제20대 국회개원

NABO

2016 조세의 이해와 쟁점

⑥ 국제조세

국회예산정책처
National Assembly Budget Office

2016 조세의 이해와 쟁점

❻ 국제조세

2016 조세의 이해와 쟁점

6 국제조세

총괄 | 박용주 경제분석실장

기획·조정 | 정문종 조세분석심의관
김경신 세제분석과장

집필 | 최천규 경제분석관
채은동 경제분석관

지원·편집 | 이하영 행정실무원

「2016 조세의 이해와 쟁점」시리즈는 국가 재정 운용에 대한 국회의원의 의정활동을 지원하는 것을 목적으로 발간되었습니다.

문의: **경제분석실 세제분석과** 788-3778 rtsa@assembly.go.kr
이 보고서는 국회예산정책처 홈페이지(www.nabo.go.kr)를 통하여 보실 수 있습니다.

제20대 국회개원

NABO

2016 조세의 이해와 쟁점

⑥ 국제조세

국회예산정책처
National Assembly Budget Office

이 보고서는「국회법」제22조의2 및「국회예산정책처법」제3조에 따라 국회의원의 의정활동을 지원하기 위하여, 국회예산정책처 보고서발간심의위원회」의 심의(2016. 5. 26)를 거쳐 발간되었습니다.

발 간 사

조세는 국가재정의 주요 수입원이자 개인과 기업의 경제활동과 소득분배 등에도 큰 영향을 미치고 있습니다. 그러나 최근 경제 성장 둔화 및 복지·경제 정책수요의 증가는 조세수입보다 재정지출 확장을 가속하여 각국의 재정건전성을 위협하고 있습니다. 이에 따라 많은 나라들은 재정건전성 확보를 위해 지출구조개혁 및 세수확충 방안을 마련함과 동시에 조세개편이 효율성과 공평성을 저해하지 않는 방향으로 이루어지도록 노력하고 있습니다.

이와 같은 시점에서 전반적인 조세체계를 이해하고 선진국의 세제개편 동향을 모니터링 하며, 우리나라에서 논의되는 조세개편 방향과 쟁점을 파악할 필요성은 매우 크다고 할 것입니다.

국회예산정책처는 2013년 주요 세목에 대한 이해와 현안 위주로 정리된 「조세의 이해와 쟁점」 시리즈를 출간한 이후, 동 보고서의 활용도를 높이고자 해마다 이루어지는 제도변화와 최근의 현안 등을 시의 적절하게 반영하여 지속적으로 개정해 오고 있습니다.

특히 2016년 개정판은 제20대 국회 개원을 기념하면서, 부의 집중과 소득불평등이 심화됨에 따라 상속·증여세에 대한 국민적 관심이 증가하고 있는 상황을 반영하여 '상속·증여세편'을 신규 발간하였습니다.

지금은 복지·경제 정책 수요에 따른 재원마련이 주요 현안으로 대두되면서 바람직한 조세정책 수립이 그 어느 때보다 절실히 요구되고 있는 시기입니다. 아무쪼록 본 보고서가 세제관련 입법 논의과정에서 국회의원님들의 의정활동을 지원할 수 있기를 기대합니다. 예산정책처는 앞으로도 우리나라 조세체계 이해를 돕고 주요 쟁점에 대한 분석에 더욱 힘을 기울이도록 하겠습니다.

2016년 6월

국회예산정책처장 김준기

Contents

Ⅰ. 개요

1. 국제조세의 의의 ····· 3
   가. 국제거래의 현황 ····· 3
   나. 국제조세의 개념 ····· 9
   다. 국제조세의 특징 ····· 10

2. 과세베이스의 국가 간 조정 ····· 12
   가. 조세조약 등에 의한 조정 ····· 12
   나. 과세제도에 의한 조정 ····· 21
   다. 국내법상 거주자의 국제적 이중과세의 조정 ····· 26

3. 국제조세의 변천 ····· 30
   가. 국제조세의 발전 과정 ····· 30
   나. 우리나라 국제조세의 변천 ····· 40

4. 국제조세의 법률체계 ····· 46
   가. 국제조세의 법률관계 ····· 46
   나. 조세조약과 국내 세법의 주요 내용 ····· 46

Contents

Ⅱ. 국제조세의 과세체계

1. 비거주자의 국내 원천소득에 대한 과세체계 ····· 51
   가. 개요 ····· 51
   나. 거주자와 비거주자의 구분 ····· 53
   다. 국내사업장 ····· 54
   라. 과세방법 ····· 55

2. 외국법인의 국내 원천소득에 대한 법인세 과세체계 ····· 58
   가. 개요 ····· 58
   나. 외국법인 개념과 판단기준 ····· 60
   다. 과세대상 소득과 과세방법 ····· 61
   라. 외국법인의 국내사업장에 대한 과세특례: 지점세 ····· 67

3. 다국적기업에 대한 과세체계 ····· 68
   가. 개요 ····· 68
   나. 이전가격과세제도 ····· 70
   다. 과소자본과세제도 ····· 74
   라. 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세 ····· 76
   마. 조세조약을 이용한 조세회피(Treaty Shopping)에 대한 규제 ····· 79
   바. 국가 간 조세협력 및 해외금융계좌신고 ····· 80

4. 거주자의 국제적 이중과세 방지: 외국납부세액의 조정 ····· 86
   가. 개요 ····· 86
   나. 법인세법상의 외국납부세액공제 및 손금산입 ····· 87
   다. 소득세법상의 외국납부세액공제 및 필요경비 산입 ····· 91

5. 외국인투자에 대한 조세특례 ····· 93
   가. 개요 ····· 93
   나. 외국인투자기업에 대한 조세특례 ····· 97
   다. 외국인에 대한 조세특례 ····· 100
   라. 기타 조세특례 ····· 101

Ⅲ. 국내·외 국제조세의 개편동향 및 주요 논의 사항

1. 주요국의 국제조세 관련 개편 동향 ····· 105

가. 미국 ····· 105

나. 프랑스 ····· 112

다. 영국 ····· 114

라. 독일 ····· 116

마. 일본 ····· 117

2. 주요 논의 사항 ····· 119

가. OECD의 'BEPS' ····· 119

나. 역외탈세 ····· 128

표 목차

[표 1] 우리나라에 유입된 국가별 해외직접투자 추이 ····· 5
[표 2] 우리나라 기업의 지역별 신규법인수: 2015년 기준 ····· 6
[표 3] 우리나라 기업의 해외직접투자금액 국가 순위: 2015년 기준 ····· 7
[표 4] 우리나라 기업의 해외직접투자 추이: 산업부문별 ····· 8
[표 5] OECD와 UN모델조세협약 ····· 15
[표 6] 조세조약 체결 현황 : 2016. 2월 기준 ····· 17
[표 7] 주요 협약 내용 ····· 20
[표 8] 다자간 조세행정공조협약의 가입 현황 ····· 21
[표 9] 주요국의 이자손금불산입제도 도입 현황 ····· 35
[표 10] 국제조세 관련 법률 체계 ····· 48
[표 11] 국내원천소득에 대한 비거주자의 과세방법 ····· 52
[표 12] 비거주자의 국내원천소득에 대한 원천징수세율 ····· 56
[표 13] 현행 세율 체계 ····· 63
[표 14] 외국법인 국내원천소득에 대한 원천징수세율 ····· 65
[표 15] 정상가격의 산출방법 ····· 71
[표 16] 최근 조세조약 남용방지 규정이 포함된 조세조약 ····· 80
[표 17] 조세정보교환 협정 체결 현황 : 2016. 2월 기준 ····· 82
[표 18] 조세조약상 간주외국납부세액 대상 국가 ····· 88
[표 19] 「조세한법」상특례제 외국인투자 관련 조세감면 제도 ····· 95
[표 20] 외국인투자기업의 소득세·법인세 감면(「조특법 §121의2 및 동법 §121의4①②) ····· 99
[표 21] 외국인투자에 대한 조세지출 현황 ····· 99
[표 22] 외국인에 대한 조세지출 현황 ····· 100
[표 23] BEPS의 단계별 액션 플랜(Action Plan) 구성 ····· 121
[표 24] 이전가격 자료제출 규정(A13) 관련 국가별 대응 현황 ····· 127
[표 25] 해외금융계좌 신고 현황(신고기준) ····· 133
[표 26] 우리나라의 과세당국간 정보교환협정 현황 등 ····· 134

그림 목차

[그림 1] 우리나라에 유입된 해외직접투자 금액 추이 ····· 4
[그림 2] 우리나라에 유입된 해외직접투자 금액 추이 ····· 4
[그림 3] 우리나라 기업의 해외 신규법인수 추이 ····· 6
[그림 4] 우리나라의 해외직접투자 추이 ····· 7
[그림 5] 모델조세조약의 변천 ····· 31
[그림 6] 종합소득과세대상 외국인 추이 ····· 52
[그림 7] 외국인 종합소득세액 추이 ····· 52
[그림 8] 외국투자법인수 추이 ····· 59
[그림 9] 외국투자법인의 법인세액 추이 ····· 59
[그림 10] 외국인의 종합소득세 실효세율 ····· 96
[그림 11] 외국인투자 법인의 법인세 실효세율 ····· 96
[그림 12] 역외펀드를 이용한 관계사 주식거래 소득 탈루 ····· 130
[그림 13] 해외투자손실 및 사주 사적비용의 역외펀드투자 위장 ····· 130
[그림 14] 장비 수입원가 허위계상 및 외환거래 위·변조 ····· 131
[그림 15] 역외탈세 조사실적 추이 ····· 132

Ⅰ. 개요

1. 국제조세의 의의 ····· 3
2. 과세베이스의 국가 간 조정 ····· 12
3. 국제조세의 변천 ····· 30
4. 국제조세의 법률체계 ····· 46

Ⅰ. 개 요

1. 국제조세의 의의

가. 국제거래의 현황

■ **국제거래는 국제적 경제활동으로 거래의 목적물이 국경을 통과하는 모든 거래를 의미**

- 국제거래는 거래당사자의 어느 한 쪽이나 양쪽이 비거주자 또는 외국법인인 거래로서 유형자산 또는 무형자산의 매매·임대차, 용역의 제공, 금전의 대출·차용, 그 밖의 거래자의 손익 및 자산과 관련된 모든 거래를 말함(국제조세조정에 관한 법률 제2조제1항제1호[1])

■ **국제거래는 비거주자나 외국법인과 같은 외국 경제활동주체가 국내에서 활동하는 '대내거래'(inbound transaction)와 거주자나 내국법인과 같은 국내 경제활동주체가 외국에서 활동하는 '대외거래'(outbound transaction)로 구분[2]**

■ **'대내거래'에 해당되는 우리나라에 대한 외국인직접투자(FDI, foreign direct investment)는 세계경제의 글로벌화 진행과 함께 꾸준히 확대되어 2013년 122억달러(원화기준 13.4조원)를 기록**

- 우리나라에 유입된 외국인직접투자는 1997년 외환위기를 기점으로 빠르게 증가하였는데, OECD 국가들 또한 1998년을 기점으로 FDI 유입액이 증가한 점을 감안하면 우리나라의 FDI 증가는 세계경제의 글로벌화와 이에 따른 자본이동 확대의 영향에 기인
  - 우리나라 FDI 유입액(조원): '97년(3.1) → '98년(8.4) → '13년(13.4)
  - OECD FDI 유입액(10억달러): '97년(315) → '98년(538) → '13년(641)

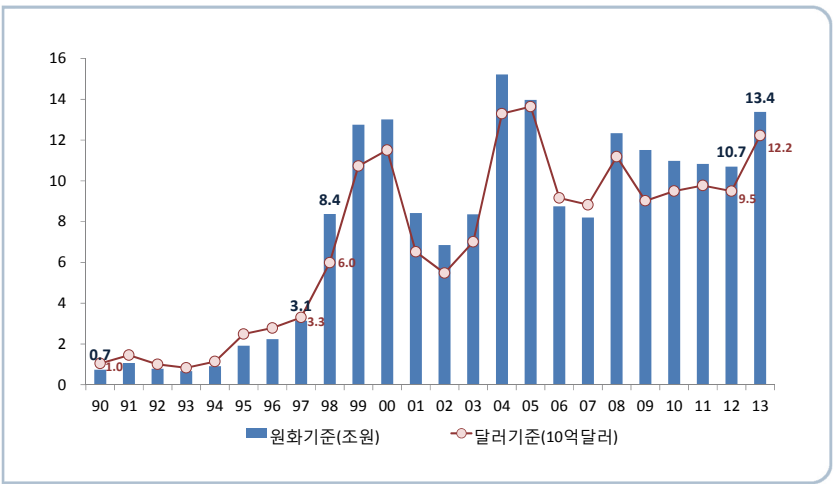
---

1) 이하 '국제조세조정에 관한법률'은 '국조법'으로 '조항(제1조제1항제1호)'은 '§1①ⅰ'으로 나타냄. 또한 '국제조세조정에 관한법률 시행령'은 '국조법령'으로 하며, 조항은 상기와 동일하게 나타냄

2) 오윤, 「국제조세법론」, 한국학술정보(주), 2011. p. 20.

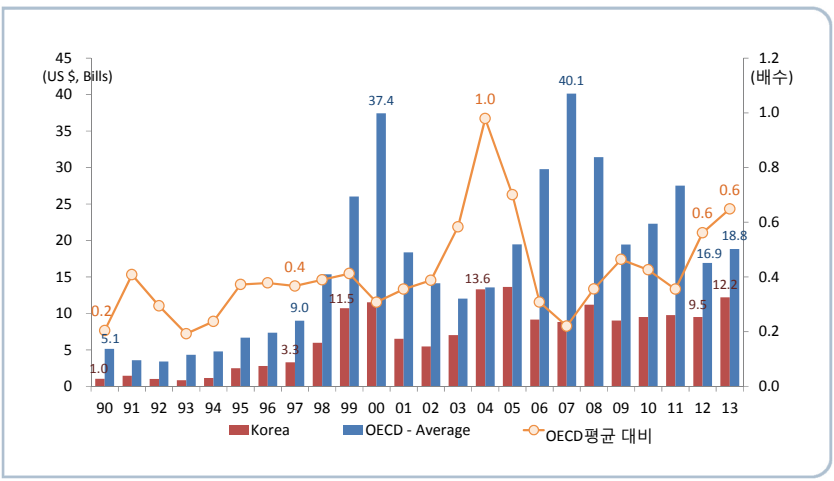
- OECD의 평균 FDI 유입액 대비 우리나라의 FDI 유입액 규모는 1990년 0.2배에서 2004년에 1.0배로 확대되었다가 글로벌 금융위기 전후로 크게 하락한 후 다시 상승세를 보여 2013년에 0.6배를 기록

[그림 1] **우리나라에 유입된 해외직접투자 금액 추이**



자료: OECD, "FDI series of BOP and IIP aggregates" 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

[그림 2] **우리나라에 유입된 해외직접투자 금액 추이**



자료: OECD, "FDI series of BOP and IIP aggregates" 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

■ **우리나라에 유입된 외국인직접투자를 투자국별로 살펴보면, 2012년을 기준으로 일본(37%)과 미국(19%)의 비중이 가장 컸고, 이들 국가로부터의 투자자금 유입규모가 2007년 이후 지속적으로 확대**

- 2012년 기준 우리나라에 대한 외국인직접투자 비중은 일본이 37%로 가장 크고, 다음으로 미국 19%, 네덜란드 10%, 싱가포르 9%, 영국 7% 순
- 일본과 미국으로부터의 직접투자 규모는 2007년 글로벌 금융위기의 영향으로 잠시 감소하였으나 이후 확대되었고, 영국은 금융위기 이후 2008~2010년 동안 투자금액이 크게 증가한 후 최근 감소
- 네덜란드는 외환위기 전후인 2005~2010년 동안 투자한 자본을 오히려 회수하였으나, 최근에 다시 증가세로 전환

[표 1] **우리나라에 유입된 국가별 해외직접투자 추이**

(단위: 백만달러, %)

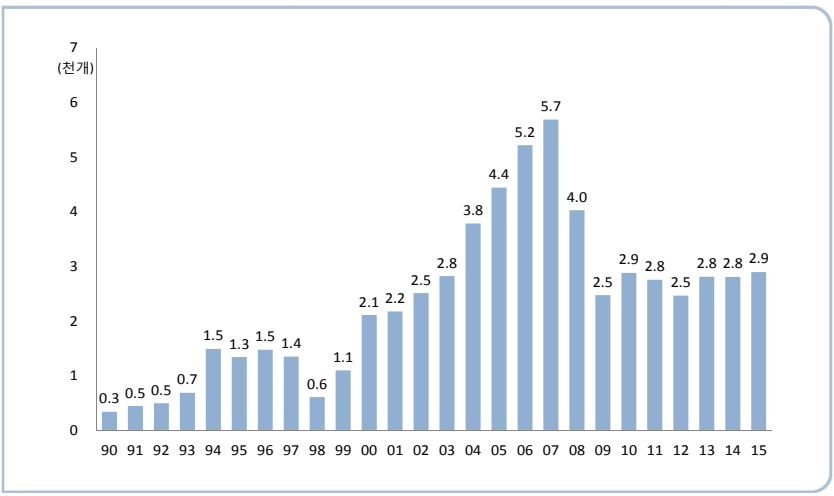
	일본	미국	네덜란드	영국	홍콩	기타	전체
1985	68	120	0	12	7	27	236
(비중)	(29)	(51)	(0)	(5)	(3)	(11)	(100)
1990	357	235	18	31	9	109	759
1995	293	316	110	60	26	443	1,247
1996	173	263	243	2	14	1,299	1,993
1997	72	200	316	84	10	1,942	2,624
(비중)	(3)	(8)	(12)	(3)	(0)	(74)	(100)
1998	355	1,442	1,199	46	9	2,017	5,068
1999	764	1,829	3,239	394	180	3,229	9,635
2000	996	1,782	1,191	15	118	4,541	8,643
(비중)	(12)	(21)	(14)	(0)	(1)	(53)	(100)
2001	524	404	1,052	180	61	1,640	3,859
2002	377	305	328	117	103	1,829	3,059
2003	186	393	124	502	52	2,630	3,888
2004	1,735	2,969	1,100	641	49	1,231	7,726
2005	1,469	1,751	−199	1,936	−5	1,114	6,066
2006	1,431	549	−665	458	40	3,152	4,964
2007	633	409	−484	201	82	609	1,450
2008	2,083	1,674	−2,494	1,588	238	4,514	7,603
2009	1,592	1,124	186	1,393	214	2,077	6,586
2010	2,517	1,523	−194	1,176	173	2,922	8,117
2011	2,213	1,559	872	645	292	4,665	10,247
2012	4,123	2,149	1,070	784	455	2,536	11,117
(비중)	(37)	(19)	(10)	(7)	(4)	(23)	(100)

자료: OECD, "FDI series of BOP and IIP aggregates" 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

■ **기업활동을 중심으로 우리나라의 대외거래를 보면, 2008년 글로벌 금융위기를 기점으로 이전에는 신설 해외법인수가 꾸준히 증가하였으나, 최근에는 2,500~3,000개 수준을 유지**

- 해외 신설 법인수는 외환위기를 기점으로 증가하기 시작하여 글로벌 금융위기 직전인 2007년 약 5,700개까지 증가세가 이어짐
- 글로벌 금융위기 이후 세계경제의 성장잠재력이 약해지고 경제환경의 불확실성이 높아지며 해외진출 신규 기업수가 감소하여 3,000개를 하회하고 있으나, 2012년을 기점으로 최근 증가 추세

[그림 3] **우리나라 기업의 해외 신규법인수 추이**



자료: 한국수출입은행 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

- 지역별로는 아시아 국가군에 1,965개가 신규 진출하여 가장 큰 비중(68%)

[표 2] **우리나라 기업의 지역별 신규법인수: 2015년 기준**

(단위: 개)

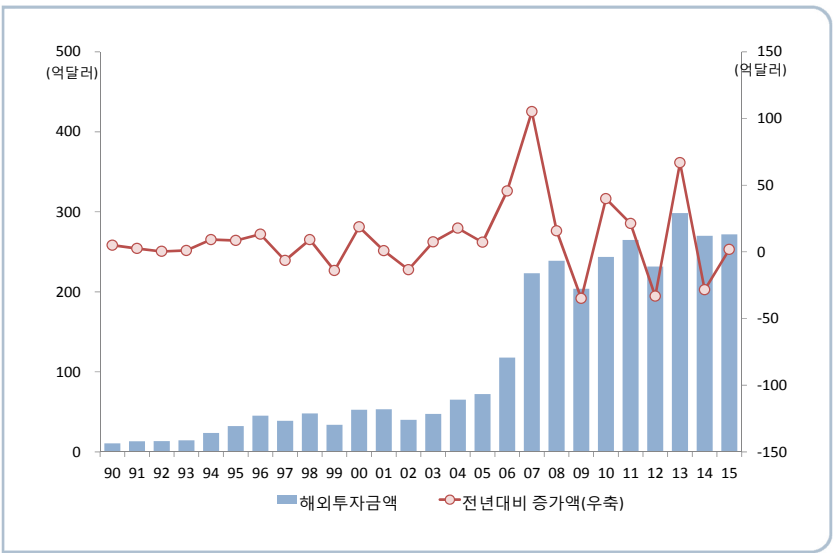
아시아	북미	유럽	중남미	중동	대양주	아프리카	합계
1,965 (68%)	532 (18%)	159 (5%)	140 (5%)	36 (1.2%)	36 (1.2%)	33 (1.1%)	2,901 (100%)

자료: 한국수출입은행 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

■ **우리나라 기업의 해외직접투자금액은 2000년대 중반 이후 큰 폭으로 확대되어 최근 증가규모가 작아지기는 했으나 연중 200억달러 수준 유지**

- 해외직접투자는 2011년까지 확대되다가 이후 소폭 감소해 2015년 현재 271.8억달러를 기록
- 해외투자금액의 전년대비 증가규모가 2007년에 105억달러로 가장 컸고, 2009년 경기침체기와 경기둔화기인 2012년, 2014년에 각각 감소세를 보임

[그림 4] **우리나라의 해외직접투자 추이**



자료: 한국수출입은행 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

- 2015년 기준 투자금액별 순위는 미국, 중국, 케이만군도, 홍콩, 일본 순임

[표 3] **우리나라 기업의 해외직접투자금액 국가 순위: 2015년 기준**

(단위: 억달러)

미국	중국	케이만 군도	홍콩	일본	베트남	싱가포르	사우디 아라비아	멕시코	기타	전체
56.6	28.5	23.4	18.1	17.2	15.0	14.0	13.6	9.9	75.5	271.8

자료: 한국수출입은행 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

■ 최근 5년 동안 산업부문별 해외직접투자는 제조업 비중이 29.7%로 가장 높았고, 다음으로 광업(22.4%), 금융·보험업(13.9%), 부동산·임대업(10.3%) 순으로 높았음

- 최근 5년 동안, 부동산·임대업(연평균증가율 35.3%), 금융·보험업(14.1%), 기타업종(17.2%), 도·소매업(2.0%) 등은 증가추세인 반면, 광업(-20.8), 제조업(-7.0%) 등은 감소세
- 이에 따라 2011~2015년 동안 부동산·임대업 비중은 크게 증가(3.5%→12.5%, 다만 동 산업은 변동성이 매우 큼)한 반면, 제조업(33.4%→26.8%)과 광업(29.3%→12.4%)은 그 비중이 감소

[표 4] 우리나라 기업의 해외직접투자 추이: 산업부문별

(단위: 억달러, %)

	2011	2012	2013	2014	2015	5년평균
합 계	29,083 [100.0] (18.0)	28,540 [100.0] (-1.9)	30,193 [100.0] (5.8)	26,999 [100.0] (-10.6)	27,180 [100.0] (0.7)	28,399 [100.0] (-1.7)
제조업	9,713 [33.4] (35.9)	8,545 [29.9] (-12.0)	9,262 [30.7] (8.4)	7,306 [27.1] (-21.1)	7,280 [26.8] (-0.4)	8,421 [29.7] (-7.0)
광업	8,518 [29.3] (447.4)	7,900 [27.7] (-7.3)	6,648 [22.0] (-15.8)	5,360 [19.9] (-19.4)	3,358 [12.4] (-37.4)	6,357 [22.4] (-20.8)
금융·보험업	3,048 [10.5] (-59.8)	3,694 [12.9] (21.2)	3,818 [12.6] (3.4)	3,939 [14.6] (3.2)	5,174 [19.0] (31.4)	3,935 [13.9] (14.1)
부동산·임대업	1,011 [3.5] (-64.3	1,336 [4.7] (32.1)	4,863 [16.1] (264.0)	3,975 [14.7] (-18.3)	3,396 [12.5] (-14.6)	2,916 [10.3] (35.4)
도매·소매업	1,975 [6.8] (66.4)	1,560 [5.5] (-21.0)	2,147 [7.1] (37.6)	1,577 [5.8] (-26.5)	2,141 [7.9] (35.8)	1,880 [6.6] (2.0)
기타 업종	4,818 [16.6] (11.0)	5,505 [19.3] (14.3)	3,455 [11.4] 37.2	4,842 [17.9] (40.1)	5,831 [21.5] (20.4)	4,890 [17.2] (4.9)

주: [ ]는 전체 대비 비중, ( )는 전년대비 증가율(단, 5년평균은 2011~2015년 연평균 증가율)
자료: 한국수출입은행 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

나. 국제조세의 개념

■ **주권국가는 과세고권(課稅高權)을 가지고 있으며, 국제거래에 대한 과세권은 속인주의(屬人主義) 관점에서의 '거주지국관할권'과 속지주의(屬地主義) 관점에서의 '원천지국관할권'으로 대별**

- '거주지관할권'은 인(人)의 관점에서 과세대상인 개인이나 법인의 경제활동을 국적(國籍)[3]이나 거주 사실을 근거로 납세자의 전세계 소득에 대한 과세권
  - 거주자는 개인의 경우 국내에 주소를 두거나 183일 이상 거소를 둔 자이며, 법인의 경우 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업을 실질적 관리장소를 둔 법인을 의미[4]
- '원천지국관할권'은 영토(領土) 관점에서 과세대상인 개인이나 법인의 경제활동을 자국 영토 내에서 발생된 소득에 대한 과세권이며, 이 경우 거주자와 비거주자 구분 없이 영토에서 발생한 모든 소득이 과세대상이 됨
  - 원천지국 발생소득은 원천기준(source rule)에 의해 구분되며, 동 기준은 특히 비거주자 소득에 대한 과세권 결정에 중요한 기준이 됨[5]

■ **국제거래로 발생한 소득에 대해서는 해당 당사국들이 각자의 과세권 행사로 인한 이중과세 문제와 거래 당사자들이 과세거래 왜곡을 통해 탈세 및 조세회피가 이루어지는 조세문제가 발생할 가능**

- 국제적 경제활동에 의해 당사자의 거주지국과 경제활동이 행해진 원천지국은 자국 세법을 근거로 과세하지만 동일한 소득에 대한 이중과세 문제를 초래
- 국제거래를 행하는 경제주체들이 각국의 세제(稅制)차이, 조세조약의 차이

3) 과세권의 행사 근거를 국적으로 하는 국적지국은 납세의무자가 자국의 국민(시민)이라는 인적기준으로 그 관할권을 설정하는 것이며, 이는 자국의 국민인 자에게 귀속되는 소득의 발생장소를 불문하고 과세권을 행사하는 국제적 과세기준을 말함. 국적지국 과세관할권을 채택하고 있는 국가는 그리 많지 않으며, 미국 · 필리핀 · 멕시코 등이 대표적임(이용섭 · 이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. p. 57.)

4) 여기서 거주자에 대한 규정은 「소득세법」 제1조의2에 법인의 본점에 대한 규정은 「법인세법」 제1조제1호에 규정되어 있음

5) 과세소득 원천기준에는 사업소득형(능동적 소득: active income)과 자본소득형(수동적 소득: passive income)의 유형이 있으며, 사업소득의 원천은 공급자의 사업 활동으로 결정되고 자본소득의 원천은 자산 소재지 또는 투자자에 의해 결정됨(原 省三, "国際課税のあり方と今後の課題について-最近の国際課税に関する諸問題（国際的租税回避等）を踏まえた我が国の国際課税の基本的な考え方の検証-", 「税大論叢」 54号, 2007. p. 559.)

및 위법한 거래행위 등을 이용하여 과세를 회피 또는 면탈 하는 조세회피 등의 문제를 초래

- **국제조세는 국제거래와 관련하여 2개국 이상의 과세권 경합의 조정을 통한 이중과세 배제와 국제적인 탈세 및 조세회피 방지를 주요 목적으로 하고 있음**
  - 국제거래와 관련된 동일한 소득에 대하여 해당 당사국들 간의 과세권 경합으로 이중과세가 발생하는 경우 이를 방지하기 위해 당사국간의 협정(조약)에 의한 과세관할권 조정이 필요
  - 국제조세는 단순히 국제적 이중과세 방지를 위한 과세관할권 조정뿐만 아니라 조세회피처 및 역외탈세 등의 국제적 조세회피 방지에 관한 논의도 국제조세에 포함
- **결국 국제조세는 국제적 경제활동 관련 과세에 대한 조세중립성을 확보하고 국가 간 및 납세자 간의 공평성을 통해 적정과세가 실현될 수 있도록 기능**[6]
  - 조세중립성은 조세로 국내투자와 국외투자와의 선택 및 각국 간의 외국투자의 선택을 방해하지 않는 것으로 자본수출의 중립성(capital export neutrality)과 자본수입의 중립성(capital import neutrality)을 추구
  - 공평성은 국제투자 성과의 국제간 배분 및 납세자 간의 공평 실현을 추구

다. 국제조세의 특징

- **국제조세는 국가 간의 거래에서 발생되는 과세문제이므로 국내거래에서 발생되는 과세문제와는 다른 다음과 같은 여러 가지 특징을 가지고 있음**[7]
- **첫째, 국제조세는 소득세나 법인세 등과 같이 실정법상 실제 존재하는 단일 세목이 아니고 국제거래와 관련하여 각국이 고유의 과세권을 행사함에 따라 발생하는 과세문제를 총칭하는 개념**
  - 국제조세 관련 법제는 그 특성상 단일법 체계를 가지고 있지 않고 조세조약·각종 세법 등에 분산되어 규정

6) 本庄資·田井良夫·関口博久, 「国際租税法 -概論-」, 大蔵財務協会, 2012. pp. 27~28.

7) 이용섭·이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. pp. 37~38. 이하 부분도 참조

- 비거주자의 과세문제는 「소득세법」, 외국법인의 과세문제는 「법인세법」 및 다국적기업의 조세회피 방지와 국가 간 조세행정협조에 관한 사항은 「국조법」에 규정

■ **둘째, 국제조세는 2개국 이상의 과세권이 서로 경합하는 데서 발생되는 조세임**

- 국제거래에 대한 과세권이 2개국 이상에게 주어지므로 해당 거래에 대하여 각국은 자국의 세법체계하에서 과세권을 행사하게 되며, 이 경우 하나의 거래에 대하여 중복과세(이중과세)가 발생

■ **셋째, 조세조약은 국제조세의 가장 중요한 분야로 각국이 조세조약을 체결하여 이중과세를 방지하고 세법체계 상이에 따른 이해관계를 조정**

- 양국 간에 체결된 조세조약은 각국의 국내 세법에 우선하여 적용되며, 조세조약에 규정되지 않은 부분에 한하여 각국의 국내법이 적용

■ **넷째, 조세회피, 이중과세 등 국제조세분야에서 발생되는 여러 문제들을 효율적으로 해결하기 위해서는 관계국가의 과세당국 간 상호 긴밀한 협력체제가 필요**

- 국제조세문제는 국가 간에 발생하는 특성상 어느 한 국가의 과세당국의 노력만으로 해결하는 데에는 한계가 있어 국가 간 징수협력·정보교환 등 상호협력체제가 절실히 요청되는 분야
  - 특히 다국적기업은 그룹 차원에서 세후 순이익을 극대화하기 위하여 서로 다른 국가에 소재하는 특수관계기업 간의 거래시에 이전가격의 조작, 조세회피처의 활용, 조세조약이나 과소자본 이용 등의 방법을 통하여 조세를 회피하려고 함

■ **이러한 특징에 의해 국제조세는 다음과 같은 사항을 중요한 분야로 취급**

- 국가 간에 인적·물적 교류시 발생되는 이중과세를 방지하기 위하여 세계 각국이 체결하고 있는 조세조약 분야
- 우리나라와 자본·재화·용역 등을 거래하는 비거주자 및 외국법인에 대한 우리나라에서의 과세분야
- 외국과 자본·재화·용역 등을 거래하는 거주자 및 우리나라 법인의 해외 및 우리나라에서의 과세분야

2. 과세베이스의 국가 간 조정

■ **세계 각국은 과세고권에 입각하여 국제거래로 발생한 소득 등에 대해 국내법에 의해 과세권을 행사하지만 이는 국가 간 과세권 경합에 의해 이중과세나 조세회피 등의 문제를 초래하므로 합리적인 과세베이스의 조정 필요**

- 당사국 간의 협정(조세조약) 및 다국 간 조세협정에 의한 조정
- 과세제도에 의한 조정
- 국내법상 거주자의 국제적 이중과세방지

가. 조세조약 등에 의한 조정

(1) 조세조약의 의의

■ **조세조약은 국제적인 거래에서 일어나는 이중과세를 회피하는 한편 탈세를 방지할 목적으로 당사국간에 체결하는 조약을 의미**

- 조세조약은 국제법으로서 1969년 5월 '조약법에 관한 비엔나 협약(Vienna Convention on the Law of Treaties : 일명 '비엔나협약')'이 규정하는 조약의 하나[8]
  - 비엔나협약은 국가 간 조약의 해석과 집행에 관한 다자간조약이며, 조세조약의 해석과 적용에 있어 비엔나협약상의 규정은 일반적으로 적용되는 국제법 원칙[9]
- 조세조약의 공식명칭은 조세조약마다 약간씩 차이는 있지만 "소득 및 자본에 대한 조세의 이중과세회피 및 탈세방지를 위한 협약"이 일반적으로 널리 사용[10]

■ **조세조약은 다음과 같은 특징을 가지고 있음[11]**

- 조세조약은 국제적·법률적 이중과세의 배제를 그 주된 목적으로 함
  - 국제적 이중과세 방지는 국가 간 경제교류 촉진을 저해하는 조세장벽(tax

8) 오윤, 「국제조세법론」, 한국학술정보(주), 2011. p. 577.

9) 우리나라는 1980년 1월 27일 비엔나협약의 당사국이 되었음

10) 이용섭·이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. p. 95.

11) 이용섭·이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. pp. 96~98.

barrier)을 제거함으로써 국제교류를 활성화 하기 위함

- 조세조약은 양국 간 조약(bilateral treaty, 양자조약)임
  - 조세조약은 양국 간에 체결되어 체약당사국에 한하여 효력을 갖는다는 점에서 다국간 조약(multilateral treaty)과는 구별
- 조세조약은 직접세 중 소득 및 자본에 관한 조세를 대상으로 함
  - 조세조약은 이중과세 배제를 그 본질적 목적으로 하고 있으므로 소비지국 과세원칙에 따라 법률적 이중과세가 발생하지 않는 간접세는 조세조약의 대상이 되지 않음
- 조세조약은 서면의 형식을 취함
  - 우리나라가 체결한 조세조약은 조세조약의 제목(명칭, title of the treaty)·전문(preamble)·본문·의정서(protocol)로 구성

(2) 조세조약의 체계 및 내용

■ **일반적으로 조세조약은 다음과 같은 체계로 구성되어 있음**[12)]

- 제1장과 제2장에서 조약 대상범위와 정의를 규정
- 제3장과 제4장에서는 체약당사국간의 소득과 자본에 대한 과세권 조정에 대한 주요 내용을 규정
- 제5장에서 기타의 특별규정들을 규정

■ **범위와 정의**

- 조세조약의 적용 대상(범위)을 일방 혹은 양방의 거주자로 규정하고, 배당·이자·사용료 등 조문상 사용되는 몇 가지 용어를 정의

■ **소득과 자본의 과세원칙**

- 여러 가지 소득 및 자본에 대하여 원천지나 소재지의 과세권 및 거주지의 과세권을 규정

■ **이중과세의 방지**

12) 김준석·한인철, 「국제조세 실무」, 삼일인포마인, 2013. pp. 43~43. 이하 부분도 참조

- 조약에 따라 소득이나 자본을 원천지국 또는 소재지국이 제한과세 또는 무제한 과세를 할 경우 거주지국은 이중과세를 방지할 의무가 있음을 규정
  - 이중과세 방지를 위해 국내법에서 외국에서 납부된 세액에 대해 소득공제나 세액공제를 하고 있음

■ **특별규정**

- 이중과세를 방지하고 조약해석 충돌을 해소하기 위한 상호합의절차
- 체약국 과세당국들 간의 정보교환
- 각국의 조세징수에 대한 체약국의 협조
- 국제법에 따른 외교사절과 영사직원 구성원의 조세상 우대
- 조약의 적용지역 확대

(3) 모델조세조약

■ **모델조세조약은 경제상황이나 조세제도가 상이한 체약국들이 통일된 기준으로 조약안을 도출하는데 도움을 주기 때문에 각국은 새로이 조약을 체결하거나 개정함에 있어 절대적인 영향을 받게 됨**[13)]

- 모델조세조약은 조세조약 초안의 작성, 조약 체결을 위한 협상, 기체결된 조약의 해석 등을 함에 있어서 유익한 자료를 제공
- 모델조세조약은 그 채택이 임의적일 뿐 의무적이 아님
- 모델조세조약은 조세조약의 표준화에 기여함

■ **대표적인 모델조세조약으로는 OECD와 UN모델조세조약이 있음**

- OECD모델조약은 OECD 회원국의 입장을 반영하여 선진국 간 조세조약을 위해 만든 조약임
  - OECD모델조약은 경제수준이 비슷한 선진국간 조세조약을 대상으로 하여 작성되었기 때문에 조세장벽 제거에 중점을 두어 원천지국의 과세권을 축소하는데 치우쳐 있음
- UN모델조약은 개발도상국의 입장을 반영하여 UN에서 만든 모델조약으로

13) 이용섭 · 이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. pp. 102~103.

개발도상국과 선진국 간의 조세조약 체결에 적합

- UN 모델조약은 경제수준이 다른 선진국과 개발도상국(후진국)간의 조세조약이라는 점을 감안하여 OECD모델조약보다는 원천지국의 과세권을 강화하고 있음

[표 5] OECD와 UN모델조세협약

구분	OECD모델협약	UN모델협약
재정배경	• 1946년 런던모델협약을 기초로 OEEC 회원국에게 공통적으로 적용될 조세조약모델 제정 • 1977년 "소득 및 자본에 관한 조세의 이중과세회피 모델협약" 발표 • 1992년 "소득 및 자본에 대한 조세에 관한 모델협약" 발표 ※ 이후 1994년, 1995년, 1997년, 2000년, 2003년, 2005년, 2008년 개정 • 최근 2010년 개정	• 1979년 "소득 및 자본에 관한 이중과세회피를 위한 선·후진국 간 모델협약" 채택 • 이후 2001년, 2011년 개정
주관기구	OECD CFA(재정위원회)	UN(전문가 그룹)
주요성격	• 선진국 간(OECD 회원국) 모델조세조약 성격 • 소득원천지국의 과세권 축소제한	• 선진국과 후진국 간의 모델 조세조약 성격 • 소득원천지국의 과세권 다소강화
주요차이점	• 사업소득 과세시 귀속주의 • 건설공사의 경우 12개월 초과시 고정사업장 구성 • 독립적 인적용역 소득은 사업소득으로 과세 • 기타소득은 거주지국만 과세	• 사업소득 과세시 절충주의 • 건설공사의 경우 6개월 초과시 고정사업장 구성 • 독립적 인적용역 소득은 12개월 중 183일 조건 등 충족시 원천지국 과세가능 • 기타소득은 원천지국에서도 과세 가능

자료: 이용섭·이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012

(4) 조세조약의 법적효력

■ **조세조약은 국제공법에 속하며, 원칙적으로 체결 당사국 간에 효력이 발생**[14]

- 조세조약은 일반적으로 국제법 이론에 따라 국내세법과의 관계가 설정되며, 이론상 국제법과 국내법은 별도의 법체계라는 이원론 및 국제법이 국내법보다 상위에 있다는 국제법 상위설이 있음[15]

14) 이창희, "조세조약 해석방법", 「조세학술논문집」 제23집 제2호, 한국국제조세협회, 2007. p. 156.

- 영미법계의 경우 이원론에 입각하여 조약과 법률을 동위로 보거나(미국) 법률·조약의 순으로 보며(영국), 대륙법계의 경우 국제법 상위설에 입각하여 조약·법률의 순으로 효력을 인정함

■ **우리나라의 경우 조세조약은 국내법과 동일한 효력을 부여하고 있지만, 국내 세법과는 달리 일방 또는 양체약국의 거주자에게 국한하여 적용되고 특정소득에 대한 과세문제를 특별히 규정하고 있어 특별법 우선의 원칙이 적용됨**

- 조약과 법률의 관계에 있어서는 「헌법」 제96조제1항의 입법사항에 속하는 조약인 경우에는 양자는 동위에 있어 서로 충돌할 경우 "후법 우선의 원칙", "특별법 우선의 원칙"이 적용됨
  - 「헌법」 제6조제1항에서 '헌법에 의하여 체결 공포된 조약과 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 갖는다'라고 하여 외국과 체결한 조약에 대해 국내법과 동일한 효력을 부여하고 있음

■ **조세조약의 창설적 효력을 부인함**

- 조세조약은 본질적으로 양국의 합의하에 국제거래에 대한 자국의 과세권을 양보하기 위한 것이므로, 국내법상 특별한 근거가 없이 조세조약만을 근거로 과세할 수 없음
  - 국내법은 특정소득에 대한 과세권을 포기하고 있음에도 불구하고 조세조약에서 동 소득에 대하여 과세권을 행사할 수 있도록 규정하고 있는 경우에도 한국정부는 과세권을 행사할 수 없음

(5) 우리나라의 조세조약 체결 현황

■ **2016년 2월 현재 우리나라가 체결한 조세조약은 시행국이 86개국, 서명국이 7개국, 가서명국이 5개국임**

- 조세조약 개정을 추진 중인 국가 가운데 개정 서명국이 3개국이며, 개정 가서명국이 5개 국가임

15) 김준석·한인철, 「국제조세 실무」, 삼일인포마인, 2013. p. 39.

[표 6] 조세조약 체결 현황 : 2016. 2월 기준

시 행 국(86)

가봉	('15. 12. 02)	그리스	('98. 07. 10)	나이지리아	('15. 03. 21)
남아프리카공화국	('96. 01. 07)	네덜란드	('81. 04. 17) ('99. 04. 02)	네팔	('03. 05. 29)
노르웨이	('84. 03. 01)	뉴질랜드	('83. 04. 22) ('97. 10. 10)	덴마크	('79. 01. 07)
독일	('78. 05. 04) ('02. 10. 31)	라오스	('06. 02. 09)	라트비아	('09. 12. 26)
러시아	('95. 08. 24)	루마니아	('94. 10. 06)	룩셈부르크	('86. 12. 26) ('13. 09. 04)
리투아니아	('07. 07. 14)	말레이시아	('83. 01. 02)	멕시코	('95. 02. 11)
모로코	('00. 06. 16)	몰타	('98. 03. 21)	몽골	('93. 06. 06)
미국	('79. 10. 20)	미얀마	('03. 08. 04)	바레인	('13. 04. 26)
방글라데시	('84. 08. 22)	베네수엘라	('07. 01. 15)	베트남	('94. 09. 09)
벨기에	('79. 09. 19) ('15. 12. 1)	벨라루스	('03. 06. 17)	불가리아	('95. 06. 22)
브라질	('91. 11. 21)	사우디아라비아	('08. 12. 01)	스리랑카	('86. 06. 20)
스웨덴	('82. 09. 09)	스위스	('81. 04. 22) ('12. 07. 25)	스페인	('94. 11. 21)
슬로바키아	('03. 07. 26)	슬로베니아	('06. 03. 02)	싱가포르	('81. 02. 11) ('13. 06. 28)
아랍에미리트	('05. 03. 09)	아이슬란드	('08. 10. 23)	아일랜드	('91. 12. 27)
아제르바이잔	('08. 11. 25)	알바니아	('07. 01. 13)	알제리	('06. 08. 31)
에스토니아	('10. 05. 25)	에콰도르	('13. 10. 16)	영국	('78. 05. 13) ('96. 12. 29)
오 만	('06. 02. 13)	오스트리아	('87. 12. 01) ('02. 03. 30)	요 르 단	('05. 03. 28)
우 루 과 이	('13. 01. 22)	우 즈 베 키 스 탄	('98. 12. 25)	우 크 라 이 나	('02. 03. 19)
이 란	('09. 12. 08)	이 스 라 엘	('97. 12. 13)	이 집 트	('94. 02. 05)
이탈리아	('92. 07. 14) ('15. 01. 23)	인 도	('86. 08. 31)	인 도 네 시 아	('89. 05. 03)
일본	('70. 10. 29) ('99. 11. 22)	중국	('94. 09. 28) ('06. 07. 04)	체코	('95. 03. 03)
칠레	('03. 07. 25)	카자흐스탄	('99. 04. 09)	카타르	('09. 04. 15)
캐나다	('80. 12. 19) ('06. 12. 18)	콜롬비아	('14. 07. 03)	쿠웨이트	('00. 06. 13) ('10. 12. 27)
크로아티아	('06. 09. 15)	키르기즈	('13. 11. 22)	태국	('77. 10. 12) ('07. 06. 29)
터키	('86. 03 27)	튀니지	('89. 11. 25)	파나마	('12. 04. 01)
파키스탄	('87. 10. 20)	파푸아뉴기니	('98. 04. 21)	페루	('14. 03. 03)
포르투갈	('97. 12. 21)	폴란드	('92. 02. 21)	프랑스	('81. 02. 01) ('92. 03. 01)
피지	('95. 02. 17)	핀란드	('81. 12. 23)	필리핀	('86. 11. 09)
헝가리	('90. 04. 01)	호주	('84. 01. 01)		

주: ( )의 내용은 조약체결일자
자료: 기획재정부, 「조세조약 및 정보교환협정 체결현황」, 2016. 3.

(6) 다자간 조세협정(조약)

■ **국가간의 소모적 조세경쟁의 증가와 조세회피처 등의 확대로 조세분야에서 국제적인 협력이 요구됨에 따라 다자간 조세협정의 필요성이 증대**[16)]

- 세계 각국은 국제적 이동성이 용이한 투자를 자국으로 유치하기 위하여 경쟁적으로 조세인센티브를 제공
- 조세회피처의 확대, 마약 등 범죄단체 등의 불법자금세탁과 금융사기의 방지, 국제금융소득에 대한 비과세 방지, 전자상거래의 확대에 따른 징세문제의 해결

16) 이성봉, "국제투자규범의 현황 및 수렴 가능성", 「OECD Focus」 제2권 제2호, 대외경제정책연구원, 2003.3. pp. 53~54. 이하도 참조

■ **다자간조세협정은 WTO와 같이 세계 각국이 참여하기보다는 지역경제공동체간 이중과세방지를 목적으로 체결되고 있는 것이 특징**

- 1980년 볼리비아, 콜롬비아, 에콰도르, 페루, 베네수엘라 등 안데스지역 국가들이 체결한「안데스 국가 간 조세조약(the convention for the avoidance of double taxation among members of the Andean group)」
- 1983년 덴마크, 핀란드, 아이슬란드, 노르웨이, 스웨덴, 등 북유럽 국가 간 체결된「소득과 자본에 관한 노르딕조약(Income and Capital Tax Treaty Nordic Convention)」
- 1990년 EU 공동체 차원에서 결정된 모자회사지침(Parent-Subsidiary Directive), 합병지침(Merger Directive) 및 중재절차협약(Arbitration Convention)
  - 모자회사지침은 EU내 연결기업간 배당에 대한 이중과세를 방지 목적
  - 합병지침은 연결기업이 EU내에서 합병 등 조직 변경을 할 때 양도소득에 대한 과세이연 목적
  - 중재절차협약은 EU 각 회원국의 이전가격규정에 따른 이익수정과 관련해서 역내 연결기업에서 발생할 수 있는 이중과세를 방지하기 위한 중재절차를 정하고 있음

■ **다자간 조세협정의 필요성은 전세계적 입장에서 인정될 수 있지만 구체적인 실현가능성은 그리 높지 않음**

- 개별 국가의 과세권을 구속적으로 제한하는 내용의 국제규범에 대한 합의는 사실상 어려움이 있음
- 다수의 국가가 참여하는 다자간 조세협정이 출연한다고 하더라도 그 형태는 법적구속력이 없고 자발적 이행을 권고하는 정도의 효력을 갖게 하는 방식을 취할 것임
  - 1997년에 EU 회원국 대표들이 기업과세와 관련한 EU내의 해로운 조세경쟁을 지양한다는 내용의 '기업과세에 대한 행동규범(Code of good practice for business taxation)'을 마련

- OECD는 '유해특혜조세제도에 관한 가이드라인(Harmful Tax Competition : An Emerging Global Issues)'을 제시

■ **한편, 1980년대 들어 OECD와 EC 회원국들 사이의 경제적 관계가 긴밀해지자 여러 나라가 조세행정에 따른 각종 문제에 대하여 통일된 기준을 적용함으로써 조세회피와 탈세를 막고자 노력**

- OECD에서 최초안이 준비되고 유럽의회(Council of Europe)에서 기초한 '조세문제에 대한 상호행정협조에 관한 조약(Convention on mutual administrative assistance in tax matters)'이 1995. 4. 1. 발표

■ **우리나라는 OECD 다자간 행정공조협약에 대하여 2010년 5월 27일 서명하였으며, 이는 2012. 2. 27. 비준절차가 완료되어 3개월 후 발효되었음**

- 협약은 대상조세, 정보교환, 징수협조 등의 내용 등이 포함

[표 7] **주요 협약 내용**

항목		협약 내용
대상조세		직접세, 간접세, 사회보험금 모두 해당
정보교환	정보교환 종류	요청에 의한 정보교환, 자동 정보교환, 자발적 정보교환
	해외조사	동시 세무조사, 해외 파견조사 등 가능
징수협조		가입국 간 조세채권 회수를 위해 보전조치 등의 징수협조 가능

자료: 이용섭 · 이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012

- 다만, 동 협약과 관련하여 지방세 · 사회보장기여금 등 일부 대상조세에 관한 협조 · 사법적 판결 관련 서류 송달에 대해서는 국내법령상 근거가 미비하거나 공조필요성이 없어 협조를 유보

■ **OECD의 조세행정협약은 2016년 2월 현재 다음의 92개국이 동 협약에 가입**

[표 8] 다자간 조세행정공조협약의 가입 현황

가나	가봉	과테말라	**그리스**	**나이지리아**	**남아공**
네덜란드	**노르웨이**	**뉴질랜드**	니우에	**덴마크**	**독일**
라트비아	**러시아**	**루마니아**	**룩셈부르크**	**리투아니아**	리히텐슈타인
멕시코	모나코	모로코	**몰도바**	**모리셔스**	**몰타**
미국	바베이도스	**벨기에**	**벨리즈**	불가리아	브라질
사우디아라비아	**산마리노**	**세이셸**	**스웨덴**	스위스	**스페인**
슬로바키아	**슬로베니아**	싱가포르	**아르헨티나**	**아이슬란드**	**아일랜드**
아제르바이잔	**알바니아**	안도라	**영국**	엘살바도르	**에스토니아**
오스트리아	우간다	**우크라이나**	이스라엘	**이탈리아**	**인도**
인도네시아	**일본**	**조지아**	중국	**체코**	칠레
카메룬	**카자흐스탄**	**캐나다**	**코스타리카**	**콜롬비아**	**크로아티아**
사이프러스	터키	**튀니지**	**포르투갈**	**폴란드**	**프랑스**
핀란드	필리핀	**한 국**	**헝가리**	**호주**	**그린랜드***
맨섬*	**몬세라트***	**버뮤다***	**신트마르턴***	**아루바***	**앵귈라***
영국령버진아일랜드*	**지브롤터***	**케이맨제도***	**퀴라소***	**터크스케이커스***	**페로제도***
저지*	**건지***				

주: 볼드(Bold) 표시는 발효국(64개), "*"표시는 속령(15개)에 해당, 국가 기준으로는 70개국이 가입
자료 : 기획재정부, 「조세조약 및 정보교환협정 체결 현황」, 2016. 3.

나. 과세제도에 의한 조정

(1) 이전가격과세제도

■ **국내 기업이 외국자회사와 같은 특수관계가 있는 국외의 기업과 거래를 행하는 경우 거래가격(이전가격)에 대하여 특수한 관계를 근거로 시장가격과 달리 과대 또는 과소한 이전가격을 설정하는 경우가 존재**

- 특수관계 기업들은 기업전체의 이익관리 및 회계방침이나 특별한 목적을 위하여 정상적인 상관행에 따른 공개시장에서 형성되는 가격과 거래조건을 충분히 반영하지 않고 시장가격과는 다른 조작된 가격을 적용하는 경우가 많음[17]

- 국내기업과 해외의 특수관계 기업간의 이전가격을 조작함으로써 상대적으로 세율이 낮은 국가에 진출한 해외 관계기업의 소득을 늘리고 세율이 높은 국가의 기업에 귀속되는 소득을 줄임으로써 기업전체의 세부담을 최소화할 수 있기 때문

- 기업의 이윤 극대화를 위해 이전가격 조작을 통해 조세를 회피하려고 하는 것은 기업측면에서 당연하지만[18], 이전가격을 통한 해외소득의 이전은 자국의 과세베이스를 침식

- 따라서 자국의 과세당국은 기업이 해외 특수관계자와의 거래시 이전가격 조작을 통해 과세소득을 국외에 이전시키는 경우에 조세회피 의도여부를 불문하고 이전가격을 부인하고 정상가격으로 과세할 수 있으며, 이를 이전가격과세제도라 함
  - 정상가격은 특수관계가 없는 자간의 거래를 상정하고 이들 간의 정상적인 거래 가격 즉 독립기업 간에 거래되는 가격(arm's length price)을 말함

- 이전가격과세제도는 해외 특수관계 기업간의 거래에 의하여 조세회피를 방지하고, 조세회피 목적이 없더라도 소득이전행위 등으로 인한 과세소득 왜곡현상을 바로 잡는 것이 목적[19]이며, 이는 국제적으로 용인[20]되고 있음

(2) 과소자본과세제도

- 일반적으로 기업은 자기자본 보다 차입금을 더 많이 조달함으로써 법인세액을 줄일 수 있음
  - 자본조달 비용과 관련된 일반화된 과세원칙은 자기자본에 대한 비용(배당)은 과세소득 계산시 손금으로 취급되지 않는 반면, 타인자본에 대한 비용(지급이자)은 손금으로 인정되므로 어떤 형태로 자금을 공여받느냐에 따라 해당 자회사의 세후 순이익이 영향을 받음
    - 자금을 공여받은 자회사의 경우 법인세 과세소득 계산시 지급이자는 비용

17) 김인근, 「국제조세의 이론과 실무」, ㈜광교이텍스, 2013. p. 1,259.
18) 이용섭 · 이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. pp. 818. 이하 부분도 참조
19) 김인근, 「국제조세의 이론과 실무」, ㈜광교이텍스, 2013. p. 1,261.
20) 村井正編,「教材 国際租税法 I」, 信山社, 2001. p. 15.

으로 공제되나 지급배당은 이익처분에 해당되어 비용으로 공제되지 않음

■ **기업이 소요자금을 조달함에 있어 해외 모회사 등으로부터 출자는 적게 받고 대신 차입을 늘려 해당 기업이 소재하는 국가에서의 세부담을 의도적으로 줄여 조세회피 가능**

- 특히 특수관계에 있는 다국적기업의 경우 모회사는 특정 국가에 자회사를 설립할 때 자회사에게 장기로 자금을 대여하면 안정적인 자본 공급이라는 측면에서 자본금과 유사한 효과를 얻으면서도 차입금 이자를 손금산입할 수 있게 되므로 다국적기업 전체적으로 부담세액이 감소

■ **이러한 조세회피를 방지하고 각국은 자국의 과세권을 확보하기 위하여 기업의 과다보유 차입금에 대한 이자를 손금불산입(배당으로 취급)하여 과세하는 과소자본세제를 도입**

- 동 세제는 특히 다국적기업의 해외진출과정에서 관계회사가 자기자본 대신 차입금을 더욱 많이 조달하여 조세를 회피하는 경우를 방지하기 위함

■ **과소자본세제는 차입금을 중심으로 운영되는 외국자본을 자기자본을 중심으로 운영되도록 유도할 수 있어 외국자본 도입의 실질적 효과를 제고**[21]

- 과소자본세제 도입국 대부분은 외국계기업을 적용대상으로 삼고 있는데 이는 지급이자의 손금성을 이용하여 조세회피를 하려는 다국적기업들의 국제적 과소자본 행위를 규제하기 위한 목적
  - 과소자본세제는 미국·영국·독일·프랑스·일본·캐나다·호주 등 주요 선진국뿐 아니라 중국·우루과이·남아프리카공화국 등 상당수의 OECD 비회원국도 현재 도입·시행 중임

(3) 조세회피처과세제도

■ **조세회피처(tax havens)는 소득세 및 법인세 등의 세제가 전혀 존재하지 않거나 저세율 및 특정 소득이나 특정 사업형태에 대하여 조세의 감면조치를 취하는 국가 또는 지역을 의미**[22]

- 조세회피처는 조세천국(tax paradises), 조세회피처(tax shelters), 조세휴양지

21) 이용섭·이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. pp. 892.

22) OECD, International Tax Avoidance and Evasion, p. 20. 재인용, 정현태 감수, 『해외자본에 대한 과세 - 론스타 조세회피 사건을 중심으로』, 서울고등검찰청, 2008.12. p. 14.

(tax resorts) 등으로 분류[23]

- 조세천국(tax paradises)은 일체의 제세(諸稅)가 존재하지 않는 국가 또는 지역을 말함(바하마, 버뮤다, 케이만군도 등)
- 조세회피처(tax shelters)는 국외소득에 대하여 과세하지 않거나 낮은 세율로 과세하는 국가 또는 지역을 말함(홍콩, 리베리아, 파나마 등)
- 조세휴양지(tax resorts)는 특정 회사나 사업 또는 특정 소득에 특별한 조세상의 혜택을 주는 국가 또는 지역을 말함(네덜란드, 룩셈부르크, 스위스 등)

■ **조세회피처 이용은 국제적 조세회피의 가장 전형적인 형태 가운데 하나**

- 법인의 경우 조세회피처에 직접 또는 간접적으로 지배하는 외국법인을 설립하고 이를 통해 해외에서 투자나 사업 활동으로 얻은 소득을 유보시켜 본국의 조세부담을 회피
- 개인의 경우 조세회피처에 위치한 금융기관에 계좌를 두고 자산을 관리하게 함으로써 거주지국의 조세부담을 회피

■ **조세회피처과세제도는 거주지국 과세원칙에 입각하여 조세회피처에 자회사 등을 설립하여 그 소득을 유보함으로써 거주지국의 과세를 회피하는 경우 이를 자국의 개인이나 법인의 소득에 합산해서 과세하는 제도**

- 조세회피처과세제도는 자국의 과세베이스가 소득이전에 의해 침해되는 경우 일정한 요건 하의 조세회피처 유보소득에 대해 자국내에서 과세할 수 있는 조세회피방지 방안임

■ **조세회피처에 대한 과세당국의 기본적 입장은 대부분의 국가가 세제 등을 통해 규제하려는 입장임**

- 조세회피처를 이용한 조세회피가 국내법 규정을 위반하는 것은 아니지만 자국의 조세수입을 일방적으로 감소시키므로 자국의 과세권 확보차원에서 규제

23) 本庄資・田井良夫・関口博久,「国際租税法 -概論-」, 大蔵財務協会, 2012. p. 375.

(4) 조세조약 남용 방지(Treaty Shopping 방지)

- **조세조약 남용이란 2개국 간에 체결된 조세조약에서 규정하고 있는 혜택을 제3국의 거주자가 이용하는 것을 의미**
  - 2개국 간에 체결된 조세조약은 해당 조약당사국의 거주자에 한하여 적용되는 것이므로 제3국의 거주자는 해당 조약에 규정된 혜택을 받을 수 없음
  - Treaty Shopping은 예를 들면 A국과 B국에 조약을 체결하지 않은 C국 거주자가 A국에 명목상 회사를 설립하고 그 회사를 통해 B국에 투자함으로써 A-B국 조세조약의 혜택을 받는 것을 의미
- **조세조약이 적용되면 소득에 따라 원천지국에서 세금을 부과하지 않거나 낮은 세율로 부과하는 경우가 발생하는데, 조약의 적용대상이 아닌 자가 부당한 방법으로 이러한 조약상 혜택을 받음**
  - 조세조약에 규정된 주요 혜택을 구체적으로 살펴보면[24]
    - 고정사업장이 없는 경우 사업소득 비과세
    - 선박·항공기의 국제운수소득에 대한 비과세 또는 감면
    - 투자소득(이자·배당·사용료)에 대한 제한세율
    - 주식 양도소득의 비과세
    - 단기 체재자의 인적용역소득 비과세
- **특히 다국적 기업이 조세조약상의 혜택을 향유하기 위하여 행하는 Treaty Shopping의 형태는 관련조약 및 관련국가의 국내 세법의 내용 등 외적 상황과 해당 기업의 해외진출유형에 따라 다양한 형태가 있으나, 기본적인 2가지를 예시하면 다음과 같음[25]**
  - 유리한 조약 적용을 받을 수 있는 체약국에 자회사를 설립하여 그 체약국의 거주자로서 지위를 향유
  - 도관회사(stepping-stone conduit company)를 이용하여 조세회피처에 자회사를 하나 더 설립
    - 예를 들면 A국의 a사가 조세부담을 최소화하면서 B국에 진출하기 위해 B국과 유리하게 조세조약이 체결되어 있는 C국에 자회사를 설치하고 이 자회사의 세부담을 줄이기 위해 조세회피처에 다른 자회사를 설치

24) 이용섭·이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. p. 951.

25) 이용섭·이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. pp. 951~953.

■ **조세조약 남용에 따른 조세회피 대응방안으로 조세조약에 남용방지 규정을 마련**

- 2003년 OECD모델협약 주석에서는 조세조약 남용행위에 대해 실질과세 원칙을 엄격히 적용하여 적극 과세할 것을 회원국에 권장
- 최근 선진국들은 조세조약의 체결이나 개정시 조세조약상 포괄적 혜택 제한 조항(Limitation on Benefit)을 마련
  - 미국은 1979년 이후에 체결한 모든 조세조약에 동 규정을 포함하고 있으며, 최근 일본과 우리나라의 경우에도 조약개정시 동 규정을 설치

다. 국내법상 거주자의 국제적 이중과세의 조정

■ **거주지국의 국내법 또는 조세조약에서 채택하고 있는 이중과세방지방법은 국가마다 상이**[26]

- 국제적 이중과세 조정을 위한 방법에는 외국소득면제방법(exemption methods)과 외국세액공제방법(credit methods)이 있음

(1) 외국소득면제방법

■ **외국소득면제방법은 납세자의 거주지국이 자국 거주자의 해외원천소득에 대하여 자국에서는 과세하지 않는 방법**

- 소득면제방법하에서 거주지국은 원천지국의 과세권이 실제로 행사되는가에 관계없이 자국에서 면세하고 원천지국의 실제 과세 여부를 조사할 필요가 없다는 장점
- 소득면제방법은 완전면제방법과 누진부면제방법으로 대별

■ **완전면제방법**(full exemption)

- 거주지국은 자국 거주자의 과세소득을 결정함에 있어서 해외에서 발생된 소득을 전혀 고려하지 않는 방법으로서 해외원천소득은 과세소득에 산입되지 않음

26) 이용섭 · 이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. pp. 66~67. 이하도 참조

■ **누진부면제방법**(exemption with progression)

- 누진부면제방법은 자국의 거주자가 해외에서 발생된 소득을 취득하는 경우 그 소득을 과세하지 않지만, 해당 납세자의 잔여소득에 대해 적용될 세율을 결정함에 있어 해외원천소득을 포함하여 세율을 결정하는 방법

(2) 외국세액공제방법

■ **외국세액공제방법은 외국소득면제방법과 달리 거주지국이 자국 거주자의 해외원천소득을 과세소득에 포함시켜 세액을 산출한 후, 동 산출세액에서 외국에서 납부한 세액을 공제하거나 손금에 산입하여 이중과세를 방지하는 방법**

- 소득면제방법과 다른 점은 외국에서 발생된 소득을 자국의 세액 계산상 과세소득에 포함시켜 세액을 산출한 후 동 산출세액에서 외국에서 납부한 세액을 공제하여 준다는 점임

(가) 직접세액공제방식

① 완전세액공제와 일반세액공제방법

■ **완전세액공제방법**(full credit)

- 자국 거주자의 세액을 계산함에 있어 외국에서 납부한 세액의 전부를 자국에서 납부할 세액으로 공제하여 주는 방법

■ **일반세액공제방법**(ordinary credit)

- 동 방법은 외국납부세액을 거주지국에서 무제한 인정하여 주는 것이 아니라, 해외원천소득에 대한 거주지국에서의 세액을 한도로 함
- 이는 해외원천소득에 거주지국의 법인세 실효세율을 적용하여 산출한 세액을 한도로 공제하여 주는 방법

$$\text{한도액} = \text{거주지국 세액} \times \frac{\text{국외원천소득}}{\text{총과세소득}}$$

② 국별한도액방식과 일괄한도액방식

■ **국별한도액 방식**

- 국별한도액방식은 거주지국에서 공제되는 외국납부세액의 한도액을 해외소득이 발생한 국가별로 계산하는 방법으로서 동일종류의 소득을 가진 국가별로 계산하는 방식과 개개 국가별로 계산하는 방식으로 세분
  - 전자에는 영국·호주·덴마크·오스트리아 등이 채택
  - 후자에는 캐나다·프랑스·독일 등이 채택
- 외국세액공제가 국별한도액방식으로 적용되는 경우 세액공제 최대한은 국별 해외원천소득에 거주지국의 실효세율을 적용하여 계산된 세액과 같게 됨

■ **일괄한도액방식**

- 일괄한도액방식은 거주지국에서 세액공제가 허용되는 외국납부세액의 한도액을 해외소득이 발생한 국가별로 구분하여 계산하지 않고 거주지국 이외의 전 세계 소득을 일괄하여 공제한도액을 계산하는 방법
- 동 방식은 소득의 원천지를 국내와 국외로만 구분하므로 과세당국이나 납세자 측면에서 볼 때 국별한도액방식에 비하여 계산절차가 간단하다는 장점이 있으며, 현재 미국과 일본 등이 채택

(나) 간접외국세액공제방법(credit for underlying tax, indirect tax credit)

■ **간접외국납부세액공제란 모기업이 해외자회사로부터 배당을 받는 경우 모기업의 거주지국이 배당에 대한 세액공제에 추가하여 자회사가 해외에서 납부한 법인세까지도 세액공제 또는 손금산입하여 주는 제도**

- 모기업의 거주지국에서 공제되는 외국납부세액이 모기업 자신이 직접 외국에서 납부한 세액이 아니고 그의 자회사를 통하여 간접적으로 납부한 세액이기 때문에 동 세액공제를 간접외국세액공제라 함

■ **모회사의 거주지국에서 공제해 줄 간접외국세액은 각국의 국내법에 따라 그 계산방법이 다를 수 있으나, 일반적으로 다음 산식에 의하여 산출**

$$\text{간접외국법인세액} = \text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액} \times \frac{\text{모회사가 받는 수입배당금액}}{(\text{외국자회사의 해당 사업연도 소득금액}) - (\text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액})}$$

■ **동 제도를 허용하는 이유는 자회사 형태의 진출이 지사 형태의 진출보다 불리하게 되며 이중과세가 완전히 배제된다고 볼 수 없기 때문**

- 자회사가 소재한 국가에서 배당의 원천이 되는 자회사의 이윤에 대해 법인세가 과세될 뿐만 아니라 해당 이윤이 분배될 때 모기업에 대해 다시 배당소득세가 과세되므로, 배당에 대한 과세액 뿐만 아니라 자회사의 법인세까지 모기업의 거주지국에서 공제할 필요

(다) 간주외국세액공제방법(tax sparing credit)

■ **간주외국세액공제는 조세감면세액에 대하여 투자가에게 귀속시키는 제도**

- 개발도상국이 외국투자가에게 국내법 또는 조세조약에 의해서 부여한 조세감면세액을 해당 외국투자가의 거주지국(선진국)이 동 투자가의 세액을 계산함에 있어서 해당 개발도상국에서 실지 납부한 것으로 간주하여 세액공제하는 제도

■ **동 제도의 장·단점을 살펴보면 아래와 같음**

- A국에서의 조세감면에 대하여 상대국(B국)에서 간주외국세액공제를 부여하는 경우 외국투자가의 세부담이 경감되고 가처분소득은 증가하여 외국투자가의 거주지국 측면에서 볼 때 해외투자를 촉진시키는 효과를 가져오는 것이 장점
- 반면 A국에서 외국투자가에 대하여 조세감면을 하여도 투자가의 본국에서 정상적으로 과세하는 경우에는 조세감면효과가 외국투자가에게 귀속되지 않고 상대국의 국고수입만 증대시키는 결과를 초래하는 것이 단점

3. 국제조세의 변천

가. 국제조세의 발전 과정

(1) 조세조약

■ **국가 간 경제교류가 활발하지 않았던 1900년대 초반까지는 국가 간의 조세조약 체결에 대한 필요성은 크지 않았으며, 다만 일부 국가들만이 자국의 과세권 확보 차원에서 조약체결이 이루어짐[27]**

- 조세조약의 효시는 1843년 8월 12일 벨기에와 프랑스 간 탈세방지 목적을 위한 상호 행정협조를 위해 체결된 조약으로 보고 있음
- 1845년 벨기에는 네덜란드·룩셈부르크와 위와 유사한 조세조약을 각각 체결하였으며[28], 1899년에는 독일과 네덜란드 간에 국제철도회사의 수익에 대한 조세조약이 체결

■ **제1·2차 세계대전을 거치면서 조세조약 체결을 통하여 국제적 이중과세 방지를 도모할 필요성이 증대되었으며, 이를 위해 국제연맹과 국제연합이 만든 모델조세조약을 활용하여 각국의 조세조약이 체결**

- 제1차 세계대전 발발로 군수물자의 국가 간 이동의 계기로 국제거래가 증대되면서 국제적 이중과세문제가 선진국들의 공통적인 관심사가 되었음
- 제2차 세계대전 이후에는 국가 간 경제관계의 급속한 진전으로 조세조약의 체결을 통하여 국제적 이중과세 방지를 도모할 필요성이 증대
- 국가 간 조세조약 체결시 활용되었던 모델조약은 '1928년 국제연맹모델협약', '1943년 멕시코 모델협약' 및 '1946년 런던 모델협약' 등이 있음

■ **1960년대 이후에는 경제개발기구(OECD)의 모델조세조약과 국제연합(UN)의 모델조세조약을 중심으로 국가 간 조세조약 체결시 활용되고 있음**

- OECD 모델조세조약은 선진국 간 모델조세조약의 성격을 가지고 있으며, 1963년의 '소득 및 자본에 대한 이중과세의 회피를 위한 OECD 초안 협약'을 시작으로 2010년까지 10여 차례의 개정을 거쳐 현재에 이르고 있음

27) 이용섭·이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. pp. 105~106. 이하도 참조

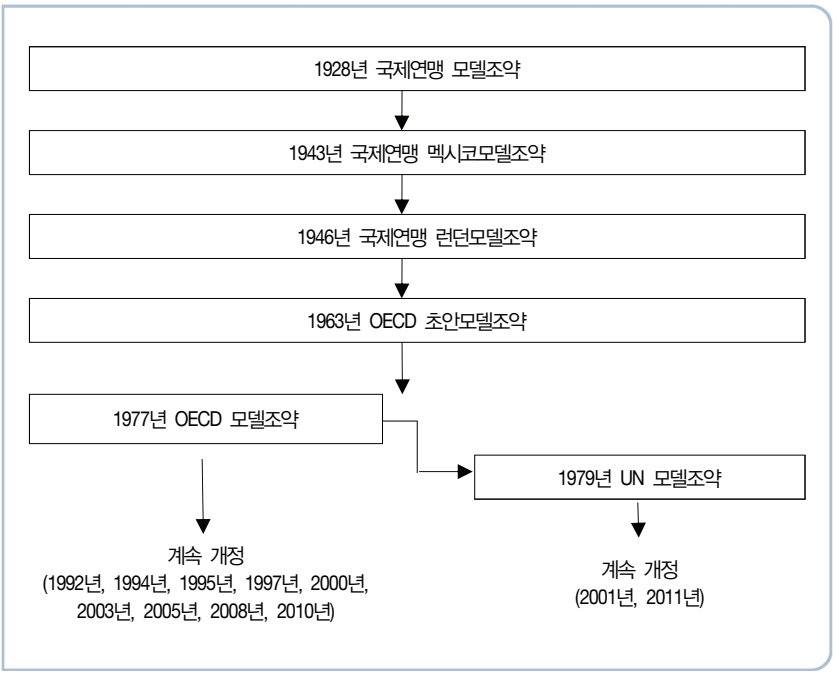
28) UN, 「*Manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries*」, 1979, p. 29. 재인용, 이용섭·이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. p. 105.

- 1963년의 초안협약은 1946년 런던 모델협약을 기초로 하여 그 동안의 경험을 바탕으로 회원국에게 공통적으로 적용할 수 있는 조세모델
- 그 이후 국제거래가 복잡 다양해지고 국가 간 거래를 통한 다양한 조세회피 방법을 방지하기 위해 모델조세조약은 지속적으로 개정

• UN 모델조세조약은 선진국과 후진국 간의 모델조세조약의 성격을 가지고 있으며, 1979년 '소득 및 자본에 관한 이중과세 회피를 위한 선·후진국 간 모델협약'을 시작으로 2010년까지 3차례의 개정을 거쳐 현재에 이르고 있음

- 1950년대부터 1970년대까지는 조세조약 모델화가 OECD를 중심으로 이루어져 왔으나, 선진국 중심의 모델조약으로 개발도상국의 회원수가 많은 국제연합은 동 국가의 입장을 대변할 수 있는 모델조약이 필요하였음
- OECD 초안 또는 모델조약은 호혜주의에 입각하여 소득원천지국의 과세권을 축소·제한한 것이기 때문에 경제적으로 진출을 받고 있는 개발도상국은 일방적으로 세수감소 희생을 감수해야하는 입장임

[그림 5] **모델조세조약의 변천**



(2) 이전가격과세제도

■ **이전가격세제는 미국이 1921년 최초로 IRC(Internal Revenue Code)에서 이전가격과세 관련 규정을 도입하면서 시행[29]**

- 동 제도는 1921년 미국 도입 이후 프랑스가 1933년 일반조세법 등에서 유사한 제도를 도입[30]하였고, 영국이 1970년 소득세 및 법인세법, 독일이 1972년 국제거래과세법에서 도입
- 현재는 우리나라를 포함한 영국·프랑스·독일·캐나다·아일랜드·이탈리아·스페인·벨기에·포르투갈·노르웨이·핀란드·스웨덴·덴마크·뉴질랜드·오스트리아·일본 등 선진 각국이 도입하여 시행

■ **이전가격세제는 미국을 중심으로 독립기업원칙에 의한 소득배분 규정의 확립과정을 통해 발전**

- 미국의 이전가격세제는 1917년 전시 IRC §77 및 §78에 관한 재무부규칙 4에서 규정한 투하자본 또는 과세소득을 보다 적정하게 결정할 필요가 있는 경우 재무장관이 국외관련거래를 연계할 수 있다는 규정을 그 기원으로 하고 [31]
- 1921년 IRC §240(d)에 도입하면서 이득, 이익, 소득, 공제 또는 자본의 정확한 배분을 위해 관련기업의 회계를 연결하려는 목적을 명확히 함
- 1928년 현행법과 같이 탈세방지 또는 소득의 정확한 산정을 위해 관련 기업 간의 총소득 또는 소득공제를 배분할 수 있는 권한을 장관에 부여
  - 1928년은 동 규정이 IRC §45에서 1954년 현행법과 같이 IRC §482로 규정

■ **1980년대까지는 주로 미국법인이 외국의 자회사와의 국제거래를 이용하여 해외소득 이전문제를 해결하는 데에 중점을 두어 이전가격세제를 운영[32]**

- 미국의 이전가격세제가 다국적기업의 국제적인 과세회피행동에 대처할 목적으로 정비된 것은 1962년 케네디세제개혁 이후였음[33]

---

29) 本庄資·田井良夫·関口博久,「国際租税法 -概論-」, 大蔵財務協会, 2012. p. 434.

30) 프랑스의 직접적인 이전가격 관련 조항은 1973년 제정된 미국세법 제482조에 영향을 받은 Code Général des Impôrts의 제57조임

31) Treasury Department and Internal Revenue Service, "A Study of Intercompany Pricing," October 18, 1988. Chapter 2. Transfer Privcing Lsw and Regulations before 1986, A. Early History. Page 6. 재인용 角田伸広,『移転価格税制における多国籍企業への独立企業原則適用の困難性とその解決 : 租税訴訟での課題と租税条約上の相互協議での解決可能性の考察』, 一橋大学 博士学位論文, 2011. 9. pp. 7~8. 이하 부분도 참조

32) 이용섭·이동신,「국제조세」, 세경사, 2012. p. 820.

- 1968년 재무부규칙[34]에 독립기업간 가격의 산정방법을 규정
  - 독립기업 간의 거래를 비교대상으로 하는 독립가격비교법(Comparable Uncontrolled Price Method), 재판매가격기준법(Resale Price Method) 및 원가기준법(Cost Plus Method)임
- 1990년대에 들어와서는 미국 내에서 영업활동을 하고 있는 외국계 기업들이 미국에서 세액을 정상적으로 납부하고 있는지에 초점을 맞추어 개정이 이루어짐
- 1994년 7월 IRC §482 시행규칙 개정으로 다국적기업에 대한 이전가격세제의 대폭적인 정비가 단행
- 1994년 재무부규칙에서 잔여이익분할법의 사용과 독립기업 간 가격산정에 있어 이익분할법적용의 우선순위 조정이 이루어짐

■ **OECD는 미국 · 영국을 비롯한 주요 선진국들의 이전가격과 관련한 조세제도와 행정의 강화추세에 따라 심도 있는 연구를 통해 국가 간 이전가격과세제도의 상이(相異)에서 오는 문제를 줄이도록 노력하고 있음[35]**

- 1995년 7월 「다국적기업과 조세행정을 위한 이전가격지침(Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)」을 확정 · 발표[36]하여 국가 간 이전가격과세제도의 상이에 대한 문제를 줄일 수 있는 계기를 마련
- 이후 2003년에 비교가능성 분석(comparability analysis)과 거래이익방법(transactional profit methods)에 대한 개선방안 논의에 착수하였고 2005년부터는 사업구조 재편(business restructuring)과 관련된 조세의 불확실성을 제거하기

33) A Study of Intercompany Pricing : SEC 482 White Paper on Intercompany Pricing, U. S. Department of Treasury and Internal Revenue Service, October 18, 1988. 재인용 飯野公央, "移転価格税制の変遷と合衆国経済", 「立命館経済学」 第41巻 第2号, 立命館大学経済学会, 1993. p. 221.

34) U.S. Treasury Regulations Section1. 482-2

35) 이용섭 · 이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. pp. 820~821.

36) 이 지침은 이전가격세제 및 이와 관련된 조세문제에 대해 OECD 재정위원회가 기 발표해 왔던 종전의 보고서들을 개정 · 보완한 것임. 종전 보고서 중 가장 중요한 것은 "이전가격과 다국적기업"(1997년)으로서 독립기업 간 가격원칙을 상세하게 서술하였음. 기타 종전 보고서들은 특정 토픽의 관점에서 이전가격문제를 언급하고 있는 것으로서 "이전가격과 다국적기업에 대한 3가지 과세문제"(1984년)와 "과세자본"(1987년)임. 동 지침이 1995년 7월 발표된 이후 비용분담약정(1997년 8월), 이전가격지침의 시행모니터를 위한 가이드라인(1998년 2월), 이전가격 사전가격의 상호합의를 위한 가이드라인(1999년 10월) 들이 발표된 바 있음. 다만 이들 내용은 1995년 지침을 변경하기보다는 실무적 · 절차적인 사항을 보충하기 위한 것이기 때문에 실질적인 내용이 1995년 이후 변화된 것은 아님(이용섭 · 이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. pp. 820~821. 주석)

위한 세부지침 개정 작업 착수

- 2010년 7월 그동안 주로 논의되었던 위 항목을 반영하여 최종 개정판 발간

(3) 과소자본세제

■ **과소자본세제는 1969년 미국 IRC §385 규정의 제정을 그 기원으로 보고 있음**

- 동 규정은 과소자본의 경우 대출을 출자로 간주하는 이론이 판례에 의해 형성되어 오다가 명문화됨
- 동 규정의 내용은 부채와 주식자본의 비율이 3대1을 초과하여 차입한 경우 지급이자의 손금산입을 부인하고 이것을 배당으로 간주

■ **그러나 동 규정은 자본과 부채 구분이 곤란하였으며, 이를 보완하여 1989년 IRC §163(j) 규정을 신설하여 현재와 같은 과소자본세제가 도입**

- 동 규정의 내용은 수취이자와 지급이자의 차이인 순이자 개념에 의해 수취이자가 미국에서 비과세되는 법인과 특수관계가 있는 법인의 지급이자에 대하여 손금산입을 부인하는 것임(Earnings Stripping Rule)
  - 이자에 대한 미국세법상의 소득세를 100% 납부하지 않는 특수관계인에게 지급된 이자의 손금산입을 부인하는 것임

■ **동 규정은 1993년 'Omnibus Budget Reconciliation Act of 1993'에 의해 손금산입 부인 범위가 확대**

- 종전 규정은 손금산입이 부인되는 이자가 일정한 특수관계자들에게 지급되는 일정한 이자에 한정되었으나, 개정에 의해 특수관계자의 지급보증에 의해 차입한 금액에 대한 이자 또한 손금산입 범위에 포함

■ **OECD는 과소자본문제에 대한 검토보고서를 1987년 발표[37]하고 이를 1992년의 개정 OECD 모델조약에 반영**

- 동 모델조약에서는 과소자본에 대한 각국의 규제가 독립기업 간 원칙에 의한 것인 한 조세조약의 무차별 취급 조항에 위반되지 않는 것으로 인정

■ **일본의 경우 2012년 과소자본세제보다 좀 더 강화된 과대지급이자세제를 도입[38]**

37) OECD 'Thin Capitalisation', in OECD (ed.) Issues in International Taxation No 2, OECD Publications: Paris, 1987. pp. 7~36.

38) PWC Japan, "過大支払利子税制", 「PwC 税務ニュース」 September 2012, Issue 77, 2012. pp 1~8.

- 과소자본세제는 자기자본에 비하여 부채가 과대인 경우 적용되지만, 동 세제는 소득에 비하여 지급이자가 과대인 경우에도 적용됨
  - 법인의 각사업연도의 관련자 지급이자액이 조정소득금액의 50%를 초과하는 부분에 대하여 손금불산입[39]

■ **과소자본세제와 관련된 주요국의 이자손금불산입제도의 명칭과 도입연도를 살펴보면 다음에 나타낸 표와 같음**

[표 9] **주요국의 이자손금불산입제도 도입 현황**

국가	미국	프랑스	일본		한국	독일	영국
명칭 (도입연도)	Earnings Stripping Rule (1989)	과소 자본 세제 (1991)	과소 자본 세제 (1992)	과대 지급 이자 세제 (2012)	과소 자본 세제 (1995)	이자 공제 제한 제도 (2008)	Worldwide debt cap (2010)

(4) 조세회피처 과세제도

■ **조세회피처를 이용한 국제적 조세회피의 대응이 중요하게 인식된 것은 1960년대 이후부터임[40]**

- 1960년대 이후 바하마, 케이만 등의 역외은행센터(offshore banking center)[41]의 급성장에 의해 자금이나 기업이 이들 국가로 이전하여 국제적인 조세회피 또는 탈세의 온상이 되는 조세회피처가 문제가 대두
- 1970년대에는 다국적기업 활동이 세계 각국에 큰 영향을 주면서 이들 기업들이 조세회피처 남용문제가 대두되었으며, 이에 OECD나 UN에서 동 문제에 대한 검토가 이루어짐
- 1980년에는 미국의 과세당국 입장에서 조세회피처 실태에 대한 연구보고서가 발표되어 조세회피처를 이용한 조세회피에 대한 과세당국으로서의 새로운 접근의

39) 日本 租税特別措置法 第66条の5の2

40) 経済産業省, 「平成24 年度アジア拠点化立地推進調査等事業(国際租税問題に関する調査(タックスヘイブン対策税制及び無形資産の取扱いについて)」, 2013.3. p. 18. 이하 부분도 참조

41) 역외은행센터(또는 역외금융센터 : offshore financial center)는 많은 금융기관들이 그 나라의 금융시스템과는 별로 연관성이 없음에도 불구하고, 특정국에 입지하고 있는데 이는 적은 규제 또는 낮은 세금 등 혜택을 누리기 위해서임

필요성과 구체적인 제안을 하게 됨

■ **이러한 조세회피처에 의한 조세회피 등에 대응하기 위해 1960년대부터 1980년대에 걸쳐 주요 선진국이 조세회피처대책세제[42]를 도입**

- 조세회피처대책세제는 미국 1962년, 독일 1972년, 일본 1978년, 프랑스 1980년, 영국 1984년에 각각 도입·시행

■ **최초로 조세회피처대책세제(CFC)를 도입한 국가는 1962년 미국으로 'Subpart F Rule(IRC §951~964)'을 제정하여 시행**

- 동 규정의 내용은 미국 다국적기업의 지배하에 있는 해외자회사의 특정소득이 본국에 배당되지 않는 경우에도 그 소득 발생시 미국 내 주주에게 배당된 것으로 간주(과세이연방지)
  - 과세이연방지를 위한 세제는 1934년 도입 된 Personal Holding Company 세제가 그 기원이 됨
- 주요 개정내용은 다음과 같음
  - 2004년 IRC §7874를 제정하여 다국적기업의 Inversion거래[43]를 이용한 국제조세 회피의 적극적 대응
  - 2009년 10월 조세회피처 등을 악용한 탈세를 규제하기 위하여 외국계좌 세금준수 법안을 제정하여 5만달러 이상의 해외계좌를 보유한 개인 등은 이에 대해 과세 당국에 신고

■ **독일의 조세회피처대책세제는 1970년 입법화된 이후 장기간의 논의를 거쳐 1972년 9월 8일부터 시행**

- 독일의 CFC세제는 기본적으로 외국세법(Foreign Tax Code, Auβensteuergesetz /AStG)에 규정되고 있으며, 소득세법 · 법인세법 · 영업세법 및 조세통칙법에도 일부 관련규정이 존재
- 동 규정은 미국과 같은 소득접근법에 근거하여 경과세국에 소재하는 지주회사(持株會社)를 이용한 과세이연 방지를 목적으로 하고 있으며, 동 제도

42) 일반적으로 조세회피처대책세제는 일반적으로 CFC세제(Controlled Foreign Corporation)로 불리고 있음

43) 미국에 거점을 둔 다국적기업이 그 법인조직을 변경하여 미국에 있던 모기업에 대신하여 조세회피처 등 경과세국에 모기업을 이전함으로써 모기업에 설립된 신 법인이 다국적기업 전체의 모기업이 되도록 하는 거래를 의미함. 즉 미국 소재 다국적기업의 모기업이 경과세국에 설립된 외국법인의 미국 자회사가 되는 조직변경을 의미함

도입 이후 몇 번의 개정은 있었지만, 전면적인 개정은 이루어지지 않고 있음

■ **일본은 미국의 Subpart F 제도를 준용하여 1978년 조세회피처 세제를 도입하여 시행**

- 동 세제는 조세회피처에 자회사를 설치하고 자본관계를 통한 지배력을 이용하여 조세부담 경감에 따른 조세회피 방지를 목적으로 함
- 주요 개정내용을 살펴보면 아래와 같음
  - 1992년 종전의 경과세국지정제도[44]를 폐지하고 특정외국회사 판정을 개별법인마다 각각 판정하도록 개정
  - 2010년 자산성소득합산과세제도(資産性所得合算課税制度)[45]를 도입하면서 합산소득의 산정방법을 개정[46]하였고, 특정외국자회사 등의 판정에 있어 외국관계회사의 조세부담 기준세율을 25%에서 20%로 인하

■ **한편, OECD에서는 1998년 이후 유해조세경쟁 규제의 일환으로 조세회피처 대책에 대한 보고서를 발간하고 우해조세경쟁을 유도하는 입안을 지양토록 권고**

- 1996년부터 유해조세경쟁 규제를 위한 조세회피처에 대한 조사 과정을 거쳐 1998년 '유해조세경쟁 보고서'를 발간[47]
  - 조세회피처가 국제적인 자본의 흐름을 왜곡하고 있어 조세회피처와 유사한 세제를 입안하지 말고 개정을 할 것을 권고
- 2002년 조세정보 교환에 관한 모델협정 제정[48]
- 2006년부터 매년 84개국의 정보교환 관련 OECD 기준에 대한 이행보고서 발간

---

44) 조세회피처로 지정된 블랙리스트 국가에만 적용하는 제도임

45) 자산성소득합산과세제도란 특정 외국자회사가 적용 제외요건을 충족하더라도 자산성 소득(주식 배당, 양도 및 채권이자, 양도소득 등)에 대해서는 일본 국내모기업에 합산하여 과세하는 제도를 말함

46) 종전 실체접근방식(Entity Approach)에 소득접근방식(Income Approach) 부분을 도입하여 복합형 접근법으로 전환하였음. 실체접근법은 이른바 all or nothing의 과세방식이므로 엄격하게 과세할 수 있어 조세회피처를 이용한 조세회피에 대한 견제효과를 기대할 수 있지만 과도하게 과세될 개연성이 높음. 따라서 동 접근법을 적용할 때는 기업실태와 괴리가 발생할 여지가 있어 제외기준 설정이 필요함. 소득접근방식이란 특정외국자회사 행한 특정 거래 또는 인식된 소득의 종류에 착안하여 합산 대상으로 정의된 특정소득만을 합산하는 방식임

47) OECD, 「*Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*」, 1998.

48) OECD, 「*OECD Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*」, 2002.

[참고] 미국, 일본 및 OECD 국제조세 관련 주요 개정 현황

■ 국제조세 분야가 발달한 미국, 우리나라와 조세체계가 유사한 일본, 국제적인 조세문제에 대한 검토 및 권고를 하고 있는 OECD 등의 국제조세 관련 주요 개정 현황을 살펴보면 다음과 같음

미국		일본		OECD	
1939	미국과 스웨덴 조세조약 체결 (이후 주요국과의 조약 망 구축)				
		1953	외국세액공제제도의 도입		
		1955	미일조세조약 (이후 주요국과의 조약 망 구축)		
1962	외국자회사합산세제의 도입	1962	외국세액공제제도의 확충(간접외국세액 공제제도의 도입)		
				1963	OECD 모델조세조약 (이후 1977, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2003, 2005, 2008, 2010, 2012 개정)
1968	이전가격세제에 관한 규정의 정비				
1969	과소자본세제의 도입				
		1978	외국자회사합산세제의 도입		
				1979	이전가격과세 보고서 발간(1984, 1987 개정판)
1986	이전가격세제의 강화(이익상응성 기준의 도입 등)	1986	이전가격세제의 도입		
		1988	외국세액공제제도의 개정(이후 1992, 2001, 2009, 2011 개정)		
1989	Earnings Stripping Rule의 도입				
		1991	이전가격세제의 개정		

미국		일본		OECD	
			(이후 2004~2007, 2010, 2011, 2013 개정)		
		1992	과소자본세제의 도입 외국자회사합산세제의 개정(이후 2005~2013 개정)	1992	미국이전가격과세 강화의 제언
1993	이전가격세제 : 이익비준법의 도입				
				1995	이전가격가이드라인 전면개정
				1998	유해세의 경쟁 보고서 (이후 2000, 2001, 2004, 2006, 이행보고서)
		2004	미일신조세조약 과소자본세제 개정 (이후 2006, 2012~2014 개정)		
		2009	국제적 이중과세 배제방식의 개선 (간접외국세액공제 제도의 폐지 및 외국자회사배당손금 분산입제도의 도입)	2009	세의 투명성 및 정보 교환에 관한 그룹 포럼의 개편·강화
				2010	이전가격가이드라인 개정 고정사업장에 귀속 되는 이득 보고서
		2012	과대지급이자세제의 도입		
		2013	과대지급이자세제의 개정(이후 2014 개정)	2013	세원침식과 이익 이전(BEPS)행동계획
		2014	국제과세원칙의 재검토(종합주의에서 귀속주의로의 변경)		
				2015	세원침식과 이익 이전(BEPS)행동계획 최종보고서 승인

자료: 日本 財務省 홈페이지 참조

나. 우리나라 국제조세의 변천[49)]

(1) 조세조약 체결 정책의 변화

■ **우리나라의 조세조약 체결 정책의 변화는 1990년대를 기점으로 변화가 이루어짐**

- 1990년대 이전('70년대와 '80년대)의 한국의 조세조약 정책은 대체로 진출국보다는 자본수입국의 입장을 더욱 고려하는 UN 모델을 기반으로 한 조세조약을 체결함으로써 외국기업의 국내원천소득에 대한 과세권 확보에 중점
- 1990년대 중반이후 한국기업들의 해외투자가 외국기업들의 국내 직접투자를 초과하는 수준으로 활발해짐에 다라 정부의 국제조세정책 결정자들은 국제조세 규정을 점진적으로 OECD 기준에 접근토록 하는 것이 보다 적절하다고 판단

(가) 1970년대

■ **한국 최초의 조세조약인 일본과의 조세조약 서명(1970.3.3.)을 필두로 1970년대 서명한 조세조약 체약국은 12개국이며, 이 가운데 태국(1974)을 제외한 11개국은 미국 및 유럽을 중심으로 한 선진국들이었음**

- 1960년 3월부터 처음으로 현대적 의미의 조세조약 체결을 위한 협의를 미국과 시작하였으나, 조세조약의 체결은 1976년 6월이었으며, 발효는 1979년 10월부터였음
  - 미국과의 조세조약 협의가 장기화된 주된 이유로는 특정 사안에 대하여 양국 간의 견해 차이를 좁히지 못한 것에 더해 4·19 혁명, 5·16 정변 등을 전후한 당시 급변하는 한국의 국내 정치상황을 들 수 있음

■ **1970년대의 조세조약 체결 정책은 외자 유입과 기술 도입을 통한 경제개발 정책에 역점을 두었기 때문에 조세조약의 체약상대국은 자본 또는 기술의 수출국들에 집중**

- 1960년대에는 전자, 섬유 등 주요 업종에 미국 및 일본 기업들을 중심으로 한 직접투자가 이루어졌으나, 세제와 세정의 주요 과제는 외자도입 관련 법규

49) 우리나라의 국제조세 변천과정은 최용선, "국제조세 관련 법규의 변천과정", 「한국세제사」 Vol. 2-1, 2012.12. pp. 307~354. 부분의 내용을 정리하였음

(「외자도입촉진법」과 이후의 「외자도입법」 등) 상의 감면제도 운영과 관리에 집중

■ **자본 및 기술의 도입을 우선적 정책과제로 삼은 한국으로서는 OECD 모델조약을 근간으로 한 조세조약을 체결함으로써 자본 및 기술의 공급자가 거주하는 국가에 과세권을 다분히 양보하는 조세조약 정책을 채택함**

(나) 1980년대

■ **1980년대에 들어서서 경제의 고도성장을 위해 해외시장의 확보를 통한 수출 증대와 해외자원의 안정적 확보를 주요 정책목표로 하였음**

- 이 시기에는 선진국 일변도의 조세조약정책에서 주로 자원보유국 및 개발도상국과 조세조약을 체결하려는 노력을 기울임
  - 1980년대에 한국이 조세조약을 서명 또는 체결한 20개 국가 가운데 인도네시아, 말레이시아, 브라질 등 10여 개 국가가 이에 해당

■ **1980년대 이후 국제조세 환경의 커다란 변혁 가운데 하나는 OECD 모델조약에 상응하여 1979년 UN이 별도의 모델조약 제정을 하였으며, 우리나라 역시 동 모델조약 영향을 받게 됨**

- UN 모델협약과 OECD 모델조약의 기본적 차이는 UN 모델이 개발도상국 또는 후진국의 경제적 입장을 반영하여 원천지국의 과세권 강화에 상대적으로 더 역점을 둔 것임

■ **우리나라는 UN모델조약의 영향으로 이원적 조세조약 체결 정책을 취하게 됨**

- 후진국을 상대로 조세조약을 체결할 경우에는 우리나라가 자본수출국의 입장일 가능성이 높으므로 OECD 모델에 기초한 초안을 제시하여 거주지국의 과세권을 확대하는 방향으로 협의하고자 했고, 선진국과의 조세조약 협의 시에는 UN 모델에 기초한 초안을 제시하는 이원적 정책을 취함

(다) 1990년대 이후

■ **1990년대 한국 조세조약정책의 특징 가운데 하나는 공산화의 붕괴에 따른 구소련 지배하에 있던 국가들과의 조세조약 체결을 적극적으로 노력**

- 1980년대 말부터 급속히 번진 동구권의 탈공산화 및 소비에트 연방의

해체 이후 구 바르샤바조약 국가들과 독립국가연합국(Commonwealth of Independent States; CIS) 등 과거 소련의 지배하에 있던 국가들을 비롯하여 중국, 베트남 등 사회주의 국가들과 조세조약을 체결하려는 적극적 노력을 하게 됨

- 1990년대에 한국이 조세조약을 서명 또는 체결한 23개 국가 가운데 11개 국가가 이에 해당하며, 2000년대 이후 서명 또는 체결한 22개국 가운데는 9개의 국가가 이에 해당하였음

■ **1993년부터 조세조약 체결 정책은 OECD 모델에 기초하여 새로운 조세조약체결 및 기존 조약 개정시 적용하는 정책으로 전환됨**

- 우리나라가 종래 사용하던 이원적 조세조약 모델의 계속적 운영은 그 양면성으로 인하여 특히 개발도상국과의 조세조약 협의과정에서 정당성을 확보하기 어려운 측면이 있었음

(2) 「국조법」 제정 이전과 이후

(가) 「국조법」 제정 이전

■ **1960년대 이전 우리나라는 국제조세 환경에 거의 노출되지 않은 상태로 국제조세와 관련된 규정이 매우 미비**

- 건국 후 1949년 11월 7일에 최초로 제정·시행된 「법인세법」은 본칙 39개 조항과 부칙 7개 조항 가운데 2개 조항만이 매우 제한된 범위에서 국제조세와 직접 관련된 내용을 규정
  - 외국법인에 대하여는 국내에 있는 자산이나 사업에서 발생한 소득에 대해서만 법인세를 부과
  - 외국선적의 선박이 취득한 소득에 대하여는 상호주의에 근거하여 법인세를 면제
- 1952년 12월의 개정 시에 내국법인의 국제운수소득에 대한 면제조항을 삽입
- 1960년 12월의 개정세법에 외자도입 법규들과 맥을 같이하여 외화획득을 목적으로 하는 수출, 군납, 용역 및 관광사업에서 생긴 소득에 대한 법인세 경감 규정을 신설
- 1961년 12월 「법인세법」 전면개정으로 '외국법인'이 명시적으로 정의됨

■ **1960~70년대 중반의 조세정책은 차관 도입을 용이하게 하기 위한 조세지원 위주의 입법에 치중**

- 1967년 11월의 「법인세법」 전부 개정 시 '외국법인' 별도의 장을 신설하여 우리나라의 국제조세 관련 법규는 외자 유치를 위한 지원 일변도에서 벗어나 부분적으로나마 외국법인의 국내원천소득에 대한 과세근거와 절차를 구체화하기 시작
  - 국내원천소득인 사업소득을 '국내에서 영위하는 사업'에서 발생하는 소득으로 정의하고 그 시행령에 업종을 열거[50]
  - 국내사업장 규정을 신설로 국내사업장이 되기 위한 요건규정[51]
- 1971년의 세법개정에 의해 1972년부터 처음으로 '외국납부세액공제제도'를 시행, 단순히 세액공제를 허용하여 국내기업에 대해 조세지원을 한다는 차원을 넘어서서 국제적인 규범을 한국 세법에 적극적으로 수용하기 시작

■ **1970년대 후반 ~ 1995년 「국조법」 제정이전까지는 해외시장 개척을 위한 조세지원책을 마련하여 시행**

- 1972년 월남전을 시작으로 1970년대 중반 이후 중동지역에 해외건설 수주가 활발히 이루어졌으며, 이에 해외진출 기업의 사업소득에 대한 조세지원제도와 과세문제를 정비해야 할 필요성이 대두
- 1981년 전문개정된 舊 「조세감면규제법」에 해외진출 기업에 대한 조세지원 규정이 마련
  - 해외시장개척준비금 및 수출손실준비금의 손금산입규정이 동법으로 이관되었으며, 수출등 외화획득사업에 대한 조세특례, 해외사업에 대한 조세특례, 해외투자에 대한 조세특례, 외국항행사업에 대한 조세특례 등 대폭적인 조세지원책이 마련
- 1988년말 舊 「법인세법」 시행령 제46조 법인의 부당한 행위 또는 계산 규정에 이전가격세제를 처음으로 도입
  - 이전가격세제의 내용이 미국 등 선진국들처럼 상세하고 정교하지 못했음
  - 운영 측면에서도 내국법인(모회사)의 국외특수관계자(자회사) 간 국제거래에 대해서는 적용한 사례가 없으며, 외국계 투자법인의 국외특수관계자 간의 국제거래에 대해서만 제한적으로 적용
- 1994년 12월말 세법개정 시 외국납부세액공제한도초과분에 대하여 5년간의

50) 「법인세법」 제55조 제1항 2호 및 시행령 제11조 2항

51) 다만, '고정된 장소'를 가질 것만을 규정함으로써 이를 통해 사업이 수행되지 않을 경우에도 외국법인이 국내에서 취득하는 사업소득은 고정사업장에 과세할 수 있는 여지를 남김

이월공제를 허용
- 세부담 경감효과로 인해서 국내기업의 해외 경쟁력 강화를 목적으로 함

(나) 「국조법」 제정 이후

① 개요

■ **1995년 OECD 가입에 즈음하여 우리 경제의 국제화가 빠른 속도로 진전됨에 따라 국제거래가 급격하게 증가하였고, 이와 관련된 국가간 과세조정문제가 주요 정책과제의 하나로서 대두**

- OECD 재정위원회는 조세분야의 심사과정에서 가입동의 선결요건으로서 조세제도와 세무행정을 국제적인 기준에 부합하도록 개선할 것을 제시
- 정부는 이러한 심사기준을 감안하여 다국적기업에 대한 과세기준인 OECD의 이전가격세제를 적극적으로 수용하며, 주요국과의 과세분쟁을 국제적인 기준에 따라 조기에 타결하고[52], 조세회피처 과세제도의 도입을 결정

■ **1995년말 「국조법」이 제정되어 1997년 1월부터 시행됨**

- 기존의 국제조세와 관련된 국내세법 규정을 동법률로 일원화 함
  - 예를 들면 이전가격세제의 경우 舊「법인세법」 시행령상의 규정을 국제수준에 맞게 보완하여 동법 제2장 '국외특수관계자와의 거래에 대한 과세조정'에 관한 내용으로 규정
- 동 법률에 OECD 회원국들이 운영해온 다양한 국제조세제도를 도입함
  - 예를 들면 과소자본과세제도, 조세회피처과세제도, 국제적 조세분쟁의 해결을 위한 상호합의 절차 규정 등

② 주요 개정내용

■ **2002년 세무정보의 교환 규정이 도입**

- 2002년 개정으로 외국법인과 비거주자의 금융정보는 조세조약 체약국이 요청하는 경우 제공할 수 있게 됨(국조법 §31)
- 이후 2010년의 법 개정 시 거주자 및 내국법인의 금융정보를 교환 과세자료 제공 사항에 포함하여 국제기준에 맞게 제도를 개선함으로써 역외탈세방지에

52) 주로 간주고정사업장과 관련되는 과세권 분쟁임

기여하고자 노력(국조법 §31②)

■ 2006년 해외의 현지 지주회사에 대한 조세회피처 적용의 완화

- 조세회피처에 소재하는 해외지주회사라도 모든 자회사가 조세회피처세제를 적용받지 않을 경우 이 지주회사 역시 조세회피처 세제의 적용에서 배제함으로써 해외의 현지 지주회사 설립이 가능하게 함(국조법 §18②)
- 국내기업이 해외진출 시 현지 판매법인을 설립하여 사업을 시작하는 실정을 감안하여 현지판매법인과 동일지역에 소재하는 제조업을 영위하는 특수관계자로부터 매입하는 요건을 조세회피처세제 적용요건에서 제외(국조법 §18)

■ 2006년 국제거래에 관한 실질과세 규정 마련

- 1997년 외환위기 이후 외자유치 정책을 계기로 국내에 진출한 론스타(Lonstar) 등 외국계 펀드에 의한 2006년 조세조약을 이용한 조세회피 사건을 계기로, 실질과세원칙이 국제거래에 대하여도 적용 될 수 있는 규정을 마련함(국조법 §2의2)

■ 2010년 해외계좌신고제의 도입[53]

- 2010년 해외계좌신고제는 역외탈세 대책의 일환으로 거주자 및 내국법인의 역외세원관리의 토대를 마련하고자 도입
  - 해당 연도 중에 해외금융기관에 개설된 10억원 이상의 해외금융계좌를 보유한 거주자 및 내국법인은 이를 신고하도록 규정(국조법 §34①, 동법령 §49)
  - 미국의 경우 범죄예방이 입법의 주목적이므로 매우 엄격한 규정을 도입하였으나 한국은 미신고 또는 과소신고액의 10%를 과태료로 부과하도록 규정

■ 2015년 다국적기업의 국제거래정보 제출

- 납세의무자와 국외특수관계인과의 국제거래에 대하여 과세당국이 보다 종합적인 거래정보를 확보하여 역외탈세를 방지하고 세원기반을 확대하기 위해 다국적기업 등에 대한 국제거래정보 통합보고서 제출의무를 마련 함(국조법 §11)
- 국제거래정보 통합보고서에는 다국적기업 경영전반 및 이전가격 정보 등의 내용이 포함

53) 「국조법」 제8장(해외금융계좌의 신고)

4. 국제조세의 법률체계

가. 국제조세의 법률관계

■ **국제조세는 소득세·법인세 등과 같은 단일세목이 아니고 국제거래와 관련하여 과세되는 조세들을 총칭하는 개념**[54]

- 국제조세는 한 국가의 조세법체계 안에서 야기될 수 있는 조세문제 가운데 외국과 관련된 요소를 내포하고 있는 문제를 다르고 있음

■ **국제조세의 특성상 국내법상 단일법 체계로 규정할 수 없으며, 국가 간의 과세권 조정의 법적 효력을 가진 조세조약과 국제거래와 관련된 세목들에 분산**

- 국제조세 관련 규정은 소득세나 법인세처럼 단일법 체계를 가지고 있지 않고 조세조약과 국내 세법 등에 분산되어 있는 것이 각국의 입법례임
- 우리나라의 경우 1995년말 국제조세와 관련된 「소득세법」 및 「법인세법」상의 일부사항을 통합 규정한 「국조법」이 제정되어 시행
  - 「국조법」에서는 이전가격과세제도, 과소자본과세제도, 조세회피처 과세제도 등 국제조세의 일부분을 통합 규정하고 있을 뿐이며, 대부분의 내용은 조세조약이나 국내세법 등에 분산되어 규정

■ **국제조세 관련 법률의 적용순위는 국제법 이론에 따라 조세조약과 국내 세법과의 관계가 설정되며, 일반적으로 조세조약이 국내세법과 동등한 지위를 가지고 있거나 상위법적 지위를 가지고 있기도 함**

- 우리나라의 경우 조세조약이 국내 세법에 우선하여 적용되며, 국내 세법 가운데에는 「국조법」이 우선하여 적용(국조법 §3①)

나. 조세조약과 국내 세법의 주요 내용

■ **(조세조약) 체약당사국 간의 과세권 조정을 주된 내용으로 하며 국내 세법에 우선하여 적용**

- 우리나라와 거래하는 체약 상대국의 거주자·법인에 대한 과세권

54) 이용섭·이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. pp. 39~40. 이하도 참조

- 외국과 거래하는 우리나라 거주자 및 법인에 대한 체약국에서의 과세권
- 정보교환 등의 기타 사항

■ (「국조법」) 국제거래와 관련성이 높은 사항을 규정하고 있으며, 다른 국내 세법에 우선하여 적용

- 거주자·내국법인·외국법인 국내사업장의 이전가격 과세조정
- 외국법인 국내자회사의 과소자본에 대한 과세제도
- 내국인이 출자하고 있는 조세회피처 법인에 대한 과세조정 등

■ (「법인세법」 및 「소득세법」) 외국법인·비거주자의 납세의무에 대한 기본사항

- 외국법인의 과세소득·과세방법·절차 등
- 비거주자의 과세소득·과세방법·절차 등

■ (「조세특례제한법」) 외국법인이나 거주자의 투자 등에 감면과 해외진출하고 있는 국내법인 등의 감면 등 관련된 개별 세법의 특례사항을 규정

- 외국법인·비거주자에 대한 감면 사항
- 해외진출 국내기업에 대한 감면 사항
- 외국투자가, 외국인 투자기업, 기술도입대가 등에 대한 감면 사항
- 공공차관 이자에 대한 감면 등

[표 10] 국제조세 관련 법률 체계

관련 주요법률	적용대상	비고
조세조약	• 우리나라와 거래하는 비거주자 및 외국법인에 대한 과세권 조정 • 외국과 거래하는 거주자 및 내국법인데 대한 과세권 조정	• 국내 세법에 우선하여 적용
국조법	• 거주자, 내국법인, 외국법인 국내 사업장의 이전과세 조정 • 외국법인 국내자회사의 과소자본에 대한 과세제도 • 내국법인이 출자하고 있는 조세회피처 법인에 대한 과세조정 등	• 다른 국내 세법에 우선하여 적용
법인세법 및 소득세법	• 외국법인과 비거주자의 과세소득, 과세방법, 절차 등	• 외국법인 · 비거주자의 납세의무에 대한 기본사항에 대한 규정
조세특례제한법	• 외국법인 · 비거주자에 대한 감면 • 해외진출 국내기업에 대한 감면	• 「외국환거래법」상 도입되는 외자에 대한 감면
	• 외국투자가, 외국인투자기업, 기술도입대가 등에 대한 감면	• 「외국인투자 촉진법」에 의해 도입되는 외자에 대한 감면
	• 공공차관 이자에 대한 감면 • 공공차관 도입 관련 기술 또는 용역의 대가에 대한 감면	• 「공공차관의 도입 및 관리에 관한 법률」에 의해 도입되는 외자에 대한 감면

자료: 이용섭 · 이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. p. 40. 참조

Ⅱ. 국제조세의 과세체계

1. 비거주자의 국내 원천소득에 대한 과세체계 …… 51
2. 외국법인의 국내 원천소득에 대한 법인세 과세체계 … 58
3. 다국적기업에 대한 과세체계 …… 68
4. 거주자의 국제적 이중과세 방지: 외국납부세액의 조정 …· 86
5. 외국인투자에 대한 조세특례 …… 93

Ⅱ. 국제조세의 과세체계

1. 비거주자의 국내 원천소득에 대한 과세체계

가. 개요

■ **비거주자가 우리나라 영토 안에서 얻은 과세대상소득(국내 원천소득)에 대해서는 소득세가 부과**

- 비거주자는 원천지국과세원칙에 따라 국내원천소득에 대해서만 과세되는 제한적 납세의무자임
  - 거주자는 거주지국과세원칙에 따라 소득의 발생장소와 관계없이 전세계 소득에 대하여 과세되는 무제한납세의무자임
- 현행 「소득세법」상 과세소득의 규정방식은 열거주의방식을 채택하고 있으며, 이에 비거주자의 과세대상 소득 역시 「소득세법」에서 열거되어 있는 소득임
  - 「소득세법」에서 열거하고 있지 않는 소득은 해당 소득 발생의 원천이 국내에 있다하더라도 과세소득을 구성하지 않음

■ **비거주자에 대하여 부과하는 소득세는 국내원천소득을 종합하여 과세하는 경우와 국내원천소득을 분리하여 과세하는 경우로 구분하여 계산(소득세법 제121조제1항)**[55]

- 비거주자가 국내에 사업장이 있거나 부동산임대소득이 있는 경우에는 퇴직소득 및 양도소득을 제외한 그 밖의 국내원천소득을 종합하여 과세[56]
- 비거주자가 국내에 사업장이 없거나 부동산소득이 없는 경우에는 과세대상 소득을 분리과세

55) 이하에서는 '소득세법'은 '소법'으로 '조항(제1조제1항제1호)'는 '§1①ⅰ'로 나타냄. 또한 '소득세법 시행령'은 '소법령'으로 하며, 조항은 상기와 동일하게 나타냄

56) 거주자는 소득의 원천에 따라 종합소득·퇴직소득·양도소득으로 구분하여 분류과세되며, 종합소득금액 중 분리과세대상소득에 해당하는 이자·배당·기타소득 등은 이를 별도로 분리하여 과세하고 있음

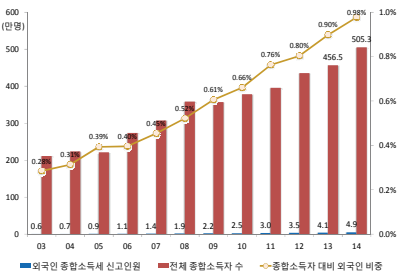
[표 11] 국내원천소득에 대한 비거주자의 과세방법

과세방법	비거주자구분	
	국내에 사업장이 있거나 부동산소득이 있는 비거주자	국내에 사업장이 없고 부동산소득이 없는 비거주자
이자소득, 배당소득, 부동산소득, 선박 등의 임대소득, 사업소득, 인적용역소득, 사용료소득, 유가증권 양도소득, 기타소득	신고납부에 의한 종합과세	원천징수에 의한 완납적 분리과세
근로소득, 연금소득	신고납부 종합과세	거주자와 동일한 방법으로 과세
퇴직소득, 부동산 양도소득	거주자와 동일한 방법으로 신고납부 분류과세	

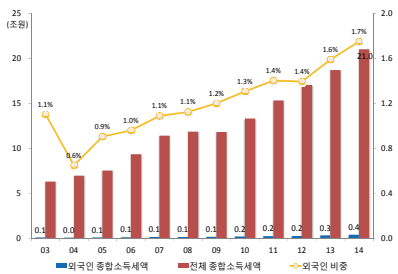
■ 2014년 기준 종합소득세를 신고한 비거주자(외국인)는 총 4.9만명으로 전체 505.3만명 대비 0.98%를 차지하였으며, 이들이 부담한 총결정세액은 전체 종합소득세액 21.0조원의 1.7%인 3,673억원 수준이었음

- 외국인 종합소득세 신고자수는 최근까지 상승세를 보이고 있고, 이들이 전체 종합소득세액에서 차지하는 비중은 2004년 하락한 이후 상승 추세

[그림 6] 종합소득과세대상 외국인 추이



[그림 7] 외국인 종합소득세액 추이



자료: 국세청, 「국세통계연보」 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

나. 거주자와 비거주자의 구분

■ **거주자와 비거주자의 구별기준은 국가마다 다소 상이하며, 국적 · 본적 · 주소지 · 거주지 · 체재지 등이 그 기준으로 제시되고 있음[57]**

- 주소란 생활의 근거가 되는 곳을 말하며(민법 제18조), 거소란 주소지 이외의 장소 가운데 상당기간에 걸쳐 거주하는 장소로서 주소와 같이 밀접한 생활관계가 형성되지 아니한 장소를 말함
- 주소 등은 국내에서 생계를 같이 하는 가족 및 국내에 소재하는 자산의 유무 등 생활관계의 객관적 사실에 의하여 판정함(소법령 §2①)

■ **우리나라는 「소득세법」상 국적과 관계없이 국내[58]에 주소 또는 183일 이상 거소를 두고 있는지의 여부에 따라 거주자와 비거주자를 구별함**

- 거주자란 국내에 주소를 두거나 183일 이상의 거소를 둔 개인을 말하며, 비거주자란 거주자가 아닌 개인을 말함(소법 §1의2)
  - 국내에 거주하는 개인이 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것을 필요로 하는 직업을 가진 때, 국내에 생계를 같이 하는 가족이 있고 그 직업 및 자산상태에 비추어 계속하여 183일 이상 국내에 거주할 것으로 인정되는 때에는 주소를 가진 것으로 봄(소법령 §2③)
- 실무상으로는 「주민등록법」에 따라 거주지로 등록한 장소(주민등록지)를 주소 등으로 보는 경우가 일반적임[59]

57) 김완석 · 정지선, 「소득세법론」, ㈜광교이텍스, 2014. pp. 131~132.

58) 국내란 대륙붕을 포함한 대한민국의 영역을 말하며, 대한민국의 영토는 한반도와 그 부속도서이므로 휴전선 북방지역도 국내의 범위에 포함되지만 이 지역은(미수복지구) 우리나라의 과세권이 실효적으로 행사되지 못함(김완석 · 정지선, 「소득세법론」, ㈜광교이텍스, 2014. p. 131.)

59) 「주민등록법」 제17조의7 제1항에서 "다른 법률에 특별한 규정이 없는 한 이 법에 의한 주민등록지를 공법관계에 있어서의 주소로 한다"라고 규정하고 있음

다. 국내사업장

- **국내사업장이란 국내에서 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 말하며, 다음에 해당하는 장소를 포함(소법 §120①②)**
  - 지점 사무소 또는 영업소
  - 상점 기타 고정된 판매장소
  - 작업장 공장 또는 창고
  - 6월을 초과하여 존속하는 건축장소, 건설 조립 설치공사의 현장 또는 이와 관련되는 감독활동을 수행하는 장소
  - 고용인을 통하여 용역을 제공하는 장소로서 다음에 해당하는 장소
  - 광산 채석장 또는 해저 천연자원, 기타 천연자원의 탐사 및 채취장소(국제법에 따라 우리나라가 영해 밖에서 주권을 행사하는 지역으로서 우리나라의 연안에 인접한 해저지역의 해상과 하층토에 있는 것을 포함)
- **비거주자가 국내사업장을 가지고 있지 아니한 경우에도 일정 요건을 만족한 자에 대하여는 국내사업장을 둔 것으로 봄(소법 §120③, 동법령 §180)**
  - 국내에 자기를 위하여 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하는 자 또는 이에 준하는 자로서 다음에 해당하는 자를 두고 사업을 영위하는 때에는 그 자의 사업장 소재지에 국내사업장을 둔 것으로 봄
    - 비거주자의 자산을 상시 보관하고 관례적으로 이를 배달 또는 인도하는 자
    - 중개인, 일반위탁매매인 기타 독립적 지위의 대리인으로서 주로 특정 비거주자만을 위하여 계약체결 등 사업에 관한 중요한 부분의 행위를 하는 자(이들이 자기사업의 정상적인 과정에서 활동하는 경우를 포함)
    - 보험사업(재보험사업은 제외)을 영위하는 비거주자를 위하여 보험료를 징수하거나 국내소재 피보험물에 대한 보험을 인수하는 자

라. 과세방법

(1) 비거주자에 대한 종합과세

■ **국내사업장이 있거나 부동산소득이 있는 비거주자에 대하여는 퇴직소득과 토지 등 양도소득 이외의 과세대상 소득을 종합하여 과세함**

- 종합과세 대상소득은 이자소득·배당소득·부동산소득·선박 등의 임대소득·사업소득·인적용역소득·근로소득·연금소득·사용료소득·유가증권의 양도소득 및 기타소득 등임(소법 §119~vii, viii의2 및 x~xii)
- 퇴직소득과 토지 등 양도소득(소법 §119viii 및 ix)에 대하여는 국내사업장이나 부동산소득의 유무에 관계없이 거주자와 동일한 방법으로 각각의 소득을 구분하여 신고납부 분류과세 함
- 비거주자의 종합과세 과세표준에 「소득세법」상 원천징수된 소득이 포함된 경우에는 동 원천징수세액은 납부세액에서 공제가능 함(소법 §156⑦)

■ **국내사업장(고정사업장)의 과세소득의 범위를 결정함에 있어서는 총괄주의와 귀속주의 과세원칙으로 대별**

- 고정사업장에 실질적으로 관련이 있는 소득에 한하여 과세하는 귀속주의와 고정사업장의 귀속여부에 관계없이 고정사업장 소재지, 국내에 원천을 둔 모든 소득에 대하여 과세하는 총괄주의 과세원칙으로 대별됨

■ **우리나라는 조세조약상 대부분은 사업소득에 대하여 고정사업장에 귀속되는 이윤에 대하여만 과세되는 귀속주의를 택하고 있음**

- 우리나라와 인도네시아와의 조세조약에서만은 비거주자의 국내원천소득 전액을 국내사업장이 있는 곳에서 모두 과세할 수 있다고 하는 총괄주의를 택하고 있음
  - 총괄주의에 의한 조세조약 체결국가의 경우 조세조약상 사업소득으로 분류되는 것을 국내원천소득으로 의제하는 규정을 두어 동 소득은 국내사업장에 대한 귀속여부와 관계없이 모든 사업소득이 국내사업장에서 종합하여 과세됨

(2) 비거주자에 대한 분리과세

■ **국내사업장이 없는 비거주자에 대하여는 「소득세법」상 소득별(퇴직소득과 토지 등 양도소득 제외)로 분리하여 과세하도록 규정하고 있음**

- 분리과세의 경우는 그 수취하는 총수입금액인 당해 국내원천소득별 수입금액 자체를 과세표준으로 하여 소득세를 납부

(가) 국내원천소득에 대한 원천징수 세율

■ **국내사업장이 없는 비거주자에 대한 분리과세에 있어서 그 과세표준과 세액의 계산은 그 지급받는 당해 국내원천소득별 수입금액에 법정 원천징수세율을 적용하여 산정**

- 비거주자에 대한 분리과세에 있어서는 당해 국내원천소득별 수입금액을 과세표준으로 하는 것이므로 소득공제나 세액공제를 하지 않음

[표 12] **비거주자의 국내원천소득에 대한 원천징수세율**

국내원천소득의 종류	세 율	지방세 포함 (소득세의 10%)
이자 및 신탁의 이익 (국가, 지방자치단체 또는 내국법인이 발행한 채권에서 발생하는 이자소득)	20% (14%)	22% (15.4%)
배당소득 인적용역 제공소득 지식재산권 등의 사용대가(사용료 소득) 기타소득	20%	22%
유가증권, 부동산 등 양도소득 (지급액의 10%와 양도차익의 20% 중 적은 금액)	10% (또는 20%)	11% (또는 22%)
선박·항공기 등의 임대소득 국내에서 영위하는 사업소득	2%	2.2%

(나) 조세조약상의 제한세율

■ **우리나라와 조세조약을 체결한 체약국의 비거주자에 대하여는 조세조약에 의한 제한세율을 적용 받음**

- 소득세를 원천징수하는 경우 제한세율 범위 내에서만 원천징수세율이 적용되므로, 조세조약상 제한세율이 더 낮은 경우에는 조세조약상의 제한세율을 적용해야 함

■ **조세조약상의 제한세율을 적용함에 있어서는 다음의 기준에 의함**

- 제한세율은 총액에 대하여 적용됨
- 제한세율은 당해 조세조약 체결국의 거주자에 대하여만 적용되며, 제3국의 거주자에게는 적용되지 아니함
- 제한세율은 원천지국에서 과세할 수 있는 세율규정이 아니라 최고한도에 대한 규정임
- 제한세율을 적용하는 경우에는 조약의 적용대상 조세를 모두 고려하여야 함
  - 제한세율의 적용대상에 지방소득세 소득분이 포함되는 경우는 소득세뿐만 아니라 지방소득세 소득분도 포함하여 제한세율의 적용을 받음

■ **다음의 경우에는 조세조약상의 제한세율 적용을 배제함**

- 수취인이 수익적 소유자가 아닌 경우 : 제한세율은 이자·배당·사용료의 수취인이 그 이자·배당·사용료의 수익적 소유자인 경우에 한하여 적용되며, 수익적 소유자가 아닌 경우에는 적용되지 아니함
- 고정사업장에 귀속되는 경우 : 제한세율은 그 소득의 취득자인 비거주자 등이 원천지국에 고정사업장을 가지고 있지 아니한 경우 또는 고정사업장이 있는 경우라도 그 소득이 고정사업장과 실질적으로 관련되지 아니한 경우에만 적용됨
- 조세조약상 특별규정이 있는 경우 : 조세조약상 제한세율의 적용을 배제하는 규정이 있는 경우에는 제한세율이 적용되지 아니함

(다) 원천징수의무자

■ 비거주자의 국내원천소득에 대한 원천징수의무자는 해당 소득금액을 지급하는 자 또는 다음에 따라 원천징수의무자로 지정된 자임(소법 §156)

- 국내원천소득이 국외에서 지급되는 경우 그 지급자가 국내에 주소·거소·본점·주사무소 또는 국내사업장을 둔 경우에는 그 지급자
- 국내사업장이 없는 비거주자에게 외국차관자금으로 이자소득·사업소득·인적용역소득 및 사용료소득을 지급하는 자
- 외국을 항행하는 선박이나 항공기를 운영하는 비거주자의 국내대리점으로서 국내사업장이 있는 것으로 의제되지 아니하는 자가 그 비거주자에게 외국을 항행하는 선박이나 항공기의 항행에서 생기는 소득을 지급할 때의 그 비거주자
- 비거주자가 유가증권을 「증권거래법」에 의한 증권회사를 통하여 양도하는 경우의 그 증권회사
- 비거주자에게 건축·건설, 기계장치 등의 설치·조립 기타의 작업이나 그 작업의 지휘·감독 등에 관한 용역의 제공으로 인하여 발생하는 국내원천소득 또는 인적용역소득의 금액을 지급하는 자
- 국외특수관계인이 보유하고 있는 내국법인의 주식 또는 출자지분이 자본거래로 인하여 그 가치가 증가함으로써 발생하는 소득은 해당 주식 또는 출자지분을 발행한 내국법인

2. 외국법인의 국내 원천소득에 대한 법인세 과세체계

가. 개요

■ 외국법인에 대해서는 국내사업장 등의 설치 유무에 따라 국내원천소득에 대한 법인세를 종합과세하거나 분리과세하게 되며, 그 이외의 외국법인은 각 국내원천소득별로 법인세를 완납적으로 원천징수하게 됨

- 국내사업장을 가진 외국법인과 부동산 소득이 있는 외국법인에 대해서는 국내원천소득의 총합계금액을 종합하여 과세

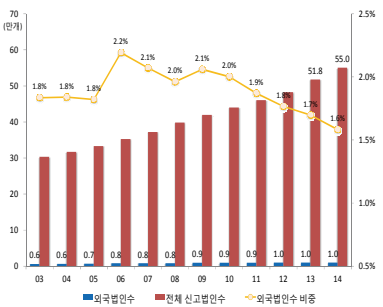
■ 조세조약상 사업소득에 대해서는 국내사업장이 없으면 과세하지 못한다는 원칙이 확립되어 있음[60]

- 일방체약국은 타방체약국의 내국법인이 그 일방체약국에서 국내사업장을 설치하고 사업을 경영하지 않는 한 해당 내국법인의 사업소득에 대하여 과세할 수 없음
- 우리나라가 체결한 조세조약들도 이와 같은 원칙을 수용하여 우리나라에 국내사업장을 두고 있지 않은 외국법인에 대하여는 법인세를 과세할 수 없도록 약정하고 있음

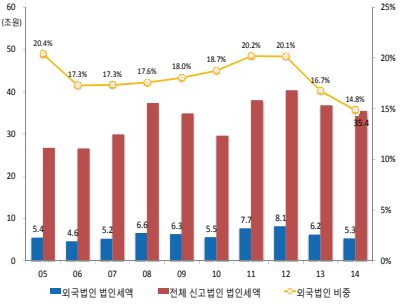
■ **2014년 현재 외국법인 및 외국인투자법인(이하 '외국인투자') 수는 총 9,865개로 전체 법인수 55.0만개 대비 1.6%, 법인세액은 총 5.3조원으로 전체 법인세 신고세액 35.4조원 대비 14.8%를 차지**

- 외국인투자법인수는 다소 증가하는 추세이나 국내 법인의 증가속도가 이보다 빨라, 외국투자법인이 차지하는 비중은 2006년 2.2%로 정점에 달한 후 2014년 1.6%까지 하락하는 추세
- 외국인투자자의 법인세 신고세액 비중은 2011년 20.2%로 정점에 달한 후, 2014년 14.8%로 빠르게 하락

[그림 8] 외국투자법인수 추이



[그림 9] 외국투자법인의 법인세액 추이



자료: 국세청, 「국세통계연보」 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

60) 김완석 · 황남석, 「법인세법론」, ㈜광교이텍스, 2014. p. 792.

나. 외국법인 개념과 판단기준

(1) 외국법인의 개념

■ **「법인세법」은 본점, 주사무소, 사업의 실질적 관리장소를 기준으로 외국법인과 내국법인을 구별하고 있음(법인세법 제1조)[61]**

- 외국법인은 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인을 말함
  - 국내에 본점이나 주사무소 또는 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인은 내국법인으로 정의하고 있음

■ **외국법인은 다시 영리외국법인과 비영리외국법인으로 나뉘는데, 비영리외국법인은 외국법인 중 외국의 정부·지방자치단체 및 영리를 목적으로 하지 아니하는 법인(법인으로 보는 단체를 포함)을 말함**

- 영리성 여부는 국내활동을 기준으로 판단하므로 본점 또는 주사무소가 있는 외국에서는 비영리활동을 하더라도, 우리나라에서 영리활동을 하면 영리법인에 해당됨[62]

(2) 외국법인의 판단기준

■ **현행 「법인세법」상 외국법인은 다음의 기준에 의해 판단됨(법법 §1 iii, 동법령 §1②각호)**

- 설립된 국가의 법에 따라 법인격이 부여된 단체
- 구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체
- 구성원과 독립하여 자산을 소유하거나 소송의 당사자가 되는 등 직접 권리·의무의 주체가 되는 단체
- 그밖에 해당 외국단체와 동종 또는 유사한 국내의 단체가 「상법」 등 국내의 법률에 따른 법인인 경우의 그 외국단체

61) 이하 '법인세법'은 '법법'으로 '조항(제1조제1항제1호)'는 '§1① i '로 나타냄. 또한 '법인세법 시행령'은 '법법령'으로 하며, 조항은 상기와 동일하게 나타냄

62) 대법원 1986.10.14. 선고 대법원 84누430

■ **외국법인 기준의 적용은 조세조약 적용대상의 판정에 영향을 미치지 않음(법법령 §1④)**

- 외국단체가 「법인세법」상의 법인인지 여부와 국내원천소득의 실질적 귀속자 또는 수익적 소유자(beneficial owner)인지 여부는 서로 다른 문제이기 때문임
  - 만약 「법인세법」의 법인에 해당하는 외국단체가 국내원천소득의 수익적 소유자가 아니라면, 우리나라와 외국단체 소재지국의 조세조약이 적용되지 않음

다. 과세대상 소득과 과세방법

(1) 과세대상 소득

■ **내국법인이 국내외 소득에 대하여 법인세를 납부(법법 §2① i)하지만, 외국법인은 국내원천소득이 있는 경우에만 우리나라에서 법인세 납세의무를 부담함(법법 §2① ii)**

- 외국법인 가운데 비영리외국법인은 국내원천소득 중 수익사업에서 생기는 소득에 한하여 법인세를 납부

■ **외국법인의 국내원천소득의 범위는 「법인세법」 제93조에서 10종류의 소득으로 구분하고 있음[63]**

- 내국법인의 과세대상 소득은 '순자산증가설'에 입각하여 해당 법인의 순자산을 증가시키는 거래로 인하여 발생하는 모든 수익으로 하지만, 외국법인에 대한 과세대상소득은 동법에 의해 열거된 소득으로 한정하고 있음
  - 「법인세법」에서 열거하지 있지 않은 소득은 해당 소득발생의 원천이 국내에 있다고 하더라도 과세소득을 구성하지 않음
- 「법인세법」은 국내원천소득을 소득의 종류별로 10종류로 구분하고 있는데 이는 소득종류별로 과세방법 및 원천징수세율 등을 달리 규정하고 있기 때문임
  - 10종류의 소득은 이자소득, 배당소득, 부동산소득, 선박 등 임대소득, 사업소득, 인적용역소득, 부동산 등 양도소득, 사용료소득, 유가증권 등 양도소득, 기타소득 등임

63) 김완석 · 황남석, 「법인세법론」, ㈜광교이텍스, 2014. p. 781.

(2) 과세방법

■ **외국법인의 납세의무는 국내사업장의 존재 여부, 국내원천소득과 국내사업장의 관련성 등에 따라 각기 다른 방식으로 과세됨(법법 §91 및 §97)**

- 국내사업장을 가진 외국법인 또는 부동산소득이 있는 외국법인은 국내원천소득을 종합하여 신고·납부를 하여야 함(법법 §91)
  - 국내사업장·부동산소득을 가진 외국법인이라도 국내사업장과 실질적으로 관련되지 않거나 국내사업장에 귀속되지 않는 국내원천소득은 위 신고방식의 종합과세에서 제외되어 국내원천소득별로 분리과세됨
- 국내사업장·부동산소득이 없는 외국법인의 국내원천소득은 각 국내원천소득별로 원천징수 됨(법법 §98)

(가) 종합과세하는 경우

① 과세표준의 계산

■ **종합과세 대상이 되는 외국법인의 각 사업연도 소득에 대한 법인세 과세표준은 국내원천소득의 총합계금액에서 이월결손금, 비과세소득 및 선박 등의 외국항행소득을 차례로 공제하여 산출함**

- 과세표준을 계산할 때 미처 공제받지 못한 비과세소득과 선박 등의 외국항행소득은 소멸하며, 다음 사업연도에 이월하여 공제할 수 없음

> 과세표준 = 국내원천소득의 총합계금액 − (이월결손금+비과세소득 + 선박 등의 외국항행소득)

■ **국내원천소득의 총합계금액이란 그 사업연도에 속하는 국내원천소득의 익금총액에서 손금 총액을 공제한 금액을 말함**

- 다만, 국내원천소득 가운데 국내사업장과 실질적으로 관련되지 않거나 그 국내사업장에 귀속되지 않는 소득, 외국법인의 원천징수대상채권 등에 대하여 원천징수의 특례가 적용되는 이자 등은 국내원천소득금액에서 제외
- 외국법인의 국내사업장의 각 사업연도의 소득금액을 결정할 때 본점 및 그

국내사업장을 관할하는 관련지점 등의 경비 중 공통경비는 국내사업장에 배분하여 손금에 산입할 수 있음(법법령 §130①)

■ **이월결손금은 각 사업연도개시일 전 10년 이내에 개시한 사업연도에 발생한 결손금으로 그 후의 각 사업연도 소득금액 또는 과세표준 계산 상 공제되지 않은 금액을 말함**

- 결손금이란 특정 사업연도의 익금의 총액을 초과하는 손금의 금액으로서 과세표준과 세액의 확정절차를 통하여 확정된 과세표준에 포함된 결손금을 말함

② 세액의 계산

■ **국내사업장 등을 가진 외국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세는 그 과세표준에 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세율을 곱하여 계산한 금액으로 함**

- 내국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세 산출세액은 다음의 초과누진세율을 곱하여 계산함

[표 13] **현행 세율 체계**

과세표준	세율	산출세액
2억원 이하	10%	과세표준 × 10%
2억원 초과 200억원 이하	20%	2천만원 + (2억원을 초과하는 금액의 20%)
200억원 초과	22%	39억8천만원 + (200억원을 초과하는 금액의 22%)

■ **내국법인에 대한 각종 세액공제 등은 외국법인에 대해서도 준용됨(법법 §97①)**

- 내국법인의 각종 세액공제, 중간예납세액 및 공제, 원천징수세액 및 공제는 국내사업장·부동산소득이 있는 외국법인과 국내사업장·부동산소득이 없더라도 부동산 등 양도소득이 있는 외국법인에게 준용됨
  - 내국법인 세액공제 등은 외국납부세액공제, 재해손실에 대한 세액공제, 농업소득세의 세액공제, 기타 세액감면 등이 있음

③ 외국법인 등의 토지 등 양도소득에 대한 과세특례

- **국내사업장·부동산소득이 있는 외국법인 또는 국내사업장·부동산소득이 없더라도 부동산 등 양도소득이 있는 외국법인에게 토지 등의 양도소득이 발생하면 내국법인과 동일하게 법인세를 추가 납부함(법법 §95의2)**
  - 내국법인이 지가급등지역 안의 주택, 비사업용 토지, 미등기 토지 등 일정한 요건의 토지와 건물을 양도할 경우에는 그 양도차익에 대하여 일정한 세율을 곱한 세액을 토지 등 양도소득에 대한 법인세로 추가 납부함(법법 §55의2)

(나) 분리과세하는 경우

① 과세표준의 계산

- **국내사업장이나 부동산소득이 없는 외국법인의 국내원천소득 또는 국내사업장과 실질적으로 관련되지 않거나 국내사업장에 귀속되지 않는 국내원천소득은 각 국내원천소득별 수입금액을 과세표준으로 함(법법 §91 및 §92)**
  - 예를 들어 국내사업장이 없는 외국법인에게 이자소득과 사용료소득이 생겼다면 이자소득의 수입금액과 사용료소득의 수입금액을 각각 과세표준으로 하여 원천징수가 이루어짐
- **국내원천소득 지급자가 국내원천소득에 대한 법인세를 부담하는 경우의 과세표준은 다음의 산식에 의해 계산됨**
  - 예를 들면 국내사업장이 없는 외국법인에게 국내원천소득을 지급하는 경우 국내세법에 의한 원천징수할 세액상당액를 공제한 금액을 지급하는 내용으로 계약이 체결되는 경우임

과세표준=지급하기로 약정한 금액÷(1−원천징수세율)

② 원천징수세율

■ 외국법인의 국내원천소득에 대한 원천징수세율은 다음에 나타낸 표와 같음(법법 §98)

[표 14] 외국법인 국내원천소득에 대한 원천징수세율

국내원천소득	원천징수세율
이자소득(제1호)	20% 국가·지방자치단체 및 내국법인이 발행하는 채권에서 발생하는 이자소득 - 14%
배당소득(제2호)	20%
선박·항공기·자동차 등 임대소득(제4호)	2%
사업소득(제5호)	2%
인적용역소득(제6호)	20%
부동산 등 양도소득(제7호)	지급액의 10%와 양도차익의 20% 중 적은 금액(예납적 원천징수)
사용료소득(제8호)	20%
유가증권 양도소득(제9호)	지급액의 10%와 양도차익의 20% 중 적은 금액(완납적 원천징수)
기타소득(제10호)	20%

③ 조세조약의 제한세율

■ 조세조약의 제한세율이란 우리나라가 다른 나라와 체결한 조세조약에 따라 체약상대국의 거주자 또는 법인에 대하여 과세할 수 있는 최고세율을 말함(국조법 §2①)

- 제한세율의 적용 대상은 우리나라와 조세조약을 체결한 체약상대국의 법인이 원천징수대상자인 경우임
- 제한세율은 우리나라 과세당국이 체약상대국의 거주자 또는 법인에 대하여 적용 가능한 최고세율을 뜻하므로 우리나라 법령의 세율이 제한세율보다 낮을 경우에는 우리나라 법령의 세율에 따라 과세됨(국조법 §29①)

■ 국내원천소득에 대한 조세조약상의 제한세율이 적용되지 않는 경우의 예를 살펴보면 다음과 같음

- 체약상대국의 법인이 국내원천소득의 수익적 소유자가 아닐 경우 해당 외국법인에게 국내원천소득이 귀속되지 않은 것으로 보아 해당 조세조약의 제한세율을 적용하지 않음
- 국내원천소득이 국내사업장에 귀속되거나 국내사업장과 관련된 경우 다른 국내원천소득과 함께 해당 외국법인의 종합신고·납부 대상에 해당하므로 제한세율이 적용되지 않음
- 조세조약에서 제한세율의 적용을 명문으로 배제하는 규정을 두고 있다면 당연히 제한세율이 적용되지 않음
  - 예를 들면 한·미 조세조약 제17조는 일정한 요건을 갖출 경우 조세조약상 제한세율 규정을 적용하지 않도록 명문으로 정하고 있음

④ 원천징수의무자

■ **외국법인에게 원천징수대상 국내원천소득을 지급하는 자는 해당 국내원천소득에 대한 원천징수의무를 짐(법법 §98①)**

- 원천징수의무자가 국내에 주소, 거소, 본점, 주사무소, 사업의 실질적 관리장소 또는 국내사업장이 없는 경우에는 「국세기본법」 제82조에 의한 납세관리인을 정하여 관할 세무서장에게 신고하여야 함(법법령 §137⑤)

■ **원천징수의무자에 있어서는 다음과 같은 특례규정이 마련되어 있음(법법 §98)**

- 국내사업장이 없는 외국법인에게 외국차관자금으로 이자소득·사업소득·인적용역소득·사용료소득을 지급하는 자
- 외국항행 선박·항공기 운영 외국법인의 국내대리점이 외국항행 선박·항공기의 항행에서 생기는 소득을 지급하는 자
- 외국법인이 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」에 따른 투자매매업자 또는 투자중개업자를 통하여 유가증권을 양도하는 경우에는 해당 투자매매업자 또는 투자중개업자
- 국내원천소득이 국외에서 지급되는 경우 그 지급자가 국내에 주소·거소·본점·주사무소 또는 국내사업장[64]을 둔 경우에는 그 지급자

64) 소득세법상 국내사업장 포함(소법 §120)

라. 외국법인의 국내사업장에 대한 과세특례: 지점세

(1) 개요

■ **외국법인의 국내 지점이 본점에게 송금하거나 송금할 것으로 인정되는 금액을 배당소득으로 보아 과세하는 제도를 이른바 "지점세"라고 함**

- 외국기업의 국내 진출 방식에 관한 법형식의 차이로 인하여 발생하는 세부담의 불균형을 조정하기 위해 외국법인의 국내지점이 본점에 송금하거나 송금할 것으로 인정되는 금액에 배당소득세율을 적용하여 과세함
- 「법인세법」 제96조는 "외국법인의 국내사업장에 대한 과세특례"라는 제목 아래 지점세를 규정하고 있음

■ **따라서 외국법인의 국내사업장은 일정한 과세대상소득금액 또는 송금액에 대하여 배당소득의 원천징수세율을 적용한 세액을 국내사업장에 대한 법인세와 함께 납부하여야 함**

- 외국법인(비영리외국법인 제외)의 국내사업장은 우리나라와 그 외국법인의 본점 또는 주사무소가 있는 거주지국과 체결한 조세조약에서 지점세를 과세할 수 있도록 정한 경우에 한하여 지점세의 납세의무를 짐(법법 §96①)

(2) 과세표준

■ **지점세의 과세표준은 원칙적으로 「법인세법」 제96조 제2항에 규정된 과세대상소득금액이 됨**

- 우리나라와 해당 외국법인의 거주지국 사이의 조세조약에서 이윤 송금액을 지점세 과세대상으로 정한 경우에는 이윤 송금액을 지점세의 과세표준으로 하고 있음(법법 §96①괄호)

■ **일반적으로 국내사업장의 소득금액 중 외국법인 본점으로 송금할 것으로 인정되는 금액을 계산하기 위한 과정임**

- 국내사업장의 소득금액 가운데 국내사업장이 납부할 법인세와 지방소득세 소득분을 차감하고, 국내사업장이 사업을 위하여 재투자할 것으로 인정되는 금액 역시 국내사업장의 소득에서 차감

과세대상소득금액 = A - (B+C+D+E)

A : 국내사업장의 각 사업연도 소득금액

B : 「법인세법」 제95조에 의한 법인세－각종 공제액 + 가산세 등

C : 지방소득세 소득분

D : 국내사업장이 사업을 위하여 재투자할 것으로 인정되는 금액

E : 과소자본세제에 의하여 배당으로 간주된 지급이자

(3) 세율 및 납부

- **지점세는 위에서 설명한 과세대상소득금액 또는 이윤 송금액에 「법인세법」 제98조 제1항 제3호의 세율을 적용하여 계산함(법법 §96③)**
  - 「법인세법」 제98조 제1항 제3호의 세율은 외국법인의 국내원천소득 중 배당소득에 대한 원천징수세율(20%)임
  - 우리나라와 해당 외국법인의 거주지국과 체결한 조세조약에서 지점세 세율을 따로 정한 경우에는 조세조약의 세율을 따름
- **외국법인의 국내사업장은 「법인세법」 제95조의 법인세에 추가하여 지점세를 법인세로 납부함**
  - 「법인세법」 제95조의 법인세는 외국법인 국내원천소득에 대한 과세표준에 내국법인에 적용되는 세율로 계산한 금액이며, 지점세는 중간예납하지 않음

3. 다국적기업에 대한 과세체계

가. 개요

(1) 다국적기업의 의의

- **다국적기업은 일반적으로 다국 간에 걸쳐서 영업 내지 제조거점을 가지고**

국가적 · 정치적 제약에 구애받지 않고 세계적인 범위와 규모에서 경영활동을 전개하는 기업이라고 정의됨[65]

- OECD는 다국적기업을 어느 한 나라에 설립된 기업이 동시에 다른 나라에 설립된 자회사 등을 통해 영업활동을 하는 기업으로 대체로 두 나라 이상에 설립되어 다양한 방법으로 자신들의 활동을 조정할 수 있을 만큼 상호 연계성이 강한 회사 또는 실체를 가리킴[66]

■ **이러한 다국적기업은 일반적으로 다음과 같은 특성 또는 구비요건을 지님**

- 2개국 이상에서 기업경영을 하며, 해당 기업집단의 해외활동성격이 상품 수출 및 기술제공에 한정되지 않고 라이센싱 · 관리계약 · 국제마케팅 · 해외생산 등 다양한 국제사업활동을 수행
- 해외투자는 배당금 수취만을 목적으로 증권투자에 의한 간접투자나 경영실적에 관계없이 이자 수취만을 목적으로 하는 차관공여의 형태가 아닌 장기직접투자임
- 경영층의 사고 · 시야 · 태도 · 의사결정 등이 초국적지향형
- 자산 · 종업원 등의 상당부분이 해외경영에 치중하며, 매출 및 이익의 상당부분이 해외경영으로부터 발생
- 해외사업활동은 각 지역 거점을 중심으로 모회사(본사)와는 상대적으로 독립성을 가지나 그 사업활동의 방향은 모회사(본사)를 중심으로 한 통일적 경영원리에 의해 지배관리

(2) 다국적기업의 조세회피 특성

■ **다국적기업은 각국의 조세제도의 혜택을 최대한 이용할 수 있어 타기업에 비하여 유리하게 조세를 회피할 수 있는 특성이 있음**

- 다국적기업은 세계시장을 무대로 영업활동을 행하고 있으며, 취급하는 상품 · 용역 · 무형자산 등이 세계시장에서 독 · 과점적 지위에 있는 경우가 많음
- 다국적기업의 특성상 그룹 내 관계기업 간의 가격조작이 용이하고, 각국의

65) 이용섭 · 이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. p. 803. 이하 부분도 참조

66) OECD, "OECD Guidelines for Multinational Enterprises", 2008. p. 5.

조세제도의 혜택 또는 허점(loopholes)을 최대한 이용할 수 있음

- 세무문제에 있어서는 높은 수준의 전문지식을 활용하여 정밀한 세무계획(tax planning)을 세우는 것이 가능함

■ **다국적기업의 조세회피는 국가의 조세수입을 일방적으로 감소시키고 있으므로 많은 국가들이 동 기업의 조세회피를 방지를 위한 조치를 강구하고 있음**

- 다국적기업의 탈세행위는 당연히 세무당국의 규제대상이 되는 것이나 조세회피는 직접적인 규제에 어려움이 있음
  - 조세회피는 조세부담을 감소시키는 기업의 행위가 법령의 규정과 직접 상충되지 않으나 조세를 부과하려고 의도하는 법의 정신과 위배되는 것임

■ **다국적기업들은 다양한 형태의 조세회피를 이용하고 있으며, 조세회피의 형태가 서로 상호 밀접한 관련성을 맺으면서 복합적으로 다국적기업의 조세회피에 이용됨**

- 대표적인 다국적 기업의 조세회피 유형은 다음과 같은 4가지로 나뉠 수 있음
  - 이전가격(transfer price)을 이용한 조세회피
  - 과소자본(thin-capitalization)을 이용한 조세회피
  - 조세회피처(tax haven)를 이용한 조세회피
  - 조세조약을 이용한 조세회피(treaty shopping)

나. 이전가격과세제도

■ **과세당국은 거래당자사의 어느 한쪽이 국외특수관계자인 국제거래에서 그 거래가격이 정상가격 보다 낮거나 높은 경우에는 정상가격을 기준으로 거주자의 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정할 수 있음(국조법 §4①)**

(1) 정상가격 산출방법

■ **정상가격은 원칙적으로 해당 거주자가 특수관계가 없는 자와 행한 국제거래에서**

형성된 가격이며, 이러한 정상가격은 다음의 방법 가운데 가장 합리적인 방법[67]에 의하여 계산한 가격으로 산출함(국조법 §5①)

- 비교가능 제3자 가격법(comparable uncontrolled price method, CUP)
- 재판매가격법(resale price method, RP)
- 원가가산법(cost Plus method, CP)
- 이익분할법(profit split method, PSM)
- 거래순이익률법(transactional net margin method, TNMM)
- 그 밖에 합리적이라고 인정되는 방법(매출총이익의 영업비용에 대한 비율(Berry Ratio) 방법)

[표 15] **정상가격의 산출방법**

정상가격 산출방법	내용
(1) 비교가능 제3자가격법	• 거주자와 국외특수관계인의 국제거래에서 그 거래와 유사한 거래 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법
(2) 재판매가격법	• 거주자와 국외특수관계인이 자산을 거래한 후 거래의 어느 한 쪽인 그 자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 다시 그 자산을 판매하는 경우 특수관계가 없는 자에 대한 재판매가격에서 통상이윤을 차감하는 가격을 정상가격으로 보는 방법 정상가격 = 특수관계가 없는 자에 대한 재판매가격 − 통상이윤(재판매가격×매출총이익률)

67) 여기서 합리적인 방법의 기준은 다음과 같음(국조법령 §5)
1. 특수관계가 있는 자 간의 국제거래와 특수관계가 없는 자 간의 거래 사이에 비교가능성이 높을 것
2. 사용되는 자료의 확보 및 이용가능성이 높을 것
3. 특수관계가 있는 자 간의 국제거래와 특수관계가 없는 자 간의 거래를 비교하기 위하여 설정된 경제여건·경영환경 등에 대한 가정이 현실에 부합하는 정도가 높을 것
4. 사용되는 자료 또는 설정된 가정의 결함이 산출된 정상가격에 미치는 영향이 적을 것
5. 특수관계가 있는 자 간의 거래와 정상가격 산출방법과의 적합성이 높을 것

정상가격 산출방법	내용
(3) 원가가산법	• 거주자와 국외특수관계자 간의 거래에 있어 자산의 제조·판매나 용역의 제공과정에서 발생한 원가에 자산의 판매자나 용역의 제공자의 통상이윤을 가산하여 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법 정상가격 = 자산 및 용역의 제조·구입 등의 원가 + 통상이윤(원가×매출총이익률)
(4) 이익분할법	• 거주자와 국외특수관계자 간의 국제거래에서 거래 쌍방이 함께 실현한 거래순이익을 거래당사들 간의 상대적 공헌도에 따라 배부하고, 그 배부된 이익을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법
(5) 거래순이익률법	• 거주자와 국외특수관계자 간의 국제거래에 있어 거래자와 특수관계가 없는 자 간의 거래 중 해당 거래와 유사한 거래에서 실현된 '거래순이익률'을 기초로 산출한 거래가격을 정상가격으로 보는 방법
(6) 기타 합리적인 방법	• 「국조법」에서 정한 산출방법 이외에 거래의 실질 및 관행에 비추어 합리적이라고 인정되는 방법[68]

(2) 정상가격 산출방법의 사전승인제도(APA: advance pricing approvals)

■ **정상가격 사전승인제도는 납세자와 과세당국 간 마찰의 소지를 제거하고 과세의 안정성을 제공하기 위한 것임**

- 동 제도는 미국의 이전가격 사전가격합의제도와 동일한 취지의 제도임
- 이전가격과세로 인한 납세자의 부담감과 이전가격 조사를 담당하는 과세당국의 업무부담을 동시에 줄여주기 위해 도입된 선진화된 제도임

■ **(승인신청) 정상가격 산출방법을 적용하고자 하는 일정기간의 과세연도 중 최초 과세연도 종료일까지 국세청장에게 승인신청을 할 수 있음(국조법 §6)**

- 정상가격산출방법의 사전승인신청 대상 기간은 납세자가 정상가격 산출방법의 사전승인을 받으려는 기간으로 함
  - 사전승인대상 기간은 통상 5년을 대상으로 신청하고 있음

68) 예를 들면 「국조법」 집행기준 5-4-3에서는 매출총이익의 영업비용에 대한 비율(Berry Ratio) 방법을 인정하고 있음

- 신청인이 사전승인신청시에 제출한 자료[69]는 사전승인의 심사 및 사후관리 외의 용도로는 사용할 수 없음(국조법령 §9⑤)

■ **(승인절차) 승인절차는 상호합의에 의한 사전승인과 일방적 사전승인이 있음**

- 상호합의에 의한 사전승인: 국세청장은 거주자가 정상가격 산출방법에 대한 승인을 신청하는 경우 체약상대국의 권한있는 당국과의 상호합의절차를 거쳐 합의하였을 때에는 정상가격 산출방법을 승인 할 수 있음
- 일방적 사전승인: 국세청장은 납세자가 사전승인신청시 상호합의절차를 요구하지 않거나 정상가격 산출방법의 상호합의절차가 중단된 경우에는 상호합의절차를 거치지 않고 사전승인을 할 수 있음

■ **(사후관리) 국세청장과 사전가격승인을 받은 납세자는 그 승인내용을 준수해야 하며, 다음에 해당하는 사유가 발생하면 사전승인을 취소하거나 철회할 수 있음**

- 법령상 자료[70]의 중요한 부분이 제출되지 아니하거나 거짓으로 작성된 경우
- 거주자가 사전승인 내용 또는 그 조건을 준수하지 아니한 경우
- 사전승인 된 정상가격산출방법의 전제가 되는 조건이나 가정의 중요한 부분이 실현되지 아니한 경우
- 관련 법령 또는 조세조약이 변경되어 사전승인 내용이 적절하지 아니하게 된 경우

---

69) 사전승인신청시 제출하는 자료는 다음과 같음(국조법령 §9①)
1. 사전승인신청서
2. 거래당사자의 사업연혁·사업내용·조직 및 출자관계 등에 관한 설명자료
3. 거래당사자의 최근 3년 동안의 재무제표, 세무신고서 사본, 국제거래에 관한 계약서 사본 및 이에 부수되는 서류
4. 신청된 정상가격의 세부 산출방법을 구체적으로 설명하는 각종 자료
5. 동법 시행령 제7조제2항의 규정을 적용하여 보상조정을 하고자 하는 경우에는 실제거래가격과 정상가격의 차이를 조정하는 방법에 관한 설명 자료
6. 승인신청된 정상가격산출방법에 관하여 관련 체약상대국과(締約相對國)의 상호합의를 신청하는 경우에는 기획재정부령이 정하는 별지 제4호 서식의 상호합의절차개시 신청서
7. 기타 사전승인 신청된 정상가격산출방법의 적정성을 입증하는 자료

70) 거주자는 정상가격산출방법의 사전승인을 얻은 경우에는 매년 과세표준 및 세액의 확정신고기한 다음날부터 6월 이내에 국세청장에게 다음의 사항을 포함한 연례보고서 4부를 제출해야 함
1. 사전승인된 정상가격 산출방법의 전제가 되는 근거 또는 가정의 실현 여부
2. 사전승인된 정상가격 산출방법을 적용하여 산출된 정상가격 및 그 산출과정
3. 실제 거래가격과 정상가격이 다른 경우에는 그 차이에 대한 처리 내역
4. 기타 사전승인시에 연례보고서에 포함하도록 정한 사항

다. 과소자본과세제도

■ 현행 「국조법」에 의하면 내국법인의 국외지배주주에 대한 부채 대 자본비율이 3:1(금융업의 경우 6:1)을 초과하게 되면 차입금(친족 등 국외지배주주의 특수 관계인[71]으로부터 차입한 금액포함) 이자는 손금에 산입되지 않음(국조법 §14)

- 과소자본을 이용한 조세회피를 방지하기 위하여 자기자본과 타인자본에 대한 과세상 취급을 동일하게 하는 것임

(1) 과세방법

(가) 국외지배주주의 범위

■ 「국조법」 제2조제1항제11호는 국외지배주주를 "내국법인 또는 외국법인의 국내사업장을 실질적으로 지배하는 외국의 주주·출자자 또는 본점으로서 대통령령이 정하는 자"로 규정하고 있음

- 동법 시행령 제3조는 국외지배주주의 범위를 외국법인의 내국법인과 국내사업장별로 구체화하고 있음

■ 내국법인의 경우에는 외국의 주주·출자자 및 당해 외국주주가 출자한 외국법인으로서 각 사업연도 종료일 현재 다음에 해당하는 자로 함

- (ⅰ) 내국법인의 의결권 있는 주식의 50% 이상의 주식을 직접 또는 간접으로 소유하고 있는 외국주주
- (ⅱ) (ⅰ)의 규정에 의한 외국주주가 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 외국주주
- (ⅲ) 내국법인의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 지배하는 외국주주

■ 외국법인의 국내사업장의 경우에는 외국법인의 본점·지점, 해당 외국법인의

71) 국외지배주주의 특수관계자란 다음과 같음(국조법령 §24의2)
1. 혈족·인척 등 친족관계(6촌 이내의 혈족, 4촌 이내의 인척, 배우자(사실혼 포함)등)
2. 임원·사용인 등 경제적 연관관계(임원, 사용인, 본인의 금전이나 그 밖의 재산으로 생계를 유지하는 자 등)

외국주주 및 해당 외국법인 · 외국주주가 출자한 외국법인으로서 다음에 해당하는 자로 함

- (i) 국내사업장이 있는 외국법인의 본점 · 지점
- (ii) (i)의 규정에 의한 외국법인의 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 외국주주
- (iii) (i) 또는 (ii)의 규정에 의한 본점 또는 외국주주가 의결권 있는 주식의 50% 이상을 직접 또는 간접으로 소유하는 외국법인

(나) 지급이자의 손금불산입

■ **손금에 산입되지 않는 금액은 다음과 같이 산정함(국조법령 §25)**

- 내국법인이 국외지배주주로부터 차입한 전체 차입금 중 이자율이 높은 차입금[72]부터 차례대로 각 차입금에 해당 이자율을 곱하여 합산한 이자 및 할인료로 함
- 합산하는 한도는 이자율이 높은 차입금의 적수부터 누적한 적수가 초과적수가 될 때까지로 하고, 누적적수가 초과적수보다 많아지게 되는 때의 마지막 차입금의 적수 중 초과적수[73]보다 많아지는 부분은 제외

■ **합산하는 이자 및 할인료는 차입금에서 발생한 모든 이자소득으로서 내국법인이 국외지배주주에게 지급하여야 할 사채할인차금 상각액 · 융통어음 할인료 등 그 경제적 실질이 이자에 대응하는 것을 말함(국조법령 §25②) 다만, 건설자금이자는 이자 및 할인료의 범위에서 제외됨**

■ **국외지배주주의 내국법인 출자금액은 다음과 같이 계산함(국조법령 §25③)**

국외지배주주의 = Max[자산의 합계액-부채의 합계액, 납입자본금] × 내국법인 출자금액 국외지배주주가 납입한 자본금 / 내국법인의 납입자본 총액

72) 같은 이자율이 적용되는 차입금이 둘 이상이 있는 경우에는 차입시기가 늦은 차입금부터 적용

73) 초과적수는 다음과 같이 산정함
초과적수 = [내국법인(외국법인의 국내사업장을 포함한다)의 국외지배주주(국외지배주주의 자급보증을 통하여 내국법인에게 금전을 대여하는 제3자를 포함한다)에 대한 총차입금 적수] - [국외지배주주의 내국법인 출자금액 적수 × 기준배수]

(2) 과소자본과세제도와 지급이자 손금불산입제도의 적용순서

■ **「법인세법」상의 차입금 이자에 대한 손금불산입과 과소자본세제의 손금불산입 규정이 동시에 적용될 경우 그 우선순위를 정해야 함**

- 「법인세법」 제28조에서는 국내기업이 차입금을 비정상적으로 사용하는 등의 경우에는 차입금의 지급이자를 비용으로 인정하고 있지 않으며, 동시에 적용되는 손금불산입 지급이자의 적용순서는 다음과 같이 정하고 있음

1. 채권자가 불분명한 사채 이자
2. 지급받는 자가 불분명한 채권·증권의 이자·할인액 또는 차익
3. 건설자금에 충당한 차입금의 이자
4. 업무무관자산 또는 업무무관가지급금에 관한 지급이자

■ **과소자본세제상 배당으로 간주된 이자의 손금불산입을 규정한 「국조법」 제14조의 조항은 동법 제4조(이전가격과세제도) 및 「법인세법」 제28조(지급이자의 손금불산입)에 우선하여 적용함**

- 과소자본과세제도에 의해 손금불산입되는 이자는 기본적으로 배당소득으로 간주되며 이는 더 이상 이자가 아니므로 지급이자 손금불산입을 규정한 「법인세법」상의 어느 조항다도 먼저 손금불산입을 해야 함

라. 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세

(1) 적용요건

■ **특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세는 다음과 같은 일정한 요건이 충족되면 적용됨(국조법 §18①)**

- 특정외국법인이 도매업, 금융 및 보험업, 부동산업, 임대업 등을 영위하는 경우
  - 동 업종에서 발생하는 수입금액(또는 매입원가)의 합계액이 총수입금액(또는 매입원가)의 50%를 초과하고,
  - 동 업종에서 발생한 수입금액(또는 매입원가) 중 특수관계인과의 거래분이 50%를 초과하는 경우에 한하여 고정된 시설을 가지고 실질적 사업을 영위하는지 여부에 관계없이 조세회피처 과세를 적용함

- 또한 주식, 출자지분 또는 채권의 보유, 지적재산권의 제공, 선박·항공기·장비의 임대, 투자신탁 또는 기금에 대한 투자가 주된 사업인 법인에 대해서는 고정된 시설을 가지고 실질적 사업을 영위하는지 여부에 관계없이 조세회피처 과세를 적용함

(2) 과세방법

(가) 특정외국법인의 유보소득의 배당간주

■ **적용대상자는 조세회피처 등(이하 '경과세국'이라 함)에 있는 외국법인의 각 사업연도 말 현재 총발행주식의 총수 또는 출자금액의 10% 이상을 직접 또는 간접으로 보유하고 있는 내국인으로서 해당 외국법인과 특수관계가 있는 자임(국조법 §17①)**

- 발행주식의 총수 또는 출자금액의 10%을 판단할 때에는 「민법」 제779조에 따른 가족의 범위에 속하는 사람이 직접 보유하는 발행주식 또는 출자지분을 포함
- 특정외국법인은 경과세국에 본점 또는 주사무소를 둔 외국법인으로서 내국인과 특수관계가 있는 법인을 말함

■ **경과세국은 법인의 부담세액이 실제발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역을 말함(국조법 §17①)**

- 실제발생소득은 해당 법인의 본점 또는 주사무소가 소재하는 국가 또는 지역에서 재무제표 작성시에 적용되는 회계원칙에 의해 산출한 법인세차감전당기순이익을 말함
- 법인의 부담세액이 해당 실제 발생소득의 15% 이하인 국가 또는 지역이라 함은 그 거주지국 세법에 의하여 해당 법인의 해당 사업연도를 포함한 최근 3개 사업연도의 법인세차감전당기순이익의 합계액에 대한 조세의 합계액이 15% 이하인 국가 또는 지역임

(나) 배당간주금액의 산출

■ **내국인에게 배당으로 간주하는 금액은 특정외국법인의 배당가능 유보소득에 해당 내국인의 특정외국법인에 대한 주식보유비율을 곱하여 계산함(국조법령 §32①)**

- 배당가능 유보소득은 해당 특정외국법인의 거주지국에서 재무제표 작성시에 회계원칙에 의하여 산출한 처분 전 이익잉여금에서 다음과 같은 금액을 공제하거나 가산한 금액으로 함

> 배당가능 유보소득 = 조정이월이익잉여금 + 당기순이익 - 배당금 또는 분배금 - 상여 · 퇴직 급여 및 기타사외유출 - 의무적립금 - 기과세 간주배당 잔여액 ± 주식 및 출자증권에 대한 평가손익 조정액 - 최소금액(2억원)

- 주식보유비율은 내국인이 특정외국법인에 대하여 직접적으로 출자하고 있는 경우 '내국인보유주식수 ÷ 특정외국법인의 총발행주식수'를 의미함

(3) 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세의 적용 배제

■ **조세회피처 과세제도는 내국법인 등이 해외 경과세국에 페이퍼컴퍼니 등을 설립하여 소득을 부당히 유보하는 것을 방지하기 위한 목적으로 하는 것이며, 정상적인 해외진출기업에게는 적용되지 않음**

- 특정외국법인이 경과세국에 사업을 위하여 필요한 사무소 · 점포 · 공장 등의 고정된 시설을 가지고 있고 그 시설을 통하여 사업을 실질적으로 영위하고 있는 경우에는 특정외국법인의 유보소득을 배당으로 간주하지 않음(국조법 §18)

■ **다만, 다음과 같이 주로 특수관계자와 거래하거나 소득이 주로 이자 · 배당 · 사용료 · 부동산소득 등 수동적인 소득을 얻는 특정외국법인의 경우에는 조세회피처 과세제도를 적용함**

- 도매업, 금융 및 보험업, 부동산업 · 임대업 및 사업서비스업을 영위하는 특정외국법인으로서,
  - 위의 업종에서 발생한 수입금액의 합계액 또는 매입원가의 합계액이 총수입금액 또는 총매입원가의 50%를 초과하는 법인
  - 위의 업종에서 발생한 수입금액의 합계액 또는 매입원가의 합계액 중 특수관계자와 거래한 금액이 이들 업종에서 발생한 수입금액의 합계액 또는 매입원가의 합계액의 50%를 초과하는 법인

- 주된 사업[74]이 주식, 출자지분 또는 채권의 보유, 지식재산권의 제공, 선박·항공기·장비의 임대, 투자신탁 또는 기금에 대한 투자를 주된 사업으로 하는 법인

마. 조세조약을 이용한 조세회피(Treaty Shopping)에 대한 규제

■ **우리나라는 최근 조세조약을 이용한 내·외국인 자본의 조세회피를 방지하기 위해 조세조약[75] 개정작업을 추진하고 있음[76]**

- 조세회피처 등 제3국을 경유하여 국내에 투자하는 조세회피행위가 이루어지면서 이에 대한 대응방안을 적극적으로 마련하고 있는 추세임

■ **우리나라의 조세조약 개정 추진 방향을 살펴보면**

- 향후 조세조약 체결·개정시 제3국의 거주자가 조세회피처를 경유하여 국내에 투자함으로써 조세조약의 혜택을 향유하는 경우에 대해서는 조세조약상 비과세 또는 제한세율 적용혜택을 배제하도록 조약에 명시
- 말레이시아 라부안의 역외금융센터제도와 같이 조약상대국이 조세조약 체결 후 조세회피처 제도를 도입하는 경우에 해당 조세회피처 제도를 이용하는 제3국의 거주자는 조세조약 적용대상에서 제외하여 조약의 혜택을 방지
- 이자·사용료 등 투자소득(passive income)에 대해 투자자의 거주지국에서만

74) 여기서 주된 사업이란 해당 특정외국법인의 총수입금액 중 50%를 초과하는 수입금액을 발생시키는 사업을 말함

75) Treaty Shopping을 방지하기 위한 조세조약의 예를 보면, 한미조세조약 제17조에서 투자회사나 지주회사(investment or holding companies)를 통한 조세회피를 방지하기 위해 다음과 같은 규정을 두고 있음

> 제17조【투자회사 또는 지주회사】 타방 체약국내의 원천으로부터 배당, 이자, 사용료 또는 양도소득을 발생시키는 일방 체약국의 법인은 다음의 경우에 제12조(배당), 제13조(이자), 제14조(사용료) 또는 제16조(양도소득)상의 혜택을 받을 권리를 가지지 아니한다.
> (a) 특별조치에 의한 이유로 동 배당, 이자, 사용료 또는 양도소득에 대하여 상기 일방 체약국이 동 법인에 부과하는 조세가, 동 일방 체약국이 법인소득에 대하여 일반적으로 부과하는 조세보다 실질적으로 적으며, 또한
> (b) 동 법인 자본의 25퍼센트 이상이 상기 일방 체약국의 개인 거주자가 아닌 (또는 한국법인의 경우에는 미국시민)1인 이상의 인에 의하여 직접적으로 또는 간접적으로 소유되는 것으로 등록되어 있거나, 또는 양 체약국의 권한있는 당국간의 협의를 거쳐 달리 결정되는 경우

76) 이용섭·이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012. pp. 965~971. 이하 부분도 참조

과세할 수 있도록 한 조약에 대해서는 실질투자자가 해당 국가 거주자인 경우에 대해서만 조약의 혜택을 적용하도록 규정함

- 주식 양도차익에 대해서는 과점주주의 주식 양도차익에 대해 투자가의 거주지국 뿐만 아니라 소득발생지국에서도 과세할 수 있도록 하는 것임

■ **최근 조세조약 남용 방지규정이 마련된 조세조약 현황을 살펴보면 다음과 같음**

[표 16] **최근 조세조약 남용방지 규정이 포함된 조세조약**

1. 한·쿠웨이트 조세조약 의정서(2010.12.27 발효): 제28조의가 조세조약 혜택의 제약 규정 마련
2. 한·라트비아 조세조약(2009.12.26.발효): 제1조 조세해택 제약 근거 명시
3. 한·카타르 조세조약(2009.4.15. 발효): 제10조 내지 제21조 관련 조세조약 혜택 제약 근거 명시
4. 한·사우디아라비아 조세조약(2008.12.1. 발효): 제27조 관련 조세조약 혜택 제약 근거 명시
5. 한·아제르바이잔 조세조약(2008.11.25. 발효): 제10조 배당, 제11조 이자, 제12조 사용료, 제3조 양도소득, 제21조 기타소득 관련 조세조약 혜택 제약 근거 명시
6. 한·캐나다 조세조약(2006.12.18. 개정 발효): 제27조 그 밖의 규칙 조세조약 혜택 제약 근거 명시
7. 한·오만 조세조약(2006.2.13. 발효): 제10조 배당, 제11조 이자, 제12조 사용료, 제22조 그 밖의 소득 관련 조세조약 혜택 제약 근거 명시
8. 한·아랍에미리트연합 조세조약(2005.3.2. 발효): 제23조 면세의 제한 조세조약 혜택 제약
9. 한·독일 조세조약(2002.10.31. 개정 발효): 제27조 특별한 사안에서의 협정의 적용 조세조약혜택 제약 근거 명시
10. 한·이스라엘 조세조약(1997.12.13. 발효): 의정서 3. 조세조약 혜택을 부인할 수 있는 근거명시
11. 한·영 조세조약(1996.12.29. 개정 발효): 제10조 배당, 제11조 이자, 제12조 사용료, 제22조 기타소득 관련 조세조약 혜택 제약 근거 명시
12. 한·파나마 조세조약(2012. 4.1. 제정 발효): 제27조 혜택의 제한 규정 마련

바. 국가 간 조세협력 및 해외금융계좌신고

■ **세계경제의 글로벌화가 빠른 속도로 진행되면서 조세분야에 관한 국가 간 협력의 중요성도 날로 증대되고 있음**

- 과거의 각종 관세·비관세 장벽이 허물어지고 많은 행정규제 등이 완화되는 가운데 교통·통신의 발달 및 디지털 경제의 확산 등으로 국가 간 자본과 노동의 이동이 더욱 용이해짐

■ 우리나라의 경우도 1996년 OECD 가입 이전부터 우리 기업의 해외투자 규모가 외국인의 국내투자 규모를 능가하는 등 해외진출이 크게 증가하였고, 이에 따라 국가 간 조세협력의 중요성은 갈수록 커지고 있음

- 국내 기업이 해외에서 부당한 과세를 받지 않고 외국에 체류하는 우리나라 거주자에 대한 과세권을 확보하기 위해 다른 국가들과 조세조약을 합리적으로 체결하고 관련 협력체제를 구축할 필요성이 커짐

■ 이러한 점들을 반영하여 「국조법」에서는 "국가 간 조세협력"(제7장)과 "해외금융 계좌의 신고"(제8장)를 마련하고 있음

- "국가 간 조세협력"에서는 조세조약의 시행과 국가 간 조세징수의 협조, 조세정보교환, 세무조사협력 등에 대해 규정하고, "해외금융계좌의 신고"에서 신고내용과 의무 불이행시 벌칙, 기한 후 신고 등을 규정하고 있음

(1) 조세징수협조

■ OECD의 '조세행정공조협약'과 '개정의정서'는 재화와 용역의 국제적 이동에 따른 조세회피와 탈세를 방지하기 위한 다자간 협약으로, 우리나라는 이에 대해 2010년에 서명하고 2012년에 국회 비준을 받음

- OECD와 EU 집행위원회는 1988년에 '조세행정공조협약'(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)을, 2010년에 '개정의정서'(Protocol Amending the Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)를 채택

■ 이 외에 일부 국가들은 조세징수 관련 협조 조항을 조세조약에서 별도로 규정하고 있으나, 대체로 원론적인 수준에 그치는 한계가 있음

- 우리나라도 미국·일본·태국·벨기에 등과의 조세조약에서 조세징수협조에 관해 별도의 조항을 두고 있음

■ 따라서 체약국 상호간에 조세징수협조의 실질적인 이행을 위해서는 국내 법령에서 구체적으로 정할 필요가 있으며, 우리나라의 경우 「국조법」에서 구체적인 절차를 마련해 두고 있음(「국조법」 제30조~제32조)

(2) 정보교환제도

■ **일반적으로 국가간 정보교환은 제공방식에 따라 상대국의 요청에 의한 경우와 자동 정보교환, 자발적 정보교환으로 이루어짐**

- 우리나라는 조세조약의 정보교환 규정에 따라 체약국 과세당국에게 「소득세법」 시행령 제207조의2 및 제216조의2와 「법인세법」 시행령 제138조의4 및 제162조의2에 따른 비과세·면제신청서·지급명세서를 통보하고(국제조세 사무처리 규정 제88조), 국세청장(국제조사과장)으로 하여금 자발적 통보자료를 제공토록 하고 있음(국제조세 사무처리 규정 제81조 및 제82조)

■ **우리나라는 「국조법」 제31조에 따라 국조세의 부과와 징수, 조세 불복 등을 위해 필요한 조세정보와 국제관행으로 일반화된 조세정보를 조세조약 체약 상대국과 교환할 수 있음**

- 체약 상대국이 조세조약에 따라 비거주자·외국법인의 금융정보를 요청하는 경우 조세 법률상 제출 의무가 있거나, 상속·증여재산의 확인에 필요하거나, 체약상대국에서 조세탈루 혐의 조사에 필요하거나, 체납자의 재산조회에 필요한 등의 금융정보를 제공해야 함
- 2016년 2월 현재 조세정보교환협정 체결 현황을 살펴보면, 시행국은 4개국이고 체결주진 중에 있는 국가 가운데 서명국 6개국, 가서명국 9개국임

[표 17] **조세정보교환 협정 체결 현황 : 2016. 2월 기준**

시 행 국(4)					
쿡아일랜드	('12. 03. 05)	마셜제도	('12. 03. 09)	바하마	('13. 07. 15)
버뮤다	('15. 02. 13)				
체결추진中					
서 명 국(6)					
바누아투	('12. 03. 14)	안도라	('14. 10. 23)	영국령 버진아일랜드	('14. 12. 05)
사모아	('15. 05. 15)	저지	('15. 07. 21)	건지	('15. 09. 23)
가서명국(9)					
케이맨제도	('10. 03. 25)	라이베리아	('10. 06. 17)	세인트루시아	('10. 07. 14)
앵귈라	('10. 11. 13)	코스타리카	('11. 02. 01)	세인트 빈센트그레나딘	('12. 10. 26)
지브롤터	('12. 12. 10)	모리셔스	('14. 02. 10)	마카오	('16. 02. 15)

자료: 기획재정부, 「조세조약 및 정보교환협정 체결현황」, 2016. 3.

■ **금융회사 등이 정당한 사유 없이 정보제공을 위반하는 경우 과태료를 부과하고, 「금융실명거래 및 비밀보장에 관한 법률」이나 「국조법」상 명시된 금융정보 범위를 벗어나는 경우에도 징역 혹은 벌금형이 부과됨**

- 또한 세무공무원이 교환된 정보의 비밀유지를 어기는 경우 체약국의 국내법(형법·국가공무원법 등)에 따라 제재가 결정됨
- 이외 비밀유지와 관련하여 OECD에서는 ①전문직업적 비밀 ②교역상·사업상 비밀 ③은행거래비밀[77] 등이 주로 논의됨

■ **정기적 금융정보 교환[78]을 위한 금융회사의 정보 식별·보유 권한부여(국조법 §31④)**

- 종전에는 금융회사는 권한 있는 당국이 조세조약에 따른 정보교환을 위하여 특정 체약상대국이 금융정보 제공을 요구하는 경우에만 그 금융거래 상대방의 인적사항 등을 확인할 수 있어 정보교환 대상국이 추가되는 경우 매번 새로이 인적사항 등을 확인하여야 하는 부담이 발생
- 2015년말 세법 개정으로 권한 있는 당국의 요구에 관계없이 금융회사가 금융거래 상대방의 납세자번호를 포함한 인적사항 등을 미리 확인·보유할 수 있게 되었음
  - 금융회사는 금융정보의 원활한 제출을 위해 필요한 경우 모든 비거주자 등의 인적 사항을 확인
  - 금융회사는 식별한 계좌가 보고대상 계좌로 분류(국세청에 보고의무 발생)되기 전 까지 당해 계좌 정보를 보유

(3) 세무조사협력

■ **OECD가 권고하는 '조세문제에 관한 상호행정협조를 위한 협약'이나 '동시세무조사 실시를 위한 OECD 모델약정'을 수용하는 경우 조세조약 당사국 간의 협약에**

77) 은행거래비밀과 관련해서는 2008년 글로벌 금융위기 이후 절대적 금융비밀주의의 폐해가 부각됨에 따라 OECD와 G20 등의 주요국들은 '국내법상의 금융비밀보장 규정을 이유로 상대국의 과세정보 요청을 거부할 수 없다'는 'OECD 정보교환 기준'의 실행을 강력히 추진하여 조세회피처 국가와 스위스, 홍콩, 싱가포르 등 역외금융센터 국가들이 금융비밀보호주의를 포기하고 있음

78) 한미조세정보자동교환협정(FATCA) 등 국가간 협정에 의해 매년 정기적으로 납세자의 금융정보를 교환

의해 세무조사에 대한 협력이 가능해짐

- 우리나라는 OECD가 제정한 기준으로 일본·미국과 각각 1987년, 1990년에 「조사공무원 해외파견 출장 조사에 관한 약정」을 체결하였고, 특히 미국과는 1990년에 동시세무조사 약정도 체결하였음
- 과세당국 간 파견조사 약정에 대한 OECD 기준이 '조세문제에 관한 상호행정협조를 위한 협약' 제9조(파견세무조사)에 규정되어 있음
  - 우리나라가 일본 및 미국과 체결한 파견세무조사 약정에서는 해당 납세자의 사전 동의를 전제로 하고, 세무조사 대상을 상대국 기업의 국내지점 또는 100% 소유 국내 현지법인(상대국 기업의 자회사)으로 한정

■ **우리나라에서는 「국조법」 제32조에 근거해 체약 상대국과 세무조사 협력에 대한 약정을 체결할 수 있음**

- 과세당국은 조세조약이 적용되는 자와의 거래에 대하여 세무조사가 필요하다고 판단되는 경우 체약국과 동시에 세무조사를 하거나 상대국에 세무공무원을 파견하여 직·간접적으로 세무조사를 할 수 있음

(4) 해외금융계좌 신고제도

■ **해외금융계좌 신고제도는 미국·프랑스·호주·아일랜드·노르웨이 등에서 이미 시행 중이며, 최근 일본정부도 국외재산조서 제출제도를 도입하였고, 우리나라는 2010년말 「국조법」 제8장(해외금융계좌의 신고)을 신설**

- 해외금융회사에 해외금융계좌를 개설·보유하고 있는 거주자 및 내국법인이 일정금액을 초과하는 경우 과세관청에 신고하는 제도임
- 해외금융회사란 금융회사 등 또는 외국의 금융 관련 법령에 따라 설립된 금융회사 등 중 이와 유사한 금융회사 등이고(국조법 §34②), 해외금융계좌는 「은행법」 제27조와 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제4조 및 제5조, 이외 금융거래를 위해 해외금융회사에 개설한 계좌임(국조법 §34③)

■ **우리나라는 「국조법」 제34조~37조에서 해외금융계좌 신고제도를 규정**

- 해외금융계좌의 신고의무자는 해당연도 종료일 현재 거주자 또는 내국법인으로[79], 매월 말일 중 어느 하루라도 해외금융계좌 보유 현금, 상장주식(예탁증

서 포함), 해외파생상품 등의 평가액의 합이 10억원을 초과하는 경우임

- 이 경우 보유자의 성명, 주소, 계좌번호, 금융회사 이름, 보유계좌잔액의 최고금액 등 '해외금융계좌정보'를 다음 연도 6월 1일부터 30일까지 납세지 관할 세무서장에게 신고해야 함
- 해외금융계좌 신고의 관할 세무서 기준이 되는 거주자의 납세지는 주소지나 거소지가 되고, 내국법인의 납세지는 법인의 등기부상의 본점 또는 주사무소의 소재지나 사업의 실질적 관리장소의 소재지가 됨

(5) 다국적기업의 국제거래정보 제출

■ **납세의무자와 국외특수관계인과의 국제거래에 대하여 과세당국이 보다 종합적인 거래정보를 확보하여 역외탈세를 방지하고 세원기반을 확대하기 위해 다국적기업 등에 대한 국제거래정보 제출의무를 둠(국조법 §11)**

- 국외특수관계인과 국제거래를 하는 납세의무자가 과세당국에 제출하고 있는 국제거래명세서는 과세당국이 납세의무자의 성실신고 또는 조세회피 여부를 판단하는 데 한계가 있음
- 국외특수관계인과 국제거래를 하는 납세의무자의 매출액 등을 고려하여 일정 기준 이상의 납세의무자에 대해서는 해당 납세의무자의 경영정보 및 이전가격(移轉價格) 관련 거래 현황 등을 포함한 국제거래정보통합보고서를 관할 세무서장에게 제출하도록 함

■ **국제거래정보 통합보고서에는 다국적기업 경영전반 및 이전가격 정보 등의 내용이 포함되어 있음**

- 개별기업보고서 : 다국적기업의 계열그룹 내 개별 법인에 대한 설명(조직, 사업 등), 주요 특수관계 거래와 관련 거래에 대한 이전가격 정보, 재무현황
- 통합기업보고서 : 계열그룹 내 특수관계인의 조직구조, 사업 내용, 무형자산, 금융거래, 재무 및 세무현황

■ **국제거래정보 통합보고서 제출대상자는 다음의 요건을 모두 충족하는 내국인 및 외국법인의 국내사업장**

79) 해외금융계좌 신고의무가 면제되는 재외국민의 국내 거소기간은 신고대상 연도 종료일 2년 전부터 국내에 거소를 둔 기간의 합계가 183일 이하인 경우임(국조법 §34⑤)

- 개별 법인 매출액 : 연간 1,000억원 초과
- 국외특수관계인과의 거래금액 : 연간 500억원 초과

4. 거주자의 국제적 이중과세 방지: 외국납부세액의 조정

가. 개요

■ **우리나라는 전세계소득과세주의를 채택하고 있어 국제적인 사업활동을 영위하는 거주자의 경우 전세계에서 얻은 소득은 그 과세대상이 되어 국제적인 이중과세 문제가 발생**

- 국제적 사업활동을 영위하는 거주자의 경우 우리나라에서 획득한 소득뿐만 아니라 세계 각국에서 얻은 소득도 그 과세대상이 되며, 이 경우 소득 원천지국에서 과세된 부분에 대하여 우리나라 역시 그 과세가 이루어져 국제적 이중과세문제 발생

■ **국제적으로 발생하는 이중과세를 방지하기 위한 제도적 장치로 국내 세법과 조세조약에서 이중과세를 배제하는 방법을 정하고 있음**

- 세법 및 조세조약에 따라 직접외국납부세액공제, 간접외국납부세액공제 및 간주외국납부세액공제를 적용받을 수 있으며, 외국법인세액이 있는 경우 세액공제방법과 손금산입방법 중 택일하여 적용가능 함
  - 「소득세법」상 거주자는 간접외국납부세액공제를 받을 수 없음(소법 §57)
  - 세액공제방법과 손금산입방법을 같은 사업연도에 동시에 적용할 수 없음
  - 해외지점이 아닌 해외 자회사의 법인세 등은 직접외국납부세액공제대상(손금산입방법 포함)은 아니며, 다만 간접외국납부세액공제대상으로 인정되는 경우 납부한 법인세의 일부를 간접외국납부세액으로 공제받을 수 있음
- 조세조약과의 관계
  - 직접외국납부세액공제는 조세조약이 없어도 적용이 가능함(법법 §57①)
  - 간접외국납부세액공제는 조세조약 체결 여부와 관계없이 100% 인정됨(법법 §57④)

- 간주외국납부세액공제는 조세조약의 범위 내에서 적용이 됨(법법 §57③)

• 외국법인의 직접외국납부세액공제(법법 §97①)
- 외국법인의 국내사업장에 대하여도 직접외국납부세액공제 및 이월공제가 허용됨

나. 법인세법상의 외국납부세액공제 및 손금산입

(1) 외국법인세액의 범위

■ **(직접외국법인세액) 외국법인세액은 각 사업연도의 과세표준금액에 포함된 국외원천소득에 대하여 외국정부(지방자치단체를 포함)에 의하여 과세되어 납부하였거나 납부할 것으로 확정된 금액으로 다음의 하나에 해당하는 세액을 말함(법법 §57①)**

• 초과이윤세 및 기타 법인의 소득 등을 과세표준으로 과세된 세액

• 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세의 부가세액

• 법인의 소득 등을 과세표준으로 하여 과세된 세와 동일한 세목에 해당하는 것으로 소득 이외의 수입금액 또는 기타 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액

■ **(간주외국법인세액) 우리나라와 조세조약을 체결한 상대국에서 법인세를 감면받은 국외원천소득이 내국법인에게 계상되어 있는 경우[80], 감면받은 세액상당액을 그 조세조약으로 정하는 범위내에서 외국법인세액으로 간주함(법법 §57③)**

• 간주외국납부세액공제는 소득에 대하여 감면 등을 허용하는 국가와 조세조약이 체결되어 있고 조세조약상에 간주외국납부세액공제조항이 있는 경우에만 간주외국납부세액공제를 받을 수 있음

80) 해당 국가가 외국인 투자자에 대하여 조세감면을 하는 경우, 감면세액을 납부한 것으로 간주하여 외국납부세액에 포함시켜 실질적인 감면효과를 주기 위한 것임

[표 18] 조세조약상 간주외국납부세액 대상 국가

그리스, 말레이시아, 멕시코, 몰타, 방글라데시, 베트남(2014.12.31까지), 불가리아, 브라질, 스리랑카, 슬로바키아, 싱가폴, 아일랜드, 요르단, 이스라엘, 이집트, 인도네시아, 중국(2014.12.31까지), 체코, 카타르(2010.1.1.~2019.12.31), 쿠웨이트, 터어키, 태국, 튀니지, 파키스탄, 파푸아뉴기니, 포르투칼, 필리핀, 피지 등

■ (간접외국법인세액) 국내 모기업이 해외 현지법인(외국 자회사)으로부터 배당을 받는 경우에 배당에 대한 외국과세당국의 원천징수세액과 관계없이 현지법인이 부담한 법인세를 기준으로 계산한 금액을 조세조약이 정하는 범위 안에서 추가로 세액공제 또는 손금산입[81]하는 제도임(법법 §57④)

- 공제대상 외국 자회사
  - 배당확정일 현재 6월 이상 계속하여 의결권 있는 발행주식총수 또는 출자총액의 25%[82] 이상을 보유하고 있는 경우에만 공제대상 외국자회사에 해당됨

$$\text{공제대상범위액} = \text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액} \times \frac{\text{수입배당금액}}{(\text{외국자회사의 해당 사업연도 소득금액}) - (\text{외국자회사의 해당 사업연도 법인세액})}$$

■ (외국 Hybrid 사업체[83]) 거주자 또는 내국법인이 외국 Hybrid사업체를 통하여 국외투자한 경우 외국납부세액공제[84]를 적용받을 수 있음(법법 §57⑥)

- 소득이 외국법인 거주지국에서 발생한 경우
  - 거주지국 세법 규정상 소득에 대해 해당 외국법인이 아닌 출자자인 거주자 등이 직접 납세의무를 부담해야 함

81) 회사가 받는 배당에 대하여는 자회사의 거주지국에서 자회사에 대한 법인세 뿐만 아니라 배당에 대하여도 배당소득세가 과세되므로, 지점형태의 진출보다는 자회사 형태의 진출이 불리하게 되며, 이중과세가 완전히 배제될 수 없는 문제점을 해소하기 위한 것임

82) 「조세특례제한법」 제22조의 규정에 따른 해외자원개발사업을 영위하는 외국법인의 경우에는 5%임

83) 두 개 또는 그 이상의 국가에서 조세목적상 다르게 취급되어지는 사업체

84) 동 제도는 2011년 1월부터 시행되었으며, 이는 그동안 외국Hybrid사업체를 통하여 국외투자 후 도관(Pass-through) 판정시 거주자 등이 납세의무를 부담하고서도 외국납부세액공제를 받을 수 없었던 불합리성을 해소한 것임

- 소득이 제3국(원천지국)에서 발생한 경우
  - 거주지국 및 원천지국 세법 규정상 소득에 대해 해당 외국법인이 아닌 출자자인 거주자 등이 직접 납세의무를 부담해야 함

$$\text{공제 대상 범위액} = \text{내국법인이 부담한 외국법인의 해당 사업연도 소득에 대한 외국납부세액} \times \frac{\text{수입배당금액}}{\left(\text{외국법인의 해당사업연도 소득금액} \times \text{내국법인의 해당 사업연도 손입배분비율}\right) - \left(\text{내국법인이 부담한 외국법인의 해당 사업연도 소득에 대한 법인세액}\right)}$$

(2) 외국납부세액공제 및 손금산입 방법

(가) 외국납부세액공제

■ **내국법인이 국외원천소득에 대하여 외국법인세액을 납부하였거나 납부할 것이 있는 때에 전액을 세액공제하여 주는 것이 아니고 외국법인세액 가운데 다음 산식에 의하여 계산한 금액을 한도로 공제함**

- 여기서 산출세액이란 해당 사업연도의 국외원천소득금액을 합산하여 계산한 과세표준금액에 우리나라의 법인세율을 곱하여 계산한 세액을 말함

$$\text{외국납부세액공제한도액} = \text{산출세액} \times \frac{\text{국외원천소득 중 과세표준에 산입된 금액}}{\text{해당사업연도의 법인세 과세표준}}$$

■ **국외원천소득이 국내에서 면제 또는 감면되는 경우 공제한도액은 다음의 산식에 의하여 계산함**

- 이는 국내에서 감면받는 국외원천소득에 대하여 외국납부세액공제를 적용할 경우 이중지원을 하는 결과를 초래하게 되는 불합리한 점을 보완하기 위한 것임

$$\text{공제한도액} = \text{산출세액} \times \frac{\text{국외원천소득} - (\text{감면대상국외원천소득} \times \text{감면비율})}{\text{법인세 과세표준}}$$

■ **이월공제**

- 외국법인세액이 공제한도액을 초과하여 해당 사업연도에 공제받지 못한 금액이 있는 경우 그 초과액은 해당 사업연도의 다음 사업연도부터 5년 이내에 종료하는 각사업연도에 이월하여 한도범위 안에서 공제받을 수 있음(법법 §57②)

■ **국가별한도방식**

- 공제한도를 계산함에 있어서 내국법인의 국외사업장이 2개 이상의 국가에 있는 경우에는 국가별로 구분하여 계산하는 방법만 허용(법법령 §94⑦)

(나) 외국법인세액의 손금산입

■ **외국납부세액에 대하여 기존의 세액공제방법 이외에 손금산입방법을 추가로 인정하여 납세자의 임의선택에 따라 납부세액공제와 손금산입방법 가운데 하나를 적용하도록 하고 있음**

- 선택적용의 이유는 기업의 국내와 국외의 사업활동에 의해 기존의 세액공제방법을 적용받을 수 없는 경우가 발생하는 문제를 시정하여 궁극적으로는 해외에 진출하는 내국법인을 보다 적극적으로 지원하기 위해서임
  - 세액공제를 적용받을 수 없는 경우는 첫째, 국외원천소득은 있으나 국내사업소득의 결손으로 산출세액이 없는 경우 둘째, 어느 진출국가에서는 이익이 발생하였으나 다른 국가에서는 결손이 나서 전체적으로 국외원천소득이 결손인 경우
- 세액공제방법과 손금산입방법은 각 사업연도별로 선택할 수 있음

■ **손금산입 한도와 이월공제**

- 손금산입방법을 적용하는 경우 한도액이 없으며 공제대상외국납부세액 전액을 손금산입하게 됨
- 손금산입방법을 적용하는 경우 세액공제방법의 경우와 달리 한도초과액의 이월공제 문제가 직접 발생하지는 않으나, 결손 등의 경우에는 손금산입 해당 외국납부세액이 다음 사업연도 이후 각 사업연도소득에서 공제되는 이월결손금을 구성함

다. 소득세법상의 외국납부세액공제 및 필요경비 산입

■ **거주자의 종합소득에 국외원천소득이 합산되어 있는 경우 그 국외원천소득에 대하여 국외에서 외국소득세액을 납부하였거나 납부할 것이 있을 때에는 외국납부세액공제와 필요경비산입 중 하나를 선택하여 적용받을 수 있음(소법 §57①)**

- 다만, 사업소득 이외의 종합소득에 대한 외국납부세액은 외국납부세액공제방법에 따라 공제함(소법령 §117⑥)

(1) 외국소득세액의 범위

■ **외국정부가 과세한 다음의 외국소득세액(가산세 및 가산금은 제외)을 말함(소법령 §117①)**

- 개인의 소득금액을 과세표준으로 하여 과세된 세액과 그 부가세액
- 이와 유사한 세목에 해당하는 것으로서 소득 이외의 수입금액 또는 그 밖에 이에 준하는 것을 과세표준으로 하여 과세된 세액

■ **면세외국 소득과 외국 hybrid 사업체의 소득에 대한 간주외국소득세액**

- 국외원천소득이 있는 거주자가 조세조약의 상대국에서 그 국외원천소득에 대하여 소득세를 감면받은 세액의 상당액은 그 조세조약에서 정하는 범위에서 세액공제 또는 필요경비산입의 대상이 되는 외국소득세액으로 봄(소법 §57③)
- 거주자의 종합소득금액 또는 퇴직소득금액에 외국 hybrid 사업체로부터 받는 이익의 배당이나 잉여금의 분배액이 포함되어 있는 경우에는 그 외국법인의 소득에 대하여 출자자인 거주자에게 부과된 외국소득세액 중 해당 수입배당금액에 대응하는 세액을 외국소득세액으로 봄

$$\text{간주외국납부세액} = \text{거주자가 부담한 외국법인의 해당 사업연도 소득에 대한 소득세액} \times \frac{\text{수입배당금액}}{\left(\text{외국법인의 해당 사업연도 소득금액} \times \text{거주자의 해당 사업연도 손익배분비율}\right) - \left(\text{거주자가 부담한 외국법인의 해당 사업연도 소득에 대한 소득세액}\right)}$$

(2) 외국납부세액공제 및 필요경비산입 방법

(가) 외국납부세액공제

■ 종합소득산출세액 또는 퇴직소득산출세액에 국외원천소득이 그 과세기간의 종합소득금액 또는 퇴직소득금액에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 외국소득세액을 해당 과세기간의 종합소득산출세액 또는 퇴직소득산출세액에서 공제함(소법 §57①)

$$\text{공제한도액} = \text{종합(퇴직)소득산출세액} \times \frac{\text{국외원천소득금액}}{\text{종합(퇴직)소득금액}}$$

■ 국외원천소득에 대하여 「조세특례제한법」이나 그 밖의 법률에 따라 면제 또는 세액 감면을 적용받는 경우에는 종합소득산출세액 또는 퇴직소득산출세액에 국외원천 소득에서 국외원천소득 중 기획재정부령이 정하는 금액[85]을 뺀 금액이 해당 과세기간의 종합소득금액 또는 퇴직소득금액 중에서 차지하는 비율을 곱하여 산출한 금액을 한도로 함

$$\text{공제한도액} = \text{종합(퇴직)소득산출세액} \times \frac{\text{국외원천소득금액} - (\text{감면대상외국원천소득금액} \times \text{감면비율})}{\text{해당과세기간의 종합(퇴직)소득금액}}$$

■ 공제한도액 계산시 국가별 한도 방식만 허용

- 국외사업장이 2개 이상의 국가에 있는 경우에는 사업자가 국가별로 구분하여 공제한도액을 계산하는 방법(국가별 한도제)만 허용(소법령 §117⑦)

■ 공제한도 초과액의 이월공제

- 외국정부에 납부하였거나 납부할 외국소득세액이 공제한도를 초과하는 경우 그 초과하는 금액은 해당 과세기간의 다음 과세기간부터 5년 이내에 끝나는 과세기간으로 이월하여 그 이월된 과세기간의 공제한도 범위에서 공제받을 수 있음(소법 §57②)

85) 기획재정부령이 정하는 금액이란 조세특례제한법이나 그 밖의 법률에 따라 면제 또는 세액감면을 받는 국외원천소득금액에 해당 면제비율 또는 감면비율을 곱하여 산출한 금액을 말함

(나) 필요경비산입

■ 외국납부세액에 대하여 거주자는 세액공제 방법이 아닌 필요경비 산입을 선택할 수 있음(소법 §57①ii)

- 국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할 외국소득세액을 해당 과세기간의 종합소득금액을 계산할 때 필요경비에 산입하는 방법을 말함
- 필요경비에 산입할 외국납부세액에 관하여는 외국세액공제방법과는 달리 한도액을 설정하고 있지 않아 외국납부세액 전액을 필요경비에 산입 가능

5. 외국인투자에 대한 조세특례

가. 개요

■ 일반적으로 외국인투자는 개방경제 하에서 국내의 경기활성화나 선진기술 유입, 일자리 창출 등 경제적 순기능이 있는 것으로 평가됨[86]

■ 외국인투자에 대한 정책적인 지원은 이러한 경제적 효과에 대해 다양한 혜택을 부여해 국내 투자유입을 촉진하고자 하는 취지에 기반해 있음

- 일반적으로 국경을 넘는 투자(cross-border investment)는 시장정보의 제약, 자본이동에 따른 추가적인 비용 발생 등을 감안해 국내기업에 비해 상대적으로 불리한 외국인투자를 지원하기 위한 것임

■ 외국인투자 유치를 위한 대표적인 정부정책이 조세특례로 우리나라도 지난 수십년 동안 일정 요건의 외국인투자에 대해 舊「조세감면규제법」, 현행「조세특례제한법」[87]에서 조세지원제도를 운영해 오고 있음

- 외국인투자기업에 대한 조세지원 내용은 주로「조특법」제5장 '외국인투자 등에 대한 조세특례'에 규정되어 있음
- 「조특법」상 '외국인투자'는「외국인투자촉진법」제2조제1항제4호의 규정에

86) OECD Tax Policy Studies, "Tax Effects on Foreign Direct Investment", 2007

87) 「조세특례제한법」은 '조특법'으로 조항(제1조제1항제1호)은 '§1①i'으로 나타냄. 또한 '조세특례제한법 시행령'은 '조특법령'으로 하며, 조항은 상기와 동일하게 나타냄

따라 다음의 어느 하나에 해당되는 경우임

- 외국인[88]이 대한민국 법인이나 대한민국 국민이 경영하는 기업의 경영활동에 참여하는 등 그 법인 또는 기업과 지속적인 경제관계를 수립할 목적으로 기업의 주식 등을 소유
- 외국인투자기업의 해외모기업이나 외국투자가, 이들과 자본출자관계에 있는 기업이 해당 외국인투자기업에 대부하는 5년 이상의 차관
- 외국인이 과학기술 분야의 대한민국 법인으로서 연구인력·시설 등에 관해 비영리법인과 지속적인 협력관계를 수립할 목적으로 그 법인에 출연
- 그밖에 외국인의 비영리법인에 대한 출연으로서 사업내용 등에 관해 외국인투자위원회가 외국인투자로 인정하는 것이 해당됨

■ **투자유형별로 외국인투자는 1)신주 등 취득 2)기존주식 등 취득 3)합병 등에 의한 주식 등 취득 4)장기차관 5)출연방식으로 나뉘어짐(「외국인투자촉진법」 제5조~제8조, 제8조의2)**

■ **외국인투자에 대한 조세지원의 직접적 근거는 「외국인투자촉진법」, 「외국인투자 및 기술도입에 관한 규정」, 「조특법」, 「외국인투자 등에 대한 조세감면규정」이 있음**

- 「외국인투자촉진법」은 1960년대 경제개발을 위한 차관 등 외자의 도입·관리를 위해 제정·운영되어진 「외국인투자 및 외자도입에 관한 법률」이 1998년 외환자본거래 및 외국인투자제도의 전면 개편과 함께 폐지되며 당해 9월 16일부터 제정·시행되고 있음
- '외국인투자 및 기술도입에 관한 규정'은 「외국인투자촉진법」, 동법 시행령 및 시행규칙에서 위임된 사항과 시행에 필요한 사항을 정함
- 1999년에 「외국인투자촉진법」에 규정되었던 외국인투자에 대한 조세감면 내용이 「조세특례제한법」으로 이관되었고, 실제적인 조세지원의 내용이 규정됨

88) 외국의 국적을 보유하고 있는 개인이나 외국 법률에 의해 설립된 법인, 외국정부의 대외경제 협력업무를 대행하는 기관이나 IBRD와 ADB 등 개발금융 업무를 취급하거나 대외투자업무를 취급·대행하는 국제협력기구임(「외국인투자촉진법」 제2조제1항제1호 및 제2항)

[표 19] 「조세한법」상특례제 외국인투자 관련 조세감면 제도

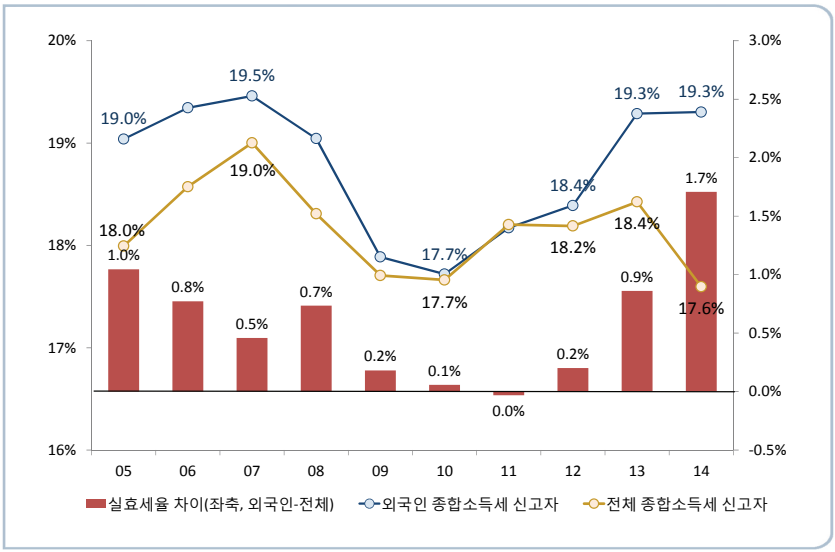
적용 대상	조세지원 내용	관련 법령
외국인투자기업	소득에 대한 법인(소득)세 감면	「조특법」 §121의2,4②
	재산에 대한 취득세·재산세 감면	「조특법」 §121의2,4④,⑤
	자본재 도입시 관세·개별소비세·부가가치세 면제	「조특법」 §121의3①,②
외국인기술자	근로소득에 대한 소득세 감면	「조특법」 §18
외국인근로자	외국인근로자에 대한 과세특례	「조특법」 §18의2
공공차관도입	대주(貸主)가 부담해야할 조세 감면	「조특법」 §20①
	외국인에게 지급되는 기술 및 용역 대가에 대한 감면	「조특법」 §20②

■ **외국인(법인 포함)의 실효세율[89]을 살펴보면, 2014년 기준 외국인 종합소득자 실효세율은 전체 종합소득자 대비 1.7%p 높은 19.3%, 외국인투자 실효세율은 전체 법인 대비 2.1%p 높은 18.1%에 있음**

- 외국인 종합소득자의 세부담은 전체 종합소득자 대비 높은 수준으로 2009년 이후 세부담 격차가 좁아지는 듯 하였으나 최근에 다시 확대
  - 외국인의 경우, 소득세 최고세율을 적용받는 인원이 전체 외국인 부담 종합소득세액의 79%를 차지(2014년 기준)
  - 2009~2011년의 경우, 글로벌 금융위기의 영향으로 고소득 외국인수가 감소함에 따라 외국인의 실효세율이 일시적으로 감소
- 외국인투자 법인의 세부담도 전체 법인보다 높은 편인데, 2008~2009년에는 세부담 격차가 근소하게 좁아졌으나 이후 최근에는 2%p 차이 발생
  - 2012~2014년 동안 외국법인의 법인세 감면비율(감면액/산출세액)이 86%로, 전체법인 평균인 81% 보다 높은 등의 요인으로 인해 외국법인의 실효세율이 상대적으로 높아졌음

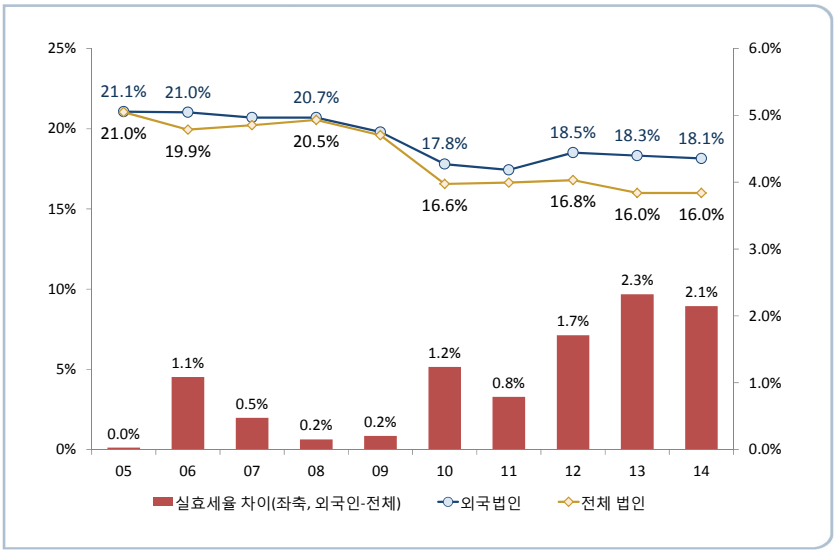
89) 과세표준 대비 총결정세액(총부담세액) 기준

[그림 10] 외국인의 종합소득세 실효세율



자료: 국세청, 「국세통계연보」 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

[그림 11] 외국인투자 법인의 법인세 실효세율



자료: 국세청, 「국세통계연보」 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

나. 외국인투자기업에 대한 조세특례

- **외국인투자기업에 대한 조세지원 내용은 주로 「조세특례제한법」 제5장 '외국인투자 등에 대한 조세특례'에 규정**
  - 외국인투자기업은 본점이 국내에 소재하는 내국법인으로 일반적인 법인세 계산이나 신고 방법, 「조세특례제한법」상 감면규정 적용 등이 내국법인과 동일함
- **외국인투자에 대한 조세감면은 (1)감면대상사업에서 발생하는 소득에 대한 법인세 · 소득세 면제 (2)취득보유하고 있는 재산에 대한 취득세 · 재산세 감면 (3)자본재 도입에 따른 관세 · 개별소비세 · 부가가치세 면제로 이루어짐**
- **외국인투자기업의 감면대상사업 소득에서 발생하는 소득세나 법인세에 외국인투자비율을 곱한 세액을 감면(조특법 §121의2①②)**
  - 외국인투자기업의 법인세(소득세)는 총산출세액에 감면대상사업에서 발생하는 소득이 총과세표준에서 차지하는 비율을 곱한 금액
  - 감면대상 사업 중 제1호, 제2호는 최초 5년간 100%, 다음 2년간 50%를 감면(총 7년), 제2호의2~제2호의9 및 제3호는 최초 3년간 100%, 다음 2년간 50%를 감면(총 5년)
- **외국인투자기업이 사업영위를 위해 취득 · 보유하는 재산에 대한 취득세와 재산세는 사업개시일로부터 5년간 100%, 다음 2년간 50%를 감면(조특법 §121의2④)**
  - 단, 제1항제2호의2~제2호의7, 제3호는 3년간 100%/2년간 50% 감면, '토지'에 대한 재산세는 사업개시일부터 5년간 공제대상금액(해당 재산의 과표에 외국인투자비율을 곱한 금액)의 100%, 다음 2년간 50%를 과표에서 공제
- **외국인투자기업이 사업개시일 이전에 해당 사업용으로 취득 · 보유하고 있는 재산의 경우 취득세는 감면대상세액의 100%, 재산세는 취득일로부터 5년간 100%/2년간 50% 감면(조특법 §121의2⑤)**
  - 단, 제1항제2호의2~제2호의7, 제3호는 최초 3년간 100%/2년간 50%, 토지에 대한

재산세는 취득일로부터 5년간 100%/2년간 50%를 과표에서 공제

- **「조세특례제한법」 제121조의2제1항제1호 및 제2호의 사업용 자본재 중 외국투자가로부터 출자 받은 대외지급수단이나 내국지급수단, 「외국인투자촉진법」상 출자목적물인 경우 관세·개별소비세·부가가치세 면제(조특법 §121의3)**
  - 단, 「조특법」 제121조의2제1항제2호의2~5, 제2호의8~9, 제3호의 자본재는 관세 면제
- **감면대상사업 중 사업의 양수 등 대통령령으로 정하는 방식의 경우 감면율이 낮아짐(조특법 §121의2⑫)**
  - 소득세와 법인세는 3년간 50%/2년간 30% 감면, 취득세와 재산세는 3년간 50%/2년간 30% 감면, 토지 재산세는 3년간 50%/2년간 30% 과표에서 공제, 사업개시일 전 취득·보유 재산의 경우 취득세 50% 감면
- **외국인투자기업이 조세감면을 받고 있는 사업에 증액투자('증자')하는 경우 「조특법」 제121조의2 및 제121조의3 규정이 준용됨(조특법 §121의4 제121조의4)**
- **외국인투자기업의 소득세 또는 법인세 감면에 대해서는 총감면액 기준으로 아래와 같은 감면한도가 순차적으로 적용됨**
  - 「조특법」 제121조의2제1항제1호, 제2호의 외국인투자누계액의 70%와 제1항제2호의2~9, 제3호, 제12항제1호의 외국인투자누계액의 50% 합계금액
  - 해당 외국인투자기업의 상시근로자수에 1천만원을 곱한 금액과 외국인투자누계액의 20%의 합계금액
- **외국인투자기업에 대한 법인세 등의 감면은 최저한세 및 투자세액공제의 중복적용이 배제됨(조특법 §132 및 동법 §127③)**

[표 20] 외국인투자기업의 소득세·법인세 감면(「조특법 §121의2 및 동법 §121의4①②)

감면대상 사업	1호: 산업지원 서비스업 및 고도기술수반사업 2호: 「외촉법」 제18조제1항제2호의 규정에 의한 외국인투자지역기업 및 경제자유지역·제주첨단기술단지·제주투자진흥지구·제주자유무역지역 입주 기업의 사업으로 각 위원회의 심의·의결을 거친 경우 2의2: 경제자유구역 입주사업 2의3: 경제자유구역 개발사업 시행자의 사업 2의4: 제주투자진흥기구의 개발사업 시행자의 사업 2의5: 「외촉법」 제18조제1항제1호에 따른 외국인투자지역 입주사업 2의6: 기업도시개발 입주사업 2의7: 기업도시개발사업시행자의 사업 2의8: 새만금사업지역 입주사업 2의9: 새만금사업지역 시행자의 사업 3호: 기타 대통령령이 정하는 사업
감면 내용	- 1호, 2호 사업: 최초 5년간 100%, 다음 2년간 50%감면(총 7년) - 2의2~2의9: 최초 3년간 100%, 다음 2년간 50%감면(총 5년)

자료: 법제처 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

■ **외국인투자에 대한 조세지출은 크게 외국인투자기업 세액감면과 자본재도입에 대한 부가가치세 면제 등으로 구성되어 있음**

- '외국인투자에 대한 법인세 등의 감면'(조특법 §121의2 및 동법 §121의4)이 2014년 법인세 2,365억원, 소득세 0.4억원으로 규모가 가장 큼
- '관세 등 면제'(조특법 §121의3)에 의한 조세감면액은 2014년 관세 258억원, 부가가치세 195억원 등 총 453억원

[표 21] 외국인투자에 대한 조세지출 현황

(단위: 억원)

조세지출 항목	법령	세목	2011	2012	2013	2014	2015 추정	2016 추정
외국인투자에 대한 법인세 등의 감면	조특 §121의2, §121의4	소득세	1	2	1	0.4	0.04	0.04
		법인세	8,198	4,383	3,616	2,365	1,524	1,578
관세 등의 면제	조특 §121의3	부가가치세	327	569	242	195	77	81
		관세	202	441	255	258	94	97
		개별소비세	–	–	–	–	–	–
기술도입대가에 대한 소득세·법인세 감면[1]	조특 §121의6	법인세	623	445	14	9	0.14	0.03

주: 1) 2009년에 일몰되어 현재 경과규정으로 운영되고 있음

자료: 기획재정부, 「조세지출예산서」 2012~2015 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

다. 외국인에 대한 조세특례

■ **외국인기술자에 대한 소득세 감면(조특법 §18)**

- 외국인기술자가 국내에서 최초로 근로를 제공한 날(2018.12.31.일 이전만 해당됨)로부터 2년이 되는 날이 속하는 달까지 발생한 근로소득에 대해 소득세의 50%를 세액감면(조특법 §18①)
  - '외국인기술자'는 대한민국 국적을 갖지 않은 자로 「엔지니어링기술진흥법」 제2조제5호에 의해 국내에서 기술을 제공하는 자, 특정연구기관 근무자, 일부 정부출연 연구기관 근무자 등이 해당됨
- 「외국인투자촉진법」에 따른 기술도입계약에 의해 국내에서 제121조 2의 감면대상사업을 영위하는 외국인투자기업에 대통령령으로 정하는 고도기술을 제공하고 근로소득을 받는 경우 소득세의 50% 세액감면(조특법 §18②)

■ **외국인근로자에 대한 과세특례(조특법 §18의2)**

- 외국인근로자가 국내에서 근무함으로써 2016.12.31.까지 지급받는 근로소득에 대한 소득세는 17% 세율로 분리과세할 수 있음
  - 2013년까지 15% 세율이 적용되었으나 2014년부터 17%로 세율 인상
- 즉, 당해 근로소득은 「소득세법」 제14조제2항의 규정에 의한 종합소득 과세표준의 계산에 합산되지 않음

■ **2014년 기준 외국인에 대한 조세지출액은 기술자 211억원, 근로자 1,628억원 등 1,839억원임**

[표 22] **외국인에 대한 조세지출 현황**

(단위: 억원)

조세지출 항목	법령	세목	2011	2012	2013	2014	2015 추정	2016 추정
외국인기술자에 대한 소득세 면제	조특 §18	소득세	80	223	218	211	222	149
외국인근로자에 대한 과세특례	조특 §18의2	소득세	1,997	2,474	2,658	1,628	1,423	1,215

자료: 기획재정부, 「조세지출예산서」 2012~2015년 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

라. 기타 조세특례

■ **공공차관 도입에 따른 과세특례, 제주국제자유도시 육성을 위한 조세특례가 있음**

■ **공공차관 도입에 따른 과세특례(조특법 §20)**

- 「공공차관의 도입 및 관리에 관한 법률」에 따른 공공차관 도입 시 대주가 부담하는 조세와 관련 외국인에게 지급되는 기술·용역의 대가에 대한 소득세와 법인세에 대해 공공차관협약에서 정하는 바에 따라 세부담을 감면
  - '대주'는 공공차관협약에 의해 차주에 대해 채권을 가지고 있는 외국정부 등 외국법인 또는 그 채권을 양도받은 자임

■ **제주국제자유도시 육성을 위한 조세특례(조특법 §121조의8~11, 동법 §121조의13~16)**

- 제주첨단과학기술단지 입주기업에 대한 법인세 등의 감면(조특법 §121의8)
  - 제주의 생물자원을 활용한 생명공학과 첨단 IT산업 등을 육성하기 위한 첨단과학기술단지의 활성화를 지원하기 위함
  - 입주기업의 감면대상사업에서 발생하는 소득에 대해 최초 과세연도부터 3년간 법인세(소득세)의 100%, 다음 2년간 50% 감면
- 제주투자진흥지구 또는 제주자유무역지역 입주기업에 대한 법인세 등의 감면(조특법 §121의9)
  - 제주국제자유도시의 관광사업 투자유치 및 제조물류기반 확충을 위함
  - 감면대상사업에서 발생하는 소득에 대해 최초 과세연도부터 3년간 법인세(소득세)의 100%, 다음 2년간 25% 감면
  - 감면대상사업에 사용하기 위해 취득·보유하는 재산에 대해 취득세 전액, 재산세는 사업개시일부터 3년간 100%, 다음 2년간 50% 감면, 토지에 대한 재산세는 3년간 100%, 다음 2년간 50%를 과세표준에서 공제
  - 단, 소득세 및 법인세의 총 감면합계액에 대해 1)투자누계액의 50% 2)감면대상사업장의 상시근로자 1인당 1천만원 적용 합계액과 투자누계액의 20% 중 적은 금액으로 감면 한도를 설정

Ⅲ. 국내·외 국제조세의 개편 동향 및 주요 논의 사항

1. 주요국의 국제조세 관련 개편 동향 ····· 105
2. 주요 논의 사항 ····· 119

Ⅲ. 국내·외 국제조세의 개편 동향 및 주요 논의 사항

1. 주요국의 국제조세 관련 개편 동향[90]

가. 미국

■ **2009년 오바마 행정부는 기업의 조세회피를 방지하기 위해 법인세가 비과세되는 버뮤다 등의 국가와 조세조약을 체결하지 않기로 하고, 국내 일자리 창출과 조세회피처 근절을 위해 국제조세 조세개혁 방안을 발표**

- 이에 따라 버뮤다에 본사를 둔 3개 대기업은 향후 오바마 행정부의 조세정책에 대비하기 위하여 스위스로 본사이전 계획을 발표
  - 대기업의 본사이전 국가로 스위스가 선택된 이유는 미국과의 조세조약체결국이며, 스위스 법인세법상 해외자회사의 법인소득은 비과세되기 때문
- 해외투자기업에 대한 조세지원 혜택을 축소하기 위해 과세이연 규정을 개정하고 외국납부세액공제의 허점을 차단
  - 2004년 미재무부 통계에 따르면 미국의 다국적기업들은 해외에서 벌어들인 능동적 소득의 약 2.3%만을 미국에서 법인세로 납부
  - 2009년 1월 미 회계감사원 보고에 따르면, 미국의 100대 대기업 중 83개가 조세회피처에 자회사를 두고 있고, 2003년 미국 기업이 보고한 전체 해외소득 중 약 1/3 가량이 버뮤다, 네덜란드, 아일랜드에서 발생

■ **상원 재정위원회의 의장 Max Baucus는 글로벌 금융위기 당시 UBS 사건[91]에서 나타난 조세조약 남용 방지에 직접적인 초점을 맞추어 조세회피방지법안 초안(Baucus Bill)을 마련**

- Baucus Bill은 조세조약 남용 방지를 위해 역외보고 의무 강화와 위반 시 패널티 강화 등 개혁적이기 보다는 단계적인 접근방식의 내용
- 역외에서 자금 이체 시 자금의 가액, 계좌정보, 수령자를 미국 국세청 IRS에 보고, 특정 국제거래에 대한 신고의무 소멸시효를 3년에서 6년으로 연장

90) 한국조세재정연구원, 「주요국의 조세·재정동향」(2008~2016년) 등을 정리

91) UBS 사건이란 2008년 미국 자산가들이 스위스 UBS은행을 통해 탈세(역외탈세)를 하려한 사건으로 내부 고발자 브래들리 버켄펠드가 미국 국세청에 폭로하여 세상에 알려졌음

- 역외계좌신고서를 세무신고서와 함께 제출하고, 제출 여부에 대한 판단을 위해 세무대리인에게 사전 확인 질문을 하도록 함
- 해외펀드의 신고불성실 가산세 강화, 특히 펀드의 실체를 알 수 없는 경우에는 최소 10,000달러의 가산세를 부과, 해외펀드로부터의 분배자산 유형에 예술품 및 보석 등도 포함, 일부 역외거래에 귀속되는 과소납부에 대한 벌금 및 가산세를 두 배로 증액

■ **미국은 역외계좌신고 시행을 실무적으로 뒷받침하는 입법조치로 2009년에 FATCA(Foreign Account Tax Compliance Act of 2009)를 제정해 미국인에게 해외계좌를 제공하는 외국금융기관이 IRS에 관련 정보를 제공하도록 강제**

- IRS에 계좌정보를 제공해야 하는 대상을 외국은행·신탁, 미국인 1인당 지분율이 10% 이상인 외국법인 등으로 확대하고, 이러한 의무 위반 시 미국인에게 지급하는 급여액의 원천징수세율을 기존 15%에서 30%로 인상
- 인증기관(QI: Qualifying Institution)에 의한 경우에도 미국인에 대한 개별정보를 제공하지 않을 시 Non-QI와 동일하게 30% 원천징수세율을 과세해 QI제도가 정보보고의무 회피 수단으로 악용되는 사례를 막기 위한 것임
- 역외계좌에 5만불 이상을 보유한 미국 납세자가 과세소득 신고시 계좌를 미신고한 경우 5만불 이하의 가산세 부과, 미신고된 자신의 저평가액에 대해 40% 가산세를 부과, 가산세 부과기간을 신고일부터 3년에서 6년으로 연장
- 조세회피수단이 될 수 있는 무기명채권에 대해 이자비용의 손금산입금지 등 제재를 연장, 금융회사의 수익에 대한 신고가 연간 250건보다 적은 경우라도 원천징수에 대한 전자신고를 의무화함
- PFIC(Passive Foregin Investment Company)의 개별 주주도 PFIC로부터 받은 분배금이나 이자, 주식의 양도차익을 신고할 의무를 부여

■ **2010년 외국납부세액공제(foreign tax credit, FTC) 개정과 그 밖의 국제조세 조항이 개정됨('교원 및 건강보험 지원법(Educational Jobs and Medicare Assistance Act), H.R.1586')**

- 기업의 일자리를 해외로 빠져 나가도록 직·간접적으로 유도했던 외국납부세액공제 남용 규정들을 폐지
  - 미국에서의 과세를 회피하기 위한 목적으로 공제 가능한 외국납부세액의 신청을 해외소득의 과세시기 이전에 청구하지 못하도록 함

- 또한 내국세법에서 규정하는 특정 자산(내국세법 §338(d)(3)의 적격주식구입 등)을 취득하는 경우, 이미 외국의 소득세를 납부하였거나 납부의무가 발생하였더라도 외국납부세액공제를 인정하지 않음
- 조세조약에 의해 외국소득으로 간주되는 미국 원천소득들을 항목별로 외국납부세액공제 한도 제한 규정을 둠으로써, 조세회피를 위하여 외국 지사나 외국 회사들에 해당소득을 이전시키는 것을 방지

- 기업의 80% 이상의 소득이 적극적인 해외사업 활동에서 발생하는 경우 지불이자와 배당금은 외국원천소득으로 간주하고 미국의 원천징수 대상에서 제외하는 특별규정인 '80/20 company 규칙'을 폐지
- 국경 거래나 외국 자산에 대한 무신고 시 정당하거나 고의가 아닌 경우 인정되었던 소멸시효 연장을 개별적으로 제한, 특정 외국 거래에 대해 국세청에 신고 되지 않은 경우 소멸시효 연장에 대한 제한 규정을 신설
- 납세자가 외국납부세액공제를 크게 하기 위해 이자비용 계산 시 일정 요건에 해당되는 경우 외국 기업을 국내의 계열사 기업으로 보아 외국 기업의 모든 자산과 이자비용을 같은 계열사 그룹의 이자비용 계산에 포함
- 투자에 참여한 헤지펀드 매니저를 포함한 전문투자자 등이 지급받는 파트너십 이자수익을 자본이득으로 분류하여 현행 세법상 자본이득세율을 적용(단, 전문투자자 등의 파트너십 이자수익은 서비스 제공에 따른 수입으로 판단하여 일반세율을 적용)
- 석유, 가스와 석탄 회사에 적용되는 조세특례규정을 폐지
- 이러한 국제 조세개혁은 1962년 케네디 행정부의 'subpart F' 제정 이래 국제거래에 대한 소득세 과세의 가장 의미 있는 조치 중 하나로 평가됨

■ **2011년 미국 국세청은 개인소득세 신고를 대행하는 세무대리인의 전자신고 의무화, 해외 은닉재산에 대한 2차 역외소득 특별자진신고, 세무대리인의 자격검증 강화 등을 추진**

- 2011년 중 100건 이상의 개인소득세 신고서를 작성·신고대행하는 세무대리인에게 전자신고 의무규정이 적용되고, 2012년부터는 10건 이상으로 확대
  - 전자신고 적용대상 세무대리인이 정당한 사유 없이 전자신고 의무를 이행하지 않은 경우 의무 불이행 세무신고 한 건당 100달러의 가산세를 부과
- 최근 6년간 발생한 역외소득을 대상으로 개인납세자가 2011년 8월 31일까지 해외 은닉재산을 자진신고·납부하는 '제2차 역외소득 특별자진신고 방침'을 발표

- 자진신고 납세자는 2003년부터 2010년 동안 발생한 역외소득에 대한 본세와 가산세(신고불성실 가산세와 최고 8년간의 이자)를 납부해야 하며, 해외은행계좌 잔액의 25%를 벌금으로 납부해야 함
- 단, 일정한 자격요건을 갖춘 경우에는 25%보다 낮은 5%를 적용받고, 소규모 해외계좌는 12.5%의 벌금이 적용

• 세무대리인 관리를 강화하고 세무신고 오류를 개선할 목적으로 전문·비전문 세무대리인 모두 IRS에 등록하고 고유번호(PTIN)를 부여 받도록 함
- 비전문 세무대리인을 대상으로 자격시험 및 세무대리인 의무 교육이수제도를 시행

■ **IRS에서 해외금융계좌 신고법(FATCA)의 세부규정을 발표함**

• 예금확인 절차에 따라 해외금융기관은 보유예금을 IRS 보고대상인 미국납세자의 예금(US account), 미확인 예금(recalcitrant accounts)과 IRS 보고의무 배제대상인 미국납세자에 해당하지 아니하는 자의 예금(Non-US account)으로 구분

• 신고의무 이행 해외금융기관(non-participating FFI)이나 미확인 예금주(recal-citant account holder)에게 지급하는 특정 지급액(passthru payment)에 대해 30% 세율로 원천징수 함
- 특정 지급액이란 신고의무 미이행 해외금융기관이나 미확인 예금주에게 지급하는 금액 중 이자, 배당, 임대료 등과 같은 원천징수대상 지급액(witholdable payment)과 원천징수대상이 아닌 지급액의 일정 비율(passthru payment percentage)을 합한 금액임

• 해외금융기관은 미국투자자산이 총자산에서 차지하는 비율을 홈페이지에 공개해야 하며, 이를 공개하지 않은 해외금융기관은 미국투자자산 비율이 100%인 것으로 간주
- 미국 납세자 예금(US account) 미보유 등 일정 요건을 충족하고 이를 확인받은 금융기관은 해외금융계좌를 IRS에 신고한 것으로 간주되어 별도의 신고의무가 발생하지 않으나, 매 3년마다 이를 입증해야 함

• 해외금융기관은 예금주 성명, 주소, 납세자번호, 연도 말 예금잔액, 예금을 통해 지급 또는 인출된 소득(이자, 배당, 기타소득), 예금을 통해 지급 또는 인출된 자산 매각대금 정보를 IRS에 보고해야 함

■ **미 의회는 역외 은닉재산이 있는 납세자에 대한 조사를 강화하기 위해 국세청**

의 조사 권한을 강화

- 국세청은 납세자의 세무신고와 보고 자료를 통해 역외 은닉자산에 관한 정보를 수집
  - 외국기업과 거주자의 역외소득 신고와 관련 정보보고를 의무화, 납세자가 국외에 보관중인 장부와 기록의 보존을 의무화하고 국세청에 정보요청권 부여, 역외 은닉재산 확인을 위해 법원의 증언과 증거자료 사용
- 국세청은 해외 은닉재산에 관한 정보를 파악하기 위해 소환장을 발행하거나 국토안보부의 내부정보를 사용할 수 있음
  - 국세청의 자료 요청 후 납세자가 60일내에 필요 정보를 제공하지 않을 경우 국세청은 법률에 따라 납세자와 관계자에게 소환장을 발행하거나 공식 문서 요청서(formal document request: FDR)를 발행할 수 있음
  - 미국 역외 보관중인 문서라 하더라도 미국 기업이 소유하고 통제할 수 있는 경우 관련 자료와 증인에 대한 소환이 가능함
  - 국세청 직원은 법률집행정보시스템을 사용하여 미국 거주자의 역외 재산과 개인의 미국 내 출입국 현황을 감시
- 타 국가에 보관된 자료를 확보하기 위해 국가 간 정보교환협약 등을 체결하고, 역외 은닉재산에 대한 조사를 강화하기 위해 국세청 조직을 확대 개편
  - 2009년 고소득자와 이들이 소유한 기업의 세무신고를 감독하기 위해 국제 고소득 산업그룹(Global High Wealth Industry Group)을 설립
  - 미국 기업의 역외소득 신고 강화를 위해 대기업 및 국제조세부의 근무 인력을 800명 이상 보강하고 조직을 개편
  - 타 국가와 정보교류를 확대하기 위해 조세조약, 조세정보교환협정, 상호 사법공조협약을 체결하고, 대다수 국가와 체결한 조세조약에 조세회피 방지 조문을 두고 의도가 있는 미국 시민이나 거주자의 혜택을 제한
- 주요국에 국세청 공무원을 파견해 정보교류 협약 내용에 따라 필요한 자료를 조사·확인하고, 조세회피 거래 및 정보 공유를 위해 '국제탈세정보교환센터'(Joint International Tax Shelter Information Center, JITSIC)에 참여
- 국외에 소재하고 있는 미국 시민 또는 거주자를 소환하는 등 사법절차(judicial process)를 통해 역외 재산에 관한 정보를 확보

■ 2012년에 미국과 영국이 FATCA 협약을 체결

- 2012년 9월 12일 미국 정부와 영국 정부는 국가 간 세금 원천징수의무와

세무정보 신고의무를 실행하기 위하여 해외금융계좌 세무신고법(Foreign Account Tax Compliance Act: FATCA)에 대한 상호협약에 서명

- 금융기관 뿐만 아니라 정부산하기관(governmental organizations), 퇴직연금, 비영리법인 등의 영국 기관도 신고의무를 부담하고 있음
- 이번 영국과의 협약은 미국, 프랑스, 이탈리아, 스페인, 영국 등 5개국이 확정하였던 정부 간 협약 모델(model intergovernmental agreement)에 근거함

■ **2014년 예산안에 국제적 조세회피 방지 등 국제조세 분야가 포함**

- 다국적기업의 무형자산에 대한 이전가격 남용행위 규제
  - 무형자산의 범위에 인적자원, 영업권, 계속기업가치를 포함하고, 해외 관계사로 이전된 무형자산 사용에 따른 과도한 이익에 대해 자국 과세
  - 현행 해외투자 관련 이자비용이 전액 사업비용으로 공제되고 있으나, 개정안에서는 해외 자회사의 소득을 초과하는 이자비용에 대해서는 공제를 이연하도록 함
- 간접외국납부세액공제액 계산을 개별국가 기준에서 총괄 기준으로 전환
  - 즉, 모든 외국자회사의 외국납부세액 총액과 소득금액 총액을 기준으로 세액공제액을 산정
  - 외국에 세액을 납부해야 하는 자면서 동시에 그 나라로부터 특정한 경제적 이익을 받는 자, 즉 '이중 지위의 납세의무자'에게도 외국납부세액공제를 허용
  - 파트너십의 미국 내 영업소에서 사용했던 자산의 양도에 기인하는 파트너십 지분 양도가 있을 경우에는 파트너십 사원이 비거주자인 개인이나 외국법인이라 하더라도 파트너십 지분 양도에 따른 자본이득세를 부과

■ **2013년 9월 민주당 상원의원 Carl Levin은 조세허점을 이용한 법인의 국제적 조세회피를 막고자 「조세회피방지법」(Stop Tax Haven Act)을 발의**

- 해외 정부나 해외 금융기관이 조세회피를 도와주는 경우에 대처하기 위해 재무성에 이를 규제할 수 있는 권한을 부여
  - 현재는 재무성의 규제 권한 중 자금세탁(money laundering)의 경우만을 규정하고 있으나 조세회피에 대한 경우를 추가
  - 미국의 법 집행을 심각하게 방해하는지 여부는 「해외계좌 세무신고법(Foreign Account Tax Compliance Act)」체결 및 운영 현황 등으로 평가되며, 필요시 국세청장이나 법무장관 등의 자문을 구할 수 있음

- 국별(country by country) 공시시스템을 도입해 상장기업에 해외 계열회사에 대한 해당 국가별 상세 공시를 요구
  - 해외 계열회사란 해외 자회사뿐만 아니라 통제권이 있는 회사도 포함
  - 공시대상 회사가 영업하는 해외 국가 목록, 국가별 해외 계열사명, 종업원 수, 해외 계열사의 세전 총이익 합계, 세액공제·감면 후 납부한 국세·지방세 등의 합계, 과세이연되는 국외소득, 손금인식 제한 등
- 해외 계열사의 과세이연된 국외소득(tax-deferred foreign income)은 당해 과세연도에 공제하지 않고 차기 이후로 이연
  - 즉, 배당 수령분, 'subpart F 소득'[92]등 당기에 과세되는 해외 계열회사의 국외소득 해당분에 상당하는 부분만 공제 가능
  - 국외 납부세액에 대한 공제액도 과세되는 국외소득 비율로 인정, '전 세계 외국납부세액×{당기 과세되는 국외소득/(당기 과세되는 국외소득+과세이연되는 국외소득)}'만큼 세액공제, 나머지는 차기로 이연됨
- 조세회피 수단으로서의 무형자산 이전을 방지하기 위해 외국회사 초과 무형소득을 'subpart F 소득'으로 과세
  - 외국회사 '초과 무형소득'은 무형자산의 사용과 직·간접적으로 관련된 자산의 판매, 리스, 라이센싱, 기타 처분 등에서 발생한 총수입 및 무형자산 관련 서비스의 제공에서 발생한 총수입의 합계액에서 관련 비용 중 이자비용 및 세금을 제외한 금액의 150%를 차감해 산정됨
- 'Check-the-box' 규정과 'CFC[93] look-through' 규정의 악용 방지
  - 세무 목적만을 위한 외국 회사의 설립을 차단하기 위하여 특정 외국실체에는 'check-the-box' 규정을 적용하지 않기로 함
    ※ check-the-box: 외국의 법에 따라 설립된 실체가 내국세법 시행령에서 열거한 법인으로 보는 사례에 해당하지 않는 경우, 파트너십 또는 법인을 선택할 수 있게 하는 규정

92) 미국의 CFC 세제는 외국회사의 유보소득에 대해 실제 배당이 이루어지지 않더라도 미국 주주에 대해 과세하는 제도임

93) Controlled Foreign Company, 피지배외국회사

- 과세 가능한 수동소득(주로 배당소득, 이자소득, 임대료소득 등)을 과세이연되는 능동소득(tax-deferred active income)으로 분류될 수 있는 CFC 도관 규정(CFC look-through rule)을 폐지

• CFC로부터의 자금차입 남용 방지

- 해외 CFC로부터 비특수관계자 간 거래 시 통상적으로 인정되는 금액을 초과하는 부적격 차입금을 받는 경우 'subpart F 소득'으로 과세
- 만일 부적격 차입금이 국외그룹소득을 초과할 경우, 그 초과액은 차기 이후로 과세이연되고, 부적격 차입금과 관련되는 이자비용은 손금부인

■ **2016년 2월 18일부터 비거주자가 미국 내 부동산을 양도하는 경우 양도소득에 대한 원천징수 세율을 10%에서 15%로 인상함**

• 이는 2015년 12월 18일 제정된 'Protecting Americans from Tax Hikes(PATH) ACT'에 포함된 내용으로, 법 개정 이후 60일간 유예기간을 거친 후 인상된 세율인 15%가 적용된 것임

나. 프랑스

■ **프랑스의 2010 재정법안에서 탈세 및 조세회피처 대응 규정을 강화하는 조치를 마련**

• 조세회피처 거주자에게 지급하는 이자, 배당, 사용료에 대한 원천징수 세율을 현 0~35%에서 50%로 인상

• 조세회피처 거주자에게 지급하는 급여, 수수료 및 유사 비용 중 지급사유가 불분명한 부분에 대해서는 비용공제를 인정하지 않음

• 조세회피처에 소재하는 관계사로부터 수취한 배당에 대해서는 참가연세제도 배제

■ **2010년 2월 조세회피처 블랙리스트(tax heaven blacklist)를 공개하고 과세를 강화**

• 조세회피처 선정 요건은 1)EU 회원국이 아님 2)투명성과 정보교환에 관하여 OECD의 조사에 따라야 함 3)프랑스와 체결된 상호행정지원협정이 없어야 함 4)타 국가나 지역과 체결된 상호행정지원협정의 수가 12개보다 적음

• 조세회피처에 포함될 경우 특정 배당소득, 이자소득, 사용료소득에 대해서

원천징수세율을 인상(최고 50%), 주식 장기 자본이득에 관한 우대세제 적용 배제, 특정 비용(이자, 사용료, 기타 서비스비용)에 대한 손금부인 등

■ **2012년 수정 예산안에서 조세회피 가능성이 높은 지역에 대한 투자 시, 조세회피 목적으로 투자한 것이 아니라는 입증 의무가 강화**

- 현행 제도에 따르면 조세협력에 비협조적인 국가나 지역에 투자하는 경우에만 조세회피 목적으로 투자한 것이 아니라는 입증이 필요
- 개정안에 따르면 2013년부터 저세율 국가나 지역에 투자하는 모든 경우에 조세회피 목적으로 투자한 것이 아니라는 입증이 필요, 입증하지 못할 경우 모든 수익을 자본소득(capital income)으로 간주해 프랑스에서 과세

■ **2013년 조세회피처 블랙리스트(tax heaven blacklist)을 발표**

- 새롭게 포함된 국가와 지역은 버뮤다, 영국령 버진 아일랜드, 브루나이, 보츠와나, 과테말라, 마샬제도, 저지섬, 몬세라트, 나우루, 니우에이며, 필리핀은 제외됨

■ **2013년 11월 반조세회피 조치(anti-avoidance measures)를 채택**

- 대기업과 은행, 고소득 개인에 대한 보고의무를 강화해 외국 자회사 목록 및 업종, 거래, 매출액, 직원, 이익, 납부대상 세금과 공적지원금(public aid)의 상세내역을 제출
- 중대한 부패와 조세포탈(tax fraud)을 처리하는 사법기구를 창설하고 경찰과 사법부에 세무조사 전담 인력을 증원, 탈세나 불법행위에 대한 세무조사 및 처분 권한을 강화
  - 세무조사 전문 경찰에 자금세탁 조사권 부여, 불법행위 정보를 바탕으로 세무조사혹은 기소 가능, 불법행위자에 대한 자산 압류 및 몰수제도 강화
- 프랑스와 자동정보교환협정(automatic exchange of information) 체결을 거부한 국가는 블랙리스트에 추가
- 2010년부터 조세회피처 리스트에 포함된 지역이나 국가와 거래한 경우 높은 세율로 과세하거나 일부 조세 혜택의 적용을 배제하고 있음
  - 조세회피처 거주자에게 이자, 배당과 로열티를 지급한 경우 75%의 세율로 원천징수, 조세회피처에 소재한 거주자가 프랑스에 지급한 배당과 자본이득은 경영참여소득 면제(participation exemption) 규정 배제
  - 납세자는 조세회피처에서 실질적인 사업을 수행하고 조세회피 의도가

없다는 사실을 입증하지 못하면 조세회피처 소재 기업에 지급한 대부분의 비용을 과세표준에 가산해야 함
  - 그밖에 조세회피처 거래에 대해 추가적인 이전가격 문서화 의무 부여, 외국납부 원천징수세의 불공제 등 엄격한 과세제도를 적용
- 조직적으로 수행되는 조세포탈, 외국인투자회사 및 은행계좌를 이용한 조세포탈과 같은 중대한 조세범죄에 적용되는 가산세를 가중
  - 개인과 법인에 적용되는 가산세가 동일하나 법인의 경우 자금세탁으로 인한 조세포탈이 확정되면 법인 소유 자산을 압류할 수 있음
  - 가산세를 3만 7,500유로에서 200만 유로로 인상, 징역기간을 5년에서 7년으로 연장

■ **2014년 조세포탈 대응 국가위원회(Le Comité national de lutte contre la fraude: CNLF)에서 조세포탈 대응을 위한 국가계획 2014-2015를 채택**
- 조세포탈 규모의 측정 향상, 조세포탈 추적 방법 및 기술향상, 강력해진 처벌, 공공캠페인 등을 통한 커뮤니케이션 증대가 핵심 내용

다. 영국

■ **2009년 영국 국세청은 의료전문가를 대상으로 탈루소득을 신고하는 경우 가산세를 경감해 주는 제도를 발표(Tax Health Plan)**
- 의료전문가가 기한 내에 특정 기간의 탈루소득을 신고하는 경우 가산세를 경감
  - 미납부세액의 10%를 적용, 미납부세액이 GBP 1,000 미만인 경우 가산세 면제
- 미신고시 10%보다 높은 가산세율을 적용, 대개 30%를 초과하지 않을 것이나 특정의 경우 미납부세액에 100%의 가산세가 적용될 수도 있음

■ **국세청의 2011~2015년 사업연도에 대한 사업계획에서 세정간소화와 함께 조세회피 및 탈세, 조세포탈을 방지하는 업무분야에 집중 투자하기로 함**

■ **2011년부터 해외자회사를 이용한 납세자의 조세회피에 대응하기 위해 피지배외국회사(CFC)에 대한 규정을 개정함**
- CFC 규정은 해외자회사가 투자자에게 배당하지 않고 장기간 유보한 유보

소득에 과세하는 제도로, 거주지국(영국)과의 연관성이 낮아 조세회피 의도가 있었다고 보기 어려운 일부 특수관계 거래에 대해 적용을 면제하는 조항을 신설

- 지적자산 개발을 주요 사업으로 영위하는 피지배외국회사에 대해 해당 지적자산 및 피지배외국회사와 거주지국 간의 연관성이 낮을 경우 적용을 면제하는 조항 신설
- 조직개편 또는 조직변경으로 인해 CFC 규정을 적용받게 된 외국회사에 대해 3년간 과세를 면제하는 조항 신설
- 연간 200,000파운드 이하의 금액에 대해 CFC 과세를 면제하고, 회계상 금액을 기준으로 과세소득을 산정하는 현행 계산방식을 대체하는 규정을 신설

■ **2012년 다국적 기업 및 개인들의 해외로의 세금회피에 대응하기 위해 영국 국세청 HRMC에 대한 지원 확대를 발표**

- 다국적 기업의 조세회피전략에 의해 영국 내로부터 해외로 기업 이익을 이전하여 영국에 대한 법인세를 회피하는 실태에 대응하기 위한 것이고, 이에 부수해 개인들의 역외 세금회피에 대한 대응 강화 효과도 동시에 목적으로 함
  - 대표적인 다국적 기업인 스타벅스는 유럽총괄본사를 세율이 낮은 네덜란드에 설립한 후 상표로고·매장디자인 로열티 등의 명목으로 영국에서 일어난 매출의 상당 부분을 네덜란드로 이전시키는 전략을 사용(영국 법인세율 24%, 네덜란드 지적 재산권 관련 법인세율 16%)[94]
  - 영국 및 프랑스에서는 최근 다국적 기업들이 유럽연합의 세금체계를 이용한 조세회피전략을 세워 해당 국가에 납부해야 할 법인세를 내지 않는 전략을 사용하고 있음을 포착
  - 담당부서 인원 증원 및 개인소득세 전문조사가 증원, HRMC의 IT분야에 추가 3,000만파운드의 투자계획을 마련

■ **2013년 2월 성실납세 유인을 갖게 하기 위해 조세회피 혐의가 있거나 조세회피 전략을 사용해 왔던 기업을 공공부문 입찰에 참여할 수 없게 하는 계획을 발표**

- 공공부문에 대한 입찰제한 규정의 수단으로, 입찰기업으로 하여금 최근

94) 원두를 스위스 법인에서 들여오면서 원두 판매 이익을 스위스 법인으로 이전하는 전략

몇 년간의 납세실적과 기타 증명 등을 의무적으로 제출하게 함

- 입찰기업은 납세실적 뿐만 아니라, 공공부문 발주기관 납세가 영국의 회계기준에 맞게 이루어졌는지, 입찰기업이 영국이 정하는 Disclosure of Tax Avoidance Scheme(DOTAS)의 범위에 해당하는 기업이 아닌 것에 대한 증명을 제출해야 함
- 또한 입찰기업은 당해 기업이 영국 정부에서 정하고 있는 'the equivalent foreign tax rules'의 규정을 거스르지 않고 성실하게 납세 행정에 협력해 왔음을 증명해야 함

■ **이전가격 규정을 이용한 조세회피전략을 제한**

- 개인이 관계회사에 차입금을 과도하게 발생시키고 이자율을 비정상적으로 높게 하여 수취한 후 이전가격 규정을 이용하여 조세회피를 하는 전략과 파트너십이 관계회사의 용역 거래를 정상가격원칙을 벗어난 가격으로 이용한 후 상계조정을 적용해 조세회피를 하는 전략이 제한 대상임
- 영국의 이전가격에 관한 법률은 '상계조정(compensating adjustment)'에 따라 거래 상대방 한쪽의 이익을 증가시키는 것으로 거래가격이 조정되면 다른 상대방에게도 같은 가격을 반영하여 청구할 수 있음

라. 독일

■ **독일 연방상원은 2009년 8월 탈세 퇴치 법안을 승인**

- OECD의 정보교환지침을 준수하지 않는 국가 및 지역에서의 과세 투명성과 정보교환을 촉진하고 사업상 거래 및 금융기관과의 거래에 대한 조세당국의 수사를 개선하기 위한 것임
  - OECD의 정보교환지침을 준수하지 않는 국가들과 거래를 맺고 있는 사업자는 독일 과세당국의 증빙서류 제출과 협조요청에 적극적으로 응하지 않는 경우 국내 과세대상 소득에서 영업비용 공제를 허용하지 않음
  - 독일 비거주 법인이 10% 이상의 직·간접지분을 소유한 개인 주주의 신원확인에 비협조적인 경우 원천 징수세 경감을 허용하지 않음

- 납세자가 과세당국에 특정 외국 금융기관들에서 자신의 정보를 열람하도록 허락하지 않을 경우, 자본투자 소득에 대한 25% 세율의 일률부과가 적용되지 않음
- 독일 비거주 개인이 독일과 OECD 지침에 의거한 정보교환 협정을 맺은 국가에서 사업을 영위하는 경우 위의 조항들은 적용되지 않음

■ **2013년 스위스 비밀계좌 데이터 확보를 통한 조세포탈 조사 실시**

- 독일 조세당국은 'Credit Suisse'(스위스 2위 은행)의 계좌정보가 담긴 CD를 입수하여 스위스에 비밀계좌를 가지고 조세포탈을 해 온 혐의가 있는 200명의 납세자들에 대해 조사를 시작
- 약 4만개의 계좌정보가 담긴 CD의 확보 대가로 5개의 독일 주정부가 4백만 유로를 CD 제공자에게 지급한 것으로 확인됨

마. 일본

■ **2011년 관련자 간에 소득금액에 비하여 이자를 과다하게 지급하여 조세회피하는 것을 방지 할 목적으로 과다지급이자 세제를 도입**

- 순지급이자액이 1,000만엔 미만이거나 관련자 지급이자액이 총지급이자액의 50% 미만인 경우에는 동 규정을 적용하지 않음
- 법인의 관련자에 대한 순지급이자액이 조정소득금액의 50%를 초과하는 경우에 그 초과부분의 금액을 손금불산입함
- 손금불산입액은 이월공제가 가능하고, 제도가 중복 적용되지 않도록 조치를 마련
  - 과소자본세제와 동 제도가 동시에 적용되는 경우에는 두 제도 중 손금불산입액이 많은 제도 하나만 적용함
  - 조세회피처 대응세제와 동 제도가 동시에 적용되는 경우에는 이 제도에 의한 손금불산입액을 조세회피처세제에 의한 합산소득에서 제외하여 조정하도록 함

■ **조세회피처 대응세제에 의하여 과세했던 유보소득과 해당 소득이 배당될 때 배당소득으로 과세되어 이중과세되는 것을 피하기 위하여 간접특정과세금액에 도달할 때까지 수입배당금을 과세하지 않음**

- 조세회피처 대응세제에 따라 내국법인에 합산과세되는 외국계회사의 소득에 대해서는 외국자회사를 통해서 해당 내국법인에 배당될 때 다시 과세되어서는 안 됨
- 이를 피하기 위하여 배당액에서 외국자회사에 대한 특정 과세대상금액에 도달할 때까지의 금액을 익금액에 산입하지 않도록 하고 있음
- 간접특정과세대상금액은 ① 3년 동안 외국자회사가 외국계회사로부터 받은 배당액에 내국법인의 외국자회사 보유비율을 곱한 금액, ② 3년 동안 합산과세된 외국계회사의 소득금액에 내국법인의 외국계회사에 대한 간접보유비율을 곱한 금액 중 적은 금액으로 함

■ **국외재산에 대한 소득세 및 상속세 등의 적정한 과세·징수를 위해서 보유하고 있는 국외재산에 대한 조서를 제출하도록 하는 제도를 마련**

- 국외재산조서에는 국외재산 종류, 수량, 가액, 기타 필요 사항을 기재하도록 함
- 제출의무자는 일정금액 이상의 국외 소재 재산을 보유한 거주자로, 비영주자도 포함
- 국외재산조서에 국외재산 기재 여부에 따라 소득관련 가산세가 차등 부과됨
  - 기재를 한 부분에 대해서는 소득세 및 상속세에 대한 과소(무)신고가산세 5% 경감, 미제출, 기재하지 않은 부분에 대해서는 소득세의 과소(무)신고가산세 5% 가중

■ **외국모회사로부터 받은 스톡옵션행사 등에 대한 조서제도 창설**

- 스톡옵션에 대한 소득신고 누락에 대비하기 위하여 외국주식 등을 취득할 수 있는 권리의 행사 및 주가연동급여의 지급에 대하여 조서를 제출하도록 하는 제도를 창설
- 내국법인의 임원이나 종업원인 거주자와 외국법인의 국내지점의 임원이나 종업원인 거주자가 해당됨
  - 보고대상은 ① 보고대상자가 해당 외국법인으로부터 부여받은 주식 등을 취득할 수 있는 권리의 행사 등을 한 경우와 ② 보고대상자가 해당 외국법인으로부터 주식의 가격 등에 연동해서 지급액이 결정되는 급여를 지급받은

경우임

■ 2015년 12월 세법개정안 승인에 의해 OECD BEPS Action 13에 따라 이전가격 관련 문서화 및 보고제도를 도입함

- 다국적기업 및 이에 속한 법인 등은 국가별 보고, 사업개황 보고(마스터파일), 독립기업거래가격 산정서류를 제출하도록 함

2. 주요 논의 사항

가. OECD의 'BEPS'

■ BEPS(base erosion and profit shifting: 세원잠식과 이익이전)란 다국적기업 등이 국가간 상이한 조세제도 및 국제조세제도의 허점을 이용해 소득을 저세율국가로 이전함에 따라 발생하는 세원잠식의 문제로, OECD 차원의 조세회피에 대응 방안임

(1) 개요

■ 국가간 이중과세 방지를 위한 국제조세의 기준이 현대의 급변하는 사업 환경을 따라가지 못하면서 세수확보와 과세주권, 조세형평을 저해하는 세원잠식(tax base erosion)의 문제가 발생

- 20세기 전반에 걸쳐 국가간 이중과세 방지를 위한 국제적 공조가 진행되었으나 현재는 이중비과세와 조세회피의 문제가 대두
- 기업의 투자가 실제로 집행되고 사업이 영위되는 장소와 세무상 이익이 신고되는 장소간에 지리적 불일치가 증가하고 있는 것이 가장 큰 요인임
- 다국적기업들은 이중과세 방지를 위한 국제 공조를 촉구하는 반면 국내 및 국제 기준을 남용하여 이중비과세 및 조세회피 효과를 누리기도 함

■ 국제적 세원잠식의 영향은 법인세수 비중 하락과 도관(pass-through)을 이용한 외국인 직접투자(FDI) 확대로 나타남

- OECD 주요국의 명목GDP 대비 법인세 비중이 2000년대 초 3%대 중반에서 2011년에 2.9%까지 낮아짐
- 2010년 대중국 투자 규모 1위 홍콩(45%) 및 2위 버진아일랜드(14%), 대인도 투자 규모 1위 모리셔스(24%), 대러시아 투자 규모 1위 사이프러스(28%), 2011년 네덜란드 유입 자금 3.2조 달러 중 특수목적회사(SPE)를 통한 자금이 2.6조 달러(81%)이고 유출 자금 4조 달러 중 SPE 경유 자금이 3조 달러(75%) 등으로 도관을 이용한 외국인 직접투자의 투자자금 경유가 두드러짐

■ **현 국제조세 기준은 빠르게 발달하고 있는 국제거래를 반영하지 못하는 문제점이 있음**

- 다국적기업의 경우 지적재산권과 정보기술 발달이 가치창출 요인으로 부각되고 있으나, 국제조세 관련 국가별 법규·규정의 국제기준이 '낮은 수준의 국가간 경제통합'에 바탕을 두고 있어 이러한 최신 추세를 반영하지 못함
  - 다국적 기업이 BEPS 기회를 활용하여 수익을 증대시킴으로써 법인세의 투명성과 윤리성이 훼손되는 반면, 사업기반이 국내에 한정된 기업들은 전문적인 국제조세정보를 활용하지 못해 불공정한 경쟁왜곡이 발생
  - 개별 국가의 일방적이고 통제되지 않은 행동으로 장기투자에 부정적인 영향을 통해 글로벌 경제성장과 고용 안정 등에 악영향을 줄 수 있음
- 무형자산과 디지털 경제의 발전 영역에서 글로벌 비즈니스 실무의 변화를 국제조세 체계가 제대로 따라가지 못하고 있음
  - 특정 국가의 비거주자들이 해당 국가에서 인터넷 거래를 통해 높은 수익을 실현해도 과세 가능한 실체(taxable presence)가 없는 경우가 많음
  - 이외 국내외 조세규정의 비대칭·불일치 문제를 '합법적'으로 이용하여 조세부담을 줄이는 다양한 사업구조가 존재

(2) 진행 경과

■ **2012년 OECD 재정위원회 뷰로(3월) 및 총회(6월)에서 회원국들이 문제인식을 공유하고 프로젝트 추진을 결정, 10월 G20 재무장관 회의에서도 동 이슈에 대하여 관심을 표시하고 조속한 작업과 함께 진행상황 보고를 요청**

■ **OECD는 2013년 4월 종합적 행동계획 1차 초안 제시, 7월 G20 재무장관회의**

에서 종합적 행동계획을 완성·발표, 9월에 G20 정상회의에 제출·승인됨

■ **BEPS에 대해 논의가 시급한 분야는 다음과 같음**

- 기업과세의 일관성 확보
  - 혼성불일치 해소, 특정외국법인유보소득 과세강화, 금융비용 공제제한 등
- 국제기준의 남용방지
  - 조약남용방지, 고정사업장회피방지, 이전가격세제강화
- 투명성 확보
  - BEPS 자료 수집 등 통계분석, 조세회피 거래 등에 대한 보고제도 마련, 이전가격의 문서화 등
- 기타
  - 디지털 경제(전자상거래포함)의 조세문제 해결, BEPS 신속한 이행을 위한 다자간협약

■ **2013년 9월부터 OECD에서 BEPS 액션플랜을 본격적으로 논의하기 시작하여 2015년 10월 최종 보고서를 완료함**

- 총 15개의 액션으로 구성되어 2014년 9월, 2015년 9·12월에 걸쳐 3단계 일정으로 추진됨

[표 23] BEPS의 단계별 액션 플랜(Action Plan) 구성

구분	주요 목표 및 내용	시한
디지털 경제	[AP1] 디지털경제의 사업특성 파악 및 조세문제 해결방안 모색	'14.9
기업 과세 일관성 확보	[AP2] 혼성불일치 효과(the effects of hybrid mismatch arrangements) 중화 : 국가간 과세 취급이 다른 상품, 실체, 거래 등에서 발생되는 이중공제 문제 등에 대한 효과적 대응 * (예) 전환사채를 A국은 사채, B국은 자본으로 취급시, A(발행)국에서 이자비용을 공제받고, B(인수)국에서 해외배당소득으로 비과세 가능	'14.9
	[AP3] 특정외국법인의 유보소득 과세제도 강화: 저세율국에 자회사를 설립해 소득의 이전·유보로 과세 회피시, 유보소득을 배당으로 간주	'15.9
	[AP4] 금융비용 공제 제한: 과도한 금융비용공제 대응	'15.9
	[AP5] 유해조세제도(harmful tax practices) 대응: 투명성 제고를 중심으로 특혜 조세제도에 대한 총체적 검토	'14.9 '15.12 '15.12
국제 기준	[AP6] 조세조약 남용(treaty abuse) 방지: 부적정한 상황에서 조세조약 혜택이 남용되는 것을 방지	'14.9

구분	주요 목표 및 내용	시한
남용 방지	[AP7] 고정사업장 구성의 인위적 회피 방지: 고정사업장 유무에 따라 외국법인 등의 원천소득 과세권 결정, 위탁판매 계약 등을 통한 회피 방지를 위해 고정사업장에 대한 개념 변경	'15.9
	[AP8]~[AP10] 이전가격세제(transfer pricing outcomes) 강화: 무형자산(intangibles)의 이전, 위험·자본(risks and capital)의 이전, 기타 고위험 거래 관련	'14.9 '15.9 '15.12
투명성 확보	[AP11] BEPS 자료 수집·분석방안 개발	'15.9
	[AP12] 조세회피 거래 등에 대한 보고제도 개발	'15.9
	[AP13] 이전가격 자료제출요건 재검토: 다국적기업의 국제소득 정보 제공 방안	'14.9
	[AP14] 조세조약 분쟁해결을 위한 중재 및 상호합의절차 개선	'15.9
신속한 이행	[AP15] 액션플랜의 신속한 이행을 위한 다자간 협약 개발	'14.9 '15.12

■ **2016년 2월 23일 OECD는 BEPS 이행을 위한 포용체계(inclusive framework)에 동의함으로써 BEPS프로젝트 참여를 원하는 모든 국가를 BEPS 준회원국자격으로 참여시킬 수 있는 기틀을 마련**

- BEPS 이행을 위한 포용체계는 2016년 2월 26-27일 중국 상하이에서 개최된 G20 재무장관 회의에서 승인됨

(3) 주요 내용[95]

■ **OECD는 BEPS 문제해결을 위해 실질 경제활동에 부합하는 과세권(rights to tax) 조정을 위해 적절한 대내·외 제도를 각국에 제공하는 것을 목적으로 하는 글로벌 실행계획(Action plan)을 마련해 실행**

■ **BEPS의 각 액션플랜별로 그동안 진행된 주요 내용들은 아래와 같음**

■ **(액션플랜 1) 디지털경제에서의 과세문제 해결**

- 무형자산 의존 및 글로벌 가치사슬, 다측면 사업모델 등의 특징을 갖는 디지털 경제하에서 BEPS를 악화시키는 문제에 대한 대응
- 아래와 같은 4가지 조세문제(tax challenges)를 제시
  - 새로운 비지니스모델에서 발생하는 소득의 구분 및 원천지국 과세 규정
  - 물리적 사업장 없이 디지털 존재(digital presence)로 사업을 하는 경우

95) 주 OECD 대한민국 대표부, "BEPS 액션플랜 현황 및 쟁점 정리" 발췌

혜택비용에 대한 정보가 부재하여 실제 가치가 창출되는 국가에서 납세의무를 지지 않을 가능성

- 디지털 상품 및 서비스 사용을 통해 시장성 있는 지역 관련 데이터(marketable location-relevant data)를 생산하여 해당지역에서 발생한 가치를 배분하고 국경간 디지털 재화 및 서비스 거래에 대한 부가가치세를 효과적으로 징수

■ **(액션플랜 2) 혼성불일치(hybrid mismatch arrangements) 효과 차단**

- 부채/자본 분류상의 차이를 이용하여 동일한 비용에 대해 두 나라에서 중복 비용공제하거나, 한 나라에서 공제된 비용이 상대국에서 소득으로 산입되지 않는 혼성불일치 유형에 대한 대응
- 혼성금융상품(hybrid financial instrument) 관련 대응규정의 적용대상 범위와 우선순위에 대한 회원국들의 합의내용에 대해 민간의 의견을 반영해 최종권고안 마련할 예정
  - 원칙적으로 모든 거래를 대상으로 하고 예외적인 배제 규정을 두는 top-down방식과 특수관계자 등 일부 범위에 국한해 적용하고 예외적인 포함 규정을 두는 bottom-up 방식이 있음

■ **(액션플랜 3) 특정외국법인의 유보소득 과세제도 강화**

- 해외자회사소득을 본국에 배당하지 않고 장기유보하여 과세를 회피하는 문제에 대한 대응
  - 저세율국 선정방법, 적용 세율 및 적용대상 소득의 범위, 통제의 개념, 소득배정방법 및 배정소득의 계산방법에 있어 일률적인 규정이 아니라, 국가별로 실정에 맞게 선택할 수 있도록 여러 가지 옵션을 제공하는 방향으로 추진

■ **(액션플랜 4) 금융비용 공제 제한**

- 과도한 이자지급액을 비용으로 공제받아 원천지국 과세를 회피하는 문제에 대한 대응
- 주요 정책이슈, 전 세계 기업 재무데이터의 실증분석, 기존 접근방식 정밀분석, 규정설계문제 등 전반적인 틀을 검토
  - (쟁점) 기업 재무데이터 분석을 토대로 국가별 개별상황을 고려한 적정한 이자비용 공제의 수준 판단, 개별기업 접근방식*과 그룹차원 접근방식** 등 기존 접근방식의 활용방안, 적용대상 이자의 정의와 적용 대상기업 선정 문제 및 예외규정 등이 쟁점으로 부각

* 개별기업의 대차대조표나 손익계산서를 검증해서 이자비용의 공제를 제한
** 그룹 전체의 이자비용 및 관련 비율을 고려해서 이자비용의 공제를 제한

■ **(액션플랜 5) 유해조세제도(harmful tax practices)의 효과적 방지**

- 국가간 이동성이 높은 활동(서비스, 지적재산권)에 대한 경쟁적 조세감면에 의해 저세율국으로 소득을 이전시키는 행위의 방지
- 현재 18개의 제도(무형자산 관련 제도 12개, 지주회사 등 기타 제도 6개)에 대해 검토 중이고, 관련 법이나 실무관행에 따르지 않거나 과세당국이 정상범위를 초과하는 재량권 행사로 저세율을 초래하는 예규(rulings)를 추가할 계획
- 유해조세제도 판단의 주요 기준으로 제시될 경우 관련 예규에 대한 의무적인 정보교환을 포함해 투명성 개선과 실질적 활동요건을 논의할 예정
  - 무형자산의 실질적 활동 유무를 판단하기 위한 방법으로 '이전가격접근'(transfer pricing approach), '혜택비용연계접근'(nexus approach), '가치창출접근'(value creation approach)의 3가지 접근방법이 소개됨

■ **(액션플랜 6) 조세조약 남용(treaty abuse) 방지**

- 조세조약의 혜택을 이용한 조세회피에 대한 대응
  - 모델조세조약 및 국내법 개정권고안 마련, 조세조약의 목적에 이중비과세 추가, 조세조약 체결 전에 조세정책 고려 명시 등의 방안을 마련
  - 조약체결 국가외 제3국 거주자의 조약혜택 이용을 차단하기 위해 모델조약에 일정 기준을 두는 제한규정(limit of benefit)과 조약혜택만을 목적으로 하는 거래에 대해 혜택을 배제하는 주요 목적기준(main purpose rule)을 반영하는 방안과 제한규정 우회 사례에 대한 조약남용 방지규정을 제정

■ **(액션플랜 7) 고정사업장 지위의 인위적 회피 방지**

- 고정사업장(permanent establishment, PE) 지위를 인위적으로 회피하는 사례와 고정사업장의 정의 변경 등에 대한 대응
- commissionnaire 계약을 통한 고정사업장 지위의 인위적 회피 차단, 특정활동(보조적·예비적 활동)에 대한 고정사업장 예외 규정(모델조약 5조 4항)의 개정 등을 논의할 예정

■ **(액션플랜 8~10) 무형자산을 통한 소득이전 차단 및 이전가격 이슈에 대한 효과적 대응**

- 무형자산을 활용해 저세율국 소재 계열사에 사업상 위험을 이전하거나 과도한 자본을 배정하는 등 소득이전을 통한 조세회피에 대응
- '이전가격 가이드라인'(transfer pricing guideline)에서 무형자산의 정의, 소유권 및 무형자산 창출 소득 귀속 결정과 가치측정방법 등을 개정 중
  - 소유권 및 이익귀속과 관련해 지침의 명확화, 무형자산 관련 정상가격 원리내 해결방안과 정상가격 원리를 벗어나는 특별조치 도입방안 논의

■ **(액션플랜 11) BEPS 자료 수집 및 분석방안 개발**

- BEPS의 규모 측정 및 경제적 영향 분석, 액션플랜 평가를 위한 효율적 자료 수집·분석 방안을 개발하는 방안
  - BEPS 연구 경험 및 BEPS 대응방안에 대한 경험, 다국적기업(MNEs) 관련 데이터 수집 경험 등의 회원국간 정보교환을 토대로 효과적인 자료수집·분석방안을 모색

■ **(액션플랜 12) 강제적 보고제도 실시**

- 공격적 조세회피 거래 또는 제도남용 거래 등의 경우에 관련 조세회피구조(tax scheme)를 납세자에 의해 강제로 공개하기 위한 효과적인 대응방안
- 각국의 경제상황과 세원 현황을 반영할 수 있는 유연한 제도 도입을 위해 부분별로 내용을 구성하고 각국에서 필요 내용 위주로 선별해 해당 국가에 맞는 보고제도를 제정하는 방향으로 준비

■ **(액션플랜 13) 이전가격 자료제출요건 강화 및 국가별 재무자료 공시**

- 다국적기업 계열사간 거래에 대한 상세한 이전가격 정보를 과세관청이 확보하고 있지 못하는 문제에 대한 대응방안
  - 다국적기업의 모든 국가별 소득·과세·주요 경제활동 현황 등에 대한 '글로벌 마스터파일'(master file)과 특정국 해당 거래에 대한 '로컬파일'(local file)을 관련 과세당국에게 보고하는 '국가별 보고' 템플릿을 개발 중임
  - 보안문제, 정보제공에 대한 민간의 부담을 줄이기 위한 방안과 과세당국의 자료 활용에 대한 요구 증대 간의 조화로운 해결, 제출방법과 국가간 자료 공유방법 등 효과적인 이행방안이 필요

■ **(액션플랜 14) 상호합의를 통한 분쟁해결 개선**

- BEPS 프로젝트 결과를 적용·해석시 조약 당사국간, 당사국 및 납세자간

불확실성 및 관련 분쟁 증가의 문제에 대한 대응

- 국가들이 상호합의절차에 의해 조약관련 분쟁을 해결하는데 장애로 작용하는 요소 및 해결방안을 모색
- 상호합의 절차에 접근 부인 개선방안과 모델조약 25조에 강제적 중재조항(arbitration)의 도입 문제 등을 논의 중

■ **(액션플랜 15) 다자적 이행수단의 개발**

- BEPS 프로젝트에서 산출된 대응방안들을 신속하게 이행하고 양국간 조세조약 개정을 위한 다자적 이행수단(multilateral instrument)
  - 기술적 문제들을 극복하는 방법을 담은 보고서를 마무리하고, 고위급 회의체를 설립해 다자적 이행수단의 실질적인 문구를 논의

(4) 국가별 BEPS 대응 현황[96]

■ **2015년 11월 BEPS 대응방안 이행에 대한 G20 합의 이후, 이를 실천하기 위해 많은 국가들은 자국 세법이나 조세조약을 개정하고, 실효성을 제고하기 위해 다자간 협약에 대한 논의를 지속하고 있음**

■ **우리나라는 2014년 해외 오픈마켓 전자적용역 과세를 도입한 데 이어, 2015년 세법개정에서 이전가격과 관련하여 「국조조세조정에 관한 법률」을 개정하였고, 2016년 2월 동법 시행령 등을 개정하였음**

- 2014년 세법개정에서 '디지털경제의 조세문제해결'(A1)과 관련하여, 국내사업장이 없는 비거주자 및 외국법인의 해외 오픈마켓(구글 등)에서 구입한 전자적 용역(앱, MP3 등)에 대해 국외사업자가 온라인 간편사업자 등록을 통해 부가가치세를 납부하도록 함(「부가가치세법」제53조의2)
- 2015년 세법개정을 통해 '이전가격 문서화 규정'(A13)과 관련, 연간 매출액 1,000억원 초과, 국외특수관계인과의 거래금액 연간 500억원 초과 법인의 경우 2016년 사업연도부터 통합기업보고서(IMF)와 개별기업보고서(LF) 제출을 의무화(「국조법」제11조 및 제12조, 동법 시행령 제21조의2)

■ **'이전가격(Transfer Pricing)'은 BEPS 대응방안에서 핵심과제 중 하나로, OECD**

96) 이영숙, "OECD BEPS 프로젝트 진행경과 및 시사점", 경제동향 & 이슈 통권 제42호, 국회예산정책처, 2016.4, pp.54-64 참조

주요국가들은 '이전가격 자료제출 규정'(A13)을 이미 도입하였거나 도입을 준비하고 있음

[표 24] 이전가격 자료제출 규정(A13) 관련 국가별 대응 현황

국가	개정내용	주요내용
일본	'이전가격 자료제출' 도입	• 국가별 보고, 사업개황 보고, 독립기업거래 가격산정 서류 제출 의무화 • 통합기업보고서(MF)와 국가보고서(CbCR)는 2016.4.1. 개시 사업연도부터 적용해 사업연도 종료 후 1년 이내에 제출토록 하고, 개별기업보고서(LF)는 2017.4.1. 개시 사업연도부터 적용
미국	'국가보고서' 제출 제안규정 발표	• 2016년 중 최종규정을 발표해 2017년 시행 예정 • 국가보고서(CbCR)에 모회사인 미국기업의 계열사 정보(조세관할권 정보, 계열사 거주지, 주요사업활동, 납세자번호), 재무 및 업원 정보(총수익, 법인세차감전손익, 누적이익, 원천징수액 등 총납세액 등), 추가정보(데이터출처 설명, 내용변경 설명) 등 명기 • 국가보고서 제출기한은 미국법인의 소득신고서 제출기한으로 함 • 다국적기업의 직전회계연도 총수익이 850백만달러 이상인 경우 의무보고하되 특수관계인과의 거래가 미국 국세청에 보고되는 외국법인은 제외
룩셈부르크	'국가보고서' 수용 예정	• 다국적기업은 사업을 영위하는 모든 국가에 국가별 사업내용과 법인세, 종업원수, 매출액 등의 정보를 매년 신고토록 함 • 조세 등 법인 고유정보는 비공개하되, 영업 전반의 정보를 제공하도록 준비중에 있으며, 관련 세부사항을 발표할 예정 • 다국적 기업의 정보공개와 관련하여 '다자간 협약체결'의 의사를 밝힘
덴마크	'이전가격 자료제출' 채택	• 국가보고서는 2016.1.1.이후 개시 사업연도부터 적용하되, 최종모회사가 덴마크에 거주하지 않는 경우 2017년부터 적용 • 전세계 매출 56억크로네 이상이며 본사가 덴마크에 있거나, 국가보고서를 요구하지 않거나 자동교환 되지 않는 국가에 소재하는 다국적 기업이 신고대상 • 매출액, 세전이익, 납부세액, 자본구성, 종업원수, 유형자산 등을 신고
네덜란드	'2016년 개정세법' 반영(15.12.30.)	• 직전년도 기준 그룹 총매출액 5천만유로 이상 다국적기업집단에 속한 네덜란드 법인은 통합기업보고서(IMF) 및 개별기업보고서(LF)를, 네덜란드에 본사들 두고 그룹 총매출이 7억 5천만유로 이상인 경우 국가보고서(CbCR)를 제출

국가	개정내용	주요내용
EU	'조세회피방지 패키지(Anti Tax Avoidance Package)' 발표(16.1.28.)	• 조세회피방지 법안, 국가보고서 자동교환 실행법안, 효과적 과세를 위한 대외전략 커뮤니케이션, 조약남용방지 실행을 위한 권고사항 등 4가지로 구성 - 이자비용공제 제한, 특정외국법인 유보소득 과세, 혼성불일치 과세제도 외에 출국세 [1], 스위치오버(Switch-over) [2], 일반 조세회피방지규정[3] 제시 - 자동교환 대상에 국가보고서를 포함하도록 기존 EU행정협력법 개정 추진

주: 1. 기업이 거주지를 이전하거나, 지점 또는 고정사업장과 본사 사이의 자산을 이전할 때 납세자의 원거주지국 또는 자산 소재지국에서 과세하도록 함
2. 기존 적격주주의 자회사로부터의 배당소득과 자회사 주식양도에 따른 양도차익은 과세면제되었으나, 해당 자회사가 저세율국(EU국 법인세율의 40%에 미달)에 소재하는 경우 동 면제규정 적용을 배제하도록 함
3. 조세회피를 목적으로 설정된 인위적 거래에 대한 조세특례를 부인하는 규정

자료: 이영숙, "OECD BEPS 프로젝트 진행경과 및 시사점", 「경제동향 & 이슈」 통권 제42호, 국회예산정책처, 2016.4

나. 역외탈세

(1) 개념

■ **역외탈세(offshore tax evasion)는 국내 법인이나 개인의 '역외거래, 즉 국제거래를 이용한 탈세행위'로 정의**

- 일반적으로 '조세회피'(tax avoiding)는 납세자에게 이익이 되는 조세계획(tax planing)이나 절세(tax reduction)와 같이 합법적인 법률행위를 포함하는 보다 광의의 개념임
- 반면 '역외탈세'(offshore tax evasion)는 실질적인 과세기반을 숨기거나 자국 과세당국의 과세행정력이 제한되는 지역을 이용해 납세자의 세부담을 감소시키는 행위임
  - '조세회피'의 일부가 될 수도 있으나 본질적으로는 '탈세'(tax evasion) 또는 '공격적 조세계획'(aggressive tax planning) 등 위법적 법률행위에 가까움

■ **경제활동의 세계화와 외환자유화가 급속도로 진전되고 금융기법이 발달하면서 대기업, 투자은행, 고액자산가 등을 중심으로 조세회피처나 국내외 조세회피 금융상품(tax shelter)을 이용한 탈세행위가 증가해 왔음**

■ **국세청은 역외탈세 발생유형을 아래와 같이 4가지로 분류하고 있음**

- 조세회피처의 이용: 세제상 우대 뿐만 아니라 「외국환관리법」·「회사법」 등의 규제나 기업 경영상 장애요인이 거의 없고 금융거래의 익명성이 보장됨
- 자금의 해외유출: 국내 영업활동을 통한 소득에 대한 과세를 피하기 위해 국내 자금을 해외로 유출해 과세기반을 작게 함
- 자금의 사적 유용: 투자수익으로 비자금 조성, 해외부동산 취득, 자녀 유학 경비, 해외골프·도박 등 법인의 영업활동을 통한 소득을 사적으로 유용함
- 가공거래: 가공용역대가의 지급, 해외투자 외장송금, 경비 과다 청구·지급, 수입대금 사전 송금 후 무단폐업 등이 해당됨

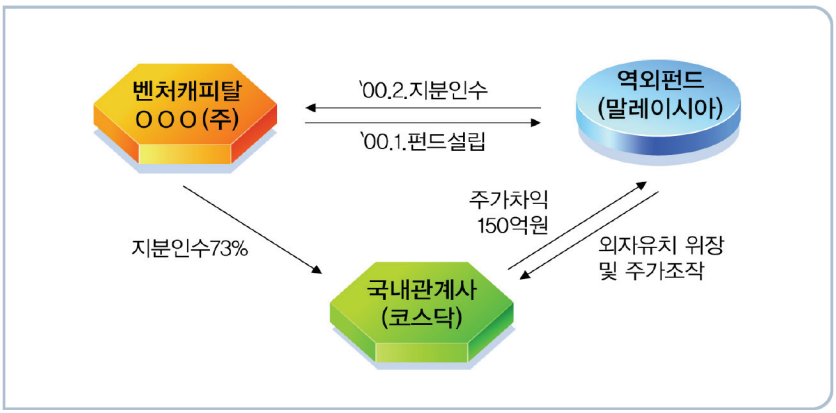
(2) 국내 역외탈세 주요 사례[97]

■ **(사례 1) 조세회피처의 역외펀드를 이용한 관계사 주식거래 소득 탈루**

- 국내 벤쳐캐피탈 업체(아래 '○○○(주)')는 말레이시아 라부안과 영국령 버진 아일랜드(BVI)에 수개의 역외펀드를 설립·운영
- ○○○(주)는 국내관계사의 주식을 취득한 후 양도하여 150억원의 막대한 시세차익을 얻었으나, 이들 역외펀드가 외관상 외국법인임을 내세워 한·말레이시아 조세조약에 따라 법인세 175억원을 탈루

97) 국세청 보도자료에서 인용

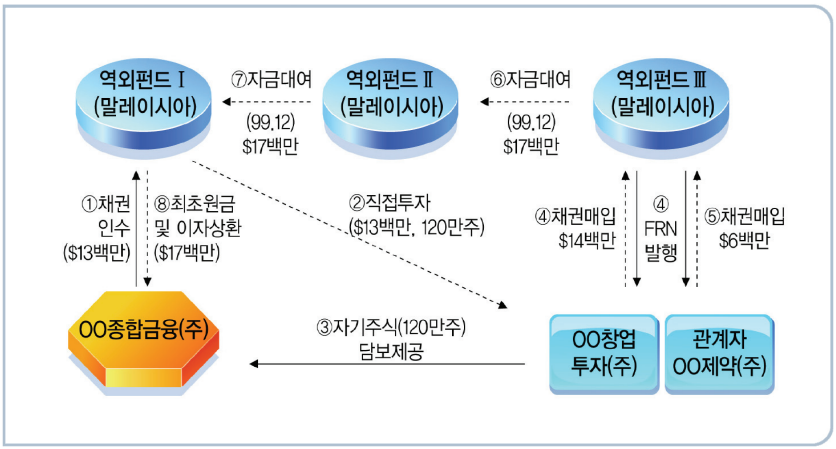
[그림 12] 역외펀드를 이용한 관계사 주식거래 소득 탈루



■ (사례 2) 역외펀드투자로 위장한 해외투자손실 및 사주의 사적비용 부당 보전

- 해당 국내기업은 부외 해외투자손실과 사주가 개인적으로 해외 지인에게 지급한 사적비용 등을 기업의 정상적인 투자손실로 처리하기 위함
- 관계사들로부터 대규모 자금을 조성하고 과세당국의 자금추적을 피하기 위해 미국에 설립한 펀드에 투자하는 것처럼 위장해 국내기업에 손실을 이전하는 방식으로 법인세 714억원을 탈루

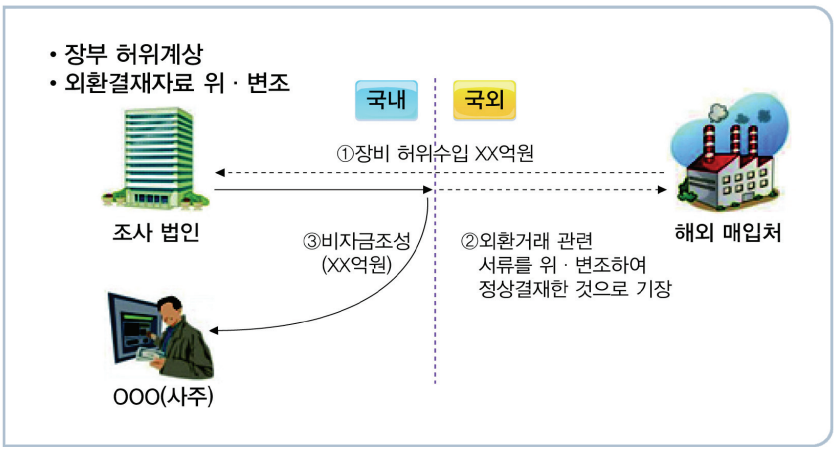
[그림 13] 해외투자손실 및 사주 사적비용의 역외펀드투자 위장



■ **(사례 3) 장비 수입거래를 가장하여 원가를 허위계상 후 외환거래 관련 서류를 위·변조하여 법인자금을 유출**

- 외국으로부터 기계장치를 수입·판매하는 법인 △△㈜은 구입하지도 않은 판매용 기계장치를 수입한 것처럼 장부에 허위로 계상하고 매입원가를 부풀려 법인세를 탈루
- 해당 법인의 사주는 수입대금을 지급한 것으로 위장하기 위해 외환송금 관련 서류를 위·변조하여 허위 증빙을 갖춘 후 법인자금을 유출하고 개인자금으로 유용해 법인세 등 174억원을 탈루

[그림 14] **장비 수입원가 허위계상 및 외환거래 위·변조**



(3) 역외탈세 방지를 위한 제도 등

■ **역외탈세는 이전가격 조정 및 거주자 소득의 비거주자 소득 전환 등을 통한 국내 소득의 해외 이전, 저세율 국가로의 국외소득 누적 및 이에 대한 과세회피 등을 통해 이루어짐**

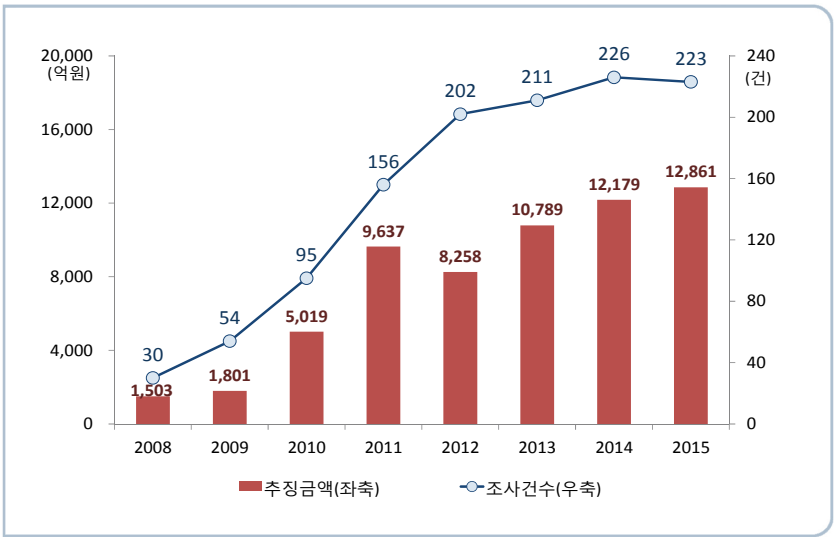
- 국내 거주자가 해외에서 누적된 소득을 국내에서 사용하기 위해서는 차명계좌 등을 통해 자금을 국내로 들여와야 하는데, 과세당국이 이러한 자금 유출입이나 자금 출처 등을 정확하게 파악하기 어려움

- 해외 누적소득을 해외에서 투자할 수 있고, 조세회피처의 가공회사(SPC)나 해외 현지법인의 이름으로 국내 기업에 투자하거나 해외 개인계좌로 이전하여 사적으로 이용이 가능

■ **역외탈세 방지를 위한 방안은 「국조법」상 법제화, 국제거래에 대한 해외 정보 수집, 국가간 혹은 다자간 조약 및 조세체결 협정 등으로 이루어짐**

- 우리나라가 역외탈세에 본격적으로 대응하기 시작한 2009년 이래 역외탈세 추징세액이 꾸준히 증가하여 2015년 1조 2,861억원으로 집계

[그림 15] **역외탈세 조사실적 추이**



자료: 국세청 보도자료를 토대로 국회예산정책처 작성

■ **2009년 이후 국세청의 역외탈세에 대한 대응이 본격적으로 이루어졌으며, 2010년에 국조법에 '해외금융계좌의 신고'(제34조~37조) 규정을 신설하는 등 기존 국제거래 관련 주요 내용을 보다 강화하는 방향으로 개정됨**

- 해외금융계좌 신고인원은 2011년에 525명에서 2015년 774명으로 일부 증가하였으나, 신고액은 2011년 11.5조원에서 2015년 36.9조원으로 급증
- 2015년 기준으로 1인당 해외금융금액은 개인 65억원, 법인 827억원

[표 25] 해외금융계좌 신고 현황(신고기준)

(단위: 명, 조원, 억원)

구분	2011		2012		2013		2014		2015		
	인원수(명)	금액(조원)	인원수	금액	인원수	금액	인원수	금액	인원수(명)	금액(조원)	평균액(억원)
전체	525	11.5	652	18.6	678	22.8	774	24.3	826	36.9	447
개인	211	1.0	302	2.1	310	2.5	389	2.7	412	2.7	65
법인	314	10.5	350	16.5	368	20.3	385	21.6	414	34.2	827

자료: 국세청, 「국세통계연보」 자료를 토대로 국회예산정책처 작성

- 이외 국외특수관계인과의 거래에 대한 과세조정인 이전가격과세제도(국조법 §4~§13), 특정외국법인의 유보소득에 대한 합산과세(국조법 §17~§20의2), 국가 간 조세협력: 체약국과의 조세정보 및 금융정보 교환제도(국조법 §31) 등에서 OECD BEPS의 개선방안을 반영하려 함

■ **금융정보분석원(FIU)의 금융정보 활용**

- 금융당국에서는 「특정금융거래보고법」 제4조 및 제4조의2에 의거해 '의심거래보고(suspicious transaction report; STR)와 고액현금거래보고(currency transaction report; CTR) 제도를 운영하고 있음
  - STR: 금융기관은 금융거래와 관련하여 불법재산이나 자금세탁행위로 의심되는 합당한 근거가 있는 경우 금융정보분석원장에게 보고해야 함
  - CTR: 금융기관은 1거래일 동안 2천만원 이상의 현금을 지급 또는 영수하는 경우 그 사실을 금융정보분석원장에게 보고해야 함
- 「특정금융거래보고 및 이용법」 개정(2013.4)으로 국세청은 탈세·탈루 혐의 조사에 필요한 경우 금융위원회 산하 금융정보분석원(FIU)의 승인 하에 해당하는 금융정보를 이용할 수 있게 됨

■ **과세당국간 조세조약 개정과 정보교환협정, 자동정보교환협정**

- 우리나라는 현재 스위스, 파나마 등 조세회피의 위험이 큰 국가들과 조세조약을 개정하였고, OECD가 주도하는 다자간 조세행정공조협약에도 참여해 현재 총 14개 국가와 정보교환이 가능한 상태임
  - 버뮤다 등 16개 국가와 발효절차가 진행 중이고 20개 국가와 체결을 위한 논의가 진행중

[표 26] 우리나라의 과세당국간 정보교환협정 현황 등

구분		해당 국가(지역)
현재 정보교환 가능 (14개국)	조세조약(10)	룩셈부르크, 말레이시아, 벨기에, 스위스, 싱가포르, 오스트리아, 우루과이, 칠레, 파나마, 필리핀
	정보교환협정(2)	마샬제도, 쿡 아일랜드
	다자간조세행정공조협약(2)	과테말라, 코스타리카
발효절차 진행 중 (16개국)	조세조약(2)	바레인(서명), 브루나이(가서명)
	정보교환협정(14)	바누아투, 바하마, 버뮤다(이상 서명) 건지, 라이베리아, 사모아, 세인트, 루시아, 세인트 빈센트 그레나딘, 안도라, 앵귈라, 지브롤터, 영국령 버진아일랜드 저지, 캐이맨 제도(이상 가서명)
향후 정보교환 협정 체결 추진 (20개국)	기 논의중(2)	리히텐슈타인(조세조약) 세이셸(정보교환협정)
	정보교환협정체결 기 제안(8)	네덜란드령 안틸레스, 도미니카공화국, 모나코, 미국령 버진아일랜드, 몰리브, 바베이도즈, 벨리즈, 통가
	정보교환협정 체결 제안 예정(12)	그레나다, 나우루, 니우에, 맨섬, 몬트세라트, 산마리노, 세인트 킷츠, 네비스, 아루바, 안티구아 바부다, 터크스, 케이커스 제도

자료: 한국조세재정연구원, '역외탈세 방지를 위한 제도개선 방안에 관한 공청회', 2014.7

■ **국세청은 역외탈세 정보에 접근하기 위한 다각적 노력의 일환으로 국제탈세정보교환센터(JITSIC) 가입, 한·미 동시범칙조사(SCIP) 실시 등 공식·비공식 국제공조 네트워크를 꾸준히 구축하고 있음**

- 국제탈세정보교환센터(Joint International Tax Shelter Information Center; JITSIC): 회원국 간 조세회피 거래에 대한 과세정보 교환, 국제적 조세회피 기법·동향 등 정보 공유를 목적으로 2004년 미국, 캐나다, 영국, 호주 4개국으로 출범한 이후 일본, 한국, 중국, 프랑스, 독일이 추가 가입해 있음
  - 우리나라는 2010년에 가입, 워싱턴 DC 및 영국 런던에 파견된 각국 대표단과 양자 간 정보교환 형식으로 탈세 관련 정보를 교환

- 한·미 동시범칙조사(Simultaneous Criminal Investigation Program; SCIP): 역외탈세에 보다 효과적으로 대처하기 위해 2010년 미국 국세청 IRS 범칙조사국(CI)와 '한·미 동시 범칙조사 약정' 체결
  - 이에 따라 한·미 양국 국세청은 양국에 경제적 거점을 가진 조세 범칙 행위 혐의자, 관련자, 조장자 등에 대해 동시에 세무조사를 진행하면서 조사 정보를 공유할 수 있게 됐음
  - 특히 미국에서 위 약정의 운용을 실제 담당하게 될 미국 국세청의 범칙조사부(Criminal Investigation Division)는 강력한 수사권과 폭넓은 금융정보 접근권을 갖고 있음
- 이외 국세청과 관세청은 역외탈세정보 공유에 대한 협력 증진을 위해 양 기관 간 "역외탈세 관련 혐의정보 교환에 대한 양해각서(MOU)"를 체결
  - 역외탈세 및 외환거래 조사업무 중 발견한 국세·관세 탈루 혐의정보를 '외환거래 감독기관 협의회'를 통해 정기적으로 교환, 조사사례 공유 등

(4) 역외탈세 방지를 위한 개선 방안[98]

■ **최근의 국내 역외탈세 관련 연구에서 역외탈세 사례의 적발 가능성을 높이고 적발되는 경우 가산세 등 부담을 높이는 방향으로 제재를 강화할 필요가 있음을 지적**

■ **역외탈세는 과세관청과 납세의무자간의 정보 비대칭으로 인해 과세정보 획득과 적발, 입증에 어려움이 있음을 감안해 국내 탈세에 비해 '부과제척기간'을 연장할 필요**

- 현행 부과제척기간은 국세는 5년 기본에 무신고 7년, 사기·기타 부정행위 10년이고, 상속·증여세는 10년 기본에 무신고 및 허위·누락 신고와 사기·기타 부정행위 15년에 국외 소재 재산 등은 상속·증여가 있음을 안 날부터 1년임
- 해외사례에서도 미국과 호주, 캐나다, 중국 등은 부과제척기간을 무제한으로 하고 있고, 영국은 20년, 네덜란드 12년, 그 외 대부분의 국가들이 5~10년을 적용
- 최근 우리나라에서도 역외탈세 부과제척기간 연장 법안이 제출된 바 있음
  - 역외탈세에 대한 부과제척기간을 국세를 부과할 수 있는 날부터 10년 또는

98) 한국조세재정연구원, "역외탈세 방지를 위한 제도개선 방안에 관한 공청회", 2014. 7.

과세당국이 납세의무를 안 날부터 1년 등을 제안[99]

■ **이외 해외거래에 대한 성실신고를 유도하기 위해 '가산세'를 대폭 인상하는 방안이 제안**

- 현행 무신고 가산세는 일반 20%와 부정행위 40%, 과소신고는 일반 10%와 부정행위 40%가 적용
- 탈세를 유발하는 특정 국제거래를 명시하고 이에 대한 부정행위에 대해 상당히 높은 수준의 가산세를 부과하는 방안이 검토될 수 있음
- 해외사례를 보면 이탈리아와 뉴질랜드, 스페인, 스위스, 영국, 벨기에 등이 최고 100% 이상, 프랑스 최고 80%, 미국과 헝가리가 최고 75%를 부과하고 있음

99) 「역외탈세 방지 특별법안」, 2013.10.11.(박원석의원 대표 발의)

참고문헌

세공무원교육원, 「국제조세 공개강좌」, 2013.

김인근, 「국제조세의 이론과 실무」, ㈜광교이텍스, 2013.

김완석 · 정지선, 「소득세법론」, ㈜광교이텍스, 2014.

김완석 · 황남석, 「법인세법론」, ㈜광교이텍스, 2014.

김준석 · 한인철, 「국제조세 실무」, 삼일인포마인, 2013.

오윤, 「국제조세법론」, 한국학술정보(주), 2011.

이성봉, "국제투자규범의 현황 및 수렴 가능성", 「OECD Focus」 제2권 제2호, 대외경제정책연구원, 2003.3.

이영숙, "OECD BEPS 프로젝트 진행경과 및 시사점", 「경제동향 & 이슈」 통권 제42호, 국회예산정책처, 2016.4.

이용섭 · 이동신, 「국제조세」, 세경사, 2012.

이창희, "조세조약 해석방법", 「조세학술논문집」 제23집 제2호, 한국국제조세협회, 2007.

주 OECD 대한민국 대표부, "BEPS 액션플랜 현황 및 쟁점 정리"

정현태 감수, 『해외자본에 대한 과세 -론스타 조세회피 사건을 중심으로-』, 서울고등검찰청, 2008.12.

최용선, "국제조세 관련 법규의 변천과정", 「한국세제사」 Vol. 2-1, 2012.12.

하병기, 「한국 다국적기업의 기업내 무역 현황과 결정요인 분석」, 산업연구원, 2009.9.

한국조세재정연구원, 「주요국의 조세 · 재정동향」(2008~2016년) 등을 정리

한국조세재정연구원, "역외탈세 방지를 위한 제도개선 방안에 관한 공청회", 2014.7.

経済産業省, 「平成24 年度アジア拠点化立地推進調査等事業(国際租税問題に関する調査(タックスヘイブン対策税制及び無形資産の取扱いについて)」, 2013.3.

角田伸広, 『移転価格税制における多国籍企業への独立企業原則適用の困難性とその解決 : 租税訴訟での課題と租税条約上の相互協議での解決可能性の考察』, 一橋大学 博士学位論文, 2011.

飯野公央, "移転価格税制の変遷と合衆国経済", 「立命館経済学」 第41巻 第2号, 立命館大学経済学会, 1993.

本庄資・田井良夫・関口博久,「国際租税法 -概論-」, 大蔵財務協会, 2012. pp. 27~28.

原　省三, “国際課税のあり方と今後の課題について-最近の国際課税に関する諸問題（国際的租税回避等）を踏まえた我が国の国際課税の基本的な考え方の検証-”,「税大論叢」54号, 2007.

村井正編,「教材 国際租税法 I」, 信山社, 2001. p. 15.

PWC Japan, “過大支払利子税制”,「PwC 税務ニュース」September 2012, Issue 77, 2012.

OECD, *International Tax Avoidance and Evasion,* p. 20.

OECD Tax Policy Studies, “Tax Effects on Foreign Direct Investment”, 2007.

OECD ‘Thin Capitalisation’, in OECD (ed.) Issues in International Taxation No 2, OECD Publications: Paris, 1987.

OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, 1998.

OECD, OECD *Model Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, 2002.

OECD, “OECD Guidelines for Multinational Enterprises”, 2008.

Treasury Department and Internal Revenue Service, “A Study of Intercompany Pricing,” October 18, 1988. Chapter 2. Transfer Privcing Lsw and Regulations before 1986.

UN, *Manual for the negotiation of bilateral tax treaties between developed and developing countries*, 1979.

2016 조세의 이해 및 쟁점

⑥ 국제조세

발간일 2016년 6월 3일

발행인 김준기 국회예산정책처장

편 집 경제분석실 세제분석과

발행처 국회예산정책처
서울특별시 영등포구 의사당대로 1
(tel 02 · 2070 · 3114)

인쇄처 (주)한디자인코퍼레이션 (tel 02 · 2269 · 9917)

내용에 관한 문의는 국회예산정책처 세제분석과로
연락해주시기 바랍니다. (tel 02 · 788 · 3778)

ISBN 978-89-6073-901-7 93350

Ⓒ 국회예산정책처, 2016

나라살림 지킴이
나라정책 길잡이

대한민국 국회

2016 조세의 이해와 쟁점

❻ 국제조세

nabo National Assembly Budget Office
서울특별시 영등포구 의사당대로 1
Tel. 02-2070-3114 www.nabo.go.kr

발 간 등 록 번 호
31-9700379-001447-10