된 업무를 수행하는 외국법인 등의 조세회피 우려, 법인의 거주지를 결정하는 기준으로 관리장소를 적용하는 외국 대부분 국가들의 입법례와 조세조약 체결시 위 관리기준을 채택하는 국제관행과 상충되는 문제 등을 이유로 이루어졌다⁷⁰⁾. 그러나 개정 이후에도 소득세법 시행령에서 거주자에 대해 상세한 규정을 두거나 법인세법 시행령에 외국법인의 구체적인 예를 든 것과 달리 내국법인의 판단기준이나 요소를 밝히는 입법은 없었다. 실질적 관리장소의 국내 존부가 쟁점이 된 심판례 또는 판례도 극히 드물다가⁷¹⁾ 최근에는 아래와 같은 내용의 하급심 법원의 판단이 나오기 시작했다.

하급심 판결들은 OECD 모델조세조약 및 그 주석서의 “실질적 관리장소(place of effective management)” 개념과 판단 요소 등을 거의 그대로 차용하고 있으며

68) 오윤, 『국제조세법론』, 한국학술정보(주), 2011, 55면; 한국국제조세협회, 『역외탈세』, 삼일인포마인, 2014, 168~169면 참조.

69) 서울지방법국세청, 『국제조세 실무』, 2013, 20면.

70) 국회, 의안정보시스템, 2005. 9. 28. 정부 법인세법 일부개정법률안(의안번호 제2840호) 및 2005. 11. 재정경제위원회 검토보고서.

71) 조심 2011서3184, 2013. 4. 22.; 조심 2011서1076, 2012. 4. 4.; 서울중앙지방법원 2013. 2. 12. 선고 2011고합1291, 1292(병합)판결; 서울행정법원 2013. 5. 24. 선고 2012구합10673판결; 서울행정법원 2013. 9. 27. 선고 2013구합6343판결.

OECD 모델조세조약 제4조 제3항은 법인 등의 거주자에 대해 그 실질적 관리장소가 있는 체약국의 거주자로 간주된다고 규정하고 주석서에서 그 조항의 해석을 설명하고 있다. 그 내용은 판례와 OECD 모델조세조약 및 그 주석서가 공통적인 것으로서 실질적 관리장소란 법인의 관리 또는 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소이고 그 구체적인 판단기준으로서 이사회 기타 이와 유사한 조직의 모임이 개최되는 장소, 최고경영자나 기타 임원이 머물며 의사결정 등 중요하고 통상적인 활동을 수행하는 장소, 법인에 관한 핵심적이고 일상적인 관리가 수행되는 장소, 장부나 회계기록 등을 상시 비치하여 보관하는 장소 등을 고려할 수 있다⁷²⁾는 것이다.

다. 실질적 관리장소 선택·회피 전략

실무상 역외탈세가 쟁점이 되는 사건에 있어서도 과세관청과 법원은 OECD 모델조세조약 및 주석서의 개념과 판단기준으로서 법인의 실질적 관리장소가 국내인지 여부와 그에 따라 내·외국법인인지 여부를 판정하고 있다. 내국법인으로 판정되면 전세계소득에 대한 납세의무를 지고 이중과세방지 등을 위한 조세조약의 적용을 받지 못하지만, 반대로 외국법인은 국내원천소득에 대해서만 납세의무를 진다. 이에 법인으로서의 실질적 관리장소를 선택하거나 회피함으로써 외국법인에 해당하도록 하여 조세부담의 경감을 도모할 수밖에 없다. 법인세법상 “본점 또는 주사무소”는 법인의 설립 당시 정관에 기재되거나 등기사항으로서 그 이후에 선택하거나 회피할 여지가 없다.

먼저 이른바 선박왕 사건⁷³⁾에서 사주 및 그 그룹은 역외소득에 대한 과세가 없는 홍콩에 법인을 설립한 다음 국내 해운회사와 에이전트 계약을 체결하여 업무를 위탁하는 방식으로 과세위험을 최소화하고자 하였다. 국내 해운회사는 국내 에이전트로서 홍콩법인의 업무를 대행하였으나 그 조직구조 및 사업의 실질적 관리에 비추어 홍콩법인이 내국법인으로서 납세의무를 부담하는지가 쟁점이 되었다. 이에

72) 서울고등법원 2014. 5. 28. 선고 2013누28444 판결 등 참조.

73) 서울중앙지방법원 2013. 2. 12. 선고 2011고합1291, 1292(병합) 판결; 서울고등법원 2014. 2. 21. 선고 2013노874 판결.

대한 판단에 있어 법원은 외국법인이라 하더라도 그 실질적인 영업활동이 수행되고 그 경영상 결정이 이루어지는 장소가 국내라면 내국법인으로 간주되어야 하며, 이러한 장소를 판정할 때는 그 법인을 통제하거나 영업의 중요사항을 결정하는 최고경영자 기타 의사결정권자의 활동장소가 그 기준이 된다고 판시하였다.

이에 홍콩법인이 홍콩을 기반으로 사업을 영위하고 있지 않고 그 사업 전반이 포괄적으로 업무를 위탁받은 국내 해운회사에 의해서 수행되고 있으며, 홍콩법인의 사업내용을 좌우하는 결정적인 업무를 사주가 국내 해운회사 내에서 수행하였다는 사실이 인정됨에 따라 홍콩법인의 실질적 관리장소는 국내에 있다고 보아 법인세법상 “내국법인”에 해당한다고 하였다. 이때 사무소 소재지, 준거법국가, 회계기록 보관지가 홍콩이라는 점만으로는 홍콩법인의 실질적 관리장소가 홍콩이라고 보기 어렵다고 하였다.

그러나 국내 해운회사가 홍콩법인의 에이전트인 것처럼 가장하였다거나 홍콩법인에서 실질적인 영업 및 업무가 수행되는 것처럼 가장하여 적극적인 위계행위를 한 것인지에 관해서는 이를 부정하였다. 홍콩법인의 실질적 관리장소가 국내로서 내국법인에 해당한다 하더라도 홍콩법인의 존재 자체가 부인되지 않으며, 홍콩법인과 국내 해운회사 간에 에이전트 계약이나 거래행위가 허위의 사실 또는 법률관계를 가장한 것이 아닌 실질에 기반한 것으로서 적극적인 기망행위의 고의가 없었다고 판단한 것이다. 즉 국내 조세부담을 회피하기 위해서 외국법인을 설립하고 국내법인과의 에이전트 계약을 통해 업무를 포괄적으로 위임하여 외국법인의 실질적인 관리장소가 국내라고 하더라도 이로써 조세포탈죄가 성립하지는 않는 것을 알 수 있다.

다음으로 싱가포르법에 따라 설립되고 본점 소재지 및 회계기록의 보관지도 싱가포르인 법인임에도 불구하고(이하 ‘싱가포르 법인’이라고 한다) 한·싱가포르 조세협약 제4조 제1, 2항⁷⁴⁾ 및 법인세법 제1조 제1, 3호에 따라 그 실질적 관리장소

74) 대한민국 정부와 싱가포르 정부간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약(한·싱가포르 조세협약)

제4조 과세상의 주소

1. 이 협약의 목적상 “일방계약국의 거주자”라 함은 그 국가의 법에 따라 주소, 거소, 본점 또는 주사무소의 소재지, 관리장소 또는 유사한 성질의 다른 기준으로 인하여 그 국가에서 납세의무가 있는 인을 의미한다.
2. 제1항의 규정에 의하여 개인이 양 계약국의 거주자로 되는 경우에 그의 지위는 다음과 같이 결

가 국내에 존재한다고 보아 내려진 법인세 과세처분을 다툰 사건⁷⁵⁾이 있다. 이때 법원은 통상적으로 이사회 등이 개최되거나 최고경영자 및 기타 임원이 활동을 수행한 장소가 국내라고 단정할 수 없으며 법인의 본점 소재지, 법적 자격을 규율하는 국가, 회계기록이 보관되는 장소 등이 모두 싱가포르임을 인정하였다.

나아가 법원은 실질적 관리주체가 장소를 옮겨 다니면서 사업을 수행하는 경우에 “실질적 관리장소의 이동”이라는 새로운 개념을 추가하였는데 법인의 지배주주이자 대표이사인 실질적 의사결정권자를 기준으로 종래 법인의 사업에 관한 중요한 결정을 내리는 장소인 싱가포르와 관련성이 끊어지거나 약화되었다고 볼 수 없음을 인정하였고 결국 법인의 실질적 관리장소가 국내에 있다고 판단할 수 없어 외국법인으로서 법인세 부과처분 취소판결이 선고되었다.

요컨대 법인의 실질적 관리장소가 국내인지 여부와 그에 따른 내·외국법인인지 여부의 판정에 관해서 결론은 다르지만 양 법원은 둘 다 OECD 모델조세조약 제 4조 3항 및 그 주석서 24 내지 24.1문단의 실질적 관리장소의 개념과 판단기준을 차용하여 실질적 관리장소를 판단하고 있다. 그러나 OECD 모델조세조약이 실질적 관리장소를 판단하는 목적은 이중거주자 판정에 있어 우선하는 거주지국을 결정짓는 것으로서 위 주석서를 엄밀히 분석하면 실질적 관리장소에 대한 직접적인 판단기준으로 제시된 것이 아님⁷⁶⁾을 알 수 있다. 이에 그 판단기준이 되기에 법인세법상 실질적 관리장소 개념과 논리적으로 무관한 내용의 기준이 있으며, 예를 들어 “본사가 있는 곳”, “당해 법인의 법적 지위에 대한 준거법국가”라는 기준들은 형식적 요소로서 실질적 요소를 판단하는 기준으로 삼기에 모순적이라는 비판⁷⁷⁾이 있다.

정된다.

- 가. 동 개인은 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 두고 있는 체약국의 거주자로 간주된다. 동 개인이 양 체약국에 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 두고 있는 경우에 그는 그와 인적 및 경제적 관계가 가장 밀접한 체약국의 거주자로 간주된다(중대한 이해관계의 중심지).
- 나. 동 개인의 중대한 이해관계의 중심지가 있는 체약국을 결정할 수 없거나 또는 어느 체약국에도 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 두고 있지 아니하는 경우에는 그는 그가 상습적으로 거처를 두고 있는 체약국의 거주자로 간주된다.
- 다. 동 개인이 양 체약국내에 상습적으로 거처를 두고 있거나 또는 어느 체약국에도 상습적으로 거처를 두고 있지 아니하는 경우에는 양 체약국의 권한있는 당국이 상호 합의에 의하여 문제를 해결한다.

75) 서울행정법원 2013. 5. 24. 선고 2012구합10673 판결.

76) 이창희, 「조세조약상 이중거주자」, 『서울대학교 법학(제51권 제1호)』, 2010. 3., 220면.

제3절 사기나 그 밖의 부정한 행위유형

1. 개관

조세피난처에 설립한 법인을 이용한 역외탈세는 ‘탈세’라는 명칭이 무색하게 실무상 대부분 행위의 유형 및 결과가 조세회피와 탈세의 경계에 있다. 조세회피와 탈세는 납세의무자 입장에서 조세면탈이라는 결과에 있어 동일하나, 탈세의 경우 과세권자 입장에서 조세의 부과·징수권 침해로 인한 조세수입의 감소라는 결과가 더해진다는 점에서 차이가 있다. 그러한 탈세 중에서 그 행위태양이 “사기 그 밖의 부정한 행위(이하 ‘부정행위’라 한다)”에 해당하면 조세범 처벌법상 조세포탈범으로 처벌할 수 있어 조세포탈을 ‘협의의 탈세’로 보기도 한다⁷⁸⁾. 조세회피의 경우 그 행위태양이 통상적인 거래행위를 규율하는 개별세법 규정의 목적을 일탈한다는 점에서는 절세와 구분되지만 비정상적인 거래행위를 통해 그러한 개별세법 규정의 과세요건을 회피하여 납세의무가 성립하지 않는다는 점에서는 탈세와 구분된다. 반면 과세요건을 충족하여 납세의무가 성립하지만 “사기 그 밖의 부정한 행위”를 통해 납세의무를 이행하지 않는다면 조세포탈에 해당하는 것이다.

그렇다면 조세회피와 조세포탈 또는 탈세를 구분 짓는 주요한 구성요건은 납세의무의 성립이나 조세면탈의 결과에 있기보다 조세면탈의 결과에 이르게 하는 행위태양이나 그 구성요건적 고의에 있다고 할 수 있다. 이에 조세범 처벌법상 “사기 그 밖의 부정한 행위”의 개념과 그 인정 범위를 정리하고, 역외탈세와 관련하여 실무상 “사기 그 밖의 부정한 행위”의 해당 여부가 쟁점이 되는 구체적인 행위유형을 살펴보도록 한다.

77) 이창, 「법인세법상 내국법인 인정요건인 “실질적 관리장소” 판단기준」, 『서울대학교 법학(제54권 제4호)』, 2013. 12., 242면.

78) 한국국제조세협회, 『역외탈세』, 삼일인포마인, 2014, 29면.

2. 조세범 처벌법상 사기나 그 밖의 부정한 행위

가. 사기나 그 밖의 부정한 행위

조세범 처벌법 제3조 제1항은 조세포탈범을 “사기나 그 밖의 부정한 행위”로 조세의 부과와 징수를 불가능하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 함으로써 성립한다고 정의하고 있다. 동조 제6항이 부정행위의 유형으로서 1. 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기재, 2. 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취, 3. 장부와 기록의 파기, 4. 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐, 5. 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작, 6. 「조세특례제한법」 제24조 제1항 제4호에 따른 전자적 기업자원관리설비의 조작⁷⁹⁾ 또는 전자세금계산서의 조작을 제시하되 7. 그 밖에 위계에 의한 행위 또는 부정한 행위라는 포괄적인 규정을 두고 있다.

대법원은 위와 같이 구체적인 행위유형이 규정되기 전인 구 조세범 처벌법(2010. 1. 1. 법률 9919호로 전부 개정되기 전의 것) 제9조 제1항 “사기 기타 부정한 행위”에 대해서 “조세의 부과와 징수를 불가능하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위⁸⁰⁾”를 말한다고 일관되게 판시해왔다. 이때 “사기”란 부정행위의 한 예시로서 판례에서 위계로 치환하여 표현한 것은 부과과세방식의 조세에 있어 그 부과를 담당하는 세무공무원을 기망하는 것은 가능하나, 신고납세방식의 조세에 있어 그러한 여지가 없음을 고려한 것⁸¹⁾이었다. 즉 부과과세방식의 조세에 있어 조세포탈범은 세무공무원을 기망하거나 부정행위를 함으로써 세무공무원을 오인시켜 조세를 실질보다 적게 부과하게 하여 조세부담을 경감하는 것이고, 신고납세방식의 조세에 있어서는 납세의무자가 신고·납부 이후에 있을

79) 조세특례제한법 제24조 제1항 제4호는 2010. 12. 27. 삭제되었으며 현행 조세특례제한법 제5조의2 제1호에서 “전자적 기업자원 관리설비”라는 용어를 사용하며 이를 “구매·설계·건설·생산·재고·인력 및 경영정보 등 기업의 인적·물적 자원을 전자적 형태로 관리하기 위하여 사용되는 컴퓨터와 그 주변기기, 소프트웨어, 통신설비, 그 밖의 유형·무형의 설비로서 감가상각 기간이 2년 이상인 설비”로 규정하고 있다.

80) 대법원 2012.06.14. 선고 2010도9871 판결; 대법원 2012. 3. 15. 2011도13605 판결; 대법원 2003. 2. 14. 선고 2001도3797 판결; 대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결 등.

81) 안대희, 『조세형사법』, 법문사, 2005, 264면; 임승순, 『조세법』, 박영사, 2014, 339면.

지도 모르는 세무공무원의 조사에 대비하여 사전에 소득을 은닉하거나 나아가 무신고 또는 허위신고에 이르는 것이 된다.

“부정한 행위”란 조세의 부과와 징수를 불가능하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적인 행위로서 작위와 부작위를 포함하되 단순한 무신고 또는 허위신고는 해당하지 않는다⁸²⁾. 대법원은 부과납부방식인 소득세와 증여세에 있어 납세의무자가 조세포탈의 수단으로서 미신고·과소신고의 전(후)단계에 적극적인 소득은닉행위를 하는 경우에 부정행위에 해당한다⁸³⁾고 판시하였다. 신고납세방식의 법인세에 있어서도 부정행위로서 특정 사업연도의 법인세를 포탈하였다고 하기 위해서는 당해 사업연도의 이익을 누락 혹은 과소계상하거나 가공손금을 계상 혹은 손금을 과다계상함으로써 그 사업연도의 소득금액을 줄이는 부정한 행위를 하고 나아가 무신고 또는 과소신고한 경우여야 한다⁸⁴⁾고 하였다. 따라서 부과납부방식이나 신고납세방식을 불문하고 단순한 무신고 또는 허위신고행위 자체는 부정한 행위이지만 그 전후에 적극적인 소득은닉행위를 하는 경우 부정한 행위로서 이들 행위를 포괄하여 “사기 그 밖의 부정한 행위”에 해당한다고 보는 것이다.

한편 현행 조세법 처벌법 제3조 제6항의 행위들은 대법원이 이른바 ‘사전소득은닉행위⁸⁵⁾’로서 적시한 행위들을 명문화한 것인데 이는 납세의무의 성립을 전제하고 주로 과세대상이 되는 소득을 은닉하는 경우를 유형화한 것으로 보인다. 그러나 납세의무의 성립과 그러한 납세의무의 불이행은 별개의 문제이므로 과세대상의 은폐·은닉 외에 납세요건에 해당하지 않는 것으로 납세의무의 성립 자체를 은폐하는 행위도 조세의 부과와 징수권을 침해하는 행위로서 부정행위에 포함된다고 해석해야 한다.⁸⁶⁾ 또한 “그 밖에 위계에 의한 행위 또는 부정한 행위(제7호)”라는 포괄적 규정이 있을 뿐만 아니라, 판례도 차명계좌 이용행위를 적극적인 소득

82) 안대희, 위의 책, 264면; 임승순, 위의 책, 340면.

83) 대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결.

84) 대법원 2005. 1. 14. 선고 2002도5411 판결.

85) 사전소득은닉행위란 과세대상인 소득의 감소, 거래의 은닉과 관련된 행위로서 허위신고 또는 미신고에 앞서 세무조사 등을 예상하여 그 진실한 소득 또는 거래를 은폐하는 행위이다. 원래 법인세나 소득세 포탈과 관련된 용어로서 소득을 대상으로 하지 않는 부가가치세에 있어서는 거래은닉을 의미하나 편의상 사전소득은닉행위로 통칭한다(안대희, 위의 책, 277면; 이재호/이경호, 「조세법 처벌법상 “사기 그 밖의 부정한 행위”의 해석기준에 관한 소고」, 『조세와 법(제6권 제2호)』, 2013. 12., 32면).

86) 같은 취지의 판례로 서울중앙지방법원 2013. 2. 12. 선고 2011고합1291, 2011고합1292(병합) 판결, 74면.

은닉행위로 인정하는 데 여러 차명계좌에 분산 입금하거나 순차 다른 차명계좌에 반복 입금을 하는 등 그 방법을 제한하고 있지 않음에 비추어⁸⁷⁾ 동 조항에 규정되어 있지 않은 행위들에 대해서도 부정행위에 해당할 여지가 있다.

한편 조세포탈죄가 성립하기 위해서는 부정행위로서 조세포탈죄의 보호법익인 조세의 부과와 징수권을 침해할 것이 요구된다. 이에 대해서 대법원은 전원합의체 판결을 통해 신고납세방식의 부가가치세에 있어 사전소득은닉행위가 있었고 그에 기반하여 과세표준의 신고를 한 경우에 그러한 신고행위가 조세의 징수를 불가능하거나 현저히 곤란하게 할 목적으로 부정행위를 하는 일련의 과정에서 형식적으로 이루어진 것으로서 실질에 있어서는 과세표준을 신고하지 않은 것과 다를 바 없는 경우라고 보아 조세포탈죄의 성립을 인정하였다.⁸⁸⁾ 즉 실질과세의 원칙에 따라 사전소득은닉행위가 없는 경우의 실질과 비교하여 결과적으로 국가의 조세수입이 감소하였다면 조세포탈범에 해당한다고 판단한 것이다.

나. 고의

조세포탈범은 고의범이므로 납세의무의 성립, 조세포탈의 결과, 행위태양으로서 부정행위, 부정행위와 포탈 결과 사이의 인과관계에 대한 구성요건적 고의를 필요로 한다.⁸⁹⁾ 대법원은 조세포탈죄의 범의를 납세의무자가 자기의 행위가 부정행위에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하거나 하려고 한 것⁹⁰⁾으로 판시하면서 나아가 허위의 세금계산서상 부가가치세 납부의무를 면탈함으로써 결과적으로 그 허위의 세금계산서에 의한 매입세액의 공제를 받은 경우에 있어 국가의 조세수입의 감소를 가져오게 될 것이라는 인식이 있어야 한다⁹¹⁾고 하였다. 요컨대 납세의무자가

87) 대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결.

88) 위 판결에는 신고할 때에 실질 그대로 신고함으로써 정당한 조세채권이 확정되었다면 설사 납세의무자가 신고 이전에 조세를 체납할 의도로 사전소득은닉행위를 하였다 하더라도 부정행위에 의해서 조세를 포탈하였다고 볼 수 없다는 취지의 소수의견도 있다(대법원 2007. 2. 15. 선고 2005도 9546 전원합의체 판결).

89) 안대희, 위의 책, 325면; 임승순, 위의 책, 345면.

90) 대법원 1999.04.09. 선고 98도667 판결.

91) 대법원 2011.04.28. 선고 2011도527 판결; 대법원 2010. 1. 14. 선고 2008도8868 판결; 대법원 1990. 10. 16. 선고 90도1955 판결 등 참조.

자기의 행위에 대해서 조세포탈죄의 구성요건에 해당한다는 인식과 조세포탈죄의 보호법익인 국가의 조세에 대한 부과·징수권을 침해한다는 인식을 가진 경우에 조세포탈범의 범의가 인정될 수 있다.

따라서 조세포탈죄에 있어 고의는 납세의무자의 행위가 적극적인 소득은닉행위로서 조세의 부과와 징수권을 불가능하거나 현저히 곤란하게 하는 경우, 즉 “사기 그 밖의 부정한 행위”에 해당하는 경우에 비로소 논해질 수 있다.⁹²⁾ 이는 부정행위와 포탈 결과 사이의 인과관계에 대해서도 마찬가지로 고의의 범위는 부정행위와 상당인과관계가 인정되는 범위와 일치하므로 포탈 결과의 일부에 관해서 인식을 하지 못한 경우에도 부정행위와 상당인과관계가 인정되는 한 그 범의가 인정된다.⁹³⁾

다. 소결

역외탈세에 있어서도 조세포탈죄의 성립요건에 관한 이상의 논의는 그대로 적용된다. 즉 조세법 처벌법 제3조 제6항 각 호의 적극적인 소득은닉행위를 포함하는 “사기나 그 밖의 부정한 행위”로서 조세의 부과와 징수를 불가능하거나 현저히 곤란하게 하여야 한다. 국제조세에 있어 국제기본법 제14조 제1항과 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2에 따라 실질과세의 원칙이 적용되는 경우에도 그 실질을 은닉 또는 은폐하는 행위가 “사기 그 밖의 부정한 행위”로 인정되면 조세포탈죄가 성립할 수 있다. 이때 조세포탈죄의 고의에 대해서는 조세부담을 부당하게 감소 또는 배제하기 위해서 조세의 부과·징수를 불가능하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위를 하려는 의사, 즉 허위사실을 통한 적극적인 기망의 의사로 판시⁹⁴⁾된바 있다.

그러나 실무상 ‘역외’를 매개로 이루어지는 행위들에 있어 “위계 기타 부정한 적극적 행위” 내지 그러한 행위를 하려는 적극적인 기망의 의사인 고의가 인정되기는 쉽지 않다. 조세피난처에 법인을 설립하거나 이용하는 행위 자체는 외국환

92) 이재호·이경호, 「조세법 처벌법상 “사기 그 밖의 부정한 행위”의 해석기준에 관한 소고」, 『조세와 법(제6권 제2호)』, 2013. 12., 31면.

93) 안대희, 위의 책, 332면.

94) 서울고등법원 2014. 6. 27. 선고 2012노594판결.

관련 법령상 적법한 절차를 거친다면 해외직접투자로서 부정행위에 해당하지 않으며, 그 법인이 페이퍼컴퍼니나 특수목적회사인 경우에도 그 법인격을 곧바로 부인하거나 실질적 관리·지배자의 존재를 인정하는 것은 아니기 때문이다. 나아가 그러한 페이퍼컴퍼니나 특수목적회사를 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐에 이용하는 경우를 국내 과세관청이나 수사기관으로서는 파악하기 어렵기 때문이다. 이에 역외탈세에 있어 “사기 그 밖의 부정한 행위”에 해당할 여지가 있는 행위들을 구체적인 사건으로부터 추출하고 그에 대한 법원의 판단을 분석하고자 한다.

3. 실무상 사기 그 밖의 부정한 행위유형

앞서 제3장에서 실무상 문제되는 역외탈세의 유형을 3가지로 구분하였다. 즉 제1유형은 외국환 관련 법령에 따른 적법한 신고절차를 거쳐 설립한 1개의 페이퍼컴퍼니를 이용하는 행위로서 그 명의로 거래를 하거나 소득을 유보하는 것이 국내 과세관청에 비교적 투명하게 전달되어 사실상 절세행위로 인정될 가능성이 높다. 제2유형은 페이퍼컴퍼니 설립과 해외예금거래에 있어 위와 같은 적법한 신고절차를 거치지 않고 그 명의를 이용함으로써 조세포탈의 범의가 제1유형에 비해 보다 드러나는 경우라고 할 수 있다. 제3유형은 제1, 2유형에서 나아가 수개의 페이퍼컴퍼니를 설립하여 단계적 지배구조를 취함으로써 실질적인 지배·관리자나 주주의 지위를 은닉하고 거래행위나 소득을 은폐하는 경우로서 불법성이나 위법성의 정도가 가장 높은 유형이다. 하나 또는 일련의 행위를 위 각 유형에 따라 구분하고 단순한 조세회피행위인지 조세포탈의 범의에 의한 “사기 그 밖의 부정한 행위”인지 여부를 살펴보기로 한다.

가. 해외직접투자 신고한 1개의 페이퍼컴퍼니의 명의로 거래하는 유형(제1유형)

조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립하는 행위 자체는 조세포탈죄의 행위태양인 은닉, 조작 또는 은폐에 해당하지 않는다. 이를 이용하여 과세요건을 회피하거나 비과세요건을 확보 내지 확대하는 행위로서 그러한 행위를 조작 또는 가장하지 않

고 실제로 행한 것이라면 단순한 조세회피행위로서 부정행위에 해당할 여지가 없다.⁹⁵⁾ 다만 해외직접투자로서 해외에 법인을 설립하기 위해서는 외국환거래규정 및 외국환거래법 및 동법 시행령에 의해서 신고의무가 부과되며 나아가 소득이 발생하거나 법인을 청산하는 경우에 그 신고수리의 조건에 따라 투자원금과 과실 또는 잔여재산을 국내에 현금으로 반환할 의무가 부과된다. 그러한 신고의무에 따라 적법하게 페이퍼컴퍼니를 설립하였으나 투자원금과 과실 또는 잔여재산을 회수하지 않으려는 목적으로 신고하지 않은 또 다른 페이퍼컴퍼니를 설립하여 소득을 은닉하거나 기존의 페이퍼컴퍼니에 대해 허위로 청산 또는 변경신고를 하여 국내 과세관청의 추적을 단절시켜 불가능하거나 곤란하게 하는 경우가 있을 수 있다.

해외법인을 설립하였다가 이를 청산한 행위에 대해서 실질적으로 동일한 법인이나, 과세관청으로 하여금 그 운영수익 인출금원에 관한 추적을 곤란하게 하고 납세의무를 회피하기 위해서 마치 별개의 법인인 것처럼 그 외관을 가장한 행위를 속칭 ‘모자 바꿔쓰기’⁹⁶⁾로 파악할 수 있다. 이때 나중에 설립된 페이퍼컴퍼니에 그 금원을 배분하고 그러한 거래를 신고하지 않음으로써 은닉하고, 처음 설립된 페이퍼컴퍼니를 허위로 청산 또는 변경 신고하여 그에 대한 투자비만을 국내에 회수하는 경우 “사기 그 밖의 부정한 행위”로서 조세포탈죄가 성립할 여지가 있다. 만일 청산된 법인의 잔여재산에 관한 처분행위가 신고수리의 조건 또는 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률상⁹⁷⁾ 재산국외도피죄의 행위태양인 “국내에 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉·처분하여 도피시킨 때”에 해당한다면 이에 대해서는 재산국외도피죄도 성립할 수 있다.

95) 서울고등법원 2014. 2. 21. 선고 2013노874 판결, 39~40면.

96) 종업원 명의로 간이과세자 등록 후 매출이 증가하면 즉시 폐업하고, 다른 종업원 명의로 다시 간이과세자로 등록하는 수법으로 수입금액을 분산 신고하여 탈루하는 행위를 의미하며 이때 주로 종업원 명의로의 수개 차명계좌에 입금하는 수법으로 수입금액을 신고 누락하는 행위가 수반된다(국세청, ‘국내·역외탈세 대재산가 107명, 사채업자 117명 세무조사 착수(보도자료)’, 2013. 4. 4. 참조).

97) 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률

제4조(재산국외도피의 죄) ① 법령을 위반하여 대한민국 또는 대한민국국민의 재산을 국외로 이동하거나 국내로 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하여 도피시켰을 때에는 1년 이상의 유기징역 또는 해당 범죄행위의 목적물 가액(이하 이 조에서 “도피액”이라 한다)의 2배 이상 10배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

나. 해외직접투자 미신고한 1개의 페이퍼컴퍼니를 통한 해외예금거래 미신고한 계좌를 사용하는 유형(제2유형)

조세피난처에 법인을 설립한 사실이나 국내 거주자의 조세피난처 법인에 대한 지배사실을 국내 과세관청에 신고하지 않은 것이 단순한 무신고에 불과하다면 이는 외국환거래법상 해외직접투자 신고의무 위반으로 형사처벌이 가능한 위법한 행위이나 조세범 처벌법상 조세포탈죄에는 해당하지 않는다. 그러나 조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립하면서 외국환 관련 법령상 적법한 해외직접투자신고를 거친 것과 무관하게 그 법인을 지배·관리하는 자나 주주로서 소득이 귀속되는 자를 가장 또는 은닉하는 수단으로 페이퍼컴퍼니를 이용하는 경우에는 그 실질에 있어 페이퍼컴퍼니를 신고하지 않은 것과 다를 바 없는 것으로 해석할 수 있다. 역외탈세에 이용되는 아래의 행위들은 적법하게 신고하지 않거나 사실상 신고하지 않은 것과 다를 바 없는 조세피난처의 페이퍼컴퍼니 또는 해외예금거래계좌를 이용하여 과세요건을 회피하거나 비과세요건을 확보 내지 확대한 행위로서 조세포탈죄의 성립에 있어 “사기 그 밖의 부정한 행위”에 해당하는지 여부가 주요한 쟁점이 되는 것들이다.

1) 차명행위

‘타인 명의’로 조세피난처에 페이퍼컴퍼니 또는 특수목적회사를 설립하고 ① 해외자회사의 지분을 그 페이퍼컴퍼니 명의로 매입하거나 ② 해외 금융기관을 통해서 국내 기업의 신주인수권을 인수 및 행사하여 그 페이퍼컴퍼니 명의로 국내 기업의 주식을 취득한 다음 이를 매각하여 양도차익이나 배당소득을 취하는 유형이다.

먼저, 국내 거주자가 해외 페이퍼컴퍼니나 특수목적회사를 통해 주식을 보유하는 경우에 그 납세의무를 부담하는지에 관한 것이 쟁점이 된다. 이에 대해서는 형식적인 귀속 명의자에 대한 지배권 등을 통해서 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며 그러한 명의와 실질의 괴리가 조세회피의 목적에서 비롯된 경우가 증명되고, 페이퍼컴퍼니나 특수목적회사가 최소한의 자본출자요건만을 갖추어 인적·물적 시설이 없는 것 이외에 독자적으로 의사를 결정하거나 사업목적을 수

행할 능력이 없어 그 법인격이 부인되는 경우에 한하여만⁹⁸⁾ 국내 거주자에게 납세의무를 부과할 수 있다.

다음으로 그 납세의무가 인정되는 경우 조세피난처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 이용하고 해외 금융기관을 통해 국내 증권계좌를 개설한 다음 주식 매각 대금을 해외로 송금하는 등의 행위가 “사기 그 밖의 부정한 행위”에 해당하는지 여부도 쟁점이 될 수 있다. 그러나 페이퍼컴퍼니 또는 특수목적회사를 이용한 투자행위가 원칙적으로 위법하거나 소득 은닉을 위하여 창출된 행위가 아닌 기존의 거래 방식에 따른 행위로서, 그 명의를 타인 명의로 하더라도 국내와 달리 금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률에 위배되는 행위라고 할 수 없는 이상⁹⁹⁾ 현행법상 “사기 그 밖의 부정한 행위”에 해당되기 어려울 것으로 보인다.

다만 이때 타인 명의로 페이퍼컴퍼니나 특수목적회사의 설립하거나 해외금융계좌를 개설하여 이용하는 것에 있어 그 실질적인 귀속주체를 은닉하기 위해 귀속주체의 국적을 변경하고 출자구조를 다단계화하거나 허위로 회계서류 등을 작성하여 국내 자금을 국외로 유출하는 등의 적극적인 행위가 있었다면 페이퍼컴퍼니나 특수목적회사를 이용하여 주식을 양도하거나 배당받은 행위 등에 대해서 조세회피의 목적을 넘어서는 적극적인 소득은닉행위로 인정될 수 있을 것으로 보인다.

2) 거래행위 은닉

과세대상인 거래행위 은닉의 한 유형으로 조세피난처의 페이퍼컴퍼니를 이용한 주식의 저가양도가 있다. 주식의 저가양도란 국내법인이 조세회피지역에 인적·물적 조직이 없는 페이퍼컴퍼니를 설립하고, 소유하고 있던 외국기업의 주식을 페이퍼컴퍼니에 저가에 양도한 다음, 이를 또 다른 외국기업에 양도함으로써 국내법인이 해외기업에 직접 양도할 경우에 부담할 법인세를 경감시키는 유형이다. 즉 국내법인과 페이퍼컴퍼니가 저가매매계약을 체결하고 페이퍼컴퍼니가 이를 외국기업에 매도하는 우회양도의 형식으로 형식명의자에 불과한 페이퍼컴퍼니에게 주식 양도로 인한 이익을 귀속시키는 행위이다.

98) 서울중앙지방법원 2014. 2. 14. 선고 2013고합710, 624(병합) 판결, 82면.

99) 서울중앙지방법원 2014. 2. 14. 선고 2013고합710, 624(병합) 판결, 84면.

이때 국내법인의 주식을 페이퍼컴퍼니에 100% 이전하여 국내법인을 자회사로 만든 사안에 있어 법원은 그 페이퍼컴퍼니가 모회사로서 자회사가 모회사를 통해서 주식의 양도이익을 실질적으로 지배·관리했다고 보기 어렵다¹⁰⁰⁾고 판단하였다. 그런데 동시에 법원이 인정한 사실관계에 따르면 그 페이퍼컴퍼니는 자회사가 된 국내법인의 회장인 대주주(17%)가 최대주주와 함께 100% 주식을 소유하고 있었으며 최대주주가 대표이사로서 있던 싱가포르 소재 외국법인의 주식양도에도 주도적으로 관여한 적이 있다.

나아가 대법원은 형식명의자와 실질적으로 관리·지배하는 자의 구분에 있어 소득이나 수익, 재산, 거래 등의 과세대상을 관리·지배할 능력이나 조세를 회피할 목적에서 비롯되었는지 여부 등 실질을 기준으로 판단하는바¹⁰¹⁾, 모·자회사인지 여부는 어디까지나 형식을 기준으로 판단하는 것으로서 위와 같은 사실관계에 비추어 국내법인의 페이퍼컴퍼니에 대한 관리·지배를 부인할 수 있는지도 의문이다.

3) 소득 은닉

과세대상인 국내 소득에 관해서 조세회피처 소재 법인을 이용하여 국외에서 수취함으로써 은닉하는 유형이다. 외국환 관련 법령상 해외직접투자신고를 통해 외국법인을 설립·운영하였으나 그로부터 발생한 금원을 조세회피처 소재 법인에 송금함으로써 조세를 탈루하는 것이다.

이 같은 사안에서¹⁰²⁾ ① 외국법인이나 조세회피처 소재 법인의 주주들이 차명주주로서 종합소득세 등 국내 납부의무를 부담하는 실질주주로서 배당소득의 실질적 귀속자가 존재하는지 여부와 ② 외국법인으로부터 조세회피처 소재 법인에 송금된 금원이 국내 반환의무를 회피하기 위해 ‘사외유출’된 것인지 여부가 쟁점이 되었다. 즉 외국법인이나 조세회피처 소재 법인의 실질적 귀속자가 존재하고 외국법인으로부터 송금된 금원이 사외유출된 소득인 경우에 그 실질적 귀속자가 ‘적극 은닉의도’를 가지고 행한 일련의 차명행위, 소득 은닉행위가 “사기 그 밖의 부

100) 서울중앙지방법원 2012. 3. 30. 선고 2011고합1164 판결, 17면.

101) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008도8499 전원합의체 판결.

102) 서울고등법원 2014. 6. 27. 선고 2012노594 판결; 서울중앙지방법원 2012. 2. 9. 선고 2011고합119 판결.

정한 행위”에 해당하는 것이다.

이에 대해서 “사기 그 밖의 부정한 행위”라고 판단¹⁰³⁾한 법원은 외국법인이 조세피난처 소재 법인에 지급하는 금원에 대해 ‘판매 및 검사수수료’ 또는 ‘감사료’인 것처럼 허위의 회계장부를 작성하여 송금하고, 위 금원을 고의로 누락한 채 실제 매출액의 약 1%만을 매출액으로 신고하면서 허위의 감사보고서와 세금신고서를 작성한 행위에 주목하였다. 이는 조세피난처 소재 법인의 보유계좌에 위장된 명목으로 입금된 금원에 대해서 국내 과세관청으로서는 그 실질적 귀속자와 금원의 규모를 현실적으로 파악하기가 더욱 어려우므로 국내 과세관청에 있어 조세의 부과와 징수가 불가능하거나 현저히 곤란하게 되었음을 인정한 것으로 보인다.

나아가 위 법원은 처음부터 사외유출 내지 조세포탈의 목적으로 장기간 반복적으로 허위의 장부를 작성하고 위장된 명목의 송금서류 등을 만들어 매출액 및 소득의 귀속자를 은폐한 경우 실질적 귀속자 개인의 횡령죄가 성립하는지 여부와는 무관하게 소득세에 관한 조세포탈죄가 성립한다¹⁰⁴⁾고 하였다.

다. 단계적 지배구조를 취한 수개의 해외 페이퍼컴퍼니를 통한 해외직접투자 미신고와 해외예금거래 미신고 계좌를 사용하는 유형(제3유형)

제3유형은 1개의 페이퍼컴퍼니를 해외에 설립한 후 페이퍼컴퍼니 앞으로 이익을 이전하여 그 금원을 실질적으로 지배·관리하면서 외양상으로는 다른 수개의 페이퍼컴퍼니를 설립하는 방법으로 그 조직구조를 복잡하게 변경하고, 그러한 페이퍼컴퍼니나 해외예금계좌를 이용하여 수차례 거래를 주고받는 유형이다. 즉 수개의 페이퍼컴퍼니나 해외예금계좌 하나하나에 제1, 2유형에서 살펴본 부정한 행위가 있을 수 있다. 일련의 과정을 거치면서 페이퍼컴퍼니나 해외예금계좌의 실질적 주체와 거래나 소득의 귀속자는 희미해지고 국내 과세관청으로서는 거래나 소득의 흐름이나 규모를 파악하기 어려워진다. 전형적으로 제3유형이라고 할 수 있는 이른바 선박왕 사건¹⁰⁵⁾을 통해 그 행위유형을 검토하고자 한다.

103) 서울고등법원 2014. 6. 27. 선고 2012노594 판결, 29~30면.

104) 법인의 대표자가 자금을 횡령하는 과정에서 장부를 조작하였을 경우 법인세 조세포탈죄는 성립하지만 대표자 개인의 소득세 조세포탈죄는 성립하지 않는다고 주장하였다(서울고등법원 2014. 6. 27. 선고 2012노594 판결, 35면).

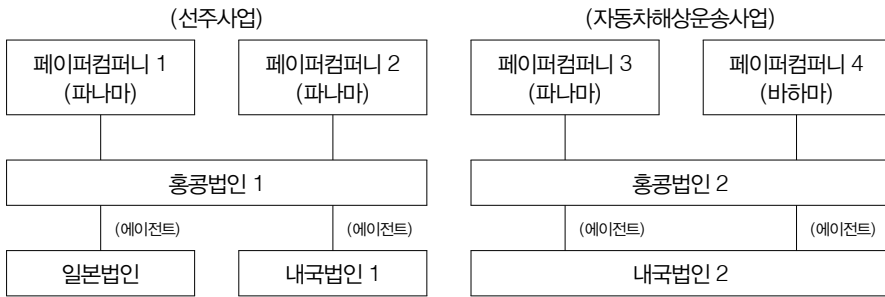
1) 비거주자 위장

사주와 그 가족들은 실제로 수년째 거주하던 주택에 대해서 법인 명의로 구입하여 사주의 장모 명의로 임대차계약을 허위 작성하고 주민등록상 주소를 법인 명의의 또 다른 주택으로 허위 기재하여 국내에 일정한 거주지가 있음을 은폐하였다. 또한 사주와 그 가족들이 소유한 아파트, 상가, 주식 등 국내 보유자산을 사주가 실제로 지배하고 있던 해외 페이퍼컴퍼니에 양도하여 그 보유사실을 은폐하였다. 나아가 사주는 국내법인의 사무실 내에 고정적인 집무장소인 ‘회장실’을 두고 통상 업무를 처리하면서도 형식적으로 대표이사직을 사임하고 급여를 지급받지 않음으로써 국내에 직업과 소득이 없는 것처럼 가장하였다. 즉 주소, 재산, 직업의 은폐를 통해 납세의무가 성립하지 않는 비거주자로 위장한 것이다.

2) 단계적 출자구조 및 명의신탁

사주와 그 그룹은 선주사업을 수행하면서 각 단선회사들의 주식을 보유하는 지주회사인 페이퍼컴퍼니 1, 2를 각 조세피난처인 파나마에 설립하였으며 위 선주사업과 별개로 자동차해상운송사업을 위해 페이퍼컴퍼니 3, 4를 각 조세피난처인 파나마와 바하마에 설립하였다. 페이퍼컴퍼니 1, 2는 일본법인에 선주사업 전반에 관한 권한을 포괄적으로 위탁하다가 홍콩법인 1을 설립하여 선주사업과 자동차해상운송사업을 위탁하되 각각의 업무는 또 다시 일본법인 등 계열사에 재위탁하였다. 그러다 사업규모가 확대되면서 과세위험을 최소화하는 방향으로 양 사업을 분리하는 방법을 연구하였고 홍콩법인 2를 설립하여 페이퍼컴퍼니 3, 4로부터 자동차해상운송사업을 위탁받아 이를 내국법인 2에 재위탁하는 구조를 고안하여 중국에 아래 [그림 4-1]과 같은 구조를 띠게 되었다.

105) 서울중앙지방법원 2013. 2. 12. 선고 2011고합1291, 1292(병합) 판결; 서울고등법원 2014. 2. 21. 선고 2013노874 판결.



[그림 4-1] 그룹 사업구조

나아가 그룹의 지배구조를 보면 페이퍼컴퍼니 1, 2, 홍콩법인 1은 사주가 100% 지배하고 있었으며, 홍콩법인 1의 주식에 대해서 바하마에 또 다른 페이퍼컴퍼니인 SPC를 신설하여 이전하고 사주 및 그 배우자 명의로 보유하던 위 페이퍼컴퍼니 주식 전부를 바하마 소재 법률회사에 명의신탁하였다. 내국법인 1, 2 역시 사주 및 그 가족들이 주식을 100% 보유하고 있었으나 홍콩법인 2를 설립하면서 각 상위회사(홍콩법인 1, 2)와 하위회사(내국법인 1, 2)의 주주를 이원화하여 법인 간의 연계성을 단절시키려는 목적에서 내국법인 1, 2의 주식 전부를 홍콩 소재 페이퍼컴퍼니에 양도하였다. 홍콩법인 2의 경우 케이만 소재의 또 다른 페이퍼컴퍼니가 주식을 100% 보유하였다.

이때 “사기 그 밖의 부정한 행위”인지 여부가 쟁점이 되었던 사안은 ① 사주 개인의 종합소득세 포탈에 있어 페이퍼컴퍼니 1, 2의 배당가능 유보소득, 중고선박 매매 관련 리베이트 소득 및 소외 선박 중개회사의 배당소득에 관한 것과 ② 홍콩법인 2의 법인세 포탈에 관한 것이었다. 역외소득에 대한 과세를 하지 않는 홍콩과 조세피난처에 페이퍼컴퍼니들을 설립하고 다단계 출자구조 및 주식의 명의신탁을 통해서 실질적으로 사주가 홍콩법인 2와 내국법인 2의 지분을 100% 보유한 주주라는 사실을 은폐함으로써 홍콩법인 2와 내국법인 2의 연결고리를 차단한 점, 내국법인 2가 자동차운송사업의 주요 업무를 전반적으로 수행하고 있음에도 홍콩법인 2와 형식상 에이전트 계약을 체결하고 직원 일부를 파견함으로써 마치 홍콩법인 2의 단순한 에이전트에 불과한 것처럼 가장하였던 점에 더하여 앞서 비거주자로 위장하여 과세당국의 추적을 피하려고 한 점이 부정행위에 해당한다는 결론

의 제1심에서 판단의 근거가 되었다.

반면 항소심에서는 다단계 출자구조, 주식의 명의신탁 및 특수목적법인 설립 등의 방법을 이용한 것이 해운업계 선박소유회사들의 관행으로서 위법하거나 오로지 조세를 포탈하는 수단으로 이용한 경우만은 아니라는 점을 들어 부정행위에 해당하지 않는다고 판단하였다. 또한 사주와 그 가족들이 대한민국 국적이거나 주민등록을 유지하고 있었고 주식과 부동산 등 국내 보유자산을 해외 페이퍼컴퍼니에 양도하면서 실제로 매각대금을 지급받았던 점, 사주와 그 배우자가 자신들의 선택에 따라 실제로 임원직을 사임하고 급여를 지급받지 않았던 점을 들어 비거주자로 위장한 사실도 부인하였다. 나아가 홍콩법인 2에 대해서는 그 실질적 관리장소가 국내에 있는 내국법인이라 하더라도 실체가 있는 법인으로서 내국법인 2와 에이전트 계약이라는 새로운 사실관계 및 법률관계를 실제로 형성한 점에서 허위로 그 존재나 계약을 가장하였다는 적극적인 위계행위 또는 허위의 사실을 들어 적극적인 기망행위를 하기 위한 고의가 없었다고 판단하였다.

항소심의 태도는 페이퍼컴퍼니나 특수목적법인의 설립을 통한 다단계 출자구조의 형성, 주식의 명의신탁, 국내 보유자산의 매각 등이 실제로 있었던 사실관계 및 법률관계를 토대로 한다는 데 중점을 두고, 그러한 사실관계 및 법률관계가 없음에도 불구하고 있었던 것처럼 가장하기 위한 문서나 장부의 허위작성 등 적극적인 은닉행위가 있었던 것은 아니라는 판단에서 나온 것으로 보인다. 그러나 주식의 명의신탁이나 국내 보유자산의 매각 등이 가장행위인지 여부와 무관하게 그러한 행위가 명의신탁자나 국내 자산가가 보유한 소득이나 재산의 실질을 국내 과세관청이 제대로 파악할 수 없도록 은폐한 것이고, 특히 그러한 은폐가 조세피난처 페이퍼컴퍼니나 특수목적법인의 복잡한 출자구조를 통해 이루어진 것이라면 이를 조세포탈범으로 포섭하지 않는 것이 오히려 부당하다고 볼 수 있다.

라. 소결

역외탈세의 각 유형을 구성하는 행위가 곧바로 “사기 그 밖의 부정한 행위”에 해당하고 그 실질적 귀속자에 대해서 납세의무자로서 조세법 처벌법상 조세포탈범이 성립하지는 않는다. “사기 그 밖의 부정한 행위”에 해당하는지 여부는 조세

포탈의 결과에 이르는 일련의 과정 속에 과세주체나 과세요건에 대한 사실을 조작 또는 가장한 행위가 개입하였는지 여부에 대한 판단으로 귀결된다. 이는 조세범 중에서도 가장 무거운 형벌로 제재되는¹⁰⁶⁾ 조세포탈죄의 적용과 조세법률주의 내지 죄형법정주의에 비추어 당연한 결과이다.

문제는 ‘역외’라는 특수한 조세환경에 있다. 예컨대 “사기 그 밖의 부정한 행위” 정도의 불법에는 이르지 않았으나 조세회피가 장기적으로 계속될 경우 조세체계의 기능이 위태화될 우려가 있는 행위, 또는 조세채권을 직접적이고 구체적으로 침해하지는 않았으나 조세공평의 이념을 실현하기 위해서 이를 규제할 필요가 있는 행위¹⁰⁷⁾에 대한 개념과 제재가 필요할 수 있는 것이다. 국제 조세회피행위에 대해서는 국제조세조정에 관한 법률이 있으나 한정된 행위만을 규율하고 있어 위와 같은 행위까지 포섭되지는 않는다. 이와 관련한 정책적 방안으로서 제4장에서 역외탈세의 판단기준을 명문화하고 형사처벌을 합리화하는 방안 등을 제시하고 있다.

106) 조세포탈범은 2년 이하의 징역 또는 포탈세액 등의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처하며 포탈세액 등이 3억 원 이상이고 신고·납부 또는 결정·고지하여야 할 세액의 100분의 30 이상인 경우나 포탈세액 등이 5억 원 이상인 경우 3년 이하의 징역 또는 포탈세액 등의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다고 규정되어 있다(조세범 처벌법 제3조 제1항).

107) 박혜림, 「초국가적 조세회피범죄에 대한 형사정책」, 『이화여자대학교 법학논집 제16권 제3호』, 2012. 3., 240~241면.

KOREAN INSTITUTE OF CRIMINOLOGY

제5장

정책적 방안 제시

윤 해 성

제5장

정책적 방안 제시

제1절 역외탈세 판단기준 명문화

1. 역외탈세 판단근거의 필요성

역외탈세를 판단함에 있어서 일반적으로 실질과세원칙이나 기타 세법을 이유로 조세회피 판단이 가능하며, 조세회피방지 규정 위반이 곧 역외탈세라는 성립을 들어 이를 밝히면 된다고 말하기도 한다. 그러나 실무상 역외탈세의 개별 판단은 보기보다 쉽지 않다. 왜냐하면 외국에서 페이퍼컴퍼니를 설립한 경우, 정보가 부족하여 외국 조세정보의 확보가 어렵기 때문이다. 이에 따라서 역외탈세 행위의 성립요건을 유형화하고 그에 비례하여 제재수단을 결정하는 것이 타당하며 이는 곧 비례성의 원칙에 부합한다. 앞서 보았듯이, 페이퍼컴퍼니의 설립 자체로는 미신고나 허위신고를 했다는 것만으로 적극적 소득은폐행위로 보지 않고 있는 법원의 판단처럼 페이퍼컴퍼니를 이용하여 과세가 적은 저세율 지역으로 자회사를 설립한다거나, 국제무역을 하는 경우에 조세를 최소화하려는 기업의 합리적인 경영행위의 일종으로 볼 수 있는지가 중요한 쟁점이라고 할 수 있다.

반대로, 사기 기타 부정한 행위를 통해 조세의 징수를 불능상태로 하거나 현저히 곤란하게 하기 위한 적극적 소득 은닉행위일 경우에는 처벌할 실익이 존재한다. 이에 제1유형과 같이 단순한 사안의 구조에서는 적극적인 소득은닉행위와 사기 기타 부정한 행위에 포섭할 수 없어 형사처벌의 대상으로 규정하기에는 무리수가 있다. 반면, 제2유형이나 제3유형의 경우는 사기 기타 부정한 행위로 볼 수 있

고 이에 따라 적극적 소득은닉행위에 해당하기 때문에 불법성이 높다고 볼 수 있으므로 기존 조세포탈 내지는 관세포탈죄와 포섭하여 형사처벌의 대상이 되도록 고려해야 한다. 특히 해외목적법인(SPC)의 경우, 경영상의 목적이나 정당한 사업 목적으로 설립하기 때문에 이는 정당한 SPC 이용 해외 거래들을 기업활동으로 보장하여 탈세와 정당한 사업 목적 사이의 경계를 분명히 하고 이들 행위에 대한 기준을 법적으로 명확히 규정할 필요가 있다. 이는 조세벌률주의의 원칙상 부합하며 현재 우리나라에서는 실질과세의 원칙에 의하고 있으므로 법률에 개별적으로 조세회피행위 유형을 구체적으로 열거할 필요가 있다. 이에 합법적인 무신고와 사기 기타 부정한 행위에 대한 경계를 긋기 위해서는 조세회피 유형과 그 판단기준을 보다 구체화하여 명확하게 할 필요가 있다.

따라서 페이퍼컴퍼니의 설립이 곧 탈세나 자금세탁을 위한 것이 아니라는 등식을 성립시키지 않기 위해서는 왜 조세피난처에 페이퍼컴퍼니 또는 SPC를 설립했어야 하는 이유 등을 제시할 필요가 있으며, 이를 입증하지 못한다면 탈세로 추정한다는 식의 명확한 규정을 고려해 볼 수 있다. 다시 말해서 경영상의 목적이나 정당한 사업 목적이라는 것을 입증하도록 하여 기업이 예측가능성을 담보할 수 있도록 해야 한다. 이에 수사기관이나 과세당국 또한 조세피난처에 페이퍼컴퍼니가 설립되었다는 이유만으로 바로 탈세라고 하여 국내 세법을 유추 적용하여 수사를 진행하거나 탈세혐의가 있다고 하는 것은 지양해야 한다. 그러므로 단서조항에 정당한 경영상의 목적이나 사업 등의 수행을 위하여 역외에 SPC를 설립한 경우, 이에 대한 거래내역이나 소득의 행방을 알 수 있도록 하여 문제가 없다면(입증책임 전환) 형사책임을 묻지 않도록 해야 한다. 이는 역외탈세 소재 법인에 대해서 그 법인이 영위한 거래내역을 입증할 수 있도록 하여, 과세효과를 주장하는 자에게 그 실질을 가진 것임을 입증하도록 하는 추정조항을 두는 방안과도 연장선상에 있다.¹⁰⁸⁾

2. 역외탈세의 고의 입증과 배당간주 과세제도에 따른 제약

역외탈세의 고의의 입증은 현행 해석상 미신고한 페이퍼컴퍼니의 설립이라는

108) 대전지방법원 2011. 11. 16. 2010구합2469 판결 참조.

존재 자체만으로는 아직 불가능하고 해외예금거래 미신고 계좌 사용이 적극적 은닉행위라고 인정될 수 있도록 입증하기 위한 ‘은닉의 고의’로 국내 세법상 무신고 내지는 미신고의 사실에 의해 입증을 뒷받침하게 될 수 있을 것으로 보인다. 따라서 역외탈세의 판단기준은 각 유형별 검토 결과, 차명계좌 사용에 중점을 두어야 할 것으로 보이며, 거래행위의 법적 외관과 경제적 실질이 다른 경우가 있는 경우를 입증해야 한다. 다시 말해서, 차명계좌가 있다고 해서 해당 거래행위가 부당한 역외탈세의 행위가 되는 것은 아니므로 차명계좌의 사용여부가 경제적 실질을 알리지 않기 위해 적극적인 용도로 사용하여 자금세탁의 혐의 포착 등 경제적 실질에 관한 사실을 은폐하기 위한 범죄수단으로 거짓 또는 허위 행위를 창출한 경우를 입증해야 한다. 따라서 제3유형처럼 납세자가 과세관청으로부터 세금을 회피할 의도로 페이퍼컴퍼니를 단계적으로 설립하여 소득이나 자금주체의 실질을 파악하기 현저하게 어려운 거래구조를 설정하고 그 거래구조에 대해 과세관청에게 신고하지 않은 것이라면 종합적으로 보아 과세대상의 실질귀속을 은폐하려는 기도가 있었던 것으로 볼 수도 있다.¹⁰⁹⁾

역외탈세의 판단기준과 관련하여 현행 국조법상 배당간주 과세제도 또는 실질과세의 원칙 등에 비추어 소득의 실질적인 귀속자에게 과세하는 것이 가능하므로 페이퍼컴퍼니와 같이 조세회피의도로 사업의 외관을 갖추고 국내에서의 경영활동 등을 통해 이익을 향유하는 법인을 규제한다고 하더라도, 다시 말해서 배당간주 과세제도는 정상적인 계약임을 입증하면 페이퍼컴퍼니와는 상관없이 위법의 오해가 없다는 기존 판례에서 보듯이, 배당간주 과세제도와 실질과세원칙의 허점은 납세의무의 성립범위에서 비롯된다. 가령, 조세피난처인 케이만 군도에 회사를 설립하였다고 해도 실질적으로 그 곳에서 사업을 운영하고 있다면 CFC 규정이 적용되지 않으며, 페이퍼컴퍼니가 발행한 무기명주식에 대하여 질권 설정이 되어 있다면 상법상 배당이 불가능하거나 금융계약상 대출금 채무자인 단선 회사가 얻은 소득이 금융기관의 승인 없이는 배당 및 그 밖의 처분을 할 수 없게 되어 있는 구조적 모순으로 인하여 배당이 가능함을 전제로 하는 CFC 규정이 적용될 수 없다. 또한 페이퍼컴퍼니의 잔존하는 소득이 없으므로 실제 배당가능 이익이 없거나 적음에

109) 대법원 2009.5.29. 선고 2008도9436판결 참조.

도 불구하고 미실현 소득에 과세를 하는 실질과세 원칙에 반한다. 이에 2013년 ‘국제조세조정에 관한 법률’이 개정되어 제17조(특정외국법인의 유보소득의 배당간주) 제1항이 “법인의 부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인에 대하여 내국인이 출자한 경우에는 그 외국법인 중 내국인과 특수 관계(제2조 제1항 제8호 가목의 관계에 해당하는지를 판단할 때에는 대통령령으로 정하는 비거주자가 직접 또는 간접으로 보유하는 주식을 포함한다)가 있는 법인(이하 “특정외국법인”이라 한다)의 각 사업연도 말 현재 배당 가능한 유보소득(留保所得) 중 내국인에게 귀속될 금액은 내국인이 배당받은 것으로 본다.”라고 개정되었다.

따라서 이 규정에 의하여 외국법인에 내국인이 출자한 경우, 외국법인 중 내국인과 특수 관계, 즉 비거주자라고 할지라도 대통령령에 의하여 직접, 간접으로 보유하는 주식을 포함하고 있는 특정외국법인이라도 내국인이 배당받은 것으로 보아 동법 제17조를 적용할 수 있도록 규정하였다. 그러나 페이퍼컴퍼니의 경우에 앞에서 살펴보았듯이 주식의 배당으로 일률적으로 판단할 수 없는데, 이는 최초 외국 자회사에서 주식 100%의 외국 모회사로 바뀌는 경우가 발생하기 때문이다. 또한 페이퍼컴퍼니라도 해석상 내국법인으로 볼 여지가 있기 때문에 특정외국법인으로 페이퍼컴퍼니를 한정한다면 문제의 소지가 발생할 수 있다. 따라서 ‘국제조세조정에 관한 법률’을 개정하기 보다는 페이퍼컴퍼니가 가지고 있는 특징들을 분석해 볼 때, 이와 관련된 특별법을 제정하는 것이 타당하다.

더군다나 법률상 계약에 의한 배당이 불가능하여 CFC 규정 적용이 불가능하기 때문에 배당간주과세를 할 수 없다는 것과 관련하여 국조법 시행령 제31조는 해당 특정외국법인의 거주지국에서 재무제표 작성 시에 일반적으로 인정되는 회계원칙에 따라 산출한 처분 전 이익잉여금을 기초로 잉여금조정, 공제 및 가산항목 반영 등의 과정을 거쳐 배당가능유보소득을 산출하도록 정하고 있을 뿐 실제로 배당이 가능할 것을 전제로 하고 있지 않고 있다. 또한 CFC 규정은 조세피난처 등을 이용한 조세회피를 규제하는 것을 목적으로 규정하고 있는데, 주식의 입질 또는 사적 합의에 따라 주주에게 배당이 불가능하게 되었다고 하여 간주배당과세가 불가능하다고 본다면 주주가 스스로 저야 할 부담을 조세채권자, 즉 국가에 떠넘기는 것이 되어 부당할 뿐만 아니라 주주가 주식에 대한 질권 설정 또는 배당금지 계약

을 통해 얼마든지 과세를 피할 수 있게 된다. 현행 이 규정으로 인하여 사실상 배당이 불가능한 경우에는 간주배당과세가 불가능하다. 그러므로 이 규정에 대한 입법적 방안을 검토할 필요성이 있다. 입법취지가 과세를 적용하는데 있는 것이지 질권 설정 또는 배당금지 계약을 통해서 과세를 피하려는데 있는 것이 아니기 때문에 법의 취지만으로는 동법이 적용되기 힘들다. 따라서 이익배당청구권을 행사하여 자기 채권에 충당하는 식의 열거적 또는 예시적인 예외적인 규정을 만들거나 간주배당이 아닌 다른 방법으로 과세를 적용하는 입법안을 고려해야 할 것이다.

3. 차명계좌와의 관련성 입증

조세피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립하고 또 다른 조세피난처에 다른 페이퍼컴퍼니를 설립하는 경우에 페이퍼컴퍼니와 페이퍼컴퍼니 사이에 어떤 사업상 거래관계가 있는지를 파악하고, 이때 아무런 사업상 거래관계가 없음에도 불구하고 수수료라는 가공의 명목의 거액을 송금하였다면 송금된 자금의 거래내역을 확인하여 실질적으로 귀속된 장본인, 즉 자금을 실질적으로 지배하였기 때문에 그 자가 지배하는 페이퍼컴퍼니의 계좌는 차명계좌에 불과하고 차명계좌에 송금된 자금은 실질적으로 지배하는 자의 소유로 볼 수 있다. 페이퍼컴퍼니의 계좌가 차명계좌인지 여부는 당해 계좌에 송금된 돈이 실질적으로 누구에게 귀속되었는지의 여부에 관한 문제로서 1인 회사 주주가 회사 자금을 임의로 가져간 경우, 횡령죄가 성립하는지 여부와는 전혀 별개로 파악해야 한다.¹¹⁰⁾ 이에 대하여 횡령죄와의 관계에서 주식회사가 지배주주와 구분되어 별개의 법인격을 가지는 것으로 파악하고 있는 현행 법체계에 의하면 주식회사 주식이 사실상 1인의 주주에 귀속하는 1인 회사의 경우에도 회사와 주주는 분명히 별개의 인격체로서 1인 회사의 재산이 곧바로 그 1인 주주의 소유라고 볼 수 없으므로, 그 회사의 사실상 1인 주주라고 하더라도 회사 소유의 금원을 업무상 보관 중 임의로 소비하면 횡령죄를 구성한다는 대법원 판례¹¹¹⁾를 참조해 보았을 때, 1인 회사명의로의 계좌는 바로 1인 주주의 차명계좌로 보아야 하는데, 1인 주주가 1인 회사의 금원을 임의로 소비한 경우 횡령

110) 2014.6.27. 선고 2012노594판결.

111) 대법원 1995.3.14. 선고 95도59판결; 대법원 1999.7.9. 선고 99도1040판결 참조.

죄가 성립하다는 판례의 법리에 배치된다고 한다.

그러나 이는 횡령죄에 있어서 법리 해석이고 국내 상법상의 주식회사에 적용되는 것이다. 페이퍼컴퍼니의 경우, 국내 상법상의 주식회사가 아닌 외국 내의 페이퍼컴퍼니이므로 그 취지를 달리 보아야 할 것이다. 또한 특별이 사정이 없는 한 SPC와 그 배후의 주주는 별개로 취급되어야 하므로, 1인 회사의 경우 역시 회사와 주주는 별개로 취급되어야 한다. 설령, 1인 주주가 1인 회사를 실질적으로 지배하면서 그 회사자금 통제를 위하여 계좌에 대한 서명인출 권한을 가졌다는 사정만으로 1인 명의의 계좌가 곧바로 1인 주주의 차명계좌라고 단정할 수 없다는 점에 비추어 볼 때, 여기서의 ‘특별한 사정’이란 외국에서의 법인 설립이라는 특수한 환경을 의미하므로 국내에서의 조세를 감시할 만한 여건이 마련되지 않은 상황을 의미한다. 이 때문에 페이퍼컴퍼니의 같이 1인 주주가 수개 회사의 명의를 사용할 경우는 예외로 하여야 할 필요성이 있다. 나아가 굳이 차명계좌를 만들 필요가 없음에도 이를 만들 이유가 있는지를 입증하도록 해야 할 것이며, 법인들 명의로 개설된 계좌들에 대하여 입금된 돈의 사용내역 등을 신고하도록 의무화하는 규정을 마련해야 할 것이다. 결국, 차명계좌의 입금내역과 사용처, 그리고 왜 차명계좌를 개설하였는지를 주주의 입증책임으로 돌려 이를 제시하지 못한다면 적극적 은닉행위로 보아야 당위성이 인정된다고 보아야 할 것이다.

판례 또한 세법상 실질과세원칙에 비추어 외국 페이퍼컴퍼니로부터 받은 이익은 주주의 지위에서 받은 것으로서 배당이익이라고 봄이 상당하므로 소득세법상 납세의무가 발생하여 소득세를 포탈한 점이 인정되어 조세범처벌법위반죄로 처벌해야 하며, 원심에서 죄형법정주의에 따른 엄격해석원칙을 이유로 조세법적 관점에서 배당으로 인정되는 경우에도 상법상의 배당절차를 거치지 않은 이상 배당소득에 해당하지 않는다고 잘못 판단하였다고 판시하였다.¹¹²⁾ 그리고 해외 페이퍼컴퍼니 명의로 개설된 계좌들의 인출서명권과 관련하여 인출서명권이 누구에게 있느냐를 파악하여야 하며 차명계좌들이 누구의 뜻에 따라 송금되는가에 따른 송금거래의 실질을 파악해야 한다. 인출서명권을 보유하고 있고 차명계좌로의 송금이 인출서명권을 보유하고 있는 자라면 그 거래의 실질은 조세포탈목적의 재산은닉

112) 2014.6.27. 선고 2012노594판결.

행위로 볼 수 있다. 나아가 해외 페이퍼컴퍼니의 법인격이 인정되기 때문에 차명 계좌라고 단정할 수 없는 것이 아니고 해외 페이퍼컴퍼니의 자금이 다른 해외 페이퍼컴퍼니와 무관하게 법인 명의의 계좌로 입금되어 다시 돌아오지 않았다는 것에 주목할 필요가 있다. 이것은 해외 페이퍼컴퍼니에게 자금이 귀속된 것이 아니라 이를 실질적으로 지배, 관리하는 자(예컨대, 실질주체인 대주주)가 예금계좌를 빌려 송금받은 행위로 볼 수 있다. 다시 말해서, 실질적으로 지배하는 주체가 해외 페이퍼컴퍼니를 통해서 또 다른 해외 페이퍼컴퍼니의 계좌에 송금한다는 것 자체가 법인간의 정당한 거래가 아닌 사외 유출된 자금으로 파악하여 이를 주도한 실질적 지배자의 계좌로 사전 귀속됨을 전제로 한 것으로 볼 수 있다. 따라서 페이퍼컴퍼니의 실질은 실질적 장소라는 요소와 실질적 주체를 고려하여야 하는데 여기서는 실질적 주체가 페이퍼컴퍼니를 지배·관리하고 있으므로 페이퍼컴퍼니와 페이퍼컴퍼니 간의 송금거래행위일지라도 페이퍼컴퍼니와 거래하는 다른 페이퍼컴퍼니가 실질적인 주체에 의하여 이루어지고 있고 거래당사자인 페이퍼컴퍼니가 사실은 실질적인 주체 하에서 동일하게 운영 및 지배·관리 되는 영역에 있다면, 이는 사실상 동일성이 인정되어 같은 실질적 주체 하에서 동일한 페이퍼컴퍼니 간의 거래라고 볼 수 있다. 그러므로 이러한 경우에 조세회피 목적이 인정될 수 있다고 보는 것이 타당하다.¹¹³⁾ 그렇기 때문에 사외 유출이 아닌 실제로 그 소득이나 자금이 페이퍼컴퍼니에게 귀속되어야만 조세회피목적이 부정될 수 있는 구조이다.

4. 실질적인 귀속 소득 파악

그렇다면 과연 실질적인 귀속 주체가 페이퍼컴퍼니를 실제로 장악하는 주주라면 그 귀속 소득이 무엇인지 살펴볼 필요가 있다. 왜냐하면 귀속 소득이 밝혀져야만 세금으로 회수할 수 있고 귀속 소득이 인정되어만 CFC 세제의 적용이 가능하다. 현행법상 주식회사에서 운영수익이 발생했다는 점만으로 배당의 대상이 되는 것은 아니며, 관련 법령에 정한 일정한 요건을 충족하여 배당절차를 거쳐야 배당이 가능하다. 다른 페이퍼컴퍼니에서 배당절차를 거쳤어도 송금행위를 했다는 증

113) 2014.6.27. 선고 2012노594판결 참조.

거를 확보해야 하며, 주식회사에서 운영수익금이 발생하였다고 하여 이를 반드시 배당할 필요가 없고 그대로 회사에 보유하는 것도 가능한 이상 배당절차를 거치지 전까지는 운영수익금에 대한 국내 회수의무가 발생한다고 보기 어렵다.

일반적으로 SPC는 우리사법상 인적·물적 자본 없이 설립된 특수목적회사라도 원칙적으로 그 주주와는 별개의 독립된 법인격을 가진 것으로 인정하고 있다. 그러므로 최소한의 자본출자요건만을 갖추어도 설립지의 법령이 요구되는 범위 내에서 최소한의 출자재산을 가지고 법인격을 인정하는 것이 신의성실의 원칙에 위배될 수 없다고 한다. 적어도 법인격 남용을 인정하려면 채무면탈, 계약상 채무의 회피, 탈법행위 등 위법한 목적달성을 위하여 회사제도를 남용하는 등의 주관적 의도 또는 목적이 인정되어야 한다.¹¹⁴⁾ 따라서 목적달성을 위하여 회사제도를 남용하는 구체적인 행위태양을 제시할 필요는 있다. 나아가 ‘국제조세조정에 관한 법률’은 최소한의 자본출자요건만을 갖추고 인적, 물적 조직이 없이 조세피난처에 설립된 SPC에 대해서도 그 실체 인정을 전제로 하여 SPC 주주가 배당받은 것으로 간주할 수 있는 요건에 대해 규정하고 있다. 이러한 이유로 배당받기 이전에 관한 유가증권의 경우는 주식으로 간주할 수 없게 되므로 주식양도·보유 관련 조세포탈죄가 성립하기는 상당히 난해한 구조를 가지고 있다. 따라서 ‘국제조세조정에 관한 법률’을 대폭 개정하여 최소한의 자본출자요건만 갖추거나 물적, 인적 조직이 없는 경우 페이퍼컴퍼니로 보아 이런 경우에는 아예 조세포탈죄의 적용범위 안으로 구성요건화하거나 배당받기 이전 또는 배당받을 것으로 간주한다는 식으로 관련 법률을 개정하는 방법도 고려해 볼 수 있다.

5. 실질적인 귀속 주주 파악

그럼에도 불구하고, 우리나라와 조세회피처 사이에 조세 관련 조약이 체결되어 있지 않아 국내 과세관청이 그 주주를 파악할 수 없을 뿐만 아니라 외국에서 발생한 소득을 조세피난처 소재 법인에게 송금한 경우에도 국내 과세 관청으로서는 거래내역이나 누구에게 귀속되었는지의 실질적인 귀속 주주를 파악하기란 어려울 수밖에 없는 상황이다. 따라서 조세회피피난처에 페이퍼컴퍼니를 설립했다는 이유

114) 대법원 2010.2.25. 선고 2007다85980 판결; 대법원 2006.8.25. 선고 2004다26119 판결 참조.

만으로 역외탈세라고 보는 것이 아니라 조세회피피난처가 역외탈세로 보려면 조세 관련 조약을 체결하여 주주파악이 먼저 가능해야 한다. 이러한 상황이 아니라면 정황 등을 통하여 수사기관이나 과세관청이 입증할 수 있도록 해야 할 것이다. 그렇게 하기 위해서는 계좌개설 경위 등에 관한 부분을 집중적으로 조명해야 할 것이며, 대주주의 귀속된 소득으로 파악할 수 있는 제도개선이 수반되어야 한다.

다시 말해서, 차명계좌를 통하더라도 실질적으로 배당을 한 경우에 귀속되는 배당소득이 누구의 것인가와 관련해서 그 누구의 것이 1인에게 집중되어 있다면 차명계좌를 통해서 소득을 은닉하는 행위로 볼 수 있을 것이다. 결국, 페이퍼컴퍼니의 실질, 즉 실질 대주주를 역으로 추적해서 귀속되는 재산이나 소득의 주체가 누구인가를 파악해야 한다. 실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계에서 구현하기 위한 실천적 원리이다. 이것은 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 형식이나 외관에 불구하고 그 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고자 하는데 그 의의가 있다. 나아가 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는데 주된 목적이 있는 것이다. 이는 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활관계에 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 실효성을 확보한다는 측면에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분의 관계에 있다고 판례는 보고 있다.

따라서 이를 유형별로 대입해서 보면, 당해 주식이나 지분의 페이퍼컴퍼니의 귀속명의자는 페이퍼컴퍼니를 직접적으로 지배·관리할 능력이 없고 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 지배 및 관리하는 실질적인 주주가 따로 있으며 이와 같은 명의의 실질의 괴리가 규정을 적용을 회피할 목적에서 비롯된 경우라면, 이는 곧 당해 주식이나 지분은 실질적으로 이를 지배·관리하는 자, 즉 실질적 주주나 대표 또는 회장 등에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 보아야 한다.¹¹⁵⁾ 이때, 당해 주식이나 지분의 취득경위와 목적, 취득자금의 출처, 그 관리와

115) 2014.6.27. 선고 2012노594판결 참조.

처분과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 할 것이라고 판시하고 있다.¹¹⁶⁾

그러므로 외국 페이퍼컴퍼니에서 다른 외국 페이퍼컴퍼니로 송금된 자금은 사외 유출된 소득으로 보아 실질적으로 누구에게 귀속되었는지를 우선적으로 파악해야 하며, 그 결과 실질적인 주체로 귀속됨이 확실한 경우에 한해서 납세의무자로 보아야 한다. 그 판단근거로는 실제 매출액과 매입액을 확인하여 그 금액의 합계액을 수출증개수수료로 해외 과세관청에게 어느 정도 신고했는지, 나머지 매출액은 어디로 자금이 송금되었는지를 밝혀야 한다. 그 자금이 다른 페이퍼컴퍼니로 송금되었고 또 다른 페이퍼컴퍼니의 내부 손익을 정산한 다음 잔여이익에 상당하는 부분을 어떤 명목으로 사용되었는지를 밝혀야 할 것이다 이때 허위의 감사료 등의 다른 명목으로 또 다른 페이퍼컴퍼니의 계좌로 송금하였다면 이는 명백한 사외 유출의 증거로 평가할 수 있다. 그 외에도 해외 페이퍼컴퍼니와 해외 소재의 또 다른 페이퍼컴퍼니상의 거래관계가 있었는지, 자금이 어떤 목적이나 경위에서, 어떤 거래상의 필요에 따라 지급된 것인지를 입증해야 하며, 해외 페이퍼컴퍼니의 매출액을 대외적으로 드러나지 않게 하기 위한 수단이라면 이는 ‘커미션’이라는 허위의 명목 하에 지급된 페이퍼컴퍼니의 소득으로 볼 수 있다. 따라서 법률상 원인 없이 사외 유출된 소득에 대하여 해외 페이퍼컴퍼니에게 반환을 요청하였다거나, 그 이후 다시 다른 페이퍼컴퍼니로 다시 귀속되었다거나 하는 페이퍼컴퍼니의 이익을 위해 사용된 거래행각을 면밀히 밝힐 필요가 있다. 이는 해외 조세피난처에서 페이퍼컴퍼니를 설립한 경우와 같이 외국 법인에 대하여는 국내 법인세법이 적용되지 않으므로 사실상 한국 과세관청이 국내 거주자가 외국법인으로부터 받는 실질적 배당소득에 대한 과세를 포기하는 부당한 결과가 초래된다는 문제점이 발생할 수 있으므로 신중한 정책적 판단이 필요한 시점이다.

116) 대법원 2012.1.19. 선고 2008두8499 판결 참조.

제2절 형사처벌의 합리화 방안

1. 형사처벌의 필요성

소위 페이퍼컴퍼니 또는 SPC의 경우, 자회사를 이용하여 자금세탁 등을 일삼아 탈세를 야기할 목적이나 고의를 가지고 설립한 경우가 있을 수 있고, 반면 기업의 합리적인 운영을 하려고 절세목적으로 설립한 경우도 있을 수 있다. 소위 ‘론스타’ 사건의 경우, 벨기에 자회사를 이용하여 조세를 회피했다는 사실관계 검토를 통하여 실질과세원칙을 어떻게 적용할 것인가가 주요 쟁점이었다. ‘대한민국과 벨기에 간의 소득에 대한 조세의 이중과세회피와 탈세방지를 위한 협약’ 제13조와 ‘대한민국과 미합중국 간의 소득에 관한 조세의 이중과세회피와 탈세방지 및 국제무역과 투자의 증진에 관한 협약’에 따라 소득세와 법인세를 부과하는 선에서 마무리되었다. 이는 각 나라에서의 역외탈세와 조세회피에 대한 규정이 상이함에 따라 그 선에서 해결된 사례로 평가된다. 따라서 역외탈세는 기존의 법이 가지고 있는 제도적 허점을 교묘히 이용하면서 각국의 조세제도의 상이함을 이용하여 조세부담을 줄이거나 탈세에 이용하고 있는 것을 알 수 있다. 이때 조세부담을 줄이는 것은 위법행위가 아니지만, 탈세에 이용하려는 것이라면 위법행위로 형사처벌의 검토가 요구된다.

형사처벌의 합리화가 이루어지려면 국제적인 문제를 별개로 하여 대한민국의 법 테두리 안에서 먼저 검토가 이루어져야 한다. 그러기 위해서는 형법상의 불법성을 판단해야 하는데, 조세 회피는 “비통상적인 방법을 사용하지만 기존의 법 테두리 안에서 이루어지고 있는 합법적 행위”이므로 이를 형사처벌로 나아가기에는 한계가 있다. 더군다나 기존에서 논의했던 조세피난이용행위와 조세조약편승행위, 그리고 이전가격조작행위 등을 모두 ‘조세회피행위’로 보아 형사제재의 대상으로 삼기 위해서는 형법상 각각의 보호법익과 행위 수단 등을 검토하여 책임원칙과 비례성의 원칙에 맞게 유형화하여 그 불법의 정도에 맞게 형사처벌의 합리화를 도모해야 한다.

2. 유형별 검토

이에 따라 제1유형의 경우에는 해외 직접 투자 ‘신고’한 페이퍼컴퍼니 명의로 거래했기 때문에 주관적 요건인 조세를 회피할 목적이나 고의가 성립되지 않으며, 비정상적인 거래를 통한 행위도 아니다. 다시 말해서, 사기 기타 부정한 행위로 판단되지 않는다면 굳이 형사처벌을 할 만큼 반도덕적인 성격을 가지고 있지 않으므로 기존 국제조세법률 상의 정상가격으로 조세를 부과하는 조치를 고려해야 한다.

그러나 제2유형은 해외 직접 투자 ‘미신고’한 페이퍼컴퍼니의 경우는 미신고가 회사의 합리적 경영을 운영하기 위한 절세의 효과인지 아닌지의 여부를 판단하여야 할 것이다. 왜냐하면 현행법상 거주자의 조세피난처 법인에 대한 지배의 사실을 국내에 신고하지 않는 것이 단순한 미신고 내지는 무신고에 불과하다면 이를 탈세로 제재할 수 없기 때문이다. 이는 미신고는 세법상 적법한 것은 아니지만 조세범처벌법상 조세포탈죄를 구성하는 것이 아니기 때문이기도 하다. 따라서 그 판단 근거로는 해외예금거래 미신고 계좌사용인데, 차명계좌를 사용했다는 것은 탈세의혹을 불러 적극적인 소득 은닉행위인가를 판단하는 근거가 된다. 이때 중요한 것은 조세를 최소화하려는 기업의 일반적인 이윤추구가 아니라 조세포탈의 주된 의도가 있었는가를 판단하는 것이다. 이는 국가별로 상이한 제도를 이용하여 과세가 적은 저세를 국가에 자회사를 설립하여 국제무역을 하는 경우와 같이 조세를 최소화하고 기업의 합리적인 경영행위를 파악하기 위해서는 거래내역을 확인하고 소득이 거주국으로 들어왔는지 등의 명백한 조사를 해야 한다. 따라서 관련 법률정비를 통하여 이를 명문으로 규정할 필요가 있다. 만약 사기 기타 부정한 행위로 인한 조세포탈의 목적이 확인된다면 불법성이 인정되므로 반드시 형사제재가 이루어져야 한다. 그러므로 이 유형에서 사기 기타 부정한 행위로 밝혀진다면 조세의 부과·징수를 현저히 곤란하게 하는 적극적인 소득 은닉행위로 볼 수 있다.

제3유형 또한 단계적 지배구조를 취한 수개의 해외 페이퍼컴퍼니를 설립하고 해외 직접 투자에 있어서 ‘미신고’한 경우인데, 단계적 지배구조를 위한 수 개의 해외 페이퍼컴퍼니를 설립했다는 것을 어떠한 관점에서 보는가에 따라 의견이 분분할 수 있지만, 통상 단계적 지배구조를 취한 수개의 해외 페이퍼컴퍼니를 설립했다는 것은 장기적으로 반복해서 탈세의 목적을 지닌 것으로 평가할 수 있는지

고려해야 할 것이다. 이는 조세체계의 기능을 위태화 할 개연성이 높은 만큼 행위의 판단은 제2유형과 마찬가지로 해외 예금거래 ‘미신고’ 계좌 사용 내역과 거주국의 거래내역이나 소득이 들어왔는지 명백하게 조사할 필요가 있다. 이 유형에서는 상습적으로 또는 반복적으로 소득을 은닉 또는 은폐하기 위한 적극적 소득 은닉행위가 사기 기타 부정한 행위로 이루어질 가능성이 크다. 또한 이 유형의 경우는 단계적 지배구조를 취한 수개의 해외 페이퍼컴퍼니를 설립했으므로 이는 과세 관청으로 하여금 용이하게 조사 및 발견할 수 없도록 다단계로 순차적으로 또는 구조적으로 적극적인 소득은닉수법을 교묘히 이용하여 명의를 위장했다고도 볼 수 있다. 따라서 적극적 소득 은닉행위라는 부정행위뿐만 아니라 납세를 피하고자 하는 주관적인 목적이나 고의가 있다고 판단되며 이는 제2유형 보다 조세를 회피할 만한 불법성이나 주관적인 목적이 높다고 평가할 수 있다.

따라서 제2유형과 제3유형은 “자신의 재산이 감소하는 것을 막는 소극적인 의미가 아니라 타인의 재산영역으로 들어가 자신의 재산을 가져오는 것”¹¹⁷⁾을 의미하는 적극적인 부정행위로 볼 수 있다. 아울러 이 두 유형의 경우에는 이득성이 모두 충족되므로 형사처벌의 실익을 가진다고 볼 수 있다. 그러므로 기존 조세포탈죄 내지는 관세포탈죄의 유형으로 포섭하거나 새로운 특별법을 제정할 필요가 있다고 보여진다. 반면, 그 불법성의 면에서 제2유형이 제3유형보다 불법의 정도가 낮기 때문에 징역형 내지는 벌금형이 가능하지만, 제3유형은 불법의 정도가 높기 때문에 병과형 또는 몰수·추징형으로 하는 것이 형벌비례성의 원칙에 비추어 볼 때 타당하다.

제3절 입법적 필요성 검토

1. 입증책임의 완화 내지는 입증책임의 전환

역외탈세의 경우, 법적 구속력이 없는 OECD 모델 TIEA, 즉 ‘조세정보교환협

117) 이상돈, 조세형법론, 세창출판사, 2009, 13면.

장'을 기초로 해야 하는데, 이는 조세회피처 이용 거래에 있어서 가장 중요한 대응 방안 중 하나이다. 해외예금거래 미신고 계좌를 이용했다는 점은 아예 납세할 의사가 전혀 없기 때문에 이는 국가 간 정보교환을 통해 수집된 정보를 통해서 알아내는 수밖에 없다. 페이퍼컴퍼니가 사기 기타 부정한 행위로 인한 적극적 소득은 낙행위를 밝히기 위해서는 과세당국의 입증책임을 완화해 주거나 법인격을 부인하여 실질과세를 적용하도록 할 필요가 있다. 왜냐하면 조세 소송에서 입증책임에 관한 대법원 판례는 다른 특별한 사정이 없는 한 과세 요건이 되는 사실에 대한 입증책임이 과세관청에 있기 때문이다. 그러나 역외탈세와 같이 해외거래에 있어서는 악의적인 탈세행위에 대하여 과세당국의 입장에서 보면 정보수집에 제약이 따를 수밖에 없다.

이에 대하여 프랑스와 벨기에 등의 일부 국가에서는 일정한 거래에 대한 입증책임을 납세자가 부담하도록 하고 있다. 역외탈세의 수법이 제3유형과 같이 교묘해짐에 따라서 이에 대한 법제도 개선이 마련되지 않는다면 기존 제2유형의 경우도 과세당국으로서는 파악하기 힘들 것으로 판단된다. 이러한 이유로 SPC의 경우, 분기별 신고의무를 강화한다거나 고정시설 등 물적 기준이나 어느 정도의 인적구조를 갖추도록 하고 이를 설립 허가조건으로 하도록 할 필요가 있다. 과거 경제활동의 합리적인 운영을 위해 엄격한 요건이나 절차 없이 조세회피처에 SPC의 설립을 허용하고 있으나 최근에는 이를 이용한 탈세의 목적으로 사용되고 있기 때문에 조세회피나 탈세 근절을 위해 엄격한 요건이나 절차를 강화하여야 할 필요성이 있다. 그러므로 구체적 판단기준으로는 페이퍼컴퍼니에 송금한 금액, 페이퍼컴퍼니와 거래한 경우의 거래 내역 등을 과세당국이 인지한 경우 납세자의 입증책임으로 돌려 이를 입증하지 못하면 정식 과세처분 절차에 따라 진행할 필요가 있다. 아울러 페이퍼컴퍼니 등 역외탈세가 유리한 지역이나 국가에 대해서는 해외 투자, 외국환거래, 해외소득신고 등에 있어서 보다 강화된 절차와 요건을 마련해야 한다.

대법원 전원합의체 판결은 실질의 주체와 관련하여 지배·관리하는 자를 실질로 보면서 그 실질자를 납세의무자로 보고 있다. 국내에 있는 모회사이든 자회사이든 납세의무자로 보기 위해서는 실질자, 즉 실질적으로 지배·관리하는 자이어야 된다. 또한 조세를 회피할 목적으로 비롯된 경우 등의 예외적 사정이 증명되는 경우에 한하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보고, 이러

한 예외적인 경우의 해당 여부는 귀속 경위와 목적, 출처, 그 관리와 처분과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반사정을 고려하여 판단해야 한다고 판시하고 있다. 그러나 이를 종합적으로 판단하려면 입증해야 할 근거가 있어야 하고 그 근거를 제시하기 위해서는 법령에 근거 규정을 마련해야 할 필요가 있다. 가령, 실질적으로 지배·관리하는 자를 예시나 열거 규정으로 제시하여 이러한 규정에 해당할 경우 예외적 사정이 증명되는 경우로 귀속시킬 수 있도록 하는 것이다.

이를 위해서는 귀속경위와 목적, 출처, 그 관리와 처분과정 등을(이를 ‘처분과정 등’이라고 한다) 신고할 수 있도록 하거나 국세청이나 수사기관 등이 요청할 경우 처분과정 등을 제시하여야 하며 이를 입증하지 못할 경우 실질적 지배·관리자로 추정한다거나 처분과정 등을 신고한 후 수사기관이나 국세청 등이 국외에 있는 소위 페이퍼컴퍼니의 실제조사를 할 수 있다는 시행령이나 시행규칙으로 규정하여야 할 것이다. 이로써 국외에 있는 페이퍼컴퍼니의 실체를 파악하고 자금의 흐름을 파악할 수 있는 근거 규정 마련이 먼저 선행되어야 할 것이다.

2. 역외탈세 실질(실질적 장소와 실질적 주체)에 따른 납부의무 부과

판례의 경우, 국내의 모회사에서 자회사로 전략한 경우와 같이, 국외의 자회사에서 국내 모회사로 된 경우에 있어서 국외의 모회사가 정상적인 계약을 진행했기 때문에 특별한 사정이 없는 한 국내 자회사가 국외 모회사를 통하여 주식의 양도 이익을 실질적으로 지배·관리하였다고 보기 어렵다고 판시하고 있다. 그리고 국외 모회사는 적게는 약 40%의 주식을 가지고 있고 많게는 100%의 주식을 양도받은 상황이어서 주식 보유율로 자회사인지, 모회사인지를 판단할 수 없다. 나아가 국외의 모회사이지만 실질적으로는 국내의 자회사를 통하여 주식의 양도와 이익이 실질적으로 지배·관리되었기 때문에 국외 모회사가 이를 실질적으로 지배·관리하였다고 보기 어렵다. 결국, 국내 자회사가 국외 모회사를 통하여 양도이익을 실질적으로 지배·관리한 것은 특별한 사정에 포함되지 않는다는 것을 판례상 확인하였다. 따라서 실제로 귀속되었다고 볼 만한 적극적 은닉의도, 즉 특별한 사정을 예시 또는 열거적인 형식으로 규정할 필요가 있다. 가령, 페이퍼컴퍼니의 실사 결과, 인적·물적 조직이 존재하지 않는다는 점, 국내 모회사가 국외 자회사를 설

립하였지만 국내의 세수절감이 아닌 탈세를 위하여 국외 자회사를 설립한 경우 등을 검토해야 할 것이며 이에 대한 요건과 절차를 까다롭게 해야 할 필요성이 있다.

또한 외국법인과 페이퍼컴퍼니를 구별하기 보다는 유가증권 시장에 상장되거나 코스닥 시장에 등록된 것이 아니어서 그 양도로 인하여 발생하는 소득은 국내원천 소득에 해당하지 않는다고 하여 과세 관청에 신고할 의무가 없다고 보고 있다. 비록 국내 원천소득에 해당하지 않더라도 페이퍼컴퍼니 등에 의하여 소득의 발생이 이루어진 경우에는 국내원천소득은 아니어도 이를 과세 관청에 신고할 수 있도록 하거나, 유가증권 시장에 상장되거나 코스닥 시장에 등록된 것이 아니어도 이를 국내원천소득에 해당하도록 하는 입법을 고려해 볼 수 있다.¹¹⁸⁾ 가령, 법인세법 제 2조 제1항 제2호 국내원천소득이 있는 외국법인 및 이에 준하는 법인이라고 하여 이에 준하는 법인은 페이퍼컴퍼니와 같이 상장이 안 되어 국내원천소득에 해당되지 않더라도 페이퍼컴퍼니와 같이 조세를 회피할 목적 또는 이를 통하여 영리나 소득을 취할 경우에 한해 이에 준하여 납세의무를 부과하도록 하는 입법을 고려해 볼 수 있다.

예컨대, 법인세법 제1조 제1항 제1호에서는 “내국법인이란 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인을 말한다”고 규정하여 실질적 관리장소의 개념을 정의하고 있다. 구 법인세법 제1조의 규정에 의하면 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인이라 할지라도 국내에 실질적 관리장소가 소재하는 경우에는 내국법인으로 간주되는바, 국내에서 사업의 실질적 관리가 이루어지는 경우에도 외국의 본점 또는 주사무소를 두어 외국법인으로 취급됨에 따라 조세를 회피하는 경우가 가능하므로 이를 개선하고 법인이 거주지 결정기준으로 관리장소를 적용하도록 하였다. 이는 외국 대부분 국가들의 입법례와 조세조약을 체결할 때 동 관리기준은 채택하는 국제관행과 상충하는 문제점을 해결하기 위하여 실질적 관리장소 개념을 도입한 것이다. 따라서 ‘실질적 관리장소’란 법인의 업무수행에 필요한 중요한 관리와 상업적 의사결정이 이루어지는 장소를 말하는 것으로서, ① 이사회나 이와 동일한 조직의 모임이 통상적으로 개최되는 장소, ② 최고경영자 및 기타 임원이 통상적으로 활동을 수행하는 장소, ③ 법인의 고위수준의 일상적 관리

118) 대법원 2013.11.28. 선고 2012도10513 판결 참조.

가 수행되는 장소, ④ 당해 법인이 외국에 설립된 경위와 조세회피 의도 등 설립 목적, ⑤ 사업 활동이 실제로 수행되는 장소, ⑥ 회계기록이 보관되는 장소 등을 고려하여 그 실질에 따라 종합적으로 판단하여야 한다.

그러나 현재까지 실질적 관리 장소에 관하여 법인세법 시행령 및 시행규칙에서는 아무런 언급이 없다. 실질적 관리 장소는 실질적 지배·관리와 깊은 연관성이 있는데, 실질적으로 지배·관리하는 곳이 바로 실질적 관리장소와 깊은 연관이 있기 때문이다. 그러므로 실질적 지배관리자, 즉 실질적 주체는 곧 납세의무자이고 이는 실질적 관리장소와 그 의미가 연관된다고 해석할 수 있다. 따라서 역외탈세에서 말하는 ‘실질’이란 실질적 관리장소와 실질적 주체를 말하기 때문에 실질적 주체인 납세의무자가 실질적으로 장소하는 곳이 바로 역외탈세에서 가장 중요한 실질이라고 해석할 수 있다. 그렇기 때문에 실질적 장소가 확인되고 실질적 지배관리자로 밝혀지면 곧 실질과세의 원칙이 적용되며 이는 페이퍼컴퍼니를 통한 실질적 귀속의 주체가 바로 실질적 납세의무자가 된다고 볼 수 있다.

OECD 모델 조약 제4조 제3항은 “법인이 양 체약국의 거주자로 되는 경우에 그는 그 실질적인 관리장소가 있는 체약국의 거주자로 간주된다”고 규정하고 있고, 주석 24문단에서는 실질적 관리장소란 “법인의 사업활동에 필요한 중요한 관리와 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소를 의미한다”고 보면서, 그 구체적인 기준은 “이사회 또는 그에 상응하는 의사결정기구가 통상 열리는 곳, 최고경영자 및 다른 중요 임원들이 통상 업무를 수행하는 곳, 고위수준의 일상적인 관리가 수행되는 곳, 본사가 있는 곳, 당해 법인의 법적 지위에 대한 준거법 국가, 회계기록이 보관되는 곳, 조세협약의 목적상 당해 법인을 일방국가의 거주자로 결정하는 것이 조세협약규정의 남용을 초래할 우려가 있는지의 여부 등”을 고려해야 한다고 보고 있다.

이렇듯 페이퍼컴퍼니의 자회사이든 모회사이든 페이퍼컴퍼니와 관련된 회사나 기업이 실질적 과세원칙에 따라서 과세의 의무를 지우려면 그 실질적 장소가 내국 법인이라는 것에서 전제된다. 그러기 위해서는 이사회 또는 그에 상응하는 의사결정기구가 통상 열리는 곳이 국내인지, 최고 경영자 및 다른 중요 임원들이 통상 업무를 수행하는 것이 국내인지 등 법인의 사업 활동에 필요한 중요한 관리와 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소와 관련해서 시행령 및 시행규칙에

서 자세하게 규정할 필요가 있다. 왜냐하면 경우에 따라서는 외국법에 따라 설립된 외국법인이라고 하더라도 그 실질적인 영업활동이 수행됨과 그 경영상 결정이 이루어지는 장소가 국내라면 당해 법인은 내국법인으로 간주되어야 할 필요가 있기 때문이다.¹¹⁹⁾

그러므로 이러한 장소를 판정할 때에는 당해 법인의 목적 및 사업내용을 고려하여 그 법인을 통제하거나 영업의 중요사항을 결정하는 최고경영자 기타 의사결정권자의 활동장소가 어디인지 개별적·구체적으로 관찰해야 한다. 따라서 실질의 근거는 두 가지로 나누어 살펴볼 수 있는데, 첫째, 실질적으로 지배·관리하는 자가 국내 국적이고, 둘째, 실질적인 장소도 국내로서 이 두 가지가 모두 합치된다면 실질의 근거에 합치될 수 있으므로 내국법인으로 보는 것이 타당하다. 그런 다음 실질적 장소와 실질적 지배·관리의 기준을 판단으로 하여 실질을 판단해야 할 것이다. 다행히 판례에서도 실질적 지배·관리의 기준을 제시하고 있는데, 업무제휴 등에 관한 간담회나 회의를 개최하거나, 업무에 관한 구체적인 사항 및 국내 계열사의 전반적인 업무체계, 회계법인 자문일정 등에 관한 전반적인 지시를 하고, 임직원을 포함한 국내계열사의 임직원들을 소집하여 합동회의를 주재하며, 조직개편, 임직원의 승진에 관한 품의를 승인하거나, 인사업무에 대한 방향을 지시하는 등 그룹운영의 전반적인 사항을 통제하고, 직무실을 사업상 근거지로 하여 중요한 의사결정을 하였을 때를 실질적 지배·관리의 영역에 미친다고 봄이 상당하다고 판시하였다. 그러므로 사업구조, 통제조직, 지배구조, 업무구조 등과 같이 국내에서의 업무영역에 초점을 맞추어야 할 것이며, 이러한 업무영역이 국내에서 이루어졌다면 실질적으로 지배·관리되는 장소로 볼 수 있다.

그런 다음, 페이퍼컴퍼니의 실무를 사실상 국내의 사업체가 적극적으로 수행하고 이에 대한 운영과 중요한 관리와 사업상 핵심적인 의사결정은 대표의사에 의하여 이루어지는 경우에 실질적인 관리 장소는 보좌할 인력과 기반이 존재하는 곳, 즉 페이퍼컴퍼니로부터 포괄적으로 업무를 위탁받아 수행하는 곳이며 사실상 1인 지배하에 전체의 운영을 통제하는 기획관리팀이 있는 국내라고 볼 수 있다. 그렇기 때문에 페이퍼컴퍼니의 사무소 소재지, 준거법국가, 회계기록 보관지가 외국이

119) 서울고등법원 1993.4.23. 선고 91구22003 판결; 대법원 1994.4.15. 선고 93누13162 판결 참조.

라는 점만으로는 실질적 장소라고 보기에는 어렵다. 따라서 페이퍼컴퍼니의 실질적 장소가 국내이고 그 실질도 내국인이므로 내국법인에 해당한다고 판단할 수 있다. 그렇기 때문에 페이퍼컴퍼니가 앞에서 보았듯이 탈세를 의도적인 목적으로 설립되었고, 이를 위하여 차명계좌나 다단계 형식으로 단계적 지배구조를 갖추었다면 이는 불법성을 지닌 위법한 회사라고 볼 수 있으므로 내국법인 간주규정을 적용할 필요성이 있다.

3. 유형별 입법적 제안

제1유형의 경우, 페이퍼컴퍼니를 설립할 때만 해도 소득이나 이득이 투자원금이 나 과실일 경우에 국내 현금으로 회수해야 한다. 그러나 이를 피하기 위하여 다른 페이퍼컴퍼니를 설립하고 여기에 소득을 배분하는 방식으로 세금을 피하고 있거나, 허위청산신고를 하여 일정 투자원금이나 과실을 국내에 현금으로 회수하지만 실제로는 다른 페이퍼컴퍼니를 통하여 소득을 배분하는 방식으로 탈세를 할 수 있다. 결국, 역외탈세는 탈세를 위하여 기존 페이퍼컴퍼니를 허위청산신고하거나 미신고 된 다른 페이퍼컴퍼니를 이용하여 자금을 세탁하는 것으로 이해할 수 있다. 경우에 따라서는 허위청산신고를 해서 국내에 일부라도 투자원금이나 과실을 회수되기 때문에 불법의 정도가 낮을 수 있다고 볼 수도 있겠지만 허위신고를 가장하여 기망한다는 사실행위에 해당하면 그 불법의 정도가 결코 낮다고 볼 수 없다. 또한 소득이 증가하면 할수록 이를 신고하지 않고 다른 페이퍼컴퍼니를 통하여 소득을 배분하는 형식, 이외도 차명계좌를 이용하여 자금을 세탁하는 방법도 불법성이 낮다고 평가할 수 없다.

따라서 정책적으로 이를 해결하기 위해서는 보통 페이퍼컴퍼니를 설립하려면 외국환거래법에 의하여 외국환은행에 신고를 해야 하는데, 이 은행이 계속적으로 관리 및 감독하여 다른 차명계좌의 사용을 방지할 수 있도록 해야 할 필요성이 없는지, 또한 다른 은행이 아닌 이 은행에서의 계좌만을 사용하도록 하여 계좌의 투명성을 도모할 수 없는지 검토해 볼 필요가 있다. 왜냐하면 이러한 거래내역과 계좌상의 유통을 확인하지 않고서는 입증이 어렵기 때문이다. 실제로 국내 모회사가 국외 페이퍼컴퍼니의 설립에 도움을 주지만 결국 나중에는 국외 페이퍼컴퍼니에

게 100% 주식을 양도하게 되면서 국내의 모회사는 자회사로 전락하게 되어 아무런 실질적 영향력을 행사할 수 없게 된다. 조세피난처에 해당하는 외국에서는 페이퍼컴퍼니에 대한 설립규제의 제한이 없으므로 페이퍼컴퍼니의 설립자체만으로 탈세라고 할 수 있는 입증은 파악하기 힘들다. 그러면서 대리점 형식으로 전락한 국내 회사는 사실상 중요한 실질적 지배력을 행사하는 기이한 현상이 나타난다. 결국, 페이퍼컴퍼니가 실질적으로 소득을 얻은 것을 과세당국이 입증해야만 실질과세 원칙을 적용하여 배당간주과세규정의 적용이 가능하다.

그러나 지금으로서는 판례상 국내 체류기간 등의 정황근거나, 대표자나 이사, 회장 등의 주된 근거지, 경제활동의 중심지 등으로 밖에는 파악할 수 없는 실정이다. 설령 입증이 가능하더라도 배당간주과세 규정을 적용하려면 페이퍼컴퍼니의 발행 무기명 주식이 질권 설정으로 되어 있어 상법상 배당이 불가하고, 금융계약상 대출금 채무자인 단선회사가 얻은 소득은 금융기관의 승인 없이는 배당 및 그 밖의 처분을 할 수 없도록 되어 있다. 또한 페이퍼컴퍼니의 경우, 명목 신고된 소득인 중개수수료 형식으로 부과하기 때문에 실질적으로 배당 받은 것으로 보기도 어렵다. 따라서 현행법상으로는 배당이 가능함을 전제로 CFC 규정이 되어 있으므로 이러한 경우에는 동 규정을 적용할 수 없다는 문제점이 드러난다. 그렇기 때문에 페이퍼컴퍼니 설립 당시부터 다른 페이퍼컴퍼니 설립에 이르기까지 금융기관의 개입이 필요하고 이에 법적 근거를 마련할 필요가 있다.

제2유형의 경우, 미신고한 페이퍼컴퍼니의 설립과 해외예금거래 미신고(차명계좌)를 사용하여 탈세할 의도라면 불법하고 위법한 페이퍼컴퍼니로 볼 수 있음을 앞에서 살펴보았다. 여기서 문제되는 행위는 페이퍼컴퍼니를 이용하여 소득을 탈루하기 위하여 차명계좌로 계좌이전을 하는 경우에 있어서 그 수법이 중개수수료 명목으로 배당소득을 탈루한다거나 예금이자소득을 탈루한다거나 스위스 비밀계좌 예금이자소득을 탈루하거나 대여금 예금이자소득을 탈루하는 등의 방법으로 세금을 탈루하고 있는 것이다. 또한 페이퍼컴퍼니 명의로 국내투자조합에 투자하여 발생한 배당소득을 탈루하거나 페이퍼컴퍼니 명의로 비상장주식에 대한 배당소득을 탈루하는 수법을 사용한다.

이때 중요한 것은 페이퍼컴퍼니의 송금거래 행위를 했다는 입증이 필요하다. 페이퍼컴퍼니에서 차명계좌로의 송금거래행위를 조사하여 돈의 사용처를 무엇보다

밝혀야 하며 이러한 송금행위의 주체와 최종 종착지가 실질 주체에게 귀속되었는지를 통하여 조세를 회피할 목적을 입증해야 하기 때문에 무엇보다 중요하다. 따라서 이에 대하여 시행령이나 시행규칙 등에서 금융당국의 협조의무와 신고의무를 마련해야 하며, 이외에도 국제적인 협조를 통해서 해결하는 것이 무엇보다 중요하다. 그리고 외국법인이라면 애초에 조세피난처에 SPC를 설립할 당시부터 분기별 소득 신고의무나 차명계좌를 사용하지 못하도록 하는 등의 엄격한 조건과 절차에 의하여 설립허가를 해야 하며 이를 준수하지 않을 경우에 설립을 제한하거나 조세 회피의 목적이 있는 것으로 간주하도록 하여 조세를 부과하도록 해야 할 것이다.

제3유형의 경우, 제3유형 또한 제2유형과 중첩되는 부분이 있다. 그럼에도 불구하고 제3유형에서 중요한 핵심은 바로 단계적 지배구조 또는 명의변경에 따른 다른 페이퍼컴퍼니의 설립을 규제할 방안이 없다는 것이다. 이에 외국환 관련 법령 내지는 투자신고 수리처분에 부과된 부관신고에 대하여 회수해야 세수에 대하여 법령상 의무부과 규정을 마련해야 한다. 또한 페이퍼컴퍼니에서 다른 페이퍼컴퍼니로 송금을 하거나 각각의 차명계좌를 이용하여 자금을 세탁할 경우에 판례는 별개의 법인격이 아닌 동일한 법인격으로 보아야 할 필요성이 있는데 이를 입증하지 못하면 별개의 법인격으로 인정되어 실질적인 주체에게 세금을 귀속시키게 하지 못하는 부당한 결과를 초래한다. 따라서 제3유형의 경우는 무엇보다 별개의 법인격이 아닌 동일한 법인격을 가진 1개의 동일한 법인격이라는 근거규정이나 기준을 제시할 필요가 있다. 이는 각각의 페이퍼컴퍼니라고 할지라도 단계적 지배구조를 가진 동일한 페이퍼컴퍼니라면 납세의무를 부과하도록 해야 한다.

KOREAN INSTITUTE OF CRIMINOLOGY

제6장

결론

윤해성

제6장

결론

최근 역외탈세의 논의와 대응이 국제적으로 활개를 띠고 있는데, 우리나라는 ‘JITSIC’(국제탈세정보교환협의체)에 가입하여 국제 공조 네트워크를 강화하고 있고, 해외금융계좌 신고제 신설을 통한 역외 재산은닉제재 근거 및 역외세원관리를 꾀하고 있다. 그밖에 역외탈세 관련 조직 및 인력 확충을 통한 정보조사 역량을 강화하기 위하여 국세청은 ‘역외탈세추적전담센터’를 발족하여 운영하고 있다.

이러한 검토는 정책적 입장에서 최대한 조세형평주의에 비추어 피해를 입는 국민이 없기를 바라는 측면에서 논의를 전개한 성과로 볼 수 있다. 그럼에도 불구하고, 우리 헌법 제38조는 “모든 국민은 법률에 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 지고”, 동법 제59조에서는 “조세의 종목과 세율은 법률로 정한다”고 규정하고 있다. 또한 “그 법률의 집행에 있어서도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며, 비록 과세의 필요성이 있다하여도 행정편의적인 확장해석이나 유추적용에 의해 이를 해결하는 것은 허용되지 않는다”고 판시하고 있다.¹²⁰⁾ 이는 조세법률주의가 확립되지 않으면 법적 안정성과 예측가능성을 담보할 수 없고 개인의 재산권 등을 보장되지 않기 때문이라고 한다. 나아가 과세 관청으로서 특별한 사정이 없는 한 당사자들이 선택한 법률관계를 존중하여야 하며¹²¹⁾, 실질과세의 원칙에 의하여 납세의무자의 거래행위를 그 형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 그 효력을 부인할 수 있으려면 조세법률주의 원칙상 법률에 개별적 구체적인 부인규정이 마련되어야 한다¹²²⁾고 판시하고 있다.

120) 대법원 2000.3.16. 선고 98두11731 전원합의체 판결 참조.

121) 대법원 2001.8.21. 선고 2000두963 판결 참조.

122) 대법원 1995.5.14. 선고 90누3027 판결; 대법원 2009.4.9. 선고 2007두26629 판결; 대법원

한편, “실질과세의 원칙은 헌법상의 기본 이념인 평등의 원칙을 조세법률 관계에 구현하기 위한 실천적 원리로서 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세 요건사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피 행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는데 주된 목적이 있다”, “이는 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활 관리에 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 그 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분의 관계에 있다고 할 것이다¹²³⁾.”라고 판시하였다. 그러면서 조세법률주의의 형해화와 과세권의 남용을 들면서 이를 막기 위해서는 원칙적으로 별도의 개별규정이 필요하다고 제시하였다.

판례의 이러한 입장을 고려하면서 역외탈세의 유형분석을 통하여 법적 쟁점을 도출하였다. 각각의 법적 쟁점을 통한 정책적 방안도 제시하였다. 무엇보다 이러한 정책적 방안의 제시는 판례에서 언급하였듯이 다양하게 변화하는 경제생활 관리의 적용함에 있어서 예측가능성과 법적 안정성을 훼손하지 않고 합목적이고 탄력적인 해석을 가능하기 위하여 무엇보다 입법적 방안을 고심하였다. 특히, 조세법률주의와 상호보완적인 불가분의 관계를 고려하였는데, 조세형평주의의 취지가 조세납부에 있어서 피해를 입는 국민이 없길 바라는 측면에서 상호보완적인 입장에서 정책적으로 판단하였다.

먼저 역외탈세와 관련하여 법리적으로 분석해 보면, 해외법인의 경우, 국조법 제17조상 소득이 발생하게 되면 법인세법에 의하여 내국법인에 해당하게 되어 법인세 납부의무가 발생하게 되고, 이때 국조법 제17조는 국내법인 간주규정으로 해석하여야 한다. 반면, 해외법인이라든가 국조법 제17조상 소득이 발생하게 되면 소득세법상 개인에게 소득세납부의무를 부과하려고 하면 국내법인 간주규정으로 해석하되, 그 소득이 개인의 소득이어야 한다. 따라서 불법하고 위법한 페이퍼컴퍼니의 경우, 조세회피가 목적이라고 한다면 탈세를 방지하고 세금납부의무를 부과

2011.4.28. 선고 2010두3961 판결 참조.

123) 서울중앙지법 2011고합1164 판결 참조.

하기 위해서는 국내 법인으로 간주하여 책임을 물을 필요가 있다.

반면, 외국법인(SPC)의 경우, 절세가 목적이라고 한다면 절세를 위한 세금납부 의무를 부과하기 위해서는 적법하게 신고한 외국 법인으로 보는 것이 타당하며 이는 절세목적이라는 적법한 절차에 의하여 설립된 법인이므로 불법하고 위법하다고 볼 수 없다. 그 결과, 제1유형과 같이 조세회피의도가 없었다면 이때는 외국법인 또는 특수목적회사(SPC)로 보고 제2유형과 제3유형처럼 조세회피의도가 내재된 불법하고 위법한 경우에 한하여 페이퍼컴퍼니로 보는 것이 법리적으로 보았을 때 타당하다. 이에 페이퍼컴퍼니는 불법성이 짙은 법인으로 탈세방지를 위해서는 내국법인으로 간주되어야 할 필요성이 있는데, 적어도 국내 법인세법에 의하여 법인세 납부 의무를 부과하기 위해서 또는 대주주의 경우는 소득세법에 의하여 소득세 납부 의무를 부과하기 위해서라도 관련 현행법을 개정할 필요성이 있다. 따라서 합법적이고 적법한 절차를 지닌 외국법인과 불법적이고 위법한 페이퍼컴퍼니를 구분하여야 하며 이는 탈세를 할 목적으로 설립된 페이퍼컴퍼니라면 조세형평주의와 국민 법 감정에 반하기 때문에 납세하도록 할 필요성에서라도 꼭 정비되어야 한다.

사기 기타 부정한 행위를 통해 조세의 징수를 불능상태로 하거나 현저히 곤란하게 하기 위한 적극적 소득 은닉행위일 경우에는 처벌할 실익이 존재한다. 이에 제1유형과 같이 단순한 사안의 구조에서는 적극적인 소득은닉행위와 사기 기타 부정한 행위에 포섭할 수 없어 형사처벌의 대상으로 규정하기에는 무리수가 있다. 반면, 제2유형이나 제3유형의 경우는 사기 기타 부정한 행위로 볼 수 있고 이에 따라 적극적 소득은닉행위에 해당하기 때문에 불법성이 높다고 볼 수 있으므로 기존 조세포탈 내지는 관세포탈죄와 포섭하여 형사처벌의 대상이 되도록 고려해야 한다. 특히 해외목적법인(SPC)의 경우, 경영상의 목적이나 정당한 사업목적으로 설립하기 때문에 정당한 SPC 이용 해외 거래들을 기업활동으로 보장하여 탈세와 정당한 사업 목적 사이의 경계를 분명히 하고 이들 행위에 대한 기준을 법적으로 명확히 규정할 필요가 있다. 이는 조세법률주의의 원칙상 부합하며 현재 우리나라에서는 실질과세의 원칙에 의하고 있으므로 법률에 개별적으로 조세회피행위 유형을 구체적으로 열거할 필요가 있다. 이에 합법적인 무신고와 사기 기타 부정한 행위에 대한 경계를 긋기 위해서는 조세회피 유형과 그 판단기준을 보다 구체화하여

명확하게 할 필요가 있다. 따라서 페이퍼컴퍼니의 설립이 곧 탈세나 자금세탁을 위한 것이 아니라는 등식을 성립시키지 않기 위해서는 왜 조세피난처에 페이퍼컴퍼니 또는 SPC를 설립했어야 하는 이유 등을 제시할 필요가 있으며, 이를 입증하지 못한다면 탈세로 추정한다는 식의 명확한 규정을 고려해 볼 수 있다. 다시 말해서 경영상의 목적이거나 정당한 사업 목적이라는 것을 입증하도록 하여 기업이 예측가능성을 담보할 수 있도록 해야 한다.

현재까지 실질적 관리 장소에 관하여 법인세법 시행령 및 시행규칙에서는 아무런 언급이 없다. 실질적 관리 장소는 실질적 지배·관리와 깊은 연관성이 있는데, 실질적으로 지배·관리하는 곳이 바로 실질적 관리장소와 깊은 연관이 있기 때문이다. 그러므로 실질적 지배관리자, 즉 실질적 주체는 곧 납세의무자이고 이는 실질적 관리장소와 그 의미가 연관된다고 해석할 수 있다. 따라서 역외탈세에서 말하는 ‘실질’이란 실질적 관리장소와 실질적 주체를 말하기 때문에 실질적 주체인 납세의무자가 실질적으로 장소하는 곳이 바로 역외탈세에서 가장 중요한 실질이라고 해석할 수 있다. 그렇기 때문에 실질적 장소가 확인되고 실질적 지배관리자로 밝혀지면 곧 실질 과세의 원칙이 적용되며 이는 페이퍼컴퍼니를 통한 실질적 귀속의 주체가 바로 실질적 납세의무자가 된다고 볼 수 있다. 따라서 실질의 근거는 두 가지로 나누어 살펴볼 수 있는데, 첫째, 실질적으로 지배·관리하는 자가 국내 국적이고, 둘째, 실질적인 장소도 국내라면 이 두 가지가 모두 합치된다면 실질의 근거에 합치될 수 있으므로 내국법인으로 보는 것이 타당하다. 그런 다음 실질적 장소와 실질적 지배·관리의 기준을 판단으로 하여 실질을 판단해야 할 것이다.

다행히 판례에서도 실질적 지배·관리의 기준을 제시하고 있는데, 업무제휴 등에 관한 간담회나 회의를 개최하거나, 업무에 관한 구체적인 사항 및 국내 계열사의 전반적인 업무체계, 회계법인 자문일정 등에 관한 전반적인 지시를 하고, 임직원을 포함한 국내계열사의 임직원들을 소집하여 합동회의를 주재하며, 조직개편, 임직원의 승진에 관한 품의를 승인하거나, 인사업무에 대한 방향을 지시하는 등 그룹운영의 전반적인 사항을 통제하고, 집무실을 사업상 근거지로 하여 중요한 의사결정을 하였을 때를 실질적 지배·관리의 영역에 미친다고 봄이 상당하다고 판시하였다. 그러므로 사업구조, 통제조직, 지배구조, 업무구조 등과 같이 국내에서의 업무영역에 초점을 맞추어야 할 것이며, 이러한 업무영역이 국내에서 이루어졌

다면 실질적으로 지배·관리되는 장소는 볼 수 있다.

그런 다음, 페이퍼컴퍼니의 실무를 사실상 국내의 사업체가 적극적으로 수행하고 이에 대한 운영과 중요한 관리와 사업상 핵심적인 의사결정은 대표의사에 의하여 이루어지고 있으므로, 그 장소는 보좌할 인력과 기반이 존재하는 곳, 즉 페이퍼컴퍼니로부터 포괄적으로 업무를 위탁받아 수행하는 곳으로서 사실상 1인 지배하에 전체의 운영을 통제하는 기획관리팀이 있는 국내라고 볼 수 있다. 그렇기 때문에 페이퍼컴퍼니의 사무소 소재지, 준거법국가, 회계기록 보관지가 외국이라는 점만으로는 실질적 장소라고 보기가 어렵다. 따라서 페이퍼컴퍼니의 실질적 장소가 국내이고 그 실질도 내국인이므로 내국법인에 해당한다고 판단할 수 있다. 그렇기 때문에 페이퍼컴퍼니는 앞에서 보았듯이, 탈세를 의도적인 목적으로 설립하였고 이를 위하여 차명계좌나 다단계 형식으로 단계적 지배구조를 갖추었다면 이는 불법성을 지닌 위법한 회사라고 볼 수 있으므로 내국법인 간주규정을 적용할 필요성이 있다.

이러한 관점에서 역외탈세에 대한 개념과 판단기준, 그리고 페이퍼컴퍼니의 개념과 판단기준과 거주자 개념과 판단기준, 그리고 사기 기타 부정한 행위유형을 단계적으로 살펴보았다. 그 결과 각각의 문제는 종합적으로 파악하기에 앞서 먼저 그 실질을 파악해야 할 필요성에 대해서 역설하였다. 이러한 역외탈세에 대한 정책적 논의를 실현시키기 위해서는 무엇보다 법률적 근거가 필요하기 때문에 한국적 정서에 맞는 입법적 방안을 다시 한번 고려해 볼 필요가 있으며 차후 이 연구를 바탕으로 좀 더 건설적인 연구와 정책에 기여하기를 바라면서 결론에 갈음하고자 한다.

참고문헌

I. 국내문헌

1. 단행본

- 서울지방국세청, 『국제조세 실무』, 2013.
 안대희, 『조세형사법』, 법문사, 2005.
 오윤, 『국제조세법론』, 한국학술정보(주), 한국국제조세협회, 2011.
 오윤, 『역외탈세』, 삼일인포마인, 2014.
 이상돈, 『조세형법론』, 세창출판사, 2009.
 임승순, 『조세법』, 박영사, 2014.
 한국국제조세협회, 『역외탈세』, 삼일인포마인, 2014.

2. 학술논문

- 국회, 의안정보시스템, 2005. 9. 28. 정부 법인세법 일부개정법률안(의안번호 제 2840호) 및 2005. 11. 재정경제위원회 검토보고서.
 박미숙·강우예, 조세회피처를 이용한 범죄행위 유형에 대한 연구, 한국형사정책연구원, 2013.
 박주영·이상신, 거주지국 변경에 의한 조세회피사례의 평가 및 그 시사점에 관한 연구 - 선박왕과 완구왕사례를 중심으로 - 세무와 회계저널 제15권 제1호, 2014.
 박혜림, 초국가적 조세회피범죄에 대한 형사정책, 이화여자대학교 법학논집 제16권 제3호, 2012.
 법률신문, 신년 특별좌담회, 특수목적법인(SPC)을 이용한 역외탈세의 법적 문제점, 2014.1.15.
 염용철·나강민, 역외탈세와 관련된 법리적 문제에 관한 고찰, 공송업무자료, 제15집.

- 오경석, 국제조세회피와 국제조세조정에 관한 법률, 조세법실무연구Ⅱ, 2010.
- 오윤, 조세피난처를 이용한 조세회피와 탈세 대응방안, 조세학술논문집 제30집 제1호, 2014.
- 오윤, 조세피난처를 이용한 조세회피와 탈세대응방안, 역외탈세의 현안 및 대책 세미나, 법무연수원, 2013.
- 윤현석, 국제적 조세회피 방지를 위한 연구, 현안분석, 2005.
- 이재호·이경호, 조세범 처벌법상 “사기 그 밖의 부정한 행위”의 해석기준에 관한 소고, 조세와 법 제6권 제2호, 2013.
- 이준봉·이재호·오윤, 역외탈세의 개념, 조세학술논문집 제30집 제1호, 2014.
- 이창, 법인세법상 내국법인 인정요건인 “실질적 관리장소” 판단기준, 서울대학교 법학제54권 제4호, 2013.
- 이창희, 조세조약상 이중거주자, 서울대학교 법학제51권 제1호, 2010.
- 이천현, 경제범죄의 새로운 양상과 대응방안, 한국형사정책연구원 연구보고서, 2002.
- 정상환, 국제조세법상 거주자 지위와 관련된 쟁점, 역외탈세의 현안 및 대책 세미나, 2013.

II. 외국문헌

- OECD, Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, 1998.
- OECD, International Tax Avoidance and Evasion, OECD, 1987.

III. 관련 사이트

<http://www.icij.org>.

Abstract



Types of Offshore Tax Evasion and Legal Implications

Yoon, Hae Sung · Park, Mi Suk · Seo, Joo Yeon

In 2013, a new coverage over a tax haven draw people's attention on the issue. The media outlet examined records of Korean individuals or entities in the tax haven and announced the list of paper companies owned by Korean. With the coverage, practices of establishing Special Paper Company in so-called tax heaven were brought to light.

A tax haven is a state, country or territory which levies taxes at a low rate or not at all. For corporate entities or individuals, it could be very attractive to establish shell subsidiaries or move themselves to areas for reasons. Even though they do not need to reside a tax haven, those entities can take advantage of these countries' tax regimes to avoid paying taxes in their home countries. In addition, it is impossible to apply domestic laws to these entities, a tax heaven is called 'secrecy jurisdiction' or 'offshore jurisdiction.' An offshore jurisdiction, therefore, is one that offers certain attractive instruments or opportunities for tax avoidance, and for asset protection. However, there are more complicated issues involving tax evasion and tax avoidance. Tax heavens undermine sound tax regimes and national economy.

Terms, 'tax evasion' and 'tax avoidance' should be closely examined to discusses legal issues over tax heaven, for example, whether tax avoidance is legal, while tax evasion is a crime from legal point of view.

This paper will deal with tax heavens which are widely used by individuals

and entities to avoid high taxes and their legal issues. Problems regarding tax heavens are not confined to traditional tax havens as increasing multinational companies take advantages of tax evasion and at the same time ways to do it have evolved. For these reasons, it will closely review element of crime of tax evasion and categories of punishment under domestic laws as well as legal issues at home and abroad. Lastly, it will discuss and present future directions of policies to effectively address issues over tax haven or secrecy jurisdiction.

연구총서 14-AB-06

역외탈세의 유형분석과 법적 쟁점

발행 | 2014년 12월
발행처 | 한국형사정책연구원
발행인 | 박상옥
등록 | 1990. 3. 20. 제21-143호
주소 | 서울특별시 서초구 태봉로 114
전화 | (02)575-5282
홈페이지 | www.kic.re.kr
정가 | 7,000원
인쇄 | 고려씨엔피(주) (02)2277-1508/9
ISBN | 978-89-7366-467-2 93360

연구원의 허락 없이 보고서 내용의 일부 또는 전체를 복사하거나 전재하는 행위를 금합니다.