

영국과 호주의 우회이익세 도입 및 운영 현황

2018. 12



영국과 호주의 우회이익세 도입 및 운영 현황

2018. 12

연구진

연구책임자

안 종 석 선임연구위원

공동연구원

박 수 진 공인회계사

양 지 영 연구원

목차

I. 서론	7
II. 영국의 우회이익세	9
1. 우회이익세 개요	11
2. 경제적 실질의 결여(Section 80, 81)	16
가. 실질적인 조세 불일치 결과 요건	17
나. 경제적 실질의 결여 요건	19
다. 우회이익의 산정	21
라. 경제적 실질의 결여에 대한 예시(Section 80)	24
3. 고정사업장 창설의 회피(Section 86)	26
가. 불일치 요건	27
나. 조세회피 요건	28
다. 우회이익의 산정	28
라. 고정사업장 창설의 회피에 대한 예시(Section 86)	30
4. 도입 효과	33
가. 우회이익세 관련 통계	33
나. 부과 사례	35
III. 호주의 우회이익세	37
1. 개요	38
2. 다국적기업 일반조세회피방지규정(MAAL): 고정사업장 창설의 회피	41

가. 호주 기반 공급 요건	43
나. 주요 목적 요건	43
다. MAAL 적용대상 소득의 산정	45
라. MAAL의 적용에 대한 예시(고정사업장 창설의 회피)	48
3. 호주 우회이익세	52
가. 주요 목적 요건	53
나. 적용 배제 요건	55
다. 우회이익의 산정	59
라. 호주 우회이익세 적용에 대한 예시	60
4. 도입 효과	63
가. 우회이익세 관련 통계	63
나. 부과 사례	64
IV. 프랑스·뉴질랜드·독일의 현황	65
1. 프랑스	65
가. 고정사업장에 대한 파리행정법원의 판결	65
나. 2016년 프랑스 우회이익세 국회의원 발의안	68
2. 뉴질랜드	69
3. 독일	70
V. 요약 및 결론	72
1. 조사국별 현황	72
2. 영국과 호주의 우회이익세제 비교	73
가. 적용 세율과 가산세	73
나. 적용대상 기업	74
다. 고정사업장 창설의 회피	75
라. 경제적 실질의 결여	75

마. 기타	76
3. 정책 시사점	80
참고문헌	82

표 목차

〈표 II-1〉 우회이익세 적용 배제 대상 기업	13
〈표 II-2〉 우회이익세 적용 세율	13
〈표 II-3〉 우회이익세 세무 절차 및 기한	15
〈표 II-4〉 우회이익세 규정별 관련 당사자	17
〈표 II-5〉 이전가격세제와 우회이익세 관련 세수 현황	34
〈표 V-1〉 영국과 호주의 우회이익세제 적용 세율	74
〈표 V-2〉 영국과 호주의 우회이익세 절차 규정	77

그림 목차

[그림 II-1] 경제적 실질이 결여된 실체의 관여(Section 80) 예시	25
[그림 II-2] 영국 고정사업장 창설의 회피(Section 86) 예시	30
[그림 III-1] MAAL의 적용에 대한 예시(고정사업장 창설의 회피)	50
[그림 III-2] 호주 우회이익세 적용에 대한 예시(IP 이전)	62

I. 서론

- 구글, 애플, 페이스북, 아마존 등 다국적기업의 ‘더블 아이리쉬 위드 어 더치 샌드위치(double Irish with a dutch sandwich)’ 조세전략 구조는 디지털 경제 환경과 함께 기존 국제조세체제의 흠결을 이용하여 소득 상당분에 대한 세 부담을 축소하는 결과를 가져옴¹⁾
 - 이 조세전략 구조의 작동이 가능했던 배경은 구글 등의 비즈니스 모델이 디지털 플랫폼을 기반으로 한 전자상거래로 원천국의 실제적인 장소(physical presence)가 필수적이지 않았기 때문임
 - 그리고 현행 국제조세체제에서는 외국 플랫폼을 통한 전자상거래 고객이나 사용자가 소재한 국가에 고정사업장이 없으면, 설령 소득이 발생하였다 하더라도 과세할 수 없음

- 현재 디지털 경제 환경의 과세문제에 대해 OECD는 새로운 과세 연계점을 찾는 것을 가장 근본적인 과세방안으로 보고 연구를 진행하고 있으며, 2020년에 그 결과를 발표할 계획임²⁾
 - 그러나 OECD 내에서도 새로운 과세 연계점에 대해서는 국가 사이에 이견이 존재하여, 근본적인 법인세 개선방안의 도출에 난항을 겪고 있음

1) ‘더블 아이리쉬 위드 어 더치 샌드위치’ 조세전략 구조는 비용분담계약하의 무형자산 이전과 2단계 구조로 이루어진 조세전략 구조로서 2개의 아일랜드 실체와 네덜란드 실체의 개입을 통해 진출한 투자국의 세 부담과 다국적기업집단의 세 부담을 축소함(홍성훈·박수진·이서현, 2017, pp. 37~40). 구글과 아마존, 페이스북의 조세전략 구조가 유명하며, 구글의 조세전략 구조는 Fuchs (2018, p. 23)을, 아마존의 조세전략 구조는 홍성훈·박수진·이서현(2017, pp. 40~53)을 참조할 것

2) OECD(2015b), paragraph 276.

- 한편 2020년 공개 예정된 OECD의 논의와는 별개로 영국과 호주는 다국적기업의 조세전략 구조를 대상으로 한 우회이익세제를 최근 도입함
 - 디지털 경제 환경을 둘러싼 기존 국제조세의 흠결에 대한 개정 작업은 우리나라에서도 진행하는 현안이므로, 주요국의 우회이익세제 도입에 둘러싼 현황을 살펴보고 시사점을 도출함

- 본 보고서는 서론을 포함하여 총 5개의 장으로 구성됨
 - 제II장에서는 영국 우회이익세의 도입을 둘러싼 사회적 배경, 우회이익세의 주요 내용을 조사하고, 관련 세수 통계와 부과 사례를 통해 우회이익세 도입 효과를 살펴봄
 - Section 80~81 규정은 내국법인과 외국법인을 대상으로 한 경제적 실질이 결여된 거래나 실체를 이용한 조세회피를 다룸
 - Section 86 규정은 외국법인을 대상으로 국내 고정사업장 창설의 회피를 통한 조세회피를 다룸
 - 제III장에서는 호주의 다국적기업에 대한 일반조세회피방지규정과 우회이익세(이하 우회이익세제)의 주요 내용을 조사하고, 관련 세수 통계와 부과 사례를 통해 우회이익세 도입 효과를 살펴봄
 - 다국적기업에 대한 일반조세회피방지규정은 영국의 Section 86 규정에 해당하며, 우회이익세는 영국의 Section 80~81 규정에 해당함
 - 제IV장에서는 우회이익세와 관련된 프랑스, 뉴질랜드, 독일의 동향을 살펴봄
 - 제V장에서는 우회이익세제의 국제 비교를 통해 우리나라가 고려할 수 있는 시사점을 도출함

II. 영국의 우회이익세

- 2010년 영국 보수당의 내각 집권 후 영국정부는 다국적기업집단(multinational group)에 대한 과세개혁은 국제사회 수준에서의 협상 과정을 통해 다루어져야 한다는 입장과 함께 OECD/G20의 BEPS 방지 프로젝트를 적극 지지함³⁾
 - 당시 영국정부는 다국적기업의 BEPS 행위에 대한 유인을 축소하고 영국 내 경제·투자활동의 활성화를 목적으로 법인세율 인하 작업을 진행함⁴⁾

- 그러나 이후 OECD BEPS 방지 프로젝트의 결과에 대한 실망과 국내에서 ‘대기업을 보호하려는 현직 보수당의 경향’에 대한 비판이 제기됨에 따라 2014년 12월 3일 우회이익세(Diverted Profits Tax) 도입을 전격 발표함⁵⁾⁶⁾

- 도입 당시 영국은 다국적기업의 주요 시장임에도 불구하고, 현지 자회사의 영국 원천소득과 세 부담은 매우 낮은 수준이 유지되었기 때문에 공정한 과세문제(fair taxation)가 사회·정치적 쟁점으로 제기되고 있었음
 - 구글과 페이스북은 소위 ‘더블 아이리쉬 워드 어 더치 샌드위치’ 조세전략으로

3) Seely(2018), p. 37.

4) 2010년 영국 보수당의 내각 집권 이후 “G20 경쟁력 있는 법인세제의 창건”의 구호 아래 법인세율 인하 외에도, 특허박스제도 도입, CFC의 개정 등 법인세제의 개정 작업이 있었음 (HM Treasury(2010);Emmerson, Johnson and Miller(2013), p. 297. 각주 37)

5) “The Tories’ Penchant for Protecting Big Business,” Financial Times, Oct. 1, 2015. <https://www.ft.com/content/cafb7de2-6839-11e5-97d0-1456a776a4f5>

6) 2015년 7월 하계예산(Summer Budget 2015) 연설에서 조지 오스본 재무 장관은 법인세율의 지속적인 인하에도 불구하고 다국적기업(특히 IT 기업)의 BEPS 행위가 지속되는 현상에 대해 강력한 대응의지를 표명함(<https://www.gov.uk/government/speeches/chancellor-george-osbornes-summer-budget-2015-speech>, 검색일자: 2019. 3. 14)

알려진 아일랜드와 네덜란드를 경유지로 하여 영국으로 진출하였고, 아마존은 룩셈부르크를 경유지로 하여 영국으로 진출함

- 이들 다국적기업은 외국법인의 사업소득은 고정사업장이 있는 경우에만 투자국(원천국)에서 과세할 수 있는 기존 고정사업장세제를 이용하여 영국 내 고정사업장의 창설을 회피함
 - 구글의 예를 들자면, 2011년 회계연도 구글의 영국기반 매출은 40억 5,700만 달러(약 25억 3,200만파운드)였는데, 현지 자회사인 구글 UK의 매출은 3억 9,600만파운드에 불과하고 2,400만파운드 이상의 결손이 발생함⁷⁾
- 영국 과세당국(HMRC)은 구글을 대상으로 한 세무조사를 2010년부터 6년간 진행하였고, 2012~2013년 과세연도에는 영국 하원의 공공회계위원회(Public Accounts Committee) 차원에서 청문회를 개최하여 구글, 페이스북, 아마존, 스타벅스 등 다국적기업의 조세회피 행위를 조사함⁸⁾

- 영국은 일반적 조세납용 방지규정(General Anti-abuse Rule, GAAR)을 2013년부터 운용하고 있었으나, 다국적기업의 BEPS 행위를 효과적으로 대응하지 못함⁹⁾
 - 산업 전반에 미치는 영향력을 고려하여, 도입 당시 그 적용 범위를 매우 협소하게 규정함에 따라 태생적으로 구글, 아마존, 스타벅스 등의 초국가적인 글로벌 기업들에 의한 조세회피 전략에 대응할 수 없다는 한계를 가짐¹⁰⁾¹¹⁾
 - GAAR은 다국적기업집단의 조세회피전략(arrangement)보다는 고소득 유명인사의 조세회피에 초점을 두고 있었다고 평가됨¹²⁾

7) <https://www.sec.gov>; Fuchs(2018), p. 23.

8) 2012년 11월 12일자 개최된 영국 하원의 공공회계위원회(Committee of Public Accounts) 청문회에서는 영국을 기반으로 발생하는 소득에 대해 아마존, 스타벅스, 구글 등 다국적기업이 실제 부담하는 영국법인세 수준이 상당히 낮은 현상에 대해 공개적으로 논의함(Great Britain: Parliament: House of Commons: Committee of Public Accounts, 2012); House of Commons Committee of Public Accounts(2016), p. 8.

9) Seiler(2016), p. 289.

10) The Stationery Office Limited(2013), pp. 24~26.

11) HM Revenue & Customs(2012); Emmerson, Johnson and Miller(2013), pp. 288~301; 영국 GAAR 도입 전후에 대한 내용은 홍성훈·박수진·이형민(2016, pp. 61~71)을 참조할 것

12) The Stationery Office Limited(2013), pp. 26~27.

- 이러한 사회·정치적 배경 속에서 영국은 2015년 4월부터 대규모 다국적기업의 조세전략 구조(scheme)를 대상으로 영국 우회이익세를 적용함
 - 우회이익세는 영국 원천소득을 해외로 우회하는(diverted) 대규모 다국적기업 (large multinational companies)을 대상으로 하기 때문에 구글세(google tax)로도 알려짐¹³⁾
 - 후술하는 호주의 다국적기업에 대한 일반조세회피규정과 우회이익세의 도입에 중요한 영향을 미쳤으며, 비록 입법 발효에는 실패하였지만 프랑스의 우회이익세 입법안과 뉴질랜드의 고정사업장세제의 개정안에도 일부 영향을 미침

- 영국정부는 우회이익세가 OECD의 BEPS 방지 프로젝트를 지지하고, 이와 상호보완적이라고 주장함¹⁴⁾
 - 그러나 한편에서는 우회이익세 도입은 영국의 일방조치로서 이로 인해 국제적 합의가 결여되었다는 비판이 있음

1. 우회이익세 개요¹⁵⁾

- 우회이익세는 고정사업장과 이전가격 관련 세제의 적용을 회피하기 위해 인위적인 약정을 이용하는 대규모 다국적기업을 대상으로 하여 2015년 4월 1일부터 적용됨¹⁶⁾¹⁷⁾
 - 대규모 다국적기업이 (i) 그룹 내에서 지출 또는 소득의 우회를 통해 조세 불일치 (tax mismatches)를 악용하는 경제적 실질이 결여(lack economic substance)된 거래(transactions) 또는 실체(entities)를 사용하거나 (ii) 영국 법인세가 부과

13) <https://www.gov.uk/government/speeches/chancellor-george-osbornes-summer-budget-2015-speech>(검색일자: 2019. 3. 14)

14) Bell(2015)

15) 1-3장의 본문에서는 2018년 영국 국세청이 발간한 우회이익세 안내서(HM Revenue & Customs(2018))을 토대로 주요 규정을 요약·정리하여 반영함

16) HM Revenue & Customs(2014)

17) 「영국 재정법(Finance Act)」 2015의 Part III Section 77~ Section 116에 걸쳐 규정됨

되는 영국 고정사업장(Permanent Establishment, PE) 창설의 회피를 시도할 때 적용됨¹⁸⁾

- 전자의 경우에는 내국법인(Section 80)과 외국법인(Section 81) 모두를 대상으로 하며, 후자는 외국법인만을 대상으로 함(Section 86)

- 우회이익세제는 기업의 과중한 행정부담의 방지와 효과적 운용을 위해 거래 당사자가 중소기업이거나 영국원천 매출이나 비용이 일정 기준 이하인 경우에는 적용을 배제함
 - 법적 형태(legal form)와 관계없이 경제활동에 종사하여 소득세와 법인세가 부과되는 모든 법인이 적용대상이며 중소기업은 제외함¹⁹⁾
 - 중소기업(소기업)은 종업원, 연매출액, 자산규모가 각각 250명(50명), 5,000만 유로(1,000만유로) 이하, 4,300만유로(1,000만유로) 이하인 경우임²⁰⁾
 - 법정 기준을 충족하지 못하여 중소기업에 해당되지 않으면 유예기간 없이 바로 우회이익세가 적용됨²¹⁾
 - 한편 Section 86의 고정사업장 추정 규정과 관련하여 영국 관련 매출·비용수준이 일정액 이하인 외국법인에는 적용을 배제함²²⁾
 - 회계기간 12개월 중 외국법인의 영국과 관련된 매출이 1,000만파운드 이하
 - 회계기간 12개월 중 외국법인의 영국과 관련된 비용이 100만파운드 이하

18) HM Revenue & Customs(2018), p. 3.

19) Section 172 Taxation(International and Other Provisions) Act 2010(TIOPA) 2010

20) <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm412080>
(검색일자: 2019. 3. 14)

21) HM Revenue & Customs(2018), p. 10.

22) Section 87

〈표 II-1〉 우회이익세 적용 배제 대상 기업

구분	관련 조문	기준
중(소)기업	Section 80 Section 81 Section 86	종업원 250명 이하(50명 이하) 연매출 5,000만유로 이하(1,000만유로 이하) 총자산액 4,300만유로 이하(1,000만유로 이하)
소규모 외국법인	Section 86	회계기간 12개월 영국 관련 매출 1,000만파운드 이하 회계기간 12개월 영국 관련 비용 100만파운드 이하

주: ()는 소기업의 법정기준을 의미함
 자료: Diverted Profits Tax Section 87

- 우회이익세의 세율은 25%이며, 국외로 우회된 과세소득이 과세표준이 됨
 - 석유 산업(oil sector)에서의 특정 면세소득(ring fence) 또는 명목적인 제한 소득인 경우에는 55%의 세율이 적용됨
 - 2016년 1월 1일 이후 발생하는 은행(banking company)의 우회소득에 대해서는 33%가 적용됨

〈표 II-2〉 우회이익세 적용 세율

구분	적용 세율
일반적인 경우	우회소득의 25%
석유산업 특정 면세소득(ring-fence)	우회소득의 55%
은행업	우회소득의 33%

자료: HM Revenue & Customs(2018), p. 4.

- 우회이익세는 부과과세방식을 취하고 있으며, 잠재적인 적용 예상 기업에는 회계기간 종료일로부터 3개월 이내에 과세당국에 신고(notifications)할 의무가 부여됨
 - 신고 불이행 시 우회이익세 부과제척기간이 2년에서 4년으로 연장되고, 신고 불이행 가산세가 부과될 수 있음²³⁾

23) HM Revenue & Customs(2018), p. 90.

- 영국 과세당국은 2년(무신고 시 4년) 이내 다국적기업의 조세전략 구조에 대한 세무검토를 수행하여 우회이익세 예비청구통지 또는 부과 여부를 결정함
 - 예비청구통지를 받은 납세자는 30일 이내에 서면으로 소명자료를 제출하여야 하며, 과세당국은 납세자의 소명자료를 30일간 검토하여 최종 부과결정을 통지할 수 있음
 - 납세자는 과세당국의 부과결정통지에 대해 30일 이내에 우회이익세를 납부하여야 하며, 납부의 연기는 허용되지 않음

- 부과결정통지에 이어 영국 과세당국은 우회이익세 부과결정액의 증감 여부를 판단하기 위하여 부과고지상의 우회이익세 납부일 이후 15개월 동안 검토(review)를 수행하며, 해당 검토기간 종료 후 납세자는 본 사안에 대한 조세쟁송(appeal)을 제기할 수 있음
 - 검토기간은 당초 12개월에서 2018년 세법개정을 통해 15개월로 연장됨²⁴⁾
 - 검토기간은 납세자와의 합의에 의해 12개월로 단축될 수 있는데, 이 12개월 동안에는 당초 세무신고에 대한 수정신고를 통한 우회이익 조정이 허용됨

- 잠재적인 우회이익세 대상 조세전략의 신고의무와 우회이익세 예비청구통지에 대한 납세의무로 인해 우회이익세 세무검토 단계에서의 영국 과세당국의 권한이 전통적인 세무 조사 때보다 우위에 있다는 평가가 있음²⁵⁾

24) <https://www.natlawreview.com/article/uk-budget-2018-key-tax-measures>(검색일자: 2019. 3. 14)

25) <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--uk-tax-authority-begins-second-round-of-enquiries-on-diverted-profits-tax>(검색일자: 2019. 3. 14)

〈표 II-3〉 우회이익세 세무 절차 및 기한

절차	기한(time limit)
과세당국의 예비청구통지 발행	회계기간 종료 후 2년(무신고 시 4년)
납세자의 소명자료 제출	예비청구통지일로부터 30일 이내
과세당국의 부과결정통지	납세자의 소명자료 제출일로부터 30일 이내
납세자의 우회이익세 납부	부과결정통지 발행일로부터 30일 이내
과세당국의 검토기간	우회이익세 납부일 후 15개월 ¹⁾
납세자의 조세쟁송	검토기간 종료일로부터 30일 이내

주: 1) 15개월의 검토기간은 납세자와의 합의에 의해 12개월로 단축될 수 있음
 자료: HM Revenue & Customs(2018), p. 105.

- 우회이익세는 소득세제에 해당하지 않으며 다른 세법보다 우선하여 적용되고, 우회이익세 납부액은 다른 세목의 소득·이윤·손실의 계산 목적상 비용공제가 허용되지 않음²⁶⁾
 - 한편 우회이익세 과세대상 소득에 대해 법인세납부액 또는 유사한 외국납부세액이 있는 경우, 해당 우회이익세 산출세액에서 공제할 수 있음²⁷⁾
 - 다만 과세당국의 검토(review)기간 종료일 후 납부된 세액은 공제할 수 없음

- 우회이익세 징수(collection)와 관련하여 외국법인에 부과된 세액은 외국법인의 영국 내 고정사업장 또는 우회이익세의 추정 고정사업장(또는 회피된 고정사업장)으로부터 징수할 수 있음²⁸⁾
 - 외국법인의 영국 고정사업장 또는 추정 고정사업장은 우회이익세 목적상 납세자인 외국법인의 영국 세무대리인으로 간주됨
 - 또한 납부기한 경과 후 외국법인(납세자)의 우회이익세 미납세액은 관계회사로부터 징수할 수 있음²⁹⁾

26) HM Revenue & Customs(2018), p. 98.

27) HM Revenue & Customs(2018), p. 99.

28) Chapter 6 of Part 22 CTA 2010(HM Revenue & Customs(2018), p. 100.

29) HM Revenue & Customs(2018), p. 100.

- 여기서 관계회사는 쟁점 기간 중 어느 시점이든지 ① 해당 외국법인(납세자)과 동일한 그룹의 구성원이거나 ② 당시 납세자가 보유한 컨소시엄의 구성원이거나 ③ 당시 납세자가 보유한 컨소시엄의 구성원이었던 법인과 동일한 그룹의 구성원인 경우를 말함
- 쟁점 기간은 우회이익세 미납세액이 관련된 회계기간 개시 전 12개월이 시작하는 기간과 세금 부과일로 종료되는 기간을 의미함

2. 경제적 실질의 결여(Section 80, 81)

- 영국법인이 다음과 같은 요건을 충족하는 조세전략 구조의 당사자에 해당하는 경우에 우회이익세가 부과됨
 - 영국법인과 특수관계자 간에 이루어지거나 부과된 중대한 거래 또는 약정(material provision)으로 인해³⁰⁾³¹⁾
 - 실질적인 조세 불일치 결과(an effective tax mismatch outcome)가 초래되고,
 - 경제적 실질의 결여 요건(the insufficient economic substance condition)이 충족되는 경우에는 우회이익세가 적용됨
 - 다만 대출관계(loan relationship)에는 본 규정의 적용을 배제함³²⁾
- 경제적 실질이 결여된 실체나 거래의 개입으로 인한 우회이익세 적용은 영국법인 외에도 영국 고정사업장을 가진 외국법인에도 동일하게 적용됨
 - 영국법인의 경우는 Section 80에서, 외국법인의 영국 내 고정사업장 경우에는 Section 81에서 규정함

30) 영국법인과 특수관계자는 지분조건에 의하며, 중소기업에 해당되지 않아야 함. 이 경우 특수관계자는 영국 거주자 여부를 고려하지 않음(HM Revenue & Customs(2018), p. 9)

31) 본문에서 'material provision'을 중대한 거래 또는 약정으로 해석함. 'provision'은 조항, 계약, 조건, 공급, 거래 등으로 우회이익세 규정 내에서 해석할 수 있음

32) HM Revenue & Customs(2018), p. 9.

- 우회이익세 규정에서 우회이익세 과세대상 기업의 관련자는 두 개의 집단으로 구분됨³³⁾
 - 첫 번째 집단은 이익의 우회로 인하여 영국에 납부해야 할 세 부담이 감소되는 관련자로서 첫 번째 당사자(first party)라고 하고, 두 번째 집단은 이익의 우회로 인하여 이익이 증가되는 관련자로서 두 번째 당사자(second party)라고 함
 - Section 80과 81 규정에서는 영국 내에서 사업을 하는 자인 영국 거주 법인 (Section 80)과 영국 내 고정사업장(Section 81)이 첫 번째 당사자가 되고, 그 외 관계자가 두 번째 당사자가 됨
 - Section 86의 경우에는 이익의 우회를 통해서 영국 세 부담을 회피한 외국 법인이 첫 번째 당사자가 되고, 그 외 관계자가 두 번째 당사자가 됨

〈표 II-4〉 우회이익세 규정별 관련 당사자

규정	첫 번째 당사자	두 번째 당사자
Section 80	영국 거주 법인(C)	다른 실체(Person, P)
Section 81	영국 고정사업장(C)	다른 실체(Person, P)
Section 86	외국 법인	다른 실체(Person, P)

주: Person은 영국 거주자 여부에 관계없이 인(人), 실체, 법인을 의미함
 자료: HM Revenue & Customs(2018), p. 25.

가. 실질적인 조세 불일치 결과 요건

- ‘실질적인 조세 불일치 결과’ 요건은 Section 80과 Section 81, 그리고 후술하는 Section 86의 영국 고정사업장 추정 규정에도 적용됨
- 우회이익세 과세대상 기업의 당사자 간 세 부담이 다음의 경우에 해당될 때 실질적인 조세 불일치 결과가 나타남

33) HM Revenue & Customs(2018), p. 25.

- 해당되는 거래로 인하여 발생한 첫 번째 당사자의 세 부담 감소액이 두 번째 당사자의 세 부담 증가액보다 크고,³⁴⁾
 - 그 차액이 조세감면대상이 아니며,
 - 두 번째 당사자가 80% 납부요건(the 80% payment test)에 해당되지 않는 경우
 - 80% 납부요건은 두 번째 당사자의 관련 세 부담액 증가액이 첫 번째 당사자의 관련 세 부담액 감소액의 80%를 초과하는 경우에 충족됨³⁵⁾
- 첫 번째 당사자의 세 부담 감소는 비용 증가로 인한 소득감소, 소득이 국외로 이전되는 경우, 소득이 정상가격원칙(the arm's length condition)을 적용했을 때에 비해 작은 경우 등에 그에 따른 세 부담 감소를 의미함
- 예시 1: 영국법인 X는 15%의 영국 법인세율을 적용받으며, 법인세율을 부과하지 않는 국가에 거주하는 그룹 내 특수관계사 Y가 보유하고 있는 지적 재산권을 사용하고 그에 대한 사용료를 지급한다고 가정함³⁶⁾
- 회계연도 중 영국법인 X가 Y에게 지급한 사용료는 1억달러이며 5%의 영국 원천징수세율이 적용됨
 - 증대한 거래로 인해 영국법인 X의 비용은 1억달러가 증가하고, 그 결과 X의 법인세 부담액은 1,500만달러가 감소하였고, Y의 법인세 부담액은 원천징수된 500만달러가 증가함
 - 단 지적재산권의 사용으로 인한 소득의 발생은 고려하지 않음
 - Y의 세 부담 증가액은 X의 세 부담 감소액 1,500만달러의 80%인 1,200만 달러에 미치지 못하여 80%의 납부 요건을 충족하지 못하므로 실질적인 조세 불일치 결과가 있음

34) 본 규정에서 말하는 관련 세법은 법인세, 소득세, Ring Fence 법인세(ring fence trade tax), 소득과 관련된 외국세액을 의미함

35) HM Revenue & Customs(2018), p. 27.

36) HM Revenue & Customs(2018), pp. 28~29.

- 예시 2: 법인 X는 다른 그룹 회사 Y가 보유하고 있는 지적재산권을 사용하고 그에 대한 사용료 1억달러를 지급함³⁷⁾
 - 법인 X가 소재한 국가의 법인세율은 25%이며, Y가 소재한 국가의 법인세율은 24%임
 - 중대한 거래의 결과로 X의 비용은 100백만달러가 증가하고(법인세 부담액은 2,500만달러가 감소하고), Y의 소득은 100백만달러가 증가함(법인세 부담액은 2,400만달러가 증가됨)
 - X의 세 부담 감소액의 80%는 2천만달러인데 Y의 세 부담 증가액은 2,400만달러이므로 80% 지불 요건이 충족되고 실질적인 세금 불일치 결과는 발생하지 않음

나. 경제적 실질의 결여 요건

- ‘경제적 실질의 결여’ 요건은 Section 80과 Section 81, 그리고 Section 86의 회피된 고정사업장의 불일치 요건을 적용할 때 고려함
- 이 요건은 거래나 실체의 개입이 실질적인 조세 불일치 결과의 조세 감액을 확보하기 위하여 고안되었다고 가정하는 것이 합리적인지(reasonable to assume) 여부를 판단함
 - 조세 감면을 보장하기 위해 고안된 약정은 어느 정도의 부자연스러움이 있을 것이고, 조세 불일치 효과를 달성하기 위한 목적이 아니었다면, 거래 또는 약정의 내용이 실질적으로 달라졌을 것임
- 경제적 실질의 결여 요건의 충족 여부는 거래 또는 실체(entity)의 개입이 세 부담 축소를 위해 고안되었다고 가정하는 것이 합리적인지 여부에 의해 결정됨

37) HM Revenue & Customs(2018), pp. 28~29.

- 거래의 개입 요건(subsection 110(4),(5))이나 실체의 개입 요건(subsection 110(6)) 중 하나 이상이 적용되는 경우 경제적 실질의 결여 요건이 충족됨³⁸⁾
- 거래의 개입 요건은 특정 거래(또는 일련의 거래)가 조세 감액을 확보하기 위하여 설계되었다고 가정하는 것이 합리적인 경우에 성립됨
 - 특정 거래가 효력을 가지는 회계기간 동안 비조세적인 재무상 혜택(non-tax financial benefits)이 발생하고, 그 비조세적인 혜택이 조세 감면의 규모보다 더 큰지를 판단함³⁹⁾
 - 거래의 상업성(commerciality) 여부를 검토하는 것으로 거래의 직·간접적인 효과와 함께 거래가 세무상 또는 상업적 이유(commercial reason)로 체결되었는지 여부를 고려함
 - 만일 증대한 공급과 관련된 약정이 체결되거나 이행된 시점에 거래가 효력을 발생하는 모든 회계기간 중 첫 번째 당사자와 두 번째 당사자 모두에게 거래로 인한 비조세적인 재무상 혜택이 조세 감액의 재무적 혜택보다 커질 수 있다고 가정하는 것이 합리적이라면 거래기반 요건은 충족되지 않음
- 실체의 개입 요건은 거래(또는 일련의 거래)에 대해 당사자인 실체의 개입이 조세 감액을 확보하기 위해 고안되었다고 가정하는 것이 합리적인 경우에 적용됨⁴⁰⁾
 - 다만 아래 두 가지가 모두 충족될 때에는 실체의 개입 요건은 경제적 실질의 결여 요건 충족 여부 판단 시 고려하지 않음
 - 첫째, 증대한 거래 또는 약정이 체결되거나 수행될 당시, 첫 번째 당사자와 두 번째 당사 모두에 대해 그 종업원의 기능·활동으로 인한 거래에 대한 기여분의 비조세 재무 혜택이 조세 감면의 재무적 혜택을 초과하다고 가정하는 것이 합리적인 경우(subsection 110(7)(a))
 - 둘째, 특정 회계기간과 관련하여 거래에 귀속되는 소득의 상당 부분이 거래에

38) subsection 110(3)

39) HM Revenue & Customs(2018), p. 30.

40) HM Revenue & Customs(2018), pp. 30~31.

대한 기여도 측면에서 종업원의 지속적인 기능 또는 활동에 귀속되는 경우 (subsection 110(7)(b))

- 예시 3: 예시 1에서 영국법인 X는 Y에게 지적재산권에 대한 대가인 사용료를 지급하면서 1,000만달러의 조세 감액이 발생함을 살펴보았음⁴¹⁾
 - Y에게는 파트 타임 직원 4명이 있으며, 이 중 두 명은 이사이고 다른 한 명은 행정 직원임
 - Y가 보유한 지적재산권의 개발·향상·이용과 관련된 기능은 그룹 내 다른 회사에 의해 수행됨
 - 회계연도 중 Y의 종업원 기능과 활동 측면에서 해당 거래에 대한 경제적 가치의 기여도는 1,000만달러 미만이라는 것이 밝혀짐
 - 이 경우 해당 거래에 대한 Y의 개입은 조세 감액을 확보하기 위해 고안되었다고 가정하는 것이 합리적인 한, 경제적 실질의 결여 조건이 충족됨

다. 우회이익의 산정

- 우회이익을 산정하는 방법에 대해 이해하기 위해서는 먼저 다음의 두 가지 개념에 대해 이해하여야 함
 - 관련 대체 거래(the relevant alternative provision): 모든 거래 당사자들이 어떤 시점에서든(at any time) 소득에 대한 세금을 의미 있는 사항으로 고려하지 않았을 경우에, 실제로 발생한 중요한 거래(the material provision)를 대신하여 이루어졌을 것이라고 가정하는 것이 합리적이고 정당한 거래
 - ‘어떤 시점에서든(at any time)’라는 조건을 붙인 것은 과거에 예측할 수 없었던 비조세적 혜택이 나중에 발생하여 오랫동안 지속되었던 조세회피를 정당화하는 수단으로 활용되는 것을 방지하기 위한 것임

41) HM Revenue & Customs(2018), p. 32.

- 실질거래 요건(the actual provision condition)은 다음의 두 가지 요건이 모두 충족된 경우에 충족됨
 - 실제 이루어진 중요한 거래나 약정에서 쟁점 법인에 발생한, 목적과 형태가 동일한 비용이 관련 대체 거래를 가정할 때도 쟁점 법인에 발생하고,
 - 그 쟁점 법인의 관계 기업에 '관련 과세소득(relevant taxable income)'이 발생하지 않은 경우에 실질거래 요건이 충족됨
 - 관련 과세소득은 관련 대체 거래로 인해 발생하는 쟁점 법인의 관계기업에 귀속되는 법인세 과세대상 소득을 의미함

- 실질거래 요건이 충족된 경우에는 이전가격 문제에 따라 우회이익이 결정됨 (Section 84)
 - 이전가격 문제가 없거나, 있더라도 과세당국의 검토기간 동안 이전가격 조정을 완료한 경우에는 우회이익이 발생하지 않은 것으로 봄
 - 이전가격 문제가 있는데 검토기간에 조정을 완료하지 않은 경우에는 이전가격 규정에 따른 조정금액이 우회이익이 됨
 - 영국법인의 경우 Part 4 of TIOPA2010(이전가격), 외국법인의 영국 내 고정사업장의 경우 section 20~32 of CTA 2009(영국 내 고정사업장에 대한 이익배분) 규정을 적용하여 우회이익을 산정함

- 실질거래 요건이 충족되지 않은 경우에는 관련 대체 거래가 발생한 것으로 보고 우회이익을 산정함(Section 85)

- 실질거래 요건이 충족되지 않은 유일한 이유가 '관련 과세소득'이 있기 때문인 경우에는, 그 관련 과세소득에 다음 금액을 합한 금액이 우회이익이 됨
 - 실제로 발생한 중요 거래에 이전가격 규정을 적용하였을 때 발생하는 것으로서 쟁점 법인이 법인세 신고서에 신고한 소득금액을 초과하는 소득금액

- 그 외에 실질거래 요건이 충족되지 않은 경우에는 다음의 두 가지 금액을 합한 금액이 우회이익이 됨
 - 관련 대체 거래에서 발생한 관련 과세소득이 있는 경우 그 관련 과세소득의 합
 - 명목적 추가금액(notional additional amount): 다음의 (i)에서 (ii)와 (iii)을 차감한 금액
 - (i) 관련 대체 거래를 적용한 경우에 법인세 과세대상이 되는 소득금액
 - (ii) 쟁점 법인이 실제 발생 거래에 대한 법인세 신고서에 신고한 소득금액
 - (iii) 위 (ii)와 관련하여, 이전가격 조정을 통해서 법인세 과세대상에 포함되는 금액

- 우회이익세 예비청구통지를 목적으로 우회이익을 결정할 때, 가장 기본적인 원칙은 과세당국의 담당 조사관(designated officer)이 Section 84와 85의 규정에 따라 우회이익을 산정하는 것임
 - 다만 ‘과도한 비용 요건(inflated expenses condition)’에 해당되는 경우에는 인위적인 거래를 통해서 발생한 것으로서 우회이익의 계산에 포함되는 비용의 30%를 예비통지 단계의 공제대상 비용에서 제외할 수 있음⁴²⁾
 - 다음과 같은 경우에 과도한 비용 요건에 해당됨
 - 실제 거래에서 법인세법상 공제가 허용되는 비용이 발생하고,
 - 그 비용 전체 또는 일부가 실질적 조세 불일치 결과를 초래하고,
 - 과세당국의 담당 조사관이 그 비용의 전체 또는 일부가 정상가격(the arm's length amount)을 적용한 금액보다 많다고 여기는 경우

- 예시 4: 증대한 거래 및 약정의 결과로 영국법인이 보유 자산을 저세율 과세권에 소재한 관계사에게 이전 후 사용료를 지급하였지만, 대체 공급의 가정에서는 영국

42) 다만 우회이익의 계산은 수령된 증거에 근거하여 추가 경정 통지(a supplementary charging notice) 또는 결정 통지(amending notice)의 발행으로 검토기간 동안 조정될 수 있는데, 그러한 경우 과세대상 우회이익의 금액 추정계산을 위한 과도한 비용 요건은 적용되지 않음

기업이 자산을 보유한 것과 같은 결과가 도출됨⁴³⁾

- 관계사가 자산을 보유한 주된 이유(main reason)가 조세 감액의 확보이며, 조세 감액을 고려하지 않았다면 증대한 공급이 없었을 것임
- 이 경우 대체 거래(자산을 보유하고 사용료 비용이 발생하지 않았을 경우)를 토대로 영국법인의 과세대상 우회소득은 사용료 비용의 총액이 됨
 - 만일 과세당국의 검토기간 이전에 이루어진 이전가격 조정액이 있다면 차감할 수 있음

라. 경제적 실질의 결여에 대한 예시(Section 80)

- 다음에서는 예시를 통해 경제적 실질이 결여된 실체나 거래의 개입으로 인한 Section 80의 적용 효과를 살펴봄([그림 II-1] 참조)⁴⁴⁾

1) 사실관계

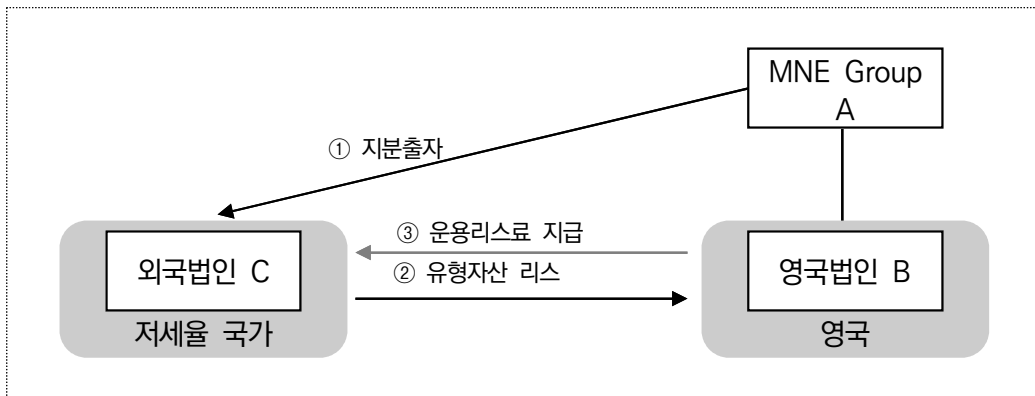
- 다국적기업의 관계회사 간 유형자산 운용리스계약을 체결함
 - 영국법인 B와 저세율국에 위치한 외국법인 C는 다국적기업 A의 자회사임
 - B법인은 영국 내 영업활동을 위한 유형자산 투자목적으로, 유형자산을 공급하는 업체와 협의, 계약 세부사항을 결정함
 - 모회사 A는 C법인이 쟁점이 되는 유형자산을 취득할 수 있도록 지분출자하고, B와 C 간에는 해당 유형자산에 대한 운용리스 계약이 체결됨
 - C법인은 유형자산의 운용리스계약과 관련한 일상적인 관리업무를 수행하고, 상주하여 근무하는 종업원은 고용하지 않음
 - 영국법인 B, 외국법인 C 간 체결된 증대한 거래 및 약정은 유형자산의 운용리스계약이며, 그로 인해 실질적인 조세 불일치 결과가 초래됨

43) HM Revenue & Customs(2018), p. 14.

44) HM Revenue & Customs(2018), p. 32의 예시 1을 수정·요약하여 반영함

- 매 회계기간마다 영국법인 B는 운용리스료를 세무목적상 비용으로 공제하고 C법인은 운용리스로 인한 소득에 대해 저세율이 부과됨

[그림 II-1] 경제적 실질이 결여된 실체의 관여(Section 80) 예시



자료: HM Revenue & Customs(2018), p. 34. 예시 1의 그림을 수정하여 반영함

2) 우회이익세 적용 효과

- 예시에서 실질적인 조세 불일치 결과가 초래된 거래는 운영리스이며, 특정한 사실관계를 고려할 때 거래와 C법인의 개입은 조세 감액을 확보하도록 고안되었다고 가정하는 것이 합리적임
- 거래가 이루어진 당시에 조세 감액의 재무적 이익을 초과하는 비조세혜택이 존재한다고 가정하는 것이 합리적인지 여부를 검토함
 - C법인이 자산을 보유하는 사실 자체로는 경제적 가치가 창출되지 않음
 - C법인의 개입에 대한 가정(assumption)은 C법인의 기여와 관련하여 두 가지 경우를 고려해야 하는데,
 - 첫째, C법인이 기여한 비조세혜택은 유형자산의 사용 기간 전체의 조세 감액 혜택보다 훨씬 적을 것이고,
 - 둘째, C법인의 지속적인 기능이나 활동으로 인해 발생한 소득은 특정 회계기간에 쟁점이 되는 거래로 인한 수입을 초과하지 않음

- 검토 결과, 조세 감액의 재무적 이익을 초과하는 비조세혜택에 존재한다고 가정할 수 있는 추가적인 사실관계가 없는 경우, 우회이익세 과세대상 소득은 가상적인 상황을 고려한 대체 거래를 기초로 산정됨
 - 법인세가 고려되지 않았다면 B법인이 유형자산을 직접 취득하여 보유했을 것이라고 가정하는 것이 타당함
 - C법인에는 재무비용이 발생되지 않았기 때문에 B법인은 해당 자산에 대한 감가상각은 고려할 수 있음

3. 고정사업장 창설의 회피(Section 86)

- 영국에서의 활동을 통해 상당한 매출이 외국법인에 발생하지만, 영국 내 고정사업장(PE)이 창설되는 것을 회피하는 경우에는 Section 86에 의해 우회이익세가 부과될 수 있음⁴⁵⁾
 - 현행 국제조세법 체계에서는 외국법인의 사업소득은 영국 내 고정사업장을 통해 영국에서 영업 활동을 수행하는 경우에만 영국 법인세의 적용을 받음
 - 영국 법인세법상 고정사업장의 범위는 조세조약의 규정에 의해 제한됨⁴⁶⁾
- Section 86 규정은 외국법인이 영국 기반 매출과 관련된 소득을 저세율국 소재 법인에 이전하는 조세전략 구조를 대상으로 함
- 다만 독립대리인이 개입되거나 영국 관련 소득수준이 일정 수준 이하인 경우에는 그 적용이 배제됨
 - section 1142 CTA 2010에서 규정하는 요건을 충족한 독립대리인이나 법정 대체 금융계약(alternative finance arrangement)의 경우에는 Section 86의 적용을 배제함⁴⁷⁾

45) HM Revenue & Customs(2018), p. 16.

46) Section 5 (2) CTA 2009

47) Section 86(5)(a)

- 회계기간 12개월 중 외국법인의 영국과 관련된 매출이 1,000만파운드 이하이거나 비용이 100만파운드 이하인 외국법인에 대해서는 Section 86의 적용을 배제함⁴⁸⁾
- 아래 조건을 충족하는 경우 외국법인은 영국 내 고정사업장이 있는 것으로 추정되며, 우회이익세의 적용을 받음⁴⁹⁾⁵⁰⁾
 - 영국 거주자가 아닌 외국법인이 영업활동을 수행함
 - 실체(a person)(즉, 회피된 고정사업장(the avoided PE))가 영업활동과정에서 해당 외국법인의 용역·재화·자산의 공급과 관련하여 영국에서 활동을 수행함
 - 그 실체가 영국 거주자인지 여부는 관계없음
 - 회피된 고정사업장이나 외국법인 또는 양쪽 모두의 활동이, 외국법인이 영국 내에서 영업활동을 수행하지 않았다는 것을 확실하게 보장하려는 목적으로 고안되었다고 가정하는 것이 합리적임
 - 불일치 요건 또는 조세회피 요건이 충족됨

가. 불일치 요건

- 불일치 요건(the mismatch condition)은 외국법인과 다른 실체 간의 증대한 거래 또는 약정에 경제적 실질이 결여된 실체나 거래가 개입된 경우에 적용되는데 앞서 설명한 Section 80 규정과 유사함
 - 재화·용역·자산의 공급과 관련하여, 거래 또는 일련의 거래를 개입하는 방법으로 외국법인과 특수관계가 있는 영국 내 다른 실체(A) 간 증대한 공급이나 약정이 이루어지거나 시행되고,
 - 증대한 공급 또는 약정으로 인해서 외국법인과 A 간에는 효과적 조세 불일치 결과가 초래되고, 경제적 실질의 결여 요건이 충족됨⁵¹⁾

48) Section 87

49) 외국법인의 추정 고정사업장을 회피된 고정사업장(the avoided PE)이라고 함

50) HM Revenue & Customs(2018), pp. 16~17.

- 다만 예외적인 대출관계로 인한 결과(an excepted loan relationship outcome)는 효과적 조세 불일치 결과로 보지 않으므로 불일치 요건이 적용되지 않음

나. 조세회피 요건

- 조세회피 요건(tax avoidance condition)은 재화·용역·자산의 공급과 관련하여, 조세전략 구조가 영국 법인세의 회피·경감을 주요 목적(main purposes)으로 하거나 또는 주요 목적 중 하나인 경우에 충족됨⁵²⁾
 - 주요 목적 또는 ‘주요 목적 중 하나’의 의미에 대해 법에서 별도로 정의하지는 않았으므로 통상적인 의미로 이해되며, 전체적인 사실관계를 고려하여 객관적으로 적용되어야 함
 - 일반적으로 조세혜택의 향유가 주요 목적 중 하나인지의 여부는 분명한데, 조세혜택이 없었으면 해당 약정을 수행하지 않았을 경우 또는 비조세혜택이 조세혜택에 이은 부차적인(secondary) 혜택인 경우를 예로 들 수 있음

다. 우회이익의 산정

- Section 86 규정에 의해 고정사업장이 영국 내에서 창설되었다고 추정되는 경우 우회 이익세는 그 고정사업장의 개념상 소득(the notional PE profits)에 부과됨⁵³⁾
 - 고정사업장의 개념상 소득이란 영국 고정사업장세제나 원천징수세제에 의해 산정된 금액임
 - 만일 외국법인의 영업활동을 수행한 추정고정사업장이 영국 내 실질적 고정사업장(the actual PE)인 경우, 영국 법인세 규정에 따라 고정사업장에 귀속되

51) 효과적 조세 불일치 결과는 앞장의 가) 경제적 실질이 결여된 실체 또는 거래의 관여(Section 80과 Section 81)의 (2) 효과적인 조세 불일치 결과 요건을 참조할 것

52) HM Revenue & Customs(2018), p. 19.

53) HM Revenue & Customs(2018), p. 21.

는 외국법인의 과세소득⁵⁴⁾

- 2016년 6월 28일 이후 종료되는 회계연도부터 국외로 지급된 금액에 대해 법인세법상 원천징수세제의 적용을 하지 않은 경우, 해당 거래와 관련된 기간 동안 외국법인이 지급하는 로열티 또는 기타 금액의 합계와 동일한 금액⁵⁵⁾

- Section 86 규정에 의한 우회이익세 과세대상 소득은 조세회피 요건과 불일치 요건의 충족 여부와 함께 실질거래의 가정에 따라 산정됨
 - 조세회피 요건이 충족되는 경우 고정사업장의 개념상 소득과 동일한 금액으로 산정됨(Section 89)
 - 불일치 요건이 충족하면서 실질거래 요건이 충족되는 경우에는 우회이익세 과세대상 소득은 고정사업장의 개념상 소득과 동일함(Section 90)
 - 실제로 이루어진 증대한 거래와 대체 거래의 가정에서 동일한 형태와 목적의 비용이 발생하지만 관련 과세소득을 발생시키지 않는 경우를 의미함
 - 불일치 요건은 충족되었지만 실질거래 요건이 충족되지 못한 경우에는 대체 거래가 이루어진 것으로 보아 우회대상 소득이 결정됨(Section 91)
 - 대체 거래가 동일한 형태와 동일한 목적의 비용 발생을 초래하지 않았거나, 실질거래 가정하에서 대체 거래로 인해 과세소득의 발생을 초래한 경우를 의미함
 - 실질거래 요건이 충족하지 못하는 원인이 대체 거래를 가정했을 때 과세소득의 발생을 초래한 경우라면, 외국법인의 과세대상 우회소득은 개념상 고정사업장 이익과 관련 과세소득의 합계임

- 우회이익세 예비청구통지의 목적으로 우회이익세 과세대상 소득추정을 위한 비용 관련 특례규정이 있음
 - 특수관계자 간 이루어지는 지급은 정상가격범위를 초과할 가능성이 높다고 보고, 과도한 가공경비 요건이 충족할 때 실제 이루어진 증대한 거래 및 약정에서

54) sections 20 to 32 CTA 2009에 의한 고정사업장 귀속소득의 계산을 의미함

55) Section 906 of the Income Tax Act 2007에 의한 원천징수세를 의미함

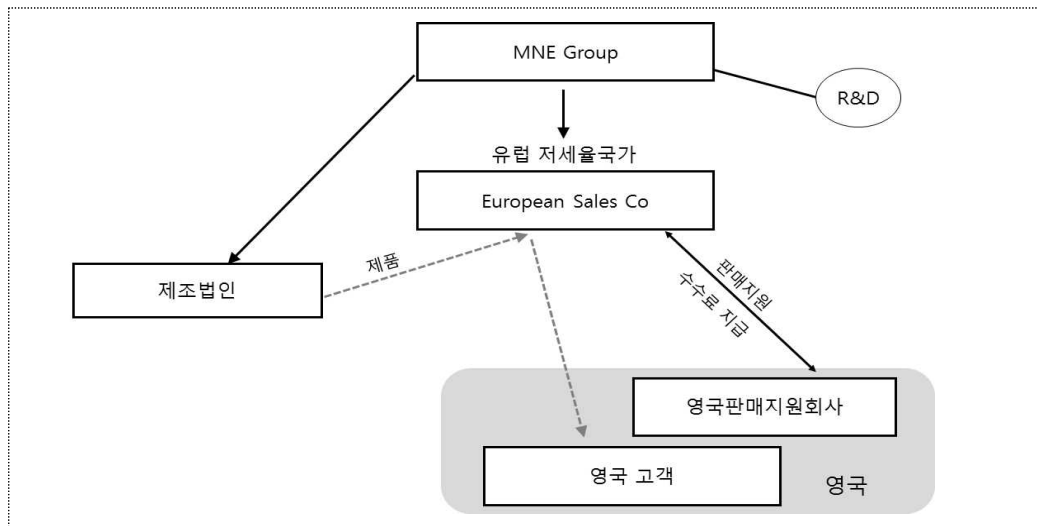
지급한 비용의 30%에 해당하는 부분은 공제를 부인함

- 과도한 가공경비 요건은 아래의 경우 충족함
 - 불일치 요건을 충족함
 - 중대한 거래나 약정은 영국 고정사업장이 존재했다면(이전세제에 의해 부과되는 조정액을 고려하지 않음) 법인세 목적상 명목상의 고정사업장 소득을 계산하는데 손금산입으로서 고려되는 외국법인의 비용 발생을 초래함
 - 그러한 비용 일부 또는 전부는 효과적인 조세 불일치 결과를 초래함
 - 해당 비용 일부 또는 전부가 정상가격의 범위를 초과하였다고 영국 과세당국이 간주함

라. 고정사업장 창설의 회피에 대한 예시(Section 86)

□ 다음에서는 예시를 통해 Section 86의 적용방법과 효과를 살펴봄([그림 II-2] 참조)⁵⁶⁾

[그림 II-2] 영국 고정사업장 창설의 회피(Section 86) 예시



자료: HM Revenue & Customs(2018), p. 37의 예시 1의 그림을 수정하여 반영함

56) HM Revenue & Customs(2018), p. 37의 예시 1을 수정·요약하여 반영함

1) 사실관계

- 국외에 본사를 둔 글로벌 다국적 그룹은 지적재산권(IP)이 내장된 제품을 제조·유통하고, 유럽에 소재한 제조법인은 다국적 그룹의 제품을 생산하고 그룹 내 모기업에 IP에 대한 사용료를 지급함
 - 유럽 소재 법인의 제조 관련 경영활동은 영국에 기반을 두지 않으며, 영국에서 수행되는 연구·개발(R&D)활동도 없음
 - 다국적 그룹은 제품 유통과 관련하여 자체 공급망과 함께 독립적인 유통망을 이용하여, 제품에 대한 확정된 도매가격이 존재함

- 저세율국에 소재한 유럽판매회사인 European Sales Co(ESC)는 유럽지역의 판매를 담당하며, 판매가 이루어지는 유럽 개별국가의 현지배급회사(local distribution companies)가 ESC에 판매지원 용역을 제공함
 - 고객 계약과 관련된 약정(arrangement)에 대한 사실관계를 검토한 결과, 최종적인 계약체결 과정이 판매활동과 주요한 상업상 거래조건을 동의하는 과정이 의도적으로 구분된 것으로 파악됨
 - ESC가 계약을 체결하도록 한 것은 다국적 그룹의 활동으로부터 발생하는 영국 기반 소득에 대한 영국의 법인세 부담을 제한할 의도이며, 중요한 상업상 거래조건이 주로 영국에서 수행된 활동에서 기인하는 것이고, ESC가 최종 결제하는데 따라 추가되는 부가가치는 매우 제한적임
 - 영국 시장의 판매에 대한 계약의 주요 상업적 측면에 대한 협상은 영국판매지원회사(UK Sales support)가 영국에서 수행하는 것으로 밝혀짐
 - ESC는 영국 고객과 체결될 계약서에 서명하기 직전 계약 조건과 표준양식의 준수 여부만을 확인함
 - 한편 ESC의 제품 매입가격은 독립적으로 유효한 도매가격이고, 약정에 의해 영국판매지원회사에 수수료를 지불하며, ESC에는 판매이익(distribution profits)의 50%가 귀속됨

2) 우회이익세 적용 효과

- 위와 같은 사실관계하에서, 외국법인과 회피된 고정사업장의 활동이 영국 내 고정사업장의 창설을 회피하기 위해 고안되었다고 가정하는 것이 합리적이며, 조세회피 조건을 충족하므로 Section 86의 적용을 받음
 - ESC와 영국판매지원회사의 활동은 ESC가 (고정사업장을 통해서) 영국 내에서 영업을 수행한 것으로 보이지 않도록 고안되었다고 가정하는 것이 타당함
 - 법인세 부담을 회피할 주요 목적이 있으므로 조세회피 조건을 충족함
 - 양 당사자는 중소기업, 독립대리인 등의 적용 배제 대상에 해당하지 않음

- 과세대상인 우회소득 금액은 회피된 고정사업장(avoided PE)이 ESC의 영국 내 영업활동을 수행한 고정사업장이었을 경우, 그 회피된 고정사업장에 귀속되는 ESC의 과세대상 소득으로 산정됨
 - 즉 영국 고정사업장세제(sections 20 to 32 of CTA 2009)에 의거하여 계산한 고정사업장의 개념상 소득(the notional PE profits)과 동일함
 - 수행 기능과 ESC가 부담한 위험을 고려할 때 ESC에 귀속될 수 있는 적정 이윤은 판매이윤의 50%에 해당하는 금액이라기보다는 판매이윤의 2%임
 - ESC가 영국판매지원회사에 지급하는 수수료는 판매소득의 50%에 해당하기 때문에, 회피된 고정사업장(ESC의 실제 고정사업장)에 귀속될 소득은 판매소득의 48%로 산정함
 - 그리고 2016년 6월 28일 이후 종료되는 회계기간부터는 외국법인에 지급한 사 용료 지급금으로 원천징수의 적용을 받지 않은 금액을 가산함⁵⁷⁾

57) Section 906 of the Income Tax Act 2007(duty to deduct tax)

4. 도입 효과

가. 우회이익세 관련 통계

- 영국 과세당국이 2018년에 발표한 우회이익세 관련 세수통계는 이전가격세제와 우회이익세제로 구분하여 살펴볼 수 있으며, 다국적기업의 영국 기반 소득에 대한 추가적 부과세액은 약 72억파운드임⁵⁸⁾
 - 이전가격세제의 정상가격에 의해 결정된 소득을 영국으로 귀속시키지 않는 다국적기업의 조세전략을 조사하여 2012/2013 과세연도부터 2017/2018 과세연도의 6개년 동안 65억파운드를 과세함⁵⁹⁾
 - 우회이익세 관련 세수는 도입 후 3개년 누계액은 7억파운드이며, 2015/2016 과세연도 당시 3천파운드에서 2017/2018 과세연도에 대해 3억 8,800만파운드로 약 12.5배 증가함⁶⁰⁾
 - 2017/2018 과세기간에 대한 부과세액 3억 8,800만파운드 중 우회이익세 부과결정 통지로 인한 세수는 2억 1,900만파운드이고, 기업의 조직변경이나 이전가격 관련 계약의 변경을 원인으로 한 것이 1억 6,900만파운드임

58) https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/729876/Transfer_Pricing_and_Diverted_Profits_Tax_statistics.pdf(검색일자: 2018. 11. 29)

59) 우회이익세제 관련 세무조사 결과 발생한 추가부담세액이 포함됨

60) 2014년 발표된 3개년 우회이익세 추계누계액은 6억 5,500만파운드로 추계액보다 4,500만파운드가 추가 부과·징수됨. https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/382327/44695_Accessible.pdf(검색일자: 2018. 11. 29)

〈표 II-5〉 이전가격세제와 우회이익세 관련 세수 현황

(단위: 백만파운드(£))

연도	2012/2013	2013/2014	2014/2015	2015/2016	2016/2017	2017/2018
이전가격세제	504	1,137	707	853	1,618	1,682
우회이익세	-	-	-	31	281	388

자료: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/729876/Transfer_Pricing_and_Diverted_Profits_Tax_statistics.pdf(검색일자: 2018. 11. 29)

- 잠재적인 우회이익세 적용대상인 기업의 약정, 조치, 계획 등을 자발적으로 신고한 기업은 도입 초기에는 48개에 불과했으나, 3년 이후인 2017/2018 과세연도에는 220개로 약 4.6배 증가하여, 영국 납세자의 행태(behavior) 변화에 대한 긍정적인 신호로 제시됨⁶¹⁾
 - 도입 첫 해인 2015/2016 과세연도에는 48개의 기업만이 신고했으나, 2016/2017 과세연도에는 148개, 2017/2018 과세연도에는 220개로 증가함
- 영국 과세당국은 납세자의 신고에 대한 세무검토 및 예비청구통지된 사안에 대한 세무검토 업무의 수행을 위해 전담팀을 증원함⁶²⁾
 - 2017/2018 과세연도 중 과세당국은 28개 기업에 대해 200건의 예비청구통지를 발행했으며, 22개의 기업에 대해 190건의 부과결정을 통보함
 - 초기에 우회이익세 전담팀은 50~55명에 불과했으나, 부과 통보된 기업체에 대한 세무검토 및 이전가격 조정업무를 수행하기 위해 2017년에는 4개의 추가지역에 대해 15명씩 인원을 보강하고 향후 2년간 20명 이상의 인력지원을 계획함

61) https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/729876/Transfer_Pricing_and_Diverted_Profits_Tax_statistics.pdf(검색일자: 2018. 11. 29)

62) <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--uk-tax-authority-begins-second-round-of-enquiries-on-diverted-profits-tax>(검색일자: 2018. 11. 29)

나. 부과 사례

- 도입 초기 구글세로 칭해졌던 만큼 구글, 애플, 아마존, 페이스북과 같은 디지털 경제 환경에서의 IT 글로벌 기업을 대상으로 할 것으로 예상했으나, 더 다양한 업종의 많은 기업이 우회이익세의 적용을 받는 것으로 평가됨
- 2018년 2월 현재 100건이 넘는 우회이익세 사건이 진행 중이고, 향후에도 12~18개월 사이에 수백 건의 중대형 규모의 기업 사례가 검토·조사될 예정임⁶³⁾
 - 특히 중소 규모의 생명과학, 석유 및 가스, 광산 및 금속분야를 포함한 산업분야에 중점을 둠
- 우회이익세 도입의 시발이 되었다고 볼 수 있는 구글의 경우 2016년 1월 영국 과세당국과의 조세 협상 타결을 통해 6년간 진행된 세무조사를 종결하였는데, 결과적으로 조세쟁송 없이 조세회피 사건이 해결되어 우회이익세의 도입이 간접적으로 영향을 미친 것으로 보임
- 조세 협상 진행 중이었던 2015년에는 영국 현지 자회사의 종업원이 2,329명이 증원되고, 조세 협상 타결로 2005~2015년 과세연도에 대해 구글에 1억 9,6400만파운드 상당의 법인세가 추가로 부과됨⁶⁴⁾
- 현재까지 언론에 발표된 우회이익세 부과 사례는 특허와 같은 지적재산권이 관여된 거래를 중심으로 이루어진 것으로 보임
- 2017년 12월 미국 기반 글로벌 쿠퍼 컴퍼니즈(The Cooper Companies Inc.)는 영국 과세당국으로부터 3,100만파운드(4,200만달러)의 우회이익세 부과통지를 수령하고 2018년에 납부함⁶⁵⁾

63) <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert--uk-tax-authority-begins-second-round-of-enquiries-on-diverted-profits-tax>(검색일자: 2018. 11. 29)

64) 이자비용 6,640만파운드가 포함된 금액임(House of Commons Committee of Public Accounts, 2016, p. 31)

- 2014년 영국 콘택트렌즈회사 Sauflon Pharmaceuticals Ltd의 12억달러 기업인수와 관련된 지적재산권 이전 사안에 대해 우회이익세가 부과됨
- 영국 기반 글로벌 주류회사인 디아지오(Diageo Plc)는 1억 9,000만파운드(2억 5,000만달러)에 상당하는 우회이익세 부과통지에 대해 2018년 영국 과세당국과 합의하여 우회이익세 부과를 철회하는 대신 그룹 내 이전가격 정책을 변경함⁶⁶⁾
 - 과거연도(2014년 7월 1일~2017년 6월 30일)에 대한 1억 4,300만파운드의 법인세 부담이 발생함
 - 2018년 6월 30일로 종료되는 연도에 대해서는 새로운 정책에 기반을 둔 4,700만파운드의 추가적인 세 부담이 법인세 비용으로 인식됨
- 미국 기반 글로벌 네트워크회사 넷기어(Netgear Inc)는 영국 과세당국의 우회 이익세 세무검사에 대한 소명을 2018년 현재 준비하고 있음
- 스위스 기반 글로벌 광산기업 글렌코어(Glencore)는 2017년 2,130만파운드의 우회이익세 부과통지에 대해 고등법원을 통해 절차상의 위법성을 주장했으나 기각됨⁶⁷⁾

65) <https://www.bna.com/sp-500s-cooper-n73014474046/>(검색일자: 2018. 11. 29)

66) <https://www.bna.com/diageo-takes-250-n73014481134/>(검색일자: 2018. 11. 29)

67) Glencore Energy UK v HMRC [2017] EWHC 1476

Ⅲ. 호주의 우회이익세

- 호주 정부는 2013년 이후 재정적자의 폭이 확대되자 다국적기업의 BEPS 행위로 인한 세수입 감소에 관심을 두기 시작함
 - 2000년대 이후 중국 경제 성장에 따른 광물수요 증가와 광산업 부문의 투자 확대로 10년간 사상 최대 수준을 유지하였으나, 2009년 재정수지의 적자전환이 발생하고, 광산업 경기의 하강으로 2013년 이후 재정적자의 폭이 증가함⁶⁸⁾

- 2014년 10월 법인세 조세회피(corporate tax avoidance)에 대한 호주 상원경제참조위원회의 조사를 시작으로, 다국적기업의 BEPS 행위에 대한 호주 정부의 다각적인 대응정책이 전개됨
 - 호주 상원경제참조위원회(the Senate Economics References Committee)는 호주 상원(the Senate)으로부터 법인세 조세회피에 대한 조사를 의뢰받음에 따라 공개청문회의 개최와 함께 학계, 다국적기업, 산업계, 행정기관 등으로부터 자료를 수집함⁶⁹⁾
 - 법인세 조세회피에 대한 조사결과로 2015년 8월 중간보고서와 2016년 4월 2차 보고서가 제출됨⁷⁰⁾
 - 2015년 5월 고정사업장의 창설을 회피하는 다국적기업의 BEPS 행위를 막기 위해 다국적기업에 대한 일반조세회피방지규정의 도입이 발표됨
 - 2016년 호주 과세당국 내 조세회피 전담반(Tax Avoidance Task Force)이 신설됨

68) 윤재성(2017)

69) https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/Senate/Economics/Corporatetax45th(검색일자: 2019. 3. 14)

70) https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/Senate/Economics/Corporate_Tax_Avoidance(검색일자: 2019. 3. 14)

- 조세회피 전담반은 1,000여 명의 전문가로 구성되었으며, 2015년 7월부터 가동 중인 금융범죄 전담반(Financial Crime Task Force)과 호주범죄위원회 등 관련 유관 기관과 함께 조세 범죄를 효과적으로 처리하기 위한 정책을 모색함⁷¹⁾
- 2016~2017 예산발표 때 호주 정부는 2017년 7월 1일자로 우회이익세를 도입한다고 밝힘⁷²⁾

1. 개요

- 호주는 다국적기업의 조세전략 구조를 대응하기 위해 영국의 우회이익세 개념을 차용한 다국적기업에 대한 일반조세회피방지법(Multinational Antiavoidance Law: MAAL)과 우회이익세(Diverted profit tax)를 2016년과 2017년에 도입함⁷³⁾
- MAAL은 호주 고정사업장에 대한 사업소득의 귀속을 인위적으로 회피하기 위하여 다국적기업이 이용하는 조세전략 구조에 적용됨
 - MAAL은 현행 일반적 조세회피방지규정인 소득세평가법(Income Tax Assessment Act)1936의 Part IV Section 177A~177G에 177DA 조항을 삽입하여 규정함
 - MAAL은 2016년 1월 1일부터 시행되며, 2016년 1월 1일 이전에 체결된 조세전략 구조에 대해서도 적용됨⁷⁴⁾
 - 2016년 1월 1일 이전 납세자가 획득한 조세혜택에 대해서는 적용하지 않음

71) <http://kmo.ministers.treasury.gov.au/media-release/051-2016/>(검색일자: 2019. 3. 14)

72) <https://www.ato.gov.au/general/new-legislation/in-detail/direct-taxes/income-tax-for-businesses/diverted-profits-tax/>(검색일자: 2019. 3. 12)

73) Blakelock and Stewart(2018), p. 137.

74) THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA(2015), p. 51.

- 우회이익세는 글로벌기업의 세 부담이 호주에서의 활동에 대한 경제적 실질을 적절히 반영하는지를 확인하고, 관련 당사자와의 조세전략을 통하여 소득이 해외로 이전하는 것을 방지할 목적으로 도입됨⁷⁵⁾
 - 경제적 실질이 결여된 거래나 실체가 개입된 조세전략을 대상으로 하고 있는 영국 우회이익세 Section 80과 Section 81 규정과 유사함
 - 현행 일반적 조세회피방지규정을 보완하고, 호주 이전가격세제(Division 815 of the Income Tax Assessment Act 1997)를 강화하여 대규모 다국적기업의 조세순응도를 향상시키고자 함
 - 소득세평가법(Income Tax Assessment Act)1936의 Part IV에 대해 177H~177R 조항이 추가되어 도입됨
 - 호주 우회이익세는 2017년 7월 1일부터 시행되며, 2017년 7월 1일 이전에 체결된 조세전략 구조에 대해서도 적용됨

- MAAL의 적용을 받는 경우에는 해당 세목의 명목세율이 적용되고, 호주 우회이익세의 과세대상 우회소득에 대해서는 40%의 세율이 적용됨
 - MAAL의 적용을 받는 경우에는 조세전략 구조로 인한 과소신고분(scheme shortfall amount)에 대해 최고 120%의 가산세가 부과됨⁷⁶⁾
 - 납세자의 과실행위(Culpable behaviour)에 따라 기본적인 경우, 가중처벌 사유가 있는 경우, 세무조사 중 공개하는 경우, 세무조사 직전에 공개하는 경우로 구분하여 각각 100%, 120%, 80%, 20%의 가산세율이 적용됨
 - 다만 납세자의 입증이 합리적인 경우(a reasonably arguable position)에는 가산세율이 각각 25%, 30%, 20%, 5%로 경감됨

- 행정비용 경감과 함께 불확실성의 완화를 위해 MAAL과 우회이익세는 대규모 글

75) <https://www.ato.gov.au/General/New-legislation/In-detail/Direct-taxes/Income-tax-for-businesses/Diverted-profits-tax/>(검색일자: 2019. 3. 12)

76) <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/MAAL-client-experience-roadmap/>(검색일자: 2019. 3. 12)

로별 기업(Significant Global Entity, SGE)에 한해 적용됨⁷⁷⁾

- SGE는 연간 전 세계 소득 10억달러 이상인 글로벌 모기업과 그룹의 자회사를 의미함
 - 연간 글로벌 소득이 10억달러 이상인 글로벌 모기업
 - 글로벌 소득이 10억달러 이상인 글로벌 모기업이 속해있는 기업회계상 연결기업집단의 구성원
 - 호주에 본사, 해외에 자회사 또는 영업장을 가진 기업과 외국에 본사, 호주에 자회사 또는 영업장을 가진 기업
 - 다만 특정 신탁이나 연금펀드의 경우에는 우회이익세의 적용을 배제함
 - 관리투자신탁(managed investment trust), 불특정다수 회원을 가진 외국집합투자기구, 외국정부 출자 외국법인, 법정연금기금(a complying superannuation entity), 외국연금펀드(foreign pension fund)
 - 2017년 세법개정 시 MAAL 적용의 회피 목적으로 외국신탁 등을 기업구조에 이용하는 계획에 대응하기 위해 SGC의 범위에 외국신탁 등을 반영하고 2016년 1월 1일부터 소급하여 적용함⁷⁸⁾
- 호주 우회이익세는 신고납부 방식이 적용되지 않으며, 부과제척기간은 이전가격세제와 동일하게 7년임⁷⁹⁾
- MAAL은 일반적조세회피방지규정에 해당되므로, 부과제척기간의 제한을 받지 않음⁸⁰⁾

77) Subdivision 960-U of the Income Tax Assessment Act 1997 (ITAA 1997):<https://www.ato.gov.au/business/public-business-and-international/significant-global-entities/>(검색일자: 2019. 3. 12)

78) 외국인 거주 파트너가 있는 파트너십, 외국인 신탁관리인이 있는 신탁, 일시적으로 호주에서 중앙관리통제를 하는 외국 트러스트 등이 이에 해당됨(<https://www.ato.gov.au/General/New-legislation/In-detail/Other-topics/International/Toughening-the-multinational-anti-avoidance-law/>, 검색일자: 2019. 3. 12)

79) Wasimi, Nario and Bertram(2017), p. 355.

80) Section 177G

- 호주 과세당국의 우회이익세 부과통지(the relevant DPT notice of assessment)에 대해 납세자는 이의제기 여부와 관계없이 21일 이내 부과된 세금을 납부하여야 함⁸¹⁾
 - 호주 과세당국은 납세자에게 우회이익세 부과 통지 후 7일 이내 부과에 대한 사유를 서면으로 통보하여야 함⁸²⁾
 - 해당 납세자는 과세당국의 부과통지에 대하여 12개월 이내에 소명할 수 있으며, 이 기간 동안 과세당국은 우회이익세 부과에 대한 검토를 수행함
 - 납세자는 호주 과세당국의 검토기간인 12개월 중에는 이의제기를 할 수 없으며, 검토기간 종료 후 60일 이내에 이의제기를 하거나, 연방법원에 항소할 수 있음⁸³⁾

- 호주 우회이익세는 다른 세법 목적상 비용공제가 허용되지 않으며, 우회된 소득과 관련하여 외국에서 납부한 세액이 있더라도 우회이익세 부담액에서 공제할 수 없음⁸⁴⁾
 - 우회이익세는 소득세와 구분되는 세목으로 동일한 과세연도와 관련하여 우회이익세와 소득세가 부과될 수 있음

2. 다국적기업 일반조세회피방지규정(MAAL): 고정사업장 창설의 회피

- MAAL은 외국법인이 호주 내 고정사업장의 창설을 회피하는 방법으로 호주 또는 외국의 조세혜택을 획득하는 경우에 적용됨⁸⁵⁾
 - 우선 호주 기반 공급과 관련된 외국법인의 조세전략 구조가 있어야 함

81) Subsection 177P(3) of the ITAA 1936

82) <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=PSR/PS20172/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>(검색일자: 2019. 3. 14)

83) Paragraph 145-20(4)(b)-(c) of Schedule 1 to the TAA 1953; Subsection 145-20(1) of Schedule 1 to the TAA 1953

84) Wasimi, Nario and Bertram(2017), p. 356.

85) THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA(2015), p. 26.

- 외국법인이 호주 고객에게 재화와 용역 등을 공급하고,⁸⁶⁾
 - 외국법인의 관계회사 또는 외국법인에 종속되어 영업활동을 영위하는 호주 기업이 직접적으로 공급과 관련하여 호주 내에서 활동을 수행함⁸⁷⁾
 - 외국법인은 공급으로부터 발생한 통상적인 소득을 획득하지만, 그 소득의 일부 또는 전부는 외국법인의 호주 고정사업장에 귀속되지 않음⁸⁸⁾
- 그 조세전략 구조를 체결하고 수행한 실체는 조세혜택의 획득 등을 주된 목적 (principal purpose)으로 하거나 또는 주된 목적 중 하나로 함
- 납세자가 호주에서 조세혜택을 획득하거나 또는 호주 조세혜택을 획득하고 하나 이상 외국부담세액을 경감할 목적
 - 납세자와 다른 납세자가 호주 조세혜택을 획득하거나 또는 호주 조세혜택을 획득하고 하나 이상 외국부담세액을 경감할 목적
- MAAL은 일반적 조세회피방지규정(GAAR)인 Part IV의 한 부분을 구성하므로 별도의 규정이 없는 한 기존 일반적 조세회피방지규정이 적용됨
- 적용대상 법인, 목적 요건(purpose test), 조세혜택의 범위에 대해 MAAL과 기존 GAAR 간 차이가 있음⁸⁹⁾
- 우선 MAAL은 글로벌 소득이 10억달러 이상인 대규모 글로벌 기업(SGE)에 한해 적용되지만, GAAR은 그러하지 않음
 - GAAR의 경우 조세혜택을 획득하기 위한 지배적인 목적이 있어야 하지만, MAAL의 경우 주된 목적 또는 주된 목적 중 하나인 경우에 적용이 가능함
 - GAAR은 호주에서 조세혜택을 얻는 경우에 한정하여 적용되지만, MAAL은 호주 조세혜택 외에도 외국 조세부담의 경감을 모두 포함하여 조세혜택의 획득에 대한 목적 여부를 판단함

86) Schedule 2, item 4, subparagraph 177DA(1)(a)(i) 단, 지분출자, 차입거래, 지분 또는 차입에 대한 옵션 등 공급에 대해서는 적용을 제외하고, 그룹 내 공급(intra-group supplies)에 대해서는 영향이 없음

87) Schedule 2, item 4, subparagraph 177DA(1)(a)(ii), (iii)

88) Schedule 2, item 4, subparagraph 177DA(1)(a)(iv)-(v)

89) THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA(2015), p. 33.

가. 호주 기반 공급 요건

- MAAL의 목적상 호주 고객(Australian customer)은 호주법인 또는 호주에 소재 하지만 외국법인의 글로벌 그룹의 구성원인 실체(entity)를 제외한 법인을 의미함
- 외국 법인의 호주 고객을 대상으로 한 공급은 정상가격원칙에 의해 이루어져야 하며, 글로벌 그룹 내부거래에 의한 공급은 배제함
 - 여기서 공급(supply)는 호주 부가가치세법(the New Tax System(Good and Services) Tax Act 1999)의 section 9~10 규정의 공급을 의미하며, 전자적 재화와 용역의 공급을 포함함⁹⁰⁾
 - 다만 호주와 해외 자본시장 투자자의 합법적인 구조에 대한 MAAL의 적용을 배제하기 위해 지분출자(the supply of an equity interest)나 채권투자, 이와 관련된 옵션의 공급 등은 제외함
- 호주 고객을 대상으로 한 외국법인의 공급으로부터 발생한 소득이 외국법인의 호주 고정사업장에 귀속되지 않은 경우에는 MAAL이 적용됨
 - 관련 소득이 호주 고정사업장에 귀속되었다 하더라도 정상가격원칙에 위배되는 경우 역시 MAAL이 적용될 수 있음

나. 주요 목적 요건

- 목적 요건은 호주 세법상 조세혜택 또는 호주 세법상 조세혜택과 외국납부세액의 감액(또는 이연)을 얻기 위한 조세전략 구조를 평가하기 위한 구체적이고 객관적인 기준에 해당함
 - 일반적 조세회피방지규정은 조세회피 또는 조세혜택의 정도를 평가하기 위해 지

90) Schedule 2, item 4, subparagraph 177DA(1)

배적인 목적(sole or dominant purpose) 요건을 충족하여야 하지만, MAAL의 경우에는 그보다 낮은 수준인 주요 목적(principal purpose) 요건이 적용됨

- 전자의 경우 조세전략 구조를 실행하는 납세자가 상업적 목적과 조세회피 목적을 동시에 가지고 있을 때는 어느 것이 더 지배적인가를 결정하여야 함⁹¹⁾
- 후자에 따르면, 조세전략 구조를 수행하는 자가 조세혜택을 획득할 주요 목적과 특정 사업상 목적(particular commercial objective)이 모두 있는 경우, 주요 목적 요건은 충족됨⁹²⁾

- 주요 목적의 유무에 대한 판단은 현행 GAAR에서 규정하고 있는 여덟 가지 객관적인 기준과 MAAL에서 규정하는 두 가지의 추가 기준을 토대로 함
- 우선 GAAR의 여덟 가지 객관적인 기준(Section 177D(2))을 바탕으로 목적의 유무를 객관적으로 평가하여야 함⁹³⁾
 - (i) 조세전략 구조가 체결되거나 이행되는 방법 (ii) 조세전략 구조의 형식과 실질 (iii) 조세전략 구조의 착수시점과 계획에 소요되는 기간의 길이 (iv) 조세전략 구조의 결과 (v) 조세전략 구조의 결과 납세자의 재무적 지위의 변화 (vi) 조세전략 구조의 결과 납세자와 관계가 있는 자의 재무적 지위의 변화 (vii) 납세자 또는 (vi)에서 언급된 자에게 발생한 다른 결과 (viii) 납세자와 (vi)에서 언급된 자 간 관계의 성격
 - 이 8개의 객관적인 기준은 조세전략 구조의 특성과 그와 관련된 상황의 객관적인 관점에서 수행되어야 하며 조세혜택을 얻기 위한 주관적인 목적이나 의도와는 무관함⁹⁴⁾

91) 그러나 Spotless 판결(FCT v Spotless Services Ltd, 186 칙 404, 1996)이후 조세혜택의 획득 외 사업목적이 양립하더라도 지배적 목적 요건이 충족하게 됨(최정희·박수진, 2017, p. 95)

92) MAAL의 주요목적 요건과 관련하여 호주정부는 OECD(2015a)의 PPT원칙을 수용하기 위한 접근법이라고 밝힘, <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=COG/LCG20152/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>(검색일자: 2019. 3. 12)

93) 홍성훈·박수진·이형민(2016), p. 58.

94) 최정희·박수진(2017), p. 94.

- 추가적인 두 가지 기준은 MAAL의 적용을 받도록 의도된 조세전략 구조에 보다 특정된 요소를 고려함
 - i) 공급 계약의 체결과 관련하여 기여하는 외국법인, 관계회사, 그리고 다른 법인의 활동이 수행되는 정도(subsection 177DA(2)(b))
 - 공급 계약의 체결을 위한 활동의 성격, 계약과 관련하여 외국법인이 호주 고객과 상호작용하는 방식, 호주 기반 법인과 다른 법인 간 상호작용하는 방식, 최종적으로 계약을 체결하는 법인이 그 계약의 달성을 위해 요구되는 활동의 수행 정도를 고려함
 - ii) 외국세법의 적용과 관련하여 조세전략 구조에 의해 달성될 수 있는 결과(subsection 177DA(2)(c))
 - 조세전략 구조와 관련하여 외국세액 부담액을 감액할 목적을 갖고 있는지 여부를 고려함
 - 이 경우 외국세액에는 소득세 외 다른 세목 및 국세와 지방세가 모두 포함되며 외국세법에 의한 외국납부세액의 이연은 그에 대한 합리적인 사업적 이유가 없는 경우에는 감액(조세혜택)으로 처리됨

다. MAAL 적용대상 소득의 산정

- MAAL의 적용을 받는 경우, 호주 과세당국은 쟁점 조세전략 구조에서의 조세혜택은 취소하고, 거래의 재구성을 통하여 과세소득을 결정할 수 있음⁹⁵⁾
- 이 경우 쟁점 조세전략 구조에서의 조세효과와 그 조세전략 구조가 체결되거나 이행되지 않았을 경우 발생하거나 발생할 것으로 기대되는 합리적인 조세결과를 비교하는 절차가 필요함

95) Schedule 2, item 4, subsection 177DA(1)

1) 대체 가설(alternative postulate)의 결정

- 대체 가설은 쟁점이 되는 조세전략 구조가 체결되거나 이행되지 않았을 경우 발생하거나 발생할 것으로 합리적으로 예상되는 실질적인 조세전략 구조에서 일어날 수 있는 특정한 조세효과를 의미함
- MAAL의 적용 목적으로 외국법인이 호주 고정사업장(개념상 고정사업장, the notional permanent establishment)을 통하여 호주 고객에게 재화와 용역 등을 공급한다는 합리적인 대체안을 바탕으로 하여 일어날 수 있는 특정한 조세효과를 산정함
 - 쟁점 조세전략 구조가 체결되거나 이행되지 않았을 경우, 어떤 조세결과가 일어나지 않았으리라는 과세당국의 결정은 실제로 발생하였거나 존재하는 사건이나 상황으로만 구성된 가설을 근거로 함(subsection 177CB(2))
 - 실제로 일어나거나 존재하는 사건과 상황에 초점을 맞추기 전에 쟁점 조세전략 구조의 모든 단계를 멸각시킬 권한이 과세당국에 있음⁹⁶⁾
 - 쟁점 조세전략 구조가 없는 경우 발생하였으리라고 합리적으로 예상할 수 있는 조세결과에 대한 과세당국의 결정은 쟁점 조세전략 구조에 대한 합리적인 대체안(reasonable alternative)을 근거로 함(subsection 177CB(3))
 - 개념상 고정사업장의 범위, 수행 활동, 특성은 개별적인 조세전략 구조의 사실 관계에 의해 결정됨
- 일반적으로 개념상 고정사업장의 범위에는 호주 기반 법인의 모든 활동뿐만 아니라 호주 고객과의 공식적인 계약 체결과 관련된 외국법인의 역할, 자산, 위험을 포함할 수 있음

96) 최정희·박수진(2017), p. 100.

- 취소되는 조세혜택의 범위에는 호주 소득세법에 의한 조세 결과와 함께 외국세법의 적용과 관련된 조세 결과가 포함됨⁹⁷⁾
 - 호주 소득세법상 조세혜택을 향유하거나 또는 외국납부세액을 감액하는 것을 목적으로 하는 조세전략 구조를 포착할 수 있음

2) 대체가설의 조세효과 산출

- 대체 가설의 범위가 결정되면, 쟁점 조세전략 구조의 조세 효과와 대체 가설의 조세 효과를 비교함으로써 쟁점 조세전략 구조와 관련하여 외국법인 등이 획득한 조세혜택을 확인함
 - 확인대상이 되는 조세혜택의 범위에는 과세소득으로 포함되지 않은 금액, 비용 공제, 자본손실, 외국납부세액공제, 원천징수의무 면제 등이 있음(subsection 177C(1))
- 호주 과세당국은 MAAL의 적용을 받는 쟁점 조세전략 구조와 관련하여 외국법인과 다른 실체 등이 획득한 조세혜택을 부인할 수 있음(section 177F)
 - 이때 부인된 조세혜택은 외국법인의 고정사업장을 통하여 호주 고객을 대상으로 재화와 용역 등을 공급한다는 합리적인 대체안과 특히 관련이 있음
 - 부인된 조세혜택은 쟁점이 되는 조세전략 구조와 관련하여 납세자가 획득한 조세혜택으로 앞서 설명한 주요 목적 요건의 문맥상 조세혜택과 동일하지 않을 수 있음
- 쟁점 조세전략 구조와 관련된 조세혜택에는 개념상 고정사업장을 가정했을 때 과세 소득에 포함되지 않는 금액과 원천징수세 적용이 면제되는 경우로 구분됨
 - 전자는 쟁점 조세전략 구조가 체결되거나 이행되지 않았을 경우 정상가격원칙하에서 개념상 고정사업장에 귀속되는 이윤으로 산정함

97) Schedule 2, item 3, subsection 177CB(5)

- 후자는 대체 가설의 일부로서 조세전략 구조와 관련하여 외국법인이 개념상 고정사업장으로부터 수령할 것으로 합리적으로 기대할 수 있는 이자나 사용료에 대한 원천징수세 적용의 면제임
- 호주 과세당국이 쟁점 조세전략 구조와 관련된 조세혜택을 부인하는 결정을 하는 경우, 과세당국은 납세자의 과세소득으로 포함될 금액의 결정과 관련하여 공제를 허용하는 보상조정(Compensating adjustments)을 할 수 있음⁹⁸⁾
 - 개념상 고정사업장과 관련하여 사용료나 이자비용의 발생이 합리적으로 예상되는 경우, 과세당국은 이 비용에 대한 보상조정을 적용할 수 있음
 - 이 경우에는 비용에 대한 정상가격원칙의 적용 여부나 원천징수 여부를 결정하여야 함
 - 보상조정은 선택적으로 이루어질 수 있으며 공정하고 합당한 경우에 한함

라. MAAL의 적용에 대한 예시(고정사업장 창설의 회피)

- 다음에서는 예시를 통하여 MAAL의 적용 효과에 대해 살펴봄([그림 III-1] 참조)⁹⁹⁾

1) 사실관계

- 다국적기업의 모회사는 해외 자회사 A와 지적재산권(IP) 관련 비용분담계약에 대한 약정을 체결함
 - IP 개발과 관련된 모든 사항은 모회사가 소재한 국가에서 진행되었고, 모회사는 IP와 그에 따른 개별적 권리를 보유하고 있으며, 연간 글로벌 수입이 10억달러를 초과함

98) subsection 177F(3)(b)

99) 호주 과세관청 유권해석(Law Companion Ruling LCR 2015/2), p. 9의 고위험 예시를 수정하여 반영함

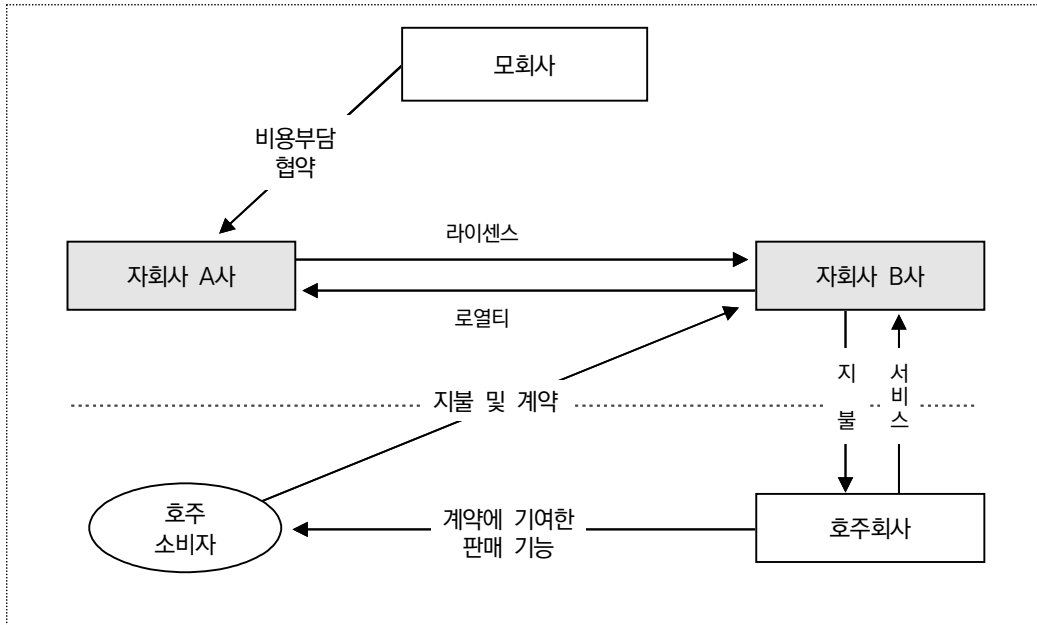
- 자회사 A는 종업원이 없으며, 비용분담계약에 의한 IP 관련 비용을 현금으로 지급하였음
- 자회사 A가 소재하는 국가는 소득세와 IP 관련 보호법이 없음

- 자회사 A와 모회사의 또 다른 해외 자회사 B 간에는 2차 라이선스 계약이 체결되어 자회사 B는 자회사 A의 IP에 대한 권리를 빌리고 그에 대한 대가로 자회사 A에 로열티를 지급함
 - 자회사 B가 소재하는 국가는 자회사 A의 소재 국가와 조세조약이 체결되어 있으며, 로열티에 대해 낮은 경감세율을 적용함

- 자회사 B는 여러 채널을 통해 재화와 용역을 호주 고객에게 직접적으로 공급하고 호주 고객으로부터 발생하는 소득은 자회사 B에 귀속됨
 - 자회사 B는 아시아·태평양 지역의 판매와 제3자 계약자들과 연관된 업무를 수행하는 종업원 20명이 있음
 - 자회사 B는 재판매가 허용된 제3자 및 독립대리인(unrelated partner), 그리고 법인 고객을 대상으로 직접적으로 재화와 용역을 공급함
 - 재판매 대리인은 재화를 소매업자(최종소비자)에게 직접 판매함

- 호주법인은 다국적기업의 관계회사이며 호주에서 자회사 B의 판매를 지원하는 활동을 수행함
 - 호주법인은 재판매가 허용되는 대리인을 확인하는 절차를 수행하지만, 그 대리인과의 공식적인 계약은 자회사 B에 의해 이루어짐
 - 호주법인의 종업원 50명은 이들 재판매 대리인과 긴밀한 관계를 유지하면서 영업 지원활동을 수행하고 자회사 B의 영업정책을 재판매 대리인에게 전달함
 - 재판매 대리인이나 법인 고객이 계약 체결을 위한 준비가 완료되면, 호주법인의 종업원은 자회사 B가 계약서에 서명할 수 있도록 고객이 직접 계약서를 전자 포털을 통하여 제출하도록 안내함
 - 호주법인의 영업비용은 자회사 B와의 비용보전(mark-up) 계약에 의해 보전됨

[그림 III-1] MAAL의 적용에 대한 예시(고정사업장 창설의 회피)



자료: Law Companion Ruling LCR 2015/2, p. 9.

2) MAAL 적용 효과

- 이 예시에서 MAAL을 적용하기 위해서는 조세전략 구조와 관련하여 주요 목적 요건이 충족되고 조세혜택이 획득되었을 가능성이 매우 높아야 함
 - 호주법인의 활동은 호주 고객에게 직접 및 재판매 대리인을 통한 공급 계약을 맺는 데 기여하고, 호주 고객과의 기존 계약을 갱신(조정)하는 데 기여함
 - 쟁점 조세전략 구조에 대한 합리적인 대체 가설은 아래와 같음
 - 자회사 B는 호주 고정사업장에 귀속될 사업소득을 모두 인식하였기 때문에 해당 금액을 자회사 B의 호주 과세소득으로 포함함
 - 호주 개념적 고정사업장을 통하여 또는 직접 호주에서 사업을 수행함에 있어서 발생한 사용자 지급금에 대한 원천징수세의 부과액을 고려함

- 주요 목적과 관련된 사항은 자회사 A가 자회사 B와 체결한 2차 라이선스 계약임
 - 자회사 A가 소재한 국가는 소득세가 부과되지 않는 과세관할지역이며, 자회사 B가 소재한 국가는 영토 내 매출(호주 매출을 포함)을 기준으로 계산된 로열티에 대해 경감세율을 제공함
 - 따라서 자회사 B가 자회사 A에 지급한 로열티는 B 소재국가에서 명목법인세율보다 낮은 경감세율로 원천징수되며, A가 소재한 국가에서는 과세되지 않음
 - 조세전략 구조의 결과 다국적기업의 자회사가 외국세법상 납세의무가 감액되었는지를 고려할 필요가 있는데, 예시에서는 외국세법에 의한 자회사 A, B의 외국납부세액 부담수준을 확인하여야 함

- 다국적기업이 글로벌 비즈니스를 영위하기 위한 사업상 목적이 있을 수 있으며, 호주 과세당국은 열 가지 기준을 근거로 주요 목적의 유무를 판단하여야 함
 - 모회사는 조세혜택의 획득보다는 관리 기능의 개선을 위한 중앙집권화와 기업 위험의 감소를 위해 자회사 B를 설립하였다고 주장하거나, 자회사 B가 해당 과세관할권에서 세금을 부담하기 때문에 외국납부세액의 감액을 목적으로 하지 않았다고 주장할 수 있음
 - 호주 과세당국은 자회사 B의 소재국가에 대한 상업적 이유를 고려하면서 GAAR의 여덟 가지 객관적인 기준과 MAAL의 두 가지 추가 기준(subsection 177DA(2))을 적용하여 주요 목적의 유무에 대한 판단을 하여야 함

- 아래와 같은 사항을 전제하는 경우, 예시에서는 주요 목적의 요건이 충족될 가능성이 높음
 - 호주 조세혜택과 외국납부세액 감액의 결합
 - 자회사 A는 종업원이 없고, IP 관련 개발 및 유지에 기여하지 않는다는 사실을 포함하여 조세전략 구조의 형식과 실질의 비교
 - 호주법인이 호주 고객과의 계약 체결에 필요한 활동의 대부분을 수행

- 쟁점 조세전략 구조에 대한 MAAL의 적용 결과에는 조세전략 구조와 관련된 조세 혜택 및 과세소득의 결정과 함께 합리적이고 타당한 보상 조정의 결정이 포함되어야 함

3. 호주 우회이익세

- 호주 우회이익세는 대규모 글로벌 법인(SGE)의 납부세액이 호주 내에서의 경영활동에 대한 경제적 실질을 제대로 반영하고, 관계회사와의 작위적인 합의(contrived arrangement)를 통하여 이익이 해외로 우회하는 것을 방지할 목적으로 도입됨
 - 우회이익세제의 도입으로 호주법인세제 관련된 조세분쟁의 적시적 해결방안을 위한 SGE 관련 정보를 확보할 수 있음¹⁰⁰⁾
- 조세전략 구조에 관련된 사항이 아래 요건에 충족하는 경우 호주 우회이익세가 적용됨¹⁰¹⁾
 - 쟁점 납세자는 과세연도 중 조세전략 구조와 관련하여 우회이익세 조세혜택을 획득하여야 함¹⁰²⁾
 - 다만 MAAL의 적용을 받는 조세혜택은 제외함
 - 조세전략 구조 전체 또는 그 일부를 체결하거나 수행한 실체가 아래 조세혜택의 획득을 주요 목적 또는 그 주요 목적 중 하나 이상으로 하고 있다고 판정됨¹⁰³⁾
 - 조세전략 구조와 관련된 조세혜택의 획득 또는 조세혜택의 획득과 외국납부세액 감액
 - 조세전략 구조와 관련하여 납세자와 다른 납세자 각각 조세혜택의 획득, 조세혜택의 획득과 하나 이상 외국납부세액 감액

100) Section 177H

101) Law Companion Ruling LCR 2018/6 Diverted profits tax

102) paragraph 177J(1)(a)

103) paragraph 177J(1)(b)

- 쟁점 납세자가 해당 과세연도에 대규모 글로벌 법인(significant global entity)에 해당함¹⁰⁴⁾
 - 납세자가 관리투자신탁, 외국집합투자기구, 외국정부 출자 법인, 그리고 특정 호주연금법인이나 외국연금펀드인 경우는 예외임¹⁰⁵⁾
- 외국법인은 과세연도 중 쟁점 납세자의 관계사에 해당함¹⁰⁶⁾
 - 외국법인은 조세전략 구조 전체 또는 그 한 부분을 체결 또는 수행하거나, 그 조세전략 구조와 관련이 있음¹⁰⁷⁾
- 우회이익세 조세혜택과 관련하여 2,500만달러 소득 요건(section 177K), 외국 법인세 요건(section177L), 경제적 실질 요건(section177M) 모두를 충족하지 않는다고 결론을 내리는 것이 합리적이어야 함¹⁰⁸⁾

가. 주요 목적 요건

- 호주 우회이익세의 주요 목적 요건이 충족되는지를 판단하기 위해서는 열 한 가지 기준을 개별적 또는 통합적으로 모두 고려하여야 함
 - 일반조세회피규정(GAAR)의 subsection 177D(2)에서 열거하는 여덟 가지 객관적 기준을 고려하여야 함
 - 조세전략 구조의 정량적 비조세 재무적 혜택, 조세전략 구조 관련 외국납부세액 결과, 조세혜택의 금액의 세 가지 추가 기준을 고려하여야 함¹⁰⁹⁾
- 정량적 비조세 재무적 혜택(quantifiable non-tax financial benefits)기준은 다른 두 가지 추가적 기준과 함께 쟁점 조세전략 구조를 둘러싼 사실관계가 납세자가 조세혜택을 획득하도록 하는 객관적인 목적을 가리키고 있는지 여부를 결정할

104) paragraph 177J(1)(c)

105) paragraph 177J(1)(f)

106) paragraph 177J(1)(d)

107) paragraph 177J(1)(e)

108) paragraph 177J(1)(i)

109) paragraph 177J(2)

때 고려됨¹¹⁰⁾

- 비조세 재무적 혜택은 계량화가 가능한 상업적 혜택(quantifiable commercial benefits)으로 쟁점 조세전략 구조로부터 생성된 산정 가능하고 식별되는 경제적 가치임
 - 예시로는 생산성 향상 또는 비용절감, 사용된 자산·수행된 기능·가정된 위험으로 인한 부가가치 및 시너지 효과, 고객 위치와의 근접성으로 인한 유통비용 절감, 국가지원정책 등이 있음
 - 비조세 재무적 혜택의 정량화는 조세전략 구조를 체결하는 시점의 비조세 재무적 혜택의 가치를 기준으로 함
- 비조세 재무적 혜택의 중요성은 쟁점 조세전략 구조로 인해 발생하거나, 발생할 또는 발생하였다고 기대하는 것이 합리적이어야 하며, 조세혜택과 비조세 재무적 혜택의 상대적인 수준으로 판단함
- 만일 조세전략 구조로 인해 상당한 정도의 정량적 비조세 재무적 혜택이 발생하였다면, 쟁점 조세전략 구조가 조세혜택의 획득을 주된 목적으로 하지 않는다는 것을 보여주는 지표가 될 수 있음
- 조세전략 구조에 의해 달성하고자 하는 외국세법의 운용과 관련된 결과는 주요 목적 여부를 판단할 때 고려되어야 하는 기준에 해당함
- 관련 납세자가 쟁점 조세전략 구조와 관련하여 외국납부세액을 감액할 수 있도록 하는 목적이 있는지 여부를 판단할 때 고려되는데, 조세 특성(tax attributes)의 활용이 쟁점 조세전략 구조의 일부를 구성하는지 여부를 검토함
- 쟁점 조세전략 구조와 관련된 조세혜택의 규모는 관련 납세자의 조세혜택 외에도 다른 실체가 관여된 경우에는 다른 납세자가 획득한 조세혜택도 고려하여야 함¹¹¹⁾

110) THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA(2017), p. 24.

111) paragraph 177J(1)(b)(ii)

나. 적용 배제 요건

- 아래 세 가지 요건을 충족하는 경우에는 호주 우회이익세의 적용이 배제됨¹¹²⁾
 - 관련 납세자의 과세소득, 비과세소득, 면제소득 등의 누계액이 2,500만호주달러를 초과하지 않는다는 결론을 내리는 것이 타당한 경우(2,500만달러 소득 요건 (\$25 million income test))
 - 쟁점 조세전략 구조로 인한 외국 법인의 외국납부세액 증가분이 해당 납세자의 호주 세금 부과액 감소분의 80% 이상인 경우(외국법인세 요건(sufficient foreign tax test))
 - 납세자와 각 관계회사 간 체결되거나 시행된 또는 연결되어 있는 조세전략 구조의 전부(또는 그 일부)로 인해 발생한 소득이 그 조세전략 구조와 관련된 납세자의 활동에 대한 경제적 실질을 합리적으로 반영한 경우(경제적 실질 요건 (sufficient economic substance test))

1) 2,500만달러 소득 요건

- 우회이익세 조세혜택과 관련하여 과세연도 중 아래 소득금액의 합계가 2,500만달러를 초과하지 않는다고 결론내리는 것이 합리적인 경우에는 우회이익세가 적용되지 않음¹¹³⁾
 - 납세자의 과세소득, 면제소득, 면제소득
 - 동일한 SGE의 구성원인 납세자의 관계사인 다른 법인의 과세소득
 - 우회이익세 조세혜택이 과세소득으로 포함되지 않은 금액과 관련된 조세혜택인 경우, 우회이익세 조세혜택의 금액¹¹⁴⁾

112) Schedule 1, item 13, paragraph 177J(1)(g), sections 177K, 177L and 177M of the ITAA 1936

113) Schedule 1, item 13, paragraphs 177J(1)(g) and section 177K of the ITAA 1936

114) 과세소득으로 포함되지 않은 금액이란 paragraph 177C(1)(a)에서 규정하고 있는 조세혜택임

- 2,500만달러 소득 요건은 관련 납세자와 그 관계사인 호주법인의 사업규모가 상대적으로 소규모인 경우에는 우회이익세가 적용되지 않도록 하는 데 목적이 있음

2) 외국납부세액 요건

- 쟁점 조세전략 구조와 관련해서 우회이익세 조세혜택을 획득한 과세연도에 상응하는 기간 동안 외국납부세액의 증가분이 호주법인세부담액 감소분의 80% 이상이라고 결론내리는 것이 합리적인 경우에는 우회이익세의 적용을 배제함¹¹⁵⁾
- 외국납부세액은 납부할 또는 조세전략 구조의 결과로서 납부할 것으로 합리적으로 기대되는 외국납부세액 증가분의 합계를 정량화하여 결정하며, 아래 외국 조세특성(foreign tax attributes)이 고려되어야 함
 - 납부세액의 환급 또는 미래시점의 환급예정인 납부세액
 - 외국 과세관할권에서의 조세감면
 - 조세전략 구조와 관련하여 수령한 소득에 대한 면세 적용 또는 과세의 적용을 배제하는 외국 과세관할권의 법률
 - 과세이연(tax deferral)을 허용하는 외국 과세관할권의 법률
- 외국납부세액은 외국소득세에 대해 결손금, 외국세액공제 또는 다른 외국 세수감면을 고려한 후의 금액임¹¹⁶⁾
 - 여기서 외국소득세(foreign income tax)는 소득(income), 이윤(profits), 이득(gain)에 대한 조세 또는 이중조세조약의 적용을 받는 조세를 의미함¹¹⁷⁾
 - 호주 소득세와 유사한 성격으로 중앙정부 또는 지방정부의 수준에서 부과되어야 함

115) Schedule 1, item 13, paragraph 177J(1)(g) and subsection 177L(1) of the ITAA 1936

116) THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA(2017), p. 33.

117) ITAA 1997의 Section 770-15에서 정의함

- 외국납부세액의 증가분을 산정할 때 관련 외국법인을 위하여 또는 대신하여 다른 법인이 납부해야 하는 세액도 고려하여야 함¹¹⁸⁾
 - 특정 과세관할권 내에서 다국적기업 집단을 위하여 모회사 또는 개별 납세자가 납부하여야 할 세액을 포함함
 - 조세전략 구조에 도관회사가 관여되었을 경우(transparent or flow-through entities such as partnership or trusts), 외국납부세액의 계산 목적을 위하여 관계사의 외국납부세액도 포함될 수 있음

- 호주법인세부담액(The Australian tax liability)은 아래와 같이 결정됨¹¹⁹⁾
 - 만일 조세혜택이 과세소득 금액과 관련이 있는 경우에는 조세혜택 금액(비용공제액과 자본적 손실의 금액)에 대해 표준 호주법인세율을 적용한 금액임
 - 만일 조세혜택이 외국납부세액공제, 혁신세액공제, 탐사세액공제, 또는 원천징수세와 관련이 있는 경우에는 그 조세혜택 금액임
 - 관련 법령에 의한 원천징수세액이 있는 경우, 호주법인세부담액은 그 원천징수액만큼 감액됨

3) 경제적 실질 요건

- 쟁점 조세전략 구조의 결과로 다국적기업의 관계사가 창출한 이익이 그 조세전략 구조와 관련하여 기업 활동의 경제적 실질을 합리적으로 반영하는 경우에 경제적 실질 요건이 충족됨¹²⁰⁾
 - 조세전략 구조에 관여한 실체 자체에 대한 전반적인 경제적 실질보다는 조세전략 구조와 관련된 실체의 활동에 대한 경제적 실질에 초점을 둠¹²¹⁾
 - 예를 들어, 관련 법인은 상당한 정도의 영업규모 및 종업원을 보유할 수 있지

118) Schedule 1, item 13, subsection 177L(2) of the ITAA 1936

119) Schedule 1, item 13, subsection 177L(6) of the ITAA 1936

120) Schedule 1, item 13, paragraph 177J(1)(g) and subsection 177M(1) of the ITAA 1936

121) THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA(2017), p. 38.

만, 종업원이 조세전략 구조와 관련하여 수행하는 실제 활동 및 기능은 해당 법인이 창출한 이익에 비해 상대적으로 작을 수 있음

- 경제적 실질 요건의 충족 여부를 결정할 때, 조세전략 구조와 관련된 해당 법인의 활동을 먼저 확인하고 그 활동의 경제적 실질을 평가함
 - 해당 기업이 창출한 이윤이 그 활동에 대한 합당한 보상을 나타내는지를 결정함

- 여기서 경제적 실질은 당사자 간 행위, 관련 활동의 경제적이고 상업적인 맥락, 실무적이고 사업적인 관점에서 그러한 활동의 효과 및 목적과 같은 모든 사실관계를 검토하여 결정됨
 - 사용된 자산, 수행된 기능, 활동과 관련하여 가정한 위험을 바탕으로 고려해야 하는데, 이것은 보다 광범위한 거래나 약정의 맥락에서 법인의 활동을 조사하는 것을 포함함¹²²⁾

- 이 요건에서의 초점은 조세전략 구조와 관련하여 수행된 법인 활동의 경제적 실질과 관련하여 발생한 이익의 규모(the quantum of the profit)로, 그 이익이 법인 활동의 경제적 실질을 합리적으로 반영하는지 여부를 결정하기 위해서는 다음과 같은 사항을 고려하여야 함
 - 조세전략 구조와 관련하여 법인이 수행한 기능의 상대적인 경제적 중요성(빈도, 특성, 가치를 포함)
 - 전체적인 가치 사슬의 맥락에서 조세전략 구조의 결과로 인해 발생한 총이익에 대한 법인의 상대적인 기여도

- 한편 우회이익세 조세혜택을 획득한 과세연도를 고려하는 2,500만달러 소득 요건과 외국납부세액 요건과 달리 경제적 실질 요건을 판단하는 경우에는 조세혜택과 관련된 과세연도로 제한되지 않음

122) subsection 177M(4)

- 예를 들어, 2015~2016 과세연도에 착수된 조세전략 구조와 관련하여 납세자가 2017~2018 과세연도에 우회이익세 조세혜택을 획득하더라도, 경제적 실질 요건의 적용에 있어서는 2015~2016년부터 발생된 이익은 고려됨
- 일반적으로 다음과 같은 경우에는 경제적 실질 요건이 충족되지 않는 것으로 판단됨
 - 조세전략 구조에서의 법인 역할이 상업적 관점에서 이해되지 않음
 - 전체 조세전략 구조 자체가 상업적 관점에서 이해되지 않음
 - 조세전략 구조는 조세전략 구조에서의 거래 효과가 상계되거나 순환되기 때문에 실제 경제적 효과를 내지 못함
 - 재인보이싱(re-invoicing) 전략, 아웃소싱 약정, 리스백 약정 등과 같은 조세전략 구조로 인해 발생하는 조세 결과에 의해 법인의 역할 대부분이 설명됨

다. 우회이익의 산정

- Section 177J 조문에 의해 우회이익세의 적용이 되는 경우, 호주 과세당국은 관련 납세자에게 우회이익세 부과통지(the DPT assessment)를 발행함¹²³⁾
 - 우회이익세가 적용되는 경우에는 쟁점 조세전략 구조와 관련된 조세혜택은 부인할 수 없음¹²⁴⁾
 - 만일 쟁점 조세전략 구조가 일반조세회피방지규정이나 MAAL이 적용된다면 호주 과세당국은 관련 조세혜택을 부인하는 결정을 할 수 있음
- 우회이익세액은 우회된 소득금액(diverted profit)에 대해 40%의 징벌적 세율을 적용하여 산출됨
 - 징벌적 세율이 적용되므로 가산세가 별도로 부과되지 않음

123) THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA(2017), p. 49.

124) Schedule 1, item 13, paragraph 177N(b) of the ITAA 1936

- 우회된 소득에 대해 부과된 외국납부세액이 발생하였다 하더라도 우회이익세액에서 세액공제할 수 없음¹²⁵⁾
 - 우회이익세 납부세액은 소득세 목적상 비용으로 공제할 수 없음¹²⁶⁾
- 이때 우회이익세가 부과되는 우회된 소득금액은 쟁점 우회이익세 조세혜택에 대한 우회이익세 기본 금액(DPT base amount)임¹²⁷⁾
- 우회이익세 조세혜택이 호주 과세소득금액, 비용공제액, 자본손실액, 원천징수세 적용대상 지급액 등과 관련된 경우, 우회이익세 기본 금액은 우회이익세 조세혜택 금액임
 - 우회이익세 조세혜택이 외국납부세액공제와 관련이 있는 경우에는 우회이익세 조세혜택 금액을 표준 호주법인세율로 나눈 값이 됨

라. 호주 우회이익세 적용에 대한 예시¹²⁸⁾

1) 사실관계

- 호주법인은 국외에 소재한 다국적 제약회사의 계열사이고, 다국적 제약회사의 핵심적인 사업은 의약품의 개발과 상업화임
- 다국적 제약회사의 매출 대부분은 의약품 판매에서 비롯되며, 의약품의 개발 및 제조를 위해서는 다양한 IP 자산을 활용해야 함
- 2017년 7월 1일, 다국적 제약회사는 계열사의 재편성을 위한 구조조정을 함
- 구조조정 이전에는 호주법인은 MD16 의약품 관련 IP의 합법적·수익적 소유자

125) THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA(2017), p. 50.

126) subsection 5-5(2) of the ITAA 1997.

127) Schedule 1, item 13, paragraph 177N(a) and subsection 177P(1) of the ITAA 1936

128) 본문은 호주 우회이익세 안내서인 PCG2018/5의 'SES 시나리오 3. 무형자산 이전(제약업)-고위험'을 수정 및 요약함

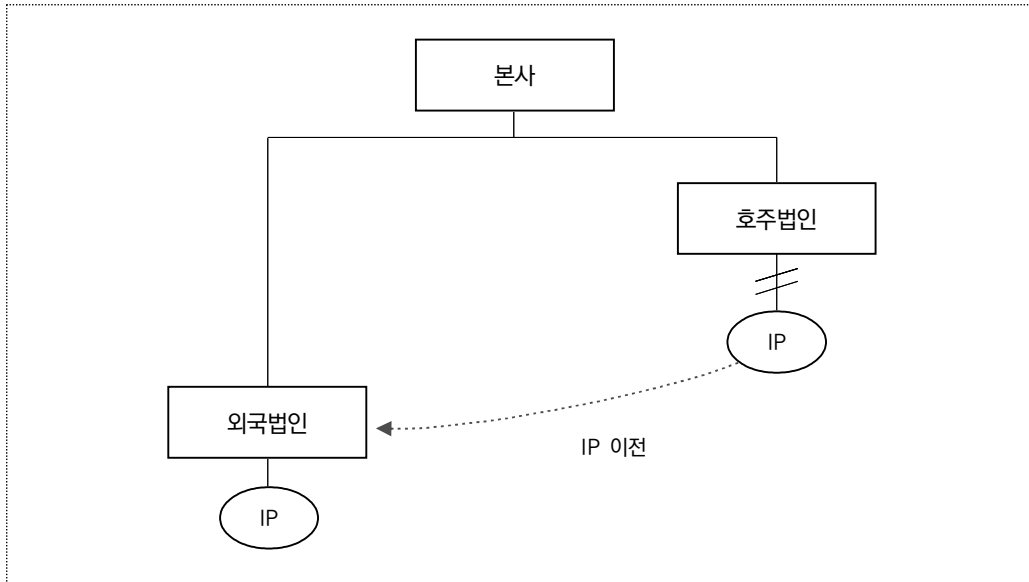
로서 개발·유지·이용·보호 등 관련된 모든 활동을 수행하였음

- 호주법인은 10년 동안 의약품 개발의 지원 및 관리, 호주에서의 숙련된 인력 채용, 연구의 설계, 통제, 자금조달, 임상 실험을 위한 검사 및 품질관리, 임상 실험 관리 및 자금조달, 개선을 위한 R&D 프로젝트 수행, 활성성분 제조공정의 개발 등 다양한 활동을 수행함

- MD16 의약품의 상업화를 위한 임상실험의 마지막 단계에서 호주법인은 해외 관계회사인 외국법인에 MD16 의약품 관련 모든 IP의 소유권을 2017년 7월 1일자로 이전함
 - IP의 이전 시점에 외국 법인은 의약품의 개발 및 상업화에 제한된 경험을 가진 소수의 직원을 고용하고, MD16 의약품의 제조를 위해 외국법인과 제3자인 제조업자 간 계약을 체결함
 - 외국법인은 의약품 생산을 위한 제조비용을 제3자인 제조업자에게 지급할 책임을 지고, 의약품의 글로벌 판매와 관련된 매출을 인식함

- IP의 이전 후에도 호주법인은 MD16 의약품과 관련된 아래와 같은 용역을 외국법인에 제공하고, 비용보전계약(a cost plus basis)에 의해 외국법인으로부터 관련 대가를 수령함
 - 제3자 제조업자의 제조공정 설치, 유지보수 및 테스트의 감독 및 의약품 품질보증, MD16의 개발·강화·유지·보호·이용 및 의약품 포장설계, 마케팅 프로그램의 조정, MD16에 대한 법적 보호 관리

[그림 Ⅲ-2] 호주 우회이익세 적용에 대한 예시(IP 이전)



자료: PCG 2018/5, p. 19.

2) 호주 우회이익세 적용 여부

- 만일 외국법인이 독립적인 실체라면, 호주법인은 IP의 이전과 관련된 약정을 체결하지 않았을 것이고 관련 의약품의 전 세계 판매 수입을 인식했을 것임
 - IP의 이전 시점 당시, 관련 의약품의 개발은 호주법인에 의해 완료되고 의약품의 상업화를 위한 준비단계였음
 - 호주법인은 IP를 외국법인에 이전한 후에도 IP의 상업화와 관련된 주요 역할을 계속 수행함
 - 외국법인은 IP에 대해 법적·수익적으로 소유권을 보유하고, IP의 활용에서 발생하는 이익 대부분을 인식함

- 형식적으로는 외국법인이 IP의 보유와 관련된 모든 위험을 부담하고 있지만, 호주법인은 IP의 개발과 관련하여 경제적으로 중요한 위험을 계속 감수함

- 의약품에 대한 IP의 보호, 제3자 제조계약 및 의약품 유통과 관련된 관리는 호주에서 수행됨
- 조세전략 구조의 결과로서 외국법인과 호주법인에서 창출된 이익은 조세전략 구조와 관련된 각 법인의 활동에 대한 경제적 실질을 합리적으로 반영하지 않은 것으로 판단되므로 우회이익세의 적용가능성이 높음

4. 도입 효과

가. 우회이익세 관련 통계

- 언론에 발표된 우회이익세 도입효과를 살펴보면, 다국적기업의 호주 내 고정사업장 설립과 기존 기업구조의 조정으로 인한 간접세(GST) 관련 세수가 추가적으로 증가된 것으로 파악됨
 - 2016년 1월 MAAL 도입 직후, 과세당국은 221명의 납세자를 확인하고, 2017년 12월 현재 179명 납세자와는 MAAL 약정을 확약하였으며, 42개의 MAAL 약정을 진행중임¹²⁹⁾
 - 호주 과세당국은 MAAL과 우회이익세제 검토 과정에서 67개 다국적기업을 대상으로 71건의 세무조사를 실시하였다고 2018년에 발표함¹³⁰⁾
 - 호주 내 다국적기업의 고정사업장 설립과 관련하여 긍정적인 변화가 이루어지고, MAAL에 대한 납세자의 직접적인 대응으로, 38개 기업이 호주기반 매출을 국내로 전환함
 - 연간 70억달러 상당의 매출이 호주 과세기반으로 포함될 예정이고, 영구적으로는 연 1억달러의 추가적인 세수 효과가 발생함

129) ATO(2018), p. 5.

130) [https://www.ato.gov.au/Media-centre/Media-releases/Tax-Avoidance-Taskforce-helps-net-\\$5-6-billion-in-first-two-years/](https://www.ato.gov.au/Media-centre/Media-releases/Tax-Avoidance-Taskforce-helps-net-$5-6-billion-in-first-two-years/)(검색일자: 2019. 3. 12)

- MAAL은 GST 징수에도 중요한 영향을 미치는데, MAAL의 적용을 피하기 위한 글로벌 기업의 조직개편이 일어남에 따라 GST 과세기반이 영구적으로 증가함
- 그 결과 2016~2017 과세연도에는 2억 9,000만달러 상당, 2017-2018 과세연도에는 5억달러 상당의 세수를 추가로 확보함¹³¹⁾

나. 부과 사례

- 2018년 7월 현재 광산업, 석유·천연가스 산업, 전자상거래(ecommerce), 제약산업 등에 걸쳐 30개 이상의 대규모 호주 기업들은 우회이익세와 관련된 조세쟁송을 진행하고 있음¹³²⁾
 - 호주 과세당국은 IP의 국외 이전, 국외 자회사 보유의 IP 사용에 대한 과도한 사용료 비용의 지급 등 호주 내에서 개발된 IP를 이용한 조세회피에 대하여 우회이익세제를 적용함
- 호주 과세당국이 2017년에 다국적기업을 대상으로 약 29억달러 상당의 부과통지를 발행한 이전가격 사안 역시 우회이익세제의 도입 효과로 고려해 볼 수 있음
 - Apple, Google, Microsoft, BHP Billiton, Crown, Chevron, Rio Tinto, Singtel Optus의 7개 다국적기업에 29억달러 상당의 부과통지를 발행함¹³³⁾
 - 다국적 광산기업인 리오 틴토(Rio Tinto)의 경우, 호주법인과 싱가포르 소재 그룹 상업적 센터 간 특정 거래의 이전가격 건으로 2010~2013 과세연도에 대해 3억 7,900만달러가 부과됨¹³⁴⁾

131) ATO(2018), p. 6.

132) <https://www.smh.com.au/business/the-economy/as-multinationals-gear-up-to-fight-ato-it-turns-focus-on-abuse-of-ip-20180715-p4zrkk.html>(검색일자: 2019. 3. 12)

133) <https://www.smh.com.au/business/ato-unlikely-to-recoup-the-29b-its-chasing-from-multinationals-20170406-gvewsz.html>(검색일자: 2019. 3. 12)

134) <https://www.sbs.com.au/news/rio-tinto-s-australian-tax-bill-rises-30>(검색일자: 2019. 3. 12)

IV. 프랑스·뉴질랜드·독일의 현황

1. 프랑스

- 구글의 조세전략에 대해 프랑스는 선제적이고 일방적인 조치의 도입을 시도한 바 있지만, 현재는 유럽연합 차원에서의 다각적인 합의 및 해결방안 도출을 지지하는 입장을 가진 것으로 판단됨
 - 2017년 프랑스 내 구글 고정사업장 창설 여부에 대한 파리행정법원의 조세쟁송에서 국가가 패소함에 따라 현행 고정사업장세제나 일반조세회피방지규정의 한계를 보임
 - 조세쟁송이 진행되는 과정에서 2016년에 영국의 우회이익세와 유사한 입법안이 국회의원 발의로 제기되었으나, 과세요건 등을 법률로 규정하지 못하여 위헌판결 받은 바 있음

가. 고정사업장에 대한 파리행정법원의 판결

- 2017년 7월 12일 파리행정법원의 국가 패소 판결은 구글의 더블 아일랜드 전략 구조에 대한 현행 프랑스 고정사업장세제나 일반조세회피방지규정의 적용상 한계를 나타냄¹³⁵⁾

135) <http://paris.tribunal-administratif.fr/Actualites-du-Tribunal/Communiqués-de-presse/La-société-irlandaise-Google-Ireland-Limited-GIL-n-est-pas-imposable-en-France-sur-la-période-de-2005-a-2010>(검색일자: 2019. 3. 14)

- 프랑스 「조세일반법」 209조에서는 고정사업장을 ‘프랑스 내에서 운영되는 부분 및 조세조약상 배분되는 소득에 대해 법인세를 과세’한다고 규정하고 있으며, 여기서 운영이란 프랑스 내에서 기업의 계속적인 활동(exercice habituel d'une activité en France)을 의미함¹³⁶⁾
 - 따라서 고정사업장은 지점 등 유형의 일반사업장, 종속대리인의 프랑스 내에서 이루어진 상거래가 있어야만 전체 거래가 성립되는 경우의 그 상거래 장소를 의미함
 - 프랑스의 조세조약상 고정사업장 규정은 대부분 2017년 개정 이전 OECD 모델조세조약 제5조의 규정과 동일하거나 유사함
- 쟁점 사건은 2005~2010 과세연도에 구글 아일랜드를 위하여 구글 프랑스가 수행한 판매지원활동은 프랑스 내 구글 아일랜드의 고정사업장이 창설되었다고 판단하여 과세당국이 법인세 및 부가가치세 등을 과세한 사안을 다루고 있음¹³⁷⁾
 - 구글 아일랜드는 미국 구글 그룹의 자회사로 애드워드(AdWords)라는 검색엔진을 통해 광고행위를 프랑스에서 수행하고, 구글 프랑스는 판매지원계약에 따라 구글 아일랜드와 프랑스 고객에게 애드워드를 통하여 자문(conseil)과 상업적 지원(assistance commercial)을 제공함
 - 프랑스 과세당국은 프랑스와 아일랜드 조세조약에 의거하여 구글 프랑스의 종업원 행위는 구글 아일랜드의 프랑스 고정사업장(종속대리인)을 창설하였다고 판단하여 구글 아일랜드가 프랑스에서 수행한 광고용역(prestations de publicité)에 대해 법인세, 원천징수세, 사업소세, 부가가치세 등을 부과함
 - 그러나 파리행정법원은 구글 프랑스의 종업원 활동은 종속대리인의 요건을 충족하지 못한다고 판결함

136) Conseil d'Etat : n°3, 1980. 9. 22.

137) 5개의 사건으로 진행되었음. 부가가치세 n° 1505126/1-1, 사업소세 n° 1505147/1-1, 원천징수 n° 1505113/1-1, 부가가치세 n° 1505165/1-1 및 법인세 n°1505178/1-1
(<http://paris.tribunal-administratif.fr/Actualites-du-Tribunal/Communiqués-de-presse/La-société-irlandaise-Google-Ireland-Limited-GIL-n'est-pas-imposable-en-France-sur-la-période-de-2005-a-2010>, 검색일자: 2019. 3. 14)

- 구글 프랑스가 구글 아일랜드에 법적으로 종속되어 있어야 하고((le pouvoir de GF d'engager juridiquement GIL), 구글 프랑스 종업원이 수행한 행위가 구글 아일랜드를 위하여 계약체결권을 가지고 계속적이고 반복적으로 수행되어야 하는데 구글 프랑스 종업원은 그러하지 않음
- 한편 프랑스 일반조세회피방지규정인 「조세절차법」 L64조의 적용 여부를 살펴보면, 해당 거래의 유일한(sole) 목적이 입법취지에 어긋나는 조세혜택을 획득하기 위한 경우여야 하는데 구글의 더블 아이리쉬 조세전략이 조세회피만을 유일한 목적으로 이루어졌는지에 대해서는 확정할 수 없음¹³⁸⁾
- 프랑스 법원은 경제적 실질을 고려하여 해외 소재 다국적기업의 사업소득을 프랑스에서 과세한 사례를 1968년에는 인정한 바가 있었지만 2017년 사건에서는 고려되지 않음¹³⁹⁾
 - 1968년 본 사건의 사실관계를 살펴보면, 모나코에 본사를 두고 프랑스 전역을 대상으로 한 방송광고를 통해 수익을 얻은 기업에 대해 프랑스 내에서 이뤄진 상거래가 있어야만 전체 거래가 성립하는 경우 고정사업장이 프랑스에 있는 것으로 보고 과세하였음
- 이 조세쟁송 과정 중 다국적기업의 프랑스 내 고정사업장의 창설 회피를 차단하기 위한 방안이 모색되었고, 그 결과 영국 우회이익세 Section 86과 유사한 우회이익세가 국회의원안으로 발의됨

138) 홍성훈·박수진·이형민(2016), p. 83.

139) [CE 13 July 1968, No. 66503, Socite X, Lebon, p. 454; Collin&Colin(2013, p. 25); 정승영(2018, p. 148) 재인용]

나. 2016년 프랑스 우회이익세 국회의원 발의안

- 프랑스 사회당 국회의원 Yann Galut이 발의한 우회이익세는 2016년 11월 10일자로 프랑스 의회(재무위원회)를 통과하였으나, 같은 해 12월 29일 프랑스 헌법재판소의 위헌 판결에 의해 우회이익세의 입법이 취소됨¹⁴⁰⁾
 - 당시 이 의원 발의안은 프랑스 재무장관 미셸 사팽(Michel Sapin)의 반대가 있었지만, 「2017 재정법」 제78조에 포함되어 국회승인을 얻음¹⁴¹⁾

- 우회이익세는 현행 프랑스 조세피난처 세제(CFC)인 「조세일반법」 209B조에 추가하여 209C조를 삽입하는 개정안으로 프랑스 내 고정사업장의 창설을 회피하는 다국적기업의 우회이익(Bénéfices Détournés)에 대해 경제적 실질(substance économique)에 따라 38.33%의 세율로 과세하도록 규정하였음
 - 영국 우회이익세 Section 86과 유사하게 고정사업장의 창설을 회피하는 다국적 기업을 대상으로 하여, 명목법인세율 33.33%에 추가적으로 5%포인트의 징벌적 세율을 적용함
 - 프랑스 우회이익세는 유럽연합 회계지침(EU accounting directive)에서 정의하는 중소기업은 적용 배제하여 대기업만을 대상으로 함¹⁴²⁾
 - 중소기업 기준은 자산 규모 2,000만유로 이하, 매출 규모 4,000만유로 이하, 종업원 250명 미만인 경우를 의미함
 - 그 내용을 살펴보면, ‘프랑스 밖의 기업이 프랑스 내의 법인이나 개인기업을 통해서 사업을 수행하고 있는 경우에도, 이와 같은 행위가 프랑스 내의 고정사업장 존재를 회피하기 위한 목적일 경우에는 제 I 항부터 제 IV 항의 규정에 따라 법인세 납세의무가 있다.’라고 규정함

140) Sprackland(2017), pp. 56~57; <http://www.assemblee-nationale.fr/14/cr-cfiab/16-17/c1617037.asp>(검색일자: 2019. 3. 14)

141) Finley(2016), p. 751.

142) Finley(2016), p. 752.

- 그리고 제Ⅳ항에서는 제Ⅰ항의 구체적인 내용은 국사원 훈령을 통해 규정하도록 위임함(「조세일반법」 209C조 제Ⅳ항)

- 2016년 12월 29일자 프랑스 헌법위원회는 「2017년 재정법」 제78조에서 규정하고 있는 <「조세일반법」 제209C조로 추가하는 프랑스 내에서 얻은 외국법인의 소득에 대한 과세> 개정안이 위헌이라고 판결함¹⁴³⁾¹⁴⁴⁾
- 위헌 판결 원인은 프랑스 우회이익세가 1789년 「프랑스 인권선언」 제14조 및 1958년 「헌법」 제34조의 조세법률주의를 위배한다고 판단하였기 때문임
 - 「헌법」 제34조에 따르면 모든 종류의 조세에 대한 과세표준, 세율과 징수절차는 법률에 규정하도록 함
 - 그러나 개정안 209C조 제Ⅳ항은 과세요건을 규정하는 대신 제Ⅰ항의 규정에 대한 구체적인 과세요건을 국사원 훈령으로 정하도록 위임하여 위임입법의 한계를 일탈한 것으로 헌법위원회는 판단함

2. 뉴질랜드

- 2015년 3월에 공개된 고정사업장세제 및 이전가격세제 관련 뉴질랜드 정부의 협의안(cabinet paper)에서는 영국과 호주의 우회이익세제에서 차용한 개념을 다수 수용함¹⁴⁵⁾
- 이 협의안은 OECD BEPS 조치를 반영하기 위한 뉴질랜드 국내세법 개정안에 해당하며, 우회이익세 도입 자체를 의도하지는 않았음

143) Le Conseil Constitutionnel) n° 2016-744 (2016. 12. 29); <https://www.conseil-constitutionnel.fr/decision/2016/2016744DC.htm>(검색일자: 2019. 3. 14)

144) 프랑스는 국회의원 발의안에 대해서는 시행 이전 프랑스 헌법위원회에서 위헌 여부에 대한 판결을 받도록 하고 있음(프랑스 헌법 제61조 제2항 동일한 목적으로 대통령, 총리, 하원의장, 상원의장, 하원의원 60명 또는 상원의원 60명은 공포하기 전에 법률을 헌법위원회에 회부할 수 있음)

145) <http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2016-other-cabinet-paper-beps-update/overview> (검색일자: 2019. 3. 14)

- 그러나 기존 세법 체계에서 조문의 추가나 개정을 통해 우회이익세와 유사한 효과를 도출하고자 함
 - 고정사업장 회피방지 규정(a PE antiavoidance rule)의 도입, 소득원천(source rules)규정의 개정, 이전가격체제의 강화, 비협력적인 다국적기업에 대한 제재강화 등의 내용을 담고 있음
 - 매출액 규모가 7억 5,000만유로 이상의 다국적기업을 대상으로 하여, 뉴질랜드 고객에게 재화와 용역을 공급할 때 고정사업장의 창설을 회피하는 방식으로 소득을 국외로 이전하는 경우에는 고정사업장이 뉴질랜드 내에 있는 것으로 간주하여 과세함
 - 간주 고정사업장의 소득에 대해서는 표준법인세율이 적용되지만, 대신 조세남용적인 행위에 대해서는 100%의 가산세를 부과함
- 협의안에 대한 법률초안은 2017년 3월 발표되었지만, 다양한 측면에서 이 법률 초안에 대한 문제점이 지적됨에 따라 2018년 6월 최종 법률에는 반영되지 않음¹⁴⁶⁾
- 외국인 직접투자에 대한 부정적인 영향을 비롯하여, 규정의 불확실성, 현행 조세조약과의 불합치, 뉴질랜드 조세전략 구조 재구성 장려정책 미비, OECD BEPS 조치와의 불일치, 조세회피 목적 요건의 불확실성 등 한계가 지적됨

3. 독일

- 다국적기업의 BEPS 활동에 대한 대응정책으로 독일은 일방적 조세정책의 도입보다는 EU의 조세회피방지 지침과 OECD의 BEPS 방지 프로젝트 결과에 따른 국제적인 합의의 도출에 초점을 두고 있는 것으로 판단됨
- 독일은 사법상 유효한 법률행위라 하더라도 납세자가 선택한 법률행위가 법률의

¹⁴⁶⁾ <http://taxpolicy.ird.govt.nz/publications/2018-or-nbeps-bill/overview>(검색일자: 2019. 3. 14)

흡결을 이용하여 남용한 경우에는 일반적 조세회피방지규정인 「조세기본법 (Abgabenordnung)」 제42조의 적용으로 조세혜택이 무효가 될 수 있음¹⁴⁷⁾

- 남용의 유무를 판정할 때, 조세혜택이나 거래형식의 선택이 전제적인 관점에서 경제적 정당성 여부를 고려하며, 조세혜택의 획득에 대한 목적(purpose)이 압도적(überwiegend)이어야 함¹⁴⁸⁾

□ 그러나 조세회피 사건에 대한 제42조의 적용이 연방법원에 의해 좌절되는 사례가 증가하자 독일 정부는 BEPS 방지 프로젝트의 최소기준을 포함한 개별적·구체적인 조세회피방지세제를 광범위하게 도입함¹⁴⁹⁾

- 예를 들어, 조세조약 쇼핑(tax treaty shopping) 사안에 대해서는 「소득세법」 50d조 3항을 도입하여 적격한 실질(qualified substance) 조건을 충족한 경우에 한해 조세혜택을 부여함¹⁵⁰⁾

□ 개별적인 조세회피방지규정 관련 세법개정은 국제기구 내에서 논의되는 제반규정의 범주에서 진행되는 것으로 보이며, 현재까지는 영국이나 호주와 같은 일방적인 조치는 발표된 바가 없는 것으로 확인됨

- 독일은 추정 고정사업장 개념을 도입한 영국의 우회이익세(Section 86)나 호주의 MAAL에 대해 비판적인 견해를 보임
 - 영국과 호주의 일방적인 조치는 국제적 해결방안의 도출을 저해한다는 측면에서 비판적인 평가를 내림¹⁵¹⁾
 - 영국 우회이익세는 유럽연합과 조세조약의 원칙에 위배된다는 견해를 보임
- 수출 중심 국가로서 독일은 국외원천소득의 비중이 높기 때문에 다른 국가에서의 이러한 조치로 인한 국내 과세기반이 상실될 수 있다는 사실을 인식하고 일관되게 PE 개념의 확장을 반대하는 입장을 취하는 것으로 판단됨¹⁵²⁾

147) 홍성훈·박수진·이형민(2016), pp. 76~77.

148) 황남석(2018), pp. 30~31.

149) Kraft(2018), p. 357.

150) Drüen(2016), p. 302.

151) Opper(2015), p. 341.

V. 요약 및 결론

1. 조사국별 현황

- 영국 우회이익세는 기존 일반조세회피방지규정(GAAR)의 한계를 개선하고, 이전가격세제를 보다 강화하여 상당히 폭넓은 기업 범위의 조세회피를 포착하는 것인데, 이 제도의 도입으로 다국적기업의 행태가 변화되고 조세순응도가 개선된 것으로 영국 과세당국은 발표함
 - 이전가격세제를 쟁점으로 구글에 대한 6여년 간에 걸친 세무조사와 스타벅스, 애플, 아마존 등 다국적기업의 조세회피에 대한 세무조사를 통해 다국적기업의 조세전략에 대한 학습이 이루어진 것으로 판단됨

- 호주 우회이익세제는 영국 우회이익세의 중요 개념을 받아들여 기존 세제의 한계를 개선하고 다국적기업의 조세전략 구조에 대응하고 있는 것으로 판단됨
 - 일반조세회피방지규정(GAAR)의 2008년, 2013년 개정에 이어 2015년 개정을 통해 MAAL을 추가하여 그 적용범위를 확대하고, 동시에 다국적기업의 조세전략 관련 가산세를 강화함
 - 한편 2017년부터 우회이익세의 적용으로 기존 이전가격세제의 개선을 시도함

- 한편 프랑스는 구글 등의 조세회피에 대해 새로운 세제로 우회이익세의 도입을 시도하였으나, 실제 법제화에는 성공하지 못하였음

- 파리행정법원의 구글 판결을 통해 드러난 기존 고정사업장세제의 한계를 개선하고자 하는 시도는 성공하지 못함
- 뉴질랜드는 영국과 호주의 우회이익세제에 고무받아 기존 고정사업장세제에 대한 개정안을 마련하였지만, 최종적인 입법은 이루어지지 않음
- 독일은 조세분야에서는 내국세법의 개정작업을 통해서 개별적인 조세회피 규정의 제·개정작업을 지속적으로 하고 있지만, 영국이나 호주의 우회이익세제와 같은 조치는 논의된 바 없는 것으로 파악됨
 - 영국과 호주의 국내원천소득 과세의 강화 추세는 수출 중심 국가인 독일 과세기반에 부정적인 영향을 미칠 것이라는 인식이 내재함
 - 독일의 행보는 유럽연합(EU)과 OECD 내에서도 중립적인 태도를 견지할 것으로 보임

2. 영국과 호주의 우회이익세제 비교

가. 적용 세율과 가산세

- 영국과 호주의 우회이익세는 법정 법인세율보다 높은 징벌적 성격의 세율을 적용함
 - 영국 우회이익세는 우회소득에 대해 일반적으로는 25%를 적용하지만, 석유산업과 은행업의 경우 각각 55%, 33%의 세율을 적용함
 - 호주 우회이익세는 우회소득에 대해 40%의 세율이 적용되고, 호주의 MAAL의 경우에는 법정 법인세율이 적용됨

〈표 V-1〉 영국과 호주의 우회이익세제 적용 세율

(단위: %)

구분	영국	호주
법정법인세율	19	30
우회이익세율 (경제적 실질의 결여 규정)	25(55, 33)	40
우회이익세율 또는 MAAL (고정사업장의 회피 규정)	25(55, 33)	30

주: ()안의 세율은 석유산업과 은행업에 적용됨

자료: 제II장과 제III장 본문 참조하고, 법정법인세율은 영국 국세청과 호주 국세청 사이트를 참조함
(<https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>; <https://www.ato.gov.au/Rates/Company-tax/>,
검색일자: 2019. 3. 14)

- 우회이익세는 징벌적 성격의 세율을 적용하므로 우회이익세 본세 외 미납부 또는 과소납부에 대해서는 영국과 호주 모두 일반적인 가산세 규정을 적용함
 - 다만 일반조세회피규정의 일부인 호주 MAAL의 경우, 조세전략 구조로 인한 과소신고분에 대해서는 징벌적 성격의 가산세가 최고 120%까지 부과될 수 있음

나. 적용대상 기업

- 영국 우회이익세는 중소기업을 제외한 모든 법인을 대상으로 하지만, 호주의 경우에는 연간 전 세계 소득 10억달러 이상인 대규모 글로벌 기업(SGE)에만 적용되어 영국의 적용대상 범위가 넓음
 - 영국 우회이익세의 중소기업 기준은 종업원, 연매출액, 자산규모가 각각 250명(50명), 5,000만유로 이하(1,000만유로), 4,300만유로(1,000만유로) 이하임
 - 호주 우회이익세는 대규모 글로벌 기업이라고 하더라도 조세혜택과 관련된 소득 금액이 2,500만호주달러 이하인 경우에는 적용을 배제함

- 외국법인에만 적용되는 영국의 고정사업장 회피규정(Section 86)은 영국 기반 매출(비용)수준이 1,000만파운드(100만파운드) 이하의 경우에는 적용을 배제하지만, 그래도 호주보다는 상당히 많은 기업을 대상으로 함

다. 고정사업장 창설의 회피

- 기존 고정사업장세제의 한계와 디지털 경제환경을 이용한 다국적기업의 현지 시장 진출전략에 대해 영국과 호주는 간주 고정사업장의 개념을 도입함
 - 영국 우회이익세 Section 86 규정(호주의 MAAL)에 의하면 특정 요건을 충족하는 외국법인의 경우 영국(호주)에 고정사업장이 있는 것으로 간주함
- 영국 우회이익세 Section 86 규정은 외국법인의 증대한 거래나 약정으로 경제적 실체가 결여된 실체나 거래가 개입된 경우 외국법인의 고정사업장이 있는 것으로 간주하여 우회소득에 대한 우회이익세를 부과함
 - 증대한 거래나 약정과 관련하여 실질적인 조세 불일치 결과 요건과 경제적 실질 결여의 요건이 충족되고,
 - 외국법인의 조세전략 구조가 조세 감액을 주요 목적 또는 주요 목적 중 하나로 하여 조세회피 조건이 충족되어야 함
- 호주 MAAL에서는 호주 기반 공급과 관련하여 고정사업장의 창설을 회피하기 위한 외국법인의 조세전략 구조의 체결 및 실행이 조세혜택의 획득을 주요 목적으로 하는 경우에는 호주에 고정사업장이 있는 것으로 간주함

라. 경제적 실질의 결여

- 경제적 실질(economic substance)은 영국 우회이익세 Section 80 규정과 호주 우회이익세의 주요 개념에 해당하지만 운용되는 방식은 차이가 있음

- 경제적 실질은 우회이익세 맥락에서 조세 감액이나 조세혜택의 획득을 보장하기 위해 조세전략 구조에 거래나 실체의 개입이 되었다고 가정하는 것이 합리적인 경우 충족된 것으로 봄
- 영국의 경우 우회이익세 Section 80 규정의 적용을 위한 주요 조건으로 경제적 실질 개념을 운용함
 - 효과적인 조세 불일치 결과가 초래되고 경제적 실질이 결여된 경우에 적용됨
- 호주의 경우 경제적 실질 개념은 다른 요건과 함께 우회이익세 적용의 배제를 판단하기 위한 요건으로 운용됨
 - 2,500만달러 소득 요건과 외국법인세 요건과 같은 적용배제 요건에 해당되며, 이 중 하나만 충족되는 경우에는 우회이익세의 적용은 배제됨

마. 기타

1) 절차 규정

- 영국과 호주의 우회이익세제는 모두 부과과세 방식을 적용함
 - 다만 영국은 잠재적인 우회이익세 적용대상 조세전략의 경우에는 납세자에게 신고의무를 부여하였으나, 호주는 그러한 규정은 없음
- 우회이익세제의 부과제척기간은 영국은 2년 또는 4년(무신고)이고 호주는 7년임
 - 영국은 납세자의 신고가 있는 경우 2년, 무신고의 경우에는 4년이 적용되고 호주는 이전가격세제와 동일하게 7년임
 - 호주의 MAAL은 일반조세회피방지규정과 동일하게 부과제척기간의 제한을 받지 않음

- 영국의 우회이익세 부과절차는 예비청구통지, 소명자료 제출, 부과결정통지, 검토기간의 순으로 진행되며, 호주의 경우에는 부과통지, 소명자료 제출, 검토기간의 순으로 진행됨
 - 통지된 우회이익세 납부에 대해서는 연기를 허용하지 않으며, 영국은 부과결정 통지일로부터 30일 이내, 호주는 부과통지일로부터 21일 이내에 납부하여야 함
 - 과세당국의 부과통지에 대한 납세자의 소명제출은 영국의 경우에는 예비청구통지 이후 30일 이내, 호주의 경우에는 부과통지로부터 12개월 이내임

- 조세쟁송의 제기는 납세자의 소명제출에 대한 과세당국의 검토기간 종료 이후에 허용됨
 - 영국은 15개월의 검토기간 종료일로부터 30일 이내, 호주는 12개월의 검토기간 종료일로부터 60일 이내에 조세쟁송을 착수할 수 있음
 - 영국은 2018년 세법개정 시 당초 12개월의 검토기간을 15개월로 연장함

〈표 V-2〉 영국과 호주의 우회이익세 절차 규정

절차	영국	호주
예비청구통지	2년(무신고 4년)	-
소명자료 제출	예비청구통지일로부터 30일	부과통지로부터 12개월
부과(결정)통지	소명자료 제출일로부터 30일	7년
우회이익세 납부	부과결정통지일로부터 30일	부과통지일로부터 21일
검토기간	우회이익세 납부일 후 15개월	부과통지로부터 12개월
조세쟁송	검토기간 종료일로부터 30일	검토기간 종료일로부터 60일

자료: 제II장과 제III장 본문을 요약함

2) 주요 목적 기준(principal purpose test)

- 거래나 약정이 수행되는 다국적기업의 의도나 목적을 평가하기 위하여 영국과 호주는 필수적인 조건을 규정하고 있는데, 이 두 국가 모두 주요 목적 기준을 채택하고 있음

- 영국과 호주 모두 일반조세회피방지규정에서는 지배적인 목적 기준(a dominant purpose test)이나 유일한 목적 기준으로 해당 조세전략의 수행 목적을 평가하고 있는데, 우회이익세는 주요 목적 기준을 선택함으로써 적용 요건을 완화함
 - 영국 Section 86 규정의 적용을 위한 조세회피 조건은 조세전략이 영국 법인세의 회피·경감을 주요 목적(main purposes)으로 하거나 또는 주요 목적 중 하나인 경우에 충족됨¹⁵³⁾
 - 호주는 MAAL 또는 우회이익세의 적용 요건으로 주된 목적 기준을 두고 있으며, 관련 납세자로 하여금 호주 조세 혜택을 획득하거나 또는 호주와 국외의 조세혜택 모두를 획득하는 것이 주된 목적 또는 주된 목적 중 하나여야 함

- 호주는 주요 목적 기준은 OECD BEPS 액션 6의 권고 사항으로 호주 정부는 주요 목적 기준을 반영함으로써 호주 우회이익세제가 BEPS 방지 프로젝트 결과와 일관된다고 주장함¹⁵⁴⁾
 - 영국도 우회이익세의 도입이 OECD BEPS 방지 프로젝트의 결과를 지지하고 상호 보완된다고 주장함

3) 이전가격세제와의 관계

- 영국 우회이익세 Section 80 규정과 호주의 우회이익세는 현행 이전가격세제 및 개별적인 조세회피 규정과는 별개로 적용됨¹⁵⁵⁾

- 영국 이전가격세제는 개별 회사들의 기여분을 기반으로 하여 가치를 배분하는 데 초점을 두고 있지만, 우회이익세는 조세전략 구조 전반을 연결기준으로 분석하는데, 잠재적으로는 이전가격세제보다 더 강력함

153) HM Revenue & Customs(2018), p. 19.

154) Wasimi, Nario and Bertram(2017), p. 352.

155) Wasimi, Nario and Bertram(2017), p. 352.

- 조세전략 구조의 재구성이 허용되며, 조세혜택이 존재하지 않았을 경우 조세전략에 따른 거래가 이루어지지 않았을 것이라는 대체적인 가설의 적용이 가능함

4) 세목 구분

- 영국은 우회이익세 도입 당시, 우회이익세는 소득세와 별개 세목으로 규정한 바 있으며, 호주 우회이익세는 역시 개별 세목이지만 일반조세회피방지 규정인 Part IV의 일부(177H~177R)로 도입됨
 - 호주 MAAL은 우회이익세와 달리 일반조세회피방지규정의 일부로서 별도로 규정되어 있지 않는 경우에는 일반조세회피방지규정이 적용됨
- 조세조약과의 관계에 있어서 영국과 호주 모두 우회이익세제는 조세회피를 목적으로 조세조약의 이용을 위해 고안된 조세전략 구조를 대상으로 하고 있기 때문에 조세조약과 상충되지 않는다는 입장을 밝힘¹⁵⁶⁾
 - 이는 조세조약의 목적에 반하는 남용적인 조세 관행(abusive tax practice)을 대응하기 위한 국내법과 법리적인 규정의 사용을 허용하는 OECD 모델조세협약 제1조 주석서의 내용을 따르고 있음¹⁵⁷⁾
- 우회이익세 납부액은 이 두 국가 모두 다른 세법의 소득이나 이윤 계산의 목적상 비용공제가 허용되지 않음

156) H.M. Revenue & Customs, Presentation on the Diverted Profits Tax(https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/400340/Diverted_Profits_Tax.pdf(검색일자: 2019. 3. 14))

157) OECD(2010), Commentary to Article 1, §§7-8, available at <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>; §9.4(“States do not have to grant the benefits of a double taxation convention where arrangements that constitute an abuse of the provisions of the convention have been entered into.”)

- 우회이익세 과세대상 소득에 대해 법인세납부액 또는 외국납부세액이 있는 경우에는 공제 여부와 관련해서 영국은 검토기간 이전에 납부된 경우에 한해 우회이익세 납부세액에서의 공제를 허용하며, 호주는 그러하지 않음

3. 정책 시사점

- 다음에서는 영국과 호주의 우회이익세제 도입과 함께 프랑스, 뉴질랜드, 독일의 최근 동향을 통해 우리나라 측면에서 고려해 볼 수 있는 사항을 제시함
- 첫째, 우회이익세가 디지털 경제하에서 기존 국제조세체계의 흠결을 이용한 조세 전략을 대응하기 위해 도입된 조치이긴 하지만, 우회이익세 도입은 국가가 처해있는 제반 상황을 고려해야 할 것으로 판단됨
 - 영국은 우회이익세라는 도구를 앞장세워 상당히 넓은 범위의 다국적기업을 대상으로 세무검토를 실시하고 관련세액의 부과를 진행 중임
 - 프랑스에서는 구글의 더블 아일랜드 조세전략 구조가 현행 고정사업장 세제를 위반하지 않는다는 취지의 판결을 법원이 내림으로써 사실상 현행 세법체계 내에서 구글의 조세남용 행위를 수용하고 있음
 - 독일은 구글과 관련된 조세쟁송이나 세무조사와 관련된 언론보도나 학계의 보고가 발견되지 않음
- 그리고 호주와 영국의 국내원천소득 과세강화 정책이 우리나라의 정치경제적 환경에서도 수용가능한지를 거시적인 견지에서 살펴보아야 함
 - 독일은 해외 진출한 독일 기반 다국적기업의 상황을 고려하여 국제사회에서 중립적인 입장을 견지함

- 마지막으로 영국과 호주의 우회이익세제에서 규정된 주요 목적 기준의 상당 부분은 BEPS 액션 6의 권고사항에 해당하는데 우리나라 역시 액션 6과 관련하여 주요 목적 기준에 대한 국내법 수용가능성 여부에 대해 검토해 볼 필요가 있음
- 2017년 6월 7일 BEPS 방지 프로젝트의 다자협약을 체결하였는데 제7조에 주요 목적 기준이 포함됨에 따라 주요 목적 기준과 「국세기본법」 제14조의 실질 과세원칙과의 관계에 대한 정립이 필요함

참고문헌

- 윤재성, 「호주 경제현황 및 전망 : 취약점에 대응할 수 있는 능력 확보」, 『NICE Issue』, 나이스 신용평가, 2017.
- 최정희·박수진, 「호주의 일반조세회피방지규정의 발달과정에 대한 고찰」, 『조세학술논집』 33(2), pp. 79~110, 국제조세협회, 2017.
- 황남석, 「더블 아이리쉬 구조와 실질과세원칙」, 『조세법연구』 제24권 제3호, 한국세법학회, 2018.
- 홍성훈·박수진·이형민, 『주요국의 조세회피방지를 위한 일반규정 비교연구』, 세법연구센터, 한국조세재정연구원, 2016.
- 홍성훈·박수진·이서현, 『다국적기업의 지배구조와 조세전략 분석』, 세법연구센터, 한국조세재정연구원, 2017.
- ATO, *Australian Taxation Office Submission Inquiry into Corporate Tax Avoidance and Minimisation, Corporate Tax Avoidance Submission 139 - Supplementary Submission, 2*, 2018.
- Anna Feller, *Essays on Corporate Tax Planning and Corporate Tax Avoidance-Why Tax Expense Differs Across Firms*, Ludwigs- Maximilians -Universität München, 2015.
- Antony Seely, *Tax Avoidance: a General Anti-Abuse Rule*, BRIEFING PAPER Number 6265, House of Commons Library, 2018.
- Blakelock, S. and Stewart S, "Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules," *Australia Report. In IFA 2018 Seoul Congress Cahiers:(pp. 137~156)*. Rotterdam: International Fiscal Association - IFA,

- 2018.
- Christian Fuchs, *The Online Advertising Tax as the Foundation of a Public Service Internet* London: University of Westminster Press, 2018:
DOI: <https://doi.org/10.16997/book23>. License: CC-BY-NC-ND 4.0
- C. Emmerson, P. Johnson and H. Miller(EDITOR), *IFS Green Budget: February 2013*, Institute for Fiscal Studies, 2013.
- Florian Oppel, “Die neue diverted profits tax in Großbritannien – Unilaterale Alternative zu BEPS oder wahlkampfbedingter Schnellschuss?,” *Internationales Steuerrecht* 2015, S. 333~341.
- Gerhard Kraft, “Anti-avoidance measures of general nature and scope - GAAR and other rules,” *Germany Report. In IFA 2018 Seoul Congress Cahiers:(pp. 339~358)*. Rotterdam: International Fiscal Association – IFA, 2018.
- HM Treasury, *Budget 2018 Digital Service Tax*, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752172/DST_web.pdf
- _____, *Corporate Tax Reform: Delivering a More Competitive System*, 2010 (http://www.hm-treasury.gov.uk/corporate_tax_reform.htm).
- HM Revenue & Customs, *Diverted Profits Tax Consultation Draft, Introductory Statement (Dec. 2014)*, 2014.
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/385741/Diverted_Profits_Tax.pdf.
- _____, *Diverted Profits Tax:Guidance*, 2018, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverted_Profits_Tax_-_Guidance__December_2018_.pdf
- House of Commons Committee of Public Accounts, *Tax Avoidance-Google Ninth Report of Session 2013-2014*, HC 112, 2013.
- _____, *Corporate tax settlements Twenty-fifth Report of Session 2015-16*, HC

788, 2016.

K.A. Bell, "U.S. and the UK Delegates Differ on Their Evaluation of the BEPS Project," *Bloomberg BNA*, 2015.

K-D. Drüen, "Chapter 14: Germany in GAARs" - *A Key Element of Tax Systems in the Post-BEPS Tax World* (M. Lang et al. eds.) IBFD, 2016.

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 2010.

_____, *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Paris, 2013.

_____, *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015a.

_____, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, 2015b.

Ryan Finley, "Panel Approves Diverted Profits Tax," *pecial reports, tax notes international*, 2016.

Seiler, Markus, "GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU," *series on International Tax Law*, Michael Lang(Ed), Linde, 2016.

The Stationery Office Limited, *The Draft Finance Bill 2013*, HL Paper 139, 1st Report of Session 2012-13, Select Committee on Economic Affairs, 2013.
<https://publications.parliament.uk/pa/ld201213/ldselect/ldeconaf/139/139.pdf>

THE PARLIAMENT OF THE COMMONWEALTH OF AUSTRALIA, *Explanatory Memorandum to Tax Laws Amendment (Combating Multinational Tax Avoidance) Bill 2015*, 2015.

_____, *Revised Explanatory Memorandum to Treasury LAWS AMENDMENT (Combating Multinational Tax Avoidance) BILL 2017 DIVERTED PROFITS TAX Bill 2017*, 2017.

Teri Sprackland, "Constitutional Court Strikes Down Diverted Profits Tax,"

Special reports, *tax notes international* Volume. 8. January 2, 2017.
Wasimi, S., Nario, J., & K. Bertram, “Diverted Profits Tax: U.K., Australian,
and New Zealand Approaches,” Special reports, *tax notes international*
Volume 87, 2017.

웹사이트

영국 국세청, <https://www.gov.uk/>

호주 국세청, <https://www.ato.gov.au/>

호주 국회, <https://www.aph.gov.au/>

호주 재무부, <http://kmo.ministers.treasury.gov.au>

호주 신문사, <https://www.smh.com.au/>

프랑스 파리행정법원, <http://paris.tribunal-administratif.fr/>

프랑스 헌법위원회, <https://www.conseil-constitutionnel.fr/>

뉴질랜드 국세청, <http://taxpolicy.ird.govt.nz/>

Ernst & Young, <https://www.ey.com/>

Bloomberg Tax, <https://www.bna.com/>

세법연구 18-08

영국과 호주의 우회이익세 도입 및 운영 현황

발 행 2018년 12월 31일

저 자 안종석 · 박수진 · 양지영

발행인 김유찬

발행처 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 시청대로 336

TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호

조 판 및
인 쇄 (주)계문사

© 한국조세재정연구원 2018

ISBN 978-89-8191-971-9

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.



한국조세재정연구원

세종특별자치시 시청대로 336
TEL: (044)414-2114 www.kipf.re.kr

