

# 조세피난처를 이용한 조세회피와 탈세 대응방안\*

오 윤 (한양대학교 법학전문대학원 교수)

## ■ 목 차 ■

- I. 서론
- II. 조세피난처의 개념
- III. 조세피난처를 이용한 조세회피 및 탈세
- IV. 주요 쟁점 및 대응방안
- V. 결론

## I. 서론

“조세피난처”는 “tax haven”의 우리말 번역이다. 세간에서 tax haven이라고 하는 것들을 자세히 보면 여러 가지 공통적 특징을 찾을 수 있을 것이지만 가장 대표적인 특징은 “경과세”라고 할 것이다.<sup>1)</sup> Tax haven은 거주자 및 내국법인에 대해 전세계소득을 과세하는 체제를 유지하는 국가에게는 오래 전부터 과세기반을 잠식하는 문제를 가져오는 것이었다.<sup>2)</sup>

경제발전이 뒤늦었던 우리나라에서는 내국인에 의한 조세피난처의 이용은 익숙

\* 투고일 : 2014. 1. 14, 심사일 : 2014. 2. 10, 수정일 : 2014. 2. 15, 게재확정일 : 2014. 2. 21.

1) 이외에도 금융거래의 비밀보장, 외환거래의 자유, 기업활동 규제 최소화, 정치사회적 안정과 편리한 교통·통신, 조세조약의 부재 등이 거론된다(백제흠, 被支配外國法人의 留保所得 課稅制度에 관한 研究 : 美國과 日本의 稅制와의 比較·分析을 통한 改善方案을 中心으로, 서울대학교법학박사학위논문, 2005, p. 69).

2) 1937년 미국 세법상 foreign personal holding company 조항은 1962년 도입된 controlled foreign corporation 조항의 전주곡이라고 볼 수 있는 것이다. foreign personal holding company 조항은 미분배이익을 주주에게 과세하는 것을 내용으로 한다(백제흠, 같은 논문, p.69).

하지 않은 현상이었다. 1996년 국제조세조정에관한법률이 제정되면서 도입된 조세 피난처과세제도는 OECD 가입을 의식한 당시 우리 경제로서는 다소 앞선 느낌이 드는 것이었다. 실제 동 제도에 의한 과세는 가장 최근에 이르러 몇 개의 주요한 사건에 의해 현재화되고 있는 정도이다.<sup>3)</sup> 이는 우리 경제의 대외진출이 2000년에 다가서서야 괄목할 만해지고 있음에서 짐작할 수 있는 것이다.

급속한 경제발전의 부산물인지 연초 국제탐사보도언론인협회(International Consortium of Investigative Journalists, ICIJ)가 공개한 영국령버진아일랜드의 수많은 명목회사들의 주주들의 명단에 한국인들의 이름이 다수 포함되어 있는 것으로 파악되었다.<sup>4)</sup> 국제탐사보도언론인협회의 활동은 최근 OECD를 중심으로 한 조세피난처국가들에 대한 정보공개의 국제적 압박과도 무관하다고 볼 수 없다. 주요 국가들은 국내과세기반잠식을 방지하기 위한 공동의 노력을 기울이고 있으며 우리나라도 OECD 가입국으로서 보조를 맞추고 있다.

조세피난처 - 그 개념부터가 의문을 주는 부분이 있기는 하다. - 가 우리 과세 당국의 세법 적용에 주는 문제는 비거주자 및 외국법인에 관련된 것과 거주자 및 내국법인에 관련된 것으로 대별할 수 있다.

전자는 조세조약의 적용문제로 요약할 수 있다. 세간에 회자되는 조세피난처는 많은 경우 우리와 조세조약을 체결하지 않고 있다. 그런데 조세피난처로 지칭하기에는 애매하나 실제 개별 기업에게는 그와 동일한 효과를 주는 제도를 유지하고 있는 국가로서 우리와 조세조약을 체결한 경우(예, 네덜란드)도 있다. 비거주자와 외국법인들이 그런 나라들과 우리나라와의 조세조약을 남용하는 경우가 다수 발생하고 있다. 이에 대한 우리 당국의 과세는 국세기본법상 실질과세원칙 또는 조세조약상 수익적 소유자(beneficial owner)개념의 해석 적용과 관련된 다수의 법적 분쟁을 초래하고 있다. 연구자는 이 문제는 본고의 연구대상에서 제외한다.

후자, 즉 거주자 및 내국법인과 관련된 문제는, 크게 보아 조세회피현상과 탈세

3) 주요 기업인들이 조세피난처에 소재한 법인으로부터의 간주배당소득과세를 면하기 위해 자기 밖의 부정한 행위를 한 것이 문제되는 사건이 발생하고 있다.

4) 2013년 6월 국제탐사보도언론인협회는 영국령 버진 아일랜드 등 10개 조세피난처에 설립된 10만여 개의 페이퍼컴퍼니 관련 정보를 세계 모든 사람이 접근해 검색할 수 있는 인터랙티브 데이터베이스 시스템을 개발해 ICIJ 홈페이지에 전면 공개하였다.

현상으로 구분할 수 있다.

조세회피현상은 도입된지 이미 20년에 가까운 세월이 흐른 특정외국법인세제의 규율대상이 되는 현상과 2008년 발효한 국세기본법 제14조 제3항의 단계거래원칙이 적용될 수 있는 사안으로 구분할 수 있다. 연구자는 특정외국법인세제에 관한 것은 본고의 주된 연구대상에서 제외한다. 본고에서 연구자는 거주자 및 내국법인 - 국제조세조정에관한법률은 이들을 묶어 “내국인”이라고 표현하고 있다. - 의 조세회피와 관련해서는 국세기본법 제14조의 실질과세원칙의 적용에 관한 부분을 중심으로 논하고자 한다. 아울러 소득과세법인 소득세법과 법인세법의 과세실체의 인정 및 그것의 거주지에 관한 사항에 대해서도 논한다.

내국인의 탈세에 관해서는 조세범처벌법상 조세포탈범의 구성요건의 판단에 관한 사항을 연구한다.

본고에서의 연구의 소재는 그간 우리 과세당국의 과세사례 및 법원의 판단이 된 분쟁사례로 한다. 이들에 대한 자료는 국세청과 법원의 홈페이지에서 공개된 사례를 “조세피난처”와 같은 주요 key word를 통해 조사하는 방식으로 확보하였다. 연구방법은 해석론을 위주로 하면서 필요시 입법적 개선건의를 하는 방식을 취하였다.

## II. 조세피난처의 개념

### 1. “조세피난처”의 의미

2010년 개정전 국제조세조정에관한법률(이하 ‘구국조법’) 제4장은 ‘조세피난처의 법인소득에 관한 과세조정’의 제하에 조세피난처에 소재하는 특정외국법인의 유보소득의 배당간주에 대해 규정하고 있었다. 구국조법 제4장의 규정은 1996년 구 국조법이 제정될 때부터 동일한 명칭을 사용하여 왔다. 구국조법은 그 제17조 제1항에서 “법인의 실제발생소득의 전부 또는 상당부분에 대하여 조세를 부과하지 아니하거나 그 법인의 부담세액이 당해 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역”을 “조세피난처”라고 하고 그 조세피난처에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법

인에 대하여 내국인이 출자한 경우에는 그 외국법인중 내국인과 특수관계가 있는 법인을 “특정외국법인”이라고 하였다.

현행 국제조세조정에관한법률(이하 ‘국조법’) 제17조는 “법인의 부담세액이 실제발생소득의 100분의 15 이하인 국가 또는 지역에 본점 또는 주사무소를 둔 외국 법인에 대하여 내국인이 출자한 경우에는 그 외국법인 중 내국인과 특수관계...가 있는 법인”을 “특정외국법인”이라고 하면서 “조세피난처”의 명칭을 사용하지 않고 있다. 이와 더불어 구국조법상 조세피난처세제의 적용대상지역은 ① 법인의 실제 발생소득의 전부 또는 상당부분에 대해 조세를 부과하지 아니하는 경우<sup>5)</sup>와 ② 법인 부담세액이 실제발생소득의 15%이하인 경우의 두 가지로 설정하였지만 OECD가 2000년에 35개국을 “비협조적 조세피난처(uncooperative tax haven)” 국가로 지정하였으나 현재는 지정국가가 없는 점<sup>6)</sup>을 고려하여 ①의 기준은 삭제하고 ②의 부담세액 기준으로 판정기준을 일원화하였다.

정부의 「2010년 개정세법해설」은 이와 같은 변경을 다음과 같이 설명하고 있다. 조세피난처세제는 조세회피를 위해 세율이 낮은 지역에 자회사를 두어 소득을 유보하는 것을 방지하기 위한 것으로 조세피난처 외에 우리나라보다 세 부담이 낮은 국가에 동 제도를 적용하도록 하는 것을 목적으로 하기 때문에 제도의 명칭을 지역보다는 제도 자체의 성격에 맞게 수정하는 것이 타당하기 때문이라는 것이다.

OECD 「유해조세경쟁보고서」는 다음의 4요소를 갖춘 지역을 “비협조적 조세피난처”로 정의하고 그러한 지역의 세제를 유해한 것으로 보고 있다.

- 무세 또는 경과세
- 실효성 있는 정보교환의 부재
- 법집행의 투명성 결여
- 실질적인 활동요건의 부재

5) 당시 국세청은 3개국(리히텐슈타인·모나코·안도라)을 지정·운영중이었다.

6) 1998년 OECD 「유해조세경쟁(Harmful Tax Competition)보고서」는 유해조세경쟁을 “비협조적 조세피난처(uncooperative tax haven)”와 “조세특혜제도(preferential tax regime)”의 두 가지로 구분하고 있다.

위의 4개의 요소 중 첫 번째와 네번째 요소는 조세피난처를 의미하며, 나머지 2개의 요소는 “비협조적”인 점을 의미한다. 마지막의 “실질적인 활동요건의 부재”는 조세피난처 개념의 필수적인 요소라고 보기 어렵다.

실제 “조세피난처”는 조세피난처와 관련되어 자국의 과세권을 확보하고자 하는 정책적 필요에 따라 각국의 국내세법상 그 개념이 결정된다.<sup>7)</sup> 구국조범이 사용한 용어인 조세피난처는 영문으로는 “tax haven”을 의미하며 그 개념의 핵심적인 징표는 경과세<sup>8)</sup>가 될 것이다. 이 때 “경과세”의 의미는 각국의 국내세법에 의한 경과세국대응세제의 설정시 각국의 국내세법상의 법인세율과 비교되어 이해되는 상대적인 개념으로 되어 있다.<sup>9)</sup>

우리나라는 국제적으로 통일된 의미가 부여되어 있지 않으면서 특정한 주권국가에게 부정적인 인상을 심어줄 가능성이 있는 용어를 사용하는 대신 - “조세피난처”의 용어를 사용하는 대신 - 특정외국법인이라는 용어를 사용하여 국조법상 경과세국대응세제를 구축하게 된 것이다.

본고에서 연구자는 “조세피난처” 개념이 이미 우리 세법에서 폐지되었음에도 불구하고 국제적으로 통용되는 “tax haven”의 적절한 우리말은 여전히 “조세피난처”라고 보는 것이 타당하다는 관점에서 조세피난처의 개념을 사용하고자 한다. 본고에서 “조세피난처”는 국제적으로 통용되는 “tax haven”을 의미하므로 그 범주를 명쾌하게 경계지을 수는 없다.

## 2. 현행 특정외국법인세제와 그 한계

현행의 특정외국법인세제는 미국 등 구미국가의 Controlled Foreign Corporation 세제를 수입한 것이다. 이는 자국자본이 국외진출하여 벌어들인 소득에 대한 과세

7) 오윤, 국제조세법론, 2011 한국학술정보, p.73.

8) 무세를 포섭하는 개념으로 볼 수 있다.

9) 일본은 1978년 tax haven 대책세제를 도입할 때부터 법상 조세피난처 또는 경과세국의 용어를 사용하지 않았다. 학계 및 실무계에서는 경과세국으로 통용하고 있는 것으로 보인다. 동 세제를 ‘외국자회사합산세제’로 부른다(佐藤 正勝, 國際的租稅回避行爲等の類型及び對策 - 米國のタックス・ヘイブン税制との比較を中心として -, 稅大論叢22号, 1992, pp.311-321 참조).

를 조세피난처 “기지회사(base company)”<sup>10)</sup>를 이용하여 이연하는 행위를 규제하기 위해 조세피난처 기지회사에 귀속하는 소득을 마치 자국자본 즉 내국인에게 귀속하는 것으로 보는 방식을 채택하고 있다.

국제적으로 이 제도는 그 적용대상에 따라 특정지역에 소재하는 기지회사 소득에 대해서 한정하여 적용하는 방식과 지역을 불문하고 “수동소득(passive income)”<sup>11)</sup>에 대해서는 동 제도를 적용하는 방식으로 구분할 수 있다. 우리나라는 전자의 방식을 채택하면서 실질적인 사업활동을 하는 경우에 대해서는 예외를 인정하는 절충적인 방식을 채택하고 있다.

“조세피난처” 또는 “tax haven”의 용어는 경과세국이라는 공통된 징표를 갖는 이외에 국제적으로 통일된 의미를 가지고 있지 않다. 아울러, 우리 국조법이 도입하고 있는 경과세국대응세제는 한정된 범위의 조세회피행위에 대한 대응세제에 불과하다.

국제자본은 가장 유리한 종류의 소득을 창출하는 국제거래, 경제활동 또는 관계의 형태를 선택하되 그것을 가능하게 하는 투자지역 또는 거주지를 선정하고, 경우에 따라서는 하나 또는 그 이상의 중간지 역할을 하는 역외지역을 개입시키거나 합작방법을 사용하게 된다.<sup>12)</sup> 조세피난처는 그 과정에서 중요한 기지(base)의 역할을 하게 된다.

조세피난처를 조세회피목적으로 이용하기 위해서는 소득종류변경, 소득귀속시기변경 및 소득귀속자 변경 등의 방법이 사용된다. 실제 국제자본이 조세피난처를 조세회피목적으로 어떻게 활용하고 있는가는 2006년 미국 상원이 조사한 “조세피난처를 이용한 공격적 조세회피사례”에서 그 대표적인 것들을 찾아 볼 수 있다.<sup>13)</sup> 우리나라의 특정의국법인세제는 소득귀속자의 변경의 일부 사례에 대한 대응세제

10) 국조법은 조세피난처에 소재하는 법인 중 일정한 요건을 갖춘 것을 특정의국법인으로 규정하고 있다. 일반적으로 조세피난처에 소재하는 회사를 기지회사(base company)라고 한다.

11) 인적 노무가 개입되지 않고 가득하는 소득으로서 이자소득, 배당소득 및 사용료소득 등을 말한다.

12) Barry Spitz, *Offshore Strategies*, Tottel, pp. 130-148.

13) US Senate Permanent Subcommittee on Investigations, *Tax Haven Abuses: The Enablers, the Tools and Secrecy*, Aug. 1, 2006, Hearing.

에 불과하다.

조세피난처에 소재하는 기지회사는 그 법인으로서의 실질을 가지지 않는 경우가 많은데 그 경우 “명목회사(paper company)”라고 불린다. 명목회사는 회사법상 법인의 외형만 갖고 있을 뿐이며 그것의 설립자가 의도하는 법적 거래의 명의를 제공하는 도관(conduit)으로서의 역할만 하는 것을 의미한다.<sup>14)</sup> 도관에 불과한 것에 대해 그것의 존재의의를 부인할 것인가 하는 것은 경과세국대응세제의 주된 논의대상 중의 하나이다. 법적 거래의 도관으로서의 역할만 하는 회사를 제도상 허용하는 경우도 있다. 우리나라의 자본시장및금융투자업에관한법률상 ‘투자회사’는 다수 투자자의 투자금의 집합처로서의 역할을 하도록 되어 있는 명목회사이다. 이에 대해서는 그것에 귀속하는 소득이 투자자에게 바로 귀속하는 것과 동일한 효과를 도모하는 특별한 규정이 소득세법 및 법인세법에 마련되어 있다. 이는 국조법상 특정외국법인세제가 특정외국법인에게 귀속하는 소득을 국내지배주주에게 바로 귀속하는 효과를 가져오는 것과 동일한 것이다.

명목회사가 비록 도관으로서의 역할을 하지만 그것의 존재를 바로 부인하지 않는 것이 현행 세법의 태도라면 그것을 이용한 “조세회피”에 대해 대응할 수 있는 길은 열려 있는가? 이에 대한 해답은 주로 국세기본법상 실질과세원칙 및 단계거래원칙과 그것의 기저가 될 수 있는 헌법상 평등원칙에 입각한 세법의 합목적적 해석의 한계에 관한 논의를 통해 찾아볼 수 있다.

한편, 조세피난처 법인은 “탈세”를 위한 수단으로도 이용된다. 국내세법상 과세되어야 할 소득을 사실과 부합하지 않는 증빙을 마련하는 등의 방법으로 조세피난처에 소재하는 법인에 이전하는 것이다. 국외로 자금을 이전하는 탈세를 할 경우 국내과세기관의 감시를 잠시 벗어날 수 있다는 점에서 그 도피처가 굳이 조세피난처이어야 할 것은 없다. 다만, 해당 도피처가 세율이 낮고 법인 활동에 대한 규율이 미약한 곳이라면 탈세목적의 달성에 적합할 것이기 때문에 조세피난처가 자주

14) OECD, “Conduit Companies Report”, 1986.는 조세조약의 남용을 위한 도관회사에 대해 그것의 존재를 부인하는 대신 그것에 대한 소득의 귀속을 부인하는 방법에 대해 논하고 있다. 1992년 OECD 모델조세조약 주석서는 “조세조약과 기지회사의 이용(Double Tax Convention and the Use of Base Companies)” 및 “조세조약과 도관회사의 이용(Double Tax Convention and the Use of Conduit Companies)”의 두 보고서에 기초하여 국내세법상 실질과세원칙과 피지배외국법인세제가 조세조약의 정신에 부합한다고 하고 있다.

사용되고 있는 것이다.

국내세법상 납세의무의 성립에 불구하고 “사기 그 밖의 부정한 행위”에 의해 세금을 포탈할 경우 조세범으로 처벌한다. 조세피난처는 국내에서의 탈세자금의 도피처로서의 역할을 할 뿐 아니라 그것을 이용하는 것 자체가 국내과세기관의 눈을 피하기 위한 “사기 그 밖의 부정한 행위”에 해당하지 않는가 하는 논의가 있을 수 있다. 조세피난처는 우리의 과세관할 바깥이면서 이를 이용하는 자에게는 우리의 과세관할에 준하는 활동의 자유를 주며 그것을 중심으로 한 거래에 관한 정보는 노출되지 않는다. 이와 같이 역외의 조세피난처가 사실상 국내의 은신처와 같은 곳이라면 그곳에 무언가를 두는 것은 바로 “사기 그 밖의 부정한 행위”의 한 행위 유형인 “은폐” 또는 “은닉”에 해당하지 않는가이다. 우리나라 조세범처벌법은 단순한 무신고는 “은폐” 또는 “은닉”으로 보지 않고 있어서 그 경계 설정이 문제된다.<sup>15)</sup>

### Ⅲ. 조세피난처를 이용한 조세회피 및 탈세

#### 1. 조세피난처 이용

대다수의 국민들은 “조세피난처”라는 용어부터 생소하다. 일부 사업가와 자본가들에게만 이용되고 있는 조세피난처는 그들에게 어떤 기능을 할까? 우선 그곳이 세금이 낮게 설정되어 있어 어떤 납세주체의 그곳 소재 조세비용이 절감된다. 조세피난처는 그곳의 주권에 의해 그곳의 세금을 낮게 설정하고 있으므로 우리나라로서는 그 점에 대해 간여할 일이 아니다.

기업의 입장에서는 전세계를 상대로 사업을 영위하면서 각종 기능을 그 기능에 적합한 장소에서 수행하도록 조직을 구성할 필요가 있다. 사업활동의 물리적 인프라보다는 안정적 법제만을 필요로 하는 기능 - 예를 들면, 지주회사의 기능 - 을 두는 장소로서는 조세피난처가 적임지이다. 우리나라에 주요 근거지를 두는 다국

15) 대법원 1996. 6. 14. 선고 95도1301 판결, 1997. 5. 9. 선고 95도2653 판결, 대법원 1998.06.23. 선고 98도869 판결 등

적자본이 버뮤다에 지주회사를 둔 가상적인 경우를 상정한다면, 해당 다국적 자본의 지주회사 설치 자체는 우리 세법상 납세에 아무런 문제를 일으키지 않으며 이를 조세일탈행위로 볼 수는 없다. 선택의 문제에 불과할 뿐이다. 국제적으로 이러한 현상이 각국의 과세기반을 잠식한다는 주장이 1990년대 목소리를 높여 “비협조적인 조세피난처”를 지정하고 제재하는 공조의 움직임이 있었지만 이는 어디까지나 “비협조적”인 지역만을 대상으로 하는 것이었으며, 현재는 그 지정제도가 운영되고 있지 않다.

우리를 포함한 다수의 국가가 조세피난처 법인이 가득하는 수동소득을 국내의 지배주주에게 직접 귀속하는 것처럼 보아 과세하는 제도를 두고 있을 뿐이다. 이는 조세피난처 소재 법인에 수동소득을 거류시키는 것을 “조세회피”의 하나로 규정하는 성문의 제도를 두자는 정책에 의한 것이며, 그 거류행위 자체가 원래부터 조세회피이기 때문에 제재의 대상이 되어야 할 당위가 존재하는 것이라고 볼 수는 없다. 정부로서는 자국자본이 다른 나라에 진출하고 그곳에 상주하여 활동을 계속하는 자유를 억압할 수는 없지만 우후죽순으로 생겨나는 조세피난처에 설립한 이렇다 할 실질을 갖지 않는 법인을 통해 국내과세기반을 잠식하는 행위에 대해서는 좌시할 수 없다는 판단에 의한 것이다.

한편, 조세피난처는 그 속에 설립한 법인을 통해 과세대상의 귀속의 실질을 가리거나, 과다한 경비를 청구하기도 하고, 탈세를 포함한 범죄자금을 세탁하는 장소가 활용되는 사례가 자주 발견되고 있다. 정부가 세법을 통해 공식화한 조세회피 - 즉, 특정외국법인세제의 적용대상 - 이외에 조세피난처를 이용한 위와 같은 일탈행위에 의한 국내과세기반의 잠식에 대해서는 여타의 일탈행위에 대한 대응방법과 동일한 방법에 의하여 대응하여야 할 것이다. 조세피난처는, 국내세법에 의한 납세의무 부과와 관련하여 보면, 선용되는 경우도 있고 남용 또는 악용되는 경우도 있는 데, 본고는 후자의 측면에 대한 것이다.

## 2. 조세회피와 탈세

사회규범의 하나인 조세법규상 의무를 이행하지 않는 일탈행위로는 무신고 • 무

납부가 가장 대표적인 것이라 할 것이다. 이에 대해 세법은 가산세로서 제재를 한다. 조세규범을 일탈하는 행위에는 더 나아가 아예 신고할 대상을 만들지 않거나 신고할 대상의 존재의 사실을 거짓으로 감추는 것도 포함된다.

아예 신고할 대상을 만들지 않는 데에는 절세와 조세회피의 두가지 경로가 있다. “절세(tax saving)”는 해당 조세법규가 합리적이고 통상적으로 예정하는 행위에 의해 세금 부과를 만들지 않는 것이다. 절세금융상품을 취득하는 행위가 그 예라 할 것이다. 이는 일탈행위로 볼 수 없을 것이다.

해당 조세법규가 합리적이고 통상적으로 예정하지 않는 방법으로 세금 부과를 만들지 않으면서 세금부과의 대상이 될 실질을 도모하는 우회적인 행위를 일탈행위로 볼 것인가? 이는 국제적으로 “조세회피(tax avoidance, Steuerumgehung)”라는 이름으로 일컬어지고 있다. 이는 납세자가 경제인의 합리적이고 통상적인 행위형식에 의한 것과 동일한 경제적 목적을 달성하면서 조세의 부담을 부당하게 감소시키는 행위를 의미한다.<sup>16)</sup> 의도한 세법조항을 그대로 적용할 수 있도록 할 경우 실질적 형평을 지향하는 조세부과의 원칙에 부합하지 않는 결과가 된다. 조세회피행위는 우리 세법상 “조세의 부담을 부당하게 감소”<sup>17)</sup>하거나 “세법의 혜택을 부당하게 받는” 행위로 표현되고 있다. 이와 같은 행위로서 개별 세법상 일정 요건을 충족하는 행위에 대해서는 그 행위의 사법적 효과에 불구하고 세법적 의의를 다시 규정하고 그에 대해 세법을 적용하는 방식으로 제재하고 있다. 세금을 부과할 때에는 통상의 무신고·무납부의 경우와 동일한 수준의 가산세를 병과한다.

한편, “조세포탈(tax evasion, Steuerhinterziehung)” - 협의의 ‘탈세’ - 은 과세요건사실이 존재하여 조세채무가 성립한 것임에도 불구하고 국가가 조세채권을 행사하지 못하도록 불법적인 방법을 사용하는 행위이다. 조세포탈은 특정한 세법조항의 적용을 받아야 하는 행위를 해놓고 그 조항의 적용을 받지 않기 위해 그 행위가 존재함을 속이는 행위이다. 이에 대해서는 속이는 수단에 의하여 감추어졌던 과세대상 사실에 대해 세법을 적용하여 세금을 부과하는 이외에 조세범처벌법에 따라 형벌로써 제재한다. 세금을 부과할 때에는 높은 가산세율을 적용하는 부

16) V. Uckmar, “Tax Avoidance/Tax Evasion(General Report)”, *Cahiers*, International Fiscal Association, 1983. p.20 참조.

17) 법인세법 제52조 제1항 및 국세기본법 제14조 제3항 참조.

정가산세를 병과한다.

### 3. 조세피난처를 이용한 조세회피 및 탈세

조세피난처를 이용하여 조세피난처 이외의 국가의 과세상 이득을 도모하는 행위가 국제적으로 부각하게 된 것은 “조세조약의 남용(treaty shopping)”에 의한 조세회피에 의해서이다. 이는 1960년대 이래 미국에 진출하는 해외자본이 자신의 출신지국가로 볼 때에는 미국의 협소한 조세조약망을 이용할 수 없음에도 이를 이용하기 위해 우회하는 행태를 규제하기 위한 미국 국내법원의 조세조약의 목적론적 해석에 의해 등장한 개념이다. 내용상 비거주자나 외국법인과 같이 국내원천소득에 대한 납세의무만 있는 자에 대한 것이었다.

본고의 연구대상은 비거주자와 외국법인의 조세조약의 남용과 구분되는 거주자와 내국법인 등 내국인<sup>18)</sup>의 조세피난처를 이용한 국내과세기반의 탈법적 • 불법적 잠식, 즉 국내세법의 남용(조세회피) 또는 사기적 방법에 의한 위반(탈세)이다.

2013년 11월 5일 한국조세재정연구원이 개최한 한중국제심포지엄에서 정지선 교수는 우리 법원의 “조세피난처” 관련 판례 총 29건을 찾아 분석하였는데 이중 법인세 관련건이 23건으로 대부분을 차지한 것으로 조사하였다.<sup>19)</sup> 법인세 관련건의 거의 대부분은 외국법인의 국내원천소득에 대한 과세상 조세조약의 적용에 관한 건이었다. 아직까지 내국인의 조세피난처 이용 사례로서 과세와 관련한 법적 분쟁의 대상이 되는 경우가 드문 것이다. 그 중 내국인이 조세피난처 법인을 이용한 경우로서는 유일하게 다음과 같은 사례가 있다.

[사례1] 내국법인이 조세피난처에 자회사를 설립하고 그 자회사가 내국법인으로부터 주문을 받아 중국으로부터 상품을 매입하여 내국법인이 제3국에 수출하도록 되어 있는 구조에서 내국법인의 매출액을 누락하여 조세피난처 자회사에 입금시킨 건이다(서울행정법원

18) 국조법 제17조는 거주자와 내국법인을 “내국인”으로 규정하고 있다.

19) 정지선, 역외탈세방지를 위한 법제도개선방안, 한중국제심포지엄자료, 한국조세재정연구원, 2013.11.5, pp.92-101 참조. “조세피난처”를 key word로 하여 국세청의 「국세법령정보시스템」에서 조사한 것으로 보인다.

2013. 04. 19선고 2011구합24255판결). 이는 조세피난처 법인이 내국법인의 탈세자금의 보관처로서의 역할을 한 것이다.

위 발제문에서 사용된 방법을 동일하게 이용하면서 “명목회사”를 key word로 할 경우 내국인이 조세피난처 법인을 이용한 다음과 같은 사건이 발견된다.

[사례2] 말레이시아 라부안에 설립된 투자회사인 CCC는 특별한 물적 시설이나 피고용자가 존재하지 않는 명목회사(paper company)로서 홍콩에 있는 FFFF LINK LTD가 관련 업무를 모두 대행하고 있고, 라부안 지역의 특성상 재무제표와 감사보고서의 작성이 의무화되어 있지 않다. 원고 이BB은 CCC의 계좌에서 자신의 계좌로 수시로 입출금을 하기도 하였으나, 이를 개인의 돈과 구별하여 현금입출금 내역에 관한 원장을 별도로 작성·관리한 사안이다. 관할 과세관청은 CCC는 사실상 경제적 실체가 없는 도관 회사에 불과하여 CCC의 익금 산입액 상당이 사외유출된 것으로 보아 CCC의 이사인 원고들에게 각 상여로 소득 처분하고, 소득금액변동통지를 하였다. 원고들은 CCC는 독립한 거래주체로서 실체성이 있으므로, CCC의 소득이 원고들에게 귀속된 것으로 볼 수 없다고 주장하였다. 서울행정법원은 CCC가 설립지 관계법령에 따라 설립된 법인으로 주식취득, 대출계약, 계좌개설, 송금 등 거래를 실명으로서 하면서 10여년 동안 독립된 법적·경제적 주체로서 활동하여 왔고, 외국법인으로서 우리 국내세법에 따라 각종 의무를 이행해온 점 등으로 볼 때 단순한 도관은 아니며 원고들을 실질적인 행위주체라고 볼 수 없다고 판단하였다. 아울러 CCC의 설립과 국외에서의 활동은 국내 조세회피를 의도한 것으로 볼 수도 없다고 하였다(서울행정법원 2013.02.08 선고 2012구합10680판결). 이는 거주자가 조세피난처 명목회사의 실질적인 지배자적인 지위를 가지고 있다 하더라도 해당 법인이 독립적으로 경제활동에 관한 법적 주체로서의 지위를 유지해오고 있으면 당해 법인의 실체성을 인정하여야 한다는 것으로 이해할 수 있다.

“홍콩”, “버뮤다” 및 “버진아일랜드”의 대표적인 조세피난처의 이름을 key word로 하여 조사한 결과 내국인의 조세회피 또는 탈세의 사례를 발견할 수 없었다. 조세피난처를 이용한 내국인의 일탈행위에 대해서는 국세청의 발표자료를 통해

보다 구체적인 다음과 같은 사례들을 접할 수 있다.<sup>20)</sup> 이들 사건 중 일부는 현재 법원에서 과세의 적법성이 다투어지고 있다.

[사례3] 개인이 사실과 다른 외양을 창출하는 방법으로 실질적인 거주장소가 국내인 사실을 위장하는 사례이다. 국내에 생활관계 근거지를 두고 경영 활동을 수행함에도 불구하고, 국내 거주 장소를 은폐하고, 경영활동의 흔적을 감추는 등의 방법을 동원한다. 개인의 거주성 판단에 관한 사안이다.

[사례4] 해외의 주된 소득의 명의상 귀속자인 외국에 본점을 둔 법인의 실질적인 관리장소가 국내임을 은폐하기 위해 그 법인이 국내에 자회사를 두고 그 자회사와 포괄적 업무대행계약을 체결하는 방법으로 그 자회사로 하여금 해당 법인의 실질적인 업무의 대부분을 수행하도록 하고, 그 법인의 실질적인 운영자가 국내에서 그 운영에 관한 중요한 의사결정을 하면서도, 국내 체류일수를 조정하고 국내에서의 업무활동에 관한 흔적을 지우는 방법으로 국내가 실질적인 관리장소가 아니라는 주장을 뒷받침하는 증거수단을 남겨놓는 사례가 있었다. 법인의 거주성 판단에 관한 사안이다.

[사례5] 국내거주자가 외관상 해외투자를 목적으로 국외로 반출한 자금을 조세피난처를 경유하여 국내로 재유입시키는 방법이 사용될 수 있다. 해외에서 발생한 투자소득을 해외 펀드를 이용하여 국내에 투자<sup>21)</sup>하는 방법이 병행되기도 한다. 이자소득에 대해 소득세법상 누진세율에 의한 과세를 피해가는 결과가 된다. 전체적 거래과정상 국외반출의 경제적 이유가 전혀 없이 국내조세회피만을 위한 경우라면 단계거래원칙의 적용여부를 따져 보아야 할 사안이다.

[사례6] 국내기업의 부(-)의 해외투자손실과 사주가 개인적으로 해외 지인에게 지급한 사적 비용 등을 기업의 정상적인 투자손실로 처리하기 위하여 관계사들로부터 대규모 자금을 조성하고, 과세당국의

20) 오윤, 최근 탈세의 실태와 효과적 대응방안, 2012 국세행정포럼 발제문, 2012.6.25; 오윤, ATP 및 세무관계인의 역할, 국세청 국제조세세미나 발표자료, 2010.10.26 참조.

21) 경영난에 처한 기업의 해외전환사채(CB)나 해외신주인수권부사채(BW) 인수한 경우가 있다. 자회사가 소유하고 있는 투자주식을 제3국을 경유한 옵션거래로 원가보다도 낮은 가격에 재매입한 후 해외에서 시가에 매각하여 남긴 이득을 위장펀드 등에 남기기도 한다.

자금추적을 피하기 위해 외국에 설립한 펀드에 투자하는 것처럼 위장하여 복잡한 단계를 거쳐 국내사업에 손실을 이전하는 방식으로 세금을 탈루한 사례도 있다. 내국법인의 업무와 관련 없는 비용을 공제받기 위해 가공의 해외투자손실을 가장한 것이므로 조세범칙의 혐의가 문제되는 사안이다.

위에서 조사된 사례들은 다음과 같이 쟁점별로 정리해볼 수 있을 것이다.

우선 조세회피와 관련된 사례들로서는 과세대상의 실질귀속 등 국세기본법 제14조의 적용에 관한 사안 [사례5], 과세실체성의 인정으로서 법인세법의 적용에 관한 사안 [사례2], 과세실체의 거주지 판정에 관한 것으로서 소득세법 및 법인세법의 적용에 관한 사안 [사례3] 및 [사례4] 등으로 구분하여 볼 수 있을 것이다.

다음 탈세와 관련된 사례들로서는 “사기 그밖의 부정행위”의 범주에 관한 사안 [사례1] 및 [사례6], 고의성에 관한 사안 [사례2], 그리고 국외원천소득에 대한 납세의무의 확정을 막기 위해 거주성에 관한 사실을 은폐한 사안 ([사례3] 및 [사례4])으로 구분하여 볼 수 있을 것이다.

다음 장에서는 위에서 조사된 사안들에서 제기될 수 있는 쟁점을 중심으로 현행 세법의 해석 및 적용상 나타나는 문제를 고찰하고 필요시 입법적 개선방안을 강구하고자 한다.

## IV. 주요 쟁점 및 대응방안

### 1. 조세회피

#### (1) 국세기본법 적용 문제

강학상 “조세회피”는 당해 세법규정이 예정하지 않는 경제적 합리성을 결여한 거래를 통해 세금을 감소하거나 세법의 혜택을 받는 것을 의미한다. 이는 우리 헌법상 실질적 평등의 정신에 부합하는 과세를 저해하는 것이므로 사회적 제재를 받아야 할 대상이라고 봄이 타당하다.

현실에 있어서 어떠한 행위를 과연 위에서 말하는 조세회피행위로 규정할 것인가 하는 문제는 단순하지 않다. 이에 따라 각국은 개별적인 조세회피행위가 나타날 때마다 다소 사후약방문격이기는 하지만 추후에는 다시 일어나지 않기를 바라는 취지에서 조세회피방지규정(anti-avoidance rule)을 만든다. 더 적극적으로 그에 대해 규제하고자 하는 나라는 좀더 포괄적인 용어를 사용하여 미래에 발생할 수 있는 조세회피행위를 포섭하여 이를 규율할 수 있는 성문법규 또는 판례법을 형성하고 있다.

우리나라는 소득세법 및 법인세법 등 개별세법과 그것에 대한 특별법적인 지위를 가지고 있는 국조법에서 개별적인 조세회피방지규정(specific anti-avoidance rule)을 두고 있다. 예들 들면, 법인세법상 부당행위계산부인규정이나 국조법상 특정외국법인세제가 그것들이다.

앞장에서 소개한 조세피난처를 이용한 조세회피의 사례들은 - 그것이 사회적으로 지탄을 받을 대상이라는 인식을 같이 한다면 - 과연 어떤 조세법규에 근거하여 제재할 수 있을까?

이 문제에 대해 우리 법원은 국세기본법상 실질과세원칙에 관한 제14조를 조세회피방지규정으로서 활용하는 해석관행을 일부 영역에서 어느 정도 구축해오고 있다. 원래 실질과세원칙은 과세대상의 귀속 및 귀속된 과세대상의 크기인 과세표준의 계산상 명이나 외관에 불구하고 사실 또는 실질에 부합하게 과세하는 것을 내용으로 한다. 따라서 이는 조세의 증감 또는 부당성의 존부에 불구하고 귀속과 규모 판정상 오로지 실질을 존중하라는 것이다.

그간 추상적 개념인 “실질” 개념의 구체적 거래에의 적용을 위한 해석에 대해 법적 실질설과 경제적 실질설의 대립이 있어 왔으며, 전자는 세법적용상 민사법적 효과를 존중하여야 한다는 것으로, 후자는 민사법적 효과에 불구하고 세법은 무언가 경제적 실질을 찾아 적용되어야 한다는 것으로 이해되어 왔다. 전자는 사실상 실질과세원칙이 선언적 규정에 불과하다는 무용론적인 방향으로 비판받는 한편, 후자는 취지는 좋지만 과연 개별거래관계에서 “경제적 실질”의 구체적 모습을 어떻게 발견할 수 있겠는가 하는 법적용상 불안정성이 비판받았다.

1) 과세대상의 귀속

국세기본법 제14조 제1항은 과세대상의 귀속은 실질에 따라야 한다고 규정하고 있다.<sup>22)</sup>

2012년 대법원은 외국자본의 국내진출에 의하여 발생한 과세대상에 대한 실질과세원칙의 적용에 관한 판단에서 명시적이지는 않지만 과세대상의 귀속상 국세기본법 제14조 제1항의 규정 적용을 위해 “경제적 실질”을 존중하는 태도에 입각한 중요한 결정을 하였다. 이 판결에서 대법원은 “경제적 실질”의 발견을 위한 명쾌한 기준을 제시하지 못하고 있다. 다만, 조세회피목적으로 거래를 구성한 것이 분명하다면 실질과세원칙을 보다 적극적으로 적용하여 그것을 막아야 한다고 하여 실질과세원칙 조항 자체를 취지해석하는 입장을 취하고 있다. 그러나 이도 전술한 바와 같이 실질과세원칙이라는 것이 중립적으로 실질을 찾아 과세하면 되는 것이지 그 조항의 도입목적이 본래 조세회피방지규정으로서는 기능하도록 하는 것은 아니라는 점에서 보면 법원의 결정이 논리적이라고만은 볼 수 없을 것이다(대법원 2012.01.19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결).<sup>23)</sup>

22) 국세기본법 제14조(실질과세원칙) ① 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의(名義)일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다.

23) 대법원은 2012.01.19 선고 2008두8499판결에서 ‘경제적 실질’의 개념을 원용하지 않았지만 “실질과세원칙은 ... 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건사실에 관하여 실질과 피리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다.”는 판단을 하였다. 이에 대해 “이 사건 자회사들이 이 사건 주식 등을 취득한 데 따른 경제적 효과가 원고에게 미친다고 하더라도 이 사건 자회사들의 법인격을 부인할 수 없을 뿐만 아니라 원고와 이 사건 자회사들의 의사는 이 사건 주식 등을 이 사건 자회사들이 소유하기로 하는 것임을 알 수 있고, 과점주주의 범위에 관한 구체적 규정이 있음에도 불구하고 원고가 이 사건 주식 등의 취득으로 인한 경제적 효과를 받는다는 이유만으로 이 사건 자회사들을 배제한 채 원고를 CC산업과 아이엔지의 과점주주로 보는 것은 실질과세의 원칙의 본질에 어긋난다고 할 것이다.”라고 하는 대법관 전수안, 대법관 이상훈의 반대이견이 존재한다. 위 판결은 전원합의체 판결로서 그간의 우리 대법원의 법적실질을 존중하는 입장을 변경한 것으로 이해할 수 있지만 여전히 조세법률주의의 관점에서 경제적 실질의 적용에 한계가 있다는 점을 알 수 있게 하는 것이다. 아울러 실질과세원칙을 적극적으로 적용하여 납세자의 진정한 효과의사에 의한 거래행위를 부인하기 위해서는 그 거래가 ‘조세의 부담을 회피할 목적으로’ 이루어진 경우이어야 한다는 점을 밝히고 있는 것으로 보인다(2013, 11.5 한국조세재정연구원이 개최한 한중국제심포지엄에서 필자가 발표한 발표자료 오윤, “국제적 조세회피의 현황과 쟁점” 참조).

결과적으로 우리 법원은 과세대상의 귀속상으로는 조세회피의 목적에 의한 것이라면 불완전하나마 어떤 경제적 실질을 찾아 과세하여야 한다는 입장을 모색하고 있는 것으로 볼 수 있다.

위 법원의 판결은 “조세회피”의 개념 범주, 경제적 실질의 규명 및 조세회피의 목적과 합리적인 경제적 목적이 병존할 때 법적 외관의 인정문제 등에 있어 적지 않은 문제를 남기고 있다. 본고의 연구대상인 조세피난처를 이용하는 내국인에 대한 과세대상의 귀속에도 동일하게 적용될 수 있는 부분이다.

2012년 대법원 2008두8499 판결 이후 하급심의 판결로 위 문제 중 하나인 “경제적 실질”의 규명에 대해 적으나마 시사점을 주는 판례가 있어 아래 소개한다.

네덜란드 세법에 따라 세무신고를 하고 독립된 회계처리 및 세무신고를 하였던 점 등으로 볼 때 비록 네덜란드에 조세피난처 요소가 있다 하더라도, 그곳에 설립된 회사가 도관회사에 해당한다고는 볼 수 없다. 주식 양도와 관련하여 주식의 매각결정, 자금이동 등 모든 측면의 거래를 주도함으로써 그 양도소득의 지배·관리·처분권을 가지고 있었던 것으로 볼 수 있다면 그 법인을 실질귀속자로 보아야 한다(대전고등법원 2012.06.21선고 2011누2314판결).

비록 조세피난처에 소재하는 회사라 하더라도 독립적 회계를 유지하고 세무신고를 하는 경우 그 실체성을 인정하여야 하며, 그 위에 해당 과세대상에 대한 지배·관리 및 처분의 권한을 행사한 것으로 볼 수 있으면 그 과세대상이 경제적 측면에서 그 회사에 귀속한 것으로 볼 수 있다는 것이다. 최근 대법원은 대법원 2012. 10. 25. 선고 2010두25466 판결<sup>24)</sup>, 2013. 4. 11. 선고 2011두3159판결, 대법원

24) 위니아만도사건으로 아래 판결요지를 인용함. “영국령 케이만군도의 유한 파트너십(limited partnership)인 甲이 케이만군도 법인 乙을, 乙은 룩셈부르크 법인 丙을, 丙은 벨지움국 법인 丁을 각 100% 출자하여 설립하고, 丁은 다른 투자자들과 합작으로 내국법인 戊를 설립하여 다른 내국법인 己의 사업부분을 인수한 후, 戊가 丁에게 배당금을 지급하면서 丁이 벨지움국 법인이라는 이유로 ‘대한민국과 벨지움국 간의 소득에 관한 조세의 이중과세회피 및 탈세방지를 위한협약’이 정한 제한세율을 적용하여 법인세를 원천징수하여 납부하자, 과세관청이 甲을 배당소득의 실질적 귀속자로 보아 국내 세법상 배당소득 원천징수세율을 적용하여 원천징수의무자 戊에게 법인세부과처분을 한 사안에서, 제반 사정에 비추어 丙, 丁등은 명목상의 회사일 뿐 위 배당소득의 실질적 귀속자는 甲이어서 위 소득에 대하여는 위조세조약이 적용될 수 없고, 甲은 펀드 운영의 전문성을 보유하고 펀드의 일상 업무를 집행하며 무한책임을 지는 무한책임사원(general partner)과 펀드 운영에 적극적으로 관여하지 않는 소극적 투자자로서 투자한도 내에서만 책임을 지는 유한책임사원

2013. 7. 11. 선고 2011두7311판결, 대법원 2013. 7. 11. 선고 2010두20966판결, 대법원 2013. 7. 11. 선고 2011두4411판결<sup>25)</sup> 등의 판결을 통해 국외투자파트너쉽도 소득의 실질귀속자가 될 수 있음을 확인하고 있다. 그러나 과연 “지배·관리·처분권을 가지고 있었던 것”으로 본다는 것이 무엇인지의 의문은 여전히 남는다. 그것은 개별적인 사안별로 풀어야 할 숙제이며, 그 만큼 법적 안정성에는 부담이 되는 요인이다.

앞장에서 소개한 [사례5]는 조세피난처에 설립된 투자펀드에게 명의상 귀속하는 과세대상의 실질귀속의 판정에 관한 것이다. 이러한 유형의 문제는 위의 판례에서 처럼 그간 국내투자하는 외국자본에 관한 매우 많은 사례를 통해 우리 법원의 판단을 받아 왔다. 그 정점에 있는 것이 위에서 소개한 대법원 2012.01.19 선고 2008두8499 판결이다.

[사례5]가 갖는 특징은 그것이 내국인이 설립한 투자펀드로서 이른 바 내국인이 “검은 머리 외국인”과 같은 행위를 하는 도구로 이용되었다는 점이다. 이 사안에서 투자자금이 유턴한 사실은 당해 거래 구성의 목적이 국내에서의 조세회피에 있었

---

(limited partner)으로 구성되어 있고, 고유한 투자목적을 가지고 자금을 운용하면서 구성원인 사원들과는 별개의 재산을 보유하며 고유의 사업활동을 하는 영리 목적의 단체로서, 구성원의 개인성이 강하게 드러나는 인적 결합체라기보다는 구성원의 개인성과는 별개로 권리·의무의 주체가 될 수 있는 독자적 존재로서의 성격을 가지고 있다는 이유로,甲은 구 법인세법(2005.12.31.법률 제7838호로 개정되기 전의 것)상 외국법인에 해당하여 법인세 과세대상이 된다고 본 원심판단을 수긍한 사례.”

25) 아래 주요 부분을 인용한다. “aig 모펀드의 aig 라부안법인을 통한 이 사건 주식의 취득 경위 및 적법하게 채택된 증거에 의하여 인정되는 다음과 같은 사정, 즉 aig 모펀드는 미국 등지의 투자자들로부터 모집된 자금으로 aig 라부안법인을 통하여 이 사건 주식을 취득하여 보유하다가 양도하는 등의 고유한 사업활동을 하면서 이 사건 주식 매입자금의 실질적인 공급처의 역할을 하였던 사실, aig 모펀드는 이 사건 주식에 대한 투자거래 외에도 아시아지역에서 다수의 투자거래를 수행해 온 사실 등을 종합하여 보면, aig 모펀드는 이 사건 주식의 인수를 통하여 한솔엠닷컴의 기업가치를 증대시킨 다음 이 사건 주식을 양도하는 방법으로 높은 수익을 얻으려는 뚜렷한 사업목적을 가지고 설립된 영리단체로서, 오로지 조세를 회피할 목적으로 설립된 것으로 볼 수는 없으므로, aig 모펀드가 이 사건주식을 실질적으로 지배·관리할 능력이 없는 명목상의 영리단체에 불과하다고 할 수 없다. 따라서 원심으로서는 그 설립지인 버뮤다 및 케이만군도의 법령 내용과 단체의 실질에 비추어 aig 모펀드를 우리나라의 사법(私法)상 단체의 구성원으로부터 독립된 별개의 권리·의무의 귀속주체로 볼 수 있는지, 즉 aig 모펀드를 구 법인세법상 외국법인으로 볼 수 있는지를 심리하여 이 사건 주식 양도소득에 대하여 aig 모펀드를 납세의무자로 하여 법인세를 징수하여야 하는지 아니면 aig 모펀드의 출자자들을 납세의무자로 하여 그 출자자들의 지위에 따라 소득세나 법인세를 징수하여야 하는지를 판단하였어야 했다.”

다는 점을 강하게 추정하게 한다. 아울러 그와 같이 거래구조를 설계할 경제적 합리성이라는 것이 명백하게 입증될 수 없는 정황을 보여주고 있다. 이는 그간 우리 법원이 외국자본의 국내투자와 관련하여 다단계 투자구조를 통해 국내유입하는 자본의 실체를 규명한다는 것이 매우 난해한 작업이어서 판단에 많은 수고를 하여야 하였던 것과 대비되는 사실관계라 할 수 있다.

[사례5]에서 법원이 실질귀속의 판정을 큰 어려움 없이 하였던 것은 조세회피의 목적의 존재에 근거하여 판단하였기 때문이다. 이와 관련하여 연구자는 [사례5]에 대해 국세기본법 제14조 제1항은 실제 국세기본법 제14조 제3항<sup>26)</sup>이 적용된 것과 동일한 효과를 가져온 것이라고 본다. 국세기본법 제14조 제3항은 [실질과세원칙]의 제하의 같은 조 제1항 및 제2항과 국세기본법 제14조의 같은 율타리 안에 있지만 그들과는 근본적으로 다른 성격을 지니고 있다. 제1항과 제2항은 그 적용요건상 “이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우”의 구절이 없어서 조세회피방지규정으로 볼 수 없다. 그 적용 효과상 “경제적 실질 내용에 따라”의 구절이 없기도 하다. 이에 반해 제3항은 다소 포괄적인 조세회피방지규정 (general anti-avoidance rule)이라고 보아야 한다. 미국판례법상 단계거래원칙 (step transaction doctrine)을 우리 실정에 맞게 도입한 것이다. 이 조항은 2004년 발효한 상속세및증여세법 제2조 제4항<sup>27)</sup>과 국조법 제2조의 2 제3항<sup>28)</sup>의 규정에 연원하는 것이다. 2013년 개정된 상속세및증여세법은 그간 제2조 제4항에 위치하던 단계거래원칙에 관한 조항을 별도의 조항인 제4조의 2<sup>29)</sup>로 분리하였다. 이는

- 26) 국세기본법 제14조(실질과세원칙) ③ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래를 한 것으로 보아 이 법 또는 세법을 적용한다.
- 27) ④ 제3자를 통한 간접적인 방법이나 2 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법에 의하여 상속세 또는 증여세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적인 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 제3항의 규정을 적용한다. <신설 2003.12.30>
- 28) ③ 국제거래에서 조세조약 및 이 법의 혜택을 부당하게 받기 위하여 제3자를 통한 간접적인 방법으로 거래하거나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거친 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 조세조약과 이 법을 적용한다[2006.05.24 신설].
- 29) 제4조의2 【경제적 실질에 따른 과세】 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 상속세나 증여세를 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경

그간 상속세및증여세법 제2조 제3항에서 증여세 과세대상을 2003년 이전까지 민법상 증여에 의한 재산의 이전으로 한정하던 원칙에서 벗어나 세법상 새로운 증여의 개념을 설정하면서 “그 행위 또는 거래의 명칭·형식·목적 등과 관계없이 경제적 가치를 계산할 수 있는” 것은 모두 증여로 과세하는 이른 바 세법상 실질의 개념을 적용하였던 것에 부대하여 제2조 제4항이 위치하는 것이 부적절하다는 판단에 따른 것으로 보인다.

연구자는 국세기본법상 실질귀속의 판단상 경제적 실질의 개념을 적용하는 경우를 국세기본법 제14조 제3항의 규정이 설정하는 요건에 부합하는 때로 한정하는 것이 바람직할 것으로 생각한다.<sup>30)</sup>

## 2) 과세표준의 계산

국세기본법 제14조 제2항은 “세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다.”고 규정하고 있다. 개별 세법은 납세의무자, 과세대상, 과세표준 및 세율을 규정하고 있다. 그 개별세법 중 과세표준의 계산에 관한 규정은 과세대상의 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 적용하여야 한다는 것이다. 국세기본법 제14조 제2항의 적용에 대해 법원이 법적 실질설과 경제적 실질설 중 어느 것에 입각하고 있는지 단언하기는 곤란하다. 귀속에 관한 실질에 비해 많지 않은 사례를 찾아볼 수 있을 뿐이다.

대법원이 2012년 2008두8499판결을 통해 경제적 실질에 입각하여 판단하는 길을 분명히 한 것으로 본다면 과세표준의 계산에 관해서도 경제적 실질에 입각하여 판단할 수 있다는 주장이 가능할 수도 있겠다. 그러나 일본의 소득세법과 법인세법이 실질소득자과세원칙을 규정하면서도 과세표준의 계산에 관해서는 우리와 달

---

우에는 그 행위 또는 거래의 명칭이나 형식에 관계없이 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위 또는 거래로 보아 이 법에서 정하는 바에 따라 상속세나 증여세를 부과한다.

30) 최성근 교수는 실질과세원칙이 조세회피방지규정으로서 사용되고 그 경우 경제적 실질에 따라야 한다고 하면서 단계거래원칙은 그것의 하나의 예라고 보는 입장을 취함으로써 연구자와 다른 시각을 피력하고 있다(최성근, 단계거래원칙이 실질과세원칙에서 차지하는 지위와 부당한 단계거래의 판단기준, 조세법연구, [XIV-2], 한국세법학회, 2008, p.178).

리 별다른 실질과세에 관한 규정을 두고 있지 않으며 역사적으로 그렇게 한 것은 자의적인 과세를 방지하고자 하는 것이었다는 점을 고려한다면 그러한 주장이 논리적으로 당연한 것이라고 볼 수는 없을 것이다.

국세기본법 제14조 제2항 적용상 주의하여야 할 것은 그것이 과세대상에 관해 실질과세원칙을 적용하도록 규정하고 있는 것은 아니라는 점이다. 과세대상은 개별 세법의 조문에 명확하게 규정되어 있다. 소득세의 과세대상은 열거주의에 입각하여 규정되어 있으며, 법인세의 과세대상은 포괄주의에 입각하여 규정되어 있다. 상속세의 과세대상이 되는 상속재산은 포괄적으로 규정되어 왔으며, 증여세의 과세대상이 되는 증여의 범주는 2004년에 포괄적으로 규정되었다. 개별세법상 과세대상의 규정을 그것의 취지에 부합하게 해석하는 것은 실질과세원칙조항의 적용과는 별개의 것이다.

소득과세목적상 국제거래를 통한 소득의 종류를 판정하면서 위 국세기본법 제14조 제2항의 규정에 의하여 소득세법 제16조 제1항에서 열거하지 않은 소득을 이자소득으로 결정할 수 있는가? 우리 법원은 소득의 종류 판단상으로는 소득세법 제16조와 같은 개별 규정을 문리적으로 해석하여야 한다는 입장이다. 국세기본법 제14조의 문구상 과세표준의 계산은 소득세법에 의해 결정된 소득종류를 인정하는 바탕 위에 그것의 금액의 다과를 결정하는 데에 적용된다는 것이 된다(대법원 2008.10.09. 선고 2008두13415판결).<sup>31)</sup>

조세피난처 법인으로부터 그 법인의 개인주주가 받는 금원은 무엇인가를 판정할 때에 소득세법에 의하여 판단하여야 한다. 그것의 경제적 실질에 대한 고려의 결과를 반영하고자 한다면, 그것은 실질과세원칙조항의 적용에 따르기보다는 소득세법상 소득종류에 관한 조항의 합리적 해석에 따라야 할 것이다.

[사례2]에서 과세관청은 말레이시아 라부안에 소재하는 법인 CCC의 익금상당액이 사외유출된 것으로 보아 CCC의 이사인 원고들에게 각 상여로 소득 처분하고, 소득금액변동통지를 하였다. 소득세법 제20조 제1항 제4호는 법인세법에 따라 상여로 처분된 금액을 근로소득의 하나로 규정하고 있다. 법인세법은 제67조에서

31) 2013. 11.5 한국조세재정연구원이 개최한 한중국제심포지엄에서 연구자가 발표한 “국제적 조세회피의 현황과 쟁점”, p.26 참조.

소득처분에 대해 법인세법 제60조에 따라 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준을 신고하거나 제66조 또는 제69조에 따라 법인세의 과세표준을 결정 또는 경정할 때 익금에 산입한 금액은 그 귀속자 등에게 상여(賞與)·배당·기타사외유출(其他社外流出)·사내유보(社內留保) 등 대통령령으로 정하는 바에 따라 처분한다고 규정하고 있다. 외국법인인 CCC에 대해 법인세법 제67조가 적용될 수 없다면 CCC의 익금상당액은 설사 그것이 원고들의 수중에 들어간 경우라 하더라도 그것을 소득세법 제20조 제1항 제4호의 규정에 의한 상여로 처분된 금액으로 볼 수는 없을 것이다.

### 3) '정당한 사업목적' 기준의 구체화 입법

우리 세법상 유례가 없던 일반적 조세회피방지규정(general anti-avoidance rule)으로서 국세기본법 제14조 제3항 단계거래원칙이 국세기본법에 들어온 것은 2007년말이다. 그간 법원의 판단대상이 되었던 주요 과세사건은 2007년 이전의 사안이어서 그에 대해 국세기본법 제14조 제3항의 규정을 적용할 경우 동 규정이 창설적이라는 반론에 휘말릴 것을 우려한 것인지 과세당국은 국세기본법 제14조 제1항을 적용하는 한편, 간접적으로나마 제14조 제3항의 문언상 “경제적 실질”은 제1항의 실질을 이해하는 데에도 적용되어야 한다는 다소 비논리적인 주장을 하곤 하였다.

앞으로는 국세기본법 제14조 제3항을 보다 문언의 정신에 충실하게 적용할 필요가 있다.<sup>32)</sup> 전술한 바와 같이 실질귀속 또는 실질계산에 관한 규정에서 실질의 추상적 의미를 규명하고자 하는 것보다는 단계거래의 외관을 갖춘 것에 대해서는 그것이 부당한 조세의 감소 또는 부당한 세법의 혜택의 향유를 위한 것이라면 “경제적 실질”을 규명하여 그에 과세하도록 하자는 것이다. 개별적 사안마다 경제적 실질의 규명에 적지 않은 논란이 예상된다.

연구자는 그에 앞서 동 조항의 적용에는 “부당성”의 의미를 보다 구체화하는 노력이 전제되어야 한다고 본다. 경제적 실질은 많은 경우 자금의 흐름 및 그것의 처

32) 상속세및증여세법 제2조의 2 제3항(현재는 동법 제4조의 2로 위치 이동)의 규정은 2004년 도입되었지만 동 조항을 근거로 증여세나 상속세가 과세된 사례가 거의 없는 점을 볼 때에는 이도 매우 희망적인 얘기에 그칠 가능성이 있음을 부인할 수는 없을 것이다.

분과정에서 밝혀지며 그것은 상당 부분 입증책임의 문제로 귀결된다. 그런데 부당성의 문제는 절세의 효과만 있으면 부당한 것으로 보아야 할지에서부터 시작하여 고려해야 할 요소들이 적지 않다. 납세자가 어떤 행위를 하는데 있어 고려해야 할 요소들은 복합적으로 작용하며 인간은 불완전하여 아무리 합리적인 자라 하더라도 무엇이 가장 우선인지 순서를 정해놓고 일을 그대로만 처리하는 경우가 흔하지 않다. 납세자로서는 절세의 요소가 개입되었다고 하여 바로 부당하다고 취급받는 것 자체가 부당한 것이 될 수 있다. 납세자가 자신 행위의 정당성을 항변할 수 있는 기회를 갖도록 하여야 한다는 점에서 우리 법원은 “정당한 사업목적”이 있을 경우 부당성을 제각할 수 있는 길을 열어 놓고 있다. 이 역시 “정당성”을 앞에 놓고 있어서 문구상 동어반복적인 성격이 있음을 부인할 수 없다. 다만, 사업목적이 존재함을 주장함으로써 절세의 효과와의 상쇄효과를 기대할 수 있을 뿐이다.

입법론적으로 볼 때 납세자의 항변을 위한 정당한 사업목적 기준을 국세기본법에 명문화하고 그것의 구체적인 내역을 보다 자세히 규정할 필요가 있다. 우리의 그간 판례의 입장 및 미국<sup>33)</sup>과 독일<sup>34)</sup> 등의 입법례를 감안할 때 다음의 모든 요소

33) 미국 내국세입법 제7701조는 2010년 3월 30일 개정되어 경제적실질과세원칙(economic substance doctrine)의 제하에 (o)항이 신설되었다. 이 원칙은 어떤 거래(또는 일련의 거래들)에게 소득세과세규정적용상 나타나는 조세상 혜택(tax benefits)은 해당 거래가 경제적실질(economic substance)을 가지고 있지 않거나 사업목적(business purpose)이 없는 경우에는 허용되지 않는다는 보통법(common law)상 원칙이라고 규정하고 있다 (§7701(o)(5)(A)).

34) 2007년 12월 30일 개정된 제42조의 규정은 다음과 같다.

- ① 조세회피를 위해 범형성가능성을 남용함으로써 조세법령을 우회하는 것은 허용되지 않는다. 개별세법 조항의 조세회피방지조항 적용 요건이 충족되는 경우에는 해당 조항에 따른다. 기타 제2항에서 규정하는 ‘남용’이 있는 경우에는 관련된 경제적 거래에 부합하는 범형성에 따르는 방법으로 과세하여야 한다.
- ② 적절한 범형성과 비교하여 해당 납세자나 제3자에게 법이 의도하지 않은 조세혜택을 부여하는 범형성이 선택된 경우에는 남용이 있었던 것으로 추정된다. 사실을 종합하여 볼 때 선택된 범형성에 대한 비조세적인 합리적인 이유를 납세자가 증거로서 제시하는 경우에는 이를 적용하지 않는다.

개정전 제2항은 다음과 같았다. 이 조항은 매우 국고주의적인 조항으로 비판받았다.

- ② 제1항은 그 적용가능성이 법률상 명문으로 배제되지 않는 경우에는 적용할 수 있다. 독일의회 입법자료(Deutscher Bundestag BT-Drucks. 16/7036, 24.)상 개정설명은 다음과 같이 기술하고 있다.

새 법문은 정부법안의 긍정적 평가를 받았으며, 그것으로부터 나타날 수 있는 약점을 회피하고 있다.

따라서 앞으로는 남용의 개념이 법률상 정의되어 세무행정과 납세의무자와의 사이에 증명

책임의 분배가 규율되고, 조세회피의 규제를 위한 개별법률규정과 조세기본법 제42조의 일반적 규정과의 관계가 보다 명확하게 정해졌다.

조세기본법 제42조로부터 이제부터는 납용의 확정에 관한 심사의 명확한 순서가 밝혀졌다. 앞으로는 우선 각 사안에 있어 적용되는 개별조세법률이 조세회피의 저지를 위한 규정을 정하고 있는가 여부에 대한 심사를 하지 않으면 안된다. 정하고 있는 경우에는 당해 규정의 요건 요소가 충족되고 있는가의 심사가 이루어져야 한다. 충족되고 있는 경우에는 당해 개별조세법률의 관련규정에 따라 법률효과가 결정된다. 조세기본법 제42조 제2항은 이 경우에는 동조 제1항 제2문에 따라 명시적으로 배제된다. 이와 같은 규정의 요건이 충족되지 않는 경우에는 조세기본법 제42조 제2항을 동조 제1항 제3문에 따라 심사하여야 한다. 이 경우 납용의 존재는 조세기본법 제42조 제2항의 전제조건에 따라서만 정된다. 신법안은 내용적으로는 특히 2007년 10월 10일의 공청회에서 지적된 정부법안에서 나타나는 문제를 회피하고 있다. 납용요건의 정의에 대해, 법적 형성의 이상성은 이제는 기준이 되지 않고 - 현행법 및 그것에 대해 시사하고 있는 판례와 동일하게 - 법적 형성의 부적절성(불상응성)이 기준이 된다.

이것은 문언의 변경에 그치는 문제는 아니다. 이상성의 개념은 - 정부법안이 독자적인 정의에 따라 상정하고 있는 것과는 달리 - 일반적인 언어관용에서는 '경험개념 (empirischer Begriff)'으로서 이해되고 있지만, 그것에 반해 부적절성(불상응성)의 개념은 '가치개념 (wertender Begriff)'이다. 그런데 부적절성의 개념을 법률상 정의하고 있으므로, 다시 더 가치판단을 수반하는 불확정개념에 따르지 않을 수 없을 것이다. 부적절성의 개념을 법률상 정의하기를 포기함에 따라, 납용요건에서 발생하는 '경직화'에 대해 공청회에서 제기된 비판을 고려할 때, 법질서의 새로운 발전이 이 영역에서도 충분히 가능할 것이다.

이 부적절성 개념의 해석에 관해서는 우선 경제적 사실에 상응하는 법적 형성의 조세효과와 선택된 법적형성의 조세효과를 비교하여야 한다. 그 비교의 결과, 납세의무자 혹은 제3자의 조세이익이 명확하게 나타난 경우에는 다시 그 조세이익이 법률상 상정되고 있는 것인가를 심사하여야 한다. 그런 경우에는 예를 들면 법률상 선택권의 행사 혹은 조세법률상의 유도규범 및 조성규범 (Lenkungs- und Förderungsnorm)을 이용하는 것이 된다.

당해 조세이익이 법률상 상정되고 있지 않은 경우에는 선택된 당해 형성이 부적절한 것인가의 심사를 하여야 한다. 연방재정재판소의 판례에 의하면, 법적 형성이 부적절한 것이라 함은, 특히, 사려깊은 제3자라면 경제적 사실관계 및 경제적 목표설정에 비추어 조세이익이 있게 되어 당해 법적 형성을 선택하지 않게 되는 경우이다. 국제적인 거래에 대해서는 선택된 형성이 모두 작위적이고 국내조세채무의 회피만을 목적으로 하는 경우, 유럽재판소의 판례에 의할 때, 부적절성을 인정하는 것이 가능하다.

조세기본법 제42조 제1항에서 말하는 납용은 동항 제2문에 따르자면, 납세의무자가 스스로 선택한, 동항 제1문에 따른 부적절한 형성에 대해, 종합적인 사정으로 볼 때 상당한 비조세적인 이유를 증명할 경우에는, 존재하지 않는다. 이 규정은, 동항 제1문에 따라서 납용의 존재가 인정될 이유가 있는 경우 이것을 비조세적인 이유의 입증에 의해 반복할 수 있는 기회를 납세의무자가 이용할 수 있도록 하는 것이다. 납세의무자에 의해 입증된 비조세적인 이유는, 물론, 종합적인 사정으로 볼 때 상당한 것이 되어야 한다. 입증된 비조세적인 이유가 종합적인 사정으로 볼 때 본질적(wesentlich)이지 않거나 오히려 부차적인 의미 밖에 갖지 않는 경우에는, 동항 제2문에서 말하는 상당한 이유가 없는 것이 된다. 이 경우에는, 동항 제1문에 따른 납용이 여전히 있는 것이 된다(谷口勢津夫, ドイツにおける租税回避の一般的否認規定の最近の展開, 税大論叢40周年記念論文集, 2008. 6. 20, pp.263-264 참조).

를 충족할 경우 ‘정당한 사업목적’이 결여되어 있다는 내용의 규정을 둘 수 있을 것이다.

- 납세자가 선택한 행위 또는 계산이 그것이 추구하는 경제적 목적에 부합되지 않을 것
- 납세자가 선택한 행위 또는 계산이 경제적 이유 내지는 그 밖의 다른 상당한 이유로 정당화되지 않을 것
- 납세자가 선택한 행위 또는 계산으로 인해 세부담이 경감될 것

아울러 ‘정당화’할 수 있는 ‘사업목적’의 항변에는 이른 바 ‘정상조건(arm’s length condition)’의 개념이 활용될 수 있을 것이다.<sup>35)</sup>

## (2) 소득과세법 적용 문제

우리나라의 소득세법과 법인세법은 각각 개인과 법인에게 귀속하는 소득에 대한 과세에 대해 규정하고 있으며 이들을 모아 소득과세법이라고 부를 수 있을 것이다. 소득과세법은 전술한 바와 같이, 납세의무자, 과세대상(소득), 과세표준 및 세율을 주된 내용으로 하고 있다.

조세피난처와 관련해서는 그곳에 위치하는 단체의 실체를 인정할 것인지, 그곳에 위치하는 외양을 가진 실체가 그곳에 거주하는 것으로 볼 것인지, 그곳에 거주하는 실체의 존재를 인정한다면 구체적인 개별 거래상 발생하는 과세대상의 귀속 까지도 인정할 수 있는지가 주된 쟁점이 된다. 세 번째의 귀속문제에 대해서는 앞에서 언급하였다.

### 1) 과세실체성 인정 여부<sup>36)</sup>

실질과세원칙을 들어 조세피난처 법인의 과세실체성을 부인할 수 있는가? 우리 법원은 실질과세원칙을 적용하는 방법으로 조세피난처에 설립된 법인의 과세실체성을 부인하지는 않는다. 법적 실질을 존중하는 입장을 다소 변경한 대법원

35) 임동원·오윤, 조세포탈과 조세회피의 개념 구분, 세무학연구, 2013 참조.

36) 연구자가 2013. 11.5 한국조세재정연구원이 개최한 한중국제심포지엄에서 발표한 “국제적 조세회피의 현황과 쟁점”, pp.21-23의 내용을 소폭 수정하여 옮긴다.

2012.01.19 선고 2008두8499 판결에서도 바로 법인격을 부인한 것이 아니라 과세대상의 귀속을 조정하는 결정을 하고 있는 것이다.

법원은 국외에 설립된 단체가 우리 민사법상 법인으로 볼 수 있는 성격을 지니고 있으면 우리 법인세법상 법인으로 볼 수 있다는 입장을 유지하고 있다. 이러한 원칙적 입장은 [사례2]에서 법원이 거주자가 조세피난처 명목회사의 실질적인 지배자적인 지위를 가지고 있다 하더라도 해당 법인이 독립적으로 경제활동에 관한 법적 주체로서의 지위를 유지해오고 있으면 당해 법인의 실체성을 인정하여야 한다고 한 점에서도 알 수 있다(서울고등법원 2013. 12. 6. 선고 2013누8976 판결 참조).

이러한 법원의 입장은 2013년 법인세법시행령에 반영되어 아래의 기준의 어느 하나에 해당하는 단체는 ‘법인’으로 인정하게 되었다(법인세법시행령 제1조 제2항).

- (i) 설립된 국가의 법에 따라 법인격이 부여된 단체
- (ii) 유한책임사원만으로 구성된 단체
- (iii) 구성원과 독립하여 자산을 소유하거나 소송의 당사자가 되는 등 직접 권리·의무의 주체가 되는 단체
- (iv) 그밖에 해당 외국의 단체와 동종 또는 가장 유사한 국내의 단체가 국내 사법상 법인인 경우의 그 외국의 단체

비거주자가 투자한 조세피난처 법인의 과세실체성 여부를 인정하는 판단기준은 거주자가 투자한 조세피난처 법인의 과세실체성을 인정하는 판단에도 적용되어야 할 것이다. 법인세법은 외국법인의 국내원천소득 과세를 위하여 그 법인성 여부를 판정하는 기준을 둔 것이므로 그 투자자가 누구인가와는 무관하게 적용되어야 할 것이기 때문이다. 그리고 외국법인의 국내원천소득 과세를 위하여 법인성이 있는 것으로 판정한 단체라면 그것의 법인격을 부인하고 국내투자자와 동일시하는 것은 타당하지 않다.

세법 법규상 외국법인 기준의 적용은 조세조약상 실질귀속자 판정에는 영향을 미치지 않도록 되어 있다(법인세법시행령 제1조 제4항). 즉 앞의 기준에 의해 외국

법인으로 인정되는 경우라 하더라도 그 외국법인 명의의 국내원천소득에 대한 과세상 반드시 그 외국법인에게 해당 국내원천소득이 귀속된 것으로 보지는 않는다는 것이다. 이는 국세기본법 제14조 제1항의 규정에 의한 실질귀속에 의해 소득의 귀속을 판단하는 원칙은 그대로 유지됨을 의미한다.

우리나라는 소득의 법인에의 명의상 귀속에 불구하고 그 소득의 귀속을 해당 법인의 구성원에게 바로 귀속시키는 동업기업과세제도를 두고 있다. 2013년 세법개정안에 의하면 외국법인의 경우에도 국내원천소득 과세상 동업기업과세제도를 선택할 수 있는 제도가 도입된다. 외국에서 설립된 법인에 대해 우리 국내세법 적용상 법인으로 과세되지 않기를 선택한 경우 그것에 대해 조세조약을 적용할 수 없다고 보아야 할 것이다. 이런 논리는 외국에서 설립된 법인이 해당 국가의 국내세법상 법인으로 과세되지 않을 것을 선택한 경우 그것을 존중하여야 한다는 것으로 이어진다. 이는 소득 귀속상의 문제이므로 앞의 법인성의 인정과는 직접 관련된 것으로 볼 수는 없을 것이다.

앞의 법원의 판단과 법인세법령의 개정 흐름은 조세피난처 법인이라 하더라도 그것의 법인성을 부인할 수는 없으며, 과세대상 소득의 그것에의 실질적인 귀속 여부를 판정하여야 한다는 것을 알 수 있게 한다.

이는 조세피난처 법인이 우리 법인세법상 법인으로 인정될 수 있는 특성을 가지고 있으면 법인세법상 외국법인에 해당하며, 그것이 영위한 법률행위가 “가장행위 (sham transaction, Scheingeschäft)”에 이르지 않는 한 그 효력을 인정하여야 한다는 것이 된다. 그것이 적법하게 체결한 계약에 의해 자금을 차입하고 그것을 지급이자로 계상한 경우에는 소재지국에서의 과세표준 계산상 지급이자로서 공제할 수 있다고 보아야 할 것이다. 아울러 그것에 제3국원천소득의 귀속여부의 판단은 우리 국세기본법상 실질귀속원칙의 적용대상으로 볼 수는 없으며, 해당국의 세법상 원칙에 의해 판단하는 것이 타당하다.

이와 같은 입장은 최근 대법원의 여러 판결들<sup>37)</sup>에서, [조세피난처 투자기구(펀드)(갑) - 중간 지주회사 - 조약망 있는 조세피난처 투자기구(병) - 국내 투자]

37) 대법원 2010두11153 판결, 대법원 2011두4862 판결, 대법원 2010두25466 판결, 대법원 2011두4411 판결, 대법원 2011두7311 판결, 대법원 2010두20966 판결, 대법원 2011두12917 판결

로 이어 지는 투자구조에서 조세피난처 투자기구(병)가 부인된 경우라도 조세피난처 투자기구(펀드)가 실질 귀속자로 인정하고 있는 데서도 확인할 수 있다. 이 때 실질 귀속자로 인정된 상위 투자기구를 보면 버뮤다 및 케이만아일랜드 등 조세피난처 투자기구가 포함되어 있다. 조세피난처 법인(조세피난처 LP 등 포함)이라는 사실만으로 소득의 귀속을 부인하지 않고 있다.

조세피난처 법인의 행위라면 모두 가장행위로 보아 그 행위의 귀속을 해당 법인의 실질적인 소유자에게로 귀속하고자 하는 과세관행은 법적 안정성을 저해하는 것이다. 조세피난처에 소재하는 법인의 존재를 인정하고 그를 이용하는 조세회피 행위에 대해서는 특정의국법인세제에 의해 규율하고자 하는 우리 세법의 원칙적 태도를 존중할 필요가 있는 것이다. 다만, 특정의국법인세제가 조세피난처 소재 명목회사(paper company)를 둘러싼 조세회피를 모두 규율할 수 있는 것은 아니므로 국제기본법상 실질과세원칙에 대한 그간 법원의 해석론을 최대한 원용하여 과세상 실질적 형평을 도모하는 것이 바람직할 것이다.

## 2) 과세실체의 거주지<sup>38)</sup>

개인 또는 법인과 같은 과세실체는 그것의 거주지가 국내일 경우 전세계소득에 대한 납세의무를 진다. 개인의 거주성 판단에 대해 ‘주소’ 및 ‘거소’의 개념이 적용되며, 법인의 거주성 판단에 대해 ‘본점소재지’ 및 ‘사업의 실질적인 관리장소’의 개념이 적용된다.

위 4개의 개념은 개인과 법인의 납세의무의 범위를 설정하기 위한 목적으로 사용되는 세법상 개념이다. 따라서 그 개념들은 그 목적에 부합하게 해석되는 것이 타당하다. 개인을 예로 들면, 어느 한 개인은 우리 소득세법상 ‘주소’의 소재지는 하나일 것을 전제로 도입된 개념으로 이해하는 것이 타당하다. 만약 복수로 존재할 수 있다고 한다면 과세관할 설정을 위한 도구개념으로서의 의의가 감퇴할 것이기 때문이다. 마찬가지로 ‘거소’의 개념도 하나일 것을 전제로 하는 것으로 보아야 한다. 특정 과세연도 중 거소는 해당 1년 기간의 반 이상 체류할 것을 요건으로 하

38) 연구자가 2013. 11.5 한국조세재정연구원이 개최한 한중국제세법포럼에서 발표한 “국제적 조세회피의 현황과 쟁점”, pp.23-24의 내용을 소폭 수정하여 옮긴다.

고 있는 점에서도 알 수 있다.

위 4개의 개념을 그 개념의 도입목적에 부합하게 취지해석할 수 있다는 것이 곧 동 개념의 적용상 실질과세원칙을 적용할 수 있으며, 그러한 이유로 동 개념의 적용대상인 사실관계의 판단상 ‘경제적 실질’을 찾아 그에 따라 동 개념을 적용하여야 한다는 것은 아니다. 우리 세법상 실질과세원칙은 과세대상의 귀속 및 과세표준의 계산상 적용되는 원칙이다. 오히려 소득세법시행령은 ‘주소’의 판단은 생활관계의 객관적 사실에 따라 판단한다고 규정하고 있다(소득세법시행령 제2조 제1항). 이 규정에 의해 객관적 실질을 규명하고 그에 따라 ‘주소’ 해당 여부를 판정하여야 할 것이다.<sup>39)</sup>

우리 세법의 이러한 입장은 법인의 거주성을 판단함에 있어 ‘사업의 실질적인 관리장소’의 개념을 적용할 때에도 동일하게 유지되어야 할 것이다. 이 개념은 2006년 이후 사업연도부터 적용된다.

우리나라 국적이 우리나라를 포함한 어느 나라의 거주자 지위도 가지고 있지 않을 경우 우리 국내세법을 남용한 것으로 볼 수 있는가? 소위 “이중비거주자(dual non-resident)”의 문제이다. 2008두8499(2012.01.19) 판결에서의 대법원의 표현을 빌리자면 우리 국내세법상 “조세회피목적”을 가지고 있기 때문에 실질과세원칙을 적용하여야 하며, 이 때 소위 “경제적 실질”에 따라 생활관계의 객관적 실질상 우리나라에 주소를 둔 것으로 보아야 할 것인가? 우리나라는 우리나라의 국내세법상 거주성에 관한 조문을 엄정하게 독립적으로 적용하면 되는 것일 뿐 이중비거주자라 하여 우리 국내세법상 “조세회피목적”을 가진 것으로 볼 수는 없을 것이다.

전혀 다른 경우로서 특정인이 우리나라 국내세법과 외국의 국내세법상 모두 거주자 지위를 가지고 있는 “이중거주자(dual resident)”인데 우리나라와 그 나라가

39) 거주성 판단에 우리와 같이 주소와 거소의 개념을 사용하는 일본에서 증여세 과세상 거주성의 판단에 관한 유명한 타케후지사 사건에서 일본 최고재판소는 2011년 2월 18일 「일정한 장소가 주소에 이르는가 아닌가는, 객관적으로 생활의 본거가 되는 실체를 구비하고 있는가 아닌가에 따라 결정하여야 하며, 주관적으로 증여세회피의 목적이 있다고 하더라도, 객관적인 생활의 실체가 소멸하는 것은 아니므로, (중략) 각체제일수를 조정하고 있는 것을 보고, 현재 홍콩에 체제일수가 본건 기간 중의 약 3분의 2(국내에서의 체제일수의 약 2.5배)에 미치는 상고인에 대해 전기 사실관계 하에서 본건 홍콩집에 생활의 본거가 되는 실체가 있는 것을 부정하는 이유가 된다고 할 수 없다.」고 하였음을 참고할 수 있다.

조세조약을 체결하고 있으며 그 조약은 이중거주자 판정기준을 규정하고 있을 때, 우리나라 법원은 해당 판정기준을 적용함에 있어 실질과세원칙을 적용하여야 하는가? 전술한 바와 같이 실질과세원칙은 과세대상의 귀속에 대해 적용될 수 있을 뿐 과세대상 자체의 속성에 대해 적용되는 것은 아니다. 다만, 해당 판정기준의 해석은 우리 법원의 재량사항으로서 그 해석상 목적 또는 취지를 고려하여 합리적인 판단을 할 수 있을 뿐이다. “이중거주자 판정기준(tie-breaker rule)”은 공정성이 그 목적 또는 취지라고 볼 일이다. 양국이 동등한 입장에서 호혜적으로 어느 일방에도 불리하지 않도록 하기 위한 차원에서 도입된 것이다. 특정 거주자는 결과적으로 어느 국가 중 한 국가에서는 반드시 과세되도록 되어 있기 때문에 그는 중립적인 입장에 있다고 보고 양 국가 중 어느 일방에게도 불리하지 않게 기준을 세운 것이다. 이 점에서 이중거주자 판정기준은 문리해석을 하는 것이 타당하다.

위에서의 논의는 상대방국가가 조세피난처인 경우에도 동일하게 적용되어야 한다. 거주성은 선택의 대상이다. 조세피난처라 하더라도 그곳에 거주하는 것에 관한 객관적 징표가 존재할 수 없는 것은 아니기 때문이다. 조세피난처는 그곳 자체가 조세를 경감하는 곳이기 때문에 그곳에서의 조세경감을 위한 선택의 대상이 될 수 있다. 다만, 조세피난처의 세법은 그 나라에서의 거주성에 관한 기준이 매우 완화되어 있다. 그리고 거주성에 관한 우리 세법 적용상 상대적으로 국내세법상 거주성에 관한 객관적 징표가 우리나라에 더 많이 존재할 개연성이 있음을 어렵지 않게 짐작할 수 있다.

### 3) 법인도치 규제의 입법

미국 내국세입법 및 일본의 법인세법상 “법인도치”는 절세 등의 목적으로 조세피난처로 회사의 등록지를 옮기는 등 원래의 거주지국을 이탈하는 현상을 말한다.

미국 내국세입법상 미국의 모회사가 있는데 국외에 그 모회사를 지배하는 회사를 만들어 그룹의 미국외 활동으로부터의 소득에 대한 미국내 과세를 회피하는 것을 법인도치(corporate inversion, 法人倒置)라고 한다.<sup>40)</sup> 미국의회는 이러한 inversion을 위한 해외에 설립된 새로운 모회사를 미국 내국세입법 목적상 미국내

40) 오윤, 최근 탈세의 실태와 효과적 대응방안, 2012 국제행정포럼 발제문 참조.

법인으로 취급한다는 내국세입법 제7874조<sup>41)</sup>를 도입하였다. 이는 실질을 가지지 않은 역외기업을 이용한 국내조세회피를 방지하기 위한 조세회피방지조항이다.

일본에도 유사한 방지조항이 규정되어 있다. 법인도치에 의한 조세회피 방지를 위해 일정한 경우에는 적격합병에 따른 비과세 혜택을 주지 않는 내용의 법인도치 방지규정(anti-inversion provision)이라고 한다.<sup>42)</sup> 법인도치는 일본법인을 자회사로 만드는 삼각합병에 의해 주로 이루어진다. 국외의 지배회사가 명목회사(paper company)일 경우 해당 삼각합병이 적격요건을 충족한 경우라도 주식이동에 따른 자본이득과세이연의 혜택을 부여하지 않는다. 일정한 요건 하에 국외의 지배회사의 일본인 주주에 대해서는 일본인 주주의 지분이 10%에 이르지 못하는 경우에도 조세피난처세제에 따라 간주배당과세를 하고 있다.

우리나라 법인세법상 국내에 실질적 관리장소를 둔 법인을 내국법인으로 하는 조항이 도입되었지만 그것의 회피사례도 나타날 수 있는 만큼 이 조항을 도입하는 것을 검토할 필요가 있다.

## 2. 탈세

### (1) '사기 그 밖의 부정행위'

[사례1]과 [사례6]은 조세피난처 법인을 이용하여 국내납세자의 과세소득의 규모를 불법적인 방법을 통해 축소한 사례들이다. [사례1]은 조세피난처 법인으로 돌린 매출수익이 국내 과세당국에 노출되지 않도록 허위거래의 증빙을 만들어 내국법인의 과세소득을 축소한 것이다. [사례6]은 조세피난처법인의 손실을 내국법인에게 떠넘기는 거짓의 증거에 의해 내국법인의 과세소득을 축소한 것이다. 내국법인이 조세포탈로 처벌받을 사기 그 밖의 부정행위를 한 것으로 볼 수 있는 사안들이다.

[사례3]과 [사례4]에서처럼 자신의 거주성에 관한 판단의 근거가 되는 사실에 관한 증거를 고의에 의하여 위조 또는 변조 등으로 은폐하는 행위는 자신의 국외원

41) 26 USC § 7874 - Rules relating to expatriated entities and their foreign parents

42) 마영민, 상법의 개정과 합병세제, 한국세법학회 제93차 정기학술대회 발제문, 2008.3, pp. 10-12.

천소득에 대한 납세의무의 성립에 불구하고 과세관청이 그것을 확정하는 것을 부정한 방법으로 방해하는 것이기 때문에 조세포탈범으로 처벌받을 수 있을 것이다. 이는 은폐된 사실이 노출될 경우 그 자의 거주성이 국내에 있는 것으로 판정되는 사실관계 하에서의 얘기이다.

1) 조세피난처 법인의 “허위장부 작성”<sup>43)</sup>

가) 조세피난처 법인

[사례2]에서 과세관청은 말레이시아 라부안에 소재하는 법인 CCC의 익금상당액이 사외유출된 것으로 보아 CCC의 이사인 원고들에게 각 상여로 소득 처분하고, 소득금액변동통지를 하였다. [사례2]에 대한 조세포탈죄의 형사사건(2012도10513)에서 2013년 11월 28일 대법원은 “검찰이 조세피난처 paper company의 투자구조나 해외 거래에 있어서 기본적으로 paper company의 소득 및 납세의무의 귀속주체성을 부정하고 나아가 paper company가 이용되면 세법을 집행함에 있어서 현실적인 어려움이 커질 수 있으므로 그러한 paper company의 이용 자체가 부정행위에 해당한다.”는 주장을 명시적으로 배척하였다.

[사례2]에서와 달리 법인 CCC의 소재지국에 대한 법인세 신고시 허위의 신고를 하기 위해 ‘이중장부’를 작성한 경우 그 행위는 국내조세의 포탈을 위한 ‘사기 그 밖의 부정한 행위’로 보아야 하는가? 우리나라는 해당 법인의 법인세에 대한 과세관할을 가지고 있지 않다. 따라서 국내조세의 포탈을 위한 행위로 볼 수 없을 것이다. 해당 조세피난처 법인의 지배주주가 국내 거주자일 경우 해당 거주자는 국조법의 규정에 의해 간주배당과세를 받게 될 것이다. 위 ‘이중장부’ 작성으로 간주배당과세를 받지 않게 되는 결과가 될 경우라면 국내조세의 포탈을 위한 ‘사기 그 밖의 부정한 행위’로서 조세범처벌법상 사기 그 밖의 부정한 행위가 될 수도 있을 것이다.

조세피난처에 소재하는 법인의 지배주주의 명의를 제3자로 하여 실질적인 지배주주의 존재를 은닉하거나 이중장부의 작성 등 적극적 은닉행위 등을 통해 결과적

43) 가)와 나)의 논의는 2013, 11.5 한국조세재정연구원이 개최한 한중국제심포지엄에서 연구자가 발표한 “국제적 조세회피의 현황과 쟁점”의 일부를 본고의 목적에 맞게 수정한 것이다.

으로 국조법상 간주배당과세를 받지 않게 된 경우 그 자는 조세범처벌법상 조세포탈범으로 처벌받을 수 있다(서울고등법원 2011.06.24. 선고 2011노338 판결, 대법원 2011.1.27. 선고 2010도1191 판결 참조).

#### 나) 조세피난처 법인의 이사 또는 주주

2010년 조세범처벌법이 개정되면서 그간 ‘법인세의 과세표준을 법인이 신고하거나 정부가 결정 또는 경정함에 있어서 그 법인의 주주·사원·사용인 기타 특수한 관계에 있는 자의 소득으로 처분된 금액’은 ‘사기 기타 부정한 행위’로 보지 않던 규정이 삭제되었다. 이는 구 조세범처벌법 제9조의2 제1호는 그것을 규정할 필요도 없이 조세포탈로 보지 않는다는 취지에서 삭제되었다.<sup>44)</sup> 이 조문의 입장은 법원의 판례에 의해 유지되고 있다(대법원 2010.1.28. 선고 2007두20959 판결 참조). 아울러 이러한 입장은 국세부과의 제척기간에 관한 국세기본법 제26조의 2 제1항 제1호 2문의 규정에 의해서도 짐작이 된다.<sup>45)</sup>

[사례2]에서 CCC의 소재지국에 대한 법인세 신고시 허위의 신고를 하기 위해 ‘이중장부’를 작성하는 방법으로 CCC로부터 그의 이사인 원고들이 그곳 법의 규정에 의할 때 법인의 자금 횡령행위를 한 경우 - 그에 대해 우리 법인세법상의 소득 처분에 관한 규정을 유추적용한다고 할 때 - 그 횡령의 사실에 의해 횡령에 따른 소득에 대한 조세포탈의 범의가 있었다고 볼 수 없다는 것이 된다.

#### 2) 조세피난처 법인을 이용한 것이 “은닉”에 해당하는지

거주자의 조세피난처 법인에 대한 지배의 사실을 국내에 신고하지 않은 것이 단순한 무신고에 불과하다면 그에 대해 탈세로 제재할 수는 없다. 이는 무신고가 세법상 적법한 것은 아니지만 조세범처벌법상 조세포탈죄를 구성하는 것은 아니기

44) 오영근·이중교·김진수. 2008.12. 「조세범처벌법 개정방향에 관한 연구」, 한국조세연구원, p. 139.

45) 1. 납세자가 대통령령으로 정하는 사기나 그 밖의 부정한 행위(이하 “부정행위”라 한다)로 국세를 포탈(逋脫)하거나 환급·공제받은 경우에는 그 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년간, 이 경우 부정행위로 포탈하거나 환급·공제받은 국세가 법인세이면 이와 관련하여 「법인세법」 제67조에 따라 처분된 금액에 대한 소득세 또는 법인세에 대해서도 그 소득세 또는 법인세를 부과할 수 있는 날부터 10년간으로 한다.

때문이다.

이 경우에도 조세피난처의 법인을 이용하여 자신의 소득발생사실을 은닉하고자 한 것이라면 조세포탈의 고의가 입증될 수도 있을 것이지만, 과세관청이 조사하여도 용이하게 발견할 수 없도록 다단계로 적극적으로 명의를 위장한 정황<sup>46)</sup>이 필요하다.<sup>47)</sup>

## (2) 조세회피와의 경계 : ‘은닉’ 개념의 명확화<sup>48)</sup>

### 1) 조세회피로 보아야 할 경우

조세회피방지규정의 적용요건에 해당하는 사실을 은폐하기 위한 별도의 적극적인 노력을 하지 않은 경우 해당 행위는 부당한데 그칠 것이다.

국세기본법 제14조의 실질과세원칙의 제하에 규정되어 있지만 동조 제3항의 규정은 ‘단계거래원칙’으로서 조세회피방지규정에 해당한다. 동항이 규정하는 단계거래는 경제적 실질을 ‘은폐’하기 위해 설정한 복잡한 거래이지만 그것으로써 세금을 절감한 경우 세법은 그것에 대해 단계거래원칙을 적용하여 그것의 효력을 무시할 뿐 그 복잡한 거래구조를 숨기기 위해 문서·장부의 허위작성이나 적극적인 은닉행위를 하지 않는 한 부정행위로 보지 않는다.

예를 들어, 미국펀드가 한국에 투자하는 목적으로 룩셈부르크를 통해 한국에 진입하는 때 그러한 투자구조 자체는 경제적 실질을 은폐하거나 호도하는 것으로 볼 수도 있는데, 그렇다 하더라도 그 자체만으로는 부정한 행위가 되지 않는다. 그러나 그러한 투자구조 뒤의 실질적인 투자자가 미국펀드인 것을 감추기 위해 한국투자로부터의 수익을 미국펀드에 바로 송금하면서 그렇게 하지 않았다는 거짓의 증거를 제출한 경우라면 그것은 부정한 행위가 될 것이다. 만약 송금에 관한 증거를 제출하지 않는다면 그 자체만으로는 부정한 행위가 되지 않는다.<sup>49)</sup>

46) 예로서 전문적 컨설팅을 받아 소득은닉목적으로 일련의 해외거래구조를 수립하고 그 일환으로 조세피난처법인을 설립한 경우를 들 수 있다.

47) 국내에서 타인 명의로 주식을 보유한 실제 주주가 자신의 이름으로 배당소득이 과세되면 종합과세되어 좀더 많은 세금을 내야 할 상황에서 그 타인의 이름으로 세금을 내게 한 것이 바로 소득발생사실을 은닉한 것이라고 보지는 않는 점을 상기할 필요가 있다.

48) 임동원·오윤, “조세포탈과 조세회피의 개념 구분”, 세무학연구, 2013 중 본고의 목적에 부합하는 일부 내용을 공동연구자의 동의 하에 소폭 수정하여 옮긴다.

다른 예로서, 네덜란드의 펀드가 국내 주식에 투자하면서 일부를 자본감소의 방법으로 회수해가려 하는데 의제배당으로 원천징수될 것을 회피하기 위해 제3자에게 매도하고 그 제3자가 주식을 법인에 상환하는 방법으로 소득의 종류를 변경한 경우 그것은 경제적 실질을 은폐하거나 호도한 것으로 볼 수 있다. 그 자체만으로는 부정한 행위가 되지 않는다. 그러나 그러한 처분구조를 은폐하기 위해 당사자 간 약정을 실제와 달리 허위로 작성하였다면 이는 부정행위가 될 것이다.<sup>50)</sup>

## 2) 조세포탈로 보아야 할 경우

차명계좌를 가지고 있는 등 거래행위의 법적 외관과 경제적 실질이 다른 경우가 있을 수 있다. 그러한 사실만으로 해당 거래행위가 부당한 조세회피행위가 되거나 부정한 조세포탈행위가 되는 것은 아니다. 실질과세원칙에 관한 국제기본법 제14조의 적용대상이 되는 것은 별론이다.

차명계좌인 경제적 실질을 알리지 않기 위해 적극적으로 자금세탁(자기앞 수표의 반복적 유통<sup>51)</sup> 등)을 하는 등 경제적 실질에 관한 사실을 은폐하는 거짓을 창출한 경우는 조세포탈에 해당할 수 있다. 과세대상의 실질을 규명하는 과정에서 납세자가 과세관청이 그 실질을 파악하기 현저하게 어려운 거래구조를 설정하고 그 거래구조에 대해 전혀 과세관청에 신고하지 않은 것이라면 종합적으로 보아 과세대상의 실질귀속을 은폐하려는 기도가 있었던 것으로 볼 수도 있을 것이다(대법원 2009.5.29. 선고 2008도9436 판결 참조).

그러나 다단계의 소유구조를 통해 국내에 투자하는 외국자본에 대해 가장 기초가 되는 소유권의 내역을 국내에 노출하지 않은 점만으로 바로 차명이라고 하여 진실의 '은폐'를 문제 삼는 것은 타당하지 않다.<sup>52)</sup>

49) 조사관청은 납세자의 지배하에 있는 송금에 관한 증거를 납세자가 제출하지 않는 점을 들어 송금이 직접 미국펀드에게 이루어진 것으로 주장할 수 있고 이에 대해 법원은 조사관청의 주장이 일응 입증되었다고 판단할 수 있을 것이다.

50) 임동원 · 오윤, 조세포탈과 조세회피의 개념 구분, 세무학연구, 2013, pp.171-172.

51) 대법원 1999.4.9. 선고 98도667.

52) 단순히 주주라는 이유만으로 회사명의 보유자산(예, 주식)을 해당 주주가 실질 보유하며 법인은 단지 차명으로 보유한 것에 불과하다고 보아 명의신탁증여의제규정을 적용하는 것은 타당하지 않다.

3) 가장행위로 은닉된 행위(verdeckte Geschäft)를 포탈행위로 포섭하는 요건 명확화

조세회피행위는 거래형태가 비정상적인 것일 뿐 당사자의 진의에 기한 적법한 행위이고 또 공시된 행위라는 점에서, 과세요건충족사실의 전부 또는 일부를 은폐하고 그 은폐하는 행위가 사기나 그 밖의 부정한 행위가 되는 조세포탈행위와 구별된다.

조세범처벌법상 명의신탁에 의한 재산의 은닉은 ‘부정한 행위’가 될 수 있다. 명의신탁에 의한 재산의 보유의 경우 명의신탁약정이 가장행위인지의 여부와 무관하게 명의신탁자의 재산의 실질보유의 사실을 과세관청이 알 수 없게 한 사실이 발견될 경우에는 부정한 행위가 될 수 있을 것이다. 경제적 실질을 은폐하거나 호도하기 위해 복잡한 거래구조를 설정한 것에 단계거래원칙이 적용될 경우 그것은 - 그러한 은폐 또는 호도의 사실이 드러나지 않도록 불법적인 행위를 하지 않더라도 - 부정한 행위가 될 것인가? 부당한 행위를 하고 그 경제적으로 목적하는 바를 국가에 알리지 않기 위해 부정한 방법을 사용하는 경우는 부정한 행위에 해당한다. 이러한 경우를 모두 포섭하는 정도에 이르지 못할 것이지만, 미국<sup>53)</sup>, 독일<sup>54)</sup> 및 일본<sup>55)</sup>에서의 사례를 감안할 때 은닉행위가 있는 가장행위는 조세포탈로 본다는 규정은 필요할 것이다.<sup>56)</sup>

아울러 조세피난처 소재 법인에 대해서는 그 법인이 영위한 거래의 과세상 효과

53) 가장행위(sham transaction)의 경우에는 조세포탈로 처벌되는 경우가 많다(Internal Revenue Service(Office of Chief Counsel, Criminal Tax Division), Tax Crimes Handbook, 2009 참조).

54) ‘가장행위’(은닉행위가 있는 경우)가 조세포탈행위로서 처벌된다. 다만, 모든 사실을 진실대로 알렸지만 그의 세법적 의미를 착오로 알지 못하여 한 행위는 이에 해당하지 않는다.

55) 鈴木宏昌, 租稅逋脫行爲と租稅回避行爲の差異について, 稅大論叢19号, 1991, p.260 참조

56) 대법원 2012.01.19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결은 다음과 같은 다수의견을 내놓고 있다.

“... 납세의무자로서는 조세법률주의의 토대 위에서 조세의 부담을 제거하거나 완화하는 거래방법을 선택할 수 있으며, 그것이 가장행위나 위법한 거래로 평가되지 않는 한 납세의무자의 권리로서 존중되어야 한다. 그럼에도 본질적으로 불확정개념인 실질과세의 원칙을 내세워 납세의무자가 선택한 거래형식을 함부로 부인하고 법 문언에 표현된 과세요건의 일반적 의미를 일탈하여 그 적용범위를 넓히게 되면 조세법률주의가 형해화되어 이를 통해 실현하고자 하는 법적 안정성과 예측가능성이 무너지게 된다. 나아가 조세포탈죄 등의 구성요건 해당성이 과세관청의 자의에 의하여 좌우될 수 있어 죄형법정주의의 근간이 흔들릴 수도 있다.”

를 주장하는 자에게 그것이 실질을 가진 것임을 입증하도록 하는 추정조항을 두는 방안을 고려할 수 있을 것이다(대전지방법원2010구합2649, 2011.11.16, 참조).<sup>57)</sup> 조세피난처 지역 투자소득에 대해 납세자에게 입증책임을 부여하는 국가의 사례를 참조할 수 있을 것이다(미국, 이탈리아, 프랑스 등).

## V. 결 론

본고에서 연구자는 그간 우리 세법의 적용과정에서 발견된 조세피난처를 이용한 조세회피 및 탈세의 사례를 찾아 세법의 해석 적용상 나타나는 주요 쟁점에 대해 연구하고 올바른 해석과 입법적 개선 방향을 모색하고자 하였다.

연구의 소재선정과 방법론상 적지 않은 한계에 불구하고 다음과 같은 결론을 내릴 수 있었다.

첫째, 조세회피를 규제하기 위해 국세기본법 제14조 제1항과 제2항을 사용하는 법원의 해석관행은 이제 국세기본법 제14조 제3항상 단계거래원칙 조항이 도입되었으므로 지양되어야 할 것이다. 일반적 조세회피방지규정에 준하는 역할을 하는 단계거래원칙을 적용하면서 “부당성”을 판정하기 위한 가이드라인으로서 “정당한 사업목적”의 기준을 입법화하는 것이 바람직하다. 이에 미국, 독일 및 일본의 입법 및 해석례가 도움이 될 것이다.

둘째, 법인의 과세실체성 및 거주성 판정 그리고 개인의 거주성 판정은 법인세법과 소득세법상 관련 조항의 합목적적 해석에 의하여야 한다. 이의 판정에 국세기본법상 실질과세원칙을 적용하는 것은 타당하지 않다. 관련 조항의 도입목적으로 볼 때 과세실체성의 판정에는 법적 안정성을 고려하여야 하며, 거주성의 판정에는 과세관할 구획의 객관적 징표라는 거주성 개념의 고유의 기능을 존중하여야 한다.

셋째, 조세피난처 법인을 이용한 전세계소득과세 회피를 효과적으로 막는 데에

57) 백제흠, 被支配外國法人의 留保所得 課稅制度에 관한 研究 : 美國과 日本의 稅制와의 比較·分析을 통한 改善方案을 中心으로, 서울대학교법학박사학위논문, 2005, p.48.

는 특정외국법인세제만으로는 부족하므로 미국과 일본의 입법례를 참고하여 법인 도치방지조항을 도입할 필요가 있다.

넷째, 조세피난처 법인을 실질적으로 지배하는 자에 대한 과세를 도모하는 과정에서 조세피난처 법인에 대해 국내세법조항을 유추적용하는 것은 지양하여야 한다. 그것은 국내세법의 적용대상이 아니기 때문이다.

다섯째, 조세피난처 법인을 이용하는 것이 조세범처벌법상 과세대상의 은닉에 포섭될 것인지의 판단은 개별적인 사안마다 거짓 창출의 요소가 개입되었는지에 대한 판단을 전제로 하여야 한다. 조세피난처 법인의 이용은 내국인의 입장에서 국내세법 적용과 관련하여 일탈적 요소가 없는 경영판단(business judgment)의 결과물인 경우도 존재하기 때문이다.

여섯째, 조세피난처 법인과 거래가 사법적 효과가 없는 가장행위일 경우 그것의 뒤에 있는 은닉행위는 “은폐”되는 결과가 될 수 있으며, 이 경우 그 “은폐”는 조세포탈범의 구성요건요소로 인정될 수 있다. 은닉행위가 부수하는 가장행위는 “사기 그 밖의 부정한 행위”로서 처벌되는 것임을 명문화하고 그의 구체적 해석지침을 마련하는 것이 과세정의의 확보와 법적 안정성간 조화를 도모하는 차원에서 바람직할 것이다.

일곱째, 조세피난처 법인과 거래는 정보가 납세의무자 쪽으로 과도하게 비대칭적인 경우라고 볼 수 있다. 조세피난처 법인과 거래에 대해서는 그것의 과세상 효과를 주장하는 자에게 그것이 실질을 가진 것임을 입증하도록 하는 추정조항을 도입하는 방안을 고려할 수도 있을 것이다. 이 때에는 그 거래가 실질을 가지지 않는 것으로 추정한다는 규정과 함께 그것의 실재성을 입증함으로써 그 추정을 번복할 수 있는 규정을 두는 것이 필요할 것이다. 이 조항은 내국인의 대외거래 뿐 아니라 비거주자 및 외국법인의 대내거래에도 동일한 방법으로 적용되어야 할 것이다.

## 〈참고문헌〉

- 마영민, 상법의 개정과 합병세제, 한국세법학회 제93차 정기학술대회, 2008.3.
- 백제흠, 被支配外國法人의 留保所得 課稅制度에 관한 研究 : 美國과 日本의 稅制와 의 比較·分析을 통한 改善方案을 中心으로, 서울대학교법학박사학위논문, 2005.
- 오영근·이중교·김진수, 2008.12. 「조세범처벌법 개정방향에 관한 연구」, 한국조세연구원.
- 오윤, 「국제조세법론」, 한국학술정보, 2011.
- \_\_\_\_\_, “ATP 및 세무관계인의 역할”, 국세청 국제조세세미나 발표자료, 2010.10.26.
- \_\_\_\_\_, “최근 탈세의 실태와 효과적 대응방안”, 2012 국세행정포럼 발제문, 2012.6.25.
- \_\_\_\_\_, “국제적 조세회피의 현황과 쟁점”, 한중국제심포지엄, 한국조세재정연구원, 2013.11.5.
- 임동원·오윤, “조세포탈과 조세회피의 개념 구분”, 세무학연구, 2013.
- 정지선, “역외탈세방지를 위한 법제도개선방안”, 한중국제심포지엄자료, 한국조세재정연구원, 2013.11.5.
- 谷口勢津夫, ドイツにおける租稅回避の一般的否認規定の最近の展開, 稅大論叢40周年記念論文集, 2008.6.20.
- 佐藤正勝, 國際的租稅回避行為等の類型及び対応策 —米国のタックス・ヘイブン稅制との比較を中心として—, 稅大論叢22号, 1992.
- 鈴木宏昌, 租稅逋脱行為と租稅回避行為の差異について, 稅大論叢19号, 1991.
- Barry Spitz, Offshore Strategies, Tottel, 2001.
- OECD, 「Conduit Companies Report」, 1986.
- OECD, 「Harmful Tax Competition」, 1998.

US Internal Revenue Service(Office of Chief Counsel, Criminal Tax Division),  
*Tax Crimes Handbook*, 2009.

US Senate Permanent Subcommittee on Investigations, *Tax Haven Abuses:  
The Enablers, the Tools and Secrecy*, Aug. 1, 2006, Hearing.

V. Uckmar, "Tax Avoidance/Tax Evasion(General Report)", *Cahiers*, International  
Fiscal Association, 1983.

**【주제어】** 조세피난처, 조세회피, 탈세, 실질과세, 피지배외국법인

<Abstract>

## **Tax Avoidance and tax evasion through tax haven entities**

**Oh, Yoon**

In this study actual cases of tax avoidance and evasion through the utilization of tax havens are analyzed in terms of the interpretation and application of Korean tax laws. Below issues found in this juncture are presented along with suggestions for the revision of relevant tax laws.

First, the step transaction doctrine as stipulated in Article 14 Paragraph 3 of the Basic National Tax Act("the BNTA") should be used in stead of Article 14 Paragraphs 1 and 2 of the BNTA, which respect substance over form in the attribution of taxable object and assessment of tax base, to address the anti-avoidance activities.

Second, purposive interpretation is necessary for the interpretation of provisions on the requirement of taxable entity and tax residence while Article 14 Paragraphs 1 and 2 of the BNTA are not applicable in this regard.

Third, anti-corporate inversion provision, as are stipulated in the U.S. and Japanese tax laws, should be adopted with some modifications, because the current controlled foreign corporation provision in the International Tax Coordination Act falls short of defeating various tax avoidance activities surrounding tax havens.

Fourth, a simple use of tax haven corporation without any conspicuous fraudulent activities should not be deemed as a concealment of properties, which are owned by the tax haven corporation.

Fifth, the introduction of a provision for the legal presumption that a transaction with a tax haven entity is presumed to be lack of substance is recommendable. As an alternative to this, a provision for the legal presumption that a step transaction through tax haven entities is presumed to be made for the purpose of tax avoidance may be considered as well.

**Keyword** : tax haven, tax avoidance, tax evasion, substance over form, controlled foreign corporation