
국제적 조세회피 유형과 국가간 조세협력

International Tax Avoidance Type and Tax Cooperation Between Nations

김동복
남부대학교 경찰행정대학

Dong-Bok Kim(packdb@nambu.ac.kr)

요약

오늘날 기업들은 개방화·국제화시대에 발맞추어 국경을 초월하여 국제화됨에 따라 다국적 기업을 형성하여 복잡한 경제시스템을 만든 결과 여러 가지 경제현상과 문제점을 일으키고 있다.

법치주의에 따른 조세국가는 법에 따라 납세자의 동의와 협력을 필요로 하는 가운데 조세순응을 요구하지만, 납세자들은 때로는 조세저항을 하기도 하며 절세행위와 조세회피행위를 하기도 한다. 특히 납세자들은 국제사회가 개방화함에 따라 조세피난처 등을 이용한 국제적 조세회피행위의 시도를 계속하고 있다. 이에 따라 조세법상의 문제도 여러 가지로 표면화되었을 뿐만 아니라 조세피난처 등 국제적 조세회피의 문제가 특별한 관심을 끌게 되었다. 그 결과 세계 각국은 필연적으로 조세정보교환 등 국가 간의 조세협력을 요청하기에 이르렀다. 따라서 본고는 국제적 조세회피의 유형을 구체적으로 살펴보고 관련되는 조세회피의 문제점을 탐색하며, 향후 국가 간의 조세협력의 모색방안에 연구의 초점을 맞추어 조세국가의 발전적 방향과 시사점을 찾고자 한다.

■ 중심어 : | 납세자 | 국제적 조세회피 | 다국적 기업 | 조세피난처 | 국가간 조세협력 |

Abstract

Thanks to globalization and multi-corporations which have further created complex economic systems over the years, we are now experiencing new aspects of economic challenges as well.

Any country abiding by law and order is required to have taxpayer's consent and cooperation upon levying taxes, however, taxpayers will resist or try to avoid paying taxes at all if they can. Particularly, it becomes easier for them to do by using tax haven wherever they are, and their endeavor is not likely to stop as long as they can. These kinds of actions have undoubtedly created tax loopholes which have in fact surfaced and brought to attention to many. Inevitably, each country aggressively pursues to exchange tax information with others and cooperate each other.

Thus this study will look into various types of international tax avoidance cases and its root causes and focuses on ways to cooperate amongst nations. The study also suggests possible ways to develop and enhance international tax systems for all the parties concerned.

■ keyword : | Taxpayer | International Tax Avoidance | A Multinational Corporation | Tax Haven |
| Tax Cooperation Between Nations |

I. 들어가는 글

현대국가는 재정자금의 조달을 모든 국민이 부담하는 조세에 주로 의존하고 있으므로 조세는 국가재정수입의 근간이다. 그러한 점에서 오늘날 법치국가는 필연적으로 사회국가인 동시에 조세국가(Steuerstaat)라고 할 수 있으며 나아가 조세는 국가의 원동력이다. 한편, 조세는 반대급부 없는 금전적 부담이기 때문에 합리적인 납세자라면 당연히 자신의 납세부담을 최소한으로 줄이기 위하여 조세절감을 시도하게 될 것이며 이는 납세자의 본능적 욕구이다. 자유민주주의와 자본주의를 근간으로 하고 있는 우리 헌법도 납세자의 조세절감시도를 국민의 기본권의 하나로 인정하고 있으며 국가는 납세자의 이러한 본능까지도 개입할 수는 없다고 본다. 그러나 조세국가의 납세자는 하나의 공동운명체를 구성하기 때문에 소수의 납세자가 조세의 부담을 절감하기 위하여 노력한 만큼 다른 운명공동체 구성원들이 그 부담을 떠맡아야 하는 점을 감안할 때 그 조세절감시도는 법적으로 일정한 한계를 가져야 한다. 조세체계의 명백한 원리는 모든 납세자에게 공평한 조세가 부과되어야 하고 일관성을 유지하며 이성적인 형태로 부과되고 징수되어야 한다. 조세회피에 대한 법적 규제는 조세부담의 공평문제와 직결되며 헌법과 조세법에 구현되고 있는 조세법률주의와 조세평등주의의 조화선상에서 요청된다.

조세법상의 과세규정을 벗어나거나 또는 조세법이 의도하지 않는 조세감면을 적용받기 위하여 조세법상의 허점을 이용하는 국제적 조세회피행위의 유형으로는 조세피난처, 이전가격조작, 조세조약편승 등 다양하지만 그 대표적인 것은 조세피난처(Tax Haven)이다. 조세피난처(Tax Haven)를 채용하는 것에 따른 국제적 조세회피(International Tax Avoidance)의 문제가 세계적으로 성행하고 있어 특별한 관심을 끌게 되었다. 우리나라의 경우에도 최근에 대기업의 상속편법과 조세회피행위에 대한 문제가 핫이슈로 떠오르고 있으며, 룬스타 등 해외펀드에 대한 조세회피행위 기업을 지적하는 언론보도와 함께 이에 대한 세금 원천징수방안으로 세법개정안이 국회에 제출되었다.

그렇다면 이러한 국제적 조세회피행위의 유형은 어떠

한 것이 있으며 이에 따른 대처방안은 무엇인가? 합리적인 납세자의 이해 및 동의와 아울러 국가 간의 조세협력 임은 두 말할 나위 없다.

본고는 합리적인 조세행정과 투명한 사회를 구축하는데 기여하고자 조세회피와 관련된 광범위한 문제 중 국제적 조세회피문제의 영역에 국한하여 논점을 맺고, 그 유형의 구체적 검토와 함께 국제적 조세협력이 지향하여야 할 방향을 제시하는 것에 초점을 두었다.

II. 국제적 조세회피의 유형

기업활동의 국제화에 따른 세계 각국 고유의 조세제도에 주목하여 그 차이를 기업이 이용하는 것에 따라 조세회피를 피하는 것을 여기에서는 국제적 조세회피라고 정의해 두고자 한다[1]. 예컨대, 우리나라의 기업이 외국의 기업에 특허권의 사용을 인정하는 경우에 직접적으로 상대방과 계약을 체결한 경우에는 상대방으로부터 받은 사용료(로알티)에 대하여 상대적으로 세율이 높은 우리나라의 소득세·법인세가 부과된다. 그러나 조세피난처에 자회사를 설립하여 특허권을 현물출자하고 그 자회사가 외국의 기업에 그 사용을 인정하는 경우에는 그 자회사가 그 이익을 내부에 유보하고 우리나라의 친회사에 배당하지 않는 경우에는 그 사용료는 우리나라의 조세부담을 면하게 되어 조세피난처 국가의 낮은 조세 부담이나 면세혜택을 입게 된다. 기업활동의 국제화에 따라 기업이 위에서 정의한 국제적 조세회피를 피하는 것은 경제적 합리성을 지닌 당연한 귀결이라고 생각된다. 오늘날 기업의 국제적 조세회피행위의 대표적인 유형으로 다음의 세 가지를 들 수 있다. 즉, 조세피난처(Tax Haven), 조약편승(Treaty Shopping), 이전가격조작(Transfer-Pricing)이라고 일반적으로 지칭되는 세 가지이다. 여기에서는 그와 같은 국제적 조세회피행위의 개요를 정리하고자 한다[2].

1. 조세피난처(Tax Haven)

조세피난처(Tax Haven)라는 것은 법인의 소득 또는 법인의 특정종류의 소득에 대한 조세의 부담이 전혀 없

거나 혹은 극단적으로 낮은 국가 또는 지역을 가리킨다 [3]. 즉 소득이나 캐피탈 소득에 대해서 현저하게 낮은 세율을 갖는다든가 또는 전혀 직접세를 가지지 않는 국가라고 정의할 수 있다[4]. 그러나 조세피난처에 대한 일의적인 정의를 내리기는 어렵고, 상대적인 관점에서 고려되어야 할 개념이다. 각국의 실정법상의 정의나 또는 조세피난처에 갈음하는 표현에 따르면 “상당히 더 유리한”벨기에), “특별적 조세제도”(프랑스), “중간단계의 소득에 대한 자국 세액의 30% 미만을 과세하는 지역”(독일), “자국과 비교하여 세의 부담이 현저히 낮은 나라 또는 지역”(일본), “보다 낮은 수준의 과세로서 구체적으로는 자국의 2분의 1 미만을 과세하는 곳”(영국)이 조세피난처로서 조세회피와 관련하여 문제를 일으키는 지역이다[5].

세율의 고저가 조세피난처(Tax Haven)의 정의 아래 중요한 요건이 되기 때문에 그 정의는 상대적 개념이고, 일반적으로 조세피난처(Tax Haven)를 한정하는 것은 곤란하다는 견해도 존재한다[6].

근래에 들어 세계 각국의 기업들은 조세피난처에 자회사를 설립하고(이를 기지회사라고 한다) 이를 통하여 국제적 경제활동을 행하는 방법으로 세 부담의 회피 또는 경감을 도모하려는 경향을 두드러지게 나타내고 있다. 이와 같은 조세부담의 회피 혹은 경감은 전세계소득과세주의 아래에서는 우리나라 기업이 해외에 지점을 설치하여 사업활동을 행하는 경우 지점의 소득은 그 자체로 우리나라의 소득세 또는 법인세의 과세대상이 되지만 해외에 자회사를 설립하여 사업활동을 행하는 경우에는 자회사의 소득은 우리나라 친회사에 배당되지 않는 한 우리나라 법인세의 과세대상이 아니라고 하는 제도의 구조를 이용하는 것에 의하여 가능하게 된다[7]. 일반적으로 조세피난처에서의 법인의 설립은 극히 용이하고 이를 이용하여 설립되는 법인(tax haven corporation)은 독자의 사업소라든가 인적 구성원을 가지지 않고 단지 친기업과 그 거래선과의 도관으로서 이용되는 경우가 많다. 이와 같은 조세피난처는 현재 전 세계에 30여 개 지역에 이르고 있으며[8], 선진국들의 강한 견제에도 불구하고 변창일로에 있다. 그러나 여기에서는 국제적 조세회피의 하나의 유형으로서 조세피난처(Tax Haven)를 거론하는

것이기에 때문에, 국제적 조세회피를 가능하게 하는 조세피난처(Tax Haven)의 요건을 명확히 해 두는 것에 그치기로 한다.

그런데 누가 보아도 조세피난처라 할 수 있는 과세지역이 있다. 그것을 “classical tax haven”이라 부르며 그 특징은 다음과 같다. ① 소득과 자본에 대한 무세 또는 경세, ② 금융과 상거래의 비밀보장, ③ 외환거래의 자유, ④ 금융업에 대한 정책적 치중과 규제의 유연성, ⑤ 역외지역과의 교통과 통신의 편의, ⑥ 조세조약이 체결되어 있지 않거나 거의 되어 있지 않을 것(조세조약을 체결하면 정보교환의무가 생기기 때문에 조세피난처로서도 조약을 원치 않고 또 상대국으로서도 조약편승(treaty shopping)에 의한 폐단 때문에 조약을 원치 않을 뿐만 아니라, 이론적으로도 국제적 이중과세가 발생하지 않기 때문에 필요성이 없음), ⑦ 정치적 안정성과 외국 자본에 대한 호의적 태도 등을 들고 있다[9]. 이들 요건을 충족시키는 국가 혹은 지역은 조세회피를 가능하게 하는 기능을 지닌 장소라고 할 수 있다. 이들은 조세피난처임을 적극적으로 내세워 제3국에서 얻어진 소득을 자기지역으로 유지하는 것이 보통이다.

전형적인 조세피난처(Tax Haven)의 모든 특징은 앞에서 언급한 것과 같다. 여기에서는 그와 같은 특징을 가진 조세피난처(Tax Haven)를 이용했던 조세회피에 대해서 검토하고자 한다.

조세피난처(Tax Haven)을 이용했던 국제적 조세회피의 형태로는 이하의 다섯 가지 형태로 유형화할 수 있다 [10].

첫째, 거주지의 이동이다. 이것은 상대적으로 높은 조세부담을 강요하는 국가의 납세자가 자국 내의 법률에 따라 규정된 조세상의 거주지를 훌륭히 조작한 것에 의한 것인지, 외국으로 거주지를 이동하는지의 어느 한쪽에 의해서 국내에서 과세를 회피하는 타입이다. 여기에서 말하는 외국이란 두말할 필요도 없이 조세피난처(Tax Haven)를 의미한다.

둘째, 기지회사의 이용이다. 이것은 조세회피를 목적으로 하여 조세피난처(Tax Haven)에 기지회사를 설립하는 타입이다. 조세회피를 목적으로 하는 기지회사의 가장 중요한 기능은 납세자에게 직접적으로 생기는 소득

을 기지회사에 모아서 납세자의 주거지국에서 과세로 해당소득을 회피시키는 것이다.

셋째, 터널회사의 이용이다. 이것은 어떤 나라의 주거자가 제3국에서 생긴 소득의 흐름만을 목적으로 한 터널회사를 Tax Haven에 설립하고 조세회피를 피하는 타입이다.

넷째, 전속 손해보험회사를 이용하는 형태이다. 이 타입은 친회사의 리스크(위험)를 보증하기 위한 전속 손해보험회사를 조세피난처(Tax Haven)에 설립하고 친회사는 자회사인 보험회사에 보험료를 지불할 경우 그 지불액은 친회사 측에서 공제되게 된다. 한편, 조세피난처(Tax Haven)에 존재하는 자회사는 친회사로부터 받아들인 보험료를 수익으로 계상하지만 그 수익에 대한 과세는 극히 가벼운 과세이든지 또는 비과세가 된다. 따라서 자회사를 일체로 하여 보았을 경우에는 조세회피가 가능하게 되는 것이다. 이것이 넷째 형태이다.

다섯째, 편의적선선(Flags of Convenience Shipping)을 이용하는 형태이다. 선박의 공개등록은 조세회피의 중요한 수단으로서 주목받고 있다. 일반적으로 선박의 운영에 따라 얻어진 이익에 대해서는 등록국은 저율의 과세 또는 세를 과하지 않는 경우가 많다. 공개등록에 따라 조세피난처(Tax Haven)에 선적을 둔 경우, 용선계약 등을 조정함에 따라 조세피난처(Tax Haven) Tax Haven을 이용하여 조세회피가 가능하게 되는 것이다.

이상의 형태가 조세피난처(Tax Haven)를 이용한 국제적 조세회피의 주요한 형태인데, 경제사회가 변화되고 복잡화됨에 따라 그에 대한 조세회피의 형태는 점점 복잡하고 다양화되는 것은 두말할 나위도 없다. 또한, 다국적 기업의 활동이 활발하게 진행됨에 따라 조세피난처(Tax Haven)을 이용하는 것에 따른 국제적 조세회피의 현상은 급속히 확대되어 왔다. 특히, 미국에서는 이 문제에 대하여 이른바 Gordon Report에 의해서 포괄적으로 검토가 이루어졌고 그에 대한 문제의 중요성을 명확히 인식하게 되었다[11].

조세피난처(Tax Haven)의 가까운 예로서 홍콩을 들 수 있다. 홍콩에서는 내국법인에 대해서 외국 소득면제 방식이 채용되어 있고, 법인세율이 17%라는 상황으로 저조하고, 개인 소득세는 급여소득, 이자소득이라는 상

태로 분류되어 과세되는 분류소득세가 채용되고 있으며, 원천징수제도도 존재하지 않는 또한 수취배당이나 캐피탈 소득에 대해서도 비과세 조치가 강구되어 있다[12]고 했던 것과 같이, 미국, 일본 및 한국의 조세제도와 비교해서 두드러지게 조세부담이 낮은 지역이라고 할 수 있다. 특히, 홍콩은 교통이나 통신도 충분히 근대적이고, 사무소 등을 개설하는 데에도 좋은 조건을 갖춘 대표적 지역이라고 할 수 있다. 국제적 조세회피의 하나인 유형으로서의 조세피난처(Tax Haven)를 이용하는 것에 의한 조세회피행위는 다국적 기업이 생겨나고 기업활동이 국제화하는데 따라서 점점 활발하고도 용이하게 이루어지게 된다고 생각된다.

2. 조세조약편승(Treaty Shopping)

조세조약편승(Treaty Shopping)이란, 조세조약을 숙지한 다국적 기업이 조세 조약상의 이익에 주목하여 통상 이용하지 않을 것이라고 생각되는 조세조약을 사모르는 것(사려 다니는 것)을 의미한다[13]. 다시 말하자면 조세조약에 이중과세방지 등과 같이 거주자를 위하여 유리한 내용이 있는 경우에 조약의 혜택을 받을 수 없는 제3국의 거주자가 전 세계에 체결되어 있는 수많은 조약 가운데에서 자기에게 유리한 조약을 물색하여(shopping) 조약의 혜택을 부당히 취하는 것이다. 예를 들어 자산유동화시 우리나라와 아일랜드간의 조세조약의 경우 이자에 관해서 원천징수가 적용되지 않는 점을 이용하기 위하여 아일랜드에 국외 유동화전문회사(special purpose compant: SPC)를 설립하여 이를 활용하는 경우를 들 수 있다. 그 호칭의 기원은 미국에서 찾을 수 있다. 그 후, 다른 OECD제국에서 사용하게 되었고 현재에는 국제 조세법의 전문가 사이에서 널리 사용되고 있는 용어이다.

조세편승(Treaty Shopping)의 구체적인 예로서는, 미국과 조세조약을 맺지 않은 국가의 거주자 A가 미국법인 B의 주식을 보유하고 있는 경우를 들 수 있다. 이 경우, A는 B로부터 수취배당에 대해서 미국에서 30%의 원천징수세를 부과하게 된다. 그러나, A가 스위스나 네덜란드령 앙티리즈(미국과 조세조약을 맺고 있다) 등에 B 주식을 현물출자함으로써 Holding Company C를 설립

하면, B는 C를 위한 배당금에 대해서는 미국과 C소제지국과의 조세조약에 따라, 미국에서의 원천징수세율이 통상 25%(조약에 의해서는 0%)로 경감된다. 이와 같이, 조세조약을 이용하는 것에 따라 조세회피를 피하는 것을 조세편승(Treaty Shopping)이라고 부른다[14].

이와 같은 조세조약편승은 1980년대에 이르러 그 폐단이 일부 국가들에 의하여 지적되고 1992년 OECD 도범조약이 이 문제를 인지하고 구체적 대응방안을 제시하면서 근래에 이르러서는 조약상의 특칙을 마련하는 것이 보편화되고 있으며 각국이 국내법에 그에 대응하는 특별규정을 두는 경우도 늘어나고 있다. 반면에 특정국가에 있어서는 일방적으로 감면혜택을 주면서까지 외국기업을 유치하고자 하는 경우도 있어서 각국의 이해관계가 반드시 동일하게 나타나는 것만은 아니다. 따라서 우리나라가 현재의 국제경제상황에서 이 문제에 관하여 어떻게 대처할 것인가에 관한 입장을 정리하고 이에 대처할 국제조세의 법리를 정립하는 것이 시급한 과제라고 할 것이다.

3. 이전가격조작(Transfer-Pricing)

이전가격조작(Transfer-Pricing)이란, 이른바 다국적기업이 관련된 회사간의 재화·서비스 등의 거래에 있어서 조세회피를 주된 목적으로 하고 관련된 재화·서비스 등의 거래가격을 자의적으로 조작하는 것이라고 정의할 수 있다[15].

이전가격조작(Transfer-Pricing)은 조세법뿐만 아니라 경제법의 대상도 된다고 말하여지는 것과 같이 친회사가 자회사에 대해서 지지력을 행사하여 행해지는 가격조작은 조세회피 뿐만 아니라 자유 경쟁을 제한한다는 폐해를 초래한다. 여기에서는 조세회피 문제에 한정시켜 정리하기로 한다. 그런데, 이전가격조작(Transfer-Pricing)의 대상은, 상품 등의 재화뿐만 아니라 기술원조나 상품권, 각종의 공업 소유권의 사용료, 대부금의 이율 등 다수에 이른다.

과세문제에 한해 이전 가격조작(Transfer-Pricing)을 거론하자면 다음과 같이 정리할 수 있다. 즉, 다국적기업이 전술한 조세피난처(Tax Haven)를 이용하여 친회사가 중심이 되고, 관계 자회사전체의 조세부담을 감소

시키는 것을 목적으로 하여 관계 회사 간에 재화 및 역무 등의 거래가격을 조작하는 데에 따라 그룹 전체의 조세부담을 최소화 하는 데에 과세상의 문제가 생긴다[16]. 가격조작을 통해서 조세피난처(Tax Haven)에 존재하는 자회사에 많은 수익을 축적하여 배당을 하지 않는 결과 조세회피를 피하는 일이 이전가격조작(Transfer-Pricing)의 과세상의 문제로서 제기되게 된 것이다. 관련 과세상의 문제의 발생형태로서는 이하의 두 가지 경우가 존재한다[17].

① A국의 친회사가 B국의 재외자회사에게 자의적으로 과대한 판매가격으로 제품을 판매했을 경우, 해당 재외회사는 이익이 줄어들어 과세소득이 결과적으로 감소된다. 재외회사가 있는 B국의 과세당국은 과세상의 문제로써 이 사실을 들 수 있게 된다.

② B국에 있는 친회사가 A국에 있는 재외자회사에 대해서 과대한 판매가격으로 제품을 판매했을 경우, ①과 같은 형태로 A국의 자회사는 수익이 줄어들어 과세상의 문제가 생기게 된다. 이 두 가지 경우가 대표적인 발생형태이다. 특히, 조세회피를 목적으로 한 경우의 가격조작은, 조세피난처(Tax Haven)에 자회사를 설립하고 부당하게 값싼 가격으로 해당 자회사에게 친회사가 제품을 판매한 경우이다. 이 경우, 결과적으로 자회사는 큰 이익을 얻게 되고, 반대로 친회사는 이익이 크게 줄어들게 된다. 큰 이익을 얻은 자회사는 조세피난처(Tax Haven)에 존재하기 때문에 조세부담을 회피할 수 있는 것이다. 이상, 이전가격조작(Transfer-Pricing)에 의한 국제적 조세회피의 문제이다.

III. 대처방안으로써 국가간 조세협력

세계 각국은 국제적 조세회피행위방지방법을 현실적으로 어떻게 강구하고 있는가? 오늘날 기업은 국경을 비교적 자유롭게 넘나들며 세계를 무대로 활동하고 있다. 그럼에도 각국의 과세권은 자국법의 시행지역을 넘어서 행사할 수 없다. 그렇기 때문에 조사활동, 징수권의 행사, 정보의 교환, 공통규범의 설정 및 국제조세분쟁의 정부간 협의 등 여러 측면에서 정부차원의 국제적 협력이 요

청된다. 그렇지 아니하고는 국가적 경제교류에 적절히 대처할 수 없기 때문이다.

국가간의 광범위한 행정협조에 관하여 OECD는 1988년 다국간조약안(Multinational Convention for Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)을 공표하였으며, 다음해에는 유럽위원회(Council of Europe)와 공동으로 해설보고서(Explanatory Report on the Convention on Multinational Administrative Assistance in Tax Matters)를 내놓은 바 있다.

1. 국내법과 조세조약의 관계에 관한 특례

소득의 원천지가 국내인지 또는 국외인지에 대하여는 소득세법이나 법인세법의 규정에 우선하여 조세조약의 규정에 따라 구분한다(국제조세조정에관한법률 제28조, 이하 국조법이라고만 하기로 한다). 국내법과 조약은 대등한 지위에 있는데, 국제조세분야에서는 조약의 원활한 운용을 위하여 원천지 구분에 관한 한 조약의 규정에 우선적 지위를 부여하였다.

그리고 국내원천에서 발생한 비거주자 또는 외국법인의 이자배당 또는 지적재산권 등의 사용대가(로열티)에 대한 조약상의 제한세율이 소득세법 또는 법인세법이 정하는 비거주자 또는 외국법인의 국내원천 소득에 대한 원천징수세율보다 높은 경우에는 낮은 국내세법상의 세율을 적용한다(국조법 제29조). 이렇게 함으로써 조약상의 제한세율로 말미암아 조약이 없는 경우보다 불리하게 되는 일이 없도록 명문화한 것이다. 그리고 조약상대국이 제한세율과 관련하여 수혜자의 거주자증명을 요구하는 경우에는 이를 발급해 주도록 하고 있다(동조 제2항).

2. 조세정보교환

2002년 개정세법에서는 국가간의 금융정보교환에 관한 규정이 대폭 강화되었다. 이는 금융기법의 발달과 전자통신의 활성화 등으로 자국내 과세자료만으로는 거주자의 전세계소득(world wide income)에 대한 과세가 불가능해짐에 따라 OECD 회원국들을 중심으로 국제적인 조세회피, 해외로의 자금도피를 방지하기 위하여 금융정보교환을 활성화하기로 합의하고 단계적으로 국가간 금융정보교환에 대한 제도적 장애물을 제거하기로 한 데

따른 것이다[18].

이에 따라 OECD는 2000.4. 은행보고서를 확정하고, 조세목적에 위한 은행정보 접근을 위한 단계적 추진방안을 권고하고 이의 이행 여부를 주기적으로 평가하기로 하였다. 그 주요권고내용을 보면, ① 비실명은행계좌 제도의 폐지, ② 조세범처벌을 위하여 타회원국이 금융정보 요청시 자국내 제도 및 행정관행에 불구하고 정보제공, ③ 국내과세목적에 의해서만 금융정보에의 접근이 가능한 자국조세목적요건을 재검토하여 외국과세당국이 요청하는 경우 국내과세목적 여부와는 관계없이 외국과세당국에도 정보를 제공할 것 등이다. 이와 같은 OECD의 권고 사항을 감안하여 국조법에 관련규정이 신설되기에 이른 것이다.

신설된 내용을 살펴보면, 국세청장은 조세의 부과와 징수, 조세불복에 대한 심리 및 형사소추 등을 위하여 필요한 조세정보와 국제적 관행으로 일반화되어 있는 조세정보를 다른 법률에 저촉되지 아니하는 범위 내에서 체약상대국과 교환할 수 있고(국조법 제31조 제1항), 국세청장은 체약상대국의 권한 있는 당국이 조세조약에 따라 대통령령이 정하는 비거주자(외국국적 거주자 포함) 또는 외국법인의 금융정보(금융실명거래및비밀보장에관한법률 2조 3호의 규정에 의한 금융거래의 내용에 대한 정보 또는 자료를 말함)를 요청하는 경우 금융실명법 제4조의 규정에 불구하고 다음 각 호의 1에 해당하는 금융정보의 제공을 금융기관의 특정점포에 대하여 요구할 수 있으며 당해 금융기관에 종사하는 자는 이를 거부하지 못한다(동 제2항).

3. 세무조사

국제과세의 적정을 기하기 위해서는 국외에서의 세무조사를 필요로 할 경우가 있다. 이리하여 국세청장은 국외 특수관계자와의 국제거래에 대하여 필요하다고 판단되는 경우에는 그 거래에 대하여 체약상대국과 동시에 세무조사를 할 수 있다(국조법 제32조 제1항 상단). 특히 다국적기업의 활동에 관하여는 관계국이 각기 동시에 자국 내에서 세무조사를 실시하여 각자의 조사내용을 수집하여 상호 분석·검토할 필요가 있다. 이와 같은 동시조사(simultaneous examination)에 의하여서 국제거래의

전도를 보다 확실히 알아낼 수 있기 때문이다.

4. 징수공조

한 나라의 조세징수권의 행사는 자국의 영토 내에 국한되기 때문에 납세자(특히 체납자)나 그의 재산이 국외에 있을 경우에는 징수에 어려움을 겪을 수밖에 없다. 그렇기 때문에 송달·압류 등 조세의 징수를 외국 정부에 의뢰할 필요가 있다. 일찍이 1981년에 OECD에 의하여 징수공조를 위한 모범조약(OECD Model Convention for Mutual Administrative Assistance in the Recovery of Tax Claims)이 공표되었지만 아직 채택되지는 못하고 있다. OECD의 소득과 자본에 관한 모범조약에서도 징수공조에 관하여 별도의 규정을 두고 있지 않다. 그러나 우리나라가 체결한 조세조약 가운데 미국, 일본, 벨기에 및 태국 등과의 조약에서는 공조규정이 있으나 대상이 되는 조세의 범위나 대항집행의 방법 등에 있어 제약이 있음에 유의하여야 한다(각 조약의 해당규정 참조)[19].

국조법은 조세조약의 존재를 전제로 관할세무서장 또는 지방자치단체장은 국내에서 납부할 조세를 징수하는 것이 곤란하여 계약상대국에서 징수하는 것이 불가피하다고 판단되는 경우에는 국세청장에게 계약상대국에 대하여 조세의 징수를 위하여 필요한 조치를 하도록 요청할 수 있도록 규정하고 있으며(국조법 제30조 제1항), 국세청장은 이 요청을 받아 계약상대국의 권한 있는 당국에게 그 조세를 징수해 주도록 위탁할 수 있게 하였다(동조 제2항).

반대로 계약상대국으로부터 그와 같은 위탁을 받았을 경우에는 국세징수의 예에 따라 징수절차를 수행해 줄 수 있는 근거도 마련되어 있다(동조 제3항).

IV. 마무리 글

현대국가는 정부의 비대화에 따라 재정수요의 확보를 위하여 증세압력을 더해 가고 있으며 이로 인하여 납세자의 조세부담비율은 급속히 증대되고 있다. 이에 납세자들은 대체적으로 조세순응을 하면서도 때로는 조세저항을 하기도 하며 절세행위와 조세회피행위를 하기도 한

다. 특히 납세자들은 국제사회가 개방화함에 따라 조세피난처 등을 이용한 국제적 조세회피행위의 시도를 계속하고 있다.

이러한 국제적 조세회피의 문제는 세계의 보편적 현상이므로 조세부담의 공평문제 및 재정정책 등 여러 가지 측면에서 부정적인 영향을 미치고 있는 가운데 날로 증가하고 있다. 특히 다국적 기업의 등장에 따라 국제적 조세회피의 문제에 대해서는 비교적 초기단계에서부터 주목을 받아 대처하여 왔던 것은 주지한 바와 같다. 이에 따라 조세법상의 문제도 여러 가지로 표면화되었을 뿐만 아니라 조세피난처 등 국제적 조세회피의 문제가 특별한 관심을 끌게 되었다.

날로 증대되고 보편화되고 있는 국제적 조세회피행위에 대하여 세계 각국들은 어떻게 대처하고 있는가? 이에 대하여 세계 각 나라들은 조세회피행위를 방지하기 위하여 일반방지규정을 두거나 개별방지규정을 두고 있으며 더 나아가 조약을 체결하여 조세정보교환 등 국가간의 조세협력을 요청하기에 이르렀다.

문제는 국제적 조세회피방지를 위하여 국가 간의 조세협력에 대한 실효성을 어떻게 확보할 수 있느냐가 핵심쟁점이라 할 수 있다. 실효성확보를 위한 실천적 방법으로 다음과 같은 제안을 해두는 것으로 글을 마무리하고 싶다.

첫째, 모든 나라가 조세법에 미리 예측할 수 없는 조세회피행위가 발생하였을 경우에 신속하게 입법상의 조치를 마련하여야 한다고 본다. 이를 위해서는 각 나라가 조세회피에 관한 일반적·포괄적 부인규정을 신설하는 것도 하나의 방법이라고 생각된다.

둘째, 세계 각국이 국제적 조세회피방지를 위한 모범조약을 만들어 모두 가입함으로써 일반적으로 승인된 국제법규가 되어야 한다.

셋째, 조세회피라는 경제현상과 법적 규제 사이에 항상 존재하는 시차를 극복하기 위하여 세계 각국이 가지고 있는 조세 및 금융자료와 정보를 신속하게 서로 교환하여야 한다.

넷째, 조세피난처를 제공함으로써 얻은 일시적 이익이 결국 자국으로 돌아온다는 자기반성과 아울러 국제적 조세회피행위를 근절하려는 실천적 의지가 무엇보다도 중

요하다고 본다.

참고 문헌

[1] 宮武敏夫, "國際的 脫稅와 租稅回避", *租稅法研究* 10호, p.27 이하 참조, 昭和61.

[2] 中里實, "多國籍企業の法と政策", *國際租稅法の諸問題*, 總合研究開發機構編, 三省堂, p.189 이하 참조, 昭和61.

[3] 임승순, *조세법*, 박영사, p.981, 2006.

[4] International Bureau of Fiscal Documentation, *International Tax Glossary*, p.260, 1988.

[5] 이태로, 안경봉, *조세법강의*, 박영사, pp.662-663, 2002.

[6] OECD, Committee on Fiscal Affairs, "International Tax Avoidance and Evasion," OECD Publications, p.20, 1987.

[7] 임승순, *조세법*, 박영사, pp.981-982, 2006.

[8] 이태로, 안경봉, *조세법강의*, 박영사, p.664, 2002.

[9] OECD, Tax Haven, "Measures to Prevent Abuse by Taxpayers(International Tax Avoidance and Evasion Four Related Issues)," p.21, 1987.

[10] OECD, Committee on Fiscal Affairs, "Tax Evasion and Avoidance," OECD Publications, pp.24-26, 1980.

[11] Richard Gordon of the U.S. Department of the Treasury, *Tax Havens and Their Use by United States Taxpayers-An Overview*, 1981.

[12] Cooper and Lybrand, "International Tax Network," Edwin J. Reavey, ed, *International Tax Summaries 1989*, Ronald Press Publication, pp.1-12, 1989.

[13] H. Becker and F. J. Wurm, ed., "Treaty Shopping, An Emerging Tax Issue and its Present Status in Various Countries," *Kluwer Law and Taxation Publishers*, p.1, 1988.

[14] H. Becker and F. J. Wurm, ed., "Treaty

Shopping, An Emerging Tax Issue and its Present Status in Various Countries," *Kluwer Law and Taxation Publishers*, pp.4-8, 1988.

[15] 平石雄一郎, "移轉價格問題にすよる對稅制上の規制", *租稅法研究* 10호, 有斐閣, p.49 以下, 昭和50.

[16] Cahiers de Droit Fiscal International, Vol. LXXIa, *Studies on International Fiscal Law*, "Transfer of assets into and out of taxing jurisdiction", *International Fiscal Association*, 1986.

[17] 黑澤清(監), 富岡幸雄(編), *財務會計体系六, 稅務國際會計*, p.44, 昭和60.

[18] 임승순, *조세법*, 박영사, p.986, 2006.

[19] 이태로, 안경봉, *조세법강의*, 박영사, pp.678, 2002.

저자 소개

김 동 복(Dong-Bok Kim)

중신회원



- 1980년 2월 : 조선대학교 법학과 (법학사)
- 1996년 2월 : 조선대학교 법과대학(법학석사)
- 2000년 2월 : 조선대학교 법과대학(법학박사)
- 2004년 3월~현재 : 남부대학교 경찰행정대학 교수
<관심분야> : 경찰행정법, 지방자치법, 조세법, 사이버범죄와 대책