BEPS 프로젝트의 이해:
주요 내용 및 현황

2016. 11.

세법연구센터

한국조세재정연구원

목 차

Ⅰ. Action 1 디지털경제 관련 BEPS 프로젝트 주요 권고사항 및 국내 · 외 입법동향 ····· 1

Ⅱ. Action 2 혼성불일치거래 효과의 해소 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내 · 외 입법동향 ····· 13

Ⅲ. Action 3 효과적인 CFC 규정의 설계 관련 BEPS 프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향 ····· 29

Ⅳ. Action 4 이자비용공제제한 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내 · 외 입법동향 ····· 47

Ⅴ. Action 5 유해조세환경에 대한 대응 관련 BEPS 프로젝트 주요 권고사항 및 국내 · 외 입법동향 ····· 56

Ⅵ. Action 6 조세조약 남용방지 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향 ····· 71

Ⅶ. Action 7 고정사업장 지위의 인위적 회피 방지 관련 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향 ····· 81

Ⅷ. Action 8–10 정상가격 산출과 가치창출의 연계 관련 BEPS 프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향 ····· 91

Ⅸ. Action 11 측정과 모니터링 관련 BEPS 프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향 ····· 100

Ⅹ. Action 12 의무보고규정 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향 ····· 107

Ⅺ. Action 13 의무보고규정 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향 ····· 115

Ⅻ. Action 14. 분쟁해결 방안의 효과성 제고 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향 ····· 130

ⅩⅢ.Action 15 조약의 수정을 위한 다자간 협약 개발 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향 ····· 139

표목차

〈표 Ⅰ-1〉 주요국의 Action 1 권고사항 이행현황 ····· 9
〈표 Ⅰ-2〉 OECD국의 VAT 면세점 ····· 11

〈표 Ⅱ-1〉 혼성불일치거래의 유형에 따른 Part Ⅰ 권고사항 ····· 16
〈표 Ⅱ-2〉 혼성불일치거래의 유형에 따른 Part Ⅱ 권고사항 ····· 18
〈표 Ⅱ-3〉 주요국의 Action 2 권고사항 입법동향 ····· 27

〈표 Ⅲ-1〉 OECD가 제시한 CFC제도의 모범관행 ····· 30
〈표 Ⅲ-2〉 Action 3 주요 권고사항 요약 ····· 33
〈표 Ⅲ-3〉 CFC제도 도입 현황 ····· 45

〈표 Ⅳ-1〉 주요국의 Action 4 권고사항 입법동향 ····· 54

〈표 Ⅴ-1〉 지적재산권제도 ····· 63

〈표 Ⅵ-1〉 주요국의 Action 6 이행현황 ····· 79

〈표 Ⅶ-1〉 Action 7 권고사항 이행현황 ····· 89

〈표 Ⅷ-1〉 주요국의 Action 8-10 권고사항 입법동향 ····· 99

〈표 Ⅹ-1〉 Action 12 의무보고규정 도입 국가의 제도 비교 ····· 110
〈표 Ⅹ-2〉 주요국의 Action 12 이행현황 ····· 113

〈표 Ⅺ-1〉 Action 13 주요 권고사항 요약 ····· 118
〈표 Ⅺ-2〉 우리나라의 이전가격 문서화 규정(Action 13 관련 세법 개정 반영시) ···· 121
〈표 Ⅺ-3〉 주요국의 Action 13 권고사항 입법동향 ····· 128

그림목차

[그림 Ⅵ-1] 조세조약남용 사례 ····· 72

Ⅰ. Action 1 디지털경제 관련 BEPS 프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경

□ 디지털경제 발전으로 새로운 형태의 디지털거래가 증가함에 따라 현행 조세제도 하에서 소득에 대한 과세가 제대로 되지 않는 문제가 존재함

○ 디지털거래에서는 고정사업장이 없이 원거리에서도 영업활동이 가능하기 때문에 고정사업장에 따라 법인세를 과세하는 현행 조세제도하에서 법인세가 제대로 과세되지 않는 문제가 발생함

○ 온라인을 통해 영화·음악·전자책과 같은 전자서비스를 구입하는 경우, 국내 판매자가 판매하는 서비스에는 부가가치세가 과세되는 반면 외국판매자가 판매하는 서비스에는 부가가치세가 과세되지 않아 과세형평성 문제가 발생함

□ 다국적기업이 국가 간 조세규정 차이를 이용해 의도적으로 조세회피하는 행위가 증가하고 있으며, 디지털경제의 주요 특징은 '소득이전 및 세원잠식(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)' 문제를 확대시킴

○ 디지털경제의 주요 특징으로 사업기능 및 무형자산의 이동이 자유롭다는 것이며, 이러한 특징은 저세율국에 주요 사업기능을 집중하여 소득을 인위적으로 이전시키거나, 무형자산을 이전하여 로열티를 지급하는 등 소득원천지국에서의 과세회피를 용이하게 함

□ OECD는 다국적기업의 BEPS문제를 해결하고자 15개의 BEPS Action Plan을 발표하였으며, 디지털경제에서 발생하는 조세문제 및 대응방안은 Action 1[1] 에서 제시하고 있음

1) OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

○ Action 1은 디지털경제의 주요 특징, 디지털경제에서 발생하는 주요 조세 문제 및 대응방안을 법인세와 부가가치세로 나누어 제시하고 있음

○ 디지털경제에서의 BEPS문제는 고정사업장 문제를 다룬 Action 7, CFC소득 과세문제를 다룬 Action 3 등과 같은 다른 Action 플랜의 이행을 통해 어느 정도 해결될 것으로 기대됨

2. 주요 권고사항

□ Action 1에서는 디지털경제에서 법인세, 부가가치세가 과세되지 않는 문제를 해결하기 위한 권고사항을 제시함

○ 법인세 부과를 위한 권고사항으로 물리적 장소가 아닌 새로운 연계거점으로 고정사업장을 판단하고, 예비적·보조적 활동이어도 주요 사업활동인 경우 해당 장소를 고정사업장으로 보며, 디지털거래에 원천세 부과 또는 균등부과금을 부과하는 방안을 제시함

○ 부가가치세 부과를 위한 권고사항으로 소액 수입물품의 VAT 면세점 인하 및 각 국가별로 적합한 VAT 징수모델 적용, 외국 판매자가 제공하는 전자서비스의 경우 소비지국에서 VAT를 과세하고 납부할 것을 제시함

□ 디지털거래에서 법인세를 부과하기 위한 주요 권고사항은 다음과 같음

○ 첫째, 해당 국가에 물리적 장소가 없더라도 아래와 같은 새로운 연계거점으로 고정사업장을 판단하여 법인세를 과세함

- 수익기반 : 기업의 플랫폼을 통해 해당 국가 고객과 체결한 거래의 수익
- 디지털요소 기반 : 도메인이름이 속하는 국가, 디지털플랫폼 설치 국가, 결제시스템 설치 국가와 같은 디지털요소에 따라 연계거점 결정
- 사용자 기여도 기반 : 디지털플랫폼에 접속한 사용자 수, 해당 국가에 거주하는 고객과 체결한 계약 수, 수집된 데이터의 양으로 연계거점 결정

○ 둘째, 예비적·보조적 활동만 수행하더라도 해당 활동이 사업의 주요 활동인 경우 예비적·보조적 활동이 수행되는 장소를 고정사업장으로 보아 법인세를 과세함

○ 셋째, 새로운 과세방법으로 디지털거래에 원천세를 부과함

- B2B거래 시 국내사업자가 외국판매자에게 디지털거래 관련 대금을 지급할 때 원천징수하여 국세청에 대신 납부함
- B2C거래 시 대리인을 선임하여 다수의 개인소비자를 대신하여 원천징수하고 국세청에 납부함

○ 넷째, 디지털거래에 새로운 형태의 균등부과금을 부과함

- 균등부과금은 개별소비세의 형태로 외국판매자에게 대금지급 시 일정 세율만큼 과세하는 방식임

□ 디지털거래에서 부가가치세(VAT)를 부과하기 위한 주요 권고사항은 다음과 같음

○ 첫째, 온라인 사이트를 통해 해외에서 물건을 구입하는 거래가 증가함에 따라 VAT가 부과되지 않는 소액물품의 면세점을 낮추고, VAT의 효율적 징수를 위해 국내정책 및 상황에 맞는 VAT 징수모델을 적용함

- VAT 징수모델로 세관징수모델, 판매자징수모델, 구매자징수모델, 중개인 징수모델이 있음

○ 둘째, 외국 판매자가 전자서비스 및 무형자산을 국내 소비자에게 판매하는 경우 소비자 거주국에서 VAT를 과세하며, 외국판매자가 소비지국에 VAT를 간편하게 납부할 수 있도록 '간편 VAT사업자 등록제도'를 운영함

□ Action 1의 법인세 권고사항 중 고정사업장 예외규정 수정을 제외한 연계거점을 활용한 고정사업장 판단, 원천세 부과, 균등부과금 부과방안은 현재 단계에서 도입을 제안하지 않음

3. 국내 입법동향[2)]

가. 재화수입 시 VAT과세

□ 현행 부가가치세법상 관세가 면제되는 소액물품은 VAT도 면세하며[3)], 수입물품에 대한 VAT는 관세를 세관장에게 신고·납부하는 자가 VAT도 함께 신고·납부하는 '세관징수모델'을 운용하고 있음[4)]

○ 관세가 면제되는 소액물품은 미화 150달러 이하로 규정하고 있음[5)]

나. 전자서비스 및 무형자산 수입 시 VAT과세

□ 2014년 2월 23일 외국판매자가 전자서비스 및 무형자산을 국내 소비자에게 판매하는 경우 소비지국에서 과세하고, 소비지국에 VAT 사업자로 등록하여 VAT를 납부하도록 하는 규정이 신설됨[6)]

○ 소비지국에 VAT사업자 등록 및 납부해야 하는 외국판매자는 국내에 고정사업장이 없는 비거주자, 외국법인을 말함

- 단, 오픈마켓 또는 중개인을 통해 전자서비스 및 무형자산을 제공하는 경우 오픈마켓 운영자 또는 중개인이 VAT사업자 등록 및 납부 의무를 가짐

○ VAT를 과세하는 전자서비스 및 무형자산은 핸드폰, 컴퓨터에서 작동하는 게임, 음악, 소프트웨어, 동영상, 전자문서임[7)]

○ 이 규정은 2015년 7월 1일 이후 발생하는 거래부터 적용됨

---

2) OECD는 법인세 권고사항 중 고정사업장 예외규정 수정은 Action 7의 이행을 통해 해결될 예정이며, 연계거점을 활용한 고정사업장 판단, 원천세 부과, 균등부과금 부과는 현 단계에서 도입을 권고하지 않고, 우리나라도 관련하여 입법된 내용이 없으므로 본 챕터에서 OECD의 법인세 권고사항 내용은 제외함

3) 부가가치세법 제27조 제6항

4) 부가가치세법 제50조

5) 관세법 시행규칙 제45조 제2항 제1호

6) 부가가치세법 제53조의 2

7) 부가가치세법 시행령 제96조의2

□ 국내 소비자에게 전자서비스 및 무형자산을 제공하는 외국판매자, 오픈마켓 운영자 및 중개인은 사업 개시일로부터 20일 이내에 국세청에 '간편 VAT사업자 등록'을 하고, 기한 내에 VAT를 신고·납부해야 함

○ 간편 VAT사업자 등록 방법: 국세정보통신망에 접속하여 다음의 사항을 입력함

- 사업자·대표자의 이름, 전화번호, 주소, 이메일, 웹사이트 주소 등의 연락처
- 전자서비스를 판매하는 외국법인의 사업장이 소재하는 국가의 사업자 등록 관련 정보
- 제공하는 전자서비스 종류, 국내 사업 개시일, 납세관리인 정보

○ 신고방법: 국세정보통신망에 접속하여 부가가치세를 신고하며, 신고기한은 부가가치세법상 신고기한과 동일함

- 부가가치세법상 신고기한은 예정신고, 확정신고 모두 과세기간 종료일로부터 25일 이내임

○ 납부방법: 납부기한 내에 국세청장이 지정하는 외국환은행의 계좌에 납입함

4. 해외 입법동향

□ 해외 입법동향은 Action 1의 부가가치세 관련 권고사항 중 '전자서비스 및 무형자산의 국제거래 시 소비지국 과세제도'를 도입한 국가를 중심으로 기술함

○ 법인세 권고사항 중 고정사업장 예외규정 수정은 Action 7을 통해 해결될 것이며, 나머지 권고사항은 현재 단계에서 도입을 권장하지 않고 있음

○ 부가가치세 권고사항 중 소액물품의 VAT 면세점 인하 및 징수모델 선택은 각 국 상황에 맞게 선택하도록 권고하고 있고 이와 관련한 특별한 해외동향이 발견되지 않아 현재 주요국의 VAT 면세점만 〈부표 1〉에 제시함

가. 북미

□ 캐나다는 외국 판매자로부터 전자서비스를 제공받은 소비자가 VAT를 대리 납부 하는 제도(self assessment)를 1991년에 입법하였으나[8], 부가가치세가 징수되지 않아 효율적 징수를 위해 의견수렴을 하였으며 현재까지 개정된 사항은 없음[9]

나. 유럽

□ EU는 2015년 1월부터 외국거주 판매자가 제공하는 전자서비스는 모두 소비지국에서 VAT를 과세하도록 'EU 부가세 지침'을 개정하였으며, 외국판매자의 납세행정 부담을 간소화하기 위한 간편등록제도(One Stop Service)를 운영중임[10]

○ 개정 이전에는 EU회원국 간 전자적 서비스를 제공하는 경우 공급자 거주국에서 VAT를 과세하도록 하였으나, EU회원국 간에도 소비자 거주국에서 VAT를 과세하도록 개정함

○ 간편등록제도(OSS)는 EU회원국 중 한 국가에서 VAT 사업자 등록 및 납부를 허용하는 것으로 외국판매자의 납세행정 부담이 적음

□ 노르웨이는 2011년 7월 1일부터 외국 판매자가 노르웨이 거주 소비자에게 전자서비스 제공 시, 외국판매자가 노르웨이에 VAT사업자 등록을 하고 VAT를 납부하도록 함[11]

○ VAT를 과세하는 전자서비스는 전자책, 영화, 음악, 소프트웨어 등임

---

8) 캐나다 국세청(http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/g300-9/g300-9-e.html), 2016.07.26. 접속. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

9) *EY, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2016*, 2016.04, p.145. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

10) 유럽연합(http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/how_vat_works/telecom/index_en.htm), 접속일자 2016.08.08., 유럽연합, "Guide to the VAT mini One Stop Shop," 2013.10. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

11) EY, *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2016,* 2016.04, p.728. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

○ 외국 판매자의 납세행정 부담을 줄이기 위해 간편 VAT사업자 등록제도를 운영 중임

□ 스위스는 2018년 1월 1일부터 외국 판매자가 스위스 소비자에게 전자서비스를 제공 시, 외국판매자가 스위스에 간편 VAT사업자 등록을 하고 VAT를 납부하도록 함[12)]

○ 외국판매자가 스위스 거주 소비자에게 전자서비스를 판매한 금액이 연간 100,000스위스프랑을 초과하는 경우 VAT사업자 등록 및 납부를 함

다. 아시아/오세아니아

□ 일본은 2015년 10월부터 외국 판매자가 일본 소비자에게 전자서비스 및 무형자산 제공 시 일본에 간편 VAT사업자 등록을 하고 VAT를 납부하도록 함[13)]

○ 기존에는 서비스를 제공하는 공급자의 거주국에서 VAT를 과세하였기 때문에 일본에서 VAT가 과세되지 않음

○ VAT를 과세하는 전자서비스는 전자책, 음악, 광고, 영화, 클라우드 서비스 등 인터넷, 전자기기를 통해 제공되는 서비스를 포함함

○ 외국 판매자가 일본 소비자에 전자서비스 등을 판매한 금액이 연간 1천만엔 이상인 경우, 일본 국세청에 VAT사업자 등록 및 납부를 함

- 일본 내 연간 매출액이 1천만엔 미만인 경우 사업자등록은 강제사항이 아님

□ 뉴질랜드는 2016년 10월 1일부터 외국 판매자가 뉴질랜드 거주 소비자에게 온라인 서비스를 제공 시, 외국판매자가 뉴질랜드에 간편 사업자등록을 하고 VAT를 납부하도록 시행함[14)]

---

12) EY, *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2016*, 2016.04, p.958. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

13) 일본 재무부(http://www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_reform/fy2015/tax2015ct.htm), 접속일자 2016.07.26.; IBFD,"Topical Analyses-Consumption Tax", 접속일자 2016.09.20. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

14) 뉴질랜드 국세청(http://www.ird.govt.nz/industry-guidelines/non-res-bus-gst/online-services/non-res-bus-gst-online- services.html), 2016.07.26. 접속. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

○ 뉴질랜드 소비자에 대한 연간매출액이 60,000뉴질랜드달러 이상인 경우에만 사업자등록을 함

□ 호주는 2017년 1월부터 외국 판매자가 호주 소비자에게 전자서비스 제공 시, 호주에 간편 VAT[15]사업자 등록을 하고 VAT를 납부하도록 함[16]

○ 전자서비스는 인터넷을 통해 다운로드받는 영화, 음악, 앱, 게임, 전자책 등을 말함

○ 외국 판매자가 호주 소비자에게 판매한 전자서비스의 연간 매출액이 75,000호주달러 이상인 경우 GST사업자등록을 해야 하며 납세행정 부담을 덜어주기 위해 '간편사업자 등록제도'를 운영함

○ 간편사업자 등록제도는 외국 판매자가 호주 국세청 홈페이지를 통해 간단한 정보만 등록하고, GST를 분기별로 납부할 수 있도록 함

라. 기타

□ 남아프리카는 2014년 6월 1일부터 외국 판매자가 남아프리카 거주 소비자에게 전자서비스를 제공 시, 간편 VAT사업자 등록 및 납부하는 제도를 시행함[17]

○ 외국 판매자는 다음의 조건 중 1개 이상을 만족하며, 과세대상 용역 매출액이 50,000랜드(ZAR)를 초과하는 자를 말함

- 용역을 제공받는 사람이 남아프리카 거주자 또는 거주기업인 경우
- 용역 제공에 대한 대금이 남아프리카 은행에서 지급되는 경우

□ 이스라엘은 OECD권고안 및 EU규정에 따라 외국판매자가 이스라엘 소비자에게 전자서비스 제공 시 VAT사업자등록을 하고 VAT를 납부하도록 입법을 제안하였으나, 시행시기는 아직 정해지지 않음[18]

---

15) 호주의 부가가치세는 GST(Goods and Sales Tax)라는 용어를 사용하나, 본 챕터에서는 VAT로 통용함

16) 호주 국세청(https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/New-Australian-law- applying-GST-to-imported-digital-products-and-services/), 2016.07.26. 접속. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

17) EY, *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2016*, 2016.04, p.918. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

마. 국제비교

□ 각 국가별 Action 1의 권고사항 중 '국외에서 전자서비스 제공 시 소비지국 과세 및 간편사업자 등록제도'의 도입현황은 〈표 Ⅳ-1〉에 제시함

〈표 Ⅰ-1〉 주요국의 Action 1 권고사항 이행현황

국가		구분	시행시기	소비지국 과세	간편 등록 제도 운영
북미	미국	–	–	–	–
	캐나다	입법완료	1991.01.02	O	X[2]
유럽	EU회원국[1]	입법완료	2015.01.01	O	O
	노르웨이	입법완료	2011.07.01	O	O
	스위스	입법완료	2018.01.01	O	O
아시아/ 오세아니아	호주	입법완료	2017.07.01	O	O
	뉴질랜드	입법완료	2016.10.01	O	O
	일본	입법완료	2015.10.01	O	O
	한국	입법완료	2015.07.01	O	O
	중국	–	–	–	–
기타	남아프리카	입법완료	2014.06.01	O	O
	이스라엘	논의 중 (입법제안)	2016.03.13. 발표, 시행시기 미정	O	O

주: 1) EU국에는 오스트리아, 벨기에, 체코, 덴마크, 에스토니아, 핀란드, 프랑스, 독일, 그리스, 헝가리, 아이슬란드, 아일랜드, 이탈리아, 룩셈부르크, 네덜란드, 폴란드, 포르투갈, 슬로바키아, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴, 영국이 포함됨

2) BEPS Action 1의 부가가치세 권고안을 적용한 모든 국가가 외국 판매자가 납세의무를 부담하는 반면 캐나다는 소비자가 납세의무를 부담함

18) EY(http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--Israel-proposes-legislation-to-collect-VAT-on-digital-services-acquired- from-overseas-suppliers), 2016.03.17. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

5. 요약

□ Action 1은 디지털경제에서 발생하는 조세문제와 대응방안을 제시하였으며, 법인세의 경우 고정사업장 예외규정의 수정, VAT의 경우 국외에서 제공하는 전자서비스의 소비지국 과세, 소액물품의 VAT 면세점 인하를 권고함

○ 고정사업장 예외규정의 수정은 Action 7의 이행을 통해 해결될 것으로 예상됨

○ 법인세 권고사항 중 연계거점을 활용한 새로운 고정사업장 판단기준 도입, 디지털거래에 원천세 부과, 균등부과금 부과도 권고하였으나 현재 단계에서는 도입을 권장하지 않음

- 디지털경제에서의 BEPS문제는 다른 액션플랜의 이행을 통해 완화되는 부분이 커 향후 다른 액션의 조치 이후 모니터링이 필요함

□ 우리나라는 2015년 7월부터 외국 판매자가 국내 소비자에게 전자서비스 제공 시 우리나라에서 VAT를 과세하고, 외국 판매자는 국세청에 VAT사업자 등록 및 납부하도록 하는 규정을 시행하고 있음

○ 외국 판매자가 국내 소비자에게 인터넷, 전자기기를 통해 영화, 음악, 전자책, 소프트웨어를 판매한 경우 국세청에 VAT사업자 등록을 하고 VAT를 납부해야 함

- 단, 외국 판매자가 해외 오픈마켓, 중개인을 통해 전자서비스를 제공하는 경우 오픈마켓 운영자 또는 중개인이 VAT사업자 등록 및 납부의무를 가짐

○ 외국판매자의 납세행정 부담을 줄이기 위해 사업자등록 절차를 간소화함

□ 해외 주요국의 동향을 살펴보면 OECD국 대부분이 부가가치세 권고안 중 '국외에서 전자서비스 제공 시 소비지국 과세' 제도를 도입한 것으로 나타남

○ OECD권고안을 도입한 국가는 호주, 뉴질랜드, 일본, 한국, EU국(22개국), 캐나다, 남아프리카, 노르웨이, 스위스이며, 입법논의 중인 국가는 이스라엘임

- 이 중 캐나다, 노르웨이는 BEPS Action 1 발표 이전 이미 해당 규정을 적용하고 있었으며, 나머지 국가 모두 Action 1의 초안 발표 후 권고사항을 적용함

○ 미국, 중국은 국외에서 전자서비스 공급 시 소비지국에서 소비세를 과세하도록 하는 Action 1의 권고사항을 도입하지 않음

〈표 Ⅰ-2〉 OECD국의 VAT 면세점

국가명	화폐단위	VAT 면세점	USD환산[1)]
호주	AUD	1,000	861
오스트리아	EUR	22	28
벨기에	EUR	22	28
캐나다	CAD	20	18
칠레	CLP	0	0
체코	EUR	22	28
덴마크	DKK	80	13
에스토니아	EUR	22	28
핀란드	EUR	22	28
프랑스	EUR	0	0
독일	EUR	22	28
그리스	EUR	22	28
헝가리	EUR	22	28
아이슬란드	EUR	1,500	16
아일랜드	EUR	22	28
이스라엘	USD	75	75
이탈리아	EUR	22	28
일본	JPY	10,000	87
한국	USD	150	150
룩셈부르크	EUR	22	22
멕시코	USD	300	300
네덜란드	EUR	22	28

국가명	화폐단위	VAT 면세점	USD환산[1)]
뉴질랜드	NZD	400	309
노르웨이	NOK	200	29
폴란드	EUR	0	0
포르투갈	EUR	22	28
슬로바키아	EUR	22	28
슬로베니아	EUR	22	28
스페인	EUR	22	28
스웨덴	EUR	22	28
스위스	CHF	62.5/200	65/208
터키	TRY	0	0
영국	GBP	15	24
미국	USD	–	–

주: 1) USD환산금액은 2014년 11월 1일자 환율로 환산한 금액임

자료: OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Appendix C.B. 'Low value import relief –Exemption thresholds', p.217, OECD Publishing, Paris, 2015.

Ⅱ. Action 2 혼성불일치거래 효과의 해소 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경

□ 국제거래에 있어 상품이나 실체, 거래에 대한 국가 간 세무처리가 상이함을 이용하여 이중비과세를 목적으로 하는 혼성불일치문제가 발생하고 있음

○ A국에서는 부채로, B국에서는 자본으로 분류하는 혼성금융상품을 이용한 혼성불일치

- A국은 지급이자를 과세소득에서 공제하지만 B국은 이를 국외배당소득으로 인식하여 과세소득에 포함시키지 않음

○ A국에서는 과세실체, B국에서는 도관체로 보는 혼성실체를 이용한 혼성불일치

- A국 법인의 100% 해외자회사인 B국 법인을 통하여 C국에 자금을 대여하는 경우, C국에서는 지급이자를 과세소득에서 공제하지만 A, B국 모두 관련 소득을 과세소득에 포함시키지 않음

○ 주식대출, 판매후 재매입 계약(이하 repo)과 같이 A국에서는 담보부 차입거래로, B국에서는 양도거래로 분류되는 혼성거래를 이용한 혼성불일치

- A국 법인이 B국 자회사(B ')를 B국 법인에 repo에 의하여 양도하는 경우, B국에서는 계약기간 동안 B국 법인이 B ' 로부터 수령하는 배당금을 배당으로 보아 과세소득에서 제외하나 A국에서는 A국 법인의 이자비용으로 공제

□ OECD는 혼성불일치문제의 심각성 및 혼성불일치 효과 제거의 필요성을 인식하고 이를 해결하기 위하여 대응방안을 포함한 Action 2를 발표함[19)]

○ 혼성불일치약정을 통한 조세전략은 불법은 아니나, 개별 국가의 재정뿐만 아니라 조세 공평성과 효율성 및 투명성에도 부정적 영향을 미치고 있음

19) OECD, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

○ 상대국의 세무처리 방법과 연계된 국내법 규정(Linking rule, 연계규정)은 혼성불일치 문제를 해결하는 데 있어 상당한 역할을 할 것으로 기대됨

○ Action 2에서는 혼성불일치 효과의 해소를 위하여 국내법 및 조세조약의 개정 권고사항을 제시함

2. 주요 권고사항

□ Action 2는 Part Ⅰ과 Part Ⅱ로 구성되어 있으며, 다음의 사항을 포함하여 혼성불일치효과를 해소하기 위한 국내법 개정에 대한 권고사항과 모델협약의 개선을 제시함

○ (a) 혼성금융상품과 혼성실체가 조세조약의 혜택을 과도하게 이용하지 못하도록 OECD모델협약을 개정

○ (b) 지급자가 비용으로 공제받은 금액에 대하여 수령지국에서 감면을 받거나 수익으로 인식되지 않는 것을 방지하기 위한 국내법 조항의 도입

○ (c) 수령자의 소득에 포함되지 않은 금액에 대하여 지급자가 비용으로 공제받지 못하도록 하는 국내법 조항의 도입

○ (d) 다른 관할국의 소득에서 공제된 지급액이 비용으로 공제되지 못하도록 하는 국내법 조항의 도입

○ (e) 여러 국가에서 상기 조항을 도입하는 경우 국가 간 규정을 조정하기 위한 지침이나 최종 선정규정(tie-breaker rules)의 도입

가. Part Ⅰ의 권고사항

□ Part I에서는 혼성불일치거래를 다음의 세 가지 유형으로 구분하고 있음

○ 첫째, 소득에서 차감/소득에 불산입되는 결과가 발생하는 지급(Deduction/No Inclusion outcome, 이하 D/NI결과) : 지급지국에서는 비용으로 공제되나 수령자는 관련 소득을 경상소득에 포함하지 않는 경우

- 혼성금융상품 : 금융상품의 조건 및 혼성양도 등으로 인해 혼성불일치가 발생하는 경우

- 인식하지 아니한 혼성지급(Disregarded payment made by a hybrid) : 혼성불일치를 의도한 거래나 지배그룹의 관계사간 거래를 이용하여 소득을 인식하지 않는 지급
- 역혼성 실체의 지급(Payment made to a reverse hybrid) : 설립지국에서는 도관체로 간주되나, 투자자국에서는 과세실체로 간주되는 역혼성 실체에 의하여 이루어지는 지급

○ 둘째, 이중공제되는 지급(Double Deduction outcome, 이하 DD결과): 동일 지급에 대하여 두 번 공제되는 경우
- 공제가능한 혼성지급(Deductible payment made by a hybrid): 국외 지점 혹은 혼성실체를 통한 거래로서 지급지국에서 공제한 지급액을 모법인 관할국에서도 공제하여 혼성불일치가 발생하는 지급
- 이중거주자의 지급(Deductible payment made by dual resident): 이중거주자가 양 관할국의 법률에 따라 지급액을 공제함에 따라 이중으로 공제되는 지급

○ 셋째, 간접적 D/NI결과가 발생하는 지급: 조직화된 거래를 통해 불일치가 이전되어 간접적 D/NI결과가 발생하는 경우
- 이전된 불일치 거래(Imported mismatch arrangements): 일반 대출과 같은 비혼성금융상품을 이용하여 역외 혼성불일치 효과를 국내로 이전하는 조직적 거래

□ Part I은 혼성불일치문제를 해결하기 위해 국내법상 지급자의 해당 지급액의 공제를 부인하는 우선규정과 지급지국에 우선규정이 없는 경우 수령자의 소득에 해당 지급액을 포함하도록 하는 후속규정을 마련할 것을 권고함

□ Action 2의 혼성불일치거래 유형별로 권고하는 대응규정은 다음과 같음

〈표 II-1〉 혼성불일치거래의 유형에 따른 Part I 권고사항

불일치 유형	거래유형	국내법의 개선을 위한 특별규정	혼성불일치거래 유형별 대응규정		
			우선규정	후속규정	적용범위
D/NI	혼성 금융상품	• 지급자의 소득에서 공제한 지급액에 대한 수령자의 배당소득면제 부인 • 지급자의 소득에서 공제한 지급액에 비례하여 수령자의 외국납부세액공제 제한	지급자의 비용공제부인	수령자의 경상소득에 포함	특수관계자간 거래, 불일치를 의도한 거래
	인식하지 아니한 혼성지급	–	지급자의 비용 공제부인	수령자의 경상소득에 포함	동일 지배그룹 거래, 불일치를 의도한 거래
	역혼성 실체의 지급	• CFC 규정과 역외투자제도의 개선 • 도관으로 분류되는 중개기관의 제한	지급자의 비용 공제부인	–	동일 지배그룹 거래, 불일치를 의도한 거래
DD	공제가능한 혼성지급	–	모회사의 지급액에 대한 공제부인	지급자의 비용 공제부인	우선규정은 적용제한 없음. 후속규정은 동일 지배그룹 거래와 불일치를 의도한 거래에 대하여 적용
	이중거주자 지급	–	거주자의 비용 공제부인	–	우선규정의 적용에 제한 없음
간접 D/NI	이전된 불일치거래	–	지급자의 비용 공제부인	–	동일 지배그룹 구성원, 불일치를 의도한 거래

자료: OECD Action 2(2015), p.20

나. Part Ⅱ의 권고사항

□ Part Ⅱ에서는 Part Ⅰ의 권고사항에 따라 발생할 수 있는 잠재적 조약이슈를 다루고, 해당 문제를 해결할 수 있는 조약의 개정에 관한 설명을 다루고 있음

○ 이중거주실체와 관련된 조세조약 이슈, 도관체에 대한 조약 조항, Part Ⅰ의 권고사항과 조세협약의 조항 간에 미치는 영향에 대한 문제를 다룸

□ 이중거주자와 관련된 문제의 해결을 위해서는 조세조약의 개정뿐만 아니라 국내의 일반적 조세회피방지규정(GAAR) 또는 국내법의 개정이 권고됨

○ OECD 모델조세협약의 이중거주자와 관련된 규정은 실질적 경영활동을 수행하는 장소를 거주지로 판단하는 현재의 일률적 규정 대신 상황별로 판단하여 이중거주문제를 해결하도록 개정되어야 함

○ 그러나 조세조약의 개정이 이중거주자와 관련된 모든 BEPS 문제를 해결하는 것은 아니므로 국내의 일반적 조세회피방지규정 또는 국내법의 개정이 권고됨

□ 도관체의 소득도 1999년 OECD가 발표한 The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnership(이하 파트너십 보고서)에 따라 동일하게 처리될 수 있도록 추가적인 조항과 주석서를 OECD 모델조세협약에 포함시키도록 결정

○ OECD의 1999년 파트너십 보고서는 파트너십에 대한 세무처리의 불일치가 발생하는 상황 및 조세조약의 적용에 대한 분석을 담고 있음

○ 도관체의 소득에 대하여도 동일 기준을 적용하여 조세조약의 혜택이 적합한 상황에서 부여되도록 보장

□ Part Ⅰ에서 제시된 각 권고사항을 이행하기 위한 국내법의 개정과 OECD 모델조세협약이 상호 미치는 영향 및 각 상황별 검토 결론은 다음과 같음

〈표 Ⅱ-2〉 혼성불일치거래의 유형에 따른 Part Ⅱ 권고사항

구분		검토사항	결론
국내법의 개정	지급자의 공제 부인	지급지국은 D/NI를 발생시키는 지급액에 대하여 공제를 부인 → 조세조약이 공제를 부인할 만한 권한을 갖는지 여부	조세조약은 공제 및 과세여부 등을 실질적으로 결정하지 아니하므로 이는 국내법상의 문제임
	수령자의 경상소득에 포함	지급지국에서 혼성불일치 대응을 위한 우선규정을 도입하지 않은 경우, 수령지국에서 해당 금액만큼 수령자의 경상소득에 포함 → 조세조약상 비거주자가 특정국에서 과세되지 않을 소득이 개정된 국내법에 의하여 과세되어 조세조약상 문제가 발생되는지 여부	권고사항은 수취인이 거주자인 상황을 전제로 논의되었으며, 일반적으로 조세조약의 배분규정은 각국의 과세권을 제한하지 아니함. 따라서 조약이 권고사항 도입 여부의 결정에 영향을 끼쳐서는 안 되며 권고사항과 조세조약의 상호영향은 이중과세 해소에 관한 규정과 연관 있는 것임
	특별권고 규정	• 지급자의 소득에서 공제가능한 지급액에 대한 수령자의 배당소득면제 부인 • 지급자의 소득에서 공제가능한 지급액에 비례하여 수령자의 외국납부세액공제 제한 → 조세조약의 이중과세 해소규정과 관련된 문제를 발생시키는 지 여부	권고사항과 조세조약 조항 간의 상호작용은 이중과세 해소에 관한 규정(OECD 모델조세협약의 제23A, 제23B)과 밀접히 연결되어 있으며 권고규정은 OECD 모델조세협약의 제23A조 및 제23B조의 적용과 관련한 문제를 발생시키지 않을 것임
조세조약의 조항	차별금지 조항	Part Ⅰ 권고사항의 일부는 거주자에게 지급하는 경우보다 비거주자에게 지급하는 경우에 좀 더 영향을 미칠 수 있음 → 조세조약상 차별금지 조항과의 충돌가능성	Part Ⅰ의 권고사항은 지급액이 중복 공제되거나 상대방 소득에 포함되지 않고 공제되는 것을 방지하고자 거래 당사자간 세무처리가 일관되게 이루어지도록 하는 것임. 이는 OECD 모델조세협약 제24조 차별금지 원칙의 조문과 상충되지 아니함

자료: OECD Action 2(2015)를 참고하여 저자 작성

3. 국내 입법동향

□ 2016년 9월 기획재정부는 '2016년 중장기 조세정책 운용계획'에서 국가 간 세법 차이를 이용한 이중 비과세 방지를 위해 국제적 기준을 반영하여 국내 입법을 추진할 것임을 밝힘[20]

○ 중장기 조세정책 운용계획에서 다국적기업의 세원관리 강화를 위해 국내 입법이 추진되는 제도 중 하나로 기업과세의 일관성 확보를 언급함

○ 기획재정부는 국가 간 세법 차이를 이용한 이중비과세에 따른 혼성불일치 효과의 해소를 위한 방안을 검토하고 있는 단계임

4. 해외 입법동향

가. 북미

□ 미국은 혼성불일치를 해소하기 위하여 Action 2에서 제안하는 일부 권고사항을 바탕으로 입법을 완료하였으며 Action 2에 대한 추가적인 논의는 확인하기 어려움

○ BEPS Action 2의 권고사항 6에 따라 국외자회사의 소득에서 공제된 동일 손실을 자국 내 법인에서 다시 공제하는 것을 방지하기 위한 'Dual consolidated loss rule'을 2015년 9월 28일에 도입[21]함

○ 권고사항 6은 이중거주자, 국외지점 혹은 혼성체와 같이 국가 간 거래 구조를 통해 납세자가 지급하는 경우 이중공제가 발생할 수 있음을 지적하고 모법인의 관할국에서는 중복 공제를 발생시키는 지급에 대하여 공제를 부인한다고 권고함

---

20) 기획재정부, 「중장기 조세정책 운용계획」 p.21

21) 미국 국세청(https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-061-013.html), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

나. 유럽

□ 오스트리아는 혼성불일치를 해소하기 위하여 소득면제부인규정을 마련하여 이미 이중비과세를 방지하고 있으며 Action 2에 대한 추가적인 논의는 확인하기 어려움[22)]

○ EU회원국과 비EU회원국 간의 배당소득 면제(EU/non EU portfolio dividend exemption)와 국외 거래에 대한 경영참여면제(participation exemption) 제도는 지급자의 소득으로 과세되지 아니한 지급을 수령하였다면 적용하지 아니함

○ 일정요건을 갖춘 경우 EU회원국과 비EU회원국 간의 배당과 국외회사로부터 수령하는 배당은 배당소득을 면제함

○ 2015년 10월에 발표된 최종 Action 2의 보고서에 관한 개정입법에 대한 논의는 현재 이루어지고 있지 아니함

□ 체코는 혼성불일치를 해소하기 위하여 Action 2에서 제안하는 일부 권고사항을 내국법에 입법하기 위하여 공식적으로 논의 중임

○ 혼성불일치 해소를 위해 배당소득면제에 관한 규정을 법안심의 중에 있으며 법안이 통과된다면 2016년 1월 1일부터 소급하여 적용함

○ 계류 중인 후속규정은 지급자가 소득에서 공제가능한 지급을 수령자에게 대가로 지불한 경우 수령자는 해당 대가와 관련하여 배당소득면제를 적용할 수 없도록 하는 것임

□ 덴마크는 혼성불일치를 해소하기 위하여 수령자의 소득으로 과세되지 않은 경우, 해당 지급을 지급자의 과세소득에서 공제하지 않는 규정을 이미 마련하여 이중비과세를 방지하고 있으며 Action 2에 대한 추가적인 논의는 확인하기 어려움

○ 내국세법에 이미 혼성불일치를 야기하는 비용의 이중공제에 대하여 해당 공제를 부인하는 규정[23)]을 마련하였음

---

22) http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-austriahighlights-2016.pdf, 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

- 소득계산에 포함되지 아니한 소득에 대하여 외국세법에 따라 소득에서 공제되었다면, 덴마크의 거주자는 비용을 공제할 수 없음
- 또한, 덴마크세법의 소득계산에 포함되지 않는 특수관계회사의 소득으로 외국세법에 따라 비용을 공제한 경우에는 덴마크의 거주자는 비용을 공제할 수 없음

○ 국외에서 인식되지 않는 실체로 법 소정의 기준에 해당하는 국내법인 혹은 국내에 PE를 설립한 국외법인의 경우 국내과세 목적에서 도관체로 간주하여 국외 모기업에 의한 지급금을 해당 기업이 공제할 수 없도록 국내법에서 규정함

□ 프랑스는 혼성불일치를 해소하기 위하여 혼성금융방지규정을 마련하여 이미 이중비과세를 방지하고 있으며 Action 2의 권고사항과 관련하여 EU 모회사-자회사지침에 대해서도 공식적으로 논의 중임[24]

○ 프랑스의 세무당국은 2014년 재정법에서 혼성금융방지(Anti-hybrid financing) 규정을 마련함
- 이자제한규정으로 신설된 2014년 재정법 제212조 I(b)에 따르면, 프랑스의 자국 내 법인이 그와 관련된 관계사 및 국외법인에 지급한 이자가 수령자의 소득으로 과세되지 아니한 경우 혹은 25%의 최소세율로 과세되지 않는 경우에는 해당 이자를 소득에서 공제할 수 없도록 함

○ 프랑스는 혼성금융방지에 대한 규정 이외에도 개정된 EU 모회사-자회사 지침(Parent -Subsider Directive)을 검토 중임

□ 독일은 혼성불일치를 해소하기 위하여 그룹과세제도상 자회사의 결손금과 관련된 규정을 마련하여 이미 이중비과세를 방지하고 있으며 Action 2에 대한 추가적인 논의는 확인하기 어려움

---

23) Section 5G of the Tax Assessment Act(덴마크법률, https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=173414). 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

24) http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--French-Tax-Authorities-release-final-regulations-on-anti-hybrid-financing-provisions. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

○ 국내 모회사에 적용된 세법에 따라 부(-)의 소득(negative income)이 국외에서 고려되었다면 모회사의 부(-)의 소득(negative income)은 그룹과세제도에 따른 과세소득계산에 반영되지 않도록 규정함[25]

○ 이는 동일한 결손금을 다른 국가와 독일에서 이중으로 공제를 받는 이중거주 법인을 방지하기 위함임[26]

□ 헝가리는 혼성불일치를 해소하기 위하여 소득면제부인규정을 마련하여 이미 이중비과세를 방지하고 있으며 Action 2에 대한 추가적인 논의는 확인하기 어려움

○ 어느 국가에서도 과세소득에 포함되지 아니하였다면, 헝가리는 과세소득에서 면제되지 아니한다고 세법(Hungarian Tax Procedure Act) paragraph 2[27]에 입법하였고 이는 2015년 1월 1일부터 효력이 발생하였음

○ 해당 규정은 BEPS의 최종 Action 2 이전에 도입되어 일부의 사항이 추가 반영되어야 할 수 있으나, 아직 추가적인 개정에 관한 언급은 없음

□ 이탈리아는 혼성불일치를 해소하기 위하여 수령자의 소득으로 과세되지 않은 경우, 소득면제부인규정과 외국납부세액공제 부인규정을 마련하여 이미 이중비과세를 방지하고 있으며 Action 2에 대한 추가적인 논의는 확인하기 어려움[28]

○ 비거주 법인이 분배한 소득이 과세 관할국에서 소득에서 공제되지 아니한 경우에 한하여 이중과세를 방지하기 위해 95%를 과세소득에서 제외함

○ 재매입거래(Repo), 주식대여, 기타 이자발생과 유사한 효과가 있는 거래에서 이자·배당·기타 수익금을 수령한 국내 납세자는 외국납부세액공제를

---

25) section 14.1.5 of the Corporation Tax Act(https://www.jurion.de/Gesetze/KStG/14). 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

26) Hybrid Mismatch Arrangements, OECD, 2012.04. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

27) 유럽세법학회(http://www.eatlp.org/uploads/public/Hungary%20(11%20November%202015).pdf, p.6). 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

28) Hybrid Mismatch Arrangements, OECD, 2012.04. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

적용할 수 있으며, 이는 수익적 소유자로서 대여자에게 과세가 이루어진 경우에 한함

□ 노르웨이는 혼성불일치를 해소하기 위하여 Action 2에서 제안하는 일부 권고사항을 바탕으로 입법을 완료하고 입법에 반영되지 않은 Action 2의 권고사항에 대해서도 공식적으로 논의 중임[29)]

○ 국외법인이 지급하는 배당이 소득에서 공제되었다면 이를 지급받는 내국인은 배당소득면제를 적용받을 수 없도록 내국법을 개정하고 이는 2016년 1월 1일부터 적용됨

- 2015년 10월에 발표한 2016년 예산안에서 국외에서 이자로 분류되어 소득에서 공제된 지급을 내국법에 의해 배당으로 분류되어 배당소득면제를 적용받아 이중으로 공제되는 점을 해소하고자 함

○ 또한 이번 개정 이후에도 BEPS Action 2의 권고사항을 반영하기 위한 추가적인 검토를 할 것이라고 밝힘

□ 포르투갈은 혼성불일치를 해소하기 위하여 이미 일반적인 남용방지조항을 마련하여 자회사 혹은 국외회사에서 분여하는 배당에 대한 이중비과세를 방지하고 있으며 Action 2에 대한 추가적인 논의는 확인하기 어려움[30)]

○ 자회사의 소득이전과 관련한 경영참여면제(participation exemption)제도와 배당에 대한 소득면제는 지급자의 소득으로 과세되지 아니한 지급을 수령하였다면 적용하지 아니함

○ 국내·외의 자회사로부터 과세되지 않은 자본이득과 배당소득을 수령하는 경우, 해당 소득에 대해서 경영참여면제를 적용할 수 없도록 규정하여 이중공제를 방지함

- 포르투갈의 경영참여면제제도는 EU 모회사-자회사지침에 열거된 소득세 혹은 포르투갈 법인세율의 60%를 적용함

---

29) https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/10/tnf-norway-budget-2016-more-about-proposed-tax-reform.html. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

30) http://www.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-portugalhighlight-2016.pdf. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

□ 영국은 혼성불일치를 해소하기 위하여 Action 2에서 제안하는 모든 권고사항을 바탕으로 입법을 완료하였음[31]

○ 2016년 재정법에 규정을 마련하여 2017년 1월 1일 이후 혼성금융방지규정(Anti-hybrid financing)을 시행할 예정이며, 신설되는 규정은 현행 규정인 Part 6A for Part 6 of TIOPA 2010을 대체하게 됨

○ OECD가 권고한 혼성불일치를 해소하기 위한 우선규정과 후속규정을 영국 세법에 반영함

- OECD의 우선규정에 따라 지급자가 지급한 대가가 수령자의 소득으로 과세되지 않은 경우, 지급자의 소득에서 공제된 해당 대가의 지급은 부인할 것임
- 영국이 수령자의 관할국이고 거래 상대국이 우선규정을 적용하지 않는다면, 관련 소득을 영국에서 과세할 것임

○ 혼성불일치 방지 등을 포괄하여 조세회피방지규정(Anti-avoidance legislation)에서 외국납부세액공제 및 배당소득면제에 대하여 규정하고 있음

- 외국납부세액공제를 적용함에 있어, 국외 관할국에서 적절하게 과세되지 아니한 경우나 전체 세액을 부담하지 아니한 경우 등에는 외국납부세액공제액이 감소될 수 있음[32]
  - 배당소득이 과세되지 되지 아니한 경우에는 배당소득면제를 적용하지 아니함[33]

□ EU의 일부 국가들은 혼성불일치를 해소하기 위하여 2014년 개정된 EU의 모회사-자회사지침(Parent-Subsider Directive)을 도입함

○ EU 이사회는 2014년 12월 모자지침을 악용하는 기업에 대하여 최소적용기준을 적용하는 조세혜택 남용방지조항(Anti-abuse clause)을 도입하는

---

31) https://www.gov.uk/government/publications/corporation-tax-anti-hybrid-rules/corporation-tax-anti-hybrid-rules. 세법연구센터 ,「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

32) INTM170040(https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm170040). 세법연구센터,「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

33) 영국 국세청(https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm654020). 세법연구센터,「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

개정안에 합의하고 이를 내국법에 도입할 것을 EU 회원국에 권고함

- 모자지침은 EU 회원국에서 사업을 운영하는 기업의 자회사로부터 수령하는 배당에 대한 이중과세를 방지하기 위하여 원천징수세를 비과세하는 규정임
- 개정은 이러한 모자지침을 이용한 조세남용을 방지하고자 최소적용기준을 통해 조세혜택을 제한함

○ 에스토니아, 핀란드, 프랑스, 룩셈부르크, 네덜란드, 폴란드, 슬로바키아, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴은 개정된 모자회사 지침을 입법함

- 프랑스는 도입할 예정임
- 에스토니아는 2016년 9월 1일부터 시행하기로 함
- 네덜란드는 2016년 1월 1일부터 시행하기로 함
- 핀란드는 2015년 12월 31일부터 시행하기로 함
- 룩셈부르크, 폴란드, 슬로바키아, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴은 이미 시행중임

다. 아시아/오세아니아

□ 일본은 혼성불일치를 해소하기 위하여 Action 2에서 제안하는 일부 권고사항을 바탕으로 입법을 완료하였음[34)]

○ 일본은 국외 자회사가 지급하는 배당소득이 국외에서 소득에서 공제된 경우에는 국내에서 배당소득감면을 적용하지 아니한다는 규정을 도입하고 2016년 4월 1일 이후 개시한 사업연도부터 시행함

○ 해당 규정은 2015년 세법개정에 반영되었으며, 개정 이전은 국외 자회사가 지급하는 배당소득에 대하여 95%의 배당소득면제를 적용하였음

□ 호주는 혼성불일치를 해소하기 위하여 Action 2에서 제안하는 일부 권고사항을 국내법에 입법하기 위하여 공식적으로 논의 중임[35)]

---

34) https://www.kpmg.com/jp/en/knowledge/article/japan-tax-newsletter/documents/2015-tax-reform-20150106.pdf, 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

○ 2015년 예산안을 통해 혼성불일치방지규정(anti-hybrid rules)의 시행을 검토할 것을 밝히고, 의견수렴을 거쳐 토론서를 발표하여 2016년 4월 8일에 후속 검토를 수행 중에 있음

○ 우선규정에 대해서는 3년의 기간을 기준으로 하여 금융상품의 혼성불일치방지규정 적용 여부를 판단할 것을 권고함

○ 후속규정 중 차감이 가능한 배당소득면제의 부인은 수용할 것을 권고하되 외국납부세액공제에 대한 제한은 시행하지 않을 것을 권고하였음

□ 뉴질랜드는 혼성불일치를 해소하기 위하여 이미 소득면제부인규정을 마련하여 이중비과세를 방지하고 있으며 입법에 반영되지 않은 Action 2의 권고사항에 대해서도 공식적으로 논의 중임[36]

○ 뉴질랜드와 그 외 국가 사이의 세무차익거래를 제거하여 공제가능한 국외지분에 대하여 국외 배당면제를 허용하지 아니하는 규정을 마련함

○ 뉴질랜드 국세청은 2016년 7월에 뉴질랜드의 세무처리와 그 외 국가의 세무처리에 차이를 이용하여 영업거래 혹은 금융거래를 구조화하여 세금을 회피하려는 법인을 방지하고자 하이브리드 미스매치 규정의 도입을 논의 중이라고 발표하였음

35) http://taxboard.gov.au/consultation/implementation-of-anti-hybrid-rules/. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

36) 뉴질랜드 국세청(http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2016-other-beps-fact-sheet/new-zealands-plan). 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

라. 국제비교[37]

〈표 Ⅱ-3〉 주요국의 Action 2 권고사항 입법동향

국가		권고사항			
		우선규정	후속규정	특별규정	
				과세면제부인	세액공제
북미	미국	○	X	X	X
유럽	오스트리아	X	X	○	X
	체코	X	X	○	X
	덴마크	○	X	X	X
	핀란드[1]	X	X	○	X
	프랑스[2]	○	X	○	X
	독일	○	X	X	X
	헝가리	○	X	X	X
	이탈리아	X	X	○	○
	룩셈부르크[1]	X	X	○	X
	네덜란드[1]	X	X	○	X
	노르웨이	X	X	○	X
	폴란드[1]	X	X	○	X
	포르투갈	X	X	○	X
	슬로바키아[1]	X	X	○	X
	슬로베니아[1]	X	X	○	X
	스페인[1]	X	X	○	X
	스웨덴[1]	X	X	○	X
	영국	○	○	○	○
아시아/오세아니아	일본	X	X	○	X
	호주	X	X	X	X
	뉴질랜드	X	X	○	X

주: 1) 해당 국가들은 EU지침에 따라 혼성불일치를 해소하고 있는 나라들임
2) 프랑스는 일부 도입된 혼성불일치 규정 이외에 EU지침을 추가적으로 검토하고 있음
1. 2016년 6월 30일 기준 현황임

37) 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016.

5. 요약

□ Action 2는 국가별 세무처리의 불일치를 이용한 이중비과세를 방지하기 위하여 국내법에 우선규정과 후속규정 등을 반영하여 개선할 것을 권고하고 있음

○ 우선규정은 수령자의 경상소득에 지급자가 지급한 금액이 포함되지 않은 경우, 지급지국은 지급자가 소득에서 공제한 지급액을 부인할 것을 권고함

○ 후속규정은 지급지국이 우선규정을 마련하지 아니한 경우, 수령자의 경상소득에 지급액을 포함할 것을 권고함

○ 이외에 특별규정으로 이중과세를 방지하기 위한 규정의 배제, CFC규정의 개선, 도관성의 제한, 중개기관의 정보보고의무 등을 권고함

□ 우리나라는 Action 2의 국가 간 세법 차이를 이용한 이중비과세를 해소하기 위한 방안을 모색하고 있음

○ 2016년 9월 기획재정부의 '2016년 중장기 조세정책운용계획'에 따르면, 다국적기업의 세원관리를 위한 혼성불일치 효과를 해소하기 위하여 제도를 개선할 것이라고 함

□ 해외 주요국의 Action 2 권고사항 입법동향을 살펴보면, 권고사항을 모두 도입한 영국을 제외하고 대부분의 국가들이 일부 도입하거나 향후 도입을 위한 논의를 하고 있음

○ Action 2에서 제기되는 이슈들은 Action 3의 CFC제도, 배당소득면제제도의 예외규정 등을 통해 이중비과세문제가 일부 개선될 수 있음

○ 참고로, EU국가 등의 경우 기존에 운영하고 있는 제도가 Action 2의 권고사항의 일부에 부합하고 있음

Ⅲ. Action 3 효과적인 CFC 규정의 설계 관련 BEPS 프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경

□ 해외 직접 및 포트폴리오 투자가 증가됨에 따라 이를 이용한 조세회피 위험도 증가함[38)]

○ 조세회피의 시도는 거주자가 해외 자회사 등을 설립하여 해외에서 발생한 소득을 본국으로 들여오지 않고 자회사에 유보하여 과세를 장기간 이연하거나 해외 자회사에 유보된 소득을 재투자 또는 조세부담이 낮은 소득으로 전환하여 회수하는 방식으로 이루어짐

□ 이러한 조세회피 방지를 위해 OECD/G20 회원국 중29개국이 'CFC 제도'를 운영하고 있음

○ 'CFC 제도'란 저세율 국가의 자회사에 유보한 소득을 배당소득으로 간주하여 법인세 등으로 과세하는 제도임

□ BEPS Action 3은 다국적기업들이 경영상의 이유가 아닌 세무상의 이유로 비거주자인 관계사를 설립하여 소득을 비거주자인 관계사로 이전한다는 인식에서 비롯되었으며 세원잠식 및 소득이전과 관련하여 효과적인 CFC 규정의 권고사항을 제시하는 데 목적이 있음

○ CFC 규정 및 과세이연 방지 규정은 특정 요건을 만족하는 외국 자회사가 과세소득을 획득하는 것을 막을 수 있지만 일부 국가들은 CFC 규정이 없고 CFC 규정이 있더라도 BEPS 상황에 맞지 않는 규정을 두고 있는 국가도 있음

38) 기획재정부 보도참고자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응방향(II)」, 2015.11.23., p.8

□ BEPS Action 3은 CFC 규정의 모든 구성요소를 고려하고 효과적인 CFC 규정에 필요한 구성요소를 구분하여 제시하고 있음

○ CFC 규정의 구성요소는 ① CFC의 정의, ② CFC의 면제 및 적용 요건, ③ CFC 소득의 정의, ④ 소득 계산을 위한 규정, ⑤ 소득 귀속을 위한 규정, ⑥ 이중과세 방지 규정임

○ 제시된 구성요소들은 아직 CFC 규정이 없는 국가들은 직접적으로 시행할 것과 이미 CFC 규정이 있는 국가들은 권고사항과 일치시키는 조정을 할 것을 권장함

〈표 Ⅲ-1〉 OECD가 제시한 CFC제도의 모범관행

자료: 기획재정부 보도참고자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응방향(Ⅲ)」, 2015.11.23., p.8

2. 주요 권고사항 39)

□ 효과적인 CFC 제도 설계를 위하여 ① CFC의 정의, ② CFC의 면제 및 적용 요건, ③ CFC 소득의 정의, ④ 소득 계산을 위한 규정, ⑤ 소득 귀속을 위한 규정, ⑥ 이중과세 방지 규정의 6가지로 구분하여 권고안을 제시함

39) OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 3 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

□ CFC 정의규정에서, CFC 규정의 적용 여부를 결정할 때 ① 외국기업이 CFC로 간주될 수 있는 형태인지, ② 모회사가 해외자회사에 대해 충분한 영향력이나 지배력을 행사하는지를 고려하여야 함

○ CFC로 간주될 수 있는 형태에는 법인뿐 아니라 신탁, 파트너십, 고정사업장도 포함함

○ 지배력의 판단은 최소한 법적·경제적 지배력 요건을 검토하여 판단함

- 거주자(법인, 개인)가 지분을 직·간접적으로 50% 이상 보유한 경우 해외자회사[40]에 대해 지배력이 있는 것으로 판단함
- 또는 지분율에 상관없이 경제적·실질적으로 지배하는 해외자회사도 포함됨

□ CFC 면제 및 적용 요건에 의해 적용범위를 제한함으로써 BEPS 위험이 거의 없는 실체들은 CFC 적용을 배제하고 BEPS 가능성이 높은 기업에 집중할 수 있으므로 세율면제 규정을 포함할 것을 권고함

○ 세율면제란 모회사 관할국의 세율과 유사한 유효세율이 적용되는 경우 CFC 규정을 적용하지 않고 모회사 관할국의 세율보다 상당히 낮은 유효세율이 적용되는 경우에 한해 CFC 규정을 적용하는 것을 의미함

○ 모회사 관할국과 유효세율이 낮거나 비슷한 국가 또는 유사한 조세체계를 가진 white list 국가를 지정하는 방법과 결합되어 사용될 수 있음

□ BEPS 문제를 야기하는 소득이 모회사 관할국에 있는 지배주주에게 귀속되도록 하는 CFC 소득의 정의 규정을 포함하되 다음의 방법을 포함하여 각국이 직면한 BEPS 위험 정도에 따라 자유롭게 선택할 것을 권고함

○ 범주적 접근법: 이동성이 높고 특수관계자에게 직접 귀속되는 수동소득을 CFC 소득으로 간주하는 방법

○ 실질기반 접근법: CFC의 실질적인 활동을 고려하여 CFC의 소득 중 일정 비율만 CFC 소득으로 간주하는 방법

---

40) 특정 상황의 경우 50% 이하 지분을 보유하는 것만으로 해외 자회사에 대한 영향력을 행사할 수 있으므로, 50% 이하 요건을 선택할 수도 있음

○ 초과이익 접근법: 통상 이익을 초과하는 수익을 CFC 소득으로 간주하는 방법

□ CFC 소득을 계산하기 위해 고려할 사항은 CFC 소득 계산 시 어느 관할국의 규정을 적용할 것인지와 CFC 소득 계산 시 손실상계 허용범위임

○ CFC소득은 모회사 관할국 규정에 따라 계산할 것을 권고함

○ CFC손실은 동일 CFC 또는 동일 관할국의 CFC이익과만 상계가능하도록 하는 손실상계 제한을 권고하고 모회사 이익과의 상계는 금지함

□ CFC 소득 계산 후 CFC 주주에게 적절하게 소득을 귀속시키는 규정이 필요함

○ CFC 소득을 귀속받는 사람은 최소지분율 요건을 충족하는 자임

○ CFC 소득 귀속금액은 지분율 또는 지분보유기간에 따라 산정됨

○ 관할국은 CFC 규정이 국내법과 일관성 있게 운영되도록 납세자의 소득이 포함되는 시기와 운영방법을 결정함

○ CFC 소득의 유형은 각 과세관할국 상황에 맞게 결정함

○ CFC 소득의 적용세율은 모회사 관할국 세율을 적용함

□ CFC 규정의 설계에서 이중과세 방지는 중요한 요소이므로 이중과세를 초래하지 않는 규정이 포함되어야 함

○ CFC 소득이 CFC 소재국에서 과세된 후, 모회사 CFC규정에 따라 과세되는 경우 이중과세 문제가 발생함

○ 이중과세를 해결하기 위해 외국납부세액공제, 국외배당소득 면제제도 적용을 권고함

〈표 Ⅲ-2〉 Action 3 주요 권고사항 요약

구분	OECD권고사항
CFC의 정의	법인 이외에 신탁, 파트너십, 고정사업장도 포함
CFC 면제 및 적용 요건	모회사 관할국 세율보다 상당히 낮은 유효세율인 경우 CFC 규정의 적용을 면제하는 세율면제 규정
CFC 소득의 정의	각 관할국의 상황에 맞게 선택
CFC 소득 계산을 위한 규정	– CFC 소득은 모회사 관할국 규정에 따라 계산 – CFC 손실은 동일 CFC 또는 동일 관할국의 CFC 이익과만 상계가능(모회사의 이익과는 상계 금지)
CFC 소득 귀속을 위한 규정	– CFC 소득 귀속자: 최소지분율 요건을 충족하는 자 – CFC 소득 귀속금액: 지분율 또는 지분보유기간에 따라 산정 – CFC 소득 신고시기: 관할국의 국내법과 일관성 있게 결정 – CFC 소득의 분류: 각 관할국 상황에 맞게 결정 – 적용세율: 모회사 관할국 세율
이중과세방지 규정	외국납부세액공제, 국외배당소득 면제

3. 국내 입법동향

□ 우리나라는 1995년에 CFC 제도를 도입하여 운영 중에 있으며 OECD 권고안의 상당 부분이 이미 반영되어 있음

○ CFC 제도는 「국제조세조정에 관한 법률」 제17조에 '조세피난처 과세제도'가 제정되면서 도입되었고 이후 2010.1.1. 세법개정에서 CFC 제도의 적용지역에서 조세피난처를 제외하면서 '특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세제도'로 변경하였음[41]

□ 우리나라의 CFC 제도는 OECD의 권고사항에 대부분 부합하는 제도를 갖추고 있지만 CFC의 범위, CFC 소득분류 및 계산 등 일부 권고안과 다른 부분이 있음

○ CFC의 범위: 법인으로 한정함

○ CFC의 적용면제 요건: 법인의 부담세액이 실제 발생소득의 15% 이하인

41) 홍범교·김태훈·마정화(2010), p.12

국가를 대상으로 한다는 세율면제 규정과 CFC의 실제 발생소득금액이 2억원 이하인 경우 적용 배제하는 최저금액기준을 두고 있음[42]

○ CFC 소득: 배당소득으로 분류함[43]

○ CFC 소득 계산을 위한 규정: CFC 소득은 CFC의 배당가능 유보소득에 내국인의 CFC에 대한 지분율을 적용하여 산출하도록 하고 있으며, 손실상계에 관한 규정은 없음

○ CFC 소득 귀속을 위한 규정: 사업연도 말 발행주식 또는 출자총액의 10% 이상 직·간접적으로 보유한 자에게 CFC 소득이 귀속되고 보유기간에 관한 요건은 없으며, 적용세율은 모회사 관할국의 세율임

- 도입 당시 지분율 요건은 20% 이었으나 2011.12.3. 개정으로 10%로 변경됨[44]

○ 이중과세 방지 규정은 외국납부세액공제 또는 외국납부세액 손금산입 중 선택하여 적용함[45]

□ 국제거래에 있어서 납세자가 거래관련 자료를 제출하지 않은 경우 사실상 조사가 불가능한 경우가 대부분이므로 CFC 제도의 적용대상이 되는 내국인에게 관련 자료를 제출하는 의무규정이 2014.1.1. 개정을 통해 도입되었음[46]

○ 제출자료는 CFC의 재무제표, CFC의 법인세 신고서 및 부속서류, CFC의 유보소득 계산 명세서, CFC의 유보소득 합산과세 판정 명세서, CFC의 유보소득 합산과세 적용범위 판정 명세서, 국외출자명세서임

○ 제출기한은 소득세 또는 법인세 신고기한임

---

42) 「국제조세조정에 관한 법률」 제17조 제1항 및 제3항

43) 「국제조세조정에 관한 법률」 제17조 제1항

44) 「국제조세조정에 관한 법률」 제17조 제2항

45) 「국제조세조정에 관한 법률」 제19조 제2항

46) 「국제조세조정에 관한 법률」 제20조의2, 동법 시행령 제37조 제1항, 동법 시행규칙 제11조

4. 해외 입법동향

가. 북미

□ 미국은 1962년 CFC 제도를 도입하여 시행 중에 있으며 OECD 권고사항 중 CFC적용면제 규정은 확인되지 않음[47)]

○ CFC 범위에 해외법인 외에 파트너십도 포함하며, 미국 주주가 보유한 지분이 CFC의 의결권 수 또는 주식가격의 50% 이상인 경우 CFC로 봄

○ 미국 주주가 CFC의 지분을 10% 이상 보유한 경우 과세대상 CFC 소득을 주주 지분율에 따라 과세함

- 과세대상 CFC 소득은 보험소득, 배당, 이자, 렌트, 로열티, 자본이득 등임

□ 캐나다는 CFC 제도가 기존에 존재하나 OECD 권고사항 중 파트너십 또는 고정사업장을 CFC 범위에 포함하는 규정과 CFC 적용면제 규정은 확인되지 않음[48)]

○ 캐나다 기업이 해외기업(foreign affiliate)의 지분을 1%이상 보유하거나, 캐나다 주주 및 특수관계인이 보유한 해외기업 지분의 합이 10%이상인 경우 CFC로 봄

○ CFC의 수동소득을 캐나다 주주의 지분율에 따라 주주소득에 귀속시켜 과세하며, 주주의 지분율 기준은 특별히 규정한 바 없음

- 수동소득은 배당, 이자, 렌트, 로열티, 자본이득과 같은 투자소득을 말함

나. 유럽

□ 독일은 CFC 제도가 이미 존재하며, OECD 권고사항 중 CFC 범위에 파트너십 또는 고정사업장을 포함하도록 하는 규정은 확인되지 않음[49)]

---

47) Country Analyses IBFD,"United States - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.04. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

48) Country Analyses IBFD ,"Canada - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.04. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

49) Country Analyses IBFD,"Germany - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.04. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

○ 유효 법인세율이 25% 미만인 국가에 소재하는 해외법인을 CFC로 봄
- 단, EU경제구역에 속하는 국가에서 사업활동을 하고, 수동소득도 사업활동의 일환으로 발생한 경우 CFC 규정을 적용 안함

○ 과세대상 주주의 지분율 기준은 따로 없으며, CFC의 모든 소득에 대해 주주 지분율만큼 과세함

□ 영국은 2013년부터 'Finance Act 2012'를 통해 CFC 제도를 개정하였으며, OECD권고사항을 모두 반영함[50]

○ 기업의 실질지배 여부에 따라 CFC 규정을 적용하고, CFC의 실질적 영업활동 소득을 과세소득에 포함함

○ 지배기준은 법적 지배, 경제적 지배, '40%룰'로 구분하며, 구체적인 지분율을 제시하기보다 실질에 따라 CFC에 대한 지배력을 판단하고 있음
- 법적 지배는, 구체적인 지분율은 제시하지 않고, 보유한 지분의 의결권 행사를 통해 자신의 의견에 따라 회사를 운영할 수 있는 경우를 말함
- 경제적 지배는, 1)회사의 모든 지분 판매 시, 2)회사의 모든 수익을 분배 시, 3)회사 청산으로 모든 재산 처분 시, 처분금액의 50%이상을 분배받을 수 있는 경우를 말함
- '40%룰'은, 2명의 주주(1명은 영국 거주인, 나머지 한명은 외국인)가 외국법인을 지배하는 경우, 영국인이 보유한 지분이 40% 이상, 외국인이 보유한 지분이 40% 이상 55% 이하이면 CFC로 보는 규정임

○ 과세소득은 CFC 소득이 인위적으로 영국에서 이전되었는지를 판단하는 'CFC charge gateway' 규정을 통해 CFC의 사업소득을 제외한 나머지 소득에 과세함

○ 세율면제규정은 다음의 조건 중 하나만 만족하여도 적용됨[51]
- 회계이익 또는 과세이익이 50만파운드 미만이면서 영업외수익이 5만파운드 미만인 경우

---

50) 영국 국세청(https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm191100), 접속일자 2016.08.04. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

51) 영국 국세청(https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm191300), 접속일자 2016.08.04. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

- CFC의 회계상 이익이 영업비용의 10%를 초과하지 않는 경우
- CFC가 영국 법인세율의 75% 이상으로 과세되는 국가에 소재하는 경우
- CFC의 유효세율이 영국 유효세율의 75% 이상인 경우

□ 프랑스는 CFC 제도가 이미 존재하며, OECD 권고사항이 모두 반영되어 있음[52)]

○ 프랑스 거주인이 50% 이상 지분을 보유하고, 프랑스 유효법인세율보다 50% 이상이 낮은 국가에 소재하는 해외기업 또는 고정사업장을 CFC로 봄

○ 과세대상 주주의 지분율 기준은 따로 없으며, CFC가 고정사업장인 경우 모든 소득에 대해 기업인 경우 수동소득에 대해 프랑스 주주의 지분율에 따라 과세함

□ 덴마크는 CFC 제도가 기존에 존재하나, OECD 권고사항 중 CFC 적용면제 규정은 확인되지 않음[53)]

○ CFC 범위에 법인 외 고정사업장도 포함하며, 덴마크 주주가 보유한 법인 또는 고정사업장의 지분의 합이 50% 이상인 경우 CFC로 봄

○ 덴마크 주주가 CFC의 지분을 10% 이상 보유한 경우 CFC 수동소득에 대해 주주지분율만큼 과세함

○ 단, CFC의 전체소득 중 수동소득이 50% 미만 경우에 CFC 규정을 적용 안함

□ 핀란드는 CFC 제도가 이미 존재하며, 2015년부터 고정사업장도 CFC 범위에 포함하도록 개정하여 OECD의 권고사항을 모두 반영함[54)]

○ 핀란드 거주인이 50% 이상 지분을 보유하고, 저세율국에 소재하는 해외기업을 CFC로 봄

---

52) Country Analyses IBFD,"France - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.02. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

53) Country Analyses IBFD,"Denmark - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.05. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

54) EY,"Guide to Controlled Foreign Company Regimes,"pp.19-20, 2015. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

- 저세율국은 법인세 실효세율이 핀란드 법인세율의 3/5보다 낮은 국가를 말함
- 단, 핀란드와 조세조약을 맺거나 EU국에 소재하고, 기업실질이 있는 경우 저세율국이라 하더라도 CFC 규정을 적용 안함

○ 핀란드 주주가 CFC의 지분을 25% 이상 보유한 경우, CFC의 모든 소득에 대해 주주지분율만큼 주주소득으로 귀속시켜 과세함

□ 그리스는 2014년 1월부터 CFC 제도를 신규 도입하였으며, CFC 범위에 파트너십 또는 고정사업장을 포함하도록 하는 규정은 확인되지 않음[55]

○ 그리스 거주인이 외국법인의 지분을 50% 이상 보유한 경우 CFC로 보아 CFC의 미분배 소득에 대해 주주지분율만큼 과세함

○ 외국법인이 그리스 재무부가 매년 고지하는 'black list'에 속하거나, 비EU국 중 법정 법인세율이 13%(그리스 법인세율의 50% 수준)미만인 국가에 속하는 경우에 한해 CFC 규정을 적용하는 세율면제규정을 운영 중임

□ 헝가리는 CFC 제도가 이미 존재하며, OECD 권고사항 중 CFC 범위에 파트너십 또는 고정사업장을 포함하도록 하는 규정과 이중과세조정 규정은 확인되지 않음[56]

○ 헝가리 거주인이 10% 이상 지분을 보유한 외국법인이 저세율국에 소재하거나, 외국법인 소득 대부분이 헝가리 원천소득인 경우 CFC로 봄
- 저세율국은 법인세 실효세율이 10% 미만인 국가를 말함
- 단, EU회원국 또는 헝가리와 조세조약을 맺은 OECD국은 저세율국이라 하더라도 CFC 규정을 적용 안함

○ 과세대상 주주의 지분율 기준은 따로 없으며, 주주에게 아직 분배되지 않은 CFC의 세후수익에 대해 주주지분율만큼 주주소득으로 귀속시켜 과세함

---

55) Country Analyses IBFD,"Greece - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.05. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

56) Country Analyses IBFD,"Hungary - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.02. EY, "Guide to Controlled Foreign Company Regimes,"p.28, 2015. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

□ 이탈리아는 CFC 제도가 기존에 존재하며, OECD의 권고사항을 모두 적용하고 있음[57]

○ CFC 범위에 기업, 파트너십, 고정사업장을 모두 포함하며, 비EU국 중 이탈리아 명목 법인세율의 50%보다 낮은 국가에 소재하는 경우 CFC로 봄

- 기존에는 매년 black list 국가를 규정하여 CFC 규정을 적용하였으나, 2016년부터 명목 법인세율만 고려하여 CFC 규정을 적용함
- 단, 2009년 CFC 규정 적용 대상을 확대하여, EU국 거주 해외법인이라도 전체소득의 50% 이상이 수동소득인 경우 CFC 규정을 적용함

○ 과세대상 주주의 지분율 기준은 따로 없으며, CFC의 모든 소득에 대해 이탈리아 주주의 지분율만큼 과세함

□ 노르웨이는 CFC 제도가 기존에 존재하며, CFC 범위에 파트너십 또는 고정사업장을 포함하도록 하는 규정은 확인되지 않음[58]

○ 노르웨이 거주자가 50% 이상 보유한 기업이 저세율국에 소재하는 경우 CFC로 봄

- 저세율국은 노르웨이 명목 법인세율의 2/3 미만인 국가를 말함
- 단, 유럽경제연합에 소재하고, 해당 국가에서 실질적 영업활동을 하는 경우와 white list에 지정된 국가는 CFC 규정을 적용안함

○ 과세대상 주주의 지분율 기준은 없으며, CFC의 모든 소득에 대해 CFC의 지분을 보유한 모든 주주의 보유지분에 따라 주주 소득으로 간주하여 과세함

□ 폴란드는 2015년 1월부터 CFC 제도를 도입하였으며, OECD 권고사항을 모두 반영함[59]

○ CFC의 모든 소득에 대해 CFC의 지분을 25% 이상 보유한 주주의 지분율만큼 소득으로 간주하여 과세함

---

57) Country Analyses IBFD,"Italy - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.02, 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

58) Country Analyses IBFD,"Norway - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.02. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

59) Country Analyses IBFD,"Poland - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.02. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

○ CFC규정을 적용하는 경우:
- 해외법인이 폴란드 정부가 공시한 저세율국에 위치
- 폴란드 또는 EU국과 정보교환협정을 맺지 않은 국가에 위치
- 폴란드 납세자가 25% 이상의 지분을 보유하고, 전체소득 중 50% 이상이 수동소득이면서 수동소득이 폴란드 법인세율의 25%보다 낮게(14.25%) 과세되는 법인

○ CFC 규정을 적용 안 하는 경우(다음 요건 중 1개 이상 충족 시) :
- 해외법인의 연간 소득(income)이 25만유로를 초과하지 않는 경우
- 해외법인이 EU국 또는 EU경제연합국에서 설립되고, 실질적 영업활동을 하고 있으며, 해당 국가에서 전 세계 소득에 과세되는 경우
- EU국, EU경제연합국 외의 국가에서 설립되었더라도 전 세계 소득에 과세되며, 실질적 영업활동을 수행하고, 전체소득 중 수동소득이 10%를 초과하지 않는 경우

□ 포르투갈은 CFC 제도가 기존에 존재하며, CFC 범위에 파트너십 또는 고정사업장을 포함하는 규정은 확인되지 않음[60]

○ 조세피난처에 소재하는 해외법인의 경우 포르투갈 주주가 보유한 지분이 25% 이상, 그 외의 경우 50% 이상 보유한 경우 CFC로 봄
- 조세피난처는 조세우대제도를 가진 국가 또는 포르투갈 재무부에서 지정한 black list에 속하거나 포르투갈 유효법인세율의 60% 미만인 국가를 말함
- 단, 해외법인이 EEA에 속하면서 실질적 사업활동을 하고 있는 것을 증명하는 경우 CFC 규정을 적용하지 않음

○ 조세피난처에 소재하는 해외법인의 경우 과세대상 주주의 지분율 기준은 없으며, 그 외 해외법인의 경우 주주가 CFC의 지분을 10% 이상 보유한 경우 CFC 소득에 과세함

60) Country Analyses IBFD,"Portugal - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.02. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

□ 스페인은 기존에 CFC 제도가 존재하며, OECD 권고사항을 모두 반영하고 있음[61]

○ CFC범위에 해외법인 외 파트너십, 고정사업장도 포함하며, 저세율국에 위치한 해외법인 등의 지분을 스페인 거주인이 50% 이상 보유한 경우 CFC로 봄

- 저세율국 기준은 스페인 유효법인세율의 75% 미만(18.75%)인 국가를 말함
- EU국에 속하고, 실질적 사업활동을 하는 CFC는 CFC 규정의 적용을 면제함

○ CFC의 경제적 실질이 있는 경우 수동소득에만 과세하고, 없는 경우 모든 소득에 대해 지분율만큼 주주 소득에 포함하여 과세함

- 과세대상 주주의 지분율 기준은 없음

□ 스웨덴은 기존에 CFC 제도가 존재하며, OECD 권고사항을 모두 반영하고 있음[62]

○ CFC 범위에 해외법인, 고정사업장을 포함하며, 저세율국에 위치한 해외법인 등의 지분을 스웨덴 거주인이 25%이상 보유한 경우 CFC로 봄

- 저세율국은 스웨덴 명목법인세율의 55% 이하(12.1%)로 과세되는 국가를 말함
- 단, EEA에 속하고 실질적 사업활동에서 발생한 소득은 CFC 규정을 적용 안함
- 또한 각 대륙별로 white list를 지정하여, 해당 국가에 CFC가 소재하는 경우 CFC 규정을 적용 안함

○ CFC의 모든 소득에 대해 주주의 지분율만큼 주주소득으로 귀속시켜 과세함

- 과세대상 주주의 지분율 기준은 없음

---

61) Country Analyses IBFD,"Spain - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.04. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

62) Country Analyses IBFD,"Sweden - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.02. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

□ 러시아는 2015년 1월부터 CFC 제도를 새로 도입하였고, OECD 권고사항을 모두 반영하고 있음[63]

○ 개인주주가 해외법인 또는 법인실체의 지분을 25% 이상 보유하거나, 개인 및 법인주주가 50% 이상 지분을 보유한 경우 CFC로 보며, 아래에 해당하는 경우 CFC 규정을 적용 안함

- CFC가 유라시안경제연합에 소재하는 경우
- CFC가 러시아와 이중조세조약을 맺고 러시아 평균 법인세율의 75% 수준 이상으로 과세되는 국가에 소재하는 경우
- CFC 수동소득이 전체소득의 20%를 초과하지 않는 경우

○ CFC 주주가 의결권 있는 주식을 10% 이상 보유한 경우, CFC의 미분배 소득에 대해 주주의 지분율만큼 과세함

- 2016년 이전에는 각 주주의 지분율 상관없이 CFC 소득에 과세함

다. 아시아/오세아니아

□ 일본은 CFC 제도가 기존에 존재하며, OECD의 권고사항을 모두 적용하고 있음[64]

○ CFC 범위에 법인 외에 신탁도 포함함[65]

○ 일본주주가 저세율국에 위치한 해외기업 또는 신탁의 지분을 직·간접적으로 50% 이상 보유한 경우 CFC로 봄

- 저세율국은 유효 법인세율이 20% 이하인 국가를 말함
- 단, CFC 소재지국에서 실질적 사업활동을 하거나, 주된 사업수행에 필요한 본점, 사무소 등을 둔 경우 CFC 규정을 적용하지 않음

○ 주주가 CFC의 지분을 10% 이상 보유한 경우 지분율만큼 CFC과세소득을 주주소득으로 귀속시켜 과세함

---

63) EY,"Guide to Controlled Foreign Company Regimes,"pp.58-59, 2015. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

64) Country Analyses IBFD,"Japan - Corporate Taxation,"sec. 10, 2016.01. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

65) 일본 조세특별조치법 제66의6조 제8항, 『특정 외국법인 유보소득 합산과세 제도에 대한 연구』, p.33, 홍범교·김태훈·마정화, 2010.12, 한국조세재정연구원 재인용

- CFC 과세소득은 일본세법 규정에 근거하여 CFC 이익 조정금액에서 7년간 발생한 결손금, 법인세 납부액, 25% 이상 지분을 보유한 자회사로부터 수취한 배당금액을 제외한 금액으로 함

□ 중국은 기존에 CFC 제도가 존재하며, OECD 권고사항 중 고정사업장 또는 파트너십 등도 CFC 범위에 포함하도록 하는 규정은 확인되지 않음[66]

○ 중국법인 또는 개인이 지분을 보유한 해외기업이 저세율국에 위치하고, 50% 이상의 지분을 보유한 기업을 CFC로 봄

- 저세율국은 중국 법인세율의 50%보다 낮은 국가(법인세율이 12.5% 이하)를 말함

○ 주주가 CFC의 지분을 10% 이상 보유한 경우 CFC의 모든 소득에 주주의 지분율만큼 과세함

- 지분율 요건을 만족하지 못하더라도 경영전반에 중대한 영향을 미친다고 판단되는 경우 CFC 소득을 주주소득으로 귀속시켜 과세함

□ 호주는 CFC 제도가 기존에 존재하며, OECD의 권고사항을 모두 적용하고 있음[67]

○ CFC범위에는 법인, 파트너십, 신탁, 호주 거주법인을 모두 포함함

○ CFC 과세소득은 수동소득, FIF소득, 부정판매소득 등임

○ CFC 소득귀속자는 CFC의 지분을 10% 이상 보유하거나, 실질적 지배를 하는 주주임

○ CFC 적용면제 요건으로 CFC가 호주 재무부에서 정한 국가(listed country)에 소재하고, 과세대상 소득이 총매출액의 5% 이하(연간매출액이 1백만호주달러 미만인 경우) 또는 5천호주달러를 초과(연간매출액이 1백만호주달러 이상인 경우)하지 않는 경우 CFC 소득에 과세하지 않음

- listed country는 캐나다, 프랑스, 독일, 일본, 뉴질랜드, 영국, 미국임

---

66) EY, "Guide to Controlled Foreign Company Regimes,"p.12, 2015. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

67) Country Analyses IBFD , "Australia - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.01. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

□ 뉴질랜드는 CFC 제도가 기존에 존재하며, OECD의 권고사항을 모두 적용하고 있음[68]

○ CFC 범위에 법적실체가 있는 개체(법인, 신탁 포함)를 모두 포함하며[69], 뉴질랜드 거주자가 40% 또는 50%지분을 보유한 기업 등을 CFC로 봄

- 1명의 뉴질랜드 거주자가 해외기업을 지배하는 경우 지분율 40% 이상이며, 5명 이하의 거주자가 해외기업 지배 시 지분율 기준은 50% 이상임

○ 뉴질랜드 주주가 직·간접적으로 CFC 지분을 10% 이상 보유한 경우, CFC의 수동소득에 대해 보유지분율에 따라 주주소득으로 귀속시켜 과세함

- CFC의 수동소득이 전체소득의 5% 미만이거나, CFC가 호주 거주자로 발생소득에 대해 호주에서 과세되고, 해외소득이 면제되지 않는 경우 CFC 규정을 적용하지 않음[70]

라. 국제비교

□ 2016년 6월 현재 총 42개 조사국 중 13개 국가를 제외한 29개국에서 CFC 제도를 도입하여 시행중에 있음

○ CFC 제도를 시행 중인 국가 중 대부분이 BEPS 보고서 이전에 CFC 제도를 도입하였으나 그리스(2014년), 폴란드, 러시아, 브라질(2015년), 칠레(2016년)는 비교적 최근에 도입하였음

---

68) Country Analyses IBFD, "New Zealand - Corporate Taxation,"sec. 10.4, 2016.04. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

69) 뉴질랜드 국세청(http://www.ird.govt.nz/toii/cfc/what-cfc.html), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

70) ibid., sec. 10.4.1.4, 10.4.1.5. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

〈표 Ⅲ-3〉 CFC제도 도입 현황

구분	국가
CFC 규정 도입국	미국, 캐나다, 칠레(2016.1. 도입), 멕시코, 브라질(2015 도입), 아르헨티나, 독일, 영국, 프랑스, 덴마크, 에스토니아, 핀란드, 그리스(2014.1. 도입), 헝가리, 아이슬란드, 이탈리아, 노르웨이, 폴란드(2015.1. 도입), 포르투갈, 스페인, 스웨덴, 터키, 러시아(2015.1. 도입), 일본, 중국, 호주, 뉴질랜드, 남아프리카, 한국
CFC 규정 미도입국	오스트리아, 벨기에, 체코, 아일랜드, 이스라엘, 룩셈부르크, 네덜란드, 슬로바키아, 슬로베니아, 스위스, 인도, 인도네시아, 사우디아라비아

출처: EY "Guide to Controlled Foreign Company Regimes," 2015를 기준으로 작성

5. 요약

□ Action 3은 효과적인 CFC 제도의 설계를 위한 6가지 권고사항을 제시함

○ CFC는 법인 외에 신탁, 파트너십, 고정사업장 등을 포함할 것

○ CFC 면제 및 적용 요건을 설정함으로써 적용범위를 제한할 필요가 있음

○ CFC 소득은 각 국가의 내국세법에 맞게 선택하여 적용함

○ CFC 소득 계산에 있어서 모회사 관할국의 규정에 따라 계산할 것과 CFC 손실은 동일한 CFC 소득 또는 동일 관할국의 CFC 이익과 상계 가능하도록 함

○ CFC 소득은 최소지분율 요건을 충족하는 자에게 귀속되고 귀속금액은 지분율 또는 지분 보유기간에 따라 산정하며 CFC 소득의 적용세율은 모회사 관할국의 세율을 적용함

○ 이중과세방지를 위하여 외국납부세액공제 또는 국외소득면제 방식을 적용함

□ CFC 제도의 해외 입법 동향을 보면, 우리나라를 포함한 42개국 중 13개국을 제외한 29개 국가에서 CFC 제도를 시행 중에 있음

○ 29개 국가 중 그리스는 2014년, 폴란드, 러시아, 브라질이 2015년, 칠레가 2016년에 제도를 도입하였고 그 외의 국가는 BEPS 보고서 이전부터 CFC 제도를 시행하고 있었음

□ 우리나라는 BEPS 보고서의 권고사항에 대체로 부합하는 체계를 갖추고 있지만 CFC의 정의를 '법인'으로 한정하고 있고 CFC 소득의 산정 시 손실에 관한 규정이 마련되어 있지 않음

Ⅳ. Action 4 이자비용공제제한 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경[71]

□ 국제거래에서 조세전략상 제3자 또는 특수관계인에 대한 차입 등의 형태로 발생하는 이자비용 등을 활용하여 소득이전행위를 수행할 수 있으며, 이를 통해 세원잠식이 발생함

○ 더구나 이러한 제3자 또는 특수관계인으로부터 부채조달을 통한 소득이전은 다른 수단에 비해 상대적으로 매우 손쉽게 이용할 수 있음

□ 차입자의 부채와 자본에 대한 세법상 다른 대우는 국가 간 차입금융에 대한 조세편향을 발생시키며, 이러한 왜곡은 대여자의 이자소득에 대한 과세정책에 따라 더욱 악화될 수 있음

○ 대부분의 국가들은 국내법상 목적에 따라 부채와 자본에 대한 과세체계가 다를 수 있지만, 일반적으로 자금조달회사 입장에서 부채에 대한 배분은 공제되고 자본투자에 대한 배분은 공제되지 않음

- 자금조달회사는 부채에 대한 이자에 대해서는 이자비용을 공제받는 반면에 배당이나 기타 자본거래에 따른 지출은 자금조달자의 과세소득 계산 시 공제되지 않음

○ 대여자는 이자소득은 과세되고 배당은 이중과세조정의 형태로 비과세 또는 세액공제가 이루어지나 자금조달회사와 다른 국가에 소재할 경우 소득이전이 이루어질 수 있음

- 예를 들어 대여자의 거주지국이 낮은 세율 또는 조세피난처와 같은 사실상 세금부담이 없는 국가에 소재하면 이자비용 등을 통해 소득이전이 발생하게 됨

71) OECD, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 -2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., 2015. 요약.

□ 국가마다 제3자 또는 특수관계인 이자비용을 활용한 소득이전 및 세원잠식(BEPS) 문제를 해결하기 위해 다양한 규정을 도입하고는 있으나 핵심 쟁점을 다루지 못하고 있으며, 단일 국가만의 규정 도입은 한계를 지닐 수 있음

○ 일부 국가에서는 일반적인 이자제한규정이 국내유입투자에만 적용되고 있으며, 다른 국가에서는 국내유입투자와 국외유출투자 모든 상황을 모두 다룰 수 있는 규정들이 시도되고 있음

○ 그러나 일부 국가만의 이자공제를 제한하는 강력한 방법을 도입할 경우 국제시장으로서의 국가 그 자체와 해당 국가의 기업 경쟁력에 부정적인 영향을 미칠 수 있다는 점을 주의할 필요가 있음

□ 따라서 국제적인 모범규정을 활용한 일관된 접근방식은 이자를 활용한 소득이전 및 세원잠식 문제를 해결하는 효과적이고 효율적인 방법임

○ 일관된 접근방식은 국가 간 과세체계의 차이에서 발생하는 왜곡을 제거함으로써 의도하지 않은 이중과세 위험을 줄이면서도 BEPS위험을 제거할 수 있으며, 글로벌그룹 간 형평성을 증가시킬 수 있음

2. 주요 권고사항 [72]

□ Action 4 이자공제제한은 이자공제를 통한 세원잠식을 방지하기 위한 대응으로, 현재 공통접근방법으로 분류되어 강제적인 이행을 요구하고 있지는 않음

□ Action 4의 권고사항은 모범접근방법의 적용이며 이는 여러 요소로 구성되어 있음

○ 모범접근방법은 최소한 다국적그룹에는 적용되어야 하며 국내그룹 또는 국내 개별 기업에 적용할지 여부는 선택적임

○

72) OECD, op. cit., 요약.

○ 각 국가는 선택적으로 이자공제제한의 적용이 이루어지는 이자비용기준 최소 양적기준(de minimis monetary threshold)을 둘 수 있음

○ 각국은 개별 기업에 대해 EBITDA(EBIT도 가능)의 10~30% 내에서 고정비율규정을 적용하여야 함

- 제한적인 경우로 국가의 경제가 극도의 장기자본투자환경에 처해 있는 경우 자산기준도 가능함

○ 각국은 선택적으로 기업들이 제3자 순이자비용을 공제할 수 있도록 그룹비율규정을 적용할 수 있음

- 이 경우 제3자 이자비용 10%를 상향조정하는 것이 선택적으로 가능하며, 고정비율규정을 초과하는 기업들에 한해 자산기준의 적용도 가능함

○ 각국은 선택적으로 기간 간 EBITDA와 이자비용의 불일치를 완화하기 위해 미공제비용 및 잔여한도를 이월하거나 소급하도록 할 수 있음

○ 각국은 비율규정을 보완하고 소득이전과 세원잠식에 대응하기 위한 별도 목적규정을 둘 수 있음

○ 각국은 금융보험업에 대한 특별규정을 두어야 함

- OECD/G20에서는 이에 대한 추가적인 작업을 2016년까지 완료할 예정임

3. 국내 입법동향

우리나라는 이자비용공제제한제도와 관련하여 아직까지 관련된 입법동향이 존재하지 않음

○ 고정비율법 등은 우리나라에 존재하지 않는 제도로 2016년 연구용역 실시 등으로 입법 여부를 검토하고 해외사례 등을 고려하여 대응할 계획이라고 밝힘[73]

□ 현행 과소자본세제는 Action 4의 별도목적규정에 해당할 수 있으나 근본적인 고정비율/그룹비율규정과는 차이가 존재함

---

73) 기획재정부 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅱ) 기업과세의 일관성 확보」, 2015.11.20., p.17.

○ 「국제조세조정에 관한 법률」 제14조 '배당으로 간주된 이자의 손금불산입' 규정은 이자공제제한 규정이기는 하나 손익기준을 근간으로 하는 Action 4와는 근본적인 차이가 존재함

- 2014년 과소자본세제 개정 시 차입비율(부채/자본)을 기존 300%[74]에서 현행 200%로 강화하였으나 이는 Action 4와는 무관함

4. 해외 입법동향

가. 아메리카

□ 미국은 실질에 따른 과소자본세제와 손익기준의 이자공제제한 제도를 갖추고 있으며, Action 4와 관련한 동향은 확인되지 않음

○ 과소자본세제는 사실과 상황에 따라 과도한 부채 사용 시 자본으로 재분류함

- 특정 비율 규정은 없으나, 부채비율이 300% 미만이면 과세관청이 문제를 제기하지 않는 것으로 알려져 있음

○ 손익기준 이자공제제한은 특수관계자에 지급되는 이자 등에 적용되며 부채비율이 150%를 초과하면서, 순이자비용이 조정된 과세소득의 50%를 초과하는 경우 초과부분은 이자공제를 제한함[75]

- 미공제 이자는 이월되며, 미사용 한도는 3년간 이월됨

○ 여러 이자공제제한 제도에 대한 검토보고서 등은 공개하고 있지만[76], Action 4와 직접적으로 연관된 동향은 확인되지 않음

---

74) 「국제조세조정에 관한 법률」(2014.12.23. 법률 제12849호로 개정되기 전의 것) 제14조.

75) IRS,"LB&I International Practice Service: Process Unit- Audit,"2016.1.16., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

76) The White House & The Department of the Treasury,"The President's Framework for Business Tax Reform: An update,"April 2016., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

2. 유럽

□ EU회원국들은 EU 차원에서 진행중인 조세회피방지패키지 지침에 따라 이자공제제한제도를 도입할 수도 있으나 실질적인 영향은 없을 것으로 판단됨

○ 2016년 1월에 제안된 이 지침은 2016년 6월 정치적 합의 이후 2016년 7월 12일 유럽연합재정이사회에 의해 공식적으로 승인됨[77]

○ 지침은 이자공제제한제도를 포함하고 있으며 2018년 12월 31일까지 각국은 이에 부합한 입법하여야 하지만, 이자공제제한제도는 이의 예외 중 하나임

- 별도목적규정을 가지고 있는 회원국은 OECD가 이를 최소기준으로 분류하거나 2024년 1월 1일 중 가까운 날까지 변경을 유예할 수 있음

□ 영국은 이전가격제도에 따른 과소자본세제를 운용하고 있었으며, Action 4에 따른 이자공제제한 제도에 대해 공개 의견수렴 중에 있음

○ 영국은 별도의 과소자본세제를 두지 않고 이전가격제도에 포함하여 공정부채비율제도를 적용해왔음

○ 2016년 5월 이자공제제한제도를 위한 두 번째 공개 의견수렴 절차가 진행중이며 이는 2017년 4월 이후에 도입될 가능성이 존재함[78]

- EBITDA의 30%, 그룹비율규정 적용 가능, 2백만파운드의 순이자비용 공제 최소기준, 미공제 이자비용의 무기한 이월 및 미사용 한도 3년간 이월, 자원·금융·투자기구 등에 대한 배제 등 Action 4와 일관된 내용을 담고 있음

□ 노르웨이는 손익기준의 이자공제제한 규정을 갖추고 있으며, Action 4에 따른 입법이 진행되고 있음

---

77) European Council, Council of European Union(http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/07/12-corporate-tax-avoidance/), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

78) GOV.UK (https://www.gov.uk/government/consultations/tax-deductibility-of-corporate-interest-expense/tax-deductibility-of-corporate-interest-expense-consultation)., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

○ 2014년부터 순이자비용이 5백만크로네 이상인 경우 그룹내 관계기업 간 이자비용에 대해 세법상 EBITDA의 25%를 한도로 공제를 제한하고 있음[79]

- 미공제 이자비용에 대해서는 10년간 이월됨

○ 2016년 예산 및 수정 예산에서 Action 4를 수용하여 제3자 이자비용까지 확대하는 안 및 한도를 EBIT의 40% 변경하는 것을 제안함[80]

□ 이외에 독일, 덴마크, 그리스, 핀란드 등의 일부 국가들이 손익기준 이자공제제한제도를 운용하고 있으나 Action 4에 부합하는 것은 아니며, Action 4와 관련한 동향도 확인되지 않음

○ 독일은 순이자비용이 3백만유로를 초과하는 경우 EBITDA의 30%을 한도로 순이자비용 공제를 제한하고 있음[81]

- 다만, 연방재정대법원(Bundesfinanzhof)은 2016년 2월 이 규정이 조세 형평성에 반하여 독일 헌법에 위배되는지 판단해 줄 것을 연방헌법재판소(Bundesverfassungsgericht)에 제청하여 심리 중에 있음[82]

○ 덴마크는 부채/자본비율에 따른 과소자본세제와 더불어 자산기준과 손익기준 순금융비용 공제한도를 규정하고 있음[83]

- 자산기준은 그룹 등의 기준으로 자산에서 특정 금융자산을 차감한 금액에 일정비율(2016년 3.4%)을 한도로 순금융비용을 제한하는 것임

---

79) E. Furuseth, Norway - Corporate Taxation sec. 1., Country Surveys IBFD., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

80) Ernst & Young, Norwegian Government issues revised Fiscal Budget for 2016 and proposal for implementation of CbC reporting, Global Tax Alert, 13 May 2016, p.2., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

81) A. Perdelwitz, Germany - Corporate Taxation sec. 7., Country Surveys IBFD., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

82) Norton Rose Fulbright(http://www.nortonrosefulbright.com/wissen/publications/137127/german-federal-court-of-finance-questions-constitutionality-of-german-interest-limitation-rule)., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

83) Deloitte, Taxation and Investment in Denmark 2015, p.15 & L. Ambagtsheer-Pakarinen, Denmark - Corporate Taxation sec. 7., Country Surveys IBFD., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

- 손익기준은 이자법인세차감전순이익(EBIT)기준 80%를 초과하는 순금융비용에 대해 공제를 제한함

○ 그리스는 2014년부터 순이자비용의 공제한도는 EBITDA의 60%를 적용하여 매년 10%p 감소하여 2017년부터는 EBITDA의 30%가 적용됨

○ 핀란드는 고정비율규정으로 EBITDA의 25%를 초과하는 특수관계자에 대한 순이자비용을 공제제한하고 있으며, 그룹비율규정으로 유럽경제공동체(EEA) 등에 존재하는 연결그룹보다 자본비율이 높으면 공제제한 규정을 적용하지 않음[84]

다. 아시아/오세아니아

□ 일본과 사우디아라비아의 일부 국가들이 손익기준 이자공제제한제도를 운용하고 있으나 Action 4에 부합하는 것은 아니며, Action 4와 관련한 동향도 확인되지 않음

○ 일본은 부채기준인 과소자본세제와 특정 상황에서만 적용되는 조정과세소득의 50%를 한도로 하는 이자공제제한제도를 모두 가지고 있음

- 아직 공개적인 동향은 없으나 일본 재무성은 Action 4와 현행 제도 등을 분석하여 비율의 축소, 적용대상 및 별도목적규정 등에 대해 검토가 필요한 것으로 판단하고 있음[85]

○ 사우디아라비아는 이자소득을 제외한 기타손익(EBIT과 유사)의 50%를 한도로 순이자비용을 공제함[86]

---

84) L. Ambagtsheer-Pakarinen, Finland - Corporate Taxation sec. 1., Country Surveys IBFD., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

85) 財務省, 説明資料〔「BEPSプロジェクト」を踏まえた国際課税の課題〕, 平成28年5月26日(木), p.7., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

86) PWC, Doing Business in the Kingdom of Saudi Arabia: A tax and legal guide, 2015, p.14., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

라. 국제비교

〈표 Ⅳ-1〉 주요국의 Action 4 권고사항 입법동향

국가	진행상황	
	기존규정의 합치여부	동향
미국	일부 존재	–
EU	–	관련 지침을 채택하였으나, OECD/G20의 이행체계분류변경시점과 2024년 중 빠른 날까지 유예함
영국	일부 존재	EBITDA의 30%, 그룹비율규정 적용 등의 논의 중
노르웨이	일부 존재	2016년 예산 및 수정 예산에서 Action 4를 수용하여 제3자 이자비용까지 확대하는 안 및 한도를 EBIT의 40%로 변경하는 것을 제안함
덴마크1)	일부 존재	–
핀란드	기존재	–
독일	일부 존재	–
그리스	일부 존재	–
일본	일부 존재	–
사우디아라비아	일부 존재	–

주: 1) (덴마크) EBIT 규정을 고정 · 그룹비율규정으로, 과소자본세제 및 자산기준을 별도목적규정으로 보게 되면 Action 4에 어느 정도 부합하나, EBIT에 적용되는 비율이 Action 4의 권고 비율에 부합하지 않음.

자료: IBFD; IRS; The White House & The Department of the Treasury; European Council; GOV.UK; Ernst & Young; Norton Rose Fulbright; Deloitte; 財務省; PWC 등의 자료를 재인용(세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016)하여 저자 작성(상세 자료 출처는 위 본문의 각국에 대한 각주 참조).

5. 요약

□ Action 4는 모범접근방법의 적용을 권고하고 있으며, 이는 고정비율규정의 적용과 최소양적기준, 그룹비율규정, 조정금액의 이월 및 소급, 별도목적규정, 산업별 특별규정의 운영 재량을 부여하고 있음

○ 개별 기업에 대해 EBITDA(EBIT도 가능)의 10~30% 내에서 고정비율규정을 적용하여야 함

○ 이자비용기준 최소 양적 기준의 부여, 그룹비율규정으로 고정비율규정을 완화, 미공제 또는 잔여한도의 이월 또는 소급 가능, BEPS에 대응하는 별도목적규정 운용, 금융·보험업에 대한 특별규정을 운용할 수 있음

□ 우리나라는 부채비율 기준의 이자공제제한 규정이 존재하나 Action 4에 부합하지 않으며, 아직까지 공개적인 논의는 이루어지지 않고 있음

○ 과소자본세제는 이자공제제한 규정이기는 하나 손익기준을 근간으로 하는 Action 4와는 근본적인 차이가 존재함

○ 공개적인 논의는 없으나 2016년 연구용역 실시 등으로 입법 여부를 검토하고 해외사례 등을 고려하여 대응할 계획이라고 밝힘

□ 해외에서는 EU 및 개별 국가 중 영국과 노르웨이만 입법을 위한 공개적인 논의가 이루어지고 있으며 다른 국가들은 동향이 확인되지 않음

○ EU는 조세회피방지패키지 지침에 Action 4와 부합하는 제도를 담고 있지만 이를 OECD가 최소기준분류시점과 2024년 중 빠른 날까지 유예하고 있음

○ 영국이 가장 앞서 고정비율규정 적용 등을 위한 공개 의견수렴 절차가 이루어지고 있으며, 노르웨이는 2016 예산에서 Action 4에 따른 이자비용공제제한을 제안함

○ 일부 국가들은 현재 손익기준 이자공제제한제도를 운영하고 있지만 Action 4에 부합하지 않으며, 관련 동향도 확인되지 않음

V. Action 5 유해조세환경에 대한 대응 관련 BEPS 프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경

□ BEPS 프로젝트 Action 5에서는 국가 사이에 지나친 조세경쟁이 결국 세율을 0으로 낮춰 각국의 재정기반을 잠식[87]하고 과도한 조세감면경쟁으로 자본이동을 왜곡[88]한다는 판단하에 이러한 유해조세에 대응하기 위한 방안을 논의함

○ 개별 국가 단위로 유해조세환경에 대응하는 데 한계가 있어 공통기준을 마련하고 상호 협력하고자 함

□ 실제 지적재산권에 대한 조세혜택규정이나 비공개되는 예규를 이용해 구글이나 애플과 같은 다국적기업은 상당한 조세혜택을 얻고 있으며, BEPS 프로젝트 Action 5의 조치는 이러한 유해조세환경을 개선하기 위해 것임

○ 2016년 8월 30일 유럽연합 집행위원회는 아일랜드 정부가 애플에 부당하게 제공한 조세혜택 13조유로를 환수하도록 명령했으며, 이는 아일랜드 정부가 예규를 통해 제공한 조세혜택과 연관됨[89]

- 아일랜드 정부가 애플에 이전가격과 관련한 예규를 발행하고 조세특례를 제공[90]해 유사산업에 속한 다른 기업과 부담세율 면에서 큰 차이가 발생했으며, EU의 정부지원 규제규정(State aid control rules)을 위반한 것으로 판단함

87) 기획재정부 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(1) - 최소 기준(minimum standard) 이행 과제 -」 p.8, 2015. 11. 19

88) 기획재정부 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(1) - 최소 기준(minimum standard) 이행 과제 -」 p.8, 2015. 11. 19

89) 조세동향(16-09호) 및 European Comission (http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-2923_en.htm)

90) 애플의 아일랜드 자회사의 유효세율은 2003년 1%에서 2014년에는 0.005%까지 감소함

- 비공개되는 예규를 이용한 조세혜택제도를 투명하게 운영할 필요성이 제기됨

○ 구글은 지적재산권에 대한 조세특례제도를 운영하고 있는 국가로 지적재산권을 이전해 법인세 부담세율을 낮춤

- 즉, 미국에서 개발한 지적재산권을 아일랜드와 네덜란드에 양도하고 이들 국가에서 운용 중인 특허박스제도[91]를 통해 법인세를 낮춤

□ OECD는 1998년부터 유해조세제도에 대한 평가기준을 마련하고 회원국 세제의 유해성을 평가하는 등 지속적으로 유해조세환경에 대응해 왔음

○ 금융, 무형자산이나 서비스와 같이 이동성이 높은 거래가 유해조세에 노출될 가능성이 크다고 판단해 이러한 거래에 초점을 맞추고, 설비나 기계장치 등의 투자와 관련된 제도는 검토 대상에서 제외함

○ 유해조세제도가 소득에 대한 과세제도와 관련되어 있다는 판단하에, 법인세 제도의 유해성을 검토함

○ 각 국가의 일반적인 조세제도와 비교해 특정 제도가 과도한 혜택을 제공하는가를 기준으로 제도의 유해성을 판단함

□ 이번 BEPS 프로젝트 Action 5에서는 유해조세환경에 대응하기 위해 지적재산권 등에 대한 실질적 활동요건의 마련과 조세혜택 효과를 갖는 예규에 대한 강제적 자동정보교환의 이행을 권고함

○ 지적재산권과 금융 등의 비지적재산권에 대한 특혜제도가 실질적 활동요건을 갖춘 경우만 조세혜택을 얻을 수 있도록 권고함

○ 예규 형태로 운영되어 소득이전과 자본잠식의 위험이 높은 제도의 투명성을 높이기 위해 관련 국가 사이에 정보를 강제적·자동적으로 교환하는 방안을 권고함

91) 지적재산권에서 발생한 소득을 낮은 세율로 과세하는 조세특례임

2. 주요 권고사항

가. 실질적 활동요건

□ Action 5에서는 특혜제도를 무조건 부정하지 않으며 실질적 활동요건을 갖춘 특혜제도만 허용한다는 입장임

○ 특혜제도의 유해성을 판단할 때 실질적 활동 요건과 다음의 4가지 요소를 종합적으로 고려함

- 4가지 요소는 금융이나 기타 서비스활동에서 발생한 소득에 대한 비과세나 저율과세, 차별적 조세혜택의 제공, 투명성의 저하와 비효과적인 정보교환임

□ 실질적 활동요건이란 실질적 활동이 확인된 납세자만 조세혜택을 누릴 수 있도록 사업이나 연구활동과 특혜제도를 연결시키는 방법(이하 "연계접근법"이라 한다)임

○ 지적재산권에 대한 특혜제도와 비지적재산권에 대한 특혜제도로 나눠서 살펴봄

□ 지적재산권에 대한 특혜제도에서는 지적재산권 개발을 위한 지출액과 지적재산권 관련 이익을 연계시켜 조세혜택 허용 가능이익을 계산함

○ 총지출 대비 적격지출의 비율(이하 "연계비율"이라 한다)을 실질적 활동의 대용치로 간주하고, 조세혜택의 허용 가능 이익을 지적재산권에서 발생한 총이익에 연계비율을 곱한 금액으로 정함

○ 각 국가의 지적재산권 관련 조세혜택이 아래 수식의 한도인 "조세혜택의 허용 가능 이익"보다 작으면 실질적 활동 요건을 만족한 것으로 간주함

○ 모든 지출과 지적재산권 관련 소득은 입증자료를 통해 추적될 수 있어야 하며 입증이 불가능한 금액은 조세혜택을 받을 수 없음

○ 각 국가는 OECD가 정한 연계접근법에 따르되 연계비율, 관련 지출의 문서화, 연계비율 외 특례비율의 사용 등을 포함해 세부적인 사항을 재량적으로 규정할 수 있음

- 예를 들어, 하나의 제품 생산을 위해 여러 지적재산권이 이용되는 점을 고려해 지출액과 소득을 연계하는 대신 생산된 제품을 기준으로 연계비율을 정할 수 있음

$$\frac{\text{(1) 지적재산권 개발을 위해 발생한 적격 지출액}}{\text{(2) 지적재산권 개발을 위해 발생한 총지출액}} \times \text{(3) 지적재산권과 관련된 총이익} = \text{조세혜택의 허용 가능 이익}$$

(1) 적격 지출: 지적재산권의 연구개발 활동에 지출된 본인의 연구개발 지출액과 제3자에게 지급한 연구개발 아웃소싱 금액이며, 연구개발의 지원을 위한 이자비용, 임대료 등의 일반비용은 제외됨

(2) 총지출액[92]: 본인의 연구개발 지출액, 제3자에게 지급한 연구개발 아웃소싱 지출액, 지적재산권의 취득원가와 특수관계인에게 지급한 연구개발 아웃소싱 금액의 합임

(3) 총이익: 각 국가의 세법에 따른 이익으로 하되 로열티나 지적재산권 양도이익 등의 지적재산권 관련 소득이여야 하며 매출총이익의 개념을 사용해 지나치게 높게 계산되지 않아야 함

□ 비지적재산권에 대한 특혜제도의 경우도 동일하게 실질적 활동요건이 요구되며, 이익과 핵심활동을 연계해 조세혜택의 허용 가능 이익을 계산함

○ 핵심활동은 제도의 종류에 따라 다르며 국가 사이에 이동이 용이한 금융과 기타 서비스 활동만을 대상으로 함

○ 특혜제도를 지역본부제도, 분배와 서비스센터제도, 금융과 리스제도, 펀드관리제도, 은행과 보험제도, 선박제도와 지주회사제도의 7가지로 구분함

- 지역본부제도는 경영활동, 그룹내부나 전체 그룹의 사업활동을 조정하고 통제하는 서비스를 핵심활동으로 수행하는 기업에 조세혜택을 제공하는 제도임
- 분배제도는 관계회사 사이에 원재료와 제품을 매입하고 되파는 활동을 수행하고 서비스수수료를 받는 기업에 조세혜택을 제공하는 제도임
- 서비스센터제도는 그룹 내부의 관계회사에 서비스를 제공하는 활동을 핵심활동으로 수행하는 기업에 조세혜택을 제공하는 제도임

92) 취득한 지적재산권은 적격지출에서 제외되고 총지출에만 포함되므로 연계비율(=적격지출/총지출)을 낮추며 그 결과 조세혜택의 허용 가능 이익이 감소함. 구글의 사례에서 아일랜드와 네덜란드에 소재한 구글 자회사는 직접 지적재산권을 개발하지 않고 미국에서 개발한 지적재산권을 취득했기 때문에, 아일랜드와 네덜란드의 특허박스제도가 연계접근법에 따라 개정되면 지적재산권에서 발생한 이익에 대해 조세혜택을 얻지 못할 것으로 예상됨

- 금융과 리스제도는 펀드계약, 리스자산의 취득과 확인, 리스 계약조건의 검토 등 금융과 리스제도에 조세혜택을 제공하는 제도임
- 펀드관리제도는 투자에 대한 의사결정, 리스크관리, 통화나 헷지 등의 의사결정 등을 통해 펀드매니저가 얻는 수익에 조세혜택을 제공하는 제도임
- 은행제도는 자금조달, 신용, 통화와 이자 등의 리스크관리, 고객에 대한 금융서비스 등의 활동에 조세혜택을 부여하는 제도임
- 보험제도는 리스크의 예측과 계산, 보험과 재보험, 고객에 대한 보험서비스 제공 등의 활동에 조세혜택을 제공하는 제도임
- 선박제도는 선원관리, 선박의 수송과 유지, 항해관리, 배송일정 관리 등의 선박활동에 조세혜택을 부여하는 제도임
- 지주회사제도는 여러 종류의 자산보유에서 얻은 이익이나 지분보유를 통한 배당과 자본이득을 주된 수입으로 하는 기업에 조세혜택을 제공하는 제도임

나. 강제적 자동정보교환

□ OECD는 특정 납세자나 납세자가 속한 그룹의 특정 상황과 관련된 예규[93] 중 소득이전과 세원잠식의 우려가 있는 6가지 유형을 교환의 대상으로 권고함

○ 다국적기업이 한 국가에서 예규를 통해 조세혜택을 제공했으나 거래 상대국가의 과세당국이 이러한 사실을 인지하지 못하면 투명성의 문제가 발생함

□ 6가지 유형은 특혜제도, 일방 이전가격사전협의제도와 이전가격 관련 예규, 이익의 하향조정, 고정사업장과 도관에 관한 예규임

○ 지적재산권이나 비지적재산권 관련 특혜제도에 대한 예규의 경우 조세혜택을 제공하면서 유효세율이 낮거나 영(0)이면 정보교환 대상임

○ 이전가격 관련 예규의 경우 기업이 관련 국가 사이에 신고하는 가격을 다르게 설정하는 방식으로 조세회피를 시도할 수 있어 정보교환 대상이며, 일방 이전가격사전협의나 사전답변 내용도 교환 대상임

93) 특정 납세자나 납세자가 속한 그룹의 특정 상황에 대한 과세당국의 의견임

○ 이익의 하향조정 예규는 재무제표 등에 보고되지 않고 과세이익을 하향조정시키는 항목과 관련 있으며, 하향조정을 허용한 국가로 소득을 이전한 후 낮은 세율로 과세되는 특혜를 얻을 수 있기 때문에 정보교환 대상임

○ 고정사업장 관련 예규는 국가의 안팎에 고정사업장의 성립 여부와 이익의 배분방법에 관한 내용이면 정보교환 대상임

○ 도관 관련 예규는 예규의 발행국에 소재하는 기업이 도관 역할을 수행하고 이러한 기업이 조세혜택을 제공받는 경우 정보교환 대상임

□ 그 밖에 강제적 자동정보교환의 방법, 교환대상 정보와 정보교환 대상 국가 등에 관한 사항을 제시함

○ 우선 정형화된 서식을 교환한 후 관련 정보를 수취한 과세당국이 필요에 따라 예규 본문을 요청할 수 있음

○ 예규를 과거 예규와 미래 예규로 구분하고 교환 시기를 규정함

- 과거 예규는 2010년 1월 1일 이후 발행되고 2014년 유효한 예규이며, 2016년 말까지 교환 절차를 완료해야 함
- 미래 예규는 2016년 4월 1일 이후 발행되는 예규이며 예규의 효력 발생일로부터 3개월 내에 정보를 교환해야 함

○ 강제적 자동정보교환의 대상 국가는 예규의 종류에 따라 다르나 최상위 모법인과 직접 모법인도 교환대상 국가에 포함됨

○ 정보의 수취국은 정보의 비밀유지를 위한 국내법을 마련하고 관련 의무의 위반에 대한 처벌규정도 마련해야 함

- 교환 대상국에 비밀보호 장치가 없거나 비밀유지 의무를 위반하면 정보교환의 범위를 제한하거나 정보교환을 중단할 수 있음

3. 국내 입법동향

□ 우리나라에서는 현재 OECD에서 지적한 지적재산권이나 비지적재산권과 관련된 유해조세제도를 운영하고 있지 않음

○ 우리나라는 외국자본 유치를 위해 유해하지 않은 연구개발투자와 관련된 세액공제나 Action 5의 검토대상에서 제외되는 고도기술 등과 관련된 외국인투자 감면제도 등만 운영함

□ 기획재정부에서는 외국자본이나 지적재산권을 국내에 유치하기 위한 조세제도를 설계할 때 유해조세경쟁 제한에 저촉될 가능성을 면밀히 검토할 것이라고 밝힘[94]

□ 한편, 우리나라는 예규를 통한 특정 납세자에 대한 조세혜택제도를 운영하지 않고 있어 강제적 자동정보교환에 관한 입법동향이나 논의가 아직 없음[95]

□ 그러나 일방 APA나 이전가격 관련 사전답변이 교환대상 예규의 범주에 포함됨

○ 2010년 우리나라의 국세통계연보[96]에 따르면 2005년부터 2009년까지 5년 동안 승인된 일방 APA는 총 61건으로 미국, 일본, 중국, 영국, 싱가포르, 홍콩, 스위스와 스웨덴 등의 국가와 관련됨

4. 해외 입법동향[97]

가. 지적재산권 특혜제도

□ 관련 제도를 운영 중인 유럽 국가를 중심으로 2015년 말부터 기존 지적재산권 특혜제도를 연계접근법에 맞게 개정하는 움직임을 보임

---

94) 기획재정부 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅰ) - 최소 기준(minimum standard) 이행 과제 -」 p.19, 2015. 11. 19

95) 기획재정부 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅳ) - 국제거래의 투명성 확보 -」 p.8, 2015. 12. 7

96) 국세통계(http://stats.nts.go.kr/national/major_detail.asp?year=2010&catecode=A12016)

97) 2016년 6월 30일을 기준으로 조사한 내용임

□ BEPS프로젝트 Action 5에서 유해 가능성이 있다고 소개한 14개 국가[98]의 지적재산권 특혜제도[99]를 중심으로 최근 입법동향을 조사함

○ OECD에서 유해성이 있다고 판단한 제도를 폐지하기로 결정한 국가는 벨기에와 룩셈부르크임

- 기존 제도의 폐지 시점을 5년 유예하여 현행 제도는 2021년 6월까지 유지됨[100]

○ 기존 제도를 폐지하고 연계접근법에 따른 새로운 제도를 도입하거나 개정하기로 결정한 국가는 헝가리, 이탈리아, 네덜란드, 포르투갈, 스페인과 스위스임

○ 그 밖에 아직 유해한 제도에 대해 공식적인 입장을 표명하지 않은 국가는 콜롬비아, 프랑스, 이스라엘과 터키임

○ 중국은 지적재산권에 대해 경감세율로 과세하는 제도가 유해하지 않다고 판단해 개정하지 않기로 결정함

〈표 Ⅴ-1〉 지적재산권제도

	국가	제도	입법여부	연계접근법의 도입	내용
1	벨기에	특허소득공제	○	X	• 2016년 6월을 기준으로 폐지하되 폐지시점을 5년 유예
2	중국	최첨단 신기술 기업에 대한 경감세율	X	.	• 유해한 제도가 아닌 것으로 판단해 개정하지 않는다고 밝힘
3	콜롬비아	소프트웨어 제도	X	.	• 입법동향을 확인하지 못함
4	프랑스	지적재산권 사용에 다른 장기자본이득과 이익에 대한 경감세율	X	.	• 비공식적인 논의만 진행되는 상태로 알려짐
5	헝가리	사용료 및 자본이득에 대한 지적재산권 제도	○	○	• 2016년 6월을 기준으로 폐지하되 폐지시점을 5년 유예함

98) 벨기에, 중국, 콜롬비아, 프랑스, 헝가리, 이스라엘, 이탈리아, 룩셈부르크, 네덜란드, 포르투갈, 스페인, 스페인-바스크 지방, 스페인-나바라, 스위스-니트발덴 지방, 터키와 영국임

99) BEPS프로젝트 Action 5 보고서의 〈표 6—2〉

100) Action 5에서는 특혜제도의 폐지시점을 5년 후인 2021년 6월 30일까지 유예하더라도 관련 제도가 폐지된 것으로 간주하는 등 폐지 중에 있는 특혜제도가 폐지된 것으로 간주할 수 있는 기준을 제시하고 있는데, 기존 제도를 개정한 대부분의 국가에서 이러한 유예규정을 채택함

	국가	제도	입법여부	연계접근법의 도입	내용
					• 2021년 7월부터는 연계접근법에 따라 연구개발 활동 등을 이용해 산정한 비율만큼만 조세혜택을 받을 수 있음
6	이스라엘	기업우대제도	X	.	• 입법동향을 확인하지 못함
7	이탈리아	특허박스	○	○	• 연계접근법에 따라 적격무형자산과 연구개발 활동, 적격소득간 연계가 확인될 때만 조세혜택을 받을 수 있도록 제도를 개정함
8	룩셈부르크	특정 지적재산권에서 발생하는 소득/이득에 대한 부분 면세	○	X	• 2016년 6월을 기준으로 폐지하되 폐지시점을 5년 유예함
9	네덜란드	혁신박스	△	△	• 연계접근법에 따라 제도를 개정하기 위해 공개적 의견수렴 중임 • 2017년 1월 1일부터 시행될 것임
10	포르투갈	특정 무형자산에서 발생하는 소득에 대한 부분 면세	○	○	• 2016년 6월을 기준으로 폐지하되 폐지시점을 5년 유예함 • 2021년 7월부터는 연계접근법에 따라 적격비용 비율만큼만 조세혜택을 받을 수 있음
11	스페인	특정 무형자산에서 발생하는 소득에 대한 부분 면세	○	○	• 연계접근법이 2016년 7월 1일부터 적용됨 • 연계비율 외에 기업이 비과세되거나 조세피난처 국가에 소재하지 않는 등의 추가적인 제한 규정도 존재함
12	스페인–바스크 지방	특정 무형자산에서 발생하는 소득에 대한 부분 면세			
13	스페인 – 나바라	특정 무형자산에서 발생하는 소득에 대한 부분 면세			
14	스위스 - 니트발덴 지방	라이선스박스	○	○	• 2016년 6월을 기준으로 폐지하되 폐지시점을 5년 유예함 • 2021년 7월부터는 연계접근법에 따라 제도를 운영함
15	터키	기술개발지구	X	.	• 입법동향을 확인하지 못함
16	영국	특허박스	○	○	• 2016년 6월을 기준으로 폐지하되 폐지시점을 5년 유예함 • 2021년 7월부터는 연계접근법에 따라 제도를 운영함

주: 1. 입법 여부에 ○는 입법완료, △는 입법 진행 중, X는 아직 관련 논의가 없는 상황임
2. 연계접근법의 도입에 ○은 연계접근법에 따라 제도를 개정, △는 연계접근법에 따른 입법 진행 중, X는 이전 제도만 폐지한 상태를 의미함

자료: 1. 벨기에 – KPMG (https://home.kpmg.com/be/en/home/insights/2016/07/changes-to-belgian-patent-box- regime.html) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용
2. 중국 – PWC, China announced her stance on BEPS and her localisation plans, News Flash China Tax and Business Advisory, October 2015, p.2. 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용
3. 프랑스 – Deloitte, BEPS Action implementation by country: France, Feburary 2016, p.2. 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

	국가	제도	입법여부	연계접근법의 도입	내용

4. 헝가리 – Gabor Koka, Hungary: Changes to IP regime adopted, World Tax Advisor, 10 June 2016, p.1. 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용
5. 이탈리아 – pPWC, Italian Patent Box regime: a competitive advantage, Global Tax Alert, 2015, p.1. 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용
6. 룩셈부르크 – Ernst & Young, Luxembourg Parliament approves 2016 tax measures, Global Tax Alert, 12 January 2016. 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용
7. 네덜란드 – Netherlands – Evaluation of innovation box sent to lower house of parliament (22 Feb. 2016), News IBFD 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용
8. 포르투갈 – ThomsonReuters (https://tax.thomsonreuters.com/blog/checkpoint/portugal-enacts-2016-budget-with-BEPS-measures) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용
9. 스페인 – Ernst & Young, Spain announces amendments to its Patent Box regime in line with EU and OECD proposals within the BEPS framework, Global Tax Alert, 7 August 2015. 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용
10. 스위스 – PWC, Switzerland passes final corporate tax reform package to enhance global competitiveness, Tax Insights from International Tax Services, June 21, 2016, p.2. 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용
11. 영국 – Deloitte, BEPS Country Scorecards: Base Erosion and Profit Shifting(http://www2.deloitte.com/uk /en/pages/tax/articles/beps- country-scorecards.html), Ernst & Young, The future of the UK patent box following BEPS Action 5, Tax Services, 5 October 2015. 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

□ 아일랜드는 2015년 법을 개정하고 기존의 특허박스제도에 연계접근법을 도입함[101]

○ 2015년 예산안을 통해 적격무형자산과 연구개발 활동과 관련 적격소득 사이에 연계가 입증될 경우만 혜택을 부여하는 형태로 설계됨[102]

나. 비지적재산권 특혜제도

□ 홍콩을 제외하고 비지적재산권 특혜제도와 관련해 연계접근법을 도입한 국가를 확인하지 못함

○ 홍콩은 2015년 12월 4일 다국적기업의 자금집중센터 유치를 위해 이자에 대해 낮은 세율로 과세하는 특혜제도를 도입하면서 요건 중 하나로 영업의 실질활동을 추가함[103]

---

101) KPMG, Knowledge Development Box, 2015, p.2 & Ireland - Budget for 2016 – details, 15 Oct. 2015) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

102) KPMG, Knowledge Development Box, 2015, p.2 & Ireland - Budget for 2016 – details, 15 Oct. 2015). 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

103) 조세동향(15-12호)

- 홍콩 내에 관리와 통제활동을 하는 임원, 일상적 자금활동을 수행하는 직원과 사무실을 두고 핵심적 소득창출활동이 홍콩 내에서 수행되는 경우만 특혜제도를 적용받도록 규정함[104]

다. 강제적 자동정보교환

□ EU 국가, 호주, 뉴질랜드, 캐나다, 스위스와 인도에서 강제적 자동정보교환과 관련된 입법동향이 확인됨

□ 호주와 뉴질랜드는 이미 예규의 정보교환과 관련된 법을 시행 중이거나[105] 정보교환을 위한 준비를 마친 것으로 파악됨

○ 뉴질랜드의 과세당국은 정보교환 대상국가와 세부적인 교환범위 등의 내용을 발표함[106]

□ 캐나다는 정보교환을 위한 절차를 진행 중임

○ 캐나다는 2016 예산안에서 예규 정보교환을 실시한다고 발표했으며[107], 현재 과세당국은 이와 관련한 세부내용에 대해 공개 의견수렴 절차를 진행 중임[108]

□ 스위스의 연방의회는 2016년 5월 정보교환과 관련된 법안을 공개하고 공개 의견수렴 절차를 진행 중임[109]

---

104) 조세동향(15-12호)

105) Treaurer of the Commonwealth of Australia(http://sjm.ministers.treasury.gov.au/media-release/003-2015/) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

106) Inland Revenue(http://www.ird.govt.nz/technical-tax/commissioners-statements/cs-16-01-OECD-information-sharing-requirements-for-rulings-and-determinations.html) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

107) Government of Canada(http://www.budget.gc.ca/2016/docs/plan/ch8-en.html#_Toc446106859) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

108) Canada Revenue Agency (http://www.cra-arc.gc.ca/tx/txprfssnls/whtsnw-eng.html) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

109) PWC(http://blogs.pwc.de/citt/2016/05/20/switzerland-launches-consultation-ordinance-automatic-exchange-information/) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

□ 인도의 과세당국은 2016년 2월 일방 이전가격 상호합의 내역을 관련 국가의 과세당국과 교환하기로 결정함[110]

○ 다만, Action 5에서 언급한 다른 유형의 예규가 교환 대상에 포함되는지에 대해 언급하지 않음

□ 2015년 12월 8일 EU가 강제적 자동정보교환 지침을 채택[111]함에 따라 유럽연합 회원국들도 강제적 자동정보교환에 관한 지침을 마련할 것으로 예상됨

○ EU지침에 따른 정보교환이 EU회원국 이외의 국가에도 실행될지 여부는 각 국가별로 다를 수 있음[112]

○ 강제적 자동정보교환을 위해 법안을 개정하거나 지침을 마련한 국가는 오스트리아, 덴마크, 아일랜드, 룩셈부르크임

- 오스트리아는 2016년 5월 조세예규 정보교환을 포함한 법안을 공개한 후[113] 9월 연방의회의 승인을 거쳐 시행됨[114]
- 덴마크는 2016년 6월 예규 및 사전합의절차 강제정보교환을 위한 과세당국의 공지를 공개함[115]
- 아일랜드 과세당국은 2016년 7월 EU 정보교환 지침을 실행하기 위한 세부지침을 공개함[116]

---

110) Ernst & Young, India's APA authorities to share results of unilateral APAs with other competent authorities, Global Tax Alert, 2016. 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

111) European Council, Council of European Union(http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08-ecofin-cross-broder-tax-ruling/) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

112) 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016.

113) Thomson Reuters(https://tax.thomsonreuters.com/blog/checkpoint/Austrian-Ministry-of-Finance-Issues-Draft-Transfer-Pricing-Documentation) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

114) Austria - EU Tax Amendment Act 2016 gazetted (03 Aug. 2016), News IBFD 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

115) Ernst & Young The Latest on BEPS – 18 July 2016(http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert—The-Latest-on-BEPS—18-July-2016) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

116) Revenue: Irish Tax and Customs(http://www.revenue.ie/en/practitioner/ebrief/2016/no-652016.html) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

- 룩셈부르크는 2016년 7월 EU 정보교환 지침 실행을 위한 법안이 의회에서 승인됨[117]

○ 강제적 자동정보교환을 위한 법안이나 지침을 진행 중인 국가는 체코, 독일, 네덜란드, 폴란드, 슬로베니아와 스웨덴임

- 체코 정부는 2016년 7월 EU 정보교환 지침을 이행하기 위한 법안을 의회에 제출함[118]
- 독일은 2016년 6월 EU 정보교환 지침에 따르기 위해 입법 개정을 위한 분석안을 공개하고 논의 중에 있음[119]
- 네덜란드는 국회와 재무장관 등이 EU 정보교환 지침에 대해 논의 중인 것으로 파악됨[120]
- 폴란드[121]와 슬로베니아[122]는 2016년 5월 EU 정보교환 지침 실행을 위한 법안을 공개함
- 스웨덴은 2016년 4월 EU 정보교환 지침 실행을 위한 법안을 의회에 제출함[123]

□ 그 밖의 국가에서는 Action 5와 관련된 예규의 정보교환에 대한 입법 동향을 확인할 수 없었음

---

117) Lexology(http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=d44e4cb4-859a-437a-9a08-29c8186da66b) 및 세법연구센터 , 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

118) Czech Republic - Government submits bill on automatic exchange of rulings and pricing arrangements to parliament (18 July 2016), News IBFD. 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용

119) Ernst & Young, German Ministry of Finance publishes draft bill to implement country-by-country reporting and other measures against base erosion and profit shifting, Global Tax Alert, 2 June 2016, p.3. 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

120) Library of Congress(http://www.loc.gov/law/foreign-news/article/netherlands-automatic-exchange-of-tax-rulings/) 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

121) Poland - Draft law on exchange of information in tax matters published (08 June 2016), News IBFD 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

122) Slovenia; European Union - Government supports proposal for mandatory exchange of tax rulings (22 May 2015) News IBFD 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

123) Sweden; European Union - Law proposal on implementation of Directive on automatic exchange of information with respect to advance tax rulings submitted to Swedish parliament (12 Apr. 2016), News IBFD 및 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용

○ 동향이 확인되지 않은 국가는 우리나라를 포함해 벨기에, 칠레, 핀란드, 그리스, 헝가리, 아이슬란드, 이스라엘, 이탈리아, 일본, 멕시코, 노르웨이 등임

5. 요약

□ Action 5에서는 유해조세환경에 대응하기 위한 방안으로 특혜제도에 대한 실질적 활동요건과 강제적 자동정보교환이라는 두 가지 주제를 다룸

○ 실질적 활동요건과 강제적 자동정보교환은 모두 최소요구사항에 포함되어 있어 각 국가에서는 권고사항을 이행할 의무가 있음

가. 특혜제도

□ OECD는 실질적 활동요건과 관련해 지적재산권과 비지적재산권에 대한 기존 특혜제도를 폐지하거나 실질적 활동요건에 맞게 개정할 것을 권고함

○ 지적재산권 특혜제도는 지적재산권 개발을 위한 지출액과 지적재산권 관련 이익을 연계시켜 실제 연구개발을 위한 지출액의 범위 내에서 조세혜택을 허용함

○ 비지적재산권 관련 제도도 핵심활동이 실제 발생한 범위 내에서 이익에 대한 조세혜택을 허용함

□ 해외동향을 살펴보면 지적재산권에 대한 특혜제도를 운영 중인 유럽국가를 중심으로 기존 제도를 폐지하거나 개정함

○ OECD에서 검토한 지적재산권에 대한 특혜제도를 운영하는 14개 국가 중 8개 국가가 관련 제도를 폐지했으며, 이중 대부분이 연계접근법에 따라 기존 제도를 개정함

□ OECD의 권고사항이 기존 유해한 제도를 폐지하거나 개정하는 것이므로 관련 제도를 운영하지 않는 우리나라에는 이와 관련된 입법동향이나 논의가 없음

나. 강제적 자동정보교환

□ Action 5에서는 강제적 자동정보교환 대상인 특별예규의 6가지 유형, 예규의 교환 방법, 교환 대상국가와 이행시기 등에 관한 내용을 제시함

○ 정보교환의 목적은 교환대상 예규의 소득이전과 세원잠식의 우려 때문이므로 우리나라에서 운영 중인 일방 APA와 같이 특혜제도가 아닌 예규도 교환대상에 포함됨

□ EU 국가를 중심으로 강제적 자동정보교환을 위한 입법이 진행 중이며, 그 밖에 호주, 뉴질랜드, 캐나다, 스위스와 인도에서 정보교환을 위한 입법동향이 확인됨

○ 인도는 일방 APA에 대해서만 다른 국가의 과세당국과 교환한다고 발표함

□ 우리나라는 예규를 통해 특정 납세자에게 조세혜택을 제공하지 않고 있어 강제적 자동정보교환에 관한 입법동향이나 논의가 아직 없음

Ⅵ. Action 6 조세조약 남용방지 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경[124)]

□ 조약쇼핑 또는 여타 조약남용 행위는 조세조약이 의도하지 않은 상황에서 조세회피 또는 세부담 경감을 위하여 인위적으로 조세조약상 혜택을 적용함으로써 관련 국가의 조세주권(tax sovereignty)을 부당하게 침해하고 세수를 감소시킴

□ 이에 OECD/G20 BEPS(Base Erosion and Profit Shifting)프로젝트는 조약남용, 특히 조약쇼핑(treaty shopping)을 BEPS의 가장 중요한 원천 중 하나로 보아 Action 6를 “최소기준(minimum standard)”으로 분류함

○ BEPS 참여국들은 BEPS프로젝트 중 최소기준에 해당하는 Action에 대해서는 반드시 이행해야 하는 의무가 있음

□ 조세조약남용이란 특정 국가 사이의 조세조약을 적용받을 자격이 없는 납세자가 해당 조세조약상의 혜택을 적용받기 위해 거주지나 소득의 형태를 바꾸는 등 부적절한 방식으로 조세조약 혜택을 받는 것을 말하는 것으로 조약쇼핑이 대표적인 조약남용의 형태임[125)]

○ 조약남용의 대표적인 유형으로는 도관회사 거래와 디딤돌구조 등이 있으며, 이외 다양한 형태의 조약남용 전략이 존재함

○ Action 6의 권고사항은 다양한 조약남용 유형 중 조약쇼핑을 이용한 조약남용방지에 대한 권고사항을 제시함

---

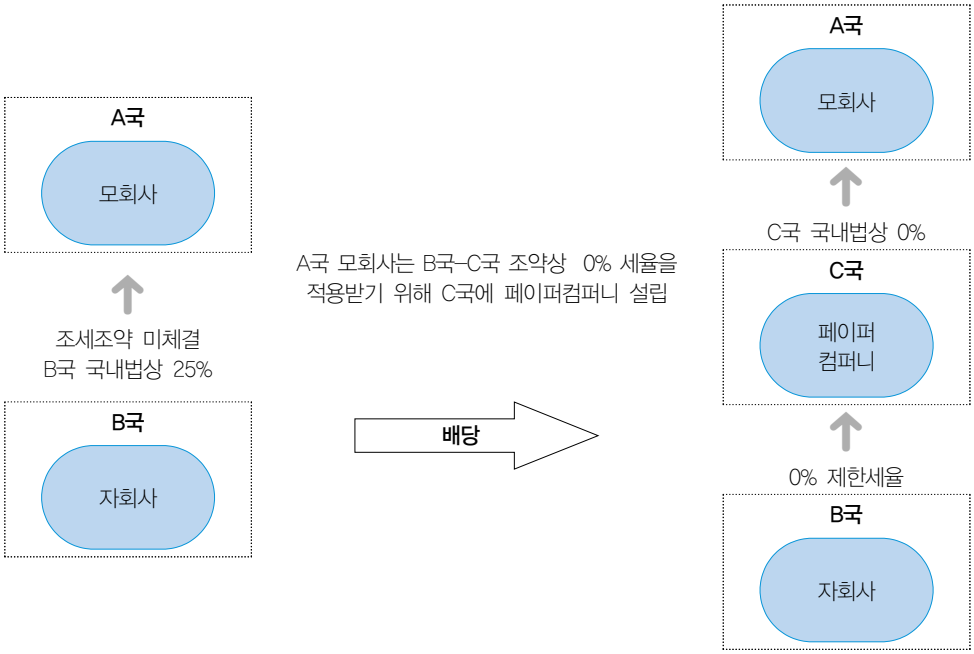
124) OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6* - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015., pp. 9~11. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

125) 홍성훈·정훈·홍민옥, 「조세조약상 혜택제한 조항 도입에 관한 국제비교 연구」, 한국조세재정연구원, 2015.08. pp. 3~4.

[그림 Ⅵ-1] 조세조약남용 사례

① 조약쇼핑 사례

- A국과 B국간 조세조약 미체결
- B국 국내법상 외국법인에 지급되는 배당 원천징수 세율 25%
- B국과 C국간 조세조약상 배당 제한세율 0%
- C국 국내법상 외국법인에 지급되는 배당 원천징수 세율 0%



② 기타 조약 남용 사례

- A국-B국 조세조약상, 12개월을 초과하는 기간 동안 건설공사가 수행되는 경우 해당 건설사는 건설이 수행되는 국가에 고정사업장*을 갖는 것으로 규정
  *(*A국 기업이 B국에서 사업 수행을 통해 발생시키는 이윤(사업이윤)은 그 기업이 B국에 고정사업장을 갖는 경우에만 B국에서 과세 가능)*
- A국 건설회사 ACo는 B국 회사인 BCo의 B국내 발전소 건설공사 입찰에 참여, 발전소 건설공사 예상 소요기간은 22개월
- 해당 공사에 대한 계약 협상 과정에서, BCo는 ACo 및 ACo의 100% 자회사 SubCo가 각각 11개월의 기간을 포함하는 두 개의 별도 계약을 체결
- ACo는 BCo-SubCo 계약에 의해 SubCo가 수행한 공사에 대해 연대책임 부담

⇒ ACo는 B국에서의 과세를 피하기 위해 단일한 건설 프로젝트에 대해 단기간의 두 개의 계약을 분할 체결

자료: 기획재정부 보도자료(2015.11.19.)

2. 주요 권고사항[126)]

□ Action 6는 새로운 조약남용방지규정으로 다음의 사항을 권고함

○ 첫째, 조세탈루 또는 조세회피를 통한 부당한 비과세 또는 경감세액 기회를 방지한다는 분명한 문구를 조세조약에 도입

○ 둘째, OECD모델조세협약(OECD Model Tax Convention)에 특별남용방지규정(specific anti-abuse rule)인 혜택의 제한(limitation-on-benefits, 이하 "LOB")규정 도입

○ 셋째, LOB규정이 다루지 못하는 다른 형태의 조약남용 방지를 위해 주목적시험(principal purpose test, 이하 "PPT")에 기반한 일반남용방지 규정(general anti-abuse rule, "GAAR")을 OECD모델조세협약에 도입

□ BEPS 참여국들의 구체적인 이행의무사항은 다음과 같음

○ (1) 조세조약 서문(preface)에 조약의 목적이 이중과세를 방지하는 동시에 조약쇼핑 등을 통한 부당한 비과세 또는 조세경감의 기회를 제공하지 않아야 한다는 문구 도입

○ (2) 다음의 세 가지 방안 중 하나를 선택하여 도입

- (i) 조세조약에 LOB와 PPT규정 동시 도입,
- (ii) PPT 단독 도입,
- (iii) LOB도입과 함께 도관금융약정(conduit financing arrangement)을 통한 조약남용을 방지할 수 있는 규정 보완 도입(예: 내국세법상 GAAR 도입 등)

□ 상기한 최소기준의 구체적인 도입 형태는 조세조약의 체결당사국 간에 합의되어야 하는 사항이나 최소기준 자체는 현재와 미래의 모든 조약에 적용되어야 하는 것으로 BEPS프로젝트 Action 15의 다자간협약 협상 항목 중 하나임

○ 다만, 다자간협약이 의무사항이 아니고 조세조약 체결국 간의 최소기준 도입형태에 대한 선호가 다르다는 등의 이유로 다자간협약이 최소기준의

126) OECD(2015), Action 6., pp. 9-11. 세법연구센터,「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

이행을 담보할 수 없으므로 향후 최소기준 이행에 대한 모니터링이 필요함

□ Action 6 최종보고서는 상기 최소기준 외에 (1) 배당이전거래를 통한 인위적인 경감세율 적용, (2) 부동산과다법인 주식 양도에 대한 부당한 과세면제, (3) 이중거주자 문제, (4) 제3국에 소재한 고정사업장의 과세면제 등의 문제에 대한 조약상 규정을 제시함

3. 국내 입법동향

□ 우리나라는 Action 6의 최소기준을 최초로 반영하여 2016년 5월 체코와의 조세조약 개정안에 가서명함[127]

○ 이번 개정은 1995년 양국 간 조세조약 발효 후 변화된 양국 간 경제관계 등을 반영하기 위해 지난 3년간 진행되었으며 합의된 개정안은 향후 양국의 정식서명·국회 비준 등의 절차를 거쳐 발효될 예정임

□ 이번에 개정된 대한민국-체코의 조세조약 개정안은 Action 6의 권고사항 중 최소기준을 반영하여 조약 전문을 수정하고 PPT규정을 신설함

○ 조약 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 탈세 및 조세회피 방지도 있음을 명시함

○ 조약에 PPT규정을 새로이 도입하여 특정 거래 및 행위의 주요 목적 중 하나가 조약의 혜택을 향유하기 위한 것으로 판단되는 경우 조약 혜택의 적용을 부인할 수 있게 됨

1

□ 대한민국-체코의 조세조약 개정안은 상기 최소기준 외에도 부동산 주식에 대한 원천지국 과세 규정과 상호합의 규정을 개정함

○ 양국 소재 회사의 주식으로 해당 회사의 전체 자산 중 부동산이 차지하는 비율이 50%를 초과하는 회사의 주식을 양도하는 경우 해당 부동산이 소재하는 원천지국에서 과세할 수 있도록 함

127) 기획재정부 보도자료, 「한-체코 조세조약 개정 협상 타결」, 2016.05.20.

- 부동산 주식의 원천지국 과세규정은 Action 6의 권고사항 중 하나로, 원천지국에 과세권이 있는 부동산 양도를 조세조약상 세금이 면제되는 일반 주식 양도 형식으로 전환하여 세금을 회피하는 조약남용을 방지하는 규정임

○ 상호합의절차에 대한 규정을 개정하여 납세자가 조세조약 양국 모두에 상호합의 신청을 가능하도록 함

□ 우리나라는 양자 조약 개정 시 Action 6의 권고사항을 지속적으로 반영하는 한편, 2016년 말로 예정된 다자간협정(Action 15)을 통해 조세조약 개정을 신속하고 효과적으로 추진해 나갈 예정임[128]

○ 우리나라는 다자간협정 개발 과정에 적극 참여하는 한편 다자간협정 최종 결과를 검토하여 이행방안을 결정할 예정임

4. 해외 입법동향

□ 기존의 조세조약정책이 Action 6의 최소기준에 일부 부합하는 미국, 일본, 인도 등 소수의 국가와 최근 조세조약을 개정한 일부 국가 외에는 적극적인 이행 움직임이 발견되지 않음[129]

○ Action 6의 최소기준은 조세조약 개정을 요하는 사항으로 BEPS 참여국들은 2016년 말로 예정된 다자간협정의 결과를 토대로 다양한 방식으로 최소기준을 도입할 것으로 예상됨

가. 북미

□ (미국) 미국 재무부(Department of Treasury)는 2016년 2월 Action 6의 권고사항을 반영한 2016 미국 모델조세협약[130]을 발표함[131]

---

128) 기획재정부 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅰ): 최소 기준(minimum standard) 이행 과제」, 2016.05.30.

129) 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

130) 미국 재무부, (https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-

○ 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 탈세 및 조세회피 방지도 있음을 명시

○ 이 밖에도 주요 개정사항으로 제3국에 소재한 고정사업장의 과세면제와 특별조세혜택(special tax regime)을 받는 수익적 소유자에 대한 조약혜택 적용 부인, LOB규정에 파생혜택과 본점테스트(headquarters test) 신설 등을 들 수 있음

○ 한편, 미국은 대부분의 조세조약에 LOB규정을 포함하고 있으며, LOB규정 외에도 내국 세법상 조세회피방지규정도 동시에 운용하고 있음[132]

□ (캐나다) 2016년 예산안에서 조세조약상 조약남용방지 장치 도입에 대한 의지를 나타냈으나 이행방안에 대한 구체적인 논의는 현재까지 확인되지 않음[133]

나. 유럽

□ (독일) 독일은 Action 6의 권고사항을 반영하여 호주 및 일본과의 조세조약을 개정함

○ 2015년 11월 12일 호주와의 조세조약[134]을 개정함

- 조세조약 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 탈세 및 조세회피 방지도 있음을 명시
- 조약남용 방지를 위한 PPT규정(제23조 혜택의 제한)을 도입함

○ 2015년 12월 17일 일본과의 조세조약[135]을 개정함

2016.pdf) (접속일자: 2016.09.12.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

131) 미국 재무부, (https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/jl0356.aspx) (접속일자: 2016.09.12.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

132) 홍성훈 외(2015.08)., pp.100~101., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

133) Government of Canada, Budget 2016., p.218. (http://www.budget.gc.ca/2016/docs/plan/toc-tdm-en.html) (접속일자: 2016.09.12.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

134) 호주 재무부, (http://www.treasury.gov.au/Policy-Topics/Taxation/Tax-Treaties/HTML/Income-Tax-Treaties) (접속일자: 2016.09.12.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

- 조세조약 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 탈세 및 조세회피 방지도 있음을 명시
- LOB규정(제21조 혜택의 부여의 제1항~제7항)과 PPT규정(동조 제8항)을 모두 도입
- 개인이 아닌 인(person)이 이중거주자일 경우 상호합의에 따라 결정(제4조 제3항)한다는 조항 도입

□ (프랑스) 프랑스 의회는 2016년 6월 30일 Action 6의 최소기준을 반영하여 칠레와의 조세조약을 비준함[136]

○ 조약 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 조세포탈 및 조세회피 방지도 있음을 명시함

○ PPT규정(제26조 혜택의 제한)을 도입하여 특정 계약 또는 거래의 주된 목적 중 하나가 조약의 혜택을 얻기 위한 것으로 판단되는 경우 조약 혜택 적용을 방지할 수 있도록 함

□ (이탈리아) 이탈리아 의회는 2016년 7월 6일 Action 6의 최소기준을 반영하여 칠레와의 조세조약을 비준함[137]

○ 조약 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 조세포탈 및 조세회피 방지도 있음을 명시함

○ PPT규정(제26조 혜택의 제한)을 도입하여 특정 계약 또는 거래의 주된 목적 중 하나가 조약의 혜택을 얻기 위한 것으로 판단되는 경우 조약 혜택 적용을 방지할 수 있도록 함

---

135) 독일 재무부, (http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Japan/2016-07-18-Japan-Abkommen-DBA-Gesetz.html) (접속일자 2016.08.08.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

136) France; Colombia - Treaty between Colombia and France . details (23 July 2015), News IBFD., 세법연구센터, 『해외동향』, 한국조세재정연구원, 2016.09.12에서 재인용.

137) Italy; Chile - Treaty between Chile and Italy approved by Italian Chamber of Deputies (14 July 2016), News IBFD. 세법연구센터, 『해외동향』, 한국조세재정연구원, 2016.09.12에서 재인용.

다. 아시아/오세아니아

□ (일본) 일본은 Action 6의 권고사항을 반영하여 최근 독일과 조세조약을 개정하고 칠레와 조약을 체결함

○ 2015년 12월 독일과의 조세조약을 개정함[138]

- 조세조약 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 탈세 및 조세회피 방지도 있음을 명시
- PPT와 LOB규정(제21조)을 도입함
- 개인이 아닌 인(person)이 이중거주자일 경우 상호합의에 따라 결정(제4조 제3항)한다는 조항 도입

○ 2016년 1월에는 칠레와 조약을 체결함[139]

- 조세조약 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 탈세 및 조세회피 방지도 있음을 명시
- PPT규정을 도입함

○ 이 외에도 일본은 2003년 미국과의 조세조약 개정 시 LOB규정을 포함한 이후 최근 체결 또는 개정한 다수의 조세조약에 LOB 또는 PPT규정을 적극적으로 도입하고 있음[140]

□ (호주) 호주는 최근 Action 6의 권고사항을 반영하여 독일과의 조세조약을 개정함

○ 호주와 독일은 Action 6의 권고사항을 반영하여 2015년 11월 12일 개정 조세조약[141]에 서명함[142]

---

138) 독일 재무부, (http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Japan/2016-07-18-Japan-Abkommen-DBA-Gesetz.html) (접속일자: 2016.09.12.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016.에서 재인용.

139) 일본 재무부, (http://www.mofa.go.jp/press/release/press3e_000055.html) (접속일자: 2016.09.12.)

140) 홍성훈 외(2015.08), pp.97~99, 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

141) 현재 미발효

142) 호주 재무부, (http://www.treasury.gov.au/Policy-Topics/Taxation/Tax-Treaties/HTML/Income-Tax-Treaties) (접속일자 2016.09.12.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

- Action 6에 따라 조세조약 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 탈세 및 조세회피 방지도 있음을 명시
- 조약남용 방지를 위한 PPT규정(제23조)을 도입

○ 추후 모든 조약 개정 및 신규 체결 시 Action 6의 권고사항을 반영할 계획임[143]

□ (인도) 인도는 최근 조세조약에 PPT규정을 적극적으로 도입하고 있으나, 2014년 3월에는 GAAR 입법안을 발표함[144]

○ 인도는 2003년 이후 체결하거나 개정한 대부분의 조세조약에 PPT규정을 도입하고 있으며 일부 조세조약의 경우 LOB규정을 병행하여 도입함[145]

○ GAAR 입법 발표 이후 GAAR 적용은 지속적으로 미루어져 왔으며, 2016년 6월 인도 과세관청(Central Board of Direct Taxes)은 GAAR의 시행일을 2017년 4월 1일으로 발표함[146]

라. 국제비교

〈표 Ⅵ-1〉 주요국의 Action 6 이행현황

국가		권고사항(최소기준)		
		조약 전문 수정	PPT규정 도입	LOB규정 도입
북미	캐나다	논의 중	논의 중	논의 중
	미국	US모델협약에 반영	–	정책적 도입
유럽	독일	호주, 일본 조세조약	호주, 일본 조세조약	일본 조세조약
	프랑스	칠레 조세조약	칠레 조세조약	–
	이탈리아	칠레 조세조약	칠레 조세조약	–
아시아 / 오세아니아	일본	독일, 칠레 조세조약	정책적 도입	정책적 도입
	호주	독일 조세조약	독일 조세조약	–
	인도	–	정책적 도입	일부 조약 도입

주: 2014년 이후의 주요 이행사항을 위주로 정리함.

자료: 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016을 재인용하여 저자 작성.

143) Deloitte, *BEPS Actions implementation by Country - Australia*, February 2016., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

144) EY, Global Tax Alert. (http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert—India-releases-revised-Direct-Taxes-Code-2013) (접속일자 2016.08.09.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

145) 홍성훈 외(2015), p.45, 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

146) India - CBDT amends rules relating to GAAR effective date (30 June 2016), News IBFD., 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

5. 요약

□ Action 6는 BEPS 참여국이 반드시 이행해야 하는 최소기준으로 조약남용 방지규정을 의무적으로 도입하도록 함

○ (1) 조세조약 서문(preface)에 조약의 목적이 이중과세를 방지하는 동시에 조약쇼핑 등을 통한 부당한 비과세 또는 조세경감의 기회를 제공하지 않아야 한다는 문구 도입

○ (2) 다음의 세 가지 방안 중 하나를 선택하여 도입

- (i) 조세조약에 LOB와 PPT규정 동시 도입,
- (ii) PPT 단독 도입,
- (iii) LOB도입과 함께 도관금융약정(conduit financing arrangement)을 통한 조약남용을 방지할 수 있는 규정 보완 도입(예: 내국세법상 GAAR도입 등)

□ 우리나라는 Action 6의 최소기준을 최초로 반영하여 2016년 5월 체코와의 조세조약 개정안에 가서명함

○ 향후 우리나라는 양자조약 개정 시 Action 6의 권고사항을 지속적으로 반영하는 한편, 2016년 말로 예정된 다자간협정(Action 15)을 통해 조세조약 개정을 신속하고 효과적으로 추진해 나갈 예정임

□ Action 6의 최소기준이 조세조약 개정이라는 까다로운 절차를 요하는 특성상 현재 매우 제한적인 이행 움직임이 확인되며 2016년 말 발표될 다자간 협약 발표 이후에 BEPS 참여국들의 구체적인 도입이 파악될 것으로 예상됨

○ 기존에는 미국, 일본, 인도 등 매우 소수의 국가에서 LOB규정 또는 PPT 규정 등 조약남용 방지규정을 정책적으로 도입함

○ 최근에는 우리나라를 비롯한 독일, 프랑스, 이탈리아, 호주, 칠레 등 일부 국가의 조세조약 개정·체결에서 Action 6의 최소기준 도입이 확인됨

Ⅶ. Action 7 고정사업장 지위의 인위적 회피 방지 관련 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경

□ 오늘날 다국적기업들이 고정사업장 지위를 인위적으로 회피함에 따라 원천지국 과세를 회피하는 문제가 발생하고 있음

○ 고정사업장에 대한 예외를 가져오는 예비적 또는 보조적인 활동 요건에 맞추기 위해 여러 개의 그룹 기업들로 인위적으로 분할하는 경우, 위탁판매업자 구조 및 특정 활동의 면제조항의 활용을 통해 과세를 회피하는 사례가 다수 발생하고 있음

□ 고정사업장 기준을 이용한 다국적기업의 소득 이전을 통한 세원잠식 문제에 대응하기 위해 국제기준 개선 필요성을 인식하여, OECD 회원국을 중심으로 BEPS프로젝트에 Action 7(고정사업장 지위의 인위적 회피 방지)을 도입함

○ 기존의 고정사업장 정의를 회피하는 데 사용되는 일반적인 조세회피 전략의 사용 방지를 위해 그 정의에 대한 검토가 요구되었음

□ 그 결과로서 Action 7은 조세조약 협상의 기초로 사용되는 OECD모델 조세조약 제5조 고정사업장의 정의의 변경될 사항을 기술하고 있음

○ OECD모델 조세조약 제5조에 대한 변경 사항들과 Action 7에 대한 작업결과에 따른 주석서에 포함될 개정 항목들을 포함하고 있음

□ 고정사업장 지위의 인위적 회피 문제를 해결하기 위해 Action 7을 도입하면서, OECD는 2016년까지 세부지침을 마련할 계획임

○ OECD는 기시행중인 국가별 양자 조약에 BEPS 조약 개정 권고를 신속히 반영하기 위해 2016년 말까지 다자간협정을 추진할 예정임

2. 주요 권고사항

□ 고정사업장 지위의 인위적 회피를 방지하기 위하여 다음과 같은 이행체계 및 권고사항을 발표함[147]

○ 이행체계: 기준 수정(기존 모델조세조약·지침서에 합의한 국가 간 개정의 무발생)

○ OECD모델협약 개정사항: 조약상 고정사업장 적용 범위를 확대

□ 위탁판매업자 구조와 유사한 방법을 통한 고정사업장 지위의 인위적 회피를 방지하기 위하여 고정사업장으로 인정되는 대리행위의 범위를 확대할 것을 권고함

○ 대리인 명의의 계약이 체결되더라도 해당 계약에 의해 외국기업 소유의 자산이 판매되는 경우에는 고정사업장으로 인정하도록 조약상 명시

○ 대리인 행위의 범위를 명확화하고 독립대리인 요건을 강화함

- 대리인의 형식적 계약 체결행위 자체가 아닌 계약 체결에 있어 항상 중요한 역할(대리인의 업무수행이 직접적으로 계약 체결을 유도)를 반복적으로 수행하는 경우도 포함
- 계약 형식에 불구하고 대리인이 특수관계(closely related)에 있는 외국기업을 대신하여 전적으로 또는 거의 전적으로 활동하는 경우는 독립대리인으로 인정하지 않고 고정사업장으로 간주[148]

□ OECD모델 조세조약(2014)의 제5조(4)항에 있는 고정사업장 정의에 대한 특정 예외사항의 부당 사용을 방지하기 위해 '예비적 또는 보조적(preparatory or auxiliary)' 성격을 갖는 경우에 한해 고정사업장에서 배제됨을 조약상 명시함

○ 다만, 동 권고안에 반대하는 국가는 여전히 해당 활동에 대해 무조건 고정사업장 예외로 인정하는 규정 채택 가능

---

147) OECD(2015), "Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status" 요약정리

148) 모든 관련 사실 및 정황을 감안하여 일방이 타방을 또는 제3자가 양자 모두를 지배(control)하는 관계

○ 현재는 외국기업을 위해 예비적 또는 보조적 성격의 활동만 수행하는 장소(창고, 전시장 등)은 고정사업장에 해당되지 않는 문제 발생
- 보관, 전시, 인도만을 목적으로 하는 장소 등을 예비적·보조적 성격의 활동만을 수행하는 장소로 열거하여 고정사업장의 예외로 봄

□ 권고사항은 자동적으로 고정사업장에서 배제되는 예외조항을 보다 주관적인 예비적·보조적 요건의 대상으로 함으로써 예외인정 규정의 악용을 방지하는 방안을 권고
○ 업종 특성 등을 고려하여 실질적으로 예비적·보조적 성격을 갖는 경우에 한해 고정사업장에서 배제됨을 조약상에 명시하도록 권고함
○ 예비적 활동: 기업활동의 핵심적이고 중요한 부분을 구성하는 활동을 영위하기 전에 사전적으로 고려되는 과정에서 수행되는 활동
○ 보조적 활동: 기업활동의 핵심적이고 중요한 부분의 일부는 아니지만 이를 지원하기 위해 수행되는 활동

3. 국내 입법동향

□ 우리나라는 OECD 회의에 적극 참여하고 있으며, 고정사업장과 관련한 논의 내용을 다각도로 검토하고 있음
○ OECD는 2016년 7월 4일, BEPS프로젝트 Action 7의 후속 작업으로 고정사업장 소득귀속의 추가지침 관련 의견수렴을 위한 협의문서[149]를 발표하였으며, 고정사업장 귀속소득 계산과 관련하여 총 21개의 질의항목에 대한 의견을 2016년 9월 5일까지 제시함
- 의견수렴을 통해 최종 결정되는 고정사업장 소득귀속 규정은 양자조세조약 개정 또는 다자간협약 체결을 통해 조세조약에 반영됨

149) http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-discussion-draft-on-the-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf, 세법연구센터, 「주요국의 조세동향」, 16-07, 2016 재인용

○ 본 협의문서는 Action 7에 따라 새롭게 고정사업장으로 분류되는 간주고정사업장에 대한 기존 OECD모델조세협약상 소득귀속규정의 적용 문제를 4가지 예시를 통해 논의하고 관련 쟁점사항에 대해 질의함

- Action 7에 따라 신규로 고정사업장으로 간주되는(deemed permanent establishment) 대표적인 사업행위 또는 사업장은 '고정된 사업장으로서의 창고' 등이 있음

4. 해외 입법동향

가. 북미

□ 미국 재무부의 Action 7 권고안에 대한 동향은 확인되지 않으며, 2016년 미국모델(US Model)은 권고사항을 반영하지 않았고, 현행 고정사업장 관련 규정은 다음과 같음[150]

○ 내국세법상 '미국 내 소득의 원천이 있는지 여부'는 소득의 종류나 형태에 따라 판단하고 있으며, 재화 판매나 용역 등의 사업소득의 경우 주로 판매장소나 서비스 제공지를 기준으로 판단하고 있으며, 해당 소득이 동 사업 또는 거래와 실질적으로 관련성이 있어야 미국 내에서 과세가 가능함[151]

- 판례상 "직접 또는 대리인을 통한 미국에서 사업활동을 수행하면서, 동 활동이 실질적, 계속적, 지속적이면" 미국 내에서의 거래 또는 사업으로 보고 있음

□ 캐나다의 고정사업장과 관련한 제도는 아래와 같으며, Action 7과 관련한 동향은 확인되지 않음

○ 고정사업장은 첫째, 사업의 고정된 장소의 보유, 둘째, 계약을 체결할 권

150) D.M. Ring,"United States - Permanent Establishments", Topical Analyses IBFD, (2016.8.9. 접속), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용

151) 홍성훈·김준현·유현영(2013), p.65, 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용

한을 보유한 독립대리인이 있는 경우, 셋째, 고정사업장이 없더라도 정관 등에 본사나 등록사무실로 지정된 장소가 있는 경우로 규정하고 있음[152]

- 설치 및 고객자문 등의 사후서비스 제공행위, 캐나다에서 물품 매입 후 추가작업 없이 동일 제품을 수출하는 행위, 수동적 투자를 위해 자산을 매입하고 보유한 결과, 이자·배당·임대료나 로열티 수입을 얻는 행위 등은 캐나다에서 사업을 수행한 것으로 간주할 수 없다는 입장임

나. 유럽

□ 독일의 Action 7과 관련한 동향은 확인되지 않으며, 고정사업장 관련 국내법 규정은 다음과 같음[153]

○ 고정사업장은 관리장소(place of management), 지점(branch), 사무실(office), 공장(factory), 작업장(workshop), 광산, 채석장 등 OECD의 고정사업장 예시와 유사함

○ 그러나, 창고, 설치 및 건설프로젝트, 대리인에서는 OECD 규정과 차이를 보임[154]

- 독일 국내법에서는 창고를 고정사업장에 포함하고 있으나 OECD 규정은 창고를 예비적이고 보조적인 활동으로 보아 고정사업장에서 제외하고 있음
- 설치 및 건설프로젝트는 독일법에서는 6개월을 초과해서 존속할 때 고정사업장에 포함하지만, OECD 규정에서는 12개월을 기준으로 함[155]
- 독일 국내법에서는 대리인은 기업의 지시에 따라 기업을 위해 일상적으로 계약을 체결하거나 기업을 위해 주식을 보유 및 거래하는 자를 의미하지만, OECD 고정사업장 규정은 독립대리인을 제외한 종속대리인을 대상으로 함

---

152) 홍성훈·김준현·유현영(2013), pp.50~51, 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용

153) S. Schnorberger,"Germany - Permanent Establishments", Topical Analyses IBFD (2016.8.9. 접속), 조세기본법 제12조, 제13조, 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용

154) 홍성훈·김준현·유현영(2013), pp.56~57, 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용

155) 건물, 도로, 교량 또는 운하의 건설, 파이프라인의 부설, 굴착 및 준설 등을 포함

□ 독일은 조세조약상 고정사업장은 OECD 규정을 준수하고 있으며, 일반적으로 기업의 사업이 전적으로 또는 부분적으로 수행되는 고정된 사업장소(fixed place of business)를 의미함

□ 영국은 다자간 협정(multilateral instrument)에 참여하고 국내법 개정이 요구될 것으로 보이며[156], 고정사업장 관련 국내법 규정은 다음과 같음

○ 영국의 고정사업장 요건은 OECD 모델협약상의 요건과 거의 일치하며, 1) 고정적인 사업장소 요건 또는 2) 종속대리인 요건 중 하나에 해당되면 고정사업장이 영국 내에 존재한다고 판정함[157]

- 고정된 사업장소를 두고 당해 법인의 사업을 전적으로 또는 부분적으로 수행
- 중속대리인이 당해 법인을 대신하여 사업을 수행할 수 있는 권한을 상시 행사하는 경우

○ 보조적이고 부수적인 활동에 대해서는 고정사업장에서 제외함

- 당해 법인에 속하는 상품이나 제품의 저장, 진열, 인도를 위한 장소 등
- 타인에 의해 가공될 목적으로 당해 법인에 귀속되는 상품 또는 제품의 재고를 유지하는 활동 등

□ 스페인은 자국 법원이 고정사업장과 관련하여 BEPS 권고사항과 일치하게 판단하고 있음[158]

○ 외국 기업이 스페인 내에 인적 또는 물적 자원이 없더라도 국내기업에 위탁판매를 요청한 경우 해당 국내기업은 외국기업의 고정사업장으로 볼 수 있음

---

156) Deloitte, "BEPS Country Scorecards(http://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-country-scorecards.html), (2016.8.9. 접속), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용

157) 홍성훈·김준현·유현영(2013), pp.35~36, 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용

158) Deloitte, "BEPS Country Scorecards(http://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-country-scorecards.html), (2016.8.10. 접속), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용 EY(http://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/spanish-supreme-court-confirms-broad-interpretation.aspx) (2016.8.10. 접속), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용

□ 덴마크는 이미 국내 세법에 그 권고사항을 다루고 있기 때문에 아무 변화가 없을 것으로 예상됨

○ 덴마크의 고정사업장 개념은 OECD 모델 규정과 유사하며, 정기적으로 기업의 계약을 체결하기 위해 권한을 행사하는 종속대리인은 고정사업장을 구성할 수 있으며, 수동적인 영업활동을 수행하는 대리인은 고정사업장을 구성하지 않음[159]

다. 아시아

□ 일본은 2016년 말에 열릴 것으로 예상되는 고정사업장에의 소득귀속에 관한 G20/OECD 후속 논의에 적극적으로 참여하기로 의결하였으며, 다자간 협정(multilateral instrument)을 통한 이행이 기대됨[160]

□ 일본의 고정사업장 관련 국내법 규정은 다음과 같음

○ 고정사업장(恒久的施設)은 다음과 같이 3가지로 구분되어 규정되어 있으며, 일본 내에 고정사업장 여부를 판정함에 있어 형식적이 아니라 기능적인 측면을 중시하여, 사업활동의 거점이 되는 호텔은 고정사업장에 해당되지만, 단순한 제품 저장고는 고정사업장에 해당되지 않음[161]

- 지점, 출장소, 사업소, 사무소, 공장, 창고업자의 창고, 광산·채석장 등 천연자원을 채취하는 장소(자산을 구입하거나 보관하는 용도로만 사용되는 장소는 포함되지 않음)
- 건설, 설치, 조립 등의 건설작업 등을 위한 용역의 제공에서 1년을 초과할 것
- 비거주자에 대한 그 사업에 관한 계약을 체결할 권한이 있어 항상 그 권한을 행사하는 자, 재고상품을 보유하고 그 상시 출입 관리를 대신하

159) A. Endicott Pedersen,"Denmark - Permanent Establishments,"Topical Analyses IBFD, (2016.8.10. 접속), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용

160) Deloitte, "BEPS Country Scorecards(http://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-country-scorecards.html), (2016.8.10. 접속), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용

161) 일본 국세청(http://www.nta.go.jp/taxanswer/gensen/2881.htm)

여 행하는 자, 주문을 받기 위한 대리인 등(대리인 등이 그 사업에 관한 업무를 비거주자에 대해 독립적으로 행하고 정상적인 방법으로 할 경우의 대리인 등은 제외)

□ 호주는 2016년 1월 1일부터 다국적조세회피방지법(Multinational Anti-Avoidance Law)을 바탕으로 고정사업장 등 과세지위(taxable presence)를 인위적으로 회피하는 다국적기업의 거래에 대해 호주 내의 과세소득으로 간주하여 과세함[162]

○ 소득이 이전되는 장소(일반적으로 조세피난처)가 아닌 소득을 창출하는 경제활동이 이루어지는 곳에서 과세함

○ 요건이 충족되면 국내에 고정사업장으로 가진 것으로 보아 과세됨

- 이러한 과세는 고정사업장에 대해 귀속되는 사업소득뿐만 아니라 사용료, 이자소득 원천징수에 대한 의무도 포함됨

□ 중국 국가세무총국은 국내법이 고정사업장 권고사항을 반영되어 있다고 판단함

○ 중국에서 수행하는 활동에 따라 고정사업장을 구성할 수 있으며, 구체적으로 ① 관리사무실, 사업장, 대표사무소, ② 공장, 농장, 자연자원의 채취장소, ③ 서비스가 제공되는 장소, ④ 계약에 따른 건설, 설치, 조립 보수 또는 탐사, 프로젝트, ⑤ 시설 및 생산, 경영활동을 위한 장소로 열거하고 있음[163]

- 특정 조건에서 모회사와 자회사의 복잡한 인적 및 거래의 교환이 있는 경우 고정사업장이 구성될 수 있음

---

162) 호주 국세청(https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/Combating-multinational-tax-avoidance---a-targeted-anti-avoidance-law/)(2016.8.8.접속), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용

163) J. Eichelberger, J. Liu & G.R. DeSouza, "China (People's Rep.) - Permanent Establishments,"Topical Analyses IBFD, (2016.8.10. 접속)

〈표 Ⅶ-1〉 Action 7 권고사항 이행현황

국가		진행상황		권고사항	
		기존규정	동향	대리행위 범위 확대	예외규정 남용방지
북미	미국	–	–	×	×
	캐나다	–	–	×	×
유럽	독일	일부 존재	–	×	△
	영국	–	–	×	×
	스페인	기존재[1)]	–	○	○
	덴마크	일부 존재	–	△	○
아시아	일본	–	–	×	×
	호주	–	일부 완료	○	△
	중국	기존재	–	○	○

주: 1) 스페인 법원은 고정사업장 구분을 Action 7의 권고사항에 따라 판정하고 있음
자료: 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용(상세 자료 출처는 위 본문의 각국에 대한 각주 참조)

5. 요약

□ 위탁판매업자(commissionaire) 계약 및 그와 유사한 방법 및 OECD 모델 조세조약 제5조 4항의 특정 예외규정을 통한 고정사업장 지위를 인위적으로 회피함으로써 원천지국 과세를 회피하는 문제를 방지하기 위하여 다음과 같은 권고사항을 명시함

○ 대리인 명의의 계약 체결 시라도 해당 계약에 의해 외국기업 소유의 자산이 판매되는 경우에는 고정사업장으로 인정하고, 대리인 행위의 범위를 명확히 하고 독립대리인 요건을 강화함

○ 제5조 4항 예외의 적용이 '예비적(preparatory) 또는 보조적(auxiliary)' 성격으로 간주될 수 있는 활동들로 확실하게 제한될 수 있도록 함

□ 대부분 국가는 BEPS 조약 개정 권고를 신속히 반영하기 위해 다자간 협정(multilateral instrument)을 통한 이행이 기대되고 있으며, Action 7의 권고사항을 반영하기 위한 적극적인 움직임을 보이고 있지 않은 것으로 확인됨

○ OECD 국가 대부분은 Action 7의 권고사항을 거의 반영하지 않고 있는 상황이며, 조사대상국 중 스페인과 중국, 덴마크가 이미 도입했거나 국내법에 완전히 권고사항을 반영한 것으로 확인됨

□ Action 7 이행에 따라 고정사업장의 정의 규정을 기존보다 명확하게 규정할 수 있을 것으로 보이며, 우리나라는 조약 반영 가능 여부를 면밀히 검토하고 필요시 현행 조약 및 관련 국내법 개정을 추진할 계획임[164]

○ (이행 계획) OECD는 기시행중인 국가별 양자 조약에 BEPS조약 개정 권고를 신속히 반영하기 위해 '16년말까지 다자 협정 추진[165]

○ '15. 10월말 현재 우리나라를 포함하여 총 94개국이 협정 개발을 위한 전담그룹에 가입중

- 우리나라는 다자협정 개발 과정에 적극 참여하는 한편 협정 서명 여부는 최종 다자협정 결과를 보고 결정할 것임

164) 기획재정부, 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응방향(Ⅲ)」, 2015.11.30., p.7

165) 기획재정부, 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응방향(Ⅲ)」, 2015.11.30., p.7

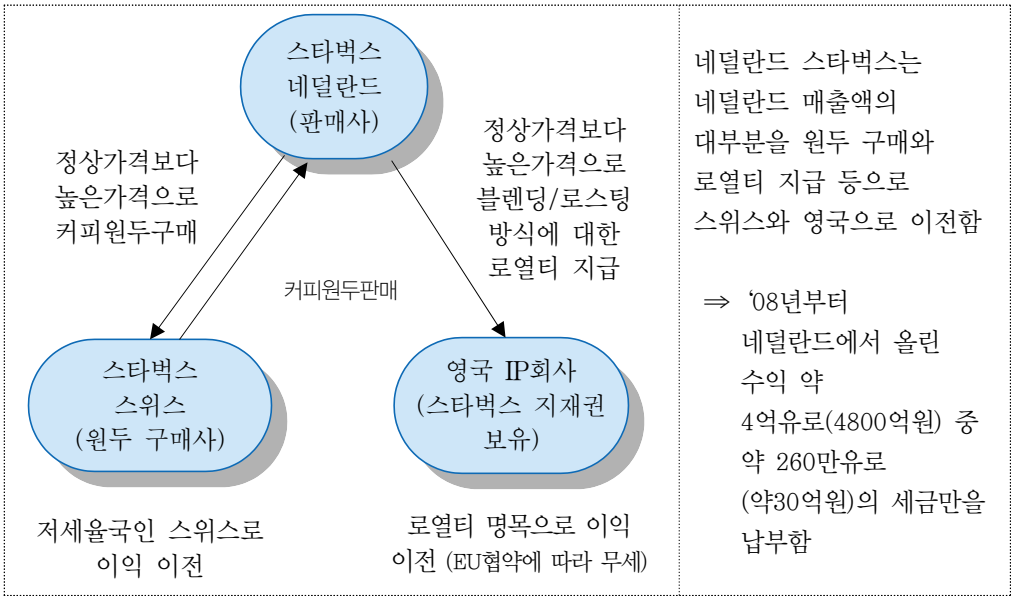
Ⅷ. Action 8-10 정상가격 산출과 가치창출의 연계 관련 BEPS 프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경

□ 전 세계적으로 다국적기업 그룹 구성원간의 내부거래 규모가 크게 증가함은 물론 그 구조도 복잡해짐에 따라 이전가격을 활용한 다국적기업의 국제적 조세회피 행위, 이른바 BEPS(Base Erosion and profit shifting) 문제가 사회적 이슈로 대두됨

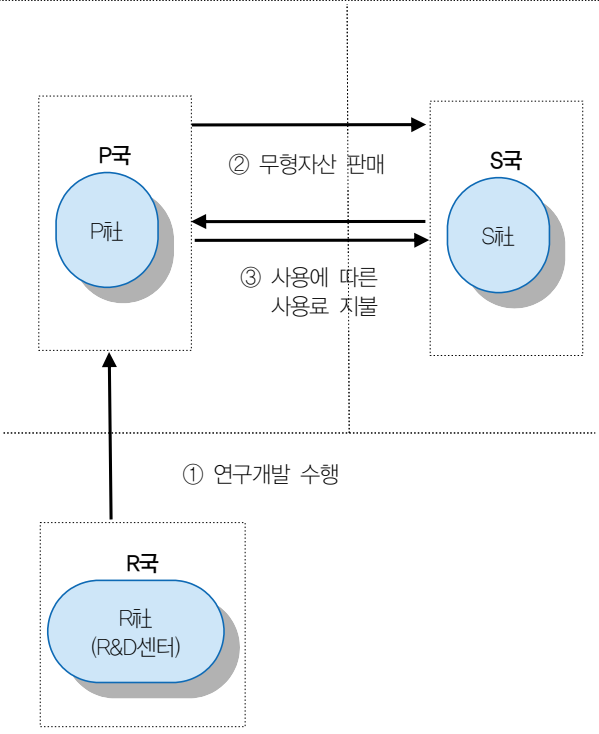
□ 다국적기업 그룹 내부거래에서 거래가격을 인위적으로 조작하여 저세율국으로 소득을 이전하거나, 가치창출 기여도가 매우 낮은 저세율국 소재 관계사에게 무형자산 등의 법적소유권을 이전하고 사용료 등을 지급하는 형태가 대표적인 사례임

● 사례1 : 이전가격 조작을 통한 조세회피 사례[166]



166) 기획재정부 보도자료, BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅲ) 국제기준의 남용 방지, 2015.11.30.

○ 사례2 : 무형자산 이전을 통한 조세회피 사례[167]



① P국(고세율국) 소재 P社는 R국에 연구개발 센터 R社를 두고 연구개발을 수행

② P社는 연구개발의 결과물인 무형자산을 자회사인 S국(저세율국) 소재 S社에 저가(개발비 수준)로 이전: 해당 무형자산의 법적 소유권은 S社 보유

③ P社는 해당 무형자산을 사용하면서 사용료를 S社에 지불 : P국과 S국간 조약에 따라 사용료에 대해 거주지국에서 과세하여 P국에서는 비과세

⇒ 무형자산의 개발, 위험 관리 등은 P社가 수행하였으면서 법적 소유권이 S社에 있어 P社의 무형자산 사용에 따른 이익이 과세되지 않는 결과가 발생함

□ Action 8-10[168]은 이러한 다국적기업의 인위적 이전가격 조작 등을 통한 BEPS 문제를 해결하기 위해 도입됨[169]

○ Action 8-10은 그동안 전 세계적으로 이전가격 과세지침으로 널리 사용돼 오던 기존 OECD 이전가격지침[170]을 대체 또는 보완하는 것임[171]

○ Action 8-10은 G20 Development Working Group의 후속 작업을 거쳐 개발도상국을 보호하기 위한 내용 등을 보완할 예정임

---

167) Ibid

168) OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Action 8-10 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

169) Action 8은 무형자산 거래 관련 이전가격 문제를, Action 9는 계약상 위험부담 및 과도한 자본의 분배에 따른 이전가격 문제를, Action 10은 저부가가치 그룹내부용역 등에 관한 이전가격 문제를 다룸

170) OECD, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2010.7.22

171) 이 지침은 1979년에 '다국적기업과 과세당국을 위한 이전가격지침'으로 발간된 후 1995년과 2010년에 개정됨

○ OECD는 이전가격 지침서의 개정을 '17년까지 완료하고, '18년 중반에 개정된 지침서를 발간할 예정임[172]

□ OECD는 기존 OECD 이전가격지침의 개정에 합의한 국가에 대해 Action 8-10 권고사항 합의내용 반영하여 각국 세법 및 조세조약을 개정할 의무를 부여함

○ 우리나라는 기존 OECD 이전가격지침의 개정에 합의한 국가에 속하므로, Action 8-10 권고사항에 대한 강한 이행의무를 부담함

2. 주요 권고사항

□ Action 8-10 권고사항의 핵심은 경제적 실질에 따른 가치창출 기여도에 따라 다국적기업 그룹 내 구성원 간에 이익 배분이 이루어지도록 하는 것이며, 기존 OECD 이전가격지침을 대체 또는 보완하는 것으로서 주요 내용은 아래와 같음[173]

□ 계약상 위험부담은 실질적인 의사결정권이 있을 경우에만 인정하며, 계약관계가 경제적 실질과 일치하지 않는 경우에는 실질에 따라 이전가격 분석을 수행함

○ 기능 분석 시 위험부담 주체를 판단함에 있어 위험에 대한 통제능력과 재무부담능력을 함께 고려하도록 함

○ 과세당국은 특정 거래의 상업적 합리성(commercial rationality)이 결여된 경우 당해 거래를 부인 또는 재구성할 수 있음

○ 과도한 자본을 제공하는 기업에 대해 가치창출에 대한 실제 기여도에 따라 위험조정 보상을 제공해야 함

---

172) 기획재정부 보도자료, BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅲ) 국제기준의 남용 방지, 2015.11.30.

173) OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Action 8-10 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

□ 공신력 있는 공시가격이 확인되는 원자재 거래의 경우 당해 공시가격을 활용한 비교가능 제3자 가격방법이 가장 합리적인 정상가격산출방법이 될 수 있음

○ 과세당국은 납세자가 적용한 가격결정일의 신뢰성을 검증하며, 납세자의 가격결정일이 합리적이지 않은 경우 선적일자와 같은 이용가능한 자료를 통해 가격결정일을 간주할 수 있음

□ 정상가격산출방법 중 이익분할방법의 사용이 적절한 상황, 배분대상 이익의 측정, 이익 배분기준 등에 관한 구체적인 적용사례를 제시함[174]

□ 무형자산 관련 거래와 관련하여 법적 소유권과 무관하게 가치창출 기여도에 따른 정상가격 보상을 강조함

○ 이전가격 분석 목적상 무형자산으로 정의되기 위한 요건 및 예시를 제시함

○ 무형자산 거래 관련 기능 분석 시 위험부담 주체를 판단함에 있어 위험에 대한 통제권 유무와 위험을 부담할 수 있는 재정적인 능력을 함께 고려하도록 함

○ 무형자산 거래 관련 정상가격산출방법으로서 현금흐름할인법을 포함한 가치평가방법의 도입을 권고함

○ 가치평가가 어려운 무형자산(hard-to-value intangibles)의 경우 사후적 재무정보 등에 의해 사전적 거래가격의 적정성을 판단할 수 있도록 함(예외규정 존재)

□ 저부가가치 그룹내부용역 거래에 대해 간소화된 접근방법을 적용하기 위한 요건을 제시함

○ 저부가가치 그룹내부용역은 회계, 감사, 법률 서비스 등 단순 지원 성격의 용역과 같이 다국적기업의 중요하고 핵심적인 소득창출활동과 관련된 것이 아니고 용역제공자가 중요한 위험을 부담하지 않는 용역을 의미함

---

174) OECD, "Public Discussion Draft - BEPS Action 8-10 Revised Guidance on Profit Splits," 2016.07

○ 다만, 본사비용 등에 대한 과도한 대가 지급으로부터 지급국을 보호하기 위해 간소화된 접근방법 적용의 제한기준(threshold)도 함께 제시함

○ 간소화된 접근방법 적용의 정당성을 입증할 수 있는 이전가격 문서화 및 보고의무를 부여함

□ 원가분담약정의 참여자(participants)를 결정 시 위험 통제 및 재무능력을 고려하여 경제적 실질이 반영될 수 있도록 권고함

○ 원가분담약정은 유·무형자산, 서비스를 공동개발하고, 해당 무형자산 등으로부터 편익이 발생할 것이라는 기대하에 비용 등을 분담하는 기업 간의 약정임

3. 국내 입법동향

□ 우리나라는 OECD 이전가격지침의 개정에 합의한 국가로서 Action 8-10과 관련하여 강한 이행의무를 부담함

□ 우리나라는 기존 이전가격 지침을 국제조세조정법에 반영하였는바, 개정 지침에 대해 기업에 미치는 영향 분석, 해외 입법 사례 조사 등 검토를 통해 도입 시기를 결정할 계획임[175]

4. 해외 입법동향

가. 북미

□ 미국의 경우 아직 Action 8-10 관련 입법동향이 확인되지 않지만, 국세청의 이전가격 규정 등에 Action 8-10 권고사항 중 일부가 아래와 같이 반영되어 있음[176]

---

175) 기획재정부 보도자료, BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅲ) 국제기준의 남용 방지, 2015.11.30.

176) J.C. Armitage et al.,"United States - Transfer Pricing", Topical Analyses IBFD 세법연구센터, 「BEPS 이행관

○ 국세청은 이전가격 분석 목적의 무형자산의 정의를 규정하고, 집약된 노동력(assembled workforce) 등의 항목을 무형자산의 종류에 포함할 것을 제안하였으며, 이전가격 분석을 위한 다양한 무형자산 범주[177]을 제시함
- 무형자산 정의에 관한 국세청의 이러한 폭넓은 견해는 Action 8-10 보고서에 기술된 무형자산의 범주 등의 내용과 맥락을 같이하는 것임

○ 무형자산 가치평가와 관련된 별도의 규정이 존재하며, 해당 규정에는 현금흐름할인법을 포함한 소득접근법, 시장자본접근법 등의 방법이 제시되어 있음

○ 원가분담약정과 관련하여 단순히 자금 제공자 역할만을 수행하는 경우 이전가격 분석 목적상 원가분담약정의 참여자로 인정하지 않음

나. 유럽

□ 독일의 경우 아직 Action 8-10 관련 입법동향이 확인되지 않지만, 현행 세법 및 이전가격지침 내에 Action 8-10 권고사항 중 아래의 내용이 반영되어 있음[178]

○ 비교가능 제3자 가격방법 적용 시 외부가격비교방법은 비특수관계회사 간의 거래가격을 비교하는 것이며, 여기에는 원자재 시장에서 형성된 가격이 포함됨

○ 세법 규정을 통해 라이센스 사용료 또는 무형자산의 판매와 관련하여 비교가능한 제3자 거래가 충분하지 않은 경우 당해 무형자산 거래에 대해 현금흐름할인법에 기초한 가치평가를 해야 한다고 규정함

○ 이전가격지침을 통해 저부가가치 그룹내부용역에 대한 3~10%(일반적으로 5%) 범위의 markup을 허용한다고 언급함

□ 프랑스의 경우 아직 Action 8-10 관련 입법동향이 확인되지 않지만, 프랑스

련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

177) manufacturing versus marketing intangibles, routine and non-routine intangibles 등

178) H-K. Kroppen & A. Eigelshoven,"Germany - Transfer Pricing", Topical Analyses IBFD 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

과세당국의 행정규정 등에 Action 8-10 권고사항 중 아래의 내용이 반영되어 있음[179]

○ 원자재를 판매하는 기업의 경우 비교가능 제3자 가격방법의 사용이 특히 적합하다고 설명함

○ 이익분할방법이 가장 효과적인 정상가격산출방법이 될 수 있는 예로써 제조업자와 유통업자 모두가 가치 있는 무형자산을 가지고 있고 양자 간에 기능 및 리스크 측면에서 중요한 차이가 없는 경우 등을 제시함

○ 과세당국은 무형자산 가치평가방법에 관한 지침을 발표했으며, 주요한 평가방법으로서 소득접근방법, 시장접근방법, 원가접근방법을 제시함

○ 저부가가치 그룹내부용역에 관하여 관련 원가에 3~10%(일반적으로 5%) 범위 내의 markup이 적절하다는 EU JTPF 지침을 참조함

□ 영국은 2010년 국제조세법(Taxation International and Other Provisions Act) 입법 시 정상가격원칙 적용과 관련하여 OECD 이전가격지침의 내용을 그대로 받아들이기로 하였으며, 2016년 중 입법을 통해 BEPS프로젝트 실행에 따른 OECD 이전가격지침 개정사항도 추가로 수용할 예정임[180]

○ 정상가격원칙 적용에 관한 국제조세법의 Action 8-10 개정사항 준용 규정은 2016년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 효력이 발생함

□ 네덜란드 재무장관은 2013년 11월 칙령 발표를 통해 Action 8-10 권고사항 중 일부를 자국 이전가격 규정에 도입함[181]

○ 무형자산의 법적 소유권자가 무형자산을 관리하는 데 필요한 기능을 수행하거나 위험을 부담하지 않는 경우 무형자산 관련 제한된 보상만을 받을 자격이 있다는 견해를 표명함

---

179) P. Escaut,"France - Transfer Pricing", Topical Analyses IBFD. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

180) A.J. Casley,"United Kingdom - Transfer Pricing", Topical Analyses IBFD. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

181) H. van Dam & T. Wiertsema,"Netherlands - Transfer Pricing", Topical Analyses IBFD. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

○ 원가분담약정과 관련하여 단순히 자금 제공자 역할만을 수행하는 경우 이전가격 분석 목적상 원가분담약정의 참여자로 인정받기 어려움

다. 아시아/오세아니아

□ 호주 국세청은 2016-17년 예산안 공개를 통해 OECD 권고사항에 기초하여 이전가격 관련 규정을 개정할 것임을 언급하였으며, 현행 이전가격 규정상에도 Action 8-10의 권고사항이 일부 반영되어 있음

○ 이전가격 규정 개정을 통해 지적재산권 및 무형자산 이전 거래와 관련하여 가격 결정방법을 보다 명확히 정하고, 계약 형식보다 거래 실질을 우선하여 이전가격 분석을 수행하도록 할 것임[182)]

○ 2014년 12월 국세청은 그룹내부용역 중 일정 요건을 충족하는 저위험 거래에 대해 간소화된 정상가격 산출 및 문서화를 허용함[183)]

□ 중국 국가세무총국은 2015년 9월 Action 8-10의 권고사항, 특히 무형자산 관련 OECD 이전가격지침 개정사항을 특별납세조정방법 개정안[184)]에 반영함[185)]

○ 이전가격 분석 시 사업상 이점을 가져다주는 지역적 특성(정부산업정책 등으로 발생하는 원가절감 등의 효익)을 고려해야 함

○ 무형자산의 유형을 기술 및 시장에 관한 무형자산과 기타의 무형자산으로 구분하고, 마케팅활동의 가치창출 기여도에 대해 강조함

○ 가치창출에 대한 실질적인 기여 없이 단순히 무형자산에 대한 법적 소유권만을 가지고 있는 다국적기업 그룹 구성원에 대해서는 무형자산으로부터 창출되는 수익을 배분할 수 없음

---

182) 호주 국세청, http://budget.gov.au/2016-17/content/glossies/tax_super/downloads/Budget2016-17-Tax-Super.pdf. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

183) Ibid

184) 중국 국가세무총국, ≪特别纳税调整实施办法≫ 征求意见, 2015.9.17. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

185) KPMG, https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/china-sept20-2015secondversion.pdf. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

라. 국제비교

〈표 Ⅷ-1〉 주요국의 Action 8-10 권고사항 입법동향

국가		진행상황		권고사항				
		기존규정	동향	원자재 거래	이익분할 방법	무형자산	저부가가치 그룹내부용역	원가분담 약정
북미	미국	일부 존재	–	×	×	○	×	○
유럽	독일	일부 존재	–	△	×	△	△	×
	프랑스	일부 존재	–	△	△	△	△	×
	영국	–	논의 중	○	○	○	○	○
	네덜란드	일부 존재	–	×	×	△	△	○
아시아/ 오세아니아	호주	일부 존재	논의 중	×	△	△	△	×
	중국	–	논의 중	×	×	△	×	×

5. 요약

□ Action 8-10은 기존 OECD 이전가격지침을 대체 또는 보완하는 것으로서, 경제적 실질과 가치창출 기여도에 따라 다국적기업 그룹 내 구성원 간에 이익 배분이 이루어지도록 하는 것을 핵심 권고사항으로 함

○ Action 8-10은 정상가격원칙에 대한 일반적인 지침 외에도 원자재거래, 이익분할방법의 적용, 무형자산거래, 저부가가치 그룹내부용역, 원가분담약정과 관련된 정상가격원칙을 추가 또는 보완함

□ 우리나라는 기존 OECD 이전가격지침 개정에 합의한 국가로서 Action 8-10 권고사항의 이행을 위한 방안을 종합적으로 검토하고 있음

□ 미국과 유럽의 주요 국가들은 OECD의 BEPS프로젝트 최종보고서가 나오기 이전부터 자국 세법에 Action 8-10의 권고사항 중 일부를 이미 도입했던 것으로 확인됨

○ OECD의 BEPS프로젝트 최종보고서 발표 이후 호주와 중국에서 Action 8-10 권고사항을 자국 세법에 반영하기 위한 적극적인 움직임을 보이고 있는 것으로 확인됨

Ⅸ. Action 11 측정과 모니터링 관련 BEPS 프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경

□ 세원잠식과 소득이전(BEPS)은 사안의 복잡성과 정보의 제한으로 측정에 어려움이 있으나 BEPS의 재정·경제적 역효과가 매우 큰 점을 고려해 그 규모를 측정할 필요가 있음

○ OECD의 분석에 따르면 BEPS로 인한 직접효과는 법인세수의 손실이며, 손실 규모는 총법인세수의 4~10%(연간 1,000억~2,400억달러)로 추정됨

○ 그 밖의 간접적인 역효과는 기업의 부채 선호성향의 증가, 직접투자를 우회하는 투자 증가, 공격적 조세회피를 통한 경쟁의 왜곡현상 발생 등이 있음

□ 그동안 BEPS로 인한 문제점을 연구한 실증분석이 많이 있었으며, 연구 결과들은 강력한 조세회피방지규정(anti-avoidance rule)의 효과를 입증하고는 있으나 BEPS 분석 시 데이터 접근의 제약 등으로 인해 정확한 측정이 불가능하다는 비판도 있음

□ 이에 Action 11[186] 보고서에서는 기존 자료와 Action 5, 12, 13을 통해 수집될 신규 자료에 대한 접근성을 개선해 BEPS 분석의 질을 높이는 데 중점을 둠

□ 또한 본 보고서를 통해 OECD는 각국의 정부와 협력을 통해 다양한 법인세 통계를 분석·보고하고, 국제적으로 일관된 방식으로 처리할 것을 권고하고 있음

186) OECD, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015. 본 보고서는 OECD BEPS Project Action 11(2015)의 주요 내용을 요약하였음

○ Action 11의 주된 쟁점은 BEPS의 경제적 영향과 규모를 확인하고, 시간에 따른 BEPS의 변화를 추적하며, BEPS를 개선하기 위해 이행된 제도 등의 효과를 모니터링하는 데 있음

2. 주요 내용

가. BEPS 분석을 위한 기존 데이터 평가

□ BEPS의 규모와 효과를 측정하기 위해 기존 데이터의 이용가능성과 한계를 이해하고 유용성 측면에서의 데이터 평가 기준을 제시했으며, BEPS 분석에 필요한 11가지 유형의 데이터를 살펴봄

○ 여러 종류의 데이터 중 유용한 데이터를 선택하기 위한 6가지 데이터 평가기준을 제시함

- 데이터 평가기준으로 범위와 대표성, 실질 경제효과와 세무효과의 구분 가능성, 특정 BEPS 활동에 국한, 정밀도, 적시성, 접근성 등을 설명함

○ 또한 BEPS 분석에 필요한 11가지 유형의 데이터를 미시데이터와 거시데이터로 나눠 살펴봄

- 미시데이터는 관세 관련 데이터, 공공 및 민간 데이터베이스로부터 얻은 기업의 재무정보, 정부 데이터베이스로부터 얻은 기업의 재무정보, 세무신고 정보, 세무조사 정보, 특정 기업의 세부적인 세무정보를 알아봄
- 거시데이터로는 국민계정, 국제수지, 해외직접투자, 무역, 법인세수를 살펴봄

□ BEPS의 핵심은 다국적기업이 가치창출 활동을 발생시킨 국가에서 세금이 없거나 낮은 국가로 이익을 이전하는지 여부를 확인하는 것으로 세금이 없거나 낮은 상황보다는 인위적으로 기업의 활동과 이익을 분리하는 환경에 초점을 맞춰야 함

□ 이러한 BEPS의 분석을 위해서는 다국적기업 활동에 대한 완전한 정보가 필요하나 이용 가능한 데이터의 한계 등으로 분석에 어려움이 있음

나. BEPS 지표

□ 실증분석 및 사례 연구를 통해 BEPS의 존재와 증거는 밝혀졌으나 BEPS 규모와 행위가 시간에 따라 변하는 특징으로 인해 여전히 BEPS 측정에 어려움이 있어 시간에 따른 BEPS의 경제적 영향과 규모의 추적을 위한 지표가 필요함

□ Action 11은 한 개의 지표만으로는 BEPS의 존재와 규모를 완전히 파악하지 못하므로 여러 가지 지표를 종합적으로 고려해야만 BEPS의 존재와 규모에 대한 폭넓은 통찰을 얻을 수 있다는 설명과 함께 5가지 범주에 속하는 6가지 지표를 소개함

○ A범주: 재무활동과 실질 경제활동의 차이
  - 지표 1: GDP 대비 FDI의 높은 집중도

○ B범주: 최상위 다국적기업(예를 들어, top 250개의 기업) 내 이익률의 차이
  - 지표 2: 유효세율과 이익률의 차이
  - 지표 3: 저세율 국가와 전 세계 다국적기업의 이익률의 차이

○ C범주: 다국적기업과 비교가능 비다국적기업과의 유효세율 차이
  - 지표 4: 유사한 특정 비다국적기업과 최상위 다국적기업 관계회사의 유효세율을 비교

○ D범주: 무형자산을 이용한 이익이전
  - 지표 5: R&D 지출 대비 로열티 수입의 높은 집중도

○ E범주: 이자를 이용한 이익이전
  - 지표 6: 고세율 국가에 소재한 다국적기업 자회사의 이익 대비 이자비용의 비율

□ 또한 각 지표별 분석 결과를 제시하고 있음. 다만 지표는 안내도로서 BEPS가 존재하는지에 대한 일종의 신호로서의 역할을 하며, 상세한 분석을 위해

서는 더 정교한 데이터가 필요하다고 설명함[187]

○ 지표 1: FDI 집중도가 높은 국가의 지표가 다른 국가와 비교해 2005년 38배, 2012년 99배 더 높게 나타남

○ 지표 2: 최상위 다국적기업 이익의 45%는 평균보다 낮은 유효세율/평균보다 높은 이익률을 기록한 관계회사 이익으로 나타남

○ 지표 3: 저세율국에 소재한 다국적기업의 관계회사 이익률이 그룹 전체 이익률보다 2배 정도 높은 수준으로 나타남

○ 지표 4: 2000년과 2010년 사이 최상위 다국적기업의 관계회사 유효세율이 유사 비다국적기업 유효세율보다 2.7~4.5%p 낮게 나타남

○ 지표 5: R&D 지출 대비 로열티 수입의 비중으로 상위 50%의 지표가 다른 국가의 평균 지표보다 6배 정도 높게 나타남

○ 지표 6: 이자보상비율과 법인세율이 높게 나타난 최상위 다국적기업의 관계회사가 그룹의 이자보상비율보다 3배 정도 높게 나타남

다. BEPS의 경제적 영향 및 규모의 측정

□ BEPS의 경제적 분석을 위해서는 BEPS 규모 측정을 위한 방법과 자료의 이용가능성이 중요한 요소로 작용하며, 이에 대한 주요 문제와 함께 경제적 효과 및 BEPS 대책의 효과성에 대해 서술함

○ 많은 연구들은 다양한 채널을 통해 BEPS의 실증적 증거들을 발견하고 있으나 연구결과에서 보여주는 발생 규모 및 범위가 불확실함

- BEPS 규모를 추정하기 위해서는 실제 경제활동과 BEPS를 활용하지 않은 조세혜택을 BEPS 활동과 분리하는 정교한 추정기술이 필요함

○ BEPS 측정 및 분석에 대한 주요 문제와 관련하여 BEPS의 정의, 비교포인트, BEPS 활동만을 분리하는 문제, 분석에 사용할 적절한 세율 등에 대해 설명함

○ 또한 BEPS 규모 및 대응수단의 효과를 알아보기 위해 소득이전에 대한

187) 1과 5번 지표는 국가 간 거시 수준 데이터를 이용해 계산하며, 2,3,4,6번 지표는 ORBIS database를 통해 수집한 기업 수준 재무정보를 이용해 계산함

실증분석, BEPS의 영향 추정, BEPS와 대응수단의 경제적 영향 등을 기술하고 있음

○ 부록을 통해 세무계획의 경제적 효과를 실증적으로 추정하는 방안이나 BEPS 대책의 재정효과를 분석할 도구(toolkit)를 제시함

□ BEPS의 규모 및 다국적기업과 국내기업의 유효세율을 추정하였으며, 여러 실증연구를 통해 BEPS가 상당한 경제적 왜곡을 발생시킨다는 분석 결과를 제시하였고, 이에 엄격한 조세회피방지규정으로 세무계획을 줄일 수 있다고 소개함

○ OECD는 2014년 기준 글로벌 기업에 의한 법인소득세 세수손실이 법인소득세의 4~10%(USD 1,000억~2,400억)에 달할 것으로 추정함

○ 또한 제품 및 자본시장에서의 경쟁우위를 바탕으로 한 대형 다국적기업의 유효세율이 유사한 크기의 국내기업 평균보다 4~8.5%p 낮은 것으로 분석됨

○ OECD 연구를 포함한 여러 실증분석 결과, 다국적기업의 BEPS 활동은 내·외부 부채 조작이나 무형투자의 유효세율을 감소시켜 투자형태를 왜곡하며, 특허 등록의 장소에 영향을 미치고, 실제 R&D활동 범위를 줄이며, 해외 직접투자의 형태 및 유형 등에도 영향을 미치는 것으로 나타남

○ 이전가격, 이자공제, CFC제도 같은 엄격한 조세회피방지규정은 이익이전을 줄이는 것으로 나타나지만 이러한 복잡한 규정은 과세관청의 관리 및 집행비용 뿐만 아니라 모든 회사의 수익성을 저해하는 납세협력비용을 발생시킴

- 다만 이 같은 비용은 국제적인 협력으로 감소될 수 있음

라. 향후 BEPS 모니터링을 위한 데이터와 도구 제안

□ BEPS의 규모와 효과를 구체적으로 파악하고 BEPS 프로젝트의 효과를 모니터링하기 위해서는 보다 개선된 데이터와 도구가 필요하므로 이미 각국 정부가 보유하고 있는 방대한 데이터를 활용할 6가지 방안을 제안함[188]

○ 제안 1: OECD는 모든 OECD 회원국, BEPS 제휴국과 기타 참여를 원하는 국가와 협업해야 하며, 정기적으로 새로운 법인세 통계(a new Corporate Tax Statistics publication)를 공시해야 함

- 법인세 통계는 국제적으로 일관된 서식을 이용해 BEPS의 경제 분석과 관련한 데이터와 통계분석을 정리해야 함
- 또한 공개 자료는 국가별 보고서에서 수집한 자료를 기초로 각국 정부가 준비한 통계분석을 포함할 것임

○ 제안 2: OECD는 회원국, 제휴국 및 기타 참여국과 일정 기간마다 BEPS 대응조치의 세수입 효과를 추정하는 작업을 수행해야 함

○ 제안 3: OECD는 BEPS의 규모와 경제적 효과를 모니터링하고 BEPS 대응조치의 경제적 효과와 영향을 평가할 분석 도구와 지표를 생성하고 개선해야 함

○ 제안 4: 정부는 법인세 통계에 대한 공시 보고방식을 개선해야 하며, 특히 다국적기업에 대한 개선이 요구됨

○ 제안 5: 정부는 BEPS 관련 비조세 데이터(예를 들어, 특수목적법인의 FDI 데이터, 서비스와 무형자산 투자)의 개선을 위해 노력해야 함

○ 제안 6: 정부는 현재 분석에 최선을 다하고 향후 개선된 접근방식을 찾기 위해 학계와 기타 연구자들과 협력해야 함

- 과세당국 내 다국적기업 활동에 대한 조사를 강조하고, 과세당국과 학계 분석가의 BEPS 이해 정도를 높여 실질 경제활동 및 BEPS 외의 조세혜택과 BEPS를 분리하는 작업을 잘 수행할 수 있도록 장려해야 함

---

188) 정부(특히 과세당국)는 다국적기업과 이들 관계회사의 세무사건과 관련한 다양한 정보를 보유하고 있으며, Action 5, 12, 13을 통해 정보의 양과 질이 개선될 것으로 예상되며, 특히 Action 13의 국가별 보고서를 통해 수집된 데이터를 이용한 통계적 분석이 BEPS 분석의 질을 높일 것으로 예상함. 다만 이 과정에서 납세자 정보의 비밀유지 보호와 정부와 납세자의 행정부담을 최소화하는 방안을 함께 고려해야 함

3. 요약

□ Action 11은 BEPS 분석을 위한 데이터와 평가기준, 지표 등을 소개하고, BEPS의 경제적 영향과 규모 확인 및 방법론을 개발하며, BEPS 모니터링을 위한 데이터 활용 방안을 제안함

○ 현재 활용할 수 있는 데이터와 방법론 등으로는 BEPS 분석에 한계가 있으므로 새로운 데이터 수집이나 분석을 위한 방법론 개발이 필요함

○ 기존 자료 및 Action 5, 12, 13을 통해 수집될 신규 자료를 활용해 BEPS 측정 및 모니터링을 효과적으로 수행하도록 권고함

Ⅹ. Action 12 의무보고규정 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경

□ 공격적 조세회피 전략에 대한 포괄적이고 적시에 제공되는 정보의 부족은 모든 과세관청이 공통적으로 당면하는 주요 도전 중 하나이며, 이러한 정보를 조기에 확보할 수 있다면 과세당국은 세원잠식의 위험에 보다 적절히 대응할 수 있음[189]

□ 이에 OECD는 Action 12에서 과세당국이 공격적 조세회피거래에 대한 정보를 적시에 획득할 수 있도록 납세자에게 보고의무를 부여하는 '의무보고규정(Mandatory Disclosure Rule)' 도입을 권고함[190]

○ 많은 나라의 과세당국은 다국적기업과의 정보비대칭 상황에서 다국적기업이 국제조세체계의 허점을 이용한 조세회피행위에 대해 적절히 대응하기 어려움

○ 특히, 과세관할을 벗어나서 여러 국가에 걸쳐 이루어지는 다국적기업의 국제거래 구조를 파악하는 데 한계가 있음

□ Action 12 최종보고서는 의무보고규정(mandatory disclosure rules)의 주요 정책 목표와 제도의 설계 원칙에 대한 지침 및 권고사항을 제시함

○ 의무보고규정은 '선택적 도입' 사항이며 BEPS 참여국이 이행의무를 지는 최소기준(minimum standard)에 해당하지는 않음

○ 현재 영국 등 의무보고제도를 시행중인 국가의 사례를 소개하며, 각국의 상황에 맞는 강제적 보고제도 도입을 권고함

---

189) OECD, *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015., p.9. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

190) 기획재정부 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅳ): 국제거래의 투명성 확보」, 2015.12.7.

2. 주요 권고사항[191]

□ 의무보고규정은 잠재적인 공격적 또는 남용적 조세회피행위에 대한 정보를 조기에 확보함으로써 조세 투명성을 제고하고, 그러한 조세행위에 대해 보고의무를 지움으로써 공격적 조세회피를 사전에 억제(deter)하는 데 그 정책적 목표가 있음

□ 의무보고규정의 효과적 이행을 위해서는 신고대상자, 신고대상 정보, 신고시기, 미신고에 대한 처벌이 명확하게 규정되어야 하며, Action 12 최종보고서는 의무보고규정 설계와 관련하여 다음의 권고사항을 제시함

○ 납세자와 조장자(promoter, 조세자문가 등) 모두에게 보고의무를 지우거나, 납세자와 조장자 중 한쪽에 주된 보고의무를 부과함

○ 일반 특징분류기준(generic hallmarks)과 특정 특징분류기준(specific hallmarks)을 병행하여 의무보고 대상 거래나 계약을 설정함

- 일반 특징분류기준은 조세자문 또는 거래에 대한 비밀유지의무 또는 할증수수료와 같이 조세회피전략의 일반적 특징을 기준으로 보고대상을 설정함
- 특정 특징분류기준은 납세자의 지속적인 세무상 손실 등과 같은 특정한 고려사항을 기준으로 보고대상을 설정함

○ 조세전략의 사용자를 확인하는 것 역시 의무보고규정의 주된 목적 중 하나이므로, 신고된 조세전략과 의무보고를 수행한 조장자나 사용자를 연계하는 장치가 필요함

- 주로 조장자에게 보고의무를 지우는 나라의 경우, 조세전략에 대한 식별번호를 도입하거나 국내법이 허용하는 한에서 고객 명단을 제공하도록 함

○ 전략에 대한 보고의무가 조장자에게 있는 경우 의무보고 시기와 납세자가 그 조세전략을 활용가능한 시기를 연계하고, 그러한 보고의무가 납세자에게 있는 경우라면 의무보고 시기와 실제 시행 시기를 연계함

○ 의무보고규정의 준수 강화를 위하여 처벌규정(비금전적 처벌 포함) 도입

191) OECD(2015), Action 12, pp. 9~11. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

3. 국내 입법동향

□ 현재까지 우리나라에서는 의무보고규정과 관련된 구체적인 입법계획은 확인되지 않고 있으나 국제거래의 투명성 확보를 위한 다른 BEPS 관련 대응조치의 이행효과를 검토하여 도입 여부를 검토할 계획인 것으로 파악됨[192)]

○ 의무보고규정이 도입되는 경우 과세당국이 납세자의 조세회피 관련 정보를 적시에 획득하여 선제적으로 대응하고 이를 통해 조세회피행위에 이용되는 국제조세제도의 문제점을 파악하여 조세정책에 반영할 수 있을 것으로 기대됨

○ BEPS 대응조치 중 국가별 보고서(Action 13) 도입이 최소기준 과제로서 국내 입법이 진행 중이므로 급격한 납세협력비용 증가 및 국세청의 행정여력을 감안하여 도입 여부 및 시기를 신중히 검토할 계획임

○ 기업에 미치는 영향 분석, 해외 입법사례 조사 등을 통해 도입 여부 및 시기를 검토 중임

4. 해외 입법동향

□ Action 12의 이행은 이미 관련 규정이 존재하는 영국 등의 일부 국가 외에 최근 입법이 추진되고 있는 국가는 매우 제한적인 것으로 확인됨

○ 관련 규정이 이미 존재하는 국가로는 영국, 캐나다, 아일랜드, 포르투갈, 영국, 미국 등 6개국이 있음

○ 이스라엘과 멕시코는 의무보고규정을 최근 입법하였으며, 호주, 프랑스, 브라질 등 소수 국가에서만 관련 입법 움직임이 확인됨

가. 의무보고규정 기도입 국가

□ 기존에 의무보고규정을 도입한 국가로는 영국, 미국, 아일랜드, 포르투갈, 캐나다, 남아프리카공화국 등 6개국이 있으며, 국가별로 보고의무자, 신고대상 거래 등에서 차이점이 존재함[193)]

○ 미국은 1984년 최초 도입 후 2004년 개정함

---

192) 기획재정부 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅳ): 국제거래의 투명성 확보」, 2015.12.7.

193) OECD(2015), Action 12, pp.24~25. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

○ 캐나다는 1989년 최초 도입 후 2013년에 보다 포괄적으로 공격적 조세회피 거래를 신고하도록 개정함

○ 영국은 2004년 도입 후 2006년과 2011년 중요한 개정 작업이 이루어짐

○ 포르투갈은 2008년, 아일랜드는 2011년 관련 규정을 도입함

〈표 X-1〉 Action 12 의무보고규정 도입 국가의 제도 비교

	영국	미국	아일랜드
범 위	소득세, 법인세, 양도소득세, 상속세 등	소득세(개인/법인), 상속 및 증여세, 기타 연방세	소득세, 법인세, 양도소득세, 부가가치세 등
의무보고 대상자	조장자 (사용자)	주요 조세자문가 납세자	조장자 (사용자)
의무보고대상 거래	다음의 요건을 충족한 거래: ① 아래의 특징분류기준에 해당할 것 ② 주요 목적 테스트: 거래의 주목적이 조세혜택을 제공받는 것일 것 – 일반 특징분류기준: (1) 비밀보장거래 (2) 할증 수수료 (3) 표준 세무상품 – 특정 특징분류기준: 손실예상, 임대, 성과보수 등과 같은 위험성 있는 전략	다음에 해당하는 거래: ① 국세청이 고시한 거래 ② 비밀보장 거래 ③ 보호 계약 거래 ④ 손실 거래 ⑤ 관심 대상 거래	다음의 요건을 충족한 거래: ① 아래의 특징분류기준에 해당할 것 ② 주요 목적 테스트: 거래의 주목적이 조세혜택을 제공받는 것일 것 – 일반 특징분류기준: (1) 비밀보장거래 (2) 할증 수수료 (3) 표준 세무상품 – 특정 특징분류기준: 손실예상, 성과보수와 같은 위험성 있는 전략
	포르투갈	**캐나다**	**남아프리카공화국**
범 위	소득세(개인/법인), 부가가치세 등	소득세(개인/법인)	소득세, 양도소득세, 부가가치세 등
의무보고 대상자	조장자 (사용자)	조장자	조장자 (사용자)
의무보고대상 거래	다음의 요건을 충족한 거래: ① 다음의 특징분류기준 (hallmark)에 해당할 것 ② 주요 목적 테스트: 거래의 주목적이 조세혜택을 제공받는 것일 것 – 일반 특징분류기준: 조장자의 제한 조항 – 특정 특징분류기준: (1) 조세면제혜택을 받는 기업이 참여하는 거래 (2) 소득의 재분류를 야기하는 금융거래 (3) 세무상의 손실을 사용하는 거래	다음의 요건을 충족한 거래: ① 다음의 특징분류기준 (hallmark)에 해당할 것 ② 주요 목적 테스트: 거래의 주목적이 조세혜택을 제공받는 것일 것 – 특징분류기준: (1) 할증 수수료 (2) 기밀유지조항 (3) 보호계약	다음의 요건을 충족한 거래 ① 구체적으로 정의된 범주에 속할 것 ② 특징분류기준에 해당할 것 구체적으로 정의된 범주 (1) 기간이 10년이상이라면, 혼성 지분상품으로 분류될 거래 (2) 기간이 10년이상이라면, 부채로 분류될 거래 (3) 공시에 기재된 거래 – 특징분류기준: 세금혜택을 주된 목적으로 하는 이자, 수수료 등

자료: OECD(2015), Action 12, Annex E. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

나. 의무보고규정 입법 추진 국가

□ (호주) 호주 정부는 2016년 5월 3일 Action 12에 따른 의무보고규정 도입과 관련하여 의견수렴을 위한 협의문서[194]를 발표함[195]

○ 본 협의문서는 Action 12의 권고사항과 그에 대한 정부의 현재 견해 그리고 의견수렴을 위한 질의를 포함함

○ 의무보고규정 도입에 대한 구체적인 실행 계획은 현재 발표되지 않음

□ (프랑스) 프랑스 국회는 2013년 12월 19일 의무보고규정을 포함한 2014년 예산안을 의결[196]하였으나, 헌법재판소는 2013년 12월 29일 의무보고규정을 기각함[197]

○ 의무보고규정이 기업의 자유를 제한하고 중대한 벌과금을 야기할 수 있는데 반해 '조세전략(tax planning scheme)'의 정의가 명확하지 않다는 이유로 입법을 반대함

○ 다만, 프랑스 국회가 2016년 중 의무보고규정 입법을 재추진할 가능성은 존재함[198]

□ (이스라엘) 이스라엘 국회는 2015년 11월 30일 의무보고규정을 입법함[199]

---

194) 호주 재무부, (http://www.treasury.gov.au/~/media/Treasury/Consultations%20and%20Reviews/Consultations/2016/OECD%20Proposals%20for%20Mandatory%20Disclosure%20of%20Tax%20Information/Key%20Documents/PDF/OECD_proposals_mandatory_tax_disclosure.ashx) (접속일자: 2016.09.13.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

195) 호주 재무부, (http://www.treasury.gov.au/ConsultationsandReviews/Consultations/2016/OECD-Proposals-for-Mandatory-Disclosure-of-Tax-Information) (접속일자: 2016.09.13.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

196) EY, Global Tax Alert, (http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert—France-s-Parliament-approves-2014-Finance-Bill-and-Amended-2013-Finance-Bill) (접속일자: 2016.09.13.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

197) EY, Global Tax Alert, (http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert—French-Finance-Bills-finally-enacted-but-certain-provisions-censored-by-the-Constitutional-Court) (접속일자: 2016.09.13.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

198) Deloitte, BEPS Actions implementation by country – France, February 2016, (http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-france.pdf) (접속일자: 2016.09.13.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

199) Israel - Reporting obligation on tax opinions introduced (22 Dec. 2015), News IBFD, (http://online.ibfd.org/document/tns_2015-12-22_il_1) (접속일자: 2016.09.13.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조

○ 이스라엘의 의무보고규정은 소득세와 법인세, 부가가치세, 소비세, 관세 등과 관련하여 2016년 이후 받은 "조세자문(tax advice)"과 납세자의 "보고대상 조세 결정사항(reportable tax position)"을 연말 세무신고 시 함께 보고하도록 함

- 보고대상 조세자문: 자문료가 10만 이스라엘세겔(약 2.6만 미달러) 이상인 일반적 조세자문(고객의 특별한 상황에 대한 자문이 아닌 다른 납세자에게도 적용될 수 있는 자문)으로 자문을 받는 고객에게 비밀유지 의무가 있는 자문
- 보고대상 조세결정사항: 이스라엘 과세관청이 발표하는 세법해설에 부합하지 않은 세무처리나 결정으로 인한 조세혜택이 특정 연도에 500만 이스라엘세겔(약 1.3백만 미달러) 이상 또는 4개년 합산 1천만 이스라엘세겔(약 2.5백만 미달러) 이상인 경우

□ (멕시코) 멕시코 과세당국은 2014년 10월 2014년에 새로 도입된 의무보고규정 관련 보고대상 거래 목록을 발표함[200]

○ 멕시코의 의무보고규정에 따라 납세자는 이미 발생한 "주요 거래(transaction)"에 대하여 거래 발생 시점으로부터 30일 내에 보고하여야 함

○ 보고대상 주요 거래는 크게 다음의 다섯 가지 유형으로 구분됨

- 금융거래
- 이전가격거래
- 자본거래와 거주지 이전
- 조직구조 변경
- 기타 관련 거래

□ (브라질) 브라질 정부는 2015년 7월 22일 의무보고규정 도입을 발표하였으나[201] 2015년 11월 17일 국회에서 부결되어 입법되지 못함[202]

세재정연구원, 2016에서 재인용.

200) EY, Global Tax Alert (http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert—Mexican-Tax-Authorities-issue-requirements-for-monthly-reporting-of-transactions-for-2014) (접속일자: 2016.09.13.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

201) EY, Global Tax Alert. (http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert—Brazil-uses-tax-losses-to-encourage-companies-to-settle-disputed-tax-liabilities-while-also-introducing-new-disclosure-requirement)

○ 브라질 정부가 제시한 의무규정은 조세회피, 조세경감 또는 과세이연을 야기하는 조세전략을 연말 세무신고서와 함께 조세전략신고서(Tax Planning Declaration)에 보고하도록 함

○ 보고된 조세전략에 대해서는 가산세를 부과하지 않고 과소신고 또는 과소납부에 대한 이자만을 납부하도록 하여 의무보고 준수를 유도함

- 브라질 과세관청이 미신고된 조세전략을 발견하는 경우 과소납부에 대해 최대 150%의 가산세를 부과함

○ 의무보고규정이 국회에서 부결되었으나, 빠른 시일 내에 다시 입법이 추진될 수도 있을 것으로 예상됨[203]

다. 국제비교

〈표 X-2〉 주요국의 Action 12 이행현황

국가	이행현황
호주	논의 중
캐나다	기존재
프랑스	논의 중
아일랜드	기존재
이스라엘	2015년 입법 완료
멕시코	2014년 입법 완료
포르투갈	기존재
영국	기존재
미국	기존재
브라질	논의 중
남아프리카공화국공화국	기존재

자료: OECD, Action 12; 각국의 재무부; IBFD; Deloitte 등의 자료를 참고하여 저자 작성(상세 자료 출처는 위 본문의 각 국에 대한 각주 참조). 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

(접속일자: 2016.09.13.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

202) EY, Global Tax Alert. (http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert—Brazilian-Congress-rejects-tax-planning-disclosure-requirements) (접속일자: 2016.09.13.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

203) Deloitte, BEPS Actions implementation by country - Brazil, February 2016. (http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-brazil.pdf) (접속일자 2016.08.10.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

5. 요약

□ Action 12는 선택적 도입사항으로 의무보고규정의 주요 정책 목표와 제도의 설계 원칙에 대한 지침 및 권고사항을 제시함

○ 의무보고규정은 잠재적인 공격적 조세회피행위에 대한 정보를 조기에 확보함으로써 조세 투명성을 제고하고, 그러한 조세행위에 대해 보고의무를 지움으로써 공격적 조세회피를 사전에 억제하는 효과가 있음

○ 공격적 조세회피 전략에 대한 포괄적이고 적시에 제공되는 정보의 부족은 모든 과세관청이 공통적으로 당면하는 주요 도전 중 하나이며, 이러한 정보를 조기에 확보하게 되면 과세당국은 세원잠식의 위험에 보다 적절히 대응할 수 있음

□ 우리나라에서는 의무보고규정 도입과 관련된 구체적인 논의는 이루어지고 있지 않으나, 기업에 미치는 영향 분석, 해외 입법사례 조사 등을 통해 도입 여부 및 시기를 검토 중임

○ BEPS 대응조치 중 국가별 보고서(Action 13) 도입이 최소기준 과제로서 국내 입법이 진행 중이므로 급격한 납세협력비용 증가 및 국세청의 행정 여력을 감안하여 도입여부 및 시기를 신중히 검토할 계획임

□ 기존에 의무보고규정을 도입한 국가로는 영국, 미국, 아일랜드, 포르투갈, 캐나다, 남아프리카공화국 등 6개국이 있으며, 최근에는 이스라엘과 멕시코에서 입법됨

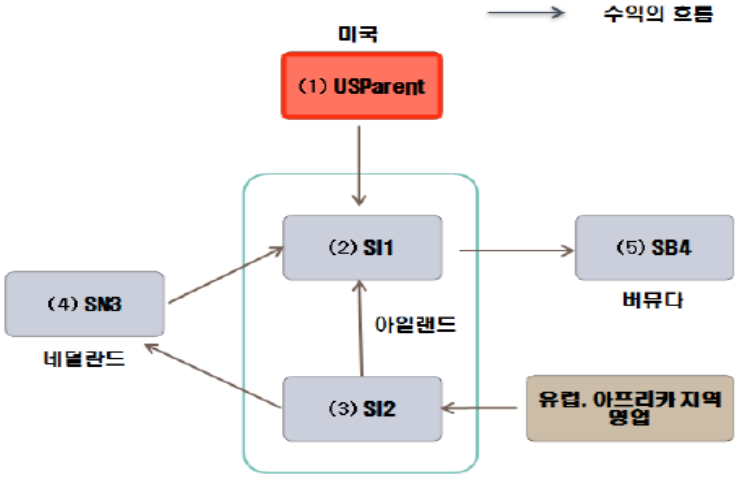
○ 이 외에 호주, 프랑스, 브라질 등 소수 국가에서만 관련 입법 움직임이 확인됨

XI. Action 13 의무보고규정 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경

□ 다국적기업 그룹 구성원 간의 내부거래 이전가격 조작을 통한 BEPS 규모가 크게 증가하였으나 기존과 같은 개별 국가 중심의 이전가격 문서화 규정만으로 다국적기업이 설계한 복잡한 조세회피 scheme에 효과적으로 대응하는 데는 한계가 있음

글로벌 기업이 아일랜드에 두 개의 법인을 세워 여러 국가에서 얻은 수익을 로열티, 컨설팅 비용 등의 명목으로 수익을 집중시킨 후 해당 법인의 근거지를 조세회피처에 두어 세금을 최소화시키는 방법임



미국, 네덜란드, 아일랜드, 버뮤다 등 각 조세관할권별로 수행되는 사업과 이전되는 소득에 대한 정보 확보가 불가능하여 공격적 조세회피 사례를 파악하기 어려움

○ 사례 : Double Irish with Dutch Sandwich 방식[204]

204) 기획재정부 보도자료, BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅰ) 최소 기준(minimum standard) 이행 과제, 2015.11.19.

□ 이에 다국적기업의 이전가격 정보 확보를 위한 국제적 공조를 강화하고 과세당국과 다국적기업 납세자 간의 정보 비대칭을 해소할 수 있도록 이전가격 문서화를 강화하는 내용을 포함한 Action 13[205]을 도입함

2. 주요 권고사항

□ Action 13은 상기한 BEPS프로젝트 15개 Action 중 이전가격 문서화와 국가별 보고서에 관한 권고사항을 담은 과제이며, 이전까지 전 세계 이전가격 과세의 지침으로 널리 활용되어 온 OECD 이전가격지침[206] 제5장의 내용 전체를 대체하는 것임

□ 이전가격 문서화 강화를 위한 Action 13 권고사항의 핵심은 마스터파일, 로컬파일, 국가별 보고서의 3단계 접근방법임

○ 마스터파일은 다국적기업 그룹 전체의 조직구조, 주요 매출원, 주요 계약, 무형자산, 재무현황, 이전가격정책 등 그룹 전체의 사업활동을 이해하는데 필요한 정보를 포함함

○ 로컬파일은 다국적기업 그룹 내의 특정 현지법인의 사업, 현지법인이 참여한 특수관계자 거래, 해당 거래 관련 이전가격 결정과정 등에 관한 정보를 포함함

○ 국가별 보고서는 다국적기업 그룹 구성원이 소재한 국가별로 소득배분, 법인세 납부, 잉여금 누적 등이 어떻게 이루어지는지를 보여주며, 해당 국가별 다국적기업 그룹의 전체 기업 목록 및 수행기능 관련 정보를 제공함

○ 이 중 국가별 보고서는 최소기준(Minimum Standard)을 과제로 정하여 BEPS프로젝트 참여국들에게 강한 이행의무를 부여하고 있음

□ 마스터파일 및 로컬파일과 관련된 주요 권고사항은 다음과 같음[207]

---

205) OECD,"Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report," OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

206) OECD,"Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations," 2010.7.22

○ 마스터파일과 로컬파일은 다국적기업 그룹 구성원이 자신이 소재한 국가의 과세당국에 직접 제출함

○ 마스터파일과 로컬파일의 최종 제출기한을 법인세 신고기한과 일치하도록 정하는 것이 실무상 가장 바람직함

○ 납세자에게 과도한 부담을 주지 않도록 하기 위해 마스터파일과 로컬파일의 제출의무자와 관련하여 국가별 실정에 맞는 중요성 기준을 도입해야 함

○ 이전가격 문서화 불이행에 대한 처벌은 일반적으로 민사상 벌금형이 적용됨

- 다만 이전가격 문서화 이행을 장려하는 다른 방법으로 면책규정 또는 입증책임 전환 등의 혜택을 부여하는 방법도 고려할 수 있음

○ 마스터파일과 로컬파일은 매년 재검토 및 업데이트되어야 함

○ 과세당국은 납세자의 사업 또는 기술적 비밀이나 상업적으로 민감한 사항이 공개되지 않도록 모든 합리적인 절차를 수립해야 함

□ 국가별 보고서와 관련된 주요 권고사항은 다음과 같음[208]

○ 국가별 보고서는 다국적기업의 본사가 본사 소재지 과세당국에 제출하며, 정보교환협정 등의 방법을 통해 관련 국가의 과세당국과 공유함

○ 국가별 보고서의 최종 제출기한을 법인세 신고기한과 일치하도록 정하는 것이 실무상 가장 바람직하지만, 법인세 신고기한까지 보고서 작성이 어려운 특정한 경우 국가별 보고서의 제출기한을 해당 사업연도 종료일로부터 최대 1년까지로 연장할 수 있음

○ 다국적기업 그룹의 직전 사업연도 매출총액이 7.5억유로 미만인 경우 제출의무를 면제함

- 다만 상기한 중요성 기준을 초과하여 국가별 보고서를 제출해야 하는 경우라면, 국가별 보고서 작성 시 다국적기업 그룹 내 구성원이 소재하는 모든 조세관할지역에 대한 정보를 포함해야 함

○ 국가별 보고서는 2016년 사업연도부터 제출을 의무화함

---

207) 한국조세재정연구원, 『이전가격 문서화와 국가별 보고서에 관한 국제비교 연구』, 2015.12.

208) ibid

- 특정한 경우 국가별 보고서의 제출기한을 해당 사업연도 종료일로부터 최대 1년까지로 연장할 수 있는바, 2016사업연도에 대한 국가별 보고서 제출기한은 2017년 12월 31일 또는 2018년도 중이 될 것임

○ 이차적 매커니즘(secondary mechanism) : 국가별 보고서 교환에 실패할 경우 현지기업으로부터 국가별 보고서를 제출받거나(local filing), 최종모회사를 대신하는 것으로 사전에 등록된 다국적기업 그룹 내의 다른 기업으로부터 국가별 보고서를 제출받을 수 있음

○ 국가별 보고서는 매년 재검토 및 업데이트되어야 함

○ 각 국가는 국가별 보고서에 담긴 내용의 비밀유지를 위해 법적 보호장치를 마련해야 함

○ 과세당국은 국가별 보고서상의 소득분배원칙만을 근거로 과세소득의 조정을 요구해서는 안 됨

□ 다음은 3단계 접근방법에 따른 Action 13의 주요 권고사항을 요약한 것임

〈표 Ⅺ-1〉 Action 13 주요 권고사항 요약

구 분		마스터파일	로컬파일	국가별 보고서
제출의무자	대상	다국적기업 그룹내 현지법인이 자신이 소재한 국가의 과세당국에 직접 제출	다국적기업 그룹내 현지법인이 자신이 소재한 국가의 과세당국에 직접 제출	다국적기업 그룹의 최종모회사가 자신이 소재한 국가의 과세당국에 제출
	면제	납세자의 부담과 각국의 경제상황 등을 고려하여 중요성 기준 도입 권고	납세자의 부담과 각국의 경제상황 등을 고려하여 중요성 기준 도입 권고	다국적기업 그룹의 직전 사업연도 총매출액 7.5억유로 미만
보고대상		• 조직구조 • 다국적기업의 사업설명 • 다국적기업의 무형자산 • 관계사간 금융거래 • 다국적기업의 재무 및 세무 현황	• 현지법인 기본 정보 • 특수관계자 거래 관련 정보 • 현지법인 재무 정보	• 조세관할 지역별 소득, 세금 등에 대한 분배에 대한 개관 • 조세관할 지역별 다국적기업그룹의 전체기업 목록 등
제출기한		법인세 신고기한을 실무상 최적의 제출기한으로 봄	법인세 신고기한을 실무상 최적의 제출기한으로 봄	법인세 신고기한을 최적의 제출기한으로 하되, 특정한 경우 사업연도 종료일로부터 최대 1년까지 연장 허용
처벌규정		민사상 벌금형 권고	민사상 벌금형 권고	민사상 벌금형 권고
이행시기		해당없음	해당없음	2016년 사업연도부터

3. 국내 입법동향

가. 통합기업보고서(마스터파일) 및 개별기업보고서(로컬파일)

□ 2015년 세법 개정 시 「국제조세조정에 관한 법률」(이하 「국조법」)에 통합기업보고서(마스터파일)와 개별기업보고서(로컬파일)에 관한 제출의무 규정을 도입함

○ 제출의무자 : 국외특수관계인과의 당해연도 재화, 용역 및 대차거래의 합계액이 500억원을 초과하고, 당해연도 매출액이 1,000억원을 초과하는 기업

- 다수의 납세의무자가 동일한 통합기업보고서를 제출하는 경우 하나의 납세의무자가 대표로 제출 가능하며, 대표 제출자가 보고서 미제출 시 제출의무자 각각에게 과태료가 부과됨

○ 제출기한 : 사업연도 종료일로부터 12개월 이내[209]

- 다만, 국외특수관계인의 과세연도 종료일 미도래 등 일정한 사유(「국조법 시행령」 제21조)에 해당할 경우 제출기한연장 신청이 가능하며, 국세청은 1년 이내의 범위에서 제출기한연장을 승인할 수 있음

○ 처벌규정 : 미제출 또는 거짓제출 시 3천만원의 과태료 부과

○ 언어 : 개별기업보고서는 한글로, 통합기업보고서는 영문 또는 한글로 작성하여 제출함

- 다만, 통합기업보고서 영문 제출 시 1개월 내에 한글 번역본 제출이 요망됨

○ 적용시기 : 개정세법 시행일(2015.12.15.) 이후 개시하는 사업연도분부터 적용함

□ 통합기업보고서의 작성범위는 제출의무자가 포함되는 연결재무제표 작성대상에 해당하는 법인(제출의무자가 포함되는 연결재무제표가 둘 이상인 경우에는 최상위 연결재무제표 작성대상에 해당하는 법인)을 원칙으로 하되, 아래와 같은 예외를 인정함[210]

209) 2015년 세법 개정 시에는 법인세 신고기한을 제출기한으로 하였으나, 2016년 세법개정안에 사업연도 종료일로부터 12개월 이내로 제출기한을 변경하는 것으로 반영함

○ 예외 1 (사업군별 작성) : 다국적기업 그룹의 사업이 2개 이상의 사업군으로 분류되는 경우 제출의무자가 포함되는 사업군 내의 최상위 지배법인이 작성하는 연결재무제표에 포함되는 법인을 작성범위로 할 수 있음

○ 예외 2 (자회사별 작성) : 다국적기업 그룹이 지주회사에 의해 지배되고 자회사별로 영위하는 사업이 상이한 경우에는 제출의무자가 포함되는 자회사가 작성하는 연결재무제표에 포함되는 법인을 작성범위로 할 수 있음

나. 국가별 보고서

□ 2016년 세법개정안에 국가별 보고서 제출의무 규정을 반영함[211]

○ 제출의무자 : 다국적기업의 최종모회사인 내국법인으로서 직전연도 연결재무제표 매출액이 1조원을 초과하는 기업

- 다만, 다국적기업의 모회사가 국가별 보고서의 작성의무가 없거나 국가별 보고서 교환이 되지 않는 나라에 소재하는 경우, 다국적기업의 국내자회사 또는 국내지점이 제출의무를 부담함

○ 제출기한 : 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 12개월 이내

○ 적용시기 : 2017년 1월 1일 이후 제출하는 분부터 적용함

□ 우리나라는 2016년 6월 30일 국가별 보고서 교환을 위한 과세당국간 다자협정(Multilateral Competent Authority Agreement, 이하 "MCAA")에 서명하였으며, 2018년부터 다른 협정 체결국들과 국가별 보고서를 상호 교환할 예정임[212]

다. 우리나라의 이전가격 문서화 규정(Action 13 관련 세법 개정 반영시)

□ 참고로 상기한 Action 13 권고사항 이행 차원의 국내세법 개정을 모두 반영한 후의 우리나라 이전가격 문서화 규정을 정리하면 다음과 같음

---

210) 기획재정부 고시 제2016-007호, 「통합기업보고서 작성 대상 및 제출에 관한 고시」, 2016.4.14.

211) 기획재정부 보도자료, 「2016년 세법개정안」, 2016.7.28.

212) 기획재정부 보도자료, 「국가별 보고서 교환을 위한 다자간 협정 서명」, 2016.6.30.

〈표 Ⅺ-2〉 우리나라의 이전가격 문서화 규정(Action 13 관련 세법 개정 반영시)

구 분		제출기한	제출의무 면제	미제출시 과태료
정상가격산출방법 신고서		법인세 신고기한	O[1]	X
무형자산에 대한 정상가격산출방법 신고서				
용역거래에 대한 정상가격산출방법 신고서				
원가등의 분담액 조정 명세서			X	X
거래가격조정 신고서			X	X
국제거래명세서			X	O[2]
지급보증 용역거래 명세서			X	X
국외특수관계자의 요약 손익계산서			O[3]	X
이전가격 산정방법 입증 자료 (국조법 제11조 제3항)		해당없음 (과세당국 요구시 제출)	X	O[4]
국제거래정보 통합보고서	통합기업보고서	사업연도 종료일로부터 1년 이내	O	O
	개별기업보고서		O	O
	국가별 보고서		O	X

주: 1) 전체 재화거래 금액의 합계가 50억원 이하이고 용역거래 금액의 합계가 10억원 이하인 경우 또는 국외특수관계인별 재화거래 금액의 합계가 10억원 이하이고 용역거래 금액의 합계가 2억원 이하인 경우 제출의무가 면제됨

2) 미제출 또는 거짓제출 시 1천만원의 과태료가 부과됨

3) 해당 사업연도에 국외특수관계인과의 재화거래 금액의 합계가 10억원 이하이고 용역거래 금액의 합계가 2억원 이하인 경우 또는 해외현지법인 명세서 및 해외현지법인 재무상황표를 제출하는 경우 제출의무가 면제됨

4) 미제출 또는 거짓 제출 시 자료의 종류에 따라 3천만~7천만원의 과태료가 부과됨

4. 해외 입법동향

가. 북미

□ 미국 재무부와 국세청은 2015년 12월 국가별 보고서에 대한 입법을 예고하였으며[213], 2016년 6월 국가별 보고서 최종 규정을 발표함[214]

○ 국가별 보고서 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자 : 미국에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 8.5억달러 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 제출기한 : 법인세 신고기한 내
- 적용시기 : 최종 규정은 2016년 6월 30일부터 유효함

○ 마스터파일과 로컬파일 도입에 대한 입법 논의는 확인되는 바가 없지만, 특정 기업이 마스터파일을 작성 또는 준비한 경우라면 국세청에서 세무조사를 하면서 마스터파일의 제출을 요구할 수 있음[215]

□ 캐나다 재무부는 2016년 예산안에 아래와 같이 국가별 보고서 도입 관련 내용을 포함하였으며, 2016년 7월 이러한 내용을 반영한 입법안을 발표함[216]

○ 2016년 예산안에서 국가별 보고서와 관련하여 확정한 내용은 다음과 같음

- 제출의무자 : 캐나다에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7.5억유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 제출기한 : 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 적용시기 : 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

---

213) 미국 재무부, https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2015-12-23/pdf/2015-32145.pdf. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

214) 한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』 16-07호 재인용

215) Deiloitte, http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-united-states.pdf. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

216) EY, http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--Canada-introduces-country-by-country-reporting-legislation. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

나. 유럽

□ 독일 재무부는 2016년 6월 이전가격 분야 관련 OECD 권고사항 이행을 위한 입법안을 발표하였고[217], 2016년 7월 이를 승인함[218]

○ 기본적으로 마스터파일, 로컬파일 및 국가별 보고서로 구성된 OECD의 3단계 접근방법을 수용하며, 향후 마스터파일과 로컬파일 도입 등 현재의 이전가격 관련 규정을 개정할 계획임

○ 직전연도 그룹 총매출액이 1억유로 이상인 다국적기업 그룹 내 내국기업은 과세당국에 마스터파일을 제출해야 함

○ 국가별 보고서의 제출의무자, 적용시기는 다음과 같음

- 제출의무자 : 독일에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7.5억유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 적용시기 : 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

□ 프랑스 정부는 2015년 12월 국가별 보고서 신고의무가 포함된 개정세법을 발표하였으며, 마스터파일 및 로컬파일 관련 입법동향은 아직 확인되는 바가 없음[219]

○ 개정세법에 포함된 국가별 보고서 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자 : 프랑스에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7.5억유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 제출기한 : 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 적용시기 : 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

□ 영국 국세청은 2015년 재정법(Finance Act 2015)에서 국가별 보고서를 도입하고[220], 2016년 2월 적용 통화기준, 신고대상 등을 수정하여 아래의 최종

---

217) KPMG, https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/07/tnf-germany-country-by-country-reporting-beps-items-in-draft-bill.html. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

218) 한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』 16-07호 재인용

219) KPMG, https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/01/tnf-france-country-by-country-reporting-transfer-pricing-declaration.html. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

220) 영국 국세청, https://www.gov.uk/government/publications/country-by-country-reporting-updated/country-b

국가별 보고서 규정을 발표함[221]

○ 최종 확정된 국가별 보고서 제출의무 규정은 다음과 같음

- 제출의무자 : 영국에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7.5억유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 제출기한 : 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 적용시기 : 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

□ 이탈리아 의회는 2015년 12월 예산법 승인을 통해 국가별 보고서 관련 규정을 도입함[222]

○ 국가별 보고서 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자 : 이탈리아에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7.5억유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 예산법 시행일로부터 90일 이내에 세칙을 발표하여 적용시기, 보고대상, 보고방법 등 국가별 보고서 관련 세부사항에 대해 정할 계획이었으나[223], 아직 구체적으로 확인되는 바는 없음

□ 러시아 재무부는 2016년 4월 국가별보고 규정 도입에 관한 입법안을 발표함[224]

○ 아래와 같이 국가별 보고서 제출의무를 규정함

- 제출의무자 : 러시아에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 500억루블 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사

---

y-country-reporting-updated), 영국 법률사이트(http://www.legislation.gov.uk/uksi/2016/237/made). 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

221) 한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』 16-03호 재인용

222) KPMG, https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/12/tnf-italy-country-by-country-reporting-approved-in-2016-budget-law.html. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

223) pwc, https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-italy-cbcr-legislation.pdf. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

224) KPMG, http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Russia_issues_draft_law_on_country_by_country_reporting_requirements_for_public_consultation/$FILE/2016G_00612-161Gbl_TP_Russia%20issues%20draft%20law%20on%20CbC%20reporting%20requirements%20for%20public%20consultation.pdf. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

- 제출기한 : 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 적용시기 : 2017년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

○ 동 입법안에 마스터파일 준비 및 제출에 관한 요구사항은 반영되어 있지 않음

다. 아시아/오세아니아

□ 호주 국세청은 2015년 12월 국가별보고에 관한 지침을 공개하고 마스터파일, 로컬파일, 국가별 보고서 모두에 대한 입법을 완료함[225]

○ 동 지침을 통해 마스터파일, 로컬파일, 국가별 보고서에 대해 아래와 같이 동일한 규정을 적용함

- 제출의무자 : 호주에 소재한 기업으로서 연결매출액이 10억호주달러 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사 또는 그룹 내의 특정 기업
- 제출기한 : 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 적용시기 : 2016년 1월 1일 이후 개시 사업연도부터

○ 로컬파일의 경우 소규모 또는 저위험 기업군에 적용하는 Short-form Local file과 일반적인 Local file, 두 가지 서식으로 입법할 예정임[226]

□ 일본 재무성은 2015년 12월 마스터파일, 로컬파일 및 국가별 보고서에 관한 규정을 도입하였으며[227], 2016년 4월 일부 규정을 개정함[228]

○ 마스터파일과 국가별 보고서의 제출의무자 등과 관련하여 아래와 같이 동일한 규정을 적용함

- 제출의무자 : 일본에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 1,000억엔 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사

---

225) 호주 국세청, Subdivision 815-E of the Income Tax Assessment Act 1997: Country-by-Country reporting, 2015.12.17. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

226) KPMG, https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/05/tnf-australia-country-by-country-final-local-files-released.html. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

227) 일본 재무성, 「平成28 年度税制改正の大綱」, 2015.12. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

228) KPMG, https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/04/tnf-japan-country-by-country-reporting-requirements.html. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

- 제출기한 : 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 적용시기 : 2016년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

○ 로컬파일과 관련하여 다음과 같이 규정함

- 제출의무자 : 국외 특수관계자와의 거래가 있는 경우 제출하는 것을 원칙으로 하되, 직전(없는 경우 당해) 사업연도 국외 특수관계자와의 총 거래규모가 50억엔 미만이며, 직전(없는 경우 당해) 사업연도 국외 특수관계자와의 무형자산 거래 규모가 3억엔 미만인 경우 제출의무를 면제함
- 제출기한 : 법인세 신고기한까지 준비하고 과세당국의 제출 요구가 있는 날로부터 45일 이내에 제출해야 함
- 적용시기 : 2017년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

□ 중국 국가세무총국은 2015년 9월 동기자료와 국가별보고에 관한 규정을 포함한 특별과세조정방법 개정안을 발표하였으며[229], 2016년 7월 확정안을 발표함[230]

○ 동기자료에는 마스터파일, 로컬파일, 특수항목보고가 포함되며, 상세 규정은 다음과 같음

- 제출의무자 : 마스터파일은 특수관계거래규모가 10억위안 이상인 기업, 로컬파일은 특수관계거래규모가 거래유형별 기준금액(무형자산거래 2억위안, 금융자산거래 및 무형자산 관련 권리 이전거래 1억위안, 기타거래 4천만위안) 이상인 기업
- 제출기한 : 마스터파일은 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내, 로컬파일은 보고대상 사업연도의 다음 사업연도 6월 30일까지 준비해야 함(마스터파일과 로컬파일 모두 과세당국 요구일로부터 30일 이내에 제출해야 함)
- 적용시기 : 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

---

229) 중국 국가세무총국,《特别纳税调整实施办法》征求意见, 2015.10. China (People's Rep.) - Draft implementation rules on special tax adjustments-contemporaneous documentation (23 Sep. 2015), News IBFD. 세법연구센터,「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

230) KPMG, https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/tnf-china-july-13-2016.pdf. 세법연구센터,「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

○ 국가별 보고서 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자 : 중국에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 55억위안 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 제출기한 : 법인세 신고 시 보고대상 서식의 일부가 되었으며, 보고대상 사업연도의 다음 사업연도 6월 30일까지 제출해야 함
- 적용시기 : 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

□ 인도 정부는 2016년 2월 마스터파일, 로컬파일 및 국가별 보고서 도입의 내용을 포함한 예산안을 발표함[231)]

○ 마스터파일에 대한 상세 규정은 추후 확정될 예정임

- 다만, 중요성 기준을 정하여 마스터파일 제출의무를 면제하지는 않을 계획임

○ 로컬파일 관련 규정은 현행 세법을 유지하거나 OECD의 권고사항과 연계하여 세법 개정을 추진할 예정이며, 세부적인 사항은 추후 발표할 예정임

○ 국가별 보고서 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자 : 인도에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7.5억유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 제출기한 : 법인세 신고기한 내
- 적용시기 : 2016년 사업연도부터

라. 국가별 보고서 자동교환을 위한 MCAA 체결 현황

□ 2016년 6월 30일 기준으로 OECD 및 G20 회원국 총 42개국 중 7개국을 제외한 35개국에서 국가별 보고서 자동교환을 위한 MCAA에 서명함[232)]

○ OECD 및 G20 회원국 중 2016년 6월 30일 기준 MCAA 미서명 7개국은 미국, 러시아, 터키, 헝가리, 브라질, 인도네시아, 사우디아라비아임

---

231) KPMG, https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/03/tnf-india-country-by-country-reporting-transfer-pricing-documentation-rules-in-budget-2016.html. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016. 에서 재인용.

232) OECD, Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the exchange of Country-by-Country Report. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

마. 국제비교

〈표 Ⅺ-3〉 주요국의 Action 13 권고사항 입법동향

국 가		마스터파일 로컬파일	국가별 보고서	국가별 보고서 교환 MCAA[1)]
북미	미국	–	완료	미서명
	캐나다	–	논의중	서명
유럽	독일	논의중	완료	서명
	프랑스	–	완료	서명
	영국	–	완료	서명
	이탈리아	–	완료	서명
	러시아	–	논의중	미서명
아시아/ 오세아니아	호주	완료	완료	서명
	일본	완료	완료	서명
	중국	완료	완료	서명
	인도	논의중	논의중	서명

주: 1) 2016년 6월 30일 기준 현황임

5. 요약

□ Action 13은 마스터파일, 로컬파일, 국가별 보고서의 3단계 접근방법으로 이전가격 문서화 규정을 정비할 것을 권고함

○ 특히 국가별 보고서에 대해서는 최소기준 과제로서 BEPS프로젝트 참여국들에게 강한 이행의무를 부여하였으며, 마스터파일 및 로컬파일과 달리 제출면제대상과 이행시기를 구체적으로 명시함

□ 우리나라는 2015년 세법 개정 시 마스터파일(통합기업보고서)과 로컬파일(개별기업보고서) 제출의무 규정을 도입하였고, 2016년 세법개정안에 국가별 보고서 제출의무 규정을 반영함으로써 Action 13의 권고사항을 대부분 이행함

○ 2016년 세법 개정 시 납세자의 편의를 고려하여 통합기업보고서와 개별기업보고서의 제출기한을 사업연도 종료일로부터 1년 이내로 변경하고, 국가별 보고서 제출면제 기준금액을 OECD의 권고를 수용하여 매출액 1조원으로 정함

□ 해외 주요국의 Action 13 권고사항 입법동향을 살펴보면, 국가별 보고서의 경우 대부분 도입을 완료한 상황인 반면, 마스터파일과 로컬파일의 경우 아시아와 오세아니아 국가를 중심으로 적극적인 도입 움직임이 확인됨

○ OECD 비회원국 중 중국, 인도 등 우리나라와 교역 규모가 큰 국가들에서 Action 13 권고사항을 자국 세법에 적극 반영하고 있는 것으로 파악됨

○ 미국과 러시아의 경우 국가별 보고서 교환을 위한 과세당국간 다자 협정(MCAA)에 아직 서명하지 않았음

XII. Action 14. 분쟁해결 방안의 효과성 제고 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경

□ BEPS프로젝트[233]의 최종보고서에서 제안하고 있는 방안들은 해외에 진출한 납세자와 현지 과세당국 간 또는 거주지국과 원천지국 간의 조세조약 분쟁을 한층 더 야기하거나 심화시킬 수 있음

○ 각 국가들의 국내세법 개정 및 제정과 양자 간 조세조약의 개정이 요구됨

○ Action별로 원천지국의 과세권을 강화하는 방안들과 거래정보의 투명화를 위하여 기업 정보의 공개의무를 강화하는 방안이 포함됨

□ 이러한 이유로 Action 14 최종보고서는 향후 발생될 국제적인 조세조약 분쟁을 대비하기 위하여 현행 조세조약 분쟁해결 방안인 상호합의절차(mutual agreement procedures)의 효과성을 제고, 개선할 수 있는 최소기준을 제시함[234]

○ 조세조약 분쟁의 효과적이고 적시적인 해결, 그리고 일관되고 적절한 조세조약의 이행을 보장하여 불확실성과 이중과세의 위험을 최소화함

○ 기업 활동을 위한 확실성과 예측 가능성을 보장함

□ 상호합의절차는 조약의 적용 및 해석과 관련된 분쟁의 효과적이고 적시적인 해결, 그리고 일관되고 적절한 조세조약의 이행을 보장하여 불확실성과 이중과세의 위험을 최소화를 목적으로 함

---

233) 2013년 7월 G20 정상 이사회가 추진한 BEPS 방지 프로젝트는 15개의 실행계획(action plan)으로 구성되었고, 2015년 10월 5일에 OECD/G20가 G20 정상회의에서 최종 보고서를 승인함으로써 BEPS 방지 프로젝트의 최종 보고서가 마무리되었다(Stephanie Soong Johnston, 2015).

234) 2014년 12월 Action 14 중간보고서는 상호합의절차 이외에도 구속력 있는 중재제도를 조세조약 분쟁의 최선책으로 제시함. 그러나 이에 대한 OECD/G20 국가들 간 합의를 이루어내지 못하고, 구속력 있는 중재제도의 적용 범위에 대한 체약국별 견해 차이로 인하여 최종보고서에는 반영되지 않음(BEPS 방지 프로젝트 Action 14 최종보고서. 문단 63)

○ 현행 상호합의절차는 OECD 모델 조세조약 제25조에서 규정하고 있으며, 국내법상 가능한 법률상 해결책과는 독립적인 해결방안을 제시함

□ BEPS프로젝트에서 발표한 4개의 최소기준(minimum standard) 과제[235] 중 하나인 Action 14 최종보고서의 권고사항은 조세조약이나 국내법의 개정을 통하여 의무적으로 이행하여야 함

□ 조세조약 분쟁 해결방안 중 하나인 구속력 있는 중재제도에 대해서는 Action 15의 다자간 협약의 일부로 개발될 예정임

○ 단, 상호합의절차의 장기적인 미해결 상황을 개선하기 위하여 OECD 모델 조세조약상 구속력 있는 중재규정을 체약국의 의무 규정으로 반영될 예정임

- 현행 OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에서 규정하고 있으며, 체약국들은 구속력 있는 중재제도를 선택적으로 채택할 수 있음

□ BEPS프로젝트 참여국들의 Action 14 최종보고서상 최소기준 이행상황 확인 절차는 프로젝트 참여국 간 상호평가방식의 모니터링에 의해 수행될 예정임

○ 2017년 말 최종 보고를 일정으로 하여 2016년에 개시되었으며, OECD 재정위원회를 통하여 결과는 G20에 보고될 예정임

2. 주요 권고사항

□ Action 14 최종 보고서는 상호합의절차의 효과성 제고를 위한 세 가지 일반원칙을 설정하고 각 일반원칙별로 최소기준(minimus standard)[236]과 모범사례(best practice)[237]를 제시함

---

235) BEPS 방지 프로젝트는 15개의 개별 과제에 따라 상대적인 중요성에 차이를 두고 있다. 과제별 이행 의무수준에 따라 최소기준(minimum standard)과제, 국제기준 강화(reinforced international standard)과제, 공통적 접근((common approach) 과제, 권고사항(best practice)과제로 분류하였다. 최소기준은 BEPS에 참여하는 각 국가 정부들이 의무적으로 이행해야 하는 사안으로, 최소기준이 제시된 Action플랜은 유해조세제도에 대한 대응(Action 5), 조세조약 혜택의 제한(Action 6), 국가별 보고서제출(Action 13), 조세조약 분쟁해결 방안의 효과성 제고(Action 14)이다.

236) 최소기준은 적기에, 효과적·효율적인 방법으로 조세조약 분쟁의 해결을 보장하기 위한 구체적인 방안에 해당됨

○ 세 가지 일반원칙[238]은 아래와 같으며, 원칙별로 최소기준과 모범사례를 살펴봄

- ① 조세조약 분쟁을 적기에 해결하기 위하여 조세조약상 상호합의절차의 의무는 성실하고 완전히 이행되어야 함
- ② 조세조약 분쟁의 예방과 해결을 위한 행정적 절차를 개선하여야 함
- ③ 조세조약상 적격한 납세자의 상호합의절차의 접근성을 보장하여야 함

□ 각 일반원칙별로 최소기준과 모범사례를 살펴봄

가. 조세조약상 상호합의절차의 이행의무

1) 최소기준

□ 첫 번째 원칙에 대한 최소기준은 조세조약상 상호합의절차 관련 의무의 전면적인 이행과 조세조약 분쟁의 적기 해결 보장을 목적으로 함

□ 조세조약 분쟁의 해결을 위하여 조세조약의 체약국들은 해당 조세조약에 상호합의절차 규정을 도입하고 상호합의절차의무를 이행하여야 함

○ 상호합의절차를 규정한 OECD 모델 조세조약의 제25조 제1항부터 제3항을 각 체약국들의 체결 조세조약에 반영하여야 함

○ 그리고 이전가격 조정으로 인한 경제적 이중과세를 해소하기 위하여 체약국들은 OECD 모델 조세조약의 제9조 2항 대응조정 규정을 도입하여야 함

□ 아래 조세남용 사안에 대한 납세자의 상호합의절차 접근성을 보장하여야 함

○ 조세조약상 조세회피 방지 규정(a treaty anti-abuse provision)의 적용을 위한 요건의 충족 여부

○ 국내세법상 조세회피 방지 규정의 적용으로 인한 조세조약 규정 위반에 대하여 납세자와 과세조정을 수행하는 과세당국 사이에 의견불일치 여부

---

237) 모범사례는 최소기준의 일부로서는 포함되지 않지만, 상호합의절차를 통한 조세조약 분쟁의 해결을 저해하는 장애요인에 대한 대응책을 의미함

238) Action 14 최종보고서, 문단 4~5

□ 체약국들은 24개월이라는 평균적인 기간 내에서 상호합의절차가 해결되도록 노력하여야 함

□ 체약국들은 조세행정위원회 산하 상호합의절차 위원회의 구성원으로서 관할 과세당국 간의 관계 증진과 상호합의절차 효율성 개선을 위해 협력하여야 함

□ 체약국들은 상호합의절차와 관련된 통계현황을 적시, 완전하게 보고하여야 함

○ 상호합의절차 통계는 최소기준의 이행에 대한 확실한 평가방법을 제공하고, 이행상황 확인 절차의 중요한 구성요소를 구성함

□ 체약국들은 조세행정위원회 산하 상호합의절차 위원회 차원에서 상호 검토된 최소기준을 준수하도록 노력하고, 구속력 있는 중재제도에 대한 입장을 명확하게 제시하여야 함

○ 구속력 있는 중재 규정은 2008년 OECD 모델 조세조약의 제25조 제5항으로 도입되었는데, 체약국별로 구속력 있는 중재규정을 채택하지 않아도 된다는 각주[239]에 따라 체약국별 참여가 미비하고, 국가별 입장에 대한 투명성이 결여됨

2) 모범사례

□ 체약국들은 OECD 모델 조세조약 제9조 제2항의 대응조정 규정을 조세조약에 포함시켜야 함

○ 일반적으로 제9조 제1항에 의거한 국외특수관계회사 소득의 익금산입으로 발생하는 경제적 이중과세는 상호합의절차의 범위에 포함됨

○ 그러나 일부 체약국은 이전가격 조정으로 인한 경제적 이중과세는 상호합의절차의 적용 범위에 해당하지 않는다는 견해를 취함

---

239) OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에 대한 각주에 의하면, 체약국에 따라 법규, 정책, 지침 등에서 본 항의 분쟁해결방법을 인정하지 않을 수도 있고, 국가에 따라 본 항의 내용만을 특정한 국가에 대해서만 포함시키려 할 수도 있기 때문에 주석서 문단 65에서 언급된 요인들에 기초하는 것이 적절한 것으로 양 당사국 간 합의된 조약에서만 본 항은 포함되어야 한다고 언급함.

○ 이에 대응조정 규정을 체결된 조세조약에 포함하여 경제적 이중과세를 경감토록 함

나. 조세조약 분쟁의 예방과 해결을 위한 행정적 절차 개선

□ 두 번째 원칙에 대한 최소기준은 과세당국 내부 운용, MAP 이용 절차의 투명성, 잠재적 분쟁을 사전적으로 처리하는 과세당국의 접근법 등의 측면에서 개선점을 논의하고 있음

□ 체약국들은 상호합의절차의 신청과 이용을 위한 규정(rule), 지침(guidelines), 절차(procedures)를 공표하고, 납세자가 관련 정보에 용이하게 접근할 수 있도록 행정적 조치를 취해야 함

□ 체약국들은 합의된 서식에 따라 공개적인 공유 플랫폼에 자국의 상호합의절차 관련 개략적인 정보를 게시하여야 함

□ 체약국들은 상호합의절차 담당 부서의 독립성을 부여하여야 함

○ 담당 부서가 관련 조세조약의 규정에 의거하여 상호합의절차 사안을 해결할 수 있는 권한을 부여하여야 함

○ 특히 쟁점사항에 대하여 세무조정을 집행한 과세당국 담당 부서의 승인 또는 지시에 종속되거나 향후 조세조약 개정사항에 반영하고자 하는 체약국의 조세정책에 영향을 받지 않도록 하여야 함

□ 체약국들은 상호합의절차 담당 부서와 직원의 성과는 적절한 성과지표로 평가하여야 함

○ 세무조사결과 추징세액이나 조세수입액은 상호합의절차 담당자에 대한 적절한 성과지표가 될 수 없음

□ 체약국들은 상호합의절차 담당 부서의 업무수행을 위하여 적절한 자원(resource)을 배분하여야 함

□ 체약국들은 과세당국과 납세자 간 세무조사 추징세액에 합의를 하더라도 상호합의절차 신청에는 제약이 없다는 사항을 상호합의절차 관련 지침에 명시하여야 함

○ 단, 세무조사 기능과는 독립된 행정·법률적 절차에 의한 분쟁 합의/해결 절차가 있고, 해당 절차가 오직 납세자의 요청을 통해서만 수행된다면, 체약국들은 해당 절차를 통하여 해결된 사항에 대해서는 상호합의절차의 신청을 제한할 수 있음

○ 행정·법률적 절차 관련 정보는 조세조약 체약상대국에게 통지하고, 상호합의절차 관련 지침에 해당 절차의 효과를 명시하여야 함

□ 상호 정상가격 사전합의제도(Advance Pricing Agreement, APA) 결과의 소급적용은 잠재적인 이전가격 분쟁의 예방 및 해결에 유용하므로, 상호 APA 제도를 운용하는 체약국은 이를 허용하여야 함

○ 사실관계와 정황이 이전 과세연도와 동일하고, 해당 사실관계가 세무조사를 통하여 입증되는 부과제척기한과 같은 적용시한이 있는 특정 사건들에 대해서는 APA 결과를 소급적용(the roll-back)하여야 함

○ 단, 하향 조정은 조정된 이윤의 전부 또는 일부가 비과세되는 결과를 방지하기 위하여 다른 과세당국에 통지 또는 협의 이후에 진행하여야 함

2) 모범사례

□ 체약국 간 도출된 상호합의 결과가 조세조약 분쟁의 예방에 유용하고, 결과의 공개가 조세행정의 원칙과 일관되는 경우, 상호합의 결과를 공개하기 위한 절차를 도입하여야 함

○ 단, 납세자 정보보호를 위한 규정이 반영되어야 함

□ 체약국은 세무조사 담당자에게 적절한 교육과정을 제공하여 국제적인 사안 관련 세무조사/심사 기능을 국제적 수준으로 향상시켜야 함

□ 체약국들은 상호 APA를 시행하여야 함

○ 상호 APA는 양 체약국의 과세관할에 대한 확실성 수준의 증가, 이중과세의 가능성 경감, 그리고 이전가격 분쟁의 사전적 예방을 가능하게 함

□ 다년간에 걸친 반복적인 사건에 대한 납세자의 상호합의절차 신청이 최초 부과일로부터 3년 이내 제기된 경우에는 상호합의 절차의 접근성을 허용하여야 함

○ 단, 사실관계와 정황이 동일하고, 해당 사실관계 등에 대한 입증이 필요한 다른 과세연도를 대상으로 한 반복적인 사안과 관련되고,

○ 제25조 제1항의 요건을 충족하여야 함

- 특정 과세연도와 관련된 사건에 대한 상호합의절차 신청은 해당 과세연도와 관련하여 조세조약 규정에 부합하지 않는 과세상의 결과를 초래하는 첫 번째 통지로부터 3년 이내 제출되는 경우에 한함

다. 조세조약상 적격한 납세자의 상호합의절차 접근성 보장

1) 최소기준

□ 양 체약국의 과세당국은 납세자가 제출한 상호합의절차 신청을 확인하고, 신청의 수락 여부에 대한 견해를 표할 수 있어야 함

○ 납세자의 거주지국에서만 허용되는 상호합의절차 신청을 원천지국에서도 가능토록 조세조약이나 국내법을 개정하여야 함

□ 체약국은 납세자의 상호합의절차 신청 시 제출하여야 하는 정보와 문서를 상호합의절차지침에 명시하여야 하고, 납세자가 해당 정보를 제출하였다면, 체약국들은 제출된 정보의 미비를 이유로 상호합의절차의 이용을 제한하여서는 안 됨

□ 체약국은 상호합의절차의 결과를 체약국의 국내법상 부과제척기한과 상관없이 반드시 이행하여야 함

2) 모범사례

□ 체약국은 상호합의절차 사안이 계류 중인 기간에 대하여 세액의 징수유예를 위한 적절한 조치를 취해야 함

□ 선의의 납세자가 개시한 국외 조정(initiated foreign adjustments)으로 인한 이중과세 사안에 대한 상호합의절차 신청이 가능하며, 이를 상호합의절차 지침에 명시하여야 함

□ 상호합의절차지침에는 상호합의절차상 가산이자와 가산세에 대한 정보, 다자간 상호합의절차, 정상가격사전합의제도에 대한 정보를 명시하여야 함

3. 국내 입법동향

가. 국세청 상호합의팀 신설

□ 2015년 11월 16일부터 국세청 국제조세관리관실 산하에 상호합의팀을 신설하여 상호합의 담당 부서의 독립성을 확보함[240]

○ 당초에는 국제협력, 국제세원관리, 역외탈세정보 등 3팀이 있었음

나. 상호합의절차 규정 관련 세법 개정안

□ 현행 상호합의절차 규정의 개선을 위한 「국제조세조정에 관한 법률」 개정안이 2016년 7월 28일자로 발표됨[241][242]

○ 세법개정안의 내용은 상호합의 신청자 범위의 확대와 과세관청의 상호합의 거부 통지의무의 부여임

□ 상호합의 신청자의 범위 확대를 확대하여 국내사업장이 없는 비거주자·외국법인도 상호합의절차의 신청을 허용함

---

240) 국세청과 그 소속기관 직제 시행규칙 기획재정부령 제508호

241) 기획재정부(2016)

242) 국제조세조정에 관한 법률 제22조, 동법 시행령 제39조

○ Action 14 최종보고서의 권고사항으로, 당초 우리나라 국민·거주자 또는 내국법인과 국내사업장이 있는 비거주자 또는 외국법인에 한하여 부여한 상호합의절차 신청자격의 범위를 확대함

○ 2017년 1월 1일 이후 상호합의를 신청·거부하는 분부터 적용함

□ 납세자의 상호합의절차 신청을 관세관청이 거부하는 경우 해당 사실을 납세자와 체약상대국에 통지하도록 의무를 부여함

다. 구속력 있는 중재제도

□ 우리나라는 현행 OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에서 규정하고 있는 구속력 있는 중재제도를 체결된 조세조약상 채택하지 않음

□ 그러나 향후 국제적 동향, 추후 개발될 강제적 중재절차 관련 세부 내용, 민간 전문가 의견 등을 감안하여 우리나라 조세조약상 채택 여부를 신중하게 검토할 예정임

XIII. Action 15 조약의 수정을 위한 다자간 협약 개발 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향

1. 도입 배경

□ BEPS프로젝트에서 제시하고 있는 조세조약을 기반으로 하는 조치를 이행하기 위해서는 모델 조세조약과 기존 조세조약의 개정이 요구됨

□ 이에 참여국들은 수많은 양자 간 조세조약의 동시적인 재협상 효과를 도출할 수 있는 다자간 협약의 개발에 합의함

○ 체약국별로 재협상에 의해 기존 양자 간 조세조약을 개정하거나 새로운 양자 간 조세조약의 체결을 위해서는 상당한 자원과 시간이 소요되고,

○ 이 경우 신속하게 마련된 BEPS 방지 프로젝트 조치의 실효성이 크게 반감되는 문제가 발생함

□ Action 15 최종보고서에서는 다자간 협약의 개발을 수행할 조직의 설립을 비롯한 위임규정을 공개하고 있음

○ 2014년 발표된 Action 15 중간보고서는 다자간 협약이 유용하고 실행 가능성이 있기 때문에, 다자간 협약의 개발을 위한 협의는 신속하게 소집되어야 한다는 결론을 내림에 따라 다자간 협약의 개발을 수행할 임시 특수목적 조직의 설립이 요구됨

□ 다자간 협약의 개발을 수행할 조직의 설립을 위한 위임사항은 2015년 2월자로 OECD 재정위원회/G20, 중앙은행당국에 의해 승인되고, 2015년 3월부터 업무를 개시함[243]

243) http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-implementation-and-beyond-developed-and-developing-countries-gather-at-oecd-to-tackle-reforms-to-international-tax-system.htm(2016. 6.20. 접속)

○ 이 그룹은 2016년 12월 31일을 기한으로 하여 참여국들의 서명을 위한 다자간 협약의 공개를 위한 준비를 수행 중임

○ OECD 사무국 산하에 OECD/G20 회원국, 개발도상국, 비회원국 등 94개국이 참여함

○ 현재 1명의 의장과 3명의 부의장이 지명됨

- 의장은 Mr. Mike Williams(영국)이며, 3명의 부의장은 Mr. Liao Ti zhong (중국), Mr. Mohammed Amine Baina(모로코), Mrs. Kim S. Jacinto-Henares (필리핀)임

○ 구속력 있는 중재의 선택적 규정 개발을 위한 소그룹이 창설됨

□ 제II장에서 Action 15 중간보고서의 내용을 간략하게 설명함

○ 다른 BEPS 프로젝트의 보고서와 달리 권고사항 등의 내용이 없음

2. Action 15 보고서의 주요 내용

가. 논의배경

□ 양자 간 조세조약의 현 체계는 이중과세 방지에만 초점을 두고 있으며, 현행 조세조약 체계의 일부 특징으로 인하여 과세기반 잠식과 소득이전(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS) 행위가 더 촉진됨

○ 현행 양자 간 조세조약 대부분은 1920년대 국제연맹이 개발한 원칙을 기반으로 하고 있으며, 무역왜곡 및 지속가능한 경제성장를 저해하는 장해요소의 최소화를 목표로 함

○ 그러나 세계화로 인하여 기업의 경영방식 변화를 가져옴에 따라 국내법 규정과 결합하여 과세를 회피하기 위하여 조세조약 규정을 악용하는 사례가 증가함

□ BEPS 해결을 위한 급박한 변화의 필요성으로 인하여 BEPS 대책의 신속한 이행이 요구되며, 이를 위한 유일한 방법으로 다자간 협약이 제안됨

○ 즉, 다자간 협약의 주된 목적은 국가 자치권(sovereign autonomy)을 존중하면서,

○ 동시에 조세조약 기반 BEPS 대책의 신속한 이행을 위하여 현행 조세조약 네트워크 내에서 개별적인 재교섭 없이 양자 간 조세조약의 동시적이고 효과적인 수정을 진행하는 것임

□ 한편으로는 특정범위의 다자간 협약을 개발하는 과정에서는 아래와 같은 장애요소가 예상됨

○ 양자 간 조세조약은 세부적으로 그 내용이 매우 다양하고, 다자간 협약을 이용하여 양자 간 조세조약을 수정하는 전례는 매우 제한적임

○ 참여국들의 주권을 존중하고, 일관성을 제공하면서도 해당 국가들의 핵심적인 집단으로부터 정치적인 승인을 얻기 위해서는 아주 높은 정치적 단계에서의 강한 추진력이 요구됨

○ 그러나 최근 조세행정협조에 관한 다자간 협정(the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters, "MAC")과 관련된 작업을 통해서 국제조세 체제의 미래 지속가능성을 강화하고 보장하고자 하는 G20 정상들의 정치적 의지를 엿볼 수 있음

□ 보고서의 본문에서는 다자간 협약의 유용성과 법적 실행 가능성이 있다는 결론을 도출하면서, 현행 양자 간 조세조약의 수정을 위하여 다자간 협약을 이용하는 경우 예상되는 문제들을 분석함

○ 단, 국제공법과 국제조세조약과 같은 기술적이고 정치적인 문제는 상위수준에서 분석하고,

○ 다자간 협약의 개발은 국제회의를 통하여 협의하여야 한다는 결론을 내림

나. 다자간 협약의 유용성과 법적 실행가능성

1) 다자간 협약의 유용성

□ 다자간 협약의 유용성은 시간 단축 및 자원 절감, 조세조약 해석의 명확성 제고, 불확실성 감소, 개발도상국의 참여기회 확대라는 측면에서 살펴 봄

□ 다자간 협약은 조세조약 기반 BEPS 대책의 신속한 이행을 위한 유일한 방법이고, BEPS 관련 국제조세 조약 해석의 명확성을 개선하여 자원을 절감할 수 있음

○ 양자 간 조세조약의 재협상을 위한 시간 소요가 상당한 것을 감안한다면, 다자간 협약을 통해서 양자 간 조세조약의 개정을 위한 교섭 과정상 장애요인을 극복하여 효율성을 도출할 수 있음

○ 조세조약의 해석을 위해 상당한 자원이 소비되지만 다자간 협약은 BEPS 관련 국제조세 조약 규정의 명확성을 개선할 수 있는 일치된 결과를 도출함

□ 그리고 다자간 협약은 현행 조세조약 네트워크 내에서 열세에 놓여 있는 개발도상국에 참여 기회를 제공하여, BEPS 대책 이행을 위한 다자간 노력의 혜택을 향유토록 함

○ 개발도상국은 BEPS 대책 이행을 위한 양자 간 조세조약의 개정 과정에서 직면하는 실무상 문제가 더 많지만 다자간 협약을 통하여 개발도상국 간의 전문성 확보 및 협력구축이 가능함

□ 다자간 상호합의절차와 같은 일부 사안들은 다자간 협약으로 처리하는 것이 더 용이함

○ 양자 간 조세조약 체제는 상위수준의 생산요소 이동성과 글로벌 가치사슬의 문제를 해결하기 위하여 설계된 것은 아니기 때문에, 현행 체제에서는 증가하는 국가 간 조세분쟁을 해결하기 위한 대책마련이 용이하지 않음

□ 다자간 협약은 국제조세 규정 해석의 명확성 및 확실성을 제공하여 기업들의 해외투자를 지원할 수 있음

○ 양자 간 조세조약 개정과는 반대로, 선별적인 주제에 대한 다자간 협약은 더 일관된 결과를 도출할 가능성이 높음

- 즉, 수천 개가 넘는 유사하지만 미세하게 차이가 있는 양자 간 조세조약의 본문 대신에 다자간 협약상 단일 본문으로 모든 과세관할국의 일관된 해석이 가능토록 함

2) 다자간 협약의 법적 실행 가능성

□ 다자간 협약은 양자 간 조세조약 네트워크의 수정 과정에서 발생하는 기술적이고 법률적 장애요소를 해결할 수 있음

○ 다자간 협약은 양자 간 조세조약 대부분의 공통 조항을 수정하거나, 해당 공통조항을 도입하지 않은 조세조약을 위해서는 BEPS 대책을 위한 새로운 조항을 추가할 것임

○ 국제조세법상 판례 분석과 모델 조세조약 변경안의 특이성을 통하여 법률적 측면에서 다자간 협약의 개발이 실행 가능하다는 결론을 도출함

□ 다자간 협약은 전통적인 교섭절차를 준수하고, 비준은 해당 국가들의 국내법상 절차를 따르며, 다자간 협약은 오직 양자 간 조세조약의 당사자 간 관계에서만 적용됨

□ 다자간 협약과 양자 간 조세조약 간 상호작용으로 인하여 예상되는 법률적·기술적인 장애요소와 그 해결방안은 다음과 같음

○ 다자간 협약과 양자간 조세조약상 유사조항 간의 상호작용으로 인한 문제가 예상되지만, 이는 다자간 협약의 특정 “호환성 조항”(또는 “우선 조항”)을 포함함으로써 해결할 수 있음

○ 양자 간 조세조약상 유사조항의 자구(wording)와 다자간 협약의 자구 간 차이로 개념의 불일치과 일관성 결여가 발생할 수 있지만, 다자간 협약을 기존 양자 간 조세조약의 범위 내에서 양립하는 방식 또는 일반적인 기술을 통하여 양자 간 조세조약을 구체적으로 기술함으로써 이 문제를 해결할 수 있음

○ 양자 간 모델 조세조약의 조항 번호는 다자간 협정으로 직접적으로 전환될 수 없지만, 명시적인 숫자로 된 참조 조항을 되도록 자제하면서, 적절한 용어를 사용하여 조세조약의 관련 주제를 명료하게 참조하는 방식에 의해서 해결될 수 있음

○ 서명과 발효를 위한 일정은 유연하게 조정될 수 있음

○ 언어나 번역과 같은 다른 기술적 문제에 대한 해결방안은 다른 국제법 영역에서의 판례 분석을 통하여 해결할 수 있음

□ 합의된 범위 내에서 국가 간 상이한 의무의 수준을 조정할 수 있는 유연성이 요구되는데, 이를 보장하기 위하여 법적 수단과 이와 관련된 판례가 있으므로 해결될 수 있음

□ 양자 간 조세조약상 다자간 협약의 관련 조항을 명시하거나, 당사자 간 기피(opt-outs)나 동의(opt-in)을 허용하는 통지제도를 활용하여 다자간 협약의 개발에 있어서 유연성을 보장함

다. 다자간 협약의 적용대상

□ 다자간 협약의 적용대상이 되는 BEPS 대책은 다자간 상호합의절차의 개발, 이중 거주(dual-residence) 구조, 혼설불일치거래하에서의 도관체 취급, 제3국 소재 고정사업장 관련 삼국사례(triangular case), 조세남용 규정이 있음

□ 다자간 협약의 형태로 다자간 상호합의절차를 개발을 하는 경우, 양자 간 조세조약으로 해결할 수 없는 사안에 대해서 모든 당사자들의 자문과 중재가 가능함

□ 단순한 이중거주 구조의 경우에는 기존 양자 간 조세조약 네트워크를 통해 다자간 협약의 조항을 일관되게 적용되는 경우 더욱 효과적임

□ 혼성불일치거래로 야기되는 문제는 국내법의 개정과 함께 다자간 협약에 의한 기존 조세조약의 지속적인 개정 작업을 통해서 포괄적으로 해결할 수 있음

□ 삼각사례는 조세조약 거주자의 소득이 제3국의 고정사업장에 귀속되면서 해당 거주지국에서는 비과세되고, 때로는 제3국에서도 저세율을 적용받는

경우에 발생할 수 있는데, 다자간 협약을 통하여 포괄적인 해결이 가장 효과적임

□ 상호주의 원칙으로 조세조약상 적격한 자에게 제공되어야 하는 조세조약 혜택을 해당 당사국의 거주자가 아닌 자에 의해 부적절하게 향유되는 경우 다자간 협약을 통해 방지할 수 있음

참고문헌

기획재정부, 「중장기 조세정책 운용계획」, 2015.09.

기획재정부 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅰ) 최소 기준(minimum standard) 이행 과제」, 2015.11.19.

_____, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응방향(Ⅱ) 기업과세의 일관성확보」, 2015.11.20

_____, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅲ) 국제기준의 남용 방지」, 2015.11.30.

_____, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅳ): 국제거래의 투명성 확보」, 2015.12.7.

_____, 「국가별 보고서 교환을 위한 다자간 협정 서명」, 2016.6.30.

_____, 「2016년 세법개정안」, 2016.7.28.

한국조세재정연구원,「BEPS 이행관련 국제동향」, 2016.

_____, 『주요국의 조세동향』 '인도 2016-17 예산안 공개', 2016.04.

_____, 『이전가격 문서화와 국가별 보고서에 관한 국제비교 연구』, 2015.12.

_____, 『주요국의 조세동향』 15-02호, 2015.12.

_____, 『주요국의 조세동향』 16-03호, 2016.04.

_____, 『주요국의 조세동향』 16-07호, 2016.08.

_____, 『주요국의 조세동향』 16-09호, 2016. 10.

_____, 「한-체코 조세조약 개정 협상 타결, 보도자료」, 2016.05.20.

일본 재무성,「平成28 年度税制改正の大綱」, 2015.12

호주 국세청, "Subdivision 815-E of the Income Tax Assessment Act 1997: Country-by-Country reporting", 2015.12.17.

홍범교·김태훈·마정화, 『특정 외국법인 유보소득 합산과세 제도에 대한 연구』, 한국조세재정연구원, 2010.12.

홍성흔·김중현·유현영, 『외국법인의 과세사업자 요건 국제비교 연구』, 「세법연구」, 13-09, 한국조세재정연구원, 2013.

Deloitte, *Taxation and Investment in Denmark,* 2015.

Ernst & Young, "Norwegian Government issues revised Fiscal Budget for 2016 and proposal for implementation of CbC reporting," Global Tax Alert, 13 May 2016.

EY, *Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2016*, 2016.04.

IBFD, "France; Colombia - Treaty between Colombia and France", details (23 July 2015), News IBFD.

_____, "India - CBDT amends rules relating to GAAR effective" date (30 June 2016), News IBFD.

_____, "Italy; Chile - Treaty between Chile and Italy approved by Italian Chamber of Deputies" (14 July 2016), News IBFD.

Israel - Reporting obligation on tax opinions introduced (22 Dec. 2015), News IBFD.

IRS, "LB&I International Practice Service: Process Unit- Audit," 2016.1.16.

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

_____, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Action 8-10 – 2015 Final Report,* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

_____, "Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance", 2015.

_____, *Hybrid Mismatch Arrangements*, 2012.04.

_____, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 3 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and

Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

_____, *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 -2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris., 2015.

_____, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

_____, "Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD, 2015.

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

_____, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

_____, Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

_____, "Public Discussion Draft - BEPS Action 8-10 Revised Guidance on Profit Splits," 2016.07

_____, "Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the exchange of Country-by-Country Report", 2016.6.30.

_____, "Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

PWC, *Doing Business in the Kingdom of Saudi Arabia: A tax and legal guide*, 2015.

Stephanie Soong Johnston, "*OECD Releases Final BEPS Package,*" *Tax Notes International,* October 12, 2015, p.103.

The White House & The Department of the Treasury, "The President's Framework for Business Tax Reform: An update," April 2016.

財務省, 説明資料〔「BEPSプロジェクト」を踏まえた国際課税の課題〕, 平成28年5月26日

중국 국가세무총국, ≪特别纳税调整实施办法≫ 征求意见, 2015.10.

국가법령정보센터(www.law.go.kr)

국세통계, stats.nts.go.kr

기획재정부, www.oecd.org

덴마크 법률, https://www.retsinformation.dk

독일 재부무, www.bundesfinanzministerium.de

미국 재무부, www.treasury.gov

뉴질랜드 국세청, www.ird.govt.nz

삼일인포마인, www.samili.com

유럽세법학회, http://www.eatlp.org

영국 국세청, www.gov.uk

일본 국세청, www.nta.go.jp

일본 재무부, www.mofa.go.jp

캐나다 국세청, www.cra-arc.gc.ca

캐나다 정부, www.canada.ca

한국조세재정연구원, www.kipf.re.kr

호주 국세청, www.ato.gov.au

호주 재무부, www.treasury.gov.au

OECD, www.oecd.org

Deiloitte, www.deloitte.com

European Council, Council of European Union(http://www.consilium.europa.eu).

Ernst & Young, www.ey.com

Government of Canada, www.budget.gc.ca
KPMG, www.kpmg.com
Lexology, www.lexology.com/library
Library of Congress(네덜란드), www.loc.gov
IBFD, www.ibfd.org
_____ "Administrative interpretation on CFC rules – details," 2016.01.19.
_____, "Australia - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.01, 접속일자 2016.08.01.
_____, "Canada - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.04, 접속일자 2016.08.01.
_____, "Denmark - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.05, 접속일자 2016.08.01.
_____, "France - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.02, 접속일자 2016.08.01.
_____, "Germany - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.04, 접속일자 2016.08.01.
_____, "Greece - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.05, 접속일자 2016.08.01.
_____, "Hungary - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.02, 접속일자 2016.08.01.,
_____, "Italy - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.02, 접속일자 2016.08.02.
_____, "Japan - Corporate Taxation," sec. 10, 2016.01, 접속일자 2016.08.02.
_____, "New Zealand - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.04, 접속일자 2016.08.03.
_____, "Norway - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.02, 접속일자 2016.08.03.
_____, "Poland - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.02, 접속일자 2016.08.03.
_____, "Portugal - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.02, 접속일자 2016.08.03.
_____, "Spain - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.04, 접속일자 2016.08.03.
_____, "Sweden - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.04, 접속일자

2016.08.03.

_____, “United States - Corporate Taxation,” sec. 10.4, 2016.04, 접속일자 2016.08.03.

Irish Tax and Customs, www.revenue.ie

Norton Rose Fulbright(http://www.nortonrosefulbright.com).

OECD, www.oecd.org

PwC, www.pwc.com

Thomson Reuters, tax.thomsonreuters.com

Treaurer of the Commonwealth of Australia, sjm.ministers.treasury.gov.au