

초국가적 조세범죄의 실태 및 형사정책적 대응방안

Transnational tax-crime and Measures for Criminal Policy

이천현

발간사

세계 각국 정부가 2008년 글로벌 금융위기 이후 재정 적자에 직면하였으며, 이를 계기로 국내 및 국제조세제도의 허점을 분석한 결과 전 세계를 대상으로 이루어지는 다국적 기업의 대규모 조세회피 또는 조세포탈을 방지하고 국제조세의 기준을 보완하는 등대응방안 마련의 필요성이 대두되었습니다.

우리나라의 주요기업들도 해외 매출액이 전체 매출의 약 50%를 차지하여 국제거래 규모가 날로 커지고 있는 상황에서, 국제 비정부기구인 조세정의네트워크(TJN)의 각국의 역외경제 규모를 제시한 보고서(2012년 발간)에서 한국이 중국(1조 1,890억 달러), 러시아(7,980억 달러)에 이어 세 번째로 많은 7,790억 달러를 조세회피처 등 해외에 두고 있다는 추정치를 밝힘으로써 초국가적 조세범죄·회피행위의 문제대응의 심각성과 필요성을 환기시킨 바 있습니다.

초국가적 조세범죄·회피행위로 인하여 막대한 국내의 부가 외국으로 누출됨으로써 국가재정 및 실물경제에 타격이 발생할 뿐만 아니라, 그러한 자금이 국내로 다시금 재투자 되어 기업의 국내소득이 투자금의 배당형식으로 외국으로 유출됨으로써 재차 국부를 유출시키는 등의 악영향이 발생할 수 있고, 주로 대기업이나 권력층에 의해 행해지는 이러한 행위는 국내 경제시스템의 정당성에 대한 국민들의 불신을 가중시키고 계층 간의 위화감도 심화시켜 결국 우리 경제체제에 대한 위기로까지 이어질 수 있습니다.

이에 연구에서는 국제거래에서 발생하고 있는 초국가적 조세범죄의 유형을 분류·분석함으로써 그 실태를 파악하고, 그에 대한 국내 과세청 및 형사사법기관의 대응 현황이 어떠한지, 조세범죄를 처벌 또는 예방하는 데에 적절한지 여부 등을 파악함으로써 현행 제도의 문제점과 한계를 도출하고, 이를 바탕으로 보다 바람직한 형사정책적 개선방안을 제시하였습니다.

이 연구가 초국가적 조세범죄 및 조세회피행위에 대한 형사입법 및 정책수립에 도움이 될 수 있기를 기대합니다. 이 연구를 수행해 준 이천현 박사의 노고를 치하하는 바입니다.

2017년 12월

한국형사정책연구원

원장 **김진환**

목 차

국문요약	1
제1장 서 론	5
제1절 연구목적	7
제2절 연구범위 및 방법	8
제2장 초국가적 조세범죄의 개념과 현황	11
제1절 개념	13
I. 조세회피와 탈세	14
1. 조세회피와 탈세	14
2. 탈세와 (조세)포탈	14
II. 역외탈세와 역외조세회피	15
III. 국제적 조세포탈 및 조세회피	15
IV. 용어사용	16
제2절 초국가적 조세범죄에 대한 규제법령	16
I. 과세 일반: 국제조세조정에 관한 법률	17
1. 실질과세주의	17
2. 이전가격세제	17
3. 과소자본세제	18
4. 특정외국법인의 규제	18
5. 금융정보 교환	19
6. 해외금융계좌 신고제도	20
II. 과세자료 관련	21
1. 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률	21
2. 특정 금융거래정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률	21
III. 처벌 관련	22

ii 초국가적 조세범죄의 실태 및 형사정책적 대응방안

1. 조세범처벌법	22
2. 관세법	23
3. 외국환거래법	23
4. 특정범죄가중처벌법	23
5. 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률	24
6. 범죄수익은닉의 규제 및 처벌 등에 관한 법률	24
제3절 불법적 자본유출 현황	25
I. 불법적 자본유출 현황 자료의 특성	25
II. 국제사회의 조사	26
III. 우리나라 관련 현황	31
1. 조세정의네트워크(tax justice network: TJN) 보고서 (2012)	31
2. 금융비밀지수(FSI) 보고서	33
3. 한국조세재정연구원의 추정	38
4. 국세청의 역외탈세조사 결과	38
5. ‘파나마 페이퍼스’와 ‘파라다이스 페이퍼스’ 사건	39

| 제3장 | 초국가적 조세범죄 유형과 사례 41

제1절 초국가적 조세범죄(조세회피) 유형	43
I. 조세조약 남용행위	44
1. 국제거래와 조세조약	44
2. 조세조약 이용 조세회피	45
II. 조세회피처 이용행위	48
1. 거주지 이전행위	49
2. 현지 자회사 이용행위	49
III. 이전가격행위	50
1. 의의	50
2. 사례	51
3. 국내 관련 법령	52
제2절 구글(Google) 등 다국적 IT 기업의 조세회피 사례	53
I. 논의의 배경	53

II. 다국적 기업의 조세회피 전략	55
1. 더블 아이리시 더치 샌드위치(Double Irish Dutch Sandwich) 기법	55
2. 다국적 IT 기업들의 조세회피 현황	57
3. 기존 제도의 문제점	59
III. ‘구글세’ 관련 대응	62
1. 세계 각국의 대응책	62
2. 우리나라의 대응	63
제3절 초국가적 조세범죄 관련 형사사건 분석	64
I. 일명 ‘완구왕’ 사건	64
1. 사건개요	65
2. 제1심	66
3. 제2심	68
II. 일명 ‘선박왕’ 사건	71
1. 사건개요	71
2. 제1심	72
3. 제2심	73
4. 대법원	74
III. 일명 ‘벤처왕’ 사건	76
1. 사건개요	76
2. 제1심	77
3. 제2심 및 대법원	78
IV. 일명 “CJ”사건	79
1. 사건개요	80
2. 제1심	80
3. 제2심	81
4. 대법원	82
V. 쟁점	82
1. 납세의무자(거주자)	82
2. 적극적 기망행위	84

| 제4장 | 초국가적 조세범죄에 대한 대응현황 87

제1절 우리나라의 대응 89

- I. 과세당국 89
 - 1. 국제탈세정보교환센터(JITSIC) 가입(2009년) 89
 - 2. 「역외탈세 추적 전담센터」 발족(2009년) 91
 - 3. 「국제거래세원 통합분석시스템(ICAS)」 구축·가동(2010년) 92
- II. 국제협력관계 93
 - 1. 「다자간 금융정보자동교환협정」(MCAA) 서명(2014년 서명) 93
 - 2. 「한미 금융정보자동교환협정」(FATCA) 서명(2015년) 95

제2절 초국가적 조세회피에 대한 국제사회의 대응 96

- I. OECD/G20: 세원잠식 및 소득이전 방지 프로젝트(Anti-BEPS-Action plan) · 96
 - 1. 개관 96
 - 2. 각 항목별 내용 97
 - 3. 분류 104
 - 4. 우리나라의 가입 현황 106
- II. EU의 대응: ATAP 및 ATAD 108
 - 1. EU 조세회피 방지 패키지 및 ATAD 108
 - 2. 경과 109
 - 3. ATAD의 내용 111
 - 4. 기타 조세회피 방지 패키지의 내용 116
 - 5. EU의 조세 정책에 비협력적인 국가 리스트 118

| 제5장 | 형사정책적 대응방안 123

제1절 서론 125

제2절 실체법적 관점 126

- I. 처벌규정의 정비 126
 - 1. 형사처벌의 필요성과 당벌성 126
 - 2. 사위 기타 부정행위 규정 개정 127
 - 3. 방조자(외부조력자)에 대한 처벌 129

II. 신고제도 개선과 인센티브 강화	131
1. 해외금융계좌 신고제도	131
2. 자신고자 등에 대한 인센티브 강화	137
3. 포상금제도 개선	141
III. 특별법 제정문제	145
1. 특별의 재정안	145
2. 특별법의 내용	146
3. 판단	148
제3절 절차법적 관점	149
I. 입증책임의 완화	149
II. 공소시효	151
1. 조세범죄 공소시효	151
2. 공소시효 연장 필요성	152
제4절 국가간 정보교환 협력 및 조직역량 강화	154
I. 국가간 정보교환 협력 강화	154
1. 국가간 정보교환 협력 현황	154
2. 국가간 정보교환 협력강화	157
II. 조직의 대응역량 강화	158
1. 국세청 대응 조직운영 현황	158
2. 조직대응역량 강화	160
 제6장 결 론	161
참고문헌	169
Abstract	177

표 차례

〈표 2-2-1〉 해외금융계좌 신고제도	20
〈표 2-2-2〉 국외재산도피와 처벌	24
〈표 2-3-1〉 세계 주요 조세회피처의 조세피난 점유율	26
〈표 2-3-2〉 세계 역외 자산 규모	27
〈표 2-3-3〉 역외탈세 조사실적 추이(2008~2015)	38
〈표 3-1-1〉 조세조약 체결 현황 및 제한세율	45
〈표 3-3-1〉 제1심 및 제2심 판단 비교(완구왕 사건)	70
〈표 3-3-2〉 제1심 및 제2심 판단 비교(선박왕 사건)	74
〈표 4-1-1〉 OECD 표준모델(CRS) 세부내용	93
〈표 4-1-2〉 다자간 조세정보자동교환협정 주요 내용	94
〈표 4-1-3〉 한미 교환정보	95
〈표 4-1-4〉 FATCA와 MCAA	96
〈표 4-2-1〉 BEPS 이슈 및 주요 대응조치	105
〈표 5-2-1〉 해외금융계좌 신고제도 개요	132
〈표 5-2-2〉 해외금융계좌 신고의무 위반에 대한 과태료	133
〈표 5-2-3〉 해외금융계좌 신고현황(연도별)	134
〈표 5-2-4〉 해외금융계좌 신고위반에 대한 제재 개정안(사안)	136
〈표 5-2-5〉 현행 과태료 감경제도	137
〈표 5-2-6〉 미신고 역외소득·재산 자진신고 제도	140
〈표 5-2-7〉 포상금 일반 지급기준	142
〈표 5-2-8〉 해외금융계좌 신고의무 위반행위 제보에 대한 포상금 지급기준	143
〈표 5-2-9〉 탈세제보자료 처리실적 및 포상금 지급현황	144
〈표 5-2-10〉 탈세포상금 상한액 변화 추이	144
〈표 5-2-11〉 탈세포상금 지급현황(지급금액별)	144
〈표 5-3-1〉 조세범죄 공소시효 연혁(조세범처벌법)	152
〈표 5-3-2〉 조세범죄 공소시효	152
〈표 5-3-3〉 국세부와 제척기간	154
〈표 5-4-1〉 정보교환협정 현황	156
〈표 5-4-2〉 해외세정요원 현황	158
〈표 5-4-3〉 역외탈세 추징금 추징률 추이(2010~2015)	160
〈표 5-4-4〉 역외탈세 추징세액에 대한 불복제기 현황	160

그림 차례

[그림 2-3-1] 전 세계 조세회피처에 예치된 금액	28
[그림 2-3-2] 역외 자산의 분포 지역	29
[그림 2-3-3] 역외자산 규모 (GDP 대비 %)	30
[그림 2-3-4] 포춘지 선정 500대 기업이 이용하고 있는 주요 20개 조세회피처 현황	31
[그림 2-3-5] 각국 조세회피처 자산유출규모(TJN)	32
[그림 2-3-6] 한국 KFSI 평가 1 (2013년, 2015년)	35
[그림 2-3-7] 한국 KFSI 평가 2 및 세부지표(2013년, 2015년)	36
[그림 3-1-1] 페이퍼 컴퍼니를 이용한 배당소득세 회피	46
[그림 3-1-2] 거주지 위장 법인세 회피	47
[그림 3-1-3] 이전가격조작 사례	51
[그림 3-2-1] 더블 아이리시 더치 샌드위치의 구조	56
[그림 4-2-1] EBITDA rule 개관	112
[그림 4-2-2] Exit taxation rule 개요	113
[그림 4-2-3] GAAR 개관	114
[그림 4-2-4] CFC rule 개관	115
[그림 4-2-5] 선별과정 및 해당국가	121

국문요약

1. 초국가적 조세범죄

2008년 글로벌 금융위기 이후 각국 정부는 재정 적자에 직면하였으며, 이를 계기로 국내 및 국제조세제도의 허점을 분석한 결과 전 세계를 대상으로 이루어지는 다국적 기업의 대규모 조세회피 또는 조세포탈을 방지하고 국제조세의 기준을 보완하는 등 대응방안을 마련할 필요성이 대두되었다.

우리나라 주요 기업들도 해외 매출액이 전체 매출의 48%를 차지(2013년 기준)하여 국제거래 규모가 날로 커지고 있는 상황에서, 국제 비정부기구인 조세정의네트워크(TJN)의 각국의 역외경제 규모를 제시한 보고서(2012년 발간)에서 한국이 중국(1조 1,890억 달러), 러시아(7,980억 달러)에 이어 세 번째로 많은 7,790억 달러를 조세회피처 등 해외에 두고 있다는 추정치를 밝힘으로써 역외탈세 문제대응의 심각성과 필요성을 환기시킨 바 있다.

초국가적 조세범죄·회피행위로 인하여 막대한 국내의 부가 외국으로 누출됨으로써 국가재정 및 실물경제에 타격이 발생할 뿐만 아니라, 그러한 자금이 국내로 다시금 재투자되어 기업의 국내소득이 투자금의 배당형식으로 외국으로 유출됨으로써 재차 국부를 유출시키는 등의 악영향이 발생할 수 있고, 주로 대기업이나 권력층에 의해 행해지는 초국가적 조세범죄·회피는 국내 경제시스템의 정당성에 대한 국민들의 불신을 가중시키고 계층 간의 위화감도 심화시켜 결국 우리 경제체제에 대한 위기로까지 이어질 수 있다.

이에 연구에서는 국제거래에서 발생하고 있는 조세범죄, 즉 초국가적 조세범죄의 유형을 분류·분석함으로써 그 실태를 파악하고, 그에 대한 국내 과세청 및 형사사법기관의 대응 현황이 어떠한지, 조세범죄를 처벌 또는 예방하는 데에 적절한지 여부 등을 파악함으로써 현행 제도의 문제점과 한계를 도출하고, 이를 바탕으로 보다 바람직한 형사정책적 개선방안을 제시하였다.

2. 대응방안

이 연구에서는 관련 법령상의 제도와 과세당국의 다양한 추진정책을 중심으로 그 실태를 살펴보고 초국가적 조세범죄에 대한 - 조세정책상의 대책은 논외로 하고 - 형사정책적 대응방안을 제시하였다.

가. 실체법적 대응

(1) 조세포탈죄 성립요건의 보완과 방조자 처벌규정이 필요하다. 현행 조세범처벌법상의 조세포탈죄의 유형으로 열거된 7가지의 유형은 대부분 국내 조세포탈행위를 염두에 두고 만든 규정으로서 초국가적 조세사건에 대한 조세포탈죄 성립에 한계를 노정하고 있다. 조세범처벌법 제3조 제6항의 열거 사항에는 초국가적 조세범죄 행위로서 가장 핵심적 쟁점이 되는 납세의무자 위장, 과세대상소득 위장, 과세대상소득 귀속 위장 등의 유형을 추가하는 방안도 처벌대상의 명확화라는 측면에서 긍정적으로 검토가 필요하다. 또한 최근 매우 복잡하고 지능적인 형태로 이루어지는 초국가적 조세회피행위는 국내 세법뿐만 아니라 국제조세에 관한 전문가의 도움이 없이는 이루어지기 어렵다. 따라서 이러한 외부조력자의 초국가적 조세범죄 방조행위 등에 대한 강력한 대책이 초국가적 조세범죄 근절을 위한 하나의 방안이 될 수 있다.

(2) 신고제도 개선이 필요하다. 해외금융계좌는 해당연도 중 매월 말일의 종료시각 현재 보유하고 있는 모든 해외금융계좌 잔액의 합계액이 10억원을 초과하는 날이 하루라도 있으면 신고의무가 발생한다. 신고의무 기준금액의 해당 여부를 매월 말일 계좌잔액만을 기준으로 하는 것은 의도적으로 매월말 계좌잔액을 기준금액(10억원) 이하로 조정하여 이를 악용할 여지가 충분히 존재한다. 따라서 신고기준을 “해당 연도 중에 어느 하루라도 보유계좌잔액”으로 하는 것이 타당하다. 그리고 현재 해외금융계좌 신고기준금액은 “10억원”이다. 신고의무 기준금액은 우리나라의 경제규모나 다른 나라의 입법례를 고려해 볼 때 더 낮출 필요가 있을 것이다. 또한 해외금융계좌 신고위반의 경우 50억원을 초과하는 경우에만 형벌을 부과하도록 규정하는 것은 해외금융계좌 신고제도의 실효성을 담보하기 어렵다. 50억원 이하의 금액에 대하여도 형벌을 부과할 수 있도록 하여야 한다. ‘미(거짓)소명 과태료’의 경우에도 특별한 이유가 없다

면 책임에 상응하는 제재를 가할 수 있도록 '미(과소)신고 과태료'와 같이 신고 위반금액에 따른 비율을 차등을 두어 규정하는 것이 타당할 것이다.

(3) 자진신고자에 대한 인센티브 강화가 필요하다. 역외소득·재산은 국가간 정보교환이나 금융정보의 자동교환 등을 통한 정보확보가 매우 제한적이기 때문에 납세의무자가 자발적으로 신고하지 않으면 관련 정보를 확보하여 과세하기 어렵다. 따라서 납세의무자로부터 자진 신고를 유도할 수 있도록 제도적인 보완이 더 필요하다. 첫째, 현재 '국제조세조정법 시행령'에 규정되어 있는 감면제도의 근거와 내용을 '법률'(국제조세조정법)에 명확히 규정하여 확실성과 명확성을 기해야 한다. 둘째, 과태료의 감면과 관련하여 과태료의 감경율을 더 높이고 동시에 과태료를 면제할 수 있도록 하는 등 인센티브를 강화하여야 한다. 셋째, 조세범처벌법상의 형사처벌 임의적 감경규정을 '필요적 감면'이나 '임의적 감면'규정으로 바꾸는 방안도 검토할 필요가 있다. 넷째, 역외자산의 자금출처와 관련한 외국환거래법상의 형사처벌 규정(법 제27조의2 등)에 대하여 자발적 신고 등에 대하여는 형사처벌을 감경할 수 있는 근거를 마련하여야 할 것이다.

(4) 포상금제도 개선이 필요하다. 탈세제보포상금 지급제도는 일반 국민으로 하여금 관련 정보의 제공을 장려하여 정보의 비대칭성 문제를 해결할 수 있는 장치로 활용할 수 있다. 그런데 현행 탈세포상금 지급현황을 보면 징수액대비 포상금 지급액의 비중이 매우 미미한 수준에 머물고 있는 것으로 나타나고 있고, 포상금 지급액이 1억원을 초과하는 경우가 드물다. 따라서 지급기준을 보다 완화하여 제보를 활성화할 필요가 있으며, 해외금융계좌 신고의무 위반행위 제보에 대한 포상금 지급기준도 일반 포상금 지급기준과 비교해 볼 때 상향조정할 필요가 있다고 생각된다.

(5) 2013년에 조세회피처를 이용하여 세금을 탈루하는 행위에 대한 종합적이고 체계적인 대응을 위하여 특별법령 2건이 국회에 제출된 바 있다. 독자적인 특별법 갖는 장점도 있지만, 특별법 남발로 인하여 법집행의 혼란을 일으키고 이로 인해 오히려 법집행의 실효성을 떨어뜨릴 우려가 있다. 현행 관련 법령에 대한 보완입법으로도 역외탈세 문제에 대한 대응이 가능하다고 판단되기 때문에 특별법의 제정은 신중을 기할 필요가 있다고 생각된다.

나. 절차법적 대응

(1) 입증책임 완화 입법이 필요하다. 초국가적 조세범죄의 경우에는 자료수집 및 과세사실에 대한 입증의 어려움이라는 특성을 갖고 있다. 따라서 소송절차상 입증책임을 완화할 필요가 있다. 그 방안으로는 초국가적 조세범죄·회피에 있어서는 납세자가 구성한 거래가 경제적 실질에 부합하는지를 납세의무자가 소명하도록 하는 ‘소명 의무’를 부여하는 방안을 고려해 볼 수 있을 것이다. 예를 들어, 내국기업이 조세회피처에 페이퍼컴퍼니를 설립한 경우에 그 행위 자체가 탈세목적에 갖는 것이라고 확정할 수는 없지만, 납세의무자가 조세회피처에 회사를 설립한 합법적인 또는 정당한 이유를 소명하지 못하거나 또는 정당한 거래내역 등을 소명하지 못하는 경우에는 일응 탈세로 추정할 수 있도록 하는 것이다.

(2) 공소시효 연장이 필요하다. 초국가적 조세범죄의 불법성, 자료확보의 한계에 따른 적발 및 조사(수사)의 어려움 등을 고려하여 그 공소시효 기간을 국세부과 제척기간 수준으로 연장하는 것이 타당할 것이다

다. 국가간 정보교환 협력 강화 및 조직역량 강화

국가간 정보교환 채널의 확대, 특히 조세회피처의 성격이 강한 국가들과의 정보교환협정의 체결은 정보의 비대칭성을 해결하여 초국가적 조세범죄를 막는데 핵심적인 역할을 할 수 있기 때문에 지속적인 정보교환을 위한 협정체결 확대 등의 노력이 필요하고, 납세의무자의 자산이 국외에 있는 한계로 인하여 이에 대한 징수가 제대로 이루어지지 않는다면 과세행정의 실효성을 담보할 수 없기 때문에 징수권 행사나 형벌(재산형) 집행에 관한 내용도 조세조약 등에 포함시키는 노력도 함께 필요하다.

그리고 국내에서와 달리 국외에서의 막대한 탈세정보와 관련자료의 수집, 조사, 분석을 위한 전담 인력이 보강되어야 한다. 특히 규모가 큰 탈세일수록 조세·금융전문가들의 조력 하에 사전에 치밀한 전략에 따라 이루어지는 경우가 많기 때문에 이에 대한 입증활동과 조세불복에 대한 철저한 대응을 위해서는 전문인력의 확충이 필요하다.

KOREAN INSTITUTE OF CRIMINOLOGY

제1장

서론

서론

제1절 연구목적

2008년 글로벌 금융위기 이후 각국 정부는 재정 적자에 직면하였으며, 이를 계기로 국내 및 국제조세제도의 허점을 분석한 결과 전 세계를 대상으로 이루어지는 다국적 기업의 대규모 조세회피 또는 조세포탈을 방지하고 국제조세의 기준을 보완하는 등 대응방안을 마련할 필요성이 대두되었다. 세계 곳곳의 다국적 기업들이 수익극대화를 위하여 세계 각지에 자회사·지사 등을 설립하고 재화 또는 자산을 이전하여 생산·판매·투자를 하는 등 세계화 전략을 추구하고 있다.

우리나라 주요 기업들도 해외 매출액이 전체 매출의 48%를 차지(2013년 기준)하여 국제거래 규모가 날로 커지고 있다. 이러한 환경변화에 따라 기업과 개인의 국제거래를 통한 조세회피 전략과 수법도 지능화·첨단화되고 있다.

초국가적 조세범죄·회피행위로 인하여 막대한 국내의 부가 외국으로 누출됨으로써 국가재정 및 실물경제에 타격이 발생할 뿐만 아니라, 그러한 자금이 국내로 다시금 재투자되어 기업의 국내소득이 투자금의 배당형식으로 외국으로 유출됨으로써 재차 국부를 유출시키는 등의 악영향이 발생할 수 있고, 주로 대기업이나 권력층에 의해 행해지는 초국가적 조세범죄·회피는 국내 경제시스템의 정당성에 대한 국민들의 불신을 가중시키고 계층 간의 위화감도 심화시켜 결국 우리 경제체제에 대한 위기로까지 이어질 수 있다.

국제 비정부기구인 조세정의네트워크(TJN)의 각국의 역외경제 규모를 제시한 보고서(2012년 발간)에서 한국이 중국(1조 1,890억 달러), 러시아(7,980억 달러)에 이어 세 번째로 많은 7,790억 달러를 조세회피처 등 해외에 두고 있다는 추정치를 밝힘으로

8 초국가적 조세범죄의 실태 및 형사정책적 대응방안

써 역외탈세 문제대응의 심각성과 필요성을 환기시킨 바 있다. 최근 대법원은 역대 최대 규모인 수천억 원대의 조세포탈, 횡령 혐의 등으로 기소된 이른바 '선박왕' 사건의 형사재판에서 극히 일부 금액에 대해서만 조세포탈을 인정하고 집행유예를 선고한 원심을 확정판 사례도 있다(대법원 2016.2.18. 선고 2014도3411 판결 참조).

국제조세에 있어 보다 큰 규모의 조세포탈뿐만 아니라 점차 다양하고 복잡한 형태의 조세범죄가 발생하고 있는 것에 대비하여 이에 대한 현황 파악과 대응방안 마련을 통해 역외세원을 양성화하고 과세형평성을 제고할 필요성이 있다. 이에 연구에서는 국제거래에서 발생하고 있는 조세범죄, 즉 초국가적 조세범죄의 유형을 분류·분석함으로써 그 실태를 파악하고, 그에 대한 국내 과세청 및 형사사법기관의 대응 현황이 어떠한지, 조세범죄를 처벌 또는 예방하는 데에 적절한지 여부 등을 파악함으로써 현행 제도의 문제점과 한계를 도출하고, 이를 바탕으로 보다 바람직한 형사정책적 개선방안을 제시하고자 한다.

제2절 연구범위 및 방법

이 연구는 총 6장으로 구성되었다.

제2장에서는 초국가적 조세범죄의 현황을 살펴보았다. 먼저, 연구범위 및 내용의 명확성을 기하기 위하여 역외탈세, 역외조세회피, 국제적 조세포탈, 국제적 조세회피 등의 개념을 설정하였고, 초국가적 조세범죄(조세회피 포함)에 대응과 관련한 우리나라 현행 관련법령의 내용을 살펴보았다. 그리고 초국가적 조세범죄 규모를 파악해 보기 위하여 불법적 자본유출 현황을 각종 연구 및 조사 자료를 통해 살펴보았다.

제3장에서는 초국가적 조세범죄의 대표적인 유형과 사례를 검토하였다. 전형적인 초국가적 조세범죄(조세회피 포함) 유형과 함께 최근 국제사회에서 문제가 되었던 google 등 다국적 기업의 조세회피를 둘러싼 사례와 각 국가의 움직임을 살펴보았다. 그리고 우리나라에서 초국가적 조세범죄로서 문제가 되어 형사재판을 받은 대표적인 사례 4개를 선별하여 각 논쟁점들을 검토하였다.

제4장에서는 초국가적 조세범죄(조세회피 포함)에 대한 대응현황을 국내와 국제사

회로 구분하여 살펴보았다. 국내의 경우는 정부의 대응정책을 중심으로 살펴보았고 국제사회의 경우에는 OECD와 EU의 대응을 중심으로 살펴보았다.

제5장에서는 이상의 논의 바탕으로 초국가적 조세범죄(조세회피 포함)에 대한 형사정책적 대응방안을 실체법적 관점 및 절차법적 관점에서 각각 제시하였고, 이와 더불어 국가간 정보교환 협력 및 조직역량 강화방안을 제시하였다.

제6장 결론 부분에서는 이상의 내용을 요약·정리하였다.

연구방법은 각종 연구자료, 실태자료, 판례, 국내·외 언론자료 등을 분석하는 문헌조사 연구방법으로 진행되었다.

초국가적 조세범죄의 개념과 현황

초국가적 조세범죄의 개념과 현황

제1절 개념

‘국제거래’는 거래 당사자의 어느 한 쪽이나 양쪽이 비거주자 또는 외국법인인 거래로서 유형자산 또는 무형자산의 매매·임대차, 용역의 제공, 금전의 대출·차용, 그 밖에 거래자의 손익 및 자산과 관련된 모든 거래를 말한다(국제조세조정법 제2조 제1호 참조). 국경을 넘는 국제거래로 발생한 소득이나 자본에 대하여는 거주지국과 원천지국의 이중과세 방지와 국제거래를 이용한 조세회피 방지를 목적으로 국가 간 합의인 조세조약(「소득 및 자본에 관한 조세의 이중과세회피 및 탈세방지를 위한 협약」(2017.9. 현재 92개국))의 체결을 통해 과세권이 배분된다.¹⁾

그런데 내국법인이나 개인 또는 다국적 기업 등은 국가 또는 지역간 세율의 정도에 차이가 있는 점을 이용하여 무과세 또는 저세율의 국가 또는 지역(조세회피처)에 도관 회사를 설립하는 등의 방법으로 조세를 회피하는 사례가 늘고 있다.²⁾ 이러한 행태들을 통해 국내자본의 국외소득(out-bound) 조세포탈이나 국외자본의 국내소득(in-bound) 조세포탈이 이루어지고 있다.

이러한 현상들은 설명하는 용어로서는 역외탈세, 역외조세회피, 조세회피처, 국제적 조세포탈, 국제적 조세회피, 초국가적 조세(회피)범죄 등이 사용되고 있다. 이 장에서는 이 보고서에서 사용되는 용어에 대한 설명을 간단히 하고자 한다.

이들 용어에 대한 정의는 기본적으로 ‘탈세’와 ‘조세회피’의 개념 구분에서 시작해야 한다.

1) 기획재정부, 조세조약 및 정보교환협정 등 체결현황 (2017.9.)

2) 감사원, 감사결과보고서 - 지능형 조세회피 과세실태(국제거래 및 금융거래를 중심으로), 2014, 4~5면.

I. 조세회피와 탈세

1. 조세회피와 탈세

납세의무자는 과세요건의 대상이 되는 법률행위를 할 경우 민법상 계약자유 원칙에 따라 조세부담을 고려하면서 자유로운 거래형태를 선택하여 경제적 효과를 달성할 수 있다.

이 때 조세법이 예정하고 있는 통상의 거래형태(합법적인 수단)로써 조세부담을 감소시키는 경우를 (합법적인) '절세'라 하고, 조세법이 예정하고 있지 않은 비정상적인 거래형태를 이용하여 조세의 부담을 감소시키는 경우를 '조세회피'라 한다. '조세회피'는 거래형태가 비정상적인 것에 불과할 뿐이고 당사자의 진의에 기한 적법한 행위이다.³⁾

반면, 조세법이 상정하지 않은 또는 금지하는 비정상적인 (거래)형태를 이용하는 경우나 이를 통하여 과세요건 충족사실의 전부 또는 일부를 적극적으로 은폐하는 등 조세의 부과 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 행위가 사기 기타 부정한 행위가 되는 경우 이를 '탈세'라 한다(조세범처벌법 제3조 참조).

조세회피에 대하여는 세법적인 관점에서 그 거래를 통상의 거래형태에 의한 거래로 대치하여 과세요건사실을 충족한 것으로 보고 과세되지만, 탈세행위에 대하여는 현행 조세범처벌법이 적용되어 형사처벌의 대상이 된다.

그런데 실제 사례에 있어서는 조세회피와 탈세의 한계는 불명확하다. 법 적용에 있어서 법집행자의 입장에서는 탈세로 해석하여 형사소추를 진행할 수 있는 여지가 있고, 조세회피에 해당한 행위가 불법성이 크거나 형사처벌의 필요성이 인정되어 입법을 통해 범죄화되는 경우도 발생가능하다.

2. 탈세와 (조세)포탈

탈세라는 용어는 법률적으로 정의되어 있지 않지만 '(조세)포탈'은 법률적 개념이다. 조세범처벌법 제3조에 따르면 조세포탈은 "사기나 그 밖의 부정한 행위로서 조세

3) 이천현, 조세형법의 합리화 방안에 관한 연구, 한양대 박사학위논문, 2000, 11~13면 참조.

를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은” 행위로 정의할 수 있다. 조세범처벌법이 세법관련 위반행위에 대한 형사처벌 대상이 되는 모든 형태의 유형을 규정하고 있다는 전제에 서면 ‘탈세’는 조세범처벌법 위반행위로 볼 수 있고, ‘조세포탈’은 이 가운데 조세범처벌법 제3조 위반에 해당하는 행위라 할 수 있다. 즉 조세포탈은 탈세보다 협의의 개념이라 할 수 있다.

II. 역외탈세와 역외조세회피

역외탈세라는 용어는 법률적 용어도 아니고 학술적으로도 명확하게 정의된 용어가 아니다. 사전적 의미에서 ‘역외탈세’라는 용어를 ‘역외’와 ‘탈세’의 합성어로 본다면 대한민국 영토 밖에서 이루어진 탈세행위로 해석될 수 있다. 네이버 시사상식사전에서는 “국내 법인이나 개인이 조세회피처 국가에 유명회사를 만든 뒤 그 회사가 수출입 거래를 하거나 수익을 이룬 것처럼 조작해 세금을 내지 않거나 축소하는 것을 말한다.”라고 정의하고 있다.⁴⁾ 결국 역외탈세는 내국인(국내 거주자)이 역외소득(외국에서 발생한 소득)에 대하여 탈세하는 것을 의미한다고 할 수 있다.

역외조세회피는 - 위의 논리에 의해 - 형사처벌이 되지 않는 역외소득에 대한 조세회피행위라 할 수 있을 것이다.

III. 국제적 조세포탈 및 조세회피

역외탈세는 내국인(국내 거주자)이 역외소득(외국에서 발생한 소득)에 대하여 탈세하는 것을 의미한다고 하는 경우 외국인의 국내소득에 대한 탈세문제는 포섭이 불가능하게 된다. 따라서 양자를 다 포섭하여 과세국경을 넘는 인적·물적 이동으로 납세의무를 면탈하는 행위를 국제적 조세포탈 및 조세회피라 할 수 있을 것이다.⁵⁾

4) <http://terms.naver.com/entry.nhn?docId=930251&cid=43667&categoryId=43667>

5) 윤해성·박미숙·서주연, 역외탈세의 유형분석과 법적 쟁점, 한국형사정책연구원, 2014, 23면 참조.

IV. 용어사용

“초국가적”이란 한 국가의 경계를 넘어서 발생하는 관계를 말한다.⁶⁾ 조세범죄는 - 학술적 용어로서 - 조세와 관련한 범죄행위, 즉 탈세를 지칭하는 용어라고 할 수 있다. 이에 이 연구에서 “초국가적 조세범죄”라는 용어는 한 국가의 경계를 넘어서는 국제거래를 관계 속에서 이루어지는 불법적인 탈세행위를 의미하는 것으로 사용하고 자 한다.

다만, 상술한 바와 같이 탈세와 조세회피는 명확히 구분되어 사용할 수 없는 한계가 있기 때문에 조세‘범죄’라는 표현 이면에는 형사처벌의 대상이 되지 않는 조세회피도 포섭되어 있는 것으로 이해되어야 한다. 조세회피도 잠재적인 범죄행위라 할 수 있기 때문이다. 그리고 형사정책적인 관점에서 대응방안을 고려할 때에는 - 형사처벌의 적용범위와 관련하여 외국인의 국내소득 포탈행위는 사법권의 한계가 있다는 점에서 - 내국인의 역외소득, 즉 역외탈세가 중심적인 내용이 될 수밖에 없다. 외국인의 국내 소득에 대한 과세는 그 과세근거가 되는 소득의 원천이나 자산이 국내에 있기 때문에 내국인의 역외소득에 대한 문제와는 성격이 매우 다른 측면도 있다.⁷⁾

제2절 초국가적 조세범죄에 대한 규제법령

현재 초국가적 조세범죄행위에 대하여 직접 규율하는 독자적인 법률은 존재하지 않는다. 다만, 국제거래에서 발생하는 조세문제 해결을 위한 단행 법률로는 「국제조세 조정법법」이 있고, 이와 관련된 형사처벌과 관련된 법률로는 「특정경제범가중처벌법」, 「조세범처벌법」, 「특정범죄가중처벌법」 등이 있다. 이 가운데 특히 초국가적 조세범죄에 가장 기본적으로 적용되는 처벌조항이 「조세범처벌법」 제3조이다.

6) 이것은 국가라는 행위자들간의 관계를 말하는 국제적(international)이라는 용어와 구분된다고 한다(위의 네이버 시사상식사전 참조).

7) 안중석, “역외탈세 방지를 위한 제도개선”, 역외탈세 방지를 위한 제도개선 방안에 관한 공청회 (2014.7.9.) 자료집, 한국조세재정연구원, 3~4면 참조.

1. 과세 일반: 국제조세조정에 관한 법률

초국가적 조세범칙·회피에 대한 세법적인 관점에서의 주요 대응법률이 「국제조세조정법」이다. 1996.1.1.부터 시행된 국제조세조정법은 국제거래에 관한 실질과세 원칙을 천명하면서(법 제2조의2), 이전가격세제(법 제4조~제13조), 과소자본세제(법 제14조~제16조), 경과세국합산과세제(법 제17조~제20조) 등 국제거래 관련 세제를 운영하고 있고, 또한 2010.12.부터는 ‘해외금융계좌 신고제도’를 도입하여 초국가적 조세범칙·회피에 대응하고 있다.

1. 실질과세주의

「국제조세조정법」 제3조에 따르면 국제조세와 관련한 문제에 있어서는 본 법이 타 법령에 우선하여 적용된다고 하여 국제거래에 따른 과세에 있어서는 본법이 특별법이 됨을 밝히고 있다. 또한 제2조의2에 의하면 과세 대상, 이익의 귀속자, 과세의 표준 및 조세조약의 해석에 있어 다툼이 발생하는 경우 그 형식이 아닌 실질적인 내용에 따라 판단할 것을 규정함으로써 ‘실질과세원칙’을 명확히 하고 있다.

2. 이전가격세제

동법 제2장에서는 ‘국외특수관계인과의 거래에 대한 과세조정’이라는 제목 하에 소위 말하는 ‘이전가격세제’에 대하여 규정하고 있다. 제4조는 비정상적인 이전가격에 의한 국제거래에 대해서 정상가격을 기준으로 하여 과세액을 결정할 수 있다고 규정하고 있으며, 제5조에서는 이러한 ‘정상가격’을 산정하는 방법⁸⁾에 대해 기술하고 있

8) 동조 제1항에 의하면 정상가격을 산정하는 방법으로써 1. 비교가능 제3자 가격방법(거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에서 그 거래와 유사한 거래 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자 간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법), 2. 재판매가격방법(거주자와 국외특수관계인이 자산을 거래한 후 거래의 어느 한 쪽인 그 자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우 그 판매가격에서 그 구매자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 뺀 가격을 정상가격으로 보는 방법), 3. 원가가산방법(거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에서 자산의 제조·판매나 용역의 제공 과정에서 발생한 원가에 자산 판매자나 용역 제공자의 통상의 이윤으로 볼 수 있는 금액을 더한 가격을 정상가격으로 보는 방법), 4. 이익분할방법(거주자와 국외특수관계인 간의 국제거래에 있어 거래 쌍방이 함께 실현한 거래순이익을 합리적인 배부기준에 의하여 측정된 거래당사자들 간의 상대적 공헌도에 따라 배부하고 이와 같이 배부된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법) 및 5. 거래순이익률방법(거주자와 국외특수관계인

다. 또한 후술하게 될 OECD의 BEPS 방지대책의 수용을 위하여 2015년 개정(법률 제13553호, 2016.1.1. 시행) 시에 제11조 제1항을 수정하여 국외특수관계인과 국제거래를 하는 납세의무자는 자신의 사업 활동 및 거래내용 등에 관하여 ‘국제거래정보통합보고서’를 작성하여 제출하도록 하였다.

3. 과소자본세제

동법 제3장은 ‘국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 과세조정’이란 제목 하에 이른바 ‘과소자본세제’에 대해 규정하고 있다. 많은 국가들이 차입금에 대한 이자지급은 재무제표상의 비용으로 인정하여 과세를 할 때 공제를 해주고 있는데, 이러한 제도를 이용하여 과세의 근간이 되는 자본을 최대한 줄이고자 우리나라에 소재하는 다국적 기업이 외국에 거주지를 두고 있는 특수관계인으로부터 자금을 차입하는 방식으로 부채비율을 높이면서 이자지급을 명목으로 그 해외의 특수관계인에게 자금을 이동시키는 행위를 규제하는 것이 바로 ‘과소자본세제’이다.⁹⁾ 「국제조세조정법」 제14조는 내국법인의 국외지배주주에 대한 부채와 출자한 금액을 비교하여 그 비율이 3:1을 초과하는 경우에는 그 차입금에 대한 이자지급을 손금에 산입하지 않음으로써 조세회피를 방지하고자 한다.

4. 특정외국법인의 규제

본법 제4장에서는 ‘특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세’라는 제목 아래 ‘특정외국법인’이 해외에 자본을 유보하고 있는 경우의 과세에 대해 규율하고 있다. 「국제조세조정법」 제17조에 따르면 “법인의 부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역”, 즉 이른바 조세회피처인 국가 또는 지역에 자회사를 설립하여 자본을 장기간 유보하는 경우에 이를 배당소득으로 간주하여 과세하도록 함으로써 부당한 조세회피를 방지하고자 한다.

간의 국제거래에 있어 거주자와 특수관계가 없는 자 간의 거래 중 해당 거래와 비슷한 거래에서 실현된 통상의 거래순이익률을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법의 다섯 가지 방법을 자세하게 설명하고 있다.

9) 자세한 내용은 이창희, 국제조세법, 박영사, 2014, 456-462면 참조.

한편 OECD의 BEPS 방지대책과 관련된 국제회의에서 합의된 금융정보의 공유 확대와 관련된 내용을 국내법으로 수용하는 차원에서 2014년 1월 1일 개정되어 시행된 「국제조세조정법」 개정법률(법률 제12164호)에 제20조의2를 신설하고, 특정외국법인과 관련된 내국인에게 1. 특정외국법인의 재무제표, 2. 특정외국법인의 법인세 신고서 및 부속서류, 3. 특정외국법인의 유보소득 계산 명세서, 4. 그 외에 「국제조세조정법 시행령」 제37조 제1항에 따른 서류를 관할 세무서장에게 제출해야 할 의무를 부과하여 세계 조세 당국과의 공조를 강화하도록 하였다.

5. 금융정보 교환

「국제조세조정법」의 목적을 달성하고 외국과의 과세관련 정보 교환을 용이하게 함으로써 실질과세원칙을 달성하기 위하여 제31조에서는 ‘조세정보’ 및 ‘금융정보’를 수집하여 교환할 수 있음을 명시하고 있다. 2017년 4월 현재 이러한 조세정보를 교환하는 협정을 체결한 계약 상대방은 10개국이고, 조약체결추진을 추진 중인 국가도 5개국(2개는 서명국, 3개는 가서명국)이 있다.¹⁰⁾ 또한 제32조에 근거해 금융정보 교환 협정 체결 상대국과 세무조사의 협력에 필요한 사항을 체결할 수 있는데, 과세당국은 세무조사가 필요하다고 인정되는 경우에는 계약국 조세당국과 함께 세무조사를 하거나 공무원을 파견하여 상대국의 세무조사에 참여하도록 할 수 있다.

이러한 금융정보 교환제도의 실효성을 확보하기 위하여 2011년 12월 31일 개정된 「국제조세조정법(법률 제11126호)」에서 제31조의4를 신설하였는데, 동조 제1항에 의하면 금융정보의 제공을 요구받은 금융회사 등이 정당한 사유 없이 이를 제공하지 않거나 혹은 거짓 정보를 제공하는 경우에는 3천만 원 이하의 과태료를 부과하도록 하고 있다.

동시에 본법 제31조 제6항에서 제8항까지의 규정에 따라 정보수집 당사자는 법률에 의한 경우를 제외하고는 수집된 금융정보와 관련하여 비밀을 엄수할 의무를 부과하고, 이를 위반할 경우에는 제31조의2에 따라 처벌하도록 하고 있다.

10) 국회예산정책처, 2017 조세의 이해와 쟁점: 국제조세, 2017, 85면 참조.

6. 해외금융계좌 신고제도

해외금융계좌 신고제이란, 내국인 또는 내국법인이 일정금액 이상을 해외금융기관의 계좌에 보유하고 있는 경우에는 과세관청에 신고하도록 함으로써 역외탈세에 대응하는 것을 말한다.¹¹⁾ 우리나라는 2010년 12월 27일의 개정된 「국제조세조정법(법률 제10410호)」에서 처음 이 제도를 도입하고, 제34조를 신설하여 신고가 필요한 내용과 방법을 명시하고 있는데 이를 정리하면 다음과 같다.

〈표 2-2-1〉 해외금융계좌 신고제도

	법령 내용	근거규정
신고대상 금액	해당 연도의 매월 말일 중 어느 하루의 보유계좌잔액이 10억 원을 초과하는 경우	법 §34①, 법시행령 §49①
“해외금융계좌”의 정의	해외금융회사와의 금융거래를 위하여 해외금융회사에 개설한 계좌로서 1. 예·적금계좌 등 은행업무와 관련하여 개설한 계좌 2. 증권(해외증권 포함)의 거래를 위하여 개설한 계좌 3. 파생상품(해외파생상품 포함)의 거래를 위하여 개설한 계좌 4. 그 밖의 금융거래를 위하여 개설한 계좌	법 §34③
금액산정기준	1. 현금 2. 주식과 그 주식을 기초로 발행한 예탁증서 3. 증권시장 또는 이와 유사한 해외 증권시장에 상장된 채권 4. 집합투자증권 및 이와 유사한 해외집합투자증권 5. 「보험업법」에 따른 보험상품 및 이와 유사한 해외보험상품 6. 제1호부터 제5호까지에서 규정한 자산 외의 자산	법 §34⑥, 법시행령 §50
신고내용	1. 보유자의 성명·주소 등 신원에 관한 정보 2. 계좌번호, 금융회사의 이름, 매월 말일의 보유계좌잔액의 최고 금액 등 보유계좌에 관한 정보 3. 동법 §34④에 따른 해외금융계좌 관련자에 관한 정보	법 §34①

※ 국세청, 2017년 알기쉬운 해외금융계좌신고제도, 2017, 2-12면.

한편, 2010년 개정된 「국제조세조정법(법률 제10410호)」에서는 해외금융계좌 신고 의무를 이행하지 않은 당사자에 대해서 “미신고 금액 또는 과소신고 금액의 10%”에 해당하는 금액을 과태료로 부과하도록 하는 규정(제35조)을 신설하였고, 2014년 1월 1일의 법률 개정(제12164호)에서는 제35조 제2항을 신설하여 ‘위반금액의 출처에 대

11) 국회예산정책처, 위의 2017 조세의 이해와 쟁점, 87면 참조.

하여 소명하지 않거나 거짓으로 소명한 경우'도 역시 해당 금액의 일정 부분을 과태료로 부과할 수 있도록 하였으며, 이후 2014년 12월 23일 이루어진 개정(법률 제12849호)에서는 과태료 부과금액의 비율을 '미신고 금액 또는 과소신고 금액의 100분의 20' 또는 '위반금액을 소명하지 아니하거나 거짓으로 소명한 경우 그 금액의 100분의 20'으로 상향함으로써 신고의무 위반에 대한 제재를 강화하였다(법 제35조 제2항).

II. 과세자료 관련

1. 과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률

「과세자료의 제출 및 관리에 관한 법률(이하 “과세자료법”이라 한다)」은 과세의 근거가 되는 자료의 제출 의무 및 이러한 자료의 관리에 대한 사항을 규정함으로써 “근거과세와 공평과세를 실현하고 세무행정의 과학화와 성실한 납세 풍토를 조성하는 것”을 목적으로 제정되었다(제1조).

동법 제5조에 따르면 과세자료제출기관은 국세의 부과·징수와 납세의 관리에 직접적으로 필요한 자료를 ‘과세자료’로서 제출하여야 하고, 조세탈루의 혐의가 있다고 인정되는 자(법인을 포함한다)는 국세청장의 요청을 받은 경우 동법 제7조에 따라 지체 없이 금융거래정보를 제출하여야 한다.

국세청장은 이렇게 수집된 과세자료 및 금융거래정보를 관리하기 위한 방안을 수립하고 조치를 취해야 하며 또한 세무관서의 소속 공무원은 이러한 자료를 타인에게 제공하거나 누설해서는 안 되며, 이를 위반하여 과세자료를 타인에게 제공하거나 누설하거나 목적 외의 용도로 사용한 자는 제13조 및 제14조에 의거 형사처벌된다.

2. 특정 금융거래정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률

「특정 금융거래정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률(이하 “특정금융정보법”이라 한다)」은 외국환거래 등의 금융거래를 통한 불법적인 자금세탁행위 또는 테러에 사용될 자금의 조달행위를 규제하기 위해 필요한 정보를 수집 또는 이용하는데 필요한 사안을 규정하고 있다(제1조).

특히 제2조 4호 다목에 따르면 “조세를 탈루할 목적으로 재산의 취득·처분 또는 발생 원인에 관한 사실을 가장하거나 그 재산을 은닉하는 행위”를 자금세탁행위의 유형으로 분류하고, 제4조를 통해 금융회사 등이 이러한 행위를 목적으로 금융거래가 이루어진다고 의심할 만한 상황이 있으면 즉시 그러한 사실을 금융정보분석원장에게 보고하도록 하고 있고, 이를 위반하여 거짓보고를 하거나, 보고를 하였다는 사실을 금융상대방에게 누설하는 행위에 대해서 제14조에 의거 형사처벌하도록 하고 있다.

또한 동법의 목적을 달성하기 위하여 금융정보분석원장은 동법 제8조에 의거 외국 금융정보분석기구와 상호주의 원칙에 따라 특정금융거래정보를 제공하거나 이와 관련된 정보를 제공받을 수 있다.

III. 처벌 관련

1. 조세범처벌법

조세범처벌법 제3조는 사기나 그 밖의 부정한 행위로서 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자에 대하여는 2년 이하의 징역 또는 포탈세액 등의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처한다고 규정하고 있다(법 제3조 제1항 본문). 그러나 ① 포탈세액 등이 3억 원 이상이고, 그 포탈세액 등이 신고·납부하여야 할 세액(납세의무자의 신고에 따라 정부가 부과·징수하는 조세의 경우에는 결정·고지하여야 할 세액을 말한다)의 100분의 30 이상인 경우와 ② 포탈세액 등이 5억 원 이상인 경우에는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액 등의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다(법 제3조 제1항 제1호 및 제2호).

법 제3조 제1항에서의 “사기나 그 밖의 부정한 행위”에 대하여는 다음과 같이 7가지 유형에 행위로서 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말한다고 규정하고 있다(법 제3조 제6항): “① 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장, 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 계산서 합계표, 세금계산서합계표의 조작, ⑥ 「조세특례제한법」 제5조의2제1호에 따른 전사

적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작, ⑦ 그 밖에 위계(偽計)에 의한 행위 또는 부정한 행위.”

2. 관세법

관세법은 적정한 관세의 부과·징수를 주된 목적(제1조)으로 하고 있으나, 제270조를 통해 부정한 방법으로 관세를 포탈하는 경우에는 이를 형사처벌하고 있다. 뿐만 아니라 해외의 관세당국과의 정보 교환을 통해 국제적 조세회피를 방지하기 위하여 제260의6에서는 국가 간 세관정보를 상호 교환할 수 있도록 규정하고 있다. 또한 관세청장은 외국세관과의 세관정보 교환 등의 편의를 위하여 327조에 따라 ‘국가관세 종합정보망’을 구축하여 운영할 수 있도록 하여 조세회피에 대응하고 있다.

3. 외국환거래법

「외국환거래법」 제18조에 따르면 외국환을 이용해 자본거래를 하려는 자는 동법 시행령 제32조에 규정된 방법에 따라 기획재정부장관에게 신고하여야 한다. 이러한 신고의무를 위반하고 자본거래를 한 경우로서 위반 금액이 5억 원 이상의 범위에서 대통령령으로 정하는 금액¹²⁾을 초과하는 자에 대해서는 동법 제29조 제1항 제3호에 의거하여 처벌하도록 하고 있다. 한편 제29조의 구성요건에 해당하지 않은 경우라도 제32조 제1항에 의하여 1) 신고를 하지 아니하거나 거짓으로 신고를 하고 자본거래를 한 자(동조 제4호), 2) 제18조 제5항을 위반하여 신고수리가 거부되었음에도 그 신고에 해당하는 자본거래를 한 자(동조 제5호), 또는 3) 제18조 제6항을 위반하여 같은 조 제4항 제3호의 권고내용과 달리 자본거래를 한 자(동조 제6호)에 대해서는 1억 원 이하의 과태료에 처하도록 하고 있다.

4. 특정범죄가중처벌법

특정범죄가중처벌법에서는 조세포탈에 대한 가중처벌을 규정하고 있다. 즉 제8조

12) 「외국환거래법 시행령」 제40조 제1항 제2호에 의하면 10억 원.

는 「조세범 처벌법」 제3조 제1항 등 위반행위에 대하여 포탈금액 등을 기준으로 다음과 같이 가중처벌하고 있다.¹³⁾

- 포탈세액등이 연간 10억원 이상인 경우: 무기 또는 5년 이상의 징역
- 포탈세액등이 연간 5억원 이상 10억원 미만인 경우: 3년 이상의 유기징역
- * 이 경우 그 포탈세액등의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금 병과

5. 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률

「특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률(이하 “특경법”이라 한다)」 제4조는 불법적인 방법으로 재산을 국외로 이전시키거나 또는 국내로 이전해야 할 재산을 국외에 은닉 또는 처분하는 등의 방법으로 해외에 재산을 도피시킨 경우에 대해 처벌하도록 하고 있다. 구체적인 처벌의 정도는 다음과 같다.

〈표 2-2-2〉 국외재산도피와 처벌

행위	처벌	근거법령
재산국외도피	- 1년 이상의 유기징역 - 목적물 가액의 2~10배 상당하는 벌금	법 §4①
도피액 50억 이상	무기 또는 10년 이상의 징역	법 §4② 제1호
도피액 5억 이상 50억 미만	5년 이상의 유기징역	법 §4② 제2호

※ 동법 제10조 제1항에 따라 도피시키거나 도피시키려고 한 재산은 몰수된다.

6. 범죄수익은닉의 규제 및 처벌 등에 관한 법률

「범죄수익은닉의 규제 및 처벌 등에 관한 법률(이하 “범죄수익은닉규제법”이라 한다)」은 특정범죄의 범죄수익을 은닉하는 행위를 규제하는 한편, 해당 범죄수익을 몰수 또는 추징할 수 있는 법적 근거를 마련하여 특정범죄를 조장하는 경제적 요인을 제거하는 것을 목적으로 하여 제정되었다(제1조).

우선 동법 제2조 2호 나목 4)에 따라 ‘재산국외도피죄’에 따른 범죄수익 역시 몰수

13) 관세포탈에 대한 가중규정은 동법 제6조 참조.

(동법 제8조)나 추징(동법 제10조)의 대상이 된다고 규정하여 역외 탈세를 위한 자금을 회수할 수 있는 방안을 강구하고 있다. 또한 특정범죄를 통한 범죄수익을 은닉하거나 범죄수익의 취득 또는 처분에 관한 사실을 가장한 자, 그리고 범죄수익의 발생 원인에 관한 사실을 가장한 자는 동법 제3조 제1항에 의거하여 형사처벌하도록 하고, 범죄수익과 관련이 있다는 사정을 알면서도 이를 수수한 자에 대해서도 제4조에 의해 처벌하도록 하고 있다.

한편, 동법 제5조 제1항에 따라 금융회사 등은 금융거래와 관련하여 수수한 재산이 범죄수익과 관련이 있다는 사실을 인지한 경우에는 즉시 관할 수사기관에 신고할 의무를 지며, 이러한 신고의무를 위반한 경우에는 동조 제3항에 따라 형사처벌을 받게 된다.

제3절 불법적 자본유출 현황

1. 불법적 자본유출 현황 자료의 특성

국제거래 등과 관련하여 조세회피처 등을 이용하여 불법적으로 유출되고 있는 자본 규모를 정확하게 산출하는 것은 불가능하다. 예를 들어, 자본을 불법적으로 유출하는 행위 유형은 다양하지만 세금이 면제되거나 세율이 낮은 지역을 일컫는 소위 조세회피처에 페이퍼컴퍼니 등을 설립하고 자금을 은닉하는 경우가 대표적인데, 이러한 조세회피처 국가들에 얼마만큼의 자산이 은닉되어 있는지는 확인하는 것은 불가능에 가깝다. 조세회피처의 조세제도는 공통적으로 투명하지 않기 때문이다. 개발도상국이나 약소국의 경우에는 외국의 자본을 유치하기 위하여, 스위스나 룩셈부르크 등과 같은 선진국의 경우에는 고객과의 신뢰 유지 등을 이유로 과세에 필요한 정보를 제공하지 않는다. 이러한 한계에 직면하여 연구자나 관련 기구에서는 자체적인 조사 기법을 고안하여 조세회피처에 은닉된 자산의 규모를 추론한다. 이에 따라 조사를 주관한 기관이나 조사의 목적에 따라 결과에 큰 차이가 생겨난다.

그러나 이러한 연구 결과가 추론에 기반하고 있는 것이라 할지라도, 전 세계에서

일어나고 있는 조세회피의 대략적인 규모와 심각성을 판단할 수 있는 자료로서는 활용 가능하다. 이하에서 몇 가지 연구자 또는 기구가 수행한 내용들을 살펴보고자 한다.

II. 국제사회의 조사

세계 여러 나라 가운데 다음의 국가들이 조세회피처로서 큰 역할을 하는 것으로 조사되었다.¹⁴⁾

〈표 2-3-1〉 세계 주요 조세회피처의 조세피난 점유율

조세회피처	점유율
스위스	29%
영국 및 채널 제도	20%
룩셈부르크	12%
케이먼 제도, 바하마, 버뮤다	10%
미국	8%
싱가포르	8%
홍콩	4%
기타	9%

한편, 2012년에 이루어진 한 연구¹⁵⁾에 따르면 대략 2010년에만 최소 21조 달러(USD)에서 최대 32조 달러에 달하는 자산이 80개 이상의 조세회피처에 은닉되어 있는 것으로 추산되었다. 이는 그 이전에 이루어졌던 발표¹⁶⁾에 비해 엄청나게 증가한 숫자였다.

14) Merten, Steuroasen Ausgabe 2014 - Wandel in der Offshore-Welt, 2013, S. 80(박미숙·강우예, 조세회피처를 이용한 범죄행위 유형에 대한 연구, 한국형사정책연구원, 2014, 30면(재인용)).
 15) Henry, James, The Price of Offshore Revisited: New Estimates for 'Missing' Global Private Wealth, Income, Inequality and Lost Taxes, London, 조세정의네트워크(Tax Justice Network), 2012, 5면 이하 참조. 원문 참조 http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf (2017.11.03. 최종접속).
 16) 예컨대, 미국의 Bureau of International Narcotics and Law Enforcement Affairs에서는 2000년에 약 50개의 역외 조세회피처에 약 4.8조 달러 가량의 자산이 존재한다고 추산한데 반해, OECD는 5~7조 달러 가량의 자산이 은닉되어있다고 했다가 2009년의 4월의 G20 영국 회담을 기점으로 해서는 갑자기 11조 달러 가량이 해외에 은닉되어있다고 추산하여 발표하였다. 이 내용은 그러나 그 근거와 계산방법론이 명확히 제시되지 않은 채 발표되었다고 한다. 이에 대한 자세한 내용은 J. Henry, 앞의 글, 18면 이하 참조.

이에 대해 2014년에 이루어진 한 연구¹⁷⁾에 따르면 2013년 대략 7.6조 달러의 자산이 역외 조세회피처에 은닉되어 있다고 추산하고 있다. 또한 본 연구는 국가 별 역외자산의 규모와 그로 인한 세수감소(Tax revenue loss)를 추산해 내고 있다.

〈표 2-3-2〉 세계 역외 자산 규모¹⁸⁾

지역/국가	역외 자산 (\$ billions)	역외 자산의 비율	세수감소 (\$ billions)
유럽	2,600	10 %	75
미국	1,200	4 %	36
아시아	1,300	4 %	35
라틴 아메리카	700	22 %	21
아프리카	500	30 %	15
캐나다	300	9 %	6
러시아	200	50 %	1
걸프만 국가	800	57 %	0
합 계	7,600	8.0 %	190

〈표 2-3-2〉에 따르면, 예컨대 유럽은 대략 2조6천억 달러를 해외에 주식, 채권, 뮤추얼펀드, 현금 등으로 역외 조세회피처에 유치하고 있는 것인데, 이는 유럽 전체의 금융 자산의 10%에 해당하는 금액이며, 이러한 은닉행위로 인하여 유럽에서만 약 750억 달러 정도의 세금을 걷지 못했다는 것을 의미한다. 마찬가지로 미국에서만 1조 2천억 달러 규모의 자산이 역외 도피처에 존재하며 이로 인해 미국 조세당국은 360억 달러 정도를 과세하지 못한 것이다.¹⁹⁾

이에 대해 조세정의네트워크(TJN)은 국제통화기금(IMF)의 연구결과²⁰⁾를 인용하여 조세회피처를 통한 세수감소액이 2015년 OECD 국가에서만 약 4000억 달러에 이를

17) Zucman, Gabriel, "Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits", Journal of Economic Perspectives Vol. 28, No. 4, 2014, 139면 참조. 원문 참조: <http://gabriel-zucman.eu/files/Zucman2014JEP.pdf> (2017.11.07. 최종접속).

18) G. Zucman, 앞의 논문, 140면.

19) G. Zucman, 위의 논문, 140면.

20) E. Crivelli/R. De Mooij/ M. Keen, Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, IMF Working Paper WP/15/118, IMF Fiscal Affairs Department, 2015, 21면. <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2015/wp15118.pdf> (2017.11.07. 최종접속).

것이라고 주장하고 있다.²¹⁾

또한 최근의 한 연구²²⁾에 따르면 8조 6350억 달러가 전 세계 조세도피처에 은닉되어 있다고 추산되고 있는데, 이는 전 세계 GDP의 11.6%에 해당하는 것이라고 한다.

(단위: US \$)

Table A1: The world's offshore household financial wealth

	Billions current US\$						% of world GDP							
	World GDP	Offshore wealth	Of which: portfolio securities	Of which: bank deposits	Of which: Swiss d	% declared	Offshore wealth, BCG	Offshore wealth, TJN	Offshore wealth	Of which: portfolio securities	Of which: bank deposits	Of which: Switzerland	Offshore wealth, BCG	Offshore wealth, TJN
1999					1,232									
2000	33,276				1,197	5%						3.6%		
2001	33,079	3,100	2,568	533	1,271	5%			9.4%	7.8%	1.6%	3.8%		
2002	34,359	3,049	2,451	598	1,282	5%			8.9%	7.1%	1.7%	3.7%		
2003	38,586	3,508	2,821	687	1,556	5%			9.1%	7.3%	1.8%	4.0%		
2004	43,465	4,015	3,259	755	1,820	5%		11500	9.2%	7.5%	1.7%	4.2%		26%
2005	47,034	4,410	3,603	807	2,020	5%	6,052		9.4%	7.7%	1.7%	4.3%	12.9%	
2006	50,971	4,912	3,984	928	2,422	5%	6,700		9.6%	7.8%	1.8%	4.8%	13.1%	
2007	57,452	6,335	5,170	1,165	2,912	5%	7,300		11.0%	9.0%	2.0%	5.1%	12.7%	
2008	62,983	5,558	4,266	1,292	2,135	10%	6,700		8.8%	6.8%	2.1%	3.4%	10.6%	
2009	59,705	5,909	4,720	1,190	2,359	10%	7,400		9.9%	7.9%	2.0%	4.0%	12.4%	
2010	65,489	5,547	4,375	1,172	2,301	10%	7,800	21000	8.5%	6.7%	1.8%	3.5%	11.9%	32%
2011	72,572	6,102	4,911	1,191	2,252	10%	7,800		8.4%	6.8%	1.6%	3.1%	10.7%	
2012	74,042	6,385	5,139	1,246	2,370	15%	8,500		8.6%	6.9%	1.7%	3.2%	11.5%	
2013	76,124	7,685	6,185	1,500	2,423	20%	8,900		10.1%	8.1%	2.0%	3.2%	11.7%	
2014	77,869	8,635	6,996	1,640	2,342	20%	10,000		11.1%	9.0%	2.1%	3.0%	12.8%	
2015	74,510	8,635	6,996	1,640	2,217	20%	10,000		11.6%	9.4%	2.2%	3.0%	13.4%	
2016	75,641													

[그림 2-3-1] 전 세계 조세회피처에 예치된 금액²³⁾

또한 본 연구에서는 어느 지역의 조세회피처가 주로 이용되고 있는지도 분석하고 있다.

21) Markus Meirzer, Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer, Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland und Tax Justice Network(TJN), 2016.06., 1면. 원문: https://netzwerksteuergerechtigkeit.files.wordpress.com/2016/06/nwsg_2016_steuervermeidung-u-entwicklungslc3a4nder.pdf (2017.11.03. 최종접속).

22) G. Zucman/N. Johannesen/A. Alstadsæter, Who Owns the Wealth in Tax Haven? Macro Evidence and Implications for global Inequality, NBER Working Paper 23805, 2017.09, 원문: <https://gabriel-zucman.eu/files/AJZ2017b.pdf> (2017.11.07. 최종접속) 참조. 본 연구는 미국 경제조사국(National Bureau of Economic Research, 이하 NBER)이 소위 역외 조세회피처로 명명된 국가나 지역에 얼마 정도의 자산이 은닉되었는지 추정해보고, 해당 조세회피처에 어떤 국가가 어느 정도의 자산을 보유하고 있는지를 역시 추정해본 연구이다.

23) 출처: <http://gabriel-zucman.eu/files/AJZ2017bAppendix.pdf> (2017.11.08. 최종접속). 이 그림은 G. Zucman/N. Johannesen/A. Alstadsæter의 2017년 연구데이터를 기본으로 만들어진 것이다.

	Share of offshore wealth						billion of current US\$					
	Total offshore wealth	Switzerland	Tax havens other than Switzerland	Of which: American tax havens	Of which: Asian tax havens	Of which: European tax havens	Total offshore wealth	Switzerland	Tax havens other than Switzerland	Of which: American tax havens	Of which: Asian tax havens	Of which: European tax havens
2001	100%	41%	59%	9.5%	18.2%	31.3%	3,100	1,271	1,829	294	565	970
2002	100%	42%	58%	12.2%	14.8%	30.9%	3,049	1,282	1,767	372	452	943
2003	100%	44%	56%	11.4%	13.4%	30.8%	3,508	1,556	1,952	401	468	1,082
2004	100%	45%	55%	11.8%	12.7%	30.2%	4,015	1,820	2,195	473	508	1,214
2005	100%	46%	54%	10.7%	13.9%	29.6%	4,410	2,020	2,390	471	615	1,305
2006	100%	49%	51%	10.4%	13.2%	27.0%	4,912	2,422	2,490	512	650	1,328
2007	100%	46%	54%	11.3%	14.7%	28.1%	6,335	2,912	3,423	713	932	1,779
2008	100%	38%	62%	16.0%	18.3%	27.2%	5,558	2,135	3,423	891	1,017	1,514
2009	100%	40%	60%	15.2%	19.1%	25.8%	5,909	2,359	3,551	901	1,127	1,523
2010	100%	41%	59%	15.9%	19.7%	22.9%	5,547	2,301	3,246	884	1,091	1,271
2011	100%	37%	63%	15.3%	23.4%	24.4%	6,102	2,252	3,850	936	1,425	1,489
2012	100%	37%	63%	13.9%	23.4%	25.5%	6,385	2,370	4,015	889	1,497	1,629
2013	100%	32%	68%	16.1%	27.4%	24.9%	7,685	2,423	5,262	1,239	2,107	1,915
2014	100%	27%	73%	17.7%	31.2%	24.1%	8,635	2,342	6,293	1,524	2,691	2,078
2015	100%	26%	74%	17.0%	33.5%	23.8%	8,635	2,217	6,418	1,466	2,896	2,056
2006-07	100%	47.4%	52.6%	11.3%	14.6%	26.7%	5,624	2,667	2,957	633	819	1,504

[그림 2-3-2] 역외 자산의 분포 지역²⁴⁾

[그림 2-3-2]에 따르면 2015년에 스위스에 26%의 역외 자산이 보관되어 있는 반면, 스위스 이외의 지역에 역외자산의 74%가 예치되어 있는 것으로 조사되었다. 그 중에서도 아시아 지역²⁵⁾에 33.5%, 유럽 지역의 조세회피처²⁶⁾에 23.8%, 미주지역²⁷⁾에 17%가 예치되어 있는 것으로 조사되었다.

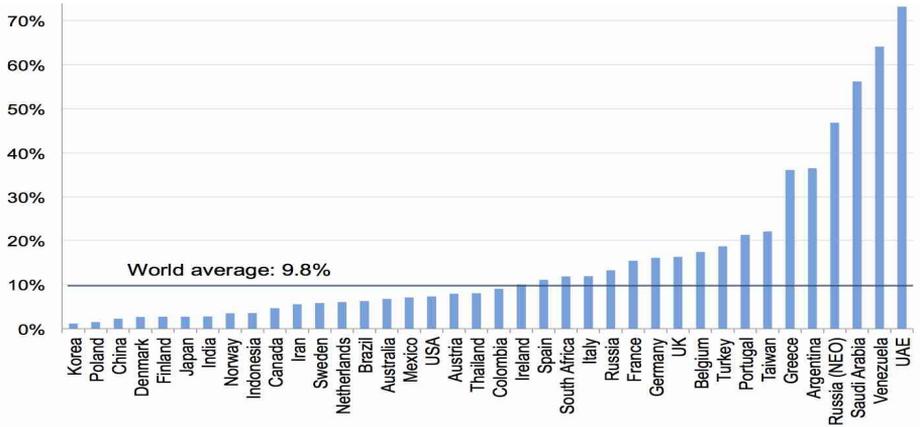
한편 본 조사에서는 국가들의 역외 자산 규모도 추산하고 있다.

24) 출처: <http://gabriel-zucman.eu/files/AJZ2017bAppendix.pdf> (2017.11.08. 최종접속).

25) 여기에는 홍콩, 싱가포르, 마카오, 말레이시아, 바레인이 해당된다.

26) Zucman에 따르면 키프로스, Guernesey 섬, 영국령 Jersey, 맨 섬(Isle of Man), 룩셈부르크, 오스트리아, 벨기에, 영국 등이 이에 해당한다.

27) 대표적으로 바하마, 버뮤다, 케이만 군도, 파나마, 미국 등이 해당된다.



[그림 2-3-3] 역외자산 규모 (GDP 대비 %)²⁸)

[그림 2-3-3]은 2007년도 전 세계의 GDP 대비 역외자산 규모를 분석한 것이라고 한다. 본 연구에 따르면 2007년도에 총 5조 6240억 달러의 자산의 해외에 예치되어 있었으며, 이는 전 세계 GDP의 9.8%에 해당하는 것이었다. 또한 이 자료에 의하면 한국은 2007년에 대략 130억 달러의 자산을 역외에 보유하고 있었으며, 이는 당시 한국의 GDP 대비 1.2%에 해당한다고 추정되었다.²⁹)

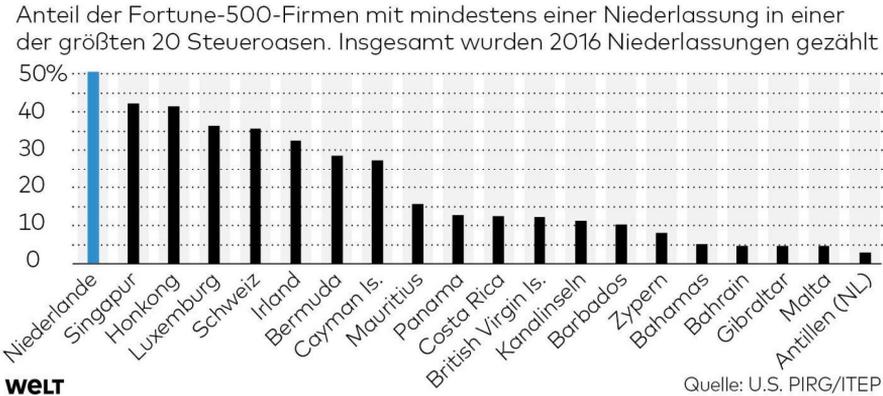
또 다른 연구³⁰)에서는 애플, 마이크로소프트, GE와 같은 미국의 대기업들이 2016년에 9775개의 역외 회사를 통해서 약 2.6조 달러의 조세를 회피하였다고 발표하였다.

28) G. Zucman/N. Johannesen/A. Alstadsæter, 앞의 논문, Appendix Table A.3.

29) <http://gabriel-zucman.eu/files/AJZ2017bAppendix.pdf>, Table A3 참조(최종접속: 2017.11.07.).

30) 본 연구는 과세 및 경제정책연구소(Denkfabrik Institute on Taxation and Economic Policy, 이하 ITEP)와 미국 소비자보호 단체인 U.S. PIRG Education Fund에 의해 이루어졌다고 한다. 자세한 내용은 “US-Konzerne hortern Billionen in Steueroasen”, WeltN24, 2017.10.24., <<https://www.welt.de/finanzen/article169994603/US-Konzerne-hortern-Billionen-in-Steueroasen.html>> (2017.11.07. 최종접속)> 참조.

Niederlande sind die größte Steueroase



[그림 2-3-4] 포춘지 선정 500대 기업이 이용하고 있는 주요 20개 조세회피처 현황³¹⁾

또한 이 연구는 주요 20개 조세회피국을 발표하였는데, 네덜란드가 가장 많이 이용되는 조세회피처로 드러났으며, 싱가포르, 홍콩 등의 아시아 국가와 룩셈부르크, 스위스, 아일랜드 등의 유럽 국가들이 주요한 조세회피처로 이용되고 있는 것으로 조사되었다.³²⁾

Ⅲ. 우리나라 관련 현황

1. 조세정의네트워크(tax justice network: TJN) 보고서 (2012)

가. TJN 보고서 개관

TJN 보고서는 전세계 역외금융산업이 보호하고 서비스를 제공해주고 있는 과세되지 않은 개인 재산의 규모, 추이, 분포에 대한 기존 추정치를 검토하고 개선하기 위한 목적으로 작성된다.³³⁾

31) 출처: "US-Konzerne horten Billionen in Steueroasen", WeltN24, 2017.10.24., <<https://www.welt.de/finanzen/article169994603/US-Konzerne-horten-Billionen-in-Steueroasen.html>> (2017.11.07. 최종접속).

32) 위의 WeltN24, 2017.10.24. 참조.

33) 컨설팅회사 매킨지의 수석 이코노미스트를 지낸 조세 피난처 전문가 제임스 헨리가 국제결제은행(BIS), 국제통화기금(IMF) 자료 등 대량의 데이터에 근거해 작성된다. 한국조세재정연구원, 지하

2010년 기준으로, 전세계의 개인 금융 재산 중 21조 달러 내지 32조 달러가 사실상 세금이 과세되지 않는 80여개의 역외 비밀주의 지역(offshore secrecy jurisdictions)에 투자된 것으로 추정하고 있다. 그리고 1970년대 이후 139개 개발도상국의 엘리트들은 2010년 기준 7.3조 달러 내지 9.4조 달러에 달하는 개인 금융 재산을 비공식적(unrecorded)으로 역외 지역(offshore jurisdictions)을 통해 보유한 것으로 추정하고 있다.³⁴⁾

나. 우리나라 관련

TJN 보고서에 따르면 우리나라의 경우, 1970년대부터 2010년까지 해외 조세회피처에 총 7,790억 달러(약 900조원)에 이르는 자산이 이전된 것으로 추정하고 있다. 이 금액은 세계 3위에 해당하는 것이라고 한다. 1위는 중국이 차지했으며 1조 1,890억 달러를 조세회피처에 이전한 것으로 조사되었으며, 러시아가 7,980억 달러로 2위, 브라질이 5,200억 달러로 4위, 그리고 쿠웨이트가 4,960억 달러로 5위를 차지하였다고 한다.³⁵⁾

이러한 TJN 보고서는 역외 경제 규모를 현재까지 가장 구체적으로 추정하고 있는 것으로 평가되고 있다.³⁶⁾ 본 보고서에 따르면 최대 32조 달러에 달하는 금액이 스위스 은행이나 케이먼 군도와 같은 조세 피난처로 흘러들어간 것으로 추산하고 있다.



[그림 2-3-5] 각국 조세회피처 자산유출규모(TJN)³⁷⁾

경제양성화를 위한 조세회피처로의 불법자본유출 실태 및 대응방안연구 [요약], 2014, 7면.
 34) 한국조세재정연구원, 위의 보고서, 7면.
 35) James S. Henry / Tax Justice Network, The Price of Offshore Revisited Appendix III - Key Charts, p.55
 36) 연합뉴스, 2012-7-23.

2. 금융비밀지수(FSI) 보고서

가. 정의

금융비밀지수 보고서(FSI: Financial Secrecy Index)는 조세정의네트워크(TJN)가 2년 주기로 조사하여 발표하는 보고서로서, 각국의 조세관련 제도와 규제 등이 어느 정도의 비밀성을 갖고 있는지 조사하는 한편, 해당 국가의 역외금융서비스가 세계에서 차지하는 비중으로 가중치를 매겨 산출한다.³⁸⁾ 이 FSI가 높을수록 해당 국가에서 조세회피나 돈세탁이 용이하다는 것을 의미한다.³⁹⁾

나. 지수산출방법

각국의 금융비밀지수는 질적 및 양적 조사방법을 통해 측정된다.⁴⁰⁾ 질적 조사방법은 각 국가의 금융제도가 어느 정도의 비밀을 보장하고 있는지를 확인하기 위한 15개의 지표들을 기준으로 하여 점수를 산출하는 것이고, 양적 조사방법은 해당 국가가 역외 금융에서 어느 정도의 영향력을 가졌는지를 평가하는 것이다.⁴¹⁾ 15개의 핵심 금융비밀지표(KFSIs)는 다음 [그림 2-3-7]과 같다.

다. 우리나라 금융비밀지수

(1) 2013년

우리나라의 2013년 FSI는 24위에 랭크되었다.⁴²⁾ 금융 비밀수준은 54점으로 평가되어(100점 만점), 비밀용인정도가 중간보다 낮은 것으로 나타났다. 그리고 세계 역외 금융서비스 시장에서 1%에 못 미치는 비중(0.978)을 차지하여 다른 국가와 비교하여

37) 출처: 서울의 소리 2012-07-23

38) 경향신문, 2015-11-03.

39) <http://www.financialsecrecyindex.com/> (최종접속: 2017.08.24.)

40) Tax Justice Network, Financial Secrecy Index 2015 Methodology, 2016.2.6, 2면.

41) Tax Justice Network, Financial Secrecy Index 2015 Methodology, 62면 이하.

42) <http://www.financialsecrecyindex.com/> (최종접속: 2017.08.24.) 조사 대상 82개국 가운데 스위스 1위, 룩셈부르크 2위, 홍콩 3위, 케이먼 군도 4위, 싱가포르 5위, 미국 6위, 레바논 7위, 독일 8위, 저지 군도 9위, 일본 10위로 나타났다.

매우 작은 역할을 하는 것으로 평가되었다.⁴³⁾

(2) 2015년

우리나라의 2015년 FSI는 49위에 랭크되었다(총 102개국).⁴⁴⁾ 금융 비밀수준은 44점으로 평가되어(100점 만점), 비밀용인정도가 적당한 수준에 가까운 것으로 나타났다. 그리고 세계 역외 금융서비스 시장에서 0.3% 약간 넘는 비중을 차지하여 다른 국가와 비교하여 작은 역할을 하는 것으로 평가되었다.⁴⁵⁾

(3) 평가

2015년의 FSI를 볼 때 - 2013년에 24위를 기록한 것과 비교하면 - 우리나라는 금융투명성이 매우 개선된 것을 알 수 있다.

그러나 우리나라는 여전히 기업의 투명성(Corporate Transparency)과 관련한 지표인 “(4) 기업소유권의 공개(publicly available company ownership)”, “(5) 금융계좌의 공개(publicly available financial account)” 및 “(6) 국가별 보고(country by country reporting)” 등은 - “(3) 기업 수익소유권(company beneficial ownership)” 지표와 함께 - 좋은 점수를 받지 못하고 있는 것으로 나타나고 있다. 그런데 2015년 “(12) 자동 정보교환(automatic information exchange)” 지표는 2013년과 비교해 매우 개선된 것으로 나타나고 있다.

요컨대 우리나라는 조세 및 금융규제 측면에서는 효율적이고 투명성이 있는 것으로 평가되지만, 기업의 투명성 부분에 있어서는 개선이 필요한 것으로 나타나고 있다.

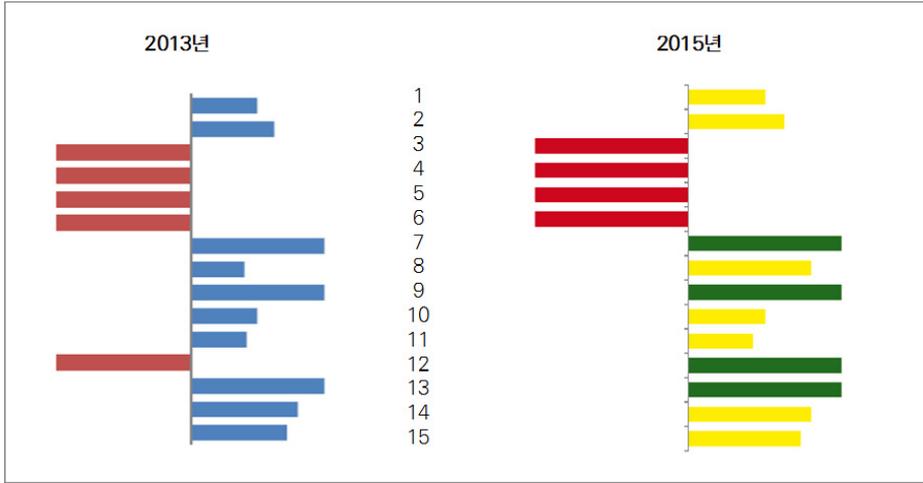
43) 자세한 것은 <http://eurodad.org/files/pdf/531dc6d87e4b4.pdf> 참조 바람(최종접속: 2017.08.24.).

44) Tax Justice Network, Financial Secrecy Index 2015 Results, 2015.11.2. <자료출처: <http://www.financialsecrecyindex.com/introduction/fsi-2015-results> (최종접속:2017.08.24.)>

45) <http://www.financialsecrecyindex.com/faq> (최종접속: 2017.08.24.). 조사 대상 102개국 가운데 스위스 1위, 홍콩 2위, 미국 3위, 싱가포르 4위, 케이먼 제도(자메이카) 5위, 룩셈부르크가 6위, 레바논 7위, 독일 8위, 바레인 9위, 두바이가 10위로 나타났다.



[그림 2-3-6] 한국 KFSI 평가 1 (2013년, 2015년)



[그림 2-3-7] 한국 KFSI 평가 2 및 세부지표(2013년, 2015년)⁴⁶⁾

KFSIs		2013년	2015년
수익소유권의 투명성			
1	금융비밀: 이 지역은 금융비밀을 보장하는가?	한국은 금융비밀을 적절하게 축소시키지 않았다.	한국은 부분적으로 금융비밀을 축소시켰다
2	신탁 및 재단 등록: 신탁/재단을 공적으로 등록 또는 금지하는가?	한국은 신탁 및 개인 재단을 부분적으로 공개하거나 금지한다.	(동일)
3	기업소유권 등록: 관계 당국이 기업의 수익소유권에 대한 최신 세부정보를 확보하여 가지고 있는가?	한국은 기업소유권에 대한 세부정보를 공문서로 보유하고 있지 않다.	(동일)
기업투명성 규제에 관한 핵심요소			
4	기업소유권 공개: 관계 당국은 기업소유권에 관한 상세정보를 공문서로 무료 또는 10달러/10유로 이하의 비용으로 온라인으로 제공하는가?	한국은 기업소유권에 관한 상세정보를 온라인으로 공개할 것을 요구하지 않는다.	(동일)
5	기업계좌의 공개: 관계 당국은 무료 또는 10달러/10유로 이하의 비용으로 누구나 기업계좌를 조사할 수 있도록 하는가?	한국은 기업계좌를 공문서로 이용할 수 있도록 요구하지 않는다.	(동일)
6	국가별 보고: 모든 기업들이 국가별 재무보고서를 발표하도록 요구하는가?	한국은 모든 기업들에게 공개적인 국가별 재무보고를 요구하지 않는다	한국은 기업들에게 공개적인 국가별 재무보고를 요구하지 않는다

46) 자료: <http://www.financialsecrecyindex.com/>; <http://eurodad.org/files/pdf/531dc6d87e4.pdf> (최종접속: 2017.08.14.).

KFSIs		2013년	2015년
조세 및 금융규제의 효율성			
7	정보교환을 위한 적합성: 거주자 지급대리점이 비거주자에 대한 지불정보를 국내 조세행정기관에게 보고하도록 요구하는가?	한국은 거주자 지급대리점에 비거주자에 대한 지불정보를 국내 과세 당국에게 알리도록 요구하고 있다.	(동일)
8	조세행정의 효율성: 조세행정기관이 정보를 효율적으로 분석하기 위하여 납세자 식별장치를 이용하고 있고 대규모 납세자 단체가 있는가?	한국은 조세관련 정보를 효율적으로 분석하기 위하여 적절한 도구들을 부분적으로 사용한다.	(동일)
8	탈세방지 방지책: 관할지역이 외국 조세납부를 위하여 일방적인 조세공제를 제공하고 있는가?	한국은 조세공제제도를 통해 탈세방지를 하고 있다.	(동일)
10	유해한 법적 제도: 관할지역이 셀(cell) 회사나 면책조항이 있는 신탁제도를 허용하는가?	한국은 부분적으로 유해한 법적 제도들을 허용한다.	(동일)
국제적 표준과 협력			
11	자금세탁 방지: 관할지역은 FATT(국제자금세탁방지기구)의 권고를 준수하는가?	한국은 국제적인 자금세탁 방지 표준을 준수하지 않는다.	한국은 부분적으로 국제적인 자금세탁방지 표준을 준수한다.
12	자동 정보교환: 관할지역이 공통보고표준을 통해 다자간 자동정보교환에 전적으로 참여하는가?	한국은 자동정보교환에 전적으로 참여하지 않는다.	한국은 자동정보교환에 전적으로 참여한다.
13	쌍무조약: 관할지역은 요청에 따른 정보교환을 위해 최소 53개의 쌍무조약을 체결했는가? 또는 유럽이사회/OECD 협약의 한 당사자 인가?	한국은 2013년 5월 31일 현재 OECD의 기본 요구를 준수하는 최소 30개 쌍무 조세정보 공동이용협정을 체결하였다.	한국은 2015년 5월 31일 현재 OECD의 기본 요구를 준수하는 최소 30개 쌍무 조세정보 공동이용협정을 체결하였다.
14	국제투명성 서약: 관할지역은 금융투명성과 관련한 5개의 가장 적절한 국제협약을 비준하였는가?	한국은 금융 투명성과 관련한 적절한 국제협약을 부분적으로 비준하였다.	한국은 금융 투명성과 관련한 5개 이하의 가장 적절한 국제협약을 비준하였다.
15	국제사법공조: 관할지역은 돈세탁 및 기타 범죄문제에 관하여 다른 나라들과 협력하는가?	한국은 돈세탁 및 기타 범죄문제에 관하여 다른 나라들과 부분적으로 협력한다.	(동일)

3. 한국조세재정연구원의 추정

2012년 한 해 조세회피처 등으로 불법 유출된 자본규모는 56.6억 달러에서 최대 230.3억 달러로 GDP 대비 0.5~2.0%에 해당하는 수준이고, 1999년부터 2012년까지 우리나라 불법자본 누적치는 1,526억~2,553.3억 달러에 달하는 것으로 추정하고 있다.⁴⁷⁾

4. 국세청의 역외탈세조사 결과

국세청은 그 동안 역외탈세 문제를 지하경제 양성화를 위한 주요 해결 과제 중 하나로 선정하여 역외탈세를 방지하기 위해 노력해왔다. 지난 10년간의 역외탈세 조사실적을 보면 역외탈세 조사 실적이 매년 증가하고 있는 것으로 나타나고 있다. 특히 2015년에는 역외탈세 혐의자 223명을 조사하여 총 1조 2,861억 원을 추징하였다.

이러한 성과는 국세청의 정보수집 능력과 분석능력을 총집하여 역외탈세의 가능성이 있는 탈세혐의자들을 중점적으로 조사한 결과로 분석되고 있다. 특히 해외금융계좌 신고제를 도입하는 등 해외금융정보를 수집하기 위한 각종 제도를 마련하는 한편, 국가 간 정보교환 제도 도입, 유관기관 간 정보공유 시스템 확보, 탈세제보 체계 정비, FIU정보 활용 등 정보관련 인프라를 구축하는 등 전략적으로 탈세정보를 수집하고 이를 조사할 수 있도록 한 것이 주요했던 것으로 분석된다.⁴⁸⁾

〈표 2-3-3〉 역외탈세 조사실적 추이(2008~2015)

(단위: 건, 억원)

	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
조사건수	30	54	95	156	202	211	226	223
추징세액	1,503	1,801	5,019	9,637	8,258	10,789	12,179	12,861

※ 자료: 국세청, 보도자료(2016-1-27); 감사원, 위의 감사결과보고서, 11면.

47) 감사원, 감사결과보고서 - 지능형 조세회피 과세실태(국제거래 및 금융거래를 중심으로), 2014.12., 10면 참조.

48) 국세청, 보도자료(2016-1-27)

5. ‘파나마 페이퍼스’와 ‘파라다이스 페이퍼스’ 사건

가. 정의와 전개 상황

2016년 4월 전 세계를 떠들썩하게 만들었던 파나마 페이퍼스 사건이란, 파나마에 위치한 로펌인 ‘모색 폰세카(Mossack Fonseca & Company)’의 고객 정보 및 이들이 조세회피를 목적으로 소위 조세회피처라고 명명된 파나마나 영국령 버진 아일랜드 등에 설립한 역외 회사의 목록 등의 기밀정보가 유출되어 언론에 공개된 사건을 말한다.⁴⁹⁾ 내부 직원으로 추정되는 익명의 제보자가 독일 유력 신문인 ‘쾰트도이체 짜이퉁(Süddeutsche Zeitung)’에 막대한 양의 정보를 제공했고, 이 정보를 바탕으로 ‘국제탐사보도언론인협회(International Consortium of Investigative Journalists, 이하 ICIJ라 한다)’와의 공조를 통해 자료의 검증 및 조사가 이루어지고 있으며, 우리나라의 경우에는 ‘뉴스타파’라는 언론 매체가 자료의 조사에 참여하고 있다.⁵⁰⁾ 이 자료에는 전 세계의 유력 인사와 기업의 명단이 들어 있었으며, 유출된 데이터 속에 한국인이 195명 포함되어 있는 것으로 알려졌다.⁵¹⁾

한편 그로부터 1년 후인 2017년 11월, 이번에는 버뮤다에 소재하고 있는 로펌인 ‘애플비(Appleby)’에서 유출된 정보를 역시 ‘쾰트도이체 짜이퉁’이 입수하여 1년간 ICIJ와 함께 검토를 한 후 보도를 하게 되었는데 이를 ‘파라다이스 페이퍼스’라 한다.⁵²⁾ 이번에도 유명인사 또는 세계 정상 측근이 조세회피처를 이용하여 투자를 하거나 조세회피를 한 정황들이 공개되고 있으며, 한국인도 232명이 포함되어 있는 것으로 조사되었다.⁵³⁾

49) “파나마 페이퍼스”, VOA(Voice of America) Korea, 2016.04.08.,
 <<https://www.voakorea.com/a/3276328.html> (2017.10.30. 최종접속)>.

50) <https://newstapa.org/tax-haven-2016> (2017.10.30. 최종접속) 참조.

51) <http://newstapa.org/32436> (2017.11.06. 최종접속).

52) “트럼프 측근부터 영국 여왕까지…1340만건 ‘파라다이스 페이퍼’는?”, 뉴시스, 2017.11.06.,
 <http://www.newsis.com/view/?id=NISX20171106_0000138951 (2017.11.07. 최종접속)>.

53) “조세회피처 X파일 또 폭로…英여왕·美장관·한국인 200여명”, 연합뉴스, 2017.11.06.,
 <[http://www.yonhapnews.co.kr/bulletin/2017/11/06/0200000000AKR20171106041900009.H](http://www.yonhapnews.co.kr/bulletin/2017/11/06/0200000000AKR20171106041900009.HTML?input=1195m)
 TML?input=1195m (2016.11.07. 최종접속)>.

나. 경과와 대응

파나마 페이퍼스가 공개된 이후 명단에 포함되어 있던 아이슬랜드 총리가 거센 비난 여론으로 인하여 사임하는 등 여러 나라에서 큰 파장을 불러일으켰다. 유출된 자료가 파나마 페이퍼스 약 1,150만건, 파라다이스 페이퍼스 약 1,340만 건으로 워낙 방대하여 앞으로도 추가적인 조사와 폭로가 이어질 것으로 예상된다.

언론 발표 이후 우리나라 정부 역시 긴밀히 대응하고 있다. 국세청은 즉시 역외탈세 공조협의체(Joint International Taskforce on Shared Intelligence and Collaboration, 이하 JITSIC이라 한다)⁵⁴⁾ 참여국 국세청과 역외탈세정보를 교환하는 등의 방법으로 파나마 페이퍼스에 등장한 개인과 기업의 활동을 조사하기로 하였다.⁵⁵⁾ 또한 국세청은 자진신고에 불응한 역외탈세 혐의자에 대해 조사에 착수하여 2016년 상반기에만 2,717억 원을 추징하고 고의적인 조세회피로 조사된 6건에 대해 형사고발하였다고 발표하였는데, 특히 이 조사 과정에서 파나마 페이퍼스에 포함된 한국인 명단 일부에 대해서도 이번 조사에 포함시켰다고 한다.⁵⁶⁾ 또한 기획재정부도 전국경제인연합회 및 한국조세재정연구원과 합동으로 'BEPS 대응지원센터'를 설립하여 운영하기로 함으로써 역외탈세에 대응하기로 하였다.⁵⁷⁾

54) 이에 관한 상세한 내용은 이 보고서 제4장 참조 바람.

55) "세계 주요 과세당국, 역외탈세에 유례없는 국제공조의 길을 열다", 국세청 보도자료, 2016.04.14., 1면 이하.

56) "국세청, 자진신고 불응한 역외탈세 혐의자 36명 조사착수-1월 착수한 역외탈세자 조사, 2,717억 원 추징, 6건 고발 조치-", 국세청 보도자료, 2016.06.15., 2면 이하.

57) "업계·전문가집단과의 소통 강화를 위한 「BEPS 대응지원센터」 설립", 기획재정부 보도자료, 2016.03.02.

초국가적 조세범죄 유형과 사례

초국가적 조세범죄 유형과 사례

제1절 초국가적 조세범죄(조세회피) 유형

세계 각 국가 및 지역의 조세법령들은 - 자신의 고유한 특성을 반영하여 제정되기 때문에 - 거주자 기준, 과세소득 기준, 세율, 공제제도 등에서 다양한 차이를 가지고 있다.

초국가적 조세범죄(조세회피) 행위도 이러한 각 국가의 세제의 상이한 차이점을 다양하게 활용하여 조세부담을 회피하는 것이라 할 수 있다. 이점에 천착하여 이 연구에서는 - 초국가적 조세범죄(조세회피) 유형은 연구 목적 등에 따라 여러 측면에서 유형화가 가능하지만⁵⁸⁾ - 국제거래에서 나타나는 초국가적 조세범죄(조세회피) 행위유형을 세 가지, 즉 (1) 조세조약을 이용하여 조세혜택을 제3국의 거주자가 이용하는 행위, (2) 국가 및 지역의 서로 상이한 거주자 기준이나 과세소득 기준을 이용하여 특정 소득에 대한 세부담이 전혀 없거나 낮은 국가나 지역(조세회피처)을 이용하는 행위, (3) 상품, 서비스 등의 재화거래를 함에 있어서 이전가격을 조정하여 고세율국에서 발생한 소득을 저세율국으로 이전하는 행위 등⁵⁹⁾으로 분류하여 논의하고자 한다.

외국법인이나 외국인인 조세조약상의 제한세율 혜택을 받기 위하여 페이퍼 컴퍼니(Paper Company)를 이용하는 등 거주지국을 위장하거나 이전가격조작을 통해서 국

58) 예를 들어, 과세 대상을 중심으로 '대내거래'(inbound transaction)와 '대외거래'(outbound transaction)로 구분하는 입장이 있다. 대내거래에서의 조세회피는 국내원천 과세대상에 대한 조세의 회피로서 비거주자에 귀속하는 과세대상에 관한 것이고, 대외거래에서의 조세회피는 국외원천 과세대상에 대한 조세의 회피로서 거주자에 귀속하는 과세대상에 관한 것이다(오윤, "국제적 조세회피의 현황과 쟁점", 국제적 조세회피 대응방안(한국조세재정연구원 한·중 국제심포지엄(2013.11.5.~6.)자료집), 10면 이하 참조).

59) 이러한 유형화는 홍성훈, "조세회피 대응 및 과세정보 확보방안", 국제적 조세회피 대응방안(한국조세재정연구원 한·중 국제심포지엄(2013.11.5.~6.)자료집), 109면 이하 참조.

내 원천징수 세액을 회피하고, 국내법인이나 내국인은 조세회피처 소재 페이퍼 컴퍼니를 이용하여 법인세 등을 회피하고 재산을 해외에 은닉하여 소득세를 회피하는 방식을 활용한다.

1. 조세조약 남용행위

1. 국제거래와 조세조약

국제거래에 있어서는 기본적으로 2개국 이상의 과세권이 충돌할 수 있다. 자국의 거주자에 대해 과세하는 ‘거주지국 과세원칙’을 적용한 국가가 있는가 하면, 자국 내에서 발생한 소득에 대해서는 거주지국 요건과 관계없이 과세하는 이른바 ‘원천지국 과세원칙’을 적용한 국가가 각각의 과세권을 주장하는 경우가 있을 수 있기 때문이다. 이에 따라 외국에 진출한 기업에 대하여 상대방국가와 자국이 각각 별도로 과세하게 되는 경우 당해 기업은 이중의 조세부담을 안게 된다. 이를 방지하기 위한 것이 조세조약(taxation treaty)이다.⁶⁰⁾

우리나라는 2017년 2월 현재 독일 등 91개국과 조세조약⁶¹⁾을 체결하고 있다.⁶²⁾ 조세조약은 상호주의 원칙에 따라 두 국가 간에 각 국가에 있는 자신의 국가의 거주자 또는 내국법인에 대하여 과세를 완화해 주거나 비과세 혜택을 부여하는 양국간의 합의이다. 이를 통해 양국간 거래를 통해 발생한 소득에 대해 양국에서 모두 과세하는 이중과세를 피할 수 있고 동시에 어느 쪽에서도 과세하지 않는 이중적인 비과세를 방지하게 된다.⁶³⁾ 조세조약은 양자조약(Bilateral Treaty)으로서 조약을 체결한 국가와의 사이에 과세권을 배분하는 것이다. 따라서 조세조약에 따른 원천지국과 거주지국의 과세소득범위와 세율은 조약국에 따라 각각 다르게 규정된다(아래 [표 3-1-1] 참조).

60) 이와 관련하여서는 이경근·강석훈, 해외진출 기업에 대한 과세제도 개선방안, 국회입법조사처, 2010, 11면 이하 참조 바람.

61) 「소득 및 자본에 관한 조세의 이중과세회피 및 탈세방지를 위한 협약」(Convention for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with respect to Taxes on Income and on Capital)

62) 각 국가와 체결한 조세조약의 내용은 국제법령정보시스템(<https://txsi.hometax.go.kr/docs/customer/law/statutePact.jsp?gubun=3>)에서 확인해 볼 수 있다.

63) 오윤, 위의 글, 12면; 안종석·최준욱, 국제조세 회피의 형태 및 경제적 효과분석, 한국조세연구원, 2003, 47~48면; 심종석, “조세회피처 과세제도와 그 개선방안에 관한 연구”, 국제회계연구 제26집(2009.6), 177면.

〈표 3-1-1〉 조세조약 체결 현황 및 제한세율

(2017.2월 현재)

구분	체결현황	구분	제한세율
시행국	91개국(독일 등)	이자소득	0%(아일랜드, 헝가리 등) ~10%, 15%
서명국	4개국(수단 등)	배당소득	5%(러시아 등) ~10%, 15%
가서명국	3개국(리비아 등)	사용료소득	0%(몰타, 아일랜드 등) ~10%, 15%
기 타1)	7개국(브라질)	기타 소득	제한세율 미규정시 국내세법 세율적용

- ※ 1. 기타: 개정서명국 및 개정가서명국
 2. 자료: 감사원, 위의 감사결과보고서, 2014, 42면

2. 조세조약 이용 조세회피

조세조약을 이용한 국제조세 회피행위(treaty shopping)는 양국간 체결된 조세조약에서 규정하고 있는 조세 혜택을 제3국의 거주자가 이용하여 혜택을 받는 것을 말한다. 여기에는 여러 가지 유형이 있지만 대표적인 방식이 도관회사(conduit company)를 이용하는 방식과 디딤돌 도관회사(Stepping Stone Conduit Company)를 이용하는 방식이 있다.

가. 도관회사 이용방식

조세조약을 이용한 국제조세 회피행위는 조세조약망을 통해 원천지 과세를 회피할 수 있고 동시에 국내에서 국외원천소득에 대해 과세하지 않는 특정한 지역에 외국 자회사를 설립함으로써 원천지 과세를 피하는 방식이 전형적인 형태이다. 이러한 외국 자회사를 - 조약상의 혜택을 누리기 위한 중간회사에 불과하기 때문에 - 도관회사(conduit company)라고 한다.⁶⁴⁾

전형적인 예를 들어 보면, 세계 각지의 투자자로부터 국제자본을 조달하여 제3국에 투자하는 A국의 투자회사 X법인이 자국과 조세조약을 체결하지 않은 B국의 주식을 매매하여 양도차익을 얻는 경우에는 그 양도차익에 대해 원천징수세가 부과된다. 그러나 이러한 양도소득세를 회피하기 위해 X법인이 B국과 조세조약을 체결하고 있는

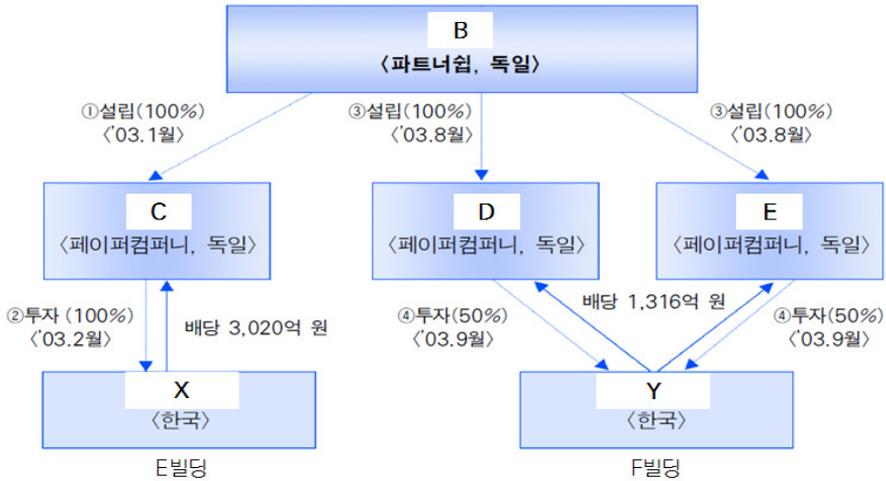
64) 안종석·최준욱, 위의 글, 48면.

C국에 직접 서류상의 투자회사를 설립하고 그 자회사를 통해 B국에서 주식거래를 함으로써 양도차익소득에 대해서 B국에 원천징수세를 납부하지 않는 것이다.⁶⁵⁾

〈사례 1〉 페이퍼 컴퍼니를 이용한 배당소득세 회피⁶⁶⁾

법인이 아닌 파트너십 형태로 운영하는 독일소재 B는 국내 부동산 E빌딩 및 F빌딩에 투자할 목적으로 페이퍼컴퍼니인 C, D 및 E를 독일에 설립하여,⁶⁷⁾ 우회 투자하여 2006년부터 2008년 부동산 매각 시까지 Y로부터 수령한 배당금 1,316억 원과 X로부터 수령한 배당금 3,020억 원에 대하여 - 원천징수의무자들이 5%의 세율로 원천징수하여 - 총 862억 5,019만 원의 조세를 회피하였다.

C, D 및 E에게 지급하는 배당은 실질적인 수령자가 B이므로 조세조약상의 제한세율 혜택을 받기 위한 목적으로 법인형태인 페이퍼컴퍼니를 이용하였기 때문에 조세조약상 제한세율 적용이 배제되어 배당금에 대하여 25%의 세율을 적용하게 된다(「국제조세조정에 관한 법률」 제29조에 따르면 비거주자에게 지급하는 배당에 대해서는 25%와 조세조약상의 제한세율 중 낮은 세율로 원천징수하도록 되어 있고, 「한·독 조세조약」에 따르면 배당수취인이 배당 지급법인 자본의 25%이상을 직접 소유한 법인인 경우에는 5%를, 이에 해당하지 않으면 15%의 세율을 적용하도록 되어 있다).



[그림 3-1-1] 페이퍼 컴퍼니를 이용한 배당소득세 회피⁶⁸⁾

65) 안중석·최준욱, 위의 글, 49면 참조.

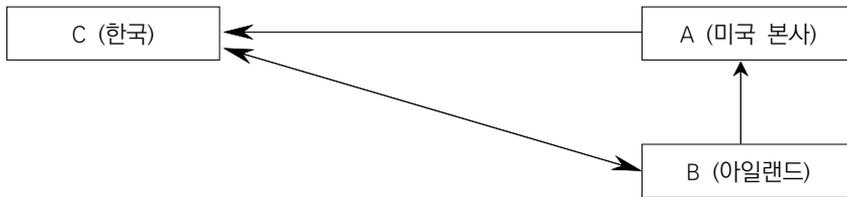
66) 감사원, 2011년 감사연보, 2012, 92면.

67) 이들 법인은 국내 부동산에 투자하기 직전에 설립되어 종업원이 없으며 주소, 등재 이사 및 연락처가 B와 동일하고 국내 부동산 투자 이외에 다른 사업 활동이 없는 것으로 확인되었다.

68) 감사원, 2011년 감사연보, 2012, 92면.

〈사례 2〉 거주지 위장 법인세 회피⁶⁹⁾

국내 기업 C는 2008년 1월까지 미국 본사인 A와 라이선스 계약을 체결하고, 이에 대한 수수료를 지급하였다(15% 세율적용하여 원천징수). 그러다 2008년 2월부터는 지급처만 아일랜드 소재의 관계회사 B(동 법인의 역할은 단순 전달역할)로 계약을 변경하여 2010년 8월까지 총 3,832억 1,157만원의 수수료를 지급하였다(원천징수 하지 않음).⁷⁰⁾ 이를 통해 수수료의 수익적 소유자는 미국 소재 본사 A는 제한세율 15%를 적용한 574억8,173만원의 조세를 회피하였다.

[그림 3-1-2] 거주지 위장 법인세 회피⁷¹⁾

나. 디딤돌 도관회사 이용방식

디딤돌 도관회사(Stepping Stone Conduit Company)를 이용한 조세조약 이용 조세 회피 방식은 직접적인 도관회사 이용 방식에 조세회피처에 자회사를 하나 더 포함시키는 방식이다. 이 형태는 조세조약에 따른 혜택과 조세회피처의 이점을 동시에 활용한다는 것이 특징이다. 이 방식은 고세율국에 위치한 모회사가 조세조약을 체결하고 있는 국가에 외국 자회사를 설립하여 원천지국과 거래를 하여 조세조약상의 이익을 얻고, 여기에서 얻은 이익은 조세회피처의 자회사에 이전하여 국외에서 발생한 소득에 대한 거주지 과세를 피하여 조세부담을 감소시키는 것이다. 즉 조세조약 남용은 국외소득의 원천지 과세를 회피하는 역할을 하고 조세회피처는 투자자 거주지의 조세를 회피하는 수단으로 활용된다.⁷²⁾

69) 감사원, 2011년 감사연보, 2012, 93면.

70) 「국제조세조정에 관한 법률」, 「한·미 조세조약」 및 「한·아일랜드 조세조약」에 따르면 위 수수료의 수익적 소유자(Beneficial Owner)가 미국 거주자면 15%의 세율을 적용하고, 아일랜드 거주자인 경우 비과세하도록 규정하고 있다.

71) 감사원, 2011년 감사연보, 2012, 93면.

72) 안은혜, “구글(Google) 사례로 본 다국적 기업의 조세회피와 대응방안”, Ewha Law Review 제4

예를 들어, X법인이 자국인 고세율국인 A국에서 고세율국인 B국으로 특허권을 수출할 때, A국과 사용료에 대한 원천지 과세를 면제한다는 조세조약을 체결하고 있고 국내법에 의해 해외로 지급한 사용료에 대해서는 원천지 과세를 하지 않는 C국가와 조세회피처인 D국가를 통하게 되면 X법인은 B국과 A국 모든 국가에 세금을 납부하지 않고 거래과정에서 발생한 사용료 소득을 조세회피처의 자회사에 축적할 수 있게 된다.⁷³⁾

조세조약 이용 조세회피행위는 통상적으로 조세조약 남용과 조세회피처를 동시에 활용하여 이루어진다. 고세율 국가들은 일반적으로 광범위한 조세조약망을 갖추고 있기 때문에 조세회피처가 개입되지 않은 고세율 국가간의 거래에 있어서는 기본적으로 조세조약을 이용한 조세회피행위는 의미도 없고 불가능하기 때문이다.⁷⁴⁾

II. 조세회피처 이용행위

조세회피처는 특정 소득에 대한 세부담이 전혀 없거나 낮은 세부담으로 인해 다국적기업이 조세를 회피하는 수단으로 활용하는 지역을 의미한다. 조세회피처에 대한 학술상 통일된 개념은 없지만, 우리나라 국제조세조정법은 - 세부담 수준을 기준으로 - “법인의 부담세액이 실제발생 소득의 15% 이하인 국가 또는 지역”을 조세회피처로 규정하고 있다(법 제17조 제1항 및 동법시행령 제30조).⁷⁵⁾

OECD가 - 조세회피처 확산방지 및 OECD 회원국을 포함한 국가들 사이에서의 외국자본을 유치하기 위한 지나친 조세경쟁을 제한하기 위하여 - 조세회피처를 판정하는 기준으로 제시한 주요한 4가지 판정기준은 ① 무과세 또는 초저과세, ② 과세당국 간 효율적인 정보교환의 부재, ③ 제도의 투명성 부재, ④ 기업의 실질적인 활동의 부재이다.⁷⁶⁾

조세회피처를 조세회피 수단으로 활용하는 방법은 다음과 같다.

권 제2호(2014.9), 30면 참조.

73) 안종석·최준욱, 위의 글, 50~51면 참조.

74) 안종석·최준욱, 위의 글, 51면 참조.

75) 국세청은 종래 국제조세조정법 시행령 제30조 제1항의 규정에 따라 조세회피처 국가 또는 지역을 지정·고시하였다(「조세회피처 지정·고시」(국세청고시 제2009-94호)). 그러나 국제조세조정법 시행령 제30조 제1항 규정이 삭제(개정, 폐지)됨에 따라 이 「조세회피처 지정·고시」는 폐지되었다(「조세회피처 지정·고시」 폐지(2010.3.9., 국세청고시 제2010-1호)).

76) 이에 관한 상세한 내용은 박미숙·강우예, 조세회피처를 이용한 범죄행위 유형에 대한 연구, 한국형사정책연구원, 2013, 39면 이하; 안종석·최준욱, 위의 글, 23면 이하 등 참조 바람.

1. 거주지 이전행위

이것은 - 가장 고전적인 방법으로서 - 조세회피처에 거주지를 이전하는 것이다. 고세율국 거주자가 국내법상의 거주지를 조세회피처로 이전하면 고세율국의 소득세나 상속세 등을 회피할 수 있기 때문이다. 특히 법인의 경우에는 개인에 비해 거주지 이전이 용이하다. 해당 조세회피처의 법인 거주지 판정기준에 따른 기업의 기능들을 조세회피처로 이전하기만 하면 조세부담을 경감하거나 피할 수 있기 때문이다.⁷⁷⁾ 우리 국제조세조정법상 조세회피처(국가 또는 지역)에 “본점 또는 주사무소를 둔 외국 법인에 대하여 내국인이 출자한 경우에는 그 외국법인 중 내국인과 특수관계가 있는 법인”은 조세회피처에 관한 규정이 적용된다(법 제17조 제1항).⁷⁸⁾

2. 현지 자회사 이용행위

이것은 조세회피처에 페이퍼 컴퍼니인 자회를 설립하고 그 자회사에 자산을 이전하여 관리하는 방법이다.

예를 들어, 고세율국의 기업 A(모회사)가 조세회피처에 페이퍼 컴퍼니 B(자회사)를 설립하여 주식이나 사채 등의 자산을 명목상 자회사로 이전한 다음 이 자산을 제3국에 투자하여 이자·배당 등의 소득을 얻는 경우를 보면, 실제로 투자에 대한 모든 결정은 A에 의해 이루어지지만 B명으로 거래가 이루어지기 때문에 모든 소득은 B에게 귀속되고, 그 모든 소득은 - 조세회피처는 국외로부터 얻은 이자·배당소득에 대해 과세하지 않으므로 - 그대로 B에게 축적된다. 다음으로 이렇게 축적된 투자이익은 A(모회사)로 환수해야 하는데, 만약 A에 배당하여 투자자 거주지로 환수할 경우 A는 배당소득에 대해 자국의 높은 세율에 따라 세금을 납부해야 한다. 이에 제2차 조세회피가 이루어진다. 즉 B에서 A로 자금을 대여하는 방법이나 B에 축적된 투자소득을 자본이득(capital gain)으로 전환하는 방법이 활용된다. 전자는 B가 사내에 유보된 소득을 A에게 대여하는 형태를 취하는 것으로 이를 통해 A는 소득세를 부담하지 않고 실질적으로 투자소득을 환수할 수 있게 된다. 후자는 B에 일정한 정도의 소득이 축적되었을 때

77) 안종석·최준욱, 위의 글, 23~24면.

78) 외국법인의 사업의 실질적 관리 장소가 조세회피처에 있는 경우에는 사업의 실질적 관리 장소를 그 본점이나 주사무소로 본다(국제조세조정법 제18조 제2항).

B를 청산하여 그 축적된 투자소득은 청산소득으로 전환하는 것으로, A가 그 청산소득을 자국으로 환수하게 되면 투자소득(배당소득)에 대한 세부담보다 낮은 자본이득에 대한 세부담을 통해 세부담을 줄일 수 있게 된다.⁷⁹⁾

Ⅲ. 이전가격행위

1. 의의

이전가격(transfer price)이란 - 본래는 기업 내에서 사업부 상호간에 재화나 용역을 수수할 때 적용되는 내부가격을 의미하였으나 - 동일한 계열그룹 내 기업들 사이에 원재료 및 제품거래시 적용되는 가격을 의미한다.⁸⁰⁾

이전가격(조정)행위는 특히 국제거래와 관련되는 다국적 기업이 문제가 되는데, 이러한 기업들은 국제적 영업을 수행하면서도 기업 전체로서의 조세부담을 최소화하는 방향으로 정책을 수립하기 때문에, 각국의 세율 격차를 적극적으로 활용하게 된다. 즉 다국적기업은 이윤을 극대화하기 위하여 동일계열 기업들 간의 상품, 서비스 등의 재화거래를 함에 있어서 이전 가격을 장상가격에 비해 높게 또는 낮게 설정하여 고세율국에서 발생한 소득을 저세율국에서 발생한 것으로 전환하는 수단이 되는 것이 이전가격 조작이다.⁸¹⁾

고세율국에서 발생한 소득이 저세율국으로 이동하는 이전가격행위는 저세율국 입장에서는 자국의 과세표준인 국내원천소득이 많아지게 되므로 문제될 것이 없으나 고세율국 입장에서는 자국의 과세기반이 약화되기 때문에 문제가 된다.⁸²⁾

79) 안중석·최준욱, 위의 글, 24~29면.

80) 윤형석, 국제적 조세회피 방지를 위한 연구 - 조세회피처 이용과 조세조약 남용방지를 중심으로, 한국법제연구원, 2005, 35면.

81) 박혜림, “초국가적 조세회피범죄에 대한 형사정책”, 이화여대 법학논집 제16권 제3호(2012.3), 233면; 심중석, 위의 글, 174~175면.

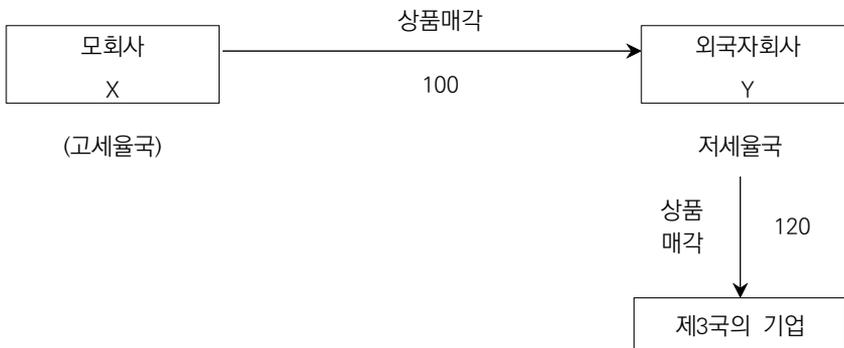
82) 이전가격행위는 다른 경우와는 달리 국내에서 발생한 소득을 해외로 이전하여 조세를 회피한다는 특성을 가지고 있다. 이것은 국내 경제활동으로부터 발생한 소득에 대한 세부담을 경감시키는 결과를 가져오기 때문에, 이전가격행위는 국내 경제활동의 해외 이전을 촉진하는 효과가 있다기 보다는 다국적기업의 국내 경제활동을 촉진하는 효과가 있다고 할 수 있다고 한다(안중석·최준욱, 위의 글, 57면).

2. 사례

가. 전형사례

모회사 A가 특정 상품(독립기업가격 원가 100, 판매가격 120)을 저세율국에 설립한 자회사 B에 120이 아닌 100에 판매하였다. 이때 A의 소득은 0으로 통상적인 소득 $20(=120-100)$ 보다 적게 된다. B는 물건을 120에 제3국의 기업에 판매하여 20의 소득을 올린다. 즉, 모회사 A와 제3국의 제품 수요자가 직접 거래하였을 경우 발생할 소득 20이 저세율국에 소재하는 자회사 B에 이전된 것이다.⁸³⁾

이 경우 자회사 B가 소재하는 저세율국이 조세회피처인 경우에는 제2차 조세회피를 통해 국외소득 환수에 대한 거주지 과세도 피할 수 있기 때문에 조세회피의 효과가 극대화될 수 있다. 또한 조세회피처의 경우 A와 제3국의 수요자 사이에서 실제로는 상품 직거래가 이루어지고 서류상의 회사인 Y의 계좌에는 입금만 되도록 할 수 있다.⁸⁴⁾



[그림 3-1-3] 이전가격조작 사례⁸⁵⁾

83) 이에 관한 상세한 설명은 안종석·최준욱, 위의 글, 54면 이하 등 참조 바람.

84) 안종석·최준욱, 위의 글, 56면.

85) 출처: 안종석·최준욱, 위의 글, 55면

나. 홍콩 위장회사 경우 수출가격 조작 사례

X회사는 2003년부터 중국에 설립한 해외현지법인 A에 OO부분품을 수출하고 A는 OO을 조립하여 현지에 있는 B에 납품하고 있었다. 그러나 2006년 7월 홍콩에 Y회사(자본금 1홍콩달러, C 1명이 영국령 버진아일랜드에 설립한 서류상 회사인 Z가 100% 지배)를 설립한 후 2007년 11월부터 X회사가 Y회사에게 OO부분품을 수출하면 Y회사가 이를 다시 A에게 수출하는 방식으로 거래형태를 변경하였다. 이러한 거래형태 변경은 특수관계인 간의 거래에 대한 중국 과세당국의 이전가격 조사 위험 회피 등을 위한 것으로서 Y회사를 설립한 후에도 X회사가 Y회사 및 B에 대한 판매가격 결정 등 모든 의사결정과 Y회사의 계좌 및 유보이익, 무역업무, 결산업무 등을 직접 통제·관리하였고 서류상으로는 Y회사를 경유하였을 뿐 실제제품은 전과 같이 X회사에 A로 직거래하였다.

이러한 거래방식으로 X회사는 A에 OO부분품을 수출하면서, 먼저 Y회사에 저가로 수출하면 Y회사가 A에 실제가격으로 수출하는 방식을 통해, 2007년 9월부터 2013년 12월 사이에 752차례에 걸쳐 실제로 A에 수출하는 가격이 1,148억여 원인 부분품을 Y회사에 917억여 원에 수출함으로써 X회사에 귀속될 소득금액 191억여 원(우회거래로 발생된 수출가격 차액 231억여 원에서 Y회사 발생비용 40억여 원을 차감한 수익)을 Y회사로 이전하였다.⁸⁶⁾

3. 국내 관련 법령

국제조세조정법은 이전가격행위에 대하여, “거래 당사자의 어느 한 쪽이 국외특수관계인인 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격보다 낮거나 높은 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자의 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정할 수 있다.”고 규정하고 있다(법 제4조 제1항). 이 경우 “정상가격”이란 거주자, 내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계인이 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격을 말한다(법 제2조 제1항 제10호). 정상가격은 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법, 이익분할방법, 거래순이익률방법 중 가장 합리적인

86) 감사원, 위의 감사결과보고서, 16~17면 참조.

방법으로 계산한 가격으로 하고, 이상의 방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에는 대통령령으로 정하는 그 밖에 합리적이라고 인정되는 방법을 적용한다(법 제5조 제1항).⁸⁷⁾

그리고 “국외특수관계인”란 거주자, 내국법인 또는 국내사업장과 특수관계에 있는 비거주자 또는 외국법인(비거주자 또는 외국법인의 국내사업장은 제외한다)을 말한다(법 제2조 제1항 제9호).⁸⁸⁾

제2절 구글(Google) 등 다국적 IT 기업의 조세회피 사례

1. 논의의 배경

최근 이른바 ‘구글세’의 도입이 화두가 되고 있다. 이는 다국적 IT 기업들이 세계 각국의 조세제도의 차이점을 악용하거나 조세조약 상의 혜택을 남용하여 조세를 회피하고 있는 현상에 대한 대응이 필요하다는 인식이 확대되고 있기 때문이다. 특히 ‘구글(Google)’은 다국적 IT 기업의 선두주자 역할을 하고 있으면서도 조세회피 전략을 적극적으로 이용해 세금납부를 피해온 것으로 드러나 많은 비난을 받았다. 그 결과 다국적 기업들이 사용하고 있는 조세회피 전략에 대한 대응책에 ‘구글’의 이름을 따 명명한 것이 바로 ‘구글세(Google Tax)’인데⁸⁹⁾, 정식 명칭은 Diverted Profits Tax(‘우회수익세’⁹⁰⁾ 또는 ‘이탈이익세’⁹¹⁾로 번역되고 있다)⁹²⁾이다.

87) 동법시행령 제4조 참조.

88) 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장의 관계에서 어느 한 쪽과 다른 쪽 간에 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해관계가 있고, 어느 한 쪽이 다른 쪽이 사업활동의 100분의 50 이상을 어느 한 쪽과의 거래에 의존하는 등 다른 쪽의 사업 방침 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 그 어느 한 쪽과 다른 쪽의 관계는 실질적으로 국외특수관계인에 해당한다(동법시행령 제2조 제1항 제4호 참조).

89) 강철승, “한국의 구글세 도입정책방향”, 한국행정학회 학술발표논문집, 2016.06, 154면 참조.

90) “IT기업 이전수익의 25% 과세: 영국 구글세 구체안 공개”, 조선비즈, 2014.12.11., <http://biz.chosun.com/site/data/html_dir/2014/12/11/2014121101216.html> (2017.08.25. 최종접속).

91) 이찬근·김성혁, “Double Irish Dutch Sandwich(DIDS)를 통한 BEPS 프로젝트 고찰”, 조세학술논문집 제32집 제3호, 2016, 257면.

92) ‘Diverted Profits Tax’에 대한 자세한 내용은 “Diverted Profits Tax: guidance”, 영국관세청

구글세를 초래한 조세회피 전략은 본래 애플이 고안해 내었으나 오늘날 구글 등의 다국적 기업에서 광범위하게 이 전략을 사용하고 있는 것으로 알려져 있다.⁹³⁾ 애플은 자사의 스마트기기인 아이폰이나 아이패드 등 하드웨어를 판매한 금액이 주 수익원으로 알려져 있으나 스마트기기용 OS인 'iOS'와 해당 기기들에 사용가능한 앱을 거래할 수 있는 '애플 앱스토어'를 통해서도 막대한 이익을 거둬들이고 있는 것으로 알려졌다.⁹⁴⁾ 구글의 경우에는 하드웨어보다는 소프트웨어를 통한 수익에 집중하고 있는데, 우선 구글의 스마트폰용 OS인 '안드로이드' 및 앱 거래 장터인 '구글 플레이스토어'를 통해 세계 스마트폰 시장에서 막대한 영향력을 행사하고 있다.⁹⁵⁾ 하지만 구글의 주요 수익원은 광고이다.⁹⁶⁾ 일단 구글 검색사이트 또는 구글맵 등에 광고를 노출시켜 주는 대가로 광고료를 받는 '애드워즈'⁹⁷⁾가 대표적인 수익원이다. 또한 일반 개인이 자신이 운영하는 블로그나 유튜브 등에 광고를 실어주는 대가로 구글과 광고수익을 나누어 갖는 '애드센스'⁹⁸⁾나 스마트폰 앱의 전면 혹은 상·하단에 광고를 삽입하는 '애드몹'⁹⁹⁾ 등도 대표적인 광고 플랫폼이다. 유럽에서는 '구글세'를 이야기할 때 구글의 불공정 행위나 독점행위 등과 관련하여 논의를 하는 경우가 있는데, 이는 구글이 유럽의 검색엔진 시장에서 독점적 지위를 누리고 있기 때문이다. 이러한 독점적 지위를 이용

(HM Revenue & Customs), 2015.11.30., 4쪽 이하 참조. <원문 다운로드: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/385741/Diverted_Profits_Tax.pdf (2017.11.02. 최종접속)>.

- 93) 안중석, “다국적 IT 기업의 조세회피 행태와 시사점: 애플·구글의 사례를 중심으로”, 재정포럼 제205호, 한국조세재정연구원, 2013.7. 7쪽 이하 참조.
- 94) “구글과 애플이 미디어 플랫폼으로 돈을 버는 방법”, IT 동아, 2016.11.21., <<http://it.donga.com/25484/> (2017.11.03. 최종접속)>. 이 기사에 따르면 애플이나 구글은 개발자나 사용자가 앱을 쉽게 거래할 수 있는 환경, 즉 장터를 구축해 주는 대신 유료 거래시에 개발자에게 돌아가는 이익의 일부를 장터의 사용료로 받는 시스템을 구축하고 있다. 그렇다면 스마트기기의 시장 점유율이 증가하고 앱 이용자가 늘어날수록 장터의 규모 역시 커지게 되고, 결과적으로 해당 기업들의 수익도 증가하게 되는 것이다.
- 95) “스마트폰 시장 '안드로이드·iOS' 천하.. OS 점유율 100% 육박”, K-Bench, 2017.02.17., <<http://www.kbench.com/?q=node/172946> (2017.11.03. 최종접속)>. 해당 기사에 따르면 스마트폰 OS 중에서 안드로이드와 iOS가 차지하는 점유율이 99.6%로서 거의 모든 스마트폰이 양사의 OS를 사용한다는 조사 결과가 나왔다고 한다. 특히 2016년 4분기에 출시된 스마트폰을 분석한 결과 안드로이드를 사용한 스마트폰은 81.7%였고, iOS를 탑재한 스마트폰은 17.9% 점유율을 기록했다고 한다.
- 96) “구글 '과징금 폭탄'에 술렁이는 IT업계…수익모델 다 바뀌야 하나”, 한국경제, 2017.06.29., <<http://news.hankyung.com/article/2017062899571>> (2017.11.03. 최종접속).
- 97) https://adwords.google.com/intl/ko_kr/home/ 참조.
- 98) <https://www.google.co.kr/adsense/start/> 참조.
- 99) <https://www.google.co.kr/admob/> 참조.

해 광고 수익을 얻는 행위 또는 안드로이드 기기에 자사의 앱을 선택재함으로써 자사의 독점적 지위를 공고히 하는 행위 등에 대해서 세금을 부과하여 공정한 경쟁 체제를 확보하자는 주장이 '구글세 도입 논의의 한 축이라 할 수 있다.¹⁰⁰⁾ 한편으로 독일이나 스페인 등에서는 구글이 뉴스 콘텐츠를 아무런 보상 없이 검색사이트에 노출시키는 행위가 저작권을 침해하는 것이라 보고 이러한 뉴스의 게재 등에 대해 저작권료 내지 사용료를 구글세라는 명목으로 부과하자고 주장하기도 한다.¹⁰¹⁾

하지만 본 연구에서 다루어지는 '구글세'는 IT기업의 국제적 조세회피에 대한 대응으로서의 성격에 초점을 맞추려 한다. 즉 기업들이 사용한 공격적 조세회피 전략에 대응하여 개발된 각종 제도 및 이러한 전략이 탄생할 수 있었던 배경이 된 기존 조세제도의 보완책으로서의 구글세를 논의하고자 하는 것이다.

II. 다국적 기업의 조세회피 전략

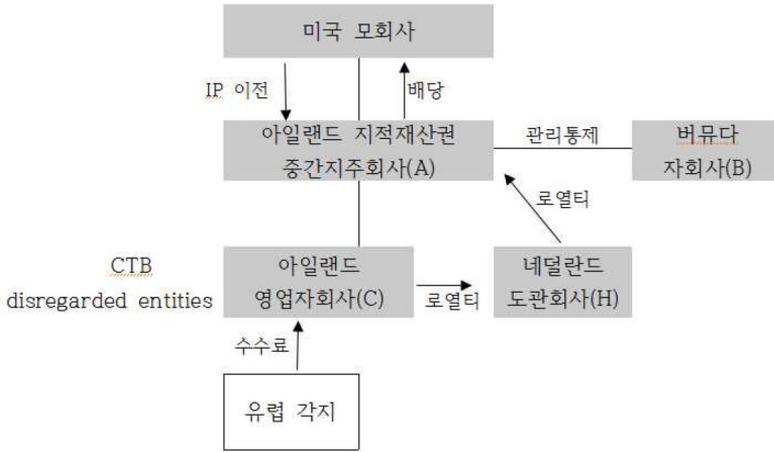
1. 더블 아이리시 더치 샌드위치(Double Irish Dutch Sandwich) 기법

더블 아이리시 더치 샌드위치(이하에서 DIDS라 한다)란, EU 역내에서 법인세율이 가장 낮은 것으로 평가되고 있는 아일랜드에 두 개의 자회사를 설립하면서 일종의 가교 역할을 하는 법인을 네덜란드 설립하고 수익을 이전함으로써 조세회피 효과를 누리는 조세회피기법을 말한다.¹⁰²⁾ 일반적인 DIDS의 구조를 도식화하면 다음과 같다.

100) 하윤금, '구글세'(Google Tax) 동향과 콘텐츠산업에의 시사점, 한국콘텐츠진흥원, 코카포커스 2014-10호(통권87호), 2014.12, 6쪽 이하 참조.

101) 하윤금, 앞의 글, 7-8쪽.

102) 이찬근·김성혁, 앞의 논문, 234-235쪽; 김성혁·조성복, "거주지주의와 원천지주의 조세제도의 혼용 실태", 조세학술논문집 제31집 제3호, 2015, 311쪽 이하 참조.



[그림 3-2-1] 더블 아이리시 더치 샌드위치의 구조¹⁰³⁾

이 도식을 쉽게 이해하기 위해 이 기법을 창안한 애플의 예를 들어 설명해 보면 다음과 같다.¹⁰⁴⁾ 우선 애플은 미국에 본사를 두고 있는데, 미국의 경우에는 수익의 35%를 소득세로 내야하기 때문에 해외 판매 등으로 벌어들인 수익을 미국 내로 이전하기 보다는 소득세가 낮은 해외에 유보시키는 것이 유리하다. 이러한 판단 아래 법인세율이 낮은 아일랜드¹⁰⁵⁾에 자회사 A를 설립하고 원가분담약정을 체결하는데, A사는 본사의 연구개발비용을 부담하는 대신 애플의 특허권이나 상표권과 같은 모든 지적재산권을 획득한다.

한편 A사는 역시 아일랜드에 애플 제품의 판매법인인 자회사 C를 설립하고, 이 회사에 영업을 일임하는데, 즉 제품을 생산하는 해외의 하청업체로부터 완제품을 구매하여 해외에 판매하는 역할을 수행하도록 하고, 그 수익의 대부분을 지적재산권 사용료 명목으로 A사에 납부하도록 한다. 그런데 아일랜드의 조세 제도에 의할 경우, 아일랜드 내에 설립되어 있는 회사라 할지라도 자국 내에서 매출이 있는 경우에만 과세하고, 해외 활동을 통해 얻은 수익에 대해서는 조세특례를 부여하고 있다고 한

103) 출처: 김성혁·조성복, 앞의 논문, 311면.

104) 이찬근·김성혁, 앞의 논문, 242-244쪽; 김성혁·조성복, 311-313쪽 참조.

105) 아일랜드의 법인세율은 12.5%에 불과하여 EU 역내에서 제일 낮은 것으로 조사되었다. 참고로 EU 평균은 22.5%이며, 독일은 29.72%, 프랑스는 33.3%, 스페인 25%, 룩셈부르크 29.22% 등이다. <https://ko.tradingeconomics.com/countries> (2017.11.03. 최종접속) 참조.

다.¹⁰⁶⁾ 전술한 것처럼 C사의 영업 상대방이 주로 해외 하청업체와 글로벌 판매 법인임을 감안한다면, 애플은 이러한 아일랜드의 세법 규정을 이용하여 해외수익에 대해 막대한 절세 혜택을 볼 수 있음이 분명하다.

그런데 아일랜드 세법에 의할 경우, C사가 지적재산권 사용료를 A사에 직접 납부하면 이에 대해서 20%의 세금이 원천징수되는데, 이러한 원천징수를 회피하기 위한 방법으로 네덜란드에 일종의 도관회사로서 H라는 회사를 설립하여 이를 이용한다고 한다. 다시 말해 C사는 H사로 지적재산권 사용료를 송금하고, H는 다시 A사로 이를 송금하는데, 이렇게 하면 EU 회원국 간에 이루어진 이자소득이나 로열티의 지급에 대해서는 원천징수를 면제 또는 감면한다는 'EU 이자 및 로열티 지침(Interest and Royalties Directive)'에 따라 세금을 감면받게 되는 것이다. 이러한 삼각 구조를 통하여 모든 수익을 아일랜드에 집중되게 하고 미국의 모회사로 배당하는 대신 아일랜드에 유보시키는 경우에는 미국 정부는 과세권을 행사할 수 없다는 결론이 된다.¹⁰⁷⁾

더 나아가 애플은 버뮤다에 B라는 회사를 설립하고 경영진을 등록하여 A사의 명목상의 운영 및 관리를 일임하는데, 이 경우 A사에 대한 과세권은 경영진이 등록되어 있는 버뮤다가 가지게 된다. 그러나 버뮤다는 소위 말하는 조세회피처로써 법인세를 부과하지 않는 곳이기 때문에 이를 통해서도 조세를 회피할 수 있다.¹⁰⁸⁾

2. 다국적 IT 기업들의 조세회피 현황

다국적 IT 기업들이 전술한 조세회피 전략을 이용해 실제로 얼마만큼의 세금을 면제받았는지에 대한 공식적인 통계는 존재하지 않지만, 그동안 언론 등을 통해 공개된 애플이나 구글의 매출액과 실제 납부한 세액, 그리고 각국의 조세 당국으로부터 추정당한 액수 등을 통해 그 실태를 일면 확인할 수는 있을 것이다.

EU 집행위원회(EC)는 전술한 애플의 사례를 조사하여 아일랜드 세무당국이 2003년부터 2014년까지 애플이 납부하였어야 할 세금을 부당하게 감면해 준 것으로 결론내리고, 2016년 8월에 아일랜드 정부에 동 기간 동안에 과세하였어야 할 금액인 130억

106) 김성혁·조성복, 앞의 논문, 312면 참조.

107) 김성혁·조성복, 앞의 논문, 312-313면.

108) 안종석, 위의 다국적 IT기업의 조세회피행위와 시사점, 10면.

유로와 그에 대한 이자를 애플로부터 징수할 것을 명령하였다.¹⁰⁹⁾ EC는 최근 추징 명령을 이행하지 않은 아일랜드를 “유럽연합 기능 조약 제108조 제2항”¹¹⁰⁾에 따라 유럽 사법재판소(ECJ)에 제소하기도 하였다.¹¹¹⁾

구글의 경우에는 전 세계 매출의 80%를 본사가 위치한 미국 이외의 지역에서 거두어들이고 있으면서도 이러한 해외 발생이익의 약 2.4%에 대해서만 세금으로 납부하고 있다고 한다.¹¹²⁾ 구체적으로 2011년에 영국에서만 약 32억 파운드의 매출을 올린 데 대해 세금으로는 600만 파운드만 납부(매출액의 약 0.19% 수준)하였으며¹¹³⁾, 2013년에는 34억 파운드를 벌어들여 세금으로 약 2천만 파운드를 납부(매출액의 약 0.59%)하였다고 한다.¹¹⁴⁾ 이에 영국 정부는 2016년 1월 구글에 대하여 1억 3천만 파운드에 해당하는 금액을 추징하기로 하였다고 발표하였다.¹¹⁵⁾

프랑스 정부 역시 구글이 부당하게 납부하지 않은 세금 16억 유로를 납부할 것을 요구하고 있다고 한다.¹¹⁶⁾ 이에 따르면 구글은 프랑스에서 2014년에만 약 2억 2500만 유로의 매출을 거두었으나 500만 유로만 법인세로 납부(매출액의 약 2.2%)한 것으로 알려졌다. 이 외에 이탈리아 역시 2017년 구글에 대해 약 3억 3천4백 달러(약 3억 유로)의 세금을 추징하기로 결정하였다.¹¹⁷⁾ 이탈리아 세무 당국에 따르면 구글이

109) http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm (2017.11.05. 최종접속)

110) Article 108(2) of the Treaty on the Functioning of the European Union(TFEU) 이에 따르면 한 국가의 지원행위가 남용되고 있다고 판단되는 경우에는 위원회가 결정하는 기간 내에 해당 지원행위를 폐지하거나 변경하도록 결정할 수 있다.(If, after giving notice to the parties concerned to submit their comments, the Commission finds that aid granted by a State or through State resources is not compatible with the internal market having regard to Article 107, or that such aid is being misused, it shall decide that the State concerned shall abolish or alter such aid within a period of time to be determined by the Commission.)

111) http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3702_en.htm (2017.11.05. 최종접속)

112) 안중석, 앞의 글(다국적 IT 기업의 조세회피 행태와 시사점), 7면; 이찬근·김성혁, 앞의 논문, 235면.

113) 강철승, 앞의 논문, 153면 참조.

114) “What is the Google tax?”, the guardian, 2014.09.29., <<https://www.theguardian.com/politics/2014/sep/29/what-is-google-tax-george-osborne>> (2017.11.05. 최종접속) 참조.

115) “Google’s tax deal with the UK: key questions answered”, the guardian, 2016.01.29., <<https://www.theguardian.com/technology/2016/jan/29/googles-tax-deal-with-the-uk-key-questions-answered-chancellor-taxes>> (2017.11.05. 최종접속) 참조.

116) “구글 프랑스 본사 압수수색…구글세 추징 압박”, 아시아경제, 2016.05.25., <<http://www.asiae.co.kr/news/view.htm?idxno=2016052503235401902>> (2017.11.05. 최종접속).

117) “Google to pay \$334 million to settle Italian tax dispute”, Reuters, 2017.05.04., <<https://www.reuters.com/article/us-google-italy-tax/google-to-pay-334-million-to-settle-italian-tax-dispute-idUSKBN1801CP>> (2017.11.05. 최종접속) 참조.

2009년부터 2013년의 기간 동안 대략 10억 유로의 세금을 납부하지 않은 것으로 조사되었다고 한다.

유럽 이외에 인도네시아 역시 구글의 조세회피에 대해 강경 대응하기로 방침을 세웠다. 인도네시아 세무당국에 따르면 구글이 2015년에만 1조 루피아(약 900억원)의 조세를 회피한 것으로 조사되었으며, 이에 대한 추징에 나설 것이라고 한다.¹¹⁸⁾

3. 기존 제도의 문제점

이렇듯 세계 각국이 다국적 기업의 조세회피 행위에 대해 대응에 나서고 있지만, 기존의 제도에 의할 경우 다음과 같은 이유로 이러한 행위의 해결에 어려움을 겪을 수 있다.

가. 조세회피 전략의 합법성

우선 앞서 살펴본 DIDS와 같은 공격적 조세회피 전략은 도의적인 문제점, 즉 공정하고 정의로운 조세에 반하는 것이고, 그렇기 때문에 앞으로는 후술하게 될 BEPS 방지 대책과 같은 제도를 통해 제재가 이루어질 것임은 별론으로 하더라도, DIDS 기법 자체는 엄격하게 말해서는 법률에 반하는 행위는 아니라는 점이 해당 기업들의 저항을 불러오고 있다.¹¹⁹⁾

일례로 프랑스 행정법원은 2017년에 프랑스 정부와 구글 간의 소송에서 구글의 손을 들어 주었다.¹²⁰⁾ 프랑스 국세청은 구글이 프랑스 지사를 통해 검색서비스와 광고 등을 통해 수익을 올렸으나 이에 대한 세금을 납부하지 않았다는 취지로 11억 2천만 유로(약 13억 달러)의 금액을 추징하려 하였으나, 프랑스 행정법원은 이러한 매출이 프랑스 지사가 아닌 구글 아일랜드에 귀속되는 것이며 따라서 과세권이 없다고 판결한 것이다.¹²¹⁾

118) “우리 정부, 구글 세금추징 칼끝 겨눌까”, 뉴시스, 2017.11.05.,

〈http://www.newsis.com/view/?id=NISX20171103_0000137978 (2017.11.05. 최종접속)〉 참조.

119) 강철승, 위의 글, 166면.

120) “Google Spared \$1.3 Billion Tax Bill With Victory in French Court”, Bloomberg, 2017.07.13., 〈<https://www.bloomberg.com/news/articles/2017-07-12/google-wins-french-court-fight-over-1-3-billion-tax-bill> (2017.11.05. 최종접속)〉 참조.

2016년에 EU 집행위원회가 애플의 조세회피와 관련하여 아일랜드에 미납 세금의 추징을 명령했을 때에도, 애플은 불법적인 탈세를 한 적이 없다고 강조하며 이러한 EC 결정에 대해 유럽사법재판소에 항소하기로 하였다.¹²²⁾

이러한 논란을 해소하기 위해서는 각국의 조세제도를 정비하여 전술한 조세회피 전략을 법이 용인하지 않는다는 것을 명문화하는 게 필요하다고 생각된다.

나. 세법상의 문제점

전술한 것처럼 DIDS 전략은 완전히 새로운 기법이 아닌 기존의 조세제도 상의 취약점들을 조합한 것이다. 다만 문제가 되는 것은 새로운 디지털 경제 하에서는 기존의 '고정사업장(Permanent Establishment, 이하 PE라 한다) 개념이나 '거주지' 또는 '원천지' 같은 개념을 사용하는 것이 부적합하다는 점이다.¹²³⁾

예컨대 애플이나 구글 등은 매출액의 상당액을 소프트웨어 또는 온라인에서의 콘텐츠에서 얻고 있는데, 법인세율이 낮은 국가에 서버 또는 지사를 두는 경우에는 과세의 기준이 되는 실제적 고정사업장을 특징하는 것이 어려울 수 있다.¹²⁴⁾ 더 나아가 DIDS의 핵심은 상당 부분의 수익을 지식재산권 사용료 명목으로 지불하는 것인데, 이와 같은 무형자산에 대한 가치를 측정하기 어렵다는 점도 디지털 경제 하에서의 과세의 문제점으로 지적되고 있다.¹²⁵⁾

한편 소득이 있는 곳에 대해서만 과세를 한다는 원천지 주의의 문제를 해결하고자 미국 등 여러 나라에서는 해외에서의 영업활동을 통해 발생한 소득에 대해서도 국내에서 발생한 소득과 마찬가지로 과세를 한다는 거주지 과세원칙을 취하고 있는데¹²⁶⁾, 그럼에도 불구하고 DIDS 조세기법을 사용하여 해외 소득을 모두 외국에 유보시키는

121) "Google Wins Tax Case in France, Avoiding \$1.3 Billion Bill", The New York Times, 2017.01.12., <<https://www.nytimes.com/2017/07/12/business/13google.html> (2017.11.05. 최종접속)> 참조.

122) "ECJ Publishes Apple's State Aid Appeal", Tax News, 2017.02.21., <https://www.tax-news.com/news/ECJ_Publishes_Apples_State_Aid_Appeal____73525.html (2017.11.05. 최종접속)> 참조.

123) 강철승, 앞의 논문, 171면; 이찬근·김성혁, 앞의 논문, 234면.

124) 강철승, 앞의 논문, 171-172면.

125) 강철승, 앞의 논문, 172면.

126) 안종석·전영준, 미래 환경 변화에 대비한 조세체계 개편방안 연구, 한국조세연구원, 2011.12. 167면 참조.

경우에는 이를 환수하기가 어렵고¹²⁷⁾, 아일랜드에 설립된 자회사들은 미국의 세법에 의할 경우에는 모두 아일랜드 기업으로 간주된다는 점에서 미국의 과세권을 벗어난다는 점이 주요한 문제점으로 지적되고 있는 상황이다.¹²⁸⁾

우리나라의 경우 구글은 플레이스토어에서 2015년에 3조9130억 원, 2016년에 4조 4,656억 원, 2017년에 5조3,248억 원(추정)의 앱을 판매한 것으로 조사되었다.¹²⁹⁾ 이러한 앱 판매 금액의 30%를 앱 장터 사용료 명목으로 판매자에게 부과하고 있으므로 약 1조 5천억 원에 달하는 수익을 얻은 것으로 추산할 수 있다. 그럼에도 불구하고 우리나라 조세당국은 과세의 근거인 ‘고정사업장’이라 할 수 있는 구글 플레이스토어의 서버가 해외에 있다는 점 때문에 현행 세법상 이러한 사용료 수익에 대해서 법인세를 부과할 수 없다는 문제가 발생한다. 설상가상으로 과세의 근거가 되는 국내 매출액에 대한 정확한 파악조차 어려운데, 이는 구글과 같은 다국적 IT 기업들이 유한회사의 형태로 설립되어 있다는 점 때문이다.¹³⁰⁾ 즉 유한회사는 기업의 자산 현황이나 매출 등과 같은 재무제표상의 정보를 외부에 공시할 의무를 지지 않을뿐더러 외부감사를 받지 않아도 된다는 현행 법령상의 허점을 외국계 기업들이 적극 악용하고 있는 것이다.¹³¹⁾

다. 과세 관할 국가의 비협조 또는 묵인

2016년 EU 집행위원회가 아일랜드에 대해 애플이 납부하지 않은 세금을 추징하려고 명령한 것에 대해 애플은 물론이고 아일랜드 역시 반발하였는데, 아일랜드 정부는 이러한 EC의 명령이 자국의 과세에 대한 자율권을 침해했다며 항소를 선언했다.¹³²⁾ 아일랜드 정부는 이러한 세제혜택에 대한 미국, EU 회원국 등의 비난 여론이 거세지자 결국 2014년에 ‘더블 아이리시’ 시스템이 불가능해지도록 세법을 2020년까지 개정하겠다는 방침을 밝혔다.¹³³⁾ 그럼에도 불구하고 아일랜드는 다국적 기업 유치를 위해

127) 안종석·전영준, 앞의 책, 170면 이하.

128) 안종석, 앞의 글(다국적 IT 기업의 조세회피 행태와 시사점), 12면 이하.

129) 2016 대한민국 무선인터넷 산업 현황, 한국무선인터넷산업연합회, 2016, 27면 참조.

130) 강철승, 앞의 논문, 172-173면.

131) 강철승, 위의 논문, 172-173면.

132) 아일랜드는 이러한 세법상의 지원을 통해 다국적 기업의 자국 유치를 촉진하고, 고용을 창출함으로써 열악한 재정상황을 개선하려 하고 있다고 한다. “애플 세금폭탄에 왜 아일랜드가 반발할까”, ZDnet Korea, 2016.11.09., <http://www.zdnet.co.kr/news/news_view.asp?article_id=20161109112140 (2017.11.03. 최종접속)> 참조.

법인세를 12.5%에서 6.25%까지 대폭 인하하기로 함으로써¹³⁴⁾ 다시 한 번 논란의 중심에 섰다. 이처럼 경제 기반이 부족한 국가에서 다국적 기업을 유치함으로써 비록 작은 금액일 지라도 법인세를 징수하고, 자국 내에서의 고용 창출에 기여하도록 유인하고자 하는 경우에는 조세회피 방지를 위한 국제 공조가 약해질 가능성이 있다. 더군다나 법인세를 추징하겠다는 일방적으로 다국적 기업에 과세를 할 경우 해당 기업의 모국과의 관계에서 통상마찰이 불거지거나 보복성 과세를 당할 우려가 있다는 점 역시 문제점으로 지적되고 있다.¹³⁵⁾

Ⅲ. ‘구글세’ 관련 대응

1. 세계 각국의 대응책

가. OECD

OECD 회원국은 구글과 같은 다국적 기업이 조세제도나 조세조약을 악용하거나 조세회피처를 이용하여 조세를 회피하는 행위에 대응하고자 Anti-BEPS-Actionplan (이하 BEPS 대응 방안이라 한다)을 공동으로 개발하여 G20 국제회의에서 의결하였다. BEPS 대응 방안의 연혁 및 내용에 대해서는 이하 제4장에서 자세히 설명하도록 한다.

나. EU 국가

EU는 역내에서의 공정한 과세를 가능하게 하고 앞서 설명한 형태의 조세회피 기법에 대응하고자 ‘EU 조세회피방지를 위한 패키지 (Anti Tax-Avoidance Package, 이하 ATAP)’를 고안하여 발표하였다. 이 ATAP의 구체적인 내용에 대해서는 이하 제4장에

133) “아일랜드, 2020년까지 ‘더블 아이리시’ 폐지”, 연합뉴스, 2014.10.15., <<http://www.yonhapnews.co.kr/international/2014/10/15/0601360000AKR20141015030000093.HTML>> (2017.11.06. 최종접속).

134) “조세회피처 아일랜드 법인세율 6.25%로 대폭 삭감”, 연합뉴스, 2015.10.14., <<http://www.yonhapnews.co.kr/bulletin/2015/10/14/0200000000AKR20151014191200085.HTML>> (2017.11.06. 최종접속).

135) “‘밀린 숙제’ 구글세, 이번엔 도입될까”, 경향비즈, 2017.07.09., <http://biz.khan.co.kr/khan_art_view.html?artid=201707090954001&code=930201#csidx0740cb925174f7196942da70916d379> (2017.11.03. 최종접속).

서 자세히 설명하도록 한다.

이러한 공동의 대응과 더불어 각 회원국 별로 차별성이 있는 구글세 관련 규정들이 있다.

우선 영국은 2015년부터 연매출이 1천만 파운드 이상인 다국적 기업이 자국 내에서 발생한 수익을 해외로 이전하려는 경우에는 이에 대해 25%를 법인세로 부과하는 Diverted Profits Tax(우회이익세) 제도를 제정하여 실시하고 있다.¹³⁶⁾

독일과 프랑스는 지금까지 ‘구글세’ 논쟁을 주로 저작권법적인 관점으로 접근해왔다. 즉, 구글 검색사이트의 검색 결과나 또는 구글 뉴스와 같은 서비스에서 뉴스 콘텐츠를 ‘발췌’하여 노출시키는 것이 뉴스 제작자의 저작권을 침해하므로 이에 대한 로열티를 지불해야 한다는 것이 핵심이다.¹³⁷⁾ 그러나 최근에는 다국적 IT 기업의 조세회피가 문제가 되면서 디지털 플랫폼 이용 사업자에 대한 과세에 공동으로 대응하기로 하는 한편¹³⁸⁾, 매출액에 세금을 부과하는 균등세(equalisation tax) 도입을 추진한다고 한다.¹³⁹⁾

2. 우리나라의 대응

이하 제4장에서 자세히 설명하겠지만 우리나라는 OECD 회원국으로서 2017년 6월에 “BEPS 방지를 위한 다자협약”에 서명하였다.¹⁴⁰⁾ 특히나 국제적 조세회피 행위의 방지를 위해 필요한 조치들을 국내법에 적극 반영해 나가고 있다. 또한 BEPS 대응 방안에 규정된 국가별 보고제도의 이행을 위해 다국적 기업에 관련 정보를 수집·작성하여 보고서를 교환할 계획이다.

한편 앞서 설명한 유한회사의 공시의무 관련 문제를 해결하기 위하여 「주식회사의 외부감사에 관한 법률(법률 제14242호)」을 전부개정하여 「주식회사 등의 외부감사에 관한 법률(법률 제15022호, 2017.10.31., 전부개정, 시행 2018.11.1.)」로 변경하고,

136) “Diverted Profits Tax: guidance”, HMRC, 2015, 5면; 이찬근·김성혁, 앞의 논문, 257-258면.

137) 하윤급, 앞의 글, 6-7면.

138) “프랑스·독일, 미국계 IT 기업 과세강화 공동해법 모색”, 연합뉴스, 2017.08.10., <<http://www.yonhapnews.co.kr/bulletin/2017/08/10/0200000000AKR20170810002600081.HTML>> (2017.11.03. 최종접속).

139) “미국 기업 조세회피 막는 EU “매출에 과세” 초강수”, 한국경제, 2017.09.11., <<http://news.hankyung.com/article/2017091025371>> (2017.11.05. 최종접속).

140) 기획재정부, 「BEPS 방지 다자협약」서명, 2017년 6월 8일 보도자료, 1면.

유한회사에 대한 외부감사 제도를 도입(제2조제1호, 제4조)하고, 외부감사 이후에는 대통령령으로 정하는 바에 따라 재무제표와 감사인의 감사보고서를 비치·공시하여야 한다(제23조 제5호)고 하여 '공시의무'를 명확히 함으로써 구글과 같은 기업의 조세회피에 대응하고자 하였다.

또한 오세정 의원이 대표발의한 「전기통신사업법」 일부개정법률안(의안번호 2007471)을 통해 부가통신사업의 시장영역의 공정한 경쟁환경을 조성하려는 시도가 이루어지고 있다. 이 개정법률안에 따라 법률개정이 이루어질 경우에는 네이버나 구글과 같은 국내의 대형 부가통신사업자에 대해서 '경쟁상황 평가' 실시를 위한 필요한 자료의 제출을 요청할 수 있도록 함(안 제34조 및 제104조제5항제5호 신설)으로써 해당 기업의 기업정보를 확보할 수 있게 되고, 그 결과 당국의 과세 근거로 활용될 수 있을 것으로 기대된다.

제3절 초국가적 조세범죄 관련 형사사건 분석

1. 일명 '완구왕' 사건

일명 '완구왕' 사건은 국제청이 해외현지에서 조사원을 파견하여 거액을 탈세한 기업을 찾아낸 첫 번째 사례이면서 국내에서 납세의무를 부담하는 해외원천소득을 조세회피처에 설립한 페이퍼컴퍼니를 통해 은닉한 경우에 대한 형사책임이 본격적으로 문제된 첫 번째 사례라는 점에서 의의를 찾아 볼 수 있다.¹⁴¹⁾

피고인 A(주)**엔터프라이즈 대표, 일명 '완구왕'¹⁴²⁾는 437억 원을 포탈하고 947억 원 상당의 재산을 해외에 은닉·도피한 혐의(조세포탈죄 및 재산국외도피죄)로 불구속 기소되어, 제1심에서는 무죄가 선고되었고, 제2심에서는 징역 3년 및 벌금 250억 원을 선고받았다. 현재 이 사건은 "2014도9026"로 소송계속 중이다.

141) 정성윤, "역외탈세 관련 주요 사건이 분석을 통한 조세포탈죄 처벌법령의 개선방안", 조세연구 제14권 제3집(2014.12), 276면.

142) 피고인 A는 해외에서 수입인형으로 선풍적인 인기를 불러 일으켰던 '비니 베이비'(beanie baby) 등을 미국에 수출하는 사업으로 큰 수익을 올려 일명 '완구왕'으로 불렸다(아시아경제, 2012-02-10).

1. 사건개요

피고인 A는 1987년에 봉제완구 제조업체인 (주)00, 1994년에 (주)00물산 및 2001년에 (주)**엔터프라이즈를 각각 설립하여 각각 대표이사로 재직하면서, 1996.5.에 홍콩에 자본금 미화 10만 달러를 해외직접투자 형식으로 투자하여 현지법인인 “Gundo HK”를 설립한 다음 중국에서 제조한 봉제인형을 미국 “Ty”사로 수출하여 왔는데, 그 과정에서 “Gundo HK” 이외에 “Gundo International”을 설립하여 중국의 제조공장과 미국 “Ty”사를 연결하는 봉제인형수출업을 영위하고 있었다.

피고인 A는 이러한 홍콩법인에서 발생한 매출액의 규모 등을 숨기기 위하여 영국령 버진아일랜드(BVI), 말레이시아 리부안 등 조세회피처를 근거지로 하여 Golden Quater Ltd 등 7개의 페이퍼컴퍼니를 설립한 다음, 홍콩 현지법인에서 이전받은 금원을 기초로 페이퍼컴퍼니 명의의 계좌를 운용하여, ① 홍콩 현지법인을 이용한 소득 탈루, ② 홍콩 현지법인 차명주주 배당소득 탈루, ③ 페이퍼컴퍼니 명의계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, ④ 스위스 비밀계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루, ⑤ 페이퍼컴퍼니 명의로 발생한 대여금 이자소득 탈루, ⑥ 페이퍼컴퍼니 명의로 국내투자조합에 투자하여 발생한 배당소득 탈루, ⑦ 페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 비상장주식에 대한 배당소득 탈루 등 사기 기타 부정한 행위로서 2000년 과세연도부터 2008년도 관세연도까지 총 약 1,136억원 상당의 소득을 신고하지 아니하여 종합소득세 약 437억원을 포탈하였다. 한편 피고인 A는 1997년부터 2006년까지 국내에 거주지를 두고 있었다.

또한 피고인 A는 홍콩에서 영위한 해외직접투자 사업인 봉제인형 수출사업에서 발생한 매출액 중 과실에 해당하는 이익금의 회수의무에 위반하여, Gundo International의 운영수익금을 국내로 반입하지 않고 2000.1.경부터 2002.11.경까지 Golden Quater Ltd 등 페이퍼 컴퍼니 명의의 계좌로 송금하여 총 약 947억원 상당을 국외에서 은닉 또는 처분하여 이를 도피시켰다.¹⁴³⁾¹⁴⁴⁾

143) 사건개요는 서울중앙지방법원 2012.2.9. 선고 2011고합119 판결문 2~15면의 [공소사실] 및 서울고등법원 2014.6.27. 선고 2012노594 판결문 44~45면을 정리한 것임

144) 또한 정성운, 위의 글, 276면; 한국공인회계사회, 사기나 기타 부정한 행위, 2017, 163면 이하; 박주영·이상신, “거주지국 변경에 의한 조세회피 사례의 평가 및 그 시사점에 관한 연구 - 선박왕과 완구왕 사례를 중심으로”, 세무와회계저널 제15권 제1호(2014.2), 39면 이하 등 참조.

2. 제1심¹⁴⁵⁾

제1심은 피고인 A의 조세포탈 및 재산국외도피 혐의에 대해 모두 무죄를 선고하였다.

가. 조세포탈(특가법위반(조세) 및 조세범처벌법위반) 관련

조세포탈과 관련하여, 위의 7가지 포탈 유형별로 공소사실을 판단하면서 이 사건 공소사실 전부에 대하여 각각 충분한 증거가 부족하다는 이유로 무죄를 선고하였다.

(1) 국내 거주자로서 종합소득세 납부의무를 부담하는지 여부와 관련하여서는, 2007.7.경 미국 영주권(permanent residence)을 포기하기 전까지는 한미조세협약에 따라서 미국 거주자로만 간주되어 해외원천소득에 관한 종합소득세를 국내 과세관청에 납부할 의무가 있었다고 할 수 없다고 하였다.

(2) 조세포탈 여부와 관련하여, ① “홍콩 현지법인을 이용한 소득 탈루” 부분에 대하여는 ㉠ 홍콩 현지법인으로부터 BVI 소재 법인들에 송금된 운영수익 인출금원을 피고인 A 개인에게 귀속된 것으로 볼 수 있는지 여부, ㉡ 더 나아가서 이를 피고인 A 개인의 배당소득으로 볼 수 있는지 여부, ㉢ 검사가 적시하고 있는 i) 1998.4.30.자 이 사건 취소신고행위, ii) BVI 소재 법인들을 비롯한 역외 법인들 및 스위스 은행 계좌를 이용하여 운영수익 인출금원을 관리한 행위, iii) 법적으로 Gundo International과 구분되는 MOA를 설립한 행위들을 조세포탈행위라고 인정할 수 있는지 여부 등에 대한 쟁점에 대하여 모두 인정하지 않았다. 그리고 ② “홍콩 현지법인 차명주주 배당소득 탈루” 부분에 대하여도 차명계좌를 사용한 경우와 마찬가지로 주주의 지위에 관한 차명행위 역시 오늘날 경제현실에서 다양한 이유로 행해지고 있고, 따라서 주주 명의를 빌렸다는 사실만으로는 구체적 행위의 동기, 경위 등 정황을 떠나 어느 경우이나 적극적인 소득은닉 행위가 된다고 단정할 수는 없다고 하였다. ③ “페이퍼컴퍼니 명의 계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루”, “페이퍼컴퍼니 명의로 발생한 대여금 이자소득 탈루”, “페이퍼컴퍼니 명의로 국내투자조합에 투자하여 발생한 배당소득 탈루” 및 “페이퍼컴퍼니 명의로 취득한 비상장주식에 대한 배당소득 탈루” 부분에 대하여는 검사가 제출한 증거만으로는 ㉣ BVI 소재 법인들 명의 계좌에서 위 운영수익 인출금원을

145) 서울중앙지방법원 2012.2.9. 선고 2011고합119 판결

원천으로 하여 발생한 이자, ㉞ Crest Trade Ltd가 Golden Flag Asset으로부터 받은 이자, ㉟ Premier Group International Inc와 Halcyon Investor Ltd가 각 코웰투자조합으로부터 받은 배당소득, ㊱ Core Capital Corporation이 열림기술로부터 받은 배당소득 등은 모두 피고인 A 개인의 소득으로 보기 어렵다고 하였다. ④ “스위스 비밀계좌에서 발생한 예금 이자소득 탈루” 부분에 대하여는 검사가 제출한 증거만으로는 Sunbeanz 명의의 계좌 등 스위스 비밀계좌에 입금되어 있는 금원이 피고인 A 개인에게 귀속되는 것이라고 단정하기 어렵고, 나아가 위 각 계좌에서 발생한 이자소득 등이 피고인 A 개인에게 귀속되는 것이라는 점 역시 인정하기 어렵다고 하였다.

나. 재산국외도피(특가법 위반)와 관련

재산국외도피(특가법 위반)와 관련하여서는 다음과 같은 이유로 무죄를 선고하였다.

① 이 사건 투자신고 당시 ‘투자원금 및 과실의 회수의무의 부과’에 관한 규정(당시 재정경제원 장관의 고시: 외국환관리규정 제12-13조, 제12-14조)에 대한 근거법령인 구외국환관리법 제21조 및 동법시행령 제30조 제5항·제6항은 근거 법령이라 할 수 없고, 설사 근거법령(구외국환거래법 제6조의2, 동법시행령 제9조의2)을 인정한다 하더라도 위 외국환관리규정(제12-13조)에 규정된 ‘당해 신고수리의 조건’의 내용을 알 수 있는 신빙성 있는 자료가 없다.

② 설령 검사가 주장하는 신고수리의 조건에 따라 ‘결산후 배당금’의 회수의무가 인정된다고 하더라도 이는 Gundo HK에게만 해당되고, 별개의 법인인 Gundo International의 수익금에 대하여도 국내 반환의무가 인정된다고 보기 어렵다.

③ 홍콩법인에서 배당절차를 거친 다음 이를 BVI 소재 법인에 송금하였다고 볼 증거가 없는 등 홍콩법인이 BVI 소재 법인에게 송금한 행위를 배당금회수의무 위반에 해당한다고 보기 어렵다.¹⁴⁶⁾

146) 서울고등법원 2014.6.27. 선고 2012노594 판결문 36~39면 참조.

3. 제2심¹⁴⁷⁾

검사는 원심판결에 대하여 항소하였고, 제2심은 무죄를 선고한 원심을 파기하고 피고인 A에 대하여 징역 3년과 벌금 250억 원을 선고하였다.

가. 조세포탈 관련

“피고인 A는 2000년 과세연도에는 한미조세협약에 따라 미국거주자로만 간주되어 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 없고, 따라서 소득세 포탈의 고의를 인정하기도 어렵다. 그러나 2001 및 2002 과세연도에는 국내거주자로서 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 있고, 앞서 본 바와 같이 사기 기타 부정한 행위로 이를 포탈한 사실이 인정된다. 따라서 검사의 이 부분 항소이유는 2001 및 2002 과세연도에 해당하는 부분에 한하여 이유 있다.”고 하여 2001 및 2002 과세연도의 배당소득 170억 원 상당의 종합소득세를 포탈하였다고 일부 유죄를 인정하였다.¹⁴⁸⁾

(1) 피고인 A의 거주자성

피고인 A는 2000년 과세연도에는 한미조세협약에 따라 미국 거주자로만 간주되어 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 없고, 따라서 소득세 포탈의 고의를 인정하기도 어렵다. 그러나 2001년 및 2002년 과세연도에는 국내 거주자로서 당해 연도에 현실적으로 귀속된 소득에 대하여 한국 과세관청에 세금을 납부할 의무가 있다.

(2) 납세의무 성립

홍콩법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 사외유출된 소득으로서 실질적으로

147) 서울고등법원 2014.6.27. 선고 2012노594 판결

148) 조세포탈과 관련하여, 검사는 2012.2.13. 원심판결 전부에 불복하는 항소장을 제출하였고, 항소이유서 제출기간 만료일인 2012.3.19. 이 사건 항소이유서를 제출하면서, 제1심의 7가지 탈루 유형 가운데 “홍콩 현지법인을 이용한 소득 탈루” 부분에 관하여서만 항소이유를 기재하였다. 이에 제2심은 나머지 부분은 법원의 심판범위가 아니라는 이유로 검사의 항소를 기각하였다 (서울고등법원 2014.6.27. 선고 2012노594 판결 4면).

피고인 A에게 귀속되었다고 봄이 상당하고, BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법의 관점에서 홍콩법인의 실질적 주인인 피고인 A에게 귀속된 배당소득이라고 봄이 상당하다.

(3) 사기 기타 부정한 행위의 존부에 관하여

피고인 A에게 귀속되어야 할 돈이 BVI 소재 법인의 계좌에 위장된 명목으로 송금됨으로써 한국의 과세관청으로서 위 돈이 피고인 A에게 귀속된다는 사실을 현실적으로 알기가 어렵게 된 점 등을 고려해 볼 때, 홍콩법인이 BVI 소재 법인 명의의 계좌에 홍콩법인의 운영수입을 송금한 행위는 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 봄이 상당하다.

(4) 조세포탈의 고의가 있었는지 여부

홍콩법인으로부터 BVI 소재 법인으로 송금된 돈은 조세법상 그 실질이 홍콩법인으로부터 사외유출되어 피고인 A에게 확정적으로 귀속된 돈이고, 피고인 A로서는 위와 같은 송금행위로 인하여 위 돈이 자신에게 귀속된다는 점은 당시 확실히 인식하고 있었다는 점 등을 고려해 볼 때, 피고인 A에게는 조세포탈의 고의가 있었다고 인정된다.

나. 재산국외도피 관련¹⁴⁹⁾

(1) 원심에 대한 판단

이 사건에 있어 피고인 A에게 귀속된 돈은 피고인들의 변호인들도 변론과정에서 일부 인정하듯이 홍콩법인이 그 법인 자체의 설립 목적에 따라 정당하게 '배분'한 돈이 아니라, 그 법인 자체의 이익에 반하여 사외로 유출된 재산이어서 피고인들에 대하여는 횡령죄가 성립할 가능성이 높다. 즉 피고인 A에게 귀속된 돈은 '국내로 반입되어야 할 재산'이 아니라 '홍콩법인으로 복귀되어야 할 재산'일 가능성에 대한 합리적 의심이 존재한다.

법령 규정에 의하여 국내로 반입되어야 하는 재산은 적법한 재산에 한정되지 위법

149) 제2심 제12회 공판기일에 재산국외도피에 관하여 '예비적 공소사실'을 추가하는 내용의 공소장 변경이 이루어졌다.

한 재산까지 포함되는 것은 아니다. 이는 조세법적 관점에서 위법소득에 대하여도 과세처분이 가능한 것과 명백히 구별된다.

경제적 실질의 측면에서 보더라도, 피고인 A에게 귀속된 위 돈은 홍콩법인에 반환되어 해당 법인세 등을 지급한 나머지 잔액이 홍콩법인에 유보되거나 적법한 배당결의를 거쳐 배분되어야지 그러한 절차 없이 당연히 국내로 반입되어야 하는 것은 아니다.

(2) 당심에서 추가된 예비적 공소사실¹⁵⁰⁾에 관한 판단

이 부분 공소사실이 유죄로 인정되기 위해서는 BVI 소재 법인으로 송금된 돈이 홍콩법인의 실질주주인 피고인 A가 위 법인에 대하여 가지는 배당금 청구권에 따라 회수한 돈이라는 사실이 인정되어야 한다. 그러나 검사가 제출한 모든 증거를 살펴봐도, 위와 같이 송금된 돈이 피고인 A가 배당금 청구권을 행사한 결과 지급된 돈이라는 점을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다. 오히려 앞서 본 바와 같이 위 돈은 피고인들이 횡령한 위법한 소득으로 홍콩법인에 반환되어야 할 돈일 수도 있다는 점에 대한 합리적 의심이 존재하므로, 이 부분 공소사실은 결국 범죄의 증거가 없는 경우에 해당한다.

〈표 3-3-1〉 제1심 및 제2심 판단 비교(완구왕 사건)¹⁵¹⁾

주요 쟁점	제1심	제2심
거주자 인정여부	부정	부분 인정
홍콩 현지법인에서 BVI 소재 법인으로 송금된 운영수익 인출금원의 피고인 A 개인에게 귀속된 것으로 볼 수 있는지 여부	부정	인정
이를 피고인의 배당소득으로 볼 수 있는지 여부	부정	인정
BVI 소재 법인들을 이용하여 운영수익 인출금원을 관리한 행위 등을 조세 포탈행위라고 인정할 수 있는지 여부	부정	인정
국외재산도피	부정	부정

150) 예비적 공소사실은 적용 범조를 채권회수명령 및 거주자의 채권회수의무를 규정한 구외국환거래법 제7조 제1항·제2항, 구동법시행령 제12조 제1항·제2항으로 구성하여, 피고인 A는 이 법령에 위반하여 국내에 반입하여야 할 대한민국 국민의 재산 합계 총 약 947억원 상당을 국외에서 은닉 또는 처분하여 이를 도피시켰다는 것이다.

151) 정성윤, 위의 글, 277면 재구성

II. 일명 ‘선박왕’ 사건

선박왕 사건은 국제청 사상 최대의 역외 탈세사건이라는 점에서 의미가 있다.

피고인 A(**상선 회장, 일명 ‘선박왕’)는 종합소득세 약 1,672억원과 피고인 A가 대표자로 있는 CCCS(법인)의 법인세 약 582억원을 포탈한 혐의(특가법위반, 조세) 등으로 기소되어, 1심에서 징역 4년 및 벌금 2,340억원을 선고받았고, 제2심에서는 징역 8월에 집행유예 2년을 선고받았다(같이 기소된 CCCS(법인)는 1심에서 벌금 265억원을 선고 받았고, 2심에서 무죄를 선고받았다). 대법원에서는 피고인 및 검찰의 상고를 모두 기각하여 형이 확정되었다.

1. 사건개요

피고인 A는 서울에 사무실을 두고 있는 △△해운을 비롯하여 **상선, **쉬핑 한국영업소 등의 국내 법인들과 일본 법인인 **쉬핑 재팬, 홍콩 법인인 (공동)피고인 CCCS, **쉬핑 홍콩, 조세회피처인 케이만군도에 설립된 **홀딩, **탱커홀딩 등의 외국법인들로 구성된 시도그룹을 실질적으로 운영하는 자로서, 위 **홀딩, **탱커홀딩, **쉬핑 홍콩, CCCS 등의 대표자로 등재되어 있다.

피고인 A는 적어도 2006년부터는 국내에 주소를 둔 국내 거주자로서 피고인의 소득에 대하여는 국내 과세관청에 이를 납세할 의무가 있음에도 불구하고, ① **홀딩 등의 배당가능 유보소득, ② 조선회사들로부터의 어드레스 커미션 소득, ③ 페인트, 윤활유 공급업체들로부터 수취한 리베이트 소득, ④ 중고선박 매매와 관련하여 취득한 리베이트 소득, ⑤ ☆☆ 런던의 배당소득 등에 대하여, 다수의 페이퍼 컴퍼니를 이용한 단계적 출자구조 및 주식의 명의신탁을 통해 피고인이 사실상 100% 주주인 사실을 은폐하고, 다수의 페이퍼 컴퍼니 명의로 해외에 계좌를 개설하여 수익금을 해외에서 수령, 관리하면서 재산의 보유 사실을 은닉하는 방법으로 소득에 대한 과세당국의 추적을 피하였을 뿐만 아니라, 과세관청의 추적을 근본적으로 차단하기 위하여 피고인이 마치 대한민국 거주자가 아닌 것처럼 하는 등 사기 기타 부정한 행위로서 조세회피처인 2006년 ~ 2009년 귀속년도의 케이만군도에 설립된 **홀딩 등의 배당가능유보소득 등 총 약 4,760억원 상당의 종합소득을 신고하지 아니하여 종합소득세

총 약 1,672억원 상당을 포탈하고, 2006년 ~ 2008년 귀속년도의 총 약 2,331억원 상당의 홍콩법인의 법인소득을 신고하지 아니하여 법인세 총 약 582억원 상당을 포탈하였다.¹⁵²⁾¹⁵³⁾

2. 제1심¹⁵⁴⁾

제1심은 피고인 A에 대하여 국내 거주자성 및 사기 기타 부정한 행위를 통한 종합소득세 및 법인세 포탈을 인정하여 징역 4년에 벌금 2,340억원을 선고하고 법정구속하였다.

거주자성과 관련하여서는, ① 피고인 A 및 가족의 생활관계, 국내 자산 보유 현황, 국내에서의 직업·경제·사회 활동, 국내 병의원 등 이용 등을 고려해 볼 때 피고인 A는 국내에 주소를 둔 개인에 해당하여 소득세법상의 ‘거주자’로서의 납세의무를 부담한다고 봄이 상당하고, 가사 피고인 권혁이 한국과 일본의 이중거주자로 인정되어 한일조세조약을 적용한다 하더라도 피고인 A는 여전히 한국 거주자로서의 소득세 납세의무를 부담하며, ② 또한 CCCS의 실질적 관리장소는 국내에 있다고 봄이 상당하여 ‘내국법인’에 해당하여 원천지를 불문한 모든 소득에 대하여 법인세를 납부할 의무가 있다고 하였다.

사기 기타 부정한 행위와 관련하여서는, ① **그룹의 기획관리팀이 피고인 A의 지시에 따라 또는 자체적으로 △△회계법인이나 홍콩 PWC 등의 회계법인으로부터 수시로 한국, 일본, 홍콩에서의 과세위험에 대비한 세무자문을 받은 사실, 위 기획관리팀은 피고인 A 개인 및 **그룹 계열사들에 대한 조세회피를 위하여 피고인 A의 자산관리 및 시도그룹의 조직 및 지배구조 변경 등 각종 계획(이른바 ‘액션플랜’)을 수립하고, 그 중 상당 부분을 실천에 옮기거나 피고인 A에게 보고한 사실이 인정되고, 더 나아가 다단계 출자구조 및 케이만 소재 Reid Services Ltd.에 명의신탁을 통해 주주임을 은폐, 해외 계좌를 이용하여 수익을 관리하면서 재산의 보유 사실 은닉, 주소·재산·직

152) 사건개요는 서울중앙지방법원 2013.3.12. 선고 2011고합1291, 1292(병합) 판결문 2~18면, 의 [범죄사실]을 정리한 것임

153) 또한 정성운, 위의 글, 278면; 한국공인회계사회, 위의 글, 157면; 박주영·이상신, 위의 글, 34면 이하 등 참조.

154) 서울중앙지방법원 2013.2.12. 선고 2011고합1291, 1292(병합) 판결

업은폐 등 비거주자 위장 등 피고인 A는 해외에서 소득을 관리하여 그 추적을 어렵게 하거나 마치 자신이 소득세법상 국내 거주자에 해당하지 않는 것처럼 위장하였음이 인정되며, ② 중요서류의 결재장소 위장, 자금흐름 등 업무처리 과정 위장, 형식적 위탁계약 체결, 형식적 직원 파견, 전산서버 홍콩 설치 모의, 세무조사에 대비한 자료 은닉 등 CCCS의 대표이사인 피고인 A를 비롯한 **그룹 내부 조직원들이 위 회사에 대한 법인세 부과위험을 회피하기 위하여 모의하고, 마치 위 회사에서 자동차해상운 송업무가 실질적으로 수행되는 것처럼 위장한 사실이 인정된다고 하였다.

3. 제2심¹⁵⁵⁾

제2심에서는 제1심에 유죄를 인정한 부분 가운데 다음과 같은 부분에 대하여 무죄를 선고하여, 피고인 A에 대하여 원심을 파기하고 징역 8월에 집행유예 2년을 선고하였다.

① 조선소들과 체결한 이른바 어드레스 커미션 계약의 당사자는 **홀딩 또는 각 단선회사이고, 페인트 및 윤활유 공급업체들로부터 수취한 리베이트 계약의 상대방은 **쉬핑(홍콩, 재팬, 한국영업소), □□에이전시 등인 점, 선주가 선박이 완성되어 용선료를 받을 때까지 사용할 자금이 없는 경우 조선소로부터 어드레스 커미션을 받아 선박건조감독비용이나 선용품 등의 구입비용을 지출하는 해운업계의 관행이 있는 것으로 보이는 점, 피고인 A가 □□에이전시 돈의 일부를 선박건조 관련 비용 및 홍콩 사무실 매입에 사용하기도 하였던 점, 피고인 A는 위 어드레스 커미션 등을 개인적인 용도로 사용한 사실이 있으나 그 돈을 □□에이전시로부터 차용하였던 것으로 보이는 점 등에 비추어, 조선소, 윤활유 및 페인트 공급업체들로부터 지급받은 어드레스 커미션 및 리베이트 수입이 피고인 A에게 귀속되었다거나 피고인 A의 개인 용도로 지출되었다고 단정하기 어려워 조선회사들로부터의 어드레스 커미션 소득 및 페인트, 윤활유 공급업체들로부터 수취한 리베이트 소득에 대하여는 피고인 A가 납세의무를 부담하지 아니한다.

② 피고인 A의 **홀딩 등으로부터의 배당가능 유보소득은 구 조세범처벌법에서

155) 서울고등법원 2014.2.21. 선고 2013노874 판결

정한 세무회계와 기업회계와의 차이로 인하여 생긴 금액에 해당하는 것이라고 보아야 하고, 그에 따라 피고인 A가 ***홀딩 등으로부터의 배당가능 유보소득에 대하여 이를 사기 기타 부정한 행위로서 포탈한 경우에는 해당하지 않는다.

③ 공소사실이 들고 있는 사기 기타 부정한 행위인 ㉔ 페이퍼컴퍼니를 이용한 다단계 출자구조 및 주식의 명의신탁을 통한 주식보유 사실 은폐, ㉕ 대한민국 거주자가 아닌 것처럼 가장하여 과세당국의 추적 회피, ㉖ ∇∇해운이 실제 CCCS의 자동차운송 사업의 주요 업무를 전반적으로 수행하고 있음에도 형식상 에이전트 계약 체결을 통해 ∇∇해운이 마치 CCCS의 단순한 에이전트에 불과한 것처럼 가장한 사실 등에 관하여는 검사가 이 부분에 관하여 제출한 증거들만으로는 이를 인정하기 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

〈표 3-3-2〉 제1심 및 제2심 판단 비교(선박왕 사건)¹⁵⁶⁾

주요 쟁점	제1심	제2심
종합소득세 납부의무자 여부(거주자 인정여부)	인정	인정
홍콩법인의 내국법인 및 선박왕의 홍콩법인 대표자 여부	인정	인정
조세회피처에 설립된 법인의 배당가능 유보소득 탈루 여부	인정	인정
조선회사들로부터 취득한 어드레스 커미션 소득 및 페인트 등 공급업체들로부터 취득한 리베이트 소득의 납세의무자	피고인 A	조세회피처에 설립된 법인
중고선박 매매와 관련하여 취득한 리베이트 소득의 납세의무자	피고인 A	피고인 A
일본 법인으로부터 받은 배당소득의 납세의무자	피고인 A	피고인 A
역외소득 은닉을 위한 사기 기타 부정한 행위인정 여부	소득세: 인정 법인세: 인정	소득세: 일부 인정, 법인세: 부정

4. 대법원¹⁵⁷⁾

대법원은 피고인 및 검사의 상고를 모두 기각하여 형이 확정되었다. 주요 내용을 살펴보면 다음과 같다.

① 관련 규정이나 법리에 따른 때 원심의 판단은 정당하고, 어드레스 커미션 및

156) 정성윤, 위의 글, 278~279면 재구성

157) 대법원 2016.2.18. 선고 2014도3411 판결

리베이트 소득과 관련하여 판단한 내용에 위법이 없다.

② 검사는, 위 어드레스 커미션 및 리베이트가 **홀딩과 □□에이전시의 소득이라면 이는 **홀딩과 □□에이전시의 배당가능 유보소득에 해당하고 국제조세 조정에 관한 법률 제17조에 따라 **홀딩 등의 100% 주주인 피고인 A에게 배당간주소득으로서 납세의무가 성립한다는 취지로 주장하나, 이 사건에서 검사는 피고인 A가 위 어드레스 커미션 등을 직접 수수함으로써 소득세법에 따라 부담하게 되는 납세의무에 관하여서만 조세포탈죄로 기소하였을 뿐이므로, 공소장 변경이 없이는 위 어드레스 커미션 등이 **홀딩과 □□에이전시에 귀속됨으로써 법률에 따라 피고인 A에게 배당간주되어 발생하는 납세의무에 관한 조세포탈죄로 처벌할 수 없음은 불고불리의 원칙에 비추어 명백하다. 따라서 이 부분 상고이유의 주장은 받아들일 수 없다.

③ 원심은 피고인 A의 자금을 관리한 공소외인과 피고인 A와의 관계, 피고인 A가 공소외인 명의의 계좌를 이용하게 된 동기 및 경위 등에 비추어, 피고인 A가 해외 법인의 대표이사인 공소외인 명의의 계좌에 자신의 소득을 입금하게 하고 자신의 목적을 위하여 그 계좌에서 지출하여 사용하게 함으로써 국내 과세관청으로 하여금 자신의 소득 발견을 어렵게 한 것은 피고인 A에 대한 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것에 해당한다는 등의 이유로, 피고인 A가 이와 같은 방법으로 중고선박 매매와 관련하여 취득한 리베이트 소득 및 ○○도쿄의 배당소득에 관하여 조세를 포탈하기 위한 사기 기타 부정한 행위를 하였다고 판단하였다. 이러한 원심의 판단은 앞서 본 법리에 부합하는 것으로서 정당하고, 거기에 조세범처벌법상 ‘사기 기타 부정한 행위’에 관한 법리 등을 오해한 위법이 없다.”¹⁵⁸⁾

④ 원심은 ㉠ 선박의 편의치적, 다단계 출자구조, 주식의 명의신탁 및 특수목적법인의 설립 등은 해상운송에서 일어날 수 있는 위험을 선박 자체에 한정시키기 위한 해운업계의 관행으로 보이는 점, ㉡ 피고인 A가 이 사건 배당가능 유보소득에 관한

158) 일반적으로 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 예금하였다고 하여 차명계좌를 이용하는 점만으로 구체적 행위의 동기, 경위 등 정황을 떠나 어느 경우이나 적극적 소득은닉 행위가 된다고 단정할 것은 아니지만, 장부예의 허위 기장행위, 수표 등 지급수단의 교환반복행위 기타의 은닉행위가 결여되어 있는 경우, 차명계좌를 이용하면서 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금하거나 순차 다른 차명계좌에의 입금을 반복하는 행위 또는 단 1회의 예입이라도 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 적극적 은닉의도가 있다고 인정되는 경우에는 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것으로서 ‘사기 기타 부정한 행위’에 해당할 수 있다(본 판결의 판결요지).

납세의무를 부담하게 되었을 뿐 주식의 명의신탁에서 더 나아가 위 소득에 대한 조세를 포탈하기 위하여 적극적인 행위를 하였다고 보기 어려운 점, © 피고인 A가 비거주자가 되기 위하여 취한 일련의 조치들은 허위 또는 가장행위에 해당하지 않는 점 등을 앞서 본 관련 규정과 법리에 비추어 살펴보면, 피고인 A가 다수의 페이퍼컴퍼니를 이용하여 단계적인 출자구조를 만들고 그 주식을 명의신탁한 행위나 피고인 A와 그 가족들 명의로 보유하던 국내 자산을 양도하는 등 비거주자가 되기 위하여 행한 행위들이 조세를 포탈하기 위한 적극적인 사기 기타 부정한 행위에 해당한다고 볼 수 없는 바, 원심의 이유 설시에 일부 미흡한 부분이 있으나, 피고인 A에게 종합소득세 포탈에 관한 사기 기타 부정한 행위가 인정되지 않는다는 결론은 정당하고, 거기에 구 조세범처벌법상 '사기 기타 부정한 행위'에 관한 법리 등을 오해하여 판결에 영향을 미친 위법이 없다.¹⁵⁹⁾

Ⅲ. 일명 '벤처왕' 사건

일명 '벤처왕' 사건은 조세회피처에 설립된 법인을 이용한 우회거래에 대해 모든 심급이 무죄를 선고한 사건이다.

피고인 A는 조세회피처인 말레이시아 라부안에 설립된 법인을 이용한 우회거래를 통하여 약 29억원의 법인세를 포탈한 혐의로 기소되었으나, 1심은 전부 무죄를 선고하였고, 2심과 대법원은 각각 검사의 항소, 상고를 기각하여 판결이 확정되었다.

1. 사건개요

피고인 A¹⁶⁰⁾는 조세회피처인 말레이시아 라부안에 설립한 PGC의 최대주주이며 호텔 등에 유료 티브이(Pay TV)와 인터넷 제공을 주된 사업으로 하는 MPL(싱가포르 소재)의 대표이사였으며, 내국법인 **링크를 사실상 운영하고 있었다(PGC가 **링크의

159) 명의를 위장하여 소득을 얻더라도, 비거주자 또는 외국법인의 명의사용 등과 같이 명의위장이 조세회피의 목적에서 비롯되고 나아가 여기에 허위 계약서의 작성과 대금의 허위지급, 과세관청에 대한 허위의 조세 신고, 허위의 등기·등록, 허위의 회계장부 작성·비치 등과 같은 적극적인 행위까지 부가되는 등의 특별한 사정이 없는 한, 명의위장 사실만으로 구 조세범처벌법 제 9조 제1항에서 정한 '사기 기타 부정한 행위'에 해당한다고 할 수 없다(본 판결의 판결요지).

160) 이 사건에서는 피고인 A를 포함한 공동피고인이 3명이다.

100% 주식을 소유).

피고인 A는 일본 통신회사에 싱가포르 법인 MPL의 모든 지분에 대한 매각 협상이 타결되자 내국법인 **링크가 보유하고 있는 MPL의 주식을 미리 조세회피지역에 있는 PGC로 저가에 양도하여 보유하다가 일본 통신회사에 고가로 이전함으로써 내국법인 **링크가 MPL 주식 양도로 취득할 소득을 축소시키는 방법으로, 2008년도 결산신고를 함에 있어 위 주식매도대금을 실제가격인 주당 5.737033달러씩 총 미화 29,715,312달러가 아닌, 탈세를 위해 저가로 양도한 주당 3.403270달러 총액 미화 17,627,444달러로 매각하였다는 내용으로 법인세의 과세표준과 세액을 과소신고한 후 납부기한을 도과함으로써 사기 기타 부정한 행위로써 2008년도 법인세 약 29억 상당을 포탈하였다.¹⁶¹⁾

2. 제1심¹⁶²⁾

제1심은 피고인 A에 대하여 납세의무가 있다고 보기 어렵고, 설사 실질과세의 원칙에 따라 법인세 납부의무를 부담한다고 하더라도 사기 기타 부정한 행위를 인정하기 어렵다는 이유로 무죄를 선고하였다.

법인세 납세의무와 관련하여 ① 이 사건 제1, 2 주식양도계약 당시 피고인은 MPL 주식의 매각뿐만 아니라 MPL의 일본 주식시장 상장도 병행하여 추진하고 있었으며, 이 사건 제1 주식양도계약은 MPL의 IPO를 위한 일련의 절차였던 것으로 보이고, ② 제2 주식양도계약은 많은 전제조건이 있는 계약으로서 매수회사인 일본회사 이사회 승인이 불확실하였고, 불과 3~4개월 전에도 일본회사와의 계약이 거래성사 직전에 결렬된 바 있는 등 이 사건 제1 주식양도계약 당시 제2 주식양도계약이 확정적으로 예정되어 있었다고 보기 어렵고, ③ 주식의 양도차익이 **링크에게 실제로 귀속되었다고 볼만한 증거도 없을 뿐만 아니라 특히 **링크는 PGC의 자회사인바, 특별한 사정이 없는 한 자회사가 모회사를 통하여 이 사건 주식의 양도이익을 실질적으로 지배·관리하였다고 보기도 어렵기 때문에 - 법인세법상 부당행위계산부인조항 또는 국제조세조정에 관한 법률상 이전가격과세제도에 따른 **링크의 조세납부의무는 별론으로 하

161) 서울중앙지방법원 2012.3.30. 선고 2011고합1164 판결 참조.

162) 서울중앙지방법원 2012.3.30. 선고 2011고합1164 판결

고 - 실질과세의 원칙에 따라 **링크가 일본 회사에 이 사건 주식을 주당 5.737033달러에 매도한 것으로 인정하여 **링크에게 법인세 납부의무가 있다고 보기 어렵고, 달리 이를 인정할 증거가 없다고 하였다.

사기 기타 부정한 행위에 해당하는지 여부와 관련하여서는, 설사 실질과세의 원칙에 따라 법인세 납부의무가 인정된다고 하더라도, ① **링크는 관할 세무서에 2008년도 결산신고를 함에 있어 이 사건 제1 주식양도계약 내용을 법인세의 과세표준과 세액신고를 한 것으로 보이고, 하나은행 외국환은행장에게도 외국환거래규정에 따라 이 사건 제1 주식양도계약을 통하여 해외직접투자사업을 청산하였음을 신고하였으며, 2008년도 재무제표에 대한 감사보고서에 이 사건 제1 주식양도계약을 기재하여 이를 공시하는 등 피고인은 이 사건 제1, 2 주식양도계약에 관한 내용을 모두 공개한 점, ② 조세회피지역에 소재한 법인과 거래를 하였다는 사정만으로 '사기 기타 부정한 행위'를 하였다고 보기는 어렵고 이 사건 제1 주식양도계약에 국내 조세를 회피할 목적이 있다고 단정하기 어려운 점 등을 고려해 볼 때, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인들이 적극적 은닉의도 아래 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위로서 조세를 포탈하였다고 보기 어렵고, 달리 이를 인정할 증거가 없다고 하였다.

3. 제2심 및 대법원

가. 제2심

제2심은 다음과 같은 이유로 검사의 항소를 기각하였다.¹⁶³⁾

① 실질과세원칙에 따른 납세의무의 존부에 대한 원심의 판단은 정당한 것으로 수긍이 되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

② 사기 기타 부정한 행위에 해당하는지 여부와 관련하여, 원심이 실시한 사정 이외에도 ㉠ 제2주식양도계약은 PGC와 일본회사 간의 계약으로, PGC와 일본회사는 외국 법인으로서 원칙적으로 국내원천소득에 대해서만 법인세 납부의무를 부담하고, MPL 주식은 외국법인이 발행한 주식으로 유가증권시장에 상장되거나 코스닥시장에

163) 서울고등법원 2012. 8. 17. 선고 2012노1087 판결

등록된 것이 아니어서 그 양도로 인하여 발생하는 소득은 국내원천소득에 해당하지 않으므로 PGC는 제2주식양도계약에 대하여 과세관청에 신고할 의무도 없는 것으로 보이는 점, ② PGC와 일본회사는 제2주식양도계약 당시 그 계약 내용을 언론을 통해 공개하였으며, 일본회사의 모회사도 미국 증권거래위원회를 통해 제2주식양도계약의 주요 내용을 공시하였던 점, ③ 국세청은 실제로 위 언론 보도자료와 매지링크에 대한 감사보고서에 기재되어 있는 제1주식양도계약의 내용을 토대로 조사한 후 조세를 부과한 점, ④ 제1주식양도계약의 내용을 모두 공개한 이상 제1주식양도계약과 관련한 주식매수의향서나 이사회 의사록을 소급하여 작성하였다는 점만으로는 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위로 보기 어렵고, MPT와의 옵션약정을 결산보고서 및 감사보고서에 기재하지 않았다고 하더라도 이는 제1, 2주식양도계약과 직접적인 관련이 없는 것이어서 이를 두고 위와 같은 부정한 적극적 행위라고 할 수도 없는 점 등을 보태어 보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당한 것으로 수긍이 되고, 거기에 검사가 주장하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

나. 대법원¹⁶⁴⁾

대법원은 관련 법리와 기록에 비추어 살펴보면, 원심의 위와 같은 판단은 정당하고, 거기에 상고이유 주장과 같은 ‘사기 기타 부정한 행위’에 관한 법리오해, 채증법칙 위반 등의 위법이 없다고 하여 검사의 상고를 기각하였다.

IV. 일명 “CJ”사건

이 사건은 재벌 및 사회 저명인사들의 조세도피처를 활용한 역외 탈세가 사회적 문제가 된 가운데, 검찰이 CJ그룹 이○○ 회장의 비자금 조성 및 역외 탈세에 대해 수사한 사건이다. 혐의 가운데 역외탈세와 관련한 부분과 관련하여, 피고인 A의 양도소득세 및 종합소득세 총 약 234억 포탈혐의에 대하여 1심, 2심 및 대법원은 모두 무죄를 선고하였다.

164) 대법원 2013.11.28. 선고 2012도10513 판결

1. 사건개요

피고인 A는 1990년대 중·후반경 불상의 방법으로 조성한 해외 비자금이나 CJ(주) 등 계열사 법인자금을 이용하여 조세회피처에 설립된 페이퍼컴퍼니를 통해 자신의 해외 자산을 증식시키기로 마음먹고, 해외에서 현지 금융기관을 통해 국내 주식에 투자하는 경우 국내에는 해외 금융기관 명의만 드러날 뿐 실제 투자자가 확인되지 않아 과세가 곤란함을 기회로, 이에 안전장치를 더해 BVI(British Virgin Islands) 등 조세회피처에 페이퍼컴퍼니를 설립한 후, 해외 차명계좌들을 이용하면서, 발생한 소득을 또다시 미국 해외 페이퍼컴퍼니 계좌로 보내는 등 과세관청이 피고인 이재현의 소득임을 알 수 없도록 적극적으로 은닉하여 조세를 포탈하였다.

즉 피고인 A는(공동피고인 2인 포함) ‘Royston’ 등 4개 페이퍼컴퍼니를 이용한 2005~2012년 귀속년도 양도소득세 및 종합소득세 총 약 215억원 포탈, 페이퍼컴퍼니 ‘Prime Performance’를 이용한 2009, 2011, 2012년 귀속년도 종합소득세 총 약 8천만원 포탈, 페이퍼컴퍼니 ‘Topridge’를 이용한 2009~2011년 귀속년도 양도소득세 및 종합소득세 총 약 18억원을 포탈하였다.

2. 제1심¹⁶⁵⁾

피고인 A가 형식적인 귀속 명의자인 이 사건 각 SPC에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 주식을 보유하고 있고, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우에 해당한다고 봄이 상당하므로, 과세대상을 실질적으로 지배·관리하는 피고인 이재현에게 소득이 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 삼아야 할 것이라고 하였다.

그러나 조세포탈죄의 ‘사기 기타 부정한 행위’ 인정여부에 대하여는 다음과 같이 부정하였다.

① 오늘날 조세회피처에 설립된 SPC를 이용하는 행위 자체를 금하는 법규는 존재하지 아니하고, 이 사건과 같이 BVI에 설립된 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 등의 투자행위는 합법적인 행위인 점, ② 동일한 목적을 달성하기 위한 여러 선택

165) 서울중앙지방법원 2014.2.14. 선고 2013고합710, 624(병합) 판결

가능한 행동대안 중 조세를 절감하는 방안을 선택하는 것도 개인에게 주어진 헌법상 보장된 자유인 점, ③ 국내에서 차명계좌를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 과태료 부과 대상으로 정하는 등 원칙적으로 금지된 위법행위인데 반해 해외 SPC를 이용하여 주식을 보유하는 경우는 이를 금지하는 규정이 없다는 점, ④ 해외 법인이 국내 상장주식을 취득하기 위해서는, 해외에서 우리나라의 증권거래를 대행하여 줄 금융기관과 계약을 체결하고(이와 같은 역할을 수행하는 금융기관을 Global Custodian이라 한다) 위 해외 금융기관이 국내 금융기관에 국내 상장주식의 거래를 위임하게 되는바(국내 금융기관을 Local Custodian이라 한다), 이 사건 각 SPC를 이용한 국내 주식의 취득이 금융기관 명의로 이루어진 것은 위와 같은 거래 방식에 따른 것이라는 점, ⑤ 이 사건 각 SPC보유 계좌의 실질적 수익자(Beneficial Owner)는 피고인으로서, 해외 금융계좌 개설시 피고인의 인적사항이 제출되었던 것으로 보이고, 달리 귀속주체를 은닉하기 위하여 출자구조를 다단계화 하는 방법, 귀속주체의 국적을 변경하는 방법 등의 적극적인 행위는 없었던 점 등에 비추어 보면 피고인이 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 양도하거나 배당을 받은 행위에 조세회피 목적을 넘어서는 불법적인 '적극적 소득은닉행위'가 있었다고 볼 수 없고, 검사가 제출한 증거만으로는 조세포탈죄에서 정한 부정행위가 있었음을 인정하기에 부족하고 달리 이를 인정할 증거가 없다.

3. 제2심¹⁶⁶⁾

원심의 위와 같은 판단을 기록과 대조하여 면밀하게 살펴보면 정당한 것으로 인정되고, 특히 이 사건의 경우 SPC 설립과정에서 차명인을 내세우거나 허위의 회계서류 등을 이용하여 국내 자금을 국외로 유출하는 등의 부정한 행위가 없는 점을 보태어 보면, 이 부분 원심판결에 검사가 지적하는 바와 같은 사실오인 내지 법리오해의 잘못이 없다.

166) 서울고등법원 2014.9.12. 선고 2014노668 판결

4. 대법원¹⁶⁷⁾

원심은, 비록 피고인 A가 이 사건 각 SPC를 실질적으로 지배·관리하고 있어 피고인 1에게 과세대상 소득이 귀속된 것으로 보아야 하나, 이 사건 각 SPC를 이용하여 주식을 양도하거나 배당을 받은 행위에 조세회피 목적을 넘어서는 불법적인 적극적 소득 은닉행위가 있었다는 점에 관한 검사의 증거가 부족하다고 판단하여 이 부분 각 공소 사실을 무죄로 선고한 제1심판결을 그대로 유지하였다. 원심의 위와 같은 판단은 정당하고, 거기에 상고이유에서 주장하는 것과 같은 ‘사기 기타 부정한 행위에 관한 법리’를 오해하지 않았다는 것이다.

V. 쟁점

초국가적 조세범죄행위의 형사처벌과 관련하여서는 문제가 되는 것은 - 위의 4가지 사례에서 보는 바와 같이 - 행위자가 납세의무자에 해당하는지 여부와 당해 행위가 조세의 부과·징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 기망행위(행위)에 해당하는지 여부이다.

1. 납세의무자(거주자)

초국가적 조세범죄행위로서 형사처벌이 되기 위해서는, 즉 조세포탈죄가 성립여부와 관련하여서는 가장 쟁점이 되는 것이 행위주체 문제이다. 조세범처벌법상 조세포탈죄의 주체는 납세의무자이기 때문이다. 국내에 소득세를 납부할 의무를 부담하는 자는 ‘거주자’와 ‘비거주자로서 국내원천소득이 있는 개인’이어야 하고, 국내에서 법인세를 납부할 의무를 부담하는 ‘내국법인’과 ‘외국법인으로서 국내원천소득이 있는 법인’이어야 한다.

일명 ‘완구왕’ 사건에서 피고인은 1992년부터 가족과 함께 모두 미국으로 이주한 다음 그 가족들은 미국에 계속 거주해왔기 때문에 피고인이 국내에 장기 체류한 사실이 있다고 하더라도 19997~2000년까지는 한·미조세협약에 따라 미국 거주자로 인정

167) 대법원 2015.9.10. 선고 2014도12619 판결

되어 납세의무가 인정되지 않았다(한·미조세협약에 따르면 한·미 양국 모두의 거주자에 해당하는 경우에는 ‘개인이 그의 가족과 함께 거주하는 장소’를 기준으로 한다). 다만 제2심에서 2001 및 2002 과세연도에는 국내거주자로서 인정되어 당해 연도에 납부의무가 인정되어 유죄가 인정되었다.¹⁶⁸⁾

일명 ‘선박왕’ 사건에서도 피고인은 자신이 일본에서 주로 생활해 왔을 뿐만 아니라 사업 중심지도 일본에 있어 일본 거주자라고 주장하였다. 제1심 법원은 ① 피고인이 1992년부터 서울에 주민등록상 주소를 두고 있으면서 해외법인 설립을 위한 서류 등에 주민등록상 주소를 서울로 기재해온 점, ② 2006~2009년까지 홍콩 거주일수는 연간 최대 100일, 최소 2일인데 비해 국내 거주기간은 연간 최대 194일, 최소 104일로 피고인과 부인이 주로 한국에서 거주해왔고 피고인을 포함해 가족이 국내에서 수백회에 걸쳐 병원진료를 받은 점, ③ 피고인이 2004년 12월부터 서울 서초동 **상선 한국 총괄대리점인 ∇∇해운 사무실에 회장실을 두고 그룹 계열사를 총괄 운영하면서 국내에서 핵심적인 경제활동을 영위한 점 등을 이유로 국내 거주자(납세의무자)로 인정하였다.¹⁶⁹⁾ 특히 ‘선박왕’ 사건에서는 피고인이 대표인 홍콩법인이 내국법인에 해당하는지 여부가 쟁점이 되었다. 제1심에서는 “외국법에 따라 외국에 설립된 법인이라 할지라도 그 실질적인 영업활동이 수행됨과 아울러 그 경영상 결정이 이루어지는 장소가 국내라면 당해 법인은 내국법인으로 간주되어야 하고, 이러한 장소를 판정할 때에는 당해 법인의 목적 및 사업내용을 고려하여 그 법인을 통제하거나 영업의 중요사항을 결정하는 최고경영자 기타 의사결정권자의 활동장소가 어디인지 개별적·구체적으로 관찰할 필요가 있다.”고 하면서, 2005년 설립된 홍콩법인이 그곳에 소수의 경리직원 정도만 두고 주로 경리업무를 담당하면서 국내에 50여 명의 임직원이 근무하는 별도 국내법인과 포괄적 업무위탁계약을 체결하여 사업을 운영한 사실, 홍콩법인의 회사의 수입은 국내법인가 지급하는 위탁수수료가 거의 전부였으며 국내법인과 홍콩법인은 모두 피고인 개인이 다단계 출자구조를 통해 궁극적으로는 100% 지분을 보유하고 지배하는 1인회사인 사실, 피고인이 주로 국내에 체류하였고 국내에 머무를 경우 국내법인에 마련된 회장실에 출근하여 갑 회사를 비롯한 그룹 계열사들의 업무를

168) 서울중앙지방법원, 2012.2.9. 선고 2011고합119 판결; 서울고등법원 2014.6.27. 선고 2012노 594 판결.

169) 서울중앙지방법원 2013.2.12. 선고 2011고합1291, 1292(병합) 판결; 파이낸셜뉴스, 2013-02-12.

수행한 점 등 홍콩회사의 상업적 의사결정 및 중요한 관리행위가 주로 국내에서 이루어졌다고 보아, 비록 홍콩법인의 주사무소가 홍콩에 있고, 홍콩이 홍콩법인의 설립준거법국가이며, 회계기록 보관지가 홍콩이라는 점만으로는 갑 회사의 실질적 관리장소가 국내에 존재한다는 점을 뒤집기에 부족하다며 갑 회사가 내국법인이라고 보았다(다만 이러한 행위 자체만으로는 적극적인 기망행위를 인정하기 어렵다고 하였다).¹⁷⁰⁾

2. 적극적 기망행위

대법원은 조세포탈죄(조세범처벌법 제9조 제1항) 성립하기 위해서는 당해 행위가 조세의 부과·징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 기망행위(사기 기타 부정한 행위)에 해당하여야 한다고 일관되게 밝히고 있다.¹⁷¹⁾

가. 명의위장 또는 거래은닉 행위

일명 ‘선박왕’ 사건(2심 및 대법원)에서는 다수의 페이퍼컴퍼니를 이용하여 단계적인 출자구조를 만들고 그 주식을 명의신탁한 행위나 가족들 명의로 보유하던 국내 자산을 양도하는 등 비거주자가 되기 위하여 행한 행위 자체만으로는 조세를 포탈하기 위한 적극적인 사기 기타 부정한 행위에 해당한다고 볼 수 없다고 하였다. 페이퍼컴퍼니를 설립하고 이를 이용하는 행위 자체는 - 과세를 회피하기 위한 수법인 은닉이나 조작행위 등이 수반되지 않는 한 - 단순한 조세회피 행위로서 조세포탈죄를 인정하지 않았다.¹⁷²⁾

이와 같은 맥락에서 일면 ‘벤처왕’ 사건에서도 조세회피지역에 소재한 법인과 거래를 하였다는 사정만으로 사기 기타 부정한 행위를 인정하지 않았으며, 그리고 일면 ‘CJ’ 사건에서도 소득의 귀속주체를 은닉하기 위하여 출자구조를 다단계화 하거나 귀속주체의 국적을 변경하는 방법 등의 적극적인 행위가 없는 경우에는 해외 SPC를 이용하여 주식을 양도하거나 배당을 받은 행위만으로는 ‘사기 기타 부정한 행위’를 하였다고 보기는 어렵다고 하였다.

170) 이창, “법인세법상 내국법인 인정요건인 ‘실질적 관리장소’ 판단기준”, 서울대학교 법학 제54권 제4호(2013.12), 238-239면; 서울중앙지방법원 2013.2.12. 선고 2011고합1291, 1292(병합) 판결

171) 대법원 2016.2.28. 선고 2014도3411 판결 등 참조.

172) 서울고등법원 2014.2.21. 선고 2013노874 판결; 대법원 2016.2.18. 선고 2014도 3411 판결.

나. 소득은닉 등 수반행위

일명 '완구왕' 사건(2심 및 대법원)에서는 조세회피처 법인이나 스위스 은행 계좌를 이용하여 운영수익 인출금원을 관리하여 과세 대상소득을 은닉하는 행위 등은 사기 기타 부정한 행위에 해당된다고 판시하였다. 일명 '선박왕' 사건(2심 및 대법원)에서도 - 배당가능유보소득에 대하여는 사기 기타 부정한 행위를 부정하였지만 - 중고선박매매와 관련한 선박중개수수료 등에 대해서는 미신고와 수반행위가 있어 사기 기타 부정한 행위를 인정하였다.

초국가적 조세범죄에 대한 대응현황

초국가적 조세범죄에 대한 대응현황

제1절 우리나라의 대응

1. 과세당국

1. 국제탈세정보교환센터(JITSIC) 가입(2009년)

가. JITSIC 가입

JITSIC는 조세회피 거래에 대해 가입국 간 과세정보를 교환하고, 국제적 조세회피 기법 및 동향 등 각종 조세회피 관련 정보를 공유함으로써 조세회피에 대응하는 것을 목적으로 2004년 출범한 정보교환 국제협의체로서, 당시에는 미국, 영국, 일본, 캐나다, 호주 등 5개국으로 구성되어 있었다.¹⁷³⁾ 런던과 워싱턴에 회원국 정보교환 전문가가 상주하는 사무소를 두고 있고, 우리나라는 2009년 8월 옵저버로 참여하면서 워싱턴 사무소에 국세청 직원을 파견하였다. 이 JITSIC는 각국의 과세당국간 정보를 공유할 수 있는 매우 유용하고 강력한 국제공조체제로 평가되고 있다.

우리나라는 2009년 3월에 국제적 조세회피에 보다 강력하게 대처하기 위하여 국제탈세정보교환센터(JITSIC : Joint International Tax Shelter Information Center)¹⁷⁴⁾에 옵저버로 참여하였다(2009년 현재 옵저버 참여국은 중국, 프랑스, 독일, 우리나라 등 4개국임).¹⁷⁵⁾

173) 국세청, 보도자료(2009-4-8.)

174) 현재 명칭은 “역외탈세공조협의체”(Joint International Tax Shelter Information & Collaboration)이다

175) 국세청, 보도자료(2009-4-8.)

〈JITSIC 양해각서(MOU)상 설립 목적〉

- 조세회피 기법 적발(Identify and understand abusive tax schemes)
- 전문성 및 수범사례 공유(Share expertise, best practices, and experience in combating these schemes)
- 조세회피기법 및 연루자 정보 교환(Exchange information on abusive tax schemes, promoters, and investors)
- 조세회피 대처 상호 지원(Enable participants to better address these schemes "Without regard to national borders)

JITSIC 참여에 대한 효과는 ① 조세회피처, 역외금융센터를 통한 탈세행위에 실효적 대처할 수 있다. 미국 등 JITSIC 회원국들은 다수의 조세회피처 지역과 정보교환약정을 체결하고 조세회피처를 이용한 탈세혐의 거래정보, 조세회피상품, 주요 탈세기법 등과 관련된 정보를 수집·보유하고 있기 때문에 이러한 정보를 활용할 수 있다. 그리고 이를 계기로 조세회피처 탈세문제에 관한 회원국들의 전문성과 수범사례를 공유하고, 새로운 조세회피기법 정보를 신속히 파악함으로써 이들 지역을 이용한 국제탈세행위에 보다 효과적인 대처 가능하다는 것이다. ② 우리와 교역·투자관계가 깊은 회원국과의 개별 과세정보교환의 확대 및 효율화 및 일반 조세행정과정에서 확보된 회원국 납세자 정보의 자발적 교환 활성화가 가능하다. ③ 이를 통해 실력과 글로벌 네트워크를 겸비한 인재 양성에 기여할 수 있다.¹⁷⁶⁾

나. JITSIC 변화

OECD 회원국 국세청장 회의(2014. 10)에서 JITSIC 해외 파견관 제도를 폐지하고 각국의 국세청에서 별도인원을 유지하면서 OECD 네트워크 공조 체제로 운영키로 합의하였다.

기존 5개국으로 시작되었던 회원국은 2016년 4월 35개 참여국으로 확대 개편되었고, 그 네트워크 체제 전환에 따라 명칭을 종래 「Joint International Tax Shelter Information Center」(국제탈세정보교환센터)에서 「Joint International Tax Shelter Information & Collaboration」(역외탈세공조협의체)로 변경하였다.¹⁷⁷⁾

176) 국세청, 보도자료(2009-4-8.)

177) 국세청, 보도자료(2016-4-14.)

2. 「역외탈세 추적 전담센터」 발족(2009년)

당시 “4대 중점 세정추진과제”¹⁷⁸⁾의 하나로 추진하고 있던 “국제거래를 이용한 탈세 차단” 업무의 가시적 성과를 위해 국세청 차장 직속으로 「역외탈세 추적 전담센터」를 2009.11.18.에 발족하였다. 이 센터는 정보수집, 국제공조, 조사지원 등 국세청 차장 직속으로 3개반, 15명의 과 단위 별도조직으로 설치되었으며, 기존의 「해외은닉재산 전담T/F」를 흡수하고 전문역량을 보유한 인재를 선발하여 확대·운영하고 있다.¹⁷⁹⁾

〈주요 임무〉

- 국내외 정보수집요원 관리 및 확충
- 국외 부동산/기업 등기부, 국내외 기업 재무자료 D/B, 기업 공시자료 등 관련 공개 정보의 검색 및 분석
- 고액자산가 등의 해외재산은닉, 소득탈루 혐의정보의 심리분석과 조사 지원
- 조세범칙분야 등을 포함한 외국 과세당국과의 정보협력 네트워크 확대
- 공격적 조세회피 행위(ATP : Aggressive Tax Planning) 사례 발굴 및 관련 국제적 공조체제 구축 등

국세청은 역외탈세 추적전담 T/F를 운영한 결과 조세회피처 등에 기업자금을 불법 유출한 혐의 등이 있는 4개 기업 등에 대해 6개월 동안 세무조사를 실시하였고, 조사결과 탈루소득 6,244억원 적출하여 세액 3,392억원을 과세하고 관련자를 조세범칙 처분하였고 이를 계기로 전담 T/F를 상설조직으로 전환한 것이다.

2013년 4월에는 “지하경제 양성화 자문위원회”를 개최하여 역외탈세 현황과 대응방안에 대한 외부전문가의 자문을 구하고, 고액의 해외금융계좌 미신고자에 대한 명단공개와 형사처벌 제도, 조세회피처 재산은닉, 해외투자를 가장한 지능적인 역외탈세자에 대한 조사역량의 집중, 역외정보활동 및 주요국과의 국제공조 강화의 지속 추진할 것을 논의하기도 하였다.¹⁸⁰⁾

178) 〈4대 중점 세정추진과제〉

- 고소득 전문직에 대한 과세철저
- 변칙 상속증여 행위 차단
- 국제거래를 이용한 탈세차단
- 자료상 엄단 등 유통거래질서 확립

179) 국세청, 보도자료(2009-11-19)

3. 「국제거래세원 통합분석시스템(ICAS)」 구축·가동(2010년)

국세청은 2010.1.4.에 「국제거래세원 통합분석시스템」(International Consolidated Analysis System: ICAS)을 구축·가동하기 시작하였다.

ICAS는 세무신고자료, 여타 행정자료와 함께 국내·외기업의 재무제표 등 전체 재무자료 등을 통합·전산구축함으로써 국내·외 거래에 대한 상호연계검증 등 종합적인 분석을 수행하는 시스템이다.¹⁸¹⁾ 다양한 국제거래 관련 신고자료와 국내외 공시자료 등을 상호 연계검증할 수 있게 됨으로써 「역외탈세 추적전담센터」를 포함한 국세청 각 부서에서 국제거래 분석·조사 분야에서 활용하고 있으며, 특히, 해외투자·해외 현지기업과의 거래 등에 대한 투명성을 쉽고 빠르게 검증할 수 있는 수단이 될 것으로 기대되고 있다.¹⁸²⁾

이 시스템을 통해 - 지역, 회사명, 주주, 업종 등의 조건으로 국외기업 검색이 가능하며 재무제표, 임원, 자회사현황 등 해당기업의 최신 정보를 확인할 수 있기 때문에 - 외국기업 재무자료를 폭넓게 활용함으로써 내국법인의 이전가격 분석 및 조사에서도 납세자가 제출하는 이익률 비교대상자료의 타당성을 객관적·종합적으로 검증할 수 있게 되었다.¹⁸³⁾

〈ICAS 시스템의 주요 구축자료〉¹⁸⁴⁾

- 상장 및 외부감사대상 국내법인(약 2만개)의 재무자료 일체
 - 사업보고서, 감사보고서, 연결감사보고서 등 금감원 공시자료
 - 대차대조표, 손익계산서, 이익잉여금, 현금흐름표, 자본변동표 등 재무자료 일체
 - 주식(연결주식 포함), 지분공시, 주요현황 등 기업관리 자료
- 한국투자기업 포함 약 57백만개 국외기업의 재무자료 등 일체(상용DB)
 - 해당기업 재무자료(재무제표), 임원, 자회사, 주주, M&A사항 등 최신 기업정보

180) 전중환·김영순, 역외탈세 현황과 개선과제, 2013, 35~36면 참조.

181) 국세청, 보도자료(2010-1-15)

182) 국세청, 보도자료(2010-1-15)

183) 국세청, 보도자료(2010-1-15)

184) 국세청, 「국제거래세원 통합분석시스템(ICAS)」 구축·가동 (2010-1-15)

II. 국제협력관계

1. 「다자간 금융정보자동교환협정」(MCAA) 서명(2014년 서명)¹⁸⁵⁾

「다자간 금융정보자동교환협정」(MCAA: Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information)은 OECD 및 G20을 중심으로 각국에 납세 의무가 있는 고객의 금융정보를 교환하기 위하여 추진되었고, 2014년 10월 29일 독일 베를린에서 우리나라를 포함한 총 51개국이 동 협정에 서명하였다. 이 협정은 우리나라가 지난 2010년 서명(2012년 국회 비준)한 「다자간 조세행정공조협약」¹⁸⁶⁾을 근거로 하여 국가간 자동정보교환의 절차를 구체화한 권한 있는 당국간 협정으로서, OECD 재정위원회가 2014년 2월에 마련한 국가간 조세정보 자동교환 표준모델(CRS: Common Reporting Standard)¹⁸⁷⁾에 따라 협정 서명국이 조세관련 금융정보(보고대상이 되는 금융계좌의 계좌번호·계좌잔액, 해당 계좌에 지급되는 이자·배당 소득 등)를 매년 자동으로 교환하게 된다.¹⁸⁸⁾

〈표 4-1-1〉 OECD 표준모델(CRS) 세부내용

보고대상계좌	개인	○ 모든 계좌
	법인	○ (기존계좌) 25만달러 초과 금융계좌 ○ (신규계좌) 모든 계좌
보고대상 금융정보		○ 이자, 배당, 기타 원천소득, 계좌잔액 등
보고대상 금융기관		○ 은행, 금융투자회사, 보험회사 등 ○ 정부기관, 중앙은행, 국제기구 등은 원칙적으로 제외
정보교환 시기		○ 전년도말 금융정보를 매년 9월까지 상호교환
금융계좌 소유자 식별		○ 국적, 주소, 전화번호 등을 감안하여 식별

※ 기획재정부, 보도자료(2014-10-30)

185) 국세청, 보도자료(2016-9-12)

186) 다자간 조세행정공조협약(Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters): OECD가 주도하는 조세행정에 관한 정보교환·징수 협조를 목적으로 하는 다자협약으로 가입 국가·지역과는 별도 조세조약 또는 정보교환협정 없이도 조세정보교환이 가능하다. 우리나라는 2012.7.1.일부터 발효되었다(기획재정부, 보도자료(2014-2-27)).

187) CRS(Common Reporting Standard): 국가 간 개별 협정을 체결할 때마다 정보교환에 관한 협정의 내용이 다양하여 혼란이 생기는 것을 방지하기 위하여 교환될 정보, 정보의 수집 및 교환 방법 등에 관한 통일적 기준을 제시하기 위하여 OECD가 마련한 공통보고기준(범법법인 세종, “FATCA 및 CRS에 따른 조세정보의 자동교환 과 역외소득·재산 자진신고 제도”, Legal Update (2015.12.15.), 1면).

188) 기획재정부, 보도자료(2014-10-30); 기획재정부, 국가간 금융정보자동교환, 2015.12, 1면.

2016년 10월 현재 MCAA에 서명한 국가 및 지역은 총 84개국이다(2017년 시행국 53개국, 2018년 시행국 31개국).¹⁸⁹⁾ MCAA는 서명국들 간에 별도의 개별 협정이 체결되는 것을 전제로 2017년부터 정보교환을 시행하는 것으로 예정하고 있기 때문에, 우리 정부가 계속해서 각국과 개별 협정을 체결하게 되면 국세청은 CRS에 따라 해당국의 금융기관에 계좌를 보유한 한국거주자의 금융정보를 제공받게 된다.¹⁹⁰⁾

우리나라를 포함한 총 53개국이 자동정보교환 조기이행그룹으로 2016년부터 금융회사들이 외국 거주자의 국내 금융정보를 확인하고 2017년 6월부터 각국 과세당국은 동 정보를 각국과 처음 교환하게 된다.¹⁹¹⁾

〈표 4-1-2〉 다자간 조세정보자동교환협정 주요 내용

조 문	주요 내용
보고대상 계좌 관련 정보교환 (제2절)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 각국은 다자간 조세행정공조협약과 OECD 조세정보 자동교환 표준모델의 보고·실사규칙에 따라 매년마다 다음의 정보를 자동으로 교환함 <ul style="list-style-type: none"> - 보고대상 계좌번호 및 해당 계좌의 잔액 - 계좌 보유자의 이름·주소·납세자번호·출생지 등 - 해당 계좌에 지급되는 이자·배당 등 소득 - 해당 계좌를 관리하는 금융기관의 이름·식별번호 등
정보교환의 시기 및 방법 (제3절)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 제7절의 절차에 따라 합의된 국가간 정보교환 개시 - 단, 정보교환 및 보고·실사절차에 필요한 입법 미비시에는 제외
준수 및 집행에 관한 공조 (제4절)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 오류로 인하여 부정확·불완전한 정보보고가 발생한 경우 등에는 상대국에 통보 ○ 통보받은 국가는 국내법상 이용 가능한 적절한 조치를 취함
비밀유지 및 데이터 안전장치 (제5절)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 교환된 모든 정보는 다자간 조세행정공조협약에 규정된 비밀유지 규정 및 기타 안전장치를 따름
협정 기간 (제7절)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 이 협정은 서로 정보교환을 희망하는 두 국가가 상대방 국가를 자국의 정보 교환 대상국가 목록에 등록한 날부터 효력을 발생함 ○ 어떤 국가가 상대방 국가에 대하여 이 협정에 대한 중대한 위반이 있다고 서면으로 통보할 경우 협정의 효력이 즉시 중단됨 ○ 어떤 국가가 이 협정에의 참여나 정보교환을 종료할 것을 서면으로 통보하는 경우, 통보일 후 12개월이 지난 다음 달의 첫째 날에 협정의 효력이 종료됨
조정기구 사무국 (제8절)	<ul style="list-style-type: none"> ○ 조정기구 사무국은 이 협정에 따라 서명국으로 부터 수취한 모든 통보를 다른 서명국들에 통보함

※ 기획재정부, 보도자료(2014-10-30).

189) 기획재정부, 보도자료(2016-10-14.)

190) 법무법인 세종, 위의 글, 2면.

191) 기획재정부, 국가간 금융정보자동교환, 2015.12, 2면.

각 국가와 맺은 조세조약에 따라 상대국 요청시 과세정보 등을 상호 교환할 수 있었으나, 다자간 금융정보자동교환협정을 통해서 정기적인 금융정보 교환채널이 확보된다는 점에서 그 의의가 있다.

2. 「한미 금융정보자동교환협정」(FATCA) 서명(2015년)

우리나라는 2015년 6월 「한미 금융정보자동교환협정」(FATCA)에 서명하였다. 미국은 MCAA에 가입하지 않은 국가이며, 개별적으로 FATCA를 각 국가와 맺고 있다.

2010년 3월경 미국 연방법률인 고용회복촉진법의 일부로 제정된 Foreign Account Tax Compliance Act(FATCA)에 따르면 미국 외 국가의 금융기관들은 미국 과세당국인 IRS(Internal Revenue Service)에 미국인의 금융계좌를 보고할 의무를 부담하게 되는데, 미국은 동 제도의 효율적인 시행을 위하여 각국 정부와 협정의 체결을 진행하여 왔고, 우리 정부도 2015. 6.에 FATCA 협정을 체결한 것이다.¹⁹²⁾

FATCA 협정에 따라 한국이 미국인의 금융정보를 미국에 제공하게 됨과 동시에 미국도 한국거주자의 금융정보를 한국에 제공하게 된다. FATCA 비준동의안은 2016년 9월 7일 국회를 통과하여 즉시 발효되었다.¹⁹³⁾

〈표 4-1-3〉 한미 교환정보

구 분		미국 → 우리나라	우리나라 → 미국
계좌 보유자		○ 우리나라 거주자	○ 미국 시민권자, 미국 거주자 ○ 특정미국인이 실질적 지배자인 수동적 비금융단체
대상 계좌	개인	○ 연간이자 10달러 초과 예금계좌 ○ 미국원천소득 관련 기타 금융계좌	○ 5만 달러 초과 기존 금융계좌 (보험·연금 은 25만 달러 초과) ○ 5만 달러 초과 신규 예금·보험계좌 (기타 계좌는 한도없음)
	법인	○ 미국원천소득 관련 금융계좌	○ 25만 달러 초과 기존 금융계좌 (신규계좌는 제한없음)
교환금융정보		○ 이자, 배당, 기타 원천소득	○ 이자, 배당, 기타 원천소득, 계좌잔액

※ 국세청, 보도자료(2016.1.27.), 보도자료(2016.9.12.)

192) 법무법인 세종, 위의 글, 1~2면.

193) 국세청, 보도자료(2016-9-12)

〈표 4-1-4〉 FATCA와 MCAA

구 분		한 미	다 자
계좌 보유자		미국 시민권자, 거주자 등	체약상대국 거주자 등
대상계좌	개인	USD 5만 초과 계좌	모든 계좌
	법인	기존계좌: USD 25만 초과 신규계좌: 제한 없음	기존계좌: USD 25만 초과 신규계좌: 제한 없음
교환금융정보		이자, 배당, 기타 원천소득, 잔액	이자, 배당, 기타 원천소득, 잔액

※ 국세청, 보도자료(2016-9-12)

제2절 초국가적 조세회피에 대한 국제사회의 대응

1. OECD/G20: 세원잠식 및 소득이전 방지 프로젝트(Anti-BEPS-Action plan)

1. 개관

‘세원잠식 및 소득이전 방지를 위한 대응 방안’, 이른바 BEPS(Base Erosion and Propit Shifting) 대응 방안이란, 다국적기업 등이 국제거래를 하는 과정에서 각국의 조세제도의 차이 또는 조세조약 상의 특혜를 악용하여 소득에 대한 과세를 회피하는 것을 방지하여,¹⁹⁴⁾ 공정한 과세가 실현하기 위하여, OECD가 연구·개발 및 권고안을 마련하였고 2015년 11월에 개최된 G20 정상회담에서 승인한 공동 대응방안을 말한다.¹⁹⁵⁾

- 구글(Google), 애플(Apple) 아마존(Amazon), 스타벅스(Starbucks) 등 미국의 대표적 다국적기업들이 유럽국가에서 상당한 매출을 기록하면서도 실제로는 매우 미미한 세금만 납부
- 2012년 6월 G20 정상회의(멕시코 로스카보스(Los Cabos))에서 BEPS (방지) 프로젝트 추진 의결: OECD가 주도하여 15가지 세부 과제에 대해 보고서를 작성하여 G20 정상회

194) BEPS로 인한 글로벌 법인세수 감소분이 매년 전세계 법인세수의 4%-10%(1000억달러~2400억 달러 수준, 2014년 기준)에 달하는 것으로 추정된다(기획재정부, 보도자료 2015-10-6)

195) 안종석/이상열, BEPS 프로젝트의 이해: 주요 내용과 시사점, 한국조세재정연구원, 2016, 3면 이하 참조; 세법연구센터, BEPS 이행관련 국제동향, 한국조세재정연구원, 2016, 3면.

의에 보고하도록 함

- 2013년 2월 OECD가 “Addressing the Base Erosion and Profit Shifting” 초안 발간
- 1차 보고서 승인(OECD 이사회: 2014년 7월, G20 재무장관회의: 2014년 9월)
- 2015년 11월에 개최된 G20 정상회의에 BEPS 프로젝트 15개 Action에 대한 최종보고서 제출하였고, G20 정상회의는 이를 채택

이미 조세회피 방지를 위한 다양한 제도들이 존재하고 있으나,¹⁹⁶⁾ 디지털경제의 발전에 따라 변화하는 국제 정세 속에서 새로운 다자협약의 필요성이 대두되었다.¹⁹⁷⁾ 즉, 국경의 제약을 받지 않는 온라인상에서 거래가 이루어지는 한편, 그 거래 대상도 기존의 재화가 아닌 소프트웨어나 스마트폰 앱과 같은 무형의 서비스를 포함하게 됨에 따라 기존의 제도로는 새로운 형태의 조세회피행위에 대해 효과적으로 대응할 수 없다는 문제가 제기되었다.¹⁹⁸⁾ 이러한 새로운 문제점에 대응하고 국제적인 공조를 강화하기 위하여 OECD는 BEPS 대응 방안을 기초로 하여 국가 간 다자 협약을 추진하기에 이른다. 이러한 조세회피방지를 위한 국제적 노력에 OECD회원국뿐만 아니라 다수의 비회원국이 참여하고 있고,¹⁹⁹⁾ 앞으로도 협약을 체결하는 국가가 증가할 것으로 예상된다.

196) 예컨대, 역외조세회피를 목적으로 국내소득을 국외로 이전하는 것을 규제하기 위한 이전가격 과세제도, 조세조약의 남용을 방지하기 위한 제도 또는 다자간 과세정보교환협정 등이 시행되어 오고 있다. 우리나라의 경우에도 이러한 방안들이 「국제조세조정에 관한 법률」에 규정되어 있다. 세계 주요국의 역외탈세 방지를 위한 제도에 대한 자세한 내용은 전중원, 역외탈세 현황과 개선과제, 국회예산정책처, 2013.7, 40면 이하 참조.

197) 디지털경제의 정의와 범위에 대해서는 아직까지 다양한 해석론이 존재한다. 예컨대 거래당사자의 성격에 따라 B2B, B2C, C2C 등으로 구분될 수 있고, 기술에 따라서는 원격리 통신, 콘텐츠, 데이터 사용 등으로 분류할 수 있다고 한다. 그러나 분명한 것은 이러한 새로운 형태의 디지털 거래 방식은 매우 빠르게 성장하고 있고, 실체를 기반으로 소득을 과세하는 현행 규정으로는 실제 소득의 원천지에 과세하는 것이 어려울 수 있다는 점이다. 이에 대한 자세한 내용은 김빛마로/유현영/김민경, 디지털조세경제의 주요 특징과 조세쟁점 연구, 세법연구 16-01, 한국조세재정연구원, 2016.12, 7-11면; 김정곤 외, 국제 디지털 상거래의 주요 쟁점과 대응방안, 대외경제정책연구원, 2015.12, 26면 이하 참조.

198) 안중석/이상엽, 앞의 책, 8-11면.

199) 2017년 6월 7일 현재 OECD 회원국을 포함한 68개국이 본 BEPS 방지 다자협약에 서명한 것으로 조사되었다. 서명국가 또는 지역에 대한 자세한 내용은 기획재정부, 「BEPS 방지 다자협약」서명, 2017년 6월 8일 보도자료, 4면 참조.

2. 각 항목별 내용

BEPS 대응 방안은 총 15개의 정책적 권고안으로 구성되어 있다. 이러한 권고안이 효력을 발생하기 위해서는 각 국가별로 이행을 위한 입법을 시행하거나 조세조약의 변경과 관련하여 입법부의 비준이 필요하다. 이 대응 방안 중에서 어느 제도를 도입할지는 각 국가의 선택에 달려있으나, 본 대응방안이 실효성을 거두기 위해서 일부 대응 방안은 '최소기준'으로서 직접적으로 협약 당사자가 이행하여야 한다.²⁰⁰⁾

가. Action Plan 1 (Address the tax challenges of the digital economy)

AP1은 디지털경제의 발전에 따라 발생하는 신규 문제와 이에 대한 규제의 필요성 및 과세방안에 대해 기술하고 있다.²⁰¹⁾ 구체적으로 디지털경제의 상황을 반영하여 고정사업장을 확정하기 어려운 경우에도 과세를 할 수 있도록 하는 한편, 디지털 거래에 대해서도 부가가치세(VAT) 과세를 강화할 것을 권고하고 있다.²⁰²⁾

나. Action Plan 2 (혼성불일치(Hybrid Mismatch)의 규제)

혼성(hybrid)이라는 개념은 두 가지 이상의 속성을 동시에 지니고 있어 세법의 이분법적 체계 내에 포섭하기 어려운 대상을 지칭한다.²⁰³⁾ 다국적기업의 국제거래에 있어서 혼성불일치문제(hybrid mismatch)가 특히 문제되는 것은 다국적기업의 소재지와 실제로 소득이 발생한 국가 또는 과세관할권을 가진 국가가 상이할 경우에 각 국가가 가진 조세제도의 차이점을 이용하여 이중으로 비과세 혜택을 받는 등의 이익을 취하는 경우가 발생하기 때문이다. 이는 법적으로 불법이라 할 수는 없으나 조세의 공평성과 투명성에 부정적 영향을 미친다는 점에서 문제가 된다.²⁰⁴⁾

200) 안종석/이상엽, 앞의 책, 12-13면.

201) 자세한 내용은 안종석/이상엽, 앞의 책, 41면 이하 참조.

202) OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2015, 13면 <원문참조: <http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf> (2017.5.10. 최종접속)>; OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013, 14-15면 <원문참조: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en> (2017.05.10. 최종접속)>.

203) 구성권, 세법상 혼성 불일치로 인한 과세문제에 관한 연구 — 혼성사업체와 혼성증권을 중심으로—, 조세법연구, 제22권 제3호, 2016.11, 544면.

AP2는 이러한 문제를 해결하고자 혼성사업체(Hybrid Entities) 또는 혼성금융상품(Hybrid Instruments)에 대한 이중의 비과세 또는 이중의 비용공제(Double Deduction)를 방지하기 위한 규정을 도입할 것을 권고하고 있다.²⁰⁵⁾

다. Action Plan 3 (특정외국법인(CFC) 규제)

특정외국법인(Controlled Foreign Companies)의 규제란 세율이 낮은 해외에 소재지를 둔 자회사가 얻은 수익을 모회사에 배당하지 않고 유보함으로써 모회사 소재지국의 세원을 잠식하는 것을 규제하기 위한 방안을 말한다.²⁰⁶⁾ 즉 자회사가 유보하고 있는 소득과 그로 인한 이자 등에 대해서 이를 배당소득으로 간주하여 모회사 소재지를 관할하는 과세당국이 법인세 등으로 과세하는 것을 주요 내용으로 한다.²⁰⁷⁾ 이미 여러 나라에서 본 권고안의 CFC-rule과 유사한 제도를 도입하여 적용하고 있었지만, 당해 프로젝트를 통해 특정외국법인의 정의, CFC 규제의 요건, 소득의 계산 방법 및 소득의 귀속방법 등에 대해 권고함으로써 통일적인 기준을 제시하고자 하였다.²⁰⁸⁾

라. Action Plan 4 (이자비용 등 금융비용에 대한 세금 공제 제한)

이자비용 등 금융비용 공제제한이란, 예컨대 세율이 낮은 국가에서 자금을 차입한 다국적기업이 세율이 높은 거주국의 자회사에 자금을 대여함으로써 발생하는 과도한 이자지급액을 비용으로 처리하여 공제를 받음으로써 원천지국의 세원을 잠식하는

204) 안종석/이상엽, 앞의 책, 55면.

205) OECD, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 15면 이하 참조 <원문참조: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en> (2017.5.28. 최종접속)>; OECD, Explanatory Statement, 13면; OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 16면.

206) OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 21면 이하 참조 <원문참조: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en> (2017.5.28. 최종접속)>

207) 안종석/이상엽, 앞의 책, 72-75면 참조.

208) OECD, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 13면 이하 참조.

것을 방지하기 위한 규제방안을 말한다.²⁰⁹⁾ 이를 위해 소위 ‘이자, 세금 및 감가상각비 차감 전의 영업이익(Earnings before interest, taxes, and amortization. EBITDA)’의 10~30% 사이에서 공제의 한도를 정하거나 또는 개별 기업의 규모를 고려하여 공제되는 이자의 범위를 제한하도록 권고하고 있다.²¹⁰⁾

마. Action Plan 5 (유해조세제도의 폐지)

많은 국가들이 해외의 기업을 유치하여 산업 및 경제를 발전시키려는 목적으로 자국에 기업체를 이전하거나 자회사를 설립하는 등의 행위에 대하여 조세 감면과 같은 혜택을 부여하는 경우가 있다. 문제는 이러한 혜택이 과도한 국가 간의 경쟁으로 인해 변질됨으로써 과세관할국의 재정을 악화시키거나 또는 저세율국으로의 자본 이동을 촉진시킴으로서 세원의 잠식을 부추기는 등의 부작용이 발생할 수 있다는 것이다.²¹¹⁾ 이러한 문제를 해결하고자 각국의 조세제도를 비교·검토할 수 있도록 협약 당사국 간에 조세제도에 대한 정보를 교환하고, 해당 제도에 유해성이 있는지 여부를 판단할 수 있는 기준을 제공할 것을 권고하고 있다.²¹²⁾ 이러한 권고에 따라 유해조세환경 대응 관련 조세예규교환을 위한 표준을 발표하였다.²¹³⁾

바. Action Plan 6 (조세조약의 남용 방지)

조세조약의 남용이란 “특정 국가 사이의 조세조약을 적용받을 자격이 없는 납세자

209) OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013, 17면; OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2015, 14면.

210) OECD, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 30면 참조 <원문참조: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241176-en> (2017.5.28. 최종접속)>

211) 안종석/이상엽, 앞의 책, 101면 참조.

212) OECD, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 11면 이하 참조 <원문참조: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en> (2017.5.28. 최종접속)>; OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2015, 14면.

213) 한국조세재정연구원, 주요국의 조세동향, 세법연구센터, 2016년 제2호, 2016.12, 157면 참조.

가 해당 조세조약상의 혜택을 적용받기 위해 거주지나 소득의 형태를 바꾸는 등 부적절한 방식으로 조세조약 혜택을 받는 것”을 의미한다.²¹⁴⁾ 특히 OECD는 treaty shopping, 즉 제3국의 거주자가 조세조약의 혜택을 누리기 위해 조세조약 체결국 내에 단체를 설립하는 행위를 이러한 조세조약 남용의 대표적인 예로 간주하여 해당 행위를 규제하기 위한 권고안을 제시하고 있다.²¹⁵⁾ 특히 조세조약상의 혜택을 향유할 수 있는 대상을 확정할 수 있는 방안을 수립할 것을 권고하고 있다.²¹⁶⁾

사. Action Plan 7 (고정사업장 지위 회피방지)

다국적기업 등이 고정사업장 지위(Permanent Establishment, PE status)를 인위적으로 회피하여 세원을 잠식하는 경우가 발생하고 있다.²¹⁷⁾ 이러한 문제를 해결하기 위하여 고정사업장으로 인정할 수 있는 범위를 확대할 것을 권고하고 있다.²¹⁸⁾

아. Action Plan 8, 9, 10 (정상가격의 산출)

BEPS Action Plan 8에서 10까지는 다국적기업이 국제 거래의 과정에서 무형의 자산이나 또는 계약상의 위험이나 고위험 거래에 따른 위험 등을 저세율국에 소재하고 있는 자회사에 명목상 이전함으로써 세원을 잠식하는 이른바 이전가격의 조작을 방지하기 위한 방안을 마련할 것을 권고하고 있다.²¹⁹⁾ 이 중 Action Plan 8은 무형자산

214) 홍성훈/정훈/홍민옥, 조세조약상 혜택제한 조항 도입에 관한 국제비교 연구, 한국조세재정연구원, 2015.8, 11면.

215) OECD, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 9-11면. <원문참조: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en> (2017.5.28. 최종접속)>; 홍성훈/정훈/홍민옥, 앞의 책, 12-13면 참조.

216) OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2015, 15면.

217) 안종석/이상엽, 앞의 책, 129면 참조.

218) OECD, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 9-14면. <원문참조: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en> (2017.5.28. 최종접속)>

219) OECD, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 9-12면. <원문참조: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en> (2017.5.28. 최종접속)>; 이상엽/김준현/홍성열, 국제거래에서의 조세회피 방지를 위한 이전가격 국제현안

소득을 저세율국으로 이전하는 행위를 방지하는 것을 주요 내용으로 하고 있으며, Action Plan 9는 자본 및 위험의 부당한 이전을 방지하기 위한 특례를 도입할 것을, Action Plan 10은 기타 고위험 거래에 있어서의 요건 등을 명확히 할 것을 규정하고 있다.²²⁰⁾

자. Action Plan 11 (Measuring and Monitoring BEPS)

AP 11은 각국의 BEPS 정도를 측정하고 관련 정보를 수집하기 위한 방법을 개발하는 한편, 이러한 BEPS의 방지를 위해 도입된 대책이 정상적으로 기능하는 지를 모니터링 할 것을 권고하고 있다.²²¹⁾

차. Action Plan 12 (보고의무)

AP 12에서는 납세의무자가 공격적인 조세 전략(Aggressive Tax Planning)을 수립하고 시행하는 경우에는 관할 조세 당국에 이를 의무적으로 보고하도록 함으로써, 조세회피행위에 대한 정보를 적시에 확보할 수 있는 방안을 도입할 것을 권고하고 있다.²²²⁾

카. Action Plan 13 (이전가격 문서화 및 국가별 보고제도)

이전가격을 조작하여 조세를 회피하는 것을 방지하고 국제적인 공조를 강화하기 위하여 이전가격을 문서화하도록 하고, 다국적기업에 조세와 관련한 주요 정보를 작성 및 제출토록 하며 이러한 내용을 국가별로 보고하도록 하여 조세정책의 기본 자료

검토- OECD BEPS 프로젝트를 중심으로-, 한국조세재정연구원, 2014.12, 25-27면.

220) 이찬근/김성혁, “국제조세체제와 BEPS 현상”, 무역학회지, 제40권 제4호, 2015.8, 252면 참조: OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2015, 15면.

221) OECD, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 15-16면. <원문참조: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en> (2017.5.28. 최종접속)>

222) OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 13-15면. <원문참조: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241442-en> (2017.5.28. 최종접속)>

로 삼도록 하는 것이 본 대응 방안의 핵심 내용이다.²²³⁾ 이러한 보고를 위한 자료는 다국적기업 그룹 전체의 조직구조, 주요 수익원, 무형자산, 재무현황, 이전가격정책 등의 사업 활동을 이해하는 데 필요한 정보인 마스터파일과, 다국적 기업 그룹 내의 특정 현지법인의 사업, 현지법인이 관여한 특수관계자 거래 등의 정보를 포함하는 로컬파일로 분류된다.²²⁴⁾

타. Action Plan 14 (분쟁해결절차의 효율성 확보)

AP 14는 기존 조세분쟁의 해결을 위한 절차를 보완하여 그 효율성을 제고하기 위한 방안들을 권고하고 있다. 이에 따르면 우선 조세조약의 상호합의절차 등을 개선할 것을 요구하고 있으며, 상호합의가 지연되는 경우에는 강제중재가 가능함을 밝히고 있다.²²⁵⁾ 한편 효율성 확보를 위한 대응을 조세조약상에 신속히 도이발 것을 권고하고 있다.²²⁶⁾

파. Action Plan 15 (다자간 협약의 개발)

AP 15에서는 이러한 BEPS 방지 대책의 내용들이 실현될 수 있도록, 여러 국가(multilateral)가 참여하는 협약을 개발하여 참가할 것을 촉구하는 한편, 이러한 다자협약을 2016년까지 개발할 것을 권고하고 있다.²²⁷⁾

223) OECD, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 11면 이하 참조 <원문참조: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en> (2017.5.28. 최종접속)>

224) 이에 대한 자세한 내용은 안중석/이상엽, 앞의 책, 171면 이하 참조.

225) OECD, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, 13면 이하 참조 <원문참조: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241633-en> (2017.5.28. 최종접속)>

226) OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2015, 17면.

227) OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris, 2015, 11면. <원문참조: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en> (2017.5.28. 최종접속)>; OECD, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2015, 18면.

3. 분류

가. 이행의 정도에 따른 분류

위의 BEPS 방지를 위한 대응 방안은 다자협약의 형태로 구체화되는데, 다만, 각 협약 체결국의 조세제도의 차이 내지는 내부 사정에 따라 개별적으로 대응 방안의 도입여부 및 도입 시기를 선택할 수 있다.

그러나 본 BEPS 대응 방안의 본래 목적이 국제적으로 일치된 기준을 마련하여 조세회피행위와 그로 인한 세원잠식을 방지하자는 것인 만큼, 그 실효성을 확보하기 위하여 협약 서명국이 반드시 도입하여 이행하여야 할 것을 정하였는데, 이러한 대응 방안들을 바로 최소기준(minimum standard)이라 한다.²²⁸⁾ 이러한 최소기준으로는 AP 5(유해조세제도의 개선), AP 6(조세조약의 남용 방지), AP 13(국가별 보고서 제출 제도) 및 AP 14(분쟁해결절차의 효율성 확보)가 제시되었다.²²⁹⁾

한편, AP 7(고정사업자 지위 회피방지) 및 AP 8에서 AP 10까지의 대응방안(정상가격의 산출)은 기존의 국제조세지침의 개정안(Revision of existing standard)의 성격을 가지고 있다.²³⁰⁾

이 외에 AP 1(디지털경제 하에서의 조세 문제), AP 2(혼성불일치 규제), AP 4(이자비용 등 비용공제 제한) 등은 협약 가입국의 공동의 대응을 촉구하는 공통접근방식(Common approach)로 분류된다.²³¹⁾

마지막으로 AP 3(CFC 규제) 및 AP 12(조세전략 보고의무)는 효과적인 조세회피 방지를 위한 모범사례(Best Practices)로서 협약 당사국이 도입을 고려하도록 권고하고 있다.²³²⁾

228) 안종석/이상엽, 앞의 책, 13면.

229) Valente P., Overview on the BEPS Final Package, IAFEI International Tax Working Committee, 2016. <https://static1.squarespace.com/static/55a50b8ee4b00f4e23b93618/t/57188b912b8dde43af0695ed/1461226389984/2016_21-04_IAFEI+Quarterly+32nd+Issue_.pdf (2017년 6월 18일 최종접속)>; <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-united-states.pdf> (2017.6.20. 최종접속).

230) <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-united-states.pdf> (2017.6.20. 최종접속)

231) <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-united-states.pdf> (2017.6.20. 최종접속). 다만, 해당 문서에서는 AP 13 중 '이전가격의 문서화 의무'와 관련한 권고사항은 공통의 접근방식에 해당하는 것으로 분류하고 있다.

232) <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-acti>

나. 세부과제의 목적에 따른 분류

이는 각 Action Plan이 달성하고자 하는 목표에 따른 분류로서 다음과 같이 분류된다.²³³⁾

- (1) 기업과세의 일관성을 확보하기 위한 방안 - AP 2, AP 3, AP 4, AP 5
- (2) 국제기준의 남용을 방지하기 위한 방안 - AP 6, AP 7, AP 8~10
- (3) 조세제도의 투명성을 확보하기 위한 방안 - AP 11, AP 12, AP 13, AP 14
- (4) 기타 BEPS 문제 해결을 위한 권고안 - AP 1, AP 15

〈표 4-2-1〉 BEPS 이슈 및 주요 대응조치

분야	과제명	BEPS 이슈	주요 대응조치
기업과세	혼성불일치해소	혼성금융상품 등에 대한 국가간 세법 차이(A국에서는 부채, B국에서는 자본으로 취급되는 상품 (예) 전환사채)를 이용, 양국에서 이중 부과세	-지급국에서 과세 원칙(지급국 손금 불산입) -지급국에서 미과세시 수령국에서 과세(수령국 익금산입)
	특정외국법인 유보소득 과세강화	해외 자회사 소득을 본국에 배당하지 않고 장기 유보하여 과세를 회피	해외 소재 자회사의 유보소득에 대한 배당 간주 과세제도 범위 확대
일관성	이자비용 공제제도	이자 지급액을 비용으로 공제받는 것을 악용해 원천지국 과세회피	차입금의 용도와 기업의 규모에 따라 공제되는 이자의 범위를 제한
확보	유해조세 제도 폐지	국가간 이동성이 높은 활동(서비스 또는 지적재산권)에 대한 경쟁적 조세감면*으로 인하여 저세율국으로의 소득 이전 및 세원의 잠식 발생 * 경쟁적 조세감면(patent box)- 지적재산권 관련 소득에 저세율을 부과하는 제도	각종 조세지원 제도의 유해성 판단 및 정보교환을 통한 관련 제도의 투명성 확보 노력
국제기준	조약남용 방지	조세조약 상의 비과세, 제한세율 등 혜택을 남용하여 조세회피를 시도	조세조약의 혜택을 적용 받을 수 있는 법적 지위를 제한 - 법인간 배당 시 원천지국의 제한세율을 적용함에 있어서 1년의 지분 최소 보유기간을 추가

ons-implementation-united-states.pdf (2017.6.20. 최종접속)

233) 기획재정부, 「BEPS 방지 다자협약」서명, 2017년 6월 8일 보도자료, 3면 참조.

분야	과제명	BEPS 이슈	주요 대응조치
용 방 지	고정사업장회피 방지	고정사업장에 대한 조약상의 정의 및 인정범위의 차이를 이용하여 원천지국 과세 회피	조세조약에 따른 고정사업장 적용 범위를 확대 - 단기 계약 체결, 분할 기간 연장과 같은 조세조약 남용행위 방지
	이전가격 세제강화	지적재산권 등의 무형자산을 조세회피처 또는 저세율국 소재 자회사에 이전하거나 과도한 자본을 배정하는 등 소득을 이전하여 조세회피	형식적인 법률적 소유권과 무관하게 무형자산의 개발 또는 위험 부담 등 실질적 기여도를 기준으로 하여 각국에 과세가능 소득을 분배
투 명 성 확 보	통계분석, 강제적보고	과세관청과 기업 간 정보 교환이 어려워 발생하는 BEPS 문제	과세당국의 정보 수집능력 강화
	이전가격 문서화	상세한 이전가격 정보를 과세관청이 확보하고 있지 못함	과세당국이 관련 자료(마스터파일, 로컬파일, 국가별보고서)를 확보할 수 있는 방안 강화 및 해외 과세당국과의 정보 교환 방안 강화
	분쟁해결	BEPS 프로젝트 도입에 따른 조세조약 변경에 따라 조세조약 체결당사국간 또는 과세당국과 납세자간 분쟁 발생 가능	조세조약의 상호합의절차 규정 개선 및 납세자의 상호합의절차 접근성 증대
기 타	디지털경제	디지털 경제 발달로 인하여 새로운 형태의 조세 문제 증가	전자상거래 등 디지털 경제체제 하에 서의 거래에 대한 과세방안 마련
	다자간협약	BEPS 프로젝트의 결과를 원칙적으로 양자조약인 조세조약에 모두 반영하여 수정하려면 장시간 소요	다자간 협정 개발 - 협정 참여국 간에는 조세협정이 개정되는 효과가 바로 발생토록 함

※ 기획재정부, 보도자료(2015-10-6) 참조

4. 우리나라의 가입 현황

우리나라 정부는 2017년 6월 7일 “세원잠식 및 소득이전 방지 목적의 조세조약 관련 조치 이행을 위한 다자협약(Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)”, 소위 BEPS 방지 다자협약에 서명하였다.²³⁴⁾ 동 협약에 서명함과 동시에 참여국 사이에서는 개별 조세조약의 개정협상 없이도 자동으로 합의된 내용이 적용된다.²³⁵⁾

234) 기획재정부, 「BEPS 방지 다자협약」서명, 2017년 6월 8일 보도자료, 1면.

235) 동 다자협약 자체의 효력은 가입국 가운데 5개국이 OECD에 비준서를 제출한 시점으로부터 3개월이 지난 후 그 다음달 1일부터 발생한다. 다만 우리나라의 경우에는 동 협약의 체결에 따라 기존 91개의 조세조약 중에서 약 45개 조약의 내용이 변경되는데, 이러한 조약들의 개정

등 협약의 내용은 다음과 같다.²³⁶⁾

- (1~2조) 다자 협약의 적용 범위
 - 다자협약 당사국간 시행중인 조약으로서 해당 체약국 모두 다자협약 적용을 희망하는 조약 (→대상 조세조약)
- (3~26조) 대상 조세조약에 반영될 각 BEPS 대응 규정
 - ① 최소 기준(우리나라 조약에 적용(상대국 입장도 동일하다는 전제))
 - (6조) 탈세 등을 통한 이중비과세 방지 목적을 조약 서문에 명시
 - (7조) 조약남용방지 규정
 - (16조) 상호합의절차 개선
 - (17조) 대응조정(모범사례)
 - ② 기타 (우리나라 조약에 미적용)
 - (3조) 파트너십 등 투과과세단체 통한 소득에 대한 조세조약 혜택 적용
 - (4조) 이중 거주지국을 갖는 법인의 조세조약상 거주성 판정 기준
 - (5조) 소득면제방식 채택국의 이중 비과세 방지
 - (8조) 법인간 배당 저세율 적용 요건 강화
 - (9조) 부동산 주식의 양도소득 과세 요건 완화
 - (10조) 제3국 고정사업장을 활용한 조세회피 방지
 - (11조) 조세조약과 거주지국 국내법상 과세권간 관계
 - (12~15조) 고정사업장 구성 요건 악용 방지
 - (18~26조) 강제적 중재
- (27조~39조) 최종 규정 : 유보, 통보, 발효, 적용시기, 탈퇴 등 규정

우리나라는 BEPS 대응 방안 중에서 최소기준과 관련된 내용을 우선적으로 도입하고 있다. 구체적으로 다자협약 제6조는 조약의 서문에 “대상 조세조약은 탈세 또는 조세회피를 통한 비과세 또는 과세경감 기회 창출 없이 소득 및 자본에 대한 조세 관련 이중과세방지를 의도함”이라는 내용을 명시할 것을 주문하고 있고, 제7조에서는 조세회피를 목적으로 하는 행위에 대해서는 조세조약의 혜택이 부인될 수 있음을, 제16조에서는 조세조약과 관련하여 분쟁이 발생하는 경우 체약 당사국 사이에 상호합

효력은 우리나라와 조약체결 상대국이 모두 국회비준서를 OECD에 제출한 시점으로부터 3개월이 지난 후 그 다음날 1일부터 발생한다. 기획재정부, 「BEPS 방지 다자협약」서명, 2017년 6월 8일 보도자료, 1-2면 참조.

236) 기획재정부, 「BEPS 방지 다자협약」 서명, 2017년 6월 8일 보도자료, 5면 참조.

의를 할 수 있는 방안에 대해서 규정하고 있다.²³⁷⁾ 제17조는 이러한 최소기준의 이행을 위한 수단 중 하나인 모범사례인 대응조정, 즉 과세관청이 국내에 거주하는 기업과 해외에 소재하는 특수관계기업 간에 거래를 하는 경우 발생하는 소득금액과 그에 따른 세액을 계산하는 데 있어서 조정을 하여야 한다는 OECD 권고사항²³⁸⁾에 따른 것이다.²³⁹⁾

한편, 정부는 기타 사항에 대해서는 필요시 점진적으로 확대 적용하겠다는 기초를 취하고 있고,²⁴⁰⁾ 실제로 국세청을 비롯한 여러 기관에서 역외탈세에 강력히 대응하기로 함에 따라 향후 추가적인 협약 체결 및 국제공조 추진이 예상된다.

II. EU의 대응: ATAP 및 ATAD

1. EU 조세회피 방지 패키지 및 ATAD

기존에도 EU 역내에서 발생하는 조세회피행위를 방지하고, 조세투명성을 확보하기 위한 EU 차원의 협약이나 법안이 존재하고 있었지만, 보다 통일적이고 효과적으로 다국적기업의 조세회피에 대응할 필요성이 대두됨에 따라, 2016년 유럽연합 집행위원회(European Commission, 이하 EC)는 'EU 조세회피 방지 패키지(Anti Tax-Avoidance Package, 이하 ATAP)'를 고안하여 발표하였다.²⁴¹⁾ 이 패키지에는 특히 이하에서 다루게 될 '조세회피방지 법안(Anti Tax-avoidance Directives, 이하 ATAD)' 이외에 국가별보고 원칙에 따른 국가별보고서의 작성 및 실행 방안(country-by-country reporting, 이하 CbCR), 조세조약을 위한 권고사항(a Recommendation on tax treaties), 그리고 효과적 과세를 위한 대외적 전략(a new EU external strategy for effective taxation)이 포함되어 있다.²⁴²⁾

237) 기획재정부, 「BEPS 방지 다자협약」서명, 2017년 6월 8일 보도자료, 5면 참조.

238) 대응조정에 대하여 자세한 내용은 전병목/구자은/조진권/마정화, 외국법인의 자회사와 국내 사업장 간의 거래에 대한 이전가격세제 연구, 한국조세연구센터, 2008.9, 17면 이하 참조.

239) 기획재정부, 「BEPS 방지 다자협약」서명, 2017년 6월 8일 보도자료, 5면 참조.

240) 기획재정부, 「BEPS 방지 다자협약」서명, 2017년 6월 8일 보도자료, 2면.

241) http://knowledge.freshfields.com/de/Germany/r/1460/the_eu_s_anti-tax_avoidance_package (2017.4.22 최종접속); http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-305_en.htm (2017.3.15. 최종접속) 참조

242) Navarro/Parada/Schwarz, "The Proposal for an EU Anti-Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts", EC Tax Review, Vol. 25 No. 3, 2016, 2쪽 ; 이영숙, "OECD BEPS

이러한 패키지 중에서도 ATAD가 핵심적인 역할을 하게 된다. 후술하겠지만 ATAD는 OECD에서 입안·작성하였고, G-20 정상회담에서 합의된 Anti BEPS Action Plan(이하에서 'BEPS 방지대책'이라 칭한다)의 영향을 받아 그 내용과 기준에 있어서 상당한 유사점을 가지고 있다.

그럼에도 두 법안은 차이점을 가지고 있는데, 우선 OECD의 BEPS 방지대책은 국제적 이행 권고안으로서 협정을 체결한 가입 당사국 간에만 효력이 발효될 뿐만 아니라, 조세회피 대응을 위한 핵심 항목²⁴³⁾을 제외하면 체결당사국이 자국의 경제 사정을 고려해 개별 항목에 가입할 지 여부를 결정할 수 있다.

이와는 대조적으로 ATAD는 EU회원국이라면 반드시 따라야 하는 입법지침이라는 점에서 차이가 있다. 비록 ATAD가 각국의 조세 관련 법령의 제·개정에 필요한 최소한의 기준을 제시하고 있을 뿐이고, 구체적인 대응 방법과 규제의 정도는 각 회원국이 자율적으로 입법을 할 수 있다. 다만, 이러한 최소기준 만큼은 유보된 기간 내에 반드시 국내법으로 제정되어 시행하여야 한다.²⁴⁴⁾

2. 경과

우선 EC는 'hybrid mismatches', 즉 다국적 기업이 EU 회원국과 비회원국 간의 세제 차이를 악용해 조세를 회피하는 행위를 주된 문제점으로 보고 이를 근절시키기 위한 방안을 고안하기로 합의하였다.²⁴⁵⁾ 이러한 연구 끝에 2016년 1월 28일에 공표된 ATAD 초안(소위 ATAD 1)에서 다음과 같은 6개 대응방안이 고안되었다.²⁴⁶⁾

프로젝트 진행경과 및 시사점”, 경제동향 & 이슈 통권 제42호, 국회예산정책처, 2016년 4월, 61쪽; <https://home.kpmg.com/uk/en/home/insights/2016/06/tmd-eu-anti-tax-avoidance-directive.html> (2017.5.3. 최종접속).

243) 예컨대, BEPS 방지대책 중 AP5(유해조세제도 규제 및 조세투명성 제고 방안, 소위 Nexus Approach), AP6(조세조약의 남용 방지 규정), AP13(이전가격 보고제도 및 국가별 보고(CbC Report) 제도) 및 AP14(당사자간 분쟁해결 제도)의 최소기준(Minimum Standard)과 AP1(VAT 관련 조항), AP2(Hybrid mismatch(혼성불일치)의 규제) 및 AP4(이자비용 등의 금융비용에 대한 세금 공제 제한)의 공동접근법(Common approach)에 해당하는 규정들에 대해서는 협약 당사국 사이에서도 합의된 규제 내용과 기준에 따라 일률적으로 해석 및 적용이 이루어질 것을 권고하고 있다.

244) <https://www.banning-legal.com/publications/eu-anti-tax-avoidance-directive-atad-2-adopted/> (2017.4. 22. 최종접속)

245) http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-305_en.htm (2017.3.15. 최종접속)

246) Navarro/Parada/Schwarz, "The Proposal for an EU Anti-Avoidance Directive: Some

- 1) 이자비용등 공제제한(Interest limitation Rule)
- 2) 출국세(Exit taxation)
- 3) 스위치-오버 제도(Switch-over clause)
- 4) 일반적 조세조약남용방지 규칙(General anti-abuse rule, 이하 GAAR)
- 5) 특정외국법인의 규제(controlled foreign company rule, 이하 CFC-rule)
- 6) 혼성불일치 규제(Hybrid mismatches)

그러나 Switch-over clause의 도입과 관련해서는 많은 논쟁이 있어왔다. ATAD 초안의 Article 6에 규정되어 있었던 Switch-over 조항은, 납세자가 이윤을 배분받은 경우 또는 저세율국인 비EU회원국에 소재하고 있는 기업체(entity)가 주식을 처분함으로써 수익금이 발생한 경우에는, 각 EU 회원국에게 기존에 인정되던 “조세 면제 조치”들을 더 이상 적용하지 못하도록 하고 있다. 당해 이윤이나 배당수익금과 관련해서는 납세자가 그 저세율국에 납세를 함으로써 얻게 된 이익, 즉 공제액 상당의 금액만큼 다시 조세가 부과된다.²⁴⁷⁾ 해당 조항에 대해서는 우선 대륙법계인 유럽 각국의 전통적인 조세 예외 시스템에 합치하지 않는다는 비판²⁴⁸⁾과 함께 이러한 방법이 조세회피방지를 위한 규제로서 효율성이 있는지 불분명하다는 비판²⁴⁹⁾이 제기되었다. 이러한 논의 끝에 2016년 7월 12일 공표된 ATAD 최종안(소위 ATAD2)에서는 Switch-over clause가 삭제되면서, ATAD는 총 5개의 조세회피 방지 대책으로 구성되었다.²⁵⁰⁾

EU 각 회원국은 2019년 12월 31일까지 이하에서 소개할 ATAD의 최소 기준에 합치하는 새로운 법령을 제정하여 2020년 1월 1일부터 자국법으로서 시행하여야 한다.²⁵¹⁾ 다만, 소위 reverse Hybrid mismatches 관련 규정은 예외적으로 2022년 1월

Preliminary Thoughts”, 3쪽 이하 참조: <https://home.kpmg.com/uk/en/home/insights/2016/06/tmd-eu-anti-tax-avoidance-directive.html> (2017.5.3. 최종접속)

247) Navarro/Parada/Schwarz, 위의 논문, 9쪽 참조.

248) Helminen, *The Problem of Double Non-Taxation in the European Union- To Whant Extent Could This Be Resolved tohough a Multilateral EU Tax Treaty Based on the Nordic Convention?*, European Taxation Vol. 53 No. 7, 2013.6, 309쪽 참조.

249) Navarro/Parada/Schwarz, 위의 논문, 8쪽 참조.

250) <http://www.stibbe.com/en/news/2016/june/tax-alert-ecofin-reaches-political-agreement-on-the-anti-tax-avoidance-directive-and-removes-the-sw> (2017.04.22. 최종접속); <http://www.banning-legal.com/publications/eu-anti-tax-avoidance-directive-atad-2-adopted/> (2017.4.22. 최종접속).

251) https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-

1일부터 적용된다.²⁵²⁾

3. ATAD의 내용

ATAD의 3개 조항, 즉 이자비용등 공제제한(BEPS Action 4: EBITDA(earnings before interest, taxes, depreciation and amortization) interest limitation rule), 특정외국법인 규제(BEPS Action 3: CFC rule), 그리고 혼성불일치 규제(BEPS Action 2: the hybrid mismatch rule)는 OECD의 BEPS 방지대책의 영향을 받아 제정되어 그 내용이 매우 유사하다. 반면, 다른 두 개의 규제, 즉 출국세(the exit tax rule)와 일반적 조세조약남용 방지 규칙(GAAR)은 BEPS 방지대책에는 포함되어 있지 않은 조항들이다.

가. 이자비용 등 공제제한²⁵³⁾

이자비용 등 공제제한(The interest limitation rule)이란, 이자비용을 포함한 금융비용에 대해 이루어지는 과세 공제로 인해 발생하는 세원잠식을 방지하기 위한 대책으로서, BEPS 프로젝트의 AP4의 영향을 받은 규정이다.²⁵⁴⁾

본 규정은 이자비용 등에 대한 공제 금액을 소위 납세자의 '이자, 세금 및 감가상각비 차감 전의 영업이익(Earnings before interest, taxes, and amortization, 이하 EBITDA)'의 30%²⁵⁵⁾에 해당하는 금액으로 한정함으로써 EU회원국 내에서 발생하는 조세회피에 대응하도록 하였다.²⁵⁶⁾ 30%의 공제한도는 위에서 언급한 최소한의 기준이며, 각 국가

package/anti-tax-avoidance-directive_en (2017.4.3. 최종접속); <https://home.kpmg.com/uk/en/home/insights/2016/06/tmd-eu-anti-tax-avoidance-directive.html> (2017.5.3. 최종접속).

252) <https://www.banning-legal.com/publications/eu-anti-tax-avoidance-directive-atad-2-adopted/> (2017.5.13. 최종접속).

253) COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 Article 4: "Exceeding borrowing costs shall be deductible in the tax period in which they are incurred only up to 30 percent of the taxpayer's earnings before interest, tax, depreciation and amortisation (EBITDA)".

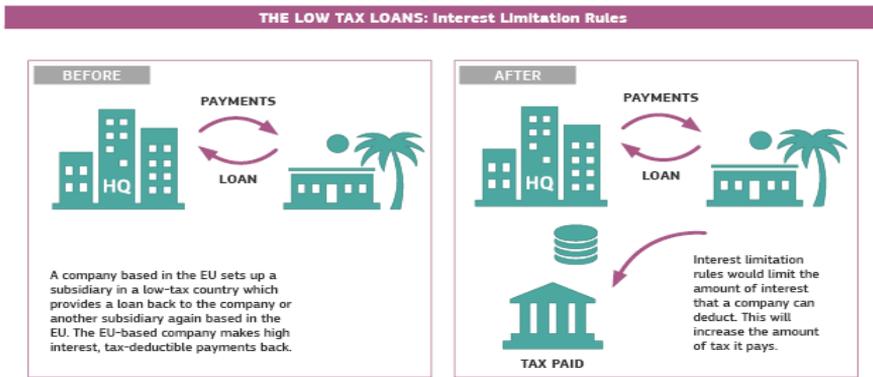
254) <https://www.stibbe.com/en/news/2016/june/tax-alert-ecofin-reaches-political-agreement-on-the-anti-tax-avoidance-directive-and-removes-the-sw> 참조.

255) "Article 4 Interest limitation rule: 1. Exceeding borrowing costs shall be deductible in the tax period in which they are incurred only up to 30 percent of the taxpayer's earnings before interest, tax, depreciation and amortisation (EBITDA)."

256) <https://home.kpmg.com/uk/en/home/insights/2016/06/tmd-eu-anti-tax-avoidance-directive.html> 참조

별 실정에 따라 10~30%의 범위 내에서 한도를 결정할 수 있다.²⁵⁷⁾

다만, 이 경우에도 예외규정은 존재한다. 예컨대 Article 4 제3조에 의하면 납세대상 기업의 순이자비용이 연간 300 유로에 미달하는 경우이거나 해당 납세대상 기업이 단독 기업(a standalone entity)인 경우에는 이자비용 등에 대한 공제제한규정은 적용되지 않는다.²⁵⁸⁾ 다만, 이자비용등 공제제한 규정의 도입은 2024년까지 유예할 수 있도록 규정하였다.²⁵⁹⁾



[그림 4-2-1] EBITDA rule 개관²⁶⁰⁾

257) EUROPEAN COMMISSION, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, 7쪽.

258) http://knowledge.freshfields.com/de/Germany/r/1460/the_eu_s_anti-tax_avoidance_package 참조.

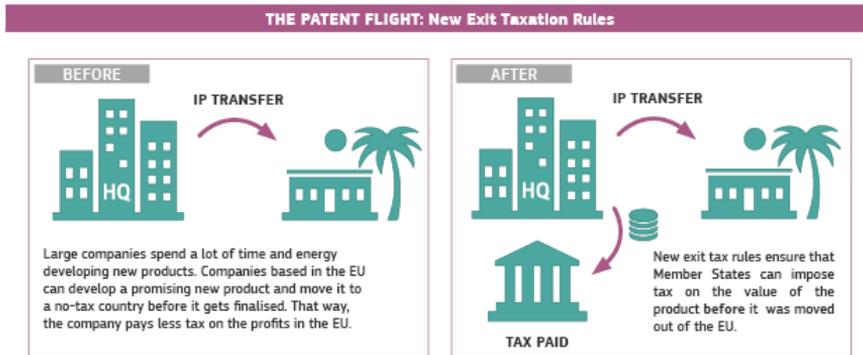
259) COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 Article 11: "6. By way of derogation from Article 4, Member States which have national targeted rules for preventing BEPS risks at 8 August 2016, which are equally effective to the interest limitation rule set out in this Directive, may apply these targeted rules until the end of the first full fiscal year following the date of publication of the agreement between the OECD members on the official website on a minimum standard with regard to BEPS Action 4, but at the latest until 1 January 2024."

260) 출처: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en (2017.5.10. 최종접속)

나. 출국세²⁶¹⁾

납세의무자가 거주지를 이전하는 경우 또는 자산을 다른 EU회원국 또는 제3국에 설립된 자회사로 이전하는 경우, 이전 시점에서의 자산의 시장가치에 상응하는 금액에 대하여 과세의무를 부과할 수 있도록 함으로써 세원잠식을 방지하도록 하는 제도를 말한다.²⁶²⁾ 즉, 과세에 있어서 원천지주의를 취하고 있는 주요 국가들은 조세회피를 목적으로 하는 자산을 해외로 이전하려는 납세의무자에 대해 거주성을 이탈할 때 자본이득이 실현된 것으로 간주하여 과세할 수 있도록 함으로써 과세국가의 세원잠식을 방지하려는 것이다.²⁶³⁾

이러한 출국세 규정은 2019년 12월 31일 까지 EU회원국의 내국법으로 도입되어야 하며, 2020년 1월 1일부터 발효되어야 한다.²⁶⁴⁾



[그림 4-2-2] Exit taxation rule 개요²⁶⁵⁾

261) COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 Article 5: “A taxpayer shall be subject to tax at an amount equal to the market value of the transferred assets, at the time of exit of the assets, less their value for tax purposes, in any of the following circumstances[...].”

262) 오윤/임동원, “거주자의 국외원천소득과세-국제적 동향과 제도개선-”, 조세학술논문집 제1집 제2호, 2015, 198쪽 이하 참조.

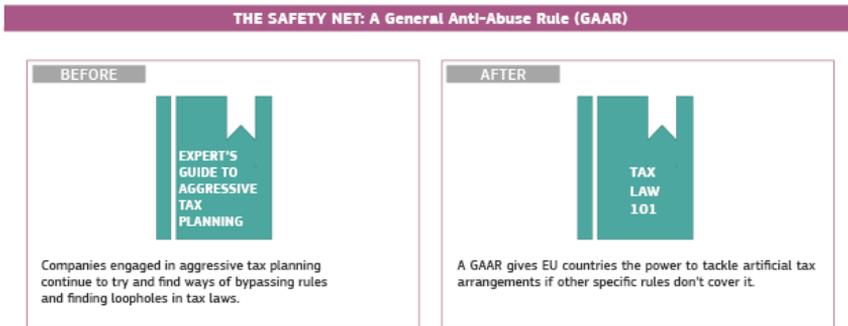
263) 송은주/정경화, “출국세 과세제도의 도입방안 연구”, 조세연구 제16권 제2집, 2016, 139쪽 이하; 오윤/임동원, 앞의 논문, 203쪽 이하 참조.

264) <https://www.stibbe.com/en/news/2016/june/tax-alert-ecofin-reaches-political-agreement-on-the-anti-tax-avoidance-directive-and-removes-the-sw> 참조.

265) 출처: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en

다. 일반적 조세조약남용방지규칙(General Anti-Avoidance Rule)²⁶⁶⁾

GAAR은 조세회피를 목적으로 거래를 하는 납세의무자에 대해서는 각 회원국의 조세법령 또는 조세조약상 인정되는 특례의 적용을 배제하고, 국제조세원칙에 따라 성실한 과세가 이루어질 수 있도록 하는 제도이다.



[그림 4-2-3] GAAR 개관²⁶⁷⁾

라. 특정외국법인(Controlled Foreign Company, 이하 CFC) 규제²⁶⁸⁾

특정외국법인의 규제제도는 외국에 설립된 자회사가 보유하고 있는 소득에 대하여 과세하는 제도를 말한다.²⁶⁹⁾ OECD의 BEPS 방지 프로젝트 Action 3에서도 특정외국 법인에 대한 규제를 규정하고 있는 반면, EU의 ATAD는 Art. 7 이하에서 CFC rule을

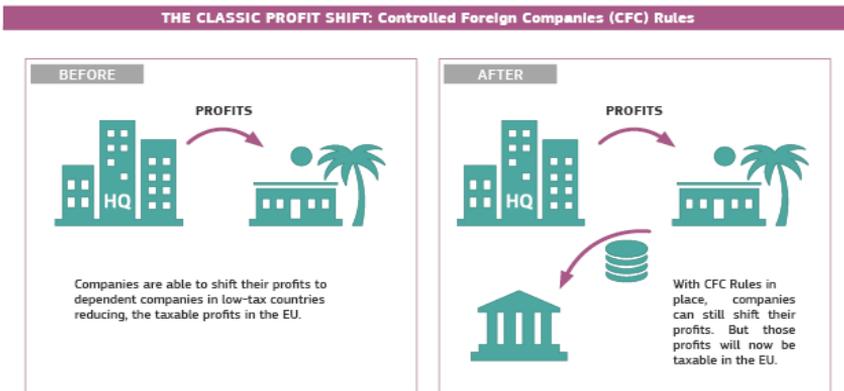
266) COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 Article 6: “1. For the purposes of calculating the corporate tax liability, a Member State shall ignore an arrangement or a series of arrangements which, having been put into place for the main purpose or one of the main purposes of obtaining a tax advantage that defeats the object or purpose of the applicable tax law, are not genuine having regard to all relevant facts and circumstances. An arrangement may comprise more than one step or part.”

267) 출처: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en

268) COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 Article 7: “1. The Member State of a taxpayer shall treat an entity, or a permanent establishment of which the profits are not subject to tax or are exempt from tax in that Member State, as a controlled foreign company where the following conditions are met[...]”.

269) 안중석/이상엽, “BEPS 프로젝트의 이해: 주요 내용과 시사점”, 한국조세재정연구원, 2016, 42 쪽 이하 참조.

규정하고 있다. 구체적으로 Art. 7은 CFC rule이 적용되는 경우와 그 내용에 대해 설명하고 있는데, 즉, (a) 단체(entity)가 자체적으로 납세의무자인 경우이거나 그 기업과 연관되어 있는 사업체와 함께 직·간접적으로 50% 이상의 의결권을 행사할 수 있는 경우, 또는 직·간접적으로 50% 이상의 자본을 소유하거나 해당 단체의 이윤의 50% 이상을 수령할 권리가 있는 경우 및 (b) 그 단체 또는 상설기구의 이윤에 따라 과세된 실질 법인세가 그 단체 또는 상설기구가 소재한 EU 회원국과 모국과의 과세 시스템의 차이로 인하여 실제로 부과되어야 할 법인세보다 낮은 경우²⁷⁰⁾에는 EU 회원국은 그 단체 또는 상설기관을 특정외국법인으로 취급하여야 한다.



[그림 4-2-4] CFC rule 개관²⁷¹⁾

한편 Art.8에서는 특정외국기업의 수입의 산출(Computation of controlled foreign company income)방법에 대해서 규정하고 있다.²⁷²⁾

270) “[...] (a) in the case of an entity, the taxpayer by itself, or together with its associated enterprises holds a direct or indirect participation of more than 50 percent of the voting rights, or owns directly or indirectly more than 50 percent of capital or is entitled to receive more than 50 percent of the profits of that entity; and (b) the actual corporate tax paid on its profits by the entity or permanent establishment is lower than the difference between the corporate tax that would have been charged on the entity or permanent establishment under the applicable corporate tax system in the Member State of the taxpayer and the actual corporate tax paid on its profits by the entity or permanent establishment.”

271) 출처: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en

272) Schmidt, “Taxation of Controlled Foreign Companies in Context of the OECD/G20

마. 혼성불일치(Hybrid mismatch)의 규제²⁷³⁾

혼성불일치 규제제도란, 과세국과 거주지국이 사이에 또는 모회사와 자회사의 거주지국 사이에 발생하는 조세제도의 차이점을 이용하여 이중으로 비과세혜택을 받는 혼성체(hybrid entity) 또는 혼성상품(hybrid instrument)에 대해서 소득의 원천지국의 과세취급 기준에 따라 거주지국에서도 동일하게 과세처리를 할 수 있도록 하는 제도를 말한다.²⁷⁴⁾ 이 제도는 BEPS 프로젝트의 Action Plan 2의 연장선상에 있는 규정이나 BEPS AP2는 원천지국 불공제와 거주지국 비과세를 우선으로 하고 있다는 점에서 거주지국에서의 과세를 원칙으로 하는 본 규정과 차이가 있다.²⁷⁵⁾ 한편, 현재의 규정을 통해서는 EU 회원국 사이의 혼성불일치에 대해서만 규제할 수 있으나, 2016년 10월에 발표된 EC의 제안서에서는 회원국과 제3국 간의 혼성불일치에 대해서도 규제를 할 것을 제안하고 있다.²⁷⁶⁾

4. 기타 조세회피 방지 패키지의 내용²⁷⁷⁾

가. 국가별보고서 자동교환 실행안

OECD의 BEPS Action Plan 13의 minimum Standard를 충족시키기 위하여 EU는 국가별보고서(Country-by-Country report, 이하 CbCR)의 작성·교환에 관한 규정을 ATA 패키지에 포함시켰다.²⁷⁸⁾ 기존에도 EU차원의 국가별보고 조항은 존재하고 있었

Project on Base Erosion and Profit Shifting as well as the EU Proposal for the Anti-Tax Avoidance Directive - An Interim Nordic Assessment”, Nordic Tax Journal, Vol. 2016 Issue 2, 2016.11, 87쪽 이하 참조.

(원문 다운로드: <https://www.degruyter.com/view/j/ntaxj.2016.2016.issue-2/ntaxj-2016-0005/ntaxj-2016-0005.xml>)

273) COUNCIL DIRECTIVE (EU) 2016/1164 Article 9(Hybrid mismatches): “1. To the extent that a hybrid mismatch results in a double deduction, the deduction shall be given only in the Member State where such payment has its source. 2. To the extent that a hybrid mismatch results in a deduction without inclusion, the Member State of the payer shall deny the deduction of such payment.”

274) 한국조세재정연구원, 주요국의 조세동향, 2016년 제1호, 2016, 7, 70쪽 이하 참조.

275) 한국조세재정연구원, 주요국의 조세동향, 72쪽.

276) EUROPEAN COMMISSION, Proposal for a Council Directive - amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, 2016, 4쪽 이하 참조.

277) http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en

278) Evers/Meier/Spengel, “Country-by-Country Reporting: Tension between Transparency and

으나,²⁷⁹⁾ OECD의 BEPS Action Plan에 발맞추어 보다 강화된 국가별보고 제도가 도입되었다.²⁸⁰⁾

ATA 패키지의 관련 규정에 따르면, 국가별보고서 규정은 1회계연도의 총매출이 7.5억 유로 이상인 모든 다국적기업에 적용된다.²⁸¹⁾ 해당 다국적기업(Multinational Enterprise, 이하 MNE)은 해당 과세관할지에 수익, (소득)세전 이윤, 소득세, 당해 연도의 미지급 소득세, 표시자본(stated capital), 이익잉여금(accumulated earnings), 종업원수, 현금 또는 현금등가액(cash equivalents)을 제외한 유형자산(tangible assets)과 관련한 정보를 제공하여야 한다.²⁸²⁾ 이러한 정보의 제공의무자는 매 사업연도 종료일로부터 12개월 이내에 신고하여야 하며, 수집된 정보는 관련 EU 회원국 간에 조회 및 교환이 용이하도록 게시된다. OECD의 BEPS Action Plan과 다르게 ATA 패키지의 CbCR 규정은 해당 정보를 민간에게도 공개하도록 할 뿐만 아니라, 이러한 정보접근의 편의를 위해 해당 다국적기업의 웹사이트에 최소 5년 이상 해당 정보를 공시하도록 하고 있다.²⁸³⁾

나. 효과적 과세를 위한 새로운 대외전략

‘효과적 과세를 위한 새로운 대외전략(a new EU external Strategy for effective taxation)’은 조세회피에 대응하고 ‘올바른 조세 정책(tax good governance)’을 촉진시킬 수 있도록 효율적이고 일률적인 조세시스템을 구축하기 위한 EU차원의 통합 접근법을 그 내용으로 한다.²⁸⁴⁾ 구체적으로 EU의 올바른 조세 정책의 범위를 업데이트하고 관련 조항들에 EU 회원국 및 제 3국간의 합의사항을 포함하도록 하고 무역에 관한 국가 보조 규정(state aid provisions) 및 제3자와의 협약을 포함하여야 하며, 높은

Tax Planning”, Discussion Paper No. 17-008, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH(ZEW), 2016.11, 1-2쪽 참조; http://knowledge.freshfields.com/de/Germany/r/1460/the_eu_s_anti-tax_avoidance_package

279) 예컨대 2013년 7월부터 시행된 EU 회계 및 투명성확보를 위한 지침(Directive 2013/34/EC)이나 역시 2013년 도입된 EU 자본 요건 규정지침(EU Capital Requirements Directive IV(Directive 2013/36/EU)에서 국가별 정보 공시를 규정하고 있다.

280) Evers/Meier/Spengel, 앞의 논문, 3쪽 이하 참조.

281) Evers/Meier/Spengel, 앞의 논문, 5쪽.

282) Evers/Meier/Spengel, 앞의 논문, 5쪽.

283) Evers/Meier/Spengel, 앞의 논문, 6쪽 참조.

284) http://knowledge.freshfields.com/de/Germany/r/1460/the_eu_s_anti-tax_avoidance_package (2017.4.15 최종접속)

수준의 ‘올바른 조세 정책’ 달성한 개발도상국에 대한 지속적으로 지원을 하여야 한다.

한편으로 이러한 일반적 EU 접근법에 따른 투명한 조세정책을 취하거나 공정하고 객관적인 조세정책을 가진 비 EU 국가의 목록을 작성하여 협력하도록 한다.²⁸⁵⁾

다. 조약남용방지 실행을 위한 권고사항

EC는 OECD의 BEPS 프로젝트 Action 5의 권고사항을 받아들여 각 EU 회원국들이 조세조약을 체결함에 있어 고려하도록 하고 있다. 특히 EU 회원국이 OECD의 권고안을 기초로 만들어진 ‘주요 목적 테스트(principal purpose test)’를 포함한 일반적 조세 조약남용방지 규칙을 포함하기로 한 경우, 이것이 EU 규율에 합치되도록 일관성 있게 도입되어야 한다.²⁸⁶⁾ 각 EU회원국은 2018년 12월 31일까지 제안된 최소기준을 참고하여 내국법으로 도입하고 2019년 1월 1일부터 시행하여야 한다.

5. EU의 조세 정책에 비협력적인 국가 리스트

가. 리스트 작성

EU 경제·재무이사회(ECOFIN)는 2017년 12월 5일에 “EU의 조세 정책에 비협력적인 국가 리스트(EU list of non-cooperative tax jurisdictions)”를 발표하면서 한국을 이 리스트에 포함시켰다.²⁸⁷⁾ 동시에 비록 조세시스템에 문제가 있으나 향후 제도를

285) http://knowledge.freshfields.com/de/Germany/r/1460/the_eu_s_anti-tax_avoidance_package 참조.

286) Ioannides/Guagliardo, “EU-US Trade and Investment Relations: Effects on Tax Evasion, Money Laundering and Tax Transparency”, European Parliamentary Research Service, 2017, 17쪽 참조.

287) Council of the European Union, “The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes”, 2017.12.05., 9면. <원문참조: <http://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf> (2017.12.06. 최종접속)>. 예컨대 리스트에 등재된 국가 중 아메리칸 사모아와 바레인, 콰 등은 금융정보 자동 교환 협정에 서명하지 않고 있고, OECD의 다자간 조세행정공조 협약(OECD Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance, 이하 OECD 다자간 협약)의 비준국도 아니며, BEPS 프로젝트의 최소기준 조차 적용하고 있지 않으면서도 이러한 문제점들을 2018년 12월 31일까지 개선하겠다는 확답을 주지 않아 리스트에 올랐다. 몽골과 나미비아 등은 조세 투명성 확보 및 조세정보 교환을 위한 국제 포럼의 회원국이 아닐뿐더러 OECD의 다자간 협약에 가입하고 있지 않고, BEPS 프로젝트의 최소기준을 조세제도에 도입하고 있지 않은 문제가 있으면서 2019년 12월 31일까지 이에 대한 개선을 표명하지 않아 역시 리스트에 올랐다. 이에 대해 우리나라를 비롯하여 바베이도스, 파나마, 튀니지는 유해 조세 제도를 가지고 있지만 이에 대한 명확한 개선 약속을 하지 않아 리스트에

보완하기로 하여 리스트에 선정하는 것은 유예한 47개국의 명단도 발표하였다.²⁸⁸⁾

비협력국가(17개국)		아메리칸 사모아, 바레인, 바베이도스, 그라나다, 괌, 마카오, 마셜 군도, 몽골, 나미비아, 필라우, 파나마, 세인트루시아, 사모아, 트리니다드 토바고, 튀지지, 한국, UAE
유예국 (47개국)	Improve Transparency Standards (23개국)	Armenia, Bosnia-Herzegovina, Botswana, Cape Verde, Hong Kong SAR, Curaçao, Fiji, Former Yugoslav Republic of Macedonia, Jamaica, Jordan, Maldives, Montenegro, Morocco, New Caledonia, Oman, Peru, Qatar, Serbia, Swaziland, Taiwan, Thailand, Turkey, Viet Nam
	Improve Fair Taxation (26개국)	Andorra, Armenia, Aruba, Belize, Botswana, Cape Verde, Cook Islands, Curaçao, Fiji, Hong Kong SAR, Jordan, Labuan Island, Liechtenstein, Malaysia, Maldives, Mauritius, Morocco, St Vincent-Grenadines, San Marino, Seychelles, Switzerland, Taiwan, Thailand, Turkey, Uruguay, Viet Nam
	Introduce substance requirements (6개국)	Bermuda, Cayman Islands, Guernsey, Isle of Man, Jersey, Vanuatu
	Commit to apply OECD BEPS measures (22개국)	Albania, Armenia, Aruba, Bosnia-Herzegovina, Cape Verde, Cook Islands, Faroe Islands, Fiji, Former Yugoslav Republic of Macedonia, Greenland, Jordan, Maldives, Montenegro, Morocco, Nauru, New Caledonia, Niue, Saint Vincent-Grenadines, Serbia, Swaziland, Taiwan, Vanuatu

※ 중복 있음

EU는 조세회피처를 이용하거나 불투명하고 불공정한 역외 조세제도를 이용하여 EU 회원국의 세원이 잠식되는 이른바 BEPS 현상에 대응하고자, 전술한 OECD의 Anti-BEPS-Project를 시행하고 있고, EU 차원의 조세회피 방지 전략(Anti Tax-avoidance Package)을 수립·실시하고 있다. 이러한 EU의 조세정책의 일환으로 EU 차원에서 조세제도에 문제가 있거나 EU의 최신 조세정책에 부합하지 않는 조세 시스템을 갖춘 국가의 리스트 작성이 이루어지게 된 것이다.²⁸⁹⁾ 본 리스트에 지정되었다는 것은

등재되었다(Council of the European Union, “The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes”, 9면).

288) 이 47개국은 조세제도의 투명성 지표, 공정성 지표, Anti-BEPS 방지대책 도입여부 등의 평가에서 하나 이상의 항목에서 문제가 있다고 조사되었으나, 리스트 발표 이전에 EU의 조세제도 개선 방안이 협조하기로 합의함으로써 리스트 등재는 피했다(Council of the European Union, “The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes”, 13-16면).

289) European Commission, “Question and Answer on the EU list of non-cooperative tax jurisdictions”, Brussels, 2017.12.05. <원문참조: http://europa.eu/rapid/press-release_

해당국의 조세제도가 ① 투명성이 부족하거나, ② 조세공정성이 부족하거나, ③ Anti-BEPS-Rule의 각종 제도에 부합하지 않는다는 것을 의미한다고 한다.

나. 리스트 작성과정

2016년 5월, EU 국가의 재무 장관들은 새로운 리스트를 작성하고, 이를 위해서 선정된 국가를 평가하기 위한 공통 기준을 만드는 데 착수하였다. 재무장관들은 경제·재무이사회에 소속되어 있는 조세 전문가들로 구성되어 있는 ‘행동강령그룹(Code of Conduct Group)’에 2017년 말까지 첫 번째 리스트를 공표할 수 있도록 리스트 작성 작업을 지시하였다.²⁹⁰⁾

리스트 작성과정 다음과 같이 3단계 절차(Pre-Selection - Screening - Listing)를 거쳤다.²⁹¹⁾

○ 1단계(사전 선별, Pre-Selection)

EU 집행위원회는 2016년 9월에 213개 국가에 대해서 1600여개의 지표를 이용하여 사전 선별 작업을 실시하였다.²⁹²⁾ 이 지표들은 EU 회원국과 경제적으로 관련이 있는 국가들에 대해서 각국의 금융관련 활동, 법적·제도적 안정성 및 조세 곳 거버넌스(tax good governance) 수준 등을 평가하고 등급별로 분류하기 위한 것이다.

○ 2단계(심사, Screening)

로 2017년 1월에서 12월의 기간 동안에 1단계의 선별작업 결과를 이용해 보다 상세한 조사가 필요한 국가를 선별하여 EU 각 회원국의 조세 전문가를 통한 조사를 진행하는 한편, 해당국과 접촉하여 문제가 되는 부분에 대한 해명, 정보 및 설명을 요구하는 과정을 거쳤다.

MEMO-17-5122_en.htm (2017.12.06. 최종접속)

290) http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-5122_en.htm (2017.12.06. 최종접속) 참조.

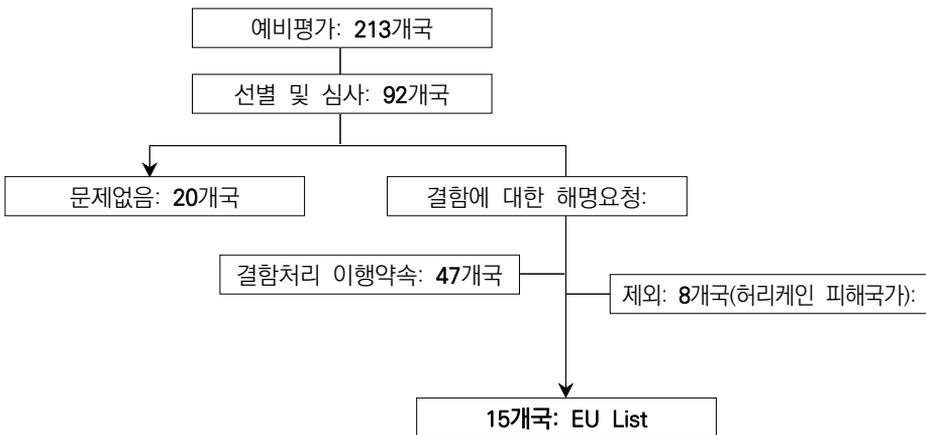
291) http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-5122_en.htm (2017.12.06. 최종접속) 참조.

292) European Commission, Fair Taxation: Commission launches work to create first common EU list of non-cooperative tax jurisdictions, Brussels, 15 September 2016. (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2996_en.htm)

○ 3단계(리스트 작성, Listing)

심사 작업을 마친 후 그 결과는 행동강령그룹(the Code of Conduct Group)으로 보내졌고, 그 그룹은 이를 바탕으로 해당 국가에 기준 준수 여부나 조세시스템의 결함을 알려주고 정해진 기간 내에 확인된 결함을 처리하기 위한 고도의 약속을 요청하였다. 이러한 약속을 하지 않은 국가를 최종적으로 리스트화하였다.

행동강령그룹은 EU 리스트 초안을 EU 재무장관회의에 제출하여 인준이 이루어졌고, 리스트에 등재된 국가에 대하여는 일반적인 제재를 부과하는 정도의 합의를 하였다. 이 리스트는 2017년 12월 5일 확인·발표되었다.



[그림 4-2-5] 선별과정 및 해당국가²⁹³⁾

다. 평가

향후 EU는 매년 해당국에 대한 모니터링 및 재평가를 진행하기로 하였으며, 리스트는 매년 갱신하기로 하였다.²⁹⁴⁾

우리나라는 유해한(EU 정책에 반하는) 조세 제도를 가지고 있으나, 이를 2018년

293) http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-5122_en.htm (2017.12.06. 최종접속) 참조.

294) Council of the European Union, "The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes",

12월 31일까지 개정하거나 폐지하기로 하는 등 EU의 정책에 부합하기로 하는 action을 취하지 않아 이 리스트에 등재되었다.²⁹⁵⁾ 이 리스트에 포함되어 있다는 것만으로 해당국의 조세제도에 큰 문제가 있다고 단정할 수는 없을 뿐만 아니라 향후 EU와의 협의를 통해 다음 평가에서는 리스트에서 빠질 가능성이 열려있다. 또한 이 리스트는 EU 회원국의 세원이 잠식될 수 있는 외부적 위험요소를 평가하기 위한 도구로 개발된 것이고 따라서 EU 회원국은 이 리스트 작성을 위한 평가에서 제외되었다.²⁹⁶⁾ 따라서 경우에 따라서는 EU가 제3국의 조세주권을 침해한다는 비판을 가할 여지도 있다.²⁹⁷⁾ 그러나 이 리스트에 등재된 것으로 국가의 신뢰도가 하락할 수 있고 또한 향후 가해질 지도 모르는 EU 차원의 제재 등으로 인하여 실질적인 타격을 입을 가능성이 있다는 점은 유의할 필요가 있을 것이다.²⁹⁸⁾

295) Council of the European Union, "The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes", 9면.

296) http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-17-5122_en.htm (2017.12.06. 최종접속) 참조.

297) "EU '조세회피처 블랙리스트'에 제멋대로라 항의 쇄도" (SBS News, 2017-17-7).

298) "EU 블랙리스트' 폭탄 맞은 한국... 국가브랜드 훼손 불가피"(연합뉴스, 2017-12-06).

형사정책적 대응방안

형사정책적 대응방안

제1절 서론

국내 거주자가 역외소득에 대하여 탈세하거나 또는 국내소득을 국외로 이전하기 위하여, 또는 외국의 거주자가 국내소득을 국외로 이전하기 위하여 동원되는 여러 가지 방법에 대한 규제를 위하여 조세조정법 등에서는 각종 제도적 보완장치들을 두고 있다. 예를 들어, 국내소득의 국외 이전에 대하여는 이전가액 과세제도(1995년 도입)를, 거주자 소득을 비거주자 소득으로 위장하는 행위에 대하여는 실질과세원칙을, 국외소득을 조세회피처에 지속적으로 모아두고 있는 행위에 대하여는 특정외국법의 유보소득 합산과세제도를, 조세조약 남용행위에 대하여는 국내법 및 국제조약의 실질과세원칙을 규정하고 있고 변화되는 범죄양상에 맞추어 개정작업도 이루고 있다. 그리고 이와 관련된 행위들 가운데 형벌구성요건을 충족시키는 행위에 대하여는 - 매우 적은 숫자이기 하지만 - 형사소추가 이루어져 범죄성립 여부가 재판에서 다투어지고 있다.

그럼에도 불구하고 여러 국가가 개입되어 이루어지는 국제거래의 특성을 활용하여 현행 제도에 대한 한계를 이용하여 초국가적 조세범죄 및 조세회피가 지속적으로 발생되고 있다. 이에 초국가적 범죄에 대한 대응은 한 국가의 노력으로는 해결될 수 있는 문제가 아니기 때문에, 초국가적 조세범죄에 대하여는 특히 국제적인 공동대응 노력이 중요한 의미를 가지게 된다. 이에 OECD의 BEPS 등을 국제기준 강화 등의 국제적인 노력이 계속되고 있고 우리도 국제적인 공통의 대응노력에 대한 적극적으로 참여하여 국가간 합의된 내용을 조화롭게 이행하는 제도를 마련하여 추진 중에 있다.

이 연구의 목적상 형사정책적 관점으로 논의를 축소시켜서 보면, 제4장 제3절의

사례연구에서 보는 바와 같이, 초국가적 조세범죄 성립과 관련하여 주요한 쟁점이 되고 있는 것은 행위의 주체 즉 소득세법 및 법인세법상 납세의무자인 거주자 또는 내국법인에 해당하는가 여부에 관한 것이다. 또한 조세회피처인 페이퍼 컴퍼니에 송금된 금원 등이 과세대상소득에 해당하는지 여부와 관련하여 과세소득대상 및 그 소득의 귀속여부도 주요 쟁점이었다. 이러한 쟁점들은 조세실체법인 소득세법 및 법인세법 등의 해석론 및 입법론과도 밀접하게 연결되어 있다. 따라서 조세법 영역에서 이러한 논점과 관련한 다양한 개선방안에 대한 논의가 활발하게 진행되고 있다.²⁹⁹⁾ 조세법적인 관점은 이 연구의 범위 밖의 논의로 하고 이하에서는 형사정책적인 관점에서의 논점을 중심으로 초국가적 조세범죄에 대한 개선방안을 제하고자 한다.

제2절 실체법적 관점

1. 처벌규정의 정비

1. 형사처벌의 필요성과 당벌성

특히 기본적으로 형사처벌의 대상이 되지 않은 초국가적 조세회피행위가 국가경제나 실무경제에 심각한 영향을 미치는 행위라 할지라도 그것을 범죄화 영역으로 포섭하여 형사처벌을 하기 위해서는 그 행위의 불법성과 형사처벌의 필요성이 인정되어야 한다. 과도한 형벌권 개입은 형법상의 책임원칙에도 부합하지 않기 때문이다. 또한 과도한 국가의 개입은 계약자유 원칙에 따라 조세부담을 고려하면서 자유로운 거래 활동을 선택하여 경제적 이윤을 추구하는 기업이나 개인의 경제원리에 상응하지 않을 뿐만 아니라 오히려 기업의 국제거래 활동을 제약하는 요인이 되어 오히려 국내기업의 국가경쟁력을 떨어뜨릴 수도 있고 외국기업이나 국내 자본의 유입을 가로막아 국가경제에 더 큰 악영향을 미칠 수 있게 될 우려도 있다.³⁰⁰⁾

299) 예를 들어, 구자은·정경화, “소득세법상 거주자 판정기준: 외국제도와 시사점”, 재정포럼 2012.5, 47면 이하 등 참조.

300) 박혜림, “초국가적 조세회피범죄에 대한 형사정책”, 이화여대 법학논집 제16권 제3호(2012), 237면 이하 참조.

특히 최근 매우 지능적이고 조직적으로 다양한 형태로 이루어지고 있는 초국가적 조세회피 행위 유형들을 입법론적인 관점에서 어떠한 범주까지 확정하여 형벌권 부과 대상으로 삼을 것인가 하는 문제는 사실 해결이 불가능한 문제일 수 있다. 이를 현행 실정법적 관점에서 볼 때, 조세범처벌법상의 조세포탈의 요건인 ‘사기 기타 부정한 행위’라는 핵심표지가 기준이 될 수 밖에 없다. 그러나 우리 대법원은 이 표지를 매우 엄격하게 해석한다. 일명 ‘선박왕’ 사건에서 다시 확인한 바와 같이 대법원은 “명의를 위장하여 소득을 얻더라도, 비거주자 또는 외국법인의 명의사용 등과 같이 명의위장이 조세회피의 목적에서 비롯되고 나아가 여기에 허위 계약서의 작성과 대금의 허위 지급, 과세관청에 대한 허위의 조세 신고, 허위의 등기·등록, 허위의 회계장부 작성·비치 등과 같은 적극적인 행위까지 부가되는 등의 특별한 사정이 없는 한, 명의위장 사실만으로 구 조세범처벌법 제9조 제1항에서 정한 ‘사기 기타 부정한 행위’에 해당한다고 할 수 없다”³⁰¹⁾라고 하여 조세포탈의 성립 가능성을 매우 제한적으로 인정하고 있다. 이러한 해석론을 전개하고 있는 상황하에서는 제3장에서 살피본 사례를 바탕으로 처벌의 필요성이 인정되는 행위에 대한 처벌의 대상 범위를 확장하는 입법적 제안을 하고자 한다.

2. 사위 기타 부정행위 규정 개정

현행 조세범처벌법 제3조는 조세포탈죄 구성요건인 “사기나 그 밖의 부정한 행위”에 대한 개념을 다음과 같이 규정하고 있다.

제3조(조세포탈 등) ①~⑤ (생략)

⑥ 제1항에서 “사기나 그 밖의 부정한 행위”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위로써 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말한다.

1. 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장
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, 세금

301) 대법원 2016.2.18. 선고 2014도3411 판결.

- 계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작
6. 「조세특례제한법」 제5조의2제1호에 따른 전사적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작
 7. 그 밖에 위계(僞計)에 의한 행위 또는 부정한 행위

구조세범처벌법(2010년 전부개정 이전의 것)은 조세포탈죄와 관련하여 단순하게 “사기 기타 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 다음 각호에 의하여 처벌한다. 단, 주세포탈의 미수범은 처벌한다.”(구법 제9조 제1항)고 규정하고 있었다. 이에 대하여는 구성요건의 불명확성 문제가 강하게 제기되어, 2010년 동법전면개정 시³⁰²⁾에 조세포탈죄의 범죄구성요건인 “사기나 그 밖의 부정한 행위”를 구체적으로 7가지 유형을 예시하여 규정하였다.

그러나 이에 대하여는 7가지의 열거 유형은 대부분 역내 조세포탈행위를 염두에 두고 만든 규정으로서 특히 역외 탈세사건에 대한 조세포탈죄 성립에 한계를 노출하고 있다는 주장이 있다. 즉 여기에서 열거된 유형은 주로 과세소득의 은닉 위주로 유형화되었기 때문에, 역외탈세 사건에서 쟁점이 되고 있는 납세의무자 위장 여부, 과세대상 소득 여부, 과세대상소득 귀속 문제 등이 명문으로 포섭되어 있지 않다는 것이다.³⁰³⁾ 이러한 원인 중의 하나는 조세포탈죄의 주체인 납세의무자와 관련하여서는 종래 국내 탈세에 있어서는 내국인 여부가 거의 문제되지 않았기에 납세의무자의 위장을 주요한 조세포탈행위 유형으로 명문화할 필요가 없었기 때문이라는 것이다.³⁰⁴⁾

이 연구 제3장에서 살펴본 바와 같이 선박왕 사건 등 대부분의 역외탈세사건의 경우에 문제가 되었던 것은 납세의무자 위장여부, 과세대상소득여부, 과세대상소득 귀속여부 등이었다. 따라서 조세범처벌법 제3조 제6항의 열거 사항에는 - 초국가적 조세범죄 행위로서 가장 핵심적 쟁점이 되는 - 납세의무자 위장, 과세대상소득 위장, 과세대상소득 귀속 위장 등의 유형을 추가하는 방안³⁰⁵⁾도 처벌대상의 명확화라는 측면에서 긍정적으로 검토해 볼 수 있을 것으로 생각된다.

302) 법률 제9919호(2010.1.1. 전부개정, 2010.1.1. 시행)

303) 정성윤, 위의 글, 285면.

304) 정성윤, 위의 글, 285면.

305) 정성윤, 위의 글, 285~286면.

3. 방조자(외부조력자)에 대한 처벌

가. 초국가적 조세범죄와 방조자의 처벌의 한계

제3장에서 살펴 본 바와 같이 최근 매우 복잡하고 지능적인 형태로 이루어지는 초국가적 조세회피행위는 국내 세법뿐만 아니라 국제조세에 관한 전문가의 도움이 없이는 이루어지기 어렵다.³⁰⁶⁾ 따라서 이러한 외부조력자의 초국가적 조세범죄 방조 행위 등에 대한 강력한 대책이 초국가적 조세범죄 근절을 위한 하나의 방안이 될 수 있다.

조세전문가의 조력행위는 기본적으로 형법상 방조범으로 처벌된다(형법 제32조). 그러나 초국가적 조세범죄에서의 조력하는 자의 역할은 필요불가결한 경우가 일반적이고 그에 따라 그의 죄질도 정범에 준하는 정도로 무거움에도 불구하고 형이 정범의 형에 비해 필요적으로 감경되는 문제가 있고, 조세범처벌법상 조세포탈죄의 성립요건도 매우 엄격하게 적용되기 때문에 범죄(정범)성립이 쉽지 않기 때문에 그에 대한 공범으로 처벌하는 것도 매우 제한적일 수 밖에 없다.³⁰⁷⁾

‘선박왕’ 사건에서 법원(제2심)의 다음과 같은 설시내용은 이를 잘 설명해 주고 있다: “피고인이 2007년경 **회계법인과의 사이에 자신이 한국 내에서 거주자로 인정되어 납세의무를 부담하게 될지의 여부와 이를 회피하기 위한 방법 등에 관하여 검토하는 내용의 용역계약을 체결하고 그 결과를 보고받았던 사실, **회계법인의 보고서에는 피고인과 그 가족들이 국내에 재산을 보유하는 경우 국내 세법 등 관련 규정에 의하여 국내 거주자로 인정될 가능성이 높다는 내용이 기재되어 있는 사실은 인정된다. 그런데 어떠한 경우에 납세의무가 성립하는지의 여부나 납세의무가 생기지 않도록 하기 위한 방법이 무엇인지 등에 관하여 검토하는 것 자체를 조세를 포탈하기 위한 사기 기타 부정한 행위에 해당한다고 보기는 어려운 점, 피고인 1과 가족들이 국내 재산을 보유하지 않기로 결정하고 그와 같은 결정에 따라 실제로 ○○Ltd.에 재산을 양도하는 행위를 하였던 이상 이와 같은 행위를 재산양도를 가장한 행위에 해당한다고 보기는 어렵고, 이는 비록 피고인이 ○○Ltd.를 실제로 지배하고 있다

306) 서보학, “역외탈세의 형사법적 제문제와 대응방안”, 국민대 법학논총 제29권 제2호(2016), 194면;

307) 안경봉·오윤·손영철·임동원, 위의 글, 22면 이하 참조.

하더라도 달리 볼 수는 없다 할 것인 점 등에 비추어 보면, 피고인이 국내에서의 납세부담을 회피하기 위하여 이러한 행위를 하였다 하더라도, 이를 들어 조세를 포탈하기 위한 사기 기타 부정한 행위에 해당한다고 볼 수는 없다.”³⁰⁸⁾

나. 방조자의 처벌강화 방안

초국가적 조세범죄와 관련하여서는 세법·금융·국제금융·국내외 자본시장·외환거래·국제조세제도 등 일반인이 접근하기 어려운 전문적인 지식이 필요하다. ‘피고인이 조세회피를 위해서 회계법인과 용역계약까지도 체결한 선박왕’ 사건에서 보는 바와 같이 실제로 세무·회계 관련 전문가가 개입되는 사건이 빈번하게 발생하고 있다.³⁰⁹⁾

현행 조세범처벌법 제9조는 “성실신고 방해행위”, 즉 타인의 조세에 관한 거짓신고죄(법 제9조 제1항)와 징수·납부방해 선동·교사죄(법 제9조 제2항)를 규정하여 처벌할 수 있도록 규정하고 있다.³¹⁰⁾ 그러나 타인의 조세에 관한 거짓신고죄(법 제9조 제1항) 규정은 - 조세포탈행위의 방조범을 규율하기 위한 규정이 아니며 - 행위 주체가 “납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자”로 규정되어 있기 때문에 포섭범위가 매우 제한적이며, 징수·납부방해 선동·교사죄(법 제9조 제2항) 규정은 정범성립이 안되어 처벌의 공백이 생기는 교사범 처벌을 위한 것이기 때문에 국제조세관련 전문가 등의 조력자에 대한 처벌규정으로서의 기능을 하기 어렵다.

따라서 방조행위 자체에 대한 처벌을 할 수 있도록 하는 방안이 강구되어야 한다. 생각해 볼 있는 방안으로는 형법상의 방조범에 대한 필요적 감경규정(형법 제32조 제2항)의 적용을 배제하도록 하는 것이다. 그러나 이러한 방안, 즉 공범과 정범을 동일한 형으로 처벌하는 것은 형법상 책임주의 원칙에 반하다는 문제가 있다. 구조세범처벌법(2010.1.1. 개정법률 이전의 법률) 제4조는 일정한 유형의 조세범죄를 범한

308) 서울고등법원 2014.2.21. 선고 2013노874 판결

309) 안경봉·오윤·손영철·임동원, 위의 글, 31면.

310) 조세범처벌법 제9조(성실신고 방해 행위) ① 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자가 조세의 부과 또는 징수를 면하게 하기 위하여 타인의 조세에 관하여 거짓으로 신고를 하였을 때에는 2년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금에 처한다.

② 납세의무자로 하여금 과세표준의 신고(신고의 수정을 포함한다. 이하 "신고"라 한다)를 하지 아니하게 하거나 거짓으로 신고하게 한 자 또는 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동하거나 교사한 자는 1년 이하의 징역 또는 1천만원 이하의 벌금에 처한다.

자에게는, 벌금형을 부과할 경우, 형법 제9조(형사미성년자)·제10조 제2항(심신미약자)·제11조(농아자)·제16조(법률의 착오)·제32조 제2항(중범의 필요적 감경)·제38조 제1항 제2호 중 벌금경합에 관한 제한가중규정(경합범의 가중처벌)을 적용하지 아니한다는 규정을 두고 있었으나, 2010년 동법 개정시(법률 제9919호, 2010.1.1. 전부개정, 2010.1.1. 시행)에 동규정은 삭제되었다.

따라서 조력자의 경우 정범에 준하여 처벌할 수 있도록 독립적인 처벌규정을 신설하는 것이 가능할 수 있을 것이다. 이러한 입법례는 관세법에서 찾아볼 수 있다. 현행 관세법 제271조 제1항도 “그 정황을 알면서 제269조(밀수출입죄) 및 제270조(관세포탈죄등)에 따른 행위를 교사하거나 방조한 자는 정범(正犯)에 준하여 처벌한다.”고 규정하고 있다. 또한 현행 형법 제98조³¹¹⁾는 적국의 간첩을 방조한 자를 간첩죄를 범한 자와 동일한 형으로 처벌하도록 규정하고 있다. 2014년 박명재의원이 대표발의한 「조세범처벌법 일부개정법률안」(의안번호 제10577호, 2014.5.13. 제안)에서도 “우리나라의 경우 조세회피처 등을 이용한 역외탈세나 차명거래 등을 통한 조세 포탈을 준비할 때 은행 등 금융기관이나 변호사, 세무사, 공인회계사 등 전문가의 조력을 쉽게 받을 수 있어 조세 포탈이 더 용이해지는 측면이 있는 바” 그 정황을 알면서 조세 포탈을 교사·방조한 자에 대하여 정범에 준하여 처벌하는 근거규정을 두고 있다(안 제3조제2항 신설).

II. 신고제도 개선과 인센티브 강화

1. 해외금융계좌 신고제도

가. 해외금융계좌 신고제도

국내 거주자나 내국법인에 해외금융계좌에 보유한 자산을 신고하도록 하는 “해외금융계좌 신고제도”는 국내자본의 불법적인 해외유출과 역외소득탈루를 사전에 억제하기 위한 목적으로 2010년에 도입되었다(국제조세조정법 제34조~제37조).³¹²⁾

311) 형법 제98조(간첩) ① 적국을 위하여 간첩하거나 적국의 간첩을 방조한 자는 사형, 무기 또는 7년 이상의 징역에 처한다.

② (생략)

신고의무자는 거주자 또는 내국법인이다. 거주자란 국내에 주소를 두거나 183일 이상 거소를 둔 개인을 말하고(소득세법 제1조의2), 내국법인이란 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인을 말한다(법인세법 제1조). 신고대상은 아래 <표 5-2-1>과 같다.

<표 5-2-1> 해외금융계좌 신고제도 개요

구분		내용
신고의무자		거주자, 내국법인
신고대상	계좌유형	해외금융회사에 ① 예·적금계좌 등 은행업무와 관련하여 개설한 계좌 ② 증권(해외증권 포함)의 거래를 위하여 개설한 계좌 ③ 파생상품(해외파생상품 포함)의 거래를 위하여 개설한 계좌 ④ 그 밖의 금융거래를 위하여 개설한 계좌
	대상자산	현금, 주식(예탁증서 포함), 채권, 집합투자증권, 보험상품 등 위 신고대상 해외 금융계좌에 보유한 모든 자산
	대상금액	위 신고 대상 자산의 산정금액 합계가 신고대상연도 매월 말일 중 어느 하루라도 10억원을 초과한 경우 그 잔액의 최고금액

※ 국세청, 2017년 알기쉬운 해외금융계좌신고제도, 2017, 9면.

나. 신고의무 위반에 대한 제재

(1) 과태료

신고의무자가 신고기한 내에 해외금융계좌정보를 신고하지 아니하거나 과소 신고한 경우에는 미신고 또는 과소신고 금액에 과태료율(최고 20%)을 곱한 금액이 과태료로 부과된다(국제조세조정법 제35조 제1항).

한편, 거주자인 신고의무자가 신고기한 내에 해외금융계좌정보를 신고하지 아니하거나 과소신고한 경우에는 해당 납세지 관할 세무서장은 그 신고의무자에게 신고의무 위반금액의 출처에 대하여 소명을 요구할 수 있는데(국제조세조정법 제34조의3 제3항), 신고의무자가 소명하지 아니하거나 거짓으로 소명한 경우에는 미소명 또는 거짓

312) 국제조세조정법 시행령 제49조~제51조, 국세기본법 제84조의2, 제85조의5, 동법 시행령 제65조의4, 제66조 등.

으로 소명한 금액에 과태료율(20%)을 곱한 금액이 과태료로 부과된다(국제조세조정법을 제35조 제2항).

〈표 5-2-2〉 해외금융계좌 신고의무 위반에 대한 과태료

신고금액기준	미(과소)신고 과태료	미(거짓)소명 과태료
20억원 이하	해당 금액 × 10%	해당금액 × 20%
20억원 초과 50억원 이하	2억원 + 20억원 초과금액 × 15%	
50억원 초과	6.5억원 + 50억원 초과금액 × 20%	

※ 국제조세조정법 제35조, 동법시행령 제51조 제3항

(2) 명단공개

해외금융계좌 신고의무자가 신고기한 내에 신고하지 않거나 과소신고한 금액이 50억원을 초과하는 경우에는 국세정보공개심의위원회의 심의를 거쳐 인적사항, 신고의무 위반금액 등을 공개할 수 있다(국세기본법 제85조의5 제1항 및 제2항).³¹³⁾

(3) 형사처벌

해외금융계좌 신고의무자가 미(과소)신고한 금액이 50억원을 초과하는 경우 2년 이하의 징역 또는 신고의무 위반금액의 100분의 20 이하에 상당하는 벌금으로 처벌되고(국제조세조정법 제34조의2 제1항), 징역형과 벌금형은 병과될 수 있다(국제조세조정법 제34조의2 제2항). 형사처벌되는 경우 미(과소)신고 과태료는 부과되지 아니한다(국제조세조정법 제34조의2 제3항).³¹⁴⁾

313) 다만, 위원회가 신고의무자의 신고의무 위반에 정당한 사유가 있다고 인정한 경우나 국제조세조정법 제37조에 따라 수정신고 및 기한 후 신고를 한 경우 등에는 명단공개 대상에서 제외된다(국세기본법시행령 제66조 제1항 제4호).

314) 내국법인의 대표자, 내국법인 또는 거주자의 대리인, 사용인, 그 밖의 종업원이 그 내국법인 또는 거주자의 업무에 관하여 위에서 규정하는 범죄행위를 하면 그 행위자를 벌할 뿐만 아니라 그 내국법인 또는 거주자에게도 벌금형을 과한다. 다만, 내국법인 또는 거주자가 그 위반행위를 방지하기 위하여 상당한 주의와 감독을 게을리하지 아니한 경우에는 그러하지 아니한다(동법 제34조의2 제4항).

다. 해외금융계좌 신고 현황

2017년 해외금융계좌 신고현황을 보면(〈표 5-2-3〉), 총 신고인원은 1,133명, 신고금액은 61조 1천억원으로 2016년 대비 신고인원과 신고금액 모두 증가하였다. 개인의 경우 총 570명이 2,433개 계좌, 5조 1천억원을 신고하여 전년 대비 인원은 11.3%, 금액은 6.3% 증가하였다. 법인의 경우에는 총 563개 법인이 9,543개 계좌, 56조원을 신고하여 전년 대비 인원은 4.1%, 금액은 9.2% 증가한 것으로 나타나고 있다. 내국인의 해외투자 확대와 해외거래 증가 등이 그 원인으로 생각된다. 평균신고 금액으로 보면, 개인 1인당 평균 신고금액은 89억원이며, 법인 1개당 평균 신고금액은 995억원이다. 금액 구간별로 보면, 개인은 신고금액 20억원 이하가 247명(43.3%), 법인의 경우는 50억원 초과가 302개(53.6%)로 가장 많은 비중을 차지하고 있다.³¹⁵⁾

〈표 5-2-3〉 해외금융계좌 신고현황(연도별)

(단위: 명, 개, 백만원)

구분	2011			2012			2013			2014		
	인원	계좌수	금액	인원	계좌수	금액	인원	계좌수	금액	인원	계좌수	금액
전체	525	5,231	11.5	652	5,949	18.6	678	6,718	22.8	774	7,905	24.3
개인	211	768	1.0	302	1,059	2.1	310	1,124	2.5	389	1,574	2.7
법인	314	4,463	10.5	350	4,890	16.5	368	5,594	20.3	385	6,331	21.6
구분	2015			2016			2017					
	인원	계좌수	금액	인원	계좌수	금액	인원	계좌수	금액			
전체	826	8,337	36.9	1,053	11,510	56.1	1133	11,976	61.1			
개인	412	1,593	2.7	512	2,251	4.8	570	2,433	5.1			
법인	414	8,337	34.2	541	9,259	51.3	563	9,543	56.0			

※ 자료: 국세청 국세통계(<http://stats.nts.go.kr/>); 국세청, 보도자료(2017-9-7).

해외금융계좌 신고제도가 도입되어 시행된(2011년) 이후 신고금액은 꾸준히 증가하고 있다(증가율: 2017년 8.9%, 2016년 52.0%, 2015년 52.1%, 2014년 6.4%, 2013년, 22.8%, 2012년 6.2%). 특히 2015년 이후에는 급격하게 증가하고 있는데 이는 한·미간 조세정보 교환이 실시되는 등의 효과로 추측된다.³¹⁶⁾

315) 국세청, 보도자료(2017-9-7).

316) 안종석, “역외탈세 방지를 위한 제도개선”, 역외탈세 방지를 위한 제도개선 방안에 관한 공청

라. 개선방안

(1) 신고금액 기준

해외금융계좌는 해당연도의 매월 말일 중 어느 하루의 보유계좌잔액(복수 계좌인 경우에는 각 계좌잔액 합산)이 10억원을 초과하는 경우에는 신고의무가 발생한다(국제조세조정법 제34조 제1항).

종래에는 “해당 연도 중에 어느 하루라도 보유계좌잔액”이 10억원을 초과하는 경우에 신고하도록 하였으나, 2013년 법개정을 통해 “해당 연도의 매월 말일 중 어느 하루의 보유계좌잔액”이 10억원을 초과하는 경우에 신고하도록 개정되었다.³¹⁷⁾ 이는 신고의무자의 신고부담을 완화하기 위한 취지이지만, 신고의무 기준금액의 해당 여부를 매월 말일 계좌잔액만을 기준으로 하는 것은 의도적으로 매월말 계좌잔액을 기준금액(10억원) 이하로 조정하여 이를 악용할 여지가 충분히 존재한다. 역외세원관리 및 탈루된 세원의 파악이라는 해외금융계좌 신고제도의 도입 취지를 고려해 볼 때, 2013년 법개정 이전의 기준인 “해당 연도 중에 어느 하루라도 보유계좌잔액”이 보다 타당하다 생각된다.³¹⁸⁾³¹⁹⁾

(2) 신고금액

현재 해외금융계좌 신고기준금액은 “10억원”이다. 그러나 동 기준금액은 현재 우리나라의 경제규모를 고려해 볼 때 비교적 높다고 평가된다. 미국이 연중 1만달러, 일본은 5천만엔을 신고기준금액으로 삼고 있기 때문이다.³²⁰⁾

“10억원” 기준금액은 2010년 해외금융계좌 신고제도 도입 당시에 정해진 금액이 계속 유지되고 있는 것이다(구 동법시행령(대통령령 제22574호, 2010.12.30. 일부개

회(2014.7.9.) 자료집, 한국조세재정연구원, 24면 참조.

317) 법률 제11606호(2013.1.1., 일부개정)

318) 안경봉·오윤·손영철·임동원, 역외세원 양성화를 위한 제도 개선방안, 한국세법학회, 2017, 15면 참조.

319) 미국의 경우에도 “1역년(Calendar Year) 동안 어느 시점이든” 모든 해외금융계좌 잔고의 합계액이 \$10,000을 초과하는 경우 신고의무가 있다(국세청, 2017년 알기쉬운 해외금융계좌 신고제도, 2017, 22면 참조).

320) 주요 국가의 해외금융계좌 신고제도에 대한 내용은 박명호·최정욱·정훈, 주요국의 해외금융계좌 신고제도에 대한 비교 연구, 한국조세재정연구원, 2013, 24면 이하 참조 바람.

정) 제49조). 제도도입 당시 처음부터 신고대상기준을 과도하게 설정하여 납세자에게 과도한 부담을 지우는 문제 때문에 상대적으로 높은 금액기준을 설정한 것으로 생각된다. 우리나라의 경제규모를 고려하여 신고의무 기준금액을 낮출 필요가 있을 것이다.³²¹⁾

(3) 제재기준의 합리화

해외금융계좌 신고위반에 대하여는 신고금액 기준으로 과태료 및 형벌을 부과하고 있다. 신고기준금액(10억원)을 하향조정하는 경우 이에 대한 제재기준도 달라져야 하겠지만,³²²⁾ 현행 기준금액을 그대로 유지하는 경우에도 50억원을 초과하는 경우에만 형벌을 부과하도록 규정하는 것은 해외금융계좌 신고제도의 실효성을 담보하기 어려울 것이다. 따라서 50억원 이하의 금액에 대하여도 법정형을 “2년 이하의 징역 또는 위반금액의 20%” 보다 낮게 설정하여 형벌을 부과할 필요가 있다고 생각된다.

또한 ‘미(거짓)소명 과태료’의 경우에도 특별한 이유가 없다면 책임에 상응하는 제재를 가할 수 있도록 ‘미(과소)신고 과태료’와 같이 신고 위반금액에 따른 비율을 차등을 두어 규정하는 것이 타당할 것이다.

〈표 5-2-4〉 해외금융계좌 신고위반에 대한 제재 개정안(사안)

신고금액기준	미(과소)신고 과태료	미(거짓)소명 과태료	형벌
20억원 이하	해당 금액 × 10%	해당금액 × 10%	-
20억원 초과 50억원 이하	2억원 + 20억원 초과금액 × 15%	해당금액 × 15%	1년 이하의 징역 또는 위반금액의 10%
50억원 초과	6.5억원 + 50억원 초과금액 × 20%	해당금액 × 20%	2년 이하의 징역 또는 위반금액의 20%

321) 신고기준금액 인하를 주장하면서 “신고기준금액을 일시에 큰 폭으로 낮추는 것은 납세자들에게 새로운 협력비용을 야기하는 것이므로 점진적으로 낮추는 것”이 타당하다는 견해(안경봉·오윤·손영철·임동원, 위의 글, 15면)와 납세자의 부담을 완화하기 위하여 “자동정보교환협정에 따라 금융정보가 자동으로 교환되는 국가의 금융계좌에 대하여는 신고의무를 면제”하자는 견해(안중석, 위의 글, 25면)가 있다.

322) 김영환의원이 대표발의한 「국제조세조정에관한법률」 일부개정법률안(2013.6.7.)에 따르면, 해외금융계좌 신고기준금액을 3억원으로 법률에서 규정하고 있고(안 제34조 제1항), 신고의무 불이행에 대한 벌칙부과기준을 10억원을 초과하는 경우로 하향조정하며, 그에 대한 형벌은 2년이하의 징역 또는 신고의무 위반금액의 100분의 30이하에 상당하는 벌금(안 제34조의2)으로 강화하고 있다.

2. 자신신고자 등에 대한 인센티브 강화

가. 제재감면제도

(1) 제재감면제도

1) 현행 과태료 감경제도

현행 국제조세조정법상의 과태료 부과액은 최대 해당금액의 20%까지 부과할 수 있도록 규정하고 있고(법 제35조), 이에 근거하여 동법시행령에서는 신고를 촉진하기 위하여 수정신고나 기한 후 신고 등과 같이 자진신고의 경우에 대하여 일정한 범위에서 과태료를 감경해주고 있다(법시행령 제51조 제4항 및 제5항).

〈표 5-2-5〉 현행 과태료 감경제도

수정신고시 과태료 감경		기한후 신고시 과태료 감경	
시점*	감경금액	시점*	감경금액
6개월 이내	해당 과태료 금액 × 70%	1개월 이내	해당 과태료 금액 × 70%
6개월 ~ 1년 이내	해당 과태료 금액 × 50%	1개월 ~ 6개월 이내	해당 과태료 금액 × 50%
1년 ~ 2년 이내	해당 과태료 금액 × 20%	6개월 ~ 1년 이내	해당 과태료 금액 × 20%
2년 ~ 4년 이내	해당 과태료 금액 × 10%	1년 ~ 2년 이내	해당 과태료 금액 × 10%

※ 1. * 시점: 신고기한 기준
2. 국제조세조정법시행령 제51조 제4항, 제5항

2) 형벌의 임의적 감경

조세범처벌법에서는 조세포탈의 죄(동법 제3조 제1항)를 범한 자가 포탈세액등에 대하여 「국세기본법」 제45조에 따라 법정신고기한이 지난 후 2년 이내에 수정신고를 하거나 같은 법 제45조의3에 따라 법정신고기한이 지난 후 6개월 이내에 기한 후 신고를 하였을 때에는 형을 감경할 수 있다고 규정하고 있다(법 제3조 제3항).

(2) 개선

역외소득·재산은 국가간 정보교환이나 금융정보의 자동교환 등을 통한 정보확보가 매우 제한적이기 때문에 납세의무자가 자발적으로 신고하지 않으면 관련 정보를 확보

하여 과세하기 어렵다. 따라서 납세의무자로부터 자진 신고를 유도할 수 있도록 제도적인 보완이 더 필요할 것으로 생각된다.³²³⁾

첫째, 현재 '국제조세조정법 시행령'에 규정되어 있는 감면제도의 근거와 내용을 '법률'(국제조세조정법)에 명확히 규정하여 확실성과 명확성을 기해야 할 것이다. 현재 '국제조세조정법 시행령'에서 규정하고 있는 과태료 감경은 엄격하게 말하면 '과태료 부과기준'에 불과한 것이라 할 수 있다.

둘째, 과태료의 감면과 관련하여 과태료의 감경율을 더 높이는 방안이나 경우에 따라서는 - 감경으로 그칠 것이 아니라 - 감면까지도 가능할 수 있도록 하는 방안도 검토할 수 있을 것이다.³²⁴⁾ 이와 함께 현재 수정신고 및 기한 후 신고 기한을 관련 조세의 제척기간을 고려하여 연장하는 방안도 생각해 볼 수 있을 것이다.

셋째, 조세범처벌법상의 형사처벌 임의적 감경규정을 '필요적 감면'이나 '임의적 감면'규정으로 바꾸는 방안도 가능할 수 있을 것이다. 포탈세액이나 포탈행위의 중대성 등을 고려하여 다양한 인센티브를 부여할 수 있을 것이다.

넷째, 역외자산의 자금출처와 관련하여서는 외국환거래법이 적용되어 형사처벌을 받을 수 있다(법 제27조의2 등). 따라서 동 법률에 있어서도 자발적 신고 등에 대하여는 형사처벌을 감경할 수 있는 근거를 마련하여야 할 것이다.

나. 사면제도

(1) '미신고 역외소득·재산 자진신고' 제도(한시적)

'미신고 역외소득·재산 자진신고'는 국제거래 및 국외에서 발생한 소득과 세법상 신고의무가 있는 국외재산의 자진신고자에 대해 한시적³²⁵⁾으로 감면 및 처벌을 면제 준 것으로 2015.10.1.일부터 2016.3.31.일까지 6개월 간 시행되었다.

국제조세조정법은 2014.12.23.에 개정되면서,³²⁶⁾ 해외금융계좌의 성실신고를 유도

323) 공정거래법에서도 시정조치나 과징금을 감면해주는 '담합자진신고자 감면제도'(leniency)를 통하여 담합의 적발을 강화하고 있다(법 제22조의2 참조). 담합행위는 기업들 간에 묵시적이고 은밀하게 이루어지기 때문에 공정거래위원회 및 관련 정부부처 등이 그 증거를 찾기 쉽지 않기 때문에, 이를 통해 담합에 참여한 사업자의 해당 사실에 대한 자진신고를 유도하고 있다.

324) 안종석, 위의 글, 27면 참조.

325) '미신고 역외소득·재산 자진신고'를 규정한 국제조세조정법 제38조는 법률 제12849호(2014.12.23.) 부칙 제2조의 규정에 의하여 이 조는 2016년 12월 31일까지 유효함.

하기 위하여 해외금융계좌 미신고에 대한 제재를 강화하면서(벌금액: 위반금액의 10% → 20%, 과태료: 위반금액의 10% → 20%), 역외에 은닉한 소득과 재산을 한시적으로 자진신고하는 내국인에 대하여 과태료 및 가산세를 감면하고 명단공개를 면제할 수 있는 법적 근거가 마련되었다(법 제38조 신설).

국제조세조정법(법률 제12849호, 2014.12.23. 일부개정, 2015.1.1.시행)

제38조(자진신고에 대한 특례) ① 기획재정부장관은 「국세기본법」과 세법에도 불구하고 국세청장의 요청에 따라 1회의 특정 기간을 정하여 국제거래 및 국외에서 발생한 소득과 세법상 신고의무가 있는 국외재산(상속·증여로 인한 재산을 포함한다)으로서 법정 신고기한 내에 신고하지 아니하거나 과소하게 신고한 소득과 재산이 있는 내국인(관련 세무조사 또는 수사가 진행 중인 자 등 대통령령으로 정하는 자는 제외한다)에게 대통령령으로 정하는 바에 따라 해당 소득과 재산을 신고하고 세법에 따라 납부하여야 할 세액을 납부(이하 이 조에서 "자진신고제도"라 한다)하게 할 수 있다.

② 제1항에 따라 자진신고한 자에 대해서는 신고한 소득과 재산에 대하여 「국세기본법」, 세법 또는 「외국환거래법」상 부과되는 가산세(「국세기본법」 제47조의4에 따른 납부불성실가산세를 제외한다) 및 과태료를 대통령령으로 정하는 바에 따라 감면할 수 있고 명단공개를 면제할 수 있다.

③ 기획재정부장관 및 관계 중앙행정기관의 장은 자진신고제도를 효과적으로 운영하기 위하여 행정적·재정적 지원을 할 수 있다.

④ 국세청장은 「국세기본법」 제81조의13에도 불구하고 제1항에 따른 신고와 관련된 정보를 대통령령으로 정하는 바에 따라 관계 중앙행정기관의 장에게 제공할 수 있다.

⑤ 자진신고제도의 절차와 방법 등 제도의 시행과 관련하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

납부하여야 할 세액을 전액 납부한 것으로 통지된 자에 대하여는 가산세, 과태료 및 명단공개가 면제되었고 탈세행위 및 그와 관련한 부수행위에 대한 형사처벌에 대한 관용조치가 실시되었다.

〈표 5-2-6〉 미신고 역외소득·재산 자진신고 제도

구분		내용
자진신고기간		2015.10.1. ~ 2016.3.31. (6개월)
신고대상 및 요건	신고대상자	세법상 신고의무가 있는 거주자와 내국법인 * 신고대상 소득·재산과 관련하여 세무조사 및 관련 수사진행 등 과세 또는 처벌예정인 자 등은 제외
	신고대상 소득·재산	자진신고 대상 소득과 재산을 자진신고일 현재 국세 부과와 제척기간이 지나지 아니한 국외소득 및 국외재산으로서 법정 신고기한 내에 신고하지 아니하거나 과소하게 신고한 소득과 재산
	신고대상기간	국세기본법상 국세부과제척기간 이내(최대 15년)
제재 감면 내용	대상	납부하여야 할 세액을 전액 납부한 것으로 통지된 자
	제재 면제내용	- 가산세: 납부불성실 가산세를 제외한 가산세 면제 - 과태료: 세법 및 외국환거래법(외환거래 신고의무 위반 관련)상의 과태료 면제 - 명단공개: 국세기본법상의 명단공개 면제
	형사처벌 관용조치	탈세행위 및 그 부수행위에 대한 형사관용조치 · 「조세범처벌법」: 탈세 · 「국제조세조정에 관한 법률」: 해외금융계좌신고의무 위반 · 「외국환거래법」: 외국환거래 신고의무 위반 · 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」: 탈세 · 「특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 및 「국내재산도피방지법」: 재산국외도피 · 「범죄수익은닉의 규제 및 처벌 등에 관한 법률」 (특정경제범죄법상 국외재산도피죄와 관련된 범죄수익에 한정): 범죄수익 은닉·수수 * 다만, 신고한 소득 및 재산 형성과 관련하여 횡령, 배임, 사기 등 중대범죄 및 불법행위가 관련되어 있는 경우에는 형사처벌

※ 1. 국제조세조정법 시행령(대통령령 제26546호, 2015.9.25. 일부개정) 제50조의4~제50조의13
2. 기획재정부, 보도자료(2015-8-31)

(2) 제도개선

한시적으로 시행된 ‘미신고 역외소득·재산 자진신고’ 제도는 - 도입 당시 - 역외탈세가 지속적으로 증가하고, 지능화되면서 과세당국이 역외 세원을 파악하는 한계가 있어 납세자가 해당 소득과 재산을 스스로 신고하도록 하여 역외소득을 양성화할 필요성이 제기되었다.³²⁷⁾ 당시 역외탈세에 대한 제재를 대폭 강화하면서 한시적 역외

327) 이에 관하여는 박훈, “역외은닉소득 양성화를 위한 자발적 신고제의 도입방안에 관한 연구”, 조세학술논문집 제30집 제1호(2014), 65면 이하를 참조 바람

세원 양성화 조치로 자진신고제도가 필요하다는데 여야 합의가 이루어져, 2014년 박병선의원이 대표발의한 ‘역외탈세방지특별법안’³²⁸⁾ 중 자진신고제도 내용을 국제조세조정법 제38조에 수정 반영하였고, 이를 토대로 2016년 상반기까지 한시적으로 운용되었던 것이다.

그러나 여전히 역외탈세행위는 정보 접근 자체가 어려운 특성을 갖고 있기 때문에 과세 및 처벌을 위한 핵심정보를 얻기 위한 획기적인 방안(사면) 대한 논의는 계속 진행형이다.³²⁹⁾ 사면제도는 그 동안 국외에 은닉해 왔던 소득과 자산을 양성화하여 “과거의 조세포탈·회피가 미래의 성실한 신고를 저해하는 족쇄”³³⁰⁾를 끊어내는 데 목적이 있다. 따라서, 제도화되어 시행되고 있는 자진신고에 인센티브제도에 대한 개선 이외에도, 즉 - 추가적으로 - 탈루 및 포탈세액에 대한 조세채무 자체에 대한 면제가 수반되는 특별조치(사면)가 필요하다는 점에 동의할 수 밖에 없다. 과태료나 가산세의 감면이나 형사상의 관용조치만으로는 납세자의무자의 자진신고를 이끌어내는데 내는데 한계가 있기 때문이다.

과거에 광범위한 조세사면이 1961년 “조세범에 관한 특별조치법”에 의해 이루어진 경우가 있었다. 동 특별조치법에 의해 국세 및 지방세를 포함하여 형사처벌을 물론 가산세 이외에 조세 채무 자체를 전액 면제하는 조치를 이루어졌다.³³¹⁾

3. 포상금제도 개선

가. 포상금제도

(가) 탈세제보포상금 개요

탈세제보자에 대한 포상금 지급근거는 「국세기본법」 제84조의2이다. 그리고 이에 대한 구체적인 지급기준 등에 관하여는 동법시행령 제65조의4에 규정되어 있다. 이에 따르면 탈루된 세금 추징에 근거가 되는 중요한 자료가 제출되고 탈루한 세액이 5천만

328) 의안번호 제7252호(2013.10.11. 발의)

329) 안경봉·오운·손영철·임동원, 위의 글, 37면 이하 등 참조.

330) 안종석, 위의 글, 29면.

331) 국회는 어려움을 겪고 있는 농어업인의 금융부담을 완화하여 농어가의 경영안정과 농어업의 안정적인 발전을 도모하기 위해 2001년 1월 “농어업인부채경감에 관한 특별조치법”을 제정한 바 있다(법률 제6345호(2001.1.8. 제정, 2001.1.8. 시행).

원 이상 납부되는 경우에는 20억원(최대 30억원)의 범위에서 포상금을 지급할 수 있다고 규정하고 있다.³³²⁾

「국세기본법」 제84조의2에 따르면 - 국외재산과 관련하여 보면 - 포상금 지급액은 '탈세제보포상금'(법 제84조의2 제1항 제1호 등)과 '해외 금융계좌 신고포상금'(법 제84조의2 제1항 제6호)으로 구분해 볼 수 있다.

1) 탈세제보포상금

조세를 탈루한 자에 대한 탈루세액 또는 부당하게 환급·공제받은 세액을 산정하는데 중요한 자료를 제공한 자에 대하여는 다음과 같은 지급률을 적용하여 계산한 금액을 포상금으로 지급할 수 있다. 다만 포상금이 30억원을 초과하는 경우 그 초과하는 부분은 지급하지 아니한다(국세기본법 시행령 제65조의4 제1항).³³³⁾

〈표 5-2-7〉 포상금 일반 지급기준

탈루세액 등	포상금 지급률
5천만 원 이상 5억 원 이하	100분의 15
5억 원 초과 20억 원 이하	7천5백만 원 + 5억 원을 초과하는 금액의 100분의 10
20억 원 초과	2억2천5백만 원 + 20억 원을 초과하는 금액의 100분의 5

- ※ 1. 탈세제보포상금 한도 30억 원
- 2. 국세기본법시행령 제65조의4 제1항

지급요건은 ① 조세탈루를 증명할 수 있는 거래처, 거래일 또는 거래기간, 거래품목, 거래수량 및 금액 등 구체적 사실이 기재된 자료 또는 장부(이하 “자료”라 한다)나 그 자료의 소재를 확인할 수 있는 정보, ② 조세탈루와 관련된 회계부정 등 비밀자료

332) 구 조세범처벌절차법(2011.12.31. 전면개정법 이전) 제16조는 “조세범처벌법에 위반한 자의 포탈세액 또는 환급·공제받은 세액을 산정하거나 처벌을 함에 있어서 중요한 자료를 제공한 자에 대하여 대통령령이 정하는 바에 따라 1억원의 범위 안에서 포상금을 지급할 수 있다”고 규정하고 있었다. 그러나 2011년 동법 개정시(법률 제11132호, 2011.12.31. 개정, 2012.7.1. 시행)에 탈세제보 포상금 지급규정이 삭제되었다. 「조세범 처벌절차법」과 「국세기본법」에 각각 규정되어 있는 탈세제보 포상금제도는 그 성격이 유사함에도 지급금액, 지급시기 등이 달라 법적 혼란을 야기하는 문제점이 있었기 때문에 이를 삭제하여 탈세제보 포상금 지급 등은 「국세기본법」에 따라 이루어지도록 하기 위함이었다.

333) 이와 관련한 세부내용에 관하여는 「탈세포상금지급규정」(국세청훈령 제2186호, 2017. 2. 28. 개정)에서 규정하고 있다.

및 부동산 투기거래 또는 상속·증여세 탈루 등으로서 중요한 가치가 있는 정보, ③ 밀수, 마약 등 사회경제질서에 반하는 행위로서 조세탈루를 확인할 수 있는 자료, ④ 그 밖에 탈루 수법, 내용, 규모 등 정황으로 보아 중요자료로 보는 것이 타당하다고 인정되는 자료 등 중요한 자료를 제출하여야 한다(탈세포상금지급규정 제3조).

2) 해외 금융계좌 신고포상금

국제조세조정법 제34조에 따른 해외금융계좌신고의무 위반행위를 적발하는 데 중요한 자료를 제공한 자에 대하여는 다음과 같이 과태료 금액 또는 벌금액에 5~15%의 지급률을 적용하여 20억원 한도 내에서 포상금을 지급할 수 있다(국세기본법 제84조의2 제1항 제6호, 동법시행령 제65조의4 제15항).³³⁴⁾

〈표 5-2-8〉 해외금융계좌 신고의무 위반행위 제보에 대한 포상금 지급기준

과태료금액 또는 벌금액	포상금 지급률
2천만원 이상 2억원 이하	100분의 15
2억원 초과 5억원 이하	3천만 원 + 2억 원을 초과하는 금액의 100분의 10
5억원 초과	6천만 원 + 5억 원을 초과하는 금액의 100분의 5

- ※ 1. 탈세제보포상금 한도 20억 원
2. 국세기본법시행령 제65조의4 제15항

지급요건은 해외 금융기관의 이름, 계좌번호, 계좌잔액, 계좌 명의자 등 구체적인 정보를 확인하여 처벌 또는 과태료 부과 근거로 활용할 수 있는 자료 또는 이에 준하는 자료를 제출하여야 한다(해외금융계좌신고의무 위반행위에 관한 제보 처리와 포상금 지급규정 제3조).

나. 탈세제보자료 처리실적 및 포상금 지급현황

탈세제보 추진실적을 보면(〈표 5-2-9〉), 당해 연도 신규접수 건수를 기준으로 볼 때, 2011년 9,206건이었던 것이 2015년 21,088건으로 5년 동안 약 130% 증가한 것으

334) 해외금융계좌 신고의무 위반행위에 대한 포상금 지급과 관련한 상세한 내용은 「해외금융계좌 신고의무 위반행위에 관한 제보 처리와 포상금 지급 규정」(국세청훈령 제2183호, 2017.4.1. 개정)에서 규정하고 있다.

로 나타나고 있고 이에 따라 추징세액도 꾸준히 늘어나고 있다. 특히 포상금 지급액이 종래 1억에서 10억으로 대폭 확대된 2013년에는 탈세제보건수가 18,700건으로 전년대비 약 70% 증가하였으며, 추징세액은 전년대비 2.5배나 증가한 것을 알 수 있다.

〈표 5-2-9〉 탈세제보자료 처리실적 및 포상금 지급현황

(단위: 건, 백만원, %)

구분	탈세제보자료					포상금지급		
	처리대상건수(이월+당년)			처리건수	추가 징수세액	건수	지급액	건당 지급액
	계	전년이월	당년접수					
2011	10,744	1,538	9,206	9036	481,229	150	2,727	18
2012	12,795	1,708	11,087	10699	522,351	156	2,620	17
2013	20,866	2,096	18,770	17036	1,321,053	197	3,424	17
2014	23,272	3,830	19,442	18629	1,530,132	336	8,700	26
2015	25,733	4,645	21,088	19895	1,653,035	393	10,348	26

※ 자료: 국세청 국세통계(<http://stats.nts.go.kr/>)

〈표 5-2-10〉 탈세포상금 상한액 변화 추이

구분	2012년 이전	2013	2014	2015년 이후
상한액	1억원	10억원	20억원	30억원

〈표 5-2-11〉 탈세포상금 지급현황(지급금액별)

(단위: 건, 백만원)

구분	2011		2012		2013		2014		2015	
	건수	금액								
2천만원 이하	116	1,098	114	960	147	1,289	227	2,474	238	2,714
4천만원 이하	16	403	26	730	34	967	51	1,422	94	2,608
6천만원 이하	7	317	11	545	6	306	21	1,032	25	1,152
8천만원 이하	4	254	3	197	3	193	11	758	14	979
1억원 이하	7	655	2	188	7	669	16	1,418	11	1,005
2억원 이하	-	-	-	-	-	-	8	1,065	7	880
3억원 이하	-	-	-	-	-	-	1	219	4	1,010
4억원 이하	-	-	-	-	-	-	1	312	-	-
5억원 이하	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
6억원 이하	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
합계	150	2,727	156	2,620	197	3,424	336	8,700	393	10,348

※ 자료: 국회입법조사처, 「국세기본법」 제84조의2(포상금의 지급) 제1항의 입법영향분석, 2016, 32면

〈표 5-2-11〉에서 보는 바와 같이 2013년 법률개정 후 포상금 지급금액의 구간이 확대되어 포상금 지급액이 1억원을 초과하는 지급건수가 2014년과 2015년에 각각 10건과 11건으로 나타나고 있다.

다. 개선

포상금 지급액이 1억원을 초과한 건수가 2014년과 2015년에 각각 10건과 11건이라는 사실은 이 건수가 고액 탈세제보를 했다는 것을 의미한다. 즉 포상금 상한을 인상한 효과가 어느 정도 나타나고 있다고 평가할 수 있다.

탈세제보포상금 지급제도는 일반 국민으로 하여금 관련 정보의 제공을 장려하여 정보의 비대칭성 문제를 해결할 수 있는 장치로 활용할 수 있다. 그런데 현행 탈세포상금 지급현황을 보면 징수액대비 포상금 지급액의 비중이 매우 미미한 수준에 머물고 나타나고 있고, 포상금 지급액이 1억원을 초과하는 경우가 드물다. 따라서 지급기준을 보다 완화하여 제보를 활성화할 필요가 있으며, 해외금융계좌 신고의무 위반행위 제보에 대한 포상금 지급기준도 일반 포상금 지급기준과 비교해 볼 때 상향조정할 필요가 있다고 생각된다.

Ⅲ. 특별법 제정문제

1. 특별의 재정안

초국가적 조세범죄 대응 관련법령은 「국제조세조정법」, 「국세기본법」, 「조세범처벌법」, 「외국환거래법」, 「특정경제범가중처벌법」 등 다양한 법률들이 존재한다. 그러나 이러한 현행법들은 본래 국내세 포탈 방지나 외화밀반출 차단, 이중과세 회피 등의 입법목적을 가지고 제정된 법률들이기 때문에 국제거래가 활발하게 이루어지고 있는 현 경제상황에서 등장하고 있는 새로운 범죄형태인 역외탈세를 규율하는 데 여러 가지 비미점과 비효율성을 노정하고 있다는 비판이 있다.³³⁵⁾

이에 최근 조세회피처 이용 탈세행위 등이 국민적 관심의 대상이 되면서, 조세회피

335) 서보학, 위의 글, 188~189면

처를 이용하여 세금을 탈루하는 행위에 대한 종합적이고 체계적인 대응을 위하여 특별법이 국회에 제출되고 있다. 대표적인 제출 법률로는 이인영의원이 대표발의한 「조세회피처 남용 방지를 위한 특례법안」(2013.10. 제안)과 박원석의원이 대표발의한 「역외탈세방지특별법안」(2013.10. 제안)이 있다.³³⁶⁾

2. 특별법의 내용

가. 「조세회피처 남용 방지를 위한 특례법안」(이인영의원 대표발의안)³³⁷⁾

「조세회피처 남용 방지를 위한 특례법안」은 조세회피처를 이용하여 조세를 포탈한 자에 대한 가중처벌 등의 특례를 규정함으로써 세법의 실효성을 높이고 국민의 건전한 납세의식을 확립하고자 하는 목적으로 조세회피의 정의 및 지정, 조세회피처 관련 기본계획의 수립·시행, 재산신고대상의 확대 및 신고의무위반에 대한 처벌규정 신설, 조세회피처를 이용한 조세포탈에 형사처벌에 대한 처벌강화, 취업제한, 금융회사 임직원등의 보고의무 등을 주요내용으로 하고 있다.

- 기획재정부 장관은 매년 조세회피처 남용방지 기본계획을 수립·시행하고, 조세정보교환협정의 체결계획, 실적 및 운영 현황을 매년 국회 소관 상임위원회에 제출하도록 함(안 제5조 및 제6조).
- 국세청장은 국회 소관 상임위원회가 의결로 조세회피처재산정보를 요구하는 경우에는 그 사용목적에 맞는 범위 안에서 이를 제공하도록 함(안 제7조).
- 조세회피처에 소유하고 있는 금융계좌, 부동산에 관한 권리, 법인의 출자지분 등의 합계액이 대통령령으로 정하는 금액 이상인 자에 대하여 재산신고의무를 규정함(안 제8조).
- 조세회피처를 이용하여 조세 포탈한 자를 가중처벌 함(안 제11조).
- 조세회피처재산 신고의무를 불이행하는 경우 그 금액에 따라 징역 및 벌금 또는 과태료를 부과하도록 함(안 제12조 및 제15조).
- 조세회피처를 이용하여 조세 포탈하거나 조세회피처재산 신고의무를 불이행하여 유죄판결을 받은 사람에 대하여 취업제한 및 인·허가 금지를 규정함(안 제13조).
- 금융회사등의 임직원 등이 이 법에 규정된 죄를 범한 정황을 알았을 때 보고의무를 규정함(안 제14조).

336) 이 2개 법률안은 19개 국회임기만료로 폐기된 상태이다.

337) 의안번호 제7141호(2013.10.04. 제안)

나. 「역외탈세방지특별법안」(박원석의원 대표발의안)³³⁸⁾

「역외탈세방지특별법안」은 역외탈세를 사전적으로 차단하기 위하여 필요한 사항과 역외탈세에 관한 조사 및 처벌의 특례를 규정함으로써 국세행정에 대한 국민의 신뢰를 회복하고 조세정의를 실현하는 데 이바지함을 목적으로 역외탈세방지 기본계획 수립, 국제과세정보분석원을 설립, 신고대상재산을 확대 및 신고의무 위반에 대한 처벌 강화, 감면제도 신설, 입증책임 전환 규정 신설, 역외탈세집중관리지역 재산보유자에 대한 정기적인 세무조사, 포상금 확대 등을 주요내용으로 하고 있다.

- 국세청장은 역외탈세를 방지하기 위하여 5년마다 역외탈세방지 기본계획을, 1년마다 역외탈세방지 집행계획을 수립하여 국회 소관상임위원회에 보고하도록 함(안 제4조).
- 역외탈세방지 기본계획 및 집행계획의 수립 및 시행을 지원하고 국제과세정보의 취득·정리·분석 및 제공 등의 업무를 효율적으로 수행하기 위하여 국세청장 소속으로 국제과세정보분석원을 설립함(안 제5조).
- 금융계좌, 부동산에 관한 권리, 법인의 출자지분 등 10억원 이상의 국외재산을 소유한 자는 매년 6월에 세무서장에게 신고하도록 의무를 부과함(안 제6조).
- 국외재산 신고의무를 불이행하는 경우 그 금액에 따라 징역 및 벌금 또는 과태료를 부과하도록 함(안 제7조 및 제8조).
- 국외재산을 미신고하거나 과소 신고하는 경우 그 사유와 해당 국외재산의 취득·형성 과정에 관한 소명자료를 제출하도록 하고, 해당 국외재산을 자력으로 취득하였다고 인정하기 어려운 경우에는 증여받은 것으로 추정하여 증여세를 부과함(안 제11조).
- 국세청장은 특정 기간을 정하여 국외재산 또는 외국에서 발생한 소득에 대한 신고를 하게 할 수 있고, 이에 따라 자진 신고한 경우 가산세·과태료를 감면하고 고발을 면제할 수 있도록 함(안 제12조).
- 국외재산 신고의무를 위반한 자 또는 국외에 재산을 은닉하는 등의 행위로 조세포탈의 죄를 지은 자 등을 역외탈세집중관리대상자로 지정하고, 역외탈세집중관리대상자는 조세 관련 분쟁에 있어서 입증책임을 부담하도록 함(안 제13조).
- 법인세율이 100분의 15 이하거나 역외탈세가 용이한 것으로 인정되는 지역을 역외탈세집중관리지역으로 지정하고, 해당 지역에 10억원 이상의 재산 또는 법인의 출자지분을 보유한 자를 대상으로 정기적인 세무조사를 실시하도록 규정함(안 제14조).
- 국외재산 또는 외국에서 발생한 소득과 관련한 국세는 그 국세를 부과할 수 있는

338) 의안번호 제7252호(2013.10.11. 제안)

날부터 10년간 또는 과세당국이 납세의무 발생 사실을 안 날부터 1년간 부과할 수 있도록 규정함(안 제15조).

- 국세청장은 매년 역외탈세 발생 현황 및 적발 실적 등의 정보를 공개하도록 함(안 제16조).
- 국세청장은 역외탈세를 적발하는데 필요한 주요 자료를 제공한 자에게는 50억원의 범위에서 포상금을 지급할 수 있도록 함(안 제17조).

3. 판단

위에 설명한 2개의 특별법상에 규정된 내용들은 다양한 관점에서 논의가 가능한 것들이고, 현행 관련법령들에 수용되어 부분적으로 반영된 부분이 있고 특히 형사정책적인 논점과 관련한 내용은 이 보고서에서 정책방안을 제시하면서 다루었기 때문에 여기에서는 각 항목별 세부내용에 대한 분석을 생략하기로 하고 특별법 제정이라는 입법방식과 관련한 사항에 대하여 의견을 제시하고자 한다.

특별법 제정에 대하여는 의견의 대립이 있다. 반대하는 견해에서는 현행 세법의 체계 및 실효성 등의 관점에서 별도의 법률제정에 부정적이다. 즉, 현행 국제조세조정은 국제거래에 대한 특별법적 성격을 가지고 있고 동 법률에서 이미 역외탈세를 방지하기 위한 세법상 제도의 대부분을 규정하고 있으며, 조세범 등에 대한 형사처벌에 관한 사항은 현행 조세범처벌법에 일괄적으로 규정하는 것이 효율적이며, 현행 세법 체계를 감안할 때 부과제척기간, 신고포상금, 세무조사 대상선정 등 기본적·공통적 사항은 국제기본법에서 규정하는 것이 바람직하다는 것이다.³³⁹⁾

한편 찬성하는 견해는 역외탈세에 체계적으로 대응할 수 있는 제도적 기반 마련을 위해 별도의 법률을 제정할 필요성을 제시한다. 역외탈세에 대응하기 위한 현행 국제조세조정법률에서 해외금융계좌 신고제도 등을 규정하고 있으나 조세회피처 남용과 역외탈세에 대한 종합적이고 체계적인 대응에 관한 규정은 없는 현 상황에서는 별도의 법률을 제정하여 세원관리 및 제재를 강화하고 관련 기본계획을 수립하는 등 종합적인 대응책을 마련하는 것이 효과적이라는 것이다.³⁴⁰⁾

339) 기획재정위원회 “역외탈세방지특별법안”(박원석의원 대표발의: 7252) 검토보고서 및 “조세회피처 남용 방지를 위한 특별법안”(이인영의원 대표발의: 7141) 검토보고서 참조: 이경렬, “해외의 다회탈세의 국내환수를 위한 형사정책적 대응”, 비교형사법연구 제16권 제2호(2014), 248면.

340) 기획재정위원회 “역외탈세방지특별법안”(박원석의원 대표발의: 7252) 검토보고서 및 “조세회

역외탈세 영역에서의 특별법 제정을 포함한 여러 영역에서의 특별법 제정에 있어서는 찬반 의견 대립이 있다. 이러한 논의들에 있어서 핵심은, 찬성하는 견해는 당해 관련 사안에 대한 종합적이고 체계적인 규제가 가능하다는 것이고 부정하는 견해는 특별법 남발로 인하여 법집행의 혼란을 일으키고 이로 인해 오히려 법집행의 실효성을 떨어뜨릴 우려가 있다는 것이다. 이 연구에서는 후자에 중점을 두는 입장이다. 앞서 제시한 정책방안에서 보는 바와 같이 관련 법령에 대한 보완입법으로도 역외탈세 문제에 대한 대응이 가능하다고 보기 때문이다. 지금까지 많은 변화를 거쳐 오늘에 이르고 있는 각 세법, 국세기본법, 국제조세조정법, 조세범처벌법 등의 조세 규제체계가 상호간에 유기적으로 연결되어 각각 기능을 담당하면서 작동하고 있는 상황에서 새로운 하나의 규제체계 등장은 득보다 실이 많을 것으로 생각된다.

제3절 절차법적 관점

1. 입증책임의 완화

조세소송에서도 - 일반 행정소송과 같이 - 납세의무자·과세물건·과세표준 등의 과세요건사실(권리발생사실)에 대한 입증책임을 과세당국에 있다.³⁴¹⁾ 그 밖에 비과세요건에 해당하는 사실이나 부과제척기간 및 소멸시효의 완성 등은 납세의무자가 입증하여야 한다.³⁴²⁾ 형사절차에서도 법치국가의 원리에 따라 무죄추정의 원칙 또는 의심스러울 때는 피고인의 이익으로(in dubio pro reo)의 원칙이 적용되는 결과 검사가 저증책임을 부담하는 것이 원칙이다.³⁴³⁾

따라서 초국가적 조세범죄의 경우에도 그 범죄 성립요건에 관한 입증책임은 국가에게 있으며, 역외거래가 아무리 자료수집 및 과세사실에 대한 입증의 어려움이라는

피처 납용 방지를 위한 특별법안”(이인영의원 대표발의: 7141) 검토보고서 참조. 서보학 교수는 “역외탈세에 대한 과세행정적·형사적 대응체계를 효율적으로 정비하여 역외탈세를 사전에 효율적으로 차단하고 사후 엄정한 대응을 하기 위해서는 역외탈세 방지·제재에 특화된 특별법을 제정하는 것이 필요하다”고 한다(서보학, 위의 글, 189~190면).

341) 대법원 1981.5.26. 선고 80누521 판결.

342) 대법원 2002.11.13. 선고 2002두6392 판결

343) 이은모, 형사소송법, 박영사, 2012, 603면.

특성을 갖고 있다할지라도 이에 대한 예외를 인정하는 것은 법치국가의 원리에 반하기 때문에 인정하기 어려울 것이다.

따라서 이러한 문제점을 회피하면서 입증책임을 완화할 수 있는 방안으로는, 초국가적 조세범죄·회피에 있어서는 납세자가 구성한 거래가 경제적 실질에 부합하는지를 납세의무자가 소명하도록 하는 '소명의무'를 부여하는 방안을 고려해 볼 수 있다. 즉, 법률상 정해진 신고의무 또는 자료제출의무를 다하지 않을 경우에 초국가적 조세범죄의 납세자에 대하여 소명의무를 부여하는 방안이다.³⁴⁴⁾ 예를 들어, 내국기업이 조세회피처에 페이퍼컴퍼니를 설립한 경우에 그 행위 자체가 탈세목적에 있는 것이라고 확정할 수는 없지만, 납세의무자가 조세회피처에 회사를 설립한 합법적인 또는 정당한 이유를 소명하지 못하거나 또는 정당한 거래내역 등을 소명하지 못하는 경우에는 일응 탈세로 추정할 수 있도록 하는 것이다.³⁴⁵⁾ 국제조세조정법은 2014년 법개정을 통해,³⁴⁶⁾ 해외금융계좌 신고의무자가 신고기한 내에 해외금융계좌정보를 신고하지 아니하거나 과소 신고한 경우에는 그 신고의무자에게 신고의무 위반금액의 출처에 대하여 소명을 요구할 수 있도록 규정하였다(법 제34조의3 제1항). 그러나 이에 대한 법적 효과는 불소명 또는 거짓소명에 대한 과태료 부과(법 제35조)에 불과하고 그 밖에 추정규정은 없다.³⁴⁷⁾³⁴⁸⁾

추정과 관련하여 참조할만한 입법례는 공정거래법이다. 공정거래법에는 부당한 공동행위의 성립요건인 합의의 입증근거를 입법적으로 경감시키기 위하여 일정한 요건이 충족되는 경우에 합의의 존재를 추정하는 조항이 규정되어 있다(법 제19조 제5항).³⁴⁹⁾ 즉, 부당한 공동행위, 특히 입찰담합과 같은 경우의 사업자간의 합의는 상호간의 긴밀한 관계 속에서 매우 은밀하게 이루어지기 때문에 합의의 존재를 직접 입증하는 것은 현실적으로 매우 어렵기 때문이다.³⁵⁰⁾

344) 안경봉·오윤·손영철·임동원, 위의 글, 7면.

345) 박미숙·윤해성·서주연, 역외탈세의 유형분석과 법적 쟁점, 한국형사정책연구원, 2014, 88면.

346) 법률 제12164호(2014.1.1. 개정, 2015.1.1. 시행)

347) 서보학, 위의 글, 196면 참조.

348) 박원석의원이 대표발의한 「역외탈세방지특별법안」(의안번호 제7252호, 2013.10.11. 제안)에서는 국외재산을 미신고하거나 과소 신고하는 경우 그 사유와 해당 국외재산의 취득·형성과정에 관한 소명자료를 제출하도록 하고, 해당 국외재산을 자력으로 취득하였다고 인정하기 어려운 경우에는 증여받은 것으로 추정하여 증여세를 부과할 수 있도록 규정하고 있다(안 제11조).

349) 또한 시장지배적 사업자의 추정(법 제4조)과 기업결합의 추정(법 제7조 제4항) 규정 참조.

350) 2007년 법개정(제14차 법개정) 이전에는 '행위의 외형상의 일치'와 '경쟁제한성'의 입증만 있

제19조(부당한 공동행위의 금지) ①~④ (생략)

⑤ 2 이상의 사업자가 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 하는 경우로서 해당 거래분야 또는 상품·용역의 특성, 해당 행위의 경제적 이유 및 파급효과, 사업자 간 접촉의 횟수·양태 등 제반사정에 비추어 그 행위를 그 사업자들이 공동으로 한 것으로 볼 수 있는 상당한 개연성이 있는 때에는 그 사업자들 사이에 공동으로 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위를 할 것을 합의한 것으로 추정한다.

⑥ (생략)

II. 공소시효**1. 조세범죄 공소시효**

조세범처벌법상 역외탈세 등 조세포탈행위에 대한 공소시효는 7년이고, 특가법 제8조351)의 적용을 받는 양벌규정(법 제18조)에 따른 법인의 공소시효는 10년이다.

본래 조세범처벌법 제정당시에는 - 일종의 행정범이라 할 수 있는 - 재정범에 대하여 오랫동안 불확정한 상태에 두는 것은 너무 가혹하다는 이유로 형사소송법상의 공소시효를 적용하지 않고 별도로 '2년'이라는 단기시효를 채용하였다. 그러나 조세범죄도 일반 형사범과 기본적으로 차이가 없다는 점 등을 근거로 너무 단기라는 비판이 꾸준히 제기되어 1976년 3년, 1994년 5년, 2015년에는 7년으로 연장되었다.³⁵²⁾

오면 - 사업자들의 합의를 추정케 할 '정황사실'을 고려할 필요 없이 - 합의가 존재하는 것으로 추정할 수 있도록 되어 있었다(대법원 2002.03.15. 선고 99두6514, 6521 판결 참조). 이에 대하여는 법 해석상의 문제와 사업자에 대한 가혹한 입법이라는 등의 논란이 계속되었고, 결국 2007년 법개정을 통해 단순히 외형상 부당한 공동행위에 해당하는 행위가 존재할 뿐만 아니라 다양한 정황증거와 제반사정을 고려하여 개연성이 있는 경우에 한하여 합의의 존재를 추정할 수 있도록 규정하였다. 상세한 내용은 이천현 외, 공공공사 입찰담합 제재의 중복문제 개선 및 실효성 확보방안 연구, 한국형사정책연구원, 2014, 427면 이하 참조 바람.

351) 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제8조(조세 포탈의 가중처벌) ① 「조세범 처벌법」 제3조제1항, 제4조 및 제5조, 「지방세기본법」 제102조제1항에 규정된 죄를 범한 사람은 다음 각 호의 구분에 따라 가중처벌한다.

1. 포탈하거나 환급받은 세액 또는 징수하지 아니하거나 납부하지 아니한 세액(이하 "포탈세액등"이라 한다)이 연간 10억원 이상인 경우에는 무기 또는 5년 이상의 징역에 처한다.
2. 포탈세액등이 연간 5억원 이상 10억원 미만인 경우에는 3년 이상의 유기징역에 처한다.

② 제1항의 경우에는 그 포탈세액등의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금을 병과한다

352) 이천현, 조세형법의 합리화 방안에 관한 연구, 한양대박사학위논문, 2000, 184면 이하 참조.

〈표 5-3-1〉 조세범죄 공소시효 연혁(조세범처벌법)

1951년(제정)	1976년 개정	1994년 개정	2015년 개정
2년	3년	5년	7년

이처럼 조세범처벌법은 조세범죄에 대한 공소시효 규정을 별도로 규정하고 있기 때문에 형사소송법상의 공소시효 규정(법 제249조)의 적용을 받지 않게 된다. 만약, 조세범처벌법상에 별도의 공소시효 규정을 두고 있지 않아 형사소송법상의 공소시효 규정의 적용을 받게 되면 다음과 같은 차이를 발견하게 된다. 첫째는, 조세포탈죄(조세범처벌법 제3조)에 대한 공소시효가 조세범처벌법 공소시효 규정에 의해 ‘2년’이 더 연장되었다는 점이다. 둘째는 특가법 제8조의 적용을 받는 양벌규정(법 제18조)에 따른 법인에 대한 공소시효에 있어서는, 특가법 제8조 제2호가 적용되는 경우에는 차이가 없으나 특가법 제8조 제1호가 적용되는 경우에는 조세범처벌법 공소시효 규정에 의해 ‘5년’이 더 축소되었다는 점이다.³⁵³⁾

〈표 5-3-2〉 조세범죄 공소시효

구분	조세범처벌법상의 공소시효	형사소송법이 적용될 경우 공소시효
조세포탈(법 제3조)	7년	5년
특가법 제8조의 적용을 받는 양벌규정(법 제18조)에 따른 법인	특가법 제8조 제1호가 적용되는 경우	15년
	특가법 제8조 제2호가 적용되는 경우	10년

※ 조세범처벌법 제22조, 형사소송법 제249조

2. 공소시효 연장 필요성

이 연구 제3장에서 살펴본, ‘완구왕’ 사건의 경우 일부 현행 특가법이 적용되지 않은 연간 포탈세액 5억원 이하에 대해 5년 공소시효(구 조세범처벌법 제17조) 완성을 이유로 기소하지 못하였다. 즉 피고인 A는 1999 과세연도에도 Comm-BVI 명목으로 약 730억 상당의 금원을 페이퍼컴퍼니로 송금하였고 이 부분에 대한 소득 역시 2000.

353) 서보학, 위의 글, 201면 참조.

5. 31.자로 신고누락하여 조세를 포탈하였는데, 국세청에서 그 부분에 대한 종합소득세(가산세 포함) 약 900억원을 부과제척기간(10년) 이내인 2010. 5. 27.자로 우선 고지하였고, 그 이후 2010. 7. 7. 본건에 대하여 형사고발하였는데 1999 과세연도 부분은 고발 시점에서 공소시효가 완성되어 고발 범죄사실에는 포함되지 않았다.³⁵⁴⁾ 그리고 '선박왕' 사건에서 1심은 법인의 일부 특가법위반에 대하여 구 조세범처벌법 제17조에 공히 공소시효가 5년으로 규정되었기에 공소시효가 완성되었다는 이유로 면소를 선고하였다.

초국가적 조세범죄사건의 경우에는 정보 확보가 매우 제한적일 뿐만 아니라 그 적발이나 처벌에 상당한 시간을 요하는 경우가 일반적이다. 또한 우리 사회뿐만 아니라 국제사회에서도 커다란 문제가 되고 있는 초국가적 조세범죄의 반회사회성·비난 가능성과 우리 경제에 미치는 해악이 매우 크다. 이러한 특성을 고려해 볼 때 현행 공소시효의 연장의 필요성이 있다.

적어도 - 위에서 살펴본 바와 같이 - 조세범처벌법상의 독자적인 공소시효규정에 의하여 오히려 공소시효가 축소되는 결과를 야기하는 경우(특가법 제8조의 적용을 받는 양벌규정(법 제18조)에 따른 법인에 대한 공소시효에 있어서 특가법 제8조 제1호가 적용되는 경우: '5년'이 더 축소됨)는 바로 잡아야 할 것이다.

그리고 더 나아가 국세기본법상의 국세부과 제척기간과의 형평을 고려할 필요가 있다. 국세기본법 제26조의2는 조세채권·채무관계를 신속히 확정하여 납세자를 보호하고 징세사무의 경제를 보장하기 위하여 국세의 부과 제척기간을 규정하고 있다. 제척기간이란 과세당국의 조세 부과권을 행사할 수 있는 존속기간을 말한다.

국세기본법에 규정된 제척기간은 과세포착이 어려운 정도에 따라 상속세·증여세와 기타의 세목으로 구분하고, 각각의 행위 유형에 따라 국세부과 제척기간을 다음과 같이 구분하여 규정하고 있다.³⁵⁵⁾

354) 서울중앙지방법원 2012.2.9. 선고 2011고합119 판결; 정성운, 위의 글, 283면 참조.

355) 이러한 점은 대법원의 입장에서도 확인할 수 있다. 대법원 2013.12.12. 선고 2013두7667 판결 ("구 국세기본법(2007. 12. 31. 법률 제8830호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제26조의2 제1항의 입법 취지는 조세법률관계의 신속한 확정을 위하여 원칙적으로 국세 부과권의 제척기간을 5년으로 하면서도 국세에 관한 과세요건사실의 발견을 곤란하게 하거나 허위의 사실을 작출하는 등의 부정한 행위가 있는 경우에 과세관청으로서는 탈루신고임을 발견하기가 쉽지 아니하여 부과권의 행사를 기대하기가 어려우므로 당해 국세에 대한 부과제척기간을 10년으로 연장하는 데에 있다).

〈표 5-3-3〉 국세부와 제척기간

구분	유형	제척기간
상속세·증여세	포탈, 무신고, 거짓신고	15년
	그 밖의 경우	10년
기타의 세목	포탈	10년
	무신고	7년
	그 밖의 경우	5년

※ 국세기본법 제26조의2

재정과 관련한 행정업무 효율성을 목표로 하는 조세부과권 행사와 관련한 제척기간도 행위의 불법성 여부에 따라 유형화하여 제척기간을 달리하면서, 조세포탈행위와 관련한 경우에는 제척기간을 상속세·증여세의 경우에는 15년, 기타의 세목의 경우에는 10년으로 연장하여 규정하고 있다. 초국가적 조세범죄의 불법성, 자료확보의 한계에 따른 적발 및 조사(수사)의 어려움 등을 고려하여 그 공소시효 기간을 국세부과 제척기간 수준으로 연장하는 것이 타당할 것이다.³⁵⁶⁾

제4절 국가간 정보교환 협력 및 조직역량 강화

1. 국가간 정보교환 협력 강화

1. 국가간 정보교환 협력 현황

국가간 조세정보교환은 - 다양한 분류가 가능하지만 - 그 제공방식에 따라 상대국의 요청에 의한 경우와 자동 정보교환으로 대별할 수 있다. 전자에 해당하는 것은 「조세조약」이나 「조세행정공조협약」 등이 있고, 후자에 해당하는 것은 「다자간 금융정보자동교환협정」 등이 있다.

356) 동지: 서보학, 위의 글, 202면; 정성윤, 위의 글, 291~292면.

가. 「조세조약」

조세조약(소득 및 자본에 관한 조세의 이중과세회피 및 탈세방지를 위한 협약)은 국제적인 거래에서 일어나는 이중과세를 회피 및 탈세를 방지할 목적으로 당사국간에 체결하는 조약을 말한다. 2017년 9월 현재 우리나라가 체결한 조세조약은 시행국이 92개국, 제정서명국이 3개국, 제정가서명국이 3개국이다(시행국 가운데 개정 서명국은 1개국, 개정 가서명국은 6개국).³⁵⁷⁾

조세조약은 이중과세의 회피를 주된 목적으로 하고 있지만 계약국 과세당국들 간의 정보교환 및 조세징수에 협조 등도 내용으로 담고 있다. 최근에는 조세조약 체결 및 개정시에 제3국의 거주자가 조세회피처를 경유하여 국내에 투자함으로써 조세조약의 혜택을 향유하는 경우에 대해서는 조세조약상 비과세 또는 제한세율 적용혜택을 배제하도록 하는, 즉 조세조약 남용 방지규정이 마련되고 있다.³⁵⁸⁾

나. 조세정보교환협정

조세조약이 체결되지 않은 국가들과는 이와 유사한 내용을 골자로 하는 국가간 조세정보교환협정을 체결하게 된다. 조세정보교환협정은 주로 조세회피처 국가와의 정보교환을 목적으로 한다.

2017년 9월 현재 조세회피처 10개 국가와 조세정보 교환 협정을 체결하였고 체계추진 중인 곳은 5개국이다. 이 가운데 서명국이 코스타리카 등 2개국, 가서명국은 마카오 등 3개 국가이다.³⁵⁹⁾

357) 기획재정부, 조세조약 및 정보교환협정 등 체결현황 (2017.9.)

358) 국회예산정책처, 2017 조세의 이해와 쟁점: 국제조세, 2017, 82~83면 참조.

359) 기획재정부, 조세조약 및 정보교환협정 체결현황 (2017.9.)

〈표 5-4-1〉 정보교환협정 현황

구분		해당국가(지역)
시행국(10)		룩아일랜드(12.03.05), 마셜제도(12.03.09), 바하마(13.07.15), 버뮤다(15. 02. 13), 저지(16.11.21), 영국령버진제도(16.11.21), 사모아(16.11.22), 건지(16.12.21), 안도라(16.12.21), 모리셔스(17. 04. 13)
체결추진 중	서명국(2)	바누아투(12.03.14.), 코스타리카(16.10.12)
	가서명국(3)	라이베리아(10.06.17), 세인트루시아(10.07.14), 마카오(16.2.15)

※ 기획재정부, 조세조약 및 정보교환협정 체결현황 (2017.9.)

다. 다자간 「조세행정공조협약」

다자간 조세행정공조협약(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)은 OECD 회원국과 유럽평의회(Council of Europe)간 정보교환 등 세정 협력을 위해 시행하고 있는 다자간 국제공조 협약이다. 우리나라는 2010년 5월 서명 후 2012년 7월 1일부터 발효되었다.³⁶⁰⁾

2017년 9월 현재 총 113개 국가(속령 15개 포함)와 다자간 조세행정교환협정을 체결하였다. 이 가운데 발효국가는 90개(속령 15개 포함)이다.³⁶¹⁾

라. 「다자간 금융정보자동교환협정」(MCAA)

「다자간 금융정보자동교환협정」(MCAA)은 각국에 납세 의무가 있는 고객의 금융정보를 자동으로 교환하기 위한 협정이다. 2016년 10월 현재 MCAA에 서명한 국가 및 지역은 총 84개국이다(2017년 시행국 53개국, 2018년 시행국 31개국).³⁶²⁾³⁶³⁾

마. 「한미 금융정보자동교환협정」(FATCA)

「한미 금융정보자동교환협정」(FATCA)은 한국이 미국인의 금융정보를 미국에 제공하게 됨과 동시에 미국도 한국거주자의 금융정보를 한국에 제공하게 된다. FATCA에

360) 국회예산정책처, 2017 조세의 이해와 쟁점: 국제조세, 2017, 84면.

361) 기획재정부, 조세조약 및 정보교환협정 체결현황 (2017.9.)

362) 기획재정부, 보도자료(2016-10-14.)

363) 상세한 내용은 이 연구 제4장 내용 참조

2015년 6월에 서명하였고, 그 비준동의안은 2016년 9월에 국회를 통과하여 발효되었다.³⁶⁴⁾

2. 국가간 정보교환 협력강화

우리 정부는 국가간 과세정보교환을 위하여 조세조약, 정보교환협정, 조세행정공조약 등을 체결하여 협력을 도모하고 있다. 조세조약이나 조세정보교환협정에 의한 과세당국간 정보교환은 요청국가의 요청이 있어야 할 뿐만 아니라 요청대상자에 대한 구체적인 정보를 가지고 특정해서 요청하여야 하는 한계가 있다. 이에 MCAA나 FATCA를 체결하여 정기적으로 금융정보 확보할 수 있는 채널을 확대하고 있다.³⁶⁵⁾

이러한 점들을 반영하여 국제조세조정법에서는 “국가 간 조세협력”(제7장)을 마련하여 조세조약의 시행(법 제33조), 국가 간 조세징수의 협조(법 제30조), 조세 및 금융정보교환(법 제31조), 세무조사 협력(법 제32조) 등에 대해 규정하고 있다.

국가간 정보교환 채널의 확대, 특히 조세회피처의 성격이 강한 국가들과의 정보교환협정의 체결은 정보의 비대칭성을 해결하여 초국가적 조세범죄를 막는데 핵심적인 역할을 할 수 있기 때문에, 지속적인 정보교환을 위한 협정체결 확대 등의 노력이 필요하다. 예를 들어, 우리나라 국제조세조정법 제32조에 근거해 조세조약이 적용되는 자와의 거래에 대하여 세무조사가 필요하다고 판단되는 경우 체약국과 동시에 세무조사를 하거나 상대국에 세무 공무원을 파견하여 직·간접적으로 세무조사를 할 수 있다. 이에 따라 우리나라는 일본(1987년) 및 미국(1990년)과 「조사공무원 해외파견 출장 조사에 관한 약정」을 체결하였다.³⁶⁶⁾ 이러한 적극적인 노력이 필요하다.

또한 초국가적 조세범죄와 관련하여 과세처분에 대한 징수가 중요한 의미를 갖는다. 과세당국에 의한 과세처분이 이루어진다 할지라도, 납세의무자의 자산이 국외에 있는 한계로 인하여 이에 대한 징수가 제대로 이루어지지 않는다면 과세행정의 실효성

364) 상세한 내용은 이 연구 제4장 내용 참조

365) 정부는 양자간 협정을 통해 역외금융정보를 확보해 나아가는 동시에 다자간 금융정보자동교환협정을 통해서도 다른 나라와의 금융정보자동교환을 지속적으로 확대해 나갈 방침을 밝히고 있다. 20117년에는 네덜란드, 벨기에, 아일랜드 등 38개국과 금융정보자동교환을 진행할 예정이며, 20118년부터는 스위스, 일본, 캐나다 등 31개국을 추가하여 금융정보를 교환할 예정이라고 한다(기획재정부, 보도자료(2016-10-14)).

366) 국회예산정책처, 위의 책, 86면 참조.

을 담보할 수 없다. 징수권 행사나 형벌(재산형) 집행에 관한 내용도 조세조약 등에 포함시키는 노력도 함께 필요하다.³⁶⁷⁾

II. 조직의 대응역량 강화

1. 국세청 대응 조직운영 현황

가. 해외세정요원 운영

국세청에서는 2011년 11월부터 해외에서 탈세정보 등을 수집하여 역외탈세 대응역량을 강화하기 위하여 - 2014년 현재 - 10개국에 21명의 세정요원을 파견해 운영하고 있다. 2011년 9명에서 2012년 14명, 2013년 16명, 2014년 21명으로 꾸준히 늘려왔다.³⁶⁸⁾

〈표 5-4-2〉 해외세정요원 현황

구분	2011	2012	2013	2014
아시아	7	12	14	17
유럽	1	1	1	2
미주	1	1	1	2
합계	9	14	16	21

※ 자료: 감사원, 위의 감사결과보고서, 34면.

국세청은 2013년 9월에 미국·영국·호주 3국과 조세회피처 정보 공유와 해외세정요원 파견 등 자체 정보수집 활동을 강화한 결과, 2013년 6월초 영국령 버진아일랜드(BVI), 케이만제도 등 대표적 조세회피처의 페이퍼컴퍼니와 관련된 400기가 바이트 분량의 원본 데이터를 확보하였으며, 확보한 원시자료(페이퍼컴퍼니와 관련된 임원 및 주주의 인적사항, 미공개 재무정보 등)를 통해 한국인으로 추정되는 405명의 명단을 추출하였고, 이에 대해 원시자료와 국세통합시스템(TIS) 등을 연계하여 정밀검증을 실시한 결과, 현재까지 267명의 신원을 확인하였다.³⁶⁹⁾

367) 정성윤, 위의 글, 297~299면 참조.

368) 감사원, 위의 감사결과보고서 34면.

369) 국세청, 보도자료(2013-9-3).

감사원 감사에 따르면, 2014년 7월 현재 10개국에 파견돼 있는 21명의 세정요원들 중 외국어등급대비표상 등급이 확인되는 16명을 대상으로 해외정보 활동에 있어 기본적인 외국어 능력을 점검한 결과 이들의 평균 토익점수는 585점에 불과하여 정보수집에 필요한 의사소통이 의심된다고 지적되었다(해외 주재관 선발 시 요구되는 어학능력기준을 적용하면 87.5%인 14명이 '자격 미달'에 해당한다).³⁷⁰⁾

그리고 2013년 기준 1년간 해외세정요원들이 수집한 19건³⁷¹⁾의 역외탈세혐의정보 중 47%인 9건만이 세무조사로 활용되었다(10건은 직접조사에 활용하기 어려워 보완 등의 사유로 역외탈세담당관실에서 관리). 이 9건 가운데 실제 세금추징으로 연결된 정보는 5건(추징세액 133억 원)에 불과한 것으로 나타났다(3건은 관련 추징세액이 없었고, 1건은 해당 법인이 도산하였다). 특히 역외탈세혐의정보를 제출하지 않은 직원 3명이나 되는데도 특별한 조치를 취하지 않는 등 해외세정요원들의 정보제출 실적 및 활용 실태에 대한 평가도 하지 않은 것으로 나타났다.³⁷²⁾

나. 역외탈세 추징금 추징현황

연도별 역외탈세 추징금 추이를 보면, 추징 및 징수 실적이 매년 증가하는 추세를 보이고 있다. 2013년에는 역외탈세 추징세액이 1조원을 넘어서 전년도 대비 징수율이 약 14%나 증가한 것으로 나타나 국세청의 역외탈세 대응활동의 효과가 지속적으로 향상되고 있다고 평가할 수 있다.

그러나 역외탈세 추징세액에 대한 불복제기는 2015년을 기준으로 볼 때 당해 년도 역외탈세 조사건수의 22.9%(51건)에 달한다. 이를 추징세액 기준으로 보면 당해 년도 추징세액의 57.7%(7,422억원)에 달한다. 불복제기가 건수 대비 보다 금액 대비가 훨씬 높은 것은 주로 고액역외탈세 사건에서 불복제기가 많기 때문인 것으로 분석된다.³⁷³⁾

370) TNT 뉴스(2013.09.03.)(<http://tntnews.co.kr/news/view.html?section=photo&category=4&no=8149>)

371) 2013년도 해외세정요원이 수집한 정보는 총 164건으로, 개별납세자의 구체적인 역외탈세혐의 정보 19건을 제외한 나머지 145건은 ① 구체적이지 않은 역외탈세 관련 정보가 57건, ② 현지 투자정보·세미나정보·소송정보 등이 61건, ③ 세무조사 관련 현지확인 정보가 27건 등이었다. 이것들은 조사실익이 낮아 누적관리하는 정보이거나 역외탈세 관련 데이터베이스 구축자료로 활용되었다(감사원, 위의 감사결과보고서, 35면).

372) 감사원, 위의 감사결과보고서, 34~36면 참조.

373) 국회예산정책처, 위의 집행점검·평가, 118면 이하 참조

〈표 5-4-3〉 역외탈세 추징금 추징률 추이(2010~2015)

(단위: 건, 억원, %)

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
조사건수	95	156	202	211	226	223
추징세액	5,019	9,637	8,258	10,789	12,179	12,861
징수금액	3,539	2,858	6,151	9,491	8,875	11,163
징수율	70.5	29.7	74.5	88.0	72.9	86.8

※ 자료: 국회예산정책처, 2016년도 국가주요사업 집행점검·평가, 2016, 118면

〈표 5-4-4〉 역외탈세 추징세액에 대한 불복제기 현황

(단위: 건, 억원)

연도	역외탈세조사		불복제기			
	건수	추징금액	건수 및 비율		금액 및 비율	
			건수	비율(%)	건수	비율
2013	211	10,789	36	17.1	5,825	54.0
2014	226	12,179	42	18.6	8,491	69.7
2015	223	12,861	51	22.9	7,422	57.7

※ 자료: 국회예산정책처, 2016년도 국가주요사업 집행점검·평가, 2016, 119면

2. 조직대응역량 강화

국외에서의 탈세정보와 관련자료의 수집은 탈세에 대한 과세 및 처벌을 위한 중요한 사전 준비활동이라 할 수 있다. 따라서 조직의 역량강화를 위해서는 국외 현장에서 활동하는 인력의 선발 및 운영이 합리적으로 이루어질 필요가 있다. 또한 국내에서 활동하는 인력들의 인력의 보강도 필요하다. 막대한 역외탈세 자료의 수집, 조사, 분석을 위한 전담 인력이 보강되어야 한다.

특히 규모가 큰 탈세일수록 조세·금융전문가들의 조력 하에 사전에 치밀한 전략에 따라 이루어지는 경우가 많기 때문에 이에 대한 입증활동과, 상술한 바와 같은 조세불복에 대한 철저한 대응을 위해서는 전문인력의 확충이 필요하다.

결론

결론

초국가적 조세범죄 대응을 위한 관련법령은 국제조세조정법 등 다양하게 있다. 초국가적 조세범죄 방지를 위한 세법상의 다양한 제도를 규정하고 있는 법률은 「국제조세조정법」이다. 그리고 이와 관련한 형사제재를 규정하고 있는 법률은 「조세범처벌법」 제3조, 「외국환거래법」 제29조, 「특정경제범가중처벌법」 제4조, 「특정범죄가중처벌법」 제8조 등이 있다.

이 연구에서는 이러한 관련 법령상의 제도와 과세당국의 다양한 추진정책을 중심으로 그 실태를 살펴보고 초국가적 조세범죄에 대한 - 조세정책상의 대책은 논외로 하고 - 형사정책적 대응방안을 제시하였다. 이를 요약하면 다음과 같다.

1. 실체법적 관점에서

(1) 처벌규정 정비

현행 조세범처벌법상의 조세포탈죄의 유형으로 열거된 7가지의 유형은 대부분 국내 조세포탈행위를 염두에 두고 만든 규정으로서 초국가적 조세사건에 대한 조세포탈죄 성립에 한계를 노정하고 있다. 조세범처벌법 제3조 제6항의 열거 사항에는 초국가적 조세범죄 행위로서 가장 핵심적 쟁점이 되는 납세의무자 위장, 과세대상소득 위장, 과세대상소득 귀속 위장 등의 유형을 추가하는 방안도 처벌대상의 명확화라는 측면에서 긍정적으로 검토가 필요하다.

최근 매우 복잡하고 지능적인 형태로 이루어지는 초국가적 조세회피행위는 국내 세법뿐만 아니라 국제조세에 관한 전문가의 도움이 없이는 이루어지기 어렵다. 따라

서 이러한 외부조력자의 초국가적 조세범죄 방조행위 등에 대한 강력한 대책이 초국가적 조세범죄 근절을 위한 하나의 방안이 될 수 있다. 즉 관세법(제271조 제1항)의 입법례에서 볼 수 있는 바와 같이, 조력자의 경우 정범에 준하여 처벌할 수 있도록 독립적인 처벌규정을 신설하는 것이 가능할 수 있을 것이다.

(2) 신고제도 개선

해외금융계좌는 해당연도의 매월 말일 중 어느 하루의 총 보유계좌 잔액이 10억원을 초과하는 경우에는 신고의무가 발생한다. 신고의무 기준금액의 해당 여부를 매월 말일 계좌잔액만을 기준으로 하는 것은 의도적으로 매월말 계좌잔액을 기준금액(10억원) 이하로 조정하여 이를 악용할 여지가 충분히 존재한다. 따라서 신고기준을 “해당연도 중에 어느 하루라도 보유계좌잔액”으로 하는 것이 타당하다.

그리고 현재 해외금융계좌 신고기준금액은 “10억원”이다. 신고의무 기준금액은 우리나라의 경제규모나 다른 나라의 입법례를 고려해 볼 때 더 낮출 필요가 있을 것이다.

또한 해외금융계좌 신고위반의 경우 50억원을 초과하는 경우에만 형벌을 부과하도록 규정하는 것은 해외금융계좌 신고제도의 실효성을 담보하기 어렵다. 50억원 이하의 금액에 대하여도 형벌을 부과할 수 있도록 하여야 한다. ‘미(거짓)소명 과태료’의 경우에도 특별한 이유가 없다면 책임에 상응하는 제재를 가할 수 있도록 ‘미(과소)신고 과태료’와 같이 신고 위반금액에 따른 비율을 차등을 두어 규정하는 것이 타당할 것이다.

(3) 자진신고자에 대한 인센티브 강화

역외소득·재산은 국가간 정보교환이나 금융정보의 자동교환 등을 통한 정보확보가 매우 제한적이기 때문에 납세의무자가 자발적으로 신고하지 않으면 관련 정보를 확보하여 과세하기 어렵다. 따라서 납세의무자로부터 자진 신고를 유도할 수 있도록 제도적인 보완이 더 필요하다. 첫째, 현재 ‘국제조세조정법 시행령’에 규정되어 있는 감면제도의 근거와 내용을 ‘법률’(국제조세조정법)에 명확히 규정하여 확실성과 명확성을 기해야 한다. 둘째, 과태료의 감면과 관련하여 과태료의 감경율을 더 높이고 동시에

과태료를 면제할 수 있도록 하는 등 인센티브를 강화하여야 한다. 셋째, 조세범처벌법상의 형사처벌 임의적 감경규정을 ‘필요적 감면’이나 ‘임의적 감면’규정으로 바꾸는 방안도 검토할 필요가 있다. 넷째, 역외자산의 자금출처와 관련한 외국환거래법상의 형사처벌 규정(법 제27조의2 등)에 대하여 자발적 신고 등에 대하여는 형사처벌을 감경할 수 있는 근거를 마련하여야 할 것이다.

그 밖에 과태료나 가산세의 감면이나 형사상의 관용조치만으로는 납세자의무자의 자신신고를 이끌어내는데 내는데 한계가 있기 때문에 “과거의 조세포탈·회피가 미래의 성실한 신고를 저해하는 족쇄”를 끊어내기 위한 획기적인 방안(사면) 대한 논의도 지속될 필요가 있다.

(4) 포상금제도 개선

탈세제보포상금 지급제도는 일반 국민으로 하여금 관련 정보의 제공을 장려하여 정보의 비대칭성 문제를 해결할 수 있는 장치로 활용할 수 있다. 그런데 현행 탈세포상금 지급현황을 보면 징수액대비 포상금 지급액의 비중이 매우 미미한 수준에 머물고 나타나고 있고, 포상금 지급액이 1억원을 초과하는 경우가 드물다. 따라서 지급기준을 보다 완화하여 제보를 활성화할 필요가 있으며, 해외금융계좌 신고의무 위반행위 제보에 대한 포상금 지급기준도 일반 포상금 지급기준과 비교해 볼 때 상향조정할 필요가 있다고 생각된다.

(5) 단행 특별법의 제정관련

2013년에 조세회피처를 이용하여 세금을 탈루하는 행위에 대한 종합적이고 체계적인 대응을 위하여 특별법령 2건이 국회에 제출된 바 있다. 독자적인 특별법 갖는 장점도 있지만, 특별법 남발로 인하여 법집행의 혼란을 일으키고 이로 인해 오히려 법집행의 실효성을 떨어뜨릴 우려가 있다. 현행 관련 법령에 대한 보완입법으로도 역외탈세 문제에 대한 대응이 가능하다고 판단되기 때문에 특별법의 제정은 신중을 기할 필요가 있다고 생각된다.

2. 절차법적 관점에서

(1) 입증책임 완화

초국가적 조세범죄의 경우에는 자료수집 및 과세사실에 대한 입증의 어려움이라는 특성을 갖고 있다. 따라서 소송절차상 입증책임을 완화할 필요가 있다. 그 방안으로는 초국가적 조세범죄·회피에 있어서는 납세자가 구성한 거래가 경제적 실질에 부합하는지를 납세의무자가 소명하도록 하는 '소명의무'를 부여하는 방안을 고려해 볼 수 있을 것이다. 예를 들어, 내국기업이 조세회피처에 페이퍼컴퍼니를 설립한 경우에 그 행위 자체가 탈세목적에 있는 것이라고 확정할 수는 없지만, 납세의무자가 조세회피처에 회사를 설립한 합법적인 또는 정당한 이유를 소명하지 못하거나 또는 정당한 거래내역 등을 소명하지 못하는 경우에는 일응 탈세로 추정할 수 있도록 하는 것이다.

(2) 공소시효 연장

초국가적 조세범죄의 불법성, 자료확보의 한계에 따른 적발 및 조사(수사)의 어려움 등을 고려하여 그 공소시효 기간을 국세부과 제척기간 수준으로 연장하는 것이 타당할 것이다.

3. 국가간 정보교환 협력 강화 및 조직역량 강화

(1) 국가간 정보교환 협력 강화

국가간 정보교환 채널의 확대, 특히 조세회피처의 성격이 강한 국가들과의 정보교환협정의 체결은 정보의 비대칭성을 해결하여 초국가적 조세범죄를 막는데 핵심적인 역할을 할 수 있기 때문에 지속적인 정보교환을 위한 협정체결 확대 등의 노력이 필요하고, 납세의무자의 자산이 국외에 있는 한계로 인하여 이에 대한 징수가 제대로 이루어지지 않는다면 과세행정의 실효성을 담보할 수 없기 때문에 징수권 행사나 형벌(재산형) 집행에 관한 내용도 조세조약 등에 포함시키는 노력도 함께 필요하다.

(2) 조직의 대응역량 강화

국내에서와 달리 국외에서의 막대한 탈세정보와 관련자료의 수집, 조사, 분석을 위한 전담 인력이 보강되어야 한다. 특히 규모가 큰 탈세일수록 조세·금융전문가들의 조력 하에 사전에 치밀한 전략에 따라 이루어지는 경우가 많기 때문에 이에 대한 입증활동과 조세불복에 대한 철저한 대응을 위해서는 전문인력의 확충이 필요하다.

참고문헌

1. 국내문헌

감사원, 2011년 감사연보, 2012.

감사원, 감사결과보고서 - 지능형 조세회피 과세실태 (국제거래 및 금융거래를 중심으로), 2014.12.

강철승, “한국의 구글세 도입정책방향”, 한국행정학회 학술발표논문집, 2016.06.

구성권, 세법상 혼성 불일치로 인한 과세문제에 관한 연구 — 혼성사업체와 혼성증권을 중심으로—, 조세법연구, 제22권 제3호, 2016.11.

구자은·정경화, “소득세법상 거주자 판정기준: 외국제도와 시사점”, 재정포럼 2012.5.

국세청, 「2017년 알기 쉬운 해외금융계좌 신고제도」, 2017.

국회예산정책처, 2017 조세의 이해와 쟁점: 국제조세, 2017.

기획재정부, 「조세조약 및 정보교환협정 등 체결현황」, 2017.9.

기획재정부위원회, “역외탈세방지특별법안”(박원석의원 대표발의: 7252) 검토보고서 및 “조세회피처 남용 방지를 위한 특례법안”(이인영의원 대표발의: 7141) 검토보고서.

김빛마로·유현영·김민경, 디지털조세경제의 주요 특징과 조세쟁점 연구, 세법연구 16-01, 한국조세재정연구원, 2016.12.

김성혁·조성복, “거주지주의와 원천지주의 조세제도의 혼용 실태”, 조세학술논문집 제31집 제3호, 2015.

김정곤 외, 국제 디지털 상거래의 주요 쟁점과 대응방안, 대외경제정책연구원, 2015.12.

박 훈, “역외은닉소득 양성화를 위한 자발적 신고제의 도입방안에 관한 연구”, 조세학술논문집 제30집 제1호, 2014.

박명호·최정욱·정훈, 주요국의 해외금융계좌 신고제도에 대한 비교 연구, 한국조세재정연구원, 2013.

박미숙·강우예, 조세회피처를 이용한 범죄행위 유형에 대한 연구, 한국형사정책연구원, 2014.

박주영·이상신, “거주지국 변경에 의한 조세회피 사례의 평가 및 그 시사점에 관한 연구 - 선박왕과 완구왕 사례를 중심으로”, 세무와 회계저널 제15권 제1호, 2014.2.

- 박혜림, “초국가적 조세회피범죄에 대한 형사정책”, 이화여대 법학논집 제16권 제3호, 2012.3.
- 법무법인세종, “FATCA 및 CRS에 따른 조세정보의 자동교환 과 역외소득·재산 자진신고 제도”, Legal Update, 2015.12.15.
- 서보하, “역외탈세의 형사법적 제문제와 대응방안”, 국민대 법학논총 제29권 제2호, 2016.
- 세법연구센터, BEPS 이행관련 국제동향, 한국조세재정연구원, 2016.
- 송은주·정경화, “출국세 과세제도의 도입방안 연구”, 조세연구 제16권 제2집, 2016.
- 심종석, “조세피난처 과세제도와 그 개선방안에 관한 연구”, 국제회계연구 제26집, 2009.6.
- 안경봉·오윤·손영철·임동원, “역외세원 양성화를 위한 제도 개선방안”, 한국세법학회, 2017.
- 안은혜, “구글(Google) 사례로 본 다국적 기업의 조세회피와 대응방안”, Ewha Law Review 제4권 제2호, 2014.9.
- 안종석, “다국적 IT 기업의 조세회피 행태와 시사점: 애플·구글의 사례를 중심으로”, 재정포럼 제205호, 한국조세재정연구원, 2013.7.
- _____, “역외탈세 방지를 위한 제도개선”, 역외탈세 방지를 위한 제도개선 방안에 관한 공청회(2014.7.9.) 자료집, 한국조세재정연구원, 2014.
- 안종석·이상엽, “BEPS 프로젝트의 이해: 주요 내용과 시사점”, 한국조세재정연구원, 2016.
- 안종석·전영준, 미래 환경 변화에 대비한 조세체계 개편방안 연구, 한국조세연구원, 2011.12.
- 안종석·최준욱, 국제조세 회피의 형태 및 경제적 효과분석, 한국조세연구원, 2003.
- 오윤, “국제적 조세회피의 현황과 쟁점”, 국제적 조세회피 대응방안(한국조세재정연구원 한·중 국제심포지엄(2013.11.5.~6.)자료집), 2013.
- 오윤·임동원, “거주자의 국외원천소득과세-국제적 동향과 제도개선-”, 조세학술논문집 제1집 제2호, 2015.
- 윤해성·박미숙·서주연, 역외탈세의 유형분석과 법적 쟁점, 한국형사정책연구원, 2014.
- 윤형석, 국제적 조세회피 방지를 위한 연구 - 조세피난처 이용과 조세조약 남용방지를 중심으로, 한국법제연구원, 2005.

- 이경근·강석훈, 해외진출 기업에 대한 과세제도 개선방안, 국회입법조사처, 2010.
- 이경렬, “해외은닉재산의 국내환수를 위한 형사정책적 대응”, 비교형사법연구 제16권 제2호, 2014.
- 이상엽·김준현·홍성열, 국제거래에서의 조세회피 방지를 위한 이전가격 국제현안 검토 - OECD BEPS 프로젝트를 중심으로-, 한국조세재정연구원, 2014.12.
- 이영숙, “OECD BEPS 프로젝트 진행경과 및 시사점”, 경제동향 & 이슈 통권 제42호, 국회예산정책처, 2016.4.
- 이은모, 형사소송법, 박영사, 2012.
- 이찬근·김성혁, “Double Irish Dutch Sandwich(DIDS)를 통한 BEPS 프로젝트 고찰”, 조세학술논문집 제32집 제3호, 2016.
- 이찬근·김성혁, “국제조세체제와 BEPS 현상”, 무역학회지, 제40권 제4호, 2015.8.
- 이창, “법인세상 내국법인 인정요건인 ‘실질적 관리장소’ 판단기준”, 서울대학교 법학 제54권 제4호(2013.12).
- 이창희, 국제조세법, 박영사, 2014.
- 이천현 외, 공공공사 입찰담합 제재의 중복문제 개선 및 실효성 확보방안 연구, 한국형 사저책연구원, 2014.
- 이천현, 조세형법의 합리화 방안에 관한 연구, 한양대 박사학위논문, 2000.
- 전병목·구자은·조진권·마정화, 외국법인의 자회사와 국내사업장 간의 거래에 대한 이전가격세 연구, 한국조세연구센터, 2008.9.
- 전중희 외, 역외탈세 현황과 개선과제, 국회예산정책처, 2013.7.
- 정성윤, “역외탈세 관련 주요 사건이 분석을 통한 조세포탈죄 처벌법령의 개선방안”, 조세연구 제14권 제3집, 2014.12.
- 하윤금, “‘구글세’(Google Tax) 동향과 콘텐츠산업에의 시사점”, 한국콘텐츠진흥원, 코카포커스 2014-10호(통권87호), 2014.12.
- 한국공인회계사회, 사기나 기타 부정한 행위, 국세실무가이드, 2017.
- 한국무선인터넷산업연합회, 2016 대한민국 무선인터넷 산업 현황, 2016.
- 한국조세재정연구원, 주요국의 조세동향, 세법연구센터, 2016년 제1호, 2016.7.
- 한국조세재정연구원, 주요국의 조세동향, 세법연구센터, 2016년 제2호, 2016.12.
- 홍성훈, “조세회피 대응 및 과세정보 확보방안”, 국제적 조세회피 대응방안 - 한국조세 재정연구원 한·중 국제심포지엄(2013.11.5.~6.) 자료집, 2013.

홍성훈·정훈·홍민욱, 조세조약상 혜택제한 조항 도입에 관한 국제비교 연구, 한국조세 재정연구원, 2015.8.

2. 외국문헌

A. Navarro·L. Parada·P. Schwarz, “The Proposal for an EU Anti-Avoidance Directive: Some Preliminary Thoughts”, EC Tax Review, Vol. 25 No. 3, 2016.

E. Crivelli·R. De Mooij·M. Keen, Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, IMF Working Paper WP/15/118, IMF Fiscal Affairs Department, 2015.

European Commission, Proposal for a Council Directive - amending Directive (EU) 2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries, 2016.

European Commission, Proposal for a Council Directive laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, 2016.

G. Zucman, “Taxing across Borders: Tracking Personal Wealth and Corporate Profits”, Journal of Economic Perspectives Vol. 28, No. 4, 2014.

G. Zucman·N. Johannesen·A. Alstadsæter, Who Owns the Wealth in Tax Haven? Macro Evidence and Implications for global Inequality, NBER Working Paper 23805, 2017.09.

H. L. Merten, Steuroasen Ausgabe 2014 - Wandel in der Offshore-Welt, 2013.

HM Revenue & Customs, “Diverted Profits Tax: guidance”, 2015.11.30.

I. Ioannides·S. Guagliardo, “EU-US Trade and Investment Relations: Effects on Tax Evasion, Money Laundering and Tax Transparency”, European Parliamentary Research Service, 2017.

J. Henry, The Price of Offshore Revisited: New Estimates for ‘Missing’ Global Private Wealth, Income, Inequality and Lost Taxes, London, Tax Justice Network, 2012.

M. Helminen, The Problem of Double Non-Taxation in the European Union- To What Extent Could This Be Resolved through a Multilateral EU

Tax Treaty Based on the Nordic Convention?, European Taxation Vol. 53 No. 7, 2013.6.

M. Meinzer, Auswirkungen von Steuervermeidung und Steuerhinterziehung auf die Entwicklungsländer, Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland und Tax Justice Network, 2016.06.

M.T. Evers·I. Meier·C. Spengel, “Country-by-Country Reporting: Tension between Transparency and Tax Planning”, Discussion Paper No. 17-008, Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH(ZEW), 2016.11.

OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013.

_____, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10-2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

_____, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

_____, Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

_____, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 - 2015 Final Report, OECD Publishing, Paris, 2015.

_____, Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, 2015.

_____, Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

_____, Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

- _____, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.
- _____, Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.
- _____, Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.
- _____, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.
- _____, Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015
- _____, Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.
- P. Schmidt*, "Taxation of Controlled Foreign Companies in Context of the OECD/G20 Project on Base Erosion and Profit Shifting as well as the EU Proposal for the Anti-Tax Avoidance Directive - An Interim Nordic Assessment", *Nordic Tax Journal*, Vol. 2016 Issue 2, 2016.11.
- P. Valente*, *Overview on the BEPS Final Package*, IAFEI International Tax Working Committee, 2016.
- Tax Justice Network, *Financial Secrecy Index 2015 Results*, 2015.11.2.
- _____, *Financial Secrecy Index 2015 Methodology*, 2016.2.6.

주요 보도자료

- 국세청, 보도자료(2009-4-8).
 국세청, 보도자료(2009-11-19).
 국세청, 보도자료(2010-1-15).
 국세청, 보도자료(2013-9-3).
 국세청, 보도자료(2016-1-27).
 국세청, 보도자료(2016-4-14).
 국세청, 보도자료(2016-6-15).
 국세청, 보도자료(2016-9-12).
 기획재정부, 보도자료(2014-2-27).
 기획재정부, 보도자료(2014-10-30).
 기획재정부, 보도자료(2015-10-6).
 기획재정부, 보도자료(2015-12-17).
 기획재정부, 보도자료(2016-3-2).
 기획재정부, 보도자료(2016-10-14).
 기획재정부, 보도자료(2017-6-8).

주요 웹사이트

- http://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package_en
http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-305_en.htm
<http://www.financialsecrecyindex.com/>
https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/anti-tax-avoidance-package/anti-tax-avoidance-directive_en
<https://newstapa.org/tax-haven-2016>
<http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/jitsic/>
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/385741/Diverted_Profits_Tax.pdf

Abstract

Transnational tax-crime and Measures for Criminal Policy

Lee, Cheon-hyun

Since the global financial crisis in 2008, governments of developed countries initiated a comprehensive review of the domestic and international tax systems. As a result of analyzing, it became necessary to prevent tax crime and tax avoidance of large multinational corporations around the world. In addition, it must be considered to introduce unified international countermeasures for transnational tax crime.

Major Korean companies accounted for 48% of overseas sales in 2013 and the size of international transactions is increasing day by day. As a result of these changes, strategies for avoiding taxes through international transactions between companies and individuals are becoming more intelligent and advanced.

For example, according to a report on offshore economies(2012) published by the Tax Justice Network (TJN), South Korea holds about 779 billion US-Dollar in offshore tax havens. This means that S. Korea is the third largest country, followed by China and Russia. Currently, the Korean government recognizes the seriousness and necessity to deal with offshore tax evasion.

There are various laws and regulations related to transnational tax crime. In particular, 「Adjustment of international taxes act」 provides countermeasures to prevent transnational tax avoidance. In addition, some tax related acts provide criminal sanctions for tax offenses, such as Article 3 of the 「Punishment of tax offenses act」, Article 29 of the 「Foreign exchange transactions act」, Article 4 of the 「Act on the aggravated punishment, ect. of specific economic crimes」 and Article 8 of the 「Act on the aggravated punishment, etc. of specific crimes」.

In order to cope with the diverse and complex forms of tax crimes, it is necessary to identify the current situation and prepare countermeasures to legalize offshore tax revenue and to raise tax equality. In this study, we examine the actual situation of various policies and the related laws and regulations, and finally suggest countermeasures against tax crimes.

1. First of all, the improvement of substantive law should be considered.

(1) Legislations, which are listed in the sixth clause of Article 3 of the 「Punishment of tax offenses act」 (1. A false book entry, such as double bookkeeping; 2. Preparation and receipt of false evidence or a false document; 3. Destruction of books and records; 4. Concealment of property, fabrication or concealment of income, earnings, acts, transactions; 5. Not preparing or keeping books intentionally, or fabrication of bills, tax invoices, a sum table of bills or a sum table of tax invoices; 6. Fabrication of facilities for enterprise resource planning or electronic tax invoices under subparagraph 1 of Article 5-2 of the Restriction of Special Taxation Act; 7. Other acts by a deceptive scheme or improper acts.), are intended to control domestic tax evasion. Thus it is difficult to apply directly to the transnational tax crimes. Therefore, it is necessary to include in the list the important issues, such as a hiding taxable benefit or disguise of taxpayer's name, nationality or residence. By doing this, the object of punishment can be clarified.

Furthermore, transnational tax evasion is difficult to accomplish without the help of specialists in international taxation as well as domestic tax laws. Therefore it should be effective for the eradication of tax crimes, if an assistant could be punished as the principal offender, such as the first clause of Article 217 of the 「Customs Act」.

(2) It is obligated to report if the balance of all overseas account “at the end of the month” exceeds one billion won. The regulations can be intentionally misused in a way that adjust the balance at the end of each month to below the limit. So it must be considered, that amendment the rule as “retained account balances for any day in the year.” In addition, the amount of obligational reporting (one billion won) needs to be lower, considering the size of the economy of Korea.

Meanwhile, it is difficult to get the effectiveness of the overseas financial account reporting system because criminal penalties could be imposed only if the amount of overseas account exceeds five billion won. Therefore, it is worth to consider imposing the criminal sanctions for the amount of less than five billion won.

Lastly, it would be also meaningful to charge a fine on the amount multiplied by the fine rate (20%) if overseas account holder does not report or understate the amount of the account.

(3) Without voluntary declaration, it is difficult to obtain information on offshore income or property because exchange of information among countries is very limited. So it is necessary to make systematic complementary measures to induce voluntary declaration from taxpayers. In other words, incentives should be strengthened in the case of voluntary declaration so that the fine can be exempted or criminal penalties should be reduced. Here are a few of the ways which could improve voluntary declaration system:

First, the legal basis and provision of reduction and exemption system prescribed in the 「Enforcement Decree of the adjustment of international taxes act」 must be clearly defined in the ‘act’ to ensure certainty and clarity. Second, the incentive should be strengthened so that fine could be reduced or exempted.

Third, it is worth to consider to change the article which provides a non-mandatory reduction of criminal punishment as a incentive. In short,

criminal punishment should be necessarily mitigated or/and remitted. Fourth, it must be considered that the criminal penalties in Article 27-2 of the 「Foreign Exchange Transactions Act」 could be exempted or mitigated if taxpayer voluntarily report the source of the offshore assets, etc.

Besides, there is a need to discuss about more creative ways to increase sincere reporting such as a particular pardon for a tax crime in the past, because there is a limit to pay taxpayers' voluntary declaration only by reduction of penalties or additional tax, etc.

(4) The reward system for the tax evasion can be used as a device to solve the problem of collecting information by encouraging the general public to provide relevant information about transnational tax crimes. However, the current amount of the reward is too small compared to the amount of reported tax evasion, namely the reward rarely exceed 100 million won. Therefore, it is necessary to raise the amount of reward for the encouragement of reporting.

(5) In 2013, two legislative bills were submitted to the National Assembly for a comprehensive and systematic response to tax evasion. However, it may cause confusion of law enforcement and can reduce efficiency of the tax-system. It is necessary to pay attention to the enactment of special laws because it is possible to respond to the problem of offshore tax crime by supplementing existing laws and regulations.

2. In addition, the improvement of procedure law can be considered.

(1) In the case of transnational tax crimes, it is difficult to collect information and to prove causality. Therefore, it is necessary to lighten the burden of proof during the proceeding. For example, it can be introduced to prove that the

taxpayer has paid the tax by law and regulations.

When a domestic corporation establishes a paper company in a offshore tax haven, it does not mean that the act itself has the purpose of tax crime. However, the taxpayer could be presumed guilty if the taxpayer fails to explain the reason for establishing the paper company or to submit legitimate transaction details.

(2) It is reasonable to extend the statute of limitations of the transnational tax crimes in the view of difficulties by investigating of the tax crime.

3. Lastly, the cooperation among countries must be reinforced for the effective information exchange.

(1) It is important to expand agreements among nations for continuous information exchange, especially with so-called tax-haven countries. This agreements can play a key role in preventing transnational tax crimes by solving the difficulties of collecting information. Thus the efforts should be made to expand agreements for ongoing information exchange.

Since the assets of taxpayers are outside the country, the effectiveness of the tax administration can not be guaranteed unless the tax collection is properly carried out. Therefore, it is also needed to include the contents of the execution of tax collection and punishment for the purpose in the tax treaties.

(2) In addition, specialists regarding tax should be reinforced to collect, analyze and investigate massive tax evasion information from abroad. Since, in many cases, it is based on precise strategies with the help of tax and financial experts.

In summary, it is necessary to respond to transnational tax crimes through the improvement on laws, regulations and international cooperation.

연구총서 17-AA-07

초국가적 조세범죄의 실태 및 형사정책적 대응방안

발행 | 2017년 12월

발행처 | 한국형사정책연구원

발행인 | 김진환

등록 | 1990. 3. 20. 제21-143호

주소 | 서울특별시 서초구 태봉로 114

전화 | (02)575-5282

홈페이지 | www.kic.re.kr

정가 | 7,000원

인쇄 | 세일포커스(주) 02-2275-6894

I S B N | 979-11-87160-53-3 93360

• 사전 승인 없이 보고서 내용의 무단 전재 및 복제를 금함.