

BEPS 란 무엇인가?

들어가며

OECD 의 BEPS Project 는 향후 조세환경에 큰 변화를 가져올 것으로 예상되며, 이에 대한 적절한 대응이 납세자에게 중요 과제로 등장하고 있습니다.

각국의 딜로이트는 BEPS 논의에 효과적으로 대응하기 위하여 해당 분야 전문가로 구성된 BEPS TFT 를 구성, 운영하고 있습니다. 동 TFT 는 지속적으로 [BEPS Alerts]을 통해 BEPS 프로젝트의 주요 논의사항과 핵심 이슈 등을 적시에 관심 있는 기업들에게 제공하고 있습니다.

※ 본문의 내용은 BEPS 에 대한 기초적인 사항을 소개하고 있으며, 보다 상세한 정보 및 설명을 원하시는 경우 다음의 '온라인 조세 세미나'에 등록하시어 온라인 강좌를 한번 들어보시길 권해 드립니다.

- ✓ 주제: '국제적 세원잠식과 소득이전 (BEPS) 시행지침'의 주요 내용과 이슈
- ✓ 일시: 2014 년 10 월 29 일, 2:00~3:00 PM KST (GMT +9)
- ✓ 내용: '디지털경제 하의 BEPS 이슈와 그 대응방안', '혼성불일치거래와 조세조약남용 등 BEPS 행위와 그 대응방안', '무형자산 관련 이전가격 이슈와 이전가격 문서화 강화방안' 등
- ✓ **등록하기 (온라인 등록)**

OECD BEPS 실행계획 발표

OECD 는 2014 년 9 월 16 일 '국제적 세원잠식과 소득이전 실행계획(BEPS Action Plan, 이하 "BEPS 실행계획")' 중 2014 년에 발표 예정인 7 개의 실행계획을 발표하였습니다. BEPS 실행계획에서는 글로벌 기업이 각국의 조세제도와 조세조약을 활용하여 조세부담을 감소시켜 각국의 세원을 잠식하는 행위를 방지하기 위한 일련의 조치(안)들이 제시되었습니다. OECD 와 G20 회원국인 우리나라도 이 실행계획의 권고사항을 반영하여 국내세법과 조세조약을 개정할 것으로 전망됩니다.

BEPS 실행계획 주요내용

이번에 발표된 7개의 실행계획의 주요내용은 다음과 같습니다.

실행계획	주요내용
[AP 1] 디지털경제	<ul style="list-style-type: none"> ■ 디지털경제의 상황을 반영한 사업장(nexus)규정 도입 ■ 디지털거래 관련 원천세 도입 ■ 원격디지털 공급거래에 관한 VAT 과세강화
[AP 2] 혼성불일치거래	<ul style="list-style-type: none"> ■ 혼성금융상품이나 혼성체를 통한 이중비과세(D/NI)와 이중비용공제(DD) 가능성 배제 ■ 국내세법과 국제거래의 조세결과를 일치시키기 위한 방안 권고
[AP 5] 유해조세관행	<ul style="list-style-type: none"> ■ 유해조세관행이 아닌 무형자산 조세특혜 부여방안 권고 ■ 조세특혜 관련 자발적 정보교환 의무화 방안 권고
[AP 6] 조세조약남용	<ul style="list-style-type: none"> ■ Treaty Shopping을 방지하기 위하여 특정 조약남용방지규정(LOB)과 일반 조약남용방지규정(PPT) 권고
[AP 8] 무형자산 이전가격	<ul style="list-style-type: none"> ■ 이전가격 가이드라인 중 소유권과 이익의 귀속 지침 명확화 ■ 무형자산 관련 정상가격원리 활용 권고
[AP 13] 이전가격 문서화	<ul style="list-style-type: none"> ■ 문서화 범위 확대 (master file, CbC reporting, Local file)
[AP 15] 다자간 이행수단	<ul style="list-style-type: none"> ■ BEPS 방지를 위하여 다자간 협력을 위한 이행수단 소개

BEPS 실행계획은 총 15개로 이번에 발표된 7개의 실행계획을 제외한 나머지 8개의 실행계획은 2015년에 발표될 예정입니다. 다만 2014년 채택보고서상 대안은 아직 확정된 것은 아니며 기술적인 이슈 관련 사항과 2015년 보고서에 영향을 주는 부분은 이후에 확정될 예정입니다. 발표된 실행계획의 주요내용은 [별첨 3]을 참조하시기 바랍니다.

[별첨 1] BEPS 논의배경과 진행경과

1. BEPS란

“BEPS(Base Erosion and Profit Shifting)”는 기술발전과 글로벌화의 내용과 속도에 맞게 재정비되지 못하고 뒤쳐진 각국의 조세체제와 조세조약의 사각지대를 경제주체들이 적극적으로 활용하여 소득을 이전하고(Profit Shifting) 절세노력을 함에 따라 결과적으로 과세당국의 세원기반이 감소하거나 소멸하는 것(Base Erosion)을 말한다. BEPS가 발생할 수 있는 상황은 다음과 같다.

- 실체(entity)와 금융상품(instrument)의 성격에 관한 세법상 분류가 국제적으로 일치하지 않는 경우
- 디지털 경제를 고려하지 않는 세법이나 조약을 디지털 경제에서 발생하는 세무 문제 해결에 적용하는 경우
- 외국 관계사와의 채권금융 등 내부금융거래를 이용할 경우
- 기존의 조세회피방지 수단(GAARs, CFC 등)을 효과적으로 적용할 수 없는 경우 등

2. 논의 배경과 진행 경과

BEPS 논의는 경제활동 및 규모에 비해 다국적 기업들의 조세부담이 지나치게 낮다는 국제적 비난이 거세지고 G20 국가를 중심으로 국제적 차원의 대응 및 방지 노력에 대한 공감대가 형성됨으로써 시작되었다.

2012 년 7 월 G20 지도자회의에서 발표한 선언문의 말미에 BEPS 방지의 필요성을 명백히 언급하였고, 이후 2012 년 11 월 G20 재무장관회의의 공식선언에서도 OECD 의 BEPS 연구에 대한 공식적인 지지를 표명하였다. 특히 이 회의에서 영국, 독일, 프랑스는 국제적 세무표준을 강화하기 위한 공동활동에 합의하였다. OECD 는 이후 BEPS 실행계획 15 개를 선정하였고, 이들 실행계획은 2013 년 7 월에 모스크바에서 열린 G20 재무장관과 중앙은행장 회의에서 승인되었다. 실행계획은 2014 년과 2015 년에 걸쳐 확정될 예정이고, 2014 년 채택보고서는 2014 년 9 월 16 일 발표되었다.

재정위원회(Committee of fiscal affairs, CFA)는 2015 년 1 월에 다자간 이행수단에 관한 협의를 가질 예정이다.

[별첨 2] BEPS 프로젝트 진행경과

OECD 는 BEPS 가 발생할 수 있는 분야를 정하여 이의 방지계획을 수립하는 중이다. 이러한 대응계획은 15 개의 실행계획에 이른다.

<표> BEPS 실행계획

Action 1: 디지털 경제가 직면한 세무적 과제의 지목		
GAP (차이) 법인세 과세에 대한 일관된 국제적 기준 수립	FRICION (마찰) 국제 기준의 완전한 효과와 혜택의 회복	TRANSPARENCY (투명성) 확실성과 예측 가능성의 장려를 통한 투명성 확보
Action 2: 혼성형태(hybrid)에 대한 국가간 과세취급의 불일치 해소	Action 6: 조세조약의 남용 방지	Action 11: BEPS 정보 수집 및 분석을 위한 방법론 및 실행계획 수립
Action 3: 피지배외국법인 과세제도 (CFC Rule) 의 강화	Action 7: 고정사업장 성립의 인위적인 회피 방지	Action 12: 공격적인 조세 전략 수립 시 필수적으로 이를 공시 할 것을 요구
Action 4: 이자비용 및 기타 금융비용으로 인한 세원 잠식의 제한	이전가격 산출 결과 Action 8: 무형자산 Action 9: 위험과 자본 Action 10: 기타 고위험 거래	Action 13: 이전가격 보고 서류의 재 검토
Action 5: 투명성과 실질성을 고려하여 보다 효과적으로 유해조세행위에 대응		Action 14: 기존의 조세 분쟁 해결 절차를 보다 효과적인 구조로 개선
Action 15: 다자간 협약 기구 개발		

2014 년 9 월 16 일에 Action 1, 2, 5, 6, 8, 13, 15 에 관한 보고서가 확정, 발표되었다. 1 차로 발표된 보고서는 다음과 같다.

- (Action 1) Address the tax challenges of the digital economy
- (Action 2) Ensure the coherence of corporate income taxation at the international level, through new model tax and treaty provisions to neutralise hybrid mismatch arrangements
- (Action 5) Counter harmful tax practices
- (Action 6) Realign taxation and relevant substance to restore the intended benefits of international standards and to prevent the abuse of tax treaties
- (Action 8) Assure that transfer pricing outcomes are in line with value creation, through actions to address transfer pricing issues in the key area of intangibles
- (Action 13) Improve transparency for tax administrations and increase certainty and predictability for taxpayers through improved transfer pricing documentation and a template for country-by-country reporting
- (Action 15) Facilitate swift implementation of the BEPS actions through a report on the feasibility of developing a multilateral instrument to amend bilateral tax treaties

[별첨 3] 2014 년 발표 BEPS 실행계획 주요내용

1. Action 1: 디지털경제의 과세문제

OECD BEPS 실행계획 1 은 정보통신 기술 및 디지털경제 발달에 따른 사업 형태 변화와 이로 인해 조세정책 측면에서 대두되는 주요 문제점을 다루고 있다. 본 보고서가 주요하게 언급한 디지털 경제 분야의 사안은 다음과 같다.

- 사업장(Nexus): IT의 발달에 따라 물리적 사업장소의 필요성이 줄어드는 상황에서 고정 사업장 관련 현행 규정의 적합성 여부에 의문 제기
- 데이터: 디지털 상품·서비스 거래에서 생성되는 정보의 가치와 그 정보제공 거래의 성격을 어떻게 인식할 것인가에 대한 문제 대두
- 거래 성격(Characterization): 디지털 사업 모델의 소득 또는 지급액의 성격 규정과 관련된 불확실성 증대
- 부가가치세(VAT)의 징수 문제: 디지털 거래를 통한 전 세계적 다수 당사자의 소액 거래 증가로 부가가치세 징수의 어려움 증대

디지털경제로 인해 발생한 문제점 해결을 위해 본 보고서에서 기술된 대안은 다음과 같다. 그러나 이러한 대안은 중립성, 효율성, 확실성과 단순성, 효과성, 공정성 등의 관점에서 재검토될 예정으로 아직 최종 채택은 이루어지지 않았다. 추가 검토는 2015년에 완료될 예정이다.

- 고정사업장 개념의 수정: OECD 모델 조세조약의 제5조제4항에서 규정된 PE 적용에 대한 예외를 수정하는 방안임
 - 제시된 방안: 제4항을 모두 삭제하는 방안, 또는 예외 적용을 받기 위한 예비적 또는 보조적 활동의 범위를 조정하는 방안
 - 현행 OECD 모델 조세조약의 제5조제4항

④ 본조 전항의 규정에도 불구하고 “고정사업장”은 다음의 것을 포함하지 않는 것으로 간주된다.
그 기업에 속하는 재화 또는 상품의 보관, 전시 또는 인도만을 위한 시설의 사용
저장, 전시 또는 인도의 목적만을 위한 그 기업소유재화 또는 상품의 재고 보유
타기업에 의한 가공의 목적만을 위한 그 기업소유재화 또는 상품의 재고 보유
그 기업을 위한 재화 또는 상품의 구입 또는 정의 수집만을 위한 일정한 장소의 보유
그 기업을 위한 여타 예비적 또는 보조적인 성격을 가지는 활동의 수행만을 위한 일정한 장소의 보유

- 특정 활동이 완전히 디지털화로 수행되는 경우를 위한 사업장(nexus) 규정의 도입
 - 완전히 전자화된(dematerialized) 디지털 활동을 수행하는 기업이 다른 국가의 경제에서 “상당한 디지털 존재(significant digital presence)”를 유지한다면 그 기업은 그 국가에서 세무상 존재를 가진 것으로 의제하는 방안임
- 대체적인 방안으로는 물리적인 존재에 기초한 현행 고정사업장 요건에 일부 디지털경제의 고객특성을 반영하는 “중요한 존재 요건” 도입 고려
 - 이 요건에 따른 고정사업장의 판단기준은 다음과 같음

그 국가에서 일부 물리적 존재와 함께, 종속대리인을 통하거나 직접적으로 6개월 이상 지속되는 고객이나 사용자와의 관계;
(i) 현지 언어로 된 웹사이트를 이용하거나, (ii) 그 과세관할에서 공급자로부터 배달을 받거나, (iii) 그 국가에서 공급자로부터 금융기관이나 다른 시설을 사용하거나, (iv) 그 국가에서 공급자로부터 재화나 서비스를 제공하는 것을 포함하면서 그 국가에 있는 고객과 밀접한 관계와 관련 있는 수단으로 재화나 용역을 공급함;
그 국가에 있는 사람으로부터 재화나 서비스를 그 국가에 있는 고객에게 공급하거나 체계적 데이터 수집이나 콘텐츠의 기여와 관련된 경우

- 디지털거래 관련 원천세 도입: 해외 공급자가 제공하는 디지털 재화나 서비스에 한 국가의 거주자가 지급하는 지급금액에 최종적인 원천징수세액을 부과하는 방안
 - 개인 소비자에 원천징수 의무를 부여하지 않기 위하여 지급관련 금융기관에게 원천징수 의무 부여

- 소액배송품에 대한 VAT 면세규정 개정: 비거주자인 소액배송품 벤더에게 수입국가에 수입물품에 대해 세금을 부과, 납부하는 방안
- 원격디지털 공급에 관한 과세강화: 비거주자인 공급자에게 소비자의 과세관할에서 공급하는 재화나 서비스 등에 대한 VAT를 위하여 등록하게 하는 방안
 - 제3자인 중간기관(intermediary)을 통하여 협력의무 수행하게 하는 방안도 고려

2. Action 2: 혼성(Hybrid)형태 취급 불일치의 해소 관련

OECD BEPS 실행계획 2는 혼성불일치 효과로 발생하는 이중비과세, 이중비용공제에 대한 대처방안을 다루고 있다. 본 보고서는 Hybrid Mismatch Arrangement와 관련한 BEPS를 방지하기 위한 구체적인 방안을 다음과 같이 제시하였다.

- 혼성금융상품이나 혼성체가 D/NI를 유발할 경우: 그 지급액이 지급인 소재 과세관할에서 공제되는 것을 부인하는 방안을 권고
 - 이 방안이 어려운 경우에는 수취인의 과세관할이 지급인의 소득에서 공제된 금액을 수취인 과세관할에서 경상소득에 포함하도록 하는 방안을 권고
 - D/NI (deduction/Non-inclusion): 지급인의 과세관할에서는 지급금에 대해 소득에서 공제하나 수취인의 과세관할에서는 소득으로 보지 않는 지급금
- 혼성금융상품이나 혼성체가 DD를 유발할 경우: 모법인의 과세관할에서 지급액이 이중으로 공제되는 것을 부인하는 방안을 권고
 - 이 방안이 어려운 경우에는 지급인의 과세관할이 공제를 부인하는 방안을 권고
 - DD(double deduction): 지급인의 과세관할에서는 지급금에 대해 소득에서 공제하고 수취인의 과세관할에서도 비용으로 공제하는 지급금
- 국내거래와 국제거래의 조세결과를 일치시키는 방향으로 국내세법의 개정을 권고함
 - 이와 관련된 사례로는, 공제가능 지급금에 대한 배당소득면제 규정의 적용 제한, 원천지국에서 납부하는 원천세에 대한 세액공제 제한, CFC와 역외투자 관련 규정의 개정, 정보보고의무 확대 등임
- 이중거주자 문제의 해결을 위해서 국내법에 일반적 조세회피방지 규정을 두거나 “조세조약 상 다른 국가의 거주자 법인이 내국법상으로는 거주자로 취급되어서는 아니 된다”는 규정을 자국의 내국법에 도입할 것을 고려할 필요 있음
- 도관체(transparent entities)의 소득이 조세협약의 목적상 Partnership Report의 원칙과 동일하게 취급될 수 있도록 OECD 모델조세협약을 개정할 것을 제안

3. Action 5: 유해조세관행 대응 관련

OECD BEPS 실행계획 5 는 특정소득에 대한 특혜제도와 조세정보의 불투명성이 BEPS 를 유발할 수 있다고 보고 이에 대한 대처방안을 다루고 있다. 본 보고서가 제시한 개선방안은 다음과 같다.

- 무형자산에 대한 특혜부여를 위한 기준을 개정: 납세자가 실질적 연구활동에 기여한 바에 따라 조세혜택을 부여 받는 방안을 권고
 - 비용부담으로 실질적 활동여부를 판단하는 방법의 하나로 혜택비용연계접근법을 자세히 설명함
 - 혜택비용연계접근법(nexus approach): 실제 활동(or 비용)이 발생하는 곳에 조세혜택을 부여하는 방법
- 특혜제도에 관한 투명성 향상을 위해 자발적 정보교환 의무화 하는 방안 권고: 2 단계로 투명성 개선작업 진행
 - 첫번째 단계: 판례에 대한 자발적인 정보교환의 의무 체제를 개발
 - 두번째 단계: 본 보고서에서 제시된 제도의 이행을 위한 지침개발

4. Action 6: 조세조약의 남용방지 관련

OECD BEPS 실행계획 6 는 기존의 OECD 모델조세조약 및 주석서와 다른 유의미한 조항(미국식 조약남용방지규정 등)이 추가되었으며 treaty shopping*의 방지에 집중하고 있다. 이 보고서는 크게 다음의 두 가지 내용을 다루고 있다.

- 부적절한 경우에 조세조약의 혜택을 배제하는 국내법의 제정에 관한 Model treaty 조항
- 한 국가가 다른 국가와 조세조약을 체결하기 전에 고려해야 할 조세정책상 이슈

* Treaty shopping: 2 개국 간에 체결된 조세조약에서 규정하고 있는 혜택을 제 3 국의 거주자가 이용하는 것

조세조약의 남용방지를 위하여 본 보고서에서 권고한 방안은 다음과 같다.

- 조세회피행위 (treaty shopping)의 기회를 만들지 않도록 한다는 명확한 선언을 조세조약의 서문과 제목에 포함하도록 권고
- 미국이 다른 나라들과 체결한 조세조약에 포함된 “조세조약 혜택제한 규정(Limitation on Benefits, LOB)”을 참고하여 “특정 조약남용방지규정”을 조세조약에 포함시키도록 권고
 - LOB: 일정한 기준을 충족시키는 경우에만 거주자에게 조약혜택을 받을 자격을 주는 규정. 구체적이고 객관적인 기준
- LOB rule 가 적용되지 않는 다른 형태의 조세조약남용을 해결하기 위해서는 조세조약상 혜택이 조약의 목적/의도와 상충되지 않아야 한다는 “일반 조약남용방지규정[주요목적기준(Principal Purpose Test), PPT]” 포함

- PPT: 조약혜택만을 목적으로 하는 거래에 대해서 조약혜택을 배제하는 기준. 개념적이고 주관적인 기준

- LOB 와 PPT 를 모두 조세조약에 포함

5. Action 8: 무형자산의 TP

2014 년 채택된 OECD BEPS 실행계획 8 은 무형자산 TP 에 관한 1 단계 보고서로 무형자산의 정의, 소유권, 가치평가, 및 무형자산 창출소득의 귀속 등 이전가격 가이드라인에 대한 논의를 담고 있다. 구체적인 항목은 다음과 같다.

- 이전가격 가이드라인 제 6 장 중 section B(소유권과 이익의 귀속)의 지침 명확화
- 무형자산 관련 BEPS 문제의 대응을 위한 정상가격원리 활용
- 정상가격원리를 적용할 수 없는 경우 특별조치

6. Action 13: TP 문서화와 CbC Reporting 보고서 관련

BEPS 실행계획 13 Guidance on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting(Country-by-Country Reporting)은 이전가격의 문서화를 위해 갖추어야 할 정보를 다음의 세 단계로 제안하였다.

- Master File (“MF”): 전사적이고 포괄적인 글로벌 사업 정보 및 무형자산 및 재무전략 등 주요 글로벌 이전가격 정책 관련 정보를 제공;
- CbC reporting: 기업의 글로벌 사업 운영에 단계(현지법인 또는 고정사업장)에 대한 국가별 종합 재무정보 (매출액, 세전이익(EBT), 법인세 납부금액, 미지급 법인세, 자본금, 누적잉여금, 유형자산, 정규직원의 수 등), 국가별 법인 및 PE 리스트 및 해당 Activity Code, 실질적 관리장소 정보 등 제공 목적;
- Local File (“LF”): 각 해외 사업의 구분 손익과 모든 특수관계자 간 거래에 대한 상세 정보 공개

본 보고서에 따르면 MF 과 LF 보고서를 “관련 과세당국 모두”에게 제공하는 것을 전제로 하는 것이고 모든 관련 과세당국에 일관되고 상세한 보고서를 제공해야 한다. 따라서 상세한 내용의 MF 및 LF 보고서 제출을 위한 영문 또는 현지어 보고서가 필요할 것으로 예상된다.

본 보고서의 핵심은 과세당국의 이전가격 조사에 필요한 상세한 정보를 사전에 제공한다는 것이다. 표준화 양식에 따라 국가별/사업단위별 소득의 창출지, 귀속지, 납세지, 금액, 과세당국과의 진행 중인 조세 이슈 등 사전 이전 위험평가 및 조사 시 필요한 정보를 사전에 과세당국에 제공하고, 동 정보는 당해 국가들의 과세당국들이 공유하게 될 것으로 보인다.

7. Action 15: 다자간 이행수단

2014 년 채택된 OECD BEPS 실행계획 15 은 BEPS 조치의 실행을 위한 다자간 이행수단의 실행과 양자간 조세조약의 조정을 위한 다자간 이행수단의 사용가능성에 관한 보고서이다. 본 보고서는 CFA 의 각국 대표에 의해서 승인되었다. 본 보고서에서는 다자간 이행수단의 개발을 위한 방향을 제시하였는데, 이는 다음과 같다.

- BEPS 대응을 위해, 관련 당사자들에 대한 공통규정이 필요하며, 이를 위해서 조세 이외의 다양한 분야의 선례를 참고하여 다자간 이행수단을 실행하여야 한다.
 - 본 보고서에서 제시한 사례로는 ‘범죄인인도에 관한 유럽협약’, ‘테러리즘 억제에 관한 유럽협약’ 등임
- 다자간 이행수단은 이중과세를 제거하는 현행 조세체계의 기반 위에 설계되어야 하지만 이것은 양자간 조세조약의 적용에도 영향을 줄 수 있다.
 - 다자간 협정 시행 이전의 양자간 조세조약에 대해서는 최근 규정을 우선하여 적용하는 방안이나 기존의 조세조약을 다자간 협정과 호환되는 부문에만 적용하는 방안을 권고함
- 본 보고서는 다자간 이행수단 개발을 위해 2015 년에 국제회의 소집을 권고함