

# 조세회피거래 사전신고제도 도입에 관한 연구\*

오 윤 (한양대학교 법학전문대학원 교수, 주저자)

임 동 원 (한국경제연구원 부연구위원, 교신저자)

## ■ 목 차 ■

- I. 서론
- II. 현행 법규의 검토
- III. 주요 외국의 제도
- IV. 사전신고제도 도입방안
- V. 결론

## 〈국문초록〉

2015년 OECD는 BEPS Report Action 12를 통해 각국이 조세회피소지가 있는 거래를 납세자가 의무적으로 과세당국에게 신고하도록 하는 내용의 조세회피거래 사전신고제도(mandatory disclosure rules, 이하 “사전신고제도”라고 한다)를 도입하는 방안을 제시했다. 미국 등 8개 국가가 이 제도를 이미 도입하고 있다.

본고에서 필자들은 BEPS Report가 제시하는 사전신고제도를 검토하고 그것의 도입 여부 및 구체적 도입방안에 대해 연구하였다. 이를 위해 이미 이 제도를 도입한 국가들의 사례를 조사하였다.

OECD가 사전신고제도를 제안한 것은 오늘날 BEPS(Base Erosion and Profit Shifting)의 현상이 확산하고 있는 데에는 각국의 과세당국들이 공격적 조세회피(aggressive tax planning)에 관한 정보를 제 때 확보하지 못하는 것에 크게 기인한다는 문제인식 때문이다. OECD는 이 문제를 해소하기 위한 행정제도(administrative tool)로서 사전신고제도를 널리 보급하는 것이 바람직하다는 판

\* 투고일 : 2019.01.21. 심사일 : 2019.01.24. 수정일 : 2019.02.13. 게재확정일 : 2019.02.14.

단을 한 것이다. 경제의 급속한 국제화가 진행 중인 우리나라의 납세환경도 OECD가 포괄적으로 진단한 것과 동일하므로 우리나라도 사전신고제도를 도입할 필요가 있다. 이 제도는 “조세회피”를 핵심적인 개념요소로 구성되므로 그 도입에는 조세회피방지법제 전반에 적용되는 “조세회피”의 개념을 정의하는 것이 전제되어야 한다.

“조세회피” 개념의 정의 필요성은 그간 학술적으로도 적지 않게 논의되었지만 개념의 추상성과 그에 따른 법적 불안정성의 증가의 문제 때문에 현실화되지 못하였다. 2015년에 OECD가 사전신고제도의 도입을 제시하였다고 하여 “조세회피”의 개념의 입법화를 서두르는 것은 적절하지 않을 것이다. 일반적 조세회피방지규정이 결여된 현행 세법 하에서 사전신고제도를 도입하는 방안으로서 신고대상거래를 구체적으로 한정하는 방식을 고려할 수 있을 것이다. 신고의무자는 우선 일정 매출액 이상 대형법인 조력자(promoter)로 하고 추후 확대하며, 신고대상은 특정 거래(개별적 징표를 충족하는 거래)로 한정하는 방법이다. 장기적으로는 “조세회피”의 개념을 정의하면서 일반적 조세회피방지규정을 도입하고 그에 따라 사전신고제도를 보다 포괄적인 형태로 발전시킬 수 있을 것이다.

**주제어:** BEPS Project, 공격적조세회피, 사전신고제도, 조세회피방지규정

## I. 서론

다국적 기업과 자본이 낮은 실효세율을 부담하기 위해서 저세율국가로 소득을 이전하거나 국가간 조세제도의 차이를 이용하는 등 조세회피를 도모하는 현상이 확산되고 있다. 다국적기업이 누리는 낮은 실효세율은 G20와 OECD로 하여금 국제적인 공조를 통해 공동대응하는 체계를 만들게 했고, 구체적 공동대응방안은 2015년 10월의 BEPS(Base Erosion and Profit Shifting) Final Reports에 반영되었다.

BEPS Project는 그 과제의 일부로서 각국이 국내세법상 조세회피방지규정을 정비하고, 조세회피소지가 있는 거래는 납세자가 의무적으로 과세당국에게 신고하도록

록 하는 조세회피거래 사전신고제도(mandatory disclosure rules)를 도입하는 방안을 제시하고 있다. 조세회피의 개념 정립의 필요성에 대한 국제적 공감대가 형성되고 있으며, “조세회피(tax avoidance)”는 종래 “조세법규의 남용”을 의미한다. 총 15개에 이르는 BEPS Report들은 국제적 조세회피를 방지하기 위한 제도적 장치를 마련하기 위한 노력의 결과물이다. 이들 중에도 Report Action 2, Action 6 및 Action 12는 조세회피 즉 조세법규의 남용의 문제를 직접적으로 다루고 있다. BEPS Action Report 2는 최종적으로 조세재정거래(Tax Arbitrage)에 대해 일방국이 타방국의 세법조항을 참고하여 조세조약과 국내세법을 구성(linking rule)하도록 권고하는 내용을 담고 있고, BEPS Action Report 6는 LOB(limitation on benefit)조항과 PPT(principal purpose test doctrine)<sup>1)</sup>조항을 다자간 조약의 방식으로 법규화하자는 제안을 하고 있다.<sup>2)</sup> 또한, BEPS Action Report 12는 “경제적 실질”에 의해 과세하고, 공격적 조세회피에 대해서는 사전신고제도를 도입할 것을 권고하고 있다(BEPS Action Report 12).

우리나라도 OECD의 BEPS Project에 참여하고 국내세법을 보완해야 하므로, BEPS Report가 제시하는 방안을 참고하여 보다 효과적인 조세회피방지법제를 입법 또는 보완할 필요가 있다. BEPS Report들이 제시하는 방안들을 개별적으로 검토·대응하는 것과 함께 조세회피방지법제 전반에 적용되는 “조세회피”의 개념을 명확화하는 것을 병행할 필요가 있으며, 이와 함께 절차법상으로는 실제 분쟁이 발생한 경우 입증에 관한 규율을 만들고 행정적인 측면에서 납세자가 스스로 조세회피 여부를 판단하여 자제하게 하는 의무적 신고제도의 도입을 검토할 필요가 있다. 과세당국이 그 정보를 접하기 어려운 영역에서 전문가의 조력을 받아 공격적 조세회피를 도모하는 거래에 대해서는 납세자측에서 이를 사전신고하도록 하는 제도가 필요하기 때문이다.

본 연구에서는 먼저 현행 조세회피방지 관련 실체적 규정과 절차적 규정을 검토하고, OECD BEPS Action 12의 사전신고제도(또는 의무보고제도<sup>3)</sup>)를 도입한 국

1) PPT 조항은 조세조약남용과 같은 조세회피가 해당 거래의 구성의 주된 목적이 되는 경우에는 납세자가 형성한 거래에 불구하고 경제적 실질을 보아 그에 대해 조세조약과 같은 조세법규를 적용할 수 있다는 원칙임(오윤·임동원·문성훈, “BEPS 시대의 조세회피방지규정 개선방안”, 『법학논총』, Vol.34 No.4(한양대학교 법학연구소, 2017), 134면).

2) 앞에 각주 1)의 논문, 133면.

3) 이는 영문으로는 mandatory disclosure rule로 표현되고 있음. 우리 세법상의 용어를 빌려

가들의 제도를 분석하려 한다. 이어서 실제 사전신고제도를 도입한 국가와 도입을 시도했지만 무산된 국가들의 여러 사례에 대한 분석을 토대로 우리나라에서 동 제도의 도입 필요성을 연구하고 구체적 도입방안을 제안하고자 한다.

## II. 현행 법규의 검토

세법상 조세회피방지규정은 실체적 규정<sup>4)</sup>과 절차적 규정으로 나뉘며, 현행 세법상 조세회피방지규정은 개별적 조세회피방지규정 중심으로 구성되어 있다. 법문상 ‘세법의 부당한 혜택’ 및 ‘조세회피’의 개념이 사용되고 있지만 각 개념의 실제적 구성요소가 명확히 정립되어 있지 않을 뿐 아니라, 해당 구성 요소의 입증에 관한 당사자의 책임 관계가 불분명하다.<sup>5)</sup>

### 1. 실체적 규정

#### (1) 실질과세원칙

국세기본법 제14조 제1항 및 제2항은 일반적 조세회피방지규정(general anti-avoidance rule)으로 판례에서 제한적으로 인정되고 있으나, 법문 구조상 조세회피방지규정으로서의 국제적으로 인정된 기본적 요소들을 갖추고 있지 않다.<sup>6)</sup> 최근 대법원의 다수 판례는 국세기본법 제14조 제1항의 적용상 납세자가 형성한

---

표현하자면 신고의무를 부여하는 규정으로 이해할 수 있을 것임. 본고에서는 이 중 “mandatory disclosure”의 국문 표기를 영문의 직역인 “의무보고”로 하거나 세법적 뜻을 담아 “사전신고”로 표현하고자 함.

- 4) 실체적 규정은 일반적 조세회피방지규정과 개별적 조세회피방지규정으로 나뉜다.
- 5) “조세회피”와 “세법의 부당한 혜택”을 같은 의미로 사용하고 있는 상황임. 국세기본법은 “세법의 부당한 혜택”의 개념을 사용하고 있고(국세기본법 제14조 제3항), 상속세및증여세법은 명의신탁증여의제의 배제요건 중 ‘조세회피의 목적 없이...’를 규정하고 있으며(상속세및증여세법 제45조의2), 조세범처벌법은 명의대여에 대한 처벌에 관해 규정하면서 ‘조세의 회피’의 개념을 사용하고 있음(조세범처벌법 제11조). 해당 구성요소의 입증 책임도 불분명한 상황임(앞에 각주 1)의 논문, 135면).
- 6) 다만, 국세기본법 제14조 제2항에 대해서 일반적 조세회피방지규정으로 보는 견해도 있음(최선재, “조세회피행위의 규제에 관한 최신 판례의 동향 연구”, 『조세법연구』 제22권 제3호(한국세법학회, 2016), 52면).

거래가 조세회피목적에 의한 것일 경우에는 그 경제적 실질에 따라 과세대상의 귀속을 판정할 수 있다고 하여 동항이 조세회피방지의 목적에 활용될 수 있음을 인정하고 있다.<sup>7)</sup> 이 관례들에 의하면, 국세기본법 제14조 제1항의 조세회피방지규정적인 역할은 “오로지 조세회피목적만으로” 구성된 거래의 경우에 한정된다고 볼 수 있는 여지가 어느 정도 있어 보인다.<sup>8)</sup> 그러나 국세기본법 제14조 제1항과 제2항은 실질에 대한 과세를 규정하고 있지만 그 조항들의 적용요건으로 “세법의 부당한 혜택” 또는 “조세회피”를 규정하지 않고 있다.

국세기본법 제14조 제3항은 단계거래라는 요건 하에 세법 전반에 걸쳐 일반적으로 적용될 수 있는 조세회피의 개념을 설정하고 있지만 아래와 같이 그 적용의 구체적인 가이드라인이 충분하지 못하다. 국세기본법 제14조 제3항에 대해서도 제한된 범위 내에서 일반적 조세회피방지규정으로서의 지위가 법원에 의해 확인되고 있다.<sup>9)</sup> 다만, 부당한 조세혜택, 즉 “이 법 또는 세법의 혜택을 부당하게 받는 것”의 의미가 ‘경제적 실질이 없는 세법상 가장행위를 영위하는 것(economic substance doctrine)’을 의미하는지, 아니면 ‘어떤 경제적 실질을 도모하기 위하여 합리적인 경제인이라면 선택할 통상적인 거래형식을 선택하지 않아 조세혜택을 본 것(substance over form doctrine)’을 의미하는지 불분명하다.<sup>10)</sup> “...혜택을 부당하게 받기 위한 것”이라고 하여 “목적(purpose)”을 적용요건으로 하고 있는데, 해당 거래영위 목적이 오로지 조세회피에 있을 때(single purpose doctrine)에만 적용하는 것인지 아니면 해당 거래 영위의 주된 목적(principal purpose doctrine)이 조세회피이면 되는 것인지 확실하지 않다.<sup>11)</sup> 또한, 국세기본법 제14조 제3항의 단계거래원칙 규정은 단계거래의 요건을 두어 다른 거래 형태의 조세회피를 규율하지 못하기 때문에 일반적 조세회피방지규정으로서의 역할에 한계가 있다.

## (2) 개별적 조세회피방지규정

개별적 조세회피방지규정(specific anti-avoidance rule)은 “조세회피”의 개념을

7) 앞에 각주 1)의 논문, 135면.

8) 대법원 전원합의체 2012. 01. 19. 선고 2008두8499 판결.

9) 대법원 2017. 02. 15. 선고 2515두46963 판결.

10) 앞에 각주 1)의 논문, 136면.

11) 앞에 각주 1)의 논문, 136면.

정립하지 않은 상황에서 개별적인 문제 현상을 제재하기 위한 규정 구조를 가지고 있다. 부당행위계산부인규정은 행위의 거래 당사자 일방의 조세효과만을 고려할 뿐, 거래당사자 모두에 미치는 조세효과를 종합적으로 고려하여 부당한 조세혜택이 있었는지 여부를 검토하지 않는데, 실질우위원칙에 의한다면 선택 가능한 여러 유형의 거래에 따른 관련 당사자들의 종합적인 조세효과를 상호비교하여 조세회피 여부를 검토해야 할 것이다. 예를 들어, 소득세법 제101조 제2항은 실질적인 증여가 특수관계인에게 이뤄지도록 하기 위해 증여자가 선택할 수 있는 '실물 증여 후 양도'와 '실물 양도 후 증여'의 법적 형태간 세부담 차이를 고려하여 조세회피 여부를 판단하는 규정이 되어야 하지만, 실질적인 증여가 있었던 경우에는 적용되지 않게 하고 있다.

그리고 개별적 조세회피방지규정인 이전가격세제를 적용할 때 일반적 조세회피방지규정에 의해 거래의 경제적 실질을 보아 거래를 구축하고 이전가격세제에 따라 정상가격을 찾아 과세할 수 있는지 명확히 할 필요가 있다. 최근 다국적 기업그룹 내 기업간 경제적 합리성이 없는 거래를 창출하여 공격적 조세회피행위를 하는 사례가 있지만, 해당 거래를 그대로 인정하는 채로 가격의 적정성만을 검증하기 위해 이전가격세제를 적용한다면 조세회피를 효과적으로 제재하기 어려울 것이다.

## 2. 절차적 규정

우리나라 현행 세법상 공격적 조세회피의 사전신고제도는 도입되어 있지 않고, 해외금융계좌 신고제도 및 미신고 역외소득재산 자진신고제도 등 역외재산의 신고 또는 자진신고제도를 두고 있다.

### (1) 해외금융계좌 신고제도

2011년부터 시행된 해외금융계좌신고제도는 역외탈세 방지 및 과세형평성 제고를 위해 역외금융정보 수집방안 일환으로 도입되었다. 해외금융계좌 신고의무자는 신고대상 연도 종료일 현재 거주자 또는 내국법인으로서 해외금융기관에 예·적금 등 은행업무와 관련된 계좌 또는 증권거래와 관련된 계좌를 보유하면서 신고대상 연도의 매월 말일 중 어느 하루라도 그 해외금융계좌에 보유된 현금, 상장주식(예탁증서 포함), 해외파생상품 등의 평가액의 합이 5억원을 초과할 경우 신고의무

자가 된다.<sup>12)</sup> 신고의무자는 ‘해외금융계좌신고서’에 해당 계좌에 대한 정보<sup>13)</sup>를 기재하여 신고대상연도 다음해 6월 1일부터 30일까지 신고해야 한다.

신고기한 내에 해외금융계좌 정보를 신고하지 아니하거나 과소신고한 경우에는 미(과소)신고금액의 20% 한도 내에서 과태료를 부과한다. 과태료는 신고하지 아니하거나 과소신고한 금액이 20억원 이하인 경우에는 해당금액의 10%, 20억원 초과 50억원 이하 금액에서는 15%, 50억원을 초과하는 금액에 대해서는 20%로 부과한다.<sup>14)</sup> 해외금융계좌정보의 신고의무자로서 신고기한 내에 신고하지 아니한 금액이나 과소신고한 금액이 50억원을 초과하는 경우에는 2년 이하의 징역 또는 신고의무 위반금액의 20% 이하에 상당하는 벌금에 처한다(징역형과 벌금형은 병과 가능<sup>15)</sup>). 한편, 내국법인의 대표자, 내국법인 또는 거주자의 대리인, 사용인, 그 밖의 종업원이 그 내국법인 또는 거주자의 업무에 관하여 국조법 제34조의2에서 규정하는 범칙행위를 하면 그 행위자를 벌할 뿐만 아니라 그 내국법인 또는 거주자에게도 벌금형을 과(科)한다.

신고의무자인 거주자가 신고기한 내에 해외금융계좌정보를 신고하지 아니하거나 과소신고한 경우에는 해당 관할세무서장은 그 신고의무자에게 신고의무 위반금액의 출처에 대하여 소명을 요구할 수 있다.<sup>16)</sup> 신고의무자가 소명을 요구받은 금액의 80% 이상에 대하여 출처를 소명한 해외금융계좌에 대해서는 신고의무 위반으로 소명을 요구받은 전액에 대하여 소명한 것으로 본다.<sup>17)</sup> 신고의무자인 거주자가 신고의무 위반금액의 출처에 대하여 소명하지 아니하거나 거짓으로 소명한 경우에는 소명하지 아니하거나 거짓으로 소명한 금액의 20%에 상당하는 과태료를 부과한다.<sup>18)</sup>

12) 국제조세조정에 관한 법률(이하 ‘국조법’이라 함) 제34조 제5항 및 동법 시행령 제49조 제6항.

13) 계좌보유자의 신원에 관한 정보와 계좌번호, 금융회사, 매월 말일 보유계좌잔액의 최고금액 등 보유계좌에 관한 정보, 공동명의자·실질소유자·명의자 등 계좌관련자에 관한 정보 등.

14) 국조법 시행령 제51조 제3항.

15) 국조법 제34조의2 제2항.

16) 국조법 제34조의3 제1항.

17) 국조법 시행령 제50조의2 제2항.

18) 국조법 제35조 제2항.

## (2) 미신고 역외소득·재산 자진신고제도

‘미신고 역외소득·재산 자진신고’는 자진신고자에 대해 한시적으로 감면 및 처벌을 면제하는 제도로 2014년 국조법 개정시 규정되어 2015년 10월부터 6개월 간 시행되었다. 역외소득 자진신고제도는 전세계적으로 미국 등 15개국<sup>19)</sup>이 시행 중이며 대부분의 국가들이 역외금융정보의 사전확보를 통한 역외은닉소득의 양성화를 위해 도입했다.

신고대상자는 세법상 신고 납부의무가 있는 거주자와 내국법인이 해당하며, 신고대상 소득·재산과 관련하여 세무조사 및 관련 수사 진행 등 과세 또는 처벌 예정인 자는 제외한다.<sup>20)</sup> 신고대상 소득·재산은 국제거래 및 국외에서 발생한 소득과 세법상 신고의무가 있는 국외재산(상속, 증여 포함)으로 법정 신고기한 내에 미신고·과소신고한 소득 및 재산이 되며, 신고대상 기간은 국세기본법상 국세부과 제척기간 이내이다(최대 15년).<sup>21)</sup>

신고대상자는 자진신고기한 내 지방국세청장에게 신고서류를 제출하고, 본세 및 납부불성실 가산세를 납부해야 한다. 신고적격심사를 거쳐 납부세액 및 가산세 감면 여부를 확정하고, 이의신청 기회를 부여한 후 결과반영된 비면제자 명단을 관계기관에게 최종 통보하고, 관계기관은 소관법률에 따른 처분을 실시한다. 특히, 국세청은 세법상 가산세, 과태료 부과 및 명단공개를 실시하고, 납부세액 확정시 과다납부자에 대해 환급해야 한다.

적격으로 확정된 자진신고자에게는 세법 및 외국환거래법상 가산세(납부불성실 가산세 제외)·과태료·명단 공개와 탈세 행위에 대한 형사처벌을 면제한다. 신고대상 소득·재산과 관련한 조세포탈죄, 재산국외도피죄, 외국환거래신고위반죄 등 형사처벌을 면제하지만, 횡령·배임 등 중대범죄와 관련된 경우 형사처벌을 면제하지 않는다. 세법상으로는 신고불성실 가산세, 해외금융계좌 미신고(과태료, 명단 공개, 벌칙<sup>22)</sup>), 해외직접투자 미신고(과태료), 조세범처벌(부정행위로 조세포탈시

19) (OECD 회원국) 미국, 영국, 벨기에, 이태리, 프랑스, 독일, 아일랜드, 캐나다, 멕시코, 그리스, 포르투갈, 호주, (비회원국) 남아공, 러시아, 아르헨티나.

20) 국세기본법 제48조 제2항에서 과세표준과 세액을 경정할 것을 미리 알고 가산세 감면을 신청한 자는 감면대상에서 제외하고 있음.

21) 현재도 세무서장이 결정·경정 통지하기 전까지 국세부과제척기간 내에서 수정신고 및 기한후 신고가 가능함.

22) 미신고금액 50억원 초과시 2년 이하 징역 또는 미신고금액의 20% 이하 벌금(징역형, 벌금



별칙<sup>23)</sup>) 등이 면제된다.

### Ⅲ. 주요 외국의 제도

OECD의 BEPS Report Action 12는 공격적 조세회피에 대한 과세상 투명성 및 적시성을 확보할 수 있도록 납세자에게 신고의무를 부여하는 ‘사전신고제도 (Mandatory Disclosure Rule)’ 도입을 권고했다. 미국, 영국 등 8개 국가에서 도입·운영 중이다.

#### 1. OECD BEPS Action 12

Action 12 최종보고서는 사전신고제도의 주요 정책 목표와 제도의 설계 원칙에 대한 지침 및 권고사항을 제시했다.<sup>24)</sup> 사전신고제도는 ‘선택적 도입’ 사항이며, BEPS 참여국이 이행의무를 부담하는 최소기준(minimum standard)에 해당하지 않는다.

권고안의 구체적인 사항은 다음과 같다. 신고의무자는 납세의무자 및 조력자(promoter)이며, 신고대상으로는 일반적 징표와 개별적 징표를 설정하고 각국은 두 징표를 적절하게 혼합하여 신고대상을 설정할 수 있을 것이라고 한다. 일반적 징표는 조세혜택을 받는 금융상품, 전문조력자의 세무컨설팅을 받은 거래에 대한 비밀유지의무 또는 할증수수료와 같이 조세회피전략의 일반적 특징을 기준으로 신고대상을 설정하고, 개별적 징표는 과세당국이 고시한 조세회피 위험 거래 등 조세회피 혐의가 있는 거래가 신고대상이다. 국가별 상황에 따라 차이가 있을 수 있으나 납세자가 이해하기 쉽고 명확한 신고기준을 제시할 것을 권고했다.

---

병과가능).

23) 징역형, 벌금 병과가능.

24) OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project(OECD Publishing, Paris, 2015).

<표 1> BEPS 프로젝트의 모범 권고안(신고의무자)

방안 1	조력자, 납세자 모두에게 개별적으로 신고의무 부여(미국)
방안 2	조력자에게만 신고의무 부여(영국, 캐나다 등) * 다만, 납세자가 자체개발하거나, 조력자가 해외에 있거나, 변호사가 법적인 특권을 주장하는 경우 납세자에게 의무 부여

<표 2> BEPS 프로젝트의 모범 권고안(신고대상)

일반적 징표 예시 (generic hallmarks)	- (비밀거래) 납세자에게 해당 세무컨설팅에 대한 보안유지 의무를 부여하고 조력자에게는 대체로 높은 성공보수를 지급함 - (특별수당 지급) 조력자에게 과도한 높은 성공보수 지급
개별적 징표 예시 (specific hallmarks)	- 저세율국에 위치한 자회사를 이용하는 거래 - 회계장부 vs 세무신고 간 차이가 큰 거래 - 지속적으로 세무상 손실이 있는 거래 - 과세당국이 열거한 조세회피유형에 해당하는 거래
권고안	일반적 징표와 개별적 징표를 혼합하여 사용

신고시한은 세무컨설팅을 통해 조세회피 위험이 있는 거래를 이용할 수 있게 되는 시점, 또는 실제 동 거래를 통해 이익이 발생한 시점 등으로 각국의 실정에 맞게 제도설계가 가능하며, 전략에 대한 신고의무가 조력자에게 있는 경우 납세자가 그 조세전략을 이용 가능한 시기에 연계하여 사전신고시기를 설정할 수 있다. 전략에 대한 신고의무가 납세자에게 있는 경우라면 실제 시행시기를 사전신고 시기에 연계할 것이다. 신고의무를 이행했다고 해서 해당 거래가 합법으로 인정받거나 불법으로 처벌되는 것은 아니며, 신고불이행에 대한 제재로 과태료 부과를 권고하고 있다.

<표 3> BEPS 프로젝트의 모범 권고안(신고시한)

방안 1	조력자에게만 신고의무 부여시 '이용가능시점'과 연계
방안 2	납세자에게 신고의무를 부여할 경우 '이익발생시점'과 연계

## 2. 주요 외국의 사전신고제도 현황

기존에 조세회피거래 사전신고제도를 도입한 국가로는 영국, 미국, 아일랜드, 포르투갈, 캐나다, 남아프리카공화국 등 6개국<sup>25)</sup>이 있으며, 국가별로 신고의무자, 신고대상거래 등에서 차이점이 존재한다.

미국에서는 먼저 사전신고제도를 도입한 후 일반적 조세회피방지규정을 성문화했으며, 신고대상 판단의 기준에 성과보수를 포함하여 성과보수 관행에 대해 규제를 가했다. 캐나다는 일반적 조세회피방지규정을 성문화하고, 사전신고제도도 도입했으나 신고대상을 제한적으로 운영하고 있다.<sup>26)</sup> 대부분의 국가에서는 조력자만 신고의무를 부담하지만 일정한 사유<sup>27)</sup>에 해당하는 경우 납세자도 부담한다. 미국은 조력자의 신고여부와 별개로 납세자도 신고의무를 부담하며, 캐나다는 조력자가 신고시 납세자의 신고의무를 면제한다. 신고대상은 주요목적이 조세혜택을 제공받는 거래이며, 신고시기는 신고의무자가 조력자일 경우 조세전략이 사용가능하게 된 시점, 납세자의 경우 해당 세금의 신고기간 중으로 정하고 있다. 제재수단으로는 금전적 처벌(과태료, 벌금)을 부과한다.

### (1) 미국

미국 국세청과 재무부는 조세회피거래 신고제도(Tax Shelter Disclosure Regime)를 1984년 내국세입법(IRC) §6011, 6111, 6112에 도입했다. 신고대상 세목은 소득세, 법인세, 상속세, 증여세, 기타 연방세 등이며, 이 제도는 정부가 정한 특정 조세회피 거래에 대하여 거래시작 시점에 거래의 구성에 대해 등록하고, 거래가 발생한 후에 거래내역을 신고하는 것이다. 수차례의 개정을 거쳐 현재 신고대상거래(reportable transaction) 의무를 법인 뿐만 아니라 개인납세자까지 부여하고 있다. 제도 도입 초기에는 ‘조세회피거래를 조직한 자(tax shelter organizer)’만 등록의무를 부여했는데, 2004년 고용창출법(AJCA: American Jobs Creation Act of 2004)은 이 제도의 등록 및 신고 등을 개정하여 중요한 변화를 주었다. AJCA는

25) 멕시코(2014년)과 이스라엘(2015년)은 최근 입법 완료함.

26) 안종석·안경봉·오윤, “공격적 조세회피(ATP)에 대한 대응방안 연구”(한국조세연구원, 2007.12).

27) 납세자가 자체개발 하는 경우, 조력자가 해외에 있는 경우 등.

제도의 실효성을 제고하기 위하여 미신고 등에 대한 가산세를 강화했으며, 등록의 무자를 ‘조세회피거래를 조직한 자’에서 ‘실질적인 자문을 한 자(material advisor)’로 확대했고,<sup>28)</sup> 변호사·회계사 등 조세전문가의 윤리, 책임, 업무실행 기준을 규정한 Circular 230을 제정하도록 했다.<sup>29)</sup>

신고대상거래에 대한 주된 실질적인 조력자(material advisor)는 Form 8918을 이용하여 거래의 상세내용 등을 신고해야 한다. 신고대상거래에 참여한 납세자도 거래에 대한 상세한 정보와 예상되는 조세혜택을 Form 8886에 의해 세금 신고시 함께 신고해야 하며, 국세청 내의 조세회피거래 분석국(Office of Tax Shelter Analysis)에도 사본을 제출해야 한다.

이러한 법제도의 정비 외에 2000년 2월에는 조세회피거래 분석국(OTSA: Office of Tax Shelter Analysis)을 설치하여 조세회피 거래 자료를 중점적으로 분석·조사하도록 했으며, 2005년 6월에는 Circular 230의 실행을 담당하는 전문가 책임관 리실(OPR: Office of Professional Responsibility<sup>30)</sup>)을 설치했다.

#### 1) 신고대상거래

신고대상거래는 다음 6가지 범주에 해당하는 거래이며, 이 범주에 속하는 거래에 대해서 신고하도록 하고 있다.<sup>31)</sup>

첫 번째, IRS 고시거래(Listed transactions)로서 IRS(국세청)가 조세회피거래로 결정한 거래와 동일하거나 실질적으로 유사한 거래이며, 통지, 규정 또는 기타 거래 형태로 공개된 거래까지 확대되었다. 고시된 거래와 동일하거나 실질적으로 유사한 거래는 신고대상이 되며, ‘2017-10’을 통해 36가지 거래가 고시된 상태이다.<sup>32)</sup>

두 번째, 비밀유지 거래(Confidential transactions)<sup>33)</sup>로서 거래의 구조 및 설계와 관련하여 비밀을 유지한다는 약정을 하고 그 대가로 일정 금액 이상인 거래의 자문료를 받는 경우를 일컫는다. 비밀유지거래에 해당되는 최소자문료는 납세자가

28) AJCA §812 (a).

29) 조세전문가의 금지된 행위에 대한 금전적 처벌을 할 수 있도록 지침(Circular 230)을 제정할 수 있게 규정했음(AJCA §822 (a) (1) (B) ).

30) OPR은 법무부 산하 독립기관이며, 변호사 등의 윤리 및 행위에 대해 조사함.

31) Notice 2006-6.

32) <https://www.irs.gov/businesses/corporations/listed-transactions>.

33) Treas. Reg. § 1.6011-4(b)(3).

법인인 경우 25만 달러, 그 외의 경우에는 5만 달러이다.

세 번째, 계약상 보호받는 거래(Transactions with contractual protection)<sup>34)</sup>로서 조세전문가가 제시한 조세효과가 계약에 의해 보호되는 거래이며, 조세혜택에 따라 전문가의 보수가 달라진다.

네 번째, 손실 거래(Loss transactions)<sup>35)</sup>로서 납세자가 일정금액 이상의 손실 공제를 요구하는 거래이며, 일정금액이란 법인이나 법인으로만 구성된 파트너십의 경우 과세연도당 1천만 달러, 5년 누적 손실액 2천만 달러, 개인이나 S-법인, 기타 파트너십의 경우 과세연도당 200만 달러, 5년 누적 손실액 400만 달러를 말한다.<sup>36)</sup> 손실금액은 내국세입법 제165조에서 규정하는 것으로 영업활동 또는 자본거래 등에서 발생하는 손실로서 공제가능한 금액을 의미한다.

다섯 번째, 단기보유자산 거래(Transactions involving a brief asset holding period)로서 납세자가 보유한 기간이 45일 이하인 자산을 거래한 결과로 외국납부 세액 공제를 포함하여 총 25만 달러를 초과하는 금액의 공제가 예상되는 경우 그 거래는 신고대상거래가 된다.

여섯 번째, 관심대상 거래(Transactions of Interest)<sup>37)</sup>로서 IRS와 재무부가 조세회피 또는 탈세로 판정될 가능성이 크지만 아직 자료가 충분하지 못해서 조세회피 또는 탈세 여부를 명확하게 판단하기 어려운 거래들을 관심대상거래로 고시하는 것이다. 이들은 조세회피 목적이 있는지 여부를 결정하기 위해 IRS가 추가 정보를 원할 경우 관심대상거래로 고시하고 있다.

국세청장이 특정 거래에 대하여 신고대상거래에 해당되지 않는다는 별도의 안내서(published guidance)나 예규(letter ruling)를 발행하는 경우에는 위의 6가지 범주에 해당하는 것처럼 보이는 거래일지라도 신고대상이 되지 않는다. 예를 들어, 정부의 감독을 받는 특정 투자회사(RIC: Regulated Investment Company)<sup>38)</sup>와

34) Treas. Reg. § 1.6011-4(b)(4)(i); see I.R.C. § 267(b).

35) Treas. Reg. § 1.6011-4(b)(5).

36) Treas. Reg. § 1.6011-4(b)(5)(i)(A) - (E); see I.R.C. § 988(c)(1).

37) Treas. Reg. § 1.6011-4(b)(6).

38) IRC §851에서 정의되고 있는 RIC는 투자회사법(Investment Company Act of 1940)에 등록된 내국법인으로 과세연도기간 동안 투자운용 또는 투자신탁회사로 간주되거나, 투자회사법에 의한 신고를 통해 사업투자회사(Business investment company)로 의제되는 회사를 의미한다. RIC는 법인세 신고 시 RIC로 신고해야 하며, 총 과세소득의 90% 이상이 배당소득, 이자소득, 주식처분익, 파생금융상품 관련 소득이어야 함.

RIC가 지분의 95% 이상을 소유한 투자중개회사(investment vehicle)는 신고대상 거래 중 첫 번째에 해당하는 고시된 거래(Listed transactions)를 제외한 기타 범주의 거래에 대하여 신고하지 않아도 된다. 또한, 법에서 규정하고 있는 ‘조세회피 의도가 없는 리스거래’는 신고대상거래의 범주에 포함되지 않는다.<sup>39)</sup>

## 2) 신고의무자 및 절차

신고의무자는 조력자와 납세자이다. 조력자는 거래를 조직한 자 및 실질적 자문을 제공한 자(material advisor)로 규정하고 있다.<sup>40)</sup> 제6111조에서는 실질적인 조력자(material advisor)를 ① 신고대상거래를 조직하거나 관리, 조장, 판매, 실행, 수행하는 데 있어 실질적인 도움을 주거나 조언 또는 자문을 한 자(material aid, assistance or advice)로서, ② 조언 또는 자문의 대가로 신고대상거래의 조세혜택이 모두 자연인인 개인에게 귀속되는 경우에, 직·간접적으로 받은 총소득이 5만 달러를 초과하는 경우(국세청 고시거래는 1만 달러)이며, 자연인 이외에는 25만 달러(국세청 고시거래는 2.5만 달러)를 초과하는 자, 또는 재무장관이 정한 일정 금액을 초과하는 자로 규정하고 있다.<sup>41)</sup>

조세회피거래의 신고는 ① 최초로 조세회피거래가 설계되어 판매되는 경우로 거래를 조직한 자(tax shelter organizer) 또는 실질적인 자문을 한 자(material advisor)가 국세청에 조세회피거래를 등록하는 것이며, ② 조세회피거래에 참여한 납세자가 소득세를 신고할 때 국세청에 등록된 조세회피거래에 대하여 요구되는 정보를 제공하는 것으로 이루어진다. 조세회피거래를 조직한 자는 수요자에게 조세회피거래 판매 제안을 하기 이전에 등록해야 하며, 실질적인 자문을 한 자는 자문을 한 날부터 30일 이내에 등록해야 한다.<sup>42)</sup> 조력자는 국세청이 전략을 제공한 고객명단의 요구 시 20일 이내(영업일 기준) 제출해야 한다. 정해진 기한까지 조력자가 Form 8918을 국세청에 제출하면 국세청은 등록번호를 부여하고, 그 등록번호

39) IRC §6111(d)와 IRC §6112와 관련된 것으로 조세회피거래로 간주되는 특정비밀거래(IRC§6111(d)), 남용적 조세회피의 잠재성이 있는 거래(IRC §6112)를 제외한 리스거래는 영업상의 정상적인 거래로 보아 신고대상거래의 범주에서 제외하도록 하는 것인데, 이 규정은 납세자의 신고부담을 덜어주려는 데 목적이 있음.

40) IRC §6111(e).

41) IRC §6111(b).

42) Sec 301.6111-1T A40.

호는 거래가 될 때 거래에 참여하는 납세자에게 이전된다.<sup>43)</sup>

해당 거래를 통해 조세혜택을 받는 납세자는 Form 8886에 등록번호와 기타 필요한 정보를 작성하여 소득세를 신고할 때 같이 제출해야 한다. 조세회피거래 조직자가 A에게 조세회피거래를 판매하고 A가 다시 제3자인 B에게 판매하는 경우, 조세회피거래 조직자는 A에게, A는 B에게 등록번호를 제공해야 한다.<sup>44)</sup> 한번 등록된 조세회피거래는 재등록할 필요가 없지만 최초 등록 당시의 사실에 중요한 변경<sup>45)</sup>이 있는 경우에는 조세회피거래 조직자로 하여금 Form 8918을 통하여 수정신고를 하도록 규정하고 있다.<sup>46)</sup> 국세청은 남용적 조세회피의 가능성이 있는 조세회피거래 조직자와 판매자를 포함하여 등록의무자들에게 거래 참여자 및 참여 내역 등에 대한 자료를 7년간 보관·유지하도록 하고 있다.

### 3) 이행의 확보

등록 및 신고 의무, 자료보관의무를 해태한 자, 소득을 과소신고한 자, 그리고 조세회피거래를 조장한 자에 대해서는 과태료를 부과한다.

조력자의 경우, IRS 고시거래 이외의 신고대상거래를 신고하지 않거나 허위 또는 불완전한 정보를 제출했다면 과태료는 5만 달러이다.<sup>47)</sup> IRS 고시거래를 신고하지 않은 경우 과태료는 중과된다. 고의성 여부에 따라 과태료 규모가 달라지는데, 고의성이 있는 경우(an intentional failure or act)에는 20만 달러와 자문을 제공한 자가 받은 총소득금액의 75% 중 큰 금액, 고의성이 없는 경우에는 20만 달러와 자문을 제공한 자가 받은 총소득금액의 50% 중 큰 금액이 된다.<sup>48)</sup>

납세자의 경우, 소득세 신고시 신고대상거래를 신고하지 않거나 사실과 다르게 기재했다면 1만~20만 달러의 과태료를 납부한다. IRS 고시거래의 경우 개인 10만 달러, 법인 20만 달러, 기타 거래의 경우 개인 1만 달러, 법인 5만 달러이다. 신고를

43) Sec 301.6111-1T(Q&A47).

44) IRC §6111(b)와 Sec 301.6111-1T(Q&A51~53).

45) 중요한 변경이란 조세회피거래 또는 조세회피거래 등록자를 확인할 수 있는 기본 정보의 변경, 등록 시 신고되지 않는 주된 자산의 취득 또는 자가제조, 최소 투자단위에 대한 금융기법의 변화, 주된 사업활동의 변경 등을 말함(Sec 301.6111-1T(Q&A44~45A)).

46) 납세자의 조세회피거래 신고는 신고대상거래가 있는 때 과세연도마다 신고의무가 부여되지만 조세회피거래의 등록은 중요한 변화가 있는 경우에만 수정하면 됨.

47) IRC §6707.

48) IRC §6707.

했지만 정당한 사유 없이 과소신고하는 경우 그 금액이 일정액을 넘으면 과소신고한 금액의 20%에 해당하는 금액이 가산세로 부과되는데, 이를 납부불성실 가산세라고 한다. 일정액이란 부당 과소신고가 없는 경우에 산정되는 세액의 10%와 1천만 달러(개인의 경우 500만 달러) 중 작은 금액을 말한다.<sup>49)</sup> 내국세입법 제6662A조에 의하면 신고하지 않고 과소납부한 경우에는 과소납부한 금액의 30%에 해당하는 과태료가 부과되며, 이 경우에는 신고조차 이루어지지 않았기 때문에 정당한 사유와 관계없이 부과된다. 특별히, 사기(fraud)로 세금을 과소납부하는 경우에는 납부세액의 75%(5,000~200,000달러)가 과태료로 부과된다.

한편, 조력자는 IRS의 고객명단 요구에 대해 20일 이내로 제출하지 않으면 20일 이후 1일당 1만 달러를 과태료로 납부한다.<sup>50)</sup>

## (2) 영국

영국은 2004년 조세정보의 사전적 확보를 주목적으로 의무적 신고제도를 도입했으며,<sup>51)</sup> 한정적으로 신고제도를 운영하다가 점차적으로 범위를 넓혀 나가고 있다. 신고대상 세목은 소득세, 법인세, 양도소득세, 상속세, 부가가치세 등이며, 소득에 부과하는 조세에 대한 신고제도는 재정법(Finance Act 2004) Part 7에 ‘조세회피거래 신고(Disclosure of Tax Avoidance Scheme)’로 도입되었다. 처음 도입 시에는 소득에 부과하는 조세 중 근로소득과 특정 금융상품에 한정하여 신고제도를 운영했으나, 2006년 8월부터는 소득에 부과하는 조세 전체로 그 범위를 넓혔다.

### 1) 신고대상거래

신고대상거래는 다음 2가지 요건을 충족한 거래이다. 첫 번째 요건은 주요 목적 테스트이며, 조세혜택 제공이 주목적인 거래<sup>52)</sup>를 말한다. 조세혜택은 조세면제, 과세이연, 기타 조세상의 의무 회피를 포함하고, 조세혜택이 주요 목적으로 간주될지

49) IRC §6662.

50) IRC §6708.

51) 2004년 8월 재정법(Finance Act 2004) PART 7에 ‘Disclosure of Tax Avoidance Scheme’ 규정, ss306-319(the Finance Act 2004, Part 7 (s.306 to s.319) (as amended by s108 of FA2007, s116 of and Sch38 to FA2008, s56 of and Sch17 to FA2010, s215 of FA2012, s223 of FA2013, s284 of FA2014, s117 of and Sch17 to FA2015 and s104 FA2016).

52) FA 2004, s.306(c).



는 객관적으로 평가된다.<sup>53)</sup> 주요 목적 여부는 조세혜택의 가치와 다른 혜택의 가치를 객관적으로 비교하여 판단하며, 혜택 간의 가치를 평가하여 주요 목적으로 간주하므로, 과세관청이 일단 주요 목적을 조세혜택으로 판단한 경우 조력자(납세자)는 사실이 아님을 입증해야 한다.

두 번째 요건은 재무성 시행령에서 규정한 아래의 특징에 해당해야 한다.<sup>54)</sup>

- 일반적 특징
  - a. 비밀유지 거래(조력자가 있는 경우와 납세자 본인이 한 경우)
  - b. 특별수당지급 거래
  - c. 표준화된 세무상품
- 구체적 특징: 손실, 임대, 성과보수 등과 같은 위험성 있는 전략

재무성 시행령에서 규정한 신고대상거래의 유형은 표준화된 세무상품 등 8가지가 있다. ① 조력자가 있는 경우의 비밀거래(confidentiality where promotor involved)<sup>55)</sup>는 계약거래의 실행으로 조세상의 혜택을 받을 것이 예상되며 관련된 거래의 구성요소 전부 또는 일부에 대하여 거래를 공급하는 자가 공개할 의도가 없다면, 조력자는 국세청에 등록해야 한다. ② 조력자가 없는 경우의 비밀거래(confidentiality where no promotor involved)<sup>56)</sup>는 조력자 없이 납세자 스스로가 조세회피를 목적으로 고안한 거래로서 외부로부터 자문을 받지 않고 사내의 세무담당자가 조세회피거래를 설계하고 실행한 경우의 거래이다. 신고대상이 되기 위해서는 첫째, 거래에 참여하는 자가 거래의 구성요소에 대한 비밀을 유지하기를 원하고, 둘째, 거래에 참여하는 자의 사업규모가 중소기업의 범위에 속하지 않아야

53) HM Revenue and Customs(HMRC), “Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS) Guidance”(2018), p.32.

54) The Tax Avoidance Schemes (Prescribed Descriptions of Arrangements) Regulations 2006(SI 2006/1543 as amended by SI 2007/2484, SI 2010/2834, SI 2013/2595, SI 2016/99 and SI 2017/1171).

55) Regulation 6 to the Tax Avoidance Schemes (Prescribed Descriptions of Arrangements) Regulations 2006 (SI 2006/1543) as amended by the Tax Avoidance Schemes (Prescribed Descriptions of Arrangements) (Amendment) Regulations 2013 (2013 No. 2595).

56) Regulation 7 to the Tax Avoidance Schemes (Prescribed Descriptions of Arrangements) Regulations 2006 (SI 2006/1543).

한다. ③ 특별 수수료(premium fee)가 있는 계약거래(특별수당지급거래)<sup>57)</sup>는 고안된 계약거래의 중요한 특정 요소를 통해서 납세자가 조세혜택을 향유하게 되는 경우 조력자나 내부 전략의 관련자가 납세자로부터 추가로 수령하는 보수가 있는 계약거래이다. 조세전문가의 능력과 평판, 특정 전문가의 활용 등 조세전문가의 특성을 반영한 결과로 나타난 보수는 특별 수수료에서 제외된다.<sup>58)</sup> ④ 표준화된 세무상품(standardised tax products)<sup>59)</sup>은 첫째, 조력자가 제작한 대량판매 상품으로 이용고객에 따라 특성화되지 않은 표준화된 계약이고, 둘째 세법에 대한 지식이 있으면서 독립적인 지위에 있는 자가 합리적으로 해당 상품을 조사·분석했을 때 그 상품의 주목적이 조세혜택을 얻는 데 있다고 판단되며, 셋째 2006년 8월 1일 이후에 처음으로 판매된 상품이고, 넷째 법에서 예외로 규정한 경우가 아닌 상품을 말한다. 약정이 특정문서로 표준화되거나 상당히 표준화되어 있으며, 이미 고객이 해당 거래를 시작했고, 그 거래가 표준화되거나 상당히 표준화된 상품을 말한다. ⑤ 손실거래(loss schemes)<sup>60)</sup>는 조력자가 동일하거나 거의 유사한 손실거래를 복수의 참여자가 이용할 것으로 예측하여 고안한 거래로서 세법에 대한 지식이 있으면서 독립적인 지위에 있는 자가 합리적으로 판단해 볼 때 주된 목적이 소득세 또는 자본이득세의 부담을 줄이는 데 있는 경우에 신고대상이 된다. ⑥ 리스계약거래(leasing arrangement)<sup>61)</sup>는 일반적으로 인정된 회계원칙에 따라 리스로 분류된

57) Regulation 8 to the Tax Avoidance Schemes (Prescribed Descriptions of Arrangements) Regulations 2006 (SI 2006/1543).

58) 다음과 같은 특성을 가진 수수료는 프리미엄 수수료가 아님.

- 전문가의 소재지: 물가수준 반영 가능
- 조인의 긴급성(the urgency of the advice)
- 거래 규모(the size of the transaction): 거래 금액이 많은 경우 더 높은 위험수준을 반영하여 수수료를 인상할 수 있음.
- 전문가의 능력이나 명성(the skill or reputation of the adviser)
- 전문가의 부족(the scarcity of appropriately skilled staff): 세금의 일부 영역이 더 복잡하다면 특정 전문가를 활용하기 위해 수수료가 더 높을 수 있음.

59) Regulations 10 and 11 to the Tax Avoidance Schemes (Prescribed Descriptions of Arrangements) Regulations 2006 (SI2006/1543). The hallmark was amended with effect from 23 February 2016 by SI2016/99.

60) Regulation 12 to the Tax Avoidance Schemes (Prescribed Descriptions of Arrangements) Regulations 2006 (SI 2006/1543). The hallmark was amended with effect from 23 February 2016 by SI2016/99.

61) Regulations 13 to 17 to the Tax Avoidance Schemes (Prescribed Descriptions of Arrangements) Regulations 2006 (SI 2006/1543).

설비 또는 기계장치로서 고가이면서 장기인 리스계약으로 세법에서 정한 추가요건을 갖춘 계약을 말한다. ⑦ 근로소득(employment income)<sup>62)</sup>은 약정의 주요 이익 또는 이익 중 한 가지가 근로소득으로 간주되는 금액의 감소나 제거로 발생하는 경우 적용되고, 하나 이상의 인위적인 또는 비정상적인 단계를 통해 주요 이익을 얻을 경우 적용된다. ⑧ 금융상품<sup>63)</sup>에 대해서는 2016년 2월부터 매우 광범위한 금융상품 특징을 도입했으며, 그 특징으로 하나 이상의 특정 금융상품(특수한 조건이나 비정상적인 단계가 있는 주식, 대출 또는 기타 규정된 금융상품)을 포함하는 약정에 적용되며, 금융상품을 약정에 포함시키는 것의 주된 이익이 조세혜택을 얻는 것이다.

## 2) 신고의무자, 신고 내용 및 절차

신고의무자는 원칙적으로 조력자이고, 예외적으로 납세자도 해당한다.<sup>64)</sup> 납세자가 자체개발하거나, 조력자가 해외 거주자이거나, 조력자가 법적인 특권을 주장하는 경우<sup>65)</sup> 납세자에게 의무를 부여한다. ‘조력자’는 관련 사업 과정에서 계획의 설계, 마케팅, 조직 또는 관리를 담당하거나 계획을 다른 사람이 시행할 수 있도록 하는 자이고, 금융상품의 경우 금융상품을 판매한 금융기관이 신고의무자이다.

조력자인지를 판단하기 위하여 3가지 test를 거치며 이 test를 모두 통과하는 경우에는 조력자가 아닌 것으로 간주된다. 조력자로 판단되지 않기 위해서는 조력자로 의심받는 자가 입증할 필요가 있다. 세 가지 test는 benign test, non-adviser test, ignorance test가 있다.<sup>66)</sup> ‘benign test’는 그 사람이 세무에 대한 조언을 제공하는 과정에서 해당 약정(arrangement)이나 계획(proposal)의 구성 요소를 설계하는 데 책임이 있었는지 여부를 가지고 판단하는 것이고,<sup>67)</sup> ‘non-adviser test’는 그

62) Regulation 18 of the Tax Avoidance Schemes (Prescribed Descriptions of Arrangements) Regulations 2006 (SI 2006/1543).

63) Regulation 19 of the Tax Avoidance Schemes (Prescribed Descriptions of Arrangements) Regulations 2006 (SI 2006/1543). The hallmark was introduced by SI2016/99 which amended SI2006/1543 with effect from 23 February 2016.

64) FA 2004, s.307.

65) 법적인 조언에 대해서는 법률전문가의 특권이 적용될 수 있으며, 이에 대한 정보는 공개되지 않을 수 있음(SI 2004 s.314).

66) SI 2004/1865, reg.4(1), (2), (3), (4).

67) SI 2004/1865, reg.4(1), (2).

사람이 해당 거래(scheme)의 설계에 관여했는지와 관련없이 세무상 조언을 했는지 여부를 가지고 판단하는 것이다.<sup>68)</sup> 은행이나 증권회사는 non-adviser test를 적용하지 않고, 일반적으로 법률회사나 회계사무소가 세무상 조언을 했는지가 판단 대상이 된다. 'ignorance test'는 그 사람이 해당 거래가 신고대상이 되어야 하는지 알 수 없거나 신고할 수 있는 정도의 충분한 정보를 가지지 못한 합리적인 이유가 있는지를 판단하는 것이다.<sup>69)</sup> 신고를 하지 못하는 합리적인 이유가 있다면 ignorance test를 통과할 것이다.

조력자는 조세회피전략 제공 후 '거래의 실행을 가능하게 한 날'과 '계약거래의 한 부분을 구성하는 계획이 최초로 실행되었음을 인지하게 된 날' 중 빠른 날로부터 5일 이내 서식 AAG1을 통해 신고해야 한다.<sup>70)</sup> '거래의 실행을 가능하게 한 날'은 계약거래의 실행과 관련된 신뢰성 있는 조세분석을 수행하고 계약거래의 각 진행단계를 발전시키는 행위를 한 때 또는 거래실행여부, 기대되는 조세혜택, 계약거래의 주요 요소 및 그 이해와 관련된 상세한 내용을 잠재적 소비자에게 제안한 때를 의미한다. 표준화된 조세상품의 경우 거래의 실행을 가능하게 한 날이 실제 계약의 일부가 실행된 날보다 빠르게 된다.

세무당국은 조력자에게 등록번호(Scheme Reference Number, SRN)<sup>71)</sup>를 발행한다. 납세자가 직접 등록하는 경우 계약실행일로부터 5일 이내에 신고해야 하고, 직접 SRN을 부여받는다. 조력자는 납세자에게 30일 이내로 SRN을 전달하고, 전략을 제공한 고객의 정보는 분기별로 제출해야 한다. 납세자는 조세전략 사용으로 인한 수익에 대해 서식 AAG4를 통해 신고해야 한다. 등록서식에 포함된 신고내용은 등록의무자의 주소와 성명, 법에서 규정하고 있는 특징 중 관련 항목, 계약거래 또는 제안서에 관한 내용 요약, 조세혜택을 가져오는 주요 구성요소에 대한 정보,

68) SI 2004/1865, reg.4(1), (3).

69) SI 2004/1865, reg.4(1), (4).

70) 신고제도에 이용되는 서식은 신고자 등에 따라 4가지의 종류가 있음.

- AAG1은 조력자에 의한 거래신고 양식임.
- AAG2는 해외 조력자가 신고하지 않은 경우에 고객에 의한 거래신고 양식임.
- AAG3는 조력자가 없거나 완전한 신고를 할 수 없는 법률가 등이 조장한 경우에 고객에 의한 거래신고 양식
- AAG4는 계속 신고 양식임.

71) SRN은 영국국세청(HMRC)이 조세회피신고시스템(disclosure of tax avoidance schemes regime, DOTAS) 하에서 공개된 조세회피전략의 사용자를 식별할 수 있도록 만든 제도임.

조세혜택과 관련된 법규정 등이다.<sup>72)</sup> 해당 거래구조를 신고하게 만든 법규정 및 해당 계약의 상세한 내용을 기재하는 것으로서,<sup>73)</sup> 어떻게 조세상 혜택이 예상되는지와 이를 구성하는 요소에 대한 설명을 기재하고, 조세상 혜택에 근거가 되는 법규정을 기재한다.

### 3) 이행의 확보<sup>74)</sup>

제재는 신고의무 해태가 일어난 최초 시점에 부여되는 것과 그 후의 신고의무 해태에 대하여 가산되는 것으로 구성되며, 최대 1백만 파운드까지 과태료가 부과된다. 조력자의 경우, 조세회피거래를 등록하지 않은 경우 최초 10,000파운드가 과태료로 부과되고, 이후 매일 600파운드씩 추가된다. 납세자에게 등록번호를 제공하지 않은 경우에 최초 5,000파운드, 추가적으로 매일 600파운드가 과태료로 부과된다.

납세자의 경우, 조세회피거래를 등록하지 않은 경우 조력자와 동일하게 과태료가 부과되며, 소득세 신고시 등록번호를 신고하지 않을 경우 각 전략에 대해서 과태료가 부과된다. 첫 번째 미신고의 경우 5,000파운드, 두 번째 미신고의 경우 7,500 파운드, 세 번째 미신고의 경우에는 10,000파운드가 부과된다.

### (3) 아일랜드<sup>75)</sup>

아일랜드의 사전신고제도는 2011년 도입되었으며, 신고대상 세목은 소득세, 법인세, 자본이득세, 부가가치세 등이다. 신고의무자는 원칙적으로 조력자이고 예외적으로 납세자도 해당하는데, 납세자가 자체개발하거나, 조력자<sup>76)</sup>가 해외 거주자이거나, 조력자가 법적인 특권을 주장하는 경우 납세자에게 의무를 부여하고 있다. 신고대상거래는 조세혜택 제공이 주목적이면서 다음의 일반적 기준과 구체적 기

72) SI 2004/1864, reg.3.

73) 신고거래 유형이 제시되어야 하며, 신고거래 유형이 중복적으로 적용되는 경우에는 하나의 유형을 제시하면 됨. 영국 국세청이 해당 거래유형에 대한 가치를 모니터링하는 것이 허용됨.

74) FA 2004, s.315.

75) OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project(OECD Publishing, Paris, 2015), pp.91-97.

76) '조력자'는 관련 사업 과정에서 계획의 설계, 마케팅, 조직 또는 관리를 담당하거나 계획을 다른 사람이 시행할 수 있도록 만드는 사람임.

준에 해당하는 거래이다.

- 일반적 기준
  - a. 비밀유지 거래
  - b. 특별수당지급 거래
  - c. 표준화된 세무상품
- 구체적 기준: 손실, 세율이 낮은 소득으로 변환, 성과보수 등과 같은 위험성 있는 전략

조력자는 조세회피전략 제공 또는 다른 사람이 전략을 시행할 수 있게 된 후 5일 이내 신고해야 하고, 아일랜드 국세청은 보고자에게 고유한 거래번호를 통지한다. 조력자는 해당 거래번호를 납세자에게 제공해야 하며, 조력자는 전략이 시행가능하게 된 모든 납세자의 목록을 아일랜드 국세청에 보고해야 한다. 다만, 2011년 재정법(Finance Act 2011)에서, 납세자가 해당 시점에 거래를 수행하지 않았다면 조력자의 신고의무를 배제하도록 개정했고, 추후 거래가 수행되면 정상적으로 고객정보를 신고해야 한다. 납세자의 경우 신고는 전략을 시행한 첫 번째 거래일로부터 5일 이내에 이루어져야 한다. 전략을 납세자가 자체적으로 수립한 경우 전략을 시행한 첫 번째 거래일로부터 30일 이내에 보고해야 하며, 납세자의 경우 세금 신고시 거래번호를 포함해야 한다. 미신고시 매일 500유로(약 66만원)의 과태료가 부과되며, 조력자가 고객정보 미제출시 최초 4천유로(약 530만원), 이후 매일 1백유로(약 13만원)의 과태료가 부과된다.

#### (4) 포르투갈<sup>77)</sup>

사전신고제도는 2008년 도입되었으며, 신고대상 세목은 소득세, 법인세, 부가가치세, 부동산(양도)세 등이다. 신고의무자는 원칙적으로 조력자이고 예외적으로 납세자도 해당하는데, 납세자가 자체개발하거나, 조력자가 해외 거주자인 경우 납세자에게 의무를 부여하고 있다. ‘조력자’는 조세전략의 설계, 구조 또는 실행하는데 참여한 사람을 말한다.

77) OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project(OECD Publishing, Paris, 2015), pp.91-97.

신고대상거래는 주요 목적이 조세혜택 향유이면서 일반적 기준(조력자의 책임을 유보하거나 제한하는 거래)과 구체적 기준<sup>78)</sup>에 해당하는 거래이다. 조력자는 납세자에게 제공한 날이 속한 달의 다음달 20일까지 조세전략을 신고해야 하며, 조력자는 전략을 실행한 고객명단을 세무당국에 제공할 의무가 없다. 납세자의 경우 조세전략을 실행한 날이 속한 달의 다음달 말까지 전략을 신고해야 하는데, 세무당국은 고유 식별번호를 따로 발급하지 않고 있다. 미신고시 제재방안으로서 과태료는 조력자의 경우 5천~10만유로(약 660만원~1.3억원), 납세자의 경우 5백~8만유로(약 66만원~1억5백만원)를 부과한다.

### 3. 사전신고제도 입법 추진 국가

#### (1) EU의 동향

EU 집행위원회(European Commission)는 2017년 6월 세무 컨설턴트, 회계사, 은행 및 변호사와 같이 고객을 위해 조세회피계획 체계를 설계·홍보하는 중개자에게 적용되는 새로운 투명성 규정을 제안했다.<sup>79)</sup> 제안은 이전에 보이지 않았던 중개자의 활동에 대한 조사를 강화함으로써 그러한 공격적인 조세회피계획을 해결하는 것을 목표로 하며, 이 제안은 OECD의 BEPS 프로젝트에서 권고된 사전신고제도(mandatory disclosure provisions)를 이행하기 위한 EU의 접근과 같은 방향성을 갖고 있다.

제안에 따르면 정부에 손실을 가져올 수 있는 특정 특성이나 징표(hallmarks)를 포함하는 국경간(Cross-border) 조세회피계획은 사용되기 전에 과세당국에 신고해야 한다. 위원회는 조세부담을 줄이기 위해 손실을 사용하거나, 조세특례제도를 사용하거나, 국제 수준의 거버넌스 표준을 충족시키지 못하는 국가를 통한 약정 등 주요 징표를 규칙에서 제안했다. 이러한 징표를 포함하는 국경간 계획을 신고할 의무는 아래에 해당하는 자가 부담하게 된다.

78) a. 특별조세혜택 또는 면세를 받는 기업의 참여, b. 소득의 재분류를 야기하는 금융 거래(리스, 복합파생상품 등), c. 세법상 손실사용 거래를 말함.

79) EUROPEAN COMMISSION, Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements(2017. 6. 21).

- 회사 또는 개인의 이행 및 사용을 위한 국경간 계획을 제공한 중개기관
- 자문을 받는 개인 또는 회사: 국경간 계획을 제공하는 중개기관이 EU에 거주하지 않거나 중개자가 전문적 특권 또는 비밀규칙에 구속되어 있는 경우
- 사내 컨설턴트·변호사가 개발한 국경간 계획을 이행하는 개인 또는 회사

EU 회원국은 중앙데이터베이스를 통해 조세회피계획에서 받는 정보를 자동으로 교환하여 조세회피의 새로운 위험에 대해 조기에 경고하고 유해한 행위를 차단하는 조치를 취할 수 있게 될 것이다. 새로운 규칙은 모든 중개자, 잠재적으로 유해한 모든 제도 및 모든 회원국을 포괄하여 적용된다. 하나 이상의 징표가 포함된 모든 계획의 세부사항은 고객에게 그러한 약정을 제공한 날로부터 5일 이내에 중개인의 과세당국에 신고해야 한다.

제안상 주요 용어 중 ‘징표(hallmark)’는 부속서 IV에 열거된 약정 또는 일련의 약정의 다음과 같은 전형적인 특징을 의미하고, ‘중개자(intermediaries)’라 함은 제공하는 과정에서 신고할 수 있는 국경간 약정 또는 일련의 그러한 약정의 세무측면의 이행을 설계, 마케팅, 조직 또는 관리하기 위해 납세자와 관련하여 책임을 지는 자를 의미한다.<sup>80)81)</sup>

- 주요 혜택 테스트(Main benefit test), 이 약정 또는 일련의 약정의 주된 혜택이 조세혜택일 경우에 테스트는 충족되며, 그 약정에서 파생되기를 기대할 수 있는 결과가 조세혜택이어야 함.
- 일반적 징표(Generic hallmarks)는 첫 번째, 비밀유지조건을 준수할 것을 약속하는 약정 또는 일련의 약정. 다른 중개인 또는 과세당국에게 조세혜택을 받는 약정을 공개하지 않는 것임. 두 번째, 중개자가 약정 또는 일련의 약정에 대한 수수료(또는 이자, 금융비용 및 기타 비용에 대한 보상)를 수령할

80) amending Directive 2011/16/EU Article 3 21.

81) 중개자가 되려면 다음과 같은 추가 조건 중 적어도 하나를 충족시켜야 함.

- (a) 회원국의 법률이 적용되거나
- (b) 회원국에서 조세목적으로 거주해야 함.
- (c) 최소한 하나의 회원국의 법률, 조세 또는 컨설팅 서비스와 관련된 전문협회에 등록되어야 함.
- (d) 직업을 수행하거나 법률, 조세 또는 컨설팅 서비스를 제공하는 회원국 중 적어도 하나의 회원국에 본사를 두어야 함.



수 있는 경우, 세 번째, 표준화된 문서의 사용을 포함하는 약정 또는 일련의 약정

- 구체적 징표(주요 혜택 테스트와 관련)는 첫 번째, 납세자가 다른 관할권으로 그 손실을 이전하거나 그러한 손실을 사용하는 것을 포함하여 조세부담을 줄이기 위해 손실을 사용하는 약정 또는 일련의 약정, 두 번째 소득을 자본, 증여 또는 저율로 과세되는 기타 소득 범주로 전환시키는 효과가 있는 약정 또는 일련의 약정

2018년 5월 25일 EU 경제재무장관은 잠재적으로 유해한 세금 제도를 설계하거나 판매하는 중개자에게 적용되는 새로운 투명성 규정에 관한 2017년 6월 EU 집행위원회의 제안을 채택했다. 이번 조치의 목적은 EU의 세금 투명성 제고를 위한 계획의 일환으로 조세납용 문제를 해결하고 공정한 세금을 보장하는 데 있고, 중개자의 활동을 자세히 조사하여 공격적인 조세회피계획을 해결하는 데 효과를 높일 수 있을 것으로 기대하고 있다.<sup>82)</sup> 중개자는 특정 징표<sup>83)</sup> 중 하나 이상을 포함하는 국경간 약정을 신고해야 하며, 징표들은 약정이 조세를 회피하도록 설정되었음을 나타낸다. 약정을 신고받은 회원국은 이 정보를 분기별로 중앙데이터베이스를 통해 다른 모든 회원국과 공유해야 하고, 위원회는 규정의 이행을 감시하기 위해 회원국 간에 교환되는 정보에 대해 제한된 접근권을 가진다. 이후 제안서는 EU 의회와 EU 경제사회위원회(European Economic and Social Committee)에 제출되어 자문을 받고 이사회에 채택되어야 적용될 수 있다.

82) 외국인 계좌 정보에 대한 CRS(Common Reporting Standard)는 2014년 12월 9일 Council Directive (EU) 2014/107의 규정에 따라 EU에서 시행되었음. 이 규정의 범위를 벗어날 수 있는 정보는 잠재적이고 공격적인 조세회피계획에 대한 신고의무를 중개자에게 부여함으로써 획득할 수 있을 것임.

83) 다음 징표들을 예시로 제시했음.

- 세금이 없거나 저세율인 국가에 거주하는 수령자가 원천지에서 공제받을 수 있는 국경간 지급금
- 부적절하거나 약하게 시행된 자금세탁방지법이 적용되는 관할권
- EU 투명성 규정에 따른 소득의 신고를 회피하기 위해 설정.
- EU 정보교환사항을 회피.
- 중개자의 수수료와 약정으로부터의 조세혜택 간 관련성. 다만, 약정의 주요 혜택은 조세 혜택임.
- 동일한 소득이 하나 이상의 관할 지역에서 세금감면 혜택을 누릴 수 있음.
- EU 또는 국제 이전가격 가이드라인을 무시.

## (2) 프랑스

프랑스 국회는 2013년 사전신고제도(조세최적화계획)의 입법을 했으나, 헌법위원회에서 위헌판결을 받았다.<sup>84)</sup> 2014년 재정법 국회통과안에 따르면 ‘조세최적화계획’은 필수 신고 또는 공개 대상이었고,<sup>85)</sup> 조세최적화계획은 법률, 세무, 회계 또는 재무 프로세스 및 방법의 모든 조합이고, 계획의 주된 목적은 납세자의 조세부담을 줄이고, 지불을 연기하거나 세금, 관세 또는 기부금의 환급을 받는 것이다. 신고의무자는 조세최적화계획을 마케팅 또는 개발 및 실행하는 사람(조력자 및 납세자)이며, 신고의무를 위반하면, 계획을 개발하고 실행하는 사람에게는 달성된 세금 절감액을 기준으로 5%의 과태료가 부과되고, 이 조세혜택(세금절감액)은 실제로 부담한 세액과 그 계획을 시행하지 않은 경우 부담하게 되는 세액 간의 차이가 된다.

프랑스 헌법위원회는 신고의무제도가 ‘조세최적화계획(schémas d'optimisation fiscale)’의 정의가 불명확해서 헌법적 가치(법률의 접근 가능성 및 명료성)를 위반하는 점과 동 제도가 중대한 벌과금을 발생시킬 수 있고 기업의 자유를 제한하는 점에서 헌법에 위반된다고 결정했다.<sup>86)</sup> 청구자에 따르면 조세최적화계획의 신고의무는 중대한 제재 규정임에도 불구하고 조세최적화계획에 대한 모호한 정의와 기준 규정은 범죄의 합법성과 벌칙의 비례성을 훼손하고 납세자의 권리보장을 위반할 것이라고 주장했다.

헌법위원회는 1789년 선언의 제4조, 제5조, 제6조 및 제16조에서 유래된 법률의 접근 가능성 및 명료성이라는 헌법적 가치의 목적은 충분히 정확한 조항 및 모호하지 않은 수식을 채택할 것을 요구하고, 헌법 제34조에 의거하여 헌법에 위배되거나 임의적인 위협에 대한 해석으로부터 법의 주체를 보호하기 위해 행정 또는

84) 프랑스는 국회를 통과한 법률안에 대해서 헌법위원회가 60인 이상의 상·하원 의원의 제청에 따라 사전적으로 위헌성을 심사할 수 있음. 조세최적화계획도 국회통과 후 공포되기 전 헌법위원회의 위헌법률심사(사전적 규범통제)를 받아 위헌으로 판결되었고, 이에 무효로 폐지되었음.

85) 2013년 12월 19일 국회를 통과한 2014년 재정법안(PROJET DE LOI de finances pour 2014, <http://www.assemblee-nationale.fr/14/ta/ta0267.asp>). Article 96.

86) 프랑스 헌법위원회 결정문(Décision n° 2013-685 DC du 29 décembre 2013, <http://www.conseil-constitutionnel.fr/conseil-constitutionnel/francais/les-decisions/acces-par-date/decisions-depuis-1959/2013/2013-685-dc/decision-n-2013-685-dc-du-29-decembre-2013.139024.html>).

사법 당국이 위임된 규칙을 제정해야 하는데 불분명한 조세최적화계획은 이를 위반한다고 결정했다. 또한 1789년 선언의 제4조에서 비롯된 기업의 자유를 제한하는 규정이라는 점과 이 규정을 모를 경우 발생하는 벌칙의 심각성을 고려할 때 조세최적화계획의 부정확한 정의를 유지할 수 없다고 결정했다. 기업의 자유 관련, 법률 및 재정 컨설팅 활동을 수행하기 위한 조건에 부과된 제한 사항을 고려한 점과 그리고 이 조항을 모르는 경우 발생하는 벌칙의 심각성을 고려할 때, 이 조항 중 위에서 언급한 법률의 접근 가능성과 명료성을 무시하지 않아야 하기 때문에 ‘조세최적화계획’이라는 개념의 일반적이고 부정확한 정의를 유지할 수 없다.

### (3) 브라질

브라질은 2015년 7월 22일 사전신고제도(Declaration of Information on Relevant Operations, "DIOR")를 도입하겠다고 발표했지만(Provisional Measure 685/2015), 브라질 하원 의회는 2015년 11월 17일 PM 685를 부결했다.

브라질 정부가 제시한 의무규정은 조세회피, 조세경감 또는 과세이연을 야기하는 조세전략을 연말 세무신고서와 함께 조세전략신고서(Tax Planning Declaration)에 신고하도록 하는 것이었다. PM 685 제7조에 따르면 전년도 납세자가 다음 거래에 해당되면 PM 685에 따른 새로운 사전신고대상이 된다.

- 세무상의 이유 없이(정당한 사업이나 경제적 목적 없이) 수행된 거래
- 비정상적인 구조, 간접적인 법적 거래를 채택하거나 전형적인 계약의 효과를 왜곡시킬 수 있는 약정을 포함하는 거래
- 세무당국이 고시할 규칙에 명시되어 있는 거래

신고가 이루어지면 세무당국은 정보를 검토하여 유효한 사업목적으로 수행되지 않는 거래를 무시할 수 있다. 거래가 무시되는 경우 세무당국은 납세자에게 30일 이내에 납부되어야 한다고 통보해야 하고(연체료 포함, 벌금 제외),<sup>87)</sup> 사전신고사항을 준수하지 않을 경우 탈세 또는 사기에 가담할 의도로 의도적으로 누락한 것으로 간주되며, 납세자에게는 납부되지 않은 세금의 150%가 과태료로 부과된다

87) 신고가 이루어진 시점에 세무조사를 받는 거래는 예외임(MP 685 Art.9).

(PM 685 제12조). 제11조는 거짓 자료가 포함되거나 사기행위가 개입된 경우 등 신고가 효력이 없는 경우를 규정하고 있다.<sup>88)</sup>

PM 685/2015에 포함된 사전신고제도는 개념의 모호성과 사전신고대상 거래에 대한 판단 문제로 납세자의 입장에서 보다 많은 법적 불확실성을 야기했고,<sup>89)</sup> 이런 불확실성 때문에 의회는 부결했다. ‘비세무적인 이유’, ‘비정상적인 구조’, ‘간접적인 법적거래’ 등의 개념이 모호했다는 점과 사전신고대상 거래에 대한 판단을 납세자가 하게 하는 등 책임을 이전했다는 점<sup>90)</sup>은 중요한 부결 사유이다.

#### IV. 사전신고제도 도입방안

미국, 영국 등 일부 국가에서 도입하고 있는 공격적조세회피 사전신고제도는 BEPS Report Action 12에 따라 여러 나라로 확산될 것으로 기대되고 있다. OECD는 현재 미국, 영국 등에서 시행하고 있는 제도를 연구하여 모범적 제도(안)를 제시했다. EU도 중개자에 대한 조세회피계획 신고규정을 도입하려는 움직임이 있다. 2017년 6월 EU 집행위원회는 구체적 조치를 제안했고, 2018년 5월 25일 EU 경제재무장관은 그 제안을 채택한 상황이다. 다만, 전세계적으로 볼 때 이 제도를 아직 소수의 국가만 도입하고 있는 점은 동 제도의 운영과정에서 발생할 수 있는 사회적 편익에 대한 확신이 부족하고 납세자의 권익을 침해할 소지가 있기 때문으로 판단된다. 그러나 과세당국이 그 정보를 접하기 어려운 영역에서 전문가의 조력을 받아 공격적 조세회피를 도모하는 거래에 대해서는 공정한 과세를 위해 납세자측에서 이를 사전신고하는 제도의 도입 여부를 검토할 필요가 있다.

88) 행위나 거래에 대한 납세의무가 없는 사람이 신고한 경우, 법령이나 법률업무를 이해하기 위한 필수정보를 신고하지 않은 경우, 거짓 자료가 포함된 경우, 사기 행위의 개입과 관련된 경우 등에는 신고의 효력이 없음.

89) Daniel Zugman, “BEPS Developments in Brazil Mandatory Disclosure Rules”(2016. 8. 17).

90) 납세자는 이런 거래를 신고함으로써 사업상의 이유가 없거나 비정상적인 구조를 포함하는 거래라고 인정하게 됨.

## 1. 도입 타당성 검토

### (1) 제도 개선의 필요성

실체적인 “조세회피”의 개념 정립을 위한 입법 보완이 필요하다. 국제거래 및 자본거래의 영역에서 새로운 유형의 거래를 통해 조세를 부당하게 감소하는 사례가 증가하여 과세상 실질적 형평을 저해하는 현상이 증가하고 있고, 납세자측으로서 는 정당한 사업목적에 의한 거래임에도 다소의 조세절약의 요소가 발견된다고 하여 거래를 부인당하는 사례도 나타날 수 있다. 이 경우 납세자 권익이 불필요하게 침해되고 법적안정성이 저해될 수 있다.

또한, 조세회피 사례가 증가하지 않도록 사전에 발생을 제어하는 절차적 방안을 모색할 필요가 있다. 조세회피의 개념은 포괄적일 수밖에 없으므로 과세관청과 납세자 간에는 문제되는 거래와 관련하여 분쟁이 발생할 여지가 많이 있기 때문이다. 납세자가 사전에 조세회피거래를 신고하게 하고, 과세관청이 이를 심리하여 조세회피 해당 여부를 판단하게 하는 것이 합리적일 것이다. 이미 다수의 주요 국가에서 이러한 취지의 제도를 도입하고 있고, OECD도 이 제도의 도입을 권장하고 있다. 우리나라에 이미 도입되어 있는 세법해석사전답변제도와 유사한 기능을 수행하게 될 것이다.

조세회피거래 사전신고제도가 도입된다면 다음과 같은 긍정적인 효과가 예상된다. 첫 번째, 신종 조세회피거래에 대한 효과적인 대응을 할 수 있다. 새로운 유형의 거래를 사전 분석하고, 필요시 세법개정을 통해 빠르게 대응하여 세수일실(loop-hole)을 조기에 차단할 수 있을 것이다. 두 번째, 정보의 비대칭이 완화될 것이다. 납세자가 조세상 혜택을 누리기 위해 쟁점 거래가 조세회피행위에 해당하지 않음을 적극적으로 주장하는 과정에서 과세당국은 수익발생구조, 계약내용 등에 관한 정보를 확보하는 것이다. 세 번째, 과세행정의 효율성이 향상될 것이다. 조기에 잠재적인 조세회피행위와 직접 관련성이 있는 정보를 수집함에 따라 사후적 세무조사 및 불복대응과 관련한 행정력이 절감될 수 있다.

### (2) 도입시 쟁점

조세회피와 합법적 절세의 구분이 명확하지 않으므로 법적안정성 및 납세자의

예측가능성을 확보하는 판단기준을 규정하지 않는 경우 위헌논란이 발생할 수 있다. 프랑스의 위헌판결의 주요 이유가 조세회피거래 개념의 모호성이었으므로 조세회피거래의 명확한 개념 정의가 필요할 것이다. 다만, ‘조세회피’ 개념의 명확화가 단기간에 힘들다면, 신고대상거래를 명확하게 규정하는 것도 한 가지 방안이 될 것이다.

따라서 조세회피거래 사전신고제도를 도입한다면 그 적용대상을 우선 조세회피를 할 수 있는 여지가 많은 거래유형을 중점적으로 포함하여 실시하는 단계적 접근이 바람직할 것으로 판단된다. 과세당국이 미리 조세회피를 할 수 있는 여지가 많은 거래유형을 중점적으로 포함하여 사전에 조사·공표하고 이에 해당하는 거래를 신고하도록 하는 것이다.

한편, 사전신고대상 조세회피거래유형으로는 조세범처벌법상 탈세범칙으로 이어질 가능성이 높은 것으로 한정하는 방안도 고려할 수 있을 것이다. 사전신고의 대상이 되는 조세회피행위가 중국에는 탈세의 요건도 충족하는 경우가 적지 않게 발생하고 있다. 이 점을 고려하여 사전신고제도를 도입할 때에 그 적용대상을 탈세로 이어질 가능성이 높은 조세회피행위로 한정하여 실시하는 것도 방법이 될 것이다. 예를 들어 거주자가 해외주식을 해외 SPC를 통해 보유하고 있는 경우와 같이 납세자가 스스로 과세대상을 은닉한 것인지 판단하기 곤란한 경우 이를 사전에 신고하여 과세당국의 판단을 받도록 하는 것이다.

## 2. 구체적 도입방안

OECD의 BEPS Report가 제시한 사전신고제도안을 기초로 우선 특정거래에 한하여 도입하는 방안을 추진하되, EU 국가 및 일본 등 주요 국가의 도입상황을 보아가면서 그 시기를 결정하는 것이 바람직할 것으로 보인다.

사전신고제도를 도입하고자 한다면 그 제도상 사전신고의 대상이 “조세회피”의 혐의가 있는 거래가 될 것이므로 제도 운영상 일관성을 확보하기 위해서는 조세법규상 “조세회피”의 개념을 정의하는 실체법적 정비를 전제로 할 필요가 있다. ‘조세회피’ 개념의 정의는 예전부터 오랫동안 논의되었지만 그 개념의 추상성과 그에 따른 법적 불안정성의 우려 때문에 해당 정의조항이 도입되지 못하였다.

이에 따라 본고에서 연구자들은 그간의 학계에서의 논의에도 불구하고 사전신

고제도의 도입을 계기로 “조세회피”의 개념을 정의하면서 동 제도를 도입하는 보다 근본적인 방안과 그간의 학계의 논의<sup>91)</sup>의 현실을 인정한 채로 OECD의 BEPS Report가 제시한 안을 기초로 우선 특정거래에 한하여 도입하는 방안을 추진하는 방안을 비교 검토하고자 한다.

#### (1) 제1안 : “조세회피”의 개념 정의를 전제로 하는 방안

납세자가 영위하는 특정 거래 또는 행위가 조세회피의 혐의가 있다는 이유로 사전에 과세관청에 신고하도록 하기 위해서는 납세자가 그런 행위가 조세회피행위에 해당한다는 사실을 알 수 있도록 조세법규가 조세회피의 개념을 포괄적으로 정의하는 것이 바람직할 것이다.

일반적 조세회피방지규정을 도입함으로써 “조세회피”의 개념을 정립해야 한다. “세법의 부당한 혜택” 또는 “조세회피”는 세법상 혜택의 부당한 향유를 의미한다. “세법의 부당한 혜택”을 받는 경우 경제적 실질을 합리적으로 반영하는 법적 형식을 찾아 과세하도록 하는 규정을 도입하고, “세법의 부당한 혜택”을 받는 것을 주된 목적으로 하는 거래 또는 행위를 경제적 실질이 (거의) 없는 거래로 보아 과세상 그것의 존재를 무시하는 규정을 도입해야 한다.<sup>92)</sup>

우선 실질우위원칙 조항(substance over form provision)을 도입해야 한다. 이는 국세기본법 제14조 제1항과 제2항의 실질과세원칙조항(substance taxation principle provision)과는 구별된다. 어떤 경제적 실질을 도모하기 위하여 ‘해당 납세자가 형성한 거래에 따른 조세효과’와 ‘합리적인 경제인이라면 선택할 통상적인 거래형식에 따른 조세효과’를 비교하여 후자에서 전자를 차감한 액수를 부당한 조세회피 또는 조세법규의 남용에 의한 혜택(세법의 부당한 혜택)으로 보며, 그와 같은 세법의 부당한 혜택이 있을 경우에는 전자의 외관에 불구하고 후자의 거래를 영위한 것으로 간주하여 그에 대해 세법을 적용하는 것이다.<sup>93)</sup>

그리고 실질우위원칙 조항에 포함되는 경제적 실질의 의미를 구체화하면서 그

91) 이동식, “租稅回避行爲 防止를 위한 一般規定의 導入論議”, 『조세법연구』 제24집 제1호(한국세법학회, 2018. 4), 33~41면 참조.

92) 오윤·임동원·문성훈, BEPS 시대의 조세회피방지규정 개선방안, 『법학논총』, Vol.34 No.4(한양대학교 법학연구소, 2017), 138면.

93) 앞에 각주 92)의 논문, 139면.

간 판례에서 나타난 세법상 가장행위의 개념을 포용하기 위해 경제적 실질 원칙 조항을 도입해야 한다. 경제적 실질은 관련 당사자의 경제적 지위를 의미하며, “사업목적” 개념은 “경제적 지위”의 개념을 대체할 수 있다. 사법적으로 유효한 어떤 법적 행위 또는 거래에 따라 행위자가 얻는 조세혜택이 있는 반면 그 거래에 의해 행위자에게 발생하는 경제적 효과가 없거나 거의 없는 경우에는 “경제적 실질”이 없는 거래이므로, 그에 따른 세법상 혜택은 부당한 조세혜택으로 보아 세법 적용상 마치 그 거래가 없는 것으로 간주하는 규정을 도입해야 한다.<sup>94)</sup>

현행 국세기본법 제14조 제3항을 국세기본법 제14조의2로 분리 규정하고 국세기본법 제14조의2의 규정의 제목을 “세법의 부당한 혜택 이용방지”로 해야 한다.<sup>95)</sup> 제1항에 실질우위원칙을 규정하여 “세법의 부당한 혜택”의 개념 정의 및 그 효과에 대해 규정해야 한다. OECD BEPS MLI<sup>96)</sup>의 PPT(principal purpose test doctrine) 조문과 일관성을 갖도록 하되, MLI의 “주된 목적 중 하나”를 인용할 경우에는 조세 이외의 합리적 이유가 있는 경우에도 해당 행위를 부인하는 결과가 되어 그간 대법원의 입장과 배치되므로 “주된 목적”으로 하는 것이 타당할 것이다. 조세 이외의 합리적인 이유를 주된 목적으로 입증하는 경우에는 부당한 혜택이 아닌 것으로 추정하도록 한다. 제2항에 경제적 실질 원칙을 규정하고, 제3항에 단계 거래원칙에 관한 현행 국세기본법 제14조 제3항을 옮겨서 규정해야 한다.

조세회피의 개념 정의를 전제로 하는 방안도 그 구체적인 신고대상, 신고의무자 등 제도의 개별적인 구성요소들에 관해서는 아래의 제2안에서와 다를 바 없는 체계를 갖추어야 한다. 그 개별적인 구성요소들은 아래의 제2안에서의 것들보다는 보다 완화되고 폭 넓은 것이 될 수 있을 것이다. 본고에서는 필자들은 아래 (3)의 소결론에서 논한 것처럼 우선 제2안을 채택하고 단계적으로 제1안이 제시하는 쪽으로 제도를 확대하는 결론을 도출하였다. 제1안에 의한 개별적 제도의 구성요소에 관한 사항에 관한 논의, 즉 제2안에 관한 논의에서 구체적으로 상설한 제도의 구성요소들을 제1안을 채택할 경우 어느 정도보다 완화하여 설정할 것인가에 관한 논의는 생략하고자 한다.

94) 앞에 각주 92)의 논문, 142면.

95) 앞에 각주 92)의 논문, 144면.

96) BEPS 방지 다자협약, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.



## (2) 제2안: “조세회피”의 개념 정의 없이 구체적 신고대상을 특정하는 방안

일반적 조세회피방지규정이 도입되지 않은 현행 세법 하에서 조세회피거래(조세혜택 목적거래) 신고제도를 도입하는 방안을 신고대상 측면에서 아래와 같이 고려할 수 있을 것이다.

신고대상은 일반적 조세회피방지규정이 없는 현행 세법 하에서는 개별 특정거래(개별적 징표)만 대상으로 설정해야 한다. 장기적으로는 일반적 조세회피방지규정을 도입한 후, 주된 목적이 조세부담을 줄이거나 조세혜택을 받는 거래로서 개별적 징표에 해당하는 신고대상거래와 계약을 설정하는 것이 타당하다. 일반적 징표는 장기적인 방향에서 도입을 추진하고, 부당한 혜택을 주요 목적으로 하는 거래로서 특별수당지급을 받는 거래 등 조세회피전략의 일반적 특징을 기준으로 신고대상을 설정할 수 있을 것이다. 추후 일반적 징표를 도입하더라도 범무법인 및 회계법인의 전통적 영업방식 중 하나인 성과보수방식에 의한 영업에 간섭하지 않도록 “성과보수”의 요건은 삭제하는 것이 타당하다. 주요 목적 관련 입증책임은 일반적 조세회피방지 규정을 추정조항으로 규정함으로써 과세관청이 ‘조세혜택과 경제적 실질(기본적인 사실관계)’을 입증하도록 하고, 납세자가 조세 이외의 합리적인 이유를 주된 목적으로 증거로서 제시하는 경우에는 부당하게 혜택받지 않은 것으로 인정하도록 해야 한다. 추가적인 일반적 징표로서 비밀유지거래는 거래에 대해서 비밀유지를 약정하고 일정금액<sup>97)</sup> 이상의 자문료를 받는 경우<sup>98)</sup>를 설정하면 될 것이다.

우선 도입할 개별적 징표는 주된 목적이 조세부담을 줄이거나 조세혜택을 받는 역외거래유형으로 한정하여 시행령에 규정·도입하고, 국내거래 등으로 확대할 필요가 있다. 영국에서도 고시된 유형의 거래를 신고하도록 하는 제도에서 시작하여 차츰 그 대상을 확대하고 있다. 다음 유형의 역외거래를 시행령상 규정하되, 추후 발생할 수 있는 상황에 신속하게 대응할 수 있도록 특정 거래를 국세청 고시로 규정하는 방안이다.

- 손실거래: 납세자가 일정금액<sup>99)</sup> 이상의 손실 공제를 요구하는 거래

97) 납세자가 법인인 경우 2억, 그 외의 경우 4천만원 정도를 설정함.

98) 비밀유지거래도 변호사법상 비밀유지의무와 논란 여지가 있으므로 추후 일반적 조세회피방지규정 도입시 함께 도입 추진.

- 단기보유자산거래: 납세자가 보유한 기간이 45일 이하인 자산을 거래한 결과로 외국납부세액공제를 포함하여 총 2억원을 초과하는 금액의 공제가 예상되는 거래
- 역외거래를 이용하여 국내법인(외국법인의 국내사업장 포함)과의 합병·분할을 통한 구조조정 거래
- 저세율국<sup>100)</sup>의 비거주자 지위를 이용한 국내 자산 및 용역의 거래
- 국세청 고시거래: 조세회피를 할 수 있는 여지가 많은 거래<sup>101)</sup>

### (3) 소결론 : 단계적 접근

“조세회피” 개념의 정의는 우리나라 학계에서 오랫동안 논의되었지만 그 개념의 추상성과 그에 따른 법적 불안정성의 우려 때문에 현실화되지 못하였다. 실제 “조세회피” 개념의 정의조항이 도입된다면 비단 BEPS Report Action 12가 상정하는 국제거래를 통한 공격적 조세회피 뿐 아니라 모든 세목과 거래에 대해 두루 적용되는 것이 되어야 할 것이다. 이와 같이 폭 넓은 정의조항의 도입을 위해서는 보다 많은 분야의 세법의 전문가들이 다양한 각도에서 논의하는 과정이 전제되어야 할 것이며 이는 그간 우리 학계의 논의과정을 보건대 상당한 시일이 소요될 것이다. 이를 감안한다면 우선은 제2안의 방안으로 제도를 도입하고 보다 시간을 두고 제1안으로 확대하는 접근방법이 바람직할 것으로 보인다. 아래는 제2안의 구성요소로서 주요한 사항에 대해 논하고자 한다.

신고대상의 범위를 설정함에 있어 국제거래(역외거래)만 포함하는지 아니면 국내거래도 포함할 것인지 여부가 중요하다. 조세회피거래 사전신고제도를 도입한 국가들의 예를 볼 때 국제거래에 한정하여 운영하는 국가들은 없으므로 모든 거래에 적용하는 것이 타당할 것이지만, 도입 초기에는 우선 BEPS 프로젝트의 취지에 맞게 역외거래<sup>102)</sup>에 한하여 운영하고 점차 범위를 확대하는 것이 타당할 것이다.

99) 미국의 예를 볼 때 법인은 100억원, 개인이나 조합은 20억원 정도가 적당함.

100) 부담세액이 실제발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역.

101) 예를 들어, 명의신탁에 의한 재산의 은닉, 형제간 증여 후 양도거래, 경제적 실질이 없는 중개회사를 이용한 자산매도 거래, 조합의 손익배분의 위장, 저세율국에 위치한 자회사를 이용하는 거래 등.

102) ‘역외거래’는 「국제조세조정에 관한 법률」 제2조제1항제1호에 따른 국제거래 및 거래 당사자 양쪽이 거주자(내국법인과 외국법인의 국내사업장을 포함)인 거래로서 국외에 있

신고의무자는 일정 매출액 이상의 대형법인 조력자(promoter)로 하고, 추후 확대하는 것이 타당하다. 도입 초기에는 조력자 중에서도 대형법인들에 한하여 적용할 필요가 있다. 제도 도입 전에 충분한 제도의 설명과 의견청취를 위한 공청회 및 설명회가 선행되더라도 개인납세자나 소규모 법인(조력자)들이 신고의무를 부담하기에는 어려움이 있기 때문이다. 대형법인에 대해 공직자윤리법 시행령에서는 50~100억원 이상의 외형거래액(매출액)이라는 기준을 적용하고 있으므로,<sup>103)</sup> 50억원 이상 매출액의 법무법인·회계법인·세무법인을 대형법인으로 보아 신고의무를 부여할 필요가 있다. 우리나라도 조세혜택 목적거래 신고제도 도입 초기에는 신고의무부담 급증 등의 부작용을 피하고 납세자와의 불필요한 마찰을 줄이기 위해서 신고의무자를 한정하여 운영한 이후 시행실적 등을 검토한 후 납세자까지 확대하는 것도 하나의 방안이 될 수 있다. 추후 모든 조력자로 확대하고, 예외적으로 납세자가 자체개발하거나,<sup>104)</sup> 조력자가 해외에 있거나, 변호사가 법적인 특권을 주장하는 경우 납세자에게 의무를 부여해야 한다.

신고기한은 세무컨설팅을 통해 조세회피 위험이 있는 거래를 이용할 수 있게 되는 시점, 또는 실제 동 거래를 통해 이익이 발생한 시점, 해외금융계좌신고처럼 특정 시점으로 지정하는 등 우리나라 실정에 맞게 제도설계가 가능할 것이다. 전략에 대한 신고의무가 조력자에게 있는 경우 신고시기와 납세자가 그 조세전략을 활용가능한 시기를 연계하고, 그러한 신고의무가 납세자에게 있는 경우라면 신고시

는 자산의 매매·임대차, 국외에서 제공하는 용역과 관련된 거래를 말함(2018년 세법개정안 중 국세기본법 일부개정법률안 제26조의2 제1항 제1호).

103) 공직자윤리법 시행령 제33조(취업제한기관의 규모 및 범위) ① 취업제한기관의 규모는 다음 각 호와 같다.

1. 자본금이 10억원 이상이고 연간 외형거래액(부가가치세가 면세되는 경우에는 그 면세되는 수입금액을 포함한다. 이하 같다)이 100억원 이상인 영리를 목적으로 하는 사기업체
2. 연간 외형거래액이 100억원 이상인 다음 각 목의 취업제한기관
  - 가. 법 제17조제1항제3호에 따른 법무법인등
  - 나. 법 제17조제1항제4호에 따른 회계법인
  - 다. 법 제17조제1항제6호에 따른 외국법자문법률사무소
3. 연간 외형거래액이 50억원 이상인 법 제17조제1항제5호에 따른 세무법인

104) 납세자가 자체개발한 경우는 개인보다는 회사, 특히 사내에 세금 관련 부서가 있는 경우에 해당할 것이며, 그 중에서도 중소기업이 아닌 경우로 한정할 필요; HM Revenue and Customs(HMRC), "Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS) Guidance"(2018), p.28.

기와 실제 시행시기를 연계하면 된다. 조력자의 경우 조세혜택 목적거래의 이용가능시점로부터 일정 기간 이내(예: 미국 30일, 영국 5일)에 신고해야 하고, 납세자의 경우 해당 거래를 통해 이익이 발생한 시점(소득세 신고시)에 신고하도록 해야 한다. 특정 시점으로 설정한다면, 예를 들어 조세혜택 목적거래가 이용가능한 연도의 다음 연도 6월이나 법인세·소득세 신고기한 등을 적용하여 특정 시점에 일괄적으로 신고받는 것도 고려할 만하다.

<표 4> 신고기한

방안 1	조력자에게만 신고의무 부여시 '이용가능시점'과 연계
방안 2	납세자가 신고시 '이익발생시점'과 연계
방안 3	이용가능시점의 다음 연도 6월 1일부터 30일까지

신고의무를 이행했다고 해서 해당 거래가 합법으로 인정받거나 불법으로 처벌되는 것은 아니지만, 과세당국은 조세회피거래에 대하여 적시에 과세하거나, 법령 개정을 통하여 과세형평성을 제고할 수 있을 것이다.

신고불이행에 대한 제재로는 과태료를 부과해야 한다. 과태료의 적정 수준에 대해서 미국의 사례와 우리나라의 해외금융계좌 신고의무 위반시 과태료를 비교해보면, 고시거래 또는 고의성 여부와 금액별 차등부과하고 있다. 고의성 여부에 따라 과태료를 다르게 부과하지만 고의성 여부를 판단하기 어려운 측면에서 우리나라의 해외금융계좌신고처럼 금액별로 차등 부과하거나 조력자의 관련 소득과 일정금액 중 큰 금액으로 부과하는 것도 방법이 될 수 있다.<sup>105)</sup> 신고제도의 과태료는

105) 신고의무 위반시 국내외 타제도의 과태료 비교 표는 다음과 같으며, 조세회피거래 사전 신고제도상 형사처벌을 하는 국가는 없음.

제도	위반 금액·사유	과태료	형사상처별	
[미국] 조세회피거래 신고제도(조력자)	IRS 고시거래	고의 X	max[20만달러, 소득의 50%]	-
		고의 O	max[20만달러, 소득의 75%]	-
	이외의 거래	5만달러	-	
[한국] 해외금융계좌 신고	20억원 이하	위반금액의 10%	-	
	20억원 초과 ~ 50억원 이하	2억원 + 20억원 초과금액의 15%	-	
	50억원 초과	6.5억원 + 50억원 초과금액의 20%	2년 이하의 징역 또는 위반금액 20%이하 벌금	

국세청 고시거래와 이외의 거래로 나누어 부과하고, 고의성 여부와 상관없이 조력자의 조세혜택 목적거래 관련 소득과 일정금액 중 큰 금액으로 부과하는 것이 합리적일 것이다. 국세청 고시거래와 이외의 거래 과태료 차이를 2배 이상 설정하고, 부과방법은 미국의 예를 따르면 될 것이다.

<표 5> 과태료

위반 사유	과태료
국세청 고시거래	max(1억원, 조세혜택 목적거래 관련 소득 20%)
이외의 거래	5천만원

조세혜택 목적거래 신고제도는 국세기본법과 국조법에 도입할 수 있으나, 우선 역외거래에 한해 적용한다면 국조법에 규정하는 것이 타당하다. 추후 모든 종류의 세목에 걸쳐 역외거래와 국내거래 모두에 적용될 수 있으므로 국세기본법에 규정하는 것은 장기적인 방안으로 제시한다.

또한 현행 변호사법 제26조상 비밀유지의무<sup>106)</sup>와의 관계도 검토할 필요가 있다. 변호사는 직무상 알게 된 비밀의 누설을 금지하고 있다. 다만, 변호사법상 비밀유지의무 규정에는 처벌 규정이 없으며, 이를 거부할 수 있는 권리(비밀유지권)도 없다.<sup>107)</sup> 한편, 형법은 변호사가 그 업무처리 중 알게 된 타인의 비밀을 누설한 경우 3년 이하의 징역 등에 처한다고 규정하고 있고,<sup>108)</sup> 형사소송법<sup>109)</sup>과 민사소송법<sup>110)</sup>도 변호사의 증언거부권 등을 통해 의뢰인의 비밀을 보호하고 있다. 그러나

106) 변호사법 제26조(비밀유지의무 등) 변호사 또는 변호사이었던 자는 그 직무상 알게 된 비밀을 누설하여서는 아니 된다. 다만, 법률에 특별한 규정이 있는 경우에는 그러하지 아니하다.

107) 대법원도 비밀유지권을 인정하지 않고 있음(대법원 2012. 5. 17. 선고 2009도6788 전원합의체 판결).

108) 형법 제317조(업무상비밀누설).

109) 제112조(업무상비밀과 압수).

제149조(업무상비밀과 증언거부) 규정도 있음.

110) 제315조(증언거부권) ① 증인은 다음 각호 가운데 어느 하나에 해당하면 증언을 거부할 수 있다.

1. 변호사·변리사·공증인·공인회계사·세무사·의료인·약사, 그 밖에 법령에 따라 비밀을 지킬 의무가 있는 직책 또는 종교의 직책에 있거나 이러한 직책에 있었던 자

변호사법 제26조는 단서규정에서 “다만, 법률에 특별한 규정이 있는 경우에는 그러하지 아니하다.”라고 규정하여 예외를 두고 있고, 소송법은 변호사의 증언 등과 관련한 비밀공개사유를 정하고 있으므로 세법도 조세혜택 목적거래 신고제도를 규정화한다면 예외규정이 될 수 있을 것이다. 단서의 해석상 비밀유지의무의 대상 이더라도 중대한 공익상의 이유(법률상 특별한 규정)가 있으면 변호사가 적극적으로 공개하더라도 단서 규정에 따라 면책되어질 수 있고, 소송법상 비밀공개사유는 ① 본인(의뢰인)의 승낙이 있거나 ② 공익상 필요 있는 때이며, 변호사 윤리장전 제18조 제4항도 비슷한 예외를 두고 있다.<sup>111)</sup><sup>112)</sup> 조세혜택 목적거래 신고제도의 조력자도 직무상 비밀유지의무가 있을 수 있지만, 세법상 예외규정을 둔다면 변호사법 제26조 단서의 예외에 해당할 것이고, 미국 ‘변호사직무에 관한 모범 규칙’상 법률을 준수하기 위한 공개가 될 수 있다.<sup>113)</sup> 조세회피나 탈세를 목적으로 한 거래는 공익상 공개할 이유가 있을 것이므로 변호사법상 비밀유지의무와 저촉될 사유는 없다.

변호사 등이 법적인 특권(비밀유지)을 주장하면서 신고를 거부한다면 예외적으

람이 직무상 비밀에 속하는 사항에 대하여 신문을 받을 때 <중략>

② 증인이 비밀을 지킬 의무가 면제된 경우에는 제1항의 규정을 적용하지 아니한다.

111) 변호사 윤리장전 제18조[비밀유지 및 의뢰인의 권익보호] ④ 제1항 내지 제3항의 경우에 중대한 공익상의 이유가 있거나, 의뢰인의 동의가 있는 경우 또는 변호사 자신의 권리를 방어하기 위하여 필요한 경우에는, 최소한의 범위에서 이를 공개 또는 이용할 수 있다.

112) 비밀유지권 관련한 개정안들도 의뢰인의 승낙이나 법률상 특별한 규정 등 단서 조항을 두고 있음. 현재 20대 국회에 비밀유지권 관련 자유한국당 유기준 의원과 나경원 의원이 발의한 변호사법 개정안이 계류 중임. 두 개정안 모두 비밀유지권 관련 제2항을 신설하는 것임.

(유기준 의원안) ② 누구든지 법률에 특별한 규정이 있거나 의뢰인의 승낙이 있는 경우를 제외하고는 변호사 또는 변호사이었던 자와 의뢰인 사이에서 법률자문을 목적으로 비밀리에 이루어진 의사교환 내용의 공개를 요구할 수 없다.

(나경원 의원안) ② 누구든지 변호사와 의뢰인 간 비밀리에 이루어진 의사교환 내용 또는 변호사가 의뢰인을 위하여 작성한 법률자문 등 자료에 대하여 공개를 요구하거나 이를 증거로 사용할 수 없다. 다만, 의뢰인의 승낙이 있거나 법률에 특별한 규정이 있는 경우에는 그러하지 아니하다.

113) ‘중대한 공익상 필요’에 대해서는 미국의 ‘변호사직무에 대한 모범 규칙’(Model Rules of Professional Conduct) 에서는 의뢰인이 개인인 경우 ① 사망 또는 중대한 신체의 상해 발생을 방지하기 위하여, ② 의뢰인이 타인의 재산권을 침해하는 범죄에 변호사의 조력을 이용하고 있을 때 그 범죄를 사전에 방지하기 위하여, ③ 법률 또는 법원의 명령을 준수하기 위한 사유가 있을 때는 의뢰인의 비밀을 공개할 수 있다고 엄격하게 규정하고 있음.

로 납세자에게 신고의무를 전가하는 방식의 영국, 아일랜드와 같은 제도 구성도 가능하다. 납세자의 승낙이 있으면 비밀공개가 가능하기 때문에 신고의무를 부담하지 않으려는 납세자는 변호사 등이 법적특권을 사용하지 않도록 할 것이다.

## V. 결 론

BEPS Project는 그 과제의 일부로서 각국이 국내세법상 조세회피방지규정을 정비하고 조세회피소지가 있는 거래를 납세자가 의무적으로 과세당국에게 신고하도록 하는 제도(mandatory disclosure rules, Action 12)를 도입하는 방안을 제시했고, 미국 등 8개 국가에서 도입 운영 중이다. 우리나라도 BEPS Report들이 제시하는 제 방안들을 개별적으로 검토하여 대응하는 것과 더불어 조세회피방지법제 전체를 아우르는 “조세회피”의 개념을 정의하는 작업을 병행할 필요가 있으며, 이와 함께 절차법상으로는 실제 분쟁이 발생한 경우 입증에 관한 규율을 만들고 행정적인 측면에서 납세자가 스스로 조세회피 여부를 판단하여 자제하게 하는 사전신고제도의 도입을 검토할 필요가 있다.

사전신고제도를 도입한다면 그 적용대상을 우선 조세회피를 할 수 있는 여지가 많은 거래유형을 중점적으로 포함하여 실시하는 단계적 접근이 바람직할 것으로 판단된다. 과세당국이 미리 조세회피를 할 수 있는 여지가 많은 거래유형을 중점적으로 포함하여 사전에 조사·공표하고 이에 해당하는 거래를 신고하도록 하는 절충적 방안을 고려할 수 있을 것이며, 제도의 도입상 다음과 같은 고려가 필요하다. 첫 번째, 조세회피와 합법적 절세의 구분이 명확하지 않으므로 법적안정성 및 납세자의 예측가능성을 확보하는 판단기준을 규정하지 않는 경우 위험논란이 발생할 수 있다. ‘조세회피’ 개념의 명확화가 단기간에 힘들다면, 신고대상거래를 명확하게 규정하는 것도 한 가지 방안이 될 것이다. 두 번째, 도입 초기에는 신고의무자를 조력자 중에 일정 매출액 이상의 법무법인·회계법인·세무법인으로 한정하여 적용하는 것이 제도의 초기 부작용을 줄일 수 있을 것이다. 변호사법상 비밀유지의무와 관련하여 조세혜택 목적거래 신고제도의 조력자도 직무상 비밀유지의무가 있을 수 있지만, 세법상 예외규정을 둔다면 변호사법 제26조 단서의 예외에

해당할 수 있다.

OECD의 BEPS Report가 제시한 방안을 기초로 우선 특정거래에 한하여 도입하는 방안을 추진하되, EU 국가 및 일본 등 주요 국가의 도입상황을 보아가면서 그 도입시기를 결정하는 것이 바람직할 것으로 보인다. 불명확성의 우려를 해소하기 위해 “조세회피”의 개념을 명확화하는 실체법적 정비를 전제로 할 필요가 있지만, ‘조세회피’ 개념의 명확화는 예전부터 오랫동안 논의되었지만 도입되지 못한 측면에서 어려움이 예상된다. 따라서 우선 신고대상거래를 명확하게 규정하여 제도를 도입해야 한다.

구체적인 방안으로 일반적 조세회피방지규정을 도입함으로써 “조세회피”의 개념 정립이 필요한데, 현재 일반적 조세회피방지규정이 도입되지 않은 세법 하에서 조세혜택 목적거래 신고제도를 도입하는 방안을 아래와 같이 고려할 수 있을 것이다. 신고의무자는 일정 매출액 이상 대형법인 조력자(promoter)로 하고 추후 확대하며, 신고대상은 일반적 조세회피방지규정이 없는 현행 세법 하에서는 개별 특정거래(개별적 징표)만 신고대상으로 설정해야 한다. 장기적으로는 일반적 조세회피방지규정을 도입한 후, 주된 목적이 조세부담을 줄이거나 조세혜택을 받는 거래로서 개별적 징표에 해당하는 신고대상거래와 계약을 설정하는 것이 타당하다. 신고기한은 세무컨설팅을 통해 조세회피 위험이 있는 거래를 이용할 수 있게 되는 시점, 또는 실제 동 거래를 통해 이익이 발생한 시점, 이용가능시점 연도의 다음 연도 6월로 지정하는 등 우리나라 실정에 맞게 제도설계가 가능할 것이다. 과태료는 고의성 여부와 상관없이 조력자의 조세혜택 목적거래 관련 소득과 일정금액 중 큰 금액으로 부과하는 것이 합리적일 것이다.



## 〈참고문헌〉

- 안중석·안경봉·오윤, 「공격적 조세회피(ATP)에 대한 대응방안 연구」(한국조세연구원, 2007. 12).
- 오 윤, 「국제조세법론」(삼일인포마인, 2015).
- 오 윤·임동원·문성훈, “BEPS 시대의 조세회피방지규정 개선방안”, 「법학논총」, Vol. 34 No.4(한양대학교 법학연구소, 2017).
- 이동식, “租稅回避行爲 防止를 위한 一般規定의 導入論議”, 「조세법연구」 제24집 제1호(한국세법학회, 2018. 4).
- 최선재, “조세회피행위의 규제에 관한 최신 판례의 동향 연구”, 「조세법연구」 제 22권 제3호(한국세법학회, 2016).
- 한국국제조세협회, 「역외탈세」(삼일인포마인, 2014).
- C. John Taylor, *Substance over Form-Belgium*(Cahiers, IFA, 2002).
- Daniel Zugman, *BEPS Developments in Brazil Mandatory Disclosure Rules*(2016.8).
- Department of the Treasury, *The Problem of Corporate Tax Shelters*(1999.7).
- GAO, *ABUSIVE TAX AVOIDANCE TRANSACTIONS -IRS Needs Better Data to Inform Decisions about Transactions*, GAO-11-493(2011.5).
- EUROPEAN COMMISSION, *Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE amending Directive 2011/16/EU as regards mandatory automatic exchange of information in the field of taxation in relation to reportable cross-border arrangements*(2017.6.21).
- HM Revenue and Customs(HMRC), *Disclosure of tax avoidance schemes (DOTAS) Guidance*(2018).
- Mark J. Silverman, *TAX STRATEGIES FOR CORPORATE ACQUISITIONS, DISPOSITIONS, SPIN-OFFS, JOINT VENTURES, FINANCINGS, REORGANIZATIONS AND RESTRUCTURINGS 2012, Tax Treatment*

*of Reorganization Costs* (PRACTISING LAW INSTITUTE Steptoe & Johnson, llp, Washington, D.C., June 2012).

OECD, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*(2013.2).

OECD, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting EXPLANATORY STATEMENT 2015 Final Reports*.

OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*(OECD Publishing, Paris, 2015).

OECD, *Taxing Multinational Enterprises BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING* (Policy Brief, October 2015, BEPS UPDATE No.3)

Ray A. Knight and Lee G. Knight, *Tax Treatment of Takeover Costs*(Akron Tax Journal, 1992).

Q. W.J.C.H. Kok, *The principal purpose test in tax treaties under BEPS* (Intertax Volume 44, Issue 5).

<Abstract>

## **A Study for the Introduction of Mandatory Disclosure Rule in Korean Tax Laws**

**Yoon Oh · Dong-won Lim**

In 2015, the OECD recommended the introduction of mandatory disclosure rule (hereinafter, “prior filing rule”) in the domestic tax laws for its member countries through publishing the BEPS Report Action 12, which obligates the taxpayer or tax intermediary to report a tax avoidance scheme to the tax authorities before its actual execution. Eight countries have already institutionalized this rule in their domestic tax laws.

In this paper, the authors reviewed the recommendations given by the OECD and studied on whether Korea will be better off with this new rule if it is introduced in Korean tax laws and, if the answer is yes, on what features the new rule has to have. For this purpose, the institutional examples of the above 8 countries have also been researched.

The reason why the OECD has recommended this system for its member countries is that it felt that the vastly spread current BEPS phenomena have been aggravated by the lack of effective measures wielded by the tax authorities because they cannot obtain timely information on the aggressive tax planning strategies made on the side of taxpayers. The OECD has found that the prior filing rule will do its role as an effective administrative tool decently in curtailing the spread of BEPS phenomena. The environment of tax administration in Korea of which economic globalization is astonishingly speedy has the same problems that the OECD report has found at the global level. That surely makes the introduction of the prior filing rule in Korean tax laws indispensable.

The prior filing rule is built on the word “tax avoidance” as its core concept. From the logical point of view, a provision to define the word “tax avoidance” has

to be provided along with its introduction to a tax law. The debate on the introduction of such provision has long been maintained in the academic arena of Korea to no avail. Such provision seems to have been understood as being very abstract and therefore increasing legal uncertainties by the majority of scholars and even policy makers. Considering such history of negative sentiment against the provision, we may not dash to introduce it, even though the OECD has recommended the introduction of prior filing rule. Then, under the current tax laws devoid of such provision for the general anti-avoidance rule, a more realistic approach may be considered, which is a prior filing rule limiting the reportable schemes to specific types of transactions. In the longer term, we may develop a provision to define the concept of “tax avoidance” and expand the scope of reportable avoidance scheme.

**Key words** : BEPS Project, aggressive tax planning, prior filing rule, anti-tax avoidance provision