

< 훈련결과보고서 요약서 >

훈련자	김 규 환	직급	6급
소속	국세청		
훈련국	미 국	훈련기간	2021. 4. 14. ~ 2022. 10. 13.
훈련기관	Katz Cassidy AC	훈련구분	장기
훈련목적	조세회피전략 의무보고제도 연구	보고서 매수	108매
내용 요약	<p>제1장 서론</p> <p>최근 글로벌 디지털 IT기업 등이 국가간 이동성이 높은 서버, 클라우드, 모바일 기술 등을 활용하여 공격적인 조세회피 전략을 고도화하고 있으며, 경제의 글로벌화가 진전됨에 따라 기존 기업들도 전문가의 조력을 받아 역외 자산이전 및 조세회피처 이용 확대 등 조세회피 수법을 한층 지능화하고 있어, 전통적인 조세회피 방지제도로 대응하는데 한계가 있음.</p> <p>공격적이고 지능화되는 조세회피행위에 적절히 대응하기 위해서는 조세회피행위의 기획·실행에 참여한 전문가 집단의 조력행위에 대한 정보를 미리 수집하여 신종 세금탈루유형을 적시에 발굴하고 차단하는 방식을 통해 공격적 조세전략을 사전에 방지·억제하는 제도의 도입이 필요함</p> <p>조세회피가 발생하는 허점을 조기에 발견하여 대응할 수 있는 제도 중 하나로 미국, 영국을 비롯한 일부 선진국에서는 조세회피전략 의무보고제도를 도입하여 운영하고 있으며 OECD는 BEPS 대응 프로젝트를 통해 과세투명성 제고 및 적시성을 확보하기 위해 각국에 의무보고제도의 도입을 권고함</p> <p>우리나라도 조세회피전략의 사전 방지를 위해 제도 도입을 검토해야 하는데, 향후 제도 도입 시 우리나라 실정에 맞는 제도 도입을 위해 OECD BEPS 프로젝트의 권고안(Action 12)의</p>		

내용이나 미국, 영국 등 우리나라 보다 먼저 제도를 도입하고 운영하고 있는 국가의 제도나 운영사례에 대한 연구가 필요함

제도의 도입 후 보고된 각종 조세회피 의심거래에 대해 검토하여 시의적절하고 유용한 정보를 사전에 파악, 현행 법령상 미비점을 조기에 보완하면 조세회피시도에 선제적 대응이 가능해지고 세무조사 없이도 투자구조, 거래흐름 등 잠재적 역외탈세를 사전에 포착·차단할 수 있어, 납세자와의 불필요한 마찰 및 사후검증·불복 관련 행정력을 절감하는데 기여할 수 있음

제2장 BEPS 대응 프로젝트

OECD는 BEPS 대응 프로젝트를 추진하면서 납세자의 공격적인 조세회피와 조세혜택을 남용하는 거래, 계약, 구조 등을 담은 조세회피전략에 대해 사전에 과세당국에 보고를 의무화하여 과세당국이 사전에 이러한 전략에 대비할 수 있는 제도를 설계하였음. 과세당국의 행정 비용과 기업의 관리비용을 고려하고 이미 유사한 제도를 운영하고 있는 국가들의 경험을 바탕으로 권고안을 개발하였는데, 이것이 BEPS Action Plan 12 Mandatory Disclosure Rules, 조세회피전략 의무보고제도임

OECD에서 BEPS 대응 프로젝트를 논의하기 이전부터 의무보고제도를 도입한 국가는 6개국으로 파악되며 이후 프로젝트가 진행되어 최종보고서가 발간되면서 제도 논의가 활발해져, 2022년 8월 현재 도입이 완료된 국가는 34개국에 이릅니다

의무보고제도 도입의 주요 목적 중 하나는 조세회피 전략에 관한 정보를 납세자 또는 전문조력자로부터 조기에 수집하는 (제공받는) 것임

의무보고제도의 기본요소는 어떤 조세전략을 사전 의무보고대상으로 할 것인지, 누구에게 보고 의무를 부담시킬 것인지, 어떤 종류의 조세전략을 보고대상으로 설정할 것인지, 언제까지 보고하도록 할 것인지, 만약 위반할 경우 처벌은 어떻게

할 것인지 등이 있음

주요설계원칙은 우선 의무보고제도는 납세자가 어떤 정보를 과세당국에 제공해야 하는지 명확해야 하고 이해하기 쉬워야 하고 납세자에게 추가되는 보고 비용과 과세관청이 얻게되는 효익이 균형을 이루어야 하며 의무보고제도가 의도한 정책목표를 달성하기 위해서는 과세당국이 우려하는 조세전략에 관한 충분한 정보를 습득할 수 있도록 만들어져야 함

제3장 미국의 조세회피거래 의무보고제도

미 국세청 IRS와 재무부는 1984년 ‘Tax Shelter Disclosure rule’를 도입하여 전문조력자로 하여금 정부가 정한 특정 조세회피 혐의거래에 대해 거래 시작 시점에 거래의 구성에 대해 등록하고, 거래가 발생한 후에 거래내역을 신고하도록 함.

2000년 2월 조세회피 혐의거래를 중점적으로 분석·조사하기 위해 대중소기업국(LMSB(Large and Mid-Size Business Division), 現 대기업국제국(LB&I)) 산하에 조세회피거래분석국(OTSA, Office of Tax Shelter Analysis)을 설치하여 보고가 필요한 모든 조세전략들을 모니터링하고 신고서를 분석하고 잠재적인 불이행 사례들을 찾아내고 있음

2004년 이 제도의 실효성을 강화하기 위해 미신고 등에 대한 가산세를 부과할 수 있도록 하였으며 등록의무자인 전문조력자의 범위도 ‘조세회피거래의 기획자(tax shelter organizer)’에서 ‘실질적인 자문을 한 자(material advisor)’로 변경하면서 보고의무 대상자에 납세자도 포함함

신고대상거래는 「26 CFR(Code of Federal Regulation, 세법시행규칙) § 1.6011-4 - Requirement of statement disclosing participation in certain transactions by taxpayers(조세회피전략 의무보고신고서 제출의무 대상)」에서 열거하고 있는 5가지 범주 중 하나에 해당하는 경우

첫 번째는 Listed Transaction(고시거래)로 조세회피혐의가 있는 것으로 보거나 예규 등으로 고시한 36가지 특정 거래 유형과 동일하거나 상당히 유사(“substantially similar”)한 거래임

두 번째는 Confidential transactions(비밀 약정이 있는 거래)로 거래의 구조나 설계에 대해 비밀약정을 조건으로 납세자에게 제공되는 거래로서 납세자가 조력자에게 컨설팅 수수료로 일정 금액(법인(corporation) 25만달러, 기타 5만달러) 이상을 지급하는 거래임

세 번째는 Contractual protection (수수료 환불 가능 거래)로 컨설팅에 따라 설계된 거래를 수행했음에도 그에 따른 세무효과의 전부 또는 일부가 발생하지 않은 경우, 납세자가 지급한 수수료의 전부 또는 일부를 반환받을 권리를 가진 거래를 말함. 즉, 납세자가 컨설팅 받은 거래를 통해 목표했던 세금 혜택을 받는지 여부에 따라 설계자가 받는 수수료가 변동할 수 있는 거래임

네 번째는 Loss transaction (손실 거래)로 납세자가 소득세 신고 시 영업활동 또는 자본거래 등에서 발생한 손실로서 공제 가능한 금액에 대하여 공제를 신청하고, 그 금액이 일정금액을 초과하면 손실거래에 참여하고 있는 것으로 보아 동 거래 내역을 소득세 신고서에 첨부하여 보고하여야 함

마지막으로 Transactions of Interests (관심거래)는 잠재적인 조세회피 또는 탈세의 가능성이 크다고 본 거래 중 조세회피 또는 탈세에 해당한다고 확정하기에 충분한 정보를 보유하지 못한 거래로서 2006년 11월 2일 이후 발생한 거래에 대해 관심거래로 고시하고 있는데 현재 6건의 거래가 고시되어 있음

보고의무자는 제도 시행 초기 ‘조세회피 거래를 기획한 자’(tax shelter organizer, 이하 “기획자”)에게 보고의무를 부여하였으나 2004년 미국고용창출법(AJCA)을 통해 보고대상을

기획자에서 ‘실질적 자문을 제공한 자(material advisor)’로 변경하면서 납세자도 추가함.

전문조력자(실질적 자문을 제공한 자)는 자문을 한 날부터 30일 이내에 등록하여야 하고 국세청(IRS)이 전략을 제공한 고객명단을 요구하는 경우 20일 이내(영업일 기준)에 제출하여야 함

미신고자는 세금 감소액의 75%를 벌금으로 부과되 아래와 같이 거래 및 납세자 유형에 따라 상한 및 하한을 적용한다.

(달러)

구분	개인 (Natural person)		개인 외	
	Maximum	Minimum	Maximum	Minimum
Listed Transaction	100,000	5,000	200,000	10,000
Listed Transaction 外	10,000	5,000	50,000	10,000

제4장 EU의 조세회피전략 의무보고제도

유럽의회는 2016년 7월, EU집행위원회에 세금회피를 돕는 전문가 집단에게 투명성에 관한 보다 엄격한 의무를 과하는 제도의 도입을 검토하도록 지시하였고, EU 집행위원회는 유럽재무장관이사회(ECOFIN)에 BEPS 대응 프로젝트 Action 12에서 제안한 ‘조세회피전략 의무보고제도’의 마련을 지시함

이후 유럽재무장관이사회는 2018년 5월 25일 유럽연합지침 2018/822(Council Directive EU/2018/822)로 알려진 “DAC 6(the sixth update of the Directive on Administrative Cooperation)”를 의결하였고 2018.6월에 시행됨

이 지침의 목적은 OECD BEPS Action 12 최종보고서에서 의도한 바대로, 공격적인 역외조세전략에 대한 납세자, 특히

다국적기업의 투명성과 과세당국의 사전 대응력을 높이기 위함임

이 지침은 2021.3월 사이프러스(키프러스)가 제도 도입에 관한 법령을 시행함에 따라 전 회원국의 입법이 마무리 됨

원칙적인 보고의무자는 EU회원국에 근거를 두고 보고 대상 국제거래나 그와 유사한 거래 유형을 구상 또는 상품화하거나 관리하는 세무전문가, 은행, 변호사 등 전문조력자와 관련 납세자임. 그러나 법률상 전문조력자에게 비밀유지의무가 있으면 보고의무와 상충될 수 있으므로 이 경우 보고의무는 다른 조력자에게 전가되며 다른 조력자가 없다면 최종적인 보고의무자는 관련 납세자가 됨

보고대상세목은 원칙적으로 EU회원국에서 징수되는 모든 세목이 대상이지만, 부가가치세를 비롯한 소비세나 관세는 제외되며 보고대상거래는 과세권이 달라지는 국제거래(cross-border arrangement)에 대한 조세전략으로 한정

조락회피전략에 해당되어 의무보고 대상인지를 판단하는 지표(hallmark)는 크게 5가지로 나누어지는데, 이 중 3가지는 '주요이익테스트(main benefit test)를 통과해야 보고의무가 발생하는 것으로 주요이익테스트와 관련한 일반지표, 개별지표 및 국제거래와 관련한 개별지표가 있고, 나머지 2개는 주요이익테스트와 무관하게 직접적으로 보고의무가 발생하는 지표로 자동정보교환과 수익적소유자에 관한 개별지표와 이전가격과 관련한 개별지표가 있음

보고기한은 ① 보고의무대상이 되는 국제거래전략이 실행된 날 ② 동 전략에 대한 실행 준비가 완료된 날 ③ 동 전략 이행의 첫 단계가 실행된 날 중 빠른날로 함

보고의무 위반행위와 관련하여 각 회원국으로 하여금 비례원칙에 부합하면서 효과적인 제재수단을 입법하도록 규정하고 있다 각 회원국별로 의무위반에 따른 제재 내용이 다름

제5장 다른나라의 의무보고제도

영국은 2004년 과세당국(HMRC, 영국 국세청)이 조세회피 혐의가 있는 거래를 사전에 파악할 수 있도록 함으로써 해당 조세회피 계획에 대해 신속하고 효율적인 조사 등을 통해 적절히 대응할 수 있도록 하기 위하여 의무보고제도(the Disclosure Of Tax Avoidance Schemes, “DOTAS”)를 도입

보고의무자는 원칙적으로 전문조력자(the scheme promoter)이지만 전문조력자가 영국에 사업장(base)가 없거나 전문조력자가 변호사여서 법적인 직업 특권으로 인해 보고의무를 이행할 수 없는 경우, 전문조력자가 없이 자체개발한 경우에는 해당 조세회피 계획의 사용자(납세자)가 보고의무자가 됨

보고대상거래가 되기 위해선 우선 해당 거래로부터 조세 상이익(tax advantage)이 발생하여야 하고 그 이익이 해당 거래의 주요 혜택(main benefit)이어야 함

전문조력자는 납세자에게 해당 조세회피전략을 제공한 후 ‘거래의 실행을 가능하게 한 날’과 ‘계약거래의 한 부분을 구성하는 계획이 최초로 실행되었음을 알게된 날’ 중 빠른 날로부터 5일 이내에 관련 서식(AAG1)을 작성하여 국세청에 제출하고 납세자는 계약실행일로부터 5일 이내에 관련 서식(AAG4)을 작성하여 제출하고 SRN을 발급받음

미보고한 자에 대한 제재는 신고의무를 이행하지 않은 최초의 시점에 부과하는 것과 그 후의 보고의무 해태에 대해 가산되는 것으로 구성되면, 최대 과태료는 100만파운드임

아일랜드는 2011년 제도를 도입하였는데, 영국과 유사함
포르투갈은 2008년, 남아공은 2005년 제도를 도입하여 운영중임
프랑스는 헌법재판소에서 위헌판결을 받았으며, 브라질은 의회의 반대로 인해 제도 도입이 무산된바 있음

제6장 국내도입방안

우선 조세회피전략의 개념을 명확히 하여 헌법에서 모든 법률에 요구하는 명확성의 원칙을 갖추어야 함. 신고대상 거래의 기준이 모호할 경우, over-reporting되는 결과를 초래할 수 있음. 즉, 신고되는 거래가 과세당국에게 있어 덜 중요하고, 일상적이며 조세회피거래로 볼 수 없는 거래들이 신고될 수 있다는 것에 주의해야 함. 그리고 납세자가 거부감을 가질 수 있는 “탈세”, “조세회피”라는 용어는 제도 도입시 삼가야 함

의무보고제도 도입 시 전문 조력자에 대한 헌법 상 직업의 자유(제15조) 침해 문제가 제기될 수 있음. 그러나 공격적 조세회피전략에 관한 정보를 조기에 수집하여 조세회피를 방지하고 과세형평성을 높이고자 하는 공익목적을 달성하기 위해 도입하려는 의무보고제도가 해당 전문가 집단의 수익성을 일부 하락시킬 수 있겠지만, 제도 도입에 따른 공익과 침해받는 사익의 형평을 고려할 때 의무보고자체가 직업의 자유를 과도하게 침해하는 것은 아닌 것으로 판단됨

전문조력자의 직업상 고객의 비밀유지의무는 세법 상 해당 전문조력자의 고객에 대한 비밀유지의무 예외규정을 두거나 납세자에게 보고의무를 부여하는 식으로 해결 가능함

전문조력자의 범위는 도입 초기 전문조력자나 과세당국의 행정부담을 줄이기 위해 일정 매출액 이상의 대형 법무, 회계, 세무 법인 및 금융권을 대상으로 하여 혼란을 줄일 필요가 있음

국제적 기준과 우리나라의 조세법 체계 및 세정환경에 맞는 지표를 설정할 수 있을 것이므로 세세한 부분에 대한 논의 보다는 보고대상 거래를 역외거래로 한정할지 아니면 국내거래도 포함할지 여부를 결정하는 것이 중요함

보고시점은 전문조력자가 조세회피전략을 납세자에게 제공하

여 동 전략을 이용할 수 있게 되는 시점 또는 실제 동 거래를 통해 이익이 발생한 시점 등 우리나라의 실정에 맞게 설계

의무보고제도 도입 시, 국내 및 국외거래 구분 없이 모든 종류의 세목에 공통적으로 적용한다면 국세기본법에 규정하는 것이 바람직할 것이나 BEPS 대응 프로젝트의 권고 취지나 도입 초기 예상되는 행정적 부담 등을 예상하여 역외거래에 한정하여 운영한 후 점차 범위를 확대하고자 한다면, 우선 국제조세조정에 관한 법률(이하 “국조법”)에 규정하는 것은 적절할 것으로 보임

제7장 결론

제도 도입 시 도입 사유와 필요성에 대한 국민적 공감대를 먼저 형성하는 것이 중요하며 조세전략의 개념과 범위를 명확히 규정하고 보고대상을 신중하게 선별하여 규정함으로써 법적안정성과 납세자의 예측가능성 침해에 따른 위헌 논란을 잠재울 필요가 있음

조세회피전략 의무보고제도의 도입을 통해 과세당국은 다국적기업이나 대재산가의 조세회피거래, 특히 역외거래를 통한 조세회피에 대해 선제적으로 대응할 수 있게될 수 있으므로 제도 도입에 대한 논의를 시작하여야 할 것으로 보임