

# 우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점

조문별 조세조약 체결현황

2017. 3.

이상엽 · 박수진 · 유현영 · 이형민 · 조승수



※ 본 보고서는 우리나라가 체결한 현행 조세조약 현황을 조문별, 지역별, 시대별로 상세하게 분석하여 그 내용을 설명하고자 하였습니다. 그러나 지면의 부족과 시간상의 제약으로 인해 우리나라 조세조약 현황에 대한 내용의 완전성을 항상 보장하지는 않습니다.

따라서 본 보고서는 우리나라의 조세조약 현황에 대한 최소한 안내서임을 밝히며, 정확하고 구체적인 사항은 우리나라의 조세조약 본문이나 관련 법령을 통해 확인하여 주시기 바랍니다.

특히 민감한 사안이나 실제 적용에 대하여는 반드시 관련 조세조약과 법령을 통해 확인할 필요가 있으며, 불명확한 부분에 대해서는 관련 기관이나 전문가와 상의할 것을 권고합니다.

본 보고서의 내용은 저자들의 개인적인 의견이며, 한국조세재정연구원의 공식적인 견해와 무관함을 밝힙니다.

## 조문별 조세조약 체결 현황 요약

- OECD 모델조세협약을 기준으로 한 26개 조문과 OECD 모델조세협약에는 없으나 우리나라 조세조약에만 있는 4개 조문을 기준으로 현재 발효 중인 79개 조세조약의 체결현황을 조문별로 비교하고 분석함
  - OECD 모델조세협약을 기준으로 한 조문은 조세조약의 범위, 과세권배분과 특별규정으로 구분됨

### 가. 조세조약의 범위

- OECD 모델조세협약 제1조 【대상인】과 관련하여 조사대상국 79개국은 모두 거주국가 과세원칙을 채택함
  
- OECD 모델조세협약 제2조 【대상조세】와 관련하여 조사대상국 79개국 중 50개국은 포괄주의 방식으로, 27개국은 열거주의 방식으로 대상조세를 정의하고 있으며, 국가마다 과세주체, 대상조세의 범위, 열거된 대상조세와 개정된 항목의 통지시기 등에 차이를 보임
  - 대상조세의 정의는 대상조세의 범위를 포괄적으로 규정한 후 대상조세의 예를 제시하는 포괄주의 방식과 대상조세의 범위를 열거적으로 규정하여 열거되지 않은 항목을 조세조약 대상에서 제외하는 열거주의 방식의 두 가지로 구분됨
  - 열거한 대상조세의 종류도 국가마다 차이를 보이며, 소득세와 법인세만 열거한 국가가 있는 반면 주민세, 농어촌특별세나 교육세를 포함한 국가도 존재함
  
- OECD 모델조세협약 제4조 【거주자】와 관련하여 조사대상국 79개국은 모두 계약국의 법에 따라 거주자를 판정하는 것을 대원칙으로 정하고 있으나, 개인과 개인이외의 인의 거주지 판정기준은 국가마다 차이를 보임

- 개인의 이중거주 문제를 해결하기 위한 판단기준 네 가지를 제시하고 있으며, 이 부분은 79개국에서 모두 동일하게 규정함
  - 그 밖에 거주지 판정기준으로 열거한 장소, 납세의무가 있는 자의 문구, 거주자 범위에 정부 등의 추가 여부나 개인 이외의 인의 이중거주에 대한 판단 기준은 일부 국가에서 차이를 보임
- OECD 모델조세협약 제22조 【자본】에 관한 조문은 조사대상국 79개국 중 16개국에서 반영하고 있으며, 그 중 15개국은 부동산 자본과 고정사업장 관련 동산 자본의 원천국가 과세를 허용함
- 우리나라는 현재 자본세제를 도입하지 않았기 때문에, 체약상대국 요청시 조세조약에 반영함
  - 국제운수 선박, 항공기 자본은 실질적 관리장소에서 과세하는 것으로 규정하며, 그 밖의 자본은 거주국가에서 과세됨

## 나. 과세권 배분

- 과세권 배분 조문의 경우 문구나 예시 하나가 양 체약국의 과세권을 나누는 중요한 요소이므로, 각 항의 내용을 세분화하여 비교하고 검토함
- 대부분 열거된 예시가 OECD의 해설에서는 일부 예시에 불과하다고 해석하나, 실무적으로 조세조약에 특정 예시 항목의 존부가 과세권 결정에 중대한 영향을 끼칠 수 있다는 점을 고려하여 예시 항목도 구분하고 비교함
- OECD 모델조세협약 제5조 【고정사업장】과 관련하여 조사대상국 79개국 중 OECD 모델조세협약과 동일하게 규정한 국가는 거의 없으며, 일부 조항에 대해 UN 모델조세협약 규정에 따르는 등의 방식으로 원천국가 과세를 강화하여 국가마다 상당부분 차이를 보임
- 조사대상국 79개국은 고정사업장을 동일하게 규정하고 있으나, 다수의 국가는 대

부분의 조항에서 OECD 모델조세협약보다 원천국가 과세권을 강화하고 있으며 그 내용도 모두 동일하지 않음

- 즉, 28개국은 고정사업장의 예시에 OECD 모델조세협약 외 농장, 창고나 판매장소 등을 추가하였는데 추가한 장소가 체약국에 따라 다양함

- 그밖에 건설관련 고정사업장의 기간과 범위, 예비적이거나 보조적인 활동의 예시, 계약체결대리인과 독립대리인 관련 조항에서 다수의 국가가 원천국가 과세범위를 확대함

○ UN 모델조세협약과 동일하게 전문적 용역이나 보험업에 대한 고정사업장 간주 규정을 추가하거나 재고보유대리인을 고정사업장으로 간주한 국가도 존재함

- 전문적 용역에 대한 고정사업장 간주 규정은 79개국 중 22개국에서, 보험업에 대한 고정사업장 간주 규정은 18개국에서, 재고보유대리인의 고정사업장 간주 규정은 14개국에서 반영함

○ UN 모델조세협약에도 없으나 천연자원 관련 장소를 고정사업장으로 간주한 7개국과 장비를 고정사업장으로 간주한 1개국이 존재함

□ OECD 모델조세협약 제6조 【부동산소득】과 관련하여 조사대상국은 모두 부동산 원천국가 과세를 원칙으로 하며, 대부분의 국가는 OECD 모델조세협약과 동일하게 규정함

○ 부동산 소득의 정의, 부동산에 항상 포함되는 항목과 포함되지 않는 항목에 대해 몇몇 국가에서 일부 항목을 추가함

○ 그밖에 아일랜드와 파푸아뉴기니 등을 포함한 6개국은 부동산소득으로 간주되는 항목을 추가적으로 반영함

□ OECD 모델조세협약 제7조 【사업소득】은 조사대상국 79개국은 모두 2010년 개정되기 전 OECD 모델조세협약 조문을 토대로 작성됨

○ 79개국 중 77개국은 고정사업장을 토대로 고정사업장에 귀속되는 사업소득만 원천국가에서 과세하는 귀속주의에 따르며, 멕시코와 인도네시아는 UN 모델조세

협약의 제한적 총괄주의에 따라 원천국가 과세권을 확대함

- 총소득 배분방법의 예외 인정, 독립기업원칙, 정상가격에 따른 소득결정, 단순구매활동의 고정사업장 귀속 배제에 관한 내용은 구 OECD 모델조세협약에 따름
  - 독립기업원칙과 정상가격에 따른 소득결정 내용은 대부분의 조세조약에 반영됨
  - 79개국 중 29개국은 관습적으로 적용되는 다양한 공식을 이용하여 총소득을 배분하여 고정사업장 귀속소득을 결정하도록 허용함
  - 79개국 중 프랑스를 제외한 78개국은 단순구매활동에서 발생한 소득을 고정사업장 귀속 소득에서 제외함
- 2010년 OECD 모델조세협약의 대응조정 조항을 규정한 조세조약은 아직 없음
- 그밖에 미국이나 사우디아라비아 등 10개국은 사업소득에 포함되는 활동이나 대상 업종을 별도로 규정함

□ OECD 모델조세협약 제8조 【해운, 내륙수운 및 항공운송】과 관련하여 조사대상국 중 대부분은 선박과 항공기를 거주국가에서 과세하도록 규정하며, 일부 국가는 원천국가 과세를 허용함

- 79개국 중 65개국은 선박을 기업의 거주국가에서, 그 밖에 5개국은 실질적 관리장소에서, 그리스는 선박의 등록지에서 과세하도록 규정하며, 8개국은 원천국가에서 과세하도록 규정함
- 79개국 중 72개국은 항공기를 기업의 거주국가에서, 5개국은 실질적 관리장소에서 과세하도록 정하며, 2개국은 원천국가에서 과세하도록 규정함
- 그밖에 컨테이너의 사용 등과 같이 이 조문이 적용되는 선박이나 항공기 운항의 예시를 추가한 국가가 존재함

□ OECD 모델조세협약 제9조 【특수관계기업】과 관련하여 조사대상국 79개국은 모두 특수관계기업 사이에 정상가격 원칙에 따라 조정할 수 있도록 규정하고 있으나, 대응조정에 관하여는 53개국만 규정함

- 대응조정을 규정하지 않은 26개국은 모두 2000년대 이전에 체결된 조약임
  - 일부 국가는 OECD 모델조세협약이나 다른 국가에 없는 내용을 추가함
    - 요르단은 대응조정이 가능한 기간을, 페루는 대응조정이 불가능한 사유를 일본은 정상가격원칙에 따라 소득조정이 가능한 기간을 규정함
- OECD 모델조세협약 제10조 **【배당】**과 관련하여 조사대상국 79개국은 모두 거주 국가와 원천국가 과세를 허용하고 있으나, 국가별로 원천징수세율과 배당의 범위가 일치하지 않음
- 16개국에서는 배당소득에 단일 원천징수세율을 적용하나, 다른 국가는 보유 지분율을 기준으로 2단계나 3단계로 구분하여 원천징수세율을 적용함
    - 지분율 고려 시 간접소유 지분율을 고려한 국가도 4개국이며, 제한세율 적용 시 지분율 외에 보유기간 요건 등을 둔 국가도 있음
  - 미국을 제외한 78개국은 배당의 범위를 포괄적으로 정의하고 일부 예시를 제시함
    - OECD 모델조세협약과 동일한 예시를 제시한 국가가 19개국이며, 6개국은 예시를 추가적으로 열거함
  - 그 밖에 대부분 조세조약에서는 고정사업장에 귀속되는 배당에 대한 규정이나 추적과세 금지 규정을 포함하며, 9개국에서는 지점세를 규정함
- OECD 모델조세협약 제11조 **【이자】**와 관련하여 조사대상국 79개국 중 76개국은 거주국가와 원천국가의 과세를 허용하고 있으나, 국가별 세율, 면세대상 소득과 이자의 범위가 일치하지 않음
- 세율 관련해서 79개국 중 64개국은 단일세율로 나머지 12개국은 차입기간, 수취인이나 지급인 등에 따라 최소 5%~최고 15%의 차등세율을 적용함
    - 단일세율을 채택한 64개국 중 46개국이 OECD 모델조세협약과 동일하게 10%의 세율로 과세함
  - 79개국 중 73개국은 정부 관여 거래에 대해 원천국가 과세를 면세함
  - 범위와 관련해서 79개국 중 34개국은 OECD 모델조세협약과 동일하게 이자의

범위를 규정하고 있으나, 나머지 국가는 적용 범위를 확대하거나 축소함

- 그밖에 79개국은 모두 고정사업장에 귀속되는 이자와 특수관계자 거래에 대한 이자의 조정 규정을, 76개국은 이자의 원천국가 판단 규정을 포함함

□ OECD 모델조세협약 제12조 【사용료】와 관련하여 79개국 중 74개국은 거주국가와 원천국가의 과세를 모두 허용하나, 세율과 사용료의 범위는 국가에 따라 상당한 차이를 보임

- OECD 모델조세협약은 사용료소득은 거주국가에서 과세하도록 규정하고 있으나, 우리나라는 유보견해를 밝히고 원천국가 과세를 규정함
- 세율과 관련하여 47개국은 단일세율을, 27개국은 차등세율을 규정함
  - 단일세율을 규정한 47개국 중 31개국은 UN 모델조세협약에 따라 10%의 세율로 과세함
  - 차등세율의 경우 사용료의 종류에 따라 특허권이나 산업·상업·학술적 장비의 사용권 등은 낮은 세율로 그 밖의 경우는 높은 세율로 과세하는 경향을 보임
- 사용료의 범위와 관련하여 73개국은 OECD 모델조세협약에서 정하고 있는 사용료의 범위에 라디오 및 텔레비전의 방송용 필름이나 테이프 저작권에 대한 대가나 사업·상업·학술적 장비의 사용권에 대한 대가 등을 추가하고 있으며, 일부 OECD 모델조세협약에서 규정한 항목을 제외한 경우도 있음
- 그밖에 79개국은 고정사업장에 귀속되는 사용료와 특수관계자 거래에 대한 사용료 조정을 75개국은 사용료의 원천국가 판단기준을 제시함

□ OECD 모델조세협약 제13조 【양도소득】과 관련하여 룩셈부르크를 제외한 78개국은 모두 양도소득 규정을 두고, 부동산, 고정사업장의 사업용 자산을 구성하는 동산, 고정사업장, 국제운수(선박 및 항공기)와 관련 동산, 부동산 주식, 법인의 실질적 지배력을 갖는 주식과 기타 자산의 양도소득의 과세권을 결정함

- 부동산 양도소득은 모두 부동산이 소재한 국가에 과세권을 부여함
- 부동산 주식의 양도소득은 실질이 부동산 양도소득과 동일하다고 보고 부동산의

소재국가에 과세권을 부여한 국가는 48개국임

- 다만 국가별 부동산 주식의 정의에 차이가 있음

- 고정사업장의 사업용 자산을 구성하는 동산과 부동산의 양도소득은 미국과 룩셈부르크를 제외한 77개국에서 사업소득의 귀속주의에 따라 과세하도록 규정함
- 국제운수 선박과 항공기나 관련 동산의 양도소득과 관련하여 79개국 모두 기업의 거주국가에 과세권을 부여함
- 법인의 실질적 지배력을 갖는 주식과 관련하여 19개국에서만 규정을 두고 지분율과 보유기간 요건을 만족하는 주식의 양도소득을 원천국가에서 과세하도록 규정함
- 열거되지 않은 기타 자산과 관련하여 룩셈부르크와 싱가포르를 제외한 77개국은 거주국가에만 과세권을 부여함
- 그 밖에 7개국과는 출국세를, 캐나다와의 조세조약은 양도소득세의 과세이연을 규정함

□ OECD 모델조세협약 제15조 【근로소득】과 관련하여 79개국은 모두 용역수행국에서 과세하는 것을 원칙으로 규정하고 있으나, 국가별로 근로소득 조문보다 우선 적용되는 조문, 조문의 적용대상, 용역수행국 과세가 면제되는 단기체제 근로자의 정의에 차이가 있음

- 79개국 중에서 42개국은 원천국가에서 면세되는 단기 체류 근로자를 ‘해당 회계 연도가 시작하고 끝나는 어느 12개월’ 중에서 ‘183’일 이하 체류한 자로 규정하고 있으나, 183일의 판단 기준기간이 국가마다 일치하지 않음
- 국제운수 선박이나 항공기 승무원의 보수와 관련하여 56개국은 기업의 거주국가에 과세권을 부여하며, 14개국은 기업과 승무원의 거주국가에 동시에 과세권을 배분하며 11개국은 승무원의 거주국가로 과세권을 배분함
- 덴마크, 싱가포르와 벨기에는 근로소득과 독립적 인적용역을 별도의 조문으로 구분하지 않고 ‘인적용역’ 조문에서 동시에 규정함

- OECD 모델조세협약 제16조 【이사의 보수】와 관련하여 79개국 중 미국을 제외한 78개국이 이사의 보수를 기업의 거주국가에서 과세함
  - 이 조문은 이사회뿐만 아니라 유사기구에도 적용됨
  
- OECD 모델조세협약 제17조 【연예인 및 체육인】과 관련하여 79개국 중 미국을 제외한 78개국이 연예인 및 체육인의 소득은 인적활동이 수행된 국가에서 과세함
  - 독일을 포함한 3개국은 연예인이나 체육인의 소득을 OECD 모델조세협약보다 확대하고 있으며, 일본은 원천국가에서 과세할 수 있는 금액을 1억원 동안 1만달러로 제한함
  - 그밖에 75개국은 제3자 귀속 소득에 대한 용역수행국가 과세를 허용하며, 76개국은 정부지원 행사 등에 대해 용역수행 국가에서 면세함
  
- OECD 모델조세협약 제18조 【연금】과 관련하여 79개국은 모두 직업연금의 과세 국가 결정을 위한 규정을 두고 있으며, 국가마다 추가적으로 보험연금, 사회보장제도에서 수령하는 지급금, 별거수당이나 전쟁연금의 과세권 배분을 규정함
  - 직업연금과 관련하여 79개국 중 61개국이 거주국가 과세를, 10개국이 양국 과세를, 8개국이 지급국가 과세를 채택함
  - 보험연금의 과세권 배분 조항을 둔 국가는 30개국이며, 이 중 18개국은 거주국가에서, 5개국은 양국에서, 7개국은 지급국가에서 과세됨
  - 사회보장제도에서 수령하는 지급금의 과세권 배분 규정을 둔 국가는 21개국이며, 13개국은 지급국가에서 나머지 8개국은 양국에서 과세됨
  - 별거수당의 과세권 배분 규정은 미국을 포함한 3개국에서 규정하고 있으며, 미국은 거주국가에서 나머지 국가는 지급국가에서 과세됨
  - 전쟁연금의 과세권 배분 규정은 캐나다에만 존재하며, 지급국가에서 과세함
  
- OECD 모델조세협약 제19조 【정부용역】은 정부용역 수행 대가를 급여와 연금으로 구분하여 규정하며, 급여는 79개국 모두 과세원칙을 두고 있으나 연금은 70개

### 국만 과세원칙을 둠

- 과세원칙은 파견국가 과세원칙과 자국민 우선 과세원칙으로 구분되며, 자국민 우선 과세원칙이 없는 경우는 급여와 연금 모두 파견국가에서 과세함
- 급여의 경우 79개국 중 76개국이 파견국가 과세원칙과 자국민 우선 과세원칙을 채택하고 있으며, 3개국은 파견국가 과세원칙만을 채택함
- 연금의 경우 70개국 중 67개국이 파견국가 과세원칙과 자국민 우선 과세원칙을 채택하고 있으며, 3개국은 파견국가 과세원칙만을 채택함

□ OECD 모델조세협약 제20조 【학생】과 관련하여 조사대상국 79개국은 모두 체류국가에서 과세를 면세하며, 체류국가 면세요건은 국가마다 상이함

- 체류국가 면세요건을 OECD 모델조세협약과 동일하게 규정한 국가는 40개국이며, 나머지 국가는 면세요건에 소득의 성격, 수취인의 자격과 체류기간 등을 추가함

□ OECD 모델조세협약 제21조 【기타소득】과 관련하여 조사대상국 79개국 중 60개국은 OECD 모델조세협약과 동일하게 거주국가 과세만 인정하나, 15개국은 원천국가 과세를 허용하고 4개국은 관련 조문은 없으나 국내법에 따라 원천국가에서 과세할 수 있음

- 기타소득 조문을 둔 75개국 중 71개국은 고정사업장과 실질적으로 연결된 기타소득에 대해 고정사업장 소재국가에서 과세하도록 규정함
- 그밖에 특수관계인 사이에 정상가격을 초과하여 거래하는 것을 방지하기 위한 규정을 둔 국가가 8개국 있으며, 홍콩은 보험연금에 대한 지급국가에서의 배타적 과세 규정을 둠

## 다. 특별규정

- OECD 모델조세협약 제23A조 【소득공제방법】과 관련하여 조사대상국 79개국 중 13개국은 체약상대국 거주자의 이중과세 경감을 위해 소득공제방법을 허용하며, 국가별로 이자나 배당 규정에 따른 세액공제, 잔여소득에 대한 세액계산이나 이중비과세 적용 배제 규정을 추가함
  
- OECD 모델조세협약 제23B조 【세액공제방법】과 관련하여 우리나라는 이중과세 경감을 위해 79개국과의 조세조약에서 세액공제 방법을 선택하고 있으나, 체약 상대국 중 11개국은 소득공제를, 나머지는 우리나라와 동일한 세액공제 방법을 채택함
  - 79개국은 모두 세액공제한도를 국외원천소득을 반영한 총소득에 대한 세액으로 함
  - 그밖에 세액공제한도 계산과 간주의국납부세액공제나 간접외국납부세액공제에 관한 조항을 추가한 국가가 존재함
    - 79개국 중 20개국이 간주의국납부세액공제 규정을 포함하고 있으며, 국가마다 규정의 일몰기한을 추가 여부, 대상 소득의 열거 여부나 한도 규정의 추가 여부에 차이를 보임
    - 79개국 중 34개국이 간접외국납부세액공제 규정을 포함하고 있으며, 간접외국납부세액공제의 적용을 위해 지분율이나 지분보유기간 요건은 국가마다 차이를 보임
  
- OECD 모델조세협약 제24조 【차별금지】와 관련하여 국적에 근거한 세무상 차별금지 조항을 시작으로 국적을 갖지 않은 거주자, 고정사업장, 비용공제와 부채 관련 공제, 특수관계기업, 모든 조세와 관세동맹 등의 차별을 금지하는 규정을 두고 있으며, 국가별로 일부 조항을 채택하지 않기도 함
  - 국적에 근거한 세무상 차별금지 조항은 조사대상국 79개국 중 76개국에서 OECD 모델조세협약과 동일하거나 유사한 형태의 규정을 추가함

- 국적을 갖지 않은 거주자에 대한 차별금지 조항은 79개국 중 11개국만 채택함
  - 고정사업장을 같은 활동을 수행하는 내국법인과 차별을 금지하는 조항은 79개국에서 모두 채택함
  - 이자, 사용료, 기타지급금 등의 비용공제나 부채 관련 공제 시 거주자와 비거주자 사이에 차별을 금지하는 조항은 79개국 중 71개국에서 채택하였으나, 이 중 59개국은 부채 관련 공제에 관한 차별금지 내용을 채택하지 않음
  - 특수관계기업에 대한 세무상 취급에 있어 차별을 금지하는 조항은 79개국 중 77개국에서 채택함
  - 모든 조세의 차별을 금지하는 조항은 79개국 중 77개국에서 채택하였으며, 모든 조세의 범위를 제2조 대상조세로 열거된 조세만을 한정된 국가가 13국가이며 나머지 국가는 대상조세로 열거되었는지와 관계없이 모든 조세를 대상으로 차별을 금지함
- OECD 모델조세협약 제25조 【상호합의】와 관련하여 조사대상국 79개국은 모두 상호합의를 규정하고 있으나 구속력 있는 중재는 규정하고 있지 않으며, 국가마다 상호합의 신청기한, 결과의 이행시기, 실무협상방안, 부과제척 기간 만료 후 과세조정 등에 있어 차이를 보임
- 상호합의 신청기한 규정이 없는 국가가 6개국, 신청기한이 2년인 국가가 5개국이며, 나머지 68개국은 OECD 모델조세협약과 동일하게 신청기한이 3년임
  - 상호합의 결과의 이행시기에 대해 언급한 61개국과 관련 규정이 없는 18개국으로 구분되며, 이행시기를 규정한 61개국도 국가마다 차이를 보임
  - 79개국은 모두 조세조약의 해석, 적용과 이중과세 방지를 위한 상호합의가 가능하다는 내용을 포함함
- OECD 모델조세협약 제26조 【정보교환】과 관련하여 79개국은 모두 관련 조문을 규정하며, 국가별로 정보교환 대상조세, 사용 목적, 제공가능한 정보의 제한, 금융정보의 제공이나 정보교환 방법에 관한 조항의 추가 여부나 내용면에서 차이

를 보임

- 정보교환 대상조세를 모든 조세로 규정한 국가는 18개국, 조세조약 제2조의 대상 조세로 한정된 국가는 56개국, 조세조약상 대상조세와 부정이나 탈세 방지 정보로 규정한 국가는 4개국임
  - 75개국은 정보를 조세목적외로만 사용할 수 있도록 제한하고 있으나, 4개국은 조세목적 외 다른 목적으로도 사용할 수 있도록 허용함
  - 정보제공 의무를 자국 조세목적상 필요 없는 정보더라도 제공할 의무가 있는 경우와 금융정보 제공의무를 추가적으로 규정한 국가는 총 18개국 있음
  - 그밖에 3개국은 정보교환 방법을 조세조약에 상세하게 규정함
- OECD 모델조세협약 제27조 【조세징수협조】와 관련하여 조사대상국 79개국 중 9개국만 조세채권의 징수협조에 관한 규정을 두고 있으나, OECD 모델조세협약의 대부분 조항을 채택하지 않고 대원칙과 징수협조의무를 거부할 수 있는 제한 규정만 포함함
- 본 조문을 채택한 9개국 간 조세징수협조의 대상인과 대상조세의 범위가 일치하지 않음

## 라. 기타

- ‘라. 기타’는 OECD 모델조세협약에는 없으나 우리나라 조세조약에서 찾아볼 수 있는 독립적 인적용역, 교수, 혜택의 제한과 최혜국 대우에 관한 내용임
- 독립적 인적용역 조문은 조사대상국 79개국 중 2009년 이후 체결한 7개국과의 조세조약을 제외한 72개국과의 조세조약에 있으며, 72개국 모두 거주국가를 원칙으로 하되 요건을 만족한 경우만 원천국가 과세를 허용함
- 2000년 OECD 모델조세협약에서 삭제되었으나, 우리나라 조세조약에는 존속함
  - 원천국가 과세를 허용하는 요건은 네 가지 형태로 구분되며 국가마다 요건의 중

류와 세부 내용에 차이가 있음

- 요건의 네 가지 형태는 고정시설 보유, 일정 기간 체류, 원천국가 거주자가 용역대가를 부담하거나 용역대가가 일정금액을 초과하는
- 또한, 일정 기간 체류 요건을 산정할 때 기간뿐만 아니라 기간을 산정하는 기준도 국가마다 차이가 있음

□ 교수 조문은 조사대상국 79개국 중 67개국과의 조세조약에 있으며, 교수 보수를 체류국가에서 면세받기 위해 요건으로 방문목적과 기간요건을 규정함

- 방문목적과 관련하여 국가마다 연구나 강의할 기관이나 초청 여부에 따라 면세 여부를 다르게 적용하는데, 면세혜택을 받기 위하여 기관과 초청을 모두 요구하는 국가가 45개국, 기관을 특정한 국가가 20개국, 기관과 초청을 모두 요구하지 않는 국가가 2개국 있음
- 기간요건과 관련하여 67개국 중 65개국은 면세혜택을 받기 위해 2년이나 3년의 기간요건을 둬

□ 조세조약 남용의 대응을 위해 일관된 형태의 조문을 운영하고 있지 않으며, ‘혜택의 제한’ 조문을 활용하는 등의 4가지 유형으로 구분되며 각국은 4가지를 복합적으로 사용함

- ‘혜택의 제한’ 조문을 활용한 경우(21개국), 이자나 배당 등의 조문에서 조세조약 남용 방지규정을 추가한 경우(8개국), 각 조문별 수익적소유자 개념을 반영한 경우(76개국)와 기타(8개국)로 구분됨
- 각 유형별 세부규정을 살펴보면 국가마다 차이가 있음

□ 최혜국대우와 관련하여 조사대상국 79개국 중 8개국이 최혜국대우에 관한 내용을 조세조약에 포함함

- 대부분 배당, 이자, 사용료 등의 투자소득에 대한 제한세율과 관련된 내용이며, 일부 국제운송, 상호합의절차 조문의 중재조항과 차별금지 조문과도 관련됨

# 목 차

IV. 우리나라 조세조약의 조문별 · 지역별 · 시대별 체결현황 .....	21
1. 조문별 조세조약 체결현황 .....	21
가. 대상인 (persons covered) .....	22
나. 대상조세 (taxes covered) .....	24
다. 거주자 (residents) .....	36
라. 고정사업장 (permanent establishment) .....	50
마. 부동산 소득 (income from immovable property) .....	77
바. 사업소득 (business profits) .....	84
사. 해운, 내륙수운 및 항공운송 (shipping, inland waterways transport and air transport) .....	100
아. 특수관계기업 (associated enterprise) .....	115
자. 배당 (dividends) .....	120
차. 이자 (interest) .....	135
카. 사용료 (royalties) .....	155
타. 양도소득 (capital gains) .....	171
파. 독립적 인적용역 (independent personal service) .....	187
하. 근로소득 (income from employment) .....	198
거. 이사의 보수 (director's fee) .....	209
너. 연예인 및 체육인 (entertainers and sportspersons) .....	213
더. 연금 (pensions) .....	222
러. 정부용역 (government service) .....	229
머. 학생 (students) .....	240
버. 교수 .....	246
서. 기타소득 (other income) .....	251
어. 자본 (Capital) .....	257
저. 이중과세방지 .....	261

처. 차별금지 (non-discrimination) .....	273
커. 상호합의 절차 (mutual agreement procedure) .....	284
터. 정보교환 (exchange of information) .....	293
퍼. 조세징수협조 (assistance in the collection of taxes) .....	301
허. 조세조약 남용의 대응 .....	307
가. 최혜국대우(most-favored nation treatment) .....	319
<b>참고문헌 .....</b>	<b>324</b>

## 표 목 차

〈표 IV-1〉 과세주체 현황 .....	27
〈표 IV-2〉 대상조세 포괄적 규정 현황 .....	28
〈표 IV-3〉 우리나라 조세조약 대상조세 현황 .....	30
〈표 IV-4〉 상대 국가들의 대상조세(소득세 이외) 현황 .....	31
〈표 IV-5〉 개정사항의 상호통지 시기 현황 .....	35
〈표 IV-6〉 개인 이외의 인에 대한 거주자 판정기준의 예 .....	41
〈표 IV-7〉 거주자의 범위에 정부 등을 추가 .....	44
〈표 IV-8〉 국내 원천소득만 있는 인에 대한 적용 배제 .....	45
〈표 IV-9〉 개인 이외의 인의 이중거주 시 판정기준 .....	48
〈표 IV-10〉 개인 이외의 인의 이중거주 문제 해결을 위한 상호합의 .....	49
〈표 IV-11〉 고정사업장에 해당하는 장소의 예시 .....	56
〈표 IV-12〉 건설 관련 고정사업장의 범위 .....	60
〈표 IV-13〉 건설 관련 고정사업장의 기간 .....	64
〈표 IV-14〉 천연자원 관련 고정사업장의 범위와 기간 .....	66
〈표 IV-15〉 자문활동 등 관련 고정사업장의 기간 .....	67
〈표 IV-16〉 고정사업장 간주 자문용역 관련 183일 판단 기준 .....	68
〈표 IV-17〉 예비적이거나 보조적인 활동의 범위 .....	71
〈표 IV-18〉 계약체결대리인 등에 대한 고정사업장 간주 .....	74
〈표 IV-19〉 고정사업장에 해당되지 않는 독립대리인 .....	76
〈표 IV-20〉 사업소득 관련 개정 전·후 OECD 모델조세협약과 UN 모델조세협약의 비교 .....	88
〈표 IV-21〉 총소득배분방법을 채택한 조세조약 .....	94
〈표 IV-22〉 매년 동일한 소득배분방법의 사용 .....	95
〈표 IV-23〉 고정사업장에 귀속되는 부분만을 대상으로 고정사업장 이윤의 결정 .....	98
〈표 IV-24〉 선박 운항에서 얻은 소득의 과세장소 .....	105
〈표 IV-25〉 이 조의 적용대상 운송수단 추가 .....	106
〈표 IV-26〉 선박이나 항공기의 운항의 예 .....	110

〈표 IV-27〉 국제운송에 대해 면세되는 세목 .....	114
〈표 IV-28〉 특수관계기업의 범위 .....	117
〈표 IV-29〉 대응조정 .....	119
〈표 IV-30〉 배당소득 제한세율 현황 .....	126
〈표 IV-31〉 조세조약상 배당의 범위 현황 .....	131
〈표 IV-32〉 조세조약상 지점세 제한세율 현황 .....	133
〈표 IV-33〉 조세조약상 이자소득 과세 현황 .....	139
〈표 IV-34〉 이자소득의 원천국가 제한세율 현황1) .....	142
〈표 IV-35〉 정부 관여 거래 유형별 이자소득의 원천국가 면세 현황 .....	143
〈표 IV-36〉 이자소득 원천국가 면세 대상 금융기관 현황 .....	144
〈표 IV-37〉 산업·사업·학술적 장비, 재화의 신용판매 관련 이자의 원천국가 비과세 현황 ....	150
〈표 IV-38〉 조세조약별 이자의 범위 .....	152
〈표 IV-39〉 조세조약상 사용료 과세 현황 .....	161
〈표 IV-40〉 사용료의 원천국가 제한세율(단일) 현황 .....	163
〈표 IV-41〉 사용료의 원천국가 제한세율(차등) 현황 .....	164
〈표 IV-42〉 조세조약별 사용료의 범위 현황 .....	167
〈표 IV-43〉 국제운수 선박·항공기·관련 동산의 양도소득 체결현황 .....	179
〈표 IV-44〉 부동산 주식 양도소득 체결현황 .....	181
〈표 IV-45〉 기타 자산의 양도소득 현황 .....	182
〈표 IV-46〉 실질적 지배력 있는 주식 양도소득 현황 .....	185
〈표 IV-47〉 출국세 규정 도입국가 현황 .....	186
〈표 IV-48〉 독립적 인적용역 규정의 적용대상 .....	190
〈표 IV-49〉 독립적 인적용역에 대해 원천국가에서 과세할 수 있는 요건 .....	193
〈표 IV-50〉 독립적 인적용역 관련 용역수행국가에 대한 183일 판단 기준 .....	197
〈표 IV-51〉 우선 적용대상 소득 범위 .....	203
〈표 IV-52〉 적용대상의 구분 .....	204
〈표 IV-53〉 단기체류자 용역수행국가에 대한 183일 판단 기준 .....	206

〈표 IV-54〉 승무원 근로소득 과세유형 .....	208
〈표 IV-55〉 이사회 및 이와 유사한 기구 .....	212
〈표 IV-56〉 연예인 및 체육인 규정 우선 적용 현황 .....	217
〈표 IV-57〉 면세대상 정부용역 현황 .....	221
〈표 IV-58〉 OECD 모델조세협약과 UN 모델조세협약 상 제18조 【연금】 비교 .....	223
〈표 IV-59〉 직업연금에 대한 과세 현황 .....	226
〈표 IV-60〉 보험연금에 대한 과세 현황 .....	227
〈표 IV-61〉 사회보장제도에서 수령하는 지급금 과세 현황 .....	228
〈표 IV-62〉 제19조 제1항 및 제2항에 우선하여 적용되는 소득 .....	234
〈표 IV-63〉 정부용역 규정 적용대상 준정부기관 .....	235
〈표 IV-64〉 학생 등 면세자격 · 기간 요건 현황 .....	244
〈표 IV-65〉 면세금액 요건 현황 .....	245
〈표 IV-66〉 교수 등 방문목적 요건 .....	248
〈표 IV-67〉 교수 등 체류기간 요건 .....	249
〈표 IV-68〉 면세 배제 요건 부존재 .....	250
〈표 IV-69〉 기타소득 과세 현황 .....	254
〈표 IV-70〉 제23A조 소득공제방법 적용 현황 .....	266
〈표 IV-71〉 간주외국납부세액공제 규정 현황 .....	268
〈표 IV-72〉 간주외국납부세액공제 한도 현황 .....	269
〈표 IV-73〉 간접외국납부세액공제 지분율 요건 현황 .....	272
〈표 IV-74〉 국적에 의한 세무상 차별금지 조항 현황 .....	277
〈표 IV-75〉 국적이 없는 거주자에 대한 차별 금지 현황 .....	278
〈표 IV-76〉 이자, 사용료, 기타지급금의 비용공제 및 부채 관련 공제 현황 .....	281
〈표 IV-77〉 차별금지 조항 대상조세 .....	282
〈표 IV-78〉 상호합의 신청기한 .....	289
〈표 IV-79〉 상호합의 결과의 시행 .....	290
〈표 IV-80〉 정보교환 대상조세 현황 .....	296

〈표 IV-81〉 제1조(대상인)에 의한 정보교환 제한 현황 .....	297
〈표 IV-82〉 정보의 사용 목적 현황 .....	298
〈표 IV-83〉 정보제공 의무(제4항, 제5항) 현황 .....	299
〈표 IV-84〉 조세징수협조 현황 .....	303
〈표 IV-85〉 조세징수협조 의무 현황 .....	304
〈표 IV-86〉 우리나라 조세조약상 조세조약남용방지 규정 현황 .....	311
〈표 IV-87〉 '혜택의 제한' 조문 도입한 조세조약 현황 .....	316
〈표 IV-88〉 특정 소득별 조세조약남용방지 규정 도입 조세조약 현황 .....	318
〈표 IV-89〉 최혜국대우 규정을 포함한 조세조약 현황 .....	323



## IV. 우리나라 조세조약의 조문별 체결 현황

### 1. 조문별 조세조약 체결현황

- 현재 발효 중인 79개의 조세조약을 대상으로 그 체결 내용을 비교·분석함
  - 2016년 10월 현재 우리나라는 88개 조세조약이 시행 중에 있으며<sup>1)</sup>, 이 중에서 개정 서명국, 개정 가서명국과 최근 발효된 조세조약인 9개의 조세조약은 분석대상에서 제외함
    - 개정 서명국은 브라질임
    - 개정 가서명국은 오스트리아, 호주, 말레이시아, 베트남, 터키, 체코임
  - 2016년 10월에 제정 발효된 브루나이와 개정 발효된 폴란드 등 2개국과의 조세조약도 분석대상에서 제외함
  
- 조사대상 조세조약상 조문의 선정은 2014년 OECD 모델조세협약을 기준으로 하여 25개의 조문을 선정함
  - 조세조약의 범위, 과세권 배분, 특별규정에서 조사대상 조문을 선정함
    - 범위와 관련된 조문은 대상인(제1조), 대상조세(제2조), 거주자(제4조)와 자본(제22조)<sup>2)</sup>임
    - 과세권 배분에 관련된 조문은 고정사업장(제5조)<sup>3)</sup>, 부동산소득(제6조), 사업소득(제7조), 해운내륙수운 및 항공운송(제8조), 특수관계기업(제9조), 배당(제10조), 이자(제11조), 사용료(제12조), 양도소득(제13조), 근로소득(제15

1) 기획재정부, 「조세조약 및 정보교환협정 체결현황(10월)」

2) 우리나라는 자본세제를 도입하지 않았기 때문에 체결된 조세조약 중 자본 조문을 반영한 국가는 16개국에 불과함

3) 고정사업장 조문에서는 고정사업장의 정의와 범위를 규정하고 있으며, 사업소득에 대한 원천국가 과세여부를 결정하는 주된 요인임. 따라서 본 연구 중 지역별/시대별 조세조약 현황 분석에서는 고정사업장 조문을 과세권 배분 조문으로 분류하여 적용함

- 조), 이사의 보수(제16조), 연예인 및 체육인(제17조), 연금(제18조), 정부용역(제19조), 학생(제20조)과 기타소득(제21조)이 있음
- 특별규정으로 이중과세방지방법(제23A조, 제23B조), 차별금지(제24조), 상호합의절차(제25조), 정보교환(제26조)과 조세징수협조(제27조)가 있음
- OECD 모델조세협약 중 조사대상 조문에서 제외되는 조문은 아래와 같음
  - 일반적 정의(제3조), 외교사절과 영사직원 구성원(제28조), 적용지역 확장(제29조), 발효(제30조)와 종료(제31조) 조문임

- 그리고 OECD 모델조세협약에는 없지만 우리나라 조세조약에서 찾아볼 수 있는 독립적 인적용역(제14조), 교수, 혜택의 제한(LOB)과 최혜국대우의 4개 조문을 추가 분석함

- 독립적 인적용역은 2000년 OECD 모델조세협약 개정 당시 삭제됨

- 그 결과 ‘조문별 조세조약 체결현황’ 편에서는 79개 조세조약을 대상으로 30개 조문에서 규정하고 있는 내용을 비교하여 분석함

## 가. 대상인 (persons covered)

### 1) 개요

#### 가) OECD 모델조세협약 제1조 【대상인】

- OECD 모델조세협약 제1조 【대상인】의 전문은 다음과 같음

1. 이 협정은 어느 한쪽 또는 양 체약당사자 모두의 거주자인 인(人)에게 적용된다.

- 제1조에서는 이중과세를 회피하기 위해 거주국가 과세원칙을 채택함
  - 거주국가 과세원칙은 국적과 관계없이 거주자를 기준으로 과세국가를 결정한다

는 내용임<sup>4)</sup>

○ 거주자 판정방법에 대해서는 제4조 【거주자】에서 규정함

□ UN 모델조세협약 제1조 【대상인】은 OECD 모델조세협약과 동일하게 거주국가 과세원칙을 규정함

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가의 의견

(1) 연혁

□ 1995년 개정을 통해 조문의 제목을 인의 범위(persons scope)에서 대상인으로 변경함

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

□ 미국은 거주자뿐만 아니라 시민에 대해서도 과세권을 보유한다는 입장임<sup>5)</sup>

□ 우리나라는 인적 범위와 관련해 유보견해를 표명하지 않음

## 2) 조세조약 체결현황

□ 미국을 제외하고 우리나라가 체결한 모든 조세조약에서는 OECD 모델조세협약과 동일하게 거주국가 과세원칙을 규정함

○ 즉, 조약의 대상을 거주자인 인으로 규정하고 인(persons)을 개인과 법인 등을 포함한다고 보며, 거주자의 정의를 별도의 조문에서 다룸

○ 미국은 제4조 【과세의 일반규칙】 제4항에서 시민이나 거주자에 대해 과세한다는 원칙을 밝혀 적용대상 범위를 시민까지 확대함

- 이는 미국의 유보 입장이 반영된 것임

4) 김준석 외(2016) p.277

5) OECD 모델조세협약 제1조 주석서 문단 28

## 나. 대상조세 (taxes covered)

### 1) 개관

#### 가) OECD 모델조세협약 제2조 【대상조세】

□ OECD 모델조세협약 제2조 【대상조세】는 모두 4개 항으로 구성되어 있으며, 그 내용은 아래와 같음

- 제1항은 ‘각 체약국·정치적 하부조직·지방자치단체’의 과세주체가 ‘소득과 자본’에 부과하는 조세에 대해 규정함
- 제2항은 소득과 자본에 부과되는 대상조세의 범위를 포괄적으로 규정하고 있음
- 제3항은 각 체약국에서 대상조세를 구체적으로 열거함
- 제4항은 서명일 이후, 대체 또는 추가되어 현행과 동일하거나 실질적으로 유사한 조세에 대해 조세조약이 적용됨을 명확히 규정하고, 체약국 간 상호 통지대상을 규정하고 있음
  - 특히 대상조세가 열거 규정으로 반영되는 조세조약의 경우, 이와 같은 규정이 요구됨

1. 이 조약은 조세가 부과되는 방법 여하에 불구하고 각 체약국 또는 정치적 하부조직 또는 지방자치단체가 부과하는 소득 및 자본에 대한 조세에 대하여 적용한다.
2. 자본의 가치상승에 관련된 조세를 포함한 동산 또는 부동산의 양도로 인한 소득, 기업이 지불한 급여나 임금의 전체 금액에 대한 조세를 포함하여, 소득 및 자본의 전체 혹은 소득 및 자본의 요소에 대하여 부과되는 모든 조세는, 소득 및 자본에 대한 조세로 본다.
3. 이 조약이 적용되는 현행 조세는 특히 다음과 같다:
  - a) A국에서 ....
  - b) B국에서 ....
4. 이 조약은 또한 조약의 서명일 이후 현행 조세에 추가되거나, 대체하여 부과되는 동일하거나 실질적으로 유사한 조세에 대하여도 적용된다. 양 체약국의 관할당국은 자국 세법에서 이루어진 중요한 개정사항을 상호 통지한다.

□ UN 모델조세협약 제2조 【대상조세】는 OECD 모델조세협약과 거의 차이가 없음

## 나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

### (1) 연혁

- 2000년 개정 시 제4항의 두 번째 문장 중에서 자국 세법개정사항의 통지에 대상이 중요한 개정사항으로 개정됨
  - 당초 “매년 말 각 계약국의 국내세법상 이루어진 개정사항(changes which have been made in their respective taxation laws)을 상호 통지하여야 한다.”<sup>6)</sup>를 현행과 같이 “중요한 개정사항(any significant changes)을 상호 통지하여야 한다.”로 변경됨

### (2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 캐나다, 칠레, 미국은 협약이 정치적 하부조직, 지방자치단체의 조세에 적용되어야 한다고 규정한 제1조의 부분에 대하여 그들의 입장을 유보함<sup>7)</sup>
- 호주, 일본, 한국은 협약이 자본 관련 세제에 적용되어야 한다고 규정한 제1조의 부분에 대하여 그들의 입장을 유보함<sup>8)</sup>
- 그리스는 “기업(enterprise)이 지급하는 임금 또는 급여총액에 부과되는 세금”은 소득세와 관련되지 않아야 하며, 그렇기 때문에 협약의 대상이 되지 않을 것이라는 의견을 표명함<sup>9)</sup>

6) 원문은 “At the end of each year, the competent authorities of the Contracting States shall notify each other of changes which have been made in their respective taxation laws.”임

7) OECD 모델조세협약 제2조 주석서 문단 10.

8) OECD 모델조세협약 제2조 주석서 문단 11.

9) OECD 모델조세협약 제2조 주석서 문단 12.

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 제1항 과세주체와 소득 및 자본에 대한 대상조세

1. 이 조약은 조세가 부과되는 방법 여하에 불구하고 각 체약국 또는 정치적 하부조직 또는 지방자치단체가 부과하는 소득 및 자본에 대한 조세에 대하여 적용한다.

- 조사대상국 79개국 중에서 OECD 모델조세협약 제1항과 동일하거나 유사한 규정을 포함하고 있지 않은 국가는 26개국임
  - 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 룩셈부르크, 몰타, 몽골, 방글라데시, 불가리아, 스웨덴, 스페인, 싱가포르, 아일랜드, 이집트, 일본, 카자흐스탄, 캐나다, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 필리핀이 이에 해당됨
  
- 제1항에서는 과세주체를 국가, 정치적 하부조직, 지방자치단체로 규정하고 있는데, 러시아, 인도네시아, 콜롬비아, 크로아티아, 태국, 페루, 핀란드와의 조세조약에서는 차이가 있음
  - 러시아, 인도네시아, 콜롬비아, 페루<sup>10)</sup>는 정치적 하부조직과 지방자치단체가 제외됨
  - 크로아티아, 태국의 경우 정치적 하부조직이 제외됨
  - 핀란드와의 조세조약에서는 핀란드에 한하여 현재 공적공동체로서 복음루터교회와 그리스정교회의 종단을 추가함<sup>11)</sup>

10) 페루와의 조세조약의 경우 페루측 조세조약 규정에는 정치적 하부조직 또는 지방당국이 제외되어 있으나 한국측 규정에는 과세주체에 포함됨

11) 한국·핀란드 조세조약 의정서 제1조.

〈표 IV-1〉 과세주체 현황

과세주체	국가명
OECD 모델조세협약 동일	그리스, 독일, 라오스, 라트비아, 루마니아, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 미국, 미얀마, 바레인, 베네수엘라, 벨라루스, 사우디아라비아, 스리랑카, 스위스, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이탈리아, 중국, 칠레, 카타르, 쿠웨이트, 키르기즈, 파나마, 헝가리, 홍콩, 가봉, 인도, 타지키스탄, 벨기에(46개국)
국가	러시아, 인도네시아, 콜롬비아, 페루(페루의 규정에 한하여 제외)(4개국)
국가, 지방자치단체	크로아티아, 태국(2개국)
국가, 정치적 하부조직, 지방자치단체, 공적공동체	핀란드(핀란드 측 규정에 한하여 포함)(1개국)
규정없음	남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 룩셈부르크, 몰타, 몽골, 방글라데시, 불가리아, 스웨덴, 스페인, 싱가포르, 아일랜드, 이집트, 일본, 카자흐스탄, 캐나다, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 필리핀(26개국)

자료: 저자 작성

#### 나) 제2항 대상조세의 범위(포괄적 규정)

2. 자본의 가치상승에 관련된 조세를 포함한 동산 또는 부동산의 양도로 인한 소득, 기업이 지불한 급여나 임금의 전체 금액에 대한 조세를 포함하여, 소득 및 자본의 전체 혹은 소득 및 자본의 요소에 대하여 부과되는 모든 조세는, 소득 및 자본에 대한 조세로 본다.

□ 조사대상국 79개국 중에서 OECD 모델조세협약 제2항과 동일하거나 유사한 규정을 포함하고 있지 않은 국가는 27개국임

- 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 러시아, 룩셈부르크, 몰타, 몽골, 방글라데시, 스리랑카, 스웨덴, 스페인, 싱가포르, 아일랜드, 이집트, 일본, 카자흐스탄, 캐나다, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 필리핀이 해당함

- 이러한 국가의 경우에는 OECD 모델조세협약 제3항에 의해 대상조세가 열거 규정으로 적용됨
- 제2항은 소득과 자본에 대한 조세를 포괄적으로 정의하고 있는데, 제2항을 포함하고 있는 조사대상국 52개국 중에서 35개국과의 조세조약은 소득에 대한 조세만 규정하고 있음
  - 그리스, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 미얀마, 바레인, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스위스, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 알바니아, 에스토니아, 에콰도르, 오만, 요르단, 이란, 이탈리아, 인도네시아, 중국, 카타르, 콜롬비아, 태국, 파나마, 페루, 핀란드, 헝가리, 홍콩, 가봉, 인도, 타지키스탄, 벨기에가 이에 해당함
  - 그 외 아이슬란드의 경우 사회보장기여금(social security contribution)이 총임금이나 급여에 대한 조세에서 제외된다는 내용이 명시됨<sup>12)</sup>

〈표 IV-2〉 대상조세 포괄적 규정 현황

구분	국가명
소득과 자본에 대한 조세	독일, 루마니아, 베네수엘라, 아이슬란드 <sup>1)</sup> , 아제르바이잔, 알제리, 영국, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이스라엘, 칠레, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈(15개국)
소득에 대한 조세	그리스, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 미얀마, 바레인, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스위스, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 알바니아, 에스토니아, 에콰도르, 오만, 요르단, 이란, 이탈리아, 인도네시아, 중국, 카타르, 콜롬비아, 태국, 파나마, 페루, 핀란드, 헝가리, 홍콩, 가봉, 인도, 타지키스탄, 벨기에(36개국)
모든 조세	미국(1개국)
포괄적 규정 없음	남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 러시아, 룩셈부르크, 몰타, 몽골, 방글라데시, 스리랑카, 스웨덴, 스페인, 싱가포르, 아일랜드, 이집트, 일본, 카자흐스탄, 캐나다, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 필리핀(27개국)

주: 1) 아이슬란드는 사회보장기여금(social security contribution)이 총임금이나 급여에 대한 조세에서 제외됨  
 자료: 저자 작성

12) 한국·아이슬란드 조세조약 의정서 제1조.

다) 제3항 대상조세의 예시적·예시적 규정

3. 이 조약이 적용되는 현행 조세는 특히 다음과 같다:

- a) A국에서 ....
- b) B국에서 ...

- OECD 모델조세협약 제2조 제3항은 대상조세를 예시하거나, 열거하여 규정함
  - 제2항의 포괄적 규정이 있는 경우에는 제3항은 제2항에 대한 예시이지만,
  - 제2항이 없는 조세조약의 경우에는 제3항은 열거 규정으로서 적용됨<sup>13)</sup>
    - 앞서 설명한 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 러시아, 룩셈부르크, 몰타, 몽골, 방글라데시, 스리랑카, 스웨덴, 스페인, 싱가포르, 아일랜드, 이집트, 일본, 카자흐스탄, 캐나다, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 필리핀이 이에 해당함
- 조세대상국 79개국과의 조세조약에서 우리나라 대상조세는 소득세, 법인세, 주민세, 농어촌특별세, 교육세<sup>14)</sup>가 있음
  - 1975년 7월 16일자로 시행되고, 1991년 1월 1일자로 폐지된 방위세가 포함되어 있는 국가도 일부 있음
  - 미국, 이란, 필리핀의 경우(3개국)에는 소득세, 법인세를 대상조세로 함
  - 그리스, 네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 러시아, 루마니아, 멕시코, 몽골, 방글라데시, 불가리아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 싱가포르, 아일랜드, 이집트, 이탈리아, 인도네시아, 튀니지, 파키스탄, 프랑스, 피지, 핀란드, 헝가리, 벨기에의 경우(27개국)에는 소득세, 법인세, 주민세(지방소득세)를 대상조세로 규정함
    - 이집트의 경우 법인세와 소득세에 부과되는 교육세도 대상조세로 포함됨
  - 가봉, 네팔, 독일, 라오스, 라트비아, 룩셈부르크, 리투아니아, 모로코, 몰타, 미얀

13) 김준석 등 (2015), p.54. OECD 모델조세협약 제2조 주석서 문단 6.

14) 단, 교육세의 경우에는 법인세와 소득세에 부과되는 부분에 한함(한국·이집트 조세조약 의정서 제1조).

마, 바레인, 벨라루스, 사우디아라비아, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이스라엘, 일본, 중국, 칠레, 카자흐스탄, 캐나다, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 태국, 파나마, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 타지키스탄, 홍콩의 경우(43개국)에는 소득세, 법인세, 주민세(지방소득세), 농어촌특별세를 대상조세로 함

- 남아프리카공화국, 베네수엘라, 에스토니아, 카타르, 콜롬비아, 인도의 경우(6개국)에는 소득세, 법인세, 농어촌특별세를 대상조세로 함

〈표 IV-3〉 우리나라 조세조약 대상조세 현황

대상조세 <sup>1)</sup>	국가명
소득세, 법인세	미국, 이란, 필리핀(3개국)
소득세, 법인세, 주민세(지방소득세)	그리스, 네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 러시아, 루마니아, 멕시코, 몽골, 방글라데시, 불가리아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 싱가포르, 아일랜드, 이집트 <sup>2)</sup> , 이탈리아, 인도네시아, 튀니지, 파키스탄, 프랑스, 피지, 핀란드, 헝가리, 벨기에(27개국)
소득세, 법인세, 주민세(지방소득세), 농어촌특별세	가봉, 네팔, 독일, 라오스, 라트비아, 룩셈부르크, 리투아니아, 모로코, 몰타, 미얀마, 바레인, 벨라루스, 사우디아라비아, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이스라엘, 일본, 중국, 칠레, 카자흐스탄, 캐나다, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 태국, 파나마, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 타지키스탄, 홍콩(43개국)
소득세, 법인세, 농어촌특별세	남아프리카공화국, 베네수엘라, 에스토니아, 카타르, 콜롬비아, 인도(6개국)

주: 1) 방위세는 고려하지 않음

2) 이집트의 경우, 법인세와 소득세에 부과되는 교육세도 대상조세로 포함함

자료: 저자 작성

- 조세대상국 79개국과의 조세조약에서 상대 국가들의 대상조세는 소득세를 포함하여 각 국가에서 제정한 조세들이 포함됨

- 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 싱가포르, 에스토니아, 칠레, 카타르, 캐나다, 파나마, 페루, 인도의 경우(11개국)는 소득세만 대상조세로 규정됨
  - 인도의 경우 소득세에 대한 부가세도 포함함
  - 방글라데시, 싱가포르, 캐나다의 경우 대상조세는 열거 규정으로 포함됨
- 그 외 조사대상국 68개국의 대상조세는 <표 IV-4>와 같음

<표 IV-4> 상대 국가들의 대상조세(소득세 이외) 현황

국가	대상조세	국가	대상조세	국가	대상조세
그리스	개인소득세, 법인소득세	스리랑카*	기업의 매상고에 대한 소득세를 포함한 소득세	인도네시아	소득세와 그러한 소득세에 규정된 범위까지의 법인세, 그리고 이자, 배당 및 사용료에 대한 조세
남아프리카공화국*	보통세, 비거주자 주주세, 제2차기업세	스웨덴*	중앙정부소득세(선원세, 당첨세 포함), 법인유보이윤과 갑자기 청산에 따른 분배금에 대한 조세, 연예인에 대한 조세, 지방소득세	일본*	소득세, 법인세, 주민세(일본측에 새로 도입된 「지방법인세(Local Corporation Tax)」가 포함-2014.10.1. 이후 개시되는 과세연도부터)
네덜란드*	소득세, 임금세, 법인세, 배당세	스위스	소득(총소득, 근로소득, 자본소득, 사업소득, 양도소득 및 기타소득)에 대한 연방세, 주세 및 자치단체세	중국	개인소득세, 외국인 투자기업 및 외국기업에 대한 소득세, 지방소득세
네팔*	소득세법에 의하여 부과되는 소득세, 지방자치단체에 의하여 부과되는 기타 소득에 대한 조세	스페인*	개인소득세, 법인세, 주민세	카자흐스탄*	법인 및 개인의 소득에 대한 조세
노르웨이*	중앙정부소득세, 군소득세, 지방소득세, 조세형평기금에 대한 국가기여금, 해저 석유자원의 탐사 및 개발과 이와 관련된 제활동 및 작업 산출된 석유의 송유관수송 포함으로부터 발생하는 중앙정부세, 비거주예술키에 대한 소득세, 선원세	슬로바키아	개인소득세, 법인소득세, 부동산세	콜롬비아	소득세, 보완세

〈표 IV-4〉의 계속

국가	대상조세	국가	대상조세	국가	대상조세
뉴질랜드*	소득세(특별배당세를 불포함-의정서 내용), 초과유보세	슬로베니아	개인소득세, 법인소득세	쿠웨이트	2008년 Law No.2에 의해 개정된 1955년 Decree No.3에 따라 부과되는 소득세, 2.1961년 LawNo.23에 따라 부과되는 지정지역 내 쿠웨이트의 소득세, 비정부분야에서 근무하는 자들을 위한 국제적 노동원조 및 장려에 관하여 2000년 Law No.19에 따라 부과되는 조세
덴마크*	중앙정부소득세, 시소득세, 군소득세, 노년연금기여금, 선원세, 특별소득세, 배당세, 질병기금기여금	아랍에미리트	소득세, 법인세	크로아티아	이익세, 소득세, 지방소득세 및 위에서 언급된 조세에 부과되는 그밖의 과징금
독일	소득세, 법인세, 자본세, 영업세와 이들에 부과되는 부가분	아이슬란드	소득세, 부유세, 지방소득세	키르기즈	법인의 이윤과 그 밖의 수입에 대한 조세, 개인소득세, 부동산세
라오스	개인소득세, 기업 및 단체의 이윤에 대한 소득세, 최저세	아일랜드*	소득세, 법인세, 양도소득세, income levy (2009.1.1.부터 시행)	태국	소득세, 석유소득세
라트비아	개인소득세, 법인소득세	아제르바이잔	개인소득세, 법인이윤세, 재산세, 토지세	튀니지*	사업소득세, 법인세, 비상업적 직업소득세, 급여소득세, 농업세, 부동산 자본평가세, 신용, 저축, 보증 및 당좌계정으로 부터의 수입에 대한 조세, 연대특별부과금, 양도성 증권소득세, 국가개인부과금
러시아*	기업 및 유사조직체의 이윤에 대한 조세, 은행소득에 대한 조세, 보험활동으로 인한 소득에 대한 조세, 개인소득에 대한 조세	알바니아	개인소득세, 법인소득세, 중소기업세	파키스탄*	소득세, 초과세, 부가세
루마니아	개인소득세, 법인 및 단체의 이윤에 대한 조세, 급여, 임금 및 기타 유사 보수에 대한 조세, 농업활동으로부터 실현되는 소득에 대한 조세, 배당세	알제리	종합소득세, 기업이윤세, 전문활동세, 총액세, 세습 상속세, 탐사·연구·개발·탄화수소의 파이프라인수송의 결과에 대한 사용료와 조세	파푸아뉴기니*	소득세법(1959)에 의하여 부과되는 조세, 국민의 이익을 위하여 경제개발을 지원하거나 조장할 목적으로 파푸아뉴기니에 의하여 부과되는 조세 또는 허용되는 조세유인책
룩셈부르크*	개인소득세, 법인세, 공동거래세, 자본세	에콰도르	내국세제도법에 따른 소득세	포르투갈*	개인소득세, 법인소득세, 법인소득세에 추가되는 지방세
리투아니아	개인소득세, 법인소득세	영국	소득세, 법인세, 양도소득세	프랑스*	소득세, 법인세
멕시코	소득세, 사업단일세율세	오만	기업소득세, 설립에 대한 이윤세	피지*	소득세, 토지판매세

〈표 IV-4〉의 계속

국가	대상조세	국가	대상조세	국가	대상조세
모로코	일반소득세, 법인세, 주식이나 사회적지분 및 유사수익에 대한 소득세, 부동산소득세, 국가통합세, 고정수익투자 상품세, 주식과 사회적 지분의 양도소득세	요르단	소득세, 사회서비스세, 분배세	핀란드	국가소득세, 공동체세, 교회세, 선원세, 비거주의 소득에 대한 원천세
몰타*	소득세 (석유생산에 종사하는 자의 과세소득에 대한 소득세법(법령 제123호) 제31조 제11항에 규정된 세율로 몰타에서 납부하였거나 납부할 조세는 제외)	우루과이	사업소득세, 개인소득세, 비거주자소득세, 사회보장지원세, 자본세	필리핀*	소득세, 법인개발세(의정서에서 추가)
몽골*	개인소득세, 회사·협동조합세	우즈베키스탄	기업·조합 및 협회의 소득에 대한 조세, 개인소득세, 재산세	헝가리	소득세, 이윤세, 특별법인세
미국	내국세법에 의하여 부과되는 연방소득세	우크라이나	기업이윤세, 개인소득세	홍콩	이윤세, 급여세, 재산세
미얀마	소득세, 이익세	이란	소득세, 재산세	가봉	회사세 및 단일세율 최소세, 자연인의 소득에 대한 조세, 급여에 대한 보완세, 임대에 대한 특별부동산세, 유동자본으로부터 발생하는 소득에 대한 조세. 상기 조세들과 관련된 원천세, 선납 또는 예납세
벨라루스	소득 및 이익에 대한 조세, 개인소득세, 부동산에 관한 조세	이스라엘	소득세, 토지평가세법의 거 양도소득세, 재산세법의 거 부과되는 조세	타지키스탄	개인소득세, 법인 이윤에 대한 조세
불가리아	총소득에 대한 조세, 이윤에 대한 조세	이집트*	부동산소득관련 조세(토지세, 건물세, 가피르세 포함), 동산소득에 대한 조세, 상업적·산업적 이윤에 대한 조세, 임금·급여·배상금·연금에 대한 조세, 자유직업, 비상업적 직업으로부터 생기는 이윤에 대한 조세, 일반소득세, 법인이윤세, 조세일정비율로 중앙정부 부과 추가조세	벨기에	개인소득세, 법인소득세, 비영리단체세, 비거주자소득세, 개인소득세에 부가하는 특별부과금, 그 밖에 원천세, 상기 조세와 원천세에 대한 부가세 및 개인소득세에 대한 보완세를 포함
사우디아라비아	종교세, 천연가스 투자를 포함한 소득세	이탈리아	개인소득세, 법인소득세, 생산활동에 대한 지역세		

주: \* 표시 국가들은 대상세목을 열거함

자료: 저자 작성

라) 제4항 서명일 이후 추가·대체된 조세의 적용 및 중요한 개정사항의 상호 통지

4. 이 조약은 또한 조약의 서명일 이후 현행 조세에 추가되거나, 대체하여 부과되는 동일하거나 실질적으로 유사한 조세에 대하여도 적용된다. 양 체약국의 관할당국은 자국 세법에서 이루어진 중요한 개정사항을 상호 통지한다.

- 제4항은 조세조약 서명일 이후, 이루어진 체약국의 중요한(significant) 개정사항을 상호 통지하도록 하는 내용을 담고 있음
  - 제3항이 열거 규정으로 조세조약에 반영된 경우, 조세조약 서명일 이후, 체약국의 기존 조세에 대체, 추가되는 동일하거나 실질적으로 유사한 조세에 대해 조세조약이 적용됨을 명확히 할 필요가 있음<sup>15)</sup>
  
- 조사대상국 79개국과의 조세조약상 개정사항의 상호통지와 관련된 규정은 상호통지 대상 개정사항과 상호통지 시기로 구분하여 살펴봄 수 있음
  
- 상호통지 대상은 모든 개정사항을 통지하거나 또는 실질적이거나 중요한 개정사항을 통지하도록 규정됨
  - 전자의 경우에는 베네수엘라, 이란 등 2개국이 있음
  - 후자의 경우, 미국과 스위스, 그리고 베네수엘라, 이란을 제외한 조사대상국 모든 국가들이 이에 해당함
    - 미국과 스위스는 상호통지 대상이 되는 개정사항에 대한 규정이 없음
  
- 상호통보 시기에 대한 규정은 매년 말 통지하거나, 개정 후 적당한 기간 내 통보하거나, 시행과 동시에 통보하거나 또는 관련 내용을 포함하고 있지 않음
  - 라오스, 에콰도르, 요르단, 이란, 칠레, 카타르, 타지키스탄은 매년 말 개정사항을 통지하여야 함

15) 김준석 등(2015), p.55. OECD 모델조세협약 제2조 주석서 문단 7.

- 덴마크는 매년 상호통지하도록 규정됨
- 라트비아, 리투아니아, 베네수엘라, 에스토니아, 오만, 일본, 중국은 개정 후 적당한 기간 내에 통보하여야 함
- 파푸아뉴기니는 시행과 동시에 통보하여야 함
- 위 국가들을 제외한 나머지 조사대상국 63개국은 통보시점에 대한 내용이 포함되어 있지 않음
- 불가리아 경우, 해당 조세의 동일 여부를 판단하기 위하여 상호합의를 신청할 수 있음

〈표 IV-5〉 개정사항의 상호통지 시기 현황

상호통지시기	국가명
매년 말	라오스, 에콰도르, 요르단, 이란, 칠레, 카타르, 타지키스탄(7개국)
매년	덴마크(1개국)
개정 후 적당한 시기	라트비아, 리투아니아, 베네수엘라, 에스토니아, 오만, 일본, 중국(7개국)
시행과 동시에 통보	파푸아뉴기니(1개국)
통보시점 규정없음	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 독일, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 영국, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 카자흐스탄, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 태국, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 페루, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 홍콩(63개국)

자료: 저자 작성

## 다. 거주자 (residents)

### 1) 개관

#### 가) OECD 모델조세협약 제4조 【거주자】

□ OECD 모델조세협약 제4조 【거주자】 총 3개 항의 전문은 다음과 같음

- 제1항에서는 거주자의 정의와 거주자를 각국의 국내법에 따라 판단한다는 원칙을 밝힘<sup>16)</sup>
- 제2항은 개인이 양 체약국의 거주자가 된 경우 이중과세를 피하기 위해 항구적 주거(중대한 이해관계의 중심지 포함), 일상적 거소, 국민과 상호합의의 순서에 따라 거주지를 판정한다는 내용임<sup>17)</sup>
- 제3항은 개인 이외의 인이 양 체약국의 거주자가 된 경우 실질적 관리장소를 기준으로 거주지를 판정한다는 내용임

1. 이 조약의 목적상 "한 체약국의 거주자"라 함은 그 국가의 법에 따라 주소(domicile), 거주지(residence), 관리장소(place of management) 또는 이와 유사한 성격의 다른 기준에 따라 그 국가에서 납세의무가 있는 사람을 말하며, 또한 그 국가 및 모든 정치적 하부조직이나 지방자치단체를 포함한다. 그러나 이 용어는 그 국가내 원천(source)으로부터 발생한 소득 또는 그 국가 안에 위치한 자본에 대하여만 그 국가에서 납세할 의무가 있는 인(person)은 포함하지 않는다.
2. 제1항의 규정에 의하여 개인(individual)이 양 체약국에서 거주자가 되는 경우, 그 개인의 지위는 다음과 같이 결정된다.
  - (a) 개인은 그가 이용할 수 있는 항구적 주거(permanent home)를 가지고 있는 국가의 거주자로 본다. 개인이 양 체약국안에 모두 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 가지고 있는 경우, 개인은 그의 인적, 경제적 관계가 더 밀접한 국가의 거주자로 본다(중대한 이해관계의 중심지)
  - (b) 개인의 중대한 이해관계의 중심지가 있는 국가를 결정할 수 없거나 또는 어느 국가에서도 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 두고 있지 않은 경우, 그가 일상적 거소(habitual abode)를 두고 있는 국가의 거주자로 본다
  - (c) 개인이 일상적인 거소를 양 국가에 두고 있거나 혹은 어느 국가에도 일상적인 거소를 두고 있지 않은 경우, 그는 그가 "국민"인 국가의 거주자로 본다
  - (d) 개인이 양 국가의 국민이거나 혹은 양 국가 중 어느 국가의 국민도 아닌 경우, 양 체약국의 관할 당국이 상호합의에 의해 이 문제를 해결한다.
3. 1항의 규정으로 인하여 개인 이외의 법인(persons)이 양 체약국의 거주자가 되는 경우, 그의 실질적 관리장소가 소재하는 국가의 거주자로 본다.

16) 김준석 외(2016) p.233

17) 김준석 외(2016) p.245

- UN 모델조세협약 제4조 【거주자】는 거주자의 판단기준으로 설립장소를 추가한 점을 제외하면 OECD 모델조세협약과 동일함

#### 나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가의 의견

##### (1) 연혁

- OECD 모델조세협약은 1977년 조문의 제목이 수정되었고 일부 내용이 추가되었으며, 1995년 거주자의 범위에 정부가 포함됨
  - 1977년 조문의 제목을 “국가재정상 주소(fiscal domicile)”에서 “거주자”로 변경함
  - 또한 1977년 제1항의 두 번째 문장인 “국가 내 원천(source)으로부터 발생한 소득 또는 그 국가 안에 위치한 자본에 대하여만 그 국가에서 납세할 의무가 있는 사람은 포함하지 않는다”는 내용을 신설함
  - 1995년 개정을 통해 제1항의 거주자의 범위에 정부가 포함됨
    - 추가된 부분은 “그 국가 및 모든 정치적 하부조직이나 지방자치단체를 포함한다”는 내용임

##### (2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 우리나라, 일본, 에스토니아와 미국은 거주지 결정을 위하여 관리장소나 실질적 관리장소 대신 혹은 이에 추가하여 다른 기준을 사용하기를 원함
  - 우리나라와 일본은 실질적 관리장소 대신 본점이나 주사무소를 기준의 사용을 선호함<sup>18)</sup>
  - 에스토니아는 설립장소나 이와 유사한 기준을 추가하기를 원함<sup>19)</sup>
  - 미국도 거주자 판정을 위해 설립장소 요건을 사용하기를 원함<sup>20)</sup>

18) OECD 모델조세협약 제4조 주석서 문단 28

19) OECD 모델조세협약 제4조 주석서 문단 34

20) OECD 모델조세협약 제4조 주석서 문단 31

□ 그 밖에 이스라엘과 프랑스가 거주자 판정과 관련해 OECD 조문과 다른 입장을 밝힘

○ 이스라엘은 신탁과 관련해 별도 조항을 마련하기를 원함<sup>21)</sup>

○ 프랑스는 파트너십의 경우 법률적이고 세무적인 특성을 고려해 프랑스 거주자로 판정되어야 한다는 입장을 밝힘<sup>22)</sup>

- 다만, 타국에 소재하는 도관 파트너십의 경우 일정 상황과 조건을 만족할 때만 조세혜택을 누리기 위해 조세조약에 관련 내용을 수정할 권리를 보유하고 밝힘<sup>23)</sup>

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 제1항 거주자의 정의

1. 이 조약의 목적상 "한 체약국의 거주자"라 함은 그 국가의 법에 따라 주소(domicile), 거주지(residence), 관리장소(place of management) 또는 이와 유사한 성격의 다른 기준에 따라 그 국가에서 납세의무가 있는 사람을 말하며, 또한 그 국가 및 모든 정치적 하부조직이나 지방자치단체를 포함한다. 그러나 이 용어는 그 국가 내 원천(source)으로부터 발생한 소득 또는 그 국가 안에 위치한 자본에 대하여만 그 국가에서 납세할 의무가 있는 인은 포함하지 않는다.

### (1) 거주자 판정기준과 국내법 우선적용

□ OECD 모델조세협약 제4조 제1항에서 거주자 판정은 해당 체약국의 법에 따를 것을 대원칙으로 하고, 거주국가를 판정하기 위한 구체적인 기준을 열거함

○ 열거된 기준은 주소, 거주지, 관리장소와 이와 유사한 다른 기준을 포함함

□ 조사대상국 79개국은 모두 OECD와 동일하게 각 체약국의 국내법에 따라 거주자

21) OECD 모델조세협약 제4조 주석서 문단 33

22) OECD 모델조세협약 제4조 주석서 문단 29

23) OECD 모델조세협약 제4조 주석서 문단 29

를 판정한다는 입장임

- 이와 관련해 대다수의 조세조약에서는 OECD와 동일하게 체약국의 구분 없이 국내법에 따른다는 내용과 양 체약국에 공통 적용되는 판정기준을 제시하고 있으나, 미국이나 홍콩을 포함한 6개국과의 조세조약에서는 국가별로 판정기준을 기술함
  - 6개국은 남아프리카공화국, 미국, 미얀마, 바레인, 아랍에미리트와 홍콩임
  - 특히 바레인과 홍콩은 자국에서 거주자로 간주하는 일수 기준을 조세조약에 포함시킴

□ 대다수의 조세조약에는 우리나라의 법인세법과 소득세법상 거주자 판정기준이 반영되어 있음

- 법인세법에서는 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 경우 우리나라의 거주자로 규정하고 있으며, 대부분의 조세조약에서 본점이나 주사무소의 소재지를 열거함
- 소득세법에서는 개인의 거주자 판정을 위해 주소기준과 183일 이상 거소 기준을 두고 있으며, 대부분의 조세조약에서 주소를 열거함
- 조사대상국 79개국 중 대다수의 조세조약에서는 거주지 판정기준을 제시하면서 개인과 개인 이외의 인을 별도 구분하여 거주지를 열거하지 않으나, 주소나 거소는 개인에게 적용되는 기준이고 관리장소, 본점이나 주사무소의 소재지는 개인 이외의 인에 적용되는 판정기준에 해당될 것임

□ 개인의 경우 방글라데시와 미국을 제외한 77개국과의 조세조약에서 OECD 모델 조세협약과 동일하게 주소, 거소와 이와 유사한 장소를 거주자의 판정기준으로 제시함

- 방글라데시와의 조세조약에서는 주소와 거소 외에 국적기준을 추가함
- 미국과의 조세조약에서는 국내법에 따라 거주자를 판정한다는 원칙만 규정하고, 거주국가 판정을 위한 특정 기준을 열거하지 않음

- 개인 이외의 인의 거주자 판정기준에는 OECD의 모델조세협약에 없는 본점이나 주사무소의 소재지가 추가되었는데, 이는 우리나라 유보 입장이 반영된 결과임
  - 본점이나 주사무소의 소재지 외에 등록장소, 설립장소나 활동의 주목적 장소를 추가한 국가도 있음
    - 설립장소는 UN 모델조세협약에 추가된 장소임
  - OECD 모델조세협약과 동일하게 실질적 관리장소를 판정기준으로 규정한 국가는 이집트와 피지뿐임
  - 뉴질랜드, 홍콩, 일본과 스위스를 포함한 47개국은 판정기준으로 실질적 관리장소에 본점소재지와 주사무소의 소재지를 추가함
  - 본점과 주사무소의 소재지를 판정기준으로 규정한 국가는 미국과 독일임
  - 실질적 관리장소와 본점소재지(주사무소의 소재지 제외)를 판정기준으로 규정한 국가는 프랑스와 중국을 포함한 5개국임
    - 5개국은 루마니아, 중국, 튀니지, 프랑스와 핀란드임
  - 설립장소의 개념을 추가하여 실질적 관리장소, 본점소재지, 주사무소의 소재지와 설립장소나 등록장소를 판정기준으로 규정한 국가는 영국, 러시아와 파나마 등을 포함해 19개국임
    - 19개국은 영국, 파푸아뉴기니, 라트비아, 리투아니아, 오만, 칠레, 태국, 에스토니아, 에콰도르, 콜롬비아, 파나마, 페루, 러시아, 불가리아, 벨라루스, 아제르바이잔, 알바니아, 우크라이나, 이란임
  - 이탈리아는 판정기준으로 관리장소, 본점소재지, 주사무소의 소재지에 활동의 주목적지를 추가함
  - 관련 규정이 없는 국가는 인도네시아, 미얀마와 쿠웨이트임

〈표 IV-6〉 개인 이외의 인에 대한 거주자 판정기준의 예

국가	구분	관리장소 (OECD)	본점 소재지	주사무소 소재지	설립 장소	등록 장소	활동의 주목적지	규정 없음
그리스		○	○	○				
남아프리카공화국		○	○	○				
네덜란드		○	○	○				
네팔		○	○	○				
노르웨이		○	○	○				
뉴질랜드		○	○	○				
덴마크		○	○	○				
독일			○	○				
라오스		○	○	○				
라트비아		○	○	○	○			
러시아		○	○	○		○		
루마니아		○	○					
룩셈부르크		○	○	○				
리투아니아		○	○	○	○			
멕시코		○	○	○				
모로코		○	○	○				
몰타		○	○	○				
몽골		○	○	○				
미국			○	○				
미얀마								○
바레인		○	○	○				
방글라데시		○	○	○				
베네수엘라		○	○	○				
벨라루스		○	○	○		○		
불가리아		○	○	○		○		
사우디아라비아		○	○	○				
스리랑카		○	○	○				
스웨덴		○	○	○				
스위스		○	○	○				
스페인		○	○	○				
슬로바키아		○	○	○				
슬로베니아		○	○	○				
싱가포르		○	○	○				
아랍에미리트		○	○	○				
아이슬란드		○	○	○				
아일랜드		○	○	○				
아제르바이잔		○	○	○		○		
알바니아		○	○	○		○		
알제리		○	○	○				
에스토니아		○	○	○	○			

〈표 IV-6〉의 계속

국가	구분	관리장소 (OECD)	본점 소재지	주사무소 소재지	설립 장소	등록 장소	활동의 주목적지	규정 없음
에콰도르		○	○	○	○			
영국		○	○	○	○			
오만		○	○	○	○			
요르단		○	○	○				
우루과이		○	○	○				
우즈베키스탄		○	○	○				
우크라이나		○	○	○		○		
이란		○	○	○		○		
이스라엘		○	○	○				
이집트		○						
이탈리아		○	○	○			○	
인도네시아								○
일본		○	○	○				
중국		○	○					
칠레		○	○	○	○			
카자흐스탄		○	○	○				
카타르		○	○	○				
캐나다		○	○	○				
콜롬비아		○	○	○	○			
쿠웨이트								○
크로아티아		○	○	○				
키르기즈		○	○	○				
태국		○	○	○	○			
튀니지		○	○					
파나마		○	○	○	○			
파키스탄		○	○	○				
파푸아뉴기니		○	○	○	○			
페루		○	○	○	○			
포르투갈		○	○	○				
프랑스		○	○					
피지		○						
핀란드		○	○					
필리핀		○	○	○				
헝가리		○	○	○				
홍콩		○	○	○				
가봉		○	○	○				
인도		○	○	○				
타지키스탄		○	○	○				
벨기에		○	○	○				

자료: 저자 작성

## (2) 납세의무가 있는 자

- OECD 모델조세협약과 조사대상국 79개국 중에서 75개국과의 조세조약에서는 납세의무가 있는 자에 한하여 그 국가의 거주자로 판단함
  - 미국(1979), 인도네시아(1989), 미얀마(2003)와 쿠웨이트(2000)와의 조세조약에서는 거주자를 납세의무가 있는 자로 한정하지 않음

## (3) 거주자 범위에 정부 등의 추가

- 1995년 OECD 모델조세협약에 거주자의 범위에 국가, 정치적 하부조직과 지방자치단체가 추가되었으며, 이에 불가리아를 제외하고 1990년대까지 체결된 조세조약에는 정부 등을 거주자의 범위에 포함하지 않음
  - 2000년대 체결된 조세조약부터 관련 내용이 추가되기 시작하였으나, 일부 국가에는 관련 내용이 여전히 없거나 OECD 모델조세협약의 내용과 다르게 정치적 하부조직을 제외하고 국가와 지방자치단체만 거주자 범위에 포함시킨 경우도 있음
    - 2000년대에 체결된 조세조약 중 독일, 미얀마, 슬로바키아, 알제리, 우크라이나와 이란과의 조세조약에서는 여전히 관련 내용이 없음
    - 아랍에미리트, 쿠웨이트와의 조세조약에는 국가, 정치적 하부조직과 지방자치단체 외에 다른 정부단체도 포함됨
  - 2010년 이후 체결된 12개국과의 조세조약에는 OECD 모델조세협약과 동일하게 국가, 정치적 하부조직과 지방자치단체가 거주자 범위에 포함됨
    - 12개국은 바레인, 에스토니아, 에콰도르, 우루과이, 콜롬비아, 키르기즈, 파나마, 페루, 홍콩, 가봉, 인도와 타지키스탄임
  - 이와 관련한 시대별 조세조약 체결내용은 아래 <표 IV-7>을 참조

〈표 IV-7〉 거주자의 범위에 정부 등을 추가

구분 \ 시대	70 ~ 80년대	90년대	2000년대	2010년 이후
국가, 정치적 하부조직, 지방자치단체 를 포함 (OECD)			네팔, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 모로코, 베네수엘라, 사우디아라비아, 슬로베니아, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 오만, 요르단, 칠레, 카타르, 캐나다,	바레인, 에스토니아, 에콰도르, 우루과이, 콜롬비아, 키르기스, 파나마, 페루, 홍콩, 가봉, 인도, 타지키스탄
국가, 지방자치단체 만 포함		불가리아	벨라루스, 크로아티아, 태국	
OECD 외 다른 기관 추가			아랍에미리트, 쿠웨이트	
내용 없음	네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 룩셈부르크, 미국, 방글라데시, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 싱가포르, 인도네시아, 튀니지, 파키스탄, 프랑스, 핀란드, 필리핀	그리스, 남아프리카공화국, 러시아, 루마니아, 멕시코, 몰타, 몽골, 스페인, 아일랜드, 영국, 우즈베키스탄, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 일본, 중국, 카자흐스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 헝가리, 벨기에	독일, 미얀마, 슬로바키아, 알제리, 우크라이나, 이란,	

자료: 저자 작성

(3) 국내 원천소득만 있는 인에 대한 적용 배제

- 각 국가에 원천소득이나 국가 안에 위치한 자본에 대해서만 납세의무가 발생하는 인에 대해서는 이 조문의 거주자 규정을 적용하지 않는다는 내용임
- 이와 관련하여 조세조약을 크게 세 가지 유형으로 나눌 수 있음
  - 조세조약에 관련 내용이 포함되지 않은 경우(12개국), 거주자 규정이 배제되는 범위를 원천소득에 대해서만 납세의무가 발생한 인으로 정한 경우(57개국), OECD 모델조세협약과 동일하게 거주자 규정이 배제되는 범위를 원천소득과 자본에 대해서만 납세의무가 발생하는 인으로 정한 경우(10개국)임
  - 각 유형별 조세조약 체결 현황은 아래 표를 참조
- 2010년 이후 발표된 모든 조세조약<sup>24)</sup>은 원천소득에 대해서만 납세의무가 발생한 인에 대해 거주자 규정이 배제되는 것으로 규정함

〈표 IV-8〉 국내 원천소득만 있는 인에 대한 적용 배제

구분	대상국가
원천소득과 자본에 대해서만 납세의무 있는 자 (OECD)	룩셈부르크, 독일, 베네수엘라, 아이슬란드, 아제르바이잔, 우크라이나, 칠레, 크로아티아, 우루과이, 키르기즈
원천소득에 대해서만 납세의무 있는 자	네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 방글라데시, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 튀니지, 파키스탄, 프랑스, 핀란드, 필리핀, 그리스, 남아프리카공화국, 멕시코, 몰타, 몽골, 불가리아, 아일랜드, 영국, 우즈베키스탄, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 일본, 카자흐스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 헝가리, 벨기에, 네팔, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 모로코, 벨라루스, 사우디아라비아, 슬로바키아, 슬로베니아, 알바니아, 요르단, 이란, 카타르, 캐나다, 태국, 바레인, 에스토니아, 에콰도르, 콜롬비아, 파나마, 페루, 홍콩, 가봉, 인도, 타지키스탄
내용 없음	미국, 싱가포르, 인도네시아, 러시아, 루마니아, 스페인, 중국, 미얀마, 아랍에미리트, 알제리, 오만, 쿠웨이트

자료: 저자 작성

24) 바레인, 에스토니아, 에콰도르, 우루과이, 콜롬비아, 키르기즈, 파나마, 페루, 홍콩, 가봉, 인도, 타지키스탄

## 나) 제2항 개인의 이중 거주에 대한 판단기준

2. 제1항의 규정에 의하여 개인이 양 체약국에서 거주자가 되는 경우, 그 개인의 지위는 다음과 같이 결정된다.
- (a) 개인은 그가 이용할 수 있는 항구적 주거(permanent home)를 가지고 있는 국가의 거주자로 본다. 개인이 양 체약국 안에 모두 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 가지고 있는 경우, 개인은 그의 인적, 경제적 관계가 더 밀접한 국가의 거주자로 본다(중대한 이해관계의 중심지)
  - (b) 개인의 중대한 이해관계의 중심지가 있는 국가를 결정할 수 없거나 또는 어느 국가에서도 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 두고 있지 않은 경우, 그가 일상적 거소(habitual abode)를 두고 있는 국가의 거주자로 본다
  - (c) 개인이 일상적인 거소를 양 국가에 두고 있거나 혹은 어느 국가에도 일상적인 거소를 두고 있지 않은 경우, 그는 그가 "국민"인 국가의 거주자로 본다
  - (d) 개인이 양 국가의 국민이거나 혹은 양 국가 중 어느 국가의 국민도 아닌 경우, 양 체약국의 관할 당국이 상호합의에 의해 이 문제를 해결한다.

- 개인의 이중거주 문제를 해결하기 위해 OECD와 대부분의 국가에서는 거주지를 항구적 주거(중대한 이해관계의 중심지 포함), 일상적 거소, 국민과 상호합의의 순서에 따라 판정하도록 규정함
- 첫 번째 기준인, 주거 및 중대한 이해관계의 중심지 기준은 우리나라와 체결된 모든 조세조약에 규정됨
  - 두 번째 기준인, 일상적 거소 기준도 우리나라와 체결된 모든 조세조약에 동일하게 규정됨
  - 세 번째 기준인, 국민인 국가 기준은 미국, 싱가포르, 인도네시아와 홍콩과 체결한 조세조약을 제외하면 동일하게 규정됨
    - 미국은 국민 대신 시민을 기준으로 판단함
    - 싱가포르와 인도네시아는 국민을 판단기준에서 제외하고 일상적 거소가 확인되지 않으면 바로 상호합의하도록 정함
    - 홍콩과의 조세조약에서 한국은 '국민'이라는 용어를 홍콩은 '거소의 권한을 보유한 당사자'라는 용어를 사용함
  - 네 번째 기준인 상호합의는 모든 조세조약에서 동일하게 규정함

다) 제3항 개인 이외의 인의 이중거주에 대한 판단기준

3. 1항의 규정으로 인하여 개인 이외의 인(persons)이 양 체약국의 거주자가 되는 경우, 그의 실질적 관리장소가 소재하는 국가의 거주자로 본다.

- 거주국가를 판정하는 기준과 상호합의에 대한 두 가지 내용을 다룸
  - OECD 모델조세협약과 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약에서는 개인 이외의 인이 양 체약국의 거주자가 될 때 실질적 관리장소가 있는 국가의 거주자로 판단하도록 규정함
  - OECD 모델조세협약에는 관련 내용이 없으나 여러 조세조약에서 실질적 관리장소에 따라 거주자를 판단하되 결정할 수 없을 경우 상호합의에 따라 결정한다는 내용이 포함됨
  
- 조사대상국 79개국 중에서 64개국은 OECD 모델조세협약과 동일하게 실질적 관리장소를 기준으로 거주국가를 판정함
  - 그 밖에 본점이나 주사무소의 소재지를 기준으로 판정하거나 아예 별도의 기준을 제시하지 않은 조세조약도 있음
    - 일본과 카자흐스탄은 본점이나 주사무소의 소재지를 기준으로 함
    - 이란은 등록사무소를 기준으로 거주국가를 판정함
    - 콜롬비아는 국적을 기준으로 거주국가를 판정함
    - 싱가포르와 네덜란드는 관리 및 통제장소를 기준으로 거주국가를 판정함
    - 라트비아, 리투아니아, 칠레와 에스토니아는 본점이나 주사무소의 소재지 외에 설립지와 그 밖의 다른 요소를 고려하여 거주국가를 판정함
    - 필리핀, 미국, 중국, 캐나다와 태국과 체결한 조세조약에서는 특정 장소를 기준으로 제시하지 않음

〈표 IV-9〉 개인 이외의 인의 이증거주 시 판정기준

구분	국가
실질적 관리장소 (OECD)	노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 룩셈부르크, 방글라데시, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 인도네시아, 튀니지, 파키스탄, 프랑스, 핀란드, 그리스, 남아프리카공화국, 러시아, 루마니아, 멕시코, 몰타, 몽골, 불가리아, 스페인, 아일랜드, 영국, 우즈베키스탄, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 헝가리, 벨기에, 네팔, 독일, 라오스, 모로코, 미얀마, 베네수엘라, 벨라루스, 사우디아라비아, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 오만, 요르단, 우크라이나, 카타르, 쿠웨이트, 크로아티아, 바레인, 에콰도르, 우루과이, 키르기즈, 파나마, 페루, 홍콩, 가봉, 인도, 타지키스탄
본점 또는 주사무소의 소재지	일본, 카자흐스탄,
본점 또는 주사무소의 소재지, 설립지, 그 밖의 다른 요소	라트비아, 리투아니아, 칠레(실질적 관리장소도 포함), 에스토니아
등록사무소	이란
국적(national)	콜롬비아
관리 및 통제장소	싱가포르, 네덜란드
내용 없음	필리핀, 미국, 중국, 캐나다, 태국

주: 1. 본점 또는 주사무소의 소재지, 설립지, 그 밖의 다른 요소의 경우 이들 요소를 고려해 상호합의를 통해 이증거주 문제를 해결하는 것을 원칙으로 함

2. 이증거주 판정기준을 제시하지 않은 국가 중 대부분이 상호합의를 원칙으로 규정함. 판정기준이 없는 5개국가 중에서 미국을 제외한 4개국가는 상호합의를 통해 거주자를 판정하는 것을 원칙으로 하고 있어 별도 기준을 제시하지 않은 것으로 판단됨

자료: 저자 작성

□ 조사대상국 79개국 중에서 스웨덴, 프랑스와 영국을 포함한 46개국과 체결한 조세조약은 이증거주의 문제가 해결되지 않을 경우 상호합의로 해결할 수 있다는 내용이 포함됨

○ 필리핀, 중국 등을 포함한 8개국은 이증거주 문제를 해결하기 위하여 상호합의를 원칙으로 규정하고 별도 판단기준을 열거하지 않음

- 8개국은 필리핀, 중국, 라트비아, 리투아니아, 캐나다, 태국, 칠레와 에스

### 도니아임

- 미국, 독일과 일본을 포함한 25개국은 상호합의할 수 있다는 내용을 조세조약에 포함하지 않음
- 관련 국가는 <표 IV-10>에서 확인할 수 있음

<표 IV-10> 개인 이외의 인의 이중거주 문제 해결을 위한 상호합의

구분	국가
상호합의 가능	노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 룩셈부르크, 방글라데시, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 튀니지, 파키스탄, 프랑스, 핀란드, 싱가포르, 남아프리카공화국, 러시아, 불가리아, 아일랜드, 영국, 우즈베키스탄, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 헝가리, 벨기에, 카자흐스탄, 네팔, 라오스, 미얀마, 벨라루스, 슬로바키아, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 요르단, 카타르, 쿠웨이트, 이란, 에콰도르, 페루, 홍콩, 인도, 콜롬비아 (46개국)
상호합의가 원칙	필리핀, 중국, 라트비아, 리투아니아, 캐나다, 태국, 칠레, 에스토니아 (8개국)
관련 규정 없음 (OECD)	네덜란드, 인도네시아, 미국, 그리스, 멕시코, 몰타, 몽골, 스페인, 일본, 루마니아, 독일, 모로코, 베네수엘라, 사우디아라비아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 오만, 우크라이나, 크로아티아, 바레인, 우루과이, 키르기즈, 파나마, 가봉, 타지키스탄 (25개국)

자료: 저자 작성

- 한편, 홍콩을 포함한 4개국과의 조세조약에는 상호합의를 통해 이중거주 문제를 해결할 수 없을 경우 조세조약의 혜택이 제한된다는 내용이 추가됨
  - 관련 국가는 칠레, 캐나다, 콜롬비아와 홍콩임
- 그 밖에 조사대상국 중에서 독일만 유일하게 이 항의 적용대상을 ‘개인 이외의 인’이 아닌 ‘법인’으로 규정함

## 라. 고정사업장 (permanent establishment)

### 1) 개관

#### 가) OECD 모델조세협약 제5조 【고정사업장】

- OECD 모델조세협약 제5조 【고정사업장】 총 7개 항의 전문은 다음과 같음
  - 제1항에서는 고정사업장<sup>25)</sup>에 대한 정의를 제시하고 있으며, 고정사업장을 사업장소의 공간적 고정성과 사업활동의 시간적 계속성의 측면에서 규정함<sup>26)</sup>
  - 제2항에서는 명확하게 고정사업장으로 볼 수 있는 장소를 제시함
    - 이론적으로는 제2항에서 고정사업장으로 열거하고 있더라도 제1항의 정의규정을 만족하지 않으면 고정사업장으로 보지 않으며, 제1항의 정의에 부합하는 경우에 한해 고정사업장으로 판단함<sup>27)</sup>
  - 제3항에서는 고정사업장으로 간주되는 건설현장 등의 범위와 기간을 규정함
  - 제4항에서는 고정사업장에 해당되지 않는 예비적이거나 보조적인 활동의 사례를 열거함
  - 제5항에서는 고정사업장으로 간주되는 계약체결 대리인에 관한 내용을 다룸
  - 제6항에서는 고정사업장으로 간주되지 않는 독립대리인에 관한 내용을 다룸
  - 제7항에서는 자회사와 모회사를 독립기업으로 본다는 독립기업원칙을 밝힘

1. 이 조약의 목적상 "고정사업장"이라 함은 한 기업의 사업이 전적으로 혹은 부분적으로 수행되는 일정 사업장소(fixed place of business)를 의미한다.
2. "고정사업장"은 특히 다음을 포함한다.
  - (a) 관리장소
  - (b) 지점

25) 우리나라 세법에서는 고정사업장이라는 용어로 표현되며, OECD 국문 번역에도 고정사업장으로 표현하고 있으나 본 보고서에서는 고정사업장으로 표한함

26) 한국조세재정연구원(2015) p.22

27) 한국조세재정연구원(2015) p.24

- (c) 사무소
  - (d) 공장
  - (e) 작업장(workshop)
  - (f) 광산, 유정 혹은 개스정, 채석장, 혹은 기타 천연자원의 채취장소
3. 건축현장, 건설 혹은 설비공사는 12개월을 초과하여 존속하는 경우에만 고정사업장이 된다.
  4. 이 조문 전항의 규정들에도 불구하고 "고정사업장"은 다음의 것을 포함하지 않는 것으로 본다.
    - (a) 기업에 속하는 재화나 상품의 저장, 전시, 또는 인도만을 목적으로 한 시설의 사용
    - (b) 저장, 전시, 또는 인도만을 목적으로 하여 그 기업에 속한 재화나 상품의 재고보유
    - (c) 다른 기업에 의한 가공만을 목적으로 한 그 기업소유 재화나 상품의 재고보유
    - (d) 기업을 위한 재화나 상품의 구입 또는 정보의 수집만을 목적으로 한 일정 사업장소의 유지
    - (e) 기업을 위해 단순히 예비적(preparatory) 또는 보조적(auxiliary)인 성격의 기타활동만을 수행할 목적으로 일정사업장소의 유지
    - (f) a목부터 e목에 언급된 복합적 활동의 수행만을 위한 일정 사업장소의 유지, 단 그러한 복합적 활동의 수행으로부터 초래되는 일정사업장소의 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적인 성격의 것이어야 함
  5. 제1항 및 제2항의 규정에도 불구하고, 사람이-제6항이 적용되는 독립적 지위의 대리인(agent) 이외의-한 기업을 위하여 활동하고, 한 계약국에서 그 기업 명의의 계약 체결권을 가지고 그 권한을 행사하는 경우, 그 기업은 그 사람이 수행하는 활동에 대하여 그 국가에 고정사업장을 가진 것으로 간주한다. 다만 그 사람의 활동이 일정사업장소를 통하여 행해진다 하더라도, 그 일정사업장소가 고정사업장으로 되지 않는 제4항에 언급된 활동에 한정되지 않는 경우이어야 한다.
  6. 기업이 한 계약국에서 중개인(broker), 일반위탁매매인(general commission agent) 또는 기타 독립적 지위를 가진 대리인을 통하여 사업을 수행한다는 이유만으로는, 기업이 그 계약국에 고정사업장을 가진 것으로 보지 않는다. 다만, 그 사람들이 사업의 통상적 과정에서 활동하는 경우에 한한다.
  7. 한 계약국의 거주자인 한 회사가 상대방 계약국의 거주자인 회사, 또는 상대방 계약국에서 (고정사업장을 통하거나 다른 방법에 의하여) 사업을 영위하는 회사를 지배하거나 또는 그 회사에 의하여 지배된다는 사실만으로는 어느 회사가 다른 회사의 고정사업장이 되지 않는다.

- UN 모델조세협약 제5조 【고정사업장】은 OECD 모델조세협약에 없는 전문적 용역이나 보험업에 대한 고정사업장 간주 규정을 추가하는 등 원천국에서의 과세권을 강화한 점에서 OECD 모델조세협약과 차이남
  - UN 모델조세협약 제5조 제3항의 건설 관련 고정사업장의 범위에 조립공사와 감독활동을 추가적으로 열거하고 있으며, 고정사업장으로 간주되는 기간도 OECD 모델조세협약에서 규정한 12개월보다 짧은 6개월로 규정함
  - UN 모델조세협약 제5조 제3항에 외국기업이 종업원을 파견해서 12개월 중 183일 이상 전문적 용역 등을 제공하면 고정사업장으로 간주한다는 내용이 추가됨<sup>28)</sup>

- UN 모델조세협약 제5조 제4항 a목과 b목에 인도만을 목적으로 한 경우를 제외함 - 즉, “기업에 속하는 재화나 상품의 인도만을 목적으로 한 시설의 사용”이나 “인도만을 목적으로 그 기업에 속한 재화나 상품의 재고보유”는 예비적이거나 보조적인 활동의 사례에서 제외됨
- UN 모델조세협약 제5조 제5항에 계약체결 권한이 없더라도 한 국가 내에 재화나 상품의 재고를 유지하고 한 기업을 위해 자주 배달하면 고정사업장으로 간주한다는 내용이 추가됨
- UN 모델조세협약 제5조 제6항에 보험회사가 상대 국가에서 보험료를 징수하거나 독립대리인이 아닌 자를 통해 상대 국가에 소재하는 위험을 인수하면 그 국가에 고정사업장을 둔 것으로 간주한다는 내용이 추가됨

#### 나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가의 의견

##### (1) 연혁

- 1977년 OECD 모델조세협약 제4조 제4항에 예비적이고 보조적인 활동에 해당하는 항목에 예비적이거나 보조적인 활동이 복합적으로 발생한 경우를 추가함

##### (2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 호주, 캐나다, 덴마크, 아일랜드, 노르웨이, 영국, 그리스와 뉴질랜드 등의 국가에서 고정사업장의 범위와 기간에 대한 의견을 표명함<sup>29)</sup>
  - 호주는 천연자원과 관련된 활동, 계속성을 갖고 한 국가에서 중요 설비를 운영, 기업을 대신하여 기업에 속한 상품이나 제품을 제조하거나 가공하는 경우 해당 국가에 고정사업장을 가진 것으로 간주하기를 원함<sup>30)</sup>
  - 캐나다, 덴마크, 아일랜드, 노르웨이와 영국은 탄화수소의 역외탐사나 개발과 관

28) 김준석 외(2016) p701

29) OECD 모델조세협약 제5조 주석서 문단 46, 47, 50, 53

30) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 46

련된 행위에 관한 내용을 추가하기를 원함<sup>31)</sup>

- 그리스는 천연자원의 탐사나 채취를 위해 3개월 이상 과학장비나 기계를 그리스에서 사용되면 고정사업장으로 간주하기를 원함<sup>32)</sup>
- 뉴질랜드는 6개월 이상 천연자원의 탐사나 시추와 관련된 활동을 수행하거나 중요장비를 사용하거나 리스할 경우 고정사업장으로 간주한다는 특별규정을 추가하기를 원함<sup>33)</sup>

□ 제2항의 고정사업장 예시와 관련해 캐나다, 칠레와 이스라엘은 천연자원의 채취라는 용어 대신 천연자원의 탐사와 시추라는 용어의 사용을 선호함<sup>34)</sup>

□ 제3항 건설관련 고정사업장의 간주와 관련해 우리나라를 포함한 6개국에서는 건설현장 등의 지속기간을 6개월로 해야 한다는 입장을 표명함<sup>35)</sup>

- 6개국은 호주, 칠레, 그리스, 한국, 뉴질랜드와 포르투갈임

□ 제3항과 관련해 호주, 우리나라, 슬로베니아, 멕시코, 포르투갈에서는 건설 관련 공사뿐만 아니라 감독활동 등을 고정사업장으로 간주되는 범위에 포함하고자 함

- 호주, 슬로베니아, 포르투갈에서는 일정 기간 이상 지속된 감독이나 자문활동을 고정사업장의 범위에 포함시키기를 원함<sup>36)</sup>
- 우리나라도 감독활동을 한 국가에서 6개월 이상 지속해서 수행한 경우 그 국가의 고정사업장으로 간주하기를 원함<sup>37)</sup>
- 멕시코는 전문직업적 용역이나 기타 독립적 성격의 활동을 수행한 개인에 대해 과세하기를 원함<sup>38)</sup>

31) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 47

32) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 50

33) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 53

34) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 55

35) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 57

36) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 58, 60, 64

37) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 59

- 폴란드와 슬로베니아는 조립공사도 건설 관련 공사에 포함시키기를 원함<sup>39)</sup>
  - 그밖에 미국은 천연자원의 탐사에 사용되는 선박과 시추장비가 12개월 이상 한 국가에서 사용되면 고정사업장으로 간주한다는 입장을 표명함<sup>40)</sup>
- 제4항의 예비적이거나 보조적인 활동에 대한 예시나 제6항의 독립대리인과 관련해 유보 입장을 밝힌 국가가 있음
- 제목에서 예비적이거나 보조적인 조항에서 예시한 활동이 복합적으로 발생한 경우에도 이를 고정사업장에서 제외하고 있는데 칠레와 멕시코는 이러한 조항을 삭제하기를 원함<sup>41)</sup>
- 에스토니아와 슬로베니아는 제6항에서 독립대리인으로 보지 않는 일정 요건에 대한 내용을 추가하기를 원함<sup>42)</sup>
- 여기서 일정 요건이란 독립대리인이더라도 전적으로나 거의 완전히 한 기업을 대신해 활동하는 대리인의 경우임

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 제1항 고정사업장의 정의

1. 이 조약의 목적상 "고정사업장"이라 함은 한 기업의 사업이 전적으로 혹은 부분적으로 수행되는 일정 사업장소(fixed place of business)를 의미한다.

- 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약은 OECD 모델조세협약과 동일하게 고정사업장을 정의함

38) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 61

39) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 63

40) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 65

41) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 66, 67

42) 모델조세협약 제5조 주석서 문단 68

□ 다만, 헝가리와외의 조세조약은 “사업장소”에 생산장소가 포함된다는 내용을 추가함

나) 제2항 고정사업장의 예시

2. "고정사업장"은 특히 다음을 포함한다.

- (a) 관리장소
- (b) 지점
- (c) 사무소
- (d) 공장
- (e) 작업장(workshop)
- (f) 광산, 유정 혹은 개스정, 채석장, 혹은 기타 천연자원의 채취장소

□ 조사대상국 79개국 중에서 51개국과의 조세조약은 OECD 모델조세협약과 동일하게 고정사업장에 해당되는 여섯 가지 예시를 열거하고 있으며, 28개국에서는 판매장소나 농장 등의 장소를 추가적으로 열거함

○ 아래 표에서와 같이 28개국과의 조세조약에서는 판매장소, 농장이나 농경지, 목축지, 창고, 연안 시추공, 천연자원 탐사나 개발을 위한 설비나 구조물(선박), 천연자원의 탐사 장소나 천연자원 외의 탐사나 채취장소를 고정사업장의 예시에 추가함

- 판매장소를 추가한 국가는 네덜란드, 모로코, 미국, 바레인, 요르단, 우크라이나, 파키스탄, 필리핀과 인도의 9개국임

- 창고를 추가한 국가는 네팔, 미국, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 태국, 필리핀과 인도의 8개국임

- 농장, 농경지, 과수원, 재배지, 임업과 목축과 같은 장소를 추가한 국가는 루마니아, 미얀마, 스리랑카, 이집트, 카타르, 키르기즈, 파푸아뉴기니, 피지와 인도의 9개국임

- 연안시추공을 추가한 국가는 몰타임

- 천연자원의 탐사나 개발을 위한 설비나 구조물을 추가한 국가는 미얀마, 아

일란드, 아제르바이잔, 파푸아뉴기니의 4개국임

- 천연자원 탐사장소를 추가한 국가는 칠레, 콜롬비아와 페루의 3개국임
- 천연자원 외의 탐사나 채취장소를 추가한 국가는 이란임
- 바레인은 정세소를 추가함

○ 미국과의 조세조약에는 OECD 모델조세협약에 열거된 관리장소가 제외됨

〈표 IV-11〉 고정사업장에 해당하는 장소의 예시

국가	구분	OECD 모델 조세 협약	판 매 장 소	창 고	농장, 농경 지	과 수 원	재 배 지	임 업	목 축	연 안 시 추 공	천연자원의 탐사나 개발을 위한		천연 자원 외의 탐사나 채취 장소	정 제 소
											설비, 구조물	탐사 장소		
그리스		○												
남아프리카공화국		○												
네덜란드		○	○											
네팔		○		○										
노르웨이		○												
뉴질랜드		○												
덴마크		○												
독일		○												
라오스		○												
라트비아		○												
러시아		○												
루마니아		○			○	○ <sup>3)</sup>	○							
룩셈부르크		○												
리투아니아		○												
멕시코		○												
모로코		○	○											
몰타		○								○				
몽골		○												
미국		△ <sup>5)</sup>	○	○										
미얀마		○			○						○ <sup>4)</sup>			
바레인		○	○	○										○

〈표 IV-11〉의 계속

국가	구분	OECD 모델 조세 협약	판 매 장 소	창 고	농 장, 농 경 지	과 수 원	재 배 지	임 업	목 축	연 안 시 추 공	천연자원의 탐사나 개발을 위한		천연 자원 외의 탐사나 채취 장소	정 제 소
											설비, 구조물	탐사 장소		
방글라데시		○		○										
베네수엘라		○		○										
벨라루스		○												
불가리아		○												
사우디아라비아		○												
스리랑카		○			○									
스웨덴		○												
스위스		○												
스페인		○												
슬로바키아		○												
슬로베니아		○												
싱가포르		○												
아랍에미리트		○												
아이슬란드		○												
아일랜드		○									○			
아제르바이잔		○									○ <sup>4)</sup>			
알바니아		○												
알제리		○												
에스토니아		○												
에콰도르		○ <sup>1)</sup>												
영국		○												
오만		○												
요르단		○	○											
우루과이		○												
우즈베키스탄		○												
우크라이나		○	○											
이란		○											○	
이스라엘		○												
이집트		○			○									
이탈리아		○												
인도네시아		○												
일본		○												

〈표 IV-11〉의 계속

국가	구분	OECD 모델 조세 협약	판 매 장 소	창 고	농 장, 농 경 지	과 수 원	재 배 지	임 업	목 축	연 안 시 추 공	천연자원의 탐사나 개발을 위한		천연 자원 외의 탐사나 채취 장소	정 제 소
											설비, 구조물	탐사 장소		
중국		○												
칠레		○										○		
카자흐스탄		○												
카타르		○			○	○								
캐나다		○												
콜롬비아		○										○		
쿠웨이트		○												
크로아티아		○												
키르기즈		○			○			○						
태국		○		○										
튀니지		○												
파나마		○												
파키스탄		○	○											
파푸아뉴기니		○			○				○		○			
페루		○										○		
포르투갈		○												
프랑스		○												
피지		○			○		○ <sup>2)</sup>	○						
핀란드		○												
필리핀		○	○	○										
헝가리		○												
홍콩		○												
가봉		○												
인도		○	○	○	○									
타지키스탄		○												
벨기에		○												

주: 1) 에콰도르의 천연자원 채취장소에 산림이 열거되어 있음

2) 피지의 재배지에는 원예재배지도 포함됨

3) 루마니아의 과수원에는 포도원도 포함됨

4) 아제르바이잔과 미얀마는 천연자원 탐사나 개발을 위한 설비나 구조물에 선박을 포함함

5) 미국은 OECD 모델조세협약에 열거된 고정사업장으로 보는 장소 중 관리장소를 열거하지 않음

자료: 저자 작성

다) 제3항 건설 관련 고정사업장의 범위와 기간

3. 건축현장, 건설 혹은 설비공사는 12개월을 초과하여 존속하는 경우에만 고정사업장이 된다.

(1) 건설 관련 고정사업장의 범위

- 조사대상국 79개국 중 31개국과의 조세조약에는 OECD 모델조세협약의 건설 고정사업장으로 간주되는 범위에 추가적으로 조립공사와 건설 관련 감독활동을 열거함
  - UN 모델조세협약 제5조 【고정사업장】은 건설 관련 고정사업장의 범위에 조립공사와 감독활동을 추가적으로 열거하고 있으며, 우리나라가 체결한 다수의 조세조약도 이러한 UN 모델조세협약의 내용을 반영하고 있음
  - 31개국은 노르웨이, 네덜란드, 뉴질랜드, 덴마크, 룩셈부르크, 스웨덴, 싱가포르, 인도네시아, 튀니지, 필리핀, 멕시코, 아일랜드, 영국, 중국, 피지, 벨기에, 라트비아, 리투아니아, 사우디아라비아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 알바니아, 오만, 요르단, 이란, 캐나다, 태국, 에스토니아, 페루, 가봉과 인도임
- OECD 모델조세협약과 동일하게 건설 고정사업장에 해당하는 범위를 건설현장, 건설이나 설비공사로 열거한 조세조약은 22개임
  - 22개국은 파키스탄, 핀란드, 미국, 남아프리카공화국, 몽골, 불가리아, 스페인, 우즈베키스탄, 이집트, 포르투갈, 라오스, 벨라루스, 아이슬란드, 우크라이나, 카타르, 크로아티아, 바레인, 우루과이, 파나마, 홍콩, 타지키스탄과 키르기즈임
- 그 밖의 조세조약에서는 건설 관련 자문활동이나 조사활동을 건설 고정사업장의 범위에 추가함
  - 조사대상국 79개국의 국가별 건설 관련 고정사업장의 범위는 아래 표와 같음

〈표 IV-12〉 건설 관련 고정사업장의 범위

구분 국가	OECD 모델조세협약			조립 공사	건설 관련		
	건축현장	건설	설비공사		감독활동	자문활동	조사활동
그리스	○	○	○	○	○	○	
남아프리카공화국	○	○	○				
네덜란드	○	○	○	○	○		
네팔	○	○	○	○	○	○	
노르웨이	○	○	○	○	○		
뉴질랜드	○	○	○	○	○		
덴마크	○	○	○	○	○		
독일	○	○	○		○		
라오스	○	○	○				
라트비아	○	○	○	○	○		
러시아	○	○	○	○			
루마니아	○	○	○	○	○	○	
룩셈부르크	○	○	○	○	○		
리투아니아	○	○	○	○	○		
멕시코	○	○	○	○	○		
모로코	○	○	○	○			
몰타	○	○	○		○		
몽골	○	○	○				
미국	○	○	○				
미얀마	○	○	○	○	○	○	
바레인	○	○	○				
방글라데시	○	○	○	○			
베네수엘라	○	○	○	○	○		○
벨라루스	○	○	○				
불가리아	○	○	○				
사우디아라비아	○	○	○	○	○		
스리랑카	○	○	○	○			
스웨덴	○	○	○	○	○		
스위스	○	○	○	○	○		
스페인	○	○	○				
슬로바키아	○	○	○	○			
슬로베니아	○	○	○	○	○		
싱가포르	○	○	○	○	○		

〈표 IV-12〉의 계속

구분 국가	OECD 모델조세협약			조립 공사	건설 관련		
	건축현장	건설	설비공사		감독활동	자문활동	조사활동
아랍에미리트	○	○	○	○	○		
아이슬란드	○	○	○				
아일랜드	○	○	○	○	○		
아제르바이잔	○	○	○		○	○	
알바니아	○	○	○	○	○		
알제리	○	○	○	○			
에스토니아	○	○	○	○	○		
에콰도르	○	○	○		○		
영국	○	○	○	○	○		
오만	○	○	○	○	○		
요르단	○	○	○	○	○		
우루과이	○	○	○				
우즈베키스탄	○	○	○				
우크라이나	○	○	○				
이란	○	○	○	○	○		
이스라엘	○	○	○	○	○	○	
이집트	○	○	○				
이탈리아	○	○	○	○			
인도네시아	○	○	○	○	○		
일본	○	○	○		○		
중국	○	○	○	○	○		
칠레	○	○	○		○		
카자흐스탄	○	○	○	○	○	○	
카타르	○	○	○				
캐나다	○	○	○	○	○		
콜롬비아	○	○	○		○		
쿠웨이트	○	○	○		○		
크로아티아	○	○	○				
키르기즈	○	○	○				
태국	○	○	○	○	○		
튀니지	○	○	○	○	○		
파나마	○	○	○				
파키스탄	○	○	○				

〈표 IV-12〉의 계속

구분 국가	OECD 모델조세협약			조립 공사	건설 관련		
	건축현장	건설	설비공사		감독활동	자문활동	조사활동
파푸아뉴기니	○	○	○		○		
페루	○	○	○	○	○		
포르투갈	○	○	○				
프랑스	○	○	○	○			
피지	○	○	○	○	○		
핀란드	○	○	○				
필리핀	○	○	○	○	○		
헝가리	○	○	○	○			
홍콩	○	○	○				
가봉	○	○	○	○	○		
인도	○	○	○	○	○		
타지키스탄	○	○	○				
벨기에	○	○	○	○	○		

자료: 저자 작성

## (2) 건설 관련 고정사업장의 기간

- 조사대상국 79개국 중 57개국은 건설 관련 고정사업장으로 간주되는 기간을 OECD 모델조세협약의 내용에 따라 12개월 초과나 우리나라의 유보 입장에 따라 6개월 초과로 정함
  - 조세조약별 고정사업장으로 간주되는 기간에 대한 구분은 〈표 IV-13〉과 같음
  - OECD 모델조세협약과 동일하게 건설현장 등이 고정사업장으로 간주되기 위해 요구되는 기간을 12개월을 초과하여 정한 조세조약은 프랑스, 영국과 독일을 포함해 30개국임
    - 30개국은 뉴질랜드, 룩셈부르크, 스리랑카, 프랑스, 남아프리카공화국, 러시아, 루마니아, 몽골, 스페인, 아일랜드, 영국, 우즈베키스탄, 이스라엘, 이탈리아, 카자흐스탄, 헝가리, 독일, 라우스, 벨라루스, 슬로베니아, 아이슬란드, 아제르바이잔, 요르단, 이란, 크로아티아, 바레인, 키르기즈, 홍콩, 가봉, 타지키스탄임
  - 우리나라의 유보 입장과 동일하게 6개월을 기준으로 판단한 조세조약은 미국, 일

본과 중국을 포함해 27개국으로 나타났으며, 183일을 기준으로 고정사업장을 판단한 조세조약도 4개국이 있음

- 6개월을 기준으로 판단한 국가는 네덜란드, 노르웨이, 덴마크, 미국, 스웨덴, 스위스, 싱가포르, 인도네시아, 튀니지, 파키스탄, 핀란드, 필리핀, 멕시코, 일본, 중국, 포르투갈, 벨기에, 미얀마, 사우디아라비아, 알제리, 칠레, 카타르, 캐나다, 쿠웨이트, 태국, 콜롬비아와 페루이며, 183일을 기준으로 판단한 국가는 방글라데시, 파푸아뉴기니, 네팔과 인도임

- 그 밖에 OECD 모델조세협약의 기준보다 짧은 기간인 9개월이나 270일 기준, 8개월을 기준으로 고정사업장을 판단한 조세조약도 16개 있음
- 한편, 아랍에미리트와 우크라이나와의 조세조약은 고정사업장으로 간주되는 기간을 18개월로 OECD 기준보다 길게 규정함

□ 룩셈부르크와 러시아는 특정 상황에서 건설 고정사업장으로 간주되는 기간을 원칙과 다르게 정하는 예외를 둠

- 룩셈부르크는 다른 건설이나 설비공사의 경우 12개월을 기준으로 고정사업장을 판단하지만 감독활동만 6개월을 기준으로 고정사업장을 판단함
- 러시아는 12개월을 기준으로 건설 관련 고정사업장의 존재를 판단하나 작업이 수행되는 기간이 12개월을 초과하나 24개월 이하인 경우 해당 국가에 신청해서 고정사업장으로 보지 않을 수 있는 예외를 허용함

〈표 IV-13〉 건설 관련 고정사업장의 기간

구분	대상 국가
18개월	아랍에미리트, 우크라이나
12개월 (OECD)	뉴질랜드, 룩셈부르크 (감독활동은 6개월), 스리랑카, 프랑스, 남아프리카공화국, 러시아, 루마니아, 몽골, 스페인, 아일랜드, 영국, 우즈베키스탄, 이스라엘, 이탈리아, 카자흐스탄, 헝가리, 독일, 라우스, 벨라루스, 슬로베니아, 아이슬란드, 아제르바이잔, 요르단, 이란, 크로아티아, 바레인, 키르기즈, 홍콩, 가봉, 타지키스탄
9개월	그리스, 몰타, 불가리아, 이집트, 피지, 라트비아, 리투아니아, 베네수엘라, 슬로바키아, 알바니아, 오만, 에스토니아, 에콰도르, 우루과이
270일	파나마
8개월	모로코
6개월	네덜란드, 노르웨이, 덴마크, 미국, 스웨덴, 스위스, 싱가포르, 인도네시아, 튀니지, 파키스탄, 핀란드, 필리핀, 멕시코, 일본, 중국, 포르투갈, 벨기에, 미얀마, 사우디아라비아, 알제리, 칠레, 카타르, 캐나다, 쿠웨이트, 태국, 콜롬비아, 페루
183일	방글라데시, 파푸아뉴기니, 네팔, 인도

자료: 저자 작성

#### 라) 천연자원 관련 고정사업장의 범위와 기간

- 그리스를 포함한 7개국과의 조세조약에서는 천연자원의 탐사나 개발을 위한 설비를 사용하면 고정사업장으로 간주하며, 4개국은 천연자원의 탐사장소를 고정사업장으로 규정함
  - OECD나 UN 모델조세협약에는 없는 내용임
  - 천연자원의 탐사나 개발을 위한 설비사용은 천연자원 탐사나 채취장비의 사용, 관련 활동을 하는 자, 탐사와 관련된 자문이나 감독활동의 세 가지로 구분됨
  - 7개국은 그리스, 뉴질랜드, 러시아, 아일랜드, 카자흐스탄, 파나마와 파푸아뉴기니임
  - 4개국은 필리핀, 칠레, 콜롬비아와 페루임
  
- 천연자원 관련 고정사업장에 해당하는 범위를 조세조약마다 다르게 정함

- 천연자원의 탐사나 채취와 관련된 장비 사용을 고정사업장으로 규정한 국가는 그리스, 러시아, 카자흐스탄, 파나마와 파푸아뉴기니임
- 천연자원의 탐사, 채취와 관련된 활동을 하는 자를 고정사업장의 범위에 포함한 국가는 그리스, 뉴질랜드, 아일랜드, 카자흐스탄임
- 천연자원 탐사와 관련된 자문이나 감독활동을 포함한 국가는 카자흐스탄임
- 천연자원의 탐사장소를 포함한 국가는 필리핀, 칠레, 콜롬비아와 페루임
- 조세조약별 고정사업장으로 간주되는 범위와 관련해서는 <표 IV-14>를 참조

□ 천연자원 관련 고정사업장으로 간주되는 기간도 조세조약마다 차이가 있음

- 뉴질랜드, 러시아, 카자흐스탄, 파나마, 파푸아뉴기니, 필리핀의 6개국과의 조세 조약의 천연자원 관련 고정사업장으로 간주되는 기간은 건설 관련 고정사업장으로 간주되는 기간과 동일함
- 그리스와 아일랜드와의 조세조약상 건설 관련 고정사업장으로 간주되는 기간보다 천연자원 관련 고정사업장으로 판단되는 기간이 더 짧게 규정되어 있음
  - 그리스의 경우 건설 관련 고정사업장은 9개월을 기준으로 하나 천연자원 관련 고정사업장은 장비의 사용은 6개월을, 관련 활동은 90일을 기준으로 고정사업장으로 간주됨
- 아일랜드의 경우 건설 관련 고정사업장은 12개월을 기준으로 하나 천연자원 관련 고정사업장은 183일을 기준으로 고정사업장으로 간주됨
- 한편, 칠레와 콜롬비아와 페루는 제2항의 고정사업장의 예시 중 하나로 천연자원의 탐사장소를 열거하고 있으며, 고정사업장으로 간주되는 기간에 대해 별도 규정이 없음

〈표 IV-14〉 천연자원 관련 고정사업장의 범위와 기간

구분 국가	범위				기간
	천연자원의 탐사나 채취와 관련된 장비 사용	천연자원의 탐사, 채취와 관련된 활동을 하는 자 <sup>1)</sup>	천연자원 탐사와 관련된 자문, 감독활동	천연자원의 탐사 장소	
그리스	○ (6개월)	○ (90일)	-	-	6개월/ 90일 <sup>4)</sup>
뉴질랜드	-	○ <sup>2)</sup>	-	-	12개월
러시아	○ <sup>3)</sup>	-	-	-	12개월 <sup>5)</sup>
아일랜드	-	○	-	-	183일
카자흐스탄	○	○	○	-	12개월
파나마	○	-	-	-	270일
파푸아뉴기니	○	-	-	-	183일
필리핀	-	-	-	○	6개월
칠레 <sup>6)</sup>	-	-	-	○	-
콜롬비아 <sup>6)</sup>	-	-	-	○	-
페루 <sup>6)</sup>	-	-	-	○	-

주: 1) 천연자원의 탐사, 추출, 채취와 관련된 활동을 하는 자를 개인과 법인을 모두 포함하는 거주자로 정한 조세조약과 법인만 대상으로 정한 조세조약으로 구분되며, 거주자로 정한 경우는 별도 언급하지 않고 법인만 대상으로 한 경우만 괄호로 표시함

2) 뉴질랜드의 경우 법인만 대상으로 함

3) 러시아의 경우 시추공과 시추선만을 포함함

4) 그리스의 경우 천연자원의 탐사나 채취와 관련된 장비사용은 6개월을 기준으로 고정사업장을 판단하나 천연자원의 탐사, 채취와 관련된 활동을 하는 자는 90일을 기준으로 고정사업장을 판단함

5) 러시아의 경우 고정사업장으로 간주되는 개간을 24개월 초과로 연장할 수 있음

6) 칠레, 콜롬비아와 페루의 경우 제2항의 고정사업장의 예시로 천연자원의 탐사 장소를 열거함

자료: 저자 작성

마) 전문적 용역 등 관련 고정사업장의 범위와 기간(UN 모델조세협약 제5조 제3항)

□ 조사대상 79개국 중에서 22개국과의 조세조약은 자문활동 등의 전문적 용역 수행이 일정 기간을 초과하는 기간 동안 지속되면 고정사업장으로 간주하는 내용을 추가하여 원천국가의 과세를 강화함

○ 22개국은 그리스, 네덜란드, 덴마크, 사우디아라비아, 아랍에미리트, 아제르바이잔, 알바니아, 오만, 요르단, 우루과이, 인도네시아, 중국, 칠레, 키르키즈, 태국, 파나마, 페루, 포르투갈, 필리핀, 인도, 타지키스탄, 벨기에임

- 포르투갈을 제외한 나머지 국가는 적용대상을 피고용인이나 고용된 인력을 이용하여 자문활동을 수행하는 경우로 규정함
  - 조세조약마다 고정사업장에 해당하는 활동의 범위를 컨설팅, 자문이나 전문적 용역 등으로 다양하게 기술하고 있으나, 활동의 성격은 거의 유사한 것으로 판단됨
  - 포르투갈은 대상 용역의 성격을 특정하지 않고 고용인 등을 통해 실질적으로 유사한 용역을 제공하는 항구적 성격의 사업활동을 수행하면 고정사업장으로 간주함
  
- 고정사업장으로 판정하는 기간은 최소 3개월부터 최대 18개월까지 다양함
  - 한편, 6개국과의 조세조약은 건설 관련 고정사업장으로 간주되는 기간과 비교하여 전문적 용역 등이 고정사업장으로 간주되는 기간을 더 짧게 규정함
    - 6개 국가는 그리스, 알바니아, 요르단, 우루과이, 인도네시아와 파나마임
  
- 그밖에 칠레와 페루와의 조세조약은 특수관계기업의 활동이 실질적으로 동일한 경우 활동기간을 합산하여 고정사업장으로 간주되는 기간을 판단함

〈표 IV-15〉 자문활동 등 관련 고정사업장의 기간

기간	대상국가	기간	대상국가
18개월	아랍에미리트	183일	그리스, 사우디아라비아, 요르단, 칠레, 페루, 포르투갈, 필리핀, 인도
12개월	키르기즈	120일	파나마
9개월	오만,	3개월	인도네시아
6개월	네덜란드, 덴마크, 아제르바이잔, 알바니아, 우루과이, 중국, 태국, 타지키스탄, 벨기에	-	-

자료: 저자 작성

- 전문적 용역 제공기간의 산정 시 기준시점은 ‘어느 12월 기간 중’, ‘해당 회계연도가 시작하고 끝나는 어느 12개월 중’으로 규정되거나 기준시점이 제시되지 않는 국가도 존재함
  - 기준시점이 ‘어느 12월 기간’ 으로 규정된 국가는 그리스, 사우디아라비아, 아제르바이잔, 오만, 요르단, 우루과이, 인도, 인도네시아, 중국, 칠레, 타지키스탄, 태국, 파나마, 페루, 포르투갈, 필리핀의 16개국임
  - 알바니아의 경우 ‘해당 회계연도가 시작하고 끝나는 어느 12개월’로 규정함
  - 네덜란드, 덴마크, 벨기에, 아랍에미리트, 키르기즈의 5개국은 용역제공 시 체류기간 요건은 존재하나 기간 산정의 기준 시점은 규정되지 않음

〈표 IV-16〉 고정사업장 간주 자문용역 관련 183일 판단 기준

구분	국가
어느 12월 기간 중 (in any twelve month period)	그리스, 사우디아라비아, 아제르바이잔, 오만, 요르단, 우루과이, 인도, 인도네시아, 중국, 칠레, 타지키스탄, 태국, 파나마, 페루, 포르투갈, 필리핀 (16개국)
기준시점 없음 <sup>1)</sup>	네덜란드, 덴마크, 벨기에, 아랍에미리트, 키르기즈(5개국)
해당 회계연도가 시작하고 끝나는 어느 12개월 중 <sup>2)</sup> (in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned)	알바니아(1개국)
체류 기간 규정 없음	가봉, 남아프리카공화국, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨라루스, 불가리아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르, 아이슬란드, 아일랜드, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 일본, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 프랑스, 피지, 핀란드, 헝가리, 홍콩(57개국)

주: 1) 용역제공 시 기간 체류 요건은 존재하나 기간 산정의 기준 시점은 규정되지 않음

2) UN 모델조세협약 제14조 제1항 (b)목과 동일함

자료: 저자 작성

바) 장비 관련 고정사업장의 범위와 기간

□ OECD나 UN 모델조세협약에는 없는 내용으로 몰타와의 조세조약에만 관련 규정이 있음

- 장비가 한 국가에서 사용되거나 설치된 경우와 그와 관련된 감독활동을 수행하는 경우 고정사업장으로 간주됨
  - 천연자원 관련 고정사업장은 천연자원의 탐사나 개발을 위한 장비의 사용으로 그 범위가 제한적인 데 반해 장비가 사용되는 범위를 제한하지 않음
- 9개월을 초과하여 존속하는 경우만 고정사업장으로 간주됨

사) 제4항 예비적이거나 보조적인 활동

4. 이 조문 전항의 규정들에도 불구하고 "고정사업장"은 다음의 것을 포함하지 않는 것으로 본다.

- (a) 기업에 속하는 재화나 상품의 저장, 전시, 또는 인도만을 목적으로 한 시설의 사용
- (b) 저장, 전시, 또는 인도만을 목적으로 하여 그 기업에 속한 재화나 상품의 재고보유
- (c) 다른 기업에 의한 가공만을 목적으로 한 그 기업소유 재화나 상품의 재고보유
- (d) 기업을 위한 재화나 상품의 구입 또는 정보의 수집만을 목적으로 한 일정 사업장소의 유지
- (e) 기업을 위해 단순히 예비적(preparatory) 또는 보조적(auxiliary)인 성격의 기타활동만을 수행할 목적으로 일정 사업장소의 유지
- (f) a목부터 e목에 언급된 복합적 활동의 수행만을 위한 일정 사업장소의 유지, 단 그러한 복합적 활동의 수행으로부터 초래되는 일정 사업장소의 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적인 성격의 것 이어야 함

□ 제4항에서는 고정사업장에서 사업활동을 수행하는 경우도 그 활동이 예비적이거나 보조적인 활동이면 고정사업장으로 간주하지 않는다는 내용과 이러한 활동의 예시를 규정함<sup>43)</sup>

- 단, 여기서 예비적이거나 보조적인 활동의 정의를 제시하지는 않음

□ 조사대상국 79개국 중에서 57개국과의 조세조약은 OECD 모델조세협약의 내용과 동일함

43) 한국조세재정연구원(2015) p.26

- 예비적이거나 보조적인 활동이면 고정사업장으로 간주한다는 내용과 함께 예비적이거나 보조적인 활동의 네 가지 예를 열거함
  - 1977년 개정 이후 기타 예비적이고 보조적인 활동이 복합적으로 발생한 경우도 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적이면 고정사업장에 해당하지 않는다는 내용이 추가됨
- UN 모델조세협약과 동일하게 인도만 목적으로 한 시설 사용이나 상품의 재고보유를 예비적이거나 보조적인 활동에서 제외한 국가는 영국을 포함한 7개국임
    - 7개국은 이란, 파키스탄, 영국, 이스라엘, 베네수엘라, 인도네시아와 알바니아임
  - 예비적이고 보조적인 활동이 복합적으로 발생한 경우도 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적이면 고정사업장으로 보지 않는다는 내용을 포함하지 않은 국가도 네덜란드와 싱가포르를 포함해 7개국이 있음
    - 7개국은 네덜란드, 미국, 싱가포르, 이탈리아, 벨기에, 인도네시아와 미얀마임
  - 그 밖에 15개국과의 조세조약에서는 광고 제공이나 과학적 조사 등과 같이 OECD 모델조세협약에서 열거하지 않은 활동을 추가적으로 열거함
    - 광고나 정보의 제공, 과학적 조사를 추가적으로 열거한 국가는 미국, 덴마크와 싱가포르를 포함한 12개국임
      - 11개국은 덴마크, 미국, 방글라데시, 멕시코, 슬로바키아, 칠레, 태국, 싱가포르, 벨기에, 이란과 미얀마임
      - 멕시코는 자금조달을 추가적으로 열거함
    - 러시아는 거주자를 대신하여 계약을 체결하거나 단순한 서명을 하는 경우를 추가함
    - 일시적으로 전시된 재화나 상품의 판매를 추가적으로 열거한 국가는 루마니아와 불가리아임
  - 2010년 이후 체결한 조세조약<sup>44)</sup>은 모두 OECD 모델조세협약과 동일한 항목을 열거함

〈표 IV-17〉 예비적이거나 보조적인 활동의 범위

구분	대상 국가
(1) OECD 모델과 동일	노르웨이, 뉴질랜드, 룩셈부르크, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 튀니지, 프랑스, 핀란드, 필리핀, 그리스, 남아프리카공화국, 몰타, 몽골, 스페인, 아일랜드, 우즈베키스탄, 이집트, 일본, 중국, 카자흐스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 헝가리, 네팔, 독일, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 모로코, 벨라루스, 사우디아라비아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알제리, 오만, 요르단, 우크라이나, 카타르, 캐나다, 쿠웨이트, 크로아티아, 바레인, 에스토니아, 에콰도르, 우루과이, 콜롬비아, 키르기즈, 파나마, 페루, 홍콩, 가봉, 인도, 타지키스탄 (57개국)
(2) 활동이 복합적으로 발생한 경우를 제외	네덜란드, 이탈리아
(3) 인도만 목적으로 한 시설사용이나 상품의 재고보유를 제외 (UN 모델)	파키스탄, 영국, 이스라엘, 베네수엘라, 알바니아
(4) 광고제공, 정보제공, 과학적 조사 추가	덴마크, 방글라데시, 멕시코 <sup>1)</sup> , 슬로바키아, 칠레, 태국
(5) 거주자를 대신한 계약의 체결이나 단순한 서명 추가	러시아
(6) 일시적으로 전시된 재화나 상품의 판매 추가	루마니아, 불가리아
(2) + (4)	싱가포르, 벨기에, 미얀마, 미국
(2) + (3)	인도네시아
(3) + (4)	이란

주: 1) 멕시코는 자금조달 활동도 추가적으로 열거함  
 자료: 저자 작성

44) 바레인, 에스토니아, 에콰도르, 우루과이, 콜롬비아, 키르기즈, 파나마, 페루, 홍콩, 가봉, 인도, 타지키스탄임

아) 제5항 계약체결대리인<sup>45)</sup>의 고정사업장 간주

5. 제1항 및 제2항의 규정에도 불구하고, 사람이-제6항이 적용되는 독립적 지위의 대리인(agent) 이외의 한 기업을 위하여 활동하고, 한 계약국에서 그 기업 명의의 계약 체결권을 가지고 그 권한을 항시 행사하는 경우, 그 기업은 그 사람이 수행하는 활동에 대하여 그 국가에 고정사업장을 가진 것으로 간주한다. 다만 그 사람의 활동이 일정 사업장소를 통하여 행해진다 하더라도, 그 일정 사업장소가 고정사업장으로 되지 않는 제4항에 언급된 활동에 한정되지 않는 경우이어야 한다.

- 계약체결대리인과 관련해 조사대상국 79개국 중에서 60개국<sup>46)</sup>과의 조세조약은 OECD 모델조세협약과 동일함
  - OECD 모델조세협약에서는 그 활동이 예비적이거나 보조적인 활동이 아닌 경우 독립대리인이 아닌 인이 기업명의로의 계약체결권을 갖고 한 기업을 위한 활동을 반복적으로 행사하면 고정사업장으로 간주됨
  - 각 국가별 체결현황은 <표 IV-18>을 참고
  
- 19개국<sup>47)</sup>과의 조세조약에서는 계약체결대리인에 해당하지 않는 요건을 추가하거나, 계약체결 권한을 협상권까지 확대하거나 UN 모델조세협약의 재고보유대리인<sup>48)</sup>을 고정사업장 요건에 추가하는 등 OECD 모델조세협약과 차이를 보임
  - 5개국과의 조세조약에서는 계약체결대리인에 해당하지 않는, 즉 계약체결 대리인의 활동이 예비적이거나 보조적이지 않아야 한다는 요건 대신 그 기업을 위한 재화 또는 상품의 구입에 한정되지 않는 활동으로 규정하여 고정사업장으로 간주되는 범위를 확대함

45) 계약체결대리인이라는 용어는 김준석 외(2016) p.691을 참조함

46) 노르웨이, 뉴질랜드, 룩셈부르크, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 튀니지, 프랑스, 핀란드, 그리스, 남아프리카공화국, 러시아, 루마니아, 멕시코, 몰타, 몽골, 불가리아, 스페인, 아일랜드, 우즈베키스탄, 이스라엘, 이집트, 일본, 중국, 카자흐스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 헝가리, 베네수엘라, 벨라루스, 네팔, 독일, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 모로코, 미얀마, 슬로바키아, 슬로베니아, 아이슬란드, 알제리, 오만, 요르단, 이란, 칠레, 카타르, 캐나다, 크로아티아, 바레인, 에스토니아, 에콰도르, 우루과이, 콜롬비아, 키르기스, 파나마, 페루, 홍콩, 가봉, 타지키스탄임

47) OECD 모델조세협약에 일부 내용을 추가한 19개국은 네덜란드, 덴마크, 이탈리아, 벨기에, 아제르바이잔, 방글라데시, 싱가포르, 인도네시아, 파키스탄, 필리핀, 영국, 사우디아라비아, 알바니아, 우크라이나, 태국, 아랍에미리트, 쿠웨이트, 인도와 미국임

48) 재고보유대리인이라는 용어는 김준석 외(2016) p.693을 참조함

- 5개국은 네덜란드, 덴마크, 이탈리아, 벨기에와 미국임
  - 3개국과의 조세조약에서는 계약체결권뿐만 아니라 협상권만 갖고 활동해도 고정사업장으로 간주하여 고정사업장으로 간주되는 범위를 확대함
    - 3개국은 아제르바이잔, 아랍에미리트와 쿠웨이트임
  - 14개국과의 조세조약은 한 기업을 위하여 재화나 상품을 정기적으로 인도하거나 판매할 목적에서 재화 또는 상품의 재고를 유지하는 재고보유대리인을 고정사업장에 포함함
    - 이는 UN 모델조세협약 제5조 제5항의 내용으로, UN 모델조세협약에서는 재고보유대리인의 활동을 추가하여, 재고를 보유하고 상품을 정기적으로 인도하는 활동에 대한 원천국가의 과세를 강화함
    - 14개국은 방글라데시, 싱가포르, 인도네시아, 파키스탄, 필리핀, 영국, 사우디아라비아, 알바니아, 우크라이나, 태국, 인도, 미국, 아랍에미리트와 쿠웨이트임
- 재고보유대리인의 활동은 그 범위에 따라 5가지 유형으로 구분할 수 있음
- 재고보유대리인의 활동 범위를 한 기업을 위한 재화나 상품의 ‘인도’와 이를 위한 ‘재고유지’로 규정한 국가는 7개국임
    - 7개국은 방글라데시, 사우디아라비아, 알바니아, 영국, 인도네시아, 파키스탄과 필리핀임
  - 재고보유대리인의 활동을 ‘판매와 관련된 활동의 일환’에서 한 기업을 위한 재화나 상품의 ‘인도’와 이를 위한 ‘재고유지’로 규정한 국가는 태국임
  - 재고보유대리인의 활동을 한 기업을 대신하여 ‘정기적으로 주문’에 응하기 위한 재화나 상품의 ‘재고유지’로 규정한 국가는 싱가포르임
  - 재고보유대리인의 활동을 ‘정기적으로 주문’에 응하거나 ‘인도’를 위해 재화나 상품의 ‘재고유지’로 규정한 국가는 미국과 인도임
  - 재고보유대리인의 활동을 ‘판매’를 위한 재화나 상품의 ‘재고유지’로 규정한 국가는 아랍에미리트, 쿠웨이트와 우크라이나임

〈표 IV-18〉 계약체결대리인 등에 대한 고정사업장 간주

구분		대상국가
(2) 그 기업을 위한 재화 또는 상품의 구입에 한정되지 않는 활동인 경우로 내용 변경 <sup>1)</sup>		네덜란드, 덴마크, 이탈리아, 벨기에, 미국 <sup>2)</sup>
(3) 계약체결권한에 협상권을 추가		아제르바이잔, 아랍에미리트 <sup>3)</sup> , 쿠웨이트 <sup>3)</sup>
(4) 재고보유대리인 추가(UN모델)	(a) 인도하는 재화에 대한 재고 보유	방글라데시, 사우디아라비아, 알바니아, 영국, 인도네시아, 파키스탄, 필리핀
	(b) 판매와 관련된 활동의 일환으로 정기적으로 배달하는 재화에 대한 재고유지	태국
	(c) 주문에 응하도록 재화에 대한 재고유지	싱가포르
	(d) 주문에 응하거나 인도를 행하는 재화에 대한 재고유지	미국 <sup>2)</sup> , 인도
	(e) 판매할 재화에 대한 재고유지	아랍에미리트 <sup>3)</sup> , 우크라이나, 쿠웨이트 <sup>3)</sup>

주: 1) (2)의 내용은 OECD 모델조세협약에 있는 계약체결대리인의 활동이 예비적이거나 보조적인 활동이면 고정사업장으로 간주한다는 요건 대신 기업을 위한 재화나 상품의 구입에 한정되는 활동이면 고정사업장으로 간주하지 않는다는 요건을 규정한 경우임

2) 미국은 OECD 모델조세협약에 (2)의 내용과 (4)(d)의 내용을 추가함

3) 아랍에미리트와 쿠웨이트는 OECD 모델조세협약에 (3)의 내용과 (4)(e)의 내용을 추가함

자료: 저자 작성

#### 자) 제6항 고정사업장에 해당되지 않는 독립대리인

6. 기업이 한 체약국에서 중개인(broker), 일반위탁매매인(general commission agent) 또는 기타 독립적 지위를 가진 대리인을 통하여 사업을 수행한다는 이유만으로는, 기업이 그 체약국에 고정사업장을 가진 것으로 보지 않는다. 다만, 그 사람들이 사업의 통상적 과정에서 활동하는 경우에 한한다.

이러한 독립대리인과 관련해 조사대상국 79개국 중에서 60개국과의 조세조약은 OECD 모델조세협약과 동일하게 규정함

○ 기업이 다른 체약국에서 독립적 지위의 대리인을 통해서 사업을 수행하고 그 대

리인의 활동이 사업의 통상적인 과정에서 발생한 것이면 다른 계약국에 고정사업장을 가진 것으로 간주되지 않는다는 내용임

□ 19개국<sup>49)</sup>과의 조세조약은 독립대리인이더라도 일정 요건을 갖추면 고정사업장으로 볼 수 있도록 고정사업장의 범위를 확대하고 있는데, 이는 UN 모델조세협약 제7조에 따른 것임

○ 예외규정은 “대리인 등이 한 기업을 위해 전적으로 또는 거의 전적으로 활동하고 사업적이고 재정적인 관계에서 그 기업과 대리인이 체결하였거나 부여된 조건이 독립기업들 간에 이루어진 조건과 다른 경우 그 대리인”<sup>50)</sup>에 적용됨

○ 아랍에미리트와의 조세조약은 UN 모델조세협약보다도 독립대리인에 해당하지 않는 범위를 확대함

- 한 기업을 위해서만 활동한 경우뿐만 아니라 그 기업의 지배회사나 피지배회사까지 고려한 기업집단을 위해 활동하면 독립대리인으로 간주하지 않는 것으로 규정함

□ 2000년대 이후 독립대리인에 해당하지 않는 요건을 추가한 조세조약이 증가하는 경향을 나타냄

○ 2000년대 전까지 독립대리인에 해당하지 않는 요건을 추가한 국가가 6개국<sup>51)</sup>뿐이었으나, 2000년대 이후 체결한 13개국<sup>52)</sup>과의 조세조약에 관련 내용이 추가됨

49) 스리랑카, 인도네시아, 파키스탄, 필리핀, 몽골, 중국, 라트비아, 리투아니아, 모로코, 오만, 이란, 칠레, 쿠웨이트, 태국, 콜롬비아, 파나마, 가봉, 인도와 아랍에미리트임

50) UN 모델조세협약 제5조 제7항(삼일아이닷컴의 번역 참조)

51) 2000년 이전 체결된 6개국은 스리랑카, 인도네시아, 파키스탄, 필리핀, 몽골과 중국과의 조세조약임

52) 2000년대 이후 체결된 13개국은 라트비아, 리투아니아, 모로코, 오만, 이란, 칠레, 쿠웨이트, 태국, 콜롬비아, 파나마, 가봉, 인도와 아랍에미리트와의 조세조약임

〈표 IV-19〉 고정사업장에 해당되지 않는 독립대리인

구분	대상 국가
OECD와 동일	네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 룩셈부르크, 미국, 방글라데시, 스웨덴, 스위스, 싱가포르, 튀니지, 프랑스, 핀란드, 그리스, 남아프리카 공화국, 러시아, 루마니아, 멕시코, 몰타, 불가리아, 스페인, 아일랜드, 영국, 우즈베키스탄, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 일본, 카자흐스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 헝가리, 벨기에, 네팔, 독일, 라오스, 미얀마, 베네수엘라, 벨라루스, 사우디아라비아, 슬로바키아, 슬로베니아, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 요르단, 우크라이나, 카타르, 캐나다, 크로아티아, 바레인, 에스토니아, 에콰도르, 우루과이, 키르기스, 페루, 홍콩, 타지키스탄(60개국)
독립대리인에 해당하지 않는 요건 추가 (UN)	스리랑카, 인도네시아, 파키스탄, 필리핀, 몽골, 중국, 라트비아, 리투아니아, 모로코, 오만, 이란, 칠레, 쿠웨이트, 태국, 콜롬비아, 파나마, 가봉, 인도(18개국)
독립대리인에 해당하지 않는 요건 추가하고 대상도 UN모델보다 확대	아랍에미리트(1개국)

자료: 저자 작성

차) 보험대리인<sup>53)</sup>(UN 모델조세협약 제5조 제6항)

UN 모델조세협약 제5조 제6항에 따르면 보험대리인의 특정 활동을 고정사업장으로 간주함

- 한 국가의 대리인이 보험사업을 영위하는 외국법인을 위해 다른 체약국에서 보험료를 징수하거나 자국 내 피보험물에 대한 보험을 인수하면 그 대리인을 고정사업장으로 간주<sup>54)</sup>한다는 내용임

조사대상국 79개국 중에서 18개국과의 조세조약에 일정 요건을 갖춘 보험대리인을 고정사업장으로 간주한다는 내용을 추가함

53) 보험대리인이라는 용어는 김준석 외(2016) p.693을 참조함

54) 김준석 외(2016) p.693

- 18개국가는 필리핀, 파키스탄, 인도네시아, 튀니지, 멕시코, 그리스, 우즈베키스탄, 모로코, 네팔, 미얀마, 아랍에미리트, 베네수엘라, 아제르바이잔, 카타르, 에콰도르, 페루, 콜롬비아, 인도임

카) 제7항 독립기업원칙의 적용<sup>55)</sup>

7. 한 계약국의 거주자인 한 회사가 상대방 계약국의 거주자인 회사, 또는 상대방 계약국에서 (고정사업장을 통하거나 다른 방법에 의하여) 사업을 영위하는 회사를 지배하거나 또는 그 회사에 의하여 지배된다는 사실만으로는 어느 회사가 다른 회사의 고정사업장이 되지 않는다.

- 조사대상국 79개국과의 조세조약에서는 모두 OECD 모델조세협약의 내용과 동일하게 독립기업원칙을 규정함
  - OECD 모델조세협약의 독립기업원칙은 한 국가에 자회사가 있다는 사실만으로 자회사가 모회사의 고정사업장이 될 수 없으며 별개 기업으로 판단해야 한다는 내용임
  - 미국은 모회사와 자회사 관계에서뿐만 아니라 자매회사도 그 범위에 추가했다는 점에서 범위가 다르지만 내용은 OECD 모델조세협약과 동일함

마. 부동산 소득 (income from immovable property)

1) 개관

가) OECD 모델조세협약 제6조 【부동산 소득】

- OECD 모델조세협약 제6조 【부동산 소득】 총 4개항의 전문은 다음과 같음
  - 제1항에서는 부동산은 부동산이 소재하는 원천국가에서 과세됨을 밝힘
  - 제2항에서는 부동산을 정의하면서 항상 부동산으로 보는 다섯 가지 항목과 부동산으로 보지 않는 두 가지 항목을 열거하고, 부동산은 부동산이 소재하는 국가의

55) 김준석 외(2016) p.694

국내법에 따라 판단한다고 규정함

- 제3항에서는 부동산 소득에 포함되는 범위를 규정하며, 직접사용, 임대와 기타 형태의 사용에서 발생한 소득을 모두 포함한다는 내용임
- 제4항에서는 기업의 부동산에서 발생한 소득도 이 조의 적용대상이 됨을 밝힘

1. 한 체약국 거주자가 다른 체약국 내에 소재하는 부동산으로부터 수취하는 소득(농업 또는 산림소득 포함)에 대하여는 그 다른 체약국에서 과세할 수 있다.
2. "부동산"이라 함은 당해 재산이 소재하는 체약국의 법에서 규정하는 의미를 가진다. 이 용어는 일정 경우에 부동산에 부속되는 재산, 농업과 임업에 사용되는 건축과 장비, 토지재산에 관한 일반법의 규정이 적용되는 권리, 부동산의 용익권, 그리고 광상, 광천 및 기타 천연자원의 채취 또는 채취할 권리에 대한 대가인 가변적 혹은 고정적 지급금에 대한 권리를 포함한다: 선박과 항공기는 부동산으로 보지 않는다.
3. 제1항의 규정은 부동산의 직접사용, 임대 혹은 기타 형태의 사용으로부터 발생하는 소득에 대하여 적용한다.
4. 제1항 및 제3항의 규정은 기업의 부동산으로부터 생기는 소득에 대하여도 적용한다. 1. 이 조약의 목적상 "고정사업장"이라 함은 한 기업의 사업이 전적으로 혹은 부분적으로 수행되는 일정 사업장소 (fixed place of business)를 의미한다.

□ UN 모델조세협약 제6조의 부동산 소득 규정은 OECD 모델조세협약과 대부분 유사하나 두 가지 점에서 다름

- 제2항의 부동산에서 제외되는 항목에 단정이 추가됨
- 제4항에 이 조의 규정이 적용되는 소득에 독립적 인적용역의 수행에 사용되는 부동산에서 발생한 소득이 추가됨

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가의 의견

(1) 연혁

□ 2000년 제4항에서 “독립적 인적용역의 수행에 사용되는 부동산에서 발생한 소득”을 삭제함

## (2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 핀란드, 프랑스와 스페인은 부동산과 관련된 소득에 주식보유로 인해 발생한 소득을 포함시키기를 원한다는 의견을 밝힘
  - 핀란드는 국내기업의 국내 소재 부동산에서 발생한 소득으로부터 발생한 주주의 소득을 핀란드에서 과세하기를 원함<sup>56)</sup>
    - 여기서 부동산에서 발생한 소득은 부동산의 직접사용, 임대, 향유할 권리임<sup>57)</sup>
  - 프랑스는 주식이나 기타 권한에서 발생한 소득과 관련해 국내법에 따라 부동산 소득으로 과세하기를 원함<sup>58)</sup>
  - 스페인은 기업의 주주권이나 기타 이익권에서 비롯된 기인해서 발생한 부동산을 향유할 권리와 관련된 소득을 스페인에서 과세할 권리를 갖는다는 의견을 밝힘<sup>59)</sup>
- 캐나다는 부동산 양도소득을 제3항에서 열거한 부동산 소득에 포함하기를 원함<sup>60)</sup>
- 미국은 한 체약국의 거주자가 부동산 소득을 순액으로 다른 체약국에서 과세할 수 있게 허용하는 내용을 추가할 권리를 가진다고 밝힘<sup>61)</sup>
- 뉴질랜드, 호주와 이스라엘은 부동산에 포함시키기를 원하는 기타 권리를 밝힘
  - 뉴질랜드는 어업과 모든 천연자원에 관한 권리를 포함시키기를 원함<sup>62)</sup>
  - 호주는 모든 천연자원에 대한 권리를 포함시키기를 원함<sup>63)</sup>
  - 이스라엘은 부동산을 취득할 옵션이나 이와 유사한 권리를 포함시키기를 원함<sup>64)</sup>

56) OECD 모델조세협약 제6조 주석서 문단 5

57) OECD 모델조세협약 제6조 주석서 문단 5

58) OECD 모델조세협약 제6조 주석서 문단 6

59) OECD 모델조세협약 제6조 주석서 문단 7

60) OECD 모델조세협약 제6조 주석서 문단 8

61) OECD 모델조세협약 제6조 주석서 문단 10

62) OECD 모델조세협약 제6조 주석서 문단 9

63) OECD 모델조세협약 제6조 주석서 문단 11

64) OECD 모델조세협약 제6조 주석서 문단 14

□ 우리나라는 부동산소득과 관련해 유보권해를 밝히지 않음

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 제1항 부동산에 대한 원천국가 과세

1. 한 체약국 거주자가 다른 체약국 내에 소재하는 부동산으로부터 수취하는 소득(농업 또는 산림소득 포함)에 대하여는 그 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

□ 조사대상국 79개국과의 조세조약은 모두 부동산의 원천국가 과세를 원칙으로 규정함

○ 미국과의 조세조약은 부동산뿐만 아니라 자연자원도 이들이 소재하는 체약국, 즉 원천국가에서 과세된다고 규정함

□ 다만, 4개국과의 조세조약은 부동산으로부터 수취하는 소득에 농업소득이나 산림소득이 포함된다는 내용을 추가하지 않음

○ 4개국은 인도, 싱가포르, 미국과 네덜란드임

### 나) 제2항 부동산의 정의

2. "부동산"이라 함은 당해 재산이 소재하는 체약국의 법에서 규정하는 의미를 가진다. 이 용어는 일정 경우에 부동산에 부속되는 재산, 농업과 임업에 사용되는 가축과 장비, 토지재산에 관한 일반 법의 규정이 적용되는 권리, 부동산의 용익권, 그리고 광상·광천 및 기타 천연자원의 채취 또는 채취할 권리에 대한 대가인 가변적 혹은 고정적 지급금에 대한 권리를 포함한다: 선박과 항공기는 부동산으로 보지 않는다.

□ 제2항에서는 부동산의 범위를 소재국가의 국내법에 따라 판정한다는 내용, 항상 부동산으로 보는 항목과 항상 부동산으로 보지 않는 항목의 세 가지 내용을 규정함

□ 우선, 조사대상국 79개국 중에서 미국을 제외한 78개국과의 조세조약과 OECD

모델조세협약에서는 부동산을 부동산이 소재하는 국가의 국내법에 따라 판단함

- 미국은 부동산을 국내법에 따라 판단한다는 내용 없이 부동산 소득에 해당되는 항목과 부동산 소득에 해당되지 않는 항목을 열거하고 있다는 점에서 다른 조세 조약과 차이가 있음

□ 항상 부동산으로 판단하는 항목과 관련하여 조사대상국 79개국과의 조세조약 중에서 70개국과의 조세조약은 OECD 모델조세협약과 동일한 항목을 열거함

- OECD 모델조세협약에서 열거한 항목과 다른 항목을 열거한 7개국(라트비아, 리투아니아, 불가리아, 에스토니아, 에콰도르, 파푸아뉴기니, 미국)와 항상 부동산으로 보는 항목을 열거하지 않은 2개 국가(러시아, 벨라루스)가 확인됨
  - 3개국과의 조세조약에서는 부동산을 취득할 수 있는 선택권 또는 유사한 권리를 추가적으로 열거하고 있으며, 그 국가는 라트비아, 리투아니아, 에스토니아임
  - 불가리아와의 조세조약에는 농업과 임업에 사용되는 가축과 장비, 토지재산에 관한 일반법의 규정이 적용되는 권리가 열거대상에서 제외됨
  - 에콰도르와의 조세조약에는 광물, 석유와 삼림지 개발에 사용되는 가축과 장비가 추가됨
  - 파푸아뉴기니와의 조세조약에는 목재나 기타 임산물을 천연자원 채취 권리에 하나로 열거하고 채취권리뿐만 아니라 탐사권리도 포함한 점이 OECD 모델조세협약과 다름
- 미국은 OECD에서 열거한 항목 대신 사용료 및 자연자원의 채취에 관련된 기타의 지급금을 포함한 부동산 소득과 동 사용료 또는 기타의 지급금을 발생시키는 재산 또는 권리의 매각, 교환 또는 기타의 처분으로부터 발생한 이득과 부동산의 용익권을 열거함

□ 조사대상국 79개국과의 조세조약 중에서 57개국과의 조세조약은 항상 부동산으로 판단하지 않는 항목으로 선박과 항공기를 열거함

- 우리나라가 체결한 18개 조세조약에 단정(보트)을 추가적으로 열거함
  - UN 모델조세협약에 선박과 항공기에 추가적으로 단정을 열거하고 있음
  - 18개국은 그리스, 러시아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 바레인, 불가리아, 슬로바키아, 슬로베니아, 아일랜드, 우루과이, 이집트, 태국, 파푸아뉴기니, 피지, 헝가리와 홍콩임
- 그 밖에 루마니아, 키르기즈, 타지키스탄과 미국의 4개국은 단정 외에도 철도차량이나 자동차 등을 추가적으로 열거함
  - 루마니아는 단정 외에도 철도차량과 자동차를 추가함
  - 키르기즈는 자동차를 추가적으로 열거함
  - 타지키스탄은 도로 차량과 철도 차량을 추가적으로 열거함
  - 한편, 미국은 부동산에 의하여 담보가 결정되었거나 또는 사용료 혹은 자연자원의 채취에 관련되는 기타의 지급금을 발생시키는 권리에 의하여 담보가 설정된, 채무에 대한 이자는 부동산 소득에서 제외되는 것으로 규정함

#### 다) 제3항 부동산소득의 정의

3. 제1항의 규정은 부동산의 직접사용, 임대 혹은 기타 형태의 사용으로부터 발생하는 소득에 대하여 적용한다.

- 제3항에서는 부동산 소득의 범위를 규정하고 있으며, 부동산의 직접사용, 임대나 기타 형태의 사용에서 발생하는 소득으로 정함
- 조사대상국 79개국 중에서 캐나다를 제외한 78개국과의 조세조약은 OECD 모델 조세협약과 동일하게 부동산의 직접사용, 임대나 기타 형태의 사용에서 발생한 소득을 부동산소득으로 규정함
  - 캐나다는 직접사용, 임대와 기타형태로 사용하던 부동산의 양도로 발생한 소득도 부동산소득으로 규정함

라) 제4항 부동산 소득의 정의

4. 제1항 및 제3항의 규정은 기업의 부동산으로부터 생기는 소득에 대하여도 적용한다.

- 조사대상국 79개국 중 미국을 제외한 78개국의 조세조약에서 관련 내용을 규정함
  - 부동산의 소재국에 기업의 고정사업장이 없어 부동산으로부터 발생한 소득이 사업소득으로 과세되지 않는 경우에도 부동산 소득으로 과세할 수 있도록 원천국의 과세권을 보장하는 규정임<sup>65)</sup>
  
- 2000년 개정을 통해 독립적 인적용역의 수행에 사용된 부동산에서 발생한 소득을 OECD 모델조세협약에 따른 부동산 소득의 대상에서 제외했으나 여전히 71개국과의 조세조약에 존속함
  - 7개국과의 조세조약에는 OECD 모델조세협약과 동일하게 관련 내용이 삭제되었으며 스리랑카를 제외한 6개국은 2010년 이후 조세조약이 발효된 국가임
    - 7개 국가는 바레인(2013), 우루과이(2013), 콜롬비아(2014), 파나마(2012), 홍콩(2016), 가봉(2015)과 스리랑카(1986)임
  
- 핀란드(1981)는 향유권으로부터 발생하는 소득과 자유직업용역을 수행하는 데 사용된 향유권에서 발생한 소득도 부동산 소득에 해당된다는 내용을 추가함

마) 기타

- OECD나 UN 모델조세협약에 없는 내용으로 소수의 국가나 한 국가에서 특별한 내용을 조세조약에 추가한 경우가 있어 이를 소개함
  
- 아일랜드와 파푸아뉴기니는 제2항에서 언급한 권리에 대해 과세권을 갖는 체약국

65) 김준석 외(2016) p.284

을 판단할 수 있는 기준을 제시함

- 아일랜드의 조세조약 제2항에 언급된 권리의 임대는 경우에 따라 토지, 광상, 유전, 가스천, 채석장, 광천이나 기타 천연자원 소재지에 존재하는 것으로 간주할 수 있다는 내용을 추가함
- 파푸아뉴기니는 제2항에서 언급한 이익이나 권리는 이와 관계된 토지의 소재국에서 과세한다는 내용을 추가함

□ 포르투갈은 동산에서 발생한 소득을 각국 세법에서 부동산 소득으로 취급하면 부동산 소득에 관한 조세조약의 적용을 받는다고 규정함

□ 이란, 프랑스와 핀란드<sup>66)</sup>는 기업의 주주인 자가 기업의 부동산과 관련해서 발생한 소득을 향유할 때 부동산의 소재국에서 과세할 수 있다는 내용을 추가함

- 이란, 프랑스와 핀란드는 기업의 주식이나 다른 권리를 소유하는 자에게 기업이 보유한 부동산에 대한 향유권을 부여하는 경우, 그 향유권을 직접 사용, 임대하거나 그 밖의 형태의 사용으로부터 발생한 소득을 그 부동산의 소재국에서 과세할 수 있도록 정함
- 프랑스와 핀란드의 경우 유보 입장을 반영한 것임

## 바. 사업소득 (business profits)

### 1) 개관

가) OECD 모델조세협약 제7조 【사업소득】

□ OECD 모델조세협약 제7조 【사업소득】 총 4개 항의 전문은 다음과 같음

- 제1항은 고정사업장이 존재할 때만 원천국가에서 과세한다는 원칙과 고정사업장에 귀속되는 소득에 대해서만 원천국가에서 과세된다는 귀속주의 원칙에 대한 내

66) 프랑스와 핀란드는 이와 관련해 유보를 통해 자국의 입장을 표명했으며, 이러한 입장이 조세조약에 반영된 것으로 보임

### 용임

- 제2항은 독립기업 사이에 거래되는 정상가격으로 소득이 결정되어야 한다는 내용을 규정함
- 제3은 상대국의 소득 상향조정에 대응해서 하향조정을 허용해야 한다는 내용과 대응조정을 위해 필요한 경우 상호합의할 수 있다는 내용임
- 제4항은 다른 조문에서 별도 취급하는 소득에는 이 조문이 적용되지 않는다는 내용임

1. 한 체약국 기업이 상대방 체약국에 소재한 고정사업장을 통해 사업을 수행하지 않으면 한 체약국 기업의 소득은 한 체약국에서만 과세된다. 한 체약국 기업이 상대방 체약국에 소재한 고정사업장을 통해 사업을 수행하는 경우, 제2항에 따라 고정사업장에 귀속되는 소득은 상대방 체약국에서 과세될 수 있다.
2. 제7조 및 제23조의 적용목적상 제1항에 언급된 각국의 고정사업장에 귀속되는 소득은 기업의 다른 부문과 거래하는 경우 같거나 유사한 상황에서 같거나 유사한 활동에 종사하는 별개의 독립된 기업이 수취하였을 것으로 예상되는 소득을 의미하며, 소득을 결정할 때 고정사업장 및 기업의 다른 부문이 수행하는 기능, 사용하는 자산 및 부담하는 위험을 감안하여야 한다.
3. 제2항과 관련하여, 한 체약국이 상대방 체약국 기업의 고정사업장에 귀속되는 소득을 조정하고 그에 따라 상대방 체약국에서 과세된 그 기업의 소득을 과세하는 경우, 상대방 체약국은 해당 소득에 대한 이중과세를 방지하기 위하여 그 소득에 부과된 조세액을 적절히 조정해야 한다. 이러한 조정을 함에 있어 체약국들은 필요한 경우 상호합의한다.
4. 조세조약의 다른 조항에서 별도로 취급하는 소득종류가 소득에 포함되는 경우, 해당 조항의 규정은 이 조항의 규정에 의해 영향을 받지 않는다.

UN 모델조세협약 제7조의 사업소득, OECD 모델조세협약 제7조와 2010년 이전 OECD 모델조세협약 제7조의 사업소득 조문 사이에 다소 일치하지 않는 부분이 존재함

OECD 모델조세협약의 개정 전·후와 UN 모델조세협약의 내용을 아래 <표 IV-20>에서 비교함

2010년 이전 모델조세협약 제7조 사업소득 전문

1. 일방 체약국의 기업의 이윤은, 그 기업이 타방 체약국 내에 소재하는 고정사업장을 통하여 동 타방 체약국 내에서 사업을 영위하지 아니하는 한, 그 일방 체약국에서만 과세되어야 한다. 기업이 상기와 같이 사업을 영위하는 경우에는 그 기업의 이윤 중 동 고정사업장에 귀속시킬 수 있는 부분에 대하여서만 동 타방 체약국에서 과세될 수 있다.
2. 제3항의 규정의 적용을 받아, 일방 체약국의 기업이 타방 체약국 내에 소재하는 고정사업장을 통하여 동 타방 체약국 내에서 사업을 영위하는 경우에는, 동 고정사업장이 동일한 또는 유사한 조건하에서 동일한 또는 유사한 활동에 종사하고, 또한 동 고정사업장을 보유한 기업과 전적으로 독립하여 거래를 하는 별개의 분리된 기업이라고 가정하는 경우에 동 고정사업장이 얻게 될 것으로 기대되는 이윤이 각 체약국 내의 고정사업장에 귀속되는 것으로 하여야 한다.
3. 고정사업장의 이윤을 결정함에 있어서, 동 고정사업의 목적을 위하여 발생한 경영비 및 일반관리비를 포함하는 경비는, 동 고정사업장이 소재하는 체약국 또는 다른 곳에서 발생하는지에 관계없이 비용공제가 허용되어야 한다.
4. 기업의 총이윤을 여러 부분에 배분하여 고정사업장에 귀속시킬 이윤을 결정하는 것이 일방 체약국에서 관계로 되어 있는 한, 제2항의 규정이 동 일방 체약국이 이러한 관례적인 배분방법에 의하여 과세될 이윤을 결정하는 것을 배제하여서는 안된다. 그러나 채택된 배분방법은 그 적용 결과가 이 조에 포함된 원칙에 부합되는 것이어야 한다.
5. 고정사업장이 기업을 위하여 단순히 재화나 상품을 구입한다는 이유만으로는 어떠한 이윤도 동 고정사업장에 귀속되어서는 안된다.
6. 위의 항의 목적상 고정사업장에 귀속되는 이윤은 타당하고 충분한 이유가 없는 한 매년 동일한 방법으로 결정되어야 한다.
7. 이익이 이 협약의 다른 조항에서 별도로 취급되는 항목의 소득을 포함하는 경우에는, 다른 조항의 규정이 이 조항의 규정에 의하여 영향을 받아서는 안된다.

자료: 한성수(2004), pp.118~143

UN 모델조세협약 제7조 사업소득 전문

1. 한 체약국 기업이 상대방 체약국에 소재한 고정사업장을 통해 사업을 수행하지 않으면 한 체약국 기업의 소득은 한 체약국에서만 과세된다. 한 체약국 기업이 상대방 체약국에 소재한 고정사업장을 통해 사업을 수행하는 경우, (a) 그 기업의 소득은 고정사업장에 귀속되는 부분에 대하여만 상대방 체약국에서 과세되거나, (b) 고정사업장을 통해 판매되는 것과 같거나 비슷한 종류의 재화나 상품을 상대방 체약국에서 판매에 해당하는 부분에 귀속되는 소득만 과세되거나, 또는 (c) 그 고정사업장을 통하여 수행되는 것과 같거나 비슷한 종류의 사업활동을 수행하는 부분에 귀속되는 소득만 과세된다.
2. 제3항 규정에 따라, 한 체약국의 기업이 상대방 체약국에서 고정사업장을 통해 사업을 수행하는 경우 각 체약국은 고정사업장과 그 기업이 전적으로 독립적으로 거래하는 것으로 가정하여 같거나 비슷한 상황에서 같거나 비슷한 활동에 종사하는 별개의 독립된 기업이 수취하였을 것으로 예상되는 소득을 그 고정사업장에 배분하여야 한다.
3. 고정사업장의 소득을 결정함에 있어, 경영 및 일반 관리비를 포함하여 고정사업장이 소재한 국가 또는 다른 국가에서 그 고정사업장의 사업목적으로 발생한 비용을 공제할 수 있다. 다만, 특허나 기타

권리의 사용대가인 사용료, 수수료(fees)나 기타 유사한 지급금의 방식으로, 또는 특정용역수행이나 관리에 대하여 수수료의 방식으로, 은행기업을 제외하고 고정사업장에 대여한 자금에 대한 이자방식으로 기업의 본점이나 다른 지점에 고정사업장이 지급하는 금액에 대하여는, 실제 발생비용을 보상하는 것이 아니라면, 공제할 수 없다. 마찬가지로, 고정사업장의 소득을 결정함에 있어, 특허나 기타 권리의 사용대가인 사용료, 수수료(fees)나 기타 유사한 지급금의 방식으로, 또는 특정용역수행이나 관리에 대하여 수수료의 방식으로, 은행기업을 제외하고 기업의 본점이나 다른 지점에 대여한 자금에 대한 이자방식으로 고정사업장이 기업의 본점이나 다른 지점에 청구하는 금액은 실제 발생비용을 보상받는 것이 아니라면 계상할 수 없다.

4. 기업의 총소득을 각 부문에 배분하여 고정사업장에 귀속될 소득을 결정하는 것이 한 체약국의 관례로 되어 있는 한, 제2항의 어떤 규정도 그 체약국이 그러한 관례적인 배분방법에 의하여 과세될 소득을 결정하는 것을 배제하지 않는다; 그러나 채택되는 배분방법은 그 적용결과가 이 조문에 포함된 원칙에 부합하는 것이어야 한다.
  5. 전항의 목적상, 고정사업장에 귀속되는 소득은, 그에 반대되는 타당하고 충분한 다른 이유가 없는 한 매년 같은 방법에 의해 결정된다.
  6. 소득이 이 협약의 다른 조문에서 별도로 취급되는 소득항목을 포함하는 경우, 그 조문의 규정은 이 조문의 규정에 의해 영향받지 않는다.
- (주: 고정사업장이 기업을 위해 재화나 상품을 단순히 구매하는 경우 그 고정사업장에 소득을 귀속시켜야 하는지에 대한 문제는 합의를 이루지 못하였다, 따라서 이 문제는 양자협상에서 해결되어야 한다.)

## 나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가의 의견

### (1) 연혁

- 2010년 OECD 모델조세협약의 사업소득 조문은 전면적인 개정을 통해 7개 항을 4개 항으로 변경하고 일부 내용이 삭제되었으며, 대응조정에 관한 내용이 추가됨
  - 삭제된 4개 항은 고정사업장 귀속 소득 계산 시 관련 비용 공제를 허용한다는 내용, 총소득배분방법을 허용한다는 내용, 단순구매활동에서 발생한 소득은 고정사업장에 귀속되지 않는다는 내용과 매년 동일한 소득배분방법을 사용한다는 내용에 관한 것임
- 이러한 전면 개정으로 UN 모델조세협약 사업소득 규정과 현재 OECD 모델조세협약의 사업소득 규정은 상당부분 차이가 있음

□ UN 모델조세협약과 2010년 이전 OECD 모델조세협약은 몇 가지 부분에서만 차이가 발생함

- OECD 모델조세협약 제1항에서는 귀속주의 개념을 적용해 고정사업장에 귀속되는 소득에 한해 과세하도록 규정하고 있으나, UN 모델조세협약은 제한적인 총괄주의의 개념을 적용하여 고정사업장에서 과세되는 소득의 범위를 확대함
- 2010년 이전 OECD 모델조세협약 제7조 제3항에서는 고정사업장의 귀속 소득 계산 시 관련 비용을 모두 공제하도록 규정하였으나, UN 모델조세협약에서는 일부 비용에 대한 공제를 허용하지 않음
- 2010년 이전 OECD 모델조세협약 제5항에서 한 기업을 위해 재화나 상품을 단순 구매하는 활동에서 발생한 소득을 고정사업장 소득으로 보지 않는다고 규정하고 있으나, UN 모델조세협약에는 이러한 내용이 포함되지 않음

〈표 IV-20〉 사업소득 관련 개정 전·후 OECD 모델조세협약과 UN 모델조세협약의 비교

현행 OECD	2010년 이전 OECD 모델조세협약	UN 모델조세협약	현 OECD 모델조세협약
제1항	제1항. 귀속주의 원칙에 따라 고정사업장의 귀속 소득에 한해 소득 원천국가에서 과세	제1항. 제한적 총괄주의 원칙에 따라 고정사업장에서와 유사한 종류의 사업활동에 귀속되는 소득까지 원천국가에서 과세	제1항. 귀속주의 원칙에 따라 고정사업장의 귀속 소득에 한해 소득 원천국가에서 과세. 귀속 소득 산정기준을 추가
제2항	제2항. 독립기업원칙에 의해 정상가격으로 고정사업장의 소득을 계산	제2항. 왼쪽과 동일	제2항. 왼쪽과 동일
-	제3항. 고정사업장의 귀속 소득 계산기준을 제시함. 관련 비용 공제	제3항. 고정사업장의 귀속 소득 계산기준을 제시함. 관련 비용 공제 허용하나 일부 비용에 대해 공제를 허용하지 않음	삭제
-	제4항. 총소득배분방법을 사용할 수 있음	제4항. 왼쪽과 동일	삭제
-	제5항. 고정사업장에 귀속되는 소득에서 단순구매활동에서 발생한 소득을 제외	없음	삭제
-	제6항. 매년 같은 소득배분 방법을 사용	제5항. 왼쪽과 동일	삭제

〈표 IV-20〉의 계속

현행 OECD	2010년 이전 OECD 모델조세협약	UN 모델조세협약	현 OECD 모델조세협약
4항	제7항. 다른 조문의 적용을 받는 소득의 경우 그 조문을 우선 적용	제6항. 왼쪽과 동일	제4항. 왼쪽과 동일
3항	없음	없음	제3항. 이중과세방지를 위한 대응 조정 의무 부여. 필요시 상호합의로 해결

자료: 개정 전·후 OECD 모델조세협약의 비교는 김준석 외(2016) p.716를 참조하여 저자 작성

## (2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 호주는 보험이윤과 신탁재산에 대한 과세와 관련한 의견을 밝힘
  - 보험이윤을 국내세법을 적용해 과세할 수 있다는 내용을 조세조약에 추가할 수 있음을 밝힘<sup>67)</sup>
  - 호주 내 고정사업장에서 발생한 이윤을 신탁회사의 수탁자가 수취할 경우 다른 계약국의 거주자에게 귀속되는 사업이윤의 지분이 어느 국가에서 과세될 것인가에 대한 내용을 조세조약에 포함할 수 있다고 밝힘<sup>68)</sup>
- 미국은 제1항과 제2항의 규정을 적용할 때 고정사업장의 존속기간 동안 고정사업장에 귀속되는 소득은 지급이 고정사업장의 청산시점까지 이연되더라도 고정사업장의 소재국에서 과세할 수 있다는 내용이 수정될 수 있다는 의견을 밝힘<sup>69)</sup>
- 호주와 포르투갈은 이용가능한 정보가 고정사업장 귀속 소득을 결정하는 데 부적합한 경우 귀속 소득 결정을 위해 국내법을 기업에 적용할 수 있다는 내용을 제안할 수 있다는 의견을 밝힘<sup>70)</sup>

67) OECD 모델조세협약 제7조 주석서 문단 85

68) OECD 모델조세협약 제7조 주석서 문단 86

69) OECD 모델조세협약 제7조 주석서 문단 89

- 멕시코는 제한된 총괄주의 관점에서 고정사업장 소득을 과세함
  - 재화나 상품이 고정사업장을 통해 판매되는 것들과 동일하거나 유사할 경우 본점에 의해 직접 판매되는 재화나 상품의 사업소득을 고정사업장의 체약국에서 과세할 수 있다는 의견을 밝힘
  
- 뉴질랜드, 칠레, 그리스, 멕시코, 슬로바키아, 포르투갈은 2010년 모델조세협약의 개정과 관련해 의견을 표명함
  - 뉴질랜드, 칠레, 그리스, 멕시코, 슬로바키아는 2010년 개정 전 모델조세협약의 내용을 사용할 수 있다는 의견을 밝힘<sup>71)</sup>
  - 포르투갈은 새로운 접근방법을 반영한 국내법이 도입되기 전까지는 2010년 개정 전 모델조세협약의 내용대로 조약을 채택할 수 있다는 의견을 밝힘<sup>72)</sup>
  
- 슬로베니아는 제3항을 정당하다고 고려된 경우에만 잠재적인 대응조정을 수행한다는 내용으로 변경할 수 있다는 의견을 밝힘<sup>73)</sup>

## 2) 조세조약 체결현황

- 현행 조세조약은 대부분 2010년 이전 OECD 모델조세협약 제7조와 유사함
  - 2010년에 OECD 모델조세협약 제7조가 대폭 개정되면서 일부 조항이 삭제되거나 추가된 반면, 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약은 2010년 이전 OECD 모델조세협약의 내용을 따르기 때문임

70) OECD 모델조세협약 제7조 주석서 문단 92

71) OECD 모델조세협약 제7조 주석서 문단 95와 96

72) OECD 모델조세협약 제7조 주석서 문단 97

73) OECD 모델조세협약 제7조 주석서 문단 98

가) 제1항 고정사업장의 귀속 소득에 대한 원천국가 과세

1. 한 계약국 기업이 상대방 계약국에 소재한 고정사업장을 통해 사업을 수행하지 않으면 한 계약국 기업의 소득은 한 계약국에서만 과세된다. 한 계약국 기업이 상대방 계약국에 소재한 고정사업장을 통해 사업을 수행하는 경우, 제2항에 따라 고정사업장에 귀속되는 소득은 상대방 계약국에서 과세될 수 있다.

□ 조사대상국 79개국과의 조세조약 중에서 인도네시아와 멕시코를 제외한 77개국과의 조세조약에서는 귀속주의 원칙에 따라 고정사업장을 통해 사업을 수행하고 고정사업장에 귀속되는 소득만 소득의 원천국가에서 과세할 수 있도록 허용함

○ 인도네시아와 멕시코는 제한적 총괄주의에 따라 고정사업장에 귀속되는 소득의 범위를 확대함

- 인도네시아는 기업이 고정사업장을 통해 판매되는 재화와 동종 재화의 판매와 고정사업장을 통한 활동과 동일한 사업거래에서 발생한 소득을 고정사업장 소득으로 판단해 원천국가에서 과세할 수 있다고 규정함<sup>74)</sup>

- 멕시코도 고정사업장을 통해 판매되는 재화와 동종 재화의 판매할 경우 이러한 판매에 귀속되는 소득을 고정사업장 소득으로 판단해 원천국가에서 과세할 수 있는 것으로 규정함

□ 한편, OECD 모델조세협약에서는 고정사업장을 통해 사업을 수행하는 주체를 ‘기업’으로 규정했으나 미국, 라트비아와 러시아는 기업이 아닌 ‘거주자’로 이 조문의 적용대상을 확대함

74) 의정서에서 해석상 남용이 있는 경우 제한적 총괄주의 원칙이 적용되는 것으로 규정함. 즉, 해석상 남용이 있는 경우 고정사업장에서 취급하는 상품판매나 영업활동과 그 본질, 유형, 성질이나 기능이 같거나 유사한 종류의 재화나 상품의 판매나 영업활동을 할 때 이 조항이 적용되는 것으로 봄

나) 제2항 독립기업의 원칙과 정상가격에 따른 소득결정

2. 제7조 및 제23조의 적용목적상 제1항에 언급된 각국의 고정사업장에 귀속되는 소득은 기업의 다른 부문과 거래하는 경우 같거나 유사한 상황에서 같거나 유사한 활동에 종사하는 별개의 독립된 기업이 수취하였을 것으로 예상되는 소득을 의미하며, 소득을 결정할 때 고정사업장 및 기업의 다른 부문이 수행하는 기능, 사용하는 자산 및 부담하는 위험을 감안하여야 한다.

- 조사대상국 79개국과의 조세조약은 모두 독립기업의 원칙에 따라 독립된 기업이 수취하였을 것으로 예상되는 정상가격으로 소득이 결정되는 것으로 규정함
  - 다만, 우즈베키스탄과의 조세조약에서는 의정서를 통해 독립기업 사이에서는 발생하지 않았을 거래인 경우도 거래가 발생한 구체적인 사유가 입증되면 고정사업장 소득으로 조정될 수 있는 예외를 허용함

- 2010년 모델조세협약의 개정 시 소득결정을 위해 고려할 사항을 추가하였는데, 이후 체결된 조세조약에서 아직 이러한 내용을 채택한 경우는 없었음
  - 개정을 통해 추가된 내용은 고정사업장 및 기업의 다른 부문이 수행하는 기능, 사용하는 자산 및 부담하는 위험을 감안하여 소득이 결정된다는 부분임

다) 2010년 이전 OECD 모델조세협약 제3항 고정사업장 관련 비용공제

- 2010년 모델조세협약의 개정 시 삭제된 내용이나 조사대상국 79개국의 조세조약에 모두 관련 내용이 포함됨

- 다만, 고정사업장과 관련된 모든 비용의 공제를 허용하는 조세조약과<sup>75)</sup> 일부 비용의 공제를 허용하지 않는 조세조약<sup>76)</sup>의 두 가지 형태로 나뉨

- 조사대상국 79개국 중에서 11개국과의 조세조약은 고정사업장과 관련된 일부 비용의 공제를 허용하지 않으며, 68개국가와의 조세조약에서는 고정사업장과 관

75) 2010년 이전 OECD 모델조세협약의 입장과 동일함

76) UN 모델조세협약의 입장과 동일함

련된 비용이면 모두 소득에서 공제가능한 것으로 규정함

- 일부 비용의 공제를 허용하지 않는 11개국은 네팔, 멕시코, 베네수엘라, 사우디아라비아, 아랍에미리트, 인도네시아, 우즈베키스탄, 쿠웨이트, 파키스탄, 프랑스와 필리핀임

□ 그 밖에 페루와 콜롬비아의 조세조약은 의정서를 통해 국내법에 관련 내용이 있는 경우에 한해 비용공제가 허용된다는 내용을 추가함

- 페루와의 조세조약에 따르면 고정사업장이 소재하는 국가의 국내법에서 고정사업장에 귀속되는 비용공제를 허용한 경우에만 이 규정이 적용됨
- 콜롬비아와의 조세조약에 따르면 그 비용공제의 요건, 조건 및 제한에 부합하는 경우에만 그 고정사업장이 소재한 체약당사국의 국내법에 따라 비용의 공제가 결정됨

라) 2010년 이전 OECD 모델조세협약 제4항 총소득배분방법의 예외적 인정

□ 2010년 모델조세협약의 개정 시 삭제된 내용이나 조사대상국 79개국 중 29개국<sup>77)</sup>과의 조세조약에 관련 내용이 포함됨

- 관습적으로 적용되고 그 결과가 정상가격거래 원칙에 부합되면 다양한 공식에 따라 기업 총소득을 배분하여 고정사업장의 귀속 소득을 결정할 수 있도록 허용한다는 내용임<sup>78)</sup>
- 조세조약에 어떠한 방식으로 총소득이 배분되어야 하는지에 대한 구체적인 규정은 없으며, 각 체약국의 국내세법에 따라서 결정<sup>79)</sup>될 것임

□ 총소득배분방법을 채택한 29개국가와의 조세조약 중 29개 조세조약은 현행 UN

77) 스리랑카, 스위스, 튀니지, 프랑스, 루마니아, 멕시코, 몰타, 영국, 이스라엘, 일본, 중국, 홍콩, 독일, 미얀마, 베네수엘라, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알제리, 오만, 요르단, 우크라이나, 이란, 쿠웨이트, 태국, 파나마, 인도

78) 김준석 외(2016) p.736

79) 김준석 외(2016) p.737

모델조세협약의 내용과 동일하며, 이스라엘과 태국의 경우 총소득배분방법을 적용할 수 있는 요건을 추가한 점이 다른 조세조약과 다름

- 이스라엘은 납세자가 고정사업장의 실질소득을 결정하는 데 필요한 정보와 명세서를 제공하지 아니하는 경우에만 총소득배분방식에 따라 소득을 결정할 수 있도록 정하고 있어 총소득배분방법이 적용되는 범위가 축소됨
- 태국은 고정사업장의 실제 순수익이나 총수령액의 적당한 퍼센트를 근거로 주장하지 않는 개인이어야 한다는 요건을 추가함

〈표 IV-21〉 총소득배분방법을 채택한 조세조약

구분	대상 국가
관련 규정 추가	스리랑카, 스위스, 튀니지, 프랑스, 루마니아, 멕시코, 몰타, 영국, 이스라엘, 일본, 중국, 홍콩, 독일, 미얀마, 베네수엘라, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알제리, 오만, 요르단, 우크라이나, 이란, 쿠웨이트, 태국, 파나마, 인도

자료: 저자 작성

마) 2010년 이전 OECD 모델조세협약 제5항 단순구매활동 소득의 고정사업장 귀속 배제

- 2010년 모델조세협약의 개정 시 삭제된 내용이나 조사대상국 79개국 중 프랑스를 제외한 모든 조세조약에 관련 내용이 포함됨
  - 한 체약국의 거주자인 기업이 오로지 재화를 구매할 목적으로 다른 체약국에 일정 사업장소를 유지하고 활동할 때 그 활동을 다른 체약국에서 과세할만한 수준의 활동으로 볼 수 없다는 내용임<sup>80)</sup>

바) 2010년 이전 OECD 모델조세협약 제6항 매년 동일한 소득배분방법의 사용

- 2010년 모델조세협약의 개정 시 삭제된 내용이나 조사대상국 79개국 중 70개국에

80) 김준석 외(2016) p.735

서 관련 내용을 채택함

- 관련 규정을 채택하지 않은 9개국가는 네덜란드, 덴마크, 룩셈부르크, 미국, 스웨덴, 싱가포르, 핀란드, 필리핀과 벨기에임
- 한번 사용된 소득배분방법은 다음 연도에 충분한 사유가 없는 한 동일하게 적용되어야 한다는 원칙임
- 2010년 이전 OECD 모델조세협약과 UN 모델조세협약에 포함된 내용임

□ 벨기에(1996)를 제외하면 1990년 이후 체결한 모든 조세조약은 매년 동일한 소득배분방법을 사용해야 한다는 조항을 포함함

〈표 IV-22〉 매년 동일한 소득배분방법의 사용

구분	70 ~ 80년대	90년대	2000년대	2010년 이후
관련 규정 있는 경우	노르웨이, 뉴질랜드, 방글라데시, 스리랑카, 스위스, 인도네시아, 튀니지, 파키스탄, 프랑스	그리스, 남아프리카공화국, 러시아, 루마니아, 멕시코, 몰타, 몽골, 불가리아, 스페인, 아일랜드, 영국, 우즈베키스탄, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 일본, 중국, 카자흐스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 헝가리	네팔, 독일, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 모로코, 미얀마, 베네수엘라, 벨라루스, 사우디아라비아, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 오만, 요르단, 우크라이나, 이란, 칠레, 카타르, 캐나다, 쿠웨이트, 크로아티아, 태국	바레인, 에스토니아, 에콰도르, 우루과이, 콜롬비아, 키르기즈, 파나마, 페루, 가봉, 인도, 타지키스탄, 홍콩
관련 규정 없는 경우	네덜란드, 덴마크, 룩셈부르크, 미국, 스웨덴, 싱가포르, 핀란드, 필리핀	벨기에	-	

자료: 저자 작성

사) 제3항 이중과세방지를 위한 대응조정

- 2010년 OECD 모델조세협약에 처음 추가된 내용이나 아직 이 조항의 내용을 채택한 조세조약은 없음
  - 이중과세방지를 위해 한 국가에서 고정사업장에 귀속되는 소득을 상향조정할 경우 상대 체약국은 그 소득조정이 정당하다고 판단한 경우<sup>81)</sup> 그에 대응하는 적절한 조정 의무가 있으며, 조정을 위해 필요한 경우 상호 합의할 수 있다는 내용임
- OECD 모델조세협약 제9조 【특수관계기업】 제2항에서도 대응조정을 규정하고 있으며 그 내용은 동일하나 대응조정의 목적이 되는 주체가 다름
  - 모델조세협약 제9조에서는 특수관계기업 사이의 이중과세방지에 초점을 맞추고 있다면 제7조 【사업소득】의 대응조정은 하나의 독립기업의 이중과세방지에 초점을 맞추고 있다는 점에서 다름

아) 제4항 다른 조문의 적용을 받는 소득

- 조사대상국 79개국 모두 다른 조문의 적용을 받는 소득의 경우 다른 조문을 우선 적용한다는 내용을 포함함
  - OECD 모델조세협약과 UN 모델조세협약에 있는 내용으로 79개국의 규정이 모두 동일함

자) 사업소득에 포함되는 활동이나 대상 업종

- OECD나 UN 모델조세협약에 없는 내용이나 미국, 사우디아라비아 등을 포함해 10개의 조세조약에서 사업소득에 포함되는 활동이나 대상 업종을 설명함
  - 10개국은 미국, 사우디아라비아, 스리랑카, 오만, 이란, 이집트, 인도네시아, 카타르, 쿠웨이트, 키르기스임

81) 김준석 외(2016) p.749

□ 1963년 초안과 1977년 OECD 모델조세협약 제12조 제2항의 사용료의 정의와 사업소득의 범위를 구분하기 위해 사업소득으로 보는 산업적, 상업적이거나 학술적 활동을 정의하거나 열거한 국가가 있음<sup>82)</sup>

○ 과거 OECD 모델조세협약에서 ‘사용료’ 정의에 ‘산업적, 상업적, 학술적 장비의 사용이나 사용권에 대한 대가’를 포함하였는데, 컨테이너 임대소득을 포함하여 산업적, 상업적, 학술적 장비의 임대소득이 사업소득에 해당된다는 점을 분명히 하기 위해 사용료에 대한 정의를 삭제하였으며, 일부 국가에서 이러한 입장을 조세조약에 열거한 것임<sup>83)</sup>

○ 이러한 국가는 미국<sup>84)</sup>, 이집트<sup>85)</sup>와 쿠웨이트<sup>86)</sup>임

□ 고정사업장의 이윤이 계약의 총액을 기반으로 하여 결정되지 아니하고, 계약 중 고정사업장에 귀속될 수 있는 부분을 기반으로 하여 결정된다는 내용과 특정 업종을 열

82) OECD 모델조세협약 제7조 주석 76과 삼일아이닷컴 해설 참조.

<http://www.samili.com/tax/JomunHaesulView.asp?key=148-20;7&bcode=148-1;7&code=148-20;7-1> (2016. 11. 30. 접속)

83) OECD 모델조세협약 제7조 주석 76과 삼일아이닷컴 해설 참조.

<http://www.samili.com/tax/JomunHaesulView.asp?key=148-20;7&bcode=148-1;7&code=148-20;7-1> (2016. 11. 30. 접속)

84) 제8조 제5항 및 제6항

(5) “산업상 또는 상업상의 활동”이라 함은 상업 또는 사업의 능동적 수행을 의미한다. 동 활동에는 제조업, 상업, 보험업, 은행업, 금융업, 농업, 수산업 또는 광업활동의 수행과 선박 또는 항공기의 운행, 용역의 제공 및 유형의 개인재산(선박 또는 항공기를 포함함)의 임대가 포함된다. 피고용인으로서 또는 독립적 자격으로 개인이 인적 용역을 수행하는 것은 동 용역에 포함되지 아니한다.

(6) (a) “산업상 또는 상업상의 이윤”이라 함은 산업상 또는 상업상의 활동으로 얻는 부동산 및 자연 자원으로부터 얻는 소득, 배당, 이자, 사용료(제14조(사용료)(4)항에 규정된 것) 및 양도소득을 의미한다. 다만, 동 소득이 산업상 또는 상업상의 활동으로부터 얻어진 것인가에 관계없이 그러한 소득, 배당, 이자, 사용료 또는 양도소득을 발생시키는 재산 또는 권리가 일방 계약국의 거주자인 수령자가 타방 계약국내에 두고 있는 고정사업장과 실질적으로 관련된 경우에만 그러하다.

(b) 재산 또는 권리가 고정사업장과 실질적으로 관련되어 있는가를 결정하기 위하여 고려되어야 할 요소는, 동 권리 또는 재산이 고정사업장을 통하여 산업상 또는 상업상의 활동 수행에 사용되고 있는가, 또는 사용을 위하여 보유하고 있는가, 그리고 동 고정사업장을 통하여 수행된 활동이 동 재산 또는 권리로 부터 또는 소득의 취득에 있어서 실질적 요소이었던 것인가를 포함한다. 이러한 목적상 동 재산 또는 권리 또는 동 소득이 동 고정사업장을 통하여 계상되었는지의 여부를 정당히 고려하여야 한다.

85) 의정서 3. 제7조 제1항에 관하여 산업적·상업적 또는 학술적 장비의 사용 또는 사용권에 대한 대가로서 수령되는 모든 종류의 지급금은 제7조의 규정이 적용되는 기업의 이윤으로 간주된다. 이와 유사하게 학술적 과학적 또는 기술적 성격의 연구 또는 조사나 자문 또는 감독용역에 대한 대가로서 법인이 수령하는 지급금은 제7조의 규정이 적용되는 지급금으로 간주된다.

86) (의정서) 1. 제7조(사업이윤)와 관련하여 가. 제1항과 관련하여, 산업적·상업적 또는 과학적 장비의 사용 또는 사용권 또는 자문과 기술지원을 포함하는 산업적·상업적 또는 과학적 경험에 관한 정보의 대가로서 수취하는 모든 형태의 지급금은 제7조의 규정이 적용되는 기업의 이윤으로 보는 것으로 양해한다.

거한 8개국이 있음

- 8개국은 사우디아라비아, 스리랑카, 오만, 이란, 이라크, 인도네시아, 카타르와 키르기스임
- 고정사업장에 귀속되는 소득에 대해서만 원천국가에서 과세한다는 내용은 이미 이 조문의 제1항에서 언급하고 있으나 건설공사 등과 같이 전체 공사 중 일부만 타방 계약국에서 수행되는 계약의 경우 계약의 총액을 고정사업장의 소득으로 귀속하지 않고 고정사업장이 소재하는 타방 계약국에서 수행된 계약의 부분만 타방 계약국에서 과세할 수 있다는 내용을 추가하여 원천국가의 과세권을 제한함
- 이러한 내용이 적용되는 대상은 건설공사, 과학적 장비, 재화나 상품판매 등으로 재화나 상품의 판매소득으로 제한한 국가, 활동을 제한하지 않은 국가도 있으며, 각 국가의 세부 내용은 <표 IV-23>를 참고할 것

<표 IV-23> 고정사업장에 귀속되는 부분만을 대상으로 고정사업장 이윤의 결정

구분	열거된 계약 유형
사우디아라비아	· 조사, 건축, 건설 설치 또는 결합 관련 계약을 체결한 경우
스리랑카	· 고정사업장을 통하여 재화나 상품을 판매하거나 사업을 영위하는 경우 · 특히 산업적, 상업적 또는 과학적 장비나 구조물 또는 공공공사의 조사, 공급, 설치 또는 건설을 위한 계약을 체결하는 경우
오만	· 작업과 용역에 관한 계약
이란	· 건축부지, 건설 및 조립 공사를 위해 수행한 설계, 프로젝트, 디자인 또는 연구활동 및 기술적 용역활동
이집트	· 기업이 재화 또는 상품을 팔거나 타방 계약국내에 소재하는 고정사업장을 통하여 동 타방 계약국에서 사업을 영위하는 경우 · 특히 산업적·상업적 또는 학술적 장비 또는 건물 또는 공공작업장의 측량·공급·설비·건설에 관한 계약
인도네시아	· 재화 또는 상품을 판매하거나 다른 영업행위를 하는 경우
카타르	· 고정사업장의 활동에서 발생한 이윤만 동 고정사업장에 귀속 · 특히 건설, 건축 및 설치공사 계약을 체결한 경우
키르기즈	· 고정사업장의 활동에서 발생한 이윤만 동 고정사업장에 귀속 · 특히 건축현장, 건설 또는 설치공사 계약을 체결한 경우

자료: 저자 작성

- 그 밖에 사우디아라비아는 사업이윤에 포함되는 항목과 포함되지 않는 항목의 예를 제시함
  - 제조, 상업, 은행, 보험 관련 소득, 내륙운수사업, 용역의 제공 및 형체가 있는 사적 동산의 임차관련 소득을 포함함
  - 종속적 또는 독립적 인적용역의 수행을 포함하지 않음
  - 한쪽 체약국의 비거주자에 대한 보험으로부터 발생한 이윤에 대한 과세와 관련된 동 체약국의 국내법의 적용에 영향을 미치지 않음
  - 어느 한쪽 체약국의 기업이 다른 한쪽 체약국 내에 소재한 고정사업장을 통하거나, 다른 한쪽 체약국으로 상품 수출을 통하여 사업이윤을 취득한 경우에 다른 한쪽 체약국은 비과세함
    - 수출 계약이 다른 한쪽 체약국 내에서 수행되는 다른 활동을 포함한 경우, 동 활동에 따른 고정사업장의 이윤은 다른 한쪽 체약국에서 과세될 수 있음
    - 단, 이 경우 동 고정사업장에 귀속되는 부분에 한해서 과세하여야 하고, 동 활동 중 다른 한쪽 체약국 외에서 이루어진 부분은 동 고정사업장의 이윤을 결정할 때 고려하지 않음

#### 차) 기타

- OECD나 UN 모델조세협약에는 없는 내용이지만, 소수의 국가나 특정 국가에서 특별한 내용을 조세조약에 추가한 경우가 있어 이를 소개함
- 파푸아뉴기니(1998)는 이용가능한 정보가 고정사업장에 귀속되는 이익을 결정함에 있어서 부적당한 경우 이 조항이 납세자의 세금결정을 위한 국내법 적용에 영향을 끼치지 않는다는 내용을 추가함
- 파키스탄(1987)은 조세회피 의도가 있을 경우 고정사업장 이윤의 배분을 위해 양과세당국의 접촉이 가능하다는 내용을 추가함

- 고정사업장을 통하지 않고 거래했으나 사업행위의 주목적이 한 국가에서의 과세를 회피하기 위한 것으로 그 국가의 과세당국에게 인정한 경우, 그 과세당국이 고정사업장에 실질적 이윤을 합리적으로 배분하기 위해 양국 과세당국의 접촉이 허용됨

- 튀니지(1989)는 사업소득 조항의 적용 대상에 조합과 조합원을 추가함
  - 추가된 대상은 사실상의 조합(societede fait)이나 조합(association en participation)으로 조직된 기업의 이윤에 조합원으로 참가하는 경우임

## 사. 해운, 내륙수운 및 항공운송 (shipping, inland waterways transport and air transport)

### 1) 개관

가) OECD 모델조세협약 제8조 【해운, 내륙수운 및 항공운송】

- OECD 모델조세협약 제8조 【해운, 내륙수운 및 항공운송】 총 4개 항의 전문은 다음과 같음
  - 제1항에서는 선박이나 항공기의 운항에서 얻은 소득은 그 기업의 실질적 관리장소가 소재한 국가에서 과세한다고 규정함
    - 기업의 실질적 관리장소에서 배타적인 과세권을 갖기 때문에 사업소득과 구별해서 규정하고 있으며, 이 조문은 사업소득 규정보다 우선적으로 적용됨<sup>87)</sup>
  - 제2항은 단정도 그 기업의 실질적 관리장소에서 과세된다는 내용임
  - 제3항은 해운기업이나 내륙수운 기업의 실질적 관리장소가 선박이나 단정 위에 있는 경우 모항의 체약국으로 보고 모항이 없으면 선박이나 단정 운영자의 거주 국가에 소재한다는 내용임
  - 제4항은 국제적 공동운영에서 발생하는 공동계산, 합작경영, 국제경영공동체에 참가하여 얻은 소득에도 제1항이 적용된다는 내용임

87) 김준석 외(2016) p.292

1. 국제교통상 선박, 항공기의 운항으로부터 얻는 소득은 그 기업의 실질적 관리장소(place of effective management)가 소재한 체약국에서만 과세한다.
2. 내륙수운에 종사하는 단정의 운항으로부터 얻는 소득은 그 기업의 실질적 관리장소가 있는 체약국에서만 과세된다.
3. 해운기업 혹은 내륙수운 기업의 실질적 관리장소가 선박이나 단정(boat) 위에 있는 경우에 실질적 관리장소는 선박이나 단정의 모항이 있는 체약국에 소재하는 것으로 본다. 또한 그런 모항이 없을 경우 그 선박이나 단정의 운영자가 거주자인 체약국에 소재하는 것으로 본다.
4. 제1항의 규정은, 공동계산(pool), 합작경영(joint business), 국제경영공동체(international operating agency)에 참가함으로써 발생하는 소득에 대하여도 적용한다.

UN 모델조세협약의 내용은 OECD 모델조세협약의 내용과 동일함

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가의 의견

(1) 연혁

해당사항 없음

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

일부 국가에서는 내륙운송이나 내륙수운과 관련해 이 조의 범위를 확장하지 않는다는 입장을 밝힘

○ 벨기에, 캐나다, 그리스, 멕시코, 터키, 영국과 미국은 내륙운송을 포함하기 위해 이 조의 범위를 확대하지 않는다는 입장임<sup>88)</sup>

○ 칠레, 에스토니아, 슬로베니아는 국내수로운송을 포함하기 위해 이 조의 범위를 확대하지 않는다는 입장임<sup>89)</sup>

덴마크, 노르웨이와 스웨덴은 스칸디나비아항공(SAS)이 수취한 소득에 관한 특별규정을 포함할 권리를 갖는다고 밝힘<sup>90)</sup>

88) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 32

89) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 43

90) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 33

- 그리스는 선박과 관련된 특수한 사정 때문에 국제운송 중 선박운용에서 발생한 소득과 관련해 조약규정에 대한 행동의 자유를 갖는다는 의견을 표명함<sup>91)</sup>
- 일부 국가에서는 원천국에서 과세가 가능한 범위와 관련한 의견을 표명함
  - 멕시코는 숙박의 제공에서 발생한 소득을 원천국에서 과세할 수 있다고 밝힘<sup>92)</sup>
  - 캐나다, 헝가리, 멕시코, 뉴질랜드는 내륙운송과 탑승하고 하차한 국가가 동일한 승객이나 화물운송과 관련된 소득에 대한 과세권을 갖는다는 입장을 밝힘<sup>93)</sup>
  - 뉴질랜드도 다른 해안과 대륙붕 활동에서 발생한 소득은 내륙운송 소득으로 과세할 수 있다는 입장을 밝힘<sup>94)</sup>
  - 호주는 하차한 국가가 동일한 승객이나 화물운송과 관련된 소득에 대한 과세권을 갖는다는 입장을 밝힘<sup>95)</sup>
- 일부 국가에서는 소득 중 이 조의 적용을 받거나 이 조의 적용대상이 아닌 항목에 대한 의견을 밝힘<sup>96)</sup>
  - 노르웨이와 미국은 국제운송 중에서 컨테이너의 임대, 유지와 사용에서 발생한 소득은 사업소득이 아닌 선박이나 항공운송에서 발생한 소득으로 간주할 수 있다는 의견을 밝힘<sup>97)</sup>
  - 미국은 선박이나 항공이 특정 요건을 만족하면 총액주의 원칙이나 나용선기준에 의해 선박이나 항공기 임대로 인한 이윤을 포함함<sup>98)</sup>
    - 특정요건은 임차인에 의해 국제운송으로 운용되거나 임대소득이 국제운송상 선박이나 항공운행에서 발생한 소득에 부수적으로 발생한 경우임<sup>99)</sup>

91) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 35

92) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 36

93) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 31

94) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 31

95) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 38

96) OECD 모델조세협약 제7조 주석서 문단 91 및 OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 39 ~ 문단 41

97) OECD 모델조세협약 제7조 주석서 문단 91

98) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 39

- 미국은 국제운송에 사용되는 컨테이너의 사용, 유지와 임대에서 발생한 소득을 포함한다는 입장임<sup>100)</sup>
- 슬로바키아공화국은 선박, 항공과 컨테이너의 임대에서 발생한 소득은 사용료소득에 포함할 수 있다는 의견을 밝힘<sup>101)</sup>
- 아일랜드는 미국과 동일하게 선박이나 항공이 국제운송에서 임차인에 의해 운영되거나 임대소득이 국제운송 선박이나 항공의 운영으로 인한 소득에 부수되면 나용선 기준으로 선박이나 항공의 임대소득을 이 조의 적용대상에 포함할 수 있다는 입장을 밝힘<sup>102)</sup>

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 제1항 선박의 운항에서 얻은 소득의 거주국가 과세

1. 국제교통상 선박, 항공기의 운항으로부터 얻는 소득은 그 기업의 실질적 관리장소(place of effective management)가 소재한 체약국에서만 과세한다.

- 선박의 운항에서 얻은 소득의 과세권 배분과 관련하여 조세조약을 크게 네 가지 유형으로 구분할 수 있음
  - OECD 모델조세협약과 동일하게 기업의 실질적 관리장소가 소재한 국가에서 과세권을 갖는 것으로 규정
  - 과세권을 갖는 장소를 특정하지 않고 기업의 거주국가에서 과세하는 것으로 규정
    - 거주국가의 결정은 제4조 【거주자】 규정을 적용받을 것이며 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약은 본점이나 주사무소의 소재지로 정하고 있음
    - 거주국가에서 과세된다는 문구 대신 원천국에서 과세되지 않는다는 문구를 사용하는 국가도 있으나 동일한 의미로 판단됨

99) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 39

100) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 39

101) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 40

102) OECD 모델조세협약 제8 주석서 문단 41

- 과세권을 갖는 장소를 특정하지 않고 거주국가에서 과세되나 일정 요건을 갖추면 원천국가에서도 과세될 수 있다고 규정함
  - 그리스는 선박의 등록지에서 과세되는 것으로 규정함
- 첫째, 선박 운항으로부터 얻는 소득과 관련해 조사대상국 79개국 중에서 5개국만 OECD 모델조세협약과 동일하게 기업의 실질적 관리장소에서 과세함
- 베네수엘라, 크로아티아와 튀니지는 OECD 모델조세협약과 동일하게 규정함
  - 중국과 루마니아는 기업의 실질적 관리장소나 본점에서 과세된다고 규정하여 OECD 모델조세협약의 내용에 본점을 추가함
- 둘째, 65개국은 선박 운항으로부터 얻은 소득이 기업의 거주국가에서 과세된다는 입장을 취함
- 셋째, 8개국은 일정 요건을 갖추면 원천국가에서 과세될 수 있다고 규정함
- 8개국은 미얀마, 방글라데시, 스리랑카, 에콰도르, 캐나다, 태국, 파키스탄과 필리핀임
  - 이 중 5개국에서는 원천국가에서 과세 시 50%의 세금을 감면함
    - 5개국은 미얀마, 방글라데시, 스리랑카, 태국과 파키스탄임
  - 필리핀도 원천국가 과세 시 일부 세금을 감면하기 위해 과세금액의 한도를 정하고 있으나, 세금의 50%가 아닌 다른 방식으로 정함
    - 동 일방 체약국의 원천으로부터 발생된 총수입금액의 1.5%와 유사한 조건하에서 제3국의 거주자에 의하여 발생하는 동일 류의 이윤에 부과되는 필리핀의 가장 낮은 세율 중 적은 금액으로 함
  - 캐나다와 에콰도르는 모든 소득에 대해 원천국가 과세를 허용하지는 않으며, 한 국가 내에서 승객 또는 재화를 운송하는 데 주로 사용되는 선박 또는 항공기의 운항으로부터 발생하는 소득만 원천국가에서 과세할 수 있다고 규정함

□ 넷째, 그리스는 선박이 등록된 체약국에서 과세된다고 규정함

〈표 IV-24〉 선박 운항에서 얻은 소득의 과세장소

구분	대상 국가
실질적 관리장소 (OECD)	튀니지, 중국, 루마니아, 베네수엘라, 크로아티아 (5개국)
거주국가 과세	노르웨이, 뉴질랜드, 스위스, 인도네시아, 프랑스, 네덜란드, 덴마크, 룩셈부르크, 미국, 스웨덴, 싱가포르, 필리핀, 남아프리카공화국, 러시아, 멕시코, 몰타, 몽골, 불가리아, 스페인, 아일랜드, 영국, 우즈베키스탄, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 일본, 카자흐스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 헝가리, 벨기에, नेपाल, 독일, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 모로코, 벨라루스, 사우디아라비아, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 오만, 요르단, 우크라이나, 이란, 칠레, 카타르, 쿠웨이트, 바레인, 에스토니아, 우루과이, 콜롬비아, 키르기즈, 파나마, 페루, 가봉, 인도, 타지키스탄, 홍콩 (65개국)
원천국가 과세 가능	방글라데시, 스리랑카, 파키스탄, 필리핀, 미얀마, 캐나다, 태국, 에콰도르 (8개국)
선박의 등록지	그리스 (1개국)

자료: 저자 작성

□ 그밖에 선박이나 항공기 외에 다른 운송수단을 이 조의 적용대상으로 규정한 국가가 7개국 존재함

- 이들 국가는 러시아, 루마니아, 몰타, 우즈베키스탄, 키르기즈, 헝가리와 타지키스탄임

〈표 IV-25〉 이 조의 적용대상 운송수단 추가

구분	보트	철도 차량	육상 운송 <sup>1)</sup>	자동차	버스 운송 <sup>3)</sup>	대리점 활동 <sup>2)</sup>	기타 운송 수단
러시아	○						○
루마니아	○	○		○			
몰타			○				
우즈베키스탄		○		○			
키르기즈				○			
헝가리					○	○	
타지키스탄		○		○			

주: 1) 육상운송에 자동차, 버스나 철도가 모두 포함될 것으로 판단됨

2) 대리점활동은 국제운수기업의 대리점 활동임

3) 버스운송도 도시와 공항 간의 버스운송을 의미함

자료: 저자 작성

#### 나) 제1항 항공기의 운항에서 얻은 소득의 거주국가 과세

1. 국제교통상 선박, 항공기의 운항으로부터 얻는 소득은 그 기업의 실질적 관리장소(place of effective management)가 소재한 체약국에서만 과세한다.

- 항공기의 운항에서 얻은 소득의 과세권 배분 규정은 선박의 운항의 경우와 유사하며, 조세조약을 세 가지 유형으로 구분할 수 있음
  - OECD 모델조세협약과 동일하게 기업의 실질적 관리장소가 소재한 국가에서 과세권을 갖는 것으로 규정
  - 과세권을 갖는 장소를 특정하지 않고 기업의 거주국가에서 과세하도록 규정
    - 거주국가의 결정은 제4조 【거주자】 규정을 적용받을 것이며 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약은 본점이나 주사무소의 소재지로 정하고 있음
    - 거주국가에서 과세된다는 문구 대신 원천국가에서 과세되지 않는다는 문구를 사용하는 국가도 있으나 동일한 의미로 판단됨

- 과세권을 갖는 장소를 특정하지 않고 거주국가에서 과세되나 일정 요건을 갖추면 원천국가에서도 과세될 수 있다고 규정
- 첫째, 항공기 운항으로부터 얻는 소득과 관련해 선박의 운항과 동일하게 조사대상국 79개국 중에서 5개국만 OECD 모델조세협약과 동일하게 기업의 실질적 관리장소에서 과세함
  - 베네수엘라, 크로아티아와 튀니지는 OECD 모델조세협약과 동일하게 규정함
  - 중국과 루마니아는 기업의 실질적 관리장소나 본점에서 과세된다고 규정해 본점을 추가함
- 둘째, 72개국은 항공기 운항으로부터 얻은 소득을 기업의 거주국가에서 과세함
- 셋째, 2개국은 일정 요건을 갖추면 원천국가에서 과세될 수 있다고 규정함
  - 캐나다와 필리핀만 원천국가에서 과세될 수 있다고 정하고 있어 선박과 비교해 원천국가에서 과세할 수 있는 국가 수가 적음
    - 특히 세금의 50%까지만 과세할 수 있다고 규정한 국가는 모두 항공기에 대해서는 거주국가에서만 과세할 수 있도록 규정함
  - 캐나다와 필리핀의 원천국가에서 과세가능한 요건은 선박과 동일함

다) 제2항 단정의 운항에서 얻은 소득의 거주국가 과세

2. 내륙수운에 종사하는 단정의 운항으로부터 얻는 소득은 그 기업의 실질적 관리장소가 있는 체약국에서만 과세된다.

- 조사대상국 79개국 중에서 러시아와 루마니아를 제외한 77개국의 조세조약에는 단정의 운항에서 얻은 소득을 거주국가에서 배타적으로 과세한다는 규정이 없음
  - 러시아는 거주국가에서 과세하는 것으로 규정하고 루마니아는 본점이나 실질적 관리장소 소재국에서 과세한다고 규정함

라) 제3항 선박이나 단정 위에 위치한 실질적 관리장소의 과세국 결정

3. 해운기업 혹은 내륙수운 기업의 실질적 관리장소가 선박이나 단정(boat) 위에 있는 경우에 실질적 관리장소는 선박이나 단정의 모항이 있는 체약국에 소재하는 것으로 본다. 또한 그런 모항이 없을 경우 그 선박이나 단정의 운영자가 거주자인 체약국에 소재하는 것으로 본다.

- 조사대상국 79개국 중에서 71개국과의 조세조약에는 선박이나 단정 위에 실질적 관리장소가 위치한 기업의 과세국 결정과 관련한 내용이 없음
  - 조세조약에 관련 규정이 있는 국가는 루마니아, 모로코, 베네수엘라, 사우디아라비아, 이스라엘, 중국, 크로아티아와 가봉임
- 관련 규정을 둔 국가도 내륙수운 기업을 이 항의 적용 대상에서 제외하고, 해운기업에 대해서만 OECD와 같은 내용으로 과세되는 장소가 결정되는 것을 규정함

마) 제4항 국제적 공동운영에서 발생한 소득에 적용

4. 제1항의 규정은, 공동계산(pool), 합작경영(joint business), 국제경영공동체(international operating agency)에 참가함으로써 발생하는 소득에 대하여도 적용한다.

- 조사대상국 79개국 중에서 미국, 방글라데시와 이란을 제외한 76개국은 OECD와 동일하게 국제적 공동운영에서 발생한 소득에도 이 항을 적용함
  - 다만, 영국은 공동경영의 지분에 비례하여 참가자에게 소득이 귀속되는 경우만 이 항의 내용을 적용한다는 단서를 추가함
- 덴마크, 노르웨이와 스웨덴은 유보 의견에서 공개한대로 스칸디나비아 항공회사(SAS)에 대한 예외를 규정함
  - 스칸디나비아 항공회사(SAS)로 알려진 덴마크, 노르웨이 및 스웨덴의 항공운수 협회에 의해서 취득되는 소득의 경우 각 국가의 회원이 보유한 협회 지분에 대해서만 과세한다는 내용임

- 카타르, 오만과 아랍에미리트는 특정 기업의 소득 중 해당 국가 참여자 지분에 상당하는 소득만 이 조문의 적용대상이 된다는 내용을 추가함
  - 카타르는 아랍연합운송회사가 우리나라에서 얻은 수입 중 카타르 참여자의 지분 비율에 상당하는 수입에만 이 조문을 적용함
  - 오만과 아랍에미리트는 걸프 항공사로부터 발생한 수익과 자본소득 중 각 국가 정부의 지분에 상응하는 수익과 자본소득에만 이 조문을 적용함

바) 선박이나 항공기의 운항에 대한 예시

- 미국과 독일을 포함한 34개국과의 조세조약은 ‘선박이나 항공기의 운항’에 포함되는 활동을 열거하고, 열거된 활동에서 발생한 소득에도 이 조문을 적용함
  - OECD 모델조세협약에는 없는 규정임
- 조세조약에서 열거한 활동은 선박이나 항공기의 나용선 임대, 컨테이너의 사용·유지·임대 등을 포함해 7가지 활동으로 구분됨
  - 선박이나 항공기의 나용선 임대를 열거한 국가는 남아프리카공화국, 독일과 영국을 포함해 19개국이며, 대상 국가는 <표 IV-26>에서 확인할 수 있음
  - 재화나 상품의 운송에 사용되는 컨테이너의 사용, 유지나 임대를 열거한 국가는 남아프리카공화국, 독일, 러시아, 미국, 영국을 포함해 27개국이며, 아래 표에서 확인할 수 있음
  - 어업 등 활동에 종사하는 선박운행을 포함한 국가는 노르웨이, 뉴질랜드 등의 7개국이며, 아래 표에서 확인할 수 있음
  - 준설이나 예인활동에 종사하는 선박운행을 포함한 국가는 노르웨이를 제외하면 어업 등 활동에 종사하는 선박운행을 포함한 국가와 동일하며, 총 6개국임
  - 운송수단의 직접사용, 임대나 기타형태의 사용을 포함한 국가는 러시아와 요르단의 2개국임
  - 선박, 항공기의 임대를 포함한 국가는 독일, 사우디아라비아, 아랍에미리트 등의 14개국이며, <표IV-26>에서 확인할 수 있음

- 장비, 인력과 물자가 완비된 선박이나 항공기의 임대임
  - 다른 기업을 대신한 티켓 판매를 포함한 국가는 미얀마, 요르단과 아랍에미리트의 3개국임
  - 그 밖에 아랍에미리트는 다른 국가에서 열거하지 않은 4가지 종류의 활동을 추가 열거함
- 한편, 미국과 멕시코는 이 조문의 적용대상에서 제외되는 활동을 열거함
- 미국은 컨테이너의 내륙운송에서 발생하는 소득과 관련해 포함되는 항목으로 열거한 것 외의 기타소득은 제외된다는 내용을 추가함
  - 멕시코는 숙박이나 수송편의 제공을 위해 발생한 소득은 이 조문의 대상에서 제외된다는 내용을 추가함
- 칠레, 오만, 인도와 페루는 활동뿐만 아니라 소득의 종류를 열거함<sup>103)</sup>
- 이들 국가는 이 조문의 적용대상을 선박이나 항공기의 운항에서 직접 발생한 소득뿐만 아니라 선박이나 항공기의 운항에서 직접 발생한 금액에 대한 이자까지 포함하는 것으로 규정함

〈표 IV-26〉 선박이나 항공기의 운항의 예

구분	선박, 항공기의 나용선임대	컨테이너의 사용, 유지나 임대 <sup>1),4)</sup>	어업 등 활동에 종사하는 선박운행	준설이나 예인활동에 종사하는 선박운행	운송수단의 직접사용, 임대, 기타 형태의 사용	선박, 항공기의 임대	다른 기업을 대신한 티켓 판매 <sup>5)</sup>	기타
남아프리카공화국	○	○						
노르웨이			○					
뉴질랜드			○	○				
독일	○	○				○		

103) 소득은 선박이나 항공기의 운항에서 발생한 소득을 의미한다는 내용을 추가하지 않은 국가도 선박이나 항공기의 운항에서 발생한 소득을 이 조문의 대상으로 판단할 것이므로 열거한 국가와 열거하지 않은 국가 사이에 특별한 차이가 있다고 보기 어려워 구분하지 않음

〈표 IV-26〉의 계속

구분	선박, 항공기의 나용선임대	컨테이너의 사용, 유지나 임대 <sup>1),4)</sup>	어업 등 활동에 종사하는 선박운행	준설이나 예인활동에 종사하는 선박운행	운송수단의 직접사용, 임대, 기타 형태의 사용	선박, 항공기의 임대	다른 기업을 대신한 티켓 판매 <sup>5)</sup>	기타
러시아		○			○			
멕시코		○						
모로코		○						
몰타			○	○				
미국		○ <sup>2)</sup>						
미얀마		○				○	○	
바레인	○	○				○		
불가리아			○	○				
사우디아라비아	○	○				○		
아랍에미리트		○				○	○	○ <sup>6)</sup>
아일랜드	○		○	○				
아제르바이잔	○	○				○		
에콰도르	○	○						
영국 <sup>3)</sup>	○	○						
오만		○						
요르단		○			○	○	○	
우즈베키스탄	○	○				○		
우크라이나	○	○						
이스라엘		○				○		
칠레	○	○						
캐나다	○	○				○		
콜롬비아	○	○						
키르기즈 <sup>7)</sup>	○	○				○		
쿠웨이트			○	○				
태국	○	○				○		
튀니지			○	○				
페루	○	○						
가봉	○	○				○		

〈표 IV-26〉의 계속

구분	선박, 항공기의 나용선임대	컨테이너의 사용, 유지나 임대 <sup>1),4)</sup>	어업 등 활동에 종사하는 선박운행	준설이나 예인활동에 종사하는 선박운행	운송수단의 직접사용, 임대, 기타 형태의 사용	선박, 항공기의 임대	다른 기업을 대신한 티켓 판매 <sup>5)</sup>	기타
인도	○	○						
타지키스탄 <sup>8)</sup>	○	○				○		

주: 1) 남아프리카공화국, 멕시코, 모로코, 미국, 사우디아라비아와 칠레는 컨테이너의 유지활동을 포함하지 않음

2) 미국은 컨테이너 및 컨테이너의 내륙운송을 위한 트레일러와 기타 관련되는 장비의 사용 또는 임대로부터 발생되는 소득과 같이 동 운행에 부수되는 장비의 사용 또는 임대로부터 발생되는 소득과 같이 동 운행에 부수되는 소득이 포함하며 컨테이너 내륙운송으로부터 발생되는 기타의 소득은 포함되지 않음

3) 영국의 경우 임대나 컨테이너의 사용·보유·임대로부터 발생하는 이윤이 어느 회계기간 중 어느 기업의 총 이윤의 20퍼센트를 초과하는 경우, 그러한 사용·보유·임대는 국제 운수상 선박 또는 항공기의 운항에 부수되는 것으로 보지 않음

4) 임대나 컨테이너의 사용, 유지나 임대의 경우 국제운수상 선박이나 항공기의 운항에 부수적인 경우에 한해 적용하는 국가는 남아프리카공화국, 독일, 미얀마, 바레인, 사우디아라비아, 아제르바이잔, 에콰도르, 영국, 오만, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이스라엘, 칠레, 캐나다, 콜롬비아, 키르기즈, 태국, 페루, 가봉, 인도, 타지키스탄임

5) 다른 기업을 대신한 대표활동은 미얀마의 경우 해상운송만을 대상으로 하며, 아랍에미리트는 운송수단을 제한하지 않기 때문에 선박과 항공기에 대한 대표활동을 모두 포함함

6) 아랍에미리트는 다른 국가에서 열거하지 않은 소득을 열거하고 있는데, 그 대상은 훈련계획에서 발생한 소득, 제3자에게 고도의 기술제공에서 발생한 소득, 공항시설계약을 위한 입찰시 계약 성립과정에서 발생한 소득, 대표수익과 화물운송수익에 한해 예금에서 발생한 소득임

7) 키르기즈는 대상 운송수단에 자동차를 추가함

8) 타지키스탄은 대상 운송수단에 도로차량과 철도차량을 추가함

자료: 저자 작성

### 사) 면세되는 조세

기업의 선박이나 항공기 운행에서 발생한 소득에 대해 원천국가에서 면세되는 세목을 열거한 국가는 노르웨이, 싱가포르나 일본 등을 포함한 20개국으로 국가별 면세되는 세목은 〈표 IV-27〉에서 확인 가능함

○ OECD 모델조세협약에는 없는 규정임

열거한 세목은 국가별로 소득, 자본이득에 대한 소득세나 부가가치세로 다양하며, 상대국에서 자국 기업을 면세하는 범위 내에서 해당 국가의 기업을 면세하는 상호주의 면세원칙에 따른 국가도 있음

- 14개국은 선박이나 항공기 운항에 대해 부가가치세나 부가가치세와 유사한 조세만 면세함
  - 14개국은 라오스, 몰타, 몽골, 방글라데시, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 싱가포르, 아랍에미리트, 우즈베키스탄, 인도네시아, 칠레, 쿠웨이트와 파키스탄임
- 바레인은 선박이나 항공기 운항에 대한 부가가치세를 면세하는 대신 영세율을 적용한다는 점에서 다른 국가와 다름
- 나머지 5개국은 부가가치세와 함께 다른 세목을 면세하거나 부가가치세가 아닌 다른 세목만 면세함
  - 노르웨이와의 조세조약에서는 부가가치세와 자본세(우리나라 세목은 사업소득세)를 면세함
  - 사우디아라비아와의 조세조약에서는 기업활동에 부과하는 모든 조세를 면세하나 면세의 적용대상을 항공기 운항으로 규정해 선박 운항을 면세대상에서 제외함
  - 이집트와의 조세조약에서는 부가가치세와 항공기의 운항에서 얻은 소득을 기반으로 한 배당에 부과되는 세금이 면세함
  - 일본과의 조세조약에서는 사업세를 면세함
  - 파나마와의 조세조약에서는 파나마운하와 관련된 통행료, 관세와 유사지급만 면세함

□ 5개국과의 조세조약에서는 상대 체약국에서 우리나라 선박이나 항공기에 대해 면세하는 경우에 한해 면세를 적용하는 상호주의<sup>104)</sup>를 규정함

- 부가가치세에 대한 상호면세를 규정한 국가는 노르웨이, 몰타, 싱가포르, 아랍에미리트의 4개국임
- 모든 조세에 대한 상호면세를 규정한 국가는 사우디아라비아임

104) 김준석 외(2016) p.296의 용어를 사용함. 김준석 외(2016) p.297에서는 조세조약과 별개로 체결되는 상호면세협정을 체결한 국가를 소개하고 있으며, 이 협정의 체결국과 조세조약에 상호주의 면세를 규정한 국가가 일치하지 않음. 노르웨이와 사우디아라비아만 상호면세협정을 체결하고 있으며, 노르웨이의 경우 선박이나 항공기에 대한 모든 조세를 면세한다고 정하고 있어 조세조약의 면세 대상인 세목과도 차이가 발생함. 그 밖에 조세조약에는 상호주의 면세에 대한 규정이 없으나 상호면세협정을 체결한 국가는 덴마크, 벨기에, 캐나다, 쿠웨이트, 태국과 홍콩의 6개국임

〈표 IV-27〉 국제운송에 대해 면세되는 세목

구분	면세 세목		조세 혜택	상호 면세 여부
	상대국 세목	우리나라 세목		
노르웨이	자본세 (capital tax), 부가가치세	사업소세(business place tax), 부가가치세	면세	부가가치세 상호면세
라오스	부가가치세, 기업매상세, 그 밖에 유사한 조세	부가가치세	면세	-
몰타	부가가치세와 유사한 조세	부가가치세	면세	부가가치세 상호면세
몽골	부가가치세	부가가치세	면세	-
바레인	부가가치세와 유사한 조세	부가가치세	영세율	-
방글라데시	부가가치세와 유사한 조세	부가가치세	면세	-
벨기에	부가가치세	부가가치세	면세	-
벨라루스	부가가치세	부가가치세	면세	-
불가리아	부가가치세	부가가치세	면세	-
사우디아라비아 <sup>1)</sup>	기업활동에 부과하는 조세	기업활동에 부과하는 조세	면세	모든 조세 상호면세
싱가포르	부가가치세	부가가치세	면세	부가가치세 상호면세
아랍에미리트	부가가치세	부가가치세	면세	부가가치세 상호면세
우즈베키스탄	부가가치세와 유사한 조세	부가가치세	면세	-
이집트	부가가치세와 유사한 조세, 항공기 운항에서 발생한 이윤에 대한 배당에 대한 세금	부가가치세, 항공기 운항에서 발생한 이윤에 대한 배당에 대한 세금	면세	-
인도네시아	부가가치세와 유사한 조세	부가가치세	면세	-
일본	사업세	사업세와 유사한 조세	면세	-
칠레	부가가치세나 부가가치세와 유사한 조세	부가가치세나 부가가치세와 유사한 조세	면세	-
쿠웨이트	부가가치세와 유사한 조세	부가가치세	면세	-
파나마 <sup>2)</sup>	파나마운하 관련 통행료, 관세와 유사지급금	-	면세	-
파키스탄	부가가치세와 유사한 조세	부가가치세	면세	-

주: 1) 사우디아라비아와의 조세조약에서는 기업활동에 부과되는 조세가 면세되는 대상 운송수단을 항공기로 한정함

2) 파나마와의 조세조약에서는 파나마운하와 관련된 특정 세금만 면세함

자료: 저자 작성

아) 기타

- 태국은 원천국가에서 과세할 수 있는 한도인 50% 비율 결정과 관련해 최혜국대우를 약속함
  - 태국이 OECD의 다른 회원국과 결정된 협약에서 과세의 경감비율이나 면세에 합의할 경우 우리나라와 상호합의절차를 거쳐 동일한 조건을 적용할 것임

아. 특수관계기업 (associated enterprise)

1) 개관

가) OECD 모델조세협약 제9조 【특수관계기업】

- OECD 모델조세협약 제9조 【특수관계기업】 총 2개 항의 전문은 다음과 같음
  - 제1항은 특수관계기업의 범위와 독립기업접근법에 따른 정상가격원칙<sup>105)</sup>에 따라 과세된다는 내용임
  - 제2항은 한 체약국에서 정상가격원칙에 따라 소득을 조정하면 상대 체약국에서 상호협의를 통해 대응조정해야 된다는 내용임
    - 이는 한 체약국에서 소득을 가산하는 조정을 수행한 경우 상대 체약국에서 감액하는 조정을 허용하여 이중과세를 회피하기 위한 것임<sup>106)</sup>

1. (a) 한 체약국의 기업이 다른 체약국 기업의 경영, 지배, 또는 자본에 직접, 간접으로 참여하거나, 또는 (b) 같은 사람들이 한 체약국의 기업과 다른 체약국 기업의 경영, 지배, 자본에 직접·간접으로 참여하며, 그리고 위 어느 경우에 있어서도 두 기업들 간의 상업상 또는 재정상 관계에 있어 독립기업간에 설정된 것과 다른 조건이 설정되거나 부과된 경우, 그 조건이 없었더라면 두 기업중 한 기업의 소득이 되었을 것이 그 조건으로 인하여 그 기업의 소득이 되지 않을 경우 그 소득은 그 기업의 소득에 가산하여 이에 따라 과세될 수 있다.
2. 한 체약국이 그 국가 기업의 소득에 다른 체약국에서 과세된 다른 국가 기업의 소득을 포함시키고 - 따라서 과세 - 그렇게 포함된 소득이 두 기업들 간에 설정된 조건이 독립기업간에 설정된 조건이었다면 한 체약국 기업의 소득이 될 경우, 다른 국가는 그러한 소득에 대하여 자국에서 부과된 세액을 적절히 조정하여야 한다. 이러한 조정을 함에 있어서 체약국의 관할당국은 이 조약의 다른 규정을 적절히 고려하여 상호 협의한다.

105) 김준석 외(2016) p.792의 용어를 사용함

106) 한국조세재정연구원(2015) p.53

□ UN 모델조세협약 제9조 【특수관계기업】는 OECD 모델조세협약의 내용에 대응 조정이 허용되지 않는 상황을 추가함

- 사법적, 행정적이거나 기타의 법적인 최종 단계에서 기업이 부정, 중대한 과실이 나 의도적인 불이행의 결과 정상가격원칙에 따른 소득조정 처분을 받았다면 대응 조정이 허용되지 않음

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가의 의견

(1) 연혁

□ 해당사항 없음

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

□ 이탈리아, 헝가리와 슬로베니아는 대응조정과 관련한 견해를 밝힘

- 이탈리아는 상호합의 절차에 의해서만 대응조정할 수 있다는 내용을 조세조약에 추가할 수 있다는 입장임<sup>107)</sup>
- 헝가리와 슬로베니아는 대응조정은 당초 조정이 정당하다고 판단되는 경우만 수행한다는 내용을 추가할 수 있다는 입장임<sup>108)</sup>

□ 호주는 한 체약국의 과세당국이 기업의 소득결정을 위해 이용가능한 정보가 부적합한 경우 국내법을 적용할 수 있다는 내용을 제안할 수 있다는 입장을 밝힘<sup>109)</sup>

## 2) 조세조약 체결현황

가) 제1항 특수관계기업의 범위와 독립기업접근법에 따른 정상가격 원칙

107) OECD 모델조세협약 제9조 주석서 문단 17.1.

108) OECD 모델조세협약 제9조 주석서 문단 19

109) OECD 모델조세협약 제9조 주석서 문단 18

1. ㉔ 한 체약국의 기업이 다른 체약국 기업의 경영, 지배, 또는 자본에 직접·간접으로 참여하거나, 또는
- ㉕ 같은 사람들이 한 체약국의 기업과 다른 체약국 기업의 경영, 지배, 자본에 직접·간접으로 참여하며, 그리고 위 어느 경우에 있어서도 두 기업들 간의 상업상 또는 재정상 관계에 있어 독립 기업 간에 설정된 것과 다른 조건이 설정되거나 부과된 경우, 그 조건이 없었더라면 두 기업중 한 기업의 소득이 되었을 것이 그 조건으로 인하여 그 기업의 소득이 되지 않을 경우 그 소득은 그 기업의 소득에 가산하여 이에 따라 과세될 수 있다.

(1) 특수관계인의 범위

- 조사대상국 79개국과의 조세조약 중에서 77개국은 이 조문의 적용대상을 기업(enterprise)으로 한정하고 있으나 러시아와 미국은 적용대상을 거주자로 규정해 기업뿐만 아니라 개인과 기타의 단체에도 이 조문이 적용됨
  - OECD 모델조세협약도 대부분의 국가와 동일하게 적용대상을 기업으로 한정함
  - 미국과 러시아는 조문의 제목도 ‘특수관계기업(associated enterprise)’ 대신 ‘특수관계인(related persons)’으로 함

〈표 IV-28〉 특수관계기업의 범위

	대상국가
특수관계인	미국, 러시아
특수관계기업(OECD)	그 밖의 조사대상 77개국

자료: 김준석 외(2016) p.800 참조

- 조사대상국 79개국과의 조세조약과 OECD 모델조세협약은 모두 지배·피지배 관계의 기업과 자매관계의 기업을 특수관계기업(또는 특수관계인)으로 정의함
  - 미국과의 조세조약에서는 ‘지배’를 정의하는 데 있어 지배의 범위를 “법적으로 실시할 수 있는지의 여부에 관계없이, 또한 행사되는가 또는 행사할 수 있는가를 불문하고, 모든 종류의 지배”로 정함

(2) 독립기업접근법에 따른 정상가격원칙

- 조사대상국 79개국과의 조세조약과 OECD 모델조세협약은 모두 특수관계기업이 정상가격원칙에 벗어나 거래하면 그 차이를 소득에 가산할 수 있도록 규정함
  - 이는 특수관계기업을 독립기업으로 보는 독립기업접근법에 따른 것으로 특수관계인 사이에도 독립기업 사이에 거래되는 정상가격이나 조건으로 거래되는지를 평가함<sup>110)</sup>

나) 제2항 대응조정

2. 한 체약국이 그 국가 기업의 소득에 다른 체약국에서 과세된 다른 국가 기업의 소득을 포함시키고 - 따라서 과세 - 그렇게 포함된 소득이 두 기업들 간에 설정된 조건이 독립기업 간에 설정된 조건이었다면 한 체약국 기업의 소득이 될 경우, 다른 국가는 그러한 소득에 대하여 자국에서 부과된 세액을 적절히 조정하여야 한다. 이러한 조정을 함에 있어서 체약국의 관할당국은 이 조약의 다른 규정을 적절히 고려하여 상호 협의한다.

- 조사대상국 79개국 중에서 독일, 영국과 일본을 포함한 53개국은 한 체약국에서 특수관계기업의 소득을 정상가격원칙에 따라 상향조정하면 상대 체약국에서 하향조정해야 하며, 이를 위해 양 과세당국이 상호 협의해야 한다는 규정을 둬
  - 대응조정 규정이 없는 조세조약은 모두 2000년 이전에 체결된 조약임
- 한편, 대응조정 규정을 둔 53개국과의 조세조약 중에서 일본을 제외한 52개국의 조세조약에는 대응조정을 위해 과세당국이 상호 협의한다는 내용을 추가함

110) 김준석 외(2016) p.792

〈표 IV-29〉 대응조정

구분	대상 국가
대응조정 규정있음	그리스, 남아프리카공화국, 네팔, 독일, 라오스, 라트비아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 모로코, 몰타, 몽골, 미얀마, 바레인, 베네수엘라, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스위스, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 인도네시아, 일본, 칠레, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 태국, 파나마, 파푸아뉴기니, 페루, 홍콩, 가봉, 인도, 타지키스탄 (53개국)
대응조정 규정없음	네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 러시아, 멕시코, 미국, 방글라데시, 스리랑카, 스웨덴, 스페인, 슬로바키아, 싱가포르, 아일랜드, 이집트, 이탈리아, 중국, 튀니지, 파키스탄, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 벨기에 (26개국)

자료: 저자 작성

- 한편, 요르단은 대응조정이 가능한 기한을 조세조약에 명시하고 있으며, 페루는 대응조정이 불가능한 사유를 열거함
  - 요르단와의 조세조약에는 해당 체약국의 국내법에 따라 하향조정이 가능한 기한인 제척기간이 만료되면 대응조정을 허용하지 않는다는 내용을 추가함
  - 페루와의 조세조약에 UN 모델조세협약 제9조 제3항과 동일하게 부정, 중대한 과실이나 의도적 불이행에 대한 벌금으로 인해 조정된 소득에 대해서는 상대 국가에서 하향조정을 허용하지 않음을 명시함

다) 기타

- 일본은 정상가격원칙에 따라 특수관계기업의 소득을 조정할 수 있는 기한을 조세조약에 명시함
  - 조세조약에 따르면 정상가격원칙에 따른 조정이 발생하는 과세연도 종료일로부터 10년 동안만 특수관계기업 사이의 소득조정이 허용<sup>111)</sup>되며 그 이후에는 기업의 소득을 변경할 수 없음

111) 부과제척 기간이 정해져 있지 않거나 연장되는 국가 사이에는 의미있는 규정일 것이나 우리나라와 일본은 부과제척 기간이 국내법에 규정되어 있기 때문에 이러한 기간제한이 특별한 의미를 갖지는 않음

- 다만, 기만이나 고의적 의무불이행의 경우 기한 없이 소득조정이 가능함
- 파푸아뉴기니는 과세당국이 기업의 귀속 소득을 결정하는 데 필요한 정보가 부족할 경우 납세자의 거주국가 국내세법에 따라 과세된다는 내용을 추가함
  - 즉, 이 조문의 규정이 납세자의 거주국가의 과세의무 결정과정에 영향을 끼치지 않음

## 자. 배당 (dividends)

### 1) 개관

가) OECD 모델조세협약 제10조 【배당】

- OECD 모델조세협약 제10조 【배당】은 총 5개 항으로 구성되어 있으며, 그 내용은 아래와 같음
  - 제1항은 배당에 대한 과세권이 거주지국과 원천지국 모두에 있음을 규정함
  - 제2항은 배당에 대한 원천국가의 과세는 제한세율을 초과할 수 없으며 제한세율의 혜택은 ‘수익적 소유자’인 경우로 제한됨을 규정함
  - 제3항에서는 주식, 향익주, 향익권, 광업권주, 발기인주 등과 같이 이윤참여에 대한 권리로부터 발생하는 소득으로 배당을 폭넓게 정의함
  - 제4항은 배당의 지급원인이 되는 주식의 보유가 고정사업장과 실질적으로 관련된 경우에는 제7조 【사업소득】이 적용됨을 규정함
  - 제5항은 한 체약국의 거주자가 아닌 자가 지급하는 배당이 그 한 체약국에 있는 법인의 소득에 재원의 원천을 두고 있다 하더라도, 그 한 체약국은 그 배당을 과세할 수 없음을 규정함

1. 한 체약국의 거주자인 회사가 다른 체약국의 거주자에게 지급하는 배당에 대해서는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.
2. 그러나 그러한 배당에 대해서는 그 배당을 지급하는 회사가 거주자인 체약국에서도 그 체약국의 법에 따라 과세할 수 있다. 다만, 그 배당의 수익적 소유자가 다른 체약국의 거주자인 경우 그렇게 부과되는 조세는 다음을 초과하지 아니한다.
  - a) 수익적 소유자가 회사(다만, 파트너십인 경우는 제외한다)로서 배당을 지급하는 회사 자본의 최소 25퍼센트를 직접 보유하는 경우에는, 배당 총액의 5퍼센트
  - b) 그 밖의 모든 경우에는 배당 총액의 15퍼센트 체약국의 권한 있는 당국은 이러한 제한의 적용방법을 상호 합의에 의하여 정한다. 이 항은 배당의 지급원인이 되는 이유에 대한 법인과세에 영향을 미치지 아니한다.
3. 이 조에서 사용되는 '배당'이란 주식(shares), 향익주(jouissance shares)나 향익권(jouissance rights), 광업권주(mining shares), 발기인주(founders shares) 또는 기타 채권이 아닌 이윤참가로서의 권리로부터 생기는 소득 및 분배를 하는 회사가 거주자인 국가의 법에 의하여 동일한 취급을 받는 기타 법인에 대한 권리(corporate rights)로부터 생기는 소득을 포함한다.
4. 제1항과 제2항의 규정은 한 체약국의 거주자인 배당의 수익적 소유자(beneficial owner)가 그 배당을 지급하는 회사가 거주자인 다른 체약국에 소재하는 고정사업장을 통하여 그 다른 체약국에서 사업을 수행하고, 그 배당의 지급원인이 되는 주식의 보유가 그러한 고정사업장에 실질적으로 관련되는 경우에는 적용되지 않는다. 그러한 경우에는 제7조(사업소득)의 규정이 적용된다.
5. 한 체약국의 거주자인 회사가 다른 체약국으로부터 이윤 또는 소득을 취득하는 경우, 다른 당사자는 그 회사가 지급한 배당에 대하여 그 배당이 다른 당사자 거주자에게 지급되거나 그 배당의 지급원인이 되는 주식의 보유가 그 다른 당사자에 소재하는 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우를 제외하고는, 비록 지급된 배당 또는 유보이윤의 전부 또는 일부가 다른 체약국에서 발생한 이윤 또는 소득으로 구성된다고 할지라도 어떠한 조세도 부과할 수 없으며, 그 회사의 유보이윤을 회사의 유보이윤에 대한 조세의 대상으로 할 수도 없다.

- UN 모델조세협약 제10조 【배당】은 OECD 모델조세협약과 거의 유사함
  - 다만, OECD 모델조세협약은 지분율 25%을 기준으로 제한세율을 5%와 15%로 규정함
  - 그러나 UN 모델조세협약에서는 지분율 10%를 기준으로 하여 제한세율을 5%와 15%로 규정함

#### 나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

##### (1) 연혁

- 1977년 OECD 모델조세협약 제10조 본문에 수익적 소유자(Beneficial owner) 개

념이 도입됨<sup>112)</sup>

- 2014년 제10조 제2항 본문에서 제한세율 적용요건을 “배당(이자)의 수익적 소유자가 다른 계약국의 거주자인 경우(if the beneficial owner of the dividend(interest) is a resident of the other Contracting state)”로 개정함<sup>113)</sup>
  - 당초 “수령자가 배당(이자)의 수익적 소유자인 경우”의 제한세율 적용요건을 보다 명확히 함

## (2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 미국은 간접투자회사(regulated investment company)나 도관회사(pass through entities)의 주주가 지분비율에 따른 자격을 보유하더라도 직접적 배당투자율(direct dividend investment rate)을 허용하지 않을 권리를 가짐<sup>114)</sup>
- 칠레는 국내법을 고려하여, 회사이윤의 배분형태 및 세율에 조세조약상 규정을 자유로이 정할 권리를 가짐<sup>115)</sup>
- 이스라엘, 멕시코, 포르투갈 및 터키, 폴란드는 제2항의 제한세율에 대한 입장을 유보하고,<sup>116)</sup> 에스토니아는 제2항의 적용방법을 상호합의에 의해 결정한다는 요건을 포함하지 않을 수 있음<sup>117)</sup>
  - 다만, 폴란드는 지분비율(25%)에 대한 5%와 15%의 제한세율에 대한 입장을 유보함<sup>118)</sup>

112) 기획재정부 국제조세과(2006)

113) OECD(2015), pp. M-28, M-32.

114) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 72.

115) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 74.

116) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 75.

117) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 76.

118) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 77.

가) 제3항에 대한 유보

- 국내법상 배당으로 간주되는 이자를 포함한 소득을 조세조약상 배당으로 포함하기 위하여 배당의 정의를 확대함
  - 벨기에는 벨기에 파트너십의 동업자가 투자한 자본으로 인한 소득이, 이자형태로 지급될 때에도 명시적으로 배당으로 포함하기 위해 제3항의 배당의 정의를 확장할 권리를 가짐<sup>119)</sup>
  - 캐나다, 독일은 국내법에 의해 배당으로 보는 이자소득을 포함하기 위해 제3항의 배당의 정의를 확장할 권리를 가짐<sup>120)</sup>
  - 덴마크는 주식의 양도로 수령한 양도대가를 배당으로 간주할 권리를 가짐<sup>121)</sup>
  - 프랑스, 멕시코는 배당으로 과세되는 모든 종류의 소득을 포함하기 위해 제3항의 배당의 정의를 확장할 권리를 가짐<sup>122)</sup>
  - 캐나다, 독일은 국내법에 의해 배당으로 보는 이자소득을 포함하기 위해 제3항의 배당의 정의를 확장할 권리를 가짐<sup>123)</sup>
  - 포르투갈은 국내법에 의해 배당으로 보는 지급대가를 처리하기 위하여 제3항의 배당의 정의를 확장할 권리를 유보함<sup>124)</sup>
  - 칠레, 룩셈부르크는 국내법상 배당으로 간주되는 일정 지급대가를 포함하기 위해 제3항에 있는 배당의 정의를 확대할 권리를 가짐<sup>125)</sup>
  
- 이스라엘은 이스라엘 거주자인 부동산투자신탁이 지급하는 대가를 제3항의 정의에서 제외하여 국내법에 따라 그 대가를 과세할 권리를 가짐<sup>126)</sup>

119) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 78.

120) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 81.

121) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 79.

122) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 80.

123) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 81.

124) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 81.1.

125) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 81.2.

□ 에스토니아는 제3항에서 ‘기타 법인에 대한 권리로 인한 소득’이란 표현을 ‘기타 권리로 인한 소득’으로 바꿀 권리를 유보함<sup>127)</sup>

나) 제5항에 대한 유보

□ 캐나다와 미국은 자국 내의 고정사업장에 귀속되는 회사이윤에 대해 지점세를 부과할 수 있음

○ 캐나다는 부동산영업을 수행하는 회사가 캐나다 내에 소재한 부동산의 양도로 인하여 수령받은 소득에 대하여 지점세를 과세할 수 있음<sup>128)</sup>

□ 터키는 터키 내 고정사업장을 통해 사업을 수행하는 다른 체약국의 회사이윤 중에서 제7조에 의해 과세한 후, 회사이윤의 일부를 제10조 제2항에 의해 과세할 수 있음<sup>129)</sup>

2) 조세조약 체결현황

가) 제1항 배당소득의 거주국가와 원천국가 과세

1. 한 체약국의 거주자인 회사가 다른 체약국의 거주자에게 지급하는 배당에 대해서는 다른 체약국에서 과세할 수 있다

□ 조사대상국 79개국과 체결한 모든 조세조약은 배당소득에 대해 거주국가와 원천국가 모두 과세할 수 있음으로 규정됨

○ 스웨덴은 한국 거주자인 법인이 지급하는 배당은 스웨덴 국내법에 의해 면제됨<sup>130)</sup>

126) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 82.

127) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 82.1.

128) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 83.

129) OECD 모델조세협약 제10조 주석서 문단 85.

나) 제2항 배당소득에 대한 원천국가의 제한세율 적용

2. 그러나 그러한 배당에 대해서는 그 배당을 지급하는 회사가 거주자인 체약국에서도 그 체약국의 법에 따라 과세할 수 있다. 다만, 그 배당의 수익적 소유자가 다른 체약국의 거주자인 경우 그렇게 부과되는 조세는 다음을 초과하지 아니한다.

a) 수익적 소유자가 회사(다만, 파트너십인 경우는 제외한다)로서 배당을 지급하는 회사 자본의 최소 25퍼센트를 직접 보유하는 경우에는, 배당 총액의 5퍼센트

b) 그 밖의 모든 경우에는 배당 총액의 15퍼센트

체약국의 권한 있는 당국은 이러한 제한의 적용방법을 상호 합의에 의하여 정한다. 이 항은 배당의 지급원인이 되는 이윤에 대한 법인과세에 영향을 미치지 아니한다.

- 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약은 배당소득에 대한 원천국가의 제한세율을 모두 규정하고 있음
  - 미국, 네덜란드, 핀란드를 제외한 모든 조세조약은 제한세율 적용의 혜택을 받기 위해서는 기본적으로 배당을 수령하는 자는 ‘수익적 소유자’임을 전제로 함
  - 다만, 미국은 제17조 조문에서 조세조약상 혜택의 적용을 배제하는 규정을 두고 있음
  
- OECD 모델조세협약 제2항 하단의 “배당에 대한 제한세율 규정이 배당의 지급원인이 되는 이윤에 대한 법인과세에 영향을 미치지 아니한다.” 라는 규정이 없는 국가는 미국 및 파푸아뉴기니(2개국)가 있음
  
- 단일의 제한세율을 규정한 국가는 몽골, 쿠웨이트, 아제르바이잔, 미얀마, 요르단, 이란, 카타르, 태국, 페루, 뉴질랜드, 노르웨이, 덴마크, 인도, 벨기에, 튀니지, 파푸아뉴기니(16개국)가 있음
  - 몽골, 쿠웨이트의 경우 5%의 제한세율을, 아제르바이잔의 경우는 7%의 제한세율을 규정함
  - 미얀마, 요르단, 이란, 카타르, 태국, 페루는 10%의 제한세율을 규정함

130) 한국·스웨덴 조세조약 제10조 제4항.

- 뉴질랜드, 노르웨이, 덴마크, 인도, 벨기에, 튀니지, 파푸아뉴기니는 15%의 제한세율을 규정함
- 단일 제한세율을 적용하는 16개국 이외 모든 국가들은 지분율에 따라 단계별로 배당에 대한 원천국가의 제한세율을 규정함
  - 지분율은 10%, 15%, 20%, 25%, 30%를 기준으로 하여 2단계의 제한세율은 적용하고 있으며, 최소 0%에서 최대 25%의 제한세율이 규정됨
    - 다만, 네팔은 지분율을 25%, 10%, 기타로 구분하여 제한세율을 5%, 10%, 15%로 정하고 있음
  - 지분율 계산 시 간접소유 비율도 고려하는 국가로 아일랜드, 영국, 이스라엘, 칠레(4개국)가 있음
  - 아일랜드와 몰타의 경우에는 한국과 상대국 간의 제한세율 규정에 차이가 있음
    - 아일랜드의 경우, 한국의 제한세율은 지분율 10%를 기준으로 10%, 15%이지만, 상대국의 제한세율은 국내법상 세액공제자격이 있는 경우 15%, 기타의 경우에는 0%임
    - 몰타의 경우, 한국의 제한세율은 지분율 25%를 기준으로 5%, 15%이지만, 상대국의 경우 국내법의 적용에 따름
  - 제한세율의 적용을 받기 위해 보유기간 요건을 규정한 국가는 미국, 포르투갈, 일본(3개국)이 있음
    - 미국은 최소 1년, 포르투갈은 최소 2년, 일본은 최소 6개월의 보유기간 요건을 충족하여야 함

〈표 IV-30〉 배당소득 제한세율 현황

구분		국가명 <sup>4)</sup>
지분율 <sup>3)</sup>	제한세율	
10%	0%, 15%	멕시코(1개국)
	5%, 10%	라오스, 아랍에미리트, 에콰도르, 베네수엘라, 오만(5개국)
	5%, 15%	이스라엘, 스위스, 카자흐스탄(3)
	10%, 15%	룩셈부르크, 미국(1년 보유), 방글라데시, 아일랜드(한국), 프랑스(5개국)

〈표 IV-30〉의 계속

구분		국가명 <sup>4)</sup>
지분율 <sup>3)</sup>	제한세율	
15%	5%, 10%	불가리아(1개국)
20%	5%, 10%	콜롬비아(1개국)
	5%, 15%	우크라이나, 우루과이(2개국)
	10%, 12.5%	파키스탄(1개국)
25%	5%, 10%	리투아니아, 라트비아, 바레인, 사우디아라비아, 슬로바키아, 모로코, 알바니아, 에스토니아, 중국, 칠레, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 헝가리(14개국)
	5%, 15%	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 독일, 몰타(한국), 벨라루스, 슬로베니아, 아이슬란드, 알제리, 영국, 일본(6개월), 우즈베키스탄, 캐나다, 파나마(14개국)
	7%, 10%	루마니아(1개국)
	10%, 15%	네덜란드, 싱가포르, 스리랑카, 스웨덴, 스페인, 이탈리아, 이집트, 인도네시아, 포르투갈(2년), 피지, 핀란드, 홍콩(12개국)
	10%, 25%	필리핀(1개국)
30%	5%, 10%	러시아(1개국)
복수	25%	5%
	10%	10%
	기타	15%
해당 사항없음	5%	몽골, 쿠웨이트(2개국)
	7%	아제르바이잔(1개국)
	10%	미얀마, 요르단, 이란, 카타르, 태국, 페루(6개국)
	15%	뉴질랜드, 노르웨이, 덴마크, 인도, 벨기에, 튀니지, 파푸아뉴기니(7개국)
기타		몰타(상대국) <sup>1)</sup> , 아일랜드(상대국) <sup>2)</sup>

주: 1) 몰타(상대국)은 국내법에 따라 회사이윤 중 배당으로 지급되는 부분에 대하여 회사가 납부하였거나 납부할 소득세는 그러한 배당의 수취에 대한 주주의 개인소득세로 간주됨.

2) 아일랜드(상대국)은 아일랜드에서의 세액공제자격에 해당하는 경우 15%, 기타의 경우 0%임

3) 지분율 계산시 간접소유비율을 고려하는 국가는 아일랜드, 영국, 이스라엘, 칠레가 있음

4) 미국은 최소 1년, 포르투갈은 최소 2년, 일본은 최소 6개월의 보유기간 요건을 충족하여야 함

자료: 저자 작성

제한세율의 적용에 있어서 지분율이나 보유기간 이외 규정을 조세조약에 포함하

고 있는 국가는 미국, 네덜란드, 프랑스, 필리핀, 러시아, 스페인, 독일, 이스라엘, 캐나다, 파키스탄, 콜롬비아(11개국)가 있음

- 미국은 지분율과 보유기간 요건 이외에 배당 수령자가 법인인 경우로서 직전 과세연도 중에 배당을 지급하는 법인의 총소득의 25% 이하가 이자 또는 배당으로 구성되는 경우에 한하여 10%의 제한세율을 적용함
- 네덜란드와의 조세조약은 네덜란드 거주자인 법인이 한국 거주자인 법인으로부터 수령하는 배당에 대하여 네덜란드 법인세를 부담하는 경우에는 지분율 요건의 충족 여부에 상관없이 15%의 제한세율이 적용됨
- 프랑스의 경우, 한국 거주자가 프랑스 법인으로부터 배당을 수취함에 있어 만일 프랑스 거주자가 해당 프랑스 법인으로부터 배당세액공제가 적용되는 경우, 한국 거주자는 해당 배당에 대하여 프랑스 정부로부터 해당 배당세액공제액을 수령할 권리가 있음
  - 직·간접 지분율 10% 미만인 법인에 적용되며, 해당 금액은 배당으로서 한국에서 과세되어야 함
- 필리핀과의 조세조약에 있어서 배당을 지급하는 법인이 필리핀투자위원회에 등록이 되어 있고 필리핀 투자촉진법상의 요건을 충족하는 법인인 경우, 수익적 소유자인 한국 거주자가 수령하는 배당에 대해서는 지분율과 관계없이 10%의 제한세율을 적용함
- 러시아와의 조세조약에서 제한세율 5%가 적용되기 위해서는 금액기준(10만달러 이상) 요건도 충족되어야 함
- 스페인의 경우, 스페인 국내법에 의한 특정 스페인투자기관이 지급하는 배당은 지분율과 관계없이 제한세율 15%가 적용됨
- 독일과의 조세조약에 있어서는 익명조합원의 배당에 대해서는 25%의 제한세율이 적용됨
- 이스라엘의 경우, 배당의 원천이 되는 소득이 일반 법인세율 이하로 과세된 경우에는 제한세율은 10%가 적용됨
- 캐나다와의 조세조약에 있어서 연금·퇴직·고용과 관련된 기관(공공기관)에 지

급되는 특정요건을 충족하는 배당에 대해서는 조세부과를 면제함

- 특정요건이란, 상장된 주식에 대하여 공공기관이 실질적 소유자로서 해당 주식을 투자목적으로 직·간접적으로 5%의 지분율로 보유하여야 함

- 파키스탄과의 경우, 10%의 제한세율을 적용받기 위해서는 해당 배당을 지급하는 법인이 산업적 기업이어야 한다는 추가요건이 있음
- 콜롬비아의 경우, 거주자인 법인이 면세되거나 또는 그 이윤이 비과세 한도를 초과하기 때문에 주주에게 분배되는 이윤에 대한 소득세를 납부하지 않는 경우, 수익적 소유자가인 한국의 거주자가 수령하는 배당은 15퍼센트의 세율이 적용됨

#### 다) 제3항 배당의 범위

3. 이 조에서 사용되는 "배당"이란 주식(shares), 향익주(jouissance shares)나 향익권(jouissance rights), 광업권주(mining shares), 발기인주(founders shares) 또는 기타 채권이 아닌 이윤참가로서의 권리로 부터 생기는 소득 및 분배를 하는 회사가 거주자인 국가의 법에 의하여 동일한 취급을 받는 기타 법인에 대한 권리(corporate rights)로부터 생기는 소득을 포함한다

조사대상국 79개국 중에서 미국을 제외한 나머지 국가와의 조세조약은 배당에 대한 정의를 포괄적으로 규정함

OECD 모델조세협약에서 예시적으로 열거한 배당의 범위와 동일한 국가는 총 19개국임

○ 19개국은 가봉, 그리스, 독일, 루마니아, 룩셈부르크, 멕시코, 몰타, 바레인, 벨기에, 사우디아라비아, 스페인, 스위스, 이집트, 이탈리아, 쿠웨이트, 키르기즈, 포르투갈, 프랑스, 필리핀임

○ 각 국가별 상황에 따라 향익주, 향익권, 광업권주, 발기인주로부터의 소득을 배당으로 보지 않은 경우가 있음

- 이란은 향익주, 향익권, 발기인주를 포함하고, 네덜란드의 경우에는 향익권, 발기인주를 포함함

- 덴마크, 루마니아, 스웨덴, 노르웨이, 방글라데시, 스리랑카, 파키스탄, 튀니지, 헝가리, 몽골, 파나마(11개국)은 광업권주, 발기인주만 포함함
- 그 외 국가들(44개국)은 향익주, 향익권, 광업권주, 발기인주의 내용이 모두 없음

□ 배당의 범위에 추가적인 내용을 반영한 국가는 벨기에, 스페인, 포르투갈, 러시아, 영국, 독일(6개국)이 있음

- 벨기에는 이자형태로 지급되더라도 벨기에 거주자인 주식회사 이외의 회사 주주가 투자한 자본에서 생기는 소득으로서 과세되는 경우, 해당 소득을 배당으로 봄
- 스페인의 경우 청산분배금에 대한 내용을 포함함
- 포르투갈은 각 체약국의 국내법에 따라 이익참여약정에 의한 수익분배도 배당에 포함된다는 내용을 담음
- 러시아는 러시아연방의 국내법에 의하여 설립된 외국인투자기업의 외국인 참여자에게 해외 송금하는 소득을 포함함
- 영국은 과소자본세제의 적용을 받는 이지를 배당으로 봄<sup>131)</sup>
- 독일의 경우 익명조합원이 수령하는 소득, 부분약속채권, 이익분배증권으로부터의 소득, 유사한 이윤 의존적 보수 및 투자기금 증서에 대한 분배금을 배당으로 포함함

131) 한국·영국 조세조약 교환각서(1996.10.25.)

〈표 IV-31〉 조세조약상 배당의 범위 현황

구분	국가명
향익주, 향익권, 광업권주, 발기인주 포함	가봉, 그리스, 독일, <sup>1)</sup> 룩셈부르크, 멕시코, 몰타, 바레인, 벨기에, <sup>2)</sup> 사우디아라비아, 스페인, <sup>3)</sup> 스위스, 이집트, 이탈리아, 쿠웨이트, 키르기즈, 포르투갈, <sup>4)</sup> 프랑스, 필리핀(18개국)
향익주, 향익권, 발기인주 포함	이란(1개국)
광업권주, 발기인주 포함	덴마크, 루마니아, 스웨덴, 노르웨이, 방글라데시, 스리랑카, 파키스탄, 튀니지, 헝가리, 몽골, 파나마(11개국)
향익권, 발기인주 포함	네덜란드(1개국)
발기인주 포함	슬로베니아, 아제르바이잔, 태국(3개국)
향익주, 향익권, 광업권주, 발기인주 내용 없음	싱가포르, 핀란드, 뉴질랜드, 인도네시아, 아일랜드, 중국, 피지, 불가리아, 러시아, <sup>5)</sup> 남아프리카공화국, 영국, <sup>6)</sup> 이스라엘, 파푸아뉴기니, 우즈베키스탄, 카자흐스탄, 일본, 모로코, 우크라이나, 네팔, 벨라루스, 슬로바키아, 칠레, 미얀마, 아랍에미리트, 요르단, 라오스, 오만, 알제리, 크로아티아, 캐나다, 알바니아, 베네수엘라, 리투아니아, 아이슬란드, 카타르, 라트비아, 에스토니아, 우루과이, 에콰도르, 페루, 콜롬비아, 홍콩, 인도, 타지키스탄 (44개국)
규정없음	미국(1개국)

- 주: 1) 독일은 익명조합원이 수령하는 소득, 부분약속채권, 이익분배증권으로부터의 소득 등을 배당에 포함함  
 2) 벨기에에 이자형태로 지급되더라도 벨기에 거주자인 주식회사 이외의 회사 주주가 투자한 자본에서 생기는 소득으로서 과세되는 경우, 해당 소득을 배당으로 봄  
 3) 스페인은 청산분배금을 배당으로 본다는 내용이 포함됨  
 4) 포르투갈은 이익참여약정에 의한 수익분배를 배당으로 봄  
 5) 러시아는 국내법에 의해 설립된 외국인투자기업 외국인주주에게 해외 송금하는 소득을 포함함  
 6) 영국은 과소자본세제의 이자를 추가적으로 배당으로 봄

자료: 저자 작성

#### 라) 제4항 고정사업장에 귀속되는 배당

4. 제1항과 제2항의 규정은 한 계약국의 거주자인 배당의 수익적 소유자(beneficial owner)가 그 배당을 지급하는 회사가 거주자인 다른 계약국에 소재하는 고정사업장을 통하여 그 다른 계약국에서 사업을 수행하고, 그 배당의 지급원인이 되는 주식의 보유가 그러한 고정사업장에 실질적으로 관련되는 경우에는 적용되지 않는다. 그러한 경우에는 제7조(사업소득)의 규정이 적용된다.

- 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약에서는 배당의 원천국가 내 소재한 고정사업장에 귀속되는 배당에 대하여 사업소득 규정의 적용을 모두 규정함
  - 다만, 독립적 인적용역을 제공하는 자의 고정시설(fixed base)에 대해서도 배당을 귀속시키는 사례가 다수임
  
- OECD 모델조세협약과 동일하게 원천국가 내 귀속되는 근거지를 고정사업장으로 규정한 국가는 덴마크, 미국, 싱가포르, 네덜란드, 스위스, 벨기에, 모로코, 카타르, 파나마, 우루과이, 바레인, 콜롬비아, 가봉, 홍콩(14개국)이 있음
  - 나머지 국가들의 경우에는 고정시설을 추가로 포함함

마) 제5항 추적과세 금지

5. 한 체약국의 거주자인 회사가 다른 체약국으로부터 이윤 또는 소득을 취득하는 경우, 다른 체약국은 그 회사가 지급한 배당에 대하여 그 배당이 다른 체약국의 거주자에게 지급되거나 그 배당의 지급원인이 되는 주식의 보유가 그 다른 체약국에 소재하는 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우를 제외하고는, 비록 지급된 배당 또는 유보이윤의 전부 또는 일부가 다른 체약국에서 발생한 이윤 또는 소득으로 구성된다고 할지라도 어떠한 조세도 부과할 수 없으며, 그 회사의 유보이윤을 회사의 유보이윤에 대한 조세의 대상으로 할 수도 없다.

- 조사대상국 79개국 중에서 미국과 프랑스를 제외한 대부분이 추적과세 금지 규정을 포함함
  - 싱가포르와 네덜란드는 고정사업장과 관련된 과세권의 제한에 대한 예외규정을 포함하지 않음
  - 대부분 국가들은 UN 모델조세협약을 반영하여 고정사업장 이외에 고정시설에 대해서도 과세권의 제한에 대한 예외규정을 두고 있음
    - 다만, 가봉, 덴마크, 스위스, 벨기에, 카타르, 파나마, 우루과이, 바레인, 콜롬비아, 홍콩(10개국)은 고정사업장만을 고려함

바) 지점세(Branch tax)

□ 본점과 지점 간의 송금거래에 대하여 일정률의 지점세를 부과하는 내용을 포함한 국가는 9개국 있음

○ 9개국은 프랑스, 필리핀, 인도네시아, 카자흐스탄, 캐나다, 모로코, 태국, 파나마, 페루임

- 파나마는 고정사업장 이윤에 대해 2%의 세율로 지점세를 부과함
- 프랑스, 모로코는 고정사업장의 법인세 차감 후 이윤에 대해 5%의 세율로 지점세가 부과됨
- 카자흐스탄은 고정사업장에 대한 모든 조세를 차감한 후 이윤에 대해 5%의 세율로 지점세가 부과됨
- 캐나다는 고정사업장에 귀속되는 소득 및 부동산법인의 부동산양도소득에 대하여 해당 소득 관련 조세를 차감한 후 금액에 대해 5%의 세율로 지점세가 부과됨
- 필리핀은 본점으로 송금되는 부분에 10%의 세율로 지점세가 부과됨
- 태국, 페루, 인도네시아는 고정사업장의 이윤에 대해 10%의 세율로 지점세를 부과함

〈표 IV-32〉 조세조약상 지점세 제한세율 현황

구분	국가명 <sup>1)</sup>
2%	파나마
5%	프랑스, 카자흐스탄, 모로코, 캐나다 <sup>2)</sup>
10%	필리핀, <sup>3)</sup> 인도네시아, 태국, 페루

주: 1) 각 국가들의 지점세 과세표준은 고정사업장 이윤에서 (법인)소득세 등을 차감하여 계산함

2) 캐나다의 경우, 부동산회사의 부동산양도소득도 지점세 과세대상 소득으로 포함함

3) 필리핀의 경우, 본점으로 송금되는 금액에 대해 지점세가 부과됨

자료: 저자 작성

사) 최혜국대우

- 체약상대국이 제3국과의 조세조약에서 더 낮은 세율을 적용하는 경우 우리나라에도 동등하게 제한세율을 인하하도록 규정하고 있는 최혜국대우 규정을 포함하고 있는 국가는 네팔, 뉴질랜드, 페루(3개국)가 있음
  - 네팔의 경우, 조세조약 체결 당시의 의정서에 의거하여 네팔이 타국과 더 낮은 제한세율을 적용하는 경우에는 한국과도 자동적으로 동 제한세율이 적용되도록 규정함
    - 그 결과 2007년 네팔이 타국과 이러한 내용의 조약을 체결함에 따라 10~25%의 지분비율에 대해 적용되는 15%의 제한세율이 10%로 인하됨

아) 상호합의에 의한 제한세율 적용방법 결정

- 제한세율의 적용방법에 대하여 상호합의를 통해 결정하는 규정이 포함된 국가는 그리스, 핀란드, 네덜란드, 콜롬비아, 싱가포르, 알바니아, 사우디아라비아, 바레인, 아제르바이잔, 이탈리아, 에콰도르, 우루과이, 파나마, 가봉, 홍콩, 타지키스탄(16개국)이 있음

자) 조세조약 남용의 대응

- ‘배당’ 조문에 조세조약남용방지 규정을 반영한 국가는 영국, 아제르바이잔, 오만, 카타르(4개국)가 있음
  - 주된 목적 또는 주된 목적 중 하나가 해당 조문의 혜택을 이용하기 위한 경우, 그 조문의 적용을 배제한다는 내용을 반영함

## 차. 이자 (interest)

### 1) 개관

#### 가) OECD 모델조세협약 제11조 【이자】

□ OECD 모델조세협약 제11조 【이자】는 총 6개 항으로 구성되어 있으며, 그 내용은 아래와 같음

- 제1항은 이자에 대한 과세권이 거주지국과 원천지국 모두에 있음을 규정함
- 제2항은 이자에 대한 원천국가의 과세는 10%의 제한세율을 초과할 수 없으며 제한세율의 혜택은 '수익적 소유자'인 경우로 제한됨을 규정함
- 제3항에서는 모든 종류의 채권으로부터 발생하는 소득과 이들에 부수되는 프리미엄, 장려금을 포함하여 이자를 정의함
- 제4항은 이자의 지급원인이 되는 채무의 발생이 한 체약국인 거주자인 이자의 수익적 소유자가 영위하는 다른 체약국의 고정사업장과 실질적으로 관련된 경우에는 제7조 【사업소득】이 적용됨을 규정함
- 제5항은 이자의 원천은 이자를 지급하는 자의 거주국가이지만, 이자의 지급원인이 되는 채무의 발생이 고정사업장과 연관되고, 이자비용을 그 고정사업장이 부담하는 경우에는 고정사업장이 소재한 국가를 원천국가임을 규정함
- 제6항은 특수관계로 인하여 정상가격을 초과하는 이자 지급액은 제한세율의 적용 대상에 해당되지 않으며 국내법에 따라 과세됨을 규정함<sup>132)</sup>

132) 「국제조세조정에 관한 법률」 제9조 및 동법 시행령 제16조

국내세법상 내국법인이 국외특수관계자에게 정상가격을 초과하여 지급한 부분은 내국법인의 과세소득으로 익금으로 반영하고, 배당 또는 출자의 증가로 처분함. 내국법인이 국제거래 상대방인 국외특수관계자에 출자한 경우 출자의 증가로 처분함. 국외특수관계자가 주주이거나 국외법인의 출자자가 아닌 경우 배당으로 처분하며 배당으로 처분된 금액에 대하여는 배당에 대한 제한세율을 적용하여 원천징수함.

1. 한 체약국에서 발생하여 다른 체약국 거주자에게 지급되는 이자는 그 다른 체약국에서 과세할 수 있다.
2. 그러나 한 체약국에서 발생한 이자는 그 체약국에서도 그 체약국의 법에 따라 과세할 수 있다. 다만 이자의 수익적 소유자가 다른 체약국의 거주자인 경우에는, 이와 같이 부과되는 조세는 이자 총액의 10%를 초과할 수 없다. 양 체약국의 권한 있는 당국 간 상호합의에 의해 이 제한의 적용방법을 결정한다.
3. 이 조문에서 사용되는 '이자'라 함은, 저당권에 의한 담보 여부나 채무자의 이윤에 대한 참가권의 수반 여부에 관계없이 모든 종류의 채권으로부터 발생하는 소득과, 특히 국채(government securities)소득, 공채(bonds) 또는 사채(debentures)소득 및 이들에 부수되는 프리미엄(premium)과 장려금(prize)을 포함한다. 이 조문의 목적상 지급연체로 인한 과태료는 이자로 보지 않는다.
4. 한 체약국의 거주자인 이자의 수익적 소유자가 그 이자가 발생하는 다른 체약국에 소재하는 고정사업장을 통해 사업을 영위하며, 또한 그 이자의 지급원인이 되는 채권이 그러한 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우에는 제1항과 제2항의 규정은 적용되지 않는다. 그러한 경우에는 제7조의 규정을 적용한다.
5. 이자의 지급인이 한 체약국의 거주자인 경우, 그 이자는 한 체약국에서 발생하는 것으로 본다. 그러나 이자의 지급인이 한 체약국의 거주자인지 여부와 상관없이, 그 사람이 한 체약국에 그 이자의 지급원인이 되는 채무의 발생과 관련된 고정사업장을 가지고 있고, 또한 그 이자가 그 고정사업장에 의해 부담되는 경우, 그러한 이자는 그 고정사업장이 소재하는 국가에서 발생하는 것으로 본다.
6. 지급인과 수익적 소유자 간 또는 그 양자와 제삼자 사이의 특수관계로 인하여, 이자의 지급액이 그러한 특수관계가 없을 경우 지급인과 수익적 소유자 사이에 합의하였을 금액을 초과하는 경우, 이 조문의 규정은 뒤에 언급된 금액에 대하여만 적용한다. 그러한 경우 그 지급금의 초과부분에 대하여는 이 조약의 다른 규정을 적절히 고려하여 각 체약국의 법에 따라 과세한다.

□ UN 모델조세협약 제11조 【이자】는 OECD 모델조세협약과 거의 유사함

- 다만, OECD 모델조세협약은 이자에 대한 원천국가의 제한세율을 10%로 정하고 있으나, UN 모델조세협약은 양 체약국의 권한 있는 당국 간 상호합의에 의해 결정하도록 규정함

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(1) 연혁

□ 1977년 OECD 모델조세협약 제11조 본문에 수익적 소유자(Beneficial owner) 개념이 도입됨<sup>133)</sup>

- 2014년 제11조 제2항 본문에서 제한세율 적용요건을 “배당(이자)의 수익적 소유자가 다른 계약국의 거주자인 경우(if the beneficial owner of the dividend(interest) is a resident of the other Contracting state)”로 개정함<sup>134)</sup>
  - 당초 “수령자가 배당(이자)의 수익적 소유자인 경우”의 제한세율 적용요건을 보다 명확히 함

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(가) 제2항에 대한 유보

- 칠레, 헝가리, 이스라엘, 멕시코, 포르투갈, 슬로바키아 및 터키는 제2항에 규정된 제한세율에 대한 입장을 유보함<sup>135)</sup>
- 이스라엘은 한 계약국의 거주자에게 발생한 이자소득을 사업소득으로 보고 제7조에 의해 과세하는 것을 허용하는 규정을 포함할 권리를 가짐<sup>136)</sup>
- 미국은 특정 형태의 조건부 이자(contingent interest)에 대하여 제10조 제2항 b목의 포트폴리오 배당(portfolio dividends)에 적용되는 이자율로 과세할 수 있으며, “부동산담보 투자(real estate mortgage conduit)의 잔여지분(residual interest)과 관련하여 초과 인식(excess inclusion)된” 이자의 형태를 국내법에 의하여 과세할 수 있음<sup>137)</sup>
- 에스토니아 제2항의 적용방법을 권한 있는 당국의 상호합의에 따라 정한다는 요건을 포함하지 않을 수 있음<sup>138)</sup>

133) 기획재정부 국제조세과(2006)

134) OECD(2015), pp. M-28, M-32.

135) OECD 모델조세협약 제11조 주석서 문단 38

136) OECD 모델조세협약 제11조 주석서 문단 39

137) OECD 모델조세협약 제11조 주석서 문단 40

(나) 제3항에 대한 유보

- 멕시코는 금융리스나 팩토링 계약으로부터 수취한 소득 등과 같은 다른 유형의 소득을 이자로 간주할 수 있음<sup>139)</sup>
- 벨기에, 캐나다, 에스토니아, 이스라엘은 국내법에 의해 배당으로 처리되는 이자 지급금이 제10조의 적용을 받는다는 점을 명확하게 하기 위해 이자의 정의를 수정할 수 있음<sup>140)</sup>
- 캐나다, 칠레, 노르웨이는 채무자의 이익에 참가할 권리를 가진 채권자 지분(debt-claims)에 대한 언급을 삭제할 수 있음<sup>141)</sup>
- 칠레, 그리스, 포르투갈, 스페인은 1963년 초안조약에 포함된 정의와 일치하는 국내법에 의거한 해석을 포함시킴으로써 이자의 정의를 확장할 수 있음<sup>142)</sup>

(다) 제6항에 대한 유보

- 멕시코는 남용에 대한 안전장치로서 국제상호직접융자(back-to-back loans)에서 발생하는 이자의 처리에 대한 조항을 포함할 수 있음<sup>143)</sup>

138) OECD 모델조세협약 제11조 주석서 문단 40.1

139) OECD 모델조세협약 제11조 주석서 문단 41

140) OECD 모델조세협약 제11조 주석서 문단 42

141) OECD 모델조세협약 제11조 주석서 문단 43

142) OECD 모델조세협약 제11조 주석서 문단 43

143) OECD 모델조세협약 제11조 주석서 문단 46

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 제1항 이자소득의 거주국가와 원천국가 과세

1. 한 체약국에서 발생하여 다른 체약국 거주자에게 지급되는 이자는 그 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

- 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약 중에서 헝가리, 아일랜드, 러시아(3개국)를 제외한 모든 조세조약은 거주국가와 원천국가 양국에서 과세할 수 있음
  - 헝가리, 아일랜드, 러시아와의 조세조약에서는 이자를 수취하는 자의 거주국가에서만 과세하며, 원천국가에서의 과세권을 인정하지 않음

〈표 IV-33〉 조세조약상 이자소득 과세 현황

구분	국가명
거주국가 과세	러시아, 아일랜드, 헝가리(3개국)
원천국가와 거주국가 과세	위 이외 모든 국가(76개국)
원천국가 과세	해당사항 없음

### 나) 제2항 이자소득에 대한 원천국가의 제한세율 적용

2. 그러나 한 체약국에서 발생된 이자는 그 체약국에서도 그 체약국의 법에 따라 과세할 수 있다. 다만 이자의 수익적 소유자가 다른 체약국의 거주자인 경우에는, 이와 같이 부과되는 조세는 이자 총액의 10%를 초과할 수 없다. 양 체약국의 권한 있는 당국 간 상호합의에 의해 이 제한의 적용방법을 결정한다.

- 조사대상국 79개국의 조세조약을 살펴보면, 거주국가에서만 이자소득이 과세되는 러시아, 아일랜드, 헝가리(3개국)을 제외한 모든 국가들은 원천국가에 대한 제한세율을 규정함

- 대부분 국가들은 OECD 모델조세협약상 10%의 제한세율을 적용하고 있으며, 일부 국가들은 최저 5%에서 최고 15%의 단일세율을 적용함
  - 최저 5%의 제한세율을 적용하는 국가는 몽골, 바레인, 사우디아라비아, 슬로베니아, 오만, 우즈베키스탄, 우크라이나, 쿠웨이트, 크로아티아, 파나마(10개국)이고, 8%의 제한세율을 적용하는 국가는 그리스, 타지키스탄(2개국)임
  - OECD 모델조세협약과 같이 10%를 적용하는 국가는 가봉, 남아프리카공화국, 네팔, 뉴질랜드, 독일, 라오스, 라트비아, 루마니아, 리투아니아, 모로코, 몰타, 미얀마, 방글라데시, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 싱가포르, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 영국, 에스토니아, 요르단, 이란, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 우루과이, 중국, 카타르, 카자흐스탄, 캐나다, 키르기즈, 콜롬비아, 파푸아뉴기니, 페루, 핀란드, 프랑스, 피지, 홍콩(46개국)이 있음
    - 아랍에미리트 거주자가 한국 내의 외화표시채권을 투자함에 따라 발생하는 이자는 한국에서 면세함
    - 단, 영국은 채권매입 이후 3개월 내에 양도인 경우에는 제한세율의 적용을 배제함
    - 싱가포르는 싱가포르에 송금되거나 싱가포르에서 수취한 소득에 대하여만 적용됨
    - 캐나다는, 연금, 퇴직, 고용 관련 기관에 지급되는 특정 이자는 면세함
    - 페루가 스위스와 체결한 조세조약에서 10%의 세율이 적용됨에 따라, 한국·페루 조세조약상 최혜국대우 규정에 의하여 2015년 1월 1일자 원천징수대상 이자소득에 대하여 15%의 세율이 10%로 인하됨<sup>144)</sup>
  - 미국, 에콰도르는 12%의 제한세율을, 파키스탄은 12.5%을, 그리고 노르웨이 덴마크, 포르투갈(3개국)은 15%의 제한세율을 적용함
- 일부 국가들은 이자의 원인이 되는 채권에 대하여 공모발행 채권 여부, 은행 등 금융기관 관여 여부나 채권기간별로 2단계 차등세율로 규정함

144) 기획재정부 국제조세협력과-539 (2016.11.8.)

- 은행의 관여 여부별로 차등세율을 적용하는 국가는 룩셈부르크, 스위스, 멕시코, 이스라엘, 베네수엘라, 태국, 칠레가 있음
  - 은행이 수취인인 경우 10%의 제한세율을 적용하고 기타의 경우에는 15%의 제한세율을 적용하는 국가는 룩셈부르크와 스위스가 있음
  - 멕시코는 5% 또는 15%의 제한세율을, 이스라엘은 7.5% 또는 10%의 제한세율을, 베네수엘라는 5% 또는 10%의 제한세율을, 태국은 10% 또는 15%의 제한세율을 적용함
  - 지급하는 자가 은행 등의 금융기관인 경우 5%의 제한세율을, 기타의 경우 15%의 제한세율을 적용하는 국가로 칠레가 있음
- 차입기간 여부로 차등적인 제한세율을 적용하는 국가는 이집트, 네덜란드, 튀니지, 스웨덴이 있음
  - 이집트는 차입기간이 3년 초과하는 대부인 경우에는 10%의 제한세율을 기타의 경우에는 15%의 제한세율을 적용함
- 네덜란드는 7년 초과하는 대부의 경우 10%의 제한세율을, 기타의 경우에는 15%의 제한세율을 적용함
- 튀니지와 스웨덴은 7년의 차입기간 이외에 수취인이 은행인 경우에는 차등세율을 적용함
  - 튀니지는 0% 또는 12%의 차등세율이, 스웨덴은 10% 또는 15%의 차등적인 제한세율이 적용됨
- 공모발행 채권의 경우 10%의 제한세율을 적용하고, 기타의 경우 15%를 적용하는 국가는 필리핀이 있음
  - 필리핀에서 투자위원회에 등록되어 있고 필리핀 투자촉진법상의 법인에 해당된다면 동 법인이 한국의 거주자에게 지급하는 이자에 한함

〈표 IV-34〉 이자소득의 원천국가 제한세율 현황<sup>1)</sup>

구분		제한세율	국가명	
단일세율		5%	몽골, 바레인, 사우디아라비아, 슬로베니아, 오만, 우즈베키스탄, 우크라이나, 쿠웨이트, 크로아티아, 파나마(10개국)	
		8%	그리스, 타지키스탄(2개국)	
		10%	가봉, 남아프리카공화국, 네팔, 뉴질랜드, 독일, 라오스, 라트비아, 루마니아, 리투아니아, 모로코, 몰타, 미얀마, 방글라데시, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 싱가포르, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 영국, 에스토니아, 요르단, 이란, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 우루과이, 중국, 카타르, 카자흐스탄, 캐나다, 키르기즈, 콜롬비아, 파푸아뉴기니, 페루, <sup>5)</sup> 핀란드, 프랑스, 피지, 홍콩(46개국)	
		12%	미국, 에콰도르(2개국)	
		12.5%	파키스탄(1개국)	
		15%	노르웨이, 덴마크, 포르투갈(3개국)	
	차등세율	차입기간	3년	10% 또는 15%
7년			10% 또는 15%	네덜란드(1개국)
7년, 은행 <sup>3)</sup>			0% 또는 12%	튀니지(1개국)
은행 <sup>2)</sup>		수취인	5% 또는 10%	룩셈부르크, 스위스(2개국)
			5% 또는 15%	멕시코(1개국)
			7.5% 또는 10%	이스라엘(1개국)
			5% 또는 10%	베네수엘라(1개국)
			10% 또는 15%	태국(1개국)
		지급인	5% 또는 15%	칠레(1개국) <sup>4)</sup>
공모발행채권 여부		10% 또는 15%	필리핀(1개국)	

주: 1) 러시아, 아일랜드, 헝가리는 이자소득은 거주국가에서만 과세됨  
 2) 룩셈부르크, 스위스, 멕시코, 이스라엘, 베네수엘라, 태국은 수취인이 은행인 경우 저율의 제한세율을 적용하고, 칠레는 지급인이 은행인 경우 저율의 제한세율을 적용함  
 3) 튀니지와 스웨덴은 은행 또는 금융기관이 수취인인 경우에 한함  
 4) 칠레는 은행 이외 보험회사의 대부, 공인된 시장에서의 채권 이자도 저율의 제한세율을 적용함  
 5) 페루는 2015년 1월 1일자부터 원천징수대상 이자소득에 대하여 15%에서 10%로 인하됨(기획재정부 국제조세협력과 -539, 2016.11.8.)

자료: 저자 작성

- 일부 국가들의 경우, 정부, 정치적 하부조직, 지방공공단체 중앙은행(이하 정부) 등 관여한 자금거래에 따른 이자소득이 원천국가에서 면제되는 경우가 있음
- 정부 관여 자금거래는 아래 세 가지 유형으로 구분할 수 있으며, 대부분 국가들은 아래 유형으로 인한 이자에 대해서는 원천국가 과세면제가 적용됨
  - 유형 1: 이자지급인이 정부인 경우
  - 유형 2: 이자수취인이 정부인 경우
  - 유형 3: 양 계약국 기관 간 합의된 타방국가의 특정기관에 차관이나 보증에 의해 이자가 지급되는 경우

〈표 IV-35〉 정부 관여 거래 유형별 이자소득의 원천국가 면세 현황

구분 <sup>1)</sup>	국가명
유형 1, 유형 2, 유형 3	멕시코, 스리랑카, 이탈리아, 포르투갈(4개국)
유형 1, 유형 2	튀니지 <sup>2)</sup> (1개국)
유형 1, 유형 3	이스라엘, 프랑스, 필리핀(3개국)
유형 2	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 덴마크, 모로코, 몰타, 미국, 미얀마, 바레인, 베네수엘라, 벨기에, 슬로베니아, 싱가포르, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알제리, 알바니아, 에콰도르, 오만, 요르단, 우루과이, 이란, 인도, 일본, 쿠웨이트, 콜롬비아, 키르기즈, 태국, 파키스탄, 타지키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 핀란드, 홍콩(36개국)
유형 2, 유형 3	네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 독일, 라오스, 라트비아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 몽골, 방글라데시, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스위스, 스웨덴, 스페인, 슬로바키아, 에스토니아, 영국 <sup>3)</sup> , 우크라이나, 이집트, 인도네시아, 중국, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 파나마, 피지(29개국)
관련 규정 없음	우즈베키스탄, 칠레, 크로아티아(3개국)
해당사항 없음	러시아, 아일랜드, 헝가리(3개국) <sup>4)</sup>

주 : 1) '유형 1'은 이자지급인이 정부, '유형 2'은 이자수취인이 정부, '유형 3'은 양 계약국 기관 간 합의된 타방국가의 특정 기관에 차관이나 보증에 의해 이자가 지급되는 경우를 의미함

2) 튀니지는 유형 1의 경우 튀니지 정부에 한함

3) 영국은 유형 3의 경우에는 영국의 특정기관이 보증한 경우에만 한국에서 지급하는 이자에 대한 과세가 면제됨

4) 러시아, 아일랜드, 헝가리의 경우, 이자에 대한 과세권은 거주국가에만 있으므로 해당 사항 없음

자료: 저자 작성

□ 다만, 우즈베키스탄, 칠레, 크로아티아(3개국)의 조세조약에는 정부 관여 자금거래로 인한 이자의 원천국가 비과세 규정이 포함되지 않음

○ 그리고 거주국가 과세권만을 인정하는 러시아, 아일랜드, 헝가리와의 조세조약 역시 관련 내용이 포함되지 않음

□ 위 이자면세 대상이 되는 정부소유 금융기관 또는 정부적 성격의 금융기관은 조세조약상 열거되어 있음

○ 한국 측의 경우, 한국은행, 한국수출입은행, 한국무역보험공사, 한국정책금융공사, 한국투자공사, 한국산업은행 등이 모두 또는 일부 열거됨

〈표 IV-36〉 이자소득 원천국가 면세 대상 금융기관 현황

국가명	금융기관의 범위			국가명	금융기관의 범위		
	한국	상대방	공통		한국	상대방	공통
가봉	한국은행, 한국수출입은행, 한국무역보험공사, 한국정책금융공사, 한국투자공사, 한국산업은행	중앙아프리카은행, 가봉개발은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	알제리	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	알제리은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
그리스	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	그리스은행, 수출진흥기구, 그리스산업개발		에스토니아	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국수출보험공사	에스토니아은행, 에스토니아 수출신용보증기금	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
남아프리카공화국	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	남아프리카공화국 중앙은행	최소 80% 이상이 어느 계약국 정부 또는 그 정치적 하부조직 또는 지방자치단체에 의하여 소유되는 기관	에콰도르	한국은행, 한국수출입은행, 한국무역보험공사, 한국정책금융공사	에콰도르공화국 중앙은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
네덜란드	중앙은행	중앙은행	정부나 중앙은행 또는 그 양자가 전적으로 소유하고 있는 기관	영국			금융기관 포함안함
네팔	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	네팔중앙은행, 네팔산업개발공사, 농업개발은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	오만	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국수출보험공사	오만중앙은행, 국영일반준비기금, 오만경제기금	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관

〈표 IV-36〉의 계속

국가명	금융기관의 범위			국가명	금융기관의 범위		
	한국	상대방	공통		한국	상대방	공통
노르웨이	한국수출입은행	수출신용보증기구, 양 계약국의 권한있는 당국간의 상호합의에 의하여 때때로 합의되는 기타의 기관	중앙은행, 정부나 그 중앙은행 또는 양자가 전적으로 소유하는 기관(금융기관을 포함함)	요르단			정부, 중앙은행 또는 타방 계약국의 정부가 전적으로 소유하는 그 밖의 금융기관
뉴질랜드	한국수출입은행	한국의 수출입은행과 유사한 성격을 가진 것이라고 양국의 권한있는 당국에 의해 합의된 금융기관	중앙은행	우루과이	한국은행, 한국수출입은행, 한국무역보험공사, 한국투자공사, 한국정책금융공사	우루과이동방공화국은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
덴마크			중앙은행 또는 정부와 중앙은행 양자가 전적으로 소유하고 있는 기관(금융기관을 포함함)	우즈베키스탄			관련 규정없음
독일	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국수출보험공사	독일연방은행, 재건은행, 독일금융단, 헤르메스보험	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	우크라이나		우크라이나의 개발과 부흥을 위하여 우크라이나 정부에 의하여 설립되는 우크라이나은행	중앙은행 또는 무역·투자를 증진시키기 위하여 타방 계약국 정부에 의하여 설립되고 소유된 기타 금융기관
라오스	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국수출보험공사	라오인민민주공화국 은행, 라오인민민주공화국 해외무역 은행, 지방자치 단체	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	이란			중앙은행 및 타방 계약국이 완전히 소유하는 은행 포함
라트비아	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국수출보험공사	라트비아은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	이스라엘	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	이스라엘은행, 이스라엘대외무역보험공사	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
러시아	해당 사항없음			이집트	한국수출입은행	한국수출입은행에 해당하는 은행	
루마니아	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	루마니아 국립은행, 루마니아 대외무역은행, 수출입은행, 루마니아 개발은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	이탈리아	중앙은행	중앙은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관

〈표 IV-36〉의 계속

국가명	금융기관의 범위			국가명	금융기관의 범위		
	한국	상대방	공통		한국	상대방	공통
룩셈부르크	한국수출입은행	국립신용투자공사		인도	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국무역보험공사, 한국정책금융공사	인도준비은행, 인도수출입은행, 인도주택은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
리투아니아	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국수출보험공사	리투아니아 은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	인도네시아	한국은행, 한국수출입은행, 한국외환은행	인도네시아은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 정부가 자본을 전적으로 소유의 금융기관
멕시코	한국수출입은행, 한국산업은행	멕시코국가대외무역은행, 국가금융공사, 국가해외용역은행	중앙은행	일본	한국은행 한국수출입은행 한국산업은행	일본은행 일본수출입은행	정부, 중앙은행이 전적으로 소유한 것으로서 두 체약국 정부 간에 수시로 합의한 여타 금융기관
모로코	한국은행	모로코중앙은행 알 마르리브 은행		중국	한국은행, 한국산업은행, 한국수출입은행, 한국투자공사, 한국수출보험공사, 금융감독원, 한국정책금융공사	중국인민은행, 국가개발은행, 중국수출입은행, 중국농업발전은행, 중국수출신용보험공사, 전국사회보장기금 이사회, 중국토지공사, 은행업, 보험업, 증권감독기능을 수행하는 기관	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
몰타	한국정부·그 지방정부· 한국은행· 한국수출입은행 또는 한국산업은행	몰타정부·몰타 중앙은행 또는 몰타개발공사	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	칠레	관련 규정 없음		
몽골	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행		자본금이 정부에 의하여 전적으로 소유되고 양 체약국 정부간에 수시로 합의하는 기타 금융기관	카자흐스탄	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	카자흐스탄 국립은행, 카자흐스탄 공공은행, 카자흐스탄수출입은행	
미국			중앙은행	카타르	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	카타르중앙은행, 카타르국민은행, 카타르개발은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
미얀마	한국은행, 한국수출입은행	미얀마중앙은행, 미얀마외국무역	정부적 성격의 기능을 수행하는	캐나다	한국은행, 한국수출입은행	캐나다은행, 캐나다수출개발	정부, 중앙은행이 자본의 90% 이상

〈표 IV-36〉의 계속

국가명	금융기관의 범위			국가명	금융기관의 범위		
	한국	상대방	공통		한국	상대방	공통
	한국산업은행	은행, 미얀마투자산업은행, 미얀마경제은행	그 밖의 금융기관		한국산업은행, 한국수출보험공사, 한국정책금융공사	캐나다 국민연금투자위원회	소유 정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
바레인	한국은행, 한국수출입은행, 한국무역보험공사, 한국투자공사, 한국정책금융공사	바레인중앙은행, 바레인개발은행, 에스칸은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	콜롬비아	한국은행, 한국수출입은행, 한국수출보험공사, 한국투자공사, 한국정책금융공사	중앙은행, 콜롬비아 대외무역은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
방글라데시	한국수출입은행	방글라데시 은행		쿠웨이트	한국은행, 한국수출입은행, 한국수출보험공사, 한국투자공사, 한국정책금융공사	쿠웨이트 중앙은행, 쿠웨이트 투자기금, 사회보장공공기관, 쿠웨이트 석유공사, 아랍경제개발을 위한 쿠웨이트 펀드	정부가 전적으로 소유하고 양 계약국의 권한있는 당국간에 수시로 합의된, 기타법정기구 또는 기관
베네수엘라	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	베네수엘라 은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	크로아티아		관련 규정 없음	
벨기에			중앙은행, 정부와 중앙은행의 양자가 전적으로 소유하는 기관	키르기즈	한국은행, 한국수출입은행, 한국수출보험공사	키르기즈공화국 국립은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
벨라루스	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 양 계약국의 권한있는 당국간에 교환되는 각서에서 지정·협약하는 정부성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	벨라루스공화국 국립은행		타지키스탄	한국은행, 한국수출입은행, 한국무역보험공사, 한국투자공사	타지키스탄공화국 국립저축은행, 아모넛방그, 타지키스탄 국립은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
불가리아	한국수출입은행과 한국산업은행	불가리아대외무역은행, 정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 기관		태국	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국투자공사, 한국정책금융공사	태국은, 태국수출입은행, 정부구제은행, 정부주택은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관
사우디아라비아			중앙은행, 또는 정부소유금융기관, 정부성격의 기능을 수행하는 것으로 특정된 금융기관	튀니지		관련 규정 없음	

〈표 IV-36〉의 계속

국가명	금융기관의 범위			국가명	금융기관의 범위		
	한국	상대방	공통		한국	상대방	공통
스리랑카	한국수출입은행		정부 등이 전적으로 소유하는 기관, 기구(금융기관을 포함)	파나마			중앙은행 또는 정부적 성격의 기능을 수행하는 금융기관
스웨덴	한국수출입은행	수출신용원	중앙은행	파키스탄			수출입은행, 중앙은행
스위스	한국은행, 한국수출입은행, 한국정부가 전적으로 소유하는 기관	스위스정부가 전적으로 소유하는 기관		파푸아뉴기니	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	중앙정부, 광역 지방정부, 기초단위 지방정부, 법정기구	정부적 성격의 기능을 수행하는 기타 재정기관
스페인			중앙은행, 계약국의 권한있는 당국이 합의하는 정부 금융기관	페루			중앙은행
슬로바키아	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행,	슬로바키아 국립은행	자본금이 정부에 의하여 소유되고 양 계약국 정부 간 수시로 합의하는 기타 금융기관	포르투갈	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	포르투갈은행, 까이사 제랄데빠지프, 국립올트라마리노 은행(BNU), 대외 개발은행(BFE), 보르취스 이르마오 은행, 포르투갈 대외무역청(ICEP)	
슬로베니아	한국은행, 한국수출보협공사	슬로베니아 중앙은행, 슬로베니아 수출회사	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	프랑스	한국은행, 한국수출입은행	프랑스은행, 프랑스대외 무역은행	
싱가포르	한국은행, 한국수출입은행	통화위원회, 싱가포르통화국, 한국수출입은행과 유사한 기능을 수행하는 기관	정부 등이 소유하는 것으로서 양 계약국 정부간에 수시로 합의되는 기관	피지	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	피지중앙은행, 피지개발은행	자본금이 정부에 의하여 전적으로 소유되고 양 계약국 정부간에 수시로 합의하는 기타 금융기관
아랍에미리트	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국수출보협공사	아랍에미리트연합국 중앙은행, 아부다비 투자청, 아부다비 경제개발기금, 아부다비 투자회사, 국제석유투자회사, 두바이 관광청	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	핀란드			중앙은행

〈표 IV-36〉의 계속

국가명	금융기관의 범위			국가명	금융기관의 범위		
	한국	상대방	공통		한국	상대방	공통
아이슬란드	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행	아이슬란드 중앙은행	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	필리핀	한국은행, 한국수출입은행, 한국외환은행	필리핀중앙은행	체약국의 권한 있는 당국간에 문서교환으로 지정·동의되는 기타 대부기관
아일랜드	해당 사항 없음			헝가리	해당 사항 없음		
아제르 바이잔	한국은행, 한국산업은행, 한국수출입은행, 한국투자공사, 한국수출보험공사	아제르바이잔공화 국 국립은행, 아제르바이잔공화 국 국립석유기금	정부적 성격의 기능을 수행하는 그 밖의 금융기관	홍콩	한국은행, 한국수출입은행	홍콩금융관리국	정부가 전적으로 또는 주로 소유한 모든 기관
알바니아	중앙은행	중앙은행	중앙은행, 정부가 완전히 소유하고 정부 성격의 기능을 수행하는 금융기관				

- 주: 1. 러시아, 아일랜드, 헝가리의 경우, 이자에 대한 과세권은 거주국가에만 있으므로 해당 사항 없음  
 2. 우즈베키스탄, 칠레, 크로아티아의 조세조약에는 정부 관여 거래로 인한 이자의 원천국가 과세면제 규정이 포함되지 않음  
 3. '공통'의 정부적 성격의 기능을 수행하는 기관은 양 체약국의 권한 있는 당국 사이에 교환된 각서 또는 서면으로 지정되고 합  
 의되어야 함  
 4. 영국은 금융기관을 이자면세기관으로 포함하지 않음

자료: 저자 작성

□ 일부 국가들과의 조세조약에는 산업·상업 또는 과학적·학술적 장비의 신용판매 또는 재화의 신용판매와 관련된 이자 지급거래에 있어서 원천국가 과세면제 규정을 두는 경우가 있음

○ 산업·상업 또는 과학적·학술적 장비의 신용판매 또는 재화의 신용판매와 관련된 이자에 대해 원천국가 과세면제 규정이 있는 국가는 가봉, 남아프리카공화국, 독일, 라오스, 몰타, 바레인, 방글라데시, 사우디아라비아, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 에콰도르, 우루과이, 카타르, 캐나다, 키르기즈, 타지키스탄, 파나마, 프랑스(19개국)가 있음

○ 산업·상업 또는 과학적·학술적 장비의 신용판매 관련 이자에 대해 원천국가 과세면제 규정이 있는 국가는 루마니아, 벨라루스, 불가리아, 모로코(4개국)가 있음

- 다만, 칠레와 태국은 원천국가 과세면제 규정이 아닌, 제한세율을 적용하여 과세함
  - 칠레의 경우 기계류 또는 장비류의 신용판매 관련 이자에 대해서는 5%의 제한세율을 적용함
  - 태국의 경우 장비 및 재화의 신용판매 관련 이자에 대해서는 10%의 제한세율을 적용함

〈표 IV-37〉 산업·상업·학술적 장비, 재화의 신용판매 관련 이자의 원천국가 비과세 현황

구분 <sup>1)</sup>	국가명
산업·상업 또는 과학적·학술적 장비의 신용판매, 재화의 신용판매	가봉, 남아프리카공화국, 독일, 라오스, 몰타, 바레인, 방글라데시, 사우디아라비아, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 에콰도르, 우루과이, 카타르, 캐나다, 키르기즈, 타지키스탄, 파나마, 프랑스(19개국)
산업·상업 또는 과학적·학술적 장비의 신용판매	루마니아, 벨라루스, 불가리아, 모로코(4개국)
규정 없음	그리스, 네덜란드, 네팔, 뉴질랜드, 노르웨이, 덴마크, 룩셈부르크, 리투아니아, 라트비아, 멕시코, 몽골, 미국, 미얀마, 베네수엘라, 벨기에, 싱가포르, 스리랑카, 스웨덴, 슬로베니아, 알바니아, 알제리, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 에스토니아, 영국, 우즈베키스탄, 우크라이나, 오만, 요르단, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 중국, 칠레 <sup>1)</sup> , 카자흐스탄, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 태국 <sup>2)</sup> , 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 피지, 필리핀, 핀란드, 홍콩

주: 1) 칠레의 경우 기계류 또는 장비류의 신용판매 관련 이자에 대해서는 5%의 제한세율을 적용함

2) 태국의 경우 장비 및 재화의 신용판매 관련 이자에 대해서는 10%의 제한세율을 적용함

자료: 저자 작성

#### 다) 제3항 이자의 범위

3. 이 조문에서 사용되는 '이자라 함은, 저당권에 의한 담보 여부나 채무자의 이유에 대한 참가권의 수반 여부에 관계없이 모든 종류의 채권으로부터 발생하는 소득과, 특히 국채(government securities) 소득, 공채(bonds) 또는 사채(debentures) 소득 및 이들에 부수되는 프리미엄(premium)과 장려금(prize)을 포함한다. 이 조문의 목적상 지급연체로 인한 과태료는 이자로 보지 않는다.

- OECD 모델조세협약에서 정의하는 이자의 범위는 국채, 공채, 사채를 포함한 모든 종류의 채권 소득, 프리미엄, 장려금이며, 지급연체로 인한 과태료는 제외하고 있음
  
- 조사대상국 79개국 중에서 OECD 모델조세협약과 동일한 국가는 34개국이며, 나머지 국가들은 그 범위를 가감하여 규정하고 있음
  - 34개국은 가봉, 남아프리카공화국, 독일, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 몽골, 바레인, 베네수엘라, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 슬로베니아, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 에스토니아, 에콰도르, 우르과이, 우즈베키스탄, 오만, 요르단, 이란, 이스라엘, 인도, 카자흐스탄, 카타르, 콜롬비아, 키르기즈, 크로아티아, 타지키스탄, 태국, 파나마, 홍콩을 의미함
  - 페루의 경우에는 OECD 모델조세협약상 이자의 범위에서 환매조건부 채권거래 관련 이자, 증권담보부 대출 관련 이자를 포함하고 있음
  
- OECD 모델조세협약에서 정의하는 이자의 범위에서 부수되는 프리미엄과 장려금을 제외하거나, 지급연체로 인한 과태료를 제외한 국가가 있음
  - 이자의 범위에 모든 종류의 채권, 국채, 공채, 사채로부터 발생하는 소득만을 규정한 국가는 네덜란드, 뉴질랜드, 노르웨이, 덴마크, 미국, 미얀마, 방글라데시, 벨기에, 싱가포르, 스리랑카, 스위스, 스웨덴, 이집트, 이탈리아, 칠레, 캐나다, 파푸아뉴기니, 프랑스, 핀란드(19개국)가 있음
    - 이집트는 부동산담보에 의한 보증채무 이자를 제외하고 있음
  - 이자의 범위에 모든 종류의 채권, 국채, 공채, 사채로부터 발생하는 소득, 프리미엄과 장려금만을 포함하고 지급연체로 인한 과태료를 제외한다는 규정이 없는 국가는 그리스, 네팔, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 멕시코, 모로코, 몰타, 스페인, 슬로바키아, 아랍에미리트, 아일랜드, 알제리, 영국, 우크라이나, 일본, 중국, 쿠웨이트, 튀니지, 파키스탄, 포르투갈, 피지, 헝가리(23개국)가 있음
  - 인도네시아와 필리핀은 이자의 범위에 연불판매에 따른 이자를 추가하고 지급연

체로 인한 과태료를 제외하지 않음

〈표 IV-38〉 조세조약별 이자의 범위

구분	국가명
모든 종류의 채권, 국채, 공채, 사채로부터 발생하는 소득, 부수되는 프리미엄과 장려금 (단, 지급연체로 인한 과태료 제외)	가봉, 남아프리카공화국, 독일, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 몽골, 바레인, 베네수엘라, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 슬로베니아, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 에스토니아, 에콰도르, 우르과이, 우즈베키스탄, 오만, 요르단, 이란, 이스라엘, 인도, 카자흐스탄, 카타르, 콜롬비아, 키르기즈, 크로아티아, 타지키스탄, 태국, 파나마, 홍콩(34개국)
모든 종류의 채권, 국채, 공채, 사채로부터 발생하는 소득, 프리미엄과 장려금, 환매조건부 채권거래 관련 이자, 증권담보부 대출 관련 이자 (단, 지급연체로 인한 과태료 제외)	페루(1개국)
모든 종류의 채권, 국채, 공채, 사채로부터 발생하는 소득	네덜란드, 뉴질랜드, 노르웨이, 덴마크, 미국, 미얀마, 방글라데시, 벨기에, 싱가포르, 스리랑카, 스위스, 스웨덴, 이집트, <sup>1)</sup> 이탈리아, 칠레, 캐나다, 파푸아뉴기니, 프랑스, 핀란드(19개국)
모든 종류의 채권, 국채, 공채, 사채로부터 발생하는 소득, 프리미엄과 장려금	그리스, 네팔, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 멕시코, 모로코, 몰타, 스페인, 슬로바키아, 아랍에미리트, 아일랜드, 알제리, 영국, 우크라이나, 일본, 중국, 쿠웨이트, 튀니지, 파키스탄, 포르투갈, 피지, 헝가리(23개국)
모든 종류의 채권, 국채, 공채, 사채로부터 발생하는 소득, 프리미엄과 장려금, 연불판매에 따른 이자	인도네시아, 필리핀(2개국)

주: 1) 이집트의 경우 부동산담보에 의한 보증채무 이자는 제외함

자료: 저자 작성

라) 제4항 고정사업장에 귀속되는 이자

4. 한 체약국의 거주자인 이자의 수익적 소유자가 그 이자가 발생하는 다른 체약국에 소재하는 고정사업장을 통해 사업을 영위하며, 또한 그 이자의 지급원인이 되는 채권이 그러한 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우에는 제1항과 제2항의 규정은 적용되지 않는다. 그러한 경우에는 제7조의 규정을 적용한다.

- 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약에서는 이자의 원천국가 내 소재한 고정사업장에 귀속되는 이자에 대하여 사업소득 규정의 적용을 모두 규정함
  - 다만, 독립적 인적용역을 제공하는 자의 고정시설(fixed base)도 포함시키는 사례가 다수임
  
- OECD 모델조세협약과 동일하게 원천국가 내 귀속되는 근거지를 고정사업장으로 규정한 국가는 덴마크, 미국, 싱가포르, 네덜란드, 스위스, 벨기에, 모로코, 카타르, 파나마, 우루과이, 바레인, 콜롬비아, 가봉, 홍콩(14개국)이 있음
  - 나머지 국가들의 경우에는 고정시설을 추가로 포함함

마) 제5항 이자의 원천국가

5. 이자의 지급인이 한 체약국의 거주자인 경우, 그 이자는 한 체약국에서 발생하는 것으로 본다. 그러나 이자의 지급인이 한 체약국의 거주자인지 여부와 상관없이, 그 사람이 한 체약국에 그 이자의 지급원인이 되는 채무의 발생과 관련된 고정사업장을 가지고 있고, 또한 그 이자가 그 고정사업장에 의해 부담되는 경우, 그러한 이자는 그 고정사업장이 소재하는 국가에서 발생하는 것으로 본다.

- 조사대상국 79개국과의 조세조약에서 러시아, 미국, 헝가리를 제외한 모든 국가에서 이자의 원천국가를 판단하는 규정을 포함함
  
- 이자 지급의 원인이 되는 채무의 존재나, 지급이자를 실제로 부담하는 근거지로서 고정사업장 또는 고정시설을 규정함
  - OECD 모델조세협약상 규정과 동일하게 고정사업장만을 규정하고 있는 국가는 덴마크, 프랑스, 싱가포르, 네덜란드, 스위스, 벨기에, 카타르, 파나마, 우루과이, 바레인, 콜롬비아, 가봉, 홍콩이 있음
  - 그 이외 국가들은 고정시설도 이자지급의 근거지로 규정함

바) 제6항 특수관계자 거래에 대한 이자의 조정

6. 지급인과 수익적 소유자 간 또는 그 양자와 제삼자 사이의 특수관계로 인하여, 이자의 지급액이 그러한 특수관계가 없을 경우 지급인과 수익적 소유자 사이에 합의하였을 금액을 초과하는 경우, 이 조문의 규정은 뒤에 언급된 금액에 대하여만 적용한다. 그러한 경우 그 지급금의 초과부분에 대하여는 이 조약의 다른 규정을 적절히 고려하여 각 체약국의 법에 따라 과세한다.

- 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약에서 특수관계자 거래에 대한 과세조정 규정을 모두 포함하고 있음
- 다만, 미국, 아일랜드, 중국, 영국, 우즈베키스탄, 일본, 우크라이나, 독일, 캐나다, 태국, 콜롬비아(11개국)은 그 규정상 문구에서 일부 차이가 있음
  - 이들 국가들은 “그 지급의 원인이 되는 채권을 고려할 때(having regard to the debt claim for which it is paid)”라는 문구를 삭제하거나, 또는 “어떠한 이유에서든지(for whatever reason)” 문구를 추가함
    - 그 결과, 다른 어떠한 이유를 참작하지 않고 이자지급액과 정상가액이 차이가 날 경우 무조건 과세조정을 취하게 됨

사) 최혜국대우

- 체약상대국이 제3국과의 조세조약에서 더 낮은 세율을 적용하는 경우 우리나라에도 동등하게 제한세율을 인하하도록 규정하고 있는 최혜국대우 규정을 포함하고 있는 국가는 칠레, 카자흐스탄,<sup>145)</sup> 페루<sup>146)</sup>(3개국)가 있음
  - 칠레의 경우, 칠레가 스페인과의 조세조약에서 우리나라의 경우보다 더 낮은 제한세율을 적용함에 따라 우리나라도 동등하게 인하됨
    - 은행 등의 대부이자에 대한 10%의 제한세율이 5%로 인하됨
    - 공인된 시장에서 거래되는 채권증권 이자 및 장비류·기계류 신용판매 이자

145) 한국-카자흐스탄 조세조약 의정서(1999.4.8.)

146) 한국-페루 조세조약 의정서(2012.5.10.)

에 대한 15%의 제한세율이 5%로 인하됨

아) 조세조약 남용의 대응

- ‘이자’ 조문에 조세조약남용방지 규정을 반영한 국가는 멕시코, 아제르바이잔, 영국, 오만, 우크라이나, 칠레, 파푸아뉴기니, 카타르(8개국)가 있음
  - 주된 목적 또는 주된 목적 중 하나가 해당 조문의 혜택을 이용하기 위한 경우, 그 조문의 적용을 배제한다는 내용을 반영함

카. 사용료 (royalties)

1) 개관

가) OECD 모델조세협약 제12조 【사용료】

- OECD 모델조세협약 제12조 【사용료】는 총 4개 항으로 구성되어 있으며, 그 내용은 아래와 같음
  - 제1항은 사용료는 원천국가의 과세권을 인정하지 않고 거주국가의 배타적인 과세권만을 규정함
    - 국가 간 문학, 예술, 학술적 교류 및 기술이전 등을 활성화하고 관련 투자의 촉진을 목적으로 함
  - 제2항에서는 사용료의 범위를 문학, 예술, 학술에 대한 사용이나 사용권, 산업, 상업적 또는 학술적 경험과 관련된 정보에 대한 대가로 포괄적으로 정의함
  - 제3항은 한 체약국 거주자인 수익적 소유자가 다른 체약국의 고정사업장을 통하여 사용료가 발생하는 사업을 영위하고, 사용료의 발생원인인 권리나 재산이 고정사업장과 실질적으로 관련된 경우에는 제7조 【사업소득】의 적용을 규정함
  - 제4항은 특수관계로 인하여 정상가격을 초과하는 사용료 지급액은 원천국가 면세 적용 대상에 해당되지 않으며 각 체약국의 국내법에 따라 과세됨을 규정함

1. 한 계약국에서 발생하고 다른 계약국 거주자가 실질적으로 소유하고 있는 사용료는 그 다른 계약국에서만 과세된다.
2. 이 조문에서 사용되는 "사용료"라 함은 영화필름을 포함한 문학, 예술 또는 학술작품의 저작권, 특허권, 상표권, 의장이나 신안, 도면, 비밀공식이나 비밀공정의 사용 및 사용권, 산업적, 상업적 및 학술적 경험에 관한 정보의 대가로서 받는 모든 종류의 지급금을 의미한다.
3. 한 계약국의 거주자인 사용료의 수익적 소유자가 그 사용료가 발생하는 다른 계약국 내에 있는 고정사업장을 통하여 사업을 영위하고, 그 사용료의 지급원인이 되는 권리나 재산이 그러한 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우에 제1항의 규정은 적용되지 않는다. 그러한 경우에는 제7조의 규정이 적용된다.
4. 지급인과 수익적 소유자 사이 혹은 그 양자와 제삼자 사이의 특수관계로 인하여 그 사용, 권리 및 정보 대가로 지급되는 사용료의 금액이 그런 특수관계가 없었을 경우 지급인과 수익적 소유자 사이에 합의하였을 금액을 초과하는 경우에 이 조문의 규정은 후자의 금액에 대하여만 적용된다. 그러한 경우 그 지급금의 초과부분에 대하여는 이 조약의 다른 규정을 적절히 고려하여 각 계약국의 법에 따라 과세한다.

□ UN 모델조세협약 제12조 【사용료】는 OECD 모델조세협약과 달리 사용료의 원천국가 과세권을 인정하고, 사용료의 원천국가에 대한 정의를 별도로 포함하고 있음

- 다만, UN 모델조세협약은 사용료에 대한 원천국가의 과세는 10%의 제한세율에 한하여 가능함<sup>147)</sup>
  - 제한의 적용방법은 양 계약국의 권한 있는 당국 간 상호합의에 의해 결정하도록 규정함
- 사용료의 원천국가는 사용료를 지급하는 자의 거주국가이거나 또는 다른 계약국 내 고정사업장이 그 사용료를 지급하거나 부담하는 경우에는 그 고정사업장 소재 국가가 됨<sup>148)</sup>

147) UN 모델조세협약 제12조 제1항 원문은 아래와 같음.

1. Royalties arising in a Contracting State and paid to a resident of the other Contracting State may be taxed in that other State.

148) UN 모델조세협약 제12조 제5항 원문은 아래와 같음.

5. Royalties shall be deemed to arise in a Contracting State when the payer is a resident of that State. Where, however, the person paying the royalties, whether he is a resident of a Contracting State or not, has in a Contracting State a permanent establishment or a fixed base in connection with which the liability to pay the royalties was incurred, and such royalties are borne by such permanent establishment or fixed base, then such royalties shall be deemed to arise in the State in which the permanent establishment or fixed base is situated.

- UN 모델조세협약 제12조 【사용료】는 사용료의 범위에 있어서 OECD 모델조세협약과 그 내용이 유사함
  - 다만, 라디오나 텔레비전 방송용 필름이나 테이프의 저작권 및 산업, 상업, 학술적 장비의 사용이나 사용권 대가를 예시적으로 열거하고 있음

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(1) 연혁

- 1992년 OECD 모델조세협약 개정시 제12조 제2항에서 규정하고 있는 사용료의 범위에서 “산업, 상업, 학술적 장비의 사용(권)에 대한 대가(or for the use of the right to use, industrial, commercial or scientific equipment)”를 삭제함<sup>149)</sup>
- 2008년 OECD 모델조세협약 제12조 주석서를 개정하여 조세조약 목적상 사용료의 범위를 명확하게 정의함<sup>150)</sup>
  - 제2항의 사용료에 대한 정의는 법률적 등록(in a public register) 여부 등과는 상관없이 적용됨<sup>151)</sup>,
  - 소프트웨어의 배포로부터 획득되는 소득과 사용, 설계, 모델, 계획의 사용 또는 사용할 권리를 부여함으로써 획득되는 소득을 포함함

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(가) 제1항에 대한 유보

- 그리스는 사용료에 대하여 10%의 제한세율 과세를 배제하는 조항을 수락할 수 없음<sup>152)</sup>

149) OECD(2015), p. M-35.

150) OECD(2015), p. C(12)-5.

151) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 8.

152) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 33.

- 체코는 체코에 원천이 있는 사용료에 대해 국내법에 따라 10%의 세율로 과세할 수 있으며, 소프트웨어의 사용이나 사용권에 대한 지급대가를 저작권에 규정된 것과는 다른 조세규정으로 포함할 수 있음<sup>153)</sup>
- 캐나다는 제1항에 대한 입장을 유보하며, 양자 간 조세조약상 10%의 제한세율 적용을 유지하고자 함<sup>154)</sup>
  - 다만, 캐나다는 영화필름 및 텔레비전과 관련하여 사용되는 비디오 테이프, 필름 작품, 기타 재생매체에 대한 사용료를 제외한 문화, 드라마, 음악, 예술 작업과 관련한 저작권 사용료에 대한 비과세할 예정임
  - 컴퓨터 소프트웨어, 특허권, 노하우와 관련된 대부분 사용료를 비과세할 예정임
- 호주, 칠레, 한국, 멕시코, 뉴질랜드, 폴란드, 포르투갈, 슬로바키아, 슬로베니아, 터키는 사용료에 대하여 원천국가에서 과세할 수 있음<sup>155)</sup>
- 이탈리아는 사용료에 대하여 원천국가에서 과세할 수 있음<sup>156)</sup>
  - 다만 특정 사용료(예시: 저작권사용료)에 대하여 조세혜택의 적용을 허용할 예정임
  - 소프트웨어 권리의 사용이나 사용할 권리를 저작권 규정과는 다른 조세규정으로 포함할 수 있음

(나) 제2항에 대한 유보

- 그리스는 문단 9.1과 9.2, 9.3에서 규정한 지급금을 사용료의 정의로 포함할 수 있음<sup>157)</sup>

153) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 34.

154) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 35.

155) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 36.

156) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 37.

157) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 38.

- 호주는 국내법에 의해 사용료로 취급되는 지급금이나 신용을 사용료의 정의에 포함할 수 있음<sup>158)</sup>
- 캐나다, 칠레, 체코, 한국 및 슬로바키아는 제2항에 “산업적, 상업적, 학술적 설비의 사용이나 사용할 권리”를 포함할 수 있음<sup>159)</sup>
- 그리스, 이탈리아, 멕시코는 1977년 OECD 모델조약협약 제12조 2항에 규정된 대로 ‘사용료’의 정의에 산업적, 상업적, 학술적 설비 및 컨테이너의 리스로 인한 소득을 계속 포함할 수 있음<sup>160)</sup>
- 폴란드는 “산업적, 상업적, 학술적 설비 및 컨테이너의 사용이나 사용할 권리”로 인한 소득을 사용료의 정의로 사용할 수 있음<sup>161)</sup>
- 뉴질랜드는 산업적, 상업적, 학술적 설비 및 컨테이너의 리스로 인한 지급대가를 원천 과세할 수 있음<sup>162)</sup>
- 포르투갈은 산업적, 상업적, 학술적 설비 및 컨테이너의 임대료 인한 소득을 사용료로 원천국가에서 과세할 수 있음<sup>163)</sup>
  - 그 설비와 컨테이너의 사용 혹은 사용할 권리와 관련한 기술적 지원으로 발생하는 소득 역시 원천국가에서 과세할 수 있음
- 포르투갈은 제2항에 규정하는 유형의 권리나 정보의 사용이나 사용할 권리와 관

158) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 39.

159) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 40.

160) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 41.

161) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 41.1.

162) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 42.

163) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 43.1.

련한 기술적 지원으로 발생한 사용료를 원천국가에서 과세할 수 있음<sup>164)</sup>

- 터키는 산업적, 상업적, 학술적 설비 및 컨테이너의 임대료 인한 소득을 원천국가에서 과세할 수 있음<sup>165)</sup>
- 멕시코와 미국은 제2항에서 규정된 재산의 양도로 인한 소득이 재산의 생산, 사용, 처분에 부수되는 경우에는 그 소득을 사용료로 과세할 수 있음<sup>166)</sup>

(다) 기타 사항에 대한 유보

- 호주, 벨기에, 캐나다, 칠레, 체코, 에스토니아, 프랑스, 이스라엘, 멕시코, 슬로바키아 및 슬로베니아는 이 조문에서의 공백이라고 고려하는 점을 보완하기 위하여, 이자의 사례에서 동일한 문제를 다루고 있는 제11조 제5항의 규정과 일치하는, 사용료의 원천을 정의하는 규정을 제안할 수 있음<sup>167)</sup>
- 멕시코는 제12조 제2항에서 규정하는 권리나 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 계약 상태에 따라 발생하게 되는 사용료에 대한 규정을 제안할 수 있음<sup>168)</sup>
- 슬로바키아는 소프트웨어 권리의 사용이나 사용할 권리의 대가를 저작권과는 다르게 과세할 수 있음<sup>169)</sup>

164) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 44.

165) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 46.

166) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 46.1.

167) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 48.

168) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 48.

169) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 48.

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 제1항 사용료소득의 거주국가 과세

1. 한 체약국에서 발생하고 다른 체약국 거주자가 실질적으로 소유하고 있는 사용료는 그 다른 체약국에서만 과세된다.

- 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약 중에서 몰타, 아랍에미리트, 아일랜드, 크로아티아, 헝가리(5개국)를 제외한 모든 조세조약은 사용료에 대하여 거주국가와 원천국가 양 체약국 모두 과세할 수 있음
  - 몰타, 아랍에미리트, 아일랜드, 크로아티아, 헝가리(5개국)와의 조세조약에서는 사용료를 수취하는 자의 거주국가에서만 과세하며, 원천국가에서의 과세권을 인정하지 않음

〈표 IV-39〉 조세조약상 사용료 과세 현황

구분	국가명
거주국가 과세	몰타, 아랍에미리트, 아일랜드, 크로아티아, 헝가리(5개국)
원천국가와 거주국가 과세	위 이외 모든 국가(74개국)
원천국가 과세	해당사항 없음

- 양 체약국 과세를 허용하는 조사대상국 74개국의 조세조약을 살펴보면, 모든 국가들은 원천국가의 제한세율을 규정함
  - 74개의 조세조약상 제한세율은 단일의 제한세율과 사용료에 따른 2-3단계 차등의 제한세율로 구분됨
    - 단일 제한세율을 규정한 국가는 라오스, 러시아, 벨라루스, 불가리아, 스위스, 슬로베니아, 우크라이나, 카타르, 오만, 가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 뉴질랜드, 멕시코, 몽골, 바레인, 방글라데시, 벨기에, 스리랑카, 스페인, 아이슬란드, 알바니아, 우루과이, 요르단, 이탈리아, 이란, 인도, 일본, 중국, 캐나다, 콜롬비아, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지 핀란드,

타지키스탄, 홍콩, 네팔, 싱가포르, 이집트, 인도네시아, 쿠웨이트, 튀니지, 필리핀, 슬로바키아(47개국)가 있음

- 차등의 제한세율을 적용하는 국가는 네덜란드, 노르웨이, 덴마크, 독일, 라트비아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 미얀마, 베네수엘라, 사우디아라비아, 스웨덴, 아제르바이잔, 알제리, 영국, 에스토니아, 에콰도르, 우즈베키스탄, 이스라엘, 칠레, 카자흐스탄, 키르기즈, 파나마, 미국, 모로코, 페루, 태국(27개국)이 있음

□ 단일의 제한세율을 규정한 국가들은 대부분 UN 모델조세협약과 같이 단일의 10% 제한세율을 규정하고 있으나, 일부 최저 5%에서 최고 15%의 단일세율을 적용함

○ 5%의 단일 제한세율을 적용하는 국가는 라오스, 러시아, 벨라루스, 불가리아, 스위스, 슬로베니아, 우크라이나, 카타르(8개국)이 있음

○ 8%의 단일 제한세율을 적용하는 국가는 오만이 있음

○ UN 모델조세협약과 같이 10%의 단일 제한세율을 적용하는 국가는 가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 뉴질랜드, 멕시코, 몽골, 바레인, 방글라데시, 벨기에, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 아이슬란드, 알바니아, 우루과이, 요르단, 이탈리아, 이란, 인도, 일본, 중국, 캐나다, 콜롬비아, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지 핀란드, 타지키스탄, 홍콩(31개국)이 있음

- 다만, 슬로바키아는 문학작품·예술작품 또는 영화필름, 라디오 또는 텔레비전 방송용 필름 또는 테이프를 포함하는 학술작품의 저작권에 대한 대가는 거주국가에서만 과세됨

○ 15%의 단일 제한세율을 적용하는 국가는 네팔, 싱가포르, 이집트, 인도네시아, 쿠웨이트, 튀니지, 필리핀(7개국)이 있음

〈표 IV-40〉 사용료의 원천국가 제한세율(단일) 현황

구분	국가명
5%	라오스, 러시아, 벨라루스, 불가리아, 스위스, 슬로베니아, 우크라이나, 카타르(8개국)
8%	오만(1개국)
10%	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 뉴질랜드, 멕시코, 몽골, 바레인, 방글라데시, 벨기에, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, <sup>1)</sup> 아이슬란드, 알바니아, 우루과이, 요르단, 이탈리아, 이란, 인도, 일본, 중국, 캐나다, 콜롬비아, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 타지키스탄, 홍콩(31개국)
15%	네팔, 싱가포르 <sup>2)</sup> , 이집트, 인도네시아, 쿠웨이트, 튀니지, 필리핀 <sup>3)</sup> (7개국)

주: 1) 슬로바키아의 경우, 문학작품·예술작품 또는 영화필름, 라디오 또는 텔레비전 방송용 필름 또는 테이프를 포함하는 학술작품의 저작권에 대한 대가는 원천국가에서 과세되지 않고, 특허권·상표권·의장 또는 신안·도면·비밀공식 또는 비밀공정의 사용, 사용권/산업적·상업적·학술적 장비의 사용 또는 사용권/산업적·상업적·학술적 경험에 대한 대가에 대해서만 10%의 제한세율이 적용됨

2) 싱가포르의 경우, 이 조약에 의한 한국에서의 조세의 면제 또는 경감은 싱가포르에 송금되거나 싱가포르에서 수취한 부분에 해당되는 소득에 대하여만 적용됨

3) 필리핀의 경우, 만일 필리핀 거주자 법인이 필리핀투자위원회에 등록되어 있고 필리핀투자촉진법상의 법인인 경우에는 한국 거주자가 이 법인으로부터 수령하는 사용료에 대해서는 제한세율 10%가 적용됨

자료: 저자 작성

□ 차등의 제한세율을 적용하는 대부분 국가에서는 사용료의 종류에 따라 2단계 제한세율을 적용하고 있음

- 사용료 중에서 특히 산업, 상업, 학술적 장비의 사용이나 사용권/산업, 상업, 학술적 경험정보/특허권·상표권·의장 또는 신안·도면·비밀공식 또는 비밀공정의 사용이나 사용권에 대하여 저율의 제한세율을 적용하는 국가는 네덜란드, 노르웨이, 덴마크, 독일, 라트비아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 미얀마, 베네수엘라, 사우디아라비아, 스웨덴, 아제르바이잔, 알제리, 영국, 에스토니아, 에콰도르, 우즈베키스탄, 이스라엘, 칠레, 카자흐스탄, 키르기즈, 파나마(23개국)가 있음
- 저작권, 문학, 연극, 음악, 예술작품의 재생산 또는 재생산권과 관련된 사용료에 대하여 저율의 제한세율을 적용하는 국가는 미국, 모로코(2개국)가 있음
  - 다만, 미국이 텔레비전 방송용 필름과 영화필름 관련 사용료를 저율의 제한세율을 적용하는 데 반해 모로코는 상대적으로 높은 제한세율을 적용함
- 페루는 기술지원 대가에 대하여 저율의 제한세율을 적용함

○ 태국은 위 국가들과 달리 3단계의 차등 제한세율을 적용함

- 문학, 예술, 학술적 작품 관련 사용료는 5%, 특허권, 상표권, 의상이나 신안, 도면, 비밀공식 등 관련 사용료는 10%, 그리고 산업, 상업, 학술적 장비 및 경험정보 관련 사용료는 15%의 제한세율을 적용함

〈표 IV-41〉 사용료의 원천국가 제한세율(차등) 현황

구분	국가명
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 특허권·상표권·의장 또는 신안·도면·비밀공식 또는 비밀공정의 사용(권)/ 산업적·상업적·학술적 장비의 사용(권)/산업적·상업적·학술적 경험</li> <li>• 기타</li> </ul>	루마니아
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 특허권·상표권·의장 또는 신안·도면·비밀공식 또는 비밀공정의 사용(권)/산업적·상업적·학술적 장비의 사용(권)/산업적·상업적·학술적 경험</li> <li>• 기타</li> </ul>	네덜란드, 노르웨이, 덴마크, 스웨덴 (4개국)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 산업, 상업, 학술적 장비의 사용(권)</li> <li>• 기타</li> </ul>	우즈베키스탄, 이스라엘 (2개국)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 산업, 상업, 학술적 장비의 사용(권)</li> <li>• 기타</li> </ul>	독일, 알제리, 영국, 카자흐스탄 (4개국)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 산업, 상업, 학술적 장비의 사용(권)</li> <li>• 기타</li> </ul>	라트비아, 리투아니아, 베네수엘라, 사우디아라비아, 에스토니아, 칠레, 키르기즈, 파나마(8개국)
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 산업, 상업, 학술적 장비의 사용(권)</li> <li>• 기타</li> </ul>	에콰도르
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 산업적·상업적·학술적 장비의 사용(권)/산업적·상업적·학술적 경험</li> <li>• 기타</li> </ul>	룩셈부르크
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 특허권·의장 또는 신안·도면·비밀공식 또는 비밀공정의 사용(권)/산업적·상업적·학술적 장비의 사용(권), 산업적·상업적·학술적 경험</li> <li>• 기타</li> </ul>	미얀마
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 특허권·의장 또는 신안·도면·비밀공식 또는 비밀공정의 사용(권)/산업적·상업적·학술적 경험</li> <li>• 기타</li> </ul>	아제르바이잔

〈표 IV-41〉의 계속

구분	국가명
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 기술지원 대가 10%</li> <li>• 기타 15%</li> </ul>	페루
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 저작권, 문학, 연극, 음악, 예술작품의 재생산 또는 재생산권, 라디오, 텔레비전방송용 필름과 테이프를 포함한 영화필름 사용(권) 10%</li> <li>• 기타 15%</li> </ul>	미국
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 저작권 또는 문학, 드라마, 음악, 예술작품의 생산과 재생산(단, 영화필름, 텔레비전 관련 필름이나 비디오 테이프 제외) 5%</li> <li>• 기타 10%</li> </ul>	모로코
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 소프트웨어와 활동사진, 라디오 및 텔레비전 방송과 관련하여 사용되는 테이프 또는 기타 복제 수단을 포함한 문학, 예술 또는 학술적 작품의 사용(권) 5%</li> <li>• 특허권, 상표권, 의장이나 신안, 도면, 비밀공식이나 비밀공정의 사용(권) 10%</li> <li>• 산업, 상업, 학술적 장비의 사용(권)/산업, 상업, 학술적 장비의 사용 경험정보 15%</li> </ul>	태국

자료: 저자 작성

- 네덜란드, 미국, 아랍에미리트, 핀란드를 제외한 대부분 조세조약에서는 사용료에 대한 조세조약상 혜택을 향유하기 위해서는 지급받는 자가 수익적 소유자일 것을 규정하고 있음

#### 나) 제2항 사용료의 범위

2. 이 조문에서 사용되는 "사용료"라 함은 영화필름을 포함한 문학, 예술 또는 학술작품의 저작권, 특허권, 상표권, 의장이나 신안, 도면, 비밀공식이나 비밀공정의 사용 및 사용권, 산업적, 상업적 및 학술적 경험에 관한 정보의 대가로서 받는 모든 종류의 지급금을 의미한다.

- 조사대상국 79개국은 대부분 OECD 모델조세협약에서 정의하고 있는 사용료의 범위에서 ① 라디오 및 텔레비전의 방송용 필름이나 테이프 저작권에 대한 대가(유형 1) 또는

② 산업, 상업, 학술적 장비의 사용(사용권)에 대한 대가(유형 2) 등을 추가하거나 OECD 모델조세협약상 사용료에서 일부를 제외하여 규정함

□ OECD 모델조세협약상 사용료의 범위와 동일한 국가는 바레인, 우루과이, 스위스, 슬로베니아(4개국)가 있으며, 이집트와 콜롬비아는 OECD 모델조세협약 상 사용료에서 일부 범위를 조정하고 있음

○ 이집트는 OECD 모델조세협약상 사용료에서 산업, 상업, 학술적 경험정보를 제외함

○ 콜롬비아의 경우 OECD 모델조세협약상 사용료에다 기술지원 제공대가와 관련 자산, 권리의 매각 소득 중 동 자산, 권리의 사용·생산 관련 부분을 포함함

□ 나머지 73개국은 OECD 모델조세협약상 사용료에다 위에서 설명한 유형 1과 유형 2의 사용료를 포함하거나 일부 조정하여 규정함

□ 유형 1, 유형 2의 사용료를 모두 포함하고 있는 조세조약은 44개국이고, 유형 1의 사용료만 포함한 조세조약은 14개국, 유형 2만의 사용료만 포함한 국가는 15개국이 있음

○ OECD 모델조세협약상 사용료에다 유형 1, 유형 2을 포함한 국가는 프랑스, 핀란드, 뉴질랜드, 스리랑카, 필리핀, 인도네시아, 헝가리, 아일랜드, 이탈리아, 몽골, 중국, 스페인, 피지, 러시아, 영국, 이스라엘, 파푸아뉴기니, 그리스, 우즈베키스탄, 카자흐스탄, 모로코, 슬로바키아, 미얀마, 오만, 알제리, 리투아니아, 사우디아라비아, 이란, 라트비아, 에스토니아, 쿠웨이트, 덴마크, 벨기에, 파키스탄, 불가리아, 포르투갈, 인도, 루마니아, 멕시코, 독일, 캐나다, 태국, 일본, 에콰도르가 있음

- 다만, 쿠웨이트는 산업, 상업, 학술적 경험정보는 제외함

- 덴마크와 벨기에에는 임차 선박 및 항공기 사용(권)을 포함함

- 파키스탄, 불가리아, 포르투갈, 인도는 이외 기술지원 제공을 포함함

- 루마니아는 인공위성이나 케이블을 이용한 방송 필름 및 수수료를 포함함

- 멕시코는 관련 자산, 권리의 매각 소득 중 동 자산, 권리의 사용·생산 관련 부

분을 포함함

- 독일, 캐나다, 태국은 특정 소프트웨어를 포함하고, 일본은 특정 소프트웨어와 선박, 항공기, 나용선 계약을 포함함
- 에콰도르는 식물 육종가의 권리를 포함한 기타 무형재산 사용(권)을 포함함
- OECD 모델조세협약상 사용료에다 유형 1만 포함한 국가는 남아프리카공화국, 우크라이나, 네팔, 아랍에미리트, 라오스, 크로아티아, 알바니아, 카타르, 가봉, 홍콩, 타지키스탄, 페루, 미국, 튀니지가 있음
  - 미국은 비사업용 선박·항공기 사용(권)과 관련 자산, 권리의 매각 소득 중 동 자산, 권리의 사용·생산 관련 부분을 포함함
  - 튀니지는 농업용 장비 사용(권)과 기술, 경제적 연구, 기술지원제공을 포함함
- OECD 모델조세협약상 사용료에다 유형 2만 포함한 국가는 네덜란드, 스웨덴, 노르웨이, 방글라데시, 룩셈부르크, 몰타, 요르단, 베네수엘라, 아이슬란드, 아제르바이잔, 키르기즈, 싱가포르, 벨라루스, 칠레, 파나마가 있음
  - 싱가포르는 학술적 저작권, 상표, 신안, 도면 등 양도로 인한 대가를, 벨라루스는 운송차량 사용(권)을 추가함
  - 칠레는 기타 무형재산 사용(권)을 추가하고, 파나마는 특정 소프트웨어를 추가함

〈표 IV-42〉 조세조약별 사용료의 범위 현황

구분	국가명	구분	국가명
· OECD 모델조세협약	바레인, 스위스, 슬로베니아, 우루과이, 이집트 <sup>1)</sup> (5개국)	· OECD 모델조세협약 · 유형 1, 유형 2 · 식물 육종가의 권리를 포함한 기타 무형재산 사용(권)	에콰도르
· OECD 모델조세협약 · 유형 1, 유형 2	그리스, 뉴질랜드, 라트비아, 러시아, 리투아니아, 모로코, 몽골, 미얀마, 사우디아라비아, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 아일랜드, 오만, 알제리, 에스토니아, 영국, 우즈베키스탄, 이란, 이스라엘, 이탈리아, 인도네시아, 중국, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 파푸아뉴기니, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리 (31개국)	· OECD 모델조세협약 · 유형 1	가봉, 남아프리카공화국, 네팔, 라오스, 아랍에미리트, 알바니아, 우크라이나, 카타르, 크로아티아, 타지키스탄, 페루, 홍콩 (12개국)

〈표 IV-42〉의 계속

구분	국가명	구분	국가명
· OECD 모델조세협약 · 유형 1, 유형 2 · 입차 선박· 항공기 사용(권)	덴마크, 벨기에(2개국)	· OECD 모델조세협약 · 유형 1 · 비사업용 선박· 항공기 사용(권) · 관련 자산, 권리의 매각 소득 중 동 자산, 권리의 사용· 생산 관련 부분	미국
· OECD 모델조세협약 · 유형 1, 유형 2 · 기술지원 제공	불가리아, 인도, 파키스탄, 포르투 갈(4개국)	· OECD 모델조세협약 · 유형 1 · 농업용 장비 사용(권) · 기술· 경제적 연구, 기술지원 제공	튀니지
· OECD 모델조세협약 · 유형 1, 유형 2 · 인공위성이나 케이블을 이용한 방 송 필름 · 수수료(커미션)	루마니아	· OECD 모델조세협약 · 유형 2	네덜란드, 노르웨이, 룩셈부르 크, 몰타, 방글라데시, 베네수 엘라, 스웨덴, 아이슬란드, 아 제르바이잔, 요르단, 키르기즈 (11)
· OECD 모델조세협약 · 유형 1, 유형 2 · 관련 자산, 권리의 매각 소득 중 동 자산, 권리의 사용· 생 산 관련 부분	멕시코	· OECD 모델조세협약 · 유형 2 · 기타	싱가포르, 벨라루스, 칠레, 파나마(4개국)
· OECD 모델조세협약 · 유형 1, 유형 2 · 특정 소프트웨어	독일, 캐나다, 태국(3개국)	· OECD 모델조세협약 · 기술지원제공대가 · 관련 자산, 권리의 매각 소득 중 동 자산, 권리의 사용· 생산 관련 부분	콜롬비아
· OECD 모델조세협약 · 유형 1, 유형 2 · 특정 소프트웨어 · 선박, 항공기 나용선 계약	일본		

- 주: 1. OECD 모델조세협약상 사용료의 범위는 영화필름을 포함한 문학, 예술 또는 학술작품의 저작권의 사용 및 사용권  
에 대한 대가, 특허권, 상표권, 의장·신안, 도면, 비밀공식이나 비밀공정의 사용 및 사용권에 대한 대가, 산업적,  
상업적 및 학술적 경험정보에 대한 대가를 의미함
2. 유형 1은 라디오 및 텔레비전의 방송용 필름·테이프 저작권에 대한 대가를 의미하고 유형 2는 산업, 상업, 학술적  
장비의 사용(사용권)에 대한 대가를 의미함
3. 이집트는 산업, 상업, 학술적 경험정보를 제외함
4. 루마니아의 경우, 수수료는 중개인 또는 일반위탁매매인에게 지급되는 금액과 그 지급이 발생한 계약국의 세법에 따라  
이들과 유사한 것으로 여겨지는 기타의 인에게 지급되는 금액을 의미함
5. 페루의 경우, 기술지원 제공을 포함함
6. 쿠웨이트의 경우 산업, 상업, 학술적 경험정보는 제외함
7. 싱가포르의 경우, 학술적 저작권, 상표, 신안, 도면 등 양도로 인한 대가도 사용료에 포함함
8. 벨라루스는 운송차량 사용(권)을 추가함
9. 칠레는 기타 무형재산 사용(권)을 추가함
10. 파나마는 특정 소프트웨어를 추가함

자료: 저자 작성

다) 제3항 고정사업장에 귀속되는 사용료

3. 한 체약국의 거주자인 사용료의 수익적 소유자가 그 사용료가 발생하는 다른 체약국 내에 있는 고정사업장을 통하여 사업을 영위하고, 그 사용료의 지급원인이 되는 권리나 재산이 그러한 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우에 제1항의 규정은 적용되지 않는다. 그러한 경우에는 제7조의 규정이 적용된다.

- 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약에서는 사용료가 원천국가 내 소재한 고정사업장에 귀속되는 경우, 사업소득 규정의 적용을 모두 규정함
  - 일부 국가들의 경우, 독립적 인적용역을 제공하는 자의 고정시설(fixed base)도 포함시킴
- OECD 모델조세협약과 동일하게 원천국가 내 귀속되는 근거지를 고정사업장으로 규정한 국가는 덴마크, 미국, 싱가포르, 네덜란드, 스위스, 벨기에, 카타르, 파나마, 우루과이, 비레인, 콜롬비아, 가봉, 홍콩(13개국)이 있음
  - 나머지 국가들의 경우에는 고정시설을 추가로 포함함

라) 제4항 특수관계자 거래에 대한 사용료의 조정

4. 지급인과 수익적 소유자 사이 혹은 그 양자와 제삼자 사이의 특수관계로 인하여 그 사용, 권리 및 정보 대가로 지급되는 사용료의 금액이 그런 특수관계가 없었을 경우 지급인과 수익적 소유자 사이에 합의하였을 금액을 초과하는 경우에 이 조문의 규정은 후자의 금액에 대하여만 적용된다. 그러한 경우 그 지급금의 초과부분에 대하여는 이 조약의 다른 규정을 적절히 고려하여 각 체약국의 법에 따라 과세한다.

- 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약에서 특수관계자 거래에 대한 과세조정 규정을 모두 포함하고 있음
- 다만, 미국과 영국은 그 규정상 문구에서 “그 지급의 원인이 되는 사용, 권리 또는

정보를 고려할 때 (having regard to the use, right or information for which they are paid)”라는 문구를 반영하지 않음

- 다른 어떠한 이유를 참작하지 않고 사용료 지급액과 정상가액이 차이가 날 경우 무조건 과세조정을 한다는 방식을 취하는 간주규정임

#### 마) 사용료의 원천국가 판단기준

- OECD 모델조세협약에는 규정이 없지만, UN 모델조세협약에서는 사용료의 원천 국가에 대한 판단 기준을 제시함
  - 사용료의 원천은 사용료를 지급하는 자의 거주국가로 일반적으로 보고 있음
  - 다만, 그 지급의 원인이 사용료를 지급하는 자의 고정사업장(또는 고정시설)과 관련되고, 그러한 고정사업장(또는 고정시설)이 사용료를 부담하는 경우 그 고정사업장(또는 고정시설)의 소재지를 원천지국으로 함
- 조사대상국 79개국 중에서 미국, 헝가리, 파푸아뉴기니, 베네수엘라(4개국)를 제외한 모든 국가에서 사용료소득의 원천국가에 대한 판단규정을 포함함

#### 바) 최혜국대우

- 계약상대국이 제3국과의 조세조약에서 더 낮은 세율을 적용하는 경우 우리나라에도 동등하게 제한세율을 인하하도록 규정하고 있는 최혜국대우 규정을 포함하고 있는 국가는 독일,<sup>170)</sup> 네팔,<sup>171)</sup> 칠레,<sup>172)</sup> 카자흐스탄<sup>173)</sup>(4개국)이 있음
  - 독일은 한국이 다른 OECD 회원국과 체결하는 조세조약에서 사용료 수익자의 거주국가에서만 사용료를 과세할 수 있다고 정하는 경우, 독일에도 동일하게 적용하여야 함

170) 한국-독일 조세조약 의정서(2000.3.10.)

171) 한국-네팔 조세조약 의정서(2001.10.5.).

172) 한국-칠레 조세조약 의정서(2002.4.18.).

173) 한국-카자흐스탄 조세조약 의정서(1999.4.8.)

- 칠레의 경우, 칠레가 2004년 1월 1일자로 스페인과 더 낮은 세율을 적용하기로 결정함에 따라 한국과의 제한세율도 산업, 상업, 학술적 장비의 사용대가를 제외한 기타 사용료의 제한세율이 15%에서 10%로 변경됨
- 카자흐스탄의 경우, 한국이 2003년 1월 1일자로 독일과 산업, 상업, 학술적 장비의 사용 대가에 대해 2%의 제한세율을 적용하기로 함에 따라 이러한 내용을 양국 간에도 이를 적용함

#### 사) 조세조약 남용의 대응

- ‘사용료’ 조문에 조세조약남용방지 규정을 반영한 국가는 멕시코, 아제르바이잔, 영국, 오만, 우즈베키스탄, 우크라이나, 칠레, 카타르(9개국)가 있음
  - 주된 목적 또는 주된 목적 중 하나가 해당 조문의 혜택을 이용하기 위한 경우, 그 조문의 적용을 배제한다는 내용을 반영함

### 타. 양도소득 (capital gains)

#### 1) 개관

##### 가) OECD 모델조세협약 제13조 【양도소득】

- OECD 모델조세협약 제13조 【양도소득】은 모두 5개 항으로 구성되어 있으며, 그 내용은 아래와 같음
  - 제1항은 부동산 양도소득은 부동산이 소재한 국가에 과세권이 있음을 규정함
  - 제2항은 고정사업장의 사업용 자산을 구성하는 동산과 그 고정사업장의 양도로 인한 소득은 고정사업장이 소재한 국가에 과세권이 있음을 규정함
  - 제3항은 국제운수 운항을 위한 선박, 항공기, 단정(boats)과 이에 부수되는 동산의 양도소득은 기업의 실질적인 관리장소가 소재하는 국가에 과세권이 있음을 규정함
  - 제4항은 부동산 주식의 양도소득에 대한 과세권은 부동산이 소재한 국가에 있음

을 규정함

- 제5항에서는 앞서 언급된 재산 이외 재산의 양도소득에 대해서는 거주국가의 배타적인 과세권을 규정함

1. 한 체약국의 거주자가 다른 체약국 내에 소재하는 제6조에 언급된 부동산의 양도로부터 얻는 소득에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.
2. 한 체약국의 기업이 다른 체약국 내에 가지고 있는 고정사업장의 사업용 재산의 일부를 구성하는 동산의 양도로부터 발생하는 소득은, 그러한 고정사업장(단독 혹은 기업체와 함께)의 양도로부터 발생하는 소득을 포함하여, 다른 체약국에서 과세할 수 있다.
3. 국제운수 운항 선박이나 항공기와 내륙수운에 종사하는 단정, 그리고 그 선박, 항공기, 단정의 운항에 관련되는 동산의 양도로 인한 소득은 그 기업의 실질적 관리장소가 소재하는 체약국에서만 과세한다.
4. 자산가치의 50% 이상이 직접 혹은 간접으로 다른 체약국 내에 소재한 부동산으로부터 유래하는 주식의 양도로 수취하는 한 체약국 거주자의 소득에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.
5. 제1항, 제2항, 제3항 및 제4항에서 언급된 자산 이외의 재산의 양도로부터 발생하는 소득에 대하여는 그 양도인이 거주자인 체약국에서만 과세한다.

□ UN 모델조세협약 제13조 【양도소득】은 OECD 모델조세협약과 거의 유사하지만 부동산 주식 및 일정 지분율 이상 보유하는 주식(이하 “법인의 실질적 지배력을 갖는 주식”)에 대한 양도소득 과세규정 등에서 차이를 보이고 있음

- 부동산 주식의 경우, 부동산이 회사, 파트너십, 신탁, 상속신탁(estate)이 소유하는 총자산가치의 50%를 초과하는 경우로 규정하고 있음
  - 단, 부동산자산관리사업(the business of management of immovable property)을 영위하는 경우를 제외함
- 법인의 실질적 지배력을 갖는 주식의 경우, 양도일 이전 12개월 중 지분비율이 직·간접적으로 일정비율 이상인 경우 그 주식을 발행한 법인이 소재한 국가에 과세권이 있음
  - 일정비율은 양자 간 조세조약에서 결정됨

## 나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

### (1) 연혁

- 제2항의 경우 2000년 OECD 모델조세협약 개정 당시 독립적 인적용역의 수행을 위한 고정시설(a fixed base)이 보유한 동산이 포함한 문구가 삭제되었음<sup>174)</sup>
- OECD 모델조세협약 제13조의 본문을 개정하여 제4항에 부동산 주식 규정을 신설함<sup>175)</sup>
  - 50% 이상 직·간접적으로 부동산으로 이루어진 주식에 대하여 부동산 소재국가에 과세권을 부여하는 내용을 담고 있음

### (2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

#### (가) 제3항에 대한 유보

- 덴마크, 노르웨이, 스웨덴은 항공운송콘소시엄인 스칸디나비아항공(Scandinavian Airlines System)이 얻는 자본이득에 대하여 특별규정을 삽입할 수 있음<sup>176)</sup>
- 선박과 관련한 특수한 상황에서, 그리스는 국제운송에 사용되는 선박의 양도와 그러한 선박의 운용에 속하는 동산자산의 양도로 인한 자본이득에 관련된 협약상 규정과 관련하여 행동의 자유를 보유함<sup>177)</sup>
- 미국은 제3항의 범위 내에 컨테이너의 양도로 인한 소득을 포함할 수 있음<sup>178)</sup>

174) 삭제된 문구는 “or of movable property pertaining to a fixed base available to a resident of a Contracting State in the other Contracting State for the purpose of performing independent personal services”임.

175) OECD(2015), p. M-38.

176) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 44.

177) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 50.

178) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 44.

(나) 제4항에 대한 유보

- 벨기에, 룩셈부르크, 네덜란드, 스위스는 그들의 협약에 제4항을 포함하지 않을 수 있음<sup>179)</sup>

(다) 제5항에 대한 유보

- 뉴질랜드는 제3항과 제5항에 대하여 입장을 유보함<sup>180)</sup>
- 칠레, 스웨덴은 법인의 지분이나 기타 권리의 양도로 인한 소득을 과세할 수 있음<sup>181)</sup>
- 제5항에도 불구하고, 덴마크 국내법상 지분양도가격이 배당으로 고려되는 경우, 덴마크는 제10조의 문단 2에 의거하여 양도가격을 배당으로 과세할 수 있음<sup>182)</sup>
- 일본은 지불불능으로 인한 금융기관 긴급구제(bail-out)의 일환으로서 과거 일본 정부로부터 양도자(alienator)가 과거 취득한 주식인 경우, 일본금융기관의 지분의 양도로 인한 소득을 과세할 수 있음<sup>183)</sup>
- 덴마크, 아일랜드, 노르웨이, 영국은 역외탄화수소 탐사와 개발 및 관련활동과 관련된 자본소득에 대한 특별조항을 삽입할 수 있고,<sup>184)</sup> 그리스는 역외탐사, 개발, 기타활동과 관련된 자본이득에 대한 특별조항을 삽입할 수 있음<sup>185)</sup>

---

179) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 51.  
180) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 38.  
181) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 39.  
182) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 41.  
183) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 47.  
184) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 43.  
185) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 43.1.

(라) 법인의 실질적인 지배력

- 한국은 주식 또는 거주자인 법인의 실질적인 지분의 일부를 구성하는 권리를 양도함으로써 발생하는 소득을 과세할 수 있음<sup>186)</sup>
- 프랑스는 제5항의 규정을 수용할 수 있지만, 프랑스의 거주자인 법인에 대한 실질적인 경영참여의 일부를 구성하는 지분이나 권리의 양도로 인한 소득에 대한 과세 관련 국내법에 규정을 적용할 가능성을 보유하기를 원함<sup>187)</sup>
- 멕시코는 멕시코의 거주자인 법인 내 지분이나 유사한 권리의 양도로 인한 소득의 과세와 관련된 국내세법상 규정을 적용할 가능성을 보유하고자 하는 입장을 가짐<sup>188)</sup>

(마) 부동산 향유권이 있는 주식

- 스페인을 지분이나 권리의 소유권이 직·간접적으로 스페인 내 소재하는 부동산의 향유에 대한 권리가 있는 경우, 그러한 지분이나 기타 권리의 양도로 인한 소득을 과세할 수 있음<sup>189)</sup>
- 핀란드는 지분이라 기타 법인권한의 소유권이 핀란드 내에 소재하고, 법인에 의해 보유되는 부동산의 향유에 대한 권리가 있는 경우에는 그러한 핀란드 법인 내 지분이나 다른 법인권한의 양도로 인한 소득을 과세할 수 있음<sup>190)</sup>
- 미국은 부동산법(Real Property Tax Act)의 외국투자(foreign investment)상 부동산 소득에 대하여 그 규정을 적용할 권리를 보유하기를 원함<sup>191)</sup>

186) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 45.

187) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 36.

188) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 49.

189) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 33.

190) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 35.

(바) 출국세

- 아일랜드는 양도 직전 5년 동안 어느 시점에 아일랜드의 거주자였던 자연인(individual)에 의한 자산(property)의 양도로 인한 소득을 과세할 수 있음<sup>192)</sup>

2) 조세조약 체결현황

- 양도소득의 과세권은 부동산, 고정사업장 사업용 자산인 동산의 양도소득은 해당 자산이 소재한 국가에서 우선적으로 과세하고, 이외 모든 기타자산에 대해서는 거주국가 과세권을 대부분 인정하고 있음
  - 단, 부동산 주식 또는 법인을 실질적으로 지배하는 주식양도의 경우에는 부동산 또는 법인이 소재하는 국가에 과세권이 있으며,
  - 출국세(departure tax)<sup>193)</sup>를 도입한 국가에 대해서는 예외 규정이 존재함
- 룩셈부르크와 체결한 조세조약에는 양도소득 과세권에 관련한 조문이 포함되지 않음
  - 재산의 양도로 인한 소득에 대한 조세는 조세조약의 적용을 받지 않음<sup>194)</sup>
    - 거주국가와 원천국가 양국에서 과세할 수 있음

가) 제1항 부동산 양도소득

1. 한 계약국의 거주자가 다른 계약국 내에 소재하는 제6조에 언급된 부동산의 양도로부터 얻는 소득에 대하여는 다른 계약국에서 과세할 수 있다.

- 부동산 양도소득은 부동산이 소재한 국가에서 일차적인 과세권이 있는데, 이는 제

191) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 46.

192) OECD 모델조세협약 제13조 주석서 문단 48.

193) 출국세는 일반적으로 거주지를 타국으로 이전하는 자에 대해서 이전 거주지에 거주하는 기간 동안 발생한 자본이득에 대하여 거주지 이전시점 또는 양도시점에 해당 자산 소재국에서 과세하는 제도임(홍법교·송은주·정경화, 2015)

194) 한국-룩셈부르크 조세조약 의정서(1986. 12.26) 제3조

6조에서 규정하고 있는 부동산소득과 그 맥락을 같이하고 있음<sup>195)</sup>

- 제6조에서 언급된 부동산은 국내법에서 규정하는 의미이며, 부동산에 부수되는 자산, 농업과 임업에 사용되는 가축 및 장비, 부동산권리, 천연자원 채취 및 채취에 대한 권리 등을 포함하고 있음<sup>196)</sup>
- 단, 선박이나 항공기는 부동산으로 보지 않음

□ 우리나라가 체결한 조세조약 조사대상국 79개국 모두 부동산 양도소득에 대한 일차적인 과세권은 부동산이 소재한 국가에 부여함

나) 제2항 고정사업장의 사업용 자산을 구성하는 동산 및 고정사업장 양도소득

2. 한 체약국의 기업이 다른 체약국 내에 가지고 있는 고정사업장의 사업용 재산의 일부를 구성하는 동산의 양도로부터 발생하는 소득은, 그러한 고정사업장(단독 혹은 기업체와 함께)의 양도로부터 발생하는 소득을 포함하여, 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

- 고정사업장의 사업용 자산을 구성하는 동산 등은 사업소득의 과세원칙인 귀속주의가 적용됨

□ 조사대상국 79개국 중 룩셈부르크, 미국을 제외한 모든 국가들은 고정사업장의 사업용 자산을 구성하는 동산 및 고정사업장의 양도소득을 규정하는 제2항과 동일함

- 룩셈부르크와 체결한 조세조약에는 양도소득 과세권에 관련한 조문이 포함되지 않음
- 미국의 경우에는 부동산 등 양도로 인한 소득은 제15조 부동산소득의 규정, 고정사업장의 사업용 자산을 구성하는 동산의 양도소득은 제8조 사업소득의 규정이 적용됨<sup>197)</sup>

195) 같은 맥락으로 부동산으로 구성된 자본에 대해서도 부동산이 소재한 국가에서 과세할 수 있음( OECD모델조세협약 제22조 제1항).

196) OECD모델조세협약 제6조 제2항

197) 한국·미국 조세조약 제16조 제2항

- 다만, 다른 체약국에 있는 거주자인 개인(an individual)의 고정시설과 실질적으로 관련된 자본적 자산의 양도소득이나 다른 체약국에서 183일 이상 체재한 개인의 자본적 자산의 양도소득은 제16조 양도소득의 규정을 적용받으며, 다른 체약국에 과세권이 있음

다) 제3항 국제운수 선박, 항공기 및 관련 동산

3. 국제운수 선박이나 항공기와 내륙수운에 종사하는 단정, 그리고 그 선박, 항공기, 단정의 운항에 관련되는 동산의 양도로 인한 소득은 그 기업의 실질적 관리장소가 소재하는 체약국에서만 과세한다.

- 조사대상국 79개국 대부분이 국제운수 선박, 항공 등의 양도소득은 국제운수 기업의 거주국가에 배타적인 과세권이 있다고 규정함
  - 단, 오만과 체결한 조세조약에서는 걸프항공사에서 발생하는 양도소득 중에서 걸프항공사와 오만왕국 간 지분계약에 따라 오만왕국 정부의 지분에 상응하는 부분에 한하여 거주국가 과세권이 적용된다고 규정함<sup>198)</sup>
  
- 그러나 루마니아, 베네수엘라, 아랍에미리트, 중국, 크로아티아, 튀니지는 국제운수 선박, 항공 등의 양도소득은 실질적 관리장소가 소재하는 체약국에 과세권이 있다고 규정됨
  - 단, 중국과 루마니아는 실질적 관리장소 이외에도 기업의 본점을 포함함
    - 루마니아는 해운기업의 실질적 관리장소가 선상(aboard a ship)인 경우에는 당해 기업의 실질적 관리장소는 선박의 모항(home harbour of the ship) 소재국가이며, 모항이 없는 경우에는 선박운용자의 거주국가가 됨<sup>199)</sup>
  
- 싱가포르의 경우 해당 조문이 조세조약상 없으며, 양 체약국에서 과세할 수 있음

198) 2005년 9월 23일 의정서 제6조.

199) 한국·루마니아 조세조약 제8조 제2항

〈표 IV-43〉 국제운수 선박·항공기·관련 동산의 양도소득 체결현황

구분	국가명
기업의 거주국가	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 칠레, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 키르기스, 타지키스탄공화국, 태국, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 홍콩(71개국)
실질적 관리장소 소재국	루마니아 <sup>1)</sup> , 베네수엘라, 아랍에미리트, 중국 <sup>1)</sup> , 크로아티아, 튀니지(6개국)
기타	싱가포르(양 체약국 과세), 룩셈부르크 <sup>2)</sup> (2개국)

주: 1) 루마니아와 중국은 기업의 본점 또는 실질적 관리장소임

2) 룩셈부르크와 체결한 조세조약에는 양도소득 조문이 포함되지 않음

자료: 저자 작성

#### 라) 제4항 부동산 주식

4. 자산가치의 50% 이상이 직접 혹은 간접으로 다른 체약국 내에 소재한 부동산으로부터 유래하는 주식의 양도로 수취하는 한 체약국 거주자의 소득에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

- 부동산 주식의 양도소득은 그 실질이 부동산양도소득과 동일하므로 부동산이 소재한 국가에서 과세함
  - 이때 부동산이 자산가치에서 차지하는 비율은 OECD 모델조세협약의 경우 50% 이상이며, UN 모델조세협약의 경우에는 50% 초과로 규정함
  - OECD 모델조세협약은 사업용 자산여부를 고려하지 않으나, UN 모델조세협약에서는 부동산자산관리사업(the business of management of immovable property)을 영위하는 경우에는 부동산 주식 규정의 적용을 배제함
  - UN 모델조세협약은 회사의 주식 이외 파트너십, 신탁, 상속신탁(estate)의 지분에 대해서도 적용함

- 조사대상국 79개국 중에서 부동산 주식의 양도소득에 대하여 부동산 소재국에 과세권이 있는 국가는 48개국임
  - 부동산이 자산가치에서 차지하는 비율에 따라 구분할 수 있는데 50% 이상인 국가는 독일, 미국, 사우디아라비아, 우크라이나, 카타르, 캐나다, 콜롬비아의 7개국임 - 미국의 경우에는 50% 이상을 양도하는 경우에만 적용됨<sup>200)</sup>
  - 비율이 50% 초과인 국가는 가봉, 바레인, 스위스, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아제르바이잔, 에콰도르, 우루과이, 인도, 키르기즈, 태국, 파나마, 페루, 홍콩으로 14개국임
  - 부동산이 '주된 재산'인 경우에는 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 라트비아, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미얀마, 베네수엘라, 스웨덴, 스페인, 아일랜드, 알바니아, 에스토니아, 영국, 요르단, 이스라엘, 일본, 중국, 칠레, 파키스탄, 프랑스, 필리핀으로 25개국임
  - 지분비율이 75%인 국가는 카자흐스탄임
  - 핀란드는 부동산 향유권이 있는 주식으로 규정하고 있으며, 부동산이 주식가치나 자산가치에서 차지하는 비율에 대해서는 별도 규정이 없음
  
- 상장주식이나 사업용 부동산으로 이루어진 부동산 주식의 경우에는 해당 규정의 적용을 배제한 조세조약이 있음
  - 상장주식의 경우 부동산 주식 규정의 적용을 배제한 조세조약은 우크라이나, 스위스, 모로코, 아일랜드, 영국, 카자흐스탄의 6개국임
  - 사업용 부동산의 경우, 해당 규정의 적용을 배제한 조세조약은 태국, 멕시코가 있음
  
- 부동산 주식 규정을 조세조약에 포함하고 있지 않은 조세조약은 조사대상국 79개국 중에서 31개국임
  - 싱가포르와 룩셈부르크의 경우 양 체약국에서 과세할 수 있음

200) 상호합의 IRS고시 2001-34(1999.6.23.)

○ 나머지 국가들은 양도자의 거주국가에 과세권이 있음

〈표 IV-44〉 부동산 주식 양도소득 체결현황

구분	국가명	
부동산 소재국 과세	50% 이상	독일, 미국 <sup>1)</sup> , 사우디아라비아, 우크라이나(비상장주식), 카타르, 캐나다 <sup>2)</sup> , 콜롬비아 (7개국)
	50% 초과	가봉, 바레인, 스위스(비상장주식) <sup>3)</sup> , 슬로베니아, 아랍에미리트, 아제르바이잔, 에콰도르, 우루과이, 인도, 키르기즈, 태국 <sup>4)</sup> , 파나마, 페루, 홍콩(14개국)
	주된 재산	네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 라트비아, 리투아니아, 멕시코 <sup>6)</sup> , 모로코(비상장주식), 몰타, 몽골, 미얀마, 베네수엘라, 스웨덴, 스페인, 아일랜드(비상장주식), 알바니아, 에스토니아, 영국(비상장주식) <sup>5)</sup> , 요르단, 이스라엘, 일본, 중국, 칠레, 파키스탄, 프랑스, 필리핀 <sup>5)</sup> (25개국)
	75%	카자흐스탄(비상장주식) (1개국)
	지분비율 없음	핀란드 (1개국)
양 계약국 과세	싱가포르, 룩셈부르크 (2개국)	
거주국가 과세	그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 덴마크, 라오스, 러시아, 루마니아, 방글라데시, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 스리랑카, 슬로바키아, 아이슬란드, 알제리, 오만, 우즈베키스탄, 이집트, 이탈리아, 인도네시아, 쿠웨이트, 크로아티아, 타지키스탄공화국, 튀니지, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지, 헝가리(29개국)	

- 주: 1) 미국은 조세조약 본문이 아닌 상호합의 IRS고시 2001-34(1999.6.23.)에서 해당 내용을 규정함.<sup>201)</sup> 단, 주주가 해당 법인의 주식 50% 이상을 양도하는 경우 과세됨  
 2) 캐나다는 주식 이외 조합 및 신탁의 권리도 대상임  
 3) 스위스는 2012년 7월 개정의정서 제7조에서 규정하고 있으며, 기업구조개편, 합병, 분할 등 거래에는 적용하지 않음  
 4) 태국의 경우, 회사의 주식이며 파트너십, 신탁 및 상속신탁의 지분도 포함하며, 부동산관리사업을 영위하는 경우 적용되지 않음  
 5) 영국, 필리핀은 회사의 주식 이외 조합이나 신탁의 지분도 포함함  
 6) 멕시코는 사업용 자산으로 사용되는 부동산은 부동산 주식 규정에서 제외됨

자료: 저자 작성

마) 제5항 기타 자산의 양도소득

5. 제1항, 제2항, 제3항 및 제4항에서 언급된 자산 이외의 자산의 양도로부터 발생하는 소득에 대하여는 그 양도인이 거주자인 계약국에서만 과세한다.

201) 미국이 1980년 외국인부동산투자조세법(FIRPTA)을 제정하여 미국 내 부동산 주식에 대한 과세권을 창설하자, 한국-미국 조세조약상 상호합의절차를 통하여 개정하여 반영함(김정홍, 2014, 각주 1138)

- 조사대상국 79개국 중에서 룩셈부르크와 싱가포르, 홍콩을 제외하고는 앞서 설명된 자산의 양도로부터 발생하는 소득에 대해서는 양도인이 거주자인 체약국에서만 과세함
  - 룩셈부르크와의 조세조약에서는 양도소득 조문이 포함되어 있지 않으므로 양 체약국에서 모두 과세할 수 있음
  - 싱가포르의 경우에는 제13조 제3항에 의하여 기타 자산 등의 양도소득은 양 체약국에서 과세할 수 있음
    - 단, 공공목적으로 보유한 싱가포르 정부의 유가증권을 양도함으로써 발생하는 소득은 원천국에서 과세되지 않음<sup>202)</sup>
  - 홍콩은 제13조 제5항에 의하여 기타 자산 등의 양도소득은 양 체약국에서 과세할 수 있음
  
- 카자흐스탄과 체결한 조세조약은 비상장된 주식의 양도로 발생한 소득은 해당 주식을 발행한 법인이 소재하는 국가에서도 과세할 수 있음<sup>203)</sup>

〈표 IV-45〉 기타 자산의 양도소득 현황

구분	국가명
양 체약국 과세	룩셈부르크 <sup>1)</sup> , 싱가포르 <sup>2)</sup> , 홍콩 <sup>3)</sup> (3개국)
거주국가 과세	위 2개국을 제외한 나머지 조사대상국 <sup>4)</sup>

주: 1) 룩셈부르크와의 조세조약에는 양도소득 조문이 없으며, 자산의 양도소득에 대한 조세에는 조세조약이 적용되지 않음

2) 싱가포르의 경우 싱가포르 정부의 유가증권 양도소득은 한국에서 비과세됨

3) 홍콩의 경우, 양 체약국 과세를 규정함

4) 카자흐스탄의 경우, 비상장주식의 양도소득은 해당 주식을 발행한 법인이 소재하는 체약국에서 과세할 수 있음

자료: 저자 작성

#### 바) 법인의 실질적 지배력을 갖는 주식

- 한 체약국에 소재하는 법인에 대하여 실질적 지배력을 갖는 주식과 관련된 내용은 UN모델조세협약 제13조 【양도소득】 제5항에서 규정함

202) 한국·싱가포르 조세조약 의정서 제6조.

203) 한국·카자흐스탄 조세조약 제13조 제2항.

5. 제4항이 적용되는 경우를 제외하고, 한 체약국의 거주자가 상대방 체약국 거주자인 회사의 주식을 양도하여 수취하는 양도소득은 양도인이 양도일 이전 12개월 중의 어느 시점에 그 회사의 자본의 20% 이상을 직간접적으로 소유하는 경우에는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

- 본 규정은 실질적 지배력을 갖는 주주는 법인의 배당정책에 대한 결정권이 있기 때문에 배당을 자본이득으로 전환할 수 있다는 가정에서 도입됨<sup>204)</sup>
  - 배당의 경우 제한세율로 원천국가에서 과세되지만, 자본이득은 거주국가의 배타적인 과세권이 적용되므로 원천국가에서 과세되지 않음
  
- 조사대상국 79개국 중 법인의 실질적 지배력을 갖는 주식을 규정한 조세조약은 21개국이 있음
  - 21개국은 독일, 멕시코, 미얀마, 베네수엘라, 사우디아라비아, 스페인, 아랍에미리트, 이스라엘, 이탈리아, 인도, 일본, 칠레, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 태국, 파나마, 파키스탄, 페루, 프랑스를 의미함
  
- 국가별로 지분율, 보유기간, 양도하는 주식의 비중, 소득에 대한 제한세율의 적용 등의 측면에서 차이가 있음<sup>205)</sup>
  
- 직·간접적으로 보유하고 있는 지분율은 최저 5%에서 최고 35%의 범위로 규정됨
  - 지분율 5% 이상인 국가는 인도가 있음
    - 단, 양도 직전 12개월 중 직·간접적으로 5% 보유하여야 함
  - 지분율 10% 초과인 국가는 아랍에미리트가 있음
  - 지분율 15% 이상인 국가는 사우디아라비아가 있음
  - 지분율 20% 이상인 국가는 베네수엘라, 이탈리아, 스페인, 칠레, 페루가 있음
    - 스페인, 칠레, 페루는 양도 직전 12개월 중 직·간접적으로 20% 보유하여야 함
    - 이탈리아는 양도 직전 2년 중 직·간접적으로 20% 보유하여야 함

204) Michael Lang(2013), p.110

205) 보유기간과 지분율 요건에 대한 규정은 2011년 UN 모델조세협약 제13조 제5항 개정 시 반영됨(Michael Lang, 2013, p.110)

- 지분율 25% 이상(초과)인 국가는 독일, 멕시코(초과), 이스라엘, 일본, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 태국, 파나마, 파키스탄, 프랑스가 있음
    - 이스라엘, 콜롬비아, 파나마는 양도 직전 12개월 중 직·간접적으로 25% 보유하여야 함
    - 파키스탄은 양도 직전 2년 중 직·간접적으로 25% 보유하여야 함
    - 독일, 일본은 보유주식 중 5% 이상 양도하여야 함
  - 지분율이 35% 이상인 국가는 미얀마가 있음
  - 카자흐스탄은 비상장주식으로서 지분율 요건은 없음
- 보유기간 요건을 가지고 있는 대부분 국가들은 실질적 지배력을 갖는 주식의 양도 직전 12개월 중 일정 지분율을 소유하여야 함
- 12개월 보유기간을 규정한 국가는 스페인, 이스라엘, 인도, 칠레, 콜롬비아, 파나마, 페루가 있음
  - 이탈리아, 파키스탄은 2년 보유기간으로 조세조약상 규정됨
- 법인의 실질적 지배력이 있는 주식의 양도소득을 해당 주식을 발행한 법인이 소재한 체약국에서 과세하는 경우 제한세율이 적용되는 국가는 이스라엘, 칠레, 파키스탄이 있음
- 이스라엘, 스페인, 파키스탄은 소득의 10%, 칠레는 소득의 20%로 주식을 발행한 법인이 소재한 국가에서의 과세금액을 제한함

<표 IV-46> 실질적 지배력 있는 주식 양도소득 현황

구분		국가명 (보유기간)
양 체약국 과세		룩셈부르크 <sup>1)</sup> , 싱가포르 <sup>2)</sup>
주식발행 법인 소재국 과세	지분율 규정없음	카자흐스탄
	지분율 5%	인도(12개월)
	지분율 10% 초과	아랍에미리트
	지분율 15% 이상	사우디아라비아
	지분율 20% 이상	베네수엘라, 이탈리아(2년), 스페인(12개월) <sup>4)</sup> , 칠레 <sup>4)</sup> (12개월), 페루(12개월)
	지분율 25% 이상 (초과)	독일, 멕시코(초과), 이스라엘 <sup>4)</sup> (12개월), 일본 <sup>3)</sup> , 카타르, 캐나다, 콜롬비아(12개월), 태국, 파나마(12개월), 파키스탄 <sup>4)</sup> (2년), 프랑스
	지분율이 35% 이상	미얀마
거주국가 과세		위 국가 이외의 나머지 조사대상국

주: 1) 룩셈부르크와의 조세조약에는 양도소득 조문이 없으므로 양 체약국에서 과세할 수 있음

2) 싱가포르의 경우에는 해당 조문이 없으므로 양 체약국에서 과세할 수 있음. 단, 공공목적으로 보유한 싱가포르 정부의 증권인 경우 거주국가 과세함

3) 일본은 보유주식 중 5% 이상 양도하여야 함

4) 이스라엘, 스페인, 파키스탄은 소득의 10%, 칠레는 소득의 20%로 소재국에서의 과세금액을 제한함

자료: 저자 작성

#### 사) 출국세<sup>206)</sup>

□ OECD 모델조세협약 제13조 제5항의 기타 자산에 대한 거주국가 과세에 대한 예외 규정으로서 출국세 규정이 포함된 조세조약이 있음

□ ‘출국세’ 제도를 시행하는 국가와 체결한 조세조약의 경우, 양도자가 상당 기간 다른 체약국의 거주자였던 사실을 중시하여 해당 체약국의 과세권을 부여함

○ 거주지를 타국으로 이전하는 경우, 이전 전 거주국에서 거주하는 기간 동안 발생한 자본이득에 대하여 이전 전 거주국에서 과세하는 제도<sup>207)</sup>의 의미함

206) 국내에서는 국외전출세라고 칭하고 있음

207) 홍범교·송은주·정경화(2015), p.7.

- 조사대상국 79개국 중에서 네덜란드, 노르웨이, 아이슬란드, 영국, 캐나다, 프랑스, 핀란드의 7개국과 체결한 조세조약에서 출국세 관련 규정이 포함되어 있음
  - 출국세 규정은 “양도 직전 5년 중 다른 체약국의 거주자였던 한 체약국의 거주자에게 발생하는 다른 체약국에 소재하는 특정 재산 등의 양도소득에 대해 다른 체약국에서 국내법에 따라 과세할 수 있다”는 내용으로 됨<sup>208)</sup>
  - 대상 자산은 주식, 동산, 모든 재산으로 구분됨
    - 네덜란드, 노르웨이, 아이슬란드의 경우, 주식이 대상 자산이며,
    - 프랑스와 핀란드는 동산, 그리고 영국, 캐나다는 모든 재산이 대상 자산임
  - 캐나다의 경우에는 과거 거주자였던 체약국에서의 출국세가 과세되는 경우, 그 출국세가 과세된 부분을 제외한 이윤에 대해서만 과세함
    - 양도 직전 5년이라는 기간요건은 규정되지 않음

〈표 IV-47〉 출국세 규정 도입국가 현황

구분	네덜란드	노르웨이 <sup>1)</sup>	아이슬란드	영국	캐나다 <sup>2)</sup>	프랑스	핀란드
거주자 기간 요건	5년	5년	5년	5년	-	5년	5년
이중과세 해결방안	-	-	-	-	취득가액조정	-	-
대상자산	주식	주식	주식	재산	재산	동산	동산

주: 1) 노르웨이의 경우, 부동산 주식에 한함(한국-노르웨이 조세조약 제13조 제5항)

2) 캐나다는 현재 거주자인 체약국에서 재산과 관련하여 발생한 이윤 중 직전 거주자였던 체약국에서 과세된 이윤에 해당하는 부분을 제외한 부분에 한하여 과세할 수 있음. 즉 직전 거주국가에서의 과세가액이 자산의 취득가액으로 조정되는 효과가 있음

자료: 저자 작성

#### 아) 조세조약 남용의 대응

- ‘양도소득’ 조문에 조세조약남용방지 규정을 반영한 국가는 아제르바이잔, 카타르가 있음

208) 영문의 경우는 “The provisions of paragraph (5) of this Article shall not affect the right of a Contracting State to levy according to its law of a tax on capital gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other Contracting State and has been a resident of the first-mentioned Contracting State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property.”(한국-영국 조세조약 제13조 제6항)”임.

- 주된 목적 또는 주된 목적 중 하나가 해당 조문의 혜택을 이용하기 위한 경우, 그 조문의 적용을 배제한다는 내용을 반영함

#### 자) 기타

- 캐나다와 체결한 조세조약상에는 양도소득에 대한 과세이연 적용 여부를 상호합의를 통하여 결정할 수 있음<sup>209)</sup>
  - 단, 기업설립, 구조조정, 분할, 합병, 이와 유사한 거래 과정에서 관련 재산을 양도하여 발생한 소득이어야 하며,
  - 양도자의 거주국에서는 해당 소득이 과세목적으로 인식되지 않아야 함
  - 그리고 해당 자산의 취득인에 의한 요청이 있어야 함

### 파. 독립적 인적용역 (independent personal service)

#### 1) 개관

- 현행 OECD 모델조세협약에는 독립적 인적용역에 대한 규정이 삭제되었으나, 2009년 이후 체결된 7개국과의 조세조약을 제외하면 대부분의 조세조약에는 아직 독립적 인적용역 규정이 존속함
  - 조사대상국 79개국 중에서 독립적 인적용역 규정이 없는 국가는 총 7개국이며, 7개국은 카타르(2009), 파나마(2012), 바레인(2013), 우루과이(2013), 콜롬비아(2014), 가봉(2015)과 홍콩(2016)임
  - 2010년 이후 체결된 조세조약 총 12개 중에서 독립적 인적용역 규정이 없는 조세조약은 6개로 확인되어, 독립적 인적용역 규정이 점차 삭제되는 추세임
    - 6개국은 에스토니아(2010), 에콰도르(2013), 키르기즈(2013), 페루(2014), 인도(2016)와 타지키스탄(2016)임

209) 한국·캐나다 조세조약 제13조 제9호.

- UN 모델조세협약 제14조 【독립적 인적용역(independent personal services)】 규정은 삭제되지 않았으며, 총 2개 항으로 구성됨
  - 제1항은 전문직업적 용역을 수행된 국가, 즉 원천국가에서 과세할 수 있는 요건에 관한 내용임
    - 요건은 활동이 발생한 국가에 고정시설을 보유하거나 12개월 중 총 183일을 초과하는 기간 동안 체류하는 두 가지 중 하나를 만족하는 것임
  - 제2항에서는 전문직업적 용역에 포함되는 사례를 제시함
- 삭제되기 전 OECD 모델조세협약 제14조는 제1항에서 원천국가에서 과세할 수 있는 요건에 고정시설의 보유만 규정하고 183일 이상 체류 요건은 없다는 점에서 UN 모델조세협약과 차이가 있었음
  - 그 밖에 다른 사항은 UN 모델조세협약의 내용과 동일함

UN 모델조세협약 제14조 전문

1. 한 체약국의 거주자가 전문직업적 용역 또는 기타 독립적인 성격의 행위와 관련하여 수집한 소득은 상대방 체약국에서도 과세할 수 있는 아래 경우를 제외하고 한 체약국에서만 과세된다.
  - (a) 그 사람이 활동을 수행하기 위하여 상대방 체약국내에 상시적으로 사용하는 일정장소를 보유한다. 이 경우, 그 일정장소에 귀속되는 소득에 한하여 상대방 체약국에서 과세된다. ; 또한
  - (b) 그 사람이 상대방 체약국에서 체류하는 기간이 해당 과세연도가 시작하고 끝나는 임의의 12개월 중 총 183일 초과인 경우, 상대방 체약국에서 수행하는 활동으로 인한 소득에 대하여 상대방 체약국에서 과세할 수 있다.
2. '전문직업적 용역'이란 의사, 변호사, 엔지니어, 건축가, 치과의사 및 회계사 등의 독립적 활동외에도 독립적인 학술, 문학, 미술, 교육 또는 교수활동을 포함한다.

가) 연혁

- OECD 모델조세협약 제14조 【독립적 인적용역(independent personal services)】는 2000년 개정 시 삭제됨
  - 사업소득의 고정사업장 개념과 독립적 인적용역의 고정시설 개념에 차이가 없고 소득과 세액계산 측면에서도 독립적 인적용역이 사업소득과 실질적 차이가 없는 점 등을 고려해 삭제된 것임<sup>210)</sup>

210) 김준석 외(2016) p.423

- 이후 전문직업적 용역을 포함한 독립적 인적용역의 활동에서 발생한 소득은 사업 소득의 적용을 받음

나) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 2000년 조문이 삭제되면서 각국의 유보도 삭제되었으나, 참고목적으로 추가함
- 포르투갈과 스페인은 제1항의 입장을 유보함<sup>211)</sup>
- 그리스, 덴마크, 아일랜드, 노르웨이와 영국은 특정 활동을 독립적 인적용역에서 발생한 소득에 추가하기를 원함
  - 덴마크, 아일랜드, 노르웨이와 영국은 해상의 수산화탄소 탐사, 개발과 관련 활동을 독립적 인적용역에서 발생한 소득에 추가하기를 원함<sup>212)</sup>
  - 그리스는 해상활동과 관련된 활동을 추가하기를 원함<sup>213)</sup>
- 그리스와 뉴질랜드는 고정시설이 없더라도 12개월의 기간 중 총 183일 이상의 일정 기간 체류하면 원천국가에서 과세하기를 원함<sup>214)</sup>

2) 조세조약 체결현황

가) UN 모델조세협약 제1항 원천국가에서 과세 가능한 요건

UN 모델조세협약 제14조 제1항

1. 한 계약국의 거주자가 전문직업적 용역 또는 기타 독립적인 성격의 행위와 관련하여 수집한 소득은 상대방 계약국에서도 과세할 수 있는 아래 경우를 제외하고 한 계약국에서만 과세된다.

(a) 그 사람이 활동을 수행하기 위하여 상대방 계약국 내에 상시적으로 사용하는 일정장소를 보유한다. 이 경우, 그 일정장소에 귀속되는 소득에 한하여 상대방 계약국에서 과세된다. ; 또한

211) 한성수(2004) p.258, 구 OECD 모델조세협약 제14조 주식 제6호  
 212) 한성수(2004) p.258, 구 OECD 모델조세협약 제14조 주식 제7호  
 213) 한성수(2004) p.258, 구 OECD 모델조세협약 제14조 주식 제10호  
 214) 한성수(2004) p.258, 구 OECD 모델조세협약 제14조 주식 제9호

(b) 그 사람이 상대방 체약국에서 체류하는 기간이 해당 과세연도가 시작하고 끝나는 임의의 12개월 중 총 183일 이상인 경우, 상대방 체약국에서 수행하는 활동으로 인한 소득에 대하여 상대방 체약국에서 과세할 수 있다.

(1) 적용대상

- 이 조문의 적용대상을 거주자로 규정한 국가와 거주자인 개인으로 한정하여 규정한 국가로 구분됨
  - 미국과 캐나다를 포함한 25개국은 이 조문의 적용대상을 개인으로 규정함
    - 각 국가별 적용대상은 <표 IV-48>을 참고
  - 독일, 일본과 영국을 포함한 47개국과 UN 모델조세협약에서는 적용대상을 거주자로 규정해 개인뿐만 아니라 법인과 그 밖의 단체도 이 조문의 적용대상임
    - 각 국가별 적용대상은 <표 IV-48>을 참고

<표 IV-48> 독립적 인적용역 규정의 적용대상

구분	대상국가
거주자 (UN)	그리스, 네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 독일, 루마니아, 룩셈부르크, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 방글라데시, 불가리아, 스웨덴, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르, 아일랜드, 알제리, 에콰도르, 영국, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 일본, 중국, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 태국, 튀니지, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 인도, 타지키스탄, 벨기에 (47개국)
개인	남아프리카공화국, 네팔, 라우스, 라트비아, 러시아, 리투아니아, 미국, 미얀마, 베네수엘라, 벨라루스, 사우디아라비아, 스리랑카, 스위스, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 에스토니아, 오만, 요르단, 인도네시아, 칠레, 캐나다, 파키스탄, 페루 (25개국)

자료: 저자 작성

(2) 과세원칙

- 열거한 요건 중 하나를 만족하지 않으면 원천국가에서 과세하지 않으며, 용역을 제공한 개인이나 거주자의 거주국가에서 과세하는 것이 원칙임
  - UN 모델조세협약과 조사대상국 79개국 중에서 독립적 인적용역 규정을 둔 72개국은 모두 이러한 입장인 것으로 확인됨

- 원천국가에서 과세할 수 있는 요건은 고정시설 보유, 일정 기간 체류, 원천국가 거주자가 용역 대가를 부담하거나 용역 대가가 일정금액을 초과해야 한다는 네 가지 형태로 구분됨
  - 첫 번째, 고정시설 보유 요건에 따르면 용역을 수행한 국가에 고정시설을 보유한 경우에만 원천국가에서 과세할 수 있음
  - 두 번째, 일정 기간 체류 요건에 따르면 개인이 용역을 수행한 국가에 특정 기간을 초과(또는 이상)하여 체류한 경우 원천국가에서 과세할 수 있음
  - 세 번째, 원천국가 거주자가 용역대가를 부담하는 요건은 원천국가 거주자가 용역수행 대가를 지급하거나 원천국가의 고정사업장이나 고정시설에서 용역대가를 부담하는 경우 원천국가에서 과세하도록 규정한 것임
    - 원천국가 거주자가 용역대가를 부담하는 요건을 하나의 요건으로 정한 조세조약과 이 요건과 함께 용역대가가 특정 금액을 초과(또는 이상)해야 한다는 요건을 동시에 만족해야 원천국가에서 과세할 수 있도록 규정한 조세조약의 두 가지 형태가 있음
  - 마지막으로, 용역대가가 일정 금액을 초과하는 요건은 용역수행의 대가가 일정 금액을 초과할 때만 원천국가에서 과세할 수 있도록 정한 것임
  
- 원천국가에서의 과세를 위해 조세조약에 고정시설의 보유 요건만 허용한 국가가 있는 반면 위 네 가지 요건을 모두 허용한 국가도 있는 등 국가마다 요건을 다르게 규정함
  - OECD 모델조세협약과 동일하게 고정시설의 보유 요건만 허용한 국가는 영국과 그리스 등을 포함한 29개국임
    - 29개국은 그리스, 노르웨이, 뉴질랜드, 라오스, 루마니아, 모로코, 몽골, 벨라루스, 불가리아, 스웨덴, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아랍에미리트, 아일랜드, 영국, 오만, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 튀니지, 핀란드, 헝가리, 타지키스탄임
  - 고정시설 보유 요건과 일정 기간 체류 요건만을 허용한 국가는 독일, 일본, 중국, 프랑스 등을 포함한 34개국임

- 34개국은 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 독일, 라트비아, 러시아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 몰타, 방글라데시, 베네수엘라, 사우디아라비아, 스리랑카, 스위스, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 요르단, 우즈베키스탄, 이집트, 이탈리아, 인도네시아, 일본, 중국, 칠레, 캐나다, 페루, 포르투갈, 프랑스, 필리핀, 인도임

- 벨기에는 고정시설 보유, 일정 기간 체류와 용역수행국의 거주자가 용역대가를 부담하는 요건을 허용함
- 위 네 가지 요건을 모두 허용한 국가는 미얀마, 태국, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 피지의 5개국임
- 미국은 고정시설 보유, 일정 기간 체류와 용역대가가 일정금액을 초과하는 요건을 허용함
- 싱가포르의 일정 기간 체류 요건과 용역수행국의 거주자가 용역대가를 부담하는 요건의 두 가지를 허용함

□ 고정시설 보유 요건은 OECD 모델조세협약의 내용과 거의 유사하며, 미국만 고정시설을 183일 이상 유지해야 한다는 내용을 추가함

□ 일정 기간 체류 요건은 대부분의 국가가 183일을 기준으로 용역수행을 위해 원천국가에 183일을 초과해서 체류하면 원천국가에서 과세하는 것으로 정하고 있으나 방글라데시를 포함한 4개국은 다른 기간 동안 체류할 것을 요건으로 규정함

- 방글라데시와 필리핀은 120일을 기준으로 120일을 초과해서 체류하면 그 원천국가에서 과세함
- 인도네시아는 90일을 기준으로 정함
- 파푸아뉴기니는 6개월을 기준으로 정함

□ 용역수행국 거주자의 용역대가 부담 요건은 이 요건을 독립적으로 규정한 2개국가와 이 요건과 함께 용역대가가 일정 금액을 초과할 요건을 동시에 만족해야 원천국가에서 과세를 허용하는 5개국가로 구분됨

- 거주자의 용역대가 부담 요건을 독립적으로 규정한 국가는 덴마크와 싱가포르임
  - 이 요건과 용역대가 일정 금액을 초과할 요건을 동시에 규정한 국가는 미얀마, 태국, 파키스탄, 파푸아뉴기니와 피지임
- 용역대가 일정금액을 초과할 요건을 규정한 국가는 총 6개국이며, 미국을 제외하면 앞서 설명한대로 용역수행국 거주자가 용역대가를 부담하면서 특정 금액을 초과할 것을 동시에 만족해야 원천국가에서 과세할 수 있음
- 미국은 용역대가를 거주자가 부담해야 한다는 별도 언급 없이 용역대가 3,000달러를 초과하면 용역수행국가에서 과세할 수 있도록 규정함
  - 6개국가의 금액기준은 국가마다 다르며, 미국은 3,000달러로 가장 낮고, 피지는 10,000피지달러를, 파키스탄과 파푸아뉴기니는 10,000달러를, 태국과 미얀마는 12,000달러를 기준으로 규정함

〈표 IV-49〉 독립적 인적용역에 대해 원천국가에서 과세할 수 있는 요건

국가	구분	고정시설 보유	일정기간 체류		거주자의 용역대가 부담	용역대가 일정금액 초과	
			규정유무	체류기간(일)		규정유무	일정금액
UN		○	○	183	-	-	-
그리스		○	-	-	-	-	-
남아프리카공화국		○	○	183	-	-	-
네덜란드		○	○	183	-	-	-
네팔		○	○	183	-	-	-
노르웨이		○	-	-	-	-	-
뉴질랜드		○	-	-	-	-	-
덴마크		-	○	183	○	-	-
독일		○	○	183	-	-	-
라오스		○	-	-	-	-	-
라트비아		○	○	183	-	-	-
러시아		○	○	183	-	-	-
루마니아		○	-	-	-	-	-
룩셈부르크		○	○	183	-	-	-
리투아니아		○	○	183	-	-	-
멕시코		○	○	183	-	-	-

〈표 IV-49〉의 계속

국가	구분	고정시설 보유	일정기간 체류		거주자의 용역대가 부담	용역대가가 일정금액 초과	
			규정유무	체류기간(일)		규정유무	일정금액
모로코		○	-	-	-	-	-
몰타		○	○	183	-	-	-
몽골		○	-	-	-	-	-
미국		○ <sup>1)</sup>	○	183	-	○	3,000달러
미얀마		○	○	183	○	○	12,000달러
방글라데시		○	○	120	-	-	-
베네수엘라		○	○	183	-	-	-
벨라루스		○	-	-	-	-	-
불가리아		○	-	-	-	-	-
사우디아라비아		○	○	183	-	-	-
스리랑카		-	○	183	-	-	-
스웨덴		○	-	-	-	-	-
스위스		○	○	183	-	-	-
스페인		○	-	-	-	-	-
슬로바키아		○	-	-	-	-	-
슬로베니아		○	-	-	-	-	-
싱가포르		-	○	183	○	-	-
아랍에미리트		○	-	-	-	-	-
아이슬란드		○	-	-	-	-	-
아일랜드		○	-	-	-	-	-
아제르바이잔		○	○	183	-	-	-
알바니아		○	○	183	-	-	-
알제리		○	○	183	-	-	-
에스토니아		○	○	183	-	-	-
에콰도르		○	○	183	-	-	-
영국		○	-	-	-	-	-
오만		○	-	-	-	-	-
요르단		○	○	183	-	-	-
우즈베키스탄		○	○	183	-	-	-
우크라이나		○	-	-	-	-	-
이란		○	-	-	-	-	-
이스라엘		○	-	-	-	-	-

〈표 IV-49〉의 계속

국가	구분	고정시설 보유	일정기간 체류		거주자의 용역대가 부담	용역대가가 일정금액 초과	
			규정유무	체류기간(일)		규정유무	일정금액
이집트		○	○	183	-	-	-
이탈리아		○	○	183	-	-	-
인도네시아		○	○	90	-	-	-
일본		○	○	183	-	-	-
중국		○	○	183	-	-	-
칠레		○	○	183	-	-	-
카자흐스탄		○	-	-	-	-	-
캐나다		○	○	183	-	-	-
쿠웨이트		○	-	-	-	-	-
크로아티아		○	-	-	-	-	-
키르기즈		○	-	-	-	-	-
태국		○	○	183	○	○	12,000달러
튀니지		○	-	-	-	-	-
파키스탄		○	○	183	○	○	10,000달러
파푸아뉴기니		○	○	6개월	○ <sup>2)</sup>	○	10,000달러
페루		○	○	183	-	-	-
포르투갈		○	○	183	-	-	-
프랑스		○	○	183	-	-	-
피지		○	○	183	○	○	10,000피지달러
핀란드		○	-	-	-	-	-
필리핀		○	○	120	-	-	-
헝가리		○	-	-	-	-	-
인도		○	○	183	-	-	-
타지키스탄		○	-	-	-	-	-
벨기에		○	○	183	○	-	-

주: 1) 미국은 과세연도 중 총 183일 이상의 단일기간 또는 제 기간동안 동 타방 체약국 내에 고정시설을 유지하는 경우로 규정해 고정시설의 보유기간을 조세조약에 명시함

2) 거주자의 용역대가 지급에 해당되는 다른 국가는 용역대가를 거주자가 용역대가를 지급하거나 고정사업장이나 고정시설에 의해 그 금액을 부담되는 경우인데, 파푸아뉴기니는 고정사업장이나 고정시설에서 금액을 부담한다는 내용은 없으며 거주자에 의해 지급되는 경우만 해당됨

자료: 저자 작성

- 일정 기간 체류 요건은 기간뿐만 아니라 기간을 산정하는 기준도 국가마다 차이가 있는데 다수의 국가는 OECD 모델조세협약과 동일하게 “해당 회계연도가 시작하고 끝나는 임의의 12개월”을 기준으로 183일 체류 여부를 판단하나 그 밖에도 4가지 산정기준이 있음
  - 4가지 기준은 ‘당해 회계연도’, ‘역년’, ‘어느 12월 기간’과 ‘당해 과세기간’ 중 체류한 기간을 판단함
  
- 제14조 독립적 인적용역 제공기간의 산정 시 기준시점은 조사대상국 79개국 중 일부 국가들은 OECD 모델조세협약과 동일하게 “해당 회계연도가 시작하고 끝나는 임의의 12개월”로 규정하거나, ‘당해 회계연도 중’ 이나 ‘당해 역년 중’, ‘어느 12개월 중’, ‘당해 과세기간 중’으로 규정함
  - “해당 회계연도가 시작하고 끝나는 어느 12개월 중 경우”으로 규정된 국가는 남아프리카공화국, 네팔, 독일, 멕시코, 베네수엘라, 사우디아라비아, 아제르바이잔, 알바니아, 우즈베키스탄, 캐나다, 태국, 파키스탄, 포르투갈(13개국)이 있음
  - 기준시점이 ‘어느 12월 기간’ 으로 규정된 국가는 라트비아, 룩셈부르크, 리투아니아, 스리랑카, 에스토니아, 에콰도르, 인도, 칠레, 페루(9개국)임
  - ‘역년 중(in the calendar year)’으로 규정된 국가는 덴마크, 러시아, 몰타, 벨기에, 싱가포르, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 아랍에미리트(9개국)임
  - ‘당해 회계연도 중(in the fiscal year)’으로 규정된 국가는 미얀마, 스위스, 알제리, 요르단, 이탈리아, 프랑스(6개국)임
  - ‘당해 과세연도 중(in the taxable year)’으로 규정된 국가는 네덜란드, 미국, 방글라데시, 이집트(4개국)임
  - 파푸아뉴기니의 경우 ‘어느 365일 기간 중’으로 규정됨
  - 피지의 경우 ‘당해연도의 전년 1년 또는 소득발생 연도’로 규정됨

〈표 IV-50〉 독립적 인적용역 관련 용역수행국가에 대한 183일 판단 기준

구분	국가
해당 회계연도가 시작하고 끝나는 어느 12개월 중 <sup>1)</sup> (in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned)	남아프리카공화국, 네팔, 독일, 멕시코, 베네수엘라, 사우디아라비아, 아제르바이잔, 알바니아, 우즈베키스탄, 캐나다, 태국, 파키스탄, 포르 투갈(13개국)
어느 12월 기간 중 (in any twelve month period)	라트비아, 룩셈부르크, 리투아니아, 스리랑카, 에스토니아, 에콰도르, 인도, 칠레, 페루(9개국)
역년 중 (in the calendar year)	덴마크, 러시아, 몰타, 벨기에, 싱가포르, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시 코, 아랍에미리트(9개국)
당해 회계연도 중 (in the fiscal year)	미얀마, 스위스, 알제리, 요르단, 이탈리아, 프랑스(6개국)
당해 과세연도 중 (in the taxable year)	네덜란드, 미국, 방글라데시, 이집트(4개국)
어느 365일 기간 중 (in any 365-day period)	파푸아뉴기니(1개국)
당해연도의 전년 1년 또는 소득발생 연도 중 (in the relevant 'previous year' or 'year of income')	피지(1개국)
체류 기간 규정 없음	가봉, 그리스, 노르웨이, 뉴질랜드, 라오스, 루마니아, 모로코, 몽골, 바레 인, 벨라루스, 불가리아, 스웨덴, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에 미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 영국, 오만, 우루과이, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 카자흐스탄, 카타르, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기 즈, 타지키스탄, 튀니지, 파나마, 핀란드, 헝가리, 홍콩(36개국)

주: 1) OECD 모델조세협약 제15조 제2항 (a)목과 동일함  
자료: 저자 작성

#### 나) UN 모델조세협약 제2항 전문직업적 용역의 예시

##### UN 모델조세협약 제14조 제2항

2. "전문직업적 용역"이란 의사, 변호사, 엔지니어, 건축가, 치과의사 및 회계사 등의 독립적 활동 외에도 독립적인 학술, 문학, 미술, 교육 또는 교수활동을 포함한다.

- 조사대상국 79개국 중에서 독립적 인적용역 규정이 있는 국가는 72개국이며, 이 중 대부분인 69개국은 UN 모델조세협약과 유사한 내용으로 전문직업적 용역의 예시를 둬
  - 미국, 싱가포르와 벨기에를 제외한 3개국과의 조세조약에는 관련 내용이 없음
  - UN 모델조세협약과 유사하게 의사, 변호사, 엔지니어, 건축가, 치과의사와 회계사의 독립적 활동과 독립적인 학술, 문학, 미술, 교육이나 교수 활동을 예시함
  
- 예시를 규정한 69개국 중에서 7개국은 UN 모델조세협약에 없는 예시를 추가함
  - 감사역(auditor)을 추가한 국가는 아제르바이잔, 알바니아, 에콰도르, 타지키스탄의 4개국임
  - 아일랜드는 외과의사와 수의사를 추가함
  - 파푸아뉴기니는 기술적, 경영적, 자문적 성질의 용역을 추가함
  - 인도는 외과의사를 포함함

#### 하. 근로소득 (income from employment)

##### 1) 개관

##### 가) OECD 모델조세협약 제15조 【근로소득】

- OECD 모델조세협약 제15조 【근로소득】은 모두 3개 항으로 구성되어 있으며, 그 내용은 아래와 같음
  - 제1항은 고용관계를 전제로 인적용역을 제공한 대가는 실제 고용된 국가에서 과세됨을 규정함
  - 제2항은 제1항의 원칙에 대한 예외로서 단기 체재 근로자의 경우 일정요건 충족 시 비거주자의 고용소득에 대하여 용역수행국가에서 비과세함
    - 일정요건이란 체재기간이 총 183일 이하이고, 보수를 지급하는 고용주는 용역수행국가의 거주자가 아니며, 그 보수는 용역수행국가 내의 고정사업장에

의해 부담되지 않아야(not borne by) 함

- 제3항은 국제운수 운항을 위한 선박, 항공기 또는 내륙수운에 종사하는 단정의 승무원에 대한 보수는 해당 기업의 실질적 관리장소(effective management)가 소재한 국가에서 과세할 것을 규정함

1. 제16조(이사의 보수), 제18조(연금) 및 제19조(정부용역)의 규정에 따른 것을 조건으로, 한 체약국의 거주자가 고용과 관련하여 수취하는 급여, 임금 및 기타 유사한 보수에 대하여는 고용이 다른 체약국에서 수행되지 않는 한, 그 국가에서만 과세된다. 고용이 다른 체약국에서 수행되는 경우, 그로부터 발생하는 보수에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.
2. 제1항의 규정에도 불구하고, 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 수행된 고용과 관련하여 수취하는 보수에 대하여는 다음의 경우 한 체약국에서만 과세한다.
  - (a) 수취인이 해당 회계연도가 시작하고 끝나는 임의의 12개월 중 총 183일을 넘지 않는 단일 기간 혹은 여러 기간동안 다른 국가내에 체재하고
  - (b) 그 보수가 타국의 거주자가 아닌 고용주에 의하여 혹은 그를 대신하여 지급되며
  - (c) 그 보수가 다른 국가 내에 고용주가 가지고 있는 고정사업장이나 일정 근거지에 의해 부담되지 않는 경우
3. 이 조문의 다른 규정에도 불구하고, 국제교통운항 선박이나 항공기 또는 내륙수운에 종사하는 단정에 탑승하여 수행되는 고용과 관련하여 수취하는 보수에 대하여는 그 기업의 실질적인 관리장소(effective management)가 소재한 국가에서 과세할 수 있다.

- UN 모델조세협약 제15조 【근로소득】은 OECD 모델조세협약과 거의 유사하지만 제2항 (c)목에서 고정사업장(permanent establishment)외에 고정시설(fixed base)까지 포함하는 차이를 보이고 있음

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(1) 연혁

- 1992년 개정 시 (a)목의 ‘어느 12개월 중 개시하거나 종료’<sup>215)</sup>라는 문구가 새로이 반영됨<sup>216)</sup>

- 1984년 OECD 보고서인 “국제적 인력송출 관련 과세상 쟁점(Taxation Issues

215) in any twelve month period commencing or ending

216) 1992년 OECD 모델조세협약 개정이 반영된 조항은 “for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned”임

Relating to the International Hiring-out of Labour)”의 내용을 반영함

- 당초 “해당 회계연도 중 183일을 초과할 수 없다”에서 “어느 12개월 중 개시하거나 종료하는 회계연도 중 183일을 초과할 수 없다”로 개정됨

- 2000년 OECD 모델조세협약 개정 시 명칭(title)이 당초의 ‘종속적 인적용역’<sup>217)</sup>에서 현행과 같이 ‘근로소득’<sup>218)</sup>로 변경되고, 제2항 (c)목의 ‘고정시설’이 삭제됨

- 2000년 OECD 보고서인 “OECD 모델조세협약 제14조 관련 쟁점사항(Issues related to Article 14 of the OECD Model Conventions)”의 내용이 반영됨

## (2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 아일랜드, 노르웨이 및 영국은 해상의 수산화탄소 탐사와 개발 및 관련활동과 관련된 근로소득에 대하여 특별조문 규정을 포함할 권리를 유보함<sup>219)</sup>

- 독일과 노르웨이는 제2항에 대한 예외는 ‘국제적 인력송출’ 상황에서는 적용되지 않음을 분명히 하기 위해, 제2항에 다른 계약국에서 일하는 한 계약국의 우회 고용된(hired out) 직원의 소득을 명시적으로 언급할 권리를 유보함<sup>220)</sup>

- 스위스는 2항 (a)목에 대한 입장을 유보하며, ‘해당 회계년이 시작하고 끝나는 임의의 12개월 기간중’ 이라는 말 대신 ‘해당 회계년중(in the fiscal year concerned)’ 이라는 말을 조약에 포함시키고자 함<sup>221)</sup>

- 덴마크, 노르웨이와 스웨덴은 스칸디나비아항공(SAS)에 의해 국제운송에 쓰이는

217) dependent personal services

218) income from employment

219) OECD 모델조세협약 제15조 주석서 문단 17.

220) OECD 모델조세협약 제15조 주석서 문단 16.

221) OECD 모델조세협약 제15조 주석서 문단 19.

항공기상에서 행해지는 고용과 관련하여 수취한 보수에 대한 특별규정을 포함할 권리를 유보함<sup>222)</sup>

- 해운과 관련한 특별상황 때문에 그리스는 국제교통 선박의 승무원 보수에 대한 조약규정과 관련하여 행동의 자유를 주장하며<sup>223)</sup> 해상활동과 관련된 근로소득에 대하여 특별규정을 포함할 권리를 유보함<sup>224)</sup>

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 제1항 용역수행국가 과세

1. 제16조(이사의 보수), 제18조(연금) 및 제19조(정부용역)의 규정에 따를 것을 조건으로, 한 체약국의 거주자가 고용과 관련하여 수취하는 급여, 임금 및 기타 유사한 보수에 대하여는 고용이 다른 체약국에서 수행되지 않는 한, 그 국가에서만 과세된다. 고용이 다른 체약국에서 수행되는 경우, 그로부터 발생하는 보수에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

#### (1) 우선적용 소득

- 고용관계를 전제로 용역을 제공하고 그 대가로 수령하는 급여, 임금 및 기타 유사한 보수는 근로소득에 해당하나 제16조의 이사의 보수, 제18조의 고용으로 인한 연금, 제19조의 정부용역의 경우에는 각각의 조문이 적용됨
- 근로소득 조문보다 우선하여 적용되는 소득의 범위가 대부분 OECD 모델조세협약과 상이하며 조사대상국 79개국 중 13개국만이 OECD 모델조세협약과 동일함
  - OECD 모델조세협약과 동일하게 이사의 보수, 연금, 정부용역이 근로소득 조문에 우선한 국가는 미얀마, 베네수엘라, 사우디아라비아, 스위스, 아이슬란드, 아제

222) OECD 모델조세협약 제15조 주석서 문단 15.

223) OECD 모델조세협약 제15조 주석서 문단 20.

224) OECD 모델조세협약 제15조 주석서 문단 21.

르바이잔, 우즈베키스탄, 우크라이나, 칠레, 캐나다, 태국, 페루, 홍콩(13개국)이 해당됨

- 이사의 보수, 연금, 정부용역 이외에 학생 및 훈련생 조문과 교수 및 연구자 조문이 우선하여 적용되는 국가는 가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 뉴질랜드, 독일, 덴마크, 라트비아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 몰타, 방글라데시, 벨기에, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르, 아랍에미리트, 알바니아, 알제리, 영국, 오만, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 중국, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 필리핀, 헝가리(43개국)이 있음
- 노르웨이, 스웨덴, 튀니지, 핀란드(4개국)은 이사의 보수, 연금, 정부용역 이외에 학생 및 훈련생 조문이 근로소득 조문에 우선하여 적용됨
- 바레인, 아일랜드, 에스토니아, 에콰도르, 우루과이, 콜롬비아, 키르기즈, 타지키스탄, 파나마(9개국)은 이사의 보수, 연금, 정부용역 이외에 교수 및 연구자가 추가됨
- 러시아(1개국)의 경우 정부용역이 제외되며, 이사의 보수, 연금, 학생 및 훈련생, 교수와 연구자 조문이 근로소득 조문에 우선됨
- 이사의 보수, 연금, 교수와 연구자 조문이 근로소득 조문에 우선되는 국가는 라오스, 모로코, 몽골, 벨라루스, 불가리아, 요르단, 크로아티아(7개국)이 있음
- 카타르는 이사의 보수와 교수 및 연구자 조문이 우선되며, 미국의 경우 다른 소득 조문의 우선 적용에 대한 내용을 포함하지 않음

〈표 IV-51〉 우선 적용대상 소득 범위

범위	국가
이사의 보수, 연금, 정부용역 <sup>1)</sup>	미얀마, 베네수엘라, 사우디아라비아, 스위스, 아이슬란드, 아제르바이잔, 우즈베키스탄, 우크라이나, 칠레, 캐나다, 태국, 페루, 홍콩(13개국)
이사의 보수, 연금, 정부용역, 학생 및 훈련생, 교수 및 연구자	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 뉴질랜드, 독일, 덴마크 <sup>2)</sup> , 라트비아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 몰타, 방글라데시, 벨기에, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르 <sup>2)</sup> , 아랍에미리트, 알바니아, 알제리, 영국, 오만, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 중국, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 필리핀, 헝가리(43개국)
이사의 보수, 연금, 정부용역, 학생 및 훈련생	노르웨이, 스웨덴, 튀니지, 핀란드(4개국)
이사의 보수, 연금, 정부용역, 교수 및 연구자	바레인, 아일랜드, 에스토니아, 에콰도르, 우루과이, 콜롬비아, 키르기스, 타지키스탄, 파나마(9개국)
이사의 보수, 연금, 학생 및 훈련생, 교수와 연구자	러시아
이사의 보수, 연금, 교수와 연구자	라오스, 모로코, 몽골, 벨라루스, 불가리아, 요르단, 크로아티아(7개국)
이사의 보수, 교수 및 연구자	카타르
타 소득규정 언급 없음	미국 <sup>3)</sup>

주: 1) OECD 모델조세협약 제15조 제1항과 동일함

2) 덴마크와 싱가포르는 조세조약 적용대상 인적용역에 전문적 용역(including professional services)이 추가됨

3) 미국은 우선 적용되는 타 조문에 대한 언급이 없음

자료: 저자 작성

## (2) 적용대상

□ 제15조 근로소득 조문의 적용대상을 거주자(resident)로 규정한 국가와 거주자인 개인(individual who is resident)으로 한정된 국가로 구분됨

○ 네팔, 미국, 벨라루스, 카타르는 제15조 근로소득 적용대상을 거주자인 개인으로 한정함

○ 조사대상국 79개국 중 상기 4개국을 제외한 75개국은 조세조약 조문상 거주자를

적용대상으로 함

- 덴마크, 벨기에, 싱가포르의 경우 근로소득 규정이 아닌 인적용역 규정이 적용되며 거주자를 대상으로 함

〈표 IV-52〉 적용대상의 구분

구분	대상국가
거주자 <sup>1)</sup>	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 중국, 칠레, 카자흐스탄, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 태국, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 홍콩(75개국)
거주자인 개인	네팔, 미국, 벨라루스, 카타르(4개국)

주: 1) 덴마크, 벨기에, 싱가포르의 경우 근로소득 규정이 아닌 인적용역 규정이 적용되며, 거주자를 대상으로 함  
 자료: 저자 작성

## 나) 제2항 거주국가 과세

2. 제1항의 규정에도 불구하고, 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 수행된 고용과 관련하여 수취하는 보수에 대하여는 다음의 경우 한 체약국에서만 과세한다.

- (a) 수취인이 해당 회계연도가 시작하고 끝나는 임의의 12개월 중 총 183일을 넘지 않는 단일 기간 혹은 여러 기간동안 다른 국가내에 체재하고
- (b) 그 보수가 다른 국가의 거주자가 아닌 고용주에 의하여 혹은 그를 대신하여 지급되며
- (c) 그 보수가 다른 국가내에 고용주가 가지고 있는 고정사업장이나 일정근거지에 의해 부담되지 않는 경우

□ 제15조 제2항은 제1항의 용역수행국가 과세원칙에 대한 예외로서 단기 체재 근로자의 경우 일정요건 충족 시 비거주자의 고용소득에 대하여 용역 수행국가에서 비과세함

- 일정요건이란 ① 체재기간이 총 183일 이하이고 ② 보수를 지급하는 고용주는 용

역수행국가의 거주자가 아니며 ③ 그 보수는 용역수행국가 내의 고정사업장에 의해 부담되지(not borne by) 않아야 함

- 미국의 경우 근로소득 금액이 3,000달러 또는 이에 상당한 원화 이하 요건이 추가로 포함됨<sup>225)</sup>

□ 제15조 제2항 (a)목은 단기체류 근로자에 대한 용역수행국가 과세의 예외조건으로서 183일 요건을 규정함<sup>226)</sup>

- 183일 이하로 체재하는 경우에만 용역수행국가에서 근로소득이 면세(exemption)됨
- 183일의 계산은 국가별로 차이가 있으나, 183일 기간이 실제 체재일(days of physical presence)이어야 하는 것은 모든 국가가 동일함<sup>227)</sup>

□ 조사대상국 79개국 중에서 일부 국가들은 OECD 모델조세협약과 동일하게 ‘해당 회계연도가 시작하고 끝나는 임의의 12개월’로 규정하거나, 일부 국가는 OECD 모델조세협약의 1992년 개정 전과 동일하게 ‘당해 회계연도 중’이나 ‘당해 역년 중’, ‘어느 12개월 중’, ‘당해 과세기간 중’으로 규정됨

- ‘해당 회계연도가 시작하고 끝나는 어느 12개월 중 경우’로 규정된 국가는 가봉, 남아프리카공화국, 네팔, 독일, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 바레인, 베네수엘라, 벨라루스, 사우디아라비아, 스페인, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 인도, 칠레, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 태국, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 홍콩(42개국)이 있음
- ‘당해 회계연도 중 (in the fiscal year)’으로 규정된 국가는 노르웨이, 뉴질랜드, 루마니아, 몰타, 몽골, 불가리아, 스웨덴, 스위스, 아일랜드, 이집트, 이탈리아, 인도

225) 한국·미국 조세조약 제19조 근로소득 제2항 (d)목

226) OECD 모델조세협약 제15조 주석서 문단 3., 4.

227) OECD 모델조세협약 제15조 주석서 문단 5.

- 네시아, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 피지, 헝가리(17개국)가 이에 해당됨
- ‘역년 중(in the calendar year)’으로 규정된 국가는 덴마크, 러시아, 미얀마, 벨기에, 싱가포르, 이스라엘, 일본, 쿠웨이트, 핀란드, 필리핀(10개국)임
  - ‘어느 12월 기간 중(in any twelve month period)’으로 규정된 국가는 그리스, 룩셈부르크, 스리랑카, 슬로바키아, 중국, 페루(6개국)가 해당함
  - ‘당해 과세연도 중(in the taxable year)’으로 규정된 국가는 네덜란드, 미국, 방글라데시, 프랑스(4개국)임

〈표 IV-53〉 단기체류자 용역수행국가에 대한 183일 판단 기준

구분	국가
해당 회계연도가 시작하고 끝나는 어느 12개월 중 <sup>1)</sup> (in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned)	가봉, 남아프리카공화국, 네팔, 독일, 라오스, 라트비아, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 바레인, 베네수엘라, 벨라루스, 사우디아라비아, 스페인, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 인도, 칠레, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 태국, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 홍콩(42개국)
당해 회계연도 중 (in the fiscal year)	노르웨이, 뉴질랜드, 루마니아, 몰타, 몽골, 불가리아, 스웨덴, 스위스, 아일랜드, 이집트, 이탈리아, 인도네시아, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 피지, 헝가리(17개국)
역년 중 (in the calendar year)	덴마크, 러시아, 미얀마 <sup>2)</sup> , 벨기에, 싱가포르, 이스라엘, 일본, 쿠웨이트, 핀란드, 필리핀(10개국)
어느 12월 기간 중 (in any twelve month period)	그리스, 룩셈부르크, 스리랑카, 슬로바키아, 중국, 페루(6개국)
당해 과세연도 중 (in the taxable year)	네덜란드, 미국, 방글라데시, 프랑스(4개국)

주: 1) OECD 모델조세협약 제15조 제2항 (a)목과 동일

2) 한국·미얀마 조세조약 제15조 제2항 (a)목에 따르면 한국의 경우 역년, 미얀마의 경우 회계연도를 적용함

자료: 저자 작성

- 단기체류근로자 비과세 요건 중 하나는 해당 근로소득은 용역수행국가 내의 고정사업장에 의해 부담되지 않아야 하는데, 조사대상국 79개국과의 조세조약 대부분은 고정시설도 포함함

- 다만, 가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 덴마크, 미국, 바레인, 벨기에, 싱가포르, 우루과이, 카타르, 콜롬비아, 파나마, 홍콩(13개국)의 경우에는 OECD 모델조세협약과 동일하게 고정사업장만 고려함

다) 제3항 국제운수 선박·항공기 승무원의 보수

3. 이 조문의 다른 규정에도 불구하고, 국제교통운항 선박이나 항공기 또는 내륙수운에 종사하는 단정에 탑승하여 수행되는 고용과 관련하여 수취하는 보수에 대하여는 그 기업의 실질적인 관리장소(effective management)가 소재한 국가에서 과세할 수 있다.

- 조사대상국 79개국 대부분은 국제운수회사의 소재국가에서 승무원의 보수에 대한 과세권이 있으며, 일부 국가는 승무원의 거주국가에 과세권을 부여하고 있음
  - 조사대상국 79개국 중 56개국과의 조세조약에서 기업의 거주국가에 배타적 과세권이 있음을 규정하고 있음
    - 가봉, 남아프리카공화국, 네팔, 덴마크, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 리투아니아, 모로코, 몽골, 미국, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 슬로바키아, 슬로베니아, 알제리, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 알바니아, 에스토니아, 에콰도르, 오만, 요르단, 우루과이, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 중국, 카자흐스탄, 카타르, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 태국, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 피지, 헝가리, 홍콩(56개국)이 있음
  - 기업의 거주국가와 승무원의 거주국가에서 모두 과세가 가능한 국가는 그리스, 노르웨이(선박), 독일, 멕시코, 몰타, 스리랑카, 스웨덴(선박), 스페인, 아제르바이잔, 영국, 우즈베키스탄, 일본, 캐나다, 핀란드(14개국)가 있음
    - 노르웨이와 스웨덴의 경우 선박과 항공기를 구분하고 있으며, 그 중 선박 승무원의 보수에 한하여 모두 과세가 가능함
  - 승무원의 거주국가에서만 과세가 가능한 국가는 네덜란드, 노르웨이(항공기), 뉴질랜드, 룩셈부르크, 스웨덴(항공기), 스위스, 싱가포르, 이집트, 칠레, 프랑스, 필

리핀(11개국)이 있음

- 다만, 노르웨이, 스웨덴의 경우 항공기 승무원의 보수에 한정되며, 필리핀의 경우 정규 승무원의 보수에 한함

〈표 IV-54〉 승무원 근로소득 과세유형

구분	국가
기업의 거주국가에서만 과세 <sup>1)</sup>	가봉, 남아프리카공화국, 네팔, 덴마크, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아 <sup>2)</sup> , 리투아니아, 모로코, 몽골, 미국 <sup>3)</sup> , 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 슬로바키아, 슬로베니아, 알제리, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 알바니아, 에스토니아, 에콰도르, 오만, 요르단, 우루과이, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이탈리아, 인도 <sup>4)</sup> , 인도네시아, 중국 <sup>2)</sup> , 카자흐스탄, 카타르, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 태국, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 피지, 헝가리, 홍콩(56개국)
기업의 거주국가 및 승무원의 거주국가에서 과세가능	그리스 <sup>5)</sup> , 노르웨이(선박) <sup>6)</sup> , 독일, 멕시코, 몰타, 스리랑카, 스웨덴(선박) <sup>6)</sup> , 스페인, 아제르바이잔, 영국, 우즈베키스탄, 일본, 캐나다, 핀란드(14개국)
승무원의 거주국가에서만 과세	네덜란드, 노르웨이(항공기) <sup>6)</sup> , 뉴질랜드, 룩셈부르크, 스웨덴(항공기) <sup>6)</sup> , 스위스, 싱가포르, 이집트, 칠레, 프랑스, 필리핀 <sup>7)</sup> (11개국)

- 주: 1) 루마니아, 베네수엘라, 알제리, 중국, 크로아티아, 튀니지는 OECD 모델조세협약 제15조 제3항과 동일하게 기업의 실질적 관리장소가 소재하는 체약국을 규정함
- 2) 루마니아와 중국은 기업의 본점이나 실질적 관리장소에서 과세할 것을 규정함
- 3) 미국은 정규승무원의 보수에 한하여 기업의 거주국가에서만 과세가 가능함
- 4) 인도는 조세조약의 개정(2016.9 발효)을 통해 과세권이 존재하는 국가를 승무원 거주국가에서 기업의 거주국가로 변경함
- 5) 그리스는 제8조 해운·항공운수 규정에 따라 선박의 이윤을 과세할 수 있는 체약국은 선박이 등록된 국가이며, 제 5조 8항 고정사업장규정에 언급된 활동에 대한 보수는 고정사업장이나 고정시설을 통해 발생한 경우 고정사업장의 소재국가에서 과세할 수 있음을 규정함
- 6) 노르웨이와 스웨덴은 선박 승무원의 보수와 항공기 승무원의 보수를 구분함
- (a) 선박: 기업의 거주국가 및 승무원 거주국가에서 과세가능
- (b) 항공기: 승무원의 거주국가에서만 과세할 수 있음
- 7) 필리핀은 정규승무원의 보수에 대해서 승무원의 거주국가에서만 과세됨

자료: 저자 작성

## 라) 인적용역(Personal Services)

덴마크, 싱가포르, 벨기에(3개국)의 경우 ‘인적용역(Personal Services)’ 조문으로

전문적 용역과 근로소득에 대한 원천국가 과세를 함께 규정하고 있으며 거주자(residents)를 적용대상으로 함

- 조사대상국 79개국 중 덴마크, 싱가포르, 벨기에를 제외한 나머지 76개국은 조세조약상 ‘독립적 인적용역’과 ‘근로소득’의 조문으로 용역수행국가 과세를 규정하고 있음
  - ‘독립적 인적용역’<sup>228)</sup>, ‘근로소득’<sup>229)</sup> 조문의 적용대상은 국가별 조세조약상 거주자 혹은 거주자인 개인으로 구분하여 규정하고 있음
- 스위스의 경우 2012년 발효된 개정의정서를 통해 제14조 인적용역 조문을 제14조 독립적 인적용역, 제15조 종속적 인적용역 조문으로 개정함

## 거. 이사의 보수 (director's fee)

### 1) 개관

가) OECD 모델조세협약 제16조 【이사의 보수】

- 본 조문은 개인 혹은 법인인 한 체약국 거주자가 다른 체약국에 거주하는 회사의 이사회 구성원 자격으로 수취하는 보수와 관련됨<sup>230)</sup>
  - 용역이 수행된 국가에서 그 대가를 과세하는 것이 원칙이나 다국적기업과 같이 용역을 수행한 장소를 판단하기 어려운 사례가 발생함에 따라 보수를 지급하는 법인이 소재한 국가에 이사의 보수에 대한 과세권을 부여함

한 체약국의 거주자가 다른 체약국의 거주자인 회사의 이사회의 구성원 자격으로 수취하는 임원봉급 및 기타 유사한 지급금에 대하여는 다른 국가에서 과세할 수 있다.

- UN 모델조세협약 제16조 【이사의 보수】는 고위경영진의 보수 조문이 추가로 규

228) 본고 ‘파. 독립적 인적용역 (independent personal service) 2) 가) (1) 적용대상’ 참조

229) 본고 ‘하. 근로소득 (income from employment) 2) 가) (1) 적용대상’ 참조

230) OECD 모델조세협약 제16조 주석서 문단 1.

정되어 있음

- UN 모델조세협약 제16조 제2항에 따르면 회사의 고위 경영진이 임원자격으로 수취하는 급여, 봉급, 및 기타 유사 지급금 또한 회사가 소재하는(resident) 국가에서 과세할 수 있음

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(1) 연혁

- OECD 모델조세협약 제16조 이사의 보수 조문은 변동된 바 없음

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 에스토니아는 거주회사의 이사회나 기타 이와 유사한 기관의 구성원에 대한 대가를 제16조에 따라 과세할 권리를 유보함<sup>231)</sup>

- 미국은 임원보수에 대한 조세는 원천지국에서 수행된 용역으로 벌어들인 소득에 한정할 것을 요구함<sup>232)</sup>

- 벨기에는 제16조를 경영자(administrator)나 이사회 구성원 이외의 역할이지만 벨기에 국내법상 그와 같이 취급하는 역할로 수취하는 보수에 또한 적용할 권리를 유보함<sup>233)</sup>

- 또한, 벨기에는 경영자나 이사회 구성원 혹은 유사 역할 수행인에 의해 수취된 일 상활동에 대한 보수뿐 아니라, 벨기에 파트너십의 동업자(partners)가 그들의 인적활동으로 수취한 보수에 대하여도 제16조가 아닌 제15조를 적용하고자 함

- 그리스는 그리스 유한책임회사나 그리스 파트너십의 관리인(manager) 자격으로

231) OECD 모델조세협약 제16조 주석서 문단 4.

232) OECD 모델조세협약 제16조 주석서 문단 5.

233) OECD 모델조세협약 제16조 주석서 문단 6.

활동하는 동업자의 보수에 대하여 제16조를 적용할 권리를 유보함<sup>234)</sup>

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 회사 거주국가 과세

한 체약국의 거주자가 다른 체약국의 거주자인 회사의 이사회 의 구성원 자격으로 수취하는 임원봉급 및 기타 유사한 지급금에 대하여는 다른 국가에서 과세할 수 있다.

- 해당 조문은 회사 이사회 의 구성원 자격으로 수취하는 보수에 대해 회사의 거주 국가에서 과세할 수 있음을 규정함
  - 인적용역 대가의 용역수행국가 과세에 대한 특례로서 용역의 수행장소를 판단하기 어려운 경우, 회사의 거주국가에서 용역이 수행된 것으로 간주할 수 있음을 제시함
- 우리나라가 체결한 조세조약에서는 미국을 제외한 대부분의 국가에서 이사의 보수에 대한 회사 거주국가의 과세권을 인정하고 있음
  - 미국의 경우 이사의 보수에 대한 조문이 존재하지 않음에 따라 종속적 근로소득 규정이 적용됨

### 나) 이사회 및 유사 기구

- 우리나라가 체결한 조세조약상 이사의 보수규정이 적용되는 범위는 이사회, 감사위원회, 경영위원회 또는 ‘이와 유사한 기구’로 규정되어 있음
  - ‘이와 유사한 기구’란 경영위원회 혹은 감사위원회와 같은 여타 이사회 기능을 보유한 조직을 포함함
- 조사대상국 79개국 중 54개국은 OECD 모델조세협약 제16조와 동일하게 적용대상을 ‘이사회 의 구성원’으로 규정하고 있으나 일부 국가들은 조항을 추가하거나, 의정서<sup>235)</sup>를 통해 규정의 적용범위를 확대하고 있음
  - 적용범위를 ‘이사회 또는 감사위원회’로 규정하고 있는 국가는 가봉, 라트비아, 리

234) OECD 모델조세협약 제16조 주석서 문단 7.

235) 네덜란드, 슬로베니아, 에콰도르는 의정서를 통해 이사회 및 이와 유사한 조직의 의미를 규정하고 있음

투아니아, 멕시코, 불가리아, 슬로베니아, 에스토니아, 포르투갈(8개국)임

- 멕시코는 감사도 규정 적용의 대상에 포함시키고 있음

- 적용범위를 '이사회 또는 경영위원회'로 규정하는 국가는 에콰도르가 유일함
- 적용범위를 '이사회 또는 이와 유사한 기구'로 규정하고 있는 국가는 러시아, 몰타, 베네수엘라, 벨기에, 슬로바키아, 아제르바이잔, 알바니아, 오만, 칠레, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 키르기즈, 페루, 핀란드, 헝가리(15개국)임
  - 몰타는 이사회 또는 명칭에 관계없이 이에 상응하는 기타 법인의 구성원 자격으로 규정하고 있음
- 미국은 이사의 보수 규정이 없음

〈표 IV-55〉 이사회 및 이와 유사한 기구

구분	국가
이사회 <sup>1)</sup>	그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드 <sup>2)</sup> , 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 독일, 라오스, 루마니아, 룩셈부르크, 모로코, 몽골, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 벨라루스, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 싱가포르 <sup>3)</sup> , 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 알제리, 영국, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 중국, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 크로아티아, 타지키스탄, 태국, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 프랑스, 피지, 필리핀, 홍콩(54개국)
이사회 또는 감사위원회 <sup>4)</sup>	가봉, 라트비아, 리투아니아, 멕시코 <sup>5)</sup> , 불가리아, 슬로베니아 <sup>6)</sup> , 에스토니아, 포르투갈(8개국)
이사회 또는 경영위원회	에콰도르 <sup>7)</sup>
이사회 또는 이와 유사한 기구 <sup>8)</sup>	러시아, 몰타 <sup>9)</sup> , 베네수엘라, 벨기에, 슬로바키아, 아제르바이잔, 알바니아, 오만, 칠레, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 키르기즈, 페루, 핀란드, 헝가리(15개국)
이사의 보수 규정 없음	미국 <sup>10)</sup>

- 주: 1) OECD 모델조세협약 제16조와 동일하게 이사회만을 규정하고 있음  
 2) 네덜란드는 의정서를 통해 그 법인의 주주총회에 의하여 임명되고 그 법인의 전반적인 관리와 감독책임을 맡은 사람을 각각 의미를 규정함  
 3) 싱가포르는 조세조약남용방지 목적을 위해 국외 송금액 한도기준을 적용하며 이는 의정서 제5조를 통해 규정됨  
 4) 문구는 '이사회 또는 감사위원회(the board of directors or supervisory board of a company)'임  
 5) 멕시코는 이사회의 구성원 또는 감사(as a statutory auditor)로 규정하고 있음  
 6) 슬로베니아는 의정서를 통해 '이사회의 구성원의 의미를 이사회 또는 감독위원회(supervisory board)의 구성원으로 규정함  
 7) 에콰도르는 의정서를 통해 '이사회 또는 경영위원회(a management board)'로 규정하고 있으며, 경영위원회란 한쪽 계약국 거주자인 회사의 모든 종류 또는 명칭의 '이사회'를 의미함  
 8) 조문상의 문구는 '이사회 또는 이와 유사한 기구(similar body of a company)'임  
 9) 몰타는 이사회 또는 명칭에 관계없이 이에 상응하는 기타 법인의 구성원 자격으로 규정하고 있음

---

10) 미국은 이사의 보수와 관련된 규정이 없음

자료: 저자 작성

#### 다) 이사의 보수

- OECD 모델조세협약 제16조 이사의 보수에는 이사회 구성원 자격으로 개인이 받은 혜택만이 포함되며 이사회 구성원이 아닌 일반직원, 고문 등의 다른 기능으로 인한 대가는 제16조 적용 대상에 포함되지 않음<sup>236)</sup>
  - 예를 들어, 벨기에, 포르투갈 및 필리핀(3개국)은 경영 또는 기술적 성격의 상근 업무에 대가로서 이사가 수령하는 보수는 근로소득 조문을 적용하여 용역수행국가에서 과세함
  
- 한편 요르단과 카타르(2개국)의 경우 법인의 최고경영자의 자격으로 취득하는 급여를 추가로 이사의 보수 조문의 적용을 받는 보수로 규정함

#### 라) 제한세율

- 쿠웨이트는 이사의 보수에 대하여 17%의 제한세율을 규정함
  - 회사 거주국가의 과세권을 인정하되 부과되는 조세는 이사의 보수 또는 기타 지급금 총액의 17%를 초과할 수 없음<sup>237)</sup>

### 너. 연예인 및 체육인 (entertainers and sportspersons)

#### 1) 개관

##### 가) OECD 모델조세협약 제17조 【연예인 및 체육인】

- OECD 모델조세협약 제17조 【연예인 및 체육인】은 모두 2개 항으로 구성되어 있으며, 그 내용은 아래와 같음

---

236) OECD 모델조세협약 제16조 주석서 문단 1.1, 문단 2.

237) 한국·쿠웨이트 조세조약 제2의정서 제5조

- 제1항은 연예인과 체육인의 보수는 활동의 독립성이나 종속성 여부와 상관없이 그 인적 활동이 수행된 다른 체약국에서 과세된다고 규정함<sup>238)</sup>
- 제2항은 연예인이나 체육인의 소득이 다른 사람에게 귀속되어 원천국가가 그 수취인이 아닌 활동수행자의 몫으로 과세할 수 없는 경우, 해당 소득을 수취인의 몫으로 과세할 것을 규정함

□ 제17조의 취지는 엄격한 규정이 문화교류의 방해요소가 되는 것을 막고 국외에서 공연하는 연예인이나 체육인의 과세에서 흔히 발생하는 실무적인 문제를 해결하려는 것임<sup>239)</sup>

1. 제15조(근로소득)의 규정에도 불구하고, 연극·영화·라디오나 텔레비전의 연예인이나 음악가 같은 연예인 또는 체육인인 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 수행하는 인적활동으로부터 수취하는 소득에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.
2. 연예인이나 체육인으로서 수행한 인적활동에 관한 소득이 연예인이나 체육인에게 귀속되지 않고 다른 사람에게 귀속될 때, 15조(근로소득)의 규정에도 불구하고, 그 소득은 그 연예인이나 체육인의 활동이 수행되는 체약국에서 과세할 수 있다.

□ UN 모델조세협약 제17조 【예능인 및 체육인】은 OECD 모델조세협약과 거의 유사하지만 배제되는 소득범위에 제15조 근로소득 외 제14조 독립적 인적용역이 포함되어 있는 차이를 보이고 있음

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(1) 연혁

□ 2014년 OECD 모델조세협약 개정 시 명칭이 당초 “Artistes and Sportsmen”에서 “Entertainers and Sportspersons”로 변경됨<sup>240)</sup>

238) OECD 모델조세협약 제17조 주석서 문단 1.

239) OECD 모델조세협약 제17조 주석서 문단 2.

240) 1963년 OECD 모델조세협약초안에서는 “Artistes and Athletes”이었으나, 1992년에 다시 “Artistes and Sportsmen”

- 1987년 OECD 보고서 “연예, 예술, 체육활동 관련 소득과세(The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities)”의 내용이 반영됨
  - Artistes는 일반적으로 ‘예능인’으로 번역되며 ‘Entertainers’는 ‘남을 즐겁게 하는’ 것으로 확대 번역될 수 있음
- 제1항과 관련하여 1992년 OECD 모델조세협약 개정 시 ‘운동선수(athletes)’라는 용어가 ‘체육인(sportsmen)’으로 대체되고, 2014년 OECD 모델조세협약 개정 시에는 본문 내용에서 “제7조 사업소득”이 삭제됨
- 제2항은 연예법인(Star company 또는 Artiste company)을 이용한 조세회피 사례가 대두되자 1977년 OECD 모델조세협약 개정 시 신설됨

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 해당 사항 없음

2) 조세조약 체결현황

가) 제1항 용역수행국가 과세

1. 제15조(근로소득)의 규정에도 불구하고, 연극·영화·라디오나 텔레비전의 연예인이나 음악가 같은 연예인 또는 체육인인 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 수행하는 인적활동으로부터 수취하는 소득에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

- 제17조 제1항에서는 한 체약국 거주자인 연예인과 체육인은 활동의 독립성이나 종속성 여부와 상관없이 그 인적활동이 수행된 다른 체약국에서 과세된다고 규정함<sup>241)</sup>

---

로 변경됨

- 이는 단기체류 근로소득의 비과세규정이나 고정사업장이나 고정시설이 없는 경우 사업소득 면세규정에 대한 예외임

□ 제17조 우선 적용대상이 되는 소득은 독립적 인적용역과 종속적 인적용역, 사업소득이 있음

- 이 중에서 독립적 인적용역과 종속적 인적용역을 포함한 국가들은 그리스, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미얀마, 방글라데시, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 중국, 칠레, 카자흐스탄, 캐나다, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 태국, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 덴마크, 벨기에, 싱가포르(65개국)임<sup>241)</sup>
  - 다만, 싱가포르는 조세조약남용방지 목적을 위해 국외 송금액 기준을 적용하고 있음
- 독립적 인적용역과 종속적 인적용역, 그리고 사업소득까지 포함한 국가는 네덜란드, 남아프리카공화국, 독일, 베네수엘라, 알바니아, 페루(6개국)가 있음
  - 네덜란드는 제5조 고정사업장까지 포함됨
- 종속적 인적용역과 사업소득을 고려한 국가는 가봉, 바레인, 우루과이, 콜롬비아, 파나마, 홍콩(6개국)이 있음
- 카타르는 OECD 모델조세협약 제17조와 동일하게 근로소득 규정만을 포함시키고 있음
- 다만, 미국은 연예인 및 체육인 규정과 유사한 내용을 포함하지 않음

241) OECD모델조세협약 제17조 주석서 문단 1.

242) 덴마크, 벨기에, 싱가포르의 경우 '독립적 인적용역', '종속적 인적용역' 규정 대신 '인적용역' 규정으로 체결됨

〈표 IV-56〉 연예인 및 체육인 규정 우선 적용 현황

국가	소득유형			국가	소득유형		
	사업 소득	독립적 인적용역	종속적 인적용역		사업 소득	독립적 인적용역	종속적 인적용역
OECD 모델조세협약			○	알바니아	○	○	○
UN 모델조세협약		○	○	알제리		○	○
가봉	○		○	에스토니아		○	○
그리스		○	○	에콰도르		○	○
남아프리카공화국	○	○	○	영국		○	○
네덜란드	○	○	○	오만		○	○
네팔		○	○	요르단		○	○
노르웨이		○	○	우루과이	○		○
뉴질랜드		○	○	우즈베키스탄		○	○
덴마크		○	○	우크라이나		○	○
독일	○	○	○	이란		○	○
라오스		○	○	이스라엘		○	○
라트비아		○	○	이집트		○	○
러시아		○	○	이탈리아		○	○
루마니아		○	○	인도		○	○
룩셈부르크		○	○	인도네시아		○	○
리투아니아		○	○	일본		○	○
멕시코		○	○	중국		○	
모로코		○	○	칠레		○	○
몰타		○	○	카자흐스탄		○	○
몽골		○	○	카타르			○
미얀마		○	○	캐나다		○	○
바레인	○		○	콜롬비아	○		○
방글라데시		○	○	쿠웨이트		○	○
베네수엘라	○	○	○	크로아티아		○	○
벨기에		○	○	키르기즈		○	○
벨라루스		○	○	타지키스탄		○	○
불가리아		○	○	태국		○	○
사우디아라비아		○	○	튀니지		○	○
스리랑카		○	○	파나마	○		○
스웨덴		○	○	파키스탄		○	○

〈표 IV-56〉의 계속

국가	소득유형			국가	소득유형		
	사업 소득	독립적 인적용역	종속적 인적용역		사업 소득	독립적 인적용역	종속적 인적용역
스위스		○	○	파푸아뉴기니		○	○
스페인		○	○	페루	○	○	○
슬로바키아		○	○	포르투갈		○	○
슬로베니아		○	○	프랑스		○	○
싱가포르		○	○	피지		○	○
아랍에미리트		○	○	핀란드		○	○
아이슬란드		○	○	필리핀		○	○
아일랜드		○	○	헝가리		○	○
아제르바이잔		○	○	홍콩	○		○

주: 미국은 연예인 및 체육인 규정이 없음

자료: 저자 작성

- 독일, 멕시코, 에콰도르는 제17조의 적용을 받는 연예인이나 체육인 소득의 범위를 확대함
  - 독일은 연극·영화·라디오 또는 텔레비전의 배우 또는 음악가와 같은 연예인이나 체육인의 성명, 사진 또는 기타 인적권리의 사용 및 사용권에 대한 보수를 연예인 및 체육인 대상소득에 포함시킴
  - 멕시코와 에콰도르는 명성과 관련된 인적 활동의 수행으로부터 취득하는 소득을 적용대상 소득에 포함시킴
  
- 조사대상국 79개국 중 일본만 유일하게 연예인 및 체육인 소득에 대한 금액 요건이 존재함
  - 연예인 및 체육인 소득이 1억원 동안 1만달러 또는 그에 상당한 원화 및 엔화를 초과하는 경우에만 과세되며 해당 금액을 초과하지 않는 경우 용역수행국에서 면세됨

나) 제2항 제3자 귀속 소득에 대한 용역수행국가 과세

2. 연예인이나 체육인으로서 수행한 인적활동에 관한 소득이 연예인이나 체육인에게 귀속되지 않고 다른 사람에게 귀속될 때, 제15조(근로소득)의 규정에도 불구하고, 그 소득은 그 연예인이나 체육인의 활동이 수행되는 체약국에서 과세할 수 있다.

- 제17조 제2항은 연예인이나 체육인의 소득이 다른 사람에게 귀속되어 원천국가가 그 수취인이 아닌 활동수행자의 몫으로 과세할 수 없는 경우, 해당 소득을 수취인의 몫으로 과세하고자 함<sup>243)</sup>
  
- 조사대상국 79개국 중 네덜란드, 싱가포르, 캐나다, 미국을 제외한 75개국은 제3자 귀속 소득에 대한 용역수행국가 과세규정을 채택하고 있음
  - 네덜란드와 싱가포르의 경우 제3자 귀속 소득에 대한 용역수행국가 과세와 관련된 내용을 포함하지 않음
  - 캐나다의 경우 제3자 귀속 소득에 대한 규정이 존재하나 본인에게 소득이 귀속되지 않음을 직접 입증하지 않는 한 용역수행국가에서 과세됨
  - 미국은 연예인 및 체육인 조문이 포함하지 않음

다) 정부지원행사 소득

- 연예인이나 체육인이 정부에 의해 고용되어 정부로부터 소득을 수취할 때에도 제17조가 적용되나, 일부 국가들은 공공기금이 지원하는 행사(events)와 관련되는 경우에는 제17조의 적용을 배제하여 용역수행국가에서 면세함<sup>244)</sup>
  - 연예인 및 체육인 규정이 없는 미국과 연예인 및 체육인 규정에서 정부지원행사와 관련된 조문이 없는 칠레와 페루를 제외한 76개국은 정부지원 행사 등에 대한 용역수행국가 면세규정이 존재함

243) OECD모델조세협약 제17조 주석서 문단 11.

244) OECD모델조세협약 제17조 주석서 문단 13, 14

- 조세조약상 정부지원 행사는 정부 간 문화교류협정(계획) 등에 의해 제공되는 용역(이하 ‘문화교류협정 관련 용역’), 정부 및 지방 공공단체 등의 공공기금으로 지원받는 용역(이하 ‘공공기금 지원용역’), 비영리단체에 의해 제공되는 용역, 소득이 제3자에게 귀속되나 공공기금으로부터 지원되거나 제3자가 비영리법인인 용역(이하 ‘제3자 관련 용역’)으로 구분됨
  
- 문화교류협정 관련 용역에 대해 용역수행국가에서의 면세를 규정하고 있는 국가는 총 44개국임
  - 가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네팔, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 리투아니아, 몽골, 미얀마, 바레인, 베네수엘라, 벨라루스, 사우디아라비아, 스페인, 슬로바키아, 아랍에미리트, 아이슬란드 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 요르단, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 인도, 인도네시아, 일본, 중국, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 파나마, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 헝가리, 홍콩(44개국)이 이에 해당함
  
- 공공기금 지원용역에 대해 규정하고 있는 국가는 42개국임
  - 가봉, 남아프리카공화국, 네덜란드, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 독일, 룩셈부르크, 멕시코, 모로코, 몰타, 바레인, 방글라데시, 벨기에, 불가리아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 슬로베니아, 싱가포르, 아랍에미리트, 아일랜드, 아제르바이잔, 에콰도르, 오만, 우루과이, 우즈베키스탄, 이집트, 이탈리아, 카타르, 콜롬비아, 쿠웨이트, 키르기즈, 타지키스탄, 태국, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 피지, 핀란드, 헝가리, 홍콩(42개국)이 이에 해당함
  
- 비영리단체 제공용역에 대해 규정하고 있는 국가는 총 12개국임
  - 노르웨이, 뉴질랜드, 몰타, 방글라데시, 벨기에, 불가리아, 아일랜드, 우루과이, 쿠웨이트, 튀니지, 파키스탄, 핀란드(12개국)가 이에 해당함

- 정부관련 용역 중 제3자 귀속 용역에 대해 규정하고 있는 국가는 총 8개국  
 ○ 룩셈부르크, 스리랑카, 스웨덴, 이집트, 인도네시아, 일본, 프랑스, 필리핀(8개국)이 이에 해당함

〈표 IV-57〉 면세대상 정부용역 현황

국가	문화교류협정관련 용역	공공기금지원 용역	비영리단체제공 용역	제3자귀속 용역	국가	문화교류협정관련 용역	공공기금지원 용역	비영리단체제공 용역	제3자귀속 용역
가봉	○	○			알제리	○			
그리스	○				에스토니아	○			
남아프리카공화국	○	○			에콰도르	○	○		
네덜란드		○			영국	○			
네팔	○				오만		○		
노르웨이		○	○		요르단	○			
뉴질랜드		○	○		우루과이		○	○	
덴마크		○			우즈베키스탄		○		
독일		○			우크라이나	○			
라오스	○				이란	○			
라트비아	○				이스라엘	○			
러시아	○				이집트		○		○
루마니아	○				이탈리아		○		
룩셈부르크		○		○	인도	○			
리투아니아	○				인도네시아	○			○
멕시코		○			일본	○			○
모로코		○			중국	○			
몰타		○	○		칠레				
몽골	○				카자흐스탄	○			
미얀마	○				카타르	○	○		
바레인	○	○			캐나다	○			
방글라데시		○	○		콜롬비아	○	○		
베네수엘라	○				쿠웨이트		○	○	
벨기에		○	○		크로아티아	○			
벨라루스	○				키르기즈	○	○		
불가리아		○	○		타지키스탄	○	○		
사우디아라비아	○				태국		○		
스리랑카		○		○	튀니지		○	○	
스웨덴		○		○	파나마	○	○		

〈표 IV-57〉의 계속

국가	문화교류 협정관련 용역	공공 기금 지원 용역	비영리 단체 제공 용역	제3자 귀속 용역	국가	문화교류 협정관련 용역	공공 기금 지원 용역	비영리 단체 제공 용역	제3자 귀속 용역
스위스		○			파키스탄		○	○	
스페인	○				파푸아뉴기니	○			
슬로바키아	○				페루				
슬로베니아		○			포르투갈	○			
싱가포르		○			프랑스				○
아랍에미리트	○	○			피지		○		
아이슬란드	○				핀란드		○	○	
아일랜드		○	○		필리핀				○
아제르바이잔		○			헝가리	○	○		
알바니아	○				홍콩	○	○		

주: 칠레와 페루는 정부지원 용역 등과 관련된 면세 규정이 존재하지 않음  
 자료: 저자 작성

## 더. 연금 (pensions)

### 1) 개관

#### 가) OECD 모델조세협약 제18조 【연금】

- OECD 모델조세협약 제18조 【연금】은 과거 근무로 인한 대가로 수취하는 연금 및 유사 지급금에 대하여 수취인의 거주국가에서 과세할 것을 규정함

제19조 2항의 규정에 따라, 과거의 고용에 대한 대가로 한 체약국의 거주자에게 지급되는 연금이나 기타 유사한 보수에 대하여는 그 국가에서만 과세한다.

- UN 모델조세협약 제18조 【연금】은 A안과 B안 두 개의 선택안이 있음
- A안과 B안의 제1항은 OECD 모델조세협약과 그 내용이 동일함
  - A안의 제2항과 B안의 제3항은 사회보장제도에서 지급되는 공적연금 및 기타 지급

금에 대한 원천국가의 배타적 과세권(the exclusive right)을 규정함

- B안의 제2항은 다른 계약국의 거주자 또는 다른 계약국의 고정사업장에서 지급(made by)하는 연금에 대한 원천국가의 과세권을 규정함

〈표 IV-58〉 OECD 모델조세협약과 UN 모델조세협약 상 제18조 【연금】 비교

구분	OECD 모델조세협약	UN 모델조세협약	
		A안	B안
과거 고용으로 인한 연금 <sup>1)</sup> 에 대한 거주국가의 배타적 과세권	제1항	제1항	제1항
제1항에 대한 예외규정으로 지급국가 과세권 <sup>2)</sup>	-	-	제2항
공적연금 <sup>3)</sup> 지급국가의 배타적 과세권	-	제2항	제3항

주: 1) 과거 고용으로 인한 대가(past employment)로 지급되는 연금이나 유사 지급금임

2) 제1항의 예외로서 만약 연금 및 유사 지급금을 타방 계약국 거주자 또는 타방 계약국에서 설립된 고정사업장이 지급하는 경우 지급국가에서 과세가 가능함

3) 공적연금이란 정치적 하부조직 또는 지방정부의 사회보장시스템에 따른 공공기금에서 지급되는 연금 또는 유사 지급금을 의미함<sup>245)</sup>

자료: 저자 작성

## 나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

### (1) 연혁

- 2005년 개정된 OECD 모델조세협약 주석서에는 연금 수취자의 소득 발생국가에서도 제한세율을 적용하여 과세가 가능하도록 제안함<sup>246)</sup>

- 은퇴 이후 조세피난처 등으로 거주지를 이전하는 경우 연금소득에 대한 거주지국의 과세를 회피할 수 있으므로 이러한 사례를 방지하기 위한 조치임

### (2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

245) UN 모델조세조약 제18조 A안 제2항

Notwithstanding the provisions of paragraph 1, pensions paid and other payments made under a public scheme which is part of the social security system of a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof shall be taxable only in that State.)

246) 「한국·홍콩 조세조약 해설서」(2015.1)

□ 해당 사항 없음

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 연금의 거주국가 과세

제19조 2항의 규정에 따라, 과거의 고용에 대한 대가로 한 체약국의 거주자에게 지급되는 연금이나 기타 유사한 보수에 대하여는 그 국가에서만 과세한다.

□ OECD 모델조세협약 제18조는 오직 과거 근무에 대한 대가에만 적용됨에 따라 근로연금체계(employment pension scheme)가 아닌 다른 원천에서 지급되는 보험연금의 경우 제18조의 적용대상이 아님<sup>247)</sup>

□ 정부에 제공된 용역과 관련하여 지급되는 연금은 본 조문보다 제19조 정부용역의 조문이 우선 적용됨

- 이란, 칠레, 콜롬비아, 파나마, 페루(5개국)의 경우 정부에 제공된 용역과 관련하여 지급되는 연금은 연금 수급자의 거주국가에서 과세됨
- 그 외 74개국은 정부공무원의 연금에 대해 예외적인 상황을 제외하고 파견국에서 과세됨

□ 조사대상국 79개국 중 가봉, 바레인, 룩셈부르크, 칠레, 콜롬비아, 파나마, 페루, 홍콩을 제외한 대부분 국가는 연금 수급자의 거주국가 과세권을 규정하고 있음

- 거주국가에서만 과세할 수 있는 국가는 그리스, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 방글라데시, 베네수엘라, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 영국, 오만, 요르단, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도,

247) OECD 모델조세협약 제18조 주석서 문단 3.

일본, 중국, 칠레, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄공화국, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리

- 네덜란드는 만약 연금소득이 다른 체약국의 기업이나 고정사업장에서 그 이윤과 공제되는 비용에서 발생한다면 그 다른 체약국에서의 과세권을 인정함
- 미국은 기업연금 등을 제공된 용역에 대한 대가로서 퇴직 또는 사망의 이유에 의하거나, 또는 과거의 고용에 관련하여 받는 상해보상의 방법으로 지급되는 정기지급금으로 정의하고 있음

○ 남아프리카공화국, 덴마크, 벨기에, 싱가포르, 에콰도르, 우루과이, 인도네시아, 카타르, 캐나다, 태국(10개국)은 거주국가 및 지급국가 양 체약국에서 과세 가능함

- 우루과이와 캐나다는 각각 10%, 15%의 제한세율을 적용함
- 인도네시아는 연금지급이 타방 체약국의 거주자 또는 동 타방 체약국에 소재하는 고정사업장에 의하여 이루어지는 경우 원천국가 과세 가능함

○ 원천국가(지급국가)에서만 과세가 가능한 국가는 가봉, 바레인, 칠레, 콜롬비아, 파나마, 페루, 홍콩(7개국)<sup>248)</sup>

- 홍콩은 자영업에 대한 대가로서 수취하는 연금을 포함함

248) 칠레와 홍콩의 경우 arise, 나머지 국가들은 originate로 제시됨

〈표 IV-59〉 직업연금에 대한 과세 현황

구분	국가
거주국가 과세	그리스, 네덜란드 <sup>1)</sup> , 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국 <sup>2)</sup> , 미얀마, 방글라데시, 베네수엘라, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 영국, 오만, 요르단, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 일본, 중국, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄공화국, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리(61개국)
양 계약국 과세	남아프리카공화국, 덴마크, 벨기에, 싱가포르 <sup>3)</sup> , 에콰도르, 우루과이 <sup>4)</sup> , 인도네시아 <sup>5)</sup> , 카타르, 캐나다 <sup>6)</sup> , 태국(10개국)
지급국가 과세	가봉, 바레인, 룩셈부르크 <sup>7)</sup> , 칠레, 콜롬비아, 파나마, 페루, 홍콩 <sup>8)</sup> (8개국)

주: 1) 네덜란드는 만약 연금소득이 타방국의 기업이나 고정사업장에서 그 이윤과 공제되는 비용에서 발생한다면 타방국에서의 과세권을 인정함

2) 미국은 조세조약에 기업연금 및 기타 유사보수에 대한 정의를 제시하며 그 내용은 다음과 같음

(a) 제공된 용역에 대한 대가로서 퇴직 또는 사망의 이유에 의하거나,

(b) 또는 과거의 고용에 관련하여 받는 상해보상의 방법으로 지급되는 정기지급금

3) 싱가포르는 조세조약남용방지 목적을 위해 국외 송금액 한도 기준을 적용됨(의정서 제5조)

4) 우루과이는 연금에 대하여 10%의 지급국가 제한세율을 적용함

5) 인도네시아는 연금지급이 타방 계약국의 거주자 또는 동 타방 계약국에 소재하는 고정사업장에 의하여 이루어지는 경우 원천국가 과세 가능함

6) 캐나다는 직업연금에 대하여 15%의 지급국가 제한세율을 적용함

7) 룩셈부르크는 개정의정서(2013)를 통해 연금에 대한 거주국가과세에서 원천국가과세로 변경함

8) 홍콩은 과거의 고용뿐만 아니라 자영업에 대한 대가로서 수취하는 연금을 포함함

자료: 저자 작성

## 나) 보험연금

□ 조사대상국 79개국 중에서 보험연금 규정을 포함한 국가는 30개국이 있음

○ 30개국 중 그리스, 네덜란드, 네팔, 뉴질랜드, 독일, 모로코, 미국, 미얀마, 스리랑카, 아랍에미리트, 아일랜드, 영국, 요르단, 이란, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 키르기즈, 피지는 거주국가의 과세권만을 규정함

○ 그리고 남아프리카공화국, 싱가포르, 카타르, 캐나다, 태국은 거주국가와 지급

국가 양 체약국의 과세권을 인정함

- 가봉, 바레인, 룩셈부르크, 콜롬비아, 파나마, 페루, 홍콩<sup>249)</sup>의 경우에는 지급국가의 과세권만을 규정함

〈표 IV-60〉 보험연금에 대한 과세 현황

구분	국가
거주국가 과세	그리스, 네덜란드 <sup>1)</sup> , 네팔, 뉴질랜드, 독일, 모로코, 미국, 미얀마, 스리랑카, 아랍에미리트, 아일랜드, 영국, 요르단, 이란, 카자흐스탄, 쿠웨이트, 키르기즈, 피지(18개국)
양 체약국 과세	남아프리카공화국, 싱가포르 <sup>2)</sup> , 카타르, 캐나다 <sup>3)</sup> , 태국(5개국)
지급국가 과세	가봉, 바레인, 룩셈부르크 <sup>4)</sup> , 콜롬비아, 파나마, 페루, 홍콩 <sup>5)</sup> (7개국)

주: 1) 네덜란드는 만약 보험 연금소득이 타방국의 기업이나 고정사업장에서 그 이윤과 공제되는 비용에서 발생한다면 타방국의 과세권을 인정함. 이는 UN 모델조세협약 제18조(B안) 제2항과 동일함  
 2) 싱가포르는 조세조약 남용 방지 목적을 위해 국의 송금액 한도 기준을 적용하며 이는 의정서 제5조를 통해 규정됨  
 3) 캐나다의 경우 보험연금에 대하여 10%의 지급국가 제한세율을 적용함  
 4) 룩셈부르크는 개정의정서(2013)를 통해 보험연금에 대해서는 거주국가 과세에서 원천국가 과세로 변경함  
 5) 홍콩은 보험연금에 대해 연금 규정이 아닌 기타소득 규정을 적용하며 기타소득 규정상 지급국가에서만 과세함

자료: 저자 작성

- 일부 국가들<sup>250)</sup>은 조세조약상에 보험연금의 정의를 별도로 포함하고 있음
  - 예를 들면, 미국의 경우 “보험연금을 충분하고 완전한 계약 이행의 대가로서 생존기간 또는 특정 기간 동안 소정의 시기에 정기적으로 지급되는 소정의 금액”으로 정의하고 있음<sup>251)</sup>

다) 사회보장제도(statutory social security scheme)에서 수령하는 지급금

- 사회보장제도에서 지급되는 금액은 국가별 상황 및 조건에 따라 연금, 정부용역 혹은 기타소득으로 구분됨<sup>252)</sup>

249) 한국·홍콩 조세조약 제20조 기타소득

250) 가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 독일, 룩셈부르크, 미국, 미얀마, 스리랑카, 싱가포르, 아랍에미리트, 아일랜드, 영국, 요르단, 카자흐스탄, 카타르, 쿠웨이트, 키르기즈, 파나마, 피지(20개국)

251) 한국·미국 조세조약 제23조 (4)항

- 사회보장제도에서 수령하는 지급금을 연금규정에 포함하고 있는 국가는 21개국임
  - 그 중 지급국가에서만 과세가 가능한 국가는 네팔, 덴마크, 독일, 미국, 베네수엘라, 벨라루스, 사우디아라비아, 에콰도르, 오만, 중국, 캐나다, 핀란드, 필리핀으로 총 13개국임
  - 지급국가와 거주국가 양 체약국 모두가 과세가 가능한 국가는 네덜란드, 노르웨이, 몰타, 벨기에, 스웨덴, 슬로베니아, 이란, 프랑스로 8개국임
  
- 미국은 제24조 사회보장지급금(Social Security Payments) 조문을 별도로 두어 공적연금에 대한 원천국가의 과세원칙을 규정하고 있음
  - 단, 제22조 정부용역에 규정된 지급금에 대해서는 적용되지 않음

〈표 IV-61〉 사회보장제도에서 수령하는 지급금 과세 현황

구분	국가
거주국가 과세	해당사항 없음
양 체약국 과세	네덜란드, 노르웨이, 몰타, 벨기에, 스웨덴, 슬로베니아, 이란 <sup>1)</sup> , 프랑스(8개국)
지급국가 과세	네팔, 덴마크, 독일, 미국 <sup>2)</sup> , 베네수엘라, 벨라루스, 사우디아라비아, 에콰도르, 오만, 중국, 캐나다, 핀란드, 필리핀(13개국)

주: 1) 이란은 사회보장지급금에 대한 과세범위에 공무원법에 따른 연금 및 기타지급금까지 확대함  
 2) 미국은 제24조 사회보장지급금(Social Security Payments) 에서 공적 연금에 대한 원천국가의 과세원칙을 규정함  
 자료: 저자 작성

마) 별거수당(alimony)

- 미국, 캐나다 및 피지와 체결한 조세조약의 경우 별거수당<sup>253)</sup>에 대한 거주국가나 지급국가의 배타적인 과세권<sup>254)</sup>을 규정함
  - 미국은 한 체약국의 거주자인 개인에게 지급되는 별거수당은 거주국가에서만 과

252) OECD 모델조세협약 제18조 주석서 문단 24.

253) 한국·미국 조세조약 제23조 (5)항에 따르면, 별거수당이란 이혼 명령, 별거수당 합의서, 부양 또는 별거합의서에 따른 정기적 지급금으로서 수취인이 거주자로 되어 있는 체약국의 국내법에 따라 동 수취인에게 과세될 수 있는 것을 의미함

254) 조세조약상 'shall be taxable only'로 표현됨

세됨

○ 캐나다와 피지는 해당 지급금이 발생한(arising in) 국가에서만 과세가 가능함

바) 전쟁연금

□ 캐나다의 경우, 참전용사에게 지급되거나 또는 전쟁으로 인한 피해나 부상에 대해 지급되는 연금 및 수당인 전쟁연금은 지급국가(원천국가)에서만 과세됨<sup>255)</sup>

## 러. 정부용역 (government service)

1) 개관

가) OECD 모델조세협약 제19조 【정부용역】

□ OECD 모델조세협약 제19조 【정부용역】은 모두 3개 항으로 구성되어 있으며, 그 내용은 아래와 같음

- 제1항은 정부용역과 관련된 연금 이외의 임금, 급여 및 유사보수와 관련하여 파견한 국가(지급국가)에 과세권이 있고, 용역수행자가 타방 체약국의 국민인 경우 용역수행국가에서 자국민의 급여에 대한 과세권이 있음을 규정함
- 제2항은 정부용역과 관련된 연금 혹은 유사지급금과 관련하여 파견한 국가(지급국가)에 과세권이 있고, 용역수행자가 타방 체약국의 국민인 경우 용역수행국가에서 자국민의 연금에 대한 과세권이 있음을 규정함
- 제3항은 정부조직에 의해 수행되는 사업과 관련하여 제공되는 용역의 대가에 대해 제1항과 제2항의 적용을 배제할 것을 규정함

255) 한국·캐나다 조세조약 제18조 제4항 (a)목에 따르면 ‘전쟁연금 또는 수당’은 참전용사에게 지급되거나 또는 전쟁으로 인한 피해나 부상에 대해 지급되는 연금 및 수당을 포함함

1. (a) 한 체약국, 그 정치적 하부조직 또는 지방자치단체에 제공되는 용역과 관련하여 그 국가, 정치적 하부조직, 지방자치단체가 개인에게 지급하는 연금 이외의 임금, 급여 및 기타 유사한 보수는 그 국가에서만 과세된다.  
 (b) 그러나, 그러한 용역이 다른 체약국에서 제공되고, 그 개인이 다음에 해당하는 다른 체약국의 거주자인 경우, 그 임금, 급여 및 기타 유사한 보수는 다른 체약국에서만 과세된다.
  - i) 다른 체약국의 국민이거나; 혹은
  - ii) 단지 용역의 제공만을 목적으로 그 다른 국가의 거주자가 되지 않았음.
2. (a) 제1항의 규정에도 불구하고, 한 체약국, 그 정치적 하부조직, 또는 지방자치단체에 제공되는 용역과 관련하여, 한 체약국, 정치적 하부조직, 지방자치단체에 의해서, 또는 이들에 의하여 조성된 기금으로부터 개인에게 지급되는 연금 혹은 유사 지급금은 그 국가에서만 과세된다.  
 (b) 그러나, 그 개인이 다른 체약국의 거주자이며 국민인 때에는 그러한 연금 혹은 유사 지급금은 다른 체약국에서 과세한다.
3. 제15조, 제16조 및 제18조 규정은 한 체약국, 그 정치적 하부조직, 지방자치단체에 의해 수행되는 사업과 관련하여 제공되는 용역에 대한 급여, 임금, 연금 및 기타 유사지급금에 대하여 적용된다.

□ UN 모델조세협약 제19조 【정부용역】은 OECD 모델조세협약과 동일함

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(1) 연혁

□ 1977년 OECD 모델조세협약 개정 시 명칭이 당초 ‘정부기능(Government Functions)’에서 ‘정부용역(Government Service)’으로 변경됨

□ 2005년 OECD 모델조세협약 개정 시 제1항 (a)목의 ‘연금 이외(other than a pension)’ 문구가 삭제됨<sup>256)</sup>

□ 제2항의 경우 1977년 OECD 모델조세협약 개정 시 신설되었고, 2005년에 일부 문구가 수정됨

256) 개정 이전 1994년 OECD 모델조세조약은 다음과 같음

1. a) Salaries, wages and other similar remuneration, other than a pension paid by a Contracting state or a political subdivision or a local authorities thereof to an individual in respect of services rendered to

현행 OECD 모델조세조약은 다음과 같음

1. a) Salaries, wages and other similar remuneration paid by a Contracting state or a political subdivision or a local authorities thereof to an individual in respect of services rendered to

- 제3항의 경우 1994년 OECD 모델조세협약 개정 시 당초 “제15조, 제16조, 제18조”에서 제17조를 반영하여 “제15조, 제16조, 제17조, 제18조”로 변경함

- 1977년 OECD 모델조세협약 개정 시 당초 제2항에서 제3항으로 조항이 변경됨

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 독일은 공공목적으로 봉사하고 공적예산으로 자금을 지원받는 괴테연구소(Goethe Institute)나 독일교환교육센터(German Academic Exchange Service) 같은 특별 사법기관(special private law institutions)에 제공되는 서비스와 개발지원프로그램에 따라 상대방 체약국에 파견되는 전문가나 자원봉사자를 제19조의 정부용역에 포함할 권리를 유보함<sup>257)</sup>

- 미국은 이 조문의 적용이 제1조에 의해 제한되지 않는다고 명시한 문장을 변경할 권리를 유보함<sup>258)</sup>

- 프랑스는 조약에 한 체약국이나 정치적 하부조직 또는 지방자치단체가 그 국가, 정치적 하부조직 또는 지방자치단체에 제공된 용역과 관련하여 개인에게 지급한 임금, 급여 및 기타 유사보수는 만약 그 개인이 양 체약국의 국민이라면 한 체약국에서만 과세된다고 명기할 권리를 유보함<sup>259)</sup>

- 또한 프랑스는 제1항의 b(ii)목이 초래할 문제를 감안하여 그 규정에 대한 입장을 유보함

- 프랑스는 지급자의 정체(identity)는 소득의 공공 성격보다 덜 유의적이므로 제19조의 적용범위는 다음을 포함하여야 한다고 주장함<sup>260)</sup>

257) OECD 모델조세협약 제19조 주석서 문단 8.

258) OECD 모델조세협약 제19조 주석서 문단 9.

259) OECD 모델조세협약 제19조 주석서 문단 11.

- 한 국가 또는 그 정치적 하부조직, 지방자치단체의 공공단체(public legal entity)에 의하여 지급된 보수
- 1995년 이전 조약모델의 문구와 일치하는 예능인과 체육인의 보수

## 2) 조세조약 체결현황

가) 제1항 임금·급여 및 기타 유사한 보수에 대한 파견국가(지급국가) 과세 및 자국민 과세

1. (a) 한 계약국, 그 정치적 하부조직 또는 지방자치단체에 제공되는 용역과 관련하여 그 국가, 정치적 하부조직, 지방자치단체가 개인에게 지급하는 연금 이외의 임금, 급여 및 기타 유사한 보수는 그 국가에서만 과세된다.
- (b) 그러나, 그러한 용역이 다른 계약국에서 제공되고, 그 개인이 다음에 해당하는 다른 계약국의 거주자인 경우, 그 임금, 급여 및 기타 유사한 보수는 다른 계약국에서만 과세된다.
  - i) 다른 계약국의 국민이거나; 혹은
  - ii) 단지 용역의 제공만을 목적으로 그 다른 국가의 거주자가 되지 않았음.

- 제19조 제1항에 따르면 정부용역과 관련된 임금·급여 및 유사보수와 관련하여 파견한 국가에서 배타적 과세권이 있으며 용역수행자가 용역수행국의 국민인 경우 용역수행국가에서 자국민에 대한 과세권이 있음
  - 미국, 스위스, 프랑스(3개국)는 제1항 (b)목과 같은 용역수행국의 자국민 과세 조항이 존재하지 않음
  - 조사대상국 79개국 중 상기 3개국을 제외한 76개국은 용역수행국가의 국민 해당 여부에 따라 임금·급여 및 기타 유사한 보수에 대한 과세가 결정됨

260) OECD 모델조세협약 제19조 주석서 문단 13.

나) 제2항 연금에 대한 파견국가(지급국가) 과세 및 자국민 과세

2. (a) 제1항의 규정에도 불구하고, 한 체약국, 그 정치적 하부조직, 또는 지방자치단체에 제공되는 용역과 관련하여, 한 체약국, 정치적 하부조직, 지방자치단체에 의해서, 또는 이들에 의하여 조성된 기금으로부터 개인에게 지급되는 연금 혹은 유사 지급금은 그 국가에서만 과세된다.  
(b) 그러나, 그 개인이 다른 체약국의 거주자이며 국민인 때에는 그러한 연금 혹은 유사 지급금은 다른 체약국에서 과세한다.

- 제19조 제2항에 따르면 정부용역과 관련된 연금 혹은 유사 지급금과 관련하여 파견한 국가(지급국가)에 과세권이 있고, 용역수행자가 용역수행국의 국민인 경우 해당 국가에서 자국민에 대한 과세권이 있음을 규정함
  - 조사대상국 79개국 중 정부용역 조문상 연금 규정이 존재하지 않는 국가는 룩셈부르크, 바레인, 이란, 칠레, 캐나다, 콜롬비아, 파나마, 페루, 홍콩으로 총 9개국임
  - 급여와 마찬가지로 미국, 스위스와 프랑스 3개국의 경우 제19조 제2항 (b)목과 같은 연금에 대한 자국민 과세 조항이 존재하지 않음
  - 나머지 67개국은 용역수행국가의 국민 해당 여부에 따라 과세가 결정됨

다) 제3항 파견국가 과세 적용의 배제

3. 제15조, 제16조, 제17조 및 제18조 규정은 한 체약국, 그 정치적 하부조직, 지방자치단체에 의해 수행되는 사업과 관련하여 제공되는 용역에 대한 급여, 임금, 연금 및 기타 유사지급금에 대하여 적용된다.

- 제19조 제3항에 따르면 국가, 정치적 하부조직 및 지방자치단체에 의해 수행되는 사업과 관련하여 제공되는 용역의 대가는 제19조 제1항, 제2항의 파견국가 과세원칙이 적용되지 않음
  - 제공되는 용역의 성격에 따라 제15조 근로소득, 제16조 이사의 보수, 제17조 연예인 및 체육인 및 제18조 연금 조문을 적용하여 과세됨

□ 조사대상국 79개국 중 64개국은 OECD 모델조세협약과 동일하게 제15조 근로소득, 제16조 이사의 보수, 제17조 연예인 및 체육인 및 제18조 연금의 규정이 우선하며 15개국은 우선 적용 규정에 차이가 존재함

○ 다만, 라오스, 벨라루스, 사우디아라비아, 카타르, 아랍에미리트, 아이슬란드, 에스토니아, 요르단, 핀란드, 칠레, 콜롬비아, 파나마, 페루(15개국)의 경우에는 제19조 제1항과 제2항에 우선하여 적용되는 규정에 차이가 있음

- 라오스, 벨라루스, 사우디아라비아, 카타르, 아랍에미리트, 아이슬란드, 에스토니아, 요르단, 핀란드는 근로소득과 연금 규정이 우선하여 적용됨

- 칠레, 콜롬비아, 파나마, 페루는 근로소득, 이사의 보수, 연예인 및 체육인 규정이 우선하여 적용됨

〈표 IV-62〉 제19조 제1항 및 제2항에 우선하여 적용되는 소득

국가	근로소득	이사의 보수	연예인 및 체육인	연금
라오스	○			○
벨라루스	○			○
사우디아라비아	○			○
카타르	○			○
아랍에미리트	○			○
아이슬란드	○			○
에스토니아	○			○
요르단	○			○
핀란드	○			○
칠레	○	○	○	
콜롬비아	○	○	○	
파나마	○	○	○	
페루	○	○	○	

주: 1. 싱가포르의 경우 정부조직 및 준정부단체가 이윤의 목적(the purpose of profits)으로 수행하는 사업과 관련된 용역에 대한 보수 또는 연금의 지급에 대해 파견국가 과세 원칙이 적용되지 않음

2. 캐나다의 경우 정부조직 및 준정부단체가 이윤의 목적(the purpose of profits)으로 수행하는 사업과 관련된 용역에 대한 보수의 지급에 대해 파견국가 과세 원칙이 적용되지 않음

자료: 저자 작성

라) 준정부기관

- 국가마다 차이가 존재하긴 하나 일부 기관의 공적 기능을 고려하여 제19조의 적용 범위를 확대하기도 함
  - 제19조가 적용되는 준정부기관은 대부분 국가에서 조세조약에서 열거하거나, 의정서, 양해각서를 통해 제시됨
  
- 조사대상국 79개국 중 준정부기관 관련 규정이 없는 국가는 총 17개국이며 나머지 62개국은 적용대상 준정부기관을 열거하거나 추후 권한 있는 당국간의 합의를 통해 결정토록 규정하고 있음
  - 준정부기관 관련 규정이 없는 국가는 가봉, 미국, 사우디아라비아, 스웨덴, 스위스, 아제르바이잔, 오만, 이란, 일본, 칠레, 카타르, 쿠웨이트, 타지키스탄, 튀니지, 파키스탄, 페루, 프랑스임(17개국)
  - 정부용역 규정 적용대상이 되는 준정부기관은 국가마다 상이하며 <표 IV-63>에 정리함
  - 추후 권한 있는 당국 간의 합의를 통해 결정이 가능한 국가는 남아프리카공화국, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 라오스, 라트비아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 몽골, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 불가리아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 이스라엘, 인도, 인도네시아, 중국, 캐나다, 크로아티아, 키르기스, 태국, 파나마, 파푸아뉴기니, 피지, 필리핀, 홍콩임(39개국)

<표 IV-63> 정부용역 규정 적용대상 준정부기관

국가	준정부기관		국가	준정부기관	
	한국	상대국		한국	상대국
그리스	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행 대한무역진흥공사	그리스은행, 수출진흥기구 및 그리스산업개발은행	아랍에미리트 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출보험공사, 한국산업은행, 한국수출보험공사, 대한무역진흥공사	아랍에미리트연합국 중앙은행, 아랍에미리트연합국 중앙은행, 두바이관광청, 아부다비경제개발펀드, 아부다비투자회사, 국제석유투자회사

〈표 IV-63〉의 계속

국가	준정부기관		국가	준정부기관	
	한국	상대국		한국	상대국
남아프리카 공화국 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역진흥공사	남아프리카공화국 중앙은행	아일랜드	한국은행, 한국수출입은행 및 대한무역진흥공사를 포함하여 정부적 성격의 기능을 수행하는 정부 소유기관	-
네덜란드	한국은행, 한국외환은행, 한국수출입은행, 한국무역진흥공사	-	알바니아 <sup>1)</sup>	각 계약국의 중앙은행 또는 각 계약국이 완전히 소유하고 정부성격의 기능을 수행하는 금융기관	-
네팔 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역투자진흥공사	네팔중앙은행, 네팔산업개발공사, 농업개발은행	에스토니아 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국수출보험공사, 한국무역투자진흥공사	에스토니아은행, 에스토니아수출신용 보증기금
노르웨이	한국은행, 한국수출입은행, 한국무역진흥공사	-	에콰도르 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 대한무역투자진흥공사, 한국무역보험공사, 한국투자공사, 한국정책금융공사	-
뉴질랜드 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국무역투자진흥공사	-	영국	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행 및 대한무역진흥공사를 포함하는 정부적 성격의 기능을 수행하는 정부소유기관	-
덴마크	한국은행, 한국외환은행, 한국무역진흥공사, 기타 정부소유기관	덴마크 국립은행 및 기타 정부소유기관	요르단 <sup>1)</sup>	타방 계약국의 정부기관, 중앙은행	
독일	한국은행, 한국수출입은행 및 대한무역진흥공사	독일연방은행, 독일문화원, 독일학술교류처	우루과이 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국무역보험공사, 한국투자공사, 한국정책금융공사	통신관리청, 위생업관리청, 원유, 알코올 및 포틀랜드시멘트관리청, 발전소, 송전관리청, 우루과이동방공화국은, 국가보험은행
라오스 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국수출보험공사, 대한무역투자진흥공사	라오스인민 민주공화국은행, 라오스해외무역은행, 지방자치단체	우크라이나	대한무역투자진흥공사 및 각 정부가 소유하고 정부에 의하여 전적으로 유지되며 무상용역이 제공되는 비영리기관	각 정부가 소유하고 정부에 의하여 전적으로 유지되며 무상용역이 제공되는 비영리기관

〈표 IV-63〉의 계속

국가	준정부기관		국가	준정부기관	
	한국	상대국		한국	상대국
라트비아 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국수출보험공사, 한국무역투자진흥공사	라트비아은행, 라트비아개발협회	이스라엘 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역진흥공사	이스라엘은행, 이스라엘대외무역보험공 사 및 기타 정부기능을 수행하는 기관
러시아	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역진흥공사 및 정부적 성격의 기능을 수행하는 정부투자기관	러시아연방중앙은행	이집트	한국은행, 한국수출입은행, 대한무역진흥공사 및 기타 정부적 성격의 기능을 수행하는 정부소유기관	이집트 중앙은행 기타 정부적 성격의 기능을 수행하는 정부 소유기관
루마니아 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역진흥공사	루마니아국립은행, 루마니아대외무역은 행, 수출입은행, 루마니아개발은행, 루마니아개발공사	이탈리아	한국은행, 한국수출입은행, 한국외환은행, 대한무역진흥공사, 한국관광진흥공사, 정부에 의하여 규제되고 정부기능을 수행하는 기타기관	이탈리아국영철도, 이탈리아국영우체국, 이탈리아대외무역공사, 이탈리아관광기구, 이탈리아중앙은행 및 정부에 의하여 규제되고 정부가 행하는 기능을 수행하는 기타기관
룩셈 부르크 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 대한무역투자진흥공사 , 한국무역보험공사, 한국투자공사, 한국정책금융공사	-	인도 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 대한무역투자진흥공사 및 한국무역보험공사	인도준비은행 및 인도수출입은행
리투 아니아 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국수출보험공사, 한국무역투자진흥공사	리투아니아은행	인도 네시아 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국외환은행, 대한무역진흥공사	인도네시아은행, 인도네시아개발은행, 국립저축은행
멕시코 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역진흥공사	멕시코은행, 국가대외무역은행, 국가금융공사, 국가해외용역은행	중국 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국산업은행, 한국수출입은행, 대한무역투자진흥공사, 한국관광공사, 한국투자공사, 한국수출보험공사, 금융감독원	중국인민은행, 국가개발은행, 중국수출입은행, 중국농업발전은행, 중국국제무역촉진위원회, 중국수출신용사, 전국사회보장기금이사회, 중국투자공사, 금융기관의 감독기능을 수행하는 조직
모로코	한국은행	모로코중앙은행	카자흐스탄	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역투자진흥공사	카자흐스탄국립은행, 카자흐스탄공공은행, 카자흐스탄수출입은행

〈표 IV-63〉의 계속

국가	준정부기관		국가	준정부기관	
	한국	상대국		한국	상대국
몰타	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역진흥공사, 정부적 성격의 기능 수행 정부 소유기관	-	캐나다 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 대한무역투자진흥공사, 한국투자공사	캐나다은행, 캐나다수출개발은행
몽골 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역진흥공사	-	콜롬비아	한국은행, 한국수출입은행, 한국수출보험공사, 한국투자공사 및 한국정책금융공사	-
미얀마 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역투자진흥공사, 한국수출보험공사	미얀마중앙은행, 미얀마외국무역은행, 미얀마투자산업은행, 미얀마경제은행	크로 아티아 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행 및 대한무역투자진흥공사	-
바레인 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국무역보험공사, 한국투자공사, 한국정책금융공사	바레인중앙은행, 바레인개발은행, 에스칸은행	키르기즈 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국수출보험공사	키르기즈공화국 국립은행
방글 라데시 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국외환은행, 대한무역진흥공사 및 기타 정부소유기관	방글라데시은행 및 기타 정부소유기관	태국 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 대한무역진흥공사 및 기타 정부적 성격의 기능을 수행하는 정부소유기관	태국은행, 태국수출입은행 및 기타 정부적 성격의 기능을 수행하는 정부소유기관
베네 수엘라 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역진흥공사	베네수엘라은행, 경제사회개발은행, 해외통상은행	파나마 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국무역보험공사, 대한무역투자진흥공사, 한국정책금융공사	파나마국립은행, 저축은행, 농업개발은행, 국립모기지은행, 파나마수출투자진흥공사
벨기에	한국은행, 한국외환은행, 한국무역진흥공사, 한국수출입은행, 한국산업은행 및 기타 정부기능을 수행하는 정부소유기관	-	파푸아 뉴기니 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역진흥공사	중앙정부, 광역지방정부, 기초단위지방정부
벨라루스	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 한국수출보험공사, 대한무역투자진흥공사	벨라루스공화국 국립은행	포르투갈	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역진흥공사	포르투갈은행, 까이사제탈데빠지프, 국립울뜨라마리노은행, 대외개발은행, 보르쥐이스이르마오은행,

〈표 IV-63〉의 계속

국가	준정부기관		국가	준정부기관	
	한국	상대국		한국	상대국
	및 정부성격의 기능을 수행하는 그 밖의 정부소유기관				대외무역청 및 보험공제회사
불가리아 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역진흥공사, 한국관광공사 및 한국방송공사	불가리아국립은행, 불가리아대외무역은행, 불가리아상공회의소, 관광위원회, 라디오위원회, 텔레비전위원회 및 불가리아전신국	피지 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국산업은행, 대한무역진흥공사	피지중앙은행
스리랑카	한국은행, 한국수출입은행, 대한무역진흥공사 및 정부적 성격의 기능을 수행하는 기타 정부 소유기관	정부적 성격의 기능을 수행하는 정부 소유기관	핀란드	한국은행, 한국무역진흥공사 및 기타 정부소유기관	핀란드은행, 핀란드대외무역협회 및 기타 정부소유기관
스페인	한국은행, 대한무역진흥공사 및 권한있는 당국이 정부적 성격의 기능을 수행하는 것으로 확인하는 정부적 기관	-	필리핀 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행, 한국외환은행 및 한국무역진흥공사,	필리핀 중앙은행
슬로바키아	한국은행, 대한무역진흥공사	슬로바키아국립은행, 슬로바키아무역투자 진흥기관	헝가리	한국은행, 한국수출입은행 및 대한무역진흥공사	헝가리국립은행
슬로베니아 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출보험공사, 대한무역투자진흥공사	-	홍콩 <sup>1)</sup>	한국은행, 한국수출입은행	-
싱가포르	한국은행, 한국수출입은행, 한국무역진흥공사 및 정부적 기능을 수행하는 기타 정부 소유기관	싱가포르통화국, 통화위원회, 경제개발청 및 정부적 기능을 수행하는 기타 정부 소유기관	-	-	-

주: 1) 표시국가는 준정부기관을 나열함과 동시에 합의를 통한 결정이 가능한 국가임  
 자료: 저자 작성

## 며. 학생 (students)

### 1) 개관

#### 가) OECD 모델조세협약 제20조 【학생】

- OECD 모델조세협약 제20조 【학생】 조문에서는 수습, 교육이나 훈련 목적의 학생이나 산업연수생이 받는 일정 지급대가에 대한 과세면제를 규정함
  - 체류(present in)하는 국가 외의 원천으로부터 수취하는 아래 일정 요건을 충족하는 대가에 대하여 체류지국에서 면세됨
    - 방문하기 직전(immediately)에 다른 체약국의 거주자여야 함<sup>261)</sup>
    - 단지 교육이나 훈련만을 목적으로 체류해야 함
    - 생계유지, 교육 또는 훈련의 목적에 의해 수취한 대가이어야 함<sup>262)</sup>
    - 대가는 체류국가 밖의 원천으로부터 발생되어야 함

다른 체약국의 거주자이거나 혹은 체약국을 방문하기 직전에 다른 체약국의 거주자였던, 단지 교육이나 훈련만을 목적으로 그 한 체약국에 체재하는 학생이나 견습생이 자신의 생계유지, 교육 또는 훈련의 목적으로 받는 지급금에 대하여는, 그러한 지급금이 한 체약국밖의 원천으로부터 발생하는 경우, 한 체약국에서 과세하지 않는다.

- UN 모델조세협약 제20조는 학생이나 견습생(business apprentice) 이외에 산업연수생(business trainee)이 추가됨

#### 나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

##### (1) 연혁

- 해당 사항 없음

261) OECD 모델조세협약 제20조 주석서 문단 3. 이전에 한 체약국의 거주자였으나 다른 체약국을 방문하기 직전 제3국으로 거주를 옮긴 사람에 대해 제20조의 적용을 배제하기 위함

262) OECD 모델조세협약 제20조 주석서 문단 3. 용역제공에 대한 대가인 경우 제15조 근로소득(또는 제14조 독립적 인적 용역) 조문이 적용됨

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 에스토니아는 견습생이나 훈련생을 언급하도록 제20조를 개정할 권리를 유보함<sup>263)</sup>

2) 조세조약 체결현황

가) 체류국가 면세

다른 체약국의 거주자이거나 혹은 체약국을 방문하기 직전에 다른 체약국의 거주자였던, 단지 교육이나 훈련만을 목적으로 그 한 체약국에 체재하는 학생이나 견습생이 자신의 생계유지, 교육 또는 훈련의 목적으로 받는 지급금에 대하여는, 그러한 지급금이 한 체약국 밖의 원천으로부터 발생하는 경우, 한 체약국에서 과세하지 않는다.

- 조사대상국 79개국과의 조세조약 중에서 OECD 모델조세협약 제20조와 동일하게 체류국가 면세요건을 지닌 국가는 40개국이며 그 외 소득의 성격, 수취인의 자격, 면세기간과 같은 기타 요건 등이 국가마다 상이함

나) 면세요건

- OECD 모델조세협약 제20조와 동일한 면세요건을 지닌 국가는 40개국 있음
  - 가봉, 그리스, 남아공, 라오스, 라트비아, 러시아, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 바레인, 벨라루스, 스리랑카, 슬로베니아, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 에스토니아, 에콰도르, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 인도네시아, 칠레, 카자흐스탄, 캐나다, 콜롬비아, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 태국, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 피지, 헝가리(40개국)임
- 그 이외 국가들과의 조세조약은 학생 등 면세 요건은 소득의 성격, 수취인의 자격(체류 목적), 체류기간 요건 등을 규정하고 있음

263) OECD 모델조세협약 제20조 주석서 문단 5.

다) 체재국가 내 인적용역에 대한 대가

- 조사대상국 79개국 중 체재국가 내에서 수령하는 보조금, 장학금 및 고용으로부터의 보수 등을 면세소득 범위에 포함시키고 있는 국가는 총 24개국임
  - 대상 국가는 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 덴마크, 룩셈부르크, 미국, 미얀마, 방글라데시, 벨기에, 사우디아라비아, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 싱가포르, 오만, 이스라엘, 이집트, 일본, 중국, 튀니지, 프랑스, 핀란드, 필리핀(24개국)임
  
- 일부 국가들과의 조세조약에는 학생 등의 규정을 받는 자격을 OECD 모델조세협약에서 규정하는 학생과 사업견습생 이외에 정부단체, 종교, 교육기관, 기술 및 경험 습득 목적의 피고용인을 포함하고 있음
  - 학생 및 사업견습생을 규정 적용대상에 포함하는 국가는 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 덴마크, 룩셈부르크, 미국, 미얀마, 방글라데시, 벨기에, 사우디아라비아, 스웨덴, 슬로바키아, 싱가포르, 오만, 이스라엘, 이집트, 일본, 중국, 튀니지, 프랑스, 핀란드, 필리핀(23개국)임
  - 정부단체, 종교, 교육기관을 규정 적용대상에 포함하는 국가는 네덜란드, 노르웨이, 덴마크, 미국, 벨기에, 스웨덴, 스페인, 싱가포르, 프랑스, 핀란드, 필리핀(11개국)임
  - 기술, 경험습득 목적의 피고용인을 규정 적용대상에 포함하는 국가는 네덜란드, 노르웨이, 미국, 벨기에, 스웨덴, 스위스, 스페인, 싱가포르, 프랑스, 핀란드, 필리핀(11개국)임
    - 네덜란드는 방문 목적이 기술상, 전문적 직업상 또는 사업상의 경험을 습득하기 위함이라는 것에 대해 피고용인이나 계약근로자에게 입증책임이 존재함
  
- 체재국가 내에서 받는 대가를 면세소득 범위에 포함시키고 있는 24개국 중에서 룩셈부르크와 중국을 제외한 22개국은 체류기간 요건이 포함함
  - 체류기간의 요건은 183일 이하, 1년, 2년, 3년, 5년, 6년 및 합리적이고 관례적인 기간으로 구분됨

- 한 국가 내에서도 학생이나 견습생 등 자격요건에 따라 상이함
- 학생, 사업견습생의 경우 체류기간 요건별 현황은 다음과 같음
  - 슬로바키아는 183일 이하로 규정함
  - 오만, 일본은 1년 이하로 규정함
  - 이스라엘은 3년 이하로 규정함
  - 네팔, 노르웨이, 덴마크, 미국, 미얀마, 방글라데시, 벨기에, 스웨덴, 이집트, 일본, 튀니지, 프랑스, 핀란드, 필리핀(14개국)은 5년 이하로 규정함
  - 싱가포르는 6년 이하로 규정함
  - 합리적이고 관례적인 기간으로 규정한 국가는 네덜란드, 사우디아라비아임
- 정부단체, 종교, 교육기관의 경우 체류기간 요건별 현황은 다음과 같음
  - 미국은 정부단체만을 대상으로 하며 기간은 1년 이하로 규정함
  - 네덜란드, 노르웨이, 벨기에, 싱가포르, 필리핀(5개국)은 3년 이하로 규정함
  - 덴마크, 스웨덴, 스페인, 프랑스, 핀란드(5개국)는 5년 이하로 규정함
- 기술 및 경험 습득 목적 피고용인의 경우 체류기간 요건별 현황은 다음과 같음
  - 네덜란드, 미국, 스웨덴, 스위스, 스페인, 싱가포르(6개국)은 1년 이하로 규정함
  - 노르웨이, 벨기에, 프랑스, 핀란드(4개국)는 2년 이하로 규정함
  - 필리핀은 3년 이하로 규정함

〈표 IV-64〉 학생 등 면세자격 · 기간 요건 현황

기간	학생 등 자격		
	학생, 사업전습생	정부단체, 종교, 교육기관	기술 및 경험 습득 목적의 피고용인
183일 이하	슬로바키아	-	-
1년	오만, 일본	미국 <sup>1)</sup>	네덜란드, 미국, 스웨덴, 스위스, 스페인, 싱가포르
2년	-	-	노르웨이, 벨기에, 프랑스, 핀란드
3년	이스라엘	네덜란드, 노르웨이, 벨기에, 싱가포르, 필리핀	필리핀
5년	네팔, 노르웨이, 덴마크, 미국, 미얀마, 방글라데시, 벨기에, 스웨덴, 이집트, 일본, 튀니지, 프랑스, 핀란드, 필리핀	덴마크, 스웨덴, 스페인, 프랑스, 핀란드	-
6년	싱가포르	-	-
합리적이고 관례적인 기간	네덜란드, 사우디아라비아	-	-
규정 없음	룩셈부르크, 중국	-	-

주: 1) 미국은 정부단체에 한함  
 자료: 저자 작성

- 체재국가 내에서 인적용역의 대가를 면세소득 범위에 포함시키고 있는 24개국 중에서 방글라데시, 이집트, 중국, 프랑스, 핀란드, 필리핀을 제외한 18개국은 소득 금액 요건이 존재함
  - 학생, 사업전습생의 소득에 금액 한도가 존재하는 국가는 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 덴마크, 룩셈부르크, 미국, 미얀마, 벨기에, 사우디아라비아, 스웨덴, 슬로바키아, 싱가포르, 오만, 이스라엘, 일본, 튀니지(16개국)임
  - 정부단체, 종교, 교육기관의 경우 금액 한도가 존재하는 국가는 네덜란드, 노르웨이, 덴마크, 미국, 벨기에, 스웨덴, 스페인, 싱가포르(8개국)임

- 기술 및 경험 습득 목적의 피고용인에 대한 금액 한도가 존재하는 국가는 네덜란드, 노르웨이, 미국, 벨기에, 스웨덴, 스위스, 스페인, 싱가포르(8개국)임

〈표 IV-65〉 면세금액 요건 현황

국가명(통화)	학생 등 자격		
	학생, 사업견습생	정부단체, 종교, 교육기관	기술 및 경험 습득 목적의 피고용인
네덜란드(네덜란드길다)	5,000	5,000	15,000
네팔(미국달러)	10,000	-	-
노르웨이(노르웨이크로네)	20,000	20,000	20,000
덴마크(대니시크라운)	20,000	20,000	-
룩셈부르크	생계유지 수준	-	-
미국 <sup>1)</sup> (미국달러)	2,000	10,000 <sup>1</sup>	5,000
미얀마(미국달러)	2,500	-	-
벨기에(벨기에프랑)	180,000	225,000	300,000
사우디아라비아(미국달러)	20,000	-	-
스웨덴(스웨덴크로네)	10,000	10,000	30,000
스위스(스위스프랑)	-	-	18,000
스페인(페세타)	-	1,000,000	1,000,000
슬로바키아	생계유지 수준	-	-
싱가포르(싱가포르달러)	3,600	3,600	15,000
오만(미국달러)	3,000	-	-
이스라엘(미국달러)	8,000	-	-
일본 <sup>2)</sup> (미국달러)	20,000 <sup>2</sup>	-	-
튀니지(미국달러)	4,000	-	-

주: 1) 미국의 경우 정부단체에 한정함

2) 일본의 경우 학생은 2만달러, 훈련생은 1만달러로 규정함

자료: 저자 작성

라) 거주자 동일 혜택 부여

- 조사대상국 79개국 중 9개국은 보조금·장학금 및 고용으로부터의 보수에 대해 거주자와 동일한 경감혜택 조건을 부여하고 있음
  - 독일, 루마니아, 베네수엘라, 아랍에미리트, 알바니아, 알제리, 영국, 카타르, 쿠웨이트(9개국)가 이에 해당함
  - 거주자와 동일한 혜택이란 조세에 관한 동일한 면제·구제 또는 경감혜택을 의미함

마) 용역의 목적에 따른 면세 배제

- 스페인은 연구가 특정 개인 또는 인물(persons)의 사적 이익을 위하여 수행될 경우 그 연구로부터 발생하는 소득은 면제대상에서 배제됨

## 버. 교수

### 1) 개관

- OECD 모델조세협약과 UN 모델조세협약에서는 교수의 소득에 관한 별도의 조문이 존재하지 않음
  - 교수의 보수에 대한 조문이 별도로 없는 경우에는 해당 거주자가 독립적인 자격으로 용역을 수행하는 경우 독립적 인적용역으로 구분되며 피고용인으로서 수행하는 경우는 종속적 인적용역 소득으로 구분됨

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 해당 사항 없음

## 2) 조세조약 체결현황

- 조사대상국 79개국 중 12개국은 교수의 보수 규정이 존재하지 않으며, 이외 67개국은 교수의 보수 규정이 존재함
  - 교수의 보수 관련 내용을 포함하지 않는 국가는 노르웨이, 스웨덴, 스위스, 아제르바이잔, 우즈베키스탄, 우크라이나, 칠레, 캐나다, 튀니지, 핀란드, 페루, 홍콩(12개국)임
- 가) 체류국가(용역수행국가) 면세
- 교수의 보수 규정을 포함한 67개국은 교수의 보수가 체류국가에서 면세되기 위한 요건으로 방문목적과 기간 요건을 충족할 것을 규정함
  - 방문목적은 정부 또는 대학 등 인정된 학술기관, 박물관이나 기타 문화기관의 초청, 또는 공식적인 문화교류 프로그램 등 인정된 학술기관의 초청으로 강의 또는 연구 목적으로 방문해야 함
    - 일부 국가의 경우 기관이나 단체의 초청을 요구하지 않는 경우가 있음
  - 기간 요건은 도착일 후 일정기간 내 발생한 소득이어야 함
- 교수의 방문 목적을 정부, 대학 등 인정된 학술기관의 초청으로 수행되는 강의 또는 연구로 규정한 국가는 45개국이 있음
  - 정부, 대학 등 인정된 학술기관의 초청을 규정한 국가는 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 뉴질랜드, 덴마크, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르, 아이슬란드, 아일랜드, 알제리, 오만, 이집트, 중국, 카타르, 크로아티아, 태국, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지(42개국)임
  - 정부, 대학, 박물관이나 기타 문화기관의 초청, 또는 공식적인 문화교류 프로그램 등 인정된 학술기관의 초청으로 규정한 국가는 독일, 아랍에미리트, 쿠웨이트(3개국)임

□ 초청의 조건 없이, 정부 및 대학 등 인정된 학술기관에서의 강의나 연구만을 방문 목적으로 규정한 국가는 20개국임

- 가봉, 네팔, 알바니아, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 요르단, 우루과이, 이스라엘, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 카자흐스탄, 콜롬비아, 키르기즈, 타지키스탄, 파나마, 필리핀, 헝가리(20개국)이에 해당함

□ 이란과 프랑스의 경우 단체나 단체의 초청에 대한 규정을 포함하지 않음

〈표 IV-66〉 교수 등 방문목적 요건

구분		국가
초청여부	단체	
초청 필요	정부, 대학 등 인정된 학술기관	그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 뉴질랜드, 덴마크, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르, 아이슬란드, 아일랜드, 알제리, 오만, 이집트, 중국, 카타르, 크로아티아, 태국, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 피지(42개국)
	정부, 대학, 박물관이나 기타 문화기관, 공식적인 문화교류 프로그램 등 인정된 학술기관	독일, 아랍에미리트, 쿠웨이트(3개국)
초청 불필요	정부, 대학 등 인정된 학술기관	가봉, 네팔, 알바니아, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 요르단, 우루과이, 이스라엘, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 카자흐스탄, 콜롬비아, 키르기즈, 타지키스탄, 파나마, 필리핀, 헝가리(20개국)
강의 또는 연구 <sup>1)</sup>		이란, 프랑스(2개국)

주: 1) 초청으로 수행되는 용역이 아님  
 자료: 저자 작성

□ 교수의 보수 규정이 포함된 67개국 중에서 알바니아와 헝가리 제외한 65개국은 기간 요건이 규정됨

- 최초 도착일로부터 2년 이내로 규정한 국가는 가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 뉴질랜드, 덴마크, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르, 아이슬란드, 아일랜드, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 카자흐스탄, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 태국, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 필리핀(61개국)임
- 최초 도착일로부터 3년 이내로 규정한 국가는 아랍에미리트, 중국, 카타르, 타지키스탄(4개국)임

〈표 IV-67〉 교수 등 체류기간 요건

구분	국가
2년	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 뉴질랜드, 덴마크, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르, 아이슬란드, 아일랜드, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 카자흐스탄, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 태국, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 필리핀(61개국)
3년	아랍에미리트, 중국, 카타르, 타지키스탄(4개국)
규정없음	알바니아, 헝가리(2개국)

주: 최초 도착일로부터 규정된 기간 이내 취득한 강의 또는 연구 보수에 한하여 면세됨  
 자료: 저자 작성

#### 나) 면세 배제

□ 공적 이익이 아닌 특정인 또는 특정인들의 사적이익을 위하여 수행된 연구의 경

우 그로부터 발생한 소득에 대해 면세 적용이 배제됨

□ 교수의 보수 규정이 포함된 67개국 중에서 42개국은 면제적용의 배제 규정이 존재하며 나머지 25개국은 면제적용의 배제규정이 존재하지 않음

○ 가봉, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 뉴질랜드, 라오스, 라트비아, 루마니아, 리투아니아, 모로코, 몰타, 미국, 미얀마, 바레인, 베네수엘라, 벨기에, 불가리아, 사우디아라비아, 슬로베니아, 아이슬란드, 아일랜드, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 이란, 이스라엘, 인도, 일본, 카자흐스탄, 카타르, 콜롬비아, 키르기즈, 타지키스탄, 태국, 파나마, 파푸아뉴기니, 프랑스(42개국)이 이에 해당함

○ 면제적용의 배제 규정이 존재하지 않는 국가는 그리스, 덴마크, 독일, 러시아, 룩셈부르크, 멕시코, 몽골, 방글라데시, 벨라루스, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 싱가포르, 아랍에미리트, 이집트, 이탈리아, 인도네시아, 중국, 쿠웨이트, 크로아티아, 파키스탄, 포르투갈, 피지, 필리핀, 헝가리(25개국)임

〈표 IV-68〉 면세 배제 요건 부존재

구분	국가
면세 배제 규정 존재	가봉, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 뉴질랜드, 라오스, 라트비아, 루마니아, 리투아니아, 모로코, 몰타, 미국, 미얀마, 바레인, 베네수엘라, 벨기에, 불가리아, 사우디아라비아, 슬로베니아, 아이슬란드, 아일랜드, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 이란, 이스라엘, 인도, 일본, 카자흐스탄, 카타르, 콜롬비아, 키르기즈, 타지키스탄, 태국, 파나마, 파푸아뉴기니, 프랑스(42개국)
규정 없음	그리스, 덴마크, 독일, 러시아, 룩셈부르크, 멕시코, 몽골, 방글라데시, 벨라루스, 스리랑카, 스페인, 슬로바키아, 싱가포르, 아랍에미리트, 이집트, 이탈리아, 인도네시아, 중국, 쿠웨이트, 크로아티아, 파키스탄, 포르투갈, 피지, 필리핀, 헝가리(25개국)

자료: 저자 작성

## 서. 기타소득 (other income)

### 1) 개관

#### 가) OECD 모델조세협약 제21조 【기타소득】

- OECD 모델조세협약 제21조 【기타소득】은 총 2개 항으로 구성되어 있으며, 그 내용은 아래와 같음
  - 제1항은 이전 조문에서 언급되지 않은 소득에 대한 거주국가의 배타적 과세권을 규정함
  - 제2항은 제1항의 예외로서 일방 체약국의 거주자의 기타소득이 다른 체약국에 소재한(situated) 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우 과세권은 고정사업장 소재국가에 존재함을 규정함

1. 이 조약의 다른 조문들에서 취급되지 않은 한 체약국 거주자의 소득 종목에 대하여는 발생지를 불문하고, 그 국가에서만 과세한다
2. 제1항의 규정은, 한 체약국의 거주자인 소득의 수취인이 다른 체약국 안에 소재하는 고정사업장을 통하여 그곳에서 사업을 영위하고, 또한 그 소득의 지급 원인이 되는 권리나 재산이 그러한 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우, 제6조제2항에 규정된 부동산 소득 이외의 소득에 대하여는 적용되지 않는다. 이러한 경우 제7조(사업소득)의 규정이 적용된다.

- OECD 모델조세협약과 UN 모델조세협약상의 기타소득 조문의 차이점은 1) 제2항에 제시된 적용 규정의 범위 2) 추가된 제3항에 따른 원천국가 과세 허용임
  - 2000년 OECD 모델조세협약 개정 시 제14조 독립적 인적용역 조문이 삭제됨에 따라 제21조 제2항의 제14조 문구도 삭제됨
  - UN 모델조세협약 제3항<sup>264)</sup>은 OECD 모델조세협약 제21조에 추가된 것으로 소득발생 국가의 국내법이 존재한다면 해당 소득에 대한 과세권을 인정함<sup>265)</sup>

264) 제1항 및 제2항에도 불구하고, 다른 조문들에서 규정하지 않는 한 체약국 거주자의 소득종목에 대하여는 상대방 체약국에서 발생하는 경우 상대방 체약국에서 과세할 수 있다.

265) UN모델조세협약 제21조 주석서 문단 5.

## 나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

### (1) 연혁

- 1977년 OECD 모델조세협약 개정 시 당초 “Income not expressly mentioned”에서 “Other Income”으로 명칭이 변경됨
- 제2항의 경우, 2000년 OECD 모델조세협약 개정 시 마지막 문장에서 제14조를 삭제함<sup>266)</sup>
  - 2000년 OECD 보고서 “Issues related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention”의 내용을 반영함

### (2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 호주, 캐나다, 멕시코, 뉴질랜드, 포르투갈 및 슬로바키아공화국은 이 조문에 대한 입장을 유보하며, 자국원천에서 발생하는 소득을 과세할 권리를 유지하고자 함<sup>267)</sup>
- 핀란드와 스웨덴은, 지급금이 자국에서 발행된 연금보험 때문에 이루어진 경우, 비거주자에 대한 일정 보험연금과 유사 지급금을 과세할 권리를 유지하고자 함<sup>268)</sup>
- 영국은 신탁이나 사망인의 재산으로부터 지급되는 형태로 거주자가 비거주자에게 지급하는 소득을 행정절차상 과세할 권리를 유지하고자 함<sup>269)</sup>
- 미국은 자녀양육비 대가에 대하여 양국에서 면제가 가능한 권리를 유보함<sup>270)</sup>

266) 개정전 문구는 다음과 같음

“~In such case the provisions of Article 7 or Article 14, as the case may be, shall apply.”

267) OECD 모델조세협약 제21조 주석서 문단 13.

268) OECD 모델조세협약 제21조 주석서 문단 14.

269) OECD 모델조세협약 제21조 주석서 문단 15.

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 제1항 거주국가 과세

1. 이 조약의 다른 조문들에서 취급되지 않은 한 체약국 거주자의 소득 종목에 대하여는 발생지를 불문하고 그 국가에서만 과세한다.

- 제21조 제1항에 따르면 거주국가에 기타소득의 배타적 과세권이 주어짐<sup>271)</sup>
  - 배타적 과세권은 거주국가에 의해 실제로 행사되었는지 여부와 상관없음<sup>272)</sup>
  
- 조사대상국 79개국 중 60개국은 기타소득에 대한 거주국가의 배타적 과세를 규정하고 있으며 나머지 19개국은 일부 원천국가의 과세권을 인정하고 있음
  - 거주국가의 과세를 규정한 국가는 가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네팔, 노르웨이, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 리투아니아, 모로코, 몰타, 몽골, 미얀마, 바레인, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 알바니아, 영국, 에스토니아, 에콰도르, 오만, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 중국, 카자흐스탄, 카타르, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 튀니지, 파나마, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 홍콩(60개국)임
    - 영국의 경우 신탁 또는 유산관리 과정상 사망자의 자산으로부터 지급되는 소득을 적용대상에서 제외함
  - 원천국가에서도 과세가 가능한 국가는 모두 과세가 가능한 국가는 뉴질랜드, 룩셈부르크, 멕시코, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 아제르바이잔, 알제리, 요르

270) 270) OECD 모델조세협약 제21조 주석서 문단 17.

271) OECD 모델조세협약 제21조 주석서 문단 3.

272) OECD 모델조세협약 제21조 주석서 문단 3.

단, 이집트, 칠레, 캐나다, 태국, 파키스탄, 페루(15개국)임

- 멕시코, 캐나다의 경우 소득총액의 15%를 초과하지 못하도록 제한세율이 규정됨
- 페루의 경우 소득총액의 10%를 초과하지 못하도록 제한세율이 규정됨
- 아제르바이잔의 경우 도박 및 복권상금으로 인한 기타소득에 한함

○ 조세조약상 기타소득에 대한 규정이 없어 국내법에 따라 과세하는 국가는 네덜란드, 덴마크, 미국, 싱가포르(4개국)임

〈표 IV-69〉 기타소득 과세 현황

구분	국가
거주국가 배타적 과세	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네팔, 노르웨이, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 리투아니아, 모로코, 몰타, 몽골, 미얀마, 바레인, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 알바니아, 영국 <sup>1)</sup> , 에스토니아, 에콰도르, 오만, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 중국, 카자흐스탄, 카타르, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 튀니지, 파나마, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 홍콩(60개국)
거주국가 및 원천국가 과세가능	뉴질랜드, 룩셈부르크 <sup>2)</sup> , 멕시코 <sup>3)</sup> , 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 아제르바이잔 <sup>4)</sup> , 알제리, 요르단, 이집트, 칠레, 캐나다 <sup>5)</sup> , 태국, 파키스탄, 페루 <sup>6)</sup> (15개국)
규정 없음	네덜란드, 덴마크, 미국, 싱가포르(4개국)

- 주: 1) 영국은 신탁 또는 유산관리 과정상 사망자의 자산으로부터 지급되는 소득을 적용대상에서 제외함  
 2) 룩셈부르크는 조세조약상 양도소득 조문이 없으므로 재산양도소득은 기타소득 조문이 적용되어야 하나 의정서 제3조(1986)에 의해 적용이 배제됨  
 3) 멕시코의 경우 소득총액의 15%를 초과하지 못하도록 제한세율이 규정됨  
 4) 아제르바이잔의 경우 도박 및 복권상금으로 인한 기타소득에 한함  
 5) 캐나다에서 발생(arise in), 불입금이 공제되지 않으며, 한국에서 과세대상인 신탁이 캐나다에서 조세가 부과되는 경우 그 소득총액의 15%를 넘지 못함  
 6) 페루의 경우 소득총액의 10%를 초과하지 못하도록 제한세율이 규정됨

자료: 저자 작성

나) 제2항 고정사업장 소재국가 과세

2. 제1항의 규정은, 한 체약국의 거주자인 소득의 수취인이 다른 체약국 안에 소재하는 고정사업장을 통하여 그곳에서 사업을 영위하고, 또한 그 소득의 지급 원인이 되는 권리나 재산이 그러한 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우, 제6조제2항에 규정된 부동산 소득 이외의 소득에 대하여는 적용되지 않는다. 이러한 경우 제7조(사업소득)의 규정이 적용된다.

- 제21조 제2항은 제1항의 예외로서 일방 체약국의 거주자의 기타소득이 다른 체약국에 소재한(situated) 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우 과세권은 고정사업장 소재국가에 존재함을 규정함
  - 그러나 부동산 소득의 경우 조세조약상의 예외없이 부동산 소재국가에서 일차적으로 과세됨
  
- 기타소득 조문이 없는 4개국을 제외한 75개국 중에서 뉴질랜드, 미얀마, 쿠웨이트, 핀란드(4개국)의 경우에만 고정사업장 소재국가 과세 규정이 존재하지 않으며 나머지 71개국은 고정사업장 소재국 과세를 규정함
  - 고정사업장 소재국가 과세를 규정하고 있는 국가 71개국 중 가봉, 바레인, 스위스, 우루과이, 카타르, 콜롬비아, 파나마, 홍콩(8개국)은 고정사업장만을 규정하고 있으며 나머지 63개국은 고정사업장 외 고정시설까지 포함하고 있음

다) 정상거래 초과분 제한

- 특수관계인 간 정상거래를 초과하는 것을 방지하기 위해 기타소득 조문에 추가적으로 규정하기도 함
  - 제11조 제6항에서 이자와 관련해 규정 적용을 제한하는 것과 같은 방식으로 다른 조문에서 취급되지 않는 소득과 관련하여 기타소득 조문 적용을 제한하고 있음<sup>273)</sup>
  - 정상거래 초과분 제한 규정에 따르면 특수관계인 간 거래 시 다른 규정을 적절

273) OECD 모델조세협약 제21조 주석서 문단 8.

히 고려하여 각 계약국의 법에 따라 과세해야 함

- 기타소득 조문이 없는 4개국을 제외한 75개국 중에서 정상거래 초과분에 대한 제한 규정이 존재하는 국가는 독일, 스위스, 에콰도르, 영국, 일본, 파나마, 페루, 홍콩(8개국)임<sup>274)</sup>
  - 정상거래 초과분에 대한 제한 규정이 존재하는 국가는 영국과 독일을 제외하고 모두 2000년대 후반에 발효 또는 개정 발효된 국가들임<sup>275)</sup>

라) 조세조약남용방지

- 우리나라와 조세조약을 체결한 국가들 중 아제르바이잔, 영국, 오만 및 카타르는 기타소득 조문에 조세조약남용방지 규정을 반영함
  - 아제르바이잔, 영국, 오만은 기타소득 규정을 통해 조세조약남용방지를 반영하고 있음<sup>276)</sup>
    - 영국은 상기 조세조약남용방지 규정으로 인하여 타방 계약국에서 일방 계약국 거주자 과세가 경감되는 경우 타방 계약국의 통보의무를 함께 규정하고 있음
  - 카타르는 의정서를 통해 조세조약남용방지가 규정됨

마) 기타

- 홍콩은 기타소득 제1항의 거주국가 배타적 과세원칙에도 불구하고 제3항을 통해 보험연금에 대한 지급국가의 배타적 과세를 규정하고 있음

274) 예를 들면, 상기 8개국 중 가장 최근에 발효된 홍콩의 경우 “제1항에 언급된 인(person)과 그 외 인, 또는 이들 양자와 제삼자 간의 특수관계로 인하여 제1항에 언급된 소득액이 그러한 특수관계가 없었더라면 그들 간에 합의되었을 금액을 초과하는 경우, 이 조의 규정은 그 합의되었을 금액에 대하여만 적용된다. 그러한 경우, 그 소득의 초과 부분에 대해서는 이 협정의 다른 적용 가능한 규정을 적절히 고려하여 각 계약당사자의 법에 따라 과세할 수 있다.”고 규정하고 있음

275) 독일(2002), 스위스(2012), 에콰도르(2013), 영국(1996), 일본(2014), 파나마(2012), 페루(2014), 홍콩(2016)(8개국)

276) 조세조약남용방지 조문은 다음과 같음  
'이 조의 규정은 소득의 지급원인이 되는 권리의 창설 또는 할당에 연관된 인의 주요 목적 또는 주요 목적 중 나가 그러한 창설 또는 할당에 의해 이 조문을 이용하는 것이었다면 적용되지 아니한다.'

## 어. 자본 (Capital)

### 1) 개요

#### 가) OECD 모델조세협약 제22조 【자본】

□ OECD 모델조세협약 제22조 【자본】의 전문은 다음과 같음

- 제1항에서는 부동산으로 표시되는 자본은 부동산이 소재한 원천국가에서 과세됨을 밝힘
- 제2항은 고정사업장 관련 동산으로 표시되는 자본은 해당 고정사업장이 소재한 원천국가에서 과세됨을 규정함
- 제3항은 국제운수 선박, 항공기 및 내륙수운 관련 동산으로 표현되는 자본은 그 기업의 실질적 관리장소가 소재하는 국가에 과세권이 있음을 규정함
- 제4항에서는 앞서 언급된 자본 이외의 모든 자본요소에 대해서는 거주국가에서만 과세할 수 있음을 규정함

1. 한 체약국 거주자가 소유하고 다른 체약국에 소재하는 제6조에 규정된 부동산으로 표현되는 자본은 다른 체약국에서 과세할 수 있다.
2. 한 체약국의 기업이 다른 체약국 내에 소유하고 있는 고정사업장의 사업재산의 일부를 구성하는 동산으로 표현되는 자본에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.
3. 국제운수 선박, 항공기와 내륙수운에 종사하는 단정으로 표현되는 자본, 그리고 그 선박, 항공기 및 단정의 운행에 관계된 동산으로 표현되는 자본은 그 기업의 실질적 관리장소가 소재하는 체약국에서만 과세된다.
4. 한 체약국 거주자의 기타 모든 자본요소에 대하여는 그 체약국에서만 과세한다.

□ UN 모델조세협약 제22조 【자본】은 OECD 모델조세협약과 유사하지만 제4항에 대해서는 선택 가능함

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가의 의견

(1) 연혁

해당 사항 없음

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

핀란드 내에 소재한 부동산을 향유할 수 있는 핀란드 회사의 주식 또는 기타 법인상 권리가 법인(company)에 의해 소유될 때, 그 주식과 법인상 권리를 핀란드는 과세할 수 있음<sup>277)</sup>

뉴질랜드, 포르투갈, 터키는 자본에 대하여 과세하는 경우, 이 조문에 대한 입장을 유보함<sup>278)</sup>

프랑스는 제4항의 규정을 받아들이지만, 그러나 프랑스 거주자인 회사에 대한 실질적 참가지분인 주식 등과 그 자산이 주로 프랑스 내에 소재한 부동산으로 구성된 회사의 주식 등에 대한 과세와 관련하여 국내법 규정을 적용할 가능성을 보유하고자 함<sup>279)</sup>

덴마크, 노르웨이, 스웨덴은 항공운송컨소시엄인 스칸디나비아항공(SAS)이 소유하는 국제운송에 종사하는 항공기에 의하여 표현되는 자본과 관련하여 특별규정을 삽입할 수 있음<sup>280)</sup>

스페인은 그 자산이 주로 스페인 내에 소재한 부동산으로 구성된 회사의 주식이나

277) OECD 모델조세협약 제22조 주석서 문단 9.

278) OECD 모델조세협약 제22조 주석서 문단 10.

279) OECD 모델조세협약 제22조 주석서 문단 11.

280) OECD 모델조세협약 제22조 주석서 문단 12.

권리, 스페인 내에 소재한 부동산을 향유할 수 있는 주식이나 권리, 스페인 거주자인 회사에 대하여 실질적 지배력을 행사할 수 있는 주식이나 권리에 의해서 표현되는 자본을 과세할 수 있음<sup>281)</sup>

- 선박과 관련한 특수한 상황에서, 그리스는 국제운송에 사용되는 선박의 운항과 관련된 동산으로 표현되는 자본과 그 선박과 자산의 양도로 인한 양도소득에 대한 협약상 규정과 관련하여 행동의 자유를 보유함<sup>282)</sup>

## 2) 조세조약 체결현황

- 본 조문에서는 유산세(estate tax), 상속세, 증여세, 양도세 이외 자본에 부과되는 세제의 과세권 배분을 규정하고 있음
- 우리나라는 자본에 관한 과세제도가 없기 때문에, 체결된 조세조약 중 자본 조문을 반영한 국가는 16개국에 불과함
  - 독일, 루마니아, 룩셈부르크, 베네수엘라, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알제리, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 칠레, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈가 이에 해당함
  - 쿠웨이트를 제외한 국가들과의 조세조약에는 자본 조문에서 과세권 배분에 대한 규정을 두고 있음
    - 쿠웨이트는 장래 일방 체결국이 자본에 대한 일반적인 조세를 도입하는 경우 상호합의를 통하여 자본에 관한 조세의 적용을 결정하는 것으로 규정함<sup>283)</sup>

281) OECD 모델조세협약 제22조 주석서 문단 13.

282) OECD 모델조세협약 제22조 주석서 문단 14.

283) 한국-쿠웨이트 조세조약 제23조

가) 제1항 부동산 자본에 대한 원천국가 과세

1. 한 체약국 거주자가 소유하고 다른 체약국에 소재하는 제6조에 규정된 부동산으로 표현되는 자본은 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

- 부동산으로 표현되는 자본에 대한 과세권은 해당 부동산이 소재하는 국가에 있음을 규정하고 있으며, 쿠웨이트를 제외한 15개의 조세조약 모두 동일한 내용을 규정함
- 이란과의 조세조약에서는 부동산 주식으로 표현되는 자본의 경우, 해당 부동산이 소재한 국가에 자본에 관한 과세권을 배분함<sup>284)</sup>

나) 제2항 고정사업장 관련 동산 자본에 대한 원천국가 과세

2. 한 체약국의 기업이 다른 체약국내에 소유하고 있는 고정사업장의 사업용 재산의 일부를 구성하는 동산으로 표현되는 자본에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

- 고정사업장 관련 동산으로 표현되는 자본에 대한 과세권은 해당 고정사업장이 소재하는 국가에 있음을 규정하고 있으며, 쿠웨이트를 제외한 15개의 조세조약 모두 동일한 내용을 규정함

다) 제3항 국제운수 선박, 항공기 자본에 대한 실질적 관리장소 과세

3. 국제운수 선박, 항공기와 내륙수운에 종사하는 단정으로 표현되는 자본, 그리고 그 선박, 항공기 및 단정의 운행에 관계된 동산으로 표현되는 자본은 그 기업의 실질적 관리장소가 소재하는 체약국에서만 과세된다.

- 국제운수 선박, 항공기와 내륙수운을 위한 단정으로 표현되는 자본의 과세권 배분과 관련하여 우리나라 조세조약은 실질적 관리장소가 소재한 국가에 과세권을

284) 한국-이란 조세조약 제22조 제4항

배분하거나, 거주국가에 과세권을 배분함

- OECD 모델조세협약과 동일하게 실질적 관리장소가 소재한 체약국에 과세권을 배분한 국가는 루마니아, 베네수엘라, 알제리, 우루과이, 크로아티아가 있음
- 거주국가에 과세권을 배분한 조세조약은 독일, 룩셈부르크, 아이슬란드, 아제르바이잔, 우즈베키스탄, 우크라이나, 아리나, 이스라엘, 칠레, 키르기즈가 있음

다) 제4항 기타 자본요소에 대한 거주국가의 배타적인 과세권 배분

4. 한 체약국 거주자의 기타 모든 자본요소에 대하여는 그 체약국에서만 과세한다.

- 앞서 열거한 자본을 제외한 기타 자본요소에 대한 과세권은 거주국가에서만 행사할 수 있음
  - 다만, 룩셈부르크와 쿠웨이트는 해당 조항을 두고 있지 않음

## 저. 이중과세방지

### 1) 개관

가) OECD 모델조세협약 제23A조 【소득공제방법】, 제23B조 【세액공제방법】

- OECD 모델조세협약 제23A조 【소득공제방법】는 모두 4개 항으로 구성되어 있으며, 그 내용은 아래와 같음
  - 제1항은 소득공제방법을 통한 이중과세경감의 방법과 그 대상으로 소득세와 자본세임을 규정함
  - 제2항은 제10조의 배당이나 제11조의 이자와 같이 제한세율이 적용되는 소득을 수취하는 경우, 일정한 한도 내에서 세액공제를 허용하는 내용을 규정함
  - 제3항은 소득공제방법 대상 소득 이외의 잔여소득에 대한 세액의 계산 시 감면된 소득을 고려할 수 있다는 내용을 규정함
  - 제4항은 이중비과세(double non-taxation)를 회피하기 위한 규정으로 면세조항

이나 제10조 제2항의 배당이나 제11조의 이자소득에 대하여 제한세율이 적용되는 경우 소득공제방법의 적용을 배제함

1. 이 조약의 규정에 따라, 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 과세되는 소득을 수취하거나 자본을 소유하는 경우, 한 체약국은 제2항과 제3항의 규정에 따라 그러한 소득이나 자본에 대한 과세를 감면한다.
2. 한 체약국의 거주자가 제10조 및 제11조의 규정에 따라, 다른 체약국에서 과세되는 종목의 소득을 수취할 경우, 한 체약국은 다른 국가에서 지급한 세액 상당액을 그 거주자의 소득에 대한 조세로부터 공제를 허용한다. 그러나 이 같은 공제는 공제가 주어지기 전에 계산된 바에 따라 다른 국가에서 발생된 소득에 귀속될 조세 상당액을 초과하지 못한다.
3. 조약의 규정에 따라, 한 체약국의 거주자가 수취한 소득이나 소유한 자본이 그 국가에서 조세 감면되는 경우, 한 체약국은 그와 상관없이 그 거주자의 잔여소득이나 자본에 대한 세액을 계산함에 있어, 그 감면된 소득이나 자본을 고려할 수 있다.
4. 체약국의 일방이 수취한 소득이나 소유한 자본에 대하여 본 조약상의 면제조항을 적용하거나 제10조 제2항 또는 제11조 제2항을 적용하는 경우에는 위 제1항의 규정은 적용되지 않아야 한다.

□ OECD 모델조세협약 제23B조 【세액공제방법】 모두 2개 항으로 구성되어 있으며, 그 내용은 아래와 같음

- 제1항은 세액공제방법을 통한 이중과세경감의 방법과 그 대상으로 소득세와 자본세 모두 적용이 가능함을 규정함
- 제2항은 세액공제방법을 적용 시 적용되는 한도를 규정하고 있음

1. 이 조약의 규정에 따라, 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 과세되는 소득을 수취하거나 자본을 소유하는 경우, 한 체약국은 아래와 같이 공제를 허용한다.
  - a) 다른 국가에서 납부한 소득세와 같은 금액을 그 거주자의 소득세에서 공제
  - b) 다른 국가에서 납부한 자본세와 같은 금액을 그 거주자의 자본세에서 공제
 그러나 어떤 경우이든, 이 같은 공제는 공제가 주어지기 전에 계산된 바에 따라 다른 국가에서 발생된 소득이나 자본에 귀속될, 소득세나 자본세 상당액을 초과하지 못한다.
2. 이 조약의 규정에 따라, 한 체약국의 거주자가 수취하는 소득 또는 소유하는 자본이 그 국가에서 세액공제되는 경우에도, 그 국가는 그 거주자의 잔여 소득이나 자본에 대한 조세액을 계산함에 있어 공제된 소득이나 자본을 감안할 수 있다.

UN 모델조세협약 제23A조 【소득공제방법】과 제23B조 【세액공제방법】은 OECD 모델조세협약과 거의 유사함

○ 다만, 조세조약상 면제조항 또는 배당이나 이자에 대하여 제한세율이 적용되는 경우, 소득공제방법의 적용이 배제됨을 설명하고 있는 OECD 모델조세협약의 제 23A조 제4항은 포함되지 않음

○ 그리고 제12조 사용료 소득에 대한 소득공제방법의 적용 시 한도규정이 추가됨

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(1) 연혁

2000년 OECD 모델조세협약 개정 시 이중비과세(double non-taxation)의 적용을 방지하기 위하여 제23A조 제4항이 신설됨

○ 1999년 OECD 보고서인 “파트너십에 대한 OECD 모델조세협약의 적용(The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnership)”의 내용을 반영함

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

해당 사항 없음

## 2) 조세조약 체결현황

우리나라는 소득공제방법을 채택하고 있지 않으므로, 제23A조 제1항부터 제4항까지 관련된 아래 내용은 상대 체약국만을 그 대상으로 함

가) 제23A조 제1항 소득공제방법을 통한 이중과세방지

1. 이 조약의 규정에 따라, 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 과세되는 소득을 수취하거나 자본을 소유하는 경우, 한 체약국은 제2항과 제3항의 규정에 따라 그러한 소득이나 자본에 대한 과세를 감면한다.

- 조사대상국 79개국 중에서 이중과세를 경감하기 위하여 소득공제방법을 허용하고 있는 국가는 가봉, 노르웨이, 뉴질랜드, 독일, 룩셈부르크, 벨기에, 불가리아, 스위스, 에스토니아, 에콰도르, 이집트, 파나마, 헝가리(13개국)가 있음
  - 뉴질랜드는 세액공제방법을 택하고 있으며, 뉴질랜드 국내법에 따라 면세되는 배당에 한하여 소득공제방법을 적용함
  - 독일은 세액공제방법이 허용되지 않은 경우에 한하여 소득공제방법의 적용을 허용함

나) 제23A조 제2항 배당 및 이자소득에 대한 이중과세방지

2. 한 체약국의 거주자가 10조 및 11조의 규정에 따라, 다른 체약국에서 과세되는 종목의 소득을 수취할 경우, 한 체약국은 다른 국가에서 지급한 세액 상당액을 그 거주자의 소득에 대한 조세로부터 공제를 허용한다. 그러나 이 같은 공제는 공제가 주어지기 전에 계산된 바에 따라 다른 국가에서 발생한 소득에 귀속될 조세 상당액을 초과하지 못한다.

- 조사대상국 79개국 중에서 제10조 배당 및 제11조의 이자규정에 따라 세액공제를 허용하고 있는 국가는 가봉, 노르웨이, 룩셈부르크, 불가리아, 벨기에, 스위스, 에스토니아, 에콰도르, 이집트, 헝가리(10개국)임
  - 노르웨이는 OECD 모델조세협약과 동일하게 배당, 이자에 대하여 세액공제를 적용하고, 헝가리는 배당에 대해서만 세액공제를 적용함
  - 가봉, 룩셈부르크, 불가리아, 벨기에, 스위스, 에스토니아, 에콰도르, 이집트는 배당, 이자, 사용료에 대하여 세액공제를 허용함

다) 제23A조 제3항 잔여소득에 대한 세액의 계산

3. 조약의 규정에 따라, 한 체약국의 거주자가 수취한 소득이나 소유한 자본이 그 국가에서 조세 감면되는 경우, 한 체약국은 그와 상관없이 그 거주자의 잔여소득이나 자본에 대한 세액을 계산함에 있어, 그 감면된 소득이나 자본을 고려할 수 있다.

- 위 제1항의 소득공제방법을 적용하는 국가 13개국 중에서 가봉, 노르웨이, 룩셈부르크, 벨기에, 불가리아, 스위스, 에스토니아, 에콰도르, 파나마, 헝가리(10개국)는 잔여소득에 대한 세액의 계산 시 감면된 소득을 고려함

라) 제23A조 제4항 이중비과세의 적용 배제

4. 체약국의 일방이 수취한 소득이나 소유한 자본에 대하여 본 조약상의 면제조항을 적용하거나 제10조 제2항 또는 제11조 제2항을 적용하는 경우에는 제1항의 규정은 적용되지 않아야 한다.

- 소득공제방법을 취하고 있는 13개국 중에서 벨기에, 스위스, 에콰도르는 이중비과세에 대한 배제규정을 포함함
- 벨기에는 한국 내 고정사업장의 이월결손금 공제 시에는 당해연도 소득에 대한 소득공제방법의 적용을 배제함
  - 스위스의 경우, 부동산 주식 양도소득의 경우 한국에서 실질적으로 과세되는 경우에 한하여 소득공제방법을 적용함
  - 에콰도르는 OECD 모델조세협약과 그 내용이 동일함

〈표 IV-70〉 제23A조 소득공제방법 적용 현황

구분	국가명
모든 소득에 대해 소득공제방법 적용 <sup>1)</sup>	가봉, 노르웨이, 뉴질랜드, 독일, 룩셈부르크, 벨기에, 불가리아, 스위스, 에스토니아, 에콰도르, 이집트, 파나마, 헝가리(13개국)
배당, 이자, 사용료소득에 대해 세액공제방법 적용 <sup>2)</sup>	가봉, 노르웨이, 룩셈부르크, 불가리아, 벨기에, 스위스, 에스토니아, 에콰도르, 이집트, 헝가리(10개국)
이중비과세 적용배제 적용	벨기에, 스위스, 에콰도르(3개국)

주: 1) 뉴질랜드는 국내법에 따라 면세되는 배당에 한하여 소득공제방법을 적용하고, 독일은 세액공제방법이 허용되지 않은 경우에 한하여 소득공제방법의 적용을 허용함

2) 노르웨이는 OECD 모델조세협약과 동일하게 배당, 이자에 대하여 세액공제를 적용하고, 헝가리는 배당에 대해서만 세액공제를 적용함

자료: 저자 작성

마) 제23B조 제1항 세액공제방법을 통한 이중과제방지

1. 이 조약의 규정에 따라, 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 과세되는 소득을 수취하거나 자분을 소유하는 경우, 한 체약국은 아래와 같이 공제를 허용한다.
- a) 다른 국가에서 납부한 소득세와 같은 금액을 그 거주자의 소득세에서 공제
  - b) 다른 국가에서 납부한 자본세와 같은 금액을 그 거주자의 자본세에서 공제
- 그러나 어떤 경우이든, 이 같은 공제는 공제가 주어지기 전에 계산된 바에 따라 다른 국가에서 발생된 소득이나 자본에 귀속될, 소득세나 자본세 상당액을 초과하지 못한다.

- 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약에서 우리나라는 세액공제방법을 선택함
  - 가봉, 노르웨이, 룩셈부르크, 벨기에, 불가리아, 스위스, 에스토니아, 에콰도르, 이집트, 파나마, 헝가리(11개국)과의 조세조약에서 상대체약국은 소득공제방법을 선택함
  - 그리고 그 외 68개국과의 조세조약에서 상대체약국은 세액공제방법을 채택함
    - 다만, 뉴질랜드, 독일의 경우에는 세액공제방법이 적용되지 않는 경우에 한하여 소득공제방법을 적용하고 있음
- 아이슬란드, 아제르바이잔, 알제리, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 키

르기즈(8개국)과 체결한 조세조약에서는 상대체약국에 한하여 자본세에 대한 세액공제의 적용을 규정하고 있음

바) 제23B조 제2항 잔여소득에 대한 세액의 계산

2. 이 조약의 규정에 따라, 한 체약국의 거주자가 수취하는 소득 또는 소유하는 자본이 그 국가에서 세액공제되는 경우에도, 그 국가는 그 거주자의 잔여 소득이나 자본에 대한 조세액을 계산함에 있어 공제된 소득이나 자본을 감안할 수 있다.

우리나라는 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약에서 국외원천소득을 반영한 총소득에 대한 세액으로 세액공제한도를 계산함

사) 간주외국납부세액공제(Tax sharing credit)

조사대상국 79개국과의 조세조약상 간주외국납부세액공제 규정을 포함한 국가는 현재 20개국이 있음

○ 그리스, 뉴질랜드, 덴마크, 멕시코, 방글라데시, 불가리아, 스리랑카, 슬로바키아, 싱가포르, 아일랜드, 이스라엘, 이집트, 인도네시아, 카타르, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 핀란드, 필리핀(20개국)이 이에 해당됨<sup>285)</sup>

위 20개국 중 간주외국납부세액공제 규정의 일몰기한을 규정한 국가는 카타르(2019년)<sup>286)</sup>가 있으며 나머지 국가는 일몰기한이나 연장에 대한 합의 규정이 없음

조세조약상 간주외국납부세액공제는 양 체약국 모두 또는 한 체약국에서만 적용할 수 있음

○ 그리스, 방글라데시, 불가리아, 스리랑카, 슬로바키아, 싱가포르, 아일랜드, 이스

285) 과거 네팔, 노르웨이, 독일, 사우디아라비아, 스웨덴, 스위스, 이탈리아, 일본, 중국, 태국, 피지 등의 경우에는 일몰기한이 도래되거나 또는 연장에 대한 합의가 없어 규정의 적용이 종료됨

286) 조세조약 발효일로부터 10년간 유효함

라엘, 이집트, 인도네시아, 카타르, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈은 우리나라와 상대국 모두 간주외국납부세액공제를 적용함

- 뉴질랜드, 덴마크, 핀란드와의 조세조약에서는 상대국에서만 간주외국납부세액 공제를 적용하고, 멕시코와 필리핀과의 조세조약에서는 한국에서만 간주외국납부세액을 적용함

〈표 IV-71〉 간주외국납부세액공제 규정 현황

구분	국가명
한국만 적용	멕시코, 필리핀(2개국)
상대국만 적용	뉴질랜드, 덴마크, 핀란드(3개국)
양 계약국 모두 적용	그리스, 방글라데시, 불가리아, 스리랑카, 슬로바키아, 싱가포르, 아일랜드, 이스라엘, 이집트, 인도네시아, 카타르 <sup>1)</sup> , 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈(15개국)

주: 1) 카타르의 경우 2019년까지 일몰규정이 있으며, 나머지 국가의 경우에는 일몰규정이나 연장에 대한 합의규정이 포함되어 있지 않음

자료: 저자 작성

- 간주외국납부세액공제 대상 소득을 특정하고 있는 국가는 그리스, 뉴질랜드, 슬로바키아, 아일랜드, 인도네시아(5개국)가 있음

- 그리스, 뉴질랜드, 슬로바키아는 배당, 이자, 사용료에 한하여, 인도네시아는 배당에 한하여 간주외국납부세액공제를 적용함
- 아일랜드는 기업의 이윤(profit of enterprise)에 대하여 간주외국납부세액을 적용함

- 간주외국납부세액공제 한도를 규정한 국가는 방글라데시, 불가리아, 스리랑카, 싱가포르, 아일랜드, 이집트, 인도네시아, 튀니지, 파키스탄, 필리핀(10개국)이 있음

- 방글라데시, 불가리아, 스리랑카, 이집트, 튀니지, 파키스탄, 필리핀은 배당, 이자, 사용료에 대하여 제한세율로 공제한도를 정하고 있음
  - 방글라데시의 경우, 배당(10% 또는 15%), 이자(10%), 사용료(10%)임
  - 불가리아, 스리랑카, 이집트는 배당(10%), 이자(10%), 사용료(10%)임

- 튀니지는 배당(15%), 이자(12%), 사용료(15%)임
- 파키스탄은 배당(15%), 이자(12.5%), 사용료(10%)임
- 필리핀은 배당(20%), 이자(15%), 사용료(15% 또는 25%)임
- 싱가포르의 배당과 사용료에 대하여, 인도네시아는 배당에 대하여, 아일랜드는 이윤에 대하여 공제한도를 정함
  - 싱가포르는 배당(10% 또는 15%), 사용료(15%)임
  - 멕시코의 경우 배당(15%)이고, 인도네시아는 배당(10%)이고, 아일랜드는 이윤의 15%에 해당하는 금액임

〈표 IV-72〉 간주외국납부세액공제 한도 현황

국가명	구분	간주외국납부세액공제 한도대상 소득			
		배당	이자	사용료	이윤
그리스		-	-	-	-
뉴질랜드(상대국만)		-	-	-	-
덴마크(상대국만)		-	-	-	-
멕시코(한국만)		15%	-	-	-
방글라데시		10%, 15%	10%	10%	-
불가리아		10%	10%	10%	-
스리랑카		10%	10%	10%	-
슬로바키아		-	-	-	-
싱가포르		10%, 15%	-	15%	-
아일랜드		-	-	-	15%
이스라엘		-	-	-	-
이집트		10%	10%	10%	-
인도네시아		10%	-	-	-
카타르		-	-	-	-
튀니지		15%	12%	15%	-
파키스탄		15%	12.5%	10%	-
파푸아뉴기니		-	-	-	-
포르투갈		-	-	-	-
핀란드(상대국만)		-	-	-	-
필리핀(한국만)		20%	15%	15%, 25%	-

주: 1. 그리스, 뉴질랜드, 슬로바키아는 배당, 이자, 사용료에 한하여, 인도네시아는 배당에 한하여 간주외국납부세액공제를 적용하고, 아일랜드는 기업의 이윤(profit of enterprise)에 대하여 간주외국납부세액을 적용함  
 2. 뉴질랜드, 덴마크, 핀란드의 경우에는 상대국에서만, 멕시코와 필리핀은 한국에서만 간주외국납부세액공제 규정을 적용함  
 자료: 저자 작성

아) 간접외국납부세액공제

□ 조사대상국 79개국과의 조세조약상 간접외국납부세액공제 규정을 포함한 국가는 현재 34개국 있음

○ 네팔, 덴마크, 라오스, 라트비아, 룩셈부르크, 멕시코, 미국, 바레인, 벨기에, 사우디아라비아, 스위스, 스페인, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 알바니아, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 우루과이, 이스라엘, 일본, 중국, 칠레, 캐나다, 콜롬비아, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄공화국, 파나마, 페루, 핀란드, 홍콩(34개국)임

- 한국 측에만 간접외국납부세액공제 규정을 포함한 국가는 바레인, 사우디아라비아, 스위스, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 알바니아, 에스토니아, 에콰도르, 오만, 우루과이, 칠레, 콜롬비아, 키르기즈, 타지키스탄공화국, 파나마, 홍콩(17개국)이 있음

- 상대국 측에만 간접외국납부세액공제 규정을 포함하고 있는 국가는 멕시코, 벨기에, 스페인, 중국, 핀란드(5개국)이 있음

- 그 이외에는 양 체약국 모두가 간접외국납부세액공제 규정을 규정하고 있음

□ 간접외국납부세액공제의 적용을 위한 요건으로 지분율과 지분보유기간이 규정됨

○ 스페인, 일본, 크로아티아는 지분율과 지분보유기간 요건이 모두 규정되어 있음

- 스페인(상대국 측)의 요건은 배당지급일 이전 2년 동안, 직접적으로 출자한 자본의 25%를 보유하여야 함

- 일본(양 체약국)의 요건은 총발행주식에 대하여 20%의 지분율로 보유하고, 배당고지일 직전 계속해서 6개월(한국 측) 또는 해당 회계기간 종료 직전 6개월(일본 측)동안 보유하여야 함

- 크로아티아(양 체약국)의 요건은 총발행주식의 25%(한국 측)나 직접적으로 출자한 자본의 25%(크로아티아 측)을 배당발표일 직전 6개월 이상 기간(한국 측)을 보유하여야 함

○ 그 이외 국가들(31개국)의 경우에는 지분율 요건만 규정함

□ 간접외국납부세액공제의 지분율 요건을 국가별로 살펴봄

- 한국 측에만 간접외국납부세액공제 규정을 포함하고 있는 국가들의 경우 의결권 있는 지분 또는 총발행주식에 대해 10~20%의 지분율 요건을 규정함
  - 사우디아라비아, 아이슬란드, 알바니아, 오만, 키르기즈(5개국)의 경우 총발행주식에 대하여 20% 이상의 지분율을 요건으로 함
  - 스위스, 슬로베니아, 아랍에미리트, 에스토니아, 칠레(5개국)의 경우 총발행주식에 대하여 10% 이상의 지분율을 요건으로 함
  - 바레인, 에콰도르, 우루과이, 콜롬비아, 타지키스탄공화국, 파나마, 홍콩(7개국)의 경우 의결권 있는 지분에 대하여 최소 10% 이상의 지분율을 요건으로 함
- 상대국 측에만 간접외국납부세액공제 규정을 포함하고 있는 국가들의 경우 의결권 또는 총발행주식에 대해 10% 이상의 지분율 요건을 규정함
  - 멕시코는 의결권의 10% 이상을, 중국은 총발행주식의 10% 이상임
  - 벨기에와 핀란드는 별도 지분율 요건을 규정하고 있지 않으며, 국내법에 따라 적용함
- 양 체약국에서 모두 간접외국납부세액공제를 규정하고 있는 국가들을 살펴봄
  - 네팔은 총발행주식의 20% 이상(양 체약국)임
  - 라오스, 라트비아의 경우 총발행주식의 10% 이상(양 체약국)임
  - 덴마크는 직간접으로 의결권 25% 이상(양 체약국)임
  - 미국은 의결권의 10% 이상(양 체약국)임
  - 룩셈부르크는 의결권 있는 주식 또는 출자자본의 10% 이상(한국측), 법인자본의 직간접적으로 10% 이상(상대국 측)임
  - 영국은 출자자본의 직접 10% 이상(한국 측), 의결권의 직간접적으로 10% 이상(상대국 측)임
  - 이스라엘은 총발행주식의 20% 이상(한국 측), 법인자본의 20%(상대국 측)임
  - 캐나다는 총발행주식의 25% 이상(한국측), 의결권의 직간접적 25% 이상(상대국 측)임
  - 페루는 출자자본 또는 의결권 있는 주식의 10% 이상(한국 측), 의결권의 직

간접적 10% 이상(상대국 측)임

〈표 IV-73〉 간접외국납부세액공제 지분을 요건 현황

구분 국가명	간접외국납부세액공제 지분을 요건(보유기간)	
	한국측	상대국측
네팔	총발행주식 20% 이상	총발행주식 20% 이상
덴마크	의결권 직·간접적 25% 이상	의결권 직·간접적 25% 이상
라오스	총발행주식 10% 이상	총발행주식 10% 이상
라트비아	총발행주식 10% 이상	총발행주식 10% 이상
룩셈부르크	의결권있는 주식 또는 출자자본 10% 이상	법인자본의 직·간접적 10% 이상
멕시코	×	의결권 10% 이상
미국	의결권 10% 이상	의결권 10% 이상
바레인	의결권있는 주식 10% 이상	×
벨기에	×	국내법 규정
사우디아라비아	총발행주식 20% 이상	×
스위스	총발행주식 10% 이상	×
스페인	×	출자자본 직접 25% 이상(2년)
슬로베니아	총발행주식 10% 이상	×
아랍에미리트	총발행주식 10% 이상	×
아이슬란드	총발행주식 20% 이상	×
알바니아	총발행주식 20% 이상	×
에스토니아	총발행주식 10% 이상	×
에콰도르	의결권있는 주식 10% 이상	×
영국	출자자본 직접 10% 이상	의결권 직·간접적 10% 이상
오만	총발행주식 20% 이상	×
우루과이	의결권있는 주식 10% 이상	×
이스라엘	총발행주식 20% 이상	법인자본 20% 이상
일본	총발행주식 20% 이상(6개월)	총발행주식 또는 의결권 있는 주식 25% 이상(6개월)
중국	×	총발행주식 10% 이상
칠레	총발행주식 10% 이상	×
캐나다	총발행주식 25% 이상	의결권 직·간접적 25% 이상
콜롬비아	의결권있는 주식 10% 이상	×
크로아티아	총발행주식 25% 이상(6개월)	법인자본 직접 25% 이상
키르기즈	총발행주식 20% 이상	×

〈표 IV-73〉의 계속

구분 국가명	간접외국납부세액공제 지분율 요건(보유기간)	
	한국측	상대국측
타지키스탄공화국	의결권있는 주식 10% 이상	×
파나마	의결권있는 주식 10% 이상	×
페루	의결권있는 주식 또는 출자자본 10% 이상	의결권 직·간접적 10% 이상
핀란드	×	국내법 규정
홍콩	의결권있는 주식 또는 출자자본 10% 이상	×

주: '×'는 해당 규정을 조세조약에 포함하고 있지 않음을 의미함  
 자료: 저자 작성

#### 처. 차별금지 (non-discrimination)

##### 1) 개관

##### 가) OECD 모델조세협약 제24조 【차별금지】

- OECD 모델조세협약 제24조에서 규정한 ‘차별금지원칙’은 상호주의에 따라 체약국 국민과 그 상대 체약국 국민을 동등하게 대우한다는 기본적 조약의 체결 원칙이 조세조약에 반영됨
  - 19세기에 자국민에 대한 외교적 보호를 확대하고 강화하기 위하여 세계 각국들이 체결한 영사협정과 통상우호조약 등에서 도입한 원칙에서부터 기인함
  - 차별 여부에 대한 기준 ‘같은 조건의 상황’은 법률적·사실적으로 상당히 유사한 상황에 있을 것을 뜻하며 특히 거주 측면에서 유사하여야 함<sup>287)</sup>
- OECD 모델조세협약 제24조 【차별금지】 조문은 모두 6개 항으로 구성되어 있으며, 그 내용은 직접 또는 간접적 차별금지 규정과 차별금지 대상 관련 조세와 관련된 규정이 있음
  - 제1항 및 제2항은 국민이 아닌 자 또는 국적이 없는 거주자에 대한 직접적인 차별

287) OECD 모델조세협약 제24조 주석서 문단 7.

대우에 대해 적용됨

- 제3항은 내국법인과 같은 활동을 수행하는 고정사업장에 대한 직접적인 차별대우에 대해 적용됨
  - 단, 민법이나 가족부양의무 등에 따라 거주자에게 부여하는 조세혜택은 비거주자에 부여하지 않을 수 있다는 예외가 있음
- 제4항은 독립기업의 원칙이 적용되는 경우 이외에는 거주자와 비거주자 간 비용 공제에 있어 차별을 두지 않는다는 규정임
- 제5항은 외국자본이 투자한 기업을 내국기업과 비교하여 차별하는 것을 금지함
- 제6항은 차별금지원칙이 조세조약의 대상조세 이외의 모든 조세에도 적용된다는 규정임

1. 한 체약국의 국민은, 특히 거주와 관련하여, 동일한 상황에 있는 다른 체약국의 국민이 부담하거나 부담할지도 모르는 조세 혹은 관련 의무와 다르거나 보다 더 과중한 조세 혹은 관련 의무를 다른 체약국에서 부담하지 않는다. 이 규정은 제1조의 규정에도 불구하고, 한 체약국 또는 양 체약국의 거주자가 아닌 사람에게도 적용된다.
2. 한 체약국의 거주자인 무국적인은 어느 국가에서도 동일한 상황에 있는 당해 국민이 부담하거나 부담할지도 모르는 조세나 이와 관련된 의무와 다르거나 보다 더 과중한 조세 또는 이와 관련된 의무를 부담하지 않는다.
3. 한 체약국의 기업이 다른 체약국 내에 가지고 있는 고정사업장에 대한 조세는 같은 활동을 수행하는 다른 체약국의 기업에 부과되는 조세보다 불리하게 과세되지 않는다. 이 규정은 한 체약국이 자국 거주자에게 국민자격(civil status)이나 가족부양의무(family responsibility)로 인하여 부여하는 조세목적상의 어떤 인적공제(personal allowance), 경감(relief), 감면(reduction)을 다른 체약국의 거주자에게도 부여해야 할 의무를 한 체약국에 부여하는 것으로 해석되지 않는다.
4. 제9조 1항, 제11조 6항, 제12조 4항이 적용되는 경우를 제외하고, 한 체약국의 기업에 의해 다른 체약국의 거주자에게 지급되는 이자, 사용료 및 기타지급금은 그 기업의 과세소득을 결정하기 위해, 한 체약국의 거주자에게 지급되었을 때와 같은 조건으로 공제된다. 마찬가지로 한 체약국의 기업이 다른 체약국의 거주자에게 진 모든 부채는, 그 기업의 과세자본을 결정하기 위해서, 한 체약국 거주자와 계약된 것과 같은 조건으로 공제된다.
5. 한 체약국의 기업자본의 일부 또는 전부가 한 명 혹은 두 명 이상의 다른 국가 거주자에 의해 직·간접으로 소유되거나 지배되는 경우, 그 기업은 유사한 한 체약국의 기업이 부담하거나 부담할 수 있는 조세나 관련 의무와 다르거나 더 부담스러운 조세나 관련 의무를 부담하지 않는다.
6. 이 조문의 규정은 제2조의 규정에도 불구하고, 모든 종류 및 명칭의 조세에 대하여 적용한다.

□ UN 모델조세협약 제24조 【차별금지】은 OECD 모델조세협약과 유사함

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(1) 연혁

최근 개정된 사항이 없음

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

캐나다, 뉴질랜드는 이 조항에 대한 입장을 유보함<sup>288)</sup>

호주는 연구개발 소득공제와 원천징수와 관련된 국내세법상 규정을 계속 적용할 수 있다는 것을 보장하기 위하여 수정안을 제안할 수 있음<sup>289)</sup>

미국은 지점세(branch tax)를 적용할 권리를 가짐<sup>290)</sup>

(가) 제1항에 대한 유보

프랑스는 프랑스 판례법과 제3항, 제4항, 제5항은 이미 회사들에게 적용된다는 측면에서 오직 자연인(individuals)에게만 제1항의 규정을 적용할 가능성을 가지기를 원함<sup>291)</sup>

칠레와 영국은 제1항 두 번째 문장에 대한 그들의 입장을 유보함<sup>292)</sup>

(나) 제2항에 대한 유보

칠레, 에스토니아, 스위스는 제2항을 그들의 협약에 포함하지 않을 권리를 가짐<sup>293)</sup>

288) OECD 모델조세협약 제23조 주석서 문단 85.

289) OECD 모델조세협약 제23조 주석서 문단 86.

290) OECD 모델조세협약 제23조 주석서 문단 88.

291) OECD 모델조세협약 제23조 주석서 문단 87.

292) OECD 모델조세협약 제23조 주석서 문단 89.

(다) 제3항에 대한 유보

- 특례규정의 측면에서, 칠레는 고정사업장에 의한 이윤의 분배형태나 세율에 관련된 협약상 규정에 대해서는 행동의 자유를 유지함<sup>294)</sup>

(라) 제4항에 대한 유보

- 프랑스는 제4항의 규정을 수용하지만 프랑스회사가 특수관계회사에 지급하는 이자 비용의 공제에 대한 제한과 관련된 국내법의 규정을 적용할 가능성을 갖기를 원함<sup>295)</sup>

(마) 제5항에 대한 유보

- 칠레, 그리스, 영국은 조세조약의 대상조세에 대한 조항의 적용을 제한할 권리를 가짐<sup>296)</sup>

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 국적에 근거한 세무상 차별금지

1. 한 체약국의 국민은, 특히 거주와 관련하여, 동일한 상황에 있는 다른 체약국의 국민이 부담하거나 부담할지도 모르는 조세 혹은 관련 의무와 다르거나 보다 더 과중한 조세 혹은 관련 의무를 다른 체약국에서 부담하지 않는다. 이 규정은 제1조의 규정에도 불구하고, 한 체약국 또는 양 체약국의 거주자가 아닌 사람에게도 적용된다.

- 조사대상국 79개국 중에서 OECD 모델조세협약 제24조와 동일하거나 유사한 조항을 포함하고 있지 않은 국가는 뉴질랜드, 사우디아라비아, 호주가 있음

293) OECD 모델조세협약 제23조 주석서 문단 90.

294) OECD 모델조세협약 제23조 주석서 문단 90.1.

295) OECD 모델조세협약 제23조 주석서 문단 91.

296) OECD 모델조세협약 제23조 주석서 문단 92.

- 단, 뉴질랜드의 경우, 최혜국대우(Most Favored Nation)규정이 포함됨<sup>297)</sup>
- OECD 모델조세협약 제24조 제1항의 ‘국민’에 대한 용어나 범위에서 차이를 두고 조사대상국은 미국, 스웨덴, 이집트, 홍콩이 있음
  - 미국은 ‘시민(citizen)’을 사용하고 있음
  - 스웨덴과 이집트는 ‘국민(nationals)’의 정의를 체약국의 국적을 가진 개인(individuals)과 법인(legal persons), 파트너십(partnership) 그리고 체약국에서 유효한 법률에 의해 그와 유사한 지위를 부여받은 단체로 규정함
  - 홍콩과 체결한 조세조약은 홍콩의 경우 “홍콩특별행정구에 거소할 수 있는 권한을 보유한 인(persons)이나 홍콩에 설립 또는 달리 구성된 인(persons)”를 의미함
- 제1항의 단서조항인 “제1조의 규정에도 불구하고, 한 체약국 또는 양 체약국의 거주자가 아닌 사람에게도 적용된다.”가 없는 국가는 미국, 미얀마, 벨기에, 인도네시아가 있음

〈표 IV-74〉 국적에 의한 세무상 차별금지 조항 현황

구분	국가명
시민	미국
국민의 정의 규정 <sup>1)</sup>	스웨덴, 이집트, 홍콩
차별금지 조항 없음	뉴질랜드, 사우디아라비아, 호주
OECD 모델조세조약과 동일	위 국가 외 모든 조사대상국 <sup>2)</sup>

주: 1) 스웨덴, 이집트의 경우에는 체약국의 국적을 가진 개인(individuals)과 법인(legal persons), 파트너십(partnership) 그리고 체약국에서 유효한 법률에 의해 그와 유사한 지위를 부여받은 단체를 의미하며, 홍콩의 경우 "홍콩특별행정구에 거소할 수 있는 권한을 보유한 인(persons)이나 홍콩에 설립 또는 달리 구성된 인(persons)"을 의미함

2) 단, 미얀마, 벨기에, 인도네시아는 OECD 모델조세협약 제24조 제1항 단서조항이 없음

자료: 저자 작성

297) 한국·뉴질랜드 의정서 서명 후 뉴질랜드가 다른 나라와 체결한 조세조약에서 차별금지 조항을 포함하는 경우, 뉴질랜드는 한국에 지체 없이 통보하고 해당 조항을 포함시키기 위한 교섭을 시작함

나) 국적을 가지지 않은 거주자(stateless)에 대한 차별금지

2. 한 계약국의 거주자인 무국적인(persons)은 어느 국가에서도 동일한 상황에 있는 당해 국민이 부담하거나 부담할지도 모르는 조세나 이와 관련된 의무와 다르거나 보다 더 과중한 조세 또는 이와 관련된 의무를 부담하지 않는다.

- 제2항은 국적을 가지지 않은 거주자에 대한 차별금지를 규정하고 있으며, 일부 국가를 제외하고는 우리나라가 체결한 조세조약에는 해당 규정을 포함하고 있지 않음
  - OECD 모델조세협약과 동일하게 해당 규정을 포함하고 있는 국가들은 그리스, 노르웨이, 독일, 라트비아, 모로코, 스리랑카, 슬로베니아, 아제르바이잔, 우크라이나, 이집트, 키르기즈(11개국)가 있음

〈표 IV-75〉 국적이 없는 거주자에 대한 차별 금지 현황

구분	국가명
OECD 모델조세협약과 동일	그리스, 노르웨이, 독일, 라트비아, 모로코, 스리랑카, 슬로베니아, 아제르바이잔, 우크라이나, 이집트, 키르기즈(11개국)
규정 없음	가봉, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 덴마크, 라오스, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 싱가포르, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 이란, 이스라엘, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 중국, 칠레, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 타지키스탄, 태국, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 홍콩(65개국)
차별금지 조항 없음	뉴질랜드, 사우디아라비아(2개국)

자료: 저자 작성

다) 고정사업장에 대한 차별금지

3. 한 체약국의 기업이 다른 체약국 내에 가지고 있는 고정사업장에 대한 조세는 같은 활동을 수행하는 다른 체약국의 기업에 부과되는 조세보다 불리하게 과세되지 않는다. 이 규정은 한 체약국이 자국 거주자에게 국민자격(civil status)이나 가족부양의무(family responsibility)로 인하여 부여하는 조세목적상의 어떤 인적공제(personal allowance), 경감(relief), 감면(reduction)을 다른 체약국의 거주자에게도 부여해야 할 의무를 한 체약국에 부여하는 것으로 해석되지 않는다.

- 제3조는 한 체약국의 내국법인과 같은 활동을 수행하는 다른 체약국 거주자인 기업의 고정사업장 소득에 대한 차별적인 과세를 금지하는 내용을 담고 있음
  - 동시에 민사상 지위 또는 가족부양의무 등에 따라 한 체약국의 거주자에게 부여하는 인적공제, 경감, 감면 등의 조세혜택을 비거주자에 부여하지 않는다는 예외를 단서규정으로 두고 있음
  
- 조사대상국 79개국 중 인도와 인도네시아, 그리고 벨기에를 제외한 모든 국가들과의 조세조약은 동일한 내용을 포함함
  - 인도네시아는 단서규정이 없음
  
- 인도의 경우, 고정사업장 차별금지 규정에 대한 예외조항이 있음<sup>298)</sup>
  - 인도의 경우, 본 규정이 인도가 인도에 소재한 한국 고정사업장의 이윤에 대하여 유사한 인도 내국법인의 이윤에 부과되는 세율보다 높은 세율로 조세를 부과하는 것을 금지하거나 제7조 제3항의 규정과 상충하는 것으로 해석 않음
  - 한국의 경우, 인도의 거주자인 회사가 한국 내 고정사업장의 이윤에 대하여 한국 국내법에 따라 추가적으로 조세를 부과할 수 있음
    - 단, 추가적 조세는 고정사업장의 이윤에서 한국 소득세 및 소득에 부과되는 그 밖의 조세를 공제한 후의 금액의 15%를 한도로 함

298) 한국·인도 조세조약 의정서(2016.9.12.) 제2조.

- 벨기에의 경우, 고정사업장 차별금지 규정에 대한 예외조항이 있음<sup>299)</sup>
  - 벨기에의 경우, 본 규정이 벨기에 내 한국 고정사업장에 귀속되는 소득에 대해 벨기에 국내법에 의해 벨기에가 과세할 수 없는 것으로 해석되지 않음
  - 단, 고정사업장에 대한 소득세율은 벨기에 거주자인 법인의 이윤 전부 또는 일부에 적용되는 세율을 한도로 함

라) 이자, 사용료, 기타지급금 등 비용공제와 부채 관련 공제에 대한 차별금지

4. 제9조 1항, 제11조 6항, 제12조 4항이 적용되는 경우를 제외하고, 한 체약국의 기업에 의해 다른 체약국의 거주자에게 지급되는 이자, 사용료 및 기타지급금은 그 기업의 과세소득을 결정하기 위해, 한 체약국의 거주자에게 지급되었을 때와 같은 조건으로 공제된다. 마찬가지로 한 체약국의 기업이 다른 체약국의 거주자에게 진 모든 부채는, 그 기업의 과세자본을 결정하기 위해서, 한 체약국 거주자와 계약된 것과 같은 조건으로 공제된다.

- 제4항에서는 독립기업의 원칙이 적용되는 경우 이외에는 거주자와 비거주자 간의 이자, 사용료, 기타지급금에 대한 비용공제 및 부채 관련 공제에 있어서의 차별 금지를 규정함
- 조사대상국 79개국 중에서 독일, 룩셈부르크, 모로코, 스웨덴, 아이슬란드, 아제르바이잔, 우루과이, 우크라이나, 이란, 크로아티아, 키르기즈(11개국)의 경우 OECD 모델조세협약과 그 내용이 동일함
- 그러나 네덜란드, 덴마크, 미국, 미얀마, 싱가포르, 아랍에미리트, 인도네시아, 칠레(8개국)와 체결한 조세조약에는 관련 규정이 없음
- 대부분 국가와의 조세조약상에는 자본세제에서 고려되는 부채 관련 공제를 허용하는 내용이 반영되어 있지 않음

<sup>299)</sup> 한국·인도 조세조약 의정서(2016.9.12.) 제2조.

- 가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네팔, 노르웨이, 라오스, 라트비아, 러시아, 리투아니아, 멕시코, 몰타, 몽골, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 스리랑카, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아일랜드, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우즈베키스탄, 이스라엘, 이집트, 인도, 일본, 중국, 칠레, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 타지키스탄공화국, 태국, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 홍콩(59개국)이 이에 해당함

〈표 IV-76〉 이자, 사용자, 기타지급금의 비용공제 및 부채 관련 공제 현황

구분	국가명
OECD 모델조세협약과 동일	독일, 룩셈부르크, 모로코, 스웨덴, 아이슬란드, 아제르바이잔, 우루과이, 우크라이나, 이란, 크로아티아, 키르기즈(11개국)
규정 없음	네덜란드, 덴마크, 미국, 미얀마, 싱가포르, 아랍에미리트, 인도네시아, 칠레(8개국)
부채 관련 공제 없음	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네팔, 노르웨이, 라오스, 라트비아, 러시아, 리투아니아, 멕시코, 몰타, 몽골, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 스리랑카, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아일랜드, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우즈베키스탄, 이스라엘, 이집트, 인도, 일본, 중국, 칠레, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 타지키스탄공화국, 태국, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 홍콩(59개국)
차별금지 조항 없음	뉴질랜드, 사우디아라비아(2개국)

자료: 저자 작성

#### 마) 특수관계기업의 차별금지

5. 한 체약국의 기업자본의 일부 또는 전부가 한 명 혹은 두 명 이상의 다른 국가 거주자에 의해 직·간접으로 소유되거나 지배되는 경우, 그 기업은 유사한 한 체약국의 기업이 부담하거나 부담할 수 있는 조세나 관련 의무와 다르거나 더 부담스러운 조세나 관련 의무를 부담하지 않는다.

제5항은 상대방 체약국의 거주자에 의해 자본이 직·간접적으로 소유되거나 지배하

는 기업에 대한 세무상 취급에 대한 차별금지를 규정하고 있음

- 조사대상국 79개국 중 차별금지 조항이 없는 뉴질랜드와 사우디아라비아를 제외하고 모든 국가들이 동일한 내용을 포함하고 있음

바) 모든 조세에 대한 차별금지

6. 이 조문의 규정은 제2조의 규정에도 불구하고, 모든 종류 및 명칭의 조세에 대하여 적용한다.

- 제6항은 차별금지 규정이 조세조약에서 대상으로 하고 있는 대상조세 이외의 모든 조세에도 적용된다는 원칙을 천명하고 있음
- 조사대상국 79개국 중 미국, 알바니아는 해당 규정을 포함하고 있지 않으며, 남아프리카공화국, 덴마크, 미얀마, 아랍에미리트, 아일랜드, 영국, 오만, 우크라이나, 인도네시아, 캐나다, 태국, 피지(13개국)는 조세조약상 대상조세로 한정하고 있음

〈표 IV-77〉 차별금지 조항 대상조세

구분	국가명
OECD 모델조세협약과 동일	가봉, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 일본, 중국, 카자흐스탄, 카타르, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 타지키스탄, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 포르투갈, 프랑스, 핀란드, 필리핀, 헝가리, 홍콩(61개국)
규정 없음	미국, 알바니아(2개국)
조세조약상 대상조세	남아프리카공화국, 덴마크, 미얀마, 아랍에미리트, 아일랜드, 영국, 오만, 우크라이나, 인도네시아, 캐나다, 태국, 피지(13개국)
차별금지 조항 없음	뉴질랜드, 사우디아라비아, 호주(3개국)

자료: 저자 작성

사) 관세동맹 등 차별금지 규정의 적용 배제

- 아랍에미리트, 쿠웨이트와의 조세조약에는 관세동맹 등 체결과 관련하여 차별금지 규정의 적용을 배제하는 내용이 있음<sup>300)</sup>
  - 제25조의 어떠한 내용도 조세 또는 자본의 이동과 전적으로 관련 있는 관세동맹, 경쟁동맹, 자유무역지대의 체결로 인하여 어느 제3국이나 그 거주자에게 부여할 수 있는 조치, 우대, 특권을 대하여 그로 인한 이득을 일방 체약국의 거주자에 대하여 확대하여 적용할 법적 의무를 동 일방 체약국에 대하여 부과하는 것으로 해석되지 아니함

아) 부과제척 기간 경과 후 과세조정 금지

- 루마니아와의 조세조약에는 부과제척 기간 경과 후 소득에 대한 과세조정 (adjustment of assessment)을 금지하는 내용이 포함됨
  - 체약국은 다른 체약국의 거주자에 대하여 그 다른 체약국에서 이미 과세된 소득 항목을 부과제척 기간이 경과 후에 포함시켜 조정과세하지 아니함<sup>301)</sup>

300) 한국-아랍에미리트 제25조 제4항, 한국-쿠웨이트 제25조 제6항

영문은 “Nothing in this Article shall be construed as imposing a legal obligation on a Contracting State to extend to the residents of the other Contracting State, the benefit of any treatment, preference or privilege which may be accorded to any third state or its residents by virtue of the formation of a customs union, economic union, special agreements, a free trade area or by virtue of any regional or subregional arrangement relating wholly or mainly to movement of capital and /or taxation to which the first-mentioned Contracting State may be a party.”임

301) 한국·루마니아 조세조약 제26조 제2항. 원문은 “2. A Contracting State shall not adjust any assessment of a resident of the other Contracting State by including items of income already taxed in the other Contracting State after the expiry of the time limits provided for in its domestic law.”임

## 커. 상호합의 절차 (mutual agreement procedure)

### 1) 개관

#### 가) OECD 모델조세협약 제25조 【상호합의】

- OECD 모델조세협약 제25조는 총 5개의 항으로 구성되어 있으며, 조세조약의 해석·부당한 과세처분 또는 과세소득의 조정과 관련된 사안을 양 체약국의 과세당국이 상호합의에 의해 해결토록 하고, 관련 절차상 내용을 규정함
  - 제1항에서는 상호합의 대상과 상호합의 신청 기한을 규정함
    - 조세조약에 부합하지 않는 과세상 결과를 초래하는 사안에 대하여, 조세조약에 부합하지 않는 과세상 결과를 초래하는 조치를 처음 안 날로부터 3년 이내에 제기하도록 규정함
  - 제2항은 상호합의 해결을 위한 양 체약국의 노력의무와 상호합의 결과의 이행의무에 대하여 규정함
    - 상호합의 결과는 체약국 국내법의 부과제척 기간과 상관없이 시행되어야 함
  - 제3항은 조세조약상 해석·적용, 그리고 조약에 규정되지 않은 경우의 이중과세 경감을 상호합의를 통하여 양 체약국이 해결하기 위해 노력해야 함을 규정함
  - 제4항은 상호합의 절차의 진행을 위한 사항을 규정함
    - 조세조약의 해석과 시행 및 이중과세방지의 합의를 위해 공동위원회를 구성하는 것을 포함하여 서로 직접 연락할 수 있음
  - 제5항에서는 2년 이내 상호합의에 도달하지 못한 경우, 상호합의를 제기한 납세자의 신청에 의해 중재절차를 개시할 수 있음을 규정하고 있음

1. 한 계약국 또는 양 계약국의 조치가 한 계약국의 사람에 대하여 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 그 사람이 판단하는 경우, 그는 각 국내법에 규정된 구제절차에 불구하고, 자신의 거주국의 관할당국에 그 조치에 대한 이의를 제기할 수 있다. 그리고 그 사건(case)이 제24조 1항에 해당하는 것이면 그가 국민인 계약국의 관할당국에 이의를 제기할 수 있다. 이의는 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세상의 결과를 초래하는 조치를 처음 안 날로부터 3년 안에 제기되어야 한다.
2. 관할당국은 이의가 정당하다고 인정하나 스스로 만족할만한 해결을 할 수 없을 때, 이 조약에 부합되지 않는 과세를 회피하기 위하여 다른 계약국의 관할당국과 상호합의에 의하여 그 이의를 해결하기 위해 노력한다. 이에 따라 채택된 상호합의는 계약국 국내법의 시한에 관계없이 시행된다.
3. 양 계약국의 관할당국은 이 조약의 해석이나 적용에 있어, 발생하는 어려움 또는 의문을 상호합의에 의해 해결하도록 노력한다. 또한 양 당국은 이 조약에 규정되지 않은 경우의 이중과세를 방지하기 위해 상호협의를 할 수 있다.
4. 양 계약국의 관할당국은 전항에서 의미하는 합의에 도달하기 위해, 그들 자신 혹은 그들의 대표자로 구성된 공동위원회를 통하는 것 등을 포함하여, 직접 상호 간 의견을 교환할 수 있다.
5. 아래의
  - a) 제1항에 따라 한 계약국 혹은 양 계약국의 행위로 인해 조약규정에 위배되는 과세를 당한 사람이 한 계약국 관할당국에 사건을 제기하고, 또한
  - b) 한 계약국 관할당국이 제2항에 따라 상대방 계약국 관할당국에 사건을 제기한 때로부터 2년 이내에 그 사건에 대한 합의에 도달하지 못하는 경우
 사건과 관련된 모든 미해결된 문제는 사건 신청인이 요구하는 경우 중재에 회부된다. 그러나 각국의 법원 혹은 행정심판(administrative tribunal)에 의해 이러한 미해결문제에 대한 결정이 이루어진 경우 중재에 회부되지 않는다. 사건의 직접당사자가 중재결정을 집행하는 상호합의에 특별한 반대를 하지 않으면, 중재결정은 양 계약국을 구속하며 양 계약국의 국내법상 제척기간에 불구하고 집행된다. 상호합의에 따라 계약국 관할당국은 이 항의 적용방법을 결정한다.\*

\*. 국가에 따라 법규, 정책, 지침 등에서 본 항의 분쟁해결방법을 인정하지 않을 수도 있다. 또한 국가에 따라서, 본 항의 내용만을 특정한 국가에 대해서만 포함시키려 할 수도 있다. 이러한 이유로, 주석서 문단 65에서 언급된 요인들에 기초하는 것이 적절한 것으로 양 당사국 간 합의된 조약에서만 본 항은 포함되어야 한다. 동 주석서 문단 74에서 언급된 바와 같이 당사국 법정에 의해 중재안이 판결된 경우 이를 문제 제기하지 않기로 한다면 동 항을 제외하기로 동의할 수도 있다.

- UN 모델조세협약 제25조 【상호합의절차】는 OECD 모델조세협약과 유사함
  - 다만, UN 모델조세협약에서는 중재제도의 도입에 대하여 선택할 수 있음
  - 중재제도를 포함한 조항을 선택하는 경우, 중재를 제기할 수 있는 기한을 3년으로 규정하고 있다는 차이가 있음

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(1) 연혁

- 제4항에 대하여 1995년 OECD 모델조세협약 개정 시 “대표자로 구성된 공동위원회(a joint commission)를 포함하여”라는 문장이 반영됨<sup>302)</sup>
- 2008년 OECD 모델조세협약 개정 시 구속력 있는 중재제도를 제5항으로 신설하여 도입함
  - 2007년 OECD 보고서 “조세조약 분쟁의 해결방안 개선(Improving the Resolution of Tax Treaty Dispute)”의 내용을 반영함

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 제2항과 관련하여, 터키는 사건은 관련된 과세기간 이후 5년 기간 이내 세무당국에 제출되어야 한다는 것을 제공할 수 있지만, 통지(notification)가 그 기간의 마지막 연도에 있었다면, 그 통지일로부터 1년 이내에 적용하여야 함<sup>303)</sup>
- 영국은 제1항 마지막 문장은 국내법상 6년이라는 부과제척 기간과 충돌하기 때문에 제1항 마지막 문장에 대한 입장을 유보함<sup>304)</sup>

302) 당초에는 “4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs. When it seems advisable in order to reach agreement to have an oral exchange of opinions, such exchange may take place through a Commission consisting of representatives of the competent authorities of the Contracting States.”이었음

303) OECD 모델조세협약 제25조 주석서 문단 96.

- 칠레, 그리스, 이탈리아, 멕시코, 폴란드, 포르투갈, 스위스는 제2항의 두 번째 문장에 대한 입장을 유보함<sup>305)</sup>
  - 상호합의에 따른 세제혜택과 환급은 국내법상 부과제척 기간과 연결되어야 한다는 입장임
  
- 터키는 제2항 두 번째 문장에 대한 입장을 유보하고, 상호합의절차 결과의 이행을 위한 기한을 고정하고자 이행과 관련된 확정 기한(time limit)을 양자 간 협약의 문맥에 언급하고자 함<sup>306)</sup>
  - 터키 국내법에서는 부과된 세액의 환급은 반드시 특정기간 내에 이루어지도록 규정하며, 이 규정에 의하며, 세무당국은 환급가능한 세액을 발견하고, 이를 납세자에게 통지한 다음, 납세자가 그 통지일로부터 1년 이내 환급 신청하여야 하며, 만일 이 기한을 경과하는 경우에는 세액을 환급받을 수 없음
  - 법원의 판결에 대해서도 동일함
  
- 캐나다는 모델조세협약 제9조 주석서 문단 10에서 언급된 규정과 유사한 규정을 포함할 권리를 가지는데, 이 문단은 유효하게 체약국은 기업의 이윤을 조정할 수 있는 기한을 정하는 것을 그 내용으로 하고 있음<sup>307)</sup>
  
- 헝가리는 국내법상 시효기간(the prescription period)을 경과하여 세무당국에 제출된 요청의 경우 상호합의절차를 진행할 수 없기 때문에 제1항의 마지막 문장에 대한 입장을 유보함<sup>308)</sup>

304) OECD 모델조세협약 제25조 주석서 문단 97.

305) OECD 모델조세협약 제25조 주석서 문단 98.

306) OECD 모델조세협약 제25조 주석서 문단 99.

307) OECD 모델조세협약 제25조 주석서 문단 100.

308) OECD 모델조세협약 제25조 주석서 문단 101.

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 상호합의 신청기한

1. 한 체약국 또는 양 체약국의 조치가 한 체약국의 사람에 대하여 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 그 사람이 판단하는 경우, 그는 각 국내법에 규정된 구제절차에 불구하고, 자신의 거주국의 관할당국에 그 조치에 대한 이의를 제기할 수 있다. 그리고 그 사건(case)이 제24조 1항에 해당하는 것이면 그가 국민인 체약국의 관할당국에 이의를 제기할 수 있다. 이의는 이 조약의 규정에 부합하지 않은 과세상의 결과를 초래하는 조치를 처음 안 날로부터 3년 안에 제기되어야 한다.

- OECD 모델조세조약 제25조 제1항에서는 상호합의 대상 및 상호합의 신청기한을 조약의 규정에 부합하지 않은 과세상의 결과를 초래하는 조치를 처음 안 날로부터 3년으로 정하고 있음
  
- 조사대상국 79개국에서 네덜란드, 덴마크, 멕시코, 미국, 싱가포르, 영국, 이란, 이탈리아, 카타르, 포르투갈, 필리핀 등 11개국을 제외한 나머지 국가의 상호합의 신청기한은 OECD 모델조세협약에서 규정하는 바와 같이 3년 이내임
  - 이란, 이탈리아, 카타르, 포르투갈, 필리핀의 경우 2년 이내이고,
  - 네덜란드, 덴마크, 멕시코, 미국, 싱가포르, 영국의 경우에는 상호합의 신청기한이 별도로 정해지지 않음

〈표 IV-78〉 상호합의 신청기한

구분	국가명
규정 없음	네덜란드, 덴마크, 멕시코, 미국, 싱가포르, 영국(6개국)
2년 이내	이란, 이탈리아, 카타르, 포르투갈, 필리핀(5개국)
3년 이내	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 모로코, 몰타, 몽골, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨라루스, 벨기에, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 오만, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이스라엘, 이집트, 인도네시아, 일본, 중국, 칠레, 카자흐스탄, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기스, 태국, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 프랑스, 피지, 핀란드, 헝가리, 인도, 타지키스탄공화국, 홍콩(68개국)

자료: 저자 작성

나) 상호합의 해결을 위한 체약국들의 노력 및 상호합의 결과의 시행

2. 관할당국은 이의가 정당하다고 인정하나 스스로 만족할 만한 해결을 할 수 없을 때, 이 조약에 부합되지 않는 과세를 회피하기 위하여 다른 체약국의 관할당국과 상호합의에 의하여 그 이의를 해결하기 위해 노력한다. 이에 따라 채택된 상호합의는 체약국 국내법의 시한에 관계없이 시행된다.

- 제2항은 상호합의에 도달하기 위하여 양 체약국의 노력의무와 상호합의 결과의 기한 없는 시행을 규정함

〈표 IV-79〉 상호합의 결과의 시행

구분	국가명
규정 없음	네덜란드, 네팔, 뉴질랜드, 덴마크, 루마니아, 미얀마, 미국, 베네수엘라, 벨기에, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 싱가포르, 영국, 이탈리아, 카자흐스탄, 포르투갈, 프랑스(18개국)
사건제기일로부터 6년 이내	아일랜드(1개국)
세무신고기한 또는 신고일중 늦은 날로부터 10년 이내 시행	멕시코(1개국)
국내법에 따라 이행	칠레, 필리핀(2개국)
국내법과 상관없이 효력 인정	가봉, 그리스, 남아프리카공화국, 노르웨이, 독일, 라오스, 라트비아, 러시아, 룩셈부르크, 리투아니아, 모로코, 몰타, 몽골, 바레인, 방글라데시, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 오만, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 인도네시아, 일본, 중국, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 태국, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 피지, 핀란드, 헝가리, 인도, 타지키스탄공화국, 홍콩(57개)

자료: 저자 작성

다) 조세조약 해석·적용·이중과세방지를 위한 상호합의

3. 양 체약국의 관할당국은 이 조약의 해석이나 적용에 있어, 발생하는 어려움 또는 의문을 상호합의에 의해 해결하도록 노력한다. 또한 양 당국은 이 조약에 규정되지 않은 경우의 이중과세를 방지하기 위해 상호협의를 할 수 있다.

조사대상국 79개국과 체결한 조세조약 모두 동일한 규정을 포함하고 있음

라) 실무 협상

4. 양 체약국의 관할당국은 전항에서 의미하는 합의에 도달하기 위해, 그들 자신 혹은 그들의 대표자로 구성된 공동위원회를 통하는 것 등을 포함하여, 직접 상호 간 의견을 교환할 수 있다.

- 상호합의를 진행하기 위한 실무협상에 대한 방안을 규정하고 있음
  - 조사대상국 대부분과의 조세조약상에는 (공동)위원회를 구성하거나, 직접적인 의견교환을 통하여 실무협상을 진행하도록 규정됨
  - 덴마크, 독일, 라오스, 러시아, 미얀마, 베네수엘라, 스위스(7개국)는 관련 규정이 없음

마) 중재제도

5. 아래의

a) 1항에 따라 한 체약국 혹은 양 체약국의 행위로 인해 조약규정에 위배되는 과세를 당한 사람이 한 체약국 관할당국에 사건을 제기하고, 또한

b) 한 체약국 관할당국이 제2항에 따라 상대방 체약국 관할당국에 사건을 제기한 때로부터 2년 이내에 그 사건에 대한 합의에 도달하지 못하는 경우

사건과 관련된 모든 미해결된 문제는 사건 신청인이 요구하는 경우 중재에 회부된다. 그러나 각국의 법원 혹은 행정심판(administrative tribunal)에 의해 이러한 미해결 문제에 대한 결정이 이루어진 경우 중재에 회부되지 않는다. 사건의 직접당사자가 중재결정을 집행하는 상호합의에 특별한 반대를 하지 않으면, 중재결정은 양 체약국을 구속하며 양 체약국의 국내법상 제척기간에 불구하고 집행된다. 상호합의에 따라 체약국 관할당국은 이 항의 적용방법을 결정한다.\*

\* 국가에 따라 법규, 정책, 지침 등에서 본 항의 분쟁 해결방법을 인정하지 않을 수도 있다. 또한 국가에 따라서, 본 항의 내용만을 특정한 국가에 대해서만 포함시키려 할 수도 있음. 이러한 이유로, 주석서 문단 65에서 언급된 요인들에 기초하는 것이 적절한 것으로 양 당사국간 합의된 조약에서만 본 항은 포함되어야 한다. 동 주석서 문단 74에서 언급된 바와 같이 당사국 법정에 의해 중재안이 판결된 경우 이를 문제 제기하지 않기로 한다면 동 항을 제외하기로 동의할 수도 있다.

- 우리나라가 체결한 모든 조세조약에는 OECD 모델조세조약 제25조 제5항에서 규정하는 중재제도를 포함하고 있지 않음
- 스위스의 경우, 개정 조세조약에는 최혜국대우(Most Favored Nation) 규정이 포함되어 있음<sup>309)</sup>

309) 한국·스위스 조세조약 의정서(2012년 7월 발효) 제14조. 이 의정서의 서명일 이후 어느 시점에, 한국이 자국의 어느 이 중과세방지협약에 중재에 관한 규정을 포함시키는 경우, 한국은 이를 스위스에 서면으로 통보하고 현행 소득에 관한 조세의 이중과세회피를 위한 협약에 중재에 관한 조항을 포함시키기 위하여 스위스와 교섭을 시작한다.

바) 부과제척 기간 만료 후 과세조정 금지

- 캐나다와의 조세조약에는 국내법상 부과제척 기간 만료 이후와 해당 소득 귀속과세기간 종료시점으로부터 5년 경과 후에는 양 체약국의 과세조정을 금지하고 있음<sup>310)</sup>
  - 단, 사기, 고의적 채무불이행, 방임의 경우에는 적용하지 않음
  
- 루마니아와의 조세조약에는 부과제척 기간 경과 후 소득에 대한 과세조정 (adjustment of assessment)을 금지하는 내용이 ‘차별금지’조항에 포함되어 있음
  - 체약국은 다른 체약국의 거주자에 대하여 그 다른 체약국에서 이미 과세된 소득 항목을 부과제척 기간이 경과 후에 포함시켜 조정과세하지 아니함<sup>311)</sup>

사) 상호합의 적용대상

- 덴마크, 미국, 인도네시아, 태국, 프랑스, 핀란드와의 조세조약에서는 상호합의 적용대상에 대한 내용이 포함됨
  - 덴마크와 인도네시아는 배당, 이자, 사용료 조문에서 규정한 제한의 적용방법을 상호합의에 의해 결정하도록 규정함
  - 태국은 다른 OECD 회원국과 결정된 협약에서 국제운송 관련 소득과 관련하여 제8조 제2항에 규정된 과세의 면세비율 등을 결정하는 경우 상호합의절차를 거쳐 동일한 조건을 적용하다는 최혜국대우를 약속함<sup>312)</sup>
  - 핀란드와의 조세조약은 상속과 관련된 이중과세를 상호합의에 의해 해결토록 규정하고 있음<sup>313)</sup>
  - 미국은 아래와 관련된 사항에 대하여 상호합의할 수 있다고 규정함<sup>314)</sup>
    - 고정사업장 간 이윤의 배분

310) 한국·캐나다 조세조약 제24조 제3항.

311) 한국·루마니아 조세조약 제26조 제2항.

312) 한국·태국 조세조약 개정의정서

313) 한국·핀란드 조세조약 의정서 제3조.

314) 한국·미국 조세조약 제27조 제2조.

- 특수관계자 간의 소득, 공제, 세액공제의 배분
- 특정 소득의 원천 결정
- 소득과 비용항목의 일관성 있는 계산
- 용어의 정의

## 터. 정보교환 (exchange of information)

### 1) 개관

#### 가) OECD 모델조세협약 제26조 【정보교환】

□ OECD 모델조세협약 제26조는 총 5개의 항으로 구성됨

1. 양 체약국의 관할당국은 과세가 이 조약에 반하지 않는 한, 체약국들, 그의 정치적 하부조직이나 지방자치단체에 의하여 부과된 모든 종류 및 명칭의 조세에 관한 조약의 시행 혹은 체약국 국내법의 시행 및 강제집행에 관련될 것으로 예상되는 정보를 교환한다. 정보의 교환은 제1조 및 제2조에 의해 제한되지 않는다.
2. 한 체약국이 제1항에 따라 제공받은 정보는 국내법에 의해 얻어진 정보와 같은 방식의 비밀로 취급되며, 이 조약의 적용대상이 되는 조세의 부과(assessment), 징수(collection), 제1항에 언급된 조세와 관련한 강제집행이나 기소, 판결에 관계된 사람이나 당국(법원 및 행정기관 포함) 및 그러한 사람이나 당국의 감독기관에게만 공개된다. 그 사람이나 당국은 이 정보를 그 목적만을 위해서 사용한다. 그들은 공개법정 절차 또는 사법적 결정의 경우 정보를 공개할 수 있다. 한편, 한 체약국이 수취한 정보는 양 체약국의 법에 따라 그 정보를 다른 목적으로 사용할 수 있고 정보를 제공한 국가의 권한있는 당국이 그러한 사용을 승인한 경우에는 다른 목적으로 사용할 수 있다.
3. 어떤 경우에도 제1항 및 제2항의 규정은 한 체약국에 대하여 다음의 의무를 지우는 것으로 해석되지 않는다.
  - a. 한 체약국이나 다른 체약국의 법률과 행정관행에 저촉되는 행정적 조치를 강구하는 것
  - b. 한 체약국이나 다른 체약국의 법률하에서 또는 행정의 통상과정에서 얻어질 수 없는 정보를 제공하는 것
  - c. 교역상, 사업상, 산업상, 상업상, 전문직업상 비밀이나 거래과정을 공개하는 정보 또는 공공정책에 반하는 정보를 제공하는 것.
4. 이 조에 따라 한 체약국이 정보를 요청하는 때에는 상대방 체약국은 요청정보가 자국의 조세목적상 필요치 않은 경우에도 해당정보 수집을 위해 과세자료 수집방법을 사용한다. 이와 같은 의무는 제3항에 의해 제한되며, 다만 이 경우에도 요청정보가 자국 세무상 필요치 않다는 이유만으로 정보제공을 거부하는 것은 허용되지 않는다.
5. 은행, 기타 금융기관, 대리인 혹은 중개인의 자격으로 활동하는 수탁인이나 사람이 정보를 가지고 있거나, 정보가 어떤 사람(법인)에 대한 지분권과 관련되어 있다는 이유만으로 제3항에 의해 한 체약국이 정보요청을 거절하는 것은 허용되지 않는다.

- UN 모델조세협약 제26조 【차별금지】는 OECD 모델조세협약과 유사함
  - 다만, 제2조와 관련하여 OECD 모델조세협약에서는 목적이 달라도 정보의 사용을 허용하는 문구가 있는 반면, UN 모델조세협약에는 그러한 내용이 없음
  - 제6항에서는 제1항에 따라 정보교환이 이루어지는 것과 관련된 방법과 기술을 개발하도록 규정하고 있으나, OECD 모델조세협약에는 그러한 내용이 없음

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(1) 연혁

- 제1항과 관련하여 2000년 OECD 모델조세협약 개정 시 정보교환대상조세 및 부과 주체의 범위를 “당초 협약 대상조세<sup>315)</sup>”에서 “모든 종류 및 명칭의 조세”<sup>316)</sup>로 확대됨
- 2005년 OECD 모델조세협약 개정 시 자국(自國)의 조세목적상 필요 없는 정보나 은행비밀주의 등을 이유로 정보제공 요청을 거부할 수 없도록 하는 내용의 제4항과 제5항이 신설 도입됨
- 2014년 OECD 모델조세협약 개정 시 수취한 정보를 조세목적 이외의 다른 목적에 사용할 수 있도록 제2항의 단서조항이 신설 도입됨

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

- 해당 사항이 없음

315) 당초 “concerning taxes covered by the Convention insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention”임

316) 원문은 “concerning taxes of every kind and description imposed on behalf of the Contracting States, or of their political subdivisions or local authorities, insofar as the taxation thereunder is not contrary to the Convention.”임

## 2) 조세조약 체결현황

### 가) 정보교환 대상조세

1. 양 체약국의 관할당국은 과세가 이 조약에 반하지 않는 한, 체약국들, 그의 정치적 하부조직이나 지방자치단체에 의하여 부과된 모든 종류 및 명칭의 조세에 관한 조약의 시행 혹은 체약국 국내법의 시행 및 강제집행에 관련될 것으로 예상되는 정보를 교환한다. 정보의 교환은 제1조 및 제2조에 의해 제한되지 않는다.

- OECD 모델조세협약 제26조 제1항 첫 번째 문장에서는 정보교환 대상이 되는 정보의 과세주체를 규정하고, 두 번째 문장에서는 정보교환이 제1조 대상인(persons covered)나 제2조 대상조세(taxes covered)의 제한을 받지 않도록 규정함
  - 그러므로 정보교환 대상에는 비거주자에 관한 행정작용이나 집행작용에 필요한 정보나, 조세조약 대상조세 이외의 조세에 대한 정보도 포함됨
  
- 조사대상국 79개국에서 정보교환 대상조세의 범위가 OECD 모델조세협약과 같이 모든 종류 및 명칭의 조세인 국가는 18개국임
  - 가봉, 라오스, 룩셈부르크, 바레인, 벨기에, 슬로베니아, 싱가포르, 아제르바이잔, 에콰도르, 우루과이, 이탈리아, 인도, 캐나다, 콜롬비아, 키르기즈, 파나마, 페루, 홍콩이 이에 해당함
    - 홍콩의 경우 조세조약 본문에는 조세조약 대상조세이나, 의정서 체결 시 서신으로 명시하고 합의하는 모든 조세를 대상으로 규정함
  - 조세조약 대상조세를 정보교환 대상으로 하는 국가는 위 국가 18개국과 네덜란드, 뉴질랜드, 베네수엘라, 우크라이나의 4개국을 제외한 모든 국가가 이에 해당함
    - 네덜란드, 뉴질랜드, 베네수엘라, 우크라이나는 조세조약 대상조세 이외에도 부정·탈세방지정보도 포함하고 있음
    - 단, 네덜란드의 경우에는 은행, 보험회사, 이와 유사한 기관으로부터 취득하는 정보는 포함하지 않음<sup>317)</sup>

317) 한국·네덜란드 조세조약 의정서(1981.4.17.) 제12조.

〈표 IV-80〉 정보교환 대상조세 현황

구분	국가명
OECD 모델조세협약과 동일	가봉, 라오스, 룩셈부르크, 바레인, 벨기에, 슬로베니아, 싱가포르, 아제르바이잔, 에콰도르, 우루과이, 이탈리아, 인도, 캐나다, 콜롬비아, 키르기즈, 타지키스탄공화국, 파나마, 페루, 홍콩 <sup>1)</sup> (19개국)
조세조약 대상조세	그리스, 남아프리카공화국, 네팔, 노르웨이, 덴마크, 독일, 라트비아, 러시아, 루마니아, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 방글라데시, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스위스, 스페인, 슬로바키아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 영국, 오만, 요르단, 우즈베키스탄, 이란, 이스라엘, 이집트, 인도네시아, 일본, 중국, 칠레, 카자흐스탄, 카타르, 쿠웨이트, 크로아티아, 태국, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리(56개국)
조세조약 대상조세+부정·탈세방지정보	네덜란드 <sup>2)</sup> , 뉴질랜드, 베네수엘라, 우크라이나(4개국)

주: 1) 홍콩의 경우, 의정서에 의해 서신으로 명시하고 합의하는 모든 조세를 대상으로 함

2) 네덜란드의 경우, 은행, 보험회사, 이와 유사한 기관으로부터 취득하는 정보는 제외됨

자료: 저자 작성

- 조세조약 대상조세를 정보교환 대상으로 하는 국가 56개국 중에서 제1조의 대상인(persons covered)에 의한 제한이 있는 국가는 남아프리카공화국, 네덜란드, 덴마크, 독일, 러시아, 미국, 스위스, 아랍에미리트, 태국, 포르투갈(10개국)이 있음

〈표 IV-81〉 제1조(대상인)에 의한 정보교환 제한 현황

구분	국가명
정보교환 제한 없음	가봉, 그리스, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 라오스, 라트비아, 루마니아, 룩셈부르크, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미얀마, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 벨기에, 벨라루스, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 싱가포르, 아이슬란드, 아일랜드, 아제르바이잔, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 에콰도르, 영국, 오만, 요르단, 우루과이, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 이탈리아, 인도, 인도네시아, 일본, 중국, 칠레, 카자흐스탄, 카타르, 캐나다, 키르기스, 쿠웨이트, 크로아티아, 콜롬비아, 타지키스탄, 튀니지, 파나마, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 페루, 프랑스, 피지, 핀란드, 헝가리, 홍콩(69개국)
정보교환 제한 있음	남아프리카공화국, 네덜란드, 덴마크, 독일, 러시아, 미국, 스위스, 아랍에미리트, 태국, 포르투갈(10개국)

자료: 저자 작성

#### 나) 정보교환으로 취득한 정보의 비밀유지 사항

2. 한 계약국이 제1항에 따라 제공받은 정보는 국내법에 의해 얻어진 정보와 같은 방식의 비밀로 취급되며, 이 조약의 적용대상이 되는 조세의 부과(assessment), 징수(collection), 제1항에 언급된 조세와 관련한 강제집행이나 기소, 판결에 관계된 사람이나 당국(법원 및 행정기관 포함) 및 그러한 사람이나 당국의 감독기관에만 공개된다. 그 사람이나 당국은 이 정보를 그 목적만을 위해서 사용한다. 그들은 공개법정 절차 또는 사법적 결정의 경우 정보를 공개할 수 있다. 한편, 양 계약국의 법에 따라 그 정보를 다른 목적으로 사용할 수 있고 그 정보를 제공한 국가의 권한있는 당국이 그러한 사용을 승인한 경우에는 한 계약국이 수취한 정보는 다른 목적으로 사용할 수 있다.

제2항은 정보교환으로 취득한 정보를 공개할 수 있는 대상자와 사용목적을 규정함으로써 정보의 비밀유지 사항에 대해 다루고 있음

- 일반적으로 정보공개 대상자는 조세의 부과·징수, 그 조세와 관련된 집행·소추, 또는 그 조세의 불복에 대한 결정에 관련된 인이나 당국(법원 및 행정기관을 포함)에만 한하고 조세목적외로만 사용 가능함

한편 일정 요건을 충족하는 경우 정보교환으로 수취한 정보는 조세목적 이외의 다

른 목적에 사용할 수 있음

- 첫째, 양 체약국의 법률에 따라 정보를 다른 목적으로 사용할 수 있어야 하고,
- 정보를 제공한 국가의 승인을 얻은 경우 조세목적 이외의 다른 목적에 사용할 수 있음

〈표 IV-82〉 정보의 사용 목적 현황

구분	국가명
조세목적	아래 4개국 이외 모든 국가
조세목적+다른 목적	룩셈부르크, 미국, 아제르바이잔, 인도(4개국)

자료: 저자 작성

#### 다) 제공할 수 있는 정보의 제한

3. 어떤 경우에도 제1항 및 제2항의 규정은 한 체약국에 대하여 다음의 의무를 지우는 것으로 해석되지 않는다.
- a. 한 체약국이나 다른 체약국의 법률과 행정관행에 저촉되는 행정적 조치를 강구하는 것
  - b. 한 체약국이나 다른 체약국의 법률하에서 또는 행정의 통상과정에서 얻어질 수 없는 정보를 제공하는 것
  - c. 교역상, 사업상, 산업상, 상업상, 전문직업상 비밀이나 거래과정을 공개하는 정보 또는 공공정책에 반하는 정보를 제공하는 것.

- 조사대상국 79개국 중에서 미국을 제외한 국가들은 OECD 모델조세협약 제26조 제3항과 유사한 내용을 포함하고 있음
- 단, 미국은 해당 규정을 포함하지 않음

#### 라) 자국 조세목적상 필요 없는 정보제공

4. 이 조에 따라 한 체약국이 정보를 요청하는 때에는 상대방 체약국은 요청정보가 자국의 조세목적상 필요치 않은 경우에도 해당정보 수집을 위해 과세자료 수집방법을 사용한다. 이와 같은 의무는 제3항에 의해 제한되며, 다만 이 경우에도 요청정보가 자국 세무상 필요하지 않다는 이유만으로 정보제공을 거부하는 것은 허용되지 않는다.

□ 조사대상국 79개국 중 가봉, 룩셈부르크, 바레인, 벨기에, 스위스, 싱가포르, 아제르바이잔, 에콰도르, 우루과이, 이탈리아, 인도, 칠레, 캐나다, 콜롬비아, 파나마, 페루, 타지키스탄공화국, 홍콩(18개국)과 체결한 조세조약에만 해당 규정과 동일 또는 유사한 내용이 포함됨

마) 금융정보 제공

5. 은행, 기타 금융기관, 대리인 혹은 중개인의 자격으로 활동하는 수탁인이나 사람이 정보를 가지고 있거나, 정보가 어떤 사람(법인)에 대한 지분권과 관련되어 있다는 이유만으로 제3항에 의해 한 체결국이 정보요청을 거절하는 것은 허용되지 않는다.

□ 조사대상국 79개국 중 가봉, 룩셈부르크, 바레인, 벨기에, 스위스, 싱가포르, 에콰도르, 우루과이, 이탈리아, 캐나다, 콜롬비아, 파나마, 페루, 인도, 타지키스탄 공화국, 홍콩(16개국)과 체결한 조세조약에만 해당 규정과 동일 또는 유사한 내용이 포함됨  
○ 네덜란드의 경우에는 정보교환 의무에는 은행, 보험회사, 이와 유사한 기관으로부터 취득하는 정보를 포함하지 않는다고 규정됨

〈표 IV-83〉 정보제공 의무(제4항, 제5항) 현황

구분	국가명
자국 조세목적상 필요 없는 정보제공의무(제4항)만 포함	아제르바이잔, 칠레(2개국)
제4항+금융정보 제공의무(제5항)	가봉, 룩셈부르크, 바레인, 벨기에, 스위스, 싱가포르, 에콰도르, 우루과이, 이탈리아, 인도, 캐나다, 콜롬비아, 파나마, 페루, 타지키스탄 공화국, 홍콩(16개국)
제4항, 제5항 규정 모두 없음	그리스, 남아프리카공화국, 네덜란드, 네팔, 노르웨이, 뉴질랜드, 덴마크, 독일, 라오스, 러시아, 라트비아, 러시아, 루마니아, 리투아니아, 멕시코, 모로코, 몰타, 몽골, 미국, 미얀마, 방글라데시, 베네수엘라, 불가리아, 사우디아라비아, 스리랑카, 스웨덴, 스페인, 슬로바키아, 슬로베니아, 아랍에미리트, 아이슬란드, 아일랜드, 알바니아, 알제리, 에스토니아, 영국, 오만, 요르단, 우즈베키스탄, 우크라이나, 이란, 이스라엘, 이집트, 인도네시아, 일본, 중국, 카자흐스탄, 카타르, 쿠웨이트, 크로아티아, 키르기즈, 태국, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투갈, 프랑스, 피지, 핀란드, 필리핀, 헝가리(61개국)

자료: 저자 작성

바) 정보교환 방법

- 정보교환 방법에 대한 상세한 내용은 미국, 스위스, 파나마와의 조세조약에서 찾아볼 수 있음
  
- 미국의 경우, 정보교환 시기와 그 내용에 대하여 아래와 같이 규정함<sup>318)</sup>
  - 정보교환 시기는 정규적인 정보교환과 특별한 사안에 대한 요청 시 정보교환 모두 가능함
    - 정규적인 정보교환의 경우, 제1조 제1항의 대상조세와 제2항의 새로운 조세의 도입과 관련된 개정사항이나 새로운 법령을 최소 연 1회 상호 통지함
    - 요청에 의한 정보제공의 경우, 국내법과 행정적인 실무에 따라 그 조세에 관하여 입수할 수 있는 증인의 증언과 서적, 서류, 진술, 기록, 계산서 및 저작물 등의 사본형태로 제공함<sup>319)</sup>
  
- 스위스<sup>320)</sup>, 파나마<sup>321)</sup>의 경우, 정보요청 시 필요정보에 관한 내용이 포함됨
  - 자동적인 정보교환(exchange information on an automatic basis)은 조세조약상 정보교환 의무에 포함되지 않음
  - 정보요청 시에는 조사대상자의 인적정보, 대상기간, 정보의 성격·제공형식을 포함한 정보에 대한 설명, 요청 정보의 조세상 목적, 정보보유자 관련 정보 등을 제시하여야 함

318) 한국·미국 조세조약 제28조 제5항~제7항.

319) 한국·미국 조세조약 제28조 제4항.

320) 한국·스위스 조세조약 의정서 제14조 제2항.

321) 한국·파나마 조세조약 의정서(2012.7.17.발효) 제4조.

## 퍼. 조세징수협조 (assistance in the collection of taxes)

### 1) 개관

#### 가) OECD 모델조세협약 제27조 【조세징수협조】

□ OECD 모델조세협약 제27조는 총 8개의 항으로 구성되어 있음

1. 체약국은 상호간에 조세채권(revenue claim) 징수에 협조를 제공한다. 이러한 협조는 조약 제1조 및 2조에 의해 제한되지 않는다. 체약국의 관할당국은 상호합의에 의해 이 조의 적용방법을 결정할 수 있다.
2. 체약국이 당사자인 기타 협정과 이 조약에 반하지 않는 한, 이 조문상 "조세채권(revenue claim)"은 체약국, 그 정치적 하부조직 또는 지방정부에 의해 부과되는 모든 종류의 조세에 대한 금전채권 및 이와 관련된 이자, 행정벌과금, 징수·체납처분 비용을 의미한다.
3. 한 체약국의 조세채권이 그 국가법상 유효하고 당시 국가법에 따라 징수대상이 되는 사람에게 부과되는 경우, 한 체약국 관할당국의 요청에 의해 조세채권은 다른 국가의 관할당국 징수목적상 인정된다. 이러한 조세채권은 다른 체약국에서 자국의 조세채권으로 취급되어 다른 체약국 조세의 부과(enforcement) 및 징수(collection)에 적용되는 세법조항에 따라 다른 체약국에 의해 징수된다.
4. 한 체약국의 조세채권이 자국법상 납세 보전을 위한 담보절차(measures of conservancy)의 집행과 관련된 경우, 한 국가의 관할당국 요청에 따라 다른 체약국 관할당국은 담보절차 집행상 이를 인정한다. 담보절차 집행 시 조세채권이 한 체약국에서 강제집행 대상이 아니거나 징수대상이 되는 사람이 이의청구권을 가진 경우에도, 다른 체약국은 자국법상 조세채권과 동일하게 자국법 규정에 따라 조세채권에 대한 담보절차를 취해야 한다.
5. 제3항과 제4항 규정에도 불구하고, 3항과 4항에 따라 한 체약국이 인정한 조세채권은 한 체약국의 조세시효 대상이 되지 않거나, 혹은 이러한 이유로 한 체약국 법상 조세채권에 적용되는 우선권이 부여되지 않는다. 또한, 제3항과 제4항에 따라 한 체약국에서 인정한 조세채권은 다른 체약국 법상 그 조세채권에 적용되는 우선권이 적용되지 않는다.
6. 한 체약국의 조세채권의 존재(existence), 유효성(validity)이나 조세채권액에 대한 소송은 다른 체약국의 법원이나 행정조직에서 다루어지지 않는다.
7. 제3항과 제4항에 따라 한 체약국의 요청이 이루어진 후 다른 체약국이 한 체약국의 해당 조세채권을 징수·교부하기 전에 다음의 경우 관련 조세채권은 다른 체약국에서 효력이 없다.
  - a) 제3항 요청의 경우, 한 체약국 법상 강제집행 가능하고 그 당시 징수를 거부할 수 없는 개인이 체납하고 있는 한 체약국의 조세채권, 혹은
  - b) 제4항 요청의 경우, 한 체약국이 자국법상 납세 보전을 위한 담보절차를 집행할 수 있는 조세채권 한 체약국 관할 당국은 이 사실을 다른 체약국 관할 당국에 즉시 알려야 하며, 한 체약국은 다른 체약국의 동의하에 요청을 연장하거나 철회한다.
8. 이 조문 규정은 어떠한 경우에도 한 체약국에 아래와 같은 부담을 지우기 위한 것이 아니다.
  - a) 한 체약국이나 다른 체약국의 법과 행정관행에 반하는 행정절차를 집행하는 것;
  - b) 공공정책에 반하는 절차를 집행하는 것;

- c) 다른 체약국이 법과 행정절차상 가능한 징수 및 납세보전을 위한 적절한 절차를 취하지 않은 경우 협조를 제공하는 것;
- d) 한 체약국을 위한 행정 부담이 다른 체약국이 받는 혜택과 명백히 불균등 할 경우 협조를 제공하는 것.

\* 국가에 따라, 법규, 정책, 지침 등에서 본 조에서 제안하는 협조방식을 인정하지 않을 수도 있다. 예를 들면 유사한 조세 시스템과 운영체제를 가지고 있는 경우 그럴 수 있으며, 이러한 이유로 본 조는 당사국이 주식 제1항에서 언급된 요인에 기초하여, 상대방 국가에서 징수된 세금에 대하여 협조하기로 동의할 수 있는 경우에만 조약에 포함되어야 한다.

UN 모델조세협약 제27조 【조세징수협조】는 OECD 모델조세협약과 동일함

나) 연혁 및 조문에 대한 OECD 국가별 의견

(1) 연혁

20003년 OECD 모델조세협약 개정 시 조항이 신설되어 도입됨<sup>322)</sup>

(2) 조문에 대한 OECD 국가별 의견

해당사항 없음

## 2) 조세조약 체결현황

- 조사대상국 79개국 중에서 ‘조세징수협조’ 조문을 포함하고 있는 국가는 가봉, 미국, 아제르바이잔, 알제리, 에콰도르, 이탈리아, 일본, 콜롬비아, 인도(9개국)가 있음
  - 가봉, 아제르바이잔, 콜롬비아, 인도는 OECD 모델조세협약 제27조상 규정과 그 내용이 동일함
  - 미국, 알제리, 에콰도르, 이탈리아, 일본과의 조세조약은 제1항과 제8항 이외에는 다른 규정에 대한 내용은 포함하고 있지 않음

322) OECD(2015), p. C-27.

- 제1항은 조세징수협조 의무를, 제8항에서는 징수협조를 요청받은 국가가 부담하는 의무의 제한내용을 규정함

〈표 IV-84〉 조세징수협조 현황

구분	국가명
OECD 모델조세협약과 동일	가봉, 아제르바이잔, 인도, 콜롬비아
제1항과 제8항만 규정	미국, 알제리, 에콰도르, 이탈리아 <sup>1)</sup> , 일본
규정 없음	위 국가 이외의 모든 조사대상국

주: 1) 이탈리아의 경우, 징수시효 및 조세채권의 우선권을 설명하고 있는 OECD 모델조세협약 제27조 제5항과 유사한 내용을 포함함

자료: 저자 작성

#### 가) 조세징수협조 의무

1. 체약국은 상호 간에 조세채권(revenue claim) 징수에 협조를 제공한다. 이러한 협조는 조약 제1조 및 제2조에 제한되지 않는다. 체약국의 관할당국은 상호합의에 의해 이 조의 적용방법을 결정할 수 있다.

- OECD 모델조세협약 제27조 제1항은 조세징수 협조의무, 대상조세, 적용방법에 대하여 규정하고 있으며 조사대상국 79개국 중에서 가봉, 미국, 아제르바이잔, 알제리, 에콰도르, 이탈리아, 인도, 일본, 콜롬비아(9개국)이 조세채권에 대한 징수협조 내용을 포함함
  - 조세징수협조의 대상은 제1조의 대상인(persons covered)나 제2조의 대상조세에 제한되지 않고,
  - 상호합의에 의해 조세징수협조를 위한 적용방법을 결정할 수 있음
- 가봉, 아제르바이잔, 콜롬비아, 인도(4개국)이 OECD 모델조세협약 제27조 제1항의 내용과 동일함

- 미국, 알제리, 에콰도르, 이탈리아, 일본의 경우 조세징수 협조대상은 조세조약 대상조세로 한정하고 있으며, 제1조의 대상인에 의한 제약이 가능함
  - 이 중에서 미국, 일본의 경우에는 거주국가 측면에서의 조세징수 협조를 규정하고 있고, 이탈리아<sup>323)</sup>의 경우에는 소득원천국에서의 환급의무를 규정함
    - 전자와의 조세조약은 소득의 원천국이 부여한 조세조약상 면제나 경감세율이 그러한 이익을 받을 권리가 없는 자에 의해 향유되지 아니하도록, 거주국가에서 조세징수를 협조하도록 규정함
    - 후자는 한 체약국에 의해 원천징수되는 조세가 조세조약의 규정에 의해서 영향을 받을 경우 납세자나 납세자의 거주국가의 요청에 의해 환급되어야 하는 의무를 규정함

〈표 IV-85〉 조세징수협조 의무 현황

구분		국가명
OECD 모델조세조약과 동일		가봉, 아제르바이잔, 콜롬비아, 인도(4개국)
조세조약 대상조세	양 체약국	알제리, 에콰도르(2개국)
	거주국가	미국, 일본(2개국)
	소득원천국	이탈리아(1개국)
규정 없음		위 국가 이외의 모든 조사대상국

자료: 저자 작성

## 나) 조세채권의 범위

2. 체약국이 당사자인 기타 협정과 이 조약에 반하지 않는 한, 이 조문상 "조세채권(revenue claim)"은 체약국, 그 정치적 하부조직 또는 지방정부에 의해 부과되는 모든 종류의 조세에 대한 금전채권 및 이와 관련된 이자, 행정벌과금, 징수·체납처분 비용을 의미한다.

323) 한국·이탈리아 조세조약 제28조 제1항

- 제2항은 과세주체와 조세채권의 범위를 규정하고 있으며, 조사대상국 79개국 중  
에서 해당 내용을 포함한 국가는 없음

다) 징수권의 대리이행

3. 한 체약국의 조세채권이 그 국가법상 유효하고 당시 국가법에 따라 징수대상이 되는 사람에게 부과되는 경우, 한 체약국 관할당국의 요청에 의해 조세채권은 다른 국가의 관할당국 징수목적상 인정된다. 이러한 조세채권은 다른 체약국에서 자국의 조세채권으로 취급되어 다른 체약국 조세의 부과(enforcement) 및 징수(collection)에 적용되는 세법조항에 따라 다른 체약국에 의해 징수된다.

- 제3항은 조세채권에 대한 징수권의 대리이행을 규정하고 있으며, 조사대상국  
79개국 중에서 해당 규정을 포함한 국가는 없음

라) 납세보전을 위한 담보절차

4. 한 체약국의 조세채권이 자국법상 납세보전을 위한 담보절차(measures of conservancy)의 집행과 관련된 경우, 한 국가의 관할당국 요청에 따라 다른 체약국 관할당국은 담보절차 집행을 이를 인정한다. 담보절차 집행 시 조세채권이 한 체약국에서 강제집행 대상이 아니거나 징수대상이 되는 사람이 이의청구권을 가진 경우에도, 다른 체약국은 자국법상 조세채권과 동일하게 자국법 규정에 따라 조세채권에 대한 담보절차를 취해야 한다.

- 제4항은 납세보전을 위한 담보절차 진행 중인 한 체약국의 조세채권에 대한 다른 체  
약국에서의 조세징수 협조의무를 규정하고 있으며, 조사대상국 79개국 중에서 해  
당 규정을 포함한 국가는 없음

마) 조세채권의 소멸시효 및 우선권

5. 제3항과 제4항 규정에도 불구하고, 제3항과 제4항에 따라 한 체약국이 인정한 조세채권은 한 체약국의 조세채권 소멸시효 대상이 되지 않거나, 혹은 이러한 이유로 한 체약국 법상 조세채권에 적용되는 우선권이 부여되지 않는다. 또한, 제3항과 제4항에 따라 한 체약국에서 인정한 조세채권은 다른 체약국 법상 그 조세채권에 적용되는 우선권이 적용되지 않는다.

- 제5항은 협조를 요청한 국가의 조세채권에 대해 요청받은 국가의 조세채권 소멸 시효나 우선권의 규정은 적용되지 않음을 규정하고 있으며, 조사대상국 79개국 중에서 해당 규정을 포함한 국가는 없음

바) 조세쟁송 관할

6. 한 체약국의 조세채권의 존재(existence), 유효성(validity)이나 조세채권액에 대한 소송은 다른 체약국의 법원이나 행정조직에서 다루어지지 않는다.

- 제6항은 조세채권에 대한 쟁송은 요청을 받은 국가의 법원이나 행정기관에서는 처리하지 않는다는 내용을 규정하고 있으며, 조사대상국 79개국 중에서 해당 규정을 포함한 국가는 없음

사) 조세채권 징수협조의 철회

7. 3항과 4항에 따라 한 체약국의 요청이 이루어진 후 다른 체약국이 한 체약국의 해당 조세채권을 징수 · 교부하기 전에 다음의 경우 관련 조세채권은 다른 체약국에서 효력이 없다.

- a) 제3항 요청의 경우, 한 체약국 법상 강제집행 가능하고 그 당시 징수를 거부할 수 없는 개인이 체납하고 있는 한 체약국의 조세채권, 혹은
- b) 제4항 요청의 경우, 한 체약국이 자국법상 납세 보전을 위한 담보절차를 집행할 수 있는 조세채권

한 체약국 관할 당국은 이 사실을 다른 체약국 관할 당국에 즉시 알려야 하며, 한 체약국은 다른 체약국의 동의하에 요청을 연장하거나 철회한다.

- 제7항은 징수협조 요청에 요청 당시 적용 요건을 충족하지 못하는 경우에는 해당 요청을 철회 또는 연장할 것을 규정하고 있으며, 조사대상국 79개국 중에서 해당 규정을 포함한 국가는 없음

아) 징수협조의무에 대한 제한

8. 이 조문 규정은 어떠한 경우에도 한 체약국에 아래와 같은 부담을 지우기 위한 것이 아니다.
- a) 한 체약국이나 다른 체약국의 법과 행정실무에 반하는 행정절차를 집행하는 것;
  - b) 공공정책에 반하는 절차를 집행하는 것;
  - c) 다른 체약국이 법과 행정절차상 가능한 징수 및 납세보전을 위한 적절한 절차를 취하지 않은 경우 협조를 제공하는 것;
  - d) 한 체약국을 위한 행정 부담이 다른 체약국이 받는 혜택과 명백히 불균등할 경우 협조를 제공하는 것.

- 제8항은 요청받은 체약국의 징수협조의무가 국내법 또는 행정실무, 공공정책에 반하는 절차를 집행하거나 요청한 체약국의 미비한 징수절차 수행, 징수협조에 대한 행정부담의 명백한 불균등의 경우에는 징수협조의무를 거부할 수 있음을 규정함
- ‘조세징수협조’ 조항을 조세조약에 포함한 국가 중 미국, 알제리, 에콰도르, 일본과 체결한 조세조약은 OECD 모델조세협약 제27조 제8항 d의 내용을 포함하고 있지 않음
  - 즉, 한 체약국을 위한 행정부담이 다른 체약국이 받는 혜택과 명백히 불균등할 경우 협조를 제공하는 경우에는 징수협조의무를 거부할 수 없음

허. 조세조약 남용<sup>324</sup>의 대응

1) 개관

- 조세조약 남용에 대하여 조세조약상 혜택을 부여하지 않는 두 가지 접근법으로는 일반적 조세회피방지 규정과 구체적인 조세회피방지규정으로 구분됨<sup>325</sup>

324) 조세조약 남용은 특정 거래나 특정 계약을 체결하는 주된 목적이 조세 목적상 더 유리한 지위(favourable tax position)를 보장하고, 그러한 상황에서 부여받은 조세의 혜택(favourable treatment)이 해당 조세조약 규정의 취지와 목적에 부합하지 않는 경우를 의미함(OECD 모델조세협약 제1조 제1조, 문단 9.5)

325) 홍성훈·정훈·홍민옥(2015), pp.28~29.

- 일반적 조세회피방지규정은 조세조약 목적상 부합하지 않는 경우 권한 있는 당국에 그 혜택을 부인할 수 있으며, BEPS 액션 6 최종보고서에서 권고하고 있는 PPT 규정이 이에 해당함
- 구체적인 조세회피방지 규정은 수익적 소유자(Beneficiary owner, BO) 개념, 연예법인(artist company) 규정, 그리고 혜택의 제한(Limitation on Benefits, LOB)을 예로 들 수 있음<sup>326)</sup>
  - 이외에도 도관회사(conduit company)를 이용한 조세조약 남용사례에 대한 대안으로서 법인격 부인(look-through) 규정,<sup>327)</sup> 일반과세 규정(general subject to tax),<sup>328)</sup> 채널접근법(channel approach),<sup>329)</sup> 신의성실(bona fide) 관련규정<sup>330)</sup> 등이 있음
  - 특정 소득에 대한 원천국가에서의 과세와 관련한 조세남용방지 규정<sup>331)</sup>이나, 국외원천소득에 대한 과세를 송금주의(remittance based)에 의한 국가에 적용되는 규정<sup>332)</sup>이 있음
- 배당, 이자, 사용료와 관련된 조문에 규정된 수익적 소유자 개념은 1977년 OECD 모델조세협약의 배당, 이자, 사용료 조문에 최초로 포함됨<sup>333)</sup>
- 구체적인 조세조약남용방지 규정인 LOB 규정은 조세조약 대상 인(qualified person)의 정의, 사업 활동의 능동성, 소유구조 등 객관적인 요건을 기준으로 조세조약 혜택의 적용 여부를 결정함<sup>334)</sup>

326) OECD 모델조세협약 제1조 주석서 문단 10.

327) OECD 모델조세협약 제1조 주석서 문단 13.

328) OECD 모델조세협약 제1조 주석서 문단 15.

329) OECD 모델조세협약 제1조 주석서 문단 17.

330) OECD 모델조세협약 제1조 주석서 문단 19.

331) OECD 모델조세협약 제1조 주석서 문단 21.4.

332) OECD 모델조세협약 제1조 주석서 문단 26.1.

333) 기획재정부 국제조세과(2006)

- LOB 규정은 미국에 의하여 고안되고 미국 모델조세조약(Model Income Tax Convention)에서 주로 사용되고,<sup>335)</sup> 2003년 OECD 모델조세협약 주석서 개정 시 제1조에 대한 주석의 형태로 반영됨<sup>336)</sup>
- 미국, 일본 등 일부 국가에서 사용하고 있으며, 현재 우리나라가 체결한 조세조약에는 해당 내용이 포함되지 않음
  - 우리나라가 체결한 조세조약에서 찾아볼 수 있는 혜택의 제한(limitation of benefits) 조문은 명칭은 유사하지만 LOB 규정에 해당하지 않음

## 2) 조세조약상 조세조약남용방지 규정 현황

- 우리나라가 체결한 조세조약을 살펴보면 조세조약남용의 대응으로서 별도 조문인 ‘혜택의 제한(Limitation of benefits)’ 조문의 도입, 특정 소득조문별 조세조약남용방지 규정의 반영, 배당, 이자, 사용료 소득 조문별 수익적 소유자 개념을 반영함
  - 일부 조세조약에서는 ‘거주자’ 조문, ‘이중과세 경감’ 조문, ‘징수협조’ 조문에서 조세조약남용방지 규정 또는 조세조약 혜택의 제한 규정을 반영함
- 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약 중에서 혜택의 제한 조문이나 특정소득별 조세조약남용방지 규정을 반영한 국가는 31개국임<sup>337)</sup>
  - 혜택의 제한 조문을 도입한 국가들은 독일, 바레인, 사우디아라비아, 싱가포르, 아랍에미리트, 에콰도르, 우루과이, 인도, 일본, 중국,<sup>338)</sup> 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 키르기즈, 타지키스탄공화국, 파나마, 페루, 홍콩 등 19개국임
    - 단, 아랍에미리트와 체결한 조세조약상 ‘혜택의 제한’은 아랍에미리트에만

334) LOB 규정에 대한 상세한 내용은 홍성훈·정훈·홍민욱(2015)을 참조할 것

335) 윤지현(2015).

336) OECD 모델조세협약 제1조 주석서 문단 20 이하.

337) 30개국은 독일, 바레인, 사우디아라비아, 싱가포르, 아랍에미리트, 에콰도르, 우루과이, 인도, 일본, 중국, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 키르기즈, 타지키스탄공화국, 파나마, 페루, 홍콩, 네덜란드, 뉴질랜드, 멕시코, 아제르바이잔, 오만, 우즈베키스탄, 우크라이나, 칠레, 파푸아뉴기니, 영국, 미국, 태국임

338) 한국-중국 제2의정서(2006.7.4.발효) 제1조.

적용되는 조문으로 판단됨

- 배당, 이자, 사용료 등 특정 소득별로 조세조약납용방지 규정을 반영한 국가들은 멕시코, 아제르바이잔, 오만, 우즈베키스탄, 우크라이나, 칠레, 파푸아뉴기니 등 7개국임
  - 영국의 경우에는 혜택의 제한 조문을 도입하면서, 동시에 특정 소득별로 조세조약납용방지 규정을 반영함
  - 미국의 경우, ‘혜택의 제한’의 성격을 띠고 있는 제17조 투자회사 또는 지주회사 조문의 도입 및 징수협조 규정상 조세조약납용방지 규정이 반영됨
    - 현행 미국 모델조세협약상 LOB 규정과는 차이가 있음
  - 이외에도 이중과세 경감 규정상 조세조약납용방지 규정을 반영한 국가는 네덜란드, 뉴질랜드, 태국(3개국)이 있음
- 배당, 이자, 사용료에 대한 원천국가에서의 제한세율 적용과 관련 조세납용이나 조세회피를 대응하기 위한 수익적 소유자 개념의 경우에는 미국, 네덜란드, 핀란드 등 3개국을 제외한 국가들과 체결한 조세조약에 포함함
- 미국, 네덜란드, 핀란드의 경우에는 배당, 이자, 사용료의 3개 조문 모두 수익적 소유자 개념이 포함되어 있지 않음
    - 수익적 소유자 개념은 1977년 OECD 모델조세협약의 배당, 이자, 사용료 조문에 최초로 포함되었기 때문에, 1970년 후반에 체결된 3개국과의 조세조약에는 반영되지 않았다는 의견이 있음<sup>339)</sup>

339) 윤지현(2015), p.227. 위 3개국의 조세조약 체결연도와 발효된 연도를 살펴보면 미국과의 조세조약은 1976년 체결, 1979년에 발효되고, 네덜란드와의 조세조약은 1978년 체결, 1981년 발효됨. 핀란드와의 조세조약은 1979년 체결, 1981년에 발효됨

〈표 IV-86〉 우리나라 조세조약상 조세조약남용방지 규정 현황

구분	'혜택의 제한' 조문	소득별 조세조약 남용방지 규정	기타	수익적 소유자
국가	독일, 미국, 바레인, 사우디아라비아, 싱가포르, 아랍에미리트, 영국, 에콰도르, 우루과이, 인도, 일본, 중국, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 키르기스, 타지키스탄공화국, 파나마, 페루, 홍콩	멕시코, 아제르바이잔, 영국, 오만, 우즈베키스탄, 우크라이나, 칠레, 파푸아뉴기니	미국, 네덜란드, 뉴질랜드, 태국, 칠레, 캐나다, 콜롬비아, 홍콩	미국, 네덜란드, 핀란드를 제외한 모든 국가

- 주: 1. 영국은 '혜택의 제한' 조문을 도입하고 특정 소득규정별 조세조약남용방지 규정을 반영함  
 2. 미국은 '혜택의 제한'의 성격을 띠고 있는 제17조 투자회사 또는 지주회사 조문의 도입 및 징수협조 규정상 조세 조약남용방지 규정을 반영함  
 3. 아랍에미리트의 경우 '혜택의 제한'은 아랍에미리트 거주자에게만 적용되는 조문으로 판단됨  
 4. 미국은 '징수협조' 조문에서, 네덜란드, 뉴질랜드, 태국은 '이중과세 경감' 조문에서, 칠레, 캐나다, 콜롬비아, 홍콩은 '거주자' 조문에서 조세조약 혜택을 배제하는 규정을 반영함

자료: 저자 작성

### 가) 혜택의 제한 조문

- 조세조약남용방지를 위하여 우리나라가 체결한 조세조약에는 '혜택의 제한'이라는 명칭으로 별도 조문을 반영하는 경우가 있음
  - '혜택의 제한' 조문은 BEPS 액션 6 최종보고서 또는 미국 조세조약 등에서 논의되는 구체적인 조세조약남용방지 규정인 LOB 규정과는 차이가 있음<sup>340)</sup>
  - '혜택의 제한' 조문은 일부 조세조약에서는 경감의 제한(Limitation of relief),<sup>341)</sup> 기타조항(Miscellaneous Rules),<sup>342)</sup> 특별한 사안에서의 협정 적용(Application of the Agreement in Special Cases)<sup>343)</sup> 등의 명칭으로 대체되기도 함
  - 한국·미국 조세조약의 경우 제17조 투자회사 또는 지주회사 조문에서 조세조약

340) 홍성훈·정훈·홍민욱(2015), p.33

341) 한국·영국 조세조약 제24조

342) 한국·캐나다 조세조약 제27조, 한국·사우디아라비아 조세조약 제27조

343) 한국·독일 조세조약 제27조

## 납용방지 규정을 찾을 수 있음

- 우리나라가 체결한 19개국<sup>344)</sup>의 조세조약에 반영된 ‘혜택의 제한’ 조문의 내용을 아래와 같이 구분하여 살펴봄
  - 적용대상 소득의 한정 여부
  - 제3국 거주자의 직·간접적인 통제 여부
  - 주된 목적이 조세조약 혜택의 이용 여부
  - 국내법상 조세조약납용방지 규정의 적용 여부
  - 국외원천소득 송금기준과세 여부

### (1) 적용대상 소득

- ‘혜택의 제한’ 조문의 적용대상이 되는 소득을 배당, 이자, 사용료 등으로 한정하고 있는 조세조약은 독일, 미국, 바레인, 아랍에미리트, 영국, 우루과이, 인도, 카타르, 콜롬비아, 파나마, 페루, 홍콩 등 12개국임
  - 독일, 바레인, 카타르의 경우, 배당, 이자, 사용료, 기타소득의 규정에 한하여 혜택의 제한을 적용함
  - 미국의 경우, 배당, 이자, 사용료, 양도소득의 규정상 혜택을 제한함
  - 우루과이, 인도, 콜롬비아, 파나마, 페루, 홍콩의 경우, 배당, 이자, 사용료, 양도소득, 기타소득의 규정에 한하여 혜택의 제한을 적용함
  - 영국의 경우, 양도소득에 대하여 혜택의 제한을 적용함
    - 영국은 배당, 이자, 사용료, 기타소득의 규정에 대해서는 각 조문별 조세조약 납용방지 규정이 반영되어 있음
  - 아랍에미리트의 경우에는 아랍에미리트의 거주자인 개인(a individual)과 거주자인 개인이 지배하는 법인(a company)는 해운 및 항공운수, 배당, 이자의 규정에 대하여, 정부 등은 조세조약상 대부분 소득규정에 대하여 적용됨

344) 18개국은 독일, 바레인, 사우디아라비아, 싱가포르, 아랍에미리트, 에콰도르, 우루과이, 인도, 일본, 중국, 카타르, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 키르기스, 타지키스탄공화국, 파나마, 페루, 홍콩을 의미함

- 소득에 대한 한정이 없는 조세조약은 사우디아라비아, 싱가포르, 에콰도르, 일본, 카타르, 캐나다, 쿠웨이트, 키르기즈, 타지키스탄공화국 등 9개국임

(2) 제3국 거주자의 직·간접적인 통제

- 도관회사(conduit company)를 이용한 조세조약 남용사례에 대한 대안으로 조세조약 체결국의 회사(a company)가 조세조약 체결국의 거주자가 아닌 인(persons)에 의해 직접·간접적으로 통제되는 경우 그 회사에 대하여 조세조약상 혜택의 적용을 배제할 수 있음<sup>345)</sup>
- 우리나라 역시 제3국 거주자의 직·간접적 통제를 통한 조세조약남용 사례를 방지하는 내용을 포함하고 있음
  - “그 거주자가 직접 또는 간접적으로 어느 한쪽 체결국의 거주자가 아닌 한명 이상의 인에 의해 통제되고(A형)” 또는 “그 거주자가 직접 또는 간접적으로 그 체결국의 거주자가 아닌 한 명 이상의 인에 의하여 통제되고(B)”로 주로 표현됨<sup>346)</sup>
  - 한국·미국 조세조약은 “한 체결국의 개인 거주자가 아닌 1인 이상이 직간접적으로 해당 법인의 지분을 25% 이상을 보유하고 있는 경우”의 내용으로 포함되어 있음
    - 제3국 거주자에 의한, 또는 미국시민(한국법인의 경우)에 의한 우회(round trip)투자에 의한 조세조약남용에 대응함<sup>347)</sup>
- “제3국 거주자의 직·간접적 통제”의 내용을 포함하고 있는 국가는 미국, 바레인, 에콰도르, 우루과이, 인도, 중국, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 파나마 등 10개국임
  - 그 내용이 A형(어느 한쪽 체결국의 거주자)인 국가는 에콰도르, 인도임

345) OECD모델조세협약 제1조 주석서 문단 13.

346) 영문의 경우 전자는 “the resident is controlled directly or indirectly by one or more persons which are not residents of either Contracting State”이고, 후자는 “the resident is controlled directly or indirectly by one or more persons which are not residents of that Contracting State”임

347) 이창희(2014), p.172.

- 그 내용이 B형(그 계약국의 거주자)인 국가는 바레인, 우루과이, 중국, 캐나다, 콜롬비아, 쿠웨이트, 파나마임
- 미국은 미국 모델조세조약에 근거하여 체결되었으므로 앞의 내용과는 차이가 있음<sup>348)</sup>

### (3) 주된 목적기준

- 주된 목적기준은 특정 거래나 계약의 주된 목적 또는 주된 목적 중 하나가 조세조약 혜택을 이용하기 위한 경우, 조세조약상 혜택의 적용을 부인함<sup>349)</sup>
  - 배당, 이자, 사용료, 양도소득, 기타소득 등에 대한 소득원천국가에서의 비과세나 경감세율의 혜택을 부인하는 내용을 담고 있음
  - 이에 대한 예시적 내용은 주로 “주식, 채권 또는 소득의 지급원인이 되는 권리의 생성 또는 양도와 관련된 어떠한 인의 주요 목적 또는 주요 목적들 중의 하나가 그 생성 또는 양도를 통하여 이 조들을 이용하는 것”임<sup>350)</sup>
- 주된 목적기준을 포함하고 있는 조세조약은 독일, 바레인, 아랍에미리트, 에콰도르, 우루과이, 인도, 일본,<sup>351)</sup> 카타르, 콜롬비아, 쿠웨이트, 타지키스탄공화국, 파나마, 페루, 홍콩 등 14개국이 있음
  - 사우디아라비아, 키르기즈는 주된 목적기준을 포함하고 있으나, 기준적용 결과가 조세조약 혜택의 배제가 아닌 국내법상 조세회피방지 규정을 적용토록 함<sup>352)</sup>

348) 이창희(2014), pp.171~172.

349) OECD모델조세협약 제1조 주석서 문단 21.4.

350) 영문은 “the main purpose or one of the main purposes of any person concerned with the creation or assignment of a share, a debt-claim, or a right in respect of which the income is paid is to take advantage of these Articles by means of that creation or assignment”임(한국-인도 (신)조세조약 제28조 3항 나목)

351) 일본의 경우, 조세조약 본문이 아닌 의정서 제3조(1998.10.8.)에 해당 내용이 반영됨

352) 본문은 “협정에서 다루는 소득의 지급에 대한 권리의 생성 또는 양도와 관련된 어떠한 인의 주요 목적 또는 주요 목적들 중의 하나가 그 생성 또는 양도를 통하여 이 협정의 조들을 이용하는 것이었을 경우, 이 협정의 어떠한 규정도 탈세 또는 조세의 회피를 예방하기 위한 한쪽 계약국의 국내법의 적용에 영향을 미치지 아니한다.”이며, 영문은 “Nothing in this Agreement shall affect the application of the domestic provisions of a Contracting State to prevent tax evasion or avoidance, if the main purpose or one of the main purposes of any person concerned with the creation

- 일본의 경우, 양 체약국의 권한 있는 당국 간에 조세조약의 악용 해당 여부에 대한 동의가 있는 경우에 조세조약상 혜택의 적용을 배제함
- 미국, 중국, 캐나다의 경우, 특별조치로 인하여 원천국가에서 부과되는 세액이 그러하지 않은 경우보다 낮은 경우에 적용됨
  - 중국의 경우, 낮은 세금이 부과되는 소득의 90% 이상이 능동적 사업행위로 부터 발생하는 경우에는 해당 조문의 적용을 배제함

#### (4) 국내법상 조세조약남용방지 규정의 적용

- 실질과세 원칙(substance over form)을 포함한 일반조세회피방지 규정(GAAR) 등 국내 법상 조세조약남용방지 규정은 조세조약과 상충되지 않는다는 견해가 있음<sup>353)</sup>
  - 그러나 일부 국가들은 이러한 견해에 동의하지 않으며, 조세조약에 그러한 내용이 특정되는 경우에만 국내법을 적용할 수 있다는 입장을 보이고 있음<sup>354)</sup>
- 독일, 에콰도르, 파나마, 페루, 홍콩 등 5개국과의 조세조약에는 ‘혜택의 제한’ 조문이 국내법상 조세조약남용방지 규정의 적용을 제한하는 것이 아니라는 내용을 포함함
  - 독일의 경우, 조세조약 혜택의 배제와 함께 국내법상 조세회피방지 규정을 적용이 가능함
- 앞서 논의한 사우디아라비아, 키르기즈와 체결한 조세조약은 주된 목적기준의 적용 후 국내법상 조세회피방지 규정의 적용이 가능토록 하고 있음

---

or assignment of the rights in respect of which the income dealt with in the Agreement is paid was to take advantage of the Articles of this Agreement by means of that creation or assignment.”<sup>353)</sup>입

353) OECD 모델조세협약 제1조 주석서 문단 22.1.

354) 칠레, 벨기에, 포르투갈, 아일랜드, 룩셈부르크, 네덜란드, 스위스가 그러한 입장을 취하고 있음(OECD 모델조세협약 제 1조 주석서 문단 27~27.9)

(5) 국외원천소득 송금기준 과세

□ 우리나라는 영국, 싱가포르와 체결한 조세조약에는 거주국가로 송금되거나 수취되는 부분에 한하여 조세조약의 혜택을 적용토록 하고 있음

○ 국내법에 의하여 국외원천소득은 오직 거주국가로 송금되거나 반환되는 부분에 한해 과세하는 경우가 있는데, 이 경우 거주국가로 송금되지 않는 소득은 이중과세가 발생하지 않기 때문에 소득금액 전액에 대하여 조세조약상 혜택을 부여하는 것은 적절하지 않음<sup>355)</sup>

〈표 IV-87〉 '혜택의 제한' 조문 도입한 조세조약 현황

국가명	구분	적용대상소득					제3국 거주자 직·간접 통제 <sup>3)</sup>	주된 목적 기준	국내법 적용	송금기준과세
		배당	이자	사용료	양도 소득	기타 소득				
독일		○	○	○		○		○		
미국		○	○	○	○		○	△ <sup>4)</sup>		
바레인		○	○	○		○		○		
사우디아라비아								○	△ <sup>5)</sup>	
싱가포르										○
아랍에미리트 <sup>1)</sup>		○	○	○	○	○	○	○		
영국 <sup>2)</sup>					○					○
에콰도르							○	○	○	
우루과이		○	○	○	○	○	○	○		
인도		○	○	○	○	○	○	○		
일본 <sup>6)</sup>								○		
중국							○	△ <sup>4)</sup>		
카타르		○	○	○	○	○		○		
캐나다							○	△ <sup>4)</sup>		
콜롬비아		○	○	○	○	○	○	○		
쿠웨이트							○	○		
키르기즈								○	△ <sup>5)</sup>	
타지키스탄공화국								○		
파나마		○	○	○	○	○	○	○	○	

355) OECD 모델조세협약 제1조 주석서 문단 26.1

〈표 IV-87〉의 계속

국가명	구분	적용대상소득					제3국 거주자 직·간접 통제 <sup>3)</sup>	주된 목적 기준	국내법 적용	송금기준과세
		배당	이자	사용료	양도 소득	기타 소득				
페루		○	○	○	○	○		○	○	
홍콩		○	○	○	○	○		○	○	

- 주: 1) 아랍에미리트는 개인 및 법인의 경우 해운항공운수, 배당, 이자 조문에 대하여, 정부 등의 경우에는 대부분 소득 관련 조문이 적용됨  
 2) 영국은 배당, 이자, 사용료, 기타소득 조문에 대해서는 각 조문별 조세조약남용방지 규정을 반영하고 있음  
 3) 제3국 거주자의 직간접통제의 내용을 포함한 국가 중에서 미국은 25% 지분을 조건이 반영됨  
 4) 미국, 중국, 캐나다는 주된 목적기준 대신 특별조치로 인하여 원천국가에서 부과되는 세액이 그러하지 않은 경우보다 낮은 경우에 적용됨  
 5) 사우디아라비아, 키르기즈는 주된 목적기준의 적용 후 조세조약 혜택의 적용배제가 아닌 국내법상 조세회피방지 규정의 적용이 됨  
 6) 일본의 경우, 양 체약국의 권한 있는 당국 간에 조세조약의 악용에 대한 동의가 있는 경우에 조세조약상 혜택의 적용을 배제함

자료: 저자 작성

#### 나) 특정 소득별 조세조약남용방지 규정

- 배당, 이자, 사용료 등 특정 소득별 조문의 일부로서 조세조약남용방지 규정을 반영한 국가는 멕시코, 아제르바이잔, 영국, 오만, 우즈베키스탄, 우크라이나, 칠레, 파푸아뉴기니, 카타르의 9개국임
- 아제르바이잔, 영국, 오만, 카타르의 경우에는 배당, 이자, 사용료, 기타소득 각 조문별로 주된 목적 또는 주된 목적 중 하나가 해당 조문의 혜택을 이용하기 위한 경우, 그 조문의 적용을 배제한다는 내용을 반영함
    - 아제르바이잔은 양도소득 조문에도 상기 내용을 반영하고 있음
  - 멕시코, 우크라이나, 칠레의 경우에는 이자, 사용료 조문별로, 우즈베키스탄은 사용료 조문에 대하여, 그리고 파푸아뉴기니는 이자 조문에 주된 목적 또는 주된 목적 중 하나가 해당 조문의 혜택을 이용하기 위한 경우, 그 조문의 적용을 배제함
    - 멕시코의 경우에는 주된 목적기준 부합여부에 대해서는 양 체약국의 권한 있는 당국 간의 합의가 요구됨<sup>356)</sup>

356) 한국·멕시코 조세조약 제11조 제9항, 제12조 제7항.

- 우즈베키스탄의 경우에는 구체적인 사안에 대하여 해당 조문의 적용하기 전 양 체약국의 권한 있는 당국 간 협의가 요구됨<sup>357)</sup>

〈표 IV-88〉 특정 소득별 조세조약남용방지 규정 도입 조세조약 현황

국가명	구분	적용대상소득				
		배당	이자	사용료	기타소득	양도소득
멕시코 <sup>1)</sup>			○	○		
아제르바이잔		○	○	○	○	○
영국 <sup>2)</sup>		○	○	○	○	
오만		○	○	○	○	
우즈베키스탄 <sup>3)</sup>				○		
우크라이나			○	○		
칠레			○	○		
파푸아뉴기니			○			
카타르		○	○	○	○	○

주: 1) 멕시코의 경우에는 양 체약국의 권한 있는 당국 간의 협의가 요구됨

2) 영국은 '혜택의 제한' 조문에서 양도소득을 규정함

3) 우즈베키스탄은 해당 조문의 적용하기 전 양 체약국의 권한 있는 당국 간 협의가 요구됨

자료: 저자 작성

#### 다) 기타

□ ‘이중과세 경감’ 조문을 주로 이용할 목적으로 특정 거래, 계약 등이 이루어진 경우에는 해당 조문의 적용을 배제하는 경우가 있는데 네덜란드, 뉴질랜드, 태국과 체결한 조세조약에서 찾아볼 수 있음

- 네덜란드는 이자, 사용료를 발생시키는 채권이나 재산·권리 등의 주된 목적이 이중과세 경감 조문의 이용인 경우에는 해당 조문의 적용을 배제함<sup>358)</sup>
- 뉴질랜드는 조세회피의 목적이 있는 경우에는 한국에서 납부되었다고 간주하는 세액의 외국납부세액의 적용을 배제함<sup>359)</sup>

357) 한국·우크라이나 조세조약 제12조 제1항 두 번째 문장.

358) 한국·네덜란드 조세조약 의정서(1999년4월) 제1조 제2항.

359) 한국·뉴질랜드 조세조약 의정서(1997년 10월) 제1조.

- 태국은 조세회피의 목적이 있는 경우, 간주외국납부세액의 적용을 배제함<sup>360)</sup>
- 미국은 한국·미국 조세조약 제30조 징수협조 조문에 조약 편승을 방지하는 규정을 선언적으로 두고 있음<sup>361)</sup>
- 칠레, 캐나다, 콜롬비아, 홍콩은 ‘거주자’ 조문에서 조세조약 혜택의 제한규정을 두고 있음
  - 자연인(an individual) 이외 인(person)이 이중 거주자(dual residency)인 경우, 양쪽 체약국의 권한 있는 당국의 상호합의에 의해 해당 인의 거주자를 결정하고, 합의가 이루어지지 않는 경우에는 조세조약의 혜택을 향유할 수 없도록 규정함
- 룩셈부르크는 제28조 특정법인 배제(Exclusion of certain companies) 조문을 두고 룩셈부르크 국내법상 지주회사의 경우 조세조약의 적용을 배제하였으나 2013년 의정서 개정시 삭제됨<sup>362)</sup>

#### 가. 최혜국대우(most-favored nation treatment)

- 조세조약은 양자 간에 체결되므로 최혜국대우와 관련된 규정이 포함되지 않는 것이 일반적이지만, 우리나라 조세조약 중 일부에서 최혜국대우 내용이 포함됨
  - 네팔, 뉴질랜드, 독일, 스위스, 태국, 페루, 칠레, 카자흐스탄 등 8개국과 체결한 조세조약이 이에 해당함
  - 대부분 배당, 이자, 사용료 등 투자소득에 대한 제한세율과 관련된 내용임
    - 국제운송, 상호합의절차 조문의 중재조항, 차별금지 조문 등에 대해서도 최혜국대우 내용이 있음

360) 한국·태국 조세조약 제23조 제5항.

361) 이창희(2014), p.171.

그 내용은 “각 체약국은 이 협약에 따라 타방 체약국에 의하여 부여된 조세의 면제 또는 경감세율이 그러한 이익을 받을 권리가 없는 자에 의하여 향유되지 않도록, 동 타방 체약국에 의하여 부과되는 조세를 동 타방 체약국을 대신하여 징수하는 것에 노력한다.”임

362) 한국-룩셈부르크 의정서(2013. 9.11.) 제11조.

### 1) 해운 · 내륙수운 및 항공운송

- 한국-태국 조세조약의 경우, 제8조와 관련 원천국가에서 과세할 수 있는 한도인 50%비율 결정과 관련해 최혜국대우를 약정함
  - 태국은 다른 OECD 회원국과 결정된 협약에서 국제운송 관련 소득과 관련하여 제8조 제2항에 규정된 과세의 면세비율 등을 결정하는 경우 상호합의절차를 거쳐 동일한 조건을 적용한다는 최혜국대우를 약정함<sup>363)</sup>

### 2) 배당

- 네팔, 뉴질랜드, 페루(3개국)의 경우, 체약상대국이 제3국과의 조세조약에서 더 낮은 제한세율을 적용하는 경우 우리나라에도 동일한 제한세율을 적용토록 하는 최혜국대우 규정이 포함됨
  - 네팔은 조세조약 체결 당시의 의정서에 의거하여 네팔이 타국과 더 낮은 제한세율을 적용하는 경우에는 한국과도 자동적으로 동 제한세율이 적용되도록 규정함
    - 그 결과 2007년 네팔이 타국과 이러한 내용의 조약을 체결함에 따라 10~25%의 지분비율에 대해 적용되는 15%의 제한세율이 10%로 인하됨

### 3) 이자

- 칠레, 카자흐스탄,<sup>364)</sup> 페루<sup>365)</sup>(3개국)의 경우, 체약상대국이 제3국과의 조세조약에서 더 낮은 세율을 적용하는 경우 우리나라에도 동일한 제한세율을 적용하도록 하는 최혜국대우 규정을 포함함
  - 칠레의 경우, 스페인과의 조세조약에서 우리나라의 경우보다 더 낮은 제한세율을 적용함에 따라 우리나라도 동등하게 인하됨
    - 은행 등의 대부이자에 대한 10%의 제한세율이 5%로 인하됨

363) 한국-태국 조세조약 개정의정서

364) 한국-카자흐스탄 조세조약 의정서(1999.4.8.)

365) 한국-페루 조세조약 의정서(2012.5.10.)

- 공인된 시장에서 거래되는 채권증권 이자 및 장비류·기계류 신용판매 이자에 대한 15%의 제한세율이 5%로 인하됨
- 페루의 경우, 스위스와 체결한 조세조약에서 10%의 세율이 적용됨에 따라, 한국·페루 조세조약상 최혜국대우 규정에 의하여 2015년 1월 1일자 원천징수대상 이자소득에 대하여 15%의 세율이 10%로 인하됨<sup>366)</sup>

#### 4) 사용료

- 독일은 한국이 다른 OECD 회원국과 체결하는 조세조약에서 사용료 수익자의 거주국가에서만 사용료를 과세할 수 있다고 정하는 경우, 우리나라는 독일에도 동일하게 적용하여야 함<sup>367)</sup>
- 네팔,<sup>368)</sup> 칠레,<sup>369)</sup> 카자흐스탄<sup>370)</sup>(3개국)의 경우, 계약상대국이 제3국과의 조세조약에서 더 낮은 세율을 적용하는 경우 우리나라에도 동등하게 제한세율을 인하하도록 규정하고 있는 최혜국대우 규정을 포함함
  - 칠레의 경우, 칠레가 2004년 1월 1일자로 스페인과 더 낮은 세율을 적용하기로 결정함에 따라 한국과의 제한세율도 산업, 상업, 학술적 장비의 사용 대가를 제외한 기타 사용료의 제한세율이 15%에서 10%로 변경됨
  - 카자흐스탄의 경우, 한국이 2003년 1월 1일자로 독일과 산업, 상업, 학술적 장비의 사용 대가에 대해 2%의 제한세율을 적용하기로 함에 따라 이러한 내용을 양국 간에도 이를 적용함

366) 기획재정부 국제조세협력과-539 (2016.11.8.)

367) 한국-독일 조세조약 의정서(2000.3.10.)

368) 한국-네팔 조세조약 의정서(2001.10.5.).

369) 한국-칠레 조세조약 의정서(2002.4.18.).

370) 한국-카자흐스탄 조세조약 의정서(1999.4.8.)

## 5) 구속력 있는 중재제도

- 우리나라가 체결한 모든 조세조약의 상호합의절차 조문에는 OECD 모델조세조약 제25조 제5항에서 규정하는 중재제도를 포함하고 있지 않지만, 스위스의 경우, 개정 조세조약에는 최혜국대우(Most Favored Nation)규정이 포함됨<sup>371)</sup>

## 6) 차별금지

- 뉴질랜드의 경우, 다른 나라와 체결한 조세조약에서 차별금지 조문을 포함하는 경우, 뉴질랜드는 한국에 지체 없이 통보하고 해당 조항을 포함시키기 위한 교섭을 시작한다는 내용의 최혜국대우 규정이 포함됨<sup>372)</sup>
  - 뉴질랜드와의 조세조약에는 차별금지 조문이 포함되지 않음

371) 한국·스위스 조세조약 의정서(2012년 7월 발효) 제14조. 이 의정서의 서명일 이후 어느 시점에, 한국이 자국의 어느 이중과세방지협약에 중재에 관한 규정을 포함시키는 경우, 한국은 이를 스위스에 서면으로 통보하고 현행 소득에 관한 조세의 이중과세회피를 위한 협약에 중재에 관한 조항을 포함시키기 위하여 스위스와 교섭을 시작한다.

372) 한국·뉴질랜드 의정서 서명 후 뉴질랜드가 다른 나라와 체결한 조세조약에서 차별금지 조항을 포함하는 경우, 뉴질랜드는 한국에 지체 없이 통보하고 해당 조항을 포함시키기 위한 교섭을 시작함

〈표 IV-89〉 최혜국대우 규정을 포함한 조세조약 현황

구분	국제운송		배당		이자		사용료		상호합의절차(중재)		차별금지	
	한국	상대국	한국	상대국	한국	상대국	한국	상대국	한국	상대국	한국	상대국
네팔				제한세 율인하 15→10				제한세 율인하				
뉴질랜드				제한세 율인하								차별금 지조문
독일							거주국 과세					
스위스									중재 조항			
태국		원천국 가 50% 면세										
페루				제한세 율인하		제한세 율인하 15→10						
칠레						제한세 율인하 10→5, 15→5		제한세 율인하 15→10				
카자흐 스탄					제한세 율인하	제한세 율인하	제한세 율인하	제한세 율인하				

자료: 저자 작성

# 참고문헌

## 1. 국내문헌

- 강성태, 『국제거래소득 과세이론』, 삼일인포마인, 2015.
- 김용명, 「OECD모델조세조약의 개정 동향-2005년 개정안을 중심으로」, 『조세학술논집』 21(2), 한국국제조세협회, 2005. pp.89~101.
- 김정곤·나승권·장종문·이성희·이민영, 『국제 디지털 상거래의 주요 쟁점과 한국의 대응방안』, 대외경제정책연구원, 2015.12
- 김정홍, 「국제조세분쟁과 투자협정상 투자자-국가 중재에 관한 고찰」, 『국제경제법연구』 10(2), 2012.
- \_\_\_\_\_, 「차별과세의 금지에 관한 국제법 규범의 연구」 서울대학교 법학박사학위 청구논문, 서울대학교 법학전문대학원, 2014.
- \_\_\_\_\_, 「조세조약상 연예인·체육인 소득의 과세-2014년 OECD 모델조약 개정 내용을 중심으로」, 『조세학술논집』 31(1), 한국국제조세협회, 2015. pp.53~83.
- 김준석·한일철·김보식, 『국제조세실무』, 삼일인포마인, 2016.
- 김빛마로·김민경·유현영, 『디지털경제의 주요 특징과 조세쟁점 연구』, 세법연구센터, 한국조세재정연구원, 2017년 발행예정.
- 변해정, 「국가 간 조세정보교환의 발전방향과 현안」, 『법학논고』, 제45집, 경북대학교 법학연구원, 2014. pp.215~252.
- 세법연구센터, 『주요국의 조세동향』, 한국조세재정연구원, 2016.
- 손기윤, 「WTO체제하의 조세정책」, 『재정논집』 21(2), 2007. pp.121~139.
- 신희택, 『국제투자중재와 공공정책-최신 국제중재판정례 분석』, 서울대학교출판문화원, 2014.
- 우명강·박일렬·서희열, 「우리나라 조세조약의 개정 동향과 시사점」, 『재무와회계정보저널』 15(2), 한국회계정보학회, 2015. pp.35~56.
- 윤지현, 「국제조세조정에관한법률 제2조의 2 제3항의 해석에 관한 일고찰」, 『조세법연구』 12(2), 한국세법학회, 2006. pp.245~287.
- \_\_\_\_\_, 「조세조약의 남용을 방지하기 위하여 국내법과 조세조약이 활용하는 각종 법적 장치들의 관계와 상호작용에 관한 연구」, 『2015 세정네트워크』, 한국조세재정연구원, 2015

- 이경근, 『OECD 모델조세조약 사업소득 조항 개정에 따른 대응방안 연구』, 기획재정부 용역보고서, 법무법인 율촌, 2011.  
[http://www.prism.go.kr/homepage/entire/retrieveEntireDetail.do;jsessionid=042E52A02CA6F33A632487854F41D5E2.node02?cond\\_research\\_name=&cond\\_research\\_start\\_date=&cond\\_research\\_end\\_date=&research\\_id=1051000-201100081&pageIndex=1425&leftMenuLevel=160](http://www.prism.go.kr/homepage/entire/retrieveEntireDetail.do;jsessionid=042E52A02CA6F33A632487854F41D5E2.node02?cond_research_name=&cond_research_start_date=&cond_research_end_date=&research_id=1051000-201100081&pageIndex=1425&leftMenuLevel=160)
- \_\_\_\_\_, 「조세조약 적용기준에 따라 분석한 외국계 투자펀드에 대한 대법원 최근 판례의 문제점」, 『세무와 회계 연구』 통권 제4호, 2014. pp.5~44.
- \_\_\_\_\_, 「국외전출세 도입에 따라 발생하는 국제적 이중과세의 해소를 위해 정부가 제안한 방법의 문제점과 개선방안」, 『세무와 회계 연구』 통권 제10호, 2016. pp.5~48.
- 이성봉, 「독일진출 한국기업의 조세환경변화의 영향에 대한 분석」, 『세무학연구』20(2), 한국세무학회, 2003. pp.91~115.
- 이용섭·이동신, 『국제조세』, 세경사, 2012.
- 이재목, 「조세조약 개정의 최근 동향」, 『조세학술논집』 21(1), 한국국제조세협회, 2005. pp.125~144.
- 이태로, 「Treaty Shopping」, 『조세법연구 I』, 세경사, 1995.
- 이창희, 「조세조약 해석방법」, 『조세학술논집』 23(2), (사)한국국제조세협회, 2007, pp.149~192.
- \_\_\_\_\_, 『국제조세법』, 박영사, 2014.
- 재정경제부 국제조세과, 「입법개정동향-조세조약을 이용한 조세회피에 대한 대응방안」, 『조세학술논집』 22(2), (사)한국국제조세협회, 2006, pp.249-268.
- 조연명, 「OECD조세모델협약주석서의 개정 동향-2007년 개정초안을 중심으로」, 『조세법연구』 13(3), 한국세법학회, 2007, pp.266~303.
- 주현수, 「투자자-국가 중재에서의 투자자에 대한 연구-기업 및 주주의 당사자적격을 중심으로-」, 연세대학교 법학박사학위 청구논문, 연세대학교 대학원, 2014.
- 한성수, 『OECD 모델조세협약의 해석 및 해설』, 세경사, 2004.
- 홍범교·송은주·정경화, 『주요국의 출국세 과세제도 연구』, 세법연구센터, 한국조세재정연구원, 2015.12.
- 홍성훈·정훈·홍민욱, 『조세조약상 혜택제한 조항 도입에 관한 국제비교 연구』, 세법연구센터, 한국조세재정연구원, 2015.8.

## 2. 외국문헌

田中琢二, “国際経済システムにおける国際課税”, 財務省財務総合政策研究所, フィナンシャル・レビュー, 平成 21年 第2号 (通巻第 94号), 2009年 5月

Carlo Garbarino, *JUDICIAL INTERPREATION OF TAX TREATIES- The Use of OECD Commentary*, Elgar Tax Law and Practice, 2016.

IFA, Non-discrimination at the crossroads of international taxation, Cahiers de droit fiscal international, Volume 93a, 2008.

Klaus Vogel, *Double Taxation Convention* 3rd ed., 1998.

Michael Lang, *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Linde Verlag GmbH, 2013.

OECD, Draft *Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1963.

\_\_\_\_\_, *Model Double Taxation Convention on Income and Capital*, OECD, Paris, 1977.

\_\_\_\_\_, *Tax Sparing: A Reconsideration*, OECD Publishing, Paris, 1998.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264162433-en>

\_\_\_\_\_, *2014 UPDATE TO THE OECD MODEL TAX CONVENTION*, OECD, 2014.  
<http://www.oecd.org/tax/treaties/2014-update-model-tax-convention.pdf>

\_\_\_\_\_, *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014(Full Version)*, OECD Publishing, 2015a. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>.

\_\_\_\_\_, *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangement, Action 2 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015b.

\_\_\_\_\_, *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, 2015c.

\_\_\_\_\_, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015d.

\_\_\_\_\_, *“Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective”*, *OECD/G20 Base Erosion*

- and Profit Shifting*, OECD, 2015e.
- \_\_\_\_\_, *“Explanatory Statement to the Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting”*, OECD, 2016  
<http://www.oecd.org/tax/treaties/explanatory-statement-multilateral-convention-to-impl-ement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>.
- Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law-An Analysis of the International Tax Regime*, Cambridge Tax Law Series, 2007.
- Suat Goeydeniz, “Tax implications on International Hiring-Out of Labour/Hiring- Out of Labour-still the poor relation in double tax conventions?!” , IFA Reserch Paper, IFA Associate, 2010.

### 3. 인터넷 사이트

- 국세법령정보시스템 <http://txsi.hometax.go.kr> (2016. 12. 30. 접속)
- 국제연합(UN) <http://www.un.org/> (2016. 11. 15. 접속)
- 기획재정부 <http://mosf.go.kr> (2016. 12. 30. 접속)
- 외교부 <http://mofa.go.kr> (2016. 12. 30. 접속)
- 산업통상자원부 FTA <http://www.fta.go.kr> (2016. 12. 30. 접속)
- 삼일인포마인 <http://www.samili.com/> (2016. 11. 30. 접속)
- 주오이시디대한민국대표부 <http://oecd.mofa.go.kr> (2016. 12. 8. 접속)
- 한국은행 경제통계시스템 <http://ecos.bok.or.kr/>(2016. 12. 30. 접속)
- 경제협력개발기구 <http://www.oecd.org> (2016. 12. 30. 접속)
- IBFD <http://online.ibfd.org> (2016. 12. 30. 접속)
- UN통계위원회 <http://unstats.un.org> (2016. 12. 30. 접속)



우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점 [별책]

---

발 행 2017년 3월 31일

저 자 이상엽 · 박수진 · 유현영 · 이형민 · 조승수

발 행 인 박 형 수

발 행 처 한국조세재정연구원  
30147 세종특별시 시청대로 336  
TEL: (044)414-2114(대), www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호

조 판 및 인 쇄 한국장애인문인복지후원회

ISBN 978-89-8191-865-1