

[제21회 한국세무포럼]

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도의 도입과 관련된 쟁점 연구

일시 : 2022. 6. 16(목) 14:00

장소 : 한국세무사회 2층 대회의실

개회사

원경희 (한국세무사회 회장)

좌 장

안경봉 교수(국민대)

발 표

구성권 교수(명지전문대)

토 론

김무열 연구위원(부산광역시의회)

김신언 세무사(한국세무사회 연구이사)

[공지사항] * 포럼 영상 촬영 후, 한국세무사회 세무연수원 및 유튜브 '세무사TV' 탑재 예정

* 발표자료는 한국세무사회 홈페이지 연구상담 → 한국조세연구소 → 한국세무포럼 게재

진행 일정

시 간	내 용
13:30-14:00	등록 및 안내
14:00-14:05	(개 회) 원경희 한국세무사회 회장
14:05-14:45	좌 장 안경봉 교수 (국민대) 주 제 공격적 조세전략에 대한 의무보고제도의 도입과 관련된 쟁점 연구 발 제 구성권 교수 (명지전문대)
14:45-15:15	지정토론 김무열 연구위원 (부산광역시의회) 김신언 세무사 (한국세무사회 연구이사)
15:15-15:30	자유토론
15:30-15:35	(폐 회) 원경희 한국세무사회 회장

◎ 주 제 : 공격적 조세전략에 대한 의무보고제도의 도입과 관련된
쟁점 연구

1. 서론	10
2. 공격적 조세전략에 대한 의무보고제도	11
3. 국내도입 방안과 관련된 쟁점	20
4. 결론	34
토론문 김무열 연구위원	36
토론문 김신언 세무사	43

주 제

공격적 조세전략에 대한
의무보고제도의 도입과 관련된 쟁점 연구

| 주제발표자 | 구 성 권 교수
(명지전문대)

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도의 도입과 관련된 쟁점 연구

| 구성권 교수 (명지전문대) |



1

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도의 도입과 관련된 쟁점 연구

구성권*

* 명지전문대학 세무회계과 교수

- ▶ 역외거래를 이용한 조세회피행위가 증가함에 따라 우리나라를 비롯한 각 국가들의 과세당국은 조세회피행위를 억제하기 위한 방안을 모색하고 있지만, IT기술이 발전하고 거래 참여자들의 조세전략이 점차 복잡해지면서 이러한 노력에 한계가 있음.
- ▶ 특히 대형 회계법인 등을 중심으로 공격적인 조세전략에 대한 사례가 알려지자 조세회피 전략과 관련된 정보를 사전에 획득하여 조세회피행위를 억제하기 위한 방안이 모색되고 있음.
- ▶ OECD의 BEPS Action 12 공격적 조세전략에 대한 의무보고제도(mandatory disclosure rules)는 이와 관련된 대표적인 사례이며, 유럽연합도 납세자 또는 조력자에 대한 정보를 회원국 간에 자동으로 교류하기 위한 보고기준인 Council Directive on administrative cooperation in the field of taxation(이하 'DAC'라 함)을 제정함.

- ▶ OECD가 BEPS Action 12에서 채택한 의무보고제도의 도입은 권고사항에 해당하지만 역외거래를 이용한 조세회피 거래를 억제하고 국제적 정합성을 갖춘 세법 체계를 갖출 필요가 있다는 점을 고려해 보면 의무보고제도의 국내 도입은 불가피해 보임.
- ▶ 본 연구는 기존의 연구와 해외 사례를 참고하여 의무보고제도의 도입과 관련된 쟁점을 정리하고, 이러한 쟁점에 대한 개선방안을 모색해 보고자 함. 구체적으로 제2장에서 OECD의 BEPS Action 12와 유럽연합의 DAC를 중심으로 공격적 조세전략에 대한 의무보고제도의 내용을 정리함. 그리고 제3장에서는 선행연구와 해외 주요 국가의 사례를 분석하여 의무보고제도의 국내 도입 방안과 관련된 쟁점을 정리하고 이와 관련된 개선방안을 모색해 봄. 마지막으로 제4장에서는 본 연구의 결론을 정리함.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

4

1. 개요

- ▶ OECD는 조세회피 전략과 관련된 정보를 사전에 획득하여 조세회피행위를 억제하기 위한 목적으로 BEPS Action 12 공격적 조세전략에 대한 의무보고제도를 2015년에 채택하고, 아직 의무보고제도를 도입하지 않은 국가에 해당 제도의 도입을 권고하고 있음.
- ▶ 유럽연합은 2011년에 납세자 또는 조력자에 대한 정보를 회원국 간에 자동으로 교류하기 위한 보고기준인 DAC를 제정하고, 이후 몇 차례에 걸쳐 해당 보고기준을 개정하였음. 또한 미국과 캐나다 등 일부 국가는 OECD의 BEPS Action 12가 채택되기 이전부터 의무보고제도를 운영하고 있음. 결국 의무보고제도는 미국식 제도와 유럽식 제도로 구분된다고 볼 수 있는데, OECD는 이 중 유럽식 제도를 기반으로 하여 BEPS Action 12를 채택하였음.
- ▶ 이하에서는 OECD의 BEPS Action 12 최종보고서의 내용과 함께 해당 보고서의 기반이 된 유럽연합의 의무보고제도(Council Directive 2018/822)의 내용을 정리해 보고자 함.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

5

2. OECD의 의무보고제도(BEPS Action 12)

(1) 목적

- ▶ 의무보고제도의 주요 목적은 조세회피계획에 대한 조기 정보 획득, 조세전략 사용자 및 기획자의 적시 식별, 조세회피전략의 사용 억제로 정리할 수 있음[이하 OECD(2015)의 내용을 정리함].
- ▶ 영국의 조세 회피 전략에 대한 신고제도(DOTAS)는 조세회피전략에 관한 정보를 초기에 제공함으로써 막대한 세수 손실이 있기 전에 영국 정부가 적절한 대응 법안을 도입할 수 있도록 함. 2013년까지 공개된 2,366건의 조세회피 전략 중 925건을 입법장치를 통해 예방하였으며, 200건 이상의 토지 인지세 관련 조세전략이 단 3개의 법률장치의 변화로 폐지된 사례가 있음[OECD(2015), para 39].

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

6

(2) 주요 내용

1) 보고 의무자

① 기획자(promoter)와 납세자 모두에게 개별적으로 보고할 의무를 부여하는 방안(A방안)

- ▶ 이 방안은 기획자와 납세자 중 한 명이 보고할 경우 다른 자의 보고의무가 충족되는 유형(캐나다 모델)과 기획자와 납세자가 각각 보고해야 하는 유형(미국 모델)으로 다시 나누어 볼 수 있음.

② 기획자 또는 납세자 중 일방에게만 보고할 의무를 부여하는 방안(B방안)

- ▶ 이 방안에서는 기획자가 조세전략 및 이와 관련된 세금혜택에 대한 이해가능성이 높을 것이므로 효율성 차원에서 주로 기획자에게 보고의무를 부여하고 있으며, 이처럼 기획자가 보고할 경우 사용자는 보고할 필요가 없게 됨(영국 모델). 다만, 기획자가 없거나 기획자가 보고의무를 어긴 경우 또는 기획자의 정보공개가 금지될 경우에는 사용자가 조세전략에 대한 세부사항을 보고하여야 함.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

7

2) 보고 대상

① 전제조건적 적용

- ▶ 보고의 범위를 정하는 방법에는 특정 거래가 선별지표에 부합할 경우 바로 보고의무가 발생하는 방안(A방안)과 어떤 거래가 선별지표에 부합하는지를 살펴보기 이전에 먼저 전제조건(threshold)이 충족되어야 하는 방안(B방안)이 있음.
- ▶ 전제조건적 적용에 있어 주요 과제는 적절한 한계점을 정하는 것인데, 흔히 사용되는 방법은 세금혜택이 어떤 전략이나 장치를 고안하거나 실행함에 있어 의도된 주요 목적인지를 판단하는 주요혜택심사(main benefit test)임.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

8

- ▶ A방안을 사용하면 세금혜택이 그 거래의 주요 혜택이거나 조세회피를 목적으로 한 것이라는 것을 밝힐 필요는 없지만 보고의 양을 증가시켜 납세자와 과세관청 모두의 비용을 증가시키고 제공받은 정보의 관련성이 낮아질 수 있다는 문제가 있음. 하지만 좁은 범위의 선별지표를 사용하거나 특정한 금액 한계점을 정하여 보고된 정보를 걸러냄으로써 보고의 양은 통제될 수 있음. A방안을 채택한 국가에는 미국이 있음.
- ▶ B방안을 사용하면 조세전략 요소를 따로 정의하거나 식별할 필요없이 거래의 특정 범주를 선별지표로 할 수 있지만 역외 조세전략의 경우 전제조건의 적용이 적합하지 않을 수 있음. 한편 납세자들이 보고를 하지 않는 것을 정당화하기 위한 수단으로 전제조건을 사용할 수 있다는 우려는 전제조건의 한계점을 낮추거나 특정 선별지표를 전제조건의 요구에서 제외함으로써 해결될 수 있을 것임. B방안을 채택한 국가에는 영국, 아일랜드, 캐나다, 포르투갈이 있음.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

9

② 선별지표

- ▶ 선별지표(hallmarks)는 과세당국이 관심을 가지는 조세전략의 특성을 식별하기 위한 도구로 사용되며, 일반 선별지표와 개별 선별지표의 두 가지 범주로 구분됨.

(a) 일반 선별지표

- ▶ 일반 선별지표에는 ㉠ 비밀유지, ㉡ 프리미엄 수수료(또는 조건부 수수료), ㉢ 계약보호 조항, ㉣ 표준화된 조세전략 상품 등이 있으며, 이 중 ㉠, ㉡는 ㉢, ㉣에 비해 더 자주 사용됨.
- ▶ ㉠ 비밀유지는 기획자가 자신이 설계한 조세전략의 가치를 보호하기 위해 고객에게 조세전략을 비밀로 유지해 달라고 요구하는 것을 말함. 이는 해당 조세전략이 혁신적이거나 공격적일 수 있다는 것을 암시하며, 기획자가 동일한 조세전략을 다양한 납세자들에게 판매할 수 있게 함.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

10

- ▶ ⑥ 프리미엄 수수료는 고객이 지불하는 수수료가 조세전략을 통해 얻게 되는 세금혜택의 가치에 따라 결정되는 것을 말하며, 이는 세무자문의 가치와 특수성으로 추가 비용이 지급되어야 함을 의미함.
- ▶ ⑦ 계약보호 조항은 조세전략의 실패 위험에 대한 보험이나 손해배상과 같은 보호 조항이 있는 것을 말함.
- ▶ ⑧ 표준화된 조세전략 상품은 한 사람 이상이 사용할 수 있게 만들어진 조세전략으로 상황에 맞게 약간의 변형이 필요하거나 그렇지 않은 준비된 조세상품으로서 납세자는 추가적인 전문적 조언이나 서비스를 구할 필요가 없게 됨.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

11

(b) 개별 선별지표

- ▶ 개별 선별지표는 특정 거래나 그 거래의 특정 요소를 대상으로 설계되었지만 기술적인 세부사항에 너무 집중되지 않도록 광범위하게 만들어져야 함. 지나치게 좁은 범위 또는 기술적인 선별지표는 납세자가 제한적인 해석을 하도록 할뿐만 아니라 기획자나 납세자에게 그들의 보고 의무를 회피할 수 있는 기회를 제공할 수도 있음.
- ▶ 기존제도에서 사용되는 개별 선별지표의 대표적인 예로 손실거래에 대한 선별지표가 있음. 손실거래의 일반적인 원리는 한 사람이 손실을 초래하거나 취득하여 그 손실을 ① 타인의 소득세를 줄이기 위해 이전하거나, ② 현 납부세액을 줄이기 위해 가속화하거나, ③ 한 사람 이상에 의해 사용되는 조세전략이나 거래의 일부로써 그들의 기타 소득에 대한 세금을 줄이기 위해 사용됨.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

12

(c) 정리

- ▶ 일반 선별지표는 보고거래의 양을 증가시킴으로써 납세자들에게 부과되는 비용을 증가시킬 수 있지만 개별 선별지표가 포착하기 어려운 새롭고 혁신적인 거래들을 포착하는데 유용하므로, 과세당국이 새로운 전략을 포착하고 빠르게 대응할 수 있도록 하는 데에 중요한 열쇠가 될 것으로 보임.
- ▶ 반면에 개별 선별지표는 과세당국이 이미 알려지거나 위험을 포함하고 있는 일반적 영역들을 대상으로 하는데 도움을 줄 뿐만 아니라 과세당국의 비용, 역량과 기획자나 납세자에게 부과되는 보고 부담 사이의 균형을 찾을 수 있도록 유연성을 제공함.
- ▶ 이에 따라 BEPS Action 12에서는 일반 선별지표와 개별 선별지표를 혼합해서 사용할 것을, 그리고 일반 선별지표에는 비밀유지와 프리미엄 수수료(또는 조건부 수수료)를 포함할 것을 권고하고 있음.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

13

3) 보고 시점

- ▶ 기획자가 보고하는 경우의 보고기간은 과세당국이 제도에 빠르게 대처하고 납세자의 행동에 영향을 주는 능력을 극대화하는 것을 목표로 해야 할 것이며, 이러한 목표는 일단 조세전략이 이용가능해지면 짧은 보고기간을 설정함으로써 달성될 수 있을 것임.
- ▶ 영국에서는 전략의 실행을 위한 모든 요소들이 구축되고 고객이 그 전략에 참여하는 것을 고려할 수 있음을 고객에게 알려주게 되면 그 전략이 '실행 가능한' 전략이라고 여김[OECD(2015), para 141].
- ▶ 반면에 납세자가 보고하는 경우에는 조세전략의 이용가능성보다는 실행을 보고의 출발점으로 하는 것이 바람직함. 그리고 납세자만 보고하는 경우(즉, 기획자가 없거나 국외 기획자의 경우)에는 보고기간을 짧게 하여 과세당국이 신속하게 조세전략에 대처할 수 있는 능력을 최대화 하도록 해야 함.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

14

4) 위반시 제재

- ▶ 일반적으로 보고대상 조세전략은 반드시 세금 회피 요소가 포함되어 있다는 것을 의미하지는 않으며, 보고 자체가 과세당국으로부터 조세전략이나 세법적 처리의 적절함을 인정받았다는 것도 아님. 따라서 의무보고제도를 도입할 때에는 관련 법령과 지침에 이 점을 명확히 하는 것이 바람직함.
- ▶ 한편 의무보고제도는 의무 위반자를 처벌하기 위한 명확한 제재를 포함하여야 하지만, 처벌이 금전적, 비금전적이어야 하는지 또는 모두를 포함해야 하는지, 그리고 금전적인 처벌의 금액은 얼마로 해야 하는지 등은 일반적으로 각 국가가 고민해야 할 것임.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

15

3. 유럽연합의 의무보고제도(Council Directive 2018/822)

(1) 목적

- ▶ 유럽연합은 2011년에 납세자 또는 조력자에 대한 정보를 회원국 간에 자동으로 교류하기 위한 보고 기준인 DAC를 제정하였으며, 2018년 5월에는 6번째 개정이 이루어짐(the 6th version of the EU Directive on administrative cooperation, 이하 'DAC6'라 함). 일반적으로 DAC6을 유럽연합의 의무보고제도로 지칭함. 유럽연합 회원국은 2019년 12월 31일까지 국내법으로 의무보고제도를 입법하고, 2020년 7월 1일부터 시행하도록 되어 있음.
- ▶ 유럽연합의 의무보고제도는 잠재적이고 공격적인 조세전략에 대한 포괄적인 정보 획득을 통하여 회원국이 유해한 조세 관행에 신속하게 대응하는 한편 법률의 제정 또는 적절한 위험 평가로 세무상 허점에 대응하는 것을 목적으로 하고 있음[이하 EU(2018)의 내용을 정리함].

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

16

(2) 주요 내용

1) 보고 의무자

- ▶ 유럽연합의 지침은 조력자(intermediary)에게 보고의무를 부과하고 있음. 여기서 조력자란 보고대상이 되는 역외 조세전략의 이행을 디자인, 판매, 조직 또는 이용가능하게 하는 자를 의미하며, 이러한 자를 돕거나 지원 또는 조언하는 자도 조력자의 범위에 포함됨. 그리고 조력자가 되기 위해서는 (a) 유럽연합 회원국의 세법상 거주자이거나, (b) 유럽연합 회원국에 조세전략과 관련된 서비스를 제공하는 고정사업장을 두거나, (c) 유럽연합 회원국 법의 적용을 받거나, (d) 유럽연합 회원국에서 법률, 세무 또는 자문 서비스와 관련된 전문가 단체로 등록되어 있어야 하는 등의 추가적인 조건이 충족되어야 함.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

17

2) 보고 대상

- ▶ 역외 조세전략이 의무보고의 대상에 해당하는지를 판단하기 위한 선별지표는 크게 ① 일반 선별지표, ② 개별 선별지표, ③ 역외거래와 관련된 개별 선별지표, ④ 자동정보교환과 수익적 소유자에 관한 개별 선별지표, ⑤ 이전가격 관련 개별 선별지표로 나누어 볼 수 있음[이하 EU(2018) ANNEX IV의 내용을 정리한 것임].
- ▶ 이러한 선별지표는 다시 <표 1>과 같이 주요혜택심사(main benefit test)를 통과해야 보고의무가 발생하는 선별지표(①, ②와 ③ 중 일부)와 직접 보고의무가 발생하는 선별지표(③ 중 일부와 ④, ⑤)로 구분됨[김무열(2019), 유지선·심태섭(2020)].
- ▶ 일반적으로 납세자가 조세전략에서 얻을 것으로 기대할 수 있는 주요혜택 또는 주요혜택 중 하나가 세제혜택임이 입증될 경우 주요혜택심사가 충족된 것으로 봄.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

18

<표 1> 의무보고대상을 판단하기 위한 선별지표의 구분

주요해택심사를 통과해야 보고의무가 발생하는 선별지표	직접 보고의무가 발생하는 선별지표
① 일반 선별지표	
② 개별 선별지표	
③-1 역외거래와 관련된 개별 선별지표 중 일부	③-2 역외거래와 관련된 개별 선별지표 중 일부
	④ 자동정보교환과 수익적 소유자 관련 개별 선별지표
	⑤ 이전가격 관련 개별 선별지표

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

19

① 일반 선별지표

- ▶ 일반 선별지표에는 ㉔ 조세전략에 대한 비밀유지 조건을 준수할 의무가 있는 경우와 ㉕ 조력자가 받는 수수료가 조세전략을 통하여 얻은 세제혜택에 따라 결정되는 경우, 그리고 ㉖ 조세전략이 표준화되어 있어 다수의 이용자가 사용할 수 있는 경우가 있음.

② 개별 선별지표

- ▶ 개별 선별지표에는 ㉗ 손실을 내는 회사를 인수하거나 손실을 다른 관할로 이전하는 것을 포함하여 조세 부담을 줄이기 위해 손실을 이용하는 경우와 ㉘ 소득을 자본, 증여 또는 낮은 수준의 과세나 면제되는 다른 유형의 수익으로 전환되는 효과가 있는 조세전략의 경우, 그리고 ㉙ 다른 주요 경제적 기능이 없는 기업을 중간에 포함시키거나 서로 상쇄 또는 취소되는 거래를 통하여 자금 조달(round-tripping) 목적의 순환 거래를 포함하는 조세전략의 경우가 있음.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

20

③ 역외거래와 관련된 개별 선별지표

- ▶ 역외거래와 관련된 개별 선별지표에는 주요혜택심사를 거쳐야 하는 경우(③-1)와 그렇지 않고 바로 보고의무가 발생하는 경우(③-2)가 있음.
- ▶ 우선 주요혜택심사를 거쳐야 하는 지표(③-1)에는 법인세를 과세하지 않거나 면제 또는 조세특례를 제공하는 관할에서의 특수관계가 있는 기업 간 공제가 가능한 역외 지급금을 포함한 조세약정이 있음.
- ▶ 다음으로 주요혜택심사를 거치지 않고 바로 의무보고가 발생하는 지표(③-2)에는 ㉠ 수령인이 세제상 관할 구역의 거주자가 아닌 경우와 ㉡ 특정한 자산에 대한 동일한 감가상각 공제가 하나 이상의 관할에서 주장되는 경우, ㉢ 동일한 소득 또는 자본 항목에 대한 이중과세 면제가 둘 이상의 관할에서 신청된 경우, 그리고 ㉣ 자산의 이전과 관련하여 관할에 따라 자산에 대한 대가에 중요한 차이가 있는 경우가 있음.

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도

21

④ 자동정보교환과 수익적 소유자 관련 개별 선별지표

- ▶ 자동정보교환에 관한 개별 선별지표에는 제3국과의 협약을 포함하여 금융계정 정보의 자동 교환에 관한 유럽연합 법률 또는 이에 상응하는 협약을 시행하는 법률에 따른 의무보고를 약화하거나, 그러한 법규 또는 협약의 흠결을 이용하는 조세전략의 경우가 있음. 그리고 수익적 소유자에 관한 개별 선별지표에는 개인, 법적 약정 또는 구조를 사용하는 불투명한 법적 또는 수익적 소유자를 포함하는 조세전략의 경우가 있음.

⑤ 이전가격 관련 개별 선별지표

- ▶ 이전가격 관련 개별 선별지표에는 ㉠ 일방적인 면책규정을 이용하는 조세전략과 ㉡ 평가하기 어려운 무형자산의 이전을 포함하는 조세전략, 그리고 ㉢ 그룹의 기능, 위험, 자산의 국경 간 이전 후 3년 동안의 이자 및 세전 예상 연간 수익(EBIT)이 이전되지 않았을 때 EBIT의 50% 보다 더 적은 경우를 포함하는 조세전략이 있음.

3) 보고 시점

- ▶ 의무보고대상이 되는 역외 조세전략은 ① 이행가능한 날의 다음 날, ② 이행준비가 된 날의 다음 날, 또는 ③ 이행의 첫 단계가 이루어진 때 중 먼저 발생한 날부터 30일 이내에 보고하여야 함.

4) 위반시 제재

- ▶ 회원국은 유럽연합 지침에 따라 의무보고를 이행하지 않은 경우 적용되는 제재와 관련된 규정을 정하고, 이러한 규정이 이행되도록 필요한 조치를 취하여야 함. 그리고 규정된 제재는 효과적이고 적절하며, 설득력이 있어야 함.

1. 주요 내용별 국내 도입 방안에 대한 논의

- ▶ 우리나라의 경우에도 역외거래를 이용한 공격적 조세회피가 문제가 되고 있으므로 이에 대비하는 한편 국제적인 공조를 위하여 의무보고제도를 도입해야 한다고 보고 있음[유지선·심태섭(2020), 김신언(2020)]. 또한 일반적 조세회피방지 조항(General Anti - Avoidance Rule, GAAR)이 존재하지 않는 우리나라에서 조세전략에 관한 의무보고제도는 적시에 조세전략에 관한 정보를 수집하고 공격적 조세회피에 대응하기 위한 개별 입법을 할 수 있다는 장점도 거론됨[김무열(2019)].
- ▶ 결국 우리나라에 의무보고제도를 도입하는 방안에 대한 공감대가 어느 정도 형성되어 있다면 앞서 살펴본 BEPS Action 12 최종보고서와 유럽연합 지침을 참고하여 우리나라의 실정에 맞는 제도 도입 방안을 검토해 보아야 할 것임.
- ▶ 다만, 제도 도입의 구체적인 방법과 관련하여서는 선행연구별로 차이를 보이고 있으므로 이하에서는 보고 의무자와 보고 대상, 보고 시점, 위반시 제재의 순서로 선행연구에서 논의된 제도 도입과 관련된 쟁점을 정리해 보고자 함.

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

24

(1) 보고 의무자

- ▶ 보고 의무자를 누구로 할 것인지와 관련하여 선행연구는 <표 2>와 같이 다양한 입장을 보이고 있음.

<표 2> 보고 의무자에 대한 선행연구

구분	원칙	예외
유지선·심태섭(2020)	기획자(조력자)	납세자(사용자)
오윤·임동원(2018), 김병일·두철(2020)	기획자(조력자) 중 일정 매출액 이상인 자	납세자(사용자)
김신언(2020)	납세자(사용자)	기획자(조력자)

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

25

- ▶ 우선 기획자(조력자)에게 보고의무를 부여하고, 기획자가 보고의무를 이행하기 어려운 상황(기획자가 국내에 거주하지 않거나, 납세자가 거래를 자체개발한 경우 등)에 한하여 납세자(사용자)에게 보고의무를 부여해야 한다는 견해가 있음[유지선·심태섭(2020)].
- ▶ 이와는 반대로 기획자에게 보고의무를 부여할 경우 발생하게 되는 고객의 비밀유지 특권 논쟁과 수수료가 일정 금액 이하인 경우 보고 대상에서 배제되는 문제점, 그리고 기존 납세자의 의무보고제도 체계와의 정합성을 고려하여 원칙적인 보고의무자를 납세자로 하되 납세자가 없거나 특정할 수 없는 예외적인 경우에만 기획자에게 보고의무를 부담시키자는 견해도 있음[김신언(2020)].
- ▶ 다음으로 제도 도입 초기에는 보고 의무자를 기획자 중에 일정 매출액 이상의 법무법인·회계법인·세무법인으로 한정하여 적용하는 것이 초기 부작용을 줄이는 방안이라고 보는 견해도 있음[오윤·임동원(2018), 김병일·두철(2020)].

- ▶ 하지만 이 견해에 대해서는 조세전략에 관여하여 받은 수수료와 상관없이 대형 세무·회계·법무법인의 총매출액을 기준으로 보고의무를 부담시켜야 하는 이유가 명확하지 않고[김신언(2020)], 기획자의 규모를 기준으로 보고의무를 면제할 경우 대규모 기획자가 소규모 기획자를 통하여 납세자와 이중계약을 함으로써 보고의무를 회피할 수 있으며, 조세회피거래의 중요도를 기획자의 규모를 기준으로 판단하는 것은 합리적인 기준이라 볼 수 없다는 비판이 있음[유지선·심태섭(2020)].
- ▶ 그리고 도입 초기임을 감안한 대안으로서 일정 규모 이상의 납세자(중견기업 및 대기업)의 국제거래 또는 일정 규모 이상의 수수료(3천만원 이상)가 지급된 국제거래로 보고대상 거래를 제한하여야 한다는 입장도 있음[유지선·심태섭(2020)].
- ▶ 이상의 내용에서 알 수 있는 바와 같이 원칙적인 보고 의무자를 누구로 볼 것인지에 대해서는 의견이 나누어져 있으므로 보고 의무자의 식별과 관련된 쟁점은 추가로 다루기로 함.

(2) 보고 대상

- ▶ 보고 대상과 관련하여서는 영미국가의 판례 등을 검토하여 주요혜택심사의 구체적 심사 기준을 이해하는 등 사전조사를 철저히 할 필요가 있다는 입장임[유지선·심태섭(2020)].
- ▶ 사실 보고 대상을 어떻게 규정할 것인지는 의무보고제도 도입에 있어 가장 중요한 문제에 해당함. 하지만 다른 국가의 판례 등에서 다루어진 사안은 하나의 참고 사항에 지나지 않을 뿐만 아니라 일반적 조세회피방지 조항(GAAR)이 존재하지 않는 우리나라의 경우 조세 회피행위나 공격적 조세전략을 어떻게 볼 것인지가 분명하지 않아 명확성 측면에서 문제가 됨. 따라서 보고 대상의 범위와 관련된 쟁점은 추가로 다루기로 함.

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

28

- ▶ 한편 적용 범위와 관련하여, 의무보고제도를 도입한 국가들이 역외거래에 한정하여 운영하고 있지 않으므로 국내 거래에도 적용하는 것이 타당하지만, 도입 초기에는 역외거래에 한정하여 운영하되 제도가 안정된 이후 국내 거래로 확대하는 것이 바람직하다는 입장임 [오윤·임동원(2018), 유지선·심태섭(2020)].
- ▶ 다만, 국내법상 절세상담 등에 의무보고제도를 도입하는 것은 국내 다른 세법과의 조화나 조세저항을 고려해서 제한되어야 한다는 입장도 있음[김신연(2020)]. 또한 역외거래에 관한 조세전략으로 한정해서 의무보고제도를 도입한다면 「국제조세조정에 관한 법률」을 개정하여 기존의 자료제출의무의 인적·물적 범위를 확대하는 방안도 거론됨[김무열(2019)].

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

29

(3) 보고 시점

- ▶ 보고 시점과 관련하여서는 조력자의 경우 조세혜택 목적 거래의 이용가능시점으로부터 일정 기간 이내에 보고해야 하고, 납세자의 경우 해당 거래를 통해 이익이 발생한 시점에 보고해야 하는 것으로 하되, 조세혜택 목적 거래가 이용가능한 연도의 다음 연도 6월 1일부터 30일까지 등을 적용하여 특정 시점에 일괄적으로 보고받는 것도 고려할 수 있다는 견해가 있음[오윤·임동원(2018)].
- ▶ 그리고 도입 첫해에는 유예기간을 두어 과거 발생한 조세회피 거래를 일정 시점까지 일시에 보고하도록 요구하고, 이후 기간부터는 거래를 보고가능하게 된 날로부터 30일 이내에 건별로 보고하도록 요구하는 것이 바람직하다는 주장도 있음[유지선·심태섭(2020)].

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

30

- ▶ 반면에 납세의무자별로 보고 시기를 각각 규정하는 것이 효율적일 수 있다는 견해도 있음 [김신언(2020)]. 이 견해에 따르면, 사용자가 기획자(조력자)에게 의뢰하는 경우에는 계약을 체결하는 시점을, 기획자가 조세전략을 직접 설계하여 다수의 일반인에게 판매하는 경우에는 상품의 기획이 완료되고 판매가 결정된 시점을, 기업 내부인력에 의해 해당 기업만을 위한 조세전략이 설계된 경우에는 사용자가 그 전략을 실행하기로 결정한 시점을 각각 보고 시기로 보는 것임.

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

31

(4) 위반시 제재

- ▶ 조력자가 보고기한 내에 보고하지 않은 경우 ① 국세청장이 정하여 고시하는 거래는 1억 원과 조력자의 조세혜택 목적 거래 관련 소득금액의 100분의 20에 상당하는 금액 중 큰 금액으로 하고, ② '①' 외의 거래는 5천만 원의 과태료를 부과한다는 견해가 있음[오윤·임동원(2018)].
- ▶ 그리고 도입 초기에는 수익의 발생 여부와 상관없이 미보고 건별로 적정한 과태료를 거래 금액(조력자에게 납세의무가 있는 경우에는 수입료를 기준으로 함)의 일정비율(10~20%)로 하되 연간 최대금액의 한도를 두는 것이 바람직하다는 견해도 있음[김신언(2020)].

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

32

2. 해외 주요 국가의 사례

(1) 개요

- ▶ OECD의 의무보고제도(BEPS Action 12) 발표 이전부터 공격적 조세전략에 대한 의무보고제도를 운용해 온 미국과 캐나다, 영국, 아일랜드의 사례를 비교해 보면 다음과 같음 [OECD(2015) Annex E, 유지선·심태섭(2020)].

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

33

<표 3> 해외 주요 국가의 사례

구분		미국	캐나다	영국	아일랜드
보고 의무자		•기획자와 납세자	•기획자와 납세자	•원칙 : 기획자 •예외 : 납세자	•원칙 : 기획자 •예외 : 납세자
보고 대상	내용	•다음의 거래 ① IRS 고시 거래 ② 비밀유지 거래 ③ 계약보호 거래 ④ 손실 거래 ⑤ 관심 대상 거래	•다음 중 2가지 이상 해당 거래 ① 수수료 기준 ② 비밀유지 조항 ③ 계약보호	•다음 요건 모두 충족 ① 조세혜택 발생 ② 거래의 주요 목적이 조세혜택 ③ 선별지표 중 하나 이상 해당	•다음 요건 모두 충족 ① 조세혜택 발생 ② 거래의 주요 목적이 조세혜택 ③ 법률에 명시된 특정 유형에 해당
	선별지표	x	○	○	○
	주요혜택심사	x	x	○	○
보고 시점		•납세자 : 보고시 •실질적 기획자 : 실질적 기획자가 된 분 기말 다음 월말까지	•보고대상거래로 된 다음 해 6월 30일 까지	•고객에게 전략을 제공한 후 5일 이내	•고객에게 실행 가능하도록 만들어진 5일 이내
위반시 제재		•납세자 : 감면된 세액의 75%(최소 : 5천 달러, 최대 : 20만달러) •실질적 기획자 : IRS 고시 거래의 경우 Max[20만 달러, 자문료의 50%(75%)], 그 외 거래의 경우 5만 달러	•납세자 : 수수료 •기획자 : 수취하기로 한 수수료 (납세자와 기획자는 연대하여 부담)	•최대 1만 파운드	•일 500 유로

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

34

(2) 영국

① 보고 대상

- ▶ 영국에서 보고 대상 거래는 ④ 조세혜택이 발생할 것, ⑥ 거래의 주요 목적이 조세혜택일 것, 그리고 ③ 재무성 시행령에서 규정한 지표 중 하나 이상에 해당할 것이라는 요건이 모두 충족되어야 함.
- ▶ 재무성 시행령에서 규정한 지표에는 조력자가 있는 비밀유지거래와 조력자가 없는 비밀유지거래, 프리미엄 수수료 거래, 표준화된 상품, 손실거래, 리스계약거래, 근로소득거래 (employment income schemes), 금융상품거래 등이 있음[이하의 지표와 관련된 내용은 오윤·임동원(2018)의 내용을 정리한 것임].

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

35

- ▶ 조력자가 있는 비밀유지거래는 조세혜택을 가져오는 거래를 조력한 자가 해당 거래의 구성요소를 경쟁적 지위에 있는 다른 조력자나 국세청에 공개하지 않을 것으로 예상되는 거래이며, 조력자가 없는 비밀유지거래는 외부 조력자의 자문을 받지 않고 사내 담당자 등이 조세회피 거래를 설계하고 실행하는 경우를 말함.
- ▶ 리스계약거래는 장기 리스로 분류된 고가의 설비 또는 기계장치로서 세법에서 정한 요건을 갖춘 계약이 해당됨.
- ▶ 근로소득거래는 인위적이거나 비정상적인 단계를 통한 거래의 주요혜택이 근로소득으로 간주되는 금액의 감소나 제거인 경우에 적용됨[예 : 회사가 주식 또는 자산을 복리후생신탁(employee benefit trust)을 통해 근로자에게 양도할 경우].
- ▶ 금융상품거래는 인위적이거나 비정상적인 단계를 통한 금융상품 거래로 조세혜택을 얻고, 조세혜택이 부여된 금융상품의 가격이 공개된 시장에서 합리적으로 기대할 수 있는 가격과 상당한 차이가 있는 경우에 해당함.

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

36

② 보고 의무자

- ▶ 원칙적으로 기획자가 보고 의무자에 해당하며, 납세자가 직접 개발한 거래와 기획자가 해외거주자인 경우, 그리고 기획자가 비밀유지특권을 주장하는 경우에는 납세자가 보고의무를 이행하여야 함. 특히 거래의 설계에는 참여하였으나 거래의 도입에는 관여하지 않은 자를 거래 설계자(scheme designers)라고 하는데, 이러한 거래 설계자는 다음의 심사를 모두 통과하는 경우에는 보고의무 대상에서 제외됨[유지선·심태섭(2020), 오윤·임동원(2018)].
- ▶ 책임과 관련된 심사(benign test) : 세무에 대한 조언을 제공하는 과정에서 해당 약정의 구성 요소를 설계하는데 책임이 있었는지 여부에 대한 것
- ▶ 비조력자와 관련된 심사(non-adviser test) : 해당 거래의 설계에 참여했는지와 관계없이 세무상 조언을 했는지 여부를 가지고 판단하는 것
- ▶ 무지와 관련된 심사(ignorance test) : 해당 거래가 신고대상인지를 모르거나 신고에 대한 충분한 정보를 획득하지 못한 합리적인 이유가 있는지에 대한 것

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

37

(3) 미국

① 보고 대상

- ▶ 미국의 보고 대상 거래는 IRS 고시거래, 비밀유지거래, 계약상 보호받는 거래, 손실거래, 관심대상거래 등임[오윤·임동원(2018)].
- ▶ IRS 고시거래 : IRS가 조세회피 거래로 결정한 거래와 동일하거나 실질적으로 유사한 거래
- ▶ 비밀유지거래 : 거래의 구조 및 설계와 관련하여 비밀을 유지한다는 약정을 하고 일정 금액(법인납세자 : 25만 달러, 그 외 : 5만 달러) 이상인 거래액의 자문료를 받는 거래
- ▶ 관심대상거래 : IRS와 재무부가 조세회피 또는 탈세로 판정될 가능성이 크다고 보나 아직 자료가 충분하지 않아 조세회피 또는 탈세 여부를 명확하게 판단하기 어려운 거래

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

38

② 보고 의무자

- ▶ 미국은 실질적 기획자(material advisor)와 납세자 모두에게 신고의무를 부여하고 있음.
- ▶ 실질적 기획자란 ① 신고대상거래의 조직, 관리, 조장, 판매, 실행, 또는 수행에 있어 실질적인 도움을 주거나 조언 또는 자문을 제공하고, ② 이에 대한 대가로 일정 금액 이상의 총소득을 직·간접적으로 수령할 것의 요건을 모두 충족하는 자를 의미함[유지선·심태섭 (2020)].

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

39

(4) 독일과 프랑스

- ▶ 독일은 2007년부터 의무보고제도에 대한 논의가 시작되었으나 학계와 실무계의 반발에 부딪히게 됨. 이는 불명확한 정의로 헌법상 명확성의 원칙이 보장되지 못하고, 보고의무를 강제함으로써 납세자와 기획자의 기본권 및 직업의 자유가 침해될 수 있기 때문임.
- ▶ 독일 의회(Bundestag)는 2019년 12월 12일에 DAC6을 독일 국내법으로 전환하는 법안을 승인하였으며, 독일 재무부는 2021년 3월 29일에 DAC6에 관한 국내 시행규칙의 적용 지침을 발표하였음. 특히 이 지침은 선별지표의 범위와 적용에 대한 정보를 제공하고 이와 관련된 예를 포함하고 있음.

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

40

- ▶ 프랑스에서는 2013년에 의무보고제도인 조세최적화계획 법안을 상정하였으나, 프랑스 헌법위원회는 의무보고제도가 '조세최적화계획'의 불명확한 정의로 헌법적 가치(법률의 접근 가능성 및 명료성)를 위반하는 점과 동 제도가 중대한 벌과금을 발생시키고 기업의 자유를 제한하는 점에서 헌법에 위반된다고 결정하였음[오윤·임동원(2018)].
- ▶ 프랑스 세법(French Tax Code)은 2019년 10월에 DAC6을 이행하기 위하여 보완됨. 프랑스 세무당국은 2020년 3월 9일 프랑스 의무보고제도에 따른 용어 정의 및 보고 절차에 관한 공식 세부지침 초안을 발표하였으며, 2020년 4월 29일에는 선별지표에 관한 추가 공식 세부지침 초안을 발표하였음. 그리고 2020년 11월 25일에 의무보고제도 하의 용어 정의 및 보고 프로세스와 선별지표에 관한 최종 지침을 발표하였음.

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

41

3. 주요 쟁점 사항

(1) 보고 대상의 식별

1) 원칙

- ▶ 먼저 의무보고제도는 납세자에게 어떤 정보를 제공해야 하는지를 명확히 제시할 수 있어야 함. 명확한 기준이 없다면 납세자는 보고를 거부할 수 있으며, 보고를 하더라도 과세당국은 부적절한 정보를 얻게 되는 결과가 초래될 수 있기 때문임[OECD(2015)]. 특히 보고 대상이 되는 조세전략의 개념을 어떻게 정립할 것인지가 어려운 과제에 해당함.
- ▶ 다음으로 납세자가 부담하여야 하는 준수비용과 과세관청이 얻게 되는 효익 사이에 균형이 유지되어야 함. 납세자 또는 기획자의 준수비용에는 기본권 또는 직업의 자유 침해와 관련된 사항도 포함된다고 보아야 할 것임. 다만, 과세관청이 조세회피 거래에 대한 정보를 보다 효율적으로 사용할 수 있게 되거나 더 효과적인 공략과 발전된 위험평가가 가능하게 된다면 과세당국이 실질적으로 관심을 가지는 영역에 집중함으로써 납세자들에게도 이익이 되는 면도 있을 수 있음[OECD(2015)].

2) 조세전략의 개념

- ▶ OECD의 BEPS Action 12에서는 국제조세전략에 대한 개념 정의 없이 '조세혜택'을 광범위하게 정의함으로써 다양한 국제조세 거래가 포함될 수 있도록 함. 이는 조세전략이라는 개념이 반드시 조세회피만을 의미하는 것은 아니라는 뜻임[OECD(2015)]. 유럽연합 지침도 국제조세전략에 대한 개념 정의 없이 의무보고 대상이 되는 거래 지표만을 기술함.
- ▶ 의무보고 대상을 조세회피로 국한할 경우 명확성과 관련된 문제로 인하여 의무보고제도의 도입이 무한정 늦춰질 수 있으므로 이를 방지하기 위한 차원에서 OECD의 BEPS Action 12와 유럽연합 지침에서는 조세전략에 대한 구체적인 개념 정의를 하지 않은 것으로 이해해 볼 수 있음. 그렇다면 조세전략의 개념이 명확하지 않은 현실을 감안하여 우리나라에 도입하는 의무보고제도의 보고 대상은 가급적 그 범위를 제한할 필요가 있을 것임.

3) 일반적 조세회피방지 규정의 필요성

- ▶ 의무보고제도와 일반적 조세회피방지 규정(GAAR)은 상호보완적인 측면이 있음. 즉, 과세관청에 있어 GAAR은 의무보고제도를 통해 파악된 조세회피에 직접 대응할 수 있는 수단이 되며, 납세자는 보고한 조세전략에 대해 과세관청으로부터 이의제기를 받을 수 있다는 사실을 알면서도 그 전략을 세울 가능성은 낮다는 점에서, 의무보고제도와 GAAR은 조세준수 관점에서 상호보완적인 것임. 그리고 의무보고제도의 목적은 과세관청에게 넓은 범위의 조세전략에 대한 정보와 GAAR 체제에서 조세회피성 거래로 발생하는 세원잠식 위험에 대한 정보를 제공하는 것임. 따라서 의무보고제도에서의 '보고대상 조세전략'의 정의는 일반적으로 GAAR에서 정의되는 조세회피 전략보다 광범위하며 조세전략 관점에서 고위험을 가지거나 공격적이라고 간주되는 거래들도 포함해야 함[OECD(2015)].

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

44

- ▶ 한편 GAAR이 없는 우리나라의 경우 의무보고제도의 도입 이전에 GAAR에 대한 논의를 서둘러 BEPS Action 12 최종보고서에서 권고된 완전한 방식의 의무보고제도를 도입하는 것이 타당할 수 있음. 하지만 GAAR이 없는 현행 세법체계 및 GAAR의 준비가 장기화될 경우를 고려하여 특정 지표만을 대상으로 의무보고제도를 도입하는 방안도 차선택으로 고려되고 있음[오윤·임동원(2018), 유지선·심태섭(2020)]. 또한 유럽연합 지침도 공격적 조세전략의 개념을 정의하기보다는 조세회피가 명확하다고 판단되는 선별지표로 공격적 조세전략을 적발하는 것이 더 효과적이라고 하였으므로, 의무보고제도를 도입하기 위해 조세회피의 개념체계를 꼭 정립할 필요는 없다는 견해도 있음[김신언(2020), 김병일·두철(2020)]. 결국 GAAR이 없는 현 상황을 이유로 의무보고제도의 도입이 늦춰지는 것은 타당하지 않다고 볼 수 있음.

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

45

4) 선별지표

- ▶ 앞서 살펴본 바와 같이 OECD의 BEPS Action 12에서 기술된 조세전략의 개념 자체가 모호할 뿐만 아니라 GAAR이 없는 우리나라의 상황을 고려한다면 선별지표가 보고 대상의 식별에 있어서 중요한 요소가 됨. 의무보고제도는 과세당국이 우려하는 조세전략에 관한 충분한 정보를 얻을 수 있도록 만들어져야 하지만 모든 조세회피 전략을 찾아낼 수 있도록 의무보고제도를 설계하는 것은 현실적으로 불가능하기 때문임[OECD(2015)]. 즉, 의무보고제도는 고위험에 노출되는 공격적인 조세전략이나 조세회피의 중점적인 영역 파악을 목표로 하는 것이 타당함[OECD(2015)]. 그리고 구체적으로 선별지표를 마련함에 있어서는 국제적 정합성을 유지하되 우리나라의 특성을 반영한다는 원칙에 입각하면 될 것임.

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

46

- ▶ 국제적 정합성을 위해서는 OECD BEPS Action 12 최종보고서와 유럽연합 지침, 그리고 해외 주요 국가의 사례에서 사용된 선별지표 중 공통적인 지표를 중심으로 정리하면 될 것임. 이러한 지표에는 비밀유지 거래, 프리미엄 수수료 거래, 표준화된 조세전략 상품 등이 해당됨.
- ▶ 또한, 특정한 조세전략이 선별지표를 충족하더라도 해당 조세전략이 특정한 금액 이상의 세제혜택을 위한 것이 아닐 때에는 보고 대상에서 배제하는 내용도 필요해 보임. 이는 가급적 보고 대상의 범위를 줄임으로써 명확성과 관련된 문제를 보완하기 위한 것임.

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

47

- ▶ 한편 OECD BEPS Action 12 최종보고서에서 선별지표는 각 나라별 특별한 필요성이나 위험요소들을 반영할 필요가 있다고 하였음[OECD(2015)]. 그렇다면 주요 선별지표 이외에도 과세당국에 의해 개별적으로 고시된 거래나 조세전략도 보고 대상이 될 수 있을 것임.
- ▶ 또한, 우리나라의 경우 중소기업에 대한 성실납세 협력제도가 시행 중인데, 동 제도는 단순히 과세관청에 보고하는 차원에서 그치는 것이 아니라 과세관청과 협의하여 예측가능성을 높이고 납세의무를 신속하게 확정할 수 있다는 장점이 있음. 그렇다면 성실납세 협력제도의 대상을 대기업으로 확대하고 해당 협약을 체결한 경우 의무보고제도에서 제외하는 등 의무보고제도를 성실납세 협력제도와 연계한다면 의무보고의 범위가 모호하다는 단점을 일정 부분 해결할 수도 있을 것임.

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

48

(2) 보고 의무자의 식별

1) 문제점

- ▶ 기획자와 납세자 중 보고 의무자를 누구로 할 것인지에 대한 문제와 관련하여 해외 주요국의 사례와 국내 연구는 일관되지 않은 모습을 보임. 우선 OECD BEPS Action 12에서는 기획자와 납세자 모두에게 보고의무를 부여하는 방안과 기획자 또는 납세자 중 일방에게만 보고의무를 부여하는 방안 모두를 제시하고 있으며, 유럽연합 지침은 원칙적으로 기획자로 하되 예외적인 경우 납세자를 보고 의무자로 보고 있음. 해외 주요국의 사례를 살펴보면, 미국과 캐나다는 기획자와 납세자 모두에게 보고의무를 부여하고 있고, 영국과 아일랜드는 기획자를 원칙적인 보고 의무자로 규정하고 있음.
- ▶ 국내 연구의 흐름은 대체로 기획자를 원칙으로 하되 예외적인 경우 납세자를 보고 의무자로 보고 있음. 다만 도입 초기에는 기획자 중 일정 매출액 이상인 자로 제한하여 운영하는 방안과 납세자를 원칙적인 보고 의무자로 하고 예외적인 경우에 한하여 기획자로 하는 방안도 제시됨.

국내 도입 방안과 관련된 쟁점

49

2) 개선방안

- ▶ 보고의무의 효율성과 세무대리인 제도 등을 두고 있는 현실을 감안할 때, 기획자에게 보고 의무가 있다고 보는 것이 일반적일 것임. 하지만 납세자가 보고의무를 부담하는 예외적인 경우가 광범위하게 인정된다면 굳이 원칙과 예외로 구분할 것이 아니라 각 상황에 따라 보고 의무자를 달리 규정할 수도 있을 것임.
- ▶ 이와 관련하여 의뢰(제안)한 자를 보고 의무자로 보는 방안을 고려해 볼 수 있음. 구체적으로는 납세자가 기획(조언자에게 검토를 요구한 경우 포함)하거나 납세자가 기획자에게 의뢰한 경우에는 납세자에게 보고의무가 있으며, 기획자가 납세자에게 제안한 경우에는 기획자에게 보고의무가 있음. 그리고 의뢰자 또는 제안자가 모호하거나 논란의 소지가 있는 경우에는 납세자와 기획자 모두가 보고하도록 하여 보고가 누락되는 것을 방지함.

- ▶ OECD가 BEPS Action 12에서 채택한 의무보고제도의 도입은 권고사항에 해당함. 하지만 우리나라는 무역에 의존하는 경제구조를 가지고 있는 점, 국제사회의 일원으로서 높아진 우리나라의 위상에 맞는 세법체계를 갖추 필요가 있는 점, 그리고 역외거래를 이용한 조세회피 거래가 급증하고 있는 점 등을 고려할 때 의무보고제도의 도입은 불가피해 보임.
- ▶ 본 연구는 OECD의 BEPS Action 12와 유럽연합의 DAC6를 중심으로 의무보고제도의 내용을 보고 의무자와 보고 대상, 보고 시점, 위반시 제재의 순서로 살펴보았음. 특히 해당 제도를 국내에 도입함에 있어서는 보고 대상과 보고 의무자의 식별이 중요한 쟁점이 되므로 관련 쟁점 사항을 정리하였음.

- ▶ 우선 의무보고의 대상은 비밀유지 거래, 프리미엄 수수료 거래, 표준화된 조세전략 상품 등 OECD BEPS Action 12 최종보고서와 유럽연합 지침, 그리고 해외 주요 국가의 사례에서 공통적으로 사용된 지표를 중심으로 선별지표를 규정할 필요가 있음. 그리고 우리나라에서 문제가 되는 사안을 중심으로 과세당국에서 개별적으로 고시한 거래나 조세전략도 보고 대상으로 할 수 있을 것임. 또한 조세전략이 선별지표를 충족하더라도 해당 조세전략이 특정한 금액 이상의 세제혜택을 위한 것이 아닐 때에는 보고 대상에서 배제하는 내용도 필요함.
- ▶ 한편 OECD BEPS Action 12는 보고 대상에 국가별 특성을 반영할 필요가 있다고 하였으므로, 이미 시행 중인 성실납세 협력제도의 대상을 대기업으로 확대하고 해당 협약을 체결한 경우 의무보고제도에서 제외하는 등 의무보고제도를 성실납세 협력제도와 연계하는 방안도 고려할 수 있을 것임.

결론

52

- ▶ 다음으로 보고의무의 효율성을 감안하여 기획자에게 보고의무가 있다고 보는 것이 일반적이지만 기획자를 보고의무자로 볼 경우 비밀유지 특권에 대한 논쟁이 발생하거나 기획자의 보수가 보고의무 금액보다 낮으면 보고대상에서 제외되는 등의 문제점이 제기될 뿐만 아니라 납세자가 보고의무를 부담하는 예외적인 경우가 광범위하게 인정됨.
- ▶ 그렇다면 원칙과 예외로 구분할 것이 아니라 각 상황에 따라 보고 의무자를 달리 규정하는 방안도 고려해 볼 수 있을 것임. 구체적으로는 의뢰(제안)한 자를 보고 의무자로 보는 방안이 있음. 이 방안에서는 납세자가 기획(조언자에게 검토를 요구한 경우 포함)하거나 납세자가 기획자에게 의뢰한 경우에는 납세자를, 기획자가 납세자에게 제안한 경우에는 기획자를, 그리고 의뢰자 또는 제안자가 모호한 경우에는 납세자와 기획자 모두를 보고 의무자로 보는 것임.

<참고문헌>

53

- ▶ OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.
- ▶ 유럽연합, Council Directive (유럽연합) 2018/822 of 25 May 2018.
- ▶ 김무열, 공격적 조세전략에 관한 의무보고제도의 도입에 관한 소고-BEPS 프로젝트 Action 12와 관련하여, 재정포럼 제275호, 한국조세재정연구원, 2019.
- ▶ 김병일·두철, 세무대리인 보고의무 강화방안에 관한 연구, 조세논총 제5권 제3호, 2020.
- ▶ 김신언, 공격적 조세전략의 사전신고 의무제도 도입방안에 관한 연구 -BEPS 프로젝트 Action 12와 관련하여-, 세무와 회계연구 제9권 제1호, 2020.
- ▶ 오윤·임동원, 조세혜택을 받는 것을 목적으로 하는 거래의 보고제도 도입방안, 한국국제조세학회 연구보고서, 2018.
- ▶ 유지선·심태섭, 조세회피전략에 대한 의무보고제도 도입방안, 세무학연구 제37권 제3호, 2020.

토 론 문

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도의 도입과 관련된 쟁점 연구

| 김무열 연구위원 (부산광역시의회) |

I. 들어가는 말

본 연구는 공격적 조세전략에 대한 의무보고제도(이하, ‘의무보고제도’)의 도입과 관련된 쟁점을 다룬 것입니다. 이와 관련된 OECD의 BEPS Action 12, 유럽연합의 DAC(Council Directive on administrative cooperation in the field of taxation)의 내용을 정리하였으며, 증가하는 역외거래를 이용한 조세회피행위를 방지하기 위해 국내에 도입하는 방안을 제시하고 있습니다. 아울러 주요 국가의 사례와 선행연구를 토대로 국내에 도입하기에 적절한 방안을 모색하고 있습니다. 본 연구는 ‘의무보고제도’의 핵심이라고 할 수 있는 보고의무자, 보고대상, 보고시점, 위반시 제재를 중심으로 비교검토하는 방법으로 이루어져 있습니다.

저는 최근에 의무보고제도를 입법한 독일의 제도를 간략히 소개하고, 몇 가지 질문사항을 언급하는 것으로 토론에 갈음하고자 합니다.

II. 독일의 의무보고제도 개요

1. 도입경과

자동정보교환의무와 관련하여 개정된 유럽연합지침(2011/16/EU)의 개정안이 2018년 6월 5일에 공포되었다. 여기에 국제거래에 대한 의무보고에 대한 사항이 규정되었다. 이러한 지침의 개정으로 조력자(Intermediäre)와 납세의무자(Steuerpflichtigen)는 “잠재적으로 공격적인 조세전략”을 개별 국내 행정청에 신고해야 한다.

2019년 12월 21일에 ‘국제조세전략에 대한 신고의무제도의 도입에 관한 법률(Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen)’이 통과되었다. 이 법률은 독일의 세원잠식을 방지하기 위해 적시에 조세회피전략과 이전이익(Gewinnverlagerung)을 식별하고 줄이는 것을 목적으로 한다.¹⁾ 이 법률에 따라 국제조세전략의 신고의무제도는 독일 조세기본법 제138d부터 제138k조에 규정되었다. 이 규정은 2020년 7월 1일부터 적용되며, 2020년 6월 30일 이후의 사안에 대해서 신고의무가 발생한다.

Abgabenordnung	조세기본법
§ 138d Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen	제138d조 국제조세전략의 보고의무
§ 138e Kennzeichen grenzüberschreitender Steuergestaltungen	제138e조 국제조세전략의 지표
§ 138f Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen durch Intermediäre	제138f조 중개자를 통한 국제조세전략의 보고절차
§ 138g Verfahren zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen durch Nutzer	제138g조 이용자를 통한 국제조세전략의 보고절차
§ 138h Mitteilungen bei marktfähigen grenzüberschreitenden Steuergestaltungen	제138h조 시장성이 있는 국제조세전략의 보고
§ 138i Information der Landesfinanzbehörden	제138i조 주세무관청에 정보제공
§ 138j Auswertung der Mitteilungen grenzüberschreitender Steuergestaltungen	제138j조 국제조세전략의 평가
§ 138k Angabe der grenzüberschreitenden Steuergestaltung in der Steuererklärung	제138k조 세금신고에서 국제조세전략의 작성

1) Deutscher Bundestag, “Entwurf eines Gesetzes zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen”, Drucksache 19/14685, 2019. 11. 4., p. 1.

2. 주요내용

가. 보고의무자

독일 조세기본법 제138d조에 따라 원칙적으로 중개자(Intermediär)가 보고의무를 진다. 중개자란 결국 조세전략기획자(Steuergestalter)를 의미한다. 시장성이 있는 국제조세전략을 기획하는 경우(Vermarktung), 제3자를 위해 구체적인 조세전략을 계획·설계·개발하는 경우(Konzipieren), 잠재적인 이용자에게 조세전략을 실행하기 위한 정보나 계약 관련 서류를 제공하거나 다른 방법으로 개인적인 접근이 가능하도록 하는 경우(Bereitstellung zur Nutzung), 조세전략을 체계적으로 준비하고 계획하는 경우(Organisieren) 또는 제3자(담당자)를 통해 조세전략의 구체적인 실행을 관리하는 경우(Verwaltung der Umsetzung durch Dritte)에 조세전략기획자로 인정될 수 있다(제138d조 제1항).

예외적으로 독일 조세기본법 제138g조 제1항 제1문에 따라 중개자(Intermediär)가 제138f조 제7항의 조건²⁾을 충족하지 못하는 경우에는 이용자가 보고의무를 진다. 아울러서 조력자나 기획자 또는 다른 이용자가 다른 유럽연합회원국에 보고했다는 것을 입증할 수 있는 이용자는 보고의무를 지지 않는다(독일 조세기본법 제138g조 제1항 제2문).

나. 보고대상

국제조세전략에 대해서는 제138d조 제2항에 규정되어 있으며, 상세한 지표에 대해서는 제138e조에 규정되어 있다. 보고대상이 되는 국제조세전략이 되기 위해서는 첫째, 국제거래와 관련이 있는 조세, 즉 유럽행정지원법(EU-Amtshilfegesetz)의 적용대상이 되는 세목[소득세, 법인세, 영업세, 상속세 및 증여세, 항공세, 자동차세, 조화(통합)되지 않은 소비세(예, 커피세)]만 보고의무대상이 된다(제2항 제1호).³⁾ 둘째, 하나 이상의 유럽연합회원국이나 유럽연합회원국과 다른 제3국에서의 거래⁴⁾로서 일정한 요건(아래 박스 참고)을 충족하는 전략이어야 한다(제2항

2) 중개자의 거주지, 통상적인 체류, 사업, 본점 등이 독일 조세기본법의 적용 지역에 있거나 이러한 거주지 등이 유럽연합의 회원국에 있지 않지만, 독일 조세기본법의 적용 지역에 있는 사업장을 통해서 국제조세전략과 관련된 용역을 제공하거나 상사등기(Handelsregister)에 되어 있는 경우에만 중개자는 연방중앙과세관청에 보고의무를 진다.

3) Klein/Rätke, 15. Aufl. 2020, AO § 138d Rn. 40.

4) 반드시 하나의 유럽연합회원국이 해당되어야 함.

제2호). 셋째 조세전략지표에 해당하여야 한다(제2항 제3호). 조세전략지표는 주요이익심사를 거쳐야 하는 지표(제2항 제3호 a목)와 그렇지 않은 지표(제2항 제3호 b목)로 나누어진다. 첫째와 둘째는 모두 충족되어야 하고, 셋째는 주요이익심사를 거쳐야 하는 지표에 해당하거나 그렇지 않고 바로 보고의무가 발생하는 지표에 해당하면 보고의무대상이 되는 국제조세전략이 된다. 그 외의 지표에 대한 사항은 유럽연합지침과 유사하므로 상세한 내용은 ppt의 내용으로 갈음한다.

- ① 거래의 모든 참여자가 동일한 과세권이 미치는 지역의 거주자가 아니어야 함
- ② 거래에 참여하는 1인 이상이 동시에 다수의 과세권이 미치는 지역에서 거주하는 경우(이중거주자)
- ③ 거래에 참여하는 1인 이상이 과세관할이 다른 지역의 고정사업장을 통해서 사업을 하고, 그 거래가 부분적 또는 전체적으로 그 고정사업장을 통한 사업인 경우
- ④ 거래에 참여하는 1인 이상이 거주지도 아니고 사업장도 설립되지 않은 다른 과세관할지역에서 활동하는 경우
- ⑤ ①~④에 따른 거래가 자동정보교환에 영향을 미칠 수 있거나 수익적 소유자를 특정 시키는 데 영향을 미칠 수 있을 것

다. 보고시점

보고시점에 대해서는 제138f조 제2항에 규정하고 있다. 유럽연합지침에서 규정하고 있는 것과 동일하므로 별도로 언급하지는 않는다(ppt. 22쪽).

라. 위반시 제재

보고의무를 위반한 경우에 독일 조세기본법 제379조 제2항 제1e호에 따라 질서위반(Ordnungswidrig)에 해당하며, 최고 25,000€(약 3,000만원)의 과태료가 부과될 수 있다. 과태료부과권자는 연방중앙과세관청[Bundeszentralamt für Steuern(BZSt)]이 된다[재무관리법

(Gesetz über die Finanzverwaltung) 제5조 제1항 제44호 및 질서위반규제법(Gesetz über Ordnungswidrigkeiten) 제36조 제1항 제1호].

마. 절차적 사항

연방중앙과세관청은 보고된 조세전략에 대응하기 위해서 법률개정이 필요하거나 행정지침을 제공할지 여부를 심사한다(제138j조). 연방중앙과세관청의 평가(또는 심사)가 법적 타당성을 인정해주는 절차는 아니므로 기속력도 없다. 아울러서 연방중앙과세관청은 조세전략이 주와 기초자치단체(Gemeinde)가 관리하는 소득세, 법인세 또는 영업세와 관련이 있는 경우에 해당 정보를 제공한다(제138i조).

이용자가 국제조세전략을 실현하였다면, 세목과 국제조세전략을 통해 세제혜택이 처음 발생한 과세기간 또는 과세시점을 세금신고서에 작성하여야 한다(제138k조).

3. 시사점

의무보고제도가 입법된 이후에도 여전히 헌법상 명확성 원칙, 세무사와 변호사의 직업수행의 자유를 침해할 소지가 다분하다는 주장이 지속적으로 제기되고 있다.⁵⁾ 일부에서는 형법상 자수의 경우에 형을 경감해주는 혜택이 따름에도 불구하고, 조세회피전략을 사전에 예상하고 대책을 마련하는 등의 사무는 국가가 해야 할 사무인데 이를 기획자나 납세자에게 전가시키면서 의무보고에 대한 인센티브는 없고, 오히려 이행을 하지 않은 경우에 과태료를 부과하는 것은 부당하다는 의견을 제시하기도 한다. 따라서 우리나라가 제도를 도입하는 경우에 헌법상 주요 원칙에 부합하는 지가 관건이 될 것으로 보인다.

아울러 조문체계는 실무에서 적용하기에 매우 어렵게 구성되어 있고, 조문에 대한 이해도를 상당히 떨어뜨릴 정도로 불확정개념이 사용되고 있어 실무자들에게 상당한 어려움을 준다는 지적도 있다.

5) Klein/Rätke, 15. Aufl. 2020, AO § 138d Rn. 5-8.

Ⅲ. 질문사항

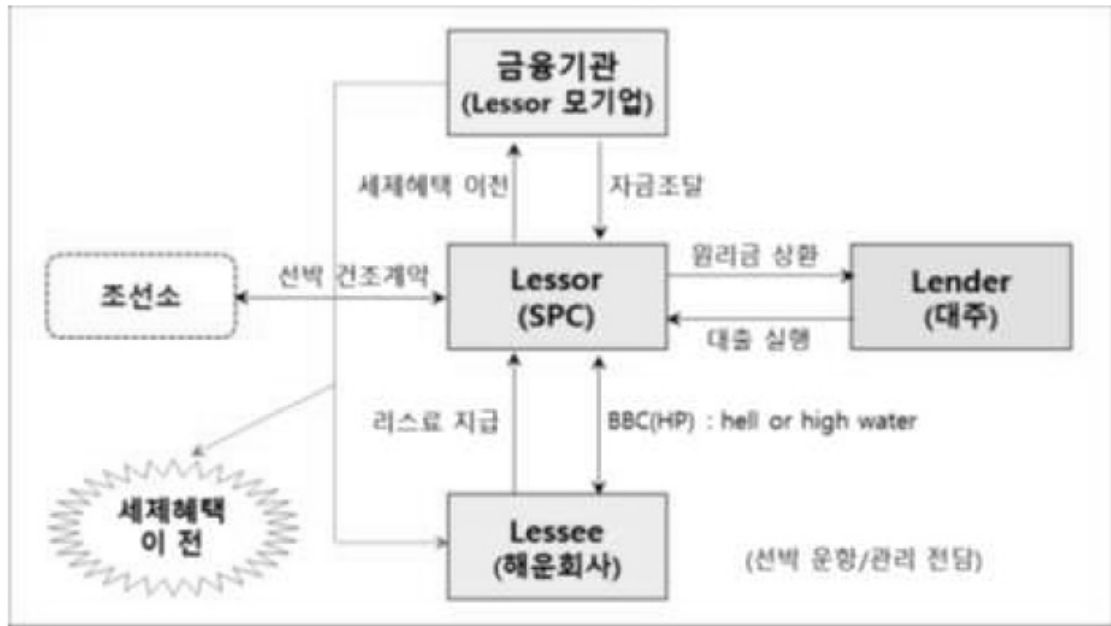
영국은 조세회피전략에 대한 신고제도를 운영하고 있으며, ‘200건 이상의 토지 인지세 관련 조세전략’이 단 3개의 법률장치의 변화로 폐지된 사례가 있다고 ppt 5쪽에서 언급하고 있습니다. 유럽연합지침에서는 보고대상을 원칙적으로 국제거래로 한정하고 있는 것으로 알고 있습니다. 영국의 경우에 역내 조세회피전략에 대해서도 신고의무를 부여하고 있는 것으로 보이는데, 이에 대한 근거 규정이 무엇이며, 제도 운영상 제기된 문제점은 없었는지 여쭙고자 합니다.

우리나라에서 의무보고제도를 도입하는 경우에 어느 법에 규정하는 것이 적절한지에 대한 고견을 여쭙고자 합니다. 앞서서도 언급했듯이 독일의 경우에는 우리나라 국세기본법에 해당하는 조세기본법(Abgabenordnung)에 규정하였습니다. 역외거래에 한정하여 도입한다면 국제조세조정에 관한 법률에 규정하는 것도 가능할 것으로 보입니다.

조세전략과 조세특례를 어떻게 구분할 수 있을까요? ‘조세전략’이란 “조세로 인한 경제적 부담을 최소화하기 위해 조세부과의 요건이 되는 각종 경제적 활동을 계획적으로 조정하는 것”을 말합니다. 이를 통해 궁극적으로 세후순이익의 극대화를 목적으로 하고 있습니다. 조세전략이 법정화 내지는 제도화되어 인정되는 것을 조세특례라고도 볼 수 있는데, 이는 국내법에서는 유효하지만, 외국에서 이를 두고 국가 간의 공정한 거래를 해하는 부당한 보조금지급을 이유로 WTO에 제소할 수 있는 가능성도 발생할 수 있을 것으로 보입니다. 그렇다면 조세전략과 조세특례를 어떻게 구분하고 규정하는 것이 적절할까요?

ppt 34쪽의 영국의 보고대상으로 리스계약거래, 손실거래와 관련하여, 최근에 논의되는 선박조세리스제도라는 것이 있습니다. 간략하게 말씀드리면, 페이퍼컴퍼니가 신조선을 구매하면서 신조선에 대한 가속감가상각액을 투자자(법인으로서 페이퍼컴퍼니의 설립자본금을 투자함)에게 이전하여 투자자가 이를 손금으로 인식할 수 있도록 하는 방안이 있습니다. 사건으로 이는 조세전략에 해당하는 것으로 보이는데, 발표자는 어떤 고견이 있으신지 여쭙고자 합니다.

〈그림 III-1〉 선박 조세 리스금융의 세제혜택 구조



자료 : 한국해양진흥공사(2020), 한국형 선박 Tax Lease 제도, p.4

출처: 김정현, 임재욱, 한국해운선사의 활용경험을 통해 본 주요국의 국제조세리스제도 및 국내도입에 대한 연구, 관세학회지, 2022, p. 197.

아울러서 앞선 질문과 관련하여, 이러한 선박조세리스제도가 조세특례제한법에 도입되면 조세전략에 해당되지 않게 되는 사항이 될 수 있게 되어 조세전략과 조세특례의 경계가 애매하지 않을까하는 생각이 듭니다. 조세전략을 기획하여 입법화하기 위한 노력도 시장에서 충분히 발생하지 않을까 합니다.

지금까지 저의 토론을 경청해주셔서 감사합니다.

토 론 문

공격적 조세전략에 대한 의무보고제도의 도입과 관련된 쟁점 연구

| 김신언 세무사 (한국세무사회 연구이사) |



제21회 한국세무포럼
(2022.6.16.)

공격적 조세 전략의 사전신고 의무 제도

한국세무사회 연구이사 김신언

(세무사, 법학박사, 美 ILLINOIS주 변호사)



BEPS Actions

12 Disclosure of Aggressive
Tax Planning

I. 도입 배경과 취지

1. 공격적 조세 전략의 정의 및 개념

가. 조세회피 개념 정의[박시훈 · 김갑순(2020)]

- ① 넓은 의미 조세 회피 : 명시적 세부담을 감소시키는 모든 행위를 말함(절세 포함).
- ② 좁은 의미 조세 회피 : 세법이 예정하지 않은 비정상적인 법 형식을 사용하여 조세를 경감
- ③ 공격적 조세 회피 : 합법적 조세 지원과 구분, 의도적이고 적법하지 않을 가능성을 포함한 세무 계획

* Aggressive Tax Planning Schemes(OECD) ; 조세회피 + 절세를 아우르는 개념으로 보아 조세 전략이라는 표현이 타당 (GAAR의 조세회피전략보다 광범위-BEPS Action12) ;

나. 개념 정립(연역적)의 필요 여부

- ① 역외거래에서 사전신고대상이 되는 공격적 조세전략(또는 조세회피)의 개념체계를 정의하기 위해 실체법적 정비가 먼저 필요하다는 주장[오윤 · 임동원(2019)]
- ② 공격적 조세전략 OR 조세회피 개념체계 정립 시간 소요. 국내와 역외거래에 공통사용할 수 없는 상황 발생, 조세조약과 상충 가능성/ 명확성 원칙 준수될 정도(김무열)
- ③ 개념 정립이 사실상 불가능(BEPS Action 12, 유럽연합지침 2018/822) - 선별지표 사용시 신고 대상 선정(열거주의 형태)의 법적명확성은 충족

2

I. 도입 배경과 취지

2. 의무신고(보고?) 제도(MDR; Mandatory Disclosure Rule) 도입 취지

과세당국이 역외 조세 전략 정보를 적기에 파악 소득 이전에 따른 세원 잠식(BEPS)을 효과적으로 대처하기 위해

3. 전제 조건 (BEPS Action 12)

과세당국뿐만 아니라 관련 사업에 미칠 행정 비용과 더불어 신고의무제도를 도입해 온 많은 국가들의 사례를 분석하여 효과적인 방안 마련 권고

3

II. 도입과 관련된 쟁점

1. 신고 의무자

가. 신고 의무자를 특정하는 이유(Action 12)

① 기획자 V. 납세자 (장단점)

- 납세협력 비용 절감을 위해서 어느 한쪽에만 의무를 부과(EU)
- 정보를 누가 더 많이 가지고 있느냐? (기획자)
- 반드시 납세자에게 책임을 전가해야 하는 것(기획자가 해외에 있거나, 없는 경우, 고객 비밀유지 특권을 근거로 제출 거부)

; 정보를 해외에 있는 기획자가 더 많이 가지고 있는데 납세자에게 의무를 부과하는 것이 타당한가? * 결국 정보를 누가 많이 가지고 있느냐 보다 혜택을 보는 사용자에게 의무를 부과하는 것이 더 효율적일 수 있음

; 기획자는 사용자(고객)를 핑계 삼아 신고 의무를 이행하지 않을 수 있음

* 美은 과거범죄사실만 attorney-client privilege가능, 미래 범죄행위(탈세) 사용 인지할 경우 특권 불인정(탈세 여부에 대한 판단 문제가 있음) Work product(직무 성과물)-재판을 위해 준비된 경우에만 discovery 의무 면제 대상임

• 국내법 - 세무사법 § 11, 변호사법 § 26, 공인회계사법 § 20, 개인정보보호법 § 18 고객 의 비밀유지의무 < 다른 법률의 특별한 규정

- 법률대리인과 고객 간 신뢰 형성의 걸림돌, 다국적 기업이 신고의무자로 지정될 때 국제적 분쟁 소지

4

II. 도입과 관련된 쟁점

1. 신고 의무자

나. 문제점

① 제도 도입에 앞서 법적 대리인에 대한 책임 한계와 confidential communication 등에 대한 국내의 법률적 검토가 다소 부족

② 조기에 BEPS 행위를 포착하는 데 중점을 두기 보다 편의적 사고에 맞춰 신고의무자를 지정하는 방향으로 논의가 되고 있음-신고의무자 광범위한 예외 ; 국내 연구(+ EU) 문제점

- 기획자에 의한 상품판매 < 사용자 중심 조세전략 계획, 정보 수집이 보편화(NTS)

③ 상황에 따라 달리 규정 ; 의뢰할 때 납세자를, 제안한 경우 기획자를, 모호한 경우 둘다 의무(발제자 의견)

- 의뢰한 자(사용자)를 신고 의무자로 하면, 전반적인 전략의 취지를 의뢰자(사용자)가 잘 알 수 있으나 전문적인 지식이 없는 사용자가 전략 자체의 설계를 구체적으로 의뢰할 수 없고, 단순히 절세 방법을 문의하였다고 해서 사용자(납세자)에게 신고의무를 두는 것이 타당한지?

- 법률에 명시하는 단계에서는 어차피 원칙과 예외로 규정할 수 밖에 없음

- 신고 시점이 빠르지만 아직 구체화된 계획이 아닌 단계이므로 신고 내용이 부실해질 우려 → 신고 의무자는 신고 시기와 맞물려 검토 필요

5

II. 도입과 관련된 쟁점

1. 신고 의무자

다. 대책

- ① 납세자의 선택권 박탈 보완(사용자가 직접 신고 또는 세무대리인 지정 여부 검토)
 - 납세협력 비용 절감 한계(기획자에게 원칙적인 신고의무 부과하더라도 보수 약정에 의해 신고수수료가 포함됨; 사용자 부담) 보완 필요
- ② 국내 세법의 전반적인 신고의무 제도의 틀 안에서 논의가 필요
→ 원칙적인 신고의무자는 납세자, 예외적으로 기획자
- ③ 사전 신고의무 제도의 주목적 - 전략을 수립하는 자와 이용하는 자가 누구인지 과세관청에서 조기에 식별하는 것이- 사후 세무조사에 대한 개선방향(인원의 활용도, 대응 속도 향상, 불필요한 세무조사 감소로 납세자 혜택) + BEPS행위 자체를 자제하는 효과 → 신고 의무자보다 신고 시기가 더 중요할 수 있음.

6

II. 도입과 관련된 쟁점

2. 신고의무 발생 시기

가. 적시성

- ① 제도 도입 취지는 과세관청이 적기에 조세회피 사실을 인지하고 대응하기 위함 But 무조건 앞당길 수 없는 한계
- ② 신고 의무자와 신고 시기를 조화롭게 각각 규정 필요 - 기획자/사용자가 세제상 혜택이 크다는 것을 알았거나 알았어야 하는 때(Action 12)
- ③ 일반선별지표 - 사용자의 비밀유지, 프리미엄 수수료(美은 25만불/5만불 이상일 때)는 이미 전략이 진전된 상황에서 찾을 수 있음 - 구체적인 실행 계획을 확보할 수 있으며 이에 따른 혜택을 추정할 수 있는 시점

나. 대책

- ① 사용자가 의뢰 or 내부인력이 조세전략 설계 : 실행 여부의 최종 결정은 사용자의 의사에 달려 있으므로 사용자가 그 전략을 실행하기로 결정한 때(계약 체결시) 사용자에게 일차적으로 신고 의무를 부여(英 신고대상 = 주목적이 조세혜택+실제 발생)
- ② 기획자 다수의 사용자 대상 절세상품을 직접 설계 : 기획이 완료, 판매 결정된 시점
cf) 납세자 신고시 전략의 가능성(계획단계)보다 실제로 실행되는 시점에 신고의무 부여(Action12)

7

II. 도입과 관련된 쟁점

3. 신고 대상 거래

가. 대상 판단 방법

- ① 선별 지표를 사용 But 기획자/납세자의 정보 공개 범위에 한계를 두어야 할 필요. 왜냐하면, 전략이 반드시 조세회피를 의미하는 것이 아님 - 조세 전략(Tax planning scheme)의 지적재산권으로서 보호 가치 보장 필요
- ② 주요 목적이 조세 혜택 + 실제 조세 혜택이 발생(英) ; 발제자는 이 금액이 일정액 이상 이 되어야 된다는 견해
- ③ 기획자의 보수 금액이 이상일 때(美=발제자) ; 특수관계자의 거래일 때 보완책 필요(if 의무자가 사용자 - 기획자의 보수액 변동 제한 필요 없음)
- ④ 역외거래뿐만 아니라 국내 거래까지 포괄 [오윤 · 임동원(2018), 유지선 · 심태섭(2020)] 하는 것이 타당한지

나. 문제점 및 대책

- ① 명확성 원칙 - 조세 전략의 도구가 되는 신고대상 거래를 명확히 정의해야 함
: OECD 등이 제시한 선별지표를 구체화 + 신고대상 거래를 추가적으로 과세관청이 고시
- ② 공격적 조세 회피는 다국적 기업의 역외 거래 특수성 감안 보완하는 제도일 뿐 국내 거래에서 절세상당까지 포괄해서 신고의무를 두는 것은 직업선택의 자유 침해 소지, 개인정보보호, 과도한 납세협력비용 등 단점(유럽연합지침 2018/822-국내거래 절세전략 제외)

8

II. 도입과 관련된 쟁점

4. 과태료

가. 적정성(OECD)

- ① 제도 정착(효율성)을 위해 과태료 도입 권고
- ② 헝가리, 슬로베니아, 체코, 독일 - 25,000EUR, 오스트리아, 슬로바키아, 스웨덴 - 50,000 EUR, 스페인 - 건수×1,000EUR(최소 3,000EUR~기획자가 받은 수수료 한도), 덴마크-회사 크기(최소6,700~53,600EUR), 英-신고기한 도과 1일 600파운드+추가(5,000파운드 한도), 佛-건수 ×10,000EUR(연간100,000EUR한도)

나. 문제점 및 대책

- ① 일정 매출액 이상 세무 · 회계 · 법무법인에 한정 Max(과세목적소득, 일정금액) [오윤 · 임동원(2018)]
- ② 도입 초기 강제성 확보 장점에도 불구하고 세무사회, 공인회계사회, 변호사협회 등 반발로 인한 제도 정착이 어려움
- ③ 기획자(세무대리인) 신고불성실 가산세(역외 거래 최대60%)부담 - 과잉금지 원칙 위반 소지 : 현행 세법상 자료제출위반 의무 불이행 과태료 기준에 비해 과도하지 않도록 해야함 - 해외현지법인 재무상황표 등- 5천만원, 해외부동산 투자관련 - 취득가액의 1%(1억원 한도), 해외금융계좌 과소신고액의 20%

9

II. 도입과 관련된 쟁점

4. 과태료

다. 대책

- ① 성실신고자에 대한 신고의무 면제(발제자 의견) 필요
 - 신고에서 배제되면 과태료 부과 대상에서 제외
- ② 사전질의 신청 ; 추후 세무조사 또는 수정경정 등을 할 때 과태료 면제
ex) 연구인력개발비 세액공제
 - 과세관청이 조세전략에 대한 정보 확보에 용이
 - 법률 적용의 명확성 증진 + 기획자의 상품판매 등에 대한 불확실성 감소

; 과세당국의 성실한 답변제도와 체계정비 중요
- ③ 과잉금지 원칙 준수 ; 기획자(세무대리인) 신고불성실 가산세(역외 거래 최대 60%) 부담 : 현행 세법상 자료체출위반 의무 불이행 과태료 기준에 비해 과도하지 않도록 해야함
 - 해외현지법인 재무상황표 등 - 5천만원, 해외부동산 투자관련 - 취득가액의 1%(1억원 한도), 해외금융계좌 과소신고액의 20%

10

II. 도입과 관련된 쟁점

5. 정보보호

가. 조세전략이 합법적일 경우 공개 범위

- ① 기획자의 지적재산권 보호
 - 일반선별지표(고객의 비밀보호의무 조건); 다수의 다른 사용자에게 손쉽게 재판매 가능하므로 기획자 자신이 설계한 조세전략의 가치 보존 필요
 - 사전질의에 대한 공적인 견해 표명의 외부 공개 범위 설정
- ② 기획자에게 고액명단 통지 의무(Action 12) - 언제 납세자가 이 전략을 사용할 지에 대하여 예측 가능

나. 사용자의 개인정보 보호 등

- ① MDR은 합법적인 절세전략도 포함하는 개념
- ② 합리적 납세자의 정보(privacy) 보호 + 재산권 보장(납세자가 기획자이거나 내부개발 후 외부전문가에게 검토 요청시)

11

III. 결론

1. 신고 의무자

- ① 원칙적 사용자(고객), 예외적으로 기획자 → 현재 신고 납부 제도 체계의 틀 유지
- ② 제도가 지향하는 목적과 효과가 동일 / 성실납세자에 대한 신고의무 면제(발제자)동의
- ③ 도입 초기 조력자 단체의 저항 고려

2. 신고 시기

- ① 적시 신고 시기가 언제인가?
- ② 신고 의무자의 행위와 연계해서 검토 : 기획자 - 전략의 사용 결정 시점, 단, 사용자를 특정할 수 없는 경우에는 전략의 개발 완료 시점/ 사용자 - 세무 전문가 등의 조력자와의 전략개발 계약체결 시점 또는 사용 결정 시점

3. 신고대상 거래

- ① 역외 거래에 한정해야 함
- ② 발제자) 절세 혜택이 일정금액 이상인 경우에만 신고
- ③ 과세관청이 구체적인 신고 대상 거래를 법률에 명시하거나 고시 등을 통해 명확히 해야 함

12

III. 결론

4. 과태료 및 성실신고 장려 정책

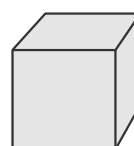
- ① 납득할 수준의 과태료 책정 - 도입 초기 제도 정착
- ② 제도가 지향하는 목적과 효과 - 과세관청의 적시 전략 파악/ 조세회피 전략 사용 억제 + 세무조사 인력 활용 : 장려책 적극 마련
- ③ 면제 대상 확대(성실신고자), 역외거래에 대한 신속한 사전질의 및 응답체제 구축, 과태료 면제 규정 등

5. 정보보호 측면

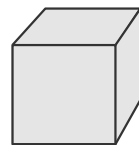
기획자의 지적재산권, 납세자의 재산권 침해 방지 대책 필요

13

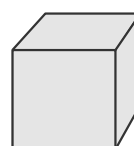
MEMO



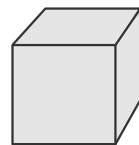
MEMO



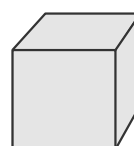
MEMO



MEMO



MEMO



제21회 한국세무포럼 <비매품>

인쇄일 2022년 6월 15일

발행일 2022년 6월 16일

발행인 원 경 희

발행처 한국세무사회
조세연구팀
06660 서울시 서초구 명달로 105(서초3동 1497-16)
전화 (대표) 521-9544