

한·중 국제심포지엄

국제적 조세회피 대응방안

2013. 11.

14:30 ~ 17:00 **Session 2. 국제적 조세회피 방지를 위한 과세제도**

사회자: 최기호 서울시립대학교 세무전문대학원 원장

발표자: (중국) 꾸쯔산 복건성 국가세무국 세수과학연구소 소장
(한국) 정지선 서울시립대학교 세무전문대학원
교수

토론자: (중국) 뤼웨이핑 심천시 국가세무국 세수과학연구소 부소장
(한국) 한상국 전북대학교 법학전문대학원 교수

■ 2013.11.6(수)

09:40 ~ 12:00 **Session 3. 조세회피 대응 및 과세정보 확보 방안**

사회자 : 김재진 한국조세재정연구원 조세연구본부장

발표자 : (한국) 홍성훈 한국조세재정연구원 부연구위원
(중국) 리벤궈 국가세무총국 세수과학연구소 처장

토론자 : (한국) 정재호 한국조세재정연구원 세법연구센터장
(중국) 진완준 국가세무총국 세수과학연구소 부소장

12:00 ~ 12:30 **폐회**

폐회사 : 진완준 국가세무총국 세수과학연구소 부소장

폐회사 : 김재진 한국조세재정연구원 조세연구본부장

총 목 차

Session 1 : 국제적 조세회피 현황과 쟁점

- ◆ 국제적 조세회피의 현황과 쟁점/오윤 3
- ◆ 중국의 국제적 조세회피 대응 현황과 위험/뤼웨핑 35

Session 2 : 국제적 조세회피 방지를 위한 과세제도

- ◆ 국제적 조세회피 대응방안 제도/꾸쯔산 59
- ◆ 역외탈세 방지를 위한 법제도 개선방안/정지선 75

Session 3 : 조세회피 대응 및 과세정보 확보 방안

- ◆ 국제 조세회피 사례 및 대응방안 연구/홍성훈 105
- ◆ 국제 조세회피 대응을 위한 과세정보 확보 방안 연구/리벤궈 · 123

Session 1

국제적 조세회피 현황과 쟁점

- 국제적 조세회피의 현황과 쟁점 / 오윤
- 중국의 국제적 조세회피 대응 현황과 위험 / 류웨핑



국제적 조세회피의 현황과 쟁점

2013. 11

목 차

1. 서 론
2. 국제적 조세회피의 개념
3. 국제적 조세회피의 현황
4. 국제적 조세회피의 과세상 쟁점
5. 결론

오 윤

한양대학교 법학전문대학원 교수

1. 서론

오늘날 국제적 조세회피의 방지는 재정적자시대 각국 정부의 주요 과제가 되고 있다. OECD는 국제거래를 이용한 각국의 과세기반의 와해를 방지하기 위한 공동의 노력을 기울이고 있다. OECD의 공조노력은 그간 국제조세의 장애 논의의 대상으로 올라왔던 것들을 옴니버스식으로 다시 나열하고 재정비한 것으로 보인다. 차이가 있다면 주요 국가들 간 기준을 통일하고 행정적인 공조의 망을 확충하는 제도 개선에 과거보다 적극적이라는 점이다.

이와 같이 국가정부들이 공조의 장으로 몰려들게 된 것은 그간 국가들이 각국의 주권의 범위 안에 안주하고 있을 동안 사경제는 자본과 물자 및 인력을 공간적 제약 없이 이동하면서 스스로의 이익극대화를 위해 무한경쟁을 하고 있었기 때문으로 보인다.

우리나라에서 국제조세는 국제거래의 발전양상에 따라 그 주요 주제가 결정되어 왔다. 최근까지만 해도 외국자본이나 인력이 국내에 들어와 발생하는 문제가 주를 이루었다면 이제는 국내자본이나 인력이 해외에 나가 발생하는 문제가 주된 것으로 등장하고 있다. 이는 그만큼 경제력이 대외적으로 뺏어나가고 있음을 보여주기도 하는 것이지만 정부로서는 공장이 외국으로 나가 고용잠재력이 떨어지는 것을 염려하는 것처럼 재정기반이 외국으로 새나가는 것을 걱정해야 하는 시기가 되었음을 알리는 것이기도 하다.

본고에서 연구자는 이런 배경 하에 우리나라에서 국제적 조세회피현상을 조망하고 그에 대한 정부의 대응과정에서 나타나는 쟁점을 현행 세법의 적용 차원에서 분석하고자 한다. 우선 국제적 조세회피의 개념을 규명하고 조세회피의 유형을 소개한 후 과세상 쟁점을 분석하고자 한다.

2. 국제적 조세회피의 개념

‘국제적 조세회피’의 개념은 ‘조세회피’ 및 ‘국제적’의 요소로 구성되어 있다. 아래에서는 먼저 ‘조세회피’의 개념을 설명하고 이어 과세상 ‘국제적’ 분야에서의 ‘조세회피’를 의미하는 ‘국제적 조세회피’의 개념을 논하고자 한다.

가. 조세회피

1) 개념

‘조세회피’란 일반적으로 정당하게 납부하여야 할 세금을 입법자가 의도하지 않은 과세상 적법한 방법을 이용하여 납부하지 않는 행위를 말한다. 행위 그 자체는 세법을 위반한 것은 아니기 때문에 벌과금 또는 형벌 등의 제재를 가할 수 없다. 다만, 입법자가 의도한 통상적인 행위를 통해 세금을 납부한 자와의 형평을 저해하는 점이 있으므로 과세상 그 행위를 인정하지 않고 그 행위를 통해 도모한 경제적인 목적을 달성하기 위한 통상적인 행위를 상정하고 그에 따라 세금을 납부하도록 하는 방법으로 정부는 그에 대응한다.

‘조세회피’는 세법의 입법자가 의도하지 않은 방법으로 그 세법에 의한 세금의 납부를 회피하는 것이므로 그 세법을 남용하는 것이라고 볼 수 있다. 이 측면에서 ‘조세회피’를 ‘세법의 남용’으로 부르기도 한다.

2) 대응방법

납세자의 조세회피행위에 대한 정부의 대응에는 해석론적인 대응과 입법론적인 대응이 있다.

입법론적인 대응이 이미 이루어진 사안의 경우 해당 조세회피방지 규정을 해석하여 과세상 실질적 형평을 도모한다. 그와 같은 입법론적인 대응이 이루어지지 않은 사안에 대해서는 해석론적인 대응이 시도된다.

법원의 세법 해석 관행이 취지해석 또는 목적론적 해석을 어느 정도 인정하는가가 조세회피행위에 대한 대응의 수위를 결정한다. 취지해석 또는 목적론적 해석을 합리화하는 논리의 하나로서 일반적인 법 적용 원칙의 하나인 '법의 남용 금지'의 원칙이 언급되기도 한다.

우리나라에서 '조세회피'를 제재하기 위한 해석론은 해당 사안에 관한 세법조항 문구의 목적론적 해석이 주된 것이 된다. 예를 들어, 이자소득과세를 회피하기 위한 복잡한 금융거래를 한 경우에 대해 이자소득의 범주를 설정한 개별 세법조문의 의미를 넓게 해석하는 것이 그 예라 할 것이다.

'조세회피'를 해석론상 대응하기 위해 법원에 의해 주로 활용되는 세법조항은 국세기본법 제14조의 실질과세원칙조항이다. 이는 원래 조세회피방지의 목적으로 도입된 것은 아니지만 과세대상의 귀속주체의 판단과 과세대상의 과세표준의 계산상 실질을 중시하라는 해당 조문의 특성상 과세관청이 그 실질을 보면 납세자의 외적 행위만 따를 때의 세금보다 많은 세금을 부과할 수 있을 경우 바로 그 납세자의 외적 행위가 '조세를 부당하게 감소하는 조세회피행위'라고 하면서 실질과세원칙의 적용을 주장하고 이 주장을 법원이 수용한 사례가 적지 않게 발견된다.

과세관청이 보는 '실질'이 과연 국세기본법이 추구하는 실질과세원칙상 실질에 해당하는지가 늘 다툼의 대상이 되는데 이에 대해 법원은 납세자가 영위한 외적 행위가 '정당한 사업목적'을 가지고 있는 경우 그 행위를 인정하고 과세관청이 주장하는 '실질'을 부인하게 된다. 이 부분에서도 여전히 남는 것은 바로 그 '정당한 사업목적'이 무엇인가 하는 것이다. 소기의 경제적 목적을 달성하기 위한 통상의 거래행위라고 보기 어려운 사안에 대해 '사업목적'도 발견되고 '세금절감의도'도 발견된 경우 그 행위를 '조세회피'로 볼 것인가의 문제도 있다. 둘 중 어느 것의 비중이 크가에 따라 조세회피 여부를 판단하는 방법과 사업목적만 발견되면 조세회피로 보지 않는 방법이 있다.

나. 국제적 조세회피

‘국제적 조세회피’란 국제거래를 통한 조세회피를 의미한다. 조세회피의 대상이 되는 조세는 해당 과세관청의 관할 하에서 부과할 수 있는 조세를 의미한다. 세목상으로는 주로 소득과세의 세목이 되지만, 경우에 따라서는 상속세·증여세와 같은 무상 이전과세 및 부가가치세와 같은 간접세도 관련된다.

‘조세회피’를 ‘세법의 남용’으로 보는 관점에서 본다면 남용의 대상이 되는 세법은 해당 과세관청이 적용하여 조세를 부과할 수 있는 세법 즉 해당 과세관청 소재지국의 ‘국내세법’ 및 그 나라가 체결한 ‘조세조약’을 의미하게 된다.

해당 과세관청 소재지국의 상대방국가의 국내세법이 남용된 경우도 국제적 조세회피라고 하여 그 과세관청이 대응하고자 하는 것이 타당한 접근법인가의 문제가 있다. 해당 과세관청이 적용하고자 하는 국내세법의 적용을 회피해가는 결과가 되는 사안이라면 조세회피라고 하여 상대방국가의 국내세법의 남용을 문제 삼을 수 있을 것이다. 후술하는 특정외국법인세제의 적용대상이 되는 경과세국에 소재하는 특정외국법인이 해당 소재지국에서 이전가격행위를 함으로써 제3국으로부터 발생하는 소득을 적게 신고하여 결과적으로 우리나라에서 해당 법인에 대해 간주배당과세할 금액이 적게 산출되게 한 경우 우리나라 과세관청은 사안상 해당 경과세국의 국내세법을 해석·적용하는 방법으로 해당 특정외국법인의 유보소득을 재계산하고 그에 따라 간주배당소득금액을 증액하는 과세를 할 수 있을 것이다. 납세자로서는 해당 경과세국의 과세당국의 공표된 입장이 있다면 그것을 들어 우리 과세당국의 결정에 대해 항변할 수 있을 것이다.

‘국제적 조세회피’의 적용대상이 되는 ‘국제거래’는 여러 각도에서 분석하고 분류할 수 있다. 본고에서는 이를 ‘대내거래(inbound transaction)’와 ‘대외거래(outbound transaction)’로 구분하고자 한다. 전자와 관련해서는 국내원천 과세대상에 대한 조세의 회피가, 후자와 관련해서는 국외원천 과세대상에 대한 조세의 회피가 주로 문제된다. 전자는 비거주자에 귀속하는 과세대상에 관한 것이 되고, 후자는 거주자에 귀속하는 과세대상에 관한 것이 된다.

3. 국제적 조세회피의 현황

가. 현상

세계 주요 국가는 거주지주의 과세원칙에 입각하고 있다. 고세율로 자본 및 인력의 국외유출을 경험한바 있는 국가들에 자본소득에 대한 단일세율과세 또는 부분적 원천지주의과세가 현존하고 있지만 대다수의 국가들은 거주자의 전세계 소득에 대한 누진세율에 의한 과세제도를 유지하고 있다. 이 체제의 운영상 나타나는 근본적인 문제는 외국으로부터 온 사람과 과세대상에 대해서는 그 과거를 잘 모르고 외국으로 이동한 사람과 과세대상에 대해서는 그 미래를 잘 몰라 과세대상인지의 인지와 과세여부의 판단을 각국정부가 하기 어렵게 되어 있다는 데에 있다.

자본과 인력의 국제적 이동이 무척 자유로워진 반면, 국가주권의 행사영역은 여전히 영토의 범위 안으로 한정되어 있어 위에서 말한 거주지주의 과세제도의 운영상 한계가 더욱 명확하게 문제로 인식되는 시대가 되어 있다.

국제거래는 정상적인 사업활동의 과정에서 나타나는 조세회피의 기회를 제공할 수 있다. 납세자로서는 국제거래를 할 때 절세할 수 있는 기회가 있다면 다른 조건이 동일할 경우 국내거래보다는 국제거래를 더 선호하게 된다. 경우에 따라서 납세자는 아무런 사업목적이 없는데도 순수하게 세금 혜택을 보기 위해 국제거래를 형성하기도 한다.

국제거래를 이용한 조세회피는 실제적인 법제의 차이(또는 흠)를 이용한 경우와 국가 간 행정공조의 부족을 이용한 경우로 나누어 볼 수 있다.

국가 간 실제적인 법제의 차이를 이용하는 사례로는 어느 특정한 대상을 그 대상의 원천지국은 이자로 보는데 그것의 귀속자의 거주지국은 배당으로 보는 경우를 들 수 있다. 원천지국은 거주지국과의 조세조약에 따라 해당 대상을 과세하지 않는데 거주지국은 자국세법에 따라 그 대상을 과세하지 않는 이중무과세의 현상도 나타난

다. 이와 같은 유형은 납세자가 양국의 제도를 이용할 수 있는 지위를 구성하고 각국의 법제를 적법한 방법으로 이용하는 것이다. 각국으로서는 누구나 법하게 활용할 수 있는 세법조항을 이용하는 것이 되므로 그와 같은 이용행위를 탓할 수만은 없다. 이를 방지하기 위해 상대방국가에서 과세되지 않을 경우 자국에서는 과세한다는 소위 linking rule을 두고 있는 국가도 있다.

국가 간 행정공조의 부족을 이용하는 경우는 엄격하게 말하자면 조세회피라기 보다는 탈세에 가까운 것이다. 상대방국가에서 진행된 상황에 대해 과세당국이 정확하게 파악하지 못하기 때문에 발생한다. 이에 관한 정보는 해당 납세자가 잘 알고 있을 것인데, 이를 과세당국에 제공하지 않기 때문에 발생한다. 정확한 신고와 같은 정보제공을 하지 않는 것 자체가 조세포탈범의 구성요건이 되는 제도를 갖고 있는 나라에서는 이를 탈세로 하여 제재한다. 그러나 과세관청이 그와 같은 정보제공이 없었다는 사실 자체를 인지할 가능성이 높지 않기 때문에 조세포탈의 범행은 처벌받지 않고 지나가기 용이하다.

우리나라와 같이 무신고에 대해 관용적인 조세범처벌 법규를 가지고 있는 국가에서는 국외에서의 조세포탈에 대한 처벌 가능성은 매우 낮아지게 된다. 조세포탈범으로 처벌하기 위해서는 '사기 그 밖의 부정행위'를 발견하여야 하는데, 국외에서 그와 같은 행위를 전혀 하지 않고서도 우리 과세당국에의 정보제공을 하지 않으면 결과적으로 '은닉'과 같은 '사기 그 밖의 부정행위'를 한 것과 다를 바 없는 효과를 도모할 수 있기 때문이다. 국외의 과세사건에 대해서는 정보제공 의무를 강화하고 이를 위반한 것에 대한 제재를 강화할 필요가 있다. 국외의 과세대상에 대해서는 무신고에 대해 높은 율의 가산세를 부과하는 것이 그 예가 될 수 있다.

최근 우리나라에서도 국제거래가 급증하면서 국제적 조세회피의 문제가 현재화되고 있다. 과거 대내거래상 비거주자 또는 외국법인의 조세회피가 많이 문제되었지만 이제는 거주자 또는 내국법인의 대외거래가 증가하면서 대외거래상 조세회피 문제가 자주 등장한다. 대외거래상으로는 대외진출과 그 후의 상황을 과세관청이 알지 못하도록 적극적으로 은닉하는 행위가 결들여져 탈세가 되는 경향이 있어 이를 두고 정부는 '역외탈세'라고 부른다. 전술한 바와 같이 바깥에서 이루어지는 일을 제대로 알리지 않은 것을 '사기 그 밖의 부정행위'로 볼 수 있는지는 명확한 판단기준을 설

정하기 어렵다. 이에 따라 '역외탈세'는 종종 '역외조세회피'와 구별 없이 사용되기도 한다.

나. 주요 유형

아래에서는 국제거래를 대내거래와 대외거래 구분하여 그 거래상 나타나는 조세회피 현상 중 주목할 만한 것을 설명하고자 한다.

1) 대내거래(inbound transaction)

비거주자 또는 외국법인이 국내원천 과세대상에 대한 원천지국으로서의 우리나라의 과세를 회피하기 위한 행위들이라고 볼 수 있다.

가) 조세조약의 남용

1980년대 이래 주요 국가들에서 부쩍 빈발하고 있는 조세조약의 남용 현상이 국내에서도 2000년대 들어 줄곧 문제되고 있다.

조세조약은 상호주의의 원칙하에 상대방국가가 우리나라 거주자 또는 내국법인에 대한 그 나라에서의 과세를 완화해주면 우리나라도 상대방국가 거주자 또는 내국법인에 대한 과세를 완화해주겠다는 양국 간 합의이다. 서로 미래의 교역규모와 구성을 예측하고 합의에 따른 손익을 계량하여 양보의 정도를 설정해 놓은 문서이다. 상대방국가의 거주자가 아닌 자가 상대방국가의 거주자인 체 하거나 상대방국가의 거주자가 국내에서 거둔 소득의 종류를 인위적으로 변형하는 경우에 대해서까지 해당 조세조약이 적용되도록 하는 것은 당초 조세체결의 취지에 반한다는 입장이 설 수 있다.

이에 대해 상대방국가의 거주자는 과연 무엇인지, 상대방국가의 거주자의 존재를 인정하더라도 과연 국내에서 발생한 과세대상이 그에게 귀속하는 것으로 볼 수 있는지 및 소득의 종류 판단에 관한 국내세법 및 조세조약의 적용은 어떻게 하여야 하는

지 등의 문제가 나타나게 된다.

조세조약의 남용은 주로 자본가에 의해 행해지며, 주요 자본가는 자본이 풍부한 경제대국에 소재하고 있다. 국제적인 자본의 이동은 부국 간에 주로 일어나기는 하지만 조세조약의 남용 현상은 주로 상대적으로 부국이 빈국에 비해 약속보다 더 많은 것을 얻게 하는 효과가 있음을 부인할 수는 없다. 미국은 최대 자본국이면서도 가장 먼저 조세조약 남용을 문제 삼은 나라이다. 미국의 상대적으로 조세조약망의 폭을 좁게 구축해온 역사를 가지고 있는데, 자국 자본이 조세피난처¹⁾ 등지로 나가 국내에 우회 투자하는 관행이 보편화되어 조세조약을 통해 국내과세 기반이 위축된다는 문제가 일찍 인지되었기 때문으로 보인다. 조세조약의 남용은 조세피난처의 이용과 결부되어 나타난다는 것을 알 수 있는 대목이다.

나) 국내세법의 남용

(1) 조세피난처 법인 이용

국내거주자나 내국법인이 국외에 보유하고 있는 자산을 이용하여 국내에 투자하면서 외국법인의 명의로 투자할 수 있다. 국내거주자가 외국법인에 대해 지배권을 가지고 있으며, 그 지배의 사실이 국내에 제대로 신고된 경우 그 국내거주자가 해당 외국법인을 통해 국내에 투자된 자산으로부터의 경제적 이득은 해당 외국법인에 대한 지분을 통해 국내에서 과세될 것이다. 그러한 신고가 이루어지지 않을 경우 국내 투자된 자산으로부터의 소득은 해당 외국법인의 소득으로만 과세될 뿐 더 나아가 국내거주자의 소득으로 과세되기는 어려울 것이다.

지배의 사실과 그에 따른 소득의 발생사실을 국내에 신고하지 않은 것은 세법상 적법하다고 할 수는 없다. 적법하지 않은 무신고를 본래의 의미의 조세회피행위라고 보기 적절하지 않은 점이 있다. 거주자 자신의 이름으로 투자하면 될 것을 굳이 외국법인의 이름을 빌려 투자한 것은 본인에 대한 과세를 회피하기 위한 것이라고 볼

1) 국제조세조정에 관한 법률은 '조세피난처'의 용어를 더 이상 사용하고 있지 않다. 그것을 대신하는 용어를 도입하지 않고 있어 실무상 경과세국 또는 조세피난처의 용어가 사용되고 있다.

수 있다. 특히 조세피난처에 법인을 설립하여 그것의 이름으로 투자하고 자신에 대한 그 법인의 배당소득을 신고하지 않은 것은 국내세법상 거주자에 대한 소득과세에 관한 조항을 남용한 것으로 볼 수 있다. 국내 과세당국이 외국법인의 배당지급사실을 잘 알 수 없는 점을 이용한 것으로 볼 수 있는 것이다.

(2) 인터넷 거래 등 고정사업장 과세의 회피

비거주자 및 외국법인의 국내원천소득의 과세를 회피하기 위해 국내에서 사업을 영위하면서 고정사업장을 두지 않는 방법이 사용될 수 있다. 사업소득에 대한 과세상 기술적으로 고정사업장의 존재를 전제하는 것이 필요하다. 계속적 반복적인 사업활동의 결과를 일정 기간 인위적으로 설정한 범위 안에서 정리하고 소득금액을 계산하여야 하기 때문이다.

현행 법제상 전통적인 물리적 고정사업장의 존재에 따른 과세를 회피하기 위해 중속대리인을 이용한 사업 활동에 대해서는 기능적 고정사업장의 개념으로 비거주자 및 외국법인의 국내원천사업소득에 대한 과세를 하도록 하는 것이 주요 국가의 일반적인 태도이다.

판매와 구매의 활동을 인터넷상 홈페이지를 통해 영위하는 업태가 널리 확산되고 있다. 판매와 구매의 범위는 국제적으로 변경이 없다. 현재 이러한 방식의 사업활동의 영위장소는 물리적으로 존재하지 않지만 OECD 모델조약 주석과 각국의 국내세법 해석관행은 해당 홈페이지를 운영하는 서버의 소재지를 고정사업장으로 보도록 하고 있다. 서버의 소재지는 임의적으로 설정할 수 있으므로 종래 판매가 이루어지는 곳이 소재하는 국가의 입장에서는 자국에 원천을 둔 판매소득에 대한 과세를 할 수 없게 되는 결과가 된다.

서버를 임의적으로 어느 한 국가에 소재하는 행위가 조세회피만을 목적으로 한 것으로 단정 지을 수 없다. 전세계를 상대로 판매활동을 하는 사업을 영위하는 자가 특정 국가에 서버를 둔 사업자에 의지하지 않을 수 없을 터인데 그 경우 서버가 소재하지 않는 국가로서 그 판매사업자로부터 재화를 구입한 소비자가 소재하는 다른 국가들과의 관계에서 해당 판매사업자가 조세회피를 목적으로 하였다고 말할 수 있

을 것인가? 한편, 해당 서버의 소재지국가의 입장에서는 자국의 서버를 통해 판매활동이 이루어졌다고 하여 전세계를 상대로 한 판매활동의 결과물에 대해 과세할 수 있을 것인가?

(3) 이전가격행위

이전가격행위는 여전히 비거주자나 외국법인의 국내세법 남용의 대표적인 예로서의 지위를 가지고 있다. 주로 다국적 기업이 문제된다. 다국적 기업은 전세계를 상대로 판매활동을 영위하면서 전세계 소재 관계회사에 일관된 수익 및 경비의 배분공식을 작성하고 그것을 정책적으로 추구한다. 그 정책은 after-tax profit maximization을 종국적인 목적으로 하게 되는 것이 자본주의 시장경제의 속성이므로, 각국에 소재한 관계회사의 세금부담을 최소화하는 방향으로 수립된다. 그것은 각국의 과세당국의 입장에서 보면 자국의 일반 납세자에 대한 과세와는 동떨어진 부당한 조세절감으로 비추어질 수 있는 것이다.

이와 같은 이전가격행위는 management service fee 등의 분야에서 나타나고 있다. 크게 보아 과소자본의 현상도 이전가격행위의 일종으로 볼 수 있다.

이전가격행위는 대외거래의 경우에도 많이 나타나게 되는데, 우리 기업의 해외자회사에 대한 대가를 받지 않는 지급보증행위, 해외자회사가 실질적으로는 상품중개용역을 제공하는 중개상에 불과한 데 상품을 사고파는 중계상인 것으로 거래를 구축하여 해외자회사에 많은 매매차익을 남기는 행위 등이 발견된다.

2) 대외거래(outbound transaction)

대외거래상 나타나는 조세회피는 이전가격행위처럼 대내거래에서도 공통적으로 나타나는 것과 대외거래에 고유한 것으로 볼 수 있는 것으로 구분할 수 있다. 아래에서는 후자에 대해 언급한다.

가) 거주자 지위의 회피

거주지주의 과세제도상 거주자지위는 달가운 것이 아니다. 국내세법상 비거주자가 되면 국외원천소득에 대해 과세 받지 않게 된다. 의도적으로 거주자 지위를 포기하는 것은 사적 경제활동의 자유원칙에 입각할 때 적법한 것이다. 세법도 그러한 납세자의 의사를 존중하고 있다.

그런데 실질에 따라 사실을 판단하는 원칙에 비추어 볼 때 외관상 납세자가 표명한 의사에 불구하고 그 자의 생활의 객관적인 실질로 보아 거주자 지위를 갖고 있는 경우에 대해서는 여전히 거주자로 보아 그 자의 국외원천소득을 과세한다.

나) 조세피난처 법인 이용

거주자가 대외 진출하여 투자하는 거래구조를 설계하면서 조세피난처를 경유지로 하여 그곳에 기지회사를 설립할 경우 국내 거주자의 대외투자소득의 과세이연이 발생할 수 있다. 그에 대해 국제조세조정에 관한 법률(이하 '국조법')은 과세이연을 배제하는 요건을 설정하고 있다.

조세피난처의 기지회사는 단순히 과세이연의 수단으로 이용될 뿐 아니라 실제 투자자의 명의 위장의 수단으로도 활용된다. 예를 들면, 조세피난처에 명목상의 소액의 자본으로 회사를 설립하고 해당 회사가 국내의 실질적인 투자자로부터 자금을 차입하는 방법이 이용되기도 한다. 이 경우 실질적인 투자자는 본인이 국내외에서 여러 방법으로 조달한 자금을 조세피난처 법인을 통해 세탁(money laundering)하여 국내외에 다시 투자할 수 있는 기회를 얻게 된다. 불법적인 방법으로 조달한 범죄자금을 세탁할 수도 있는 한편, 국내투자 소득에 대한 과세를 효과적으로 회피할 수 있는 것이다.

조세피난처의 기지회사가 실제 사업자의 명의위장의 수단으로 활용될 수 있다. 실제 사업자의 주된 사업 활동이 국내에서 영위되는데 그 활동의 명의인은 조세피난처의 기지회사로 되어 있는 경우 해당 기지회사의 과세상 거주지를 국내로 할 수 있는가? 법인세법상 내국법인에는 국내에 '사업의 실질적 관리장소'를 둔 법인이 포함된다.

다) 국외 명의신탁

거주자가 국외에 보유하는 자산을 타인의 명의를 이용하여 보유하는 경우이다. 이에도 역시 전술한 조세피난처 법인의 명의를 이용하는 방법이 자주 사용된다.

비거주자인 개인의 명의를 빌려 등기·등록·명의개서 등을 한 경우 명의를 빌린 자의 국내 세법상 소득과세를 회피하기 위한 것이라면 상속세 및 증여세법(이하 '상증세법')상 '조세회피 목적'을 위한 것이므로 상증세법 제45조의2의 규정에 의한 명의신탁 증여의제의 과세대상이 될 것인가? 비록 국내 조세회피 목적이라 하더라도 '등기·등록·명의개서 등'은 국내재산을 대상으로 한 것이므로 그 명의신탁을 증여의제로 하여 과세할 수는 없다. 해당 소득에 대한 과세상 소득의 '은닉'을 통한 탈세로서 조세포탈의 혐의가 있는지가 문제될 것이다.

조세피난처 소재 법인의 명의를 이용한 경우 1) 과세상 해당 법인의 법인격을 부인할 수 있는 가능성이 인정되는지, 2) 과세상 해당 법인의 실체성을 인정한다면 그 판단의 준거법은 무엇으로 하여야 할 것인지, 3) 해당 법인의 법인격을 인정한다 하더라도 그 법인에 그 법인의 명의로 된 재산의 실질적인 소유권 또는 그 재산으로부터의 소득의 실질적인 귀속을 인정할 것인지 등의 문제가 남게 된다.

4. 국제적 조세회피의 과세상 쟁점

이 단원에서는 3단원에서 언급한 현황에서 제시되는 과세상 쟁점을 중심으로 논하고자 한다. 국제적 조세회피라는 개념은 형성된 지 반세기가 넘게 지났다. 이는 주요국의 오랜 조세조약의 긴 이름이 국제적 이중과세 및 조세회피의 방지를 위한 협약 등으로 표현되고 있는 데서도 확인할 수 있다.

전통적인 국제적 조세회피 현상으로 정부의 대응 대상으로 손꼽힌 것은 우리나라에서는 국조법에서 그 대응의 틀을 규율하고 있다. 조세회피현상으로 이전가격행위,

과소자본행위 및 조세피난처 이용행위가 주목을 받으면서 국조법의 주된 내용을 구성하고 있다. 이 행위들에 대한 대응제도가 국조법에 설정되어 있음에도 여전히 국제거래상으로 그 행위 유형에 해당하는 조세회피행위가 그치지 않고 있다. 예를 들면, 특정외국법인세제는 조세피난처 이용행위를 규제하고자 목적으로 도입된 것인데, 오늘날 조세피난처를 이용하는 현상은 더 늘어나고 있는 것인가? 조세피난처 이용을 방지하고자 하는 특정외국법인 세제는 실효성이 없는 것인가? 이런 유형의 질문은 그간 특정외국법인 세제가 추구하는 조세회피방지의 대상이 되는 조세피난처를 이용한 조세회피는 실존하는 여러 유형의 조세회피 중의 일부에 불과하고 달리 조세피난처는 다양한 매력을 과세당국 납세자에게 제공하고 있다는 점을 일깨운다. 이는 실질적 형평에 입각한 과세를 추구하는 우리 세법의 원리에 비추어 볼 때 현행 제도를 재정비할 필요성을 알 수 있게 한다.

아래에서는 이런 관점에서 먼저 국조법상 제도의 적용과 관련하여 나타나는 쟁점을 언급하고 다음 현행 국조법상 제도만으로 부족한 부분을 메꾸어주는 역할을 하는 국제기본법상 실질과세원칙의 적용을 둘러싼 논의를 소개하고자 한다.

가. 국조법상 개별적 조세회피방지규정의 적용 관련

1) 이전가격과세제도

가) Management Service Fee

전술한 management service fee와 그와 유사한 성격의 문제로서 cost sharing arrangement와 intra-group service provision 그리고 국제적인 인수합병 등 주로 용역 또는 무형의 재화 등과 관련한 국외특수관계기업과의 거래에서 그 가격의 적절성을 두고 과세당국과 납세자간 끊임없는 분쟁이 이어지고 있다.

OECD에서 최근 발간 BEPS report에 의하면 다국적기업의 이전가격행위를 통한 국내과세기반 잠식이 심각한 수준이어서 OECD가 주축이 되어 OECD TP Guideline을 개정하는 등 국제적인 공조를 통한 대응방안을 마련할 계획으로 있다.

국내 세법상 이전가격세제 적용상 납세자와 과세당국이 자주 충돌하게 되는 것은 우리 세법이 여전히 개별법적인 접근방법을 놓지 않고 있기 때문이다. 다국적기업의 국내 자회사 또는 고정사업장이 국내에서 가득한 수입금액의 크기에 대해서는 별 논쟁의 여지가 없는 반면, 그 사업체가 국외에 지불한 비용명목의 금원이 과연 사업상 정당하게 필요한 수준의 것인지에 대해 납세자는 글로벌한 기준에 따라 배분된 (apportioned, allocated) 것이면 정상적인 것 (arm's length price) 이라고 하는 반면, 과세관청은 개별적으로 제공받은 용역이나 재화에 대응하는 것들을 일일이 그 적정가격을 찾아야만 비용공제를 인정해주겠다는 개별법적인 접근을 하기 때문이다.

과세관청으로서는 납세자 측에서 일방적으로 정한 배분기준을 사실관계 심리 없이 그대로 인정할 수는 없다. 왜냐 하면 그 배분기준이 적절하게 설정되었는지 다른 나라에 소재하는 같은 그룹 내 관계회사에도 동일하게 적용되었는지에 대한 검증 없이 그 배분기준과 그것의 집행을 합리적인 것이고 사실에 부합하는 것이라고 인정하기는 곤란하기 때문이다.

그렇다고 하여 실질적으로 부담한 것이 분명하고 달리 제3자 가격을 입증하기 어려운 영역에 대해 반드시 개별적인 증빙을 갖춘 경우에만 비용공제를 인정하는 것도 지나친 행정편의라고 보지 않을 수 없다.

이에 대해서는 과세관청이 가급적 상세한 집행지침을 공표함으로써 예측가능성을 제고하는 것이 바람직하다는 원론적인 방향 제시를 할 수 있을 것이다.

장기적인 관점에서 순소득금액을 일정 비율에 의해 관계회사 간 배분하는 공식배분방법이 OECD에 의해 대안으로 연구되고 있다. 이는 그간 OECD가 이전가격과세는 개별거래 중심으로 상황이 동일하거나 유사한 제3자간 거래를 찾아 정상가격을 찾아야 한다는 전통적인 방법론이 주로 특수관계기업 간 거래로 채워져 가는 시대적 변화에 비추어 볼 때 더 이상 현실성을 갖기 어렵다는 판단을 기초로 한다.

나) 실질적 업태의 문제

이전가격과세상 정상가격 산정방법은 동일하거나 유사한 업종 및 품목으로부터의 가격을 활용하는 것을 기본으로 한다. 동일한 품목을 취급하는 사업이라 하더라도

관련된 업태가 서비스업인지 판매업인지의 구분은 매우 중요하다. 재무, 인사 및 물류 등에 있어 중요한 차이가 있으며 이는 손익에 결정적 영향을 주기 때문이다.

국외특수관계법인과 거래를 하고 있는 국내사업체가 영위하는 업태가 외관상 서비스업으로 되어 있지만 그것의 실질이 도매업일 경우 그 사업체에 귀속하는 적정마진을 찾기 위해 비교가능기업으로서 도매업자들을 사용할 수 있는가 하는 문제가 있다.

이전가격과세에 관한 국조법상 규정도 국세기본법상 실질과세원칙의 적용대상이 된다. 국세기본법 제14조 제2항은 “과세표준의 계산에 관한 규정은 ... 명칭이나 형식에 관계없이 그 실질 내용에 따라 적용한다.”고 하고 있는데, 국조법 제4조는 이전가격과세에 대해 “과세당국은 ... 정상가격을 기준으로 거주자의 과세표준...을 결정하거나 경정할 수 있다.”고 규정하고 있다. 실질과세원칙의 정신에 따라 그 업태를 판단할 수 있을 것이다.

다) 지급보증수수료

내국법인의 해외 자회사가 현지에서 자금을 차입할 때 대여금융회사가 요구하는 인적 보증(지급보증)을 내국법인이 하여주는 사례가 많다. 이는 보증 없이 대출하지 않는 금융회사와의 관계에서 나타나는 현상으로서 해외자회사의 사업 활동에는 긴요한 것이다. 이에 대해 해당 지급보증이 대가 없이 이루어지는 것은 국내의 내국법인이 받아야 할 것을 받지 않고 해외자회사는 주어야 할 것을 주지 않는 방법으로 특수관계기업 간의 거래를 통해 국내법인의 과세소득금액을 줄인 것이라는 주장이 설득력을 갖게 된다.

이 경우 내국법인과 해외 자회사간 직접적인 거래는 없었다 하더라도 간접적으로 내국법인이 해외 자회사에게 편익을 제공하는 거래를 제3자와 한 것이 되므로 이전가격과세대상 거래가 존재한다고 볼 수 있다.

해외 자회사에 간접적으로 용역을 제공하고 그에 대한 대가를 받지 않는 것은 정상가격과세원칙에 어긋난다. 그런데 그에 대해 정상가격과세를 할 때에는 국내법인간 동일하거나 유사한 지급보증거래에 대해 동일한 방식의 간주소득과세를 하여야

할 것이다. 이는 과세상 차별금지원칙의 비추어 볼 때 당연히 요구되는 사항이다. 국내법인 간의 지급보증거래에 대해서는 지급보증을 한 결과 지급하게 된 보증금을 손금으로 인정하지 않고 구상채권의 손금인정을 부인하는 규정이 존재한다. 그러나 지급보증거래를 하면서 수수료를 받지 않았다고 하여 보증법인이 부당행위를 한 것으로 보고 수수료를 익금에 산입하지는 않는다.

만약 우리나라 소재 법인이 국외 모법인으로부터 지급보증을 받아 국내 금융회사로부터 자금을 대여 받았는데 그에 대응하는 비용을 실제 지급하지 않았는데 세무상 비용인정을 해줄 것인가? 논리 일관되게 하기 위해서는 세무상 비용인정하고 그 비용에 해당하는 금액은 그 모법인으로부터 차입한 것으로 보아야 할 것이다.

라) TP v. customs valuation

국외특수관계기업으로부터 재화를 수입하여 판매하는 내국법인의 입장에서는 국내 세법상 정상가격대로 신고하면 관세의 문제도 없게 되기를 바랄 것이다. 수입업무의 순서상 관세신고를 먼저하고 이전가격과세심사를 받게 되므로 관세신고에 대해 세관에서 별 문제를 삼지 않아도 세무서가 문제를 삼고 그에 따라 거래가격을 조정할 경우 그것을 세관이 인정해줄 필요가 있다.

관세법상으로는 그것이 법제화되어 있지 않고 있는 실정이다. 다만, 이전가격과세 목적의 사전가격승인과 관세부과 목적의 사전가격승인을 기획재정부의 위원회에서 세무서와 세관의 담당자의 연석회의를 통해 합의한 경우 양 기관이 그것을 존중하는 제도가 도입되어 있지만 활성화되어 있지 않다.

특히 이전가격과세상으로는 과세기간 중 소득금액이 정상적이면 별 문제를 삼지 않으므로 개별가격의 적정성은 상대적으로 소홀해지는 반면, 관세부과상으로는 그렇지 않아 해외 모기업이 국내 판매기업의 연간 적정판매마진율을 보장하는 사후정산 방식의 이전가격행위가 국세과세 목적으로 인정되지만 관세부과 목적으로는 인정받지 못하고 있다. 세관의 관세부과행정상 그간 판매마진율을 보전하기 위해 소급하여 수입가격을 인상 조정하는 것은 인정하면서 인하 조정하는 것은 인정하지 않던 것을 이제는 인상 조정과 인하 조정 모두를 인정하지 않는 방침을 수립하였다. 국세부과

와의 균형을 맞추고자 하는 최근의 제도개선과는 방향을 달리하는 것이다.

2) 과소자본세제

과소자본세제상 국외의 지배주주로부터 그 국외지배주주가 출자한 자본금의 3배를 초과하는 차입금을 빌려온 경우에는 그 차입금의 규모와 차입조건이 특수관계가 없는 자간의 통상적인 차입규모와 차입조건과 같거나 유사한 것임을 증명하지 않는 한 초과하는 부분에 대한 지급이자를 손금부인하고 해당 국외지배주주의 배당소득으로 간주한다. 통상적인 것으로 입증하기 위해서는 해당 차입금이 사실상 출자에 해당하지 아니함을 증명하여야 하고, 해당 내국법인과 같은 종류의 사업을 하는 비교 가능한 법인의 자기자본에 대한 차입금배수를 제시하여야 한다. 과소자본세제는 외국법인의 국내자회사뿐 아니라 지점에 대해서도 적용된다.

이와 같은 차입금에 대한 규제는 내국법인의 경우에는 적용되지 않는다. 국내법인의 경우 특수관계기업으로부터의 차입금에 대한 지급이자가 시장이자율을 초과할 경우 그 부분에 대해 손금산입을 부인하는 데에 그친다.

외국법인의 국내 자회사 또는 지점으로서 통상적인 차입규모와 조건을 입증하는 용이하지 않다.

내국법인으로부터의 차입에 대해서는 이와 같은 방식의 규제가 적용되지 않는다. 이는 조세조약상 무차별원칙에 위배될 소지가 있음을 부인할 수는 없다.

나. 일반적 조세회피방지규정으로서의 실질과세원칙의 적용과 그 한계

1) 실질과세원칙

국세기본법 제14조상 실질과세원칙은 그 조항의 적용상 '조세의 부담을 부당하게 감소' 시킬 것을 요건으로 하고 있지 않으며, 이 점에서 국세기본법 제14조의 규정은 조세회피방지규정이 아니다. 그러나 과세당국은 납세자가 조세를 회피할 목적으로 거래를 구성한 경우 동 조항이 규정하는 실질을 해석함에 있어 '경제적 실질'로 볼

수 있다고 하면서 과세대상의 귀속 뿐 아니라 과세표준의 계산상 스스로 발견한 경제적 실질에 따라 과세하는 경우가 적지 않다. 법원도 이러한 과세당국의 처분의 적법성을 인정하는 사례가 있다.

대법원은 2008두8499(2012.01.19) 판결에서 '경제적 실질'의 개념을 원용하지 않았지만 "실질과세원칙은 ... 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건 사실에 관하여 실질과 괴리되는 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 반대의견이 존재한다. 위 판결은 전원합의체 판결로서 그간의 우리 대법원의 법적실질을 존중하는 입장을 변경한 것으로 이해할 수 있지만 여전히 조세 법률주의의 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.

2) 실질과세원칙의 적용 분야

가) 과세실체성 부인 여부

실질과세원칙을 들어 조세피난처에 설립된 법인의 과세실체성을 부인할 수 있는

가? 우리 법원은 실질과세원칙을 적용하는 방법으로 조세피난처에 설립된 법인의 과세실체성을 부인하지는 않는다. 법적 실질을 존중하는 입장을 다소 변경한 대법원 2008두8499(2012.01.19) 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 법원은 입장은 추후 법인세법에 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 적용하여야 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.

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

은 그대로 유지됨을 의미한다.

우리나라는 소득의 법인에의 명의상 귀속에 불구하고 그 소득의 귀속을 해당 법인의 구성원에게 바로 귀속시키는 동업기업과세제도를 두고 있다. 2103년 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 소득의 귀속상의 문제이므로 앞의 법인성의 인정과는 직접 관련된 것으로 볼 수는 없을 것이다.

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

이는 조세피난처에 설립된 법인이 우리 법인세법상 법인으로 인정될 수 있는 특성을 가지고 있으면 그것이 영위한 법률행위가 가장행위에 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.

조세피난처에 설립한 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 조세회피행위에 대해서는 특정외국법인세제에 의해 규율하고자 하는 우리 세법의 원칙적 태도를 존중할 필요가 있는 것이다. 다만, 특정외국법인세제가 조세피난처 소재 명목 회사를 둘러싼 조세회피를 모두 규율할 수 있는 것은 아니므로 국세기본법상 실질과세원칙에 대한 그간 법원의 해석론을 최대한 원용하여 과세상 실질적 형평을 도모하는 것이 바람직하다.

나) 과세실체의 거주지

개인 또는 법인과 같은 과세실체는 그것의 거주지가 국내일 경우 전세계 소득에 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 네 개의 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 하고 있는 점에서도 알 수 있다.

위 네 개의 개념을 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.

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 아닌 우리나라를 포함한 어느 나라의 거주자 지위도 가지고 있지 않을 경우 우리 국내세법을 남용한 것으로 볼 수 있는가? 2008두8499(2012.01.19) 판결에서의 법원의 표현을 빌리자면 우리 국내세법상 '조세회피목적'을 가지고 있기 때문

에 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 중립적으로 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 이중거주자인데 우리나라와 그 나라가 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.

다) 과세대상의 귀속

국세기본법 제14조 제1항은 “과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용한다.”고 규정하고 있다. 국조법 제2조의 2 제1항은 “국제거래에서 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속에 관하여 사실상 귀속되는 자가 명의자와 다른 경우에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 조세조약을 적용한다.”고 규정하고 있다.

여기서 과세대상이 '사실상 귀속'하는 자를 해석함에 있어 2008두8499(2012.01.19)

판결은 '조세회피목적'이 있을 경우 납세자가 구축한 법적인 외형을 보다 적극적으로 부인하는 판결의 새로운 지평을 열었다. 그간 간헐적으로 실질과세원칙이 조세회피 방지규정으로 활용될 수 있음을 인정한 판결이 있지만 위 판결은 전원합의체 판결로서 비교적 중요한 이정표를 설정한 것으로 보인다.

그러나 동 판결상 다수의견에 대한 반대견해에서도 볼 수 있듯이 국세기본법 제14조 제1항은 동조 제3항과는 구별되는 것으로서 조세회피방지규정으로 사용하는 데에는 법적 불명확성이 증대하여 조세법률주의에 반하는 측면이 있음을 부인할 수 없다. 법문에서는 오로지 '사실'이라는 표현을 두고 있을 뿐이다. 모든 거래는 명의를 가지고 행해진다. 논리적으로만 보면 모든 거래가 명의만의 거래라는 이유로 세법적용상 그 효력을 부인받을 수 있게 될 수도 있는 것이다.

국조법 제2조의2 제1항은 조세조약의 적용상으로도 종국적으로 실질과세원칙이 적용될 수 있음을 확인하고 있다. 국내세법 적용상 실질과세원칙이 적용되며 그에 따라 소득의 귀속이 명의인이 아닌 과세관청이 규명한 사실상의 귀속자에게 이루어질 경우 그 자에 대해 조세조약 적용여부가 판단되어질 것이므로 자연스럽게 조세조약도 실질과세원칙의 적용 하에 이루어지게 된다.

실질과세원칙에 의해 명의인이 불구하고 사실상의 귀속자라고 하여 소득의 귀속이 결정된 자의 경우에도 반드시 그 자에게 조세조약상 이자소득, 배당소득 또는 사용료소득의 귀속이 인정되고 그에 따라 제한세율이 적용되는 것은 아니다. 대부분의 조세조약은 위 소득들의 귀속에 대해 수익적 소유(beneficial ownership)의 개념을 규정하고 그 소득을 수익적으로 소유하는 자에 한해 조세조약을 적용하도록 하고 있다. 이에 따라 해당소득을 받자마자 다른 자에게 이전하도록 되어 있는 등 (back-to-back structure, conduit financing arrangement)의 경우에는 그 명의상의 귀속자에게 소득이 귀속하는 것으로 보지 않게 된다. 수익적 소유 개념의 해석은 용이한 일은 아니지만 대체로 보아 우리 국세기본법상 실질귀속자로 보는 것이 타당할 것이다. 개별사안에서 실질귀속 역시 구체적으로 규명하기는 용이하지 않을 것이다.

전술한 바와 같이 외국법인 기준의 적용은 조세조약상 실질귀속자 판정에는 영향을 미치지 않도록 되어 있다(법인세법시행령 제1조 제4항). 어느 특정 단체가 우리 법인세법상 법인으로 인정된다 하더라도 그 법인에게 국내원천소득이 귀속되는 것으

로 볼 수는 없는 것이다. 둘은 별개의 쟁점인 것이다. 조세피난처에 소재하는 법인에 대한 소득의 귀속상 우리 대법원은 그 법인이 1인 주주법인으로 귀속하는 소득을 바로 이전하도록 되어 있는 경우에는 소득의 귀속을 인정하지 않고 다수 주주로부터 자금을 모으는 기능을 수행하고 있는 경우에는 소득의 귀속을 인정하고 있다(대법원 2010두25466, 2012.10.25 참조).

라) 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. 소득세법은 제2장 제2절에서 ‘과세표준과 세액의 계산’의 제하에 그 제2관에서 ‘소득의 종류와 금액’에 대해 규정하고 있다. 그 한 조문으로서 제16조 제1항은 이자소득을 열거하고 그 제2항은 소득금액의 계산에 대해 규정하고 있다.

소득과세 목적상 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., 2008두13415).

다. 조세포탈범으로서의 처벌 가능성

2010년 조세범처벌법이 개정되어 ‘사기 그 밖의 부정한 행위’의 개념이 법규상 구체적으로 규정된 이래 일반 세무조사가 범칙세무조사로 전환되는 사례가 늘고 있다. 이에 따라 그간 조세회피에 불과하던 사안인 것도 이제는 조세범죄가 되어 세금을 부과 받는 이외에 벌과금을 부과 받거나 실형을 받는 정도에 이르게 되는 경우가 많아지고 있다.

1) '사기 그 밖의 부정한 행위' 요건의 충족

가) 거주자 지위를 회피하기 위한 행위가 '그 밖의 위계에 의한 행위 또는 부정한 행위'에 해당하는지

개인과 법인의 거주성을 판단함에 있어 '실질'에 의하여야 하도록 되어 있는데, 어떤 개인이나 법인이 과세관청으로 하여금 '실질'을 파악하지 못하도록 하기 위해 '위계'를 사용하는 것이 가능할까? 생활관계의 구성요소인 직업, 재산 및 가족에 관한 객관적인 사실에 관한 문서 등 증빙을 조작하는 경우는 이에 해당할 것이다. 그러나 체류일자를 조정하는 등 자신의 거주지를 선택하고 그 선택을 실행하기 위해 하는 행동은 위계로 볼 수 없을 것이다. 우리 세법상 체류일자 적은 경우 국내 거주자가 될 수 없다는 조항에 따라 국내 거주자가 되지 않기 위해 노력한 것이다.

이러한 논리는 법인의 거주성 판단에도 동일하게 유지되어야 할 것이다. 사업의 실질적인 관리장소를 우리나라에 두면 우리나라 법인이 된다는 규정은 우리나라에 본점을 두면 우리나라 법인이 된다는 규정과 동일한 효과가 있는 규정이다. 우리나라 법인이 되지 않기 위해 다른 나라에 본점을 두는 법인과 우리나라 법인이 되지 않기 위해 다른 나라에 사업의 실질적인 관리장소를 두는 법인은 그 의도의 형성과 실행에 대해 세법상 다른 취급을 받을 이유가 없다. 사업의 실질적 관리장소를 우리나라에 두고자 하며 그에 따라 사업을 우리나라에서 실질적으로 하면서 그러한 활동을 은폐하기 위해 객관적인 사실에 관한 문서 등 증빙을 조작하는 경우는 '위계'에 해당할 것이다.

나) 조세피난처 법인을 이용한 것이 과세주체의 '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 때문이

다.

이 경우에도 조세피난처의 법인을 이용하여 자신의 소득발생 사실을 은닉하고자 한 것이라면 조세포탈의 고의가 입증될 수도 있을 것이다. 그 은닉의 고의는 국내 세법상 무신고의 사실에 의해 우선 입증이 가능할 것이다. 해당 외국법인이 배당지급을 하지 않은 경우라면 단순히 조세피난처 소재 법인의 지배주주라는 사실만으로는 조세포탈범이 될 수는 없다. 해당 조세피난처법인이 배당가능 유보이윤이 발생하고 그에 따라 간주배당과세의 요건이 충족되었는데 지배주주라는 사실과 그 간주배당소득 발생사실을 신고하지 않았어야 한다.

이 경우도 반드시 소득발생 사실의 고의에 의한 은닉이 있었다고 단정 짓기는 곤란한 점이 있다. 국내에서 타인 명의로 주식을 보유한 실제 주주가 자신의 이름으로 배당소득이 과세되면 종합과세되어 좀 더 많은 세금을 내야 할 상황에서 그 타인의 이름으로 세금을 내게 한 것이 바로 소득발생 사실을 은닉한 것이라고 보지는 않는 점을 상기할 필요가 있다. 과세관청이 조사하여도 용이하게 발견할 수 없도록 다단계로 적극적으로 명의를 위장한 정황이 필요하다. 정보교환이 제약되는 외국의 조세피난처에 법인을 설립한 것이라면 소득발생사실의 적극적 은닉의 고의가 어느 정도는 입증될 것이다.

다) 국외원천소득의 원천지국에 대한 허위의 신고를 위한 '이중장부의 작성'이 '사기 그 밖의 부정한 행위'에 해당하는지

조세피난처에 소재하는 법인의 소재지국에 대한 법인세 신고시 허위를 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 은닉하여 결과적으로 자신의 이름으로 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).

2) '고의성' 충족 여부-과세대상의 존재에 대한 인식의 문제

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. 이 조문의 입장은 법원의 판례에 의해 유지되고 있다(대법원 2010.1.28. 선고 2007두20959 참조). 아울러 이러한 입장은 국세부과의 제척기간에 관한 국세기본법 제26조의 2 제1항 제1호 2문의 규정에 의해서도 짐작이 된다.²⁾

조세피난처에 소재하는 법인으로부터 해당 법인의 주주가 그곳 법의 규정에 의할 때 법인의 자금 횡령행위를 한 경우 - 그에 대해 우리 법인세법상의 소득처분에 관한 규정을 유추 적용한다고 할 때 - 그 횡령의 사실에 의해 횡령에 따른 소득에 대한 조세포탈의 범의가 있었다고 볼 수 없다는 것이 된다.

2) 1. 납세자가 대통령령으로 정하는 사기나 그 밖의 부정한 행위(이하 "부정행위"라 한다)로 국세를 포탈(浦脫)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.

5. 결론

무릇 사회제도는 세력 간 공방을 통해 변증법적으로 발전해 간다. 오늘날 각국 정부들이 국제적 조세회피에 대한 대응에 집중하는 것은 시대 변화로 볼 때 자연스런 현상이라고 할 수 있을지 모르겠다.

본고에서 연구자가 소개한 국제적 조세회피 현상은 오늘날 다른 주요 국가에도 공통적으로 나타나는 문제이다. 국제거래의 현상이 각국에 걸쳐 고루 펼쳐져 나타나게 된 시대적 변화 때문이기도 하겠지만 우리 경제가 그만큼 고도화되어 가고 있는 것으로도 볼 수 있을 것이다. 룬스타에 대한 과세는 최근 수익적 소유의 개념 적용을 둘러싼 세계의 국제조세 논의의 선발주자라 할 만하다. 최근의 인도의 Vodafone 사건과 그를 모방한 중국의 무더기 과세는 2000년대 초 우리의 룬스타 과세를 이어 새로운 국제조세 이슈를 만들어내고 있어 시간의 빠름을 실감나게 하기도 한다.

본고에서 살펴본 우리나라에서의 국제적 조세회피현상은 전통적인 것과 새로운 것으로 나누어 볼 수 있었다. 전통적인 것은 국조법에 의해 규율되고 있으며 몇 가지 실무적인 문제를 갖고 있다. 보다 의미 있는 문제는 세법의 해석론과 실질과세원칙의 적용한계라고 할 것이다. 특히 조세피난처에 소재하는 명목회사 법인을 이용한 대내외거래에 관해서는 과세실체성의 인정, 거주지의 판정, 소득의 귀속 및 과세표준에 계산에 관해서까지 다양한 논란거리를 제공하고 있다. 최근 대법원의 판례들을 보면 우리 법원이 그 소주제들에 대해 하나씩 답을 찾아가고 있음을 알 수 있다.

연구자는 실질과세원칙의 조세회피방지규정으로서의 활용은 제한적이어야 한다고 본다. 대신 개별 사건과 관련된 세법조문을 취지해석하는 방법론이 사용되어야 한다고 생각한다. 개별 세법조문은 그것 자체가 규정된 독자적인 목적이 있으므로 그에 부합하게 해석되어야 재정수단을 확보하고자 하는 도구로서 세법의 본래의 기능에 충실하게 되기 때문이다.

과세현장에서 최근 부쩍 대두되고 있는 현상으로는 실질과세원칙의 적용 이외에도

조세범처벌법의 적용이다. 조세정의의 확보에 대한 사회적인 요청 이외에도 2010년 개정된 조세범처벌법상 '사기 그 밖의 부정행위'의 범주의 사실상 확대에도 기인한다. 사회적인 요청은 법원의 판례에도 반영되어 '은닉'의 적극적인 해석으로 나타나고 있다. 최근 판례들은 명의를 빌리는 것이 사회관행화 되어 있음을 인정하는 대신 명의차용을 과세대상의 은닉으로 보고 조세포탈범으로 보는 쪽으로 나가고 있는 것을 보인다. 이는 조세피난처에 소재하는 명목회사의 경우에도 그대로 적용될 가능성을 높이고 있다. 그간 조세피난처에 법인을 설립하여 대내외 투자하던 우리나라를 포함한 여러 나라의 관행에 배치되는 것이다. 적절한 조화를 도모하는 해석이 필요한 시점이다.

참고문헌

- 이용섭, 「국제조세」, 세경사, 2005.
- 이재호, 「국내법에 의한 조세조약의 배제에 관한 연구」, 서울대학교 법학박사학위 논문, 2007. 2.
- 오윤, 「국제조세법론」, 한국학술정보, 2011.
- 오윤, 「세법원론」, 한국학술정보, 2013.
- International Fiscal Association, Beneficial ownership, Outline and background material on Seminar F, 1999.
- International Fiscal Association, General Anti-Avoidance Rules in International Taxation, Seminar E(Case Studies and Notes), 2003.
- Michael Velten, Tax Havens and Offshore Holding Companies in Treaty Jurisdictions including Labuan and Singapore, Baker&McKenzie, 1997.
- OECD, Addressing Base Erosion and Profit Shifting, 2013. 2.
- OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, 2013. 7.
- Rene Matteotti, Interpretation of Tax Treaties and Domestic General Anti-Avoidance Rules-A Skeptical Look at the 2003 Update to the OECD Commentary, International Tax Review, INTERTAX, vol.33, Issue 8/9, Kluwer Law International, 2005.

중국의 국제적 조세회피 대응 현황과 위험

2013. 11

목 차

1. 중국의 국제적 조세회피 대응현황
2. 중국의 외국인투자기업 주요 조세회피 방법
3. 외국기업의 조세회피 행위로 인한 피해

뤼 웨 핑

심천시 국가세무국 세수과학연구소 부소장

1. 중국의 국제적 조세회피 대응현황

가. 중국 조세회피 방지 진행상황 개괄

1986년 재정부 세무총국은 전국내의 조세회피에 대한 조사를 진행하기로 결정하였다. 1991년 7월 1일에 공포 및 시행된 '중화인민공화국 외국 투자기업과 외국기업 소득세법' 및 동법 실시세칙에서는 이전가격 조작과 관련된 조항을 도입하였으며, 1992년 12월 국가세무총국에서는 최초로 중국의 제1차 조세회피 방지 조작 규정의 시행을 공포하였다. 2008년 1월 1일부터 시행된 '중화인민공화국 기업 소득세법' 및 그 실시조례에서는 조세회피 방지를 위해 '특별 납세조정'이라는 장을 신설하여 이전가격조작, 원가배부, 과소자본, 피지배 외국인지주회사, 일반 조세회피 방지 규칙 등을 규정하고 있다. 국가세무총국은 '관련기업 간 업무관련 거래 세무관리규범(시행)', '특별 납세조정 시행방법(시행)', '특별 납세조정 내부업무규범(시행)' 과 '특별 납세조정 중대사건 심사업무규정(시행)' 등 관련 법규를 차례로 제정함으로써 전반적인 조세회피 방지를 위한 제반 법률을 마련하였다. 국가세무총국에 의하면 2012년에 외부 전문정보 400여건, 자발적인 정보 85건을 이용하여 체납금과 범칙금을 포함하여 약 10.8억위안을 징수하였다. 2012년 중국의 조세회피 방지를 위한 조치로 인하여 추가적으로 징수한 세금은 346억위안으로 2005년의 4.60억위안과 대비해 볼 때 74배 증가하였으며 연평균 증가율은 85%에 달하였다. 최대 규모의 부과 징수 사안은 중국내 저명한 다국적 회사의 부과 징수 건이며 이때 다국적 회사가 납부한 세금은 8.4억위안에 달했다.

나. 중국 내 외국기업 조세회피 특징 분석

1) 세후이익 독점

중국 합자기업의 형태는 통상적으로 중국 투자자와 외국 투자자가 공동으로 합자기업의 지분을 소유하는 방식으로 채택된다. 외국 투자자는 기업 이익을 독점하기 위하여 일반적으로 이전가격을 이용하여 기업 이익의 상당한 부분을 국외관계회사로 이전한다. 이 경우 어느 정도의 세금은 증가할 수 있으나 중국 투자자와의 공유를 회피할 수 있기 때문에 세계 이익 극대화라는 목적을 구현시킬 수 있다.

2) 환율위험 회피

환율 변동은 다국적 회사의 손익에 직접적인 영향을 줄 수 있다. 다국적 회사들은 종종 이전가격을 이용하여 환율변동으로 인한 위험을 회피하거나 외환차익을 실현한다. 예를 들어 다국적 기업은 관계회사에게 대가를 사전에 결제하거나 결제시기를 지연함으로써 손실을 중국 내 기업에게 이전시킬 수 있다. 이런 경우에는 사전에 지정된 통화로 결제를 하거나 또는 본사가 사전에 환율위험 부담주체를 매입회사나 매출회사 중에서 결정할 수도 있다.

3) 중국 내 발생 이익의 국외 유출

중국에 설립되는 외국기업은 통상적으로 영업규모가 작고 자본력이 크지 않는 중·소형 기업들이다. 이러한 기업들은 내부자금 조달을 위하여 일반적으로 중국에 설립된 지사에서 자금을 인출하여야 한다. 중국 내 외국기업에게 적용되는 '자구평형(自救平衡)'의 외화관리 방법에 의하면 외국기업의 이익을 합법적으로 국외로 송금하고자 할 경우, 그 국외 송금액은 반드시 외국기업의 수익 등을 기초로 하여 결정된다. 중국의 엄격한 외환관리 통제를 회피하고 신속하게 이익을 국외로 송금하고자 하는 외국기업은 국외 관계기업과 거래하는 방법으로 이익을 해외로 유출한다.

4) 글로벌 차원의 투자위험 경감과 전략적 이익의 추구

국제적 조세회피 행위에는 조세를 회피하고자 하는 동기 이외에도 다른 이유가 상당 부분 존재한다. 중국의 다국적 기업이 역외 조세회피를 하는 이유 중 하나는 국제적 범주에서 투자, 생산, 판매 및 연구개발 등을 지향하고 있기 때문이다. 글로벌 경영을 수행하는 외국기업은 어느 특정지역의 손익에 집착하지 않고 글로벌 차원에서 투자위험 감소와 이익 극대화를 목표로 하고 있다. 일부 외국기업은 중국 시장규모, 낮은 수준의 인건비와 원자재가격 및 정책적인 혜택을 염두에 두고 투자를 하지만, 규모가 상당한 다국적 기업은 글로벌 경영이나 위험회피의 경영원칙에 따라 중국에 투자한다. 이러한 경우 중국 내 다국적 기업의 투자는 아무런 발전 전망이 없다 할지라도 손실규모는 크지 않으며, 반대로 중국 내 투자가 다국적 기업의 글로벌 경영에 유리할 경우에는 명목상 손실이 있다 할지라도 추가적으로 투자하거나 경영 규모를 확대한다.

다. 국제적 조세회피 대응방안 현황

1) 이중과세방지협약 네트워크의 지속적인 확대와 조세환경의 점진적인 개선

국제조세재정연구소(International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD)에 따르면 이중과세방지협약 네트워크의 지속적인 확대와 견고화에 따라 2013년 3월 25일 현재 세계적으로 소득세, 자본 및 유산, 증여 등과 관련된 이중과세방지협약은 6,200여건이 체결되었으며 이 중 357건은 교통·운수와 관련된 협약이다.

21세기 들어와서 법인세율은 지속적으로 감소되고 있다. 2000년부터 2005년까지 OECD회원국의 법정세율은 평균 13%의 감소율로 전반적으로 대폭 감소되고 있어 각국의 조세환경이 점진적으로 개선되고 있다.

2) 세계 각국의 보편적인 조세회피 대응 역량 강화

첫째, 국제적 조세회피에 대응하기 위하여 관련 법률과 규정을 제정하거나 개정한다. 둘째, 세수관련 중개기구의 공격적인 조세전략 계획을 제한한다. 셋째, EU는 이

전가격제도와 마스터파일제도에 따라 자료를 규범화하고 동일한 시기의 자료를 관리한다. 넷째, G20과 OECD가 연합하여 과세기반을 침식하고 이익을 이전하는 다국적 기업의 조세회피 행위에 대하여 공동으로 대응하기로 한다.

3) 조세조약 체결을 통한 국가 간 세수 업무의 협동 강화

첫째, 조세정보교환협정 체결을 가속화시킨다. 둘째, '다자간 조세행정공조협약'을 기반으로 국제적인 조세회피 행위를 공동으로 대응한다. 셋째, 조세피난처와 조세조약을 체결함으로써 조세피난처에서의 조세회피 행위를 제한한다.

4) 이전가격 사전심의기구 구축과 외부전문가의 참여 활성화

첫째, 이전가격 사전심의를 담당하는 전문기구를 설립한다. 둘째, 내부 전문임직원을 내실화한다. 셋째, 외부인재의 충분한 활용과 관련 경제학자, 민간전문가, 변호사, 회계사 및 시스템 분석전문가의 조세회피 대응 조사팀 참여를 활성화한다.

2. 중국의 외국인투자기업의 주요 조세회피 방법

경제세계화에 따라 다국적 기업은 이미 국제무역의 주체가 되었다. 중국의 높은 경제성장률과 안정적인 경제상황에 따라 중국에 투자하는 외국기업들이 증가하고 있다. 기업의 최종적인 목표는 이익의 최대화를 추구하는 것이다. 즉 수익을 가능한 증대하고 원가를 절감시킨다. 그러므로 기업은 언제나 법률이 허용하는 범위 내에서 세금과 비용의 지출을 감소시키려고 한다. 외국기업은 과세주체 혹은 과세요소의 국가 간 이전을 통하여 국제 조세회피를 할 수 있다는 점에서 내국법인과 차이가 있다. 현재 중국 내 외국기업은 주로 조세피난처, 이전가격, 과소자본 및 조세조약 남

용 등의 방법을 이용하여 국제적 조세회피를 통한 이익의 최대화 목적을 달성하고 있다.

가. 조세피난처

조세피난처는 다국적 투자자의 소득이나 재산에 대하여 비교적 낮은 세율로 과세하거나 전혀 과세하지 않는 나라 또는 지역을 말한다. 조세피난처는 종종 작은 섬나라나 천연자원이 부족한 나라와 지역으로 외국자본을 유치하여 자국의 경제발전을 추진하는데 그 목적을 두고 있다. 일부 국내기업과 외국기업은 이러한 점을 이용하여 조세피난처에 회사를 설립하고 이를 통하여 중국에 투자함으로써 조세회피 목적을 달성하고 있다.

1) 조세피난처 유형

가) 소득세와 일반재산세 면제(완전조세면제국)

완전조세면제국은 조세체계가 비교적 단순한 나라로서 통상 소득의 간접세만 과세하고 개인소득세, 기업소득세, 자본이득세, 유산세 등의 세금은 부과하지 않는다. 그러므로 이런 조세피난처에 설립된 회사는 소득과 관련된 세금을 부담하지 않는다. 주로 바하마, 버뮤다 등에 있는 국가나 지역들이 이 유형에 해당된다.

나) 해외소득세 면제(국외소득면제국)

국외소득면제국은 국내원천소득에 대해서만 과세하며 국외에서 발생된 소득에 대하여 과세하지 않는다. 즉 원천지국 관할권을 행사하고 거주자 관할권을 포기하는 방식이다. 주로 홍콩, 마카오, 싱가포르 등의 국가나 지역들이 이 유형에 해당된다.

다) 일부 소득세 면제

일부 소득세를 면제하는 국가나 지역이란 개인소득세만 징수하고 법인세는 징수하지 않거나, 법인세만 징수하고 개인소득세를 징수하지 않는다. 주로 크로커다일 아일랜드와 쿠웨이트 등의 국가나 지역들이 이 유형에 해당된다.

라) 국외소득 저세율 적용

기업의 국외원천소득에 대하여 비교적 낮은 세율을 적용하여 과세하고, 국내원천소득의 경우에는 조세혜택을 부여하지 않는다. 이런 방식을 사용하는 조세피난처는 주로 채널제도, 쿡제도와 바베이도스 등의 국가나 지역들이다.

마) 소득세와 일반재산세 저세율 적용

낮은 세율로 기업의 소득세와 일반재산세를 부과하므로 기업의 조세 부담이 적다. 바레인, 키프로스, 바나마 등의 국가와 지역들이 이 유형에 해당된다.

바) 특정 산업 또는 특정한 경영방식에 대한 조세특례

특정한 산업이나 경영방식을 운영하는 기업에 대하여 비교적 큰 조세특례를 부여한다. 통상 경제가 비교적 발달한 미국, 영국, 그리스와 네덜란드 등의 국가와 지역들이 이 유형에 해당되며 앞서 언급한 다섯 가지 유형에 해당하는 국가와 지역과는 차이가 있다.

2) 조세피난처를 통한 외국인 투자 규모

중국은 사회주의 시장경제 논리의 지속적인 적용에 따라 중국 경제도 지속적으로 발전하였으며, 조세피난처 자본을 포함한 외국인 투자자본도 지속적으로 중국 시장에 유입되고 있다.

상무부의 최근 4년간 통계에 따르면 중국에 대한 외국인 직접투자의 규모는 비교적 큰 폭의 변동이 없이 안정적이다.

<표 1> 외국 직접투자 통계(2009~2012년)

(단위: 억달러, %)

연도	당해연도 비준한 외국인 직접투자		당해연도 실제사용 외국인 직접투자	
	투자 건수			
	당해연도 누계	전년 대비	당해연도 누계	전년 대비
2009	23,435	-14.83	900.33	-2.56
2010	27,406	16.94	1,057.35	17.44
2011	27,712	1.12	1,160.11	9.72
2012	24,925	-10.06	1,117.16	-3.7

자료: 중국 상무부 외국인직접투자 통계 자료

2009년 1월부터 12월까지 투자 상위 10위권에 들어가는 나라와 지역으로는(실제 투자금액 기준) 홍콩(539.93억달러), 대만성(65.63억달러), 일본(41.17억달러), 싱가포르(38.86억달러), 미국(35.76억달러), 한국(27.03억달러), 영국(14.69억달러), 독일(12.27억달러), 마카오(10억달러), 캐나다(9.59억달러)이며, 상위 10위권 나라와 지역의 투자금액은 전체 외국투자자본금액의 88.3%를 차지하였다.

2010년 1월부터 12월까지 투자 상위 10위권에 들어가는 나라와 지역으로는 (실제 투자자금기준) 홍콩(674.74억달러), 대만성 (67.01억달러), 싱가포르(56.57억달러), 일본(42.42억달러), 미국(40.52억달러), 한국(26.93억달러), 영국(16.42억달러), 프랑스(12.39억달러), 네덜란드(9.52억달러), 독일(9.33억달러)이며, 상위 10위권 나라와 지역의 투자 금액은 전체 외국투자자본금액의 90.1%를 차지하였다.

2011년 1월부터 12월까지 투자 상위 10위권에 들어가는 나라와 지역으로는 (실제 투자자금 기준) 홍콩(770.11억달러), 대만성(67.27억달러), 일본(63.48억달러), 싱가포르(63.28억달러), 미국(29.95억달러), 한국(25.51억달러), 영국(16.1억달러), 독일(11.36억달러), 프랑스(8.02억달러), 네덜란드(7.67억달러)이며, 상위 10위권 나라와 지역의 투자

금액은 전체 외국투자 자본금액의 91.61%를 차지하였다.

2012년 1월부터 12월까지 투자 상위 10위권에 들어가는 나라와 지역으로는 (실제 투자자금 기준) 홍콩(770.11억달러), 일본(73.8억달러), 싱가포르(65.39억달러), 대만성(61.83억달러), 미국(31.3억달러), 한국(30.66억달러), 독일(14.71억달러), 네덜란드(11.44억달러), 영국(10.31억달러), 스위스(8.78억달러)이며, 상위 10위권 나라와 지역의 투자 금액은 전체 외국투자 자본금액의 91.4%를 차지하였다.

이러한 자료로 볼 때 전국의 실제 외국투자자본 중에 조세피난처로부터 직접적인 외자투자가 아주 상당한 비중을 차지하는 것을 알 수 있으며 이러한 현상은 중국 경제발전에도 상당한 영향을 준다.

나. 이전가격조작

이전가격조작 행위란 전체 글로벌 기업의 이익극대화를 추구하기 위하여 관계기업 간에 상품판매, 기술이전과 용역제공 등 거래행위의 가격을 조작하는 행위를 말한다. 기업의 이전가격조작 행위는 중국의 재정과 세입에 손실을 초래할 수 있을뿐만 아니라 중국의 투자환경 조성에도 불리하다.

필자는 2007~2011년 중국경제무역연감의 자료를 표본으로 재무제표와 함께 분석한 내국기업과 외국인투자기업의 경영상황을 살펴보았다.

<표 2> 중국 내국기업 이익창출 능력표

(단위: 억위안)

지표	2006	2007	2008	2009	2010
판매소득	219,984.59	280,340.99	360,729.77	398,677.11	517,511.53
판매이윤	14,107.96	20,151.10	24,003.98	26,181.91	39,976.45
판매이윤율	6.41%	7.20%	6.65%	6.56%	7.72%

자료: 『중국경제무역연감』, 2007~2011년

<표 3> 중국 외국인 투자기업 이익창출 능력표

(단위: 억위안)

지표	2006	2007	2008	2009	2010
판매소득	67106.16	85418.64	98273.56	100645.52	125977.32
판매이윤	3717.15	5262.03	5628.71	6973.77	10312.16
판매이윤율	5.54%	6.16%	5.73%	6.93%	8.19%

자료: 『중국경제무역연감』, 2007~2011년

위의 자료로 볼 때 2006년부터 2010년까지 중국 경제발전 상황은 아주 좋으며 내국기업과 외국인투자기업의 판매소득도 지속적인 증가세를 보여주었다. 여기서 주목해야 할 것은 2006년부터 2008년까지 외국인투자기업의 판매이윤율이 해마다 내국기업보다 1% 적으며 2009년에 이르러서야 내국기업을 따라잡았다는 점이다. 그리고 중국경제무역연감의 자료에 의하면 2006년부터 2008년까지 외국인투자산업 기업의 숫자가 10,578개 증가되었다. 기업경영 상황이 내국기업보다 훨씬 부정적인 상황에서 외국투자기업이 생산경영 규모를 이렇게 확장한다는 것은 비정상적인 경영행위라고 할 수 있으며 이는 외국투자기업은 이전가격을 이용하여 이익을 조정하는 행위가 존재한다는 의미이다.

다. 과소자본

기업의 자기자본과 타인자본(부채)의 적정비율은 통상적으로 일대일(1:1)이다. 이러한 적정비율은 기업의 생산 및 경영을 보증하고 시장위험의 자본수요에 대비할 수 있으며 재무상 긍정적인 효과를 얻을 수 있다. 만일 기업의 부채 규모가 자기자본 규모를 초과하는 경우에는 과소자본이 존재하는 것이다.

중국 외국투자기업도 과소자본 현상이 다소 존재하고 있다. 이러한 과소자본 현상의 동기는 아래와 같다.

첫째, 외국인투자기업의 부채가 많으면 많을수록 납부해야 할 법인세가 줄어든다. 중국 내륙에 있는 외국인투자기업이 해외에 있는 관계회사로부터 자금을 조달할 때

자기자본 방식으로 투자받는 경우 회사의 이익 부분은 정부의 법인세를 먼저 공제하고, 해외 관계기업에게 이익을 배분할 수 있다. 하지만 차입금으로 자금을 조달하는 경우 외국인투자기업은 향후 원금 및 이자비용 부분을 세금납부 전 금액에서 공제할 수 있다. 둘째, 차입방식의 경우 관계기업 간의 자금유통이 더욱 편리하고 신속할 수 있다.

중국에 진출한 외국인투자기업은 ① 설립초기부터 과도한 부채 비율을 유지하거나, ② 적정 자본구조로 설립한 이후에 점차 부채 비율을 확대하는 과소자본 방식을 이용하고 있다. 첫 번째의 경우 설립 초기부터 자기자본보다 부채 비율을 과다하게 하는 차입경영을 통하여 장기간 기업의 이익을 아주 낮은 수준으로 유지하거나 적자 상태로 운영하게 된다. 이 경우 기업자본의 구조가 심각하게 왜곡되지만 기업의 채무 원금과 이자는 세금공제 전 금액에서 공제되므로 기업의 세부담도 적어지고 기업의 이익도 해외로 이전하게 된다. 두 번째는 상대적으로 적정한 자본구조하에 기업을 설립한 이후 경영 과정에서 지속적으로 부채 비율을 확대시켜 세금공제 전 금액에서 채무 원금 및 이자 상환지출을 증가하는 방법으로 기업의 세부담을 줄이는 동시에 관계기업은 대여한 차입금 이자를 수취하는 과정을 통해 점차적으로 자금을 회수한다.

라. 조세조약의 남용

세계화에 의해 중국은 많은 국가들과 조세조약을 체결하였다. 조세조약 체결은 양국이 동시에 조세관할권을 행사하여 경제주체에게 발생할 수 있는 이중적인 과세를 방지하기 위한 협정으로서, 양방체약국의 일방체약국은 그 관할권에 대하여 양보하게 되는데 이 경우 조세혜택 정책을 적용하게 된다. 하지만 일부 조세조약상 혜택을 받을 수 없는 제3국 기업도 교묘한 조정행위를 통하여 조세조약을 적용하여 원래는 받지 못하는 조세조약의 혜택을 받게 됨으로써 납세의무를 감소시키거나 면제시키는데 이것이 바로 조세조약의 남용이다. 현재 중국에서 외국투자기업에게 흔히 보이는 조세조약 남용은 통상 두 가지로 구분된다.

1) 도관회사 설립

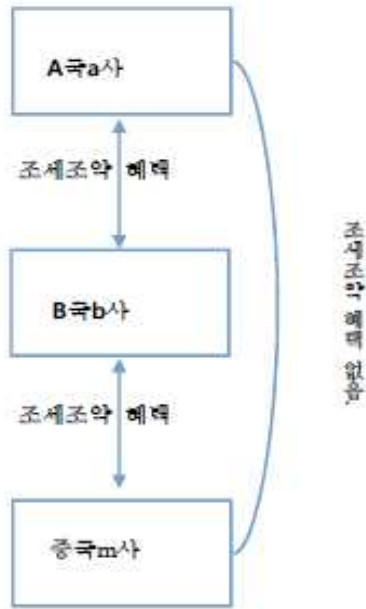
도관회사는 정상적인 상업 목적을 이루기 위한 회사가 아니라 이 회사의 도관 역할을 수행하기 위한 것이다. 투자를 위해 도관을 제공함으로써 외국투자기업의 납세 의무를 감소시키거나 면제시키는 데 도움을 주는 회사이다.

첫째, 도관회사를 설립한다. A국의 a회사가 중국의 m회사에게 투자를 하고 싶은 경우, A국과 중국이 조세조약을 체결하지 않았기에 a회사는 조세혜택을 받을 수 없다. 하지만 B국은 중국, A국과 동시에 조세조약을 체결하였다. 그래서 a회사가 B국에서 b회사를 설립하여 b회사가 m회사에게 투자하게 함으로써 조세조약 남용의 목적을 달성한다. <예시 2.1>과 같다.

둘째, 간접적인 도관회사를 설립한다. 역시 A국의 a회사가 중국의 m회사에 투자하려고 한다. A국과 중국은 조세조약을 체결하지 않았지만 B국은 A국, C국과 동시에 조세조약을 체결하였고 C국은 중국과도 조세조약을 체결하였다. 따라서 a사는 출자하여 B국에 b회사를 설립하고 b회사는 C국의 c회사에게 투자한다. c사가 중국 m사의 지분을 소유함으로써 a사의 조세조약 남용의 목적을 달성한다. <예시 2.2>와 같다.

2) 직접 양자관계 이용

이러한 모델에는 전반적인 과정에 제3국의 참여가 없다. A국과 중국이 조세조약을 체결하였지만 세수 혜택에 관한 조건이 아주 엄격하다. 조세조약에서 A국의 회사가 조세혜택을 받을 수 있는 필요조건은 이 회사가 소유한 중국회사의 지분이 일정한 비율 X를 초과하지 말아야 한다는 것이다. 이 X비율을 25%로 가설한다면, A국의 a사가 중국 m사의 100%지분을 갖고 싶은 경우, a사가 출자하여 중국에서 H1, H2, H3, H4 4개 지사를 설립하여 이 4개 지사가 각각 중국 m사의 25% 지분을 소유하게 한다. 이렇게 한다면 a회사는 이 4개 지사를 통하여 조세조약상 혜택을 받을 수 있다. <예시 2.3>과 같다.



<예시 2.1> 직접 도관회사



<예시 2.2> 간접 도관회사



< 예시 2.3> 직접 양자관계 이용

3. 외국기업의 조세회피 행위로 인한 피해

가. 유해조세경쟁과 정보교환의 투명성 결여

유해조세경쟁의 부작용을 인식한 많은 국가들은 현재 조세회피 대응을 위해 서로 공조하는 길로 가고 있다. 이러한 추세는 각 나라 조세제도의 발전에 있어서 필연이다. 그러나 자본수출국과 자본수입국 간의 이익 대결에서 자본수출국은 통상 자신의 이익을 위하여 관련국의 조세회피를 방지하기 위한 세무조사를 거부하며 납세자의 은행계좌 등 금융정보에 대하여 엄격한 보안조치를 취하거나, 조세정보교환을 거부하여 투명성을 유지하지 못한다. 이로 인해서 한 나라에서 조세회피 대응을 위한 조사를 하는 경우 대량의 인력과 비용이 소모되며 관련 국가 혹은 지역과의 조세정보 교환을 위한 높은 조세징수 비용이 발생한다.

나. 과세기반 침식과 이익 이전

1) 주주이익의 최대화 추구

중국 합자회사는 통상 당사자 간 일정지분을 소유하는 방식을 사용한다. 외국인 투자자는 기업의 이윤을 독점하기 위하여 이전가격을 이용하여 이익의 상당부분을 해외 관계회사로 이전시킨다. 이렇게 하면 외국인 투자자의 거주지국 세수가 증가한다 할지라도 중국 투자자 간의 이윤 공유를 회피할 수 있어 글로벌 차원의 이익 최대화 목적을 달성할 수 있다.

2) 정상적인 경제질서 교란

다국적 기업에 의한 이익의 국외이전 행위로 인하여 실제 납부한 세금은 정상적으로 납부해야 하는 세금보다 훨씬 작다. 그리고 불공정한 경쟁우위를 확보하였기에 중국 중소기업은 다국적 기업과 경쟁할 여지가 없으며, 다국적 기업은 가격우위가 있는 제품을 중국시장에 다시 판매하여 중국시장을 선점하고 독점하여 중국 민족기업에 심각한 충격을 가져다준다. 다국적 기업의 조세회피 행위는 외부 선전효과가 있어 중국 국내 기업의 모방을 야기하여 자국기업의 조세회피를 야기할 수 있다.

3) 덤핑이라는 오명

다국적 기업은 조세회피로 인한 불공정 경쟁우위를 이용하여 제품을 저렴한 가격으로 중국의 생산기지에서부터 해외로 수출한다. 때문에 중국 기업이 자주 '덤핑'이라는 누명을 쓰게 된다.

다. 외국인투자 기업에 의한 조세회피 행위

1) 지방정부 간의 외국자본 유치 경쟁

일부 지방정부는 경제발전 및 외국자본 유치를 도모하기 위하여 외국인투자기업에게 더욱 많은 혜택을 부여하게 되고, 더 나아가 국가 이익을 손상시키는 조세특례정책을 제공하고 있다. 또한 지방정부는 조세회피 대응을 위한 여러가지 제도가 투자환경을 해친다고 생각하고 있으며, 일부 외국회사가 투자하는 과정에서 발생하는 국가 이익에 대한 침해나 국유자산 유실로 인한 심각한 결과는 전혀 생각하지 않고 있다. 법인세제의 세수주체를 지방세무국에서 국가세무국으로 바꾸고 재정을 지방정부로 배분하는 방식을 도입한 이후에는 지방정부는 더욱 소극적으로 생각하고 있는데 그 결과 앞에서 말한 현상이 점점 심각해지고 있다.

2) 주주로서의 국가 이익에 대한 피해

중국 합자기업 중 중국의 진정한 출자자는 국가이다. 하지만 국가는 가상인이기에 이사회 내에서 중국측 대표는 관련 부서에서 정식으로 임명한 사람이다. 중국 대표는 그냥 '국가자산'의 대표자이고 진정으로 자기 재산을 대표하는 사람은 아니다. 그러나 국유자산관리기구는 명확하게 중국 대표가 중국 자산에 대한 권익, 부담해야 할 의무 등을 명확하게 규정하지 않았기 때문에 국유자산 소유권 및 국유자산에 대한 책임소재의 불명확을 초래할 수 있다. 이로 인하여 중국측 대표는 국유자산에 대한 관심이 떨어지고 그 감독권을 철저하게 집행하지 않고, 동시에 외국자본에게 기업의 구매, 판매, 재무 등 제어권이 부여되어 있어 합자기업이 기본적으로 외국자본의 의도에 따라 운영되고 있다. 이러한 결과 외국자본은 아주 용이하게 원자재를 고가로 해외 관계회사에서 구매하는 반면 저가로 제품을 판매할 수 있다. 그리고 다른 한편으로 해외 관계기업으로부터 과도한 대출을 차입하는 동시에 고액의 이자를 지불하여 이익을 해외로 이전할 수 있는 아주 편리한 여건을 갖고 있다. 이런 결과 국유자산의 대량적인 유실이라는 심각한 결과를 초래할 수 있다.

3) 주주로서의 민간기업에 의한 조세회피 대응

합자기업의 중국측이 국가가 아닌 민간기업이라면 자신의 이익을 단호하게 지키고자 한다. 만일 외국기업이 이전가격과 과소자본으로 민간기업의 이익을 손상시킬 경우 공동 투자자인 중국 민간기업의 동의를 받을 수 없으며, 일상적인 경영에 대한 민간기업의 감독을 강화하여 이러한 현상이 발생하지 못하도록 할 수 있다. 민간기업가가 주도적으로 자신의 이익을 수호하는 동시에 국가의 세수이익도 지켰다고 할 수 있다. 이는 국가 세무부가 개입하기 전 조세회피 행위에 대한 대응을 완벽하게 하고 있는 것으로 볼 수 있다.

라. 세계화 이후 조세회피로 인한 중국 권익의 피해

1) 국가 재정수입의 감소

조세피난처를 이용한 조세회피 행위의 직접적인 결과는 중국 재정수입의 유실이 다. 조세피난처를 이용한 조세회피의 유형은 통상적으로 이전가격, 과소자본 등의 방법을 통하여 기업의 이익을 조세피난처에 설립된 관계기업에 이전시키고 조세피난처의 세법에 따라 납세하는 것이다. 이러한 과정에 과세기반은 중국에서 조세피난처로 이동되고, 중국의 재정수입도 감소한다.

국가세무총국의 추산에 따르면, 최근 몇 년 다국적 기업의 조세회피 행위가 중국에 주는 손실이 300억위안 이상이다. 이는 대략적인 추산 결과에 불과하다. 조세회피 행위의 복잡성, 정보의 불충분성, 높은 감독원가로 인하여 외국기업의 조세회피가 초래하는 재정수입의 유실이 얼마인지 정확하게 산출할 수 없다. 게다가 중국의 WTO 가입과 개혁개방으로 더욱 많은 외국기업이 중국에 진출할 것으로 예상되고 그럴 경우 조세회피로 인한 손실도 더욱 커질 것으로 예상된다. 2011년 조세회피 대응을 위하여 노력한 결과, 중국은 239억위안의 세수를 추가적으로 부과·징수하였다.

2) 중국 투자자의 이익 침식

외국인투자기업의 연소득세 총결산 통계에 따르면, 2007년도 평균 외국기업의 2/3가 손실이 발생하였다. 한편에서는 큰 규모의 적자가 나는데도 불구하고 다른 한편으로 외국자본이 지속적으로 유입되면서 생산규모가 확대된다는 것은 경제학적 상식과 현저하게 부합되지 않는 현상이다. 그리고 국제적 조세회피의 일반 규칙은 소득이 고세율국에서 저세율국으로 이전되는 것인데, 중국의 상황은 반대로 소득이 중국에서 고세율국으로 흘러가는 추세를 보여주었다. 외국기업의 명목법인세율은 불과 25%로 선진국과 대비해 높지는 않다. 예를 들어, 독일의 해당 세율은 45%, 일본은 37.5%, 프랑스는 33.3%, 한국은 28%, 싱가포르는 27%, 홍콩은 16.5%이다. 이런 상황에서 '손실 → 조세회피' 이런 은밀한 형식을 통하여 이윤을 국외로 이전시키는 것은 이익을 독점하기 위한 한 가지 방법이고 또한 최종적으로 중국 투자측의 이익을 침식하고 있다.

외국인투자기업, 특히 중국정부와 외국기업의 합자 혹은 협력기업의 외국투자측은 보통 원자재 수입가격의 인상, 완성품 수출가격 인하의 방법으로 높은 이익을 취득

하면서 중국측의 주주에게 심각한 손실을 가져다준다. 이것은 외국기업 입장에 있어서 아주 교묘하고 유리한 조작법이다. 이유는 외국기업이 해외에서 세금을 좀 더 많이 납부한다 할지라도 세후 이익을 독점할 수 있기 때문이다. 이는 중국 내에서 세금을 적게 납부하면서 중국측과 세후수익을 공유하는 것보다 더욱 유리하기 때문에 이렇게 역행하는 조세회피 조치를 취한다. 하지만 중국 합작투자자의 입장에서 손실은 공동으로 부담하지만 해외의 이익부분은 공유할 권리를 가지지 못하고 있다. 이것이 초래한 심각한 결과는 중국 투자자가 손실을 감소시키기 위하여 외국투자자에게 지분을 판매하여 점차적으로 회사소유권을 상실하거나 회사의 자본이 점점 가치를 상실하고 국내 자산이 대량으로 유실하는 것을 눈 뜨고 보고 있는 것이다.

3) 중국 투자의 평판 손상

외국인투자기업의 2/3가 중국에서 투자하여 손실을 봤다는 소문은 진실을 모르는 잠재적인 외국투자자에게 중국 투자환경 불량이나 투자보수율 저하라는 잘못된 인상을 심어 주어, 중국의 평판이나 외국투자자의 대중 투자 적극성에 심각한 영향을 준다. 중국의 조세회피 상황을 잘 알고 있는 잠재적인 외국투자자는 중국의 조세환경이 불투명하고, 관리수준이 낮으며, 경쟁환경이 불공정하다고 생각하여 중국에 대한 투자 의사를 감소시킨다.

4) 중국 금융위험의 증가

조세피난처에 설립된 그룹사의 자금사정이 좋지 못하거나 채무수준이 높을 경우 그룹사는 중국에 설립된 자회사의 채무수준을 합리적으로 낮게 조정한다. 그런 다음 이 자회사를 통해 중국에서 차입하여 해당 그룹사의 자금압박을 완화시킨다. 이런 차입과정에 중국의 주민과 기업은 이 자회사의 재무상황만 볼 수 있고 조세피난처에 설립된 그룹사는 조세피난처의 보호를 받고 있기에 중국의 주민과 기업은 알 수 없다. 이런 결과 그룹사의 금융위험은 해소되었지만 부지불식간에 중국주민과 기업이 위험을 부담하게 되었다.

5) 비정상 자본이전의 야기

자본이전의 대표적인 방식은 바로 국내 자본의 우회투자이다. 국내의 일부 투자자들은 조세피난처의 세금부담이 국내보다 적다는 사실을 알고 자신의 세금부담을 줄이기 위하여 자본을 조세피난처로 이전하여 조세피난처에서 회사를 설립한다. 그리고 이 기업을 통하여 국내 관련 기업에 투자하고 이익도 직접 조세피난처로 이전함으로써 자신의 납세의무를 감소시킨다. 조세피난처는 통상 외래자본의 출처에 대하여 제한이 없으므로 밀수입, 사기소득, 부정부패 비리, 공금횡령을 비롯한 많은 비리도 이런 방식으로 조세피난처에 이전된다.

6) 중국 조세조약 체결의 지체

조세조약을 남용하는 다국적 기업은 종종 중국과 조세조약을 체결하지 않았거나 체결했다 하더라도 비교적 조세조약상의 혜택이 적은 나라의 기업이다. 이러한 다국적 기업은 자신의 경영전략을 조정하는 것으로 중국에서의 납세의무를 감소시킨다. 이러한 상황에서 제3국은 적극적으로 중국과의 조세조약의 체결을 서두르지 않는다. 그 이유는 제3국의 기업이 현존한 조세조약 하에서 중국의 납세의무를 우회할 수 있는 능력을 충분히 갖고 있는 동시에 제3국의 과세권익도 충분히 보장 받을 수 있기 때문에 자신의 세수권리를 양보할 필요가 없다. 설사 해당 국가가 중국과의 조세조약을 체결한다 해도 협상하는 과정에 상당한 우세를 갖게 된다. 해당 국가가 조세조약을 체결하는 전제 조건은 반드시 중국에서 더 많은 과세권을 양보하는 것이다. 이로써 자신의 과세권익을 보장하려고 하지만 중국도 역시 여러 가지 요소를 감안하여 이런 조건을 결코 허용하지 않을 것이다. 이런 결과, 양국이 이익부분에 있어서 공감대가 형성되지 않아 조세조약을 체결할 수 없다.

참고자료

- 천재, “국제 조세회피의 위험 및 중국 조세회피 방지”, 세무연구, 2005년제11기.
- 인중화, 텐밍화, “국제 조세회피 문제 및 중국에서 취해야 할 대책”, 세계무역조직 동태와 연구, 2005년제12기.
- 리쥬링, 장러이, “중국 이전가격조작 조세회피 및 조세회피 방지문제 연구 서술”, 상해해관학원학보, 2012년제1기
- 쉬정, 묘쇼엔, “중국 조세회피 및 조세피난처 문제 간략 분석”, 중국기술정보, 2005년 13기.
- 뤄윈화, 왕푸성, “과소자본 국제 조세피난처 초점”, 상업정보, 2006년제7기.
- 마하이토, 룽권, “과소자본, 이론, 현황 및 그 정책 선택”, 재무경제, 2007년제7기.
- 왕징, “중국 상장회사 과소자본 추세 및 영향 요소 분석”, 섭외세무, 2006년제8기.
- 주창성, 주하이, 진쇼양, “OECD 이전가격조작 새 규칙 상업재구축의 평가”, 섭외세무, 2011년제8기.
- 장원춘, 장퍼이퍼이, “조세피난처 조세회피 및 그 방법”, 섭외세무, 2007년제11기.
- 란양홍, “조세조약 남용 문제에 대한 초보적인 연구”, 기술과 시장, 2007년제10기.
- 마젠, “몇가지 주의해야 할 조세회피 새로운 방법과 그 응용”, 섭외세무, 2010년제11기.
- 왕신, 중국에서 체결한 최초의 조세 다자조약, 공공 세수질서 수호, 국가 세수이익 보호, 중국세부보/2012년/8월/30일/제A01판
- 왕위, “중국 조세회피 방지 조치를 보완시키는 몇 가지 사료”, 흑룡강과기정보, 2012년제31기.

Session 2

국제적 조세회피 방지를 위한 과세제도

- 국제적 조세회피 대응방안 제도 / 꾸썬산
- 역외탈세 방지를 위한 법제도 개선방안 / 정지선



국제적 조세회피 대응방안 제도

2013. 11

목 차

1. 국제적 조세회피의 유형
2. 조세회피 대응방안

꾸 썬 산

복건성 국가세무국 세수과학연구소 소장

과세는 국가가 납세자(납세주체)와 과세대상(납세객체)을 대상으로 하며, 과세를 피하려면 납세주체 및 납세객체가 되는 것을 피해야 한다. 국제적 조세회피는 바로 다국적 납세자가 두 개 이상 국가 및 지역의 세법 및 조세조약의 차이점, 허점, 조세특례 및 결함을 이용하여 납세주체 및 납세객체가 되는 것을 피하고 전체 납세의무를 피하거나 경감하는 것을 의미한다.

다국적 기업이 국제적 조세회피 계획을 통해 인위적으로 이윤을 다른 국가로 이전하는 경우, 과세권이 있는 국가의 과세기반을 침식하고, 매우 낮은 수준의 세금을 납부하거나 심지어 원천지국과 거주지국 양국에서 이중으로 세금을 납세하지 않는 사례들이 발생할 수 있다. 이러한 다국적 기업의 국제적 조세회피를 방임하면 조세제도의 공평성과 완전성을 파괴하고 근본적으로 시장경쟁을 왜곡하는 최악의 경우가 발생할 수 있다. 이는 세계 각국이 지속적으로 국제적 공조를 강화하고, 단호하게 국제적 조세회피를 대응하는 주요한 동기이다.

1. 국제적 조세회피의 유형

가. 인적이동을 이용한 조세회피

국제조세 영역에서 인적이동 또는 이전 방법을 이용하여 다국적 납세의무를 회피하는 것은 매우 광범위한 내용이 포함된다. 이 유형에는 자연인이나 법인의 다국적 이전을 포함한다. 한 개인이 한 국가에서 거주자 신분을 변경하여 납세의무자가 되는 것을 회피하는 방법은 다음과 같다.

첫째, 주거를 변경하는 것이다. 개인의 주거 또는 회사의 경영관리본부를 고세율 국가에서 실제로 이주·이전하거나, 관련 국가의 법률에서 개인 또는 회사의 거주자 기준에 대한 규정이 서로 다르거나 분명하지 않은 점을 이용하여 허위로 이주·이전하는 것이다. 이주·이전을 통하여 법률적으로는 고세율 국가의 거주자가 아닌 상태가

된다. 또는 임시 이주·이전하거나 다른 국가에서 임시적으로 타국의 거주자가 되는 방법을 통해 그 국가의 조세특례 혜택을 적용받는 것이다.

둘째, 세수 망명이다. 대다수의 국가들은 거주자 기준을 규정할 때 일정기간 동안 자국에 거주하는 경우 거주자로 인정한다. 즉, 한 국가에서 연속 또는 누계적으로 체류한 기간이 일정한 기준에 도달하는 것을 기준으로 거주자 여부를 판정하는 것으로, 거주기간에 대한 규정은 국가별로 183일 또는 365일로 서로 차이가 있다. 이는 다국적 납세자의 탈세에 이용 가능한 기회를 제공하게 된다. 다국적 납세자는 자유롭게 각국을 이동하여 어느 한 특정 국가의 거주자로 판정되는 것을 회피하면서 이러한 국가들에서 소득을 벌어들인다. 그러면서 어느 특정 국가에 대한 거주자로서의 납세의무를 회피한다.

셋째, 조세조약의 남용이다. 다국적 납세자는 다양한 수법을 통해 거주자 지위를 변경하며 조세조약에서 규정한 적용대상이 되어 관련 조세조약상 혜택을 누리고, 국제적 조세부담을 감소하는 목적을 달성한다. 조세조약 체결국의 비거주자는 조세조약을 이용하여 주로 원천지국에서 징수하는 영업이윤 소득세 및 배당소득, 이자, 로열티 등 원천징수세를 회피한다.

나. 자금 또는 화물 이전을 통한 조세회피

법인 납세자는 자금이나 재화 또는 용역 등을 고세율 국가에서 이전하는 방법을 사용하며 일반적으로 상설기구 및 자회사 또는 소재한 국가의 기타 조세규정 등을 이용한다.

다. 유리한 기업조직 형태의 선택을 통한 조세회피

한 국가의 기업이 해외투자를 결정할 때 상설기구 또는 지점을 설립할 것인지 아니면 자회사를 설립할 것인지의 여부는 관련 이해득실을 고려한 이후 가장 유리한 방법을 선택하게 된다. 지점 또는 상설기구와 자회사가 받는 대우는 차이가 있고 이러한 차이로 인하여 다국적 납세부담의 측면에서도 큰 차이점이 있으므로, 각 방법

마다 장단점이 있다. 일반적으로 영업 초기에 지점 형태로 운영을 하다가 수익이 창출된 이후부터는 자회사로 변경한다.

라. 이전가격을 이용한 조세회피

이전가격은 거래당사자 간에 확정된 거래가격으로 일반적으로 관련기업 간 내부 이전거래에서 확정된 가격이며, 이러한 내부거래 가격은 일반적으로 독립적인 시장 가격과 다른 것이다. 이전가격은 현대 기업 특히 다국적 기업이 국제적 조세회피를 함에 있어서 사용하는 중요한 방법 중 하나이며, 주로 각국의 세법의 차이점을 이용하여 진행되는 것이다.

국제적인 기업의 이전가격은 종종 다국적 기업 이익의 지배를 받게 되며, 시장의 일반적인 공급과 수요의 구속을 받지 않고 상품 및 용역 관련 내부거래에서 독립적인 기업 사이에 진행되는 정상적인 거래가격과는 다른 가격 책정 기준을 적용하게 된다. 그들은 종종 고세율 국가에서 저세율 국가로 낮은 내부 이전가격으로 상품을 판매하고 비용을 배분하거나, 또는 저세율국가 또는 조세회피 지역에서 고율과세 국가로 높은 내부 이전가격으로 상품을 판매하고 비용을 배분하여 국제 관련 기업의 전체적인 조세부담이 줄어들게 된다.

마. 부당한 이윤의 유보를 이용한 조세회피

다국적 기업은 종종 비합리적으로 이윤을 유보하는 방법을 이용한다. 즉, 주주에게 배당을 하지 않고 잠시 잉여금의 형태로 유보하고 축적한 다음 이 부분의 이윤을 주주가 보유한 주식의 주가에 반영하여 관련 세금을 경감한다.

바. 비정상적인 차입을 통한 조세회피

다국적 기업이 본사의 주주 또는 기타 회사에서 차입을 하는 것은 자금조달의 경로 중 하나이다. 이 자금조달 과정에서 '비정상적인 차입' 행위가 발생할 수 있다. 예

를 들어 자회사가 당해 이윤의 전부 또는 일부를 주식 배당금으로 배당하지 않고 해외의 모회사에 무기한으로 빌려줄 수 있다. 마찬가지로 본사 또는 기구본사와 해외 지점 사이의 이자 지불 과정에서 위에서 말한 조세회피 현상이 발생할 수 있는데 이전가격 수법을 자주 이용하기도 한다.

사. 과세관할권의 차이점을 이용한 조세회피

과세관할권이란 한 국가가 과세권을 효과적으로 행사하는 경계를 말한다.

각국의 현행 조세제도를 보면 과세원칙 및 정책이 서로 다르기 때문에 본국 국민의 해외원천소득 또는 외국 국민의 본국 소득에 대해 과세하는 부분도 있고, 과세하지 않는 부분도 있다. 그리고 본국 과세권 역할을 구현하는데 있어서 과세관할권과 국경이 상호 일치하지 않는 내용이 있다. 각국의 과세관할권에 대한 규정은 일정한 정도에서 상호간 조세영역의 차별화를 조성하며, 일부 중첩 또는 공백을 형성하게 된다. 또한, '관세영역'도 조세영역과 관련되지만 완전히 일치하지는 않으며, 조세영역은 국경보다 클 수 있지만, 관세영역은 국경을 초과하지 못한다. 한 국가가 국내에 자유항, 자유무역지대, 세관보세창고 또는 보세구역을 설치할 경우, 관세영역이 국경보다 작게 된다. 다국적 납세자의 경우를 보면 자유항, 자유무역지대는 가장 이상적인 조세피난지이며, 또한 오늘날에 와서 국제적 조세회피의 중심지라고 할 수 있다.

아. 국제적 이중과세 면제방법을 이용한 조세회피

일부 국가는 세법의 규정을 통해 일방적으로 이중과세를 면제하는 조치를 취하며, 또 일부 국가는 두개 또는 두개 이상 국가 간에 협상이나 교섭을 통해 조세조약을 체결하는 방법으로 국제적 이중과세를 경감한다. 그러나 각국의 세법 규정이나 국가 간의 조세조약은 모두 일정한 조정과 방법을 적용하여 국제적 이중과세를 방지하거나 면제하고 있다. 예를 들어 면세법, 공제법, 상호면세제도 등이 포함된다. 이러한 방법(특히 면세법과 상호면세제도)의 실시와 보급은 다국적 납세자의 이중과세를 방지 또는 제거하는 과정에서 동시에 다국적 납세자가 '이중적 면세' 하는데 기회를 제

공하였다.

자. 조세피난지를 이용한 조세회피

외국자본의 유입은 본국 또는 현지 경제를 활성화하여 자체적인 자금부족이나 국제수지의 현황을 개선할 수 있다. 그리고 외국 선진기술의 도입이나 민간투자 유치 는 본국 또는 현지의 기술 장비 수준을 향상시킬 수 있다. 그러므로 많은 국가나 지역은 일부 또는 전체 지역 및 범위를 외국 정부 또는 민간인에게 제공하여 투자 및 다양한 경제활동과 무역활동 등을 허용·권장한다. 제공된 지역 내에서 활동하는 투자자나 경영활동에 종사하는 기업에게는 면세 또는 낮은 수준의 세금이 부과되는 특혜가 제공된다. 이러한 지역 및 범위를 국제적으로는 조세피난처라고 부른다. 이러한 지역 내의 특혜로 인하여 투자 및 경영활동에 대한 수익성은 높고 다국적 투자자 및 경영자들은 이를 'Tax Heaven', 'Tax Paradise', '조세피난처' 라고 부른다.

차. 조세혜택을 이용한 조세회피

일반적으로 세계 각국은 다양한 조세혜택에 대한 정책규정이 있다. 예를 들면 감가상각, 투자면제, 차등세율, 특별면세, 이월공제, 납세기한 연장 등이 있다. 다국적 기업은 이러한 조세혜택을 이용하여 국제적 조세회피를 감행한다. 또한, 일부 다국적 기업은 세법이 신규 기업체에 대한 관리가 엄격하지 않은 허점을 이용하여 신규 사업체 면세, 감세 등 세법규정을 통해 국제적 조세회피를 감행한다.

2. 조세회피 대응방안

다양한 국제적 조세회피 행위에 대하여 각국 정부 및 세무당국은 적절한 조세회피 대응방안을 취하고 있으며, 이러한 조치는 두 가지로 구분된다. 첫째, 세법이나 제도를 제정하거나 또는 개정 및 보완하는 것이다. 둘째, 국제 규칙의 제정 및 협상 메커니즘으로 국제적으로 인정하는 규범의 수정 및 보완, 가격책정 지원, 다자간 조세공

조협약, 조세정보 교환 및 상호협약, 1:1 협상 등이 포함된다.

가. 세법 및 제도의 제정 및 수정·보완

각국의 국제적 조세회피 대응방안 관련 법률제도는 일반적으로 법인 주소를 판단하는 기준, 조세피난처를 이용한 조세회피 행위에 대한 규제, 과소자본, 이전가격 등에 대한 내용을 포함한다. 최근에 각국의 조세회피 대응에 대한 중요성이 높아짐에 따라 제반 법률이 지속적으로 정비되고 있다. 예를 들어 미국 국민 및 주민들이 조세피난처의 해외금융계좌를 이용한 조세회피 행위를 차단하기 위해, 2010년 3월에 미국은 「해외금융계좌신고법」(Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA)을 제정하였다.

중국에서 2008년 1월 1일자로 발효한 「기업소득세법」은 거주자, 과소자본, 이전가격에 대한 감독, 비용배분 및 외국기업제어 등 국제적으로 통용되는 개념 및 방법을 도입하였다. 「기업소득세법」에는 ‘특별납세조정’ 1장을 신설하여 관련자 세무처리 및 기타 조세회피 방지 조치에 대해 명확히 규정하고 기업 및 관련자 세무관리에 대한 규정을 정비하였다. 간단히 언급하자면 다음을 포함한다. (1) ‘독립거래원칙’을 확정하여, 납세자의 자료 제출 의무 및 비교 기업의 협조 의무에 대해 명확히 하였다. (2) 국제 경험을 참조하여 비용배분약정, 외국기업제어, 과소자본 및 일반 조세회피 방지 조항 등을 추가하였다. (3) 조세회피 행위에 대한 금리추가 조항을 신설하였다.

「기업소득세법」 및 실시세칙의 ‘특별납세조정’ 각 항의 규정을 설명하기 위해 국가세무총국은 최근 몇 년 동안 일련의 부문 규칙을 발표하였다. 그 중에 비교적 중요한 내용으로 「국가세무총국이 ‘특별납세조정실시방법 (시행)을 인쇄 발행하는 것에 대한 통지」(국세발[2009] 2호), 2012년 2월 10일자로 국가세무총국이 발표한 「특별납세조정 내부사업규정(시행)」 통지 (국세발[2012] 13호) 등이 있다.

그리고 각지 세무기관에서 특별납세조정방안 선정 메커니즘을 구축하여 동기 자료 관리에 대한 신고·심사를 강화하고 정기적으로 점검을 진행하며, 특별납세조정 사업에 대한 집중적이고 일괄적으로 관리를 진행하였다. 또한 기업이 자체로 납세소득

또는 소득액을 조정하도록 하고 있다. 단, 기업이 자체로 조정한 후 여전히 독립적인 거래원칙에 부합되지 않을 경우에는 세무국은 이를 인정하지 않는다.

세무조사 기간 동안 관할 세무기관은 타지역의 비교 가능한 회사 또는 관련측이 해당 자료를 제공하도록 요구할 수 있으며, 승인 후 전국적 범위에서 관련측 또는 비교 회사의 정보를 수집하여 충분한 정보교환을 진행할 수 있다. 또한 일방적인 이 전가격 사전가격합의에 대해 설명하였으며, 일방적인 사전합의에 대해서는 관할 세무기관에서 협상하도록 한다. 두 개 이상의 지방 세무기관에 관련된 일방적 이 전가격합의에 대해서는 세무총국에서 일괄적으로 배정하도록 한다. 특별납세조정에 대한 관리를 규범화하고 특별납세조정의 주요사건의 퀄리티를 조사하기 위해 「특별납세 조정 주요사건 심사업무규칙(시범)」 (국세발[2012]16호)을 출범하였다.

나. 국제 규칙의 수립 및 협상 메커니즘

1) 국제적으로 공인된 규칙의 수정 및 정비

2010년에 OECD가 발표한 이전가격 가이드라인은 일부 이론적인 문제를 명확히 하고 공평거래원칙을 적용함에 있어 복잡성을 감소하기 위한 시도를 하였다. 그중에 거래이윤법에 대한 결론에서 다음과 같이 제안하였다. ‘거래이윤법은 다음의 상황에도 적용할 수 있다. 즉, 거래의 영향을 받은 관련 기업과 이들 관련 기업이 소재한 관할범위의 주관 세무기관에서 모두 거래이윤법을 적용하는 것이 적절하다고 인정하는 경우 가능하며; 거래이윤법은 또한 한층 조사가 필요한 사건을 확정함에 있어서 효과적인 방법이기도 하다.’³⁾

거래이윤의 분배에 대해 세무총국은 2010년, 2011년의 조세회피 방지 사업현황 통지 (국세한[2012]111호, 국세한[2011]167호)에서 지역선정에 의한 비용절감/원가절감 및 시장 프리미엄 등 중국세수권익을 보호하는 원칙을 강조하였다. 실제로 지역선정에 의한 비용절감 및 시장 프리미엄은 중국 세무국이 이전가격에 대한 조사, 양자협상 및 사전가격합의 등을 추진함에 있어서 중요한 고려사항이 되었다. 중국 세무국

3) 2010년 버전 OECD이전가격 가이드라인 설명 (一) 세계 세금정보 2011년 제03기

은 지역선정에 의한 비용절감 및 시장 프리미엄은 중국의 경제발전 특징 및 실제 상업적 환경의 특성에 의한 특정한 유형의 무형자산에 속하며 재중 외국기업이 더 많은 특수한 경제이익을 창출해야 하며, 이러한 특수한 경제이익은 창출자인 재중 기업에 소속되어야 한다고 인정한다.

2) 다자간 조세행정공조협약

1988년에 OECD 조직 및 EU위원회는 조세사무관리 다자간 조세행정협약에 대한 의견을 발표하였다. 일부 EU와 OECD 회원국은 점차 이 협정을 체결하고 1995년 4월 1일에 공식적으로 발효하였다. 2008년부터 OECD 조직, G20 정상회의 및 글로벌 포럼에서 모두 다자간 협정을 설치하고 이를 다국적 세수관리 협력을 위한 기반으로 만들었다. 이러한 협력 범위에는 조세정보의 교환 및 해외세금 징수권리의 복구 등이 포함된다.⁴⁾

G20 국가들이 제출한 핵심 목표는 바로 ‘개도국이 새로운 협력환경에서 보다 쉽게 자체 이익을 보호하도록 하는 것’이다. 2010년에 통과된 하나의 협약 초안을 계기로 이 다자간 협정이 비 OECD국가 또는 EU국가를 대상하여 개방되었으며, 기타 수정안도 협정의 범위를 넓혀주었다. 이 협정은 2011년 6월 1일 공식적으로 발효하였다. 2011년 11월 4일 회의에서 이 협정을 체결하지 않은 G20 국가들이 협정을 체결하는데 대해 약정하였으며, 지금까지 전 세계 60여개 국가들이 「다자간 조세행정공조협약」을 체결할 것을 약정하였다. 2011년 11월 4일, 중국재정부장 세쉬런이 중국정부를 대표하여 프랑스 칸에서 「다자간 조세행정공조협약에 참가에 관한 의정서」를 체결하였다. 2013년 8월 27일, 중국 국가세무총국 왕권 국장이 중국정부를 대표하여 프랑스 파리에서 「다자간 조세행정공조협약」을 체결하였다. 중국은 이로부터 56번째로 이 공약을 체결한 국가가 되었다. 「다자간 조세행정공조협약」의 내용 중에서 두 가지 사항을 살펴본다. 첫째, 이 협정은 주관기관(각국 세무국)을 대표하는 ‘협동체’를 구축하여 이 협정이 OECD의 지원으로 실행 및 발전 되도록 감독하게 하였다.

4) Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration 「월드세금잡지World Tax Journal」, 2012년 제4권 제2기, 작자: Miranda Stewart

보고서는 이 '협동체'가 통용적인 방법으로 '적용과정에 의견을 제기할 것을 요구하고, 현지에서 협정을 응용 및 해석할 때 일괄적인 방법으로 추진할 것'을 권장하였다. 둘째, 보고서에 따르면 세무기관은 전문적인 부서를 설립하여 국제적 세무 정보 교환 및 기타 협조사항을 권장하도록 해야 할 것이다. 또한 세무기관 사이의 '직접적이고 신속한 접근' 필요성에 대해 강조하며 '협조는 효과적이고 유일한 방법'임을 인정하였다. 이러한 트렌드가 이미 형성되었으며 각 세무기관은 '별도의 중앙조직'을 구축하여 세무협조 사항을 처리할 필요가 있다고 제안하였다. 이는 납세자의 정보 기밀성과 관련되므로 협정 조건에 부합되는 상황에서만 세무기관이 기밀성 제도를 간과할 수 있다. 호주에서는 별도의 중앙 정보 베이스를 구축하고 전문적인 위원회에서 세무부서의 정보수요, 수집을 관리할 데 대한 제안이 채용되었으며, 다른 EU국가에서도 유사한 현상을 보이고 있다.⁵⁾

3) 이전가격 사전합의관리제도(Advance Pricing Arrangements, APA)

APA는 EU에서 광범위하게 경영활동을 펼치고 있는 미국의 다국적 기업에 의해 제안된 제도로 1991년 미국에서 최초로 시행되었다. 미국은 세계에서 최초로 완전하고 공식적인 이전가격 사전합의 프로세스를 발표한 국가라고 할 수 있으며 이 프로세스는 공정거래기준에 따라 관련 당사자의 거래 가격책정을 처리하는데 적용된다. 지금까지 미국은 대량의 APA사례를 처리함에 있어서 여전히 선도적 위치에 있다.

일본, 호주, 캐나다, 스페인 및 영국이 이후에 차례로 APA를 시행하기 시작하였으며, 뉴질랜드와 한국도 1997년부터 시행하였다.

일본은 이전가격 법률조항이 1986년부터 시작 되었으며, 일본 국가세무관리국(NTA)은 APA를 사전확인시스템(PCS)이라고 부른다. PCS는 NTA의 심사부서 및 국제사업국과의 협상을 통해 달성된다. KOMATSU 회사의 미, 일 APA는 대등한 이윤법 및 이윤분할법의 형태에 큰 관심을 가지게 하였다. 독일에는 공식적인 APA심사 절차가 없지만, 특정 상황에서 일방적 또는 다자간 APA를 체결할 수 있다.⁶⁾

5) Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration 「월드세금잡지World Tax Journal」, 2012년 제4권 제2기, 작자: Miranda Stewart

6) 「사전가격합의제 및 중국의 이전가격 세제 대한 분석」 중국컨설팅법률사이트 <http://www.9ask.cn/>

중국 이전가격세제의 실시는 비교적 늦게 시작되었으며, 1991년의 「외상투자기업 및 외국기업소득세법」에서 처음으로 도입되었고, 국세발[1998] 59호문 제48조에서 사전합의제 방법의 적용에 대하여 상세하게 규정하였다. 또한, 이전가격과 관련된 쟁점이 날로 확대되는 문제점을 해결하고 납세자가 이전가격 과세의 위험을 방지하는데 협조하며, 올바른 이전가격 거래를 실행하기 위해 국제 규칙을 도입하는 것에 대한 필요성(각국 및 OECD 등과 조율을 진행하는데 편리함)이 제기되었다. 이에 중국은 2004년 9월에 「관련기업 간 업무거래 이전가격 사전합의제를 실시하는 것에 대한 규칙(시범)통지」(2004년 9월 국세발 제118호 통지)를 발표하였다. 2009년 「특별납세조정실시방법(시행)」의 발표는 「기업소득세법의 실시조례」 제111조에서 규정한 6가지 이전가격 방법의 구체적인 설명, 계산공식, 비교분석에서 특히 강조할 내용, 적용되는 거래형태 등에 대해 상세히 설명하였다. 중국의 최근 몇 년 동안 이전가격 사전합의관리제도(APA)의 시행을 살펴보면 다른 국가의 방법을 벤치마킹하여 왔다. 「방법」 제6장의 ‘사전합의제 관리’는 ‘기존 APA규칙’을 대체하였다. 관련 세무기관의 내부절차, 관리 등 내용을 삭제하고, 양자(다자)간 APA 접수 단계별 절차에 대한 규정을 추가하였으며, 기업이 APA 원칙 및 방법을 적용하여 이전 연도의 이전가격 문제를 해결할 수 있도록 하였다. 또한 APA 신청이 가능한 기업의 범위를 추가하였으며, 세무기관과 기업 양자 간에 협상을 통해 양자(다자)간 APA를 체결하는 것에 대한 절차 및 요구사항에 대해 명확히 규정하였다.

4) 조세정보의 교환

조세정보 교환은 조세회피 대응방안을 위한 국제적 공조의 측면에서 매우 중요한 의미를 가진다. 조세조약을 체결한 당사국은 모두 조세조약에서 언급된 조세의 종류에 대해 법률적 규정을 해야 하며, 협정 발효기간에 국내 관련 세법에 대한 개정 및 변경에 대해 상대방에 통지할 의무가 있다.

2011년 칸 정상회의에서 G20은 각국의 자발적인 조세정보 자동교환에 대해 고려할 것을 동의하였다. 2012년 로스카보스 정상회의에서 G20은 OECD가 조세정보 자

동교환 관련보고서를 흔쾌히 승인하고 모든 국가들이 이 조치를 취할 것을 권장하였다. 글로벌포럼 및 기타 추진에 의한 최근의 소식에 따르면, G20은 이미 새로운 글로벌 조세정보 교환기준 정보자동교환을 통과하고 자동정보교환을 더 효율적이고 표준적인 차원으로 업그레이드할 때라고 보고 있다. 2013년 7월, G20 재무장관 및 중앙은행 총재들은 OECD의 다자간 및 양자간 조세정보 자동교환 글로벌 모델에 대해 충분히 인정하고 새로운 글로벌 기준에 의해 제반 정보를 자동교환할 것임을 약정하였다.

OECD는 G20 국가들과 함께 새로운 하나의 글로벌 조세정보 자동교환 표준을 개발하였다. G20 재무장관 및 중앙은행 총재들은 OECD에 위임하여 2013년 10월 진행 일정 보고서를 제출하도록 하였으며, 2014년에 이 보고서를 완성하는 것에 대한 스케줄도 포함되었다. 새로운 표준은 2014년 2월에 개최되는 G20 재무장관 및 중앙은행 총재 회의에 제출된다. 세계적 범위에서 이 새로운 조세표준을 전면적으로 실행하는 것은 매우 필요한 것이다. 글로벌포럼은 메커니즘을 구축하여 새로운 조세정보의 자동교환 표준의 실행과정을 감독 및 심사할 것이며, 아울러 OECD 조세 및 개발사업팀, 세계은행 및 기타 조직과 공동으로 개도국이 기술적 지원 및 역량건설에서 필요한 요구사항을 확정할 수 있도록 협조할 것이다.

중국이 현재 대외적으로 체결한 조세조약에는 정보교환 조항이 포함되며, 내용을 보면 기본상 OECD모델 및 UN모델 제26조를 참조하였다. 2005년 이후, OECD모델 제26조가 원래의 2항에서 5항으로 확장되었다. 중국이 이후 체결한 조세조약을 보면, 역시 OECD모델을 참조하여 정보교환 조항을 3항 또는 5항으로 확장하였으며, 주로 정보 제공을 거부하지 말아야 하는 상황에 대한 규정을 추가하였다. 현재, 중국과 남아프리카공화국 등 83개 국가가 체결한 조세조약의 정보교환 조항은 2항이며, 핀란드 등 15개 국가 및 지역과 체결한 조세조약의 정보교환 조항은 3항 또는 5항이다. 구체적인 실행에서 「국가세무총국이 '국제세무정보 교환 사업에 대한 규정'을 발표하는 것에 대한 통지」(국제발[2006]70호)와 「국가세무총국이 '중국 본토와 홍콩특별행정자치구가 소득세에서 이중과세 및 조세회피를 방지하는 것에 대한 배정'의 조항 설명 및 실행 문제점에 대한 통지」(국세한호[2007]403호)는 정보교환을 진행하는 기구, 정보교환의 유효 기간, 포함되는 대상 범위, 세금유형 범위, 기밀성, 노출 가능한

대상 등 내용에 대해 상세하게 규정하였다.

5) 상호협약

상호협약의 절차는 조세조약 당사국 주관기관이 조세조약의 상호협약의 절차 조항의 기본 틀 내에서 세금 관련 사항에 대해 협의하고 국제조세 분쟁을 해결하는 메커니즘이다. OECD재정사무위원회는 「조세조약 분쟁의 해결방안을 개선」에 대한 보고서를 승인하였다. 이 보고서의 가장 큰 특징은 상호협약의 절차 조항에 중재 해결법을 도입하여 상세한 국제 중재 적용규칙을 확정한 데 있다.

중국이 체결한 조세조약에서 상호협약의 절차에 대한 조항 내용은 국가마다 서로 다르다. 예를 들면 일반 규정에서 사건을 제출하는 시한은 3년이다. 단, 터키와 협정에서는 1년, 이탈리아, 루마니아의 경우에는 2년, 영국과 캐나다와의 협정은 시한이 규정되지 않았다. 「국가세무총국」 「중국주민(국민)이 조세 상호협약의 절차 가동을 신청하는 임시시행 방법」은 협의 절차 가동을 신청함에 대해 명확히 규정하였다.

2011년에 중국과 일본, 한국, 미국, 싱가포르, 덴마크, 노르웨이, 스웨덴 등 7개 국가는 29개의 사건 관련하여 10회에 걸쳐 협의를 진행하였다. 양측은 7개의 사건 관련하여 합의를 달성하고, 5건 관련하여 공식적으로 조인하였으며, 상호협약을 통해 세금수익 7억위안 증대효과를 달성하여 다국적 기업의 국제 이중과세 부담을 약 32억위안을 경감하였다. 텐진국세청은 세무총국과 협조하여 상호협약에서 비용 절감 및 시장 프리미엄 등 이전가격 마인드를 활용하여 모그룹의 중국 자회사 가격책정 정책을 변화시켜 해당 그룹이 중국 자회사에서의 이윤이 대폭 증가될 수 있도록 하였으며, 이전가격 사전합의제 기간에 증가될 세수는 22.4억위안으로 예상된다. 닝보국세청도 세무총국과 협조하여 상호협약에서 양측 당사자가 양자간 사전합의제에 대한 이해의 차이를 극복하고 중국의 세금 권리를 보호하였다. 2012년 중국과 9개 국가 간에 29건 사안 관련하여 16회에 걸쳐 상호협약을 진행하였다. 양자간 사전합의제 관련하여 11건에 대한 합의달성 또는 양자간 사전합의제에 조인하였으며 이전가격 관련 조정 9건으로 다국적 기업을 위해 덜어준 이중과세 부담이 64억위안에 달한다. 이는 지금까지 중국이 합의달성 또는 조인한 상호협약의안이 가장 많은 한해이다.

6) 1 대 1 협상

미국에서 2010년 3월 18일 제정한 「해외금융계좌신고법」 규정에 따르면, 국외 외국은행, 펀드관리사, 보험사, 헤지펀드는 미국 시민권자 또는 영주권자의 해외금융계좌 정보를 미국 세무당국에 제출해야 하며, 그렇지 않을 경우 미국정부에 비협조한 것으로 간주한다. 만일 비협조한 외국 금융기관이 미국에서 소득이 있을 경우 소득에 따라 징계형 세금을 부과하도록 한다. 이 법안에 따르면 미국은 일부 스위스 금융기관에 대한 조사, 소송, 벌금을 진행하였으며 아울러 미국과 EU는 스위스에 대해 기존의 은행기밀유지제도를 변화시키고 은행정보 자동교환을 진행할 것에 대한 압력을 강화하고 있다. 스위스 연방의회협의회(하원)는 2013년 9월 9일자로 스위스와 미국의 양자간 협약을 승인하였다. 이 협약에 의해 스위스는 미국의 해외금융계좌신고법을 실행해야 하며, 스위스의 자존심이었던 은행비밀유지 전통이 미국세무당국의 압력 앞에서 종료되었다. 이 협약은 조사대상 스위스은행을 4개 종류로 나누었으며, 첫째, 불법 기소된 은행이 총 14개, 둘째, 위법행위를 인정하여 소송을 피한 은행, 셋째, 위법행위를 인정하지 않는 은행, 넷째, 미국 탈세방지 법률을 준수한 은행 등이다. 자발적으로 위법행위를 인정한 은행은 10억달러 이상의 벌금을 납부하게 될 것으로 예상된다.

한편, 협약에서는 은행이 탈세하는데 협조한 구체적인 절차를 제공하도록 요구하며, 제3자 컨설팅 및 기타 전문적인 협조 사항이 포함되도록 한다. 아울러 예금금액을 포함한 미국고객의 계좌 정보를 제공하도록 한다. 스위스은행가협회는 이 협약을 통해 스위스은행이 신속하게 미국정부와의 해외금융계좌 탈세에 대한 논란을 해결해야 할 것이라고 표시하였다.⁷⁾ 이 협약이 체결됨으로 하여 향후 세계 각국과 조세피난지 사이의 협상에 새로운 패러다임을 제공하게 될 것이며, 각국과 조세피난지 간에 체결된 정보교환협약에 더 많은 정보자동교환 요구사항이 제기될 것으로 예상된다.

2011년까지 중국은 바하마, 영국령 버진, 맨섬, 건지, 저지, 버뮤다 등 6개 역외금

7) 「스위스 의회 하원이 '미국 해외금융계좌신고법'을 실행한데 대한 승인」 신화닷컴 http://news.xinhuanet.com/world/2013/09/10/c_117296620.htm 기자 왕조, 우천

용센터와 공식적으로 조세정보 교환협정을 체결하였다. 하지만 자동교환 조항은 언급되지 않았다. 중국과 영국령 버진아일랜드 정부 간의 조세정보 교환협정을 예로 들면 영국령 버진아일랜드 정부가 중국의 요청에 의해 제공할 정보에는 ① 은행, 기타 금융기관 및 누구든지 대리인 또는 수탁자 신분으로 얻은 정보, ② 관련 회사, 파트너, 신탁, 펀드 및 기타 개인의 법률 및 수익 소유권에 대한 정보, 동일 소유권 사슬에서 모든 개인의 소유권 관련된 정보, ③ 신탁회사 의뢰자, 수탁자, 수익자 및 감독자에 대한 정보, ④ 펀드회사 펀드 창시인, 펀드 이사회 구성원, 수익자 및 펀드회사 이사 또는 기타 고위 경영진에 대한 정보 등을 포함한다.

참고문헌

Miranda Stewart, Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration 「World Tax Journal」, 2012, volume 4.

<http://www.9ask.cn/>

http://news.xinhuanet.com/world/2013-09/10/c_117296620.htm

역외탈세 방지를 위한 법제도 개선방안

2013. 11

목 차

- I. 서론
- II. 조세피난처의 개념과 현황
- III. 조세피난처 관련 과세제도
- IV. 조세피난처를 통한 역외탈세 방지를 위한 과세방안

정 지 선

서울시립대학교 세무전문대학원 교수

I. 서론

역외탈세(Offshore Tax Evasion)란 무엇인지 법에 규정되어 있지는 않지만, 일반적으로 역외탈세라 함은 조세피난처에 페이퍼 컴퍼니(Paper Company)를 설립하여 탈세하는 것을 의미한다.

이러한 역외탈세의 경우에는 재산이 매우 많은 자들이 이용하는 것으로서 그 과정이 매우 복잡하고 은밀할 뿐만 아니라 수법 또한 지속적으로 첨단화 및 지능화되고 있기 때문에 그 추적이 매우 힘든 실정이다. 그러나 그 추적이 힘들다고 하여 과세를 포기하게 되면, 성실하게 납세의무를 이행하는 다른 국민들과의 조세형평이 무너지게 되어 그 타당성을 인정하기 힘들다고 할 것이다.

한편, 이러한 역외탈세 관련 과세에 있어서 가장 중요한 개념은 조세피난처와 페이퍼 컴퍼니, 그리고 조세피난처에 대한 합리적인 과세방법 등일 것이다. 그러나 현재 우리나라의 세제에 있어서는 이러한 세 가지 중에서 어느 하나도 제대로 기능을 하지 못하고 있는 실정이다.

먼저, 우리나라는 조세피난처에 대한 명확한 가이드라인 없이 운영되고 있기 때문에 조세피난처에 대한 규제수단으로서의 효과성이 떨어질 뿐만 아니라 불확실성을 증폭시키고 있다. 그리고 과세관행상으로 단순하게 Paper Company나 도관회사라는 용어를 사용하고 있지만, 이에 대한 명확한 판단기준이 없기 때문에 과세관청이 과세 후에 소송에서 패소하는 경우가 빈번하게 발생하고 있다.

또한 조세피난처 과세와 관련된 규정인 국조법상 실제부담세율, 실제발생소득, 업종분류 및 도매업 영위 특정외국법인 등에 있어서도 여러 가지 문제점을 내포하고 있다.

따라서 본 연구에서는 역외탈세 방지를 위한 법제도 개선방안을 조세피난처의 개념과 페이퍼 컴퍼니 및 구체적인 과세방안으로 구분하여 현행 제도의 문제점과 그에 대한 개선방안에 대하여 살펴보고자 한다.

한편, 이러한 연구를 위하여 제2장에서는 조세피난처의 개념과 현황에 대하여 살펴보고, 제3장에서는 우리나라와 주요 국가의 조세피난처 관련 과세제도에 대하여 살펴보고자 한다. 그리고 제4장에서는 조세피난처를 통한 역외탈세 방지를 위한 과세방안에 대하여 살펴보고자 한다.

II. 조세피난처의 개념과 현황

1. 조세피난처 개념정의의 필요성

일반적으로 조세피난처란 기업에 대하여 소득에 관한 조세가 없거나 저율의 조세 및 기타 특수한 혜택이 제공되기 때문에 다국적기업에 의하여 조세회피 및 조세절약 수단으로 이용되는 국가 또는 지역을 의미하고, 조세피난처의 유형으로는 무세국(tax paradise, 소득세·상속세·증여세 등이 전혀 존재하지 않는 국가), 저세율국(low tax heaven, 소득 또는 자본에 대한 세율이 낮고, 비교적 많은 국가와 조세조약을 체결하고 있는 국가), 국외소득면세국(tax shelter, 해외의 원천소득에 대하여는 과세하지 않고, 국내의 원천소득에 대하여만 과세하는 나라), 특정형태의 회사나 사업에 특혜를 주는 국가(tax resort)등이 있다.

조세피난처(Tax Haven)는 세금이 면제되거나 현저하게 경감되는 국가나 지역을 의미하며, 특정기업이 해당 국가에 페이퍼 컴퍼니(paper company) 등을 설립하고 돈 세탁을 위하여 이용하거나 조세회피·탈세를 하기 위해 조세피난처를 이용하고 있다.

그러나 학자와 정책당국 등 관련자들이 모두 동의할 수 있는 실질적 의미의 명확한 정의는 존재하지 않고 있다. 이와 같이 조세피난처의 명확한 정의가 존재하지 않기 때문에 누가 어떠한 목적으로 정의하는지에 따라 조세피난처를 판단하는 기준과 조세피난처의 목록이 달라지는 결과를 낳고 있다.

2. 우리나라의 조세피난처 현황

가. 국제조세조정에 관한 법률상 조세피난처

국제조세조정에 관한 법률(이하 “국조법”)상 조세피난처란 법인의 부담세액이 당해 실제 발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역을 말한다(국조법 제17조 제1항). 또한 이에 대한 세부적인 기준을 시행령에 규정하고 있다. 이하에서는 이에 대한 세부적인 기준을 알아본다.

1) 실제발생소득 기준

조세피난처 여부를 판정하기 위해서는 우선 국조법상 실제발생소득의 개념부터 이해해야 하는데, 국조법 시행령 제29조에서는 실제발생소득의 범위를 상세히 규정하고 있다. 실제발생소득이란 해당 법인의 본점 또는 주사무소가 있는 국가 또는 지역(거주지국)에서 재무제표 작성시에 일반적으로 인정되는 회계원칙에 따라 산출한 법인세 차감 전 당기순이익(외국법인의 거주지국 세법에 따라 산출된 법인 소득에 대한 조세 및 이에 부수되는 조세에 의하여 부담되는 금액을 빼기 전의 순이익)을 가리킨다(국조법 시행령 제29조 제1항).

여기서 재무제표 작성시에 적용되는 일반적으로 인정되는 회계원칙이란 거주지국 정부 또는 정부의 위임을 받은 기관이 제정하거나 승인한 회계기준으로서 그 거주지국 기업이 재무제표의 작성시에 적용해야 하는 회계처리 및 보고에 관한 일반적인 기준으로 한다. 그러나 이러한 회계원칙이 우리나라의 기업회계기준과 현저히 다른 경우에는 우리나라의 기업회계기준을 적용하여 산출한 재무제표상의 법인세 차감 전 당기순이익을 실제발생소득으로 보도록 하고 있다(국조법 시행령 제29조 제1항). 이와 같이 실제발생소득의 범위를 특정외국법인의 재무제표에서 쉽게 확인되는 법인세 차감 전 당기순이익으로 한 까닭은 조세피난처 과세제도를 가급적 단순한 형태로 유지함으로써 납세자의 이해도를 높이고 납세협력비용을 최소화하기 위해서이다.

한편, 2006년 개정 국조법 시행령 제29조에 제3항이 신설되었다. 그 내용을 살펴보면 제1항에 따른 법인세 차감 전 당기순이익에 국조법 시행령이 정하는 자산에 대한 평가손익이 반영되어 있는 경우 그 평가이익을 빼고 평가손실을 더한 금액으로 하되, 해당 사업연도에 그 자산을 매각하는 때에는 그 사업연도 이전에 그 자산에 대한 평가손익이 있을 때에는 그 금액을 포함시키도록 하였다. 그 뒤 2010년 시행령을 개정하여 그 자산에서 생기는 배당금 또는 분배금을 받는 경우에도 그 사업연도 이전에 그 자산에 대한 평가손익이 있을 때에는 그 금액을 포함하도록 하여 자산의 매각과 동일하게 취급할 수 있도록 하였다. 이른바 지분법 평가이익은 원칙적으로 법인세 차감 전 당기순이익을 구성하지만, 현실적으로 배당의 재원으로 사용될 수 없으므로 실제발생소득의 범위에서 제외해야 한다는 주장을 수용한 것이다. 그러나 아무리 평가손익이 특정 과세기간 중에 존재한다고 해도 평가손익의 원천인 자산이 같은 과세기간 중 매각되거나 동 자산에서 생기는 배당 또는 분배금을 특정외국법인이 자회사로부터 수령하는 경우에는 사실상 해당 평가손익이 실현되었음을 의미하므로, 평가손익을 법인세 차감 전 당기순이익에서 굳이 제외시킬 필요가 없다. 따라서 이 경우에는 평가손익 상당액을 법인세 차감 전 당기순이익에 포함시키도록 하였다. 또한 해당 거주지국에서 평가손익의 전부 또는 일부가 법인의 과세소득 계산시 반영되어 있는 경우에도 그 평가손익을 더하거나 빼지 않고 그대로 법인세 차감 전 당기순이익의 범위에 포함하도록 하였다. 한편, 국조법 제8조의 2를 신설하여 시행령에서 규정한 기획재정부령이 정하는 자산을 주식 또는 출자증권으로 명확히 규정하였다. 이에 따라 국조법상 조세피난처를 법인의 부담세액이 당해 실제발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역으로 폭넓게 규정함으로써 강학상 조세피난처(무세국·저세율국·국외소득 면세국 및 특정형태회사나 사업에 특혜를 주는 국가)의 대부분이 우리나라 조세피난처 과세제도의 적용을 받게 되었다.

본래 조세피난처의 세부적인 내역은 국조법 시행령 제30조 제1항에서 규정하고 있었는데, 법인의 실제발생소득의 전부 또는 상당부분에 대하여 조세를 부과하지 아니하는 국가 또는 지역에 대해서 경제협력개발기구(OECD) 또는 동 기구의 회원국이 조세피난처로 지정·고시한 지역을 고려하여 국세청장이 기획재정부장관의 승인을 얻어 지정·고시하는 국가 또는 지역으로 규정하고 있었다. 이에 따라 국세청은 고시 제

2009-94호(2009.9.1)를 통하여 리히텐슈타인(Liechtenstein), 모나코(Monaco), 안도라(Andora)로 지정하고 있었다. 그러나 이후 국조법 시행령 제30조 1항의 폐지로 인하여 국세청 고시 제2009-94호 조세피난처 지정·고시는 폐지되었으며, 이후에도 과세관청에서 지정·고시한 조세피난처 지역은 없다. 현재에도 과세관청에서는 법령상에 폭넓게 규정된 조세피난처를 제외하고는 조세피난처에 대한 뚜렷한 정의를 내어놓지 못하고 있으며, 별도로 지정·고시를 예정하지 않고 있는 실정이다.¹⁾

2) 법인의 부담세액 기준

구체적인 조세피난처 판정방법은 국조법 시행령 제30조에 규정되어 있다. 이에 따르면 법인의 부담세액이 당해 실제 발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역(조세피난처)을 판정할 때 그 거주지국 세법에 의해 당해 법인의 해당 사업연도를 포함한 최근 3사업연도의 법인세 차감 전 당기순이익의 합계액에 대한 조세의 합계액이 동 법인의 최근 3사업연도의 법인세 차감 전 당기순이익의 합계액의 15% 이하인지 여부를 기준으로 판정한다. 이와 같이 최근 3사업연도의 순이익을 기준으로 조세피난처 해당 여부를 판정하도록 한 까닭은, 종전에는 조세피난처에 해당하지 않다가 어느 특정연도에 조세감면 혜택을 받아 일시적으로 세부담율이 15% 이하인 경우까지 조세피난처 세제를 적용한다면 납세자에게 지나치게 과도한 납세협력비용을 초래하기 때문이다. 이 경우 실제로 부담한 세액은 당해 법인의 실제발생소득에 대하여 당해 거주지국 외의 국가에서 납부한 세액을 포함한다. 예를 들면 특정외국법인의 국외사업장(예: 해외지점)에서 납부한 세액도 부담세액 계산시 포함된다.

위와 같이 명목세율이 아닌 실제부담세율이라는 개념을 사용하여 조세피난처를 판정하도록 한 이유는 다음과 같다. 최근 OECD 각국을 중심으로 조세피난처에 대한 규제가 강화됨에 따라 기존의 조세피난처로 구분되었던 국가들은 과거보다 훨씬 교묘한 방식으로 주요국의 조세피난처 과세제도를 회피하기에 이르렀다. 구체적으로 살펴보면 조세피난처에 해당하는 국가들은 제도적으로는 다른 나라와 다를 바 없는 정상적인 세제를 갖추면서도, 실제 운영에서는 이들 국가의 정부가 투자기업과의 협

1) 한국일보, 2013.9.15, “국내서 연 1조 이상 매출 올리는데...외국기업 22개 중 7개 법인세 한 푼도 안 내”

상을 통하여 조세부담을 개별적으로 면제하는 방식을 취하였다.

명목세율은 이와 같은 교묘한 조세회피에 대한 효과적인 대응수단이 아니었으므로, 실제부담세율을 제도적용기준으로 택할 수밖에 없었다.

그러나 이러한 기준은 납세자의 입장에서 법적인 예측가능성이 저해될 소지가 분명하다. 또한 과세당국의 입장에서 조세피난처를 판단하기 위한 기준이 다소 복잡하여 효율적인 법집행이 어려울 수 있다. 이러한 측면에서 조세피난처의 개념을 명확하게 할 필요성은 충분하다.

3) 사업의 실질적 관리 장소 기준

과세당국은 외국법인의 사업의 실질적 관리장소가 국조법 제17조 1항의 국가 또는 지역에 있는 경우에는 사업의 실질적 관리 장소를 본점 또는 주사무소로 보아 제17조를 적용할 수 있다(국조법 제18조 제2항). 이와 관련된 개별세법 규정은 법인세법 제1조 제1호(내국법인의 정의)와 제3호(외국법인의 정의)이다. 이에 따르면 내국법인이란 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인을 말하고, 외국법인이란 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인으로서 국내에 사업의 실질적 관리장소를 두지 않은 법인을 뜻한다. 따라서 국조법 제18조 제2항은 적어도 조세피난처 과세제도를 적용하는 범위에서는 외국법인의 정의를 내국법인의 정의와 유사한 방식으로 일부 변경하는 효과를 가져온다. 이는 2005년 법인세법 개정시 내국법인의 범위를 확대한 것이다. 이러한 점을 감안하면 위 조항은 국제적 과세기준과 조화를 이루는 방향으로 제17조를 보완한 규정이라고 하겠다.

Ⅲ. 조세피난처 관련 과세제도

1. 우리나라의 조세피난처 과세제도

가. 조세피난처세제의 개요

1994년 금융실명제의 시행과 1995년 부동산실명제의 도입으로 그 동안 과세되지 아니하고 유통되던 이른바 지하자금이 제도권 경제영역으로 흡수될 수 있는 여건이 갖추어졌다. 한편, 1990년대 중반부터 세계화·개방화의 물결과 함께 외환거래가 자유화되고 국내투자자의 해외진출이 활발해짐에 따라 그 동안 국내의 지하경제를 맴돌던 자금들은 국제적 조류를 타고 소위 해외 조세피난처를 찾아나서는 조짐을 보이기 시작했다.

이와 같은 상황에서 정부는 1995년 세법 측면에서 기업의 세계화를 촉진하기 위하여 간접외국납부세액공제제도를 법인세법에 도입하는 한편, 국조법 제정시 조세피난처 과세제도를 포함시켜 1997.1.1.부터 시행함으로써 국제적 조세회피를 막고자 하였다. 이러한 조치에는 기업경영의 합리화라는 측면에서 정상적인 해외투자를 적극적으로 장려하되, 자본도피 목적의 해외진출 또는 국외원천소득의 신고누락을 통한 조세회피를 방지하려는 정책적 의지가 반영되어 있다고 할 수 있다.

우리나라 조세피난처 과세제도의 핵심을 간추려 설명하면, 조세피난처에 본점이나 주사무소 또는 실질적 관리장소를 둔 외국법인에 대하여 내국인이 출자하고 그 외국법인과 내국인 사이에 특수관계가 존재할 경우 외국법인은 소위 특정외국법인으로 취급된다. 그 결과 특정외국법인의 배당가능유보소득 중 내국인에게 귀속될 금액은 실제로 배당되지 않더라도 각 사업연도종료일 다음날부터 60일이 지나면 내국인에게 배당된 것으로 보고 내국인에 대하여 소득세나 법인세를 과세한다.

그러나 특정외국법인이 조세피난처에 사무실 등 고정된 시설을 가지고 이를 통하

여 실질적으로 제조업·건설업 등의 사업을 영위하는 경우에는 조세피난처 과세제도를 적용하지 아니하되, 일정한 요건이 충족된다면 고정된 시설을 가지고 실질적 사업을 영위하더라도 예외적으로 조세피난처 과세제도를 적용한다. 즉 특정외국법인이 국조법 제18조 제1항 제1호에서 열거하는 도매업, 금융 및 보험업, 부동산업, 임대업 등을 영위하는 경우 ① 이들 업종에서 발생하는 수입금액(또는 매입원가)의 합계액이 총수입금액(또는 매입원가)의 50%를 초과하고, ② 동 업종에서 발생한 수입금액(또는 매입원가) 중 특수관계인과의 거래분이 50%를 초과하는 경우에 한하여 고정된 시설을 가지고 실질적 사업을 영위하는지 여부에 관계없이 조세피난처 과세제도를 적용한다. 또한 국조법 제18조 제1항 제2호에서 열거하는 주식, 출자지분 또는 채권의 보유, 지적재산권의 제공, 선박·항공기·장비의 임대, 투자신탁 또는 기금에 대한 투자가 주된 사업인 법인에 대해서는 고정된 시설을 가지고 실질적 사업을 영위하는지 여부에 관계없이 조세피난처 과세제도를 적용한다.

조세피난처 과세제도는 내국인이 특정외국법인의 총주식의 20%를 직·간접으로 소유하는 경우에만 적용한다. 여기서 말하는 조세피난처란 법인의 부담세액이 당해 실제발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역을 말한다.

나. 국가 간 조세협력 및 해외금융계좌 신고

세계경제의 글로벌화가 빠른 속도로 진행되면서 조세분야에 관한 국가 간 협력의 중요성도 날로 증대되고 있다. 과거 국가 간의 자본과 노동의 이동을 저해하는 각종 관세·비관세 장벽이 허물어지고 많은 행정규제 등이 완화되고 있을 뿐 아니라 교통·통신의 발달(특히 인터넷 등을 이용한 전자상거래의 발달)은 국가 간의 자본과 노동의 이동을 더욱 용이하게 하고 있다. 이에 따라 과거에는 그다지 중요하게 인식되지 않았던 국가 간의 이중과세 또는 과세방식의 차이가 자본·노동의 자유로운 이동을 막는 커다란 장애요소로 부각되었다. 뿐만 아니라 국가 간의 세율 차이, 조세제도와 관행의 차이, 조세피난처의 이용 등을 통하여 국제적인 조세회피의 가능성 및 이에 대한 우려도 더욱 커졌다.

1996년 OECD 가입 이전부터 우리 기업의 해외투자 규모가 외국인의 국내투자 규

모를 증가하는 등 우리나라 자본의 해외진출이 크게 증가하였고, 이에 따라 국가 간 조세협력의 중요성은 갈수록 커졌다. 예를 들어 우리 기업이 해외에서 부당한 과세를 받지 않도록 하기 위해 외국과 조세조약을 합리적으로 체결하고, 그 집행을 원활하게 하도록 외국과 협력해야 할 뿐 아니라 우리 기업과 거주자가 해외에서 벌어들인 소득을 우리 과세관청에 신고하도록 하기 위해 국가 간 조세협력 체제를 구축할 필요성이 증대한 것이다.

이와 같은 문제점들에 효과적으로 대응하기 위해 정부는 국조법에 "국가 간 조세협력"이라는 장을 두어 조세조약의 시행, 국가 간 조세징수의 협조, 조세정보교환, 세무조사협력 등에 관한 구체적 규정을 마련하였다. 또한 OECD에서도 관련 쟁점의 중요성을 인식해 활발히 논의하고 있으며, 이에 대한 구체적 협력방안과 권고사항도 계속 발표되고 있다.

또한 정부와 국회는 2010년 말 국조법을 개정, 해외금융계좌신고제도를 도입하였다. 이는 최근 이슈가 되고 있는 역외탈세의 방지 차원에서 미국 등 일부 국가에서 이미 도입·시행하고 있는 해외금융계좌신고제도를 벤치마킹하여 우리나라에 도입한 것이다. 이에 따라 국제거래가 있는 개인과 법인 중 일부는 잔액이 10억원을 초과하는 해외금융계좌에 대해서 매년 6월 납세지 관할세무서장에게 신고해야 한다.

2. 주요국의 조세피난처 과세제도 및 시사점

조세피난처와 관련된 세제는 일반적으로 거주지국 과세원칙에 입각하여 다국적기업들이 해외의 조세피난처에 자회사 등을 설립하여 그 소득을 유보함으로써 거주지국에서의 과세를 회피하는 경우 그 자회사의 소득을 모회사 또는 개인주주의 소득에 합산해서 과세하는 제도이다. 미국은 1962년, 독일은 1972년, 일본은 1978년, 프랑스는 1980년, 영국은 1984년, 그리고 우리나라는 1995년에 도입하였다. 최경수·최용환(2008)에 따르면 조세피난처와 관련된 대책세제는 그 대부분이 조세회피에 대한 사전 대비책이라는 점에서 그 속성상 예방적인 성격을 가지고 있다고 할 수 있고 한다.

가. 미국

미국의 경우에는 피지배외국법인의 특정소득에 대하여 본국에 배당이 되지 않더라도 그 소득의 발생시 미국의 주주에게 배당된 것으로 과세하는 Subpart F 규정이 존재한다. 이는 미국의 이전가격세제인 IRC482를 보완하기 위한 것으로 1962년에 시행되었다.

미국의 다국적기업의 지배하에 있는 일정요건을 충족한 해외자회사인 피지배외국법인의 특정소득에 대하여 배당이 되지 않더라도 그 소득의 발생시에 자국 내의 주주에게 배당된 것으로 간주하여 과세하는 것이다. 적용대상은 피지배외국법인 및 피지배외국법인의 미국주주이고 적용대상소득은 미국주주에게 배당되지 않더라도 합산과세되는 피지배외국법인의 소득은 과세연도 중 계속하여 30일 이상 피지배외국법인(CFC)에 해당하면 당해연도의 마지막 날에 주식을 소유하는 피지배외국법인의 미국주주는 피지배외국법인의 유보소득 및 미국 내 자산투자소득에 대하여 지분비율만큼 과세소득으로 신고하여야 한다.

피지배외국법인은 미국주주가 의결권 있는 발행주식 또는 총주식 가치의 50%를 초과하여 보유하고 있는 외국법인을 의미하며, 미국주주라 함은 당해 피지배외국법인의 의결권이 있는 주식 중 최고 10% 이상을 소유하는 주주를 말한다. 주식보유비율은 직간접 소유비율과 의제소유비율을 모두 합산하여 계산한다.

또한, Subpart F 규정의 과세요건을 회피하기 위하여 다국적 기업이 실질적으로 미국에 주된 활동의 거점을 두면서도 형식적인 조직변경을 통하여 탈세를 하자 이러한 Inversion 거래를 이용한 조세회피를 방지하기 위하여 2004년 IRC 7874를 제정하였다.

나. 프랑스

프랑스의 조세피난처 관련 세제는 조세일반법 제209조 B에 규정되어 있다. 이 규정은 조세회피 및 탈세거래에 대하여만 적용된다. 조세피난처는 현재 2010년 2월 17일 수정 제정법으로 과세관청이 고시한 지역을 의미한다.

조세피난처 세제가 적용되는 경우 프랑스 기업이 조세회피지역에 세운 자회사를

통하여 얻은 소득 중 프랑스 기업에 직접 또는 간접으로 해당되는 소득은 프랑스에서 과세될 수 있다.

다. 독일

독일의 조세피난처 세제는 납세의무가 있는 국내과세소득의 목록에 저세율 국가에 위치하는 회사에의 수동적 지분참여를 통하여 그곳에서 축적되는 소득을 추가하고 있다.²⁾ 이러한 중간 소득은 배당된 것으로 간주되며 납세자의 명목자본의 지분에 해당되는 만큼 회사의 이익이 국내에서 과세소득으로 인정된다. 즉, 독일 국내 납세가 세율이 낮은 조세피난처 등에 소득을 이전하기 위해 도관회사를 이용하는 것을 방지하기 위한 것으로 그 유보소득을 주주 또는 모회사의 소득에 합산하여 과세하는 것이다.

이러한 과세의 전제조건은 원칙적으로 외국의 회사가 저세율 국가에 소재하여야 하며 소득은 수동적 참여로부터 기인한 것이어야 한다. 만약, 고세율 국가에 회사가 소재하거나 지분소유자가 회사의 경영에 참여하여 능동적인 소득을 얻는 경우라면 이 규정은 적용되지 않는다.

라. 일본

일본은 1978년에 세제개혁에 따라 미국의 Subpart F 제도를 준용하여 조세피난처 세제를 도입하였다. 조세피난처에 본점 등을 둔 외국법인으로서 일본 거주자나 내국법인 등에 의하여 그 발행주식의 50% 이상이 직간접적으로 보유되어 있는 법인의 유보소득 등 당해 외국법인의 발행주식의 5% 이상을 직간접적으로 보유하는 거주자 또는 내국법인의 당해 보유주식에 대응하는 부분은 그 거주자 또는 내국법인의 소득에 합산하여 과세한다는 것이다.

일본은 조세피난처세제의 도입 초기 법적안정성과 예측가능성의 관점에서 조세피난처 블랙리스트를 두고 그 리스트에 소재하는 국가 또는 지역에 본점 또는 주사무

2) 대외조세법 제7조, 제14조

소를 둔 특정외국자회사의 모든 소득을 그 회사 주식의 10% 이상을 소유하고 있는 국내주주에게 귀속시켰으나, 다양한 조세제도 개정에 탄력적으로 대응하기 위해 1992년 조세피난처 블랙리스트는 없애고 판정기준을 실효세율에 의하도록 하였다. 또한 조세피난처 과세제도의 적용을 받는 국내주주의 주식보유비율을 10%로부터 5%로 낮추는 한편 조세피난처 판정에 있어 실효세율을 25% 이하로 설정하였다.

마. 시사점

주요국의 조세피난처 과세제도가 주는 시사점은 조세피난처를 이용한 거래에 대하여 신속하게 대응하고 있다는 점이다.

그러나 우리나라의 조세피난처 과세체계는 이에 비하여 비교적 경직적인 편이다. 특히 미국의 Inversion 거래 형태에 대한 특별조치 규정 등은 우리나라의 조세피난처 세제가 우리나라에서도 도입을 고려하여야 할 것으로 보인다. 또한 조세피난처에 대한 기준도 다른 나라의 판정 기준을 고려하여 현실화하는 것이 옳을 것이다.

IV. 조세피난처를 통한 역외탈세 방지를 위한 과세방안

조세는 국가 또는 지방자치단체가 법률에 규정된 과세요건이 충족되는 경우 특별한 급부에 대한 반대급부 없이 부과하기 때문에 납세자라면 자신의 조세부담을 줄이기 위한 노력을 기울이기 마련이다. 납세의무는 국민의 기본적인 의무이자 책임이기도 하지만 납세의무자의 입장에서는 조세의 부담을 줄이고 싶은 것은 당연하다. 따라서 납세자는 최대한 자신의 조세부담을 줄이기 위한 수단을 이용하여 최대한 자신의 세금을 적게 내는 방향으로 의사결정을 내리게 된다. 납세의무자가 조세부담을 줄이려고 할 때 사용하는 수단은 통상 절세, 조세회피, 조세포탈 등 세 가지를 들 수 있다.

절세는 조세법규가 예정한 대로 합법적인 수단인 각종 공제와 감면 등 세법상 제도를 최대한 활용하여 조세부담을 줄이는 행위이고, 조세포탈은 위법성을 지닌 부정

한 방법에 의하여 조세부담을 피하는 것으로 범죄에 해당하는 불법행위이다. 조세회피행위는 합법적인 수단에 의해 조세부담의 절감을 도모하지만 조세법상 예상되어 있는 범형식을 선택하지 아니하고 우회행위나 다단계행위 등 기타 이상한 거래형태에 의하여 조세부담을 부당하게 경감 또는 배제하는 행위이다.

그러나 이러한 조세부담을 줄이려는 납세자의 노력이 과세당국의 입장에서 부당하게 받아들이는 경우가 적지 않다. 특히 최근 과세당국이 조세회피행위에 대한 관심이 높아진 것도 납세의무를 회피하고자 하는 납세자의 시도가 적극적으로 변하였기 때문이다. 이동식(2008)은 최근 금융기법의 발달, 관련 전문서비스업의 활성화, 그리고 국가 간 장벽 완화에 따른 국제거래의 활성화 등의 원인으로 인해 조세회피행위가 급증하고 있는 추세라고 지적하였다. 최근 들어서 이전에는 볼 수 없는 전략적인 조세회피행위가 나타나고 있는 것이다. 특히 기업의 경우에는 회계법인이나 로펌을 통하여 세부담을 줄이는 조세전략을 체계적으로 세우고 있다.

우리나라도 글로벌화에 따른 금융기술의 혁신적인 발전과 조세전문가가 증가함에 따라 전략적인 조세회피행위를 할 수 있는 가능성이 높아지면서 그 문제점이 부각되고 있는 실정이다. 우리나라의 국세청도 이러한 현실적인 문제를 인식하고 대응방안을 모색하고 있다. 그동안 국세청은 제3차 OECD 국세청장 회의의 「서울선언」(2006년 9월), 역외탈세추적전담센터 출범(2009년 11월), 국제거래 세원통합분석시스템(ICAS) 개통(2010년 4월), 한미동시범칙조사약정체결(2010년 9월) 등을 통해 조세피난처 및 역외금융센터를 이용한 탈세행위 규제를 위한 국제적 공조를 적극 지지하는 한편, 주요국가와의 과세정보 교환채널 구축을 추진한 바 있다. 또한 최근에는 국제적 조세회피에 보다 강력하게 대처하기 위하여 미국, 영국, 캐나다, 호주, 일본, 중국 등 6개국으로 구성된 국제탈세정보교환센터(JITSIC ; Joint International Tax Shelter Information Center)에 가입(2010년 9월 정회원으로 전환)하기도 하였다. 그리고 입법적으로는 2007년 12월 국세기본법 개정을 통하여 단계거래원칙을 실질과세원칙의 규정에 신설함으로써 조세회피행위에 대한 실질과세원칙의 적용범위를 확대하기도 하였다.

본 연구는 최근 화두가 되고 있는 조세회피행위 혹은 탈세행위 중 조세피난처를 통한 역외탈세에 대하여 다음의 목적에서 연구하고자 한다. 첫째, 조세피난처와 역외

탈세와 관련된 판례를 정리하여 우리나라에서 조세피난처를 통한 조세회피행위에 대한 법원의 판단기준을 확인하고자 하였다. 단순히 이론적인 측면에서 현행 법규의 문제점과 개선방안을 제시하는 것보다는 우리나라에서의 조세피난처를 통한 조세회피를 어떻게 다루고 있는지 실질적인 문제점을 찾아보고자 하였다. 이러한 측면에서 조세피난처를 통한 조세회피행위 또는 역외탈세에 대한 현실적인 시각에서 현행 제도에 대한 문제점을 알아보하고자 한다. 따라서 보다 더 구체적인 조세피난처를 통한 역외탈세에 대한 개념을 정리함으로써 납세의무자 측면에서는 법적 안정성과 예측가능성이 침해될 여지를 줄일 수 있을 것이며, 과세당국의 입장에서는 조세피난처에 대한 엄격한 기준을 적용할 수 있도록 하여 실무상 올 수 있는 혼동을 줄일 수 있을 것이다.

둘째, 실제 우리나라의 조세피난처와 관련된 판례 자료를 수집하여 조세피난처에 대한 과세당국의 패소 사유를 확인해 보고자 한다. 조세피난처 사례 중 과세당국의 패소 사유를 특히 중요시한 이유는 과세실패 사유를 확인하여 우리나라의 조세피난처를 통한 탈세행위를 보다 구체적으로 파악하는데 도움이 될 수 있을 것으로 기대되기 때문이다. 또한 조세피난처를 통한 역외탈세행위를 유형화하여 유형별로 공통적으로 이용된 거래방식과 원리를 찾아내어 이에 따른 대응방안을 모색할 수도 있을 것이다.

본 연구는 실제 판례자료를 이용하여 조세피난처와 관련된 분석을 수행하였다. 그러나 실제 판례 자료를 이용함에 따른 한계도 존재한다. 수집한 판례자료가 대중에게 공시된 판례만을 대상으로 하기 때문에 공시되지 않은 판례의 경우 표본에서 제외되었다. 따라서 모든 조세피난처를 통한 역외탈세행위를 대표할 수 있느냐는 문제가 따른다. 하지만 다양한 판례를 통하여 조세피난처를 통한 역외탈세행위 그 실체를 파악할 수 있다는 장점을 가지고 있다. 비록 공시된 판례가 우리나라의 조세피난처를 통한 역외탈세행위를 모두 대표할 수는 없지만 본 연구를 통하여 조세피난처를 통한 역외탈세의 실체를 일부나마 파악할 수 있을 것으로 기대된다.

1. 조세피난처 관련 판례 분석

가. 조세피난처 관련 판례의 수집

납세자가 과세관청의 부과에 대하여 불복하여 조세소송을 제기하면 그 타당성을 소송과정에서 치열하게 다투게 된다. 이는 조세피난처와 관련된 소송의 경우에도 마찬가지로 과세당국이 세금을 부과하게 되면 여러 조세소송을 통하여 불복의 절차를 밟게 된다. 본 연구는 조세소송 관련 판례 기사를 모집단으로 하여 그 중에서 조세피난처와 관련된 조세소송자료만을 선별하여 연구의 대상으로 하였다. 이하에서는 조세피난처와 관련된 조세소송 자료를 수집한 경로와 수집된 자료에 대한 기본적인 분석을 하고자 한다.

본 연구는 종합법률정보서비스를 통하여 대중에게 알려진 조세소송 관련 판례를 대상으로 조세피난처와 관련된 조세판례만을 표본으로 추출하였다. 판례는 국세청 홈페이지와 대법원의 종합법률정보 서비스를 이용하였다.

먼저 국세청 홈페이지에는 국세청 국세법령정보시스템³⁾이란 하부 사이트가 존재한다. 국세청은 2006년 7월부터 실시한 '국민이 공감하는 따뜻한 세정'의 일환으로 국세행정 고객인 국민이 세금에 관한 궁금증을 쉽게 해소할 수 있도록 한다는 취지에서 2006년 11월부터 내부 직원을 대상으로 시험 운영하던 국세법령정보시스템을 국민에게도 무료로 전면 개방하였다. 국세법령정보시스템 안에는 법령, 질의회신, 심사·심판결정문, 판결문 등 법령정보뿐만 아니라 국세청에서 발간한 각종 간행물을 망라하여 수록되어 있다. 특히 판례자료는 법령 조문별로 관련 법령정보를 검색할 수 있어서 본 연구에서 필요로 하는 법인세와 관련된 판례를 찾기에 용이하게 되어 있다.

대법원 홈페이지에서는 종합법률정보 서비스⁴⁾를 제공하는데 국세청 홈페이지와 마찬가지로 판례와 법령, 관련 문헌 등을 제공하여 최신 판례와 분야별 판례의 검색이 가능하다. 대법원은 지난 2003년부터 대법원 홈페이지인 종합법률정보시스템을 통해 1996년 이후 대법원판례 전문을 공개하고 있다. 대법원의 종합법률정보 서비스 역시 본 연구에서 필요로 하는 판례를 찾기에 적합하였다.

3) <http://taxinfo.nts.go.kr/>

4) <http://glaw.scourt.go.kr/>

본 연구는 국세청 법률정보시스템과 대법원의 종합법률정보 서비스를 이용하여 조세 피난처와 관련된 판례들을 대상으로 소송자료를 수집하였다. 국세청 법률정보시스템과 대법원의 종합법률정보 서비스를 이용하여 교차검색을 수행하였으며, 조세피난처와 관련된 판례들을 추려내어 사실관계를 파악하였다.⁵⁾

확인된 판례를 통하여 사실관계를 수집할 수 있었으며, 사건내역을 통하여 하급심과 상급심에 대한 사건번호와 종국결과를 확인하였다. 이러한 교차검색을 통하여 조세피난처와 관련된 일련의 조세소송의 흐름을 파악할 수 있었다.

국세법령정보시스템과 대법원, 전자공시시스템을 통하여 확인한 조세피난처 관련 판례는 총 38건이었다. 이를 종합하여 해당기업과 사건을 대조하는 과정에서 동일한 사건의 상급심과 하급심의 판례가 섞여있는 것을 확인하여 이를 분리하였다. 상하급심의 중복된 판례를 분류한 후 최종 상장기업 판례건수는 총 29건이었다.

<표 1> 조세피난처 관련 조세소송 판례의 선정

표본 선정	판례
종합법률정보 서비스상 조세피난처, 역외탈세 관련 판례	38건
동일사건 상하급심 중복 판례	- 9건
최종 판례	= 29건

나. 조세피난처 관련 판례의 특성

조세피난처 또는 역외탈세와 관련된 판례는 총 29건으로 개별세법상 규정에 의한 분류에 따르면 법인세가 23건으로 가장 많은 비중을 차지하였다. 다음으로 많은 비중을 차지하는 것은 소득세로 4건을 차지하였다. 이는 조세피난처와 관련하여 주로 소득의 탈루를 주요 목적으로 하고 있기 때문에 소득과세 세목이 가장 많은 비중을 차지한 것으로 보인다. 상속세와 관련된 케이스는 1건으로 나타났으며, 지방세와 관련된 케이스 역시 1건으로 나타났다. 국조법상 조세피난처 관련 세제의 주요 내용은

5) 이는 납세자가 할 수 있는 불복절차 중에서 이의신청, 심사청구, 심판청구를 제외한 행정소송과 관련된 판례들이다. 즉, 행정법원, 고등법원, 대법원에서의 판결자료만을 대상으로 하였다.

소득과세이나 상속세와 지방세와 관련하여서도 조세피난처의 개념이 등장하였다. 소득과세 세목인 법인세와 소득세 관련 판례는 자세히 살펴볼 필요가 있으므로 이후에 다시 분석할 것이나 상속세, 지방세와 관련된 판례는 각각 1건만 나타났으므로 간단히 살펴보기로 한다.

상속세와 관련한 판례는 역외펀드회사의 실질적인 운용·관리주체가 조세피난처에 설립한 서류상 회사(paper company)와 외국법인간의 금전차입계약은 가장행위이고 실질적인 운용·관리주체가 주채무자라고 할 것인바(대법원 2009. 3. 12. 선고 2006두 7904 판결 등 참조), 과세관청이 망인이 조세피난처인 라이베리아에 선박치적을 목적으로 설립·운영한 회사가 서류상의 회사에 해당한다고 보고 서류상의 회사 명의로 예금한 예금채권은 실질적으로 망인 개인의 재산에 속한다는 이유로 상속세 부과처분을 한 사건이었다.⁶⁾

지방세와 관련된 사건은 선박에 대한 취득세 등을 회피하기 위하여 조세피난처인 파나마에 설립한 법인의 명의로 선박을 취득한 사건에서 실질과세의 원칙을 적용하여 그 법인은 명목상의 회사에 불과하다고 판시하였다. 특히 선박의 경우는 조세피난처로의 편의치적이 남용되는 사례가 많아 이를 규제할 필요성이 크다는 것이 주요 판결의 취지이다.⁷⁾

<표 2> 개별세법상 규정에 따른 분류

구분	판례
법인세	23건(80%)
소득세	4건(14%)
상속세	1건(3%)
지방세	1건(3%)
최종 판례	29건(100%)

조세피난처 또는 역외탈세와 관련된 판례는 총 29건으로 이 중 과세관청이 승소한 케이스는 19건이었다. 과세관청이 패소한 사건은 8건이며, 일부패소한 사건도 2건으

6) 서울중앙지방법원 2012가합525005, 2013.01.09.

7) 대법원 2008두10591, 2011.04.14.

로 나타났다. 특히 과세관청이 패소한 사건의 경우에는 현행 법령상 미비점이나 과세관청의 과실을 확인할 수 있으므로 이에 대하여는 면밀한 분석이 필요하다.

과세당국이 승소한 경우는 조세피난처에 가공회사인 Paper Company를 설립하여 그 소득의 실질적 귀속자에 해당하여 과세처분을 받은 경우가 대부분이었으며,⁸⁾ 조세피난처에 조세탈루 목적으로 가공회사인 Paper Company를 설립하여 매출액을 누락하거나 그 수입에서 상품원가 및 경비를 지급하고 남은 금액을 국내로 반입하여 개인적인 용도로 사용한 것이 확인된 경우이다.⁹⁾

주목할 것은 조세피난처와 관련된 판례 중에서 국조법상 조세피난처 방지세제인 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세와 관련된 판례는 거의 찾아보기 힘들다는 점이다. 이에 대한 케이스는 조세심판원의 결정례에서만 찾아볼 수 있었다. 이는 현재 조세피난처에 대한 조세회피가 특정외국법인의 유보소득을 통하여 이루어지는 것이 아니라 조세피난처에 가공회사를 설립하고 동 회사의 주식을 양도하는 방법으로 이루어지고 있다는 점에서 주목할 만한 것이다. 또한 국조법상 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세 규정은 이미 제도적으로 확립되어 있다는 것을 의미하는 것으로 보인다.

<표 3> 조세피난처 관련 조세소송의 결과

과세당국 승소	19건
과세당국 일부 패소	2건
과세당국 패소	8건
합계	39건

주: 최근까지 확정된 판결만을 기초로 하였으며, 최종 판결이 대법원이 아닌 경우에는 소송이 진행 중일 가능성도 존재한다.

다. 과세관청의 패소사유를 통한 현행 과세제도의 문제점과 개선방안

1) Paper Company의 판정 기준

8) 서울행정법원 2009구합56341, 2010.11.11.; 부산고등법원 2010누3916, 2012.11.09.; 서울고등법원 2011누4758, 2011.08.23.; 대법원 2010두25466, 2012.10.25.; 대법원2011두3159, 2013.04.11. 등

9) 서울행정법원 2011구합24255, 2013.04.19.

조세피난처와 관련하여 과세관청의 패소사유 중 중요한 요소는 바로 가공회사인 Paper Company의 판정 기준이다. 법원은 조세피난처 요소가 있다는 사정만으로 그곳에 설립된 회사가 도관회사에 해당한다고는 볼 수 없다고 판시하였다.¹⁰⁾

특히 외국의 세법에 따라 세무신고를 하고 독립된 회계처리 및 세무신고를 하였던 점 등으로 보아 당해 국가가 조세피난처 요소가 있다는 사정만으로 그곳에 설립된 회사가 도관회사에 해당한다고는 볼 수 없다고 판결하고 있다. 즉, 모든 측면에서 거래를 주도함으로써 그 소득의 지배·관리·처분권을 가지고 있었으므로 가공회사로 보지 않는다는 것이 주요 골자이다. 부연하면, 조세피난처적인 요소가 있다는 사정이 곧 그곳에 설립된 회사가 도관회사에 해당한다는 것으로 비약될 수는 없다는 것이다. 이에 따라 투자를 수행한 것이 한국 내 법인세법에 의한 조세를 회피할 의도였거나 조세조약의 적용을 남용한 것이 아니라고 판단하였다.

도관회사에 대한 판정은 법원에서 다양하게 판단하고 있다. 다국적기업이 특정국가에 설립한 회사가 거래의 당사자일 경우, 그 회사는 도관회사에 불과하고 그 소득의 실질적인 귀속 주체는 모기업인 다국적 기업이라고 하기 위해서는, 그 회사가 소재한 국가가 해외원천소득에 대하여 저율과세 또는 비과세하는 등 그 국가에 조세피난처적인 요소가 있다는 점만으로는 부족하고, 그 회사가 오로지 조약편승(Treaty Shopping)을 통한 조세회피의 목적으로 미리 설계한 투자구조 및 지배구조에 따라 형식적으로 만들어졌다는 사정이 인정되어야 한다고 보고 있다.¹¹⁾ 그리고 이와 같이 어떠한 회사가 오로지 조세회피만을 목적으로 설립되어 조약상의 혜택을 누리기 위한 중간매채(conduit)에 불과한지의 여부는 그 회사의 사업목적이나 활동내역, 자금의 조달 및 회수주체, 수익의 배분내역, 회사의 존속기간 등 제반 간접사실을 통하여 판단할 수 있을 것이라고 하였다. 그 결과 형식적 거래 당사자인 회사가 도관회사에 불과하다고 판명된다면 당해 거래로 발생한 소득의 실질적인 귀속주체는 모기업인 다국적기업으로 보겠다는 입장이다.

한편 거래 당사자인 회사가 도관회사가 아닌 경우 모기업인 다국적기업이 그 회사

10) 대전고등법원 2011누2314, 2012.06.21.

11) 대전지방법원 2010구합3550, 2012.05.16

의 주주로서 회사의 이사·감사 등의 선임 및 해임, 경영진의 감독에 관한 사항, 이익 배당, 회사의 분할·합병, 주식의 이전, 영업 양도 및 양수 등에 관한 회사의 의사결정에 실질적인 영향력을 행사하고, 그 의사결정에 따른 회사의 행위의 효과로 배당이익 등을 얻고 있다 하더라도 이는 주주로서의 당연한 권리를 행사하는 것에 불과하므로, 당해 거래에 따른 소득의 귀속주체가 모기업인 다국적기업이라고 볼 수는 없다는 입장이다.

결국 주주로서의 권리를 행사하는 것은 도관회사의 판단기준이 될 수 없으며, 그 도관회사 자체가 사업 활동을 얼마나 충실히 이행하였는가를 도관회사의 판단기준으로 보고 있다. 따라서 이후 조세피난처와 관련된 세제를 정비할 경우에는 조세피난처의 판정기준 뿐만 아니라 도관회사인 Paper Company의 판정기준도 세부적으로 검토하여야 할 것이다. 과세관행상으로 단순히 Paper Company나 도관회사라는 용어를 사용하고 있지만, 이에 대한 명확한 판단기준을 세우는 것이 필요할 것이다.

2) 외국법인의 판단기준

종전 법인세법에서는 외국법인을 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인으로 정의하고 있을 뿐, 외국단체를 법인으로 보고 법인세를 과세할 것인지 아니면 비거주자 또는 공동사업으로 보고 소득세를 과세할 것인지 구체적인 판정기준이 없었다. 일례로 미국의 론스타펀드(미국 법률상 유한파트너십, Limited Partnership)의 부동산 과다보유법인 주식양도소득에 대해서 과세관청은 론스타펀드를 비거주자로 보고 양도소득세를 과세하였다. 그러나 대법원에서는 론스타펀드는 투자목적を 가지고 구성원들과는 별개의 재산을 보유하고 사업활동을 하는 영리단체이므로 외국법인으로 보고 법인세를 과세하여야 한다고 판시하였다.¹²⁾

조세피난처와 관련하여 주식 양도소득에 대한 과세권을 피하기 위해 조세피난처에 우회회사를 설립하고 발생한 소득을 투자자들에게 배분한 경우 우회회사의 법인격을 부인하고 그 배후의 투자자들에게 주식양도소득에 대한 법적인 책임을 물어야 한다고 하여 과세당국이 승소하였지만,¹³⁾ 유한 파트너십 법인세법상 외국법인으로 볼 수

12) 대법원 2010두5950, 2012.1.27

있는지를 심리하여 이 사건 양도소득에 대한 납세의무자로 하여 법인세를 과세하여야 하는지 아니면 유한 파트너십의 구성원들인 투자자 개인들을 납세의무자로 하여 소득세를 과세하여야 하는지를 재판단하여야 한다고 하여 고등법원으로 환송한 사건도 존재하였다.¹⁴⁾

또한 고유한 투자목적을 가지고 자금을 운용하면서 구성원들과는 별개의 재산을 보유하고 고유의 사업활동을 하는 영리목적의 단체로서 구성원의 개성이 강하게 드러나는 인적 결합체라기보다는 구성원들과는 별개로 권리·의무의 주체가 될 수 있는 독자적 존재로서의 생각을 가지고 있으므로 우리 법인세법상 외국법인으로 보아 양도소득에 대하여 법인세를 과세하여야 하며, 외국법인으로 볼 수 없다고 하더라도 개인이 아닌 영리단체로서 그 구성원들에게 약정에 따라 이익을 분배하므로 하나의 비거주자나 거주자로 보아 양도소득에 대하여 소득세를 과세할 수는 없다는 이유로 이에 반하는 이 사건 처분이 위법하다고 판단하기도 하였다.¹⁵⁾

이러한 규정은 세법규정의 미비로 발생하여 세법적용의 혼란을 일으키고 외국투자자의 예측가능성과 법적 안정성을 저해하는 요소로 지적되어 왔다. 현재 법인세법 시행령 제1조 제2항에서는 외국단체의 법인 판정기준으로 다음을 2013.2.15. 신설하였다.

- ① 설립된 국가의 법에 따라 법인격이 부여된 단체
- ② 구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체
- ③ 구성원과 독립하여 자산을 소유하거나 소송의 당사자가 되는 등 직접 권리·의무의 주체가 되는 단체
- ④ 그 밖에 해당 외국단체와 동종 또는 유사한 국내의 단체가 「상법」 등 국내의 법률에 따른 법인인 경우의 그 외국단체

국세청장은 위에 따른 외국법인의 유형별 목록을 고시할 수 있도록 법인세법 시행령 제1조 제3항에 규정하고 있지만, 이에 대한 고시는 아직 나오지 않은 실정이다. 따라서 이후 조세피난처 관련 세제를 정비하는 경우에는 외국법인의 구체적인 유형을 고려하여 이에 대한 구체적인 판단기준을 설정하는 것이 필요할 것이다. 또한, 오

13) 서울고등법원 2010누3826, 2010.08.25

14) 대법원 2010두20966, 2013.07.11

15) 대법원 2010두19393, 2012.01.27

랫동안 지적되어 왔던 외국법인 판정시 국내에 사업의 실질적 관리장소에 대한 구체적인 기준도 마련되어야 할 것이다.

3) 개별세법과의 관계

국조법상 조세피난처의 대상이 된다고 하더라도 실질적인 과세는 개별세법인 법인세법이나 소득세법에 의하여 과세된다. 특히 소득세법의 경우는 포괄주의가 아닌 열거주의로 규정되어 열거되지 않은 소득은 과세할 수 없는 문제점이 발생하게 된다. (구)소득세법(2005. 12. 31. 법률 제7837호로 개정되기 전의 것) 제17조 배당소득에서는 국조법상 유보소득에 의하여 간주배당금액을 과세소득으로 하는 명문규정이 없었다. 이에 따라 개정 법률이 시행되기 이전에는 국조법상의 배당간주 규정만으로는 소득세를 부과할 수 없었던 것이다.

소득세법상 과세소득은 소득구분별로 열거주의 방식에 의하여 규정하고 있으면서, 이자 및 배당소득에 대하여는 유사한 소득은 동일하게 과세되도록 함으로써 과세기반 확대 및 과세의 형평성을 제고하기 위하여 유형별 포괄주의를 도입하였다. 그러나 조세법률주의의 원칙상 국조법에 의한 배당간주금액에 대하여 소득세가 국조법 제17조 제1항 소정의 내국인이 개인인 경우에는 소득세법에 따라 소득세납부의무를 부담하는데, 소득세법은 법에서 과세대상으로 규정하는 소득에 대하여만 과세하고 과세대상으로 규정되지 않는 소득에 대하여는 과세하지 아니하는 방식을 취하고 있으므로(소득세법 제3조, 제4조), 소득세법에 간주배당금액을 과세소득으로 하는 명문의 규정이 없는 한 국조법상의 배당간주 규정만으로는 소득세를 부과할 수 없다는 것이다.¹⁶⁾

따라서 이후 조세피난처 관련 세제를 정비하는 경우에는 개별세법에 대한 과세가 능 여부를 반드시 확인하여야 할 것이다. 특히 법인세법의 경우에는 포괄주의에 따라 과세가 가능하나 열거주의가 원칙인 소득세법의 경우에는 이러한 세법의 허점을 이용하여 조세를 회피할 가능성이 높다. 최근 다양한 금융상품을 통한 공격적인 조세회피가 전세계적으로 문제가 되고 있는 시점에서 소득유형을 변경하여 과세를 피

16) 대법원 2008두13415, 2008.10.09.; 서울행정법원 2007구합27387, 2007.11.15

할 수 있는 여지는 남아있는 것이다.

4) 조세피난처 관련 세제의 개선방향

조세피난처에 대한 우리나라의 대응방식은 비효과적이고 경직적이라고 보아야 할 것이다. 조세피난처에 대한 명확한 가이드라인 없이 운영되어 오고 있기 때문에 규제수단으로서의 효과성이 떨어지고 불확실성을 증폭하는 문제점이 있다. 법원의 태도 또한 엄격한 해석에 입각하여 판단을 내리고 있다.

이에 따라 조세피난처에 대하여 개별세법에 따른 과세에 의존할 것이 아니라 조세피난처에 대한 일반법을 통하여 과세를 하는 것이 필요하다고 판단된다. 안경봉·오윤(2008)의 지적과 같이 개별적인 조세회피방지규정은 법령상 규정된 요건의 충족 여부만을 보아 제한적으로 적용되어 오고 있기 때문에 그 적용이 매우 경직적이라 할 수 있다. 또한 조세회피에 대한 사법적 통제수단으로서 다양한 조세회피부인의 판례이론을 형성하여온 영미권 국가들의 입장과는 달리 우리나라는 소극적인 판례의 태도를 보이고 있다. 이에 대한 해결방안으로 우리나라에서 일반규정을 통한 조세피난처 과세제도를 도입할 것인지 아니면 별도의 입법 없이 판례의 해석을 발전시켜 해결할 수 있는지의 문제가 제기될 수 있다.

조세회피의 경우에도 국세기본법상 단계거래에 대한 실질과세원칙의 신설은 법원의 엄격한 해석 때문이라는 지적도 있다. 최성근(2008)은 이러한 현실상황 하에서 국세기본법 제14조 제3항 규정의 도입에 직접적인 동기가 되었던 것은 무엇보다도 실질과세원칙에 의한 조세회피행위의 부인에 대하여 대체로 엄격한 입장을 취해 온 법원의 태도라고 지적하였다. 종래 법원은 실질과세원칙에 의하여 조세회피행위를 부인하려면 법률에 개별적이고 구체적인 부인규정이 있어야 한다는 입장을 유지해 왔고, 과세당국은 몇 가지 특정한 조세회피행위들에 대해서만 부인규정을 두고 있는 현행 조세법하에서 그 수법이 날로 교묘해지고 복잡해지는 다양한 조세회피행위를 규제하는데 한계상황에 직면해 있는 것이 사실이다.

따라서 조세피난처에 대한 일반법을 규정하여 이를 해결하는 것이 필요할 것이다. 특히 앞서 판례를 통하여 살펴본 바와 같이 열거주의가 원칙인 소득세법의 경우에는

이러한 세법의 허점을 이용하여 조세를 회피할 가능성이 높다.

2. 현행 법령상의 문제점과 개선방안

가. 실제부담세율

조세피난처세제의 취지는 실제부담세율이 낮은 법인을 이용한 해외발생소득의 해외유보를 방지하기 위한 것이다. 이에 따라 개별 해외자회사의 실제부담세율이 15% 이하인 경우에는 모든 국가가 동 세제의 적용대상이 될 수 있다.

이경근(1998)에 따르면 1995년 조세피난처세제 도입 당시 조세피난처 판정기준을 15%로 정한 이유는 당시 우리나라 기업이 부담하는 세율(주민세 포함)의 약 절반수준이기 때문이다. 그러나 이러한 15% 기준은 이후 개정된 바 없이 계속 유지되고 있다. 그러나 국내 법인세율은 지속적으로 인하추세에 있다.

<표 4> 연도별 국내 최고 법인세율 인하 추이

과세표준	1998년~	2002년~	2005년~	2008년	2009년	2010년~	2012년~
1억원 이하	16%	15%	13%				
2억원 이하				11%	11%	10%	10%
1억원 초과	28%	27%	25%				
2억원 초과				25%	22%	22%	
2억원 초과 200억원 이하							20%
200억원 초과							22%

조세피난처 판정시 실제부담세율 15% 기준은 다른 외국과 비교하여 너무 높아서 조세피난처 세제가 효율적으로 집행되지 못한다고 볼 수 있다. 현행 조세피난처 판정기준인 실제부담세율 15%는 부담세액을 실제발생소득으로 나눈 것이므로 법인세 명목세율이 인하함에 따라 실효세율도 감소하게 된다. 따라서 조세피난처 판정기준

인 실제부담세율도 그 기준을 함께 인하하는 것이 논리적으로 옳을 것이다.

따라서 국내 및 해외 각국의 법인세율 인하를 고려하여 세수 측면에서도 크게 줄지 않으면서 해외진출기업이 해외에서 재투자를 하는데 저해요소가 되지 않도록 실제부담세율을 완화시킬 필요성이 있다.

나. 실제발생소득

실제부담세율을 계산하기 위해서는 실제발생소득을 먼저 계산하여야 한다. 실제발생소득이란 해당 법인의 본점 또는 주사무소가 있는 국가 또는 지역(거주지국)에서 재무제표 작성시에 일반적으로 인정되는 회계원칙에 따라 산출한 법인세 차감 전 당기순이익(외국법인의 거주지국 세법에 따라 산출된 법인 소득에 대한 조세 및 이에 부수되는 조세에 의하여 부담되는 금액을 빼기 전의 순이익)을 의미한다(국조법 시행령 제29조 제1항). 여기서 재무제표 작성시에 적용되는 일반적으로 인정되는 회계원칙이란 거주지국 정부 또는 정부의 위임을 받은 기관이 제정하거나 승인한 회계기준으로서 그 거주지국 기업이 재무제표의 작성시에 적용해야 하는 회계처리 및 보고에 관한 일반적인 기준으로 한다(국조법 시행규칙 제8조 제1항). 그러나 이러한 회계원칙이 우리나라의 기업회계기준과 현저히 다른 경우에는 우리나라의 기업회계기준을 적용하여 산출한 재무제표상의 법인세 차감 전 당기순이익을 실제발생소득으로 보도록 하고 있다(국조법 시행령 제29조 제1항).

그러나 우리나라의 회계기준과 '현저히 다른' 경우가 무엇인지 어떠한 기준에 따라 판정하는지에 대한 규정이 없다. 현재 우리나라의 경우에는 상장기업이나 일부 기업이 자발적으로 선택하는 한국채택국제회계기준(K-IFRS)과 비상장기업들이 적용하는 일반기업회계기준이 공존하고 있는 실정이다. 어떠한 기준에 의하여 판정할 것인지에 대하여 명확한 기준이 없는 실정이다.

참고로 법인세법 시행령 제79조 기업회계기준과 관행의 범위에서는 회계기준으로 다음을 인정하고 있다. 이러한 규정만 하더라도 어떠한 회계기준에 의하여 판정할 것인지는 명확히 할 필요가 있다.

- | |
|---|
| <p>1. 국제회계기준</p> <p>1의2. 「주식회사의 외부감사에 관한 법률」 제13조제1항제2호 및 같은 조 제4항에 따라 한국회계기준원이 정한 회계처리기준</p> <p>2. 증권선물위원회가 정한 업종별회계처리준칙</p> <p>3. 「공공기관의 운영에 관한 법률」에 따라 제정된 공기업·준정부기관 회계규칙</p> <p>4. 기타 법령에 의하여 제정된 회계처리기준으로서 기획재정부장관의 승인을 얻은 것</p> |
|---|

다. 업종분류

조세피난처에서 실질적 사업을 하더라도(즉 사무소, 점포, 공장 등의 고정된 시설을 가지고 그 법인이 스스로 사업을 관리하거나 지배 또는 운영을 하며, 그 국가 또는 지역에서 주로 사업을 하는 경우라 하더라도) 아래에서 열거하는 특정요건에 해당되면 조세피난처 과세제도를 적용한다.

- ① 도매업, 금융 및 보험업, 부동산업, 임대업 기타 시행령에서 정하는 사업서비스업의 수입금액 또는 매입원가의 합계액이 총수입금액 또는 총매입원가의 50%를 초과하고(도매업의 경우에는 최근 3사업연도의 합계액을 기준으로 함),
- ② 특수관계 있는 자와의 거래금액이 상기 업종에서 발생한 수입금액 또는 매입원가의 합계액의 50%를 초과하는 경우

이들 업종은 다른 업종에 비해 많은 종사 직원을 필요로 하지 않거나 자산의 보유만으로도 쉽게 소득을 창출할 수 있고, 서류·컴퓨터 기타 통신기기 조작 등으로 큰 어려움 없이 다른 나라로 소득을 이전할 수 있다. 그리하여 비록 외견상 고정된 시설을 통하여 사업을 영위하는 것처럼 보여도 조세피난처 소재 시설을 기지(base)로 삼아 전세계소득에 대한 조세를 회피할 소지가 크다. 따라서 이들 업종의 경우에는 위 "①"과 "②"의 요건을 모두 충족할 때 조세피난처 과세제도를 적용하도록 하였다.

다만, 이러한 업종의 분류는 「통계법」 제22조에 따라 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 따르도록 되어 있다(국조법 제18조 제3항). 그러나 이러한 한국표준

산업분류를 조세피난처세제에 사용하기에는 무리가 따른다. 특정외국법인의 산업분류가 필요한 경우 외국법인의 실상을 구체적으로 반영하는데 한계가 올 수 있다.

국내 세법의 적용에서는 한국표준산업분류가 적합할 수 있지만, 국제조세의 화두가 되고 있는 조세피난처세제에서는 외국법인의 산업분류시 현실화된 기준을 적용할 필요성이 있다. 따라서 객관적으로 적용 가능한 규정으로 보완하는 것이 필요하다.

라. 도매업 영위 특정외국법인

최근의 국제 무역환경을 살펴보면 세계 각국은 상품 및 서비스 이동의 자유화를 위해 FTA(Free Trade Agreement)를 활발히 체결할 뿐 아니라, 일부 국가들은 규모의 경제를 극대화하기 위해 인근 국가들과 함께 공동시장을 형성하면서 세계경제는 지역별로 블록화 되었다. 이러한 공동시장 중 특히 유럽연합(EU) 내에서는 상품, 서비스는 물론 자본의 이동 역시 자유롭다. 그리하여 국내 기업이 EU에 진출할 때에는 각국의 개별 시장을 대상으로 진출하지 않는다. 그 대신 인건비 등 생산원가가 저렴한 국가에 생산기지를 설립하고, 시장규모와 시장잠재력이 큰 국가에 판매기지를 설립하는 경향을 보이고 있다. 이와 같은 생산기지과 판매기지 분리 전략은 비단 우리 기업들 뿐 아니라 세계 우수 기업들도 공통적으로 택하고 있는 방식이다. 그런데 2006년 국조법 개정 전의 도매법인에 대한 규정은 앞서 살펴본 바와 같이 조세회피방지 차원에서 엄격하게 규정되어 있어 조세피난처 과세제도의 적용을 피할 수 없는 경우가 종종 발생하였다.

앞서 언급했듯이 EU 시장을 놓고 세계 유수의 기업들이 비슷한 전략으로 경쟁하는 상황에서 우리 기업에 대해서만 추가적인 세부담을 지운다면 우리 기업의 국제경쟁력은 그만큼 약해질 수밖에 없다. 이와 같은 불합리한 결과를 시정하기 위해 2006년 국조법령 개정시 국조법 제18조 제4항, 국조령 제36조의 2, 국조칙 제10조의 3을 각각 신설하여 도매업에 대한 조세피난처 과세제도 적용 판정기준을 보완하였다. 즉, 도매업을 영위하는 특정외국법인이 동일 국가나 지역 내에 소재하는 특수관계가 없는 자에게 판매한 금액이 총매출액의 50%를 초과하는 경우에는 조세피난처 과세제도를 적용하지 않도록 한 것이다. 2011년 국조칙을 개정하면서 중국과 홍콩을 동일

한 지역을 취급하도록 한 것도 같은 맥락에서 이해할 수 있다. 즉, EU, 중국과 홍콩의 경우에는 현실적으로 경제교류가 활발하게 진행되고 있으며, 기업의 경쟁력을 높이기 위하여 도매업을 하는 특정외국법인의 경우 조세피난처세제를 적용하지 않는 것이다. 이에 따라 경제현실을 고려하여 지역무역협정의 종류와 범위를 고려하여 추가적으로 국내기업이 조세피난처의 목적이 아니라 현실적으로 활발하게 진출하고 있는 지역을 추가로 지정하는 것이 필요한 시점이다.

Session 3

조세회피 대응 및 과세정보 확보 방안

- 국제 조세회피 사례 및 대응방안 연구 / 홍성훈
- 국제 조세회피 대응을 위한 과세정보 확보방안 연구 / 리벤켄



국제 조세회피 사례 및 대응방안 연구

2013. 11

목 차

1. 서 론
2. 국제 조세회피 사례
3. 국제 조세회피 대응방안
4. 결론

홍 성 훈

한국조세재정연구원 부연구위원

1. 서론

국제조세체계는 여러 나라의 세법과 나라 사이에 맺어진 조세조약에 의해 집합적으로 구성된다. 여기서 각 나라의 세법이 서로 다르고, 각각의 조세조약도 서로 상이하기 때문에, 국제조세체계는 상당한 이질성을 내포하고 있다. 국제조세체계를 구성하는 요소 사이의 이질성은 국제적으로 자본, 인력, 기술의 거래 및 이동이 활발해지면서 우리의 경제활동에 큰 영향을 미치고 있다. 국가별 세법의 차이점이나 조세조약의 차이점을 선택적으로 이용하여 이익을 극대화하도록 경제활동을 수행할 수 있기 때문이다. 이러한 경제활동 중에 종종 세부담을 경감하기 위한 방법도 이용된다. 세부담을 경감하는 방법은 잠재적인 위법성 정도에 따라, 개념적으로, 탈세, 조세회피, 절세 등으로 분류된다. 탈세는 위법성이 명확한 경우, 절세는 위법성이 없는 경우를 의미한다. 그리고 위법성을 쉽게 판단하기 어려운 경우를 조세회피라고 이른다.

여러 나라에 걸쳐 다양한 사업을 영위하는 다국적기업의 영향력이 커질수록 국제조세체계 내의 이질성을 선택적으로 이용하는 절세 또는 조세회피 행위는 더욱 활발해진다. 뿐만 아니라 사업을 영위하는데 있어 지적재산권, 지식서비스 등 무형의 투입요소가 갖는 중요성이 커질수록 국제적 절세 또는 조세회피 행위를 수반하는 투자가 더욱 빈번해진다.

국가별 세법의 차이점은 대개 거주자 기준, 과세소득 기준, 세율, 공제제도 등의 차이에 의해 나타난다. 그리고 개별 조세조약의 차이점은 제한세율, 혜택제한 조항 등의 차이에 의해 나타난다. 이러한 차이점을 선택적으로 이용하여 세부담을 경감하는 국제 조세회피 기법은 크게 세 가지 유형으로 분류해볼 수 있다. 첫째 자본, 재화, 서비스 등을 국제적으로 거래하는 과정에서 이전가격을 조정하여 세율이 낮은 국가로 이익을 이전함으로써 세부담을 줄이는 방법이 있다. 둘째 나라마다 서로 다른 거주자 기준이나 과세소득 기준에서 허점을 찾아 특정 소득에 대해 어느 나라에서도 납세의무가 없도록 투자 구조를 설계하는 방법이 있다. 셋째 조세조약을 이용

하여 소득 원천지에서의 납세의무를 없애는 투자 구조를 설계하는 방법이 있다. 이러한 유형 구분을 바탕으로 해서, 본고에서는 주요한 국제 조세회피 사례를 분석하고, 그 대응방안을 모색하고자 한다.

2. 국제 조세회피 사례

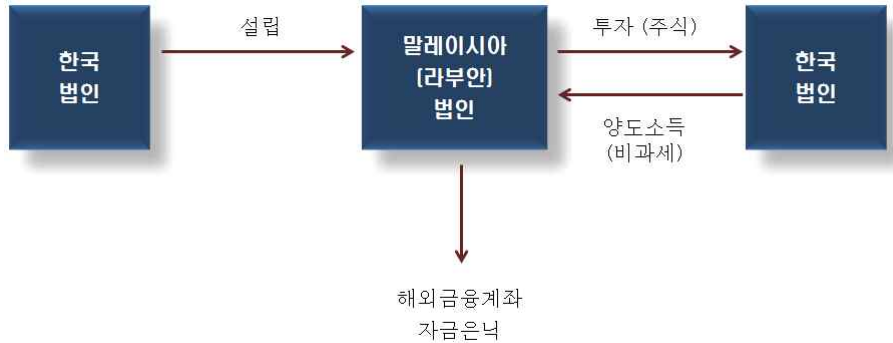
본 장에서는 국제 조세회피 사례에 대해 분석해본다.¹⁷⁾

사례 1

사례 1에서는 원천지 과세원칙을 따르는 국가의 거주자 기준과 조세조약 등을 남용하여 일어나는 국제 조세회피의 고전적인 모습을 볼 수 있다. 한국에서 벤처캐피탈 펀드를 운용하는 법인이 말레이시아 라부안, 영국령 버진군도 등에 역외 펀드를 설립하고 운영하면서 한국의 증권시장에 투자하였다. 말레이시아 라부안, 영국령 버진군도 등은 원천지 과세원칙을 따르며 해외에서 (즉 말레이시아 라부안이나 영국령 버진군도가 아닌 지역에서) 발생한 양도소득에 대해서는 과세하지 않는다. 뿐만 아니라 투자가 이루어질 당시 한국과 말레이시아가 맺은 조세조약에 따르면 말레이시아 법인이 한국에서 얻은 소득에 대해서는 한국에서 과세하지 않도록 되어 있었다. 이러한 점을 활용하여 한국에서 얻은 유가증권 양도소득에 대해 세부담을 회피하였다.

17) 국세청 보도자료 “조세피난처를 이용한 조세회피 실태와 규제대책” (2002. 8. 19), “조세피난처를 이용한 역외 탈세혐의자 23명 세무조사 착수” (2013. 5. 29), “대량의 조세피난처 페이퍼컴퍼니 자료 확보 및 세무조사 실시” (2013. 9. 3) 등을 바탕으로 작성함

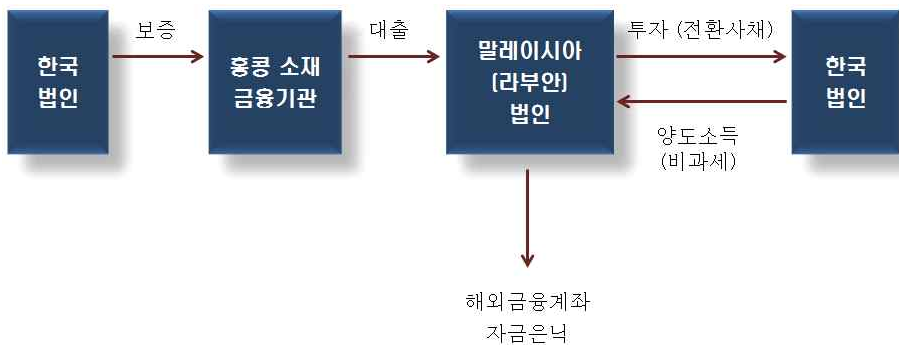
[그림 1] 사례 1



사례 2

사례 2는 말레이시아 라부안에 설립된 법인을 이용하여 양도소득에 대한 세부담을 회피한 점에서 사례 1과 비슷하다. 하지만 라부안 법인으로 송금된 자금의 흐름을 감추기 위해 한국 금융기관의 홍콩지점을 이용하였다는 점에서 더 진화된 형태의 조세회피 사례라고 볼 수 있다. 한국 법인이 말레이시아 라부안에 법인을 설립하고, 라부안 법인이 한국 금융기관의 홍콩지점으로 부터 대출을 받는데 보증을 하여, 라부안 법인이 투자 자금을 조달하도록 하였다. 라부안 법인은 한국 시장에서 한국 법인 관계사의 전환사채에 투자하였다.

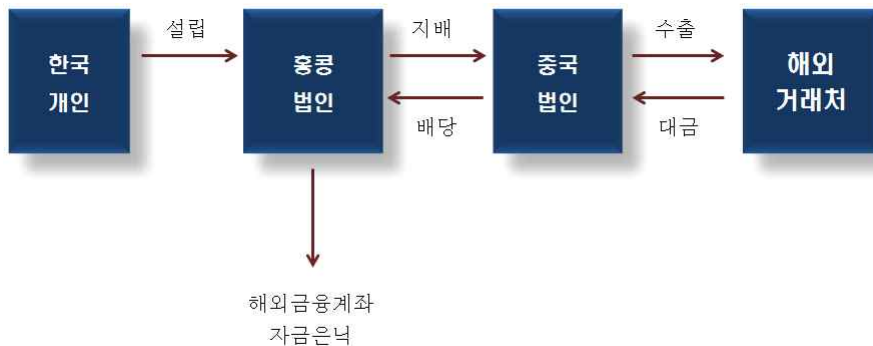
[그림 2] 사례 2



사례 3

사례 3에서도 원천지주의를 따르는 국가의 거주자 기준을 선택적으로 이용하여 세 부담을 회피하는 모습을 볼 수 있다. 한국의 개인이 중국에 법인을 설립하여 공장을 운영하면서 해외 거래처에 물품을 수출하였다. 한편 홍콩에도 법인을 설립하여 형식적으로 홍콩 법인이 중국 법인을 지배하도록 만들었다. 중국 법인이 해외 거래를 통해 벌어들인 이익은 홍콩 법인에 배당되었으나, 홍콩은 원천지 과세원칙을 따라 국외 (즉 홍콩이 아닌 지역에서 발생한) 배당소득에 대해서는 과세하지 않기 때문에, 배당소득에 대한 세 부담을 회피할 수 있었다.

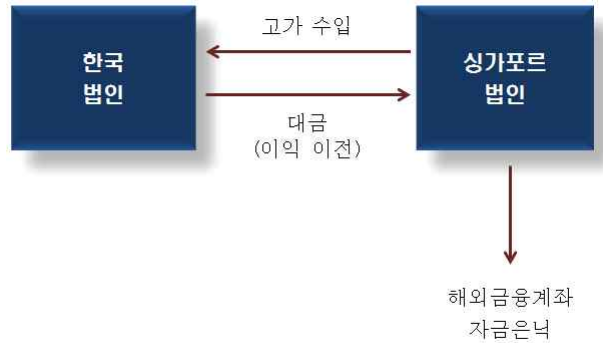
[그림 3] 사례 3



사례 4

사례 4에서는 이전가격을 조작하여 이익을 이전하고 세 부담을 회피하는 방법의 전형적인 모습을 볼 수 있다. 도매업을 하는 한국 법인이 싱가포르에 법인을 설립하고 운영하면서 싱가포르 법인으로부터 수입하는 제품을 고가로 매입하도록 하였다. 이를 통해 한국 법인의 이익을 싱가포르 법인으로 이전하고 법인세 및 배당소득세 부담을 줄일 수 있었다.

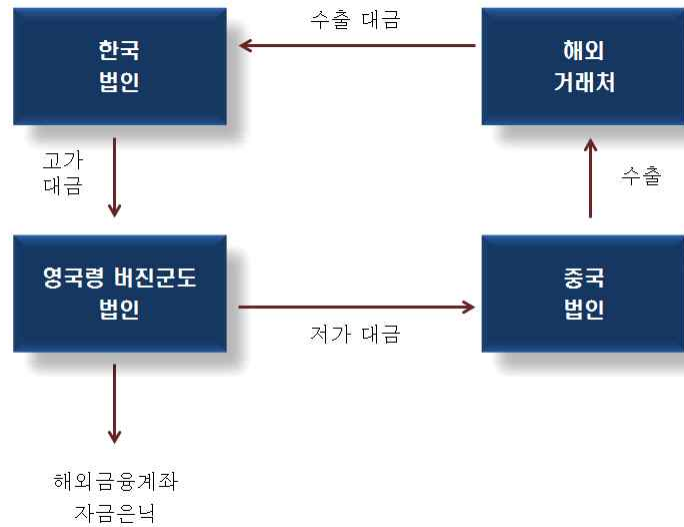
[그림 4] 사례 4



사례 5

사례 5는 이전가격을 조작하여 세부담을 회피한 점에서 사례 4와 비슷하다. 제조업을 하는 한국 법인이 중국에 임가공 생산을 하는 법인을 운영하면서 해외거래처에 제품을 수출하였다. 수출 대금은 한국 법인으로 지급되었는데, 이 한국 법인이 중국 법인에 임가공 대금을 지급하는 과정에 영국령 버진군도에 설립한 법인을 끼워 넣었다. 한국 법인은 영국령 버진군도 법인에 고가로 대금을 지급하였고, 영국령 버진군도 법인은 중국 법인에 저가로 대금을 지급하였다. 그 결과 한국 및 중국 법인에서 발생해야 할 이익이 영국령 버진군도로 이전되었다.

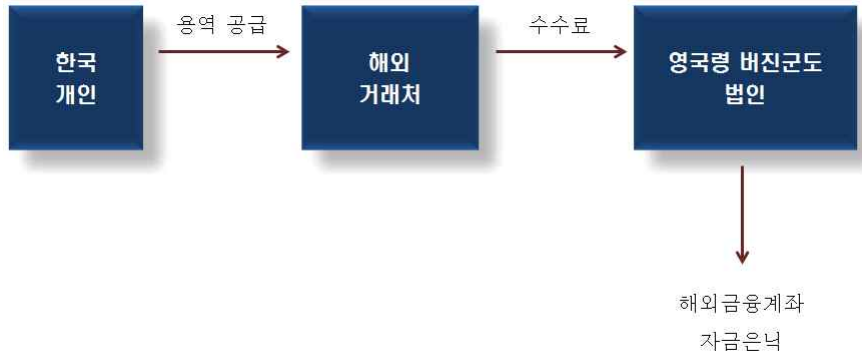
[그림 5] 사례 5



사례 6

사례 6은 원천지 과세원칙을 따르는 국가의 거주자 기준을 남용한다는 점에서 사례 1과 비슷하다. 한국의 개인이 영국령 버진군도에 법인을 설립하고, 해외 거래처에 공급한 용역에 대한 수수료가 영국령 버진군도 법인에 지급되도록 하였다. 영국령 버진군도는 국외에서 발생한 용역 수수료 소득에 대해 과세하지 않기 때문에, 수수료에 대한 세부담을 회피할 수 있었다.

[그림 6] 사례 6



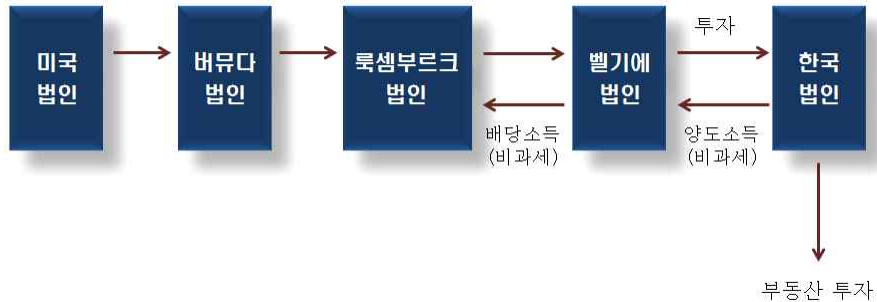
사례 7

사례 7에서는 국가 사이에 맺어진 조세조약을 선택적으로 이용하여 소득 원천지에 서의 세부담을 회피하는 경우를 볼 수 있다. 미국 법인인 론스타 펀드는 버뮤다, 룩셈부르크, 벨기에 등지에 설립된 법인을 통해 한국에 법인을 운영하였고, 이 법인을 통해 한국 부동산 시장에 투자하였다.¹⁸⁾ 그리고 얼마 후 이 한국 법인을 매각하는 과정에서 양도소득이 발생하였다. 그런데 론스타 펀드의 투자 경로에 따르면 한국 법인은 벨기에 법인이 지배하도록 되어 있었다. 뿐만 아니라 한국과 벨기에가 맺은 조세조약에 의해 벨기에 법인이 한국에서 주식을 양도하여 얻은 소득에 대해서는 한국에 세금을 납부할 의무가 없었다. 그리고 벨기에와 룩셈부르크가 맺은 조세조약에 따르면 룩셈부르크 법인이 벨기에에서 얻은 배당소득에 대해서는 벨기에에 납세할 의무가 없었다.

이에 한국의 과세당국에서는 양도소득이 벨기에 법인에 귀속되는 것이 아니라 궁극적으로 미국 법인인 론스타 펀드에 귀속된다고 보고, 론스타 펀드에 대해 양도소득세를 부과하였다. 하지만 론스타 펀드는 양도소득세 부과처분 취소소송을 제기하였고 대법원에서 승소하였다.

18) 오윤 (2008), “외국펀드와 조세회피”

[그림 7] 사례 7



사례 8

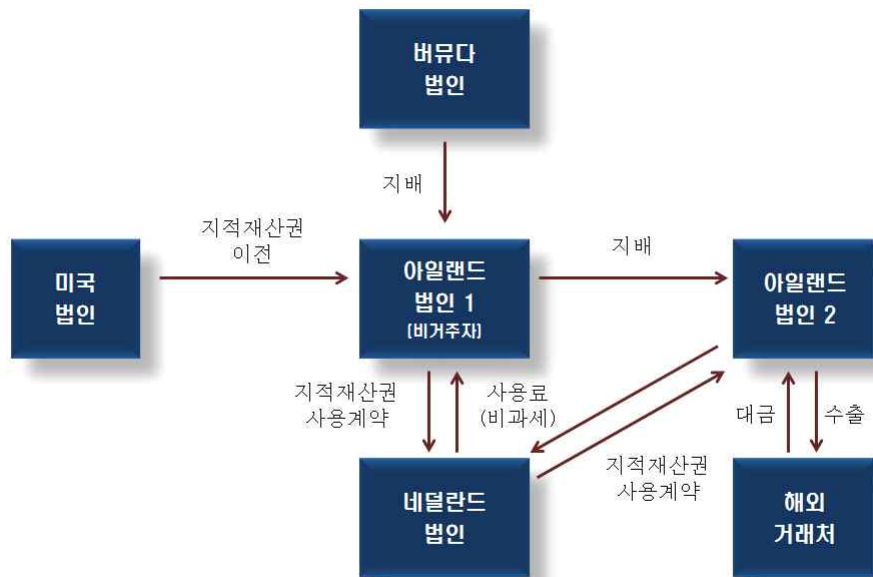
사례 8은 다국적기업이 이전가격 조작, 원천지주의 및 거주자 기준 남용, 조세조약 남용을 망라하여 국제적으로 세부담을 회피하는 방법 중 하나를 보여준다.¹⁹⁾ 우선 다국적기업의 미국 법인이 아일랜드 법인 1과 함께 지적재산권에 대한 연구 개발 사업을 진행하고, 그 대가로 미국 이외의 지역에서의 사용권을 아일랜드 법인 1에 이전한다. 아일랜드 법인 1은 버뮤다, 영국령 버진군도 등지에 있는 법인에 의해 경영된다. 아일랜드 법인 1은 연구 개발 사업에 참여하여 비용을 분담하였기 때문에 낮은 가격에 사용권을 이전 받는다. 이어서 아일랜드 법인 1은 아일랜드 법인 2를 설립하고, 네덜란드에도 법인을 설립한다. 아일랜드 법인 1은 네덜란드 법인을 거쳐 아일랜드 법인 2에 지적재산권 사용을 허가하고, 아일랜드 법인 2는 네덜란드 법인을 거쳐 아일랜드 법인 1에 사용료를 지급하기로 한다. 한편 아일랜드 법인 2는 지적재산권을 사용하여 미국 이외의 지역에서 사업 소득을 올린다.

이상의 조세회피 구조를 흔히 ‘Double Irish with a Dutch Sandwich’라고 부른다. 이러한 구조 하에서 미국 이외의 지역에서 올린 소득은 아일랜드 법인 1에게로 모인다. 하지만 아일랜드 법인 1은 어느 나라에서도 납세의무를 지지 않는다. 법인세 납세의무를 판정하는 거주자 기준이 나라마다 서로 다르기 때문이다. 미국 세법에 따르면 아일랜드 법인 1은 아일랜드에서 설립된 법인이므로 미국에서의 납세의무가 없

19) 안종석 (2013), “다국적 IT 기업의 조세회피 행태와 시사점”

다. 한편 아일랜드 세법에 따르면 아일랜드 법인 1은 국외에 설립된 법인(버뮤다 법인)에 의해 지배되면서 또 다른 아일랜드 법인을 지배하기 때문에 아일랜드 법인으로 간주되지 않는다. 즉 아일랜드 세법상 아일랜드 법인 1은 버뮤다 법인이고 아일랜드에서 납세의무가 없다. 한편 아일랜드 법인 1은 지적재산권을 가능한 낮은 가격에 확보하여 미국 법인으로 이전되어야 하는 이익을 최소화한다. 미국에서의 법인세율이 아일랜드에서보다 더 높기 때문에, 미국으로 이전되는 이익이 줄수록 전체적인 세후 이익은 늘어난다. 마지막으로 두 아일랜드 법인 사이의 거래에 네덜란드 법인을 끼워 넣어 사용료 지급에 대한 세부담을 줄일 수 있다. 아일랜드와 네덜란드가 맺은 조세조약에 따르면 사용료 소득에 대해 원천지에서 세금을 납부할 의무가 없기 때문이다.

[그림 8] 사례 8



3. 국제 조세회피 대응방안

본 장에서는 국제 조세회피에 대한 대응방안을 간략히 정리해본다.

가. 일반 조세회피 방지제도(**general anti-avoidance rule**)

법률적 형식이나 외관에도 불구하고 경제적 실질에 따라 과세하는 ‘실질과세’규정을 구비하여 조세회피에 대응할 수 있는 기반을 마련한다. 이미 여러 국가에서 판례법 또는 성문법의 형태로 일반적인 조세회피 방지규정을 도입하고 있다. 우리나라에서도 국세기본법, 지방세기본법, 국제조세조정에 관한 법률 등에서 관련 내용을 규정하고 있는데, 특히 국제조세조정에 관한 법률 제2조의2 3항은 다음과 같이 규정하고 있다.

“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.”

나. 이전가격 관련 제도(**transfer pricing rule**)

특수관계인과의 거래가격이 정상가격보다 높거나 낮아 부당하게 세부담을 줄인 경우, 이를 이전가격 조작으로 보고 정상가격과의 차액에 대해 과세하는 규정이다. 정상가격 산출방법, 정상가격 자료제출의무 (국외 특수관계인과의 거래 자료, 이전가격의 적정성에 대한 입증 자료 등), 정상가격으로 인정되는 경우 등에 관해 규정한다.

다. 과소자본 관련 제도(**thin capitalization rule**)

내국법인이 국외 지배주주로부터 차입하거나 국외 지배주주의 지급보증을 받고 제 3자로부터 차입한 금액이 법정 비율을 초과할 때 그 초과분에 대해 법인세를 과세한다. 주주가 출자의 형태가 아닌 차입의 형태로 자본을 출자함으로써 자회사의 과세 소득이 감소하는 것을 방지하는 규정이다.

라. 피지배외국법인 관련 제도(controlled foreign corporation rule)

우리나라에서는 '특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세' 제도라고 부르며, 조세피난처에 설립된 피지배회사의 유보소득은 주주인 투자자에게 실제로 배분되지 않더라도, 일정요건을 충족한 경우 주주에게 귀속된 것으로 간주하고, 소득세나 법인세를 과세하는 제도이다. 즉 법인의 실제발생소득 대비 법인의 부담세액이 15% 이하인 국가나 지역('조세피난처')에 본점이나 주사무소를 둔 외국법인에 내국인이 출자하고, 그 외국법인과 내국인 사이에 특수관계가 성립하면, 외국법인의 배당가능한 유보소득에 대해 내국인이 배당을 받은 것으로 간주하여 과세하는 제도이다. 세부담을 회피할 목적으로 조세피난처에 오랫동안 소득을 유보하는 것을 방지한다.

마. 해외 금융계좌 신고제도(foreign account reporting rule)

해외 금융회사에 개설된 금융계좌를 보유한 자가 보유자의 신원과 보유계좌 등에 관한 정보를 과세 당국에 보고하도록 의무화하는 제도이다. 이를 통해 국외에 장기 간 거액의 자금을 보유한 개인이나 법인을 파악할 수 있을 것이다.

우리나라의 경우, 해외 금융계좌를 보유한 거주자 및 내국법인 중에서 해당 연도의 매월 말일 중 어느 하루의 보유계좌잔액(보유계좌가 복수인 경우에는 각 계좌잔액을 합산)이 10억 원을 초과하는 자는 (1) 보유자의 성명·주소 등 신원에 관한 정보, (2) 계좌번호, 금융회사의 이름, 매월 말일의 보유계좌잔액의 최고금액 등 보유계좌에 관한 정보, (3) 해외금융계좌 관련자에 관한 정보 등을 다음해 6월 1일부터 6월 30일까지 정부에 보고해야 하며, 이를 위반할 경우 미신고나 과소신고한 금액의 10%

를 가산세로 부과한다.

미국의 경우, 해외 금융계좌 납세순응에 관한 법률(Foreign Account Tax Compliance Act)에서 납세자뿐만 아니라 해외 금융기관도 계좌 보유자에 대한 정보를 미국의 과세 당국에게 보고하도록 의무화하고 있다. 한편 미국은 2009년부터 여러 차례에 걸쳐 해외은닉 재산에 대한 자진신고 프로그램을 시행한 바 있다.

바. 조세피난처 대응제도(anti-tax haven rule)

앞에서 열거한 제도 이외에도 조세피난처와 관련된 투자행위를 규제하는 다양한 제도가 있다.

먼저 내국법인이 조세피난처에 소재한 법인과 거래하고 지급한 비용(상품 공급 대가, 이자·보험료 등 금융비용)에 대해, 해당 거래의 사업 목적성을 입증하지 못하는 경우, 내국법인이 지급한 비용을 소득에서 공제하지 않고 과세하는 제도를 생각해볼 수 있다. 우리나라에는 이러한 제도가 없지만, 이탈리아, 스페인, 벨기에 등 유럽 국가의 경우 이 제도를 시행하고 있다.

한편 내국법인이 조세피난처에 소재한 법인에 지급한 소득에 대해 조세조약 상의 혜택을 제한하고, 해당 납세자의 입증책임을 강화하는 제도도 생각해볼 수 있다. 조세피난처에 소재한 회사에 이자, 배당 등을 지급할 때 조세조약의 제한세율 적용을 배제하고 과세한 후, 납세자가 사업목적성과 해당 소득의 실질적 귀속여부를 입증하는 경우에 한해서만, 차액(즉 조세조약상 제한세율에 의한 세액과 이미 납부한 세액 사이의 차이)을 환급해주는 것이다. 우리의 경우, 말레이시아 라부안이 조세피난처로 빈번히 이용되고, 한국-말레이시아 조세조약을 개정하기 어려워지자, 임시방편으로 우리 세법에서 말레이시아 라부안 소재 법인에 지급하는 소득에 대해 이러한 규정을 시행한 바 있다.

이상의 두 제도는, 일반적으로 과세 당국이 세무조사 등을 통해 납세자의 조세회피 여부를 판단하는 것에 비해, 거꾸로 납세자가 조세회피 의도가 없었다는 것을 입증해야 세부담 경감 혜택을 받을 수 있도록 한다는 점에서, 조세피난처와의 거래를 규제할 수 있는 강력한 제도이다.

4. 결론

지금까지 국제조세체계의 구성요소들이 갖는 이질성을 선택적으로 활용하여 국제적으로 세부담을 경감하는 국제조세회피 행위의 주요 사례를 정리하고, 대응 방안에 대해서 논의해보았다. 이전가격 조작, 세법상 거주자 및 과세소득 기준 남용, 조세조약 남용 등이 국제조세회피의 주요한 방법이었다. 우리나라의 경우, 말레이시아 라부안, 홍콩, 싱가포르 등 지리적으로 가까운 동남아시아 지역의 역외금융중심지역이 조세회피를 위해 빈번히 이용되었다는 사실을 알 수 있었다. 그리고 이전가격, 과소자본, 피지배외국법인 등을 규제하여 조세회피를 방지하는 제도에 대해서 알아보았다. 그리고 해외 금융계좌 신고, 조세피난처 관련 비용 손금불산입, 조세피난처 관련 소득 조세조약 혜택제한 등의 제도에 대해서도 알아보았다.

앞에서 설명한 제도 이외에도 다양한 정책적 대응을 통해 국제 조세회피 행위를 줄일 수 있을 것이다. 세법상의 거주자 기준이 갖는 허점을 이용하여 세부담을 회피하는 행위는 그 거주자 기준을 정비하여 막을 수 있다. 그리고 해외 금융 계좌로 은닉되는 자금에 대해서는 해당 국가의 과세 당국과 정보 교류를 추진하여 납세자 정보를 확보할 수 있도록 해야 할 것이다. 최근 국제 조세회피와 관련하여 OECD 등을 비롯한 국제기구에서 국제적 공조의 필요성에 대한 논의가 활발히 진행되고 있으므로, 관련 내용도 주목해볼 필요가 있다.

참고문헌

- 국세청 보도자료, “조세피난처를 이용한 조세회피 실태와 규제대책” (2002. 8. 19),
국세청 보도자료, “조세피난처를 이용한 역외탈세혐의자 23명 세무조사 착수” (2013.
5. 29),
국세청 보도자료, “대량의 조세피난처 페이퍼컴퍼니 자료 확보 및 세무조사 실시”
(2013. 9. 3)
안종석 (2013), “다국적 IT 기업의 조세회피 행태와 시사점”
오윤 (2008), “외국펀드와 조세회피”

국제 조세회피 대응을 위한 과세정보 확보방안 연구

2013. 11

목 차

1. 과세정보의 확보는 국제적 조세회피 대응방안의 기초이다
2. 국제적 조세회피 대응을 위한 과세정보 확보 추세
3. 중국의 조세회피 대응방안을 위한 과세정보 확보 및 정책 건의

리 벤 꺾

중국 국가세무총국 세수과학연구소 처장

국제 경제와 무역이 발전하고 변화함에 따라 다국적 기업의 조세회피 수단은 날로 다양해지고 점점 더 복잡하면서도 은밀해지고 있다. 제품구매, 판매, 용역 제공뿐만 아니라 금융, 무형자산의 양도 등 다양한 거래 유형에 영향을 미치고 있다. 날로 복잡해지는 다국적 기업의 글로벌 경영전략과 조세회피 행위에 초점을 맞추어 국제적 세원을 확보하기 위해, 세계 각국은 조세회피 대응방안 업무를 더욱더 중시하면서 자국의 세수 이익을 지키는 중요 수단으로 삼고 있다.

1. 과세정보의 확보는 국제적 조세회피 대응방안의 기초이다

이익실현의 극대화를 위하여 다국적 기업은 본사를 통해 세계 각국 자회사들의 생산, 경영 및 가격을 통제하고, 조세규정의 차이점과 조세우대정책을 이용하여 글로벌 차원에서의 조세부담의 최소화라는 목적을 달성한다. 예를 들어, 이전가격, 과소자본, 조세피난처를 통한 조세회피, 국제조세조약의 남용, 조세특례제도의 남용, 기업조직 형태의 남용 등의 다양한 방법을 이용하여 서로 다른 국가 간에 이윤을 이전하여 조세를 회피한다. 다국적 기업이 추진하는 다양한 교역정보를 각국의 세무당국에서 완전히 이해하기는 어렵기 때문에 정보의 비대칭이 형성되고, 세무당국이 조세회피를 대응하는데 있어서 어려움을 가져오고 있다.

가. 조세회피 대응을 위한 주요대책

입법의 영역에서 보면, 조세회피 대응을 위한 대책은 크게 핵심적 조세회피 대응방안과 일반적 조세회피방지규정(General Anti avoidance Rules)의 두 가지로 나뉜다.

1) 핵심적 조세회피 대응방안

이전가격세제, 사전협의, 외국회사관리의 통제, 과소자본세제, 조세피난처 관리, 해외투자펀드 관리, 코스트 셰어링, 조세조약남용 방지 등과 같은 특정 조세회피 활동에 대응한 방안이다. 많은 국가들은 특정 조세회피 활동을 대응하기 위하여 관련 법률을 제정하거나 재정비하고, 조세회피 대응에 대한 관리를 강화하기 위해 기업에게 정확한 기업 정보에 대한 신고의무를 부과하고 있다.

2) 일반적 조세회피방지규정

일반적 조세회피방지규정이란 세법에서 나온 총체적 규정이다. 어떤 특정한 조세회피 유형을 겨냥하여 만들어진 규정이 아니라 광범위한 민법 개념 혹은 경제 개념을 운용하여 조세회피를 목적으로 하는 모든 행위를 포함한다. 따라서 사법기관과 세무행정기관의 조세회피 대응방안에 대한 재량권과 융통성을 강화하는 것은 조세회피에 대한 최종적 무기이다. 전 세계적으로 보면, 대다수 국가에는 일반적인 조세회피 방지 성문법 규정 혹은 조세회피 방지와 관련된 판례법이 있다. 일반적인 조세회피 방지 관리의 중점은 조세회피와 관련된 내용의 정의, 세수이익의 정의, 규칙의 시행과 세수결과가 가져오는 규정에 관한 판단을 내리는 것이다. 일반적 조세회피방지 규정의 적용원칙은 형식보다 실질을 중요시 하는 것으로, 회사의 거래 주목적이 세금절감이라면, 즉 거래의 형식이 실질을 반영하지 않았거나 혹은 공정거래가격을 사용하지 않았다면, 세무당국에서는 이면에 대해 조정을 진행할 수 있다.

나. 과세정보의 확보는 조세회피 대응방안의 기초이다

어떤 조세회피 대응방안을 취하든 기업의 비정상적인 거래행위는 정상적인 거래행위에서 실질적으로 구분할 수 있으므로 정상적인 거래로 조정할 수 있다. 따라서 관련 과세정보의 확보는 조세회피 대응방안의 기초라 할 수 있다.

과세정보 확보를 위하여 우선 기업에게 관련 과세정보를 신고하도록 하고, 그 이후 기업이 신고한 과세정보를 토대로 조세회피 행위가 존재하는 거래를 식별한다. 대부분 나라에서도 기업에게 관련 거래 정보를 신고할 것을 요구한다. 그 다음에는

비교가능 제3자 가격방법(CUP), 재판매가격법(PRM)과 원가가산법(CP), 그리고 이익 분할법(PSM)과 거래순이익법(TNMM)을 막론하고 실현가능한 방법을 적용하여 국외 관계회사거래에 대한 정상적인 가격 조정의 목적을 위하여 세무당국과 기업에서 인정하는 대량의 비교정보가 필요하다.

다. 과세정보 확보에는 어려움이 존재한다

현재 세계 각국 조세회피 대응방안의 실천 및 발전추세를 살펴보면 조세회피 대응방안에 있어서 가장 큰 난관 중에 하나는 바로 정확한 조세회피 대응방안 관련정보를 전면적으로 확보하는 것이 용이하지 않다는 것이다. 이것은 각국의 조세회피 조사 업무에 큰 어려움을 주며, 조세회피 대응방안 업무의 질과 효율에 부정적인 영향을 준다.

과세정보의 확보를 위한 실천 측면에서 보면 조세회피 대응방안을 위한 과세 정보의 유실은 주로 다음과 같이 나타날 수 있다.

첫째, 국가 혹은 지역 간에 체결하는 이중과세방지협정이 많으며 협정 중에 과세정보의 교환에 대한 내용이 있다. 그러나 전문적인 조세회피 대응방안을 위한 세수현황과 관련된 정보교환을 위한 내용은 전무하고 각 국가의 세무당국 간 효과적인 과세정보 교류를 위한 방법이 부족하다.

둘째, 세무당국의 조세회피 조사 업무시 기업그룹의 내부거래에 적용되는 이전가격을 분석하기 위한 정보가 부족하다. 이는 기업이 제공하는 비교 대상 동기자료(同期資料)가 완전하지 않거나 정확하지 않기 때문이다. 그리고 기업의 이전가격과 비교할 수 있는 정보의 획득이 어려워 비교가능 정보가 매우 부족한 상황이다.

셋째, 세무당국이 기업에서 추진한 악의적인 조세전략 관련 정보를 세무대리를 통하여 확보하기는 어렵다. 따라서 세무당국이 조세회피 대응방안 업무를 진행하면서 제도와 정책의 빈틈을 메우는 데 있어서 매우 수동적일 수 있다.

2. 국제적 조세회피 대응을 위한 과세정보 확보 추세

세계 경제의 글로벌화로 인하여 국제적 조세회피를 대응하기 위한 과세정보 확보는 세계 각국 세무당국이 직면한 문제가 되고 있다. 일부 국가 혹은 지역에서는 국제 조세회피 관련 과세정보의 확보 문제를 해결하고자 적극적으로 여러 가지 방법을 모색하고 있다.

가. 과세정보 교환을 위한 새로운 국제기구와 약정

국제적 조세회피 대응방안 관련 과세정보의 교류를 강화하기 위해 새로운 국제기구와 약정이 출현하였다.

1) 국제탈세정보교환센터

2004년에 출범한 국제협약체인 국제탈세정보교환센터(Joint International Tax Shelter Information Centre)는 조세조약 체제하에서 지능적인 국제탈세 관련 정보의 효율적 교환을 추진하여 악의적인 조세계획을 더욱 효율적으로 식별하고 억제하기 위하여, 많은 국가에서 국제적으로 공조하여 조세회피의 유형과 동향을 연구하고 분석한다. 그리고 조세정보를 교환하여 국제거래의 투명도를 높이며 납세자의 세금도 피행위를 조사하고 추적한다. 국제탈세정보교환센터는 미국 워싱턴과 영국 런던에 사무소를 설립하고 각 회원국은 각 국가의 대표를 파견하여 업무에 참여하였다. 중국은 2010년 12월 20일 정식으로 가입하였다. 2013년 9월 11~13일 국제탈세정보교환센터의 부국장회의가 상하이에서 개최되었으며 미국, 영국, 오스트레일리아, 캐나다, 일본, 한국, 중국, 프랑스, 독일 등 25명 대표가 회의에 참석하였다. 이번 회의 주제는 국제탈세정보교환센터의 미래 발전방향이였다.²⁰⁾ 이번을 계기로 하여 국제 조세

회피 대응방안을 위한 조세정보교류의 효과적인 장이 될 것이다.

2) 다자간 조세행정공조협약

1980년대에 국제세수징수관리 협조의 구조를 구축하기 위해 국가간 징수관리의 상호공조를 강화하고, OECD와 유럽위원회가 함께 '다자간 조세행정공조협약'(이하 협약)의 기반을 마련했다. 1988년 1월 25일부터 OECD 국가와 유럽위원회 국가들이 서명하였으나 줄곧 국제사회의 관심을 받지 못하였다. 2008년 글로벌 금융위기 이후, 국제사회는 효과적인 다국적 세수합작을 건립하는데 아주 큰 관심을 가졌다. 20개국(G20)의 적극적인 추진 하에 OECD와 유럽위원회(EU)는 수정협약 의정서를 입안하여 협약은 조세정보 교환을 위한 국제표준이 되었으며, 체약국의 범위를 모든 국가(지역)로 확대시켰다. 수정협약 의정서는 2010년 5월에 공개서명하고, 2011년 6월 1일부터 정식 효력이 발효되었다.

국가나 지역간 조세징수관리를 위한 공조를 촉진하고 다국적 조세회피를 억제하는 것이 협약의 주된 내용이다. 협약이 다루는 내용은 매우 광범위하고 자발적 정보교환, 동시세무조사, 역외세무조사, 추정협조, 보류조치, 문서송달 등의 다양한 조세징수관리를 위한 공조방법도 포함하고 있다. 현재 가장 영향력 있는 다자간 조세행정공조기구로서, 본 협약에 대한 세계 각 국가와 지역의 관심을 받고 있다. 한국과 중국을 포함한 56개 나라에서 이 협약을 체결하였으며, 이 협약은 국제조세회피 대응을 위한 조세정보를 확보하는 차원에서 큰 기대를 받고 있다.²¹⁾

나. 유럽연합(EU)의 마스터 파일(Master file)제도

이 제도는 유럽연합국가 세무당국이 조세회피 정보를 얻는 중요한 경로이다. 유럽연합 내 국가에서 기업에게 요구하는 이전가격 문서의 내용은 서로 상이하여 다국적

20) 중앙정부사이트, 국가세무총국 사이트 참고.

http://www.gov.cn/gzdt/2013-09/25/content_2494730.htm.

21) 중국은 2013년8월27일 가입, 국가세무총국 사이트 참고.

기업은 각 나라의 요구에 따라 여러가지 형태의 이전가격 문서를 준비하여야 하며 이로 인한 높은 수준의 납세협력의무 이행을 위한 비용이 발생한다. 유럽연합 내 국가의 국제세원을 담당하는 세무당국은 납세자가 제출하는 이전가격 문서가 국가별 요구사항을 준수하지 않아 이전가격의 적정심사를 할 수 없다고 말한다. 그래서 유럽연합은 이전가격제도를 위한 일반적 이전가격 문서를 채택하는 것은 매우 필요하며, 일반적인 이전가격 문서의 채택시 불확실성 경감과 함께 기업의 납세의무 이행을 위한 비용 및 이중과세의 위험을 감소하고, 더 나아가 재화와 서비스 시장의 통합 및 발전을 촉진하는 효과를 예상하고 있다. 유럽위원회는 2005년 11월 10일 유럽연합국가 안에서 일반적인 이전가격 문서의 요구사항에 대한 표준화를 결정하고 이전가격 마스터파일제도를 채택하였다.

1) 이전가격 마스터파일의 내용²²⁾

첫째, '마스터파일' 내용에는 일반 표준화 정보가 포함된다. 일반 표준화 정보는 다국적 기업의 모든 유럽연합 국가들과 관련되는 관계를 설명한다. 예를 들어 업무 및 업무 전략의 일반적인 설명, 유럽연합과 연관 있는 관련기업 거래의 일반적인 설명, 관련기업의 이전가격정책의 일반적인 설명이 포함된다.

둘째, '특정 국가의 증거서류'에는 특정 국가 관련 표준화 증거서류가 포함된다. 특정 국가의 증거서류에는 기업의 본국 내에서의 거래 수량, 계약 조항 및 사용한 특정 이전가격 방법 등과 같은 본국과 관련된 정보가 포함된다.

모든 유럽연합국가는 마스터파일 내용 중 동일한 일반 증거서류 정보를 볼 권리가 있으며, 특정나라의 증거서류는 관련 특정국가들만 볼 수 있다.

2) 마스터파일 핵심 내용의 편성

마스터파일의 편성방법은 이전가격 증거서류의 '핵심' 내용 편성과 연관되며, 구체적인 내용은 다음과 같다.

22) 상세한 내용은 더글라스와 이검(2010, 2009) 참조

- ① 업계분석 : 기능 분석을 그룹 경영의 업계에 두고 진행한다.
- ② 기능분석 : 그룹 내의 각종 기업에 대해 실체를 구분하고 협조하며, 방법의 선택은 이것을 기초로 해서 추진한다.
- ③ 시스템의 설계 및 가장 적합한 방법의 선택 : 그룹 내 특정유형 실체는 OECD 지침서와 일치한다.
- ④ 가장 적합한 방법의 응용 : 그룹 내 특정유형의 실체에 대해 통상적으로 재무 데이터베이스의 검색이 연관된다.

3) 이전가격 마스터파일의 장점

세무당국의 관점에서 고려할 수 있는 장점은 다음과 같다. 유럽연합 이전가격 마스터파일을 광범위하게 응용하는 경우, 유럽연합 및 각국의 세무당국에서 기업 그룹 내 관계회사와의 내부거래를 전면적으로 이해하는데 용이하고, 세무당국에게 필요한 비교분석 가능한 자료를 확보할 수 있다. 그리고 일정한 범위 내에서 납세자가 한 나라에서의 회사 자료를 찾기 힘든 문제를 해결할 수 있다.

납세자의 관점에서 이전가격 마스터파일의 장점은 다음과 같다.

첫째, 기업 그룹 내 관계회사 간 분류 방법의 일치성 및 방법 선택의 일치성을 확보한다. 전체 부분에 대하여 세무당국이 세부적인 심사를 하는 경우, 마스터파일제도는 그룹 전체 이전가격 체계의 일치성과 유효성을 강화한다. 둘째, 지속적인 유지와 업데이트를 쉽고 신속하게 추진한다. 다국적 기업은 이전가격 시스템의 실시를 통제하거나 보류할 수 있다. 셋째, 일반적으로 다국적 기업의 각 자회사는 현지 법규 요구사항에 대한 세부적인 증명서류만 준비하고 자회사에서 이윤 수준이 낮은 등 원인으로 세무부문에서 높은 이전가격 증명이 필요시, 마스터파일도 현지 증거서류의 보충 설명으로 될 수 있다. 넷째, 높은 수준의 이전가격 기술경제 분석 정보는 글로벌 수준 내에서의 일치성을 가진다. 다섯째, 높은 수준의 증거서류와 분석서류를 확보하는 것 이외에, 상이한 국가의 자회사에 분포하여 각자가 현지 국가 증거서류 보고를 준비하는 것과 비교하여, 마스터파일 한 부를 준비하고 또 필요시에는 이것을 기초로 기업 경영소재국에서 요구하는 특정한 국가 이전가격 증거서류를 준비하는 것보

다 더 경제적이다.

다. 세무중개기구의 악의적인 조세계획 행위 제한²³⁾

조세회피 대응방안을 위한 과세정보를 충분히 이해하기 위해 세무중개의 악의적인 조세계획에 대응하는 것이 필요하다. 미국과 영국은 각자 '미래준수협약'과 '조세회피 공시규정'을 실시하여 악의적인 조세전략의 세무중개시 악의적인 조세계획 관련 정보를 신고할 것을 요구하고 해당 업체는 그에 상응하는 처벌을 받는다.

1) 미국 미래준수협약

미래준수협약은 미국 국세청(IRS) 세무대리를 관리행위의 중요한 방법 중의 하나로써 처벌평가제도의 일부분이다. 현재 국세청(IRS)과 많은 세무대리인에서는 이런 유형의 계약을 체결한다. 미래준수협약의 주요 내용은 다음과 같다.

첫째, 세무당국의 요구에 따라 공시하는 것을 목적으로 하는 세무중개 책임보증제 거래 관련 정기검사 프로그램이다. 둘째, 더 많은 기록 보존을 요구하는 것이다. 셋째, 정기적인 내부심사 제도를 형성하는 것이다. 넷째, 기획하거나 집행한 배치와 거래로 중앙 데이터베이스를 구축하는 것이다. 다섯째, 전문적인 핵심인물을 확보한다.

미래준수협약은 주로 구체적인 문제를 해결하므로 일반적인 적용 방법이 아니다. 세무당국은 미래준수협약의 집행현황을 감독·통제와 검사를 추진하여 순응성과 집행현황을 확보한다.

2) 영국 조세회피 공시규정

영국의 「2004년 재정법」에 의하면, 악의적인 조세회피를 한 납세자는 영국 국세청에 악의적인 조세계획의 초기정보를 제공할 것이 요구되는데, 여기에는 납세신고전의 정보인 세무배치, 운영상황, 판매자 및 사용자 등의 정보를 포함한다.

23) 상세한 내용은 OECD(2008) 참조. 일부 자료는 미국 국가세무국과 영국 국가세무국 사이트에서 참조함

이 규정은 법인세, 소득세 및 자본이득세를 위한 특수한 영역이며, 증치세를 위해서는 별도 제도를 제정하였다. 이후 적용범위는 법인세, 소득세 및 자본이득세 뿐만 아니라 토지인지세 및 사회보장부담금도 포함된다. 비록 각종 제도에 차별점이 있으나 주요 목적과 효과는 비슷하다.

직접세의 경우 어떤 사람이 세무상의 이익을 획득하거나 혹은 획득할 가능성이 있는 상황에는 반드시 공표해야 한다. 여기서 말하는 이익이란 본 세무 배치 시 주요 수익 혹은 주요 수익 중의 하나일 수 있으며 또 관련 조례규정에 부합되는 임의의 특정 세무배치 일수도 있다. 이외에도 경쟁자에게 배치상 기밀성을 호소, 영국 국세청에서 기밀성 배치를 기대, 합리적으로 이의 비용의 배치를 획득, 시장 외 조건(off market terms)의 배치, 표준적인 조세계획, 적자계획의 배치, 모종 임대배치 등의 내용이 포함된다.

공표할 필요가 있는 대다수 상황 하에 조세회피 계획의 기획자는 반드시 계획 작성 후 5일 내에 계획을 공표해야 한다. 계획 공표 후, 영국 국세청에서는 공표한 기획자에게 8자리 숫자인 계획등록번호를 발급한다. 법률규정에 따라 기획자는 반드시 이 번호를 이 계획을 사용하는 고객에게 제공하며 고객은 반드시 이 번호로 각자의 납세신고서를 기재한다. 실행(예를 들어 회사내부 세무부문)계획의 설계 및 집행으로 계획인(자연인과 법인)은 반드시 실행 후 30일 내에 계획을 공표해야 한다. 규정에 따라 관련 계획을 공표하지 않은 기획자는 다음과 같은 처벌을 받는다.

영국은 2004년에 공표제도를 도입하였는데 중개기구의 조세회피 계획, 판매는 많이 감소되었다고 한다. 또한 공표제도의 합리적인 적용으로 위험이 적은 거래에 종사하는 대다수 납세자와 세무중개에서 과도한 책임을 부과되지 않도록 하기 위하여 영국 국세청은 줄곧 납세자, 세무중개와 긴밀한 협조를 하였다.

3. 중국의 조세회피 대응방안을 위한 과세정보 확보 및 정책 건의

최근 몇 년간, 중국의 조세회피 대응방안 업무는 아주 큰 진전을 가져왔다. 2012년 현재 중국이 조세회피 대응방안에 소요한 세금은 346억위안이다. 규모가 제일 큰 세금 부과액이 8.43억위안으로 국제적 이중과세 64억위안을 청산하여 11번의 양국간 이전가격 사전협의를 성공하였다.

2012년의 346억위안과 2005년의 4.60억위안을 비교하는 경우, 74배 증가되고 평균 연간 성장률은 85%에 달하였다. 조세회피 방지에 대해 협의할 것을 요구하는 기업이 점점 많아졌다. 이는 중국 국제조세회피 정보수집 업무가 일정한 성과를 가져옴을 설명한다. 단, 위에서 설명하는 반조세회피 조세수입은 2012년 세수총액의 0.3%²⁴⁾밖에 접하지 못하였으며 지속적인 개선이 필요함을 설명해 준다.

가. 중국의 국제적 조세회피 대응을 위한 과세정보 확보 업무 추진

국제적 조세회피 대응을 위한 중국의 과세정보 확보업무는 중국 조세회피 대응 업무에 든든한 기반을 다졌다.

1) 반조세회피 입법을 통한 신고사항 규정의 명확화

2008년 1월 1일자로 발효한 「중화인민공화국기업소득세법」은 제6장에서 특별납세 조정내역을 신설하고 조세회피 대응방안의 주요 대책을 이전가격과 사전협의를 2개 규정에서 이전가격, 사전협의, 피지배외국회사 관리, 과소자본, 자본금 균등분할, 일

24) 신화사기자 하우훤 : 《2012년도 반세금회피 공헌 세금346억》, 2013년7월31일.2012년, 중국세수수입총액10.06억위안, 세수 총수입액의 0.3%를 점한다.

반적 조세회피 방지 등 6개 규정으로 확장되었다. 2009년에 발행된 「특별납세조정실 행방법(시행)」(국세발[2009]2호)에서는 특별납세조정의 관리²⁵⁾를 규정하고 그 내용을 강화하였다.

2) 납세자 신고정보와 공개정보의 적극적인 이용

중국 금세공정이 1994년부터 실행하여 이미 상당한 정도의 납세자 정보자료를 축적 하였으며 정보이용률도 점차적으로 증가하고 있다. 일부 지방에서도 정보확보의 방법을 적극적으로 검토중이다. 예를 들어 북경시 국가세무국에서는 조세회피 방지 관리시스템을 연구·개발, 응용하여 전면적으로 북경시 기업의 관련 거래 정보를 확보하여 조세회피 방지의 감독·관리 효율을 향상시켰다. 현재 본국은 이미 북경시 25만 여호의 관련 거래신고 정보 중에서 조세회피 방지 관리정보시스템을 이용하여 1만호의 유효적인 신고정보를 구분하여, 다음 조세회피 방지의 거시적인 분석과 종합적인 선택의 고효율적인 추진에 든든한 기초를 다졌다. 본 시스템은 3가지 종류의 데이터, 즉 종합징세관리시스템 중의 세무등기정보, 관련 신고정보, 소득세 신고정보가 포함된다. 기업기능위험분석표, 기업연도 관련거래 재무현황분석표 등 자료 및 외부 조세 관련 정보, 예를 들면 중점업체 상장회사 공개정보, 전문적인 납세평가지국이 평가한 업체 이윤율 등 경영 데이터들이다. 기업 관련 거래상황, 이익현황, 기능 위험담보현황 및 조세회피 관련 거래 여부 등 요소에 대한 분석을 통하여 또 컴퓨터의 지표설정의 상이한 경보치에 따라 최종적으로 의심가는 기업명단을 선별해 낸다. 컴퓨터 선택안 기초 상에 시스템 중의 재무데이터와 동기자료 정보를 이용하여 세무인원이 의심가는 기업에 인원, 컴퓨터 결합의 케이스 분석을 실행하여 조세회피 의문점을 가지고 정확한 원천을 조사 및 확정한다.²⁶⁾

3) 조세회피 대응방안 정보관리의 점진적인 개선

25) 국가세무총국 사이트 세수법규 부분 참고

26) 유아군 팽건군, 「북경국세연구개발응용반세금회피시스템 감독통제 관련 거래정보」, 『중국세무보』 2013년 5월 16일.

2005년 3월부터 중국 국가세무총국은 안건의 감독·통제 관리시스템을 구축하기 시작하여 각 세무부문에서 조세회피 방지 입안하였다. 결심시 관련 자료를 세무국에 제출하여 접수시키므로 정보 수집을 강화하고 정부 집행 고도의 일치성을 유지하였다. 중국은 현재 전국에 조세회피 방지 정보시스템을 구축하고 있으며, 특이할 점은 상장그룹의 데이터베이스를 구축한 것이다. 기업을 조사하는 것은 비교할 수 있는 기업을 찾고, 분석을 통해 비교할 수 있는 기업의 이전가격 수준과 이윤 수준을 확인한다.

4) 조세조약 체결 및 국제기구 가입

2013년 10월 12일 중국은 99개 나라와 조세조약 및 9개 국제세수정보 교환협정을 체결하였고, 효력이 발생한 세수협정은 96개에 달하며, 홍콩과 마카오 두 국가에 세수 배치²⁷⁾를 하였다. 이런 협정과 배치의 결과 대다수의 국가와 정보교환을 하였다. 또한, 앞에서 서술한 것과 같이 중국은 국제탈세정보센터에 가입하였고, 「다자간 조세행정공조협약」을 체결했다. 이런 방법으로 중국은 국제조세회피 정보수집의 경로를 넓히고 있다.

나. 개선사항

다른 나라의 경험과 교훈을 본보기로 삼아, 앞으로 중국은 다음과 같은 몇 가지 방면에서 중국의 조세회피 방지를 위한 정보 확보 업무를 추진할 것을 제안한다.

1) 유럽연합 마스터파일제도 참고

첫째, 중국 자회사에서 제공한 특정 기간의 자료로 관련 거래정보를 전부 파악할 수 없는 경우 중국 세무당국이 다국적 기업에게 중국의 '중국투자'에서 유럽연합의 마스터파일과 유사한 자료제출을 요구할 수 있다. 이 경우 다국적 기업은 최소한 중

27) 참고 국가세무총국 사이트 세수협정과 세수배치 부분에 대하여

국의 각 자회사의 기능, 위험과 자본 및 관련 가격정책을 전반적으로 설명할 것을 요구할 수 있다. 다국적 기업의 '중국투자'는 중국의 각 자회사의 관련 정보를 장악하고 중국의 세무관리팀이 있으며, 기본적으로 세무의 집중관리를 실행하기에 중국의 이전가격제도를 이해하고 마스터파일과 유사한 전면적인 설명을 제공할 능력을 가지고 있다.

둘째, 만약 기업의 모회사에서 마스터파일을 구비한다면 중국 세무당국에서는 '중국투자'에서 제공한 마스터파일과 모회사의 마스터파일이 일치되도록 요구할 수 있다. 비록 중국의 세무당국이 중국의 자회사가 모회사의 마스터파일을 제공할 것을 강제로 요구할 수는 없다. 그러나 제공한 중국의 마스터파일로 확정가능하며, 모회사의 기능과 위험, 자산 및 가격 원칙 등 현황을 더 많이 이해할 수 있다.

셋째, 기업그룹이 중국과 동아시아 각국(예를 들면 한국 등), 중국과 동남아시아국가연합 국가 사이 혹은 대중화지역(중국대륙, 홍콩, 마카오와 대만)사이에 존재하는 관련 거래 증명자료에 대해, 유럽연합의 마스터파일과 유사한 개념을 탐구, 도입하고, 점차 지역의 마스터파일제도를 구축할 수 있다.

넷째, 시기가 성숙되면 유럽연합 혹은 기타 나라와 관련 있는 국가에 존재하는 관련 거래의 기업그룹에 유럽연합의 마스터파일 사항에 대한 협상을 고려할 수 있다.

결론을 말하자면 마스터파일을 통하여 중국투자의 전반적인 설명이 가능하다면, 중국에 투자한 다국적 기업은 납부세액을 절감하면서 원가를 따르는데 이익이 있다. 그리고 그룹 내 이전가격정책의 일관성을 유지하며 업무부문과 인원을 인수하여 효과적으로 징수위험을 피할 수 있다. 중국 세무당국의 관점에서 말하면, 마스터파일을 통하여 전면적으로 기업그룹의 전체 면모와 가치사슬 프로세스를 이해하고 조세회피 방지 업무의 실제 효율을 향상하고 세금, 기업 쌍방이 다 같이 이익을 얻는 방법이다.

2) 세무중개의 감독·관리 및 세무중개의 합작 강화

중국은 미국, 영국의 관리방법을 본받아 법률상 세무중개에서 조세회피 공시규정을 발표한다.

첫째, 세무중개와 공조약정을 체결한다. 서면형식으로 세무중개의 관련 행위를 규

범화한다. 세부적인 내용으로는 세무중개에서 검사에 필요한 조세계획의 프로그램을 제공하고, 요구에 따라 세무당국에 조세회피 공시규정 관련 정보를 사전 공표한다. 조세회피 공시규정의 관련 정보를 보존하고, 정기적인 내부심사제도를 구축한다. 관련 조세계획의 데이터베이스를 구축하고, 전문책임자를 지정하는 형식이다. 세무당국에서는 반드시 합작, 복종계약의 집행현황에 대해 감독·통제와 검사를 하므로 세무중개의 순종과 집행계약을 확보한다.

둘째, 세무중개에 조세회피 공시규정 방안에 대해 사전 공표할 법률법규를 제정할 것을 요구한다. 세부적인 내용으로는 예를 들거나 구체적으로 설명하는 방식으로 조세회피 공시규정 방안에 대해 정의를 내리고, 조세회피 공시규정 방안의 책임자를 규정, 공표하며 공표시간을 규정한다.

셋째, 세무중개의 검사와 회계심사를 강화한다. 세무당국은 마땅히 유한한 자원을 집중하여 위험성이 높은 두개의 검사와 회계심사를 추진하고 복종세법을 촉진한다.

3) 전국적인 조세회피 방지 정보시스템 설치

중국 세무시스템 내부정보를 계속적으로 이용하는 기초 위에 여러 가지 상업데이터베이스 수집관련 정보를 구입하며, 그 외에 세관, 상공, 은행, 재정, 대외경제무역 등 부문과 협조하여 정보를 공유해야 한다.

앞에서 말한 대책을 사용하는 것 이외에 중국은 조세회피 방지 관련 입법을 완전하게 해야 한다. 주요 내용으로는 개인소득세, 영업세 등 기타 세금 관련 문제를 조세회피 방지 입법에 포함하여 세수관리법과 기업소득세 법률상에서의 연결을 진일보로 완전하게 하고, 세수관리법에 이자조항 및 기타 일반적 조세회피 방지 조치를 추가하여 더 많은 국제조세회피 정보를 파악할 수 있도록 한다.

참고자료

유아군 팽건군, “북경국세연구개발응용반세금회피시스템 감독통제 관련 거래정보”,
중국세무보, 2013년 5월 16일.

더글라스·이검, “이전가격실무지침” CCH China, 2010, 2009.

OECD, Study into the Role of Tax Intermediaries, 2008.