

국제조세질서의 현황과 전망

— BEPS를 중심으로 —

김정홍*

I. 도입: 다국적기업과 국제조세

스타벅스, 애플, 구글, 마이크로소프트, 나이키, 아마존, ... 모두 우리 일상생활의 일부를 차지하는 다국적기업들이다. 이러한 다국적기업에 의한 조세회피¹ 내지 BEPS(base erosion and profit shifting)²의 역사는 매우 오래된 것이지만, 국제정치 무대에서 본격적으로 제기된 계기는 2008년 글로벌 금융위기이다. 글로벌 금융위기의 원인 분석 과정에서 다국적기업이 어떤 방식으로 글로벌 공급망관리(supply chain management)를 통해 전 세계 경영활동에 따른 세금을 최소화시키는지, 또한 그에 대응하는 국제조세 규범체계가 얼마나 무력한지에 대한 실상이 세계 언론과 정치권에서 폭로되고 국제정치 이슈로 부각되는 데 성공한 것이다.

두 개의 대표적 사례를 보자. 먼저 다국적 커피전문그룹인 스타벅스.³ 스타벅스 미국본사는 유럽 지역에 몇 개의 자회사를 두고 사업을 한다. 네덜란드에는 커피의 원재료인 생두를 로스팅하는 제조법인을 두고,⁴ 생두는 스위스 자회사에서 조달한다. 한편 영국은 스타벅스의 상표권 등 무형자산 사용허락권을 보유한 자회사를 두고 있다. 이런 구조에서 스위스 → 네덜란드 간 상품(생두) 거래에 따른 소득은 스위스자회사에 유보하고,⁵ 네덜란드법인이 지급한 사용료 역시 영국

에서 제대로 과세되지 않는다.⁶ 현지 스타벅스 커피점 매출의 일정 비율은 영국자회사에 로열티로 지급하

* 법무법인(유한) 광장 외국변호사, 법학박사, 서울시립대 겸임교수

1 조세회피(tax avoidance)는 어떤 거래를 통해 조세를 경감하는 행위로, 세법 자체의 위반은 아니지만 세법의 의도에 반하는 행위를 말한다. 이는 위법한 방법으로 조세를 포탈하는 탈세(tax evasion)와 구별된다. 경제협력개발기구(OECD)는 2004년부터 다국적기업의 공격적 조세계획(aggressive tax planning)에 대응하는 실무작업을 해 왔다.

2 우리말로 소득이전 및 세원잠식으로 번역되는데, 다국적기업의 조세회피와 같은 의미로 쓰인다. 이제는 국제조세 실무에서 BEPS라는 고유명사로 통용된다. OECD가 BEPS 프로젝트를 시작한 것이 2012년인데, 이 글에서 BEPS는 OECD의 BEPS 프로젝트를 의미하는 것으로 한다.

3 로이터통신 기사("How Starbucks avoids UK taxes", 2012. 10. 15., <https://www.reuters.com/article/us-britain-starbucks-tax-idUSBRE89E0EX20121015>) 및 EU 집행위원회 국가보조금(state aid) 조사 발표(https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253201/253201_1762441_575_2.pdf)에 나온 사실관계를 종합하여 단순하게 정리한 것이다. 로이터 기사의 발단은 스타벅스 영국 자회사의 영업실적이 좋다는 대표이사의 발언에도 불구하고 1998년 설립 이후 10년 이상 계속 영국 자회사가 결손을 실현하였다는 점이다.

4 네덜란드 법인에서 제조된 커피 등 제품은 유럽 등 소비지국으로 판매된다.

5 스위스 법인은 trading 전문회사이며, 커피 생두를 시장가격보다 고가에 판매한다.

6 네덜란드 법인에서 커피로스팅 노하우 등 무형자산 사용료를 지급받지만, 이 소득은 영국자회사 단계에서 과세되지 않고, 조세피난처로 흘러간다.

고, 또한 이자비용 등으로 매출의 상당부분이 유출된다. 이런 방식으로 높은 현지 매출에도 불구하고 실제 시장에 있는 곳의 과세소득이 상당히 감소하게 된다.

두 번째, 애플의 조세회피 구조를 보자.⁷ 애플은 미국과 미국 외 시장을 나누어 사업구조를 짜는 것으로 알려져 있다.⁸ 먼저 중국에서 제3자 제조방식(3rd party contract manufacturing)으로 완제품을 제조하고 이를 미국과 유럽, 아프리카, 중동 등 미국 외 시장으로 판매한다. 미국 외 시장은 아일랜드⁹에 설립된 3개 자회사(AOI, AOE, ASI)¹⁰를 통해 사업활동¹¹이 수행된다. 각 현지 시장에서는 기본적으로 최소한의 마케팅 활동만을 수행하는 자회사들을 두고, 매출액은 모두 AOE, ASI에 귀속된다. 문제는 이렇게 두 회사에 귀속된 소득 중 대부분은 두 회사의 아일랜드 본점(head office)에 귀속되는데, 이 본점은 어느 나라에도 세법상 거주지가 존재하지 않아 귀속 소득은 과세되지 않고, 실제로 아일랜드에서 과세되는 소득은 두 회사의 아일랜드 내 지점 귀속분에 불과하다.¹²

위 두 개 사례는 모두 미국과 대등한 선진국인 EU에서 발생하였다는 점에 주목할 필요가 있다. 즉, 전통적으로 다국적기업의 조세회피는 선진국 기업이 개도국에서 주로 이전가격, 이자비용 공제 등 다양한 방법을 동원하여 시장이 있는 개도국의 세금을 회피하는 것으로 인식되어 왔으나, 실상을 보면 선진국에서도 다국적기업의 조세회피 및 이에 따른 국제조세 분쟁이 일상화되고 있는 것이다.

그러면 100년의 역사를 가진 국제조세질서는 현재 어떤 도전에 직면하고 있고, 이를 극복하기 위해 국제사회는 어떻게 대응하고 해결책을 모색하고 있는가? 이 글은 국제조세 역사에서 가장 중요한 변혁기를 맞고 있는 현재 상황에 이르게 된 경과를 간략히 살펴보고(II), 국제조세 무대에서 영향력을 발휘하는 주요 행위자들의 면면을 소개한 후(III), BEPS의 국제조세법적 의미를 정리하고(IV), 향후 BEPS 및 국제조세질서는 어떻게 변할 것인지에 대한 전망으로 마무리한다(V).

II. 국제조세 100년 역사

국제거래에 대한 조세문제가 국제사회의 공동과제로 부상한 것은 1차 세계대전 이후 국제정치경제질서를 재편하기 위해 설립된 국제연맹의 논의에서 비롯한다. 1923년 국제연맹의 재정위원회(fiscal committee)에서 이중과세에 관한 보고서가 나오고,¹³ 이를 기초로 1928년 국제연맹의 이중과세방지협약(조세조약)안이 채택되었는데, 그 이후 멕시코 모델(1943년), 런던 모델(1946년) 등 원천지국 입장과 거주지국 입장을 각각 반영한 모델조세조약이 발표되었다. 제2차 대전 후에는 국제연합(UN)에서 국제조세 업무를 이어 받았으나 별다른 활동성과를 내지 못하고 종료되었다.

이중과세방지 논의는 이후 OECD의 전신인 유럽경제협력기구(OEEC)에서 다시 본격화되어 모델조세조약안이 합의되었고, 이를 토대로 오늘날 OECD 모델조약¹⁴의 원형인 1963년 모델이 채택되었다. 이후 조세조약을

7 미국 상원 청문회(2013년), EU 집행위원회 국가보조금 조사 발표 (2016년)에 나온 사실관계를 종합하여 단순하게 정리한 것이다. 더 상세한 논의는, Ting, Antony, iTax - Apple's International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue (March 19, 2014), British Tax Review 2014 No.1, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2411297> 참조.

8 이런 시장 구분은 미국계 다국적기업들에게 흔한 방식이다.

9 아일랜드의 법인세율은 12.5%이다.

10 각각 Apple Operations International, Apple Operations Europe, Apple Sales International의 약자이다. AOI는 중간지주 회사이며, AOE는 컴퓨터 제품군, ASI는 스마트폰 등 제품군의 판매를 담당한다.

11 미국 본사와 아일랜드 자회사는 본사가 소유한 애플 제품의 제조, 판매에 관한 무형자산 사용에 대해 원가분담약정(Cost Sharing Arrangement)을 맺고, 본사 연구개발 비용을 6(아일랜드) : 4(미국) 정도로 분담한다. 이에 따라 아일랜드 자회사가 미국 외 시장에 대한 판매권한을 부여받는 것이다.

12 EU 집행위원회, 2016. 8. 30.자 보도자료. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923

13 조세조약의 의한 이중과세방지가 국제적 관심사가 된 것은 전후 복구를 위한 재원마련에 나선 각국 정부가 고율의 소득세를 부과하고, 이에 따른 조세부담이 국제투자자와 무역에 큰 장벽이 되었기 때문이다.

14 Model Tax Convention on Income and Capital.

포함한 국제조세 규범체계는 선진국들의 클럽인 OECD를 중심으로 논의되어 왔고, 1980년에는 개도국들의 이해관계를 반영한 UN모델이 채택되어 OECD 모델과 경쟁하기 시작하였다.¹⁵ OECD와 UN 모델은 실제 조약협상에서 협의의 기초가 되며 현재 전 세계적으로 약 3천여 개의 양자 조세조약이 체결되어 있다.

양자 조세조약은 지난 1세기 동안 그런대로 국제조세질서의 핵심 규범으로 기능하여 왔으나 조약 당사국 거주자가 아니면서 조약의 혜택(또는 더 나은 혜택)을 누리는 조약편승(treaty shopping)이라는 문제점을 안고 있었고, 이를 해결하기 위해서는 BEPS와 같은 다자주의적 접근방법이 자연스럽게 요구될 수밖에 없었다. 달리 말하면, 종래 국제조세 규범체계의 주된 관심은 거주지국과 원천지국 간 이중과세(double taxation)를 방지하는 것이라면, BEPS시대에는 이중비과세(double non-taxation)와 조세회피를 방지하는 제도를 마련하고 실천하는 것이 국제조세질서의 중요 과제라고 할 수 있다.

III. 국제조세질서의 주요 행위자들

국제조세질서를 이해하기 위해서는 질서 형성의 원인을 제공하고, 그 질서형성과정을 주도하는 행위자와 이를 이행하는 주체를 이해하는 것이 필수적이다. 이 글에서는 이를 다국적기업, OECD/G20, 미국, EU, 시민사회단체, 조세피난처, BRICS 및 대한민국으로 제시하고자 한다.

1. 다국적기업

국제조세란 결국 다국적기업의 과세문제를 다루는 것이다. 다국적기업은 세계를 무대로 이른바 글로벌 가치사슬(GVC: global value chain)을 통해 최적의 비용수익 구조를 짜고 사업활동을 한다. 이와 같은 글로벌가치사슬은 이른바 ‘스마일커브(smile curve)’로

잘 표현된다. 긴 설명이 필요없이 현대로 올수록 기업의 전체 가치사슬에서 전단의 연구개발(R&D), 제품설계(design)와 후단의 브랜딩(branding), 애프터서비스(A/S) 등의 가치가 더 높고, 중간단계인 제조활동의 가치는 더 낮아지는 경향이 있다. 이와 같은 가치사슬 구조는 실제 앞에서 본 스타벅스와 애플의 사례에서도 잘 드러난다. 즉, 스타벅스와 애플의 고유한 기술(노하우, 특허)과 높은 브랜드가치(상표)에 따른 로알티가 두 회사 초과이익의 상당 부분을 차지하고 있다.

다국적기업 중 BEPS 논의의 중심에 있는 것은 미국계 거대 IT기업들이다. 이들 기업들이 특히 플랫폼과 무형자산에 기반한 초과이익의 창출과 낮은 실효세율로¹⁶ 일반 제조기업들보다 월등히 높은 경쟁력을 갖게 되면서 개도국은 물론 선진국인 EU 시장에서도 조세분쟁을 야기하게 되었고, 이에 따라 국제조세질서를 선도하는 선진국인 미국과 EU의 갈등이 격화되고 있다.

2. OECD/G20

OECD는 ‘민주주의와 시장경제’를 기치로 2023년 1월 현재 38개국¹⁷이 가입하고 있으며, 조세를 비롯한 경제·사회의 거의 모든 분야를 다루는 정책포럼으로, 분야별로 국제규범, 기준 및 모범관행(best practice)을 만들고 개정해 나가고 있다. 현재 국제기구 체제에서는 조세분야를 체계적으로 논의하는 범세계적 기구가 없으므로 사실상 OECD가 국제조세기구의 역할을 하고 있다. 2008년 글로벌 금융위기 이후에는 G20의 후광을 업고 OECD가 BEPS 논의를 주도하고 있다.

15 UN 모델은 대체로 OECD 모델을 기초로 원천지국인 개도국의 과세권을 강화하는 방향으로 일부 수정을 가한 것이다.

16 닛케이 조사에 따르면, 구글, 애플, 페이스북, 아마존 등 미국 빅4 IT기업의 실효세율이 전 세계 5만개 대기업 평균의 60%에 불과하다고 한다. <https://asia.nikkei.com/Spotlight/Datawatch/Big-Tech-tax-burdens-are-just-60-of-global-average>.

17 우리나라는 1996년 12월 29번째 정식 회원국으로 가입하였다.

조세분야 논의는 OECD 재정위원회(Committee on Fiscal Affairs)¹⁸ 아래 여러 작업반 회의(Working Party: WP)가 실무작업을 수행하는데, 전통적으로 조세조약을 담당하는 WP1, 이전가격을 담당하는 WP6가 있고, BEPS 프로젝트 이후에는 10개 정도의 작업반이 활동 중에 있다.¹⁹ 논의과정을 보면, 조세정책행정센터(Center for Tax Policy and Administration)라 불리는 사무국(Secretariat)이 논의 초안(discussion draft)을 작성하고, 회원국 대표로 구성되는 작업반의 토론을 거쳐 결론이 나오면 규범 또는 기준이 만들어지게 된다. 따라서 기초 및 실무작업을 하는 사무국의 영향력이 큰데, 국제조세 논의를 주도하는 선진국, 즉, 영미권과 유럽 국가의 전문가들이 여기에 포진하고 있다. 이러한 인적 구성 때문에 OECD의 조세분야 논의는 그동안 선진국 중 특히 미국, 그리고 다국적기업의 이익이 암암리에 반영되어 왔다고 비판받기도 한다.²⁰

이런 비판을 의식하고, 작은 규모의 국제기구로서 민주적 정당성 문제를 고려해서 OECD의 BEPS 논의는 그 참여국을 크게 확대하여 약 140개국이 참여하는 범세계적 협의체(Inclusive Framework)를 구성하였으나,²¹ 참여국가는 숫자일 뿐, 대다수 개도국들의 영향력은 제한적이라고 평가된다.

3. 미국

어느 분야나 마찬가지로이지만, 미국은 국제조세 분야에서 단일 패권국가로 가장 큰 영향력을 행사한다. 그 이유는 역시 국제조세 규범의 형성과 운용이 미국의 국익, 더 정확히는 미국계 다국적기업의 이익에 직접 관련되기 때문이다.

미국은 국제조세 분야에서 독자적인 제도와 관행을 갖고 있는데, 몇 가지를 보자. 우선 미국세법과 조세 조약의 관계를 보면, 어느 쪽이든 나중에 성립된 것이 우선하는 신법 우선원칙(later in time rule)에 따라 조약에 있는 내용이라도 국내세법 개정으로 이를 배

제할 수 있다(treaty override).²² 또한 check-the-box²³와 같이 미국 세법의 독특한 제도를 다국적기업이 활용하여 BEPS 현상을 악화시키는 원인이 되기도 한다. 이와 같이 미국의 세법은 그 자체로 미국 내외에서 활동하는 기업들에 영향을 미치게 되며, 다른 나라 기업도 그만큼 관심을 가질 수밖에 없다.²⁴ 조세 조약의 경우, OECD 모델과 별도로 미국은 자체 조약 모델을 두고 있는데,²⁵ 그 중 미국 특유의 규정들은 실제 조약협상에서 대부분 관철된다.

BEPS 논의의 본질을 좀 단순화시켜서 보면 미국계 다국적기업을 어떻게 효과적으로 과세할 것인가의 문제이고, 이에 따라 BEPS 2.0에서는 미국이 더욱 적극적으로 자국의 이해관계를 협상에 반영하고 있다. 이에 대해서는 후술한다.

4. 유럽연합(EU)

EU는 주권의 집합체(pooled sovereignty)이다.

18 회원국의 국장급 행정공무원들이 위원으로 구성된다.

19 조세행정포럼(FTA), 조세정책, 소비세, 정보교환, 공격적 조세회피, 유해조세제도, 디지털경제, 조세형사 등에 관한 작업반. OECD CFA 및 산하 작업반의 상세 활동내역은 <https://www.oecd.org/tax/centre-for-tax-policy-and-administration-brochure.pdf> 참조.

20 이창희, 국제조세법(제2판), 박영사, 2020년, 407쪽.

21 Inclusive Framework는 정기적으로 논의경과(Progress Report)를 G20에 보고한다. <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-september-2021-september-2022.htm>.

22 1980년 외국인부동산투자법(Foreign Investment Real Property Tax Act), 1986년 지점세(Branch Profit Tax), 2010년 해외계좌납세이행법(Foreign Account Tax Compliance Act) 등.

23 어느 단체가 단체단위에서 과세가 되는지 아니면 단체 구성원 단위에서 과세가 되는지를 단체의 선택에 맡기는 제도로, 이를 잘 활용하면 어느 나라에서도 과세되지 않는 이른바 혼성불일치(hybrid mismatch)가 발생할 수 있다.

24 가까운 예로, 최근 미국 인플레이방지법(IRA)에 따라 전기차 세액공제(보조금으로 알려졌으나, 세액공제가 정확한 표현이다)가 국제통상의 큰 쟁점이 된 사례를 들 수 있다.

25 1996, 2006, 2016년 모델이 공개되어 있다.

EU가 관할하는 여러 분야 중에서 조세분야, 특히 직접세 분야는 회원국의 자율권이 비교적 강하게 보장된다. 그러나 경제통합체인 EU는 상품, 서비스, 자본 및 인의 자유이동과 설립의 자유를 보장하는 단일시장의 기능을 유지·강화하기 위해, EU 전체에 통용되는 지침(directive)을 채택하고 이에 따라 회원국들이 일관된 제도를 도입, 시행하고 있다.²⁶ 직접세 분야에서 EU의 조세정책 목표는 역내 조세회피를 방지하고 공평한 과세여건을 조성하는 것이다.

국제조세 분야에서 EU의 영향력은 실제 우리나라가 경험한 적이 있다. EU는 2017년부터 자체적으로 정한 유해조세제도 판단 기준²⁷으로 제3국의 조세제도를 평가하고 그에 어긋나면 비협조국가(non-cooperative jurisdictions) 명단에 올리는 작업을 해 오고 있는데, 우리나라는 2017년 12월 당시 조세특례제한법의 외국인투자 조세감면 제도²⁸가 EU의 기준에 위배된다는 이유로 비협조국가로 지정되었고, 결국 EU와 협상을 거쳐 해당 제도를 폐지²⁹함으로써 속칭 블랙리스트에서 벗어날 수 있었다.

이와 같이 BEPS 논의 이후 EU의 국제조세 분야 영향력은 이전보다 더 강화된 양상을 보여주고 있다. EU 집행위원회의 조세당국과는 별개로 EU 경쟁당국은 2015년 무렵 다국적기업들이 EU 회원국 과세당국으로부터 받은 유권해석(tax ruling) 등이 EU 조약의 국가보조금(state aid) 규정³⁰에 위반된다는 이유로 회원국들에게 조세혜택의 환수 명령을 내렸다.³¹ 이 국가보조금 규정을 간단히 정리하면, 특정거래나 생산에 혜택을 부여하여 역내 경쟁을 왜곡하는 국가의 지원을 금지하며, 이와 같은 불법 국가보조금은 해당 국가가 환수해야 한다. 여기서 국가의 지원은 조세·재정 지원 등 다양한 지원행위를 포함하며, 혜택은 선택적(selective)일 것을 요한다. 이는 WTO 보조금협정의 특정성(specificity) 개념과 유사하다. 구체적으로 조세 분야에 대한 EU의 국가보조금 조사는 Amazon, NIKE, Starbucks, Apple 등 다수 미국계 기업들에 집중되었다.³²

앞서 언급한 바와 같이 미국과의 관계를 보면, EU는 미국 IT기업들에게 시장 이상의 의미가 없고, 이들 기업에 대한 과세권을 제대로 확보하지 못하는 데 대한 대책으로 디지털서비스세(digital services tax, 이하 'DST') 지침안 등 여러 가지 대응입법을 시도하고 있는데,³³ BEPS 2.0 논의로 잠정 중단된 상태이다. 그 외에 BEPS 대응책으로 다국적기업 등을 대상으로 하는 EU 조세분야 지침은 꾸준히 입안되어 왔다.³⁴ EU 조세분야 지침은 기본적으로 모든 회원국의 컨센서스에 따르도록 되어 있는데, EU는 전통적인 주요 국가(프랑스, 독일, 이태리, 스페인 등), 소규모 개방경제(네덜란드, 아일랜드, 룩셈부르크 등) 및 동구권 신규가입국(헝가리, 폴란드 등)의 입장이 각각 다르기 때문에 합의도출이 어려운 것이 현실이다.³⁵

26 대표적으로 EU 모회사사 지침, 저축지침, 사용자 지침 등.

27 1998년 3월 EU 내 유해조세제도 조사를 위해 합의한 Code of Conduct for business taxation에 따라 설치된 Code of Conduct 그룹이 실무작업을 수행한다.

28 구 조세특례제한법 제121조의 2.

29 비협조국가에 선정된 후 개선조치가 없는 경우 EU는 조세와 비조세 분야에서 강력한 제재조치를 발동할 수 있기 때문에 개선작업을 거부하기가 어렵다. 게다가 종전 우리나라의 외국인투자 조세감면 제도는 외국인투자기업에 대한 과도한 혜택으로 국내기업에 대한 역차별이라는 문제점을 안고 있었다.

30 EU 기능조약(Treaty on the Functioning of EU) 제107조 제1항.

31 EU 경쟁당국 관련 활동은 https://competition-policy.ec.europa.eu/state-aid/tax-rulings_en 참조.

32 해당기업들의 불복을 거쳐 실제 보조금으로 판명된 것은 현재 없고, Apple의 경우 ECJ의 최종판단이 남아 있다.

33 https://taxation-customs.ec.europa.eu/fair-taxation-digital-economy_en 참조.

34 조세정보교환 및 투명성 강화를 위한 행정협조지침(Directive on Administrative Cooperation: DAC)은 최근 디지털플랫폼 업자의 소득보고 및 자동정보교환(DAC 7)과 가상자산 거래 정보교환(DAC 8)까지 왔고, 국가별보고서(country-by-country report)의 공개에서 나아가 다국적기업의 EU 회원국별 납세내역 공시 의무(Public CbC Reporting)와 명목회사 정보보고(Unshell) 지침까지 입안하였다.

35 EU 주요국은 큰 시장을 바탕으로 다국적기업에 대한 과세권을 강화하려는 입장인 반면, 소규모 개방경제 국가들은 다국적기업의 본사를 많이 유치하고 있어 이들에 대한 과세강화는 국익에 배치된다고 생각한다.

5. 시민사회단체, 언론

여느 분야와 마찬가지로 국제조세 분야도 시민사회단체(CSO)의 활동이 활발하다. 이들 단체는 국가와 국제기구에 대한 감시 역할을 하면서 다국적기업과 고액자산가들의 조세회피 문제에 대해 비판적인 목소리를 내고 있다. 대표적 단체를 보면, Tax Justice Network, ICJ(International Coalition of Investigative Journalists), BEPS Monitoring Group 등이 있다. ICJ가 특히 주도적 역할을 하고 있는데, Lux Leaks에서는 2014년 11월 룩셈부르크 정부가 2002~2010년 간 340여개 기업에 대한 조세예규를 통해 이들 기업의 조세회피를 방조하였다는 사실을 폭로하여,³⁶ 전 세계적인 파장을 일으키고, 그 때 마침 룩셈부르크 총리 겸 재무장관이던 Juncker가 EU 집행위원장이 된 직후여서 정치적으로도 큰 논란이 일었다. 이에 따라 EU는 위에서 본 주요 다국적기업의 국가보조금 조사에 나서게 된다. 이후에도 시민단체 및 언론은 Panama Papers,³⁷ Paradise Papers,³⁸ Pandora Papers,³⁹ Football Leaks⁴⁰ 등 조세회피의 실상을 알리는 폭로 기사로 BEPS를 국제정치경제의 주요 이슈로 제기하는 데 성공하였다.

6. 조세피난처(tax haven)⁴¹

조세피난처에 대해 국제적으로 합의된 정의를 내리는 매우 어렵지만, 이를 빼놓고 국제조세질서를 논하기는 불가능하다.⁴² 이 글의 논의에서는 조세피난처를 '소득에 대한 세금이 없거나 아주 낮은 국가(no or low tax jurisdictions)'⁴³ 정도로 해 두자.⁴⁴ 국제금융질서에서 이와 비슷한 용어는 '역외금융센터(offshore finance center)'이고,⁴⁵ 실제로 조세피난처와 역외금융센터는 대부분 겹치게 된다. 자본이 자유롭게 역외금융센터를 통해 이동하고, 이와 동시에 여기에 설립된 회사, 펀드 등은 세금 문제에서 자유롭다. 위에서 예로 든 Panama Papers 등 다수의 폭로

(leaks) 사건은 모두 조세피난처에 설립된 다국적기업의 자회사, 고액자산가들의 계좌·신락 등이 관련된 것이고, 주지하다시피 조세피난처 내 하나의 주소에 수천, 수만 개의 회사들이 소재하고 있다.⁴⁶

36 PwC 회계법인의 직원이 관련 자료를 제공하였고, 28,000쪽 분량에 달한다. 유출된 자료는 <https://www.icij.org/investigations/luxembourg-leaks/explore-documents-luxembourg-leaks-database/> 참조.

37 2016년 4월 폭로된 파나마 소재 로펌 Mossack Fonseca의 비밀 문서로, 조세피난처에 설립된 21만 4천여 개의 역외회사에 대한 정보 및 유력 정치인, 유명인 등 전 세계의 부유층이 어떻게 세무조사를 피해서 재산을 은닉했는지에 대한 정보가 포함되어 있다. <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/> 참조.

38 2017년 11월 발표된 버뮤다 소재 로펌 Appleby의 내부 자료로, 세계 유력인사들의 조세피난처 거래 내역이 폭로되었다. <https://www.icij.org/investigations/paradise-papers/> 참조.

39 2021년 3월 폭로된 것으로, 35명의 세계 정치지도자 및 다수의 억만장자들의 비밀계좌 및 14개 금융회사들의 내부자료가 공개되었다. <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/> 참조.

40 2016년 12월 프로 축구계의 검은 금융거래 및 유명선수들의 조세 회피 거래를 폭로한 웹사이트이다. <https://eic.network/projects/football-leaks> 참조.

41 OECD 등 국제기구에서는 2010년대 이후 공식적으로 tax haven이라는 용어를 사용하지 않고, 정보교환과 같은 국제조세 규범에 협조하지 않는다는 의미로 '비협조적 관할권(non-cooperative jurisdictions)'이라고 완곡하게 표현한다.

42 조세피난처의 국제조세법적 의미에 대한 상세 논의는 이창희, "조세피난처/피지배외국법인 세제의 회고와 전망", 조세학술논집 38(3), 2022년, 1-88쪽 참조.

43 영국령 버진아일랜드, 케이만 군도 등은 엄밀하게 말하면 국가가 아니고, 조세 등 일부 사안에 대해서만 결정권한을 갖는 관할권(jurisdictions)이지만 이 글에서는 편의상 국가로 칭한다.

44 British Virgin Islands, Cayman Islands, Bermuda, Netherlands, Switzerland, Luxembourg, Hong Kong, Jersey, Singapore, United Arab Emirates는 민간단체인 Tax Justice Network가 매긴 법인세 조세피난처(tax haven) 순위 10위권 국가들이다. <https://cthi.taxjustice.net/en/cthi/cthi-2021-results>.

45 '역외금융(offshore finance)'을 단순히 정의하자면 은행 등이 비거주자에게 금융서비스를 제공하는 것을 말하고, 이러한 역외금융업이 수행되는 장소가 역외금융센터이다. 역외금융센터에 대한 기초적인 논의는 <https://www.imf.org/external/np/mae/oshore/2000/eng/back.htm> 참조.

46 이를 letter box company라 한다.

국제조세 측면에서 조세피난처는 유해조세방지제도, 피지배외국법인세제, 정보교환 등 논의에서 규제 대상으로 등장한다. 우선 유해조세방지 논의는 OECD가 1998년 개시하였는데, 당시 세금이 없거나 저세율 국가로 정보교환이 불가능하고 투명성이 결여되며, 실질활동요건이 불필요한 국가를 조세피난처라고 하고, 그 명단 공개를 통해 제도개선을 유도하자는 취지로 시작하였다. 그러나, OECD와 유럽 선진국들 역시 조세피난처 특성에서 자유롭지 못하다는 비판이 제기되고, 미국 W. 부시 행정부가 유해조세규제에 소극적 입장으로 변하면서 조세피난처와 정보교환(exchange of information)을 강화하는 방향으로 선회하였다.

피지배외국법인(controlled foreign company: CFC) 세제는 조세피난처 등 저세율국가에 유보된 자회사(CFC)의 소득을 주주인 모회사 소재국에서 모회사에 배당된 것으로 간주하여 과세하는 제도이다. 이런 방식으로 이른바 경과세국인 조세피난처를 통한 조세회피에 대응하려는 취지이다.

7. BRICS

BRICS는 브라질, 러시아, 인도, 중국, 남아공의 약칭으로 신흥시장국(emerging markets)의 대표국가들이다.⁴⁷ BRICS 중에서 중국은 이미 세계 2위 경제대국으로, 포천 500대 글로벌기업(2021년) 중 135개(미국: 122개)로 1위를 차지한다.⁴⁸ 즉, 중국은 과거의 중국이 아니고 자본수출국의 면모를 보이고 있으며, 인도, 브라질은 자본수입국으로 공격적인 과세가 특징이다.

중국은 UN 개도국그룹(G77)의 리더로 UN이 국제조세 논의 주도권을 가져와야 한다고 주장해 왔다. 이는 기존 UN의 국제조세전문가위원회⁴⁹를 확대발전시켜 UN 산하 정부간 회의체로 격상하려는 시도이고 최근 “포용적이고 효과적인 국제조세협력 증진에 관한 UN총회 결의”⁵⁰ 통과(2022. 11. 23.)로 개도국들

의 주장에 힘이 실리기 시작했다. 동 결의는 UN 사무총장에게 국제조세협력에 관한 조세조약, 투명성과 정보교환, 상호행정협조, OECD/G20 BEPS 등 기존 국제조세 규범들을 분석하여 UN 회원국들에게 개방된 정부간 협의체를 창설하는 방안을 보고하도록 요청하였다.

인도는 OECD의 IF 회의체에서 자국 특유의 과세 논리를 주장하면서도 G24 그룹⁵¹의 리더국가로 상당히 적극적인 활동을 펼치고 있다. 예컨대, 디지털세 Pillar 1의 과세권 배분을 위한 연계점(nexus) 논의 당시 중요한 경제적 실재(significant economic presence) 개념⁵²을 국내법에 먼저 도입하고 이 개념이 OECD에서 나머지 두 개의 접근법⁵³과 병행하여 논의되다가 결국 통합접근법(unified approach)으로 수렴하여 현재 Pillar 1의 과세권 배분논리의 뼈대가 되었다.

OECD 입장에서는, BRICS 등 개도국들이 UN에

47 BRICS 국가들의 정상회의도 정기적으로 개최되나, 연대가 강한 것은 아닌 듯하다.

48 그러나 수익성 면에서는 미국기업을 따라가지 못한다.

49 정식명칭은 Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters로, 25명의 국제조세 전문가들이 개인 자격으로 참석하여 국제조세 현안을 논의한다.

50 “Promotion of inclusive and effective international tax cooperation at the United Nations”, A/C.2/77/L.11/Rev.1, United Nations General Assembly.

51 디지털세 논의에서 인도 등 24개 개도국들의 연대 협의체이다.

52 2018년 인도 국내세법 개정으로, 디지털거래에 따른 수익에 대한 과세를 위해 비거주자가 인도 내 재화, 용역 또는 자산을 2천만 루피 이상 거래하는 경우, 또는 인도 내 사용자 30만명 이상과 지속적인 상호작용을 하는 경우에 중요한 경제적 실재가 있는 것으로 간주한다.

53 사용자 참여 접근법(user participation approach)과 마케팅 무형자산 접근법(marketing intangibles approach)이다. 전자는 브랜드 가치 등 마케팅 무형자산은 시장관할권에서 과세해야 한다는 논리로, 초과이익(non-routine profit)에서 마케팅 무형자산가치를 계산하여 배분한다. 후자는 사용자 참여를 통해 창출된 가치는 사용자의 소재지국에서 과세해야 한다는 논리로, 소셜미디어, 검색 엔진, 온라인마켓등 특정 디지털사업을 대상으로 하여 초과이익(non-routine profit)에서 사용자 창출가치를 계산하여 배분한다.

서 별도의 국제조세 논의를 주도하는 것보다 OECD의 기존 협의체(IF)에서 충분히 자국의 입장을 반영할 수 있다는 논리로 UN에 국제조세 논의 주도권을 넘겨주는 것을 극도로 경계하고 있다.

8. 대한민국

우리나라 경제는 세계 최고수준의 개방경제이다.⁵⁴ 개방경제의 특성으로 인해 국제조세에 관한 납세의무자와 과세당국 간 분쟁도 많은 편이고, 대법원에서 나오는 국제조세 분야 판결도 많다. 2012년에는 사모펀드인 론스타에 대한 국제청 과세조치가 투자자-국가 분쟁의 대상이 되기도 하였다.⁵⁵ 앞에서 언급한대로, 2017년 말에는 당시 우리나라 외국인투자 조세감면 제도가 EU의 유해조세기준에 위배됨을 이유로 조세 분야 비협조국가로 지정되었다가 관련 제도 폐지로 명단에서 제외되었다. 이와 같이 국제조세가 우리 경제에서 중요한 분야로 부상하게 된 것은 지난 30여 년 간 한국 경제의 변모에 기인한 것이다.

사실 1980년대 후반까지도 우리나라에서 국제조세 실무란 외자도입 조세감면에 관한 일이 거의 전부이고 이따금 조세조약에 관한 일이 생기는 정도였다고 한다.⁵⁶ 이후 우리나라의 국제조세 정책 및 제도가 탈바꿈하게 되는 계기는 무엇보다 OECD 가입(1996년 12월)이 결정적이다.⁵⁷ 조세조약 체결국가는 2022년 12월 현재 94개국에 이르고, 특히 BEPS 과제들(Actions)을 국제조세제도에 반영하는 작업을 꾸준히 해 왔다.

국제조세질서에서 규범 형성을 주도하는 OECD 논의에는 기획재정부 담당국장이 주요 멤버로 참가하고 있으나, 우리 행정부의 고질적인 문제인 순환보직으로 인해 주도적인 역할을 수행하지는 못한다. 한 국가의 국제조세 제도의 경쟁력 및 정책역량은 해당 국가의 국가경쟁력과 직결될 정도로 중요하다. 그러므로 국제조세정책 인프라와 함께 중장기적으로 우리 경제의 성장을 지원하는 제도의 설계에 관심을 가져야 한다.

다행히 2022년 12월 기획재정부 세제실에 국제조세를 전담하는 국(局) 단위 조직이 신설되었으니 앞으로 국제조세정책 분야 전문성을 제고하고⁵⁸ 국제조세 논의의 선도그룹에 들어가는 계기가 되기를 기대한다.

IV. BEPS의 국제조세법적 의미

1. BEPS의 발단

2013년 OECD에서 시작된 BEPS는 이제 10년이 지났고, 2015년 확정된 15개 과제(Actions) 중 Action 1은 아직도 논의가 진행 중이다. 서두에 언급한대로 BEPS가 시작된 계기는 2008년 글로벌 금융위기가 결정적이다. 글로벌 금융위기의 원인 파악과 극복과정에서 다국적기업의 체계적인 조세회피와 탈세 행위가 폭로되었고, 당시 세계적인 위기에 대응하기 위한 주요 선진국/개도국의 회의체인 G20에서 OECD에 작업을 위임하여 BEPS 프로젝트가 시작되었다.⁵⁹

또한, 글로벌 금융위기와 비슷한 시기에 리히텐슈타인 소재 LGT 은행 사건,⁶⁰ 스위스 UBS 은행 사건⁶¹ 등 은행들이 관여된 조세회피 스캔들이 터졌다.

54 인구 5천만, 국민소득 4만불 정도로 세계 10위권에 안정적으로 들어간다.

55 뒤에서 논의한다.

56 이창희, 국제조세법 제2판(2020), 박영사, 7쪽.

57 OECD 가입에 앞서 1995년 국제조세조정에 관한 법률을 제정하여 OECD 이전가격지침, 과소자본세제, 피지배외국법인세제, 상호합의절차 등 국제적으로 통용되는 국제조세 규범과 기준을 도입하였다.

58 국제조세 전문성에 더하여 담당 공무원들의 영어 능력이 필수적인 것은 다언을 요하지 않는다.

59 2013년 2월 OECD는 다국적기업 조세회피의 실상에 대한 전반적인 문제점에 대한 보고서(BEPS 보고서)를 G20에 제출하였다. <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>.

60 LGT 은행의 전 직원이 독일 정부에 독일 고객 정보를 제공하여 이들에 대한 대대적 탈세 조사로 이어진 사건이다.

이들 사건을 계기로 역외탈세(offshore tax evasion) 문제의 해결을 위해 금융정보와 조세정보의 실효적 교환이 필요하다는 데 국제적인 공감대가 형성되었고, OECD를 중심으로 정보교환 글로벌포럼이 창설 되기에 이른다.

2. BEPS 1.0

BEPS 1.0은 공식명칭이 아니고, BEPS 15개 과제 중 현재 진행 중인 Action 1(디지털경제의 조세문제)을 제외한 나머지 과제들을 통틀어 일컫는다. 기술적인 부분은 생략하고 15개 과제를 표로 정리하면 다음과 같다.⁶²

〈BEPS 15개 과제〉

과제명	주요 내용	이행 체계
Action 1. 디지털경제에서의 조세문제 해결	디지털경제 하에서의 기존 국제조세체계 개편 등 논의	기타
Action 2. 혼성불일치 거래 효과의 해소	국가간 세법 차이에 따른 이중비과세 현상 방지	공통접근 ⁶³
Action 3. 효과적인 CFC 규정의 설계	CFC 규정 적용대상범위 확대, 적용요건 강화 권고	모범관행 ⁶⁴
Action 4. 이자비용 관련 세원잠식의 제한	고정비용(EBITDA의 일정비용) 등을 한도로 이자비용 공제제한 권고	기타
Action 5. 유해조세환경에 대한 효과적 대응	조세특례제도를 통한 조약남용 및 과세기반 잠식 방지	최소기준 ⁶⁵
Action 6. 부적절한 상황에서 조약해택의 부여 방지	조약남용 방지 등을 각국의 조세조약의 목적에 명시	최소기준
Action 7. 고정사업장 회피 방지	OECD 모델조약의 고정사업장 개정을 통해 조약남용을 방지하고 원천지 과세권을 강화	기준기준 수정
Action 8-10. 정상가격산출과 가치창출의 연계	OECD 이전가격과세지침 개정(무형자산, 저부가가치 그룹내부용역, 원가분담약정, 이익분할방법의 적용에 관한 수정지침 포함)	기준기준 수정
Action 11. BEPS 측정과 모니터링	BEPS 규모 추정 보고 및 연구 지속	
Action 12. 의무보고규정	공격적 조세회피거래에 대한 납세자 등의 보고의무 강화 권고	모범관행
Action 13. 이전가격 문서화 및 국가별보고서	마스터파일, 로컬파일, 국가별보고서의 3단계 접근방법 제시(이 중 국가별 보고서만 최소기준에 해당)	최소기준
Action 14. 분쟁해결제도의 효과성 제고	조세조약의 상호합의절차 등 개선(최소기준), 상호합의 지연 시 강제 중재(공통접근)	
Action 15. 양자 조세조약 보완을 위한 다자간 협약 개발	다자조약을 통해 양자조약을 신속히 일괄 개정	

61 2007년 스위스 UBS 은행 비밀계좌를 통한 미국 부동산재벌 탈세 사건을 계기로 미국 정부는 자국민의 스위스 은행계좌 정보를 요구했고, 스위스는 초기에는 은행 비밀주의를 규정한 국내법을 근거로 거부하다가 끝내 미국에 굴복하였다.

62 15개 과제별 보고서는 <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/> 참조.

63 Common Approach로, 참여국들에게 강한 이행의 권고 성격이며, 향후 최소기준으로 상향될 수 있다.

64 Best Practice로, 참여국들이 선택적으로 도입할 수 있다.

65 Minimum Standard로, 참여국들의 이행이 강제된다. 즉, 범세계적 이행체계(Inclusive Framework)에서 참여국들의 이행여부를 동료점검을 통해 감시하고, 미 이행 국가에는 제도개선을 요구한다.

위 15개 과제는 성질별로 일관성(coherence), 실질(substance) 및 투명성(transparency)이라는 세 가지 원칙하에 다시 분류된다.

첫째, ‘일관성’은 국내에서 한 쪽에서 비용공제된 소득이 다른 쪽에서 과세소득으로 산입되었듯이, 국제적으로도 비용과 소득에 대한 일관된 취급을 통해 이중비과세(double non-taxation)를 방지해야 한다는 것이다.⁶⁶

둘째, ‘실질’은 현재의 국제조세 규범이 실질활동과 더 부합하도록 수정되어야 한다는 것이다. 이는 명목 회사(shell company)를 통한 조세회피, 위협과 무형자산을 제대로 반영하지 않는 이전가격제도 등 가치를 창출하는 활동과 과세소득의 단절을 용이하게 하는 조세조약과 이전가격규칙의 개선을 말한다.⁶⁷

셋째, ‘투명성’은 납세의무자들이 공격적 조세회피 거래를 신고하고, 다국적기업의 국가별 활동내역을 이전가격 문서로 제출토록 요구하는 것이다. 이를 통해 과세당국은 위험성 있는 분야를 파악하고 과세행정의 효율성을 높일 수 있다.⁶⁸

사실 BEPS 15개 과제 중에서 Action 13(이전가격 국가별 보고서)과 Action 15(다자간 협약) 등을 제외하면 과제들의 실질적 내용에 별로 새로운 것은 없었다. 기존 국제조세질서에서 BEPS 이슈들은 지속적으로 제기되던 문제들이고, 특히 경제 세계화의 주역인 다국적기업들에게는 너무나 익숙한 일상이었다고 볼 수 있다. 예컨대, 유해조세 문제를 다루는 Action 5의 경우 OECD에서 ‘유해조세제도포럼(Forum on Harmful Tax Practices)’이라는 협의체로 1990년대 말부터 시작되었고,⁶⁹ 피지배외국법인(CFC) 세제(Action 3)에 관해서도 이미 OECD의 보고서가 나와 있었다.⁷⁰ 이렇게 본다면, BEPS는 기존에 OECD 차원에서 개별 이슈별로 다국적기업 조세회피에 대응하던 것을 BEPS라는 거창한 이름하에 일관된 조직과 체계를 갖추고 OECD 국가에 다수 개도국을 포함하는 범세계적 포럼에서 논의하기 시작했다는 데 의미가 있다.

현 시점에서 BEPS 1.0을 평가해 본다면, 4개 최소기준⁷¹의 경우 범세계적 협의체(IF)를 통해 어느 정도 글로벌 기준(global standard)의 확산 및 준수라는 성과를 달성하고 있는 것으로 보인다. 우리나라 역시 Action 12(의무보고규정 도입) 외에는 대부분 과제를 국내입법이나 조세조약으로 반영하고 있다.

3. 정보교환(exchange of information)

정보교환은 과세당국이 조세의 부과 및 징수를 위해 필요한 정보를 상대방 당국으로부터 통보받는 것으로 1971년 OECD에서 논의가 개시된 이후 현재는 정보교환 글로벌포럼⁷²이라는 준국제기구급 협의체로 발전하였다. 정보교환은 특히 글로벌 금융위기 및 그에 따른 BEPS 논의의 한 축으로 급성장하였는데, 세 가지 방식, 즉 과세당국의 요청에 의하거나(on request), 자발적(voluntary) 또는 자동(automatic) 교환으로 이루어진다.

요청에 의한 교환은 조세조약 체결당사국 과세당국 간 조약의 정보교환 조항에 따라 실행되며, 성격상 개별 과세 건에 대해 상대국에 정보교환 요청이 들어가면 요청받은 과세당국이 가능한 범위 내에서 정보를

66 Action 2, 3, 4, 5가 해당한다.

67 Action 6 ~ 10이 해당한다.

68 Action 11 ~ 14가 해당한다.

69 OECD, HARMFUL TAX COMPETITION—an Emerging Issue, 1998 참조.

70 OECD, OECD Controlled foreign company legislation, 1996.

71 유해조세대책(Action 5), 조약남용방지(Action 6), 국가별보고서(Action 13), 분쟁해결(Action 14).

72 Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes. G20가 은행비밀주의의 종언을 선언한 2009년부터 별도의 글로벌 협의체로 시작되었고, 참여국가의 정보교환에 관한 국제기준 충족 및 이행여부를 동료점검(peer review)을 통해 감시한다. 점검 결과는 4등급으로 구분하여 하위 2개 등급으로 판정되면 제도개선 의무가 발생하고, 재점검 대상이 된다. 현재 165개국이 참여중이다. 세부 활동은 <https://www.oecd.org/tax/transparency/> 참조.

입수하여 요청국에 전달하게 된다.

자동교환의 경우 조세정보교환과 징수협조 등 조세 행정 분야의 협력을 목적으로 하는 다자간 조세행정공조협약⁷³을 모조약으로 하여 국가별보고서(CbC)의 자동교환⁷⁴ 및 금융계좌정보의 자동교환⁷⁵을 위한 시행약정이 각각 체결되어 있고, 다자적 틀 안에서 과세당국 간 양자 정보교환이 실행된다.⁷⁶ 금융정보 자동교환은 자국 금융기관들이 보유한 외국 거주자들의 금융계좌정보를 일정한 양식에 따라 취합하고, 이를 정기적으로 해당 외국 과세당국에 통보하는 방식이다.⁷⁷

이와 같이 정보교환은 조세분야 투명성을 획기적으로 증대시키고 조세회피와 탈세에 대한 예방과 함께 교환된 정보는 세무조사에 활용되어 세수확보⁷⁸에 큰 기여를 한 것으로 평가된다.

4. BEPS 2.0

BEPS Action 1은 디지털경제⁷⁹의 조세문제 해결을 위한 작업이다. 글로벌 IT기업들이 온라인 내지 플랫폼을 통해 재화와 서비스를 소비자에게 공급하는 하는 방식을 세법적으로 표현하면, 소득 원천지에서 별도의 물리적 사업장(고정사업장) 없이도 소득이 발생하는데, 기존 조세조약 체계에서는 고정사업장 없이 사업소득 과세가 불가능하므로⁸⁰ 원천지국의 과세권이 무력화되는 것을 의미한다. 원천지국에서 제대로 과세되지 않은 소득은 무형자산을 중심으로 하는 조세 회피 구조를 통해 저세율국으로 유보된다. 이러한 디지털경제의 과세문제에 대해 OECD는 2018년부터 범세계적 협의체를 통해 해결방안을 논의해 왔고,⁸¹ 기존 BEPS와 구별하여 이를 BEPS 2.0이라 부른다.

BEPS 2.0은 몇 차례의 실무논의를 거쳐 2021년 10월 2개 축 접근법(2 Pillars approach)이라는 골격에 합의하였다.⁸² Pillar 1은 전 세계 연결기준 200억불 이상 매출액에 10% 이상의 세전이익(통상이익)을 내는 다국적기업이 통상이익을 초과하는 이익의 25%를 시장 국가에 재배분⁸³한다. 배분 기준은 해당

시장(국가)에서 발생한 매출액이 전 세계 매출액에서 차지하는 비율이다. 또한 과세 분쟁이 발생하면 강제적, 구속적 분쟁해결 절차를 통해 조세확실성을 추구한다. Pillar 1 도입이 확정되면, 기존 각국이 도입 중이거나 도입할 예정인 DST⁸⁴는 모두 정지 또는 폐기

73 Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters. 우리나라는 2012. 7. 1. 발효하였고, 2023년 1월 현재 146개국에 가입하였다. 다자간 공조협약이 활성화되기 이전에는 양자 간 조세정보교환협정(Tax Information Exchange Agreement)이 주로 조세피난처를 상대로 체결되었으나 일일이 양자 조약을 체결하는 방식으로는 한계가 있었다.

74 Multilateral Competent Authority Agreement on the Exchange of CbC Reports.

75 Multilateral Competent Authority Agreement on Automatic Exchange of Financial Account Information.

76 미국은 2010년 자국의 독자 입법(FATCA: foreign account tax compliance act)으로 외국 금융기관들의 정보를 요구하였고, 이에 다수 국가가 반발함에 따라, 미국과 상대국 간 양자이행협정(Inter-governmental agreement)를 체결하여 상호주의하에 자동정보교환이 이루어지고 있다.

77 2022년 1억천백만 건의 금융계좌정보가 자동교환되었고, 이는 계좌금액 기준으로 11조 유로에 달한다. <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/global-forum-reports-significant-progress-on-global-transparency-and-exchange-of-tax-information-while-noting-further-work-is-needed.htm>.

78 OECD에 따르면 정보교환 글로벌포럼 논의 개시 이후 1140억 유로의 추가세수를 확보하였다고 한다.

79 OECD는 디지털경제 환경의 특징을 이동성, 데이터 의존성, 네트워크 효과, 사업모델의 다면적 확장, 독과점 경향 및 변동성으로 제시한다. OECD, "Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Action 1: 2015 Final Report", OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, 65-75면 참조.

80 OECD 모델 제7조 제1항.

81 당초 2020년까지 해결책에 대해 합의한다는 계획이었지만, 최종합의는 계속 연기되고 있다.

82 <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

83 재배분되는 금액을 Amount A라고 하고, 이를 과세표준으로 하여 각 관할권의 법인세가 과세된다.

84 유럽 등 다수 국가에서 디지털서비스 거래에 대해 총액 기준으로 일정 세율로 원천징수하는 방식의 세제를 도입하였고, 미국은 이에

된다. Pillar 1은 현재 국내세법에 도입할 모델법안(model rules)의 초안을 논의 중이며, 2023년 중 모델법안과 다자조약⁸⁵ 문안을 확정한다는 일정으로 진행 중이다. 합의 전망은 매우 불투명하다. 현재 Pillar 1의 세부적인 모델규정을 보면 지나치게 복잡·난해하고, 개도국들에게 재배분되는 과세권의 규모가 작다는 문제 제기에 더하여 2022년 미국 중간선거에서 공화당이 하원 다수당이 됨에 따라 Pillar 1에 미국의회의 동의를 불가능하다고 보기 때문이다.

Pillar 2는 저세율국가들의 법인세 인하 경쟁에 대응하여 저세율국가에 소재한 다국적기업⁸⁶ 자회사들의 실효세율⁸⁷이 15%에 미달하는 경우 그 미달세액을 모회사 소재국이 모회사에 추가로 과세(top-up tax)⁸⁸하는 ‘글로벌최저한세’를 도입한다(소득산입규칙)는 내용이다. 한편, 모회사 소재국이 Pillar 2를 도입하지 않는 등 소득산입규칙이 적용되지 않는 경우, 다른 자회사들이 소재한 국가에서 미달세액에 대해 과세권을 갖는다.⁸⁹ OECD는 2021년 12월 모델법안을 확정하였고 이를 참고로 하여 우리나라⁹⁰를 비롯한 일부 국가에서 Pillar 2 입법을 완료하였거나 예정⁹¹하고 있다. Pillar 2는 Pillar 1과 달리 모든 국가에 동일하게 적용되는 조약형태가 아니고, 선택적으로 국내세법으로 도입하되 그 내용은 모델법안을 따라야 한다.⁹² Pillar 2 역시 미국의 참여가 결정적으로 중요한데, 이에 부합하는 미국의 세법개정은 공화당이 하원 다수당이 됨에 따라 어렵다고 보는 시각이 지배적이다.

5. 정리: 국제조세의 다자주의

OECD가 BEPS 프로젝트를 진행하면서 계속 강조해 온 말은 “세계적 문제는 세계적 해결책을 요한다(Global problem requires global solution)”는 것이다. 그동안 양자 조세조약 네트워크에 기반한 국제조세질서가 그럭저럭 지난 한 세기 정도 지속하여 왔으나, 이제 그 한계에 봉착하였다는 선언에 다름아니

다. 세계경제의 통합과 글로벌 가치사슬을 배경으로 하는 다국적기업의 공격적 조세회피, 여러 국가들의 조세경쟁, 조세피난처 문제 등은 기존 양자조약체제로는 사실상 대응이 불가능하다.

이에 따라 자연스럽게 국제조세의 다자주의가 등장한 것으로, 국제조세 규범측면에서 보면 조세행정에 관한 절차적 다자주의가 먼저 형성되었고 최근에는 실체적 과세권에 관한 다자주의가 현실화되고 있다. 조세행정 분야에서 다자주의의 대표 격은 다자간조세행정공조협약이다.⁹³ BEPS 최소기준의 이행을 위한 범세계적 협의체 역시 강제적인 법규범은 아니지만 동료점검(peer review)을 통해 사실상 국제조세의 연성규범(soft law)을 만들어 내고 있고, 과세당국 간 정보교환의 이행을 감시, 독려하기 위한 정보교환 글로벌포럼 역시 국제조세 다자주의의 한 예이다.

반발하여 미국 통상법에 따른 보복조치를 공언하면서 조세-통상 분쟁으로 비화하였으나, Pillar 1 논의로 일단 휴전 상태이다.

85 기존 양자 조세조약은 모두 원천지국에 고정사업장이 없으면 사업 소득에 대한 과세권이 없으므로(국내세법으로 Pillar 1 과세권을 창설하지만 기존 조약은 이를 제한한다), 기존 조약의 제약을 풀고 Pillar 1 조세행정에 관한 내용 등을 포함하는 별도의 다자조약이 필요하다.

86 전 세계 연결기준 매출액이 750백만 유로, 즉 약 1조원 정도에 해당하면 일단 적용대상이 된다.

87 국가단위로 소재국 자회사들의 전 세계 연결기준 회계상 이익에 일정한 조정을 거친 금액을 분모로 하고, 법인세 비용 등 대당조세를 분자로 하여 실효세율을 구한다.

88 개념적으로 저세율국에 유보된 피지배외국법인의 소득을 모회사 소재지국에서 과세하는 CFC 세제와 유사하다.

89 Undertaxed Payment rule(UTPR).

90 국제조세조정에 관한 법률 제5장.

91 EU는 Pillar 2 지침(COUNCIL DIRECTIVE on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union)을 입법하였고(2022. 12. 15.), 회원국들은 2023년 말까지 소득산입규칙, 2024년 말까지 UTPR을 국내세법에 도입할 의무가 있다. 그 외에 영국, 스위스, 일본, 캐나다 등이 도입 방침을 확정하였다.

92 Pillar 2 도입국가가 늘어날수록 저세율국가의 조세경쟁이 위축되고 결국 모든 국가들이 15% 최저한세율 수준으로 법인세율을 인상할 것으로 OECD는 전망한다.

93 각주 73.

그러면, 실제적 과세권에 관한 다자주의는 어디까지 와 있는가? 우선, 조세조약에 관련된 BEPS 최소기준, 즉, 조약남용방지(Actions 6)와 효과적 분쟁해결(Action 14)을 포함한 최신 OECD 모델조약(2017년)을 양자 조세조약에 반영하기 위한 BEPS 이행 다자협약⁹⁴을 들 수 있다. 기존 양자조약 체결국가들이 이 협약에 가입함으로써 신법우선원칙(*lex posterior derogat legi priori*)에 따라 양자조약 내용이 자동적으로 수정되는 효력을 갖는다.⁹⁵ 다만, BEPS 이행 다자협약은 양자 조세조약을 효율적으로 수정하는 도구로서 의미를 갖기 때문에 실제적 과세권에 대한 진정한 의미의 다자조약으로 보기는 어렵다. 앞으로 Pillar 1 논의가 최종합의에 이르러 실제적 과세권의 국제적 배분(Amount A)에 관한 다자조약이 마련된다면 국제통상의 WTO 협정에 버금가는 국제조세의 다자조약 체제가 실현될 것이다.

지역단위에서는 위에서 본 바와 같이 EU에서 단일 시장의 유지·강화를 위해 직접세 분야 지침들이 채택되고 회원국들이 이를 국내입법으로 도입하는 방식으로 국제조세 다자주의가 실천되고 있다.

6. 여론: 국제조세규범과 통상투자규범의 상호작용

세계화 및 지역주의(regionalism)에 따라 경제통합이 심화될수록 어느 국가의 조세 조치나 제도가 통상투자조약 및 EU법의 차별금지원칙에 위반하는 문제가 발생하고, 이에 대한 학계와 정책당국의 많은 관심을 끌어왔다.⁹⁶ 역사적으로 보면, 1920년대 국제연맹 논의 당시 국제상업회의소(ICC)는 직접세의 이중과세가 무역장벽(trade barrier)에 해당하므로 이중과세방지조약이 필요하다고 지적하였고, 제2차 세계대전 후 실패로 끝난 국제무역기구 설립 현장(Havana Charter)도 외국인투자 촉진을 위해 조세조약 체결을 장려하였다.

WTO 분쟁을 보면, 대표적으로 미국의 해외판매법

인(FSC)에 부여되는 조세혜택에 대한 EU의 제소로 약 10년 간 분쟁해결절차를 거쳐 WTO 보조금협정 위반으로 판단된 사례가 있다.⁹⁷ 통상협정 외에도 어느 국가의 조세조치(taxation measure)에 대해 외국인 투자자들이 양자간 투자협정(BIT) 위반을 근거로 투자자-국가 분쟁(ISD)을 제기하는 사례도 빈번하다. 대표적인 예로, 인도 정부의 Vodafone사에 대한 과세조치에 대해 인도-네덜란드 BIT의 공정하고 공평한 대우(fair and equitable treatment) 의무 위반을 근거로 제기된 ISD 절차에서 인도 정부가 최종 패소하였고,⁹⁸ 우리나라도 앞서 언급한대로 론스타가 제기한 ISD 절차에서 조세 분야는 최종 승소하였지만, BIT가 조세조치도 대상으로 한다는 점을 분명히 인식하는 계기가 되었다.

경제통합의 최고단계인 EU로 넘어가면 회원국 조세조치의 EU법 위반 문제는 상시적으로 발생한다. EU법의 상품, 서비스, 인 및 자본이동의 자유⁹⁹는 단일시장의 유지와 발전을 위해 준수할 필수적인 원칙인데, 유럽사법재판소(ECJ)는 EU 집행위원회 또는 납세의무자가 EU 회원국의 다양한 조세조치들에 대해 제기한 소송에서 EU법 위반 판단을 자주 내리고 있다.

94 Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting. 이에 대한 상세한 논의는 김정홍, BEPS 이행 다자협약의 현황과 전망, 조세학술논집 34(1), 2018, 91-132쪽.

95 BEPS 최소기준 외 조항들은 가입국의 유보가 가능하고, 우리나라도 최소기준만 수용하는 것으로 하여 이 조약에 가입하였다.

96 이에 대한 상세한 논의는 김정홍, 차별과세의 금지에 관한 국제법 규범의 연구, 서울대학교 법학전문박사 학위 논문, 2014. 8. 참조.

97 DS108: United States — Tax Treatment for “Foreign Sales Corporations”. 사건에 대한 상세한 경과는 https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/cases_e/ds108_e.htm 참조.

98 인도는 그 외에 Cairn에 대한 조세조치에 관한 ISD 절차에서 패소하는 등 다수의 조세관련 ISD 대상국가가 되었고, 이를 계기로 인도는 기 체결한 50여개 BIT를 폐기하기에 이르렀다.

99 이들 자유는 결국 회원국 내에서 동등한 자유를 보장하기 위한 차별금지원칙이 된다.

V. 요약 및 향후 전망

이상의 논의를 통해 국제조세 100년의 역사에서 가장 큰 변혁기라고 할 수 있는 지난 10여 년 간 BEPS의 원인과 그 내용, 변혁의 원인을 제공하고 변혁의 방향을 선도하는 주요 행위자들에 대해 살펴보았다. BEPS 1.0은 어느 정도 성과를 거두고 있지만, 디지털경제 환경에서 국제조세의 근본적인 문제를 해결하기 위한 BEPS 2.0은 그 전망이 불투명하다는 점도 지적하였다.

그 동안의 BEPS 논의는 OECD가 주도하면서 다자주의적 해결책을 모색하는 작업이었고, 개도국들의 참여라는 민주적 정당성 문제를 해결하기 위해 G20의 위임을 받고 IF(범세계적 협의체)를 조직하여 국제조세의 다자주의 실현에 어느 정도 성공하였다.

이와 같은 다자주의적 국제조세질서가 앞으로 지속될 것인지, 아니면 다른 방향으로 전개될지 예측하기는 어렵다. BEPS 2.0 중 Pillar 1 논의가 추동력을 상실한 가운데 미국의 입장에 획기적 변화가 일어나지 않는 이상 Pillar 2도 흔들릴 가능성이 있다. 애초에 두 개의 축(two pillars)은 서로 연계되어 있어 어느 한 축이 작동하지 않으면 다른 쪽도 정상적인 작동이 어려운 것으로 양해되어 있었기 때문이다.

미국과 경쟁 내지 대립관계에 있는 EU는 자체적으로 다국적기업 과세 강화를 위한 조치들을 계속 취하고 있고, 인도를 비롯한 개도국들도 과거보다 커진 경제력과 국제조세 역량을 기반으로 BEPS 논의에서 독자적인 입장을 피력하고 있다. 이와 같이 다양한 국가들의 이해관계를 조율하면서 컨센서스를 이끌어내는 작업은 결코 쉽지 않을 것이며, 앞으로 1~2년 내 BEPS 2.0에 대해 합의가 이루어지지 않는다면, 결국 개별 국가별로 일방적인 조치(예컨대, DST)로 현상을 타개하려는 시도가 늘어나면서 국제조세질서에 큰 혼란이 발생할 가능성도 배제할 수 없다.