

BEPS

이행관련 국제동향

2016. 7

목 차

BEPS 이행관련 국제동향

I. 조사 목적 및 결과 요약	1
1. 조사의 목적 및 내용	3
2. BEPS프로젝트 이행 국제동향 요약	5
가. 국가별 이행현황	5
나. BEPS 이행체계별 이행현황	9
II. Action별 국제동향	17
1. Action 1 - 디지털경제에서의 조세문제 해결	19
가. 권고사항	19
나. 국제동향	21
2. Action 2 - 혼성불일치 거래 효과의 해소	26
가. 권고사항	26
나. 국제동향	29
3. Action 3 - 효과적인 CFC규정의 설계	40
가. 권고사항	40
나. 국제동향	41
4. Action 4 - 이자공제와 기타 금융비용에 관련된 세원잠식의 제한 ..	57
가. 권고사항	57

목 차

나. 국제동향	58
5. Action 5 - 투명성과 실질을 고려한 유해조세환경에 대한 효과적 대응 ..	70
가. 권고사항	70
나. 국제동향	70
6. Action 6 - 부적절한 상황에서 조약혜택의 부여 방지	80
가. 권고사항	80
나. 국제동향	81
7. Action 7 - 고정사업장 지위의 인위적 회피 방지	93
가. 권고사항	93
나. 국제동향	95
8. Action 8-10 - 정상가격산출과 가치창출의 연계	101
가. 권고사항	101
나. 국제동향	102
9. Action 12 - 의무보고규정	114
가. 권고사항	114
나. 국제동향	115
10. Action 13 - 이전가격문서화 및 국가별보고서	122
가. 권고사항	122
나. 국제동향	123

참고문헌	145
------------	-----

표 목 차

<표 I-1> BEPS프로젝트 15개 Action Plan	4
<표 I-2> BEPS프로젝트 이행체계	9
<표 I-3> Action별 진행상황	14
<표 II-1> Action 1 권고사항 이행현황	25
<표 II-2> Action 2의 국내법 개정에 관한 권고사항	27
<표 II-3> Action 2의 OECD 모델조약에 관한 검토	28
<표 II-4> Action 2 권고사항 이행현황	38
<표 II-5> Action 3 권고사항 이행현황	55
<표 II-6> Action 4 권고사항 이행현황	68
<표 II-7> Action 5 권고사항 이행현황	78
<표 II-8> Action 6 권고사항 이행현황	90
<표 II-9> Action 7 권고사항 이행현황	99
<표 II-10> Action 8-10 권고사항 이행현황	112
<표 II-11> Action 12 의무보고규정 도입 국가의 제도 비교	119
<표 II-12> Action 12 권고사항 이행현황	120
<표 II-13> Action 13 권고사항 이행현황	143

I. 조사 목적 및 결과 요약



I

조사 목적 및 결과 요약

01

조사의 목적 및 내용

- 2015년 11월 G20의 BEPS 최종패키지 승인 이후 OECD와 G20 회원국들은 BEPS프로젝트의 Action별 권고사항 이행을 위하여 다양한 입법 및 관련 논의를 진행 중에 있음
 - 특히 2016년 말에 예정된 다자간협약(Action 15)과 2016사업연도부터 적용되는 국가별보고서의 신고 및 교환 의무(Action 13) 등 본격적인 BEPS프로젝트의 실행을 앞두고 OECD와 G20 회원국은 관련 입법 활동을 활발히 진행 중에 있음
 - 우리나라도 2015년의 세법개정을 통해 Action 13에 따른 국제거래정보통합 보고서 서식의 제출을 의무화하고 2016년 세법개정으로 국가별보고서 제출 의무를 포함하는 등 BEPS프로젝트 이행을 진행하고 있음
 - BEPS 최종패키지는 2014년에 발간한 7개의 Action(Action 1, 2, 5, 6, 8, 13, 15)에 대하여 개정 및 보완한 보고서를 포함하여 Action 1~15에 대한 총 13개의 최종 보고서로 구성됨¹⁾

1) 세법연구센터, 『주요국의 조세동향』 2015년 제2호, 한국조세재정연구원, 2015.12., p.44.

표 1-1 BEPS프로젝트 15개 Action Plan

구분	과제명
Action 1	디지털경제에서의 조세문제 해결
Action 2	혼성불일치 거래 효과의 해소
Action 3	효과적인 CFC규정의 설계
Action 4	이자공제와 기타 금융비용에 관련된 세원잠식의 제한
Action 5	투명성과 실질을 고려한 유해조세환경에 대한 효과적 대응
Action 6	부적절한 상황에서 조약혜택의 부여 방지
Action 7	고정사업장 지위의 인위적 회피 방지
Action 8-10	정상가격산출과 가치창출의 연계
Action 11	BEPS 측정과 모니터링
Action 12	의무보고규정
Action 13	이전가격 문서화와 국가별보고서
Action 14	분쟁해결 장치의 효과성 제고
Action 15	양자간 조세조약을 보완하기 위한 다자간 협약 개발

자료: 세법연구센터, 『주요국의 조세동향』 2015년 제2호, 한국조세재정연구원, 2015.12., p.44.

- ☐ 이에 OECD와 G20 회원국의 BEPS Action별 이행 추이와 관련 논의에 대한 전반적인 조사를 바탕으로 우리나라의 BEPS 이행 상황을 진단하고 추후 도입방향에 대해 검토할 필요가 있음
- ☐ 본 보고서는 OECD와 G20 회원국의 BEPS프로젝트에 관한 진행상황을 살펴 보고 Action별로 각국의 이행현황을 정리함
 - 조사대상국은 OECD 및 G20 회원국으로 총 42개의 국가를 조사대상으로 함²⁾
 - 각 국가의 BEPS 이행현황은 BEPS 최종패키지 보고서에서 제시하는 주요 권고사항을 기준으로 정리함
 - BEPS의 Action Plan 15개 중 Action 11(BEPS 측정), 14(분쟁해결 장치), 15

2) 2016년 7월 1일에 OECD에 가입한 라트비아는 조사대상에서 제외함.

(다자간 협약)는 BEPS참여국의 내국세법 개정이 아닌 다자간협약 또는 정보 공유 등으로 이행되어야 하는 특수성으로 인해 조사대상에서 제외함

02

BEPS프로젝트 이행 국제동향 요약

가. 국가별 이행현황

1) 우리나라

- ☐ 우리나라는 Action 13(이전가격문서화)과 관련하여 입법을 완료하였으며, 조세 조약 개정 시 Action 6(조약남용방지)에 따른 권고사항을 반영하는 등 최소 기준에 해당하는 Action을 적극적으로 이행하고 있음
 - Action 13(이전가격문서화)과 관련하여 2015년 개정세법에 국제거래정보통합 보고서 서식의 제출을 의무화하고, 2016년 개정세법에는 국가별보고서 제출 의무를 포함함
 - Action 6(조약남용방지)의 권고사항을 반영하여 2016년 5월 체코와의 조세 조약을 개정함
- ☐ BEPS의 Action Plan 중 이행 강제성이 있고 이행시기가 정해진 최소기준 이외의 Action에 대해서도 국내세법의 제도 개선을 위해 다각도로 검토하고 있음

2) BEPS 대응에 적극적인 국가

- ☐ BEPS의 Action별 이슈를 해결하기 위하여 적극적으로 대응하는 주요 국가 중 호주, 영국, 독일, 일본을 대상으로 BEPS에 관한 동향을 살펴봄

- BEPS 관련 이슈를 해결하기 위해 최종패키지의 발행 이전에 이미 규정을 마련하였거나 규정의 도입 및 입법논의가 진행되는 등 BEPS 관련 이슈에 적극적으로 대응하는 국가들 중 몇몇 주요국을 선정하여 살펴보기로 함

- 호주는 내국법의 규정에 따라 이미 BEPS에 관한 이슈를 해소하고 있는 것을 제외하고 대부분의 Action Plan에 대하여 규정의 도입 및 공식적인 논의가 이루어지고 있어 가장 적극적으로 대응하고 있는 것으로 조사됨
 - Action 3의 권고사항, Action 5의 권고사항 중 예규정보교환, Action 8-10에 관한 권고사항 중 일부는 이미 내국법에 도입되어 있음
 - 기존에 규정이 마련되어 있지 않은 Action 1, 6, 7, 13의 권고사항에 대해서는 내국법에 입법하거나 일부 조세조약을 개정하여 대응하고, Action 2, 8-10, 12는 현재 논의 중임
 - Action 1의 권고사항을 도입하여 2017년 1월부터 역외에서 제공되는 디지털 상품 및 용역을 호주에서 소비하는 경우 VAT를 과세하도록 규정함
 - Action 6의 권고사항을 반영하여 독일과의 조세조약을 개정함
 - 2016년부터 Action 7의 권고사항에 따라 고정사업장 지위를 이용하여 인위적으로 회피하는 다국적기업의 거래에 대해 호주의 과세소득으로 간주하는 규정을 도입함

- 영국은 내국법의 규정에 따라 이미 BEPS에 관한 이슈를 해소하고 있는 것을 제외하고, Action 2, 13의 권고사항을 반영하여 입법이 진행되었으며, Action 4, 8-10에 대해서는 공식적인 논의가 이루어지고 있음
 - Action 2에서 제안하는 권고사항을 대부분 입법하였으며 2017년부터 시행할 예정임
 - Action 4의 권고사항에 따른 이자공제제한제도를 공개하고 공개의견수렴 절차를 진행 중임

- Action 5와 관련하여 지적재산권제도는 권고사항에 따라 개정하였으나 예규 정보교환과 관련된 동향은 확인되지 않음
 - Action 1, 3, 12는 이미 내국법에 도입되어 있음
 - Action 13의 국가별보고서 제출의무 규정에 대한 입법을 최종 완료하였으나, 마스터파일과 로컬파일에 대한 도입 계획은 아직 확인되는 바가 없음
- 독일은 내국법의 규정에 따라 이미 BEPS에 관한 이슈를 해소하고 있는 것을 제외하고, Action 13(국가별보고서)의 권고사항을 반영하여 입법이 진행되었으며 Action 5, 13(마스터파일과 로컬파일)에 대한 공식적인 논의가 이루어지고 있음
- Action 1, 2, 7, 8-10의 이슈를 해소하기 위해 이미 내국법에 규정이 마련되어 있음
 - Action 3, 4와 관련하여 일부 권고사항을 충족하는 기존 제도가 존재하나, 모든 권고사항을 반영하는 동향은 확인되지 않음
 - Action 5와 관련하여 예규 정보교환을 위한 분석안을 공개하고 논의 중임
 - Action 6와 관련해서는 최근 일부 국가와의 조약을 개정함
- 일본은 내국법의 규정에 따라 이미 BEPS에 관한 이슈를 해소하고 있는 것을 제외하고, Action 2, 6, 13에 따른 권고사항 이행을 진행하고 있음
- Action 1, 4와 관련하여 일부 권고사항을 충족하는 기존 제도가 존재하나, 모든 권고사항을 반영하는 동향은 확인되지 않음
 - Action 2에서 제기하는 소득면제규정의 적용을 통한 이중비과세를 해소하기 위하여 2015년 세법개정에 소득면제규정의 적용에 관한 예외규정을 입법함
 - Action 6의 권고사항을 반영하여 독일과의 조세조약을 개정하고 칠레와 조약을 체결함

3) 기타 주요국가

- 그 외 OECD 및 G20국가 중 미국, 캐나다, 프랑스, 중국의 BEPS에 관한 동향에 대하여 살펴봄
 - 미국, 캐나다, 프랑스는 내국법의 규정에 따라 이미 BEPS에 관한 이슈를 해소하고 있는 것을 제외하고 일부 Action에 관한 공식적인 논의 및 입법이 이루어지고 있음
 - 중국은 내국법의 규정에 따라 이미 BEPS에 관한 이슈를 해소하고 있는 것을 제외하고 일부 Action에 관한 공식적인 논의는 활발하지 않은 것으로 보임
- 미국은 Action 8-10, 12의 이슈를 해소하기 위하여 이미 국내법에 입법한 것을 제외하고 Action 2, 6, 13(국가별보고서)에서 제안하는 권고사항에 따라 이행하였으나, 그 외 추가적인 BEPS 관련 공식적인 논의는 이루어지고 있지 않은 것으로 확인됨
 - Action 2의 권고사항 6과 관련하여 국외 자회사의 소득에서 공제된 손실을 내법국인이 다시 공제하는 것을 방지하는 규정을 입법함
 - Action 6에 따라 2016년 미국 모델조세협약의 조약전문 내용을 수정함
- 캐나다는 이미 국내법에 규정이 마련되어 있는 Action 12의 의무보고규정, Action 8-10의 일부 권고사항, Action 13 중 국가별보고서 관련 규정을 도입하는 입법안을 발표하였으며, Action 5의 예규 정보교환에 관하여 공식적으로 논의 중임
- 프랑스는 이미 국내법에 규정이 마련되어 있는 Action 2, 8-10을 제외하고, Action 2의 이슈와 관련된 EU 모회사-자회사지침과 Action 13 중 국가별보고서에 관한 규정을 입법완료함

- 프랑스 헌법재판소는 국회에서 의결된 Action 12의 의무보고규정에 대한 위헌 결정을 하였으나, 해당 규정의 입법은 수정을 통해 재추진될 가능성이 존재함
- 중국은 Action 8-10, Action 13에 관한 규정을 마련하는 것을 제외하고 그 외 공식적인 논의는 확인되지 않음
- Action 5에서 언급된 자국의 신기술 등에 대한 감경세율제도가 유해하지 않다고 판단하였으며, Action 7에서 다루고 있는 권고사항이 이미 반영되어 있다고 판단하고 있음

나. BEPS 이행체계별 이행현황

- OECD는 BEPS프로젝트의 효과적인 도입 및 이행을 위해 Action별로 이행 강제성에 차이를 두는 이행체계를 수립함³⁾
- 최소기준으로 제시된 4개 과제에 대해 OECD에서 과제 이행 여부를 점검할 예정임

표 1-2 BEPS프로젝트 이행체계

구분	강제성 수준	해당 과제
최소기준 (Minimum standard)	강한 이행 의무	Action 5, 6, 13, 14
기존 기준 수정	기존 모델 조세조약·지침서에 합의한 국가간 개정 의무 발생	Action 7, 8-10
공통접근 (Common approach)	강한 이행 권고 (향후 최소기준으로 발전 가능)	Action 2, 4
모범관행(Best practice) 권고안(Guidance) 지침(Recommendation)	선택적 도입	Action 3, 12

자료: 세법연구센터, 『주요국의 조세동향』 2015년 제2호, 한국조세재정연구원, 2015.12., p.45.

3) 세법연구센터, 『주요국의 조세동향』 2015년 제2호, 한국조세재정연구원, 2015.12., p.45.

1) 최소기준 - Action 5, 6, 13

- Action 5(유해조세환경 대응)의 권고사항에 따라 보고서상 유해조세 평가대상에 해당되는 대다수의 국가가 지적재산권제도를 개정 중이거나 개정완료하였으며, 예규 정보교환을 위해 상당수 국가들이 논의 중이거나 정보교환을 위한 제반 절차를 완료함
 - 다만, 일부 국가는 유해조세 평가대상임에도 지적재산권제도에 대한 개정 움직임이 확인되지 않았으며, 비지적재산권제도에 대한 동향도 확인되지 않음
- Action 6(조약남용방지)에서 제시하는 권고사항은 조세조약 개정을 요하는 사항으로 기존의 조세조약정책이 권고사항에 일부 부합하는 미국, 일본, 인도 등의 국가와 최근 조세조약을 개정한 일부 국가 외에는 적극적인 움직임이 발견되지 않음
 - 2016년 말로 예정된 Action 15 다자간협약을 통해 대부분의 국가들이 조약 개정을 할 것으로 보이는 가운데, 최근 우리나라를 비롯한 호주, 독일, 일본, 캐나다, 칠레 등의 조세조약에서 권고사항을 반영함
 - 우리나라는 최근 체코와의 조세조약 개정 시 Action 6의 권고사항을 반영함
- Action 13(국가별보고서)의 권고사항 중 국가별보고서는 OECD에서 최소기준으로 분류하여 이행강제력을 부여하고 있는바, OECD 및 G20 회원국 총 42개국 중 30개국이 입법을 완료하였거나 입법안을 발표 또는 논의 중인 것으로 확인됨
 - 국가별보고서 규정에 대해 입법완료 또는 입법논의 중인 30개국 중 미국, 스위스, 러시아를 제외한 27개국에서 OECD 권고안의 적용시기(2016년 1월 1일 또는 그 이후 개시하는 사업연도부터)를 수용함
 - 2016년 6월 30일 기준으로 OECD 및 G20 회원국 총 42개국 중 7개국을

제외한 35개국에서 국가별보고서 자동교환을 위한 과세당국간 다자협정 (Multilateral Competent Authority Agreement)에 서명함

- 미서명 국가는 미국, 헝가리, 터키, 브라질, 인도네시아, 러시아, 사우디아라비아임

□ Action 13(이전가격 문서화)의 권고사항 중 이전가격문서화에 해당하는 마스터 파일과 로컬파일 제출의무 규정에 대해서는 OECD 및 G20 회원국 총 42개국 중 16개국이 입법을 완료하였거나 입법안을 발표 또는 논의 중인 것으로 확인됨

- 마스터파일과 로컬파일 제출의무 규정에 관한 입법을 완료한 국가는 호주, 벨기에, 덴마크, 일본, 대한민국, 멕시코, 네덜란드, 폴란드, 스페인, 중국 이상 10개국임
- 마스터파일과 로컬파일 제출의무 규정에 관한 입법을 논의중인 국가는 오스트리아, 핀란드, 독일, 스웨덴, 터키, 인도 이상 6개국임

2) 기존 기준수정 - Action 7, 8-10

□ Action 7(고정사업장 지위의 회피방지)의 OECD 권고사항이 기존 제도에 이미 반영된 국가는 중국, 러시아 등이며, 스페인은 법원이 권고사항에 따라 판결하고 있음

- 호주는 권고사항에 따라 고정사업장 과세지위를 인위적으로 회피하는 다국적 기업의 거래에 대해 호주의 과세소득으로 간주하여 과세한다는 규정을 2016년 1월 1일부터 도입하였음
- 프랑스, 일본 등 대부분의 국가는 다자간협정을 통한 이행이 기대됨

□ Action 8-10(정상가격산출)의 권고사항에 대해 조사대상국 중 3개국만이 입법을 완료하였고, 현재 소수의 국가에서 입법 논의가 진행되고 있음

- 입법을 완료한 국가는 노르웨이, 스위스, 스웨덴 이상 3개국이며, 정상가격 원칙 해석 및 적용과 관련하여 자국 세법 등에 상세한 지침을 두지 않는 대신 OECD의 이전가격지침을 포괄적으로 준용하는 국가들임
- 관련 입법을 논의하고 있는 국가는 호주, 벨기에, 아일랜드, 뉴질랜드, 영국, 중국 이상 6개국으로 확인됨

3) 공통접근 - Action 2, 4

- Action 2(혼성불일치 효과 제거)에서 제기하는 이중비과세 등에 관한 이슈를 해소하기 위하여 권고사항을 모두 도입한 영국을 제외하고 이미 규정을 마련한 나라들이 대부분인 것으로 조사되며 그 외 일부 국가들이 일부 도입하거나, 향후 도입을 위한 논의를 하고 있음
 - Action 2에서 제기되는 이슈들은 사전적으로 차단할 수 있는 Action 3의 CFC제도, 배당소득면제제도의 특별규정 등을 통해 이중비과세를 일부 개선할 수 있음
 - 다만, EU 국가 등을 중심으로 기존의 제도가 Action 2의 권고사항의 일부에 부합하는 국가들이 존재함
- Action 4(이자비용공제 제한)에 따라 권고사항을 완전하게 이행하고 있는 나라는 발견되지 않으며, 영국, 노르웨이 등의 소수의 국가에서 이에 대한 논의가 이루어지고 있음
 - 다만, 핀란드의 기존 제도는 거의 Action 4에 부합하는 이자공제제한제도를 운영하고 있으며, 그 외 독일, 이탈리아 등 일부 국가의 기존 제도가 Action 4의 일부 권고사항에 부합하고 있음

4) 선택적 도입 - Action 3, 12

- Action 3(CFC)와 관련하여 조사대상국 중 대부분의 국가가 CFC제도를 BEPS 프로젝트 논의 전부터 도입한 것으로 파악되며, 2013년 BEPS프로젝트 착수 후 CFC제도를 새로 도입한 국가는 5개국인 것으로 나타남
 - 새로이 CFC제도를 도입한 5개의 국가 중 러시아, 폴란드, 칠레는 권고사항을 모두 반영하여 입법하였음
 - CFC제도가 사전에 도입되었던 국가 중 Action3의 권고사항이 모두 반영되어 있는 국가는 11개국, 일부 사항만 반영한 국가는 13개국인 것으로 파악됨
- Action 12(의무보고규정)의 이행은 이미 관련 규정이 존재하였던 영국 등의 일부 국가 외에 최근 입법이 추진되고 있는 국가는 매우 제한적인 것으로 확인됨
 - 관련 규정이 이미 존재한 국가로는 영국, 캐나다, 아일랜드, 이스라엘, 포르투갈, 영국, 미국 등 7개국이 있음
 - 멕시코는 의무보고규정을 최근 입법하였으며, 호주, 프랑스, 브라질 등 소수 국가에서만 관련 입법 움직임이 확인됨

5) 기타 - Action 1

- Action 1(디지털경제)의 권고사항에 따라 조사대상국 대부분에서 ‘전자용역 및 무형자산의 국제거래 시 소비지국 과세’를 적용하고 있으며 이스라엘은 관련 입법을 공식적으로 논의 중임
 - 이행국가 중 캐나다와 노르웨이만 BEPS프로젝트 논의 전 해당 규정을 적용하고 있었으며, 대다수의 국가는 모두 BEPS프로젝트 논의 후 관련 규정을 도입한 것으로 보임

표 1-3 Action별 진행상황

국가	Action 1	Action 2	Action 3	Action 4	Action 5	Action 6	Action 7	Action 8-10	Action 12	Action 13	
										문서화	국가별 보고서
호주	○	△	○	×	○	●	●	●/△	△	○	○
오스트리아	○	●	×	×	○	×	×	●	×	△	△
벨기에	○	×	×	×	×	×	×	●/△	×	○	○
캐나다	●	×	●	×	△	△	×	●	○	×	△
칠레	×	×	○	×	×	●	×	●	×	×	×
체코	○	△	×	×	△	×	×	●	×	×	×
덴마크	○	●	●	●	△	×	●	●	×	○	○
에스토니아	○	●	●	×	×	×	×	×	×	×	△
핀란드	○	●	○	○	×	×	×	×	×	△	△
프랑스	○	●/△	○	×	×	×	×	●	△	×	○
독일	○	●	●	●	△	●	●	●	×	△	△
그리스	○	×	●	●	×	×	×	×	×	×	×
헝가리	○	●	●	×	×	×	×	●	×	×	×
아이슬란드	○	×	●	×	×	×	×	×	×	×	×
아일랜드	○	×	×	×	○	×	×	△	○	×	○
이스라엘	△	×	×	×	×	×	×	×	○	×	×
이탈리아	○	●	○	●	×	×	×	×	×	×	○
일본	○	●	○	●	×	●	×	●	×	○	○
대한민국	○	×	●	×	×	●	×	×	×	○	△
룩셈부르크	○	●	×	×	○	×	×	×	×	×	×
멕시코	×	●	○	×	×	×	×	×	○	○	○
네덜란드	○	●	×	×	△	×	×	●	×	○	○
뉴질랜드	○	●/△	○	×	○	×	×	△	×	×	△

국가	Action 1	Action 2	Action 3	Action 4	Action 5	Action 6	Action 7	Action 8-10	Action 12	Action 13	
										문서화	국가별 보고서
노르웨이	○	●	●	●/△	×	×	×	○	×	×	△
폴란드	○	●	○	×	△	×	×	●	×	○	○
포르투갈	○	●	●	●	×	×	×	×	○	×	○
슬로바키아	○	●	×	●	×	×	×	×	×	×	×
슬로베니아	○	●	×	×	△	×	×	×	×	×	△
스페인	○	●	○	●	×	×	○	×	×	○	○
스웨덴	○	●	○	×	△	×	×	○	×	△	△
스위스	○	×	×	×	△	×	×	○	×	×	△
터키	×	×	●	×	×	×	●	×	×	△	△
영국	○	○	○	●/△	×	×	×	△	○	×	○
미국	×	●	●	●	×	●	×	●	○	×	△
브라질	×	×	●	×	×	×	×	●	△	×	×
중국	×	×	●	×	×	×	○	△	×	○	○
인도	×	×	×	×	●	●	×	●	×	△	△
남아프리카공화국	○	●	●	●	×	×	×	●	○	×	△
아르헨티나	×	×	●	×	×	×	×	●	×	×	×
인도네시아	×	×	×	×	×	×	×	●	×	×	×
러시아	×	×	○	×	×	×	○	●	×	×	△
사우디아라비아	×	×	×	●	×	×	×	×	×	0×	×

주: ○ : BEPS Action의 권고사항에 관한 규정이 모두 임법된 경우

● : BEPS 최종보고서 발표 이전에 이미 Action의 권고사항에 관한 규정이 일부 존재하거나 일부 완료인 경우

△ : Action의 권고사항과 관련하여 규정의 임법완료 이전에 의견수렴 절차나 정부발표 등과 같은 공식적인 논의가 이루어지고 있는 경우

●/△ : ●에 해당되는 경우로 △에 해당되는 논의가 이루어지고 있는 경우

× : Action의 권고사항에 대한 논의가 이루어지고 있지 않은 경우

자료: 각국의 국제청 및 재무부, IBFD와 주요 회계법인의 BEPS 관련 사이트 등의 자료를 참고하여 저자 작성(상세한 자료 출처는 보고서 본문의 각국에 대한 각주 참조).

II. Action별 국제동향



II

Action별 국제동향

01

Action 1

디지털경제에서의 조세문제 해결

가. 권고사항⁴⁾

- ☐ Action 1은 디지털거래 특성으로 발생하는 조세회피문제와 대응방안에 대해 논의하고 있으며, BEPS 이행체계는 미분류됨
- ☐ 디지털경제에 따른 BEPS 관련 이슈는 다음과 같음
 - 첫째, 고정사업장 규정 관련
 - 디지털경제에서는 물리적 장소를 가지지 않고 사업활동이 가능하기 때문에 물리적 장소로 고정사업장을 판단하는 현행 규정의 적절성 문제
 - 고정사업장의 예외로 보는 예비적·보조적 활동이 주요 사업활동인 경우가 많음
 - 둘째, 사용자 참여로 새롭게 창출된 가치의 소득과세 문제
 - 네트워크 플랫폼을 통해 소비자로부터 수집한 정보는 제품성능 향상, 의사결정 향상으로 소득창출에 기여하는 주요 원천임

4) 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.

- 데이터가 수집된 국가에 해당 소득배분, 데이터 가치평가, 소득구분 등의 문제가 있음

○ 셋째, 디지털 재화의 소득 구분 문제

- 예로, 클라우드 컴퓨팅, 3D프린팅 제공 시 사용료소득으로 분류해야 하는지 로열티 소득으로 구분해야 하는지에 대한 명확한 규정이 없음
- 사용료소득으로 분류되는 경우 고정사업장에 속하는 소득만 원천지국에서 과세하며, 로열티 소득으로 분류되는 경우 원천징수하기 때문에 소득 구분이 명확해야 함

○ 넷째, 저가수입상품의 VAT 면세 문제

- 온라인 구매를 통한 저가수입상품이 증가하여 국내업자의 경쟁력이 저하되며, VAT 면세점을 이용한 VAT 납부 의도적 회피 가능

○ 다섯째, 디지털재화·전자적 용역의 VAT 과세 문제

- 판매자국에서 소비세 과세 시: 국내업자의 경쟁력 저하, 형평성 문제
- 소비자국에서 소비세 과세 시: 외국판매자가 VAT를 납부할 유인 부족

□ Action 1의 BEPS 문제에 대한 OECD의 권고사항은 다음과 같음

○ 첫째, 경제적 실재를 고려한 새로운 연계거점(nexus) 도입

- 수익기반: 기업의 플랫폼을 통해 해당 국가 고객과 체결한 거래의 수익
- 디지털요소 기반: 도메인 이름이 속하는 국가, 디지털 플랫폼 설치 국가, 결제시스템 설치 국가와 같은 디지털 요소에 따라 연계거점 결정
- 사용자기여도 기반: 디지털 플랫폼에 접속한 사용자 수, 해당 국가에 거주하는 고객과 체결한 계약 수, 수집된 데이터의 양으로 연계거점 결정

○ 둘째, 실질적 예비적·보조적 활동만 고정사업장의 예외로 보도록 PE 예외 규정 수정

- 셋째, 디지털거래에 원천세 부과: 소비자 또는 중개인이 원천징수 납부의무를 가지며, 다수의 개인 소비자를 대신해 원천징수하고, 대리 납부하는 중개인을 선임하는 방법도 있음
 - 넷째, 소비세 형태의 균등부과금(equalization levy) 부과
 - 다섯째, 소액물품의 VAT 면세점을 낮추고, 국내정책 및 상황에 맞게 효율적인 VAT 징수모델을 적용함
 - 세관 징수모델, 판매자 징수모델, 구매자 징수모델, 중개인 징수모델
 - 여섯째, 전자용역 및 무형자산의 국제거래 시 소비자국에서 소비세를 과세하며, 외국판매자가 소비지국에 VAT를 납부할 수 있도록 ‘간편 VAT사업자 등록제도’ 운영
- 단, 법인세의 BEPS 문제는 다른 Action Plan의 이행을 통해 완화될 것으로 판단되어 현 상황에서 법인세 관련 권고안의 도입은 제안되지 않으며, 지속적인 모니터링과 추가협력을 통해 2020년까지 최종결과물을 완성할 예정임

나. 국제동향⁵⁾

- (호주) 호주는 2017년 1월부터 역외에서 제공하는 디지털 상품 및 용역을 호주에서 소비하는 경우 호주에서 VAT⁶⁾를 과세함⁷⁾

5) Action 1의 법인세 권고사항은 현재 단계에서 도입을 권장하지 않고 있고, 부가가치세 권고안 중 소액물품의 VAT 면세점 인하 및 징수모델 선택은 각국 상황에 맞게 선택하도록 권고하고 있어, 국제동향은 부가가치세 권고안 중 ‘전자용역 및 무형자산의 국제거래 시 부가가치세 소비지국 과세’를 중심으로 기술함.

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

7) 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/>), 접속일자: 2016.07.26.

- 디지털 상품은 인터넷을 통해 다운로드받는 영화, 음악, 앱, 게임, 전자책 등을 말함
- 외국 판매자가 호주 소비자에게 디지털 상품 및 용역을 판매한 연간 매출액이 7.5만호주달러 이상인 경우, GST사업자등록을 해야 하며 행정부담을 덜어 주기 위해 ‘간편사업자 등록제도’를 운영함
 - 간편사업자 등록제도는 외국판매자가 호주 국세청 홈페이지를 통해 간단한 정보만 등록하고, GST를 분기별로 납부할 수 있도록 함
 - 또한, 소비자에게 계산서를 발급할 의무가 없으며, 간편사업자등록을 선택한 경우 매입세액공제를 받지 못함
- (일본) 일본은 2015년 10월부터 외국 판매자가 일본 소비자에게 제공하는 디지털재화 및 용역의 경우 일본에서 VAT를 과세함⁸⁾
 - 기존에는 서비스 공급자 거주국에서 VAT를 과세하였기 때문에 일본에서 VAT가 과세되지 않음
 - B2B거래는 서비스를 제공받는 일본 기업이 VAT를 대신 납부하는 ‘대리 납부제도(reverse charge mechanism)’를 적용함
 - B2C거래는 외국판매자의 일본 내 연간매출액이 1천만엔 이상인 경우, 일본 국세청에 사업자 등록을 하고 VAT를 납부하도록 함
 - 일본 내 연간 매출액이 1천만엔 미만인 경우 사업자등록은 강제사항이 아님
- (EU) EU는 2015년 1월부터 모든 전자적 용역은 소비지국에서 과세하도록 EU 부가세 지침을 개정하였으며, 비거주자의 행정부담을 간소화하는 간편등록제도 (One Stop Service)를 운영 중임⁹⁾

8) 일본 재무부(http://www.mof.go.jp/english/tax_policy/tax_reform/fy2015/tax2015ct.htm), 접속일자: 2016.07.26

- 개정 이전에는 EU 회원국 간 전자적 용역의 경우 공급자 거주국에서 VAT를 과세하도록 하였으나 EU 회원국 간에도 소비자 거주국에서 VAT를 과세하도록 개정함
- 간편등록제도(OSS)의 경우 EU 회원국 중 한군데에서 등록하고 납부하는 것을 허용한다는 점에서 다른 국가에 비해 행정부담이 적음
- **(캐나다)** 캐나다는 외국 판매자로부터 전자서비스를 제공받은 소비자가 VAT를 대리납부하는 제도(self assessment)를 1991년에 입법하였으나¹⁰⁾, 부가가치세가 징수되지 않아 효율적 징수를 위해 의견수렴을 하였으며 현재까지 개정된 사항은 없음¹¹⁾
- **(인도)** 인도는 현재 단계에서 도입이 권장되지 않은 법인세 권고사항 중 동등세를 도입함¹²⁾
 - 온라인광고 등 광고용역 대금을 국내 고정사업장이 없는 외국 판매자에게 1만루피를 초과하여 지급하는 경우, 지급하는 자는 6%의 동등세를 원천징수함
- **(노르웨이)** 노르웨이는 2011년 7월 1일부터 외국판매자가 노르웨이 거주 소비자에게 전자서비스를 제공 시, 외국판매자가 노르웨이에 간편 사업자등록을 하고 VAT를 납부하도록 시행함¹³⁾

9) 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.

10) 캐나다 국세청(<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/g300-9/g300-9-e.html>), 접속일자: 2016.07.26.

11) EY, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2016,” 2016.04, p.145

12) 한국조세재정연구원 세법연구센터, 『주요국의 조세동향 2016년 4월호』 중 ‘인도 2016-17예산안 공개,’ 2016.04.

13) EY, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2016,” 2016.04, p.728

- **(남아프리카공화국)** 남아프리카공화국은 2014년 6월 1일부터 외국 판매자가 남아프리카공화국 거주 소비자에게 전자서비스를 제공 시, 간편 VAT사업자 등록 및 납부하는 제도를 시행함¹⁴⁾
 - 외국판매자는 다음의 조건 중 1개 이상을 만족하며, 과세대상 용역 매출액이 5만랜드(ZAR)를 초과하는 자를 말함
 - 용역을 제공받는 사람이 남아프리카공화국 거주자 또는 거주기업인 경우
 - 용역제공에 대한 대금이 남아프리카공화국 은행에서 지급되는 경우
- **(이스라엘)** 이스라엘은 OECD 권고안 및 EU 규정에 따라 외국판매자가 이스라엘 소비자에게 디지털서비스 제공 시 VAT사업자등록을 하고 VAT를 납부할 수 있도록 입법을 제안하였으나, 시행시기는 아직 정해지지 않음¹⁵⁾
- **(뉴질랜드)** 뉴질랜드는 2016년 10월 1일부터 외국판매자가 뉴질랜드 거주 소비자에게 온라인 서비스를 제공 시, 외국판매자가 뉴질랜드에 간편 사업자 등록을 하고 VAT를 납부하도록 시행함¹⁶⁾
 - 뉴질랜드 소비자에 대한 연간매출액이 6만뉴질랜드달러 이상인 경우에만 사업자등록을 함
- **(스위스)** 스위스는 2018년 1월 1일부터 외국판매자가 스위스 거주 소비자에게 온라인서비스 제공 시, 외국판매자가 스위스에 간편 사업자등록을 하고 VAT를 납부하도록 함¹⁷⁾

14) EY, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2016,” 2016.04, p.918

15) 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>), 접속일자: 2016.03.17.

16) 뉴질랜드 국세청(<http://www.ird.govt.nz/industry-guidelines/non-res-bus-gst/online-services/non-res-bus-gst-online-services.html>), 접속일자: 2016.07.26.

17) EY, “Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2016,” 2016.04, p.958

- 스위스 거주 소비자에게 제공한 서비스 금액이 10만스위스프랑을 초과하는 경우에 VAT사업자등록을 함

표 II-1 Action 1 권고사항 이행현황

국가	진행상황		권고사항	
	기존규정	동향	소비지국 과세	간편 등록 제도 운영
호주	—	완료	O	O
뉴질랜드	—	완료	O	O
일본	—	완료	O	X
한국	—	완료	O	O
EU	—	완료	O	O
캐나다	일부 존재	—	O	X ²⁾
남아프리카공화국	—	일부 완료	O	X
노르웨이	기존재	—	O	O
이스라엘	—	논의중	O	O
인도 ³⁾	—	—	—	—
스위스	—	완료	O	O
터키	—	—	—	—
미국	—	—	—	—
브라질	—	—	—	—
중국	—	—	—	—
아르헨티나	—	—	—	—
인도네시아	—	—	—	—
러시아	—	—	—	—
칠레	—	—	—	—
멕시코	—	—	—	—
사우디아라비아	—	—	—	—

주: 1) EU 회원국에는 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

3) 인도의 경우 BEPS에서 권고안으로 제시하였으나, 현 단계에서 도입은 권장되지 않았던 동등세를 시행함 (단, 온라인광고 공급에 한해 과세함)

자료: 한국조세재정연구원; 각국 재무부 및 국세청; 유럽연합; EY 등의 자료를 참고하여 저자 작성(상세 자료 출처는 위 본문의 각국에 대한 각주 참조)

02

Action
2

혼성불일치 거래 효과의 해소

가. 권고사항

- BEPS의 Action 2는 각 국가의 세무관행을 통일되게 수렴하여 이중비과세가 발생하지 않도록 공통접근(common approach)으로 제시됨

1) 혼성불일치 거래 효과를 해소하기 위한 국내법의 개정에 관한 권고사항

- Action 2는 혼성불일치 거래를 세 가지 유형으로 구분하고 있음
- 첫째, 소득에서 차감/소득에 불산입의 결과가 발생하는 지급(Deduction/No Inclusion outcome, 이하 D/NI결과): 지급자의 관할국에서 해당 지급이 비용으로 공제되거나 수령자는 이를 경상소득에 포함하지 않는 경우
 - 혼성금융상품: 양도거래 및 금융상품거래에서 해당 거래의 조건으로 인해 혼성불일치가 야기되는 경우
 - 인식하지 아니한 혼성지급(Disregarded payment made by a hybrid): 혼성불일치를 의도한 거래나 지배그룹의 관계사 간 거래를 이용하여 소득을 인식하지 아니하는 지급
 - 역혼성 실체의 지급(Payment made to a reverse hybrid): 설립지 관할국의 법률에 따라 도관체로 간주되는 반면에, 투자자 관할국의 법률에서는 독립된 실체로 간주되는 역혼성 실체에 의해 이루어지는 지급
 - 둘째, 이중으로 공제되는 지급(Double Deduction outcome, 이하 DD 결과): 동일 지급에 대하여 두 번 공제되는 경우
 - 혼성의 공제가능한 지급(Deductible payment made by a hybrid): 지급자의 관할국에서 소득에서 공제가능한 지급을 모법인의 관할국에서도 공제하여 혼성불일치가 발생하는 지급

- 이중거주자의 공제가능한 지급(Deductible payment made by dual resident):
이중거주자가 양 관할국의 법률에 따라 지급을 공제함에 따라 이중으로 공제
- 셋째, 간접적 D/Ni 결과가 발생하는 지급: 혼성불일치 거래로 지급자의 관할국에서 공제한 지급을 수령자가 소득에서 상계하는 경우
- 이전된 불일치 거래(Imported mismatch arrangements): 비혼성금융상품을 이용하여 역외 혼성불일치 효과를 국내 과세 관할구역으로 이전하는 거래

□ Action 2의 혼성불일치 거래 유형별로 권고하는 사항은 다음과 같음

표 II-2		Action 2의 국내법 개정에 관한 권고사항			
불일치의 유형	거래유형	국내법의 개선에 대한 세부 권고사항	권고된 혼성불일치규정		
			우선규정	후속규정	적용범위
D/Ni	혼성 금융상품	·소득에서 공제가능한 지급에 대응되는 수령자의 배당소득면제 부인 ·소득에서 공제가능한지 지급에 비례하여 외국납부 세액공제를 제한	지급자의 지급에 대한 공제 부인	수령자의 경상소득에 포함	특수관계자인 당사자거래 혹은 불일치를 의도한 거래
	인식하지 아니한 혼성 지급	—	지급자의 지급에 대한 공제 부인	수령자의 경상소득에 포함	지배그룹과 불일치를 의도한 거래
	역혼성 실체의 지급	·해외투자제도의 개선 ·도관으로 처리하는 중개기관의 제한	지급자의 지급에 대한 공제 부인	—	지배그룹과 불일치를 의도한 거래
DD	공제가능한 혼성 지급	—	모회사의 지급에 대한 공제 부인	지급자의 지급에 대한 공제 부인	지배그룹과 불일치를 의도한 거래에 우선규정이나 후속규정의 제한이 없음
	이중거주자 지급	—	거주자의 지급에 대한 공제 부인	—	우선규정에 제한이 없음
간접 D/Ni	이전된 불일치 거래	—	지급자의 지급에 대한 공제 부인	—	지배그룹과 불일치를 의도한 거래

자료 : OECD Action 2(2015), p.20.

2) OECD 모델조세조약의 조항과 국내법의 개정간의 영향

□ 국내법 개정과 관련하여 OECD 모델조세조약의 조항과 국내법 개정 간의 상호 영향에 대한 검토를 다루고 있음

○ 이중 거주 실체와 관련된 조세조약 이슈, Part I에 포함된 권고사항과 조세 조약의 조항 간에 미치는 영향에 대한 문제를 다룸

□ Action 2에서는 Part I 에서 제시된 각 권고사항을 이행하기 위한 국내법의 개정이 OECD 모델조세협약과의 상호 미치는 영향에 대하여 살펴보고, 상황 별로 검토 결론을 내림

표 II-3 Action 2의 OECD 모델조약에 관한 검토

구분		검토사항	결론
국내 법의 개정	지급자의 공제 부인	지급자 관할국은 D/NI를 발생시키는 지급액에 대하여 공제를 부인함	조세조약은 공제 및 과세 여부 등을 실질적으로 결정하지 아니하므로 이는 국내법에서 논의되어야 함
	수령자의 경상소득에 포함	지급자 관할국에서 혼성불일치 규정을 적용하지 않은 경우, 수령자 관할국에서 해당 금액만큼 수령자의 경상소득에 포함	OECD 모델조세협약의 제23A조 및 제23B조의 적용과 관련한 문제를 발생시키지 않을 것임
소득 조정 의 방법	과세 제외	지급자의 소득에서 공제되는 배당은 이중과세조정으로 적용되는 수령자의 배당과세 제외가 허용되지 않아야 함	양자 간 조세조약에 아무런 문제를 야기하지 않음
	세액공제	수령자는 지급자의 공제되는 지급에 비례하여 세액공제를 적용해야 함	국내법에서 논의되어야 함
조세 조약 의 조항	차별금지 조항	지급액이 중복공제되거나 상대방 소득에 포함되지 않고 공제되는 것을 방지하고자, 당사자 간 세무상 일관되게 취급되도록 하는 것으로, 차별금지 조항과의 충돌 가능성을 검토함	OECD 모델조세협약 제24조 차별금지 원칙의 조문과 상충되지 아니함

자료 : OECD, Action 2의 내용을 참고하여 저자 작성.

나. 국제동향

- **(호주)**¹⁸⁾ 호주는 혼성불일치를 해소하기 위하여 Action 2에서 제안하는 일부 권고사항을 내국법에 입법하기 위하여 공식적으로 논의 중임
 - 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 혼성불일치 방지규정 적용 여부를 판단할 것을 권고함
 - 후속 규정 중 차감이 가능한 배당소득면제의 부인은 수용할 것을 권고하되 외국납부세액공제에 대한 제한은 시행하지 않을 것을 권고하였음
- **(오스트리아)**¹⁹⁾ 오스트리아는 혼성불일치를 해소하기 위하여 소득면제부인 규정을 마련하여 이미 이중비과세를 방지하고 있으며 Action 2에 대한 추가적인 논의는 확인하기 어려움
 - EU 회원국과 비회원국 간의 배당소득 면제(EU/non EU portfolio dividend exemption)과 국외 거래에 대한 경영참여면제(participation exemption)제도는 지급자의 소득으로 과세되지 아니한 지급을 수령하였다면 적용하지 아니함
 - 일정요건을 갖춘 경우 EU 회원국과 비회원국 간의 배당과 국외회사로부터 수령하는 배당은 배당소득을 면제함
 - 2015년 10월에 발표된 최종 Action 2의 보고서에 관한 개정입법에 대한 논의는 현재 이루어지고 있지 아니함

¹⁸⁾ <http://taxboard.gov.au/consultation/implementation-of-anti-hybrid-rules/>, 접속일자: 2016.07.30.

¹⁹⁾ <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-austriahighlights-2016.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

- **(체코)** 체코는 혼성불일치를 해소하기 위하여 Action 2에서 제안하는 일부 권고 사항을 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
- **(덴마크)** 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 규정²⁰⁾을 마련하였음
 - 소득계산에 포함되지 아니한 소득에 대하여 외국세법에 따라 소득에서 공제 되었다면, 덴마크의 거주자는 비용을 공제할 수 없음
 - 또한, 덴마크세법의 소득계산에 포함되지 않는 특수관계 회사의 소득으로 외국세법에 따라 비용을 공제한 경우에는 덴마크의 거주자는 비용을 공제할 수 없음
 - 국외에서 인식되지 않는 실체로 법소정의 기준에 해당하는 국내법인 혹은 국내에 PE를 설립한 국외법인이 경우 국내과세목적에서 도관체로 간주하여 국외 모기업에 의한 지급금을 해당기업이 공제할 수 없도록 국내법에서 규정함

20) "Section 5G of the Tax Assessment Act"(덴마크법률, <https://www.retsinformation.dk/forms/r0710.aspx?id=173414>), 접속일자: 2016.07.30.

□ **(프랑스)**²¹⁾ 프랑스는 혼성불일치를 해소하기 위하여 혼성금융방지구정을 마련하여 이미 이중비과세를 방지하고 있으며 Action 2의 권고사항과 관련하여 EU 모회사-자회사지침에 대해서도 공식적으로 논의 중임

○ 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-자회사지침(Parent-Subsidiary Directive)을 검토 중임

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

○ 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 규정함²²⁾

○ 규정은 동일한 결손금을 다른 국가와 독일에서 이중으로 공제를 받는 이중거주법인을 방지하기 위함임²³⁾

□ **(헝가리)** 헝가리는 혼성불일치를 해소하기 위하여 소득면제부인규정을 마련하여

21) <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--French-Tax-Authorities-release-final-regulations-on-anti-hybrid-financing-provisions>, 접속일자: 2016.07.30.

22) “section 14.1.5 of the Corporation Tax Act”(https://www.jurion.de/Gesetze/KStG/14), 접속일자: 2016.07.30.

23) *Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD, 2012.04, 접속일자: 2016.07.30.

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 224)에 명시하였고 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

□ (이탈리아)²⁵⁾ 이탈리아는 혼성불일치를 해소하기 위하여 수령자의 소득으로 과세되지 않은 경우, 소득면제부인규정과 외국납부세액공제 부인규정을 마련하여 이미 이중비과세를 방지하고 있으며 Action 2에 대한 추가적인 논의는 확인하기 어려움

- 비거주 법인이 분배한 소득이 과세 관할국에서 소득에서 공제되지 아니한 경우에 한하여 이중과세를 방지하기 위해 95%를 소득면제함
- 재매입거래(Repo), 주식대여, 기타 이자 발생과 유사한 효과가 있는 거래에서 이자·배당·기타 수익금을 수령한 국내 납세자(차입자)는 외국납부세액공제를 적용할 수 있으며, 이는 수익적 소유자로서 대여자에게 과세가 이루어진 경우에 한함

□ (일본)²⁶⁾ 일본은 혼성불일치를 해소하기 위하여 Action 2에서 제안하는 일부 권고사항을 바탕으로 입법을 완료하였음

- 일본은 국외 자회사가 지급하는 배당소득이 국외에서 소득공제된 경우에는

24) 유럽세법학회([http://www.eatlp.org/uploads/public/Hungary%20\(11%20November%202015\).pdf](http://www.eatlp.org/uploads/public/Hungary%20(11%20November%202015).pdf), p.6), 접속일자: 2016.07.30.

25) *Hybrid Mismatch Arrangements*, OECD, 2012.04

26) <https://www.kpmg.com/jp/en/knowledge/article/japan-tax-newsletter/documents/2015-tax-reform-20150106.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

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

□ (멕시코)²⁷⁾ 멕시코는 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

- 2014년 세법개정으로 특정 상황에서 내국법인이 지배하는 국외법인 혹은 국외지배법인이 지급하는 로열티 지급이나 이자, 기술적 지원에 대하여 다음과 같은 경우에는 공제를 허용하지 않는 규정을 도입함

- 첫째, 지급받는 자가 관할국에 과세되지 않거나 도관체이거나
- 둘째, 지급받는 자의 관할국이 지급을 인식하지 못하거나
- 셋째, 지급받는 자가 관할국의 규정에서 과세소득의 일부로 지급을 포함하지 아니한 경우임

□ (뉴질랜드)²⁸⁾ 뉴질랜드는 혼성불일치를 해소하기 위하여 이미 소득면제부인 규정을 마련하여 이중비과세를 방지하고 있으며 입법에 반영되지 않은 Action 2의 권고사항에 대해서도 공식적으로 논의 중임

- 뉴질랜드와 그 외 국가 사이의 세무차익거래를 제거하여 공제가능한 국외 지분에 대하여 국외 배당면제를 허용하지 아니는 규정을 마련함
- 뉴질랜드 국세청은 2016년 7월에 뉴질랜드의 세무처리와 그 외 국가의 세무

²⁷⁾ PWC, “Mexican Congress approves the 2014 tax reform,” 접속일자: 2013.10.31.

²⁸⁾ 뉴질랜드 국세청(<http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2016-other-beps-fact-sheet/new-zealands-plan>), 접속일자: 2016.07.30.

처리에 차이를 이용하여 영업거래 혹은 금융거래를 구조화하여 세금을 회피하려는 법인을 방지하고자 하이브리드 미스매치 규정이 도입을 논의 중이라고 발표하였음

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

○ 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

□ **(포르투갈)**³⁰⁾ 포르투갈은 혼성불일치를 해소하기 위하여 이미 일반적인 남용방지 조항을 마련하여 자회사 혹은 국외회사에서 분여하는 배당에 대한 이중비과세를 방지하고 있으며 Action 2에 대한 추가적인 논의는 확인하기 어려움

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

29) <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/10/tnf-norway-budget-2016-more-about-proposed-tax-reform.html>, 접속일자: 2016.07.30.

30) <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-portugalhighlight-2016.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

- 국내·외의 자회사로부터 과세되지 않은 자본이득과 배당소득을 수령하는 경우, 해당 소득에 대해서 경영참여면제를 적용할 수 없도록 규정하여 이중 공제를 방지함
 - 포르투갈의 경영참여면제제도는 EU 모회사-자회사지침에 열거된 소득세 혹은 포르투갈 법인세율의 60%를 적용함
- (영국)³¹⁾ 영국은 혼성불일치를 해소하기 위하여 Action 2에서 제안하는 모든 권고사항을 바탕으로 입법을 완료하였음
 - 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
 - 혼성불일치방지 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 있음³²⁾

31) <https://www.gov.uk/government/publications/corporation-tax-anti-hybrid-rules/corporation-tax-anti-hybrid-rules>, 접속일자: 2016.07.30.

32) 영국 국세청(<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm170040>), 접속일자: 2016.07.30.

- 배당소득이 과세되지 되지 아니한 경우에는 배당소득면제를 적용하지 아니함³³⁾

□ **(미국)** 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 자국내 법인에서 다시 공제하는 것을 방지하기 위한 ‘Dual consolidated loss rule’을 2015년 9월 28일에 도입함³⁴⁾
- 권고사항 6은 이중거주자, 국외지점 혹은 혼성체와 같이 국가 간 거래구조를 통해 납세자가 지급하는 경우 이중공제가 발생할 수 있음을 지적하고 모법인의 관할국에서는 중복공제를 발생시키는 지급에 대하여 공제를 부인한다고 권고함

□ **(남아프리카공화국)** 남아프리카공화국은 혼성불일치를 해소하기 위하여 배당과 이자를 재분류하는 규정을 내국법에서 마련하여 이중비과세를 방지하고 있으며 Action 2에 대한 추가적인 논의는 확인하기 어려움

- 조세회피를 의도한 혼성금융거래에서 지급하는 이자와 배당을 재분류하는 규정을 내국법에서 마련함
- 혼성금융상품거래에 따른 문제를 해결하고자 이자를 배당으로 재분류하는 규정의 범위(Income Tax section 8E)를 확대하고, 배당으로 가장한 이자에 대한 재분류하는 규정을 내국세법에 마련하고, 2016년 개정안에서 이자와 배당을 재분류하는 규정(section 8F)을 비거주자에게도 확대함³⁵⁾

33) 영국 국세청(<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm654020>), 접속일자: 2016.07.30

34) 미국 국세청(https://www.irs.gov/irm/part4/irm_04-061-013.html), 접속일자: 2016.07.30.

35) 남아프리카공화국 국세청(<http://www.sars.gov.za/AllDocs/LegalDoclib/Drafts/LAPD-LPrep-Draft-2016-46%20-%20Draft%20Explanatory%20Memorandum%20to%20the%20draft%20Taxation%20Laws%20Amendment%20Bill,%202016.pdf>), 접속일자: 2016.07.30.

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

○ EU 이사회는 2014년 12월 모회사-자회사지침을 악용하는 기업에 대하여 최소 적용 기준을 적용하는 조세혜택 남용방지조항(Anti-abuse clause)을 도입하는 개정안에 합의하고 이를 내국법에 도입할 것을 EU 회원국에 권고함

- 모회사-자회사지침은 EU 회원국에서 사업을 운영하는 기업의 자회사로부터 수령하는 배당에 대한 이중과세를 방지하기 위하여 원천징수세를 비과세는 규정임
- 개정은 이러한 모회사-자회사지침을 이용한 조세남용을 방지하고자 최소 적용 기준을 통해 조세혜택을 제한함

○ 에스토니아, 핀란드, 프랑스, 룩셈부르크, 네덜란드, 폴란드, 슬로바키아, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴은 개정된 모회사-자회사지침을 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 시행 중임

표 II-4 Action 2 권고사항 이행현황

국가	진행상황		권고사항			
	기존규정	동향	우선 규정	후속 규정	특별규정	
					과세면제 부인	세액 공제
호주	-	논의 중	X	X	X	X
오스트리아	일부 존재	-	X	X	○	X
벨기에	-	-	X	X	X	X
캐나다	-	-	X	X	X	X
칠레	-	-	X	X	X	X
체코	-	논의 중	X	X	○	X
덴마크	일부 존재	-	○	X	X	X
에스토니아 ¹⁾	일부 존재	-	X	X	○	X
핀란드 ¹⁾	일부 존재	-	X	X	○	X
프랑스 ²⁾	일부 존재	논의 중	○	X	○	X
독일	일부 존재	-	○	X	X	X
그리스	-	-	X	X	X	X
헝가리	-	일부 완료	○	X	X	X
아이슬란드	-	-	X	X	X	X
아일랜드	-	-	X	X	X	X
이스라엘	-	-	X	X	X	X
이탈리아	일부 존재	-	X	X	○	○
일본	-	일부 완료	X	X	○	X
대한민국	-	-	X	X	X	X
룩셈부르크 ¹⁾	일부 존재	-	X	X	○	X
멕시코	일부 존재	-	X	X	○	○
네덜란드 ¹⁾	일부 존재	-	X	X	○	X
뉴질랜드	일부 존재	논의 중	X	X	○	X
노르웨이	-	일부 완료	X	X	○	X
폴란드 ¹⁾	일부 존재	-	X	X	○	X
포르투갈	-	일부 완료	X	X	○	X
슬로바키아 ¹⁾	일부 존재	-	X	X	○	X
슬로베니아 ¹⁾	일부 존재	-	X	X	○	X

국가	진행상황		권고사항			
			우선 규정	후속 규정	특별규정	
	기존규정	동향			과세면제 부인	세액 공제
스페인 ¹⁾	일부 존재	—	X	X	○	X
스웨덴 ¹⁾	일부 존재	—	X	X	○	X
스위스	—	—	X	X	X	X
터키	—	—	X	X	X	X
영국	—	완료	○	○	○	○
미국	—	일부 완료	○	X	X	X
브라질	—	—	X	X	X	X
중국	—	—	X	X	X	X
인도	—	—	X	X	X	X
남아프리카공화국 ³⁾	일부 존재	—	X	X	X	X
아르헨티나	—	—	X	X	X	X
인도네시아	—	—	X	X	X	X
러시아	—	—	X	X	X	X
사우디아라비아	—	—	X	X	X	X

주: 1) 해당 국가들은 EU지침에 따라 혼성불일치를 해소하고 있는 나라들임

2) 프랑스는 일부 도입된 혼성불일치 규정 이외에 EU지침을 추가적으로 검토하고 있음

3) 남아프리카공화국은 Action 2 권고사항과는 다르게, 조세회피를 의도한 혼성금융상품 거래 시 발생하는
이자와 배당을 재분류하도록 내국세법에 마련하고 이를 비거주자에게도 확대함

자료: OECD; 각국의 국세청의 자료 등을 참고하여 저자 작성(상세 자료 출처는 위 본문의 각국에 대한 각주 참조).

03

Action
3

효과적인 CFC규정의 설계

가. 권고사항³⁶⁾

- Action 3은 저세율국에 자회사를 설립하고 소득을 이전하여 조세회피하는 문제를 방지하고자 피지배외국법인(Controlled Foreign Company; CFC)제도의 개선방안을 논의하고 있으며, Action 3의 권고사항은 ‘선택적 도입사항’으로 규정하고 있음
- Action 3에서는 효과적인 CFC규정 설계를 위해 6가지로 구분하여 권고안을 제시함
 - CFC 적용 대상:
 - CFC 범위에 법인뿐 아니라 신탁, 파트너십, 고정사업장도 포함
 - 거주자(법인, 개인)가 지분을 직·간접적으로 50% 이상 보유한 해외 자회사³⁷⁾ 또는 지분율에 상관없이 경제적·실질적으로 지배하는 해외 자회사
 - CFC 적용면제 및 요건: 모회사 관할국과 유효세율이 낮거나 비슷한 국가 또는 유사한 조세체계를 가진 white list 국가를 지정하여 해당 국가의 자회사는 CFC 적용 면제
 - 세율면제규정은 BEPS 위험이 거의 없는 실체들은 CFC 적용을 배제하고, BEPS 위험이 보다 높은 기업에 집중함으로써 CFC 적용 대상을 명확히 하여 행정적인 부담을 줄이는 데 목적이 있음

36) 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.

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

- CFC 소득의 정의: 배당, 이자, 로열티, 지적재산 소득 등 BEPS 문제를 야기하는 소득을 모회사 지배주주에게 귀속시킬 것을 기술하고 있으나, 각 관할국의 선택에 따라 CFC 소득을 자유롭게 정할 것을 권고함
- CFC 소득의 계산: CFC 소득은 모회사 관할국 규정에 따라 계산하며, CFC 손실은 동일 관할국의 CFC 이익과만 상계가능 하도록 권고함
- CFC 소득의 귀속:
 - 소득 귀속자: CFC 소득을 귀속 받는 사람은 CFC의 지분을 최소지분을 이상 보유한 자
 - 귀속소득 분류: 배당소득으로 간주하거나, CFC 주주의 소득으로 분류할 것을 권고하며, 각 과세관할국 상황에 맞게 결정함
- 이중과세 방지 및 제거: CFC 소득이 CFC 소재국에서 과세된 후, 모회사 CFC규정에 따라 과세되는 경우 이중과세 문제가 발생하며, 이를 해결하기 위해 외국납부세액공제, 국외배당소득 면제제도 적용을 권고함

나. 국제동향³⁸⁾

- (호주) CFC제도가 기존에 존재하며, OECD의 권고사항을 모두 적용하고 있음³⁹⁾
 - CFC 범위에는 법인, 파트너십, 신탁, 호주 거주법인을 모두 포함함
 - CFC 과세소득은 수동소득, FIF소득, 부정판매소득 등임
 - CFC 소득귀속자는 CFC의 지분을 10% 이상 보유하거나, 실질적 지배를 하는 주주임

³⁸⁾ OECD BEPS Project Action 3에 있는 권고사항 중심으로 조사하였으며, 각 과세 관할국의 선택에 의해 적용하도록 하는 권고사항을 제외한 나머지 권고사항이 CFC규정에 반영된 경우 권고사항을 이행한 것으로 판단함.

³⁹⁾ Country Analyses IBFD, “Australia - Corporate Taxation,” sec. 10.4, 2016.01, 접속일자: 2016.08.01.

- CFC 적용면제 요건으로 CFC가 호주 재무부에서 정한 국가(listed country)에 소재하고, 과세대상 소득이 총매출액의 5% 이하(연간매출액이 100만호주달러 미만인 경우) 또는 5만호주달러를 초과(연간매출액이 100만호주달러 이상인 경우)하지 않는 경우 CFC 소득에 과세하지 않음
 - listed country는 캐나다, 프랑스, 독일, 일본, 뉴질랜드, 영국, 미국임
- (캐나다) CFC제도가 기존에 존재하나 OECD 권고사항 중 파트너십 또는 고정 사업장을 CFC 범위에 포함하는 규정과 CFC 적용면제 규정은 확인되지 않음⁴⁰⁾
 - 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 과세 하며, 주주의 지분율 기준은 특별히 규정한 바 없음
 - 수동소득은 배당, 이자, 렌트, 로열티, 자본이득과 같은 투자소득을 말함
- (칠레) 2015년 4월 CFC제도를 입법하여 2016년 1월부터 시행하였으며, OECD의 권고사항을 모두 반영함⁴¹⁾
 - CFC 범위에는 기업, 기금, 신탁, 재단 등을 포함함
 - 칠레 거주인이 해외기업 또는 기업실체의 지분을 50% 이상 보유하거나 실질적 지배를 하는 경우 CFC 수동소득에 대해 칠레 주주가 보유한 지분율 만큼 과세함
 - CFC의 수동소득이 전체 소득의 10%를 초과하지 않는 경우 CFC규정을 적용 안함

40) Country Analyses IBFD, “Canada - Corporate Taxation,” sec. 10.4, 2016.04, 접속일자: 2016.08.01.

41) IBFD News, “Administrative interpretation on CFC rules - details,” 접속일자: 2016.01.19.

- **(덴마크)** CFC제도가 기존에 존재하나, OECD 권고사항 중 CFC 적용면제 규정은 확인되지 않음⁴²⁾
- 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 주주지분을 만큼 과세함
 - 단, CFC의 전체소득 중 수동소득이 50% 미만 경우에 CFC규정을 적용 안함
- **(에스토니아)** CFC제도가 이미 존재하나, OECD 권고사항 중 CFC 범위에 법인 외에 파트너십 또는 고정사업장을 포함하는 규정은 확인되지 않음⁴³⁾
- 에스토니아 개인주주가 50% 이상 지분을 보유한 해외기업이 저세율국에 소재하면 CFC로 봄
 - 저세율국은 에스토니아 법인세율의 1/3보다 낮은 세율(6.7%)로 과세되는 국가를 말함
 - 단, 에스토니아와 조세조약을 맺은 국가 또는 EU국은 저세율국 조건을 만족해도 저세율국으로 보지 아니함
 - 주주가 CFC의 지분을 10% 이상 보유한 경우 CFC의 모든 소득을 주주 지분율에 따라 주주소득으로 귀속시켜 과세함
- **(핀란드)** CFC제도가 이미 존재하며, 2015년부터 고정사업장도 CFC 범위에 포함하도록 개정하여 OECD의 권고사항을 모두 반영함⁴⁴⁾
- 핀란드 거주인이 50% 이상 지분을 보유하고, 저세율국에 소재하는 해외기업을 CFC로 봄

⁴²⁾ Country Analyses IBFD, “Denmark - Corporate Taxation,” sec. 10.4, 2016.05, 접속일자: 2016.08.01.

⁴³⁾ EY, “Guide to Controlled Foreign Company Regimes,” 2015, p. 17

⁴⁴⁾ EY, “Guide to Controlled Foreign Company Regimes,” 2015, pp. 19-20

- 저세율국은 법인세 실효세율이 핀란드 법인세율의 3/5보다 낮은 국가를 말함
 - 단, 핀란드와 조세조약을 맺거나 EU 회원국에 소재하고, 기업실질이 있는 경우 저세율국이라 하더라도 CFC규정을 적용 안함
 - 핀란드 주주가 CFC의 지분을 25% 이상 보유한 경우, CFC의 모든 소득에 대해 주주지분율만큼 주주소득으로 귀속시켜 과세함
- **(프랑스)** CFC제도가 이미 존재하며, OECD 권고사항이 모두 반영되어 있음⁴⁵⁾
- 프랑스 거주인이 50% 이상 지분을 보유하고, 프랑스 유효 법인세율보다 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
- **(독일)** CFC제도가 이미 존재하며, OECD 권고사항 중 CFC 범위에 파트너십 또는 고정사업장을 포함하도록 하는 규정은 확인되지 않음⁴⁶⁾
- 유효 법인세율이 25% 미만인 국가에 소재하는 해외법인을 CFC로 봄
 - 단, EU 경제구역에 속하는 국가에서 사업활동을 하고, 수동소득도 사업활동의 일환으로 발생한 경우 CFC규정을 적용 안함
 - 과세대상 주주의 지분율 기준은 따로 없으며, CFC의 모든 소득에 대해 주주 지분율만큼 과세함
- **(그리스)** 2014년 1월부터 CFC제도를 신규 도입하였으며, CFC 범위에 파트너십 또는 고정사업장을 포함하도록 하는 규정은 확인되지 않음⁴⁷⁾

45) Country Analyses IBFD, “France - Corporate Taxation,” sec. 10.4, 2016.02, 접속일자: 2016.08.01.

46) Country Analyses IBFD, “Germany - Corporate Taxation,” sec. 10.4, 2016.04, 접속일자: 2016.08.01.

- 그리스 거주인이 외국법인의 지분을 50% 이상 보유한 경우 CFC로 보아 CFC의 미분배 소득에 대해 주주 지분율만큼 과세함
 - 외국법인이 그리스 재무부가 매년 고지하는 ‘black list’에 속하거나, 비EU 회원국 중 법정 법인세율이 13%(그리스 법인세율의 50% 수준) 미만인 국가에 속하는 경우에 한해 CFC규정을 적용하는 세율면제규정을 운영 중임
- (헝가리) CFC제도가 이미 존재하며, OECD 권고사항 중 CFC범위에 파트너십 또는 고정사업장을 포함하도록 하는 규정과 이중과세조정 규정은 확인되지 않음⁴⁷⁾
- 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, EU 회원국 또는 헝가리와 조세조약을 맺은 OECD 회원국은 저세율국이라 하더라도 CFC규정을 적용 안함
 - 과세대상 주주의 지분을 기준은 따로 없으며, 주주에게 아직 분배되지 않은 CFC의 세후수익에 대해 주주 지분율만큼 주주소득으로 귀속시켜 과세함
- (아이슬란드) CFC제도가 이미 존재하며, OECD 권고사항 중 CFC 범위에 파트너십 또는 고정사업장을 포함하도록 하는 규정과 이중과세조정 규정은 확인되지 않음⁴⁸⁾
- 아이슬란드 거주인이 50% 이상 지분을 보유한 해외기업이 저세율국에 소재한 경우 CFC로 봄
 - 아이슬란드 법인세율의 2/3보다 낮은 세율(13.3%)로 과세되는 국가를 저세

47) Country Analyses IBFD, “Greece - Corporate Taxation,” sec. 10.4, 2016.05, 접속일자: 2016.08.01.

48) Country Analyses IBFD, “Hungary - Corporate Taxation,” sec. 10.4, 2016.02, 접속일자: 2016.08.01.; EY, “Guide to Controlled Foreign Company Regimes,” 2015, p.28

49) EY, “Guide to Controlled Foreign Company Regimes,” 2015, p.30

율국으로 봄

- 과세대상 주주의 지분율 기준은 따로 없으며, CFC의 모든 소득에 대해 각 주주의 지분율만큼 과세함

□ (이탈리아) CFC제도가 기존에 존재하며, OECD의 권고사항을 모두 적용하고 있음⁵⁰⁾

- CFC범위에 기업, 파트너십, 고정사업장을 모두 포함하며, 비EU 회원국 중 이탈리아 명목 법인세율의 50%보다 낮은 국가에 소재하는 경우 CFC로 봄
 - 기존에는 매년 black list 국가를 규정하여 CFC규정을 적용하였으나, 2016년 부터 명목 법인세율만 고려하여 CFC규정을 적용함
 - 단, 2009년 CFC규정 적용 대상을 확대하여, EU 회원국 거주 해외법인이라도 전체 소득의 50% 이상이 수동소득인 경우 CFC규정을 적용함
- 과세대상 주주의 지분율 기준은 따로 없으며, CFC의 모든 소득에 대해 이탈리아 주주의 지분율만큼 과세함

□ (일본) CFC제도가 기존에 존재하며, OECD의 권고사항을 모두 적용하고 있음⁵¹⁾

- CFC 범위에 법인 외에 신탁도 포함함⁵²⁾
- 일본 주주가 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 사업 수행에 필요한 본점, 사무소 등을 둔 경우 CFC규정을 적용하지 않음

50) Country Analyses IBFD, "Italy - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.02, 접속일자: 2016.08.02.

51) Country Analyses IBFD, "Japan - Corporate Taxation," sec. 10, 2016.01, 접속일자: 2016.08.02.

52) 일본 「조세특별조치법」 제66의6조 제8항; 『특정 외국법인 유보소득 합산과세 제도에 대한 연구』, p.33, 홍범교·김태훈·마정화, 2010.12, 한국조세재정연구원 인용

- 주주가 CFC의 지분을 10% 이상 보유한 경우 지분율만큼 CFC 과세소득을 주주소득으로 귀속시켜 과세함
 - CFC 과세소득은 일본세법 규정에 근거하여 CFC 이익 조정금액에서 7년간 발생한 결손금, 법인세 납부액, 25% 이상 지분을 보유한 자회사로부터 수취한 배당금액을 제외한 금액으로 함
- (멕시코) CFC제도가 기존에 존재하며, OECD의 권고사항을 모두 적용하고 있음⁵³⁾
 - 멕시코 주주가 지배하는 해외법인이 멕시코 명목법인세율의 75% 미만인 국가에 거주하고, 수동소득이 전체 소득의 20% 이상인 경우 CFC의 모든 소득에 대해 주주의 지분율만큼 과세함
 - 지분율 기준은 따로 없으며 기업의 이익분배와 같은 의사결정에 영향을 미치면 해외기업을 지배하고 있는 것으로 봄
- (뉴질랜드) CFC제도가 기존에 존재하며, OECD의 권고사항을 모두 적용하고 있음⁵⁴⁾
 - CFC 범위에 법적 실체가 있는 개체(법인, 신탁 포함)를 모두 포함하며,⁵⁵⁾ 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 전체 소득의 5% 미만이거나, CFC가 호주 거주자로 발생소득에 대해 호주에서 과세되고, 해외소득이 면제되지 않는 경우 CFC규정을 적용하지 않음⁵⁶⁾

53) EY, "Guide to Controlled Foreign Company Regimes," 2015, p.44.

54) Country Analyses IBFD, "New Zealand - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.04, 접속일자: 2016.08.03.

55) 뉴질랜드 국세청(<http://www.ird.govt.nz/toii/cfc/what-cfc.html>), 접속일자: 2016.08.17.

□ **(노르웨이)** CFC제도가 기존에 존재하며, CFC 범위에 파트너십 또는 고정사업장을 포함하도록 하는 규정은 확인되지 않음⁵⁷⁾

○ 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 CFC규정을 적용 안함

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

□ **(폴란드)** 2015년 1월부터 CFC제도를 도입하였으며, OECD 권고사항을 모두 반영함⁵⁸⁾

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

○ CFC규정을 적용하는 경우:

- 해외법인이 폴란드 정부가 공시한 저세율국에 위치
- 폴란드 또는 EU 회원국과 정보교환 협정을 맺지 않은 국가에 위치
- 폴란드 납세자가 25% 이상의 지분을 보유하고, 전체 소득 중 50% 이상이 수동소득이면서 수동소득이 폴란드 법인세율의 25%보다 낮게(14.25%) 과세되는 법인

○ CFC규정을 적용 안하는 경우(다음 요건 중 1개 이상 충족 시):

- 해외법인의 연간소득(income)이 25만유로를 초과하지 않는 경우

⁵⁶⁾ ibid., sec. 10.4.1.4, 10.4.1.5, 접속일자: 2016.08.03.

⁵⁷⁾ Country Analyses IBFD, “Norway - Corporate Taxation,” sec. 10.4, 2016.02, 접속일자: 2016.08.03.

⁵⁸⁾ Country Analyses IBFD, “Poland - Corporate Taxation,” sec. 10.4, 2016.02, 접속일자: 2016.08.03.

- 해외법인이 EU 회원국 또는 EU 경제연합국에서 설립되고, 실질적 영업활동을 하고 있으며, 해당 국가에서 전 세계소득에 과세되는 경우
- EU 회원국, EU 경제연합국 외의 국가에서 설립되었더라도 전 세계소득에 과세되며, 실질적 영업활동을 수행하고, 전체소득 중 수동소득이 10%를 초과하지 않는 경우

□ **(포르투갈)** CFC제도가 기존에 존재하며, CFC 범위에 파트너십 또는 고정사업장을 포함하는 규정은 확인되지 않음⁵⁹⁾

- 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 유효 법인세율의 60% 미만인 국가를 말함
 - 단, 해외법인이 EEA에 속하면서 실질적 사업활동을 하고 있는 것을 증명하는 경우 CFC규정을 적용하지 않음
- 조세피난처에 소재하는 해외법인의 경우 과세대상 주주의 지분을 기준은 없으며, 그 외 해외법인의 경우 주주가 CFC의 지분을 10% 이상 보유한 경우 CFC 소득에 과세함

□ **(스페인)** 기존에 CFC제도가 존재하며, OECD 권고사항을 모두 반영하고 있음⁶⁰⁾

- CFC 범위에 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
 - EU 회원국에 속하고, 실질적 사업활동을 하는 CFC는 CFC규정의 적용을 면제함

⁵⁹⁾ Country Analyses IBFD, "Portugal - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.02, 접속일자: 2016.08.03.

⁶⁰⁾ Country Analyses IBFD, "Spain - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.04, 접속일자: 2016.08.03.

- CFC의 경제적 실질이 있는 경우 수동소득에만 과세하고, 없는 경우 모든 소득에 대해 지분율만큼 주주 소득에 포함하여 과세함
 - 과세대상 주주의 지분율 기준은 없음

□(스웨덴) 기존에 CFC제도가 존재하며, OECD 권고사항을 모두 반영하고 있음⁶¹⁾

- 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 CFC규정을 적용 안함
 - 또한 각 대륙별로 white list를 지정하여, 해당 국가에 CFC가 소재하는 경우 CFC규정을 적용 안함
- CFC의 모든 소득에 대해 주주의 지분율만큼 주주소득으로 귀속시켜 과세함
 - 과세대상 주주의 지분율 기준은 없음

□(터키) 기존에 CFC제도가 존재하며, OECD 권고사항 중 고정사업장 또는 파트너십 등의 법적 실체도 CFC 범위에 포함하도록 하는 규정은 확인되지 않음⁶²⁾

- 터키 거주법인이 저세율국에 소재한 해외법인의 지분을 50% 이상 보유한 경우 CFC로 봄
 - 저세율국은 유효 법인세율이 10% 이하인 국가를 말함
- CFC 소득의 25% 이상이 수동소득이고, 연간 총수익이 10만터키리라를 초과하는 경우 CFC 소득을 주주 지분율만큼 소득으로 귀속시켜 과세함
 - 과세대상 주주의 지분율 기준은 없음

61) Country Analyses IBFD, "Sweden - Corporate Taxation," sec. 10.4, 2016.02, 접속일자: 2016.08.04.

62) EY, "Guide to Controlled Foreign Company Regimes," 2015, p.67.

□ (영국) 2013년부터 ‘Finance Act 2012’를 통해 CFC제도를 개정하였으며, OECD 권고사항을 모두 반영함⁶³⁾

- 기업의 실질지배 여부에 따라 CFC규정을 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 적용됨⁶⁴⁾
 - 회계이익 또는 과세이익이 50만파운드 미만인면서 영업외수익이 5만파운드 미만인 경우
 - CFC의 회계상 이익이 영업비용의 10%를 초과하지 않는 경우

63) 영국 국세청(<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm191100>), 접속일자: 2016.08.04.

64) 영국 국세청(<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm191300>), 접속일자: 2016.08.04.

- CFC가 영국 법인세율의 75% 이상으로 과세되는 국가에 소재하는 경우
- CFC의 유효세율이 영국 유효세율의 75% 이상인 경우

□ **(미국)** 기존에 CFC제도가 이미 존재하나 OECD 권고사항 중 CFC 적용면제 규정은 확인되지 않음⁶⁵⁾

- 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 CFC소득을 주주 지분율에 따라 과세함
 - 과세대상 CFC 소득은 보험소득, 배당, 이자, 렌트, 로열티, 자본이득 등임

□ **(브라질)** 2015년부터 CFC제도를 신규 도입하였으며, OECD 권고사항 중 파트너십 또는 고정사업장을 CFC 범위에 포함하는 규정과 CFC 적용면제 규정은 확인되지 않음⁶⁶⁾

- 외국 피지배회사와 외국 계열사로 나누어 규정을 달리 적용함
- 외국 피지배회사는 브라질 법인이 직·간접적으로 지분을 50% 이상 보유한 법인을 말하며, 피지배회사 소득에 대해 지분율만큼 과세함
- 외국 계열사는 브라질 주주가 직·간접적으로 지분을 20% 이상 보유한 법인을 말하며, 아래의 조건을 충족하는 경우 외국 계열사의 소득을 주주에게 분배 시 과세함
 - 외국 계열사의 명목법인세율이 20% 초과
 - 외국 계열사가 브라질 정부에서 정한 조세피난처 또는 조세우대제도국에 소재하지 않는 경우

⁶⁵⁾ Country Analyses IBFD, “United States - Corporate Taxation,” sec. 10.4, 2016.04, 접속일자: 2016.08.03.

⁶⁶⁾ EY, “Guide to Controlled Foreign Company Regimes,” 2015, p.7.

□ **(중국)** 기존에 CFC제도가 존재하며, OECD 권고사항 중 고정사업장 또는 파트너십 등도 CFC 범위에 포함하도록 하는 규정은 확인되지 않음⁶⁷⁾

- 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
 - 지분을 요건을 만족하지 못하더라도 경영 전반에 중대한 영향을 미친다고 판단되는 경우 CFC 소득을 주주소득으로 귀속시켜 과세함

□ **(남아프리카공화국)** 기존에 CFC제도가 존재하나, OECD 권고사항 중 파트너십 또는 고정사업장을 CFC 범위에 포함하는 규정과 CFC 적용면제 규정은 확인되지 않음⁶⁸⁾

- 남아프리카공화국 거주인이 해외법인의 50% 이상의 지분을 보유한 경우 CFC로 봄
- 남아프리카공화국 주주가 CFC의 지분을 10% 이상 보유한 경우 CFC의 모든 소득에 대해 주주지분율만큼 과세함

□ **(아르헨티나)** 기존에 CFC제도가 존재하나, OECD 권고사항 중 CFC 범위에 법인 외에 파트너십 또는 고정사업장 포함, 지배력 판단을 위한 지분율 규정, 이중과세조정 규정은 확인되지 않음⁶⁹⁾

- 협력국가 리스트에 포함되지 않은 국가에 소재하는 해외기업은 지분율에

67) EY, “Guide to Controlled Foreign Company Regimes,” 2015, p.12.

68) EY, “Guide to Controlled Foreign Company Regimes,” 2015, p.61.

69) EY, “Guide to Controlled Foreign Company Regimes,” 2015, p.3.

상관없이 CFC로 봄

- 해외기업 소득의 50% 이상이 수동소득인 경우에만 수동소득에 대해 CFC 주주의 지분율만큼 과세함⁷⁰⁾

□ (러시아) 2015년 1월부터 CFC제도를 새로 도입하였고, OECD 권고사항을 모두 반영하고 있음⁷¹⁾

- 개인주주가 해외법인 또는 법인실체의 지분을 25% 이상 보유하거나, 개인 및 법인주주가 50% 이상 지분을 보유한 경우 CFC로 보며, 아래에 해당하는 경우 CFC규정을 적용 안함
 - CFC가 유라시아경제연합에 소재하는 경우
 - CFC가 러시아와 이중조세조약을 맺고 러시아 평균 법인세율의 75% 수준 이상으로 과세되는 국가에 소재하는 경우
 - CFC 수동소득이 전체 소득의 20%를 초과하지 않는 경우
- CFC 주주가 의결권 있는 주식을 10% 이상 보유한 경우, CFC의 미분배소득에 대해 주주의 지분율만큼 과세함
 - 2016년 이전에는 각 주주의 지분율에 상관없이 CFC 소득에 과세함

□ (기타) 오스트리아, 벨기에, 체코, 아일랜드, 이스라엘, 룩셈부르크, 네덜란드, 슬로바키아, 슬로베니아, 스위스, 인도, 인도네시아, 사우디아라비아는 Action 3에서 제안한 CFC제도를 도입하고 있지 않으며 관련된 도입 동향도 없는 것으로 나타남

70) EY, "Guide to Controlled Foreign Company Regimes," 2015, p.3.

71) EY, "Guide to Controlled Foreign Company Regimes," 2015, pp.58-59.

표 II-5 Action3 권고사항 이행현황

국가	진행현황		권고사항 ¹⁾					
			CFC범위			CFC 적용면제 규정	CFC소득 귀속자 (최소지분율 요건)	이중 과세 조정
	파트너십, PE포함	지배력판단 ²⁾						
기존 규정		동향		지분율 요건	실질 지배			
호주	기존재	—	○	○	○	○ ³⁾	10%	○
오스트리아	—	—	—	—	—	—	—	—
벨기에	—	—	—	—	—	—	—	—
캐나다	일부 존재	—	X	○	X	X	모든 주주	○
칠레	—	완료	○	○	○	○	모든 주주	○
체코	—	—	—	—	—	—	—	—
덴마크	일부 존재	—	○	○	X	X	10%	○
에스토니아	일부 존재	—	X	○	X	○	50%	○
핀란드	일부 존재	완료	○	○	X	○	25%	○
프랑스	기존재	—	○	○	X	○	모든 주주	○
독일	일부 존재	—	X	○	X	○	모든 주주	○
그리스	—	일부 완료	X	○	X	○	모든 주주	○
헝가리	일부 존재	—	X	○	○	○	10%	X
아이슬란드	일부 존재	—	X	○	X	○	모든 주주	X
아일랜드	—	—	—	—	—	—	—	—
이스라엘	—	—	—	—	—	—	—	—
이탈리아	기존재	—	○	○	○	○	모든 주주	○
일본	기존재	—	○	○	X	○	10%	○
한국	일부 존재	—	X	○	○	○	10%	○
룩셈부르크	—	—	—	—	—	—	—	—
멕시코	기존재	—	○	X	○	○	모든 주주	○
네덜란드	—	—	—	—	—	—	—	—
뉴질랜드	기존재	—	○	○	○	○	10%	○
노르웨이	일부 존재	—	X	○	X	○	모든 주주	○
폴란드	—	완료	○	○	X	○	25%	○
포르투갈	일부 존재	—	X	○	X	○	10%, 25%	○

국가	진행현황		권고사항 ¹⁾					
			CFC범위			CFC 적용면제 규정	CFC소득 귀속자 (최소지분율 요건)	이중 과세 조정
	기존 규정	동향	파트너십, PE포함	지배력판단 ²⁾ 지분율 요건	실질 지배			
슬로바키아	—	—	—	—	—	—	—	—
슬로베니아	—	—	—	—	—	—	—	—
스페인	기존재	—	○	○	X	○	모든 주주	○
스웨덴	기존재	—	○	○	X	○	모든 주주	○
스위스	—	—	—	—	—	—	—	—
터키	일부 존재	—	X	○	X	○	모든 주주	○
영국	기존재	—	○	X	○	○	모든 주주	○
미국	일부 존재	—	○	○	X	X	10%	○
브라질	—	일부 완료	X	○	X	X	모든 주주	○
중국	일부 존재		X	○	○	○	10%	○
인도	—	—	—	—	—	—	—	—
남아프리카	일부 존재	—	X	○	X	X	10%	○
아르헨티나	일부 존재	—	X	X	X	○	모든 주주	X
인도네시아	—	—	—	—	—	—	—	—
러시아	—	완료	○	○	○	○	10%	○
사우디아라비아	—	—	—	—	—	—	—	—

주: 1) CFC 소득은 특별한 권고사항 없이 각국의 조세제도에 맞게 과세하도록 하고 있어 위 표에서 제외함

2) 지분율과 같은 법적 지배 또는 경제력 지배뿐 아니라 사실관계에 근거한 실질적 지배로 판단할 수 있음

3) list country(캐나다, 프랑스, 독일, 영국, 미국, 뉴질랜드, 일본)에 속한 기업에 한해 소득이 일정금액 이하인 경우 CFC 소득에 과세 안함

자료: 흥범교 외(2010); 각국의 국세청; IBFD; EY 등을 참고하여 저자 작성(상세 자료 출처는 위 본문의 각국에 대한 각주 참조)

04

Action
4

이자공제와 기타 금융비용에 관련된 세원잠식의 제한

가. 권고사항⁷²⁾

- ☐ BEPS 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
 - 각 국가는 선택적으로 이자공제 제한의 적용이 이루어지는 이자비용기준 최소 양적기준(de minimis monetary threshold)를 둘 수 있음
 - 각국은 개별 기업에 대해 EBITDA(EBIT도 가능)의 10~30% 내에서 고정비율 규정을 적용하여야 함
 - 제한적인 경우로 국가의 경제가 극도의 장기자본투자환경에 처해 있는 경우 자산기준도 가능함
 - 각국은 선택적으로 기업들이 제3자 순이자비용을 공제할 수 있도록 그룹 비율규정을 적용할 수 있음
 - 이 경우 제3자 이자비용을 10% 상향조정하는 것이 선택적으로 가능하며, 고정 비율규정을 초과하는 기업들에 한해 자산기준의 적용도 가능함

⁷²⁾ 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.

- 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

나. 국제동향

- **(호주)** 부채비율 기준의 과소자본세제를 2014년에 강화하였으나, Action 4에 따른 개정 움직임은 확인되지 않음
 - 2014년에 부채/자본 비율을 일반기업의 경우 3:1에서 2:1로, 금융기관의 경우 20:1에서 15:1로 비율을 축소하는 등의 과소자본세제를 강화함
 - 호주 야당인 노동당(Australian Labor Party)의 전세계그룹비율만의 적용, 세이프하버룰과 공정부채접근법의 폐지 등⁷³⁾ 및 의회의 논의⁷⁴⁾ 등에서 보다 강화된 이자비용공제 제한이 제안 및 논의되고 있으나 Action 4와 통일된 규정이 대두되고 있지 않음
- **(덴마크)** 손익기준을 포함한 세 가지 기준의 이자공제제한 규정을 가지고 있으나 Action 4와 관련된 동향은 확인되지 않음⁷⁵⁾

⁷³⁾ RSM Australia(<http://www.rsm.global/australia/insights/tax-insights/corporate-interest-deductions-be-reduced>), 접속일자: 2016.07.30.

⁷⁴⁾ Parliament of Australia(http://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/Senate/Economics/Corporate_Tax_Avoidance/Report_part_2); 한국조세재정연구원, 『조세동향』, 16-05호 참조., 접속일자: 2016.07.30.

⁷⁵⁾ Deloitte, “Taxation and Investment in Denmark 2015,” p.15 & L. Ambagtsheer-Pakarinen,

- 덴마크는 부채/자본비율에 따른 과소자본세제와 더불어 자산기준과 손익기준 순금융비용 공제한도를 규정하고 있음
 - 자산기준은 그룹 등의 기준으로 자산에서 특정 금융자산을 차감한 금액에 일정비율(2016년 3.4%)을 한도로 순금융비용을 제한하는 것임
 - 2016년 기준 21.3백만크로네를 초과하는 부분에 대해서만 적용되며, 공제 제한되는 금액은 이월 또는 소급되지 않음
 - 생명보험업에는 적용되지 않음
 - 손익기준은 이자법인세차감전순이익(EBIT)기준 80%를 초과하는 순금융비용에 대해 공제를 제한함
 - 이 기준을 초과하는 순금융비용은 이월 가능하며, 이 기준에 따른 최대 공제액은 21.3백만크로네임
- (핀란드) 손익기준 이자공제제한 규정을 운용하고 있으며, Action 4와 관련된 동향은 확인되지 않음⁷⁶⁾
- EBITDA의 25%를 초과하는 특수관계자에 대한 순이자비용을 공제제한하고 있음
 - 최소기준으로 5만유로까지는 공제가 가능하며, 미공제이자비용은 영구적으로 이월가능함
 - 그룹비율규정으로 유럽경제공동체(EEA) 등에 존재하는 연결그룹보다 자본비율이 높으면 공제제한 규정을 적용하지 않음
 - 금융보험업 및 연금과 관련된 기관에는 적용되지 않음⁷⁷⁾

⁷⁶⁾ “Denmark - Corporate Taxation sec. 7.,” Country Surveys, IBFD.

⁷⁶⁾ L. Ambagtsheer-Pakarinen, “Finland - Corporate Taxation sec. 1.,” Country Surveys IBFD.

⁷⁷⁾ KPMG, “Taxation of Cross-Border Mergers and Acquisitions: Finland,” 2014, p.7.

□ **(독일)** 손익기준의 이자공제제한제도를 갖추고 있으나, Action 4와 관련한 동향은 확인되지 않음

- 순이자비용이 300만유로를 초과하는 경우 EBITDA의 30%을 한도로 순이자비용 공제를 제한하고 있음⁷⁸⁾
 - 미공제 순이자비용은 영구적으로 이월가능할 뿐만 아니라 미사용 한도도 최대 5년간 이월할 수 있음
- 이러한 공제제한은 그룹에 속한 기업에만 적용되며, 개별 기업의 자본비율이 그룹의 비율 이상이라면 적용이 배제됨
- 다만, 연방재정대법원(Bundesfinanzhof)은 2016년 2월 이 규정이 조세 형평성에 반하여 독일 헌법에 위배되는지 판단해 줄 것을 연방헌법재판소(Bundesverfassungsgericht)에 제청하여 심리 중에 있음⁷⁹⁾

□ **(그리스)** 손익기준의 이자비용공제제한 제도를 운영하고 있으나, Action 4와 관련한 동향은 확인되지 않음

- 2014년부터 순이자비용의 공제한도는 EBITDA의 60%를 적용하여 매년 10%p 감소하여 2017년부터는 EBITDA의 30%가 적용됨
 - 세이프하버규정으로 2016년부터 300만유로까지의 순이자비용은 공제할 수 있으며, 미공제비용은 기간제한 없이 이월됨
- 금융기관, 일부 특수목적기업 등에 대해서는 적용을 배제함

□ **(이탈리아)** 손익기준 이자공제제한제도를 가지고 있는데, Action 4와 관련된 동향은 확인되지 않음

⁷⁸⁾ A. Perdelwitz, "Germany - Corporate Taxation sec. 7.," Country Surveys IBFD.

⁷⁹⁾ Norton Rose Fulbright(<http://www.nortonrosefulbright.com/wissen/publications/137127/german-federal-court-of-finance-questions-constitutionality-of-german-interest-limitation-rule>), 접속일자: 2016.07.30.

- 순이자비용은 EBITA의 30%까지 공제됨⁸⁰⁾
 - 미사용 한도금액이나 미공제 이자비용은 이월할 수 있음
 - 세무상 연결그룹은 초과된 순이자비용이나 미사용 한도금액을 세무상 연결 그룹 내의 기업에 이전하거나 사용할 수 있도록 허용함⁸¹⁾
 - 금융기관은 별도의 규정이 적용되는데 지급이자 96%까지 공제할 수 있음
- (일본) 부채비율기준의 과소자본세제와 손익기준의 이자공제제한제도 모두 갖추고 있으며, Action 4에 대한 검토가 이루어지고 있음
- 부채기준인 과소자본세제와 더불어 조정과세소득의 50%를 한도로 하는 이자공제제한제도를 모두 가지고 있음
 - 손익기준 이자공제제한도 순이자비용 중 일본 세법(원천징수를 포함하지 않음)에 따라 과세되지 않으면서 특수관계자에게 지급되는 부분에 대해서만 적용됨
 - 조정과세소득은 감가상각과 특정 배당, 이월결손금 등을 제외하여 조정한 금액임
 - 손익기준에서 미공제 이자비용은 7년간 이월하여 공제됨
 - 아직 본격적인 입법 작업은 확인되지 않으나, 일본 재무성은 Action 4와 현행 제도 등을 분석하여 비율의 축소, 적용대상 및 별도목적규정 등에 대해 검토가 필요한 것으로 판단하고 있음⁸²⁾
 - 그러나 아직 공개의견수렴 절차 등 본격적인 논의가 이루어지고 있는 것은 아님

80) G. Gallo, "Italy - Corporate Taxation sec. 1.," Country Surveys IBFD.

81) Deloitte, "Taxation and Investment in Italy 2016 Reach, relevance and reliability," 2016, p.13.

82) 財務省, 説明資料『「BEPSプロジェクト」を踏まえた國際課税の課題』, 平成28年5月26日, p.7.

- **(뉴질랜드)** 부채비율 기준의 과소자본세제를 갖추고 있으며, Action 4에 따라 공개의견수렴 절차를 거쳐 입법할 계획을 가지고 있음
 - 호주와 유사한 부채비율 기준의 과소자본세제를 개별 또는 그룹 기준으로 운영하고 있음⁸³⁾
 - 국세장관은 BEPS Action 관련 계획에서 향후 2016년 중 공개의견수렴 절차를 거쳐 2017년 3월까지 Action 4의 이자공제제한 규정의 입법하겠다고 밝힘⁸⁴⁾
- **(노르웨이)** 손익기준의 이자공제제한 규정을 갖추고 있으며, Action 4에 따른 입법이 진행되고 있음
 - 2014년부터 순이자비용이 500만크로네 이상인 경우 그룹 내 관계기업 간 이자비용에 대해 세법상 EBITDA의 25%를 한도로 공제를 제한하고 있음⁸⁵⁾
 - 미공제 이자비용에 대해서는 10년간 이월됨
 - 2016년 예산 및 수정 예산에서 Action 4를 수용하여 제3자 이자비용까지 확대하는 안 및 한도를 EBIT의 40% 변경하는 것을 제안함⁸⁶⁾
- **(포르투갈)** 손익기준 이자공제제한 제도를 운영하고 있으나, Action 4와 관련된 동향은 확인되지 않음
 - 100만유로와 EBITDA의 30%(2016년은 40%) 중 높은 금액을 한도로 이자비용을 공제함⁸⁷⁾

⁸³⁾ K.J. Holmes, “New Zealand - Corporate Taxation sec. 7.,” Country Surveys IBFD.

⁸⁴⁾ Inland Revenue, “New Zealand’s plan to ensure multinationals pay their fair share of tax,” June 2016. & Office of the Minister of Revenue, “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) - Update on the New Zealand Work Programme,” June 2016, p.13.

⁸⁵⁾ E. Furuseth, “Norway - Corporate Taxation sec. 1.,” Country Surveys IBFD.

⁸⁶⁾ EY, “Norwegian Government issues revised Fiscal Budget for 2016 and proposal for implementation of CbC reporting,” *Global Tax Alert*, 13 May 2016, p.2.

⁸⁷⁾ G.J. Oliveira Everaert, “Portugal - Corporate Taxation sec. 7.,” Country Surveys IBFD.

- 미공제 이자비용 및 미사용 한도액은 5년간 이월됨
 - 그룹공제/연결이 적용되는 조건(지분비율, 보유기간, 최종모회사의 지분구조 등)을 충족하는 경우에만 그룹기준으로 적용 가능함⁸⁸⁾
 - 연결납세 등이 적용되는 경우와 유사하는 것이므로 Action 4의 그룹비율 규정이라고 보기는 어려운 것으로 판단됨
 - 금융기관 등에는 적용되지 않음
- (슬로바키아) 손익기준 이자공제제한제도를 갖추고 있으며, Action 4와 관련된 동향은 확인되지 않음
- EBITDA와 유사한 기준 금액의 25%를 한도로 특수관계자 차입에 대한 이자비용의 공제를 제한하고 있음⁸⁹⁾
 - 은행 등의 금융기관에는 적용하지 않음
- (스페인) 손익기준 이자공제제한제도를 갖추고 있으며, Action 4와 관련된 동향은 확인되지 않음
- 상각비 등이 조정된 영업이익의 30%를 한도로 순차입비용의 공제를 제한함⁹⁰⁾
 - 순차입비용이 100만유로 이하인 경우에는 적용하지 않으며, 미공제 이자비용은 기한제한 없이 미사용 한도는 5년간 이월 가능함
 - 세법상 연결그룹제도를 적용받는 그룹에 속한 기업은 그룹 수준에서 적용해야 함
 - 은행·보험 등의 금융기관은 적용 배제함

⁸⁸⁾ KPMG, "Taxation of Cross-Border Mergers and Acquisitions: Portugal," May 2014, p.10.

⁸⁹⁾ KPMG, "Investment in Slovakia," May 2016, p.59.

⁹⁰⁾ A. de la Cueva González-Cotera & C. Morlán Burgasé, "Spain - Corporate Taxation sec. 7.," Country Surveys IBFD.

- (스웨덴) 관계회사 간 차입거래에 대해 기준을 충족하는 경우 이자비용을 공제하는 제도를 운용하고 있으며, Action 4와 관련된 동향은 확인되지 않음
 - 스웨덴은 특수관계인에 대한 이자비용은 수익적 소유자가 소득에 대해 최소 10%의 세율로 과세되거나 거래가 상업적 목적이 존재하는 등의 경우에만 공제할 수 있음
 - 현행 제도를 대체할 논의가 이루어지고 있으나⁹¹⁾, 내용 측면에서 보면 Action 4와는 관련되어 이루어지고 있지 않은 것으로 추정됨
 - 향후 Action 4에 의해 영향받을 것으로 보는 견해도 있음⁹²⁾
- (영국) 이전가격제도에 따른 과소자본세제를 운용하고 있었으며, Action 4에 따른 이자공제제한제도에 대해 공개의견수렴 중에 있음
 - 영국은 별도의 과소자본세제를 두지 않고 이전가격제도에 포함하여 공정부채 비율제도를 적용해왔음
 - 2016년 5월 이자공제제한제도를 위한 두 번째 공개의견수렴절차가 진행 중이며 이는 2017년 4월 이후에 도입될 가능성이 존재함⁹³⁾
 - EBITDA의 30%, 그룹비율규정 적용 가능, 200만파운드의 순이자비용공제 최소기준, 미공제 이자비용의 무기한 이월 및 미사용 한도 3년간 이월, 자원·금융·투자기구 등에 대한 배제 등 Action 4와 일관된 내용을 담고 있음
- (미국) 실질에 따른 과소자본세제와 손익기준의 이자공제제한제도를 갖추고 있으며, Action 4와 관련한 동향은 확인되지 않음

91) "Sweden - Swedish Committee on Corporate Taxation publishes reform proposal (23 July 2014)," News IBFD.

92) PWC Tax matters Sweden's tax blog(<http://blogg.pwc.se/taxmatters-en/the-swedish-tax-agency-releases-its-report-on-interest-expense-deduction>), 접속일자: 2016.07.30.

93) GOV.UK (<https://www.gov.uk/government/consultations/tax-deductibility-of-corporate-interest-expense/tax-deductibility-of-corporate-interest-expense-consultation>), 접속일자: 2016.07.30.

- 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 부채 비율 150%를 초과하면서, 순이자비용이 조정된 과세소득의 50%를 초과하는 경우 초과부분은 이자공제를 제한함⁹⁴⁾
 - 미공제 이자는 이월되며, 미사용 한도는 3년간 이월됨
 - 여러 이자공제제한제도에 대한 검토보고서 등은 공개하고 있지만,⁹⁵⁾ Action 4와 직접적으로 연관된 동향은 확인되지 않음
- **(남아프리카공화국)** 이전가격제도와 손익기준의 이자공제제한제도를 갖추고 있으며, Action 4와 관련된 동향은 확인되지 않음⁹⁶⁾
- 이전가격제도에 따라 부채금액에 대한 공정금액기준이 적용됨
 - 이자가 연관된 인에게 지급되면서 과세되지 않는 경우에는, 조정된 이익(EBITDA와 유사하지만 일치하지는 않음)의 40%를 한도로 공제가능하며 미공제 이자는 이월될 수 있음
- **(사우디아라비아)** 손익기준의 이자공제제한제도를 갖추고 있으며, Action 4와 관련된 동향은 확인되지 않음
- 이자소득을 제외한 기타손익(EBIT과 유사)의 50%를 한도로 순이자비용을 공제함⁹⁷⁾

94) IRS, "LB&I International Practice Service: Process Unit- Audit," 2016.1.16.

95) The White House & The Department of the Treasury, "The President's Framework for Business Tax Reform: An update," April 2016.

96) P.J. Hattingh, "South Africa - Corporate Taxation sec. 7.," Country Surveys IBFD.

97) PWC, "Doing Business in the Kingdom of Saudi Arabia: A tax and legal guide," 2015, p.14.

○ 은행 등 금융기관에는 적용되지 않음⁹⁸⁾

□ (기타) 오스트리아, 벨기에, 캐나다, 칠레, 체코, 에스토니아, 프랑스, 헝가리, 아이슬란드, 아일랜드, 이스라엘, 대한민국, 룩셈부르크, 멕시코, 네덜란드, 폴란드, 슬로베니아, 스위스, 터키, 브라질, 중국, 아르헨티나, 인도네시아, 러시아는 Action 4의 권고사항과 유사한 제도를 가지고 있지 않으면서 동시에 관련 동향도 확인되지 않음⁹⁹⁾

○ 2014년 개정된 오스트리아의 이자공제제한 규정은 소득 귀속자가 실질적으로 과세되지 않는 소득으로 분류되는 경우 공제를 제한하는 것으로, 소득 등을 기준으로 하는 Action 4의 요구사항과는 무관함

○ 벨기에, 캐나다, 헝가리, 멕시코, 슬로베니아, 터키, 브라질, 중국, 아르헨티나, 인도네시아, 러시아, 스위스는 부채/자본 비율 기준의 과소자본세제만을 갖추고 있으나, Action 4 관련 동향은 확인되지 않음

○ 칠레는 2015년도에 과소자본세제를 도입하였으나 부채/자본비율 기준에 따라 원천징수세율을 규정¹⁰⁰⁾하는 것으로 Action 4에 따른 것이라고 확인되지 않음

○ 프랑스는 부채/자본 비율 기준의 과소자본세제와 더불어 300만유로를 초과하는 경우 순이자비용의 75%까지만 공제하는 규정 및 지급받는 소득이 25% 이하로 과세되는 경우 공제를 제한이 존재하지만¹⁰¹⁾ Action 4 관련 동향은 확인되지 않음

- 손익과 연계되는 제한이 아닌 순이자비용 그 자체를 기준으로 하는 제한규정임

98) S. Gueydi, "Saudi Arabia - Corporate Taxation sec. 1.," Country Surveys IBFD.

99) 부채비율 등도 Action 4에서 언급하고 있지만, 극도의 장기자본투자 환경이라는 제약조건이 존재하므로 여기서는 기본적으로 부채비율의 과소자본세제는 Action 4와 무관한 것으로 간주함. 또한, 이자율 자체에 대한 제한 등인 경우에 부채사용에 따른 소득이전 대응과는 다른 조치라면 내용에 포함하지 아니함.

100) C. Gutiérrez Puente, "Chile - Corporate Taxation sec. 7.," Country Surveys IBFD.

101) P. Burg, "France - Corporate Taxation sec. 1.," Country Surveys IBFD.

- 에스토니아, 아이슬란드, 인도는 어떠한 이자공제제한제도도 확인되지 않으며, Action 4와 관련된 동향도 확인되지 않음
 - 아일랜드는 일반적 조세회피방지규정 이외에 이자공제제한제도가 확인되지 않으며, 기존의 조세회피방지규정으로 충분하다고 판단하여 Action 4는 우선순위에서 제외되고 있음¹⁰²⁾
 - 룩셈부르크, 이스라엘은 공식적인 과소자본세제를 두고 있지 않으나 이전 가격을 준용한 공정비율이 적용되고 있으며¹⁰³⁾¹⁰⁴⁾, Action 4와 관련된 동향은 확인되지 않음
 - 네덜란드는 사업 양수 시에만 적용되는 이자공제제한 규정을 갖추고 있으며¹⁰⁵⁾, 재무장관은 Action 4와 관련하여 국제공조에 협력하겠다는 서한을 의회에 송부하였으나¹⁰⁶⁾ 이후 진행 동향은 확인되지 않음
 - 관련 이자공제제한 개정이 예정¹⁰⁷⁾되어 있으나 Action 4와는 무관함
 - 폴란드는 부채/자본비율 또는 선택적으로 자산 기준의 과소자본세제를 운용하고 있으나, Action 4와 관련된 동향은 확인되지 않음
- (EU) 다만, EU 회원국들은 EU 차원에서 진행중인 조세회피방지패키지 지침에 따라 이자공제제한제도를 도입할 수도 있으나 실질적인 영향은 없을 것으로 판단됨

¹⁰²⁾ Deloitte, “BEPS Action 4: Interest Deductions and Other Financial Payments,” 2015, p.1.

¹⁰³⁾ C. Verschueren et al., “Luxembourg - Corporate Taxation sec. 7.,” Country Surveys IBFD.

¹⁰⁴⁾ H. (Henriette) Fuchs, “Israel - Corporate Taxation sec. 7.,” Country Surveys IBFD (accessed 8 Aug. 2016).

¹⁰⁵⁾ M. Schellekens, “Netherlands - Corporate Taxation sec. 1.,” Country Surveys IBFD.

¹⁰⁶⁾ Government of the Netherlands(<https://www.government.nl/documents/letters/2015/10/19/letter-presenting-an-assessment-of-the-outcome-of-the-beps-project-and-the-outlook-for-the-dutch-tax-climate-for-businesses>), 접속일자: 2016.07.30.

¹⁰⁷⁾ “Netherlands - Consultation on proposed changes to interest deductibility launched (24 June 2016),” News IBFD.

- 2016년 1월에 제안된 이 지침은 2016년 6월 정치적합의 이후 2016년 7월 12일 유럽연합재정이사회에 의해 공식적으로 승인됨¹⁰⁸⁾
- 지침은 이자공제제한제도를 포함하고 있으며, 2018년 12월 31일까지 각국은 이에 부합하여 입법하여야 하나 이자공제제한제도는 이의 예외 중 하나임
 - 별도목적규정을 가지고 있는 회원국은 OECD가 이를 최소기준으로 분류하거나 2024년 1월 1일 중 가까운 날까지 변경을 유예할 수 있음

표 II-6 Action 4 권고사항 이행현황

국가	진행상황		권고사항						
	기존규정	동향	적용범위	최소 기준	고정	그룹	이월	별도 목적 ¹⁾	금융
호주	-	-	X	X	X	X	X	X	X
오스트리아	-	-	X	X	X	X	X	X	X
벨기에	-	-	X	X	X	X	X	X	X
캐나다	-	-	X	X	X	X	X	X	X
칠레	-	-	X	X	X	X	X	X	X
체코	-	-	X	X	X	X	X	X	X
덴마크 ²⁾	일부 존재	-	국내 포함	O		△	△	O	O
에스토니아	-	-	X	X	X	X	X	X	X
핀란드	기존재	-	국내 포함	O	O	O	O	X	O
프랑스	-	-	X	X	X	X	X	X	X
독일 ³⁾	일부 존재	-	국내 포함	O	X	O	O	X	-
그리스	일부 존재	-	국내 포함	O	O	X	O	X	O
헝가리	-	-	X	X	X	X	X	X	X
아이슬란드	-	-	X	X	X	X	X	X	X
아일랜드	-	-	X	X	X	X	X	X	X
이스라엘	-	-	X	X	X	X	X	X	X
이탈리아 ⁴⁾	일부 존재	-	국내 포함	X	O	△	O	X	O
일본	일부 존재	-	사실상 국외만	X	O	X	O	O	X
대한민국	-	-	X	X	X	X	X	X	X

108) European Council, Council of European Union(<http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2016/07/12-corporate-tax-avoidance/>),

국가	진행상황		권고사항						
	기존규정	동향	적용범위	최소 기준	고정	그룹	이월	별도 목적 ¹⁾	금융
룩셈부르크	—	—	X	X	X	X	X	X	X
멕시코	—	—	X	X	X	X	X	X	X
네덜란드	—	—	X	X	X	X	X	X	X
뉴질랜드	—	—	X	X	X	X	X	X	X
노르웨이	일부 존재	논의 중	국내 포함	O	O	X	O	X	—
폴란드	—	—							
포르투갈	일부 존재	—	국내 포함	O	O	X	O	X	O
슬로바키아	일부 존재	—	국내 포함	X	O	X	X	X	O
슬로베니아	—	—	X	X	X	X	X	X	X
스페인	일부 존재	—	국내 포함	O	O	X	O	X	O
스웨덴	—	—	X	X	X	X	X	X	X
스위스	—	—	X	X	X	X	X	X	X
터키	—	—	X	X	X	X	X	X	X
영국	일부 존재	논의 중	국내 포함	O	O	O	O	O	O
미국	일부 존재	—	국내(일부) 포함	O	O	X	O	O	—
브라질	—	—	X	X	X	X	X	X	X
중국	—	—	X	X	X	X	X	X	X
인도	—	—	X	X	X	X	X	X	X
남아프리카 공화국 ³⁾	일부 존재	—	국내 포함	X	O	X	O	O	—
아르헨티나	—	—	X	X	X	X	X	X	X
인도네시아	—	—	X	X	X	X	X	X	X
러시아	—	—	X	X	X	X	X	X	X
사우디 아라비아	일부 존재	—	국내 포함	X	O	X	X	X	O

주: 1) 별도목적규정은 Action 4의 기본구조(손익기준 공제제한)이 존재하는 경우에 한하여 표시하였으며, GAAR은 별도목적규정이 될 수도 있으나 너무 포괄적인 규정이므로 이 표에서는 별도목적규정으로 표시하지 않음.

2) 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. 한편, 이월 소급은 허용되는 규정과 그렇지 않은 규정이 모두 존재함.

3) 금융기관 등에 대한 배제 내용이 확인되지 않음.

4) 이탈리아: 그룹간 이전 또는 미사용 한도의 사용이 허용되나, 그룹비율규정이 존재하는 것은 아님.

자료: IBFD; RSM Australia; Parliament of Australia; Deloitte; KPMG; Norton Rose Fulbright; Deloitte; 日本 財務省; EY; PWC; US Internal Revenue Service; The White House & The Department of the Treasury(United States); Government of the Netherlands; European Council 등의 자료를 참고하여 저자 작성(상세 자료 출처는 위 본문의 각국에 대한 각주 참조).

05

Action
5

투명성과 실질을 고려한 유해조세환경에 대한 효과적 대응

가. 권고사항

- ☐ Action 5는 조세특혜가 투명성과 실질적 활동을 가지도록 하는 것으로, 최소 요구사항에 포함되어 있어 각국은 이를 준수해야 하는 의무가 부여됨
- ☐ Action 5의 권고사항은 크게 두 가지인데, 조세특혜가 실질적 활동 요건을 강화하도록 하는 것과 투명성 강화를 위해 예규의 정보교환을 요구하고 있음
 - 실질적 활동 요건은 실제 핵심소득 창출활동을 측정하여 판단하는 연계접근법을 사용하도록 하고 있음
 - 다만, 아직까지는 지적재산권(무형자산)에 대한 부분만 평가가 이루어졌으며 이외의 부분에 대해서는 향후 작업이 계속될 예정임
 - 특혜제도, 이전가격, 이익하향조정, 고정사업장, 도관, 여타 합의된 예규(이하 예규라고 지칭함)에 대해 2016년을 기점으로 정보교환을 요구하고 있음

나. 국제동향

1) 유해조세제도

- ☐ 지적재산권 특혜제도를 가지고 있는 국가들은 Action 5의 연계접근법에 따라 개정을 진행하고 있으며, OECD와 G20에 승인된 5년 유예조항을 대부분 적용하고 있음
- ☐ (벨기에) 의회는 현행 특허소득공제제도를 2016년 6월 기준으로 폐지하면서

2021년 6월까지 유예하는 개정안을 승인함

- 다만 아직까지 연계접근법에 부합하는 새로운 제도가 확정되지 않았으며 입법이 진행 중에 있음¹⁰⁹⁾

□ (프랑스) 지적재산권 제도에 대한 세제혜택에 대해 Action 5와 관련한 뚜렷한 움직임은 확인되지 않음

- 지적재산권의 라이선스 아웃 또는 양도에 따른 소득에 대해 15%의 경감세율로 과세하는 지적재산권 제도를 운용하고 있음
- 그러나 Action 5와 관련하여 제도에 유의적인 영향을 미치지 않을 것이라고 보거나¹¹⁰⁾, 비공식적인 논의만 진행되고 있다고 알려짐¹¹¹⁾

□ (헝가리) 의회는 2016년 7월 현행 지적재산권 제도에 연계접근법을 적용하는 개정안을 의결함¹¹²⁾

- 지적재산권 등의 소득에 50% 수준의 세제혜택을 위해서는 관련 소득이 연구 개발활동 등이 이루어진 적격자산으로부터 발생하는 비율을 산정하여 해당 하는 소득에 대해서만 세제혜택을 부여함¹¹³⁾
- 개정안은 2016년 7월 1일부터 적용되지만 조부조항으로 인해 5년간 현행 제도가 유지됨

109) KPMG(<https://home.kpmg.com/be/en/home/insights/2016/07/changes-to-belgian-patent-box-regime.html>), 접속일자: 2016.07.30.

110) Bernhard Gilbey, Linda Pfatteicher, Tim Jarvis, "The changing world of preferential tax regimes," *Tax Journal*, 8 July 2016, p.10.

111) Deloitte, "BEPS Action implementation by country: France," February 2016, p.2.

112) Gabor Koka, "Hungary: Changes to IP regime adopted," *World Tax Advisor*, 10 June 2016, p.1.

113) EY, "Hungarian Government submits proposal for new IP regime," *Global Tax Alert*, 5 May 2016, p.2.

- (아일랜드) 정부는 2016년 새로운 조세특례제도를 도입하면서 연계접근법을 고려하여 설계함
 - 2016년 예산안에서 KDB(Knowledge Development Box)를 도입하면서 연계 접근법을 반영함¹¹⁴⁾
 - KDB는 조세혜택을 부여하여 결과적으로 6.25%의 감정세율로 과세하는 것으로, 연계접근법에 부합하기 위해 적격비용에 대응되는 소득에 대해서만 혜택을 부여함
- (이탈리아) 정부는 2015년 기존의 특허박스제도에 연계접근법을 적용하는 개정안을 도입함¹¹⁵⁾
 - 2015년 예산안을 통해 적격무형자산과 R&D활동 및 관련 적격소득 간 연계가 이루어지는 경우 혜택을 부여하는 형태로 설계됨
- (영국) 정부는 2015년 12월 기존의 특허박스제도에 대해 연계접근법을 적용하는 개정안을 도입함
 - 기존의 유효세율 10%를 적용하였는데, 이에 2016년 7월 1일부터 소득과 무형자산의 관련성을 고려하는 연계접근법을 적용하는 개정안을 공개하고 공개의견수렴 절차를 거쳐 개정함¹¹⁶⁾
 - 조부조항에 따라 기존의 특허박스는 2021년 6월 30일까지 기존의 제도가 적용됨

114) KPMG, “Knowledge Development Box,” 2015, p.2 & “Ireland - Budget for 2016 - details (15 Oct. 2015),” News IBFD, 접속일자: 2016.07.30.

115) PWC, “Italian Patent Box regime: a competitive advantage,” *Global Tax Alert*, 2015, p.1.

116) Deloitte, “BEPS Country Scorecards: Base Erosion and Profit Shifting”(http://www2.deloitte.com/uk/en/pages/tax/articles/beps-country-scorecards.html); EY, “The future of the UK patent box following BEPS Action 5,” *Tax Services*, 5 October 2015, 접속일자: 2016.07.30.

□ **(룩셈부르크)** 의회는 2015년 12월 기존 지적재산권제도를 폐지하는 내용을 포함한 법안을 의결함¹¹⁷⁾

○ 특허 등의 지적재산권 소득의 80%를 과세면제하는 지적재산권제도를 운영하였으나, 이를 폐지하였는데 새로운 지적재산권제도를 도입하지 않았으나 향후 도입이 예상되고 있음¹¹⁸⁾

○ 이는 2016년 7월 1일부터 적용되나, 5년간의 조부조항을 두어 유예하고 있음

□ **(네덜란드)** 정부는 2016년 5월 Action 5에 따른 특허박스 개정법안을 발표하여, 공개의견수렴절차를 거쳐 2017년 1월 1일부터 시행될 계획임

○ 이전에 재무장관은 현행 혁신박스에 대해 유해성을 평가하였으며, 2016년 중으로 연계접근법을 실행하기 위해 공개의견수렴 절차를 진행할 것이라고 밝힘¹¹⁹⁾

□ **(포르투갈)** 의회는 2016년 3월 지적재산권제도에 연계접근법을 적용하는 개정이 포함된 2016년 예산안을 의결함¹²⁰⁾

○ 이 안에서는 연계접근법이 적용된 적격비용에 대응하는 소득에 대해서만 세제혜택을 부여함

○ 개정안은 2016년 7월 1일부터 적용되나, 5년간 유예됨

□ **(스페인)** 2015년 9월 적격지적재산권 라이선싱에 연계접근법에 적용하는 개정

¹¹⁷⁾ EY, “Luxembourg Parliament approves 2016 tax measures,” *Global Tax Alert*, 12 January 2016.

¹¹⁸⁾ KPMG(<https://home.kpmg.com/lu/en/home/insights/2016/01/luxembourg-tax-alert-2016-02.html>), 접속일자: 2016.07.30.

¹¹⁹⁾ “Netherlands - Evaluation of innovation box sent to lower house of parliament (22 Feb. 2016),” News IBFD.

¹²⁰⁾ ThomsonReuters(<https://tax.thomsonreuters.com/blog/checkpoint/portugal-enacts-2016-budget-with-BEPS-measures>), 접속일자: 2016.07.30.

안을 공개하고 10월 예산안에 반영함¹²¹⁾

- 기존의 발생하는 소득의 60%에 대해 비과세 규정을 유지하되, 연계접근법을 반영하는데 이의 내용은 Action 5와 동일하며 이러한 비율계산 이외에 추가적인 제한이 존재함
 - 라이선스된 지적재산권은 제공한 기업에 재화·용역을 제공하는 것이 아닌 경제적활동에 사용되며, 제공한 기업은 비과세 또는 조세피난처에 소재하지 않으며, 별도의 서비스가 존재하면 이의 대가는 약정상 별도로 구분되어야 하며, 제공받은 기업은 구분정리를 수행해야 함
- 2016년 7월 1일부터 적용되는 것으로 제안함

□ (스위스) 의회는 2016년 6월 현행 특허박스제도에 연계접근법을 적용하는 개정하는 내용을 포함하는 법안을 승인함¹²²⁾

- 기존 특허박스제도는 5년간 유예되며, 새로운 제도는 연계접근법에 부합하는 방법으로 설계됨

□ (중국) 과세관청은 신기술 등의 기업에 대한 감경세율제도에 대해 유해한 제도가 아니어서 개정하지 않을 것이라고 밝힘¹²³⁾

- 현행 감경세율제도는 Action 5의 연계접근법과 일치하지는 않으나 대부분의 상황에서 이러한 방법보다 더 강화된 조건을 요구하고 있어 유해제도가 아닌 것으로 결론내림

121) EY, "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.

122) PWC, "Switzerland passes final corporate tax reform package to enhance global competitiveness," *Tax Insights from International Tax Services*, June 21, 2016, p.2.

123) PWC, "China announced her stance on BEPS and her localisation plans," *News Flash China Tax and Business Advisory*, October 2015, p.2.

- **(기타)** Action 5 중 유해조세환경과 관련된 문제는 기존의 제도를 개정하는 것이 요구되는 것이므로 해당되는 국가에서만 동향이 나타나며, 이외의 경우에는 참조의 형태로만 나타남
- 칠레는 조세특례를 위한 지역 또는 관할의 조건 제공 시 보완점 및 명확성을 법에 포함시켰는데 이는 유해조세환경 문제에 대응하는 형태를 띠고 있음¹²⁴⁾
 - 브라질 과세관청은 2016년 6월 실질적 경제활동에 대한 공개의견수렴절차를 진행하였는데, 이러한 개념에 Action 5의 개념을 채용하고 있음¹²⁵⁾

2) 예규 정보교환

- **(호주, 뉴질랜드)** 이미 예규 정보교환을 시행하고 있거나¹²⁶⁾ 이의 준비가 되어 있다고 밝히고 있음
- 뉴질랜드는 과세관청에서 대상국가 및 세부적인 교환범위 등을 밝히고 있음¹²⁷⁾
- **(캐나다)** 예규 정보교환을 위한 절차가 진행 중임
- 캐나다는 2016 예산안에서 예규 정보교환을 진행할 것을 밝히고¹²⁸⁾, 과세당국에서는 이의 세부내용에 대해 공개의견수렴 절차를 진행 중에 있음¹²⁹⁾

124) "Chile - Modifications regarding over-indebtedness of related entities abroad and preferential tax regimes - circular issued (09 June 2016)," News IBFD.

125) "Brazil - Meaning of "substantial economic activity" - public consultation opened (08 June 2016)," News IBFD.

126) Treasurer of the Commonwealth of Australia(<http://sjm.ministers.treasury.gov.au/media-release/003-2015/>), 접속일자: 2016.07.30.

127) Inland Revenue(<http://www.ird.govt.nz/technical-tax/commissioners-statements/cs-16-01-OECD-information-sharing-requirements-for-rulings-and-determinations.html>), 접속일자: 2016.07.30.

128) Government of Canada(http://www.budget.gc.ca/2016/docs/plan/ch8-en.html#_Toc446106859), 접속일자: 2016.07.30.

129) Canada Revenue Agency(<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/txprfssnls/whtsnw-eng.html>), 접속일자: 2016.07.30.

- (스위스) 연방의회는 2016년 5월 정보교환을 위한 개정안을 공개하고 공개 의견수렴절차를 진행중에 있음¹³⁰⁾
- (인도) 과세관청은 2016년 2월 이전가격 상호합의 내역을 다른 국가의 과세 당국과 교환하겠다고 결정함¹³¹⁾
 - 다만, Action 5의 교환대상이 되는 예규 중 다른 대상에 대해서는 언급 없음
- (EU) 예규와 관련된 정보자동교환 지침 채택으로 인해, 유럽연합 회원국들은 이의 영향을 받아 예규 자동정보교환이 이루어질 것임
 - EU 이사회는 2015년 12월 8일 조세예규 자동정보교환 지침을 채택하였음¹³²⁾
 - EU 지침에 따른 정보교환이 EU 회원국 이외의 국가에도 실행될지 여부는 각 국가별로 다를 수 있음
 - 오스트리아는 2016년 5월 조세예규 정보교환을 포함한 EU 조세개정법 2016안을 공개하고¹³³⁾, 연방의회 승인을 거쳐 9월 관보에 게재함¹³⁴⁾
 - 체코 정부는 2016년 7월 EU 정보교환지침을 이행하기 위한 법안을 의회에 제출함¹³⁵⁾
 - 덴마크는 2016년 6월 예규 및 사전합의절차 강제정보교환을 위한 과세당국의 공지를 공개함¹³⁶⁾

130) PWC(<http://blogs.pwc.de/citt/2016/05/20/switzerland-launches-consultation-ordinance-automatic-exchange-information/>), 접속일자: 2016.07.30.

131) EY, "India's APA authorities to share results of unilateral APAs with other competent authorities," *Global Tax Alert*, 2016.

132) European Council, Council of European Union(<http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/12/08-ecofin-cross-border-tax-ruling/>), 접속일자: 2016.07.30.

133) Thomson Reuters(<https://tax.thomsonreuters.com/blog/checkpoint/Austrian-Ministry-of-Finance-Issues-Draft-Transfer-Pricing-Documentation>), 접속일자: 2016.07.30.

134) "Austria - EU Tax Amendment Act 2016 gazetted (03 Aug. 2016)," News IBFD.

135) "Czech Republic - Government submits bill on automatic exchange of rulings and pricing arrangements to parliament (18 July 2016)," News IBFD.

- 독일은 2016년 6월 EU 정보교환지침에 따르기 위해 입법 개정을 위한 분석안을 공개하고 논의 중에 있음¹³⁷⁾
- 아일랜드 과세당국은 2016년 7월 EU 정보교환지침을 실행하기 위한 세부 지침을 공개함¹³⁸⁾
- 룩셈부르크는 2016년 7월 EU 정보교환지침 실행을 위한 법안이 의회에서 승인됨¹³⁹⁾
- 네덜란드는 국회와 재무장관 등이 EU 정보교환지침에 대한 논의를 하고 있는 것으로 보임
 - 재무장관이 국회의 지침에 대한 질의에 대한 답변서를 공개하고 있음¹⁴⁰⁾
- 폴란드¹⁴¹⁾와 슬로베니아¹⁴²⁾는 2016년 5월 EU 정보교환지침 실행을 위한 법안을 공개함
- 스웨덴은 2016년 4월 EU 정보교환지침 실행을 위한 법안을 의회에 제출하였음¹⁴³⁾

□ (기타) 벨기에, 칠레, 핀란드, 그리스, 헝가리, 아이슬란드, 이스라엘, 이탈리아,

136) EY, 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>), 접속일자: 2016.07.30.

137) EY, "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.

138) Revenue: Irish Tax and Customs(<http://www.revenue.ie/en/practitioner/ebrief/2016/no-652016.html>), 접속일자: 2016.07.30.

139) Lexology(<http://www.lexology.com/library/detail.aspx?g=d44e4cb4-859a-437a-9a08-29c8186da66b>), 접속일자: 2016.07.30.

140) Library of Congress(<http://www.loc.gov/law/foreign-news/article/netherlands-automatic-exchange-of-tax-rulings/>), 접속일자: 2016.07.30.

141) "Poland - Draft law on exchange of information in tax matters published (08 June 2016)," News IBFD.

142) "Slovenia; European Union - Government supports proposal for mandatory exchange of tax rulings (22 May 2015)," News IBFD.

143) "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.

일본, 대한민국, 멕시코, 노르웨이 등은 Action 5와 관련된 예규의 정보교환에 대한 동향이 확인되지 않음

- 프랑스는 2015년 10월 EU의 예규 정보교환과 OECD BEPS의 유해조세환경에 대해 보도자료를 통해 환영하는 입장을 표명하였으나¹⁴⁴⁾ 이후 동향이 확인되지 않음
- 그리스는 조세쟁점에 대해 정보교환 규정 및 절차를 가지고 있다고 언급하고 있는 자료도 있으나¹⁴⁵⁾ 특정되어 확인되지 않음

표 II-7 Action 5 권고사항 이행현황

국가	진행상황		유해조세환경			권고사항
	유해 조세제도 (연계접근법)	예규정보 교환	IP Regime	non-IP Regime Assessed by OECD	실질적 활동기준 (연계접근법)	예규 정보교환
호주	—	기존재		O	X	O
오스트리아	—	완료			X	O
벨기에 ¹⁾	논의 중	—	O		△	X
캐나다	—	논의 중		O	X	O
칠레	—	—			△	X
체코	—	논의 중			X	O
에스토니아	—	—			X	X
덴마크	—	논의 중			X	O
핀란드	—	—			X	X
프랑스	—	—	O		X	X
독일	—	논의 중			X	O
그리스	—	—		O	X	X
헝가리	완료	—	O		X	X
아이슬란드	—	—			X	X
아일랜드	—	완료			X	O

144) “France - Ministry of Finance welcomes EU directive on tax rulings and BEPS package (08 Oct. 2015),” News IBFD.

145) PKF, OECD BEPS action plan report status update, 2016 March, p.35.

국가	진행상황		유해조세환경		권고사항	
	유해 조세제도 (연계접근법)	예규정보 교환	IP Regime	non-IP Regime Assessed by OECD	실질적 활동기준 (연계접근법)	예규 정보교환
이스라엘	—	—			X	X
이탈리아	완료	—	O		X	X
일본	—	—			X	X
대한민국	—	—			X	X
룩셈부르크	완료	완료	O	O	X	O
멕시코	—	—			X	X
네덜란드	논의 중	논의 중	O		X	O
뉴질랜드	—	기존재			X	O
노르웨이	—	—			X	X
폴란드	—	논의 중			X	O
포르투갈	완료	—	O		X	X
슬로바키아	—	—			X	X
슬로베니아	—	논의 중			X	O
스페인	완료	—	O		X	X
스웨덴	—	논의 중			X	O
스위스	완료	논의 중	O		O	O
터키	—	—	O	O	X	X
영국	완료	—	O		O	X
미국	—	—			X	X
브라질	—	—		O	△	X
중국	—	—	O	O	X	X
인도	—	일부 완료			X	△
남아프리카공화국	—	—		O	X	X
아르헨티나	—	—			X	X
인도네시아	—	—		O	X	X
러시아	—	—			X	X
사우디아라비아	—	—			X	X

주: 1) 기존 제도는 유예기간과 동시에 폐지되었으나, 새로운 제도가 아직 도입되지 않고 논의 중임.

자료: IBFD; KPMG; Bernhard Gilbey et. al.; Deloitte; Gabor Koka; EY; PWC; ThomsonReuters; Treasurer of the Commonwealth of Australia; Inland Revenue (of New Zealand); Government of Canada; Canada Revenue Agency; European Council, Council of European Union; Thomson Reuters; Revenue: Irish Tax and Customs; Lexology; Library of Congress(of Netherlands); PKF 등의 자료를 참고하여 저자 작성(상세 자료 출처는 위 본문의 각국에 대한 각주 참조).

06

Action
6

부적절한 상황에서 조약혜택의 부여 방지

가. 권고사항¹⁴⁶⁾

- Action 6는 조약남용, 특히 조약쇼핑(treaty shopping)을 BEPS의 가장 중요한 원천으로 파악함
 - 조약쇼핑 또는 여타 조약남용행위에 가담하는 납세자는 조약이 의도하지 않은 상황에서 조약의 혜택을 적용함으로써 관련 국가의 조세주권(tax sovereignty)을 침해하고 세수를 부당히 감소시킴
- 이에 Action 6는 새로운 조약남용방지규정으로 다음의 사항을 권고함
 - 첫째, 조세탈루 또는 조세회피를 통한 부당한 비과세 또는 경감세액 기회를 방지한다는 분명한 문구를 조세조약에 도입
 - 둘째, OECD 모델조세협약(OECD Model Tax Convention)에 특별남용방지 규정(specific anti-abuse rule)인 혜택의 제한(limitation-on-benefits, 이하 “LOB”) 규정 도입
 - 셋째, LOB 규정이 다루지 못하는 다른 형태의 조약남용 방지를 위해 주목적시험(principal purpose test, 이하 “PPT”)에 기반한 일반남용방지 규정(general anti-abuse rule, “GAAR”)을 OECD 모델조세협약에 도입
- 상기 조약남용방지규정은 BEPS 참여국들이 이행해야 하는 “최소기준(minimum standard)”으로 구체적인 이행의무사항은 다음과 같음

¹⁴⁶⁾ 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.

- (1) 조세조약에 조약의 목적이 이중과세를 제거하는 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) LOB 도입과 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 도입 형태에 대한 선호가 다르다는 등의 이유로 다자간협약이 최소기준의 이행을 담보할 수 없고, 이에 따라 향후 최소기준 이행에 대한 모니터링이 필요함
- 상기 외에 Action 6 최종보고서는 (1) 배당이전거래를 통한 인위적인 경감세를 적용 (2) 부동산과다법인 주식 양도에 대한 부당한 과세면제 (3) 이중거주자 문제 (4) 제3국에 소재한 고정사업장의 과세면제 등의 조약상 규정을 제시함

나. 국제동향

- (호주) 호주는 최근 Action 6의 권고사항을 반영하여 독일과의 조세조약을 개정함
- 호주와 독일은 Action 6의 권고사항을 반영하여 2015년 11월 12일 개정 조세조약¹⁴⁷⁾에 서명함¹⁴⁸⁾

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

○ 추후 모든 조약 개정 및 신규 체결 시 Action 6의 권고사항을 반영할 계획임¹⁴⁹⁾

□ (벨기에) 2016년 5월 EU의 모회사-자회사지침(parent-subsidiary directive)에 따라 GAAR 개정 법안 발표¹⁵⁰⁾

○ 2015년 1월 유럽의회(European Council, “EC”)는 조약남용을 방지하는 GAAR을 도입하도록 EU의 모자회사지침(parent-subsidiary directive)을 개정¹⁵¹⁾하였으며, 이에 EU 회원국들은 GAAR 도입을 위한 입법을 추진하고 있음

○ EU 모회사-자회사지침에 따라 도입된 GAAR규정¹⁵²⁾은 특정 거래의 주된 목적 중 하나가 조세혜택을 얻기 위한 것으로 판정되는 경우 배당소득에 대한 원천징수 면제를 적용하지 않음

○ 한편, 벨기에 조세조약 중 LOB규정은 미국과의 조세조약에서만 확인되나, PPT규정은 일부 조약에서 발견됨¹⁵³⁾

□ (캐나다) 2016년 예산안에서 조세조약상 조약남용방지 장치 도입에 대한 의지를 드러내었으나 현재까지 구체적인 이행방안에 대한 구체적인 논의는

147) 현재 미발효

148) 호주 재무부(<http://www.treasury.gov.au/Policy-Topics/Taxation/Tax-Treaties/HTML/Income-Tax-Treaties>), 접속일자: 2016.08.04.

149) Deloitte, “BEPS Actions implementation by Country - Australia,” February 2016.

150) “Belgium - Belgian Council of Ministers approves draft bill on various fiscal measures (01 June 2016),” News IBFD.

151) European Commission(<http://www.consilium.europa.eu/en/press/press-releases/2015/01/council-adopts-anti-abuse-clause/>), 접속일자: 2016.08.04.

152) European Commission(<http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=EN&f=ST%2016633%202014%20INIT>), 접속일자: 2016.08.04.

153) 홍성훈·정훈·홍민욱, 『조세조약상 혜택제한 조항 도입에 관한 국제비교 연구』, 한국조세재정연구원, 2015.08.. pp.110~111.

확인되지 않음¹⁵⁴⁾

□ **(칠레)** 칠레는 2014년 9월 내국세법에 GAAR을 도입¹⁵⁵⁾하고 2015년 5월 조세 조약 적용을 위한 수익적 소유자 서약서 제출을 의무화하였으며¹⁵⁶⁾, 2016년 1월과 4월 체결한 일본과 우루과이의 조세조약에서 Action 6의 권고안을 반영함

- 일본과의 조세조약에는 PPT규정을 도입함¹⁵⁷⁾
- 우루과이와의 조세조약에서는 조약 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 탈세 및 조세회피 방지도 있음을 명시하고, LOB와 PPT 조항 및 제3국에 위치한 고정사업장 귀속소득에 대한 조약혜택 부여 방지 규정을 도입함¹⁵⁸⁾

□ **(덴마크)** 덴마크 의회는 2015년 4월 EU 모회사-자회사지침과 BEPS프로젝트에 따라 GAAR이 포함된 세법개정안을 채택함¹⁵⁹⁾

- EU 모회사-자회사지침에 따라 도입된 GAAR규정은 특정 거래의 주된 목적 중 하나가 조세혜택을 얻기 위한 것으로 판정되는 경우 배당소득에 대한 원천징수 면제를 적용하지 않음

□ **(핀란드)** 핀란드는 2015년 12월 EU 모회사-자회사지침에 따른 GAAR 입법을 발표함¹⁶⁰⁾

154) Government of Canada, *Budget 2016.*, p.218.(<http://www.budget.gc.ca/2016/docs/plan/toc-tdm-en.html>), 접속일자: 2016.08.04.

155) “Chile - Structural tax reform - specific provisions partially approved by Senate's Finance Committee (14 Aug. 2014),” News IBFD.

156) EY, *Global Tax Alert*. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert-Chile-issues-guidance-on-statement-required-to-benefit-from-a-Tax-Treaty>), 접속일자: 2016.08.04.

157) EY, *Global Tax Alert*. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert-Japan-and-Chile-sign-income-tax-treaty>), 접속일자: 2016.08.05.

158) EY, *Global Tax Alert*. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert-Chile-and-Uruguay-sign-Convention-for-the-Avoidance-of-Double-Taxation>), 접속일자: 2016.08.05.

159) “Denmark - Law proposal relating to package on measures to prevent tax evasion adopted (07 May 2015),” News IBFD.

- EU 모회사-자회사지침에 따라 도입된 GAAR규정은 특정 거래의 주된 목적 중 하나가 조세혜택을 얻기 위한 것으로 판정되는 경우 배당소득에 대한 원천징수 면제를 적용하지 않음
- (프랑스) 프랑스 의회는 2015년 12월 EU 모회사-자회사지침에 따른 GAAR이 포함된 2016 개정세법을 승인함¹⁶¹⁾
 - EU 모회사-자회사지침에 따라 도입된 GAAR규정은 특정 거래의 주된 목적 중 하나가 조세혜택을 얻기 위한 것으로 판정되는 경우 배당소득에 대한 원천징수 면제를 적용하지 않음
- (독일) 독일은 Action 6의 권고사항을 반영하여 호주 및 일본과의 조세조약을 개정함
 - 2015년 11월 12일 호주와의 조세조약¹⁶²⁾ 및 2015년 12월 17일 일본과의 조세조약¹⁶³⁾¹⁶⁴⁾을 개정함¹⁶⁵⁾
 - 호주와의 조세조약에는 Action 6에 따라 조세조약 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 탈세 및 조세회피 방지도 있음을 명시하고 조약

160) “Finland; European Union - New Parent-Subsidiary Directive with anti-avoidance measures for dividends transposed - enacted and gazetted (13 Jan. 2016),” News IBFD.

161) EY, *Global Tax Alert*. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert-French-Parliament-approves-Finance-Bill-for-2016-and-Amending-Finance-Bill-for-2015>), 접속일자: 2016.08.08.

162) 호주 재무부(<http://www.treasury.gov.au/Policy-Topics/Taxation/Tax-Treaties/HTML/Income-Tax-Treaties>), 접속일자: 2016.08.08.

163) 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.

164) 개정된 조약은 독일 재무부를 통해 확인할 수 있다.
(http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/International-Steuerrecht/Staatenbezogene-Informationen/Laender_A_Z/Japan/2016-07-18-Japan-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=4), 접속일자: 2016.08.08.

165) 두 조약 모두 현재 미발효.

납용 방지를 위한 PPT규정(제23조)을 도입함

- 일본과의 조세조약에는 PPT와 LOB규정(제21조)과 개인이 아닌 인(person)이 이중거주자일 경우 상호합의에 따라 결정(제4조 제3항)한다는 조항 도입

□ **(그리스)** 그리스는 EU 모회사-자회사지침에 따른 GAAR 개정안을 2016년 3월 국회에 제출함¹⁶⁶⁾

- EU 모회사-자회사지침에 따라 도입된 GAAR규정은 특정 거래의 주된 목적 중 하나가 조세혜택을 얻기 위한 것으로 판정되는 경우 배당소득에 대한 원천징수 면제를 적용하지 않음

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

- 2015년 12월 독일과의 조세조약을 개정하고 2016년 1월에는 칠레와 조약을 체결함¹⁶⁷⁾
 - 일본과의 조세조약에는 PPT와 LOB규정(제21조)과 개인이 아닌 인(person)이 이중거주자일 경우 상호합의에 따라 결정(제4조 제3항)한다는 조항 도입¹⁶⁸⁾¹⁶⁹⁾
 - 칠레와의 조세조약에는 PPT규정을 도입함¹⁷⁰⁾

¹⁶⁶⁾ EY, BEPS development tracker.(<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/ey-beps-developments-tracker>), 접속일자: 2016.08.08.

¹⁶⁷⁾ 두 조약 모두 현재 미발효.

¹⁶⁸⁾ 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.

¹⁶⁹⁾ 개정된 조약은 독일 재무부를 통해 확인할 수 있다. (http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Japan/2016-07-18-Japan-Abkommen-DBA-Gesetz.pdf?__blob=publicationFile&v=4), 접속일자: 2016.08.08.

¹⁷⁰⁾ EY, *Global Tax Alert*. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert-Japan-and-Chile-sign-income-tax-treaty>), 접속일자: 2016.08.08.

- 이 외에도 일본은 2003년 미국과의 조세조약 개정 시 LOB규정을 포함한 이후 최근 체결 또는 개정한 다수의 조세조약에 LOB 또는 PPT규정을 적극적으로 도입하고 있음¹⁷¹⁾
- **(대한민국)** 우리나라는 Action 6의 권고사항을 반영하여 2016년 5월 체코와의 개정 조세조약에 가서명함¹⁷²⁾
 - 조약 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 탈세 및 조세회피 방지도 있음을 명시하고, PPT 조항 및 부동산과다법인 주식에 대한 원천지국 과세규정을 도입함
- **(룩셈부르크)** 룩셈부르크 의회는 EU 모회사-자회사지침에 따른 GAAR을 2015년 12월 입법함¹⁷³⁾
 - EU 모회사-자회사지침에 따라 도입된 GAAR규정은 특정 거래의 주된 목적 중 하나가 조세혜택을 얻기 위한 것으로 판정되는 경우 배당소득에 대한 원천징수 면제를 적용하지 않음
 - 한편, 룩셈부르크의 최근 일부 조세조약에 PPT규정이 포함됨¹⁷⁴⁾
- **(네덜란드)** 네덜란드 의회는 2015년 12월 EU 모회사-자회사지침에 따른 GAAR을 입법함¹⁷⁵⁾

171) 홍성훈 외(2015.08), pp.97~99.

172) 기획재정부 보도자료. (http://www.mosf.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do;jsessionid=Dor30ewAj6xjwEq2+Bkrd0hG.node20?searchBbsId1=&searchNttId1=MOSF_000000000003799&menuNo=4010100), 접속일자: 2016.08.08.

173) “Luxembourg; European Union - Bill to implement changes to Parent-Subsidiary Directive concerning hybrid instruments and anti-abuse measures - adopted and gazetted (28 Dec. 2015),” News IBFD.

174) 홍성훈 외(2015), pp.106~107.

175) “Netherlands; European Union - Bill to implement changes to Parent-Subsidiary Directive concerning hybrid instruments and anti-abuse measures - adopted and gazetted (31 Dec. 2015),” News IBFD.

- EU 모회사-자회사지침에 따라 도입된 GAAR규정은 특정 거래의 주된 목적 중 하나가 조세혜택을 얻기 위한 것으로 판정되는 경우 배당소득에 대한 원천징수 면제를 적용하지 않음
- 한편, 네덜란드는 최근 조세조약에 PPT규정을 도입하는 추세임¹⁷⁶⁾
- **(노르웨이)** 노르웨이 재정경제위원회(Standing Committee on Finance and Economic Affairs)는 2016년 5월 노르웨이 세제개편의 일환으로 GAAR의 입법화를 논의함¹⁷⁷⁾
- **(폴란드)** 폴란드는 2016년 6월 GAAR을 입법함¹⁷⁸⁾
 - 폴란드 GAAR은 조세회피거래를 세법의 취지와 목적에 반하여 조세혜택을 받는 것을 주된 목적으로 하는 인위적 거래로 정의하며, 조세회피거래에 해당하는 경우 조세혜택을 부인하도록 함
- **(포르투갈)** 포르투갈은 EU 자회사-모회사지침과 관련하여 2016년 1월 GAAR을 입법함¹⁷⁹⁾
 - 포르투갈 GAAR은 유효한 경제적 이유가 없는 거래 혹은 경제적 실질을 반영하지 못하는 거래(non-genuine arrangements)에 대해서는 배당지급에 적용되는 면제규정을 적용하지 않도록 함¹⁸⁰⁾

¹⁷⁶⁾ 홍성훈 외(2015), pp.108~109.

¹⁷⁷⁾ EY, *Global Tax Alert*. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert-Norwegian-Government-issues-revised-Fiscal-Budget-for-2016-and-proposal-for-CbC-reporting-implementation>), 접속일자: 2016.08.08.

¹⁷⁸⁾ EY, *Global Tax Alert*. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert-Polands-President-signs-GAAR-provisions>), 접속일자: 2016.08.08.

¹⁷⁹⁾ “Portugal; European Union - Draft law implementing changes to Parent-Subsidiary Directive concerning general anti-abuse measures - adopted and gazetted (01 Mar. 2016),” News IBFD.

¹⁸⁰⁾ “Portugal; European Union - Draft law implementing changes to Parent-Subsidiary Directive concerning general anti-abuse measures - published (13 Jan. 2016),” News IBFD.

- **(슬로바키아)** 슬로바키아는 EU 모회사-자회사지침과 관련하여 2015년 9월 GAAR을 입법함¹⁸¹⁾
 - EU 모회사-자회사지침에 따라 도입된 GAAR규정은 특정 거래의 주된 목적 중 하나가 조세혜택을 얻기 위한 것으로 판정되는 경우 배당소득에 대한 원천징수 면제를 적용하지 않음
- **(스웨덴)** 스웨덴은 EU 모회사-자회사지침과 관련하여 2015년 12월 GAAR 관련 규정을 개정함¹⁸²⁾
 - 스웨덴의 기존 조세회피방지규정은 특정 형태의 거래에만 적용되었으나 EU 모회사-자회사지침에 따라 개정된 GAAR규정은 보다 포괄적으로 조세회피를 방지하는 규정으로 모든 종류의 배당지급거래에 적용됨¹⁸³⁾
- **(스위스)** 스위스 과세관청은 OECD BEPS프로젝트와 관련하여 조약쇼핑을 방지하기 위해 조세조약 혜택 적용 시 수익적 소유자 개념을 적용한 비거주자의 실질요건을 보다 엄격히 검토하는 접근법을 채택하기로 함¹⁸⁴⁾
- **(미국)** 미국 재무부(Department of Treasury)는 Action 6의 권고사항을 반영하여 2016년 2월 2016 미국 모델조세협약¹⁸⁵⁾을 발표함¹⁸⁶⁾

181) EY, BEPS development tracker. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/ey-beps-developments-tracker>), 접속일자: 2016.08.08.

182) EY, BEPS development tracker. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/ey-beps-developments-tracker>), 접속일자: 2016.08.08.

183) EY, *Global Tax Alert*. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert-Swedish-Government-proposes-limitation-to-participation-exemption-rules-and-amendments-to-the-Swedish-Tax-Avoidance-Act-to-cover-the-Swedish-Coupon-Tax-Act>), 접속일자: 2016.08.09.

184) EY, BEPS development tracker. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/ey-beps-developments-tracker>), 접속일자: 2016.08.09.

185) 미국 재무부(<https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Documents/Treaty-US%20Model-2016.pdf>), 접속일자: 2016.08.09.

186) 미국 재무부(<https://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Pages/jl0356.aspx>), 접속일자:

- 전문에 조약의 목적이 이중과세 방지뿐 아니라 탈세 및 조세회피 방지도 있음을 명시
 - 이 밖에도 주요 개정사항으로 제3국에 소재한 고정사업장의 과세면제와 특별 조세혜택(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 있음¹⁸⁷⁾
- **(중국)** 중국 과세관청(State Administration of Taxation)은 2014년 12월 GAAR 적용에 대한 행정지침을 발표함¹⁸⁸⁾
- GAAR이 조세회피로 정의하는 거래는 특정 거래 또는 약정의 유일한 또는 주된 이유 중 하나가 조세혜택을 얻기 위한 경우 또는 거래의 형식과 경제적 실질이 다른 경우로 함
- **(인도)** 인도는 최근 조세조약에 PPT규정을 적극적으로 도입하고 있으며, 2014년 3월에는 GAAR 입법안을 발표함¹⁸⁹⁾
- 인도는 2003년 이후 체결하거나 개정한 대부분의 조세조약에 PPT규정을 도입하고 있으며 일부 조세조약의 경우 LOB규정을 병행하여 도입함¹⁹⁰⁾
 - GAAR 입법 발표 이후 GAAR 적용은 지속적으로 미루어져 왔으며, 2016년

2016.08.09.

187) 홍성훈 외(2015.08)., pp.100~101.

188) EY, *Global Tax Alert*. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert-Swedish-Government-approves-limitations-to-current-participation-exemption-rules-and-amendments-to-the-Swedish-Coupon-Tax-Act>), 접속일자: 2016.08.09.

189) 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.

190) 홍성훈 외(2015)., p.45.

6월 인도과세관청(Central Board of Direct Taxes)은 GAAR의 시행일을 2017년 4월 1일로 발표함¹⁹¹⁾

□ (러시아) 러시아 국회는 2014년 11월 조세조약혜택 적용을 위한 수익적 소유자 (beneficial owner) 요건이 포함된 개정세법을 채택함¹⁹²⁾

- 세법개정으로 조약혜택을 적용받고자 하는 비거주자는 기존 거주자증명서 (certificate tax residency)에 더하여 수익적 소유자 확인서를 제출하여야 함
- 러시아 세법상 러시아 소득을 사용 또는 처분할 수 있는 독립적인 권리를 가지고 있는 인(person) 또는 타인이 해당 인의 이익을 위해 소득을 처분할 수 있는 권한을 가진 경우 수익적 소유자에 해당하는 것으로 판단함

표 II-8 Action 6 권고사항 이행현황

국가	진행상황 ¹⁾		권고사항(최소기준) ²⁾		
	기존규정	동향	조약 전문 수정	PPT규정 도입	LOB규정 도입 ³⁾
호주 ⁴⁾	—	일부 완료	○	○	×
오스트리아	—	—	×	×	×
벨기에	—	—	×	×	×
캐나다 ⁵⁾	—	논의 중	×	×	×
칠레 ⁶⁾	—	일부 완료	○	○	○
체코	—	—	×	×	×
덴마크	—	—	×	×	×
에스토니아	—	—	×	×	×
핀란드	—	—	×	×	×
프랑스	—	—	×	×	×

191) “India - CBDT amends rules relating to GAAR effective date (30 June 2016),” News IBFD.

192) EY, *Global Tax Alert*. (<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert-Russia-s-State-Duma-passes-De-offshorization-draft-law>), 접속일자: 2016.08.09.

국가	진행상황 ¹⁾		권고사항(최소기준) ²⁾		
	기존규정	동향	조약 전문 수정	PPT규정 도입	LOB규정 도입 ³⁾
독일 ⁷⁾	—	일부 완료	○	○	○
그리스	—	—	×	×	×
헝가리	—	—	×	×	×
아이슬란드	—	—	×	×	×
아일랜드	—	—	×	×	×
이스라엘	—	—	×	×	×
이탈리아	—	—	×	×	×
일본 ⁸⁾	일부 존재	일부 완료	×	○	○
대한민국 ⁹⁾	—	일부 완료	○	○	×
룩셈부르크	—	—	×	×	×
멕시코	—	—	×	×	×
네덜란드	—	—	×	×	×
뉴질랜드	—	—	×	×	×
노르웨이	—	—	×	×	×
폴란드	—	—	×	×	×
포르투갈	—	—	×	×	×
슬로바키아	—	—	×	×	×
슬로베니아	—	—	×	×	×
스페인	—	—	×	×	×
스웨덴	—	—	×	×	×
스위스	—	—	×	×	×
터키	—	—	×	×	×
영국	—	—	×	×	×
미국 ¹⁰⁾	일부 존재	일부 완료	○	×	○
브라질	—	—	×	×	×
중국	—	—	×	×	×
인도 ¹¹⁾	일부 존재	일부 완료	×	○	×
남아프리카공화국	—	—	×	×	×

국가	진행상황 ¹⁾		권고사항(최소기준) ²⁾		
	기존규정	동향	조약 전문 수정	PPT규정 도입	LOB규정 도입 ³⁾
아르헨티나	—	—	×	×	×
인도네시아	—	—	×	×	×
러시아	—	—	×	×	×
사우디아라비아	—	—	×	×	×

주: 1) 진행상황 중 기존 규정은 정책적으로 PPT규정 또는 LOB규정을 조세조약에 도입한 국가의 경우 “일부 존재”로 표기하고, 동향은 최근 개정 또는 체결한 조세조약 중 Action 6 권고사항을 도입한 경우 “일부 완료”로 표기함. Action 6의 권고사항은 조세조약 개정을 요하는 사항으로 다자간협약체결 이전에는 “완료”로 분류하기 어려움.

2) 2014년 이후의 주요 이행사항을 위주로 정리하였으며, 최근 이행이 있는 경우 “○,” 없는 경우 “×”로 함. 단, “×”의 경우에도 기존의 일부 조세조약에 도입되어 있는 경우도 일부 포함할 수 있으나 이들 국가의 경우 정책적으로 Action 6의 권고사항을 도입한 국가는 아님. 또한, Action 6의 최소기준이 조세조약 개정을 요구하는 특성상 2016년 말로 예정된 Action 15 다자간협약을 통해 조약 개정을 준비하는 국가의 경우, 이행현황에 반영되지 않음.

3) Action 6 최종보고서의 최소기준은 LOB규정과 GAAR 등 남용방지규정의 병행 도입을 요구하나, 본 보고서의 목적상 각국의 GAAR 및 내국 세법상 조약남용 방지규정 도입 여부는 별도로 조사하지 않음.

4) 호주-독일 조세조약. 향후 모든 조세조약의 개정과 체결 시 Action 6의 최소기준 도입 계획임.

5) 2016년 예산안에 Action 6 최소기준의 조세조약 도입에 대한 의지를 표명하였으나, 구체적인 도입 움직임은 발견되지 않음.

6) 칠레-우루과이 조세조약.

7) 독일-호주 및 독일-일본 조세조약.

8) 일본-독일 및 일본-칠레 조세조약. 그 외 최근 개정 또는 체결한 다수의 조세조약에서 LOB규정과 PPT규정이 발견됨.

9) 대한민국-체코 조세조약.

10) 2016 미국 모델조세협약에 조약전문 개정. 대부분의 조세조약에 LOB규정 도입.

11) 2010년 이후 체결한 대다수의 조세조약에 PPT규정 도입.

자료: 홍성훈 외(2015); 각국의 재무부; European Commission; IBFD; EY 등의 자료를 참고하여 저자 작성(상세 자료 출처는 위 본문의 각국에 대한 각주 참조).

07

Action
7

고정사업장 지위의 인위적 회피 방지

가. 권고사항¹⁹³⁾

- 고정사업장(Permanent establishment; PE)은 소득의 과세권 결정에 중요한 기준으로, 고정사업장 지위를 인위적으로 회피함으로써 원천지국 과세를 피하는 문제가 발생하고 있음
 - 위와 같은 문제를 해결하기 위해 Action 7을 도입하면서, OECD는 2016년까지 세부지침을 마련할 예정임
 - OECD는 기시행중인 국가별 양자 조약에 BEPS 조약 개정 권고를 신속히 반영하기 위해 2016년 말까지 다자간 협정 추진 예정
 - 고정사업장 지위의 인위적 회피를 방지하기 위하여 다음과 같은 이행체계 및 권고사항을 발표함
 - 이행체계: 기존 수정(기존 모델조세조약·지침서에 합의한 국가 간 개정 의무 발생)
 - OECD모델협약 개정사항: 조약상 고정사업장 적용 범위를 확대
- 위탁판매업자 구조와 유사한 방법을 통한 고정사업장 지위의 인위적 회피를 방지하기 위하여 대리행위의 범위를 확대함
 - 대리인 명의의 계약이 체결되더라도 해당 계약에 의해 외국기업 소유의 자산이 판매되는 경우에는 고정사업장으로 인정하도록 조약상 명시
 - 대리인 행위의 범위를 명확화하고 독립대리인 요건을 강화함

¹⁹³⁾ OECD(2015), “Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status” 요약 정리

- 대리인의 형식적 계약체결행위 자체가 아닌 계약체결에 있어 항상 중요한 역할(대리인의 업무 수행이 직접적으로 계약체결을 유도)를 반복적으로 수행하는 경우도 포함
- 대리인이 특수관계(closely related)에 있는 기업을 대신하여 전적으로 또는 거의 전적으로 활동하는 경우는 독립대리인으로 인정하지 않고 고정사업장에 해당됨¹⁹⁴⁾

□ OECD모델 조세조약(2014)의 제5조 제4항에 있는 고정사업장 정의에 대한 특례
예외사항의 부당 사용을 방지하기 위해 예비적 또는 보조적(preparatory or auxiliary) 성격을 갖는 경우에 한해 고정사업장에서 배제됨을 조약상 명시함

- 현재는 외국기업을 위해 예비적 또는 보조적 성격의 활동만 수행하는 장소(창고, 전시장 등)은 고정사업장에 해당되지 않는 문제 발생
 - 권고사항은 자동적으로 고정사업장에서 배제되는 예외조항을 보다 주관적인 예비적·보조적 요건의 대상으로 함으로써 과세당국의 권한이 강화됨
 - 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
- 반분할 규정(anti-fragmentation)에 따라 기업 또는 특수관계기업집단이 결합되어 운영되는 사업을 여러 개의 작은 운영단위로 분할하여, 각 장소가 단순히 예비적 또는 보조적인 활동에 종사한다고 주장하는 것을 방지함

¹⁹⁴⁾ 모든 관련 사실 및 정황을 감안하여 일방이 타방을 또는 제3자가 양자 모두를 지배(control)하는 관계

나. 국제동향

- **(호주)** 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 과세함¹⁹⁵⁾
 - 소득이 이전되는 장소(일반적으로 조세피난처)가 아닌 소득을 창출하는 경제 활동이 이루어지는 곳에서 과세함
 - 요건이 충족되면 국내에 고정사업장으로 가진 것으로 보아 과세됨
 - 이러한 과세는 고정사업장에 대해 귀속되는 사업소득뿐만 아니라 사용료, 이자소득 원천징수에 대한 의무도 포함됨
- **(캐나다)** 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 있음¹⁹⁶⁾
 - 설치 및 고객자문 등의 사후서비스 제공행위, 캐나다에서 물품 매입 후 추가 작업 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
- **(독일)** 독일은 Action 7과 관련한 동향은 확인되지 않으며, 고정사업장 관련

¹⁹⁵⁾ 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/>), 접속일자:2016.8.8.

¹⁹⁶⁾ 홍성훈·김준현·유현영(2013), pp.50~51

국내법 규정은 다음과 같음¹⁹⁷⁾

- 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, 대리인규정에서는 OECD규정과 차이를 보임¹⁹⁸⁾
 - 창고는 독일법에서는 고정사업장에 포함하고 있으나 OECD규정은 창고를 예비적이고 보조적인 활동으로 보아 고정사업장에서 제외하고 있음
 - 설치 및 건설프로젝트는 독일법에서는 6개월을 초과해서 존속할 때 고정사업장에 포함하지만, OECD규정에서는 12개월을 기준으로 함¹⁹⁹⁾
 - 대리인은 독일법에서는 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 OECD규정을 준수하고 있으며, 일반적으로 기업의 사업이 전적으로 또는 부분적으로 수행되는 고정된 사업장소(fixed place of business)를 의미함

□ (영국) 아직 결정된 것은 없지만, 아마도 다자간 협정(multilateral instrument)에 참여하고 국내법 개정이 요구될 것으로 보이며,²⁰⁰⁾ 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 판정함²⁰¹⁾

197) S. Schnorberger, "Germany - Permanent Establishments," Topical Analyses IBFD, 접속일자: 2016.8.9; 「조세기본법」 제12조, 13조

198) 홍성훈·김준현·유현영(2013), pp.56~57

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

200) Deloitte, "BEPS Country Scorecards(<http://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-country-scorecards.html>)," 접속일자: 2016.8.9.

- 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
- (미국) 재무부는 Action 7 권고안에 대한 동향은 확인되지 않으며, 2016년 미국 모델(US Model)은 권고사항을 반영하지 않았고, 현행 고정사업장 관련 규정은 다음과 같음²⁰²⁾
- 내국세법상 ‘미국 내 소득의 원천이 있는지 여부’는 소득의 종류나 형태에 따라 판단하고 있으며, 재화 판매나 용역 등의 사업소득의 경우 주로 판매 장소나 서비스 제공지를 기준으로 판단하고 있으며, 해당 소득이 동 사업 또는 거래와 실질적으로 관련성이 있어야 미국 내에서 과세가 가능함²⁰³⁾
 - 판례상 “직접 또는 대리인을 통한 미국에서 사업활동을 수행하면서, 동 활동이 실질적, 계속적, 지속적이면” 미국 내에서의 거래 또는 사업으로 보고 있음
- (덴마크, 중국, 스페인, 터키) 덴마크, 중국, 러시아는 BEPS 7 권고사항이 이미 각 국가의 국내법에 반영되어 있다고 보고 있으며, 스페인은 법원이 권고사항에 따라 고정사업장을 판단하며, 터키는 최근 디지털경제 활동에 대해 고정사업장 정의에 포함하는 세법개정이 있음²⁰⁴⁾

201) 홍성훈·김준현·유현영(2013), pp.35~36

202) D.M. Ring, “United States - Permanent Establishments,” Topical Analyses IBFD, 접속일자: 2016.8.9.

203) 홍성훈·김준현·유현영(2013), p.65

204) Deloitte, “BEPS Country Scorecards” (<http://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps->

- 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 않음²⁰⁵⁾
- 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 있음²⁰⁶⁾
 - 특정 조건에서 모회사와 자회사의 복잡한 인적 및 거래의 교환이 있는 경우 고정사업장이 구성될 수 있음
- 러시아는 국내법에 고정사업장을 창고에서의 재고의 판매 또는 다른 용역 수행의 장소도 고정사업장으로 판단하고 있으며, 예비적 또는 보조적 활동의 범위를 넓게 해석하고 있음²⁰⁷⁾
- 스페인 법원은 고정사업장을 BEPS 권고사항과 일치하게 판정하고 있음²⁰⁸⁾

country-scorecards.html), 접속일자: 2016.8.10.

205) A. Endicott Pedersen, “Denmark - Permanent Establishments,” Topical Analyses IBFD, 접속일자: 2016.8.10.

206) J. Eichelberger, J. Liu & G.R. DeSouza, “China (People's Rep.) - Permanent Establishments,” Topical Analyses IBFD, 접속일자: 2016.8.10.

207) O. Konnov, I. Smirnova & H. Smith, “Russia - Permanent Establishments,” Topical Analyses IBFD, 접속일자: 2016.8.10.

208) Deloitte, “BEPS Country Scorecards” (<http://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-country-scorecards.html>), 접속일자: 2016.8.10;
EY(<http://taxinsights.ey.com/archive/archive-news/spanish-supreme-court-confirms-broad-interpretation.aspx>) interpretation.aspx, 접속일자: 2016.8.10.

- 외국 기업이 스페인 내에 인적 또는 물적 자원이 없더라도 국내기업에 위탁 판매를 요청한 경우 해당 국내기업은 외국기업의 고정사업장으로 볼 수 있음
- 터키는 고정사업장 정의에 디지털경제 활동을 포함하기 위해 조세절차법 초안이 개정됨²⁰⁹⁾
- (기타) 프랑스, 아일랜드, 네덜란드, 뉴질랜드, 스위스, 일본은 다자간 협정 (multilateral instrument)을 통한 이행이 기대되며, 노르웨이, 남아프리카공화국, 폴란드 등은 BEPS 7에 대한 논의가 없음²¹⁰⁾

표 II-9 Action 7 권고사항 이행현황

국가	진행상황		권고사항	
	기존규정	동향	대리행위 범위 확대	예외규정 남용방지
호주	-	일부 완료	○	△
오스트리아	-	-	×	×
벨기에	-	-	×	×
캐나다	-	-	×	×
칠레	-	-	×	×
체코	-	-	×	×
덴마크	일부 존재	-	△	○
에스토니아	-	-	×	×
핀란드	-	-	×	×
프랑스	-	-	×	×
독일	일부 존재	-	×	△
그리스	-	-	×	×
헝가리	-	-	×	×
아이슬란드	-	-	×	×

209) Deloitte, "BEPS Country Scorecards(<http://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-country-scorecards.html>), 접속일자: 2016.8.10.

210) Deloitte, "BEPS Country Scorecards(<http://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-country-scorecards.html>), 접속일자: 2016.8.10.

국가	진행상황		권고사항	
	기존규정	동향	대리행위 범위 확대	예외규정 남용방지
아일랜드	-	-	×	×
이스라엘	-	-	×	×
이탈리아	-	-	×	×
일본	-	-	×	×
대한민국	-	-	×	×
룩셈부르크	-	-	×	×
멕시코	-	-	×	×
네덜란드	-	-	×	×
뉴질랜드	-	-	×	×
노르웨이	-	-	×	×
폴란드	-	-	×	×
포르투갈	-	-	×	×
슬로바키아	-	-	×	×
슬로베니아	-	-	×	×
스페인	기존재 ¹⁾	-	○	○
스웨덴	-	-	×	×
스위스	-	-	×	×
터키	-	일부 완료	×	△
영국	-	-	×	×
미국	-	-	×	×
브라질	-	-	×	×
중국	기존재	-	○	○
인도	-	-	×	×
남아프리카공화국	-	-	×	×
아르헨티나	-	-	×	×
인도네시아	-	-	×	×
러시아	기존재	-	○	○
사우디아라비아	-	-	×	×

주: 1) 스페인 법원은 고정사업장 구분을 Action7의 권고사항에 따라 판정하고 있음
 자료: IBFD; 홍성훈 외(2013) 등의 자료를 참고하여 저자 작성(상세 자료 출처는 위 본문의 각국에 대한 각주 참조).

08

Action
8-10

정상가격산출과 가치창출의 연계

가. 권고사항

- 다국적기업의 내부거래 이전가격 조작을 통한 BEPS 문제가 심각한 사회적 이슈로 대두됨에 따라 그룹 구성원이 자신의 가치창출 기여도에 상응하는 이익을 배분받도록 이전가격을 결정할 것을 핵심내용으로 하는 Action 8-10²¹¹⁾을 도입함
 - OECD 의회는 2016년 5월 Action 8-10 최종보고서 내용을 기존 OECD 이전가격지침에 수정반영하기로 결정함²¹²⁾
- Action 8-10은 2010년에 발표된 기존의 OECD 이전가격지침²¹³⁾을 개정 또는 보완하는 것임
 - 기능분석: 기능분석 시 위험부담 주체를 판단함에 있어 위험에 대한 통제능력과 재무 부담능력을 고려하고, 실질에 부합하는 위험조정보상을 제공할 것을 권고함
 - 원자재 거래: 원자재 거래에 대해 공개시장거래가격을 활용한 비교가능 제3자 가격방법을 정상가격산출방법으로 인정하고, 이때 가격결정일 관련 유의할 사항을 제시함
 - 이익분할방법: 정상가격산출방법 중 이익분할방법의 사용이 적절한 상황, 배분대상 이익의 측정, 이익 배분기준 등 구체적인 적용사례를 제시함²¹⁴⁾

211) OECD, “Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports,” *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2015.10

212) 한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』(16-06호) 재인용

213) OECD, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations,” 2010.7.22

- 무형자산: 이전가격분석 목적상 무형자산으로 분류되기 위한 조건 및 유형을 제시하고, 무형자산 가치창출에 대한 기여도 판단 시 위험 통제 및 재무능력을 고려하도록 하였으며, 무형자산 거래 관련 정상가격산출방법으로 현금흐름 할인법 등의 가치평가방법을 추가로 고려하도록 권고함
 - 저부가가치 그룹내부용역: 저부가가치 그룹내부용역 거래에 대해 간소화된 접근방법을 적용하기 위한 요건, 제한기준(threshold)을 제시하였으며, 간소화된 접근방법 적용 시에 필요한 문서화 관련 요구사항을 제시함
 - 원가분담약정: 원가분담약정의 참여자(participants)를 결정할 때 위험 통제 및 재무능력을 고려하여 경제적 실질이 반영되도록 할 것을 권고함
- OECD는 Action 8-10을 기존기준 수정(Revision of existing standard) 대상으로 분류하고, 기존 OECD 이전가격지침의 개정에 합의한 국가에 대해 합의내용을 반영하여 각국 세법 및 조세조약을 개정할 것을 요구함

나. 국제동향

- (호주) 호주 국세청은 2016-17년 예산안 공개를 통해 OECD 권고사항에 기초하여 이전가격 관련 규정을 개정할 것임을 언급하였으며, 현행 이전가격규정 상에도 Action 8-10의 권고사항이 일부 반영되어 있음
- 이전가격규정 개정을 통해 지적재산권 및 무형자산 이전 거래와 관련하여 가격 결정방법을 보다 명확히 정하고, 계약 형식보다 거래 실질을 우선하여

214) OECD는 2015년 10월 최종보고서에서 이익분할방법 사용 관련 구체적인 지침을 follow-up할 예정이라고 기술하였으며, 2016년 7월 이와 관련된 후속작업의 결과물로 이익분할방법의 장단점, 이익분할방법의 적용이 최적인 상황, 이익분할방법의 적용방법 등에 관한 내용을 포함한 수정 지침(Public Discussion Draft - BEPS ACTIONS 8-10 Revised Guidance on Profit Splits)을 발표하고 2016.9.5.까지 의견수렴을 진행할 예정임

이전가격 분석을 수행하도록 할 것임²¹⁵⁾

- 현행 이전가격 관련 지침상에서 이익분할방법을 포함한 거래이익 접근법의 적용이 더 유용할 수 있는 상황(예: 독특하거나 가치있는 무형자산을 포함한 자산 등)에 대해 설명함²¹⁶⁾
- 2014년 12월 국세청은 그룹내부용역 중 일정 요건을 충족하는 저위험 거래에 대해 간소화된 정상가격산출 및 문서화를 허용함²¹⁷⁾

□ (오스트리아) 오스트리아 현행 이전가격 규정에 Action 8-10 권고사항 중 아래와 같은 내용이 반영되어 있음

- 석유, 가스, 금속 등의 원자재 거래와 관련하여 만기, 규모 등의 핵심적인 거래조건이 비교가능한 경우 비교가능 제3자 가격방법이 자주 이용됨²¹⁸⁾
- OECD 이전가격지침에 기초하여 제정된 오스트리아 이전가격지침²¹⁹⁾에서는 거래가 고도로 결합되어 있어서 개별적으로 평가하기 어려운 경우, 독특하고 가치있는 무형자산이 존재하는 경우 이익분할방법의 사용이 유용하다고 설명함²²⁰⁾

□ (벨기에) 벨기에 재무부는 2015년 12월 이전가격 세무조사 및 지침 마련 등에 Action 8-10 관련 OECD 이전가격지침 개정사항을 적용할 것이라고 발표함²²¹⁾

- 현행 이전가격 규정상에 저부가가치 그룹내부용역과 관련하여 명시적으로

215) 호주 국세청, http://budget.gov.au/2016-17/content/glossies/tax_super/downloads/Budget2016-17-Tax-Super.pdf, 접속일자: 2016.07.30.

216) P. Balkus & P. Austin, "Australia - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

217) Ibid

218) S. Bernegger, W. Rosar & T. Tanzer, "Austria - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

219) FinDOK, "Österreichische Verrechnungspreisrichtlinien 2010"(<http://findok.bnf.gv.at/findok?execution=e1s1>), 접속일자: 2016.07.30.

220) S. Bernegger, W. Rosar & T. Tanzer, "Austria - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

221) I. Verlinden, J. Van de Gucht & B. Markey, "Belgium - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

규정된 바는 없지만, 세무조사 실무상 원가에 대한 5% 마크업(markup)을 정상가격의 기준으로 적용하고 있음²²²⁾

□ **(캐나다)** 캐나다 현행 이전가격 규정의 적용에 관한 지침자료²²³⁾에 Action 8-10 권고사항 중 무형자산 관련 내용이 일부 반영되어 있음

- 무형자산이 매우 독특하고 가치있는 경우로서 초과이익이 이러한 독특하고 가치있는 무형자산으로부터 발생하는 경우 전통적 거래접근방법이나 거래 순이익률법보다는 이익분할방법이 적절한 평가방법이 될 수 있다고 설명함

□ **(칠레)** 칠레 과세당국이 제시한 정상가격산출방법의 적용에 관한 사례에서 Action 8-10 권고사항 중 원자재 거래와 관련된 내용을 확인할 수 있음

- 원자재 거래와 관련하여 비교가능 제3자 가격방법을 적용하는 것이 가장 적절하다고 설명함²²⁴⁾

□ **(체코)** 체코 현행 이전가격 규정에 Action 8-10 권고사항 중 저부가가치 그룹 내부용역에 관한 일부 내용이 반영되어 있음

- 용역대가 지급액 규모 등 일정 요건을 충족하는 기업의 저부가가치 그룹 내부용역에 대해 관련 원가에 3~7% 범위의 마크업을 하여 대가를 지급할 경우 이전가격 문서화 및 벤치마킹 분석에 관한 의무를 면제함²²⁵⁾
- 개별 거래가 상호 밀접하게 연관되어서 개별로 이전가격의 적정성을 평가하기 어려운 경우 이익분할방법을 적용하는 것이 적절함²²⁶⁾

²²²⁾ Ibid

²²³⁾ 캐나다 국세청, “Information Circular 87-2R paragraphs 145,” 1999.9.27.

²²⁴⁾ S. Illanes & A. Mora, “Chile - Transfer Pricing,” Topical Analyses IBFD

²²⁵⁾ PWC, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/tax-controversy-dispute-resolution-sets/pwc-czech-republic-legislative-update.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

²²⁶⁾ T. Balco, “Czech Republic - Transfer Pricing,” Topical Analyses IBFD

□ **(덴마크)** 덴마크 현행 이전가격 규정에 Action 8-10 권고사항 중 아래와 같은 내용이 반영되어 있음²²⁷⁾

- 과세당국이 제공한 이전가격 지침서에 따르면, 이익분할방법은 독특하고 가치있는 무형자산이 포함된 거래, 사업의 통합 운영으로 인해 가치창출에 대한 측정 및 분리가 어려운 거래 등에 적합하다고 설명함
- 2009년 8월 이전가격 분석 목적으로 무형자산 등에 관한 별도의 가치평가 지침을 마련하였으며, 해당 지침에는 현금흐름할인법을 포함한 다양한 가치평가 모델에 관한 권고사항과 문서화에 관련된 사항을 규정하고 있음
- EU 이전가격 공동포럼(Joint Transfer Pricing Forum, 이하 “JTPF”)의 지침²²⁸⁾에 따라 저부가가치 그룹내부용역에 대해 관련 원가에 3~10%(통상 5%) 범위의 마크업을 하는 간소화된 접근방법을 허용함

□ **(프랑스)** 프랑스 과세당국의 행정규정 등에 Action 8-10 권고사항 중 아래와 같은 내용이 반영되어 있음²²⁹⁾

- 원자재를 판매하는 기업의 경우 비교가능 제3자 가격방법의 사용이 특히 적합하다고 설명함
- 이익분할방법이 가장 효과적인 정상가격산출방법이 될 수 있는 예로써 제조업자와 유통업자 모두가 가치있는 무형자산을 가지고 있고 양자 간에 기능 및 리스크 측면에서 중요한 차이가 없는 경우 등을 제시함
- 과세당국은 무형자산 가치평가방법에 관한 지침을 발표했으며, 주요한 평가 방법으로서 소득접근방법, 시장접근방법, 원가접근방법을 제시함

²²⁷⁾ K. Reumert, “Denmark - Transfer Pricing,” Topical Analyses IBFD

²²⁸⁾ European Commission, “EU Joint Transfer Pricing Forum - JTPF Report: Guidelines On Low Value Adding Intra-Group Services,” 2010.2.

²²⁹⁾ P. Escaut, “France - Transfer Pricing,” Topical Analyses IBFD

- 저부가가치 그룹내부용역에 관하여 관련 원가에 3~10%(일반적으로 5%) 범위 내의 마크업이 적절하다는 EU JTPF지침을 참조함
- (독일) 독일 현행 세법 및 이전가격지침 내에 Action 8-10 권고사항 중 아래의 내용이 반영되어 있음²³⁰⁾
- 비교가능 제3자 가격방법 적용 시 외부가격비교방법은 비특수관계회사 간의 거래가격을 비교하는 것이며, 여기에는 원자재 시장에서 형성된 가격이 포함됨
 - 세법 규정을 통해 라이선스 사용료 또는 무형자산의 판매와 관련하여 비교 가능한 제3자 거래가 충분하지 않은 경우 당해 무형자산 거래에 대해 현금 흐름할인법에 기초한 가치평가를 해야 한다고 규정함
 - 이전가격지침을 통해 저부가가치 그룹내부용역에 대한 3~10%(일반적으로 5%) 범위의 마크업을 허용한다고 언급함
- (헝가리) 헝가리 현행 이전가격 규정에 Action 8-10 권고사항 중 저부가가치 그룹내부용역 관련 일부 내용이 반영되어 있음
- 아래 요건을 충족하는 저부가가치 그룹내부용역에 대하여 관련 원가에 3~10% 범위 내에서 마크업하여 대가 지급 시 정상가격으로 인정함²³¹⁾
 - 이전가격 규정에서 정한 일정한 저부가가치 그룹내부용역의 정의를 충족하고, 연간 거래규모(부가가치세 제외)가 1.5억포린트(HUF) 이하이며, 용역대가 지급액이 용역제공자 매출액의 5% 및 용역수취자 운영경비의 10% 이하일 것
- (아일랜드) 아일랜드는 Action 8-10에 따른 OECD 이전가격지침 개정사항을 현행 이전가격 규정에 반영할 예정임²³²⁾

²³⁰⁾ H-K. Kroppen & A. Eigelshoven, "Germany - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

²³¹⁾ J. Jancsa-Pék, "Hungary - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

²³²⁾ S. Hogan & C. Austin, "Ireland - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

- 아일랜드 이전가격 규정은 OECD 이전가격지침에 따르며, OECD에서 발표하는 추가적인 지침 또한 여기에 포함되는 것으로 규정하고 있음
- **(일본)** 일본의 현행 이전가격지침에 Action 8-10 권고사항 중 무형자산 거래와 관련된 일부 내용이 반영되어 있음
 - 이전가격분석 목적의 무형자산의 종류를 규정하였으며, 이전가격 조사 시 법적 소유권뿐만 아니라 무형자산의 가치창출에 대한 실질적인 기여도를 고려해야 함을 명시함²³³⁾
- **(네덜란드)** 네덜란드 재무장관은 2013년 11월 칙령 발표를 통해 Action 8-10 권고사항 중 일부를 자국 이전가격 규정에 도입함²³⁴⁾
 - 무형자산의 법적 소유권자가 무형자산을 관리하는 데 필요한 기능을 수행하거나 위험을 부담하지 않는 경우 무형자산 관련 제한된 보상만을 받을 자격이 있다는 견해를 표명함
 - 저부가가치 그룹내부용역과 관련하여 명시적인 규정은 존재하지 않지만, 실무적으로 EU JTPF 지침과 Action 8-10의 지침을 따르고 있음
 - 원가분담약정과 관련하여 단순히 자금 제공자 역할만을 수행하는 경우 이전가격분석 목적상 원가분담약정의 참여자로 인정받기 어려움
- **(뉴질랜드)** 뉴질랜드 국세청은 2016년 5월 BEPS 대응 진행상황 등에 관한 조세정책 안내자료를 통해 OECD의 개정된 이전가격지침을 자국 세법에 반영할 예정이며, 이를 위한 입법이 2017년 3월경에 이루어질 수 있다고 언급함²³⁵⁾

²³³⁾ K. Gruendel et al., “Japan - Transfer Pricing,” Topical Analyses IBFD

²³⁴⁾ H. van Dam & T. Wiertsema, Netherlands - Transfer Pricing, Topical Analyses IBFD

²³⁵⁾ 뉴질랜드 국세청, <http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2016-other-cabinet-paper-beps-update/beps-update>, 접속일자: 2016.07.30.

- **(노르웨이)** 노르웨이 현행 이전가격 규정이 OECD 이전가격지침을 준용하므로, Action 8-10에 따른 OECD 이전가격지침 변경내용이 즉시 입법에 반영됨²³⁶⁾
 - 2001년 Agip 판결 이래 다수의 판례에서 정상가격원칙 관련 내국세법 해석 및 적용과 관련하여 OECD 이전가격지침을 따르도록 하였으며, 현행 세법 규정 또한 정상가격원칙 해석 및 적용 시 OECD 이전가격지침 준수를 의무화함²³⁷⁾
- **(폴란드)** 폴란드는 2013년 저부가가치 그룹내부용역에 관한 이전가격 규정이 도입되었으며, 해당 규정은 EU JTPF 지침을 따름²³⁸⁾
 - 저부가가치 그룹내부용역 거래의 당사자는 두 가지 유형의 문서(법정한 표준 이전가격 문서와 저부가가치 그룹내부용역에 관한 별도의 문서)를 준비해야 함²³⁹⁾
- **(포르투갈)** 포르투갈 이전가격지침에 Action 8-10 권고사항 중 이익분할방법의 사용에 관한 내용이 일부 반영되어 있음
 - 포르투갈 재무부가 2001년 발표한 이전가격지침에 따르면, 특수관계기업 간의 결합도가 높은 거래 또는 일상적이지 않고 매우 특별한 무형자산이 수반된 거래에 대한 이전가격분석 시 이익분할방법 적용이 정당화된다고 설명함²⁴⁰⁾
- **(스웨덴)** 스웨덴 과세당국에서 발표한 이전가격 관련 규정 및 지침에 OECD 이전가격지침에 대한 준용 규정을 두었으며, 스웨덴 과세당국은 2015년 12월 Action 8-10 관련 개정사항이 자국 이전가격 규정 등에 직접적이고 소급적인 영향력을 가진다는 견해를 표명함²⁴¹⁾

236) Deloitte, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-action-8-10-transfer-pricing-implementation-matrix.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

237) J.M. Bjerke & S.S. “Søgaard, Norway - Transfer Pricing,” Topical Analyses IBFD

238) WTS, http://www.wts.de/en/img/TP_Survey_komplett.pdf, 접속일자: 2016.07.30.

239) M. Aleksandrowicz et al., “Poland - Transfer Pricing,” Topical Analyses IBFD

240) G. Teixeira & R. Tavares de Pina, “Portugal - Transfer Pricing,” Topical Analyses IBFD

241) R. Arvidsson & O. Persson, “Sweden - Transfer Pricing,” Topical Analyses IBFD

- **(스위스)** 스위스는 이전가격 관련 세법 규정 없이 OECD 이전가격지침을 정상 가격 산정의 기초로 삼고 있는바, Action 8-10에 따른 지침 개정사항에 대해 즉시 효력이 발생함²⁴²⁾
- 1997년 3월 연방 과세당국은 이전가격 과세 시 OECD 이전가격지침을 따른다는 내용의 공문을 지방 과세당국에 발송하였으며, 이에 따라 각 지방 과세당국은 가장 최근의 OECD 이전가격지침을 준수하고 있음²⁴³⁾
 - 또한 연방 법원에서도 정상가격원칙 적용 시 OECD 이전가격지침을 따라야 한다고 판시함²⁴⁴⁾
- **(영국)** 2010년 영국 국제조세법(Taxation International and Other Provisions Act) 관련 입법 시 정상가격원칙 적용과 관련하여 OECD 이전가격지침의 내용을 그대로 받아들이기로 하였으며, 2016년 중 입법을 통해 BEPS프로젝트 실행에 따른 OECD 이전가격지침 개정사항도 추가로 수용할 예정임²⁴⁵⁾
- 정상가격원칙 적용에 관한 국제조세법의 Action 8-10 개정사항 준용 규정은 2016년 4월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 효력이 발생함
- **(미국)** 미국 국세청의 이전가격 규정 등에 Action 8-10 권고사항 중 일부가 아래와 같이 반영되어 있음²⁴⁶⁾
- 국세청 이전가격 규정에서는 이익분할방법의 정의를 설명하면서 거래당사자 모두가 일상적이지 않은 무형자산을 보유하고 있는 경우 이익분할방법이 가장 적절한 정상가격산출방법이라고 소개함

242) Deloitte, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-action-8-10-transfer-pricing-implementation-matrix.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

243) B. Denger, "Switzerland - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

244) Ibid

245) A.J. Casley, "United Kingdom - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

246) J.C. Armitage et al., "United States - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

- 국세청은 이전가격분석 목적의 무형자산의 정의를 규정하고, 집약된 노동력 (assembled workforce) 등의 항목을 무형자산의 종류에 포함할 것을 제안하였으며, 이전가격분석을 위한 다양한 무형자산 범주²⁴⁷⁾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 현금 흐름할인법을 포함한 소득접근법, 시장자본접근법 등의 방법이 제시되어 있음
 - 원가분담약정과 관련하여 단순히 자금 제공자 역할만을 수행하는 경우 이전 가격분석 목적상 원가분담약정의 참여자로 인정하지 않음
- **(브라질)** 브라질의 현행 이전가격지침에 Action 8-10 권고사항 중 원자재 거래와 관련된 내용이 반영되어 있음
- 브라질은 2013년 1월 1일부터 국제적으로 인정된 시장 거래가격을 적용받는 원자재의 경우 반드시 수출견적가격(Price under export quotation) 또는 수입 견적가격(Price under import quotation)에 따라 평가해야 함²⁴⁸⁾
- **(중국)** 중국 국가세무총국은 2015년 9월 Action 8-10의 권고사항, 특히 무형자산 관련 OECD 이전가격지침 개정사항을 특별납세조정방법 개정안²⁴⁹⁾에 반영함²⁵⁰⁾
- 이전가격분석 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

²⁴⁷⁾ manufacturing versus marketing intangibles, routine and non-routine intangibles 등

²⁴⁸⁾ S. Dias Musa, C. Gianetti Machado & T. Del Bel, "Brazil - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

²⁴⁹⁾ 중국 국가세무총국, <特别纳税调整实施办法> 征求意见稿, 2015.9.17.

²⁵⁰⁾ KPMG, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/china-sept20-2015secondversion.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

- 가치창출에 대한 실질적인 기여 없이 단순히 무형자산에 대한 법적소유권만을 가지고 있는 다국적기업 그룹 구성원에 대해서는 무형자산으로부터 창출되는 수익을 배분할 수 없음
- **(인도)** 인도의 현행 이전가격 규정에 Action 8-10 권고사항 중 이익분할방법의 사용에 관한 내용이 일부 반영되어 있음
 - 이익분할방법은 독특한 무형자산이 포함된 국제거래 등에 대한 정상가격 산출 시 주로 적용된다고 설명함²⁵¹⁾
- **(남아프리카공화국)** 남아프리카공화국 국세청이 배포한 이전가격 실무지침상에 Action 8-10 권고사항 중 이익분할방법 사용에 관한 지침이 일부 반영되어 있음²⁵²⁾
- **(아르헨티나)** 아르헨티나의 현행 이전가격 규정에 Action 8-10 권고사항 중 원자재 거래에 관한 지침이 반영되어 있음
 - 곡물, 석유 및 석유제품 등의 원자재 거래와 관련하여 국제적으로 인정된 유통시장가격을 적용해야 하며, 가격결정일은 물품의 선적일로 적용해야 함²⁵³⁾
- **(인도네시아)** 인도네시아의 현행 이전가격 규정에 Action 8-10 권고사항 중 이익분할방법 사용에 관한 지침이 일부 반영되어 있음
 - 특정한 특수관계거래가 다른 특수관계거래와 상호 연관되어 있어서 별도로 분리하여 분석하는 것이 불가능하고, 당해 거래에 독특한 무형자산이 포함되어 있어서 비교가능기업을 찾는 것이 실무적으로 불가능한 경우 이익분할 방법을 적용하는 것이 타당하다고 규정함²⁵⁴⁾

251) S. Gandhi, V. Chhabra & O. D'souza, "India - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

252) W. Horak, "South Africa - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

253) R.O. Asorey & F. Asorey, "Argentina - Transfer Pricing," Topical Analyses IBFD

□ (러시아) 러시아의 현행 이전가격 규정에 Action 8-10 권고사항 중 이익분할방법 사용에 관한 지침이 일부 반영되어 있음

○ 거래간의 상호 연관성, 무형자산 수반 등 이익분할방법의 적용이 적합한 상황에 대해 설명함

표 II-10 Action 8-10 권고사항 이행현황

국가	진행상황		권고사항					
	기존규정	동향	가능 분석	원자재 거래	이익 분할 방법	무형 자산	저부가 가치 그룹내부 응역	원가 분담 약정
호주	일부 존재	논의 중	×	×	△	△	△	×
오스트리아	일부 존재	—	×	△	△	×	×	×
벨기에	일부 존재	논의 중	△	△	△	△	△	△
캐나다	일부 존재	—	×	×	△	×	×	×
칠레	일부 존재	—	×	△	×	×	×	×
체코	일부 존재	—	×	×	△	×	△	×
덴마크	일부 존재	—	×	×	△	△	△	×
에스토니아	—	—	×	×	×	×	×	×
핀란드	—	—	×	×	×	×	×	×
프랑스	일부 존재	—	×	△	△	△	△	×
독일	일부 존재	—	×	△	×	△	△	×
그리스	—	—	×	×	×	×	×	×
헝가리	일부 존재	—	×	×	×	×	△	×
아이슬란드	—	—	×	×	×	×	×	×
아일랜드	—	논의 중	△	△	△	△	△	△
이스라엘	—	—	×	×	×	×	×	×
이탈리아	—	—	×	×	×	×	×	×
일본	일부 존재	—	×	×	×	△	×	×

국가	진행상황		권고사항					
	기존규정	동향	기능 분석	원자재 거래	이익 분할 방법	무형 자산	저부가 가치 그룹내부 용역	원가 분담 약정
대한민국	—	—	×	×	×	×	×	×
룩셈부르크	—	—	×	×	×	×	×	×
멕시코	—	—	×	×	×	×	×	×
네덜란드	일부 존재	—	×	×	×	△	△	○
뉴질랜드	—	논의 중	△	△	△	△	△	△
노르웨이	—	완료	○	○	○	○	○	○
폴란드	일부 존재	—	×	×	×	×	△	×
포르투갈	—	—	×	×	×	×	×	×
슬로바키아	—	—	×	×	×	×	×	×
슬로베니아	—	—	×	×	×	×	×	×
스페인	—	—	×	×	×	×	×	×
스웨덴	—	완료	○	○	○	○	○	○
스위스	—	완료	○	○	○	○	○	○
터키	—	—	×	×	×	×	×	×
영국	—	논의 중	○	○	○	○	○	○
미국	일부 존재	—	×	×	△	○	×	○
브라질	일부 존재	—	×	○	×	×	×	×
중국	—	논의 중	×	×	×	△	×	×
인도	일부 존재	—	×	×	△	×	×	×
남아프리카 공화국	일부 존재	—	×	×	△	×	×	×
아르헨티나	일부 존재	—	×	○	×	×	×	×
인도네시아	일부 존재	—	×	×	△	×	×	×
러시아	일부 존재	—	×	×	△	×	×	×
사우디 아라비아	—	—	×	×	×	×	×	×

자료: 각국의 국세청; IBFD; PWC; KPMG 등의 자료를 참고하여 저자 작성(상세한 자료 출처는 보고서 본문의 각국에 대한 각주 참조).

09

Action
12

의무보고규정

가. 권고사항²⁵⁵⁾

- 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
- 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
- 의무보고규정은 잠재적 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

²⁵⁵⁾ OECD, “Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report,” *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2015., pp.9~11.

- 일반 특징분류기준(generic hallmarks)과 특정 특징분류기준(specific hallmarks)를 병행하여 의무보고 대상 거래나 계약을 설정함
 - 일반 특징분류기준은 조세자문 또는 거래에 대한 비밀유지의무 또는 할증 수수료와 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 식별 번호를 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

나. 국제동향

- (호주) 호주 정부는 2016년 5월 3일 Action 12에 따른 의무보고규정 도입과 관련하여 의견수렴을 위한 협의문서²⁵⁶⁾를 발표함²⁵⁷⁾

²⁵⁶⁾ 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: 2016.08.10.

²⁵⁷⁾ 호주 재무부(<http://www.treasury.gov.au/ConsultationsandReviews/Consultations/2016/OECD-Proposals-for-Mandatory-Disclosure-of-Tax-Information>), 접속일자: 2016.08.10.

- 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 의결²⁵⁸⁾하였으나, 헌법재판소는 2013년 12월 29일 의무보고규정을 기각함²⁵⁹⁾
- 의무보고규정이 기업의 자유를 제한하고 중대한 벌과금을 야기할 수 있는 데 반해 ‘조세전략(tax planning scheme)’의 정의가 명확하지 않다는 이유로 입법을 반대함
 - 다만, 프랑스 국회가 2016년 중 의무보고규정 입법을 재추진할 가능성은 존재함²⁶⁰⁾
- **(이스라엘)** 이스라엘 국회는 2015년 11월 30일 의무보고규정을 입법함²⁶¹⁾
- 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 10만이스라엘세겔(약 2.6만미달러) 이상인

258) 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: 2016.08.10.

259) 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: 2016.08.10.

260) 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: 2016.08.10.

261) “Israel - Reporting obligation on tax opinions introduced” (22 Dec. 2015), News IBFD. (http://online.ibfd.org/document/tns_2015-12-22_il_1), 접속일자: 2016.08.10.

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 500만이스라엘세겔(약 130만미달러) 이상 또는 4개년 합산 1천만이스라엘세겔(약 250만미달러) 이상인 경우

□ **(멕시코)** 멕시코 과세당국은 2014년 10월 2014년에 새로 도입된 의무보고규정 관련 보고대상 거래 목록을 발표함²⁶²⁾

- 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 발표하였으나²⁶³⁾ 2015년 11월 17일 국회에서 부결되어 입법되지 못함²⁶⁴⁾

²⁶²⁾ 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: 2016.08.10.

²⁶³⁾ 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>), 접속일자: 2016.08.10.

²⁶⁴⁾ EY, *Global Tax Alert*(<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert-Brazilian-Congress-rejects-tax-planning-disclosure-requirements>), 접속일자: 2016.08.10.

- 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 예상됨²⁶⁵⁾
- (영국, 미국, 아일랜드, 포르투갈, 캐나다, 남아프리카공화국) 이들 국가는 BEPS프로젝트 착수 이전 의무보고규정을 내국세법에 도입한 국가들이며, 국가별로 보고의무자, 신고대상 거래 등에서 차이점이 존재함²⁶⁶⁾
- 미국은 1984년 최초 도입 후 2004년 개정함
 - 캐나다는 1989년 최초 도입 후 2013년 보다 포괄적으로 공격적 조세회피 거래를 신고하도록 개정함
 - 영국은 2004년 도입 후 2006년과 2011년 중요한 개정 작업이 이루어짐
 - 포르투갈은 2008년, 아일랜드는 2011년 관련 규정을 도입함

²⁶⁵⁾ 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.

²⁶⁶⁾ OECD(2015), Action 12, pp.24~25.

표 II-11 Action 12 의무보고규정 도입 국가의 제도 비교

	영국	미국	아일랜드	포르투갈	캐나다	남아프리카공화국
범 위	소득세, 법인세, 양도소득세, 상속세 등	소득세(개인/법인), 상속 및 증여세, 기타 연방세	소득세, 법인세, 양도소득세, 부가치세 등	소득세(개인/법인), 부가치세 등	소득세(개인/법인)	소득세, 양도소득세, 부가치세 등
의무보고 대상자	조장자 (사용자)	주요 조세지문가 납세자	조장자 (사용자)	조장자 (사용자)	조장자	조장자 (사용자)
	다음의 요건을 충족한 거래 ①아래의 특징분류기준에 해당할 것 ②주요 목적 테스트: 거래의 주목적이 조세혜택을 제공하는 것일 것 - 일반 특징분류기준 (1)비밀보장거래 (2)할중 수수료 (3)표준 세무상품 - 특정 특징분류기준 손실예상, 임대, 성과보수 등과 같은 위험성 있는 전략	다음에 해당하는 거래 ①국제청이 고시한 거래 ②비밀보장 거래 ③보호 계약 거래 ④손실 거래 ⑥관심 대상 거래 - 일반 특징분류기준: (1)비밀보장거래 (2)할중 수수료 (3)표준 세무상품 - 특정 특징분류기준: 손실예상, 임대, 성과보수 등과 같은 위험성 있는 전략	다음의 요건을 충족한 거래 ①아래의 특징분류기준에 해당할 것 ②주요 목적 테스트: 거래의 주목적이 조세혜택을 제공하는 것일 것 - 일반 특징분류기준: (1)비밀보장거래 (2)할중 수수료 (3)표준 세무상품 - 특정 특징분류기준: 손실예상, 성과보수와 같은 위험성 있는 전략	다음의 요건을 충족한 거래 ①다음의 특징분류기준(hallmark)에 해당할 것 ②주요 목적 테스트: 거래의 주목적이 조세혜택을 제공하는 것일 것 - 특정 특징분류기준: (1)할중 수수료 (2)기밀유지조항 (3)보호계약	다음의 요건을 충족한 거래 ①다음의 특징분류기준(hallmark)에 해당할 것 ②주요 목적 테스트: 거래의 주목적이 조세혜택을 제공하는 것일 것 - 특정 특징분류기준: (1)할중 수수료 (2)기밀유지조항 (3)보호계약	다음의 요건을 충족한 거래 ①구체적으로 정의된 범주에 속할 것 ②특징분류기준에 해당할 것 구체적으로 정의된 범주 (1)기간이 10년이상이 라면, 혼성 지분상품으로 분류될 거래 (2)기간이 10년이상이 라면, 부채로 분류될 거래 (3)공시에 기재된 거래 - 특정분류기준: : 세금혜택을 주된 목적으로 하는 이자, 수수료 등

자료: OECD(2015), Action 12. Annex E.

표 II-12 Action 12 권고사항 이행현황

국가	진행상황 ¹⁾		도입 여부 ²⁾
	기존규정	동향	
호주 ³⁾	—	논의 중	×
오스트리아	—	—	×
벨기에	—	—	×
캐나다	기존재	—	○
칠레	—	—	×
체코	—	—	×
덴마크	—	—	×
에스토니아	—	—	×
핀란드	—	—	×
프랑스 ⁴⁾	—	논의 중	×
독일	—	—	×
그리스	—	—	×
헝가리	—	—	×
아이슬란드	—	—	×
아일랜드	기존재	—	○
이스라엘 ⁵⁾	기존재	—	○
이탈리아	—	—	×
일본	—	—	×
대한민국	—	—	×
룩셈부르크	—	—	×
멕시코 ⁶⁾	—	완료	○
네덜란드	—	—	×
뉴질랜드	—	—	×
노르웨이	—	—	×
폴란드	—	—	×
포르투갈	기존재	—	○
슬로바키아	—	—	×

국가	진행상황 ¹⁾		도입 여부 ²⁾
	기존규정	동향	
슬로베니아	—	—	×
스페인	—	—	×
스웨덴	—	—	×
스위스	—	—	×
터키	—	—	×
영국	기존재	—	○
미국	기존재	—	○
브라질 ⁵⁾	—	논의 중	×
중국	—	—	×
인도	—	—	×
남아프리카공화국	기존재	—	○
아르헨티나	—	—	×
인도네시아	—	—	×
러시아	—	—	×
사우디아라비아	—	—	×

주: 1) 진행상황 중 기존 규정은 Action 12의 취지에 따라 공격적조세회피에 대한 조세 투명성을 높이고 조세 회피에 대한 억제효과를 위한 취지의 제도의 경우 “기존재”로 분류함. 동향은 Action 12의 정책 취지에 부합하는 제도를 도입한 경우 “완료”로 표기함.

2) Action 12는 모범관행(best practice)을 제시하는 “선택적 도입” 사항이기 때문에, Action 12의 정책 목표에 부합하는 제도를 도입한 경우 “완료”로 분류함.

3) 2016년 5월 의무보고규정 관련 협의문서 발표.

4) 프랑스 헌법재판소는 의무보고규정 도입을 기각하였으나, 프랑스 국회는 2016년 중 입법을 재추진할 것으로 예상됨.

5) 2015년 11월 입법.

6) 브라질 국회는 의무보고규정 도입 승인을 거절하였으나, 근시일 내에 입법절차가 다시 진행될 것으로 예상됨.

자료: OECD, Action 12; 각국의 재무부; IBFD; Deloitte 등의 자료를 참고하여 저자 작성(상세 자료 출처는 위 본문의 각국에 대한 각주 참조).

10

Action
13

이전가격문서화 및 국가별보고서

가. 권고사항

- 다국적기업의 내부거래 이전가격 조작을 통한 BEPS 문제가 심각한 사회적 이슈로 대두됨에 따라 다국적기업의 조세 투명성을 강화하고 이전가격 관련 정보에 대한 과세당국의 접근성을 제고하기 위해 Action 13을 도입함
 - Action 13은 기존 OECD 이전가격지침²⁶⁷⁾ 제5장의 내용 전체를 대체하는 것임
 - OECD 의회는 2016년 5월 Action 13 최종보고서 내용을 기존 OECD 이전가격 지침에 수정반영하기로 결정함²⁶⁸⁾
 - OECD는 2016년 6월 국가별보고서 이행에 관한 추가 지침을 발표하였으며, 해당 지침에는 국가별보고서 도입 초기 자발적 신고, 투자펀드 및 파트너십의 신고, 면제대상 기준금액 환율 변동 고려 등의 내용을 포함하고 있음²⁶⁹⁾
- 마스터파일, 로컬파일, 국가별보고서의 3단계 접근방법을 핵심내용으로 함²⁷⁰⁾
 - 마스터파일은 다국적기업의 조직구조, 주요 매출, 이전가격정책 등 그룹 전체의 사업활동을 이해하는 데 필요한 정보를 포함함
 - 로컬파일은 다국적기업 그룹 내의 특정 현지법인의 사업개요, 특수관계자 거래, 이전가격 결정과정 등에 관한 정보를 포함함

267) OECD, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations,” 2010.7.22

268) 한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』(16-06호) 재인용

269) 한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』(16-07호) 재인용

270) 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.

- 국가별보고서는 다국적기업 그룹이 소재한 국가별로 소득배분, 법인세 납부, 잉여금 누적 등이 어떻게 이루어지는지를 보여주며, 교환협정체계를 통해 과세당국 간에 자동교환할 것을 권고함
 - OECD는 2016년 3월 국가별보고서의 교환을 위한 표준화된 전자서식(CbC XML Schema)과 이에 관한 세부적인 안내를 포함한 사용설명서를 발표함²⁷¹⁾
- OECD는 마스터파일과 로컬파일에 대해서는 공통접근으로, 국가별보고서에 대해서는 최소기준으로 이행체계를 분류함

나. 국제동향

- (호주) 호주 국세청은 2015년 12월 국가별보고에 관한 지침을 공개하고 마스터파일, 로컬파일, 국가별보고서 모두에 대한 입법을 완료함²⁷²⁾
 - 동 지침을 통해 마스터파일, 로컬파일, 국가별보고서에 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 예정임²⁷³⁾

²⁷¹⁾ OECD, <http://www.oecd.org/tax/oecd-releases-standardised-electronic-format-for-the-exchange-of-beeps-country-by-country-reports.html>, 접속일자: 2016.07.30.

²⁷²⁾ 호주 국세청, “Subdivision 815-E of the Income Tax Assessment Act 1997: Country-by-Country reporting,” 접속일자: 2015.12.17.

²⁷³⁾ KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/05/tnf-australia-country-by-country->

- 호주는 2016년 6월 30일 기준 국가별보고서 자동교환을 위한 과세당국 간 다자협정(Multilateral Competent Authority Agreement, 이하 “MCAA”)에 서명한 국가임²⁷⁴⁾

□ (오스트리아) 오스트리아 재무부는 2016년 5월 마스터파일, 로컬파일 및 국가별 보고서 준비에 관한 요구사항을 포함한 입법안을 발표하고 5월말까지 이에 대한 의견 제출을 요청함²⁷⁵⁾

- 입법안에 따르면 마스터파일, 로컬파일 및 국가별보고서 모두 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터 적용됨
- 마스터파일 및 로컬파일과 관련하여 다음과 같이 규정함
 - 제출의무자: 다국적기업 그룹에 속한 오스트리아 소재 기업(외국법인의 고정 사업장 포함)은 마스터파일과 로컬파일을 제출해야 하며, 마스터파일의 경우 총매출액이 5천만유로 이하이거나 그룹 내부거래 규모가 500만유로 이하인 경우 제출의무가 면제됨
 - 제출기한: 법인세 신고기한 종료 후 과세당국이 제출을 요구하는 날로부터 30일 이내
- 국가별보고서와 관련하여 다음과 같이 규정함
 - 제출의무자: 오스트리아에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 오스트리아는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임

final-local-files-released.html, 접속일자: 2016.07.30

274) OECD, “Signatories of the Multilateral Competent Authority Agreement on the exchange of Country-by-Country Report,” 2016.6.30. (이하 모든 국가의 MCAA 체결 현황 관련 근거자료로 사용함)

275) KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/05/tmf-austria-proposed-transfer-pricing-documentation-cbc-reporting.html>, 접속일자: 2016.07.30.

□ **(벨기에)** 벨기에 정부는 2016년 7월 마스터파일, 로컬파일 및 국가별보고서 규정을 입법함²⁷⁶⁾

- 신설된 규정은 2016년 12월 31일 또는 2017년 중에 종료되는 사업연도부터 적용됨
- 마스터파일과 관련하여 다음과 같이 규정함
 - 제출의무자: 개별재무제표를 기준으로 직전연도의 운영/재무수입이 5천만 유로 이상 또는 직전연도말 자산총계가 10억유로 이상이거나, 연평균 full-time 종업원 수가 100명 이상인 다국적기업 그룹 내의 오스트리아 소재 기업
 - 제출기한: 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 로컬파일과 관련하여 다음과 같이 규정함
 - 제출의무자: 마스터파일과 기본적으로 동일하지만, 특수관계거래 정보의 경우 그룹 내부거래 규모가 100만유로 이상인 기업만 제출의무를 부담함
 - 제출기한: 법인세 신고기한 내
- 국가별보고서와 관련하여 다음과 같이 규정함
 - 제출의무자: 오스트리아에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 벨기에는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임

□ **(캐나다)** 캐나다 재무부는 2016년 예산안에 아래와 같이 국가별보고서 도입 관련 내용을 포함하였으며, 2016년 7월 이러한 내용을 반영한 입법안을 발표함²⁷⁷⁾

²⁷⁶⁾ KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/07/tnf-belgium-country-by-country-reporting-transfer-pricing-documentation-new-law-is-published.html>, 접속일자: 2016.07.30.

²⁷⁷⁾ EY, <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--Canada-introduces-country-by-country-reporting-legislation>, 접속일자: 2016.07.30.

- 2016년 예산안에서 국가별보고서와 관련하여 확정된 내용은 다음과 같음
 - 제출의무자: 캐나다에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만 유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 사업연도 종료일로부터 1년 이내
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터
 - 2016년 예산안에서 국가별보고서 규정을 시행할 것임을 명확히 했지만, 마스터파일과 로컬파일 관련 규정 도입에 대해서는 특별한 언급을 하지 않음
 - 캐나다는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- (덴마크) 덴마크 국회는 2015년 12월 국가별보고 규정에 관한 입법을 통과시켰으며, 2016년 4월 문서화 요구사항에 대한 일부 내용을 개정함²⁷⁸⁾
- Action 13에서 제안하는 이전가격문서화를 채택하여 종전의 문서화 규정을 대체하기로 함
 - 다만, 마스터파일과 로컬파일에 대해서는 2016년 사업연도에 한해 기존의 이전가격문서화 요구사항에 따라 작성한 문서도 인정해 줌²⁷⁹⁾
 - 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 덴마크에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 56억덴마크크로네 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사²⁸⁰⁾
 - 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터
 - 덴마크는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임

278) KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/12/tnf-denmark-cbc-reporting-2016.html>, 접속일자: 2016.07.30.

279) KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/05/tnf-denmark-new-transfer-pricing-documentation-requirements.html>, 접속일자: 2016.07.30.

280) 한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』(16-01호) 재인용

□ **(에스토니아)** 이전가격문서화 관련 규정은 이미 도입한 상태이며, 국가별보고서 관련 규정은 현재 도입 논의 중임²⁸¹⁾

- 재무부에서 제공한 자료에 따르면 국가별보고서 관련 규정을 2016년 중에 도입하여 2017년 사업연도부터 적용할 것으로 예상됨
- 마스터파일과 로컬파일 관련 규정은 이미 이전가격 규정에 반영되어 있으며, 추가적인 개정에 관한 계획은 확인된 바가 없음
- 정보의 제한으로 인해 현행 이전가격 규정을 보완하는 규정의 도입 여부와 어떤 규정을 도입할지에 대한 명확한 정보를 얻기 어려움²⁸²⁾
- 에스토니아는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에서명한 국가임

□ **(핀란드)** 핀란드 재무부는 2015년 12월 마스터파일, 로컬파일 및 국가별보고서 도입에 관한 입법 초안을 발표하였으며²⁸³⁾, 2016년 6월 수정안을 발표함²⁸⁴⁾

- 마스터파일 및 로컬파일 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 핀란드에 소재한 다국적기업 그룹 내의 기업에 제출의무를 부과하며, 로컬파일의 경우 국외 특수관계자와의 거래규모가 50만유로 이하인 경우에는 특수관계거래 관련 정보에 대한 제출의무를 면제함
 - 제출기한: 과세당국으로부터 제출 요구를 받은 날로부터 60일 이내(다만, 사업연도 종료일로부터 6개월 이내에는 제출을 요구할 수 없음)
 - 적용시기: 2017년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

281) Deloitte, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-estonia.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

282) Deloitte, <http://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/beps-country-scorecards.html>, 접속일자: 2016.07.30.

283) PWC, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-finland-cbc-reporting-requirements.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

284) KPMG, <https://home.kpmg.com/fi/fi/home/insights/2016/06/the-second-draft-government-bill-regarding-transfer-pricing-docu1.html>, 접속일자: 2016.07.30.

- 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 핀란드에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만 유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 마스터파일, 로컬파일의 제출기한과 동일함
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터
- 핀란드는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- (프랑스) 프랑스 정부는 2015년 12월 국가별보고서 신고의무가 포함된 개정 세법을 발표하였으며, 마스터파일 및 로컬파일 관련 입법동향은 아직 확인되는 바가 없음²⁸⁵⁾
 - 개정세법에 포함된 국가별보고서 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
 - 현행 이전가격규정은 Action 13 권고사항과 일치하고 실무에서 광범위하게 사용되고 있으며²⁸⁶⁾, 마스터파일 및 로컬파일 도입을 위한 추가 개정 논의는 아직 구체적으로 확인되는 바가 없음
 - 프랑스는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- (독일) 독일 재무부는 2016년 6월 이전가격 분야 관련 OECD 권고사항 이행을 위한 입법안을 발표하였고²⁸⁷⁾, 2016년 7월 이를 승인함²⁸⁸⁾

²⁸⁵⁾ KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/01/tnf-france-country-by-country-reporting-transfer-pricing-declaration.html>, 접속일자: 2016.07.30.

²⁸⁶⁾ Deloitte, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-france.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

- 기본적으로 마스터파일, 로컬파일 및 국가별보고서로 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
 - 국가별보고서의 제출의무자, 적용시기는 다음과 같음
 - 제출의무자: 독일에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만 유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터
 - 독일은 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- (아일랜드) 아일랜드 정부는 2015년 12월 국가별보고서 관련 규정 도입을 발표하였으며, 마스터파일과 로컬파일에 관한 입법동향은 아직 확인되는 바가 없음²⁸⁹⁾
- 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 프랑스에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만 유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터
 - 아일랜드는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임

287) KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/07/tnf-germany-country-by-country-reporting-beps-items-in-draft-bill.html>, 접속일자: 2016.07.30.

288) 한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』 16-07호 재인용

289) Deloitte, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-transfer-pricing-alert-16-003-28-january-2016.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

□ **(이탈리아)** 이탈리아 의회는 2015년 12월 예산법 승인을 통해 국가별보고서 관련 규정을 도입함²⁹⁰⁾

○ 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자: 이탈리아에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7.5억 유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 예산법 시행일로부터 90일 이내에 세칙을 발표하여 적용시기, 보고대상, 보고 방법 등 국가별보고서 관련 세부사항에 대해 정할 계획이었으나,²⁹¹⁾ 아직 구체적으로 확인되는 바는 없음

○ 현행 이전가격 규정상에 이미 마스터파일 및 로컬파일의 서식이 구조화되어 있으며, OECD 권고사항 이행 차원의 마스터파일과 로컬파일 서식 관련 개정이 추가적으로 있을지에 대한 명확한 언급은 없음²⁹²⁾

○ 이탈리아는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임

□ **(일본)** 일본 재무성은 2015년 12월 마스터파일, 로컬파일 및 국가별보고서에 관한 규정을 도입하였으며,²⁹³⁾ 2016년 4월 일부 규정을 개정함²⁹⁴⁾

○ 마스터파일과 국가별보고서의 제출의무자 등과 관련하여 아래와 같이 동일한 규정을 적용함

- 제출의무자: 일본에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 1천억엔 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사

290) KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/12/tnf-italy-country-by-country-reporting-approved-in-2016-budget-law.html>, 접속일자: 2016.07.30.

291) PWC, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-italy-cbcr-legislation.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

292) ibid, 접속일자: 2016.07.30.

293) 일본 재무성, 「平成28 年度税制改正の大綱」, 2015.12

294) KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/04/tnf-japan-country-by-country-reporting-requirements.html>, 접속일자: 2016.07.30.

- 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 총거래규모가 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

○ 일본은 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임

□ (대한민국) 대한민국 정부는 2015년 세법개정 시 마스터파일과 로컬파일 관련 규정을 도입하였으며, 국가별보고서 제출의무 규정 도입을 2016년 세법개정안에 반영함

○ 2015년 세법개정 시 도입한 마스터파일과 로컬파일 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자: 국외특수관계인과의 해당 과세연도 재화, 용역 및 대차거래의 합계액이 500억원을 초과하고, 해당 과세연도 매출액이 1천억원을 초과하는 대한민국 소재 기업
- 제출기한: 사업연도 종료일로부터 12개월 이내
- 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

○ 2016년 세법개정안에 반영한 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자: 직전연도 연결재무제표 매출액이 1조원을 초과하는 다국적기업의 최종모회사인 대한민국 소재 기업
- 제출기한: 최종모회사 사업연도 종료일로부터 12개월 이내

- 대한민국은 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- **(멕시코)** 멕시코 정부는 2015년 12월 이전가격 보고의무 확장의 내용을 포함한 세법개정을 단행함²⁹⁵⁾
 - 마스터파일과 로컬파일에 대한 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 직전 사업연도 매출액이 644,599,005페소를 초과하는 등의 일정한 요건을 충족하는 멕시코 소재 기업 등
 - 제출기한: 보고대상 사업연도의 다음 연도 말일까지
 - 적용시기: 2016사업연도부터
 - 국가별보고서의 제출기한, 적용시기는 상기한 마스터파일 등과 동일하며, 제출의무자만 아래와 같이 달리 규정함
 - 제출의무자: 멕시코에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 120억페소 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 멕시코는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- **(네덜란드)** 네덜란드 정부는 2015년 12월 세법 개정 시 마스터파일, 로컬파일 및 국가별보고서에 관한 규정을 입법함²⁹⁶⁾
 - 마스터파일과 로컬파일 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 직전 사업연도 연결매출액이 5천만유로 이상인 네덜란드 소재 기업
 - 제출기한: 법인세 신고기한 내
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

295) KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/12/tnf-mexico-expanded-transfer-pricing-disclosures-2016.html>, 접속일자: 2016.07.30.

296) 네덜란드 정부, <https://zoek.officielebekendmakingen.nl/stcrt-2015-47457.html>
KPMG, <https://www.meijburg.com/uploads/files/news/2016/01/New%20transfer%20pricing%20documentation%20rules%20enacted.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

- 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 네덜란드에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터
- 네덜란드는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- (뉴질랜드) 뉴질랜드 국세청은 OECD 권고사항 이행에 따라 법 개정이 필요한지 등을 검토하고 있으며²⁹⁷⁾, 현재는 국가별보고서 규정 도입에 관한 논의만 진행 중임
 - 뉴질랜드 내에 본사를 두고 연결매출액이 7억 5천만유로 이상인 다국적기업 그룹에 대해 국가별보고서 관련 규정을 적용할 것이라고 발표함
 - 현재는 국가별보고서 규정 도입 논의 단계로서 연결매출액이 7억 5천만유로 이상인 자국 내의 다국적기업 그룹(약 20개)을 상대로 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도에 대한 국가별보고서 관련 자료를 수집 중임
 - 뉴질랜드는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- (노르웨이) 노르웨이 정부는 2016년 5월 국가별보고서 규정 도입에 관한 입법안을 발표하였고, 향후 법 개정에 대한 정치적 합의에도 도달함²⁹⁸⁾
 - 입법안에 포함된 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음²⁹⁹⁾

²⁹⁷⁾ Deloitte, <http://www2.deloitte.com/nz/en/pages/tax-alerts/articles/new-country-by-country-reporting-requirements-for-new-zealand-headquartered-groups.html>, 접속일자: 2016.07.30.

²⁹⁸⁾ KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/05/tmf-norway-transfer-pricing-documentation-country-by-country-reporting.html>, 접속일자: 2016.07.30.

²⁹⁹⁾ KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/05/tmf-norway-proposed-legislation-to-implement-country-by-country-reporting-rules.html>, 접속일자: 2016.07.30.

- 제출의무자: 노르웨이에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 65억크로네 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터
- 노르웨이는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임

□ (폴란드) 폴란드 정부는 2015년 10월 이전가격문서화 범위를 확장하고 국가별 보고서 작성 의무를 포함하는 내용의 법 개정을 승인함³⁰⁰⁾

- 마스터파일 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 직전연도 수익 또는 비용 규모가 2천만유로 이상인 기업
 - 제출기한: 법인세 신고기한 내
 - 적용시기: 2017년 1월 1일 이후부터 효력 발생
- 로컬파일 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 폴란드 거주기업으로서 그룹 내부거래 규모가 개별 납세자별 사업규모를 고려하여 5만유로 내지 50만유로 범위 내에서 정해진 일정 금액을 초과하는 기업³⁰¹⁾
 - 제출기한: 법인세 신고기한 내
 - 적용시기: 2017년 1월 1일 이후부터 효력 발생
- 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 폴란드에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만 유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사

300) PWC, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-poland-new-tp-regulations.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

301) 다만, 납세자의 직전연도 수익 또는 비용 규모가 1천만유로 이상인 경우에는 비교가능성 분석을 포함한 벤치마킹 분석자료를 추가로 제출해야 하고, 특수관계거래에 대한 요약정보를 별도 서식을 통해 법인세 신고서에 첨부하여 제출해야 함

- 제출기한: 법인세 신고기한 내
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후부터 효력 발생
 - 폴란드는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- **(포르투갈)** 포르투갈 의회는 2016년 3월 국가별보고서 도입을 포함한 예산법을 승인함³⁰²⁾
- 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 포르투갈에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터
 - 예산법 상에 마스터파일과 로컬파일 도입 계획에 대한 언급은 확인되지 않음³⁰³⁾
 - 포르투갈은 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- **(슬로베니아)** 슬로베니아 재무부는 2016년 6월 국가별보고서 도입의 내용을 담은 세법 개정안 최종본을 공청회에 제출함³⁰⁴⁾
- 논의 중인 국가별보고서 관련 규정의 세부내용은 아직 공개되지 않음
 - 슬로베니아는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- **(스페인)** 스페인 재무부는 2015년 7월 이전가격문서화 및 국가별보고서를

³⁰²⁾ Deloitte, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-global-transfer-pricing-alert-16-014-9-april-2016.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

³⁰³⁾ THOMSON REUTERS, <https://tax.thomsonreuters.com/blog/checkpoint/portugal-enacts-2016-budget-with-BEPS-measures>, 접속일자: 2016.07.30.

³⁰⁴⁾ 슬로베니아 재무부, http://www.fu.gov.si/en/supervision/podrocja/mednarodna_izmenjava/cbcr/?open=1&cHash=8be15aae9603a5eb4527260af3c6572d, 접속일자: 2016.07.30.

포함하는 새로운 이전가격 보고의무 규정의 입법을 승인함³⁰⁵⁾

○ 마스터파일과 로컬파일 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자: 연결매출액이 4.5천만유로 이상인 다국적기업 그룹에 속한 스페인 소재 기업³⁰⁶⁾
- 제출기한: 과세당국이 요구 시 제출
- 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

○ 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자: 스페인에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만 유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

○ 스페인은 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임

□ (스웨덴) 스웨덴 국세청은 2016년 5월 재무부에 새로운 이전가격문서화 기준의 도입에 관한 세법 개정안을 제출함³⁰⁷⁾

○ 개정안에 반영된 마스터파일과 로컬파일 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자: 스웨덴에 소재한 다국적기업 그룹 내 기업을 제출대상으로 하되, 직전연도 종업원수가 250명 미만인 경우, 해당 그룹 내에 속한 기업은 특수 관계거래와 관련된 제한된 정보를 제공하는 간소화된 문서화 의무를 부담함
- 제외함

305) PWC, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-spain-new-tp-regulations.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

306) 다국적기업 그룹의 연결매출액이 4.5천만유로 미만인 경우, 해당 그룹 내에 속한 기업은 특수 관계거래와 관련된 제한된 정보를 제공하는 간소화된 문서화 의무를 부담함

307) KPMG, <https://home.kpmg.com/se/sv/home/insights/2016/05/swedish-tax-agency-legislative-proposal-regarding-transfer-pricing-documentation.html>, 접속일자: 2016.07.30.

- 제출기한: 법인세 신고기한까지 준비해야 하며, 과세당국 요구 시 제출함
 - 적용시기: 2017년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터
 - 개정안에 반영된 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 스웨덴에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 70억 크로나 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터
 - 스웨덴은 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- (스위스) 스위스 연방의회는 2016년 4월 국가별보고서 도입 등의 내용을 담은 입법안을 발표하고 7월 중순까지 의견수렴을 진행할 예정임³⁰⁸⁾
- 입법안에 따른 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 스위스에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만 유로(또는 9억스위스프랑) 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
 - 적용시기: 2018년 사업연도부터³⁰⁹⁾(다만, 국가별보고서 입법안에 2018년 이전이라도 스위스 과세당국이 국가별보고서를 제출 또는 수취할 수 있다고 정함³¹⁰⁾)
 - 스위스는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임

308) KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/04/tmf-switzerland-country-by-country-reporting-implementing-legislation-advances.html>, 접속일자: 2016.07.30.

309) 당초 2016년 사업연도부터 국가별보고서 규정을 도입할 예정이었으나, 입법절차와 국민투표 등에 소요되는 시간을 고려하여 도입시기를 연기함(출처: 한국조세재정연구원, 『조세동향』 16-04호 재인용)

310) op. cit

□ (터키) 터키 행정부는 2016년 3월 새로운 이전가격문서화 규정 도입에 관한 내용을 포함한 입법안을 발표함³¹¹⁾

○ 마스터파일 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자: 다국적기업 그룹 내에 속한 터기 소재 기업으로서 직전연도말 기준 자산가치와 직전연도 매출액이 2억 5천만리라 이상인 기업
- 제출기한: 법인세 신고기한으로부터 2개월 이내에 준비하고, 과세당국 요구 시 제출해야 함
- 적용시기: 2016년 사업연도부터

○ 로컬파일 관련 규정은 다음과 같음³¹²⁾

- 제출의무자: 다국적기업 그룹 내에 속한 터기 소재 기업으로서 직전연도말 기준 자산가치와 직전연도 매출액이 1억리라 이상인 기업
- 제출기한: 법인세 신고기한으로부터 2개월 이내에 준비하고, 과세당국 요구 시 제출해야 함
- 적용시기: 2016년 사업연도부터

○ 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자: 터기에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 23억 7천만리라 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

○ 터키는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 참여하지 않은 국가임

311) KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/03/tnf-turkey-draft-communicue-on-transfer-pricing-documentation-country-by-country-reporting.html>, 접속일자: 2016.07.30;
PWC, <https://www.pwc.com/gx/en/tax/newsletters/pricing-knowledge-network/assets/pwc-turkey-introduces-cbcr-cca-acf.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

312) 종전 이전가격문서화 대상 중 OECD 권고사항과 중복되는 사항(예: 이전가격 연례보고서)에 대해서는 제출대상, 범위 등을 조정함

□ **(영국)** 영국 국세청은 2015년 재정법(Finance Act 2015)에서 국가별보고서를 도입하고,³¹³⁾ 2016년 2월 적용 통화기준, 신고대상 등을 수정하여 아래의 최종 국가별보고서 규정을 발표함³¹⁴⁾

- 최종 확정된 국가별보고서 제출의무 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 영국에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만 유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터
- 과세당국이 납세자에게 이전가격 관련 정보를 요구할 수 있는 충분한 권한을 가지고 있어서 마스터파일과 로컬파일을 도입할 것으로 기대되지 않음³¹⁵⁾
- 영국은 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임

□ **(미국)** 미국 재무부와 국세청은 2015년 12월 국가별보고서에 대한 입법을 예고하였으며,³¹⁶⁾ 2016년 6월 국가별보고서 최종 규정을 발표함³¹⁷⁾

- 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 미국에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 8억 5천만 달러 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 법인세 신고기한 내
 - 적용시기: 최종 규정은 2016년 6월 30일부터 유효함

313) 영국 국세청, <https://www.gov.uk/government/publications/country-by-country-reporting-updated/country-by-country-reporting-updated>), 영국 법률사이트(<http://www.legislation.gov.uk/ukxi/2016/237/made>), 접속일자: 2016.07.30.

314) 한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』(16-03호) 재인용

315) Deloitte, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-united-kingdom.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

316) 미국 재무부, <https://www.gpo.gov/fdsys/pkg/FR-2015-12-23/pdf/2015-32145.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

317) 한국조세재정연구원, 『주요국의 조세동향』 16-07호 재인용

- 마스터파일과 로컬파일 도입에 대한 입법 움직임은 확인되는 바가 없음
 - 다만, 특정 기업이 마스터파일을 작성 또는 준비한 경우라면 국세청에서 세무조사를 하면서 마스터파일의 제출을 요구할 수 있음³¹⁸⁾
- 미국은 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 참여하지 않은 국가임
- **(중국)** 중국 국가세무총국은 2015년 9월 동기자료와 국가별보고에 관한 규정을 포함한 특별과세조정방법 개정안을 발표하였으며,³¹⁹⁾ 2016년 7월 확정안을 발표함³²⁰⁾
 - 동기자료에는 마스터파일, 로컬파일, 특수항목보고³²¹⁾가 포함되며, 상세 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 마스터파일은 특수관계거래규모가 10억위안 이상인 기업,³²²⁾ 로컬파일은 특수관계거래규모가 거래유형별 기준금액(무형자산거래 2억위안, 금융자산거래 및 무형자산 관련 권리 이전거래 1억위안, 기타거래 4천만위안) 이상인 기업
 - 제출기한: 마스터파일은 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내, 로컬 파일은 보고대상 사업연도의 다음 사업연도 6월 30일까지 준비해야 함(마스터 파일과 로컬파일 모두 과세당국 요구일로부터 30일 이내에 제출해야 함)
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

318) Deloitte, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-beps-actions-implementation-united-states.pdf>, 접속일자: 2016.07.30.

319) 중국 국가세무총국, <特別納稅調整實施辦法> 征求意见, 2015.10.16.

“China (People's Rep.) - Draft implementation rules on special tax adjustments - contemporaneous documentation (23 Sep. 2015),” News IBFD.

320) KPMG, <https://home.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/07/tmf-china-july-13-2016.pdf>, 접속 일자: 2016.07.30.

321) 다국적기업 그룹의 그룹내부용역, 원가분담약정, 과소자본세제(규정 준수에 실패한 경우에 한함) 관련 항목을 보고하는 문서임

322) 국외 특수관계거래가 존재하고, 해당 기업이 속한 다국적기업 그룹의 최종모회사가 마스터파일을 이미 작성한 경우에도 해당 기업에 마스터파일 제출의무를 부과함

- 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 중국에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 55억위안 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사³²³⁾
 - 제출기한: 법인세 신고 시 보고대상 서식의 일부가 되었으며, 보고대상 사업연도의 다음 사업연도 6월 30일까지 제출해야 함
 - 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터
 - 중국은 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임
- (인도) 인도 정부는 2016년 2월 마스터파일, 로컬파일 및 국가별보고서 도입의 내용을 포함한 예산안을 발표함³²⁴⁾
- 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 세법개정을 추진할 예정이며, 세부적인 사항은 추후 발표할 예정임
 - 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음
 - 제출의무자: 영국에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 7억 5천만 유로 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
 - 제출기한: 법인세 신고기한 내
 - 적용시기: 2016년 사업연도부터
 - 인도는 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임

³²³⁾ 해외에서 제출한 국가별보고서를 중국 과세당국이 정보교환 절차를 통해 획득할 수 없는 경우 중국 현지 자회사에 대한 특별세무조사 과정에서 국가별보고서의 사본 제공을 요구할 수 있음

³²⁴⁾ KPMG, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2016/03/tmf-india-country-by-country-reporting-transfer-pricing-documentation-rules-in-budget-2016.html>, 접속일자: 2016.07.30.

□ **(남아프리카공화국)** 남아프리카공화국 재무부는 2016년 4월 국가별보고서 관련 규정 입법안을 발표함³²⁵⁾

○ 국가별보고서 관련 규정은 다음과 같음

- 제출의무자: 남아프리카공화국에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 100억랜드 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 적용시기: 2016년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

○ 남아프리카공화국은 2016년 6월 30일 기준 MCAA에 서명한 국가임

□ **(러시아)** 러시아 재무부는 2016년 4월 국가별보고 규정 도입에 관한 입법안을 발표함³²⁶⁾

○ 아래와 같이 국가별보고서 제출의무를 규정함

- 제출의무자: 러시아에 소재한 기업으로서 직전연도 연결매출액이 500억루블 이상인 다국적기업 그룹의 최종모회사
- 제출기한: 최종모회사의 사업연도 종료일로부터 1년 이내
- 적용시기: 2017년 1월 1일 이후 개시하는 사업연도부터

○ 동 입법안에 마스터파일 준비 및 제출에 관한 요구사항은 반영되어 있지 않음

325) EY, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/South_Africa_releases_draft_regulations_on_country-by-country_reporting/\\$FILE/2016G_00485-161Gbl_TP_ZA_releases%20draft%20regulations%20on%20CbC%20reporting.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/South_Africa_releases_draft_regulations_on_country-by-country_reporting/$FILE/2016G_00485-161Gbl_TP_ZA_releases%20draft%20regulations%20on%20CbC%20reporting.pdf), 접속일자: 2016.07.30.

326) 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](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), 접속일자: 2016.07.30.

표 II-13 Action 13 권고사항 이행현황

국가	진행상황		
	이전가격문서화 (마스터파일/로컬파일)	국가별보고서	국가별보고서 교환 MCAA
호주	완료	완료	서명
오스트리아	논의 중	논의 중	서명
벨기에	완료	완료	서명
캐나다	—	논의 중	서명
칠레	—	—	서명
체코	—	—	서명
덴마크	완료	완료	서명
에스토니아	—	논의 중	서명
핀란드	논의 중	논의 중	서명
프랑스	—	완료	서명
독일	논의 중	완료	서명
그리스	—	—	서명
헝가리	—	—	미서명
아이슬란드	—	—	서명
아일랜드	—	완료	서명
이스라엘	—	—	서명
이탈리아	—	완료	서명
일본	완료	완료	서명
대한민국	완료	논의 중	서명
룩셈부르크	—	—	서명
멕시코	완료	완료	서명
네덜란드	완료	완료	서명
뉴질랜드	—	논의 중	서명
노르웨이	—	논의 중	서명
폴란드	완료	완료	서명

국가	진행상황		
	이전가격문서화 (마스터파일/로컬파일)	국가별보고서	국가별보고서 교환 MCAA
포르투갈	—	완료	서명
슬로바키아	—	—	서명
슬로베니아	—	논의 중	서명
스페인	완료	완료	서명
스웨덴	논의 중	논의 중	서명
스위스	—	논의 중	서명
터키	논의 중	논의 중	미서명
영국	—	완료	서명
미국	—	완료	미서명
브라질	—	—	미서명
중국	완료	완료	서명
인도	논의 중	논의 중	서명
남아프리카공화국	—	논의 중	서명
아르헨티나	—	—	서명
인도네시아	—	—	미서명
러시아	—	논의중	미서명
사우디아라비아	—	—	미서명

자료: OECD; 각국의 재무부 및 국세청; KPMG; EY; Deloitte; PWC; IBFD 등을 참고하여 저자 작성(상세한 자료 출처는 보고서 본문의 각국에 대한 각주 참조).



참고문헌

세법연구센터, 『주요국의 조세동향』, 2015년 제2호, 한국조세재정연구원, 2015. 12.

홍범교·김태훈·마정화, 『특정 외국법인 유보소득 합산과세 제도에 대한 연구』, 한국조세재정연구원, 2010. 12.

홍성훈·정훈·홍민욱, 『조세조약상 혜택제한 조항 도입에 관한 국제비교 연구』, 한국조세재정연구원, 2015. 08.

“Belgium - Belgian Council of Ministers approves draft bill on various fiscal measures (01 June 2016),” News IBFD.

“Chile - Structural tax reform – specific provisions partially approved by Senate's Finance Committee (14 Aug. 2014),” News IBFD.

Deloitte, “BEPS Actions implementation by Country - Australia,” February 2016.

_____, “BEPS Actions implementation by country – Brazil,” February 2016.

_____, “BEPS Actions implementation by country - France,” February 2016.

“Denmark - Law proposal relating to package on measures to prevent tax evasion adopted (07 May 2015),” News IBFD.

“Finland; European Union - New Parent-Subsidiary Directive with anti-avoidance measures for dividends transposed – enacted and gazetted (13 Jan. 2016),” News IBFD.

Government of Canada, “Budget 2016.”

“India - CBDT amends rules relating to GAAR effective date (30 June 2016),” News IBFD.

“Israel - Reporting obligation on tax opinions introduced (22 Dec. 2015),” News IBFD.

“Luxembourg; European Union - Bill to implement changes to Parent-Subsidiary Directive concerning hybrid instruments and anti-abuse measures – adopted and gazetted (28 Dec. 2015),” News IBFD.

“Netherlands; European Union - Bill to implement changes to Parent-Subsidiary Directive concerning hybrid instruments and anti-abuse measures – adopted and gazetted (31 Dec. 2015),” 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.

_____, “Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report,” *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2015.

“Portugal; European Union - Draft law implementing changes to Parent-Subsidiary Directive concerning general anti-abuse measures – published (13 Jan. 2016),” News IBFD.

“Portugal; European Union - Draft law implementing changes to Parent-Subsidiary Directive concerning general anti-abuse measures – adopted and gazetted (01 Mar. 2016),” News IBFD.

<웹사이트 자료>

기획재정부, <http://www.mosf.go.kr/>, 접속일자: 2016.08.08.

남아프리카 공화국 국세청, <http://www.sars.gov.za>, 접속일자: 2016.07.30.

뉴질랜드 국세청, <http://www.ird.govt.nz>, 접속일자: 2016.08.08.

독일 재무부, <http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/EN/Home/home.html>, 접속
일자 2016.08.08.

미국 재무부, <https://www.treasury.gov/>, 2016.08.09.

캐나다 정부, <https://www.canada.ca/en/index.html>, 접속일자: 2016.07.30.

슬로베니아 재무부, <http://www.fu.gov.si/>, 접속일자: 2016.07.30.

아일랜드 국세청, <http://www.revenue.ie/>, 접속일자: 2016.07.30.

영국 국세청, <https://www.gov.uk/>, 접속일자: 2016.07.30.

영국 법률사이트, <http://www.legislation.gov.uk/>, 2016.07.30.

유럽세법학회, <http://www.eatlp.org>, 접속일자: 2016.07.30.

유럽연합, <http://ec.europa.eu>, 접속일자: 2016.08.08.

유럽의회, <http://www.consilium.europa.eu/>, 접속일자: 2016.07.30.

일본 재무부, <http://www.mof.go.jp>, 접속일자: 2016.07.26.

호주 의회, <http://www.aph.gov.au>, 접속일자: 2016.07.30.

호주 재무부, <http://www.treasury.gov.au>, 접속일자: 2016.08.04.

Deloitte, The Global Tax Reset & BEPS,

<http://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/topics/base-erosion-profit-shifting.html>, 접속일자: 2016.08.10.

EY, Global Tax Alert,

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Tax-alert-library>,

접속일자: 2016.08.10.

____, BEPS development tracker,

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/ey-beps-developments-tracker>,

접속일자: 2016.08.10.

IBFD, <http://online.ibfd.org/kbase/>, 접속일자: 2016.08.10.

KPMG, TaxNewsFlash-BEPS,

[https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/03/beps-in-taxnewsflash.h](https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2015/03/beps-in-taxnewsflash.html)

tml, 접속일자: 2016.08.10.

Lexology, <http://www.lexology.com>, 접속일자: 2016.07.30.

OECD, <http://www.oecd.org/tax/>, 접속일자: 2016.07.30.

BEPS 이행관련 국제동향

2016년 7월 22일 인쇄

2016년 7월 29일 발행

발행인 박 형 수

발행처 한국조세재정연구원

30147 세종특별시 시청대로 336

TEL : (044)414-2114(대), www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호

조판및
인 쇄 (주)정인애드

© 한국조세재정연구원 2016

*잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

