

미국의 조세우발사항에 대한 세무보고제도와 도입방안

김 상 기*

차 례

- I. 서 론
- II. 조세우발사항
 - 1. 조세우발사항의 개념
 - 2. 미국의 조세우발사항에 대한 재무제표 공시
 - 3. 우리나라 기업의 주요 조세우발사항
- III. 미국의 조세우발사항에 대한 세무보고
 - 1. Schedule UTP의 주요 내용
 - 2. Schedule UTP의 도입 배경
 - 3. Schedule UTP의 실효성과 관련된 쟁점
 - 4. Schedule UTP에 대한 법률적 쟁점
- IV. 조세우발사항에 대한 세무보고의 도입 방안
 - 1. 도입의 필요성
 - 2. 실효성 확보 방안
 - 3. 우리나라의 증거개시제도와 관련하여 검토할 사항
 - 4. 조세우발사항에 대한 세무보고의 도입방안
- V. 결 론

* 고려사이버대학교 세무·회계학과 부교수

접수일자 : 2012. 10. 30 / 심사일자 : 2012. 11. 22 / 게재확정일자 : 2012. 11. 30

I. 서론

법인세법을 비롯한 법인세 관련 법규들은 납세자인 법인이 납부하여야 할 법인세 세액의 계산방법에 대해 비교적 상세하게 규정하고 있다. 그러나 이러한 법규들을 완벽하게 이해한다고 하여도 법인세 세무신고서의 내용을 어떻게 작성할 것인지에 대해서는 여전히 불명확한 부분이 남아 있게 되는 경우가 발생하게 된다. 이는 다른 분야의 법률들에서와 같이 조세의 과세요건을 규정하는 세법에서도 가능한 모든 과세대상 사실들에 개별적으로 적용 가능하도록 규정하는 것은 현실적으로 불가능하기 때문이다. 이에 따라 세법에서 명확하게 규정하고 있지 않는 거래나 사건이 발생한 기업은 이러한 거래나 사건을 반영하여 납부할 세액을 계산함에 있어 특정한 적용방침을 선택하여야 한다. 이때 납부할 세액을 줄이기 위해 너무 공격적인 방침을 적용하게 되면 추후에 세무당국에 의해 경정될 수 있으며 조세소송을 거쳐 궁극적으로 가산세 등의 벌칙이 수반될 수도 있다. 반대로 추후에 발생할 수 있는 세무당국과의 쟁송을 회피하기 위하여 너무 보수적인 방침을 적용하게 되면 납부할 세액의 부담이 커지게 된다.

기업들은 적절한 수준에서 세무신고를 하기 위하여 세무전문가들로 구성된 조직을 운영하거나 외부의 전문가들의 도움을 받을 수 있다. 심지어는 과세관청에 직접 특정한 거래에 관한 세법해석을 신청하여 그에 대한 답변을 받을 수도 있다.¹⁾ 그런데 기업들은 세무신고서에 세무당국에 의해 이의가 제기될 수 있는 사항인 조세우발사항들을 포함시키는 것이 보다 유리하다고 판단할 수 있다. 이렇게 기업의 세무신고서에 세무당국에 의해 이의가 제기될 수 있는 조세우발사항이 포함되어 있다고 하여도 모든 경우에 문제가 되는 것은 아니기 때문이다. 세무당국에 의해 세무조사가 이루어지고 그 세무조사에서 기업이 그러한 조세우발사항을 채택하였

1) 국세청 훈령 제1868호 법령사무처리규정 제2조 제10호에서 규정하고 있는 세법해석 사전답변을 이용하는 것으로 민원인이 특정한 거래에 관한 세법해석과 관련하여 실명과 구체적인 사실관계 등을 기재한 신청서를 제출하는 경우 국세청장이 명확히 답변하는 제도이다.

다는 것이 밝혀진 경우에만 문제가 될 수 있다. 또한 세무당국에 의해 이의가 제기된다고 하더라도 소송에서 법원에 의해 인정될 가능성이 더 높을 수도 있다. 기업에 대한 세무조사 비율이 그리 높지 않고 기업들의 거래가 점차 복잡해지고 있는 상황을 고려하면 세무당국이 기업들의 조세우발사항을 확인하는 것은 쉽지 않다고 할 수 있을 것이다.²⁾ 이렇게 세무당국이 기업들이 채택하는 조세우발사항을 적절하게 적발하지 못하는 상황에서는 기업들이 보다 더 공격적인 조세전략을 채택하도록 함으로써 적절한 조세의 부과를 침해할 수 있다.

이러한 상황에 대응하기 위하여 미국의 국세청(IRS)은 납세자들이 조세우발사항에 대해 그들의 세무신고서에 보고하도록 하는 규정들을 마련해 놓고 있다. 그 대표적인 예가 2010년 이후 과세기간부터 세무신고서에 조세우발사항들에 대한 사항별 정보를 기재한 Schedule UTP를 포함시키도록 한 것이다. Schedule UTP에 기재하여야 하는 사항은 각각의 조세우발사항별로 관련 법규, 일시적 차이 또는 영구적 차이에 대한 구분, 도관기업의 관련여부, 주요 조세우발사항 여부, 금액의 순위, 간결한 설명 등이다. 이러한 기업들의 조세우발사항에 대한 세무보고는 세무당국이 세무조사를 함에 있어 효율성과 효과를 높이는데 도움이 될 수 있다.

미국의 국세청이 Schedule UTP를 도입한 이유는 납세자가 스스로 자신의 세액을 산정하는 신고납세체계에서 납세자의 신고의 투명성을 제고하기 위한 것이었다. 우리나라의 법인세 과세체계는 미국의 법인세 과세체계와 근본적으로 유사한 신고납세체계를 채택하고 있으므로 납세자인 기업의 신고의 투명성을 제고하기 위한 제도적인 노력이 중요하다는 점은 자명한 일일 것이다. 따라서 본 연구에서는 미국의 조세우발사항에 대한 세무보고 제도를 소개하고 우리나라에 도입하는 경우 그 방안과 고려사항을 살펴보고자 한다.

2) 국세청의 국세통계연보에 따르면 개인사업자의 경우 2010년의 확정신고인원 대비 세무조사인원의 비율은 0.1%, 법인사업자의 경우 2010년의 신고법인수 대비 세무조사법인수의 비율은 1%를 약간 초과하는 정도이다.

II. 조세우발사항

1. 조세우발사항의 개념

조세우발사항은 조세와 관련된 우발사항으로 우발사항은 재무회계에서 충당부채를 인식하는 것과 관련된 개념이다. 충당부채는 지출의 시기 또는 금액이 불확실한 우발사항에 대해 일정한 요건이 충족되는 경우 인식하는 부채를 의미한다. 한국채택국제회계기준에서는 우발사항 중 충당부채로 인식하기 위한 요건으로 다음과 같이 세 가지를 들고 있다.³⁾ 첫째, 과거사건의 결과로 현재의무(법적의무 또는 의제의무)가 존재한다. 둘째, 당해 의무를 이행하기 위하여 경제적효익을 갖는 자원이 유출될 가능성이 높다. 셋째, 당해 의무의 이행에 소요되는 금액을 신뢰성 있게 추정할 수 있다. 기업이 부담하게 되는 법인세 등의 세액은 기업의 세무신고에 대한 세무당국의 경정과 그 이후의 조세쟁송 등에 따라 변동될 수 있으므로 그 금액과 시기에 우발적인 요소가 있게 된다. 이렇게 기업의 납세의무와 관련된 우발사항을 조세우발사항으로 구분할 수 있을 것이다. 그리고 이러한 조세우발사항 중 회계기준에 의한 충당부채의 인식요건을 충족하는 사항들은 충당부채로 재무제표에 표시되게 된다.

조세우발사항의 특징으로는 먼저 기업의 적대적 이해관계자라고 할 수 있는 세무당국과의 관계에 따라 영향을 받게 된다는 점을 들 수 있다. 조세우발사항과 관련된 지출의 시기 및 금액은 세무당국의 세무조사 여부 및 시기, 그리고 세무조사의 결과에 따라 영향을 받게 된다. 부과제척기간이 경과된 거래와 관련된 사항들은 더 이상 우발사항에 해당되지 않게 된다. 한편 조세우발사항은 모든 기업에게 발생할 수 있다. 그러나 조세우발사항은 주로 세법에서 규정하지 못하고 있는 복잡한 거래와 관련하여 발생할 가능성이 높으므로 그러한 거래에 참여하게 되는 기업들에게 더욱 중요한 문제에 해당된다. 일반적으로 기업의 규모가 클수록 거래의 유형이 다양해지고 규모도 커지게 되므로 소규모 기업에 비해 대규모 기업에서 중요한 조세우발사항이 발생할 가능성이 높을 것이다.

3) 한국채택국제회계기준 제1037호 문단14

기업들의 조세우발사항은 단순한 과실에 따라 세법을 잘못 적용함에 따라 발생할 수도 있지만 기업들이 의도적으로 세법 규정을 기업에 유리하게 적용함에 따라 발생할 수도 있다. 기업의 관점에서 기업이 세무신고서의 주요 내용인 과세표준과 세액을 산정함에 있어 채택한 조세우발사항은 일종의 기업위험에 해당되므로 기업위험의 적절한 관리를 위해서는 기업이 채택할 조세우발사항에 대한 적절한 분석이 필요하다. 한편 기업들에 대한 적법하고 공평한 과세를 목표로 하고 있는 세무당국의 관점에서는 기업들이 세무신고서에서 적용한 조세우발사항을 확인하는 것이 매우 중요한 과제라 할 수 있을 것이다. 각각의 기업들이 세무신고서를 작성함에 있어 채택하게 되는 조세우발사항들을 정확하게 확인할 수 있다면 세무당국의 세무조사와 세액경정 업무는 매우 효과적이고 효율적으로 이루어질 수 있을 것이다. 그러나 실무적으로 세무당국이 각 기업들이 채택하고 있는 조세우발사항을 확인하는 것은 매우 어려운 일일 것이다. 우리나라 기업들이 재무제표에서 조세우발사항에 대해 공시하는 내용에는 한계가 있으며, 세무조사를 통해서도 완벽하게 조세우발사항을 확인하는 것이 쉽지 않기 때문이다.⁴⁾

2. 미국의 조세우발사항에 대한 재무제표 공시

미국의 회계기준에 의한 조세우발사항에 대한 회계처리는 우리나라가 채택하고 있는 국제회계기준과 근본적으로 차이가 있다고 볼 수는 없다. 그러나 미국회계기준에서는 2006년부터 조세우발사항에 대해 보다 구체적인 회계처리절차를 도입함으로써 국제회계기준과 상당한 차이가 발생하게 되었다. 미국회계기준에서 조세우발사항에 대한 회계처리를 보다 구체화한 이유는 조세우발사항에 대한 기업들의 재무제표 표시 방법이 상

4) 한국채택국제회계기준에서는 총당부채의 유형별로 총당부채의 성격과 경제적효익의 유출이 예상되는 시기, 유출될 경제적효익의 금액과 시기에 대한 불확실성 정도, 제3자에 의한 변제예상금액 및 그와 관련하여 인식한 자산 금액을 공시하도록 하고 있다. 또한 총당부채의 요건을 충족하지 않은 우발사항에 대해서도 의무를 이행하기 위한 자원의 유출가능성이 아주 낮지 않는 한, 우발부채의 분류별로 당해 성격을 공시하고 실무적으로 적용할 수 있는 경우에는 재무적 영향의 추정금액, 자원의 유출 금액 및 시기와 관련된 불확실성 정도, 변제의 가능성을 공시하도록 하고 있다.

당한 차이를 나타냈었기 때문이다. 즉 조세우발사항으로 인해 손실이 발생할 가능성이 높고 그 금액을 합리적으로 추정할 수 있는 경우 손실과 관련 부채를 인식하도록 하는 일반적인 규정 하에서는 기업들의 실제 회계처리는 상당한 차이가 있을 수밖에 없었다. 이에 따라 미국의 회계기준을 제정하고 있는 재무회계기준위원회(FASB)는 2006년 6월에 불확실한 세금 혜택에 대한 회계처리의 일관성과 투명성을 확보할 목적으로 보다 구체적인 회계처리를 규정하고 있는 FASB 해석 제48호(이하 FIN 48)를 도입하였다.

FIN 48에서는 세무당국에 의해 이의가 제기되거나 경정될 수 있는 기업의 불확실한 세금 혜택(uncertain tax benefits)에 대한 인식과 측정에 있어 2단계의 접근을 요구하고 있다.⁵⁾

첫 번째 단계는 인식의 단계로 기업이 처한 불확실한 조세우발사항들을 확인하고 각각의 조세우발사항들에 따른 세금 혜택이 소송에서 법원에 의해서 인정될 확률이 50%를 초과하는지를 결정하여 이에 해당하는 경우에만 세금 혜택을 인식한다.⁶⁾ 이러한 조세우발사항으로 인한 세금 혜택의 인식 요건이 충족되지 않는 경우 세금 혜택의 100%를 부채(reserve)로 설정하여 세금 혜택을 인식하지 말아야 한다. 이때 인식여부의 결정은 조세우발사항의 계산단위별로 수행하여야 하므로 확률에 대한 평가이전에 계산단위를 어느 수준으로 할 것인지에 대한 결정이 선행되어야 한다. 계산단위는 세무신고서를 작성하는 과정에서 적용한 방식과 세무조사 중에 세무당국에 의해 쟁점이 될 것으로 기대되는 방식을 평가하여 결정한다. 조세우발사항들에 따른 세금 혜택이 법원에 의해서 인정될 확률이 50%를 초과하는지를 평가함에 있어서는 조세우발사항의 기술적 측면만을 고려한다. 그리고 기업들은 그들의 조세우발사항이 그와 관련된 모든 정보를 완전히 가지고 있는 적법한 세무당국에 의해 조사된다고 가

5) FASB Interpretation No. 48 Accounting for Uncertainty in Income Taxes an interpretation of FASB Statement No. 109

6) 이진오, “대체적 조세분쟁해결절차의 도입에 관한 연구—조정을 중심으로—”, 『세무학 연구』 제24권 제1호 2007년 3월 181쪽에서도 지적하고 있듯이 미국의 경우에는 조세 분쟁의 대부분이 국세청 내 심사국에서 합의를 통하여 해결되므로 실제로는 소송에서 다루어질 조세우발사항은 그리 많지 않을 것이다.

정하여야 한다.

두 번째 단계는 측정의 단계로 인식요건을 충족한 세금 혜택과 관련된 조세우발사항들을 대상으로 재무제표에 인식될 수 있는 세금 혜택의 금액을 측정하고 나머지 인식되지 않을 금액인 미인식 세금 혜택(unrecognized tax benefits)은 부채로 표시한다. 이때 세금 혜택으로 인식할 수 있는 금액을 추정하기 위해서는 각 조세우발사항별로 세무당국과 합의될 수 있는 가능한 결과 금액들의 발생 확률을 추정하여야 한다. 첫 번째 단계에서 살펴본 조세우발사항과 관련된 세금 혜택의 인식요건에서는 소송에 의한 법원의 판결이 문제가 되는데 반해 측정의 단계에서는 소송이 아니라 세무당국과의 합의를 고려하는 이유는 미국에서의 조세분쟁에 대한 해결은 일반적으로 세무당국과의 합의를 통해 이루어지기 때문이다. 세금 혜택으로 인식할 수 있는 금액은 세무당국과의 합의에서 실현될 가능성이 50%를 초과하는 세금 혜택의 금액 중 최대 금액이다. 이러한 측정과 관련하여 FIN 48은 다음의 [표 1]과 같은 측정의 예를 제시하고 있다.

[표 1] FIN 48에서 제시하고 있는 세금 혜택으로 인식할 수 있는 금액 측정 예

가능한 결과 추정치(달러)	개별 발생확률(%)	누적 발생확률(%)
100	5	5
80	25	30
60	25	55
50	20	75
40	10	85
20	10	95
0	5	100

[표 1]은 어떤 기업이 인식요건을 충족하는 100달러의 세금 혜택이 있는 조세우발사항과 관련하여 세무당국과의 조정에 따라 합의될 수 있는 금액과 그 확률을 추정한 결과를 보여주고 있다. 합의 금액이 100달러일 확률은 5%, 80달러일 확률은 25%, 60달러일 확률은 25%, 50달러일 확률은 20%, 40달러일 확률은 10%, 20달러일 확률은 10%, 0달러일 확률은

5%인 것으로 추정되고 있음을 알 수 있다. 세무당국과의 합의에서 실현될 가능성이 50%를 초과하는 세금 혜택의 금액 중 최대 금액을 산정하기 위해서는 누적확률을 적용하여야 한다. 기업은 세무당국과의 합의 과정에서 100달러부터 시작하여 점차 그 금액을 줄여 나갈 것이므로 누적확률은 합의 금액이 큰 것부터 누적하여야 한다. 따라서 100달러의 누적확률은 5%, 80달러의 누적확률은 30%(5% + 25%), 60달러의 누적확률은 55%(5% + 25% + 30%), 50달러의 누적확률은 75%(5% + 25% + 30% + 20%), 40달러의 누적확률은 85%(5% + 25% + 30% + 20% + 10%), 20달러의 누적확률은 95%(5% + 25% + 30% + 20% + 10% + 10%), 0달러의 누적확률은 100%이다. 누적확률이 50%를 초과하는 합의 금액은 60달러, 50달러, 40달러, 20달러, 0달러이므로 이들 합의 금액 중 최대 금액인 60달러를 세금 혜택의 금액으로 추정한다. 따라서 이 기업이 채택한 조세우발사항으로 인한 세금 혜택 100달러 중 60달러만이 인정이 되며 차액 40달러는 부채로 인식하여야 한다.

이와 같이 현행 미국회계기준에 의한 조세우발사항에 대한 회계처리는 매우 구체적임을 알 수 있다. 이는 미국회계기준을 적용하여야 하는 기업들은 조세우발사항에 대한 회계처리를 위해서는 조세우발사항들에 대해 매우 구체적인 분석을 수행하여야 한다는 것을 의미한다. 그리고 기업이 재무제표에 대한 외부감사를 받는 경우 기업의 조세우발사항에 대한 구체적인 분석 내용을 외부감사인에게 제출하여야 한다. 이 과정에서 만약 외부감사인이 기업의 조세우발사항에 대한 회계처리에 대해 동의하지 않는다면 기업은 회계처리를 수정하거나 감사의견에서의 불이익을 받게 될 수도 있다.

미국의 기업들이 FIN 48을 적용하여 최초로 작성한 재무제표에 공시된 조세우발사항과 관련된 조세부채의 규모는 상당한 것으로 나타났다. 2007년 1월 1일 현재 미국의 361개 대기업의 미인식 세금 혜택 총액은 1,410억달러에 이르고 있으며 그 중 가장 많은 기업의 금액은 74억달러인 것으로 나타났다.⁷⁾

7) Zion, D., and A. Varshney, "Peeking Behind the Tax Curtain," Credit Suisse, 2007.

그런데 미국기업들이 FIN 48에 따라 공시하는 조세우발사항과 관련된 회계정보와 관련하여 유의하여야 할 점이 있다. 기업들이 조세우발사항과 관련된 세금비용과 조세부채에 대한 회계처리를 이용하여 회계이익을 조정할 가능성이 있기 때문이다. 그리고 실제로 미국의 기업들이 조세우발사항에 대한 조세부채에 대한 공시를 회피하기 위하여 FIN 48이 채택되기 전에 조세부채를 감소시켰다는 연구 결과도 있다.⁸⁾

3. 우리나라 기업의 주요 조세우발사항

기업의 납세의무와 관련된 우발사항인 조세우발사항에 대한 보다 구체적인 이해를 위해서는 실제로 우리나라 기업들이 직면하고 있는 주된 조세우발사항들에 대해 살펴볼 필요가 있다. 우리나라 기업들이 직면하게 되는 주된 조세우발사항은 조세소송의 판례를 통해 어느 정도 파악할 수 있다. 국세청의 법률정보시스템을 이용하여 2000년부터 2010년까지의 기간 동안의 법인세와 관련된 판례들을 분석한 선행연구에 따르면 우리나라 상장기업들이 조세소송을 통해 주로 다루는 사항들은 부당행위계산의 부인, 손익의 귀속시기, 세액공제와 세액감면 등인 것으로 나타났다.⁹⁾

법인세법 제52조에서 규정하고 있는 부당행위계산의 부인 규정의 내용은 내국법인의 행위 또는 소득금액의 계산이 특수관계인과의 거래로 인하여 그 법인의 소득에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 것으로 인정되는 경우에는 그 법인의 행위 또는 소득금액의 계산은 부당행위계산에 해당되며 이러한 부당행위계산에 관계없이 그 법인의 각 사업연도의 소득금액을 계산할 수 있다는 것이다. 이 규정의 주요 목적은 특수관계인과의 거래를 통해 조세의 부담을 부당하게 감소시킨 경우 이를 부인하고자 하는 것이라 할 수 있다. 이때 특수관계인과의 거래가 조세의 부담을 부당하게 감소시켰는지에 대한 판단은 해당 거래의 금액에 영향을 미치는 가격을 기준으로 하게 된다. 이에 관련하여 법인세법 제52조 제2

8) Blouin, J., Gleason, C., Mills, L., Sikes, S., "Pre-empting disclosure? Firms' decisions prior to FIN 48.", 『The Accounting Review』 85, 2010.

9) 정재현, 판례분석을 통한 기업의 조세회피에 관한 연구, 서울시립대학교 박사학위논문, 2011.

항에서는 건전한 사회 통념 및 상거래 관행과 특수관계인이 아닌 자 간의 정상적인 거래에서 적용되거나 적용될 것으로 판단되는 가격인 시가를 기준으로 하도록 하고 있다. 문제는 시가가 명확한 거래 유형도 있을 수 있지만 모든 거래의 시가가 명확하지는 않다는 것이다. 특수관계인과 시가가 명확하지 않은 거래를 수행하게 되는 경우 그 거래에서 적용된 가격이 차후에 세무당국에 의해 부인될 수 있는 가능성을 배제할 수 없다. 이 경우 해당기업은 조세우발사항에 노출될 수밖에 없게 된다.

법인세법 제40조에서는 내국법인의 각 사업연도의 익금과 손금의 귀속 사업연도는 그 익금과 손금이 확정된 날이 속하는 사업연도로 한다고 규정하고 있다. 이러한 익금과 손금의 귀속시기에 대한 원칙하에 법인세법 시행령에서는 익금과 손금의 귀속시기에 대하여 보다 구체적으로 규정하고 있다. 그리고 법인세법 제43조에서는 법인세법에 규정되어 있지 아니한 사항에 대해서는 법인이 익금과 손금의 귀속사업연도 등에 관하여 일반적으로 공정·타당하다고 인정되는 기업회계기준을 적용하거나 관행을 계속 적용하여 온 경우에는 그 기업회계의 기준 또는 관행에 따르도록 하고 있다. 우리나라의 대표적인 기업회계기준인 한국채택국제회계기준과 일반기업회계기준은 수익과 비용의 인식에 대해 비교적 상세한 규정을 제시하고 있다. 그러나 이러한 규정에도 불구하고 기업이 수행하는 거래는 매우 다양하고 시간이 지남에 따라 새로운 거래 형태가 출현하게 되므로 기존의 규정만으로 귀속시기를 명확하게 정할 수 없는 경우가 발생하게 된다. 손익의 귀속시기가 명확하지 않은 거래를 수행한 기업이 채택한 방법이 차후에 세무당국에 의해 부인될 수 있는 가능성을 배제할 수 없다. 이 경우 해당기업은 조세우발사항에 노출될 수밖에 없게 된다.

세액공제와 세액감면은 법인세 산출세액에서 직접 차감되므로 법인세 납부세액에 상당한 영향을 미치게 된다. 법인세법과 조세특례제한법에서는 다양한 세액공제와 세액감면을 규정하고 있다. 2011년의 국세청 통계 중 법인세 세액공제와 세액감면 신고현황에 따르면 임시투자세액공제 금액이 가장 많은 것으로 나타나 대표적인 세액공제였음을 알 수 있다.¹⁰⁾

10) 국세청 통계에 따르면 2011년의 임시투자세액공제 신고내용은 중소기업의 경우 7,376개의 법인이 252,220백만원을 신청하였으며, 일반기업의 경우 1,041개 기업이

2012년부터는 임시투자세액공제가 고용창출투자세액공제로 전환되어 그 내용에 변화가 있었지만 대표적인 세액공제로 유지될 것으로 예상할 수 있다. 조세특례제한법 제26조에서는 내국법인의 시설투자에 대해 해당 과세연도의 상시근로자 수가 직전 과세연도의 상시근로자 수보다 감소하지 아니한 경우 고용창출투자세액공제를 적용하도록 규정하고 있다. 이와 관련하여 세액공제의 대상이 되는 시설투자의 범위, 상시근로자수의 산정 등에 있어 명확하지 않은 부분이 발생할 수 있다. 따라서 기업이 적용한 기준에 따라 신청한 세액공제가 세무당국에 의해 부인될 수 있는 가능성을 배제할 수 없다. 이 경우 해당기업은 조세우발사항에 노출될 수밖에 없게 된다.

Ⅲ. 미국의 조세우발사항에 대한 세무보고

1. Schedule UTP의 주요 내용

미국의 국세청은 2010년부터 세무신고서에 불확실한 조세상태표(Uncertain Tax Position Statement)라는 제목의 Schedule UTP를 포함시키도록 하고 있다. 구체적으로 미국 국세청의 Schedule UTP에 대한 2011 훈령(instructions)에 따르면 다음의 네 가지 사항에 해당되는 기업은 Schedule UTP를 작성하여야 한다. 첫째, 미국 법인세 세무신고서(Form 1120)를 제출하는 기업, 외국기업의 미국 법인세 세무신고서(Form 1120-F)를 제출하는 기업, 미국 생명보험회사 법인세 세무신고서(Form 1120-L)를 제출하는 기업, 미국 화재보험회사 법인세 세무신고서(Form 1120-PC)를 제출하는 기업에 해당되는 경우, 둘째, 자산 규모가 1억달러 이상인 기업에 해당되는 경우, 셋째, 감사받은 재무제표를 보고하는 경우, 넷째, Schedule UTP에 보고되어야 할 조세우발사항을 하나 이상 채택한 경우이다.

Schedule UTP의 작성대상 기업이 Schedule UTP에 보고할 조세우발사항은 다음의 두 가지 조건이 충족되는 사항들이다. 그 첫 번째 조건은 기업

1,450,453백만원을 신청한 것으로 나타났다.

이 당기와 전기의 세무신고서에서 조세우발사항을 채택한 경우이다. 그리고 두 번째 조건은 기업과 그 기업의 특수관계자가 조세우발사항과 관련하여 감사받은 재무제표에 조세부채를 기록하거나, 조세부채를 기록하지는 않았지만 조세우발사항과 관련하여 조세소송이 예상되는 경우이다. 이때 감사받은 재무제표와 관련하여 적용된 기업회계기준이 무엇이었는지는 고려사항이 아니다. 즉 기업이 재무제표를 작성함에 있어 조세우발사항에 대해 개별적 분석을 요구하고 있는 미국회계기준을 적용한 경우는 물론이고, 조세우발사항에 대한 개별적 분석을 요구하고 있지 않은 국제회계기준이나 그 외의 특정 국가의 기업회계기준을 적용한 경우에도 위의 두 가지 조건이 충족되는 경우 조세우발사항에 대해 보고하여야 한다. 미국회계기준을 적용하지 않은 기업은 FIN 48을 준용하여 조세우발사항에 대한 검토를 하고 이를 기초로 Schedule UTP를 작성하여야 한다.

Schedule UTP의 양식은 세 개의 부분(Part)으로 구분되어 있다. 부분1은 당기의 세무신고서에서 채택한 조세우발사항에 대해 기재하는 부분이다. 과거 년도에 발생한 거래라고 하더라도 그 거래에 대해 당기의 세무신고서에서 조세우발사항을 채택하는 경우 부분1에 기재하여야 한다. [표 2]에서 볼 수 있듯이 부분1은 7개의 열로 구성되어 있으며 이중 기재하여야 할 열은 6개의 열이다.

[표 2] Schedule UTP의 부분1(Part I)

(a) UTP No.	(b) Primary IRC Section	(c) Timing Codes	(d) Pass-Through Entity EIN	(e) Major Tax Position	(f) Ranking of Tax Position	(g) Reserved for Future Use
		(P) (T)				
		(P) (T)				

첫 번째 열에는 조세우발사항의 일련번호를 기재하도록 되어 있다. 두 번째 열에는 해당 조세우발사항과 관련된 내국세입법(Internal Revenue Code)의 주요 조항을 기재하도록 되어 있다. 세 번째 열에는 조세우발사항이 회계이익과 과세소득 간의 영구적 차이 또는 일시적 차이 중 어느

것을 발생시키는지를 체크하도록 되어 있다. 네 번째 열에는 기업에 의해 채택된 조세우발사항이 도관실체(pass-through entity)와 관련된 경우 해당 도관실체의 식별번호(Employer Identification Number)를 기재하도록 되어 있다. 해당 도관실체가 외국의 실체인 경우 F로 기재하며 조세우발사항이 도관실체와 관련이 없는 경우 공란으로 비워두도록 되어 있다. 다섯 번째 열에는 해당 조세우발사항이 주요 조세우발사항인지를 체크하도록 되어 있다. 해당 조세우발사항의 금액 크기가 전체 조세우발사항 중 10% 이상인 경우 주요 조세우발사항으로 체크하도록 되어 있다. 이때 조세우발사항의 금액 크기는 조세우발사항과 관련하여 기록한 조세부채의 크기를 의미한다. 여섯 번째 열에는 조세우발사항들의 유형과 그 크기의 순위를 기재하도록 되어 있다. 조세우발사항이 이전가격에 관한 것일 경우 T로 그 외의 유형인 경우 G로 기재하며 T 또는 G 다음에 크기의 순위를 기재하도록 되어 있다. 이때 조세우발사항의 크기는 앞의 열에서와 같이 조세우발사항과 관련하여 기록한 조세부채의 크기를 의미한다. 예를 들어 어떤 기업의 조세우발사항 중 이전가격에 해당되는 조세우발사항에 관한 조세부채 금액이 가장 크다면 T1로 기재한다. 조세부채를 기록하지는 않았지만 조세소송이 예상되는 조세우발사항에 대해서는 그 크기를 결정하지 않으며 크기의 순위는 임의로 할당할 수 있다.

부분2에는 기업이 과거 년도의 세무신고서에서 채택한 조세우발사항으로써 과거 년도의 세무신고서에 포함된 Schedule UTP에 보고되지 않았던 사항들을 기재하도록 되어 있다. [표 3]에서 볼 수 있듯이 부분2는 8개의 열로 구성되어 있으며 이중 기재하여야 할 열은 7개의 열이다.

[표 3] Schedule UTP의 부분2(Part II)

(a) UTP No.	(b) Primary IRC Section	(c) Timing Codes	(d) Pass-Through Entity EIN	(e) Major Tax Position	(f) Ranking of Tax Position	(g) Reserved for Future Use	(h) Year of Tax Position
		(P) (T)					
		(P) (T)					

첫 번째 열에는 조세우발사항의 일련번호를 기재하도록 되어 있는데 부분1의 마지막 번호의 다음 번호부터 기재하도록 되어 있다. 두 번째 열부터 여섯 번째 열까지의 기재사항은 부분1의 기재사항과 동일하다. 일곱 번째 열은 기재하지 않으며 여덟 번째 열에는 조세우발사항이 발생한 연도와 그 연도의 마지막 월을 기재하도록 되어 있다.

부분3에는 부분1과 부분2에 기재된 모든 조세우발사항들 각각에 대한 간결한 설명을 기재하도록 되어 있다. [표 4]에서 볼 수 있듯이 부분3은 2개의 열로 구성되어 있다.

[표 4] Schedule UTP의 부분3(Part III)

UTP No.	Concise Description of Uncertain Tax Position

첫 번째 열에는 조세우발사항의 일련번호를 기재하도록 되어 있다. 이 열에 기재되는 일련번호들은 부분1과 부분2의 일련번호들에 대응되는 것이다. 두 번째 열에는 각 조세우발사항별로 간결한 설명을 기재하도록 되어 있다. 각 조세우발사항에 대한 세무처리에 영향을 미치는 사실관계들과 국세청이 조세우발사항과 쟁점의 본질을 파악하는데 도움이 될 것으로 합리적으로 기대되는 정보들을 기재하도록 되어 있다. 그리고 간결한 설명에는 조세우발사항의 위험에 대한 평가나 조세우발사항에 대한 지지 또는 반대에 대한 분석은 포함하지 말아야 한다.

2. Schedule UTP의 도입 배경

미국의 국세청이 도입한 Schedule UTP의 근본적인 논리는 납세자들이 자신의 세액을 직접 산정하는 신고납세체제는 납세자들이 그들의 세무신고서에서 적용한 불확실한 조세상태에 대해 밝히는 것을 전제로 한다는 것이다.

미국의 국세청이 Schedule UTP를 도입한 구체적인 배경으로 다음을 들

수 있다.¹¹⁾

첫째, 세법 자체의 복잡성과 더불어 현대 기업의 경영상의 고유한 복잡성으로 대기업에 대한 효율적인 세무조사가 점점 어려워지고 있다는 점이다. 이러한 현상은 세법의 회색영역을 찾아내고 이를 세무신고서에 잘 드러나지 않게 표시하고자 하는 세무변호사, 공인회계사, 투자은행 등의 노력에 의해 심화되고 있다. 2010년 Schedule UTP를 선언하면서 미국 국세청은 세무조사기간의 25%가 쟁점을 확인하는데 소요되는 것으로 추정하였다. 더욱이 많은 경우에 미국 국세청은 모든 주요 쟁점 사항들을 확인하지 못하고 있다. Schedule UTP는 쟁점사항들을 보다 신속하게 확인하고 주요 쟁점사항들이 밝혀지지 않는 상황을 최소화하기 위하여 고안된 것이다.

둘째, 미국의 국세청은 납세자로부터 납세자의 세무상 문제에 대해 보고받는 것이 세무조사의 효율성과 효과를 개선하는데 유용할 수 있다고 판단하고 있다는 점이다. 2005년부터 미국의 국세청은 기업들의 자발적인 참여에 따라 증가된 세무신고의 투명성에 대한 보상으로 보다 신속하고 간편한 세무조사를 약속하는 납세순응확인과정(Compliance Assurance Process) 프로그램을 운영하여 왔다.¹²⁾ 미국의 국세청은 이 프로그램이 성공적이라고 믿고 있지만 이 프로그램은 미국 국세청의 상당한 자원의 투입이 요구되며 기업들의 자발적인 참여가 필요하다는 한계가 있다. Schedule UTP는 기업들의 자발적인 참여에 대한 동의를 필요하지 않으며, 미국 국세청의 대규모 인력 자원의 투입이 없이도 많은 대기업들의 세무신고의 투명성을 향상시킬 수 있는 방법이다.

셋째, FIN 48의 도입으로 미국회계기준을 적용하여 재무제표를 작성하

11) Harvey, J.R, "FATCA and Schedule UTP-Are these unilateral US actions doomed unless adopted by other countries?", 2012.

12) 납세순응확인과정(Compliance Assurance Process) 프로그램에서는 납세자들이 세무보고서를 작성하기 전에 잠재적인 세무상 문제들을 확인하고 해결하기 위하여 납세자와 국세청의 전담팀이 합동으로 작업할 수 있다. 이 프로그램에서는 납세자들이 세무신고서를 작성하기 전에 주요한 잠재적인 세무상 문제들에 대해 과세관청과 합의하게 되며 이에 따라 일반적으로 세무신고서 제출 이후의 세무조사에서는 기간이 단축되며 범위도 축소되게 된다.

는 기업들의 조세우발사항에 대한 회계처리가 각각의 조세우발사항별로 구체적인 분석에 기초하여 이루어지게 되었으며 그러한 조세우발사항별 분석자료는 세무당국의 관점에서도 유용한 정보가 된다는 점이다. 앞에서 살펴보았듯이 FIN 48에서는 기업이 각각의 조세우발사항별로 불확실한 세금 혜택에 대한 인식과 측정을 위해 매우 구체적인 분석을 수행하도록 요구하고 있다. 그리고 그러한 분석자료는 재무제표에 대한 외부감사과정에서 외부감사인에게 제출되어 감사대상에 포함되게 된다. 즉 FIN 48 하에서는 재무제표의 작성과정에서 이미 Schedule UTP에 기재할 사항들의 대부분이 준비되고 그에 대해 독립적인 외부감사인의 검토까지 이루어지게 된다.

넷째, 세무조정조서(Tax Accrual Workpapers)와 관련된 세무당국과 납세자 간의 소송을 감소시킬 수 있다는 점이다. 세무조정조서의 구체적 내용은 기업별로 다양할 것이지만 일반적으로 납세자의 세무상 문제들에 대한 개별적인 내역과 각 세무상 문제별 조세부채의 금액이 포함된다고 할 수 있다. 그리고 세무상 문제에 대한 의견이나 보고서가 포함되는 경우도 있다. 이러한 세무조정조서는 납세자인 기업에 의해 작성되거나 해당 기업의 외부감사인에 의해 작성될 수 있다. 그런데 세무당국이 납세자로부터 세무조정조서를 징구하는 것과 관련해서는 납세자가 잠재적인 소송의 상대방인 세무당국에 자신의 세무상 문제에 대해 보고하는 것이므로 이는 납세자의 변호사-의뢰인 특권(attorney-client privilege)과 소송준비물 원칙(work product doctrine)을 침해할 수 있다는 반론이 제기 되어 왔다. 이러한 상황에서 세무당국이 전체 세무조정조서를 징구하는 대신 세무조정조서의 내용 중 납세자의 세무상 문제들에 대한 개별적인 내역만을 간결한 기술의 형태로 보고하도록 하는 Schedule UTP는 일종의 타협안으로 납세자들도 수용할 가능성이 높아질 수 있다.

3. Schedule UTP의 실효성과 관련된 쟁점

미국의 국세청이 Schedule UTP를 도입하면서 의도한 바와 같이 세무조사에서 세무상 문제들에 대한 파악을 효율적이고 효과적으로 할 수 있기

위해서는 납세자들이 작성하여 보고하는 Schedule UTP에 기재되는 조세우발사항에 대한 내용들이 기업의 실제 조세우발사항들을 적절하게 반영하고 있어야 한다. 그러나 기업들에게는 그들의 실제 조세우발사항들을 있는 그대로 보고하지 않을 유인이 있을 수 있다. 앞에서 살펴본 바와 같이 기업들은 조세우발사항과 관련하여 감사받은 재무제표에 조세부채를 기록하거나, 조세부채를 기록하지는 않았지만 조세우발사항과 관련하여 조세소송이 예상되는 경우에만 조세우발사항을 Schedule UTP에 보고하도록 되어 있다. 이에 따라 기업들은 조세우발사항과 관련하여 재무제표에서 조세부채를 인식하지 않는다면 Schedule UTP에 보고하지 않아도 될 가능성이 높아지게 된다.

기업에게는 재무제표에 조세우발사항에 대한 조세부채를 가능한 적게 인식하고 Schedule UTP에 보고하는 것을 회피하고자 하는 유인이 있을 수 있는데 그러한 유인으로는 조세회피 유인과 재무보고 유인을 들 수 있다. 먼저 기업이 부담하게 되는 법인세는 기업들의 현금흐름을 직접적으로 감소시키므로 기업에게는 가능한 조세부담을 줄이려고 하는 유인이 있을 수 있다. 이렇게 조세를 회피하고자 하는 유인이 높은 기업일수록 조세우발사항의 내용을 Schedule UTP에 보고하는 것을 회피하고자 하는 유인도 커질 수 있다. Schedule UTP의 보고내용을 통해 세무당국이 세무상의 문제들을 신속하고 용이하게 확인함으로써 결국 세금부담이 커질 수 있기 때문이다. 또한 기업들은 법인세부담 정도와는 별개로 재무제표상의 수치 특히 당기순이익을 외부정보이용자들에게 좋게 보이하고자 하는 유인이 있을 수 있다. 불확실한 조세혜택과 관련하여 조세부채를 재무제표에 인식하는 것은 동시에 관련된 비용을 인식하는 것을 의미하므로 당기순이익의 감소를 초래하게 된다. 따라서 당기순이익을 가능한 많이 표시하고자 하는 재무보고 유인이 큰 기업일수록 조세우발사항에 대하여 조세부채를 적게 인식하고자 시도할 수 있다. 조세부채에 대한 인식을 감소시키는 것은 Schedule UTP에 보고될 내용을 감소시키는 것이므로 기업들의 재무보고 유인은 조세회피 유인과는 별개로 Schedule UTP의 보고내용에 영향을 미칠 수 있다.

기업들에게 Schedule UTP의 보고를 회피하고자하는 유인이 있을 수 있다는 점은 Schedule UTP의 보고가 적절하게 이루어질 수 있도록 하기 위한 장치가 필요하다는 것을 시사한다. 물론 Schedule UTP의 보고대상 기업은 재무제표에 대한 외부감사를 받은 기업이므로 외부감사라는 장치가 기본적으로 적용되고는 있다. 외부감사인인 기업이 FIN 48을 적용하여 분석한 조세우발사항들에 대한 내역이 적절한지를 검토하여 세무조정에 대한 감사조서를 작성하고 그 과정에서 감사 결론을 도출하게 된다. 그런데 기업이 앞에서 살펴본 바와 같이 조세회피 또는 재무보고와 관련된 유인에 따라 외부감사인에게 조세우발사항에 대한 자료를 완전하게 제공하지 않는다면 기업의 모든 거래에 대해 검토하는 대신 일부의 표본에 대해서만 검토하게 되는 외부감사에서 기업의 조세부채 인식회피의 문제를 완벽하게 통제하는 것을 기대하기는 어렵다. 또한 기업이 조세우발사항에 대한 모든 자료를 외부감사인에게 제시하는 경우에도 외부감사의 특성 상 조세우발사항에 대한 조세부채의 인식이 Schedule UTP에서 의도하는 대로 이루어지지 않을 가능성도 있다. 대표적인 예로 기업이 제시한 조세우발사항별 조세부채의 금액이 각 조세우발사항별로는 적절하지 않다고 하더라도 전체 합계에는 중대한 차이가 없다면 외부감사인은 이를 문제 삼지 않을 수 있다. 즉 기업들은 조세부채의 총액은 유지하면서 개별 조세우발사항별로 조세부채를 조정함으로써 Schedule UTP의 보고를 회피할 수 있다. 외부감사의 초점은 재무제표에 대한 것이므로 기업이 재무제표에 표시하는 조세부채의 금액이 적절하다면 조세부채의 세부내역은 중요하지 않을 수 있기 때문이다.

Schedule UTP 보고의 적절성을 확보하는데 있어 외부감사의 역할에 한계가 있는 상황에서 Schedule UTP 보고의 적절성을 확보하기 위한 보다 직접적인 장치로는 부적절한 Schedule UTP 보고에 대해 벌칙을 부여하는 것을 들 수 있다. 그러나 현재의 규정에서는 Schedule UTP를 제출하지 않거나 Schedule UTP의 내용이 부적절한 경우에 대한 개별적인 벌칙을 규정하고 있지는 않다. 이론적으로는 내국세입법 7203에 의한 고의적인 세무신고서 미제출 또는 정보제공과 관련된 가산세가 적용될 수 있지만 고의성을 입증하기는 실무상 어려울 것이다. 따라서 미국의 세무당국은 남

세자들의 Schedule UTP 보고 추이를 검토한 후 개별적인 벌칙을 도입할 필요성을 검토하게 될 것으로 보인다.

Schedule UTP의 도입 배경에는 세무조정조서와 관련된 세무당국과 납세자 간의 소송의 문제가 있었음을 살펴본 바 있다. 이러한 세무조정조서와 관련된 문제는 Schedule UTP의 실효성을 확보하는 방안을 모색함에 있어 중요한 시사점을 가지고 있다. 앞에서 살펴본 바와 같이 Schedule UTP에 보고되는 내용은 세무조정조서의 내용 중 납세자의 세무상 문제들에 대한 개별적인 내역에만 국한되고 있다. 세무조정조서와 관련된 분쟁에서 문제되는 것이 주로 조세우발사항별 조세부채의 금액과 세무상 문제에 대한 의견 및 보고서에 대한 것이므로 세무당국은 Schedule UTP의 실효성 확보를 위해 납세자들에게 타협안을 제시할 수 있다. 즉 Schedule UTP를 적절하게 보고하는 기업들에 대해 미국 국세청이 민감한 정보인 조세우발사항별 조세부채의 금액과 세무상 문제에 대한 의견 및 보고서를 징구하는 것을 배제하는 타협안을 제안하는 방안이다.¹³⁾ 반대로 Schedule UTP를 적절하게 보고하지 않거나 조세범칙사건과 관련된 기업들에 대해서는 세무조정조서 상의 모든 정보를 징구하는 것이다.

4. Schedule UTP에 대한 법률적 쟁점

Schedule UTP에 대한 법률적 쟁점은 세무조정조서와 관련된 법률적 쟁점으로서와 같이 납세자가 자신의 조세우발사항에 대해 보고하는 Schedule UTP가 납세자의 변호사-의뢰인 특권과 소송준비물 원칙을 침해하는가 하는 점이다. 변호사-의뢰인 특권과 소송준비물 원칙은 미국의 증거개시제도와 관련된 것이다. 미국 연방민사소송규칙에서 규정하고 있는 증거개시 제도는 소송당사자 또는 소송당사자로 될 자가 소송에 관한 자료를 수집 및 보존하는 방법과 관련된 것으로 소송당사자 등이 소송의 상대방 등으로부터 소송에 필요한 자료를 쉽게 수집할 수 있도록 하는데 의의가 있다.¹⁴⁾ 이러한 증거개시제도 하에서는 대부분의 증거의 제출이 강제되며

13) Harvey, J.R., "Schedule UTP: Views of a Former Tax Adviser and Administrator", TAX NOTES, 2010 September 20

이를 거부한 경우 제재가 따르게 된다. 그런데 증거개시로 변호사와 의뢰인 사이의 의사소통도 공개해야 한다면 의뢰인은 변호인의 조력을 받을 권리를 침해받게 될 것이다. 따라서 증거개시제도에서 변호인과 의뢰인 사이의 법적 조력에 관한 의사소통을 배제하기 위하여 인정되는 것이 바로 변호사-의뢰인 특권이다. 변호사-의뢰인 특권이란 의뢰인이나 변호사가, 법적 조력 혹은 법적 조언을 얻기 위하여 이루어진 의뢰인과 변호사 사이의 의사소통의 내용을 드러내는 증언을 거부하거나 증거제출을 거부할 수 있는 권리를 말한다.¹⁴⁾ 또한 소송준비물 원칙은 변호사가 진행 중이거나 합리적으로 예상되는 장래의 소송에 대비하여 준비한 유·무형의 자료인 소송준비물(work product)은 증거개시나 여타의 공개강제로부터 면제된다는 원칙이다.

Schedule UTP가 납세자의 변호사-의뢰인 특권과 소송준비물 원칙을 침해할 수 있다는 의문은 주로 Schedule UTP에 기재되는 조세우발사항별 간결한 설명과 관련된 것이다. Schedule UTP에 의해 요구되고 있는 간결한 설명에는 소송준비물 원칙이 요구되기에 충분한 기업 또는 그 자문가들의 정신적 표현이나, 변호사 고객 또는 회계사 고객 특권 하에서 보호되는 조언이 포함될 수 있다는 것이다.

IV. 조세우발사항에 대한 세무보고의 도입 방안

1. 도입의 필요성

우리나라의 법인세 과세체계는 미국의 법인세 과세체계와 근본적으로 유사한 신고납세체계를 채택하고 있다. 따라서 미국이 조세우발사항에 대한 세무보고인 Schedule UTP를 납세자가 제출하도록 하는 것의 근거인 신고납세체제에서는 납세자들이 그들의 세무신고서에서 적용한 불확실한 조세상태에 대해 밝히는 것이 필연이라는 논리는 우리나라에도 그대로

14) 박현성, “미국법상 변호사-의뢰인 특권, 소송준비자료의 개시면책에 관한 연구”, 법조 660호, 2012, 289쪽

15) 박현성, 앞의 글, 293쪽

적용될 수 있다. 그리고 미국의 국세청이 Schedule UTP를 도입한 구체적인 배경 중 세법 자체의 복잡성과 더불어 현대 기업의 경영상의 고유한 복잡성으로 대기업에 대한 효율적인 세무조사가 점점 어려워지고 있다는 점은 우리나라의 경우도 예외가 아닐 것이다. 이렇게 유추할 수 있는 이유는 우리나라의 세법 규정이 미국에 비해 현저하게 명확하다는 근거가 없다는 점, 우리나라 기업들의 규모가 커지고 국제화 됨에 따라 기업 활동의 복잡성도 점차 증가하는 추세라는 점, 세무당국의 세무조사와 관련된 능력에서 우리나라의 세무당국의 전문성이 미국 세무당국의 전문성에 비해 현저하게 높다고 볼 수 없다는 점 등을 들 수 있다. 미국이 조세우발사항에 대한 회계처리와 관련하여 FIN 48을 도입하기 전에도 미국의 기업들 중에는 재무제표에 조세우발사항과 관련된 총당부채를 상당 금액 표시하는 것을 볼 수 있다.¹⁶⁾ 그러나 우리나라의 기업들 중에는 재무제표에 조세우발사항과 관련된 총당부채를 인식하는 경우를 찾아보기 어렵다.¹⁷⁾ 이러한 차이에는 여러 가지 요인이 영향을 미치겠지만 그 중의 한 가지로 양국의 세무당국의 세무조사 능력의 차이를 배제하기는 어려워 보인다.

이러한 상황에서 우리나라 기업들로 하여금 세무신고서에서 채택하게 되는 불확실한 세무상 문제들을 스스로 분석하게 하고 그 내용을 세무당국에 보고하도록 하는 것은 그 비용을 충분히 초과하는 효익이 있을 것으로 보여진다. 기업은 스스로의 세무상 위험에 대해 검토할 수 있는 기회를 가질 수 있으므로 세무상 위험을 관리하는데 도움을 받을 수 있다. 세무당국은 세무조사에서 초점을 맞추어야 할 사항을 효율적이고 효과적으로 파악하는데 상당한 도움을 받을 수 있다. 국가 전체의 관점에서 도 세금부담의 공평성을 제고할 수 있게 될 것이다.

16) 미국의 대표적인 IT 기업 중 하나인 어떤 기업이 공시한 자료에 따르면 2007년 6월 30일 현재 조세우발사항과 관련된 장기부채는 50억달러로 자산총계 631억달러의 7.9%에 이르는 것으로 나타났다. 그리고 이 회사는 FIN 48을 적용하는 경우 2억달러 내지 4억달러의 조세부채가 증가할 것으로 추정하였다.

17) 2011년 12월 31일 현재 자산총계가 117조원인 우리나라의 대표적인 IT 기업 중 하나인 어떤 기업이 공시한 조세우발사항과 관련된 부채는 없었다. 그러나 2012년 5월 1일자 중앙일보에 따르면 이 회사가 국세청으로부터 4,000억원대 세금 추징을 통보받은 것으로 알려졌다고 한다.

2. 실효성 확보 방안

조세우발사항에 대한 세무보고를 도입함에 있어 우선적으로 고려하여야 할 사항은 그 실효성을 확보할 수 있는가 하는 점이다. 기업의 조세우발사항에 대한 세무보고가 적절하게 이루어지는 경우에만 도입의 목적을 달성할 수 있기 때문이다. 미국의 예에서도 살펴보았듯이 기업들에게는 근본적으로 조세우발사항에 대한 세무보고를 적절하게 하지 않으려고 하는 유인이 있을 수 있다. 따라서 기업들이 조세우발사항에 대한 세무보고를 적절하게 할 수 있도록 유도할 수 있는 장치를 마련할 필요가 있다. 그런데 우리나라의 기업들이 재무제표를 작성함에 있어 적용하고 있는 기업회계기준인 한국채택국제회계기준과 일반기업회계기준에서는 미국의 기업회계기준에서와 같이 개별 조세우발사항에 대한 구체적인 검토를 요구하고 있지 않다는 한계가 있다. 미국의 국세청이 Schedule UTP를 도입한 배경 중의 하나가 FIN 48의 도입으로 미국회계기준을 적용하여 재무제표를 작성하는 기업들의 조세우발사항에 대한 회계처리가 각각의 조세우발사항별로 구체적인 분석에 기초하여 이루어지게 되었다는 것이다. 미국에서 조세우발사항들에 대한 구체적 정보를 세무보고하도록 하는 것이 완벽하지는 않지만 어느 정도 실효성을 확보할 수 있는 중요한 이유는 기업들에 의해 분석된 조세우발사항에 대한 내용을 외부감사인들이 독립적으로 감사를 하게 된다는 점에 기인한다고 볼 수 있다. 그런데 우리나라의 상장기업들이 적용하고 있는 한국채택국제회계기준에 의하는 경우 미국회계기준의 적용에서와 같이 재무제표의 작성과정에서는 조세우발사항에 대한 구체적 분석이 이루어지기를 기대하기는 어려우며 외부감사인들의 외부감사에서도 거의 문제시 되지 않는 상황이다. 따라서 우리나라에서 조세우발사항에 대한 세무보고를 도입하기 위해서는 기업들의 조세우발사항에 대한 세무보고가 적절하게 이루어질 수 있도록 유도하는 다른 형태의 장치를 확보할 필요가 있다.

이와 관련하여 우리나라의 경우 이미 일정 기준에 해당되는 경우 세무조정을 외부의 세무대리인에게 위임하여야 하는 외부세무조정제도가 시행되고 있다는 점에 주목할 수 있다. 즉 법인세법 시행규칙 제50조의2에

서는 외부세무조정을 적용하여야 할 납세자로 직전 사업연도의 수입금액이 70억원 이상인 법인 및 주식회사의 외부감사에 관한 법률 제2조에 따라 외부의 감사인에 의한 회계감사를 받아야 하는 법인 등을 규정하고 있다. 이 규정에 의한 외부세무조정 대상 납세자가 외부세무조정에 의한 세무조정계산서를 제출하지 아니하는 경우 세무신고를 하지 아니한 것으로 보아 무신고가산세가 부과된다. 세무조정은 기업의 세무신고서의 핵심적인 내용으로 세무조정을 위임받아 수행하게 되는 세무대리인은 기업이 세무조정에서 채택하는 조세우발사항에 대해 심도 있게 검토할 수 있는 위치에 있게 된다. 따라서 조세우발사항에 대한 세무보고에 대해서도 그 적절성을 검증하는 것이 용이할 수 있다. 따라서 외부세무조정을 담당하는 세무대리인으로 하여금 조세우발사항에 대한 세무보고를 검토하고 확인하도록 하는 경우 조세우발사항에 대한 세무보고의 실효성을 확보할 수 있는 매우 효과적인 장치가 될 수 있을 것으로 보인다. 특히 초점이 조세우발사항에 대한 세무보고가 아니라 조세우발사항에 대한 재무제표 표시의 적절성에 있는 외부감사에 비해 그 실효성이 클 것이다. 외부세무조정의 초점은 세무신고서의 작성에 있으므로 세무신고서의 한 부분이 될 조세우발사항에 대한 세무보고에 대한 검토에 있어서도 다른 목적의 기준에 따라 영향을 받지 않기 때문이다. 다만 우리나라의 외부세무조정 제도에서는 외부감사제도에서 외부감사인의 독립성을 확보하기 위한 장치와 같이 세무대리인의 독립성을 확보할 수 있는 장치가 없는 상황이므로 세무대리인이 기업의 조세우발사항에 대한 세무보고에 대해 독립적인 관점에서 검토할 수 있게 하기 위한 보완이 필요하다.

3. 우리나라의 증거개시제도와 관련하여 검토할 사항

미국의 경우 납세자가 자신의 조세우발사항에 대해 보고하는 Schedule UTP가 납세자의 변호사-의뢰인 특권과 소송준비물 원칙을 침해하는지에 대한 법률적 쟁점이 있음을 살펴보았다. 우리나라에 조세우발사항에 대한 세무보고를 도입함에 있어서도 그와 유사한 법률적 쟁점이 있을 수 있는지를 검토할 필요가 있을 것이다.

우리나라의 민사소송법과 형사소송법에서는 소송의 상대방이 보유하고 있는 증거를 얻을 수 있는 다양한 방법을 규정하고 있어 미국의 증거개시제도를 도입한 것과 같은 것으로 평가되고 있다.¹⁸⁾ 이에 따라 우리나라에서도 헌법이 보장하고 있는 변호사의 조력을 받을 권리를 보호할 필요가 있다. 그리고 실제로 이를 위한 장치가 어느 정도 마련되어 있다. 즉 민사소송법은, 변호사는 직무상 비밀에 해당하는 사항에 대한 증언을 거부할 수 있다고 규정하고 있고, 문서제출명령이 있더라도 증언거부권의 대상이 되는 비밀이 기재되어 있고 그러한 비밀유지의무가 면제되지 아니한 문서는 제출을 거부할 수 있다고 규정하고 있으며, 당사자신문의 경우에도 정당한 사유가 있는 경우에는 진술을 거부할 수 있다고 규정하고 있다. 그러나 이러한 규정의 내용은 충분하지 않으며, 그에 대한 구체적인 해석론도 제시되지 못하고 있는 실정으로 보인다.¹⁹⁾ 결국 변호사-의뢰인 특권과 소송준비물 원칙과 관련된 우리나라의 규정은 미국에 비해 엄격하지 않은 것으로 평가할 수 있다. 따라서 미국의 Schedule UTP에 기재하는 사항을 세무신고서에 포함하여 보고하도록 하는 것이 법률적으로 문제가 될 가능성은 미국에 비해 낮은 것으로 평가할 수 있을 것이다.

4. 조세우발사항에 대한 세무보고의 도입방안

앞에서 살펴본 조세우발사항에 대한 세무보고의 필요성, 실효성 확보 방안, 법률적 쟁점들을 고려하면 다음과 같은 도입방안을 고려할 수 있을 것이다.

먼저 적용 대상의 경우 미국의 경우와 같이 대기업을 대상으로 하는 것이 타당할 것으로 판단된다. 앞에서 살펴본 바와 같이 우리나라에서 조세우발사항에 대한 세무보고의 필요성은 주로 대기업을 위한 효율적인 세무조사를 위한 것이기 때문이다. 또한 기업이 조세우발사항에 대한 세무보고를 하기 위해서는 세무에 대한 전문성을 확보하는 것이 필요한데

18) 김홍엽, 「민사소송법」, 제2판, 박영사 2011; 이시운, 「신민사소송법」, 제6판, 박영사 2011, 475쪽.

19) 박현성, 앞의 글, 336쪽

대기업의 경우 이미 상당한 수준의 세무 전문성을 확보하고 있는 경우도 있을 뿐만 아니라 상대적으로 세무 전문성의 확보가 용이하다고 볼 수 있기 때문이다. 기업의 규모를 구분하는 기준으로는 미국의 경우에서와 같이 자산총계를 기준으로 하는 방법과 법인세법에서 외부세무조정 대상기업을 규정할 때 사용한 수입금액을 기준으로 하는 방법이 있을 수 있으며 양자 간에 큰 차이는 없을 것으로 보인다.

규모기준에 해당되는 기업들이 조세우발사항에 대한 세무보고를 하여야 하는 조건으로는 미국의 경우와 같이 두 가지로 구분하는 것이 필요할 것으로 보인다. 먼저 기업이 세무신고서의 내용인 과세표준과 세액의 계산에 있어 조세우발사항을 채택한 경우를 그 첫 번째 조건으로 규정하는 것은 미국의 규정을 그대로 적용하는 것이 적절할 것으로 보인다. 그런데 기업이 감사받은 재무제표에 조세부채를 기록하거나, 조세부채를 기록하지는 않았지만 조세우발사항과 관련하여 조세소송이 예상되는 경우를 두 번째 조건으로 규정하고 있는 미국의 규정을 그대로 적용하는 것은 적절하지가 않다. 우리나라의 기업들이 재무제표를 작성할 때 적용하는 한국채택국제회계기준과 일반기업회계기준에서는 미국 기업회계기준의 FIN 48에서와 같이 조세우발사항에 대한 구체적인 회계처리를 규정하고 있지 않으며 이에 따라 조세우발사항에 대한 조세부채를 기록하는 기업이 거의 없기 때문이다. 따라서 규모기준에 해당되고 첫 번째 조건을 충족하는 기업이 조세우발사항으로 세무보고를 하여야 하는 조건을 규정하기 위해서는 미국 기업회계기준의 FIN 48과 같은 조세우발사항에 대한 분석틀이 먼저 제시될 필요가 있다. 그러한 분석틀은 FIN 48을 준용할 수 있지만 FIN 48이 우리나라에는 적용되고 있지 않은 세무당국과 납세자 간의 합의라는 미국의 제도를 기반으로 하고 있다는 점을 고려하여야 한다.²⁰⁾ 먼저 FIN 48에서 규정하고 있는 불확실한 세금 혜택에 대한 인

20) 이전오, 앞의 글, 175쪽에서는 미국의 조정제도를 소개하면서 모든 조세 분쟁을 전승 아니면 전패의 승부가 날 때까지 끌고 가는 우리나라의 조세구제제도는 납세자·과세권자·재결청·법원 등 관계자 모두에게 시간과 비용의 낭비이므로 협상 내지 타협에 의하여 조세분쟁을 신속히 해결하는 조정제도를 도입하는 것이 국세행정에 대한 신뢰도를 높이고 과세처분에 대한 합리적인 수용을 통한 건전한 납세풍토 조성에도움이 될 것이라고 주장한 바 있다.

식과 관련된 내용은 소송에서 법원에 의하여 인정될 확률이 문제되는 것이므로 우리나라에 적용하는데 문제는 없을 것이다. 이를 준용하여 기업이 처한 불확실한 조세우발사항들을 확인하고 각 조세우발사항별 세금혜택이 소송에서 법원에 의하여 인정될 확률이 50% 이하인 경우를 세무보고할 조세우발사항으로 규정할 수 있다. 이때 확률에 대한 평가는 FIN 48을 준용하여 기업들의 조세우발사항이 그와 관련된 모든 정보를 완전히 가지고 있는 적법한 세무당국에 의해 조사된다는 전제하에 이루어져야 할 것이다. FIN 48을 준용하는데 있어 문제는 소송에서 법원에 의하여 인정될 확률이 50%를 초과하는 조세우발사항에 대한 것으로 FIN 48에서는 세무당국과의 합의를 통해 실현될 가능성에 따라 조세부채를 인식하도록 하고 있으므로 이를 그대로 적용할 수는 없게 된다. 따라서 이 부분은 생략하고 소송에서 법원에 의하여 인정될 확률이 50%를 초과하는 조세우발사항과 관련하여 조세소송이 예상되는 경우를 세무보고할 조세우발사항으로 규정하는 방법을 적용할 수 있다. 정리하면 규모기준에 해당되는 기업이 조세우발사항에 대한 세무보고를 하여야 하는 조건으로는 조세우발사항별 세금혜택이 소송에서 법원에 의하여 인정될 확률이 50% 이하인 경우와 50%를 초과하는 조세우발사항과 관련하여 조세소송이 예상되는 경우로 규정하는 방안을 고려할 수 있다.

조세우발사항에 대한 세무보고에 포함시킬 내용은 미국의 Schedule UTP의 기재사항을 기초로 할 수 있다. 해당 조세우발사항과 관련된 법인세법 등 관련 조항, 조세우발사항이 회계이익과 과세소득 간의 영구적 차이 또는 일시적 차이 중 어느 것을 발생시키는지에 대한 구분, 조세우발사항에 대한 간결한 설명 등의 내용은 Schedule UTP의 방식과 동일하게 규정할 수 있을 것이다. 다만 Schedule UTP에 기재되는 주요 조세우발사항인지의 여부와 조세우발사항의 크기의 순위는 조세부채 금액을 기초로 하고 있으므로 그대로 적용할 수는 없다. 따라서 조세부채 금액 대신 조세우발사항별 세금혜택의 금액을 기초로 주요 조세우발사항인지의 여부와 조세우발사항의 크기의 순위를 기재하도록 하는 방안을 적용할 수 있을 것이다.

이와 같은 방안을 보다 구체적으로 살펴보기 위하여 우리나라의 대표적인 조세우발사항인 부당행위계산의 부인과 관련된 가상의 사례에 적용해 보기로 한다.

〈사례〉

어떤 기업이 당기 중에 특수관계자인 관계기업에 가제품 1,000개를 판매하였다고 가정하자. 세무당국이 이 제품의 시가를 2,000원으로 판단할 가능성이 있음에도 불구하고 이 기업은 제품의 판매가격을 1,000원으로 하여 거래를 하였다고 가정하자. 이 기업은 제품의 판매가격 1,000원이 소송에서 법원에 의해 인정될 확률이 50%를 초과하지만 관련된 모든 정보를 완전히 가지고 있는 적법한 세무당국에 의해 조사된다고 가정하면 세무당국에 의해 경정되고 결국 소송으로 이어질 것으로 예상하고 있다.

사례의 기업은 세무당국에 의해 부인될 수 있는 판매가격을 적용하여 거래를 하였으므로 당기의 세무신고서 상 법인세 과세표준과 세액과 관련하여 조세우발사항을 채택하고 있다. 이러한 조세우발사항의 채택으로 인한 세금 혜택은 판매가격의 차이로 인한 매출액의 차이인 1,000,000원만큼의 법인세 과세표준의 감소와 법인세율을 적용한 금액만큼의 세액의 감소이다. 이러한 조세우발사항의 세금 혜택이 소송에서 법원에 의하여 인정될 확률이 50%를 초과하며 조세우발사항과 관련하여 조세소송이 예상되므로 도입방안에서 제안한 조건에 해당되므로 이 기업은 이러한 조세우발사항에 대해 세무보고를 하여야 한다. 세무보고의 구체적 내용으로는 관련 법인세법 조항(법인세법 제52조), 영구적 차이에 해당된다는 구분, 세금혜택 금액을 기준으로 한 주요 조세우발사항인지의 여부와 조세우발사항의 크기의 순위, 간결한 설명을 포함하게 될 것이다. 간결한 설명으로는 사례기업이 특수관계자에게 판매한 거래 사실을 간략하게 설명하고 이 때 적용된 판매가격의 산정기준을 서술하는 형식을 적용할 수 있을 것이다.

조세우발사항에 대한 세무보고가 적절하게 이루어질 수 있도록 그 실효성을 확보하기 위한 최소한의 장치로 독립적인 제3자에 의한 검토가 필요하다는 점은 앞에서 살펴보았다. 또한 그러한 장치로 우리나라에서 이미 기업의 성실한 신고를 유도할 목적으로 도입된 외부세무조정제도를 활용할 수 있음을 제안한 바 있다.

V. 결 론

법인세와 같이 납세자가 스스로 자신의 세액을 산정하는 신고납세체계가 적절하게 운용되기 위해서는 무엇보다 납세자의 세무신고 내용의 투명성이 확보되어야 한다. 이에 따라 납세자에게 세무신고와 관련된 다양한 정보를 세무당국에 보고하도록 하는 것은 필수적이라고 할 수 있다. 이와 관련하여 미국의 세무당국은 최근에 기업의 법인세 세무신고의 투명성을 획기적으로 제고시킬 수 있는 제도를 도입하였다. 기업이 법인세 과세표준과 세액을 산정함에 있어 추후에 세무당국에 의해 이의가 제기될 수 있는 조세우발사항을 채택한 경우 그에 대한 내용을 Schedule UTP라는 서식에 기재하여 세무신고서와 함께 제출하도록 하였다. Schedule UTP에 기재하여야 하는 사항은 각각의 조세우발사항별로 관련 법규, 일시적 차이 또는 영구적 차이에 대한 구분, 도관기업의 관련여부, 주요 조세우발사항 여부, 금액의 순위, 간결한 설명 등이다.

우리나라의 법인세 과세체계는 미국의 법인세 과세체계와 근본적으로 유사한 신고납세체계를 채택하고 있으므로 납세자인 기업의 신고의 투명성을 제고하기 위한 제도적인 노력이 중요하다. 따라서 본 연구에서는 미국의 조세우발사항에 대한 세무보고 제도를 소개하고 우리나라에 도입하는 경우 그 방안과 고려사항을 살펴보았다. 먼저 우리나라에도 조세우발사항에 대한 세무보고를 도입할 필요성은 미국에서와 같이 세법 자체의 복잡성과 더불어 현대 기업의 경영상의 고유한 복잡성으로 대기업에 대한 효율적인 세무조사가 점점 어려워지고 있다는 점을 들 수 있을 것이다.

한편 기업들에게는 근본적으로 조세우발사항에 대한 세무보고를 적절하게 하지 않으려고 하는 유인이 있을 수 있다. 따라서 기업들이 조세우발사항에 대한 세무보고를 적절하게 할 수 있도록 유도할 수 있는 장치를 마련할 필요가 있다. 이와 관련하여 우리나라의 경우 이미 일정 기준에 해당되는 경우 세무조정을 외부의 세무대리인에게 위임하여야 하는 외부세무조정제도가 시행되고 있다는 점에 주목할 수 있다. 외부세무조정을 담당하는 세무대리인으로 하여금 조세우발사항에 대한 세무보고를 검토하고 확인하도록 하는 경우 조세우발사항에 대한 세무보고의 실효성을 확보할 수 있는 매우 효과적인 장치가 될 수 있을 것으로 보인다.

미국의 경우 납세자가 자신의 조세우발사항에 대해 보고하는 Schedule UTP가 납세자의 변호사-의뢰인 특권과 소송준비물 원칙을 침해하는지에 대한 법률적 쟁점이 문제될 수 있다는 의견이 제시되고 있다. 우리나라의 경우 미국의 증거개시제도를 도입한 것으로 볼 수 있으며 변호사의 조력을 받을 권리를 보호하기 위한 장치도 어느 정도 마련되어 있지만 이에 대한 규정의 내용은 충분하지 않으며, 그에 대한 구체적인 해석론도 제시되지 못하고 있는 실정이다. 따라서 조세우발사항에 대한 내용을 세무신고서에 포함하여 보고하도록 하는 것이 법률적으로 문제가 될 가능성은 미국에 비해 낮은 것으로 평가할 수 있다.

조세우발사항에 대한 세무보고의 도입방안으로는 다음과 같은 방안을 제시하였다.

첫째, 적용 대상의 경우 미국의 경우와 같이 대기업을 대상으로 한다.

둘째, 기업들이 조세우발사항에 대한 세무보고를 하여야 하는 두 가지 조건 중 하나로는 미국의 경우와 같이 기업이 세무신고서의 내용인 과세표준과 세액의 계산에 있어 조세우발사항을 채택한 경우로 한다.

셋째, 기업들이 조세우발사항에 대한 세무보고를 하여야 하는 또 다른 조건으로는 미국과 달리 조정제도가 없다는 점을 감안하여 조세우발사항별 세금혜택이 소송에서 법원에 의하여 인정될 확률이 50% 이하인 경우와 50%를 초과하는 조세우발사항과 관련하여 조세소송이 예상되는 경우로 한다.

넷째, 조세우발사항에 대한 세무보고에 포함시킬 내용은 미국의 Schedule UTP의 기재사항과 같이 해당 조세우발사항과 관련된 관련 법인 세법 등 관련 조항, 조세우발사항이 회계이익과 과세소득 간의 영구적 차이 또는 일시적 차이 중 어느 것을 발생시키는지에 대한 구분, 조세우발사항에 대한 간결한 설명 등으로 한다.

또한 조세우발사항에 대한 세무보고가 적절하게 이루어질 수 있도록 그 실효성을 확보하기 위하여 우리나라에서 이미 기업의 성실한 신고를 유도할 목적으로 도입된 외부세무조정제도를 활용할 것을 제안하였다.

참 고 문 헌

- 김홍엽, 「민사소송법」, 제2판, 박영사, 2011.
- 박현성, “미국법상 변호사-의뢰인 특권, 소송준비자료의 개시면책에 관한 연구”, 법조 660호, 2012.
- 정재현, 판례분석을 통한 기업의 조세회피에 관한 연구, 서울시립대학교 박사학위논문, 2011.
- 이시윤, 「신민사소송법」, 제6판, 박영사, 2011.
- 이전오, “대체적 조세분쟁해결절차의 도입에 관한 연구—조정을 중심으로—”, 세무학연구 제24권 제1호 2007년 3월
- Blouin, J., Gleason, C., Mills, L., Sikes, S., “Pre-empting disclosure? Firms’ decisions prior to FIN 48.”, *The Accounting Review* 85, 2010.
- Harvey, J.R., “Schedule UTP: Views of a Former Tax Adviser and Administrator”, *TAX NOTES*, 2010 September 20
- Harvey, J.R, “FATCA and Schedule UTP-Are these unilateral US actions doomed unless adopted by other countries?”, Working Paper, 2012
- Zion, D., and A. Varshney, "Peeking Behind the Tax Curtain," *Credit Suisse*, 2007. May.

<국문초록>

미국의 세무당국은 최근에 기업의 법인세 세무신고의 투명성을 획기적으로 제고시킬 수 있는 제도를 도입하였다. 기업이 법인세 과세표준과 세액을 산정함에 있어 추후에 세무당국에 의해 이의가 제기될 수 있는 조세우발사항을 채택한 경우 그에 대한 내용을 Schedule UTP라는 서식에 기재하여 세무신고서와 함께 제출하도록 하였다. 우리나라의 법인세 과세체계는 미국의 법인세 과세체계와 근본적으로 유사한 신고납세체계를 채택하고 있으므로 납세자인 기업의 신고의 투명성을 제고하기 위한 제도적인 노력이 중요하다는 점은 자명하다. 따라서 본 연구에서는 미국의 조세우발사항에 대한 세무보고 제도를 소개하고 우리나라에 도입하는 경우 그 방안과 고려사항을 살펴보았다. 구체적으로 조세우발사항에 대한 세무보고의 도입방안으로는 다음과 같은 방안을 제시하였다.

첫째, 적용 대상의 경우 미국의 경우와 같이 대기업을 대상으로 한다.

둘째, 기업들이 조세우발사항에 대한 세무보고를 하여야 하는 두 가지 조건 중 하나로는 미국의 경우와 같이 기업이 세무신고서의 내용인 과세표준과 세액의 계산에 있어 조세우발사항을 채택한 경우로 한다.

셋째, 기업들이 조세우발사항에 대한 세무보고를 하여야 하는 또 다른 조건으로는 미국과 달리 조정제도가 없다는 점을 감안하여 조세우발사항별 세금혜택이 소송에서 법원에 의하여 인정될 확률이 50% 이하인 경우와 50%를 초과하는 조세우발사항과 관련하여 조세소송이 예상되는 경우로 한다.

넷째, 조세우발사항에 대한 세무보고에 포함시킬 내용은 미국의 Schedule UTP의 기재사항과 같이 해당 조세우발사항과 관련된 법인세법 등 관련 조항, 조세우발사항이 회계이익과 과세소득 간의 영구적 차이 또는 일시적 차이 중 어느 것을 발생시키는지에 대한 구분, 조세우발사항에 대한 간결한 설명 등으로 한다.

주제어 : 조세우발사항, 조세우발사항에 대한 세무보고, Schedule UTP

The Disclosure of Uncertain Tax Positions In US and Introduction Approach

Kim, Sang-Ki*

The US IRS adopted new approach that would dramatically improve transparency in corporate tax return a few years ago. When a corporation took uncertain tax positions in the tax return that will not be sustained upon examination by a taxing authority, it is required to disclose uncertain tax positions on Schedule UTP attached to the tax return. As the corporate tax system of Korea is self-assessment tax system fundamentally similar to the US, it is clear that the policy to improve transparency in corporate tax return is very important. This paper summarized the US disclosure of uncertain tax positions and searched introduction approach in the Korea. This paper suggested detail introduction approach as follows.

First, like the US, only the large corporation should be required to report uncertain tax positions.

Second, like the US, when the corporation has taken a tax position on its tax return, the one condition that the corporation should report uncertain tax positions is satisfied.

Third, unlike the US the Korea does not adopt the meditation, so another condition of the corporation reporting about uncertain tax positions should be the cases that the probability of winning a suit is less than 50%, and the probability of winning a suit is more than 50% but it is expected to go litigation.

Forth, like the US Schedule UTP, the tax report about uncertain tax positions should contain corporate tax law sections relating to the tax position, classification of tax position between permanent difference and temporary difference, concise descriptions about uncertain tax positions.

<p>Key Words : Uncertain Tax Positions, Disclosure of Uncertain Tax Positions, Schedule UTP</p>
--

* Associate Professor, Dept. of Accounting and Taxation, The Cyber University of Korea

