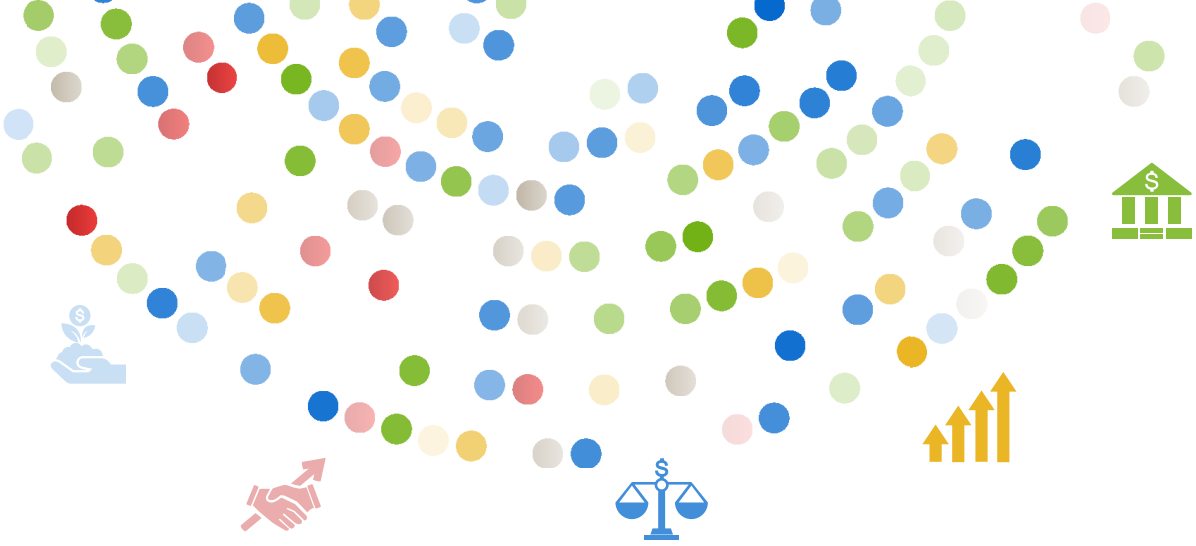


조세조약 남용방지 관련 BEPS 프로젝트 주요 권고사항 및 국내외 입법동향

2016.09

한국조세재정연구원
세법연구센터

CONTENTS

01. 도입 배경 1

02. 주요 권고사항 3

03. 국내 입법동향 5

04. 해외 입법동향 7

1. 북미 7
2. 유럽 8
3. 아시아/오세아니아 9
4. 요약 10

05. 요약 및 시사점 11

참고문헌 13

01 도입 배경[1)]

■ 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[2)]

- 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

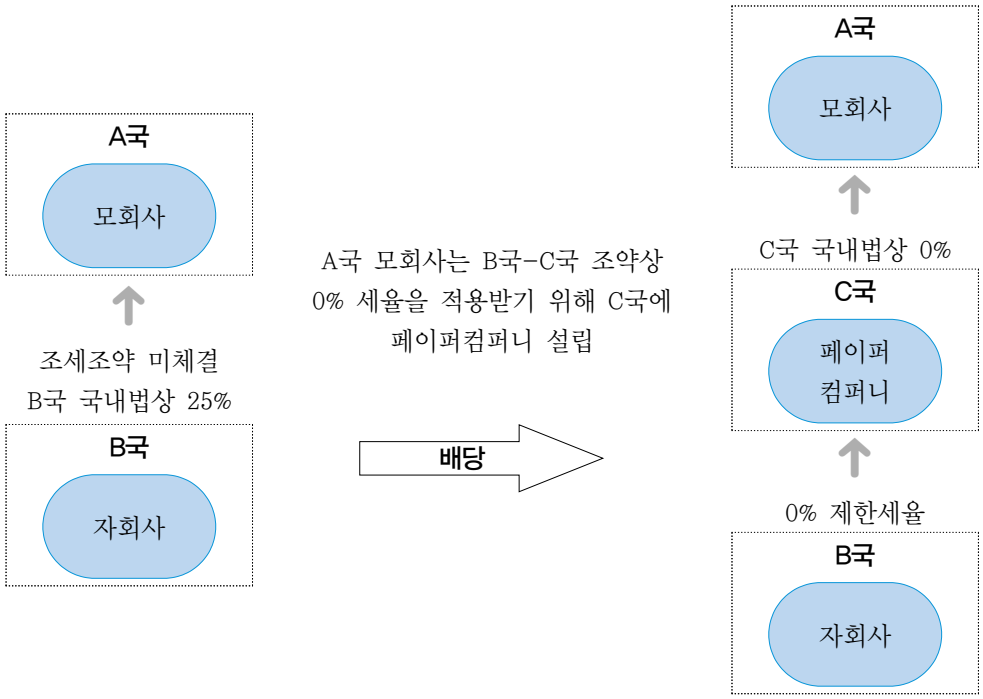
1) OECD, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6* - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015., pp. 9~11. 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

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

그림 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 소요 기간은 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.)

02 주요 권고사항[3)]

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 특별남용방지 규정(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 이행을 담보할 수 없으므로 향후 최소기준 이행에 대한 모니터링이 필요함

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

- 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

03 국내 입법동향

우리나라는 Action 6의 최소기준을 최초로 반영하여 2016년 5월 체코와의 조세조약 개정안에 가서명함[4)]

- 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

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
  - 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

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

■ **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**[5)]

- 우리나라는 다자간협정 개발 과정에 적극 참여하는 한편 다자간협정 최종결과를 검토하여 이행방안을 결정할 예정임

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

04 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**[6]

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

1 북미

■ **(미국) 미국 재무부(Department of Treasury)는 2016년 2월 Action 6의 권고사항을 반영한 2016 미국 모델조세협약**[7]**을 발표함**[8]

- 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[9]

■ **(캐나다) 2016년 예산안에서 조세조약상 조약남용방지 장치 도입에 대한 의지를 나타냈으나 이행방안에 대한 구체적인 논의는 현재까지 확인되지 않음**[10]

---

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

7) 미국 재무부, (https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf) (접속일자: 2016.09.12.), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016에서 재인용.

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

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

10) 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.

2 유럽

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

- 2015년 11월 12일 호주와의 조세조약[11]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[12]을 개정함
  - 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[13]

- 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[14]

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

---

11) 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.

12) 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.

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

14) 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.

- 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

3 아시아/오세아니아

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

- 2015년 12월 독일과의 조세조약을 개정함[15)]
  - 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[16)]
  - 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[17)]

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

- 호주와 독일은 Action 6의 권고사항을 반영하여 2015년 11월 12일 개정 조세조약[18)]에 서명함[19)]
  - Action 6에 따라 조세조약 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 탈세 및 조세회피 방지도 있음을 명시

---

15) 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.

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

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

18) 현재 미발효

19) 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.

– 조약남용 방지를 위한 PPT규정(제23조)을 도입

- 추후 모든 조약 개정 및 신규 체결 시 Action 6의 권고사항을 반영할 계획임[20]

■ **(인도) 인도는 최근 조세조약에 PPT규정을 적극적으로 도입하고 있으나, 2014년 3월에는 GAAR 입법안을 발표함[21]**

- 인도는 2003년 이후 체결하거나 개정한 대부분의 조세조약에 PPT규정을 도입하고 있으며 일부 조세조약의 경우 LOB규정을 병행하여 도입함[22]
- 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[23]

4 요약

표 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.

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

21) 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.

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

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

05 요약 및 시사점

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 다자간협약 발표 이후에 BEPS 참여국들의 구체적인 도입이 파악될 것으로 예상됨

- 기존에는 미국, 일본, 인도 등 매우 소수의 국가에서 LOB규정 또는 PPT규정 등 조약남용 방지규정을 정책적으로 도입함
- 최근에는 우리나라를 비롯한 독일, 프랑스, 이탈리아, 호주, 칠레 등 일부 국가의 조세조약 개정·체결에서 Action 6의 최소기준 도입이 확인됨

■ **Action 6의 최소기준 이행은 앞서 언급한 특성상 2016년 말로 예정된 다자간협약(Action 15)의 발표와 각국의 서명 이후에 각 조세조약의 구체적인 내용을 확인할 수 있을 것으로 예상됨**

- 다자간협약이 의무사항이 아니고 조세조약 체결국 간의 최소기준 도입형태에 대한 선호가 다르므로 향후 최소기준 이행 형태에 대한 모니터링이 필요함

■ **Action 6의 도입에 따라 조세조약 적용 관련 원천지국에서의 과세권이 강화될 것으로 예상되는바, 해외에 진출한 우리나라 기업은 향후 관련 조세조약에 다양한 형태로 도입될 조약남용 방지규정을 면밀히 검토하고 대응할 필요가 있음**

참 • 고 • 문 • 헌

기획재정부 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅰ): 최소 기준(minimum standard) 이행 과제」, 2016.11.19.

_____, 「한-체코 조세조약 개정 협상 타결, 보도자료」, 2016.05.20.

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

홍성훈·정훈·홍민옥, 「조세조약상 혜택제한 조항 도입에 관한 국제비교 연구」, 한국조세재정연구원, 2015.08.

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.

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.

기획재정부, www.mosf.go.kr

독일 재부무, www.bundesfinanzministerium.de

미국 재무부, www.treasury.gov

일본 재무부, www.mofa.go.jp

캐나다 정부, www.canada.ca

한국조세재정연구원, www.kipf.re.kr

호주 재무부, www.treasury.gov.au

OECD, www.oecd.org

KPMG, www.kpmg.com

EY, www.ey.com

Deloitte, www.deloitte.com

PwC, www.pwc.com

IBFD, www.ibfd.org

조세조약 남용방지 관련 BEPS 프로젝트 주요 권고사항 및 국내외 입법동향

한국조세재정연구원
세법연구센터