



고정사업장 지위의 인위적 회피 방지 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내외 입법동향

2016.09



CONTENTS

01. 도입 배경	1
02. 주요 권고사항	2
03. 국내 입법동향	4
04. 해외 입법동향	5
1. 북미	5
2. 유럽	6
3. 아시아	7
05. 요약 및 시사점	10
참고문헌	12

01 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 작업 결과에 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

02 주요 권고사항

■ 고정사업장 지위의 인위적 회피를 방지하기 위하여 다음과 같은 이행체계 및 권고사항을 발표함¹⁾

- 이행체계: 기준 수정(기존 모델조세조약·지침서에 합의한 국가 간 개정의무발생)
- 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)을 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 간주²⁾

■ 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
- 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

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

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

■ 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

03 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 소득 귀속의 추가지침 관련 의견수렴을 위한 협의문서³⁾를 발표하였으며, 고정사업장 귀속 소득 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
- 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

3) <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

04 해외 입법동향

1 북미

■ 미국 재무부의 Action 7 권고안에 대한 동향은 확인되지 않으며, 2016년 미국모델(US Model)은 권고사항을 반영하지 않았고, 현행 고정사업장 관련 규정은 다음과 같음⁴⁾

- 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 가능함⁵⁾
 - 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 권한을 보유한 독립대리인이 있는 경우, 셋째, 고정사업장이 없더라도 정관 등에 본사나 등록사무실로 지정된 장소가 있는 경우로 규정하고 있음⁶⁾
 - 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

4) D.M. Ring, “United States – Permanent Establishments”, Topical Analyses IBFD, (2016.8.9. 접속), 세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016 재인용

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

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

2 유럽

■ 독일의 Action 7과 관련한 동향은 확인되지 않으며, 고정사업장 관련 국내법 규정은 다음과 같음⁷⁾

- 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 보임⁸⁾
 - 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 함⁹⁾
 - 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

■ 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 보이며¹⁰⁾, 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 판정함¹¹⁾
 - 고정된 사업장소를 두고 당해 법인의 사업을 전적으로 또는 부분적으로 수행
 - 종속대리인이 당해 법인을 대신하여 사업을 수행할 수 있는 권한을 상시 행사하는 경우

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

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

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

10) 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

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

- 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 있음¹²⁾

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

■ 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 않음¹³⁾

3 아시아

■ 일본은 2016년 말에 열릴 것으로 예상되는 고정사업장예의 소득귀속에 관한 G20/OECD 후속 논의에 적극적으로 참여하기로 의결하였으며, 다자간 협정(multilateral instrument)을 통한 이행이 기대됨¹⁴⁾

■ 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 않음¹⁵⁾

12) 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

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

14) 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

- 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 대신하여 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 과세함¹⁶⁾

- 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 관리 사무실, 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 있음¹⁷⁾
 - 특정 조건에서 모회사와 자회사의 복잡한 인적 및 거래의 교환이 있는 경우 고정사업장이 구성될 수 있음

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

16) 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

17) J. Eichelberger, J. Liu & G.R. DeSouza, “China (People's Rep.) – Permanent Establishments,” Topical Analyses IBFD, (2016.8.10. 접속)

표 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)

05 요약 및 시사점

- 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 권고사항을 이행함에 따라 고정사업장에 대한 정의가 명확해질 것으로 예상되며, 특정 국가에서 핵심적인 사업활동이 수행된 경우 그 사업활동이 이루어진 국가에서 관련 소득에 과세 가능하게 됨에 따라 고정사업장 기준을 이용한 다국적기업의 조세회피를 방지할 수 있을 것임

- 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 계획임¹⁸⁾
 - (이행 계획) OECD는 기시행중인 국가별 양자 조약에 BEPS조약 개정 권고를 신속히

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

반영하기 위해 '16년말까지 다자 협정 추진¹⁹⁾

- '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

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

참 · 고 · 문 · 헌

홍성흔·김중현·유현영, 『외국법인의 과세사업자 요건 국제비교 연구』, 『세법연구』, 13-09, 한국조세재정연구원, 2013.

OECD, 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.

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

세법연구센터, 「BEPS 이행관련 국제동향」, 한국조세재정연구원, 2016

_____, 『주요국의 조세동향』, 16-07, 2016

일본 국세청, www.nta.go.jp

호주 국세청, www.ato.gov.au

Deloitte, www.deloitte.com

IBFD, www.ibfd.org

OECD, www.oecd.org

고정사업장 지위의 인위적
회피 방지 관련 BEPS프로젝트
주요 권고사항 및 국내외 입법동향