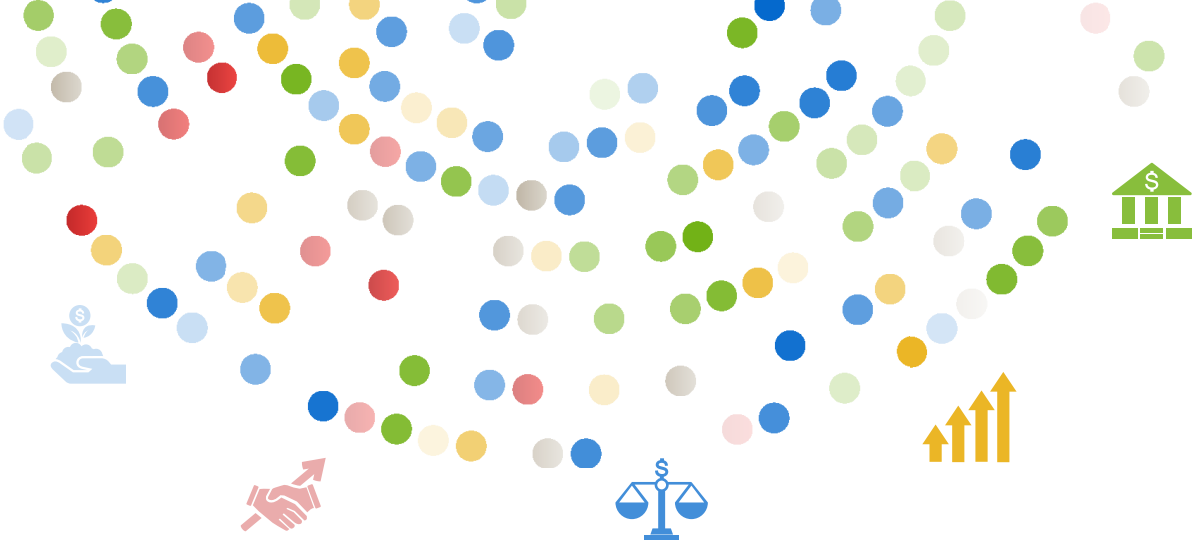


분쟁해결 방안의 효과성 제고 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내외 입법동향

2016.09

한국조세재정연구원
세법연구센터

CONTENTS

01. 도입 배경 ····· 1

02. 주요 권고사항 ····· 3

1. 조세조약상 상호합의절차의 이행의무 ····· 3
2. 조세조약 분쟁의 예방과 해결을 위한 행정적 절차 개선 ····· 5
3. 조세조약상 적격한 납세자의 상호합의절차 접근성 보장 ····· 7

03. 국내 입법동향 ····· 8

1. 국세청 상호합의팀 신설 ····· 8
2. 상호합의절차 규정 관련 세법 개정안 ····· 8
3. 구속력 있는 중재제도 ····· 9

참고문헌 ····· 10

01 도입 배경

■ **BEPS프로젝트[1]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[2]**

- 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**

- 현행 상호합의절차는 OECD 모델 조세조약 제25조에서 규정하고 있으며, 국내법상 가능한 법률상 해결책과는 독립적인 해결방안을 제시함

---

1) 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).

2) 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)

■ **BEPS프로젝트에서 발표한 4개의 최소기준(minimum standard) 과제[3] 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 확인절차는 프로젝트 참여국 간 상호평가방식의 모니터링에 의해 수행될 예정임**

- 2017년 말 최종 보고를 일정으로 하여 2016년에 개시되었으며, OECD 재정위원회를 통하여 결과는 G20에 보고될 예정임

3) 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.

02 주요 권고사항

■ **Action 14 최종 보고서는 상호합의절차의 효과성 제고를 위한 세 가지 일반원칙을 설정하고 각 일반원칙별로 최소기준(minimus standard)[4]과 모범사례(best practice)[5]를 제시함**

- 세 가지 일반원칙[6]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**

1 조세조약상 상호합의절차의 이행의무

가. 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

4) 최소기준은 적기에, 효과적·효율적인 방법으로 조세조약 분쟁의 해결을 보장하기 위한 구체적인 방안에 해당됨

5) 모범사례는 최소기준의 일부로서는 포함되지 않지만, 상호합의절차를 통한 조세조약 분쟁의 해결을 저해하는 장애요인에 대한 대응책을 의미함

6) Action 14 최종보고서, 문단 4~5

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

■ **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[7]에 따라 체약국별 참여가 미비하고, 국가별 입장에 대한 투명성이 결여됨

나. 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 적

7) OECD 모델 조세조약 제25조 제5항에 대한 각주에 의하면, 체약국에 따라 법규, 정책, 지침 등에서 본 항의 분쟁해결 방법을 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.

용 범위에 해당하지 않는다는 견해를 취함

- 이에 대응조정 규정을 체결된 조세조약에 포함하여 경제적 이중과세를 경감토록 함

2 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**

가. 최소기준

■ **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 신**

청에는 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

나. 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

3 조세조약상 적격한 납세자의 상호합의절차 접근성 보장

가. 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**

나. 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**

03 국내 입법동향

1 국세청 상호합의팀 신설

■ 2015년 11월 16일부터 국세청 국제조세관리관실 산하에 상호합의팀을 신설하여 상호합의 담당 부서의 독립성을 확보함[8)]

- 당초에는 국제협력, 국제세원관리, 역외탈세정보 등 3팀이 있었음

2 상호합의절차 규정 관련 세법 개정안

■ 현행 상호합의절차 규정의 개선을 위한 「국제조세조정에 관한 법률」 개정안이 2016년 7월 28일자로 발표됨[9)10)]

- 세법개정안의 내용은 상호합의 신청자 범위의 확대와 과세관청의 상호합의 거부 통지 의무의 부여임

■ 상호합의 신청자의 범위 확대를 확대하여 국내사업장이 없는 비거주자·외국법인도 상호합의절차의 신청을 허용함

- 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

8) 국세청과 그 소속기관 직제 시행규칙 기획재정부령 제508호
9) 기획재정부(2016)
10) 국제조세조정에 관한 법률 제22조, 동법 시행령 제39조

3 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

참 • 고 • 문 • 헌

기획재정부, 「2016년 세법개정안, 보도자료2」, 2016.7.28.

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

Stephanie Soong Johnston, "OECD Releases Final BEPS Package," *Tax Notes International*, October 12, 2015, p.103.

분쟁해결 방안의 효과성 제고
관련 BEPS프로젝트 주요
권고사항 및 국내외 입법동향

한국조세재정연구원
세법연구센터