

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

Mandatory Disclosure Rules

공격적 조세전략 공개

ACTION 12: 2015 Final Report

Mandatory Disclosure Rules

공격적 조세전략 공개

번역의 품질과 보고서 원문과의 일관성은 번역본 저자의 단독 책임입니다.
원본과 번역본 간에 차이가 발생하는 때에는 원문의 유효성이 인정되어야 합니다.

목 차

주요 용어 축약	7
중요 요약	9
소개	13
Action12	13
이슈에 관한 작업 연혁.....	14
이 보고서가 포함하는 내용	15
참고문헌.....	15
1장. 신고의무제도의 개요	17
목적	18
기본요소	18
설계 원칙	19
다른 정보신고의무제도와의 비교.....	20
다른 공시 및 준수 도구들과의 협력.....	22
신고의무제도의 효율성.....	23
참고문헌.....	30

OECD는 다음과 같은 제목의 원본 보고서를 발행하였습니다:
Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report,
OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project
© OECD 2015
무단 전재와 무단 복제를 금합니다.

한국어 번역본에 대해서는 © 2015 딜로이트 안진회계법인

2장.	모델신고의무제도에 대한 여러 방안들	31
	누가 신고해야하는가	33
	무엇을 신고해야 하는가	36
	선별적 특징(들)	39
	언제 신고하는 것인가	49
	기획자나 사용자에게 부과되는 다른 의무들	53
	준수와 비 준수의 결과	56
	절차 및 조세 행정 관련현안들	60
	참고문헌	66
3장.	국제조세 전략	67
	기존 신고의무제도의 적용	68
	국제조세 전략 신고의무제도 설계의 대안 관련 권고사항들	70
	예시 - 기업 그룹 내 미스매치 (mismatch) 조세장치	75
	참고문헌	78
4장.	정보공유	79
	정보공유의 발전	80
	Action Plan하의 투명성과 정보공유	80
	조세행정포럼 (FTA)의 국제조세회피처관련정보공동협력망 (JITSIC Network) 확장 및 개편	81
	공격적 조세전략과 다른 BEPS 위험에 관한 정보공유	82
	참고문헌	82

Annex A.	영국에서의가용성에대한추가적 논의	83
Annex B.	자백과 신고의무제도 간의 양립가능성	85
Annex C.	처벌제도와 신고의무제도의 상호작용	87
Annex D.	영국 DOTAS 제도의 정보수집력	89
Annex E.	다른 국가들의 신고의무제도 비교	91

그림들

그림 1.1	증여조세회피처 - 참여자와 기부금액 (캐나다, 2006-13)	28
그림 1.2	선별적 특징의 유형에 따른 연도별 공시 (남아프리카공화국, 2009-14)	28
그림 3.1	그룹 내 불일치 (mismatch) 장치	75

표

표 1.1	다른 국가들의 신고의무제도 비교	24
-------	-------------------	----

박스

박스 2.1	“누가 신고해야 하는가”의 방안들	33
박스 2.2	해당 법안의 기획자나 자문인의 정의 초안	35
박스 2.3	신고의무제도의 범위를 정립하는 단일단계 또는 다단계 접근방식	37
박스 2.4	기밀유지의 선별적 특징들	42
박스 2.5	조건부/프리미엄 수수료의 선별적 특징들	43
박스 2.6	포괄적 선별적 특징들의 설계 방안들	45

박스 2.7 손실거래의 선별적 특징들	48
박스 2.8 기획자 신고 시기 방안들	49
박스 2.9 전략사용자들의 식별 방안들	53
박스 2.10 신고양식 초안 A (전략사용자들 용)	62
박스 2.11 신고양식 초안 B (전략의 기획자 또는 자문인 용)	62

주요 용어 축약

ATP	공격적 조세전략 (Aggressive Tax Planning)
BEPS	세원잠식과 소득이전 (Base Erosion and Profit Shifting)
CAD	캐나다 달러 (Canadian Dollar)
CFA	재정위원회 (Committee on Fiscal Affairs)
CRA	캐나다 국세청 (Canada Revenue Agency)
DD	이중공제 (Double Deduction)
D/NI	공제/면제 (Deduction/No Inclusion)
DOTAS	영국의 조세 회피 전략에 대한 신고제도 (Disclosure of Tax Avoidance Schemes (UK Legislation))
EUR	유로화 (Euro)
FTA	조세행정포럼 (Forum on Tax Administration)
GAAR	일반적인 조세회피방지규정 (General Anti-Avoidance Rule)
GBP	영국 파운드 (Great Britain Pound)
HMRC	영국국세청 (HM Revenue and Customs (United Kingdom))
IRC	미국세법 (Internal Revenue Code (United States))
IRS	미국국세청 (Internal Revenue Service)

주요 용어 축약

JITSIC	국제조세회피처관련정보공동협력망 (Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network)
MDR	신고의무제도 (Mandatory Disclosure Rules)
MNE	다국적기업 (Multinational Enterprise)
OECD	국제경제협력개발기구(Organisation for Economic Co-operation and Development)
OTSA	조세회피처분석기관 (Office of Tax Shelter Analysis)
RTAT	조세회피거래신고 (Reporting of Tax Avoidance Transactions)
SARS	남아프리카공화국국세청 (South African Revenue Service)
SEC	미국증권거래위원회 (Securities and Exchange Commission)
SPOC	단일접점 (Single Point of Contact)
SRN	(조세)전략식별번호 (Scheme Reference Number)
TOI	관심대상거래 (Transaction of Interest)
TS	조세회피처 (Tax Shelter)영국 (United Kingdom)
UK	영국 (United Kingdom)
US	미국 (United States of America)
USD	미국달러 (United States Dollar)
VAT	부가가치세 (Value Added Tax)
WP11	공격적 조세전략에 관한 특별조사위원회 11번 (Working Party No. 11 on Aggressive Tax Planning)
ZAR	랜드(남아프리카 공화국 통화) (South African Rand)

중요 요약

세무 당국이 직면한 어려움 중 하나는 공격적인 조세 전략에 대한 포괄적인 정보가 부족하다는 점이다. 만약 관련 정보를 초기에 얻을 수 있다면, 적절한 법률과 규정의 개정, 감사세무조사 및 위험 평가를 통해 조세위험에 빠르게 대처할 수 있는 기회가 된다. 세원잠식과 소득이전에 관한 행동강령 (Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting)(BEPS Action Plan, OECD, 2013) 중 Action 12에서는 이러한 조세위험에 관한 정보의 교류를 증가시킬 수 있도록 고안된 도구들이 과세당국과 조세정책수립자들에게 가져다 줄 수 있는 이점에 대해 인식했다. 따라서, 과세당국과 관련 산업이 부담하게 될 행정비용 및 이미 기존에 신고의무제도를 도입한 국가들의 경험을 고려하여, 공격적이고 악의적인 거래들, 협약들 또는 구조들을 타겟으로 한 신고의무제도의 디자인에 관한 추천사항들을 제안해 주기를 요구했다.

이 보고서는 신고의무제도를 아직 도입하지 않은 국가들이 그들의 필요에 맞춰, 잠재적으로 공격적이거나 악의적인 조세전략 및 전략의 사용자들에 관한 정보를 초기에 얻을 수 있는 신고의무제도를 디자인 할 수 있도록 도와주는 모듈식기본틀을 제공한다. 이 보고서에서 포함된 추천사항들은 최소기준을 제시하는 것이 아니고, 국가들은 신고의무제도를 도입할 지의 여부를 자유롭게 선택할 수 있다. 특정 국가가 신고의무제도를 도입하고자 한다면, 추천사항들은 그 국가의 조기 정보 필요성과 납세자들의 준수부담을 조율할 수 있도록 유연성을 제공하고 있다. 또한, 보고서는 국제조세전략을 타겟으로 하는 규정들 및 더 효율적인 정보공유의 실행과 개발, 그리고 과세당국간의 협력에 관한 구체적인 추천사항들을 제시하고 있다.

신고의무제도의 핵심 목표와 설계 원칙

신고의무제도는 이해하기 쉽고 명확해야 하며, 과세당국이 얻는 이점과 납세자의 추가적 준수비용간의 균형을 맞출 수 있어야 한다. 또한, 목표달성에 효율적이어야 하고, 신고되어야 하는 전략들을 정확하게 식별할 수 있어야 하며, 과세당국이 새로운 위험에 유연하게 대응할 수 있도록 조율 가능해야 한다. 그리고 수집된 정보가 효율적으로 사용되도록 보장할 수 있어야 한다.

신고의무제도의 주요 목적은 잠재적으로 공격적이거나 악의적인 조세전략과 그러한

전략의 사용자 및 기획자들을 식별할 수 있는 조기정보를 과세당국에게 제공함으로써 투명성을 높이는 것이다. 또 다른 목적은, 억제효과이다. 만약 조세전략이 신고되어야 한다면 납세자들은 전략을 실행하는 것에 대해 신중하게 생각하게 될 것이다. 그리고 기획자와 사용자에게 있어서는, 특정 조세전략이 신고되어 폐지되기 전에 전략을 실행해야 하는 제약이 따르기 때문에 이는 조세회피시장에 압박을 주게 된다.

신고의무제도는 조세시스템의 허점을 악용하는 조세전략을 식별하는 동시에 과세당국이 한계점, 선별특징(들) 및 필터장치를 이용하여 특정 관심대상 거래들 및 위험요소들을 타겟으로 할 수 있도록 구체적으로 설계되었다는 점에서, 협력적 준수 프로그램과 같은 다른 형태의 신고 및 공시의무제도와는 다르다.

신고의무제도의 핵심 설계특징들

효율적인 신고의무제도를 성공적으로 설계하기 위해서는, 다음의 특징들에 대한 고려가 필요하다: 누가 신고하는가, 어떤 정보를 신고해야 하는가, 언제 신고가 이루어져야 하는가, 그리고 신고의무 미준수의 결과는 무엇인가. 이러한 설계특징들과 관련하여, 이 보고서는 신고의무제도를 도입하는 국가들에게 아래의 사항들을 추천한다:

- 기획자와 납세자 모두에게 신고의무를 부과하거나 둘 중 하나에게 주요 신고의무를 부과한다;
- 포괄적, 구체적 선별특징들을 혼용하여, 그 중 하나의 특징이 발견될 경우 신고의무가 부과되도록 한다. 포괄적 선별특징은 비밀유지 또는 프리미엄 수수료 지불 요구사항과 같은 보편적 특징들을 타겟으로 하고 있다. 구체적 선별특징들은 손실거래와 같은 특수 분야를 타겟으로 하고 있다;
- 전략의 사용자들을 식별하는 것도 신고의무제도의 주요 요소이기 때문에, 신고를 추적하고 기획자와 고객이 신고한 내용을 연결 지을 수 있는 메커니즘의 정립이 필요하다. 기존의 신고의무제도는 전략식별번호 또는 기획자에게 고객명단을 제공하도록 요구함으로써 이런 기능을 수행해왔다. 국가가 기획자에게 주요 신고의무를 부과하는 경우, 전략식별번호 사용과, 국내법이 허용하는 범위 내에서 기획자에게 고객명단을 제공하도록 요구하는 것을 추천한다;
- 기획자에게 신고의무가 부과되는 경우, 신고 시기와 납세자들에게 전략이

이용가능해지는 시기를 연결 짓는 것이 필요하다. 납세자에게 신고의무가 부과되는 경우에는, 신고 시기와 전략의 실행 시기를 연결 짓도록 한다;

- 신고의무제도의 준수를 돕기 위해, 국내법과 일관된 맥락의 처벌규정 (벌금 외의 처벌도 포함)을 도입한다.

국제조세전략의 범위

국제조세전략과 국내조세전략 간에는 많은 차이점들이 존재하는데, 이 차이점들은 신고의무제도를 사용하여 국제조세전략을 타겟으로하는 것을 더욱 어렵게 만든다. 왜냐하면 국제조세전략들의 경우 특정 납세자나 거래에 맞추어 설계되었을 가능성이 높고, 다양한 관계자들을 포함하거나, 다른 조세관할권에서 발생하는 조세혜택이 관련 될 가능성이 높기 때문이다. 이러한 어려움을 극복하기 위해서, 이 보고서는 다음의 사항들을 추천한다:

- 국가들은 우려를 야기하는 국제 세원잠식 및 소득이전 형태에 초점을 맞춘 선별적 특징들을 개발한다. 그러한 형태의 조세전략이나 장치는 신고의무를 부과하는 국가의 국내 납세자에게 주요 세금결과를 발생시키고, 또 그 납세자가 그러한 결과에 대해 알고 있거나, 알았어야 했을 경우의 거래를 포함하는 경우에만 신고의무가 부과되도록 한다.
- 기업 그룹내의 거래에 관여하는 납세자들 중 주요 세금결과가 발생하는 경우, 자국의 신고의무제도에 따라 해당 거래가 신고 의무를 가진 국제조세결과물을 포함하는 조세장치의 일부분인지를 합리적으로 조사할 의무가 부과되도록 한다.

정보공유의 증진

OECD/G20 세원잠식과 소득이전 프로젝트의 세가지 축의 하나는 투명성이다. 그리고 프로젝트를 통해 개발된 다양한 장치들은 과세당국간에 증가된 정보공유를 가져올 것이다. OECD 조세행정포럼의 국제조세회피처관련정보공동협력망 (JITSIC)의 확장은 신고의무제도에 참여하는 국가간의 정보공유를 포함한 기존의 법률 장치에 기반한, 과세당국간의 향상된 협력을 위한 국제적인 장을 제공할 것이다.

서문

1. 정부는 조세전략이 초래하는 조세위험을 찾고 대처하기 위해 적시에 관련 정보에 접근할 필요성이 있다. 초기에 올바른 정보에의 접근은 과세관청이 단순하게 자발적 준수와 감사세무조사에 의지하는 것 보다 빠르고 정확하게 위험평가를 할 수 있도록 도와준다. 동시에 초기에 납세신고의무 준수 관련 문제들을 파악하는 것은 과세당국이 조세위험에 더욱 유연하게 대처할 수 있도록 도와준다. 또한 조세정책 결정자들이 세수 보호를 위한 적절한 법률이나 규정에 관한 의사결정을 내릴 수 있도록 도와준다.

2. 많은 국가들이 납세자에 대한 적시 정보를 제공하고 새로운 조세 정책 이슈 파악을 원활히 하기 위해 신고의무제도를 도입하여 왔다. 이러한 제도들은 의무적 신고뿐만 아니라 판결, 자발적 공개에 대한 제재의 감면, 협력하는 조정 프로그램 그리고 추가적인 신고 의무를 포함한다. 이러한 제도의 목적은 납세자들과 그들의 조언자들이 납세 신고를 통해 제공하는 정보보다 더 자세하고 시기적으로 적절한 관련 정보를 과세당국에 제공하도록 요구하거나 장려하는 것이다. 이러한 정보는 납세 신고에 의한 정보보다 내용적이나 시기적으로 적절한 정보이다.

3. 신고의무제도는 잠재적으로 공격적이고 악의적인 조세전략이, 제도에서 규정된 신고대상 조세전략의 범위에 포함된다면, 납세자와 기획자에게 대한 정보를 조기 제공하는 점에서 다른 신고 및 신고의무제도와는 다르다. 신고의무제도는 다른 신고제도와 비교해서 많은 장점을 가지고 있다. 자세히 살펴보면, 신고의무제도는 과세관청이 납세자와 기획자로부터 납세자의 광범위한 세무전략에 관한 정보를 세무준수 과정 초기 단계에 얻을 수 있도록 한다(어떤 경우는 심지어 세무전략이 이행되기 이전 시점에도 이러한 정보 파악이 가능하게 된다).

4. 신고의무제도는 모듈식 접근에 따른 유연성을 갖기 때문에, 과세관청이 인지하고 있는 위험에 따라, 신고에 초점을 둔 선별특징을 선택하고 초기요건 및 필터를 적용할 수 있다. 신고의무제도는 모듈식 요소를 갖추기 때문에 기존의 정보신고의무제도와 법규에 적합하도록 조정 가능하며, 이에 따라 조세 정책의 우선 순위 변화에 맞추어 변경할 수 있고, 납세자의 준수 부담 또한 최소화 할 수 있다.

Action 12

5. BEPS Action Plan 은 과세당국이 당면한 문제 중 하나인, 잠재적으로 공격적이고 악의적인 조세전략에 관한 포괄적인 정보가 부족하다는 것에 대해 인지하고

있다. Action Plan은 이러한 정보에 대한 가용성이 정부가 조세 정책의 영역 및 세원잠식위험의 영역을 설정할 수 있도록 하는데 필수적이라고 보고 있다. 세무조사가 조세전략에 대한 정보를 제공해 주는 중요한 원천일 수 있으나, 조세전략을 조기 파악하는 도구로서는 한계가 있다. Action Plan 12는 신고제도가 이러한 문제들을 해결하는데 유용하다고 보고 있으며, OECD와 G20 구성 국가들에게 다음과 같이 요구한다

공격적, 악의적인 거래, 협이나 구조에 대한 신고의무제도의 설계에 관한 제안사항을 발전시켜야 한다. 과세당국과 경제계에 발생하는 행정적비용을 고려해야 하고, 이러한 제도를 가진 나라들의 경험을 참고해야 한다. 이러한 작업은 최대한 일관성을 유지하면서 각 국가의 특별한 필요나 위험요인들도 고려해야 할 것이다. 한가지 중점은 국제조세전략이 될 것인데 이 작업은 “조세혜택”을 광범위하게 정의함으로써 다양한 국제조세 거래들을 아우를 수 있도록 이루어질 것이다. 이 작업은 협력적 준수 관련 작업과 연계되어 이루어질 것이다. 이는 또한 과세당국간의 발전된 국제조세전략 관련 정보 공유 모델을 설계하고 정착시키는 일을 포함한다.

6. 따라서, 액션12는 3가지의 주요 결과물이 있다:

- 신고의무제도의 모듈식 설계에 대한 제안;
- 국제조세 구조에 초점을 맞추고 관련 거래를 잡기 위한 세제 혜택에 대한 고려;
- 국제 조세 구조를 위한 향상된 정보공유 모델을 설계하고 정착시키는 것.

7. 액션 12는 신고의무제도 설계에 대한 몇 가지 제안을 제시한다. 신고의무제도는 국가간 최대한의 일관성이 용인되어야 하며 동시에 개별 국가만의 구체적인 필요나 위험요인들, 과세당국과 산업에 발생하는 비용도 반영하여야 한다. 또한 설계 관련 제안을 위해서는 협력 준수와 같은 다른공개 및 신고제도가 가지고 있는 역할들도 고려해야 한다.

이슈에 대한 현황

8. OECD는 2011년에 투명성과 공개 이니셔티브에 대한 보고서를 발간하였다 (향상된 투명성과 공시를 통한 공격적 조세전략 대응 -*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OECD, 2011). 그 리포트는 공격적인 조세전략에 대처하기 위한 적시의 포괄적인 정보의 중요성을 설명하고 있다. 또한 동 보고서는 OECD 국가들이 도입한 공개 이니셔티브에 대한

전반적인 개요를 제공하고 (신고의무제도를 포함하여) 그들의 경험에 대해 논의하고 있다. 그 리포트는 국가들에게 보고서에 설명된 공개 체제에 대해 자산의 특정 요구와 상황에 맞게 도입할 수 있도록 평가하는 방안을 검토하도록 요구한다.

9. OECD는 2013년에 협력적 준수 프로그램에 관한 리포트를 발간하였다 (협력적 준수: 기본틀: 향상된 관계에서 협력적 준수까지 -*Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-Operative Compliance*, OECD 2013b). 이 리포트는 2008년에 진행된 조세중재자들의 역할에 관한 연구를 뒤따르는 것이었다. 이 연구는 과세당국이 대기업 납세자들과 향상된 관계를 설립하도록 권고하였다. 협력적 준수 프로그램 하에서 납세자는 과세당국이 세금의 영향에 대해 이해할 수 있도록 중요한 조세 이슈들과 이행한 거래들에 대한 전면적인 공개에 동의하게 된다. 협력적 준수 관계는 조세 위험 관리와 준수에 대한 공동접근을 용이하게 하고, 이를 통한 과세당국의 보다 효과적인 위험평가와 자원의 사용을 가능하게 할 것이다. 2013년 리포트는 2008년 연구 출간 이후로 협력적 준수 프로그램을 발전시킨 여러 국가들을 명시하고 있으며, 그들의 체제가 현재 잘 정착되었다고 평가하고 있다.

10. 신고의무제도와 협력적 준수는 모두 투명성, 위험평가 그리고 궁극적으로 납세자의 준수를 향상시키는 것을 목표로 한다. 둘은 다른 방법을 통해 이 목표를 달성하려 하고 실질적으로 다른 납세자 집단을 타겟으로 삼기도 한다. 예를 들어 협력적 준수 프로그램은 종종 대기업 납세자들에게 초점을 맞춘다. 하지만 이 논의 뒷부분에 언급한 바와 같이, 신고의무제도는 요구되는 정보 공개와 조세 투명성의 관점에서 모든 납세자들 간의 공평성을 보장함으로써 협력적 준수 체제의 효율성을 강화할 수 있다.

이 보고서가 어떤 내용을 담고 있는가

11. 이 보고서는 신고의무제도에 대한 개요를 이러한 체제를 가지고 있는 여러 국가들의 경험에 기반하여 제공하고 있고 신고의무제도에 대한 모듈식 설계에 대한 제안사항들을 제시하고 있다. 제안된 설계는 신고하는 정보의 종류와 양을 과세관청이 제어할 수 있도록 충분한 유연성을 보장하면서 투명성을 높이기 위해서 표준 프레임워크를 이용한다. 이 보고서는 또한 국제조세 전략들을 커버하기 위해 고안된 공개적 의무 체제에 관한 제안사항들을 명시하고 있다. 이 보고서는 서론을 포함한 4개의 장으로 구성된다.

- 1장은 신고의무제도에 대한 핵심 특징들에 대해 설명하고 다른 정보 신고의무제도와 조정 방법과의 상호작용에 대해 생각해본다.

- 2장은 신고의무제도의 모듈식 설계의 특징들과 기본 구조에 대해 설명한다.
- 3장은 국제 거래를 살펴 보고 이 거래들을 신고의무제도가 어떻게 다룰 것인지에 대해 살펴본다.
- 4장은 국제조세전략의 맥락에서 정보공유에 대해 고려해 본다.

참고 문헌

OECD (2013a), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (세원잠식과 소득이전에 관한 행동강령), OECD, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

OECD (2013b), Co-operative Compliance: A Framework: From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance (협력적 준수: 기본틀: 향상된 관계에서 협력적 준수에 이르기까지), OECD, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264200852-en>.

OECD (2011), Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure (증진된 투명성과 공시를 통한 공격적인 조세전략 대응), OECD, Paris, www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf.

OECD (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries (과세 중개기관의 역할에 관한 연구), OECD, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>.

1장 신고의무제도의 개요

목적

12. 신고의무제도의 주요 목적은 조세전략에 관한 정보를 빠르게 제공하고 이러한 구조의 사용자와 기획자들¹을 식별하는 것이다. 빠른 정보의 습득으로 인한 조기 발견은 과세당국의 준수 행정의 효율성을 향상시킨다. 그 결과, 예를 들어 감사세무조사를 통해 조세 회피 발견에 전념해야 할 자원들이 공개 구조를 검토하고 반응하는데 재배치 될 수 있다. 게다가 초기 제공된 정보는 과세관청이 운영 정책이나 입법적 변경을 통해 납세자의 행동 변화에 대해 빠르게 대응할 수 있게 한다.

13. 신고의무제도의 다른 주요 목적들 중 하나는 억제력이다. 조세 회피의 사용 및 축진의 감소는 조세 회피의 경제적 측면의 변경을 통해 이룰 수 있다. 만약 조세전략에 관한 정보들이 공개되고 과세당국이 그 전략의 결과에 대해 다른 입장을 취할 수도 있다는 사실을 납세자가 알게 된다면, 납세자는 전략을 실행할지에 대해 한번 더 생각해볼 것이다.

14. 또한 기획자와 사용자들이 특정한 조세전략이 폐지되기 전까지 실행해야 하는 제약을 받게 되면서 조세회피 시장에 압력이 가해질 것이다. 신고의무제도가 갖는 억제 효과를 향상시키기 위해서, 여러 국가들의 과세관청과 법적 시스템은 조세 회피의 기회를 폐쇄시키기 위해 빠르게 대응하는 것이 중요하다.

15. 국가들이 신고의무제도의 억제 효과에 대한 서로 다른 경험들을 신고하지만, 현존하는 다른 신고의무제도의 목적들은 다음과 같이 정리할 수 있다.

- 조세전략에 대한 조기 정보 습득을 통해 위험평가를 돕기 위함
- 조세전략들, 사용자와 기획자들을 적시에 식별하기 위함
- 조세회피 전략을 사용하고 축진하는 것을 억제키 위함

16. 이러한 목적들을 달성하기 위한 신고의무제도의 효과성에 대한 논의는 다음과 같다.

신고의무제도의 기본적 원칙

17. 위의 목적들을 달성하기 위해서, 신고의무제도는 체제의 범위와 적용범위 결정에 대한 기본적 설계 질문들에 대해서 설명을 해야만 한다.

- 누가 보고해야 하는가: 신고의무제도는 납세자 (사용자) 그리고/또는 계획자 (기획자나 조연자)로부터 잠재적인 조세회피 전략에 관한 정보 공개를 요구할 수 있어야 함
- 무엇을 보고해야 하는가: 이것은 2가지 다른 질문으로 나누어 진다
 - 국가들은 먼저 어떤 종류의 조세전략들이 신고대상이 되어야 하는지 결정해야 한다 (“신고대상 조세전략”에 대한 정의) 이 논의 후반에 언급된 바와 같이, 신고대상이 되었다고 해서 해당 조세전략이 반드시 조세회피 전략을 의미하는 것은 아니다. 여기에 설명된 주된 특징 중 몇 가지는 악의적 조세 거래와 일반적으로 관련 있지만 합법적인 거래에서도 찾을 수 있다. 또한 신고의무제도가 모든 조세회피 전략을 찾아낼 수 있도록 설계되었다기보다 고위험에 노출되는 공격적인 조세 전략이나 조세회피의 중점적인 영역의 파악을 목표로 하고 있다고 보는 것이 맞다.
 - 국가들은 어떤 정보를 공개해야 하는가에 대해서도 결정할 필요가 있다. 이것은 정보의 명확성과 유용성을 확보하는 것과 납세자들에게 주어지는 과도한 준수 부담을 피하는 것 사이의 균형을 찾는 것을 포함한다.
- 언제 정보를 보고 할 것인가: 신고의무제도의 목적은 과세관청에게 특정 조세전략 및 사용자에 대한 빠른 정보를 제공하는 것이다. 기획자들과 사용자들이 공개를 필요로 하는 시기에 대한 정의는 이런 목적을 달성하는데 있어 중요하다.
- 포로모터들과 체제 사용자에게 주어진 다른 의무는 무엇인가: 예를 들어 국가는 조세전략의 사용자들에게 그들이 신고된 조세전략 사용자들인지를 알기 위해서 세금신고서에 고유 식별번호를 표기하도록 요구할 수 있다. 신고의무제도는 또한 기획자에게 그들의 고객명단을 과세관청에게 제출하도록 요구할 수 있다.
- 비 준수 결과는 무엇이 있는가: 신고의무를 준수 하지 않으면 일반적으로 제재를 받게 된다. 게다가 국가들이 신고의무제도 따르고 위반하는 것을 저지하기 위하여 다른 제재를 가할 것이다.

- 신고의 결과는 무엇인가: 신고의무제도는 납세자와 조연자들에 대한 공개 결과가 명확해야 한다. 특별히 보고 자체가 과세당국의 승인을

설계 원칙

18. 신고의무제도를 도입하는데 있어 구체적인 접근방법은 국가마다 다양할 것이다. 그럼에도 불구하고, 아래 주요 설계원칙들을 고려해야 한다.

신고의무제도는 명확해야 하고 이해하기 쉬워야 한다.

19. 신고의무제도는 납세자들에게 어떤 정보를 제공해야 하는지 명확히 제시할 수 있어야 한다. 명확하고 확실한 가이드라인이 없다면 신고 자체를 꺼리게 될 수 있으며 (또한 제재가 가해질 수 있으며), 이는 결국 신고의무에 대한 기업들의 거부감으로 이어질 수 있다. 추가적으로 명확성의 부족은 과세당국이 질 낮고 연관성 없는 정보를 얻게 되는 결과를 초래할 수 있다.

신고의무제도는 납세자에게 부담되는 추가적인 준수비용과 과세관청이 얻게 되는 효익과 균형을 이루어야 한다.

20. 신고의무제도는 납세자와 기획자에 대한 특정 거래에 대해 공개할 의무를 부여함으로써 준수비용을 증가시킬 것이다. 그러나 이러한 규칙들은 과세관청에게 조세회피 거래에 대한 더 나은 정보를 제공하고 과세관청이 그들의 자원을 보다 효율적으로 사용할 수 있도록 도울 것이다. 이는 더 효과적인 타겟팅과 발전된 위험평가를 가능하게 하고, 이는 과세당국이 실질적으로 관심 있는 영역들에 집중하게 함으로써 납세자들에게도 이익을 가져다 줄 것이다.

21. 신고의무의 범위는 균형을 이루는데 중요 요소이다. 불필요하거나 추가적 요구사항들은 납세자 비용을 증가시키고 제공받은 데이터를 효율적으로 사용하는 과세관청의 능력을 훼손시킬 수 있다.

신고의무제도는 의도한 정책목표 달성과 관련된 조세전략을 정확하게 식별함에 효과적이어야 한다.

22. 위에서 언급한 바와 같이 신고의무제도의 주요 목적은 조세회피 전략과 그

전략의 사용자 및 기획자들에 대해 빠른 정보를 얻는 것이다. 따라서, 신고의무제도는 과세당국이 우려하는 조세전략에 관한 충분한 정보를 습득할 수 있도록 만들어져야 하며, 사용자와 기획자를 식별할 수 있도록 정보를 제공해야 한다. 신고의무제도가 조세회피를 야기하는 모든 거래들을 목표로 삼는다는 것은 현실적으로 불가능하다. 그보다 “홀마크 (선별특징)”를 식별하는 것이 적용범위를 정하는데 핵심 요소이다. 그러나 이런 선별특징들은 각 나라별 특별한 필요성이나 위험요소들을 반영할 필요가 있다.

신고의무제도 하에서 수집된 정보는 효과적으로 사용되어야 한다.

23. 과세관청은 납세자에 의해 공개된 정보를 잘 사용하기 위해 효과적 절차를 만들 필요가 있다. 이것은 공개된 정보들을 검토하는 절차와 가능한 조세 정책과 세수에 미치는 영향에 대해 식별하는 것을 의미한다. 이슈들이 식별되면, 이를 설명하고 이해를 돕는 과세당국내의 효율적인 소통이 필요하다. 추가적인 자원의 투입되어야 하나, 이 비용은 빠르고 효율적인 조세 정책과 세수 이슈에 대한 식별을 통한 자원 절약으로 인해 상쇄 가능하다.

다른 공개 이니셔티브들과의 비교

24. 많은 국가들이 신고의무제도와 더불어, 또는 그를 대신하여 정보 제공이나 준수 제도들을 운영하고 있다. 납세자로부터 정보를 수집하기 위해 과세당국이 사용하는 다른 종류의 공개 이니셔티브들은 2011년 리포트에 세부적으로 설명되어 있으며 아래 내용을 포함한다.

- 예규는 납세들이 과세관청이 특정 거래 및 상황에 대해 세법을 어떻게 적용하는지에 대한 정보를 얻을 수 있게 하고 과세결과에 대한 어느 정도의 명확성을 납세자에게 제공한다. 납세자들이 특정한 거래를 체결하기 전 그 거래에 대한 과세당국의 판결을 요청한다는 점에서 판결체제와 신고의무제도는 적어도 부분적으로 유사한 역할을 할 수도 있다. 하지만 판결을 목적으로 제공하는 정보를 조세회피 전략을 식별하는 정보의 원천으로 삼는 것은 한계가 있다. 왜냐하면 납세자들이 공격적이고 악의적인 조세전략에 대한 판결을 요청할 이유가 애초에 없기 때문이다.
- 추가적인 신고 의무는 납세자들에게 특정 거래, 투자나 정기적 세무신고에 따른

납부금액에 대해 신고하도록 요구한다.

- 과세당국은 **조사와 질문**을 통해 특정 납세자 집단으로부터 얻은 정보를 위협평가 목적으로 사용한다.
- 납세자에 대한 벌과금을 줄이기 위한 방법으로써의 **자발적 공개**.
- 납세자들이 중요한 조세 이슈와 거래들에 관한 정확하고 포괄적인 정보 공개에 동의하고 거래의 세무적 영향에 대한 이해를 도울 수 있도록 충분한 정보를 제공하는 **협력적 준수 프로그램**.

이러한 정보 공유 이니셔티브들의 요약은 표 1.1에 정리되어 있다.

25. 공개 이니셔티브들의 목적은 납세자들과 그들의 조언자들이 과세관청에게 납세자의 행동에 관련된 정보를 제공하는 것을 요구하고 촉진시키기 위함이다. 이러한 정보는 세무신고를 통한 정보보다 자세하거나 적시에 이루어 질 수 있다. 이러한 다른 공개 및 준수 제도들은 신고의무제도와는 다른 목적을 가지고 있고 공격적인 조세전략에 의해 증가되는 세원잠식위험과 조세 정책을 식별하는 것에 초점을 맞추지 않는다. 그래서 다른 제도들은 전형적으로 신고의무제도가 아우르는 넓은 범위에 미치지 못하며 기획자, 납세자 그리고 규정된 조세전략에 관한 구체적 정보를 얻는 것에 초점을 맞추지 않는다. 신고의무제도가 이러한 다른 신고 의무의 체제들과 구분되는 특징은 신고의무제도는 과세당국이 초기요건을 선택할 수 있는 유연성을 제공하는 한편, 조세시스템의 취약점을 악용한 조세전략을 발견할 수 있도록 특별하게 설계되었다는 점이다.

또한 선별특징들과 필터들은 특정 거래 발견 및 위험 영역을 인지하기 위해 설계되어 있다. 신고의무제도와 다른 정보신고의무제도들의 주요 차이점에 대한 보다 깊은 논의는 다음과 같다.

신고의무제도는 넓은 범위의 사람들에게 적용된다.

26. 신고의무제도는 단순히 자발적 준수 장치를 통해 공개된 사람들 외에도 모든 납세자에게 (규모에 상관없이) 적용되기 때문에 그 적용범위가 넓고 또한 다양한 납세자들, 과세 방법과 거래 등을 아우를 수 있다. 신고의무제도는 설계, 마케팅이나 과세 계획의 실행과 관련된 제3자를 포함한다. 조세전략의 세부사항을 신고하는

납세자들을 장려하는 자발적 공개 이니셔티브들과는 대조적으로 신고의무제도는 강제적이다. 그래서 모든 납세자들과 그들의 조언자들은 조세전략의 대상이 되는 계획의 신고가 요구된다. 예를 들어 예규는 과세관청에게 납세자에 의해 수행된 거래에 관한 유용한 정보를 제공할 수 있고 납세자들이 법을 어떻게 적용하고 해석할지에 대한 정보를 제공할 수 있다. 하지만 예규제도는 자발적 준수제도가 되기 때문에, 이러한 제도는 몇몇의 자발적 납세자들에게만 적용될 것이다.

27. 효과적인 협력적 준수 프로그램이나 대상 설문들은 조세 계획에 대한 정보의 원천을 제공할 수 있는 반면, 공개 이니셔티브들의 어떠한 것들도 같은 범위의 납세자들, 조언자 그리고 이러한 계획을 실행하고 설계하는데 책임이 있는 제3자를 타겟으로 하지 못한다. 비록 납세자 조사와 설문은 협력적 준수 체제보다는 넓은 범위의 납세자들을 포함할 수 있지만, 그것들은 단지 선택된 위험을 보호할 수 있고, 그 위험들에 대해 얻어진 정보는 설문사항의 디자인에 의존할 것이다. 또한 설문조사의 효율성은 관세당국이 납세자들에게 응답의 의무를 부과할 수 있는지 여부에 따라 결정될 것이다.

신고의무제도 계획, 사용자들 그리고 제공자들에 대한 구체적인 정보를 제공한다.

28. 많은 국가들이 특정 거래에 연관되어 있는 납세자들에게 신고 의무를 부과하거나 납세자들에게 특정 조세전략의 사용여부를 구체적으로 공개하도록 요구한다. 이러한 추가적인 신고 의무는 더 좋은 정보 및 분석을 통해 과세당국의 **감사세무조사** 효율성을 향상시킨다. 그러나, 신고의무제도와는 대조적으로, 추가적 신고 의무는 조세회피에 초점을 맞추지 않고, 전형적으로 과세관청에게 조세전략에 관한 세부적 정보를 직접적으로 제공하지 않는다.

29. 신고의무제도의 부재는, 과세 당국이 이용 가능한 정보를 통해 계획을 식별하는 것을 어렵게 만들 뿐 아니라 식별하였어도, 중요한 세수 손실을 방지하기에 너무 늦은 상황을 초래한다. 또한 실질적으로 추가적인 과세 당국의 지원 없이 계획의 모든 사용자들을 식별하는 것은 현실적으로 어렵다. 그래서 세금 손실을 정량화하거나 효과적인 준수 전략을 설계하는 것이 어려울 수 있다.

30. 신고의무제도는 납세자들과 기획자들에게 구체적인 조세전략 정보를 과세당국에게 곧바로 신고토록 요구하기 때문에 조세전략에 대한 포괄적정보 획득을 위하여, 세무조사나 분석을 통한 것보다 더 효과적이고 효율적인 방법이다. 신고의무제도는

또한 과세관청에게 조세전략의 사용자 및 이의 이행을 조력하고, 촉진하는 자들에 대한 정보를 제공한다. 고객 리스트와 조세전략 식별번호의 사용함으로, 과세관청은 조세전략이 야기하는 조세위험의 정도를 빠르고, 정확하게 파악하고, 또 납세자들이 그 전략을 이행했는지의 여부를 쉽게 알 수 있게 된다. 고객명단의 이용은 납세자와의 직접적인 의사소통과 같은 다른 조세준수 장치들의 사용가능성을 열어둔다.

신고의무제도는 조세준수과정의 초기에 정보를 제공한다.

31. 신고의무제도의 주요 목적 중 하나는 과세관청에게 적시에 조세전략 이행 관련된 정보를 제공하는 것이다. 이러한 조기 정보는 과세관청이 행정적, 입법적, 규제적 개정을 통해 조세 정책과 세원잠식위험에 빠르게 대응할 수 있도록 한다. 다른 신고의무제도는 전반적으로 과세관청에게 이와 유사한 정도의 조기 정보 역할을 수행하지 못한다. 예규의 경우, 납세자들이 거래를 이행하기 전 판결문을 요청한다는 점에서 예규체제는 예외가 될 수도 있다. 그러나 예규제도는 납세자의 일부만이 신청하여 적용 받는다는 점에서 자발적 공개 이니셔티브이다. 따라서, 과세관청이 신뢰할 수 있는, 납세자의 전반적 행태나 새로운 조세전략에 따른 세원잠식위험에 대한 지표로서의 정보를 제공하지는 못한다.

다른 공개 및 준수 방법들과의 협력

32. 신고의무제도의 도입여부와 그 구조 및 내용의 결정은 여러 요소들에 달려있다. 예를 들어 다른 공개 및 준수 장치들의 사용가능 여부와 당국이 직면한 조세전략이 야기하는 조세정책과 세원잠식위험에 관한 평가 등이 그것이다. 특별히, 신고의무제도하에서 얻어지는 조세전략 행태에 관한 추가적인 정보는, 유사한 정보를 수집하는 협력적 준수와 예규 등의 기타 정보 신고의무제도의 범위와 효율성에 따라 달라질 것이다. 그럼에도 불구하고 이번 장에서 분석한 내용들은 신고의무제도가 과세관청에게 다른 신고의무제도를 넘어서는 여러 장점들을 제공한다고 본다. 신고의무제도는 납세자와 기획자에게 조세준수과정의 초기 시점에 특별한 조세전략이나 세원잠식위험 등과 같은 조세전략에 대한 정보를 제공하도록 요구하고 있다는 장점이 있다. 신고의무제도를 도입했던 국가들은 동 제도가 공격적인 조세 전략을 억제하고 더 양질의 정보를 효과적으로 획득하게 함으로써 더 효율적인 입법적, 규제적 대응을 가능했다고 보고 있다. 이러한 관점은 아래 표 1.1.의 자료를 통해 뒷받침된다.

33. 다른 공개체제와 정보제공 제도들이 유사한 결과를 만들어 내는 반면 그들은 정확히 같은 목표를 이행하는 것은 아니다. 왜냐하면 그들은 (다르게 적용되고, 잠재적으로 좁은 범위의 납세자들, 조연자들 그리고 중개인에게 적용되므로) 조세회피에 대하여 신고의무제도와 같은 수준의 정보를 제공하는 것을 목표로 하지 않으며 세무조정 과정 말미에 정보를 제공하기 때문이다.

34. 판례와 협력적 준수 프로그램들과 같은 제도는 신고의무제도의 적절한 대안 아니다. 마찬가지로 신고의무제도는 다른 종류의 공개와 준수 제도에 대한 수요를 대체하거나 제거할 수 없다. 그러나 신고의무제도는 과세당국이 대기업과 개인 납세자들에게 공평한 경쟁의 장을 제공하도록 함으로써 다른 공개 및 조세준수 방법들의 기능을 강화시킬 수 있다. 신고의무제도 도입여부나 신고대상 조세전략을 정의하는데 있어서 과세당국은 다른 정보 수집 장치들과 위험평가 방법들도 고려해야 한다. 그리고 그들이 가능한 범위 내에서 최대한 조화롭게 설계되어 각자의 역할을 다할 수 있도록 해야 한다. 예를 들어, 만약 당국이 이미 특정거래를 대상으로 한 별도 신고제도를 운영하고 있다면, 당해 거래는 신고의무제도의 범위에서 제외될 수 있다.² 다른 한편, 신고의무제도 하에서 신고대상으로 정의된 조세전략일 경우, 당해 조세전략에 납세자의 벌과금 경감을 허용하는 자발적 신고의무제도를 적용하여서는 안 된다.

35. 신고의무제도는 GAAR (일반적인 조세회피방지규정)과 운영과 효과 측면에서 필연적으로 중복되는 부분이 있다. GAAR은 과세 관청에게 신고의무제도를 통해 파악된 조세회피 사례에 대해 직접 대응할 수 있는 수단이 된다. 마찬가지로, 역제의 관점에서 보자면, 납세자가 조세전략의 결과가 공개될 경우, 과세당국으로부터 이의제기를 받을 수 있다는 것을 알면서 그 전략을 세울 가능성이 낮다. 따라서 신고의무제도와 GAAR은 조세준수 관점에서 상호보완적이다. 그러나 신고의무제도의 목적은 과세관청에게 넓은 범위의 조세전략에 대한 정보와 GAAR 체제 하에서 조세회피성 거래로 분류되는 거래에 의해 발생하는 세원잠식위험에 대한 정보를 제공하는 것이다. 따라서 신고의무제도 하의 “신고대상 조세전략”의 정의는 일반적으로 GAAR에서 정의되는 조세회피 전략보다 광범위하며 조세전략 관점에서 고위험을 가지거나 공격적이라고 간주되는 거래들도 포함해야 한다.

표 1.1. 신고의무제도와 다른 체제들의 비교

신고의무제도	예규	추가적 신고 의무	조사	배른 공개에 따른 제재 경감	협력적 준수프로그램
1. 누가 신고의무를 기지고 있는가					
납세자	모든 납세자	모든 납세자	납세자 하위그룹	모든 납세자	납세자 하위그룹
제3자	없음	없음	없음	없음	없음
2. 무엇을 보고해야 하는가					
거래종류	조세회피: 알려진 위험영역과 세를거나 가능성 있는 악의적 거래	조세회피거래 포착을 주목적으로 설계되어 있지 않은 거래 ^b	회피전략을 타겟하지 않거나 특정한 전략만을 타겟 할 수 있음	모든 조세회피와 탈세에 적용할 수 있음	프로그램 내 납세자에 의해 이행되는 조세전략 또는 조세회피
기회자에 관한 정보	네 ^a	아니오	아니오	아니오	아니오
3. 효과					
납세자 확실성	없음	있음, 특정 거래들	없음	없음	있음
소비층면의 억제효과 ^c	없음	있음	있음	있음	있음
회피전략 공급의 억제효과	있음	없음	없음	없음	없음
타이밍	초기단계에서 정보 얻을 수 있음	초기단계에서 정보 얻을 수 있음	일반적으로 세금신고 과정의 일부, 조기 파악 없음	타이밍 변수 - 조기 발견에 제한적	초기단계에서 정보 얻을 수 있음
신고의무사항의 특성	의무적	자발적	의무적	의무적	자발적

주석

- a. 많은 국가들이 그들의 예규체제가 조세회피에 관한 정보를 제공하지는 않았다고 의견을 모았다. 이는 검증된 것은 아니나 표와 이 장에서 언급하는 코멘트들은 일반적으로 예규체제가 어떻게 이 작업에 참여하는 국가들에게 적용되는지와 관련된다.
- b. 기회자에 관한 정보는 납세자들만 신고하는 경우의 아주 제한적인 상황을 제외하고, 얻을 수 있다.
- c. 억제효과와 정도를 측정하기는 어려우나, 신고의무제도는 공격적인 조세전략을 타겟으로 하고 있고 납세자들이 과세당국이 조세정책 및 세수위험 관련 이유들로 신고된 전략에 초기 대응을 할 것을 예상할 수 있다는 점에서 다른 체제들보다 강한 억제효과를 기대할 수 있다.

신고의무제도의 효과성³

36. OECD와 G20 국가들 중에, 신고의무제도신고의무제도를 사용하는 것은 미국, 캐나다, 남아프리카, 영국, 포르투갈, 아일랜드, 이스라엘, 한국이다.⁴ 1984년, 미국이 이러한 체제를 먼저 도입하였고 그 이후로 많은 변화를 겪었다. 캐나다가 1989년 조세 피난처 체제로 그 뒤를 따랐다. 캐나다의 체제는 증여 계약 및 재산 취득과 관련한 특정 조세전략에 대한 피난처 역할을 하는 것이었다. 그리고, 2013년 6월에 더 광범위한 신고 의무를 부과하는, 새로운 조세회피거래의 의무적 보고를 요구하는 법률이 제정되었다. 남아프리카는 공개 체제를 2003년에 도입하였고 2008년에 수정하였다. 영국은 공개 규칙을 2004년에 제정하였고 2006년에 상당 부분 수정하였다. 그리고 수정된 사항은 2011년 1월에 발효되었다. 포르투갈과 아일랜드의 경우 신고의무제도를 각각 2008년, 2011년에 도입하였고 그 이후 한국과 이스라엘 또한 신고의무제도를 도입하였다. 이러한 신고의무제도의 효과는 나라마다 다르다. 그러나 일반적으로, 위에서 언급한 바와 같이, 신고의무제도의 주요 목적들은 다음과 같이 정리할 수 있다.

- 위험 평가를 위해 조세회피계획에 대한 조기 정보 획득
- 조세전략의 사용자 및 기획자를 적시 식별
- 조세회피전략의 사용과 축진의 억제 역할

37. 신고의무제도의 모든 국가들이 위의 목적들을 그들의 체제를 통해 효과적으로 충족시키는데 대한 정보를 수집한 것은 아니다. 이 섹션의 정보 중 대부분은 영국에 의해 제공된 데이터와 통계 및 다른 나라들에 의해 제공된 구체적 예시와 정보에 초점을 맞추고 있다. 이용 가능한 데이터가 포괄적이거나 구체적이지 않더라도 신고의무제도를 도입한 국가들의 피드백은 당해 제도가 앞서 언급된 목적들을 달성하는데 있어 성공적이라는 것을 일관되게 보여준다.

조기 정보 획득

38. 과세당국에게 새로운 조세전략과 세원잠식위험에 관해 효율적인 “조기 정보” 체제를 제공함으로써 당국은 위험요인을 법률이나 규정, 준수 장치 등의 개정을 통해 대응할 수 있도록 광범위한 대안을 갖게 된다.

39. 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 하였다. 2013년 까지 공개된 2366건의 조세회피 전략 중 925건을 입법장치를 통해 예방하였다. (하나의 입법 작업은 한 건 이상의 조세전략을 억제할 수 있다: 200건 이상의 토지 인지세 관련 조세전략이 단 3개의 법률장치의 변화로 폐지되었고, 조세전략들은 빠르게 차단될 수 있다. 예를 들어, 어떤 경우 신고가 이루어진 시점으로부터 일주일 이내에 특정 조세전략이 폐지되었고 수백만 파운드의 세수 손실을 막을 수 있었다.

40. 영국의 경험을 살펴보면, DOTAS가 도입된 초기에는 시장에 퍼지는 조세회피 전략에 대한 정보가 증가함으로써 이를 억제하고, 조세시스템의 허점을 보완하려는 입법적 변화가 급증하였다.⁵ 이러한 급증 추세는 이후 다음과 같은 이유로 차츰 감소하게 되었다.

- 연속적인 입법 변화를 통한 성공적인 조세 회피전략 설계 범위의 점진적 축소
- 대규모의 전문 자문사의 DOTAS의 대상인 조세회피전략 설계시장으로부터 탈출
- 조세회피방지를 위한 규칙들, GAAR, 기획자들에게 초점을 맞춘 조치들 등 다른 여러 제도의 추가도입
- 조세회피전략을 장려하는 전문적 자문사의 감소로 새로운 입법적 대응 대신 현존하는 법으로 대응 가능하게 됨

41. 신고의무제도가 어떻게 입법적 변화를 초래하는지에 대한 예는 다른 사례에서도 찾아 볼 수 있다. 예를 들면 아일랜드의 사원특전 신탁과 관련된 신고의무제도에서 많은 신고건수가 발생하였다.⁶ 이러한 조세회피 전략들에 대응하기 위한 광범위한 조세회피 방지 법안들이 2013년에 제정된 아일랜드 금융법에 포함되었다.

42. 남아프리카 공화국에서는 발행된 지 10년 이내에 상환 가능한 우선주는 신고의무를 지닌 것으로 분류되어 있다. 이것은 보고되는 거래의 대부분을 차지하며 어떻게 우선주를 통한 자금 지원이 이루어지는지에 대한 통찰력을 제공한다. 이를 통한 이해는 최근에 새롭게 도입된 하이브리드 주식 세금 법률의 설계를 도왔다.

조세전략, 사용자들 그리고 기획자들에 대한 향상된 식별

43. 신고의무제도의 도입에 따라 과세관청은 조세 회피를 억제하는 기능을 함에 있어 세무조사와 데이터 분석에 대한 의존도를 줄일 수 있다.

44. 공격적 조세전략 (Aggressive Tax Planning) 목록은 특정 OECD와 G20 국가들이 운용 중인 조세전략 관련 데이터베이스이다. 이 목록은 접속권한이 있는 나라들이 제출하는 공격적 조세전략을 토대로 만들어졌으며 조세전략 동향과 발견된 전략들을 수집하기 위해 사용된다. 400개 이상의 조세전략이 동 목록에 게재되어 있으며, 이중 2/3는 세무조사와 데이터 분석을 통해 식별되었다. 그러나 세무조사 및 데이터 분석을 통해 식별된 조세전략의 비중은 신고의무제도를 가지고 있는 나라들에게 더 낮게 나타난다. 만약에 동일한 분석이 신고의무제도를 운용하는 4개의 회원국⁷을 상대로 하여 행해진다면 세무조사와 자료 분석을 통한 파악된 조세전략 정보는 전체의 1/3을 차지할 것이고 나머지 1/3은 신고의무제도에 의한 것일 것이다. 이것은 신고의무제도를 운용하는 나라들이 조세회피 전략방법으로서 세무조사 및 데이터 분석에 덜 의존한다는 것을 의미한다.

45. 조세전략의 비율에 관해 UK DOTAS가 제공하는 정보는 행정적인 대응을 고안하는데 유용했다. 고객명단의 이용 또한 영국 과세 관청이 초기에 가능한 케이스의 식별함으로써 더욱 자원을 효율적으로 재배치 및 사용하는 것을 가능하게 했다. 고객명단은 또한 조세전략들이 모든 사용자들에 의해 신고되는지를 체크하는 추가적인 도구로서 역할을 수행한다.

46. 영국 과세관청은 또한 기획자에 대하여 간섭하기 위하여 조기 신고된 정보를 사용했다. 일례로, 조세전략이 잘못된 세법의 해석에 기반을 두어 이행 가능성이 없는 경우가 있었다. 영국 과세관청은 조기 신고된 정보를 토대로, 해당 조세전략의 기획자에게 이 사실을 전달하였고 다른 잠재적 사용자들에게 알림으로써, 기획자는 결국 이 특정 조세전략을 시장에 팔지 않겠다고 동의했다. 이로써 조세전략이 광범위하게 판매되어 추후 세무신고 시 문제제기 되는 상황을 맞이하는 대신 자원을 효율적으로 사용하는 결과를 얻게 되었다.

47. 캐나다의 조세 피난처 제도 하에서 기획자들은 조세전략을 팔기 전에 식별번호를 가지고 있을 것이 요구되었고 기획자들은 모든 참가자와 금액에 대해 다음해 2월 말까지 보고할 의무를 가지고 있다. 이 정보는 캐나다 국세청(CRA)이 자선 기부를 포함하여 조세 피난처로써 발생하는 문제의 정도를 빠르게 결정할 수 있게 하였다.

추가적으로, 참가자의 이름을 미리 파악함으로써 세무조사를 더 쉽게 수행하게 되었고, 참가자를 식별하는데 시간을 쓰지 않게 되었다. CRA는 59억 달러 이상의 기부 단체 인정 요청을 거부하였고 증여세 조세 피난처에 관련된 182,000명의 납세자들에 대해 재조사하였다. 게다가 CRA는 이러한 합의에 참여하고 있는 47개의 자선 단체의 자선단체 상태를 취소했다. 그리고 기획자에 대해 제 3자 처벌을 하였고 그 액수는 137만 달러에 이른다.

억제 효과

48. 만약 납세자들이 그들의 조세전략을 과세당국에게 신고하여야 하며, 과세당국이 그 조세전략의 결과물에 대해 다른 입장을 취할 수 있음을 안다면, 조세전략을 세우기 전에 좀 더 조심스러운 접근방법을 채택할 것이다. 신고의무제도는 조세전략의 설계와 마케팅에 관계된 제3자로부터의 신고를 요구함으로써 조세회피시장의 수요와 공급 모두를 타겟으로 하고 있다. 기획자, 자문인, 중재자의 행동에 영향을 주는 경우, 오로지 납세자에게만 신고의무를 부과하는 전략보다 공격적 조세전략의 발생 빈도를 보다 신속하고, 효율적으로 감소시킬 것이다. 신고의무제도가 과세관청에게 조기경보로서 역할을 하게 되어, 납세자는 특정 조세전략이 폐지되기 전에 실행해야 한다는 한계를 가지게 되었고, 이는 기획자의 시장환경을 바꾸게 된다. 반면, 억제 효과를 객관적으로 측정하기는 어려우나, 아래의 자료와 예시들은 실제로 그런 효과가 있음을 말해주고있다.

49. 영국의 DOTAS (조세회피전략신고의무제도) 에 따라 2013년 3월까지 2,366개의 조세회피전략들이 공개되었다. 그러나, 신고된 조세전략 건수는 매년 감소하였다. 그리고, 대부분의 주요 세무자문사들은 신고의무제도 하에 공개된 조세전략들을 더 이상 홍보하지 않게 되었고, 현재는 영국에서 소위 “부테크” 회사라고 불리는 소수 작은 규모의 세무자문사들의 영역이 되었다. 이런 변화를 초래한 여러 원인들 중, DOTAS도 한 요인이라고 여겨진다.

50. DOTAS가 도입된 이후 조세전략의 신고 수는 계속 감소하였는데, 이는 또한 신고의무 대상으로 지정된 조세전략 수의 감소를 의미한다. DOTAS가 처음 도입되었을 때, 상당한 수의 오랜 세월 동안 사용되어 왔던 조세전략들이 공개되었다. 그 수는 최근 몇 년 동안 더 줄어들었고, 자연스럽게 추가적 감소에 대한 공표도 줄었다. 영국 과세관청은 이런 감소가 시장전체의 축소로 인한 결과라고 보고 있으나, 감소의 원인이

DOTAS 비준수로 인한 것이 아닌지 확인하기 위한 조치로 동시에 취하였다.

51. 영국의 신고의무제도가 성장하고, 신고대상 조세전략의 수가 감소함에 따라 과세당국은 기존에 습득한 정보들을 사용하여 관련자들의 행태에 영향을 미칠 수 있는 추가적인 방법들을 모색하여 왔다. 예를 들어, 영국 과세당국은 공개된 조세전략 정보와 고객명단을 사용하여 기획자와 잠재적 사용자들에게 조기 연락을 취하고, 그들의 조세전략에 대한 관점을 수정하도록 권고할 수 있다. 또한 2014년에 제정된 법에 따라 영국과세당국은 신고된 조세전략과 관련된 분쟁 중인 과세와 관련하여 분쟁이 해결되기 전에 세액을 납부하도록 요구할 수 있다. 그러므로 납세자가 아닌 재무부가 분쟁기간 중 현금을 보유할 있는 이점을 갖게 된다.

52. 마찬가지로 미국에서도 2000년과 2006년 이런 개념들이 도입된 이후에, 미국 국세청이 규정한 특정 조세회피거래들과 관심거래들을 포함한 신고의무를 지닌 모든 종류의 거래들의 신고대상 거래 수가 감소하였다. 이러한 감소는 경제 전반의 동향을 포함하여 하나 이상의 원인에 기인할 수 있다. 어떤 특정 거래가 조세회피거래로 분류되어 공시될 때, 그 거래가 금지될 것이라는 사전 통보, 신고의무 사항, 미신고 시 부과될 과태료 등의 요소들은 일반적으로 냉각효과를 가지게 되고, 결국 납세자들이 그와 유사한 거래를 하게 될 가능성이 낮아진다. 신고의무대상으로 다른 거래 유형(예를 들면 계약 보호, 비밀유지 등)이 처음으로 추가되었을 때, 동일한 효과가 나타났다.

53. 캐나다에서는, 등록된 자선단체에 내는 기부금에 대한 소득공제와 세액공제를 악용한, 가장 광범위하게 사용되었던 조세전략이 증여세 회피 조세전략이었다. 이러한 조세전략들은 2000년 초기에 흔하게 사용되었고 2006년에는 이용자수가 49,000명에 달하며 최고치를 기록했다. 2006년과 2013년 사이 이러한 전략을 판매하고 이용한 참여자/투자자들의 수와 금액은 아래의 표에 나와있다.

도표 D.1 모범 접근방식과 기타 일반적인 이자한도규정의 통합

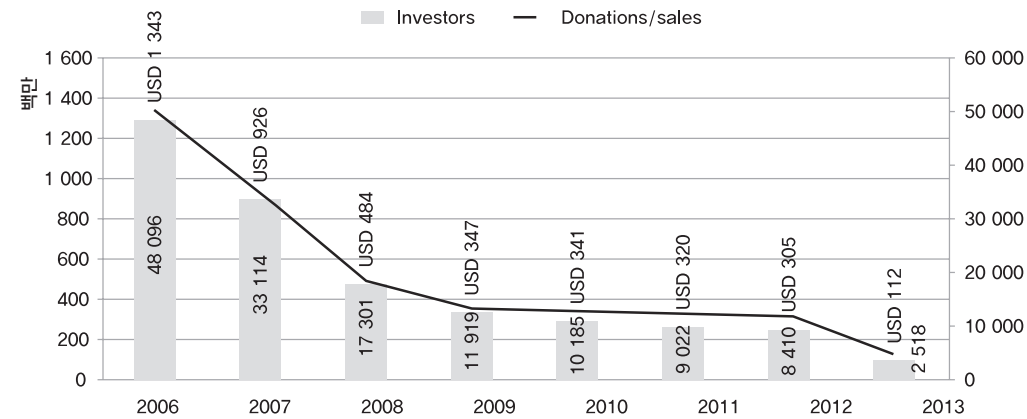
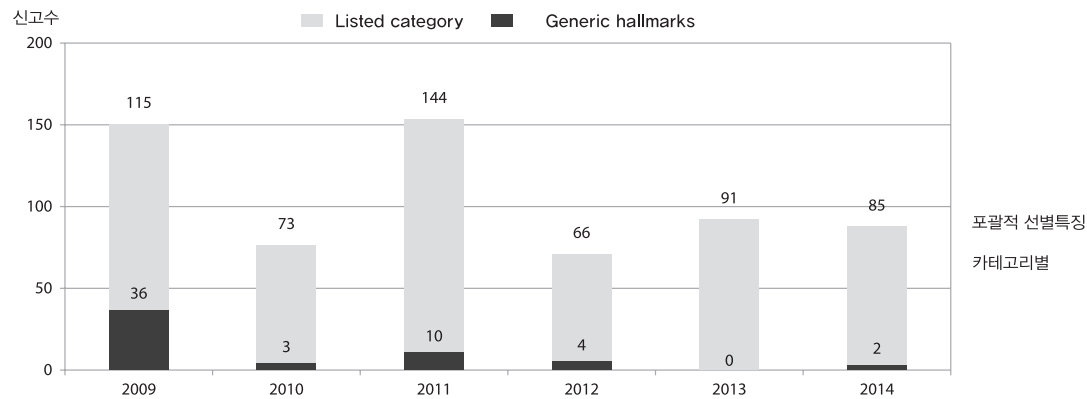


그림 1.2. 선별적 특징 유형에 따른 연간 신고 (남아프리카공화국, 2009-2014)



54. 남아프리카 공화국 신고의무제도는 2005년에 첫 시행되었고 새로운 법은 2008년에 발효되었다. 새로운 법은 신고의무대상 조세전략의 범위, 특히 포괄적인 선별특징의 범위를 확대하였다. 2009년 이래, 남아프리카 공화국에서 582건의 조세전략이 신고되었다. 많은 경우, 대규모 회사들에 의한 신고가 주를 이루었다. 남아프리카 공화국의 자료는 억제효과의 측면에서 다양한 해석이 가능할 수 있으나,

아래 표에 따르면, 포괄적 선별특징을 적용하여 이루어진 신고가 대부분 2009년에 발생하였고, 동선별특징을 갖는 조세전략 신고 건수는 매년 급격하게 줄었다는 점을 보여준다. 이 자료들이 수집된 이후 남아프리카 공화국은 관세당국이 특별히 관심을 두고 있는 거래를 목표로, 구체적 선별특징의 추가를 통해 신고의무제도의 범위를 확장했다.

55. 이 장은 신고의무제도의 기본 목적과 설계원칙을 설명하고 다른 종류의 신고제도와 구별되는 주요 특징을 살펴보았다. 또한, 신고의무제도를기재택하고 있는 국가들의 자료를 통해, 준수 도구로서의 신고의무제도의 효율성을 살펴보았다. 준수의 측면에서 본 신고의무제도의 효과는, 납세자에게 요구되는 조건들과 이 장에서 설명된 설계원칙을 적용하는지의 여부에 따라 결정될 것이다.

주석

1. 이 보고서에서 사용되는 “기획자”라는 용어는 기존에 사용되던 의미로써 조세회피 관련 전략을 기획하는 사람과, 중개인들 (주요 고문들) 같이 신고의무를 지닌 전략의 실행을 돕는 사람 둘 모두를 지칭하기 위한 넓은 범위의 의미로 사용된다. 조세중개기관의 역할에 관한 연구 참조(Study into the Role of Tax Intermediaries (OECD, 2008)).
2. 예를 들어, 미국은 순이익/손실 조정에 관한 신고서식제도를 도입한 후로는 더 이상 주요한 회계이익-과세소득 차이가 발생하는 거래들에 대해 신고의무를 부과하지 않고 있다. 문단 128 참조.
3. 이 장은 신고의무제도를 도입한 국가들 (캐나다, 아일랜드, 남아프리카공화국, 영국 및 미국)이 제공하는 정보를 기초로 쓰여졌다.
4. 관련 미국세법을 참조하려면 세법 6011, 6111, 6112, 6707, 6707A, 6662A, 6708 조와 관련 시행령을 보면 된다. 캐나다 세법은 237.1, 237.3, 143.2, 248 조를 참조하고, 남아프리카공화국은 80M 부터 80T 를 참조하면 된다. 영국의 경우, 2004 년 금융법, 파트 7 (s.306 에서 s.319 까지)를 참조하고 포르투갈의 경우 2008 년 2 월 25 일 제정된 법령 29/2008 을 참조하면 된다. 아일랜드의 경우 2010 년 금융법 149 장을 참조하면 된다.
5. 영국 조세회피 신고 통계는 다음의 링크에서 찾아볼 수 있다:
www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/379821/HMRC_-_Tax_avoidance_disclosure_statistics_1_Aug_2004_to_3-Sept_2014.pdf(2015 년 7 월 16 일 접속)

6. 아일랜드 체제하에서는, 당사자가 그 거래의 주요혜택으로 세금혜택을 얻을 경우 그 거래를 신고하도록 하고 있고 또 다음의 구체적인 설명에 부합되는 경우에도 신고의무를 부과하고 있다: (1) 비밀유지; (2)프리미엄 수수료; (3) 표준화된 문서; 혹은 (4) 특정 세금혜택(들) (손실전략, 급여관련 전략, 소득의 자산 또는 증여로의 전환 전략들).

7. 신고의무제도를 시행하고 있는 4 개의 국가는 캐나다, 아일랜드, 남아프리카공화국, 영국이다. 미국의 통계는 분석에서 제외되었는데 그 이유는미국은 ATP Directory 에 공시된 정보만을 제공하고 있기 때문이다.

참고문헌

OECD (2011), Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure (증진된 투명성과 공시를 통한 공격적인 조세전략 대응), OECD, Paris, www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf.

OECD (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries (조세중개기관의 역할에 대한 연구), OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>.

2장 신고의무제도 모델의 대안

56. 조세전략과 그 사용자들, 기획자들에 대한 초기정보를 성공적으로 얻기 위해서는 신고의무제도를 구축할 때 특정 설계 특성들을 고려할 필요가 있다. 이는 누가, 어떤 정보를 언제 신고할지를 포함한다. 액션 12는 신고의무제도가 국가 별로 각국의 필요와 위험요인에 따른 유연한 대응이 가능하도록 설계되어야 함을 인식하며 그에 따라 이 장에서는 신고의무제도 모델의 대안들을 제안하고자 한다. 이로써 신고의무제도 도입을 희망하는 국가들이 모듈식 접근방식을 택할 수 있고 그들의 필요에 가장 적합한 대안을 선택할 수 있을 것이다. 이 때, 모듈식 접근방식은 변동 가능하므로 과세당국이 새로운 위험에 대응(또는 필요 없는 위험을 제거)할 수 있도록 신고의무제도를 조정할 수 있다.

57. 현존하는 신고의무제도는 두 개의 기본 유형으로 나뉜다.

- 첫 번째 접근법은 미국이 채택한 거래 기반 접근법이다. 일반적으로 이 방법은 과세당국이 세수나 세금정책에서 위험이 될 수 있다고 보여지는 거래 (신고의무대상 조세전략)를 식별하는 것으로부터 시작되어, 세금혜택을 얻은 납세자들과, 그 거래에 관련해서 중요한 지원(material assistance)을 제공한 자에 대하여 신고하여야 한다.
- 두 번째 접근법은 영국과 아일랜드에서 채택한 기획자 (프로모터) 기반 접근법이다. 일반적으로, 이 방법은 조세전략 기획자의 역할에 더초점을 두지만 또한 신고대상 조세전략 및 신고대상 납세자에 대하여서도 고려한다.

58. 이 접근법들 간의 실제적 차이의 정도에 따라 각 신고의무제도가 조세전략, 납세자, 기획자, 그리고 그들에게 부과되는 신고의무의 성격을식별하는 방법에 반영된다. 예를 들어, 기획자 기반의 접근법은 주요 신고의무를 기획자에게 부과하는 반면 거래 기반 접근법은 동일한 신고의무를 납세자와 기획자 모두에게 부과할 수 있다. 또한, 각 접근법에서 규정하는 신고의무를 지닌 조세전략의 정의에 차이가 있을 수 있다. 예를 들어, 거래 기반 방법은 구체적 선별특징에 더 많이 의존하는 반면 조세전략 공급에 더 초점을 두는 기획자 기반 접근법은 포괄적 선별특징에 더 의존하며 절세가 주요 목적이 되는 조세전략만을 신고대상으로 제한할 수 있다.¹

59. 위에서 언급한 접근법들은 약간의 차이는 있지만 결국 같은 분야를 포괄하고 있고

기본 목적, 설계구조와 효과가 동일하다. 따라서, 거래 기반 접근법과 기획자 기반 접근법의 차이는 현실적으로 그리 크지 않을 수 있다. 특히:

- 기존의 신고의무제도 중 어떤 제도도 순수하게 거래 혹은 기획자 기반 접근 방식만을 사용하지 않는다. 예를 들어, 미국의 경우 신고의무를 기획자와 납세자 모두에게 부과하며, 때로 포괄적 선별특징을 사용하여 기획자의 행태에 영향을 미친다.
- 접근법이 실제로 다른 경우에도, 비슷한 결과를 얻을 수 있다. 예를 들어, 아래에서 논의된 바와 같이, “누가 보고를 해야 하는가”라는 질문에 대해 영국의 기획자 기반 접근법은 납세자로부터 식별번호 형식의 추가적 신고를 요구함으로써 거래 기반 접근법과 유사한 결과물을 만들어낸다.

60. 따라서, 신고의무제도 간의 차이를 인정하면서, 이 장의 설계 권장사항은 모든 제도의 공통된 핵심 기능을 기반으로 한다.

누가 신고할 것인가

개요

61. 의무 신고의무제도 하에서 신고의무가 있는 사람이 누구인지 식별해야 한다. 위에서 언급한 바와 같이, 기존의 신고의무제도하에 두 가지 다른 접근법이 존재한다. (1) 기획자에게 주요 의무를 부과하는 방식; 또는 (2) 기획자와 납세자 모두에게 의무를 부과하는 방식. 두 접근법의 공통된 특징은 모두 기획자나 주요 자문인에게 의무를 부과한다는 것이다. 이는 전략을 설계하고 판매하는 기획자가 필연적으로 더 많은 정보를 가지고 있음을 시사한다. 기획자에게 의무를 부과하는 방식은 또한 기획자의 행동과 조세회피시장의 공급에 잠재적으로 영향을 미칠 수 있다는 장점을 가지고 있다.

방안들

62. 여기에 두 가지 방안이 있다:

박스 2.1. “누가 보고 할 것인지”에 대한 방안들

- 방안 A: 기획자와 납세자 모두에게 개별적으로 공시할 의무를 부담하게 하는 것
- 방안 B: 기획자와 납세자 둘중하나에게 공시할 의무를 부담하게 하는 것

방안 A: 기획자와 납세자 모두에게 개별적으로 신고할 의무 부여

63. 첫 번째 방안은 기획자와 납세자 모두에게 신고의무를 부과하는 것이다. 신고의무제도가 있는 국가들 중, 캐나다와 미국이 이 모델을 채택했다. 그러나, 캐나다의 경우 적절한 선택 (election) 을 통해, 관계자 한 명이 신고할 경우, 각기 다른 관계자의 신고의무 역시 충족시킬 수 있다. 반면 미국의 경우 기획자가 사전에 거래를 신고했는지 여부에 관계없이 납세자들은 구체적인 거래에 관한 정보를 당해 연도 세무신고 시 별도 신고해야 한다. 마찬가지로 미국에서는 납세자가 신고의무가 있는 거래에 관한 정보를 제공했다고 해서 주요 자문인인 기획자의 정보 제공 의무가 충족되지는 않는다.

64. 캐나다의 신고의무제도는, 신고의무를 개별 조세전략 내 개별 “신고대상거래”에 부과하고, 세금혜택을 받는 납세자뿐만 아니라 수수료를 받는 기획자와 자문인에게도 동일하게 조세전략의 세부사항을 공개할 의무를 지우고 있다. 그러나 납세자, 기획자 또는 자문인 중 어느 일인이 정확하고 완전한 신고서식을 제출하는 경우 그 거래에 관련된 다른 관계자 각자의 신고의무도 충족되는 것으로 간주된다. 또한, 거래가 일련의 거래들의 일부인 경우, 각 거래에 대한 관계자의 신고는 일련의 거래들을 신고해야 할 의무를 가진 다른 관계자들의 신고의무를 충족시키는 것으로 간주될 수 있다.

65. 미국의 경우, 신고의무대상 거래에 참여한 납세자는 당해 거래 내역과 거래에 따른 세제 혜택에 관한 자세한 정보를 별도의 신고서식에 따라 작성하여 세무조정계산서에 별첨함과 동시에, 이를 미국국세청 (IRS)의 조세회피처분석기관 (Office of Tax Shelter Analysis, OTSA) 에 제출하여야 한다.

방안 B: 기획자 또는 납세자 중 일방에게만 신고의무 부여

66. 이 방안에 따를 경우, 기획자는 주된 신고의무를 갖게 되며, 신고가 이루어진 경우에는 일반적으로, 사용자는 과세관청에 조세전략에 관한 세부사항을 신고하도록 요구되지 않는다. 영국과 남아프리카 공화국의 경우, 기획자는 참가자 또는 사용자에게 조세전략에 대한 식별번호를 제공하여 그들의 세금신고서에 표기하도록 정하고 있으며, 특히 남아프리카 공화국의 경우, 참가자의 신고의무는 기획자나 다른 참가자에 의한 신고가 이루어졌다는 서면 확인을 얻은 경우에만 면제된다.

67. 특히 조세전략이 시장에서 대량으로 상품화되는 상황일 경우, 기획자가 조세전략 및 그로 인한 세금혜택에 관해 더 잘 이해할 가능성이 높기 때문에, 주요 신고의무를 기획자에게 부과하는 것이 효율성을 높일 수 있다. 그러나 기획자가 없거나, 기획자가 신고의무를 어긴 경우, 또는 기획자의 정보공개가 금지될 경우에는 일반적으로 사용자들이 조세전략에 관한 세부사항을 신고하여야 한다. 영국, 포르투갈, 아일랜드, 남아프리카 공화국은 다음과 같은 경우에 사용자에게 주요 신고의무를 부과한다.

(i) 기획자가 해외에 있는 경우

68. 이론적으로 신고의무제도는 모든 기획자들에게 동일하게 적용된다. 그러나 기획자가 해외에 기반을 두고 있을 경우 현실적으로 신고의무를 준수하는 데에 어려움이 따르기 때문에, 기획자 대신 사용자가 조세전략의 세부사항을 과세당국에 신고하여야 한다.

(ii) 기획자가 없는 경우

69. 조세전략의 기획자가 존재하지 않는 경우, 그 전략의 사용자가 신고의무를 갖는다. 기업의 내부 인력에 의하여, 조세전략이 설계된 경우가 이에 해당한다. 그런 경우에는 실제로 실행된 전략에 한해서 신고의무가 적용될 수 있다.

(iii) 기획자가 법적으로 인정되는 변호사 특권을 주장하는 경우

70. 법률 전문가들에 의해 설계된 조세전략은 신고의무제도의 적용 범위 내에 포함되지만, 영국과 아일랜드의 법에서 인정되는 바와 같이 기존 법률 체계에 따라 법적으로 인정되는 변호사의 특권을 주장할 경우, 완전한 신고에 한계가 존재할 수 있다.² 이런 상황에서, 신고의무는 조세전략의 이용자에게 부과된다. 대신에 고객은 법적 특권을 포기할 수 있으며 포기할 경우 신고의무는 기획자에게 있다. 변호사 특권을 주장할 경우, 법률 전문가들은 반드시 고객에게 그들의 신고의무에 대해 조언해주어야 하며 또한 과세당국에게 변호사 특권 때문에 신고의무를 충족하지 못함을 알려줘야 한다.

추가적고려 사항

71. 두 방안들에 관련하여 “기획자” 또는 “자문인”이라는 개념을 정의할 필요가 있다. 기존의 제도들은 어느 정도 유사성이 있지만 상이한 정의들을 사용하고 있고 이런 정의들은 아래에 나와있다. 또한 박스 2.2와 별첨부록 E에 이 정의들이 요약되어 있다.

박스 2.2. 기획자 또는 적용 가능한 법률 상 자문인의 정의

- “기획자”는 조세전략의 설계, 마케팅, 조직 또는 관리 책임이 있거나 다른 사람이 전략을 사용할 수 있도록 돕는 사람으로 정의된다. (영국 및 아일랜드 법).
- “주요 자문인”은 신고거래의 조직, 관리, 홍보, 판매, 실행과 관련하여 도움을 주거나 조언을 제공하며 납세자 및 신고거래의 종류에 따라 5만달러 또는 25만달러 (또는 10만 달러나 2만5천 달러)를 초과하는 총소득을 직, 간접적으로 얻는 사람을 의미한다. (미국 법).
- “자문인”은 거래 또는 일련의 거래들과 관련하여 계약상의 보호를 제공하는 사람, 또는 거래의 창조, 개발, 조직, 실행과 관련하여 지원이나 조언을 제공하는 사람을 의미한다. “기획자”는 (a) 어떤 거래나 일련의 거래들을 포함, 또는 관련된 전략을 기획하거나 판매하는 사람; (b) 전략의 기획 또는 판매의 증진을 위해 전략을 통한 세금혜택이 발생할 수 있음을 설명하거나 알리는 사람, 또는 (c) (a) 나 (b)에서 언급한 전략과 관련하여 보상을 받는 사람을 의미한다. (캐나다 법).
- “기획자”는 신고거래의 조직, 설계, 판매 또는 관리의 주요 책임을 지고 있는 사람을 의미한다. (남아프리카공화국 법)
- 이 별도의 정의들의 공통 주제나 원칙은 다음과 같을 것이다:
 - 기획자는 세무와 관련한 용역 중 신고의무를 지닌 전략의 설계, 마케팅, 조직 및 절세 관리의 책임을 담당하는 사람이다.
 - 이 정의는 해당 거래가 신고의무대상이 되도록 만드는 세무적 요인거래의 설계, 마케팅, 조직 또는 관리와 관련하여 도움을 주거나 조언을 제공하는 사람을 포함한다.

72. 또한, 두 방안 모두 기획자에게 의무를 부과함으로써 조세회피시장의 공급 측면에 잠재적인 억제효과를 가져올 것이다. A 방안의 장점은 공급(기획자)과 수요(사용자) 모두에게 더 강한 억제효과를 가져올 수 있다는 것이다.

73. 이 방식은 또한 B 방안에 비해 사용자에게 보다 광범위한 신고의무를 부과함으로써 동일한 거래에 관련한 다수의 공개가 이루어지게 할 수 있다. 예를 들어, 공개된 정보가 정확하고 포괄적인지 평가하기 위해 납세자가 제공한 정보를 기획자가 공개한 정보와 비교해 볼 수 있기 때문에, 이중신고의무는 부적절한 신고의 위험을 줄일 수 있다.

74. 그러나 첫 번째 방안의 단점은 이중신고의무가 부과되는 경우, 과세당국이 납세자가 참여한 개별 거래에 관해 별도의 양식을 제출하도록 요구할 수 있어 더 큰 비용이 들 수 있다는 것이다. 결과적으로 이 방법은 납세자뿐만 아니라 잠재적으로 과세당국의 행정 및 준수 관련 비용을 증가시킬 것이다. 누가 신고 할지를 결정하는데 있어 과연 이중신고의무의 이점이 이러한 비용보다 크지에 대한 고려가 이루어져야 한다.

75. 어떤 방안을 선택하는지에 따라 국가의 신고의무제도의 다른 요소들과 관련된 선택이 영향을 받을 것이다. 예를 들어, 납세자와 기획자 모두에게 신고의무를 부과하는 이중신고의무체제의 경우 조세전략 식별번호는 필요하지 않다.

권고사항

76. 신고의무제도를 채택하는 국가들은 납세자와 기획자 모두에게 신고의무가 부과되는 이중신고의무제도를 도입할지 아니면 기획자에게 주요 신고의무가 부과되는 제도를 도입할지를 결정해야 한다. 그러나 기획자에게 주요 신고의무가 부과되는 경우, 다음의 상황에서는 그 의무를 납세자가 부과하는 것을 추천한다.

- 기획자가 해외에 있는 경우
- 기획자가 없는 경우
- 기획자가 법적인 변호사 특권을 주장하는 경우

77. 국가가 그들 고유의 기획자나 자문인의 정의를 도입하는 것은 자유이지만, 위의 박스 2.2에서 설명된 원칙들을 반영할 것을 추천한다. 또한, 특정국가에서 기획자에 대한 적절한 정의를 정립하기 위해서는 이와 관련한 국내 이해관계자들의 지원이

중요할 것이다. 예를 들면, 조세전략에 대한 지식이 있는 사람은 기획자의 정의에 포함되지만 조세전략에 부수되는 용역을 제공하는 사람은 기획자로 인정되지 않는다. 이들은 거래 또는 계획의 세무적 측면에 대한 지식이 없기 때문이다.

무엇을 신고해야 하는가

78. 무엇을 신고해야 하는가와 관련하여 두 가지 중요한 문제가 있다. 첫 번째 문제는 신고의무제도의 핵심과 관련이 있으며 과세당국이 알고 싶어하는 조세전략이나 장치들에는 어떤 것들이 있는가에 초점을 두고 있다. 두 번째 문제는 만약 어떤 거래가 신고되어야 하는 거래라면 어떤 자세한 정보들이 공개되어야 하는가 (즉, 성명, 납세자 번호, 거래 세부 사항 등)에 관한 것이다. 이 부분에서는 어떤 종류의 조세전략이나 장치들이 신고의무제도에 보고되어야 하는가 (즉, "신고해야 하는 거래"의 정의란 무엇인가)를 살펴볼 것이다. 두 번째 문제는 절차/세무 행정과 관련된 부분에서 더 자세하게 다뤄질 것이다.

전제조건 (Threshold)의 적용

79. 기존의 신고의무제도 하에서는 어떤 특정 거래가 규정된 설명이나 선별특징들에 부합할 경우 신고의무가 부과된다. 그러나 일부 신고제도의 경우 어떤 거래가 선별특징들을 가지고 있는지 살펴보기 전에 먼저 만족시켜야 하는 전제 조건을 적용한다. 전제 조건 또는 기본 요구사항 테스트는 어떤 거래가 조세회피전략의 특징들을 가지고 있는지 또는 거래의 주요 이점이 세금혜택을 얻기 위한 것인지를 고려할 수 있다.³

80. 예를 들어 영국, 아일랜드, 캐나다와 같은 국가들은 신고의무제도의 적용에 있어 기본 요구사항이나 전제조건을 만족시키는 것을 요구한다. 이러한 장치는 더 큰 조세정책이나 세수위험을 야기하는 거래들을 목표로, 무관한 거래들을 걸러내고 또한 밀의 문단 82에 강조된 바에 따라 행정 및 준수 부담의 일부를 줄이는 역할을 한다. 이러한 기본 요구사항/전제조건 장치를 적용하는데 있어 단일 단계의 접근방식을 사용하는 것과 다단계의 접근방식을 사용하는 것의 이점에 대한 다른 견해가 있다. 단일단계 접근방식을 옹호하는 사람들은 단일단계 접근방식이, 필터장치나 더 타겟화된 선별특징들을 사용함으로써 다단계 접근방식과 유사한 효과를 구현할 수 있으며, 따라서 두 접근방식은 근본적으로 다르지 않다고 보고 있다.

81. 전제조건을 적용하는데 있어 주요 도전과제 중 하나는 적절한 한계점을 정하는 것이다. 가장 흔하게 사용되는 것은 주요 혜택 테스트이다. 이 테스트의 경우, 세금혜택이 어떤 전략이나 장치를 고안하거나 실행하는데 있어 의도된 주요 목적이라는 것을 만족시켜야 한다. 이러한 테스트는 거래로부터 예상되는 세금혜택과 다른 혜택들의 가치를 비교함으로써 세금혜택에 대한 객관적인 평가를 가능하게 하는 이점이 있다. 많은 국가들은 이 테스트가 가장 밀접한 관련이 있는 조세전략들을 걸러내는데 효과적이라고 여긴다.

82. 그러나, 주요 혜택 테스트는 상대적으로 높은 한계점을 사용하기 때문에, 적어도 한 국가의 경험으로 살펴보면, 이 테스트가 과세당국에게 이익이되는 조세회피전략을 미신고하는 것을 정당화하는 근거로 잘못 사용될 수 있음을 보여준다. 이러한 높은 수준의 전제조건은 신고의무시행을 더욱 복잡하게 만들고 납세자들에게는 불확실한 결과를 만들어 낼 수 있다.

방안들

83. 위의 분석을 바탕으로, 두 가지 방안이 도출된다.

박스 2.3. 신고제도의 범위를 정의하는 다중 단계 또는 단일 단계 접근 방식

- 방안 A: 단일 단계 접근 방식
- 방안 B: 다단계 또는 한계점/전제조건 접근방식

방안 A: 단일 단계 접근 방식을 채택하는 국가

84. 위에서 언급된 바와 같이, 이 작업에 참여한 국가들은 한계점/전제조건의 포함에 관해 여러 가지 의견들이 있었다. 따라서 한 가지 방법은 전제조건/최소한계점을 완전히 배제하고 단순하게 단일 단계 접근 방식을 도입하도록 하는 것이다. 신고의무제도를 채택한 국가들 중 미국은 단일 단계 접근방식을 사용하고 있다. 이 방식을 사용하면, 국내 세금혜택이 그 거래의 주요 혜택이거나 조세회피를 목적으로 한

것이라는 것을 밝힐 필요가 없다.

85. 하지만 단일 단계 접근방식은 신고의 양을 증가시켜 납세자와 과세관청 모두의 비용을 증가시키고 또한 제공받은 정보의 관련성이 낮아질 수 있다는 우려가 있다. 그러나 더 좁은 범위의 선별특징들을 사용하고/하거나 특정 액수 한계점을 정하여 신고된 정보를 걸러냄으로써 신고의 양은 통제될 수 있다. 이러한 방식은 미국이 도입한 방식과 유사하며 신고되는 거래의 수는 구체적 선별특징들을 사용하여 조정된다. 다시 말해, 조세회피 관련으로 분류된 거래들을 추가 필터를 사용하여 더 걸러낸다. 예를 들어, 미국은 손실거래의 경우 금전적 필터를 사용하여 특정 액수에 따라 거래를 분류하고 또한, 주요 자문인의 정의에도 이러한 금전적 필터를 사용한다. 따라서 신고의 양과 관련하여 두 접근방식은 실제적으로 근소한 차이를 보일 것이며 접근방식의 선택은 얼마나 납세자들이 주요 혜택 테스트와 같은 전제조건/최소한계점을 잘 이해하고 적용하는지에 영향을 받을 것이다.

방안 B: 다단계 또는 전제조건/한계점 접근방식을 채택하는 국가

86. 영국, 아일랜드, 캐나다, 포르투갈의 신고제도는 다단계 접근방식을 사용하고 있으며 모든 조세전략들이 그 전제조건/한계점 조건을 신고의무제도의 일환으로 만족시키도록 요구하고 있다. 다단계 접근방식의 장점은 개별적으로 공통표준을 참조하여, 각 조세전략의 요소를 식별하고, 각 요소를 따로 정의하거나 식별할 필요 없이, 거래 (임대거래와 같은)의 특정범주를 선별특징으로 타겟할 수 있는 것이다. 그러나 국제 조세 전략의 경우 이러한 세금혜택에 초점을 두는 전제조건의 적용이 적합하지 않을 수 있기 때문에 전제조건을 적용하는 국가들의 경우, 그 적용을 국내 조세전략에 한정하고 국제 조세전략 신고의무를 위해 한 단계 접근방식의 틀을 수용할 필요가 있을 수 있다. 이 점에 관해서는 3장에서 더욱 자세하게 다루고 있다. 납세자들이 전제조건의 적용 결과, 미신고를 정당화하기 위한 수단으로서 사용할 수 있다는 우려는, 전제조건의 한계점을 낮추거나 특정 선별특징들을 전제조건의 요구에서 제외시킴으로써 해결될 수 있다. 이 후자의 접근방식은 남아프리카 공화국에서 도입하였는데 이 방식은 전략이 조세회피전략으로 분류된 거래일 경우를 제외하고, 세금혜택이 주요 목적이 아닌 전략들을 제외하는 방식으로 운용된다. 하지만 전략이 조세회피전략으로 분류된 거래일 경우는 주요 혜택 테스트를 충족시키는지 여부와 관계없이 신고의무가 부과된다.

최소허용필터

87. 최소허용필터는 더 넓은 범위의 한계점/전제조건 테스트의 대안 또는 보완역할을 할 수 있다. 필터는 특정 값 미만의 작은 규모의 거래들을 제외시키는 역할을 한다. 따라서 이는 신고의무제도의 범위를 좁히고 필요이상의 신고 위험을 줄여줄 것이다. 또한 중요한 거래들에 초점을 맞추고 과도하거나 방어적인 신고를 줄임으로써 수집된 정보의 유용성을 높여줄 것이다. 이는 특정 납세자들과 과세당국이 지는 비용과 행정 부담을 줄여줄 것이다.

88. 또한 최소 허용 필터는 잠재적으로 범위에 속해있는 모든 거래나 의외로 상당 수의 신고거래가 포함될 수 있는 특정 범주에 적용 할 수 있다. 특정 분야의 신고를 조정하기 위해 다른 양의 한계점이 구체적 선별특징에 적용될 수 있고, 일부 국가들은 이미 이 방법을 사용하고 있다. 예를 들어, 미국의 경우 신고의무를 지닌 손실 거래들은 달러 액수 한계점의 기준을 가지고 있다. 이러한 한계점 값은 납세자와 손실거래의 종류에 따라 5만 달러 (USD) 에서 1000만 달러에 이르기까지 다양하다.

89. 그러나 최소 허용 필터를 어떤 요소에 적용할 것인지 고려해 볼 필요가 있다. 즉, 세금혜택의 액수에 적용할 것인지 전체거래의 액수에 적용할 것인지 고려해봐야 한다. 또한, 주의 깊게 고안되지 않을 경우 필터가 신고의무를 회피하는데 사용되거나 신고제도의 적용을 더 복잡하게 만들것이라는 우려가 있을 수 있다. 또한 최소 허용 필터의 사용은 거래의 규모와 과세당국의 관심도가 상관관계가 없음에도 불구하고 소규모의 조세회피는 용납될 수 있다는 인상을 심어줄 수 있다. 예를 들어, 신규 또는 혁신적인 거래의 경우 처음에는 소규모의 “테스트”가 이루어질 수 있고, 그 거래가 광범위한 규모로 실행될 때까지 과세당국에 보고되지 않는다면, 최소 허용 필터는 단순히 과세당국이 정보를 얻어 대응할 수 있는 시간을 지체시키는 역할 밖에 하지 않는다. 또한 국제거래의 경우 거래의 성질 자체가 그 거래가 하찮거나 낮은 수준의 거래일 수 있다는 우려를 제거할 수 있다.

90. 위의 분석을 바탕으로 최소 허용 테스트는 다른 주요 혜택을 기반으로 한 전제조건들과 마찬가지로 불필요하다는 결론이 내려졌다. 왜냐하면 신고제도는 이미 세금혜택을 창출하도록 설계된 거래들을 타겟으로 하고 있기 때문이다. 추가적인 필터는 불필요하다. 하지만 미국과 마찬가지로 최소 허용 필터가 구체적 선별특징과 함께 사용될 때, 더 적용이 쉽고 더 분명한 효과를 기대할 수 있을 것이다. 그렇다면

한계점 값의 수준은 개별 과세당국의 재량에 맡겨질 것이다. 그리고 양이 많을 것으로 예상되는 경우, 구체적 선별특징에 따른 신고의 양을 줄이는데 도움을 줄 것이다.

선별특징들(Hallmarks)

91. 선별특징은 과세당국이 관심을 가지고 있는 조세전략들의 특성을 식별하기 위한 도구로 사용된다. 이들은 일반적으로 포괄적 선별특징과 구체적 선별특징의 두 가지 범주로 구분된다. 포괄적 선별특징은 기밀유지에 대한 요구사항 또는 프리미엄 수수료 지불 등과 같은 흔히 발견되는 조세전략의 특성들을 타겟으로 하고 있다. 또한 포괄적 선별특징은 쉽게 복제되고 다양한 납세자들에게 판매될 수 있는 새롭고 혁신적인 조세전략을 찾아내는 데에 사용될 수 있다. 구체적 선별특징은 잘 알려진 조세시스템의 취약점과 손실의 사용과 같은 흔하게 사용되는 조세회피전략 테크닉을 타겟으로 한다.

포괄적 선별특징의 개요

92. 전략들을 대상으로 사용되는 전형적인 두 가지의 포괄적인 선별특징은 다음과 같다.

- 기획자나 자문인이 고객에게 전략을 비밀로 유지해 달라고 요구하는 “기밀유지” 선별특징
- 고객이 지불하는 금액이 전략을 통해 얻게 되는 세금혜택의 가치에 따라 결정되는 “프리미엄 수수료” 또는 “조건부 수수료” 선별특징

93. 덜 사용되는 다른 선별특징들은 전략의 실패에 따른 세금결과물과 관련한 위험 분배를 관계자들이 결정하는 “계약 보호” 선별특징과 광범위하게 판매된 전략들을 타겟으로 하는 “표준화된 세금전략상품” 선별특징 등이 있다.

기밀유지

94. 기밀조세전략은 기밀유지의 조건으로 자문인의 고객들에게 제공된다. 기밀유지의 의무는 고객이 기획자에게 지고 있다 (기획자가 고객에게 의무를 갖는 것이 아님). 예를 들어, 기획자는 납세자가 조세전략 구조나 과세 관련 정보를 신고하는데 제한을 둘 수 있다. 이러한 제한은 기획자가 설계한 조세전략의 가치를 보호하기 위해서이다.

95. 기밀유지 조건은 기획자나 기업이 다른 기획자나 과세당국에게 자신들이 설계한

조세전략을 비밀로 해두고 싶어함을 보여준다. 이는 그 전략이 혁신적이거나 공격적일 수 있다는 것을 암시한다. 기밀유지조건은 기획자나 기업이 같은 전략을 다양한 납세자들에게 판매할 수 있게 도와준다.

96. 계약서에 기밀유지 조항을 포함시키는 것 자체로 특정 선별특징이 충족됨을 의미할 수 있다. 그러나 일부의 기획자들이 이러한 기밀유지 조항이나 조건을 사용하더라도 과세당국은 특정 선별특징이 충족되지 않았다는 데에 동의할 수 있다. 잘 알려진 전략일 경우가 이에 해당한다. 영국은 이런 접근방식을 사용하고 있다.

프리미엄 수수료 또는 조건부 수수료 조항

97. "프리미엄요금" 조항은 가장 일반적인 포괄적 선별특징중 하나다. 이런 선별특징의 다양한 형태는 영국, 미국, 아일랜드, 캐나다 체제에서 찾아볼 수 있다. 이런 선별특징은 세금혜택을 기반으로 판매된 전략들을 찾아내기 위해 설계되었다. 영국, 아일랜드, 캐나다는 "프리미엄 수수료"와 전략을 통해 얻는 세금혜택에 따른 사례금(즉, 조건부 수수료) 모두를 타겟으로 한다.

98. 영국에서 "프리미엄 수수료"라고 일컬어지는 선별특징은 기획자가 인상된(프리미엄) 수수료를 받을 수 있는 장치들을 찾아내기 위해 사용된다.

프리미엄 수수료란 세금혜택의 정도에 따라 결정되거나 그러한 세금혜택을 얻는 여부에 따라 상당부분이 결정되는 수수료를 의미한다. 프리미엄 수수료의 개념은 세무자문 자체의 가치와 그 특수성에 기인한 추가의 비용이 지급되어야 한다는 것이다. 그러나 만약 그 전략이 이미 널리 보급되고 알려져 있다면 고객은 일반 수수료 외에 추가적인 비용을 지급하지 않으려 할 것이다.

99. 미국 법에 수수료 관련 선별특징은 "계약 보호"라고 일컬어지는 반면에 의도된 세금효과를 얻지 못할 때 납세자나 관계자가 전액 또는 일부의 환불을 요구할 수 있다는 점과 납세자가 조세전략을 통해 세금혜택을 받는 것을 조건으로 한다는 점에서 조건부 수수료와 흡사하다.

100. 일부 국가들은 특정 상황에서 프리미엄 수수료는 거래자체에 내재된 증가비용으로 대체될 수 있고 이러한 개념이 프리미엄 수수료의 정의에 포함되어야 한다고 제안한다. 그러나 다른 국가들은 프리미엄 수수료의 정의가 이러한 요금들을 포함할 수 있도록 광범위하게 정해져야 한다고 주장하며, 소수의 국가들은 그러한

광범위한 정의가 준수 문제를 야기시킬 수 있기 때문에 다른 종류의 선별특징을 사용하는 것을 제안한다. 국가들은프리미엄수수료의정의를설정할때이러한정의적및규정준수문제를고려해야할것이다.

계약보호

101. 계약 보호 조항은 캐나다와 포르투갈에서 포괄적인 선별특징으로 사용된다. 캐나다에서계약 보호는다음을의미한다. (1) (표준 전문 책임 보험 이외의) 보험형태또는 (i) 거래가 실패하였을 경우, 거래를 통해 모색했던 세금혜택의 일부를 보상하는 등의 손해배상 같은 보호장치 (ii) 지불또는비용, 수수료, 세금,이자, 처벌또는거래에서발생하는세금혜택과관련하여분쟁의과정에서발생할수있는유사한금액을상환 (2)거래의 세금혜택 관련 분쟁의 과정에서 납세자에게 기획자가 제공하는 지원의 형태.

102. 포르투갈에서는 어떤 거래가 신고의무제도의 적용을 받는지를 결정하기 위해 사용되는 한 개의 포괄적 선별특징이 있다. 이 선별특징은 권리포기 조항이나 기획자의 책임을 제한하는 조항을 포함한 거래들을 찾아내기 위해 사용된다.

표준화된세금상품

103. 이 선별특징은 종종 "대량 판매 전략"이라고 불리는 전략들을 찾아내기 위해 고안되었고 영국과 아일랜드에서 포괄적 선별특징으로 사용된다.

"대량 판매 전략"은 한 사람 이상이 사용할 수 있게 만들어진 전략을 의미하며 특정 고객의 상황에 맞추지 않은 표준화된 문서를 사용한다.

104. 이러한방식의기본적인특성은복제의용이성이다.이러한 복제의 용이성을 가지고 있는 전략들은 "수축 포장된" 또는 "바로 사용 가능한 (플러그 앤 플레이)" 전략으로 다양하게 묘사되고 있다. 본질적으로 고객이 구매하는 전략은 상황에 맞게 약간의 변형이 필요하거나 그렇지 않은, 준비된 조세상품을 의미한다. 전략을 사용하는데 있어 납세자는 추가의 상당한 전문적 조언이나 서비스를 구할 필요가 없다.

105. 한국은 표준화된 조세상품의 선별특징과 유사한 선별특징을 가지고 있다. 한국 신고의무제도는 세금혜택이 표준화 된 '금융'제품을 대상으로한다. 전형적인 금융조세상품의 경우 대량으로 판매되고 많은 수의 참여자들이 거의 유사한 계약조건을 체결하는 것이 일반적이다. 이러한 상품은 주로 세금혜택을 목적으로 하고 따라서

세금혜택이 없는 금융상품이 판매될 가능성은 거의 없다. 따라서 한국 신고의무제도는 세금면제나 원천세 감면등의 세금혜택을 포함하는 금융상품을 설계한 금융기관들이 금융시장의 투자자들에게 이러한 상품을 판매하기 전에 과세당국에 이를 신고하는 것을 요구한다.

포괄적 선별특징의 모델

106. 대부분의 국가들은 신고의무제도가 포괄적 선별특징과 구체적 선별특징의 조합을 포함하고 하나의 선별특징이 충족될 경우 그 거래는 보고되어야 한다는 것에 동의했다. 박스 2.4와 박스 2.5는 기존의 신고의무제도에 포함되어 있는 포괄적 선별특징들을 포괄적 선별특징의 "모델"을 만드는데 사용될 수 있는 몇 가지의 일반 원칙들과 결합시키고 있다. 신고의무제도를 도입하고자 하는 국가들은 이를 그들의 포괄적 선별특징의 기반으로 사용하거나 또는 수정하여 각 국가의 국내법에 맞게 조정할 수 있다.

107. (미국의 경우를 제외하고) 대부분의 포괄적 선별특징은 어떤 거래가 조세회피전략의 특성들을 가지고 있는지 나 전략의 주요 목적이 세금혜택을 얻기 위한 것인지를 고려하는 한계점 요구사항의 적용을 받아 운용되도록 설계되었다. 따라서 그러한 한계점 요구사항이 없을 시에도 포괄적 선별특징이 동일하게 효율적으로 작동할 것인지, 또는 생성되는 신고의 양을 적절히 제한하기 위해 변화를 줄 필요가 있는지를 더 고려해봐야 할 필요가 있다.⁴

기밀유지

108. 기밀유지 선별특징은 네 가지의 신고의무제도 (영국, 미국, 캐나다, 아일랜드)에서 사용되고 있고, 새롭고 혁신적인 조세전략을 포착할 수 있는 잠재력을 감안할 때 핵심 선별특징이라고 볼 수 있다. 영국과 아일랜드가 이 선별특징의 가상 버전을 사용하고, 이는 아래에 서술되어 있다.

박스 2.4. 기밀유지 선별특징들

- **비밀거래**란 기밀유지를 조건으로 납세자에게 제공되는 거래를 의미하고 자문인은 최소 수수료를 지급받는다. 수수료 금액은 납세자가 법인일 경우 25만 달러이며 이외의 경우에는 5만 달러 (USD) 이다. 기밀유지의 조건으로 제공되는 거래란 최소 수수료를 지급받는 자문인이 납세자에게 조세전략 구조나 조정에 관한 공시를 제한함으로써 그 전략을 기밀로 보호하는 것을 의미한다. 기밀유지 관련 조건들이 납세자에게 법적 구속력을 가지지 않을 때에도 비밀거래로 간주될 수 있다. 독점적 거래인 경우 자문인이 납세자에게 거래의 조세 구조나 조정에 관한 공시를 제한하지 않는다는 사실을 확인시켜준다면 이 거래에 대한 공시를 제한하지 않는 것으로 여긴다. (미국 법).
- **기밀보호**는 세금혜택이 얻어지는 거래나 일련의 거래들에 관한 구조나 세부사항을 어떤 사람에게도 공시하는 것을 금지하는 것을 의미한다. (캐나다 법).
- **기밀전략/장치**는 기획자가 전략 또는 장치의 세금혜택을 발생시키는 요소들을 다른 기획자나 과세관청으로부터 비밀로 유지하는 것이다. 전략 또는 장치의 요소를 비밀로 유지하는 이유는 동일한 요소나 거의 유사한 요소를 계속해서 사용하고자 하기 위함이며, 이러한 전략 또는 장치는 선별특징으로 여겨질 것이다. (영국, 아일랜드법).
- 이러한 선별특징들의 공통된 주제나 원칙들은 다음과 같다:
 - 조세전략 또는 장치가 기밀유지의 조건하에 납세자에게 제공된다.
 - 이는 납세자에 의한 거래 구조나 발생하는 세금혜택에 관한 공시를 제한한다.
 - 이러한 제한은 세무 관련 기획자/자문인의 전략을 보호하고 따라서 같은 전략이나 거래의 추가사용을 가능하게 한다.는 선별특징으로 여겨질 것이다. (영국, 아일랜드법).
- 이러한 선별특징들의 공통된 주제나 원칙들은 다음과 같다:
 - 조세전략 또는 장치가 기밀유지의 조건하에 납세자에게 제공된다.

- 이는 납세자에 의한 거래 구조나 발생하는 세금혜택에 관한 공시를 제한한다.
- 이러한 제한은 세무 관련 기획자/자문인의 전략을 보호하고 따라서 같은 전략이나 거래의 추가사용을 가능하게 한다.

프리미엄 수수료 또는 조건부 수수료

109. 프리미엄 수수료 나 조건부 수수료 관련 선별특징은 영국, 미국, 아일랜드, 캐나다 체제에서 발견된다. 프리미엄 수수료 선별특징은 캐나다와 포르투갈에서 사용되는 계약 보호 선별특징과 근소한 차이점을 보이지만 두 선별특징 모두 목적 달성의 여부와 상관없이 특정 거래로부터 예상되는 결과에 주목한다는 점에서 유사하다. 따라서 한 신고의무제도 안에 프리미엄 수수료와 계약 보호 선별특징을 둘 다 포함할 필요는 없다. 위에서 언급한 바와 같이, 프리미엄 수수료는 별도의 요금이 아닌 거래에 내재된 비용으로 볼 수 있다.

박스 2.5. 조건부수수료/프리미엄 수수료선별특징들

조건부수수료선별특징을 가진 거래(특정 예외도 존재)는 납세자가 그 거래의 의도된 세금 결과를 얻지 못 할 경우 전액 또는 일부의 환불을 요구할 권리를 가지는 것을 의미한다. 또한, 납세자가 거래를 통해 세금혜택을 얻는지의 여부에 따라 수수료가 결정되는 거래를 포함한다.(미국법- "계약 보호"로 설명)

프리미엄수수료는 예상된 세금혜택이 발생하는 전략/장치의 요소에 의해 요금이 청구되는 것을 의미한다; (a) 상당 부분 그 세금혜택에 기인하거나, 또는 (b) 그 세금혜택의 발생 여부에 달려있다. (영국과 아일랜드 법)

세금결과중점수수료는 기획자나 자문인이 조세회피 거래와 관련하여 받는 수수료이며 (a) 거래로부터 발생하는 세금혜택에 기인하거나; (b) 세금혜택의 발생여부에

기인하거나; (c) 거래에 참여한 납세자 수에 의해 결정되거나 또는 자문인이나 기획자의 세무자문에 접근권한이 있었던 납세자 수에 의해 결정된다. (캐나다법)

이러한 선별특징들의 공통된 원리는 다음과 같다:

- 납세자가 지불하는 조세전략이나 거래의 비용은 납세자가 얻을 수 있을 것으로 예상되는 세금혜택의 양과 연결되어 있거나 직접적인 기반을 두고 있다.
- 예상되는 세금 결과가 달성되지 않은 경우는 납세자가 지불하는 수수료의 금액에 영향을 미칠 수 있다.

포괄적 선별특징의 가상 적용

110. 영국과 아일랜드의 경우, 기밀유지와 프리미엄 수수료 선별특징은 프리미엄 수수료를 받고 고객에게 판매되는 전략들뿐만 아니라 기획자에 의해 프리미엄 수수료를 받고 판매될 수 있는 전략들까지 타겟으로 한다. 선별특징의 범주는 가상의 질문을 던짐으로써 이러한 방식으로 확장된다:

- “기획자는세금혜택을발생시키는전략의요소들이다른기획자들로부터비밀로유지되기를원한다고합리적인예상이가능하다.” (기밀유지)
- “기획자는제공되는종류의서비스를받은경험이있는사람으로부터프리미엄수수료를받을수있을것이라는합리적인예상이가능하다.” (프리미엄 수수료)

111. 가설을 적용하는데 있어서, 실제적으로 기밀유지 조항의 존재여부와 관련 없이, 조세전략을 설계한 자문인이 전략의 세부사항을 비밀로 유지하기를 요구할, 충분히 새롭고 혁신적인 조세전략의 경우에 기밀유지 선별특징이 충족된다고 보여진다. 명확하게 서술된 기밀유지 계약을 이용하는 것은 이 가설이 적용되었음을 뜻할 수 있다. 그러나, 명확한 기밀유지 조항이 존재한다 하더라도 조세전략이 조세 관련 언론, 문헌, 교과서 또는 판례법 등을 통해 잘 알려진 전략일 수 있다. 영국에서 고려해야 할 요소에는 다음 사항이 포함된다:⁵

- 얼마나 새롭고 혁신적이며 공격적인 전략인지. 과세당국이 알고 있는 전략은 기밀유지 선별특징에 의해 분별되기 어렵다. 조세전략이 알려졌다는 사실은 실무안내 메모, 판례법 또는 과거 과세당국과의 서신 등을 통해 알 수 있다.
- 기획자가 과세당국을 포함한 제 3자로부터, 전략의 세부사항을 잠재 고객에게

문서 또는 구두로 의무를 부과하느냐에 따라.

- 고객을 대상으로 한 마케팅 자료나 다른 커뮤니케이션 방법에서 명백하게 경고하는지. 이러한 경고는 법률적 변화에 따라 전략이 알려진다면 해당 전략이 한정된 “유통기한”을 지닐 수 있음을 취지로 함.

112. 프리미엄 수수료 테스트의 가상 버전에서, 고객의 관점에서 전략의 가치를 따져보는 것이 중요하다. 고객이 전략을 가치 있고 흔하지 않다고 여길 경우 그는 전략을 위해 프리미엄 수수료를 지불할 준비가 되어 있을 것이다. 자문인/조언자가 전략에 프리미엄 수수료를 부과하지 않는다고 단정적으로 말할 수 없다. 반대로, 만약 유사한 전략/조언을 다른 곳에서 구할 수 있다면 고객은 일반 수수료 외에 추가적인 비용을 지불하려 하지 않을 것이다. 따라서 질문은 기획자가 그가 원할 경우 프리미엄 수수료를 부과할 수 있는가 이다. 이와 동시에, 수수료가 조세 조약의 어느 요소와도 관련하여 부과될 수 있는지 고려해야 한다. 고려해야 할 내용은 수수료의 상당한 부분이 예상 세금혜택의 규모에 따라 결정 되느냐이다. 예를 들면, 영국에서 수수료는 단지 다음 사항을 이유로 해당 수수료가 프리미엄 수수료로 인식되지 않는다:⁶

- 자문인/조언자가 있는 지리적 위치- 예를 들면, 수수료가 런던의 경우보다 높을 수 있다.
- 전략/조언의 긴급성- 긴급히 필요한 전략/조언이라는 이유로 수수료가 높다면, 이 한 가지 이유만으로 프리미엄 수수료가 되지 않는다.
- 거래의 규모 - 해당 건에 큰 액수가 걸려있다면, 자문인/조언자는 더 많은 관심을 받고 싶어서 수수료를 올리기 원할 것이다.
- 자문인/조언자의 실력 또는 명성 - 몇몇의 자문인/조언자들은 그들이 제공하는 전략/조언이 보통 다른 전략/조언보다 품질이 높다는 것을 반영하기 위해 더 높은 수수료를 요구한다.
- 수준급 능력을 보유한 인력의 희소성 - 몇몇 분야의 세무 전략/조언은 다른 분야보다 복잡하기 때문에 수수료가 더 높을 수 있다.

113. 가상 테스트의 사용은 포괄적 선별특징의 범위를 확장시킬 수 있고 더 객관적인 방법으로 고안된 선별특징의 우회를 방지할 수 있다. 가설 테스트는 또한 특정 납세자 및 거래 (맞춤 거래)를 위해 설계된 조세전략 포착에 유용하게 사용될 수 있다.

114. 한편, 미국, 캐나다, 포르투갈에서 사용되는 포괄적 선별특징은 가상 테스트를 사용하지 않고, 따라서 공시요구가 실제 기밀유지 또는 프리미엄 수수료 계약의 존재를 기반으로 판단될 수 있기 때문에 더 확실하다. 이러한 자문인과 고객 사이 실재하는 계약이나 장치에 관한 객관적인 조사는 영국과 아일랜드에서 사용하는 가상의 질문보다 더 쉽게 납세자와 기획자에 의해 적용될 수 있다. 또한 과세당국에게도 객관적인 테스트를 적용하는 것이 거래들이 신고되어야 할지 여부를 평가하는데 시간을 소비하는 것보다 더 용이할 수 있다.

방안들

115. 이러한 작업에 참여하고 있는 대부분의 국가들이 객관적인 선별특징을 선호하는 반면, 몇몇은 신고제도의 우회를 방지하기 위한 주관적 테스트의 역할에 주목하였다. 따라서 객관적, 주관적 테스트 모두 방안에 포함되었다. 그러나, 과세당국은 그들의 과세체계 하에서 가상 또는 주관적인 테스트가 원활히 작동할 지 고려해봐야 한다.

박스 2.6. 포괄적 선별특징을 설계하기 위한 방안들

- 방안 A: 가상/주관적인 선별특징 선택
- 방안 B: 객관적인 선별특징 선택

방안 A: 가상/주관적인 선별특징 적용

116. 가상 테스트의 이점들을 보고, 더 나은 신고의무제도의 이점이 잠재적인 불확실성과 추가적인 행정부담보다 더 크다고 생각하는 국가들은 영국과 아일랜드에서 도입한 것과 유사한 접근방식을 고려해 볼 수 있다. 물론 그러한 접근방식이 자국의 국내법과 세금준수 테두리 안에서 어떻게 적용될지에 대한 고려도 필요하다.

방안 B: 객관적 선별특징 적용

117. 만약 조세회피에 대한 우려가 적고 과세행정의 주요 목적이 확실성과 시스템의 용이한 운영이라면 객관적 선별특징이 더 적합할 것이다.

구체적 선별특징

118. 기밀유지나 표준화된 조세 상품과 같은 포괄적 선별특징은 기획자들이 복제하여 한 사람 이상에게 판매할 수 있는 조세전략들을 타겟으로 하고 있다. 따라서, 이들은 새로운 혁신적인 것 이외에 정형화된 대량 판매 거래에 대한 정보를 얻을 수 있다. 반면에, 구체적 선별특징은 과세당국의 특정 또는 현재의 우려를 반영한 손실, 임대 소득 변환 기법의 사용으로 인식 위험이 높은 지역을 타케팅 할 수 있다. 구체적 선별특징 또한 신고제도를 최신식으로 유지하는데 도움을 줄 수 있다. 남아프리카와 같은 일부 국가에서는 구체적 선별특징은 포괄적 선별특징에 비해 관련 정보 수집에 더 효과적일 수 있다는 것을 발견했다. 그러한 점을 반영하여, 다른 국가들은 다양한 선별특징을 조합하여 활용할 수 있다.

119. 구체적 선별특징에 따라, 신고의무는 특정 잠재적으로 공격적이거나 악의적인 거래들을 묘사하고 그것들을 선별특징으로 포함함으로써 유발된다. 구체적 선별특징은 특정 거래나 그 거래의 특정 요소를 타겟으로 설계되었지만 기술적인 세부사항에 너무 집중되지 않도록 광범위하게 만들어져야 한다. 지나치게 좁은 범위의 또는 기술적인 선별특징은 납세자가 제한적인 해석을 하도록 뿐 아니라 기획자나 납세자가 그들의 신고 의무를 회피할 수 있는 기회를 제공할 수도 있다. 액션 아이템 12의 모듈식 설계에 관한 언급과 각 국가마다 다른 위험요인들이 존재한다는 것을 감안할 때, 각 국가가 그들의 구체적 선별특징을 디자인할 때 유연성을 극대화할 필요가 있는 영역일 수 있다. 기존제도에서 사용되는 구체적 선별특징의 예는 다음과 같다.

손실관련전략들 (미국, 영국, 캐나다, 아일랜드, 포르투갈)

120. 이 선별특징은 다양한 손실발생 조세전략들을 포착하기 위한 것이다. 전략들은 세부사항에 있어서 큰 차이를 보이지만 일반적으로 일부나 전체 참가자들에게 자신들의 손실을 소득세나 자본 이득세를 줄이기 위해 사용하거나 상환금을 발생시키기 위해 사용하도록 제공하고 있다. 예를 들어 캐나다의 조세회피전략⁷은 첫 4년 동안 발생하는 손실, 공제 등의 액수가 투자한 자산이나 증여 받은 자산의 순비용과 같거나 더 크다고 묘사되는 자산의 취득과 증여를 포함한다. 또한, 손실거래를 포함 한 다양한 구체적 선별특징들은 영국, 아일랜드, 미국에서 발견된다.

121. 손실 관련 선별특징은 손실의 크기를 적용치로 하는 전제조건과 함께 사용될 수 있다. 예를 들면, 미국의 경우, 납세자가 한 세무연도 기간동안, 납세자 및 거래 종류에

따라, 5만 달러 (USD) 에서 천만 달러에 상당 또는 초과하는 손실을 결과시키는 거래일 경우, 손실 거래로 정의하고 있다.

임대관련장치들 (영국)

122. 이 선별특징은 임대 거래에서 얻는 세금혜택을 포착하는 것을 목표로 하고 있다. 이 선별특징은 조세전략/장치가 고가의 공장이나 기계 임대를 포함하는 경우에만 적용된다. 개별 가치가 천만 파운드(GBP) 이거나 최소 2천 5백만 파운드의 총 가치를 지닌 자의 임대 관련 전략이나 장치가 이 테스트의 적용대상이다. 임대기간이 2년 이상일 경우에만 이 선별특징이 적용된다. 또한 세 가지 추가 조건 중 하나가 충족되어야 한다:(1)임대장치가 법인세 적용을 받지 않는 외부인을 포함한다 (2) 임대 장치가 임대인으로부터 모든 또는 대부분의 위험요소를 제거한다 (3) 임대 장치가 금융 임차를 포함한다.

고용관련전략 (아일랜드)

123. 이 구체적 선별특징은 어떤 방식으로 급여를 희생하는 반-회피 규정을 회피하고자 하는 종업원 급여신탁, 또는 방식을 사용하도록 요청할 수 있는 고용 전략을 목표로 하고 있다.

변환소득전략 (아일랜드, 포르투갈)

124. 이 구체적 선별특징은 소득세의 높은 비율을 피하기 위해, 혹은 이득이 낮은 세율, 완화 또는, 아일랜드의 경우 세금을 면제하기 위해 자본 또는 선물로 소득을 변환하는 전략들을 다룬다.

125. 포르투갈에서 이 선별특징은 소득의 재 분류나 소득 수취자의 변환을 야기할 수 있는 보험거래나 금융거래를 다룬다. 특히, 금융 임대, 금융결합 상품, 파생상품 또는 금융상품 계약에 관련한 거래들을 목표로 한다. 금융 임대를 포함하는 것에 있어서 영국의 선별특징 (임대 장치들)과 겹치는 부분이 있다.

저세율관할권에위치한기업체를포함하는전략들 (포르투갈)

126. 이 선별특징은 저 세율관할권에 위치한 기업체들을 포함하는 전략들을 포착하는

것을 목표로 한다. “저 세율관할권”은 조세피난처에 위치한 기업, 법인세가 없거나 납부세액이 적용되는 표준 법인세의 60% 미만이거나 세금의 일부 또는 완전 면제 혜택을 누리는 기업들을 포함한다.

결합상품을포함하는장치들/전략들 (남아프리카 공화국)

127. 이 선별특징은 관련 세법에 정의된 “결합 지분 상품”에 해당하는 모든 종류의 전략/장치를 포함한다. 이들은 본질적으로 같은 것을 공유하고 부여된 권리가 일반적으로 보통주에 부여된 권한과 다른 상환 우선주와 보통 주식을 포함하는 거래이다. 이 선별특징은 또한 관련세법에 정의된 “결합 채무 상품”에 해당하는 모든 종류의 전략/장치 중 규정기간이 10년인 것들을 타겟으로 한다. 이것은 본질적으로 (나열 채무상품 제외) 전환 대출 / 사채 약정 대상으로 한다.

상당한회계장부-세무신고 간 차이가발생하는거래들 (미국)

128. 미국은 예전에 이러한 거래를 신고대상으로 포함했다. 이는 천만 달러(USD)의 회계장부-세무신고 간 차이 (즉, 세무회계와 재무회계의 차이를 말함) 가 있는 거래들을 포함했다. 국세청과 재무부는 Schedule M-3 (총자산이 천만 달러 이상의 기업들의 순이익(손실) 조정을 다룸)을 도입한 이후 회계-세무 차이가 있는 거래를 보고거래의 범주에 포함할 필요가 없다고 결정했다. 왜냐하면 Schedule M-3 자체가 그러한 상당한 회계-세무 차이가 발생하는 거래들에 관한 구체적인 정보를 제공하도록 마련된 서식이기 때문이다.

국세청에 의해 조세회피전략으로 명단에 오른 거래들 (“Listed transaction”) (미국)

129. 미국은 “명단에 오른 거래들”의 경우 신고거래관련 규정에 따라 신고할 것을 요구한다. 명단에 오른 거래들이란 미국국세청 (IRS)이국세청 발간물(IRS notice)이나 다른 형태의 발간된 지침서에 조세회피거래로 분류한 거래와 같거나 유사한 거래를 의미한다.

관심대상거래 (미국)

130. 미국은 “관심 대상 거래”를 관련 신고의무제도에 따라 신고하는 것을 요구한다.

관심 대상 거래란 국세청과 재무부가 조세회피나 탈세의 위험이 있다고 의심되지만 조세회피거래로 규정하기에 충분한 정보가 없는 거래를 의미한다.

손실거래의 대표적 선별특징

131. 공통된 우려사항은 손실거래이다. 손실을 포함하는 조세전략들은 세부사항에 있어 많은 차이가 있지만 일반적으로 부유한 개인들이나 기업이 소득세 (자본 이득세 포함) 를 줄이기 위하여 손실을 발생시키도록 설계된다. 손실 전략의 다양성과, 국가들이 구체적 선별특징을 만드는데 있어 많은 유연성이 필요하다는 점을 감안할 때, 이 영역에 있어서 공통의 원칙들을 정립하는 것은 크게 도움이 되지 않을 수 있다. 그러나 몇가지 원칙은, 기존의 법률 조항의 요약과 함께, 아래 상자에 나타나있다.

박스 2.7. 손실거래 선별특징들

손실거래란 납세자의 유형에 따라 손실이 일정액을 초과할 때 납세자가 손금으로 주장할 수 있는 거래를 의미한다. (미국법)

손실거래는 다음과 같은 경우에 발견된다 (a) 기획자가 복수의 개인이 동일하거나 또는 상당히 유사한 거래를 실행할 것으로 예상할 경우 (b) 거래의 주요 이점이 손실의 사용을 통해 소득세를 줄이기 위한 것이라고 보여질 때 (영국법- 이 선별특징은 전형적으로 부유한 개인들이 사용하는 손실전략들을 포착하기 위해 만들어졌다)

손실거래는 다음과 같은 경우에 발견된다; 조세전략의 관계자들 중 하나가 회계연도말을 기점으로 손금으로 사용하지 않은 손실이 있는 회사일 경우 (a) 전략의 주요 혜택이 회사가 다른 관계자에게 그 손실을 이전하여 법인세를 줄이는데 손실을 사용할 것으로 예상되는 경우 (b) 그 회사가 법인세를 줄이기 위해 손실의 사용을 가속화 시킬 수 있는 경우 (아일랜드법-선별특징은 회사 손실을 다루기 위해 확장된다)

손실의 양에 초점을 맞추는 미국의 경우를 제외하고, 일반적인 원리는 한 사람이 손실을 초래하거나 취득하여 그 손실을:

- 타인의 소득을 줄이고 소득세를 줄이기 위해 이전한다
- 현 납부세액을 줄이기 위해 가속화한다.
- 한 사람 이상에 의해 사용되는 조세전략이나 거래의 일부로써 그들의 기타 소득에 대한 세금을 줄이기 위해 사용된다.

선별특징에 대한 권고사항

132. 포괄적 선별특징은 보고거래의 양을 증가시킴으로써 납세자들에게 부과되는 비용을 증가시킬 수 있는 반면에, 위에서 언급한 바와 같이, 구체적 선별특징이 포착하기 어려운 새롭고 혁신적인 거래들을 포착하는데 유용하다. 따라서 프리미엄 수수료, 기밀유지, 계약 보호와 같은 선별 특징들은 과세당국이 새로운 전략을 포착하고 빠르게 대응할 수 있도록 하는 데에 중요한 열쇠가 될 것으로 보인다. 이러한 유형의 거래보고를 요구하는 것은 또한 시장에서 이러한 거래를 감소시키는 효과를 가질 수 있다.

133. 구체적 선별특징들이나 명단에 오른 거래들은 과세당국이 이미 알려지거나 위협을 포함하고 있는 일반적 영역들을 타겟으로 하는데 도움을 준다. 이들은 또한 과세당국이, 과세당국의 비용과 역량, 기획자나 납세자에게 부과되는 보고의 부담 사이의 균형을 찾을 수 있도록 유연성을 제공한다. 남아프리카와 같은 일부 국가에서는 구체적 선별특징이 포괄적 선별특징에 비해 관련 정보 수집에 더 효과적일 수 있다는 것을 발견했다. 이러한 점을 반영하여, 국가들은 각기 다른 조합의 선별특징들을 활용할 수 있을 것이다.

134. 구체적 선별특징은 신고제도를 최선으로 유지하고 비주류 세금 회피에 대응하기 위한 유용한 방법이 될 수 있다. 어느 정도의 겹침이 있지만, 기존의 구체적 선별특징에서 볼 수 있는 바와 같이, 구체적 선별특징들은 일반적으로 주어진 관할의 중요 위험 영역들을 반영하고 있다.

권고사항들

135. 국가들이 신고의무제도를 도입함에 있어서, 단일 단계 접근방식을 사용할지, 다단계/한계점 접근방식을 사용할지 선택할 수 있다. 그러나

신고의무제도는 포괄적 선별특징과 구체적 선별특징을 혼합해서 사용할 것을 추천한다. 포괄적 선별특징은 기밀유지와 프리미엄/조건부 수수료 선별특징을 포함해야 한다. 또한 국가는 표준화된 조세상품에 적용되는 것과 같은 추가적인 포괄적 선별특징들을 도입할 수도 있다.

136. 국가는 가상의 접근 방식을 채택하거나 순수하게 사실에 입각한 목표 테스트를 채택할지 여부를 선택할 수 있다. 구체적 선별특징은 개별 국가의 특정 위험과 문제를 반영해야 한다. 구체적 선별특징의 디자인과 선택은 각 나라가 자국의 조세정책과 행정의 우선순위를 고려하여 결정하도록 맡겨져야 한다. 국가들은 구체적 선별특징을 공시의 양을 제한하기 위한 최소허용 양에 연결시킬지 여부를 선택할 수 있다.

137. 어떤 조세전략이나 거래가 하나의 선별특징을 가지고 있을 때, 그 자체로 공시를 요구하기에 충분하도록 정하는 것을 추천한다.

언제 신고하여야 하는가

138. 국가마다 조세전략의 신고 시점에 상당한 차이가 있다. 신고시점은 관련 계기가 되는 사건과 신고의무제도 하에서 허용되는 신고기간에 따라 결정된다. 이 기간은 며칠이 될 수도, 혹은 몇 달 또는 그 이상이 될 수도 있다.

139. 만약 신고제도의 주요 목적이 조세회피전략과 그 사용자에 관한 초기 정보를 제공함으로써 그 전략의 사용을 억제하는 데에 있다면 신고가 이루어져야 하는 기간의 중요성은 커질 것이다. 왜냐하면 신고가 빨리 이루어질수록 과세당국이 더 빨리 대응할 수 있기 때문이다. 이는 세금혜택을 활용할 수 있는 시간을 줄이고 그에 따라 거래의 환경을 바꿈으로써, 억제효과를 증진시킬 수 있다.

140. 신고기간을 정하는데 있어 고려되어야 할 여러 질문들이 있다. 그리고 이 질문들에 대한 답은 신고의 적시성과 신고제도가 의도한 목표들을 달성할 수 있는지 여부에 영향을 미칠 것이다. 질문은 다음과 같다:

- 어떤 시점에서 신고의무가 부과되어야 하는가? 다시 말해, 어떤 사건이나 행동이 신고의무를 유발시키는가?

- 사건이 있는 후 얼마나 빨리 신고해야 하는가?
- 기획자와 납세자의 신고기간대가 달라야 하는가?

기획자 신고시기에 관한 방안들

박스 2.8. 기획자 신고시기에 관한 방안들

방안 A: 전략의 가용성과 연계된 기한

방안 B: 전략의 실행과 연계된 기한

141. 현실적으로 신고의무를 유발할 수 있는 가장 빠른 시점은 기획자가 사용자들이 조세전략을 사용할 수 있도록 하는 시점이다. 이 시점에서 전략은 이미 시장에서 판매되기에 충분히 개발된 상태이고 모든 필요한 정보는 이용 가능 할 것이다. 영국 법에서는, 전략의 실행을 위한 모든 요소들이 구축되고 고객이 그 전략에 참여하는 것을 고려할 수 있음을 고객에게 알려주게 되면 그 전략이 "실행 가능한" 전략이라고 여긴다. 이 시점에서 전략의 자세한 내용들이 고객에게 전달되는 지의 여부는 중요하지 않다. 영국에서 어떻게 운용되는지에 대한 더 자세한 사항은 부록 A에 포함되어 있다.

142. 영국, 아일랜드, 포르투갈의 신고의무제도는 모두 조세전략의 사용가능 시점을 신고의무 발생 시점으로 보고 있다. 그러나, 신고 기한은 세 국가 별로 다르다. 영국과 아일랜드의 경우, 조세전략이 3자에게 이용 가능한 시점으로부터 3 영업일 이내에 신고되어야 함을 규정하고 있다. 그러므로, 이들 국가의 경우, 신고의무 발생 사건과 신고기간이 사용자가 조세전략을 이행하기 훨씬 이전에 이에 대한 신고가 이루어지도록 설계된 것을 알 수 있다. 이를 통해 과세당국은 조세전략에 대한 위험성을 조기에 평가할 수 있게 되고, 필요 시, 대규모의 세원 잠식이 발생하기 이전에 입법적 보완을 통해 세제 상의 맹점을 개선할 수 있게 된다.

143. 포르투갈의 경우, 신고의무 발생 사건은 상기 두 국가와 같으나, 신고기한은 조세전략 가용한 시점이 속한 달의 말일로부터 20일의 기한이 주어지므로 상기 두 국가보다 길다. 포르투갈 역시 상대적으로 신속한 신고를 요구하게 되나, 과세당국으로서는 조세전략이 이행되기 전에 이를 파악할 수 있는 가능성은 줄어들기

때문에, 중국적으로 세원이 손실될 수 있는 위험을 안고 있다.

144. 반면 미국의 경우, 신고의무기간을 조세전략 이용가능시점과 직접 연관시키지 않고 있는 바 자문인이 중요한 자문인 ("material advisor")이 되는 시점에 신고의무가 발생하게 된다. 중요한 자문인이란, 신고대상 거래의 구조화, 홍보, 이행과 관련하여 실질적 지원, 조력 또는 조언을 제공하며, 납세자 및 신고대상 거래의 유형에 따라 5만달러(USD) 또는 25만달러 (명단에 오른 거래의 경우만 달러 및 2만 5천달러)의 전제조건 금액을 초과하는 수익을 직/간접적으로 받거나, 받을 것으로 기대되는 자로 정의된다. 한 개인은 다음 서술하는 사항에 순서와 상관없이 모두 해당하였을 때 중요한 자문인이 된다: (1) 개인이 신고대상 거래와 관련하여 실질적 지원, 조력 또는 조언을 제공함; (2) 개인이 직접 혹은 간접적으로 전제조건 금액을 초과하는 수익을 받음; (3) 납세자가 신고대상 거래를 수행함 (4) 명단에 오른 거래 또는 관심 대상 거래의 경우, 이를 식별할 수 있는 방법과 연관된 지침이 출간됨. 이 경우 역시, 기획자의 행동과 조세전략이 가용하게 되거나 그 이행을 가능하게 하는 행동에 대한 연관성이 존재한다. 그러나, 미국의 경우 신고대상 거래 관련하여 중요한 조언자가 성립된 시점이 포함된 달의 익월 말일까지 IRS OTSA로 신고서를 제출해야 하므로, 신고기간에 차이가 있다. 특히 영국과 아일랜드의 신고기한과 비교할 때 현격히 신고기한이 길다.

실행과 연계된 기한

145. 어떤 신고의무제도에서는 이용자가 조세전략을 실행하는 시점에 신고의무가 발생된다. 이 경우, 조세 손실이 실제로 발생할 가능성이 존재하나, 납세자의 행태에 영향을 줄 가능성이 제한적이며, 이는 다시 전반적인 세원잠식의 가능성을 증가시킨다.

146. 남아프리카 공화국의 경우, 신고대상 조세전략은 조세전략의 이행과 관련한 거래금액이 실제 수수되거나, 회계 상 인식된 때로부터 45일 이내에 신고되어야 한다. 결국, 신고의무는 신고대상 조세전략의 일부분을 구성하는 거래의 금액의 수수 시점에 발생하게 되며, 따라서 신고를 수행했다는 것은 조세전략이 임 실행되었음을 의미하게 된다.

147. 캐나다의 경우, 특정 거래가 신고대상거래로 성립된 시점으로부터 차년도 6월 30일까지 신고해야 한다. 캐나다의 신고대상거래란 캐나다 신고의무제도가 규정하는 선별특징 중 최소 2개를 만족하는 조세회피 거래로 정의된다. 따라서, 신고 기한은 신고대상거래가 성립된 시점으로부터 기산된다. 이는 결국 신고대상거래가 실행되었을

때 비로서 발생한다고 볼 수 있다. 이러한 신고의무 발생 시점과 긴 신고기간으로 인하여 영국, 아일랜드, 포르투갈의 신고의무제도 하에서 보다 훨씬 늦은 시점에 조세전략 관련 정보를 입수하게 된다. 이는, 과세당국이 조세전략에 대한 조기대응력에 부정적 영향을 미칠 수 밖에 없으며, 결국 잠재적 세원잠식 위험이 증가되고, 공격적 조세전략에 대한 억제력은 저하된다.

납세자 신고시점에 대한대안

148. 이 장에서 논의했듯이 기존의 신고의무제도는, 기획자와 납세자 모두에게 신고를 요구하거나(미국과 캐나다), 또는 기획자에게 주된 신고의무를 부여하고 있으나, 예를 들면 기획자가 해외에 있는 경우와 같이, 기획자가 없거나 기획자가 공개를 거부하는 경우에만 납세자에게 신고의무를 부여하기도 한다. (영국, 아일랜드, 포르투갈, 남아프리카 공화국이 그러하다.)

149. 기획자에 적용되는 것과 비슷한 정책 고려사항이 납세자의 신고시점에도 적용되는 것으로 보인다. 즉, 더 빨리 신고할수록, 신고의무제도의 목적에 더욱 부합할 가능성이 있기 때문이다. 그러나, 이것은 기획자에게는 신고의무가 없고 오직 납세자만이 신고의무자인 경우에 특히 해당된다.

150. 미국의 경우, 납세자는 세무신고 과정의 일환으로서 그들의 세무신고 시에 신고대상 조세전략과의 관련 여부를 함께 신고하며, 신고대상거래에 대한 첫 신고일 경우, IRS OTSA에 동 내용을 동시에 신고해야 한다. (OTSA는 중요한 자문인이 신고 내용을 제출하는 곳이기도 하다) 미국의 경우, 신고기한에 제한이 없는 세무신고는 종종 의도치 않게 간과되거나 놓쳐지기도 한다. 9캐나다의 경우, 납세자와 기획자 모두에게 동일한 신고의무가 부여된다. 양자 모두 조세전략이 실행된 이후에 신고의무가 발생하며, 실행과 신고시점 간에는 상당한 시차가 존재하게 된다.

151. 영국, 아일랜드, 포르투갈, 남아프리카 공화국은 납세자만이 상대적으로 제한된 상황에서만 신고하도록 요구된다 (문단 66 ~ 70 참조). 그러나 미국과 캐나다의 경우와 달리, 납세자가 조세전략의 신고의무자인 경우, 이것이 유일한 신고가 된다. 영국, 아일랜드, 포르투갈은 납세자가 신고의무자인 경우 신고시점 결정 사건과 신고기한에 대하여 수정을 가하고 있다. 예를 들어 "자체적으로 개발한 조세전략"의 경우 영국과 아일랜드는 납세자가 실행한 첫 번째 거래일로부터 30일 이내에 납세자가 신고하도록 요구하고 있다. 따라서

신고기간은 조세전략의 실행일로부터 기산되며, 납세자가 신고의무를 갖고, 좀더 긴 신고기한이 주어진다. 이와 유사하게 수정된 신고의무제도가 포르투갈에서도 도입되었는데, 조세전략의 사용자가 실행한 달의 익월 말까지 당해 조세전략을 신고하도록 정하고 있다 "실행"의 정의는 제도가 진행되는 시점을 분명하게 식별할 필요가 있다, 이는 확실성을 제공 할뿐만 아니라, 납세자가 인위적으로 신고를 지연하는 것을 방지한다.

152. 납세자 / 이용자 중 한쪽만 신고하는 것이 신고의무와 실행을 연결하기에 합리적일 수 있다. 신고의무에 대한 객관적인 시발점을 제공할 다른 시점이나 사건을 식별하기 어렵기 때문이다. 납세자가 거래실행 시점을 결정하는 것과 같이 주관적인 시발점을 사용할 가능성이 있다. 이것은 실행과 신고기간을 연결하는 것보다 조기 신고를 이끌 수도 있지만, 또한 이것은 납세자들에게 낮은 확실성을 수반하므로, 적용 상 어려움을 줄 수 있다.

153. 남아프리카 공화국은 기획자와 납세자에 대해 동일한 기간을 적용하고, 따라서 납세자는 첫 번째 금액이 수수되거나 회계 상 발생한 이후, 또는 납세자에게 첫 번째 지불이 발생한 시점으로부터 45일 이내에 신고의무대상 조세협약을 반드시 공개해야 한다.

154. 영국, 아일랜드, 포르투갈에 있어서, 납세자 신고기간은 기획자에 허용 된 것보다 더 길다. 이것은 더 이른 공개를 유도하여 과세당국이 더 빠르게 대응할 수 있도록 설계 되었다.

추가 고려 사항

155. 만약 정부가 그들의 법체계를 신속하게 바꾸는 대응이 불가능하거나 각 과세당국의 행정적 제약조건이 이를 참작하지 않는다면 조기 공개의 필요성은 떨어진다고 주장할 수 있다. 그러나 관련된 고려사항 중에 정부나 과세당국이 납세자들의 행동에 영향을 미칠 수 있는 여러 가지 방법이 있다. 예를 들면, 과세당국은 조세전략이 작동하지 않을 것으로 본다면, 이에 대한 그들의 관점을 담은 간행물을 발간할 수 있다. 게다가 조세전략이 알려진 것과 궁극적으로 신고된 내용 차이가 더 클수록 더 많은 이용자가 존재할 것이다. 과세당국은 따라서 더 많은 사례들에 이의를 제기할 필요가 있을 것이며 이는 많은 자원을 사용해야 하는 상황으로 전개될 것이고, 만약 조세전략이 성공적이라면, 큰 세수손실이 발생할 것이다. 따라서

본 연구에 관련된 된 국가들은, 신고기간이그들의 내국법의 맥락 내에서 가능한 한 효율적이어야 함에 동의했다.

권고사항

156. 기획자가신고의무를 갖도록 하는 것이 바람직하며, 신고기간은 조세전략의 이용가능성에 따라 연계되어야 한다. 그 신고기간은 과세당국의, 제도에 빠르게 대처하고 납세자의 행동에 영향을 주는 능력을 극대화하는 것을 목표로 해야 한다. 이는 일단 조세전략이 이용가능해지면 짧은 신고기간을 설정함으로써 달성될 것이다.

157. 납세자가신고하는 경우조세전략의 이용가능성보다는 실행을 신고의 시발점으로 하는 것이 바람직하다. 또한 납세자만 신고하는 경우(즉, 기획자가 없거나 국외 기획자의 경우)에는 신고기간을 짧게 하여과세당국이 신속하게 조세전략에 대처할 수 있는 능력을 최대화하도록 해야 한다.

기획자와 이용자에게 부여할 기타 의무

조세전략 이용자를 식별하기 위한 과정

158. 조세전략 이용자를 식별하는 것은 신고의무제도에 필수적인 부분이며, 기존의 조세전략은 두 가지 방법으로 이들을 식별한다: (1)어떤 납세자가 특정 조세전략을 하는지 식별할 수 있는 조세전략 식별번호의 사용을 통해; 또는, (2)식별번호를 사용하는 것 대신에(또는 덧붙여서), 기획자에게 고객 리스트를 제공하도록 의무를 부과함.¹⁰

159. 조세전략 식별번호가 사용되는 경우, 처리는 일반적으로 세 가지 단계를 거친다:¹¹

- 과세당국은 기획자 또는 이용자에게 참조번호를 부여한다.
- 기획자는 이용자에게 참조번호를 제공한다.
- 이용자는 세무신고 시에 자신의 참조번호를 과세당국에 보고한다.

이 세 단계는 좀 더 자세하게 설명하면 아래와 같다.

160. 참조번호는 그 제도가 공개될 때 과세당국에 의하여 부여되며, 그 제도를 신고하는 사람에게 제공된다. 참조번호가 기획자에 제공되는 경우, 기획자는주어진

시간 내에 조세전략 이용자에게 참조번호를 제공해야 한다 (영국은 30일 이내, 미국은 60일 이내). 이용자가 그 신고의무자라면 과세당국은 이용자에게 직접 참조번호를 할당 할 것이다.

161. 이용자는세무신고 시에 자신의 참조번호를 반드시 포함해야 한다. 예를 들어 영국에서는, 제도의 일부로써 처음으로 조세전략에 참여하는 때에는 평가연도, 과세연도, 회계기간 또는 실적기간(경우에 따라)이 반드시 포함되어야 한다. 사용자는 조세전략의 혜택이중단될 때까지 모든 후속 연도 동안 방식 참조번호를 계속 포함하여 세무신고를 해야한다.

162. 참조번호를 할당하였다는 단순한 사실이,과세당국이 해당 조세전략의 적절성을 인정하거나, 신고가 완결성이 있다고 인정함을 의미하지 않는다. 미국과 영국은 모두 이 점에서 분명하다. 미국은 신고대상조세전략 번호의 접수증을 받았음이 국세청이 이를 검토, 조사하였다거나 또는 신고된 조세전략을 승인한 것을 의미하지 않는다는 것을 분명히 한다. 영국도 참조번호의 할당 또는 통지가 영국 과세당국이 조세전략의 목표하거나 의도하는 의도하는 세제 혜택을인정함을 의미하지 않음을 밝히고 했다. 또한, 이것이신고가 완결적임에 대하여 인정하는 것 역시 아니라는 점을 분명히 하고 있다.

박스 2.9. 조세전략이용자를 식별하기 위한 방안

- 방안A :참조번호 과고객 리스트 이용
- 방안B :고객 리스트만을 이용

대안A :참조번호 과고객 리스트 이용

163. 미국, 영국, 캐나다는조세전략들을 위한 고유한 식별자로 참조번호를 이용한다.¹¹ 기획자 또는 중요 자문인은신고된 조세전략이나거래에 대하여 하나의 번호를 부여 받아 조세전략을이용하는 납세자들에게 이를 제공한다. 납세자들은 거래가 공개되는 세무신고 시에 반드시 이 납세번호를 포함하여야 한다. 덧붙여, 영국은 기획자로 하여금 분기별로 고객 리스트를과세당국에 제출하도록 하며, 미국은 기획자에게 고객 리스트를 유지 관리 의무를 부과하고 있으며 국세청의 서면 요청이 있을 시, (조세전략의 세무 처리 결정에 관련된 모든 문서와 함께)동 리스트를 20

영업일 이내에 제출하여야 한다.

164. 캐나다는 1989년에 처음으로 소수 신고대상 거래에 대한 조세피난처 (Tax Shelter, 이하 “TS”) 신고제도를 도입하였다. TS신고제도 하에서, 기획자는 조세피난처 식별번호 등록을 해야 하며, 동 번호를 조세전략 참여자들에게 제공하고, 또한 조세전략 이용자의 목록을 제공해야 한다. 식별번호는 과세당국이 조세전략과 이에 참여한 납세자를 추적할 수 있게 해준다. 캐나다는 TS신고제도하에서는 포착되지 않던 조세회피전략들을 찾아내기 위해서 신고범위를 추가로 확장하여 ‘신고대상 조세회피 거래 (이하 “RTAT”)’제도를 새로 도입하였다. 그러나 참조번호는 TS신고제도 하에서의 조세회피처에만 적용되며 RTAT하에서의 신고대상 조세전략에는 적용되지 않는다.

165. 과세당국은 참조번호와 고객 리스트를 조합하여 조세전략이 사용되고있는 정도를 보다 쉽게 파악하고 전체적으로 신고의무 준수가 되고 있는지 확인하는데 도움을 얻을 수 있다. 조세전략 참조번호는 또한 과세당국이 납세자의 조세전략의 특정 유형에 대한 선호를 파악하는데 도움이 될 수 있고 이에 따라 과세당국이 이용자들이 어떤 조세전략에 참여하고 있는지 빠르고 쉽게 파악할 수 있다. 이것은 특정 납세자에 대한 위협관리 프로세스에 정보를 제공할 수 있다. 그러나 참조번호를 사용하면 당국의 필요자원이 증가하며 준수 비용이 더 소요될 수 있다.

방안 B: 고객 목록만을 사용

166. 참조번호 체계를 사용하지 않는 경우 고객 리스트는 사용자 식별을위한 대안을 제공할 수 있다. 이 제도를 채택할 경우, 기획자는 조세전략을 사용한 고객 리스트를 과세당국에 제공할 의무가 있다. 고객 리스트를 신고 기한은 국가별로 다양하다. 아일랜드의 예전 제도에서는 기획자가 신고대상 조세전략이 실행되었다는 것을 인식한 시점부터 30일 이내에 목록을 제공하여야 했다. 이 때, 거래에 특정 참조번호가 부여되지 않았다. 그러나, 아일랜드는 2014년에 참조번호를 도입하였고 현재는 영국과 비슷한 체계를 시행하고 있다.¹² 반면에 영국은 기획자에게 분기별로 목록을 제출하도록 정하고 있다.¹³

167. 다른 변형된 방법으로는, 특정 조세전략에 대한 참조번호를 부여 받은 대상 조세전략 이용자의 리스트를 유지할 의무를 기획자에게 부여하고, 기획자는 과세당국

요청에 따라서 동 리스트를 제공하는 방법이다. 예를 들어, 미국의 경우, 국세청이 서면으로 고객 리스트를 요청한 날로부터 20일 이내에 이를 제공하도록 요구한다.

추가 고려사항

168. 위에서 언급한 바와 같이 사용자의 식별은 신고의무제도에서 필수적이다. 이는 과세당국이 위험분석을 개선할 수 있도록 해주며, 조사대상을 선정할 수 있게 해준다. 또한 과세당국이 수입 손실을 측정하는 것을 개선할 수 있도록 한다. 모든 조세전략의 세부 사항은 참조번호에 따라 저장되어, 나중에 필요한 경우 쉽게 검색이 가능하도록 한다. 이용자가 과세당국에 직접 공개하도록 요구하는 경우에는, 미국의 경우처럼, 이용자를 식별하기 위한 참조번호와 같은 추가적인 요구사항이 덜 필요하다. 그러나 여러 소스에서 모아진 정보는 (더 많은 자원을 사용하지는 않지만) 교차점검을 가능하게 하고, 기획자와 조세전략 참여자를 연결시키는 것을 더 쉽게 해준다. 기획자에게 목록을 제공하도록 하는 것은 공개되지 않았지만 조세전략에 참여한 다른 납세자들을 식별할 수도 있게 한다.

169. 일차신고의무가 기획자에게 있긴 하지만, 조세전략 이용자를 식별 할 수 있도록하기 위한 다른 매커니즘 또한 도입할 필요가 있다. 고객 리스트나 참조번호시스템을 통하여 조세전략 이용자들이 대한 포괄적인 정보를 가지고 있지 않다면 이들을 식별하기 위하여 세무신고를 바탕으로한 데이터 분석을 수행해야 할 필요가 있다. 또한, 이러한 두 번째 상황에서, 이용자들이 고객 리스트 또는 세금신고 서식에 입력된 숫자들을 통하여 더 직접적으로 식별하여, 과세당국이 조세전략의 내용을 인지하고 있다는 사실은 애초에 조세전략설계, 시행을 일부 억제 할 수 있다. 결론적으로, 이중신고 시스템과 기획자만 신고하는 시스템에서 발생하는 고려사항들은 다르다. 후자의 경우, 참조번호와 고객 리스트가 훨씬 많이 필요한 것으로 나타난다.

170. 참조번호를 사용하는 경우 초기에 세무 행정에 대한 자원과 기획자의 준수 비용을 모두 증가시킬 수 있다. 그러나 한번 프로세스가 설정되고 나면, 운영 비용은 낮을 것으로 보인다. 이후 과세당국은 특정 조세전략의 이용자에 대한 정보를 얻을 뿐만 아니라 개인 납세자의 위험에 대한 큰 그림을 그릴 수 있도록 해준다. 참조번호의 사용으로 행정 절차 또한 개선할 수 있다. 예를 들면, 남아프리카 공화국의 경우, 참조번호는 신고 날짜 및 신고의 순서 등을 표기하는 제어 수단으로 이용되고 있다. 만약 납세자가 세무신고 시에 참조번호를 포함해야 할 의무가 인지하기 때문에 납세자에게는

즉시 의무신고를 하는 경우와 동일한 억제 효과가 있게 된다.

171. 고객 리스트는 일반적으로 세무신고 이전에 수집되므로, 조세전략 참조번호만 있는 경우보다 훨씬 빨리 조세포탈에 활용되는 정보를 제공할 수 있다. 이는 준법유인계획을 세무신고가 완료되기 이전에, 때로는 1년 전 시점에, 수립할 수 있게 한다. 이러한 이점은 고객 리스트가조기에 제출될 수록, 그리고 자동적으로 과세당국에 제공될 때 더욱 명백하게 나타난다. 그러나 모든 국가의 국내법이 정보의 자동 제공조항을 도입할 수 있는 것은 아니며, 따라서 약간의 융통성이 필요하다.

권고사항

172. 기획자에게 1차 신고의무를 부여한 나라들의 경우는, 조세전략의 모든 이용자들을 완전히 식별하기 위해서 그리고 개개인 납세자들의 위험평가를 가능하게 하기 위해서, 참조번호를 제공하고 고객 리스트 준비를 요구하는 것이 바람직하다. 이러한 상황에서 만약 국내법이 허용한다면, 고객 리스트가 자동으로 과세당국에 제공되도록 하는 것이 좋다.

173. 기획자와 납세자 모두에게 신고의무를 부여한 국가는참조번호와 고객 리스트가 필수적이지는 않을 수 있으나, 크로스체크를 돕고 과세당국으로 하여금 특정 조세전략의 위험과 세수 손실을 측정할 수 있도록 한다.

규정 준수 및 비 준수의 결과

준수의결과

정당한 기대

174. 신고대상 조세전략의 신고는 과세당국이그들의 잠재적 관심이 있는 조세전략을 식별할 수 있게 할 뿐만 아니라, 납세자가 해당 조세전략에서 세제 혜택을 얻기 위해 노력하게끔 한다. 일반적으로 신고대상 조세전략이라는 것이 반드시 여기에 세금 회피 요소가 포함되어 있다는 것을 의미하지는 않는다. 마찬가지로 신고 자체가과세당국으로부터조세전략의 적절성이나 세법적 처리의 적절함을 인정받았다는 것은 아니다.

175. 몇몇 국가는 신고의무제도의 맥락에서 '정당한 기대'에 대한 우려를 표명했다.

즉, 신고의무제도 하에서 납세자의기신고에 대하여, 과세당국이 명목적인 반대 응답이 없으면, 이는 신고내용이 유효하다는 암묵적인 동의로 받아들일 수 있다는 것이다. 만약 이러한 정당한 기대가 생긴다면 과세당국의 신고 시점 이후 조세전략에 대한력에 영향을 미칠 것이고, 모든 신고내용에 대하여 과세당국 의사를 표시하여야 하는 상황을 만들 수 있다. 이는 판결 과정에서 명확하게 회피 제도를 제외시켜온 다른 나라의 여러 기존 사례들과 반대되는 것이다.

176. 정당한 기대가 발생하는 것을 방지하기 위해서 과세당국은신고대상 조세전략의 공시가조세전략의 효과성과 아무 상관도 없음을 명확하게 하는 것, 그리고 조세전략의 타당성에 대한 판결이나 반회피 규칙의 적용과 어떠한 자동적인 연관관계도 없음을 명확히 하는 것이 중요하다. 영국, 미국, 아일랜드, 캐나다의 기존 신고의무제도는 이미 단순한 보고는 세제 혜택이 허용될지 여부와 어떠한 관련도 없음을 분명히 한다. 마찬가지로 조세 조약의 신고는 그 조세 조약의 이용자들의 세금 포지션에 어떠한 영향을 미치지 않는다.

177. 포르투갈제도는영미법 체계 내에서 작동하지만, 영국, 미국, 아일랜드, 남아프리카 공화국의 제도와 마찬가지로, 조세전략을 신고하는 것과 이를인정하는 것은 달리 다루어지고 있으며, 신고에 대하여과세당국에서 입장을 표시하지 않았으므로 해당 조세전략이효력이 있다거나 과세당국이 이를인용하였다는 정당한 기대를 납세자에게 주는 것은 아니다.

178. 따라서신고의무제도를 도입할 때관련 법령과 지침은 기존에 채택된 접근 방법에 따라, 조세전략을신고했다는 사실이 당해조세전략을인정한다거나 어떠한 개인이 얻었다고 알려진 세제 혜택을 인정한다는 것을 의미하지 않는다는 것을 명확히 하는 것이 바람직하다.

자백의 문제

179. 납세자가신고의무제도에 따라 제공해야하는 정보는 일반적으로 과세당국이 세무조사 또는 세무조사감사 시에 요구할 수있는 정보보다 크지 않다. 기존의 신고의무제도 하에서 신고된잠재적인 조세 회피와 조세전략에 대한 정보는, 다른 정보수집기관의 정보권행사 시 발생할 수 있는것보다 자백을 넘는 더 큰 염려를 야기해서는 안된다. 나아가 신고대상조세전략의 유형은 일반적으로 형사 책임을 야기하는 유형과는 다를 것이다. 특정 조세회피 전략을이용하는 납세자에 대해 형사

책임을 부과하는 국가의 경우, 조세전략의 범위를 축소하는 대신, 아마도 간단히그리한 조세전략들을 신고의무제도의 범위에서 제외할 수 있다. 게다가 납세자 대신에 기획자가 공개의 의무가 있는 경우에는 자백의 문제가 이슈가 되지 않을 것이다. 다만 조세전략의 촉진 또는 활성화와 관련하여 기획자가 형사책임을 있을 가능성이 있는 경우는 제외한다. 자백과 신고의 무사이의 차이에 대한 더 자세한 사항은 부록 B에 포함되어 있다.

비준수의 결과

180. 기획자와 납세자가 완전히신고의무사항을 준수하지 않는다면 신고의무제도는 효과적이지 않을 것이다. 신고의무의 준수는 여러 가지 방법으로 강화 될 수있다; 첫째로 규칙은 준수하기 쉽도록 정확하게 설명되고 명확하게 이해되어야 한다; 둘째로신고의무제도는 신고를 장려하는 한편, 의무 위반자를 처벌하기 위한 명확한 제재를 포함하여야 한다;미신고에 대한 일반적인 제재는 처벌의 부과이지만, 처벌의 구조와 금액은 납세자의 유형 (즉, 기업 또는 개인) 및 조세전략의 종류에 따라 국가마다 다르다.

181. 처벌이금전적, 비금전적이어야 하는지 또는 모두를 포함해야 하는지 그리고 금전적인 처벌의 금액은 얼마로 해야 하는지 등에 대한 문제는 일반적으로 각 나라가 고민해야 할 것이다. 그러나, 기존의 제도에 있는 규정에 기초하여, 다음의 논의가 고려될 필요가있다.

금전적처벌

182. 신고의무규정의 비준수에 따른 금전적 처벌은 여러 상황에서 발생할 수 있다.

- 미신고에 따른 금전적 처벌-가장일반적인 유형이며, 기획자또는 납세자가 조세전략또는 전체 정보를신고하지 않았을 경우 발생.
- 고객 리스트를 유지 및 제공하지 못한 경우의 금전적 처벌-기획자가 유지 및 제공해야 하는 고객 리스트에 대한 의무를 준수하지 못 한 경우에 발생
- 조세전략 참조번호를 제공하지 않은 경우의 금전적 처벌-기획자가 모든 관련고객에 조세전략 참조번호를 제공해야 하나 그렇지 못한

경우 또는 지정된 시간 내에 제공하지 않은 경우

- 조세전략 참조번호를 신고하지 못한 경우의 금전적 처벌- 납세자가 세무신고 시에 조세전략 참조번호를신고해야 함에도 그렇게 하지 못한 경우

미신고에 대한 처벌 구조

183. 처벌 정도를 설정함에 있어서, 각 국가는 부주의 또는 고의적인 불이행 등이 있는지를 고려할 수 있으며 처벌이조세전략에 따른 세제 혜택이나 수수료와 연계할 지 여부를 고려할 수 있다. 그러나 처벌 한계를 설정하고처벌 구조를 확정하는 주요 목표는 법을 준수를 유도하기 위하여 압박하는 것이다. 처벌은 지나치게 부담되거나 불균형하지 않게 억제력을 극대화하면서 법의 준수를 독려하는 수준에서 설정되어야 한다. 거래의 크기 또는 절세 정도에 따라 비율을 기준으로 처벌을 부여하도록 고려해야 한다.

(i) 일당 벌금

184. 일단 벌금은 적시 신고를 목적으로 하고 있으며 영국과 아일랜드에서 사용된다. 이 처벌은 비준수가 계속되면 추가적인일단 벌금이 부과 될수있기 때문에 기획자와 납세자가신고의무를 준수하도록 유도하는데 효과적일 수있다. 영국 제도의 경우,최초 벌금과 이차 벌금 두 가지 유형으로 구성된다. 초기처벌은 재판소 (Tribunal) 에서 결정되며, 이차 벌금은영국 과세당국에 의해 부과 될 수 있다. 초기 처벌은일당 벌금이 600파운드(GBP)를 넘지 않는 선에서 결정될 수 있다.¹⁴

185. 만약 재판소가 상기 일차 벌금의 최대치가 불충분하다고 판단하면, 최대 백만 파운드(GBP)까지 증액 결정할 수있다. 높은 벌금은기획자가신고의무를 준수하지 않았을 때, 기획자가 받았거나 받을 것으로 보이는 수수료에 따라서 결정된다. 납세자가 공개하지 않은 경우, 재판소는 납세자가 얻거나 얻을 것으로 보이는 세제 혜택의 크기를 고려한다.

186. 또한, 영국의 과세당국은최초 벌금처분 이후에도 신고가 이루어지지 않을 경우, 미신고가 지속되는 기간 동안일당600파운드(GBP)를 초과하지 않는선에서 이차 벌금을 부과 할 수있다. 이 경우, 영국 과세당국은 보통 최초 처벌에 비례하여 추가적인 벌금을결정한다. 따라서 영국과 아일랜드의 경우는, 벌금 구조에납세자가 얻는 세제 혜택이나 수수료를 고려한다.

187. 그러나 사용자가 신고 시에 제도의 이용을 신고하지 않은 경우에는 다른

접근법을 취한다. 이 때에는 첫 번째 실패에는 100파운드(GBP), 두번째 실패에는 500파운드(GBP) 그리고 세 번째부터는 천파운드(GBP)의 처벌이 부과된다. 화폐 금액이 다를 수 있지만 아일랜드는 영국의 것과 유사한 처벌 제도가 있다.

188. 일단 벌금 또한 고객 리스트를 유지하고 요청시 사용할 수 있도록하는데 실패한기획자와자문인에게 부과 될 수 있다. 예를 들어 미국 세법에서는, 어떤 자문인이신고대상 조세전략의 리스트를 유지하는데 실패하거나, 국세청의 서면 요청이 있는지 20일 후에도 목록을 제공하는데 실패하면 일당만달러(USD)의 벌금을 지불해야한다.

(ii) 기획자의 수수료나 절세효과에 비례하는 벌금

189. 영국과 아일랜드에서 사용하는 벌금 구조는 세제 혜택의 금액 또는 수수료를 고려할 수 있다. 그러나 미국과 캐나다는 납세자가 얻는 세제 혜택의 금액 또는 자문인 또는 기획자 수취한 수수료 / 보수의 수준에 기반하여 보다 명확하게 연결한다.

190. 미국에서는, 기획자가 나열된 제도 이외의 신고대상 조세전략의 공개를 하지 않은 경우, 허위 제출, 제도에 대하여 불완전한 정보를 제출한 경우 5만달러(USD)의 벌금이 부과된다. 나열된 제도의 경우에는이십만 달러(USD)이상 또는 나열된 제도에 서비스를 제공함에 따라 파생된 매출액의 50% (국제제도, 거짓, 불완전한 보관의 경우에는 최대 75%)의 벌금이 부과된다.

191. 미국의 경우, 납세자가신고대상 조세전략을 공개 하지 않은 경우에는 제도로 인한 세금 절감분의 75%, 납세자와 신고대상 조세전략의 형식에 따라 최소5천달러(USD)부터이십만 달러(USD)의 범위를 한도 내에서)의 벌금이 부과된다. 이러한 벌금의 금액은 부정행위를 적절하게 처벌하기위하여 2010년에 변경된 미국 처벌 규정을 반영하는 것이다.¹⁵

192. 캐나다에서의 처벌 규정에서의 벌금은 수수료의 금액에 비례한다. 보관의무가 있는 각 개인은 기획자의 수수료에 따라서 동등하게 벌금을 납부할 의무가 있다. 각각의 기획자는 보고해야 할 또는 고객들에게 보고하라고 독려해야 할 인센티브에 납세자와 별도로 그리고 연대로 책임이있다. 그러나, 고문 및 발기인은 그들이받기로 되어 있는 수수료를 한도로 책임이 있다. 이 처벌은 이용자가 받는 세제 혜택에 명시적으로 연결이 되어 있는 것은 아니지만, 암시적으로 수수료가

세제 혜택을 기반으로 하기 때문에암묵적으로 혜택을 반영한다.

193. 남아프리카 공화국에서는, 미신고에 대한 벌금은 월당 5만 랜드(ZAR)에서십만 랜드(최대 12개월까지)까지 부과되고, 세제혜택의 크기가 5백만 랜드(ZAR)를 초과하는 경우는 두배의 벌금을, 천만랜드(ZAR)를 초과하는 경우에는 세배의 벌금을 부과된다.

194. 신고의무제도 비준수에 대한 벌금은 일반적으로 조세전략에 따른 세금 결과에 대한 것이 아닌 신고 자체와 관련한 것이다. 따라서, 미공개에 대한 벌금은국내 세법의 다른 벌금 규정과 독립적이고 개별적으로 운용된다. 또한, 조세전략의 신고는 여타 납세자 의무를 준수하지 못한 것과는 별개이다. 별첨 C에서는 영국과 미국의 제도에 기반한 몇 가지 사례들을 소개하고 있다.

비금전적 처벌

195. 비금전적 처벌도 또한 적용이 가능하다. 예를 들어, 캐나다의 경우, 미신고 시조세전략의 유효성을 부인하고, 납세자는 캐나다 내에서 발생하는 모든 세금 혜택을 부인할 수 있다. 반면에, 미국, 영국, 포르투갈, 아일랜드, 남아프리카 공화국의 경우, 미신고시 조세전략의 유효성이 영향을주지 않는다.

196. 미국의 상장회사들은 특정 보고서들을 증권제도위원회(SEC)에 제출하도록 요구되는데, 특정 신고의무제도와 관련하여 미신고에 따른 금전적인 처벌 여부도 공개하여야 한다. 미국의 경우, 공시 규정 준수의 실패는 납세자가 조세회피 신고대상거래와 관련하여, 상당한 과소신고로 인한 벌금에 대하여 효과적인 방어를 할 수 있는지 여부에 영향을 준다. (다시 말해, 미신고는 납세자가 “타당한 이유와 신의성실” 하에세무 신고한 것인지에 대한 분석에 영향을 줄 수 있다). 덧붙여서 미국에서는 미신고 시 조세회피전략으로 명단에 오른 거래 (“listed transactions”)와 관련하여부과제척기간 (정부가 납세자의 세금 처리에 이의를 제기 할 수있는 기간)이 연장된다.

기획자 대상 신고제도

197. 기획자는조세전략의 세금 효과에 대한많은정보가 있고 조세 회피여부를 파악하고 있으며, 그전략에 내재된 위험을 인식하기에 더 나은 위치에 있다. 이러한

이유로 신고의무제도를 포함한 조세 준수 제도는, 납세자 즉 최종 사용자에만 초점을 맞추는 것보다 오히려 공급 측면 즉 기획자를 통하여 세금 준수를 개선할 경우 더 효과적 일 것이다. 이러한 이중 접근 방식은 신고의무제도에서 명백하다. 예를 들어, 멕시코에서는 연방기여금을 줄이기 위해서 납세자에게 자문 서비스를 제공한 기획자에게 벌금을 부과한다. 그러나 기획자가, 세무 당국이 취한 입장에 동의하지 않을 수 있다는 서면 의견을 납세자에게 제공하는 경우에는 이 벌금이 적용되지 않는다. 이런 종류의 처벌 제도는 기획자가 특정 조세 전략에 착수의 위험을 그의 고객에게 조언하도록 장려하고, 또한, 일반적으로 기획자 자신이 제공하는 조언에 대하여 주의의무를 다하도록 한다.

198. 기획자를 대상으로 여타 신고 제도는 또한 신고의무제도의 일부분으로 또는 이와 관련하여 고려될 수 있다. 예를 들면 영국에서는 투명성을 높이기 위해 기획자의 고위험 행동을 제지하고자 새로운 규칙을 도입하고 있다. 당해 신고 제도는 신고의무를 불이행한 납세자가 과세당국으로부터 추가정보 제출 및 벌과금 처분 등을 받을 수 있도록 정하고 있으며, 이로써 그들의 준법 행태를 개선하도록 설계되었다. 영국 과세당국은 2014년 7월에 발표된 '조세 회피 신고 제도 강화'라는 논의문건 16에서, 국외에 소재한 조세 전략의 기획자와 협업하는 자(예: 비즈니스 파트너 등)는, 영국의 신고의무를 회피하는 것을 방지하기 위하여, 당해 국외소재 기획자가 홍보하는 신고대상 조세 전략을 보고해야 함을 제안하였다.

권고

199. 국가는 신고의무제도 하에서의 신고의무 조세 전략 또는 거래에 대하여 신고한 결과에 대하여 그 내국법에 명시하도록 권장된다. 즉, 이러한 신고행위가 당해 조세 전략에 대한 승인 또는 전략 이행에 따른 세금 혜택에 대하여 인정하는 것은 아니라는 점이다.

200. 신고의무제도의 준수를 강화하기 위해, 국가는 신고의무의 위반이 있는 경우에 금전적 처벌을 도입, 적용하여야 한다. 개별 국가는 일반적으로 자국의 일반적인 법 규정과 일관성이 있는 처벌 조항(비금전적 처벌을 포함하여)을 자유롭게 도입할 수 있다.

절차/조세 행정상의 현안들

신고대상정보의 유형

201. 조세 전략이 신고대상일 경우에, 신고의무자는 기획자 및 조세 전략 사용자에 대한 정보와 함께, 조세 전략이 어떻게 작동하고, 예상되는 세금 혜택이 어떻게 발생하는지에 대한 정보를 과세당국에 제공해야 한다. 공통적으로, 신고할 정보는 납세자가 어떤 경우에든 준수해야 하는 것이며, 조세 전략 이용자와 기획자의 이름과 참조번호, 거래의 상세 내역들을 포함한다.

202. 기획자와, 특정 상황일 경우 이용자는, 조세 전략이 어떻게 작동되는지, 세금 혜택이 얼마나 발생할지를 과세당국이 이해할 수 있는 충분한 정보를 제공해야 한다. 현재 운용 중인 신고의무제도가 포함하고 있는 신고대상 정보들이 포함된 초안 템플릿을 아래에 제시하였다. 이는 영국, 미국, 캐나다, 아일랜드, 남아프리카 공화국의 신고의무제도에서 요구된 정보를 기반으로 하고 있다.¹⁷

조세 전략 기획자 및 사용자의 식별

203. 기획자와 이용자를 파악하기 위해서는 이름, 주소, 전화번호, 납세번호 또는 신분증번호(적용 가능한 경우)가 필요하다. 캐나다와 남아프리카 공화국에는 조세 전략 이용자와 기획자가 모두 이용하도록 단일 형식을 두고 있다. 기타 국가(영국, 미국, 아일랜드)는 납세자와 기획자가 별도의 양식을 사용하여 신고하고 있다.

해당 조세 전략이 신고대상으로 정의된 세부 정보

204. 기획자 또는 이용자는 예를 들면 특정 선별특징(들)과 같이, 신고대상으로 확정된 근거를 구체적으로 밝혀야 한다. 하나 이상의 선별특징이 적용되는 경우, 미국, 캐나다, 아일랜드, 남아프리카 공화국은 해당하는 모든 특징을 구체적으로 밝히도록 요구한다. 영국의 경우, 기획자와 조세 전략 이용자들로 하여금 적용 가능한 선별특징 중 주요한 하나만을 구체적으로 밝히면 된다. (이것은 영국의 과세당국으로 하여금 다양한 선별특징의 효과를 모니터할 수 있게끔 한다.)

조세 전략에 대한 설명과 시중에서 명명되는 이름 (만약 존재한다면)

205. 어떻게 예상 조세 혜택이 발생하는지를 과세당국이 이해할 수 있도록 충분한

정보가 반드시 제공되어야 한다. 그 설명은 간결하고 수반되는 각 단계를 설명해야 한다. 공통된 기술적이고 법적인 용어와 개념들이 깊이 있게 설명될 필요는 없으나 신고대상조세전략에 대한 설명은 반드시 사실관계와 연관된 이용자들의 세부사항, 전략의 각 요소들에 대한 구체적 정보, 예상 조세 혜택 등에 대한 설명이 포함되어야 한다.

세제 혜택의 근거 법적 조항.

206. 조세전략의 세무적 처리에 관련된 근거 입법 및 법규 규정에 대한 구체적인 참조가 있어야 한다. 이 정보들은 관련된 조항들이 어떻게 적용되었고 어떻게 납세자로 하여금 원하는 세무 처리를 가능하게 하였는지 설명한다. 국제 조세 체계의 맥락에서 이러한 정보는 외국 법률의 관련 규정을 포함해야 한다.

세제 혜택이나 이점에 대한 설명

207. 기획자 및 납세자는 조세전략에 의해 발생한 세제 혜택을 설명해야 한다. 미국의 경우, 납세자는 조세전략으로부터 예상되는 세제 혜택과 관련하여 적용되는 모든 박스에 체크를 하도록 정하고 있다. 다른 국가에서는 납세자로 하여금 세금 혜택을 설명하도록 하고 있다.

고객 리스트 (기획자에게만 적용)

208. 특정 신고의무제도는 조세전략 기획자들이 고객 리스트를 신고할 것을 요구한다. 미국의 경우, 기획자는 고객 리스트를 유지하는 것이 요구되고, 요청 시에 이를 제공해야 한다.

예상 세제 혜택의 금액

209. 일부 국가(미국, 캐나다, 남아프리카 공화국)는 신고의무제도를 통하여 발생한 실제 또는 예상 세제 혜택의 구체 금액을 신고서식에 반영하도록 하고 있다. 예를 들어, 미국의 경우는, 각 납세자 및 기획자는 별도의 서식에 신고대상 조세전략을 신고하도록 요구된다. 완전한 신고로 인정되기 위해서, 납세자는 반드시 당해 조세전략으로부터 예상되는 세제 혜택과 모든 잠재적인 세제 혜택의 액수를 신고해야 한다. 그러나, 특히 그 조세전략에 대한 신고의무가

전략 실행 이전 (조세전략이 이용 가능한 시점에) 부여된 경우 등과 같이 납세자가 조세전략에 따르는 정확한 세제혜택 금액을 계산하는 것이 어려울 수 있다. 이러한 이유 때문에 이러한 금액 정보는 박스 2.10과 2.11에서와 같이 선택사항으로 권고한다.

박스 2.10. 초안 신고서식A (조세전략 이용자 대상)

- 이용자의 세부 정보: 이름, 주소, 전화 번호, 납세번호 (있는 경우)
- 조세전략의 세부 사항: 조세 효과가 발생하는 각 요소에 대해 설명
- 공개 조항: 공개가 이루어진 관련 선별특징들을 지정
- 법적 근거: 예상 세제 혜택이 발생한 조세전략/거래와 관련한 법적 근거
- 예상 세제 혜택의 금액 (선택 사항)
- 모든 조세전략 이용자에게 대한 세부 사항: 맞춤형 조세전략이 신고대상인 경우 특히 유용함
- 서명: 서명, 날짜, 서명인의 이름

박스 2.11. 초안 신고서식B (조세전략 기획자 또는 자문인 대상)

- 조세전략 기획자의 세부 정보: 이름, 주소, 전화 번호, 납세번호 (있는 경우)
- 조세전략의 세부 사항: 조세 효과가 발생하는 각 요소에 대해 설명
- 신고의 근거: 신고가 이루어진 관련 선별특징들을 구체적으로 설명
- 법적 근거: 예상 세제 혜택이 발생한 조세전략/거래와 관련한 법적 근거
- 고객 리스트: 해당 조세전략이 누구에게 제안되었는지 (국내법이 허용하는 경우)

- 예상 세제 혜택의 금액 (선택 사항)
- 모든조세전략이용자들에 대한 세부 사항: 맞춤형 조세전략이 신고대상인 경우 특히 유용함
- 서명: 서명, 날짜, 서명인의 이름

추가 정보 요청권한

210. 초기 신고가 완료되면 과세당국은 추가 정보 요청과 함께 이에 대한 후속조치를 취할 필요가 있다. 예를 들면, 그 조세전략과조세전략이 어떻게 이행되는지에 대한 추가 정보를 얻기 위해서 또는 불완전하거나 불분명한 정보를 분명히 하게 위해서 후속 조치가 필요하다. 덧붙여 신고가 실제로 이루어지지 않은 경우, 납세자와 기획자가 자신의 신고의무를 준수하고 있는지 확인하기 위해 정보당국이 필요할 수도 있다.

211. 어떤 수준까지 신규 또는 추가적 정보 요청권한을 부여할 것인지에 대하여 과세당국은 아래를 고려하여야 한다

- 조세전략을기획자나 이용자가 신고의무를 준수했어야 함을 인지하였음에도, 왜 실제로 신고를 수행하지 않았는지 질문;
- 매개자 또는 소개자(고객을 기획자에게 소개해준 자)에게 그 조세전략과 관련된 정보를 누가 제공했는지를 지목할 것을 요구;¹⁸
- 신고가 불완전한 경우에 추가 정보를 요청;
- 초기 신고 이후, 기획자나 이용자로부터의 조세전략 관련 제안서 또는 약정서를 요청.

수집된 정보를 어떻게 사용할 것인가

212. 신고의무제도가 도입되면 과세당국은 관련자들의행동에 영향을 주고 조세 회피전략에 대응하기 위하여 여러 가지 방법으로 수집된 정보를 사용하고 있다. 여기에는입법적 개정, 위험 평가 및 세무조사, 커뮤니케이션 전략을 포함한다.

입법 또는 규제 개정

213. 조세회피의 조기 발견은 과세당국의 조속한 세법개정을 가능하게 도와준다. 예를 들어 영국에서는, DOTAS가 2004년에 도입 된 이후 공개정보에 따라서 세법에 큰 변화가 있었다. 이것은 수십억에 달하는 조세회피를 방지하는데 도움이 되었다.

214. 빠른 입법 변화는 국가의 입법 시스템에 의한 것이기도 하지만, 국가가 새로운 조세전략을 분석하고 위험을 평가하는 과정을 신속하게 설정하도록 만들기도 한다.

위험평가

215. 세무당국 내에는 신고업무를 담당하는 전담 팀이 있다. 이 팀은 조세전략에 대한 초기평가를 수행하고 또한 미래 다른 Action Plan들 관련 법 개정, 감사세무조사 또는 추가적인 연구 등에 대하여 필요성을 결정하는 역할을 수행한다. 그 구체적인 내부절차는 국가별 행정절차에 따라 다양하다.

216. 영국에서는, 공개자료가 수신되면, 별도의 팀이 신고의무제도의 위험을 평가하고 다른 정책 및 운영 분야의 반응들을 조율한다. 여기에는 각각의 회피 방식에 대한 문의를 처리하기 위한 운영전략을 고안하고 전달하는 것이 포함된다. 미국에서는, 조세피난처 분석실 (OTSA)로 불리는 조세회피조사를 위한 핵심 팀이, 신고가 필요한 모든 조세전략들을 모니터링하고 그리고 잠재적인 불이행 사례들을 찾아내며, 과세 당국 내 조세피난처에 대한 정보를 적절하게 전파한다.

커뮤니케이션 전략

217. 과세당국은 그들이 시장에서의 조세전략을 감지하고 있으며, 이에 대한 세무적 영향을 검토하고 있다는 것을 미리 납세자에게 경고할 수 있는 방법의 하나로 출판물을 발행할 수있다.과세당국은 이러한 출판물에서 특정조세전략의 실행에 수반된 위험을 납세자들이 인식할 수 있도록 그 조세전략과 이에 대한 과세당국의 입장을 설명한다. 이러한 매스미디어 접근 방식은 납세자와기획자의 세법 준수에 대한 행동에 영향을 미치는 중요한 역할을 할 수 있다. 예를 들어 영국은 납세자들에게 특정 조세 회피 제도에 대한 경고가 될 수 있게 ‘Spotlight’라는 간행물 발행한다.¹⁹

218. 캐나다도 ‘Tax Alert’²⁰이라고 불리는 영국과 유사한 간행물이 있다. CRA는 때때로 납세자들의 조세전략에 대한 세법적 결과의 이해를 도울 수 있도록, 특정 세금 문제에 ‘Tax Alert’을 발행한다. 이 간행물은 납세자들이 정보를 유지하고 잠재적으로 그들이 특정 조세전략을 사용하는 것을 억제하기 위해 적시에 의사소통하는 방법이 된다.

219. 미국의 경우, 국세청은 관리 통지 또는 기타 공공 지침에서 “listed transactions”이라는 이름의 거래들을 지정하여 조세 회피 성격으로 확인된 조세전략들에 대하여 과세관청의 입장을 공고하고 있다.²¹ 또한 관리 통지 또는 기타 공공 안내에 “transactions of interest”라는 이름의 거래를 지정하여 잠재적인 조세 회피의 가능성이 있는 거래를 공고하고 있다.²² 이 공고는 식별된 조세전략의 특징과 이것들이 의도하는 세금 효과를 모두 설명한다.

권고안

220. 과세당국은 기획자 또는 납세자가 신고해야 할 정보를 선정해야 한다. 아래의 내용이 필수포함 정보로 추천된다.

- 조세전략의 이용자와 기획자의 신원;
- 조세전략을 신고대상으로 확정하게 한 세부내용;
- 조세전략에 대한 상세 설명 (알려진 이름이 있다면 해당 이름);
- 조세혜택의 근거가 되는 법조항에 대한 세부내용;
- 조세혜택에 대한 설명;
- 고객 리스트(기획자만 해당) - 내국 법이 허용한다면;
- 예상되는 세계 혜택의 정도.

221. 또한 어떠한 신고의무제도이든 과세당국이 다음의 것이 가능하도록 추가 정보요청 권한이 있어야 한다:

- 신고하지 못한 이유에 대한 질문;
- 기획자와 중재자의 신원에 대한 질문;

- 신고를 위한 추가적인 정보 요청에 대한 답변.

222. 신고의무제도로부터 획득한 정보를 효과적으로 이용하기 위해서는 세무당국이, 위험평가를 위하여 그리고 다른 세무당국과의 협업을 위하여 수집한 자료들을 작은 단위로 설정하는 것이 바람직하다.

주석

1. 선별특징은 공격적인 조세전략들의 특성을 식별하기 위한 도구로 사용된다. 이들은 일반적으로 포괄적 선별특징과 구체적 선별특징의 두 가지 범주로 구분된다. 더 자세한 사항은 이 장의 “선별특징” 부분에 서술되어 있다.

2. 소송이 실제로 계획중에 있는 경우를 제외하고, 법적 특권은 일반적으로 전문가문인이 고객에게 제공한 기밀 법률자문에만 적용되며 정상적인 거래상 작성된 문서나 관계자들까지는 적용되지 않는다. 변호사 특권은 미국 관습법 상의 변호사-고객 특권과 유사하다. 또한 미국 법률은 IRS 개입 이전에 이루어진 납세자와 변호사 간의 커뮤니케이션을 법적으로 보호한다. 그러나 변호사 특권과 마찬가지로, 이는 납세자의 신원에까지 미치지 않는다. 다음을 참조하라: United States v. BDO Seidman, 337 F.3d 802 (7th Cir. 2003); Doe v. KPMG LLP,

325 F. Supp. 2d 746 (N.D. Tex. 2004) 참조. 덧붙이면, 조세 회피처 관련 커뮤니케이션은 미국 법의 보호를 받지 못한다.

3. 전제 조건 또는 기본 요구사항 테스트는 다양한 법 조항에서 사용되며 종종 최소 허용 필터를 의미한다. 그러나, 신고의무제도 하에서 가장 일반적인 전제조건 테스트는 이다. 그러므로 이 보고서에 언급된 전제 조건 또는 기본 요구사항 테스트는 주요 혜택 테스트 또는 주요 목적 테스트를 의미한다.

4. 그러나 앞에서 언급한 바와 같이 (단락 52 참조), 일부 국가들의 경험은 포괄적 선별특징의 도입이 특정 거래의 보급을 감소시키고 따라서 추가적인 한계점 설정이 필요하지 않을 수 있다는 것을 보여준다.

5. HMRC (2014), Disclosure of Tax Avoidance Schemes: Guidance, 14 May 2014, p. 40. (조세회피전략신고: 지침, 2014년 5월 14일, 40쪽) 참조.

6. HMRC (2014), Disclosure of Tax Avoidance Schemes: Guidance, 14 May 2014, p. 46. (조세회피전략신고: 지침, 2014년 5월 14일, 46쪽) 참조.

7. 캐나다의 신고의무제도는 두 가지 종류가 있다: 조세피난처 (TS) 제도, 조세회피거래 (RTAT) 보고. 1989년에 도입된 조세피난처 제도는 적용범위가 좁고, 증여 관련 전략/장치나 자산의 취득만을 포함한다. 따라서 시기 적절한 정보를 제공하는 데에는 효과적이었지만 많은 조세회피전략들을 놓치는 결과를 불러왔다. 2013년에 도입된 새로운 신고의무제도는 조세피난처제도 하에 놓쳤던 조세회피전략들을 찾아내어 신고하는 것을 목적으로한다.

8. 더 자세한 설명을 위해 Notice 2006-6, 2006-5 I.R.B. 385: www.irs.gov/pub/irs-irbs/irb06-05.pdf (2015년 6월 17일 접속)을 참조.

9. 납세자가 신고할 때 결국 공격적이거나 악의적인 조세혜택을 요구하지 않기로 결정한 경우도 있을 수 있다.

10. 조세전략 식별번호는 미국과 같이 기획자와 납세자 모두에 신고의무를 이중으로 부과하는 곳에서는 중요성이 떨어질 수 있다. 미국에서 납세자 및 기획자 모두가 신고함으로써 고객리스트에 대한 의존도를 줄일 수 있는 것은 사실이다. 조세전략 식별번호 및 고객 리스트는 기획자에게 주요 신고 의무를 부여하거나 이용자만이 특정 상황에서만 신고하도록 하는 제도 상황에서 보다 핵심적이다. 이중보고의 추가적인 이점은 교차점검을 할 수 있다는 것이다.

11. 남아프리카 공화국의 신고의무제도에 따르면, 참조번호는 납세자들에게 발급되며, 신고대상 조세전략에 참여 시 반드시 신고해야 하며, 연간 세무신고 시에 참조번호를 포함해야 한다. 그러나, 남아프리카 공화국의 신고의무제도는 고객 리스트를 요구하지 않는다.

12. 신고 대상 거래 중 2014년 10월 23일 이후에 발생한 거래는 아일랜드 국세청(Irish Revenue)로부터 반드시 고유한 거래번호를 반드시 부여 받아야 한다(Chapter 3 of Part 33 of the Taxes Consolidation(2014년에 Finance Act 개정됨)).

13. 일반적으로 법적 특권이 고객 리스트까지 영향을 미치지 않는다는 것을 기억하라.

14. "초기 기간"은 조세전략이 신고기한이 끝나는 시점부터, 재판부가 벌금처분을 결정하거나 조세전략이 추후 신고일의 전날 중 먼저 도래하는 날까지의 기간을 의미한다.

15. 2010년 개정은 2006년 12월 31일 이후의 처벌부터 적용된다. 개정 이전에는, 납세자가 나열된 제도를 공개하지 않은 경우, 개인은 십만 달러(USD), 이외에는 이십만 달러의 단일 처벌이었다. 납세자가 나열되지 않은 신고대상 조세전략을 공개하지 않은 경우에는 개인의 경우에는 만 달러, 이외의 경우에는 5천 달러의 벌금이 부과된다.

16. <https://www.gov.uk/government/consultations/strengthening-the-tax-avoidance-disclosure-regimes> (2015년 6월 14일 접속).

17. 신고서식은 다음 링크에서 확인할 수 있다:

• 영국: <https://www.gov.uk/forms-to-disclose-tax-avoidance-schemes> (2015년 6월 17일 접속).

• 미국: www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8918.pdf, www.irs.gov/pub/irs-pdf/f8886.pdf (2015년 6월 17일 접속).

• 아일랜드: www.revenue.ie/en/practitioner/law/mandatory-disclosure.html (2015년 6월 17일 접속).

• 남아프리카공화국: www.sars.gov.za/AllDocs/OpsDocs/SARSForms/RA01%20-%20Reporting%20Reportable%20Arrangements%20-%20External%20Form.pdf (2015년 6월 17일 접속).

• 캐나다: www.cra-arc.gc.ca/E/pbg/tf/rc312/rc312-13e.pdf, www.cra-arc.gc.ca/E/pbg/tf/t5001/t5001-14e.pdf (2015년 6월 17일 접속).

18. 영국에서는 공개되지 않았으나 인식할 가능성이 있는 전략의 소개자라고 하는 개인의 행위가 의심스러울 때 적용하는 법률이 존재한다.

19. Spotlight은 다음 링크에서 확인할 수 있다: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-schemes-currently-in-the-spotlight> (2015년 6월 17일 접속).

20. Tax Alert은 다음 링크에서 확인할 수 있다: www.cra-arc.gc.ca/nwsrm/lrts/menu-eng.html (2015년 6월 17일 접속).

21. "Listed transactions"의 최신 업데이트 버전은 다음 링크에서 확인할 수 있다: www.irs.gov/Businesses/Corporations/Transactions-of-Interest---Not-LMSB-Tier-I-Issues (2015년 6월 17일 접속).

22. "Transactions of interest"는 다음 링크에서 확인할 수 있다: www.irs.gov/Businesses/Corporations/Transactions-of-Interest---Not-LMSB-Tier-II-Issues (2015년 6월 17일 접속).

참고문헌

HMRC (2014), Disclosure of Tax Avoidance Schemes: Guidance (조세회피전략의 신고: 지침서), 14 May 2014

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/341960/dotas-guidance.pdf.

(2015년6월17일접속).

Irish Revenue Commissioners (2011), Guidance Notes on Mandatory Disclosure Regime (아일랜드국세청: 신고의무제도에 대한 지침),

January 2015, www.revenue.ie/en/practitioner/law/notes-for-guidance/mandatorydisclosure/

(2015년6월17일접속)

3장 국제조세전략

223. Action Plan 12에서 요구되는 작업중 하나는 국제적인 상황에서 신고의무제도를 보다 효과적으로 만드는 방법을 고려하는 것이다. Action Plan 12는 국제조세전략에 대한 신고의무제도 권고안과 “세제혜택”의 융통성 있는 정의를 요구한다.

224. Action Plan12의 작업은과세당국에게 역외 tax planning에 대한 실시간 정보를 제공하여 세원잠식을 방지하기 위한 추가적인 톨을 국가들에게 제공하기 위한 것이다. 제1 장에서 언급 된 바와 같이, 신고의무제도의 주요 장점 중 하나는 실제 납세자의 행동에 대한 현재의, 그리고 포괄적 이고 관련된 정보를과세당국에 제공하는 것이 가능하다는 점이다. 이러한 장점은 과세당국이 역외제도의 조세와 경제적 결과에 대한 정보들을 얻기 어려울 수도 있는 있다는 관점에서 특히 중요하다. 그러나 문제는, 과세당국이 정책 결정을 위해서 필요한 정보를 포착하기 위한, 그러면 서도 납세자에게 과도한 공개나 준수에 대한 부담을 주는 것을 피할 수 있도록 적절하게 설정된 공개 요구사항을 개발하는 것이다.

225. 이 장에서는 신고의무 관점을 이를 힘들게 만드는국내 조세전략과 국제 조세전략 간의 주요 차이점을 알아본다. 그런 다음 보다 효과적으로 역외 조세전략을 타겟할수 있는 신고의무제도가 되기 위한 요소에 대하여대안을 제시한다.

기존에 존재하던 공개규칙의 적용

신고 제도의 정의

226. 현재의 신고의무제도를 국제조세전략에 적용하는 것을 제한하는 원칙은 없다. 현행 운용중인 신고의무제도는, 만약 그 제도가 전제조건을 충족하고 또한 전형적인 특징을 포함하는 선별특징을 만족한다면, 의무적인 신고를 요구한다. 신고의무제도에 사용되는 기존의 특징은 일반적으로 그것이 온전히 국내용이든 해외 요소를 포함하든 구별하지 않는다는 것이며, 어떤 관할권은 특별히 해외 제도에 치중하거나, 또는 해외제도를 독립적으로 구분한다는 특징을 가진다.

227. 그러나 여러 국가들의 신고의무제도는 실제로는 국제조세전략 관련한신고 건수가 비교적 적다고 나타난다. 낮은 공개 숫자에 대한 이유는, 국제 체계가 구성되는 방식과

이들 제도가 공개 요구사항을 구성하는 과정에서의 접근 방식을 나타낸다.

228. 국제조세전략은 일반적으로 다른 관할권에 있는 다른 이용자에게 여러 세제 혜택을 발생시킨다. 그리고 국제조세전략에서 발생한 국내의 세제혜택은 다른 국가와 전체 배열의 나머지 부분과 분리하여 볼 때 돋보이지 않을 수도 있다. 역외 tax planning과 관련된 세제 혜택이 모호한 경우에 만약 국내 납세자에 대한 내국세에 유독 초점을 맞춘 신고의무제도는, 글로벌 시각 없이는 많은 유형의 역외 tax planning을 포착하지 못할 수도 있다.

229. 2장에서 논의한 바와 같이, 어떤 신고제도들은 신고의무가 부과된 조세전략들이 공식적인 전제조건을 만족시키도록 요구한다 (주요 혜택 또는 조세회피 테스트와 같은). 이러한 전제조건은 여러 국가간에 조세결과를 야기하는 국제조세전략의 경우 적용이 어려울 수 있다. 이러한 조세전략들은 전체 거래의 상업 및 해외세금혜택의 관점에서 볼 때, 납세자가 국내세금혜택의 가치는 부수적이라는 것을 증명할 수 있는 경우 전제조건을 충족시키지 못 할 수 있다. 어떤 경우에는 국제조세전략의 해외세금혜택이 신고의무를 부과하는 관할권의 납세자에게 낮은 자본비용이나 높은 수익의 형태로 돌아갈 수 있다. 이는 역외 관할권에 있는 해외 당사자의 세금혜택을 신고 관할권 내 납세자의 상업적 혜택으로 바꾸는 효과를 가짐으로써 국내 과세당국이 위험을 부담함에도 불구하고 거래에서 국내세금혜택의 전반적인 중요성을 더욱 감소시킬 것이다.

230. 국제조세전략 기획은 종종 기업인수, 채용자, 구조조정과 같은 더 넓은 범위의 상업거래에 통합된다. 이러한 전략들은 납세자 및 거래의 종류에 따라 특화되는 경향이 있고 국내에서 판매되는 전략들과 달리 폭 넓게 홍보되지 않을 수 있다. 그러므로 쉽게 복제되어 다양한 납세자들에게 판매될 수 있는 전략들에 초점을 맞춘 포괄적 선별특징들을 사용하여 이러한 전략들을 타겟으로 하기는 어려울 수 있다. 그러나 포괄적 선별특징의 정의를 확장시킴으로써 특화된 국제조세전략들을 타겟으로 삼을 수 있다. 일부 국가들은 포괄적 선별특징을 이용하여 이러한 조세전략의 특화된 유형을 타겟으로 삼는다. 영국과 아일랜드에서는 조세전략의 혁신성으로 기획자가 할증료를 얻을 수 있는 협약을 포함하는 가상적 프리미엄 수수료 테스트와 같은 방법이 사용된다. 그러나 이러한 나라들은 본래 국내 세제 혜택의 목적으로 고안된 구조의 적용 한계로 인해 선별특징의 적용이 제한된다.

231. 구체적 선별특징은 일반적으로 신고관할권에서 조세정책 또는 세수위험을 야기하는 국제조세전략들을 타겟으로 하는데 가장 효과적인 방법일 것이다. 현재 신고의무제

도에서 사용되고 있는 일부 구체적 선별특징들은 (예를 들어, 리스, 수입변환조세전략)은 국내 및 국외 모두 동일하게 적용될 수 있다. 그리고 미국, 남아프리카 공화국, 포르투갈과 같은 국가들은 국제거래를 타겟으로 삼는 구체적 선별특징들을 이미 개발했다.

232. 구체적 선별특징의 디자인에 있어 한가지 어려운 점은 다양한 조세전략들을 아우르면서 동시에 과잉신고를 피할 수 있는 적절한 범위의 정의를 마련하는 것이다. 이러한 문제에 대한 한 가지 접근방법은 조세전략의 기술 보다 조세정책의 관점에서 우려가 야기되는 BEPS 조세결과물들에 초점을 맞추는 것이다. 특정 결과와 일반적 방법을 참조하여 국제 구조를 식별하는 것은 신고의무를 “상당히 유사한” 거래들까지 확장시키는 미국의 방식과 비슷하게 보여질 수 있다 (다시 말해, 유사하거나 같은 전략에 기반하고 있고, 미국 국세청에 의해 조세회피전략들로 분류 거래 목록에 오른 거래들과 같거나 유사한 결과를 발생시키는 거래들)

신고대상자의식별

233. 신고관할권은 관할권과 실질적 관계가 있는 국제조세전략의 신고만을 요구해야 한다 (다시 말해, 국내납세자의 국내조세결과를 발생시키는 전략). 신고의무제도는 신고관할권의 과세대상이 아닌 사람들이나 관할권과 관련이 없는 조세장치들에 신고의무를 부과하지 않아야 한다. 신고제도의 범위를 국내납세자와 거래들로 제한하는 것은 과세당국이 이를 실질적으로 시행할 수 없는 상황에 신고의무가 부여되지 않도록 해준다. 이런 맥락에서 국내납세자란 신고관할권의 세무상 거주자와 비거주자이지만 신고관할권에 원천 또는 넥서스 (연결점)가 있는 소득에 대해 신고의무를 지는 사람을 모두 포함한다.

234. 신고를 요구할 수 있는 역량이 갖추어지면, 신고관할권내의 납세자가 어떻게 국제조세전략에 관한 추가적인 정보요구사항들을 준수할 수 있을지에 대한 고려가 필요하다. 단순히 국제조세전략이 납세자에게 국내조세결과를 발생시킨다고 해서 납세자가 그 전략의 해외요소들에 대해 알거나 그 효과에 대해 제대로 이해할 수 있는 위치에 있음을 의미하지 않는다. 동시에, 신고의무는 납세자가 단순히 신고를 피하기 위해 고의적으로 전략의 국외적 측면들을 무시하도록 조장하는 방식으로 만들어져서는 안 된다

필수보고사항

235. 신고의무가 발생되면, 어떤 정보가 신고되어야 할 지에 대한 질문이 남게 된다.

납세자들은 그들의 지식, 소유 또는 통제 내에 있는 정보만을 공개하도록 요구받아야 하지만 또한 다른 그룹 구성원들로부터 그룹 내 조세전략의 운영과 효과에 대한 정보를 얻을 수 있을 것이다. 그룹 맥락 밖에서는, 신고납세자는 거래의 일반적 상업 자산실사 (due diligence)과정에서 얻을 수 있는 이상의 정보를 제공하도록 요구받지 않아야 한다.

국제조세전략의 신고제도 설계에 대한 대안 제시

236. 위에서 논의한 것을 바탕으로 신고제도의 설계에 있어 다음의 국제조세전략을 타겟으로 한 변경사항들이 권장된다:

- 국제조세전략의 전제조건 제거;
- 국제조세전략에 의해 야기되는 특정 위험들에 초점을 맞추되 다양하고 혁신적인 조세전략 기술들을 포착할 수 있기에 충분한 넓은 범위의 선별특징들 개발 (국제조세결과물);
- 국내 납세자와 관련되었으나, (결과가 발생하는 관할권과 무관하게) 국제적 결과가 초래될 경우, 이러한 조세전략을 신고의무대상으로서 폭넓게 정의함;
- 협정의 국제조세결과물의 인식이 합리적으로 예상되어지는 국내 납세자 혹은 자문인 상황에서만 신고의무전략의 공시를 요구함으로써 납세자 또는 자문인에게 과도한 부담을 주는 것을 피함;
- 그룹 구성원과의 중요 거래를 실시할 때, 국내 납세자에게 아래의 의무를 부과함:
 - 거래를 발생시키는 협약이 위의 (b) 문단에 규정된 특징의 국제조세결과물을 포함하는지 여부의 타당한 조사 실시;
 - 아래의 경우 과세관청에 신고;
 - 그룹 구성원이 관련 정보를 제공하지 않을 경우
 - 협약의 정보가 부적절하거나 불충분한 경우
 - 정보의 제공에 합리적이지 않은 지연이 있는 경우 주요 요소를 결정하는 보다 자세한 설명은 밑에서 계속된다.

전제조건외배제

237. 전제조건외의 기능은 관련 없는 신고를 걸러내고, 가장 높은 조세정책 및 세수위험을 야기하는 과세 유인 거래만을 타겟으로함으로써 과세당국의 부담을 감소시키는 것이다.

238. 그러나 국제적 전략의 선별특징은 특히 과세관청과 연관된 국제조세 결과물을 내는 협정에 초점을 맞춘다. 또한 각각의 과세수입으로부터 중요한 위험을 신고관할권에 부여하는 상황에서 그러한 조정의 신고를 요구한다. 만약 새로운 선별특징이 신고관할권의 과세관청과 관련된 조세결과물을 정확하게 반영하고 중대 한계점이 과대신고를 피하는 수준으로 설정된다면, 관련이 없거나 중요하지 않은 신고를 걸러내기 위한 전제조건을 적용할 필요가 없다.

국제조세결과물의 식별에 기반한 새로운 선별특징들

239. 국제조세전략을 타겟으로 하는 가장 직접적인 방법은 신고 관할권의 과세관청에 조세정책 또는 세수문제들을 야기하는 조세결과물들에 초점을 맞춘 선별특징들을 개발하는 것이다. 국제조세결과물은 BEPS Action Plan(OECD, 2013) (예를 들어, hybrid mismatch 와 treaty shopping 협약

- 국제조세 조약이 각국마다 다르다는 것을 이용하여 조세 회피 및 절세를 하는 경우)의 유형과 다른 신고관할권의 과세표준에 주요한 위험을 부담시키는 국제조세 결과물을 포함한다. 이러한 국제조세결과물은 다음을 포함한다:

- 자산소유권의 상충을 야기하는 협정은 다른 관할권의 납세자들이 동일한 자산의 감가상각 또는 상각에 대한 세금감면을 요구하거나 자산에서 발생하는 같은 항목의 소득에 관한 이중과세로부터 세금경감을 요구함.
- 조세 목적상 어느 관할권에도 거주자가 아니거나 소득에 세금을 부과하지 않는 관할권의 거주자가 속하는 집단의 구성원에게 지급된 공제가 가능한 국외 지급액.
- 상대방의 관할권에 조세결과를 발생시키는 것으로 여겨지지 않는 세무상의 실질적인 가치의 이전 또는 그렇게 간주되는 가치의 이전이 가져오는 세금 공제나 그와 유사한 세금감면이 발생하는 거래.
- 자산에 대한 지급액의 중요한양적차이가있는자산의이전.

240. 국제적 전략을 위한 선별특징들은 과세관청의 우려를 야기하는 특정 국제조세결과물들을 식별해야 한다는 점에서 구체적 임에 틀림없고, 또한 전반적인 과세 영향을 참고하여 정의되어야만 한다는 점과 더불어 어떻게 전략의 구조가 설계 되었는지와 상관없이 그러한 영향을 발생시키도록 고안된 전략들을 포착할 수 있다는 점에서 포괄적이다. 이러한 구체적이고 포괄적인 요소들의 조합은 과세당국이 가장 중요한 조세정책 및 세수 문제들을 야기하는 국제조세전략들을 목표로 하는 동시에 새롭거나 혁신적인 전략들을 포착할 수 있도록 도와줄 것이다. 국제조세결과물의 일반적 규정을 설정하는 것뿐만 아니라, 과세관청은 특정 조세전략과 그 결과물 목록을 제공해야 한다. 그러한 목록은 국제적 선별특징 상황에서 협정의 신고를 피하기 위해 신고하도록 요구되지 않으며 또한 특정 조세 정책 이슈를 야기하는 것으로 고려되지 않는다.

241. BEPS 프로젝트의 결과를 검토하는 작업의 일환으로, 국가들은 BEPS 프로젝트의 결과가 의도한대로 적용되는지 확인하기 위해 추가적인 선별특징을 요구할지 여부를 고려할 수 있다. 이러한 작업은 추가적인 순응비용을 최소화하기 위해서 선별특징 모형의 발전을 이룰 수 있다. 그렇지 않으면 순응비용은 각각의 정의와 범위에 대해 이중 신고의무를 부과하는 동일한 국외조세전략을 수립한 다른 국가로부터 유입된다.

국외조세결과물을 포함하는 조세장치의 넓은 정의

242. 국제적 맥락에서 “신고의무전략”의 정의는 만약 그러한 협정이 국외결과물을 포함할 경우 국내 납세자를 포함하는 협정을 포착해야 한다. 국내납세자들은 국제조세결과물의 직접적인 당사자가 아니더라도 신고관할권의 신고의무 하에 있어야 한다. 만약 신고의무가 국제조세결과물에 직접적으로 영향을 받는 납세자들에게만 부과된다면, 조세 전략기획자들은 단순히 중개인이나 back-to-back 구조를 사용하여 국내신고요구를 피하려 할 것이다. 동일하게, 신고관할권은 그 신고관할권에 실질적인 세수위험을 야기하지 않는 국제조세장치들의 공개를 요구하지 말아야 할 것이다. 따라서 특정한 국제조세결과물을 야기하는 협정은 그것이 신고관할권에 중요한 세제 효과를 야기하는 거래나 지급인 경우에만 보고되어야 한다.

협정

243. 협정의 정의는 어떠한 전략이나 계획 및 이해를 모두 포함할 수 있도록 충분히 포괄적이어야 한다; 협정을 구성하는 모든 거래와 단계, 그러한 거래들의 당사자이거나

영향을 받는 모든 사람 예를 들어, 그룹용자나 채용자의 맥락에서, 협정은 그룹에 새로운 자본을 유입하는 거래와 실질적인 단계 및 자본이 창출되는 과정을 보여주는 그룹 내부 거래를 포함할 것이다. : financing과 refinancing의 계획 중이거나 결과인 거래를 포함하여. 새로운 기업의 인수라는 측면에서, 협정은 그 기업의 인수뿐만 아니라 financing 및 인수 후 구조까지 포함한다. 과세관청의 실질적 조세 결과를 야기하는 국제결과물을 포함하는 협정을 개선하기 위해서는 협정의 정의가 포괄적이어야 한다고 할지라도, 그것은 단지 신고가 요구되는 신고관할권의 국제조세결과물에 직간접적인 영향을 보여주는 거래에만 해당된다. (아래 참조)

협정은 국외결과물을 포함

244. 특정 국외결과물을 포함하는 협정은 잠재적으로 신고에 영향을 받는다. 국제적 전략의 신고의무제도는 국외결과물이 목적이거나 협정의 주요한 목적 중 하나인 경우인 전략으로 한정 지어서는 안된다. 만약 협정의 영향이 국외결과물을 발생시킨다면 신고의무제도 조항의 도입으로 충분하다. 높은 수준의 명확성을 제시해야 할 것이다. 그래서 납세자들은 거래 범위를 쉽게 결정할 수 있다.

협정은 조세에 중요한 영향을 끼치는 거래를 포함

245. 조세에 중요한 영향을 끼치는 거래를 포함하는 협정의 요건은 국제적 전략이 세수 영향이 실질적으로 존재하는 조세관할권에서만 신고될 수 있다고 보장한다.

246. 만약 협정이 효력이 있거나 있을 것으로 예상된다면 협정은 신고관할권의 미지급 세액을 줄여주는 영향을 미칠 것이다. 조세 영향은 중요하다. 중요 기준은 통화량(확실성을 용이하게 하기 위한)이 되어야 하며 국내 납세자들 거래(혹은 그러한 납세자들에게 지급되거나 납세자들이 지급하는)의 경제적, 조세적 영향을 참고하여 결정되어야 한다. 중요성은 협정의 전반적인 기간을 기준으로 측정되어야 한다.

247. 거래가 조세영향이 있는지 여부를 측정하는 것은 거래에 대한 과세 선후 비교를 요구하지 않는다. 하지만 거래나 지급의 경제적, 조세적 영향의 직접적인 조사는 요구된다. 예를 들어, 조세 영향이 있는 거래나 지불은 역외의 특수관계자에게 이자의 지급을 포함한다. 또한 조세 조약의 면제를 위한 지급이나 소득자산을 비거주자에게 이전시키기 위한 비용의 지급을 포함한다. 거래의 정의는 거래상대방의 과세관청에서 조세 목적으로 인식되는 추상적인 거래, 간주거래까지 포착할 수 있어야 한다. 비록 그러한

거래가 신고관할권에게 경제적, 조세적 영향을 미치지 않는 것으로 여겨지더라도(예를 들어, 영업권의 간주이동) 거래의 정의는 포착할 수 있어야 한다.

국내 납세자

248. 이러한 측면에서 국내 납세자는 신고관할권의 거주자를 모두 포함한다. 또한 과세관할권의 과세 원천이나 관계가 있는 소득에 대한 과세 신고 의무가 있는 비거주자 역시 포함한다.

신고의무의 제한

249. 납세자들에게 과도한 신고 부담을 방지하기 위해서, 신고는 협정에 의해서 국외결과물의 인식이 상당한 정도로 예상될 수 있을 때에만 요구된다.

250. 납세자가 협정의 구조에 대해 이해하고 그 조세 영향을 인식하기 위한 충분한 정보를 갖고 있는 경우에 국외조세결과물의 인식이 예상된다. 이것은 합리적 조사의무로 납세자가 얻은 어떠한 정보도 포함된다(아래에 제시된). 그러나 제3자와의 거래에서, 테스트는 개인에게 일반적으로 요구되는 범위 이상의 정보를 요구하는 것으로 설계되어서는 안된다.

조사 및 신고요건

251. 납세자들은 과세관청에게 그들의 지식, 소유 또는 통제하에 있는 정보를 제공할 수 있을 것으로 예상된다. 개인의 통제하에 있는 정보는 대리점과 특수관계기업에 의한 정보까지 포함한다. 국내 전략의 경우, 제 3자에 대해서 신고의무가 없거나 비밀유지의무가 있는 정보를 제공하는 어떠한 사람에게도 신고의무를 요구하지 않는다.

252. 납세자가 중요한 조세 영향이 있는 그룹 내 거래를 실시하는 경우, 협약이 시작되면서, 납세자는 국제조세결과물을 포함하거나 혹은 포함할 협약의 일부를 구성하는 거래인지 여부에 대해서 합리적인 조사를 할 것으로 기대된다. 전략에 관한 정보가 비밀사항이 되거나 혹은 세무신고를 불가능하게 하는 제약에 걸리는 경우도 있다. 이러한 경우, 그룹 구성원은 일정 기간 내에 정보의 제공이 불가능하거나, 정보의 제공을 꺼려하는 경우가 있는데 이럴 경우 납세자들은 과세 관청에게 이러한 사실을 신고해야 한다.

- 중요한 조세 영향이 있는 그룹 내 거래를 실시했다는 점
- 합당한 조사 후에 거래가 국제조세결과물을 포함하는 협약의 일부인지에 대한 정보를 얻을 수 없었다는 점
- 신고는 국내 납세자가 알고 있는 그룹 내 거래 혹은 그 거래를 야기한 원인에 대한 정보를 포함해야 한다. 과세관청은 이 정보를 다른 과세관할권의 협약에 관한 정보요구를 위한 기초자료로 이용할 수 있다. (예를 들어, 정보 교환 규정을 포함하는 이중과세협약: 상호 행정 지원이나 조세 정보 교환 협정의 다자간 협의)

중요한 조연자 그리고/혹은 납세자에 대한 신고의무

253. 국내 전략에 관해, 국가는 국제적 전략에 신고의무를 납세자에게 부과할 것인지, 기획자에게 부과할 것인지, 혹은 둘 모두에게 부과할 것인지 선택해야 한다. 기획자에게 신고의무를 부과했을 때, 협상의 형태로써 국내 계약과 관련된 중개인이나 납세자와 관계 있는 주요한 자문인까지 포함해야 한다. 국내 신고의무제도에 대해서 자문인이나 중개인의 범위를 범위를 설정할 때, 정의가 조세결과물을 인식할 것으로 예상되는 사람은 포함하고 국제조세결과물이나 과세관할권에서 신고의무규정에 적용되는 국내거래에 대한 인지를 못하는 사람은 제외한다는 점을 확실하게 하는 것은 중요하다.

요구되는 정보

254. 국제조세전략 관점에서 신고의무가 있는 정보는 국내전략의 정보와 유사하다. 그러한 정보는 과세관할권의 과세 영향과 관련하는 한 협약에 관한 정보를 포함해야 하며, 국제조세결과물과 관련된 외국법 조항의 주요 조문을 포함해야 한다.

255. BEPS 프로젝트의 결과물을 감독하는 작업의 일부로써, 동일 조세전략에 다른 과세관할에 의해 부과된 신고의무의 중복으로 발생하는 순응비용을 최소화하기 위해서 국가는 국제적 전략을 요구하는 정보가 기준이 될 수 있는지 여부를 고려해야 한다.

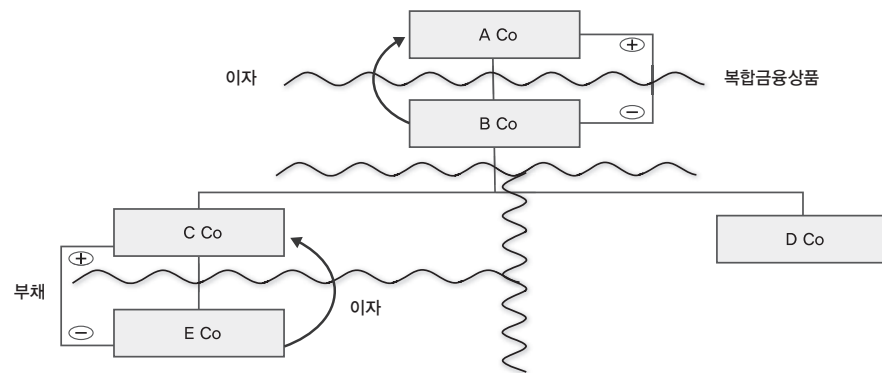
예시- 그룹 내 수입 불일치 문제

256. 복합 불일치 조세장치의 효과를 무효화시킴 (*Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*) (하이브리드 보고서, OECD, 2015) 의 예시

8.2가 적용된 아래의 예시는 국제조세전략의 신고의무 권고사항이 어떻게 수입 불일치 문제에 적용되는지를 보여준다.

257. 아래의 예시에서 E국가의 납세자인 E회사는 ABCDE그룹의 자회사이다. E회사는 산업자재를 제3자 고객에게 판매하기 위해 제조한다. E회사가 다른 그룹 회사와 맺는 계약은 내부서비스거래를 위한 지분을 포함한다. 이 그룹 구조는 그림 3.1에 나타난다.

그림 3.1 그룹 내 수입 불일치 문제



258. A국가의 납세자인 A회사는 모회사이다. A회사는 B회사의 모든 주식을 소유하며 지주회사이다. B회사는 각각 C국가 D국가의 납세자인 C회사와 D회사의 주식을 모두 소유한다. E회사는 C회사의 완전 자회사이다.

259. B회사는 그룹의 재무를 책임지며, 정기적으로 다른 그룹 구성원으로부터 자금을 차입하거나 대여해준다. 이러한 재무관리의 일종으로, B회사가 복합금융상품으로써 A로부터 자금을 대여한다. B회사는 복합금융상품에 대한 이자지급이 공제가능하나 A국가의 세법상 소득에 포함되지 않기 때문에, 이것은 공제/면제 된다. E회사는 추가적 재무 부채를 통해서나 혹은 동시에 B회사가 A회사로부터 복합금융상품으로써 자금을 대여함으로써 C회사에 의해 자본구성이 재편된다.

260. E국가는 국제조세전략 신고의무에 대한 권고사항을 수행한다. A의 복합금융상품에 대한 공제/면제는 E국가의 신고의무제도하에서 신고하도록 요구된 국제조세결과물의 일종이다. E회사는 또한 Hybrids Report(OECD, 2015)에 기재된 수입 불일치 문제의 권고사항을 도입할 것으로 예상된다. 수입 불일치 규정은 C에 대한 이자비용을

통해 E국가에 부과된 복합 불일치 문제공제/면제 결과의 영향을 무효화시킬 것이다. 그러나 이미 언급한 바와 같이, E국가는 수입 불일치 규정이 정확하게 적용될 것이라는 점과 그러한 조약으로 인해 E국가에 부과된 간접적 위험을 적용하는 복합 불일치 규정의 효과를 검토하는데 관심을 갖는다.

질문

261. A회사와 B회사 사이에 도입된 재무 조약은 E국가의 법에 따르면 신고의무가 있는 전략인가? 복합 불일치 조약에 직접적인 관계자가 없는 것을 고려하면 E회사에 어떠한 신고의무가 부과되어야 하는가

답

262. 만약 E회사의 그룹내부 대출에 대한 이자비용이 E국가의 법에 따라 공제가 가능하고 공제총액이 조세 목적상 중요하다면, E회사는 재무구조재편을 초래한 전반적 협약에 대해서 합당한 조사를 받을 의무가 있다. 또한 그러한 협약이 국제조세결과물을 포함하는지 여부에 대해서 조사를 받을 의무가 있다. E회사는 다른 그룹 구성원들로부터 제공받은 정보가 부적절하거나 불완전하거나 혹은 불합리하게 연기된 경우에 E국가의 신고의무 규정에 따라 과세당국에 신고할 의무가 있다.

263. 만약 자본구조재편이 복합 불일치를 야기하는 협약의 일부분으로 발생한다면, 전반적 협약이나 국제조세결과물에 의해 다른 그룹 구성원들로부터 제공받은 정보는 E회사와 다른 중요 자문인에게 신고의무를 초래한다.

조사

복합금융상품의 공제/면제 결과물은 국제조세결과물이다.

264. 복합금융상품에서 발생하는 공제/면제 결과는 E국가의 신고의무규정에 의해 국제조세결과물로 규정된다. E회사가 신고의무를 발생시키기 위한 공제/면제 결과물의 직접관계자가 아니라는 사실은 필요하지 않다. 사실 이러한 경우, 만약 E회사가 복합금융상품의 직접관계자였다면, 과세 결과물의 불일치는 E의 복합 불일치 규정에 따라 무효화되었을 것이며, E회사가 신고의무제도로 인해 신고하는 국제조세결과물은 존재하지 않았을 것이다.

국제조세결과물과 E기업의 자본구조개편은 전반적 협약의 일종이다.

265. C회사는 추가적인 재무 부채를 E회사에 제공하고 동시에 B회사는 A회사로부터 복합금융상품 형태로 자금을 차입한다. 이러한 예시는 E회사의 자본구조개편이 동일한 협약의 일부분인지 여부를 판단하는데 적절한 정보를 제공하지 않는다. 하지만 광의의 협정과 양 거래가 비슷한 시간 구조를 발생시키는 재무거래임을 감안하면, 반대의 증거가 불충분함에도 양 거래가 사실은 같은 협약에 의한 거래라는 가정은 타당하다.

E회사의 자본구조개편은 타당한 조사와 신고 요청을 야기한다.

266. 특정한 경우, E회사 같은 그룹 구성원은 전반적 재무 협약이나 그것이 국제조세결과물을 포함한다는 사실을 인식하지 못할 것이다. 이것은 특히 E와 같은 자회사의 맥락에서 다른 그룹 구성원들과의 거래가 본래 공제 가능한 지출을 포함하는 경우에 해당한다.

267. E국가의 신고의무규정은 미지급세금에 중요한 영향을 끼치거나 그럴 가능성이 큰 거래를 실행하는 납세자에게 타당한 조사와 신고 요청을 부과한다. 따라서, 만약 자본구조개편거래가 그룹 구성원들에게 공제 가능한 이자의 중요한 지출을 야기한다면, E회사는 자본구조개편이 국제조세결과물을 포함하는 협약의 일부인지에 대해 합당한 조사를 받을 의무가 있다. 만약 그룹 구성원이 일정 시간 내에 이러한 정보 제공을 꺼려하거나 할 수 없다면, E회사는 과세관청에게 채용자를 초래하는 협약에 관한 추가정보 취득이 불가능하다는 사실을 신고할 의무가 있다.

이자지급이 수입 불일치 규정에 의해 전체 조정의 대상이 되지 않는다면, 조사와 신고 요청은 발생하지 않는다.

268. 위에서 논의한 바와 같이, 복합 불일치 규정은 납세자가 역외 복합 불일치(복합금융상품의 공제/면제결과와 같은)를 조정하는 것을 막고 대출과 같은 비복합금융상품을 통해서 국내 과세관할권에 영향을 미침으로써 복합 불일치 규정에 의해 통합되는 것을 막기 위해 고안된 수입 불일치 규정을 포함한다.

269. 이러한 경우 수입 불균형 규정은 E회사가 대출로 인한 이자비용의 총액을 공제하는 것을 부인할 것이다. 만약 이러한 경우 C가 지급한 이자비용은 E국가에 중요한 조세 영향을 끼치지 않으며, 따라서 E회사는 대출을 발생시키거나 신고의무를 발생시키는 협약에 대해서 추가적 조사를 받을 의무가 없다. 그러나 Hybrids Report에 따르면, 수입 불일치 규정에 의해 이자지급이 전체 조정대상이 아닌 수많은 이유가 있다.

- 복합금융상품이 다른 과세권의 납세자를 포함하는 구조화된 협약의 일부로서 시행되고 과세결과물의 불일치는 그 과세관할의 수입 불일치 규정 조정에 의해서 완전히 무효화된다.
- C국가는 복합 불일치 규정을 수행하기에 이러한 경우 수입 불일치는 발생하지 않는다.
- E가 지급한 대출이자비용의 총액은 복합금융상품 공제액이나 C에의해서 B에게 지급된 과세가능 지출을 초과한다.

270. 이러한 각각의 경우에, E국가는 수입 불일치 규정이 정확하게 적용될 것이라는 점과 그러한 조약으로 인해 E국가에 부과된 간접적 위험을 적용하는 복합 불일치 규정의 효과를 검토하는데 관심을 갖는다. 따라서 신고규정은 수입 불일치 규정이 적용 후 E가 C에게 지급한 공제가능 이자비용 총액이 E국가의 법에 규정된 기준을 초과하는 경우에 적용을 지속시킬 것이다.

E회사가 협약과 국제조세결과물을 인식한다고 합리적으로 예상할 수 있을 때만 신고가 요구된다.

271. E국가의 신고의무규정은 E회사가 국제조세결과물을 인식한다고 합리적으로 예상할 수 있을 경우에 적용될 것이다. A는 전반적 조세효과의 평가와 기본적 구조를 이해하기 위한 충분한 정보를 가지고 있는 경우에 A는 협약을 인식하고 있다고 합리적으로 예상할 수 있다. 신고의무를 야기하는 정보는 위에 언급한 타당한 조사를 통해 E회사가 취득한 정보를 포함할 것이다.

중요한 조언자 그리고/혹은 납세자의 신고의무

272. 국내 조세 전략에 관해, E회사의 중요 조언자 그리고/혹은 납세자는 각 과세관할권에 신고가 요구된다.

신고가 요구되는 정보

273. E회사와 그 조언자는 협약에 관한 정보와 국제조세결과물(그 결과물과 관련된 외국법의 주요 조문을 포함하여)을 신고해야 한다. 또한 협약과 국제조세결과물의 직간접적 조세 영향도 신고해야 한다. 수입 불일치 조약의 맥락에서 이것은 수입 불일치 규정에 의해서 요구되는 조정의 수치를 포함할 것이다.

274. 불필요한 순응비용을 피하기 위해서, 납세자들이 이미 다른 국내 신고의무에 의해서 완전하고 공정하게 신고된 정보를 복제하도록 요구되어서는 안된다. 예를 들어, 신고의무규정은 납세자가 이전의 가격 합의와 Action 13에서 이미 제공되거나 허락된 조세 규정을 포함하는 것을 허용해야 한다.

275. 어떤 경우에는 전략에 관한 정보가 해외에 있거나, 비밀유지나 다른 제약이 적용되어 공시요구를 받은 사람이 사용할 수 없을 수 있다. 이런 경우에는, 신고하는 사람은 신고요건의 일부로써, 적절한 관계자에게 적용되는 그러한 정보에 대한 요청이 이루어졌음을 과세관청에 증명해야 한다.

참고 문헌

OECD (2015), *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements (복합 불일치 조세장치의 효과 무효화)*, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project (2015 세원잠식과 소득이전 최종 보고서의 Action 2), OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>.

OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (세원잠식과 소득이전에 관한 행동강령)*, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>.

제 4 장 정보 공유

정보 교환의 발전

276. OECD는 긴 시간 동안 과세 당국들 간의 세무 관련 협력과 정보의 교환을 발전시켰다. 2009년 정보 교환에 대한 요구가 국제적인 기준이 되면서 이는 조세 투명성에 대한 중요한 성과로 남게 되었다.. 또한 이 연도에는 구조조정을 마친 세무 목적 정보와 투명성을 위한 글로벌 포럼(Global Forum on Exchange of Information and Transparency for Tax Purpose)이 이 기준의 이행을 심도 깊은 상호 검토를 통해 모니터링하기 시작했다. 국제 조세 투명성은 2014년 조세 관련 재무정보 자동교환에 대한 기준(*Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters*, OECD, 2014)의 승인을 통해 한걸음 더 발전하였다.

277. 정보 교환의 법적 근거는 당국 양자간 혹은 다자간 협정을 통해 마련될 것이다. 이는 일반적으로 다음과 같은 모델 등에 기반한다: *소득과 자본에 관한 OECD 조세조약 모델(OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Model Tax Convention, OECD, 2010a)*와 *조세 관련 정보교환에 대한 협정(Agreement on the Exchange of Information on Tax Matter (OECD, 2002))*. *조세 관련 상호 행정 지원에 대한 다자간 조약(The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, 2010 Protocol)*에 의해 수정(*Multilateral Convention, OECD, 2010b*)은 정보 교환에 있어 독립적인 기반을 제공한다. 이 다자간 조약은 과세 당국간 가능한 행정 협조의 모든 형태를 제공하며 기밀유지와 적합한 정보 사용에 대한 엄격한 규칙에 대한 내용을 담고 있다. 2015년 7월 1일자로 모든 G20 국가 등을 포함한 87개의 국가가 이 다자간 조약¹에 참여하고 있다.

액션 플랜하 투명성과 정보교환

278. 액션 플랜에는 개선된 투명성과 정보교환에 대한 필요성이 담겨져 있다. 세계화는 국가 기반 운영 모델에서 글로벌 비즈니스 모델로 움직이게 만들었다. 이 때, 글로벌 사업 모델이란 통합된 공급체인과 핵심기능이 지역 또는 글로벌 수준으로 집중화되어 있는 형태를 말한다. 이러한 모델들은 BEPS 위험을 야기하는 것과 마찬가지로 국가 과세 당국이 해야 할 일을 어렵게 만든다. 국가들은 올바른 금액의 소득과 이익에 대해 적합

한 과세당국이 과세한다는 것이 국제 협조와 협력 없이는 이루어질 수 없다는 것을 인식하고 있다.

279. 액션 플랜이 제시하고 있는 몇 투명성 기준은 정보교환과 관련된 요구사항을 포함한다. Forum on Harmful Tax Practices가 고안한 투명성 체계는 Action 5와 그 맥락을 같이 한다. 그리고 이 체계는 자발적인 정보교환에 대한 의무를 부과한다. 이는 사법적 판결에 있어 자발적인 정보 교환이 없는 경우에 BEPS 문제를 야기될 수 있기 때문이다. 이러한 투명성 체계는 두 단계 절차를 거친다; 첫 번째 단계에서는 법률 행위에 따라서 다른 조세당국에게 판결과 관련하여 기본 정보와 누가 관련되어 있는지에 대한 정보가 제공될 것이다; 두 번째 단계에서는 정보를 제공받는 조세당국이 그 국가의 납세자와 관련된 조세 문제에 대한 것이라고 예상할 경우 추가적인 정보를 요구할 수 있다.

280. Action 13에 기술되어 있는 이전가격문서에 대한 지침 또한 MNE(Multinational Enterprises, 다국적기업)이 과세 당국에게 글로벌 사업 운영과 이전가격정책에 대해 높은 수준의 글로벌 정보를 제공하라고 요구한다. 이 지침은 이전가격 문서와 관련하여 세 가지 기준에 근거한 접근방법을 제시한다. 이 기준은 (1) MNE 그룹 내 기업들과 관련된 표준화된 정보를 담고 있는 마스터 파일 (2) 해당 국가 납세자의 중요한 거래에 대한 로컬 파일 (3) MNE 그룹 소득과 납세에 관련하여 전세계적 배분과 연관 있는 특정 정보와 그룹 내 경제적 활동의 지리적 위치를 나타내는 특정 지표를 담고 있는 국가-대-국가 보고서로 구성되어 있다. 이전가격 문서와 국가-대-국가 보고의 실행에 대한 지침은 Action 13(OECD, 2015) 보고서에 서술되어 있다.

FTA 하 JITSIC의 확장 and 개편

281. 개선된 투명성과 국제적 협조가 BEPS를 타파하는 것에 중요하다는 것과 정보 교환 분야의 진전을 고려할 때, 조세행정포럼 (FTA, Forum on Tax Administration)은 2015년 3월 4~5일 파리에서 새롭게 확장된 국제조세회피처관련정보공동협력망 (Joint International Tax Shelter Information and Collaboration Network)의 첫 번째 회의를 개최하였다.

282. JITSIC는 과세 당국에게 자유의사에 따라 개발된 국제적 플랫폼이며 양자간 그리고 다자간 협조와 협력을 가능하게 하기 위한 관계 구축 기회를 제공한다. 이는 현존하는 법률 행위에 근거한다. JITSIC의 구성원들은 점차 모습을 드러내고 있는 조세 위협에 대하여 조기에 자발적으로 정보를 적극적으로 교환하도록 독려 받는다. JITSIC는

신고의무제도 하에서 얻은 정보를 포함할 수 있다. 조기에 정보를 교환하는 것은 공격적인 국가간 조세계획이 야기하는 수입 위협과 관련하여 중요할 뿐만 아니라 더욱 친밀하고 증가된 협력과 협조의 촉매제로도 활용된다.

283. JITSIC는 전통적인 양자간 협조보다 더 많은 장점이 있다.

정보공유에 대한 적극적인 지원

284. JITSIC의 구성원으로 활동하기 위해서는 지식공유의 증대, 관련 예상 정보의 자발적 교환, 그리고 다자간 정보교환에 중점을 두는 것에 대해서 적극적인 지원을 수반한다. 또한 JITSIC는 다른 여러 과세당국들의 경험, 자원 그리고 전문가를 하나로 종합하여 과세 당국이 공통 문제에 대한 이슈를 해결할 수 있는 기회를 제공한다.

SPOC 선정

285. 한 국가가 JITSIC에 가입하면, JITSIC는 단일접점(Single Point of Contact, SPOC)를 선정하여 협력망 활동 관련하여 교류의 시작점으로 삼는다. SPOC는 JITSIC 프로젝트에 직접적으로 참여하지 않을 것이지만, 과세 당국은 JITSIC 내 해당 국가의 활동을 관리하기 위해 인력을 선발할 것이다. JITSIC 관련 프로젝트의 연결 담당으로 SPOC를 선정하는 것은 교류와 정보교환절차를 활성화시킨다. 그리고 SPOC의 존재는 각 과세 당국에 적어도 한 명이 그 국가의 JITSIC 교류의 빈도와 질적인 측면을 관리하고 모니터링하는 책임을 지고 있다는 것을 뜻한다.

우수 사례 이행

286. JITSIC는 어떤 종류의 정보교환이 가장 효과적인지 검토하고 우수 사례로 널리 알릴 수 있는 기회를 제공한다. 이러한 우수 사례들은 JITSIC 내에서 교류의 질을 높이고 과세 당국이 다른 국가들과 협동 프로젝트를 진행할 때마다 기본 체계에 대해 협상하여야 하는 필요성을 제거한다.

사무국 지원

287. JITSIC는 FTA 사무국의 지원을 받는다. 사무국은 협력망 내 교류에 적극적으로 참여하지 않는다. 그리고 협력망 내 교류의 빈도와 효과성을 모니터링하고 정보 커뮤니

케이션을 보조하며 이에 대한 정보를 수집하는 역할을 한다. 협력망을 위한 사무국 지원은 안정된 웹사이트 유지와 협력망 활동에 대한 정기 보고서와 업데이트를 제공하는 것을 포함한다. 공통 플랫폼에서 이러한 정보를 공유하는 것은 잠재적 교류와 다자 협력 가능성을 증가시키고 우수 사례 정보를 제공하며 모든 협력망 구성원들과 곧 제기될 조세위험을 파악하고 공유할 수 있게 한다.

공격적 조세계획과 다른 BEPS 위험에 대한 정보교환

288. JITSIC는 국제조세전략의 신고의무를 통해 얻은 교환 정보에 대한 신뢰할 수 있는 플랫폼과 과세 당국간 증대된 협조와 협력에 관한 토론의 장을 제공한다. 이 때, 토론의 주제는 이러한 신고와 교환을 통해 인식된 곧 제기될 수 있는 이슈들에 관한 것이다.

289. JITSIC는 과세 당국에게, 효과적이고 믿을 만한 방법을 통해 과세 당국이 BEPS 위험을 초래한다고 여기는 국외 구조에 대하여 더욱 자세한 정보를 제공한다. 이 때 언급된 국외 구조에는 Action 2 (Hybrid Mismatch Arrangements)와 Action 6 (Treaty Abuse) 등이 있다. 또한 JITSIC는 국가들이 다른 JITSIC 구성원들과 서로 협력할 기회를 제공하며, 이는 MNE들이 적절한 당국에 의해 올바른 소득과 이익에 대해 과세될 수 있게 하기 위함이다.

주석

1. Jurisdiction Participating In The Convention On Mutual Administrative Assistance In Tax Matters(조세 관련 상호 행정 지원에 대한 조약에 참여하고 있는 국가): www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf

참고 문헌

OECD (2015), *Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting (이전가격보고서와 국가별 보고서), Action 13 - 2015 Final Report (2015년 최종 보고서 Action Plan 13)*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>.

OECD (2014), *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters (조세관련 금융정보의 자동화된 교환에 관한 기준)*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>.

OECD (2010a), *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, Condensed version, (소득과 자본에 관한 OECD 모델조세협약 축약본)*, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/mtc-cond-2010-en>.

OECD (2010b), *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, Amended by the 2010 Protocol, (조세문제 상호행정지원에 관한 다자간 협약, 2010년 프로토콜에 의해 수정됨)* OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264115606-en>.

OECD (2002), *Agreement on the Exchange of Information on Tax Matters (조세정보교환에 관한 합의)*, www.oecd.org/ctp/harmful/2082215.pdf.

부록 A

영국에서의 가용성에 대한 추가적인 논의

판매되는 조세전략들의 경우, 영국법은 기획자가 전략의 “실행 가능”하게 했을 때, 신고를 요구한다. 전략은 실행을 위한 모든 요소들이 갖추어지고, 고객에게 그 전략의 일부를 형성하는 거래에 참여할 수 있다는 것을 전달했을 때, “실행 가능”하다고 여겨진다. 전략은 다음과 같을 때 실행 가능하다:

- 전략이 완전하게 디자인되었을 때;
- 실제로 실행할 수 있을 때;
- 기획자가 잠재적 고객들에게 그들이 전략의 일부를 형성하는 거래에 참여할 수 있다는 사실을 전달했을 때이다.

조세전략의 디자인은 기대되는 조세혜택을 제공할 수 있도록 구성된 여러 요소들로 이루어져 있다 (예를 들어, 조합, 대출, 조합 구성원의 기여, 자산의 구매 등). 실제로 조세전략은 디자인 요소들이 모두 갖추어졌을 때 실행이 가능할 것이다. 예를 들면, 대출을 포함하고 있을 경우, 실질적인 대출자가 존재하고 자금이 사용 가능할 때 실행 가능하다고 볼 수 있다.

“가용성”이라는 개념에 따라, 기획자가 고객이 특정 조세전략에서 발생하는 세금혜택을 이해하고 그에 따라 전략을 사용할 지의 여부를 판단할 수 있도록 충분히 구체적으로 전략에 관한 정보를 전달할 때 그 전략은 “실행 가능”하다고 간주된다.

“실행 가능” 테스트는 마케팅 과정의 초기 단계에서 전략의 신고를 촉진하도록 만들어졌다. 하지만, 일부 기획자들은 과세당국이 대응하기 전에 조세회피기회를 최대 활용하기 위해, 법을 이용해서 신고를 늦추는 방법들을 사용해왔다. 영국의 경우, 기획자들이 실질적으로 전략이 실행단계에 다다를 때까지 신고를 늦추는 방법들을 사용한 예들이 있다. 이는 실제적인 법률의 적용이 정책목표와 부합하지 않는 결과를 가져왔다.

결국, 영국은 기획자가 전략을 잠재 고객들에게 홍보하는 동시에 신고가 이루어지도록 “기업 접근법/마케팅 접촉”이라는 테스트를 도입했다. 이는 기획자가 처음으로 마케팅 접촉을 했을 때이다: 다시 말해, 이는 기획자가 조세전략을 잠재 고객들에게 판매하기

위한 첫 단계를 밟는 순간 신고가 이루어지도록 의도된 것이다. 이 테스트는 “실행 가능” 테스트를 적용하기 이전에 고려되어야 한다.

부록 B

자백과 신고의무제도의 호환성

신고의무제도에 따라 납세자가 제공해야 하는 정보는 일반적으로 과세당국이 세금신고 조사 또는 세무조사 시 요구할 수 있는 것보다 많지 않다. 따라서 기존의 신고의무제도 하에서 신고되는 조세회피 및 조세전략 거래들은 다른 정보수집장치들에 비교해서 자백의 우려를 더 야기하지는 않는다.

대상과 범위

많은 국가들에서 신고대상 거래의 유형들은 일반적으로 형사처벌을 받는 종류의 거래들이 아니다. 신고의무제도는 세법의 허점을 이용하거나 의도되지 않은 목적으로 법 규정을 이용하는 공격적이고 (또는 잠재적으로 악의적인) 조세전략에 관한 조기정보를 얻을 목적으로 만들어졌다. 조세회피와 비교하여 세금사기 (또는 탈세)는 다른 목적과 범위를 가지고 있다. 세금사기는 세법을 직접적으로 위반하고 납세자의 세금납부의무를 경감하기 위해 납세자의 상황을 의도적으로 숨기는 것으로 정의된다. 이는 형사처벌까지 갈 수 있다. 불법세금사기의 경우는 국가마다 다르지만 그 예로는 거짓 면세나 공제, 신고하지 않은 소득, 조직적인 원천징수의무 회피 등이 있으며, 이는 형사처벌로 이어질 수 있다.

형사소송

형사소송이 진행되고 있을 때, 과세당국이 납세자들에게 그들의 잠재적 불법조세전략에 관한 정보를 신고하도록 요구한다면 자백의 문제가 야기된다. 이러한 상황에서, 과세 당국은 신고가 요구될 때 형사소송이 시작될 지에 대해 결정을 내릴 의향이 있을 것이다.

그러나 신고의무제도 하에서, 신고의무 대상 정보를 실제 전략이 실행되기 전에 신고하도록 요구할 수 있다. 이러한 조기 신고는 일반적으로 세무평가를 목적으로 이루어지는 정보수집행위의 하나로 이해될 수 있다. 만약 정보가 세무평가상의 목적으로만 요구되는 것이라면, 납세자들은 조세회피전략 정보의 신고를 요구 받았을 때 자백의 특권을 사용할 수 없을 수도 있다.

신고의무와 자백 특권의 호환성

일반적으로 신고의무제도는 자백 특권과 양립할 수 있다. 하지만 특정 조세회피거래들에 참여하는 납세자들을 형사 처벌하는 국가들은, 신고의무제도의 범위를 축소시키지 않으면서 그러한 거래들을 단순히 신고의무제도의 범위에서 제외시킬지 말지 선택할 수 것이다. 또한 납세자 대신 기획자가 신고의무를 가지고 있는 상황에서는 자백의 문제가 발생하지 않을 것이다. 그러나 기획자가 전략을 촉진하거나 실행시키는 것과 관련하여 형사책임이 있을 가능성이 있는 경우는 제외한다.

게다가, 만약 국가들이 특정 경우에 형사처벌로 이어질 수 있는 일부의 신고거래들의 존재에 대해 우려한다면, 자기부죄거부 특권이 그러한 거래를 신고하지 않는 것에 대한 합리적인 이유가 될 수 있다고 명시할 수 있다. 예를 들면, 국가들은 조세전략이 형사처벌이 가능한 세금사기로 간주될 수도 있을 때, 납세자가 그 전략을 신고하지 않는 것에 대한 합리적인 이유를 가지고 있다고 생각할 것이다.

부록C

처벌제도와 신고의무제도의 상호작용

I. 영국

DOTAS제도하의 벌금은 납세자의 세금과소신고 시에 적용되는 벌금과는 독립적으로 부과된다.

DOTAS의 비준수 시 부과되는 벌금에 대한 정보는 영국 과세관청의 웹사이트에 설명되어 있다.¹

만약에 조세전략이 DOTAS 규정에 따라 사용자가 신고해야 하는 범주의 전략에 속한다면, 사용자는 합리적인 이유 없이 신고하지 않았을 경우에 벌금이 부과될 것이다. 벌금 부과 여부는 그 전략이 실질적으로 제대로 작용하는지의 여부와 상관없다.

유사하게, 만약 DOTAS 전략의 사용자가 그들의 세금신고에 조세전략 식별번호를 기입하지 않으면, 그 전략이 실질적으로 제대로 작용하는지와 상관없이 벌금이 부과될 것이다.

우리의 준수 안내책자는 부정확한 세무신고를 포함한 부정확 신고에 관한 처벌의 정보를 담고 있다.²

부정확한 신고 관련 벌금은 개인의 행위가 부주의에 의한 것이거나 고의적일 때 부과되고, 또한 벌금은 잠재적인 세수손실인 과소신고세액의 금액에 을 바탕으로 산정될 것이다. 후에 실제로 제대로 작용하지 않는 것으로 밝혀진 조세회피전략을 사용한 것에 대한 신고를 한다고 해서 납세자에게 벌금이 자동적으로 부과되는 것은 아니다. 왜냐하면 후에 지지되지 않는 법의 합리적 해석을 바탕으로 한 부정확한 신고에 벌금을 부과하는 것은 적절하지 않기 때문이다.³

그러나 만약에 납세자가, 신고한 전략이 그들의 상황을 바탕으로 합리적인 법의 해석에 의한 것이었다는 것을 보여주지 못 할 경우 벌금이 부과될 수 있다. 그러나 그들이 신고한 전략을 사용하였다는 사실 자체에 벌금이 부과되는 것은 아니다. 왜냐하면 그들이 DOTAS 하에 신고의무전략으로 분류되지 않은 전략을 사용하였더라도, 충분한 주의를 기울이지 않았다면, 신고한 전략을 사용했을 때와 동일하게 벌금이 부과될 것이기 때문이다.

만약에 납세자에게 거짓 정보를 제공하도록 요구할 경우, 조세전략은 탈세로 간주될 수 있다. 마찬가지로, 이런 상황에서 납세자는 벌금이 부과되거나 형사처벌을 받을 수 있다. 왜냐하면 그들이 신고의무 조세전략을 사용했기 때문이 아니라, 탈세를 하기 위해 허위 또는 거짓된 방법들을 사용했기 때문이다.

II. 미국

미국 세법 6662조는 규정의 무지 혹은 무시에 기인한 과소납부, 소득세 과소신고, 소득세 허위기재, 실질적 경제활동이 결여된 거래, 포착된 해외 자산의 과소신고, 그리고 조세회피에 기인한 과소납부를 포함한 모든 과소납부에 대해 벌금을 부과한다. 2004년 10월 22일 이후의 거래에 대해, 미국세법 조항 6662A는 모든 신고거래 관련 과소납부에 대해 정확성 관련 벌금을 부과한다. 6662A조항의 벌금이 부과하려면, 과소납부가 명단에 오른 거래들(신고거래의 한 종류에 해당)과 관련 있거나, 주요목적이 연방세의 회피나 탈세인 다른 신고거래들과 관련 있어야 한다. 6662조항과 6662A조항의 벌금은 과소납부액의 같은 부분에 동시에 부과될 수 없다(다른 말로 6662조와 6662A 벌금 조항이 “겹겹이 쌓는 것”은 허용되지 않는다)

6662A조항 벌금은 신고거래가 적절하게 신고되었을 경우 과소납부액의 20%가 부과되고, 신고되지 않았을 경우 30%가 부과된다.

만약 납세자가 신고거래를 신고하지 않는다면, 합리적인 근거를 바탕으로 그렇게 했다고 주장할 수 있는 능력을 상실하게 된다(합리적 근거를 바탕으로 조세결과를 산출했다는 것은 벌금부과를 막을 수 있는 방법 중 하나이다). 6662A조항 벌금은, 6662조항의 벌금과 달리 납세자가 과세연도에 손실을 입었는지, 세금납부의무가 없거나 또는 과소납부가 없어도 적용될 수 있다.

미국세법 6662A조항은 또한 신고거래와 관련하여 부과될 수 있는 다른 벌금들과 특별한 조정 규정들을 제공한다. 이러한 규정들은 일반적으로 세금의 부정확한 신고에 대한 단 하나의 벌금을 부과하는 결과를 낳는다.

부정확한 세금신고에 대한 벌금과는 별도로, 6707A조항은 신고거래의 미신고 납세자에 대해 벌금을 부과한다. 이러한 벌금은 과소신고 및 과소납부벌금을 대체하지 않는다.

주석

1. www.hmrc.gov.uk/aiu/dotas-guidance.pdf - page 133 onwards (2015년 6월14일 접속).
2. www.hmrc.gov.uk/manuals/chmanual/Index.htm (2015년 6월 14일 접속).
3. www.hmrc.gov.uk/manuals/chmanual/CH81130.htm (2015년 6월 14일 접속).

부록 D 영국 DOTAS 제도의 정보력

포커스 그룹의 대표는 신고의무제도의 준수를 위해 과세관청에게 필요한 다른 능력들에 대한 정보를 요청했다. 추가적인 정보력은 과세당국에게 있어 다음의 일들을 가능하게 한다:

- 조세전략이 신고되지 않은 이유에 대한 문의
- 추가적인 정보나 문서를 요청
- 유도자에게 전략의 기획자에게 이르는 정보를 제공하도록 요구
- 불완전한 신고에 관한 추가적 정보와 전략의 최종사용자에 대한 정보 요청

위에 열거된 권위들을 사용하기 위해서, 영국 과세관청은 개인이 특정 조세전략과 관련하여 규정을 준수하지 않고 있다는 의심을 뒷받침할 합리적인 근거들을 가지고 있어야 한다.

I. 왜 조세전략이 신고되지 않았는지 설명하기

영국 과세관청은 신고거래의 기획자나 도입자라고 의심되는 개인에게 왜 그 조세전략이 신고대상이 아니라고 생각하는 지에 대한 설명을 요구할 수 있다.

도입자들은 이 정보수집능력 안에 포함된다. 왜냐하면 조세전략을 잠재적 구입자들에게 광고하는 사람이 기획자인지 아니면 단순히 도입자인지 항상 명확하지는 않기 때문이다.

만약 신고통보를 받은 사람이 도입자라면, 기획자가 아니기 때문에 그들에게 신고의무가 없다고 답하면 될 것이다. 그에 대한 설명은 영국 과세관청이 실제 그들이 기획자가 아니라는 것을 확인할 수 있도록 그들이 전략과 관련하여 수행하는 역할에 관한 충분히 자세한 사항들을 포함해야 한다. 하지만 설명은 반드시 기획자를 식별할 필요는 없다. 만약 기획자에 관한 자세한 사항이 제공되지 않으면, 영국 과세관청은 아래에 언급된 바와 같이, 누가 전략에 관한 정보를 제공했는지에 대해 밝히도록 요구할 수 있게 된다.

만약 개인이 전략의 기획자라면, 요구 시, 왜 전략이 신고대상이 아니라고 생각하는지

에 대한 설명을 반드시 제공해야 한다. 설명을 제공할 때, 단순히 변호사 또는 다른 전문가가 조언을 준 사실을 언급하는 것만으로는 충분하지 않다. 대신, 기획자는 모든 관련 법적 테스트들에 참여해야 한다.

특히, 기획자가 조세장치가 기존의 어떤 선별특징에도 속하지 않는다고 주장한다면, 영국 과세관청이 이를 확인할 수 있는 충분한 정보가 제공되어야 한다.

이런 초기 단계에서 요구되는 정보는 조세전략이 신고대상인지 아닌지를 구별하기 위한 목적이지만, 어떻게 전략이 실제로 작동하는지에 대한 정보가 아니다.

II. 보완정보나 문서 요청하기

영국 과세관청은 전략이 신고대상이 아니라는 주장을 뒷받침하는 이유들 포함한 구체적 정보나 문서를 개인에게 제공하도록 요구할 수 있다.

III. 도입자에게 기획자에게 이르는 정보를 제공하도록 요청하기

개인이 신고대상 조세전략이지만 신고되지 않은 전략의 도입자라고 의심되는 경우, 영국 과세관청은 그 조세전략에 관한 정보를 그들에게 제공한 사람의 이름과 주소를 제공하도록 요구할 수 있다. 그 사람은 기획자나 다른 중개인일 수 있다. 이런 공식적인 요구는 도입자가 자발적으로 기획자를 식별하기 원치 않을 때에만 사용된다.

IV. 불완전한 신고에 관한 추가적 정보

만약 영국 과세관청이 보기에 기획자가 모든 정보를 신고했다고 여겨지지 않을 경우, 기획자가 구체적인 정보 및 관련 문서를 제공하도록 요구할 수 있다.

V. 제안이나 조세장치의 최종 사용자에 관한 추가적 정보

만약 영국 과세관청이 고객명단에 있는 고객이 제안이나 조세장치의 사용자가 아니라 중개인이라고 의심한다면, 기획자에게 추가적인 정보를 제공하도록 요구할 수 있다. 기획자는 추가적 정보요청에 대한 서면통보를 받았을 당시 소유하고 있는 정보만을 제공하도록 요구된다. 요구되는 정보는 다음과 같다:

- 조세장치를 타인에게 판매하거나 본인이 실행하여 세금혜택을 얻을 가능성이 높은, 고객명단에 있는 개인의 이름과 주소
- 그 사람의 고유납세자번호
- 영국 과세관청의 사무관이 어떻게 그 사람이 조세장치에 관여하는지를 이해할 수 있는 충분한 정보

부록 E - 신고의무제도를 시행하는 다른 국가들의 비교

영국	미국	아일랜드	포르투갈	캐나다	남아프리카공화국
소득세, 법인세, 양도 소득세, 국민 보호 기여금, 인지세 토지 세금, 상속세 (신탁계약의 경우), 연간 주민세	소득세 (개인 및 법인), 부동산 및 증여세, 기타 연방세	소득세, 법인세, 양도 소득세, 자선취득세, 부가가치세, 일반 사회 부담세, 인지세와 소비세 (관세 불포함)	소득세 (개인 및 법인), 부가가치세, 부동자산 이진세, 인지세	소득세 (개인 및 법인)	소득세, 기부금 세금, 양도소득세, 부가가치세와 기타 다른 세법에 따른 세금
범위					

	기획자 또는 사용자	기획자(주요고문과)납세자	기획자나 사용자	기획자나 사용자	기획자(고문)와 납세자 ^a	기획자나 사용자
범위	사용자는 기획자가 해외에 있거나 법적 전문특권이 적용되는 경우, 어디서 조세전략이 자체 설계되는지를 신고해야 한다. "기획자"는 조세전략의 디자인, 마케팅 및 조직, 운영에 가담하는 사람 또는 타인에게 실행 가능하도록 하는 사람을 의미한다.	기획자(주요고문과)납세자 "주요고문"은 신고대상거래의 운영, 홍보, 판매, 실행 등과 관련하여 주요도움을 제공하고, 납세자와 신고대상거래의 유형에 따라 직접적 또는 간접적으로 5만 달러 또는 25만 달러 (또는 만 달러 나 2만5천 달러) 이상의 수입을 올리는 사람으로 의미한다. 또한, 납세자는 세금신고서에 별첨되는 신고서에 거래에 관한 세부사항과 기대되는 세금혜택에 관한 정보를 제공하도록 요구된다	기획자나 사용자 일반적 규정은 기획자가 전략을 신고해야 한다. 기획자가 아일랜드 외에 거주하고 있고, 국내에 기획자가 없거나 법적 전문특권이 적용되는 경우, 사용자는 어디서 전략이 자체 설계되는지 신고해야 한다. "기획자"는 조세전략의 디자인, 마케팅 및 조직, 운영에 가담하는 사람 또는 타인에게 실행 가능하도록 하는 사람을 의미한다.	기획자나 사용자 기획자가 포르투갈 외에 거주하고 있을 때, 사용자는 어디서 전략이 자체 설계되는지 신고해야 한다. "기획자"는 조세전략의 디자인, 조직 또는 실행에 가담하는 사람을 의미한다.	기획자(고문)와 납세자 ^a "고문"은 거래 또는 일련의 거래들과 관련하여 개인보호를 제공하거나 타인에게 거래나 일련의 거래들의 계획, 조직, 개발 및 실행 관련 도움이나 디자인, 조직 또는 실행에 조언을 주는 사람으로 의미한다. "기획자"는 (a) 거래나 일련의 거래들을 포함하는 판매하는 사람 (b) 판매, 홍보에 있어 세금혜택이 발생할 수 있음을 알리는 사람 또는 (c) (a)와 (b)에서 묘사된 조세장치의 관련하여 수수료를 받는 사람을 의미한다.	기획자나 사용자 조세전략 세부사항을 신고하는 의무는 기획자에게 있다. 기획자가 없다면 납세자가 신고해야 한다. "기획자"는 신고대상 조세전략을 조직, 디자인, 판매, 운영하는 책임을 지고 있는 사람으로 의미한다.
신고 의무자						

영국	미국	아일랜드	포르투갈	캐나다	남아프리카공화국
설명된 특성(선별특징)에 해당하며 주요혜택이 세금혜택을 제공하는 것인 조세장치는 기존의 선별특징들 -3개의 조세회피 포착을 위한 포괄적 선별특징들 (i) 기밀유지 (ii) 프리미엄 수수료 (iii) 표준화된 세금상품 -알려진 위험요소들을 구체적 선별특징들, 예, 손실, 임대, 고용임금 및 연간 주민세 -토지 인지세와 상속세 관련 전략들을 포착하기 위해 개별 설명들이 있다.	"신고대상거래"란 다음의 5가지 범주에 속하는 거래를 의미한다: (i) 명단에 오른 거래들 (ii) 기밀유지 거래들 (iii) 계약보호 관련 거래들 (iv) 손실 거래들 (v) 관심대상 거래들	4개 범주의 구체적인 특성 설명에 해당하고 주요혜택으로 세금혜택이 기대되는 조세장치는 기존의 구체적인 특성 설명 -조세회피관련 요소를 포착하기 위한 3개의 포괄적 선별특징들 (i) 기밀유지 (ii) 프리미엄 수수료 (iii) 표준화된 세금상품 -알려진 위험요소를 표적으로 한 구체적인 범주나 구체적인 세금혜택범주, 예, 손실, 고용 관련 전략들.	다음과 관련 있는 조세장치는: -기획자 책임 면제나 제한 조항을 포함하는 거래 관련 한 개의 포괄적 선별특징 -구체적 선별특징들 (i) 특별세제혜택이나 면세를 받는 기업의 참여 (ii) 소득의 재분류를 야기하는 금융거래들 (iii) 세무상 손실의 사용 신고대상거래는 세금혜택발생만을 위한 목적으로 하는 거래를 의미한다.	"신고대상거래"란 다음의 3개의 선별특징 중 적어도 2개의 특징을 포함하는 조세회피거래를 의미한다: (i) 조건부수수료와 같은 세금결과물에 기반한 수수료 장치 (ii) 기밀유지조항 (iii) 계약보호 캐나다 세법에서 조세회피거래란 세금 혜택을 발생시키고 세금혜택을 얻는 것 외에 다른 목적이 있다고 여겨질 수 없는 거래를 의미한다.	신고대상거래들은 '구체적으로 정의된 거래'들과 '특정 특성들을 지닌 거래들'로 분류되었을 때, 10년이었던 '복합(hybrid) 자본장치'로 분류되었을 때, 10년이었던 '복합(hybrid) 부채장치'로 분류되었을 때, (iii)공시에 포함된 모든 거래들 -특정 특성들을 지닌 거래들 (i) 세금혜택에 부분적으로 또는 완전한 기반을 두는 이자, 금융비용, 수수료나 기타 비용의 산정 (ii)저리로 차입한 자금을 고리로 대우하여 이익을 얻는 거래나 면세자를 포함하거나 상계의 효과나 그와 유사한 특징들을 가지고 있는 거래
신고 내용					

영국	미국	아일랜드	포르투갈	캐나다	남아프리카공화국
영국	미국	아일랜드	포르투갈	캐나다	남아프리카공화국
일반적으로 고객에게 전락을 제공한 뒤 5일 이내에, 기획자는 영국 과세관청에 전락에 관한 세부사항을 제공하도록 요구되지 않는다.	주요고문은 주요고문인 분기별 다음 월말까지 국제청 조세회계분식과 (OSTA)에 주요고문 신고서를 작성하여 제출해야 한다. -영국 과세관청은 기획자에게 전락식별번호를 발행한다. -기획자는 전락을 실행하는 고객에게 전락식별번호를	기획자는 전락이 "안전하게 디자인"되고 마케팅 접촉이 이루어진 5일 이내에 또는 타인에게 실행 가능하도록 만들어진 5일 이내에 신고해야 한다. -신고의무과 사용자에게 부과되는 경우에는, 사용자가 전락의 일부인 첫 거래에 참여한 5일 이내에 신고가 이루어져야 한다. -기획자는 국제청에 전락이 실행 가능한 납세자들의 명단을 제공해야 한다. 하지만 2011년에 제정된 금융법은 고객이 전락을 실행하지 않았다고 여겨지는 경우, 기획자가 신고의무를 지지 않도록 한다. 만약, 추후에 전락이 실행될 경우, 고객에 관한 세부사항은 일반적인 방식으로 신고되어야 한다.	고객에게 제공된 다음달 20일 이내에, 기획자가 과세당국에 신고하여야 한다. -기획자는 전락을 실행한 고객들의 명단을 과세당국에 제공할 의무는 없다. -만약 신고의무과 부과된다면 사용자들은 전락실행 다음달 말까지 신고해야 한다. (위에서 언급됨)	조세피난처제도 (TS)는 증여관련 조세장치들과 자산취득만을 포함한다. (조세피난처제도는 현존하며 그 목적을 잘 달성하고 있다.)	(ii)다음의 결과를 불러오는 거래: (a) 세무상의 소득공제지만 회계상 비용처리가 되지 않음 (b) 회계상 소득이지만 세무상의 수입이 아님 (iv)어떤 관계자에게도 세진이익을 발생시킬 것이라고 예상되는 않는 거래 (v) 세금혜택의 현재 가치가 관계자들이 얻는 세진이익의 현재가치를 초과하는 경우
신고 내용	신고 내용	신고 내용	신고 내용	신고 내용	신고 내용

영국	미국	아일랜드	포르투갈	캐나다	남아프리카공화국
사용자: 세금신고서에 전락식별번호를 사용하여 신고하도록 요구됨. 기획자: 전락을 신고하도록 요구됨. *사용자는 일반적으로 영국 과세관청에 전락에 관한 세부사항을 제공하도록 요구되지 않는다.	사용자: 사용자들 일반적으로 국제청에 전락관련 세부사항을 제공하도록 요구되지 않는다. 하지만, 특수한 상황에서는, 기획자는 요구 받지 않더라도 (위에서 언급된 바와 같이), 사용자들은 세부사항을 제공하도록 요구 받을 수도 있다. 기획자: 전락을 신고하도록 요구된다 (일반적인 규정은 기획자가 꼭 신고해야 한다.)	사용자: 일반적으로 사용자들은 국제청에 전락관련 세부사항을 제공하도록 요구되지 않는다. 하지만, 특수한 상황에서는, 기획자는 요구 받지 않더라도 (위에서 언급된 바와 같이), 사용자들은 세부사항을 제공하도록 요구 받을 수도 있다. 기획자: 전락을 신고하도록 요구된다 (일반적인 규정은 기획자가 꼭 신고해야 한다.)	사용자: 일반적으로 사용자들은 국제청에 전락관련 세부사항을 제공하도록 요구되지 않는다. 하지만, 기획자가 해외에 기반을 두고 자제 기획될 경우 신고의무가 부과된다. 기획자: 전락 신고의무가 있다.	신고대상거래의 세부사항 신고의무는 납세자, 고문, 기획자에게 부과된다. 사용자: 일반적으로 사용자는 전락의 세부사항을 제공하도록 요구되지 않는다. 하지만, 그들의 세금신고서에 신고대상 거래 식별 번호를 포함하도록 요구 받을 수 있다. 기획자: 전락 신고의무가 있다.	신고대상거래는 납세자가 신고하여야 한다. -만약 한 사람이상이 신고의무를 가지고 있다면, 한 사람의 정확하고 완전한 신고는 다른 사람들의 충족시킨다- 조세피난처 규정들과 달리.
세부 사항신고	세부 사항신고	세부 사항신고	세부 사항신고	세부 사항신고	세부 사항신고

영국	미국	아일랜드	포르투갈	캐나다	남아프리카공화국
일반적으로 고객에게 전락을 제공한 뒤 5일 이내에, 기획자는 영국 과세관청에 전락에 관한 세부사항을 제공하도록 요구되지 않는다.	주요고문은 주요고문인 분기별 다음 월말까지 국제청 조세회계분식과 (OSTA)에 주요고문 신고서를 작성하여 제출해야 한다. -영국 과세관청은 기획자에게 전락식별번호를 발행한다. -기획자는 전락을 실행하는 고객에게 전락식별번호를	기획자는 전락이 "안전하게 디자인"되고 마케팅 접촉이 이루어진 5일 이내에 또는 타인에게 실행 가능하도록 만들어진 5일 이내에 신고해야 한다. -신고의무과 사용자에게 부과되는 경우에는, 사용자가 전락의 일부인 첫 거래에 참여한 5일 이내에 신고가 이루어져야 한다. -기획자는 국제청에 전락이 실행 가능한 납세자들의 명단을 제공해야 한다. 하지만 2011년에 제정된 금융법은 고객이 전락을 실행하지 않았다고 여겨지는 경우, 기획자가 신고의무를 지지 않도록 한다. 만약, 추후에 전락이 실행될 경우, 고객에 관한 세부사항은 일반적인 방식으로 신고되어야 한다.	고객에게 제공된 다음달 20일 이내에, 기획자가 과세당국에 신고하여야 한다. -기획자는 전락을 실행한 고객들의 명단을 과세당국에 제공할 의무는 없다. -만약 신고의무과 부과된다면 사용자들은 전락실행 다음달 말까지 신고해야 한다. (위에서 언급됨)	신고대상거래로 분류된 다음해 6월 30일까지 신고되어야 한다. -만약 한 사람이상이 신고의무를 가지고 있다면, 한 사람의 정확하고 완전한 신고는 다른 사람들의 충족시킨다- 조세피난처 규정들과 달리.	신고대상거래는 납세자가 처음으로 금액을 받았거나, 받기로 예정되거나 또는 처음으로 지불하거나, 실질비용으로 발생한 45일 이내에 신고되어야 한다.
신고절차	신고절차	신고절차	신고절차	신고절차	신고절차

영국	미국	아일랜드	포르투갈	캐나다	남아프리카공화국
<p>전달해 주어야 한다. -기획자는 영국 과세관청에 전략을 실행한 고객정보를 분기 (3개월) 마다 제공해야 한다. -고객들은 전략의 실행으로 영향을 받은 세금신고서에 꼭 전략식별번호를 표기 해야 한다.</p>	<p>미신고는 전략의 효능에 영향을 미치지 않는다. [별금 제도] -주요고문: 명단에 오른 거래를 제외한 신고대상거래를 주요고문이 신고하지 않을 경우, 첫 번째 미신고 미신고 시, 500 파운드, 그 후는 1000파운드가 부과된다 (미신고 된 개별 전략에 별금이 적용된다). -고객명단을 제공하지 않을 경우, 누락된 고객 한 명당 최대5000 파운드까지 별금이 부과된다.</p>	<p>미신고는 전략의 효능에 영향을 미치지 않는다. [별금 제도] -초기의 미신고 별금은 하루 최대 500유로이고 그 후부터는 매일 500유로가 부과된다. -기획자가 고객명단을 제공하지 않을 경우, 첫 별금은 최대 4천 유로에 달하며, 첫 별금이 부과된 후로도 제공하지 않으면 매일 100유로씩 추가된다</p>	<p>-고유식별번호체계는 없다. (예, 영국은 전략식별번호체계가 있다)</p>	<p>전략고유식별번호는 발행되지 않는다. -남세자는 신고대상거래에 참여한 것을 신고하고 또한 세금신고서에 신고대상거래 식별번호를 포함시켜야 한다.</p>	<p>국세청이 신고대상거래 식별번호를 부여한다. -남세자는 신고대상거래에 참여한 것을 신고하고 또한 세금신고서에 신고대상거래 식별번호를 포함시켜야 한다.</p>
<p>신고절차</p>	<p>시행</p>	<p>시행</p>			

영국	미국	아일랜드	포르투갈	캐나다	남아프리카공화국
<p>-국세청의 서면요구 후 20일 이내에 명단을 제공하지 않을 시, 주요고문에게 부과되는 별금은, 합리적인 이유가 존재하지 않는 이상, 20일 이후부터 하루에 만 달러씩 계산된다. -남세자: 신고대상거래 미신고 시 부과되는 별금은, 남세자와 신고대상거래 유형에 따라 5천 달러에서 20만 달러에 이르는 최소/최대 별금을 조건으로, 거래에 의해 감면된 세액의 75% 에 해당된다.</p>	<p>-국세청의 서면요구 후 20일 이내에 명단을 제공하지 않을 시, 주요고문에게 부과되는 별금은, 합리적인 이유가 존재하지 않는 이상, 20일 이후부터 하루에 만 달러씩 계산된다. -남세자: 신고대상거래 미신고 시 부과되는 별금은, 남세자와 신고대상거래 유형에 따라 5천 달러에서 20만 달러에 이르는 최소/최대 별금을 조건으로, 거래에 의해 감면된 세액의 75% 에 해당된다.</p>	<p>미신고는 전략의 효능에 영향을 미치지 않는다. [별금 제도] -초기의 미신고 별금은 하루 최대 500유로이고 그 후부터는 매일 500유로가 부과된다. -기획자가 고객명단을 제공하지 않을 경우, 첫 별금은 최대 4천 유로에 달하며, 첫 별금이 부과된 후로도 제공하지 않으면 매일 100유로씩 추가된다</p>	<p>-각 기획자 또는 고문은 남세자와 공동이나 개별 모두 책임을 진다. -기획자나 고문이 받기로 예정된 금액에 한해서 책임을 진다. -경정연장 기간은 서식이 제출된 후 3년 이후이다.</p>	<p>-각 기획자 또는 고문은 남세자와 공동이나 개별 모두 책임을 진다. -기획자나 고문이 받기로 예정된 금액에 한해서 책임을 진다. -경정연장 기간은 서식이 제출된 후 3년 이후이다.</p>	<p>국세청이 신고대상거래 식별번호를 부여한다. -남세자는 신고대상거래에 참여한 것을 신고하고 또한 세금신고서에 신고대상거래 식별번호를 포함시켜야 한다.</p>
<p>시행</p>	<p>시행</p>	<p>시행</p>			

a. 신고의무가 향상되었다: 조세회피규정에 따르면, 기획자만이 캐나다국세청 (CRA)에 신고하도록 요구된다.

주석

Mandatory Disclosure Rules

발행일 2015년 월 일
저자 김선영, 김영필, 김태훈, 이기수, 류풍년, 이세화,
정재필, 정병윤, 인영수
발행 딜로이트 안진회계법인
주소 서울특별시 영등포구 국제금융로 10
서울국제금융센터 One IFC 빌딩 9층
전화 : (02) 6676-1000
팩스 : (02) 6674-3700
<http://www.deloitte.co.kr>

출판신고 2010년 5월 31일 제2010-000084호
인쇄처 (주)조양애드컴 02)2269-5863
I S B N 979-11-86892-02-2

본 책에 실린 내용의 무단전재나 복제를 금합니다

본보고서의 원본은 다음의 제목으로 발간되었습니다.

Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

[ISBN 9789264241145/ <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>]

원본 보고서는 2014년에 최초 발행되었으며, 파리에 있는 경제협력개발기구(OECD)가 저작권을 갖고 있습니다.

본 번역본은 OECD와의 계약에 따라 출판된 것으로, OECD의 공식적 번역본이 아닙니다.

www.oecdbookshop.org – OECD 온라인 서점

www.oecd-ilibrary.org – OECD 전자도서관

www.oecd.org/oecddirect – OECD 출간물 알림 서비스

