

국경을 초월한 신종탈세에 대한 형사법적 대응 방안*

배초희**·이경렬***

【목 차】

I. 들어가는 말	III. 신기술 결합 탈세 유형
II. (역외)탈세와 범죄성립의 기초	1. 가상자산 관련 탈세의 유형
1. 탈세의 유형	2. 핀테크 등 신종 기술 결합 유형
2. 범죄성립의 기본원칙	3. 검토
3. 역외탈세 유형과 적용상 문제	IV. 형사법적 개선방안
4. 소결	1. 제재 규정의 다원화 방안
	2. 입증책임 전환 및 거증책임 완화 방안
	V. 나가는 말

【국 문 요 약】

국세청은 기술의 발전과 더불어 새롭게 나타나는 신종 직업군에 대해서도 기존의 세제 규제와 차이를 분석하고 추적하여 세수를 확보하고 있다. 하지만 탈세의 경우 조세포탈(협의를 탈세)에 대해서만 형사처벌하고 있으며, 역외탈세는 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’에 해당하는지를 합리적 의심의 여지가 없을 정도로 증명하는 것이 쉽지 않아 형사처벌 되는 경우가 드물다. 이에 역외탈세 사건이 계속 발생하고 있지만, 과세 관청이 형사 고발하는 경우는 줄어들고 있다. 엄격한 증명의 어려움으로 인하여 형사 사건으로 전환하는 것에 소극적인 태도를 보이는 것으로 판단된다. 더욱이 최근에는 가상자산이나 핀테크 등 신기술을 활용하여 탈세하는 등 과세 관청의 추적은 난관에 봉착하고 있다. 특히 역외탈세의 경

* 이 논문은 풍해문화재단 이철성 연구장학금의 지원을 받아 작성된 논문임.

** 성균관대학교 대학원 법학과 박사 수료(제1저자).

*** 성균관대학교 법학전문대학원 교수, 법학박사(교신저자).

우에는 지역적 특수성으로 인해 탈세의 추적이나 증명이 더욱 곤란해졌고, 신기술이 이용된 탈세의 경우는 그 기술의 특수성으로 말미암아 동일한 문제에 봉착하게 된다. 즉, 형사상 엄격한 증명이 요구되는 조세포탈죄만으로 규율하는 현행의 체제하에서는 이러한 가상자산이나 신기술이 활용된 새로운 탈세 수법에는 법적 규제의 사각지대가 존재하는 것이 현실이다. 이에 이 연구에서는 초국경적 신종탈세기법에 대해 실효적인 형사법적 대책을 마련하기 위하여 현행법상 조세포탈죄의 이원화, 미신고에 관한 규정 신설, 입증 책임의 전환 등을 통하여 기술의 발전에 따른 탈세 대책의 현실적 한계를 극복하는 방안을 제시하였다.

I. 들어가는 말

고액 체납자가 늘어나면서 2022년 기준 체납총액도 17조원으로 증가했다.¹⁾ 2022년 국정감사 자료에 따르면, 2020년 역외탈세로 5조 4600억원의 세금이 징수되지 못하였고,²⁾ 이는 2020년 국가의 예산이 약 500조원임을 고려했을 때 결코 적은 금액이 아니다. 국세청은 2023년 조사 활동 지원 사업에 배정된 예산 총 259억 중 63억을 역외탈세 대응 활동 사업에 배정하였다.³⁾ 예산의 4분의 1 정도를 역외탈세 대응에 배정할 만큼 역외탈세 문제가 심각하다. 또한 기존의 역외탈세에서는 탈세 거래 은닉(비밀계좌, 미신고 국외 소득·법인)이 주된 방법이었지만 최근의 역외탈세 기법은 탈세 거래를 정상 거래로 설계(실체·사업·거래구조 위장)하는 형태로 나타나고 있다.⁴⁾

1) TASIC 국세통계포털, <https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>, (최종 접속일: 2023.09.06.)

2) 시사저널e, “[2022 국감] 역외탈세 조력자도 정범 처벌 필요…고액체납자 출국 금지 강화해야”, <http://www.sisajournal-e.com/news/articleView.html?idxno=292965>, (최종 접속일: 2023.03.18.)

3) 세정일보, 국세청, 올해 세무조사 지원예산 196억…역외탈세 잡는데 63억 쓴다, <https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=41392>, (최종 접속일: 2023.04.21.)

4) 국세청 2022.11.23. 보도자료, ‘외화자금을 빼돌리고 국부유출을 고착화하는 역외탈세자 53명 세무조사’, <https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1319087>

최근 국세청은 웹툰 작가, 유튜버, 인플루언서, 플랫폼 사업자, 온라인 투자정보서비스업자 등의 신종 직업군 종사자들이 가짜 인건비를 지급하거나, 법인을 세워 저작권을 공짜로 이전하고, 수입을 가상화폐나 차명계좌로 받고, 해외 대회에서 받은 상금을 신고하지 않은 방법을 통한 탈세 혐의를 조사⁵⁾하고, 환율 안정 방어 수단인 외화자금을 국외로 이전시킨 혐의로 세무조사를 하고 있음을 발표하였다.⁶⁾

지금까지 국내·외 탈세 모두 조세범 처벌법의 조세 포탈죄로만 규율하며 같은 수준의 엄격한 증명을 요구하고 있지만, 역외탈세의 경우 ‘조세범 처벌법’ 위반의 조세 포탈에는 그 적용이 쉽지 않다. 국내에서 발생하는 탈세의 입증은 교차 확인 등 국가가 보유한 정보로 적발할 가능성이 크지만, 역외탈세의 경우는 그렇지 않기 때문이다. 조세포탈죄의 “사기 기타 부정한 행위”의 입증이 어려워 유죄판결이 나오는 경우가 드물기에 과세 당국의 고발은 줄어들고 있다.

조세범죄는 국가의 존립을 위태롭게 할 뿐 아니라 국민의 납세 의무에 대한 위반이며 국민의 건전한 납세 의식을 해하는 중대한 범죄이다. 그런데도 국민의 상당수가 적발될 가능성이 작고, 적발되더라도 처벌이 낮다고 인식하는 상태⁷⁾라면 형벌의 범죄 예방적 기능을 환기하기 위해서라도 타당한 입법적 방안이 연구되어야 할 시점이라고 생각한다.

따라서 이하에서는 먼저 (역외)탈세의 개념을 검토하고 이를 바탕으로 그 성립요건에 관한 법리를 정리하고, 이를 역외탈세와 가상자산, 신기술 활용 탈세의 경우에 응용하고자 한다(II). 기존의 역외탈세 사례와 법원의 판단, 국세청의 보도자료를 바탕으로 역외탈세 유형을 살펴보고 어떠한 차이로 인하여 현재 대응이 불충분한 상태인지를 검토한다. 나아가

5) 한국면세뉴스, “국세청, 연예인·유튜버·웹툰작가 등 84명 세무조사 착수”, <https://www.kdfnews.com/news/articleView.html?idxno=104649>, (최종 접속일:2023.03.18.)

6) 한국세정신문, “해외법인 차명 소유·끼워넣기로 회삿돈 슬쩍...역외탈세 ‘철퇴’”, <http://www.taxtimes.co.kr/news/article.html?no=257311>, (최종 접속일:2023.03.18.)

7) 2023년 1월 조세재정연구원이 남녀 2천 4백명을 대상으로 한 설문조사에 따르면, 국민 10명 중 7명은 탈세하는 사람이 적발될 가능성이 작다고 응답하였고(낮다: 1,680명, 높다: 720명), 처벌 강도가 낮다는 응답이 절반을 차지하였다(낮다:1,192명, 보통: 683명, 높다: 525명); YTN, “국민 70%, 탈세 적발 가능성 작아”... 더 강력한 처벌 필요, https://www.ytn.co.kr/_ln/0102_202303110515450615, (최종 접속일:2023.03.18.)

최근 발생하고 있는 가상자산이나 핀테크 등 신종 기술과 결합한 새로운 유형의 탈세 기법에 대해 기존 법리를 적용하여 법적 규제가 가능한가를 분석하고(Ⅲ), 이러한 신종탈세 유형을 규제하는 효과적인 제재방안을 모색한다(Ⅳ). 가상자산이나 핀테크 등 신기술을 탈세에 활용하게 되면 기존의 탈세와 차이가 있을 것이지만, 기존의 조세포탈 범죄로 규제하기가 쉽지 않다는 점, 역내·외를 넘나드는 점 등을 역외탈세와 공통으로 한다는 점에서 시사를 얻을 수 있다.

Ⅱ. (역외)탈세와 범죄성립의 기초

1. 탈세의 유형

조세부담 경감행위를 법규범의 침해 여부 및 정도에 따라 4개로 구분하는 견해에서는 ① 절세, ② 조세회피, ③ 탈세, ④ 조세포탈로 분류하고 있다.⁸⁾ 그 중 탈세와 조세포탈의 경우 모두 세법에 의하여 납부 의무가 발생한 조세를 면탈하는 점에서는 동일하다. ③ 탈세의 경우는 본세에다 가산세를 부과하여 추징하지만, 형사처벌은 하지 않는다. 하지만 ④ 조세포탈의 경우 ‘사기 그 밖의 부정한 행위’⁹⁾에 의한 탈세로 「조세범 처벌법」 위반이 되어 형사처벌의 대상이 된다. 현행 조세범 처벌법에 따르면 ④ 조세포탈만이 형사처벌의 대상이다. 결국 협의의 탈세(‘사기 그 밖의 부정한 행위’에 해당하는 경우)가 조세포탈이라고 볼 수 있다.

8) 한국국제조세협회 저, 역외탈세, 삼일인포마인, 2014, 19면.

9) 조세범 처벌법 제3조 제6항

“사기나 그 밖의 부정한 행위”란 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 행위로서 조세의 부과 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 하는 적극적 행위를 말한다. <개정 2015. 12. 29.>

1. 이중장부의 작성 등 장부의 거짓 기재 2. 거짓 증빙 또는 거짓 문서의 작성 및 수취 3. 장부와 기록의 파괴 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」 제5조의2제1호에 따른 전자적 기업자원 관리설비의 조작 또는 전자세금계산서의 조작 7. 그 밖에 위계(僞計)에 의한 행위 또는 부정한 행위.

이처럼 ‘탈세’는 광의의 탈세와 협의의 탈세로 그 개념을 구분할 수도 있고, 또 용어의 정의에 따라 형사법적 처벌 유무도 달라진다. 여기서 역외탈세는, 역외(域外)+ 탈세(脫稅)의 합성어로 ‘특정 국가의 영역 밖에서 이루어지는 탈세 행위’로 정의되어 있으며, ‘offshore tax evasion’ 용어로서 국제 통용되고 있다. 그러나 역외탈세의 경우에는 탈세로부터 유래하는 개념 정의가 명확하지 않고(광의의 탈세 혹은 협의의 탈세), 해당 정의는 역외(대한민국 영토 밖)에서 이루어지는 모든 조세부담 경감행위를 포함하는지에 대한 명확한 해명도 제공하지 못하고 있다.

이처럼 역외탈세는 자국의 영토 밖에서 일어난다는 특징으로 인하여 국세청 등 관할 당국의 정보가 제한적일 수밖에 없다. 따라서 역외탈세에는 납세자와 국가간 조세에 관한 정보의 비대칭성 문제가 작용한다. 국내의 거래는 거래 정보의 확보나 일부 은닉행위가 있더라도 교차 대조를 통하여 이를 발견할 수 있지만, 역외의 경우에는 타국의 관할권 문제와 직결되기 때문이다. 또한 현행법 규정상 조세범처벌법 제3조¹⁰⁾에 의하여 국내·외 탈세에 대한 형사처벌로 규율하고 있고, 동조 제6항에서는 “사기나 그 밖의 부정한 행위”를 7가지로 열거·예시하고 있다. 하지만 해당 예시 또한 국내를 중심으로 기술되어 있어 역외문제의 대응에는 어느 정도 한계가 있고, 조세채권이 확정되더라도 관할권으로 인해 강제징수가 불가능한, 직접 회수에는 문제가 있다.¹¹⁾

2. 범죄성립의 기본원칙

가. 조세법률주의

우리 헌법은 조세법률주의를 채택하여 모든 국민은 법률이 정하는 바에 의하여 납세의 의무를 지고(제38조), 조세의 종목과 세율은 법률로 정한다(제59조)고 선언하고 있다. 조세법률주의에 따라 과세요건 등은 국민의 대표기관인 국회가 제정한 법률로써 규정해야 하고, 그 법률의

10) 조세범 처벌법 제3조에 의하여 2년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급·공제받은 세액의 2배 이하에 상당하는 벌금에 처할 수 있다.

11) 납세자의 재산이 해외에 있는 경우 재산 소재국이 조세조약 또는 다자간 조세행정공조협약에 의해 징수 협조가 가능한 일부 국가의 경우가 아니라면 강제징수는 불가능하다(한국국제조세협회 저, 앞의 책, 351면 참조).

집행에서도 이를 엄격하게 해석·적용하여야 하며, 비록 과세의 필요성이 있다고 하더라도 행정 편의적인 확장해석이나 유추적용에 의해 이를 해결하는 것은 허용되지 않는다.¹²⁾ 오늘날 대부분의 경제거래에 있어서 조세부담의 문제가 당사자의 중요한 의사결정 요소 중 하나인 점을 고려할 때, 이러한 조세법률주의가 확립되어 있지 않으면 사실상 법적 안정성과 예측 가능성을 확보할 수 없어 개인의 재산권 등을 보장할 수 없기 때문이다. 납세의무자가 경제활동을 함에 있어서는 동일한 경제적 목적을 달성하기 위하여서도 여러 가지의 법률관계 중 하나를 선택할 수 있으므로 그것이 과중한 세금의 부담을 회피하기 위한 행위라고 하더라도, 과세관청으로서는 특별한 사정이 없는 한 당사자들이 선택한 법률관계를 존중하여야 할 것이고,¹³⁾ 실질과세의 원칙에 의하여 납세의무자의 거래행위를 그 형식에도 불구하고 조세회피행위라고 하여 그 효력을 부인할 수 있으려면 조세법률주의 원칙상 법률에 개별적이고 구체적인 부인 규정이 마련되어 있어야 한다.¹⁴⁾

조세법률주의는 신체의 자유에 관한 헌법상 원칙인 죄형법정주의와 마찬가지로 법률에 정함이 없이는 납세의무가 발생하지 않는다는 조세원칙을 제공하기에 지켜져야 하는 헌법상 원칙의 하나이다.¹⁵⁾ 역외탈세의 실상은 역내의 탈세와 달리 검토되어야 할 부분이 존재하므로 이를 별도로 규정함으로써 제재 수단을 명확히 하고 예측 가능성을 제고시킬 필요가 있다. 즉 실질을 달리하는 역외탈세와 국내의 탈세는 별도로 규제하는 것이 합당하다.

나. 실질과세의 원칙

실질과세의 원칙은 헌법상의 기본이념인 평등의 원칙을 조세법률관계

12) 대법원 2005. 6. 10. 선고 2003도5631 판결 전원합의체판결.

13) 대법원 2001. 8. 21. 선고 2000두963 판결.

14) 대법원 1991. 5. 14. 선고 90누3027 판결; 대법원 2009. 4. 9. 선고 2007두26629 판결; 대법원 2011. 4. 28. 선고 2010두3961 판결 등.

15) 역사적으로는 “대표 없이 과세 없다”(no taxation without representation)는 법격언으로 표현되며, 원칙의 정신은 1215년 영국의 대헌장까지 거슬러 올라가는데, 이는 공권력으로부터 국민의 재산권 보장이라는 역사적 의미와 함께 경제생활의 법적 안정성과 예측가능성을 부여한다(안대회, 「조세형사법」, 법문사, 2005, 14면).

에 구현하기 위한 실천적 원리로서, 조세의 부담을 회피할 목적으로 과세요건 사실에 관하여 실질과 괴리되는 비합리적인 형식이나 외관을 취하는 경우에 그 형식이나 외관에 불구하고 실질에 따라 담세력이 있는 곳에 과세함으로써 부당한 조세회피행위를 규제하고 과세의 형평을 제고하여 조세정의를 실현하고자 하는 데 주된 목적이 있다.¹⁶⁾ 이는 조세법의 기본원리인 조세법률주의와 대립 관계에 있는 것이 아니라 조세법규를 다양하게 변화하는 경제생활 관계에 적용함에 있어 예측가능성과 법적 안정성이 훼손되지 않는 범위 내에서 합목적적이고 탄력적으로 해석함으로써 조세법률주의의 형해화를 막고 그 실효성을 확보한다는 점에서 조세법률주의와 상호보완적이고 불가분적인 관계에 있다고 할 것이다. 형식적인 귀속 명의자는 소득이나 수익, 재산, 거래 등의 과세 대상을 지배·관리할 능력이 없고 그 명의자에 대한 지배권 등을 통하여 실질적으로 이를 지배·관리하는 자가 따로 있으며, 그와 같은 명의와 실질의 괴리가 조세를 회피할 목적에서 비롯된 경우 등의 예외적 사정이 증명될 때는 그 과세 대상을 실질적으로 이를 지배·관리하는 자에게 귀속된 것으로 보아 그를 납세의무자로 삼아야 할 것이고, 이러한 예외적인 경우에 해당하는지 여부는 과세 대상의 귀속 경위와 목적, 출처, 그 관리와 처분 과정, 귀속명의자의 능력과 그에 대한 지배관계 등 제반 사정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 할 것이다.¹⁷⁾ 이러한 경제 현실에서 민법상 소유 개념으로는 포착되지 않는 사실상의 지배·관리 관계를 포착하기 위해 국제조세조정에 관한 법률 제53조에 ‘실질적 소유’가 규정되어 있다. 신고 의무자 중 실질적 소유자, 특히 해외금융계좌의 명의인이 아님에도 그 계좌정보의 신고 의무자가 되는 자의 범위를 판단하는 기준은 시대적·경제적 변화나 해외금융계좌 신고에 대한 인식의 변화에 따라 달라질 수 있고, 해외금융계좌 신고의 운영실태, 역외 소득정보의 수집을 위한 방안들, 조세조약 체결에 따른 해외금융계좌 정보제공 절차 등 여러 가지 요소들을 고려하여 정하여야 하므로 이를 일률적으로 법률에 자세히 정하기 어렵다.

16) 원칙의 내용과 적용범위에 대하여 자세한 내용은 안대회, 앞의 책, 36-40면 참조.

17) 대법원 2012. 1. 19. 선고 2008두8499 전원합의체 판결(강조는 필자에 의함).

실질과세의 원칙은 비거주자나 외국 법인이 원천지국인 우리나라의 조세를 회피하기 위하여 조세 조약상 혜택을 받는 나라에 명목회사를 설립하여 그 법인형식만을 이용하는 국제 거래뿐만 아니라, 거주자나 내국법인이 거주지국인 우리나라의 조세를 회피하기 위하여 소득세를 비과세하거나 낮은 세율로 과세하는 조세피난처에 사업 활동을 수행할 능력이 없는 외형뿐인 이른바 ‘기지회사(Base Company)’를 설립하여 두고 그 법인형식만을 이용함으로써 그 실질적 지배·관리자에게 귀속되어야 할 소득을 부당하게 유보하여 두는 국제거래에도 마찬가지로 적용된다.¹⁸⁾ 완전 모회사와 완전자회사는 독립적인 법인격을 가지는 것이 사실이나, 완전 모회사는 그 내부 의사결정 등을 통해 완전자회사를 직접 지배·관리하게 되고, 실제로 다수의 해외 법인소유 해외금융계좌들이 완전 모회사의 자금운전 등을 위한 목적으로 이용되고 있는 실정이다. 이러한 현실에 비추어 보더라도 완전자회사를 통해 해외금융계좌를 사실상 관리하는 완전 모회사를 실질적 소유자로 보아 신고 의무를 부담시킬 필요성이 인정된다.¹⁹⁾

역외탈세에서 실질과세가 중요한 이유는 조세회피를 위한 국외 법인 이용이나 타인의 명의대여 등 실질적 소유를 위장하여 조세를 회피하는 경우 세수 확보의 기반이 되는 세원을 파악하지 못하여 국가가 확보해야 하는 세금을 제대로 확보하지 못하는 결과가 되기 때문이다.

다. 사기 기타의 부정행위의 의미

사기 기타 부정행위로 조세를 포탈함으로써 성립하는 조세포탈범은 고의범이지 목적범은 아니므로 피고인에게 조세를 회피하거나 포탈할 목적까지 가질 것을 요하는 것은 아니나, 이러한 조세포탈죄에 있어서 범의가 있다고 함은 납세의무를 지는 사람이 자기의 행위가 사기 기타 부정행위에 해당하는 것을 인식하고 그 행위로 인하여 조세포탈의 결과가 발생한다는 사실을 인식하면서 부정행위를 감행하거나 하려고 하는 것이므로,²⁰⁾ 조세포탈죄가 성립하려면 납세의무의 존재 및 조세포탈의

18) 대법원 2018. 11. 9. 선고 2014도9026 판결.

19) 대법원 2020.3.12. 선고 2019도11381 판결.

20) 대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결; 대법원 2006. 6. 29. 선고 2004도817 판결; 대법원

결과 발생에 대한 인식이 있어야 한다.²¹⁾

구 조세범처벌법 제9조²²⁾ 및 구 특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률 제 8조²³⁾가 규정하는 조세포탈죄에 있어서의 ‘사기 기타 부정한 행위’라고 함은 조세의 포탈을 가능하게 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위, 즉 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 하는 위계 기타 부정한 적극적인 행위를 말하는 것으로서, 어떤 다른 행위를 수반함이 없이 단순히 사업자등록을 하지 아니하거나, 단순한 세법상의 신고를 하지 아니하거나 허위의 신고를 함에 그치는 것은 이에 해당하지 않는다 할 것이다.²⁴⁾ 하지만 이처럼 포탈에 해당하지 않음으로 형사상 무죄판결이 내려지고, 이는 다른 이들에게 탈세도 아닌 것으로 인식하게 하는 문제가 발생할 수 있다. 납세자가 명의를 위장하여 소득을 얻더라도, 명의 위장이 조세포탈의 목적에서 비롯되어야 하고, 과세 대상의 미신고나 과소신고와 아울러 장부상의 허위기장 행위, 수표 등 지급수단의 교환반복 행위, 여러 개의 차명계좌를 반복적으로 이용하는 행위 등 적극적 행위를 통한 은닉 의도가 나타나는 사정이 덧붙여진 경우에는 조세의 부과징수를 불능 또는 현저히 곤란하게 만든 것으로 인정할 수 있다.²⁵⁾²⁶⁾

2007. 8. 23. 선고 2006도5041 판결; 대법원 2008. 4. 10. 선고 2007도9689 판결 등 참조.

21) 규범적 구성요건표지에 대한 의미의 인식에 대한 통설은 ‘평행평가이론’이다. 이에 따르면 의미인식의 범위는 일반인(문외한)이 할 수 있는 소박한 인식이해면 충분하고 전문가의 인식 수준을 요구하는 것은 아니라고 한다. 자세한 내용은 문채규, “구성요건착오와 금지착오의 구별 -규범적 구성요건표지에 대한 고의의 인식양태를 중심으로-”, 법학연구, 제52권 제3호, 법학연구소, 2011, 6면.

22) 2010. 1. 1. 법률 제9919호로 개정되기 전의 것
조세범처벌법 [시행 2008. 4. 15.] 제9조 ①사기 기타 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 다음 각호에 의하여 처벌한다. 다만, 주세포탈의 미수범은 처벌한다.

23) 2010. 1. 1. 법률 제9919호로 개정되기 전의 것
특정범죄가중처벌 등에 관한 법률[시행 2008. 12. 26.] 제8조 (조세포탈의 가중처벌) ①조세범처벌법 제9조제1항에 규정된 죄를 범한 자는 다음의 구분에 따라 가중처벌한다. ②제1항의 경우에는 그 포탈세액등의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금을 병과한다.

24) 대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결; 대법원 2005. 6. 10. 선고 2003도5631 판결 등 참조.

25) 대법원 2001. 8. 21. 선고 2000두963 판결; 대법원 2018. 11. 9. 선고 2014도9026 판결;

하지만 실무가 조세포탈범은 고의범이지 목적범이 아니라고 하면서 굳이 명의를 위장하여 소득을 얻는 경우 조세 포탈의 목적을(정확하게는 의도) 요구하는 것은 ‘사기 기타 부정한 행위’의 범위를 부당하게 축소해석하는 것이다. 소득이 있는 곳에 기본적으로 세금을 내야 한다는 인식은 국민 모두 가지고 있다.²⁷⁾ 타인의 명의를 위장하면 본인 명의로 과세되지 않음은 당연한 사실이고, 이를 알 수 있었다라면 조세 포탈의 의도·목적으로부터 자유롭지 않다고 보는 것이 타당하다. 조세포탈범의 의도·목적은 세금을 축소하여 차익만큼의 이득을 실현하는 것이므로 차익을 얻을 수 있는 모든 행위에 대하여 고의의 의사를 가지고 있다고 해석될 것이다. 그렇다면, ‘사기 기타 부정한 행위’의 고의와 구별되는 별도의 조세 포탈의 목적을 요구할 실익은 없다고 생각한다.

위와 같이 조세포탈의 목적을 요구하는 법원의 태도를 그대로 유지하면, 가상자산을 타인의 명의를 이용하여 여러 차례 지갑간 이동시키는 믹싱 기술을 활용하여 A 가상자산을 B 가상자산, C 가상자산 등으로 분산 구매하여 거래 은닉 효과가 현저해지는 경우 문제가 될 수 있다. 현재의 법리가 그대로 적용되는 방안을 능가하는 명확한 법적 기준의 마련이 필요하다.

대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결; 대법원 2013. 3. 28. 선고 2011도14597 판결 등 참조.

- 26) 차명계좌에 대한 자세한 논의는 김지숙·김범수·권형기, “차명계좌와 관련한 조세포탈의 ‘부정행위’에 대한 연구”, 조세와 법 제11권 제2호, 서울시립대학교 법학연구소, 2018 참조.
- 27) 대포통장을 이용하여 도박사이트를 운영하는 것과 같은 범죄에서 대포통장은 도박개장죄의 처벌을 면하기 위함이었을 뿐, 조세포탈을 의도하거나 국가 세수 감소를 가져오게 될 것이라는 인식이 있었던 것은 아니기에 납세의무의 존재여부를 알지 못하는데 조세포탈의 고의가 인정되기는 어렵다는 견해도 있다.(우지훈·권형기, “인터넷 도박사이트 운영수익에 대한 납세의무 및 조세포탈의 성립에 관한 연구”, 세무와 회계연구, 제8권 제3호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2019, 388면) 하지만, 해당 납세의무의 존재 여부를 알지 못한다는 의미가 범죄에 대해서 세금을 내야 한다는 인식이 없다는 의미인지, 헌법의 납세의무 자체의 존재를 알지 못한다는 의미인지 대해서는 의문이 있다.

3. 역외탈세 유형과 적용상 문제

국세청이 밝힌 바에 따르면, ‘자본·용역 거래’는 수출입 통관 내역이 없다는 점을 악용하여 해외 투자를 통한 역외탈세가 꾸준히 일어나고 있다. ①사업기능이 없는 해외 중간지주사나 용역수행 능력이 없는 현지법인에 가공의 용역을 외주(off-shoring)하는 방식으로 외화자금을 해외로 계속 유출한 혐의(매입거래), ②법인의 해외용역수행 대가를 사주가 수익적 소유자인 페이퍼컴퍼니 계좌로 받는 방식으로 소득을 상승 누락하고 사주 일가의 해외 체재비, 사치품 구매, 도박 자금으로 사용(매출거래), ③현지법인 투자 명목으로 송금한 자금을 회사 운영·청산 과정에서 미회수하거나 국외 차명주주의 주식을 취득하기 위해 자금을 반출한 후 사주가 사적으로 사용(자본거래) 등이다.²⁸⁾

또한 ‘역외 비밀계좌 운용’을 통한 국외소득 누락·외주 명목으로 외화자금을 불법 반출하거나 해외매출을 미신고 하는 경우가 있는데, ①해외 현지법인으로부터 수취한 배당소득 등 해외 발생소득을 역외 비밀계좌에 은닉하면서 해외금융계좌 및 국외소득을 신고하지 아니하고, ②해외 명의신탁 주식과 해외 부동산 취득자금 및 해외 체재비 등을 자녀에게 증여하면서 증여세 신고를 누락하는 경우이다. 그 외에도 국내 무형자산의 소유권이나 사용권을 정당한 대가 없이 국외 특수관계자에게 제공하는 경우도 있는데 국내 법인이 개발한 무형자산을 해외의 법인이 적절한 대가 없이 사용하도록 하고, 해외법인이익을 은닉하는 방법이나 해외 대회에서 받은 상금을 신고하지 않는 경우 등이 있다.²⁹⁾

위와 같은 유형의 역외탈세에 대하여 법원의 판단은 일의적이지 않다. 예를 들어 위의 매출거래 유형의 이른바 ‘완구왕’ 사건³⁰⁾의 경우 피고인

28) 국세청 2022.11.23. 보도자료, ‘외화자금을 빼돌리고 국부유출을 고착화하는 역외탈세자 53명 세무조사’, <https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1319087>

29) 국세청 2021.7.7. 보도자료, ‘역외 블랙머니 비밀계좌 운용 및 금융기술 플랫폼을 이용한 신종 역외탈세 등 불공정 역외탈세자 46명에 대해 세무조사 착수’, <https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1297429>

30) 1심: 서울중앙지방법원 2012.2.9. 선고 2011고합119판결, 2심: 서울고등법원 2014. 6. 27

들은 홍콩법인의 법인세 및 피고인 A(완구왕)의 국내 소득세를 포탈하기 위하여 조세피난처에 페이퍼 컴퍼니를 설립 후, 정상적인 영업이익을 검사수수료, 커미션 등의 명목으로 허위 서류를 작성하고 페이퍼 컴퍼니(BVI 소재)로 송금하여 해당 금액을 피고인 A에게 귀속되도록 하였다. 이 사건에서 1심은 조세피난처에 송금된 금원은 법인에 귀속되고, 피고인 A의 배당소득이라고 단정할 수 없고, 이것만으로 조세포탈에 해당한다고 할 수 없다고 판단하였다. 재판부는 조세 포탈행위를 인정하기 위해서는 다른 별도의 사정에 의하여 은닉의 효과가 현저해지는 등으로 ‘적극적 은닉 의도가 나타나는 사정’이 덧붙여져야 할 것인데 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 A에게 국내 조세를 회피할 목적이 있었다고 단정하기 어렵다고 하였다.³¹⁾ 하지만 2심³²⁾에서는 조세피난처의 법인으로 송금된 금원은 완구왕에게 귀속되고, 사기 기타 부정한 행위 인정된다고 판단하여, 종합소득세를 포탈하였다고 판단하였다.

그리고 자본거래 유형의 이른바 ‘벤처왕’ 사건³³⁾의 경우 페이퍼컴퍼니를 통하여 한국법인 주식을 저가에 매도한 후 해당 주식을 고가로 일본 회사에 매각하여 양도 소득을 축소하여 과소신고 함으로써 법인세를 포탈하였다. 이 사건의 1심 재판부는 한국법인이 페이퍼컴퍼니를 실질적으로 지배하고 있다고 보기 어렵고, 피고인들이 적극적 은닉 의도 아래 조세의 부과징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위로서 조세를 포탈하였다고 보기 어렵고, 달리 이를 인정할 증거가 없다는 이유로 무죄 판단하였다.³⁴⁾ 제2심 법원 또한 계약 내용을 언론에 공개하고, 미국 증권거래위원회를 통하여 주식양도 계약의 주요 내용을 공시하였던 점 등을 이유로 조세의 부과 징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란하게 할 정도의 위계 기타 부정한 적극적 행위로서 조세를 포탈하였다고 보기 어렵다고 판단하였다.³⁵⁾

선고 2012노594 판결, 3심: 대법원 2018.11.9. 선고 2014도9026 판결.

31) 서울중앙지방법원 2012.2.9. 선고 2011고합119 판결(강조는 필자에 의함).

32) 서울고등법원 2014. 6. 27 선고 2012노594 판결.

33) 1심: 서울중앙지방법원 2012. 3. 30 선고 2011고합1164 판결, 2심: 서울고등법원 2012. 8. 17 선고 2012노1087 판결, 대법원: 대법원 2013. 11. 28 선고 2012도10513 판결.

34) 서울중앙지방법원 2012. 3. 30 선고 2011고합1164 판결.

4. 소결

전술한 ‘완구왕’ 사건에서 법원은 페이퍼 컴퍼니를 이용하고 허위 서류를 통하여 자금의 이동을 은닉한 행위가 조세포탈에 해당하는 수준에 이르지 않았는가에 1심과 2심이 상반된 판단을 하였다. 해당 사건의 경우 허위 서류를 작성하여 거래의 추적을 곤란하게 한 점, 페이퍼 컴퍼니를 이용하여 자금을 은닉한 점을 고려하였을 때, 2심의 판단과 같이 ‘사기 기타 부정한 행위’에 해당한다고 파악하는 것이 마땅하나, 국내 발생의 조세포탈과 동일하게 같은 법으로 규율하면서 같은 수준의 엄격한 증명을 요구하였기에 1심에서는 검사의 증명 부족으로 판단한 것으로 여겨진다. 다른 한편 ‘벤처왕’의 경우 페이퍼 컴퍼니를 통하여 국내 법인세를 축소 신고하였으나, 과정을 공시하였다는 점을 이유로 제시하며 조세포탈에 이르지 않았다고 판단한 것으로 보인다. 만약 국내에서도 허위신고나 미신고에 대한 제재 규정이 별도로 있었다면 해당 행위를 법적으로 규율할 수 있었을 것이지만, 현행법은 조세포탈죄로만 규율하고 있다.

해당 사건들에 대한 법원의 판결이 나오고 몇 년의 시간이 흘렀지만, 여전히 해당 사건과 흡사한 형태의 탈세 사건들이 나타나는 이유는 해외 페이퍼 컴퍼니를 이용하여 세금을 축소 신고하거나 은닉하여도 모든 과정의 증명이 쉽지 않고, 조세포탈죄로 포섭되는 경우도 드물어 세금포탈의 좋은 학습 예가 되는 것이다.³⁶⁾

역외사건의 경우 해당 국가의 과세권과도 연관이 있으므로 국내 과세권한 내의 문제인지가 선결문제이다. 이런 경우 대개 현지에서도 세금을

35) 서울고등법원 2012. 8. 17 선고 2012노1087 판결.

36) 조세정의네트워크에 따르면, 대한민국이 매년 조세피난처에 손실되는 세금은 \$459,128,752이다(원달러 환율을 1,300원으로 가정할 경우 ₩1,300*\$459,128,752=₩596,867,377,600); TAX JUSTICE NETWORK, <https://taxjustice.net/country-profiles/south-korea/>. (최종 접속일: 2023.04.23.) 이 모든 금액이 조세포탈죄에 해당하는 범죄 금액은 아닐 수 있으나, 조세피난처에 자금을 이동시켜 거래를 할 수 있는 주체는 적어도 이러한 단계에서 소요 비용보다 조세를 회피하는 이익이 더 큰 자들이 할 것이다. 조세포탈 수처에 대한 자세한 논의는 윤형석, “현행 조세범 처벌제도의 개선방안”, 법과 정책 제20권 제2호, 한국법정책학회, 2020, 117-126면 참조.

내지 않는 경우가 많아 문제로 지적되기는 한다. 또 역외탈세의 경우 해외에 기반을 두고 있어 과세 당국의 자료 조사에 한계가 존재하지만, 그 외에도 조약 등 고려해야 할 사항이 국내 사건보다 많다. 그 결과 역외탈세의 경우 포탈세액의 혐의 금액은 높지만 대부분 무죄판결이 많이 선고되고 있다. 조세 회피지역의 페이퍼 컴퍼니 등 법인의 계좌, 타인의 계좌를 전부 포함한 차명계좌의 사용만으로는 조세포탈의 범의를 인정하지 않고, '적극적 은닉 의도'가 포함될 것을 요구하고 있어 그 증명이 매우 어렵다. '사기나 그 밖의 부정한 행위'에 대한 합리적 의심의 여지 없는 증명 수준이 어려운 상태에서 비롯된 것으로 여겨진다.

조세법률주의에 따라 과세의 필요성이 있더라도 행정 편의상 확장 해석이나 유추적용을 막기 위해서는 법률로 역외탈세를 개별적 규율할 법률 마련이 필요해 보인다. 물론 국제 거래가 많이 일어나는 현시대 상황에서 판례에서 언급하듯이, 조세피난처에서 일어나는 모든 거래가 탈세를 위한 불법 거래일 수는 없다. 그러나 정상적인 거래는 신고하도록 하고 세무 공무원들의 끝없는 추적으로 밝혀진 신고하지 않은 거래에 대해서는 지금보다 높은 수준의 처벌 규정을 마련하는 것이 필수적이다. 미수범 처벌의 예처럼 단계적으로 처벌할 수 있는 법규정의 마련도 고려해볼 수 있다. 나아가 차명계좌를 사용하는 모든 거래가 불법일 수는 없겠지만, 법률로 정해진 모든 신고 절차를 지키지 않는 해외에서 이루어지는 차명 거래에 대해서는 그 증명을 전환하거나 완화하는 방법을 고려해볼 수 있다.

Ⅲ. 신기술 결합 탈세 유형

1. 가상자산 관련 탈세의 유형

가상자산과 관련하여 나타나고 있는 탈세 유형은 ① 가상자산 거래소를 홍보하여 추천인 수수료를 가상자산으로 수취한 뒤 신고 누락한 경우, ② 부동산을 양도하고 양도대금 중 일부를 가상자산으로 은닉 후 차명계좌로 이전한 경우, ③ 유명 유튜버가 되자 강의 판매 수입 수십억을

차명계좌 또는 가상화폐로 받아 신고를 누락하고, 직원명의로 십여개의 경영컨설팅 업체를 설립하고 외주 용역비 명목으로 거짓 세금계산서를 수취하여 부가가치세와 소득세 탈루 ④ 세금을 납부하지 않고 가상자산을 구매하여 은닉하는 방법 등이 있다. 이러한 예의 대부분은 소득을 계좌이체 등 기존의 방식으로 지급 받는 것이 아닌 가상자산으로 지급받아, 국가의 관리 체계 밖에서 수취하고, 해당 사실을 신고하지 않거나 허위 계산서를 작성하여 소득을 축소 시키는 방법 등으로 세금을 축소하는 경우이다.

위와 같은 신종유형의 탈세가 조세포탈(협의의 탈세)에만 해당하지 않으면 적발되더라도 국세청에 탈세 금액에 추가하여 가산세를 납입하면 된다. 탈세의 규율체계를 지금과 같이 유지한다면, 국내에서 열심히 일하며 세금을 충실하게 내는 국민에 대하여 오히려 중과세하게 되는 과세의 형평성 문제가 생길 수 있다. 조세범 처벌의 목적이 세금을 탈루하여 경제적 이익을 취득하는 것을 근절하려는 것이라면 경제적 이익을 취하지 못하도록 하는 것이 가장 바람직한 대응이 된다.

최근에 이미 피고인들이 도박 장소 등 개설(형법 제247조)로 기소되어 모두 유죄판결³⁷⁾이 모두 확정된 상태에서 차명계좌와 관련하여 세금을

37) 피고인 A: 1심(인천지방법원 2017. 8. 16. 선고 2016고단8538, 2017고단1894(병합) 판결) 피고인 A에 대해 유죄가 인정되어 징역 3년 6월, 몰수 및 149억여 원의 추징이 선고되었고, 이에 대해 피고인 A이 항소하였다. 항소심(인천지방법원 2018. 2. 21. 선고 2017노3050 판결)에서 추징금 산정에 일부 잘못이 있음이 인정되어 제1심판결이 파기되고 피고인 A에 대해 징역 3년 6월, 몰수 및 102억여 원의 추징이 선고되었다. 이에 대해 피고인 A은 상고하였으나, 대법원 2018. 6. 15. 선고 대법원 2018도4720 판결로 피고인 A의 상고가 기각됨으로써 항소심판결이 그대로 확정되었다.

피고인 B: 제1심판결(인천지방법원 2017. 3. 23. 선고 2017고단228 판결)로서 피고인 B에 대해 유죄가 인정되어 징역 2년 및 5억 원의 추징이 선고되었다. 이에 대해 피고인 B이 항소하였으나 항소심(인천지방법원 2017. 5. 26. 선고 2017노1139 판결)은 피고인 B의 항소를 기각하였고, 위 판결이 그대로 확정되었다.

피고인 C: 제1심판결(인천지방법원 2018. 2. 8. 선고 2017고단6270, 2017고단6327(병합), 2018고단176(병합) 판결)에서 피고인 C에 대해 유죄가 인정되어 징역 1년 2월 및 6,000여만 원의 추징이 선고되었다. 이에 대해 피고인 C이 항소하지 아니함으로써 그 무렵 위 판결이 그대로 확정되었다.

피고인 D: 제1심판결(인천지방법원 2016. 9. 1. 선고 2016고단3501 판결)에서 피고인 D에 대해 유죄가 인정되어 징역 2년 및 2억 6,000여만 원의 추징이 선고되었다. 이에 대해 피

포탈한 혐의로 추가로 기소된 이른바 ‘도박개장’ 사건이 있었다. 1심에서는 사업자등록을 하지 않거나 차명계좌를 이용하여 돈을 입금받은 것으로는 부가가치세 및 소득세 포탈죄의 성립요건으로서 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’에 해당한다고 볼 수 없다고 보아 피고인들을 무죄로 판단하였다.³⁸⁾ 항소심은 피고인들은 해외에 사무실을 차려 놓고 은밀하게 이 사건 각 도박사이트를 운영하면서 장부를 제대로 작성하지 아니하고 수백여 개에 달하는 차명계좌를 불법적으로 사용하는 방법으로 수입 및 지출이 노출되는 것을 숨겨 온 사실이 인정되었는데, 수사기관으로서 사후에 구체적인 과세표준액을 정확히 산정하는 것이 물리적으로 불가능하므로 일정한 정도까지 추계의 방법을 사용하는 것이 불가피하다. 불법 도박장 사업에 관한 범죄행위가 끊임없이 반복되고 확대되는 결정적 이유는 세원의 노출을 피하고 탈세를 수반함으로써 얻을 수 있는 대규모의 경제적 이득에 대한 강력한 유인 때문이라고 보지 않을 수 없다. 도박자금 입금액(게임머니 충전액)을 부가가치세 부과 대상으로 인정함으로써 포탈세액을 확정하였다.³⁹⁾

만일 전술한 바와 같이 차명계좌 이용 자체를 사기 기타 부정한 행위로 보지는 않는다면, 가상자산 구매 자체도 ‘은닉’으로 해석될 수 없을 것이다. 가상자산에서 특히 문제는 기존의 화폐와 달리 국가의 관리를 받지 않는다는 점에 있다. 신고를 누락시키는 경우 적발의 가능성이 매우 낮아짐에도 불구하고 미신고나 누락의 경우를 처벌하는 규정은 없는 상황이다. 국세청은 금융정보 자동 교환협정 등 외국 과세 당국과의 양자 간 협력 및 OECD가 주도하는 다자간 국제협력에 참여하여⁴⁰⁾ 해외 금융계좌정보를 정기적으로 수집하고 있다. 지금도 “조세법 처벌법” 제

고인 D이 항소하였는데, 항소심(인천지방법원 2016. 5. 26. 선고 2017노1139 판결)에서 피고인 D에 대해 징역 1년 8월 및 2억 6,000여만 원의 추징이 선고되었고, 위 항소심판결은 그 후 대법원에서 상고가 기각됨으로써 그대로 확정되었다.

38) 서울중앙지방법원 2019.10.25. 선고 2018고합1255 판결.

39) 서울고등법원 2022.2.18. 선고 2019노2473 판결.

40) 국제청에 의하면 아래와 같다.(2021.7.7. 보도자료 참조).

조세조약(94개국), 조세정보교환협정(12개국), 한·미금융정보자동교환협정(FATCA), 다자간 조세행정공조협약(128개국), 다자간 금융정보자동교환협정(MCAA, 109개국), 국가별 보고서 자동교환협정(78개국), 역외정보공조협의체(JITSIC, 41개국)

16조와 “국제조세조정에 관한 법률” 제53조⁴¹⁾에 따라서 5억이 넘는 금액의 해외금융계좌를 신고하게 되어 있고, 금융 비밀주의 해제를 통하여 국제적인 금융계좌 정보를 공유하고 있다. 그리고 암호화폐 등 가상자산과 관련된 지갑에 대해서는 2022년부터 트래블룰(Travel Rule)⁴²⁾을 도입하여 100만원 이상의 국내 가상자산 거래소 간 거래에 대해서는 그 이전에 관한 정보제공 의무를 부과하고 있지만, 해외의 가상자산 거래소로 보내진 암호자산에 대해서는 이러한 의무가 없고, 이는 개인 간 거래(P2P)에 대해서도 마찬가지다. 또한 의심 거래를 보고하도록 국내거래소에 의무를 부과하고 있지만, ① 외부로부터 금액의 가상자산을 받아 별도의 매수행위 없이 일방적 매도를 통해 현금화한 후 인출하는 비정상적 거래패턴을 지속 반복적으로 한 사례 ② 95세(1929년생)의 고령인 고객이 주로 새벽 시간에 거래하며, 자금세탁 의심을 회피하기 위해 99만원 이하로 분할 거래한 차명 거래 의심 사례 등을 가상자산거래소가 농친 사례도 보고되고 있다.⁴³⁾

금융위원회에 따르면 지난해 하반기 암호화폐 거래소의 암호화폐 외부 출고액은 30조 6000억원으로, 그 중 트래블룰이 적용된 대상은 7조 5000억원으로 전체의 25% 수준으로 집계되었다. 전체의 65% 수준인 19조 9000억원은 해외로 보내졌고, 1조 7000억원은 개인 지갑으로 옮겨졌으며, 1조 5000억원(5% 수준)은 100만원 미만 출고된 금액으로 트

41) 조세법 처벌법 제16조(해외금융계좌 신고의무 불이행) ① 「국제조세조정에 관한 법률」 제53조제1항에 따른 계좌신고의무자로서 신고기한 내에 신고하지 아니한 금액이나 과소 신고한 금액(이하 이 항에서 “신고의무 위반금액”이라 한다)이 50억원을 초과하는 경우에는 2년 이하의 징역 또는 신고의무 위반금액의 100분의 13 이상 100분의 20 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 다만, 정당한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니하다.

국제조세조정에 관한 법률 제53조(해외금융계좌의 신고) ① 해외금융계좌를 보유한 거주자 및 내국법인 중에서 해당 연도의 매월 말일 중 어느 하루의 해외금융계좌 잔액(해외금융계좌가 여러 개인 경우에는 각 해외금융계좌 잔액을 합산한 금액을 말한다)이 대통령령으로 정하는 금액을 초과하는 자(이하 “계좌신고의무자”라 한다)는 해외금융계좌정보를 다음 연도 6월 1일부터 30일까지 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다.

2023.4.24. 현재 대통령 시행령에 따른 금액은 5억원이다.

42) 특정금융정보법 시행령 제10조의10 참조.

43) 금융위원회 2023.3.30. 보도자료, ‘가상자산사업자의 자금세탁방지의무 관련 주요 위반부당 행위 사례’, <https://www.fsc.go.kr/no010101/79699?srchCtgry=&curPage=23&srchKey=&srchText=&srchBeginDt=&srchEndDt=>

래블룰 적용을 받지 않았다.⁴⁴⁾ ① 가상화폐 거래를 다크 코인⁴⁵⁾을 사용해서 하는 경우 ② 믹싱 서비스⁴⁶⁾를 이용하여 가명성, 거래 내역의 추적을 어렵게 만든 경우, ③ 가상화폐를 해외 거래소의 지갑으로 이전 후 추적을 어렵게 만드는 경우, 등의 방법으로 거래를 추적하기 어렵게 할 수 있다.

문제는 이렇게 거래를 추적하기 어렵게 만드는 경우, 수사기관도 추적에 한계가 있고, 추적을 위해 추적 프로그램을 도입하는 등 노력하는 상태이나, 탈세의 경우 국세청 직원인 세무 공무원이 해당 사실을 파악하고 고발하도록 하고 있어, 일반적인 세무 공무원이 수사기관조차 어려운 추적이 가능하다고 볼 수 있는가 하는 문제가 있다. 전술한 도박개장 사건에서 900여 개의 차명계좌를 통해 일부 금액을 산정하였지만, 산정 금액의 산출과정에 대해 의문을 표하는 판단이 대부분임을 고려할 때 이러한 방법으로 발생하게 될 탈세에 대하여 형사법적 처벌 가능성은 거의 0% 가깝다고 생각한다.

2. 핀테크 등 신종 기술 결합 유형

나아가 국내·외의 플랫폼을 통한 비대면 온라인 거래가 큰 폭으로 확장되면서 전자지급결제대행사(PG)를 이용한 대금결제가 증가하고 있다.⁴⁷⁾ 이 과정에서 소득이 쉽게 노출되지 않는다는 점을 이용하여 세금을 신고하지 않는 신종탈세 수법이 등장하였다.⁴⁸⁾ 전자지급결제대행사를 이용하는 경우 아래 그림과 같이 판매자와 소비자 사이에 국내외 결제

44) 금융위원회 2023.3.20. 보도자료, '22년 하반기 가상자산사업자 실태조사 결과, <https://www.fsc.go.kr/no010101/79628>

45) 익명성이 강화된 코인의 종류로서, 소유자가 누군지 알 수 없게 되어 있어서 일부 국가들의 가상자산 거래소에서는 거래가 금지되고 있다.

46) 믹싱 서비스에 대한 설명, academy, <https://academy.moralis.io/blog/what-are-bitcoin-mixers-and-how-do-they-work>, (최종 접속일: 2023.04.24.)

47) 1일 평균금액: '18년 4,273억원 → '20년 7,055억원(전년 대비 32.7% 증가, 한국은행).

48) 국세청 2021.7.7. 보도자료, '역외 블랙머니 비밀계좌 운용 및 금융기술 플랫폼을 이용한 신종 역외탈세 등 불공정 역외탈세자 46명에 대해 세무조사 착수', <https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1297429>

대행사들이 추가로 개입하게 되는데, 대부분 판매자의 이름보다는 대행사의 이름으로 계산서가 발행된다는 점을 악용하여 물품 판매 대금을 역외 가상계좌로 수취한 후 신고를 누락시키는 방법으로 탈세하는 경우이다.



이외에도 세금을 납부하지 않고 신종 금융자산인 P2P 금융상품에 투자하여 재산을 은닉하는 방법이나, 유명 유튜버의 경우 자녀가 1인 주주인 법인에 유튜브 채널과 유료 가입자를 무상으로 이전시키는 방식으로 편법 증여한 경우, 유튜브나 온라인 영상 후원수익을 계좌이체나 가상자산으로 받아 신고 누락 하는 경우 등이 있다. 이러한 사례들 또한 기술의 발전과 더불어 새로운 형태의 수익 구조가 발생하였으나 미신고나 신고 누락에 대한 처벌 규정이 없는 점으로 인하여 소득을 신고하지 않는 것으로 판단된다. 법이 실제 현실을 따라가지 못하고 있는 것과 더불어 과학기술의 발전이 법률의 미비를 더욱 부각하고 있다. 현재와 같은 탈세 규율 상태를 유지한다면, 과세는 이루어지지 않은 채 소유주나 실질적 소유를 증명하기 어려워 세무조사에 대한 비용만이 증가하게 될 것이다.

다른 범죄와 달리 조세범죄는 과세 대상인 소득(수익)이 확정된 후에 탈세·포탈세액이 확정될 수 있다. 따라서 그 전제가 되는 소득(수익)을 미신고, 과소신고, 허위신고를 비롯하여 확정할 수 없는 행위가 있으면 조세 금액에 영향을 미치게 된다. 그렇다면 판례에서 ‘사기 기타의 부정행위’를 평가할 때 언급하는 단순히 세금을 과소 신고하거나 미신고 등의 행위를 규제하는 규정 마련이 필수적이라고 생각한다. ‘사기’에 준하는 부정행위는 아니지만 조세 확정에 중대한 영향을 미치는 행위임에도 불구하고 실무상 조세포탈죄 성립에 요구되는 엄격한 증명의 수준을 통과할 수 없어 탈세에 법적인 제재를 할 수 없는 것이 현실이다.

3. 검토

위와 같은 신종의 방법으로 세금을 회피하려는 시도는 형사적 규제가 없는 법의 허점을 노린 시도로 파악된다. 조세포탈죄만을 형사처벌 하는 현행규정은 기본적으로 국내에서 일어나는 과세 대상의 확정에 대하여 국세청이 거래 양측에서 보고하는 정보와 기타 모든 거래 활동을 통하여 국가가 과세정보를 충분히 확보할 수 있음을 전제하고 마련한 것으로 추측된다. 하지만 역외 거래나 신종 기술의 발전이 결합된 탈세의 경우는 더 이상 국가가 모든 정보를 가진 주체가 아닐 뿐만 아니라 행위자보다 더 열악한 정보나 수단을 가진 존재로 전락하여 있기에, 조세포탈이나 탈세에 관한 기존의 법리를 유지하는 것은 바람직하지 않다고 본다. 과학기술과 수단의 발전으로 인해 앞으로 새로운 여러 형태의 탈세가 발생할 것이고, 법률적 대응도 새로운 유형을 포섭할 수 있어야 하는 점을 고려하면 형법적 대응에도 변화가 필요한 시점이다.

IV. 형사법적 개선방안

1. 제재 규정의 다원화 방안

현행의 조세범 처벌법 제3조 제1항은 “사기나 그 밖의 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자”에 대해 “2년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급·공제받은 세액(이하 “포탈세액등”이라 한다)의 2배 이하에 상당하는 벌금”으로 처벌한다고 규정하고 있다. 대법원은 조세포탈죄에서의 부정행위를 “조세포탈을 가능케 하는 행위로서 사회통념상 부정이라고 인정되는 행위”⁴⁹⁾ 또는 “조세의 부과·징수를 불가능하게 하거나 현저히 곤란케 하는 위계 기타 부정한 적극적 행위”로 일관되게 판시하고 있다.⁵⁰⁾ 이러한 정도의 적극적 행위가 수반되지 아니

49) 대법원 1988. 12. 27. 선고 86도998 판결.

한 단순한 미신고 또는 과소신고는 조세포탈에서의 부정행위에 해당하지 아니한다고 한다.⁵¹⁾ 또 적극적 행위가 없는 한 허위신고도 그 자체로는 부정행위에 해당하지 아니한다고 본다.⁵²⁾

세무신고 과정에서 소득을 실수로 누락할 가능성도 있지만, 현금 매출 미신고, 과세 당국의 추적이 어려운 상태로 전환 등 다양한 탈세 시도가 일어나고 있다. 과세 당국이 추적하여 적발되더라도 ‘사기나 그 밖의 부정행위’에만 해당하지 않는다면 형사처벌을 면하고 강제징수의 대상이 될 뿐이다. 가산세 정도가 추가된 세금만을 납부하면 되는 제재구조는 과세 당국의 추적을 일부라도 피하면 세금을 내지 않은 만큼의 ‘재산상 이익’을 취할 수 있게 된다. 또한 대법원은 미신고, 허위신고 등은 부정행위에 해당하지 않는다고 지금까지 판단하고 있다. 그렇다면 원천징수의 대상이 되는 직장인을 제외하고서는 대부분 적극적 행위까지는 아니더라도 과세 당국이 찾지 못할 가능성을 염두하고 탈세나 누락을 시도할 수 있다. 따라서 조세 포탈을 논하기 전에 그 전제되는 소득(수익)액이 명확하게 증명될 것을 요구하는 현재의 실무하에서는 기초하는 세금을 확정하는 서류에 미신고나 과소신고, 허위신고의 처벌 규정을 마련하는 것이 바람직하다.

미국은 IRC 제7203조에서 신고기한까지 신고 의무를 이행하지 아니하는 행위를 처벌하는 규정이 있다.⁵³⁾ 일본도 단순무신고죄를 1년 이하의 징역 또는 50만엔 이하의 벌금을 규정하고 있다.⁵⁴⁾ 영국은 역외 소득에

50) 대법원 2013. 9. 12. 선고 2013도865 판결; 대법원 2011. 3. 24. 선고 2010도13345 판결; 대법원 2000. 4. 21. 선고 99도5355 판결; 대법원 1999. 4. 9. 선고 98도667 판결; 대법원 1996. 6. 14. 선고 95도1301 판결; 대법원 1984. 2. 28. 선고 83도214 판결 등 참조.

51) 대법원 2011. 4. 28. 선고 2011도527 판결; 대법원 2003. 3. 12. 선고 2001도3797 판결; 대법원 1998. 6. 23. 선고 98도869 판결; 대법원 1997. 5. 9. 선고 95도2653 판결; 대법원 1994. 6. 28. 선고 94도759 판결; 대법원 1985. 9. 2. 선고 85도80 판결 등.

52) 대법원 2011. 3. 24. 선고 2010도13345 판결; 대법원 2004. 4. 21. 선고 99도5355 판결; 대법원 1998. 6. 23. 선고 98도869 판결; 대법원 1981. 7. 28. 선고 81도532 판결.

53) 단순 무신고를 한 납세자들에게 본죄를 적용하여 기소가 이루어지는 경우는 흔하지 않다고 한다. 자세한 내용은 임재혁, “조세범죄 성립요건의 비교법적 고찰”, 조세법연구, 한국세법학회, 2023, 496면.

54) 일본의 단순무신고 포탈죄로 기소되는 사례에 관한 자세한 내용은 임재혁, “조세범죄 성립요건의 비교법적 고찰”, 조세법연구, 한국세법학회, 2023, 497면 참조.

대한 미신고의 경우를 특히 처벌하는 규정을 두고 있다.⁵⁵⁾

모든 국민은 납세의 의무가 있음에도 불구하고, 탈세의 생각이 만연하게 된다면 정당하게 세금을 내는 국민에 대한 불공평한 세상이 된다. 세금은 정당하게 세금을 낸 국민 전체의 재산 집합체이므로, 국가의 과세권에 대한 침해로 넘어 타인에 대한 재산적 침해로 볼 여지도 있다. 대법원은 조세를 강제 징수하는 국가 또는 지방자치단체의 직접적인 권력 작용을 사기죄의 보호법익인 재산권과 동일하게 평가할 수 없다⁵⁶⁾고 하지만 실제 과세가 정상적으로 이루어지지 않는다면 국가나 지방 정부는 필요한 세액을 충당할 수 없을 것이므로 새로운 세금 부과 방향을 설정할 것이고, 이는 선량하게 세금을 내는 국민에 대해 더욱 과중한 세금 부담의 결과를 초래하게 된다. 따라서 과세 당국의 추적 성공 여부에 희비가 갈리거나 처벌의 가부가 결정되어서는 안 되므로 현재의 조세포탈의 실무 법리에 따라 ‘적극적 행위에 이르지 않거나 부정행위에는 해당되지 않는다고 하더라도 탈세를 위한 소득액 누락 및 미신고 행위를 조세포탈죄의 미수로 처벌할 수 있는 미수범 처벌규정의 신설 혹은 현행의 조세포탈죄의 처벌보다 가볍게 처벌하는 별도의 규정 마련이 필요하다고 생각한다. 그 정도에 따라 신체를 구속하는 자유형을 부과하는 정도는 아니더라도 벌금 부과와 같은 재산형으로 규정하여 조세포탈죄에 해당하지 않더라도 이보다 경한 탈세 행위를 규제하는 규제체계의 개선이 필수적이다.

전술한 바와 같이 대법원은 조세 포탈을 위한 기망행위로는 형법상의 사기죄가 성립하지 않는다는 관시하고 있다. 사기죄의 경우에 형법 제 347조는 ‘10년 이하의 징역 또는 2천만원 이하의 벌금’에 처하도록 하고 있다. 조세범처벌법 제3조에서 조세 포탈을 위한 ‘사기’행위에 대해 ‘2년 이하의 징역 또는 포탈세액 2배수 이하의 벌금으로 처벌하고 있는 것과 비교하면 큰 차이가 있다.⁵⁷⁾ 또한 소득세액을 은닉하는 방편으로 재산을

55) 조세관리법(TMA 1970) 제106B조, 제106C조, 제106D조 등 자세한 내용은 자세한 내용은 임재혁, “조세범죄 성립요건의 비교법적 고찰”, 조세법연구, 한국세법학회, 2023, 496면.

56) 대법원 2021.11.11. 선고 2021도7831 판결.

57) 사기죄와 같은 수준으로 조세포탈범의 형량을 높여야 한다는 의견으로는 윤형석, “현행 조세범 처벌제도의 개선방안”, 법과 정책 제20권 제2호, 한국법정책학회, 2020, 140면; 정

국외로 도피케 하는 때에는 “특정경제범죄 가중처벌 등에 관한 법률” 제 4조(재산국외도피의 죄)가 ‘1년 이상의 유기징역이나 도피액의 2배 이상 10배 이하의 벌금형 및 도피액에 따른 가중처벌’ 규정을 두고 있다. 조세범 처벌법상 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위로써’로 조세 포탈행위를 규정하고 있음에도 대상이 동료 시민이 아니라 국가 등 과세 당국이라는 이유로 형법상의 사기보다 가벼운 형으로 처벌되고 있다. 현행 형법상의 ‘사기’와 같은 부정행위로 조세를 포탈하는 경우 그 처벌을 사기죄에 버금하는 정도로 상향하는 것이 바람직하다.

따라서 현행의 탈세 유형 중에서 협의의 조세 포탈만을 형사 처벌하는 규정을 ① 누락 신고 및 미신고에 대한 처벌 규정을 신설하고 ② 탈세에 해당하는 단계에서도 형사 처벌할 수 있는 규정의 신설, ③현행 조세포탈의 형량을 강화하는 방안으로 구분하여 조세범에 대한 형사제재를 다양화할 필요가 있다고 본다. 구체적인 형량의 정도를 예시하면 아래와 같다.

- ① 누락 및 미신고 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 1년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급·공제받은 세액에 준하는 벌금에 처한다.
- ② 현행과 같은 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 5년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급·공제받은 세액의 2배 이상 5배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.
- ③ 현재 실무의 판단과 같은 정도의 적극적 행위에는 이르지 않지만 부정한 행위로써 조세를 포탈하거나 조세의 환급·공제를 받은 자는 2년 이하의 징역 또는 포탈세액, 환급·공제받은 세액의 3배 이하에 상당하는 벌금에 처한다.

성윤, “역외탈세 관련 주요 사건의 분석을 통한 조세포탈죄 처벌법령의 개선방안”, 조세연구 제14권 제3집, 한국조세연구포럼, 2014, 290면 등 참조.

2. 입증책임 전환 및 거증책임 완화 방안

조세소송법상 입증책임의 문제에 대해서는 이미 많은 논의가 제기되었고 학설도 나뉘고 있지만, 구체적 사안에 따라 개별적으로 결정하게 하여 원칙적으로는 과세 관청에 입증책임이 있으나, 소송의 구체적 단계에서 ‘증거와의 거리’를 참작하여 일정한 경우 입증책임이 전환됨을 인정하는 입장도 존재한다.⁵⁸⁾ 국내 과세의 경우 거래당사자 모두가 과세신고를 해야 하기 때문에 상호 대조가 가능하고, 국내에서 다양한 정보를 활용할 수 있기 때문에 정보의 비대칭성 문제가 낮은 편이다. 이러한 국내 과세에서는 법원의 합리적인 의심이 없는 정도의 증명을 요구하는 것이 타당하다.⁵⁹⁾ 형사소송법상으로도 “범죄사실의 인정은 합리적인 의심이 없는 정도의 증명에 이르러야 한다.”라고 규정되어 있다. 하지만 역외탈세 문제에서는 과세·수사 당국의 정보는 일정한 한계를 지닐 수밖에 없고 정보의 비대칭이 전제가 되어 있는 형국이다. 가상자산 등 신종 기술과 결합한 새로운 유형의 탈세 경우 일반적인 조세 공무원이 해당 사실을 발견·추적하기가 어렵다. 이러한 상황에서 과세 당국의 일정한 수준의 증명에 이르렀다면 상세한 증명에 관한 부분의 입증 책임을 행위자에게 부담하게 함으로써 정보의 비대칭성을 해소할 방안의 마련이 바람직한 것으로 보인다. 실제로 국세청은 2016년 기준 역외탈세 혐의자 228명을

58) 이에 대해서는 강정이·박용일·이용호·신은경, “조세소송법상 입증책임에 관한 연구”, 재무와회계정보저널 제13권 제5호, 2013, 168-170면; 전현철, “조세소송에 있어서 주장책임과 증명책임에 관한 고찰”, 원광법학 제35권 제3호, 원광대학교 법학연구소, 2019, 163-189면 참조.

59) ‘조세법률관계에서 과세관청에 입증책임을 부여하는 이유는 과세관청이 광범위한 세무조사권, 문서제출명령권, 금융거래내역 조회권, 협조 의무 불이행시 각종 과태료 및 형사처벌 등을 부여할 수 있는 권한 등을 가지고 있는 점, 납세의무 불이행에 대하여 조세포탈죄, 40%에 이르는 고율의 가산세, 장기의 부과제척기간 등 강력한 제재수단이 마련되어 있는 점 등 때문이므로, 조세소송에서 과세관청에게 “자료가 충분치 아니하여 피상적으로 입증할 수밖에 없다”는 식의 주장은 허용되기 어렵다.’, 우지훈·권형기, “인터넷 도박사이트 운영수익에 대한 납세의무 및 조세포탈의 성립에 관한 연구”, 세무와 회계연구, 제8권 제3호, 한구세무사회 부설 한국조세연구소, 2019, 390면; 이와 같은 주장은 국내에서 발생하는 과세에 대해서는 허용된다. 다만 본 논문에서 언급되는 국외, 가상자산 등의 거래에서는 이와 같은 주장이 그대로 인용되기는 한계가 있다.

조사하여 1조 3072억 원을 추정하는 등 최대 실적을 올린 바가 있다. 하지만 탈세혐의자 228명 중 형사고발 조치된 인원이 9명(3.9%)에 불과하다는 것은 과세 당국이 탈세 혐의자를 범칙수사 대상으로 전환하는 것에 소극적인 경향을 가지고 있거나, 탈세혐의자의 고의성 등 유죄 입증에 필요한 형사 증거자료를 조사·확보하는 데 한계가 있음을 간접적으로 보여주는 것으로 볼 수 있다.⁶⁰⁾

국내 소득세 관련 판결에서 ‘검사가 증명을 위해 소정의 제1차적 방법을 사용하였다면 그 추계방법의 합리성은 일단 입증되었다고 할 것인바, 과세 대상인 부동산의 매매에 있어서 그 실액이 파악되지 아니한 것은 건물의 신축공사 비용에 지나지 아니하므로 이 부분에 한하여 그 실지 비용을 가장 근접하게 산출할 수 있는 합리적 방법을 사용하면 좀 더 실액에 근접하게 소득금액을 산출할 수 있다면, 이러한 좀 더 사실과 근접한 추계방법이 존재한다는 점에 관한 입증의 필요는 납세의무자가 부담한다.’⁶¹⁾고 판시한 바 있다. 실제 조약 적용에서도 ‘국내 거주자인 납세의무자가 동시에 외국의 거주자에도 해당하여 조세조약이 적용되어야 한다는 점에 대하여는 이를 주장하는 납세의무자에게 그 증명책임이 있다.’⁶²⁾고 판시하여 조세 소송에서는 입증책임의 전환을 인정하고 있다.

따라서 조세 포탈의 범죄에 대해서도 검사가 일정한 증명 수준에 도달하였다면 합리적인 의심의 여지가 없는 수준의 엄격한 증명만을 검사에게 요구할 것이 아니라 행위자에게 어느 정도 입증하게끔 하여 본인의 신고 누락 등 부정한 행위가 조세 포탈의 고의가 없음을 증명하게 하는 방법이 필요하다. 형사소송에서 거증책임은 원칙상 검사가 부담하므로 별도의 입법 조치 없이 거증책임을 전환하는 것은 바람직하지 않으므로 일정한 요건 아래에서 검사의 거증책임을 완화하여 그 증명책임을 피고인에 부담할 수 있도록 하는 특별규정의 입법적 대책이 필요하다.

60) 문은희, 조세범에 대한 처벌 현황 및 개선방안, 국회입법조사처, 2018.

61) 대법원 1997. 10. 24 선고 97누10192 판결.

62) 대법원 1994. 4. 26. 선고 94누1005 판결; 대법원 2008. 12. 11. 선고 2006두3964 판결 등 참조.

V. 나가는 말

기존의 역외탈세 판례를 통해서 역외탈세 사건당 혐의액이 크고, 과정이 매우 복잡하다. 조세포탈죄가 ‘사기 기타의 부정한 행위’로 정하고 있어 탈세의 행위가 이 단계의 수준으로 볼 수 있는지 여부도 쟁점이 되고, 수사기관도 접근할 수 있는 정보의 한계로 인하여 범죄의 증명이 어려운 것을 볼 수 있었다. 따라서 탈세의 행위가 있지만, ‘사기 기타의 부정한 행위’이며, 적극적 의사와 행위가 있어야 유죄로 처벌받는 결과가 나오는데, 기본 범죄가 형법에 정의된 범죄가 아닌 조세포탈죄만이 문제가 된 사안에서는 입증의 문제로 무죄로 판단되고 있다.

관할을 넘나드는 국제 거래는 해당 국가의 법과 조세, 국내 조세법과의 연관성이 전부 포함된 조세 설계(tax planning)이 요구되기 때문에 전문가의 조력이 필요하고, 이러한 전문가의 비용을 납부하고도 조세회피 후 이익이 남아야만 경제적 유인이 있다. (조세 설계+ 전문가 활용비 < 조세회피 이익) 그렇기에 고액의 자산가, 기업가 등 경제적 유인이 있는 자들이 할 것이고, 금액 또한 클 수밖에 없다. 또한 수사기관이 접근하는데도 한계점이 있다는 점도 고려해야만 한다.

2018년에 작성된 보고서에 따르면 10년간(2016년을 기준으로) 지속적으로 전체 조세범 기소율(평균 23.1%)이 다른 형사범의 기소율(평균 39.1%)보다 낮은 것으로 나타났고, 「특정범죄 가중처벌 등에 관한 법률」 위반 조세 사건 중 조세포탈 사건의 기소율은 평균 18.5%, 세금계산서 관련 범죄의 기소율은 평균 23.9%로, 특히 고액 조세포탈 사건의 기소율이 매우 낮은 수치를 보이고 있다.⁶³⁾ 탈세혐의자 228명 중 형사 고발 조치된 인원이 9명(3.9%)에 불과하다. 이 당시 1억 3,072억원을 추징하였지만 조세 형사범의 수치가 낮은 것은 과세 관청이 형사 사건으로 전환하는 것에 소극적인 경향을 가지고 있거나 증명의 어려움이 있는 것으로 보인다. 실제 많은 사건이 증명으로 인한 무죄로 나와서 소극적인 경향을 가지게 된 것이 아닐까 한다.

조세포탈죄로의 처벌되는 사례가 적고, 조세회피로 인한 경제적 이익

63) 조세범에 대한 처벌 현황 및 개선방안, 입법·정책보고서 제3호, 국회입법조사처, 2018.6.22

을 누리는 자들을 엄단하기 위해서는 앞서 살펴본 것과 같이 신고를 제대로 하지 않는 자에 대해서 처벌하는 규정 신설, 현재 조세포탈죄를 이분화 하는 방안을 제안해보았다. 또한 증명책임을 전환하여 1차적 단계의 수사기관 혐의 입증 이후에 아님을 증명하는 것은 행위자에게 전환하는 방법도 고려해보아야 한다고 제안하였다. 형벌이 무조건적인 수단이 되어야 하는 것은 아니지만, 현 제도하에서는 조세를 회피하지 않아야 할 이유보다는 조세를 회피하는 유인이 더 크다고 생각되기에 관련 법률에 정비가 필요한 시점이라 생각된다.

(논문투고일: 2023.9.2., 심사개시일: 2023.9.8., 게재확정일: 2023.9.27.)



▶ 배초희 · 이경렬

역외탈세, 조세 포탈, 가상자산, 조세범 처벌법, 조세피난처

【참 고 문 헌】

I. 단행본

- 고성춘, 「조세형사법」, 삼일회계법인 삼일인포마인, 2013
김태희, 「조세범 처벌법」, 박영사, 2018
안대회, 「조세형사법」, 법문사, 2005
이천현, 「초국가적 조세범죄의 실태 및 형사정책적 대응방안」, 한국형사정책연구원, 2017
한국국제조세협회, 「역외탈세」, 삼일인포마인, 2014

II. 논문

- 강정이·박용일·이용호·신은경, “조세소송법상 입증책임에 관한 연구”, 재무와회계정보저널 제13권 제5호, 2013
구진열, “조세포탈범에 있어서 부정행위의 판단기준에 관한 연구-미국, 일본의 제도와 비교를 중심으로-”, 조세법연구, 한국세법학회, 2022
김웅재, “기망행위에 의한 재산취득이 국가적·사회적 법익에 대한 침해를 수반하는 경우 사기죄의 성립 여부 -대법원 판례의 분석을 중심으로-”, 법학연구 제31권 제1호, 연세대학교 법학연구원, 2021
김지숙·김범수·권형기, “차명계좌와 관련한 조세포탈의 ‘부정행위’에 대한 연구”, 조세와 법 제11권 제2호, 서울시립대학교 법학연구소, 2018
김천수, “‘조세포탈의 목적’에 관한 대법원 판례의 의의 - 사기 기타 부정행위의 적극적 은닉의도를 중심으로(1)”, 법학연구 제22권 제2호, 인하대학교 법학연구소, 2019
문채규, “구성요건착오와 금지착오의 구별 -규범적 구성요건표지에 대한 고의의 인식양태를 중심으로-”, 법학연구, 제52권 제3호, 법학연구소, 2011
우지훈·권형기, “인터넷 도박사이트 운영수익에 대한 납세의무 및 조세포탈의 성립에 관한 연구”, 세무와 회계연구, 제8권 제3호, 한구세

- 무사회 부설 한국조세연구소, 2019
- 윤형석, “현행 조세범 처벌제도의 개선방안”, 법과 정책 제20권 제2호, 한국법정책학회, 2020
- 이경렬, “해외은닉재산의 국내환수를 위한 형사법적 대응”, 비교형사법연구 제16권 제2호, 한국비교형사법학회, 2014
- 이성일, “조세포탈죄의 진정신분범 여부에 관한 고찰”, 저스티스, 한국법학원, 2021
- 이승식, 조세범처벌법 제3조의 ‘사기나 그 밖의 부정한 행위’에 관한 고찰, 경희법학, 경희법학연구소, 2013
- 이준봉, “조세포탈죄의 고의에 관한 연구”, 조세법연구 제25권 제3호, 한국세법학회, 2019
- 이준봉·이재호, “역외탈세의 논의국면에서 본 탈세의 개념체계”, 조세학술논집 제30권 제3호, 한국국제조세협회, 2014
- 전현철, “조세소송에 있어서 주장책임과 증명책임에 관한 고찰”, 원광법학 제35권 제3호, 원광대학교 법학연구소, 2019
- 정성윤, “역외탈세 관련 주요 사건의 분석을 통한 조세포탈죄 처벌법령의 개선방안”, 조세연구 제14권 제3호, 한국조세연구포럼, 2014
- 정승영, “가상자산의 이용과 조세 포탈에서의 적극적 은닉에 대한 대응 방안 고찰 - 암호자산(Crypto-asset)과 가명성 강화 수단 이용을 중심으로 -”, 조세법연구 제28권 제2호, 한국세법학회, 2022
- 최원, “조세범처벌법 제3조 제6항(사기나 그 밖의 부정한 행위)의 위헌성”, 조세연구 제18권 제3호, 한국조세연구포럼, 2018
- 한원진, “역외탈세의 형사제재에 관한 연구 : 미국과의 비교를 중심으로”, 동국대학교 일반대학원 법학과 박사학위논문, 동국대학교, 2020

III. 판례

- 서울중앙지방법원 2012.2.9. 선고 2011고합119판결
- 서울고등법원 2014. 6. 27 선고 2012노594 판결
- 대법원 2018. 11. 9. 선고 2014도9026 판결
- 서울중앙지방법원 2012. 3. 30 선고 2011고합1164 판결

서울고등법원 2012. 8. 17 선고 2012노1087 판결

대법원 2013. 11. 28 선고 2012도10513 판결

서울중앙지방법원 2019.10.25. 선고 2018고합1255 판결

서울고등법원 2022.2.18. 선고 2019노2473 판결

IV. 온라인 자료

국세청 2021.7.7. 보도자료, ‘역외 블랙머니 비밀계좌 운용 및 금융기술 플랫폼을 이용한 신종 역외탈세 등 불공정 역외탈세자 46명에 대해 세무조사 착수’, <https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1297429>

국세청 2022.11.23. 보도자료, ‘외화자금을 빼돌리고 국부유출을 고착화 하는 역외탈세자 53명 세무조사’, <https://www.nts.go.kr/nts/na/ntt/selectNttInfo.do?mi=2201&nttSn=1319087>

금융위원회 2023.3.20. 보도자료, ‘22년 하반기 가상자산사업자 실태조사 결과’, <https://www.fsc.go.kr/no010101/79628>

금융위원회 2023.3.30. 보도자료, ‘가상자산사업자의 자금세탁방지업무 관련 주요 위반부당 행위 사례’, <https://www.fsc.go.kr/no010101/79699?srchCtgr=&curPage=23&srchKey=&srchText=&srchBeginDt=&srchEndDt=>

로엔비, 온주 조세범처벌법

조세범에 대한 처벌 현황 및 개선방안, 입법·정책보고서 제3호, 국회입법조사처, 2018.6.22.

세정일보, 국세청, 올해 세무조사 지원예산 196억...역외탈세 잡는데 63억 쓴다, <https://www.sejungilbo.com/news/articleView.html?idxno=41392>

시사저널e, “[2022 국감] 역외탈세 조력자도 정범 처벌 필요...고액체납자 출국 금지 강화해야”, <http://www.sisajournal-e.com/news/articleView.html?idxno=292965>

한국면세뉴스, “국세청, 연예인·유튜버·웹툰작가 등 84명 세무조사 착수”, <https://www.kdfnews.com/news/articleView.html?idxno=104649>

한국세정신문, “해외법인 차명 소유·끼워넣기로 회삿돈 슬쩍...역외탈세 ‘철

- 되””, <http://www.taxtimes.co.kr/news/article.html?no=257311>
- academy, <https://academy.moralis.io/blog/what-are-bitcoin-mixers-and-how-do-they-work>, (최종 접속일: 2023.04.24.)
- TASIS 국세통계포털, <https://tasis.nts.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/cm/index.xml>, (최종 접속일: 2023.09.06.)
- TAX JUSTICE NETWORK, <https://taxjustice.net/country-profiles/south-korea/>, (최종 접속일: 2023.04.23.)
- YTN, “국민 70%, 탈세 적발 가능성 작아”... 더 강력한 처벌 필요, <https://www.ytn.co.kr>

Abstract

Study on Criminal Legal Responses to Combating Evolving Cross-Border Tax Evasion

Chohee Bae·Kyung Lyul Lee

Along with the development of technology, the National Tax Service is also securing tax revenue by analyzing and tracking differences from existing tax regulations for new occupational groups. In the case of tax evasion, only tax evasion is criminally punished, and it is rarely criminalized because it is not easy to prove that offshore tax evasion is a "fraud or other illegal act." Although offshore tax evasion cases continue to occur, the number of criminal charges filed by tax authorities is decreasing. Due to the difficulty of strict proof, it is judged to be passive in converting to a criminal case. Moreover, in recent years, tax authorities have faced difficulties in tracking down tax authorities, such as tax evasion using new technologies such as virtual assets and fintech. In particular, in the case of offshore tax evasion, it has become more difficult to track or prove tax evasion due to regional specificity, and in the case of tax evasion using new technology, the same problem arises due to the specificity of the technology. In other words, under the current system, which regulates only tax evasion crimes that require strict criminal proof, there is a blind spot in the legal regulation of new tax evasion methods using these virtual assets or new technologies. Accordingly, this study proposed ways to overcome the practical limitations of tax evasion measures due to technological development by dualizing tax evasion crimes, establishing regulations on unreported regulations, and changing the burden of proof under the current law. The punishment for tax evasion is limited, and in order to hold those who benefit from tax

avoidance accountable, punishment should not necessarily be an absolute means. However, under the current system, the incentive to engage in tax avoidance appears to be greater than the reasons not to, so it is believed that there is a need to revise the relevant laws at this point.



▶ **Chohee Bae·Kyung Lyul Lee**

Offshore tax evasion, Tax evasion, Virtual assets,
Punishment Of Tax Offenses Act, Tax heaven