

대 법 원

제 2 부

판 결

사 건 2019도11381 국제조세조정에관한법률위반
피 고 인 피고인 1 외 1인
상 고 인 검사(피고인 모두에 대하여)
변 호 인 법무법인(유한) 율촌 담당변호사 강석훈 외 3인
(피고인 모두를 위하여)
원 심 판 결 서울중앙지방법원 2019. 7. 12. 선고 2018노4107 판결
판 결 선 고 2020. 3. 12.

주 문

원심판결을 파기하고, 사건을 서울중앙지방법원에 환송한다.

이 유

상고이유를 판단한다.

1. 공소사실의 요지와 원심의 판단

가. 이 사건 공소사실의 요지는, 피고인들이 홍콩 소재 공소외 1 법인(이하 '홍콩법인'이라고 한다)과 대만 소재 공소외 2 법인(이하 '대만법인'이라고 한다) 명의로써 피

고인 회사가 실질적 소유자인 해외금융계좌의 2015년도 매월 말일 보유계좌잔액 중 최고금액인 6,897,494,000원(2015. 8. 31. 기준)인 해외금융계좌정보를 2016. 6. 30.까지 납세지를 관할하는 서초세무서장에게 신고하지 아니하여 구 「국제조세조정에 관한 법률」(2018. 12. 31. 법률 제16099호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 국제조세조정법'이라고 한다) 제34조의2 제1항을 위반하였다는 것이다.

나. 원심은, '내국법인이 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 100을 직접 또는 간접으로 소유한 경우' 그 내국법인을 구 국제조세조정법 제34조 제4항의 '실질적 소유자'에 해당하는 것으로 규정한 구 「국제조세조정에 관한 법률 시행령」(2015. 2. 3. 대통령령 제26078호로 개정되어 2019. 2. 12. 대통령령 제29525호로 개정되기 전의 것, 이하 '구 국제조세조정법 시행령'이라고 한다) 제50조 제4항 본문 중 괄호 부분(이하 '이 사건 괄호 규정'이라고 한다)은 위임입법의 한계를 벗어난 것이어서 무효이고, 검사가 제출한 증거들만으로는 피고인 회사가 홍콩법인과 대만법인 명의 각 계좌의 '실질적 소유자'임을 인정하기에 부족하다는 이유로 이 사건 공소사실을 무죄로 판단하였다.

2. 대법원의 판단

'이 사건 괄호 규정'이 구 국제조세조정법에서 위임한 범위를 일탈하여 무효라는 원심의 판단은 다음과 같은 이유로 수긍하기 어렵다.

가. 관련 법리

사회현상의 복잡다기화와 국회의 전문적·기술적 능력의 한계 및 시간적 적응능력의 한계로 인하여 형사처벌에 관련된 모든 법규를 예외 없이 형식적 의미의 법률에 의하여 규정한다는 것은 사실상 불가능할 뿐만 아니라 실제에 적합하지도 아니하다. 그로 인하여 특히 긴급한 필요가 있거나 미리 법률로써 자세히 정할 수 없는 부득이한 사정

이 있는 경우에 한하여 위임법률이 구성요건의 점에서는 처벌대상인 행위가 어떠한 것인지 이를 예측할 수 있을 정도로 구체적으로 정하고, 형벌의 점에서는 형벌의 종류 및 그 상한과 폭을 명확히 규정하는 것을 전제로 위임입법이 허용되며, 이러한 위임입법은 죄형법정주의에 반하지 않는다. 위임명령은 법률이나 상위명령에서 구체적으로 범위를 정한 개별적인 위임이 있을 때에 가능하다. 구체적인 위임의 범위는 위임명령에 규정될 내용 및 범위의 기본사항이 구체적으로 규정되어 있어서 누구라도 당해 법률이나 상위명령으로부터 위임명령에 규정될 내용의 대강을 예측할 수 있어야 한다. 이 경우 그 예측가능성의 유무는 당해 위임조항 하나만을 가지고 판단할 것이 아니라 그 위임조항이 속한 법률이나 상위명령의 전반적인 체계와 취지·목적, 당해 위임조항의 규정형식과 내용 및 관련 법규를 유기적·체계적으로 종합 판단하여야 하고, 나아가 각 규제대상의 성질에 따라 구체적·개별적으로 검토하여야 한다(대법원 2002. 11. 26. 선고 2002도2998 판결, 대법원 2018. 6. 28. 선고 2017도13426 판결 등 참조).

나. 구 국제조세조정법령의 규정 내용

1) 구 국제조세조정법 제34조의2 제1항은 '제34조 제1항에 따른 해외금융계좌정보의 신고의무자로서 신고기한 내에 신고하지 아니한 금액이나 과소 신고한 금액이 50억 원을 초과하는 경우에는 2년 이하의 징역 또는 신고의무 위반금액의 100분의 20 이하에 상당하는 벌금에 처한다. 다만, 정당한 사유가 있는 경우에는 그러하지 아니하다'고 규정하고 있다. 그리고 구 국제조세조정법 제34조는 '해외금융회사에 개설된 해외금융계좌를 보유한 거주자 및 내국법인 중에서 해당 연도의 매월 말일 중 어느 하루의 보유 계좌잔액이 대통령령으로 정하는 금액을 초과하는 자는 보유자의 성명·주소 등 신원에 관한 정보, 해외금융계좌 관련자에 관한 정보 등 해외금융계좌정보를 다음 연도 6

월 1일부터 30일까지 납세지 관할 세무서장에게 신고하여야 한다'(제1항), '해외금융계좌 관련자(해외금융계좌 중 실지명의에 의하지 아니한 계좌 등 그 계좌의 명의자와 실질적 소유자가 다른 경우에는 명의자 및 실질적 소유자를, 공동명의 계좌인 경우에는 공동명의자 각각을 말한다)는 해당 계좌를 각각 보유한 것으로 본다'(제4항), '신고의무자 판정기준 등 해외금융계좌 신고에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다'(제6항)고 규정하고 있다.

2) 그 위임에 따른 구 국제조세조정법 시행령 제50조 제4항은 '국제조세조정법 제34조 제4항에 따른 실질적 소유자는 해당 계좌의 명의와는 관계없이 해당 해외금융계좌와 관련한 거래에서 경제적 위험을 부담하거나 이자·배당 등의 수익을 획득하거나 해당 계좌를 처분할 권한을 가지는 등 해당 계좌를 사실상 관리하는 자(내국법인이 외국법인의 의결권 있는 주식의 100분의 100을 직접 또는 간접으로 소유한 경우 그 내국법인을 포함하되, 조세조약의 체결여부 등을 고려하여 기획재정부장관이 정하는 경우에는 그러하지 아니하다)로 한다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 실질적 소유자로 보지 아니한다'고 규정하고 있다. 한편 해외금융계좌의 실질소유자 간주 범위에 대한 고시(2016. 5. 20. 기획재정부고시 제2016-12호)는 "「국제조세조정에 관한 법률 시행령」 제50조 제4항의 '기획재정부장관이 정하는 경우'란 '내국법인이 의결권 있는 주식의 100분의 100을 직접 또는 간접으로 소유한 외국법인'이 우리나라와 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조 제1항 제2호의 조세조약을 체결하고 시행하는 국가에 소재하는 경우를 말한다."라고 규정하고 있다.

다. '이 사건 괄호 규정'이 모법의 위임범위를 일탈하여 무효인지 여부

위와 같은 구 국제조세조정법령의 규정 내용과 체계, 해외금융계좌 신고제도의 도입

취지, 완전모자회사의 특수성 등을 앞서 본 관련 법리에 비추어 살펴보면, 구 국제조세조정법 제34조 제6항의 위임에 따라 시행령에서 구체화될 '신고의무자 판정기준'에는 외국법인의 의결권 있는 주식 100분의 100을 직접 또는 간접 소유한 내국법인(이하 '완전모회사'라고 하고, 완전모회사가 주식 100분의 100을 직접 또는 간접 소유한 외국 법인을 '완전자회사'라고 한다)을 실질적 소유자로 판정하는 기준이 포함될 수 있음을 충분히 예측할 수 있다고 보아야 한다. 그러므로 완전모회사인 내국법인을 완전자회사인 외국법인 명의의 해외금융계좌의 실질적 소유자로 정한 '이 사건 괄호 규정'이 구 국제조세조정법 제34조 제6항의 위임범위를 일탈하여 무효라고 볼 수 없다. 그 구체적인 이유는 다음과 같다.

1) 구 국제조세조정법은 국가 간 이중과세 및 조세회피를 방지하고 원활한 조세협력을 도모함을 목적으로 하며(제1조), 구 국제조세조정법 제34조의 해외금융계좌 신고제도는 거주자와 내국법인이 보유하고 있는 해외금융계좌 관련 정보를 납세지 관할 세무서장에게 신고하도록 함으로써 불법 재산해외반출 및 역외소득탈루를 사전에 억제하고 기왕의 재산 반출자를 정상 과세권 내로 유인함으로써 해외탈세 차단을 위한 제도적 기초를 마련하고 세원기반 확대 및 세수증대를 도모하려는 취지에서 도입되었다. 이와 같이 구 국제조세조정법 제34조의 해외금융계좌 신고제도는 과세관청으로 하여금 과세 관련 정보를 효율적으로 획득할 수 있도록 하기 위함이지, 실질과세원칙에 따른 납세의무에 어떤 영향을 미치거나 납세의무자의 범위를 확대하는 것은 아니다. 따라서 구 국제조세조정법 제34조 제1항, 제4항에 의하여 해외금융계좌의 신고의무를 지는 '실질적 소유자'는 세법상 실질과세원칙에 따라 소득세 등의 납세의무자에 해당하는지 여부와는 별도로 판단하여야 한다.

2) 구 국제조세조정법 제34조 제4항에서 규정한 '실질적 소유'란 본래 경제현실에서 민법상 소유 개념으로는 포착되지 않는 사실상의 지배·관리 현상을 포착하기 위한 법률용어이므로 탄력적으로 해석·적용할 필요가 있다. 신고의무자 중 실질적 소유자, 특히 해외금융계좌의 명의인이 아님에도 그 계좌정보의 신고의무자가 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.

3) 완전모회사와 완전자회사는 독립적인 법인격을 가지는 것이 사실이나, 완전모회사는 그 내부 의사결정 등을 통해 완전자회사를 직접 지배·관리하게 되고, 실제로 다수의 해외법인 소유 해외금융계좌들이 완전모회사의 자금은닉 등을 위한 목적으로 이용되고 있는 실정이다. 이러한 현실에 비추어 보더라도 완전자회사를 통해 해외금융계좌를 사실상 관리하는 완전모회사를 실질적 소유자로 보아 신고의무를 부담시킬 필요성이 인정된다.

4) 구 국제조세조정법 제34조 제1항에 의하면, 해외금융계좌 신고의무는 국제거래에 종사하는 거주자 및 내국법인으로 제한되어 있다. 해외금융계좌 신고제도의 입법목적에다가 그 수범자 집단의 한정성·관련성·전문성을 더해 보면, 구 국제조세조정법 제34조 제6항에 의하여 '신고의무자 판정기준'의 구체화를 위임받은 시행령 제정자가 완전모회사의 특수성을 고려하여 신고의무를 부과할 수 있다는 점을 충분히 예측할 수 있다고 보아야 한다.

5) 2015. 2. 3. 대통령령 제26078호로 개정되기 전의 구 「국제조세조정에 관한 법률

시행령」 제50조 제4항은 '국제조세조정법 제34조 제4항에 따른 실질적 소유자는 해당 계좌의 명의와는 관계없이 해당 해외금융계좌와 관련한 거래에서 경제적 위험을 부담하거나 이자·배당 등의 수익을 획득하거나 해당 계좌를 처분할 권한을 가지는 등 해당 계좌를 사실상 관리하는 자로 한다. 다만, 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 실질적 소유자로 보지 아니한다'고만 규정하고 있었다. 이에 개정 전 시행령 하에서 국제조세조정법령의 주무부처인 기획재정부는 해외 자회사가 국내 모회사로부터 출자받은 출자금으로 현지에서 독립된 경영활동을 수행하면서 보유하는 해외금융계좌에 대해서는 국내 모회사에게 신고의무가 없는 것으로 해석하였다. 이러한 해석에 따르면, 내국법인이 해외지점을 개설하여 현지에서 보유하는 해외금융계좌에 대해서는 내국법인이 신고의무를 부담하는 반면, 내국법인이 해외에서 의결권 있는 주식 100분의 100을 직접 또는 간접으로 소유하는 완전자회사를 설립하여 현지에서 보유하는 해외금융계좌에 대해서는 내국법인이 신고의무를 부담하지 않게 되어 형평에 반한다는 문제제기가 있었다. 이에 2015. 2. 3. 대통령령 제26078호 개정에서 시행령 제50조 제4항 본문에 이 사건 괄호 규정을 추가하는 내용의 개정이 이루어졌다.

이와 같은 이 사건 괄호 규정의 신설 경위를 고려하면, 이 사건 괄호 규정은 그 신설 이전부터 시행령 제50조 제4항 본문에 규정되어 있던 '신고의무자 판정기준'에 병렬적으로 새로운 '신고의무자 판정기준'을 추가함으로써 해외금융계좌 신고의무자의 범위를 확장하려는 취지로 보아야 한다. 따라서 내국법인이 이 사건 괄호 규정의 '신고의무자 판정기준'을 충족하는 경우에는, 그 신설 이전부터 시행령 제50조 제4항 본문에 규정되어 있던 '신고의무자 판정기준'을 충족하는지 여부를 별도로 심리·판단할 필요 없이 그 내국법인은 완전자회사 명의의 해외금융계좌에 대해서 신고의무를 부담한다고

보아야 한다.

라. 그런데도 원심은, 이 사건 괄호 규정이 구 국제조세조정법 제34조 제6항의 위임 범위를 일탈하여 무효임을 전제로 피고인 회사가 홍콩법인, 대만법인 명의 해외금융계좌의 실질적 소유자인지 여부는 이 사건 괄호 규정으로 판정할 수 없다고 판단하였다. 이러한 원심 판단에는 구 국제조세조정법 제34조 제4항에서 정한 실질적 소유자 개념과 위임입법의 한계에 관한 법리를 오해하여 판결에 영향을 미친 잘못이 있다. 이 점을 지적하는 상고이유 주장은 이유 있다.

3. 결론

그러므로 나머지 상고이유에 대한 판단을 생략한 채 원심판결을 파기하고, 사건을 다시 심리·판단하게 하기 위하여 원심법원에 환송하기로 하여, 관여 대법관의 일치된 의견으로 주문과 같이 판결한다.

재판장	대법관	박상옥	_____
	대법관	안철상	_____
주 심	대법관	노정희	_____
	대법관	김상환	_____