



조세피난처 과세제도와 그 개선방안에 관한 연구

A Study on the Imposition System of Tax-Haven and Improvements of Policy in Korea

저자 (Authors)	심종석 Shim Chong-Seok
출처 (Source)	국제회계연구 26 , 2009.6, 171-188 (18 pages) KOREAN INTERNATIONAL ACCOUNTING REVIEW 26 , 2009.6, 171-188 (18 pages)
발행처 (Publisher)	한국국제회계학회 Korea International Accounting Association
URL	http://www.dbpia.co.kr/Article/NODE01224649
APA Style	심종석 (2009). 조세피난처 과세제도와 그 개선방안에 관한 연구. 국제회계연구, 26, 171-188.
이용정보 (Accessed)	대구대학교 203.207.31.89 2015/11/26 12:55 (KST)

저작권 안내

DBpia에서 제공되는 모든 저작물의 저작권은 원저작자에게 있으며, 누리미디어는 각 저작물의 내용을 보증하거나 책임을 지지 않습니다.

이 자료를 원저작자와의 협의 없이 무단게재 할 경우, 저작권법 및 관련법령에 따라 민, 형사상의 책임을 질 수 있습니다.

Copyright Information

The copyright of all works provided by DBpia belongs to the original author(s). Nurimedia is not responsible for contents of each work. Nor does it guarantee the contents.

You might take civil and criminal liabilities according to copyright and other relevant laws if you publish the contents without consultation with the original author(s).

논문접수 : 2009. 05. 13

논문수정 : 2009. 06. 24

게재확정 : 2009. 06. 25

조세피난처 과세제도와 그 개선방안에 관한 연구

심 종 석*

< 국문초록 >

조세피난처는 법인의 실제 발생소득의 전부 또는 상당 부분에 대해 조세를 부과하지 아니하거나 그 법인의 부담세액이 당해 실제 발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역을 말한다. 조세피난처는 세제상 우대뿐 아니라 내국법상 별단의 규제가 적고, 기업 경영상 장애요인이 발생할 소지가 매우 적으며, 특히 모든 금융거래의 익명성이 철저히 보장되기 때문에 탈세와 소위 돈세탁을 위한 자금거래의 온상이 되고 있기도 하다. 본 연구는 조세피난처 과세제도와 그 개선방안이라는 문제하에서 우리나라 조세피난처에 대한 과세제도를 살펴보는 중에 이에 대한 법리적 시사점을 추론하여 현행 우리나라의 조세피난처 과세제도의 적정성과 투명성 및 이에 대한 개선방안 도출에 목적을 두었다. 개선방안에 대한 주요 골자는 첫째, 우선 조세피난처 판정기준을 비과세나 감면의 경우에도 실질적인 조세부담율로 일원화하여야 하고, 둘째, 조세피난처 세제규정의 지배관계는 주식을 통한 지배기준으로 달리 개정하여야 하며, 셋째, 조세피난처 조세회피의 판정기준으로서 현행 조세부담율이 형평에 맞지 않게 다소 높은 비율로 책정되어 있음에 따라 법인세가 점점 낮아지고 있는 추세를 감안하여 일정부분 부담률을 낮추어야 하고, 넷째, 내국법인 등 사업활동의 범위를 수동적인 기업행태를 지향하고 있는 법인에 대하여 그 범위를 일부 축소하여야 한다는 것으로 요약된다.

주제어 : 조세피난처, 과세율, 납세자, 투명성

* 대구대학교 경상대학 무역학과 전임강사 (경영학박사·법학박사)

A Study on the Imposition System of Tax-Haven and Improvements of Policy in Korea

Shim, Chong-Seok*

< Abstract >

A tax haven is a place where certain taxes are levied at a low rate or not at all. Individuals and/or firms can find it attractive to move themselves to areas with lower tax rates. This creates a situation of tax competition among governments. Different jurisdictions tend to be havens for different types of taxes, and for different categories of companies. Advantages of tax havens not so long ago were not taken into account for business or investment activities. Tax havens became more easily available and accessible in the ever-changing economic environment and modern communication facilities. Even not a very sophisticated investor these days became more familiar with offshore havens services and advantages they offer. As people gain wealth they naturally want to protect it from unnecessary taxation, unwanted creditors, unexpected litigation and extravagant heirs. Offshore Multinational Companies(MNS's) located in offshore havens are an irreplaceable tool for small and medium investors to achieve asset protection and preserve their wealth in a more tax efficient way. An MNS is an entity that cannot trade or be involved in any activity in the country of incorporation, with the exception of payment of government fees, payments for the services of lawyers, and accountants, if necessary. Such companies are exempt from all types of taxes. An offshore tax haven MNS can be involved in activities with another offshore company incorporated in the same jurisdiction. There is no exchange control restriction on such companies. Confidentiality of your activities is guaranteed also, which is one of the main attractions that offshore havens offer.

Keywords: Tax Haven, Tax Rate, Taxpayers, Transparency

* Professor Department of International Trade in College of Business Administration, Daegu University (Ph. D., J.D.)

I. 서 론

법률상 조세피난처(tax haven)¹⁾라고 함은 법인의 실제 발생소득의 전부 또는 상당 부분에 대해 조세를 부과하지 아니하거나 그 법인의 부담세액이 당해 실제 발생소득의 15/100 이하인 국가 또는 지역을 말한다(국조법, 제17조 제1항). 그렇지만 실제상 광의로는 법인세·개인소득세에 대해 전혀 원천징수를 하지 않거나, 설령 과세를 하더라도 아주 낮은 세율을 적용함으로써 세제상 특혜를 부여하는 장소를 총칭한다.

이 경우 조세피난처는 세제상 우대뿐 아니라 내국법상 별단의 규제가 적고, 기업 경영상 장애요인이 발생할 소지가 매우 적으며, 특히 모든 금융거래의 익명성이 철저히 보장되기 때문에 탈세(tax evasion)²⁾와 소위 돈세탁(money laundering)³⁾을 위한 자금 거래의 온상이 되고 있기도 하다.⁴⁾

조세피난처는 전세계적으로 다양한 경제적 역기능을 야기하여 2000년 이후 OECD를 중심으로 조세피난처에 대한 규제가 강화되고 있는 실정에 있다. 그럼에도 한편으로 고세율을 가진 국가들은 특별히 다국적기업(MNC's)의 조세피난처 이용에 극히 부정적이고 엄격한 규제를 가하고 있었던 반면에, 저세율 국가 및 외자도입이 중요하고도 절실한 국가에 있어서는 이에 대처하는 입장이 극히 소극적이었다.

- 1) 용어의 사용에 있어 조세피난처(tax haven) 외에도 '조세회피지', '조세도피국', '경과세국' 또는 조세천국(tax haven) 등 여러 가지 용어로 사용되어 왔으나 본 연구에서는 국제조세조정에관한법률(법률 제 8860호, 일부개정 2008.02.29 : 이하 '국조법')에서 공히 '조세피난처'로 규정하고 있음에 따라(국조법, 제 17조 제1항), 이하 통일하여 사용한다.
- 2) 탈세(tax evasion)와 조세회피(tax avoidance) 간의 구분은 국가마다 조금씩 차이가 있으나 대개 전자는 법률을 위반함으로써 조세부담을 감소시키는 것을 말하며, 후자는 조세부담을 감소시키는 기업의 행위가 법령의 규정과 직접 상충되지는 않으나 조세를 부과하려고 의도하는 법의 정신과 위배되는 것으로 정의된다. 따라서 탈세와 절세의 중간지대에 위치하는 조세회피는 조세 관련 법률을 정면으로 위배하지 않는다는 점에서 탈세와 다르고 법이 예정하지 않은 이상한 거래형태에 의하여 조세부담을 절감시킨다는 점에서 절세와도 다르다. 상세는 이용섭, 「국제조세」, 세경사, 2008. 615면., 이진오, "조세피난처 과세제도에 관한 연구", 「성균관법학」 제19권 제1호, 성균관대학교 비교법연구소, 2007. 06. 111면을 참조.
- 3) 범죄 또는 이에 상당한 불법행위로부터 취득한 더러운 재산(dirty money)을 정당한 경제활동으로부터 얻은 깨끗한 재산(clean money)으로 보일 목적으로 그 출처나 소유관계를 은폐하는 행위를 총칭한다. 우리나라의 법률에서는 '불법재산의 취득·처분 사실을 가장하거나 그 재산을 은닉하는 행위 및 외국 환거래 등을 이용한 탈세목적으로 재산의 취득·처분 사실을 가장하거나 그 재산을 은닉하는 행위'로 규정하고 있다(특정금융거래정보의보고및이용등에관한법률 제2조 제4호 및 범죄수익은닉의규제및처벌등에관한법률 제3조).
- 4) 한편 조세피난처를 통해 국내에 유입되고 있는 자금은 대개 조세피난처에 미리 예치해 놓았던 자금이 유입되는 경우, 국내 자금이 조세피난처를 우회하면서 외국인 자금으로 둔갑해 국내로 다시 유입되는 경우, 조세피난처를 통해 돈세탁한 자금이 특정사용 용도에 충당될 목적으로 유입되는 경우 등 세 가지로 대별된다.

그러나 최근 국제적 경향은 지금까지 이와 같은 양분된 입장에서 탈피하여 정도의 차이는 있을지라도 다국적기업의 조세회피를 방지하고자 공히 심혈을 기울이고 있는 실정이다. 실제로 이하 논의되겠지만 우리나라를 포함하여 많은 국가들이 이러한 입장을 국내 실정법에 반영하고 있거나 반영하고자 의도하고 있음은 이에 대한 실증적 예표로 간주된다.

본 연구는 조세피난처 과세제도와 그 개선방안이라는 논제하에서 우리나라 조세피난처에 대한 과세제도를 살펴보는 중에 이에 대한 법리적 시사점을 추론하여 현행 우리나라의 조세피난처 과세제도의 적정성과 이에 대한 개선방안 도출에 목적을 두었다.

II. 조세회피의 유형

일반적으로 국내 조세회피 문제는 당해 국가의 특정조치로써 대처할 수 있으나, 문제는 다국간에 걸쳐 생산활동을 하는 다수의 해외자회사를 소유하거나 통제하며, 이들의 국경을 넘는 활동을 총괄하는 다국적기업에 의한 특정국가에서의 조세회피는 타방 당사국과 밀접한 연관성을 갖고 전개되고 있기 때문에 어느 일방 당사국의 노력으로 이를 방지하는 데는 한계가 있다. 이는 곧 국제협력이 선행되어야 함을 시사한다.

다국적기업들에 의한 조세회피는 실로 그 형태가 다양하나, 그 중에서도 대표적으로 손꼽을 수 있는 것은 이전가격(transfer price), 과소자본(thin-capitalization), 조세조약(treaty shopping) 및 본 연구의 분석대상으로서 조세피난처(tax haven) 등을 이용한 네 가지의 유형으로 대별할 수 있다.

그렇지만 이 경우 이들 네 가지 유형은 서로 독립적으로 행사되지 않고, 대부분 상호 유기적이고도 복합적으로 이용되고 있다는 특징이 있다. 뿐만 아니라 최근에는 다국적기업을 포함하여 세계적 유명인사들 또한 이를 적극 이용하고 있음은 특이할 사항이다(임성빈 2007, p.121). 이 같은 상황을 유념하여 상호 연계성에 주안점을 두고 개별 조세회피의 유형을 대별하여 그 윤곽을 살펴보면 다음과 같다.

1. 이전가격을 이용한 조세회피

이전가격(transfer price)이란 광의적으로 동일계열 기업의 그룹 내 산하 기업간 물품 또는 용역의 상거래시 시장의 공정한 경쟁에 위배되는 내부상거래 가격을 임의로 정함으로써 이로부터 세금부담을 최소화하여 동일계열 기업, 곧 다국적기업전체 이윤의 극대화를 추구하는 것으로 설명된다.

이 같은 이전가격은 정상적 상관행에 따라 공개시장가격 수준이 적용되기도 하나 계열기업의 이익관리 및 회계방침에 따라 공개시장과는 다른 조작된 가격이 적용되는 경우가 많다.

이전가격의 조작은 국내 관련 기업 간에도 발생되고 있지만, 특히 문제가 되는 경우는 국제거래에서 발생하는 기업의 인위적 이전가격 조작이다. 따라서 국제조세 목적상 이전가격의 조작이란 하나의 기업이 국경을 달리하는 특수관계에 있는 다른 기업과의 상거래시 당해 기업그룹 전체로서의 조세부담을 최소화하기 위해 가격 또는 비용부담을 조작함으로써 특수관계기업간 소득을 이전시키는 것을 말한다.

이에 대응하여 이전가격 과세제도(transfer pricing system)는 기업이 국외 특수관계기업과 상거래시 독립적인 제3자간 상거래가격보다 의도적으로 높은 대가를 지불하거나 또는 낮은 대가로 취득하여 이에 상당한 과세소득을 당해 국외 특수관계기업에 이전하는 경우 당초 조세회피(tax avoidance)의 의도 여부를 불문하고 세무당국이 그 조작된 가격, 즉 이전가격을 부인하고 독립기업간 가격, 곧 정상가격(arm's length price)⁵⁾으로 과세함으로써 자국 과세권을 보호하고 국제적 조세회피를 방지하는 일련의 제도를 총칭한다(이용섭 2008, pp.620-625).

요컨대 이전가격과세제도는 국제기업이 관련기업 간 물품·용역의 상거래시 상거래 가격을 조작함으로써 상대적으로 세율이 낮은 국가에 진출한 계열기업의 소득을 늘리고 세율이 높은 국가의 기업에 귀속되는 소득을 줄임으로써 국제기업 전체로 보아 세부담을 최소화하려는 경향을 방지하기 위한 것에 그 운용목적을 두고 있다.

결국 기업의 존립목적이 이윤극대화에 있음을 전제할 때, 국제기업의 이전가격 조작에 따른 조세회피 의도는 기업 측면에서는 옹당 당연한 본능적 처세라고 할 수 있으나, 반면에 과세당국 입장에서는 자국의 조세수입을 감소시키는 행위이므로 이에 대한 규제수단으로서 이전가격과세제도는 이와 정면으로 대립한다(심종석 2008, pp.147-148).

2. 과소자본을 이용한 조세회피

예컨대 본·지사간과 같이 특수관계⁶⁾에 있는 기업간의 과다한 차입금 이자를 배당으로

5) 정상가격(arm's length price)이란 거주자·내국법인 또는 외국법인 국내사업장과 이들의 국외특수관계자간의 상거래와 동일·유사한 상거래로서 특수관계가 형성되어 있지 않은 자(독립기업)간의 상거래(비교대상 상거래)에서 적용되었거나 적용될 것으로 기대되는 가격을 말한다. 여기서 동일·유사상거래라 함은 상거래된 재화 또는 용역의 종류 및 특성, 계약조건, 상거래 당사자가 수행한 기능 및 부담한 위험, 시장 및 경제여건 등의 측면에서 당해 특수관계 상거래와 비교가능성이 있는 상거래를 총칭한다(국세청, 외국인 투자기업 납세안내, 2007, 149면.). 다만 정상가격은 가격에 한정하는 개념이 아니라 특수관계가 없는 자간의상거래로부터 발생하는 결과 이를테면 이익, 이익률, 과세소득을 등을 의미하는 폭넓은 개념으로 사용되고 있음을 유의하여야 한다.

6) 이 경우 특수관계라고 함은 다음의 어느 하나에 해당됨을 말한다. i) 거래당사자의 일방이 타방의 의결권있는 주식의 50/100 이상을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 관계, ii) 제3자가 거래당사자 쌍방의 의결권있는 주식의 50/100 이상을 직접 또는 간접으로 각각 소유하고 있는 경우 그 쌍방간의 관계, iii) 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 거래당사자 사이에 공통의 이해관계가 있고 거래당사자의 일방이 타방의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 관계, iv) 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 거래당사자 사이에 공통의 이해관계가 있고 제

간주하여 과세하는 제도를 말한다. 우리나라의 경우 국내 자회사를 지배하는 국외지배주주⁷⁾에 대한 차입금 또는 국외지배주주의 담보의 제공 등 실질적으로 지급을 보증하는 경우를 포함한 지급보증에 의하여 제3자로부터 차입한 금액이 그 출자자본금의 3배를 초과하는 경우 그 초과분에 대한 차입금이자를 손비처리하지 않고 배당과 기타사외유출로 각각 소득처분하고 있다.

현재 많은 국가들이 이자를 비용으로 인정하여 이를 손금으로 처리하고 있지만 달리 배당은 비용으로 간주하지 않고 있음에 따라 다국적기업은 외국에 자회사를 설립할 당시에 자본금을 과소 투입하고 상대적으로 차입금을 과대 계상하여 진출국에서의 과세소득을 최소화하려는 경향을 보이게 된다. 과소자본세제는 이 같은 기업의 조세 회피를 규제하기 위한 것이다.

결국 과소자본 과세제도는 특수관계자간의 차입거래 자체는 인정하고 있다고 하는 관점에서 독립기업간 정상이자율에 의해 이자를 재계산하여 과세하는 이전가격 과세제도와는 구별되는 차이점이 존재하게 된다.

주요 국가의 과소자본을 이용한 조세회피에 대한 대응은 두 가지로 대별되는데, 하나는 특수관계자간 비정상적 용자가 개입된 경우 차입금과 지급이자를 일련의 판단기준에 따라 각각 은닉된 자본과 이익배당의 위장으로 인식하는 남용방지형 규제방법(antiabuse approach)이다. 이 경우 초과이자 배당으로 간주되어 과세되는데, 이 경우 과소자본 과세제도는 이자율의 높고 낮음에 대한 규제가 아닌 자금조달방법에 대한 규제라는 관점에서 이전가격세제와는 구별된다.

다른 하나는 특수관계자로부터의 차입금이 자기자본의 일정비율을 초과하는 경우 초과부분에 대한 지급이자를 비용으로 인정하지 않을 뿐 이를 배당으로 간주하지 않고 있는 고정비율형 규제방법(fixed ratio approach)이다. 이는 지급이자의 비용인정만을 부인하는 것으로서 자국의 과세소득 확보에 주안점을 두고 있는 대응책이다.

3자가 거래당사자 쌍방의 사업방향을 실질적으로 결정할 수 있는 경우 그 거래당사자 쌍방간의 관계 등이다. 참고로 국외특수관계자는 거주자와 내국법인 또는 국내사업장과 특수관계에 있는 비거주자와 국내사업장을 포함한 외국법인 또는 이들의 국외사업장을 말한다(국조법, 제2조 제8항 내지 제9항).

- 7) 국외지배주주는 내국법인 또는 외국법인의 국내사업장을 실질적으로 지배하는, 곧 i) 내국법인의 경우에는 외국의 주주·출자자 및 당해 외국주주가 출자한 외국법인, ii) 외국법인의 국내사업장의 경우에는 외국법인의 본·지점, 당해 외국법인의 외국주주 및 당해 외국법인·외국주주가 출자한 외국법인 등에 해당하는 자를 말한다(국조법, 제2조 제11항).

3. 조세조약을 이용한 조세회피

외국에 진출한 기업에게 진출국과 본국의 정부가 법인세나 소득세를 별도로 과세하게 되는 경우 당해 기업은 이중으로 세액을 부담하게 된다. 이를 방지하기 위해서는 진출국에서 기납부한 세액을 본국에서 면제하는 등 일련의 조치가 필요한데, 이를 위한 규칙을 양 당사국간에 정한 것이 이른바 조세조약(taxation treaty)이다.

이 경우 조세조약을 통한 조세회피의 골자는 당해 조세조약의 맹점을 이용하여, 곧 양국간 체결된 조세조약에서 규정하고 있는 혜택을 제3국의 거주자가 이용할 수 있도록하는 방식에 있다.

환언하면 다국적기업이 특정국가에 진출함에 있어서 당해 국가가 체결하고 있는 조세조약의 계약국(contracting state) 중에서 자신의 조세부담을 가장 가볍게 할 수 있는 제3국을 선택하여 당해 국가에 이를테면 가상회사(paper company)를 설립하거나 계약상 거래가 있었던 것처럼 가장하여 동 조세조약의 순기능적인 혜택을 부당히 악용하는 행태를 총칭하여 조세조약을 이용한 조세회피라 한다.

이와 같이 조세조약상의 혜택을 부당히 편취하기 위하여 다국적기업이 행하는 조세조약을 이용한 조세회피는 당해 기업이 추구하는 바, 목적 내지 목표에 따라 마찬가지로 다양한 형태로 전개됨이 일반적이나 가장 기본적인 형태는 두 가지로 대별된다.

그 하나는 유리한 조약의 적용을 받을 수 있는 계약국에 자회사를 설립함으로써 그 계약국의 거주자로서 지위를 향유하는 것이다. 이 경우 자회사는 조약상의 혜택을 향유하기 위한 중간매체에 불과하다.

다른 하나는 앞선 방법과 그 기본적인 골격은 같으나 다만 자회사를 하나 더 개입시키는 형태이다. 이것의 특징은 조세피난처에 디딤돌의 역할을 할 자회사를 설치함으로써 조세피난처의 이점을 가미하고 있다는 특징이 있다. 이와 같은 이유에서 이를 소위 디딤돌 도관회사(stepping-stone conduit company)를 이용한 조세조약상 조세회피라 일컫는다(이용섭 2008, pp.708-709).

4. 조세피난처를 이용한 조세회피

조세피난처의 분류방법은 표준화된 기준 및 체계가 부재한 까닭에 구분방법에 따라 실로 그 유형이 다양하나 국제적으로 가장 많이 이용되고 있는 분류체계는 이하 4분류법이다. 이를 도해하여 구분하면 다음 <표 01>과 같다(이용섭 2008, pp.729-730., 정유석 2008, p.277).

〈표 01〉 조세피난처의 유형(4분류법)⁸⁾

유 형	특징 및 내용
제1유형(tax paradise) 완전조세회피지(무세국)	- 일반적인 조세회피처 대상국으로서 조세부과가 없음. - 전형적 조세피난처 소득, 상속, 증여, 부유세 등의 직접세가 없음.
제2유형(low tax havens) 저세율국(경과세국)	- 소득·자본에 대한 일부 또는 저세율로 과세 - 해외사업에 대해 특별한 조세혜택을 부여
제3유형(tax shelters) 국외소득면세국	- 정상과세가 원칙 - 다만 해외원천소득에 대해서는 면세혜택을 부여
제4유형(tax resorts) 특정기업(또는 사업소득)면제국	- 정상과세가 원칙 - 다만 지주회사 또는 특정기업 사업소득에 조세혜택

조세피난처의 판정기준은 세금이 없거나 명목적인 세금만을 유지하면서 효과적인 정보교환의 결여, 제도투명성 결여, 실질적 사업수행조건 결여 중 어느 하나를 만족하는 경우이다. 도해된 유형의 상세는 다음과 같다.

1) 제1유형(tax paradise)

개인·법인·양도·상속·증여세 등이 전혀 존재하지 않은 대신에 재산세·관세·인지세 등 제한적으로 과세되고 있는 지역 또는 국가들이다. 무엇보다도 이곳에는 소득세가 과세되지 않는 까닭에 조세조약의 필요성이 제기되지 않는다는 특징이 있다.

또한 법인설립이 용이하여 은행·신탁회사·보험회사 등과 같은 금융기관 설립을 위한 장소로서 널리 이용되고 있기도 하다.

2) 제2유형(low tax havens)

소득 또는 자본에 대한 세율이 상대적으로 낮고 제1유형과는 다르게 비교적 많은 국가와 조세조약을 체결하고 있는 지역 또는 국가가 이 범주에 속한다. 이 유형의 특징은 배당에 대한 원천세를 면제하고 있는 것이 일반적이므로 지주회사, 투자회사, 국제금융자회사의 설립에 널리 이용된다.

3) 제3유형(tax shelters)

8) OECD는 2000. 06. 「Progress on Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices」로 발간된 공식 보고서를 통해 35개 조세피난처 국가의 명단을 공표하고 있는데, 그 명세는 우선 중남미(17개국)의 경우 Grenada, Netherlands Antilles, Dominican Republic, Virgin Islands, Barbados, Bahamas, Belize, Saint Lucia, Saint Vincent and the Grenadines, Saint Kitts and Nevis, Aruba Island, Antigua, Angila, British Montserrat, Panama, British Virgin Islands, Turks & Caicos Islands 등이다. 유럽(7개국)의 경우 Guernsey, Isle of Man, Liechtenstein, Monaco, Andorra, Bailiwick of Jersey, Gibraltar, 남태평양(7개국)의 경우 Nauru, Niue, Marshall Islands, Vanuatu, Samoa, Cook Islands, Tonga 그리고 아프리카 등 기타(4개국) 지역은 Liberia, Maldives, Bahrain, Seychelles 등이다.

일반세율 자체는 다른 국가에 비하여 특별히 낮지 않으나 해외 원천소득에 대해서는 과세하지 않고 국내 원천소득에 대하여만 과세하는 지역 또는 국가가 이에 해당한다. 특히 이 유형에 해당하는 리베리아, 파나마는 해운업의 조세피난처로서 유명한데, 곧 편의치적이 그것이다.

편의치적제도(便宜置籍制度 ; Flag of Convenience System)는 원래 조세피난처를 통해 절세효과를 구하기 위한 선주의 욕구에서 비롯된 것이나 선주에게 있어서 편의치적은 단순한 세금의 도피처로서 뿐만 아니라 값싼 노동력을 고용하는데 매우 효과적이라는 부가적인 이해가 병존한다. 이에 그 공여국(供與國)들에 대해서는 등록비의 정수만으로도 당해국가의 재정수입을 크게 늘릴 수 있다는 이해가 결부되어 있는 특징이 있다(심종석 2009, pp.231-232).

4) 제4유형(tax resorts)

일반적으로 정상과세가 원칙이나, 다만 지주회사 또는 특정기업 사업소득에 조세혜택을 부여하고 있는 유형을 말한다. 여기에 해당하는 지역 또는 국가는 대개 금융거래를 위한 조세피난처로 광범위하게 이용되고 있는 특징이 있다.

Ⅲ. 우리나라 조세피난처 과세제도의 주요 골자

우리나라 조세피난처 과세제도에 관해서는 국조법 제4장에서 조세피난처의 법인소득에 관한 과세조정에 의거 다루어지고 있다. 동 법은 국제거래에 관한 조세조정에 관한 사항과 국가 간 조세행정협조에 관한 사항을 규정함으로써 국가 간 이중과세 및 조세회피를 방지하고 원활한 조세협력을 도모하기 위한 입법취지를 전제하고 1995년 제정 이후 총 12차례에 걸친 개정을 통해 현재에 이르고 있다.

1. 국조법의 주요 골자

동 법의 주요 골자를 살펴보면 다음과 같다. 우선 i) 과세당국은 거래 당사자의 한쪽이 국외 특수관계자인 국제거래가 비정상적으로 높거나 낮은 가격으로 이루어지는 경우에는 정상가격을 기준으로 과세표준 및 세액을 결정 또는 경정할 수 있도록 하고, 이에 내국법인이 국외지배주주로부터 차입한 금액이 국외지배주주 출자지분의 3배를 초과하는 경우에는 초과분에 대한 지급이자 및 할인료를 손비로 인정하지 않고 배당 또는 사외유출로 간주하여 과세할 수 있도록 근거규정을 마련하고 있다.

ii) 조세피난처에 본점 또는 주요 사무소를 둔 외국법인에 대해 내국인이 출자한 경우에는 당해 외국법인의 배당 가능한 유보소득 가운데 내국인에게 귀속될 금액은 내국인이 배당받은 것으로 간주하여 국내에서 과세할 수 있도록 하였다.

iii) 우리나라와 조세조약을 체결한 계약상대국과 조약의 적용 및 해석에 대한 협의 등이 필요한 경우 상호합의절차를 개시하도록 신청할 수 있도록 하였다. 이 경우 국가 간 조세협력력을 위해 국내에 주소를 두지 않은 자 또는 외국법인의 국내원천소득 구분에 대해서는 소득세법과 법인세법의 규정보다 조세조약의 규정이 우선하여 적용된다.

iv) 아울러 이자·배당 및 지식소유권의 사용료에 대해 조약상의 제한세율과 다른 법률에서 규정한 세율이 서로 다를 때 낮은 세율을 적용토록 하고 있다.

2. 조세피난처의 법인소득에 관한 과세조정 규정내용

국조법은 차례로 총칙(제1장), 국외특수관계자와의 거래에 대한 과세조정(제2장), 국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 과세조정(제3장), 조세피난처의 법인소득에 관한 과세조정(제4장), 국외증여에 대한 증여세 과세특례(제5장), 상호합의절차(제6장), 국가 간 조세협력(제7장) 등으로 구분(제3장)·바, 규정체계는 전문 33조와 부칙으로 이루어져 있다. 여기서 조세피난처의 법인소득에 관한 과세조정은 제4장에서 총 4개 규정으로 다루어지고 있는데, 그 주요한 골자는 다음과 같다.

1) 특정외국법인의 유보소득의 배당간주

법인의 실제발생소득의 전부 또는 상당부분에 대하여 조세를 부과하지 아니하거나⁹⁾ 그 법인의 부담세액이 당해 실제발생소득의 15/100 이하인 조세피난처에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인에 대하여 내국인이 출자한 경우에는 그 외국법인중 내국인과 특수관계가 있는 특정외국법인의 각 사업연도 말 현재 배당 가능한 유보소득 중 내국인에게 귀속될 금액은 내국인이 배당받은 것으로 본다¹⁰⁾고 규정하고 있다.

다만 이 경우 동 규정을 받는 내국인의 범위는 특정외국법인의 각 사업연도 말 현재 발행주식의 총수 또는 출자금액의 20/100 이상을 직접 또는 간접으로 보유하고 있는 자에 한한다.¹¹⁾

2) 조세피난처의 법인소득에 관한 과세조정의 적용범위

특정외국법인이 조세피난처에 사업을 위하여 필요한 사무소·점포·공장 등의 고정된 시설을 가지고 있고, 그 시설을 통하여 사업을 실질적으로 영위하고 있는 경우에는 특정외국법인의 유보소득에 의한 배당으로 간주하지 아니하고, 다만 도매업, 금융 및 보험업, 부동산

9) 제1항의 실제발생소득의 범위, 조세를 부과하지 아니하는 대상소득과 그 범위, 배당가능 유보소득 및 배당으로 간주하는 금액의 산출 등 필요한 사항은 대통령령으로 정한다[국조법 제17조 제4항(신설 2006. 05. 24)].

10) 다만, 특정외국법인의 각 사업연도말 현재 실제발생소득이 대통령령이 정하는 금액 이하인 경우에는 동 규정이 적용되지 않는다[국조법 제17조 제3항(신설 2006. 05. 24)].

11) 이 경우 발행주식의 총수 또는 출자금액의 20/100을 판단함에 있어서는 민법 제779조의 규정에 따른 가족의 범위에 속하는 자가 직접 보유하고 있는 발행주식 또는 출자지분을 포함하여 산정한다[국조법 제17조 제2항(개정 2006. 05. 24)].

산업, 임대업 및 대통령령이 정하는 사업서비스업을 영위하는 특정외국법인으로서 대통령령이 정하는 요건에 해당하는 법인과¹²⁾ 당해 법인의 주된 사업이 주식, 출자지분 또는 채권의 보유, 지적재산권의 제공, 선박·항공기·장비의 임대, 투자신탁 또는 기금에 대한 투자인 법인에 대해서는 이를 적용하도록 규정하고 있다.¹³⁾

3) 해외지주회사의 유보소득의 배당간주에 관한 특례

주식 또는 출자지분의 보유가 주된 사업인 특정외국법인으로서 자회사¹⁴⁾의 주식 등을 보유한 법인, 곧 해외지주회사가 자회사의 주식 등을 당해 자회사의 배당기준일 현재 6개월 이상 계속하여 보유하고 있음과 동시에, 동 자회사로부터 받은 배당소득의 합계액이 당해 해외지주회사의 이자·배당·사용료 및 주식양도차익의 총합계액에서 차지하는 비율이 대통령령이 정하는 비율 이상인 경우 당해 법인이 사무소·점포·공장 등의 고정된 시설을 통한 사업의 영위 여부에 불구하고 특정외국법인의 유보소득에 의한 배당으로 간주되지 않는다.

4) 배당금액의 익금귀속시기 등

배당으로 간주된 금액, 곧 간주배당금액¹⁵⁾은 특정외국법인의 당해 사업연도 종료일의 다음날부터 60일이 되는 날이 속하는 내국인의 과세연도의 익금 또는 배당소득에 이를 산입하고, 특정외국법인이 내국인에게 실제로 배당을 지급하는 때에 외국에 납부한 세액이 있는 경우 동 조의 규정에 따라 익금 또는 배당소득에 산입한 과세연도의 간주배당금액은 이를 국외원천소득으로 보고, 실제 배당시 외국에 납부한 세액은 이를 동 조의 규정에 따라 익금 또는 배당소득에 산입한 과세연도에 외국에 납부한 세액으로 보아 관련 세법을 적용할 수 있도록 하고 있다.¹⁶⁾

5) 실제배당금액 등의 익금불산입

특정외국법인의 유보소득이 내국인의 익금 또는 배당소득으로 산입된 후 그 법인이 당해 유보소득을 실제로 배당한 경우에는¹⁷⁾ 당해 과세연도 개시일부터 소급하여 10년간 배당으

12) 국조법 제18조 제1항의 제1호(최종 개정 2006. 05. 24). 다만 동 규정을 적용함에 있어서 업종의 분류는 통계법 제22조의 규정에 의하여 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류에 의하도록 명시하고 있다[국조법 제18조 제3항(신설 2007. 04. 27)]. 아울러 동 조 제1항 제1호에 해당하는 도매업을 영위하는 특정외국법인이 동일지역에 있는 제조업을 영위하는 특수관계자로부터 매입 등 대통령령이 정하는 요건을 충족하는 경우에는 제17조의 규정적용이 배제된다[국조법 제18조 제4항(신설 2006. 05. 24)].

13) 국조법 제18조 제1항의 제2호(최종 개정 2006. 05. 24).

14) 이 경우 자회사라고 함은 당해 특정외국법인이 주식 등을 보유한 법인으로서 대통령령이 정하는 요건을 갖춘 외국법인을 말한다.

15) 익금 또는 배당소득에 산입한 간주배당금액은 법인세법 제57조 제4항 및 조세특례제한법 제104조 제6호의 규정을 적용함에 있어서 이를 익금 또는 배당소득에 산입한 과세연도의 수입배당금액으로 간주된다.

16) 참고로, 관련 세법은 법인세법 제57조 제1항 내지 제2항 또는 소득세법 제57조 제1항 내지 제2항의 규정이다.

17) 법인세법 제16조의 규정에 의한 배당금 또는 분배금을 포함함.

로 간주된 금액의 합계액을 한도로 하여 이월익금으로 보거나 또는 배당소득에 해당되지 아니하는 것으로 간주된다.¹⁸⁾

또한 특정외국법인의 유보소득이 내국인의 익금 또는 배당소득으로 산입된 후 그 내국인이 그 특정외국법인의 주식 또는 출자지분을 양도한 경우에는 당해 주식 또는 출자지분의 양도일이 속하는 과세연도의 개시일부터 소급하여 10년간 당해 양도한 주식 또는 출자지분에 대한 배당으로 간주된 금액의 합계액상당액에서 당해 양도한 주식 또는 출자지분에 대하여 실제로 배당한 금액을 차감한 금액을 이월익금으로 보거나 양도소득¹⁹⁾에 해당되지 아니하는 것으로 규정하고 있다.²⁰⁾ 이 경우 주식 또는 출자지분의 계산에 필요한 장부 및 증빙서류의 보존기간은 10년이다.²¹⁾

IV. 우리나라 조세피난처 과세제도의 실태와 개선방안

1. 우리나라 조세피난처 과세제도의 배경

1) 조세피난처를 이용한 탈세

국세청이 조세피난처를 이용한 개인 또는 법인에 관하여 전격 세무조사에 착수한 것은 외환자유화 이후 국제거래가 급속히 증가한 때를 이용하여 조세피난처를 이용 자본거래 소득에 대한 각종 조세회피의 사례가 급증한 바에 기인한다.

조세피난처를 이용한 탈세유형은 i) 국내에서 반출된 투자자금을 조세피난처의 소위 페이퍼기업(paper company)을 경유하여 이자소득세를 회피하는 방법, ii) 조세피난처에 특허권 등을 위장등록 시키고 이를 경유하여 기술도입 또는 기술도입에 따른 라이선스 계약을 체결하여 당해 로열티에 대한 과세를 회피하는 방법, iii) 조세피난처에 종이기업을 설립하여 국내 부실기업의 주식을 인수한 뒤 이를 양도해 막대한 차익을 남긴 뒤 주식양도차익에 대한 과세를 회피하는 방법, iv) 조세피난처에 역외펀드를 설립하고 자회사에 자금을 부당하게 지원하는 방법, v) 이와 같은 역외펀드를 이용하여 외자유치를 가장하고 주가를 조작하는 방법 등을 대표로 꼽을 수 있다.

18) 곧, 법인세법 제18조 제2호 및 소득세법 제17조 제1항의 규정에 따른 배당소득에 해당되지 아니하는 것으로 본다[국조법 제20조 제1항(최종 2006. 05. 24)].

19) 소득세법 제118조의 2 제3호.

20) 이 경우 이월익금으로 보거나 양도소득에 해당되지 아니하는 것으로 보는 금액이 당해 주식 또는 출자지분의 양도차익을 초과하는 때에는 그 초과하는 금액은 없는 것으로 본다[국조법 제20조 제2항(신설 2006. 05. 24)].

21) 국조법 제20조 제2항(신설 2006. 05. 24). 동 규정은 국세기본법 제85조의 3 제2항의 예외조항으로서 우선 적용된다.

이와 같은 탈세유형은 무엇보다도 조세피난처를 이용한 세금회피는 거대 국제자본 또는 불법으로 조성된 자금이 적정한 세금부담에 개의치 않고 막대한 자본이익을 취하고 있다는 데 그 문제의 심각성이 있다.

이 같은 문제에 대응하여 우리나라는 내·외국인을 불문하고 자본의 조세회피를 근본적으로 차단하기 위하여 조세피난처에 설립한 명목회사를 통해 국내에 투자해 얻은 소득에 대해서는 실질투자가를 기준으로 과세여부를 결정할 수 있도록 국조법 및 소득세법 규정에 이를 명시해 두고 있다. 아울러 앞서 살핀 바와 같이 조세조약을 악용하여 조세피난처를 이용한 조세회피 행위가 빈번한 경우에 대해서는 조세조약상 비과세 또는 제한세율에 대한 적용혜택을 배제하고 있다.

2) 조세피난처를 통한 역외소득 탈루 대응역량 강화

우리나라는 2009년 3월 국제적 조세회피에 보다 강력하게 대응하기 위하여 미국·영국·캐나다·호주·일본·중국 등 6개국으로 구성된 국제탈세정보교환센터(joint international tax shelter information center : 이하 'JITSIC')에 가입하고 있는데, 동 JITSIC은 미국 등의 주도로 앞서 본 바와 같은 지능적인 탈세유형을 미연에 방지함과 동시에 국제탈세 관련 정보의 효율적 교환을 위해 2004년 출범한 국제협약체로서 기능하고 있다.

JITSIC은 국제적 조세회피는 막대한 규모의 조세일실은 물론 불법자금의 조성 및 세탁에도 이용되는 등 그 폐해가 심각함 뿐만 아니라 특히 지금의 세계적 경제위기 극복을 위하여 노력하고 있는 기업, 근로자, 자영업자의 사기를 저하시키고 조세체계의 형평성에 대한 신뢰와 납세의식을 잠식시킬 수 있는 개연성이 다분하다고 하는 시각에서 공동대처 의지를 보다 확고히 확립하고 있는 차제에 있다.

따라서 우리나라의 JITSIC에 대한 가입은 동 회원국들과 국제적 탈세혐의 거래 정보를 보다 효율적으로 교환하고, 새로운 국제적 조세회피 유형과 조사기법을 공유함으로써 조세피난처 등 역외거래를 통한 조세회피에 보다 효과적으로 대응할 수 있게 되었다고 하는데서 그 의의를 구할 수 있다.

한편 JITSIC 가입에 대한 실익은 i) 조세피난처 탈세문제에 관한 회원국들의 전문성과 수범사례를 공유하고, 새로운 조세회피기법 정보를 신속히 파악함으로써 이들 지역을 이용한 국제탈세행위에 보다 효과적인 대처가 가능하다는 점, ii) 당해 회원국은 우리나라와 교역·투자관계가 긴밀한 처지에 있는 바, 동 회원국과의 개별 과세정보교환 확대 및 효율화 및 일반 조세행정과정에서 확보된 회원국 납세자 정보의 자발적 교환 활성화가 기대된다는 점, iii) 조세회피에 대응하기 위한 전문인력 양성에 기여할 수 있다고 하는 점 등이다(국세청 2009).

요컨대 JITSIC의 조세회피에 대한 효과적인 대응조치의 골자는 비협조적 조세관할지역 관련 납세자와 금융기관의 보고의무 강화, 지급에 대한 원천징수의무 강화, 당해 지역 거주 수취인에게 지불된 비용에 대한 손금산입 부인, 조세조약정책 재검토, 국제기구 및 지역개

발은행에 대한 투자정책 재검토 요청, 양자 원조 프로그램 기획 시 조세투명성과 정보교환 원칙의 반영 확대 등이다.

2. 우리나라 조세피난처 과세제도의 개선방안

1) 조세피난처 판정기준

국조법 제17조 제1항 및 동 법 시행령 제30조 제1, 2항에 의할 경우 우리나라는 조세피난처에 대한 규제가 조세부담 비교방식에 있어 명목세율에 의한 과세방법을 채택하고 있지 않다. 그 이유는 종전까지 조세피난처로 구분되어 있는 국가들이 실로 다양한 방법으로 선진국의 조세피난처 과세제도를 회피하여 왔음에 기인한다(윤기욱 외 2006, pp.248-249).

현행 국조법은 실제 발생소득에 대한 비과세나 50% 이상을 감면하는 국가와 법인세 부담률이 15% 이하인 국가 또는 지역을 조세피난처로 정하고 있는, 곧 이원적 기준에 의한 판정방식을 채택하고 있다.

따라서 이같은 경우라면 우리나라의 조세피난처 판정기준은 어느 외국회사의 실제 조세 부담율이 조세피난처에 소재하지 않는 다른 외국회사의 조세부담율보다 높은 경우에도 조세피난처 과세제도의 적용을 받게 되는 불합리한 상황이 발생할 수 있는 개연성이 다분하다(이전오 2007, p.136).

따라서 현행 국조법상 조세피난처 판정기준을 비과세나 감면의 경우에도 실질적인 조세 부담율로 일원화하는 것이 요구된다. 선진국의 경우 영국, 일본 등과 같이 법인소득세의 조세부담율에 의하여 조세피난처를 판정하는 일원적 기준은 참고할 수 있는 규정체계라고 간주된다.²²⁾

다만 이 경우 일원화된 조세피난처를 규정함에 있어 이상의 국가들과 우리나라의 조세부담율에는 일부 차이가 있다는 사실은 적의 고려되어야 할 사항이다.

2) 특정외국법인의 관계성

국조법상 국내주주의 외국회사에 대한 지배개념을 폭넓게 인정하고 있는 배경은 이전가격세제에 적용되는 특수관계자의 성립과 조세피난처 과세제도가 적용되는 지배관계를 동시에 적용하기 위한 취지에 두고 있다(백제흠 2005, p.148).

22) 영국은 조세피난처를 제1부류(Part I : excluded countries)와 제2부류(Part II : excluded countries, subject to qualification)로 구분하고 만약 외국법인이 Part I 국가에 거주하고 이곳으로부터 90% 이상의 소득을 발생하고 있다면 조세피난처 과세규정을 적용하지 않고, 달리 Part II에 거주하고 마찬가지로 90% 이상의 소득을 발생하면서 특별한 우대조치를 받지 아니하는 경우에는 조세피난처 과세규정의 적용을 배제하는 것으로 두고 있다. 일본은 조세피난처 과세규정의 적용을 받는 특정외국법인을 법인의 소득에 대하여 부과되는 세금이 존재하지 않는 국가 또는 지역에 본점이나 주영업소를 두고 있는 경우와 각 사업연도의 소득에 대하여 부과되는 조세액수가 당해 소득금액의 25% 이하인 경우로 두고 있다.

만약 특정외국법인에 대한 실질적 지배관계나 공통의 이해관계가 있는 경우에까지 그 폭과 범위를 확대하여 이를 적용할 수 있음은 의문의 여지가 다분하다. 왜냐하면 최소한의 주식보유에 대한 명시없이 실질적 지배관계와 공통의 이해관계마저도 특수관계에 해당한다고 간주하고 이를 지배관계에 있다고 봄은 일말의 무리가 있다고 볼 수 있기 때문이다.

따라서 조세피난처 세제규정의 지배관계는 주식을 통한 지배기준으로 달리 개정하는 것이 보다 바람직 할 것으로 판단된다. 곧 실질적 지배관계나 공통의 이해관계는 조세피난처에 우선하여 이전가격 세제규정 적용 시에 보다 효율적일 수 있는 까닭에 이는 달리 당초 특수관계자의 성립과 지배관계를 동시에 적용하기 위한 취지는 일부 무리가 있었음을 의미한다.

3) 조세부담율의 적정성

국제적 추이에 비추어 조세피난처를 통한 조세회피는 양분된 접근법을 지향하고 있다. 하나는 세무조사 뿐만 아니라 과세제도의 개정·보완을 통하여 공정하고도 엄정하게 대처해야 한다는 접근법과 다른 하나는 국제적 자본이동을 심분 고려하여 그 영향을 예의 주시하는 중에 이를 신중하게 다루어야 한다는 접근법이다(안종석 2005, pp.51-52). 현재 양자는 상호 영향을 미치면서 서로 대립하고는 있으나 조세피난처를 통한 조세회피를 방지해야 한다고 하는 공통의 시각을 견지하고 있다.

그런데 한편으로 우리나라의 경우 13% 또는 15%의 법인세율과, 15%, 13%, 10%에 해당하는 최저한세율을 고려할 때 조세피난처 조세회피의 판정기준으로서 조세부담율 15%는 형평에 맞지 않게 다소 높은 비율로 책정되어 있지 않은가 생각된다.

선진국의 통계지표를 참고할 때, 법인세가 점점 낮아지고 있는 추세에서 이 같은 상황을 적의 고려하여 일정부분 부담률을 낮출 필요가 있을 것으로 판단된다.

4) 내국법인 등 사업활동의 범위

국조법 제18조에서는, 대통령령이 정하는 사업서비스업을 영위하는 특정외국법인으로서 대통령령이 정하는 요건에 해당하는 법인으로서 정보처리 및 컴퓨터운영관련업 및 건축기술 및 엔지니어링서비스업을 제외하고(국조법 시행령 제35조 제2항), 도매업·금융 및 보험업·부동산업·임대업 등의 법인 등 일부 공격적이고도 적극적인 사업활동을 영위하고자 하는 당해 법인에 대해서 조세피난처 과세규정을 적용하고 있다.

그러나 본래 조세피난처를 통한 조세회피를 의도하고 있는 기업은 이와 같이 능동적인 법인에 우선하여 대개가 수동적인 법인이 대다수인 점을 감안하여 이에 이자·주식배당·부동산 소득·과실송금 등을 목적으로 하여 수동적인 기업행태를 지향하고 있는 법인에 대하여 그 범위를 일부 축소하는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

5) 이중과세 조정의 문제점

피지배 외국회사 소득에 부과된 외국의 조세에 대한 조정조치의 범위와 내용은 의제배당 이론 또는 소득직접가득이론과 밀접한 연관성을 가지고 있다. 우선 전자는 내국세법에서 외

국법인으로부터 배당에 부여되고 있는 조정과 동일한 취급을 받도록 해석되어야 하는데, 결국 외국법인의 일정 주식을 수요하고 있는 내국법인만이 간접외국세액공제를 받을 수 있다. 이 경우 개인주주는 외국법인과 비교하여, 지급된 세금에 대하여 경비공제를 받을 수 있음에 불과하다. 후자는 피지배 외국회사의 미분배소득에 대하여 과세되는 내국주주는 전부 외국세액공제를 받을 수 있다.

그런데 우리나라의 간접외국납부세액공제는 조세조약에 의하여 규정하는 경우에 해당될 수 있도록 그 하고 있어 조세피난처와 조세조약을 체결하지 않은 경우 간접외국납부세액공제를 적용할 수 있을 것인지에 대한 실효성 차원에서의 문제점이 제기된다. 결국 기업의 국제경쟁력 강화와 주요국의 조세피난처 세제와의 조정 차원에서 현행 법인세법에서 명시하고 있는 조세조약이 정하는 범위라는 문구에 대한 삭제 내지 재검토가 요구된다.

6) 국제적 조세회피방지를 위한 공조체제 구축

국제적 조세회피방지를 위하여 국가 간 조세협력의 실효성 확보는 매우 긴요한 쟁점이다. 그 실천적 방법으로서 제시할 수 있는 사안은 우선 조세법에 미리 예측할 수 없는 조세회피행위가 발생되었을 경우 신속하게 입법상 조치를 마련할 수 있는 법적 장치를 명문화하여야 한다. 예컨대 조세회피에 관한 일반적·포괄적 부인규정의 신설 등을 고려해 볼 수 있다. 아울러 국제적으로 승인된 모범조약의 채택을 포함하여 조세회피와 법적 규제 간 항시 존재하고 있는 시각차를 극복하기 위해 각국별 조세 및 금융자료에 대한 정보교환이 원활히 전개될 수 있도록 법적·제도적 장치를 결부하여야 한다.

7) 국조법의 개편방향

앞서 살핀 바와 같이 국조법은 제4장에서 조세피난처 법인 소득의 과세조정에 대한 내용을 담고 있는데, 그 내용은 기실 다른 선진국의 경우와 크게 다르지 않다. 한편으로 동 제도는 실효성이 부족하여 그 적용사례가 거의 없다고 하는 비판이 제기되고도 있으나, 다른 선진국에서도 당해 분야가 대단히 복잡한 조세제도 중의 하나라고 인식되어 있는 까닭에, 이는 큰 문제라고는 볼 수 없을 것이다.

그렇다면 중·장기적으로 현행 제도의 골격을 그대로 유지하는 중에 조세피난처의 정의, 적용대상 소득 및 적용배제조건, 정보보고의무 등을 전향적으로 재검토하여 제도의 투명성과 합리성 제고에 입법적 노력을 경주해야 할 것이다. 이를테면 정보보고 의무에 있어 내국인의 경우 법인세 및 종합소득세 신고 시 재무제표, 법인세 신고서 및 부속서류, 배당가능 유보소득 산출근거 등이다.

V. 요약 및 결론

조세피난처는 법인의 실제 발생소득의 전부 또는 상당 부분에 대해 조세를 부과하지 아니하거나 그 법인의 부담세액이 당해 실제 발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역을 말한다. 당해 국가 또는 지역은 세제상 우대뿐 아니라 내국법상 별단의 규제가 적고, 기업 경영상 장애요인이 발생할 소지가 매우 적으며, 특히 모든 금융거래의 익명성이 철저히 보장되고 있는 까닭에, 탈세 내지 돈세탁을 위한 자금 거래의 온상이 되고 있기도 하다.

최근 국제적 경향은 조세피난처에 의한 다국적기업의 조세회피를 방지하고자 공히 심혈을 기울이고 있는 실정인 바, 이 같은 시각에서 본 연구는 조세피난처 과세제도와 그 개선 방안이라는 문제하에서 우리나라 조세피난처에 대한 과세제도를 살펴보는 중에 이에 대한 법리적 시사점을 추론하여 현행 우리나라의 조세피난처 과세제도의 적정성과 이에 대한 개선방안 도출에 목적을 두었다. 그 결과를 요약하면 다음과 같다.

첫째 조세피난처 판정기준에 관하여 우선 조세피난처 판정기준을 비과세나 감면의 경우에도 실질적인 조세부담율로 일원화하여야 하고, 둘째 특정외국법인의 관계성에 관련하여 조세피난처 세제규정의 지배관계는 주식을 통한 지배기준으로 달리 개정하여야 하며, 셋째 조세부담의 적정성에 있어 조세피난처 조세회피의 판정기준으로서 현행 조세부담율이 형평에 맞지 않게 다소 높은 비율로 책정되어 있음에 따라 법인세가 점점 낮아지고 있는 추세를 감안하여 일정부분 부담율을 낮추어야 하고, 넷째 내국법인 등 사업활동의 범위에 있어 그 범위를 수동적인 기업행태를 지향하고 있는 법인에 대하여 그 범위를 일부 축소하여야 하고, 다섯째 이중과세 조정의 문제점에 기하여 기업의 국제경쟁력 강화와 주요국의 조세피난처 세제와의 조정 차원에서 현행 법인세법에서 명시하고 있는 조세조약이 정하는 범위라는 문구에 대한 삭제 내지 재검토, 여섯째 조세회피에 관한 일반적·포괄적 부인규정의 신설, 일곱째 국조법의 개편방향에 있어 현행 제도의 골격을 그대로 유지하는 중에 조세피난처의 정의, 적용대상 소득 및 적용배제조건, 정보보고의무 등을 전향적으로 재검토와 정보보고 의무에 있어 내국인의 경우 법인세 및 종합소득세 신고 시 재무제표, 법인세 신고서 및 부속서류, 배당가능 유보소득 산출근거 등의 제시에 관한 사안 등으로 요약할 수 있다.

참 고 문 헌

- 국세청, “국제탈세정보교환센터(JITSIC) 가입”, 「보도참고자료」, 2009.
- 백제흠, “피지배외국법인의 유보소득 과세제도에 관한 연구”, 서울대학교대학원박사학위논문, 2005.
- 손운환, 「국제조정에관한법률 해설과 실무」, 조세통람사, 1997,
- 심종석, 「신체계 국제운송론」, 두남, 2009.
- , “중국 이전가격과세제도의 정책적 함의와 그 유의점에 관한 고찰”, 「국제회계연구」 제24집, 한국국제회계학회, 2008.
- 안종석, “조세피난처를 통한 조세방지현황 및 문제점”, 투기자본감시센터 주최 토론회, 2005.
- 윤현석 · 이기욱, “조세피난처 이용방지에 관한 연구”, 「법과 정책연구」 제6집 제1호, 한국법정책학회, 2006.
- 이용섭, 「국제조세」, 세경사, 2008.
- 이전오, “조세피난처 과세제도에 관한 연구”, 「성균관법학」 제19권 제1호, 성균관대학교 비교법연구소, 2007. 06.
- 임성빈, 「재정포럼」, 한국조세연구원, 2007.
- 정유석, “국제적 조세회피행위와 조세우대조치의 남용행위에 대한 대처방안”, 「국제회계연구」 제24집, 한국국제회계학회, 2008.
- 국제조세조정에관한법률(법률 제8860호, 일부개정 2008.02.29)
- 범죄수익은닉의규제및처벌등에관한법률(법률 제9141호, 시행일자 2008.03.20)
- 특정금융거래정보의보고및이용등에관한법률(법률 제8863호, 시행일자 2008.02.29)
- OECD, 「*Progress on Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*」, 2006.