

국제조세 조정에 관한 법률과 조세정책

이 창 회*

目 次

I. 글머리에	205
II. 이전가격의 적정성 판단 기준 : 정상가격	206
1. 특수관계자 간의 이전가격	207
2. 본·지점 간의 거래	212
3. 정상가격산출방법의 사전승인제도	214
III. 국외지배주주에게 지급하는 이자	214
IV. 조세피난처 대책	215
1. 조세피난처	216
2. 20% 주식 소유	217
3. 자본 수출 관련 세제의 기초 개념들	218
V. 증여세에 있어서 증여자 기준 속인주의의 도입	219
VI. 상호합의 및 행정 협조	220
VII. 맺는 말	222

I. 글머리에

이 글은 1995. 11. 16. 법률 제 4981호로 국회에서 통과된 '국제조세조정에 관

* 동국대학교 경상대학 교수, 법학박사, 공인회계사, 미국 뉴욕주 변호사.

** 이 논문의 작성을 위해 기꺼이 토론을 하여 주신 한국 국제조세학회의 회원들에게 감사한다.

한 법률'(이하 "국조법")에 관련하여 동 법률의 몇 가지 문제점을 국제조세법의 최근 동향이라는 폭넓은 맥락 속에서 검토해 보고자 한다. 이 글의 관심사는 국조법 그 자체보다는 오히려 국제조세의 근본을 이루는 조세정책상의 개념과 분석틀의 검토에 있다. 즉 이 글은 조세정책상의 기초개념과 분석틀중 국조법에 직접 관련된 것을 추려서 살펴보는 것을 주목적으로 하며, 국조법 조항을 하나하나 들어가며 잘잘못을 따지려는 것이 아니다.

국조법은 크게 보아 i) 이전 가격에 대한 세법상 규제기준 ii) 외국 지배주주에 대한 지급이자 손금 불산입 iii) 조세피난처 법인의 유보소득 배당 간주 iv) 상속세에 있어서 속인주의의 도입 v) 국제조세상 상호합의 및 조세행정협조라는 5가지 내용을 담고 있다. 제일 먼저, 왜 이 다섯 가지 내용을 각 해당 세법 조문에 넣지 않고 국조법을 따로 입법해야 하는가 하는 의문이 들지만, 입법형식상의 문제이므로 더 이상의 언급을 피하고 각 논점을 아래에서 차례로 검토하기로 한다.

II. 이전가격의 적정성 판단 기준 : 정상가격

국조법 제 4조는 특수관계자 사이의 이전 가격의 적정성을 판단하는 기준으로서 "정상가격"이라는 개념을 제시하고 있다. 국조법 제 4조의 전단은 동조의 주관적 적용 범위를 "거래당사자의 일방이 국외특수관계자인 국제거래"로 정하고 있고, 하단은 결정·경정의 주관적 대상을 "거주자(내국법인과 국내사업장을 포함한다)"라고 정하고 있다. 그런데, 특수관계자라는 말은 출자관계 기타 지배관계가 있는 별도 법인으로 정의되고 있으므로¹⁾ 제 4조의 전단에 주목해 본다면, 제 4조는 계열회사들 사이의 거래에만 적용되고 동일회사 내 거래(즉 본점과 지점, 지점과 지점 등 사이의 거래)에는 적용되지 않는 것으로 이해된다. 그렇게 본다면, 후단의 '거주자'라는 개념 안에 국내사업장이 포함되어 있기는 하나, 이를 외국법인의 국내사업장과 본점 또는 다른 지점 사이의 거래에 대해서도 제 4조를 적용한다라는 뜻으로는 읽을 수 없고, 다만 외국법인의 국내사업장과 다른 계열회사 사이의 거래에 제 4조를 적용한다라는 뜻이 된다. 이런 해석이 법안을 기초한 이들의 의도에 잘 부합하는지는 알 수 없지만, 제 4조의 문리는 특수관계

1) 국조법 제 2조 제 1항 제 8호 및 제 9호.

자 사이에만 적용되는 것으로 읽을 수밖에 없다.²⁾ 이하에서는 우선 법안에 따른 특수관계자 사이의 이전가격 문제를 다루고, 뒤이어서 법인세법에 따른 동일회사 내 내부거래의 이전가격 문제를 차례로 검토하기로 한다.

1. 특수관계자 간의 이전가격

국조법 제 4조는 기본적으로는 현행 법인세법 시행령 제 46조 제 4항 및 법인세법 시행규칙 제 22조의 2를 그대로 베껴 온 내용이다. 다만 현행 법인세법 상 규정이 재고자산의 매매를 전제로 한 데 비해서, 객관적 적용범위를 더 일반화하고 있을 뿐이다³⁾. 현행 법인세법 규정의 ‘시가’라는 말을 법안이 ‘정상가격’으로 대체하고 있지만 그 말 자체로서는 당연히 뜻에 차이가 있는 것으로는 보이지 않는다. 그러나 법인세법이⁴⁾ 시가의 뜻을 정의하고 있지 않은데 비해, 국조법은 정상가격을 “거주자, 내국법인 또는 국내사업장이 국외특수관계자가 아닌 자와의 통상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격”이라고 정의하고 있다.⁵⁾ (이 정의에서 “국외특수관계자”라는 말은 그냥 “특수관계자”로 바꾸어야 한다. 현행 규정 하에서는 국내 특수관계자와의 거래가격이 정상가격이 될 수도 있다. 후단의 “통상적인 거래”라는 말이 있으니까 괜찮지 않나 생각할 수 있지만, 이 말을 주관적 요건까지 포함하는 말로 쓴다면, 전단의 주관적 요건이 아주 필요없다는 말이 된다.)

정상가격에 대한 이와 같은 정의는 이른바 독립기업의 원칙을 나타내는 것이라고 할 수 있다. 독립기업의 원칙(*arm's length principle*)이란, 당해 거래의 당사자가 특수관계 없는 독립된 기업들이었다면 그들 사이에서 가격이 얼마로 결정되었을 것인가를 계산해서, 그 가격을 적용해서 각 거래당사자의 소득을 산출

2) 한편 국조법 제2조 제1항 제8호 (다)목과 동 시행령 제2조 제1항 제4호를 보면, 본·지점 간의 관계도 일방이 타방의 사업방침을 실질적으로 결정할 수 있는 경우에는 국조법이 적용된다고 해석할 수 있는 여지가 있다. 결국 본·지점 사이의 거래에 대해 어떤 경우에는 법인세법만이 적용되고, 어떤 경우에는 국조법이 법인세법에 우선하여 적용된다는 결과가 된다. 외국법인과 50%이상의 국내회사와의 거래에는 언제나 국조법이 적용되고, 외국법인과 국내지점 사이에는 실질적 지배관계가 있는 경우에만 국조법이 적용된다는 것은 기이한 결과가 아닐 수 없다.

3) 국조법 제 5조 제 1항 각 호와 법인세법 시행규칙 제 22조 각 호를 비교하라.

4) 법인세법 시행규칙 제 15조의 2.

5) 국조법 제2조 제1항 제10호.

한다라는 원칙으로서, 소득 산출의 결과가 어떻게 되어야 하는가 하는 실체법적인 개념이라 할 수 있다. 한편 국조법 제5조는 정상가격의 산출방법을 규정하고 있다. 제 5조 각 호를 살펴보면, 독립기업의 원칙은 제 1호의 비교가능 제3자 가격방법에만 나타나고 있고, 재판매가격방법 및 원가가산방법에는 독립기업의 원칙이 나타나 있지 않고 다만 “통상의 이윤”이라는 말이 쓰이고 있다. 또 현행 법인세법⁶⁾과 마찬가지로 법안의 각 방법 사이에 우선순위는 없다. 그렇게 본다면, 조정법 제5조의 “정상가격은 다음 각호의 방법 중 가장 합리적인 방법에 의하여 계산한 가격으로 한다”라는 말이, 제5조 각호의 방법으로 계산한 가격을 정상가격으로 의제한다는 뜻이 아닌가⁷⁾ 하는 의문이 들지만, 법안 기초자의 의도는, 어떤 방법을 쓰든지 독립기업의 원칙이라는 실체법적 개념을 찾아나간다는 뜻을 그렇게 표현한 듯 하다. 위와 같이 해석한다면, 조정법의 의의는 이전가격 과세의 기준은 언제나 독립기업의 원칙이라는 것을 밝히는 데에 있게 된다.

현행 법인세법 하에서는 독립기업의 원칙이 이전가격 과세의 일반원칙이라고는 말할 수 없다. 그 까닭은 “시가”라는 개념에 대한 정의가 없고, 시가 산정방법으로 열거된 방법 중에서 독립기업의 원칙을 채택하고 있는 것으로 보이는 방법은 비교가능 제3자 가격법의 한 가지 경우 뿐이기 때문이다. 현행 법인세법상 해석상은 위와 같이 독립기업의 원칙이 주변적 지위를 가질 뿐이라 하더라도, 실제로는 이 원칙이 여전히 핵심적 위치를 차지하고 있었다. 그 까닭은 조세 조약이 이 원칙을 복권시키기 때문이다. OECD 모델 조약은 이전가격의 과세기준으로 독립기업의 원칙을 선언하고 있고⁸⁾ 우리 나라가 체결한 모든 조약은 이를 따르고 있다⁹⁾. 우리 나라의 주된 교역 상대국은 거의 모두 우리 나라와 조세조약을 맺고 있으므로, 결국은 이전가격 과세의 기준은 거의 언제나 독립기업의 원칙이 된다¹⁰⁾. 법안에서 정한 방법이 조세조약보다 우선한다는 명문의 규정이 없는 이상 조세조약의 규정을 우선시킬 수 밖에 없는 까닭이다.

당면 논점은, 독립기업의 원칙을 이전가격 과세의 일반적 기준으로 선언한 국조법의 입법 태도가 올바른 것인가 하는 점과, 또 그것이 올바르다면, 국조법이

6) 1994. 12. 31. 개정후의 법인세법.

7) 이런 해석을 따른다면 조정법은 현행 법인세법과 실체적 차이가 없게 된다.

8) OECD 모델조약 제 9조.

9) 한미 제11조, 한일 제 8조 등.

10) 한미 조약상의 문제에 대해서는 후술.

두고 있는 정상가격 산출방법이 적절한가 하는 점이다. 우선 독립기업의 원칙의 뜻과 그 한계를 이해하는 데에서부터 이 문제의 분석을 시작해 보자.

독립기업의 원칙은 1933년의 국제연합 모델 조약 초안에서 비롯한다¹¹⁾. 추상적 개념에 머물러 있던 이 원칙이 비교가능 제3자가격법, 재판매가격법, 원가가산법 등 구체적 형태를 띤 것은 1968년의 미국세법 시행규칙¹²⁾에서 비롯된다. 1979년의 OECD보고서 “이전가격체제와 다국적 기업”¹³⁾은 미국세법 시행규칙을 일부 조정한 것이고¹⁴⁾, 그후 1992년 OECD모델조약주석은 이 1979년 보고서가 “독립기업의 원칙을 적용함에 있어서 옳은 지침을 제공하는 국제적으로 인정된 원칙”을 구현한 것이라고 밝힘으로써 이를 추인하고 있다.

그렇게 본다면 독립기업의 원칙을 일반적 과세 기준으로 밝히는 것이 너무나 당연한 것 아닌가 하는 생각이 얼핏 들 수 있다. 국조법의 구조 및 문언도 이 정도의 분석에서 나온 것으로 생각된다. 그러나 문제는, 그렇게 쉽지는 않다. 그 까닭은, 독립기업 원칙은 이미 실패한 원칙으로 판명되었기 때문이다.

독립기업의 원칙은, 독립기업들이라면 어떤 특정한 값에 도달했을 것이라는 한 가지 정답의 존재를 전제하고 있다. OECD모델조약이, 어느 한 국가가 독립기업의 원칙에 따라 거래당사자 중 한 쪽의 소득을 조정하면 상대방 국가가 이에 맞추어 대응 조정을 하도록 규정하고 있는 것¹⁵⁾은 이와 같이 정답(경제학 용어를 빌다면 일물일가의 법칙)이 있음을 전제로 하는 까닭이다. 그러나, 이런 한 가지 정답은, 이론적으로 말한다면 완전경쟁 시장에서나 있을 수 있는 것이며, 다국적 기업 - 정의상 거대기업일 수 밖에 없는 기업 - 이 초과이윤을 거두어들이는 현실과는 맞지 않는다. 예를 들어 독립적인 기업 두 개가 100이라는 초과이윤을 어떻게 나누어 가질 것인가를 협상한다고 할 때, 한 회사가 받아들일 수 있는 최대한도가 90:10이고 다른 회사가 받아들일 수 있는 최대한도가 10:90이라

11) 1933년 국제연합모델조약의 제 6조.

12) Treas. Reg. 86, Sec 45-1(b) (1935), 뒤에 Reg. 1. 482-1(1962)로 다시 공포.

13) OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises(1979).

14) 미국세법 시행규칙과 OECD보고서의 주된 차이점은 i) 미국세법 시행규칙은 비교가능 제3자가격법, 재판매가격법, 원가가산법, 기타 방법의 순으로 우선순위를 정한데 비해 OECD보고서는 비교가능 제3자가격법을 선호하기는 하나 적용순위를 정하지는 않았다는 점과 ii) 미국세법 시행규칙은 보조적 서비스에 대해서는 이윤을 붙이지 않는데 대해 OECD보고서는 이윤을 붙이도록 하고 있다는 것 등이다.

15) OECD모델조약 제 9조 제 2항.

면, 그 사이의 어떤 배분도 모두 독립기업의 원칙에 맞는다라는 결과가 된다¹⁶⁾.

그렇게 본다면, 이전가격 문제는 이미 조세회피에 대한 대응이라는 차원의 문제가 아니라, 국제거래에서 얻어지는 소득에 대한 조세를 관련 국가들이 어떻게 나누어 가질 것인가 하는 세수싸움의 문제가 된다. 이런 의미에서, 고율과세국 사이의 거래에서도 이전가격 문제가 정당하게 제기될 수 있는 것이며¹⁷⁾, 심지어는 예를 들어 40% 세율국가에서 50% 세율국가로 소득을 이전했다는 주장을 40% 세율국가가 제기하는 경우도 가능하게 된다. 결국 독립기업의 원칙은 필연적으로 납세의무자를 담보로 한 관련국가들 사이의 분쟁을 부르게 된다. 소송이나 과세당국 간의 합의 절차에 따라 세수가 배분되는 경우에도, 당해 판결이나 합의는 세수를 엇가락 자르듯 나눠 가지는 데 불과하게 되고 차후 문제에 대한 해결 지침이 되는 하나의 원칙으로서의 가치를 거의 찾을 수가 없게 된다¹⁸⁾.

독립기업 원칙의 파탄이라는 현실에 미루어 본다면 독립기업의 원칙을 국내법상의 이전가격 조정 기준으로 정한다는 것은 잘못이다라는 생각이 들 수 있다. 그러나 문제는 또 한 번 꼬이게 된다. 현실적 파탄에도 불구하고 독립기업 원칙의 법률적 위치가 아직 그대로 남아 있는 까닭이다¹⁹⁾. 우선, 조세조약이 있는 경우에는 독립기업의 원칙에서 어차피 벗어날 수가 없다. 결국 국내법으로 별도의 기준을 정해 놓더라도 그 기준은 조세조약이 없는 경우에만 적용될 뿐이다. (다만 한미 조약의 경우에는, 소위 saving clause²⁰⁾가 특수 관계인 조항²¹⁾에 우선하므로 결과적으로 국내법이 적용된다.) 조약이 없는 나라의 경우는 독립기업의 원칙에서 벗어나는 국내법 규정을 들만큼 경제적 중요성이 없다. 끝으로, 미국계

16) 쌍방독점(monopopoly와 monopsony사이의 거래)의 경우 가격이 한 가지로 결정되지 않는다는 것은 미시경제학 교과서에서 쉽게 찾아볼 수 있다.

17) 미국의 경우를 본다면, 부당행위계산부인(미국세법 제 482조) 사건에서는 조세회피의 의도가 없더라도 소득을 갱정할 수 있다라는 것이 관례이다. Central Cuba Sugar Co. v. Comr, 198 F.2d 214,215(2d Cir), cert. denied 344 U.S. 874(1952) 등.

18) Matthew T. Adams, Advance Pricing Agreements, in Transfer Pricing and the Foreign Owned Corporation 59 (B. Hirsch chair PLI: June 19, 1991).

19) 이것은 단순히 법률적 개념이 현실 세계보다 늦게 바뀐다는 시차의 문제가 아니다. 여러 나라의 이해관계가 복잡하게 얽힌 가운데, 각국이 자국의 협상 position을 기존의 개념으로 정당화 시키려 하므로 독립기업의 원칙이라는 개념 자체는 살아남고, 그 실제적 의미가 다시 정의될 것으로 본다.

20) 한미 제 4조 4항.

21) 한미 제 11조.

기업에 대한 과세에 있어서는 조약상의 saving clause에 불구하고 독립기업의 원칙이라는 개념 자체에서는 벗어날 수 없다. 미국과 분쟁이 생기는 경우, 우리나라의 과세방법이 독립기업의 원칙에 맞다고 주장해야 하는 까닭이다. 한미간의 경제적 교섭력을 생각해 본다면, 우리나라의 입장이 국제적으로 인정된 기준에 맞다는 주장은 가능하지만 조약상 가능하니까 우리 마음대로 과세하겠다는 주장은 전혀 비현실적이다. 세계 최대의 경제 대국인 미국에서도 조약상은 독립기업의 원칙을 채택할 의무가 없음에도 불구하고 자기네 입장을 독립기업의 원칙 아래에서 정당화하고 있다. 미국의 경우 모든 조약에 saving clause를 두고 있는 덕택에 법률상은 언제나 국내법만 적용하면 되도록 되어 있고, 미국 세법 제 482조는 독립기업의 원칙을 요구하고 있지 않지만²²⁾ 미국 재무부 시행 규칙은 이전가격 과세기준이 독립기업의 원칙임을 선언하고 있다.²³⁾²⁴⁾ 결국은 독립기업의 원칙과 다른 방법을 국내법에 둔다는 것은 별 의미가 없고, 국조법의 입법태도는 옳다고 생각된다.

과세소득 계산 방법이 같은 이상, 국조법이 독립기업의 원칙을 선언하고 있든 말든 무슨 상관인가, 독립기업의 원칙을 명문화한다는 것은 그저 말장난 아닌가 하는 생각이 들 수 있지만 그렇게 볼 수는 없다. 그것은 독립기업 원칙의 뜻을 현재 미국과 다른 OECD국가들이 서로 달리 이해하고 있어서 그 개념이 가변적이기 때문이다. 즉 일단 정상가격은 독립기업의 원칙에 의해 결정되는 가격이라고 법에 정해 놓은 이상, 우리나라의 과세방법이 조약상의 조약상 의무 내지는 국제적 관례인 독립기업의 원칙을 무시하고 있다는 주장을 다른 나라가 할 수 없기 때문이다. 독립기업의 원칙 자체가 한 개의 arm's length price를 만들어 내지 못하고 arm's length band를 만들어 내는데 불과하므로, 우리나라의 과세소득 계산방법이 이 band안에 남아 있는 이상 우리나라의 과세권을 최대한 넓히는 방향의 입법이 독립기업의 원칙과 모순되지 않는다.

그렇다면 남은 문제는 우리나라의 과세소득을 어디까지 확대할 것인가 하는 문제이다. 기본적으로는 국조법에서 정한 세 가지 방법과, 네 번째의 기타 방법으로 시행령이 정하고 있는 이익분할 방법 또 거래순이익률 방법 모두에 찬동한

22) 다만 "clearly to reflect the income"이라는 말을 쓰고 있을 뿐이다. I.R.C. Sec. 482.

23) I.R.C. 1.482-1(b)(1)

24) 그러나 미국은 독립기업의 원칙의 뜻을 다른 OECD 국가와는 달리 이해하고 있다.

다. 이익분할 방법과 거래 순이익률 방법은 미국이 추진하고 있는 방법으로서 국제적으로 인정된 방법의 한계가 어디까지인가가 불분명하지만, 미국계 기업의 과세에 관한 한 미국식의 방법을 쓸 수 있다. 미국이 쓰고 있는 방법과 본질적으로 같은 방법을 쓴다면 미국이 우리 나라의 과세방법을 부인할 수는 없을 것이며 미국은 우리 나라의 세금을 외국납부 세액으로 인정할 수 밖에 없을 것이다. 다른 나라와의 관계에서는 문제가 있을 수 있다. 예를 들어 국조법에 따르면, 과세당국은 여러 가지 방법 중에서 세수를 최대화할 수 있는 방법을 골라잡을 수 있게 된다. 다국적 기업이 초과이윤을 얻는다고 전제한다면, 해외에서 제조해서 국내에 파는 거래라면 통상이윤만을 제조활동에 귀속시키고 초과이윤의 대부분을 국내에서 과세할 수 있고(원가가산법의 적용결과), 국내에서 제조해서 해외에 파는 거래라면 해외의 판매활동에는 통상이윤만을 귀속시키고 초과이윤의 대부분을 국내에서 과세할 수 있게 된다.(재판매가격법의 적용 결과). 이 문제는 상대국의 국고에서 충당되지 않고 납세의무자의 부담으로 돌아가는 세금을 매기는 것이 과세국에 도움이 되는가 하는 문제가 된다. 경제학자들의 고전적 해답은 소규모 국가가 자본소득을 과세하면 스스로에게 손해가 된다는 것이지만²⁵⁾ 현실 세계에서는 각국의 조세제도 사이의 상호작용 때문에 답이 그렇게 간단하지가 않다.

2. 본·지점 간의 거래

법안에서 본·지점 사이의 이전가격 문제를 다루고 있지는 않다. 현행 법인세법 상은 이 문제가 국내원천소득의 금액 계산 상의 문제로 되어 있다²⁶⁾. 외국법인의 국내원천소득 금액은 기본적으로는, 국내업무를 독립된 사업자가 행하였다면 발생하였을 소득(즉 독립기업의 원칙에 따라 계산한 소득) 또는 달리 합리적으로 계산한 소득이다²⁷⁾. 국내원천소득과 국외원천소득을 가르는 기준은, 비교가능 제3자가격법 등 특수관계자 간의 이전가격 과세기준과 같이 독립기업의 원

25) A.C. Harberger, The Incidence of Taxes on Income from Capital in an Open Economy, HIID Development Discussion Paper No. 139 (Aug. 1982).

26) 법인세법 제 52조 제 1항 제 5호.

동 시행령 제 122조 제 1항 제 2호 등.

27) 법인세법 시행령 제 122조 제 1항 제 9호.

칙을 써서 과세하도록 되어 있어서²⁸⁾ 마치 우리 법인세법의 본·지점간 거래를 특수관계자와 똑같이 취급하는 소위 개체설(separate entity method) 내지는 절대적 독립설(absolute independence view)을 채택하고 있는 것이 아닌가 하는 의문을 불러 일으킨다. 그러나 독립기업의 원칙이란 과세소득의 분할 내용 내지는 결과가 어떻게 되어야 하는가 하는 실체적인 원칙이지, 과세소득 분할 방법을 어떻게 할 것인가 하는 절차적인 방법을 말하는 것이 아니다²⁹⁾. 우리 법인세법이, 외국법인이 국외에서 구입해서 국내에 판매하는 상품의 경우 판매차익 전부를 국내원천소득으로 규정한 것³⁰⁾ 등은, 개체설과는 모순되겠지만, 독립기업의 원칙에 모순되는 것은 아니다³¹⁾. (즉 본지점 사이의 거래를 일체설적 사업장 기준에 따라 과세하는 것은 독립기업의 원칙에 모순되지 않는다.) 또 국내에서 제조한 자산을 국외에 판매하는 경우에도, 당해 거래가 국내사업장에서 귀속되는 경우에는 판매차익 전액을 과세하는 규정³²⁾도 독립기업의 원칙에 모순되지 않는다고 본다³³⁾. 끝으로, 국외에서 제조한 자산을 국내에 판매하는 경우는 비교가능 제3자가격법 등을 써서 국내원천소득과 국외원천소득을 구분하는데³⁴⁾ 미국은 이런 경우 I.R.S.의 공식적 입장 및 판례는 독립기업의 원칙과 거의 마찬가지로 개념인 독립공장도가격법(Independent Factory Price Method)을 원칙으로 하나³⁵⁾ 사실상 50 : 50 분할방법을 일반적으로 사용하고 있다³⁶⁾.

28) 법인세법 시행규칙 제 59조 12.

29) 독립기업의 원칙을 별도기업방식과 같은 것이므로 이해하는 견해는, 국제조세법의 초기 발달 과정(1920~30년대)에서 특수관계자 사이의 합산소득배분(Profit apportionment)을 배제하는 과정에서 생긴 부산물이다.

30) 법인세법 시행령 제 122조 제 1항 제 2호.

31) 미국법도 기본적으로는 마찬가지이다. I.R.C.Sec 864(C)(4)(B)(iii) 및 Sec 864(C)(5)(B). Rev.Rul. 78-423, 1978-2 C.B.194, 뒤에 Rev.Rul. 89-115, 1989-2 C.B. 138로 재확인됨. Rev. Rul. 65-263(1965-2, C.B. 561). 1990. 3. 6. Daily Tax Report(BNA) P.G-4에 실린 Christine Halpher의 I.R.S.측 입장.

32) 법인세법 시행령 제 122조 제 1항 제 3호 및 제 4항.

33) 미국법도 기본적으로는 마찬가지이다. I.R.C. Sec 865(e)(2)(A), 865(e)(2)(B), 865(e)(3), 864(e)(5)(B), Reg. 1.864-6(b)(2)(iii).

34) 법인세법 시행령 제 122조 제 1항 제 2호. 동 시행규칙 제 59조의 12.

35) Rev.Rul. 88-73, 1988-2 C.B. 173 : Phillips Petroleum Co. v. Comr. 97 TC 30(1991), T.D. 8228. Sep. 9, 1988.

36) I.R.S. Notice 89-10, 1988-1 C.B.631.

3. 정상가격산출방법의 사전승인제도

국조법 제 6조는 미국에서 근래에 도입한 Advance Pricing Agreement제도³⁷⁾를 수입하고 있다. 미국에서는 APA제도가 어느 정도 성공적으로 정착되고 있다는 평가를 받고 있지만, 우리 나라에서도 그러리라고 속단하기는 어렵다. 사전합의의 본질이 국가간의 세수 분할 합의라는 것을 생각한다면, 우리 나라와 미국 사이의 본질적인 교섭력 차이가 APA제도의 실효성에 어느 정도의 차이를 가지고 올 것인지 지켜볼 일이다.

Ⅲ. 국외지배주주에게 지급하는 이자

국조법 제 3장은 소위 earnings stripping rule³⁸⁾의 수입이다. 이런 규칙이 필요하게 되는 이유는, 소위 classical system하에서는 지급이자라는 형식으로 가져가는 돈은 손금산입되지만, 배당금 형식으로 가져가는 돈은 손금불산입되는 까닭이다. 우리 나라의 경우 배당세액공제제도가 있기는 하지만, 법인세 부담의 일부만을 경감해 주는데 불과하므로, 지급이자의 손금불산입 필요성이 제기된다.

국조법의 국외지배주주에게 지급하는 이자에 대한 손금불산입 제도에 대해서는 세 가지만 검토해 보기로 한다. 첫번째는, 특수관계 없는 자로부터 자금을 차입하는 회사도 부채비율이 매우 높을 수가 있다라는 점을 고려하면, 국조법이 독립기업의 원칙과 모순된다라는 시비가 있을 수 있다. 국조법 제 14조 제 3항 및 동 시행령 제27저가 이 문제를 다루고 있는데, 일단 예외를 허용하기 시작하면 어느 쪽이 원칙이고 어느 쪽이 예외인지 정하기 어렵게 되리라고 본다. 차라리 제 14조 제 3항을 삭제하고, 예외를 허용하지 않는 쪽이 옳지 않은가 하는 생각이 든다.³⁹⁾ 두 번째 문제는 조세조약 상의 차별금지조항⁴⁰⁾ 내지는 우호통상항해조약 상의 내국민 대우 조항 위반 시비이다. 미국의 경우는, 비영리내국법인과 외국법인이 동일한 취급을 받는다는 식으로 차별대우 문제를 슬며시 넘어갔지

37) Rev.Rul. 91-22 및 93-23, I.R.S. 1993-19.

38) I.R.C. Sec. 163 (j).

39) 미국 국회 Conference Committee Report on P.L. 101-239 참조.

40) OECD모델 제 24조, 한·미 제 7조, 한·일 제 19조 등.

만,⁴¹⁾ 우리 나라에서는 이 문제를 해결하기 어렵지 않은가 생각된다. 세 번째 문제는, 현실적으로 합작회사의 사례를 보면, 외국인 투자가는 자본금 출자를 원하지만 국내합작선에서는 자금력 부족이나 다른 이유 때문에 차입금 형식의 자금 조달을 원하는 경우가 많다. 법안이 실시되면, 외국투자가에 맞추어서 같이 증자해 나갈 수 없는 국내합작선이, 합작회사에 대한 지배권을 잃는 경우도 생기리라 생각된다.

Earning Stripping 문제에 대한 근본적 해결책은 법인세 이중과세 문제를 해결하는 것이다. classical system을 유지하면서, 외국투자가에 대해서만 차별적으로 지급이자 손금불산입 제도를 운용하는 것은 여러가지 문제를 일으키리라는 생각이 든다.

IV. 조세피난처 대책

법안 제 4장은 국내기업이나 투자가가 소위 수동적 소득(passive income) 내지 투자소득을 조세피난처 법인으로 옮겨서 국내의 과세권을 피하는 경우에는 이를 부인하겠다는 내용이다. 우리 경제가 상당한 규모의 자본수출을 하게 됨에 따라 Out-Bound Rule을 정비하는 첫걸음으로 나온 제도라고 생각된다. 우선 법안을 요약하고, 좀더 넓은 맥락에서 문제를 제기해 보기로 한다.

법안 제 17조는 외국법인에 아직 유보되어 있고 내국인에게 아직 배당되지 아니한 소득을 배당된 것으로 간주해서 세금을 부과한다는 내용을 규정하고 있다. 형식주의적 법논리에 사로잡힌 사람들은 미지급 배당금을 과세하는 것은 위헌이라는 식의 주장까지 제기할 지 모르지만 Haig-Simons Definition의 입장에서 생각해 본다면 조세경제학적 관점에서 문제될 것은 전혀 없다. 법이론에서 보더라도, 법인이라는 제도 자체가 법의 창조물인 이상, 법인(외국법인이든 내국법인 이든)에 대한 과세제도 자체 역시 법으로 정할 수 있다고 보아야 한다.⁴²⁾

유보소득을 배당소득으로 간주하는 요건은 주관적 요건과 객관적 요건으로 나

41) 주석 37)에 있는 Report 참조.

42) 미국의 경우 Sub-part F에 해당하면, 외국자회사의 소득을 바로 미국 주주에게 과세한다. Sub-part F가 위헌이 아니라는 판례로서는, Garlock Inc., 489 F2d927 (2nd Cir. 1972), cert. denied 417 U.S. 911; Estate of Whitlock, 494 F2d 1297 (10th Cir.), cert. denied 419 U.S. 839 등 참조.

누어 볼 수 있다. 주관적 요건은, 첫째 외국법인이 조세피난처에서 설립된 법인 일 것이고⁴³⁾ 둘째, 내국주주가 발행주식총수 또는 출자금액의 20%이상을 소유하고 있을 것이다.⁴⁴⁾ 객관적 요건은, 소득의 성질이 수동적 소득 내지 투자소득이라는 것이다.⁴⁵⁾ 법안의 유보소득배당간주 조항이 적용되지 않으면, 해외 현지 법인에 유보된 소득은 국내에서 과세되지 않는다. 그 중 가장 중요한 경우로서 조세피난처가 아닌 나라에 설립된 법인의 소득은 그 나라에서만 과세되고 우리나라에서는 과세되지 않는다. 반면 해외지점 형식의 해외사업에서 생기는 소득은 바로바로 국내에서 과세된다.⁴⁶⁾ 결국 조세피난처가 아닌 한, 다른 나라의 세율이 우리 나라보다 낮은 경우에는 해외현지법인 형식의 투자가 이루어질 것이고, 해외현지법인의 소득은 그 나라에서만 세금을 내면 되는 결과가 된다.

1. 조세피난처

법안의 유보소득 배당 간주 제도가 조세피난처에 대해서만 적용되고, 정상세율 국가에는 적용되지 않으므로, 결국 일반적인 해외투자는, 경제학 내지 조세정책상의 개념으로 표현한다면 자본수입중립성 내지는 경쟁중립성의 지배를 받게 된다. 자본수입중립성이란 국내에 투자된 자본이라면, 그것이 국내자본이든 또는 외자이든 간에 조세부담이 동일해야 한다는 원칙을 말한다.⁴⁷⁾ 자본수입중립성을 자본수출국의 입장에서 이해한다면, 자국자본이 해외에 투자된 경우 그에 대한 세부담이 자본수입국의 국내자본에 대한 세부담보다 높지 않아야 한다는 뜻이 되므로, 이를 경쟁중립성이라고 말하기도 한다. 아마도 짐작하기로는, 우리나라의 법인세법(법인포함)상 정상세율 국가의 법인에 대해서 경쟁중립성이 지도원칙이 된 것은, 의식적으로 일부러 그렇게 한 것은 아니고, 해외의 별도 법인에 유보된 소득은 국내에서 과세하지 못한다 내지는 말아야 한다는 식의 전통적·법형식적 사고의 부산물이 아닌가 생각된다. 사실은 이 문제부터 검토를 시작해야 한다.

43) 법안 제 17조 제 1항.

44) 법안 제 17조 제 2항.

45) 법안 제 18조.

46) 법인세법 제 1조 제 1항.

47) 자본수입 중립성의 일반적 개념에 관해서는 OECD, *Taxing Profits in a Global Economy* (1991) 등 참조.

Out-Bound rule의 으뜸가는 과제는 조세피난처 문제가 아니고, 다른 나라가 정상적 세율을 가진 일반적인 경우에 어떤 개념을 과세원칙으로 삼을 것인가 하는 문제이다. 주지하듯이, 해외 투자에 관해서 널리 인용되는 개념들은 자본수출의 중립성과 그에 대한 대립 개념으로서 자본수입의 중립성 내지는 경쟁중립성이다. 각 개념의 제도적 표현이, 전자는 외국현지법인을 국내지점처럼 바로 과세하면서 외국납부세액공제를 해주는 제도이고, 후자는 외국원천소득면제제도 내지는 외국현지법인의 유보소득을 국내에서 과세하지 않는 제도이다. 일반론으로서는, 자본수출중립성이 자본수입중립성보다 더 중요하다는 것이 경제학자들의 통설이다.⁴⁸⁾ 그러나 경제학자들의 결론에도 불구하고, 현실 세계에서는 자본수입중립성의 개념이 널리 채택되고 있다.⁴⁹⁾ 그렇지만 자본수입중립성의 개념이 나름대로 설득력을 가지는 경우는, 외국기업과의 경쟁력확보라는 명분이 있는 경우뿐이다. 그렇게 본다면, 정상세율국가에 설립된 법인의 소득이라 할지라도, 그 소득이 수동적 투자소득이라면, 그 소득을 국내투자와 달리 과세할 이유가 없다. 결국 법안 제 17조가 유보소득의 배당간주 제도를 조세피난처에만 적용하는 것은 이론상 옳지 않다. 바꾸어 말한다면, 어느나라든지 특정의 경제활동과 관련하여 경과세국으로 이용될 수 있다.⁵⁰⁾

2. 20% 주식 소유

두 번째 주관적 요건인 20% 주식 소유는 세 번째 요건인 배당 간주 대상 소득의 범위 문제와 서로 연관이 있다. 지배권이 없는 20%라는 비율을 기준으로 쓰는 것은, 배당 간주 제도가 모든 적극적 소득에 적용되는 것이 아니고, 조세피난처 법인이 적극적 사업이 없는 단순한 투자 매개 수단으로 쓰이는 경우에만 적용된다는 (법안 제18조는 실질적 사업이 있는 경우에는 유보소득을 배당으로 간주할 수 없게 하고 있다) 점을 생각하면 논리적으로 옳다.

법 제18조의 “사업을 실질적으로 영위한다”는 개념은, 시행령 제35조 및 제36

48) 그 이유의 요지는, 투자는 수익률에 민감하지만 저축은 수익률에 크게 민감하지 않다라는 것이다.

49) 이 문제는 본질적으로는, 수입관세나 수출보조금이 국민경제에 해가 된다는 경제학 이론에도 불구하고 수입관세나 수출보조금이 존재한다라는 것과 같은 문제이다.

50) 이태로, 조세법 509

조의 제한을 받는다. 수입의 절반을 넘는 금액이 특수관계자로부터 받은 도·소매업 등 수입이거나,⁵¹⁾ 소극적 투자소득이면 실질적 사업이 없는 것으로 본다.⁵²⁾ 그렇게 하지 않으면, 아주 작은 규모로 적극적 사업을 벌임으로써 배당간주 제도를 통째로 벗어날 수가 있게 되는 까닭이다.

3. 자본 수출 관련 세제의 기초 개념들

자본 수출 일반에 대해서, 아니면 최소한 소극적 투자소득에 대해서는 자본수출에 중립적인 세제를 가져야 한다는 입장에 대한 반론으로서, 해외투자를 지원해야 하는 것이 아닌가라는 반론이 있을 수 있다. 사실 우리 나라 조세감면 규제법에서는 해외사업손실준비금,⁵³⁾ 해외사업에 대한 소득공제,⁵⁴⁾ 해외투자손실준비금,⁵⁵⁾ 해외자원개발투자배당소득에 대한 법인세면제⁵⁶⁾ 등의 제도를 두어 해외투자에 대한 세금을 국내투자보다 경감하고 있다. 그러나, 해외투자의 촉진은, 그것이 해외투자라고 해서 당연히 촉진되어야 할 이유는 없다. 해외투자에 해외기술의 습득 등 다른 적극적 외부효과가 있어서 조세지원이 정당화된다면, 그런 외부효과에 맞추어서 세제를 만들어야 하는 것이지 해외투자를 무조건 장려하는 것은 옳지 않다.

한 걸음 더 나아가서, 소규모경제⁵⁷⁾로서의 우리 나라의 국민소득 극대화라는 관점에서 생각한다면, 자본수출을 어느 정도 저해하는 세제가 가장 좋은 세제라는 것이 경제학자들의 결론이다.⁵⁸⁾ 국내투자와 해외투자의 투자소득을 국민경제의 입장에서 비교해 보면, 국내투자의 경우에는 세전 총소득이 국민소득에 포함되지만, 해외투자의 경우에는 세수를 다른 나라가 걷는 까닭에 자본수출국의 국민소득에 포함되는 금액은 다른 나라가 세수를 걷는 만큼 적은 세후 순소득이다.

51) 국조법 시행령 제35조

52) 국조법 시행령 제36조

53) 조세감면규제법 제 19조.

54) 조세감면규제법 제 20조.

55) 조세감면규제법 제 23조.

56) 조세감면규제법 제 24조.

57) 국제경제학 이론상의 small economy assumption을 말한다.

58) 이하의 논의는 Feldstein and Hartman, The Optimal Taxation of Foreign Source Investment Income, 93 Quarterly Journal of Economics 613을 쉽게 풀이한 것이다.

그러나, 투자자의 개인적 입장에서는, 해외투자든 국내투자든 구별이 없고, 투자자는, 국내투자자와 해외투자자의 세후 순소득이 서로 같아질 때까지 자본수출을 하게 된다. 시장에서 이렇게 정해지는 자본수출량은, 자본수출국의 국민경제의 입장에서 보면, 자본이 너무 많이 수출된 것이 된다. 자본수출국의 국민소득을 최대화할 수 있는 세제는, 투자자로 하여금 국내투자에서 생기는 세전 총소득과 해외투자에서 생기는 세후 순소득을 비교해서 투자의사결정을 하게 하는 제도이다. 이것은 바로 외국납부세액 손금산입제도이다.⁵⁹⁾

결국, 현행 법인세법 체제 위에 국조법 상의 조세피난처 법인 유보소득 배당간주 제도를 덧씌우는 것만으로 해외투자 관련 세제가 정비되었다고 말할 수 없다. 문제를 근본에서부터 모두 가다듬을 필요가 있다. 보다 구체적으로는, i) 외국납부세액공제제도, 외국납부세액손금산입제도, 국외원천소득면세제도 사이의 선택 ii) 해외지점과 해외 현지법인의 차별 iii) 능동적 사업소득과 수동적 투자소득의 구별 필요성 iv) 국내원천소득과 국외원천소득의 구별 문제 등이 모두 근본에서부터 검토되어야 한다.

V. 증여세에 있어서 증여자 기준 속인주의의 도입

국조법은 증여자가 거주자인 경우는 수증자가 비거주자이고 증여재산이 국외에 소재하더라도 증여세를 부과하는 것으로 우리 나라의 과세권을 확장하고 있다.⁶⁰⁾ 다만 당해 증여에 대해서 다른 나라가 증여세를 부과하는 경우에는 우리나라의 증여세를 면제하고 있다.⁶¹⁾ 이와 같이 과세권을 넓히는 배경은 외국환 관리 제도의 자유화에 따라 우리 나라 사람이 해외에서 부동산 등 재산을 취득하는 것이 흔히 볼 수 있는 일이 되고 있기 때문이다. 증여가 없었더라면 거주자의 국외 재산 역시 상속세 부과 대상이라는 점을 생각하면,⁶²⁾ 옳은 입법이라 하겠으나, 현실적으로 이 제도를 실행해 나가는 행정상 쉽지 않으리라 생각된다.

국조법의 주목적이 세수 확보에 있다면, 국조법에서 거주자라는 개념을 넓게

59) 그러나 세계경제의 입장에서 보면, 외국납부세액 손금산입 제도는 자본수출의 증립성을 깨뜨려서 deadweight loss를 일으킨다.

60) 국조법 제21조

61) 위와 같다.

62) 상속세법 제2조 제1항

해석할 필요가 있다. 그렇지 않으면 주소를 외국으로 쉽게 옮길 수 있기 때문이다. 더 나아가서는 비거주자가 된 후 일정 기간동안은 여전히 법 제 21조를 적용한다던가, 또는 국적을 과세기준중의 하나로 도입하던가 하는 방법도 생각해 볼 수 있다. 또 한가지 문제는, 우리 나라와는 달리 증여세를 부과하는 대신 증여 재산의 가액을 소득세 목적상 과세소득에 포함시키는 나라가 있을 수 있다는 점이다. 그렇게 본다면 법 제21조 제1항의 “증여세”는 “증여세나 소득세”로 바꾸어야 한다고 본다. 마지막으로 이중과세 배제방법으로 외국세액공제가 아닌 면제 방식을 쓰고 있는 것은 상속세와의 균형이 맞지 않는다. 우리 나라의 증여세율이 상속세율보다 높은 이유는, 유산세 방식에 따른 누진세율을 사전증여로 회피하는 것을 막으려는 뜻으로 짐작된다. 그렇게 본다면, 외국에서 증여세가 면제되거나 우리 나라보다 증여세율이 낮은 경우에는, 그 차액만큼은 증여세를 부과할 수 있도록 외국세액 공제 방식을 취해야 옳다고 본다.

VI. 상호합의 및 행정 협조

국조법은 납세의무자가 상호합의를 신청할 수 있는 권리만을 밝히고 있다. 다른 나라의 과세처분이 조세조약에 위배된다고 생각되는 때에는, 상호합의 절차를 강제할 필요가 있다. 그러나, 외국의 모든 과세처분에 대해서 무조건 상호합의를 신청해야 한다고 강제하는 것은 좋은 방법이 못된다. 한가지 방법으로 미국의 제도를 수입해서, 다른 나라의 과세 처분이 조세조약에 위배된다고 생각되는 때에는, 납세의무자 및 외국의 자회사 등이 상호합의 절차를 취하지 않는 이상 외국 납부 세액을 외국정부에 대한 기부금으로 보아, 공제하지 않는다는 정도의 규정을⁶³⁾ 둘 수도 있다.

국조법 제28조(조세조약상의 소득구분의 우선 적용)는 “비거주자 또는 외국 법인의 국내원천소득의 구분에 있어서는 소득세법 제119조 및 법인세법 제55조 제1항의 규정에 불구하고 조세조약의 규정이 우선하여 적용된다”라고 규정하고 있다. 국내법과 조세조약의 우열관계에 대한 명문의 규정이 없는 이상 조세조약이 국내법보다 우선함은 당연한 사리이므로, 유독 소득의 구분에 대해서만 조세조약이 우선한다는 규정을 두는 것은 불필요한 입법이다. 어떤 소득이 어느 조약

63) Rev. Rul. 92-75, I.R.B. 1992-38, 10

상 사용료로 구분된다면 그것은 다만 그 조약 목적상 그렇다는 것이지 국내법상도 사용료가 된다는 뜻은 아니다. 어떤 소득이 국내법상 어떻게 과세되는가 하는 문제와 조약상 어떻게 취급되는가 하는 문제는 별개의 문제이다. 조세조약과 국내법은 별개의 개념과 체계 하에서 작용한다.⁶⁴⁾ 다만 국내법에 따른 결과가 조세조약상의 제한에 구속되는 것이다. 즉 소득의 구분에 있어서 국내법과 조세조약은 전혀 다른 체계를 취할 수 있고 현실적으로도 상당한 차이가 있으므로, 조세조약상의 소득 구분이 국내법상의 소득 구분에 우선한다는 규정은 무의미하던가 또는 잘못된 것이다. 더 나아가서, 법안 제28조의 취지는, 어떤 소득이 예를 들어 조약상 '가'종류의 소득으로 구분된다면 이를 법인세법이나 소득세법상도 '가'종류로 구분한다는 뜻으로 읽힐 소지를 안고 있다. 만일 이런 뜻이라면 그것은 잘못된 입법이다. 어느 나라와의 조약이 '가'종류의 소득을 '나' 종류의 소득보다 무겁게 과세하는 것을 허용하지만, 국내법은 '가'종류의 소득을 '나'보다 가볍게 과세하는 경우가 있을 수 있다. 이 때 어떤 소득이 조약 상은 '가'에 해당하지만 국내법상은 '나'에 해당한다고 하자. 국조법 제28조가 없다면, 그 소득은 조약상 '가'에 대한 제한 범위 이내에서 국내법상 '나'에 대한 세율을 적용받는다. 그러나, 국조법 제28조의 뜻을 조약상 '가'이므로, 국내법상도 '가'로 분류한다는 뜻으로 읽는다면, 그 소득은 조약상 '가'에 대한 제한의 범위 안에서 국내법상 '가'에 대한 세율을 적용받는다. 결국 국조법 제28조는 우리나라가 과세주권을 일방적으로 포기하고 있는 조문으로 읽힐 수 있다. 구체적 예를 든다면, 국내법상의 주식양도 소득이 어떤 경우에는 조세조약상 기타소득 내지 미분류 소득이 될 수도 있다. 기타소득 규정을 두고 있지 않거나 기타소득에 대해서는 원천지국이 무제한 과세할 수 있게 하는 조약의 경우에는, 그런 주식양도 소득은 전적으로 국내법의 적용을 받는다. 그러나, 국조법 제28조의 해석상 그 소득을 국내법 목적상도 주식양도소득이 아닌 다른 어떤 소득으로 읽어야 한다면, 그 소득은 저율로 과세되거나 아예 과세되지 않는 경우도 있을 수 있게 된다. 조약과 국내법의 관계에 대해서는, 소득 구분만이 아니라 다른 개념들도 마찬가지로 별개의 체계하에 있는 것이다. 예를 들어 어떤 사람이 조세조약상은 다른 나라의 거주자가 되더라도, 국내법상은 여전히 우리 나라의 거주자로 남아 있을 수도 있다.⁶⁵⁾ 결국 법안 제

64) 이 말이 국내법과 조약 사이의 관계에서 일원론은 틀렸고 이원론이 옳다는 뜻은 아니다.

65) 미국에서는 이를 half-resident라고 부른다.

28조는 잘못된 입법이다. 조문이 이미 생긴 이상, 해석상은 당연한 사리를 확인하는 무의미한 조항으로 해석해야 한다.

국조법 제29조는 조약상 제한세율과 국내법상의 원천징수 세율의 관계에 대한 조문이지만, 기본적으로 무슨 뜻인지 알 수가 없다. 이 조항을 구태여 넣은 것은 지방세가 조약의 범위 안에 들어가는 경우와 들어가지 않는 경우의 원천징수 세율을 얼마로 하는가 하는 문제에 대한 혼란이 있다고 보아 이를 줄이려는 것이다. 그러나, 국조법 제29조의 문언은 오히려 혼란을 가중시키고 있다. 국조법 제29조 본문에서 “조세조약과상의 제한세율과 다음 각호의 1에 규정된 세율중 낮은 세율을 적용한다”라는 말은, “법인세 원천징수세율”을 “다음 각호의 1에 규정된 세율과 조세조약 상의 제한세율 중 낮은 세율”로 한다는 뜻으로 쓰려 한 것이라고 생각되지만, 제29조의 문언은 그렇게 읽기에는 매우 혼란스럽다. 더 나아가서, 조세조약상의 소득구분과 국내법상의 소득 구분은 별개의 문제이므로, 제한세율과 국내법상의 원천징수세율 중 어느 것이 원천징수 세율이 되는가 하는 문제는 잘못된 문제이다. 세율 기타 과세권의 창설에 관한 것은 국내법이 정하는 것이며, 다만 조약상의 제한을 받을 따름이다. 국조법 제29조 제1항은 잘못된 입법이다.

법안 제32조에 관해서는, 외교적 경로를 밟지 않고 세무공무원을 다른 나라에 파견하는 것은 타국의 주권침해가 되고, 타국에서 형사문제가 될 수 있음에 유의해야 한다. 유럽에서는 자국에 들어와서 조사활동을 벌이던 다른 나라 세무공무원을 형사처벌한 사례가 있다. (아마 독일·스위스 사이의 문제였던 것으로 기억한다.) 시행령 제48조는 필요한 사항을 다른 나라와 “협의할 수 있다”라고만 규정하고 있으나, 반드시 협의를 거쳐야 할 것이다.

Ⅶ. 맺는 말

이상 국조법에 나타난 조세정책중 근본적인 개념 몇가지를 살펴보았다. 본문 중 국조법의 내용이 잘못되었다고 지적한 곳이 간헐적으로 있기는 하나, 그것은 논의의 전개 과정상 부산물일 따름이고, 이 글의 목적이 국조법을 혈뜬는 데 있는 것은 아니다. 이 글의 논지는, 조세정책 및 정책 결정에 대한 제약조건으로서의 법률적 개념들을 명확히 이해하지 못한 채 국조법이 만들어졌다는 것이다. 사견으로는, 국조법이 전반적으로 올바른 방향에 있다고 생각하지만, 그것은 중요

하지 않다. 문제는, 서로 이해관계를 달리하는 국민대중에 중요한 영향을 미치는 법률이, 그런 이해관계의 토론. 조정 절차 없이, 심지어는 문제의 본질이 무엇인지도 명확히 밝혀지지 않은 채 만들어진다는 것이다. 이런 문제가 생기는 근본 이유는 우리나라의 입법부가 국가정책의 근본을 정하는 토론의 장이 되지 못하고 있기 때문이다. 입법부가 제 기능을 하지 못하고, 행정부가 써주는 내용이 그대로 법률이 되는 현실을 인정한다면, 행정부의 초안 작성 과정에서라도 정책적 토론이 있어야 한다. 정부부문이 민간부문보다 모든 면에서 우월하던 시대는 끝났다. 행정공무원들이 국가의 정책을 마음대로 결정하던 시대는 이제 지나가야 하고, 행정부의 주된 임무는 토론의 사회자 역할을 하는 것이어야 한다.