

역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 방안 연구

박주철 | 김재경 | 정효림

2023. 12.

www.kipf.re.kr

연구진

연구책임자

박 주 철 한국조세재정연구원 초빙연구위원

공동연구자

김 재 경 세정연구팀 변호사

정 효 립 세정연구팀 세무사

목 차

I. 서론	1
II. 역외탈세 조력행위	6
1. 역외탈세 조력행위의 개념 및 특징	6
가. 역외탈세 조력행위의 개념	6
나. 역외탈세 및 역외탈세 조력행위의 특징	14
2. 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재	24
가. 현행 형사적 제재 규정	24
나. 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 논의	34
3. 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 강화 필요성	41
III. 해외 주요국의 사례	48
1. 미국	48
2. 일본	51
3. 영국	55
4. 독일	62
5. 프랑스	65
6. 호주	69

IV. 시사점	74
1. 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 강화 방안	74
가. 입법안 연혁	74
나. 형사적 제재 규정 입법안 제안	76
다. 기타 규정을 통한 제재 강화 방안	84
2. 행정제도 개선 방안	86
참고문헌	90

표 목차

〈표 II-1〉 조세전략(tax planning)의 정도에 따른 구분	13
〈표 II-2〉 세무조사대상 역외탈세 유형	16
〈표 II-3〉 2018년-2022년 역외탈세 세무조사 건수 및 부과세액	17
〈표 II-4〉 역외탈세 조력행위의 특징	21
〈표 II-5〉 배당소득세 관련 역외탈세 사례로서 ‘cum-ex’ 및 ‘cum-cum’ 비교	24
〈표 II-6〉 조세포탈 또는 탈세 관련 형사적 제재 규정	26
〈표 II-7〉 OECD 세법 위반행위에 대한 형사적 제재 분류	45
〈표 III-1〉 해외 주요국의 탈세 및 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 규정 비교 ...	72
〈표 IV-1〉 ‘역외탈세 조력자 처벌’의원 입법안 연혁	74
〈표 IV-2〉 역외탈세 관련 행위 유형에 따른 개별 형사적 제재 규정 존부	78
〈표 IV-3〉 역외탈세 조력에 대한 형사적 제재 관련 입법안 유형	81
〈표 IV-4〉 역외탈세 및 조력행위 입법안 제안(예시)	83
〈표 IV-5〉 조력자 관련 의무보고제도와 국제거래명세서 비교	87

그림 목차

[그림 II-1] 역외탈세의 개념	8
[그림 II-2] 국세청 연도별 세무조사 건당 부과세액 비교	18
[그림 II-3] 국세청 연도별 역외탈세 세무조사 실적	18
[그림 II-4] 국가별 조세범 처벌 징역형 최대한도 비교(소득세 및 부가가치세)	43

I. 서론

- 오늘날 세계화 및 디지털화로 인하여 탈세가 실행되는 영역의 범위가 확대되어 조세피난처 등을 활용하는 등 각종 방법을 통한 역외탈세 행위가 점차 증가함¹⁾
- 역외탈세 행위는 우리나라 사법권이 미치지 않는 외국에서의 일정한 행위 또는 요소를 포함한다는 점에 더하여, 오늘날 디지털화로 인해 그 구조가 더욱 정교해져 역외탈세 행위를 포착하는 것이 더욱 어려워지고 있음
 - 2023년 기준 전 세계 역외 금융 자산의 25%가 여전히 과세되지 않는 것으로 추산됨²⁾
- 조세정의네트워크(Tax Justice Network)가 밝힌 자료에 따르면 2021년에 우리나라는 약 6억달러가 역외 조세회피(global tax abuse)로 유출되었고, 그 중 다국적기업에 의한 경우는 약 2억 6,500만달러이고, 개인에 의한 경우는 약 4억 2천만달러임³⁾

- 역외탈세 행위에 대해 우리 법은 행정적 제재로 증가산세와 장기부과제척기간을 규정하고 있으나 역외탈세 행위만을 대상으로 하는 형사적 제재 규정은 없으며, 또한 역외탈세 “조력”행위에 대한 행정적 제재 규정도 없어 그 실효성이 문제됨
- 역외거래의 경우 증가산세와 장기부과제척기간을 규정하고 있으며, 이는 납세자 본인의 역외탈세 행위에 적용되는 행정적 제재임

1) 국세청, 「공정과 준법의 가치를 훼손하는 역외탈세자 52명 세무조사」, 보도자료, 2023. 5. 31., p. 1.: 『조세일보』, 「국세청, '역외탈세' 혐의자 52명 고강도 세무조사 착수」, 2023. 5. 31., <https://www.joseilbo.com/news/htmls/2023/05/20230531488163.html>, 검색일자: 2023. 11. 30.

2) EU Tax Observatory, *Global Tax Evasion Report 2024*, 2023, p. 19

3) Tax Justice Network, "South Korea," <https://taxjustice.net/country-profiles/south-korea/>, 검색일자: 2023. 12. 8.

- 미신고·과소신고·초과환급신고 가산세의 경우 역외거래에서 발생한 부정행위에는 증가산세를 부과하고,⁴⁾ 부과제척기간의 경우 역외거래에는 장기부과제척기간을 적용함⁵⁾
- 현행 행정적 제재 규정만으로 역외탈세 행위에 대해 적절하고 충분한 제재가 이루어지고 있다고 보기는 어려우며, 역외탈세 행위 및 조력행위에 대한 형사적 제재 도입에 대한 논의가 필요함
 - 지속적으로 역외탈세 행위에 대한 처벌 규정 도입에 대한 주장이 있었음
 - 조세포탈범의 경우에도 행정적·형사적 제재 규정을 모두 도입하고 있으므로, 역외탈세의 경우에도 행정적 제재 규정에 더하여 형사적 제재 규정의 도입을 논의할 필요가 있음
- 특히 역외탈세 행위는 전문가의 조력행위가 필수적이고 이러한 조력자들에 대한 처벌이 이루어지지 않거나 그 처벌의 강도가 낮다는 견해가 지속적으로 제기됨
 - 역외탈세는 특성상 조력자들의 조직적인 행위가 없으면 쉽게 이행되기 어렵다는 점에서,⁶⁾ 일반적인 방조행위와 달리 조력행위 자체의 위법성이 정범의 위법성보다 큰 경우도 존재함
 - 최근에도 조력자는 「형법」상 방조범 규정에 의해 처벌할 수밖에 없으므로, 조력자를 정범으로 처벌하고 납세자가 조세회피 외의 목적에 대한 입증책임을 부담해야 한다는 주장이 제안되었음⁷⁾
 - 조력행위에 대한 우리나라의 처벌 수준은 해외 국가와 비교하였을 때 낮다는 견해도 있음⁸⁾
 - 역외탈세 행위는 주로 변호사, 회계사, 금융기관 및 금융 구조 설계에 도움을

4) 「국세기본법」 제47조의2 제1항 및 제47조의3 제1항

5) 「국세기본법」 제26조의2 제1항 및 제2항

6) 서보하, 「역외탈세의 형사법적 제문제와 대응방안」, 『법학논총』, 제29권 제2호, 2016, p. 194

7) 『시사저널e』, 「[2022 국감] ‘역외탈세 조력자도 정범 처벌 필요…고액체납자 출국금지 강화해야」, 2022. 10. 12., <http://www.sisajournal-e.com/news/articleView.html?idxno=292965>, 검색일자: 2023. 11. 30.

8) 『세정일보』, 「[세리포트] 역외탈세 조력자 한국은 ‘벌금 1천만원’ vs 미국은 ‘중범죄」, 2022. 1. 18., <https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=36060>, 검색일자: 2023. 11. 30.

주는 기타 전문가들의 조력행위로 더 용이해지는 측면이 있고,⁹⁾ 전문가로서의 직업적 윤리에도 불구하고 역외탈세 행위를 조력하는 행위에 대해 적절하고 실효적인 제재가 필요한 시점임

- 전문가 집단은 탈세를 자신들의 직업적 서비스로 제공하는 경우도 있어, 이러한 조력자들에 대한 처벌의 필요성이 강조되고 있음¹⁰⁾

□ 역외탈세 및 역외탈세 조력행위를 논하기에 앞서, 역외탈세는 법적으로 정의된 개념은 아니며 특히 그 행위 유형이 복잡다단하게 변화하여 하나의 유형으로 정의하기 어려운 측면이 있어, 형사적 제재의 관점에서 그 개념을 파악하고 범주의 한계를 설정하여 논의의 대상을 한정함

○ 우리나라 「조세범 처벌법」의 ‘조세포탈’과 ‘조세포탈 외의 「조세범 처벌법」 위반행위’를 포함하는 탈세 행위에 역외적 요소가 있는 경우를 ‘역외탈세’로 함

- ‘조세포탈’은 가장 좁은 범위로 「조세범 처벌법」 제3조의 조세포탈죄로 한정함

- ‘조세포탈 외의 「조세범 처벌법」 위반행위’는 동법 제3조의 조세포탈죄를 제외한 기타 「조세범 처벌법」에서 정한 행위에 해당하여 형사처벌되는 경우임

- ‘탈세’는 납세자가 세법을 위반한 행위로서 명문의 규정으로 형사처벌되지 않는 영역의 행위로, 위의 두 개념을 포괄하는 것으로 파악하고, 이러한 ‘탈세’에 역외적 요소가 있는 경우를 ‘역외탈세’ 행위로 이해함

○ 절세, 조세회피 또는 조세전략 등 유사한 개념과 탈세를 구분함

- 절세, 조세회피 또는 조세전략은 납세자가 그 성립한 납세의무를 감면받고자 행하는 위법하지 않은 행위로서 처벌의 대상에서 제외되는 경우를 의미함

□ 역외탈세 행위는 위법성이 있음에도 불구하고 형사적 제재 규정의 미비로 처벌되지 않는 행위까지 포함하는 넓은 개념이며, 이러한 역외탈세 행위에 대한 현행 형사적 제재 규정 등을 살펴보고 처벌의 필요성을 논의함

9) OECD, *Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes*, 2021, p. 7

10) OECD, *Fighting Tax Crime - The Ten Global Principles, Second Edition*, 2021, p. 19

- 과세관청이 역외탈세 조력행위를 포착하더라도 현행법 규정만으로는 이를 적절하게 처벌하기 어려움
 - 본 보고서는 가산세, 장기부과제척기간 또는 과태료 등의 행정적 제재의 적절성은 논의 대상에서 제외하고, 형사적 제재의 현황과 필요성 등을 다룸
 - 현행 「조세범 처벌법」에는 역외탈세 조력행위만을 적절하게 포섭하여 처벌할 수 있는 근거 규정이 없으며, 정범의 역외탈세 행위가 처벌되는 경우 「형법」상 방조범 규정에 따라 처벌할 수는 있으나 정범의 형보다 감경하므로 처벌의 수위가 낮음
 - 역외탈세 조력행위의 경우 오히려 정범인 역외탈세 행위 및 국내 조세포탈행위보다 위법성이 큰 경우가 가능함에도 이를 적절히 처벌할 수 있는 근거 규정이 없음
 - 규정의 도입만으로도 전문가 집단이 업무 수행에 있어 직업윤리에 따라 고도의 주의의무를 다하게 되는 긍정적 효과를 기대해 볼 수 있음
 - 전문가 집단이 업무를 수행하는 데 자율성이 제한되고 모호한 영역에서의 처벌위험이 업무 수행에 장애를 초래할 것이라는 우려가 있으나, 본고가 주된 논의 대상으로 삼는 행위는 위법성이 매우 큰 고의적·조직적 조력행위로 단순한 컨설팅, 조세 전략, 절세행위까지 대상에 포함하는 것은 아님
- 해외 주요국으로 미국, 일본, 영국, 독일, 프랑스, 호주의 역외탈세 조력행위 처벌 규정을 조사함
- 역외탈세 행위만을 구성요건으로 하거나 기존 탈세 행위에 대하여 가중처벌하는 규정을 둔 국가는 영국, 프랑스로 확인됨
 - 조세포탈을 포함한 탈세 행위에 대한 조력행위만을 구성요건으로 하여 처벌하는 규정을 둔 국가는 미국, 영국, 독일로 확인되며, 역외탈세 조력행위만을 별도의 구성요건으로 하여 처벌하는 규정을 둔 국가는 프랑스로 확인됨

- 시사점으로 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 강화 방안으로 입법안을 제안하고, 과세관청이 역외탈세 조력행위를 방지할 수 있는 세무행정상 방안을 모색함
- 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 방안은 여러 형태가 가능하나, 법 개정의 용이성, 개정에 소모되는 예상 기간, 해외 주요국의 사례 등을 고려하여 「조세범 처벌법」에 역외탈세 행위 처벌규정을 신설하는 경우 조력행위자(방조범)를 정범과 동일한 형으로 처벌하는 내용의 입법안을 제안함
- 역외탈세 조력행위를 사전에 방지할 수 있는 세무행정상 방안으로 ‘조력자’를 대상으로 하는 의무보고제도를 강화하고 탈세 관련 내부고발제도를 신설하는 방안을 제안함

II. 역외탈세 조력행위

- 본 장은 역외탈세의 조력행위의 개념 및 특징을 파악하고, 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 규정을 살펴본 후, 형사적 제재의 필요성을 논의함
- 역외탈세 조력행위의 개념을 파악하기 위해 선행 개념의 범위 확정 작업을 하여 본 보고서에서 사용하고자 하는 용어의 의미를 정하고, 역외탈세 조력행위의 특징 및 유형을 파악함
 - 역외탈세 조력행위는 탈세 개념에 역외적 요소 및 조력행위 요소를 포함하는 범위로 확장될 수 있으므로, 조세포탈 및 탈세의 개념부터 논의를 시작함
 - 역외탈세 행위의 특징과 이를 조력하는 역외탈세 조력행위의 특징, 유형 및 최근 사례를 정리함
- 「조세범 처벌법」의 각 처벌 규정을 파악하고, 현행법상 역외탈세 행위 또는 역외탈세 조력행위에 대해 적용될 수 있는 처벌 규정 또는 그 처벌의 가능성을 논의함
- 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재의 필요성을 다양한 측면에서 논의함

1. 역외탈세 조력행위의 개념 및 특징

가. 역외탈세 조력행위의 개념

1) 조세포탈 및 탈세의 개념과 역외탈세

- 역외탈세의 개념은 법적으로 정의되어 있지 않으며 그 의미에 대한 다양한 이해가 존재하고, 조세포탈 및 탈세의 개념에서부터 의미와 범주를 명확히 구분하여 역외

탈세의 개념을 정의해야 함

- 실무상 '역외탈세'라는 용어가 사용되고 있으나 이는 개괄적인 개념으로 납세의 무자가 세법상 의무를 면하기 위해 행한 역외적 요소가 포함된 행위라는 추상적인 이해는 가능하지만, 통일된 개념 정의는 확인되지 않음
 - 탈세는 납세의무자가 조세부담을 줄이거나 없애는 행위의 성질을 갖는 것이라고 이해되기도 함¹¹⁾
 - 탈세(tax evasion)는 국제적인 경우에도 공통으로 합의되어 받아들여지는 정의는 없는 것으로 알려져 있으나, OECD에 따르면 적어도 일반적으로 납세의무를 숨기거나 무시하는 위법한 행위를 의미하는 것으로 조세포탈은 고의적인 탈세의 한 형태이며 일반적으로 형법에 따라 처벌될 수 있음¹²⁾
- 역외탈세를 정의하기 위한 전제로서 의미가 정립되어야 하는 조세포탈 및 탈세 행위 또한 일관된 의미로 사용되지는 않으며, 역외탈세 관련 문헌은 이 용어들을 다양한 방식으로 정의한 후 논의를 진행함
 - 4분설은 조세포탈, 탈세, 조세회피, 절세로 나누고 있으며,¹³⁾ 조세회피는 실질과세원칙 적용에 따라 절세가 될 수도 있고 탈세가 될 수도 있으므로 종국적인 효과 측면에서 조세포탈, 탈세, 절세로 나누는 3분설도 있음¹⁴⁾
 - 탈세(tax evasion)는 법을 위반한 행위, 조세회피(tax avoidance)는 법을 위반한 것은 아니나 그 입법 목적에 반하는 공격적 또는 남용적 회피 행위, 조세전략(tax planning)은 조세특례의 목적에 알맞게 이를 활용하는 것으로 분류하기도 함¹⁵⁾

11) 이준봉·이재호, 「역외탈세의 논의국면에서 본 탈세의 개념체계」, 『조세학술논문집』, 제30집 제3호, 2014, p. 6

12) Lorena Bachmaier Winter and Donato Voza, *Corruption, Tax Evasion, and the Distortion of Justice: Global Challenges and International Responses*, 85 LAW & CONTEMP. PROBS. 75, 2022, p. 79

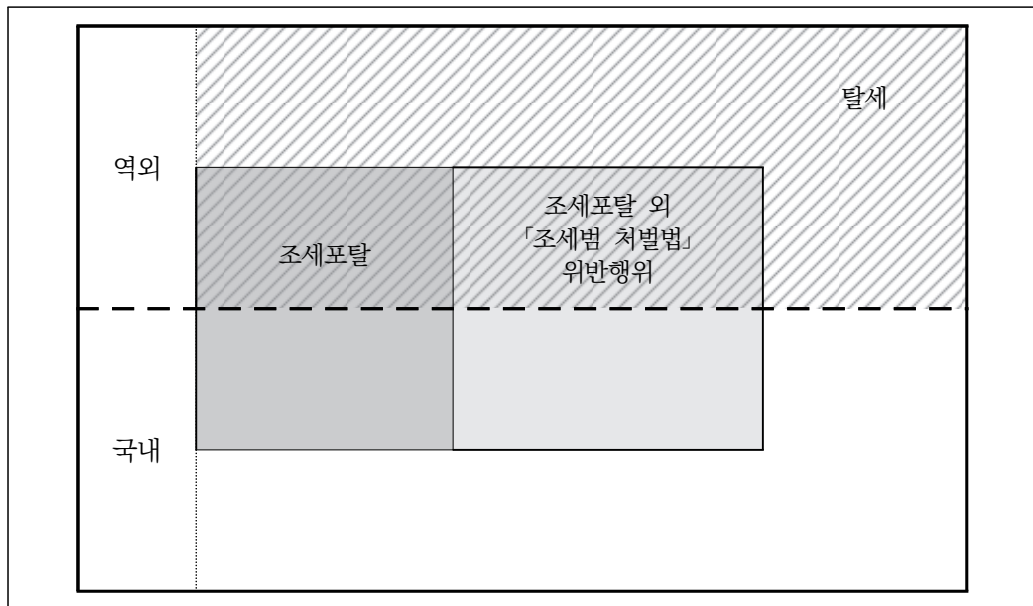
13) 이준봉·이재호(2014), pp. 11~18

14) 이준봉, 『조세법총론』, 삼일인포마인, 2021, pp. 1066~1067

15) Antony Seely, *Tax Avoidance and Tax Evasion*, Commons Library Research Briefing, 24 November 2021, pp. 8: 11

- [그림 II-1]에서 보듯, 조세포탈, 조세포탈 외 「조세범 처벌법」 위반행위, 탈세의 개념을 구분하고, 역외적 요소를 포함한 경우 역외탈세라고 칭함
 - 「조세범 처벌법」 위반행위를 ‘조세포탈’과 ‘그 외의 위반행위’로 구분함
 - 탈세는 위 행위를 포함하는 넓은 개념으로 보고, 그중 역외적 요소가 포함된 경우 역외탈세로 봄

[그림 II-1] 역외탈세의 개념



주: 본고에서 ‘탈세’는 조세포탈 및 「조세범 처벌법」 위반행위를 포괄하며, ‘역외탈세’는 빗금친 부분을 의미함
 자료: 저자 작성

- 첫째, ‘조세포탈(tax fraud)’¹⁶⁾은 「조세범 처벌법」 제3조에서 정하는 사기나 그 밖의 부정한 행위에 의한 조세의 면탈로 파악할 수 있음
 - 조세포탈의 핵심적인 구성요건인 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’는 ① 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기장 ② 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취 ③

16) ‘tax fraud’ 또는 ‘tax evasion’ 모두 조세포탈의 뜻으로 사용되는 것으로 보임(이준봉·이재호(2014), p. 17)

장부와 기록의 파기 ④ 재산의 은닉, 소득수익·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 기업자원 관리 설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작 ⑦ 그 밖에 위계에 의한 행위 또는 부정행위¹⁷⁾로 「조세범 처벌법」 상 행위가 열거되어 있음

- 조세포탈은 사기나 그 밖의 부정행위에 의하는 것으로 그 의미를 가장 좁게 설정하는 것이 용어의 혼동을 피하고 논의의 편의상 적절한 것으로 보임
 - 마찬가지로 ‘조세포탈’의 개념을 「조세범 처벌법」 제3조의 조세포탈죄에 한정하여 좁게 이해하는 견해가 있음¹⁸⁾
 - 조세포탈은 조세 수입에 대한 직접적 위반행위로 그 자체로 국가의 조세수입의 ‘기능’에 부정적인 결과를 가져오는 것을 의미하며, 조세 수입 그 자체의 감소로 이어지는지 여부는 중요하지 않다는 견해도 있음¹⁹⁾

□ 둘째, ‘조세포탈 외 「조세범 처벌법」 위반행위’는 명문의 규정에 따라 형사처벌되므로, 조세포탈과는 구별되지만 탈세가 이를 포괄함

- 「조세범 처벌법」은 일정한 행위 유형에 따라 징역형 또는 벌금형의 형벌을 규정하여 특정한 행위 유형에 해당하는 경우 처벌함
- 특정 역외탈세 행위 또는 역외탈세 조력행위가 조세포탈을 제외한 「조세범 처벌법」 위반행위에 해당하는 경우 그 법 규정에 따라 형사처벌되므로, 탈세는 이를 포괄하나 조세포탈과는 구분되는 개념으로 봄

□ 셋째, ‘탈세(tax evasion)’는 조세포탈 및 「조세범 처벌법」 위반행위를 포함하여 납세의무가 있는 납세자의 일반적인 세법 위반행위라는 개념으로 파악 가능함

17) 임재혁, 「조세범죄 성립요건의 비교법적 고찰」, 『조세법연구』, 제29권 제1호, 2023, p. 457

18) 이준봉·이재호(2014), pp. 17~18; 윤해성 외, 「역외탈세의 유형분석과 쟁점」, 한국형사정책연구원, 2014, p. 22

19) Costin Manescu, “Tax Fraud,” *2013 International Conference Education and Creativity for Knowledge-Based Society*, 2013, p. 89

- 탈세행위는 처벌 규정 외에 일반 세법을 위반하여 성립한 납세의무를 면탈하는 행위로서 형사처벌되지 않는 영역까지 포함하는 것으로 볼 수 있음
 - 가장 대표적인 예로는 미신고 또는 허위신고 행위가 있으며, 현행법상으로는 형사처벌되지 않음
 - 탈세는 적법한 행위인 절세 또는 조세회피와는 별개의 개념으로 구분함
 - 일반적으로 조세회피와 탈세는 명확히 구분하지 않고 혼용되고 있으나 본고에서는 형사적 제재 가능성을 논의할 예정이므로, 절세 또는 조세회피와 구별함
 - 탈세는 납세자에게 세법상 납세의무가 성립하였음에도 납세자가 그 의무를 이행하지 않는다는 점에서 조세회피와 구별됨
 - 납세의무의 불이행이 과세권자의 조세채권에 대한 침해로 조세포탈과는 구별하여 이해하는 견해도 있으나,²⁰⁾ 본 보고서에서 ‘탈세’는 조세포탈까지 포함하는 개념으로 이해함
- 따라서 국내 세법이 적용되는 영역 또는 범위 밖인 ‘역외’²¹⁾에서 소득이 발생하는 거래 및 소득의 재원 포착을 은폐 및 위장하고, 단순 절세 또는 조세전략을 넘어서는 행위를 ‘역외탈세’라고 칭할 수 있음
- 역외탈세는 역외(장소적 표지)가 탈세의 범주를 제한하여 특정 국가의 영역 밖에서 이루어지는 탈세를 의미하며,²²⁾ 앞서 본 바와 같이 탈세를 넓은 범위로 파악하면 역외적 요소가 포함된 납세자의 납세의무 면탈행위로 이해할 수 있음
 - 「국세기본법」에 따르면 ‘역외거래’는 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조 제1항 제1호에 따른 국제거래를 의미함²³⁾
 - ‘국제거래’는 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(貸借), 그 밖

20) 이준봉·이재호(2014), pp. 16~17

21) 역외(cross-border)는 우리나라 영토 밖에서 이루어진 행위라는 장소적 표지를 의미함

22) 이준봉·이재호(2014), p. 4

23) 「국세기본법」 제26조의2 제1항

에 거래자의 손익(損益) 및 자산과 관련된 모든 거래를 말함²⁴⁾

- 역외탈세는 특정 국가의 영역 밖에서 이루어지는 탈세로, 국내 과세관청의 행정력이 제한되는 지역과의 거래 또는 역외적 요소를 활용하여, 일반적으로 국내에서 이뤄질 수 없거나 통상적으로 행해지지 않는 방법을 이용하여 납세자의 조세부담을 감소시키는 행위로 파악하는 견해도 있음²⁵⁾

○ 나아가 역외탈세 행위는 저세율 국가, 정보교류협정 등의 의무를 지지 않아 정보 파악이 어려운 국가 등을 통한 역외 활동으로 발생한 소득에 대하여 국내 납세의무가 있는 거주자, 법인 등의 납세의무자가 관련 소득을 신고하지 않고 의도적으로 회피하는 행위로 볼 수 있음

- 국제사회에서 역외탈세(offshore tax evasion)라는 용어가 사용되고 있는 것으로 보이나, 하나의 의미로 정의되어 사용되고 있지 않음²⁶⁾
- 조세회피 행위와 탈세 행위는 구분되어야 하는 것으로 논의된 바 있으며, 조세 회피 행위와 절세 행위의 구분 및 적극적인 의도를 가진 회피 행위의 판단은 「조세범 처벌법」에 근거하고 있는 것으로 파악됨²⁷⁾

□ 한편 ‘실질과세의 원칙’²⁸⁾에 따라 조세회피 행위도 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’의 조건을 충족하면 조세포탈을 포함한 역외탈세에 해당할 수 있음

○ 실질과세원칙의 관점에서 조세회피 행위를 파악하는 경우, 납세자가 실질을 은폐하는 행위는 조세전략이나 절세와 달리, 탈세 또는 공격적 조세전략과 같은 실질적으로 위법한 법률행위로 평가될 수도 있음²⁹⁾

- 실질과세원칙이 적용되면 납세자의 형식적 행위는 부인되고 그 경제적 실질의 행위로 재구성되므로, 조세회피의 경우 그 적용 여하에 따라 절세나 탈세로 지위가 변경되는 중간개념임³⁰⁾

24) 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조 제1항

25) 전중환, 김영순, 「역외탈세 현황과 개선과제」, 국회예산정책처, 2013, p. 3

26) 이준봉·이재호(2014), pp. 3~4

27) 윤해성 외(2014), pp. 21~29

28) 「국세기본법」 제14조.

29) 전중환·김영순(2013), p. 3

- 역외탈세는 국내에서 포착하기 어려운 국외 거래, 해외계좌, 정보망을 통하여 조세포탈을 기획하는 범죄로서 거래의 실질 파악이 복잡함
 - 절세 목적을 넘어선 적극적인 회피 의도의 존재뿐 아니라 실질과세원칙에 의해 파악된 거래 관계가 국내 세법상으로도 납세의무가 존재하는 것으로 볼 수 있을 때 역외탈세행위가 성립하는 것으로 파악됨³¹⁾
- 조세회피(tax avoidance)와 조세전략(tax planning)은 세법을 위반하지 않은 절세의 영역에 해당하므로 형사적 제재의 대상으로 포함하기는 어려움
 - 조세회피의 개념과 관련하여 그 범주 확정에 관한 다양한 견해가 있음
 - 조세회피는 세법이 예정하지 않은 비정상적인 행위 또는 우회행위를 통해 조세절감을 추구하는 것으로 탈세와 유사하게 보는 견해³²⁾ 실질과세원칙이 정하는 중간개념이라는 견해,³³⁾ 적법하나 우회적인 수단을 통해 법이 실질적으로 금지하는 내용을 실현한 것이라는 견해³⁴⁾가 있음
 - 조세회피 중 위법성 지표를 ① 조세감소 외의 합리적인 경제적 사유 없이 여러 국가를 경유하는 투자 ② 금융자본으로 단기적인 시세차익을 목표로 하는 투자 ③ 투자수익이 최종 귀속되는 투자자 정보의 은닉 ④ 합법적인 절차를 거치지 않은 자금의 해외반출, 위조 또는 변조자료 작성, 자금세탁, 횡령·배임 등 형사법상 위법행위의 연계를 제시하기도 함³⁵⁾
 - 조세전략은 합법적인 범위 내에서 제도가 설계한 조세 혜택을 적절하게 이용하여 조세 감면 등을 받는 행위를 의미함
 - 조세전략은 자본 투자에 대한 조세 감면을 신청하거나 저축 또는 연금 불입에 대한 세금 감면 혜택 등을 제도가 의도한 목적에 맞게 사용하는 것을 포함함³⁶⁾

30) 이준봉·이재호(2014), p. 22

31) 윤해성 외(2014), pp. 24~29

32) 서보학(2016), p. 172

33) 이준봉·이재호(2014), pp. 19~23

34) 윤해성 외(2014), p. 23

35) 전중환·김영순(2013), p. 25

- 조세전략은 일반적으로 적법한 행위라고 이해되며, 정도 및 위법성의 정도에 따라 조세회피, 공격적 조세전략 및 탈세로 구분하기도 함³⁷⁾
- 제도의 목적에서 벗어나 다른 사람이 혜택을 받거나 조세 감면 혜택을 과도하게 또는 공격적으로 사용하는 경우(공격적 조세전략: aggressive tax planing)에 대해서는 일정한 조치를 취해야 하며, 최근 세무행정상 대응 정책으로 의무 보고제도(Mandatory Disclosure Regime)가 논의되고 있음³⁸⁾

〈표 II-1〉 조세전략(tax planning)의 정도에 따른 구분

구분	내용
조세전략 및 조세경감 (tax planning and mitigation)	세법에 대한 법적 대응을 포함하며, 세법의 목적에 따라 이를 준수하며 행위하는 것을 의미함 예를 들면, 입법자가 의도한 목적으로 조세 감면 제도를 활용하는 것임
조세회피 (tax avoidance)	입법자가 의도하지 않은 조세 혜택을 얻기 위해 조세 체계의 규칙을 왜곡하는 것을 의미함
공격적 조세전략 (aggressive tax planing)	납부책임을 감면하기 위해 조세 체계의 기술적인 혜택을 이용하거나 두 개 이상의 조세제도 간의 불일치를 이용하는 것을 의미함 다만 이 용어는 조세회피(tax avoidance)와 중복되는 측면이 있어, 그 모호성에 대한 비판이 있음
탈세 (tax evasion)	위법한 행위로 고의적이고 위법성있는 납부책임을 감면을 의미함

자료: Branislav Hock, "Policing Fiscal Corruption: Tax Crime and Legally Corrupt Institutions in the United Kingdom," *85 LAW & CONTEMP. PROBS.* 159, 2022, p. 170

2) 역외탈세 조력행위의 개념

- '역외탈세 조력행위'는 거주자 등 납세의무자가 국내에서 포착이 어려운 국내 영역 외에서 이루어지는 거래 등을 이용하여 얻는 국외 소득을 탈루하는 정범의 탈세행위를 조력하는 중범을 의미함

36) Antony Seely(2021), p. 11

37) Branislav Hock, "Policing Fiscal Corruption: Tax Crime and Legally Corrupt Institutions in the United Kingdom," *85 LAW & CONTEMP. PROBS.* 159, 2022, p. 170

38) 한국세무사회, 『제21회 한국세무포럼 자료집』, 2022, pp. 10~12

- 「조세범 처벌법」 제9조 제2항 ‘성실신고 방해행위’ 규정은 거짓으로 신고하게 한 자, 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동하거나 교사한 자를 처벌하고 있어 이러한 자가 조력자에 해당할 가능성도 있음
- 역외탈세 조력행위는 ① 역외탈세 정범의 과세요건 충족을 통한 조세 채권채무의 확정 ② 정범의 국내·외 탈세행위에 조력하는 행위를 최소한의 조건으로 하는 것으로 확인됨
- 판례에 따르면 정범의 범행 결의를 강화하는 무형적, 정신적 방조행위도 방조행위에 해당하고, 방조행위에는 실행의 착수 전에 장래의 실행행위를 예상하고 이를 용이하게 하는 행위까지 포함됨
 - 「형법」상 방조행위는 정범이 범행을 한다는 점을 알면서 그 실행행위를 용이하게 하는 직접·간접의 모든 행위를 가리키는 것으로서, 유형·물질적 방조뿐만 아니라 정범에게 범행의 결의를 강화하도록 하는 것과 같은 무형·정신적 방조 행위까지도 이에 해당함³⁹⁾
 - 종범은 정범의 실행행위 중에 이를 방조하는 경우뿐만 아니라, 실행 착수 전에 장래의 실행행위를 예상하고 이를 용이하게 하는 행위를 하여 방조한 경우에도 성립함⁴⁰⁾
- 「조세범 처벌법」 위반에 대하여 세무사를 그 방조범으로 처벌한 사례가 있음⁴¹⁾

나. 역외탈세 및 역외탈세 조력행위의 특징

- 역외탈세는 탈세 목적의 단순 소득 누락뿐만 아니라 다양한 금융 범죄와 함께 이루어지기 때문에 역외탈세 과정에서 여러 전문가 집단의 조력이 필요함⁴²⁾

39) 대법원 2018. 9. 13. 선고 2018도7658 판결

40) 대법원 2018. 9. 13. 선고 2018도7658 판결

41) 울산지방법원 2022. 4. 28. 선고 2020고단4668 판결

42) 『세정일보』, 「탈세왕 없애려면...“해외SPC 이용 ‘소득누락’만으로도 처벌해야」, 2020. 2. 10., <http://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=20076>, 검색일자: 2023. 11. 7.

- ‘역외탈세’는 불법행위에 필요한 다양한 분야의 전문지식이 필요하기 때문에 국내·외 세법 및 금융·회계 등 광범위한 지식과 네트워크를 가진 금융기관이나 변호사, 회계사, 세무사, 기타 중개인 그리고 정보통신 기술전문가 등 각종 전문가의 조력이 필요함
 - 역외탈세는 국외 SPC(Special Purpose Company)를 설립하여 이를 통해 금융계좌의 개설이나 투자자산의 취득, 자금세탁, 불법명의 대여, 차명계좌 사용, 서류 위조, 허위문서 작성, 불법신탁, 불법 비자금 조성 등을 적극적으로 고안하며 각종 금융범죄와 서로 연관되어 동시에 진행되는 특징이 있음
- 국세청은 매년 역외탈세 조사 대상자의 범위 및 유형을 발표하고 있으며, 2023년도 역외탈세 조사관련 수출거래 조작, 부당 역외금융거래, 사업구조 위장 세 가지 혐의 유형 대상자 52명의 역외탈세 세무조사를 공표함⁴³⁾
- 역외탈세 조사대상자는 거래·사업·실체의 외관을 정상처럼 꾸미면서 수출입 가격의 인위적 변경, 사주의 수출물량 가로채기, 국내원천소득의 국외 이전 등 세금 부담 없이 경제적 자원을 유출하며, 현지법인을 이용하여 수출거래를 조작한 수출업체, 투자수익을 부당 반출한 사모펀드 및 역외 편법증여한 자산가, 사업구조를 위장하여 국내소득을 유출한 다국적기업을 운영하는 양상을 보임
 - 국세청은 매년 불공정 탈세행위인 역외탈세를 집중 조사할 것을 발표하며, 특히 조력자가 악의적·지능적 탈세 수법 설계에 관여해 세금포탈행위에 가담한 사실이 확인되는 경우에도 검찰 고발 등의 엄정 조치를 실시할 것을 공표한 바 있음

43) 국세청, 「공정과 준법의 가치를 훼손하는 역외탈세자 52명 세무조사」, 2023. 5. 31. <https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1324661>, 검색일자: 2023. 11. 7.

〈표 11-2〉 세무조사대상 역외탈세 유형

연도	세무조사대상 역외탈세 혐의자 유형	
2021년	국적 등 신분세탁	비거주자로 위장한 이중국적자의 복잡한 국제거래, 외부감사 없는 유한회사 설립, 내부거래를 통한 소득이전
	부의 편법증식	복잡한 국제거래 구조 기획 및 이를 통한 대가없는 부의 증식
	국외소득 은닉	중계무역, 해외투자 등 정상거래로 위장하여 해외로 소득 이전 및 역외 비밀 계좌개설 등으로 국외 거래 은닉
2022년	법인의 외화자금 유출 및 사적사용	해외투자 명목의 자금 유출, 가공의 외주거래(off-shoring), 국외용역 매출누락을 통해 법인의 외화자금을 유출하고 사적 사용한 탈세혐의자
	부가가치 창출의 원천인 무형자산 부당 이전	내국법인의 무형자산을 정당한 대가 없이 국외로 이전하거나 국내원천기술을 해외 제조 법인에 부당하게 무상 제공한 탈세 혐의자
	다국적 기업의 국내이익 편법 반출	코로나 19 특수로 얻은 국내 자회사 이익을 부당하게 국외 이전하거나 사업구조를 인위적으로 개편하여 조세를 회피한 일부 다국적기업
2023년	현지법인이용 수출거래 조작	사주 일가가 지배하는 법인에 수출물량을 넘겨주거나 현지법인에게 저가로 수출하며 국내 귀속 법인소득을 국외로 유출한 수출업자
	부당 역외금융거래	국내 투자수익을 사주의 페이퍼 컴퍼니로 빼돌린 사모펀드 운용사 그리고 역외 금융상품을 활용하여 자녀에게 편법 증여한 자산가
	사업구조 위장	사업장을 숨기고 우리나라 통신망을 이용해 국내에서 얻은 소득을 무신고한 디지털기업과 거래실질을 위장하여 과세를 회피한 다국적기업

주: 국세청 발표 주요 탈세 조사 유형(2021년, 2022년, 2023년)

자료: NTS, 「공정과 준법의 가치를 훼손하는 역외탈세자 52명 세무조사», 2023. 5. 31., <https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1324661>; 「외화자금을 빼돌리고 국부유출을 고착화하는 역외탈세자 53명 세무조사», 2022. 11. 23., <https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1319087>; 「국적세탁 등 지능적 역외탈세 혐의자 54명 세무조사 착수», 2021. 3. 24., <https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1294698> 자료 참고로 저자 작성

- 국세청의 역외탈세 세무조사의 건당 부과세액이 늘어나고 있으며, 세무조서 건당 부과세액을 법인 세무조사와 비교하였을 때 그 차이가 매우 큼
 - 국세청의 중점관리 4대 분야인 대기업·대자산가, 고소득사업자, 세법질서·민생 침해, 역외탈세 중 역외탈세 조사 건수는 5년간 1,047건으로 가장 적으나 부과세액은 총 6조 7,088억원으로 대기업·대자산가 탈세에 이어 두 번째로 큰 규모임
 - 또한 ‘역외탈세’ 건당 추정세액은 일반법인 세무조사에 비해 약 일곱 배 높으며⁴⁴⁾ 4대 세무조사 중점 관리 분야 중 가장 적은 조사인원, 건수에 비해 건당 부과세액이 가장 많은 실정임⁴⁵⁾
 - 역외탈세 세무조사의 경우 세무조사 건수는 2018년 226건에서 2022년 199건으로 오히려 축소되었으나, 건당 부과세액은 2018년 59억원에서 2022년 68억원으로 확대됨
 - 법인세무조사의 건당 부과세액은 2017년 8억 8천만원에서 2021년 9억 8천만원으로 확대 규모가 미미하나, 역외탈세 세무조사의 건당 부과세액은 2017년 56억 6천만원에서 2021년 68억 1천만원으로 큰 규모로 확대됨

〈표 II-3〉 2018~2022년 역외탈세 세무조사 건수 및 부과세액

(단위: 원)

구 분		2018년	2019년	2020년	2021년	2022년
역외탈세	건수	226건	233건	192건	197건	199건
	부과세액	1조 3,376억	1조 3,896억	1조 2,837억	1조 3,416억	1조 3,563억

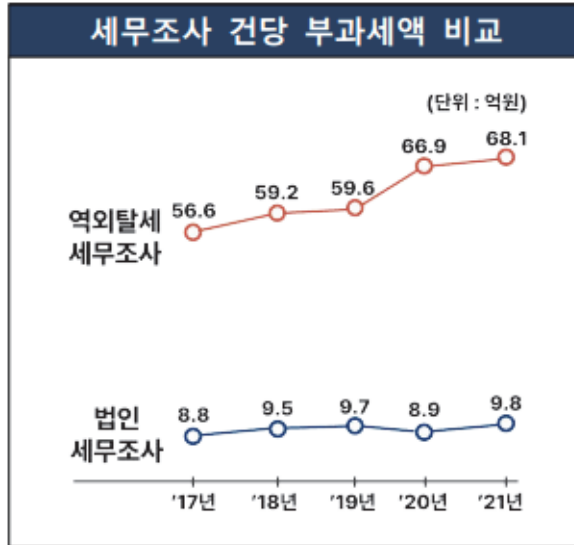
자료: 서영교 의원, 「대기업·민생·역외탈세 탈세, 5년간 1.3만건, 부과세액 22조원」, 보도자료, 2023.

9. 18. 자료 참고로 저자 작성

44) 『한국세정신문』, 「국세청이 세운 올해 역외탈세 조사 목표...200건, 1조3천569억」, 2023. 5. 31., <http://www.taxtimes.co.kr/mobile/article.html?no=259771>, 검색일자: 2023. 10. 19.

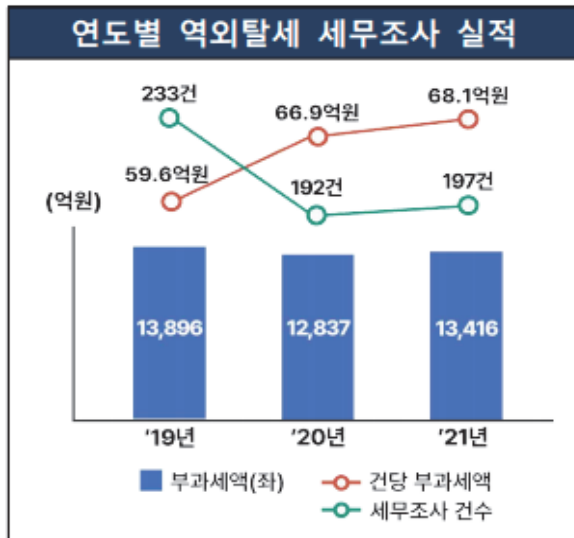
45) 『국세신문』, 「국세청, 2019년 대기업·대자산가 세무조사로 2조668억 부과」, 2020. 9. 16., <https://www.intn.co.kr/news/articleView.html?idxno=2013447>, 검색일자: 2023. 10. 20.

[그림 11-2] 국세청 연도별 세무조사 건당 부과세액 비교



자료: 국세청, 「공정과 준법의 가치를 훼손하는 역외탈세자 52명 세무조사」, 보도자료, 2023. 5. 31., p. 5

[그림 11-3] 국세청 연도별 역외탈세 세무조사 실적



자료: 국세청, 「공정과 준법의 가치를 훼손하는 역외탈세자 52명 세무조사」, 보도자료, 2023. 5. 31., p. 5

- 국세청은 역외탈세와 관련한 조직 개편, 국제적인 협력 등을 시행하는 등 역외탈세를 중점으로 하는 다양한 정책을 시행함
 - 국세청은 역외탈세담당관 신설, 해외탈루소득 신고센터, 역외정보 공조협의체 가입, 해외금융계좌신고제도 시행, 한미금융정보 자동교환협정 및 다자간 금융정보 자동교환협정 가입 등을 통해 역외탈세 방지를 위해 노력 중임
 - 2009년 역외탈세전담 T/F를 신설하여 2011년 역외탈세담당관으로 정규 조직 화함
 - 2009년 해외탈루소득 신고센터를 설치하고, 2010년 역외정보 공조협의체(JITSIC)에 가입하였으며, 2011년 해외 금융계좌 신고제도를 시행하여 다양한 경로를 통해 국가 간 정보교환을 활성화함
 - 2016년 한미 금융정보 자동교환협정(FATCA)에 이어 다자간 금융정보 자동교환협정(MCAA)을 실시함
 - 현행 세법에는 해외금융계좌, 해외부동산, 해외투자 신고제도가 있으며, 2023년도 세법 개정안에 신탁제도를 악용한 역외탈세가 빈번함을 근거로 해외신탁 설정, 해외 신탁 재산 이전 시 자료 제출 보고의무 등 위탁자의 해외신탁 관련 자료제출의무가 제시된 바 있음⁴⁶⁾
- 전 세계적으로 역외탈세에 대한 대책마련을 강구하는 동시에 조력자에 대한 처벌 강화 및 식별, 내부고발, 자진신고 등 역외탈세 사전 방지 및 포착제도 마련에 힘쓰고 있는 실정임
 - 2021년 유럽연합(EU)의 공동 출자로 창설된 연구원인 EU 조세 관측소(EU Tax Observatory)는 2014년에 국제 표준으로 승인되어 시행 중인 은행정보 자동 교환제도(Automatic exchange of bank information)를 통해 10년 동안 역외탈세가 세 배가량 감소했음을 언급함⁴⁷⁾

46) 『연합인포맥스』, 「[2023 세법] 부자들 역외탈세 막는다…해외신탁 신고해야」, 2023. 7. 27., <https://news.einfomax.co.kr/news/articleView.html?idxno=4275286>, 검색일자: 2023. 10. 5.

47) EU Tax Observatory, Annette Alstadsæter 외 다수, *GLOBAL TAX EVASION REPORT 2024*, 2023. 10.

- 미국은 역외탈세 정보를 포착하기 위해 계좌정보 보고 의무인 외국은행 및 금융 계좌보고(Report of Foreign Bank and Financial Accounts, FBAR), 해외 자산신고제도(Foreign Account Tax Compliance Act, FATCA) 등 역외탈세 포착을 위한 제도를 운영 중임

1) 역외탈세 조력행위의 특징과 유형

- 역외탈세 행위 '조력자'는 전문가 집단뿐만 아니라 은행 등 세원흐름 정보 파악이 가능한 금융권, 기타 전문 네트워크를 구축할 수 있는 위치에 있는 자 등이 될 수 있으며 이들이 집단·조직적으로 함께 행동할 수 있음
 - 역외탈세 행위 '조력자'는 전문 자격증을 보유한 집단뿐만 아니라 은행 등 세원 흐름 정보 파악이 가능한 금융권, 기타 전문 네트워크를 구축할 수 있는 위치에 있는 자 등이 될 수 있음
 - 세금 신고 대리인으로서 전문 자격증을 보유하고 전문 지식을 활용하여 탈세를 조력하는 자뿐만 아니라 기타 공인 자격증은 없으나 대리인의 지위로서 정범의 세금신고를 대리하는 자 또한 탈세 조력자가 될 수 있음
 - 은폐, 조작 등 부정한 방법으로 과세권자의 과세행위를 방해하는 행위를 하는 자로서 자금의 흐름 즉, 세원에 대한 이해와 흐름에 대한 정보를 알고 이를 은폐할 수 있는 방법을 알고 있는 자들이 역외탈세 조력자의 위치에 있을 수 있음
 - 이 외에 탈세를 계획하고 조장할 수 있는 위치에 있는 법인 근무자가 포함되며 탈세행위에 필요한 네트워크를 활용할 수 있는 자 또한 포함될 수 있으며, 이들 유형별로 단독 또는 집단적, 조직적으로 조력하는 양상을 보임
- 역외탈세 조력행위의 특징으로는 전문성, 복잡성, 기획성이 있음⁴⁸⁾
 - 전문성이란 전문자격증을 보유하거나 훈련을 통해 전문 지식을 보유하는 것을

48) OECD, *Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes*, 2021, pp. 10~12

의미하고, 조세 회피를 위한 네트워크를 설정하거나 탈세 등의 범죄를 위해 그러한 전문 지식을 활용하는 것을 말함

- 복잡성이란 탈세를 위한 다양한 조력행위 과정에서 일부 서비스는 합법이거나 합법의 경계에 있어, 복잡한 편법 구조를 활용하는 것을 말함
- 기획성이란 법인 및 거래구조를 활용하여 의도적이고 체계적으로 계획하는 것을 말함

〈표 II-4〉 역외탈세 조력행위의 특징

구분	내용
전문성	<ul style="list-style-type: none"> • 전문가격을 보유하거나 전문적 훈련을 받아 조세, 법률, 재무 절차에 대한 전문 지식을 보유함 • 고객의 세금 신고 및 세금 조사 회피를 위한 네트워크 설정 경험이 있음 • 탈세범죄를 포함한 금융범죄를 위해 지식 및 경험을 활용함
복잡성	<ul style="list-style-type: none"> • 차명계좌 사용, 서류위조, 명의대여, 자금세탁 등 다양한 범죄행위를 동반하며 탈세뿐만 아니라 탈세를 위한 다양한 조력행위를 제공함 • 일부 제공되는 서비스는 합법이거나 합법의 경계에 있음 • 합법으로 보이지만 실질적으로는 탈세로 위장하여 복잡한 편법 구조를 활용함
기획성	<ul style="list-style-type: none"> • 법인, 거래 구조를 악용하여 탈세를 의도적으로 계획함 • 탈세를 위한 은폐, 위장을 위해 주 탈세범 외 다양한 관계를 파악하여 활용함

자료: OECD, *Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes*, 2021, pp. 10~12. 참고로 저자 작성

- 역외탈세 조력자들은 다양한 서비스를 제공하며, 그 서비스 중 다수는 적법한 영업 행위에 포함되나, 탈세 또는 다른 금융 범죄를 저지르기 위해 이용될 수 있음
- OECD는 역외탈세 조력자들이 제공하는 가장 흔하며 복잡한 서비스의 유형을 제시하고 있으며, 개별 국가에서 그 유형은 매우 다양하나 공통 유형이 있음⁴⁹⁾
 - 탈세 목적으로 소득을 숨기거나, 이익의 성질이나 원천을 숨기는 행위
 - 조사를 피할 목적으로 여러 관할국이 관련된 복잡한 법적 구조를 통해 자산의 수익적 소유자를 모호하게 만드는 행위

49) OECD, *Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crime*, 2021, p. 12

- 허위의 거래, 문서 또는 신고서를 사용하여 납세의무를 회피하는 방법에 대한 조언을 제공하는 행위
- 이러한 서비스는 그 자체로서는 적법하고 나아가 글로벌 금융 체계의 핵심적인 부분에 해당하나, 일정한 경우에는 역외탈세 조력행위로 파악할 수 있음⁵⁰⁾
 - 역외탈세를 위한 제도의 일부로서 그 의도를 가지고 업무를 수행함
 - 서비스 제공자가 고의적으로 이러한 의도를 묵인함
 - 목적으로 자신의 서비스가 이용된다는 사실을 예상할 수 있었다고 보는 것이 합리적인 경우에 해당함
- 최근 국제적으로 문제되고 있는 역외탈세 조력행위 사례는 배당탈취(dividend stripping) 전략에 해당하는 ‘cum-ex’ 및 ‘cum-cum’ 전략으로, 이는 배당소득세를 회피하기 위한 것으로 매우 복잡하고 정교한 설계가 필요하여 조력행위자들이 주요한 역할을 함
- 배당탈취 전략은 조세법상 회색지대를 악용한 것으로 독일은 이를 형사처벌한 사례가 있으나, 많은 EU 회원국의 법에 따르면 위법하지 않은 유해경쟁(harmful practice)에 해당함⁵¹⁾
 - 유럽의회는 2023년 6월, ‘cum-ex’ 및 ‘cum-cum’으로 알려진 배당탈취 사안은 EU 회원국에서 발생한 가장 큰 탈세 사건으로 EU 회원국에 총 1,400억 유로 규모의 피해를 입혔다고 밝힘⁵²⁾
 - ‘cum-ex’ 전략이 일부 관할국에서 기소된 것과 달리, 2023년까지 ‘cum-cum’ 전략에 대한 법적 규제는 각 관할국에서 논의의 대상임⁵³⁾

50) OECD, *Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crime*, 2021, p. 11

51) OECD, *Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crime*, 2021, p. 18

52) European Parliament, “European Parliament resolution of 15 June 2023 on lessons learnt from the Pandora Papers and other revelations (2022/2080(INI)),” https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2023-0249_EN.html, 검색일자: 2023. 12. 27.

53) OECD, *Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crime*, 2021, pp. 17~18

- ‘cum-cum’ 전략에 대해 일부 관할국은 공격적 조세전략에 대한 규칙을 적용하고 일부 관할국은 민사 집행 체계를 적용함
- 2023년 ‘cum-cum’ 전략에 대하여 프랑스 및 네덜란드는 조세포탈 혐의로 범죄수사를 개시하였음

□ ‘cum-ex’ 전략은 원천징수된 배당소득세에 대하여 과세관청에 환급을 이증으로 청구하는 방식으로 과도한 환급을 받는 방식이며, ‘cum-cum’ 전략은 낮은 배당소득세율이 적용되는 외국 주주에게 주식을 양도하는 방식으로 배당소득세를 회피하는 것임

- ‘cum-ex’ 전략은 배당기준일(ex date)⁵⁴⁾과 배당금 지급일 두 일자 간의 차이를 이용하여 주식의 소유권을 불투명하게 만들어 동일한 주식을 보유한 외국인 주주가 여러 명인 것처럼 하여 여러 차례 환급을 청구할 수 있도록 함⁵⁵⁾
 - ‘cum-ex’ 전략은 매우 단기간에 중개인과 회사가 주식을 수회 양도하도록 하여, 과세관청이 배당소득세액을 환급받을 권리가 있는 자를 파악할 수 없도록 하는 전략임⁵⁶⁾
- ‘cum-cum’ 전략은 낮은 배당소득세율이 적용되는 외국에 거주하는 자에게 주식을 대여하거나 양도하는 방식으로 구성되며 배당소득세 자체를 최소화하고자 하는 것임⁵⁷⁾
 - 주식의 구매자는 배당금을 받은 후 그 배당금에서 배당소득세 및 당사자 간에 협의한 비율의 금액을 공제하고 다시 이전 소유자에게 주식을 돌려줌
 - 이 전략은 거래의 참여자 사이에서 일반적으로 공유된 조세혜택을 발생시키는 방식으로, 배당 지급에 대한 조세 부담을 줄이고자 하는 것임

54) 배당기준일(ex date)은 배당을 위한 주식 소유권이 확정된 날로, 기준일 이후에 주식을 양수한 주주는 배당금을 받을 자격이 없음(OECD, *Dividend Tax Fraud: Raising Awareness of Dividend Stripping Schemes*, 2023, p. 29.)

55) OECD, *Dividend Tax Fraud: Raising Awareness of Dividend Stripping Schemes*, 2023, pp. 10~11.

56) 조세조약은 보통 국외 배당에 대하여 주주의 거주지국에서 과세되도록 정하고 있으나, 실무상 배당하는 회사의 관할국에서 배당소득세가 원천징수됨. 이중과세를 방지하기 위해 외국 주주는 원천징수된 배당소득세에 대해 환급을 받을 수 있으며, 거주지국에서 원천징수세액에 대한 공제를 받을 수 있음

57) OECD, *Dividend Tax Fraud: Raising Awareness of Dividend Stripping Schemes*, 2023, p. 12

〈표 II-5〉 배당소득세 관련 역외탈세 사례로서 ‘cum-ex’ 및 ‘cum-cum’ 비교

구분	내용	
cum-ex	배당기준일 이전	<ul style="list-style-type: none"> • 외국인 투자자 A가 회사의 주식을 보유함 • 투자자 B는 실제로 주식을 소유하지 않고 A의 주식을 투자자 C에게 매도함(공매도) • 투자자 B는 투자자 C에 대한 공매도를 이행하기 위해 투자자 A로부터 주식을 매수함
	배당금 지급일	<ul style="list-style-type: none"> • 투자자 A는 원천징수세액을 제외한 배당금을 지급받고, 투자자 A가 비거주자이므로 과세관청으로부터 배당소득세를 환급받음 • 투자자 C는 실제로 배당금을 지급받은 적은 없지만, 배당기준일 이전에 주주였다는 점을 주장하며 동일한 배당금에 대하여 배당소득세를 환급받음
cum-cum	<ul style="list-style-type: none"> • 1단계: A는 배당소득세율이 낮은 관할국에 소재하는 B에게 배당금지급일 이전에 주식을 양도함 • 2단계: 배당금지급일에 회사는 B에게 배당금을 지급하고, 양 당사자가 소재한 국가의 이중과세방지조약에 따라 B의 세율은 0%임 • 3단계: B는 A에게 주식을 돌려주고, 일부 경우에는 양 당사자가 배당금을 나누거나 수수료를 지급함 	

자료: OECD, *Dividend Tax Fraud: Raising Awareness of Dividend Stripping Schemes*, 2023, pp. 11~12

2. 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재

가. 현행 형사적 제재 규정

1) 현행 형사적 제재 규정 일반

□ 조세(국세)와 관련하여 세법을 위반한 자에 대한 형사적 제재는 「조세범 처벌법」 및 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」에서 규정하고 있음⁵⁸⁾

58) 지방세와 관세는 각 「지방세기본법」 제101조 이하, 「관세법」 제268조의2 이하에서 별도로 처벌 규정

- 「조세범 처벌법」은 조세포탈범(제3조), 간접적조세범(제4조~제6조),⁵⁹⁾ 조세질서범(제7조~제16조)로 구분함
 - 조세포탈범은 사기나 그 밖의 부정한 행위로 조세를 포탈 또는 환급·공제받은 자로서, 그 구체적인 행위가 열거되어 있음
 - 간접적조세범은 면세유, 가짜석유제품 및 무면허 주류와 관련하여 간접적으로 관련 조세를 포탈한 경우임
 - 조세질서범은 체납처분면탈, 장부의 소각파기, 성실신고 방해행위, 세금계산서의 발급의무 위반 등, 명의대여행위 등, 납세증명표지의 불법사용 등, 원천징수의무자의 처벌, 거짓으로 기재한 근로소득 원천징수영수증의 발급 등, 해외금융계좌 관련 정보의 비밀유지위반 및 해외금융계좌미신고행위임
- 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」은 「조세범 처벌법」 제3조 제1항, 제4조 및 제5조, 「지방세기본법」 제102조 제1항에 규정된 죄를 범한 사람을 각 호의 구분에 따라 가중처벌함⁶⁰⁾
 - 포탈하거나 환급받은 세액 또는 징수하지 아니하거나 납부하지 아니한 세액의 규모가 5억원에서 10억원 미만의 경우 및 10억원 이상의 경우에 가중처벌하는 규정을 둠

을 두고 있음

59) 제4조 내지 제6조를 두고 ‘간접적 탈세범’이라고 하거나(임승순, 『조세법』, 박영사, 2020, p. 393.), ‘간접적 조세포탈범’이라고 하는 문헌도 있으나(이준봉, 「조세범처벌에 관련된 헌법상 쟁점들에 대한 검토」, 『조세학술논문집』, 제31집 제3호, 2015, p. 199.), 앞서 살펴본 개념 구분에 비추어 탈세범이나 조세포탈범으로 지칭하는 것은 의미의 혼동이 올 수 있으므로 ‘간접적 조세범’이라고 함

〈표 II-6〉 조세포탈 또는 탈세 관련 형사적 제재 규정

구분		내용	
「조세법 처벌법」	조세포탈법 (제3조)	<ul style="list-style-type: none"> • 사기나 그 밖의 부정한 행위로서 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자를 처벌함 • “사기나 그 밖의 부정한 행위”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위로서 조세의 부과 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말함 <ol style="list-style-type: none"> 1. 이증장부의 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 전자적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작 7. 그 밖에 위계(僞計)에 의한 행위 또는 부정한 행위 	
	간접적조세법	면세유 부정유통(제4조)	
		면세유류 구입카드 등의 부정발급(제4조의2)	
		가짜석유제품의 제조 또는 판매(제5조)	
		무면허 주류의 제조 및 판매(제6조)	
	조세 질서법	채납처분 면탈 (제7조)	<ul style="list-style-type: none"> • 납세의무자 또는 납세의무자의 재산을 점유하는 자가 채납처분의 집행을 면탈하거나 면탈하게 할 목적으로 그 재산을 은닉·탈루하거나 거짓 계약을 하였을 때 처벌함 • 「형사소송법」 제130조 제1항에 따른 압류물건의 보관자 또는 「국세징수법」 제49조 제1항에 따른 압류물건의 보관자가 그 보관한 물건을 은닉·탈루하거나 손괴 또는 소비하였을 때 처벌함 • 제1항과 제2항의 사정을 알고도 제1항과 제2항의 행위를 방조하거나 거짓 계약을 승낙한 자를 처벌함
		장부의 소각·파기 (제8조)	<ul style="list-style-type: none"> • 조세를 포탈하기 위한 증거인멸의 목적으로 세법에서 비치하도록 하는 장부 또는 증빙서류를 해당 국세의 법정신고기한이 지난 날부터 5년 이내에 소각·파기 또는 은닉한 자를 처벌함
성실신고 방해행위 (제9조)		<ul style="list-style-type: none"> • 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자가 조세의 부과 또는 징수를 면하게 하기 위하여 타인의 조세에 관하여 거짓으로 신고를 하였을 때 처벌함 • 납세의무자로 하여금 과세표준의 신고(신고의 수정을 포함)를 하지 아니하게 하거나 거짓으로 신고하게 한 자 또는 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동하거나 교사한 자를 처벌함 	

〈표 II-6〉의 계속

구분		내용
「조세법 처벌법」	조세 질서법	세금계산서의 발급의무 위반 등(제10조)
		명의대여행위 등(제11조)
		납세증명표지의 불법사용 등(제12조)
		원천징수의무자의 처벌(제13조)
		거짓으로 기재한 근로소득 원천징수영수증의 발급 등(제14조)
		해외금융계좌정보의 비밀유지 의무 등의 위반(제15조)
		<table border="1"> <tr> <td>해외금융 계좌 신고의무 불이행 (제16조)</td> <td> <ul style="list-style-type: none"> • 「국제조세조정에 관한 법률」 제53조 제1항에 따른 계좌신고의무자로서 신고기한 내에 신고하지 아니한 금액이나 과소 신고한 금액(이하 이 항에서 “신고의무 위반금액”이라 한다)이 50억원을 초과하는 경우에 처벌함 • 다만, 정당한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니함 </td> </tr> </table>
해외금융 계좌 신고의무 불이행 (제16조)	<ul style="list-style-type: none"> • 「국제조세조정에 관한 법률」 제53조 제1항에 따른 계좌신고의무자로서 신고기한 내에 신고하지 아니한 금액이나 과소 신고한 금액(이하 이 항에서 “신고의무 위반금액”이라 한다)이 50억원을 초과하는 경우에 처벌함 • 다만, 정당한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니함 	
「특정 범죄 가중 처벌 등에 관한 법률」	조세 포탈 가중 처벌 (제8조)	<ul style="list-style-type: none"> • 「조세법 처벌법」 제3조 제1항, 제4조 및 제5조, 「지방세기본법」 제102조 제1항에 규정된 죄를 범한 사람은 다음 각 호의 구분에 따라 가중처벌함 <ol style="list-style-type: none"> 1. 포탈하거나 환급받은 세액 또는 징수하지 아니하거나 납부하지 아니한 세액(이하 “포탈세액 등”이라 한다)이 연간 10억원 이상인 경우에는 무기 또는 5년 이상의 징역에 처함 2. 포탈세액 등이 연간 5억원 이상 10억원 미만인 경우에는 3년 이상의 유기징역에 처함

주: 처벌의 대상이 되는 행위 및 행위자 위주로 정리하고 구체적인 징역형 및 벌금형의 내용은 생략함

자료: 「조세법 처벌법」 제3조~제16조; 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제8조

- 「조세법 처벌법」은 양벌규정을 두고 있으며, 「조세법 처벌법」의 범칙행위는 친고 죄에 해당하고 해외금융계좌 관련 위반죄를 제외한 공소시효는 7년임
- 법인의 대표자, 법인 또는 개인의 대리인, 사용인, 그 밖의 종업원이 그 법인 또는 개인의 업무에 관하여 이 법에서 규정하는 범칙행위를 하면 그 행위자를 벌할 뿐만 아니라 그 법인 또는 개인에게도 해당 조문의 벌금형을 과함⁶¹⁾
 - 다만 법인 또는 개인이 그 위반행위를 방지하기 위하여 해당 업무에 관하여 상당한 주의와 감독을 게을리하지 않은 경우에는 벌하지 않음
- 「조세법 처벌법」의 범칙행위에 대해서는 국세청장, 지방국세청장 또는 세무서장의 고발이 없으면 검사는 공소를 제기할 수 없음⁶²⁾

61) 「조세법 처벌법」 제18조

- 세무서의 통고처분이 있으면 납세의무자가 납세의무를 이행하는 경우가 대부분이어서 고발을 통해 형사절차가 진행되는 경우는 드물다고 함⁶³⁾
- 「조세범 처벌법」 제3조부터 제14조의 범칙행위의 공소시효는 7년임⁶⁴⁾
 - 양벌규정에 따른 행위자가 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제8조의 적용을 받는 경우에는 제18조에 따른 법인에 대한 공소시효는 10년임
- 과거에는 「조세범 처벌법」에 행정질서벌인 과태료와 몰취 규정이 규정되어 있었으나, 세법상 의무 위반에 대한 형벌이 아니라는 점을 근거로 2018년 개정 시 개별 세법으로 이관되었음

2) 역외탈세 행위 및 조력행위에 대한 구체적 형사적 제재 규정

- 현행법상 역외탈세 행위가 문제되는 경우에는 「조세범 처벌법」 제3조의 조세포탈 행위에 포섭되는지 여부를 기준으로 판단하게 됨
 - 역외탈세 행위가 「조세범 처벌법」이 정하는 행위 유형에 해당하면 속인주의를 따르는 우리나라 「형법」 체계상 행위자가 우리나라 국민 또는 법인 등 단체라면 처벌 가능함
 - 실제 판례도 조세포탈범 해당 여부만을 판단하고 있음
- 「조세범 처벌법」 제3조의 조세포탈범은 “사기나 그 밖의 부정한 행위”를 행위표지로 하여 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 형사처벌하고 있으며, 앞서 서술한 개념 정의 중 ‘조세포탈’에 대한 처벌규정임
 - 제1호에서 제6호까지 사기나 그 밖의 부정한 행위의 유형의 예시를 규정하고 있으며, 제7호에서 그 밖에 위계에 의한 행위 또는 부정한 행위라는 포괄적·일

62) 「조세범 처벌법」 제21조

63) 이창희, 『세법강의』, 2022, 박영사, p. 233

64) 「조세범 처벌법」 제22조

반적 규정을 둬⁶⁵⁾

- 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
- 「조세특례제한법」 제5조의2 제1호에 따른 전사적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작
- 그 밖에 위계(偽計)에 의한 행위 또는 부정한 행위

○ 2년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급·공제받은 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처하고, 다음의 어느 하나에 해당하는 경우에는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액 등의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처하고, 정상에 따라 징역형과 벌금형은 병과 가능함⁶⁶⁾

- 포탈세액 등이 3억원 이상이고, 그 포탈세액 등이 신고·납부하여야 할 세액(납세의무자의 신고에 따라 정부가 부과·징수하는 조세의 경우에는 결정·고지하여야 할 세액)의 100분의 30 이상인 경우
- 포탈세액 등이 5억원 이상인 경우

□ 「조세범 처벌법」 제3조의 조세포탈범은 기수 시기를 별도로 규정하고 있으며, 상습범을 처벌하고, 임의적 감경 규정을 두고 있음

○ 조세포탈행위의 기수 시기는 원칙적으로 신고·납부기한이 지난 때로 봄⁶⁷⁾

- 납세의무자의 신고에 의하여 정부가 부과·징수하는 조세는 해당 세목의 과세표준을 정부가 결정하거나 조사결정한 후 그 납부기한이 지난 때, 납세의무자가 조세를 포탈할 목적으로 세법에 따른 과세표준을 신고하지 아니함으로써

65) 「조세범 처벌법」 제3조 제6항

66) 「조세범 처벌법」 제3조 제1항 및 제2항

67) 「조세범 처벌법」 제3조 제5항

- 해당 세목의 과세표준을 정부가 결정하거나 조사결정할 수 없는 경우에는 해당 세목의 과세표준의 신고기한이 지난 때를 기수 시기로 함
- 위에 해당하지 아니하는 조세는 그 신고·납부기한이 지난 때로 함
 - 법정신고기한이 지난 후 2년 내 수정신고 또는 6개월 내 기한 후 신고를 한 때에는 임의적 감경이 가능하고, 상습적으로 위 죄를 범한 자는 형을 가중함⁶⁸⁾
- 조세포탈죄의 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’는 조세의 부과와 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말함⁶⁹⁾
- 판례에 따르면 “조세포탈범은 고의범이지 목적범은 아니므로 피고인에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 가질 것을 요하는 것이 아니”라고 함
 - 판례는 “범의가 있다고 함은 납세의무를 지는 사람이 자기의 행위가 사기 기타 부정한 행위에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하거나 하려고 하는 것”이라고 함
- 납세자가 명의위장한 사실 또는 단순한 미신고·과소신고만으로는 사기나 그 밖의 부정행위에 해당하지 않음
- 판례는 ‘명의위장’이 조세포탈의 목적에서 비롯되고 나아가 여기에 허위 계약서의 작성과 대금의 허위지급, 과세관청에 대한 허위의 조세 신고, 허위의 등기·등록, 허위의 회계장부 작성·비치 등과 같은 적극적인 행위까지 부가되는 등의 특별한 사정이 있는 경우에 ‘사기 기타 부정한 행위’에 해당한다고 함⁷⁰⁾
 - 판례는 다른 행위를 수반함이 없이 단순히 세법상의 신고를 하지 않거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 이에 해당하지 않는다고 판시함⁷¹⁾
 - 다만 과세대상의 미신고나 과소신고와 아울러 수입이나 매출 등을 고의로 장부에 기재하지 않은 행위 등 적극적 은닉 의도가 나타나는 사정이 덧붙여질

68) 「조세범 처벌법」 제3조 제3항 및 제4항

69) 대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결

70) 대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결

71) 대법원 2012. 3. 15. 선고 2011도13605 판결 등

경우에는 조세의 부과와 징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것으로 볼 수 있음

- 「조세범 처벌법」 제9조의 ‘성실신고 방해행위’는 납세의무자 본인 외의 자를 처벌하고 있어, 조력행위자 일부에 대한 처벌의 근거 규정으로 작용할 여지도 있음
 - 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자가 조세의 부과 또는 징수를 면하게 하기 위하여 타인의 조세에 관하여 거짓으로 신고를 하였을 때, 2년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금에 처함⁷²⁾
 - 판례에 따르면 행위주체를 단순히 ‘납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자’로 정하고 있을 뿐이므로, 세무사법 등의 법령에 따라 세무대리를 할 수 있는 자격과 요건을 갖춘 자 등으로 한정되지 않음⁷³⁾
 - 납세의무자로 하여금 과세표준의 신고(신고의 수정을 포함)를 하지 아니하게 하거나 거짓으로 신고하게 한 자 또는 조세의 징수나 납부를 하지 않을 것을 선동하거나 교사한 자는 1년 이하의 징역 또는 1천만원 이하의 벌금에 처함⁷⁴⁾
- 역외거래와 관련하여 「조세범 처벌법」 제16조는 해외금융계좌 신고의무를 불이행한 경우 처벌하나, 정당한 사유가 있는 경우에는 예외로 함
 - 계좌신고의무자가 신고기한 내에 신고하지 아니한 금액이나 과소신고한 금액이 50억원을 초과하는 경우에 2년 이하의 징역 또는 신고의무 위반 금액의 100분의 13 이상 100분의 20 이하의 벌금에 처함⁷⁵⁾
 - 계좌신고의무자는 해외금융계좌를 보유한 거주자 및 내국법인 중에서 해당 연도의 매월 말일 중 어느 하루의 해외금융계좌 잔액이 대통령령으로 정하는 금액을 초과하는 자를 말함⁷⁶⁾

72) 「조세범 처벌법」 제9조 제1항

73) 대법원 2019. 11. 14. 선고 2019도9269 판결

74) 「조세범 처벌법」 제9조 제2항

75) 「조세범 처벌법」 제16조 제1항

76) 「국제조세조정에 관한 법률」 제53조 제1항

- 계좌신고의무자는 해외금융계좌정보를 다음 연도 6월 1일부터 30일까지 납세지 관할 세무서장에게 신고해야 함⁷⁷⁾
- 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」은 「조세범 처벌법」상 조세포탈죄(제3조 제1항)를 범한 자와 면세유의 부정유통(제4조) 및 가짜석유제품의 제조 또는 판매(제5조), 지방세포탈죄⁷⁸⁾에 규정된 죄를 범한 사람에 대하여 가중처벌함
 - 포탈하거나 환급받은 세액 또는 징수하지 아니하거나 납부하지 아니한 세액(이하 '포탈세액 등'이라 함)이 연간 10억원 이상인 경우에는 무기 또는 5년 이상의 징역에 처함⁷⁹⁾
 - 포탈세액 등이 연간 5억원 이상 10억원 미만인 경우에는 3년 이상의 유기징역에 처하고, 포탈세액 등의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금을 병과할 수 있음⁸⁰⁾

3) 기타 관련 규정

- 재산국외도피 행위에 대해 「특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률」은 형사처벌 규정을 두고 있어, 재산을 국외로 도피하여 역외탈세행위를 하였을 경우 이 규정이 적용될 수 있음
- 법령을 위반하여 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외로 이동하거나 국내로 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하여 도피시켰을 때 처벌하며, 일정한 경우 가중처벌하고 미수범을 처벌함⁸¹⁾
 - 1년 이상의 유기징역 또는 해당 범죄행위의 목적물 가액(이하 '도피액')의 2배 이상 10배 이하에 상당하는 벌금에 처함
 - 도피액이 50억원 이상일 때 무기 또는 10년 이상의 징역, 도피액이 5억원 이

77) 「국제조세조정에 관한 법률」 제53조 제1항

78) 「지방세기본법」 제102조 제1항

79) 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제8조 제1항

80) 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제8조 제1항 및 제2항

81) 「특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제4조

상 50억원 미만일 때 5년 이상의 유기징역으로 가중처벌함

- 국내에 반입하여야 할 재산은 법령에 의해 국내에 반입 의무를 부담하는 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 의미함⁸²⁾
- 「범죄수익은닉의 규제 및 처벌 등에 관한 법률」은 범죄수익 등의 취득 또는 처분에 관한 사실을 가장한 자 등을 형사처벌하고, 미수, 예비·음모를 처벌함
- 다음 어느 하나에 해당하는 자는 5년 이하의 징역 또는 3천만원 이하의 벌금에 처함⁸³⁾
 - 범죄수익 등의 취득 또는 처분에 관한 사실을 가장한 자
 - 범죄수익의 발생 원인에 관한 사실을 가장한 자
 - 특정범죄를 조장하거나 적법하게 취득한 재산으로 가장할 목적으로 범죄수익 등을 은닉한 자
- 미수범을 처벌하며, 그 죄를 범할 목적으로 예비하거나 음모한 자는 2년 이하의 징역 또는 1천만원 이하의 벌금에 처함⁸⁴⁾
- 「외국환거래법」은 자본거래와 관련한 신고 의무를 부여하고 이를 신고하지 않는 경우 형사처벌함
- 자본거래를 하려는 자는 대통령령으로 정하는 바에 따라 기획재정부장관에게 신고해야 함⁸⁵⁾
- 신고의무를 위반한 금액이 일정액 이상인 경우 처벌하고, 미수범을 처벌함⁸⁶⁾
 - 신고의무를 위반한 금액이 5억원 이상의 범위에서 대통령령으로 정하는 금액을 초과하는 자는 1년 이하의 징역 또는 1억원 이하의 벌금에 처함
 - 다만 위반행위의 목적물 가액의 3배가 1억원을 초과하는 경우에는 그 벌금을 목적물 가액의 3배 이하로 함

82) 대법원 2003. 10. 10. 선고 2003도3516 판결

83) 「범죄수익은닉의 규제 및 처벌 등에 관한 법률」 제3조 제1항

84) 「범죄수익은닉의 규제 및 처벌 등에 관한 법률」 제3조 제2항 및 제3항

85) 「외국환거래법」 제18조 제1항

86) 「외국환거래법」 제29조 제1항 제3호

- 「특정 금융거래정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률」은 자금세탁행위의 하나로 조세포탈죄를 범할 목적 또는 조세를 탈루할 목적으로 재산 취득 등을 가장하거나 은닉한 행위를 들고 있음
 - 자금세탁행위는 「조세범 처벌법」 제3조, 「관세법」 제270조, 「지방세기본법」 제102조 또는 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제8조의 죄를 범할 목적 또는 세법에 따라 납부하여야 하는 조세(지방세 포함)를 탈루할 목적으로 재산의 취득·처분 또는 발생 원인에 관한 사실을 가장(假裝)하거나 그 재산을 은닉하는 행위임⁸⁷⁾

나. 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 논의

1) 역외탈세 행위에 대한 형사적 제재 논의

- ‘역외탈세 행위’만을 별도로 처벌하거나 가중처벌하는 규정은 없음
 - 조세포탈에 해당하는 행위 또는 그 외 「조세범 처벌법」의 행위를 역외에서 행하는 역외탈세 행위의 경우에는 기존 규정에 근거하여 처벌 가능함
 - 역외 요소가 포함된다고 하여 이를 별도의 구성요건으로 하여 처벌하는 규정은 없음
- 앞서 개념상 살펴보았듯이 탈세 중에서 조세포탈 및 「조세범 처벌법」의 위반행위에 해당하지 않는다면 우리 법에서 처벌되지 않는 영역임
 - 조세포탈죄에서 정하고 있는 “사기나 그 밖의 부정한 행위”에 해당하는 경우에만 처벌 가능하므로, 단순 미신고 및 허위신고와 같이 역외탈세와 관련하여 전형적으로 문제될 수 있는 행위는 처벌의 근거 규정이 없음
 - 판례 또한 조세포탈죄의 “사기나 그 밖의 부정한 행위”는 위계 기타 부정한 적극 행위를 말하며, 단순한 미신고, 허위신고 및 명의위장은 이에 해당하지 않

87) 「특정 금융거래정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률」 제2조 제5호 다목

는다고 판시하고 있어, 역외탈세 행위를 위 규정에 포섭하기 어려움

- 판례는 역외탈세와 관련하여 문제된 사안에서 조세포탈죄에 해당하는지 여부만을 판단하고 있어, 이에 포섭되지 않는 행위는 현실적으로 처벌할 수 없음
- 역외탈세와 관련하여 차명계좌를 이용하거나 해외 페이퍼컴퍼니를 이용한 사안 등에서도 판례는 마찬가지로의 법리를 실시함
 - 명의위장이 조세포탈의 목적에서 비롯되고 나아가 여기에 허위 계약서의 작성과 대금의 허위 지급 등의 적극적인 행위까지 부가되는 등의 특별한 사정이 없는 한, 명의위장 사실만으로는 “사기나 그 밖의 부정한 행위”를 부정함⁸⁸⁾
 - 장부예외의 허위 기장행위, 수표 등 지급수단의 교환반복행위 기타의 은닉행위가 있는 경우, 차명계좌를 이용하면서 여러 곳의 차명계좌에 분산 입금하거나 순차 다른 차명계좌에 입금을 반복하는 행위 또는 단 1회의 예입이라도 그 명의자와의 특수한 관계 때문에 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 적극적 은닉의도가 있다고 인정되는 경우에는 인정 가능함⁸⁹⁾
- 그 외에 역외탈세와 관련된 사안에서 사기 및 그 밖의 부정한 행위가 인정되지 않아 무죄가 선고된 사안도 있음
 - 내국법인 주식을 조세피난처의 페이퍼컴퍼니에 저가 양도 후 이를 일본 회사에 고가 양도하는 등 우회거래를 이용하고 법인세액을 과소신고한 사안에서, 외국법인 간 주식양도로 인한 소득은 신고의무가 없고, 주식양도계약을 공시한 등을 이유로 무죄를 선고함⁹⁰⁾
 - 조세피난처에 페이퍼컴퍼니 설립 후 그 명의로 계열사 주식을 취득 및 매각하여 양도차익 및 배당소득에 대한 과세표준을 신고하지 않은 사안에서, 과세대상소득이 이를 실질적으로 지배하는 회장에게 귀속되었으나 불법적인 소득은 은닉행위는 없다고 판시함⁹¹⁾

88) 대법원 2018. 11. 9. 선고 2014도9026 판결

89) 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014도3411 판결

90) 대법원 2013. 11. 28. 선고 2012도10513 판결

91) 대법원 2015. 9. 10. 선고 2014도12619 판결

- 이러한 판례의 태도에 대해 해외차명계좌를 이용한 소득의 은닉행위는 특별한 사정이 없는 한 조세포탈죄의 부정행위로 보는 것이 합리적이라는 견해가 있음⁹²⁾
 - 해외계좌의 경우에는 그 계좌 개설 국가의 법에 따른 제한을 받고, 그 국가의 법원의 통제하에 놓이게 되며, 그 국가의 과세당국의 자발적 협조가 원활하게 이루어지지 않을 수 있다는 현실적 요소들을 근거로 함
 - 현실적 필요성은 별론으로 하고 현행법상으로 해외차명계좌를 이용한 소득은닉이 판례가 실시하는 구체적 요건에 해당하지 않음에도 불구하고 그 사실만으로 조세포탈죄에 포섭된다고 보기는 어려움
- 결국 역외탈세 행위를 처벌하고자 하는 시도는 현행법상 조세포탈죄 외의 일반적 인 ‘탈세’ 행위는 처벌대상이 아님에도 불구하고 ‘역외탈세’인 경우에만 형사적 제재의 대상으로 포섭할 수 있는지의 문제임

2) 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 논의

- 역외탈세 ‘조력행위’에 대하여도 별도의 형사적 제재 규정은 없고, 「형법」상 방조범의 규정에 의할 수밖에 없음
 - 일반적으로 조력행위를 한 자가 조세포탈범에 대한 방조범(종범)에 해당한다면 현행 처벌규정에 근거하여 처벌 가능하나, 방조범의 형은 정범의 형보다 감경함⁹³⁾
 - 「형법」상 방조행위는 정범이 범행을 한다는 점을 알면서 그 실행행위를 용이하게 하는 직접·간접의 모든 행위를 가리키는 것으로서, 유형·물질적 방조뿐만 아니라 정범에게 범행의 결의를 강화하도록 하는 것과 같은 무형·정신적 방조 행위까지도 이에 해당함⁹⁴⁾
 - 방조범은 정범에 종속하여 성립하는 범죄이므로 방조행위와 정범의 범죄 실현

92) 이재호·안창남·박훈, 「역외탈세자 및 조력자에 대한 효과적인 제재방안」, 한국국제조세협회, 2019, p. 33

93) 「형법」 제32조 및 제55조

94) 대법원 2018. 9. 13. 선고 2018도7658, 2018전도54, 55, 2018보도6, 2018모2593 판결

사이에는 인과관계가 필요하고, 방조범이 성립하려면 방조행위가 정범의 범죄 실현과 밀접한 관련이 있고 정범으로 하여금 구체적 위험을 실현시키거나 범죄결과를 발생시킬 기회를 높이는 등으로 정범의 범죄 실현에 현실적인 기여를 하였다고 평가할 수 있어야 함⁹⁵⁾

- 일반적인 조세포탈 행위의 '조력행위'에 대하여 별도로 형사처벌의 대상으로 삼는 규정은 없으며, 역외탈세 행위 자체에 대한 처벌규정이 없어 역외탈세 조력행위에 대한 처벌규정은 없음
- 「조세범 처벌법」의 성실신고 방해행위 처벌규정을 납세의무자 외의 조력자에 대한 처벌 근거 규정의 일부로 볼 여지도 있으나, 이 조항을 역외탈세 조력행위에 대한 일반 근거 규정으로 보기 어려움
 - 성실신고 방해행위 처벌규정은 납세의무자를 대리하여 세무신고를 하는 자가 조세의 부과 또는 징수를 면하게 하기 위하여 타인의 조세에 관하여 거짓으로 신고를 하였을 경우에 처벌하고 있으나,⁹⁶⁾ 이 규정은 납세자를 대리하여 세무신고를 하는 자로 행위자가 한정되므로 모든 조력자를 포괄할 수 없음
 - 판례에 따르면 처벌조항은 납세의무자를 대리하여 거짓으로 세무신고를 하는 경우, 그 자체로 조세포탈의 결과가 발생할 위험이 매우 크다는 점 등을 고려하여 조세포탈 행위와 별도로 그 수단이자 전 단계인 거짓신고 행위를 처벌하는 것임⁹⁷⁾
 - 역외탈세의 조력행위에는 세무신고 대리인의 허위신고도 포함되고 이 규정에 의하여 일정 행위는 처벌 가능하지만, 납세의무자를 대리하여 신고한 자 외에 일반적인 조력자는 규정의 범위에 포함되지 않음
 - 납세의무자의 무신고 또는 거짓신고, 조세의 징수 납부를 하지 않을 것을 선동 또는 교사한 자를 처벌하고 있으나,⁹⁸⁾ 일반적인 조력행위는 '선동 또는 교사'에

95) 대법원 2021. 9. 16. 선고 2015도12632 판결 등

96) 「조세범 처벌법」 제9조 제1항

97) 대법원 2019. 11. 14. 선고 2019도9269 판결

98) 「조세범 처벌법」 제9조 제2항

해당하지 않으므로 이 조문이 적용될 수 있는 경우는 매우 한정적임

- 탈세 또는 조세회피 행위는 납세자 자신의 이익을 위한 행위이므로 조력자의 행위가 이를 선동 또는 교사하는 행위에 해당하기 위해서는 단순한 조력행위 이상의 구체적인 행위가 있는 경우에만 이에 해당할 가능성이 높음
- 앞서 살펴본 바와 같이 역외탈세 조력행위는 특정 납세자에 대하여 탈세를 선동 또는 교사하는 행위라기보다, 전문가 집단이 조직적으로 형사처벌 대상으로 포섭되지 않는 조세전략과 탈세의 모호한 영역에서 새로운 방식으로 전략을 개발하고 이를 일종의 서비스로서 제공하는 것임

□ 교사·방조는 모두 공범의 일종으로, 피교사자 및 피방조자가 현실로 범죄의 실행 행위에 착수한 때에 처벌되어 정범에 종속됨

- 교사는 책임능력이 있는 타인에게 범죄행위를 할 것을 결의시켜 그 자로 하여금 그 범죄를 실행하게 하는 것을 말하고,⁹⁹⁾ 죄를 실행한 자와 동일한 형으로 처벌됨¹⁰⁰⁾
- 방조(종범)는 정범자의 범죄행위에 고의적으로 협력할 의사를 가지고 행하는 원조행위로, 물질적·유형적 또는 정신적·무형적 방조를 불문하며,¹⁰¹⁾ 종범의 형은 정범의 형보다 감경함¹⁰²⁾

□ 일반적으로 방조범은 정범에 종속되지만, 역외탈세 조력행위는 납세자를 조직적으로 방조하므로 정범과는 독립된 행위로 볼 수 있는 경우가 있고 방조범의 위법성이 정범보다 큰 경우에도 일률적으로 정범의 형보다 감경하여 처벌한다는 문제점이 있음

- 역외탈세 행위는 전문가 집단이 전문지식을 활용하여 사전에 마련한 계획(scheme)

99) LAWnB, 「법률용어사전」, <https://academynext-lawnb-com-ssl.libproxy.snu.ac.kr/Info/ContentView?sid=D0133AEFOCEAE9FC>, 검색일자: 2024. 1. 31.

100) 「형법」 제31조 제1항

101) LAWnB, 「법률용어사전」, <https://academynext-lawnb-com-ssl.libproxy.snu.ac.kr/Info/ContentView?sid=D0133AEFOCEAE9FC>, 검색일자: 2024. 1. 31.

102) 「형법」 제32조 제1항 및 제2항

등을 통해 조직적인 탈세가 가능한 경우가 많음

- 특히 이러한 탈세 행위는 매우 복잡하고 외국 거래 또는 금융 전문가가 아니라면 그러한 전략을 설계하기 어려워 방조범임에도 불구하고 정범과는 독립된 행위인 경우가 있음

○ 특히 전문가 집단이 영업행위로서 이러한 절세와 탈세 사이의 불확실한 영역에서 서비스를 제공하는 방식으로 납세자의 탈세에 기여하였다면, 오히려 정범에 해당하는 납세자 개인보다 방조범의 위법성이 더 큰 경우도 가능함

□ 역외탈세 조력자가 이론상 공동정범에 해당하는 경우를 상정할 수는 있으나, 조력자의 일반적 실행행위가 공동정범에 해당하기 위한 요건에 모두 포섭될 수 있는지 의문임

○ 공동정범이 성립하기 위해서는 공동가공의 의사(주관적 요건)와 기능적 행위지배를 통한 범죄실행(객관적 요건)이 충족되어야 함¹⁰³⁾

- 타인의 범행을 인식하면서도 제지하지 않고 용인하는 것으로는 부족하고, 공동의 의사로 특정한 범죄행위를 하기 위하여 실체가 되어 서로 다른 사람의 행위를 이용해야 함¹⁰⁴⁾

○ 조세범은 납세의무자에게 성립된 조세채권의 실행을 어렵게 만들거나 국가의 조세징수권을 침해하는 것으로, 실행행위의 실질상 조력행위가 공동정범의 행위에 해당한다고 보기는 어려움

□ 공모공동정범이 문제될 수도 있으나 조력자가 공모를 통해 그 범죄의 실행행위에 본질적 기여를 한 정도에 이르렀다고 하기 어려워 보임

○ 공모공동정범은 직접 실행행위를 분담하지 않고 공모에 의하여도 범죄에 대한 본질적 기여를 한 경우에 공모공동정범으로 보는 것으로,¹⁰⁵⁾ 조세범의 경우에도 공모공동정범이 인정됨¹⁰⁶⁾

103) 대법원 2015. 7. 23. 선고 2015도3080 판결

104) 대법원 2006. 3. 9. 선고 2004도206 판결

105) 대법원 2013. 9. 12. 선고 2013도6507 판결, 대법원 2015. 7. 23. 선고 2015도2080 판결

- 피고인이 조세포탈을 새로이 모의하거나 구체적인 실행행위를 분담한 바가 없어도 조세포탈의 공동정범을 인정한 판시가 있음¹⁰⁷⁾
- 일반적인 역외탈세 조력자의 실행행위를 고려해 보았을 때, 그 자신의 납세 관련 범죄행위를 행한다고 볼 수는 없고 공모공동정범은 예외적으로 공동정범으로 포섭하기 어려운 경우에 한정되므로 이러한 범리를 처벌의 일반적 근거로 삼을 수는 없음
 - 위 공모공동정범이 인정된 판례 사안은 회사의 대표이사로서 조세포탈 행위를 묵인하거나 부부가 일방의 조세포탈 행위에 대하여 공모가 있다고 본 행위로서, 공모가 인정되기 위해서는 이러한 정도에 이르러야 할 것으로 보임
- 한편 일반적으로 역외탈세의 조력행위를 수행하는 전문가 집단 중 세무사는 직업 윤리와 관련한 측면에서 가중처벌하고 있으나 역외탈세 조력행위가 일반적으로 이에 포섭된다고 보기 어렵고, 변호사·공인회계사에 대하여는 이와 유사한 처벌 규정은 확인되지 않음
 - 조력행위가 가능한 전문가 중 세무사의 경우 「세무사법」에서 「조세범 처벌법」에 규정된 범죄를 교사한 자는 가중 처벌한다고 규정하고 있으나,¹⁰⁸⁾ 이 경우에도 교사에 한하므로 조력행위에 대한 처벌에 한계가 있음
 - 변호사 및 공인회계사의 경우 역외탈세 조력행위에 직접 적용될 수 있는 처벌 또는 가중처벌 규정은 없음
- 역외탈세 조력행위의 처벌의 문제점은 역외탈세 행위를 처벌하지 않으면서 종범에 해당하는 조력행위자를 처벌하는 것이 타당한지 여부임
 - 현행법상으로는 조세포탈 행위인 경우에만 정범이 처벌되고 이를 조력한 경우에는 종범으로 처벌 가능하나, 이 경우 처벌을 강화해야 한다면 조세포탈 조력행위범을 정범과 동일하게 처벌하는 규정을 두자는 주장이 가능함

106) 김종근, 『조세형사법 총론』, 삼일인포마인, 2021, pp. 39~41

107) 대법원 1987. 12. 22. 선고 87도84판결; 대법원 2008. 7. 24. 선고 2007도4310 판결

108) 「세무사법」 제22조 제2항

- 역외탈세 행위까지 처벌의 범위를 확대한다면, 위 논리와 일관되게 이에 대한 조력행위자의 처벌은 정범과 동일하게 처벌하자는 주장이 가능함
- 역외탈세 행위를 처벌하지 않으면서, 그 조력행위만을 별도의 구성요건으로 삼아 처벌하자는 주장도 가능함
 - 납세자 본인의 행위는 처벌하기 어렵거나 개인의 조세포탈 금액은 소규모인 반면, 조직적으로 체계화하여 개인을 조력한 자 또는 조직적으로 법인의 탈세를 조력한 자들을 처벌할 필요성이 있는 경우를 포섭하기 위한 것임
- 따라서 조력자를 처벌하기 위해서는 앞서 언급한 역외탈세 행위를 유형화하여 구성요건으로 두는 작업이 선행되어야 하나, 본 보고서는 역외탈세 ‘조력행위’에 주안점을 두고 있으므로 역외탈세 행위 자체에 대한 논의는 추후의 과제로 남겨둠
- 조력행위에 대한 형사적 제재와 관련하여 역외탈세 행위 처벌 규정에 더하여 부가적으로 조력행위 처벌 규정을 둘 것인지 아니면 조력행위 자체의 처벌 규정을 별도로 마련할지 그 규정의 형식이 문제됨

3. 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 강화 필요성

- 앞서 보았듯이 역외탈세 및 조력행위에 대한 처벌의 필요성은 커져 가는 반면, 이러한 행위만을 처벌할 수 있는 명확한 근거는 없음
- 우리나라에 거주자의 국외원천소득에 대한 과세권이 있지만, 그러한 소득에 대한 역외탈세의 경우에는 세무조사권 행사의 한계로 과세권 행사가 어려운 것이 현실임¹⁰⁹⁾
 - 해외 SPC 등을 이용한 역외탈세 행위에 대해 조세포탈죄의 부정행위 해당 여부만을 판단하는 판례를 고려하면, 이러한 역외탈세 행위는 실질적인 처벌의 필요성에도 불구하고 국가로부터 아무런 제재를 받지 않게 됨
- 나아가 이러한 상황에 대해 조력행위는 형법상 방조범으로 처벌되며 정범에 비

109) 이재호 외, 『역외탈세자 및 조력자에 대한 효과적인 제재방안』, 한국국제조세협회, 2019, p. 3

해 처벌이 지나치게 감경된다는 문제점이 지속적으로 제기되어 왔음¹¹⁰⁾

- 조세포탈의 경우 3억원 포탈 시 3년 이하의 징역이나 포탈세액 3배 이하의 벌금형에 처하지만 역외탈세를 포함한 탈세 방조범은 1.5년 이하의 징역이나 포탈세액 1.5배 이하의 벌금형으로 정범에 비해 1/2로 감경됨

□ 특히 형사법상 죄형법정주의에 따라 현행법의 법 문언을 엄격하게 적용해야 하므로, 역외탈세 조력행위를 적절히 처벌하기 위해서는 명문의 규정이 필요함

- 죄형법정주의 원칙에 따라 형벌법규의 해석은 엄격해야 하고 규정의 의미를 피고인에게 불리한 방향으로 지나치게 확장해석하거나 유추해석하는 것은 금지되어 있음¹¹¹⁾
- 현행법상으로는 조력자에 대한 완전한 포섭이 불가능하며, 현행법의 적용범위를 넓히는 방식으로 해석하거나 성실신고 방해행위 규정이 조력자에도 적용된다고 선해하는 것은 죄형법정주의에 반하는 해석이 될 여지도 있음

□ 「국세기본법」 제14조의 실질과세원칙에 따라 조세법상 실질적인 납세의무를 부담하는 자가 과세되는 경우도 있으므로, 조세법이 인정하지 않는 외관 형성을 조력한 자에 대하여 조세포탈이 아닌 탈세의 영역에서도 처벌을 고려할 수 있음

- 실질과세원칙은 소득이나 수익, 재산, 거래 등 과세대상에 관하여 그 귀속명과 달리 실질적으로 귀속되는 사람이 따로 있는 경우에는 형식이나 외관에 따라 귀속명의자를 납세의무자로 삼지 않고 실질적으로 귀속되는 사람을 납세의무자로 삼는 것임¹¹²⁾
- 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 재산을 실질적으로 지배·관리하는 사람이 따로 있으며 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세 회피 목적에서 비롯된 경우에는, 그 재산에 관한 소득은 재산을 실질적으로 지배·관리하는 사람에게 귀

110) 『세정일보』, 「역외탈세 조력자 한국은 '벌금 1천만원' vs 미국은 '중범죄』, 2022. 1. 18. <https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=36060>, 검색일자: 2023. 10. 25.

111) 대법원 2009. 12. 10. 선고 2009도3053 판결 등

112) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결; 대법원 2018. 11. 9. 선고 2014도9026 판결 등

속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 봄

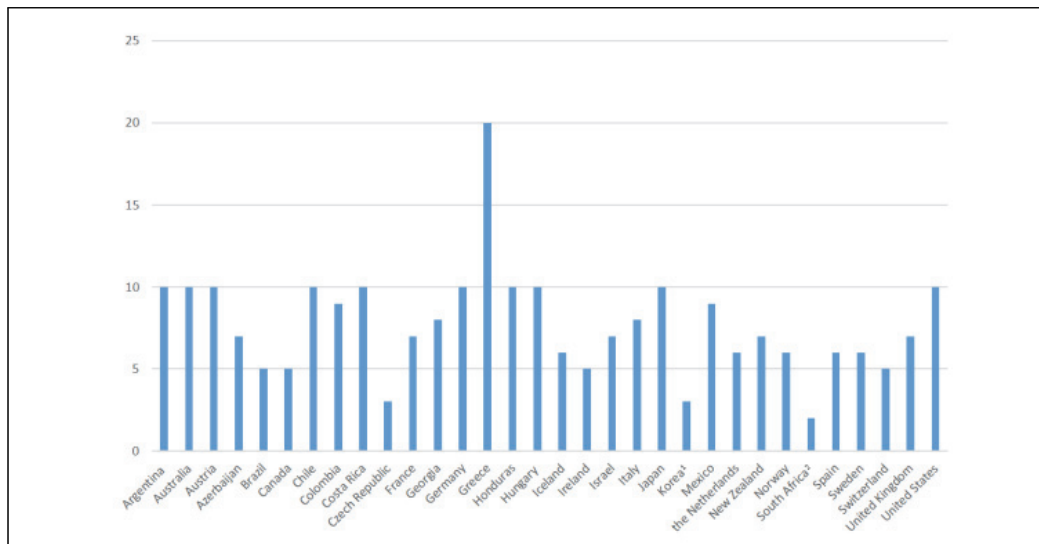
- 사법상 유효한 거래라고 하여도 조세법적 관점에서 그 행위를 무효로 보고 납세자에게 대상 소득을 귀속시키는 방식으로 재구성이 가능하므로, 탈세 목적으로 가장한 경우에는 처벌의 가능성도 고려할 수 있음

□ 국가별 조세범 처벌의 최대한도를 비교해 보았을 때 우리나라의 처벌 한도는 상당히 낮은 수준에 속함

- 조세포탈 행위 자체에 대한 처벌도 필요하지만, 우리나라의 조세범 처벌이 높은 수준이 아니라면 처벌을 강화하는 방안도 고려할 수 있음
- 우리나라는 조세포탈액이 일정 금액이 넘는 경우 가중처벌하고 있으나, 기본적인 법정형은 낮은 수준임

[그림 II-4] 국가별 조세범 처벌 징역형 최대한도 비교(소득세 및 부가가치세)

(단위: 연)



주: 당해 자료는 대한민국이 조세포탈액 연 5억원 이상인 경우 가중처벌을 규정하여 무기징역도 가능하다고 설명하고 있음

자료: OECD, *Fighting Tax Crime - The Ten Global Principles, Second Edition*, 2021, p. 19

□ OECD 보고서는 세법 위반행위에 대한 형사상 제재에 대해 상세하게 분류하고 있

으며, 조세범 처벌의 다양한 입법 방식을 고려해 봤을 때 조력행위 자체에 대한 처벌 규정이 매우 이례적인 형태는 아님

- 조세범 처벌의 입법 방식은 정부를 속이는 범죄 행위와 같이 광범위한 활동을 포착하기 위한 일반 규정을 두거나, 범죄를 구성하는 구체적인 행위에 대한 개별 요건을 두어 특정 범죄를 상세히 규정할 수 있음¹¹³⁾
 - 고의적인 세금 신고서 미제출과 같은 규정 미준수를 처벌할 수 있음
 - 고의로 납세의무를 이행하지 않아 포탈세액이 특정 금전적 기준을 초과하는 경우, 반복적으로 범행을 저지른 경우, 과세 소득을 적극적으로 은닉한 경우, 기록이나 증거를 고의로 위조한 경우 등의 경우는 가중처벌할 수 있음
 - 영리를 목적으로 하는 조직 범죄 또는 특별히 기중되는 상황을 수반하는 탈세와 같이 조세 범죄를 분류하기 위해 매우 높은 기준을 설정하는 경우도 가능함
- 세법위반 행위에 대한 형사상 제재를 분류하여 단순 미이행 및 고의에 의한 행위와 같이 일반적인 조세범 위반 외의 조력행위를 포착할 수 있도록 특수한 행위로서 처벌하는 경우도 가능함

113) OECD, *Fighting Tax Crime - The Ten Global Principles, Second Edition*, 2021, pp. 16~17

〈표 II-7〉 OECD 세법 위반행위에 대한 형사적 제재 분류

분류	예시
단순 미이행 ¹⁾	<ul style="list-style-type: none"> • 제출의무가 있는 정보, 서류, 신고서 미제출 • 세무상 등록 미이행 • 기록 보관의무 미이행 • 부정확한 기록 보관 • 허위 진술 • 납부의무 미이행
고의에 의한 행위	<ul style="list-style-type: none"> • 기록 파기 • 재정적 이득을 얻기 위해 고의로 세법 미준수 • 사기 또는 불법적인 방법을 사용한 조세의 회피 또는 환급 • 허위 문서 또는 허위 송장을 사용하여 고의로 세액 축소 • 세액을 축소하기 위해 서류를 위조 또는 변조 • 조세 혜택을 얻기 위해 고의 또는 중과실로 세금신고서에 허위정보 제공
특수 행위	<ul style="list-style-type: none"> • 조세를 납부할 수 없는 결과에 이르는 약정을 체결 • 조직 범죄 단체의 일원으로서 탈세 행위 • 상업적으로 탈세를 의뢰 • 재퍼(Zapper) 또는 기타 자동 판매 억제 소프트웨어 또는 장치의 불법 사용 • 신원 도용

주: 1) 행위자의 고의나 행위의 결과와 관계없이 적용될 수 있음
 자료: OECD, *Fighting Tax Crime - The Ten Global Principles, Second Edition*, 2021, pp. 16~17

- OECD 보고서에 따르면 세법 위반행위에 대한 형사적 제재 자체에 대한 필요성이 높아지고 있으며, 특히 각국에서는 조력자에 대한 실질적 처벌이 이루어진다고 함
 - 세법 위반행위에 대해 형사 제재를 가하는 근거로 예방적 관점에서 법의 무결성, 중립성 및 공정성, 일반적인 억제력 발휘 및 반복된 위반 행위를 못하도록 구체적 억제력 발휘, 정의 실현 및 법체계 자체의 신뢰성 강화를 제시함¹¹⁴⁾
 - 여러 국가에서 전문 조력자를 포함하는 행위자에게도 형사책임이 있으며, 대부분의 경우 동일한 범죄에 대해 동일한 형사 제재를 받을 수 있고 행위자가 세무 전문가이고 조력 행위가 가중 요인으로 간주되면 가중처벌도 가능함¹¹⁵⁾

□ 우리 법은 역외거래에 대한 행정적 제재의 가중 규정으로 증가산세와 장기부과제

114) OECD, *Fighting Tax Crime - The Ten Global Principles, Second Edition*, 2021, p. 20
 115) OECD, *Fighting Tax Crime - The Ten Global Principles, Second Edition*, 2021, p. 20

척기간 규정을 두고 있으므로, 적어도 강화된 제재의 필요성에 대해서는 일정한 사회적 합의가 있는 것으로 파악할 여지도 있으므로 형사적 제재의 도입도 충분히 논의해 볼 만함

- 역외거래의 경우 증가산세와 장기부과제척기간을 두어 명문으로 행정상 제재를 가하고 있다는 점에서 역외거래 행위에 대한 강화된 제재의 필요성이 있음
 - 미신고·과소신고·초과환급신고 가산세의 경우 역외거래에서 발생한 부정행위의 경우에는 증가산세 규정을 둬¹¹⁶⁾
 - 역외거래의 경우에는 장기부과제척기간을 둬¹¹⁷⁾
 - 나아가 역외탈세 행위의 위법성의 정도 및 범죄 포착의 어려움 등이 가중 처벌의 근거가 될 수도 있음
- 「조세범 처벌법」의 체납처분면탈죄의 경우에는 방조범도 처벌한다는 명문의 규정이 있으므로 조력행위에 대해 일정한 처벌 규정의 사례로서 이를 참고할 만함
- 체납처분의 집행을 면탈 또는 면탈 목적으로 재산을 은닉하는 등의 경우, 그 행위를 방조하거나 승낙한 자를 처벌함¹¹⁸⁾
 - 납세의무자 또는 납세의무자의 재산을 점유하는 자가 체납처분의 집행을 면탈하거나 면탈하게 할 목적으로 그 재산을 은닉·탈루하거나 거짓 계약을 하였을 때에는 3년 이하의 징역 또는 3천만원 이하의 벌금에 처함
 - 「형사소송법」 제130조 제1항에 따른 압수물건의 보관자 또는 「국세징수법」 제49조 제1항에 따른 압류물건의 보관자가 그 보관한 물건을 은닉·탈루하거나 손괴 또는 소비하였을 때에도 같음
 - 제1항과 제2항의 사정을 알고도 제1항과 제2항의 행위를 방조하거나 거짓 계약을 승낙한 자는 2년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금에 처한다고 규정함¹¹⁹⁾

116) 「국세기본법」 제47조의2 제1항 및 제47조의3 제1항

117) 「국세기본법」 제26조의2 제1항 및 제2항

118) 「조세범 처벌법」 제7조 제1항 및 제2항

119) 「조세범 처벌법」 제7조 제3항

- 이러한 방조범의 처벌의 정도는 정범의 3년 이하의 징역형 또는 3천만원 이하의 벌금형보다 감경하고 있지만 정범의 형의 1/2보다는 높은 수준임

□ 역외탈세 조력행위를 처벌하자는 주장은 우리나라에서도 지속적으로 제기되고 있으며, 조력자 없이는 역외탈세가 불가능한 역외탈세범의 특성상 방조범에 해당하는 조력자를 정범으로 처벌하도록 하는 법안의 제출 및 시행 주장이 2022년 국정 감사를 통해 제기된 적이 있음

- 초국가적 조세범죄와 관련하여서는 세법·금융·국제금융·국내외 자본시장·외환거래·국제조세제도 등 일반인이 접근하기 어려운 전문적인 지식이 필요하며, “피고인이 조세회피를 위해서 회계법인과 용역계약까지도 체결한 선박왕” 사건에서 보는 바와 같이 실제로 세무·회계 관련 전문가가 개입되는 사건이 빈번하게 발생하고 있음¹²⁰⁾

- 2020년 기준 역외탈세로 인하여 5조 4,600억원이 징수되지 못한 상황임¹²¹⁾

- 외부조력자 처벌에 대한 방안으로 ① 정범에 준해 처벌하는 방안과 ② 방조범에 대한 독립적인 처벌규정을 신설하는 방안 두 가지를 예로 들면서, 정범 처벌방안에 대한 헌법상 비판을 벗어나려면 독립 처벌방안을 대안으로 채택할 수밖에 없으며 역외탈세의 경우 국내의 조세포탈죄와 별도로 공소시효를 더 연장할 필요가 있다고도 언급된 바 있음¹²²⁾

120) 이천현, 「초국가적 조세범죄의 실태 및 형사정책적 대응방안」, 한국형사정책연구원, 2017, p. 130

121) 『시사저널』, 「[2022 국감] '역외탈세 조력자도 정범 처벌 필요...고액채납자 출국금지 강화해야」, 2022. 10. 12., <http://www.sisajournal-e.com/news/articleView.html?idxno=292965>, 검색일자: 2023. 10. 26.

122) 이재호 외(2019), p. 119

Ⅲ. 해외 주요국의 사례

- 해외 주요국의 탈세(조세포탈 포함)행위, 탈세 조력행위, 역외탈세행위 및 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 준부를 위주로 조사함
 - 각국마다 형사적 제재 규정의 내용이 다르며 그 형태가 매우 다양하여 하나의 일관된 비교 항목을 설정하기 어려워, 확인되는 규정을 열거하는 방식을 취함
 - 본 보고서는 역외탈세 ‘조력행위’에 대한 형사적 제재에 주안점을 두고 있으므로 조력행위에 대한 일반 제재 규정 또한 조사 범위에 포함하고, 역외탈세와 관련있는 행위에 대한 일부 행정적 제재(과태료)도 참고적으로 포함함

1. 미국

- 「내국세법」상 ‘탈세행위’에 대한 처벌은 중범죄, 경범죄로 나누어 ‘탈세 조력행위’에 대하여 징역과 벌금을 병과 처분할 수 있는 규정을 두고 있으나 ‘역외탈세’에 대한 직접적인 처벌 규정은 확인되지 않음
 - “「내국세법」 제7201조 조세포탈 혹은 조세포탈 시도(Attempt to evade or defeat tax)”는 고의적으로 탈세를 시도하거나 탈세하는 자는 다른 법상 제재와 함께 ‘중범죄(felony)’로 처벌하여 10만달러(법인의 경우 50만달러) 이하의 벌금 또는 5년 이하의 징역(병과 가능)에 처하고, 소송비용 또한 피고가 부담함
 - “「내국세법」 제7203조 의도적 신고의무 불이행 처벌(Willful failure to file return, supply information, or pay tax)”은 제7201조가 중범죄로 처벌하는 것과 달리 ‘경범죄(misdemeanor)’로 처벌하여 2만 5천달러(법인의 경우 10만 달러) 이하의 벌금 또는 1년 이하의 징역(병과 가능)에 처함

- 제7203조는 반드시 소득세의 납세의무자인 개인에게만 국한되는 것은 아니며 기업에서 법인세 신고를 담당하는 재무담당직원이 법인세 신고서를 제출하지 않았거나, 조세 전문 변호사가 의뢰인으로 하여금 신고의무를 이행하지 않도록 하는 경우에도 기소 대상이 될 수 있음
- “「내국세법」 제7206조 사기 및 허위 진술 처벌(Fraud and false statements)”은 위증 및 사기성이 있는 신고서, 진술서, 청구서 등 기타 문서의 준비 또는 제출을 의도적으로 돕거나 지원, 조달, 상담, 조언하는 경우 처벌함
 - 납세자 또는 세금관련 책임자의 재산을 은폐하거나 재산이나 재정 상태와 관련한 장부, 문서, 기록을 파기, 훼손, 위조, 허위 진술하는 경우 등 유죄판결 시 10만달러(법인의 경우 50만달러) 이하의 벌금 또는 3년 이하의 징역 또는 징역형과 기소 비용을 함께 처분함¹²³⁾
- 납세의무 과소신고 등 허위, 사기성 세금 서류 ‘조력자’에 대한 벌금을 규정하고 있으며, 조세피난처 이용을 기획하고 촉진한 자에 대한 처벌 중 하나로 과태료를 규정하고 있음
 - “「내국세법」 제6700조 악의적인 조세피난처 기획에 대한 규정(Promoting abusive tax shelters, etc.)”은 악성 조세피난처 기획, 조세 회피 수단을 판매 혹은 조직한 자들의 행위를, 연루된 행동에 따라 과징금을 계산하여 부과함
 - ① 거래로 인해 얻은 세금 혜택에 대한 허위 진술 시 해당 행동으로 얻어진 총 수익의 50% ② 총 가치 평가 과대 신고를 제공한 경우, 과징금 1천달러 또는 해당 활동으로 벌어들인 수익의 100% 중 낮은 금액이 부과됨
 - 「내국세법」 제6701조는 납세의무자의 과소신고, 미신고를 방조하는 경우 벌금 1천달러, 법인 납세의무와 관련되는 경우 1만달러의 과태료 대상이며 신고서, 진술서, 청구서 또는 기타 문서의 일부를 준비하거나 제출하는 행위를 보조, 조달, 조언하는 자가 처벌 대상임
 - 제6701조에 따라 처벌받는 자는 제6700조와 중복으로 처벌받지 않으나 다른

123) 미국 「내국세법」(IRC, Internal Revenue Code) 7201조

방조, 탈세 관련 처벌 규정과는 중복처벌이 가능함

- 「은행비밀법」(Bank Secrecy Act)에 따라 미국 시민 등은 매년 은행계좌, 중개계좌, 뮤추얼 펀드 등 금융계좌를 재무부에 보고하고 그 기록을 보관할 의무가 있으며, 이러한 의무를 위반한 경우 형사처벌됨¹²⁴⁾
 - 미국 시민, 거주자, 파트너십, 유한책임회사, 신탁 등은 외국은행 및 금융계좌보고서(FBAR)를 작성하고, 총 금액이 1만달러를 초과하는 경우에는 상시 이를 보고해야 함
 - 신고의무자가 기한 내에 완전하고 정확한 보고서를 제출하지 않은 경우, 금전적 제재(civil penalty) 또는 형사상 제재(criminal penalty)가 가능함¹²⁵⁾
 - 금전적 제재(civil penalty)¹²⁶⁾는 인플레이션을 감안하여 상한금액이 매년 조정됨¹²⁷⁾
 - 고의로 허위 신고한 경우 1만달러 이하의 벌금 또는 5년 이하의 징역형(병과)이 부과되고, 미신고하거나 기록을 보관하지 않은 경우 25만달러 이하의 벌금 또는 5년 이하의 징역형(병과)이 부과되며, 다른 법률을 함께 위반한 경우 50만달러 또는 10년 이하의 징역형으로 가중처벌됨

- 최근 탈세 조력자의 범위를 변호사 등 전문가에 한정하지 않고 역외탈세범의 자금 유통으로 사용될 수 있는 은행 등 일반 기업들의 탈세 조력 행위가 처벌 대상이

124) 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: 2023. 12. 5.

125) IRS, *REPORT OF FOREIGN BANK & FINANCIAL ACCOUNTS (FBAR) REFERENCE GUIDE*, Publication 5569 (Rev. 3-2022), 2022, p. 8

126) 미국법의 금전적 제재(civil penalty)는 사인의 법률상 의무위반을 제재하기 위해 법원 또는 행정기관이 형사절차 외의 절차를 통해 금전을 징수하는 것임. 이는 미국의 특수한 제도로서 정확히 대응하는 우리나라 법의 용어를 찾기 어려워 금전적 제재라고 사용한 문헌의 용어를 사용함(정인영, 「미국 행정법의 금전적 제재(civil penalty)」, 『행정법 연구』, 제69호, 2022, pp. 73~74.)

127) National Archives - Code of Federal Regulations, "§ 1010.821 Penalty adjustment and table," <https://www.ecfr.gov/current/title-31/subtitle-B/chapter-X/part-1010/subpart-H/section-1010.821>, 검색일자: 2023. 12. 5.

되고 있음

- (Credit Suisse 은행의 역외탈세 조력자 사건) 역외탈세 조력자인 크레디트스위스 은행(CS)은 미국 사법당국과의 합의를 어기고 미국인들의 해외 탈세를 지원해 옴
 - 2014년 비밀 역외 계좌를 통해 미국 고객들의 탈세를 도운 혐의를 인정하였으나, 유죄 판결 합의 조건을 위반하며 미국인들의 탈세 조력을 계속해서 이어감¹²⁸⁾
- Credit Suisse 은행은 미국 납세자가 미국 국세청(IRS)으로부터 해외 계좌를 숨길 수 있도록 조력한 행위를 인정하였으며 26억달러를 지불하기로 합의하였고, 이는 형사 조세 사건 중에서 역대 최고 금액임
- 2011년 Credit Suisse 은행 직원 8명이 미국 납세자들과 공모하여 미국 정부를 기만하고 사기 음모한 혐의로 기소됨
 - Credit Suisse 은행 관련 임직원 등 8명(은행 관리자, 은행원, 신탁 회사의 소유주·운영자 등)은 2014년 3월 IRS 상대로 음모하여 미국 납세자들의 계좌 은폐와 역외탈세에 활용된 법인을 관리한 혐의에 대해 유죄를 인정받고 피고인 중 일부가 2014년 8월 각각 최고 징역 5년을 선고받음¹²⁹⁾

2. 일본

- 일본은 조세포탈 행위에 대한 처벌 규정을 두고 있을 뿐, 역외탈세 행위 및 역외탈세 조력행위에 대한 별도의 처벌 규정은 확인되지 않음
- 일반적인 조세포탈 행위 처벌 규정으로서 각 세목별 개별 세법에서 조세포탈 행위 처벌 규정을 두고, 미신고 행위도 조세포탈 행위의 일종으로 규율함

128) 『시사저널』, 「美의회, 크레디트스위스, 매각 직전까지 미국인들 탈세 도와, 2023. 3. 30., <https://www.sisajournal.com/news/articleView.html?idxno=260044>, 검색일자: 2023. 11. 13.

129) IRS, “Credit Suisse Pleads Guilty to Conspiracy to Aid and Assist U.S. Taxpayers in Filing False Returns,” 2014. 5. 19., <https://www.justice.gov/opa/pr/credit-suisse-pleads-guilty-conspiracy-aid-and-assist-us-taxpayers-filing-false-returns>, 검색일자: 2023. 11. 23.

- 탈세조력행위 또는 역외탈세 조력행위 자체에 대한 처벌규정은 확인되지 않으나, 일정한 경우 조력자를 공모공동정범으로 규율하려는 논의가 있음
- 일본 「소득세법」 및 「법인세법」은 조세포탈행위를 처벌하고 있으며, 그 외의 신고서 등을 제출하지 않아 소득세, 법인세를 면한 경우에 처벌하고, 정당한 사유없이 위 조세포탈 행위 대상의 신고서를 제출하지 않은 경우에 처벌함
 - 거짓이나 기타 부정한 행위로 확정소득 신고 등에 규정된 소득세·법인세의 금액 등에 대해 소득세·법인세¹³⁰⁾를 면제받거나 환급받은 자는 10년 이하의 징역 또는 1천만원 이하의 벌금에 처하거나 이를 병과함¹³¹⁾
 - 법인세의 경우 법인의 대표자, 대리인, 사용인, 그 밖의 종업원으로서 그 위반 행위를 한 자를 의미함
 - 위 조항에 규정한 것 외에 신고서 등을¹³²⁾ 제출하지 아니함으로써 소득세·법인세의 금액을 면제받은 자는 5년 이하의 징역 또는 500만원 이하의 벌금에 처하거나 이를 병과함¹³³⁾
 - 정당한 사유 없이 확정소득신고 등의 신고서¹³⁴⁾를 그 제출기한까지 제출하지 않은 자는 1년 이하의 징역 또는 50만원 이하의 벌금에 처하며, 다만 정상을 참작하여 그 형을 면제할 수 있음¹³⁵⁾
- 「상속세법」 및 「소비세법」의 경우에도 조세를 포탈한 경우 형사처벌함
 - 「상속세법」의 경우 거짓이나 그 밖의 부정한 방법에 의해 상속세 또는 증여세를 면한 자는 10년 이하의 징역 또는 8천만원 이하의 벌금에 처하거나 병과

130) 소득세의 경우 제120조 제1항 제3호(확정소득의 신고) 등에 규정된 소득세액을 의미하고, 법인세의 경우 제74조 제1항 제2호(확정신고)에 규정된 법인세액(제68조(소득세액의 공제) 또는 제69조(외국 납부세액의 공제)의 규정에 따라 공제받아야 할 금액이 있는 경우 등을 의미함

131) 일본 「소득세법」(所得稅法) 제238조 제1항 및 「법인세법」(法人稅法) 제159조 제1항

132) 소득세의 경우 제122조 제1항, 제125조 제1항(연도 중간에 사망한 경우의 확정신고) 등의 신고서, 법인세의 경우 제74조 제1항 등의 신고서 등을 의미함

133) 일본 「소득세법」(所得稅法) 제238조 제3항 및 일본 「법인세법」(法人稅法) 제159조 제3항

134) 제120조 제1항(확정소득신고), 제125조 제1항(연도 도중에 사망한 경우의 확정신고), 제127조 제1항(연도 도중에 출국하는 경우의 확정신고)등의 신고서를 의미함

135) 일본 「소득세법」(所得稅法) 제241조 및 일본 「법인세법」(法人稅法) 제160조

함¹³⁶⁾

- 「소비세법」은 거짓이나 그 밖의 부정한 방법으로 소비세를 면제받은 등의 경우 10년 이하의 징역 또는 1천만엔 이하의 벌금에 처하거나 이를 병과하고, 미수범 처벌 규정을 두고 있음¹³⁷⁾
 - 그 외에 신고서를 제출하지 않고 소비세를 면탈한 자는 5년 이하의 징역 또는 500만엔 이하의 벌금에 처하거나 이를 병과함
 - 신고서의 각 사항을 거짓으로 기재하여 제출한 자, 신고서를 제출기한까지 제출하지 아니하거나 거짓의 신고서를 제출한 자, 신고서를 제출하지 아니하거나 거짓의 신고서를 제출한 자 또는 전자적 기록을 제공한 자는 1년 이하의 징역 또는 50만엔 이하의 벌금에 처함¹³⁸⁾

- 탈세 조력행위 그 자체에 대한 별도의 처벌 규정은 확인되지 않음¹³⁹⁾
 - 일본 「소득세법」 제234조 및 「법인세법」 제163조를 탈세조력행위 처벌의 근거 규정으로 제시하는 문헌도 있으나,¹⁴⁰⁾ 이 규정은 조력자를 처벌하는 규정이 아니라 위반행위를 한 행위자 외에 그 행위자의 법인 또는 본인을 처벌하는 양벌 규정으로 확인됨¹⁴¹⁾
 - 이러한 양벌규정은 우리나라 「조세범 처벌법」 제18조에도 규정되어 있음
 - 이는 조세법 특유의 규정이 아니라 형사법적으로 직접 실행행위를 한 행위자 외에 행위자에 대한 감독책임이 있는 법인 및 본인에 대한 처벌 규정임

136) 일본 「상속세법」(相續稅法) 제68조

137) 일본 「소비세법」(消費稅法) 제64조 제1항 및 제2항

138) 일본 「소비세법」(消費稅法) 제65조

139) 이재호 외(2019), pp. 86~87

140) 정훈 외, 「역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안에 대한 연구」, 한국조세재정연구원, 2022, p. 54

141) 일본 「소득세법」(所得稅法) 제243조 제1항은 “법인의 대표자 또는 법인·사람의 대리인, 사용인 기타 종업원이 그 법인 또는 사람의 업무 또는 재산에 관하여 제238조부터 전조까지의 위반행위를 한 경우에는 그 행위자를 처벌할 뿐만 아니라 그 법인 또는 사람에 대하여 해당 각 조의 벌금형을 선고할 수 있다”고 규정함

- 일본은 탈세행위에 대해 공동정범의 일반론으로 규율하는 것으로 보이며, 나아가 세리사의 경우 ‘공모공동정범’에 해당한다는 논의가 있는 것으로 확인됨
 - 세리사가 아닌 회사의 근로자에 대하여 탈세의 공동정범을 인정한 판례가 있음¹⁴²⁾
 - 회사의 근로자는 납세자가 암묵적으로 의사연락을 하고 허위부정신고를 하게 된 것이므로 방조범에 그치는 것이 아니라 공동정범에 해당하는 것이라고 함
 - 세리사의 조세포탈 행위에 대해 ‘공모공동정범’에 해당한다는 논의가 있음¹⁴³⁾
 - 세리사는 세무전문가로서 전형적인 세무 조력자에 해당하는데, 사전에 탈세를 모의한 것은 탈세의 실행행위로 보기 어려우므로 공동정범의 요건이 충족되지 않아 공동정범이 성립되기 어려움
 - 일본의 일부 판례는 범행에 대한 적극성, 동기, 인적관계, 의사소통 행위, 공모자의 수행 역할의 중요성, 범행 결과의 관련성 등을 요건으로 하여 세리사를 공모공동정범으로 인정하였음
 - 이와는 별개로 세리사는 「세리사법」에 의하여 처벌받을 수 있고, 양벌규정에 의해 세리사가 속한 세무법인도 처벌될 수 있음
- 한편 국외 송금 등에 관한 서류를 미신고 또는 허위신고하는 경우 형사처벌함¹⁴⁴⁾
 - 국외 송금 등에 관한 고지서 신고와 관련한 서류를 미신고 또는 허위신고하는 경우를 말함¹⁴⁵⁾
 - 국외 송금 등에 관한 고지서를 국외 송금 등을 할 때 금융기관의 영업소 등의 장에게 제출하지 않거나 해당 고지서에 거짓으로 기재하여 금융기관의 영업소 등의 장에게 제출한 경우
 - 국외 송금 등에 관한 고지서를 국외증권이체 등의 의뢰를 할 때 금융상품거래업자 등의 영업소 등의 장에게 제출하지 않거나 해당 고지서에 거짓으로 기재

142) 이재호 외(2019), pp. 88~89

143) 이재호 외(2019), pp. 87~88

144) 일본 「내국세의 적정한 과세의 확보를 도모하기 위한 국외 송금 등에 관한 조서의 제출 등에 관한 법률」(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) 제9조

145) 과소신고한 경우에는 행정적 제재로서 가산세를 부과함

- 하여 금융상품거래업자 등의 영업소 등의 장에게 제출한 경우
- 국외 송금 등 조서 또는 국외증권이관 등 조서를 제출기한까지 세무서장에게 제출하지 아니하거나 국외 송금 등 조서 또는 국외증권이관 등 조서에 허위의 기재 또는 기록을 하여 세무서장에게 제출한 경우
- 해당 직원의 질문에 대하여 답변하지 아니하거나 거짓으로 답변하거나 그 규정에 의한 검사를 거부·방해 또는 기피한 경우
- 물건의 제시 또는 제출 요구에 대해, 정당한 사유 없이 응하지 아니하거나 거짓으로 기재 또는 기록한 장부서류 그 밖의 물건(사본 포함)을 제시하거나 제출하지 않은 경우
- 위반행위를 한 자는 1년 이하의 징역 또는 50만엔 이하의 벌금에 처함
- 「국세징수법」은 체납처분의 집행을 면할 목적으로 재산의 은폐 등을 한 경우, 3년 이하의 징역 또는 250만엔 이하의 벌금에 처하거나 병과함¹⁴⁶⁾
- 납세자가 체납처분의 집행을 면할 목적으로 그 재산을 은폐하거나, 손괴하거나, 국가에 불이익한 처분을 하거나 또는 그 재산에 관한 부담을 허위로 증가시키는 행위를 한 경우에 처벌함
- 납세자의 재산을 점유하는 제3자가 납세자로 하여금 체납처분의 집행을 면하게 할 목적으로 위 행위를 한 경우 및 그 사정을 알고 납세자 또는 그 재산을 점유하는 제3자의 상대방이 된 자는 2년 이하의 징역 또는 150만엔 이하의 벌금에 처하거나 이를 병과함

3. 영국

- 영국은 조세포탈 행위에 대해 형사처벌하고 있으며, 역외탈세 행위와 관련하여 역외소득 등의 신고와 관련한 위반행위 및 타인의 조세회피 행위에 관여한 자에 대하여도 형사처벌함

146) 일본 「국세징수법」(國稅徵收法) 제187조 제1항

- 조세포탈 행위에 대해 형사처벌하고,¹⁴⁷⁾ 고의로 부당한 공제를 받은 경우에도 형사처벌함¹⁴⁸⁾
 - 영국은 조세포탈과 관련한 다양한 유형을 성문법 및 관습법에서 광범위하게 규정함
 - 개별적인 조세 관련 범죄 중 고의를 요구하는 일종의 조세포탈죄 및 주관적 구성요건요소를 요구하지 않는 엄격책임범죄(strict liability offences)로 구분할 수 있음¹⁴⁹⁾
 - 역외소득 신고와 관련한 행위를 처벌할 뿐만 아니라, 타인의 조세회피에 참여한 자에 대한 처벌 규정을 두어 조력자에 대한 처벌규정이 별도로 존재함
- 역외소득, 자산 및 활동에 대한 탈세행위와 관련하여, 소득세 등이 부과될 수 있음을 통지하지 않거나, 미신고 또는 부정확한 신고를 하는 경우 형사처벌함¹⁵⁰⁾
- 역외소득, 자산 및 활동에 대해 소득세·자본이득세의 전부 또는 일부가 부과될 수 있는 경우 및 그 과세연도의 총 세액이 기준금액을 초과하는 납세자에 대한 형사처벌이 가능함
 - 납세자가 합리적인 이유가 있다는 것을 입증한 경우에는 처벌되지 않음
 - 기준금액은 재무부가 2만 5천파운드 이상의 범위에서 정해야 함
 - 소득세 또는 자본이득세가 부과될 수 있음을 통지하지 않거나, 신고서를 제출하지 않거나, 부정확한 신고를 한 경우에는 6개월 이하의 징역형 및 벌금형에 처하거나 병과할 수 있음
- 타인의 소득세 관련 조세포탈 행위에 참여한 자에 대한 형사처벌을 명문으로 규정함
- 자신 또는 타인의 소득세 포탈행위(fraudulent evasion)에 고의로 참여한 자는 형사처벌함¹⁵¹⁾

147) 영국 「조세관리법」(Taxes Management Act 1970) 106A

148) 영국 「세액공제법」(Tax Credits Act 2002) 35

149) 임재혁, 「조세범죄 성립요건의 비교법적 고찰」, 『조세법연구』, 제29권 제1호, 2022, pp. 474~475

150) 영국 「조세관리법」(Taxes Management Act 1970) 106B~106H

151) 영국 「조세관리법」(Taxes Management Act 1970) 106A

- 약식명령과 정식재판을 구분하여 형을 정함
 - 약식명령(summary conviction)의 경우, 12개월 이하의 징역형 또는 명목 최대한도 이하의 벌금형에 처하거나 이를 병과함
 - 정식재판(conviction on indictment)의 경우, 7년 이하의 징역형 또는 명목 최대한도 이하의 벌금형에 처하거나 이를 병과함

- 타인의 부가가치세 포탈행위에 관여한 자에 대한 형사처벌을 「부가가치세법」에도 규정하고 있으며, 마찬가지로 약식명령과 정식재판으로 구분하여 형을 부과함¹⁵²⁾
 - 부가가치세 포탈행위에 고의로 관여하는 경우 형사처벌됨¹⁵³⁾
 - 포탈행위는 매입세액 공제를 허위로 청구하거나, 산출세액을 과소신고하거나, 환급 또는 환급을 허위로 청구하는 경우를 의미함
 - 누구든지 속일 의도로 허위 문서를 작성, 제공, 전송 또는 사용하는 경우에도 형사처벌되며, 허위임을 알면서 허위의 진술을 하거나 무분별하게 허위의 진술을 하는 경우에도 마찬가지임¹⁵⁴⁾

- 「금융처벌법」(Criminal Finances Act 2017)은 기업과 관련된 자가 탈세조력행위를 한 경우 그 관련기업을 벌금형에 처하는 형사처벌 규정을 도입하여, 양벌규정을 전면 규정한 것으로 해석할 수 있음¹⁵⁵⁾
 - 관련기업(B)과 연관된 자가 그 연관된 자격으로 영국탈세조력죄(UK tax evasion facilitation offence)를 저지른 경우 B가 영국탈세죄(UK tax evasion offences)를 저지른 것으로 봄
 - B가 합리적인 예방절차(prevention procedures)를 갖추고 있었거나, 그러한 예방절차를 마련할 것을 기대하는 것이 합리적이지 않다는 사실을 입증하는 경우에는 예외로 함

152) Branislav Hock, *Policing Fiscal Corruption: Tax Crime and Legally Corrupt, Institutions in the United Kingdom*, 85 LAW & CONTEMP. PROBS. 159, 2022, p. 165

153) 영국 「부가가치세법」(Value Added Tax Act 194) 72 (1)

154) 영국 「부가가치세법」(Value Added Tax Act 194) 72 (3)

155) 영국 「금융처벌법」(Criminal Finances Act 2017) 45

- 영국탈세 행위는 공공 수입을 속이는 범죄, 또는 영국 일부 지역의 법률에 따라 고의로 세금 탈루에 관여하거나 탈루를 목적으로 조치를 취하는 것으로 구성된 행위를 의미함
 - 영국탈세 조력행위는 타인의 부정한 조세포탈에 고의로 관여하거나 이를 목적으로 조치를 취하는 행위, 영국탈세죄를 방조, 교사, 상담 또는 알선하거나, 조세포탈에 고의로 관여하거나 이를 목적으로 조치를 취한 행위를 의미함
 - 타인의 조세포탈을 목적으로 수행한 행위는 그 타인이 해당 행위로 인해 영국탈세조력죄가 성립하지 않으면 영국탈세 조력행위로 보지 않음
- 「금융처벌법」(Criminal Finances Act 2017)은 기업과 관련된 자가 역외탈세 조력행위를 한 경우 그 관련기업을 역외탈세와 관련한 벌금형에 처하는 형사처벌 규정을 도입하였으며, 이는 양벌규정을 도입한 것으로 보임¹⁵⁶⁾
- 관련기업(B)과 연관된 자가 역외탈세 조력행위를 한 경우 B가 역외탈세죄를 저지른 것으로 봄
 - B가 영국 일부 지역의 법률에 따라 설립된 법인 또는 파트너십이고, B가 영국에서 사업 또는 사업의 일부를 수행하며, 역외탈세 조력행위의 일부를 구성하는 행위가 영국에서 발생한 경우에 그러함
 - B가 합리적인 예방절차(prevention procedures)를 갖추고 있었거나, 그러한 예방절차를 마련할 것을 기대하는 것이 합리적이지 않다는 사실을 입증하는 경우에는 예외로 함
 - 역외탈세 행위는 외국의 법률을 위반한 행위로, 그 국가의 법에 따라 부과되는 조세 관련 의무 위반과 연관되며, 영국 내 어느 지역의 법원에서 조세포탈에 고의로 관여하거나 이를 목적으로 조치를 취한 것으로 간주되는 경우를 의미함
 - 역외탈세 조력행위는 외국의 법률을 위반한 행위로, 타인이 그 법률에 따라 역외조세포탈 행위를 한 것과 연관되며, 역외탈세 행위가 영국탈세 행위인 경우 영국탈세 조력행위에 해당할 수 있는 경우를 의미함

156) 영국 「금융처벌법」(Criminal Finances Act 2017) 46

- 조세회피 전략수립자(scheme promoter)에 대하여 ‘조세회피전략공개제도’(DOTAS: Disclosure of Tax Avoidance Schemes)를 규정함¹⁵⁷⁾
 - 조세전략(tax arrangement)¹⁵⁸⁾이 법인세, 소득세, 자본이득세, 국민보험기여금 등과 관련된 경우에는 관련 정보를 국세청(HMRC)이 해당 내용을 이미 알고 있는지 여부를 불문하고 공개해야 함
 - 전략수립자가 잠재고객에게 마케팅하기 위한 조치를 취한 때, 고객에게 특정 해결책 또는 시스템을 통해 그 전략을 구현할 수 있게 된 때, 그 전략의 일부를 구성하는 거래에 고객이 참여한 때로부터 5일 내에 공개의무가 있음
 - 일반적으로 조세회피 전략수립자에게 공개의무가 있으나 예외적으로 특별 규정이 적용되는 경우도 있음
 - 영국에 기반하지 않은 전략수립자가 공개하지 않은 경우에는 전략수립자의 고객에게 공개의무가 있음
 - 조세회피 전략수립자가 변호사이며 변호사의 비밀유지의무로 인하여 정보의 전부 또는 일부를 국세청(HMRC)에 제공하는 것이 금지되어 있는 경우에는 고객에게 공개의무가 있음
 - 전략수립자가 없는 경우(기업 또는 회사그룹 내의 내부에서 전략이 고안된 경우)에는 전략이용자에게 공개의무가 있음
 - 정당한 이유 없이 공개의무를 이행하지 않은 경우 과태료를 부과함
 - 조세전략을 공개하지 않은 경우(disclosure penalty), DOTAS를 준수하지 않는 모든 경우(information penalty), 전략이용자가 공개하지 않은 경우(user penalty)로 분류됨
- 또한 조세약정(tax arrangement) 남용 행위의 조력자(enabler)에 대한 행정적 제재(과태료)¹⁵⁹⁾ 규정을 두고 있음¹⁶⁰⁾

157) GOV.UK, “Disclosure of tax avoidance schemes: guidance,” <https://www.gov.uk/government/publications/disclosure-of-tax-avoidance-schemes-guidance/disclosure-of-tax-avoidance-schemes#penalties>, 검색일자: 2023. 12. 6.

158) 이를 ‘조세상품’으로 번역하기도 함

159) 후술하듯 과세관청이 자문단의 의견을 고려하여 일정한 금액을 부과할 수 있다고 설명하고 있고, 기

- 조력자는 납세자가 조세약정을 사용하도록 조력한 자를 의미하고, 구체적으로는 그러한 약정의 설계자, 관리자, 마케팅 담당자, 조력 참여자, 재무 조력자를 의미하며 단순 근로자는 제외됨¹⁶¹⁾
- 조세약정은 모든 상황을 고려할 때 조세혜택을 얻고자 하는 것이 주된 목적 또는 주된 목적 중 하나라고 보는 것이 합리적인 경우를 말하고, 조세약정에는 법적 강제 가부와 관계없이 모든 합의, 이해, 계획, 거래 또는 일련의 거래가 포함됨
 - 조세약정 남용은 합리적인 조치라고 볼 수 없는 경우를 말하며, 남용이라고 보기 위해서는 그 결과가 관련 세법 규정에 일치하는지, 그 결과를 달성하기 위한 수단에 하나 이상의 인위적이거나 비정상적인 절차가 포함되었는지, 조세약정이 관련 세법규정의 결함을 악용하는 것인지를 고려하여 판단함
- 위와 같이 납세자가 조세회피 조세약정을 체결하고 이후 그 약정이 무효화되는 경우, 조세회피 조력자에 해당하는 자에 대해 과태료를 부과함¹⁶²⁾
- 약정이 무효화되는 경우는 조세혜택이 의도된 바와 달리 상쇄되고 이러한 상쇄가 최종적인 경우를 의미함
 - 조세혜택은 조세 경감, 환급, 조세 부과 처분·납부 책임의 회피 또는 감소, 부과처분의 회피, 납부 기한 연장 등을 의미함
 - 약정이 무효화되는 예로는 과세관청이 납세자의 세무상 지위를 조정하거나 납세자가 스스로 조정하거나 과세관청이 납세자와 세무상 지위 조정을 위한 합의를 하거나 법원이 그러한 조정을 한 때가 있음

소 절차 등을 규정하고 있지 않으므로 벌금이 아니라 과태료에 해당하는 것으로 보임

160) legislation.gov.uk, "Finance (No. 2) Act 2017," <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2017/32/schedule/16>, 검색일자: 2023. 11. 3.

161) GOV.UK, "Compliance checks: penalties for enablers of defeated tax avoidance — CC/F S43," 2023. 3. 16., <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: 2023. 11. 3.

162) GOV.UK, "Identify tax avoidance enabler penalties and when to appeal," <https://www.gov.uk/guidance/tax-avoidance-penalties-appeals-and-publishing-details-of-enablers>, 검색일자: 2023. 11. 23.

- 과태료는 과세관청 담당자가 해당 약정과 관련한 일반남용방지규정(General Anti-Abuse Rule, GAAR) 자문단의 의견을 고려하여 과태료 부과처분을 한 경우에만 부과 가능함
 - 과태료 금액은 조력자가 받았거나 받을 수 있는 모든 관련 대가의 총액 또는 가치로서, 조력자가 부담한 비용은 공제되지 않으며 과태료 처분 후 30일 내에 납부해야 함
 - 대가는 별도로 정의되어 있지 않으며 통상적인 의미의 대가로서, 수수료, 커미션, 성과급 또는 조력자가 받았거나 받을 수 있는 기타 가치 있는 모든 것을 의미하고, 향후 지급하기로 합의한 경우의 금액도 포함됨
 - 예를 들어 A가 조력한 조세약정이 무효가 되고 조세회피라고 밝혀진 경우, A가 약정의 사용자로부터 25만파운드의 수수료를 받고 전문가에게 약정 설계 자문료로 10만파운드를 지불했다면, A의 과태료는 25만파운드, 전문가의 과태료는 10만파운드임
 - 일정한 기준을 넘는 경우에 국세청은 이러한 조력자의 성명, 사업 성격, 과태료 등 식별 가능한 정보를 일반에 공개할 수 있음
- 영국은 자금세탁 및 탈세와 관련한 조력자들을 대상으로 하는 주요 정책을 펼침
- 경제범죄 계획의 일부로서 자금세탁의 주요 조력자를 대상으로 하는 정책을 펼치고자 함¹⁶³⁾
 - 과세관청 내 조세포탈부를 통해 탈세 조력자들만을 대상으로 하는 대응 정책을 펼치고 있음¹⁶⁴⁾
 - 탈세 조력을 위한 자들로 일반적인 회계사, 변호사, 금융기관 외에도 해외법인 설립, 자산의 은닉 및 이전, 실소유권 은닉, 인위적 계약, 소프트웨어 제공 등 다양한 방식으로 조력이 이루어지고 있다는 점에 착안하여 프로그램을 시작함

163) GOV.UK, “Economic Crime Plan, 2019 to 2022, accessible version,” <https://www.gov.uk/government/publications/economic-crime-plan-2019-to-2022/economic-crime-plan-2019-to-2022-accessible-version>, 검색일자: 2023. 12. 7.

164) Tax Journal, “HMRC’s response to the rise of the enabler,” 2021. 3. 26., <https://www.taxjournal.com/articles/-hmrc-s-response-to-the-rise-of-the-enabler-44236>, 검색일자: 2023. 12. 7.

4. 독일

- 독일은 조세포탈 행위에 대하여 타인으로 하여금 부당한 조세상의 이익을 얻게 한 자 즉, 조력행위자에 대한 별도의 처벌 규정이 있으며, 역외탈세 및 그 조력행위에 대한 처벌 규정은 확인되지 않음
- 독일은 조세법 처벌과 관련하여 「국세기본법」(Abgabenordnung)에서 통합하여 규정함¹⁶⁵⁾
 - 조세범칙 행위는 조세법에 의해 처벌이 가능한 행위, 수입금지, 인지의 위조 및 예비 행위 등이며, 조세범상 형사규정에 달리 정하지 않는 한 형법에 관한 일반 법률을 적용함¹⁶⁶⁾
- 조세범죄와 관련하여 자진신고하는 경우에 면책 규정을 두고 있음
- 「국세기본법」은 조세포탈(Steuerhinterziehung)의 경우 일정한 행위를 하여 세액을 감소시키거나 자기 또는 타인으로 하여금 부당한 조세상의 이익을 얻게 한 자와 그 미수범을 처벌하며, 중대한 경우에는 가중처벌함
- 일정한 행위를 하여 조세액을 감소시키거나 자기 또는 타인으로 하여금 부당한 조세상의 이익을 얻게 한 자에 대하여 5년 이하의 징역 또는 벌금에 처함¹⁶⁷⁾
 - 세무관청 또는 기타 관청에 대해 과세상 중요한 사실에 관하여 부정확하거나 불완전한 진술을 한 경우, 의무에 반하여 과세상 중요한 사실을 세무관청에 알리지 않은 경우, 의무에 반하여 또는 수입인지 또는 수입증지를 사용하지 않은 경우임
 - 공소시효는 일반적인 경우 5년, 중대한 조세포탈의 경우는 15년이며, 형사처벌되는 행위자는 개인으로 한정되며 기업은 해당하지 않음¹⁶⁸⁾

165) 임재혁, 「조세범죄 성립요건의 비교법적 고찰」, 『조세법연구』, 제29권 제1호, 2022, p. 487

166) 독일 「국세기본법」(Abgabenordnung) §369

167) 독일 「국세기본법」(Abgabenordnung) §370

168) Baker McKenzie, “Global Guide to Criminalization of Tax Offences - Germany,” <https://resourcehub.bakermckenzie.com/en/resources/tax-dispute-resolution---criminal-proceedings/emea/germany/topics/international-guide-on-criminalization-of-tax-offenses>, 검색일자: 2023.

- 특히 위법성이 중대한 행위의 경우에는 6월 이상 10년 이하의 징역으로 가중처벌함¹⁶⁹⁾
 - 고의로 현저히 조세를 면탈하거나 부당한 조세상의 이익을 얻은 경우
 - 공무원의 권한 또는 지위를 남용한 경우
 - 권한 또는 지위를 남용하여 공무원의 원조를 이용하는 경우
 - 변조 또는 위조된 문서를 사용하여 반복적으로 조세를 포탈하거나 부당한 조세상의 이익을 얻은 경우

- 조세범죄에 대한 잘못된 정보를 완전히 수정하거나 불완전한 정보를 완성하거나 과세관청에 누락된 정보를 제공한 사람은 처벌되지 않음
 - 대상 정보는 모든 조세범죄에 대해 제공되어야 하며, 적어도 과거 10년의 정보를 제공해야 함¹⁷⁰⁾
 - 다만 이미 조사 또는 형사절차가 개시되거나, 부당하게 얻은 혜택이 일정 금액을 초과하는 경우에는 면책되지 않음¹⁷¹⁾
 - 범죄에 연루된 자 또는 그 대리인에게 형사상 절차 개시가 통지되거나, 과세관청의 공무원이 세무조사를 개시하거나, 조세범죄 조사가 개시된 경우 등에는 면책되지 않음
 - 감면된 세액, 자신 또는 타인을 위해 부당하게 얻은 혜택 금액이 하나의 행위당 2만 5천유로를 초과하는 경우에는 면책되지 않음

- 한편 「조세회피 및 불공정 조세 경쟁에 대한 방어에 관한 법률」(Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb)은 비협력 조세 관할권 또는 지역을 지정하고, 금융계좌 정보 자동 교환 등에 대해 다루고 있음¹⁷²⁾

12. 28.

169) 독일 「국세기본법」(Abgabenordnung) §370

170) 독일 「국세기본법」(Abgabenordnung) §371

171) 독일 「국세기본법」(Abgabenordnung) §371

172) Bundesministerium der Finanzen, “Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb,” <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/>

- 이 법률은 EU의 비협력 관할권 또는 지역의 목록을 반영한 것으로서, 비협력 관할권 또는 지역으로 지정된 영역에 적용되는 조치를 다룸
 - 비협력 관할권 또는 지역에 대한 구체적인 조치로는 사업비용을 공제하지 않거나, 원천징수를 강화하는 등의 조치가 있음
- 독일은 2020년에 배당 탈세 사례 중 ‘cum-ex’ 사례와 관련하여 형사처벌하였음
- 법원은 두 명의 주식 중개인에게 징역형과 자산 몰수를 선고하고, 민간 은행에 거래에 가담한 혐의로 1억 7,600만유로 이상의 벌금형을 선고함¹⁷³⁾
 - 법원은 이 사건에 사용된 ‘cum-ex’ 수법이 형사처벌되는 조세포탈에 해당한다고 판단하였고, 이 사안의 단기 주식 거래는 부당한 환급을 청구하고자 하는 것 외에는 명확한 경제적 의미가 없다고 함
 - 독일은 이 사건으로 인하여 의회 내에 특별조사위원회를 설치하였고 위원회의 최종 보고에 따르면 ‘cum-ex’ 전략은 형사처벌될 가능성이 높으며, 일부 특정한 관할국의 경우에는 ‘cum-ex’ 전략이 나타나는 경향이 있다고 함¹⁷⁴⁾
 - ‘cum-ex’ 전략이 나타나는 경향이 있는 경우는 외국 주주가 보유한 국내 회사의 주식에 대해 배당소득세의 환급을 청구하는 것이 허용되고, 거래에 관련된 모든 당사자가 개별적인 환급 청구가 가능할 수 있도록 배당소득세의 원천징수 증명서의 요청이 허용되어 있는 경우를 말함
- 독일은 2021년에 파나마 페이퍼(Panama Paper)와 관련하여 역외에 소재한 로펌의 스위스 변호사에게 국제 체포영장을 발부하였음¹⁷⁵⁾
- 파나마 페이퍼 관련 조사에서 밝혀진 바에 따라 위 변호사는 다수의 역외탈세

Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2023-05-11-steueroasen-abwehrgesetz.html, 검색일자: 2023. 12. 28.

173) OECD, *Dividend Tax Fraud: Raising Awareness of Dividend Stripping Schemes*, 2023, p. 11

174) OECD, *Dividend Tax Fraud: Raising Awareness of Dividend Stripping Schemes*, 2023, pp. 11~12

175) *International Consortium of Investigative Journalists*, “Germany seeks arrest of senior Panama Papers lawyer,” 2021. 11. 11., <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/germany-seeks-arrest-of-senior-panama-papers-lawyer/>, 검색일자: 2023. 12. 28.

사건에 관여한 것으로 알려짐

- 파나마 페이퍼는 2016년 파나마의 최대 로펌인 “모색 폰세카(Mossack Fonseca)”라는 로펌에서 유출된 문서로, 전 세계 1,100만건 이상의 조세피난처 및 페이퍼컴퍼니 관련 기록임

5. 프랑스

- 프랑스는 조세포탈 행위에 대한 처벌 규정을 두고 가중 처벌되는 유형 중에 하나로 역외 조세포탈 행위를 두는 형식을 취함
 - 최근 일부 역외탈세 조력행위에 대한 처벌 규정을 신설함
- 프랑스 「조세일반법」(Code général des impôts)은 조세포탈 행위에 대해 처벌하고 역외 조세포탈 행위를 가중처벌함
 - 조세포탈 행위는 기한 내에 고의로 신고를 하지 않거나, 과세대상 금액의 일부를 고의로 은닉하거나, 채무 변제 불능 상태에 이르거나, 세금 징수를 다른 방식으로 방해하거나, 기타 다른 부정한 방법으로 본 조문에 언급된 세금의 전부 또는 일부를 부정하게 회피하거나 회피하려고 시도한 것을 의미함¹⁷⁶⁾
 - 위와 같은 행위를 한 자는 가산세에 더해 5년 이하의 징역형에 처하거나 50만유로 이하의 벌금형에 처할 수 있고 벌금형의 상한은 그 위반으로 인한 수익의 두 배까지 증액될 수 있음¹⁷⁷⁾
 - 역외 조세포탈 행위에 대한 처벌 규정으로,¹⁷⁸⁾ 위 행위로 인한 범죄 수익금이 조직범죄의 일원으로 범죄에 사용되거나 다음 행위를 통해 이를 수행 또는 조장하는 경우, 7년의 징역형과 300만유로의 벌금형에 처할 수 있고 벌금형의 상한은 범죄 수익의 두 배까지 증액될 수 있음¹⁷⁹⁾

176) 프랑스 「조세일반법」(Code général des impôts) Article. 1741

177) 이 조항에 언급된 범죄 중 하나의 정범 또는 공범이 행정 또는 사법 당국에 통보하여 다른 정범 또는 공범을 식별할 수 있게 한 경우 구금형의 기간은 절반으로 감경됨

178) 프랑스 「조세일반법」(Code général des impôts) Article. 1741

- 역외 설립기관을 통해 계좌를 개설하거나 계약을 체결한 경우
- 역외 자연인·법인 또는 이에 준하는 단체·신탁·기관이 개입하는 경우
- 「형법」(Code Pénal) 제441-1조에 정의된 허위 신원·허위 문서의 사용 또는 기타 위조 행위를 한 경우
- 역외에 가공·허위 세무상 거주지를 설정한 경우
- 가공·허위 행위 또는 가공·허위 단체가 개입한 경우

□ 프랑스의 2024년도 예산안에 따르면 역외탈세 조력행위 자체가 독립적인 형사처벌 대상이 되도록 역외 탈세수단을 제공하는 자 또는 기업에 대한 처벌 규정을 도입함

○ 기존 범상 탈세전략 또는 구조 등을 제공하는 자 또는 기업은 그 고객 즉, 납세 의무자가 조세포탈죄에 해당하는 경우에 그 사건에 따라서만 처벌될 수 있었음¹⁸⁰⁾

○ 역외탈세를 조장하는 수단을 제공하는 자 또는 기업은 3년 이하의 징역형 및 25만유로 이하의 벌금형에 처하고, 이러한 수단을 온라인으로 제공한 경우 5년 이하의 징역형 및 50만유로 이하의 벌금형에 처함¹⁸¹⁾

- 역외탈세를 조장하는 수단으로는 예를 들어 은행 계좌, 외국 법인과와의 계약, 역외 자연인·법인의 개입, 가공의 또는 인위적인 역외 납세 거주지 제공을 말함

□ 역외탈세 조력행위 처벌 사례로 프랑스의 'UBS 사건'은 2010년경 UBS를 통해 상당수의 프랑스 납세자가 자신의 자산을 해외로 이전하여 고의로 과세 신고를 누락한 사안으로 UBS의 행위는 역외 조세포탈 조력행위에 해당함¹⁸²⁾

○ UBS의 경영진 및 영업사원 등이 납세자의 조세포탈 행위를 조력하였으며, 특히

179) 단 은닉의 경우 이 조항은 과세 금액의 10분의 1 또는 153유로를 초과하는 경우에만 적용되고, 이 조항의 규정에 따라 유죄 판결을 받은 사람은 형법 제131-26조 및 제131-26-1조에 명시된 절차에 따라 시민권, 민사권 및 가족권을 박탈당할 수 있음

180) EY, "French Parliament approves Finance Bill for 2024, including OECD Pillar Two rules," 2023. 12. 22., <https://globaltaxnews.ey.com/news/2023-2126-french-parliament-approves-finance-bill-for-2024-including-oecd-pillar-two-rules>, 검색일자: 2023. 12. 26.

181) 한국조세재정연구원, 「주요국의 조세동향(23-10호)」, 2023, p. 10

182) 이재호 외(2019), pp. 45~55

- ‘우유 수첩’이라는 조작 도구를 활용하여 국경 간 거래를 관리함
- 역외로 납세자들의 자금을 이체하고, 비밀유지 서비스와 미신고 재산이 과세관청에 발각되지 않도록 하는 서비스를 제공하였으며, 번호계좌(가명 사용), 세금 신고양식의 미발행 등의 행위를 행함
 - 스위스 UBS는 이러한 행위에 대한 조력행위를 한 것으로 인정됨
- 프랑스 UBS는 「화폐금융법」(Code Monétaire et Financier) 위반으로 고발되어 징계 절차에서 1천만유로를 납부하게 되었으며,¹⁸³⁾ 이와는 별개로 파리 고등법원은 프랑스 UBS 및 스위스 UBS에 대하여 「화폐금융법」 위반으로 16억유로의 벌금형을 선고함
- 최종적으로 스위스 UBS는 37억유로, 프랑스 UBS는 1,500만유로의 벌금형에 처하고, 소속직원 개인은 각 징역형(집행유예) 및 벌금형에 처함
- 역외 탈세 조력행위와 관련하여 2008년 프랑스 과세관청은 조세포탈 의심이 있는 서비스 제공 기업의 사업장에 세무조사를 시행하여 탈세 및 자금세탁을 위해 고객에게 조세전략을 제공하는 것을 밝힘¹⁸⁴⁾
- 프랑스 검찰은 2011년 7월 수사에 착수하였고, 조력자뿐만 아니라 그 조력자의 고객에게도 과세관청의 세무조사가 개시됨
- 변호사 및 직원 등은 프랑스인에게 은행 계좌와 신용카드를 제공한 외국 은행(발트해 연안 지역의 유럽 은행)을 통한 역외 기업 네트워크를 이용해 대규모 탈세를 조직함
 - 이는 역외 서비스 제공 기업과도 연계되어 페이퍼컴퍼니를 설립함
- 프랑스 형사 법원은 조력자에게 징역 및 벌금형을 판결함
- 조력자는 조세포탈, 문서 위조, 사기, 자금세탁 및 범죄 연루가 인정되어 징역 5년(집행유예 2년), 벌금 300만유로가 선고되었고, 사업 및 경영 컨설팅 활동이 금지됨

183) 프랑스 「화폐금융법」(Code Monétaire et Financier) Article L.612-38, R.612-35

184) OECD, *Ending the Shell Game: Cracking Down on the Professionals Who Enable Tax And White Collar Crimes*, 2021, pp. 29~30

- 조력행위에 관여한 프랑스 변호사 중 한 명에게는 가중 자금세탁이 인정되어 징역 3년형(집행유예)과 벌금 5만유로가 선고됨
- 관련 은행 중 한 곳에는 자금세탁이 인정되어 8만유로의 벌금형이 선고 되었으며, 이후 5년 동안 프랑스에서의 사업이 금지됨

□ 참고로 위의 2008년 사례에서 본 바와 같이 프랑스 「형법」(Code Pénal)은 ‘자금세탁(Blanchiment)’ 행위를 별도로 처벌함¹⁸⁵⁾

○ 자금세탁은 중죄나 경죄를 범한 자에게 직·간접적인 이익을 제공한 재산이나 소득의 출처를 허위로 정당화하거나 범죄로 인한 직·간접적 이익의 이전, 은닉, 가공 등에 협력하는 행위를 의미함¹⁸⁶⁾

- 5년 이하의 징역형 또는 37만 5천유로 이하의 벌금형에 처하고 벌금형의 상한은 자금세탁 행위로 인한 재산이나 수익의 1/2까지 증액할 수 있음

- 상습범이거나 직업 활동으로 인한 편의를 이용하거나 범죄 조직의 일원으로 죄를 범한 때에는 10년 이하의 징역형 또는 75만유로 이하의 벌금형에 처함¹⁸⁷⁾

- 누범의 경우 자금세탁은 그 행위의 원인을 제공한 죄와 같은 죄로 보고,¹⁸⁸⁾ 미수는 기수와 같은 형으로 처벌함¹⁸⁹⁾

○ 자금세탁과 관련된 법인 또한 자연인에 대한 벌금형의 5배를 상한으로 하는 벌금형에 처할 수 있고, 자연인이 처벌되지 않는 경우는 100만유로 이하의 벌금형에 처할 수 있음¹⁹⁰⁾

185) 이재호 외(2019), pp. 38~42

186) 프랑스 「형법」(Code Pénal) Article 324-1

187) 프랑스 「형법」(Code Pénal) Article 324-2

188) 프랑스 「형법」(Code Pénal) Article 324-5

189) 프랑스 「형법」(Code Pénal) Article 324-6

190) 프랑스 「형법」(Code Pénal) Article 324-9, 131-38

6. 호주

- 「형법」상 사기·음모로 정부에 손실·손해를 끼칠 의도로 ‘공모’하는 경우 중대한 금융범죄로서, 역외탈세를 처벌할 수 있는 규정을 두고 있으나 직접적으로 ‘역외 탈세 조력행위’를 언급한 처벌 규정은 미확인됨
- 사기로 재산을 취득하는 행위(Obtaining property by deception), 사기를 통한 금전적 이득을 취하는 행위(Obtaining a financial advantage by deception), 사기음모(Conspiracy to defraud) 중 부정직한 방법으로 제3자(연방 기관)에 손해를 끼칠 의도로 타인과 공모한 경우(Dishonestly causing a loss to the Commonwealth) 등 법정 회부되는 심각한 금융범죄에 한하고 있어, 정부의 큰 손실을 야기하는 역외탈세는 이에 해당하여 최대 10년의 징역형을 두고 있음¹⁹¹⁾
 - 「형법」(Criminal Code Act 1995) 제134조 사기를 통해 재산 또는 금전적 이익을 얻는 행위(Division 134—Obtaining property or a financial advantage by deception)의 경우 연방기관을 상대로 한 사기행위에 대해 최대 10년의 징역형을 규정하고 있으며 이는 탈세행위에 대한 처벌의 근거임
- 「형법」(Criminal Code Act 1995)의 형사적 책임의 확대(Extensions of criminal responsibility) 조항 중 사기 공모 등(11.2 Complicity and common purpose) 타인의 범죄 행위를 돕거나 교사, 조언, 알선하는 사람은 해당 범죄를 저지른 것으로 간주하여 처벌함¹⁹²⁾
- 각종 과세요건 및 가산금, 과태료 등 세법 위반에 대한 처벌을 다루고 있는 「조세 행정법」(Taxation Administration Act 1997)에 탈세행위에 대한 처벌규정을 두고 있으며 이는 역외탈세 처벌에도 적용되는 법령으로 징역 및 벌금형을 두고 있으나 별도 조력행위에 대한 처벌규정은 확인되지 않음

191) 호주 「형법」(Criminal Code Act 1995) Part 7.3—Fraudulent conduct, Division 134—Obtaining property or a financial advantage by deception

192) 호주 「형법」(Criminal Code Act 1995) Part 2.4—Extensions of criminal responsibility, Division 11.2 Complicity and common purpose

- 「조세행정법」 제61조는 탈세(Tax evasion) 고의적인 행위, 누락을 통하여 세금을 회피하는 시도 또는 행위에 대해 법인의 경우 벌금 1천달러, 법인 외의 경우 벌금 200달러 또는 2년 이하의 징역을 부과하며 이는 병과 가능함
- ‘중대금융범죄 태스크포스(Serious Financial Crime Taskforce, SFCT)’를 별도로 두어 금융 범죄를 집중 조사하고 있으며 그중에서도 해외탈세를 중점으로 조사 중임을 공시함¹⁹³⁾
 - 세금 전문가를 통해 절세 목적으로 전략을 세울 수 있는 의도적 조세 회피가 가능한 위치에 있는 고소득 자영업자·회사 고위간부·이사 등을 의도적 탈세 가능한 자로 정의하였으며, 탈세 식별의 근거로 이중장부, 현금거래, ATO(호주국세청)의 법적 조언 무시, 신고된 수입 이상의 재산으로 규정함
 - 역외탈세 관련 사안에 연루된 자의 자발적 신고의 경우, 감사가 수행될 때 벌금 및 이자를 감면 가능함
 - SFCT 회원으로 호주 연방 경찰(AFP), 호주 국세청(ATO), 호주 범죄 정보 위원회(ACIC), 호주 거래 보고 및 분석 센터(AUSTRAC), 호주 증권 투자 위원회(ASIC), 법무부(AGD), 호주 국경수비대(ABF), 내무부(DHA), 연방 검찰국장(CDPP) 등 중대 금융 범죄 수사를 위한 많은 기관들이 속하여 협업함¹⁹⁴⁾
- 글로벌 조세동맹(Joint Chiefs of Global Tax Enforcement, J5)은 글로벌 조세 회피·국제 조세 범죄·자금세탁 방지 및 대처를 위해 2018년 7월 1일에 결성되었고, 이 그룹은 호주, 영국, 미국, 캐나다, 네덜란드의 주요 세금·역외탈세·암호 화폐 및 사이버 전문가를 모은 단체이며 각국의 국세청이 포함됨¹⁹⁵⁾

193) ATO, “Serious Financial Crime Taskforce,” https://www.ato.gov.au/General/The-fight-against-tax-crime/Our-focus/Serious-Financial-Crime-Taskforce/?=redirected_sfct, SFCT_O_Tax Evasion_Fact Sheet(폴더- 추가관련자료), 검색일자: 2023. 10. 15.

194) OECD, “Targeting Serious Financial Crime in Australia,” <https://www.oecd.org/corruption-integrity/case-studies/targeting-serious-financial-crime-australia-aci.html>, 검색일자: 2023. 10. 15.

195) ATO, “Joint Chiefs of Global Tax Enforcement,” <https://www.ato.gov.au/General/The-fight-against-tax-crime/Our-focus/Joint-Chiefs-of-Global-Tax-Enforcement/?=redirected>, 검색일

- 각 국가 간 정보공유를 통해 범죄를 예방, 처벌하고자 하는 목적으로 설립되었으며 공공-민간 협력(partnership) 강조, 범죄 네트워크 탐지 및 와해를 위해 앞장서며 조세 범죄자를 분석하고 포착하기 위한 전문가 인력의 중요성을 강조함
 - J5 Chiefs, Wolfsberg 은행그룹, 영국 재무부, 캐나다 은행협회, 호주 은행협회, Royal United Services Institute를 민간 부문의 회원으로 조력자를 두고 있음
- 호주 국세청, 캐나다 수입국(Revenue Agency), 네덜란드 재정정보조사서비스(Fiscal Information and Investigation Service), 영국 국세의 수입 및 관세청(Her Majesty's Revenue & Customs), 미국의 국세청(Internal Revenue Service, IRS)의 5개국의 세무당국이 공조 중임¹⁹⁶⁾
 - J5는 각국의 조세범죄 조력자에 대처하기 위한 노력이 필요하다는 OECD의 권고로 2018년 결성됨

자: 2023. 10. 15.

196) 『한호일보』, 「호주 미국 등 5개국 '국세청 공조 체제' 구축」, 2018. 12. 11., <http://www.hanhodayly.com/news/articleView.html?idxno=58762>, 검색일자: 2023. 10. 12.

〈표 III -1〉 해외 주요국의 탈세 및 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 규정 비교

국가	행위 유형	탈세(조세포탈 포함)	탈세(조세포탈 포함) 조력	역외탈세	역외탈세 조력	기타
미국	<ul style="list-style-type: none"> 탈세 시도 처벌 의도적으로 세금신고서 미제출, 필요정보 미제공, 세금 미납에 대한 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 은폐, 위증 등 사기행위에 가담하여 허위 신고서 제출을 의도적으로 조력, 조인, 방조하는 행위 처벌 세금 미납, 과소신고 고의적 방지 행위 처벌 악성 조세 회피처 기획 행위 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 별도의 처벌규정은 확인되지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> 별도의 처벌규정은 확인되지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> 「자금세탁방지법」, 「해외계좌신고법」상 신고의무 해태 시 처벌 	
일본	<ul style="list-style-type: none"> 조세포탈 처벌 미신고·허위신고 처벌 소비세의 경우 미수범 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 별도의 처벌규정은 확인되지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> 별도의 처벌규정은 확인되지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> 별도의 처벌규정은 확인되지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> 국외서류송금 미신고·허위신고 처벌 채납처분면탈 처벌 	
영국	<ul style="list-style-type: none"> 조세포탈 처벌 고의로 부당한 공제 받은 경우 처벌 부과 미통지, 미신고, 부정확한 신고 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 타인의 조세회피행위에 관여한 자 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 역외소득 신고 관련 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 별도의 처벌규정은 확인되지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> 조세회피 조세약정에 대한 조력자 과태료 탈세조력행위 및 역외탈세조력행위가 있는 경우, 그 본인(기업)을 처벌함 	
독일	<ul style="list-style-type: none"> 조세포탈 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 타인의 조세이익을 얻게 한 자 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 별도의 처벌규정은 확인되지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> 별도의 처벌규정은 확인되지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> 조세포탈 자진신고의 경우 처벌 면책 규정 	
프랑스	<ul style="list-style-type: none"> 조세포탈 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 별도의 처벌규정은 확인되지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> 역외 조세포탈 가중 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 별도의 처벌규정은 확인되지 않음 역외탈세수단 제공 기법 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 무형자산 역외 이전에 대한 세무조사 기간 연장 조치 자금세탁 형사처벌 	

〈표 III-1〉의 계속

행위 유형 국가	탈세(조세포탈 포함)	탈세(조세포탈 포함) 조력	역외탈세	역외탈세 조력	기타
호주	<ul style="list-style-type: none"> 고의적인 누락으로 세금을 회피하려는 시도, 행위 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 부정직한 방법으로 제3자(연방기관)에게 손해를 끼칠 의도로 타인과 공모하는 행위 처벌 	<ul style="list-style-type: none"> 별도의 처벌규정은 확인되지 않음 	<ul style="list-style-type: none"> 별도의 처벌규정은 확인되지 않음 	-

주: 행위 유형을 개별 대상으로 하는 형사처벌 규정의 존부를 나타낸 것이고, 방조범 규정 등에 의한 실제 처벌은 제외함
 자료: 저자 작성

VI. 시사점

1. 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 강화 방안

가. 입법안 연혁

- ‘역외탈세 조력자 처벌’ 관련 입법안은 2014년, 2018년, 2019년 총 세 차례에 걸쳐 「조세범 처벌법」 일부 개정 법률안으로 제안된 바 있으나 의원임기만료, 해석상의 논란 등을 이유로 입법되지는 못함

〈표 IV-1〉 ‘역외탈세 조력자 처벌’ 의원 입법안 연혁

연도 및 발의자	내용	
2014년 박명재	입법제안	• 「조세범 처벌법」상 조세 포탈 등의 정황을 알면서도 포탈 등 행위를 교사하거나 방조한 자는 정범(正犯)에 준하여 처벌함
	검토보고	• 「형법」상 교사범은 정범과 동일 처벌되어 ‘입법 실익 저조’, 「형법」상 가중처벌과 「조세범 처벌법」에 따른 처벌 규정의 적용 사이 ‘해석상 논란’, 2010년 방조범 형 감경으로 「조세범 처벌법」 개정안 사안에 대해 재차 개정 시 ‘법적 안정성 저해’
2018년 어기구	입법제안	• 「국제조세조정에 관한 법률」 및 「특정경제범죄 가중 처벌 등에 관한 법률」상 국제거래 및 재산국외도피의 죄를 범하도록 고의적으로 방조한 자는 1년 이하 징역 또는 1천만원 이하의 벌금에 처함
	검토보고	• 「형법」상 방조범 처벌 규정에 따른 처벌이 가능하며, 제안된 1년 이하 형은 현행 「형법」상 처벌가능 범위보다 낮음
2019년 강병원	입법제안	• 「조세범 처벌법」상 조세포탈 행위를 방조한 자는 정범(正犯)에 준하여 처벌함

자료: 의안정보시스템, <https://likms.assembly.go.kr/bill/main.do>, 각 입법안 및 검토보고서 자료 참고로 저자 작성

- 2014년도 입법안은 역외탈세 조력자의 경우 「형법」상 교사·방조범 처벌 시 정범에 비해 형이 감경된다는 것을 문제점으로 삼아 정범에 준하여 처벌하는 근거규정을 마련하고자 제안됨¹⁹⁷⁾
- 역외탈세 행위를 조력하는 경우 정범에 비해 죄질이 가볍지 아니하나 「형법」상 방조범 처벌 시 정범보다 형을 필요적으로 감경하게 되므로 조세포탈 정황을 알면서 ‘교사·방조한 자’에 대한 정범에 준하는 처벌을 제안함
 - 검토보고서상 입법안에 대해 ‘입법실익’, ‘해석상 논란’을 언급함
 - 현행 「형법」도 개정안과 동일하게 교사범을 정범과 동일한 형으로 처벌하도록 규정하고 있어 개정안의 입법실익이 크지 않음
 - 교사범의 경우 「형법」에 따른 가중처벌 규정을 적용할지, 「조세범 처벌법」에 따른 처벌을 적용할지 불필요한 해석상 논란이 발생할 수 있음
 - 「형법」상 방조범의 죄질이 정범의 죄질과 다르지 않다고 인정되는 경우, 「형법」의 일반원칙에도 불구하고 정범과 동일한 수준으로 처벌할 수 있도록 한 사례를 언급하며 조세포탈 범죄의 특성을 고려하여 조세포탈 조력자 또한 정범과 동일 수준 처벌이 가능함을 언급함
- 2018년도 입법제안은 방조자 처벌을 별도로 제안하였으나 현 「형법」상 방조범 처벌 규정으로 처벌이 가능하며 제안된 법안이 현재 가능한 처벌보다 더 낮은 처벌로 판단, 검토됨¹⁹⁸⁾
- 「조세범 처벌법」 제9조 성실신고 방해 행위를 성실신고 방해 행위 등으로 수정하여 납세의무자로 하여금 국제거래에 따른 죄¹⁹⁹⁾ 또는 「특정경제범죄 가중처

197) 의안정보시스템, 「조세범 처벌법 일부 개정 법률안(박명재 의원 등 13인)」, 2014. 5. 13., https://likms.assembly.go.kr/bill/billDetail.do?billId=PRC_11E4S0Q5W1Y3Q1F3U5X7D4E1N2F7Z1, 검색일자: 2024. 1. 11.

198) 의안정보시스템, 「조세범 처벌법 일부 개정 법률안(여기구 의원 등 16인)」, 2018. 7. 31., https://likms.assembly.go.kr/bill/billDetail.do?billId=PRC_Y1X8C0J7A3Y1K1J4A3K4F2S1C2W8X4, 검색일자: 2024. 1. 11.

199) 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조 제1항 제1호에 따르는 ‘국제거래’로서 거래 당사자 중 어느 한쪽이나 거래 당사자 양쪽이 비거주자 또는 외국법인(비거주자 또는 외국법인의 국내사업장은 제외한다)인 거래로서 유형자산 또는 무형자산의 매매·임대차, 용역의 제공, 금전의 대차, 그 밖의 거래자의 손익 및 자산과 관련된 모든 거래를 의미함

별 등에 관한 법률」 제4조에 따른 재산국외도피²⁰⁰⁾의 죄를 범하도록 고의적으로 방조한 자는 1년 이하의 징역 또는 1천만원 이하의 벌금에 처하는 처벌 규정을 제안함

- 그러나 입법검토서상 입법제안의 처벌이 현행 「형법」상 방조범의 규정으로 처벌 가능한 징역보다 낮고, 현행 「형법」상 방조범으로 조세포탈 조력자 처벌이 가능한 것으로 검토된 바 있음
 - 조력자 처벌로 제시된 1년 이하의 징역의 경우 현행 「형법」상 처분 가능한 조세포탈 법정형 5년의 징역의 1/2인 2.5년보다 낮음

나. 형사적 제재 규정 입법안 제안

- 앞서 본 바와 같이 현행법에는 역외탈세 행위 및 역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 규정이 미비되어 있으므로, 입법안에 대한 개괄적 논의를 살펴본 후 가능한 입법안(예시)을 제안함
 - 우선 역외탈세 행위에 대한 형사적 제재 규정 방안에 대한 기존의 논의를 살펴본 후, 형사적 제재 규정의 가능한 형식을 유형화함
 - 입법안은 역외탈세 ‘조력행위’에 대한 형사적 제재 규정의 구체적인 문구나 내용보다, 입법 가능한 하나의 예시 유형으로서 제안하고자 함
 - 앞서 입법안 연혁에서 살펴보았듯 본 보고서에서 제시할 입법안 외에 다양한 유형의 안이 제안될 수 있으며, 구체적 행위태양의 구성요건화(構成要件化), 처벌 강도 등의 결정은 충분한 사회적 논의와 합의를 전제로 이루어져야 할 것임
- 역외탈세 행위에 대한 형사적 제재 규정의 입법안으로는 다양한 형식이 가능하고, 이러한 입법안으로 세 가지 방안이 제시되고 있음

200) ‘재산국외도피’는 대한민국 또는 대한민국 국민의 재산을 국외로 이동하거나 국내로 반입하여야 할 재산을 국외에서 은닉 또는 처분하여 도피시키는 행위를 뜻함

- 첫째, 조세포탈죄에 역외탈세 행위의 구성요건적 행위태양으로, “조세회피 목적으로 비거주자 또는 외국법인의 명의사용 등 명의를 위장하여 얻은 소득의 신고 누락” 요건을 추가적으로 규정함²⁰¹⁾
 - 판례는 조세포탈죄와 관련하여 허위계약서 작성과 대금의 허위지급 등의 적극적인 행위를 요구하고 있지만, 이 견해는 이 요건을 구성요건에서 제외함
 - 세 가지 방안을 제시하는 문헌에 따르면 사회적 합의를 바탕으로 한 형사정책적 문제로서, 첫째 방안이 가장 합리적이라고 결론내리고 있음²⁰²⁾
 - 둘째, 역외탈세 유형을 납세의무자의 위장, 과세대상 소득의 위장, 과세대상 소득의 귀속 위장으로 체계화함²⁰³⁾
 - 단순 역외소득 미신고와 과세대상 소득의 은닉도 처벌의 대상으로 삼음
 - 다만 처벌 규정의 도입으로 기업 활동을 위축시키고 국내기업의 국제경쟁력을 약화시킬 수 있다는 우려도 포함
 - 셋째, 역외탈세 행위를 유형화하여 과세요건을 기준으로 분류하여 처벌 규정을 두는 것으로, 프랑스의 입법례를 따르는 방안이 있음²⁰⁴⁾
- 앞서 살펴본 해외 주요국의 역외탈세와 관련된 형사 제재 규정은 각 국가마다 상이하 며 처벌 규정의 구성요건의 주요 행위도 다르지만, 이해를 위해 개괄적으로 행위 유형을 ‘탈세(조세포탈), 탈세(조세포탈) 조력, 역외탈세, 역외탈세 조력’으로 구분하여 조사대상 국가의 개별 처벌 규정의 존부를 확인할 수 있음
- 조세포탈을 포함하는 의미에서의 ‘탈세’에 대한 형사 제재 규정은 조사대상 국가가 모두 도입하고 있음
 - 미신고 또는 허위신고도 처벌하는 국가가 있으므로 행위 유형을 조세포탈을 포함한 탈세로 구분하여 분류함
 - 탈세행위에 대한 조 처벌 규정을 별도로 입법한 국가는 미국, 영국, 독일, 호

201) 이재호 외(2019), pp. 104~106

202) 이재호 외(2019), pp. 111~112

203) 서보학(2016), pp. 186~187

204) 이재호 외(2019), pp. 109~111

주로 확인됨

- 역외탈세 행위에 대한 형사 제재 규정을 별도로 입법한 국가는 영국 및 프랑스
로 확인됨
 - 역외탈세 조력행위에 해당하는 일정한 행위를 구성요건으로 하여 별도의 규정
으로 입법한 국가는 프랑스이며, 최근 2024년도 예산안에서 이와 같은 법 규
정의 도입을 발표함

〈표 IV-2〉 역외탈세 관련 행위 유형에 따른 개별 형사적 제재 규정 존부

행위 유형	국가							
	대한민국	미국	일본	영국	독일	프랑스	호주	
탈세(조세포탈 포함)	○	○	○	○	○	○	○	
탈세(조세포탈 포함) 조력	△ ¹⁾	○	X	○	○	X	○	
역외탈세	X	X	X	○	X	○	X	
역외탈세 조력	X	X	X	X	X	○	X	

주: 1) 「조세범 처벌법」의 제9조(성실신고 방해행위)를 조력자를 일부 처벌할 수 있는 근거 규정
으로 이해하는 한에서 △임. 단, 판례에 따르면 극히 일부사안에 한정될 것으로 판단됨
자료: 저자 작성

- 첫째, 역외탈세 ‘조력’행위에 대한 형사적 제재 규정을 도입하기 위한 전제로서
‘역외탈세 행위’에 대한 처벌규정을 도입하는 방안으로, 역외탈세 행위를 유형화하
여 별도의 법률을 제정함(제1안)
 - 별도의 법률로 입법하는 경우 역외탈세 행위를 유형화·세분화하여 규정할 수 있
으며 그 처벌의 정도도 다양하게 규정하기 수월하며, 조세포탈과 달리 ‘탈세’의
영역은 역외 요소가 있는 경우에만 처벌하겠다는 점을 명확히 할 수 있음
 - 현재 각 법률의 규정이 역외 요소를 가지는 경우 역외탈세 행위를 규율하게
되는데, 이러한 법률의 본래 목적에 비추어 별도의 법률을 두어야 한다고
함(205)
 - 한편 이 방안은 현행 「조세범 처벌법」이 세법과 관련된 형사처벌을 모두 다루

205) 서보학(2016), pp. 187~193

- 는 방식으로 제정되어 있는데 처벌과 관련된 별개의 입법을 한다는 부담이 있으며, 별도의 법률로서 역외탈세만을 처벌하는 주요국의 사례는 확인되지 않음
- 새로운 법률을 신설할 것이 아니라, 「조세범 처벌법」에도 이미 국제거래와 관련된 처벌 규정인 제16조(해외금융계좌 신고의무 불이행)가 있으므로 조문으로 두면 된다는 반대 견해도 있음²⁰⁶⁾
- 둘째, 현행 「조세범 처벌법」에 역외탈세 행위에 대한 처벌규정을 도입하고, 이에 부가하는 형식으로 역외탈세 조력행위를 처벌하는 방안이 있음(제2안)
- 역외탈세 행위에 대한 처벌 규정을 도입하되, 마찬가지로 역외탈세 행위를 명확히 포섭하기 위하여 구성요건적 행위태양을 어느 범위로 획정할지 충분한 논의가 필요함
 - 구성요건 대상가능 역외탈세 행위로는 조세피난처 이용, 자금의 해외 유출, 자금의 사적 유용, 가공거래 등을 생각해 볼 수 있음
 - 조력행위 즉, 방조행위의 경우는 별도로 구성요건적 행위를 구체적으로 열거하는 것이 아니라 정범의 행위에 종속되도록 규정하면 될 것임
 - 조력행위만 별도의 행위 유형으로 열거하는 방식은 따로 분류하여 후술함
- 셋째, 현행 「조세범 처벌법」의 조세포탈죄에 역외 요소가 포함된 경우 이를 가중 처벌하거나, 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」에 조문을 신설하여 역외 요소가 포함된 경우 처벌을 가중하는 방안이 있음(제3안)
- 입법 방식의 측면에서는 기존 법조문에 더하여 처벌만 강화하면 되므로 다른 방식과 비교했을 때 입법부담이 덜 할 수 있는 장점이 있음
 - 프랑스의 경우 조세포탈죄 법 조문에서 역외탈세의 행위 유형을 열거하여 가중처벌하는 방식을 취함
 - 가중처벌 규정의 형식은 처벌 강화의 목적은 달성할 수 있으나, 역외 ‘탈세’의 영역을 명확하게 포섭하지 못할 가능성이 있음

206) 이재호 외(2019), pp. 100~101

□ 넷째, 역외탈세 조력행위 자체를 별도의 규정으로 삼아 처벌하는 방안도 가능함 (제4안)

- 이 방안은 역외탈세 행위에 대한 처벌 규정은 논외로 하고, 조력행위 자체의 위법성에 근거를 두어 처벌하고자 하는 것임
 - 이 방식에 의하면 역외탈세 행위의 모든 조력행위를 처벌하는 것이 아니라, 오히려 조력행위 중 특정한 행위 유형을 선별하여 처벌하는 방식으로 구성할 수 있어 처벌의 범위를 상대적으로 좁게 설정할 수 있음
 - 다만 이 경우 역외탈세 행위가 별도의 법률이든, 조문이든 어떠한 형태로든 처벌되는 것을 전제로 함
- 프랑스는 2024년도 예산안에서 탈세 조력행위를 구성요건으로 하여 조력자 개인 및 기업을 형사처벌하고, 온라인으로 그 조력행위를 하는 경우 가중처벌함
 - 다만 프랑스는 역외탈세 행위 처벌 규정이 가중처벌의 형태로 이미 입법되어 있었음

□ 다섯째, 조세포탈의 조력행위에 대한 처벌 규정을 별도로 신설하여 모든 조력행위에 대한 처벌이 가능하도록 하는 방안도 있음(제5안)

- 현행법상 조세포탈의 조력행위는 「형법」의 방조범 규정에 의할 뿐이므로, 조세포탈의 조력행위의 경우에도 처벌하는 규정을 두거나 특정 조력행위에 대한 처벌 규정을 둬
 - 이에 더하여 조력행위 자체에 역외 요소가 있는 경우, 가중처벌 등의 규정을 두어 역외탈세 조력행위를 처벌하는 방식임
 - 미국, 영국, 프랑스, 호주의 경우 조세포탈의 경우 별도의 조력행위(방조) 처벌 규정을 두고 있으며, 우리나라의 「조세범 처벌법」 제9조(성실신고 방해행위)만으로는 조력행위 처벌의 근거가 부족하기 때문임
- 그러나 조세포탈의 조력행위 자체의 위법성이 과연 일반 방조범보다 큰 것인지 및 규정의 필요성 여부 자체에 대한 논의 및 사회적 합의가 필요함
 - 역외탈세 조력행위 처벌에 대한 논의와는 또 다른 측면의 논의 대상임

〈표 IV-3〉 역외탈세 조력에 대한 형사적 제재 관련 입법안 유형

구분	입법 유형	
역외탈세 처벌 규정 + 역외탈세 조력행위 처벌 규정	제1안	역외탈세 관련 처벌 법률을 신설하고, 조력행위에 대한 처벌 조문을 법률 내에 규정
	제2안	「조세범 처벌법」 내에 역외탈세 관련 처벌 규정을 신설하고, 조력행위에 대한 처벌 조문을 규정
역외 거래와 관련된 경우 가중처벌 규정	제3안	「조세범 처벌법」 또는 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」상의 조세포탈 행위에 역외거래와 관련된 경우(또는 역외 거래 요소가 포함된 경우) 가중처벌하는 방식으로 역외탈세 처벌규정을 두고, 조력행위에 대한 처벌 조문을 규정
역외탈세 조력행위 별도 처벌규정 신설 ¹⁾	제4안	역외탈세 조력행위의 행위 유형을 열거하여 별도의 구성요건으로 하는 처벌 규정
조세포탈 조력행위 처벌 규정 신설	제5안	조세포탈 조력행위 처벌 규정을 신설하고, 역외 거래가 포함된 경우도 포함되도록 규정

주: 1) 다만 역외탈세 행위를 처벌하지 않으면서 조력행위만을 처벌하는 규정을 도입하는 것이 아니라, 이미 역외탈세 행위가 처벌된다는 전제하에 조력행위의 구체적 행위 유형을 열거하는 방식에 의함

자료: 저자 작성

- 별도의 역외탈세 관련 법률 제정은 새로운 특별법으로 입법하게 되므로 입법 부담이 가장 큰 방식이며, 현행 「조세범 처벌법」에 별도의 조문으로 추가하는 방식이 간이하면서도 조력행위에 대한 형사적 제재 의도를 명확히 구현하는 방식으로 보임
- 별도의 특별법을 입법하는 제1안은 현행법 체계 및 입법 부담이 크고, 가중처벌 방식에 의하는 제3안은 역외탈세 행위를 모두 포괄하지 못할 가능성이 크며 현행 조세포탈죄 문언에 의한 역외탈세 처벌 방식과 크게 다르지 않음
- 역외탈세 조력행위만을 별도의 처벌규정으로 하는 제4안은 우리 법이 현재 역외탈세 행위를 처벌하고 있지 않아 적절하지 않고, 조세포탈 조력행위 처벌 규정을 신설하는 제5안은 국내 조세포탈의 조력행위는 적절히 포섭할 수 있으나 역외탈세 조력행위까지 적절한 처벌이 가능할지 의문임

- 따라서 현행 「조세범 처벌법」에 별도의 조문으로 역외탈세 행위 처벌 규정을 신설하고, 이에 대하여 조력행위 처벌 규정을 추가하는 방안을 제안하고자 함
- 역외탈세 처벌 규정의 경우 구성요건에서 역외탈세 행위의 일정한 행위 유형을 열거하고 이를 포섭할 수 있는 법문이 필요하나, 앞서 밝힌 바와 같이 본 보고서에서는 다루지 않고 후속 과제로 남겨두고자 함
- 우리나라의 경우 단순 미신고는 일본과 달리 조세포탈죄의 행위 유형으로 포섭되지 않아 형사처벌하지 않으므로, 단순 미신고 행위를 처벌의 대상으로 삼기는 어렵고, 해외금융계좌 미신고는 별도의 규정²⁰⁷⁾이 있으므로 구성요건에서 제외하는 것이 바람직함
 - 역외탈세 행위는 조세포탈보다는 넓은 범위의 탈세행위를 포섭해야 하며, 그 행위 유형 또한 매우 다양하여 구체적인 역외탈세 행위 유형의 획정은 심도 있는 추가 논의가 필요하므로, 본 보고서는 역외탈세 조력행위에 초점을 맞춤
- 역외탈세 행위 자체에 대한 처벌 규정의 형 또한 「조세범 처벌법」의 조세포탈죄²⁰⁸⁾ 및 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」의 가중처벌 규정²⁰⁹⁾에서 정한 형을 고려하여 적절한 수준으로 설정해야 함
- 조력자의 경우도 여러 유형이 존재할 수 있으나 제안하는 입법안은 역외탈세 행위의 유형화를 전제로 하고 이에 부가하여 방조범 처벌 규정을 두는 것이므로, ‘방조한 자’가 정범과 동일한 형벌에 처하도록 포괄적으로 규정함
- 조력자의 유형으로는 내부·외부 조력자, 단순·전문 조력자 등 유형별 구분이 가능하나, 이를 유형화하여 법문에서 개별 법정형을 규정하는 것보다 단순 방조의

207) 「조세범 처벌법」 제16조

208) 조세포탈죄는 기본 2년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급·공제받은 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금으로 하고 있으며, 포탈세액 등이 고액인 경우에는 3년 이하의 징역 또는 포탈세액 등의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처하도록 함(「조세범 처벌법」 제3조 제1항)

209) 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」은 조세포탈죄의 경우 포탈하거나 환급받은 세액 또는 징수하지 아니하거나 납부하지 아니한 세액이 연간 10억원 이상인 경우에는 무기 또는 5년 이상의 징역에 처하고, 연간 5억원 이상 10억원 미만인 경우에는 3년 이상의 유기징역에 처하고, 포탈세액 등의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금을 병과하도록 함(「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제8조 제1항 및 제2항)

경우에는 양형에서 가볍게 처벌하는 방식이 가능할 것으로 보임

- 조력자의 행위 유형을 일률적으로 구분하기는 어려운데, 예를 들어 내부 조력자라도 구체적인 조력행위에 따라 단순 방조에 그치는 경우도 있으나 조직적·집단적인 매뉴얼 등을 통해 조력하는 경우에는 위법성이 클 수 있어 결국 구체적인 행위를 살펴보아야 판단할 수 있음

- 역외탈세 행위를 각 호에서 유형화한다면, 유형화된 개별 행위의 방조자를 처벌하는 것이 가능함

○ 조력행위 처벌 규정으로 역외탈세 행위를 조력한 자는 정범과 동일한 형에 처하도록 하거나, 「형법」상 중범의 감경 정도인 1/2보다 높은 수준에 이르도록 할 수 있음

- 조력행위에 대하여 ‘조력’ 또는 다른 용어를 쓰는 경우 조력 등 용어의 정의를 별도로 규정해야 하므로, 형법상 정립된 방조의 이론적·기본적 논의로 포섭되는 경우 처벌될 수 있도록 ‘방조’라는 용어를 사용한 예시안을 제안함

〈표 IV-4〉 역외탈세 및 조력행위 입법안 제안(예시)

입법안 제안(예시)	
「조세법 처벌법」 제3조의 2(신설)	<p>① 역외거래와 관련한 행위 또는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위로서 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 []년 이하의 징역, 포탈세액, 환급·공제받은 세액의 []배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.</p> <p>1.(생략)</p> <p>2.(생략)</p> <p>② 제1항의 행위를 방조한 자는 정범의 형에 처한다.</p>

주: 역외탈세의 구성요건은 역외거래를 포함하거나, 역외거래를 포함하지 않는 경우라도 역외적 요소가 있는 경우를 포괄할 수 있어야 하며, 이는 향후 열거될 유형에서 구체화될 수 있을 것으로 판단됨

자료: 저자 작성

다. 기타 규정을 통한 제재 강화 방안

- 역외탈세 행위 또는 조력행위는 국내 조세포탈 행위와 비교하여 행위 자체를 포착하기 어려운 것이 현실이므로, 역외탈세 행위 또는 역외탈세 조력행위에 대한 공소시효 기간을 연장하는 방안이 있음
 - 현재 「조세범 처벌법」 제3조부터 제14조까지의 범칙행위에는 7년의 공소시효 기간이 적용됨
 - 제15조 및 제16조는 해외금융계좌 신고와 관련한 범칙행위로서 일반 공소시효 규정이 적용됨²¹⁰⁾
 - 처벌 강화를 위해 역외탈세 행위의 경우에는 공소시효 기간을 연장하는 방안이 있음
 - 공소시효 기간으로 15년이 적절하다는 견해도 있음²¹¹⁾
 - 적절한 공소시효 기간은 다양한 점을 고려하여 적절한 합의에 의해야 할 것으로 판단됨
- 역외탈세 행위와 관련하여 납세자에게 입증책임을 전환하는 방안이 있음
 - 현재 역외탈세 또는 역외탈세 조력행위 자체의 처벌 규정은 없지만, 기존의 법규정을 통한 처벌 강화 방안으로서 납세자에게 입증책임을 전환하는 방안이 있음
 - 조세피난처에 페이퍼컴퍼니 또는 SPC를 설립한 경우에 그 설립의 합법적인 이유 즉, 경영상 목적 또는 정당한 사업 목적을 입증하도록 하여 기업이 과세관청에 대한 예측가능성을 스스로 담보하도록 하자는 견해가 있음²¹²⁾
 - 2013년 발의된 ‘역외탈세방지특별법안’에서도 탈세 가능성이 높은 불성실 신고자에 대하여는 입증책임을 전환하도록 함²¹³⁾

210) 「형사소송법」 제249조 제1항

211) 이재호 외(2019), pp. 120~122

212) 윤해성 외(2014), p. 88

213) 『NTN 국제신문』, 「종합적 역외탈세방지특별법안 발의 '눈길」, 2013. 10. 11., <https://www.intn.co.kr/news/articleView.html?idxno=200425>, 검색일자: 2023. 12. 28.

- 「형법」 제263조 상해죄의 동시범 특례규정에 따르면 원인행위가 판명되지 않은 경우 공동정범의 예에 따르도록 하고 있으므로, 이를 근거로 역외탈세에도 입증책임의 전환을 도입할 수 있다는 견해가 있음²¹⁴⁾
- 미국의 ‘Credit Suisse’ 사건에 관한 미국 상원 소위원회의 청문회 보고서에서도 입증책임의 전환을 정책 대안의 하나로 제안함²¹⁵⁾
- 역외탈세 처벌에서 입증책임 전환의 논의는 제외해야 한다는 견해도 있음²¹⁶⁾
 - 입증책임 전환에 대하여 신중한 접근이 필요하며, 국외에 존재하는 과세요건 사실 모두를 납세자의 입증책임으로 할 것인지부터 논의해야 하며, 납세자가 구비하지 않은 과세자료 확보책임을 납세자에게 부담지우는 것이 과연 타당한 것인지 여부 등을 그 근거로 함
- 역외탈세 행위의 경우에는 「조세범 처벌법」의 고발전치주의 예외가 되도록 하는 방안이 있음
 - 현행 법률에 따르면 국세청장, 지방국세청장 또는 세무서장의 고발이 있어야만 검사가 공소를 제기할 수 있도록 하고,²¹⁷⁾ 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」은 조세포탈이 가중처벌되는 경우에만 고발전치주의의 예외를 규정함²¹⁸⁾
 - 대부분의 국가는 조세범을 일반 형사범과 동일하게 취급하고 고발전치주의를 취하고 있지 않으며, 일본 또한 제한적으로 고발전치주의를 운영하고 있음²¹⁹⁾

214) 서보학(2016), pp. 196~197

215) 이재호 외(2019), p. 102

216) 이재호 외(2019), pp. 102~103

217) 「조세범 처벌법」 제21조

218) 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 제8조 및 제16조

219) 서보학(2016), pp. 197~198

2. 행정제도 개선 방안

- 조력행위의 정보수집과 역외탈세 예방 등을 위해 조력자의 역외탈세 관련 '의무보고 규정(Mandatory Disclosure Rules, MDR)'의 도입을 고려해 볼 수 있으며 해당 제도는 조력자에 대한 처벌 근거가 되는 역외탈세 정보의 조기 포착 가능성을 높일 수 있음
 - 의무보고규정은 납세자 또는 조세전략을 설계, 판매한 세무조력자가 해당 전략을 사전에 과세당국에 신고함으로써 공격적 조세회피를 사전적으로 억제하는 제도 도입²²⁰⁾
 - 의무보고규정을 통하여 납세자의 조세전략이 잠재적으로 공격적이고 부정한 거래에 해당하는지 판단함으로써 투명성을 높이는 것이며, 전략을 수립하는 자와 이용하는 자가 누구인지 과세당국이 조기에 식별하여 적절한 조치가 가능함
 - 금융, 회계, 세무 상담을 하는 조력자(intermediaries and other providers of tax advice)가 자신의 고객들에게 안내한 역외자금의 은닉 방법을 사전에 과세당국이 파악할 수 있으며 조세행정의 투명성을 높이고 정보의 비대칭성을 해소하기 위한 제도로서의 기능을 기대할 수 있음
 - 「국제조세조정에 관한 법률」상 국외 거래에 대한 의무 보고 및 제재 사항을 규정하고 있으나 구체적으로 '조력자의 조세전략'에 대한 보고의무 도입을 고려해 볼 수 있음

220) 김신언, 「공격적 조세전략의 사전신고 의무제도 도입방안에 관한 연구 - BEPS 프로젝트 Action 12와 관련하여」, 『세무와 회계 연구』, 통권 제20호, 2020, p. 213

〈표 IV-5〉 조력자 관련 의무보고제도와 국제거래명세서 비교

구분	EU의 조세전략에 관한 의무보고규정 (BEPS Action 12)	국제거래명세서 (「국제조세조정에 관한 법률」 제16조)
보고의무자	기획자, 납세의무자	국의 특수 관계인과 국제거래를 하는 매출액 등 조건을 충족한 납세의무자
보고대상	조세전략/거래의 국내법적 근거와 의무보고대상 전략의 가치(예상 세제 혜택의 금액) 등 조력자의 조세전략에 대한 사항 포함	국의 특수 관계인과 국제거래 등에 대한 사항
보고기간	조세전략이 실행가능한 때	납세의무신고기간
	사실 확정 전에 조세회피 여부를 판단하여 해당 전략에 대해 입법적 대응 가능	사실 확정 이후이므로 해당 전략에 대한 입법적 대응 불가능(소급과세금지원칙)
제재 여부	과태료(구체적인 수준은 국가별 선택사항)	과태료(최대 1억원)

자료: 김무열, 「공격적 조세전략에 관한 의무보고제도의 도입에 관한 소고 - BEPS 프로젝트 Action 12와 관련하여」, 『재정포럼』, 한국조세재정연구원, 2019. 5. 참고하여 저자 작성

- 영국, 미국을 포함한 대다수의 OECD 회원국에서 OECD BEPS Action으로 제안된 바 있는 조세회피거래 의무보고규정(Mandatory Disclosure Rules, MDR)을 도입하여 시행하고 있음
- OECD 회원국들의 대다수는 BEPS Action 12인 역외거래를 통한 공격적 조세 전략에 대한 의무보고규정 도입을 추진하였으며 2018년 5월 유럽연합은 유럽연합 지침(Council Directive(EU) 2018/822)에서 신고 의무 제도를 의결한 바 있음
 - 해당 지침을 통해 국경을 넘는 공격적인 조세계획, 역외거래구조 등 ‘잠재적으로 공격적인 조세전략’을 사전에 신고하여 역외조세전략에 대한 투명성을 제고하고 과세당국의 적절한 개입을 도모함
- 2015년 제시된 OECD BEPS Action 12 최종 보고서 지침에 따르면 의무보고 규정은 다음 세 가지를 목표로 두고 있음²²¹⁾
 - 잠재적으로 공격적, 악의적인 조세회피계획(tax avoidance schemes) 정보를 조기에 발견하여 잠재적 위험 요소를 파악할 수 있음

221) IBFD, “Mandatory Disclosure Rules,” https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/mdr/html/mdr_fm02.html, 검색일자: 2023. 12. 19.

- 적시에 조세회피계획의 사용자 및 판매자(promoters)를 식별함
- 조세회피계획의 활성화 및 판매(promotion), 사용을 감소시키고 억제, 방지함
- OECD 보고서에 따르면 의무 보고 대상자를 납세자나 납세자의 납세 행위를 조력하는 중개인(intermediary) 혹은 납세자와 납세 대리인이자 중개인 둘 다로 고려해 볼 수 있으며 기획자·중개인인 조력자에게 의무를 부여하는 것이 조력자의 행동에 잠재적으로 영향을 미쳐 납세자에게 제공되는 조세회피 행위의 공급 측면에도 영향을 미칠 수 있음을 언급함
 - 단 OECD BEPS Action 12 보고서는 2013년도 OECD와 G20이 채택한 BEPS 프로젝트 중 하나로서, 기존 사전신고 의무 제도를 도입했던 국가들의 경험과 공격적인 조세전략에 대한 적절한 사전신고 의무제도 설계를 요구한 방안에 대한 결과물을 바탕으로 설계 방법을 제시하는 권고일 뿐 절대적인 기준이 될 수는 없음²²²⁾
- 영국은 조세전략에 대한 의무보고규정 시행과 더불어 보고된 조세전략 거래 중 조세회피로 의심되는 주요 거래를 선별하여 ‘스포트라이트(Spotlight)’라는 명칭으로 조세회피계획(tax avoidance schemes)을 공시 중에 있음
 - 이는 거래의 작동원리, 거래의 세무상 처리에 대한 국세청의 입장 등을 공시한다는 측면에서 조세회피 예방효과를 기대할 수 있음²²³⁾
- 드러나지 않는 역외탈세 행위 포착, 가중처벌의 근거가 될 수 있는 자료 수집 방안을 목적으로 제도화된 ‘내부고발제도’ 도입을 고려할 수 있음
 - 익명의 제보나 내부 고발을 통해 많은 국가에서 역외탈세의 성공적인 조사가 이루어진 바 있으며, 탈세자와 이를 돕는 조력자 처벌에 대한 유용한 정보원으로 사용 중에 있음²²⁴⁾
 - 역외탈세는 국외 거래 및 법인 등을 통하여 복잡하고 거래의 정보가 드러나지

222) 김신연(2020), p. 226

223) 심태섭, 유지선, 「조세회피거래에 대한 의무보고제도의 도입 필요성 및 도입 방안 검토」, 2020. 4. 27., p. 6

224) OECD, *Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable Tax and White Collar Crimes*, 2021, p. 38

않은 채로 이루어지기 때문에 내부고발자의 협조가 중요한 조사 및 처벌 단서로써 영향을 미칠 수 있음

- 국내 '선박왕'으로 불리는 조세피난처 활용 역외탈세사건에서 당시 회계책임자이자 비서실장 역할을 했던 내부고발자가 자금흐름 및 페이퍼컴퍼니 소유 관계를 정리한 기밀문서를 국세청으로 넘기는 내부고발로, 세금 4,100여 억원이 추징된 바 있음²²⁵⁾

○ 기소의 성공으로 회수된 자산의 비율이나 보상, 내부고발자에 대한 기소 면제를 통해 역외탈세 사건의 성공적인 조사에 도움이 되는 정보를 제공하는 자들에게 일정 혜택을 제공하여 내부 고발을 이끌어 내는 방안도 고려할 수 있음

- 멕시코 형사소송법 중에서는 내부고발자가 기소에 필수적인 정보 제공 시 내부고발자가 조세범죄, 금융범죄에 가담한 경우에도 기소 면제를 허용하도록 함

○ 내부고발제도 도입과 관련하여 현행 「국세기본법」 제84조의2, 「지방세 기본법」 제146조 등의 탈세제보 포상금 제도를 적극적으로 활용하여 적용하는 방안도 고려해 볼 수 있음

- 현 '탈세제보 포상금'의 경우 탈세제보로 추징한 탈루세액의 지급률 5~20% 적용 금액을 40억 한도로 포상금으로 지급함²²⁶⁾
- 현행 국세기본법령 등에서는 비교적 체계적인 지급기준이 제시되어 있으므로,²²⁷⁾ 본 보고서에서 제시된 역외탈세 입법안의 도입과 함께, 구체적 행위태양별 포상금 지급체계(지급요건, 금액지급기준)를 재설정할 필요가 있음
- 아울러 내부고발자담당실(Whistleblower Office)을 통해 내부고발자 보상금 지급을 결정하는 미국의 사례를 참고하여, 과세관청이 아닌 별도의 독립기관에서 공정한 결정이 이루어질 수 있도록 하는 방안도 고려될 수 있을 것임

225) 『MBC』, 「수천억 탈세 내부고발해도 포상금 0원 누가 고발할까」, 2021. 11. 12., https://imnews.imbc.com/news/2021/econo/article/6314234_34887.html, 검색일자: 2023. 12. 26.

226) 「국세기본법 시행령」 제65조의4 제1항 제2호 참조

227) 「국세기본법 시행령」 제65조의4

참고문헌

〈문헌자료〉

- 국세청, 「공정과 준법의 가치를 훼손하는 역외탈세자 52명 세무조사」, 보도자료, 2023. 5. 31.
- 김무열, 「공격적 조세전략에 관한 의무보고제도의 도입에 관한 소고 - BEPS 프로젝트 Action 12와 관련하여」, 『재정포럼』, 제275호, 한국조세재정연구원, 2019. 5., pp. 34~55.
- 김신언, 「공격적 조세전략의 사전신고 의무제도 도입방안에 관한 연구 - BEPS 프로젝트 Action 12와 관련하여」, 『세무와 회계 연구』, 통권 제20호, 2020, pp. 207~252.
- 김종근, 『조세형사법 총론』, 삼일인포마인, 2021.
- 박명재 의원 등 13인, 「조세범 처벌법 일부 개정 법률안」, 의안정보시스템, 2014.
- 서보학, 「역외탈세의 형사법적 제문제와 대응방안」, 『법학논총』, 제29권 제2호, 2016, pp. 169~212.
- 심태섭, 유지선, 「조세회피거래에 대한 의무보고제도의 도입 필요성 및 도입 방안 검토」, 『KIPF 조세재정브리프』, 제92호, 한국조세재정연구원, 2020. 4., p. 6.
- 여기구 의원 등 16인, 「조세범 처벌법 일부 개정 법률안」, 의안정보시스템, 2018.
- 윤해성·박미숙·서주연, 「역외탈세의 유형분석과 쟁점」, 한국형사정책연구원, 2014.
- 이재호·안창남·박훈, 『역외탈세자 및 조력자에 대한 효과적인 제재방안』, 한국국제조세협회, 2019.
- 이준봉, 「조세범처벌에 관련된 헌법상 쟁점들에 대한 검토」, 『조세학술논문집』, 제31집 제3호, 2015, pp. 197~221.
- _____, 『조세법총론』, 삼일인포마인, 2021.

- 이준봉·이재호, 「역외탈세의 논의국면에서 본 탈세의 개념체계」, 『조세학술논문집』, 제30집 제3호, 2014, pp. 1~35.
- 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2022.
- 이천현, 「초국가적 조세범죄의 실태 및 형사정책적 대응방안」, 한국형사정책연구원, 2017.
- 임승순, 『조세법』, 박영사, 2020.
- 임재혁, 「조세범죄 성립요건의 비교법적 고찰」, 『조세법연구』, 제29권 제1호, 2022, pp. 453~518.
- 전중환, 김영순, 『역외탈세 현황과 개선과제』, 2013.
- 정인영, 「미국 행정법의 금전적 제재(civil penalty)」, 『행정법 연구』, 제69호, 2022, pp. 71~133.
- 정훈·이나현·김치을, 「역외활동의 조세법 위반행위 사후적 대응 방안에 대한 연구」, 한국 조세재정연구원, 2022.
- 한국조세재정연구원, 「주요국의 조세동향(23-10호)」, 2023.
- Antony Seely, *Tax Avoidance and Tax Evasion*, Commons Library Research Briefing, 24 November 2021.
- Branislav Hock, “Policing Fiscal Corruption: Tax Crime and Legally Corrupt Institutions in the United Kingdom,” 85 *LAW & CONTEMP. PROBS.* 159, 2022, pp. 159~183.
- Costin Manescu, “Tax Fraud,” 2013 *International Conference Education and Creativity for Knowledge-Based Society*, 2013, pp. 89~91.
- EU Tax Observatory, *Global Tax Evasion Report 2024*, 2023.
- IRS, *REPORT OF FOREIGN BANK & FINANCIAL ACCOUNTS (FBAR) REFERENCE GUIDE*, Publication 5569 (Rev. 3-2022), 2022.
- Lorena Bachmaier Winter and Donato Voza, “Corruption, Tax Evasion, and the Distortion of Justice: Global Challenges and International Responses,” 85 *LAW & CONTEMP. PROBS.* 75 , 2022.

OECD, *Dividend Tax Fraud: Raising Awareness of Dividend Stripping Schemes*, 2023.
 _____, *Ending the Shell Game: Cracking down on the Professionals who enable
 Tax and White Collar Crimes*, 2021.
 _____, *Fighting Tax Crime - The Ten Global Principles, Second Edition*, 2021.

〈법령〉

「국세기본법」

「국제조세조정에 관한 법률」

「범죄수익은닉의 규제 및 처벌 등에 관한 법률」

「세무사법」

「외국환거래법」

「조세범 처벌법」

「조세특례제한법」

「지방세기본법」

「특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률」

「특정 금융거래정보의 보고 및 이용 등에 관한 법률」

「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」

「형법」

「형사소송법」

미국 「내국세법(IRC, Internal Revenue Code)」

일본 「국세징수법(国税徴収法)」

일본 「내국세의 적정한 과세의 확보를 도모하기 위한 국외 송금 등에 관한 조서의 제출
 등에 관한 법률(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)」

일본 「법인세법(法人税法)」

일본 「상속세법(相続税法)」

- 일본 「소득세법(所得稅法)」
일본 「소비세법(消費稅法)」
영국 「금융처벌법(Criminal Finances Act 2017)」
영국 「부가가치세법(Value Added Tax Act 194)」
영국 「세액공제법(Tax Credits Act 2022)」
영국 「조세관리법(Taxes Management Act 1970)」
독일 「국세기본법(Abgabenordnung)」
독일 「조세회피 및 불공정 조세 경쟁에 대한 방어에 관한 법률(Gesetz zur Abwehr von
Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb)」
프랑스 「조세일반법(Code général des impôts)」
프랑스 「화폐금융법(Code Monétaire et Financier)」
프랑스 「형법(Code Pénal)」
호주 「형법(Criminal Code Act 1995)」

〈판례 및 결정〉

- 대법원 2021. 9. 16. 선고 2015도12632 판결.
대법원 2019. 11. 14. 선고 2019도9269 판결.
대법원 2018. 11. 9. 선고 2014도9026 판결.
대법원 2018. 9. 13. 선고 2018도7658, 2018전도54, 55, 2018보도6, 2018모2593 판결
대법원 2017. 4. 13. 선고 2015두44158 판결.
대법원 2016. 2. 18. 선고 2014도3411 판결.
대법원 2015. 9. 10. 선고 2014도12619 판결.
대법원 2015. 7. 23. 선고 2015도3080 판결.
대법원 2013. 11. 28. 선고 2012도10513 판결.
대법원 2013. 9. 12. 선고 2013도6507 판결.
대법원 2012. 3. 15. 선고 2011도13605 판결.
대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499판결.

- 대법원 2009. 12. 10. 선고 2009도3053 판결.
 대법원 2008. 7. 24. 선고 2007도4310 판결.
 대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결.
 대법원 2006. 3. 9. 선고 2004도206 판결.
 대법원 1987. 12. 22. 선고 87도84판결.
 대법원 2003. 10. 10. 선고 2003도3516판결
 울산지방법원 2022. 4. 28. 선고 2020고단4668 판결.

〈신문기사〉

- 『국세청』, 「공정과 준법의 가치를 훼손하는 역외탈세자 52명 세무조사」, 2023. 5. 31.,
<https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1324661>,
 검색일자: 2023. 11. 2.
- 『국세신문』, 「국세청, 2019년 대기업·대자산가 세무조사로 2조668억 부과」, 2020. 9.
 16., <https://www.intn.co.kr/news/articleView.html?idxno=2013447>, 검색일자:
 2023. 10. 20.
- 『세정일보』, 「[세리포트] 역외탈세 조력자 한국은 ‘벌금 1천만원’ vs 미국은 ‘중범죄’」, 2022.
 1. 18., <https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=36060>,
 검색일자: 2023. 11. 30.
- 『세정일보』, 「‘탈세왕’ 없애려면…“해외SPC 이용 ‘소득누락’만으로도 처벌해야」, 2020. 2.
 10., <http://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=20076>, 검색일자:
 2023. 11. 7.
- 『시사저널』, 「美의회 , 크레디트스위스, 매각 직전까지 미국인들 탈세 도와」, 2023. 3. 30.,
<https://www.sisajournal.com/news/articleView.html?idxno=260044>, 검색일자:
 2023. 11. 13.
- 『시사저널e』, 「[2022 국감] ‘역외탈세 조력자도 정범 처벌 필요…고액체납자 출국금지 강
 화해야」, 2022. 10. 12., [http://www.sisajournal-e.com/news/articleView.
 html?idxno=292965](http://www.sisajournal-e.com/news/articleView.html?idxno=292965), 검색일자: 2023. 11. 30.

- 『연합인포맥스』, “[2023 세법] 부자들 역외탈세 막는다…해외신탁 신고해야,” 2023. 7. 27.,
<https://news.einfomax.co.kr/news/articleView.html?idxno=4275286>, 검색일자:
 2023. 10. 5.
- 『조세일보』, 「국세청, '역외탈세' 혐의자 52명 고강도 세무조사 착수」, 2023. 5. 31.,
<https://www.joseilbo.com/news/htmls/2023/05/20230531488163.html>, 검색일자:
 2023. 11. 30.
- 『한국세정신문』, 「국세청이 세운 올해 역외탈세 조사 목표...200건, 1조3천569억」, 2023.
 5. 31., <http://www.taxtimes.co.kr/mobile/article.html?no=259771>, 검색일자:
 2023. 10. 19.
- 『한호일보』, 「호주 미국 등 5개국 '국세청 공조 체제' 구축」, 2018. 12. 11., <http://www.hanhodaily.com/news/articleView.html?idxno=58762>, 검색일자: 2023. 10. 12.
- EY*, “French Parliament approves Finance Bill for 2024, including OECD Pillar Two rules,” 2023. 12. 22., <https://globaltaxnews.ey.com/news/2023-2126-french-parliament-approves-finance-bill-for-2024-including-oecd-pillar-two-rules>, 검색일자: 2023. 12. 26.
- 『MBC』, 「수천억 탈세 내부고발해도 포상금 0원 누가 고발할까」, 2021. 11. 12.,
https://imnews.imbc.com/news/2021/econo/article/6314234_34887.html,
 검색일자: 2023. 12. 26.
- 『NTN 국제신문』, 「종합적 역외탈세방지특별법안 발의 '눈길」, 2013. 10. 11., <https://www.intn.co.kr/news/articleView.html?idxno=200425>, 검색일자: 2023. 12. 28.
- International Consortium of Investigative Journalists*, “Germany seeks arrest of senior Panama Papers lawyer,” 2021. 11. 11., <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/germany-seeks-arrest-of-senior-panama-papers-lawyer/>, 검색일자: 2023. 12. 28.
- Tax Journal*, “HMRC’s response to the rise of the enabler,” 2021. 3. 26.,
<https://www.taxjournal.com/articles/-hmrc-s-response-to-the-rise-of-the-enabler-44236>, 검색일자: 2023. 12. 7.

〈웹사이트〉

의안정보시스템, <https://likms.assembly.go.kr/bill/main.do>

ATO, <https://www.ato.gov.au>

Baker McKenzie, <https://resourcehub.bakermckenzie.com/en>

Bundesministerium der Finanzen, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Home/home.html>

European Parliament, <https://www.europarl.europa.eu/>

GOV.UK, <https://www.gov.uk/>

IBFD, <https://research.ibfd.org/>

IRS, <https://www.irs.gov/>

LAWnB, <https://academynext-lawnb-com-ssl.libproxy.snu.ac.kr/Info/ContentView?sid=D0133AEFOCEAE9FC>

legislation.gov.uk, <https://www.legislation.gov.uk/>

National Archives - Code of Federal Regulations, <https://www.ecfr.gov/>

OECD, <https://www.oecd.org/>

Tax Justice Network, <https://taxjustice.net/>

역외탈세 조력행위에 대한 형사적 제재 방안 연구

발 행 2023년 12월 31일
저 자 박주철·김재경·정효림
발행인 김재진
발행처 한국조세재정연구원
310147 세종특별자치시 시청대로 336
TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr
등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호
조 판 및 (주)에이치에이엔컴퍼니
인 쇄
© 한국조세재정연구원 2023 ISBN 979-11-6655-274-8

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.