

역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안에 대한 연구

2022. 6.

정훈·이나현·김치울



연 구 진

연구책임자

정 훈 세정연구팀장

공동연구원

이나현 세정연구팀 특수전문직4급

김치울 세정연구팀 위촉연구원

목 차

I. 서론	1
II. 역외 조세불응(offshore tax non-compliance) 개념과 범위	6
1. 역외 조세불응 개념	7
2. 역외 조세불응 범위	10
가. 역외 조세회피	10
나. 역외 조세포탈	11
3. 제III장 및 제IV장 연구의 요지	13
III. 국내 역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안	16
1. 행정적 대응	16
가. 가산세 부과	16
나. 신고의무 부과 및 적발기능 강화	19
2. 형사처벌	21
가. 조세범 처벌법	22
나. 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률	25
다. 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률	25
IV. 해외 주요국 역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안	27
1. 미국	27
가. 행정적 대응	27
나. 형사처벌	43
2. 일본	46
가. 행정적 대응	46

나. 형사처벌	53
3. 영국	55
가. 행정적 대응	55
나. 형사처벌	68
4. 호주	71
가. 행정적 대응	71
나. 형사처벌	84
V. 국제 비교	86
1. 가산세 부과 비교	86
2. 신고의무 부과 및 적발기능 강화 비교	94
3. 형사처벌 규정 비교	104
VI. 향후 논의 가능한 쟁점	109
1. 행정적 제재 관련 향후 논의 가능한 쟁점	112
가. 조세불응의 위험도에 따른 가산세의 차등 부과	112
나. 「국제기본법」상 “부정행위를 수반한 미신고 등”을 판단하기 위한 기준을 구체적으로 명시	116
다. 납세자 행동의 불법성 정도에 따른 가산세의 차등 부과	119
2. 형사적 제재 관련 향후 논의 가능한 쟁점	122
가. 역외 조세불응에 대한 수사기관의 입증책임 경감	122
나. 고의에 의한 단순 미신고 행위에 대한 형사처벌 조항 신설	123
참고문헌	130

표 목차

〈표 II-1〉 역외 조세불응 범위 및 사후적 대응 방안	14
〈표 III-1〉 우리나라 역외 조세불응 행위에 적용되는 가산세	18
〈표 III-2〉 우리나라 신고의무 부과 및 적발기능 강화 제도와 행정적 제재	21
〈표 III-3〉 우리나라 역외 조세불응 행위에 적용되는 형사처벌 규정	26
〈표 IV-1〉 미국 역외 조세불응 행위에 적용되는 가산세	33
〈표 IV-2〉 미국 의무보고제도상 실질적인 조력자의 일정 금액요건	34
〈표 IV-3〉 미국 의무보고제도 미이행 행정적 제재	38
〈표 IV-4〉 미국 해외금융계좌 신고의무 미이행 사후적 대응 방안	41
〈표 IV-5〉 미국 해외금융자산신고 미이행 행정적 제재	43
〈표 IV-6〉 미국 역외 조세불응 행위에 적용되는 형사처벌 규정	46
〈표 IV-7〉 일본 역외 조세불응 행위에 적용되는 가산세	50
〈표 IV-8〉 일본 역외재산조서신고 미이행 사후적 대응 방안	52
〈표 IV-9〉 일본 역외 조세불응 행위에 적용되는 형사처벌 규정	55
〈표 IV-10〉 영국의 과세투명성 정도에 따른 해외 국가 범주	59
〈표 IV-11〉 영국 역외 신고·지연가산세	61
〈표 IV-12〉 영국 역외 과소신고 등 정확성 관련 가산세	62
〈표 IV-13〉 영국 역외 납세의무 불성실 가산세	63
〈표 IV-14〉 영국 의무보고제도 미이행 행정적 제재	68
〈표 IV-15〉 영국 역외 조세불응 행위에 적용되는 형사처벌 규정	71
〈표 IV-16〉 호주 초대형 글로벌단체 외 신고 제출서류 관련 가산세	78
〈표 IV-17〉 호주 초대형 글로벌단체 신고 제출서류 관련 가산세	80
〈표 IV-18〉 호주 초대형 글로벌단체 적격서식 미제출 가산세	80

〈표 IV-19〉 호주 역외 조세불응 행위에 적용되는 가산세	81
〈표 IV-20〉 호주 역외 조세불응 행위에 적용되는 형사처벌 규정	85
〈표 V-1〉 국내 및 해외 주요국 역외 조세불응 행위에 적용되는 신고·지연가산세 비교	92
〈표 V-2〉 국내 및 해외 주요국 역외 조세불응 행위에 적용되는 과소신고 가산세 비교	93
〈표 V-3〉 미국과 영국 의무보고제도 신고의무자, 신고대상 거래 비교	95
〈표 V-4〉 미국과 영국 의무보고제도 행정적 제재 비교	96
〈표 V-5〉 국내 및 해외 주요국의 역외계좌, 자산 신고기준과 판정시기	98
〈표 V-6〉 역외계좌·자산 등에 대한 신고의무 위반 시 국내 및 해외 주요국 제재 비교	101
〈표 V-7〉 국내 및 해외 주요국의 역외 조세불응에 대한 제도적 체계 비교	102
〈표 V-8〉 국내 및 해외 주요국의 역외 조세불응에 적용되는 형사처벌 규정 비교	107
〈표 VI-1〉 OECD가 제시한 조세피난처 판단 기준	114
〈표 VI-2〉 ‘부정행위’ 정의에 관한 법령 비교	118

I. 서론

- 우리나라는 코로나19의 장기화 및 물가 상승 등의 요인으로 불안정한 경제적 상황이 장기화되고 있으나 이러한 상황 속에서도 주식·부동산 등 자산시장 및 일부 산업은 호황을 맞고 있음¹⁾
 - 코로나19의 경기 침체에 대응하기 위한 유동성 확대가 주식·부동산 등 자산가격의 상승을 촉발하였고 이에 부의 집중과 자산 격차가 더욱 심화되고 있음
 - 국내 산업시장에서는 거대 자본과 공급망(Global network)을 보유한 디지털 기업 등 다국적기업이 플랫폼 경제 등에 시장 주도자(Rule Maker)로서 관련 시장을 지배하고 있음
 - 디지털경제의 확산 및 금융기술(Fintech)과 같은 기술의 발달로 전자상거래 등 플랫폼 경제의 규모가 점점 확대되고 있음

- 이러한 호황 속에서 과세관청의 감시를 피해 역외비밀계좌, 금융기술 등을 이용한 신종 탈세수법이 등장하고 있음²⁾
 - 역외 개설한 비밀계좌로 자금이 유입되거나 투자 목적으로 역외에서 은밀하게 자금이 역반입되고 있으며, 이 과정에서 금융기술 등 인터넷 금융 플랫폼을 통한 송금·수취가 이루어져 과세관청의 감시를 피한 소득탈루가 발생하고 있음
 - 전자지급결제대행은 역직구 등 온라인 판매뿐만 아니라 기업 간 무역거래나 병원·음식점 등 외국인을 대상으로 하는 서비스업 등에서도 폭넓게 이용되고 있음

1) 『한국경제』, 「400조 '유동성 파티'...계산서가 날아온다」, <https://post.naver.com/viewer/postView.naver?volumeNo=33313478&memberNo=37570062&vType=VERTICAL>, 검색일자: 2022. 6. 26.

2) 국세청, 「역외 블랙머니 비밀계좌 운용 및 금융기술(Fintech) 플랫폼을 이용한 신종 역외탈세 등 불공정 역외탈세자 46명에 대해 세무조사 착수」, 보도자료, 2021. 7. 7.

- 대금결제가 전자지급결제대행사 명의로 이루어져 소득이 쉽게 노출되지 않는다는 점을 이용하여 세금을 신고하지 않는 사례가 발생함

- 일반인들은 설계하기 어려운 국제거래를 이용하여 자산을 불리거나, 호황 산업을 영위하는 다국적기업이 국내에서 사업장을 은폐하고 탈세하는 등의 불공정 역외탈세도 발생함³⁾
 - 수십억원 이상의 재산을 보유한 자산가가 해외에 꼭두각시 현지법인을 설립하여 이익을 유보시킨 뒤 역외 비밀지갑처럼 자금을 빼내어 해외자산을 취득하거나 자녀에게 증여하는 등의 방법으로 경제 불확실성 상황 속에서 부를 더욱 증식하고 있음
 - 다국적기업은 글로벌 세 부담을 줄이기 위해 단순 업무지원 용역으로 위장하거나, 계약 쪼개기 등을 통해 국내 고정사업장을 은닉하고 국내 귀속소득을 신고하지 않고 탈세하고 있음
- 이렇듯 디지털경제의 확대로 국내에 있는 납세자가 역외비밀계좌 개설 등을 통해 쉽게 역외활동을 개시할 수 있게 되고, 자산가·다국적기업 등은 조세법의 허점을 파고들고 있음
 - 과세관청이 역내와 비교하여 역외 거래에 대한 정보를 확보하는 것이 어렵기 때문에 납세자는 역내보다 역외를 이용한 탈세에 의욕에 고취될 수밖에 없음
- 역외탈세는 우리나라만의 문제가 아니라 전 세계적으로 발생하고 있으며, 역외 조세회피, 탈세 등에 대처하기 위하여 OECD 회원국과 G20 등이 공동으로 BEPS 프로젝트를 비롯하여 각 국가의 개별적 대응 방안을 마련하고 있음
 - OECD와 G20 회원국들은 역외탈세를 이용한 국가 간 소득이전 및 세원잠식에 대한 공동대응을 마련하기 위하여 BEPS 프로젝트 Action별 권고사항을 발표하

3) 국세청, 「사주지배 현지법인을 이용한 부자탈세, 다국적기업의 조세회피 등 전격 조사착수」, 보도자료, 2022. 2. 22.

고 각 국가들은 이에 맞추어 자국의 상황에 맞게 입법 및 논의가 이루어짐

- BEPS 프로젝트와 별개로 개별 국가 차원에서도 역외탈세를 방지하기 위해 거주자에게 해외금융계좌, 자산 등에 대한 신고의무를 부여하거나, 역외거래 등을 통한 탈세에 보다 엄중한 제재를 가하는 등의 노력을 지속하고 있음

- 이에, 본 보고서에서는 역외 조세회피, 탈세 등 역외활동의 조세법 위반행위에 대한 우리나라 및 해외 주요국의 대응 방안에 관하여 연구함
 - 역외활동의 조세법 위반행위 대응 방안은 사전적 대응 방안과 사후적 대응 방안으로 구분할 수 있는데, 사전적 대응 방안은 예방적 성격이 크고, 사후적 대응 방안은 규율의 성격이 크나, 경우에 따라서 처벌이 될 수 있음
 - 합리적 선택이론 등에 의하면 납세자는 납세의무 미이행에 따른 비용이 효익보다 큰 경우에 납세의무를 준수할 것이므로, 행정벌 및 형사처벌 등은 납세의무 미이행을 미연에 방지하는 예방적 효과를 가질 수 있으나,⁴⁾ 이러한 견해에 관한 논의는 본 연구범위에는 포함되지 않음

- 역외활동의 조세법 위반행위 대응 방안에 대한 선행연구는 역외탈세에 대한 개념 정리, 과세사례 및 판례를 통한 개선방안 제시 등으로 구분됨
 - 오윤(2014)은 조세피난처를 이용한 조세회피 및 탈세의 사례를 찾아 세법의 해석 적용상 나타나는 주요 쟁점에 대해 연구하고 올바른 해석과 입법적 개선 방향을 모색함
 - 윤해성 외(2014)는 역외탈세로 분류되는 행위들의 유형을 분석하고 법적 쟁점을 도출함
 - 정재현 외(2014)는 역외탈세 방지를 위한 법 제도 개선방안을 조세피난처의 개념과 페이퍼 컴퍼니 및 구체적인 과세방안으로 구분하여 현행 제도의 문제점과 그에 대한 개선방안에 대해 살펴봄

4) 최인혁·홍성희·김효림, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 세법연구 20-09, 한국조세재정연구원, 2020, pp. 13~14

- 이영환 외(2015)는 역외탈세 방지를 위한 제도도입, 대상 확대 및 처벌 강화를 위한 최근 법률안들에 대한 쟁점을 분석함
 - 서보화(2016)은 해외 조세피난처를 통한 역외탈세에 강력한 처벌을 동반하는 형사법적 대응을 강화해야 한다는 문제의식을 기초로 역외탈세의 형사법적 문제점 및 형사법적 대응수단에 대해 살펴봄
 - 문예영(2019)은 국내·외 실무사례 및 제도분석을 통해서 조세회피 및 역외탈세 유형을 검토하고 이를 통하여 정책적인 시사점을 도출함
- 본 연구는 조세법 위반행위 대응 방안 중 우리나라 및 해외 주요국의 행정적 대응 및 형사처벌 등에서 역외활동에 대한 사후적 대응 방안을 다룬다는 점에서 차별성이 있음
- 행정적 대응은 역외활동이 조세법 위반 시 적용되는 가산세 및 이를 사전 방지 및 사후 적발 등을 강화하기 위한 제도적 장치의 과태료 등 행정적 제재를 말함
 - 형사처벌은 역외활동이 조세법 위반 시 적용되는 형사처벌 규정을 말함
- 다만, 역외거래 등 역외활동의 조세법 위반행위 사례에 관한 조사보다는 역외활동으로 조세법 위반행위를 한 경우, 그 행위를 규율 및 처벌하는 각국 세법 등의 법률 규정과 과세관청의 행정편의를 위한 제도 등으로 연구범위를 한정함
- 가산세 등 행정벌을 포함하는 행정적 제재와 조세포탈죄 등 형사처벌 규정을 위주로 조사함
 - 해외 주요국 역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안에 관한 조사에서는 행정벌 또는 형사처벌 규정의 존부 및 적용을 위한 요건 등을 위주로 살펴보고, 각국 과세관청의 실무처리지침 또는 납세자의 양형에 관한 법원의 태도 등에 대한 논의는 본 연구범위에 포함되지 않음
- 본 보고서 각 장의 구성은 다음과 같음
- 제II장에서는 역외활동의 조세법 위반행위를 포괄적으로 설명하기 위한 개념인

역외 조세불응의 개념과 범위 및 사후적 대응 방안에 대해서 설명하고 이를 바탕으로 제Ⅲ장 및 제Ⅳ장의 연구의 요지에 대해서 기술함

- 제Ⅲ장에서는 우리나라, 제Ⅳ장에서는 해외 주요국 역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안에 대해서 조사한 내용을 기술함
- 제Ⅴ장에서는 제Ⅲ장과 제Ⅳ장에서 조사한 내용을 공통항목 위주로 비교함
- 제Ⅵ장에서는 제Ⅴ장을 통해 도출한 향후 논의 가능한 쟁점들을 행정적 제재와 형사처벌로 구분해서 관련 내용을 기술함

II. 역외 조세불응(offshore tax non-compliance)

개념과 범위

- 역외활동이란 용어는 흔히 쓰이지는 않지만, 본 보고서에서는 각국의 법률에 명시되어 있거나, 통상적으로 인식하고 있는 역외거래·역외계좌개설·역외자산 취득 등 역외에서 이뤄지는 경제활동을 포괄하여 설명하기 위해 사용함
- 우리나라는 「국제조세조정에 관한 법률」에 ‘국제거래’에 대해서 명시하고 있음
 - 국제거래란, 거래 당사자 중 어느 한쪽이나 거래 당사자 양쪽이 비거주자 또는 외국법인(비거주자 또는 외국법인의 국내사업장은 제외함)인 거래로서 유형자산 또는 무형자산의 매매·임대차, 용역의 제공, 금전의 대차, 그 밖의 거래자의 손익 및 자산과 관련된 모든 거래를 말함⁵⁾
- 영국도 역외거래 사안(offshore matters)과 역외이전(offshore transfers) 등에 대해서 명시하고 있음⁶⁾
 - 역외거래 사안(offshore matters)은 역외 거래·활동 등에서 발생한 소득, 역외자산 취득·매매 등으로 발생한 자본이득 등을 말하며,⁷⁾ 역외이전(offshore transfers)은 과세대상 소득을 역외에서 수령한 경우, 과세대상 소득을 법정신고일 이전에 역외로 이전한 경우, 자본이득세·상속세 과세대상 자산의 이전 거

5) 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조 제1항

6) GOV.UK, “Compliance checks: penalties for offshore non-compliance – CC/FS17,” <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

7) GOV.UK, “Compliance checks: penalties for offshore non-compliance – CC/FS17-Offshore matters,” <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

II. 역외 조세불응(offshore tax non-compliance) 개념과 범위 7

래를 법정신고일 전에 역외로 이전한 경우 등을 말함⁸⁾

- 이러한 역외활동에서 발생한 소득, 역외에 개설한 계좌 유무, 역외에서 취득한 자산 유무 등에 대해서 각국의 조세법에 따른 신고의무를 이행해야 하나, 이행하지 않은 경우 등이 역외활동의 조세법 위반행위임
- 역외거래 등으로 발생한 소득, 역외계좌에서 발생한 이자소득, 역외자산의 매매 등으로 발생한 양도소득 또는 자본이득 등을 각국의 조세법에 따라 해당 세목을 신고할 때 이들을 포함해서 신고해야 하지만, 미신고하거나 이를 회피하거나 고의로 포탈하는 행위 등을 한 경우임
- 역외계좌 및 자산 유무 등에 대해서 조세법에 따른 신고의무가 있으나, 마찬가지로 이를 미신고, 회피 등을 한 경우도 해당됨

1. 역외 조세불응 개념

- 본 연구에서는 역외활동의 조세법 위반행위를 편의상 구분하기 위해 역외 조세불응(offshore tax non-compliance)이란 개념을 사용함
- 역외 조세불응이란 법에서 정의된 개념은 아니고 실무상 대한민국 영토 밖에서 이루어지는 조세회피 및 조세포탈 관련 행위를 포섭하여 설명하기 위한 것임
- 통상 역외 조세불응과 관련하여 실무상 가장 문제가 되는 것은 조세피난처를 활용한 세금 포탈임
 - 조세피난처는 소득세와 같은 세금을 부과하지 않거나 낮은 세율로 과세하는 지역을 말함⁹⁾

8) GOV.UK, "Compliance checks: penalties for offshore non-compliance - CC/FS17-Offshore transfers," <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

9) 서보하, 「역외탈세의 형사법적 제문제와 대응 방안」, 『법학논문』, 제29권, 2016, p. 173

- 해외 저세율 지역에 가공의 회사를 설립한 후 그 회사가 수익이나 소득을 올린 것처럼 위장하여 실질적인 주체인 국내 거주자는 세금을 납부하지 않게 하거나 축소하는 방식으로 세금을 포탈하고 있음^{10), 11)}
 - 특정기업이 해당 국가에 페이퍼 컴퍼니를 설립하여 기업활동에 따른 거래를 수행하는 반면 조세피난처는 세금이 면제되거나 현저히 경감되는 지역이므로 역외 탈세의 대상으로 이용되고 있음¹²⁾
- OECD는 2001년에 조세피난처에 해당하는지 여부를 판단하기 위한 세 가지 기준을 제시함^{13), 14)}
- 과세하지 않거나 낮은 세율이 적용되는 곳
 - 타 정부가 조세포탈 목적의 납세자를 파악하기 위해 필요한 정보의 교환을 막는 법 또는 행정적 관행이 있는 곳
 - 법률 적용의 투명성이 결여된 곳
- 역외 조세불응으로 검토될 수 있는 문제는 소득의 실질적 귀속과 형식적 귀속의 주체가 달라질 수 있는 점과 그 과정에서 역외거래 등에서 발생한 소득이 과세 당국에 적법하게 신고되지 않고 누락된다는 점임
- 역외 조세불응은 국가 재정 수요를 충당하기 위한 자금 조달에 어려움을 유발함
 - 조세공평의 원칙을 저해하여 납세자들 간 불공평을 야기하고 사회 배분적 정의를 후퇴시킴

10) 윤해성·박미숙·서주연, 『역외탈세의 유형분석과 법적 쟁점』, 한국형사정책연구원, 2014, p. 33

11) Newsis, 「유령회사 세워놓고 역외탈세...금수저·자산가 44명 세무조사」, 2022. 2. 22., https://newsis.com/view/?id=NISX20220222_0001767950&cID=10401&pID=10400, 검색일자: 2022. 5. 3.

12) 정재현·정지선, 「판례분석을 통한 조세피난처 역외탈세에 관한 연구」, 『조세학술논문집』, 제30집, 2014, p. 181

13) OECD, *The 2001 progress report: THE OECD'S PROJECT ON HARMFUL TAX PRACTICES*, <https://www.oecd.org/tax/harmful/oecdreleasesprogressreportonaddressingharmfultaxpractices.htm>, 검색일자: 2022. 5. 10.

14) OECD 1998년 보고서에서는 조세피난처를 판단하는 기준으로 1) 무과세 또는 저세율 부과, 2) 효율적인 정보교환의 부재, 3) 법률 적용의 투명성 결여, 4) 실질적 경제활동의 부재 등을 실시하였으나, 2001년 보고서를 통해 조세피난처의 판단 기준 중 '실질적 경제활동의 부재'를 삭제하였음

II. 역외 조세불응(offshore tax non-compliance) 개념과 범위 9

- 납세자의 조세부담경감행위에 관하여 연구자에 따라 절세, 조세회피, 탈세, 조세포탈 네 가지 범주로 나누기도 하나,¹⁵⁾ 본 연구는 과세원칙을 벗어난 조세불응 행위를 대상으로 한정하므로 그 범주를 크게 조세회피와 조세포탈 두 가지로만 구분함
 - 절세는 행위 형식적으로나 실체적으로나 조세법 및 과세원칙에 반하지 않는 적법행위이므로 조세불응의 범주에서 살펴볼 이유가 없음
 - 통상 절세는 ‘조세법규가 예정하는 바에 따라 합법적인 수단으로 조세부담의 경감을 도모하는 행위’를 말함¹⁶⁾
 - 탈세는 「조세법 처벌법」 제3조에서 규정하고 있는 조세포탈의 개념에서 “사기나 그 밖의 부정한 행위”를 수단으로 하지 않은 조세포탈행위를 말하는 것이므로 조세포탈의 범주에 포섭하여 살펴볼 수 있음
 - 통상 탈세는 조세의 부과·징수권을 직접 침해하여 세수의 감소를 초래하는 행위로 납세자에게 납세의무가 성립함에도 이를 이행하지 아니하고 조세채권에 대한 침해수단이 사기나 그 밖의 부정한 행위에 이르지 않은 행위를 말함¹⁷⁾

- 조세불응(non-compliance)에 관한 본 연구범위에 단순 미신고와 같이 고의를 수반하지 않은 조세질서범에 관한 논의는 제외함
 - 본 연구는 역외활동에 기인한 조세포탈 또는 조세회피에 집중하기 위해 단순 조세질서 위반행위의 형사처벌은 제외함
 - 다만, 조세포탈범의 경우에 행정벌인 가산세 등은 「국세기본법」에 따라 부과되므로 가산세에 대한 내용은 조세불응의 사후적 대응 방안에 포함함
 - 조세포탈 또는 조세회피 행위에 대한 행정적·형사적 사후적 대응 방안을 지칭하는 용어가 따로 존재하지 않아 본 보고서에서는 조세불응이라는 포괄적인 개념을 사용하되 범위를 이와 같이 한정함

15) 이준봉·이재호, 「역외탈세의 논의국면에서 본 탈세의 개념체계」, 『조세학술논문집』, 제30집, 2014, p. 1

16) 안경봉, 「조세회피에 관한 연구: 미국 판례법을 중심으로」, 『조세학술논문집』, 제8집, 1992, p. 112

17) 한국국제조세협회, 『역외탈세』, 삼일인포마인, 2014. p. 27

2. 역외 조세불응 범위

가. 역외 조세회피

- 조세회피는 법적으로는 적법한 행위이나 우회적인 수단을 이용하여 실질적으로는 법이 금지하고 있는 내용을 실현한 경우를 말함¹⁸⁾
 - 조세회피는 사법상 유효한 거래형식을 전제로 개별 세법 규정의 과세요건을 충족하지 아니하여 형식적으로는 적법한 행위에 해당함
 - 실질적으로는 조세부담의 감소를 발생시켜 세법 규정의 입법목적에 반하게 되는 행위를 말함¹⁹⁾

- 우리나라 세법은 조세회피 행위에도 불구하고 결과적으로 사실상 소득이 귀속되는 명의인에게 납세의무를 부과함
 - 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산, 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있을 때에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 세법을 적용함²⁰⁾
 - 제3자를 통한 간접적인 방법이나 둘 이상의 행위 또는 거래를 거치는 방법으로 이법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받기 위한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질 내용에 따라 당사자가 직접 거래를 한 것으로 보거나 연속된 하나의 행위를 한 것으로 보아 세법을 적용함²¹⁾
 - 과세관청은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계자와의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산과 관계없이 그 법인의 각 사업

18) 윤해성·박미숙·서주연, 『역외탈세의 유형분석과 법적 쟁점』, 한국형사정책연구원, 2014, p. 23

19) 이준봉·이재호, 「역외탈세의 논의국면에서 본 탈세의 개념체계」, 『조세학술논문집』, 제30집, 2014, p. 13

20) 「국세기본법」 제14조 제1항

21) 「국세기본법」 제14조 제3항

II. 역외 조세불응(offshore tax non-compliance) 개념과 범위 11

연도의 소득금액으로 계산함²²⁾

- 국제거래에서도 과세의 대상이 되는 소득, 수익, 재산 행위 또는 거래의 귀속이 명의일 뿐이고 사실상 귀속되는 자가 따로 있는 경우에는 사실상 귀속되는 자를 납세의무자로 하여 조세조약을 적용함²³⁾
 - 국제거래에서 법 또는 조세조약에서 정한 혜택을 받기 위하여 제3자를 통한 간접거래, 우회거래를 한 것으로 인정되는 경우에는 그 경제적 실질에 따라 당사자가 직접거래를 한 것으로 판단함²⁴⁾
- 실질과세주의를 위반한 조세회피 행위일지라도 해당 행위가 사기 그 밖의 부정한 행위를 통한 조세포탈범행으로 나아가지 않았다면 형사처벌을 받지 않음
 - 조세포탈범행이란 사기나 그 밖의 부정한 행위를 통해 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받음으로써 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적인 행위를 말함
 - 조세회피로 나아간 행위의 사법적 효과에도 불구하고 개별 세법상의 일정 요건을 충족한 행위에 대해서는 세법적 의의에 따라 세법을 적용하는 방식으로 제재하고 있음²⁵⁾

나. 역외 조세포탈

- 조세포탈은 납세자가 납세의무 자체를 피하거나 줄임 없이 세법 규정을 직접 침해함으로써 납세의무를 면하는 일련의 행위라고 이해할 수 있음²⁶⁾
 - 납세자의 거래형식이 개별 세법 규정의 과세요건을 충족하여 납세의무가 성립함에도 의무를 이행하지 않고, 납세의무의 불이행이 과세권자의 조세채권을 침해함

22) 「법인세법」 제52조

23) 「국제조세조정에 관한 법률」 제3조 제1항

24) 「국제조세조정에 관한 법률」 제3조 제2항

25) 오윤, 「조세피난처를 이용한 조세회피와 탈세 대응 방안」, 『조세학술논문집』, 제30집, 2014, p. 146

26) 이준봉·이재호, 「역외탈세의 논의국면에서 본 탈세의 개념체계」, 『조세학술논문집』, 제30집, 2014, p. 16

- 우리나라의 경우 조세포탈 행위 중 ‘사기 그 밖의 부정한 행위’로 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 경우에는 조세포탈죄가 성립되어 형사처벌을 받게 됨²⁷⁾
- 조세포탈죄는 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위로서 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적인 행위’를 구성요건으로 하고 있음
- 단순 미신고나 과소신고 행위는 물론 일정한 행위유형을 수반한 역외 조세포탈 행위일지라도 위와 같은 구성요건을 수반하지 않은 경우에는 조세포탈죄가 성립되지 않아 형사처벌 대상에서 제외됨²⁸⁾
 - 판례는 다른 사람 명의의 예금계좌를 빌려 차명계좌로 이용한 행위에 대하여, 어느 경우에도 적극적 소득은닉 행위가 된다고 단정할 것은 아니지만 차명계좌를 이용하면서 여러 곳의 차명계좌에 분산입금하거나 또는 단 1회의 예입이라도 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 등의 경우는 적극적 은닉 의도가 있었다고 판단함²⁹⁾
 - 이 경우 조세의 부과 및 징수를 현저히 곤란하게 만든 것에 해당하므로 ‘사기 기타 부정한 행위’에 해당할 수 있다고 판단함
 - 장부외의 허위기장 행위, 수표 등 지급 수단의 교환반복 행위의 경우도 마찬가지로 지입
- 「조세범 처벌법」에서는 조세포탈범죄가 성립하는 “사기나 그 밖의 부정한 행위”에 해당하는 7가지 구체적인 행위를 정하고 있음³⁰⁾
- 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장
 - 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취
 - 장부와 기록의 파기
 - 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐
 - 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작

27) 「조세범 처벌법」 제3조

28) 임승순, 『조세법』, 박영사, 제20판, 2020, p. 379

29) 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014도3411 판결

30) 「조세범 처벌법」 제3조 제6항

- 「조세특례제한법」 제5조의2 제1호에 따른 전사적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작
- 그 밖에 위계에 의한 행위 또는 부정한 행위

3. 제Ⅲ장 및 제Ⅳ장 연구의 요지

- 역외 조세불응 대응 방안은 사전적 대응 방안과 사후적 대응 방안으로 구분할 수 있음
 - 사전적 대응 방안은 역외 조세불응 행위를 사전에 예방하기 위한 방안으로, BEPS 프로젝트 Action별 권고사항 등 공동대응뿐만 아니라 각국의 상황에 맞게 입법 및 논의가 이뤄지고 있음

- 사후적 대응 방안은 역외 조세불응 행위 발생 이후에 규율 또는 처벌하기 위한 대응 방안으로, 각국의 조세법 및 형법 등에 규정되어 있는 행정적 제재 및 형사처벌 등으로 구분할 수 있음
 - 행정적 제재는 역외 조세불응 행위 시 각국의 조세법에 따른 조세의 형식으로 부과되는 가산세³¹⁾ 등을 말하고, 가산세 등 부과대상인 역외 조세불응 행위에 각 국가별 일정 행위유형 기준인 고의, 거짓 및 기타 부정행위 등이 수반되면 형사처벌하고 있음

- 앞서 역외 조세불응 행위를 조세회피와 조세포탈 행위로 구분함
 - 조세회피 행위는 납세자의 거래형식이 개별 세법 규정의 과세요건을 충족하지 아니하여 외관상 납세의무가 성립되지 않은 경우로 이러한 행위가 각 국가별 조세회피 방지에 관한 기준 등을 위반한 경우, 부정한 행위에 의한 조세포탈범행인 경우 등에 행정적 제재 및 형사처벌함

31) 가산세는 세법 등에서 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보하기 위하여 세법에 따라 산출한 세액에 가산하여 징수하는 금액을 말함(「국세기본법」 제2조 제4항)

- 우리나라의 경우 실질과세주의에 따라 조세회피 행위에도 불구하고 결과적으로 사실상 소득이 귀속되는 명의인에게 납세의무를 부과하고 있는데, 실질과세주의를 위반한 조세회피 행위로 조세법의 납세의무 등을 위반한다면 가산세가 부과됨
 - 또한 해당 행위에 사기나 그 밖의 부정한 행위 등의 유무에 따라 형사처벌 대상이 될 수 있음
- 조세포탈 행위는 납세자의 거래형식이 개별 세법 규정의 과세요건을 충족하여 납세의무가 성립함에도 납세자가 단순 미신고 또는 과소신고 및 일정 행위유형을 수반하여 그 의무를 이행하지 않는 것으로, 과세당국의 조세 징수권을 직접적으로 침해한 행위이므로 조세포탈 행위에 대해서 행정적 제재 및 형사처벌하고 있음
- 단순 미신고, 과소신고 등 조세포탈 행위를 한 경우에는 가산세가 부과되나, 사기나 그 밖의 부정한 행위가 수반되지 않는다면 형사처벌의 대상이 되지 않음
 - 납세의무를 가진 납세자가 사기나 그 밖의 부정한 행위를 통해 과세당국의 조세 부과를 적극적으로 현저히 곤란하게 또는 불가능하게 하는 경우 조세포탈 죄가 성립되어 형사처벌의 대상이 됨

〈표 II-1〉 역외 조세불응 범위 및 사후적 대응 방안

역외 조세불응의 범위	과세요건 충족 여부		사후적 대응 방안	
조세회피	형식적	과세대상 아님	각 국가별 조세회피 방지에 관한 기준 위반 시 가산세 대상이나, 형사처벌 대상은 아님	
	실질적	과세대상		
조세포탈	형식적·실질적 과세대상		단순 미신고·과소신고 등을 통한 면탈 행위	가산세 부과대상이나, 형사처벌 대상은 아님
			사기나 그 밖의 부정한 행위를 통한 적극적 면탈행위	조세포탈죄가 성립하여 형사처벌 대상임

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 작성

II. 역외 조세불응(offshore tax non-compliance) 개념과 범위 15

- 사전적 대응 방안인 해외금융계좌·자산신고제도 등 제도적 장치는 역외 조세불응 범위에 포함되지 않지만, 이러한 제도적 장치의 신고의무 등을 미이행하는 경우에는 역외 조세불응 범위에 포섭될 수 있으며, 행정벌 또는 일정 기준에 따른 형사처벌 등 사후적 대응 방안을 하고 있음
 - 각 국가별로 제도적 장치의 실시 여부 및 사후적 대응 방안에는 차이가 있겠지만, 우리나라의 경우 해외금융계좌 신고의무 미신고 또는 과소신고 등 미이행 시 해당 금액의 20% 이하에 상당하는 과태료³²⁾를 부과하고 있음

- 제II장의 논의를 바탕으로 제III장 우리나라, 제IV장 해외 주요국 역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안에 대해서 조사함
 - 각 국가별 역외 조세불응에 대한 특별법 등이 제정되어 있는지, 역외에만 적용되는 가산세 규정 등이 있는지에 초점을 맞추어 역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안을 행정적 대응과 형사처벌로 구분함
 - 행정적 대응에는 각 국가별 조세회피 방지에 관한 기준 등을 간략히 기술하고 이어서 ① 가산세 부과, ② 신고의무 부과 및 적발기능 강화로 구분하여 역외 조세불응 시에 적용되는 규정들을 기술함
 - 신고의무 부과 및 적발기능 강화 부분에는 사전적 대응 방안인 해외금융계좌·자산신고제도 등 제도적 장치의 간략한 소개와 이러한 제도적 장치의 신고의무 등을 미이행하는 경우에 적용되는 과태료 등 행정적 제재와 일정 기준에 따른 형사처벌 등 사후적 대응 방안에 대해서 기술함
 - 형사처벌에는 역외 조세불응이 형사처벌로 포섭되는 각 국가별 일정 행위유형 기준과 단순 미신고 및 과소신고에 따른 형사처벌 유무 등에 대해서 조사함

32) 과태료는 「국세기본법」상 의무의 효율적인 이행을 확보하고 국민의 권리와 이익을 보호하기 위하여 질서위반행위(법률상의 의무를 위반하여 징계사유)에 부과하는 것임(「질서위반행위규제법」 제2조)

Ⅲ. 국내 역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안

1. 행정적 대응

- 과세권의 적정한 행사를 실현하기 위해 조세법률주의 원칙에 따라 조세회피 방지에 관한 법률 규정, 세법 규정 등을 근거로 납세자의 역외 조세불응 행위를 제재하고 있음
 - 조세회피 방지에 관한 법률 규정은 일반조세회피 방지 규정 등으로 거래의 실질에 따른 과세부과 원칙을 적용하여 조세회피 여부를 판단하고 있음³³⁾
 - 실질과세의 원칙 적용 외에도 부당한 조세경감 행위를 통한 조세불응,³⁴⁾ 특정 외국법인으로 판단하는 기준³⁵⁾ 등이 있음

- 납세자의 역외 조세불응 행위를 제재하고 있음에도 납세자가 과세원칙을 벗어난 역외 조세불응 행위를 한 경우 행정적 대응으로 가산세와 같은 행정벌을 부과하고 있음
 - 또한 역외 조세불응의 예방 및 과세관청의 적발기능을 강화하기 위한 납세자의 역외 자산, 금융정보 등의 신고의무를 부과하는 제도를 운영하고 있음

가. 가산세 부과

- 「국세기본법」 제47조에서는 세법에서 규정한 의무를 위반한 자에 대한 행정적 제재로 가산세를 부과할 수 있음을 정하고 있음

33) 「국세기본법」 제14조 제1항

34) 「법인세법」 제52조 제1항

35) 「국제조세조정에 관한 법률」 제27조 제1항

- 가산세는 세법에 규정하는 의무의 성실한 이행을 확보할 목적으로 그 의무를 위반한 경우에 당해 세법에 따라 산출한 세액에 더하여 징수하는 금액을 말함³⁶⁾
 - 가산세는 협력 의무 위반에 대한 행정별적 성격을 가짐
 - 역외 조세불응 행위에 따른 가산세는 미신고 가산세, 과소신고 가산세, 초과환급신고가산세 등으로 구분할 수 있음
- 미신고 가산세는 납세의무자가 법정신고 기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 않은 경우로, 그 신고로 납부해야 할 세액의 100분의 20을 부과함³⁷⁾
- 부정행위로 인한 미신고의 경우에는 일반 가산세율의 2배인 100분의 40에 해당하는 가산세를 부과함
 - 부정행위란, 「조세법 처벌법」 제3조 제6항에 해당하는 행위를 말함³⁸⁾
 - 역외거래에서 발생한 부정행위로 미신고한 경우는 100분의 60에 해당하는 가산세를 부과함
 - 부정행위로 인한 미신고 가산세에 대한 가중 규정만을 두고 있었으나 2015년 1월 1일부터 성실신고유도를 통한 역외 조세불응을 방지하기 위해 국제거래가 수반되는 부정행위로 인한 미신고 및 과소신고·초과환급신고 행위에 대해서도 가중된 가산세를 부과함³⁹⁾
- 과소신고 가산세는 납세의무자가 법정신고 기한까지 세법에 따라 신고할 과세표준보다 적게 신고한 경우로, 해당 세액의 100분의 10에 해당하는 금액을 부과함⁴⁰⁾
- 부정행위로 인한 과소신고의 경우에는 일반 과소신고 가산세의 4배인 100분의 40에 해당하는 가산세를 부과함

36) 국세법령정보시스템, 「용어사전」, https://txsi.hometax.go.kr/docs_new/customer/dictionary/view.jsp?word=&word_id=8, 검색일자: 2022. 6. 8.

37) 「국세기본법」 제47조의2 제1항

38) 「국세기본법」 제26조의2 제2항 제2호; 「국세기본법 시행령」 제12조의2 제1항

39) 기획재정부, 「2014년 세법개정안」, 2014, p. 128

40) 「국세기본법」 제47조의3

- 부정행위란, 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에 해당하는 행위를 말함⁴¹⁾
- 역외거래에서 발생한 부정행위로 과소신고한 경우는 해당 세액의 100분의 60에 해당하는 가산세를 부과함
- 초과환급신고가산세는 납세의무자가 법정신고 기한까지 세법에 따라 신고해야 할 환급세액보다 많이 신고한 경우로, 초과환급분 해당 세액의 100분의 10에 해당하는 금액을 부과함⁴²⁾
 - 부정행위로 인한 초과신고한 경우에는 일반 초과환급신고가산세의 4배인 100분의 40에 해당하는 가산세를 부과함
 - 부정행위란, 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에 해당하는 행위를 말함⁴³⁾
 - 역외거래에서 발생한 부정행위로 초과환급신고한 경우는 해당 세액의 100분의 60에 해당하는 가산세를 부과함

〈표 III-1〉 우리나라 역외 조세불응 행위에 적용되는 가산세

구분	성립요건	행정적 제재	
미신고	납세의무자가 법정신고 기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 않은 경우	일반 미신고	해당 세액×20%
		부정 미신고	해당 세액×40%
		역외거래 부정 미신고	해당 세액×60%
과소신고	납세의무자가 법정신고 기한까지 세법에 따라 신고할 과세표준보다 적게 신고한 경우	일반 과소신고	해당 세액×10%
		부정 과소신고	해당 세액×40%
		역외거래 부정 과소신고	해당 세액×60%
초과환급 신고	납세의무자가 법정신고 기한까지 세법에 따라 신고해야 할 환급세액보다 많이 신고한 경우	일반 초과환급 신고	해당 세액×10%
		부정 초과환급 신고	해당 세액×40%
		역외거래 부정 초과환급신고	해당 세액×60%

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

41) 「국세기본법」 제26조의2 제2항 제2호; 「국세기본법 시행령」 제12조의2 제1항

42) 「국세기본법」 제47조의3

43) 「국세기본법」 제26조의2 제2항 제2호; 「국세기본법 시행령」 제12조의2 제1항

나. 신고의무 부과 및 적발기능 강화

- 「국제조세조정에 관한 법률」 제53조는 해외금융계좌를 보유한 거주자 및 내국법인에게 해외보유 금융계좌 신고의무를 부과하고 있음
 - 해외금융계좌를 보유한 거주자 및 내국법인 중 해당 연도의 매월 말일 중 어느 하루라도 해외금융계좌 잔액이 5억원을 초과하는 자는 해외금융계좌정보를 과세관청에 신고해야 함⁴⁴⁾
 - 실질과세원칙에 따라 해외금융계좌 중 계좌 명의자와 실질적 소유자가 다른 경우에는 그 명의자와 실질적 소유자 모두 신고해야 함⁴⁵⁾

- 「국제조세조정에 관한 법률」 제60조 내지 제62조에 따라 역외 조세불응을 방지하기 위한 제도의 실효성 확보를 위해 납세자에게 해외자산의 신고 및 자료제출 등의 의무를 부과하고 이를 위반한 경우 행정질서벌로 과태료를 부과함
 - 국제거래정보통합보고서 또는 국제거래명세서 등을 제출할 의무가 있는 자가 부득이한 사유 없이 제출하지 아니하거나 거짓의 자료를 제출하는 경우 1억원 이하의 과태료를 부과함⁴⁶⁾
 - 조세정보교환협정에 따라 납세의무자의 실제 소유자 정보를 요구받은 자가 정당한 사유 없이 요구받은 정보를 제출하지 않는 경우 3천만원 이하의 과태료를 부과함⁴⁷⁾
 - 해외금융계좌 신고 의무자가 신고기한까지 해외금융계좌정보를 신고하지 않거나 과소신고한 경우 구분에 따라 계산된 금액의 20% 이하에 상당하는 과태료를 부과함⁴⁸⁾
 - 신고를 하지 않은 경우에는 미신고 금액을 기준으로 과태료를 부과함

44) 「국제조세조정에 관한 법률」 제53조 제1항

45) 「국제조세조정에 관한 법률」 제53조 제2항

46) 「국제조세조정에 관한 법률」 제60조 제1항

47) 「국제조세조정에 관한 법률」 제61조

48) 「국제조세조정에 관한 법률」 제62조

- 과소신고한 경우에는 실제 신고한 금액과 신고하여야 할 금액과의 차액을 기준으로 과태료를 부과함

- 「국제조세조정에 관한 법률」 제63조 제1항에 따라 해외직접투자명세서 등의 자료 제출의무가 있는 거주자 또는 내국법인이 자료 제출의무 등을 불이행하거나 거짓의 자료를 제출한 경우 5천만원 이하의 과태료를 부과함
 - 해외직접투자명세서를 제출하지 않거나 거짓된 해외직접투자명세서를 제출한 경우
 - 자료제출 또는 보완을 요구받고 기한 내 해당 자료를 제출하지 않거나 거짓 자료를 제출하는 경우

- 「국제조세조정에 관한 법률」 제63조 제2항에 따라 해외부동산 등에 대한 명세서를 제출할 의무가 있는 자가 이를 불이행하는 경우 과세당국이 해외부동산 등의 취득가액, 처분가액 및 투자운용 소득의 10% 이하의 과태료(1억원을 한도로 함)를 부과함
 - 해외부동산 등에 대한 명세서를 제출을 하지 않거나 거짓된 자료를 제출한 경우
 - 보완을 요구받고도 기한 내 제출하지 않거나 거짓된 자료를 제출한 경우

- 「국제조세조정에 관한 법률」 제63조 제3항에 따라 거주자 또는 내국법인이 취득자금출처소명대상금액의 출처에 대하여 소명하지 않거나 거짓으로 소명한 경우, 과세당국이 소명하지 않거나 거짓으로 소명한 금액의 20%에 상당하는 과태료를 부과함

〈표 III-2〉 우리나라 신고의무 부과 및 적발기능 강화 제도와 행정적 제재

구분	행정적 제재
국제거래명세서 등 미제출 또는 허위 제출	• 1억원 이하의 과태료
조세정보교환협정에 따른 실제 소유자 정보 미제출	• 3천만원 이하의 과태료
해외금융계좌 미신고 또는 과소신고	• 미신고 금액 또는 실제 신고한 금액과 과소신고 금액 차액의 20% 이하 과태료
해외직접투자명세서 자료제출 거부 또는 허위제출	• 5천만원 이하의 과태료
해외부동산등명세서 미제출 또는 허위제출	• 해외부동산 취득가액, 처분가액 및 투자운용 소득의 10% 이하 과태료(1억원 한도)
취득자금출처소명대상금액의 출처 소명 거부 또는 허위 소명	• 소명거부 금액 또는 허위 소명금액의 20% 과태료

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

2. 형사처벌

- 우리나라는 국가의 조세 징수권을 침해한 역외 조세불응 행위를 규제하기 위한 특별법은 존재하지 않으나, 「조세범 처벌법」 등에서 형벌사항을 규정하고 있음
- 역외 조세불응 행위 중 “사기 그 밖의 부정한 행위”로써 조세를 포탈한 경우는 행정적 제재와 더불어 형사처벌을 병과함
 - “사기 그 밖의 부정한 행위”의 행위태양은 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 행위를 말함
 - 조세포탈범은 고의범이므로 납세의무를 지는 사람이 자기의 행위가 사기 기타 부정한 행위에 해당한다는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하는 것이 필요함⁴⁹⁾
- 역외 조세불응에 관한 형벌사항을 규정하고 있는 개별법으로는 「조세범 처벌법」과 조세포탈액이 10억원 이상인 경우 가중하여 처벌하기 위해 적용하는 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 그리고 재산을 국외로 은닉 또는 처분한 경우 처벌하

49) 대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결

기 위한 「특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 등이 있음

가. 조세범 처벌법

- 「조세범 처벌법」 제3조는 “사기나 그 밖의 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자”에 대해 부과되는 형벌을 규정하고 있음
- 동법 제3조 제1항에는 납세의무를 가진 자가 사기 그 밖의 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 부당 환급·공제를 받은 경우 형사처벌함을 실시함
 - 2년 이하의 징역형 또는 포탈세액의 2배 이하의 벌금형에 처함
 - 포탈세액이 3억원 이상이고, 포탈세액 등이 신고·납부해야 할 세액의 100분의 30 이상인 경우는 3년 이하의 징역형 또는 포탈세액의 3배 이하의 벌금형에 처함
- 동법 제3조 제1항의 ‘사기 그 밖의 부정한 행위’에 해당하는 구체적 행위태양으로 동법 동조 제6항의 제1호 내지 6호를 통해 실시하고 제7호에서는 ‘그 밖에 위계에 의한 행위 또는 부정한 행위’라고 포괄적으로 규정함으로써 조세포탈행위를 열거한 행위에만 한정하고 있지는 않음
 - 판례는 ‘부정한 행위’를 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 그 밖의 부정한 적극적인 행위를 말한다고 보고 있음⁵⁰⁾
- 현행법은 단순 미신고 또는 과소신고 행위는 물론 일정 행위유형을 수반한 조세불응 행위라도 이것이 조세의 부과 징수를 현저히 곤란하게 하는 부정한 행위에 해당하지 않는다면 형사처벌의 대상에서는 제외되는 구조를 가지고 있음⁵¹⁾
 - 다른 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 부정한 행위에 해당하지 않지만, 과세대상의 미신고나 과소신고와 아울러 매출 등을 고의로 장부에 기재하는 행위와 같이 적극적

50) 대법원 2012. 3. 15. 선고 2011도13605 판결; 대법원 2012. 6. 14. 선고 2010도9871 판결

51) 임승순, 『조세법』, 박영사, 제20판, 2020, p. 379

은닉의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 조세의 부과와 징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것이라고 판단함⁵²⁾

- 즉, 우리 나라의 경우 어떤 행위를 수반하지 않은 단순 미신고 또는 과소신고의 경우는 조세포탈죄를 구성하지 않지만, 이와 더불어 장부조작, 재산 은닉을 통한 거래조작, 세금계산서 조작 등 적극적인 은닉·조작·은폐행위가 수반된 경우에 조세포탈죄를 구성하게 됨
- 역외 조세불응 행위 중 조세회피는 형식적으로 발생된 거래형식이 세법 규정의 과세요건을 충족시키지 않아 납세의무 자체가 발생되지 않은 것이므로, 조세포탈죄를 구성하지 않아, 「조세범 처벌법」 제3조에 따른 형사처벌 대상이 아님
 - 조세포탈죄가 성립하지 않으므로 이에 대한 기중처벌 규정인 「특정범죄 기중처벌 등에 관한 법률」 제8조 역시 조세회피 행위에는 적용되지 않음
- 「조세범 처벌법」 제9조(성실신고 방해 행위)에서는 납세자의 세무대리인 등이 조세의 부과 또는 징수를 면하게 하기 위하여 세무신고 등을 거짓으로 신고하거나, 선동하거나 교사한 자에 대해 부과되는 형벌을 규정하고 있음
 - 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자가 조세의 부과 또는 징수를 면하게 하기 위하여 타인의 조세에 관하여 거짓으로 신고를 하였을 때에는 2년 이하의 징역형 또는 2천만원 이하의 벌금형에 처함
 - 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자에는 세무사 자격이 없더라도 납세의무자의 위임을 받아 대여받은 세무사 명의 등으로 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자도 포함됨⁵³⁾
 - 납세의무자로 하여금 과세표준의 신고, 수정신고 등을 하지 아니하게 하거나 거짓으로 신고하게 한 자 또는 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동하거나 교사한 자는 1년 이하의 징역형 또는 1천만원 이하의 벌금형에 처함

52) 대법원 2012. 3. 15. 선고 2011도13605 판결, 대법원 2012. 6. 14. 선고 2010도9871 판결

53) 대법원 2019. 11. 14. 선고 2019도9269 판결

- 「조세범 처벌법」 제16조에서는 「국제조세조정에 관한 법률」 제53조 제1항에 따른 해외금융계좌 신고 의무자가 신고기한 내에 신고하지 아니하거나 현저한 금액을 신고 누락한 경우 조세포탈로 포섭하여 형사처벌의 대상으로 정하고 있음
 - 신고 의무자는 해외금융계좌를 보유한 거주자 및 내국법인 중 해당 연도의 매월 말일 중 어느 하루라도 해외금융계좌 잔액이 5억원을 초과하는 자임
 - 신고의무 위반금액이 50억원을 초과하여 누락금액이 현저한 경우에는 2년 이하의 징역형 또는 신고의무가 의무 위반금액의 100분의 13 이상 100분의 20 이하에 상당하는 벌금형에 처하며, 정상에 따라 징역형과 벌금형을 병과할 수 있음

- 「조세범 처벌법」 제11조에서는 조세의 회피 또는 강제집행 면탈 목적의 사업자 명의 대여 행위에 대한 형사처벌을 규정하고 있음
 - 타인의 성명을 사용하여 사업자등록을 하거나 타인 명의 사업자등록을 이용하여 사업을 한 자에 대한 형사처벌을 규정하고 있음
 - 해당 행위자에 대하여는 2년 이하의 징역형 또는 2천만원 이하의 벌금형에 처함
 - 또한 타인에게 자신의 명의 사업자등록을 허락하거나 자신명의 사업자등록을 타인이 이용하여 사업을 하도록 허락한 자는 1년 이하의 징역형 또는 1천만원 이하의 벌금형에 처함
 - 판례는 사업자 명의대여 행위를 처벌하기 위한 구성요건에 관하여, 죄형법정주의의 원칙에 따라 사업자등록에서의 사업자의 성명 그 자체를 다른 사람의 것을 사용하거나 이를 허락한 경우를 말하는 것에 한정한다고 판시함⁵⁴⁾
 - 다른 특별한 사정이 없는 한 법인 사업자등록을 하면서 단지 법인 대표자의 성명을 타인의 명의로 사용한 경우는 구성요건에 해당하지 않는다고 판단함
 - 단지 법인 대표자의 성명을 타인의 명의로 사용한 행위는 조세포탈죄에 있어서의 '사기나 그 밖의 부정한 행위'에 해당하지 않는다고 판단함
 - 이에 해당 사건에서 피고인들이 대표자의 성명을 빌려 공소 외 주식회사 명의로 사업자등록을 한 행위 및 이를 허락한 행위를 「조세범 처벌법」 제11조의

54) 대법원 2016. 11. 10. 선고 2016도10770 판결

각 구성요건에 해당하지 않음을 판단함

나. 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률

- 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제8조는 「조세범 처벌법」 제3조에서 규정한 조세포탈범의 포탈세액이 5억원 이상일 경우의 가중처벌에 대한 내용을 규정함⁵⁵⁾
 - 포탈세액의 정도를 구분하여 가중처벌함
 - 포탈세액이 5억원 이상 10억원 미만인 경우에는 3년 이상의 유기징역에 처함
 - 포탈세액이 연간 10억원 이상인 경우에는 무기 또는 5년 이상의 징역형에 처함
 - 포탈세액 등의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금형을 병과함⁵⁶⁾

다. 특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률

- 「특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제4조는 법령을 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외로 이동하거나 국내로 반입할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분한 행위에 대한 형사처벌을 규정하고 있음⁵⁷⁾
 - 1년 이상의 유기징역 또는 도피액의 2배 이상 10배 이하에 상당하는 벌금형에 처함
 - 도피액이 5억원 이상일 경우는 포탈세액의 정도를 구분하여 가중처벌함⁵⁸⁾
 - 도피액이 50억원 이상일 경우는 무기 또는 10년 이상의 징역형에 처함
 - 도피액이 5억원 이상 50억원 미만일 경우는 5년 이상의 유기징역에 처함

55) 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제8조 제1항

56) 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제8조 제2항

57) 「특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제4조 제1항

58) 「특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제4조 제2항

〈표 III-3〉 우리나라 역외 조세불응 행위에 적용되는 형사처벌 규정

적용법조	적용 대상	처벌 수위
「조세법 처벌법」 제3조	사기 그 밖의 부정한 행위로써 3억원 미만의 조세를 포탈하거나 환급·공제를 받은 자	• 2년 이하의 징역형 또는 포탈세액의 2배 이하의 벌금형
	사기 그 밖의 부정한 행위로써 3억원 이상의 조세를 포탈하고 포탈세액이 납부할 세액의 30% 이상인 자	• 3년 이하의 징역형 또는 포탈세액의 3배 이하 벌금형
「조세법 처벌법」 제9조(성실신고 방해 행위)	납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자가 조세의 부과 또는 징수를 면하게 하기 위하여 타인의 조세에 관하여 거짓으로 신고	• 2년 이하의 징역형 또는 2천만원 이하의 벌금형
	납세의무자로 하여금 과세표준의 신고, 수정신고 등을 하지 아니하게 하거나 거짓으로 신고하게 한 자 또는 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동하거나 교사한 자	• 1년 이하의 징역형 또는 1천만원 이하의 벌금형
「특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제8조	「조세법 처벌법」 제3조에서 규정한 조세포탈범 중 포탈세액이 5억원 이상 10억원 미만인 자	• 3년 이상의 징역형 또는 포탈세액의 2배 이상 5배 이하의 벌금형
	「조세법 처벌법」 제3조에서 규정한 조세포탈범 중 포탈세액이 10억원 이상인 자	• 무기 또는 5년 이상의 징역형 또는 포탈세액의 2배 이상 5배 이하의 벌금형
「조세법 처벌법」 제16조	해외금융계좌 신고의무가 있음에도 50억원을 초과하여 신고를 누락한 자	• 2년 이하의 징역형 또는 위반 금액의 13% 이상 20% 이하 벌금형
「조세법 처벌법」 제11조	조사회피 또는 강제집행 면탈 목적으로 타인 명의를 대여하여 사업자 등록을 하거나 이를 이용하여 사업을 한자	• 2년 이하의 징역형 또는 2천만원 이하의 벌금형
	타인에게 자신의 명의를 대여한 자	• 1년 이하의 징역형 또는 1천만원 이하의 벌금형
「특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제4조	법령을 위반하여 5억원 미만의 재산을 국외이동하거나 국내 반입할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분한 자	• 1년 이상의 유기징역 또는 도피액의 2배 이상 10배 이하의 벌금형
	도피액이 5억원 이상 50억원 미만	• 5년 이상의 징역형
	도피액이 50억원 이상	• 무기 또는 10년 이상의 징역형

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

IV. 해외 주요국 역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안⁵⁹⁾

1. 미국

가. 행정적 대응

- 미국 국세청(Internal Revenue Service: IRS)은 일반조세회피규정(General Anti-Avoidance Rule)을 법제화하고 경제적 실질 원칙(economic substance doctrine)을 근거로 한 일반규정 등을 통해 조세회피 행위를 판단하고 있음⁶⁰⁾
 - 이는 실질과세 원칙의 적용 시 부딪히게 되는 한계를 개선하기 위해 수행된 거래나 약정의 이면에 숨겨진 경제적 실질에 초점을 두고 적용됨⁶¹⁾
- 일반조세회피규정 적용 거래에는 정상적인⁶²⁾ 사업상 행위⁶³⁾의 일련의 거래(a series of transactions)이며,⁶⁴⁾ 거래의 경제적 실질 존재 여부를 판단하기 위한 납세자의 사업목적인 주관적 요건(subjective requirement)과 경제효과의 객관적 요건(objective requirement)을 고려함

59) 이하 해외 주요국의 역외 조세불응에 대한 행정적 대응 및 형사처벌은 각국의 세법을 중심으로 정리하였으나, 조사되지 않은 특별법 규정에 의해 차이가 있을 수 있음

60) IRC §7701(o)

61) 홍성훈·박수진·이형민, 『주요국의 조세회피 방지를 위한 일반규정 비교연구』, 세법연구 16-04, 한국조세재정연구원, 2016, pp. 45~48

62) IRC Section 7701(o)(5)(C)

63) IRC §7701(o)(5)(B)

64) IRC §7701(o)(5)(D)

- 납세자가 해당 거래에 참여하는 데 있어서 조세혜택과 구별되는 실질적인 사업 목적(substance business purpose)이 있으면 주관적 요건을 충족함⁶⁵⁾
 - 해당 거래가 조세혜택과 구별되는 의미 있는 방식으로 납세자의 경제적 지위에 변화를 가져오면 객관적 요건을 충족함⁶⁶⁾
- 이러한 정상적인 사업상 행위의 거래들이 두 가지 요건을 모두 충족할 경우 경제적 실질이 있다고 판단하나,⁶⁷⁾ 두 가지 요건을 모두 충족하지 못한 경우는 경제적 실질이 결여되었다고 판단하며, 역외 조세불응 행위에 따른 가산세 등 행정적 제재가 적용됨
- 역외 조세불응 등에 적용되는 가산세 등 행정적 제재를 조세법에 따로 명시하고 있지는 않으나, 일반조세회피 규정 등 적용으로 역외 조세불응 행위가 입증될 경우 미국 세법에 따른 가산세가 적용됨

1) 가산세 부과

- 법정기한 내에 신고의무를 준수하지 않은 경우 신고·지연가산세가 부과됨
- 신고·지연가산세는 전체 세목의 미신고 및 지연신고에 대해 적용됨
 - 일반적으로 신고·지연가산세는 미신고세액의 25%를 한도로 매월 5%씩 부과됨⁶⁸⁾
 - 신고기한 이후 1개월 단위로 미신고세액의 5%씩을 신고·지연가산세로 부과함
 - 신고기한 이후 60일 이내에도 신고하지 않은 경우에는 매월 5%씩 계산되는 가산세액과 최대 435달러(인플레이션을 반영하여 매년 조정됨) 중 큰 금액을 가산세로 함
 - 단, 미신고세액이 435달러보다 적은 경우에는 미신고세액을 최소가산세액으로 봄

65) IRC §7701(o)(4)

66) IRC §7701(o)(2)(A)

67) IRC §7701(o)(1)

68) IRC §6651(a)(1)

- 어떠한 사유로 과소신고하는 경우 과소신고세액의 20%를 정확성(accuracy) 관련 과소신고(underpayments) 가산세로 부과함⁶⁹⁾
 - 어떠한 사유란, ① 고의(intentional) 또는 부주의(careless)에 의하여 법령 준수에 태만(Negligence)이 있는 경우, ② 중대한 소득세액의 누락, ③ 중대한 가치평가의 오류 등임⁷⁰⁾
 - ② 과세연도별로 올바르게 신고하여야 할 세액의 10% 또는 5천달러(S법인이나 인적지주회사를 제외한 법인의 경우 과소신고세액이 신고해야 할 세액의 10% 또는 1만달러 중 큰 금액과 1천만달러 중 적은 금액을 초과하는 경우)⁷¹⁾ 중 큰 금액보다 과소세액이 큰 경우 중대한 소득세액이 누락된 것으로 봄⁷²⁾
 - ③ 납세자가 자산을 과소하거나 과대하게 평가하여 세액을 과소신고한 경우에 중대한 가치평가의 오류⁷³⁾가 발생한 것으로 보나, 과세연도별로 과소세액이 5천달러(S법인이나 인적지주회사를 제외한 법인은 1만달러)를 초과하지 않은 경우에는 가산세를 부과하지 않음⁷⁴⁾

- 마찬가지로 어떠한 사유 중 경제적 실재성을 결여한 거래로 과소신고하는 경우 과소신고세액의 40%를 정확성 관련 과소신고 가산세로 부과함⁷⁵⁾
 - 경제적 실재성을 결여한 거래 사유는 ① 신고된 평가액이 최종 결정가액의 200% 이상인 경우,⁷⁶⁾ ② 경제적 실재성을 결여한 거래로 세무신고 시 적절히 공개되지 않은 경우,⁷⁷⁾ ③ 미공개된 국외금융자산 등임⁷⁸⁾

69) IRC §6662(a)

70) IRC §6662(b)(1)~(9)

71) IRC §6662(d)(1)(B)

72) IRC §6662(d)(1)

73) 중대한 가치평가의 오류로 보는 경우는 ① 자산을 최종 평가가액 대비 150% 이상 과대평가한 경우, ② 특수관계인 간의 자산 및 용역의 가격이 최종 평가가액의 200% 이상 또는 50% 미만인 경우, ③ 과세연도별로 이전가격 순조정액이 500만달러와 납세자의 평균 총수입(gross receipts)의 10% 중 적은 금액을 초과하는 경우 등이 있음(IRC §6662(e))

74) IRC §6662(e)

75) IRC §6662(h)

76) IRC §6662(h)(2)

77) IRC §6662(i)

78) IRC §6662(j)

- ②는 경제적 실질이 없는 거래로 발생한 조세혜택으로 인해 과소신고된 경우로 해당 거래에 영향을 미치는 관련 사실을 세무신고 시 공개하지 않은 경우임⁷⁹⁾
- ③은 관련 법령에 의해 보고되어야 하는 국외금융자산을 미공개함에 따라 국외금융자산으로부터 발생하는 배당, 이자수익 및 양도차익으로 인한 과소신고분에 대해 적용함⁸⁰⁾
- 정확성 관련 과소신고 가산세는 납세자의 세무신고를 전제로 하며, 미신고 시, 사기 관련 증가산세가 적용되는 경우, 정당한 사유가 있는 경우에는 부과되지 않으나,⁸¹⁾ 경제적 실재성을 결여한 거래 사유는 정당한 사유에 의한 면제도 적용되지 않음⁸²⁾
- 사기 등 행위로 인하여 과소신고하는 경우에는 과소신고세액의 75%를 사기 등 행위 증가산세(Imposition of fraud penalty)로 부과함⁸³⁾
- 사기 등 행위에 대하여 별도로 정의하고 있지 않으나 일반적으로 의도적인 탈세 행위(intent to evade tax)를 의미함⁸⁴⁾
 - 납세자의 탈세의도는 입증하기가 어렵기 때문에, 사기 여부는 사실관계에 비추어 판단되며 일반적으로 기만(deception), 중요한 사실의 허위진술, 허위 또는 변경된 문서, 회피(예: 주의환기, 생략), 음모 등의 사항이 연관됨⁸⁵⁾
 - 사기로 간주되는 일반적 사항은 특정 항목의 누락 등과 관련된 소득의 과소계상, 이중장부, 장부의 허위계상, 기록의 파괴, 수년간 과세소득을 과소신고하는 지속적 행태, 자산은닉, 불법행위 또는 불법행위의 은폐 시도, 국세청에 한 허위진술 등과 같음

79) IRC §6662(i)(2)

80) IRC §6662(j)(2)

81) IRC §6664(b), 6662(b)

82) IRC §6664(2)

83) IRC §6663

84) 최인혁·홍성희·김효립, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 세법연구 20-09, 한국조세재정연구원, 2020, pp. 53~59

85) 최인혁·홍성희·김효립, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 세법연구 20-09, 한국조세재정연구원, 2020, pp. 53~59

- 사기 등 행위 증가산세는 신고·지연가산세와도 관련됨⁸⁶⁾
 - 사기로 인한 신고·지연가산세액은 미신고세액의 75%를 한도로 매월 15%씩 부과되거나, 미신고세액의 총 150%에 해당하는 가산세액이 부과됨⁸⁷⁾

- 미국 세법에서 요구하는 특정 정보 보고(specified information reporting requirement)를 기한 내에 하지 않은 경우, 부정확한 내용을 기재하거나 관련 정보가 누락된 경우 등에 정보보고 관련 가산세가 부과됨⁸⁸⁾
 - 역외 이자·배당·로열티 등의 소득 발생 및 지급 등 역외거래와 관련하여 다양한 보고의무를 두고 있으며, 이를 미이행할 경우 미국 세법에 규정되어 있는 가산세를 부과하고 있음⁸⁹⁾

- 외국기업, 외국파트너십, 외국신탁 등 특정 외국기업을 통제하는 미국인은 특정 외국기업에서 발생한 소득, 특수관계인 등에 대해서 정보보고의무가 있으며, 미이행한 경우 정액 가산세가 부과됨⁹⁰⁾
 - 미국 국세청에서 규정한 시일 이내 정보보고를 미이행할 경우 1만달러의 가산세가 부과됨⁹¹⁾
 - 미국 국세청의 제출 또는 보완요구 이후 90일 이내에 미이행 시 5만달러를 한도로 30일마다 1만달러씩 가산함⁹²⁾
 - 외국신탁과 관련해서는 정보보고의무 미이행 시 1만달러와 총신고대상액의 35% 중 큰 금액을 가산세로 부과함⁹³⁾
 - 이 또한 미국 국세청의 제출 또는 보완요구 이후 90일 이내에 미이행 시 총신

86) IRC §6663(a)

87) IRC §6651(f)

88) IRC §6721(a), §6722(a)

89) IRC §6724(d)(1)

90) IRC §6038

91) IRC §6038(b)(1)

92) IRC §6038(b)(2)

93) IRC §6677(a), (b)

고대상액을 한도로 30일마다 1만달러씩 가산함

- 단 외국신탁이 미국인 소유로 분류되는 경우에는 35% 대신 5%의 가산세율을 적용함⁹⁴⁾

- 일정 비율만큼을 가산세로 부과하는 경우도 있는데, 외국인으로부터 증여받은 자산에 대한 정보보고 미이행 시 수증액의 5%를 가산세로 부과함
- 대부분의 가산세는 정당한 사유가 있고 고의적 태만(willful neglect)에 의한 행동이 아닌 경우 감면될 수 있음⁹⁵⁾
 - 또한, 미국 국세청은 납세자의 과거 세금신고 및 납부기록 등에 근거하여 한 번은 가산세를 면제해 주는 최초감면제도(First Time Abate)를 시행하기도 함⁹⁶⁾
 - 지금까지 납세의무를 잘 준수하였으나 처음으로 신고를 늦게 하거나 납부를 지연하여 가산세가 부과되는 경우에 대해 국세청이 행정적으로 가산세를 면제해 주는 제도임
- 그러나 사기, 고의, 의도적인 조세포탈(tax evasion)을 수반하는 경우에는 행정적 제재와 형사처벌을 병과함

94) IRC §6677(b)(2)

95) IRC §6651(a)(2)

96) IRS, "Penalty Relief Due to First Time Penalty Abatement or Other Administrative Waiver," <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/penalty-relief-due-to-first-time-penalty-abatement-or-other-administrative-waiver>, 검색일자: 2022. 6. 6.

〈표 IV-1〉 미국 역외 조세불응 행위에 적용되는 가산세

구분	성립요건	행정적 제재
신고·지연 가산세	전체 세목의 미신고 및 지연신고	<ul style="list-style-type: none"> 미신고세액의 25%를 한도로 매월 5%씩 부과
정확성 관련 과소신고 가산세	올바르게 신고하여야 할 세액의 10% 또는 5천달러 중 큰 금액보다 과소세액이 큰 경우 등	<ul style="list-style-type: none"> 과소신고세액의 20%
	경제적 실재성을 결여한 거래로 과소신고 하는 경우	<ul style="list-style-type: none"> 과소신고세액의 40%
사기 등 행위 증가산세	특정 항목의 누락 등과 관련된 소득의 과소계상, 이중장부, 장부의 허위계상, 기록의 파괴, 수년간 과세소득을 과소신고하는 지속적 행태, 자산은닉, 불법행위 또는 불법행위의 은폐시도, 국세청에 허위진술 등을 한 경우	<ul style="list-style-type: none"> 과소신고세액의 75% 사기 등 행위로 신고·지연가산세가 부과될 경우 미신고세액의 75%를 한도로 매월 15%씩 부과되거나 미신고세액의 총 150%에 해당하는 가산세 부과
정보보고 관련 가산세	특정 외국기업을 통제하는 미국인이 발생한 소득, 특수관계인 등에 대한 정보보고를 미이행한 경우	<ul style="list-style-type: none"> 최초 1만달러 정액 가산세 미국 국세청의 제출 또는 보완요구 이후 90일 이내 미이행 시 5만달러를 한도로 30일마다 1만달러씩 가산
	외국인으로부터 증여받은 자산에 대한 정보보고를 미이행한 경우	<ul style="list-style-type: none"> 외국신탁의 경우 최초 Max[1만달러, 총신고대상액의 35%] 미국 국세청의 제출 또는 보완요구 이후 90일 이내 미이행 시 총신고대상액을 한도로 30일마다 1만달러씩 가산 수증액의 5%를 가산세로 부과

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

2) 신고의무 부과 및 적발기능 강화

- 미국 국세청은 조세회피를 방지하고 국제세원 관리를 위해 신고의무 부과 및 적발 기능을 강화하는 제도적 장치로 조세회피거래에 대한 의무보고제도(regulations

on abuse tax shelter and transactions)를 실시하고 있음⁹⁷⁾

- 개인소득세, 법인소득세, 상속세(estate tax), 증여세(gift tax), 고용관련세(employment tax), 소비세(excise tax)에 대하여 조세회피거래 의무보고제도를 적용하고 있음
- 납세자와 실질적인 조력자(material advisor) 모두에게 신고의무를 부여하고 있는데, 실질적인 조력자란 다음의 두 가지 요건을 모두 충족하는 자를 의미함⁹⁸⁾
 - 신고대상 거래의 조직, 관리, 조장, 판매, 실행 또는 수행에 있어 실질적인 도움을 주거나 조언 또는 자문을 제공할 것
 - 그러한 도움, 조언 또는 자문의 대가로 일정 금액(threshold amount) 이상의 총소득을 직·간접적으로 수령할 것
 - 일정 금액은 <표 IV-2>와 같음

<표 IV-2> 미국 의무보고제대상 실질적인 조력자의 일정 금액요건

구분	도움, 조언 또는 자문의 대가로 수령한 일정 금액 귀속자	
	개인(natural person)	기타
IRS 고시거래인 경우	1만달러	2만 5천달러
그 외 범주의 거래인 경우	5만달러	25만달러

자료: IRS, "Abusive Tax Shelters and Transactions - Material Advisors," <https://www.irs.gov/businesses/corporations/abusive-tax-shelters-and-transactions>, 검색일자: 2022. 6. 2.

□ 의무보고제도는 신고대상 거래를 5가지 범주로 규정하고 있음

- IRS 고시거래(Listed transactions)
 - 미국 국세청이 조세회피거래로 결정한 거래와 동일하거나 실질적으로 유사한 거래로서, 36가지 거래가 고시되어 있음⁹⁹⁾

97) IRC §6011, 6111, 6112

98) IRS, "Abusive Tax Shelters and Transactions - Material Advisors," <https://www.irs.gov/businesses/corporations/abusive-tax-shelters-and-transactions>, 검색일자: 2022. 6. 2.

99) IRS, "Recognized Abusive and Listed Transactions," <https://www.irs.gov/businesses/corporations/listed-transactions>, 검색일자: 2022. 6. 2.

- 비밀유지거래(Confidential transactions)
 - 거래의 구조 및 설계와 관련하여 비밀을 유지한다는 약정을 하고 그 대가로 일정 금액 이상의 자문료(advisor fee)를 지급한 경우에 해당함
 - 비밀유지거래에 해당되는 최소 자문료는 법인의 경우 25만달러, 개인 등 이외의 경우 5만달러임
- 법 계약상 보호받는 거래(Transactions with contractual protection)
 - 조세전문가가 제시한 조세효과가 계약에 의해 보호되는 거래이며, 조세전문가가 제시한 거래 결과로 나타난 세제상의 혜택이 기대하였던 것과 상이한 경우 납세자가 이미 지급한 자문료의 전부 또는 일부를 환급 요청할 수 있는 거래를 말함
 - 또는 수수료의 규모가 결과적으로 나타난 세제상 혜택의 규모에 따라 달라지는 거래도 해당됨
- 손실거래(Loss transactions)¹⁰⁰⁾
 - 납세자가 일정 금액 이상의 손실 공제를 요구하는 거래를 손실거래라 하는데, 이때 일정 금액은 납세자의 유형에 따라 나뉨¹⁰¹⁾
 - 손실금액은 영업활동 또는 자본거래 등에서 발생하는 손실로서 공제 가능한 금액을 말함
- 관심대상 거래(Transactions of Interest: TOI)¹⁰²⁾
 - 미국 국세청과 재무부(the Treasury Department)가 조세회피 또는 탈세로 판정될 가능성이 크다고 보나 아직 자료가 충분하지 않아 조세회피 또는 탈세 여부를 명확하게 판단하기 어려운 거래들을 관심 있는 거래로 고시함

100) IRS, "Disclosure of Loss Reportable Transactions," <https://www.irs.gov/businesses/disclosure-of-loss-reportable-transactions>, 검색일자: 2022. 6. 2.

101) ① 법인 또는 법인으로만 구성된 파트너십은 과세연도당 1천만달러, ② 개인, S-법인(S corporations), 기타 파트너십, 신탁은 과세연도당 200만달러임(IRC §165)

102) IRS, "Transactions of Interest," <https://www.irs.gov/businesses/corporations/transactions-of-interest>, 검색일자: 2022. 6. 2.

- 신고의무자는 적격 신고서식을 작성하여 신고기한 내에 미국 국세청에 제출해야 함
- 납세자의 적격 신고서식은 Form 8886(Reportable Transaction Disclosure Statement)이며, 납세자는 Form 8886에 등록번호¹⁰³⁾와 상기 열거된 신고대상 정보를 기재하여 소득세 신고 시 함께 제출해야 함
 - 면세사업자(tax-exempt entity)가 신고대상 거래 중 ① IRS 고시거래, ② 비밀유지거래, ③ 법 계약상 보호받는 거래 중 하나에 참여한 경우에는 별도의 신고양식인 Form 8666-T를 작성하여 제출해야 함
 - 납세자가 최초 신고하는 경우에는 조세회피조사전담부서인 OTSA(Office of Tax Shelter Analysis)¹⁰⁴⁾에 동일한 신고서식을 제출해야 함
 - 실질적 조력자의 적격 신고서식은 Form 8918(Material Advisor Disclosure Statement)이며, 실질적 조력자가 된 날¹⁰⁵⁾이 속하는 분기의 마지막 날까지 적격 신고서식을 작성하여 제출해야 함
 - 그리고 Form 8918 이외에도 신고대상 거래를 사용한 고객 등의 명단을 작성하여 해당 신고거래가 마지막으로 신고된 날 또는 해당 신고거래가 마지막으로 체결된 날 중 빠른 날로부터 7년간 유지해야 함
 - 미국 국세청의 제출요청이 있을 경우 20영업일 이내에 제출하면 되나 기한 내 제출하지 못할 경우 과태료가 부과됨
 - 납세자 및 실질적 조력자의 신고서식과 제출해야 하는 자료들은 매우 세부적으로 되어 있으며, 납세자와 실질적 조력자 모두에게 동일한 정보를 각각 보고하도록 하고 있음¹⁰⁶⁾

103) 실질적 조력자가 Form 8918을 작성하여 국세청에 제출하면 국세청은 신고대상 거래에 대한 등록번호(Reportable Transaction Number)를 부여하며, 실질적 조력자는 이 등록번호를 납세자에게 제공해야 하며, 납세자가 소득세 신고 시 등록번호를 미기재할 경우 과태료가 부과됨

104) 의무보고제도를 통해 신고된 정보를 수집, 관리 및 모니터링을 하는 곳임

105) 실질적 조력자가 된 날은 (i) 세무자문을 제공, (ii) 한도를 초과하는 소득을 수령하거나 수령할 것으로 기대, (iii) 세무자문을 제공한 납세자가 해당 거래 체결 등의 요건이 모두 충족된 날을 말함(심태섭·유지선, 『탈세 및 조세회피 방지를 위한 세무조력자의 의무 강화 방안』, 한국조세재정연구원, 2019. 12., pp. 70~77)

106) IRS, "Form 8886," <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8886.pdf>, 검색일자: 2022. 6. 2.; IRS, "Form 8918," <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8918.pdf>, 검색일자: 2022. 6. 2.

- 거래로부터 발생하거나 기대하는 조세혜택의 내용 및 총금액에 대한 설명 등 사실관계 외에도 조력자의 역할·자문내용, 거래 참여자 등 특수관계인, 조세혜택 창출에 이용된 세법조항 등의 정보를 보고해야 함

- 미국 국세청은 신고의무자가 과소신고, 누락·허위 등으로 불완전한 신고서식 제출, 미신고하는 경우에 행정적 제재를 부과하고 있음¹⁰⁷⁾
 - 행정적 제재에 있어 부과 대상 및 기준을 개인과 그 외의 경우 그리고 미국 국세청 고시 거래와 그 외의 경우 등으로 나누어 납세자와 실질적 조력자의 처분을 달리하고 있음
 - 납세자가 과소신고한 경우 해당 과소신고한 금액의 20%를 과태료로 부과함¹⁰⁸⁾
 - 개인이 아닌 이 외의 납세자가 과소신고한 경우에는 해당 과소신고한 금액의 30%를 과태료로 부과함
 - 납세자가 신고대상 거래를 누락·허위로 작성하여 신고하거나, 미신고한 경우 신고대상 거래에 참여함으로써 절감한 세액의 75%를 과태료로 부과함¹⁰⁹⁾
 - 최소부과 과태료는 개인의 경우 5천달러, 이 외의 경우 1만달러임
 - 최대부과 과태료는 미국 국세청 고시거래의 경우 개인은 10만달러, 이 외의 경우 20만달러이며, 미국 국세청 고시거래 이외의 경우 개인은 1만달러, 이 외의 경우 5만달러의 과태료가 부과됨
 - 실질적 조력자의 경우 과소신고, 누락·허위 등 불완전하게 신고서식 제출, 미신고 등 구분없이 신고대상 거래가 미국 국세청 고시거래의 경우 20만달러와 자문료 등의 50% 중 큰 금액이 과태료로 부과되며, 고시거래 이외의 거래일 경우 5만달러의 과태료가 부과됨¹¹⁰⁾
 - 또한, 고객명단 미제출 또는 지연제출에 대해서도 과태료가 부과되는데, 미제출일 일일당 1만달러의 과태료가 부과됨¹¹¹⁾

107) IRC §6707

108) IRC §6662A

109) IRC §6707A(b)

110) IRC §6707(b)

111) IRC §6708

〈표 IV-3〉 미국 의무보고제도 미이행 행정적 제재

구분		행정적 제재			
납세자	과소신고	개인	과소신고한 금액의 20%		
		그 외 경우	과소신고한 금액의 30%		
	누락·허위 등 불완전한 신고, 미신고	개인	절감 세액의 75%	최소	5천달러
				최대	IRS 고시거래는 10만달러, 그 외는 1만달러
		그 외 경우		최소	1만달러
				최대	IRS 고시거래는 20만달러, 그 외는 5만달러
실질적 조력자	과소신고, 누락·허위 등 불완전한 신고, 미신고	고시거래	Max[20만달러, 자문료 등의 50%]		
		그 외 거래	5만달러		
		납세자명단 미제출	일일당 1만달러		

자료: IRC, "Regulations on Abusive Tax Shelters and Transactions," <https://www.irs.gov/businesses/corporations/regulations-on-abusive-tax-shelters-and-transactions>, 검색일자: 2022. 6. 2.

- 미국은 역외세원에 대한 관리, 국내자본의 불법적인 해외유출, 역외탈세 등을 방지하기 위해 해외금융계좌신고제도¹¹²⁾(Report of Foreign Bank and Financial Accounts: FBAR)를 운영하고 있음¹¹³⁾
- 해외금융계좌신고제도란, 1970년에 제정된 「은행비밀보호법」에 의하여 도입된 제도로, 미국인(United State person)¹¹⁴⁾이 해외금융계좌에 재정적 이해관계(financial interest)를 가지고 있거나 처분 권한(signature authority) 또는 기타 권한을 가지고 있고, 대상연년(calendar year) 중 언제든 그 계좌의 합산 최대가

112) MAF(Money And Finance) §5314

113) IRS, "Report of Foreign Bank and Financial Accounts (FBAR)," <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/report-of-foreign-bank-and-financial-accounts-fbar>, 검색일자: 2022. 6. 3.

114) 미국인이란, 미국 시민권자(citizen), 거주자(resident), 미국에서 또는 미국법에 의하여 설립되거나 조직된 단체(entity), 미국법에 의하여 형성된 신탁(trust), 미국법에 의하여 형성된 유산(estate) 등을 말함

- 치(maximum value)가 1만달러를 초과한 때가 있었다면 해외금융계좌의 정보를 신고해야 하는 것을 말함¹¹⁵⁾
- 형식적 소유자인 경우에도 해당 계좌에 대하여 재정적 이해관계 또는 처분권 한을 가지고 있으면 신고의무가 발생함
- 2000년대 초반에 미국 법무부(US Department of Justice)가 해외금융계좌신고 위반자에 대하여 제재를 가할 수 있는 권한을 미국 국세청에 위임하면서 역외 조세 불응 방지가 제도의 핵심적인 목표가 됨¹¹⁶⁾
- 위반 가능성이 있는 상황에 대한 조사, 과태료 등 행정적 제재의 부과·징수, 관련 행정해석 등은 미국 국세청에 의해 이루어지고 있음
- 신고대상 해외금융계좌는 해외에 소재하는 금융기관에 금융거래를 위하여 개설한 계좌로서,¹¹⁷⁾ 이를 통해 수집된 정보는 불법적인 자금을 찾아내거나 추적하기 위한 수단으로 또는 해외에서 발생하거나 유보된 미신고 소득을 찾아내기 위한 수단으로 사용됨
- 정부기관 또는 국제금융기관이 보유한 해외금융계좌, 조세특례가 적용되는 해외 금융계좌 등에 대해서는 신고의무를 면제하기도 함
- 신고의무자는 매년 4월 15일까지 해외금융계좌신고서(FinCEN Form 114)¹¹⁸⁾를 작성하여 전자신고(BSA E-Filing System)를 해야 함¹¹⁹⁾

115) 변혜정, 「해외금융계좌 신고제도의 현황과 과제」, 『이화여자대학교 법학논집』, 제25권 제2호(통권 72호), 2020. pp. 30~31

116) 변혜정, 「해외금융계좌 신고제도의 현황과 과제」, 『이화여자대학교 법학논집』, 제25권 제2호(통권 72호), 2020. pp. 49~51

117) 보통 또는 정기예금(saving account), 당좌예금(checking account), 적금계좌(time account) 등의 은행계좌(bank account)와 뮤추얼 펀드(mutual fund), 위탁계좌(brokerage account), 선물옵션 등 파생상품계좌 등의 증권계좌(securities account), 계좌명의인이 지분을 보유한 혼합펀드계좌(commingled fund account), 그 밖에 해외금융기관에 의하여 유지 및 관리되고 있는 계좌 등을 포함함

118) IRS, "Form 114a," <https://www.fincen.gov/sites/default/files/shared/FBARE-FileAuth114aRecordSP.pdf>, 검색일자: 2022. 6. 3.

119) 2013년 7월부터 전자신고(BSA E-Filing System)가 의무화됨

- 신고의무자가 신고기한 내 신고하지 못한 경우에도 기한 후에 전자신고를 할 수 있으나, 기한 후 신고를 하게 된 이유 등을 함께 기재해서 제출해야 함
 - 기한 후 신고를 한 이유가 합리적인 것으로 판단되는 경우, 행정적 제재 등을 부과하지 않음
- 신고의무자가 법정신고 기한까지 신고의무를 미이행한 경우 수반된 행위태양의 불법성의 정도에 따라 차등하여 행정적 제재 또는 형사처벌하고 있음
 - 수반된 행위태양의 불법성 정도란, 신고의무를 미이행한 것이 과실(negligence)에 의한 것인지, 고의성이 없는 부주의에 의한 것인지, 고의(willfulness)에 의한 것인지 등을 말함¹²⁰⁾
 - 고의성이 없는 부주의에 의한 신고의무 미이행 시 최대 1만 4,489달러의 과태료가 부과됨¹²¹⁾
 - 과실에 의한 위반의 경우 최대 1,253달러의 과태료가 부과되며, 과실의 반복으로 위반한 경우 과실에 의한 위반 과태료에 9만 7,529달러가 추가로 부과됨¹²²⁾
 - 고의에 의한 허위 신고의 경우 10만달러 또는 위반 당시 계좌잔고 50% 중 큰 금액이 과태료로 부과되며,¹²³⁾ 고의에 의한 미신고는 최대 14만 4,886달러 또는 위반 당시 계좌잔고 50% 중 큰 금액이 과태료로 부과됨¹²⁴⁾
 - 고의에 의한 허위 신고, 미신고의 경우 행정적 제재와 형사처벌을 병과함

120) IRS, "Report of Foreign Bank and Financial Accounts (FBAR)," <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/report-of-foreign-bank-and-financial-accounts-fbar>, 검색일자: 2022. 6. 3.

121) 31USC§5321(a)(5)(B)

122) 과실에 의한 위반은 금융기관과 사업체만 해당됨(31USC§5321(a)(6)(A), 31USC§5321(a)(6)(B))

123) 18USC§1001(a)(6)(4), 31CFR§103.59(d)

124) 31USC§5321(a)(5)(C), 31USC§5322(a), 31CFR§103.59(b)

〈표 IV-4〉 미국 해외금융계좌 신고의무 미이행 사후적 대응 방안

위반행위	행정적 제재 ²⁾	형사처벌
과실에 의한 위반 ¹⁾	최대 1,253달러	-
고의성이 없는 부주의에 의한 위반	최대 14,489달러	-
반복된 과실 ¹⁾	최대 97,529달러	-
고의에 의한 허위 신고	Max[10만달러, 위반 당시 계좌잔고 50%]	1만달러 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형
고의에 의한 미신고	Max[144,886달러, 위반 당시 계좌잔고 50%]	25만달러 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형
다른 법률 위반에 해당하고 고의에 의한 미신고		50만달러 이하의 벌금형 또는 10년 이하의 징역형

주: 1) 금융기관 또는 사업체만 해당됨

2) 2022년 1월 24일 기준 물가 상승분을 반영함

자료: IRS, *REPORT OF FOREIGNBANK & FINANCIALACCOUNTS (FBAR) REFERENCE GUIDE*, <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p5569.pdf>, 검색일자: 2022. 6. 3.

- 미국 국세청은 해외금융계좌 신고의무를 처음 이행하는 신고의무자에 대해서는 신고를 기한 내 이행하지 못한 경우나 신고기한 연장 신청을 제때 이행하지 못한 경우 등에 부과되는 사후적 대응 방안을 면제하고 있음
- 해외금융계좌신고제도에서 자국 금융기관으로부터는 계좌정보를 자동 제공받았으나, 해외금융기관으로부터는 계좌정보 등을 받지 못하는 한계가 있어, 이를 보완하고자 해외금융자산신고제도(Foreign Account Tax Compliance Act: FATCA)를 도입함¹²⁵⁾
 - 해외금융자산신고제도란, 납세자 및 협약기관에 해외금융자산 신고의무를 부여하는 것을 말함¹²⁶⁾

125) IRS, "Summary of FATCA Reporting for U.S. Taxpayers," <https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-fatca-reporting-for-us-taxpayers>, 검색일자: 2022. 6. 3.

126) 고윤성·유영하, 「미국의 해외금융자산신고제도(FATCA)의 이해당사자별 영향 및 대응 방안」, 『세무학연구』, 제31권 제1호, 2014, pp. 135~176

- 납세자에게는 해외금융자산 및 해외투자회사지분(Passive Foreign Investment Company: PFIC) 보유신고가 요구되는데, 영주권이 없는 사람·3년 동안 183일 미만 거주자·조세조약에 의해 타방 계약국의 거주자로 인정된 사람 등은 해외금융자산 신고의무 대상자에서 제외됨
 - 해외금융자산 신고기준금액은 거주자와 비거주자를 구분하고 있는데, 거주자의 경우 5만달러, 비거주자의 경우 20만달러를 초과하는 해외금융자산을 과세연도 동안 보유한 경우 해외금융자산신고서(Form 8938)를 소득세 신고 시 함께 제출해야 함
 - 해외투자회사 지분을 보유한 주주라면, 신고기준금액에 상관없이 지분 보유에 관한 정보를 해외투자회사지분보유신고서(Form 8621)에 작성하여 소득세 신고 시 함께 제출해야 됨

- 협약기관¹²⁷⁾에는 5만달러 초과외 금융자산을 보유한 미국인 소유계좌에 관한 정보(성명, 주소, 납세번호, 계좌번호, 금액)를 미국 국세청에 매년 신고하는 의무를 부여함
 - 또한 미국인 계좌 여부에 대한 실사업무(Identifying and Due Diligence procedures)도 부여하고 있는데, 협약기관에 미국인이 보유한 기존·신규계좌를 기준금액¹²⁸⁾에 따라 실사하여 매년 연말잔고를 미국 국세청에 신고함

- 납세자 또는 협약기관이 신고의무를 미이행한 경우 과태료 등 행정적 제재를 부과함

127) 외국금융기관(Foreign Financial Institutions: FFI)과 비금융외국법인(Non - Financial Foreign Entities: NFFE)을 말하며, 정부 간 협정이 이뤄진 뒤 외국금융기관, 비금융외국법인 등 협약기관과 미국 국세청 간에 협약을 체결하며, 미국 국세청이 요구하는 절차에 따라 등록된 후 국제중개기관고유번호(Global Intermediary Identification Number: GIIN)를 부여받은 후 의무사항을 이행하게 됨

128) 개인의 기존 예금계좌는 계좌의 잔액이 5만달러 이하까지는 실사가 면제되나, 5만달러 초과부터 100만달러 이하까지 보통 수준의 실사를, 100만달러 초과부터는 높은 수준의 실사를 실시함. 개인의 신규계좌도 마찬가지로 5만달러 이하까지는 실사가 면제되나, 5만달러 초과부터 실사를 실시함. 법인의 기존 예금계좌는 계좌의 잔액이 25만달러 이하이거나 각 계좌의 총액이 100만달러 이하인 경우 실사가 면제되나, 계좌의 총액이 100만달러를 초과할 경우 실사를 실시함. 법인의 신규계좌는 기준금액 상관없이 실사를 실시함

- 납세자가 해외금융자산신고의무가 있음에도 해외금융자산신고서를 소득세 신고 시 함께 제출하지 않으면, 미신고 과태료 1만달러를 부과함
 - 미국 국세청의 해외금융자산 신고 안내장 통지 후 90일 이내에 해외금융자산 미신고 시 최대 5만달러의 과태료를 미신고 과태료에 추가로 부과함
- 납세자가 해외금융자산신고서상 해외금융자산의 가치를 과소신고한 경우 과소신고액의 40%를 과태료로 부과함
- 해외투자회사지분의 신고의무를 미신고 등 미이행 시 과태료 등 직접적 행정적 제재는 없으나, 향후 보유지분의 처분 시 종합과세되어 높은 세율로 추계됨
- 협약기관이 신고의무를 미이행한 경우 협약기관이 미국에 투자한 자산으로부터 얻게 되는 소득의 30%를 원천징수하거나, 세무조사 등으로 협약기관의 미국 내 영업에 지장을 초래하는 조치를 취함

〈표 IV-5〉 미국 해외금융자산신고 미이행 행정적 제재

구분	위반행위	행정적 제재
납세자	미신고	1만달러
	통지 후 90일 이내 미신고	최대 5만달러의 과태료를 미신고 과태료에 추가 부과
	과소신고	과소신고액의 40%를 과태료로 부과
협약기관	의무불이행	원천징수, 세무조사 등으로 협약기관의 미국 내 영업에 지장을 초래

자료: IRS, "Summary of FATCA Reporting for U.S. Taxpayers," <https://www.irs.gov/businesses/corporations/summary-of-fatca-reporting-for-us-taxpayers>, 검색일자: 2022. 6. 3.

나. 형사처벌

- 미국 국세청은 여러 제도적 장치 입법으로 역외거래 등에 대해 국세청에 보고하도록 하고 있으나,¹²⁹⁾ 역외 관련 사안에 사기, 고의 등으로 인한 의도적인(intentional) 조세포탈이 수반되는 경우에 형사처벌하고 있음

129) IRC §6662A

- 역외 조세회피가 형사로 포섭되는 기준은 고의성을 가지고 역외 조세회피를 한 경우임
- 하지만 역외 조세불응 및 조력자 등에 관한 처벌규정을 법제화하지는 않았으며, 미국 세법상 조세포탈범 및 방조범에 관한 형사처벌 규정을 적용하고 있음
- 역외 조세불응 행위가 사기, 고의 등으로 인한 의도적인 조세포탈에 해당하는 경우에 조세포탈죄로 처벌함¹³⁰⁾
 - 조세포탈죄의 성립요건은 의도적인 조세포탈을 위해 적극적인 행위를 했으며 조세포탈 결과 부족세액이 발생한 경우임
 - 의도적인 조세포탈이란, 신고 및 납세 의무가 있음을 알면서도 이를 미신고, 허위·누락신고, 과소신고 등의 행위로 위반하여 조세부과를 면하는 것을 말함
 - 적극적인 행위란 단순한 고의의 미신고 등이 아니라 조세를 포탈하고자 하는 의도를 직접적으로 실현하는 해외금융계좌 은닉, 차명의 해외금융자산 보유 및 은폐 등의 행위임
 - 조세포탈 결과 발생한 부족세액은 정당하게 신고한 경우의 납부세액(납부해야 할 세액)과의 차이를 말함
 - 조세포탈죄가 성립될 경우 10만달러(법인의 경우 50만달러) 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형 또는 양자를 병과함
- 또한, 역외 조세불응 행위와 관련된 허위 또는 부정한 신고서 및 기타 문서 등의 작성이나 제출 등을 방조, 주선, 조력 또는 자문하는 행위를 한 자는 방조죄로 처벌함^{131), 132)}
 - 미국 세법에 의거한 신고서 및 기타 문서 등의 작성 또는 제출에 있어서 중요한 내용에 관하여 고의로 허위의 내용을 기재 및 제출하도록 방조, 조력, 조언,

130) IRC §7201

131) IRC §7206

132) Title 18 of the U.S. Code §1621

자문 등을 제공하거나 또는 이러한 방조, 조언, 자문 등을 제공하는 자를 주선한 자 등임¹³³⁾

- 이러한 허위 또는 부정한 신고서 및 기타 문서를 제출하도록 허가된 또는 제출이 요구되는 자에게 알려져 있는지 또는 그러한 자의 동의를 구하였는지 여부에 상관없이 그러한 중요한 문제에 대해 허위 또는 부당한 조력을 제공한 경우임

○ 방조죄가 성립될 경우 10만달러(법인의 경우 50만달러) 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형 또는 양자를 병과함

□ 역외활동 등에 대한 신고 및 이러한 활동에서 발생한 소득 등을 신고·납부할 의무가 있는데도 이를 고의로(willfully) 미이행한 경우 신고·납부의무 미이행죄로 처벌함¹³⁴⁾

○ 신고·납부의무 미이행죄가 성립하기 위해서는 신고·납부·과세정보 제출 등의 의무가 있는 납세자가 이러한 의무를 고의로 위반한 행위가 있어야 함

- 고의로 기한 내에 신고하지 않거나 또는 조세를 납부하지 않거나, 미국 세법에 의해 요구되는 신고서, 과세자료 등을 제출하지 않은 경우를 말함

○ 이렇듯 신고·납부의무 미이행죄는 단순 미신고 등 의무위반에 대한 형사처벌 규정이며, 조세포탈죄와 같은 적극적 위반행위를 구성요건으로 하지는 않음¹³⁵⁾

○ 신고·납부의무 미이행죄가 성립될 경우 2만 5천달러(법인의 경우 10만달러) 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형 또는 양자를 병과함

133) IRC §7206(2)

134) IRC §7203

135) 김진수·김정아·마정화, 『주요국의 조세범처벌제도 연구』, 세법연구 07-14, 한국조세재정연구원, 2007, pp. 21~29

〈표 IV-6〉 미국 역외 조세불응 행위에 적용되는 형사처벌 규정

구분	성립요건	처벌 수위
조세포탈죄	조세포탈의 고의가 있고 적극적인 행위를 한 경우	• 10만달러(법인의 경우 50만달러) 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형
방조죄	타인의 허위 또는 부정한 신고서 기타 문서 등의 작성이나 제출 등을 방조, 주선, 조력, 또는 자문하는 행위를 한 자	• 10만달러(법인의 경우 50만달러) 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형
신고·납부의무 미이행죄	신고·납부할 의무가 있는데도 이를 고의로(willfully) 미이행한 납세자	• 2만 5천달러(법인의 경우 10만달러) 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

2. 일본

가. 행정적 대응

- 일본은 개별 세법 규정을 근거로 과세권의 적정한 행사를 실현하기 위해 역외 조세불응 행위를 제재하고 있음¹³⁶⁾
- 일반조세회피 방지규정 등은 법제화가 이루어지지 않고 있으나, 일본 소득세법과 법인세법에는 실질과세의 원칙이 주로 직접적으로 활용되는 조세회피 행위 관련 제재인 동족회사의 행위·계산의 부인 등이 있음
 - 우리나라의 부당행위계산부인 규정과 유사한 내용의 부인 규정으로 행위 또는 계산에 있어서 특수관계자 간의 거래가 있고, 이를 통해서 소득세의 부담이 부당하게 감소되는 결과가 발생한다면, 이에 대한 세법상의 효과를 부인하고 경정처분을 할 수 있도록 하는 내용임

136) K. Uzawa & M. Yamamoto, Japan - Corporate Taxation sec. 10. Anti-Avoidance, Country Tax Guides IBFD (accessed 16 June 2022)

- 이 외에도 신탁재산 및 자산에 대한 귀속 여부를 결정하는 데 실질주의를 적용하는 조항, 이전가격(Transfer Pricing) 규정, 과소 자본세제(thin Capitalization), 조세피난처에 관한 대응 규정¹³⁷⁾ 등이 있음
- 이렇듯 개별 세법을 근거로 납세자의 역외 조세불응 행위를 제재하고 있음에도 납세자가 과세원칙을 벗어난 역외 조세불응 행위를 한 경우 가산세 등 행정적 제재를 부과하고 있음
 - 또한 역외 조세불응의 예방 및 과세관청의 적발기능을 강화하기 위한 납세자의 역외 자산, 금융정보 등의 신고의무를 부과하는 제도를 운영하고 있음

1) 가산세 부과

- 일본 납세의무자가 법정신고 기한 내에 소득세 등 세목의 신고의무를 이행하지 않은 경우 미신고 가산세가 부과됨¹³⁸⁾
 - 미신고 가산세는 미신고에 의한 결정, 기한 후 신고, 미신고에 대한 결정 또는 기한 후 신고 후 수정신고서의 제출 또는 경정이 발생한 경우 등에 적용됨¹³⁹⁾
 - 미신고 가산세가 부과될 경우 미신고세액의 15%를 가산세로 부과함
- 단, 미신고세액의 규모 및 기한 후 신고 시점에 따라 가산세율을 가중 또는 경감하여 적용함¹⁴⁰⁾
 - 미신고세액이 50만엔을 초과하는 경우에는 초과분에 대해서 20%의 가산세율이 적용됨

137) 조세특별조치법 제66조의 제7항

138) 国税通則法(국세통칙법) §66

139) 최인혁·홍성희·김효림, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 세법연구 20-09, 한국조세재정연구원, 2020, pp. 60~69

140) 国税庁, 「No.2024 確定申告を忘れたとき-加算税」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2024.htm>, 검색일자: 2022. 6. 14.

- 세무조사를 받기 전에 납세자가 자발적으로 기한 후 신고를 한 경우에는 가산세율을 경감하여 적용함
 - 세무조사통지 전에 신고한 경우: 5%의 가산세율을 적용함
 - 세무조사통지 후에 신고한 경우: 10%의 가산세율을 적용함
 - 세무조사통지 후에 신고한 경우에서 50만엔을 초과하는 경우에는 초과분에 대해서 15%의 가산세율을 적용함

- 반면에 기한 후 신고라도, 다음의 요건을 모두 만족하는 경우 미신고 가산세를 부과하지 않고 있음¹⁴¹⁾
 - 법정신고 기한으로부터 1개월 이내의 자발적 기한 후 신고를 한 경우
 - 기한 내 신고를 할 의사가 있었다고 인정되는 일정한 경우
 - 일정한 경우란, 법정납부 기한까지 납부해야 할 세액을 전액 납부한 경우
 - 기한 후 신고서를 제출한 날의 전날부터 5년간 미신고 가산세 또는 증가산세가 부과된 적이 없고, 기한 내 신고를 할 의사가 있었다고 인정되는 경우 등임

- 납세자가 법정신고 기한 내에 이루어진 신고내역에 대해 수정신고 또는 경정 등으로 납부세액 또는 환급액이 증가하는 경우에는 과소신고 가산세가 부과됨¹⁴²⁾
 - 과소신고 가산세는 과소신고세액의 10%를 가산세로 부과함

- 과소신고 가산세도 세액의 규모 및 수정신고 시점 등에 따라 가산세율을 가중 또는 경감하여 적용함¹⁴³⁾
 - 과소신고세액이 과소신고 이전의 신고세액 또는 50만엔 중 큰 금액을 초과하는 경우 초과분에 대해서는 15%의 가산세율을 적용함

141) 国税庁, 「No.2024 確定申告を忘れたとき-加算税」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2024.htm>, 검색일자: 2022. 6. 14.

142) 国税通則法 §65

143) 国税庁, 「No.2026 確定申告を間違えたとき-納める税金が少な過ぎた場合や還付される税金が多過ぎた場合」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/shotoku/2026.htm>, 검색일자: 2022. 6. 14.

- 세무조사를 받기 전에 납세자가 자발적으로 기한 후 신고 등을 한 경우에 가산세율은 기존 대비 5%p 경감된 5%(50만엔을 초과하는 초과분은 10%)임
 - 세무조사를 받은 이후에 기한 후 신고 등을 한 경우에는 기존 가산세율이 적용됨

- 반면에 정당한 사유가 있다고 일본 국세청이 인정하는 경우에는 과소신고 가산세가 부과되지 않을 수 있음

- 미신고, 과소신고 가산세 부과대상 납세자가 세액 등의 계산에 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장한 것이 세무조사에 발견되는 경우 등에는 증가산세가 부과됨¹⁴⁴⁾
 - 증가산세는 은폐하거나 가장되지 않았을 경우의 납부세액에 미신고, 과소신고 등에 따른 가산세율을 적용함
 - 미신고 가산세 부과대상의 증가산세율: 40%
 - 과소신고 가산세 부과대상의 증가산세율: 35%
 - 일본 국세청은 은폐하거나 가장한 경우 등을 부정행위(不正事實)로 명시하고 있음
 - 장부 은닉·위조·파기, 특정공제 또는 세액공제의 요건인 증명서 등의 서류 위조, 부외자산에 대한 이자소득, 임대소득 은닉 등임

- 그리고 과거 증가산세가 부과된 납세자가 5년 이내에 다시 동일한 세목에서 증가산세가 부과되는 경우에는 10%p를 가중한 증가산세를 적용함¹⁴⁵⁾
 - 미신고 가산세 부과대상의 증가산세율: 40% → 50%
 - 과소신고 가산세 부과대상의 증가산세율: 35% → 45%

144) 国税通則法 §68

145) 国税通則法 §68(4)

〈표 IV-7〉 일본 역외 조세불응 행위에 적용되는 가산세

구분	성립요건	행정적 제재
미신고 가산세	납세의무자가 법정신고 기한 내에 소득세를 신고하지 않은 경우	<ul style="list-style-type: none"> • 미신고세액의 15%를 가산세로 부과 • 미신고세액이 50만엔을 초과하는 경우, 초과분에 대해서는 20%의 가산세를 적용
과소신고 가산세	법정신고 기한 내에 이루어진 신고내역에 대해 수정신고 또는 경정 등으로 납부세액 또는 환급액이 증가하는 경우	<ul style="list-style-type: none"> • 과소신고세액의 10% • 과소신고세액이 50만엔을 초과하는 경우, 초과분에 대해서는 15%의 가산세를 적용
증가산세	미신고, 과소신고 가산세 부과대상 납세자가 세액 등의 계산에 있어 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장한 것이 세무조사에 발견되는 경우	<ul style="list-style-type: none"> • 미신고 가산세 부과대상의 증가산세율: 40% • 과소신고 가산세 부과대상의 증가산세율: 35%

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

2) 신고의무 부과 및 적발기능 강화

- 일본은 납세자가 보유한 해외금융계좌뿐만 아니라 부동산 등 유·무형 역외 자산에 대하여 신고하도록 하는 국외재산조서신고제도(国外送金等調書法)를 실시하고 있음¹⁴⁶⁾
 - 국외재산조서신고제도는 납세의무자의 역외 발생소득, 자산 등을 파악하여 내국세의 적정한 과세확보를 도모하는 것을 목적으로 함¹⁴⁷⁾
- 국외재산조서신고제도 신고의무자는 당해 연도 말(12월 31일) 기준 역외에 소재한 자산¹⁴⁸⁾의 합계액이 5천만엔을 초과하는 역외자산을 보유한 일본 거주자임¹⁴⁹⁾

146) 国税庁, 「No.7401 法定調書の種類」, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/hotei/7401.htm>, 검색일자: 2022. 6. 14.

147) 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律(적정한 과세확보를 도모하기 위한 국외송금 등에 관한 조서의 제출 등에 관한 법률) §1

148) 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律 §2(14)

149) 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律 §5

- 역외자산은 토지, 건물, 예금, 증권, 예술품, 그 밖의 동산, 기타재산 등으로 「적정한 과세확보를 도모하기 위한 국외송금 등에 관한 조서의 제출 등에 관한 법률」에 규정하고 있음¹⁵⁰⁾
 - 자산의 역외 소재 여부에 대한 판정, 자산평가액 산정방법 등도 법률에 규정하고 있음

- 신고의무가 있는 역외자산을 보유한 납세자는 해당 내역에 관한 국외재산조서를 작성하여 다음 해 3월 15일까지 일본 국세청에 제출해야 함¹⁵¹⁾
 - 국외재산조서에는 납세자의 정보 및 역외자산의 종류, 수량, 가격, 소재 등을 기재하도록 하고 있음

- 일본 국세청은 국외재산조서신고와 관련하여 과소신고 시 행정적 제재를 부과하고 있음
 - 국외재산조서 기한 내 제출 여부에 따라 국외재산 관련 소득세 및 상속세에 대한 과소신고 가산세를 경감 또는 가중하여 부과하고 있음¹⁵²⁾
 - 경감 또는 가중하여 부과하는 과소신고 가산세는 앞서 설명한 일본 세법상 가산세임
 - 국외재산조서를 법정신고 기한 내에 신고한 경우, 국외재산조서에 기재된 국외재산 관련 소득세 및 상속세의 신고 누락 부분이 발생하더라도 이에 부과되는 과소신고 가산세의 5%를 감면함
 - 국외재산조서를 법정신고 기한 내에 신고하지 못한 경우, 국외재산조서에 기재되어야 할 국외재산 관련 소득세 및 상속세의 신고 누락 부분이 발생하면 이에 부과되는 과소신고 가산세의 5%를 가중함

150) 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律 §2

151) 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律 §5

152) 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律 §6

- 반면에 국외재산조서신고와 관련하여 미신고 또는 허위 신고 등의 경우에는 형사 처벌을 부과하고 있음¹⁵³⁾
- 국외재산조서를 정당한 사유 없이 법정신고 기한 내에 미신고한 경우에 50만엔 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형 또는 양자 병과함
 - 정당한 사유 없이 허위·거짓 기재한 국외재산조서를 제출한 경우, 일본 국세청의 국외재산조서 제출에 관한 세무조사 등에 응하지 않은 경우 등에 50만엔 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형 또는 양자를 병과함

〈표 IV-8〉 일본 역외재산조서신고 미이행 사후적 대응 방안

구분	성립요건	행정적 제재	형사처벌
과소신고	법정신고 기한 내에 신고한 경우	<ul style="list-style-type: none"> • 국외재산조서에 기재된 국외 재산 관련 소득세 및 상속세의 신고 누락 부분이 발생하더라도 이에 부과되는 과소신고 가산세의 5%를 감면함 • 신고 누락 부분 5~10%를 가산세로 부과 	-
	법정신고 기한 내에 신고하지 못한 경우	<ul style="list-style-type: none"> • 국외재산조서에 기재되어야 할 국외재산 관련 소득세 및 상속세의 신고 누락 부분이 발생하면 이에 부과되는 과소신고 가산세의 5%를 가중함 • 신고 누락 부분 15~20%를 가산세로 부과 	-
미신고, 허위 신고	정당한 사유 없이 법정신고 기한 내에 미신고한 경우, 허위·거짓 기재한 국외재산조서를 제출한 경우	-	<ul style="list-style-type: none"> • 50만엔 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

153) 内国税の適正な課税の確保を図るための国外送金等に係る調書の提出等に関する法律 89

나. 형사처벌

- 일본 국세청은 역외 조세불응 관련 사안이 거짓 및 기타 부정한 행위로 조세채권을 직접 침해하는 경우 형사처벌하고 있음
 - 역외 조세회피가 형사로 포섭되는 기준은 거짓 및 기타 부정한 행위로 역외 조세회피를 한 경우임
- 하지만 역외 조세불응 및 조력자 등에 관한 처벌규정을 따로 법제화하지는 않았으며, 개별 세법상 조세포탈범 및 방조범에 관한 형사처벌 규정을 적용하고 있음
- 거짓 및 기타 부정한 행위로 조세를 포탈하거나 또는 환급받은 경우에 대해서는 조세포탈죄로 처벌됨¹⁵⁴⁾
 - 조세포탈죄의 구성요건은 ① 거짓 및 기타 부정한 행위, ② 조세를 포탈한 결과, ③ 소득의 존재에 대한 인식, ④ ①번과 ②번 사이 인과관계 등임
 - 조세포탈죄의 구성요건 중 가장 중요한 것은 ① 거짓 및 기타 부정한 행위이나, 법에 규정 또는 열거되어 있지는 않고, 일반적으로 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위를 의미함
 - 판례에서는 ‘탈세 의도를 가지고 그 수단으로 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 혹은 곤란하게 하는 어떠한 위계 기타 공작을 행하는 것을 거짓 및 기타 부정한 행위라고 지칭함¹⁵⁵⁾
 - 조세포탈죄가 성립될 경우 1,000만엔 이하 벌금형 또는 10년 이하 징역형 또는 양자 병과함
 - 거짓 및 기타 부정한 행위로 포탈하거나 환급받은 세액이 1,000만엔을 초과하는 경우 정상에 따라 면탈한 소득세액 또는 환급받은 소득세액에 상당하는 금액 이하로 벌금형을 부과함¹⁵⁶⁾

154) 所得税法(소득세법) §238, 法人稅法(법인세법) §159

155) 일본 최고재판소 1967년 11월 8일 판결

156) 所得税法(소득세법) §238(2)

- 개인, 법인(인격이 없는 법인 등 포함), 개인과 법인의 대리인 등이 거짓 및 기타 부정한 행위로 원조·방조·조력 등을 한 경우에 납세자에게 부과되는 형사처벌 조항을 준용함¹⁵⁷⁾
 - 즉 거짓 및 기타 부정한 행위로 조세포탈죄가 성립된 납세자를 원조·방조·조력한 개인, 법인, 개인과 법인의 대리인은 같은 조세포탈죄로 처벌됨

- 조세포탈죄 외에도 고의로 확정신고서 등을 제출기한까지 제출하지 않아 세금을 면하는 단순 미신고 등 행위도 형사처벌을 하고 있음
 - 단순 미신고죄는 단순 미신고죄와 단순 미신고 포탈죄로 나뉨
 - 단순 미신고죄는 정당한 이유 없이 일본 세법상의 확정신고 등 신고의무를 법정 신고 기한 내에 미신고한 경우임¹⁵⁸⁾
 - 신고의무가 존재하나 정당한 이유 없이 과실 등으로 신고를 하지 않았으며, 거짓 및 기타 부정한 행위 및 고의가 없는 납세의무자에게 적용됨
 - 단순 미신고죄가 성립될 경우 50만엔 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형 또는 양자를 병과함
 - 단순 미신고포탈죄는 거짓 및 기타 부정한 행위가 수반되지 않으나, 고의로 일본 세법상의 확정신고 등 신고의무를 법정신고 기한 내에 미신고한 경우임¹⁵⁹⁾
 - 신고의무가 존재하나 조세를 포탈할 목적으로 고의로 신고를 하지 않은 납세의무자에게 적용됨
 - 단순 미신고포탈죄가 성립될 경우 500만엔 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형 또는 양자를 병과함

157) 所得税法 §243, 法人税法 §163

158) 所得税法 §241, 法人税法 §160

159) 所得税法(소득세법) §238(3), 法人税法 §159(3)

〈표 IV-9〉 일본 역외 조세불응 행위에 적용되는 형사처벌 규정

구분	성립요건	처벌 수위
조세포탈죄	거짓 및 기타 부정한 행위로 조세를 포탈하거나 또는 환급받은 경우	• 1,000만엔 이하 벌금형 또는 10년 이하 징역형
원조·방조·조력죄	개인, 법인(인격이 없는 법인 등 포함), 개인과 법인의 대리인 등이 거짓 및 기타 부정한 행위로 원조·방조·조력 등을 한 경우	
단순 미신고죄	정당한 이유 없이 일본 세법상의 확정신고 등 신고의무를 법정신고 기한 내에 미신고한 경우	• 50만엔 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형
단순 미신고포탈죄	거짓 및 기타 부정한 행위가 수반되지 않으나, 고의로 일본 세법상의 확정신고 등 신고의무를 법정신고 기한 내에 미신고한 경우	• 500만엔 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

3. 영국

가. 행정적 대응

- 영국 국세청(HM Revenue & Customs: HMRC)은 일반조세남용방지규정(General anti-abuse rule)을 법제화하고, 조세회피 행위의 경제적 실질에 따라 과세함¹⁶⁰⁾
 - 일반조세남용방지규정 시행 이후 국세청 지침서를 공포하고 매우 자세한 규정체계를 정립해 나감¹⁶¹⁾
 - 개인소득세, 법인세, 자본이득세, 상속세, 인지세 등 대부분의 세목에 적용함¹⁶²⁾

- 이러한 일반조세남용방지규정 적용대상은 세무거래가 존재하고 해당 거래가 남용(abusive)에 해당된다는 사실에 기반하고 있음¹⁶³⁾

160) FA(Finance Act) 2013 §206

161) FA(Finance Act) 2013 §206

162) FA 2013 §206(3)(a)~(g)

163) FA 2013 §207

- 세무거래(tax arrangement)란, 모든 상황을 고려할 때 조세혜택을 얻는 것이 주요 목적이거나 주요 목적들 중 하나라도 합리적으로 볼 수 있는 거래라고 규정함¹⁶⁴⁾
 - 거래(arrangements)는 합법적으로 실행 가능한지 여부와는 관계없으며, 협약(agreement), 양해(understanding), 계획(scheme), 거래(transaction) 또는 일련의 거래(series of transaction) 등을 모두 포함함¹⁶⁵⁾
- 이러한 세무거래가 남용이 되기 위해서는 모든 상황을 고려할 때 해당 거래의 수행이 관련 세법 규정과 관련하여 합리적인 행위과정(reasonable course of action)이나 합리적으로 인정될 수 없는 경우를 말함¹⁶⁶⁾
- 일반조세남용방지구정은 ① 세무계획, ② 조세혜택,¹⁶⁷⁾ ③ 조세혜택을 위한 납세자의 목적이나 의도로 구성됨
 - 세무계획은 조세회피를 위하여 특별히 고안한 모든 형태를 말함
- 일반조세남용방지구정을 적용하기 위해 상기 요소들을 객관적 및 주관적 부분으로 나누어 심사를 실시함¹⁶⁸⁾
 - 객관적 심사는 해당 납세자의 행위가 합리적인 행위인지를 판별하는 데 초점을 두고 있음
 - 거래의 실질적 결과가 세법 규정의 명시적 또는 암묵적 기본원칙이나 정책목적과 일관성이 있는지, 결과를 얻기 위해 하나 이상의 부자연스럽고(contrived) 비정상적인(abnormal) 단계구조(steps)가 이용되었는지, 거래가 세법의 허점(shortcomings)을 부당하게 이용(exploit)했는지 등임¹⁶⁹⁾

164) FA 2013 §207(1)

165) FA 2013 §207(3)

166) FA 2013 §207(2)

167) 영국 국세청은 일반조세회피 방지규정에 조세혜택을 ① 증가된 세액의 감면, ② 증가된 세액의 환급, ③ 조세부과에 대한 회피 또는 절감, ④ 조세부과 가능성에 대한 회피, ⑤ 세액납부 지연 및 세액환급 선취, ⑥ 조세상 의무의 회피 등으로 규정함(Finance Act 2013 Section 208)

168) FA 2013 §207

169) FA 2013 §207(2)(a)~(c)

- 주관적 심사는 우회하였거나 악용한 관련 세법 규정과는 무관하게 조세혜택 여부 등 주된 목적을 판단하는 과정임¹⁷⁰⁾
 - 납세자가 세제상 혜택을 얻기 위해 당해 거래를 실행하였는지 등 의도(intention)를 파악함
 - 과세당국이 경정할 수 있는 실질적인 부당한 이익이 존재하는지 여부를 확인함
 - 합리적인 제3자도 해당 거래와 동일한 거래를 수행하였을 것인지에 대한 이중합리성 테스트(double reasonableness test)도 실시함

- 일반조세납용방지규정의 적용으로 납세자의 행위가 남용에 해당된다고 결정이 나면 해당 거래에서 발생한 조세혜택은 과세당국의 경정대상이 됨¹⁷¹⁾
 - 일반조세납용방지규정을 적용할 때 영국 국세청은 외부 전문가로 구성된 자문패널(GAAR Advisory Panel)의 심사를 받아야 함
 - 자문패널은 영국 국세청으로부터 독립적인 외부전문가들로 절차적 통제를 위함
 - 조세혜택은 실제의 남용적 거래와 허구의 정상적 거래를 비교하여 그 차이에 의해 도출됨
 - 영국 국세청의 경정 시작일을 기준으로 12개월 동안 납세자는 일반조세납용방지규정이 적용되는 조세에 관하여 그 취소 또는 감액경정 청구를 할 수 있음¹⁷²⁾

- 영국 국세청의 경정이 끝나는 시점에, 세무거래로 발생한 조세혜택 등에 행정적 제재를 부과함¹⁷³⁾
 - 상습적이고 사기·과실에 의한 행위가 있고, 그 행위로 인한 세수의 손실이 있다는 점을 과세당국이 조세소송 등에서 입증할 경우 형사처벌을 병과함

170) FA 2013 §212

171) FA 2013 §210

172) FA 2013 §210(2)

173) FA 2016 §212A(2)

1) 가산세 부과

- 영국은 잠재적 세수 손실 가능성이 있는 역외사안(offshore matters)과 역외이전(offshore transfers)에 따른 가산세(이하 역외 가산세)를 역내거래와 구분하여 적용함¹⁷⁴⁾
 - 역외사안(offshore matters)은 역외 거래·활동 등에서 발생한 소득, 역외자산 취득·매매 등으로 발생한 자본이득 등을 말함¹⁷⁵⁾
 - 역외이전(offshore transfers)은 과세대상 소득을 역외에서 수령한 경우, 과세대상 소득을 법정신고일 이전에 역외로 이전한 경우, 자본이득세·상속세 과세대상 자산의 이전 거래를 법정신고일 전에 역외로 이전한 경우 등을 말함¹⁷⁶⁾
 - 역외이전은 역외사안과 관련이 없어도 과세대상 거래를 허위로 신고하거나 미신고 또는 정보제공 의무를 미이행한 경우 등임
- 역외 가산세의 가산세율은 해외 국가의 범주, 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도와 정보 공개의 자발성 여부 등에 따라 달라짐
 - 해외 국가의 범주는 해외 국가의 과세투명성 정도에 따라 세 개의 범주로 구분한 것임¹⁷⁷⁾
 - 해외 국가 범주에는 범주(category) 1, 2, 3이 있으며, 범주1과 3에 해당하는 국가들은 별도로 명시하고 이 외의 나머지 국가는 범주2로 분류함

174) GOV.UK, "Compliance checks: penalties for offshore non-compliance – CC/FS17," <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

175) GOV.UK, "Compliance checks: penalties for offshore non-compliance – CC/FS17-Offshore matters," <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

176) GOV.UK, "Compliance checks: penalties for offshore non-compliance – CC/FS17-Offshore transfers," <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

177) GOV.UK, "Territory categorisation for offshore penalties: from 24 July 2013," <https://www.gov.uk/government/publications/territory-categorisation-for-offshore-penalties/territory-categorisation-for-offshore-penalties-from-24-july-2013>, 2022. 6. 7.

- 높은 숫자의 범주에 속하는 국가일수록 해당 국가의 과세투명성 정도는 낮음

〈표 IV-10〉 영국의 과세투명성 정도에 따른 해외 국가 범주

구분	국가명 ²⁾
범주1 ¹⁾	• 호주, 벨기에, 불가리아, 캐나다, 체코, 덴마크, 핀란드, 프랑스, 독일, 그리스, 아일랜드, 이탈리아, 일본, 한국, 라트비아, 몰타, 네덜란드, 뉴질랜드, 노르웨이, 폴란드, 포르투갈, 스페인, 스웨덴, 스위스, 미국 등
범주2	• 범주1과 범주3에 속하지 않는 나머지 국가
범주3 ¹⁾	• 브라질, 콜롬비아, 콩고, 코스타리카, 쿠바, 도미니카, 에콰도르, 가봉, 이란, 이라크, 자메이카, 레바논, 마카오(중국과 홍콩은 범주2에 속함), 팔라우, 파라과이, 페루, 시리아, 아랍에미레이트, 우루과이 등

주: 1) 범주1의 국가들은 과세투명성 정도가 높은 국가이나, 범주3의 국가들은 과세투명성 정도가 낮은 국가임
2) 대표적인 국가들을 나열함

자료: GOV.UK, "Territory categorisation for offshore penalties: from 24 July 2013," <https://www.gov.uk/government/publications/territory-categorisation-for-offshore-penalties/territory-categorisation-for-offshore-penalties-from-24-july-2013>, 2022. 6. 7.

- 역외사안에 대한 가산세 산정 시 소득세 가산세액은 소득발생지국(상속세의 경우 자산의 소재지)이 속하는 범주에 따라 결정됨
- 역외이전에 대한 가산세 산정은 소득발생지국이 아닌 이전과 관련된 국가들 중 가장 높은 숫자의 범주에 속하는 국가를 기준으로 가산세율을 적용함
- 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도는 부주의(Careless), 고의(Deliberate)이지만 은닉은 아님, 고의이면서 은닉(Deliberate and concealed) 등을 말함¹⁷⁸⁾
 - 부주의한 행동은 특정 의무사항의 누락, 생략 등과 관련됨
 - 고의이지만 은닉하지 않은 납세자의 행동은 납세자 개인이 오류를 알면서도 국세청에 잘못된 서류를 제출했으나 거래활동을 숨기지 않은 경우와 관련됨
 - 고의이면서 은닉하여 신고의 정확성에 오류가 발생한 것은 허위 증빙의 제출 등과 관련됨
- 정보 공개의 자발성 여부는 자발성과 비자발성으로 구분됨

178) 최인혁·홍성희·김효림, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 세법연구 20-09, 한국조세재정연구원, 2020, pp. 70~89

- 이러한 기준에 따라 최소·최대 가산세율의 범위를 설정해 두고 있는데, 이는 곧 다른 국가의 증가산세와 같은 취지임
 - 각 영토 범주별로 납세자가 정보를 고의이면서 은닉하는 경우 등에 가장 높은 가산세율을 적용하고 있음
 - 자발적으로 정보를 공개한 경우 등에 낮은 가산세율을 적용받을 수 있으나, 정확히 몇 %의 가산세율이 부과되는 정보의 질에 따라 달라지는데, 공개 수준이 높고, 추가 정보가 최대한 제공되는 경우 최소 가산세율이 적용됨¹⁷⁹⁾
- 역외 가산세는 소득세, 자본이득세, 상속세 등과 관련된 역외거래 등에서 신고의무를 미이행하거나, 정확하지 않은 정보를 제공하거나, 납세의무를 미이행한 경우에 부과되고 있음¹⁸⁰⁾
- 미신고 등 신고지연, 정확하지 않은 정보 제공, 납세의무 미이행 등을 제외하고는 역내거래와 동일한 가산세가 부과됨
- 납세자가 역외거래 등에 대해 미신고, 지연신고 등 신고의무를 미이행할 경우 신고·지연가산세가 부과됨¹⁸¹⁾
- 1년간은 역내와 같은 신고·지연가산세를 적용하나, 1년 경과 후에도 신고의무를 미이행하고 있으면 역외 가산세 규정이 적용됨
 - 신고·지연가산세는 영국 국세청이 추정한 미신고세액에 가산세율이 적용됨
 - 납세자가 역외거래 등에 대해 신고마감일을 기준으로 1년이 지나기 전까지 지

179) GOV.UK, “Compliance checks: penalties for offshore non-compliance – CC/FS17-Penalty rates for inaccuracies,” <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

180) GOV.UK, “Compliance checks: penalties for offshore non-compliance – CC/FS17,” <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

181) GOV.UK, “Compliance checks: penalties for offshore non-compliance – CC/FS17-Penalty rates for the deliberate withholding of information,” <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

연신고, 미신고한 경우 적용되는 역내 가산세는 다음과 같음¹⁸²⁾

- 1일 경과: 100파운드
- 3개월 경과: 하루 10파운드씩 최대 90일
- 6개월 경과: 영국 국세청이 추정한 미신고세액의 5%와 300파운드 중 큰 금액
- 12개월 경과: 미신고세액의 5%와 300파운드 중 큰 금액

- 신고마감일을 기준으로 1년이 경과하면 영국 국세청은 고의(은닉은 아님) 또는 고의이면서 은닉한 것으로 판단하며, 해외 국가의 범주, 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도와 정보 공개의 자발성 여부 등에 따라 가산세율을 차등 부과함

〈표 IV-11〉 영국 역외 신고·지연가산세

구분		고의(은닉은 아님)	고의이면서 은닉
범주1 국가	자발적	30(20 ¹⁾) ~ 70%	40(30 ¹⁾) ~ 100%
	비자발적	45(35 ¹⁾) ~ 70%	60(50 ¹⁾) ~ 100%
범주2 국가	자발적	40(30 ¹⁾) ~ 105%	55(45 ¹⁾) ~ 150%
	비자발적	62.5(52.5 ¹⁾) ~ 105%	85(75 ¹⁾) ~ 150%
범주3 국가	자발적	50(40 ¹⁾) ~ 140%	70(60 ¹⁾) ~ 200%
	비자발적	80(70 ¹⁾) ~ 140%	110(100 ¹⁾) ~ 200%

주: 1) 2016년 4월 이전 거래에 적용되는 가산세율임

자료: GOV.UK, "Compliance checks: penalties for offshore non-compliance - CC/FS17-Penalty rates for the deliberate withholding of information," <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

- 납세자는 역외거래 등과 관련하여 신고서 작성 시 주의를 기울여야 하나, 부주의 또는 고의에 의해 과소신고를 한 경우 등에 정확성 관련 가산세를 부과함¹⁸³⁾

182) 최인혁·홍성희·김효림, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 세법연구 20-09, 한국조세재정연구원, 2020, pp. 70~89

183) GOV.UK, "Compliance checks: penalties for offshore non-compliance - CC/FS17-Penalty rates for inaccuracies," <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

- 정확성 관련 가산세의 가산세율도 해외 국가의 범주, 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도와 정보 공개의 자발성 여부 등에 따라 달라짐
- 정확성 관련 가산세는 영국 국세청이 추정한 잠재적 세수손실(Potential Lost Revenue: PLR)에 가산세율이 적용됨

〈표 IV-12〉 영국 역외 과소신고 등 정확성 관련 가산세

구분		부주의	고의(은닉은 아님)	고의이면서 은닉
범주1 국가	자발적	0 ~ 30%	30(20 ¹⁾) ~ 70%	40(30 ¹⁾) ~ 100%
	비자발적	15 ~ 30%	45(35 ¹⁾) ~ 70%	60(50 ¹⁾) ~ 100%
범주2 국가	자발적	0 ~ 45%	40(30 ¹⁾) ~ 105%	55(45 ¹⁾) ~ 150%
	비자발적	22.5 ~ 45%	62.5(52.5 ¹⁾) ~ 105%	85(75 ¹⁾) ~ 150%
범주3 국가	자발적	0 ~ 60%	50(40 ¹⁾) ~ 140%	70(60 ¹⁾) ~ 200%
	비자발적	30 ~ 60%	80(70 ¹⁾) ~ 140%	110(100 ¹⁾) ~ 200%

주: 1) 2016년 4월 이전 거래에 적용되는 가산세율임

자료: GOV.UK, "Compliance checks: penalties for offshore non-compliance - CC/FS17-Penalty rates for inaccuracies," <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

- 납세자가 납세고지를 받은 역외거래 등과 관련하여 납세의무를 미이행할 경우 납세의무 불성실 가산세를 부과함¹⁸⁴⁾
 - 납세의무 불성실 가산세의 가산세율 역시 해외 국가의 범주, 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도와 정보 공개의 자발성 여부 등에 따라 달라짐
 - 추가로 납세의무 미이행 유지기간도 가산세율 결정요소로 작용함
 - 납세의무 불성실 가산세는 미납부세액에 가산세율이 적용됨

184) GOV.UK, "Compliance checks: penalties for offshore non-compliance - CC/FS17-Penalty rates for a failure to notify," <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

〈표 IV-13〉 영국 역외 납세의무 불성실 가산세

구분		부주의	고의(은닉은 아님)	고의이면서 은닉	
범주1 국가	자발적	12개월 초과	10 ~ 30%	30(20 ¹⁾) ~ 70%	40(30 ¹⁾) ~ 100%
		12개월 이하	0 ~ 30%		
	비자발적	12개월 초과	20 ~ 30%	45(35 ¹⁾) ~ 70%	60(50 ¹⁾) ~ 100%
		12개월 이하	10 ~ 30%		
범주2 국가	자발적	12개월 초과	15 ~ 45%	40(30 ¹⁾) ~ 105%	55(45 ¹⁾) ~ 150%
		12개월 이하	0 ~ 45%		
	비자발적	12개월 초과	30 ~ 45%	62.5(52.5 ¹⁾) ~ 105%	85(75 ¹⁾) ~ 150%
		12개월 이하	15 ~ 45%		
범주3 국가	자발적	12개월 초과	20 ~ 60%	50(40 ¹⁾) ~ 140%	70(60 ¹⁾) ~ 200%
		12개월 이하	0 ~ 60%		
	비자발적	12개월 초과	40 ~ 60%	80(70 ¹⁾) ~ 140%	110(100 ¹⁾) ~ 200%
		12개월 이하	20 ~ 60%		

주: 1) 2016년 4월 이전 거래에 적용되는 가산세율임

자료: GOV.UK, "Compliance checks: penalties for offshore non-compliance - CC/FS17-Penalty rates for a failure to notify," <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

- 납세자가 자본이득세·상속세 과세대상 자산을 납세의무 미이행의 적발을 회피하거나 지연시키기 위해 국가 간 자산을 이전할 경우 등에 자산 역외이동 가산세(Offshore asset moves penalties)가 부과됨¹⁸⁵⁾
 - 자산 역외이동 가산세는 납세자가 부과받은 신고·지연가산세, 정확성 관련 가산세의 50%를 추가 가산세로 부과함
 - 이러한 행위가 고의적이고, 잠재적 세수손실을 초래하는 등의 조건을 충족하면 자산기반 가산세(Asset-based penalties)가 부과됨¹⁸⁶⁾

185) GOV.UK, "Compliance checks: penalties for offshore non-compliance - CC/FS17-Offshore asset moves penalties," <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

186) GOV.UK, "Compliance checks: penalties for offshore non-compliance - CC/FS17-Asset-based penalties," <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

- 자산기반 가산세는 자산가치의 10%와 잠재적 세수손실 10배 중 작은 금액을 자산 역외이동 가산세에 추가로 부과함

2) 신고의무 부과 및 적발기능 강화

- 영국 국세청은 역외 조세회피 방지 및 정보 파악 등을 위해 신고의무를 강화하는 제도적 장치로 의무보고제도(Disclosure of Tax Avoidance Schemes: DOTAS)를 실시하고 있음¹⁸⁷⁾
 - 구체적으로 제도의 목적을 ① 조세회피거래 및 거래운영 방법에 대한 정보의 조기 확보, ② 거래수행자에 대한 정보 파악 등임¹⁸⁸⁾
 - 신고대상 세목은 소득세, 자본이득세, 상속세, 부가가치세 등 주요 세목을 포함하며, 거의 대부분의 세목에 광범위하게 적용하고 있음¹⁸⁹⁾
- 영국 의무보고제도의 신고의무자는 원칙적으로 조력자(promoter)임¹⁹⁰⁾
 - 조력자는 일반적인 사업과정(relevant business)에서 조세회피거래를 설계하고, 납세자가 거래를 실행할 수 있도록 도움을 주며, 거래의 도입(implementation)을 관리한 사람을 뜻함¹⁹¹⁾
 - 조력자가 영국에 거주하지 않는 경우, 조력자가 존재하지 않는 경우 등에는 납세자가 신고의무를 이행해야 함

187) GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.

188) 심태섭·유지선, 『탈세 및 조세회피 방지를 위한 세무조력자의 의무 강화 방안』, 한국조세재정연구원, 2019. 12., pp. 98~106

189) GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance-2.3 Scope and summary of the disclosure rules," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.

190) GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance-3. Who discloses," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.

191) FA 2004 §307

- 거래에서 조세혜택이 발생하거나 발생할 것으로 기대되고, 이러한 조세혜택이 거래의 주요 목적(main benefit)이거나 주요 목적들 중 하나이고 의무보고제도 규정에 명시된 특징지표(hallmarks)에 해당하면 신고대상 거래임¹⁹²⁾
 - 조세혜택은 면제, 감면, 과세이연, 기타 조세의무의 회피를 포함하는 개념으로서 매우 광범위하게 정의됨¹⁹³⁾
 - 조세혜택이 혜택의 주된 요소일 때 그 조세혜택이 거래의 주요 목적에 해당한다고 보는데, 조세혜택이 주요 목적인지에 대한 것은 주요 이익심사(MBT)를 통해 확인함¹⁹⁴⁾
 - 조세혜택의 기대가치와 거래로부터 발생 가능한 다른 혜택의 가치를 비교함
 - 특징지표란 대상거래가 조력자에 의한 거래인지(promoted scheme) 혹은 납세자에 의한 거래인지(in-house scheme)를 9가지¹⁹⁵⁾로 확인하는 지표임¹⁹⁶⁾

- 신고의무자는 적격 신고서식을 작성하여 신고기한 내에 영국 국세청에 제출해야 함
 - 조력자가 신고하는 경우에는 AAG1 신고서식을 사용하며, 납세자가 신고하는 경우에는 AAG3 신고서식을 사용함
 - 조력자가 해외에 거주하여 납세자가 대신 신고하는 경우에는 AAG2 신고서식을 사용함
 - 각 신고서식에는 공통적으로 신고자 정보, 신고대상 거래 명칭, 해당 세목, 해당 특징지표, 신고대상 거래에 대한 내용 등이 포함됨

192) GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance-4. Is the scheme notifiable," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.

193) Income and Corporation Taxes Act 1988 §709, FA 2004 §318

194) FA 2004 §306(1)(c)

195) GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance-5. The hallmarks," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.

196) FA 2004 §307; §309; §310

- 신고대상 거래에 대한 내용에는 주로 조세혜택이 발생한 각 요소에 대한 설명과 해당 세법 규정 등을 기술해야 함
- 의무보고제도 신고는 영국 국세청 홈페이지에서 전자신고하거나 관련 양식을 작성한 후 담당부서로 서면 제출할 수 있음
- 신고의무자는 거래의 관리가 가능하게 된 날 또는 거래가 신고대상 거래에 해당한다는 사실을 인지한 날 또는 거래를 도입시킬 목적의 활동을 개시한 날로부터 5영업일 이내에 신고의무를 이행해야 함¹⁹⁷⁾
 - 조력자 없이 납세자에게 신고의무가 있는 경우 같은 조건으로 30일 이내에 신고의무를 이행하면 됨
- 영국 국세청은 합리적인 사유(reasonable excuse) 없이 의무보고제도의 신고의무를 이행하지 않거나 불성실하게 이행한 자에게 행정적 제재를 가하고 있음¹⁹⁸⁾
 - 행정적 제재는 다음과 같이 세 가지로 구분됨
 - 기한 내 신고의무를 이행하지 않은 경우 100만유로 한도로 미신고 과태료(disclosure penalty)가 부과됨¹⁹⁹⁾
 - 신고불성실 또는 고유번호 미제공 등 의무보고제도상 신고의무자의 의무를 불성실하게 한 경우 정보 미제공 과태료(other information penalty)가 부과됨²⁰⁰⁾

197) 심태섭·유지선, 『탈세 및 조세회피 방지를 위한 세무조력자의 의무 강화 방안』, 한국조세재정연구원, 2019. 12., pp. 98~106

198) GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance-21. Penalties," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.

199) GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance-21.5 Disclosure penalties," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.

200) GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance-21.6 Other Information penalties," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.

- 납세자가 국세청에 고유번호(Scheme Reference Number: SRN)²⁰¹⁾를 신고하지 않은 경우 납세자 관련 과태료(the user penalty)가 부과됨²⁰²⁾
- 영국 국세청은 행정특별재판소(Tribunal)에 납세자 과태료를 제외한 과태료에 대한 산정을 요청함²⁰³⁾
 - 요청 후 행정특별재판소는 과태료를 확정하는데, 이때 신고의무자 및 신고대상 거래별로 과태료가 다르게 산정될 수 있음
 - 신고의무자는 행정특별재판소와 영국 국세청의 과태료 부과에 대해 항소할 수 있음²⁰⁴⁾

201) 영국 국세청은 의무보고제도 신고의무자를 파악하고 관리하기 위한 목적에서 신고의무자에게 8자리의 고유번호를 부여하는데, 신고의무자는 신고 시 고유번호를 기재해야 하며, 미기재 시 과태료를 부담하게 됨(GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance-13. Scheme reference number," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.)

202) GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance-21.7 The user penalty," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.

203) GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance-21.2 Tribunal penalty proceedings," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.

204) GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance-21.4 Appeals," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.

〈표 IV-14〉 영국 의무보고제도 미이행 행정적 제재

구분		행정적 제재
미신고 과태료	미신고 시	(신고기한 이후) 일 최대 600유로씩 가산
	행정특별재판소의 과태료 확정 후 10일 경과 후에도 미신고 시	일 최대 5천유로씩 가산
정보 미제공 과태료	정보 미제공 시	<ul style="list-style-type: none"> • 기본 과태료 최대 5천유로 한도 즉시 확정 • 기본 과태료 미납 시 납기일 이후 일 최대 600유로씩 가산
	행정특별재판소의 과태료 확정 후	<ul style="list-style-type: none"> • 지속적으로 미납 시 일 최대 5천유로씩 가산
납세자 관련 과태료		<ul style="list-style-type: none"> • 거래 건당 5천유로 • 3년 이내 두 번째 미제출 시 건당 7,500유로 • 세 번째 및 이후 미제출 시 건당 1만유로

자료: GOV.UK, "Disclosure of tax avoidance schemes: guidance-21. Penalties," 2022. 2. 1., <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes>, 검색일자: 2022. 6. 7.

- 의무보고제도 외에도 영국은 역외원천 소득, 역외자산, 역외계좌 및 이자소득 등에 대해 소득세 신고 시 작성하여 제출하도록 규정하고 있음²⁰⁵⁾
- 해외금융계좌, 자산신고제도 등 제도적 장치에 따른 일정 금액 이상의 신고기준 등은 확인이 어려움

나. 형사처벌

- 영국은 역외 조세불응 행위에 관한 형사처벌 규정이 법제화되어 있음

205) HMRC, "Foreign," https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1062227/sa106-2022.pdf; HMRC, "Use these notes to help you fill in the Foreign pages of your tax return", https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1062228/sa106-notes-2022.pdf, 검색일자: 2022. 6. 19.

- 역외 소득, 자산, 활동 등에 대한 신고를 법정신고 기한까지 미신고하거나,²⁰⁶⁾ 법정신고 기한까지 신고했지만, 부정확한 신고²⁰⁷⁾일 경우 일정 기준금액(threshold amount)에 따라 기소방법을 구분하여 형사처벌하고 있음

- 과세 가능한 역외원천 소득, 역외자산의 자본이득 등을 포함하여 산출한 세액이 영국 재무부에서 정한 일정 기준금액(최대 2만 5천유로)을 초과한²⁰⁸⁾ 납세자가 미신고 또는 부정확한 신고를 한 경우에는 수반된 고의의 유무를 불문하고 약식기소(summary conviction)할 수 있음²⁰⁹⁾
 - 역외원천 소득, 역외자산의 자본이득 등으로만 산출한 세액이 일정 기준금액을 초과하는 경우도 포함함
 - 약식기소의 경우 최고 벌금형 또는 12개월 이하의 징역형 또는 양자를 병과함²¹⁰⁾

- 역외 소득, 자산, 활동 등에 관하여 납세자가 고의로 조세를 포탈(fraudulent evasion)하였음을 과세관청이 입증한 경우는 정식기소하여 조세포탈죄로 처벌함²¹¹⁾
 - 조세포탈죄로 정식기소하기 위해서는 조세포탈 시 수반된 납세자의 고의가 존재해야 하고 고의가 아닌 과실에 의한 미신고 등의 행위는 조세포탈죄로 포섭되지 않음 - 항소 법원은 ‘R v Godir(2018)’ 사건에서 세금의 미신고행위에 관하여 과실과 구별되는 고의만이 존재할 경우 유죄 판단의 증거가 될 수 있지만 미신고 행위가 과실에 의한 경우는 조세포탈죄의 유죄를 선고할 수 없다고 판단함²¹²⁾, ²¹³⁾
 - 고의에 의한 단순 미신고 행위, 은폐 등 적극적 부정행위를 수반한 미신고 행위 전부를 조세포탈죄로 처벌하고 있음

206) TMA 1970 §106C(a)

207) TMA 1970 §106D

208) TMA 1970 §106F(2)

209) TMA 1970 §106G

210) TMA 1970 §106A(2)(a)

211) TMA 1970 §106A(1)

212) Criminal Update 2020, “A survey of key criminalcases from the last 18 months,” p. 16

213) PATRICK CANNON, “Income Tax Fraud,” <https://www.patrickcannon.net/practice-areas/financial-crime/income-tax-fraud/>, 검색일자: 2022. 6. 27.

- 조세포탈죄에서 부정행위를 수반한 은닉행위인지 여부와 상관없이 고의에 의한 미신고의 경우는 처벌함
- 조세포탈죄로 기소할 때, 미신고 시 수반된 부정행위를 검사가 입증하지 않아도 조세포탈죄가 성립함
- 항소법원은 ‘R v Mavji(1987)’ 사건에서 조세포탈죄가 성립되기 위해서는 실제 기만에 나아간 행위는 필요하지 않다고 설시하고 피고인이 세금신고서를 제출하지 않거나 세금을 납부하지 않은 행위에 세금을 회피하려는 고의가 있으면 충분하다고 판단함²¹⁴⁾
- 조세포탈죄가 성립되면 법원 등의 재량에 의한 최고 벌금형 또는 최고 7년 이하의 징역형 또는 양자를 병과함²¹⁵⁾
- 또한 조세포탈 행위를 조력한 조력자(enablers)에 대해서도 형사처벌하고 있음²¹⁶⁾
 - 합리적으로 간주될 수 없는 부당한 조세혜택을 얻는 것이 주된 목적인 세무거래 약정을 체결하거나, 약정을 체결하고 조력하거나, 조력자를 주선하거나, 이러한 거래를 판매한 것 등의 행위로 조세를 포탈한 경우임²¹⁷⁾
 - 조력자의 조세포탈 조력행위가 성립될 경우 조력자가 받거나 받을 것으로 기대되는 모든 관련 대가의 총액을 벌금형으로 부과하거나,²¹⁸⁾ 최고 7년 이하의 징역형 또는 양자를 병과함²¹⁹⁾

214) Swarb, “Regina v Mavji: CACD 1987,” <https://swarb.co.uk/regina-v-mavji-cacd-1987/>, 검색일자: 2022. 6. 27.

215) TMA 1970 §106A(b), 106G

216) Finance (No.2) Act 2017, Schedule 16 - Penalties for enablers of defeated tax avoidance(이하 FA 2017, Sch 16)

217) FA 2017, Sch 16 §2(1), 3(1)~(2)

218) FA 2017, Sch 16 §15(1)

219) GOV.UK, “Compliance checks: penalties for enablers of defeated tax avoidance – CC/FS43,” <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-enablers-of-defeated-tax-avoidance-ccfs43/compliance-checks-penalties-for-enablers-of-defeated-tax-avoidance-ccfs43>, 검색일자: 2022. 6. 9.

〈표 IV-15〉 영국 역외 조세불응 행위에 적용되는 형사처벌 규정

구분	성립요건	처벌 수위
신고의무위반	역외소득, 자산, 활동 등에 대한 미신고 또는 부정확한 신고	• 최고 벌금형 또는 최고 1년 이하의 징역형
조세포탈죄	고의 등에 의한 조세포탈이 입증되는 경우	• 최고 벌금형 또는 최고 7년 이하의 징역형
조세포탈 조력죄	합리적으로 간주될 수 없는 부당한 조세혜택을 얻는 것이 주된 목적인 세무거래 약정을 체결하거나, 약정을 체결하고 조력하거나, 조력자를 주선하거나, 이러한 거래를 판매한 것 등의 행위로 조세를 포탈한 경우	• 조력자가 받거나 받을 것으로 기대되는 모든 관련 대가의 총액만큼의 벌금형 또는 최고 7년 이하의 징역형

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

4. 호주

가. 행정적 대응

- 호주 국세청(Australian Taxation Office: ATO)은 일반조세회피 방지규정(General anti-avoidance rule)을 법제화하고 조세회피 행위에 경제적 실질에 따라 과세하고 있음²²⁰⁾
 - 다른 국가보다 호주는 성문화된 일반규정(statutory anti-avoidance rule)의 형태로 조세회피 행위에 대응하기 위한 일반규정이 발전됨²²¹⁾
- 납세자가 선택한 거래가 계획(scheme), 조세혜택(tax benefits), 지배적인 목적(dominant purpose) 등이 의도(intend) 등의 관련 요건을 충족하면, 호주 국세청은 거래를 재구성하여 납세자의 조세혜택을 부인할 수 있음²²²⁾

220) ITAA(Income Tax Assessment Act) 1936 §260

221) 홍성훈·박수진·이형민, 『주요국의 조세회피 방지를 위한 일반규정 비교연구』, 세법연구 16-04, 한국조세재정연구원, 2016, pp. 54~61

222) ITAA 1936 §177A~177G

- 계획이 존재하고, 납세자가 그 계획과 관련하여 조세혜택을 얻고, 해당 계획의 전부 또는 일부분을 수행하는 납세자의 지배적인 목적(dominant purpose)이 조세혜택의 획득인 경우임
 - 계획이란, 명시적 또는 묵시적이든 시행 가능 여부를 불문하고, 또는 시행될 수 있도록 의도된 법적 절차에 의한 어떤 협약(agreement), 합의(arrangement), 이해관계(understanding) 등의 행위(action)나 행위의 과정(course of action)을 의미함²²³⁾
 - 특별한 목적이 지배적인 목적인 둘 이상의 목적을 위해, 관여하거나 수행되는 계획이나 그 일부분도 포함함²²⁴⁾
 - 계획은 조세혜택 유무를 결정하기 위한 판단 기준이 되므로 계약에 대한 정확한 식별이 중요함²²⁵⁾
 - 조세혜택이란, 계획의 시행으로 예상되는 소득이나 공제를 의미함²²⁶⁾
 - 납세자가 그 계획을 시행했다면 납세자의 과세소득에 포함되거나, 포함되는 것이 합리적으로 예상되는 소득이나,²²⁷⁾ 계획이 없었더라면 허용되지 않았거나 허용되지 않았을 것으로 합리적으로 예상되는 공제를 의미함²²⁸⁾
 - 계획을 시행하거나 참여하는 납세자가 조세혜택을 획득하고자 하는 의도를 지배적 목적이라고 함²²⁹⁾
- 조세혜택의 존재 여부는 객관적 심사를 통해 이뤄지는데, 실제 계획이나 거래에서 발생한 조세혜택과 만일 그 계획 등을 실행하지 않은 경우를 가정하여 산출한 조세혜택을 비교함

223) ITAA 1936 §177A(1)

224) ITAA 1936 §177A(5)

225) 홍성훈·박수진·이형민, 『주요국의 조세회피 방지를 위한 일반규정 비교연구』, 세법연구 16-04, 한국조세재정연구원, 2016, pp. 54~61

226) ITAA 1936 §177C

227) ITAA 1936 §177C(1)(a)

228) ITAA 1936 §177C(1)(b), 177CB(1)

229) ITAA 1936 §177D

- 높은 거래비용 등으로 인해 납세자가 실제 계획 이외 다른 거래를 선택할 수 없었음을 입증한다면 일반조세회피규정의 적용을 배제할 수 있음
- 지배적 목적에 대한 판정은 주관적 심사를 통해 이뤄지는데, 조세회피라는 주관적인 납세자의 의도 유무를 8개²³⁰⁾의 객관적인 기준을 통하여 심사함
 - 계획에 대한 지배적인 목적을 판정할 때, 납세자가 실행한 전체 계획에 대한 것인지, 부분에 대한 것인지에 따라 조세회피 여부가 결정됨
- 호주 국세청에 의한 일반조세회피 방지규정의 적용은 행정 및 사법적 소송대상이며, 법에서 정한 계획과 조세혜택의 여부에 대한 입증책임은 호주 국세청에 있음
 - 일반적으로 호주 국세청 결정에 대한 검토나 이의신청 등 조세소송에 대한 1차적인 입증책임은 납세자에게 있음²³¹⁾
- 일반조세회피 방지규정이 적용되는 경우 등에 대해 호주 국세청은 납세자가 선택한 거래형식을 부인하고 대안으로 제시된 가상거래(hypothetical arrangement)를 근거로 납세자가 부담하여야 할 세액을 산출하고 가산세를 부과하고 있음²³²⁾
 - 가상거래는 조세혜택을 획득할 납세자의 의도를 배제했을 경우, 적용되었을 거래방식을 의미함
 - 과세당국은 합리적인 대안에 해당하는 상정(a postulate that reasonable alternative)에 근거하여 과세함

1) 가산세 부과

- 호주 국세청은 납세자의 형평성 보장 및 납세자가 납세의무 준수에 합리적인 주의(reasonable care)를 기울이도록 장려하기 위해 가산세제도를 운영하고 있음²³³⁾

230) ITAA 1936 §177D

231) ITAA 1936 §177D

232) 홍성훈·박수진·이형민, 『주요국의 조세회피 방지를 위한 일반규정 비교연구』, 세법연구 16-04, 한국조세재정연구원, 2016, pp. 54~61

- 역외 조세불응 등에 적용되는 가산세 등 행정적 제재를 조세법에 따로 명시하고 있지는 않으나, 일반조세회피 방지규정 적용 및 조세회피가 입증된 경우 등에 호주 세법에 따른 가산세를 부과함
- 호주에서 가산세는 벌점형태로 부과하고 있으며, 벌점 1점에 해당하는 가산세액은 국세청에서 공시하고 있음²³⁴⁾
 - 국세청에서 공시하고 있는 벌점 1점에 해당하는 가산세액을 연도순으로 나열하면 다음과 같음
 - 2012년 12월 27일까지: 110호주달러
 - 2012년 12월 28일부터 2015년 7월 30일까지: 170호주달러
 - 2015년 7월 31일부터 2017년 6월 30일까지: 180호주달러
 - 2017년 7월 1일부터 2020년 6월 30일까지: 210호주달러
 - 2020년 7월 1일 이후: 222호주달러
- 법정기한 내에 신고의무를 준수하지 않은 경우 신고·지연가산세(Failure to Lodge: FTL)를 부과함²³⁵⁾
 - 세금신고서 등 각종 제출의무가 있는 서류를 법정기한 내에 제출하지 않거나 적격서식에 작성 및 제출하지 않은 납세자(법인, 개인 포함) 등임
- 신고·지연가산세는 납세자의 규모(size of the entity)에 따라 납세단체를 분류하여 제출의무 서류가 미제출인 상태의 28일을 한 기간으로 하여 차등 부과됨²³⁶⁾

233) ATO, "Penalties-About penalties and penalty units," <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

234) ATO, "Penalties-About penalties and penalty units," <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

235) ATO, "Failure to lodge on time penalty," <https://www.ato.gov.au/general/interest-and-penalties/penalties/failure-to-lodge-on-time-penalty/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

236) ATO, "Failure to lodge on time penalty-How we calculate a FTL penalty," <https://www.ato.gov.au/general/interest-and-penalties/penalties/failure-to-lodge-on-time-penalty/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

IV. 해외 주요국 역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안 75

- 납세자 규모는 소형단체(Small entities), 중형단체(Medium entities), 대형단체(Large entities), 초대형 글로벌단체(significant global entity)로 나뉘며, 납세자 규모를 구분하는 기준은 매출액(수입금액)임
- 소형단체가 법정기한 내에 신고의무를 준수하지 않은 경우 28일마다 벌점 1점의 신고·지연가산세를 부과함
 - 28일마다 벌점 1점을 부과하는 것을 기본벌점이라 함
 - 소형단체는 중형이나 대형단체에 속하지 않는 납세단체를 의미하며, 개인을 포함함
- 중형단체가 법정기한 내에 신고의무를 준수하지 않은 경우 28일마다 벌점 2점의 신고·지연가산세를 부과함
 - 중형단체는 PAYG(급여연금 원천징수)하에서 중규모 원천징수자, 신고자료가 요구되는 과세연도의 과세대상소득(assessable income)이 100만호주달러 초과 2천만호주달러 미만인 자, 신고서 또는 관련 서류의 제출이 요구되는 달 현재 GST(부가가치세)법상 연간 매출액이 100만호주달러 초과 2천만호주달러 미만인 자임
- 대형단체가 법정기한 내에 신고의무를 준수하지 않은 경우 28일마다 벌점 5점의 신고·지연가산세를 부과함
 - 대형단체는 PAYG(급여연금 원천징수)하에서 대규모 원천징수자, 신고자료가 요구되는 과세연도의 과세대상소득이 2천만호주달러 초과인 자, 신고서 또는 관련 서류의 제출이 요구되는 달 현재 GST법상 연간 매출액이 2천만호주달러 초과인 자임
- 초대형 글로벌단체가 법정기한 내에 신고의무를 준수하지 않은 경우 28일마다 벌점 500점의 신고·지연가산세를 부과함²³⁷⁾
 - 초대형 글로벌단체는 다국적 모회사의 연간 국내·외로부터의 매출액이 10억호

237) ATO, "Significant global entities - penalties," <https://www.ato.gov.au/Business/Public-business-and-international/Significant-global-entities/Significant-global-entities---penalties/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

주달러 이상인 자로 다국적 모회사 연결집단 중 한 기업임²³⁸⁾

- 자연재해나 심각한 질병 등 신고지연에 대한 합리적 사유가 있다면 가산세의 일부 또는 전체에 대해서 감면요청을 할 수 있음²³⁹⁾
 - 자연재해 등의 사유 외에 세이프 하버(Safe Harbour) 규칙에 따라 세무대리인의 고의 등을 제외한 합리적 주의 결여로 신고지연을 한 경우에는 신고·지연가산세를 면제함²⁴⁰⁾
- 신고·납세의무자가 호주 국세청의 기한 후 신고·납세 등 독려에도 불구하고 이를 무시하거나 이행하지 않을 경우 호주 국세청은 신고납부세액을 추계하고 신고납부 증가산세(Default assessments for overdue lodgments)를 부과함²⁴¹⁾
- 국세청은 사전 경고서신(Warning letter)을 보내고 미신고된 과세대상 소득과 미제출된 적격서류 등의 금액을 추계하여 세액을 결정하고, 추계세액의 75%만큼을 가산세로 부과함
 - 납세의무자가 해외로 출국하거나 자산 등을 국외로 이전할 가능성이 있는 경우 등 시급한 경우에는 사전 경고서신 없이 추계하여 가산세를 부과함²⁴²⁾
- 납세자가 과소, 허위 신고 등을 한 경우 신고 제출서류 관련 가산세(Penalties for statements)를 부과함²⁴³⁾

238) 최인혁·홍성희·김효립, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 세법연구 20-09, 한국조세재정연구원, 2020, pp. 89~100

239) ATO, "Penalty relief," <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/Penalty-relief/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

240) ATO, "Failure to lodge on time penalty-Safe harbour from FTL penalty," <https://www.ato.gov.au/general/interest-and-penalties/penalties/failure-to-lodge-on-time-penalty/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

241) ATO, "Default assessments for overdue lodgments," <https://www.ato.gov.au/tax-professionals/prepare-and-lodge/in-detail/default-assessments-for-overdue-lodgment-obligations/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

242) ATO, "Default assessments for overdue lodgments-Default assessments without warning," <https://www.ato.gov.au/tax-professionals/prepare-and-lodge/in-detail/default-assessments-for-overdue-lodgment-obligations/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

243) ATO, "Penalties for statements and positions that are not reasonably arguable," <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/Statements-and-positions-that-are-not-reasonably-arguable/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

- 납세자가 제출한 법정서류가 허위 또는 오해의 소지가 있으며(False or misleading statement) 부족세액(Shortfall)이 발생하고(또는 없어도), 이에 대해 합리적 논쟁의 여지가 없는 경우(positions that are not reasonably arguable)에 신고 제출서류 관련 가산세를 부과함
 - 소득 등에 관한 정보의 누락, 해당되지 않는 공제사항 신청 등의 경우임

- 신고 제출서류 관련 가산세는 허위 또는 오해의 소지가 있는 제출서류로 인해 발생한 부족세액 여부와 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도를 기준으로 가산세를 산정함²⁴⁴⁾
 - 허위 또는 오해의 소지가 있는 제출서류로 인해 부족세액이 발생한 경우 부족세액에 고정 가산세율을 적용하나, 부족세액이 없는 경우에는 벌점 기반 가산세 산정방법을 적용함
 - 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도는 합리적 주의의 결여(Failure to take reasonable care), 무모한(Recklessness) 경우, 고의적인(Intentional disregard) 경우 등 세 가지로 분류하는데, 부정행위의 태양 정도가 클수록 더 높은 가산세가 부과됨
 - 합리적 주의의 결여는 합리적인 개인이라면 주의를 기울였을 것으로 예상되는 것을 의미함
 - 무모한 경우란 단순한 부주의나 경솔함을 넘어서는 실수를 한 경우를 의미함
 - 고의적인 경우는 세법 규정에 따른 의무사항을 명확하고 완전하게 알고 있으면서 조세혜택, 세금감면 등의 목적으로 위반한 경우를 의미함

244) ATO, "Penalties for statements and positions that are not reasonably arguable-False or misleading statement penalty-shortfall amount, False or misleading statement penalty-no shortfall amount," <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/Statements-and-positions-that-are-not-reasonably-arguable/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

〈표 IV-16〉 호주 초대형 글로벌단체 외 신고 제출서류 관련 가산세

구분		가산세
부족세액이 없는 경우	합리적 주의 결여	벌점 20점
	무모한 경우	벌점 40점
	고의적인 경우	벌점 60점
부족세액이 있는 경우	합리적 주의 결여	25%
	무모한 경우	50%
	고의적인 경우	75%

자료: ATO, "Penalties for statements and positions that are not reasonably arguable-False or misleading statement penalty - shortfall amount, False or misleading statement penalty - no shortfall amount," <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/Statements-and-positions-that-are-not-reasonably-arguable/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

- 납세자가 자발적(voluntarily)으로 제출서류 오류 관련 정보를 공개하고 합리적 주의를 기울였음이 입증되는 경우 등에는 가산세가 감면될 수 있음²⁴⁵⁾
 - 세무조사 등 호주 국세청의 조치 이전에 납세자가 스스로 제출서류 오류 관련 정보를 공개하는 것임
 - 세무조사 등 착수 전에 자발적으로 공개하면 부족세액이 1천호주달러 이상인 경우 기존 가산세율의 20%p로 감경되고, 부족세액이 1천호주달러 미만인 경우 가산세를 면제해줌
- 반면에 납세자가 세무조사 등 호주 국세청의 조치를 방해하거나 연속적으로 의무사항을 위반하는 경우 등에는 기존 가산세율의 20%p만큼 증가한 증가산세율을 적용함²⁴⁶⁾

245) ATO, "Penalties for statements and positions that are not reasonably arguable-Increases and reductions in the base penalty amount," <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/Statements-and-positions-that-are-not-reasonably-arguable/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

246) ATO, "Penalties for statements and positions that are not reasonably arguable-Penalty for failing to make a statement," <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/Statements-and-positions-that-are-not-reasonably-arguable/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

- 납세자가 이전에 어떠한 사유로든 신고 제출서류 오류 관련 가산세를 부과받은 적이 있거나, 정당한 사유 없이 세무조사 일정을 지체시키거나, 중요한 자료를 등을 파손시키는 등의 행위를 한 경우임
 - 신고·납부 증가산세에서 호주 국세청이 세액을 추계하는 과정을 방해하거나, 이전에도 같은 유형의 가산세가 부과된 적이 있는 경우 추계세액의 95%만큼을 가산세로 부과함²⁴⁷⁾

- 그리고 호주 국세청이 납세자의 규모(size of the entity)에 따라 분류한 납세단체 중 초대형 글로벌단체는 가산세 부과 시 이 외 단체의 가산세율 또는 벌점의 2배로 중과함²⁴⁸⁾
 - 신고·납부 증가산세에서 초대형 글로벌 단체가 호주 국세청이 세액을 추계하는 과정을 방해하거나, 이전에도 같은 유형의 가산세가 부과된 적이 있는 경우 추계세액의 150%까지 가산세로 부과함²⁴⁹⁾
 - 초대형 글로벌단체가 과소, 허위 신고 등을 한 경우 신고 제출서류 관련 가산세가 부과되는데, 초대형 글로벌 단체는 이 외 단체의 가산세율, 벌점의 2배로 중과함²⁵⁰⁾

247) ATO, "Default assessments for overdue lodgments-Why we issue default assessments," <https://www.ato.gov.au/tax-professionals/prepare-and-lodge/in-detail/default-assessments-for-overdue-lodgment-obligations/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

248) ATO, "Significant global entities - penalties," <https://www.ato.gov.au/Business/Public-business-and-international/Significant-global-entities/Significant-global-entities---penalties/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

249) ATO, "Default assessments for overdue lodgments-Why we issue default assessments," <https://www.ato.gov.au/tax-professionals/prepare-and-lodge/in-detail/default-assessments-for-overdue-lodgment-obligations/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

250) ATO, "Significant global entities - penalties," <https://www.ato.gov.au/Business/Public-business-and-international/Significant-global-entities/Significant-global-entities---penalties/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

〈표 IV-17〉 호주 초대형 글로벌단체 신고 제출서류 관련 가산세

구분		가산세
부족세액이 없는 경우	합리적 주의 결여	별점 40점
	무모한 경우	별점 80점
	고의적인 경우	별점 120점
부족세액이 있는 경우	합리적 주의 결여	50%
	무모한 경우	100%
	고의적인 경우	150%

자료: ATO, "Penalties for statements and positions that are not reasonably arguable-False or misleading statement penalty - shortfall amount, False or misleading statement penalty - no shortfall amount," <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/Statements-and-positions-that-are-not-reasonably-arguable/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

- 신고·지연가산세에 있어서, 초대형 글로벌단체에 부과되는 별점 500점 외 증가산세는 없으나, 2020년 7월 1일 이후 초대형 글로벌단체가 신고의무 준수 시 제출해야 되는 적격서식을 미제출한 경우 적격서식(approved form) 미제출 가산세를 부과함
- 적격서식 미제출 가산세는 초대형 글로벌단체가 신고의무 준수 시 제출해야 하는 적격서식을 법정기한 내에 제출하지 않을 때 부과되는 가산세로, 소득세 신고서, 재무제표 등 회계문서, 원천징수 관련 서류, GST 관련 서류, 역외거래 관련 서류 등이 있음

〈표 IV-18〉 호주 초대형 글로벌단체 적격서식 미제출 가산세

(단위: 호주달러)

구분	28일 경과 이전	29~56일	57~84일	85~112일	112일 경과 이후
가산세	111,000	222,000	333,000	444,000	555,000

자료: ATO, "Significant global entities - penalties," <https://www.ato.gov.au/Business/Public-business-and-international/Significant-global-entities/Significant-global-entities---penalties/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

□ 호주의 역외 조세불응 행위에 대해 적용되는 가산세를 정리하면 <표 IV-19>와 같음

<표 IV-19> 호주 역외 조세불응 행위에 적용되는 가산세

구분	성립요건	행정적 제재		
신고·지연 가산세	세금신고서 등 각종 제출의무가 있는 서류를 법정기한 내에 제출하지 않거나 적격서식에 작성 및 제출하지 않은 납세자	납세자의 규모에 따라 납세단체를 분류하여 28일을 기준으로 차등 부과 <ul style="list-style-type: none"> • 소형단체: 벌점¹⁾ 1점 • 중형단체: 벌점 2점 • 대형단체: 벌점 5점 • 초대형 글로벌단체: 벌점 500점 		
신고·지연 증가산세	호주 국세청의 기한 후 신고·납세 등 독려에도 불구하고 이를 무시하거나 이행하지 않을 경우	<ul style="list-style-type: none"> • 추계세액의 75%만큼을 가산세로 부과 		
신고 제출서류 관련 가산세	납세자가 제출한 법정서류가 허위 또는 오해의 소지가 있고 부족세액이 발생한(또는 없는) 경우	부족세액이 없는 경우	합리적 주의 결여	벌점 20점
			무모한 경우	벌점 40점
			고의적인 경우	벌점 60점
		부족세액이 있는 경우	합리적 주의 결여	25%
무모한 경우	50%			
고의적인 경우	75%			
증가산세	세무조사 등 호주 국세청의 조치를 방해하거나 연속적으로 의무사항을 위반하는 경우	<ul style="list-style-type: none"> • 기존 가산세율의 20%p만큼 증가한 가산세율 부과 		
초대형 글로벌단체 증가산세	납세자가 제출한 법정서류가 허위 또는 오해의 소지가 있고 부족세액이 발생한(또는 없는) 경우	부족세액이 없는 경우	합리적 주의 결여	벌점 40점
			무모한 경우	벌점 80점
			고의적인 경우	벌점 120점
		부족세액이 있는 경우	합리적 주의 결여	50%
	무모한 경우		100%	
고의적인 경우	150%			
초대형 글로벌단체가 법정기한 내에 적격서식을 제출하지 않은 경우		<ul style="list-style-type: none"> • 28일 경과 이전: 111,000호주달러 • 29~56일: 222,000호주달러 • 57~84일: 333,000호주달러 • 85~112일: 444,000호주달러 • 112일 경과 이후: 555,000호주달러 		

주: 1) 2020년 7월 1일 이후 벌점 1점을 환산하면 222호주달러임
 자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

2) 신고의무 부과 및 적발기능 강화

- 호주 국세청은 고액자산가(high Wealth Individuals) 대상 고액자산가그룹신고제도 (high-wealth private groups tax performance program)를 운영하고 있음²⁵¹⁾
 - 고액자산가그룹신고제도는 고액자산가들의 조세전략에 대한 이해, 과세체계에 대한 사회적 확신의 증진, 고의적인 조세회피(deliberate tax avoidance) 방지를 위해 자발적 신고를 촉진함

- 고액자산가에 대한 기준은 연간 매출액이 1천만호주달러 이상인 공공기관(public groups)이나 외국인 소유가 아닌 거주기업 및 관련 자회사 또는 특수관계자와 합산하여 순자산 500만호주달러 이상을 실질적으로 지배(control)하고 있는 호주 거주자임²⁵²⁾
 - 지배란 법적 소유권에 한정된 것이 아니라 실질적인 지배력을 의미하는 것으로, 호주 국세청이 고액자산가의 납세의무 이행 여부를 점검할 때 고액자산가가 중요 의사결정권을 가지는 모든 단체를 포함하게 됨²⁵³⁾

- 고액자산가그룹신고제도는 조세회피전담반(Tax Avoidance Taskforce)에서 담당하고 있으며, 예비위험평가(Preliminary Risk Reviews), 포괄적 위험평가(Comprehensive Risk Reviews), 세무조사(Audit) 등 세 가지 절차로 구성됨²⁵⁴⁾
 - 예비위험평가에서는 일반적으로 고액자산가에게 실질적으로 지배하는 부분에 대한 상세 정보를 요청하고 있음

251) ATO, "Tax performance programs for privately owned and wealthy groups," <https://www.ato.gov.au/Business/Private-owned-and-wealthy-groups/What-you-should-know/Tax-performance-programs-for-private-groups/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

252) ATO, "Tax performance programs for privately owned and wealthy groups," <https://www.ato.gov.au/Business/Private-owned-and-wealthy-groups/What-you-should-know/Tax-performance-programs-for-private-groups/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

253) 홍범교·구자은·마정화, 『역외탈세방지를 위한 조세행정상 역외금융정보 확보제도 연구』, 세법연구 09-09, 한국조세재정연구원, 2009, pp. 33~39

254) ATO, "Tax Avoidance Taskforce," <https://www.ato.gov.au/general/Tax-avoidance-taskforce/>, 검색일자: 2022. 6. 8.

- 포괄적 위험평가에서는 사업 운영에 대한 심층 진단과 추가 조치가 필요한지를 결정함
- 예비위험평가 및 포괄적 위험평가에서는 고액자산가 그룹을 세분화하여 실시하고 있으며, 세분화된 그룹과 조건은 다음과 같음
 - 상위 500(Top 500)그룹: (i) 자산 가치에 관계없이 매출액이 3억 5천만호주달러 이상 또는 (ii) 매출액에 관계없이 순자산이 5억호주달러 이상 또는 (iii) 매출액이 1억호주달러 이상이고, 순자산이 2억 5천호주달러 이상 등²⁵⁵⁾
 - 다음 5,000(Next 5,000)그룹: 특수관계자와 합산하여 순자산 5천만호주달러 이상 등²⁵⁶⁾
 - 중견 및 신흥 사적그룹(Medium and emerging private groups): 특수관계자와 합산하여 순자산 500만호주달러 이상 등²⁵⁷⁾
- 조세회피전담반의 예비 및 포괄적 위험평가에서 선별된 고액자산가에게는 확장소득 신고서(expanded income tax returns) 제출의무가 부과됨²⁵⁸⁾
- 확장소득신고서에 역외거래와 소득, 역외계좌, 역외자산 등에 대한 세부내용을 작성해서 제출해야 하는데, 주요 내용은 다음과 같음
 - 총 5만호주달러 이상의 역외소재 자산이나 그러한 자산에 대한 지분권을 보유하고 있는지 여부 및 세부내용
 - 특수관계인과 100만호주달러 이상의 거래가 있는지 여부 및 세부내용

255) ATO, "Top 500 private groups tax performance program," <https://www.ato.gov.au/Business/Private-ly-owned-and-wealthy-groups/What-you-should-know/Tax-performance-programs-for-private-groups/Top-500-private-groups-tax-performance-program/>, 검색일자: 2022. 6. 9.

256) ATO, "Next 5,000 private groups tax performance program," <https://www.ato.gov.au/Business/Private-ly-owned-and-wealthy-groups/What-you-should-know/Tax-performance-programs-for-private-groups/Next-5,000-private-groups-tax-performance-program/>, 검색일자: 2022. 6. 9.

257) ATO, "Medium and emerging private groups tax performance program," <https://www.ato.gov.au/Business/Private-ly-owned-and-wealthy-groups/What-you-should-know/Tax-performance-programs-for-private-groups/Medium-and-emerging-private-groups-tax-performance-program/>, 검색일자: 2022. 6. 9.

258) ATO, "20 Foreign source income and foreign assets or property 2022," <https://www.ato.gov.au/Individuals/Tax-return/2022/Supplementary-tax-return/Income-questions-13-24/20-Foreign-source-income-and-foreign-assets-or-property-2022/>, 검색일자: 2022. 6. 9.

- 외국납부세액이 10만호주달러 이상인지 여부 및 세부내용
 - 50만호주달러 이상의 과세대상 국외원천소득이 있는지 여부 및 세부내용
 - 역외계좌 보유유무 및 계좌명, 계좌를 개설한 국가·기관명 등, 동 계좌의 이자 소득 수취 여부
- 세무조사(Audit)에서는 예비위험평가와 포괄적 위험평가를 통해 도출된 고위험군 고액자산가에 대한 정확한 세액납부 여부와 의무불이행의 원인 등을 규명함
- 이때 확정소득신고서 미신고, 지연신고 및 과소신고, 미납 등 의무불이행 시 호주 세법에 규정된 가산세를 부과하고 있음
- 앞서 설명한 호주 세법에 따른 가산세가 고액자산가그룹신고제도에 똑같이 적용됨

나. 형사처벌

- 호주 국세청은 납세자가 고의로 역외 거래 및 발생소득 등에 대한 신고·납세의무를 준수하지 않는 등의 고의적인(deliberate) 조세포탈 행위를 한 경우 형사처벌하고 있음²⁵⁹⁾
- 역외 조세회피가 형사로 포섭되는 기준은 고의적인 조세회피 행위로 조세포탈을 한 경우임
- 하지만 역외 조세불응 및 조력자 등에 관한 형사처벌 규정을 따로 법제화하지는 않았으며, 개별 세법상 조세포탈범 및 조력자에 관한 형사처벌 규정을 적용하고 있음
- 고의적으로 조세를 회피, 은닉하려는 사실이 입증되는 경우에 형법에 따른 조세포탈죄를 적용함²⁶⁰⁾

259) Crimes Act 1914 §15GE(2)(c)

260) Crimes Act 1914 §15GE(2)(c)

- 호주 국세청은 전 세계 소득에 대해 과세하고 있는데, 고의적인 행위로 인한 조세포탈은 국가재정을 직접적으로 침해하는 행위로 규정하고 있으며, 호주 형법상 조세포탈죄는 국가재정을 침해하는 행위에 대한 형사처벌을 규정하고 있음
- 조세포탈죄는 심각한 영연방 범죄(serious Commonwealth offence)로 분류되며, 크게 두 가지 유형으로 나뉨
 - 납세자가 신고·납세의무를 고의적으로 미준수하고 조세포탈로 인해 유죄판결을 선고받을 시 신고·납세의무 미준수 조세포탈죄가 적용됨²⁶¹⁾
 - 그리고 고의적인 조세회피, 은닉 등의 행위를 직·간접적으로 방조, 조력, 선동한 개인 또는 법인이 유죄판결을 선고받을 경우 원조·방조죄(Aiding and abetting)가 적용됨²⁶²⁾
- 조세포탈죄가 성립되면 최대 벌점 1천점 또는 최고 10년 이하의 징역형 또는 양자를 병과함
 - 상습범 등인 경우 가중처벌(Additional penalty)이 가해질 수 있는데, 이는 법원의 재량에 의해서 결정되며,²⁶³⁾ 부과할 수 있는 최대 벌점은 10만점임

〈표 IV-20〉 호주 역외 조세불응 행위에 적용되는 형사처벌 규정

구분	성립요건	처벌 수위
조세포탈죄	고의적으로 조세를 회피, 은닉하려는 사실이 입증되는 경우	• 최대 벌점 1,000점 또는 최고 10년 이하의 징역형
원조·방조죄	고의적인 조세 회피, 은닉 등의 행위를 직·간접적으로 방조, 조력, 선동한 개인 또는 법인이 유죄판결을 선고받을 경우	

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

261) Crimes (Taxation Offences) Act 1980 §5

262) Crimes (Taxation Offences) Act 1980 §6

263) Crimes (Taxation Offences) Act 1980 §12

V. 국제 비교

- 우리나라를 포함한 조사대상국(이하 조사대상국) 모두 각국의 세법상 가산세 및 형사처벌 규정, 제도적 장치 신고의무 위반으로 인한 과태료 등으로 역외 조세불응 행위를 사후적으로 대응하고 있음
- 각국의 세법 규정과 제도적 장치의 신고의무 등을 위반하면 해당 세액의 일정 비율 또는 과태료 등이 부과되나, 위반 정도가 심각한 경우 형사처벌과 병과함
 - 각국마다 형사처벌 요건에는 차이가 있으나, 사기·거짓·고의 등 부정한 행위로 조세포탈한 경우, 이러한 부정한 행위를 원조·방조·조력한 경우 등을 형사처벌하고 있음

1. 가산세 부과 비교

- 조사대상국 모두 역외 조세불응 행위에 대한 신고 관련 가산세와 과소신고 가산세 등을 부과하고 있는데, 각 국가별로 성립요건과 행정적 제재의 규율 수위는 상이하며, 우리나라와 영국을 제외한 조사대상국 모두 역외 조세불응에 대해 통합 법령의 역내거래 관련 일반가산세 규정을 적용하고 있음
- 영국은 역외 가산세에 대한 규정이 법제화되어 있으며, 잠재적 세수 손실 가능성이 있는 역외사안(offshore matters)과 역외이전(offshore transfers) 등의 행위에 따른 가산세를 역내거래와 구분하여 적용함²⁶⁴⁾

264) GOV.UK, "Compliance checks: penalties for offshore non-compliance - CC/FS17," <https://www.gov.uk/government/publications/compliance-checks-penalties-for-income-tax-and-capital-gains-tax-for-offshore-matters-ccfs17>, 검색일자: 2022. 6. 7.

- 우리나라는 국제거래가 수반되는 부정행위로 인한 미신고 및 과소신고 등에 중과된 가산세를 부과하고 있음
- 신고 관련 가산세는 역외거래 등에 대해 미신고·지연신고 등 신고의무를 준수하지 않은 경우에 부과되는 가산세로, 조사대상국별로 성립요건은 같으나, 행정적 제재의 규율 수위는 상이함
 - 신고 관련 가산세의 성립요건은 모든 조사대상 국가가 똑같이 신고의무가 있는 납세의무자가 법정기간 내에 신고하지 않은 경우 또는 적격서식을 작성하여 제출하지 않은 경우임
- 호주를 제외한 조사대상국은 미신고세액의 일정 비율만큼을 신고·지연가산세로 부과하고 있음
 - 호주는 미신고세액의 일정 비율이 아닌 지연기간을 기준으로, 납세자 규모에 따라 별점²⁶⁵⁾을 부과함
 - 제출의무 서류가 미제출 상태인 28일을 한 기준으로 소형단체 1점, 중형단체 2점, 대형단체 5점, 초대형 글로벌단체 500점을 부과함
- 지연신고와 관련하여 우리나라와 일본은 지연기간과 무관하게 미신고세액의 일정 비율을 가산세로 부과하지만, 이 외 조사대상국은 지연기간에 비례하여 가산세가 증가하는 구조임
 - 미국은 매월 미신고세액의 5%씩을 신고·지연가산세로 부과하지만 가산세액이 미신고세액의 25%를 초과하지 않게 하는 한도를 두고 있음
 - 영국은 신고마감일을 기준으로 1년이 지나기 전과 경과 후의 가산세가 달라지는데, 1년이 지나기 전에는 미신고세액의 5%와 300파운드 중 큰 금액이나, 1년이 경과하면 고의 또는 고의이면서 은닉한 것으로 판단하여 중과한 역외 가산세

265) 호주 국세청은 가산세를 별점형태로 부과하고 있으며, 별점 1점(2020년 7월 1일 이후: 222호주달러)에 해당하는 가산세액은 국세청에 공시하고 있음(ATO, "Penalties-About penalties and penalty units," <https://www.ato.gov.au/General/Interest-and-penalties/Penalties/>, 검색일자: 2022. 6. 8.)

를 부과함

- 예를 들어, 범주3 국가에서 발생한 역외 조세불응에 대해 1년 동안 고의로 미신고했지만 1년이 경과한 후 자발적으로 역외거래 사안에 대해 신고했다면, 영국 국세청이 추정된 미신고세액의 50~140%를 가산세로 부과함

- 호주는 제출의무 서류가 미제출 상태인 28일을 한 기준으로 벌점을 부과하기 때문에 시간이 지연될수록 가산세가 증가하며, 별도의 한도 규정은 없음

□ 과소신고 가산세는 신고의무를 준수했지만 납부세액 등을 과소신고한 경우로, 조사대상국 공통으로 과소신고와 관련하여 과소신고세액의 일정 비율을 가산세로 부과하고 있으나, 일부 국가는 과소신고 가산세 대상 유형, 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도에 따라 가산세율을 차등 부과하고 있음

- 미국은 ① 올바르게 신고해야 할 세액의 10% 또는 5천달러 중 큰 금액보다 과소세액이 큰 경우 또는 ② 경제적 실재성을 결여한 거래로 과소신고하는 경우 등으로 과소신고 가산세 대상 유형을 세분화함

- 관련 법령에 의해 보고되어야 하는 국외금융자산 등을 미공개함에 따라 국외 금융자산으로부터 발생하는 배당, 이자수익 및 양도차익 등을 역외거래 발생 소득을 신고에 포함하지 않고 과소신고한 경우 등이 ②번에 해당됨

- 영국, 호주는 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도에 따라 과소신고 가산세를 세분화하여 적용하고 있음

- 영국은 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도를 부주의, 고의이지만 은닉은 아님, 고의이면서 은닉 등으로 구분하고 국가범주 및 정보 공개의 자발성 여부 등에 따라 역외 가산세를 차등 부과함

- 호주는 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도를 합리적 주의 결여, 무모한 경우, 고의적인 경우 등으로 구분하고 부족세액 여부, 납세자의 연간 매출액 규모에 따라 분류한 납세단체에 따라 가산세를 차등 부과함

- 우리나라와 일본은 과소신고 가산세 대상 유형, 납세자 행동 등과 상관없이 신고의무가 있는 역외 조세불응 행위에 대해서 세법 등에 따라 신고할 과세표준

보다 적게 신고한 경우 또는 신고내역에 대해 수정신고 또는 경정 등으로 납부 세액 또는 환급액이 증가하는 경우에 과소신고 가산세가 부과됨

- 조사대상국 공통으로 부당, 사기, 은폐, 가장 등의 부정행위로 미신고·과소신고 등을 하는 경우에는 일반 가산세율보다 증과한 가산세가 적용되나, 우리나라, 영국, 호주는 그 적용대상과 적용방법이 다른 국가와 차이가 있음
 - 부당, 사기, 은폐, 가장 등의 행위에 대해서 각국은 법률에 명시하고 있지는 않지만, 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위를 말함
 - 미국은 사기 등 행위로 인하여 미신고, 과소신고하는 경우 해당 세액의 최고 150%를 가산세로 부과함
 - 일본은 사기, 은폐 등 행위로 미신고할 경우 미신고세액의 40%를 증가산세로 부과하고, 동일한 행위로 과소신고할 경우 과소신고세액의 35%를 증가산세로 부과함

- 우리나라는 사기 등 부정행위에 의해 역외거래 관련 부정 미신고 및 과소신고한 경우에는 해당 세액의 60%를 가산세로 부과함
 - 우리나라 역외거래 관련 부정 미신고 및 과소신고 성립요건은 조세포탈죄의 성립요건과 동일함

- 영국은 역외 가산세에 대한 규정이 법제화되어 있으며, 역외 가산세의 가산세율은 해외 국가의 범주, 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도와 정보 공개의 자발성 여부 등에 따라 달라짐
 - 즉 국가의 범주, 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도, 정보 공개의 자발성 여부 등의 기준에 따라 증가산세를 차등 부과하고 있음
 - 국가의 범주는 과세투명성 정도에 따라 세 개의 범주로 구분하고 있으며, 높은 숫자의 범주에 속하는 국가일수록 해당 국가의 과세투명성 정도가 낮고, 낮은 숫자의 범주에 속하는 국가보다 증과된 가산세율이 적용됨

- 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도는 부주의, 고의이지만 은닉은 아님, 고의이면서 은닉 등이 있는데, 이 중 고의에 의한 은닉행위의 경우 수반된 불법성이 가장 짙으므로 중과된 가산세율이 적용됨
 - 정보 공개의 자발성 여부는 납세자가 스스로 정보 공개를 자발적으로 한 경우보다 영국 국세청이 납세자의 역외 금융정보를 입증하는 경우 등 비자발적인 경우에 중과된 가산세율이 적용됨
- 호주 국세청은 납세자의 연간 매출액 규모에 따라 납세단체를 분류하여 벌점 등 가산세를 부과하는데, 이때 납세자단체 중 초대형 글로벌 단체는 이 외 단체의 가산세율, 벌점의 2배 또는 이상으로 중과함
- 납세자가 미신고, 지연신고 등 신고 관련 가산세 부과대상이 될 경우 지연기간 28일을 한 기준으로 신고 관련 벌점 등 가산세를 부과하는데, 소형단체(28일에 벌점 1점), 중형단체(벌점 2점), 대형단체(벌점 5점) 등이지만 초대형글로벌 단체는 벌점 50점이 부과됨
 - 초대형 글로벌 단체는 신고의무 준수 시 제출해야 하는 적격서식을 법정기한 내에 제출하지 않을 경우에 부과되는 적격서식 미제출 가산세도 따로 부과됨
 - 초대형 글로벌단체가 과소신고하는 경우에도 부족세액이 발생한(또는 없는) 경우에 합리적 주의 결여는 부족세액의 50%(벌점 40점), 무모한 경우는 부족세액의 100%(벌점 80점), 고의적인 경우는 부족세액의 150%(벌점 120점) 등으로 과소신고 가산세를 차등 부과함
- 호주에서 초대형 글로벌단체에 증가산세를 부과하는 것 외에도 ① 신고·납부 가산세, ② 세무조사 등 호주 국세청의 조치를 방해하거나 연속적으로 의무사항을 위반하는 경우 등에도 증가산세가 부과됨
- 호주 국세청의 기한 후 신고, 납세 등 독려에도 불구하고 이를 무시하거나 이행하지 않을 경우 호주 국세청은 신고납부세액을 추계하고 추계세액의 75%만큼을 가산세로 부과함

- 호주 국세청이 신고납부세액 등을 추계하는 사안을 포함하여 세무조사 등 호주 국세청의 조치를 방해하거나 연속적으로 의무사항을 위반하는 경우에는 기존 가산세율의 20%p만큼 증가한 가산세율을 부과함
 - 호주 국세청이 신고납부세액을 추계하고 추계세액의 75%만큼을 가산세로 부과하려 했지만, 연속적으로 의무사항을 위반하거나, 세무조사 등을 방해했다면, 추계세액의 95%만큼을 가산세로 부과함

〈표 V-1〉 국내 및 해외 주요국 역외 조세불응 행위에 적용되는 신고·지연가산세 비교

구분		한국	미국	일본	영국	호주	
역내거래 관련 일반가산세 규정 적용	신고 관련 가산세 (미신고, 지연신고)	성립 요건	납세의무자가 법정신고 기한까지 세법에 따른 국세의 과세표 준 신고를 하지 않은 경우	전체 세목의 미신고 및 지연신고	납세의무자가 법정신고 기한 내에 소득세를 신고하지 않은 경우	-	세금신고서 등 각종 제출의무 가 있는 서류를 법정기한 내에 제출하지 않거나 적격서식에 작성 및 제출하지 않은 납세자
		행정적 제재	• 해당 세액×20%	• 미신고세액의 25%를 한도로 매월 5%씩 부과(역외 거래 상 관없이 부과)	• 미신고세액의 15%를 가산세 로 부과 • 미신고세액이 50만엔을 초 과하는 경우, 초과분에 대해 서는 20%의 가산세를 적용	-	• 소형단체: 벌점 1점 • 중형단체: 벌점 2점 • 대형단체: 벌점 5점 • 초대형 글로벌단체: 벌점 500점
	신고 관련 증가산세	성립 요건	부정 미신고	사기 등 행위로 인하여 미신고하는 경우	미신고 가산세 부과대상 납세 자가 세액 등의 계산에 있어 기 초가 되는 사실의 전부 또는 일 부를 은폐하거나 가장한 것이 세무조사에 발견되는 경우	-	① 초대형 글로벌단체인 경우, ② 신고·납부 증가산세, ③ 세무조사 등 호주 국세청의 조치를 방해하거나 연속적으 로 의무사항을 위반하는 경우
		행정적 제재	• 해당 세액×40%	• 사기 등 행위로 신고·지연가 산세가 부과될 경우 미신고세 액의 75%를 한도로 매월 15%씩 부과되거나, 미신고 세액의 총 150%에 해당하는 가산세 부과	• 미신고 가산세 부과대상의 증 가산세율: 40%	-	① 대형 글로벌단체는 이 외 단 체의 가산세율, 벌점의 2배 로 증가함 ② 추계세액의 75% ③ 기존 가산세율의 20%p만큼 증가 한 가산세율 부과
역외거래 관련 특별규정 적용	신고 관련 가산세 (미신고, 지연신고)	성립 요건	-	-	-	역외거래에 대해 지연신고, 미신고 등 신고의무를 미이행한 경우	-
		행정적 제재	-	-	-	• 1년 이전: 미신고세액의 5% 와 300파운드 중 큰 금액 • 1년 경과 후: 미신고세액의 최대 200%를 부과(범주3)	-
	신고 관련 증가산세	성립 요건	역외 거래 부정 미신고	-	-	영국은 국가의 범주, 납세자 행 동에 수반된 부정행위의 태양 정도, 정보 공개의 자발성 여부 등의 기준에 따라 가산세를 차 등 부과하고 있는데, 이는 곧 다른 국가의 증가산세와 같은 취지임	-
		행정적 제재	• 해당 세액×60%	-	-	-	-

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

〈표 V-2〉 국내 및 해외 주요국 역외 조세불응 행위에 적용되는 과소신고 가산세 비교

구분		한국	미국	일본	영국	호주		
역내거래 관련 일반가산세 규정 적용	과소신고 관련 가산세	성립 요건	납세의무자가 법정신고 기한까지 세법에 따라 신고할 과세표준 보다 적게 신고한 경우	① 올바르게 신고하여야 할 세액의 10% 또는 5천달러 중 큰 금액보다 과소세액이 큰 경우 또는 ② 경제적 실재성을 결여한 거래로 과소신고하는 경우	법정신고 기한 내에 이루어진 신고내역에 대해 수정신고 또는 경정 등으로 납부세액 또는 환급액이 증가하는 경우	-	납세자가 제출한 법정서류가 허위 또는 오해의 소지가 있고 ① 부족세액이 없는 경우 또는 ② 부족세액이 있는 경우	
		행정적 제재	• 해당 세액×10%	① 과소신고세액의 20% ② 과소신고세액의 40%	• 과소신고세액의 10% • 과소신고세액이 50만엔을 초과하는 경우, 초과분에 대해서는 15%의 가산세를 적용	-	① 합리적 주의 결여: 벌점 20점, 무모한 경우: 벌점 40점, 고의적인 경우: 60점 ② 합리적 주의 결여: 부족세액의 25%, 무모한 경우: 벌점 부족세액의 50%, 고의적인 경우: 부족세액의 75%	
	과소신고 관련 증가산세	성립 요건	부정 과소신고	사기 등 행위로 인하여 과소신고하는 경우	과소신고 가산세 부과대상 납세자가 세액 등의 계산에 있어 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장한 것이 세무조사에 발견되는 경우	-	호주는 과소신고 시 부족세액 여부 및 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도에 따라 가산세를 차등 부과하는데, 이는 곧 다른 국가의 증가산세와 같은 취지임	
		행정적 제재	• 해당 세액×40%	• 과소신고세액의 75%	• 과소신고 가산세 부과대상의 증가산세율: 35%	-		
	역외거래 관련 특별규정 적용	과소신고 관련 가산세	성립 요건	-	-	-	신고서 작성 시 부주의 또는 고의에 의해 과소신고를 한 경우	-
			행정적 제재	-	-	-	• 범주1: 잠재적 세수손실의 최대 100% • 범주2: 잠재적 세수손실의 최대 150% • 범주3: 잠재적 세수손실의 최대 200%	-
과소신고 관련 증가산세		성립 요건	역외 거래 부정 과소신고	-	-	-	영국은 국가의 범주, 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도, 정보 공개의 자발성 여부 등의 기준에 따라 가산세를 차등 부과하고 있는데, 이는 곧 다른 국가의 증가산세와 같은 취지임	-
		행정적 제재	• 해당 세액×60%	-	-	-		-

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

2. 신고의무 부과 및 적발기능 강화 비교

- 조사대상국 중 역외 조세불응 행위를 사전적으로 방지하기 위한 의무보고제도는 미국과 영국에서만 실시하고 있음
 - 의무보고제도는 잠재적으로 공격적이거나 악의적인 조세전략과 이와 관련된 조력자 및 그 사용자에 대한 기본정보를 보다 조기에 획득하기 위한 제도적 장치임
 - 미국과 영국 외에 우리나라, 일본,²⁶⁶⁾ 호주²⁶⁷⁾도 역외거래 및 발생소득에 대한 자세한 내용을 작성하여 제출하는 신고의무가 있으나, 이는 사후적 조치로 역외 조세불응 행위를 사전적으로 방지하기 위한 의무보고제도와는 차이가 있음

- 미국과 영국이 실시하는 의무보고제도에서 미국과 영국의 의무보고제도상 신고의무자와 신고대상 거래에는 차이가 있음
 - 미국은 납세자와 조력자 모두에게 신고의무를 부여하고 있으나, 영국은 원칙적으로 조력자이나, 일정한 경우 납세자가 신고의무를 이행함
 - 일정한 경우란, 조력자가 영국에 거주하지 않는 경우, 조력자가 존재하지 않는 경우 등임
 - 신고대상 거래에 있어서도 미국은 신고의무자의 금액요건과 신고대상 거래를 규정하고 있으나, 영국은 신고의무자의 금액요건은 없으며, 신고대상 거래의 범주를 규정하고 있음
 - 영국 의무보고제도 신고대상 거래는 조세혜택이 발생하거나 발생할 것으로 기대되는 거래, 조세혜택 획득이 거래의 주요 목적 또는 주요 목적들 중 하나인 경우, 관련 규정에 명시된 특징지표에 해당하는 거래 등의 조건에 부합해야 함

266) 일본 국세청, “2021 INCOME TAX GUIDE-1.3 Taxpayers and the scope of taxable income,” https://www.nta.go.jp/english/taxes/individual/pdf/incometax_2021/01.pdf, 검색일자: 2022. 6. 20.

267) ATO, “Foreign and worldwide income,” <https://www.ato.gov.au/Individuals/Income-and-deductions/Income-you-must-declare/Foreign-and-worldwide-income/>, 검색일자: 2022. 6. 20.

〈표 V-3〉 미국과 영국 의무보고제도 신고의무자, 신고대상 거래 비교

구분	미국	영국
신고의무자	납세자와 조력자 모두에게 부여	원칙적으로 조력자이나, 일정한 경우 납세자가 신고의무를 이행함
신고대상 거래	<ul style="list-style-type: none"> • IRS 고시거래 • 비밀유지거래 • 법계약상 보호받는 거래 • 손실거래 • 관심대상거래 	<ul style="list-style-type: none"> • 조세혜택이 발생하거나 발생할 것으로 기대되는 거래 • 조세혜택 획득이 거래의 주요 목적 또는 주요 목적들 중 하나인 경우 • 관련 규정에 명시된 특징지표에 해당하는 거래

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

- 미국과 영국은 의무보고제도의 신고의무 위반 시 공통적으로 납세자와 조력자를 구분해서 과태료 등 행정적 제재를 부과하고 있으나, 세부 운영방식에는 차이가 있음
- 미국은 신고의무자의 과소신고, 누락·허위 등으로 불완전한 신고서식 제출, 미신고 등의 경우로 구분하여 과태료 등 행정적 제재를 부과하고 있음
 - 납세자가 과소신고한 경우 과소신고액의 최대 30%의 과태료를 부과하며, 누락·허위 등 불완전한 신고 또는 미신고할 경우 20만달러 한도로 절감세액의 75%를 과태료로 부과함
 - 조력자가 과소신고, 누락·허위 등 불완전한 신고, 미신고할 경우 20만달러와 자문료 등의 50%보다 큰 금액을 과태료로 부과함
- 영국은 신고의무를 이행하지 않거나 불성실하게 이행한 자에게 과태료 등 행정적 제재를 부과함
 - 납세자에게는 신고의무 미이행 과태료만 부과하고 있는데, 의무보고 거래 건당 5천유로가 부과되며, 3년 이내 두 번째 미제출 시 건당 7,500유로, 세 번째 및 이후 미제출 시 건당 1만유로가 부과됨
 - 조력자는 신고의무 미이행 및 정보 미제공 등을 구분하여 과태료가 부과되는데, 미신고 시 일 최대 600유로씩 가산되며, 행정특별재판소의 과태료 확정 후 10일 경과 후에도 미신고 시 100만유로 한도로 일 최대 5천유로씩 가산됨

- 정보 미제공 시 최대 5천유로 한도로 과태료를 부과하며, 정보 제공 시까지 일 최대 600유로씩 가산씩 가산되나, 행정특별재판소의 과태료 확정 후에도 지속적으로 과태료를 미납할 경우 일 최대 5천유로씩 가산됨

〈표 V-4〉 미국과 영국 의무보고제도 행정적 제재 비교

구분		미국	영국
신고의무 위반 시 제재	납세자	과소신고	<ul style="list-style-type: none"> 과소신고액의 최대 30%
		누락·허위 등 불완전한 신고 또는 미신고	<ul style="list-style-type: none"> 20만달러 한도로 절감세액의 75%를 과태료로 부과
	조력자	누락·허위 등 불완전한 신고	<ul style="list-style-type: none"> Max[20만달러, 자문료 등의 50%]
		미신고	

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

- 의무보고제도 외 조사대상국 모두 역외계좌·자산 등에 대한 신고의무가 있음
 - 이는 역외세원에 대한 관리, 국내자본의 불법적인 해외유출, 역외탈세 등을 방지하기 위함이며, 불법적인 자금을 찾아내거나 추적하기 위한 수단, 또는 해외에서 발생하거나 유보된 미신고 소득을 찾아내기 위한 수단 등으로도 사용됨
- 조사대상국 공통으로 역외계좌·자산 신고의무자는 거주자 및 내국법인이나, 신고기준과 신고기준 판정시기 등은 조사대상국마다 차이가 있음
 - 우리나라는 해외금융계좌 잔액이 해당 연도의 매월 말일 중 어느 하루라도 5억 원을 초과한 경우에 신고의무가 있음
 - 그리고 2억원 이상 해외부동산을 취득·투자운용(임대) 및 처분한 경우 해외부동산 취득·투자운용(임대) 및 처분 명세서 제출 등 신고의무가 있음

- 미국은 해외금융계좌 잔액이 대상연년 중 언제든지 1만달러를 초과하는 경우에 신고의무가 있음
 - 해외금융자산의 경우 과세연도에 합계금액 5만달러(거주자) 또는 20만달러(비거주자)를 초과하는 해외금융자산을 보유한 경우에 신고의무가 있음
- 일본은 당해 연도 말 기준 역외에 소재한 자산의 합계액이 5천만엔을 초과하는 경우에 신고의무가 있음
- 영국은 해외금융계좌, 자산신고제도에 일정 금액에 따른 신고기준은 확인하기 어렵지만, 역외원천 소득, 역외자산, 역외계좌 및 이자소득 등에 대해 소득세 신고 시 작성하여 제출하도록 규정하고 있음²⁶⁸⁾
- 호주는 ① 특수관계자와 합산하여 순자산 500만달러 이상을 실질적으로 지배하고 있는 개인 거주자인 경우, ② 연간 매출액이 1천만호주달러 이상인 공기관(public groups)이나 외국인 소유가 아닌 거주기업 및 관련 자회사인 경우에 신고의무가 있음
 - 위 조건을 충족하고, 호주 조세회피전담반의 예비 및 포괄적 위험평가에서 선별된 고액자산가에게 신고의무가 있음

268) HMRC, "Foreign," https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1062227/sa106-2022.pdf; HMRC, "Use these notes to help you fill in the Foreign pages of your tax return", https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/1062228/sa106-notes-2022.pdf, 검색일자: 2022. 6. 19.

〈표 V-5〉 국내 및 해외 주요국의 역외계좌, 자산 신고기준과 판정시기

구분	해외금융계좌 신고		해외금융자산 신고	
	판정시기	신고기준	판정시기	신고기준
한국	해당 연도의 매월 말일 중 어느 하루라도	해외금융계좌 잔액이 5억원을 초과한 경우	해외부동산 취득·투자운용(임대)·처분 시점	해외부동산 가치가 2억원 이상인 경우
미국	대상연년 중 언제든지	해외금융계좌 잔액이 1만달러를 초과하는 경우	해당 연도에 보유한 해외금융자산 합계액이 신고기준금액을 초과할 경우	해외금융자산 합계액이 최소 5만달러(거주자) 또는 20만달러(비거주자)
일본	당해 연도 말(12월 31일)	역외에 소재한 계좌·자산의 합계액이 5천만엔을 초과하는 경우		
영국	소득세 신고 시	일정 금액에 따른 신고기준 없이 역외계좌에서 발생한 이자소득, 역외자산에서 발생한 처분·임대소득 등에 대한 신고		
호주	호주 조세회피전담반의 예비 및 포괄적 위험평가에 선정된 고액자산가 등에 대해서 신고의무를 부여하고 있음			

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

- 반면에 조사대상국별로 신고대상인 역외계좌, 자산 등의 기준에는 큰 차이가 없음
- 우리나라의 해외금융계좌 신고대상은 해외금융회사에서 개설한 모든 금융자산 관련 계좌이며, 해외금융자산 신고대상은 해외부동산을 취득·투자운용(임대) 및 처분한 경우임
 - 미국의 경우 해외금융계좌신고제도와 해외금융자산신고제도에 따라 차이가 있는데, 해외금융계좌신고제도의 신고대상은 해외에 소재하는 금융기관에 금융거래를 위하여 개설한 계좌이며, 해외금융자산신고제도의 신고대상은 해외금융자산 및 해외투자회사지분 보유 여부 등임
 - 일본의 신고대상 역외자산은 토지, 건물, 계좌 등, 증권, 예술품, 그 밖의 동산, 기타재산 등임
 - 영국의 신고대상은 이자소득이 발생하는 역외계좌, 해외 회사로부터의 배당소득, 역외자산으로부터의 임대소득, 역외자산 처분으로 인한 자본이득, 역외펀드 등의 지분 등임

- 호주는 고액자산가가 실질적으로 지배하고 있는 역외자산을 신고대상으로 규정하고 있는데, 이는 해외금융계좌, 역외 거래, 직·간접적으로 통제하는 펀드, 부동산, 투자자산 등의 해외금융자산을 포함함
 - 조사대상국 모두 은행, 증권, 파생상품 관련 역외계좌와 직접 보유 중인 유가증권, 지분, 부동산, 토지 등 자산에 대한 신고의무가 있음
- 이러한 역외계좌, 자산 등을 미신고 및 과소신고 등으로 신고의무를 위반한 경우의 행정적 제재는 조사대상국별로 상이함
- 우리나라는 해외금융계좌 미신고 또는 과소신고한 경우 미신고 금액(신고해야 할 금액과 과소신고 금액 차액)의 20% 이하 과태료를 부과함
 - 해외부동산 취득·투자운용(임대)·처분 명세서를 미제출 또는 허위제출할 경우 해외부동산 취득가액, 처분가액 및 투자운용 소득의 10% 이하의 과태료를 부과함
 - 미국의 경우 해외금융계좌신고제도와 해외금융자산신고제도는 별개의 제도로, 각 신고의무 위반 시 각각의 규정에 따라 행정적 제재를 부과하고 있음
 - 미국의 해외금융계좌신고제도의 신고의무 위반 시, 이런 위반이 과실에 의한 것인지, 고의성이 없는 부주의에 의한 것인지, 고의에 의한 것인지에 따라 물가 상승분을 반영한 과태료 등 행정적 제재에 차이가 있음
 - 과실에 의한 위반 시 최대 1,253달러의 과태료가 부과되며, 과실의 반복으로 위반한 경우 과실에 의한 위반 과태료에 9만 7,529달러가 추가로 부과됨²⁶⁹⁾
 - 고의성이 없는 부주의에 의한 위반 시 1만 4,489달러가 부과됨
 - 고의에 의한 허위 신고 시 10만달러 또는 위반 당시 계좌잔고 50% 중 큰 금액이 과태료로 부과되며, 고의에 의한 미신고는 최대 14만 4,886달러 또는 위반 당시 계좌잔고 50% 중 큰 금액이 과태료로 부과됨
 - 해외금융자산신고제도의 신고의무 위반 시, 해외금융계좌신고제도의 신고의무 위반 시에 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도에 따라 과태료를 차등

269) 과실에 의한 위반 및 과실의 반복으로 인한 위반에 대한 과태료는 금융기관 또는 사업체만 해당됨

부과하는 것과 달리 미신고 및 과소신고에 따른 과태료 등 행정적 제재를 부과함

- 해외금융자산 미신고 시 1만달러의 과태료를 부과하며, 미국 국세청의 통지 후에도 여전히 미신고인 경우 최대 5만달러의 과태료를 부과하여 부과함
- 해외금융자산 과소신고 시 과소신고액의 40%를 과태료로 부과함

○ 일본 국세청은 국외재산조서신고와 관련하여 과소신고 시 행정적 제재를 부과하고 있음

- 국외재산조서 기한 내 제출 여부로 국외재산 관련 소득세 및 상속세에 대한 과소신고 가산세를 경감 또는 가중하여 부과하고 있음
- 국외재산조서를 법정신고 기한 내에 신고한 경우, 국외재산조서에 기재된 국외재산 관련 소득세 및 상속세의 신고 누락 부분이 발생하더라도 이에 부과되는 과소신고 가산세의 5%를 감면함
- 국외재산조서를 법정신고 기한 내에 신고하지 못한 경우, 국외재산조서에 기재되어야 할 국외재산 관련 소득세 및 상속세의 신고 누락 부분이 발생하면 이에 부과되는 과소신고 가산세의 5%를 가중함

○ 영국과 호주는 역외계좌, 자산 등에 대한 신고의무 위반 시 앞서 언급한 가산세 규정을 적용하고 있음

□ 또한 조사대상국 중 미국, 일본, 우리나라는 일정 금액요건을 위반한 경우 또는 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도에 따라 과태료 등 행정적 제재와 형사처벌을 병과하고 있음

- 우리나라는 일정 금액요건을 위반한 경우에 형사처벌하고 있는데, 해외금융계좌 미신고 또는 과소신고 금액이 50억원을 초과하는 경우 미신고 또는 과소신고 금액의 13% 이상 20% 이하 벌금형 또는 2년 이하의 징역형이 부과됨
- 미국은 해외금융계좌 신고의무 위반 중 고의에 의한 허위 신고, 고의에 의한 미신고, 고의에 의한 미신고이면서 동시에 다른 법률도 위반 중인 경우에 과태료 등 행정적 제재와 형사처벌을 병과함

- 고의에 의한 허위 신고 시 1만달러 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형을 병과함
- 고의에 의한 미신고 시 25만달러 이하 벌금형 또는 5년 이하 징역형을 병과함
- 고의에 의한 미신고이면서 동시에 다른 법률도 위반 중인 경우에 50만달러 이하의 벌금형 또는 10년 이하의 징역형을 병과함
- 일본의 경우는 정당한 사유 없이 국외재산조서를 미신고 또는 허위 신고 시 50만엔 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형을 병과함
 - 일본에는 국외재산조서 등 역외계좌, 자산 등에 대한 미신고 또는 허위 신고 시 행정적 제재 부과 없이 형사처벌하고 있음

〈표 V-6〉 역외계좌·자산 등에 대한 신고의무 위반 시 국내 및 해외 주요국 제재 비교

구분	한국	미국	일본	영국 ¹⁾	호주 ¹⁾
행정적 제재	√	√	√	√	√
형사처벌	√	√	√	△ ²⁾	△ ²⁾
과소금액별 차별적 제재	√	√	-	√	√
고의적인 경우 중과 여부	-	√	-	√	√

주: 1) 영국과 호주는 역외계좌, 자산 등에 대한 신고의무 위반 시 가산세 규정을 적용하고 있음

2) 영국과 호주에서 고의나 사기에 의한 조세포탈행위 또는 고의적으로 조세를 회피, 은닉하려는 사실이 입증되는 경우에 조세포탈죄 등 형사처벌하고 있는데, 역외계좌·자산 등에 대한 신고의무 위반으로 인한 형사처벌 규정은 확인이 어려우나, 조세포탈죄 등의 형사처벌이 부과될 수 있음

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

〈표 V-7〉 국내 및 해외 주요국의 역외 조세불응에 대한 제도적 체계 비교¹⁾

구분	한국	미국	일본	영국	호주	
의무 보고 제도	신고 의무	-	납세자와 실질적 조력자	-	원칙적으로 조력자이나 조력자가 영국에 거주하지 않는 경우, 조력자가 없는 경우에는 납세자에게 신고의무가 있음	-
	행정적 제재	-	<ul style="list-style-type: none"> 과소신고(납세자): 과소신고액의 최대 30% 누락·허위 등 불완전한 신고, 미신고(납세자): 절감세액의 75% 과소신고, 누락·허위 등 불완전한 신고, 미신고(조력자): Max [20만달러, 자문료 등의 50%] 	-	<ul style="list-style-type: none"> 미신고(납세자): 의무보고 거래 건당 최대 1만유로 미신고 및 정보 미제공(조력자): 100만유로 한도로 일 최대 5천유로씩 가산 	-
해외금융 계좌 등 역외 거래, 자산 등 신고 관련	제도	① 해외금융계좌신고제도 ② 해외부동산 취득·투자 운용(임대)·처분 명세서	① 해외금융계좌신고제도(FBAR) ② 해외금융자산신고제도(FATCA)	국외재산조서제도		고액자산가그룹신고제도
	신고 의무자	거주자 및 내국법인	① 미국인, ²⁾ ② 영주권이 없는 사람, 3년 동안 183일 미만 거주자 등을 제외한 미국인	거주자 및 내국법인	영국은 해외금융계좌, 자산 등에 대한 신고의무는 있으나, 제도적 장치는 없으며, 처벌조항은 역외 가산세에 따름	<ul style="list-style-type: none"> ① 특수관계자와 합산하여 순자산 500만달러 이상을 실질적으로 지배하고 있는 자 ② 연간 매출액이 1천만호주달러 이상인 공공기관(public groups)이나 외국인 소유가 아닌 거주기업 및 관련 자회사 이러한 조건을 충족하고, 호주 조세회피전담반의 예비 및 포괄적 위험평가에서 선별된 고액자산가에게 신고의무가 있음
	신고 기준	<ul style="list-style-type: none"> ① 해외금융계좌 잔액이 해당 연도의 매월 말일 중 어느 하루라도 5억원을 초과하는 자 ② 2억원 이상 해외부동산을 취득·투자운용(임대)·처분한 경우 	<ul style="list-style-type: none"> ① 해외금융계좌 잔액이 대상연년 중 언제든지 1만달러를 초과하는 자 ② 해외금융자산 가치가 최소 5만달러(거주자) 또는 20만달러(비거주자)를 초과하는 경우 	당해 연도 말 5천만엔을 초과하는 역외자산을 보유한 경우		

〈표 V-7〉의 계속

구분	한국	미국	일본	영국	호주
해외금융 계좌 등 역외 거래, 자산 등 신고 관련	행정적 제재	① 미신고 금액 또는 실제 신고한 금액과 과소신 고 금액 차액의 20% 이하 과태료 ② 해외부동산 취득가액, 처분가액 및 투자운 용 소득의 10% 이하 과태료	① FBAR • 과실에 의한 위반: 1,253달러 ³⁾ • 부주의에 의한 위반: 14,489달러 • 고의에 의한 허위 신고: Max[10만 달러, 위반 당시 계좌잔고 50%] • 고의에 의한 미신고: Max[144,886 달러, 위반 당시 계좌잔고 50%] ② FATCA • 미신고 시 최대 5만달러 • 과소신고 시 과소신고액의 40%를 과태료로 부과	국외재산조서 신고 유무에 따라 과소 신고 가산세를 차 등 적용함 • 신고(○), 신고 누 락 부분 5~10%를 가산세로 부과 • 신고(x), 신고 누 락 부분 15~20% 를 가산세로 부과	호주 고액자산가그룹신고제 도 신고의무자가 신고의무를 위반할 경우 호주 세법에 따 른 가산세가 적용됨
	형사 처벌	해외금융계좌 신고의무가 있음에도 50억원을 초과 하여 신고를 누락한 자 • 2년 이하의 징역형 또 는 위반 금액의 13%이 상 20% 이하 벌금형	• 고의에 의한 해외금융계좌 허위 신고 또는 미신고 시 최고 25만달러 이하 의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형	• 정당한 사유 없이 미신고, 허위 신 고 등을 한 경우 50만엔 이하의 벌 금형 또는 1년 이 하의 징역형	

주: 1) 국내 및 해외 주요국의 역외 조세불응에 대한 제도적 체계 비교표에는 공통적인 항목에 대해서 비교함

2) 미국인이란, 미국 시민권자, 거주자, 미국에서 또는 미국 법에 의하여 설립되거나 조직된 단체, 미국 법에 의하여 형성된 신탁 등임

3) 반복된 과실로 신고의무를 위반할 경우의 과태료는 최대 97,529달러임

자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

3. 형사처벌 규정 비교

- 영국을 제외한 조사대상국 중 역외 조세불응에 대한 형사처벌 규정을 법제화한 국가는 확인이 어려움
 - 영국 국세청은 역외소득·자산·활동에 대한 미신고 또는 부정확한 신고 시 형사처벌하고 있는데, 단순히 역외소득·자산·활동 등에 대한 미신고 또는 부정확한 신고로 형사처벌하는 것이 아닌, 일정 기준금액에 따라 형사처벌하고 있음
 - 일정 기준금액은 영국 재무부에서 최대 2만 5천유로 이하로 정하고 있음²⁷⁰⁾
 - 역외소득·자산·활동에 대해 미신고, 부정확한 신고가 입증될 시 약식기소에 처하는데, 약식기소의 경우 최고 벌금형 또는 12개월 이하의 징역형 또는 양자를 병과함

- 조사대상국은 공통적으로 역외 조세불응 행위에 부정한 행위가 수반되거나, 고의적이고 의도적인 조세포탈 행위를 한 경우에 형사처벌하고 있음
 - 우리나라는 사기나 그 밖의 부정한 행위로 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 포탈세액의 최소 2배(최대 5배) 이하의 벌금형 또는 최소 2년(최고 무기 또는 5년 이상의) 이하의 징역형을 부과함
 - 미국은 의도적인 조세포탈을 위해 적극적인 행위를 했으며 조세포탈 결과 부족세액이 발생한 경우에 10만달러(법인은 50만달러) 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형을 부과함
 - 일본은 거짓 및 기타 부정한 행위로 조세를 포탈하거나 또는 환급받은 경우 1천만엔 이하의 벌금형 또는 10년 이하의 징역형을 부과함
 - 영국은 고의에 의한 조세포탈이 입증되는 경우 법원의 재량으로 부과할 수 있는 최고 벌금형 또는 7년 이하의 징역형을 부과함
 - 호주는 고의적으로 조세를 회피, 은닉하려는 사실이 입증되는 경우에 최대 벌점 1천점의 벌금형 또는 10년 이하의 징역형을 부과함

270) TMA 1970 §106F(2)

- 역외 조세불응 행위에 대한 조세포탈죄 적용 외에도 조사대상국은 공통적으로 역외 조세불응 행위 조력자에 대한 형사처벌 규정이 존재함
 - 우리나라는 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자가 조세의 부과 또는 징수를 면하게 하기 위하여 타인의 조세에 관하여 거짓으로 신고하는 경우와 납세의무자로 하여금 과세표준의 신고·수정신고 등을 하지 아니하게 하거나 거짓으로 신고하게 한 자 또는 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동하거나 교사한 경우로 구분됨
 - 전자의 경우 2천만원 이하의 벌금형 또는 2년 이하의 징역형을 부과하고, 후자의 경우 1천만원 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형을 부과함
 - 미국은 타인의 허위 또는 부정한 신고서 및 기타 문서 등의 작성이나 제출 등을 방조, 주선, 조력 또는 자문하는 행위를 한 자를 조세포탈죄와 같은 처벌 수위로 형사처벌함
 - 일본은 개인, 법인(인격이 없는 법인 등 포함), 개인과 법인의 대리인 등이 거짓 및 기타 부정한 행위로 원조·방조·조력 등을 한 경우 조세포탈죄와 같은 처벌 수위로 형사처벌함
 - 영국은 합리적으로 간주될 수 없는 부당한 조세혜택을 얻는 것이 주된 목적인 세무거래 약정을 체결하거나, 약정을 체결하고 조력하거나, 조력자를 주선하거나, 이러한 거래를 판매한 것 등의 행위를 한 자가 받거나 받을 것으로 기대되는 모든 관련 대가의 총액만큼의 벌금형 또는 조세포탈죄와 같은 처벌 수위로 형사처벌함
 - 호주는 고의적인 조세 회피, 은닉 등의 행위를 직·간접적으로 방조, 조력, 선동한 개인 또는 법인이 유죄판결을 선고받을 경우 조세포탈죄와 같은 처벌 수위로 형사처벌함

- 조세포탈죄 및 조력자에 대한 형사처벌 외에도 미국과 일본, 호주는 고의에 의한 단순 미신고에 대해서도 형사처벌하고 있음
 - 미국은 신고·납부할 의무가 있는데도 이를 고의로 미이행한 납세자에게 2만 5천달러(법인은 10만달러) 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형을 부과함

- 일본은 부정행위를 수반하지 않았으나 고의로 법정신고 기간 내에 세금신고를 하지 않음으로써 세금을 포탈한 납세자에게 500만엔 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형을 부과함
 - 일본은 고의에 의한 단순 미신고 외에도 과실 등 정당한 이유 없이 일본 세법상의 확정신고 등 신고의무를 법정신고 기한 내에 미신고한 경우도 형사처벌하고 있음
 - 단순 미신고죄가 성립될 경우 50만엔 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형을 부과함
- 영국은 적극적 부정행위를 수반하지 않았으나 고의로 세금을 미신고한 경우도 처벌하는데, 약식으로 기소한 경우는 최고 벌금형 또는 12개월 이하의 징역형(양자 병과 가능)을 선고하고, 정식으로 기소한 경우는 최고 벌금형 또는 최고 7년 이하의 징역형(양자 병과 가능)을 선고함
- 호주는 신고·납세의무를 고의로 준수하지 않은 납세자에게 최고 벌점 1천점 또는 최고 10년 이하의 징역형을 부과함
- 이 외의 조사대상국은 고의에 의한 단순 미신고에 대해서 가산세 등 행정적 제재를 부과하고 있지만 형사처벌하고 있지는 않음

〈표 V-8〉 국내 및 해외 주요국의 역외 조세불응에 적용되는 형사처벌 규정 비교¹⁾

구분		한국	미국	일본	영국	호주
역외소득, 자산 등 신고의무 위반	성립 요건	-	-	-	역외소득, 자산, 활동 등에 대한 미신고·부정확한 신고	-
	처벌 수위	-	-	-	•최고 벌금형 혹은 12개월 이하의 징역형	-
조세 포탈죄	성립 요건	사기나 그 밖의 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자	의도적인 조세포탈을 위해 적극적인 행위를 했으며 조세포탈 결과 부속세액이 발생한 경우	거짓 및 기타 부정한 행위로 조세를 포탈하거나 또는 환급받은 경우	고의나 사기 등에 의한 조세포탈이 입증되는 경우	고의적으로 조세를 회피, 은닉하려는 사실이 입증되는 경우
	처벌 수위	포탈세액별로 처벌 수위가 다름 • 포탈세액의 최대 5배(최소 2배) 이하의 벌금형 혹은 최대 무기 또는 5년(최소 2년 이하) 이상의 징역형	• 10만달러(법인은 50만달러) 이하의 벌금형 혹은 5년 이하의 징역형	• 1,000만엔 이하 벌금형 혹은 10년 이하 징역형	• 최고 벌금형 혹은 최고 7년 이하의 징역형	• 최대 벌점 1,000점 혹은 최고 10년 이하의 징역형
조세포탈 원조, 방조죄	성립 요건	① 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자가 조세의 부과 또는 징수를 면하게 하기 위하여 거짓으로 신고한 경우 ② 과세표준의 신고 등을 하지 아니하게 하거나 거짓으로 신고하게 한 자 또는 조세의 징수, 납부 등을 하지 않을 것을 선동하거나 교사한 경우	타인의 허위 또는 부정한 신고서 및 기타 문서 등의 작성이나 제출 등을 방조, 주선, 조력 또는 자문하는 행위를 한 자	개인, 법인(인격이 없는 법인 등 포함), 개인과 법인의 대리인 등이 거짓 및 기타 부정한 행위로 원조·방조·조력 등을 한 경우	합리적으로 간주될 수 없는 부당한 조세혜택을 얻는 것이 주된 목적인 세무거래 약정을 체결하거나, 약정을 체결하고 조력하거나, 조력자를 주선하거나, 이러한 거래를 판매한 것 등의 행위	고의적인 조세 회피, 은닉 등의 행위를 직·간접적으로 방조, 조력, 선동한 개인 또는 법인이 유죄판결을 선고받을 경우
	처벌 수위	① 2천만원 이하의 벌금형 혹은 2년 이하의 징역형 ② 1천만원 이하의 벌금형 혹은 1년 이하의 징역형	• 10만달러(법인은 50만달러) 이하의 벌금형 혹은 5년 이하의 징역형	• 1,000만엔 이하 벌금형 혹은 10년 이하 징역형	• 받거나 받을 것으로 기대되는 모든 관련 대가의 총액만큼의 벌금형 혹은 최고 7년 이하의 징역형	• 최대 벌점 1,000점 혹은 최고 10년 이하의 징역형

〈표 V-8〉의 계속

구분		한국	미국	일본	영국	호주
단순 미신고죄	성립 요건	-	신고·납부 등을 할 의무 가 있는데도 이를 고의 로(willfully) 미이행한 납세자	① 과실 등으로 인한 단순 미신고 ② 부정행위를 수반하지 않았으나 고의에 의한 단순 미신고	-	신고·납세의무를 고의로 준수하지 않은 자
	처벌 수위	-	• 2만 5천달러(법인의 경 우 10만달러) 이하의 벌 금형 혹은 1년 이하의 징 역형	① 50만엔 이하의 벌금형 혹은 1년 이하의 징역형 ② 500만엔 이하의 벌금형 혹은 5년 이하의 징역형	-	• 최대 벌점 1,000점 혹은 최고 10년 이하의 징역형

주: 1) 국내 및 해외 주요국의 역외 조세불응에 적용되는 형사처벌 규정 비교표에는 공통적인 항목에 대해서 비교함
자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

Ⅵ. 향후 논의 가능한 쟁점

- 우리나라를 포함한 조사대상국들은 납세환경은 다르지만, 역외 조세활동 위반행위에 대한 대응 방안이 유사점이 많음
 - 조사대상국 모두 거주자 및 내국법인의 역외거래·계좌·자산 등에 대한 신고의무가 있음
 - 조사대상국 모두 역외 조세불응 행위에 대해 미신고 등 신고 관련 가산세와 과소신고 가산세, 부당·사기·은폐·가장 등의 부정행위로 미신고·과소신고 등을 하는 경우에는 일반 가산세율보다 증과한 가산세 등을 부과하고 있음
 - 조사대상국 모두 역외 조세불응 시 부정행위가 수반되거나 고의적이고 의도적인 조세포탈 행위를 한 자와 조세포탈 행위를 원조, 방조, 조력 등을 한 자도 형사처벌하고 있음

- 다만 우리나라와 조사대상국은 역외 조세활동 위반행위에 대한 대응 방안의 세부 운영에는 차이가 있음

- 가산세 규정 적용에 있어서 우리나라와 조사대상국은 법제화 여부, 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도에 따른 가산세 차등 부과 등에 차이가 있음
 - 우리나라와 영국은 역외 가산세에 대한 규정이 법제화되어 있음
 - 우리나라는 미신고·과소신고·초과환급신고에 대한 가산세 부과와 관련하여 적극적인 부정행위가 수반되지 않은 고의에 의한 미신고 등과 부주의로 인한 미신고 등에 제재의 차이를 두지 않고 또한 고의에 수반된 불법성의 정도에 따라 가산세를 차등하여 부과하고 있지 않음

- 영국, 호주는 부주의에 의한 미신고 행위와 부정행위를 수반하지 않은 고의적 미신고 행위를 구분하여 가산세를 차등 부과하고 있음
 - 미국과 영국은 고의에 수반된 불법성의 정도에 따라 가산세를 차등하여 부과하고 있음
- 제도적 장치에 있어서 우리나라와 조사대상국은 사전적으로 역외 조세불응 행위를 방지하기 위한 제도, 역외계좌·자산 신고의무에 따른 신고기준 및 신고기준 판정시기, 행정적 제재 및 형사처벌과 같은 대응 방안 등에는 차이가 있음
- 우리나라를 포함한 조사대상국 모두 역외거래 및 발생소득에 대한 자세한 내용을 작성하여 제출하는 신고의무가 있으나, 역외 조세불응 행위를 사전적으로 방지하기 위한 의무보고제도는 미국과 영국에서만 실시하고 있음
 - 우리나라를 포함한 조사대상국 공통으로 역외계좌·자산 신고의무자는 거주자 및 내국법인이나, 신고기준과 신고기준 판정시기 등은 조사대상국별로 차이가 있음
 - 우리나라, 미국, 일본은 거주자 및 내국법인의 구분 없이 신고기준이 동일하나, 호주는 거주자 개인과 내국법인의 신고기준에 차등을 두어 신고의무를 부과함
 - 신고의무 발생시점도 각 국가별로 상이한데, 우리나라는 해당 연도의 매월 말일 중 기준금액을 초과한 때나, 미국은 해당 연도의 언제든지(at any time)이고, 일본은 해당 연도 말에 역외자산 합계액이 기준금액을 초과한 때임
 - 역외계좌, 자산 등의 신고의무를 위반한 경우에 조사대상국 별로 행정적 제재 및 형사처벌과 같은 대응 방안에도 차이가 있음
 - 미국의 해외금융계좌신고제도의 신고의무 위반 시, 이런 위반이 과실에 의한 것인지, 고의성이 없는 부주의에 의한 것인지, 고의에 의한 것인지에 따라 물가 상승분을 반영한 과태료를 차등 부과함
 - 우리나라, 미국은 일정 금액요건 또는 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도에 따라 과태료 등 행정적 제재와 형사처벌을 병과하고 있으나, 일본의 경우는 정당한 사유 없이 역외계좌, 자산 등에 대한 미신고 또는 허위 신고를

한 경우 행정적 제재 없이 형사처벌을 하고 있음

- 조사대상국 모두 역외 조세불응 행위를 한 자와 조력자 등에 조세포탈죄 및 방조죄 등을 적용하고 있으나, 성립요건과 처벌 수위 등에는 차이가 있음
 - 영국은 역외 조세불응 행위에 관한 형사처벌 규정이 법제화되어 있으며, 영국 국세청은 역외거래, 활동 등으로 발생한 역외소득, 역외자산으로 발생한 자본이득 등에 대한 미신고 또는 부정확한 신고 시 역외 가산세 부과와 형사처벌을 병과하고 있음
 - 역외 조세불응에 조세포탈죄 부과 시 성립요건은 사기, 거짓 등의 부정행위 또는 의도, 고의성을 가진 적극적인 조세포탈 행위 등으로 구분할 수 있음
 - 우리나라는 사기, 은폐 등의 적극적 부정행위가 역외 조세불응 행위에 수반된 경우에만 조세포탈죄로 포섭되어 형사처벌하고 있음
 - 미국, 일본, 영국, 호주는 사기, 은폐와 같은 적극적 부정행위를 수반하지 않았더라도 고의로 조세를 포탈한 경우에 대한 형사처벌 규정을 두고 있음
 - 역외 조세불응 행위에 대한 조세포탈죄 적용 외에도 조사대상국은 공통적으로 역외 조세불응 행위 조력자에 대해서도 형사처벌하고 있으나, 우리나라를 제외한 조사대상국 모두 조력자에 대해서 조세포탈죄와 같은 처벌 수위로 형사처벌하고 있음
 - 조력자의 성립요건도 조사대상국별로 차이가 있는데, 영국이 가장 포괄적으로 조력자의 범위를 규정하고 있음
 - 영국의 경우 합리적으로 간주될 수 없는 부당한 조세혜택을 얻는 것이 주된 목적인 세무거래 약정을 체결하거나, 약정을 체결하고 조력하거나, 조력자를 주선하거나, 이러한 거래를 판매한 것 등의 행위를 한 자에 대해 형사처벌한다고 법률로 규정하고 있음
- 특히 주요국들의 사후적 대응 방안의 추세가 존재한다던가 유사한 제도를 법령으로 근거화되더라도 세부적인 측면에서는 차별성이 클 수 있음
 - 역외활동의 조세법령 위반에 대해 강화된 제재를 운영하는 국가는 영국 정도였

- 으며, 그 외에는 별도의 차별적 운영이 확인되지 않음
- 미국과 일본과 같이 미신고포탈에 대한 형사법적 제재의 경우에도 세부적 해석·운영방법은 차이가 큰 것으로 보임
 - 따라서 본 연구에서는 이러한 상황을 고려하여 시사점 또는 개선방안 대신에 향후 도입을 고려해볼 만한 것으로 연구대상이 될 수 있는 쟁점들을 제시함
 - 전반적인 추세 또는 일관성과 유사한 제재라도 운영의 차이가 큰 상황에서 시사점 또는 개선사항으로 제시하기에는 한계가 존재한다고 판단함
 - 다만, 특정 사후적 대응 방안이라도 우리나라에 도입하는 것이 적합하다면 이를 운영할 수는 있으나 이런 경우 제도 설계, 효과성 등 여러 요인의 고려가 필요함 - 최소한 해당 사후적 대응 방안을 운영하는 국가에서 이러한 제도의 배경, 쟁점, 법령과 실제 집행의 차이, 효과성 등의 심도 있는 조사가 필요함
 - 따라서 본 연구에서는 이러한 점을 고려하여 유의미하다고 식별된 사후적 대응 방안 중 향후 도입을 위해 연구를 추가적으로 수행해 볼 만한 요소들을 제안함

1. 행정적 제재 관련 향후 논의 가능한 쟁점

가. 조세불응의 위험도에 따른 가산세의 차등 부과

- 본 연구에서 조사한 국가 중 우리나라와 영국은 역외거래로 발생한 소득 등 미신고·과소신고 등에 관한 증가산세 규정을 법에서 따로 정하고 있는데 영국의 경우와 같이 역외거래가 발생한 국가에 따라 가산세를 차등하여 부과하는 방법을 고려해 볼 필요가 있음
- 우리나라의 경우 역외거래 발생 소득 등에 대한 조세불응 행위에 관하여 특별히 증가산세를 부과하고 있다는 점은 주목할 만하나, '적극적 부정행위'가 수반되어야 하는 요건이 있고, 수반된 불법성의 정도에 따른 차등한 가산세를 부과하고 있지는 않음

- 국내거래와 비교해 역외거래 조세불응 행위에 대해 가산세를 중하게 부과하는 것은 국내에 비해 역외 거래에 대한 과세관청의 세금포착에 현실적 어려움이 있다는 점과 납세자가 이를 조세회피에 이용할 가능성이 크다는 점을 반영하기 위함임
- 역외거래 조세불응에 대한 증가산세 부과를 과세관청이 취지에 맞게 적용하기 위해서는 역외거래가 발생하는 국가를 단편적으로 분류하지 않고 조세회피가 용이한 정도에 따라 국가를 분류하여 조세회피 발생 가능성에 따라 행정 대응을 달리하는 것이 필요함
- 영국은 역외거래 가산세의 세율을 역외거래가 발생한 국가의 범주, 납세자 행동에 수반된 부정행위의 태양 정도, 정보 공개의 자발성 여부에 따라 구분하여 정하고 있음
 - 해외 국가의 범주는 해외 국가의 과세투명성 정도에 따라 세 가지로 구분하고 있음²⁷¹⁾
 - 해외 국가는 범주 1, 2, 3으로 구분하고 높은 범주에 속하는 국가일수록 과세투명도가 낮다고 평가하여 가장 높은 가산세율을 부과하고 있음
- 조세회피 발생 가능성에 따라 국가 범주를 구분하여 차등한 가산세율을 적용하면 과세관청의 행정적 효율을 기대할 수 있고 역외거래 조세불응 행위에 대한 증가산세 부과의 취지를 납세자들에게 설득할 수 있을 것으로 보임
- 해외 거래 정보는 국내 거래에 비해 현실적으로 과세정보 수집 등이 어려워서 조세법 위반 행위를 감지하고 징수하는 것은 국내에 비해 더 큰 행정인력이 요구됨
 - 조세협약을 체결하여 국내 납세자 정보를 교환하는 국가에 비하여 폐쇄적인 정책으로 국가 제도상 투명성이 결여된 국가는 과세관청이 정보를 수집하는데 많은 비용과 인력이 들고 그에 비해 조세회피를 포착하여 징수에 이르는 경우는 적어 행정적 비효율을 가짐

271) GOV.UK, "Territory categorisation for offshore penalties: from 24 July 2013," <https://www.gov.uk/government/publications/territory-categorisation-for-offshore-penalties/territory-categorisation-for-offshore-penalties-from-24-july-2013>, 2022. 6. 7.

- 납세자들의 조세불응 행위의 수단으로 사용되는 조세피난처의 공통적인 특징이 있을 수 있음
 - OECD는 2001년 조세피난처에 해당하는지 여부를 판단하기 위한 세 가지 기준을 제시한 바 있음

〈표 VI-1〉 OECD가 제시한 조세피난처 판단 기준

구분	조세피난처 판단 기준
1	세금을 부과하지 않거나 낮은 세율이 적용되는 곳
2	타 정부가 조세포탈 목적의 납세자를 파악하기 위해 필요한 정보의 교환을 막는 법 또는 행정적 관행이 있는 곳
3	법률 적용의 투명성이 결여된 곳

자료: OECD, *The 2001 progress report: THE OECD'S PROJECT ON HARMFUL TAX PRACTICES*, OECD Publishing, 2021.

- 조세피난처로 사용되어 납세자의 조세불응이 초래될 가능성이 높은 국가를 판단하기 위한 기준을 마련하여 이에 따라 국가의 범주를 구분하여 차등된 가산세를 부과하면 조세불응의 예방적 효과를 기대할 수 있음
 - 조세불응의 위험도가 높은 국가에 높은 비율의 가산세를 부과하는 것과 같이 국가 범주별로 차등된 가산세를 부과하면, 조세불응에 성공할 가능성이 큰 국가를 거래에 이용하고자 하는 납세자의 유인이 줄어 예방적 효과를 기대할 수 있음
 - 국가별 범주를 구분하여 가산세를 달리 부과하면 과세관청이 정보를 얻기 어려운 곳에서 발생될 과세징수권 침해행위에 대한 억제력을 강화할 수 있을 것으로 기대됨
- 국가별로 등급을 분류하여 해당 국가에서 발생하는 거래에 불이익을 주는 행위는 자칫 국가 간 갈등으로 이어질 소지가 있으므로 등급분류 시 국익 부합 여부 등 주관적 요인은 제외하고 명시적인 확인이 가능한 공정한 지표를 설정해야만 함
 - 우리나라와 금융정보 교환을 위한 조세조약을 체결하였는지 여부가 국가별 분류 기준 중 하나로 검토될 수 있음

- 조세피난처의 위험도가 높은 국가의 등급에 따라 범주를 나누어 법에 명시하고 위험도에 따라 차등한 가산세율을 실시하면 역외거래에 가중된 가산세를 적용하는 행정적 제재를 납세자들에게 설득할 수 있음
 - 역외거래라는 사정으로 무조건 가중된 가산세를 부과하는 행정대응은 납세자들의 법 감정을 설득하지 못할 수 있음
 - 국가별로 범주를 나누고 구분기준을 명확히 실시하면 법 규정을 통해 조세불응의 위험도가 높은 국가에 대한 높은 가산세 부과 필요성을 이해할 수 있고 상대적으로 국내와 비교하여 역외 거래의 경우 거래 은닉의 가능성이 높아 증가산세를 부과하는 것이 합리적이라는 해석을 가능하게 함
 - 불법성에 비례한 행정적 제재가 마련된다면 합리적인 대응에 대한 기대로 과세행정에 대한 신뢰도가 증가할 수 있음

- 다만, 역외 조세불응에 대해 중과 또는 국가 범주별 가중 처벌하는 경우가 우리나라를 제외하면 영국 이외에 확인되는 국가가 없어 세계적 추이 및 역외활동 위반행위의 심각성을 살펴볼 필요가 있음
 - 주요국의 사례를 볼 때 역외활동에 대해 별도의 중과하는 행정벌 또는 조세범 성립요건을 완화하는 사례는 영국 이외에 확인되지 않으며, 우리나라는 이미 가산세 측면에서는 역외활동인 경우 중과하는 제도를 운영하고 있음
 - 따라서 아직까지 역외활동에 대한 가중처벌은 전 세계적 추세이거나 합의가 이루어졌다고 볼 수 없어 향후 다른 국가들의 움직임 또는 우리나라 역외활동 위반행위에 대한 심각성을 살펴 적용하는 것이 합리적임
 - 만약, 향후 주요국들이 역외활동의 조세범 위반행위에 대한 중과처벌이 다수 운영되거나 우리나라 역외활동의 조세범 위반행위의 심각성이 커지는 경우, 위에서 기술한 조세범 위반행위가 주로 이루어지는 국가 범주에 따른 가산세 중과가 이루어질 수 있음

나. 「국세기본법」상 “부정행위를 수반한 미신고 등”을 판단하기 위한 기준을 구체적으로 명시

- 본 연구를 통해 살펴본 역외 조세포탈에 대한 행정적 제재 중 부정행위가 수반된 미신고, 과소신고, 초과환급신고에 대해서는 일반 미신고, 과소신고, 초과환급신고에 적용되는 가산세보다 가중된 고율의 가산세를 적용하여 납세자의 부정행위에 대한 행정적 제재를 가하고 있음을 확인하였음
- 「국세기본법」 제47조에 따라 정부는 세법에서 규정한 의무를 위반한 자에게 세법에서 정하는 바에 따라 가산세를 부과할 수 있음
 - 「국세기본법」 제47조의2 내지 제47조의3에서는 역외에서 발생한 부정행위로 인한 미신고, 과소신고, 초과환급신고인 경우는 60%의 가산세율을 부과하는데, 일반 미신고 등 행위에 적용되는 가산세율 20%에 비해 가중된 높은 제재를 가하고 있음
- 부정 미신고 등 행위에 관하여 높은 금전적 제재를 부과함으로써 납세자의 권리를 제한하고 중한 의무를 부과한다면 제재요건인 ‘부정행위’에 대하여 납세자들이 쉽게 인지할 수 있도록 해당 조항에서 명확히 규정할 필요가 있음
 - 적극적인 부정행위를 통한 납세자의 조세포탈을 규율하는 「조세범 처벌법」의 경우 제3조 제6항을 통해 ‘부정행위’의 의미를 규정하고 있음
 - 부정행위에 의한 가산세 부과 시의 제척기간 연장에 관하여 정하고 있는 「국세기본법」 제26조는 ‘부정행위’의 의미에 관하여 대통령령에 위임함으로써 구체적으로 명시하고 있음
 - 그러나 「국세기본법」 제47조의2 내지 제47조의3에서는 ‘부정행위로 법정신고 기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 아니한 경우’ 및 ‘부정행위로 과소신고하거나 초과신고한 경우’라고만 기재하고 있을 뿐 ‘부정행위’의 판단 기준에 관해서는 따로 실시하고 있지 않음

- 「국세기본법」 제2조의 정의 규정에서도 「국세기본법」 각 조항에서 명시될 ‘부정행위’에 관한 의미를 따로 규정하고 있지 않음
 - 동법 제26조의2 제2항 제2호에서는 ‘부정행위란 대통령령으로 정하는 사기나 그 밖의 부정한 행위’라고 규정하고 「국세기본법 시행령」 제12조의2 제1항에서는 「국세기본법」 제26조의2 제2항 제2호 전단의 ‘대통령령으로 정하는 사기나 그 밖의 부정한 행위’란 「조세범 처벌법」 제3조 제6항에 해당하는 행위를 말한다고 규정하고 있음
 - 「국세기본법 시행령」 제12조의2를 살펴보면 「국세기본법」 제26조의2 제2항 제2호의 ‘부정행위’에 관하여 규정하고 있을 뿐이고 「국세기본법」 제47조의2 내지 제47조의 3의 ‘부정행위’에 관하여 실시하고 있지는 않음
 - 「국세기본법」 제26조의2 제2항에서 정의한 ‘부정행위’는 「국세기본법」 제26조의2에 한정하여 적용되는 정의 규정이라고 해석될 여지도 존재하여 「국세기본법」 제47조의2 내지 제47조의3에서 ‘부정행위’에 관한 동법 제26조의2의 ‘부정행위’를 준용하고 있음을 명시하지 않은 이상 납세자들은 적용에 모호함을 느낄 수 있음
- 구 「국세기본법」(2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정되기 전의 것, 이하 같음) 제47조의2 제2항에서는 부정 미신고 등에 공통되는 요건인 ‘부당한 방법’의 의미에 관하여 ‘납세자가 국세의 과세표준 또는 세액 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장한 것에 기초하여 국세의 과세표준 또는 세액의 신고의무를 위반하는 것으로 대통령령이 정하는 방법’으로 정의 규정을 두고 있었음²⁷²⁾
- 그 위임에 따른 구 「국세기본법 시행령」(2012. 2. 2. 대통령령 제23592호로 개정되기 전의 것, 이하 같음) 제27조 제2항 제6호는 ‘부당한 방법’ 중의 하나로 ‘그 밖에 국세를 포탈하거나 환급·공제받기 위한 사기, 그 밖의 부정한 행위’를 들고 있음

272) 대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결

〈표 VI-2〉 ‘부정행위’ 정의에 관한 법령 비교

「국세기본법」 제47조의2 ¹⁾	구 「국세기본법」 제47조의2	「국세기본법」 26조의2	「조세범 처벌법」 제3조
① 1. 부정행위로 법정신고 기한까지 세법에 따른 국세의 과세표준 신고를 하지 아니한 경우: 100분의 40 (역외 거래에서 발생한 부정행위인 경우에는 100분의 60)	② 제1항의 규정에 불구하고 부당한 방법 (납세자가 국세의 과세표준 또는 세액 계산의 기초가 되는 사실의 전부 또는 일부를 은폐하거나 가장하는 것에 기초하여 국세의 과세표준 또는 세액의 신고의무를 위반하는 것으로서 대통령령이 정하는 방법을 말한다).	② 2. 납세자가 대통령령으로 정하는 사기나 그 밖의 부정한 행위 (이하 “부정행위”라 한다)로 국세를 포탈(逋脫)하거나 환급·공제를 받은 경우: 그 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년	⑥ 제1항에서 “사기나 그 밖의 부정한 행위 ”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위로서 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말한다. 1. 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장 2. 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취 3. 장부와 기록의 파기 4. 재산의 은닉, 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐 5. 고의적으로 장부를 작성하지 아니하거나 비치하지 아니하는 행위 또는 계산서, 세금계산서 또는 계산서합계표, 세금계산서합계표의 조작 6. 「조세특례제한법」 제5조의2 제1호에 따른 전사적 기업자원관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작 7. 그 밖에 위계(偽計)에 의한 행위 또는 부정한 행위
	구 「국세기본법 시행령」 제27조 ② 법 제47조의2 제2항 각 호 외의 부분에서 “대통령령으로 정하는 방법”이란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 방법을 말한다. 1. 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기록 2. 거짓 증명 또는 거짓 문서(이하 이 조에서 “거짓증명등”이라 한다)의 작성 3. 거짓증명등의 수취(거짓임을 알고 수취한 경우만 해당한다) 4. 장부와 기록의 파기 5. 재산의 은닉이나 소득·수익·행위·거래의 조작 또는 은폐 6. 그 밖에 국세를 포탈하거나 환급·공제받기 위한 사기, 그 밖의 부정한 행위	「국세기본법 시행령」 제12조의2 ① 법 제26조의2 제2항 제2호 전단에서 “대통령령으로 정하는 사기나 그 밖의 부정한 행위”란 「조세범 처벌법」 제3조제6항에 해당하는 행위를 말한다.	

주: 「국세기본법」 제47조의3의 ‘부정행위’는 제47조의2에 규정된 ‘부정행위’와 용례가 같으므로, 표에서는 제47조의2 조항만을 예시로 기재함
 자료: 본문 내용을 바탕으로 저자 정리

- 부정미신고 가산세 등에 높은 금전적 제재를 가하는 근거 법인 「국세기본법」 제47조의2 내지 제47조의3에서 '부정행위'의 요건 및 구체적 유형이 실시되지 않은 것은 납세자에게 법률 해석의 명확성을 제공하지 못한다고 볼 수 있음
 - 형사처벌 조항뿐 아니라 부정미신고 가산세 등과 같은 침익적 성격의 행정벌의 경우도 규율 대상자가 해당 법률조항의 해석을 통해 금지되는 행위와 허용되는 행위를 미리 알 수 있도록 해야 함
 - 법 집행자에게는 구체적인 법률에 근거하여 제한되는 행위를 실시한 뒤 행정벌을 부과할 수 있도록 하여 법적 안정성과 예측 가능성을 확보할 수 있도록 해야 함

- 행정의 실효성 확보를 위해 납세자에게 부과하는 높은 금전적 재재인 부정미신고 등 가산세를 규율하는 현 「국세기본법」의 명확성을 높이기 위한 방향의 개정을 검토해볼 필요가 있음
 - 「국세기본법」 전반에 사용되는 '부정행위'에 관하여 「국세기본법」 제2조 정의 규정에서 용어의 뜻을 정의하는 방법을 생각해 볼 수 있음
 - 구 「국세기본법」(2011. 12. 31. 법률 제11124호로 개정되기 전의 것, 이하 같다) 제47조의2 제2항과 같이 부정미신고 등 가산세를 규율하는 해당 법률에 '부정행위'에 관한 정의 규정을 두는 방법을 생각해 볼 수 있음

다. 납세자 행동의 불법성 정도에 따른 가산세의 차등 부과

- 부정행위에 의한 미신고 등 행위 시 수반되는 부정행위에 대한 정의를 법률에 명확히 하면서 해외 주요국의 사례를 참조하여 불법성의 정도에 따라 부정행위를 분류하여 가산세를 차등 부과하는 방법을 고민해 볼 수 있음
 - 현재 우리나라는 역외 거래 관련 미신고 등 행위의 제재에 관하여 일반 미신고, 부정행위가 수반된 역외거래 미신고로만 구분하고 있음
 - 부정행위가 수반된 역외거래 미신고에 관하여 수반된 불법성의 정도에 비례한 차등적 제재가 이루어지지 않고 있음

- 현재는 고의로 소극적 부정행위를 통해 미신고·허위 신고를 한 경우에도 과실에 의한 탈세를 제재하는 일반가산세의 영역에서 같이 규율되고 있는 상황임
 - 「조세범 처벌법」 제3조 제6항 각호에 규정된 부정행위를 기준으로 미신고에 수반된 행위의 불법성 여부를 판단하고 있는 실무²⁷³⁾기준 그대로가 법제화된다면 거래의 조작 등 적극적 은폐행위로까지는 나아가지 않았더라도 납세자 개인이 조세불응의 고의로 국세청에 허위의 서류를 제출한 경우에도 착오 등 부주의에 의한 일반 미신고와 동일한 행정적 제재가 이루어져야 함
 - 적극적 부정행위가 수반되지 않은 고의에 의한 미신고 행위 역시 조세평등주의 원칙을 저해하고 과세당국의 징세권을 침해한 행위에 해당함에도 부주의에 의한 미신고와 동일 비율의 가산세를 부과하게 된다면 고의의 정도와 불법성의 정도에 비례하여 상대적으로 경미한 제재를 받게 되어 예방적 효과가 미비할 수 있음
- 미국은 세금신고 시 수반된 과세관청에 대한 기망의 정도를 구분하여 가산세율에 차등을 두고 있음
 - 행정적 제재가 불법성에 비례하여 이루어지고 있음
 - 고의, 법령 준수의 태만으로 인한 부주의, 중대한 소득세액의 누락 등으로 과소신고하는 경우는 과소신고세액의 20%를 가산세로 부과함
 - 경제적 실질이 없는 거래의 창출로 발생한 조세혜택을 이용한 과소신고의 경우는 과소신고세액의 40%를 가산세로 부과함
 - 사기로 간주되는 특정 항목의 누락, 이중장부, 기록 파괴, 자산은닉 등 불법행위의 은폐 시도 등으로 과소신고한 경우는 과소신고액의 75%를 가산세로 부과함
- 영국은 역외거래에 적용되는 가산세율을 해외 국가의 범주, 납세자 행동에 수반된 불법성의 정도 등에 따라 차등을 두고 있음
 - 영국은 미신고 행위에 관하여 부주의한 미신고, 고의에 의한 미신고, 은닉 등 부정행위를 수반한 미신고로 나누어 가산세율을 달리 적용하고 있음

273) 대법원 2020. 12. 10., 선고, 2019두58896, 판결

- 부주의한 미신고는 특정 의무 기재사항을 누락하거나 생략한 것을 말함
 - 고의에 의한 미신고는 납세자 개인이 오류를 알면서도 국세청에 잘못된 서류를 제출하였으나 거래활동을 숨기지는 않은 경우를 말함
 - 부정행위를 수반한 미신고는 고의적으로 거래를 은닉하여 신고의 정확성에 오류를 발생시키거나 허위의 증빙을 제출하는 것을 말함
- 호주는 허위 또는 오해의 소지가 있는 서류제출로 인하여 세액의 부족이 발생한 경우 행동에 수반된 불법성의 정도에 따라 세 가지로 구분하여 가산세에 차등을 두고 있음
- 합리적 주의의무를 결여하여 허위의 서류를 제출한 경우는 부족세액의 25%를 가산세로 부과하는데, 합리적 주의의무란 합리적 개인이라면 주의를 기울였을 것으로 예상되는 수준의 주의의무를 말함
 - 무모한 허위의 서류제출의 경우는 부족세액의 100%를 가산세로 부과하는데, 무모한 경우란 단순한 부주의나 경솔함을 넘어서는 실수를 한 것을 말함
 - 고의적인 경우는 부족세액의 150%를 가산세로 부과하는데, 고의적인 경우는 세법 규정에 따른 의무사항을 명확하고 완전하게 알고 있었음에도 조세혜택, 세금감면의 목적으로 위반한 경우를 말함
- 해외 주요국 중 미국, 영국, 호주와 같이 미신고 또는 허위 신고 시 수반된 불법성의 정도에 비례하여 가산세율을 적용하는 것이 행정행위의 실효성 확보를 위한 유효한 수단이 될 수 있으므로 이에 대한 검토가 필요함
- 앞서 논의한 바와 같이, 조세포탈범에 대한 형사적 재제에서 ‘부정한 행위’의 적극성이 입증되지 못한 경우 유죄로 판단할 수 없고, 조세포탈죄의 ‘부정한 행위’와 같은 해석을 하는 부정가산세 부과 처분도 형사재판에 따라 결국 취소되므로, 소극적 부정행위에 대하여는 고의적인 조세포탈임에도 불구하고 형사처벌 및 중과세율을 부과할 수 없는 구조임
- 적극적 부정행위를 수반하지 않은 고의에 의한 미신고 행위에 대한 형사처벌 규정 신설에 맞추어 가산세 역시 불법성에 비례한 가산세율을 신설한다면 부

정가산세 제도의 취지를 반영할 수 있음

- 태만으로 인한 주의의무 결여에 따라 신고세액을 누락한 자와 적극적 불법행위에 이르지 않는 자라도 조세면탈을 위한 목적으로 국세청에 세금을 신고하지 않은 자는 국가의 과세징수권에 대한 존중 및 납세의무자로서의 준법의식에 현저한 차이를 가짐
- 세법의 실효성 확보 및 과세 징수행위에 대한 협력의무의 성실한 이행을 확보하여 행정행위의 실효성을 높이기 위해서는 준법의식의 수준에 비례한 행정적 제재가 이루어져야 예방적 효과로서의 의미를 가질 수 있음

2. 형사적 제재 관련 향후 논의 가능한 쟁점

가. 역외 조세불응에 대한 수사기관의 입증책임 경감

- 역외 소득 및 자본이득 등을 포함한 산출세액 2만 5천유로를 초과한 납세자의 미신고 행위 등에 대해 역내와 차별하여 영국이 특별히 부과하고 있는 형사적 제재 방법을 우리나라에서 적용하는 것을 고려해 볼 수 있음
- 영국은 역외 조세불응에 대한 특별 제재로 역외 소득 등을 포함한 산출세액이 2만 5천유로를 초과한 납세자가 미신고 또는 부정확한 신고를 한 경우에는 수반된 고의 유무를 불문하고 약식기소를 할 수 있음²⁷⁴⁾
 - 역외거래의 경우 과세관청의 세금 포착에 현실적 어려움이 있다는 점과 역외거래에서 발생한 소득 등을 미신고한 납세자의 경우 거래 은닉의 소지가 크다는 점을 고려해 수사기관의 입증 책임을 경감하여 낮은 형을 부과할 수 있도록 함
- 역외거래에 관한 과세관청의 대응력에 현실적 한계가 있다는 점을 감안하여 일정 수준의 역외 조세 불응의 경우는 수사기관의 입증 책임을 경감하여 행정자원을 보다 중대한 범죄에 활용할 수 있도록 하고 납세자에게는 정식재판 절차와

274) TMA 1970 §106G

비교하였을 때 얻을 수 있는 형량 및 절차상 이익에 관한 선택권을 제시할 수 있음

나. 고의에 의한 단순 미신고 행위에 대한 형사처벌 조항 신설

- 앞서 조사한 해외 사례 중 미국, 호주, 일본의 경우는 우리나라와 달리 고의에 의한 단순 미신고 행위에 관하여도 형사처벌을 하고 있음이 확인되는데, 해외사례에 비추어 적극적 은폐행위가 수반되지 않은 고의적 미신고 행위에 관하여 우리 법에도 형사처벌 조항을 신설하는 것이 필요한지 여부를 검토해 볼 필요가 있음
- 우리나라는 조세포탈법에 관하여 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’ 내지 그 구체적 행위태양으로서 ‘조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위’를 구성요건으로 하고 있음
 - 현행 조세법상 조세포탈법은 ① 소득의 존재, ② 사기나 그 밖의 부정한 행위에 해당하는 사실, ③ 조세포탈 결과의 발생에 대한 인식 모두가 범죄 성립을 위한 구성요건임²⁷⁵⁾
 - 조세포탈죄는 목적범이 아닌 고의범이므로 부정행위의 인식에는 납세의무의 존재에 대한 인식이 필요할 뿐, 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 가질 것을 요하는 것은 아님²⁷⁶⁾
 - 이에 현행 우리나라 「조세범 처벌법」에서는 미신고 행위와 더불어 부정한 행위에 해당하는 적극적 은폐행위 등이 수반되어야만 처벌이 가능하고 단순 미신고 등에 관하여는 형사처벌을 하지 않음
 - 금을 판매하는 주식회사를 운영하는 피고인이 금 소매상으로부터 금을 다량 매수하면서 매도인의 인적사항이 기재된 인수증을 작성한 이후 이것을 모두 폐기하고 매도인의 인적사항이 특정되지 아니한 금 매입장을 기재하여 매입

275) 임승순, 『조세법』, 박영사, 제20판, 2020, p. 389

276) 대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도 817 판결

관련 장부를 부실하게 작성한 다음 세무서에서 부가가치세 확정신고를 하면서 금 매입세액은 공제대상인 재활용 폐자원 등에 해당하지 않음에도 재활용 폐자원으로 허위 신고한 사안이 있음

- 이에 대하여 대법원은 피고인이 부가가치세 신고 시 매입세액 공제 대상거래로 허위 신고하였다 하여도 과세관청으로서 그 신고서를 일별하는 것만으로도 그 신고내용의 오류를 지적하여 이를 경정할 수 있는 것이므로, 이와 같은 허위 신고가 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 행위라고는 도저히 볼 수 없다고 판단하여 이 부분에 대한 공소사실을 무죄로 선고한 원심의 판단에 위법이 없다고 판단하였음²⁷⁷⁾

- 우리나라 법제에서 조세포탈죄의 구성요건은 조세포탈의 목적까지 가질 것은 요구되지 않고 납세의무의 존재에 대한 인식만 있으면 성립되므로 만약 고의에 의한 단순 미신고 행위 처벌 시 수반된 고의와 조세포탈죄의 구성요건인 인식은 달리 구별되지 않을 수 있음

- 다만 현재 체계에서 미신고 행위 시 수반된 행위의 비난 가능성의 정도에 따라 처벌 유무를 분류하고 있는 것으로 확인됨

- 본 연구에서 조사한 해외 사례 중, 미국, 호주, 일본이 고의에 의한 단순 미신고 행위에 대한 형사처벌 조항을 두고 있는바 아래에서 각국의 조세포탈죄가 성립되는 구성요건을 검토해보고 우리나라의 조세법 처벌체계와 비교해보고자 함

□ 미국은 미신고 행위에 관하여 미신고에 이르기까지 수반된 행위태양에 따라 두 가지 형태로 형사제재를 가하고 있음

- 미국은 IRC §7201를 통해 신고 당시 납세의무를 인지하고 있었으면서 차명의 재산 보유, 은행계좌 은닉 등과 같은 적극적인 부정행위를 통해(willfully attempts) 조세를 포탈한 경우, 10만달러 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형 또는 양자를 병과하는 중죄로 처벌함

277) 대법원 2001. 9. 28. 선고 2000도1514 판결

- 미국은 IRC §7203을 통해 신고, 납부, 기장, 과세정보 제출 의무가 있는 자가 고의(willfully)로 이를 미이행한 경우 2만 5천달러 이하의 벌금형 또는 1년 이하의 징역형 또는 양자를 병과하는 경죄로 처벌하고 있음
 - IRC §7203의 성립은 IRC §7201과 달리 적극적 행위(‘affirmative act’)를 구성요건으로 요구하지 않음

- IRC §7201과 IRC §7203이 성립되는 공통적인 구성요건은 인식된 납세의무를 자발적으로 위반하려는 의도 또는 고의(willfulness)²⁷⁸⁾임
 - 미국의 경우 적극적 부정행위가 수반된 미신고 조세포탈죄와 신고·납부의무 미이행죄의 구성요건인 고의(willfulness)에 관하여 양자를 구분하고 있지 않으며 다만 수반된 행위태양의 불법성의 정도에 따라 달리 규정됨
 - 우리나라는 미신고 행위 시 수반된 행위의 불법성 정도에 따라 처벌의 유무를 구분하는 체계이고 미국은 고의가 처벌의 유무를 구분하고 미신고 행위 시 수반된 행위의 불법성 행위(적극적 행위 여부)²⁷⁹⁾에 따라 차별적 처벌을 규정하고 있음
 - 고의는 ‘인지한 법적 의무의 자발적·의도적 위반’으로 법적 의무의 인지 또는 지식을 가지고 있거나 상황적 증거, 일관된 태도, 이전과 다른 행동 등임²⁸⁰⁾
 - 단순한 부주의·태만(inadvertence or negligence)로 인한 과소신고 등은 해당하지 않음
 - 법원의 판단에서는 의식적으로 인지를 회피하는 의도적 눈가림(willful blindness)도 이에 해당하는데 예를 들어, 조세전문가들은 고의가 적용될 가능성이 큼
 - 다만 실무적으로는 납세자가 세금신고서를 제출하지 못하였거나 소득금의 일부를 누락한 경우와 같은 미신고행위의 처벌에 관하여 일회적 미신고 발생 시 바로 형사소추에 이르는 것은 아님²⁸¹⁾

278) 이준봉, 「조세포탈죄의 고의에 관한 연구」, 『조세법연구』, 제25권 제3호, 2017, pp. 177~241

279) Fink, Robert S., 『Tax Controversies: Audits, Investigations, Trials』, LexisNexis, 2016, §16.05.

280) Ibid., §16.01.

281) Ibid., §5.01, 5-5

- 미신고 행위가 다년간 반복적으로 이루어진 경우(Multiyear Rule) 해당 납세자가 고의에 따라 납세의무 위반 목적을 가진 것으로 인정하여 이때 형사 소추하는 것으로 업무를 처리하고 있음

□ 영국 및 호주는 신고·납세의무를 고의로 준수하지 않은 경우 조세포탈죄가 성립됨

- 미국 또는 일본과 같이 단순 미신고 행위에 대한 별도의 법 조항이 존재하지는 않고 조세포탈죄에서 단순 미신고 행위 및 은폐 등 적극적 부정행위를 수반한 미신고 행위를 포섭하고 있음

- 영국은 약식기소한 경우는 법원의 재량에 의한 최고 벌금형 또는 최고 12개월 이하의 징역형을 부과하고²⁸²⁾ 정식기소한 경우는 법원의 재량에 의한 최고 벌금형 또는 최고 7년 이하의 징역형을 부과하는 구조임²⁸³⁾

- 호주는 최대 벌점 1천점 또는 최고 10년 이하의 징역형 또는 양자를 병과하고 있는 구조임²⁸⁴⁾

- 영국 및 호주는 조세포탈범행에 은폐행위 등 적극적 부정행위의 수반 여부에 따른 미신고 처벌에 관하여 따로 구분하고 있지 않고 있어서 단순 미신고 행위와 적극적 부정행위가 수반된 미신고 행위의 구성요건적 ‘고의’가 달리 정의되지 않음

- 단순 미신고 행위만을 구분하여 법정형의 상한을 정하고 있지 않아 불법성의 정도에 따른 형량의 합리적 예측이 어려움

- 단순 미신고 행위의 경우 적극적인 불법행위를 수반하지 않았음을 피고인이 유리한 양형으로 주장함으로써 법정형에서 감형을 받아야 하므로 적극적인 불법행위를 수반하지 않은 사실을 피고인이 양형으로 입증·주장해야 하는 부담이 발생될 것으로 보임

282) TMA 1970 §106A(a)

283) TMA 1970 §106A(b), 106G

284) Crimes Act 1914 §15GE(2)(c)

- 일본은 고의에 의한 미신고 행위에 관하여 두 가지 형태로 형사적 제재를 가하고 있음
 - 미신고 시 거짓 및 기타 부정한 행위가 수반된 경우 조세포탈죄가 성립되어 1천만엔 이하 벌금형 또는 10년 이하 징역형 또는 양자를 병과하고 있음²⁸⁵⁾
 - 조세포탈죄의 구성요건은 1) 소득의 존재에 대한 인식, 2) 거짓 및 기타 부정한 행위, 3) 조세를 포탈한 결과, 4) 2)와 3) 사이의 인과관계임
 - 납세의무 성립에 대한 인식에 관해서는 미국 및 한국과 달리 이를 구성요건에 대한 고의로 파악하는지 여부가 명확하지 않음²⁸⁶⁾
 - 부정행위는 수반하지 않았으나 고의로 법정신고 기간 내에 세금신고를 하지 않음으로써 세금을 포탈한 자의 경우 단순 미신고 포탈죄가 성립되어 500만엔 이하의 벌금형 또는 5년 이하의 징역형 또는 양자를 병과함²⁸⁷⁾
 - 단순 미신고 포탈죄는, 기존 단순 미신고죄²⁸⁸⁾는 너무 책임이 약하여 고의에 의한 단순 미신고의 경우에는 조세포탈법에 준하는 형사책임을 물어야 한다는 공론으로 2011년 신설되었음
 - 단순 미신고 포탈죄의 구성요건은 1) 소득의 존재에 대한 인식, 2) 미신고 행위, 3) 조세를 포탈한 결과임
 - 일본 법에서 규정하고 있는 부정행위에 의한 조세포탈죄의 구성요건적 고의와 단순 미신고포탈죄의 구성요건적 고의는 동일한 것으로 보이고, 미신고에 의한 조세포탈의 결과가 발생하면 형사처벌을 하는 구조를 가지고 있음
 - 단순 미신고포탈죄는 조세포탈의 고의가 존재한다면 은닉 등 부정행위의 정도에 따라 처벌 유무를 구분하고 있지 않음
- 과세 징수의 효율과 납세자의 법 감정 간 균형을 위해 미국의 조세범처벌 체계와 같이 고의에 의한 단순 미신고의 경우는 적극적 부정행위를 수반한 미신고에 비해

285) 所得税法(소득세법) §238, 法人稅法(법인세법) §159

286) 이준봉, 「조세포탈죄의 고의에 관한 연구」, 『조세법연구』, 제25권 제3호, pp. 177~241

287) 法人稅法 §159(3)

288) 예를 들어, 所得税法(소득세법) §241.

경하게 처벌하는 조항을 신설하는 것이 필요할 것으로 검토됨

- 적극적 부정행위가 수반되지 않은 고의에 의한 미신고 행위 역시 조세평등주의 원칙을 저해하는 행위라고 할 것이고 과세당국의 징세권을 침해한 행위에 해당함
 - 현재 우리나라는 조세포탈범의 형사처벌에 관하여 불법성에 비례한 형벌적 제재수단을 마련한 뒤 조세포탈범죄에 이르게 된 경위 및 수단 등에 관한 정상을 참작하여 형벌의 수위를 정하지 않고 미신고 행위에 수반된 불법성의 비난가능성 정도에 따라 처벌의 유무를 분류하고 있음
- 적극적 은폐행위 등에 나아간 미신고자의 경우는 조세포탈을 성공시키기 위한 적극적 의지를 가진 납세자라고 할 것이므로 이를 처벌하는 규정은 조세포탈을 사전에 차단하기 위한 예방적 효과보다는 제재를 통한 결과적 조세평등주의 실현으로 납세자들의 납세의지 보존효과를 가져온다고 볼 수 있음
 - 반면 단순 미신고 행위에 대한 형사처벌의 존재는 과세관청의 징수권 행사에 대한 협력의무를 촉구하는 예방적 효과를 얻어 조세 징수에 효율을 가져올 수 있음
- 다만 국가의 예산 확보를 위해 국가가 국민에 강제로 부과한 납세의무에 대항하여 국민이 가진 절세 욕구를 무조건적으로 중하게 비난할 수만은 없음
 - 성실한 납세자에 대한 존중은 당연하지만 불성실한 납세자를 중한 죄로만 처벌하는 것은 국가 재정을 위해 일방적으로 국민에게 세금 납부를 강제하는 체제에서 처벌의 합목적성을 국민의 법 감정에 설득하기 어려움
 - 조세의 부과 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적인 행위의 경우 과세관청이 과세요건 사실을 발견하여 부과권을 행사하기 어렵게 만든 것이므로 이에 관하여 현재와 같은 중죄로 처벌하는 것이 타당함
 - 그러나 국민의 재산 현황을 파악할 수 있는 시스템과 많은 자료를 보유한 국세청은 징수권 행사를 위해 노력을 더 한다면 단순 미신고 행위로 인해 누락된 과세채권을 찾아낼 수 있음
 - 국민의 절세 욕구에서 비롯된 단순 미신고 행위에 대해서까지 중죄로 처벌하는 것은 처벌 수단과 달성할 목적 사이의 비례가 이탈된 것으로 보임

- 단순 미신고 역시 납세의무에 대한 인식이 있음에도 고의로 이를 위반한 불법행위이고 적극적 부정행위가 수반된 미신고 행위의 구성요건적 고의와 의미를 달리 하지 않을 것이므로 고의에 의한 단순 미신고 행위 역시 이를 제재하기 위한 형사처벌 조항이 필요함
 - 불법성에 비례한 처벌의 수단이 마련되는 것이 필요하므로 단순 미신고의 경우는 적극적 부정행위에 의한 조세포탈죄와 비교하여 경한 처벌 기준이 마련되어야 함

- 다만, 고의에 의한 단순 미신고 처벌 규정 신설은 역외활동의 조세법 위반행위에 대한 대응의 실효성, 기 존재 처벌 규정 및 과세관청의 광범위한 처벌 재량에 대해 고려할 필요가 있음
 - 고의에 의한 단순 미신고는 ‘미신고’에만 해당하므로, 대부분의 역외활동 조세법 위반행위는 국내원천소득을 신고하는 과소신고일 가능성이 높아 역외활동 대응 측면에서 실효성에서 문제가 있을 수 있음
 - 통상적으로 국내원천소득과 국외원천소득이 동시에 발생하며 국내원천소득은 원천징수 또는 부가가치세 증빙 등을 통해 소득 파악이 이루어져 전체를 미신고하는 경우는 유의미하지 않을 것으로 추정됨
 - 해외금융계좌 신고의무 불이행에 대해서는 우리나라에 이미 부정행위와 관계없이 금액적 기준과 정당한 사유 여부를 통해 처벌 규정이 존재함²⁸⁹⁾
 - ‘고의’의 판단이 주관적일 수밖에 없고 범위를 폭넓게 확장하는 경우 과세관청의 형사처벌 재량이 너무 커지는 것을 제한할 필요가 있음
 - 예를 들어, 미국의 의도적 눈가림이나 일본의 연구에서 제기한 바와 같이 고의를 판단하기 위한 기준에 대한 불명확성이 제기되는 경우²⁹⁰⁾ 과도한 형사처벌 범위 또는 죄형법정주의 위반이라는 비판에 직면할 수도 있음

289) 「조세법 처벌법」 제16조

290) 中尾真和, 「單純無申告通脱罪の処罰根拠に関する問題点- 單純無申告罪との間における構成要件の重なり合い-」, 『金沢星稜大学論集』, 第54卷 第1号, 令和2年 9月, pp. 36~37

참고문헌

<문헌자료>

- 서보학, 「역외탈세의 형사법적 제문제와 대응 방안」, 『법학논문』, 제29권, 2016, pp. 171~212.
- 윤해성·박미숙·서주연, 『역외탈세의 유형분석과 법적 쟁점』, 한국형사정책연구원, 2014.
- 정재현·정지선, 「판례분석을 통한 조세피난처 역외탈세에 관한 연구」, 『조세학술논문집』, 제30집, 2014, pp. 179~216.
- 이준봉·이재호, 「역외탈세의 논의국면에서 본 탈세의 개념체계」, 『조세학술논문집』, 제30집, 2014, pp. 1~36.
- 안경봉, 「조세회피에 관한 연구: 미국 판례법을 중심으로」, 『조세학술논문집』, 제8집, 1992, pp. 111~146.
- 오윤, 「조세피난처를 이용한 조세회피와 탈세 대응 방안」, 『조세학술논문집』, 제30집, 2014, pp. 137~177.
- 임승순, 『조세법』, 제20판, 박영사, 2020.
- 한국국제조세협회, 『역외탈세』, 삼일인포마인, 2014.
- 홍성훈·박수진·이형민, 『주요국의 조세회피 방지를 위한 일반규정 비교연구』, 세법연구 16-04, 한국조세재정연구원, 2016.
- 최인혁·홍성희·김효림, 『주요국의 가산세제도 비교연구』, 세법연구 20-09, 한국조세재정연구원, 2020.
- 심태섭·유지선, 『탈세 및 조세회피 방지를 위한 세무조력자의 의무 강화 방안』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 변혜정, 「해외금융계좌 신고제도의 현황과 과제」, 『이화여자대학교 법학논집』, 제25권 제2호

(통권 제72호), 2020.

고윤성·유영하, 「미국의 해외금융자산신고제도(FATCA)의 이해당사자별 영향 및 대응 방안」, 『세무학연구』, 제31권 제1호, 2014, pp. 135~176.

김진수·김정아·마정화, 『주요국의 조세범처벌제도 연구』, 세법연구 07-14, 한국조세재정연구원, 2007.

홍범교·구자은·마정화, 『역외탈세방지를 위한 조세행정상 역외금융정보 확보제도 연구』, 세법연구 09-09, 한국조세재정연구원, 2009.

이준봉, 「조세포탈죄의 고의에 관한 연구」, 『조세법연구』, 제25권 제3호, 2019, pp. 177~241.

기획재정부, 「2014년 세법개정안」, 2014.

〈보도자료〉

국세청, 「역외 블랙머니 비밀계좌 운용 및 금융기술(Fintech) 플랫폼을 이용한 신종 역외탈세 등 불공정 역외탈세자 46명에 대해 세무조사 착수」, 보도자료, 2021. 7. 7.

_____, 「사주지배 현지법인을 이용한 부자탈세, 다국적기업의 조세회피 등 전격 조사착수」, 보도자료, 2022. 2. 22.

『한국경제』, 「400조 ‘유동성 파티’…계산서가 날아온다」, <https://post.naver.com/viewer/postView.naver?volumeNo=33313478&memberNo=37570062&vType=VERTICAL>, 검색일자: 2022. 6. 26.

Newsis, 「유령회사 세워놓고 역외탈세…금수저·자산가 44명 세무조사」, 2022. 2. 22., https://newsis.com/view/?id=NISX20220222_0001767950&cID=10401&pID=10400, 검색일자: 2022. 5. 3.

〈판결문〉

대법원 2016. 2. 18. 선고 2014도3411 판결

대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결

대법원 2012. 3. 15. 선고 2011도13605 판결

대법원 2012. 6. 14. 선고 2010도9871 판결
대법원 2019. 11. 14. 선고 2019도9269 판결
대법원 2016. 11. 10. 선고 2016도10770 판결
대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결
대법원 2020. 12. 10. 선고 2019두58896 판결
대법원 2001. 9. 28. 선고 2000도1514 판결

〈웹사이트 자료〉

국세청, <http://www.nts.go.kr>
국가법령정보시스템, <https://www.law.go.kr/>

〈해외문헌〉

Criminal Update 2020, “A survey of key criminalcases from the last 18 months,” 2020.

PATRICK CANNON, “Income Tax Fraud,” <https://www.patrickcannon.net/practice-areas/financial-crime/income-tax-fraud/>, 검색일자: 2022. 6. 27.

Swarb, “Regina v Mavji: CACD 1987,” <https://swarb.co.uk/regina-v-mavji-cacd-1987/>, 검색일자: 2022. 6. 27.

OECD, *The 2001 progress report: THE OECD'S PROJECT ON HARMFUL TAX PRACTICES*, OECD Publishing, 2021.

Fink, Robert S., *Tax Controversies: Audits, Investigations, Trials*, LexisNexis, 2016.

中尾真和, 「単純無申告通脱罪の処罰根拠に関する問題点- 単純無申告罪との間における構成要件の重なり合い -」, 『金沢星稜大学論集』, 第54巻 第1号, 令和2年 9月, pp. 17~41.

〈해외 판결문〉

일본 최고재판소 1967년 11월 8일 판결

〈해외 웹사이트 자료〉

미국 국세청, <http://www.irs.gov>

영국 국세청, <https://www.gov.uk>

일본 국세청, <http://www.nta.go.jp>

호주 국세청, <https://my.gov.au>

세정연구 22-03

역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안에 대한 연구

발 행 2022년 6월 30일

저 자 정훈·이나현·김치울

발 행 인 김재진

발 행 처 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 시청대로 336

TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호

조 판 및
인 쇄 미래기획 044-866-6331

I S B N 979-11-6655-145-1

© 한국조세재정연구원 2022 * 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.