



양자 간 조세조약의 수정을 위한 다자간 협약 개발 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내외 입법동향

2016.09



CONTENTS

01. 도입 배경	1
02. Action 15 보고서의 주요 내용	3
1. 논의배경	3
2. 다자간 협약의 유용성과 법적 실행가능성	4
3. 다자간 협약의 적용대상	6
참고문헌	7

01 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 개시함¹⁾
 - 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

1) <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)

- 구속력 있는 중재의 선택적 규정 개발을 위한 소그룹이 창설됨

■ 제III장에서 Action 15 중간보고서의 내용을 간략하게 설명함

- 다른 BEPS 프로젝트의 보고서와 달리 권고사항 등의 내용이 없음

02 Action 15 보고서의 주요 내용

1 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 경제성장을 저해하는 장애요소의 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(sov​er​eign 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

2 다자간 협약의 유용성과 법적 실행가능성

가. 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

나. 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

3 다자간 협약의 적용대상

- 다자간 협약의 적용대상이 되는 BEPS 대책은 다자간 상호합의절차의 개발, 이중 거주(dual-residence) 구조, 혼성불일치거래하에서의 도관체 취급, 제3국 소재 고정사업장 관련 삼각사례(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

참 · 고 · 문 · 헌

OECD, “Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective”, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, OECD, 2015.