OECD 조세조약모델

OECD Model Tax Convention
On Income And On Capital

2014년 7월

ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT

경 제 협 력 개 발 기 구

OECD는 세계화로 야기되는 경제, 사회 및 환경문제를 해결하기 위해 각국 정부들이 함께 협력하는 유일한 합의체이다. OECD는 또한 기업지배구조, 지식경제 및 노령화문제와 같은 새로운 관심사를 이해하고 각국 정부들이 대처하도록 돕는데 노력을 경주하고 있다. OECD는 정부들이 정책경험을 비교하고 공통문제에 대한 해답을 찾으며, 좋은 행정실무를 찾아내고 국내외 정책을 조화롭게 집행할 수 있는 장을 만들고 있다.

OECD의 회원국 다음과 같다. : 호주, 오스트리아, 벨기에, 캐나다, 칠레, 체코, 덴마크, 핀란드, 프랑스, 독일, 그리스, 헝가리, 아이슬랜드, 아일랜드, 이태리, 일본, 한국, 룩셈브르그, 멕시코, 네덜란드, 뉴질랜드, 노르웨이, 폴란드, 포르투갈, 슬로바키아, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴, 스위스, 터키, 영국, 미국. 유럽공동체위원회는 OECD의 사업에 참가하고 있다.
OECD 출판물은 OECD의 작성통계, 경제, 사회 및 환경문제에 대한 연구결과는 물론 조약, 지침 및 회원국들이 합의한 기준을 널리 알리는데 기여한다.

© OECD 2010

OECD가 확인하고 저작권이 허여되는 경우,OECD 저작물을 다운로드하거나 인쇄할 수 있으며,저작,발표, 블로그, 웹사이트 및 교재에 OECD출판물,자료 및 공표물을 포함할 수 있다.공적 혹은 상업적 사용이나 번역권에 대한 요청은 rights@oecd.org에 문의하여야 한다. 공적 또는 상업적 사용을 위한 이 저작물에 대한 복사승인 요청은 저작권센터 at info@copyright.com로 직접 이루어져야 한다.

서 문

이 책은 1992년 처음 출판되고 그 이후 계속 개정되는 가제본인 '소득과 자본에 대한 모델조세조약'의 축약본으로 8번째 개정본이다. 이 축약본은 OECD 총회에서 8번째로 개정하여 승인한 2010.7.22. 현재의 모델조세조약 본문을 포함한다. 원본에의 1권에 포함된 개정이력과 OECD 회원국들의 조세조약의 전체 목록, 그리고 원본의 2권에 포함된 관련 보고서는 축약본에는 포함되지 않는다.

목 차

소 개 ---------- 3

소득과 자본에 대한 조세와 관련한 조약모델 ---------- 13

조세조약모델 조문에 대한 주석 ---------- 36
1조에 대한 주석 ---------- 37
2조에 대한 주석 ---------- 53
3조에 대한 주석 ---------- 56
4조에 대한 주석 ---------- 60
5조에 대한 주석 ---------- 68
6조에 대한 주석 ---------- 98
7조에 대한 주석 ---------- 100
8조에 대한 주석 ---------- 119
9조에 대한 주석 ---------- 126
10조에 대한 주석 ---------- 130
11조에 대한 주석 ---------- 147
12조에 대한 주석 ---------- 159
13조에 대한 주석 ---------- 174
[14조에 대한 주석:삭제] ---------- 184
15조에 대한 주석 ---------- 185
16조에 대한 주석 ---------- 195
17조에 대한 주석 ---------- 197
18조에 대한 주석 ---------- 202
19조에 대한 주석 ---------- 219
20조에 대한 주석 ---------- 223
21조에 대한 주석 ---------- 224
22조에 대한 주석 ---------- 227
23A와 23B조에 대한 주석 ---------- 230
24조에 대한 주석 ---------- 254
25조에 대한 주석 ---------- 272
26조에 대한 주석 ---------- 307
27조에 대한 주석 ---------- 319
28조에 대한 주석 ---------- 327
29조에 대한 주석 ---------- 329
30조와 31조에 대한 주석 ---------- 330

OECD 조세조약모델에 대한 비회원국들의 입장 ---------- 331

붙임: OECD총회의 권고 ---------- 366

소　　개

INTRODUCTION

소 개

1. 국제법상 이중과세는 일반적으로 두개 혹은 다수국가에서 같은 납세자에게 같은 과세물건이나 같은 과세기간에 대하여 조세를 부과하는 것이라고 정의할 수 있다. 재화와 용역의 교환, 자본.기술.사람의 이동에 있어 이중과세의 폐해는 잘 알려져 있어, 새삼스럽게 이중과세로 인하여 국가간 경제관계발전에 끼쳐지는 장애를 제거해야 할 중요성을 강조할 필요는 없다.

2. OECD회원국 사이에서는 모든 국가가 동일 이중과세사안에 대한 공통적인 해법을 통하여, 다른 나라에서 상업.공업.금융 및 기타활동에 종사하는 납세자의 재무상황을 분류.표준화하고 명확히 하는 것이 필요함을 인식하여 왔다.

3. 국제법상 이중과세 분야에서 일어나는 가장 일반적인 문제에 대하여 통일적 기반 위에서 해결수단을 제공하는 것이 바로 OECD 조세조약 모델의 주목적이다. OECD 총회의 권고[1]대로, 회원국들은 새로운 양자간 조약을 체결하거나 기존 양자 조약을 개정할 때 조약모델에 있는 유보(reservations)를 참작하고 조약모델의 주석(commentary)의 해석을 따라 이 조약모델에 일치시켜야 하며, 각국의 과세당국은 조약모델에 기초하여 체결한 양자간 조세조약을 적용하고 해석함에 있어서 수시로 변경되는 이러한 주석에 따라야 하며, 조약모델에 대한 각국의 이견(observation)에 종속되어야 한다.

A. 역사적 배경

4. OEEC(유럽경제협력기구) 총회가 1955.2.25 이중과세에 대한 최초의 권고안을 채택하였을 때, 양자조약이나 일방적 조치를 통해 이중과세방지를 위한 발전은 이미 시작되었다. 그 당시 70개의 양자간 일반조약들이 현재 OECD회원국이 된 국가들 사이에서 서명되었다. 이것은 주로 국제연맹이 1921년에 시작한 사업덕분이었다. 이 사업은 1928년 최초의 양자조약모델로부터 시작하여 종래에는 멕시코조약모델(1943)과 런던조약모델(1946)을 기초하는데 이르렀는데, 그 원칙들은 다음 수십년간 체결되거나 개정된 많은 양자조약에서 어느 정도 추종되어졌다. 그러나 어떠한 것도 통일적으로 받아들여지지는 않았다. 특히 몇몇 핵심문제에서 상당한 불일치와 견해차이가 있었다.

5. 전후 OEEC 회원국들간의 경제적 상호의존과 협력의 증대는 국제간 이중과세 방지수단의 중요성을 대두시켰다. 모든 OEEC회원국에게 양자조세조약 체계를 확대할 필요성이 인식되어졌고 이는 OECD로 이어졌으나, 몇몇 국가들만이 적은 수의 양자조약을 체결하였고, 나머지는 한 건도 체결조차 하지 않았다. 이에 따라 통일된 원칙, 정의, 규칙과 방법 및 보편해석에 의한 합의에 따른 조약들의 조화가 점점 더 바람직하게 되었다.

6. 재정위원회가 1956년 OECD 회원국 사이에 존재하는 이중과세 문제를 효과적으로 풀 수

1 붙임 참조

있고 모든 회원국에게 받아들여질 수 있는 조약초안(draft conventions)을 기초하기 위하여 작업한 것은 이러한 새로운 환경 때문이었다. 재정위는 1963년 '소득과 자본에 대한 이중과세 조약초안'[2]으로 명명된 최종보고서를 제출하기 전에 1958년부터 1961년까지 네 번의 중간보고서를 제출하였다. OECD총회는 1963년7월30일 이중과세 방지에 관한 권고를 채택하고 회원국 정부에 대하여 양자조약을 체결하거나 개정할 때 이 조약초안에 따르도록 요청하였다.

7. 재정위는 1963년 보고서를 제출할 때 조약초안이 향후 연구에 따라 개정될 수도 있음을 시사하였다. 개정은 양자조약의 협상과 실제적용에서 회원국이 얻은 경험 과 회원국의 조세제도의 변화, 국제금융관계의 증가, 국제수준의 새로운 사업활동 영역의 개발 및 새로운 복합사업조직의 출현을 고려할 필요가 있었다. 이런 이유 때문에 재정위(fiscal committee)와 1971년 이후 재정분과위(committee on fiscal affairs)는 1963년 조약초안과 주석의 개정을 착수하였다. 이로 해서 1977년 새로운 조약모델과 주석[3]이 출판되었다.

8. 1963년 조약초안을 개정하게 한 요인들은, 또한 많은 점에서 조약모델에 있어서도 점차적으로 증가하고 변화하는 경제 환경에 발맞추고 순응하도록, 그 영향력과 압력을 끼쳐 왔다. 새로운 조세회피기술이 개발되고, 또한 국제간 거래가 일어나는 방식에 있어 근본적인 변화가 있어왔다. 조세회피와 탈세방법이 더 교묘해졌다. OECD경제의 세계화와 자유화는 80년대에 급격히 빨라졌다. 이로 인해 재정분과위와 특히 제1 연구반은 정기연구 프로그램의 일환으로 1977년 조약모델과 직간접으로 연관된 다양한 사안들을 1977년 이후부터 검토하기 시작했다. 이러한 연구는 많은 보고서를 만들게 하였고, 그중 몇몇은 조약모델과 주석에 대한 수정을 권고하는 것이었다.[4]

9. 1991년, 조약모델과 주석의 개정이 계속되는 과정임을 인식하고 재정분과위는 완전한 개정을 기다릴 필요 없이 시기 적절한 최신자료와 수정안을 제공키 위하여 가변적인 조약모델의 개념을 도입하였다. 이에 따라 위에 언급된 보고서에서 이루어진 많은 권고안을 집약하여 1977년 이래 행해진 연구를 감안한 개정된 최신 조약모델본을 출판키로 결정했다.

10. 조약모델의 영향력이 OECD회원국 이외의 국가들에게도 행사되기 때문에, 위원회는 또한 비회원국, 다른 국제기구 및 이해관계 단체의 의견으로부터 이로운 점을 취하기 위하여 개정과정을 공개해야 한다고 결정했다. 이러한 외부로부터의 기여로 인해 재정분과위가 국제조세 규범과 원칙의 진화에 발 맞추어 조약모델을 발전시키는 계속적 과업은 더욱 공고해질 것이다.

11. 이렇게 하여 현재형태의 1992년 조약모델이 출판되기에 이르렀다. 1963년 조약초안이나 1977년 조약모델과 달리 개정 모델은 전체적인 개정의 완성을 의미하지는 않으며, 오히

2 1963년 OECD 소득과 자본에 관한 이중과세조약 초안
3 1977년 OECD 소득과 자본에 관한 이중과세조약 모델
4 이러한 많은 보고서는 OECD조세조약 가제본 2편에 출판되었음

려 최신자료를 생산하기 위한 계속적 개정과정의 첫 단계로, 그에 의해 조약모델이 항시 회원국의 관점을 정확히 반영하고 있다는 점을 확실하게 하고 있다.

11.1 이러한 개정작업을 통해 1997년 개정판에서는 조약모델이 OECD 비회원국들에게 미치는 영향력을 인식하여 제2권에 조약모델에 대한 여러 비회원국들의 입장이 추가되었다(위 주기1 참조). 또한 조약모델의 변화를 초래한 위원회의 많은 보고서들이 추가되어 있다.

B. OECD 조약모델의 영향

12. 1963년이래 OECD 조약모델은 조세조약의 교섭.적용 및 해석에 커다란 영향을 끼쳐왔다.

13. 첫째로, OECD회원국은 대부분 양자조약을 개정하거나 체결할 때 조약모델에 따르고 있다. OECD총회의 권고에 따라 1957년이래 체결. 개정된 늘어나는 조약[5]은 회원국사이에 이중과세를 없애기 위한 진보로 평가될 수 있다. 그러나 조약모델의 중요성은 회원국사이의 조약 체결건수에 의해 평가될 것이 아니라, OECD총회의 권고에 따라, 이러한 조약들이 조약모델의 형식을, 특히 대부분 주요규정들을 모방하고 있다는 사실에 의해 평가되어야 한다. 조약모델의 존재는 OECD 회원국사이의 양자협상을 촉진하였고, 납세자와 국가행정 모두의 이익을 위한 양자조약들간의 바람직한 조화를 가능하게 만들었다.

14. 둘째로, 조약모델의 영향은 OECD 영역 외로 확장되어 왔다. 조약모델은 회원국과 비회원국 사이에서 뿐 아니라 비회원국들 사이에서도 협상에 참고하는 기본문서로 사용되어 왔고, 이는 이중과세 및 관련문제 분야에 있어 다른 세계적 혹은 지역적 국제기구의 업무에서도 마찬가지였다. 가장 두드러진 것은 조약모델이 UN의 "개도국과 비개도국의 이중과세 조약모델"[6]의 표본으로 사용되었다는 것인데 UN 조약은 OECD 조약모델의 규정과 주석의 중요부분을 그대로 답습하였다. 1997년에 조약모델의 조항 및 주석에 여러 비회원국들의 입장을 추가하기로 합의한 것은 비회원국에 미치는 조약모델의 영향을 인식한데서 비롯된 것이다.

15. 셋째로, 조약모델의 세계적 인식과 조약모델의 다수 양자조약에 대한 기여는 조약모델 규정에 대한 주석을 현재의 양자조약 규정의 해석과 적용에 있어 널리 받아들여지는 지침이 되게 해왔다. 이것은 공통적 견해에 따른 양자조약 조항의 해석과 적용을 촉진하였다. 조세조약체계가 확대되면서 그러한 일반적으로 받아들여지는 지침의 중요성은 점점 더 크게 될 것이다.

C. 조약모델의 소개

5 이러한 조약 목록에 대하여는 OECD조세조약 가제본 2편 붙임 1 참조
6 개도국과 비개도국간의 유엔 이중과세조약 모델, 뉴욕, 1980

조약모델의 명칭

16. 1963년 조약초안이나 1977년 조약모델에 있어, 조약모델의 명칭은 이중과세의 제거에 대한 언급을 포함했다. 조약모델이 오로지 이중과세의 제거만을 다루지 않고, 또한 조세회피방지나, 차별금지 등과 같은 문제들도 얘기하고 있다는 점을 고려하여 이러한 언급을 포함하지 않는 더 짧은 명칭을 사용할 것을 결정하였다. 이러한 변화는 이 출판물의 표지 및 실제 조약모델에서 이루어졌다. 그러나 많은 회원국의 실제에 있어, 여전히 명칭에서 이중과세의 제거나 이중과세 제거 및 조세회피 방지에 대한 언급을 포함하고 있음은 주지의 사실이다.

조약모델의 개요

17. 조약모델은 우선 그 범위(1장)를 기술하고, 몇몇 단어를 정의하고 있다(2장). 주요 부분은 3장부터 4장에서 이루어지는데, 체약 당사국이 어느 정도까지 소득과 자본에 대해 과세할 수 있고 어떻게 국제법상 이중과세가 제거될 수 있는가를 규정하고 있다. 그 다음에 특별규정들(5장)과 부칙규정들(발효 및 종료, 6장)이 있다.

범위와 정의

18. 조약은 체약국의 일방 혹은 양방의 거주자 모두에 적용된다(1조). 조약은 소득과 자본에 대한 조세를 다루는데 이것은 2조에 일반적으로 기술되어 있다. 2장에서 조약의 한 조문이상에서 사용되는 몇 가지 용어가 정의되고 있다. 다른 용어들, 예를 들면, '배당. 이자. 사용료', '부동산' 등은 이 문제들이 취급되는 규정에서 정의되어 있다.

소득과 자본의 과세

19. 이중과세 제거를 위하여 조약은 두 가지 형태의 원칙을 확립하고 있다. 첫째로, 6조부터 21조는 각기 다른 소득과 관련하여 원천지(source)나 소재지(situs)의 과세권 및 거주지(residence)의 과세권을 각각 결정하고 22조는 자본과 관련하여 그와 같은 결정을 한다. 많은 항목의 소득과 자본의 경우 배타적 과세권이 체약국의 일방에 부여된다. 그러므로 다른 체약국은 그에 대한 과세권이 배제되고 이중과세가 피해지게 된다. 보통 이러한 배타적 과세권은 거주지국에 부여된다. 다른 몇몇 항목의 소득과 자본의 경우에 과세권은 배타적인 것이 아니다. 두 종류의 소득(배당과 이자)과 관련하여 비록 양국에 과세권이 주어져 있지만 원천지국에서 부과할 수 있는 세액은 제한되어져 있다. 둘째로, 이러한 조항들이 원천지국이나 소재지국에 전적인 혹은 제한된 과세권을 주는 경우 거주지국은 이중과세를 피하기 위하여 경감(relief)을 해주어야 한다. 이것이 23A조와 23B조의 목적이다. 조약은 경감의 두 방법, 즉 소득공제방법(exemption method)과 세액공제방법(credit method)을 체약국이 선택하도록 하고 있다.

20. 소득과 자본은 세가지로 분류될 수 있는데, 원천지국 혹은 소재지국에서 각 종류별로 적용될 수 있는 취급방법에 따라서

- 원천지 혹은 소재지국에서 제한없이 과세할 수 있는 소득과 자본,
- 원천지국에서 제한 과세할 수 있는 소득,
- 원천지국 혹은 소재지국에서 과세할 수 없는 소득과 자본으로 나뉜다.

21. 다음은 원천지국이나 소재지국에서 아무 제한없이 과세할 수 있는 소득과 자본의 종류이다.

- 해당국에 위치한 부동산 소득(농업과 산림소득 포함), 그 부동산(property)과 그 재산을 내포하는 자본의 양도소득(6조, 13조 1항, 22조 1항) 및 **그러한 부동산에서 유래한 가치의 50% 이상을 수취하는 주식의 양도소득(13조 4항);**
- 해당국에 위치한 국내사업장(permanent establishment)의 소득, 국내사업장 및 국내사업장 사업용 재산의 일부를 구성하는 동산의 양도 및 동산을 내포하는 자본의 양도소득'gain'(7조, 13조 및 22조의 2항), 다만 국내사업장이 국제해운, 내륙수운, 국제항공운송 목적으로 유지되면 예외가 인정됨(아래 23항)
- 소득이 예능인이나 체육인 자신에게 귀속되는지 혹은 다른 사람에게 귀속되는지 불문하고, 그 국가에서 행해진 예능인(artistes)과 체육인(sportsman)의 활동소득(17조)
- 그 국가 거주자인 회사에 의해서 지급되는 이사의 보수(16조)
- 근로자가 해당 회계년이 시작하고 끝나는 12개월 기간중 183일을 초과하는 기간동안 그 국가에 체류하고 일정조건을 충족시키는 경우 그 국가에서 행해진 민간부문에서 이루어진 고용과 관련한 보수, 또한 기업의 실질적 관리장소(the place of effective management)가 그 나라에 위치할 경우 국제적으로 운행하는 항공기에서 행해지는 고용관련 보수(15조)
- 일정조건하에 정부근무와 관련된 보수와 연금(19조)

22. 다음은 원천지국에서 제한적으로 과세할 수 있는 소득 종류이다.

- 배당 : 배당지급과 관련된 지분(holdings)이 원천지국내 국내사업장이나 일정근거지의 실질적소유자가 아닌 경우 그 국가는 배당액의 5% 한도까지 제한 과세해야 함. 이때 실질적소유자(beneficial owner)는 배당을 지급하는 회사의 자본중 최소 25%를 직접적으로 소유하는 회사임. 그 외의 경우는 총액의 15%까지 제한과세(10조)
- 이자: 배당의 경우와 같은 단서아래, 원천지국은 이자총액의 10%까지 제한과세 하여야 하며, 이때 정상적인 금액을 넘는 이자는 제외함(11조).

23. 다른 소득과 자본은 원천지국 혹은 소재지국에서 과세되지 않을 수 있다; 이것은 납세자의 거주지국에서 오로지 과세한다는 원칙을 조건으로 한다. 이에는 예를 들면 사용료(12조), 주식과 증권의 양도소득(13조 5항. **다만 13조 4항의 경우 제외**), 민간부문의 연금(18조), 학생이 교육이나 훈련 목적으로 받는 지급금(20조), 주식이나 증권에 의해 표현되는 자본(22조4항)이 있다. 국제교통을 하는 선박, 항공기, 내륙수운에 종사하는 단정(boat)의 운항이윤, 그 선박, 항공기, 배 및 그들에 의해 표현되는 자본의 양도 소득은 그 기업의 실질적

관리장소가 위치한 국가에서만 과세될 수 있다(8조,13조와 22조의 3항). 원천지국의 국내사업장에 안분될 수 없는 사업소득은 거주지국에서만 과세할 수 있다(7조 1항).

24. 한 체약국 거주자가 다른 체약국의 원천으로부터 소득을 얻거나, 다른 체약국에 위치한 자본을 소유할 경우, 조약에 따라 거주지국에서만 과세할 수 있고 어떤 이중과세의 문제도 일어나지 않는다. 이는 원천지국 혹은 소재지국은 그 소득과 자본에 대한 과세를 자제해야 하기 때문이다.

25. 반면, 조약에 따라 소득이나 자본이 원천지국 혹은 소재지국에서 제한 혹은 무제한 과세될 경우 거주지국은 이중과세를 제거해야 할 의무가 있다. 이것은 다음 두 가지 방법에 의해 달성될 수 있다.

- 소득공제방법 : 원천지국 혹은 소재지국에서 과세되는 소득이나 자본은 거주지국에서 공제된다. 그러나 이 공제액은 납세자의 잔여소득이나 자본에 적용하는 세율을 결정하는데 합산(gross up)될 수 있다.
- 세액공제방법 : 원천지국 혹은 소재지국에서 과세되는 소득과 자본은 거주지국에서 과세된다. 그러나 원천지국 혹은 소재지국에서 부과된 조세는 거주지국에 의해 그 소득이나 자본에 부과된 조세에서 공제된다.

25.1 조약에서 한 체약국에서 '과세될 수 있다'는 표현은 그 국가는 해당 조항이 적용되는 소득을 과세할 권리를 가진다는 것을 의미하며, 이 말은 상대방 체약국이 거주지국일 때 23A조나 23B조를 적용하는 것 이외에는 상대방 체약국의 과세권에 영향을 미치지 않는다는 것은 앞서 설명한 바와 같다.

특별 규정

26. 조약에는 일련의 특별규정들이 있다. 이 규정들은 다음과 같다.

- 다양한 상황에서 조세차별의 제거(24조)
- 이중과세제거와 조약해석충돌을 해소하기 위한 상호합의절차의 확립(25조)
- 체약국 과세당국들간의 정보교환(26조)
- 각국의 조세징수에 대한 체약국의 협조(27조)
- 국제법에 따른 외교사절과 영사직원 구성원의 조세상 대우(28조)
- 조약의 적용지역 확장(29조)

조약모델에 대한 일반적 주의

27. OECD모델은 가능하면 하나의 상황에 대하여 하나의 원칙을 특정하고자 하고 있다. 그러나 어떤 점에서는 조약모델의 효과적 적용을 위해서 어느 정도의 가변성과 적응성을 남겨두는 것이 더 낫다고 생각한다. 그러므로 회원국들은 어느 정도 행동의 자유를 누릴 수 있는데, 예를 들면 배당이나 이자에 대해 원천세율의 결정, 이중과세방지 방법의 선택 등이 있다. 또한 어떤 경우에는 선택적이거나 부가적인 규정이 주석에 언급되어 있다.

조문에 대한 주석

28. 조약 조문에 대하여 그 규정을 구체적으로 기술하고 해석하기 위한 자세한 주석이 있다.

29. 주석은 회원국 정부에 의해 재정분과위에 임명된 전문가에 의해 기초되고 합의된 것으로써, 국제 재정관련법의 발전에 특별히 중요한 것이다. 비록 주석을 회원국이 조인한 조약에(조약은 그 자체로 법적으로 구속적인 국제적 수단이 된다) 어떤 식으로든 부속시킬 의도는 없더라도, 그럼에도 불구하고 주석은 조약의 적용과 해석에 있어, 특히 논쟁의 해결에 있어 큰 도움이 될 수 있다.

29.1 회원국들의 과세당국은 양자조약을 해석함에 있어 항상 주석을 참조하고 있다. 주석은 세세한 일상적인 문제들을 결정하는데 있어, 그리고 여러 조항에 내재된 정책이나 조약 목적 등 더 큰 문제를 다루는데 있어 모두 유용하다.

29.2 마찬가지로, 납세자도 사업을 수행하고 사업거래나 투자를 계획함에 있어 주석을 적극 활용하고 있다. 조세당국으로부터 조세문제에 대한 최신지침을 얻는 절차가 없는 나라의 경우, 주석은 해석을 얻는 유일한 수단이 될 수 있으므로 상당한 중요성을 갖는다.

29.3 양자조약 또한 점점 더 사법적 관심의 대상이 되고 있다. 법원은 판결을 함에 있어 주석을 자주 인용하고 있다. 재무위에서 수집한 자료에 의하면 회원국들의 대부분 법원 판결에서 주석이 언급되고 있다. 많은 판결에서, 주석이 상당히 많이 인용되고 분석되고 있으며, 판사의 판단에 결정적 역할을 하고 있다. 재무위는 전세계적인 조세조약 체제가 확대되고 주석이 중요한 해석지침으로 광범위하게 인정되면서 이러한 경향이 확대될 것으로 전망하고 있다.

30. 주석에 대한 이견(observations)이 관련 조문의 주석에서 주어진 해석에 동의할 수 없는 회원국의 요구에 의해 포함되어 있다. 이러한 이견은 조약 조문에 대한 전면적 반대를 의미하지는 않으며, 다만 문제된 조항을 그 회원국이 적용하는 방식을 효과적으로 제시하고 있는 것이다. 이견은 주석에 잇는 조문의 해석과 관련된 것이므로, 주석에서 체약국들이 양자조약에 포함하도록 허용한 대체조항이나 추가조항의 문맥을 수정하기 위해서는 이견을 달 필요가 없다.

조약규정에 대한 회원국의 유보

31. 비록 전체 회원국이 조약모델의 목적과 주요규정에 대하여 합의하였지만, 거의 모두 조약의 일부조항에 대한 유보를 하는데, 그것이 관련 조문의 주석에 기록되어 있다. 또한 주석에 있는 해석을 확인하거나 일치시키기 위해 모델조약의 조항을 수정하거나 양자조약에 포함하도록 권고하고 있는 대체조항이나 선택조항에 대하여는 유보를 표명할 필요가 없다.

회원국이 유보를 천명한 이상, 다른 회원국은 그 회원국과 양자조약을 위한 교섭을 할 때 상호주의 원칙에 따른 행동의 자유를 자제해야 한다.

32. 재정분과위는 이러한 유보가 이 조약을 기초하면서 얻어진 매우 넓은 합의의 배경을 설명할 것으로 생각하고 있다.

이전 조약과의 관계

33. 1977년 조약모델을 기초하면서 재정분과위는 1963 조약초안의 조문과 주석의 문안을 바꿀 때 일어날 수 있는 해석의 혼란에 대한 문제를 검토했다. 그때 위원회는 그 당시 존재하는 조약들이 비록 그 조약규정에 1977년 조약모델의 좀 더 명료한 문구를 아직 포함시키지 않았다고 할지라도, 새로워진 주석의 정신 안에서 해석되어야 한다고 생각하였다. 또한 이러한 문제에 대하여 입장을 분명히 하고자 하는 회원국들은 상호합의절차에 따라 관계당국간 문서교환수단에 의해 그렇게 할 수 있으며, 이러한 문서를 교환하지 않더라도 관계당국은 특정사안에 있어 해석을 일치시키기 위하여 상호합의절차를 사용할 수 있다.

34. 위원회는 1977년이래 이루어진 조약모델의 조문과 주석에 대한 변경은 유사하게 해석되어야 한다고 생각한다.

35. 언급할 필요없이 조약모델 조문의 수정과 이러한 수정의 필연적 결과인 주석의 변경은 이전에 체결된 조약들의 해석과 적용에는 관련이 없는데, 이러한 조약규정들은 수정된 조문과는 실질에 있어 다른 것이다. 그러나 그 외의 주석 변경이나 증보는 보통 이러한 주석을 채택하기 전에 체결된 조약들의 해석과 적용에 사용되는데, 이는 주석이 현존하는 규정의 적절한 해석이나 특정상황에 대한 적용에 있어 OECD회원국의 합의를 반영하기 때문이다.

36, 위원회는 주석변경이 변경 전에 체결된 조약의 적용과 해석에 관련이 있다고 생각하고 있지만, 이전의 문맥이 수정된 문맥과는 다른 결론을 의미하는 조약모델 조문이나 주석의 변화로부터 추론되는 어떤 형태의 유추해석에도 반대하고 있다. 대부분의 수정들은 주석이나 조문의 의미를 변경시키는 것이 아니라 단순히 명료하게 할 의도에서 이루어진 것이므로 그런 유추해석은 이 경우 명백히 잘못된 것이다.

36.1 회원국의 조세당국은 위 4개항에서 언급한 일반원칙을 준수하고 있다. 따라서, 재무위는 납세자들이 이전의 조약들을 해석함에 있어 최근 주석을 참조하는 것도 유용할 것으로 생각한다.

다자간 조약

37. 1963년 조약초안과 1977년 조약모델을 준비할 때, 재정분과위는 다자간 조세조약의 체결이 가능할 것인지 생각했고, 이것은 많은 어려움에 봉착할 것이라고 결론지었다. 그렇지

만 회원국의 특정 그룹들이, 특정목적에 맞춰 필요하다고 생각한 일정 전제에 따라, 조약모델의 기초위에 그룹내에서 다자간 조약을 성사시킬 가능성을 연구하는 것은 가능할 것으로 판단하였다.

38. 소득과 자본에 관한 노르딕 조약(Nordic Convention)이 덴마크, 핀란드, 아이슬랜드, 노르웨이, 스웨덴에 의해 실행되었는데, 이것은 1983년 조인되고 1987년, 1989년 및 1996년[7] 개정되었는바, 회원국 그룹간의 다자간 조약에 대한 실제적인 보기를 보여주었고 조약모델의 조항을 매우 비슷하게 본 따고 있다.

39. 또한 관련있는 것으로는 재정분과위에서 최초안이 준비되고 유럽의회(Council of Europe)에서 기초한 조세문제에 있어 상호행정협조에 대한 조약을 들 수 있는데, 이것은 1995년 4월1일 발효되었다.

40. 이 두 가지 조약에도 불구하고, 모든 회원국을 포함하는 다자간 조세조약의 체결이 현재 실용적인 해결방안으로 생각될 수 있다고 믿게 할 수 있는 근거는 없다. 위원회는 따라서 양자조약이 국제수준에서 이중과세를 방지하는데 더 적절한 방식이라고 생각하고 있다.

조세회피와 탈세, 조약의 부당한 사용

41. 재정분과위는 조세조약의 부당한 사용과 국제적 탈세에 대한 검토를 계속해오고 있다. 그 문제들은 몇몇 조문의 주석에서 언급되고 있다. 특히, 26조는 주석에서 구체화 한대로 이러한 부당한 사용에 대처하기 위한 국가간 정보교류를 가능케 하고 있다.

7 파로아일랜드도 또한 1989 및 1996년 조약에 서명하였음

소득과 자본에 대한
조세와 관련한
조약모델

MODEL CONVENTION
WITH RESPECT TO TAXES
ON INCOME AND ON CAPITAL

조약의 개요

명칭과 서문

1장
조약의 범위

1조 인적범위(persons covered)
2조 대상조세(taxes covered)

2장
정의

3조 일반적 정의(general definitions)
4조 거주자(resident)
5조 국내사업장(permanent establishment)

3장
소득의 과세

6조 부동산 소득(income from immovable property)
7조 사업소득(business profit)
8조 해운, 내륙수운 및 항공운송(shipping, inland waterways transport and air transport)
9조 특수관계기업(associated enterprises)
10조 배당(dividends)
11조 이자(interest)
12조 사용료(royalties)
13조 양도소득(capital gains)
14조 [삭 제(deleted)]
15조 근로 소득 (income from employment)
16조 임원 보수 (directors' fee)
17조 예능인 및 체육인(artistes and sportsmen)
18조 연금(pension)
19조 정부 용역(government service)
20조 학생(student)
21조 기타 소득(other income)

4장
자본의 과세

22조 자본(capital)

5장
이중과세 제거방법

23A조 소득공제방법(exemption method)
23B조 세액공제방법(credit method)

6장
특별규정

24조 무차별(non discrimination)
25조 상호합의 절차(mutual agreement procedure)
26조 정보교환(exchange of information)
27조 조세징수 협조(Assistance in the collection of taxes)
28조 외교사절과 영사직원 구성원(members of diplomatic missions and consular posts)
29조 적용지역 확장(territorial extension)

7장
부 칙

30조 발효(entry into force)
31조 종료(termination)

협 약 명 칭

A국과 B국 간의 소득 및 자본에 대한 조세관련 조약[8]

협 약 서 문[9]

8 국가에 따라서 이중과세방지 및 조세회피방지에 대하여 널리 통용되는 실무사항을 명칭에 포함하는 것이 재량에 따라 가능함

9 조약의 서문은 계약당사 양국의 입법절차에 의하여 마련될 것임

1장
조약의 범위

1조
인적범위(persons covered)

이 조약은 한 체약국 또는 양 체약국의 거주자인 사람(persons)에게 적용한다.

2조
대상조세(taxes covered)

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

2. 자본평가세(taxes on capital appreciation)는 물론 동산 또는 부동산의 양도로 인한 소득, 기업이 지불한 급여나 임금의 전체액에 대한 조세를 포함하여, 소득 및 자본의 전체 혹은 소득 및 자본의 요소에 대하여 부과되는 모든 조세는, 소득 및 자본에 대한 조세로 본다.

3. 이 조약이 적용되는 현행 조세는 특히 다음과 같다:
ⓐ A국에서 ....
ⓑ B국에서 ....

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

2장
정 의

3조
일반적 정의(general definition)

1. 이 조약의 목적상, 문맥에 따라 달리 해석되지 아니하는 한,
   a) '사람(person)'은 개인, 회사, 기타 인적단체(body of persons)를 포함한다.
   b) '회사(company)'는 법인체(body corporate)나 조세목적상 법인체로 취급되는 모든 형태의 단체(entity)를 의미한다.
   c) '기업(enterprise)'은 모든 사업의 수행(carrying on)을 말한다.
   d) '한 체약국의 기업'과 '다른 체약국의 기업'은 각각 한 체약국의 거주자에 의하여 수행되는 기업과 다른 체약국의 거주자에 의하여 수행되는 기업을 의미한다.
   e) '국제교통'이라 함은 한 체약국에 실질적 관리장소를 가진 기업체가 운영하는 선박이나 항공기에 의한 운송을 말한다. 다만 선박 또는 항공기가 다른 체약국내의 장소간을 단순히 운항하는 경우는 제외한다.
   f) '권한있는 당국'은 아래와 같이 의미한다
      i)A국 ....
      ii)B국 ....
   g) '국민(national)'은 아래와 같이 의미한다.
      i)한 체약국의 국적을 소유한 개인
      ii)한 체약국에서 유효한 법률에 의해 그 자격을 부여받은 법인,
      파트너십(partnership=공동사업자), 조합
   h) '사업'은 전문적 용역과 기타 독립적 성격의 활동 수행을 포함한다.

2. 한 체약국이 이 조약을 적용함에 있어서, 이 조약에 정의되어 있지 않은 용어는, 문맥에 따라 달리 해석되지 아니하는 한, 이 조약이 적용되는 조세에 관한 체약국 법에 따른 의미를 가진다. 그 의미는 그 국가의 다른 법률상 용어에 주어진 의미에 우선하는 그 국가의 적용세법상 의미이다.

4조
거주자(resident)

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

2. 1항의 규정에 의하여 개인이 양 체약국에서 거주자가 되는 경우, 그 개인의 지위는 다음과 같이 결정된다.

ⓐ 개인은 그가 이용할 수 있는 항구적 주거(permanent home)를 가지고 있는 국가의 거주자로 본다. 개인이 양 체약국안에 모두 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 가지고 있는 경우, 개인은 그의 인적, 경제적 관계가 더 밀접한 국가의 거주자로 본다(중대한 이해관계의 중심지).

ⓑ 개인의 중대한 이해관계의 중심지가 있는 국가를 결정할 수 없거나 또는 어느 국가에서도 그가 이용할 수 있는 항구적 주거를 두고 있지 않은 경우, 그가 일상적 거소(habitual abode)를 두고 있는 국가의 거주자로 본다.

ⓒ 개인이 일상적인 거소를 양 국가에 두고 있거나 혹은 어느 국가에도 일상적인 거소를 두고 있지 않은 경우, 그는 그가 '국민'인 국가의 거주자로 본다.

ⓓ 개인이 양 국가의 국민이거나 혹은 양 국가 중 어느 국가의 국민도 아닌 경우, 양 체약국의 관할당국이 상호합의에 의해 이 문제를 해결한다.

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

5조
국내사업장(permanent establishment)

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

2. '국내사업장'은 특히 다음을 포함한다.

ⓐ 관리장소

ⓑ 지점

ⓒ 사무소

ⓓ 공장

ⓔ 작업장(workshop)

ⓕ 광산, 유정 혹은 개스정, 채석장, 혹은 기타 천연자원의 채취장소.

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

4. 이 조문 전항의 규정들에도 불구하고 '국내사업장'은 다음의 것을 포함하지 않는 것으로 본다.

ⓐ 기업에 속하는 재화나 상품의 저장, 전시, 또는 인도만을 목적으로 한 시설의 사용

ⓑ 저장, 전시, 또는 인도만을 목적으로 하여 그 기업에 속한 재화나 상품의 재고보유(maintenance)

ⓒ 다른 기업에 의한 가공만을 목적으로 한 그 기업소유 재화나 상품의 재고보유

ⓓ 기업을 위한 재화나 상품의 구입 또는 정보의 수집만을 목적으로 한 일정사업장소의 유지

ⓔ 기업을 위해 단순히 예비적(preparatory) 또는 보조적(auxiliary)인 성격의 기타활동만을 수행할 목적으로 일정사업장소의 유지

ⓕ a목부터 e목에 언급된 복합적 활동의 수행만을 위한 일정사업장소의 유지, 단 그러한 복합적 활동의 수행으로부터 초래되는 일정사업장소의 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적인 성격의 것이어야 함

5. 1항 및 2항의 규정에도 불구하고, 사람이-6항이 적용되는 독립적 지위의 대리인(agent) 이외의-한 기업을 위하여 활동하고, 한 체약국에서 그 기업 명의의 계약 체결권을 가지고 그 권한을 항시 행사하는 경우, 그 기업은 그 사람이 수행하는 활동에 대하여 그 국가에 국내사업장을 가진 것으로 간주한다. 다만 그 사람의 활동이 일정사업장소를 통하여 행해진다 하더라도, 그 일정사업장소가 국내사업장으로 되지 않는 4항에 언급된 활동에 한정되지 않는 경우이어야 한다.

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

7. 한 체약국의 거주자인 한 회사가 상대방 체약국의 거주자인 회사, 또는 상대방 체약국에서 (국내사업장을 통하거나 다른 방법에 의하여) 사업을 영위하는 회사를 지배하거나 또는 그 회사에 의하여 지배된다는 사실만으로는 어느 회사가 다른 회사의 국내사업장이 되지 않는다.

3장
소득의 과세

6조
부동산 소득(income from immovable property)

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

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

3. 1항의 규정은 부동산의 직접사용, 임대 혹은 기타 형태의 사용으로부터 발생하는 소득에 대하여 적용한다.

4. 1항 및 3항의 규정은 기업의 부동산으로부터 생기는 소득에 대하여도 적용한다.

7조
사업소득((business profits)

1. 한 체약국 기업이 상대방 체약국에 소재한 국내사업장을 통해 사업을 수행하지 않으면 한 체약국 기업의 소득은 한 체약국에서만 과세된다. 한 체약국 기업이 상대방 체약국에 소재한 국내사업장을 통해 사업을 수행하는 경우, 2항에 따라 국내사업장에 귀속되는 소득은 상대방 체약국에서 과세될 수 있다.

2. 7조 및 23조의 적용목적상 1항에 언급된 각국의 국내사업장에 귀속되는 소득은 기업의 다른 부문과 거래하는 경우 같거나 유사한 상황에서 같거나 유사한 활동에 종사하는 별개의 독립된 기업이 수취하였을 것으로 예상되는 소득을 의미하며, 소득을 결정할 때 국내사업장 및 기업의 다른 부문이 수행하는 기능, 사용하는 자산 및 부담하는 위험을 감안하여야 한다.

3. 2항과 관련하여, 한 체약국이 상대방 체약국 기업의 국내사업장에 귀속되는 소득을 조정하고 그에 따라 상대방 체약국에서 과세된 그 기업의 소득을 과세하는 경우, 상대방 체약국은 해당 소득에 대한 이중과세를 방지하기 위하여 그 소득에 부과된 조세액을 적절히 조정해야 한다. 이러한 조정을 함에 있어 체약국들은 필요한 경우 상호합의한다.

4. 조세조약의 다른 조항에서 별도로 취급하는 소득종류가 소득에 포함되는 경우, 해당 조항의 규정은 이 조항의 규정에 의해 영향을 받지 않는다.

8조
해운, 내륙수운 및 항공운송(shipping, inland waterways transport and air transport)

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

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

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

4. 1항의 규정은, 공동계산(pool), 합작경영(joint business), 국제경영공동체(international operating agency)에 참가함으로써 발생되는 소득에 대하여도 적용한다.

9조
특수관계기업(associated enterprise)

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

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

10조
배당(dividends)

1. 한 체약국의 거주자인 회사가 다른 체약국의 거주자에게 지급하는 배당에 대하여는 그 다른 국가에서 과세할 수 있다.

2. 그러나 **한 체약국의 거주자인 회사가 지급하는 배당은 그 체약국의 법률에 따라 그 체약국에서 또한 과세될 수 있다.** 다만, 그 배당의 실질귀속자가 그 체약국의 거주자인 경우 과세되는 조세는 다음을 초과하지 않는다.

ⓐ 실질적소유자가 배당을 지급하는 회사자본의 최소한 25%이상을 직접 소유하는 회사(파트너십'partnership' 제외)인 경우에는 배당총액의 5%.

ⓑ 기타의 모든 경우 배당총액의 15%

체약국들의 관할당국은 상호합의를 통하여 이러한 제한의 적용방법을 결정한다.

이 항은 배당의 지급원인이 되는 소득에 대한 법인과세에 영향을 미치지 않는다.

3. 이 조문에서 사용되는 '배당'이라 함은 주식(shares), 향익주(jouissance shares)나 향익권(jouissance rights), 광업권주(mining shares), 발기인주(founders shares) 또는 기타 채권이 아닌 소득참가로서의 권리로부터 생기는 소득 및 분배를 하는 회사가 거주자인 국가의 법에 의하여 동일한 과세상 취급을 받는 기타 법인에 대한 권리(corporate rights)로부터 생기는 소득을 포함한다.

4. 1항과 2항의 규정은, 한 체약국의 거주자인 배당의 실질적소유자가 배당을 지급하는 회

사가 거주자인 다른 체약국에 소재하는 국내사업장을 통하여 그곳에서 사업을 영위하고 또한 그 배당의 지급원인이 되는 지분이 그러한 국내사업장이나 일정근거지에 실질적으로 관련되는 사례에는 적용하지 않는다. 그러한 경우에는 7조의 규정을 적용한다.

5. 한 체약국의 거주자인 회사가 다른 체약국으로부터 소득을 수취하는 경우, 비록 지급된 배당 또는 유보소득이 전부 또는 부분적으로 다른 체약국에서 발생한 소득으로 구성되어 있다 할지라도, 다른 체약국은 이러한 배당이 다른 체약국의 거주자에게 지급되거나 또는 그 배당의 지급원인이 되는 지분이 다른 체약국안에 소재하는 국내사업장 또는 일정근거지와 실질적으로 관련되는 경우를 제외하고는, 그 회사가 지급하는 배당에 대하여 과세할 수 없으며 그 회사의 유보소득을 유보소득세의 대상으로 할 수 없다.

11조
이자(interest)

1. 한 체약국에서 발생하여 다른 체약국 거주자에게 지급되는 이자에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

2. **그러나 한 체약국에서 발생된 이자는 그 체약국에서도 그 체약국의 법에 따라 과세할 수 있다.** 다만 이자의 실질적소유자가 다른 체약국의 거주자인 경우, 이렇게 부과되는 조세는 이자 총액의 10%를 초과할 수 없다. 양 체약국의 관할당국의 상호합의에 의해 이 제한의 적용방법을 결정한다.

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

4. 한 체약국의 거주자인 이자의 실질적소유자가 그 이자가 발생하는 다른 체약국에 소재하는 국내사업장을 통해 사업을 영위하며, 또한 그 이자의 지급원인이 되는 채권이 그러한 국내사업장과 실질적으로 관련되는 경우에는 1항과 2항의 규정은 적용되지 않는다. 그러한 경우에는7조의 규정을 적용한다.

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

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

12조
사용료(royalties)

1. 한 체약국에서 발생하고 다른 체약국 거주자에게 지급되는 사용료는 그 거주자가 사용료의 실질적소유자(beneficial owner)일 때, 다른 체약국에서만 과세한다.

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

3. 한 체약국의 거주자인 사용료의 실질적소유자가 그 사용료가 발생하는 다른 체약국내에 있는 국내사업장을 통하여 사업을 영위하고, 그 사용료의 지급원인이 되는 권리나 재산이 그러한 국내사업장과 실질적으로 관련되는 경우에 1항의 규정은 적용되지 않는다. 그러한 경우에는 7조의 규정이 적용된다.

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

13조
양도소득(capital gains)

1. 한 체약국의 거주자가 다른 체약국내에 소재하는 6조에 언급된 부동산의 양도로 부터 얻는 소득에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

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

3. 국제교통운항 선박이나 항공기와 내륙수운에 종사하는 단정, 그리고 그 선박, 항공기, 단

정의 운항에 관련되는 동산의 양도로 인한 소득은 그 기업의 실질적 관리장소가 소재하는 체약국에서만 과세한다.

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

5. 1항, 2항, 3항 및 4항에서 언급된 재산이외의 재산의 양도로부터 발생하는 소득에 대하여는 그 양도인이 거주자인 체약국에서만 과세한다.

14조
독립적 인적용역(independent personal services)

[삭 제]

15조
근로소득 (income from employment)

1. 16조, 18조 및 19조의 규정에 따를 것을 조건으로, 한 체약국의 거주자가 고용과 관련하여 수취하는 급료, 임금 및 기타 유사한 보수에 대하여는 고용이 다른 체약국에서 수행되지 않는 한, 그 국가에서만 과세된다. 고용이 다른 체약국에서 수행되는 경우, 그로부터 발생하는 보수에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

2. 1항의 규정에도 불구하고, 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 수행된 고용과 관련하여 수취하는 보수에 대하여는 다음의 경우 한 체약국에서만 과세한다.

ⓐ 수취인이 해당 회계연도가 시작하고 끝나는 임의의 12개월 중 총 183일을 넘지 않는 단일 기간 혹은 여러 기간동안 다른 국가내에 체재하고,

ⓑ 그 보수가 다른 국가의 거주자가 아닌 고용주에 의하여 혹은 그를 대신하여 지급되며,

ⓒ 그 보수가 다른 국가내에 고용주가 가지고 있는 국내사업장이나 일정근거지에 의해 부담되지 않는 경우.

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

16조
이사의 보수(director's fee)

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

17조
연예인 및 체육인
(ENENTERTAINERS AND SPORTSPERSONS)

1. **15조의 규정**에도 불구하고, 연극. 영화. 라디오나 텔레비전의 연예인이나 음악가 같은 연예인 또는 체육인인 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 수행하는 인적활동으로부터 수취하는 소득에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

2. 연예인이나 체육인으로서 수행한 인적 활동에 관한 소득이 연예인이나 체육인에게 귀속되지 않고 다른 사람에게 귀속될 때, **15조의 규정**에도 불구하고, 그 소득은 그 연예인이나 체육인의 활동이 수행되는 체약국에서 과세할 수 있다.

18조
연금(pensions)

19조 2항의 규정에 따라, 과거의 고용에 대한 대가로 한 체약국의 거주자에게 지급되는 연금이나 기타 유사한 보수에 대하여는 그 국가에서만 과세한다.

19조
정부 용역 (government service)

1. ⓐ 한 체약국, 그 정치적 하부조직 또는 지방자치단체에게 제공되는 용역과 관련하여 그 국가, 정치적 하부조직, 지방자치단체가 개인에게 지급하는 연금이외의 임금, 급여 및 기타 유사한 보수는 그 국가에서만 과세된다.

ⓑ 그러나, 그러한 용역이 다른 체약국에서 제공되고, 그 개인이 다음에 해당하는 다른 체약국의 거주자인 경우, 그 임금, 급여 및 기타 유사한 보수는 다른 체약국에서만 과세된다.

ⅰ) 다른 체약국의 국민이거나; 혹은

ⅱ) 단지 용역의 제공만을 목적으로 그 다른 국가의 거주자가 되지 않았음.

2. ⓐ 1항의 규정에도 불구하고, 한 체약국, 그 정치적 하부조직, 또는 지방자치단체에게 제공되는 용역과 관련하여, 한 체약국, 정치적 하부조직, 지방자치단체에 의해서, 또는 이들에 의하여 조성된 기금으로부터 개인에게 지급되는 연금 혹은 유사 지급금은 그 국가에서만 과

세 된다.

ⓑ 그러나, 그 개인이 다른 체약국의 거주자이며 국민인 때에는 그러한 연금 혹은 유사 지급금은 다른 체약국에서 과세한다.

3. 15조, 16조 및 18조 규정은 한 체약국, 그 정치적 하부조직, 지방자치단체에 의해 수행되는 사업과 관련하여 제공되는 용역에 대한 급료, 임금, 연금 및 기타 유사지급금에 대하여 적용된다.

20조
학생(students)

다른 체약국의 거주자이거나 혹은 체약국을 방문하기 직전에 다른 체약국의 거주자였던, 단지 교육이나 훈련만을 목적으로 그 한 체약국에 체재하는 학생이나 견습생이 자신의 생계유지, 교육 또는 훈련의 목적으로 받는 지급금에 대하여는, 그러한 지급금이 한 체약국밖의 원천으로부터 발생하는 경우, 한 체약국에서 과세하지 않는다.

21조
기타소득(other income)

1. 이 조약의 다른 조문들에서 취급되지 않은 한 체약국 거주자의 소득 종목에 대하여는, 발생지를 불문하고, 그 국가에서만 과세한다.

2. 1항의 규정은, 한 체약국의 거주자인 소득의 수취인이 다른 체약국 안에 소재하는 국내사업장을 통하여 그곳에서 사업을 영위하고, 또한 그 소득의 지급 원인이 되는 권리나 재산이 그러한 국내사업장과 실질적으로 관련되는 경우, 6조2항에 규정된 부동산소득 이외의 소득에 대하여는 적용되지 않는다. 이러한 경우 7조의 규정이 적용된다.

4장
자본의 과세(Taxation of Capital)

22조
자본(capital)

1. 한 체약국의 거주자가 소유하고 다른 체약국에 소재한, 6조에 언급된 부동산에 의해 표현되는 자본은 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

2. 한 체약국의 기업이 다른 체약국내에 소유하고 있는 국내사업장의 사업재산의 일부를 구성하는 동산에 의해 표현되는 자본에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 있다.

3. 국제교통에 종사하는 선박 및 항공기와 내륙수운에 종사하는 단정에 의해 표현되는 자본, 그리고 그 선박, 항공기 및 단정의 운행에 관계된 동산에 의해 표현되는 자본은 그 기업의 실질적 관리장소가 소재하는 체약국에서만 과세된다.

4. 한 체약국 거주자의 기타 모든 자본요소에 대하여는 그 국가에서만 과세한다.

5장
이중과세방지방법

23A조
소득공제방법(Exemption method)

1. 이 조약의 규정에 따라, 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 과세되는 소득을 수취하거나 자본을 소유하는 경우, 한 체약국은 2항과 3항의 규정에 따라 그러한 소득이나 자본에 대한 과세를 감면한다.

2. 한 체약국의 거주자가 10조 및 11조의 규정에 따라, 다른 체약국에서 과세되는 종목의 소득을 수취할 경우, 한 체약국은 다른 국가에서 지급한 세액 상당액을 그 거주자의 소득에 대한 조세로부터 공제를 허용한다. 그러나 이 같은 공제는 공제가 주어지기 전에 계산된 바에 따라 다른 국가에서 발생된 소득에 귀속될 조세 상당액을 초과하지 못한다.

3. 조약의 규정에 따라, 한 체약국의 거주자가 수취한 소득이나 소유한 자본이 그 국가에서 조세 감면되는 경우, 한 체약국은 그와 상관없이 그 거주자의 잔여소득이나 자본에 대한 세액을 계산함에 있어, 그 감면된 소득이나 자본을 고려할 수 있다.

4. 체약국의 일방이 수취한 소득이나 소유한 자본에 대하여 본 조약상의 면제조항을 적용하

거나 10조 2항 또는 11조를 적용하는 경우에는 본 1번 단락의 조항은 적용되지 않아야 한다.

23B조
세액공제방법(Credit method)

1. 이 조약의 규정에 따라, 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 과세되는 소득을 수취하거나 자본을 소유하는 경우, 한 체약국은 아래와 같이 공제를 허용한다.
   a) 다른 국가에서 납부한 소득세와 같은 금액을 그 거주자의 소득세에서 공제
   b) 다른 국가에서 납부한 자본세와 같은 금액을 그 거주자의 자본세에서 공제
그러나 어떤 경우이든, 이 같은 공제는 공제가 주어지기 전에 계산된 바에 따라 다른 국가에서 발생된 소득이나 자본에 귀속될, 소득세나 자본세 상당액을 초과하지 못한다.

2. 이 조약의 규정에 따라, 한 체약국의 거주자가 수취하는 소득 또는 소유하는 자본이 그 국가에서 세액공제되는 경우에도, 그 국가는 그 거주자의 잔여 소득이나 자본에 대한 조세액을 계산함에 있어 공제된 소득이나 자본을 감안할 수 있다.

6장
특별 규정

24조
무차별(non discrimination)

1. 한 체약국의 국민은, 특히 거주와 관련하여, 동일한 상황에 있는 다른 체약국의 국민이 부담하거나 부담할지도 모르는 조세 혹은 관련 의무와 다르거나 보다 더 과중한 조세 혹은 관련 의무를 다른 체약국에서 부담하지 않는다. 이 규정은 1조의 규정에도 불구하고, 한 체약국 또는 양 체약국의 거주자가 아닌 사람에게도 적용된다.

2. 한 체약국의 거주자인 무국적인은 어느 국가에서도 동일한 상황에 있는 당해 국민이 부담하거나 부담할지도 모르는 조세나 이와 관련된 의무와 다르거나 보다 더 과중한 조세 또는 이와 관련된 의무를 부담하지 않는다.

3. 한 체약국의 기업이 다른 체약국내에 가지고 있는 국내사업장에 대한 조세는 같은 활동을 수행하는 다른 체약국의 기업에 부과되는 조세보다 불리하게 과세되지 않는다. 이 규정은 한 체약국이 자국 거주자에게 국민자격(civil status)이나 가족부양의무(family responsibility)로 인하여 부여하는 조세목적상의 어떤 인적공제(personal allowance), 경감(relief), 감면(reduction)을 다른 체약국의 거주자에게도 부여해야 할 의무를 한 체약국에 부여하는 것으로 해석되지 않는다.

4. 9조 1항, 11조 6항, 12조 4항이 적용되는 경우를 제외하고, 한 체약국의 기업에 의해 다른 체약국의 거주자에게 지급되는 이자, 사용료 및 기타지급금은 그 기업의 과세소득을 결정하기 위해, 한 체약국의 거주자에게 지급되었을 때와 같은 조건으로 공제된다. 마찬가지로 한 체약국의 기업이 다른 체약국의 거주자에게 진 모든 부채는, 그 기업의 과세자본을 결정키 위해서, 한 체약국 거주자와 계약된 것과 같은 조건으로 공제된다.

5. 한 체약국의 기업자본의 일부 또는 전부가 한 명 혹은 두 명 이상의 다른 국가 거주자에 의해 직.간접으로 소유되거나 지배되는 경우, 그 기업은 유사한 한 체약국의 기업이 부담하거나 부담할 수 있는 조세나 관련 의무와 다르거나 더 부담스러운 조세나 관련 의무를 부담하지 않는다.

6. 이 조문의 규정은 2조의 규정에도 불구하고, 모든 종류 및 명칭의 조세에 대하여 적용한다.

25조
상호합의절차(mutual agreement procedure)

1. 한 또는 양 체약국의 조치가 한 체약국의 사람에 대하여 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 그 사람이 판단하는 경우, 그는 각 국내법에 규정된 구제절차에 불구하고, 자신의 거주국의 관할당국에 또는 그 이의(case)가 24조 1항에 해당하는 것이면 그가 국민인 체약국의 관할당국에 이의를 제기할 수 있다. 이 이의는 이 조약의 규정에 부합하지 않은 과세상의 결과를 초래하는 조치를 처음 안 날로부터 3년 안에 제기되어야 한다.

2. 관할당국은 이의가 정당하다고 인정하나 스스로 만족할만한 해결을 할 수 없을 때, 이 조약에 부합되지 않는 과세를 회피하기 위하여 다른 체약국의 관할당국과 상호합의에 의하여 그 이의를 해결하기 위해 노력한다. 이에 따라 채택된 상호합의는 체약국 국내법의 시한에 관계없이 시행된다.

3. 양 체약국의 관할당국은 이 조약의 해석이나 적용에 있어, 발생하는 어려움 또는 의문을 상호합의에 의해 해결하도록 노력한다. 또한 양 당국은 이 조약에 규정되지 않은 경우의 이중과세를 방지하기 위해 상호협의 할 수 있다.

4. 양 체약국의 관할당국은 전항에서 의미하는 합의에 도달하기 위해, 그들 자신 혹은 그들의 대표자로 구성된 공동위원회를 통하는 것 등을 포함하여, 직접 상호간 의견을 교환할 수 있다.

5. 아래의

a) 1항에 따라 한 체약국 혹은 양 체약국의 행위로 인해 조약규정에 위배되는 과세를 당

한 사람이 한 체약국 관할당국에 사건을 제기하고, 또한

b) 한 체약국 관할당국이 2항에 따라 상대방 체약국 관할당국에 사건을 제기한 때로부터 2년 이내에 그 사건에 대한 합의에 도달하지 못하는 경우

사건과 관련된 모든 미해결문제는 사건신청인이 요구하는 경우 중재에 회부된다. 그러나 각국의 법원 혹은 행정심판(administrative tribunal)에 의해 이러한 미해결문제에 대한 결정이 이루어진 경우 중재에 회부되지 않는다. 사건의 직접당사자가 중재결정을 집행하는 상호합의에 특별한 반대를 하지 않으면, 중재결정은 양 체약국을 구속하며 양 체약국의 국내법상 제척기간에 불구하고 집행된다. 상호합의에 따라 체약국 관할당국은 이 항의 적용방법을 결정한다.[10]

26조
정보 교환(exchange of information)

1. 양 체약국의 관할당국은 과세가 이 조약에 반하지 않는 한, 체약국들, 그의 정치적 하부조직이나 지방자치단체에 의하여 부과된 보든 종류 및 명칭의 조세에 관한 조약의 시행 혹은 체약국 국내법의 시행 및 강제집행에 관련될 것으로 예상되는 정보를 교환한다. 정보의 교환은 1조 및 2조에 의해 제한되지 않는다.

2. 한 체약국이 1항에 따라 제공받은 정보는 국내법에 의해 얻어진 정보와 같은 방식의 비밀로 취급되며, 이 조약의 적용대상이 되는 조세의 부과(assessment), 징수(collection), 1항에 언급된 조세와 관련한 강제집행이나 기소, 판결에 관계된 사람이나 당국(법원 및 행정기관 포함) 및 그러한 사람이나 당국의 감독기관에게만 공개된다. 그 사람이나 당국은 이 정보를 그 목적만을 위해서 사용한다. 그들은 공개법정 절차 또는 사법적 결정의 경우 정보를 공개할 수 있다. **한편, 한 체약국이 수취한 정보는 양 체약국의 법에 따라 그 정보를 다른 목적으로 사용할 수 있고 정보를 제공한 국가의 권한있는 당국이 그러한 사용을 승인한 경우에는 다른 목적으로 사용할 수 있다.**

3. 어떤 경우에도 1항 및 2항의 규정은 한 체약국에 대하여 다음의 의무를 지우는 것으로 해석되지 않는다.

a. 한 체약국이나 다른 체약국의 법률과 행정관행에 저촉되는 행정적 조치를 강구하는 것

b. 한 체약국이나 다른 체약국의 법률하에서 또는 행정의 통상과정에서 얻어질 수 없는 정보를 제공하는 것

c. 교역상, 사업상, 산업상, 상업상, 전문직업상 비밀이나 거래과정을 공개하는 정보 또는 공공정책에 반하는 정보를 제공하는 것.

10 국가에 따라 법규, 정책, 지침 등에서 본 항의 분쟁해결방법을 인정하지 않을 수도 있음. 또한 국가에 따라서, 본 항의 내용만을 특정한 국가에 대해서만 포함시키려 할 수도 있음. 이러한 이유로, 주석 65항에서 언급된 요인들에 기초하는 것이 적절한 것으로 양 당사국간 합의된 조약에서만 본 항은 포함되어야 함. 동 주석 74항에서 언급된 바와 같이 당사국 법정에 의해 중재안이 판결된 경우 이를 문제 제기하지 않기로 한다면 동 항을 제외하기로 동의할 수도 있음.

4. 이 조에 따라 한 체약국이 정보를 요청하는 때에는 상대방 체약국은 요청정보가 자국의 조세목적상 필요치 않은 경우에도 해당정보 수집을 위해 과세자료 수집방법을 사용한다. 이와 같은 의무는 3항에 의해 제한되며, 다만 이 경우에도 요청정보가 자국 세무상 필요치 않다는 이유만으로 정보제공을 거부하는 것은 허용되지 않는다.

5. 은행, 기타 금융기관, 대리인 혹은 중개인의 자격으로 활동하는 수탁인이나 사람이 정보를 가지고 있거나, 정보가 어떤 사람(법인)에 대한 지분권과 관련되어 있다는 이유만으로 3항에 의해 한 체약국이 정보요청을 거절하는 것은 허용되지 않는다.

27조[11]
조세징수 협조(assistance in the collection of taxes)

1. 체약국은 상호간에 조세채권(revenue claim) 징수에 협조를 제공한다. 이러한 협조는 조약 1조 및 2조에 국한하지 않는다. 체약국의 관할당국은 상호합의에 의해 이 조의 적용방법을 결정할 수 있다.

2. 체약국이 당사자인 기타 협정과 이 조약에 반하지 않는 한, 이 조문상 "조세채권(revenue claim)"은 체약국, 그 정치적 하부조직 또는 지방정부에 의해 부과되는 모든 종류의 조세에 대한 금전채권 및 이와 관련된 이자, 행정벌과금, 징수·체납처분 비용을 의미한다.

3. 한 체약국의 조세채권이 그 국가법상 유효하고 당시 국가법에 따라 징수대상이 되는 사람에게 부과되는 경우, 한 체약국 관할당국의 요청에 의해 조세채권은 다른 국가의 관할당국 징수목적상 인정된다. 이러한 조세채권은 다른 체약국에서 자국의 조세채권으로 취급되어 다른 체약국 조세의 부과(enforcement) 및 징수(collection)에 적용되는 세법조항에 따라 다른 체약국에 의해 징수된다.

4. 한 체약국의 조세채권이 자국법상 납세 보전을 위한 담보절차(measures of conservancy)의 집행과 관련된 경우, 한 국가의 관할당국 요청에 따라 다른 체약국 관할당국은 담보절차 집행상 이를 인정한다. 담보절차 집행시 조세채권이 한 체약국에서 강제집행 대상이 아니거나 징수대상이 되는 사람이 이의청구권을 가진 경우에도, 다른 체약국은 자국법상 조세채권과 동일하게 자국법 규정에 따라 조세채권에 대한 담보절차를 취해야 한다.

5. 3항과 4항 규정에도 불구하고, 3항과 4항에 따라 한 체약국이 인정한 조세채권은 한 체약국의 조세시효 대상이 되지 않거나, 혹은 이러한 이유로 한 체약국 법상 조세채권에 적용되는 우선권이 부여되지 않는다. 또한, 3항과 4항에 따라 한 체약국에서 인정한 조세채권은 다른 체약국 법상 그 조세채권에 적용되는 우선권이 적용되지 않는다.

11 국가에 따라, 법규, 정책, 지침 등에서 본 조에서 제안하는 협조방식을 인정하지 않을 수도 있음. 예를 들면 유사한 조세 시스템과 운영체제를 가지고 있는 경우 그럴 수 있으며, 이러한 이유로 본 조는 당사국이 주석 1항에서 언급된 요인에 기초하여, 상대방 국가에서 징수된 세금에 대하여 협조하기로 동의할 수 있는 경우에만 조약에 포함되어야 함.

6. 한 체약국의 조세채권의 존재(existence), 유효성(validity)이나 조세채권액에 대한 소송은 다른 체약국의 법원이나 행정조직에서 다루어지지 않는다.

7. 3항과 4항에 따라 한 체약국의 요청이 이루어진 후 다른 체약국이 한 체약국의 해당 조세채권을 징수·교부하기 전에 다음의 경우 관련 조세채권은 다른 체약국에서 효력이 없다.

a) 3항 요청의 경우, 한 체약국 법상 강제집행 가능하고 그 당시 징수를 거부할 수 없는 개인이 체납하고 있는 한 체약국의 조세채권, 혹은
b) 4항 요청의 경우, 한 체약국이 자국법상 납세 보전을 위한 담보절차를 집행할 수 있는 조세채권

한 체약국 관할 당국은 이 사실을 다른 체약국 관할 당국에 즉시 알려야 하며, 한 체약국은 다른 체약국의 동의하에 요청을 연장하거나 철회한다.

8. 이 조문 규정은 어떠한 경우에도 한 체약국에 아래와 같은 부담을 지우기 위한 것이 아니다.

a) 한 체약국이나 다른 체약국의 법과 행정관행에 반하는 행정절차를 집행하는 것;
b) 공공정책에 반하는 절차를 집행하는 것;
c) 다른 체약국이 법과 행정절차상 가능한 징수 및 납세보전을 위한 적절한 절차를 취하지 않은 경우 협조를 제공하는 것;
d) 한 체약국을 위한 행정 부담이 다른 체약국이 받는 혜택과 명백히 불균등 할 경우 협조를 제공하는 것.

28조 외교사절과 영사직원 구성원 (members of diplomatic agents and consular posts)

이 조약의 어떤 규정도 국제법 일반원칙 또는 특별협정의 규정에 의하여 주어진 외교사절과 영사직원 구성원의 재정상 특권에 영향을 주지 않는다.

29조 적용지역 확장(territorial extension)[12]

1. 이 조약은, 그대로 혹은 필요한 수정을 가하여 [이 조약의 적용으로부터 특히 배제되는 A국이나 B국의 일부지역에 혹은], A국이나 B국이 국제관계에
책임을 지는 어떤 국가 또는 지역으로서, 이 조약이 적용되는 조세와 본질적으로 유사한 성격의 조세를 부과하는 국가나 지역에 확장 적용된다. 그러한 적용지역 확장은 외교적 경로

12 괄호안의 단어는 한 체약국의 일부가 특별 규정에 따라 조약적용으로부터 배제되는 경우 해당됨

를 통해 교환된 각서나 각각의 헌법절차에 따른 기타의 방법으로, 체약국들간에 명시하고 합의되는 대로, 그 날부터 효력을 가지며 종료에 관한 조건을 포함하여 그러한 수정사항과 조건에 따라 효력을 가진다.

2. 양 체약국에서 달리 합의되지 않으면, 30조에 따른 어느 한 국가에 의한 이 협 약의 종료는, [A국이나 B국의 지역의 일부 혹은], 이 조문에 의해 확장된 지역에 대한 적용도 30조에 규정된 방법에 따라 종료시킨다.

7장
부칙 (final provisions)

30조
발효(entry into force)

1. 이 조약은 비준되고, 비준서는 가능하면 빨리 ..... 에서 교환된다.

2. 이 조약은 비준서의 교환으로 발효되며, 그 규정은 아래와 같이 적용한다:
   a) (a국에서) .....
   b) (b국에서) .....

31조
종료 (termination)

이 조약은 한 체약국에 의해 종료될 때까지 효력을 가진다. 각 체약국은 외교경로를 통하여 .... 년 후에 매 역년 종료 최소한 6개월 이전에 종료를 통고함으로써, 이 조약을 종료시킬 수 있다. 그러한 경우 이 조약은 아래와 같이 효력을 상실한다:
   a) (A국에서) .....
   b) (B국에서) .....

최종 조항[13]

13 서명에 대한 최종조항(terminal clause)은 양 당사국의 입법절차에 따라 작성되어야 함.

조세조약모델 조문에 대한 주석

COMMENTARIES ON THE ARTICLES OF THE MODEL CONVENTION

1조에 대한 주석
조약의 인적 범위 관련

1. 초기 조약들이 체약국의 시민(citizens)에게 적용된 데 비하여 최근의 조약들은 국적(nationality)명시 없이 보통 체약국 일방이나 양방의 거주자(residents)에게 적용된다. 몇몇 조약들은 더 일반적으로 체약국 납세자(tax payer)에게 적용될 만큼 넓은 범위를 가지는데, 그러므로 해서 어느 나라에도 거주하지 않지만 그의 소득이나 자본이 그 국가에 있는 부분만큼 그 사람에게 적용될 수 있다. 적용상 이유로 해서 조약은 체약국의 일방 혹은 양방 거주자인 사람에 적용된다고 규정하는 것이 낫다고 여겨졌다. '거주자' 의미는 4조에 정의되어 있다.

파트너십(partnerships=공동사업자)에 대한 조약의 적용

2. 국내법들은 파트너십의 취급을 달리한다. 이러한 차이는 파트너십과 관련한 조세조약 적용에 있어 여러 가지 곤란을 초래하고 있다. 이 문제는 “파트너십에 대한 OECD조세조약모델의 적용”[14]이라는 재무위 보고서에서 분석되고 있는데, 그 결론은 아래 항들과 조세조약모델의 다른 조의 주석에 포함되어 있다.

3. 보고서에서 논의된 대로, 어떤 나라는 파트너십을 과세단위(어떤 경우 회사로까지)로 취급하는 반면, 다른 나라는 무시하는 접근법(transparent approach)으로 일컬어지는 방법을 채택하여 세무상 파트너십을 무시하고 파트너십 소득을 개인동업자 지분에 따라 각자 과세한다는데 취급상 어려움이 있다.

4. 제일 먼저 파트너십에 어느 정도의 조약상 혜택을 부여해야 하는지가 문제가 된다. 1조에 따르면, 체약국에 거주하는 사람(persons)만이 국가간 체결된 조세조약의 혜택을 누릴 자격이 있다. 3조 주석 2항은 파트너십이 사람에 해당한다고 설명하고 있는 반면, 4조에서는 파트너십이 체약국 거주자로서 충분한 자격을 갖지 못한다.

5. 파트너십이 회사로 취급되거나 간주취급되는 방식으로 과세 된다면, 파트너십은 4조 1항에 의거 파트너십을 과세하는 체약국 거주자이고, 조약상 혜택을 받을 자격이 있다. 그러나, 파트너십이 한 국가에서 세무상 무시되는 경우, 파트너십은 4조1항 의미상 ‘과세(liable to tax)'되지 않으므로 조약목적상 거주자가 될 수 없다. 이 경우, 파트너십을 다루는 특별조항을 조약에 두기 전까지 이 같은 파트너십에 대한 조약적용은 거부된다. 조약 적용이 거부되는 경우, 동업자들은 거주지국 과세목적상 파트너십 소득지분 중 각자에게 귀속되는 파트너십 소득에 대해 거주지국이 체결한 조약상 혜택을 받을 자격이 있다(4조 주석 8.7항 참조).

6. 파트너십의 조세조약상 혜택받을 권리와 동업자의 혜택받을 권리의 양자관계에 있어 또

14 OECD 모델조세조약 가제본 2권 R(15)-1에서 재출판됨.

다른 문제가 있을 수 있다.

6.1 그중 한가지 문제는, 파트너십에 조약조문을 적용함으로 해서 동업자(partner) 과세에 미치는 결과이다. 파트너십이 한 체약국 거주자로 취급되는 경우, 다른 체약국 파트너십 소득에 대한 과세를 제한하는 조약조문은 다른 체약국이 자기 국민인 동업자의 파트너십 소득지분을 과세하는데 장애가 되지 않는다. 일부 국가는 다른 체약국 거주자인 파트너십의 소득지분에 대해 한 체약국이 자국거주 동업자에게 과세할 권리를 명시적으로 조약에 포함시키고 있다.

6.2 또 다른 문제는, 하나 혹은 하나이상의 조약상 혜택을 받을 권리가 동업자와 파트너십 간에 충돌하는 경우, 한 체약국의 자국발생 소득과세권에 미치는 조약조문의 영향이다. 예를 들면, 원천지국이 국내 파트너십을 세무상 무시하여 파트너십 소득지분에 대하여 동업자들에게 과세하는 경우, 파트너십을 회사로 과세하는 한 체약국 거주자인 동업자는 원천지국에서 과세한 파트너십 소득지분에 대해 양국간 조약상 혜택을 주장하지 못하는데, 소득이 비록 원천지국 법에 따라 조약상 혜택을 주장하는 사람에게 귀속되지만, 그 사람의 거주지국 소득 분류상 과세대상이 아니기 때문이다.

6.3 원천지국 국내법상 파트너십이 세무상 무시되지 않고 소득이 귀속되는 독립적 과세대상이 된다 해도, 파트너십이 원천지국 거주자로 판단되지 않는 경우 위 항에 설명된 결과를 가져온다. 이러한 결론은, 원천지국은 조약적용의 사실관계에서 거주자로써 조약상 혜택을 주장하는 사람의 관할국에서 원천지국 발생소득을 취급하는 방식을 감안해야 한다는 원칙에 입각한 것이다. 조문의 이러한 해석에 대하여 동의하지 않는 국가는, 파트너십 소득이 두 국가에 의해 다르게 귀속되는 이중과세 가능성을 피하기 위한 특별조문을 정할 수 있다.

6.4 6.2항에서 기술된 대로, 무시된 파트너십을 “통과하여(flowed through” 소득이 거주지국 과세를 위해 동업자에게 옮겨지는 경우, 거주지국에서 과세소득을 결정함에 있어 소득이 파트너십이 아닌 동업자에 귀속되므로, 소득이 동업자에게 “지급”된 것으로 보는 것이 적절하다. 그러므로, 이 상황에서 동업자는 여러 조문에서 규정하고 있는 관련소득이 “다른 체약국 거주자에게 지급된다”는 조건을 충족하고 있다. 또한 다른 조문에서 규정하고 있는 소득이나 이득이 “다른 체약국 거주자에 의해 수취된다”는 조건이 위 기술된 상황에서 충족되고 있다. 이 해석은, 파트너십이 거주자가 아니라는 이유로 혹은 동업자가 소득을 직접 수취하지 않는다는 이유로 소득과 관련된 조약상 혜택을 주장할 수 없다는 논리로 파트너십 소득에 대한 조세조약상 혜택을 부정하는 것을 막고 있다. 6.3항의 원칙을 따를 때, 파트너십이 원천지국 거주자로 판단되지 않는 경우 소득이 거주자에게 지급되거나 수취된다는 조건은 원천지국 국내법상 파트너십이 세무상 무시되는 때에도 충족되는 것으로 보아야 한다.

6.5 세 국가가 포함된 파트너십 문제는 조약상 혜택을 결정하는데 있어 어려운 문제를 야기한다. 그러나 6.2항부터 6.4항의 원칙들을 적용함으로써 많은 문제를 해결할 수 있다. 동업자가 한 체약국 거주자이고 파트너십이 다른 국가에 설립되며 파트너십 소득의 동업자 몫이

제삼국에서 발생되는 경우, 동업자는 파트너십 소득이 거주지국에서 자신의 과세대상으로 귀속되는 정도까지 거주지국과 소득 원천지국간의 조약상 혜택을 주장할 수 있다. 또한, 설립지국에서 파트너십이 거주자로 과세되는 경우, 파트너십은 자체적으로 설립지국과 원천지국간의 조약상 혜택을 주장할 수 있다. "이중혜택"의 경우, 원천지국은 적용되는 두 조약과 불일치하는 과세는 하지 못하는데, 두 조약에서 서로 다른 세율을 규정하고 있으면 낮은 세율이 적용된다. 그러나, 체약국들은 이 같은 상황에서, 파트너십은 혜택을 주장할 수 있지만 동업자는 동시에 주장하지 못하도록 조약상 혜택을 주는 특별조문을 원하게 된다. 이런 조문은 혜택을 적절하고 단순하게 집행하게 한다. 설립지국에서 파트너십을 세무상 무시한다면, 설립지국과 원천지국의 조약상 어떤 혜택도 받을 수 없다. 마찬가지로, 파트너십 소득이 거주지국 세법상 동업자에게 귀속되지 않는 경우, 동업자 거주지국과 원천지국간의 조약상 어떤 혜택도 받을 수 없다.

6.6 세무상 무시하는 접근법 사용방식의 국가간 차이로 인해 조세조약 적용상 다른 문제가 있을 수 있다. 파트너십이 과세대상이 아니고 동업자가 거주지국에서 파트너십 소득지분에 대하여 과세대상이 되므로 파트너십은 거주자 자격이 없다고 한 체약국이 판단하는 경우, 한 체약국은 동업자가 소득을 직접 수취하는 것으로 조약을 적용하는데, 이는 소득이 파트너십을 통과한다는 사실로 인해 6조부터 21조에 구분된 소득분류를 변경시키지 않기 위한 것이다. 그런데, 납세자 활동, 납세자 성격, 납세자와 거래당사자간의 관계에 근거하여 조문을 적용함에 있어 곤란이 초래될 수 있다. 이러한 문제는 5조 주석 19.1항과 15조 주석 6.1항 및 6.2항에서 논의되고 있다.

6.7 끝으로, 체약국들이 자국 국내법에 따라 혹은 조약조문이나 관련사실의 해석에 따라 서로 다른 조약조문을 파트너십이나 동업자가 수취한 소득에 적용함으로써, 여러 가지 문제가 있을 수 있다. 이러한 문제는 과세요건의 충돌이라는 광범위한 문제와 관련되는데, 23조 주석 32.1 ff항과 56.1 ff항에서 다루어지고 있다.

집합투자기구(Collective Investment Vehicles)의 국제거래 문제

6.8 대부분 국가들은 집합투자기구에 자금을 투자하는 소액투자자들과 관련한 국내조세문제를 해결해 왔다. 일반적으로, 이러한 조세제도는 직접투자와 집합투자기구를 통한 투자 간에 세무처리의 불균형을 해소할 목적으로 도입되었다. 일반적으로, 투자자, 집합투자기구 및 투자대상자산이 모두 국내에 소재한 경우 이러한 조세제도는 성공적이었지만, 투자자들이나 투자대상자산이 다른 나라에 소재하는 경우 복잡한 문제가 발생한다. OECD 재무위는 "집합투자기구 소득에 대한 조세혜택의 부여"(OECD R24-1)에서 이러한 복잡한 문제를 검토하였으며, 그에 대한 결론을 아래에서 소개한다. 집합투자기구는 공개적으로 모집되고 다양한 증권투자가 가능하며 설립지국에서 투자자보호규정의 보호를 받는 펀드를 의미한다.

집합투자기구에 대한 조세조약의 적용

6.9 국제거래에서 주로 발생하는 문제는 집합투자기구에 조세조약의 혜택을 부여할 수 있는가 이다. 집합투자기구에 대한 특별규정이 없는 일반 조세조약의 혜택을 받기 위해서, 집합투자기구는 한 체약국의 거주자에 해당하는 사람(person)의 자격이 있어야 하며, 10조(이자) 및 11조(배당)의 적용목적상 수취소득의 실질적 수익자(beneficial owner)여야 한다.

6.10 집합투자기구를 사람으로 볼 것인지의 문제는 집합투자기구의 법적 형태에 달려 있는데, 이는 사실상 국가마다 다르며 집합투자기구의 형태에 따라 다양하다. 많은 국가에서, 대부분의 집합투자기구는 회사 형태를 취한다. 일부 국가에서 집합투자기구는 보통 신탁(trust)에 해당한다. 또한, 집합투자기구가 단순한 계약상 합의(arrangements)에 불과하거나 공동소유 형태를 취하는 경우도 많다. 대부분의 경우, 집합투자기구는 설립지국의 세법상 납세자나 사람으로 취급되는데, 예를 들면 집합투자기구가 보통 신탁의 형태로 설립되는 국가에서는 신탁자체 또는 집합적으로 능력을 행사하는 신탁인들(trustees)을 국내세법상 납세자 또는 사람으로 취급한다. '사람'이란 용어의 넓은 의미를 감안할 때, 집합투자기구가 설립된 국가의 세법이 집합투자기구를 납세자로 취급한다는 사실은 집합투자기구를 조세조약상 사람으로 볼 수 있다는 의미이다. 이러한 상황을 고려하여 집합투자기구가 조세조약상 사람에 해당한다는 점을 명시하고자 하는 국가들은 집합투자기구를 사람의 정의에 포함하도록 조세조약을 개정할 수 있다.

6.11 집합투자기구가 한 체약국의 거주자에 해당하는지 여부는 법적 형태(사람의 자격이 있는지 여부)가 아니라, 설립지국의 세무취급에 달려 있다. 집합투자기구에 대한 국내조세제도의 주된 목표는 이중과세를 방지하여 집합투자기구 수준 또는 투자자 수준에서 한 번만 과세되도록 하는 것이지만, 각국이 이러한 목표를 달성하는 방법은 아주 다양하다. 일부 국가에서, 집합투자기구 자체에 대하여 과세하지 않고 집합투자기구의 지분소유자가 집합투자기구로부터 받는 소득에 대하여 과세한다. 이렇게 과세대상이 아닌 집합투자기구는 해당 체약국의 거주자로 볼 수 없는데, 해당국가에서 납세의무자가 될 수 없기 때문이다.

6.12 반면, 다른 국가에서는 집합투자기구가 원칙적으로 과세대상이지만, 최소배부기준, 발생소득원천 및 자산운용대상 등 집합투자기구의 목적, 활동 및 운용에 있어 일정요건을 충족하면 소득에 대하여 전액 면세한다. 또한, 많은 국가에서 집합투자기구에 대하여 과세하지만 투자자에게 지급하는 배당에 대하여 다양한 방법으로 과세표준을 경감한다. 배당에 대한 소득공제는 보통 실질적인 납부세액이 없다는 의미이다. 일부 다른 국가들은 집합투자기구에 대하여 과세하지만 낮은 세율을 적용한다. 끝으로, 일부 국가들은 집합투자기구에 대하여 종합과세하지만 집합투자기구 소득의 이중과세를 피하기 위해 투자자 수준에서 합산하여 과세한다. 4조 주석 8.6항에서 설명한 것처럼, 설립지국에서 집합투자기구를 과세하지 않는다 해도 해당 투자자를 과세하는 이러한 방식을 취하는 국가에서, 집합투자기구는 설립지국에서 궁극적으로 종합과세대상이 되므로 어떤 경우에도 설립지국의 거주자에 해당한다. 집합투자기구의 소득을 영세율로 과세하거나 과세면제하는 경우에도, 이러한 영세율이나 과세면제 요건을 엄격히 적용하는 것이라면 거주자 요건을 충족할 수 있다.

6.13 4조 8.7항에서 설명하는 것처럼, 조세면제대상은 결과적으로 과세대상이 아니라는 견해를 가진 국가들은 영세율이 적용되거나 과세면제되는 집합투자기구들의 일부 또는 전부를 설립지국의 거주자로 보지 않는다. 이들 국가 및 이들 국가와 조세조약을 체결하는 국가들은 이러한 문제를 조세조약 협상과정에서 해결해야 한다.

6.14 일부 국가는 집합투자기구가 사람이고 거주자인 경우에도 수취하는 소득의 실질적 수익자인지에 대하여 의문을 갖는다. 6.8항에 정의된 집합투자기구는 공개적으로 모집되고(widely held), 다양한 증권투자가 가능하며 설립된 국가에서 투자자보호규정의 보호를 받아야 하므로, 이러한 집합투자기구나 투자기구의 관리인은 대부분 집합투자기구 자산의 투자 및 관리에 대하여 중요한 기능을 수행한다. 또한, 투자대상자산(underlying assets)을 직접 소유하는 다른 유형의 투자자 입장에 비해 집합투자기구의 투자자는 법적 경제적으로 사실상 간접적으로 소유하는 위치에 있으며, 따라서 집합투자기구의 투자자를 집합투자기구가 수취하는 소득의 실질적 수익자로 보는 것은 적절치 않다. 그러므로 집합투자기구의 관리인이 소득을 창출하는 자산을 관리하는 전적인 권한을 행사하는 경우 공개적으로 모집되는 집합투자기구의 정의를 충족하는 집합투자기구는, 동일한 상황에서 그 투자기구 소득을 수취하는 동일 국가의 거주자인 개인이 해당소득의 실질적 수익자로 간주되지 않는다면, 수취하는 배당 또는 이자의 실질적 수익자로 간주된다.

6.15 이러한 원칙은 일반적인 것이므로, 개별적인 집합투자기구의 유형에 따라 집합투자기구, 투자자 및 중간관리인(intermediaries)에 대한 적용방법이 달라진다. 조세조약이 적용될지가 불분명하면 집합투자기구에 있어 특히 문제가 있는데, 순자산가치(net asset value)를 계산할 때 조세조약이 주는 원천징수혜택을 포함하여 수취예상금액을 계산해야 할지가 불분명하다. 보통 매일 계산하는 순자산가치는 펀드판매 및 대금지급을 할 때 기준가격으로 사용한다. 집합투자기구가 나중에 받을 수 있는 원천징수혜택의 금액 및 시점이 당초 예상과 틀리다면, 중도에 집합투자기구의 지분을 매입하거나, 처분하거나, 상환받는 투자자에게 적용하는 순자산가치와 실제 자산가치에 차이가 생긴다.

6.16 현행 조세조약상 확실한 해석을 하기 위해, 일부 집합투자기구에 대한 각국의 처리기준을 명확히 하는 상호합의를 체결할 수 있다. 일부 집합투자기구에 대해, 상호합의에서 이들 집합투자기구가 위에서 검토한 구체적 요건을 충족하므로 조세조약의 혜택을 받을 수 있다는 확인을 할 수 있다. 그렇지 않으면, 조세조약의 대상이 되는 투자자들을 위해 집합투자기구가 조세조약의 혜택을 청구할 수 있는 가능한 행정절차를 상호합의로 규정할 수 있다. 이에 대하여 '집합투자기구 수취소득에 대한 조세조약혜택의 부여' 보고서 36항부터 40항 참조. 조세조약 규정에 따라 집합투자기구에 적용되는 혜택을 상호합의로 부인할 수 없음은 물론이다.

집합투자기구에 대한 현행제도의 문제점

6.17 조세조약 협상단계에서 집합투자기구의 세무처리를 분명히 해야 한다는 주장이 있다.

각 체약국에서 집합투자기구에 대하여 조세조약의 혜택을 부여하는 경우에도, 확인하는 차원에서 각서교환 등을 통해 공식입장을 확인하는 것이 적절하다. 또한, 예를 들면 아래와 같은 규정을 포함하여 집합투자기구의 조세조약상 자격을 명백히 규정할 필요가 있다. ;

"이 조약의 다른 규정에 불구하고, 한 체약국에서 설립되어 상대방 체약국에서 발생된 소득을 수취하는 집합투자기구는, 동일상황에서 해당소득을 수취하는 한 체약국의 거주자인 개인이 그 소득의 실질적 수익자인 경우, 해당소득에 조세조약을 적용하기 위하여 설립지국의 거주자인 개인으로 간주하여 수취하는 소득의 실질적 수익자로 간주한다. 이 조항을 적용할 때, '집합투자기구'는 한 체약국에서 [ ]를 의미하고, 상대방 체약국에서 [ ]를 의미하며, 이에는 양 체약국의 관할당국이 집합투자기구로 인정하는 각 체약국에서 설립된 투자펀드, 투자계약 및 투자단체(entity) 등을 포함한다."

6.18 그런데, 새로운 조약을 체결하거나 현행조약을 개정할 때, 체약국들은 다른 조약규정을 집합투자기구에 적용하는 결과를 분명히 할 뿐 아니라, 정책목적으로 필요한 정도까지 적용결과를 다양화 할 수 있다. 예를 들면, 양자조세조약의 맥락에서 기술적 분석을 한 결과, 한 체약국에 소재한 집합투자기구가 조약혜택을 받을 자격이 있는 반면 상대방 체약국에 소재한 집합투자기구는 조약혜택을 받을 자격이 없을 수 있다. 기술적 분석은 사실상 특정상황에 근거하여 이루어지지만, 이로 인해 조약이 비대칭적으로 적용되는 결과가 된다. 이러한 경우, 체약국들은 균형적인 해법을 찾도록 노력해야 한다. 각 체약국에서 대부분 집합투자기구가 사실상 조세를 납부하지 않는 결과가 된다면, 한 체약국에서는 조약혜택을 부여하고 상대방 체약국에서는 조약혜택을 부인하는 원인이 되는 법적형식을 무시하고 대책을 만들어야 한다. 한편, 양 체약국에서 법적형식 및 세무취급이 다르다는 의미는 양 체약국에서 집합투자기구를 다르게 취급해야 한다는 뜻이다. 양국의 집합투자기구 과세제도를 비교할 때, 집합투자기구에 대한 과세뿐만 아니라 원천지국의 과세와 투자자 수준의 과세를 함께 고려해야 한다. 집합투자기구 과세와 관련된 대부분 국내세법 규정의 목표가 국내수준에서 집합투자기구에 대한 차별을 없애기 위한 것이라면, 조약규정의 목표는 국제적 수준에서 집합투자기구를 통한 투자와 직접투자의 차별을 극복하기 위한 것이다.

6.19 체약국은 또한 현행 조약규정이 집합투자기구를 조세회피에 이용하는 것을 방지하기에 충분한지 검토해야 한다. 집합투자기구 소득에 사실상 많은 조세가 부과되지 않지만, 집합투자기구가 조약상 혜택을 누리기 위해 모든 요건을 충족할 가능성은 충분하다. 이러한 경우, 제삼국 거주자가 직접 투자했으면 가능하지 않은 조약상 혜택을 받을 수 있는 기회를 집합투자기구를 통해 얻게 된다. 따라서 일반적으로 적용되는 조세회피방지규정 또는 조약남용방지규정이나 아래 '조약의 부적절한 이용'에서 검토하는 것처럼 집합투자기구를 다루는 특별규정을 통해 이러한 집합투자기구를 이용한 조약상 혜택을 적절히 제한해야 한다.

6.20 이러한 규정이 필요한지를 결정하기 위해, 체약국들은 각 체약국에서 유행하는 여러 유형의 집합투자기구를 이용한 조약남용의 가능성을 포함하여, 집합투자기구의 경제적 특성을 고려해야 한다. 예를 들면, 설립지국에서 과세되지 않는 집합투자기구는 집합투자기구

수준에서 과세되거나 또는 비거주 투자자에 대한 배당을 원천징수하는 경우보다 조약남용의 위험이 크다.

집합투자기구의 적절한 과세취급을 위한 제안규정

6.21 6.18항부터 6.20항까지 언급한 문제를 해결하기 위해 집합투자기구를 다루는 특별규정이 필요하다고 체약국들이 합의하는 경우, 아래와 같은 특별규정을 양자조약에 포함할 수 있다.

'*a*) 이 조약의 다른 규정에 불구하고, 한 체약국에서 설립되어 상대방 체약국에서 발생된 소득을 수취하는 집합투자기구는, 동일상황에서 해당소득을 수취하는 한 체약국의 거주자인 개인이 그 소득의 실질적 수익자인 경우, 해당소득에 조세조약을 적용하기 위하여 설립지국의 거주자인 개인으로 간주하여 수취하는 소득의 실질적 수익자로 간주한다. 다만, 해당수익자(equivalent beneficiaries)가 집합투자기구의 수익 지분(beneficial interest)의 소유자인 경우에만 이 조항을 적용한다.
b) 이 조항을 적용할 때 :
(*i*) '집합투자기구'는 한 체약국에서 [ ]를 의미하고, 상대방 체약국에서 [ ]를 의미하며, 이에는 양 체약국의 관할당국이 집합투자기구로 인정하는 각 체약국에서 설립된 투자펀드, 투자계약 및 투자단체(entity) 등을 포함한다.
(*ii*) '해당수익자'는 집합투자자산이 설립된 체약국의 거주자 및 소득이 발생하는 체약국과 효과적이고 광범위한 정보교환을 규정하는 다른 조세조약을 체결한 다른 국가의 거주자를 의미하며, 다른 조세조약을 체결한 다른 국가의 해당수익자가 이 조약에 따른 혜택을 받을 수 있는 일정유형의 소득을 수취하는 경우 다른 조세조약 또는 소득이 발생되는 체약국의 국내법에 따른 세율을 그러한 유형의 소득에 대하여 적용하며, 그 세율은 이 조약상 그러한 유형의 소득에 대하여 집합투자기구에 적용되는 세율보다 낮아야 한다.

6.22 체약국들은 위 제안조항 (*b*)(*i*)에 집합투자기구와 관련된 세법이나 증권법 규정을 특별히 참조하도록 규정할 수 있다. 특정 집합투자기구를 어떻게 세무취급할지를 결정할 때, 위에서 검토한 정책적 고려를 감안해야 한다. 조세조약 협상과정에서, 양 체약국 또는 동일 체약국내의 집합투자기구들에 대한 세무취급의 경제적 차이가 있다면 조세조약상 적절하게 차별적으로 취급할 수 있다. 그러한 경우, 제안규정을 그에 맞게 적절히 조합하여 조약에 포함해야 한다.

6.23 제안규정 (*b*)(*ii*) *에 정의된* '해당수익자'가 소유하는 경우에만 집합투자기구에 혜택을 부여하는 이유는 이들이 직접 소득을 수취하였다면 원천지국에서 수취하는 소득에 대하여 혜택을 받았을 투자자들에게 제삼국에 소재한 집합투자기구를 통해 투자함으로써 불리한 대우를 받지 않도록 보장하기 위해서이다. 따라서 이러한 접근법으로 직접투자와 집합투자기구를 통한 투자의 중립성이 유지된다. 또한, 원천지국과 투자자 거주지국간에 조세조약이 있는 경우 이러한 접근법으로 이들 양국에서 이중과세위험이 감소된다. 끝으로, 이러한 접

근법을 채택함으로써 규정준수절차가 단순해진다. 양자조약의 적용범위를 감안하고 이들 조약의 제한세율이 투자배당에 대하여 거의 대부분 10%~15%라는 사실을 감안할 때, 대부분의 경우 거의 모든 집합투자기구 투자자들은 '해당수익자'이다.

6.24 동시에, 제안규정은 투자자들이 직접투자로 얻을 수 있는 것보다 나은 조약상 혜택을 집합투자기구를 통해 얻는 것을 방지한다. 이는 '해당수익자'의 정의에서 세율을 비교함으로 이루어진다. 이에 따라, 집합투자기구에 적용되는 세율과 투자자가 소득을 직접 수취하는 경우 적용되는 세율을 적절히 비교해야 한다. 예를 들면, B국에 설립된 집합투자기구가 A국의 거주회사로부터 배당을 수취한다고 가정하자. 집합투자기구 투자자의 65%가 B국에 거주하는 개인들이다. 10%는 C국에 설립된 연금펀드들이고, 25%는 C국에 거주하는 개인들이다. A-B국간 조세조약에 따라 투자배당은 10%의 제한세율로 원천징수된다. A-C국간 조세조약에 따라, 연금펀드는 원천지국에서 과세면제되며 다른 투자배당은 15%의 제한세율로 원천징수된다. A-B국 및 A-C국 조세조약 모두 효과적이고 광범위한 정보교환 규정을 가진다. 이러한 사실관계에서, 집합투자기구의 75%, 즉 B국의 개인 거주자 및 C국에서 설립된 연금펀드는 해당수익자이다.

6.25 또한, 원천지국은 과세면제되거나 저세율로 과세되는 집합투자기구가 소득을 즉시 배분하지 않고 유보하는 경우 발생할 수 있는 과세이연 가능성에 대하여 염려한다. 이들 원천지국은 집합투자가구의 소득지분에 대하여 과세되는 투자자들에 비례하여 집합투자기구가 혜택을 받을 수 있도록 제한할 수 있다. 그러나 실무적으로 이러한 접근법은 공개모집되는 집합투자기구에는 적용하기 곤란한 것으로 평가된다. 과세이연의 가능성을 염려하는 국가들은 수익을 즉시 배분하도록 설계된 집합투자기구에만 혜택을 부여하도록 조약규정을 만들 수 있다. 그렇지만, 과세이연문제를 심각하게 생각하지 않는 국가도 있다. 이들 국가는, 투자자들이 집합투자로부터 받은 소득을 즉시 과세할 수 없더라도 집합투자기구가 소득을 배분하기 전에 지분을 판다면 궁극적으로는 배당이나 양도소득에 대하여 과세할 수 있다는 견해이다. 이들 국가는 집합투자기구가 즉시 소득을 배분하도록 설계되어 있지 않더라도 집합투자기구에 혜택을 부여하는 규정을 둔다. 또한, 대부분 국가에서 투자소득에 대한 세율은 조세조약상 배당세율보다 심각하게 높지 않으므로, 직접투자가 아닌 투자펀드를 통해 해당소득을 수취함으로써 누릴 수 있는 거주지국의 과세이연액은 없거나 적다. 이에 더하여, 대부분 국가들은 투자펀드가 소득을 유보하더라도 과세를 이연하지 않기 위해 펀드를 통해 거주자가 벌어들인 투자소득의 즉시 과세를 국내법 차원에서 추진하여 왔다. 소득을 즉시 배분하지 않도록 설계된 집합투자기구에 대한 세무취급을 검토할 때, 여기서 설명한 제한규정들이 실질적으로 필요 없는지를 판단하기 위해 위에서 검토한 여러 요소들을 고려해야 한다.

6.26 일부 국가들은 제삼국 투자자를 포함하여 모든 조약들이 적용되는 투자자를 고려하는 것은 조세조약의 양자적 성격에 반한다고 생각한다. 이들 국가는 집합투자기구 투자자들이 집합투자기구가 설립된 체약국의 거주자인 경우에만 집합투자기구에 조약상 혜택을 허용한다. 그러한 경우, 조약규정은 아래와 같다. :

a) 이 조약의 다른 규정에 불구하고, 한 체약국에서 설립되어 상대방 체약국에서 발생된 소득을 수취하는 집합투자기구는, 동일상황에서 해당소득을 수취하는 한 체약국의 거주자인 개인이 그 소득의 실질적 수익자인 경우, 해당소득에 조세조약을 적용하기 위하여 설립지국의 거주자인 개인으로 간주하여 수취하는 소득의 실질적 수익자로 간주한다. 다만, 집합투자기구가 설립된 체약국의 거주자가 그 집합투자기구의 수익지분의 소유자인 경우에만 이 조항을 적용한다.
b) 이 조항을 적용할 때, '집합투자기구'는 한 체약국에서 [ ]를 의미하고, 상대방 체약국에서 [ ]를 의미하며, 이에는 양 체약국의 관할당국이 집합투자기구로 인정하는 각 체약국에서 설립된 투자펀드, 투자계약 및 투자단체(entity) 등을 포함한다.'

6.27 6.21항 및 6.26항에서 검토한 단순한 비례접근법(proportionate approach)은 조약남용(treaty shopping)을 방지하지만 실질적으로 관리부담을 증가시키는데, 집합투자기구 투자자들의 상당 비율이 조약적용 대상이라는 사실이 조약남용을 방지하기에 적절한지, 그에 따라 집합투자기구가 수취하는 모든 소득에 대하여 혜택을 줄 수 있는 소유요건을 정하는 것이 적절한지를 결정해야 하기 때문이다. 그렇지만 이러한 소유요건을 규정에 포함하면, 그렇지 않은 경우 발생하는 절차적 문제를 감소시킨다. 그러므로 필요한 경우 아래 문장을 a)목에 추가할 수 있다. ;

"그러나, 집합투자기구 수익지분의 [ ] % 이상 소유자가 [해당수익자] [집합투자기구 설립지국의 거주자]인 경우, 동일상황에서 해당소득을 수취하는 한 체약국의 거주자인 개인이 그 소득의 실질적 수익자인 경우, 해당소득에 조세조약을 적용하기 위하여 설립지국의 거주자인 개인으로 보아 수취하는 소득의 실질적 수익자로 간주한다."

6.28 일부 경우에, 체약국들은 일정유형의 집합투자기구에 대하여 6.17, 6.21 및 6.26항에 있는 것과 다른 접근법을 취하여, 집합투자기구 자신이 아닌 투자자를 대신하여 조약상 혜택을 받도록 한다. 예를 들면, 집합투자기구의 지분소유자의 상당비율또는 집합투자기구의 일정유형 지분의 상당비율이 OECD모델 18조 주석 69항에 소개한 것과 유사한 조약규정에 따라 원천지국에서 과세면제되는 연금펀드인 경우가 이에 해당한다. 투자자들이 직접 투자하였다면 받았을 우대세율의 혜택을 잃지 않도록 하기 위해, 체약국들은 이들 집합투자기구들에 대하여 아래와 같은 규정을 합의할 수 있다. (다만, 다른 유형의 집합투자기구에 대하여는 6.17, 6.21 및 6.26항의 접근법을 채택해야 한다.) :

a) 한 체약국에서 설립되어 상대방 체약국에서 발생된 소득을 수취하는 c)목에 열거된 집합투자기구는 설립지국의 거주자로 간주하지 않으며, 다만 집합투자기구의 수익지분 소유자가 직접 소득을 수취하였다면 이 조세조약에 따라 받았을 조세경감, 조세감면 또는 기타혜택을 집합투자기구가 수익지분 소유자를 대신하여 신청할 수 있다.
b) 집합투자기구 소유자가 집합투자기구로부터 수취한 소득에 대하여 혜택을 청구하는 경우, 집합투자기구는 수익지분의 소유자를 대신하여 a)목에 따른 혜택을 청구하지 못한다.
c) 이 조항은 한 체약국에서 [ ]에 대하여 적용하고 상대방 체약국에서 [ ]에 대하여 적용

하며, 이에는 양 체약국의 관할당국이 집합투자기구로 인정하는 각 체약국에서 설립된 투자펀드, 투자계약 및 투자단체(entity) 등을 포함한다.

그러나 이 규정은 집합투자기구가 설립된 체약국의 거주자를 대신하여 혜택을 청구하도록 제한한다. 6.23항에서 설명한 이유로, 다른 조약이 적용되는 제삼국 거주자를 대신하여 집합투자기구가 혜택을 청구하도록 하려면 a)목에서 '이 조약' 대신에 '상대방 체약국이 당사자인 다른 조약'이란 표현을 사용하면 된다. 체약국들이 일정유형의 집합투자기구에만 이 규정을 적용하기로 합의하는 경우, c)목에 열거되는 유형의 집합투자기구에 6.17, 6.21 및 6.26항에 있는 일반규정에서 열거된 유형의 집합투자기구를 포함하지 않아야 하는데, 일정유형의 집합투자기구에 대한 세무취급을 선택적으로 적용하기 보다는 강제해야 하기 때문이다. 집합투자기구 전체에 대하여 또는 집합투자기구의 일정유형의 지분에 대하여 각 집합투자기구가 과세를 선택할 수 있도록 규정을 바꿀 수도 있다.

6.29 6.21 및 6.26, 또는 6.28항의 접근법에서, 직접 투자하였다면 혜택을 받았을 지분소유자의 비율을 집합투자기구가 결정해야 한다. 집합투자기구의 소유지분은 수시로 바뀌며 중간회사(intermediaries)가 이러한 소유지분을 소유하는 경우가 자주 있으므로, 집합투자기구 및 관리인은 지분의 실질적 수익자의 이름이나 조약상 자격을 잘 알지 못한다. 집합투자기구가 매일 해당 중간회사로부터 이러한 정보를 수집하는 것은 실무적으로 가능하지 않다. 따라서 체약국들은 이러한 일별관리를 필요로 하지 않는 실용적이고 믿을만한 방법을 찾아야 한다.

6.30 예를 들면, 많은 국가에서 집합투자기구 산업은 대부분 국내투자를 하며 투자자들은 설립지국의 거주자들이 대부분이다. 일부 경우, 세법에 외국인 투자에 대한 배당을 원천징수하도록 규정하여 외국인 투자를 억제하거나 또는 증권법에서 비거주자에 대한 영업을 엄격히 제한하기도 한다. 행정당국은 이러한 상황 또는 다른 상황으로 인해 조약적용대상이 아닌 제삼국의 거주자가 투자를 할 수 없는지를 고려해야 한다. 예를 들면, 집합투자기구가 설립지국에 한정하여 지분을 판매하거나 또는 원천지국과의 조약에 따라 유사한 혜택을 부여하는 다른 국가에 한정하여 지분을 판매하는 경우, 설립지국의 거주자가 집합투자기구를 소유한다고 가정하는 것이 적절하다.

6.31 이와 다른 경우, 집합투자기구의 지분은 많은 국가의 투자자들에게 판매된다. 개인투자자들이 매일 바뀌더라도 조약적용대상이 되는 집합투자기구 투자자의 비율은 상대적으로 천천히 바뀔 것이다. 따라서 집합투자기구로 하여금 조약적용대상이 되는 투자자의 비율을 결정할 수 있는 정보를 다른 중간회사로부터 특정일에 수집하도록 규정하는 것이 합리적이다. 이러한 정보는 매년말 또는 매 회계연도말에 필요하거나, 시장상황에 따라 소유자의 변동이 심한 경우 수시로 필요하지만 일반적으로 매분기말 정도면 족하다. 이에 따라, 일정기간의 평균액 기준으로 조약상 혜택을 청구할 수 있다. 이러한 절차를 진행할 때, 해당기간 개시일에 올바로 원천징수하기 위해 집합투자기구가 다른 대가지급자(중간회사)에게 제공하는 정보를 갱신할 수 있는 충분할 시간을 확보하도록 측정기준일을 신중하게 선택해야 한다.

6.32 한편, 설립지국에서 공개적으로 거래되는 집합투자기구는 투자자의 거주지와 상관없이 조약상 혜택을 받을 수 있다는 다른 제안규정을 선택할 수 있다. 공개적으로 거래되는 집합투자기구는 조약남용에 효과적으로 이용될 수 없다는 사실로 이러한 규정의 정당성이 입증되는데, 이러한 집합투자기구의 지분소유자는 개별적으로 집합투자기구를 통제하지 못하기 때문이다. 이러한 규정은 다음과 같다 :

'a) 이 조약의 다른 규정에 불구하고, 한 체약국에서 설립되어 상대방 체약국에서 발생된 소득을 수취하는 집합투자기구는, 동일상황에서 해당소득을 수취하는 한 체약국의 거주자인 개인이 그 소득의 실질적 수익자인 경우, 해당소득에 조세조약을 적용하기 위하여 설립지국의 거주자인 개인으로 보아 수취하는 소득의 실질적 수익자로 간주한다. 다만, 집합투자기구 지분의 주요종목이 설립지국의 규제대상 증권시장에서 정규적으로 거래되는 경우에만 이 조항을 적용한다.
b) 이 조항을 적용할 때, '집합투자기구'는 한 체약국에서 [ ]를 의미하며, 상대방 체약국에서 [ ]를 의미하며, 이에는 양 체약국의 관할당국이 집합투자기구로 인정하는 각 체약국에서 설립된 투자펀드, 투자계약 및 투자단체(entity) 등을 포함한다.'

6.33 6.17, 6.21, 6.26 및 6.32항의 제안규정은 조약적용 목적상 집합투자기구를 거주자로 보아 소득의 실질적 수익자로 간주하는데, 이로 인해 각 유형의 소득을 단일 저세율로 원천징수하도록 간단히 규정할 수 있다. 그렇지만, 이들 규정이 원천지국이 집합투자기구의 투자자인 자국의 거주자를 과세할 권리를 어떤 식으로든 제한하는 것은 아니다. 분명한 것은, 이들 규정은 집합투자기구 소득의 원천징수문제를 해결하기 위한 것이며, 투자자의 거주자 종합과세문제를 다루는 것은 아니다. (이러한 결론은 파트너십과 관련하여 6.1항에서 검토한 내용과 유사하다.) 조약규정에 이 점을 분명히 하고자 하는 국가들은 아래 내용을 추가하여 규정을 바꿀 수 있다. :

"이 조항은 한 체약국의 거주자를 과세할 한 체약국의 권리를 어떤 방식으로든 제한하지 않는다."

6.34 또한, 이들 조항은 집합투자기구의 특성을 고려하여 수취소득의 실질적 수익자로 취급하려는 의도이다. 그러므로 집합투자기구는 모든 수취소득의 실질적 수익자로 간주된다. 그렇지만, 집합투자기구의 자격과는 상관없는 실질적 수익자 요건과 관련하여 이 규정이 다른 투자자와 다르거나 나은 혜택을 집합투자기구에 부여하는 것은 아니다. 그러므로 특정상황에서 일정소득을 수취하는 개인이 해당소득의 실질적 수익자로 간주되지 않는 경우, 동일상황에서 해당소득을 수취하는 집합투자기구는 소득의 실질적 수익자로 간주되지 않는다. 이러한 결론은 동일상황의 개인이 소득의 실질적 수익자로 간주되는 상황에만 규정을 적용하도록 예시적으로 한정함으로써 도출된다.

국가, 하부조직 및 국가가 소유하는 단체(entities)에 대한 조세조약의 적용

6.35 4조 1항은 체약국, 정치적 하부조직 및 지방자치단체는 '한 체약국의 거주자' 정의에 포함되며 따라서 조세조약의 혜택을 받을 수 있다고 규정한다. 4조 주석 8.4항은 이전부터 대부분 국가가 인정하는 사실을 확인하여 1995년 이러한 용어를 포함하였다고 설명한다.

6.36 그런데, 한 국가, 정치적 하부조직 또는 지방자치단체가 설립하여 전적으로 소유하는 단체의 경우에 문제가 있을 수 있다. 이러한 단체 중 일부는 다른 국가에서 소득의 대부분을 수취하므로 이들 단체에 조세조약을 적용할 것인지를 결정하는 것은 중요하다. 예를 들면, 이에는 4조 8.5항에서 설명하는 국부펀드(sovereign wealth funds)가 있다. 대부분 경우, 이들 단체는 조세가 면제되므로 이들이 설립된 국가가 체결한 조세조약의 혜택을 받는 대상이 될 수 있는지가 문제가 된다. 문제를 해결하기 위해, 일부 국가는 4조 1항의 '한 체약국 거주자'의 정의를 개정하여 정의에 한 체약국, 정치적 하부조직 또는 지방자치단체의 '법에 정한 조직(statutory body)', 기관(agency)이나 기구(instrumentality) 또는 '공공법인(legal person of public law)'을 포함하도록 하여 그 국가, 정치적 하부조직 또는 지방자치단체의 일부로 간주되지 않았던 정부소유 단체를 포함하도록 한다.

6.37 또한, 많은 국가들은 다른 국가나 중앙은행 등과 같은 일부 국가소유 단체들에게 이자와 같은 특정유형의 소득에 대한 조세를 면제하는 특별규정을 양자조약에 포함한다.(11조 주석 7.4항 및 10조 주석 13.2항 참조) 마찬가지로 연금기금의 소득에 대한 조세면제를 허용하는 조약규정을 규정의 취지 및 기금의 성격에 따라 국가가 전적으로 소유하는 연금기금에 적용하기도 한다.

6.38 그렇지만, 각 체약국, 정치적 하부조직 및 지방자치단체 (또한 조약에 특별히 정한 경우 법정조직, 기관, 기구)에 대한 조세조약의 적용으로 각 체약국이 주권국가 소추면제(sovereign immunity)의 관습적 국제법원칙을 적용하는데 어떤 식으로든 영향을 미치는 것으로 해석되어서는 안 된다. 주권국가 소추면제원칙에 따라 각 주권국가(대리인, 재산 및 활동을 포함)는 일반적으로 다른 주권국가의 법원관할로부터 면제된다. 그러나 주권국가 소추면제원칙의 정확한 한계에 대한 국제적 합의는 없다. 예를 들면, 대부분 국가는 이 원칙을 사업활동에 적용하지 않는 것으로 인식하며 많은 국가들은 조세문제에 이 원칙을 적용하지 않는 것으로 인식한다. 따라서 과세에 어느 정도까지 이 원칙이 적용되는지에 대하여는 국가간에 상당한 차이가 있다. 조세문제에 이 원칙을 적용할 수 있다고 생각하는 국가들 사이에서도, 일부국가는 국내법에서 인정하는 정도까지만 이 원칙을 적용하며 다른 국가는 이 원칙을 일정한 한계를 두고 관습적 국제법으로 적용한다. OECD는 1조에 규정한 사람 및 2조에 규정한 조세와 관련하여 주권국가 소추면제원칙을 적용할지 및 어느 정도 적용할지에 대한 판단을 하지 않으며 따라서 각국은 과세결과가 양자조세조약에 반하지 않는 한 이 원칙을 해석하는데 제한이 없다.

6.39 국가들은 다른 국가, 정치적 하부조직 및 지방자치단체나 이들의 법정조직, 기관 또는 기구가 수취하는 소득에 대하여 특정조약이나 국내세법 규정을 통해 또는 주권국가 소추면제원칙의 적용을 통해 조세를 면제할지 및 어느 정도 조세를 면제할지를 판단할 때 여러 가

지 요소를 고려한다. 예를 들면, 해당 소득이 상호주의에 따라 면제되는지, 소득이 상업적 상격이 아닌 정부성격의 활동으로 인해 수취되는지, 소득수취 단체의 자산 및 소득이 공공 목적으로 사용되는지, 조세면제로 정부이외의 사람에게 이익이 될 수 있는지 및 소득이 포트폴리오 또는 직접투자로 인해 수취되는지 여부가 고려하는 요소이다.

조약의 부적절한 이용

7. 이중과세조약의 목적은 국제적 이중과세를 방지하여 재화와 용역의 교류와 자본과 사람의 이동을 촉진하는데 있다. 또한 조세회피나 탈세를 방지하는 것이 조세조약의 목적이다.

7.1 납세자는 여러 국가의 세법이 주는 조세상 편익과 국가사이의 세율차이를 탐구할 가능성이 있다. 관련 국가는 국내법의 일부로 법규정이나 법원칙을 두어 이러한 책략에 대처할 수 있다. 이 경우, 그러한 국가는 국내법에 있는 이런 종류의 규정이나 원칙에 따라 규제되는 조약이용 거래를 허용하는 효과를 낳을 수 있는 양자간 이중과세조약에합의하지 않을 것이다. 또한 조약이용 효과를 낳을 수 있는 양자조약을 적용치 않을 것이다.

8. 또한 이중과세조약이 늘어나면서 가공의 법적 조직을 이용하여 국내법에서 가능한 조세혜택과 이중과세 조약상 받는 조세감면 혜택을 둘 다 취함으로써 조세조약 이용의 위험이 증가하고 있음을 인식하는 것이 중요하다.

9. 예를 들면, 이는 한사람이(한 체약국 거주자 여부와 상관없이) 직접적으로 가능하지 않은 조약상 혜택을 취하기 위한 목적으로 한 국가에서 법적실체를 통해 활동하는 경우이다. 또 다른 예는 항구적 주거(permanent home)와 회사의 실질적 지분을 포함한 경제적 이해를 한 체약국에 모두 가진 개인이 그 지분(participation)을 팔면서, 그 나라에서 양도로 인한 양도소득 과세(13조4항에 따라)를 회피할 주목적으로, 이런 종류의 소득을 저율 과세하거나 비과세하는 다른 체약국으로 항구적 주거를 옮기는 경우이다.

9.1 이 경우 아래 항에서 검토되는 두 가지 근본적인 문제가 발생한다.
- 이 조약 규정을 이용하는 거래가 이루어지는 경우 조세 조약의 혜택이 부여되어야 하는지 여부(즉, 아래 9.2항); 그리고
- 조세조약 이용을 방지하기 위한 한 체약국 국내법상의 특정 규정과 법원칙이 조세조약과 충돌하는지 여부(즉, 아래 22항)

9.2 아래 22.1항에서 언급된 대로, 두 번째 질문에 대한 대답은 이러한 반조세회피 원칙이 어떤 요소가 과세로 이어지는가를 결정하기 위한 국내세법에 정한 기본적 국내원칙의 일부라는 점에서 조세조약에 명시되지는 않으며, 따라서 조세조약에 영향을 받지 않는다는 것이다. 그러므로, 일반 원칙상 이러한 원칙과 조세조약 규정들 간의 충돌은 없는 것이다.

9.3 다른 국가들은 일부 부당사용행위를 국내법의 남용이 아닌, 조약 자체의 남용으로 보는

견해를 선호한다. 그런데, 이 국가들은 이 경우 조세조약을 적절히 조합하면 이러한 조약 규정상 의도치 않은 혜택을 취하기 위해 행해지는 남용거래를 걱정하지 않아도 된다고 생각한다. 조세조약을 신의성실하게 해석할 의무는 물론 조세조약의 목표와 목적으로부터 이러한 해석이 유추될 수 있다(조약법에 관한 비엔나조약의 31조 참조).

9.4 그러므로, 조약규정의 남용을 불러오는 거래가 행해지는 경우, 체약국들이 이중과세조약의 혜택을 부여하지 않는 것은 두 가지 접근법에서 합의되고 있다.

9.5 그런데, 납세자가 위에 언급된 남용거래의 형태를 행한다고 섣불리 가정해서는 안됨을 명심해야 한다. 대원칙은 이중과세조약의 혜택이 특정 거래 혹은 특정 계약을 행하는 주목적이 더 낳은 조세대우를 보장받는 것이고 이러한 상황에서 호혜적인 대우는 관련 규정의 목표와 목적에 반하는 것인 경우, 이중과세조약의 혜택은 주어져서는 안 된다는 것이다.

9.6 일반적인 반남용규정을 적용할 수 있기 때문에 특정 형태의 조세회피를 방지하기 위한 특별규정을 조세조약에 포함시킬 필요가 없다는 말은 적절치 않다. 특정 조세회피 기법이 밝혀지거나 이러한 기법의 사용이 특히 문제가 되는 경우, 해당 회피책략을 직접 겨냥한 규정을 조약에 포함하는 것이 대부분 유용할 것이다. 또한, 위 9.2항에 언급된 견해를 채택한 국가가 국내법상 이러한 책략을 적절히 다루기 위한 반회피 원칙이나 규정을 갖추지 못하고 있다고 생각하는 경우 이러한 직접적 반남용 규정이 필요할 것이다.

10. 예를 들면, 몇 가지 조세회피 형태는 이미 조약에서 다루고 있는데, 실질적소유자(beneficial owner)(10,11,12조)개념이나 소위 연예회사(artiste company)를 다루는 17조 2항과 같은 특별규정의 도입이 그것이다. 이러한 문제는 또한 10조(17,22항), 11조(12항), 12조(7항)의 주석에도 언급되어 있다.

10.1 또한 몇몇 사례에서, 사실과 정황의 면밀한 검토 결과 자회사의 실질적 관리장소가 자신들이 주장하는 국가가 아니라 모법인의 거주지국에 있는 경우, 자회사들 특히 조세피난처(tax haven)에 설립되거나 차별적 특혜제도(harmful preferential regimes)의 이익을 취하는 회사의 조약상 혜택을 부인하고 국내법 및 조약목적상 모법인의 거주자로 취급하게 된다(이것은 한 국가 국내법이 법인 거주지를 결정하기 위해 관리장소 등의 기준을 사용하는 경우와 관련된다).

10.2 또한 사실과 정황의 면밀한 검토 결과 자회사가 모법인 거주지국에서 관리되므로 해서 모법인 거주지국에 그 소득의 전부 혹은 일부가 귀속되는 국내사업장(즉. 관리장소를 가짐)을 가진 것으로 볼 수 있는 경우가 있다.

11. 조약의 부적절한 이용은 재정분과위의 "이중과세협정과 기지회사(base company)의 이용"과 "이중과세조약 및 우회회사(conduit company)의 이용"[15] 이라는 두 보고서에서 거론되

15 이 두 보고서는 OECD모델조세조약 R(5)-1과 R(6)-1에서 재출판됨.

었다. 이 보고서들에서 지적된 대로 체약국이 의도치 않은 조약상 혜택을 취하기 위해 우회회사를 이용하는 경향이 점증하여 위 9항의 우려가 사실로 나타났다. 이로 인해 수많은 회원국이 부당사용에 대처하고 국내법상 반조세회피입법을 하기 위한 조약규정(일반 혹은 특별)을 만들게 되었다.

12. 이러한 형태 및 기타 형태의 부당사용에 대처할 목적으로 고안된 규정들은 다양한 형태를 가진다. 아래 예들은 회원국들이 체결한 양자조약에 나타나고 있는 규정들을 발췌한 것이다. 조약 협상자들이 특정사안에 대한 해결책을 찾을 때 이것들을 지침으로 삼을 수 있다. 이들을 참조함에 있어 아래사항을 고려해야 한다.

- 이 규정들이 조약당사자를 모두 만족시키는 것은 아니며 다양한 관심사를 모두 충족시키기 위해서는 여러 가지 규정이 필요할 수도 있다는 사실
- 특정 회피전략에 의해 실제로 이루어진 조세혜택의 정도
- 양 체약국의 법 규정, 특히 국내법상 이미 이러한 전략에 적절한 대응을 제공하고 있는지 여부
- 이러한 반 회피규정에 따라 의도치 않게 부적격하게 되는 신의성실(bona fide)한 경제활동의 한도

우회회사 사례(conduit company cases)

13. 많은 국가들은 우회 회사에 대한 대책을 수립하였으며, 다양한 방법이 해결책으로 제시되었다. 그중 한가지 해결책은 회사가 소재하는 국가 거주자에 의해 직접 혹은 간접으로 소유되지 않으면 회사에 조약상 혜택을 주지 않는 것일 것이다. 예를 들면 이러한 법인격 부인(look through)규정은 아래와 같다.

"한 체약국 거주자인 회사는 그 국가의 거주자가 아닌 사람에 의해 직접, 혹은 거주불문의 하나 혹은 그 이상의 회사를 통하여 소유되거나 지배되는 경우 조약상 어떤 종류의 소득, 이윤, 이득도 과세경감 받을 자격이 없다."

이러한 규정을 채택하기를 바라는 체약국은 양자 협상에서 비거주자에 의해 소유되거나 지배된다고 판단되는 회사의 기준을 결정할 수 있다.

14. "법인격 부인 접근법"은 무세 혹은 저율과세 국가나 실질적 사업활동이 거의 없는 국가에 적당한 조약방식인 것 같다. 이 경우에도 선의의 사업활동을 보장하기 위해 그 규정을 바꾸거나 다른 것으로 대체할 필요가 있다.

15. 일반 과세대상(general subject to tax)규정은, 원천지국에서 조약 혜택은 관련 소득이 거주지국에서 과세대상일 경우만 부여한다고 규정하고 있다. 이는 기본적으로 이중과세회피라는 조세조약의 목적과 일치한다. 그러나 여러 이유때문에 조약모델은 이러한 일반 규정을 권고하지 않는다. 이는 정상적 국제관계에 적절한 조치로, 과세대상접근법은 전형적 우회상황(conduit situation)에서 채택할 수 있다. 이런 종류의 방지규정은 다음과 같다.

"한 체약국에서 발생한 소득이 다른 체약국 거주자인 회사에 의해 수취되고 다른 체약국 거주자가 아닌 한 명 혹은 그이상의 사람이

ⓐ 거주와 상관없이, 직간접으로 혹은 한 회사나 그 이상의 회사를 통하여 동업 혹은 기타 형태로 그 회사에 실질적 이해관계를 가지거나

ⓑ 직·간접으로 그 회사의 경영이나 지배를 단독 혹은 공동으로 행사할 때

조세의 소득공제(exemption)나 경감(relief)을 부여하는 조약 규정은 다른 체약국의 일반 세법규정에 따라 과세대상이 되는 소득에만 적용된다."

'실질적 이해관계(substantial interest)'의 개념은 양자조약을 기초할 때 구체화될 수 있다. 예컨대 자본이나 그 회사 의결권의 일정비율로 표시될 수 있다.

16. '과세대상접근법'은 상당한 장점이 있는 듯하다. 이 방법은 잘 발달된 경제구조와 복잡한 세법을 가진 나라의 경우에 사용될 수 있다. 그러나, 필요한 유연성(아래 21항)을 주기 위해 조약에 신의성실 규정을 넣어 이 규정을 보완할 필요가 있다. 한편, 이러한 접근법은 징검다리술책(stepping stone strategies) 같은 발달된 조세회피술책에는 적절한 방지책이 되지 못한다.

17. 위 언급된 접근법들은 여러 면에서 부족하다. 이러한 접근법들은 체약국의 변화하는 복잡다기한 세법에 대해 언급하고 있지만, 조약 남용을 초래하는 책략에 대해서는 언급하고 있지 않다. 우회 문제(conduit problem)는 우회책략 자체를 거론하여 남용사례를 솎아낼 수 있는 규정을 함으로써, 더 직접적인 방법으로 대처해야 한다는 견해가 있다(통로접근법 -channel approach). 이러한 규정은 아래와 같을 것이다.

" 한 체약국에서 발생한 소득이 다른 체약국 거주자인 회사에 의해 수취되고 다른 체약국 거주자가 아닌 한 명 혹은 그이상의 사람이

a) 거주와 상관없이, 직간접으로 혹은 한 회사나 그 이상의 회사를 통하여 동업 혹은 기타 형태로 그 회사에 실질적 이해관계를 가지거나

b) 직·간접으로 그 회사의 경영이나 지배를 단독 혹은 공동으로 행사할 때

조세의 소득공제나 경감을 부여하는 이 조약의 규정은 그 사람의 요구를 충족시키기 위해 소득의 50%이상을 사용할 때는 적용되지 않는다 (이자,사용료,개발,광고,창업비 및 여행비와, 무형재 및 생산공정을 포함한 모든 형태의 사업용 재산의 감가상각 포함)"

18. 이런 종류의 규정은 징검다리(stepping stone)술책과 맞서는데 유일한 효과적 방법이다. 이런 규정은 스위스와 미국의 양자조약에서 발견되고, 또한 그 원칙은 일정형태의 스위스회사의 조세조약남용에 대처하기 위한 스위스법령에 내재하고 있다. 이런 종류의 규정을 조약에 포함시키고자 하는 국가는 이것이 통상의 사업거래를 포함시킬 소지가 있으므로, 신의성실(bona fide)규정에 의해 보완되어야 한다는 점을 명심해야 한다.

19. 위에 기술된 해결책은 일반적 성격이므로 신의성실한 경우에 조약혜택이 부여되도록 보장하는 특별규정이 수반될 필요가 있다. 그런 규정은 다음과 같을 것이다.

a) 일반적 신의성실 규정(general bona fide provision)

" 회사의 주목적, 사업의 영위 및 해당소득이 수취되는 주식이나 기타 재산의 취득이나 보유가 건전한 사업상 이유때문으로 조약상 어떤 혜택을 얻기 위한 것이 주목적이 아닌 회사가 설립되는 경우, 전항의 규정은 적용되지 않는다."

b) 사업활동 규정(activity provision)

"회사가 거주하는 체약국에서 실질적 사업수행에 종사하고 다른 체약국에서 청구한 조세감면이 그 사업수행 관련소득에 대한 것이라면 전항의 규정은 적용되지 않는다."

c) 납부세액규정(amount of tax provision)

"청구한 조세감면이 회사가 거주하는 체약국에 의해 실제로 부과된 조세보다 크지 않을 때에는 전항의 규정은 적용되지 않는다 "

d) 증권거래 규정(stock exchange provision)

"주식의 주요 종목이 한 체약국의 공인 증권거래소에 등록되어 있거나, 그 회사가 한 체약국 거주자인 회사에 의해-직접 혹은 한 체약국 거주자인 한 회사나 여러 회사를 통

하여-전부 소유되고 거주자인 회사의 주식 주종목이 등록되어 있을 때, 전항의 규정은 한 체약국에 거주하는 그 회사에 적용되지 않는다."

e) 선택적 경감 규정(alternative relief)

남용방지규정이 한 체약국 비거주자를 언급할 경우 이 용어는 "조세감면을 청구할 수 있는 체약국과 체결한 조세조약을 가진 제삼국 거주자를 포함하는 것으로 보지 않으며, 그 조약은 이 조약에서 청구되는 조세감면과 같은 조세감면을 규정한다"는 조항을 넣을 수 있다.

이 규정들은 가능한 접근법을 시사하고 있다. 특정조약에 포함되는 규정의 구체적 문안은 그 협정에서 취하는 전반적 접근방식에 따라야 하며 양자협상에서 결정되어야 한다. 또한 체약국 관할당국이 재량권을 가진 경우, 다른 국가 거주자가 위 요건을 충족하지 못하더라도, 조약혜택을 줄 수 있는 재량을 원천지국 관할당국에 부여하는 규정을 포함하는 것이 적절하다.

20. 앞의 항들에서 조세회피 상황들에 대처하는 여러 가지 방법들을 설명하였는데, 이들은 흔히 “조약 쇼핑(teaty shopping)"으로 일컬어지는 특정 문제를 각각 다루고 있다. 이러한 문제들을 전체적으로 다루고 싶은 국가들은 양 체약국 거주자가 아닌 사람이 반조세회피 규정이 없었다면 체약국의 거주자격을 누릴 수 있는 단체(entity)를 이용하여 조약상 혜택을 받는 것을 막기 위해 아래와 같은 자세한 혜택제한 조항을 고려할 수 있는데, 국내법상 수용이 필요하며 많은 국가들이 조약쇼핑에 대처하기 위해 다른 방법을 선호할 수도 있다는 점을 염두에 두어야 한다.

1. 이 조문에 달리 규정하지 않으면, 다른 체약국에서 소득을 수취하는 한 체약국 거주자는 이 거주자가 2항에 정의된 “조약대상 사람(qualified person)"으로 조약상 혜택을 받기 위한 다른 기준을 충족시키는 경우에만 한 체약국 거주자에게 부여되는 이 조약상 모든 혜택을 받을 자격이 있다.

2. 한 체약국의 거주자는 다음 경우에만 한 회계연도 동안 조약대상 사람이 된다:
   a) 개인
   b) 적법한 정부 단체
   c) 회사로서
      i) 주식 종류의 대부분이 6항 a목 혹은 b목에 규정된 공인 증권거래소에 등록되고 하나이상의 증권거래소에서 항시 거래됨
      ii) 회사 주식의 총지분 혹은 총가치의 50% 이상이 이 세항의 i) 목의 자격이 있는 5개 이내의 회사에 의해 직접 혹은 간접 소유됨. 또한 간접 소유의 경우 각 중간단계의 소유자는 각 체약국 거주자이어야 함
   d) 자선단체 혹은 기타 면세단체는, 오로지 연금 및 기타 유사급여를 지급하기 위해 설립된 연금신탁 혹은 기타 단체의 경우 연금수혜자, 구성원 혹은 참여자가의 50%

이상이 각 체약국 거주자인 경우

e) 개인이 아닌 법인(person)으로

ⅰ) 이 조문의 세항 a), b), d) 혹은 세목 c) ⅰ)에 따라 사람(person)의 자격을 가진 사람이 회계연도의 반이상을 체류하며 법인의 주식 혹은 기타 이익지분에 대한 총 참여권 및 가치의 50% 이상을 직·간접으로 소유함

ⅱ) 과세연도 법인인 총소득의 50% 미만이 법인 거주국의 조세조약상 과세표준에서 공제되는 대가 형태로 각 체약국 거주자가 아닌 사람에게 직·간접으로 지급되거나 미지급금으로 계상됨 (다만, 일상적 사업과정에서 용역이나 유형재 대가로 지급한 정상거래 대가 및 은행이 한 체약국 거주자가 아니나 그 체약국에 거주하는 은행의 국내사업장에 대가를 귀속시킬 수 있는 경우 금융부채에 대한 지급금을 포함하지 않음)

3. a) 한 체약국 거주자는 한 체약국 내에서 실질적으로 사업을 수행하고, 다른 체약국에서 수취한 소득이 사업과 관련하여 혹은 사업에 부수된 것이며, 거주자가 혜택을 받기 위해 조약상 다른 조항에 저촉되지 않는 경우, 조약대상 사람 여부를 따지지 않고 다른 체약국에서 수취한 소득에 대하여 조약상 혜택을 받을 자격이 있다 (투자활동이 은행, 보험회사 혹은 공인 증권거래인에 의한 은행, 보험 혹은 증권거래 활동이 아닌 경우, 그 거주자 자신의 계좌로 투자를 하거나 투자관리를 하는 사업은 제외).

b) 거주자 혹은 관계기업이 다른 체약국에서 소득을 창출하는 사업활동을 하는 경우, 한 체약국의 사업활동이 다른 체약국에서 행해지는 사업과 실질적으로 관련이 있는 때에만 세항 a)가 적용된다. 사업활동이 실질적인지 여부는 모든 상황과 사실을 감안하여 결정되어야 한다.

c) a)항에서 사람이 한 체약국에서 실질적인 사업활동을 행하는지를 결정함에 있어, 사람이 파트너로 참여한 파트너십에 의하여 수행된 활동과 그 사람과 특수관계가 있는 사람들에 의해 수행된 활동은 조약 대상 사람에 의해 수행된 활동으로 간주된다. 다른 사람의 수익지분을 50%이상 소유하는 경우 (혹은 회사의 경우 회사 총지분 및 가치의 50%이상) 혹은 다른 사람이 직·간접으로 각 사람의 수익지분의 50%이상을 소유하는 경우(혹은 회사의 경우 회사 총지분 및 가치의 50%이상) 조약대상 사람은 다른 사람과 특수관계이다. 사실상 한 사람이 다른 사람을 통제하거나, 두 사람이 동일한 사람 혹은 사람들의 통제하에 있는 경우 한 사람은 무조건 다른 사람과 특수관계로 간주된다.

4. 이 조문의 전항에도 불구하고, 한 체약국 거주자인 회사 혹은 그 회사를 통제하는 회사가 다음 종류의 주식을 가진 경우, 즉

a) 계약이나 기타 조건에 따라 주식 소유자가 다른 체약국에서 수취하는 회사 소득이 계약이나 조건이 없는 경우 주식 소유자가 수취하였을 소득수취분(불균형적 소득수취분 “disproportionate part of the income")보다 더 많이 되고; 그리고

b) 조약적용 대상자가 아닌 사람에 의해 소유되는 지분 및 가치가 50% 이상인 경우
이 조약 혜택은 불균형적 소득 수취분에는 적용되지 않는다.

5. 2항에 따라 조약적용 대상자가 아니거나 또는 3항과 4항에 따라 조약혜택을 받을 자격이 없는 한 체약국 거주자일지라도, 다른 체약국 관할당국이 그 사람의 설립, 취득 및 유지와 사업수행이 궁극적으로 조약상 혜택을 받기 위한 것이 아니라고 결정하는 경우 조약혜택을 받게 된다.

6. 이 조문의 목적상 "공인 증권거래소"는 다음을 의미한다:
a) A국에서_____
b) B국에서_____ ; 그리고
c) 이 조문의 목적상 관할당국이 인정하기로 합의한 기타 증권거래소

유리한 조세제도의 혜택을 받고자하는 단체에 대한 규정

21. 거주지국에서 조세상 특혜를 향유하는 특정 형태의 회사들은 조세회피 계약을 체결하여 유해한 조세책략(tax practices)의 문제를 야기한다. 특별한 법적 성격 때문에 조세면제(혹은 조세면제에 유사한) 회사를 구별할 수 있는 경우, 이들 회사에 조세조약 혜택을 주지 않음으로써 조약의 남용을 방지할 수 있다(배제적 접근법).그러한 특혜는 대부분 국내상법이나 세법에 정의된 특정유형의 회사에 부여되므로 가장 급진적 해결책은 그런 회사들을 조약 범위에서 배제하는 것이다. 또 다른 해결책은 그런 회사에 의해 수취되거나 지급되는 소득에 적용하기 위하여, 다음과 같은 방지조항을 포함하는 것이다.

'조세면제나 경감을 하는 어떤 조약규정도___장 ___조에 정의되거나, 조약 서명에 의해 제정된 유사규정에 정의된 회사에 의해 지급되거나 수취된 소득에 적용되지 않는다.'

이 규정의 범위는, 특정유형의 소득 예컨대 배당. 이자. 양도소득. 이사의 보수 등만을 언급함으로써 제한될 수 있다. 그런 규정하에서, 관련유형의 회사는 24조(무차별)에서 부여된 보호와 25조(상호합의 절차)의 혜택을 받을 자격을 가지며, 또한 그 회사는 26조(정보교환)의 규정에 따른 대상이 된다.

21.1 배제규정들은 명백하며, 어떤 경우에는 행정적 지원을 요하지만 적용은 단순하다. 이 규정들은 중요한 도구로, 세법에 특혜를 규정한 국가는 체결한 조세조약의 부당사용과 관련하여 그 특혜가 남용되는 것을 방지할 수 있다.

21.2 조세특혜를 받는 회사를 특별한 법적 성격에 따라 구분하기가 불가능하거나 적절치 않은 경우, 좀더 일반적인 대책이 필요할 것이다. 다음 규정은 한 체약국 거주자에 해당하지만 외국 단체에만 부여되는 조세특혜제도(즉, 한 체약국 거주자에 귀속되는 단체에는 부여되지 않음)를 이용하는 단체에 대하여 조약 혜택을 부인하기 위한 것이다.

"회사, 신탁, 파트너십의 소득이나 자본에 대한 한 체약국의 조세액이 회사의 모든 자본지분이나 신탁, 파트너십의 모든 이익지분이 한 체약국 거주자 혹은 거주자들에 의해

실질적으로 소유되는 경우 한 체약국에서 부과되었을 조세액(회사, 신탁, 파트너십이나 기타 사람에 대한 환급금, 적립금, 지원금, 세액공제, 소득공제를 포함하여 조세액을 감소시키거나 상쇄시키는 모든 것을 감안한 후)보다 사실상 적다면, 한 체약국의 거주자가 아닌 사람 혹은 사람들에 의해 직·간접으로 소유되거나 통제되는 한 체약국 거주자인 회사, 신탁(trust), 파트너십은 이 조약상 혜택을 받지 못한다."

특정 형태의 소득에 대한 규정(provision which are aimed at particular types of income)

21.3 아래 규정은 조세특혜제도에 따라 저세율 과세나 과세 면제되는 소득에 대하여 조약상 혜택을 부인하기 위한 것이다.

1. 조약의 다른 규정에 따라 한 체약국에서 과세되나 한 체약국에 실질적으로 존재할 필요가 없는 아래와 같은 활동 수행으로 인한 소득에 대해서는, 한 체약국 법이나 예규 등에 따라 이러한 소득의 과세에 특혜를 주고 그에 대한 효과적 정보교환을 저해하기 위해 관련 정보를 비밀로 취급하는 경우, 이 조약상 혜택을 부인한다.
   a) 은행, 해운, 금융, 보험 혹은 전자상거래 활동; 또는
   b) 회사나 그룹 관리, 금융, 기타 지원을 하는 본부, 조정센터(coordination center), 기타 유사조직 관련 활동; 또는
   c) 배당, 이자 및 사용료 등의 소극적 소득을 발생시키는 활동

2. 1항 목적상, 이 조약의 이전 조문에 규정이 없음에도 불구하고 소득이 아래와 같이 취급된다면 한 체약국에서 과세특혜를 받는 것이다:
   a) 조세 면제됨; 혹은
   b) 동일 소득 항목에 대하여 한 체약국 거주자인 다른 납세자에게 적용되는 세율보다 낮은 세율로 과세됨
   c) 외국납부세액공제 이외의 세액공제, 지원금(rebate), 기타 조세감면(concession) 및 감면(benefit)으로 인한 혜택이 이 소득항목과 관련하여 직간접으로 제공됨

특정 소득항목의 원천과세에 대한 조약남용방지 규정 (anti-abuse rules dealing with source taxation of specific types of income)

21.4 아래 규정은 주로 조약상 혜택을 받기 위해 거래가 이루어지는 경우 원천과세를 제한하는 특정 조약 규정의 혜택을 부인하는 효과를 나타낸다. 관련된 조문은 10조, 11조, 12조 및 21조이다; 이 규정은 각 조문의 해당 소득을 다루기 위해 아래와 같이 약간 수정되어야 한다:

" [10조'배당', 11조'이자', 12조'사용료' 및 21조'소득'] 지급 원인이 되는 [10조'주식이나 기타 권리', 11조'채권', 12조 및 21조'권리']의 창설(creation)이나 양도(assignment)와 관련된 사람의 주목적 혹은 주목적중의 하나가 그러한 창설이나 양도에 의해 이 조문의

이익을 취하는 것이라면 이 조문의 규정은 적용되지 않을 것이다”

조약체결 후에 도입된 특혜제도에 대한 규정 (provision which are aimed at preferential regimes introduced after the signature of the convention)

21.5 조약 체결 후에 한 체약국에 의해 도입된 규정을 포함하여 조약의 남용을 방지하길 바라는 국가가 있을 수 있다. 다음 규정은 조약 체결 후 도입된 특정 해외소득의 특례제도로 혜택을 받는 소득에 대하여 한 체약국이 조약상 혜택을 주어야 하는 것을 방지하고 있다:

“이 조약의 6조부터 22조의 혜택은 다음의 법률에 따라 조세특혜 자격이 있는 사람에게는 적용되지 않는다.

a) 각 체약국간 각서교환으로 인정된 각 국의 법률

b) 이 후 입법된 실질적으로 이와 유사한 법률“

22. "실질과세(substance over form)", "경제적 실질" 및 일반적 반남용원칙을 포함하여 다른 형태의 조세조약의 남용(기지회사'base company'의 사용 등) 및 가능한 대처 방법은 이미 분석된 바 있으며, 특히 위 9.1항에서 언급된 두 번째 질문인 이 원칙들이 조세조약과 충돌하는지 여부에 대해서 이미 검토되어 있다.

22.1 이러한 원칙들은 어떤 요소가 과세 대상이 될 것인지를 결정하는 국내 세법에 정한 기본적 국내원칙의 일부인 것이다; 이러한 원칙들은 조세조약에서 거론되지 않으며, 따라서 조세조약에 의해 영향받지 않는다. 그러므로, 일반원칙상 그리고 9.5항에 따라 충돌은 없는 것이다. 예를 들면, 22항에 있는 원칙을 적용한 결과 소득 구분이 변경되거나 소득수취인으로 간주되는 납세자가 변경된다면, 조약 규정이 이러한 변화를 감안하여 적용될 것이다.

22.2 이러한 원칙들이 조세조약과 충돌하지는 않지만, 조약이 부당하기 이용되고 잇다는 명백한 증거가 없는 한 회원국들은 이중과세를 구제하기 위한 조세조약상 부과된 특정 의무를 성실하게 준수해야 한다는 합의가 있다.

23. 또한, 기지회사(base companies)의 사용은 해외특수관계회사(controlled foreign company) 규정을 통해 거론될 수 있다. 대부분 OECD 회원국들과 비회원국들은 이러한 입법규정을 채택하고 있다. 이러한 유형의 입법 구조들은 국가마다 상당히 다르지만, 이제는 국제적으로 국내과세기반 보호를 위한 법적 수단으로 인식되는 이러한 원칙들의 일반적 형태는 거주자가 일정한 외국법인에 관여하는 경우 해당 귀속소득을 체약국이 과세하도록 하는 것이다. 7조 1항 및 10조 5항과 같은 조약규정의 해석상 이러한 일반적인 해외특수관계회사 입법 형태가 이 조약규정들과 충돌한다는 견해가 자주 있었다. 7조 주석 13항 및 10조 주석 37항에서 설명한 이유 때문에, 이러한 견해는 조문 규정을 올바로 해석한 것이 아니다. 또한, 이 규정을 읽어보면 그 견해가 틀렸음을 알 수 있다. 따라서, 일부 국가들이 해외특수관계회사 입법이 조약과 충돌하지 않는다는 점을 체결하는 조약에 명시하는 것이 필요하다고 했지만, 그렇게 명시할 필요까지는 없다. 이런 방식으로 구성된 해외특수관계회

사 입법은 조약규정과 상반되는 것이 아님은 누구도 알고 있다.

24. (삭제됨)

25. (번호 재배치 및 수정됨)

26. 위에서 언급한 해외특수관계회사 규정이나 반남용 원칙을 국내 세법상 채택한 국가들은 다양한 조세부담으로 특징지워지는 국제적 환경에서 이 법률의 형평성과 중립성을 유지하고자 할 것인 바, 이런 국내 세법상 수단들은 오로지 이러한 목적으로만 써져야 한다. 일반적 원칙으로, 납세자 거주지국에서 해당소득이 비슷한 방식으로 과세대상이 되는 경우 이러한 국내 세법상 수단들이 적용되어서는 안 된다.

송금기준 과세

26.1 일부 국가의 국내법상, 거주자 자격이 있지만 그 국가에 영구적인 관련(본적지 "domicile"로 일컬어짐)이 없는 것으로 간주되는 사람은 그 국가 밖에 있는 원천에서 수취되는 소득은 실제로 송금되거나 반환되는 경우에만 과세된다. 그러므로, 거주지국에 해외소득이 송금되지 않고 그 소득에 대해 조약규정의 혜택을 주는 것이 적절치 않다고 판단되는 한, 이 사람이 이중과세될 가능성은 없다. 조약규정의 적용을 실질적으로 이 사람에게 과세되는 소득에 대해 한정키로 합의하는 체약국들은 조약에 아래 규정을 추가하여 그렇게 할 수 있다.

> “ 한 체약국에서 발생된 소득을 이 조약의 규정에 따라 한 체약국에서 전부 혹은 일부 과세면제하고, 다른 체약국의 실정법에 따라 동일한 소득에 대해 다른 체약국에서 소득의 총액이 아닌 송금받거나 수취되는 금액만큼 과세되는 경우, 이 조약의 규정에 따른 과세면제는 다른 체약국에서 과세되는 소득금액에만 적용된다.”

일부 국가에서, 한 체약국에서 소득이 발생된 시점과 다른 체약국 거주자에게서 과세되는 시점간에 상당한 차이가 있는 경우 그런 규정의 적용은 실무적 어려움을 야기할 수 있다. 이러한 곤란에 대처하고자 하는 국가는 위 규정의 말미에 추가적인 규정을 둘 수 있는데, 즉 문제의 소득은 한 체약국에서 소득이 발생된 일정 기간내에 다른 체약국에서 과세되어야만 한다는 조건으로, 다른 체약국에서 과세될 때에만 한 체약국에서 조약의 혜택을 받을 자격이 생기는 것이다.

원천과세의 제한 : 절차적 관점

26.2 자국에서 발생한 소득에 대한 한 체약국의 과세권은 조약의 여러 조항들에 의하여 제한되고 있다. 배당과세에 대한 10조 주석 19항에 언급된 바와 같이, 조약에서는 절차적 문제를 검토하지 않았으며, 각 국가는 조약에서 정한 제한을 적용하기 위해 국내법상 규정한 절차를 자유롭게 사용할 수 있다. 그러므로, 한 체약국은 사전에 조약적용 대상여부를 검토

하여 조약의 관련 규정에 따라 부과되는 조세를 자동적으로 제한할 수 있거나, 국내법상 규정된 조세를 과세하고 나서 조약 규정에 따라 과세되어야 할 금액을 초과하는 해당 조세분을 환급할 수 있다. 일반적 원칙으로, 조약상 납세자의 혜택이 즉시 실현되도록 하기 위해서 첫 번째 방식이 가장 선호되는 방법이다. 조약혜택을 받을 자격이 있는지 여부를 판단하기 곤란한 경우 환급제도가 필요하다. 또한, 두 번째 방식이 채택되는 경우, 환급을 무한정 지체하는 것은 납세자에게 직접적인 비용부담이므로, 특히 환급액에 대한 이자가 지급되지 않는 경우에는, 환급은 즉시 이루어져야 한다.

주석에 대한 이견(observation)

27. 칠레는 "파트너십에 대한 OECD 모델조세조약의 적용"보고서 및 주석에 포함된 일부 해결책은 조세조약에 명시적으로 포함될 경우에만 적용될 수 있다고 생각한다.

27.1 네덜란드는 1조의 주석과 조약 다른 규정의 주석에 있는 파트너십에 대한 조약적용과 관련한 결론을 지지하며, 또한 조약 25조에서 의미하는 관할당국간 상호합의 결과나 독자정책으로 조세조약의 이 취지를 명시적으로 확인한다.

27.2 프랑스는 "파트너십에 대한 OECD조세조약모델의 적용" 보고서에 대하여 많은 유보를 표명한다. 특히, 프랑스는 파트너십이 조세조약상 혜택을 거부당하면 구성원들이 거주지국에서 체결한 조세조약의 혜택을 받을 자격이 있다는 위 5항과 6항의 해석에 찬성하지 않는다. 프랑스는 이러한 결론은 프랑스가 원천지국인 경우 국내법이 이러한 해석을 용인하거나 혹은 파트너의 거주지국과 체결한 조세조약에 이러한 규정이 포함된 경우에만 가능하다고 생각한다.

27.3 포르투갈은, 파트너십이 과세되는 경우 "파트너십에 대한 OECD조세조약모델의 적용" 보고서에 대해 많은 유보를 표명하였고, 이 보고서에서 논의된 해결책은 조세조약에 포함될 때 적용가능한 특별규정으로 되어야 한다고 생각한다. 이는, 예컨대 무시되는 파트너십-국가간 차이를 감안할 때 상당히 가변적인 개념임-의 동업자 상황에 대한 취급사례인데, 제삼국이 원천지국과 동업자의 거주지국사이에 낀 경우를 포함한다. 제시된 해결책에서 초래되는 행정적 어려움을, 보고서의 일부 사례에서 지적한 바와 같이 또한 언급해야 한다.

27.4 벨기에는 주석 23항에 있는 견해를 지지하지 않는다. 벨기에는 해외특수관계회사 입법은 조약 5조 7항, 7조 1항 및 10조 5항의 규정에 반한다고 생각한다. 특히 거주자의 해외법인 지분투자액에 비례하여 해외법인 수취소득이 거주자에게 귀속된다는 가정하에 한 체약국이 해외법인 수취소득을 거주자에게 과세하는 경우 위 규정에 어긋나는 것이다. 이렇게 함으로써, 한 체약국은 조약상 한 체약국에서 과세되지 않는 외국법인이 수취한 소득을 과세금액에 포함하여 거주자의 과세금액을 증가시키게 되는데, 이 소득은 거주자가 수취한 것은 아니다. 그러므로, 한 체약국은 외국법인의 법인격을 무시하는 것이며, 따라서 조약에 어긋

나게 행동하는 것이다. (7조 주석 66 및 10조 주석 68.1 참조)

27.5 국내법의 반남용규정(해외특수관계회사 규정)과 조세조약의 규정간의 충돌가능성에 대하여, 아일랜드는 충돌이 전혀 없다거나, 혹은 국내법 차원에서 모든 충돌이 해소되어야 한다고 간단하게 일반적 결론을 내는 것은 가능하지 않다고 생각한다. 이는 국내법 규정의 성격에 좌우되며, 또한 개별국가들이 취하는 국내법 및 국제법과 국제합의간에 취하는 법 및 헌법적 관점에 따라 좌우된다. 또한, 아일랜드는 26항(2002년의 것)의 설명을 삭제하는데 찬성하지 않는데, 이는 "만약 방지수단이 실제 상공활동에 종사하는 회사의 생산, 정상적 용역제공이나 교역과 같은 활동-이 활동이 어떤 조세회피도 의심될 수 없는 방식으로 영위되는 상황에서 회사가 거주하는 국가의 경제환경과 명백히 연관되어 있을 때-에 확대된다면 조약모델의 원칙이나 조세조약의 정신에 반하는 것이다."라고 언급하고 있다.

27.6 룩셈부르크는 일반적으로 한 체약국 국내법상 반남용 규정과 조세조약의 규정간에 어떠한 충돌도 없다고 규정한 9.2항, 22.1항 및 23항의 주석에 찬성하지 않는다. 따라서, 룩셈부르크는 조약에 명시적 규정이 없는 경우 상호합의절차를 거친 후에 특정 사안에 대해 국내법의 반남용 규정만을 적용할 수 있다고 생각한다.

27.7 네덜란드는 일반적으로 국내법상 반조세회피 규정과 해외특수관계회사 규정이 조약 규정과 충돌하지 않는다는 주석의 설명에 찬성하지 않는다. 이러한 원칙과 규정이 조약과 양립할 수 잇기 위해서는 무엇보다도 국내법상 규정의 취지와 규정내용, 관련 조약의 목적과 규정내용 및 그 국가의 국내법과 국제법의 관계에 따라 좌우된다. 조세조약이 조약의 부적절한 사용을 촉진시키기 위한 것은 아니므로, 국내법상 원칙과 규정을 적용하는 일은 특정 남용이나 명백히 의도치 않은 이용의 경우에 정당화 될 수 있다. 이 경우 국내적 수단을 적용함에 있어 형평성의 원칙을 준수해야 하고, 남용이나 명백히 의도치 않은 이용을 방지하기 위해 필요한 선을 넘지 말아야 한다.

27.8 (삭제됨)

27.9 스위스는 이중과세조약의 목적은 조세회피나 조세포탈을 방지하기 위한 것이라는 7항의 견해에 찬성하지 않는다. 또한, 이러한 견해는 조세조약모델의 제목에 대한 각주와 반대되는 것으로 보인다. 22.1항과 관련하여 스위스는 조약의 납용에 대한 국내세법 규정은 조세조약의 일반적 규정과 일치해야 한다고 생각한다.

27.10 멕시코는 파트너십이 조세조약혜택을 받지 못하면 파트너가 자신의 거주지국이 체결한 조세조약의 혜택을 받을 수 있다는 위 5항 및 6항의 해석에 찬성하지 않는다. 멕시코는 파트너십 소재지국이 체결한 조약에 그러한 규정이 포함된 경우에만 혜택을 받을 수 있다고고 생각한다.

조문의 유보

28. 미국은, 조약과 상관없이 과거의 국민과 장기 거주자를 포함하여 국민과 거주자에게 과세할 권한을 일정한 예외를 두고 유보한다.

2조의 주석
조약 대상 조세관련

1. 이 조는 조약에 의해 취급되는 조세와 관련한 용어와 술어를 더 보편. 명료하게 하고, 조약에 의해 취급되는 체약국의 조세종류를 확정하며, 체약국 국내법과 조화를 이뤄 가능하면 체약국의 정치적 하부조직이나 지방자치단체가 부과하는 조세를 포함하여 조약 적용범위를 넓히며, 체약국 국내법이 바뀔 때마다 새로운 조약을 체결할 필요성을 피하고, 다른 체약국 세법의 중요변화를 각 체약국이 알도록 하는 것이다.

1항

2. 이 항은 조약의 적용범위를 정의한다: 소득과 자본에 관한 조세; "직접세(direct taxes)"는 너무 불분명하므로 사용되지 않았다. 어떤 당국이 조세를 부과하는지는 중요치 않다; 그것은 국가 자체, 정치적 하부조직, 혹은 지방자치단체일 수도 있다 (주.constituent states, 지구.regions, 도.provinces, 부.departments, cantons, 구.district, arrondissements, kreis, 시.municipality 혹은 광역시.group of municipalities 등). 또한 과세방법도 중요치 않다; 직접과세나 원천공제, 가중세나 가중부담금, 혹은 부가세(centimes additionnels)로 과세하는 것 등.

2항

3. 이 항은 소득과 자본에 대한 조세를 정의하고 있다. 그러한 조세는 전체소득이나 요소소득, 전체자본이나 요소자본에 대한 조세로 구성된다. 또한 자산평가(appreciation)는 물론 동산, 부동산의 양도로 수취한 소득(profit)과 이득(gains)을 포함한다. 끝으로 이 정의는 부담자(undertakings)가 지급하는 임금이나 급여의 전체액에 대한 조세로 확장된다 (근로소득세; 독일 "lohnsummernsteuer"; 프랑스 "taxe sur les salaires"). 사회보장 부담금이나 부과와 개인적 수혜가 직접적 연관이 되는 기타부담금은 "임금 전체액에 대한 조세"로 간주되지 않는다.

4. 과세권을 가진 국가는 독자적으로 법에 따라 조세에 부수된 의무나 부담-가산금, 비용, 이자 등-과 함께 조세를 부과할 수 있음이 분명하다. 이를 조약문구에 명문화할 필요는 없다고 생각되었는데, 과세를 함에 있어 부수된 의무나 부담은 주된 의무와 같은 규정에 따르는 것이 명백하기 때문이다. 이자와 가산금에 대한 회원국간의 입장은 다양하다. 어떤 나라는 이런 종류를 조약상 조세로 보지 않는다. 다른 나라는 그 반대입장인데, 특히 추가적 부담이 조세원본에 비례하여 계산되는 경우 그러하다. 각 국은 양자협상시 이 점을 분명히 할 수 있다.

5. 이 조는 보통세(ordinary tax)나 특별세(extraordinary tax)를 언급하지 않는다. 통상적으로 조약모델에 특별세를 포함하는 것이 적절할 것이지만, 경험적으로 볼 때 이런 조세는 일반적으로 매우 특수한 상황에서 부과되고 있다. 게다가 이들을 정의하는 것도 어렵다. 이 조

세들은 여러 이유로 특별할 수 있다; 과세주체, 과세방식, 세율, 과세대상 등. 그렇기 때문에 조문에 특별세를 포함하지 않는 것이 좋을 것으로 보인다. 그러나 특별세를 모든 조약에서 배제하려는 의도가 아니므로 보통세도 또한 언급되지 않았다. 따라서 체약국이 조약의 적용 범위를 보통세로 한정시키거나, 특별세까지 확장시키거나, 아니면 별도규정을 만드는 것은 자유이다.

3항.

6. 이 항은 조약서명시에 유효한 조세를 열거하고 있다. 이러한 열거는 전체적인 것은 아니다. 이것은 조문의 앞 규정을 설명하는데 쓰인다. 그렇지만, 원칙적으로 이 목록은 서명시 각국에서 부과하는 조세로서, 조약 대상이 되는 조세의 완전한 목록이어야 한다.

6.1 어떤 회원국들은 양자조약시 1항과 2항을 포함하지 않는다. 이 나라들은 조약이 적용되는 각 나라의 조세목록을 전부 열거하여 단순화시키며, 열거된 조세와 비슷한 추가적 조세에도 조약이 적용됨을 분명히 하고자 한다. 이러한 방식을 따르고자 하는 나라들은 아래 문구를 쓸 수 있다:

“ 1. 조약이 적용되는 조세는 다음과 같다.

a) A국에서

b) B국에서

2. 조약은 1항에 열거된 조세에 추가하거나 대신하여 조약 서명일 후에 발효된 동일하거나 실질적으로 유사한 조세에도 적용한다. 체약국 관할당국은 세법상 이루어진 모든 중요한 변화를 서로 통보한다.“

위 3항에서 언급된 대로, 사회보장의 변화나 이와 유사한 변화는 관련조세 목록에서 제외된다.

4항

7. 이 항은 3항의 조세목록이 단지 선언적 의미이기 때문에, 조약서명 후 체약국의 기존조세에 대치되거나 추가되어 부과되는 동일 혹은 실질적으로 유사한 모든 조세에 이 조약이 또한 적용될 수 있음을 규정하고 있다.

8. 각국은 세법상 모든 중요변화를 상대방에게 알려 주어야 하는데, 즉 새로운 조세나 대체되는 조세의 내용을 통보해야 한다. 회원국은 다른 중요한 변화도 통보하도록 권장되는데, 새로운 시행령(regulations)이나 사법판결(judical decisions) 등이 있다; 많은 나라들은 이미 이러한 일들을 하고 있다. 체약국들은 또한 임의로 통지요건에 조약상 의무에 영향을 주는 다른 법률의 중요한 변화를 포함할 수 있다. 이렇게 하고자 하는 체약국들은 다음 항을 끝에 추가할 수 있다.

“ 체약국의 관할당국은 조약상 의무에 영향을 주는 세법이나 기타 법에서 이루어진 모든 중요한 변화를 서로 통보한다.”

9. (삭제됨)

조문에 대한 유보

10. 캐나다, 칠레, 미국은 조약은 정치적 하부조직이나 지방자치단체의 조세에도 적용된다고 기술한 1항 부분에 대하여 그들의 입장을 유보한다.

11. 호주, 일본, 한국은 조약이 자본에 관한 조세에 적용된다고 기술한 1항 부분에 대하여 그 입장을 유보한다.

12. 그리스는 "기업에 의해 지급된 임금이나 급여의 총액에 대한 조세"는 소득에 대한 조세로 간주되어서는 안되며, 따라서 조약에 포함되지 않는다는 견해를 가지고 있다.

3조에 대한 주석
일반적 정의 관련

1. 이 조는 조약에 쓰이는 용어의 해석에 필요한 일련의 일반적 규정을 함께 모은 것이다. 그런데, 몇몇 중요한 용어는 조약의 다른 곳에서 설명되어 있다. 즉 "거주자"나 "국내사업장"은 각각 4조와 5조에서 설명되고, 특정종류의 소득(부동산, 배당 등)에 관한 조문들에 나타나는 용어들은 각각 관련 조항에서 설명되어 있다. 조문에 포함된 정의에 보태서 '한 체약국'이나 '다른 체약국'의 정의를 체약국들이 양자합의하는 것은 자유이다. 더 나아가 체약국들이 '체약국'의 정의에 대륙붕을 포함시키기 위해 양자합의하는 것도 자유이다.

1항

'사람'(person)

2. a목에 있는 사람의 정의는 전체적인(exhaustive) 것은 아니며, '사람'은 매우 넓은 의미로 쓰여지는 것으로 새겨야 한다(특히 1조, 4조). 이 정의는 명시적으로 개인, 회사 및 기타 인적단체(bodies of persons)를 언급하고 있다. b목에 정의된 '회사'라는 용어에 부여된 의미로부터 '사람'은 또한 비록 법인이 아니더라고 조세목적상 법인체(body corporate)로 간주되는 모든 실체를 포함한다고 추론된다. 그러므로 예를 들면 재단(foundation, fondation, stiftung)은 '사람'의 의미안에 든다. 파트너십(partnership)도 역시 사람으로 간주되는데, 왜냐하면 "회사(company)"의 정의에 해당하거나 그렇지 않은 경우 기타 인적단체를 구성하기 때문이다.

'회사'(company)

3. '회사'는 우선적으로 법인체를 의미한다. **또한 이 용어는 소재하는 국가의 세법에 따라 법인체로 취급되는 모든 과세단위에 적용된다.** 이 정의는 배당에 관한 조문과 특별한 관련을 가지고 있다. '회사'는 배당관련 조문, 5조 7항 및 16조에서만 의미가 있다.

'기업'(enterprise)

4. 어떤 활동이 기업의 틀 속에서 영위되는지 혹은 그 자체로 기업을 구성하는지에 대한 문제는 항상 체약국 국내법 규정에 따라 해석되어 왔다. 따라서 '기업'에 관한 어떠한 정의도 이 조문에서 시도되지 않았다. 그렇지만, "기업"은 어떤 사업을 수행하는데 적용된다고 규정하고 있다. 사업(business)은 명시적으로 전문직업적 용역의 수행이나 독립적 성격의 활동을 포함한다고 정의하였기 때문에, 국내법상 이 용어의 의미와 상관없이 전문직업적 용역의 수행이나 독립적 성격의 활동은 기업을 구성한다고 판단하여야 함은 분명하다. 이렇게 명시할 필요가 없다고 생각하는 국가는 양자조약시 "기업"의 정의를 생략할 수 있다.

'국제교통'(international traffic)

5. '국제교통'의 정의는, 국제교통에 있어 선박이나 항공기의 운항이익의 과세권은 국제교통 사업의 특수성에 비추어 실질적 관리장소가 소재하는 체약국에 있다는 8조 1항에 정한 원칙에 근거한다. 다만 8조 1항의 주석에 언급한대로, 체약국들이 다른 조문의 일반적 방식과 보조를 맞추기 위하여 거주에 관한 언급을 양자합의로 d목에 넣는 것은 자유이다. 그 경우 '체약국내에 실질적 관리장소를 가진 기업'이라는 말은 '한 체약국의 기업' 혹은 '한 체약국의 거주자'로 바뀌어야 한다.

6. '국제 교통'의 정의는 통상 받아들이는 의미보다 더 넓다. 이러한 광의의 정의는 실질적 관리장소가 있는 국가가 제삼국간 국제교통뿐 아니라 단순한 국내교통도 과세할 권리를 가지게 하고, 다른 체약국은 자기 영역내 교통에 대해서만 과세토록 하기 위한 의도이다. 이러한 의도는 다음 설명으로 명확해진다. 한 체약국 기업 혹은 한 체약국에 실질적 관리장소를 가진 기업이 다른 체약국에서 대리인을 통하여 한 체약국내로 혹은 바꾸어서 제삼국내로 한정된 여행티켓을 판다고 가정하자. 조문은 어느 경우든 다른 체약국이 운행소득을 과세할 수 없게 한다. 다른 국가는 자국내 장소들간에 운항이 이루어질 경우에만 한 체약국 기업에 과세할 수 있다.

6.1 선박이나 항공기의 출발지와 도착지가 다른 체약국내인 경우, 선박이나 항공기는 그 여정을 볼 때 다른 체약국내 장소를 운항하는 것이다. 그렇지만 다른 체약국 바깥의 출발지나 도착지를 포함하는 선박이나 항공기의 전체여정 일부에 다른 체약국내 장소의 운항이 포함되는 경우, 국제교통이 된다. 예를 들면, 동일한 여정의 일부로서 항공기가 한 체약국 장소로부터 다른 체약국 장소로 비행하고, 이 후 다른 체약국내 위치한 또 다른 목적지로 계속 비행하는 경우, 이 여정의 첫 부분과 둘째 부분은 각각 “국제 교통”의 정의에 해당하는 운항의 일부인 것이다.

6.2 어떤 나라들은 국제교통을 하는 선박이나 비행기로 운송이 이루어진다 하더라도 동일 체약국내 두 장소간의 여객이나 화물운송(voyage)은 정의에 포함되지 않도록 “국제 교통” 정의상 운항(transport)은 여객이나 화물 장거리운송(journey)을 언급하는 것으로 하자는 견해를 갖는다. 이런 견해를 가진 체약국은 정의에 포함된 예외에 아래 정의를 사용하기 위해 “선박이나 항공기”에 대한 언급을 삭제할 수 있다.

“e) 국제 교통”은 다른 체약국내 장소간에 운항이 이루어지는 경우를 제외하고, 한 체약국에 실질적 관리장소를 가진 기업에 의해 운영되는 선박이나 항공기의 모든 운항을 의미한다.“

6.3 부분적으로 국가 밖으로 운송이 일어난다 해도 선박이나 항공기가 다른 체약국내 두 장소를 운항하는 경우에는 한 체약국내에 실질적 관리장소를 가진 기업의 운송에는 “국제 교통”의 정의가 적용되지 않는다. 그러므로 예를 들면 해외 항구 기항없이 다른 체약국에서 시작하여 끝나는 순항은 국제교통의 여객운송이 되지 않는다. 이 점을 분명히 하고자 하는 체약국은 이에 따라 정의를 손질하는데 합의 할 수 있다.

'관할 당국'(competent authority)

7. '관할당국'의 정의는, 몇몇 OECD 회원국에서 이중과세조약의 실행이 최고 세무당국의 권한이 아니라, 어떤 문제는 다른 당국에 유보되거나 위임될 수 있다는 사실을 염두에 둔 것이다. 현재의 정의는 각 체약국이 권한 있는 하나이상의 당국을 지정할 수 있도록 하고 있다.

'국민'(national)

8. '국민'의 정의는 이 용어가 한 체약국 국적을 가진 개인에 적용됨을 단순히 기술한 것이다. 여기서 조약문구에 국적의 더 정확한 정의를 포함하는 것은 필요치 않다고 판단되었고, 마찬가지로 그 말의 의미나 적용례에 관하여 특별한 주석을 하는 것도 필요치 않을 것 같다. 개인과 관련하여 '한 체약국의 국민'의 의미를 결정함에 있어 그 용어의 통상적 의미와 각 국의 국적내지 시민권의 취득과 상실에 관한 특정 법이 가진 의미를 분명히 감안해야 한다.

9. g목은 법인, 파트너십(partnership), 조합(association)에 관하여 더 상세히 기술하고 있다. 체약국 적용법에 의하여 자격을 취득한 법인, 파트너십, 조합은 국민으로 간주한다고 선언함으로써, 회사국적을 결정함에 있어 자주 일어나는 문제를 해결하였다. 회사국적을 정의함에 있어, 어떤 나라는 회사를 규율하는 법보다는 회사가 형성된 자본의 원천이나, 회사를 지배하는 개인이나 법인의 국적을 더 참작하고 있다.

10. 또한 회사와 그 법에 의해 회사가 설립된 국가사이에 생성된 법적관계를 보면, 어떤 면에서는 개인의 국적관계와 유사하므로 법인, 파트너십, 조합을 특별규정에서 취급할 것이 아니라 '국민'이라는 용어에서 개인과 회사를 같이 취급하는 것이 옳을 것으로 보인다.

10.1 1항 g목의 파트너십에 대한 별도언급은 1항 a목에서 사람인 파트너십 상태와 일치되지 않는다. 일부 국가 국내법상 단체가 “사람”이지만 세무상 “법인“이 되지 않을 수 있다. 혼란을 피하기 위해 명백한 언급이 필요하다.

“사업(business)"

10.2 조약에는 “사업”에 대한 완벽한 정의가 없는데, 2항에 따르면 통상 조약이 적용되는 국가 국내법상 가지는 의미를 가진다. 그런데, h목에서 사업이 전문직업적 용역과 기타 독립적 성격의 활동수행을 포함한다고 명시적으로 밝히고 있다. 이 항은 2000년 14조가 조약에서 삭제되면서 포함되었는데, 14조는 독립적 인적용역을 다루었다. 이전에 14조에서 다루었던 활동의 수행을 “사업”에 포함시킨 이러한 개정은 국내법상 전문직업적 용역이나 독립적 활동이 사업수행에 해당하지 않는 국가에서 이러한 활동이 배제되어 “사업”이 제한적으로 해석되지 않도록 하기 위한 것이다. 이에 해당하지 않는 체약국은 자유로이 정의를 삭제

하는데 합의할 수 있다.

2항

11. 이 항은 조약에서 정의되지는 않지만, 쓰여지고 있는 용어에 대한 일반적 해석원칙을 정하고 있다. 그런데 문제가 되는 것은 조약에 정의되지 않은 용어의 의미를 결정하기 위해 어떤 법률을 참조해야 하는가인데, 조약 서명당시의 유효한 법률과 반대로 조약 적용시, 즉 조세 부과시 유효한 법률사이에 선택을 할 수 있다. 재정분과위는 후자가 우선해야 한다고 결론지었고 이 점을 분명히 하기 위해 1995년 조약모델을 개정하였다.

12. 그런데, 2항에서 이것은 조문이 다른 해석을 요하지 않을 때만 적용됨을 분명히 하고 있다. 조약서명시 다른 체약국 법에 있는 해당 용어의 의미와 함께 조문은 체약국들의 의도에 따라 특정된다(조약의 기초인 상호주의 원칙에 따른 내면적 상통). 따라서 조문의 해석에 있어 관할당국은 어느 정도 재량이 있다.

13. 결과적으로, 2항은 한편으로는 조약을 체결할 때 체약국들이 한 약속의 영속성을 보장할 필요와 (어떤 국가든 조약에 정의되지 않은 용어를 후에 국내법에서 수정함으로써 조약을 부분적으로 무력화 해서는 안되기 때문에), 다른 한편으로는 시간이 흐르더라도 조약을 편리하고 실용적인 방법으로 적용할 필요를 (이미 구시대의 것이 돼버린 개념을 참조할 필요는 피해져야함) 충분히 조화시키고 있다.

13.1 2항은 취지를 회원국들의 보편적이고 지속적인 이해와 더 가깝게 일치시키기 위해 1995년에 수정되었다. 2항 목적상, 조약에서 정의되지 않은 모든 용어의 의미는 세법여부와 상관없이 체약국 국내법의 관련규정상 갖는 의미를 참조하여 명확히 할 수 있다. 그러나, 한 용어가 한 체약국의 서로 다른 법률에서 다르게 정의되어 있다면, 조약이 적용되는 조세를 부과하는 법률에서 용어에 주어진 의미가 다른 세법상 주어진 의미를 포함한 기타의 것들에 우선한다. 조약에 정의되지 않은 용어의 의미를 명확히 하기 위하여 상호합의를 할 수 있는 국가들은(25조, 특히 3항에 의해) 그 용어들을 해석함에 있어 이러한 합의를 염두에 두어야 한다.

조문에 대한 유보

14. 이태리와 포르투갈은 독립적 인적용역의 과세에 대한 조문을 포함시킬 권리를 유보하기 때문에, 1항 c목 및 h목 (“기업‘과 ”사업“)에 그 정의를 포함시키지 않을 권리를 유보한다.

15. 칠레, 멕시코, 미국은 1항 e목에 “국제교통”의 정의상 “한 체약국에 실질적 관리장소를 가진 기업에 의하여 운영되는”이란 문구를 생략할 권리를 유보한다.

16. 이스라엘은 ‘사람’의 정의에 신탁(trust)을 포함할 권리를 유보한다.

4조에 대한 주석
거주자의 정의 관련

Ⅰ. 서 론

1. '한 체약국의 거주자' 개념은 여러 가지 기능을 가지며, 중요한 것은 아래 세 가지 경우이다.

a. 조약을 적용할 인적 범위를 결정하는데
b. 이중거주로 인해 발생하는 이중과세문제를 해결하는데
c. 거주지국과 원천지국 혹은 소재지국에서 과세결과 발생하는 이중과세문제를 해결하는데

2. 이 조는 '한 체약국의 거주자'의 의미를 정의하고, 이중거주 문제를 해결하는데 그 목적이 있다. 조문의 범위를 명백히 하기 위해 두 가지 전형적인 충돌사안을 다루는 일반적 고찰이 아래에 있는데, 즉 두개의 거주지간, 거주지와 원천지, 혹은 소재지간의 충돌이다. 두 가지 경우 모두 하나 혹은 두 체약국이 자국 국내법에 따라 관련인을 자국내 거주자고 판단하기 때문에 충돌이 일어난다.

3. 일반적으로 여러 나라의 내국세법은 관련국(거주지국)에 대한 납세자의 인적연고를 기준으로 조세에 대한 포괄적 의무(무제한 납세의무)를 부여하고 있다. 이러한 납세의무는 통상 법률(사법)의 '주소'의 의미에 따라 한 국가에 '주소'를 가진 사람에게만 부여되는 것은 아니다. 예를 들면, 무제한 납세의무는 그 국가 영역내에 계속적으로, 때로는 일정기간동안 체류하는 사람도 포함하는 것으로 확장된다. 일부 입법은 모항을 그 국가에 가진 선박위에서 용역을 제공하는 개인에게 무제한 납세의무를 부여하고 있다.

4. 이중과세방지를 위한 조약은 그 자체로는, 어떤 사람이 세무상 거주자로 취급되어 그 나라에서 무제한 납세의무를 지게 되는 조건을 정한 체약국 국내법과는 보통 무관하다. 조약은 무제한 납세의무에 대한 주장이 체약국간에 수용될 수 있도록 '거주'에 대한 국내법 규정의 기준을 정하고 있지 않다. 이런 점에서 체약국은 자신의 입장을 오로지 국내법에서 정할 수 있다.

5. 이는 두 거주지간에 전혀 충돌이 없으나 충돌이 거주지나 원천지 혹은 소재지간에 존재하는 경우 아주 분명히 드러난다. 그렇지만, 두 거주지 사이의 충돌이 있는 경우에도 같은 견해가 적용된다. 이 때 특히 주목할 점은 관련국 국내법에 채택된 거주지 개념에 의해서는 전혀 충돌을 해결할 수 없다는 것이다. 이 경우 거주지의 두 개념중 어느 것이 우선하는지 결정하기 위한 특별규정을 조약에 두어야 한다.

6. 한 가지 사례로 이러한 문제가 분명해진다. 한 개인이 A국에 항구적 주거가 있는데, 거

기에는 그의 처자식이 살고 있다. 그는 B국에서 6개월이상 살아왔고 B국 법률에 따라 체류기간의 결과로 B국의 거주자로 과세된다. 그래서, 양국은 그가 무제한 납세의무가 있다고 주장하게 된다. 이 같은 충돌은 조약에 의해 해결되어야 한다.

7. 이런 경우에, 이 조 2항은 A국의 주장에 우선권을 준다. 그러나, 이것은 조약에 '거주지'에 대한 특별규정이 있고 B국 국내법은 그 규정에 부합되지 않으므로 무시됨을 의미하지는 않는다. 단순히 그런 충돌의 경우 두 주장사이에 선택이 필요하며, 이런 관점에서 조문에 특별규정을 두었다는 것이 진실이다.

Ⅱ. 조문규정에 대한 주석

1항

8. 1항은 조약 목적상 '한 체약국의 거주자'라는 표현의 정의를 하고 있다. 이 정의는 국내법에 채택된 거주지 개념에 의존하고 있다(서론 참조). 거주자에 대한 과세기준으로 이 정의는 주소, 거주, 관리장소, 유사성격의 기타기준을 들고 있다. 개인만을 생각할 때, 이 정의는 국내세법에 포괄적 과세(무제한 납세의무) 근거를 규정하고 있는 국가에 대한 다양한 형태의 인적연고를 포함하려는 것이다. 이는 또한 한 국가 세법에 의해 한 사람이 거주자로 간주되고, 그 때문에 그 국가에 무제한 납세의무가 있는 경우를 포함한다 (예; 외교관 혹은 정부근무자).

8.1 그런데, 한 국가에 주소가 없으나 국내법에 따라 거주자로 취급받고 다만 그 국가 원천소득이나 그 나라 소재 자본에 대해 제한과세 된다면, 1항 두번째 문장에 따라 그 사람은 조약의미에 있어서는 '한 체약국 거주자'로 간주되지 않는다. 이런 상황은, 그 국가내에서 일하는 외국 외교관이나 영사직원 등과 같은 개인과 관련하여 일부 국가에 있을 수 있다.

8.2 이러한 맥락과 취지에서, 이 조항의 두 번째 문장은 우회회사(conduit company)를 유치키 위한 특혜에 의해 해외소득을 과세면제받는 외국회사(foreign held company)를 한 체약국 거주자 정의에서 또한 제외한다. 그리고 회사 및 기타단체(other persons)가 한 체약국 세법만 보면 한 체약국 거주자이지만 양 체약국의 조세조약에 의해 상대방 체약국 거주자로 보기 때문에 한 체약국에서 종합납세의무(comprehensive liability)가 없다면 거주자 정의에서 제외된다. 일정한 회사 및 기타단체(other persons)를 정의상 배제한 것이 물론 체약국들이 그들의 활동에 관한 정보를 교환하는 것을 막으려는 의도는 아니다(26조 주석 2항). 실제로 각 국은 의도치 않은 조세조약상 혜택을 얻으려는 사람에 대한 정보의 자발적 교류를 확대시키는 것이 바람직하다고 느낄 것이다.

8.3 그러나, 4조 1항의 둘째 문장을 적용하는 데는 근본적인 어려움과 제약이 있다. 따라서 4조 1항의 둘째 문장은 한 체약국에 의해 일반적으로 부과되는 조세의 종합과세대상이 아닌 사람을 제외하려는 목적과 의도에 비추어 해석되어야 하는데, 그렇지 않으면 과세에 있

어 영토원칙(territorial principle)을 채택한 국가의 거주자를 조약범위에서 모두 제외하여 명백히 원치 않은 결과를 낳을 수 있다.

8.4 각 국 정부는 그 정치적 하부조직이나 지방자치단체와 함께, 조약목적상 그 국가의 거주자임은 모든 회원국들이 공통되게 인식하고 있다. 1995년 이전에는 모델에서 이점을 명시적으로 언급하지 않았지만, 1995년에 이러한 인식과 조약모델의 문구를 일치시키기 위해 4조가 수정되었다.

8.5 이로 인해 국가나 정치적 하부조직이 거시경제 목적으로 만든 특수목적 투자펀드 또는 투자기구인 국부펀드(sovereign wealth funds)에 대한 1항 적용문제가 발생한다. 이들 펀드는 재정적 목적을 달성하기 위해 자산을 보유하거나 관리하거나 감독하며, 일련의 투자전략을 채택하는데 이에는 해외금융자산에 대한 투자가 포함된다. 이들 펀드는 일반적으로 세출잉여금, 공식적 외환운용, 민영화수익, 재정흑자 또는 상품수출로 인한 수익으로 설립된다.(2008.10 국제국부펀드그룹 보고서) 국부펀드가 '한 체약국의 거주자'인지 여부는 개별 사안의 사실관계에 따라 다르다. 예를 들면, 국부펀드가 한 국가의 핵심적 부분이라면 그 국부펀드는 4조의 '국가 및 기타 정치적 하부조직 또는 지방자치단체'의 범위에 포함된다. 다른 경우, 아래 8.6항 및 8.7항이 적용된다. 국가들은 이 문제를 양자조약에서 다룰 수 있는데, 특히 국부펀드가 '사람'의 자격이 있는지 및 해당 조세조약 목적상 '과세대상'인지를 양자조세조약에서 정할 수 있다.(1조 주석 6.35~6.39항 참조)

8.6 1항은 여러 가지 판단기준으로 인해 체약국 법상 "과세대상"이 되는 사람에 대하여 언급하고 있다. 많은 국가에서, 체약국이 실제로 과세하지 않는 경우에도 사람은 포괄적 과세대상이 되는 것으로 보고 있다. 예를 들면, 연금제도, 자선단체 등은 조세가 면제되지만, 법상 특정 요건을 모두 충족하는 경우에 면제된다. 따라서, 이들은 한 체약국의 과세대상인 것이다. 또한, 이들이 특정의 기준을 충족시키지 못한다면, 이들도 세금을 내야하는 것이다. 대부분의 나라들은 조세조약상 이런 단체를 거주자로 취급하고 있다(10조 1항 및 11조 5항 참조).

8.7 그런데, 어떤 나라에서는 이 단체들이 국내법상 면세되는 경우 과세대상이 아닌 것으로 간주한다. 이 국가들은 이들 단체를 조약상 포함시키지 않은 경우, 조약상 거주자로 간주하지 않을 수 있다. 이런 견해를 가진 체약국들은 양자조약시 이 문제를 임의로 거론할 수 있다.

8.8 한 국가가 세무상 파트너십을 무시하고 파트너십 소득의 지분에 대해 동업자에게 과세하는 경우 파트너십 자체는 과세대상이 아니며, 따라서 그 국가의 거주자로 간주되지 않는다. 이 경우, 파트너십의 소득이 그 국가의 국내법에 따라 동업자에게 "통과(flow through)" 되기 때문에, 동업자는 소득에 대해 과세되는 사람으로 자신이 거주하는 국가가 체결한 조약의 혜택을 주장해야 할 당사자이다. 원천지국 국내법상 별도의 과세단체로 취급되는 파트너십에 소득이 귀속되는 경우에도 마찬가지로 동업자는 조약상 혜택을 주장할 수 있다. 조문에 대한 이러한 해석에 찬성하지 않는 국가는, 파트너십의 소득이 두 국가간 상이하게 귀속되는 경우 일어날 이중과세 가능성을 피하기 위한 특별 조항을 규정할 수 있다.

2항

9. 이항은 1항 규정에 따라 한 개인이 양 체약국에서 거주하는 경우를 서술한 것이다.

10. 이러한 충돌을 해결하기 위해서는 한 국가에 대한 연고가 다른 국가에 대한 연고보다 우선하는 특별원칙이 확립되어야 한다. 우선기준은 관련된 사람이 한 국가에서 그 기준을 의문없이 충족시키는 그런 성격이어야 하며, 동시에 특정국가에 과세권이 주어지는 것이 자연스럽게 느껴지도록 개인의 연고를 반영해야 한다. 특별원칙이 적용되는 사실은 조세의무에 의해 납세자 거주지가 영향을 받는 기간 동안 존재하는 것들로, 그 기간은 전체 과세기간보다 적을 수 있다. 예컨대, 1역년 동안에 한 개인이 1월 1일부터 3월 31까지 A국 세법상 A국 거주자였고, 이후 B국으로 옮긴다. 개인이 B국에서 183일 이상 거주하였기 때문에 개인은 B국 세법에 의해 전체 1년 동안 B국 거주자로 취급되게 된다. 1월 1일부터 3월 31일까지 기간에 특별원칙을 적용하면, 개인은 A국 거주자였다. 그러므로, A국과 B국은 모두 개인을 그 기간 동안 A국 거주자로, 이후 4월 1일부터 12월 31까지 B국 거주자로 취급해야 한다.

11. 이 조는 개인이 그가 사용할 수 있는 항구적 주거(permanent home)를 가진 국가에 우선권을 준다. 이 기준은 개인이 한 체약국에서 항구적 주거를 가지고 다른 체약국에서는 단지 얼마간 체류를 하는 경우 충돌을 해결하는데 대부분 충분한 것이다.

12. 그러므로, a목은 조약적용에 있어(두 국가법의 충돌이 있는 경우), 거주는 개인이 주거(home)를 소유하거나 점유하는 장소로 판단함을 의미한다. 이 주거는 영구적인 것으로, 부언하자면, 개인은 단기간 체류할 의도가 명백한 조건으로 특정장소에 체류하는 것이 아닌, 영속적 사용을 위해 주거를 안배하고 보유해야 한다.

13. 주거의 개념과 관련하여, 어떤 형태의 주거이든 고려대상이 됨을 염두에 두어야 한다(개인이 소유하거나 빌린 주택, 아파트, 임차한 가구 딸린 방). 그러나, 주거의 영속성은 필수적이다. 이는 개인이 계속적으로 언제든지 사용할 수 있는 거주를 갖고자 준비하였고, 단기간 체류(관광여행, 사업여행, 교육여행, 학교과정 참여 등)의 필요로 때때로 체류하는 것이 아니어야 한다.

14. 만약 개인이 두 체약국에 항구적 주거를 가지고 있으면, 2항은 그 개인의 인적. 경제적 관련이 더 밀접한 국가에 우선권을 주는데, 이것은 중요한 이해관계의 중심(the center of vital interest)으로 이해된다. 거주지가 이 규칙에 따라 결정될 수 없을 때는 2항은 부차적 기준으로, 일상적 거소(habitual abode), 다음엔 국적을 규정하고 있다. 개인이 두 국가의 국민이거나 혹은 모두 아닐 때, 이 문제는 25조에 있는 절차에 따라 관련국간 상호합의로 해결될 수 있다.

15. 한 개인이 두 체약국내에 항구적 주거를 가진다면, 그 사람의 인적, 경제적 관계가 두

국가의 주거중에 어느 것에 더 밀접한지 확실히 하기 위해 사실을 파악할 필요가 있다. 따라서 그의 가족 및 사회관계, 직업, 정치·문화 및 기타 활동, 사업장소, 재산관리장소 등이 고려되어야 할 것이다. 상황을 전체적으로 검토해야 하지만, 특히 개인의 사적행동에 기초한 판단이 중시되어야 한다. 만약 한 국가에 주거를 가진 사람이 첫번째 주거를 유지하면서 다른 나라에 두번째 주거를 가진다면, 그가 항상 살아 왔고, 항상 일해 왔으며, 그의 가족과 소유물을 가지고 있는 상황인 첫번째 주거를 유지하고 있다는 사실은 다른 요소와 함께 그가 첫번째 국가에 중요한 이해관계의 중심을 유지하여 왔다는 것을 나타낸다.

16. b항은 다음 두가지 분명하게 다른 상황에 대한 이차적 기준을 정하고 있다.

a. 개인이 두 체약국에서 그가 사용할 수 있는 항구적주거를 가지고, 어느 것이 그의 중요한 이해관계의 중심인지 판단 가능하지 않은 경우

b. 개인이 어떤 체약국에도 그가 사용할 수 있는 항구적 주거를 갖지 않은 경우

이 경우, 우선권은 그 개인이 일상적 거소를 가진 체약국에 주어진다.

17. 첫번째 상황에서, 개인이 두 체약국에 사용할 수 있는 항구적 주거를 가진 경우, 어느 곳에 개인이 중요한 이해관계의 중심을 가지고 있는지 의심스러운 때에 다른 국가보다는 한 국가에 일상적 거소를 가지고 있다는 사실은 개인이 좀 더 자주 머무르고 있는 국가에 무게를 실어주고 있다.

18. 두번째 상황은 어느 체약국에도 개인이 사용가능한 항구적 주거가 없는 경우인데, 예를 들면 호텔을 전전하는 사람이 있다. 역시 이러한 경우에는 체류사유를 확인할 필요없이 한 국가에서 이루어지는 전체 체류가 고려되어야 한다.

19. 위 두가지 상황에서, 우선권을 개인이 일상적 거소를 가진 체약국에 부여하고 있는데, b목은 어느 정도의 기간을 비교대상으로 할 것인지 특정하고 있지 않다. 두 국가 중 하나에서의 거주가 일상적인지를 결정하고 체류간격을 결정하는데 충분한 시간이 비교대상기간으로 설정되어야 한다.

20. b목에 언급된 두 상황에서, 개인이 두 체약국에 일상적 거소를 갖거나 어느 곳에도 갖지 않는 경우, 우선권은 개인이 국민인 국가에 주어진다. 이 때 개인이 두 체약국의 국민이거나 어느 국가의 국민도 아닌 경우, d목은 관할당국에 25조에 확립된 절차에 따라 상호합의에 의해 그 문제를 풀 의무를 부여하고 있다.

3항

21. 이 항은 법인 여부를 불문하고 회사 및 기타 인적단체를 고찰하고 있다. 실무상 회사가 한 국가 이상에서 과세되는 경우는 드물지만, 그러나 한 국가는 등록을 중시하고 다른 국가는 실질적 관리장소를 중시하는 경우 한 국가 이상에서 과세될 가능성은 물론 있다. 그러므로 회사의 경우에도 우선권에 관한 원칙이 확립되어야 한다.

22. 단순히 등록과 같은 형식적 기준에만 중요성을 두는 것은 적절한 해결책이 될 수 없다. 따라서 3항은 회사가 실질적으로 관리되는 장소에 중요성을 부여하고 있다.

23. 개인이 아닌 법인(persons)의 경우, 우선기준의 설정은 특히 해운, 내륙수운 및 항공운송으로 인한 소득 과세와 관련하여 검토된다. 많은 이중과세방지 조약들은 그런 소득에 대하여 기업의 '관리장소'가 소재한 국가에 과세권을 부여하였다; 다른 조약들은 '실질적 관리장소'에 중요성을 부여하였고, 그외 조약들은 '사업자의 납세지(fiscal domicile of operator)'를 들고 있다.

24. 이 같은 상황을 고려하여, '실질적 관리장소'가 개인이 아닌 법인에 대한 우선기준으로 채택되었다. 실질적 관리장소는 전반적으로(as a whole) 법인체(entity)의 사업수행에 필요한 중요한 관리와 상업적 결정이 실질적으로 이루어지는 장소이다. 실질적 관리장소를 결정하기 위하여 모든 관련 사실과 상황이 검토되어야 한다. 한 법인체에 하나이상의 관리장소가 있을 수 있지만, 한 번에 하나의 실질적 관리장소만이 있을 수 있다.

24.1 그런데, 일부 국가는 개인이 아닌 법인의 이중거주사례는 극히 드물므로 사안에 따라 해결되어야 한다는 견해를 가진다. 다른 국가 역시 새로운 통신기술의 사용으로 인해 초래되는 법인의 실질적 관리장소 결정의 어려움에 대처할 수 있는 가장 좋은 방법은 사안별 접근법(case by case approach)이라고 생각한다. 이러한 국가들은 3항을 아래와 같은 규정으로 대체하여 법인의 거주지 판정문제를 관할당국이 해결하도록 한다.

> "3. 1항 규정에 의해 개인이 아닌 법인이 양 체약국의 거주자인 경우, 체약국의 관할당국은 상호합의에 따라 조세조약 목적상 그 법인의 거주지국으로 간주되는 체약국을 판정하도록 노력하며, 이 경우 실질적 관리장소, 등록·설립장소(place where it is incorporated or otherwise constitute) 및 기타 관련요소를 감안해야 한다. 이러한 합의가 없는 경우 그 법인은 조세조약에 규정한 조세경감이나 세액공제를 받을 자격이 없으며, 다만 체약국 관할당국이 그 한도 및 방식을 정한 경우에는 예외적으로 조세경감이나 세액공제를 제한적으로 적용한다."

조약목적상 법인의 거주를 판정하기 위해 위 조항을 적용하는 관할당국은 아래와 같은 여러 판단요소를 감안해야 한다.

- 이사회나 이와 동일한 조직의 모임이 통상적으로 개최되는 장소
- 최고경영자 및 기타 임원이 통상적으로 활동을 수행하는 장소
- 법인의 고위수준의 일상적 관리(senior day to day management)가 수행되는 장소
- 법인본사가 소재하는 장소
- 법인의 법적 자격(legal status)을 규율하는 국가
- 회계기록이 보관되는 장소
- 조약목적상 법인이 한 체약국 거주자이고 상대방 체약국 거주자가 아닌 것으로 결정되는 경우 조약규정의 부적절한 이용을 초래할 위험이 있는지 여부

관할당국이 이중거주를 해결하기 위해서 명시적인 판정요소 없이 자의적으로 이중거주사안에 대한 판단을 해서는 안 된다고 생각하는 국가는 위 이외의 판정요소나 기타 관련요소를 추가할 수 있다. 또한, 일반적으로 25조 1항에 따른 방식으로 관련법인의 신청에 따라 위 규정이 적용될 것이므로 해당법인이 양 체약국 거주자로 간주된다는 이유로 조약에 정한 과세혜택을 받지 못한다고 법인에게 최초로 통지한 후 3년 이내에 신청이 이루어져야 한다. 판정의 근거가 되는 사실관계가 시간에 따라 변동될 것이므로 위 규정에 따라 판정을 하는 관할당국은 그 판정의 적용기간을 명시해야 한다.

주석에 대한 이견

25. 24항 및 24.1항과 관련하여 이태리는 단체의 중요하고 실질적인 활동이 수행되는 장소는 실질적 관리장소를 결정함에 있어 고려되어야 한다는 견해이다.

26. 스페인은, 국내법에 의해 회계년이 역년과 일치하므로 납세자 거주지 변화에 따라 회계기간을 결정할 필요가 없다는 사실때문에 4조 주석 10항과 같이 처리할 수 없을 것이다. 이 경우, 납세자가 체약국 중 한 국가의 거주자로 간주될 수 있는 날을 확인하기 위하여 상호합의절차가 필요하다.

26.1 멕시코는 파트너십이 부담하는 조세가 파트너의 개인적 구분에 따라 결정되는 경우, 각 파트너는 파트너십을 “통하여(flow through)" 받는 소득에 대해 거주지국이 체결한 조세조약의 혜택을 받을 자격이 있다는 주석 8.7항에 언급된 일반 원칙에 찬성하지 않는다.

26.2 (삭제됨)

26.3 프랑스는 24항의 실질적 관리장소의 정의는, ‘실질적 관리장소는 단체의 사업수행에 필요한 핵심적 관리 및 상업상 결정이 전반적으로 실제 이루어지는 장소이다’라는 표현에 따라, 일반적으로 최고의 기능(이사회나 관리위원회 등)을 행사하는 사람이나 인적그룹이 의사결정을 하는 장소를 말한다. 이는 사실상 그 단체의 지시(direction), 관리(management) 및 통제(control) 기관이 소재하는 장소이다.

26.4 24항과 관련하여, 헝가리는 실질적 관리장소를 결정함에 있어 단체의 사업수행에 필요한 핵심적 관리 및 상업상 결정이 전반적으로 실제 이루어지는 장소뿐 아니라, 최고경영자(chief executive officer) 및 기타 고위경영자가 통상적으로 활동을 수행하는 장소 및 기업의 고위수준의 일상적 관리가 수행되는 장소를 감안해야 한다는 견해이다.

조문에 관한 유보

27. 삭제

28. 일본과 한국은 실질적 관리장소에 대하여 직.간접으로 언급하고 있는 이 조문 및 다른 조문의 규정에 대한 입장을 유보한다. "실질적 관리장소" 용어대신, "본사 혹은 주사무소 (head or main office)" 용어를 사용하고자 한다.

29. 프랑스는 파트너십에 의하여 부담되는 조세가 동업자의 개인적 특성에 기인하여 결정되는 경우, 동업자들은 파트너십을 “통과한” 소득에 대하여 자신의 거주지국이 체결한 조약상 혜택을 받을 권리가 있다는 일반적 원칙에 찬성하지 않는다. 이런 이유로, 프랑스는 프랑스 파트너십(partnerships)의 법적.세무적 성격을 고려함에 있어 프랑스 거주자로 보아야 한다는 점을 명시하고, 상대방 체약국에 소재하는 ‘세무상 무시되는(flow through)’ 파트너십이 ‘무시되는’ 특성 때문에 프랑스에서 조약상 혜택을 받는 경우의 상황과 조건을 명시하기 위해 조세조약 조문을 수정할 권리를 유보한다.

30. 터키는 조문 1항의 규정때문에 두 체약국 거주자인 개인이 아닌 법인의 거주지를 결정함에 있어 '실질적 관리장소'기준뿐만 아니라 '등록된 사무소'기준(법적본사)을 사용할 권리를 유보한다.

31. 미국은 법인의 거주지를 결정함에 있어 설립지테스트를 할 권리를 유보하며, 이에 실패할 경우 이중거주회사에 조약상 혜택을 거부할 권리를 유보한다.

32. 삭제

33. 이스라엘은 양 체약국의 거주자인 신탁에 대하여 별도의 조항을 포함할 권리를 유보한다.

34. 에스토니아는 1항에 설립장소나 이와 유사한 기준을 포함할 권리를 유보한다.

5조에 대한 주석
국내사업장의 정의 관련

1. 국내사업장 개념은 다른 체약국의 기업소득을 한 체약국이 과세할 권리를 결정하는 데 있어 주로 사용된다. 7조에 따라 기업이 한 체약국에 소재한 국내사업장을 통하여 사업을 영위하지 않으면 한 체약국은 다른 체약국의 기업 소득을 과세할 수 없다.

1.1 2000년 이전에는, 전문직업적 용역과 기타 독립적 성격의 활동은 별도의 14조 조문에서 취급되었다. 이 조문의 규정은 사업소득에 적용되는 것과 비슷했지만, 국내사업장(permanent establishment)이 아닌 일정근거지(fixed base)의 개념을 사용하였는데, 이는 국내사업장 개념이 상업적,산업적 활동에 더 적절하다고 생각되었기 때문이다. 7조에 사용된 국내사업장 개념과 14조의 일정근거지 개념에 의도된 차이가 없으며, 또한 7조나 14조를 적용한 소득계상이나 세액계산 방식에 차이가 없다는 점으로 인해 2000년에 14조의 삭제가 이루어졌다. 따라서, 14조의 삭제는 이전에 일정근거지에 해당하였던 것에 국내사업장 정의를 적용할 수 있음을 의미한다.

1항

2. 1항은 조약에서 사용되는 국내사업장의 중요성격을 나타내는 '국내사업장' 용어의 일반적 정의를 하고 있는데, 예컨대 특정 '소재지', '일정사업장소'등이다. 이 항은 '국내사업장'을 그곳을 통하여 기업의 사업이 전부 혹은 부분적으로 수행되는 일정사업장소로 정의하고 있다. 그러므로 이 정의는 아래 조건을 포함하고 있다.

- '사업장소'의 존재, 예컨대 토지.건물, 혹은 어떤 경우 기계나 설비같은 시설
- 이 사업장소는 '일정한'것이어야 한다. 예컨대 어느 정도의 고정성을 가지고 분명히 한 장소에 확정되어 있어야 한다.
- 이 일정한 사업장소를 통하여 기업이 사업을 수행. 이는 통상적으로 기업에 어떤 방식으로든 종속된 사람(직원)이 일정장소가 위치한 국가에서 기업의 사업을 수행함을 의미한다.

3. 이러한 일반적 정의에 대하여, 과거에 가끔 중요시되었던 국내사업장의 다른 성격에 대해 언급할 필요성이 제기될 수 있다. 말하자면 국내사업장은 생산적 성격을 가져야 한다는 것으로, 즉 기업소득에 기여해야 한다는 것이다. 현재 정의에는 이런 과정은 없다. 잘 운영되는 사업조직의 틀속에서 각 부문은 전체의 생산성에 기여한다는 것은 자명한 일이다. 물론 전체조직의 거대한 구조속에선 특정 시설만이 '생산적 성격'을 가지고 있기 때문에, 특정 지역내에서 조세목적상 소득이 적절히 배분될 수 있는 곳은 결국 국내사업장이라는 말이 모든 경우에 맞는 것은 아니다(4항 주석 참조).

4. '사업장소'는 사업목적에 배타적으로 쓰이는지를 불문하고, 기업의 사업수행에 쓰이는 모든 토지.건물, 설비나 장치를 가르킨다. 사업장소는 어떠한 토지.건물도 없거나 어떠한 토지.

건물도 필요치 않은 곳에 존재할 수 있고, 단지 사용가능한 일정 공간만 가진 곳에 있을 수 있다. 토지.건물, 설비나 장치가 소유되거나 임차되는 것, 혹은 기업의 지배하에 있는 것은 중요치 않다. 따라서, 사업장소는 시장의 귀퉁이거나 세관 보세창고(관세재화의 보관을 위한)의 일정 사용구역일 수도 있다. 또한 사업장소는 다른 기업의 사업설비내에 위치할 수도 있다. 예를 들면, 이것은 외국기업이 다른 기업에 의해 소유된 어떤 토지.건물이나 그 일부를 외국기업의 지속적 지배(constant disposal)하에 두는 경우이다.

4.1 위에서 설명한 대로, 사업활동에 사용되는 처분할 수 있는 일정 공간을 기업이 가진다는 단순한 사실로 인해 사업장소는 분명히 구성되는 것이다. 따라서 그 장소를 사용할 형식적인 법적 권리는 필요 요건은 아니다. 그러므로, 예를 들면 기업이 사업을 수행하는 일정 장소를 불법적으로 점유하는 경우에도 국내사업장은 존재할 수 있다.

4.2 특정 장소가 국내사업장이 되는데 있어 그 장소에 대한 형식적인 법적 권리가 필요한 것은 아니지만, 특정 장소에 기업이 단순히 존재한다는 것만으로는 그 장소가 기업의 처분하에 있다는 것은 의미하지 않는다. 이러한 원칙은 한 기업의 대표가 다른 기업의 점유지(premises)에 존재하는 다음 예들에서 설명된다. 첫 번째 사례는 주문을 받고 주문담당자 사무실에서 상담을 하기 위해 주요 고객을 정기적으로 방문하는 영업직원의 경우이다. 이 경우, 고객의 점유지는 영업직원이 일하는 기업의 처분하에 있지 않고 따라서 기업의 사업의 수행되는 일정 사업장소가 아니다 (그러나, 상황에 따라 5항이 적용되어 국내사업장이 구성될 수도 있음).

4.3 두 번째 사례는 한 회사 직원이 계약체결에 따른 의무이행을 확실히 보장받기 위하여 장기간 다른 회사(즉, 새로이 취득한 자회사)의 본사 사무실을 사용하도록 허락받는 경우이다. 이 경우, 직원은 자기 회사 사업과 관련된 활동을 수행하는 것이며 직원 처분하에 있는 다른 회사 본사의 사무실은, 일정사업장소(6항부터 6.3항까지 참조)를 구성하기에 충분한 장기간동안 직원의 처분하에 있고 이 곳에서 수행되는 활동이 조문 4항에 언급된 활동을 넘어선다면, 직원이 고용된 회사의 국내사업장을 구성한다.

4.4 세 번째 사례는 고객이 구매한 상품을 운반하기 위하여 수년간 매일 고객 창고의 하역장소(delivery dock)를 사용하는 육상운송기업의 경우이다. 이 경우, 하역장소에서 육상운송기업의 실재는 아주 제한적인 것이므로 기업의 그 장소를 국내사업장을 구성할 정도로 그 기업의 처분하에 있는 것으로 볼 수는 없다.

4.5 네 번째 사례는 2년간 주요 거래처의 사무용 건물에서 일주일에 3일을 보내는 미술가의 경우이다. 이 경우, 자기 사업의 가중 중요한 기능(즉, 그림 그리기)을 행하는 사무용 건물에서 미술가가 존재함으로 해서 그 미술가의 국내사업장이 구성되는 것이다.

4.6 “그 장소를 통하여(through which)"는 사업활동을 위해 기업의 처분하에 있는 특정 장소에서 사업활동이 수행되는 모든 상황에 적용되도록 넓은 의미를 가져야 한다. 그러므로, 예

를 들면 도로포장에 종사하는 기업은 이 활동이 일어나는 장소를 ”통하여“사업을 영위하는 것으로 볼 수 있다.

5. 정의에 따르면 사업장소는 '일정한' 것이어야 한다. 따라서, 통상적인 방법에 있어서 사업장소는 특정 지리적 위치와 관련이 있어야 한다. 명백히 한 장소에서 사업을 한다면 한 체약국 기업이 얼마나 오랫동안 다른 체약국에서 영업하는가는 중요치 않은데, 그러나 이것이 사업장소를 구성하는 설비가 기업이 서있는 토양에 실제로 고착되어야 함을 의미하지는 않는다. 설비가 특정위치에 있는 것으로 충분하다 (아래 20항 참조).

5.1 기업이 영위하는 사업활동 성격이 인근 장소를 자주 옮겨 다니며 활동하는 것이라면, 일정한 ‘사업장’이 있는지를 결정하는데 어려움이 있을 수 있다 (만약 두개의 사업장이 있고, 5조의 다른 요건을 충족한다면 기업은 당연히 두 개의 국내사업장을 가지게 된다.) 아래 18항과 20항에서 거론된 대로, 사업성격상 옮겨 다니며 활동하는 장소 중 특정 장소가 사업에 비추어 상업적으로나 지리적으로 전체적 관련성을 가진 것으로 인식되는 경우 일정한 단일 사업장이 존재하는 것으로 볼 수 있다.

5.2 이 원칙은 사례에 의해 설명될 수 있다. 대규모 광산에서 사업활동이 한 장소에서 다른 장소로 옮겨진다 해도 광산업과 관련하여 볼 때 동일한 지역적 상업적 단위라면 광산은 단일 사업장을 구성한다. 또한, 자문회사가 정기적으로 서로 다른 사무실을 빌리는 오피스텔 (office hotel)은 그 회사의 단일 사업장으로 볼 수 있는데, 이 경우 오피스텔 건물은 지리적으로 하나로 자문회사의 단일 사업장인 것이다. 같은 이유로, 판매상이 정기적으로 좌판을 설치하는 여러 곳의 시장거리, 야외시장 혹은 박람회는 그 판매상의 단일 사업장이 된다.

5.3 이와는 대조적으로, 상업적 일체성이 없는 경우, 제한된 지역에서 활동이 수행된다는 사실로 인해 그 지역을 단일 사업장으로 보아서는 안 된다. 예를 들면, 미술가가 대형 사무용 건물에서 여러 명의 서로 다른 고객과 여러 개의 서로 다른 계약을 맺고 계속하여 작업을 하는 경우 건물안에서 단일 작업이 이루어진다고 말할 수는 없으며 건물은 미술가의 작업 목적상 단일 사업장으로 볼 수 없다. 그러나, 단일 계약에 의해 단일 고객을 위해 건물내에서 작업을 하는 다른 미술가의 경우, 이는 그 미술가의 단일 사업으로, 그 건물은 상업적 지리적으로 일체성이 있으므로 작업 목적상 단일 사업장으로 간주될 수 있다.

5.4 역으로, 전체적으로 상업적 일체성을 가진 단일 사업의 일부로 활동이 수행되는 지역은 단일 사업장으로 볼 수 있는 지역적 일체성 요건을 갖추지 못할 수 있다. 예를 들면, 은행 직원 훈련 목적의 단일 프로젝트에 따라 각각의 지역에 있는 서로 다른 지점에서 자문을 하는 경우, 각 지점은 개별적인 것으로 보아야 한다. 그런데, 자문역이 동일한 지점소재지 내의 한 사무실에서 다른 사무실로 옮겨 다니는 경우, 동일 사업장에 있는 것으로 보아야 한다. 동일 지점 소재지는 자문역이 서로 다른 지역의 지점간을 옮겨 다니는 경우 결여되는 지역적 일체성을 가지는 것이다.

5.5 명백히, 관련 사업장소가 한 체약국의 영토에 소재하는 경우에만 국내사업장이 그 국가에 소재하는 것으로 간주된다. 정지궤도(geostationary orbit)에 있는 위성이 위성 운영자의 국내사업장을 구성하는지 여부는 한 국가의 영토가 우주로 얼마나 멀리 확장되는지 하는 문제와 관련된다. 어떠한 국가도 이러한 위성의 소재지가 적용가능한 국제법상 한 체약국의 영토의 일부라고 생각하지 않으며, 따라서 해당 위치에 소재하는 국내사업장이 있다고 생각하지 않는다. 또한, 위성의 신호를 수신할 수 있는 특정지역(위성의 지상수신범위 : satellite's footprint)을 위성 운영자의 사업장소로 볼 수 있을 정도로 위성 운영자의 처분하에 있는 것으로 볼 수 없다.

6. 사업장소가 일정해야 하기 때문에, 사업장소가 단순히 일시적 성격이 아닌 어느 정도의 영속성을 가지며 존재하는 경우 국내사업장이 있는 것으로 간주된다. 그런데, 사업 성격상 단기간 동안 수행될 것이라면 실제로 아주 단기간 동안만 사업장이 존재한다 해도 그 사업장은 국내사업장이 될 것이다. 이런 사례에 해당하는지 여부를 결정하기가 어려운 경우가 때때로 있다. 기간문제에 대한 회원국들의 적용례가 일치하지는 않지만, 보통 6개월 미만 유지되는 사업장을 통해 사업이 한 국가에서 행해지는 상황에서는 국내사업장이 없는 것으로 보는 것이 실무관행이다 (이와 반대로, 사업장이 6개월 이상 유지되는 경우 국내사업장이 있는 것으로 보는 많은 적용 사례가 있음). 이에 대한 예외는 반복적 성격의 활동의 경우이다; 이 경우, 장소를 사용한 각 기간이 장소사용 회수(수년간에 걸쳐 있을 수 있음)와 곱해져서 고려될 필요가 있다. 다른 예외는 그 국가에서만 배타적으로 수행되는 사업 활동인 경우이다; 이 경우 사업성격상 단기간일 수 있지만 사업이 그 국가에서 전부 행해지므로 그 국가에 대한 관련성은 크다. 행정편의를 위하여, 단기간 동안만 존재하는 특정 사업장을 국내사업장으로 보는 것에 대하여 반대하는 국가들은 이 적용 사례를 감안할 수 있다.

6.1 11항과 19항에서 언급한 대로, 일시적인 활동중단으로 인해 국내사업장이 존재하지 않게 되는 것은 아니다. 이와 마찬가지로, 6항에서 논의한 대로 특정 사업장이 짧은 기간 동안만 사용되지만 이러한 사용이 장기간 동안 주기적으로 이루어진다면, 그 사업장을 단순히 일시적 성격으로 보아서는 안 된다.

6.2 또한, 특정 사업장에서 동일인 혹은 특수관계인이 유사한 여러 가지 사업을 행하면서 그 사업장이 각 사업의 일시적 목적이상으로 사용된다는 판단을 회피하기 위해 각 사업을 단지 단기간 동안만 사업장에서 행하는 경우가 있을 수 있다. 3항에 규정된 12개월 기간을 이용하려는 책략에 대처키 위한 18항의 언급은 이 경우에도 동일하게 적용된다.

6.3 사업장소가 단지 국내사업장을 구성하지 않는 단기간 동안 사용될 일시적 목적으로 설치된 것이지만, 실제로는 일시적인 것으로 볼 수 없을 정도의 기간동안 존속한다면 일정 사업장소가 되며 따라서 소급하여 국내사업장이 된다. 비록 기업활동의 특수한 성격이나 특별한 상황으로(납세자 사망, 투자실패 등) 조기 청산하였기 때문에 실제에 있어 매우 짧은 기간동안 존속한다해도 당초부터 국내사업장이 될 수 있다.

7. 어떤 사업장소가 국내사업장이 되기 위해서는, 그 장소를 이용하는 기업은 사업장소를

통하여 전반적 혹은 부분적으로 사업을 수행해야 한다. 위 3항에서 기술한 대로 그 활동이 생산적 성격일 필요는 없다. 더 나아가, 영업중단이 없다는 의미에서 활동이 계속적일 필요는 없지만 영업이 정규적으로 수행되어야 한다.

8. 다른 국가에서 한 체약국 기업에 의해 시설, 산업.상업 혹은 과학적(ISC) 설비, 건물같은 유형재나 특허권, 실용신안권(procedure) 및 이의 유사재산 같은 무형재가 유지되는 일정사업장소를 통해 제 3자에게 임대되거나 리스될 때, 통상 이런 활동은 그 사업장소를 국내사업장이 되게 한다. 자본이 일정사업장소를 통하여 사용되는 경우에도 같은 논리가 적용된다. 다른 국가에 일정사업장소를 유지함이 없이 한 국가 기업이 시설, ICS 설비, 건물이나 무형재를 임대나 리스활동을 위해 다른 국가 기업에 임대하거나 리스할 경우, 리스된 시설, ISC설비, 건물, 혹은 무형재는 계약이 단지 ISC설비 등의 리스에만 국한된다면 임대인의 국내사업장이 되지 않는다. 이는 예를 들면 임대인이 설비를 설치한 후 운영할 직원을 보내는 경우에도 해당되는데, 이때 직원의 책임은 임차인의 지시, 책임과 통제아래 ISC설비의 운영과 유지에만 국한된 것이어야 한다. 만약 직원이 설비가 사용되는 작업과 관련한 결정에 참여하는 등 더 넓은 책임이 있거나, 임대인의 책임하에 직원이 설비를 운영.수리.점검.유지한다면, 임대인의 활동은 ISC설비의 단순 리스범위를 넘는 것으로 사업적 활동이 될 수 있다. 이 경우에 영속성 기준에 부합된다면 국내사업장이 존재하는 것으로 볼 수 있다. 그런 활동이 3항에 언급된 것과 관련이 있거나 성격상 유사한 경우, 12개월 기한이 적용된다. 다른 경우는 상황에 따라 결정되어야 한다.

9. 그러나, 컨테이너 리스는 특이한 면을 갖는 산업 혹은 상업적 설비리스의 특수한 경우이다. 컨테이너 리스와 관련된 기업은 다른 나라에 국내사업장을 가진 것으로 보아야한다는 상황을 결정하는 문제는 '컨테이너 리스의 수취소득 과세'[16][1]라는 제목으로 더 자세히 논의되었다.

9.1 한 기업이 사업장소를 통해 사업을 전부 또는 일부 수행하는 것으로 볼 수 없는 다른 사례는 해외 전화사업자의 전화네트워크에 사용자를 연결하기 위해 해외 전화사업자와 로밍계약(roaming agreement)을 체결하는 한 체약국 전화사업자의 경우이다. 로밍계약에 따라 사용자 거주지국 네트워크의 지리적 범위를 벗어난 전화사용자는 해외 네트워크의 사용을 통해 음성전화를 걸거나 받으며, 데이터를 송신하거나 수신하며 또는 다른 서비스를 받게 된다. 이 경우, 해외 네트워크사업자는 사용자 거주지국의 네트워크사업자에게 사용에 따른 대가를 청구한다. 전형적인 로밍계약에서, 거주지국 네트워크사업자는 해외사업자의 네트워크에 단순히 음성이나 데이터를 전송하며 해외네트워크를 운영하거나 또는 물리적으로 접속하는 것은 아니다. 이러한 이유로, 해외네트워크가 소재하는 어느 지역도 거주지국 네트워크사업자의 처분하에 있다고 볼 수 없으며 따라서 거주지국 네트워크사업자의 국내사업장을 구성하지 않는다.

10. 기업의 사업은 기업가(entrepreneur)나 기업과 유급고용 관계를 가진 개인(직원)에 의해

16 OECD 조세조약모델 가제본 2편 R(3)-1에 재출판

주로 수행된다. 직원(personnel)은 근로자와 기업으로부터 지시를 받는 다른 사람(예;종속대리인)을 포함한다. 제삼자와 관련된 직원의 권한은 상관없는 것이다. 종속대리인이 일정사업장소에서 일한다면, 계약을 체결할 권한이 있는가 없는가 하는 것은 차이가 없다(아래 35항 참조). 그런데, 기업의 사업이 주로 자동설비에 의해 수행되고 직원활동이 그 설비의 설치, 운영, 통제 및 유지에만 국한하더라도 국내사업장은 존재할 수 있다. 따라서, 다른 국가에 한 국가 기업에 의해 설치된 게임기나 자판기 등이 국내사업장을 구성할 것인가 아닌가는 기업이 기계의 최초 설치이외의 사업활동을 수행하는가에 달려 있다. 만약 기업이 단지 기계를 설치하고 다른 기업에 리스하였다면, 국내사업장은 존재하지 않는다. 그러나, 기계를 설치한 기업이 자신의 소득을 위해 기계를 운영하고 유지한다면, 국내사업장은 존재할 것이다. 기계가 기업의 종속대리인에 의해 운영.유지 된다면 이 원칙은 또한 적용된다.

11. 국내사업장은 기업이 일정사업장소를 통하여 사업을 수행하기 시작하면서 존재한다. 이는 기업이 사업장에서 사업장을 계속 사용키 위한 활동을 준비하는 경우이다. 이런 준비활동이 사업장이 계속할 활동과 실제적으로 구별된다면, 기업이 일정사업장소를 설치하는 기간이 포함되어서는 안 된다. 국내사업장은 일정사업장소의 처분이나 그곳을 통한 활동종료로 존재하지 않게 되는데, 활동종료는 국내사업장의 이전 활동과 관련된 모든 행위와 수단들이 제거되는 때이다(현재사업의 철수, 설비의 수선 및 수리). 그런데, 운영의 일시적 장애는 종료로 볼 수 없다. 만약 일정사업장소가 다른 기업에 리스된다면, 그 사업장은 보통 임대인보다는 임차기업의 활동에 쓰일 것이다; 일반적으로, 임대인이 일정사업장소에서 자신의 사업활동 수행을 계속하는 경우를 제외하고는 임대인의 국내사업장은 존재하지 않게 된다.

2항

12. 이 항은 하나 하나 국내사업장으로 명백히 간주될 수 있는 예들을 열거하는데, 물론 이것이 전부는 아니다. 이 예들은 1항에 주어진 일반적 정의에 따라 열거되는 것이므로, 체약국들은 열거된 '관리장소', '지점', '사무소' 등의 용어가 1항 요건에 부합될 때만 국내사업장이 되는 것으로 해석하여야 한다.

13. '관리장소'는 필수적으로 '사무소'일 필요가 없으므로 따로 언급되었다. 그러나, 두 체약국의 법이 '사무소'와 구별되는 '관리장소'의 개념을 포함하지 않는 경우 양자조약에 관리장소에 대해 언급할 필요는 없다.

14. f목은 광산, 유정이나 가스정(gas well), 채석장 혹은 다른 천연자원의 추출장소는 국내사업장임을 규정하고 있다. '다른 천연자원의 추출장소'는 넓게 해석되어야 한다. 이는 예를 들면 육지건 바다건 탄화수소를 채취하는 모든 장소를 포함한다.

15. f목은 천연자원의 채취를 거론하고 있는데, 천연자원의 탐사가 육지 혹은 바다인지에 대하여는 언급하고 있지 않다. 그러므로, 이런 활동으로 인한 수입이 사업소득으로 보이면, 활동이 국내사업장을 통해 수행되었는지 여부는 1항에 의해 판단되어야 한다. 그런데, 과세권

귀속과 탐사활동 소득유형에 관한 기본적 문제에 있어 공통적 견해를 갖기 힘들기 때문에, 체약국들은 특별 규정에 동의할 수 있다. 예를 들면, 다른 체약국에 있는 장소나 영역에서 한 체약국 기업이 행하는 천연자원 탐사활동을 아래와 같이 보도록 합의할 수 있다:

a. 다른 국가에 국내사업장을 갖지 않은 것으로 간주한다, 혹은
b. 다른 국가에서 국내사업장을 통하여 활동을 수행하는 것으로 간주한다, 혹은
c. 활동이 특정 기간을 넘으면 다른 국가에서 국내사업장을 통하여 활동을 수행하는 것으로 간주한다.

체약국들은 또한 그 활동으로 인한 소득에 다른 규정을 적용키로 합의할 수 있다.

3항

16. 이 항은 건축현장이나 건설 또는 설비 공사는 12개월 이상 지속될 경우 국내사업장이 된다고 명시적으로 규정하고 있다. 이 요건이 충족되지 않으면 2항에서 의미하는 사무소나 작업장 같은 건설활동과 연관되는 구조물이 그 안에 있더라도 국내사업장이 되지 않는다. 그런데, 이러한 사무소나 작업장이 여러 개의 건설공사를 위해 사용되고 이러한 활동이 4항에 언급한 예비적·보조적 활동을 넘어선다면 개별적인 건축현장, 건설 및 설비공사가 12개월 이상 지속되지 않는 경우에도 이 조의 다른 조건을 충족하는 경우 국내사업장으로 간주된다. 그러므로 이 경우 작업장이나 사무소의 상황은 이러한 개별 현장이나 공사와는 다른 것으로, 사용자산이나 부담위험을 감안하여 사무소나 작업장을 통해 수행되는 기능에 귀속되어야 할 적정이익을 국내사업장에 배분해야 함을 명심해야 한다. 적정이익은 여러 개의 건설현장과 관련하여 수행되는 기능에 배분되어야 할 이익으로, 그러한 기능이 사무소와 적절히 연관되는 선에서 국내사업장에 귀속될 수 있다.

17. '건축현장, 건설 혹은 설비 공사'는 건물신축뿐 아니라 도로, 교량, 운하의 건설, 건물, 도로 혹은 운하의 개축(단순한 유지나 수리 이상의 것을 포함), 파이프라인의 설치, 굴착과 준설을 포함한다. 또한, “설비 공사(installation project)”는 건설 공사와 관련된 설비에만 한정하지 않는다; 기존 건물이나 옥외에 설치하는 기계장치 등과 같은 새로운 장비의 설치를 포함한다. 건물공사의 현장 기획이나 감독은 3항에서 언급되고 있다. 이를 명시적으로 표현하도록 3항의 문맥을 변경하고자 하는 국가는 양자조약에서 변경할 수 있다.

18. 12개월 테스트는 각 개별 장소나 공사에 적용된다. 얼마나 길게 그 현장이나 공사가 지속되었는지를 결정할 때, 그 공사와 전혀 상관없는 다른 현장이나 공사와 관련하여 계약자가 이전에 소모했던 시간은 고려해서는 안 된다. 건축현장은 그 공사가 상업적. 지리적으로 일관된 전체를 형성한다면, 비록 여러 개의 계약으로 이루어졌더라도 단일 건으로 간주된다. 이 규정에 따라 여러 사람의 지시에 의한 것이라도 한 건축현장은 한 개의 단위를 이룬다(예: 주택단지). 12개월 한도는 조약남용을 불러올 수 있다; 기업이(주로 대륙붕에서 일하거나 대륙붕 개발이나 탐사관련활동에 종사하는 계약자나 하도급자) 원계약을 몇 개로 나누어, 각각이 12개월 이하의 기간이 되도록 하여 서로 다른 회사-실제는 같은 그룹에 의해 소유된-에 분배하는 것을 가끔 볼 수 있었다. 이런 조약남용이 상황에 따라 입법.사법상 반회

피법률의 적용대상이 된다는 사실과는 별도로 이 문제와 관련된 국가는 양자협상의 틀 속에서 해결책을 찾을 수 있다.

19. 건설현장은 계약자가 건축이 행해질 나라에서 건설을 위한 기획사무소를 설치하는 등의 준비작업을 포함하여 일을 시작하는 날부터 존재한다. 통상적으로 건설현장은 작업이 완료되거나 영구히 포기될 때까지 존재하는 것이다. 일이 일시적으로 중단될 때는 존재하지 않는 것으로 보아서는 안 된다. 계절적 혹은 일시적 장애는 건설장소의 존재기간을 계산하는데 포함되어야 한다. 계절적 장애는 나쁜 날씨에 의한 장애를 포함한다. 일시적 장애는 예를 들면 물자부족이나 노동애로 때문에 발생할 수 있다. 따라서, 도급자가 5월 1일 작업을 시작해서 나쁜 날씨나 물자부족으로 11월 1일 작업을 중단하고, 다음해 2월 1일 작업을 재개하였다면 그 건설공사는 일을 처음 시작한 날(5.1)과 최종적으로 끝낸 날(다음해 6.1) 사이에 13개월이 흘렀기 때문에 국내사업장으로 간주된다. 만약 전체공정을 맡은 기업(원 도급자)이 다른 기업(하도급자)에게 공정의 일부를 하도급 하였다면, 건설현장에서 하도급자가 지낸 기간은 건설공정에서 원도급자가 지낸 시간으로 간주된다. 하도급자 자신은 그의 활동이 12개월 이상 지속되면 그 현장에 국내사업장을 가진 것이다.

19.1 세무상 무시되는 파트너십의 경우, 12개월 테스트는 파트너십 자체의 활동과 관련하여 적용된다. 만약 동업자와 파트너십의 근로자가 현장에서 보낸 기간이 12개월을 초과한다면, 이에 따라 파트너십이 수행한 사업은 국내사업장을 가지는 것으로 간주된다. 따라서, 각 동업자는 자신이 현장에서 보낸 시간과 상관없이, 파트너십에 의해 수취되는 사업소득의 자기지분에 대한 과세상 국내사업장을 가진 것으로 간주된다.

20. 건설이나 설비공사의 성격상 도급자의 활동은 공정이 진행됨에 따라 계속 혹은 가끔 옮겨 다닐 수 있다. 도로나 운하가 건설되거나, 수로가 준설되거나, 가스관이 매설되는 것이 이런 경우이다. 이와 미찬가지로, 해양 기지(offshore platform)같은 중요 설비의 각 부분들이 한 국가의 여러 장소에서 조립되어, 최종 조립을 위해 그 국가의 다른 장소로 이동되는 경우, 이것은 단일 작업의 일부이다. 이 경우, 시공인력이 특정장소에 12개월 동안 상주하지 않는 것은 중요치 않다. 각 지점에서 수행되는 활동은 단위공사일 뿐이고, 만약 전체로 보아 공사가 12개월 이상 지속되면 국내사업장으로 간주되어야 한다.

4항

21. 이 항은 1항에 있는 일반적 정의의 예외로서 취급되어, 비록 활동이 일정사업장소에서 수행되더라도 국내사업장이 아닌 일련의 사업활동을 열거하고 있다. 이들 활동의 공통적 특징은 일반적으로 예비적이고 보조적인 활동이라는 것이다. 이는 실질적으로 1항에 있는 정의의 일반적 예외에 해당하는 e목에 언급된 사례에서 명백히 기술되어 있다. 또한, f목은 같은 일정사업장소에서 a목부터 e목까지 언급된 활동을 동시에 수행하는 경우, 이러한 복합적 활동의 결과 일정사업장소의 활동이 예비적이고 보조적인 것이라면 국내사업장이 되지 않는다고 규정하고 있다. 따라서, 4항 규정은 한 국가 기업이 다른 국가에서 단순히 예비적이고

보조적인 성격의 활동을 수행한다면, 다른 국가에서 과세되는 않도록 하기 위한 것이다.

22. a목은 기업이 제품이나 상품을 저장, 전시, 인도하기 위하여 설비를 사용하는 경우에만 관련된다. b목은 상품의 재고와 직접 관련되며, 재고가 저장, 전시, 인도목적으로 보유된다면 그 같은 재고는 국내사업장으로 취급되지 않는다고 규정하고 있다. c목은 한 기업에 속한 상품이나 제품의 재고가 첫번째 기업을 대리하거나 위탁받아 두번째 기업에 의해 가공되는 경우이다. d목에서 정보수집에 대한 언급은 단지 본사의 많은 '촉수'중 하나로 역할하는 것 이상의 어떤 목적도 없는 신문지국의 사례를 포함할 의도이다. 그런 지국을 제외하는 것은 '단순구매'개념을 확대 해석한 것에 불과하다.

23. e목은 기업을 위하여 예비적이고 보조적인 성격의 활동만을 하는 일정사업장소는 국내사업장으로 보지 않는다고 규정하고 있다. e목의 문맥은 국내사업장에 대한 예외를 모두 열거할 필요를 없애 주었다. 그 외에, e목은 1항의 일반적 정의에 대한 일반적 예외를 규정하여, 1항과 같이 읽을 때 무엇이 국내사업장을 구성하는지 결정하는데 있어 보다 상세한 판단기준을 제공하고 있다. e목은 어느 정도 1항의 정의를 제한하여 일정사업장소를 통해 활동하지만 국내사업장으로 보지 않아야 할 많은 사업조직형태를 광범위한 정의로부터 배제하고 있다. 그러한 사업장소는 기업 생산성에 기여하지만, 그 장소가 수행하는 용역은 실제 소득과는 거리가 멀어 해당 일정사업장소에 소득을 배분하기에는 어려운 것이다. 활동이 예비적이고 보조적인 성격을 가지고 있는 경우 광고, 정보제공, 과학적 연구, 특허나 노하우의 제공목적만을 위한 일정사업장소가 그 예이다.

24. 예비적이고 보조적인 활동과 그렇지 않은 활동을 구별하는 일은 종종 어려운 것이다. 결정적인 기준은 일정사업장소의 자체적 활동이 전체적으로 볼 때 기업활동의 핵심적이고 중요한 부분인가이다. 각 개별적 상황을 평가하여야 한다. 어떤 경우에도 전체 기업의 일반목적과 같은 목적의 일정사업장소는 예비적이고 보조적인 활동을 하는 것이 아니다. 예를 들면, 특허권과 노하우의 제공이 기업 목적인 경우, 그런 활동을 하는 기업의 일정사업장소는 e목의 혜택을 볼 수 없다. 기업이나, 기업 혹은 재벌그룹의 일부를 관리하는 기능을 가진 일정사업장소는 예비적이고 보조적인 활동을 하는 것으로 보지 않는데, 그런 관리활동은 한도를 넘는 것이기 때문이다. 국제적 조직을 가진 기업이 소위 '관리사무소'를 지사, 국내사업장, 대리인 혹은 독점위탁인을 둔 국가에 설치하고 그 사무소가 기업의 다른 부문을 감독하고 조정하는 기능을 갖는다면 통상적으로 국내사업장이 존재하는 것으로 보게 되는데, 관리사무소는 2항에서 의미하는 사무소로 간주되기 때문이다. 거대 국제재벌이 본부에는 일반적 감독권만을 주고 지역관리 사무소에 관리 기능을 위임하는 경우(다중심 기업), 지역 관리사무소는 2항 a목에서 의미하는 '관리장소'를 가진 것으로 간주된다. 기업 관리기능은 재벌그룹 운영의 일부만을 담당한다고 해도 기업의 핵심적인 부분을 구성하고, 따라서 어떤 경우든 4항 e목의 의미에서 예비적이고 보조적인 성격을 가진 활동으로 간주될 수 없다.

25. 기업이 고객에게 공급한 기계를 위한 부품을 공급하거나 기계 유지나 수선을 위해 일정사업장소를 보유하는 경우, 이것은 4항 a목에 언급된 단순 배달을 넘기 때문에 국내사업장

을 구성할 수 있다. 왜냐하면 이런 판매 후 봉사조직은 고객을 상대하는 기업 용역제공의 핵심적이고 중대한 부분을 구성하므로 그 활동은 단순히 보조적인 것이 아니다. e목은 일정사업장소의 활동이 예비적이고 보조적인 경우에만 한정되어 적용된다. 예를 들면, 일정사업장소가 단지 정보만 제공할 뿐 아니라, 개별고객을 위해 특별히 개발된 계획 등을 공급하는 것은 여기에 해당되지 않는다. 또한 연구단체가 스스로 제조에 관여하는 경우도 여기에 해당되지 않는다.

26. 더 나아가, e목은 일정사업장소의 활동은 자기 기업을 위하여 수행되어야 한다고 명시하고 있다. 자기 기업뿐 아니라 다른 기업에도 직접 용역을 제공하는 일정사업장소는, 즉 일정장소를 가진 기업이 속한 그룹내 다른 기업에 용역을 제공하는 경우는 e목의 범위에 해당하지 않는다.

26.1 또 다른 예는 한 국가의 영역을 통과하는 통신선(cable)이나 파이프라인과 같은 설비이다. 이것이 6조 2항에 따른 부동산인 경우, 다른 기업이 설비를 사용함으로 해서 설비 소유주나 운영자가 수취하는 소득이 6조에 해당한다는 사실과는 별개로, 4항이 설비에 적용되는지가 문제가 될 수 있다. 이런 설비가 다른 기업에 속한 재산을 운반하는데 사용된다면, 설비를 사용하는 기업에 속하는 제품이나 상품의 운반에 한정하여 적용되는 4(a)항은 이 설비의 소유주나 운영자에 대하여는 적용되지 않는다. 또한 통신선이나 파이프라인이 그 기업만을 위해 사용되지 않고 기업의 사업성격을 감안할 때 이러한 사용이 예비적이거나 보조적인 성격이 아니므로 4(e)항은 기업에 대하여 적용되지 않는다. 그런데, 주로 자기 자산을 운반하기 위해 한 국가의 영역을 통과하는 통신선이나 파이프라인을 기업이 소유하고 운영하며, 이러한 운반은 그 기업의 사업상 단순히 부수적인 경우는 다른 상황인데, 다른 국가에 소재한 정유공장에 자신의 원유를 운반만 하기 위해 한 국가의 영역을 통과하는 파이프라인을 소유하고 운영하는 정유사업을 하는 기업을 예로 들 수 있다. 이 경우, 4(a)항이 적용될 것이다. 또 다른 문제는 케이블이나 파이프라인이 또한 케이블이나 파이프라인 운영자의 고객에 대한 국내사업장을 구성하는지인데, 즉 데이터, 전력 또는 자산을 한 장소로부터 다른 장소로 전송하거나 운반하게 하는 기업의 국내사업장을 말한다. 이 경우, 그 기업은 케이블이나 파이프라인 운영자가 제공하는 전송 또는 운반 용역을 단순히 취득하는 것으로 그 케이블이나 파이프라인을 자신의 처분하에 두는 것은 아니다. 따라서 케이블이나 파이프라인은 그 기업의 국내사업장에 해당하지 않는다.

27. 위 21항에 이미 언급된 대로, 4항은 예비적이고 보조적인 성격을 가진 활동에 종사하는 일정사업장소와 관련하여 1항의 일반적 정의에 대한 예외를 정하기 위해 만들어졌다. 따라서, 한 사업장소에서 4항 a에서 e목에 언급된 활동이 복합적으로 일어난다 해도, 4항 f목에 따르면 그것만으로는 국내사업장이 존재한다는 것을 의미하지 않는다. 일정사업장소의 복합활동이 단지 예비적이고 보조적인 한, 국내사업장은 없는 것으로 보아야 한다. 너무 엄격한 기준으로 이러한 복합활동을 판단해서는 안 되며 개별적 특수상황에 따라 검토해야 한다. '예비적이고 보조적인 성격'의 기준은 e목의 경우와 동일한 기준으로 해석되어야 한다(위 24, 25항). 그러한 복합활동이 예비적, 보조적 성격에 해당되는지를 따지지 않고 a목에서 e목까

지 열거된 각 활동의 복합을 허용코자 하는 국가는 f목의 "성격"에 "하는 한(provided)"을 삭제하여 그렇게 할 수 있다.

27.1 기업이 a목부터 e목까지 열거된 몇 개의 일정사업장소를 유지하면서 이들이 각각 지역적. 조직적으로 분리되어 있다면 f목은 적용되지 않는데, 이 경우에 국내사업장이 구성되는지 여부를 결정함에 있어 각 사업장은 독립적이고 분리된 것으로 보아야 한다. 그렇지만, 한 장소에서 제품을 받아 저장하고 다른 장소를 통해 이 제품을 배달하는 경우 등과 같이 체약국 내에서 각 사업장이 상호 보완적인 기능을 수행하는 경우 사업장들은 "조직상 분리된" 것이 아니다. 한 기업이 일관되게 운영되는 사업을 여러 개의 작은 운영단위로 쪼개어, 각 장소가 단순히 예비적이거나 보조적인 활동에 종사한다고 주장할 수는 없는 것이다.

28. 4항에 언급한 일정사업장소는 국내사업장이 아니라고 받아드릴 만한 최소한 기능에 활동이 국한되는 한, 국내사업장으로 간주될 수 없다. 비록 사업을 개시하고 수행하는 계약이 사업장을 책임지는 사람들에 의해 체결된다 해도 또한 마찬가지이다. 4항에서 의미하는 계약체결권을 가진 사업장 고용인은 5항 의미상 대리인으로 보지 않는다. 이러한 예는 연구소(research institution)로, 소장이 연구소 유지에 필요한 계약을 체결할 권한이 있고 이 권한이 연구소기능의 틀 속에서 행사되는 때이다. 한편, 4항에 열거된 기능을 행사하는 일정사업장소가 자신이 속한 기업뿐 아니라 다른 기업대신 기능을 행사한다면 국내사업장은 존재한다. 예를 들면, 한 기업에 의해 보유되는 광고대행사가 다른 기업을 위해 광고를 대행한다면, 그 광고대행사를 보유한 기업의 국내사업장을 구성하는 것이다.

29. 4항에 따라 일정사업장소가 국내사업장으로 간주되지 않으면, 이 예외는 그 곳에서 기업활동을 끝낼 때 사업장 자산인 동산의 처분에도 똑같이 적용된다(위 11항 및 13조2항 참조). 예컨대 상품의 전시는 a목과 b목에 따라 제외되기 때문에, 무역박람회나 대회의 종료시에 판매하는 상품은 이 예외에 해당한다. 물론 이런 예외는 무역박람회나 대회에 실제 전시되지 않은 상품의 판매에는 적용되지 않는다.

30. 예외로 열거된 활동(4항)과 그 외의 활동 모두에 사용된 일정사업장소는 하나의 국내사업장으로 간주되며, 두 가지 활동 모두와 관련하여 과세된다. 제품의 인도를 위해 유지되는 상점이 또한 판매에도 종사하는 경우가 이 경우이다.

5항

31. 기업이 비록 한 국가에서 1항과 2항에서 의미하는 일정사업장소를 갖지 않더라도 일정조건하에 기업을 위해 활동하는 사람이 있다면, 그 국가에 국내사업장을 가진 것으로 취급해야 함은 일반적으로 받아들여진 원칙이다. 이 규정은 그 국가에 이런 사안에 대한 과세권을 주기 위한 것이다. 따라서, 5항은 기업을 위한 사람의 활동과 관련하여 국내사업장을 가진 것으로 간주하는 조건을 기술하고 있다. 이 항은 사람 활동의 예외를 넓게 한 것을 빼고는, 1963년 조약초안의 관련규정의 취지를 명확하게 하고자 본질을 훼손함이 없이 1977년

조약모델에서 재구성하였다.

32. 그 활동이 기업을 위한 국내사업장을 구성하는 사람은 소위 종속대리인인데, 말하자면 그 사람은 고용인이건 아니건 6항에 해당하는 독립대리인이 아니다. 개인이건 법인이건 대리인이 될 수 있으며, 기업을 대신하여 활동하는 국가의 거주자가 될 필요도 없고, 그 국가에 사업장을 가질 필요도 없다. 누구든 종속된 사람이 있다면 바로 기업의 국내사업장으로 판정된다고 규정하는 것은 국제경제관계에 이익이 될 수 없다. 이러한 국내사업장 판정은 그들의 권한이나 활동성격으로 볼 때, 관련국에서 사업활동에 상당히 개입하는 사람에 한정된다. 따라서, 5항은 계약체결권을 가진 사람만이 그들을 유지하는 기업을 위한 국내사업장이 된다는 원칙에 근거한다. 이 경우, 그 사람은 관련국내에서 기업의 사업활동 참여를 좌지우지할 정도의 충분한 권한을 가진다. 여기에서 '국내사업장' 용어는 물론 이 사람이 권한을 단지 가끔이 아니라 계속적으로 사용한다는 것을 전제로 한다.

32.1 또한 "기업명의로 계약을 체결할 권한" 이란 말이 문자 그대로 이 항을 기업 명의로 계약하는 대리인에게만 적용함을 의미하지 않는다; 이 항은 계약이 실제 기업 명의로 되지 않는다 해도, 기업을 구속하는 계약을 체결하는 대리인에게도 마찬가지로 적용된다. 거래에 있어 기업의 적극적 관여가 없다는 것은 대리인에게 권한을 위임하였다는 증거가 될 수 있다. 예를 들면, 재화 인도장소에서 창고로 주문이 직접 보내지면서 대리인이 주문을 받고 보내는(그러나 공식적으로는 최종 결정되지 않음) 경우, 대리인이 계약을 체결할 실질적 권한을 보유하는 것으로 판단할 수 있다.

33. 계약체결권은 기업 고유사업을 구성하는 영업관련 계약을 포함해야 한다. 예를 들면, 그 사람이 기업을 위한 자신의 활동을 기업 고용인에게 지원케 할 권한을 갖거나 기업명의로 기업 내부운영과 관련된 계약을 체결하는 것은 관련이 없다. 또한 권한은 다른 국가에서 항상 행사되어야 한다: 이의 해당 여부는 실제상황에서 상업적 실재의 기준으로 판단되어야 한다. 기업을 구속하는 계약의 모든 세부사항까지 협상할 권한이 있는 사람은 '그 국가'에서 이 권한을 행사한다고 할 수 있다. 이는 비록 계약이 기업 소재지국에서 다른 사람에 의해 서명되는 경우에도 마찬가지이며, 혹은 협상을 한 사람이 공식적으로 대표권을 부여받지 않은 경우에도 마찬가지이다. 그러나 한 사람이 한 체약국에서 기업과 고객간의 협상에 참여하거나 관여하였다는 사실만으로 한 체약국에서 그 사람이 기업의 명의로 계약을 체결한 권한을 행사하였다고 예단하여서는 안 된다. 다만 한 사람이 협상에 참여하거나 관여하였다는 사실은 기업을 대신하여 그 사람이 수행한 기능을 정확히 판단하는데 중요한 필요조건이 될 수 있다. 4항에 열거된 목적만을 위한 일정사업장소의 유지는 4항에 따라 국내사업장을 구성하지 않는데, 그런 목적에 국한된 활동을 하는 사람도 역시 국내사업장을 구성하지 않는다.

33.1 대리인이 “항상(habitually)" 계약을 체결해야 한다는 요건은 기업이 한 체약국에 유지하는 장소는 국내사업장을 보유함으로서 그 국가에서 과세대상이 되는 것으로 간주되기 위해서는 단순히 일시적인 것 이상이어야 한다는 5조의 원칙에 따른 것이다. 대리인이 계약체결

권을 ”항상 행사(habitually exercising)"하는 것으로 판단하기 위해 필요한 활동 정도와 빈도는 계약의 성격과 주된 사업에 따라 다를 것이다. 명확한 활동빈도 기준을 정하는 것은 불가능하다. 그렇지만, 6항에서 거론된 것과 같은 판단요소들이 이러한 판단을 하는데 준용될 수 있다.

34. 5항의 요건에 부합되는 경우, 기업이름으로 계약을 체결할 권한을 행사하는 사람뿐 아니라 그 사람을 위해 활동하는 사람까지 국내사업장을 구성하게 된다.

35. 5항의 세부조건에 부합되는 사람은 국내사업장을 구성한다; 다른 모든 사람은 국내사업장이 되지 않는다. 그런데, 5항은 단순히 기업이 한 국가에서 국내사업장을 가진 것인지 아닌지에 대한 양자택일적 판단기준을 규정하고 있음을 명심해야 한다. 기업이 1항과 2항에서 의미(4항의 단서에 따라)하는 국내사업장을 가진 것으로 밝혀진다면, 그 사람이 5항에 해당됨을 밝힐 필요는 없다.

6항

36. 한 체약국 기업이 중개인(broker), 일반위탁 매매인(general commission agent) 혹은 다른 독립자격의 대리인을 통해 거래할 경우, 만약 그 대리인들이 자기사업의 일상적 과정 안에서 행동한다면 그 거래에 대하여는 다른 체약국에서 과세할 수 없다(위 32항 참조). 독립기업인 이 대리인들이 외국기업의 국내사업장을 구성할 수 없는 것은 당연하지만, 이점을 분명히 하고 강조하기 위해 6항이 조문에 포함되었다.

37. 아래 경우의 사람은 6항의 범위에 든다, 즉 이 사람은 대리하는 기업의 국내사업장을 구성하지 않는다.

a. 기업과 법적, 경제적으로 독립되어 있고 또한
b. 기업을 대리하여 행동할 때 자기 사업의 일상적 과정에서 활동.

38. 어떤 사람이 대리하는 기업으로부터 독립적인지 여부는 그 기업에 대하여 갖는 책임한도에 달려 있다. 기업을 위한 그 사람의 상업활동이 기업의 구체적 지시나 전체적 통제하에 놓여 있다면, 그 사람은 기업으로부터 독립적이라고 볼 수 없다. 다른 중요한 기준은 사업위험이 그 사람에게 부담되는가 혹은 기업에게 부담되는가 이다.

38.1 법적 종속성 검토와 관련하여, 모법인이 주주 자격으로 자회사에 대하여 행하는 통제는 종속성 혹은 모회사의 대리인 자격인 자회사의 판단과는 상관이 없음을 알아야 한다. 이는 5조 7항의 원칙과 일치하는 것이다. 그러나, 주석 41항에서 독립회사들 간에 적용되는 것과 동일한 판단기준을 적용하여 자회사를 모회사의 종속적 대리인으로 판단할 수 있다고 하고 있다.

38.2 대리인이 독립적인지를 결정함에 있어 아래 검토내용을 염두에 두어야 한다.

38.3 독립적 대리인은 전형적으로 자기 업무결과에 대해 위탁인에게 책임을 지나, 업무수행 방법과 관련하여 심한 통제를 받지 않는다. 독립적 대리인은 업무수행과 관련하여 위탁인으로부터 세세한 지시를 받지 않는다. 위탁인이 대리인의 특별한 기술이나 지식에 의존한다는 사실은 독립성의 지표가 된다.

38.4 대리인이 수행하는 사업범위의 제한은 분명히 대리인의 권한 범위에 영향을 미친다. 그런데, 이러한 제한은 종속성과 관련이 없는데, 종속성은 계약에 따라 허여된 권한 범위내에서 위탁인을 대신하여 대리인이 어느 정도 자유롭게 사업을 수행하는지에 따라 판단된다.

38.5 계약에 따라 수행되는 사업과 관련하여 대리인이 위탁인에게 중요한 정보를 제공하는 것은 계약진행과정의 특징일 수 있다. 사업수행을 위한 방법으로 위탁인의 승인을 받는 과정에서 정보가 제공되지 않는다면, 이는 그 자체로는 대리인이 종속적이라는 결론을 내기에 충분한 판단기준은 되지 않는다. 단순히 계약을 원만히 유지하고 좋은 관계를 지속하기 위한 목적으로 정보를 제공한다면 이는 종속의 표시는 아니다.

38.6 독립적 상태를 판단함에 있어 고려해야 할 다른 요소는 대리인이 대리하는 위탁인 수이다. 사업기간을 통 털어서 혹은 장기간동안 대리인의 모든 활동 혹은 거의 모든 활동이 단지 한 기업만을 대리하여 수행된다면 독립적 상태는 아니라고 보아야 한다. 그런데, 이 사실 하나만으로는 결정적인 것은 아니다. 대리인 활동이 자신이 위험을 부담하고 자신의 기업적 기술과 지식을 사용하여 대가를 수취하는 자기가 수행하는 독립 사업을 구성하는지를 판단하기 위해서는 모든 사실과 상황을 종합하여 검토해야 한다. 대리인이 자기 사업의 일상적 과정에서 여러 위탁인을 위해 활동하며, 대리인이 수행하는 사업의 관점에서 위탁인 누구도 지배적이 아닌 경우, 위탁인을 대신하는 대리인의 사업과정에서 위탁인들이 협력하여 대리인 활동에 대한 통제를 행한다면 법적 종속성은 존재할 수 있다.

38.7 만약 자신의 사업수행보다는 경제적으로 기업영역에 속한 활동을 기업의 사업장에서 수행하는 사람이 있다면, 그 사람이 자신의 일상적 사업과정 속에서 활동한다고 말할 수 없다. 예를 들면, 자기 이름으로 기업의 제품이나 상품을 팔뿐 아니라, 기업을 대신한 계약체결권을 가진 고정중개인으로 항상 활동하는 중개인은 이러한 특별활동으로 인해 국내사업장으로 간주되는데, 중개인활동이 5항 끝에 언급된 활동을 넘는 경우 자기사업의 일상적 과정(소위 위탁대리인 활동)을 벗어나는 것이기 때문이다.

38.8 특정 활동이 대리인의 일상적 사업과정에 해당하는지 아니면 해당하지 않는지를 결정함에 있어, 대리인이 수행한 다른 사업활동은 제외하고 중개인, 수수료 대리인(commission agent) 혹은 기타 독립적 대리인으로써 일상적으로 수행한 사업활동을 검토해야 한다. 보통은 대리인 사업에 있어 일상적인 활동과의 비교가 이루어져야 하지만, 어떤 경우에는 보충적인 검토가 동시에 혹은 대체적으로 이루어져야 하는데, 예를 들면 대리인의 활동이 일상적 사업과 연관되지 않는 경우이다.

39. '국내사업장'정의에 따라 한 국가의 보험회사는, 1항에 의미하는 일정사업장소나 5항에 의미하는 사람을 통해 사업을 수행하면, 다른 나라에서 보험사업에 대하여 과세된다. 외국 보험회사는 대부분 위 요건의 어느 것에도 해당되지 않기 때문에, 사업에서 발생된 소득을 그 국가에서 과세되지 않고 대규모 사업을 할 수 있다고 생각된다. 이런 가능성을 미연에 방지하기 위해, OECD회원국에 의해 체결된 조약은 한 국가의 보험회사가 만약 다른 국가에 설립된 대리인-5항의 국내사업장 구성요건에 해당되지 않는 대리인-을 통해 보험료를 징수하거나 그 대리인을 통해 그 국가영역내의 보험을 인수하는 경우, 다른 국가에 국내사업장을 가진 것으로 본다는 규정을 포함하고 있다. 이런 방침에 따른 규정을 조약에 포함시킬지에 대한 결정은 관련 체약국의 실제상황과 법적관행에 달려 있다. 따라서, 대부분 그런 규정이 거론되지 않을 것이다. 이런 점에서 조약모델에는 그러한 규정을 포함하지 않는 것이 나을 것이다.

7항

40. 자회사의 존재 그 자체로는 모회사의 국내사업장을 구성하지 않음은 널리 인식되어 왔다. 이는 과세목적상 자회사는 독립된 법적 실체를 구성한다는 원칙의 귀결이다. 자회사가 수행하는 거래 혹은 사업이 모회사에 의해 관리된다 할지라도 자회사는 모회사의 국내사업장을 구성하지는 않는다.

41. 그런데, 5조 1항 혹은 5항의 규정에 의해 자회사가 사업장소를 가진 국가에 모회사의 국내사업장을 가진 것으로 볼 수 있는 경우가 있다. 그러므로 모회사(위 주석 4, 5, 6항 참조)의 관리 하에 있으며 그 곳을 통해 모회사가 사업을 수행하는 일정사업장소를 구성하는 자회사 소유의 일정 장소나 재산은 5조 1항에 의한 모회사의 국내사업장을 구성하며, 이 때 5조 3항과 4항의 예외조항이 적용된다(예를 들면 위 4.3항의 사례 참조). 또한 5조 5항에 따라 자회사가 한 국가에 모회사의 이름으로 계약을 체결할 권한을 가지고 일상적으로 행사하는 경우 자회사가 행사하는 모든 활동과 관련하여 그 국가에 국내사업장을 가진 것으로 간주된다(위 32항, 33항 및 34항 참조). 다만 이 경우에 자회사의 활동은 5조 4항에 명시된 활동을 벗어나며, 또한 5조 6항이 적용되는 독립대리인으로서의 일상적 사업 활동을 넘어선 것이어야 한다.

41.1 다국적기업의 일부를 구성하는 자회사에도 위와 같은 원칙이 적용되는데, 이러한 자회사는 다국적 기업그룹의 다른 회사 소유의 자산을 사용하거나 그 자산을 자신의 처분하(위 4, 5, 6항 참조)에 두는 경우, 혹은 그 자회사가 5조 5항에 따라 국내사업장을 구성하는 것으로 간주되는 경우 그 국가에 국내사업장을 가진다.(위 32, 33, 34항 참조). 이 때 5조 1항 혹은 5항의 규정에 따라 국내사업장 판정을 하는 경우 다국적 기업그룹의 개별 회사를 대상으로 판단해야 한다. 그러므로 기업그룹의 한 회사의 국내사업장이 어떤 국가에 존재한다고 해도 기업그룹의 다른 회사가 그 국가에 국내사업장을 가지는지를 판단하는데 영향을 미쳐서는 안 된다.

42. 다국적 기업그룹의 일원인 어떤 회사소유 자산을 그룹소속의 다른 회사의 처분하에 두는 경우, 다른 회사가 그 장소를 통해 사업활동을 하는 때에는 5조의 다른 요건을 충족한다면 다른 기업의 국내사업장이 구성된다. 그러나 이러한 사례를 다국적 기업그룹의 일원인 한 회사가 그룹의 다른 회사 소유가 아닌 자산에서 자신의 직원을 사용하여 한 회사 사업의 일환으로 다른 회사에게 용역(예. 경영용역)을 공급하는 현실적으로 자주 일어나는 사례와 구분할 필요가 있다. 즉, 이러한 장소는 용역을 공급받는 회사의 국내사업장이 될 수 없다. 실질적으로, 일정 장소의 한 회사 활동이 다른 회사 사업에 경제적 이익을 제공한다는 사실로 인해 다른 회사가 그 장소에서 사업을 영위한다는 것을 의미하지는 않는다. 분명한 것은 한 회사가 다른 국가에서 다른 회사에 의해 생산된 부품이나 제공된 용역을 단순히 구매하는 경우 그로 인해 국내사업장을 구성하지는 않는데, 이는 그러한 부품의 제조나 용역의 공급으로 인해 혜택을 받는 경우에도 마찬가지이다.

전자상거래

42.1 전자상거래를 위해 한 국가에서 컴퓨터 장비를 단순히 사용하는 것이 국내사업장을 구성하는지에 대하여 논란이 있었다. 이 문제는 조약 규정과 관련하여 여러 가지 논란을 야기하고 있다.

42.2 자동설비가 한 기업에 의해 운영되는 장소는 그것이 소재하는 국가의 국내사업장을 구성하지만 (아래항 참조), 일정 장소에 설립되어 일정 조건하에 국내사업장을 구성하게 되는 컴퓨터 설비와 그 설비에 의해 사용 혹은 저장되는 정보(data)나 소프트웨어는 구분할 필요가 있다. 예컨대, 인터넷 웹사이트는 소프트웨어와 전자적 정보가 합쳐진 것으로 그 자체로는 유형자산에 해당하지 않는다. 따라서, 웹사이트를 구성하는 소프트웨어와 정보만을 놓고 볼 때 어떠한 "자산 혹은 일례로 기계장치나 설비"가 없기 때문에 "사업장소"를 구성하는 일정 장소(a location)는 없는 것이다. 다만, 웹사이트가 탑재되거나 웹사이트에 접속가능한 서버는 물리적 장소를 가진 일종의 설비로 이러한 장소는 그 서버를 운영하는 기업의 "일정 사업장소"가 될 수 있다.

42.3 서버를 운영하는 기업과 웹사이트를 통하여 사업을 수행하는 기업이 다를 수 있으므로 웹사이트 자체와 웹사이트가 저장되고 사용되는 서버와의 구분은 중요하다. 예를 들면, 기업이 사업을 수행하는 웹사이트가 인터넷 용역공급자(internet service provider)의 서버에 탑재되는 경우는 흔한 일이다. 이러한 계약에서 인터넷 용역공급자에게 지급하는 수수료가 웹사이트에 필요한 정보나 소프트웨어를 저장하는데 쓰이는 디스크 공간에 따라 정해지지만, 웹사이트 운영 기업이 웹사이트를 특정 장소의 특정 서버에 탑재토록 결정할 수 있었다 해도 이 계약으로 인해 필연적으로 서버나 서버소재지가 그 기업의 처분에 맡겨지는 것은 아니다. 이 경우, 웹사이트는 유형적인 것이 아니므로 웹사이트 운영기업은 그 장소에 물리적 실재가 없다고 보아야 한다. 따라서 웹사이트 운영기업은 서버 탑재계약에 의해 사업장소를 가진 것으로 보아서는 안 된다. 그런데, 웹사이트를 통하여 사업을 운영하는 기업이 자신의 처분하에 서버를 소유하고 있는 경우, 즉 그 기업이 웹사이트를 저장하고 사용하는 서버를

소유(혹은 임차)하여 운영한다면 서버가 소재하는 장소는 조약조문의 다른 요건에 반하지 않는다면 기업의 국내사업장을 구성할 수 있다.

42.4 일정 장소에 있는 컴퓨터는 고정성 요건(requirement of being fixed)을 충족하는 경우에만 국내사업장이 될 수 있다. 서버의 경우에, 서버의 이동 가능성은 특별한 상관이 없고 실제로 이동되었는지가 관건이다. 국내사업장소를 구성하기 위해서는 1항의 규정에 따라 고정성을 가질 정도의 충분한 기간동안 일정 장소에 서버가 소재할 필요가 있다.

42.5 또 다른 문제는 한 기업의 사업이 서버와 같은 설비를 자기 처분하에 가진 장소에서 전부 혹은 부분적으로 수행된다고 볼 수 있는가 이다. 기업의 사업이 이러한 설비를 통하여 전부 혹은 부분적으로 수행되는지 여부는 구체적 사안별로 검토되어야 하는데, 이러한 설비로 인해 기업이 사업기능이 수행되는 자기 처분하의 설비를 가졌다고 볼 수 있는지 여부가 검토되어야 한다.

42.6 기업이 특정 장소에서 컴퓨터 설비를 운영하는 경우, 그 설비 운영 장소에 기업의 직원이 필요하지 않은 경우에도 국내사업장은 구성될 수 있다. 그 장소에서 사업활동을 수행하는데 사실상 직원이 필요치 않은 경우 기업이 전부 혹은 부분적으로 일정 장소에서 사업을 수행하는지 여부를 검토하는데 직원의 존재는 필요치 않다. 이러한 결론은 천연자원의 추출에 쓰이는 자동펌프 설비같이 자동적으로 운영되는 설비와 관련된 활동에 적용되는 것과 마찬가지로 전자상거래에도 적용된다.

42.7 한 국가의 일정 장소에서 컴퓨터 설비를 통하여 수행되는 전자상거래 활동이 4항의 예비적이고 보조적인 활동에 한정되는 경우 국내사업장이 존재하지 않는 것으로 보아야 한다는 사실과 관련하여 또 다른 논란이 생긴다. 일정 장소에서 수행되는 특정 활동이 4항에 해당하는지 여부는 그 설비를 통하여 기업이 수행한 다양한 기능을 감안하여 구체적 사실에 따라 검토해야 한다. 일반적으로 예비적이고 보조적인 것으로 간주되는 활동 사례는 다음과 같다.

- 전화선과 같이 공급자와 고객간 통신 연결망을 제공
- 재화나 용역의 광고
- 보안 및 능률성 제고를 위하여 미러서버(mirror server)를 통한 정보 전달
- 기업을 위한 시장정보 수집
- 정보(information) 제공

42.8 그러나, 이런 기능이 그 자체로 기업 전체 사업활동의 필수적이고 중요한 부분이거나, 혹은 기업의 다른 핵심적 기능이 컴퓨터 설비를 통하여 수행되는 경우, 이들은 4항의 활동범위를 넘어선 것으로 설비가 기업의 일정 사업장소에 해당한다면(위 42.2항부터 42.6항에서 검토된 대로) 국내사업장을 구성할 것이다.

42.9 특정 기업의 핵심 기능이 무엇인지는 그 기업이 수행하는 사업의 성격에 전적으로 좌

우된다. 예를 들면, 어떤 인터넷 용역공급자들은 다른 기업의 웹사이트나 기타 응용프로그램을 탑재할 목적으로 자체 서버를 운용하는 사업을 하고 있다. 이들 인터넷 용역공급자들에게는 고객에게 용역을 제공하기 위해 자신의 서버를 운영하는 것이 사업활동의 필수적 부분이므로, 예비적 혹은 보조적 활동으로 볼 수 없다. 이와 다른 사례는 인터넷을 통하여 제품을 파는 사업을 행하는 기업(흔히 전자상거래인“e-tailor"으로 호칭)이다. 이 경우 기업은 서버를 운영하는 사업을 하지 않으므로, 어떤 장소에서 서버를 운영한다는 것만으로는 그 장소에서 수행한 활동이 예비적이고 보조적인 것을 넘어섰다고 결론지을 수 없다. 이러한 경우 필요한 것은 기업이 행하는 사업의 관점에서 그 장소에서 수행된 활동의 성격을 검토하는 일이다. 만약 이 활동이 인터넷에서 제품을 파는 사업에 단지 보조적이고 예비적인 것이라면(즉, 많은 사례에서 보듯이 그 장소가 제품목록의 전시, 광고 혹은 잠재고객에 대한 정보제공에 전적으로 쓰이는 웹사이트를 탑재하는 서버운영에 사용되는 경우), 4항이 적용되어 그 장소는 국내사업장에 해당하지 않는다. 그렇지만, 그 장소에서 정형적인 판매관련 기능이 수행된다면(즉, 고객과의 계약체결, 대금 결제 및 제품 전달이 그 장소에 소재한 설비를 통하여 자동적으로 수행되는 경우), 이런 활동은 단순한 예비적 보조적 활동으로 볼 수 없다.

42.10 마지막으로 5항에 따라 인터넷 용역공급자가 국내사업장을 구성하는 것으로 간주할 수 있는지 여부가 문제가 된다. 이미 언급한 것처럼, 인터넷 용역공급자가 자체 서버에 다른 기업의 웹사이트를 탑재하는 용역을 제공하는 것은 흔한 일이다. 문제는 5항에 따라 이들 인터넷 용역공급자가 소유하고 운영하는 서버를 통해 운영되는 웹사이트에서 전자상거래를 행하는 기업의 국내사업장을 구성하는 것으로 인터넷 용역공급자를 볼 수 있는지 여부이다. 국내사업장이 매우 특수한 상황에서 구성되는 경우도 있을 것이지만, 5항은 일반적으로 적용되지 않을 것인데, 인터넷 용역공급자는 웹사이트를 소요하는 기업의 대리인(agent)이 아니며, 기업의 이름으로 계약을 체결할 권한을 갖거나 수시로 계약을 체결하지 않으며, 단지 자기 사업의 정상적 과정에서 독립적 대리인으로 활동하기 때문이다. 이는 인터넷용역공급자가 많은 다른 기업들의 웹사이트를 탑재한다는 사실에서도 증명된다. 또한 기업이 사업을 행하는 웹사이트는 그 자체로는 3조의 “사람(person)"에 해당하지 않기 때문에, 5항의 의미상 웹사이트를 기업의 대리인으로 하여 국내사업장이 존재하는 것으로 보아 5항을 적용할 수는 없다.

용역의 과세 (The taxation of services)

42.11 한 체약국 영토내에서 상대방 체약국 기업이 수행하는 용역소득은 국내사업장(OE §5) 및 사업소득(OE §7) 조항에 따라 한 체약국내에 국내사업장이 없으면 한 체약국에서 과세되지 않는다.(단, 조약의 다른 조항에 의해 과세되는 경우는 제외) 이러한 결론, 즉 국내사업장이 없으면 용역소득은 상대방 체약국에서만 과세된다는 원칙은 다양한 정책과 실무적 고려에 의해 확인된다. 이는 한 국가의 기업이 다른 국가에 국내사업장을 설립하기 전에는 다른 국가의 과세대상이 될 정도로 다른 국가의 경제활동에 참여한 것으로 볼 수 없다는 사업소득(OE §7)조항의 원칙에 따른 것이다. 또한, 약간의 예외(OE §8 국제운송소득, OE §

17 연예인·체육인소득)가 있지만 일반적으로 용역제공은 다른 사업활동과 동일한 방식으로 과세되며, 따라서 동일한 국내사업장 과세기준(threshold of taxation)이 독립적 용역제공을 포함한 모든 사업활동에 적용된다.

42.12 위에 언급한 실무적 고려(administration considerations)중의 하나는 상대방 체약국 기업이 한 체약국 영토내에서 수행하는 용역소득에 대한 원천과세사안이 증가한다면, 기업 및 과세당국의 납세비용과 행정부담이 증가한다는 것이다. 이는 특히 비사업자에게 제공하는 용역과 관련하여 문제되는데, 비사업자는 사업비용을 공제할 필요가 없어 원천지국 과세당국에 거래사실을 신고하지 않을 것이므로 과세당국을 이를 파악할 수 없다. 원천과세를 위해 만들어진 전형적인 원칙은 한 국가에서 체류한 시간을 기준으로 하므로, 과세당국과 기업은 모두 용역제공기업 직원이 한 국가에서 체류한 시간을 고려해야 하는데 특정 국가에 직원이 얼마나 오래 체류할 것인지를 결정할 수 없는 예기치 않은 상황(예. 예상하지 않은 어려움이나 고객요청에 의해 체류기간이 연장되는 경우)에서 국내사업장을 구성하게 될 위험에 직면한다. 이러한 경우 특히 신고의무와 관련하여 어려움이 있는데, 기업은 국내사업장과 관련된 여러 가지 행정의무를 소급하여 이행해야 하기 때문이다. 이에는 장부 및 증빙보관의무, 직원에 대한 과세(예. 상대방 체약국내 원천소득에 대한 공제 필요성) 및 기타 소득세 이외의 조세의무가 있다.

42.13 또한, 한 체약국에 일정사업장소(fixed place of business)가 없는 상대방 체약국 기업이 한 체약국 영토내에서 수행하는 용역소득의 원천과세는 과세소득결정 및 해당세액징수와 관련하여 어려움이 있다. 대부분의 경우, 이러한 기업은 국내사업장과 관련된 회계장부나 자산이 없으며 세무신고 및 징수절차를 이행할 종속대리인이 없기 때문이다. 게다가, 자국 영토내에서 수행된 용역소득을 과세하는 것이 국내세법의 일반적 특징이지만 이것이 가장 적절한 조세조약정책을 당연히 반영한 것으로는 볼 수 없다.

42.14 그런데, 일부국가는 자국 영토내에 소재하는 국내사업장에 귀속되지 않지만 자국 영토내에서 수행되는 용역에 대하여 배타적인 거주지국 과세원칙을 채택하기를 원치 않는다. 이들 국가는 일정한 상황에서 이러한 용역소득에 대한 원천과세권을 갖기 위해 조약의 조문을 변경한다. 자국 영토내에서 수행되는 용역에 대하여 조약상 추가적인 원천과세권이 배분되어야 한다고 생각하는 국가들은 그에 대한 다양한 논거를 제기한다.

42.15 원천과세권을 주장하는 국가들은 자국 영토내에 사업소득원천이 있는지를 판단하는 일반적으로 인정된 판단기준에 따라 특정국가에서 수행되는 용역소득을 그 국가에서 과세해야 한다고 생각한다. 이들 국가는 용역소득이 국내사업장(OE 5)에 귀속되지 않는 경우에도 사업소득원천이 어디에 있는가라는 단순한 판단기준에 따라 용역수행지국에 과세권이 있다고 생각한다. 이들 국가는 국내사업장이 없는 경우에도 자국내 수행용역을 과세하도록 규정한 나라들이 많다는 점을 언급한다. 즉, 단기용역제공인 경우에도 과세되는 사례가 있다.

42.16 이들 국가들은 일부 용역사업은 한 국가내에서 실질적 수준의 사업활동(substantial

level of business)을 수행하기 위해 일정사업장소를 필요로 하지 않으며 따라서 이러한 추가적인 과세권은 적절한 것이라고 생각한다.

42.17 또한, 이들 국가들은 국내사업장에 귀속되지 않는 비거주자가 수행하는 기업소득의 과세가 신고납부 및 행정에 있어 약간의 어려움을 초래하지만, 이들 기업이 자국 영토내에서 수행하는 모든 용역소득을 비과세하는 것을 정당화할 수는 없다고 생각한다. 이러한 견해를 지지하는 사람들은 국내사업장에 귀속되지 않지만 자국내 수행용역을 과세하는 국가에서 이미 시행되고 있는 과세체계를 참고할 수 있다. 이러한 과세체계는 거주 납세자가 원천징수 신고·납부하여 용역수행 비거주자에 대가를 지급하는 절차로 이루어진다.

42.18 그러나 분명한 것은, 원천지국 밖에서 비거주자가 수행하는 용역소득에 대하여 원천지국은 과세권이 없음은 모든 국가가 인정한다는 것이다. 한 국가에서 국내사업장을 통해 생산되거나 판매되지 않고 한 국가의 거주자에 의해 단순히 수입되는 재화의 해외 판매자 판매소득은 조세조약상 한 국가에서 과세되지 않으며, 동일원칙이 용역인 경우에도 적용되어야 한다. 용역대가의 지급자가 한 국가의 거주자이거나 한 국가의 국내사업장에 의해 용역대가가 부담된다거나 용역 결과물이 국내에서 사용된다는 단순한 이유는 그 국가에 소득과세권을 배분할 수 있는 충분한 인과관계를 형성하지 못한다.

42.19 다른 중요한 문제는 과세금액의 결정과 관련된다. 독립적 용역(non employment service)인 경우, 17조에 의한 예외는 있겠지만 용역소득만이 과세대상이다. 그러므로 지급자가 원천지국 거주자인 경우, 일정용역에 대한 대가총액을 과세하도록 하는 양자조세조약은 용역을 과세하는 적절한 방법은 아니다. 첫째, 이 규정은 원천지국에서 수행된 용역에 한정되지 않으므로 원천지국에서 영위되지 않은 사업활동도 과세하는 효과가 있다. 둘째, 용역소득(profit from services)을 과세하는 것이 아니라 용역에 대한 대가총액(gross payments for services)를 과세하게 된다.

42.20 또한 OECD 회원국들은 신고납부 및 기타 이유로 일정한 경우에 자국영토 내에서 수행된 용역소득을 과세하지 않도록 하는 것이 적절하다고 합의하였다.

42.21 이에 따라, 위원회는 위 42.11항의 결론에 동의하지 않는 국가들이 원한다면 용역소득이 귀속되는 국내사업장이 없는 경우에도 상대방 체약국 기업이 한 체약국 영토내에서 수행한 용역소득을 과세할 수 있는 상황을 특정하는 것이 중요하다고 판단하였다.

42.22 명백히, 이러한 과세는 국가영토 밖에서 수행된 용역에까지 확대되지 않아야 하며 용역대가총액이 아니라 용역소득에 한정되어야 한다. 또한, 이러한 과세가 이루어지기 전에 최소수준의 체류가 이루어져야 한다.

42.23 아래는 이러한 요건을 충족하는 규정의 예시이다. 일부 국가들은 이러한 제안규정을 양자조세조약에서 채택한다.

1항, 2항 및 3항의 규정에도 불구하고 한 체약국 기업이 아래와 같이 상대방 체약국에서 용역을 수행하는 경우

a) 임의의 12개월 기간 중 총183일을 초과하는 단일기간 혹은 합산기간(a period or periods) 동안 상대방 체약국에 체류하는 개인을 통해 용역을 수행하고, 이러한 기간동안 기업의 적극적 사업활동에 귀속되는 총수입의 50% 이상이 그 개인을 통해 상대방 채약국에서 수행한 용역으로부터 수취되거나, 혹은

b) 임의의 12개월 기간중 총183일을 초과하는 단일기간 혹은 합산기간 동안 상대방 체약국에 체류하며 용역을 수행하는 한명 혹은 여러 명의 개인을 통해 동일한 프로젝트 혹은 연관된 프로젝트를 위해 이러한 용역이 수행되는 경우

상대방 체약국에서 이러한 용역제공을 위해 수행된 활동은 상대방 체약국에 소재하는 기업의 국내사업장을 통해 수행된 것으로 간주된다. 다만, 이러한 용역이 4조에 해당하여 일정사업장소를 통해 수행되는 경우 이러한 일정사업장소가 국내사업장을 구성하는 경우는 예외이다. 이 조의 목적상 기업을 대신하는 개인이 수행한 용역은 다른 기업이 개인이 수행하는 용역에 대하여 감독하고 지시하고 용역수행방법을 통제하지 않으면 그 개인을 통해 다른 기업이 용역을 수행한 것으로 보지 않는다.

42.24 위 제안규정은 42.22항에 정한 원칙을 지키면서, 비거주자가 수행하는 기업제공 용역 소득과세를 허용하기 위해 국내사업장 정의를 확대한다.

42.25 위 제안규정은 1항의 정의 및 2항의 예시를 적용하면 구성되지 않는 국내사업장을 존재하는 것으로 보는 효과가 있다. 그러므로 제안규정은 1항 및 2항에도 불구하고 적용된다. 5조 5항의 예시와 같이 제안규정은 기업이 한 국가내에 국내사업장을 가진 것으로 볼 수 있는 보충적 기준을 규정한다. 예를 들면, 컨설턴트(consultant)가 한 국가에서 상당기간 동안 용역을 제공하지만 여러 지역에서 제공하여 하나 혹은 여러 개의 국내사업장을 구성하기 위한 1항의 조건을 충족하지 못하는 경우 제안규정이 적용될 수 있다. 1항 및 2항(4항 예외 적용)에서 정한 국내사업장이 있는 것으로 판단되면 국내사업장이 있는 것으로 간주하는 제안규정을 적용할 필요가 없다. 제안규정은 사실상 국내사업장이 구성되지 않는 경우 간주하여 구성하는 것이므로 국내사업장 개념을 재정의하는 것은 아니며 당연히 1항 정의 및 2항 사례의 범위를 제한하지 않는다.

42.26 또한, 제안규정은 3항에도 불구하고 적용된다. 따라서 용역이 제공되는 여러 지역이 3항에 정한 국내사업장에 해당하지 않는 경우에도 기업이 제안규정에서 정한 기간동안 한 국가에서 용역을 수행하면 국내사업장이 있는 것으로 간주된다. 다음은 이에 대한 사례이다.

'한 체약국 거주자인 개인 자영업자가 용역을 제공하며 12개월 기간중 183일 이상을 상대방 체약국에 체류하지만 건설공사현장이 아닌 한 장소(건설이나 설비 프로젝트와 관련되지 않음) 및 두 개의 건축현장에서 용역을 수행하며 각 장소의 체류기간은 3항에 정한 기간보다

작다. 3항에 따라 이들 장소는 국내사업장을 구성하지 않지만 제안규정은 3항에 우선하여 적용되며 개인이 영위하는 기업이 국내사업장을 가진 것으로 간주한다. (개인은 자영사업자이므로 총수입의 50% 요건은 기업과 관련하여 충족되는 것으로 가정한다.)'

42.27 다른 사례는 한 국가에서 단일건설공사를 수행하는 대규모 건설기업이다. 건설공사가 단일장소에서 수행되는 경우, 그 장소가 국내사업장이 되기 위한 기간과 제안규정에서 정한 기간이 사실상 다르지 않다면 제안규정은 중요한 영향이 없다. 그러므로 제안규정을 채택하고자 하는 국가는 5조 3항과 제안규정에 동일한 기간을 적용할 수 있다.

42.28 그런데, 한 국가의 여러 장소에서 어떤 공사 혹은 여러 관련된 공사들이 수행되는 경우 상황이 다를 수 있다. 단일공사가 수행되는 개별현장에서 각각의 공사가 국내사업장을 구성할 정도로 충분히 지속되지 않는 경우에도(5조 주석 20항 참조), 제안규정의 요건을 충족한다면 여전히 국내사업장이 있는 것으로 간주된다. 제안규정은 한 국가의 특정장소에서 기업의 일정사업장소를 구성할 정도로 충분한 기간동안 체류하지 않더라도 한 국가에서 상당한 기간을 체류하는 외국기업에 대한 원천과세를 가능하게 한다. 그러나 일부 국가는 3항이 제안규정에 우선해야 한다고 생각하므로 조약에서 제안규정을 변경하기도 한다.

42.29 제안규정은 오로지 용역(services)에만 적용된다. 그러므로 용역에 해당하지 않는 다른 활동은 제안규정의 범위에서 제외된다. 따라서 예를 들면 한 국가 영해 내에서 어로활동을 하고 수산물을 팔아 수입을 챙기는 외국기업에게 적용되지 않는다.(일부 조약에서 이러한 어로 및 천연자원추출 등의 활동에는 특별조항이 적용된다.)

42.30 제안규정은 한 기업이 수행하는 용역에 적용된다. 따라서 기업이 용역을 제삼자에게 제공하여야 한다. 제안규정을 적용할 경우, 기업 자신에게 용역을 제공한다는 이유로는 기업의 국내사업장이 구성될 수 없음은 명백하다. 예를 들면, 고용주는 용역을 전혀 수행하지 않고 개인이 그의 고용주에게 용역을 제공하는 경우가 있다.(즉, 개인이 기업에 제조용역을 제공하고 기업은 그 제품을 판매하는 경우) 다른 사례는 한 기업의 고용인이 한 국가에서 특수관계기업에게 특수관계기업의 구체적 지시 및 면밀한 감독 하에 용역을 제공하는 경우이다. ; 이 경우, 문제의 용역은 제삼자의 이익을 위한 것이 아니라는 점을 감안할 때 특수관계기업은 제안규정이 적용되는 용역을 전혀 수행하지 않았다.

42.31 또한, 제안규정은 외국기업이 한 국가에서 수행한 용역에만 적용된다. 관련용역이 그 국가의 거주자에게 제공되었는지는 문제가 되지 않으며, 문제가 되는 것은 그 국가에 체류하는 개인을 통해 용역이 그 국가에서 수행되었다는 점이다.

42.32 제안규정은 용역이 무조건 '고용인(employee)이나 기업에 의해 계약된 기타 직원(personnel)을 통해' 수행되어야 한다고 규정하지는 않는데, 이는 일부 조세조약에서 볼 수 있다. 제안규정은 단지 용역이 기업에 의해 수행되어야 한다고 규정한다. 10항에서 설명한 것처럼, 기업의 사업은(10항의 맥락에 따라 사업은 한 체약국에서 수행된 용역을 포

함) '기업가 혹은 기업과 대가지급-고용관계(paid-employment relationship)가 있는 사람(직원;personnel)에 의해 주로 수행된다. 이러한 종사원에는 고용인 및 기업으로부터 지시를 받는 다른 사람(예. 종속대리인)이 포함된다'. 제안규정의 목적상 기업이 그를 통해 용역을 제공하는 개인은 당연히 10항에 언급된 개인이며, 10항의 마지막 문장에 포함된 예외가 적용된다.(아래 42.43 참조)

42.33 제안규정은 두 가지 서로 다른 상황에 적용될 수 있다. a)항은 기업이 대부분의 수입을 15조 2 a)항과 유사한 방법으로 개인을 통해 수취하는 경우 개인의 체류기간을 주목한다.; b)항은 용역을 수행하는 개인의 활동기간을 주목한다.

42.34 제안규정의 a)항은 주로 개인에 의해 용역이 수행되는 상황과 관련된다. 또한 a)항은 해당 기간동안 개인이 제공하는 용역으로부터 수입의 대부분을 수취하는 기업에 적용된다. 이러한 확대적용은 개인이 용역을 제공하는 상황과 종업원이 지분전부를 소유하는 회사가 유사한 용역을 제공하는 상황을 달리 취급하지 않기 위해 필요하다.

42.35 a)항은 자영업자(sole proprietorship), 파트너십의 파트너, 회사의 직원 등과 같은 개인을 통해 기업이 용역을 제공하는 여러 상황에 적용될 수 있다. 이 경우 중요한 요건은 다음과 같다.

- 용역을 제공하는 개인이 임의의 12개월 중 총 183일을 초과하는 단일기간 혹은 합산기간 동안 한 국가에 체류하며, 그리고
- 체류하는 단일기간 혹은 합산기간 동안 적극적 사업활동(active business activities)에 귀속되는 총수입의 50% 이상이 개인을 통해 그 국가에서 수행한 용역으로부터 수취됨

42.36 위 첫째 요건은 개인의 체류기간과 관련된다. 이러한 요건은 15조 2 a)항과 동일하므로 15조 2 a)항의 체류기간 계산방법은 제안규정의 체류기간 계산방법에 준용된다.

42.37 위 둘째 요건, 즉 체류하는 단일기간 혹은 합산기간 동안 적극적 사업활동(active business activities)에 귀속되는 총수입의 50% 이상이 개인을 통해 그 국가에서 수행한 용역으로부터 수취되어야 한다는 요건에서 기업의 적극적 사업활동에 귀속되는 총수입은 기업이 적극적 사업활동의 몫으로 소득을 주장하거나 주장해야 할 부분으로, 이는 실제로 청구서를 보냈는지 여부나 국내세법상 수입금액 인식시기와는 상관없다. 이러한 적극적 사업활동은 용역제공과 관련된 활동에 국한되지 않는다. '적극적 사업활동'에 귀속되는 총수입에서 소극적 투자소득(passive investment activities)은 명백히 제외되는데, 이에는 투자펀드(invest surplus funds)로부터 받는 이자 및 배당이 있다. 한편, 자국내에서 개인이 수행하는 용역으로부터 수입의 대부분을 수취하는 기업을 판단하기 위해 '일정기간 동안 기업 사업수입의 50% 등을 용역대가로 수취하는 경우' 혹은 '기업 사업활동의 핵심부분(most important part)에 해당하는 용역' 등과 같은 다른 기준을 적용하는 국가도 있다.

42.38 아래 사례는 제안규정 a)의 적용사례이다. (제안규정이 R국 및 S국 간의 조세조약에

포함되어 있다고 가정한다.)

- 사례1 : R국의 거주자 W는 자신의 이름으로 자신의 사업활동을 수행하는 컨설턴트이다.(즉, 자영업 기업이다.) 2000년 2월 1일부터 2001년 2월 1일까지 W는 190일간 S국에 체류하였고 이 체류기간 동안 S국에서 수행한 용역으로부터 수입의 대부분을 수취하였다. 이 경우 a)항이 적용되므로 W의 용역은 S국의 국내사업장을 통해 수행된 것으로 간주된다.

- 사례2 : R국 거주법인으로 엔지니어링용역을 제공하는 XCO의 주주 2명 중 한명인 R국 거주자 X는 또한 XCO의 종업원이다. 2000년 12월 20일부터 2001년 12월 19일까지 X는 190일간 S국에 체류하였고 이 체류기간동안 적극적 사업활동에 해당하는 XCO 총수입의 70%는 S국에서 X가 수행한 용역으로부터 수취되었다. 이 경우 a)항이 적용되므로 이 용역은 S국내 XCO의 국내사업장을 통해 수행된 것으로 간주된다.

- 사례3 : R국 거주자인 X와 Y는 R국에 설립되어 법률용역을 제공하는 파트너십 X&Y의 2명의 파트너(partner)이다. R국은 세무상 파트너십을 과세대상을 보지 않는다. 2000년 7월 15일부터 2001년 7월 14일까지 Y는 240일간 S국에 체류하였고, 이 체류기간 동안 X&Y의 적극적 사업활동에 해당하는 X&Y 총수수료의 55%를 S국에서 Y가 수행한 용역으로부터 수취하였다. 이 경우 a)항이 적용되므로 X와 Y의 과세목적상 Y가 수행한 용역은 S국의 국내사업장을 통해 수행된 것으로 간주된다.

- 사례4 : R국 거주자인 Z는 회계용역을 제공하는 R국 거주자인 ACO 종업원 10명 중 한명이다. 2000년 4월 10일부터 2001년 4월 9일까지 Y는 190일간 S국에 체류하였고, 이 체류기간 동안 ACO의 적극적 사업활동에 해당하는 ACO 총수입의 12%를 S국에서 Z가 수행한 용역으로부터 수취하였다. 이 경우 a)항이 적용되지 않으므로 ACO에 b)항이 적용되지 않는다면 ACO는 S국에 국내사업장이 있는 것으로 간주되지 않는다.

42.39 b)항은 기업이 특정 프로젝트(혹은 여러 연관프로젝트)와 관련하여 용역을 제공하며 이러한 용역을 상당기간에 걸쳐 한명 혹은 여러 명의 개인을 통해 수행하는 상황을 규정한다. b)항에 언급된 기간을 기업에 직접 적용하며 개인에 적용하는 것은 아니다. 따라서 동일한 개인이 용역을 제공하면서 그 기간동안 체류할 필요는 없다. 해당일에 기업이 용역을 수행하면서 그 국가에 체류하는 한 사람 이상을 통해 용역을 제공한다면, 그 날은 b)항에 언급되는 기간에 포함된다. 다만, 해당일에 기업을 위해 용역을 제공하는 사람이 아무리 많더라도 그 날은 하루로 계산됨은 의문의 여지가 없다.

42.40 '동일한 프로젝트를 위해 이러한 용역을 수행하는…기업'은 용역을 제공하는 기업의 관점에서 해석된다. 그런데, 기업에 따라 동일한 고객에게 용역을 제공하는 두 개의 다른 프로젝트가 있을 수 있다.(예. 세무자문용역 및 세무와 관련없는 훈련용역) 고객관점에서 보면 하나의 프로젝트이지만, 두 개의 용역이 동일한 프로젝트를 위해 수행된 것으로 보아서

는 안 된다.

42.41 '연관프로젝트(connected projects)'를 언급한 이유는 기업이 분리된 프로젝트로 용역을 수행하지만 이들 프로젝트가 상업적 일체성(commercial coherence)을 가진 경우를 포함하기 위한 것이다.(참조 5.3항 및 5.4항) 프로젝트들이 연관된 것인지는 각 사안의 사실관계에 따라 다르지만 아래 판단요소를 특히 고려해야 한다.

- 프로젝트들이 한 건의 포괄계약(master contract)에 포함되는지 여부
- 프로젝트들이 여러 건의 계약에 의한 경우, 이러한 여러 건의 계약이 동일인에 의해 체결되었거나 혹은 관련된 사람들에 의해 체결되었는지 여부, 그리고 처음 계약이 이루어졌을 때 추가계약체결이 합리적으로 예측되었는지 여부
- 여러 개의 프로젝트에 포함된 작업성격이 동일한지 여부
- 여러 개의 프로젝트에 따른 용역을 동일인이 수행하는지 여부

42.42 b)항은 일정기간 동안 상대방 체약국에서 용역을 수행하는 개인을 통해 기업이 용역을 제공해야 한다고 규정한다. 이 때, 개인의 용역수행기간은 용역이 실제로 수행되는 기간을 의미하며 일반적으로 이 개인의 근무일수(working days)를 의미한다. 고객이 기업의 직원 용역을 필요로 하여 그 직원을 즉시 쓰기 위한 대기비용(standby charges)을 지불하는 경우 직원을 항상 대기시키기로 합의한 기업은 해당직원을 통해 용역을 제공하는 것이며, 이는 직원이 근무일수 동안 실제 아무 일도 안하면서(idle) 대기하는 경우에도 마찬가지이다.

42.43 42.32항에서 설명한 것처럼, 제안규정의 기업을 대신하여 용역을 제공하는 개인은 유급고용관계에 있는 직원 및 기타고용인을 의미한다. 그런데, 개인이 한 기업을 대신하여 용역을 수행하는 경우, 제안규정 마지막 문장의 예외에 따라 개인의 업무가 다른 기업의 감독, 지시 및 통제에 따라 수행되는 경우에만 그 개인의 수행용역이 다른 기업의 국내사업장 판단에 고려된다. 그러므로 예를 들면 제삼자에게 용역을 제공하기로 합의한 회사가 다른 기업(예. 외주용역을 제공하는 기업)의 직원을 통해 이 용역을 제공하는 경우 제삼자와 용역제공계약을 체결한 회사에 b)항을 적용하기 위해 다른 기업의 직원이 수행한 용역은 고려하지 않는다.

42.44 아래는 b)항의 적용사례이다. (R국과 S국의 조세조약에는 제안규정이 있다고 가정한다.)

- 사례1 : R국 거주자 X는 Y사와 합의하여 Y사가 개발권을 가진 S국의 여러 지역에서 지질조사를 수행한다. 2000년 5월 15일부터 2001년 5월 14일까지 X의 종업원 및 X의 감독, 지시 및 통제하에 일하는 X가 하청을 준 자영업 개인이 185일의 근무일 동안 지질조사를 수행한다. 이 경우 b)항이 적용되므로 지질조사용역은 S국에서 X의 국내사업장을 통해 수행된 것으로 간주된다.

- 사례2 : T국의 거주자 Y는 훈련용역을 제공하는 R국 거주회사 WYCO의 2명의 주주 및 종업원 중 한명이다. 2000년 6월 10일부터 2001년 6월 9일까지 WYCO가 S국 거주회사와 체결한 직원훈련계약에 따라 Y는 훈련용역을 제공한다. 훈련용역은 185일의 근무일 동안 제공된다. S국에서 Y의 체류기간 중 제공용역으로 인한 수입은 WYCO의 적극적 사업활동 총수입의 40%에 해당한다. 이 경우 b)항이 적용되므로 훈련용역은 S국에서 WYCO의 국내사업장을 통해 수행된 것으로 간주된다.

- 사례3 : R국의 거주자 ZCO는 S국 거주자 OCO로부터 고객에게 전화로 제공하는 기술지원에 대한 외주용역을 제공받는다. OCO는 ZCO와 비슷한 여러 회사를 위해 콜센터(call center)를 운영한다. 2000년 1월 1일부터 2000년 12월 31일까지 OCO 직원이 ZCO의 여러 고객에게 기술지원을 제공한다. OCO 직원은 ZCO의 감독, 지시 및 통제에 따라 일하는 것이 아니므로 b)항에 따라 ZCO는 OCO 직원을 통해 S국에서 용역을 제공하는 것으로 볼 수 없다. 또한, ZCO의 여러 고객에게 OCO 직원이 제공하는 용역은 비슷하지만 이 용역은 ZCO가 제삼자고객과 체결한 여러 건의 개별계약에 따라 수행된다. 그러므로 동일프로젝트 혹은 연관프로젝트에 대하여 기술지원용역을 제공한다고 볼 수 없다.

42.45 제안규정에 있는 183일 요건으로 용역을 분리하여 공급하는 등의 조약남용이 일어날 수 있다.(18항 참조) 이러한 조약남용을 방지하기 위해 입법 혹은 판례상의 조세회피방지원칙이 적용된다. 그러나 일부 국가는 조약조문에 특별규정을 포함하여 이러한 사안에 대처한다. 특별규정은 아래와 같다.

"*항의 목적상, 상대방 체약국에서 일정기간 동안 용역을 수행하는 한 체약국 기업이 상대방 국가에서 동일기간 동안 용역을 수행하며 체류하는 한명 혹은 여러 명의 개인을 통해 한 체약국 기업과 동일한 프로젝트 혹은 연관된 프로젝트에 대하여 실질적으로 유사한 용역을 제공하는 다른 기업과 특수관계(associated)인 경우, 한 체약국 기업은 용역제공기간동안 상대방 체약국에서 이들 개인을 통해 동일한 프로젝트 혹은 연관된 프로젝트를 위한 용역을 제공한 것으로 간주된다. 이 경우, 한 기업이 다른 기업에 의해 직·간접적으로 통제(controlled)되거나 두 기업이 동일인에 의해 직·간접적으로 통제되면 특수관계에 해당하며, 이 때 두 기업을 통제하는 동일인이 양 체약국 거주자인지 여부는 따지지 않는다."

42.46 제안규정에 따라, 상대방 국가에서 a)항 및 b)항에 언급된 기간동안 기업수행용역으로 보는 a)항 및 b)항에 언급된 개인의 수행활동은 기업이 상대방 국가에 가진 국내사업장을 통해 수행된 것으로 간주한다. 그러므로 그 기업은 상대방 국가에서 조세조약상(예. 11조 5항 및 15조 2항) 국내사업장을 구성하는 것으로 간주되며, 상대방 국가에서 용역제공을 통해 수행한 활동으로 수취하는 소득은 국내사업장에 귀속되고 따라서 7조에 의해 그 국가에서 과세된다.

42.47 해당용역제공을 통해 수행하는 활동을 기업이 한 체약국에 가진 국내사업장을 통해 수행된 것으로 간주하는 경우, 7조가 적용되어 이러한 활동에 귀속되는 소득은 한 체약국에서 과세된다. 일반원칙으로 용역제공을 통해 수행된 활동으로 수취하는 소득(순이익, profit)만 과세된다는 점을 명심해야 한다. ; 예외가 있겠지만, 용역제공을 위해 발생된 직·간접비(direct or indirect expenses)를 고려하지 않고 이러한 용역대가(payments received for these services)를 전부 과세한다면 국제적 용역거래에 장애가 될 것이다.

42.48 제공용역이 5조 4항에 언급된 예비적·보조적 용역에 국한된다면 제안규정은 적용되지 않는데, 5조 4항에 따라 어떤 용역이 일정사업장소에서 수행된다 해도 그러한 일정사업장소는 국내사업장을 구성하지 않는다. 제안규정은 기업에 의한 용역제공을 규정하며 기업자신에 제공하는 용역은 제외하므로 5조 4항의 대부분 규정은 관련이 없다. 또한, 제공된 용역이 전적으로 예비적이거나 보조적인 성격이라면(예. 기업의 일상적 사업활동수행에 있어 단순히 예비적인 잠재고객에게 이루어지는 정보제공 ; 23항 참조) 이 경우 이러한 용역제공은 국내사업장을 구성하지 않는 것으로 보는 것이 논리적이다.

주석에 대한 이견

43. 제26.1항과 관련하여 독일은 송유관의 수송용량, 전력의 전송을 위한 기술적인 설치와 전선, 케이블의 용량, 그리고 라디오와 텔레비전 프로그램 배급을 포함한 통신의 처분 권리에 대한 인수가 /관련없는 제3자에 의하여 소유된/ 사업의 고정된 장소로서 송유관, 케이블, 전선 등에 대한 처분으로 어떠한 상황하에서 결론되어지는지에 대한 입장을 유보한다.

44. 체코는, 기업이 한 나라에 사무실(상사주재 사무실같은)을 설립하고 그 사무실에서 일하는 근로자가 그 나라로 수입하는 제품이나 용역에 대한 계약체결에 실질적으로 관여하는 경우, 그 사무실은 대개의 경우 5조 4항에 해당하지 않는다는 견해를 25항에 부기하고자 한다. 계약에 대한 실질적 관여는 계약의 중요부분-예를 들면 상품의 종류, 품질, 수량, 인도시기와 조건-이 그 사무실에 의하여 결정될 때 존재하게 된다. 이런 활동들은 외국기업의 사업활동중 별개의 필수불가결한 부분을 구성하며, 단순히 예비적이고 보조적 성격의 활동은 아니다.

45. 38항과 관련하여, 멕시코는 조문 6항의 목적상 대리인이 독립적 자격인지 여부를 결정함에 있어 독립기업원칙이 고려되어야 한다고 생각하며, 6항이 이렇게 해석되어야 한다는 점을 명확히 하기 위해 필요할 경우 조약에 그러한 말을 포함하고자 한다.

45.1 독일은 17항 3째 문장에 대하여 건설공사의 현장지도나 감독에 한정된 사업활동은 5조 1항에 규정한 요건을 충족하는 경우에만 국내사업장을 구성할 수 있다는 견해이다.

45.2 이태리와 포르투갈은, 1.1항의 세 번째 문장에 있는 의미와 상관없이, 세액계산방식에 대한 국가제도는 14조의 삭제 같은 새로운 조약모델 조문에 의해 영향받지 않는다는 점을

고려하는 것이 중요하다고 생각한다.

45.3 체코공화국은 "OECD 조세조약모델 5조와 관련된 문제“라는 보고서에 대하여 많은 설명과 유보를 표명하였다. 특히 체코공화국은 5.3항(앞부분)과 5.4항(앞부분)에 언급된 주석에 동의하지 않는다. 원칙상, 이러한 사례에서 용역이 상당기간 동안 자국 영토내에서 실행된다면 국내사업장을 구성하는 것으로 또한 간주될 수 있다.

45.4 체코공화국은 17항과 관련하여 “설비공사”라는 용어를 협의로 해석하며, 따라서 건설공사와 관련된 설비나 조립으로 한정한다. 또한, 체코공화국은 감독활동은 건물공사 계약자가 수행하는 경우에만 3항에 당연히 해당하는 것이라는 해석을 지지한다. 그렇지 않은 경우, 특별한 이견을 명시적으로 표시하는 경우에만 3항에 해당하는 것이다. 건설공사와 관련이 없는 설비공사의 경우나 건축공사 계약자가 아닌 다른 기업에 의해 수행되고 5조 3항에 명시되지 않은 감독활동의 경우에는 당연히 다른 용역의 제공으로부터 수취되는 소득의 과세에 대한 규정이 적용된다.

45.5 42.1항부터 42.10항과 관련하여, 영국은 전자상거래인이 사용하는 서버는 독립적으로 혹은 웹사이트와 함께 국내사업장을 구상하는 것으로 볼 수 없다는 견해를 가진다.

45.6 칠레와 그리스는 제42.1항부터 42.10항에서의 모든 해석사항을 고수하지는 않는다.

45.7 독일은 4.2항의 첫 절 이론과 모순된다는 이유로 4.5항 미술가의 사례 해석에 동의하지 않으므로 모델조약 5조 1항의 국내사업장 문제가 발생하지 않는다. 독일은 5.4항에서 기술된 바대로 독일은 자문역은 훈련기간동안 단지 실재한다는 사실과 별개로 사무소에 대한 처분권한을 가져야 한다고 요구할 것이다.

45.8 독일은 6항의 2절과 5절~7절에서의 범위와 한계에 대한 위치를 유보한다. 이는 영업활동의 성격이나 반복성과 무관하게 최소한 기간 동안의 실재성이 필요하고 그 경우 고정사업장으로 가정하는 것을 허용하는 견해이다. 독일은 실재성과 지속성을 평가하는 것에 예외를 두기 위해 6항 6절에 언급된 경제결합체(economic nexus)공준에 동의하지 않는다.

45.9 독일은 33.1항에서 언급된 바와 같이(32항과 6항을 참조할 것), 비거주인 경우에 모델조약5조 5항에 의한 최소한의 대리 지속 기간 또는 원천국가에서의 대리사업의 고정사업장에 대한 중요성을 점점 중요하게 보고 있다. 독일은 이러한 경우에 6항에서 언급된 요인들에 대한 적용가능성에 특별히 지협적인 견해를 취한다.

45.10 이탈리아는 33,41,41.1 및 42항에 대하여 자국 법률체계가 상기 조항들에 의해 기각되지 않는다는 것을 명시하고자 한다.

45.11 포르투갈은 42.1항부터 42.10항까지 표명된 입장을 따르지 않을 권리를 유보한다.

조문에 대한 유보

제1항

46. 호주는 기업이 천연자원과 관계된 활동을 수행하거나, 일정한 정도의 계속성을 가지고 한 국가에서 중요설비를 운영하거나, 기업을 대신하여 한 국가에서 활동하는 사람이 기업에 속하는 상품이나 제품을 한 국가에서 제조하거나 가공하는 경우 그 기업을 한 국가에 국내사업장을 가진 것으로 간주할 권리를 유보한다.

47. 탄화수소의 역외 탐사, 개발과 관련 행위에 대한 모델협약의 조항을 적용시 특별한 문제를 고려할 때 캐나다, 덴마크, 아일랜드, 노르웨이 및 영국은 탐사와 같은 행위와 관련된 특수 조문을 삽입하는 권리를 유보한다.

48. 칠레는 용역이 제공되는 일정한 경우, 기업의 국내사업장이 구성되는 것으로 간주하는 권리를 유보한다.

49. 체코공화국과 슬로바키아 공화국은, 1항의 요건인 "일정사업장소"에 찬성하는 한편, 일정 기간을 넘는 용역수행에 대하여 이 원칙의 적용을 명확히 하기 위한 특별규정을 양자협상시 제안할 권리를 유보한다.

50. 그리스는 기업이 6개월 이상 지속되는 건축현장, 건설 혹은 설비공사와 관련하여 계획, 감독, 자문활동을 수행하거나, 천연자원의 탐사 혹은 채취를 위해 3개월 이상 과학장비나 기계를 그리스에서 사용하거나, 혹은 동일기간안에 (역년 안에) 각각의 공사가 6개월 이하를 지속하며 2건 이상의 분리된 공사가 수행된다면, 그리스내에 그 기업이 국내사업장을 가진 것으로 취급할 권리를 유보한다.

51. 그리스는 해상활동과 관련된 특별규정을 포함할 권리를 유보한다.

52. **에스토니아와** 멕시코는, 임의의 12개월 기간내에 총 183일을 초과하는 단일 기간 또는 여러 기간 동안 멕시코에서 체류하는 경우, 전문직업적 용역이나 기타 독립적 성격의 활동을 수행하는 개인에 대하여 과세할 권리를 유보한다.

53. 뉴질랜드는, 기업이 6개월이상 천연자원의 탐사나 시추와 관련한 활동을 수행하거나, 중요장비를 사용 혹은 리스하는 경우, 국내사업장을 가진 것으로 간주하는 특별규정을 추가하기 위해 협상할 권리를 유보한다.

54. 터키는 사람이 일정한 정도의 계속성을 가지고 계획, 감독, 자문활동을 포함하는 전문직업적 용역이나 기타 독립적 성격의 활동을 직접 혹은 별도기업의 고용인을 통해 수행하면, 터키내에 국내사업장을 가진 것으로 취급할 권리를 유보한다.

제2항

55. 캐나다, 칠레와 이수라엘은 2 (f)목의 “추출”이란 말을 “탐사와 시추와 관련하여”라는 말로 대체할 권리를 유보한다.

56. 그리스는 1963년 조약초안에 기술된 것과 같은 5조 2항을 포함시킬 권리를 유보한다.

제3항

57. 호주, 칠레, 그리스, 한국, 뉴질랜드, 포르투갈, 터키는 3항에 대한 입장을 유보하며, 6개월이상 지속되는 건축현장, 건설 혹은 설비공사는 국내사업장으로 간주해야 한다고 생각한다.

58. 호주는 한 국가에서 건축현장이나 건설, 설비공사 프로젝트와 관련하여, 12개월간 183일 이상 한 국가에서 감독 및 자문활동을 수행하는 경우 그 기업을 고정사업장을 가진 것으로 보는 권리를 유보한다.

59. 한국은 6개월이상 지속하는 건축현장이나 건설, 설비공사와 관련하여, 6개월이상 감독활동을 수행하는 기업에 과세할 수 있기 위하여 입장을 유보한다.

60. 슬로베니아는 조문의 제3항에 감독 및 자문활동과 관련한 조항를 포함시킬 권리를 유보한다.

61. 멕시코는, 임의의 12개월 기간내에 총 183일을 초과하는 단일 기간 혹은 수개 기간동안 멕시코에서 체류하는 경우, 전문직업적 용역이나 기타 독립적 성격의 활동을 수행하는 개인에 대하여 과세할 권리를 유보한다.

62. 멕시코는 3항에 대한 입장을 유보하며, 6개월이상 지속하는 모든 건축현장이나 건설, 조립, 설비공사는 국내사업장으로 간주되어야 한다고 생각한다.

63. 폴란드와 슬로베니아는 “건설 혹은 설비공사” 를 “건설, 조립, 설비공사”로 대체할 권리를 유보한다.

64. 포르투갈은 기업이 6개월 이상 지속되는 건축현장, 건설이나 설비공사에서 관련된 계획, 감독, 자문, 보조적 활동 및 기타활동이 또한 6개월이상 지속되면, 포르투갈에 국내사업장을 가진 것으로 취급할 권리를 유보한다

65. 미국은 “3항의 12개월 기준 테스트에 의하여 취급되는 활동에 ”천연자원의 탐사에 사용되는 선박과 시추장비“를 추가할 권리를 유보한다.

제4항

66. 칠레는 1963년 모델조세조약 초안과 상응하는 본문과 함께 f)목을 삭제하고 e)목을 대체함으로써 제4항을 수정할 권리를 유보한다.

67. 멕시코는 4항 a)항부터 e)항까지 언급된 활동을 복합적으로 하는 일정사업장소가 유지되는 경우 국내사업장이 존재할 수 있다고 판단한 이 조의 4항 f)목을 제외할 권리를 유보한다.

제6항

68. **에스토니아와** 슬로베니아는 전적으로 혹은 거의 완전히 단일 기업을 대신하여 활동이 이루어지는 대리인은 독립된 위체의 대리인으로 간주하지 않는다는 것을 명확히 하는 제6항을 수정할 권리를 유보한다.

6조에 대한 주석
부동산소득 과세 관련

1. 1항은 부동산소득의 과세권을 원천지국에 주고 있는데, 부언하면 부동산소득을 발생시키는 재산이 소재한 국가이다. 이는 이러한 소득의 원천과 원천지국 사이에 항상 매우 밀접한 경제관계가 있다는 사실 때문이다. 비록 농업이나 산림소득이 6조에 포함되어 있지만, 체약국들이 양자조약에서 이들 소득을 7조에서 취급하는 것은 자유이다. 6조는 한 체약국 거주자가 다른 체약국에 소재한 부동산에서 수취하는 소득만 다루고 있다. 그러므로, 수취인이 4조에서 의미하는 거주자인 체약국에 소재한 부동산 소득이나 제삼국에 소재한 부동산 소득에는 적용되지 않는다; 그러한 소득에는 21조 1항의 규정이 적용된다.

2. 2항에 규정된 것처럼, 재산이 소재한 국가법에 따라 부동산 개념을 정의하는 것은 어떤 자산이나 권리가 부동산인지 여부에 대한 해석상 어려움을 피하도록 하고 있다. 그런데, 2항은 항상 부동산으로 보아야 하는 자산과 권리를 특별히 언급하고 있다. 사실상 이런 자산과 권리는 대부분 OECD회원국들 조세법령에서 이미 부동산으로 취급되고 있다. 역으로, 2항은 선박, 단정(短艇boats), 비행기는 결코 부동산으로 볼 수 없다고 명기하고 있다. 부동산 담보채권으로 인한 소득과 관련하여 어떤 특별규정도 없는데, 이 문제는 11조에서 다루어진다.

2.1 1항에서 '농업 또는 임업으로 인한 소득을 포함'라는 표현은 6조의 범위를 2항에 정의된 부동산으로부터 수취하는 소득뿐 아니라 농업이나 임업에 해당하는 활동으로 인한 소득을 포함하도록 확장하고 있다. 농업이나 임업소득은 농업이나 임업에 종사하는 기업이 농작물이나 임작물을 판매하여 수취하는 소득뿐 아니라 농업이나 임업활동을 수행하는데 중요한 부분에 해당하는 소득도 포함하는데, 예를 들면 탄소배출허가권(이러한 허가권의 성격은 7조 주석 75.1항에서 설명한다)의 취득이나 거래가 농업이나 임업활동의 수행에 중요한 부분에 해당하는 경우 그로 인한 소득이 이에 해당한다. 즉, 허가권을 이러한 활동을 수행할 목적으로 취득하였거나 그러한 목적으로 취득한 허가권을 필요하지 않다고 판단하여 그 후에 거래하는 경우가 있을 수 있다.

3. 일반원칙이 부동산 이용방식과는 무관하게 적용된다고 3항은 설명한다. 4항은 1항과 3항의 규정은 산업, 상업 및 기타 기업의 부동산소득에 똑같이 적용됨을 분명히 하고 있다. 그러나 부동산투자신탁(REITs) 배당형식의 소득에는 10조 주석 67.1항부터 67.7항에서 검토하는 특별한 문제가 있다.

4. 이와 관련하여, 원천지국 과세권이 다른 국가 과세권에 우선하고, 기업에 있어 부동산으로부터 소득이 간접 수취되는 때에도 또한 마찬가지이다. 이는 국내사업장을 통하여 수취될 때 부동산소득을 기업소득으로 취급하지 못하도록 하는 것은 아니지만, 재산이 소재지국 국내사업장 일부가 아닌 경우에도 또한 소재지국에서 부동산소득을 과세하도록 보장하고 있다. 또한 이 조 규정들이 부동산소득 과세방식과 관련한 국내법적용을 사전에 구속하는 것은 아님을 주지하여야 한다.

조문의 유보

5. 핀란드는 핀란드내에 소재하고 핀란드 회사에 의해 소유된 부동산의 직접사용, 임대, 기타 형태의 권리향유에 있어, 그 권리가 회사의 주식 혹은 기타 이익권 소유에 기인한 경우, 그로 인한 핀란드 회사의 주주소득을 과세할 권리를 유보한다.

6. 프랑스는 주식 혹은 권리로 인한 소득의 과세와 관련하여 부동산소득으로 취급하는 국내법의 규정을 적용할 가능성을 유보코자 한다.

7. 스페인은 어떠한 부동산 향익권의 사용으로 인한 소득도, 그 권리가 재산을 소유한 회사의 주주권 혹은 기타 이익권으로 인한 것일 때, 과세할 권리를 유보한다.

8. 캐나다는 부동산의 양도소득에 대한 언급을 3항에 포함시킬 권리를 유보한다.

9. 뉴질랜드는 이 조문에 모든 천연자원관련 권리와 어로권(fishing)을 포함할 권리를 유보한다.

10. 미국은, 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에서 부동산의 순소득 기준으로 과세를 선택할 수 있음을 6항에 추가할 권리를 유보한다.

11. 호주는 본 항의 모든 자연자원에 대한 권리를 추가하는 권리를 유보한다.

12. 멕시코는 시간의 공유와 관련 있는 자산의 사용이나 향유에 대하여는 자국법상 부동산을 구성하지 아니하므로 이와 관련하여 체약국에 위치한 부동산을 사용하거나 향유하는 것을 승인할 권리를 유보한다.

13. 에스토니아는 '부동산'의 정의에 부동산에 대한 청구권이 국내법의 용어의 정의에 포함되지 않기 때문에 그러한 청구권을 조약에 포함할 권리를 유보한다.

14. 이스라엘은 2항에 '부동산을 취득할 선택권이나 이와 유사한 권리'를 포함할 권리를 유보한다.

7조에 대한 주석
사업소득의 과세 관련

Ⅰ. 서 론

1. 사업소득이 조약의 다른 조항의 다른 과세원칙에 따라 과세되지 않는 한, 한 체약국 기업의 사업소득에 대한 과세권은 7조에 따라 배분된다. 이는 한 체약국의 기업이 상대방 체약국에 소재한 국내사업장을 가지지 않으면, 상대방 체약국에 과세권을 주는 조세조약의 다른 조항에 해당하는 소득종류에 해당하지 않는 한, 그 기업의 사업소득은 과세되지 않는다는 기본원칙을 말한다.

2. 이에 따라, 국내사업장의 개념을 정의하는 5조는 한 체약국 기업의 사업소득을 상대방 체약국에서 과세할 수 있는지를 결정하는데 관련된다. 그렇지만 5조는 과세권을 배분하지는 않으며, 따라서 한 체약국 기업이 상대방 체약국에 소재한 국내사업장을 통해 사업을 수행하는 경우 상대방 체약국이 과세할 수 있는 소득을 결정하는 일이 필요하다. 7조는 상대방 체약국이 국내사업장에 귀속되는 소득을 과세하도록 판단함으로써 이 문제에 대한 해답을 제시한다.

3. 7조 특히 2항에 내재하는 원칙은 역사적인 배경이 있다. OECD가 국내사업장에 소득을 배분하는데 적용할 기준을 처음 검토할 때, 이러한 문제를 이미 검토했던 여러 조세조약 및 국제연맹이 개발한 여러 조약모델을 참조하였다. 2항이 근거하고 있는 독립기업(separate entity) 및 정상거래(arm's length) 원칙은 이들 조세조약 및 조약모델에 이미 포함되었었고 OECD는 내용을 분명히 하기 위해 이들 원칙을 약간 수정하고 변경하여 제시하였다.

4. 그런데, 실무에서 이러한 일반원칙 및 개정 이전 7조 규정들에 대한 해석에 있어 상당한 차이를 보여 주었다. 공통된 해석의 결어로 인해 이중과세 및 이중비과세의 문제가 야기되어 왔다. 수년 동안 OECD 재무위는 7조 규정을 좀 더 일관되게 해석하고 적용하기 위해 상당한 시간과 노력을 기울여 왔다. 1977년 조약모델을 채택하였을 때 7조 구문에 대한 약간의 변화와 주석에 대한 상당한 변화가 이루어졌다. 은행사례에 대한 문제를 검토한 '다국적 은행기업의 과세' 보고서가 1984년 출간되었다. 1987년 국내사업장 귀속소득의 결정이 불분명할 수 있음을 지적하면서 OECD 재무위는 이 문제에 대한 검토를 착수하여 1993년 '국내사업장에 대한 소득배분 보고서'를 채택하였고 그에 따라 주석을 변경하였다.

5. 이러한 작업에도 불구하고, 국내사업장에 대한 소득배분에 대한 OECD 회원국과 비회원국들의 실무 및 7조에 대한 해석은 국가들 간에 상당히 차이를 보여 왔다. 재무위는 납세자에게 좀 더 명확한 지침을 제시할 필요를 인식하였으며, 1995년 채택한 '다국적 기업 및 세무당국을 위한 이전가격지침' 보고서에서 국내사업장에 정상거래원칙을 적용하는 문제를 해결하기 위한 추가적 작업을 할 것임을 천명하였다. 이러한 작업의 결과로 2008년 '국내사업장에 대한 소득배분보고서'를 발표하였다.

6. 2008년 보고서에서 개발한 접근법은 당초 의도나 기존관행 및 7조의 해석에 구애되지 않는 것이었다. 대신 현대의 다국적 기업의 운영 및 거래를 감안하여 7조에 따라 국내사업장에 소득을 배분하는 가장 바람직한 방법을 만드는데 중점을 두었다. 2008년 보고서를 채택할 때, 재무위는 이 보고서에 포함된 지침이 이전의 것보다는 국내사업장에 소득을 배분하는 더 좋은 방법이라고 합의하였다. 그렇지만, 한편으로 재무위는 2008년 보고서의 일부 결론이 이전의 7조 주석과 차이가 있음을 인식하였다.

7. 이에 따라, 국내사업장 소득배분방법을 최대한 분명히 하기 위해 재무위는 장래에 조세조약을 체결하거나 현재의 조세조약을 개정할 때 적용할 수 있도록 2008년 보고서의 결론을 7조의 새로운 조문 및 그에 대한 주석에 충분히 반영하여야 한다고 결론지었다. 또한, 2008년 보고서의 채택 이전에 존재하던 주석과 2008년 보고서가 충돌하지 않는 점을 감안하여, 구7조 조항에 근거하여 이미 체결된 조세조약을 명확히 해석하기 위해 재무위는 구7조 조항에 대하여 개정주석을 마찬가지로 적용하도록 하였다.

8. OECD 모델조세조약은 2010년에 새로운 7조를 채택하여 수록하였다. 동시에, 2008 보고서의 결론을 새로운 7조의 새로운 문맥과 바뀐 조항번호에 맞추어 자연스럽게 읽히도록 2008년 보고서를 개정하여 2010년 보고서를 채택하였다. 그렇지만 2010년에 채택한 개정된 2008년 보고서의 결론과 해석은 2008년 보고서와 다르지 않으며 다만 현행 7조 규정과 조화를 이루기 위한 것이다.(7조 주석 말미에 변경내용을 보여주기 위해, 구7조 조문 및 그에 대한 주석을 포함하였다.)

9. 그러므로 현행 7조 규정은 2010년 보고서에서 개발된 접근법을 반영하며 2010년 보고서에 포함된 지침에 따라 해석하여야 한다. 2010년 보고서는 일반적인 국내사업장 소득배분(1부)과 특히 국내사업장을 통한 거래가 활발한 금융분야에서 활동하는 기업의 국내사업장 소득배분을 모두 다룬다. 2부는 은행의 국내사업장을 다루며 3부는 국제금융거래를 수행하는 기업의 국내사업장을 다루고 4부는 보험활동을 수행하는 기업의 국내사업장을 다룬다.

1항

10. 7조 1항은 각 체약국 기업의 사업소득에 대한 과세권배분원칙을 정한다. 첫째로, 한 체약국 기업은 상대방 체약국에 소재하는 국내사업장이 없으면 그 기업의 사업소득은 상대방 체약국에서 과세되지 않는다고 규정한다. 둘째로, 한 체약국 기업이 상대방 체약국에 소재한 국내사업장을 통해 사업을 영위하면 2항에 따라 결정되는 국내사업장 귀속소득은 상대방 체약국에서 과세될 수 있다고 규정한다. 그런데, 아래에서 설명하는 것처럼 7조는 일부유형의 소득(예. 국제운수 선박 및 항공기의 운항소득) 또는 사업소득을 구성하는 일부유형의 소득(기업가나 체육인의 인적활동으로 기업이 수취하는 소득)에 대한 특별원칙을 규정하는 다른 조항의 적용에 영향을 주지 않는다고 7조 4항에서 규정하여 7조의 적용을 제한한다.

11. 7조 1항에 내재하는 첫째 원칙, 즉 한 체약국 기업이 상대방 체약국에 소재하는 국내사업장을 통해 사업을 영위하지 않으면 그 기업은 상대방 체약국에서 과세되지 않는다는 원칙은 오랜 역사를 가진 일반원칙으로써 한 국가의 기업이 다른 국가에 국내사업장을 설립하기 전에는 다른 국가가 그 소득에 대한 과세권을 행사할 정도로 다른 국가의 경제적 활동에 참여한 것으로 보아서는 안 된다는 국제적 합의를 반영한다.

12. 7조 1항의 둘째 문장에 반영된 둘째 원칙은 국내사업장이 소재한 국가의 과세권은 그 기업이 소재지국에서 수취하였지만 국내사업장에 귀속되지 않는 소득에는 확장되지 않는다는 것이다. 이는 역사적으로 다른 견해가 존재하는 원칙인데, 일부 국가는 예전에 일반적인 '흡수과세(force of attraction) 원칙'을 추구하여 수취인이 해당 국가에 국내사업장을 가진다면 동일 영토내의 여러 다른 원천으로부터 발생하는 사업소득, 배당, 이자 및 사용료는 이들 소득이 명백히 그 국내사업장에 귀속되지 않더라도 해당 국가에서 종합과세 한다. 한편, 일부 조세조약은 국내사업장이 수행하는 활동과 유사한 활동으로부터 수취하는 사업소득에만 적용하는 제한적 흡수과세원칙(restricted force of attraction approach)에 근거한 제한적 조세회피방지원칙(anti-avoidance rule)을 적용하는데, 위에서 언급한 일반적인 흡수과세원칙은 현재 조세조약실무에서는 인정되지 않는다. 현재 조세조약에서 일반적으로 인정되는 원칙은 특정 국가에서 외국기업이 수취하는 소득을 과세하는 경우 해당 국가의 과세당국은 해당국가에서 기업이 수취하는 소득의 개별원천을 식별해야 하고 조세조약의 해당조항에 따라 각각에 대하여 국내사업장 판정을 해야 한다는 견해에 입각한다. 이러한 방법은 간단하고 능률적인 조세행정 및 조세협력을 가능하게 하고 일반적으로 사업을 영위하는 방식과 밀접히 관련된다. 현대사업의 조직은 상당히 복잡하다. 광범위하게 여러 활동에 종사하면서 많은 국가에서 폭 넓은 사업을 영위하는 상당히 많은 회사들이 있다. 한 회사가 다른 국가에서 제조활동을 수행하는 국내사업장을 설립하는 한편 동일회사의 다른 부서가 독립대리인을 통해 그 국가에서 다른 상품을 파는 경우가 있다. 그 회사는 그러한 사업방식을 취하는 상업적 이유가 분명히 있다. 예를 들면, 역사적인 사업방식에 따른 것이거나 사업상 편리 때문일 수 있다. 국내사업장 소득과 다른 원천소득을 합산해야 한다는 견해에 입각하여 국내사업장이 소재한 국가가 각 사업단위를 통하여 수행하는 각 거래의 소득요소를 결정하고 과세하고자 한다면, 그로 인해 일상적 사업활동을 심각하게 방해하게 되며 이는 조세조약의 목적에 반한다.

13. 7조 1항 둘째 문장에 있는 것처럼, 국내사업장에 귀속되는 소득은 2항에 의해 결정되는데, 2항은 1항에 있는 '국내사업장 귀속소득'의 의미를 정의한다. 1항에 따라 국내사업장 귀속소득에 대하여만 국내사업장이 소재하는 국가에 과세권이 부여되며, 따라서 1항에 따라 국내사업장에 귀속되지 않는 소득에 대하여 조약의 다른 조항의 적용대상이 되기 전에는 국내사업장 소재지국이 상대방 체약국 기업을 과세하지 못한다.

14. 1항의 목적은 상대방 체약국 기업의 사업소득을 한 체약국이 과세할 권리를 제한하기 위한 것이다. 상대방 체약국 거주자인 기업에 대한 한 체약국 거주자의 참여지분에 배분되는 일정 이익에 기초하여 한 체약국 거주자를 과세하는 경우, 1항을 이유로 한 체약국이 국

내세법에 있는 해외자회사규정(controlled foreign companies provisions)에 따라 자국 거주자를 과세할 권리를 제한할 수 없다. 한 체약국이 자국 거주자에게 과세하는 조세로 인해 상대방 체약국 기업의 소득이 감소하는 것은 아니며, 따라서 해당소득에 대하여 과세하였다고 할 수 없다.(1조 주석 23항 및 10조 주석 37항부터 39항 참조)

2항

15. 2항은 국내사업장 귀속소득의 결정에 대한 기본원칙을 규정한다. 2항에 따라, 국내사업장 귀속소득은 국내사업장 및 기업의 다른 부문을 통해 수행되는 기능, 사용되는 자산 및 부담하는 위험을 감안하여 같거나 비슷한 조건에서 같거나 비슷한 활동에 종사하는 별개의 독립기업으로 가정할 때 국내사업장이 벌어들였을 것으로 예상되는 소득을 의미한다. 또한, 2항은 이 기본원칙을 국내사업장과 기업의 다른 부문간 거래에 대하여도 적용할 수 있다고 명시한다.

16. 즉, 2항에 포함된 기본원칙은 국내사업장 귀속소득이 얼마인지를 결정하기 위해 국내사업장이 개별기업으로써 다른 사람은 물론 국내사업장이 속한 기업의 나머지 부문과도 독립된 기업이라는 가정하에 소득을 결정해야 한다고 요구한다. 이러한 가정의 두 번째 요건은 9조에 따라 특수관계기업의 소득을 조정할 목적으로 마찬가지로 적용되는 정상거래원칙(arm''s length principle)과 일맥상통한다.(9조 주석 1항 참조)

17. 2항은 기업전체소득을 국내사업장 및 기업의 다른 부문에 전반적으로 다 배분하라는 의미는 아니며 오히려 국내사업장을 개별기업으로 보아 국내사업장에 배분되는 소득을 결정해야 한다는 의미이다. 그러므로 기업 전체적으로 이익이 없는 경우에도 국내사업장에 소득을 배분하는 경우가 있을 수 있다. 반대로, 2항에 따라 기업 전체적으로 이익이 있는 경우에도 국내사업장에 소득이 배분되지 않는 경우도 있다.

18. 그렇지만 분명한 것은 한 체약국 기업이 상대방 체약국에 국내사업장을 가지는 경우 한 체약국은 국내사업장이 소재하는 상대방 체약국에서 2항의 지침이 올바로 적용되고 있는지 관심을 갖게 된다. 2항의 지침은 양 체약국에 모두 적용되므로 기업의 거주지국은 23조에 따라 국내사업장에 적절히 귀속되는 소득에 대한 이중과세를 제거해야 한다.(아래 27항 참조) 달리 말하면, 국내사업장 소재지국이 7조를 적용할 때 국내사업장에 귀속되지 않는 소득을 과세하려고 시도한다면 이는 기업 거주지국에서만 온당하게 과세되어야 할 소득에 대한 이중과세에 해당한다.

19. 위 8항 및 9항에서 언급한 것처럼, 현행 7조 조문은 2010년 보고서에서 개발된 접근법을 반영한다. 2010년 보고서는 우선적으로 2항에 내재하는 별개의 독립기업 가정을 실제로 적용하며 2010년 보고서 채택 후에 2항을 개정한 주목적은 이 보고서에 있는 접근법에 따라 국내사업장 귀속소득을 결정하도록 보장하기 위한 것이다. 그러므로 2010년 보고서는 2항 규정에 따라 국내사업장 귀속소득을 어떻게 결정할 것인지에 대한 구체적 지침을 담고

있다.

20. 2010년 보고서에서 설명한 것처럼, 2항에 따른 국내사업장 소득배분은 독립기업과의 거래, 관계회사와의 거래(1995년 이전가격지침을 직접 적용하는) 및 동일기업의 다른 부문과의 거래를 포함하는 모든 거래로 인한 손익의 계산에서 출발한다. 이러한 분석은 아래에서 설명하는 두 단계의 과정을 거친다. 이 두 단계에서 열거되는 항목은 순차적인 것은 아닌데 이들 여러 항목들은 상호관련되기 때문이다. 예를 들면, 국내사업장이 위험부담과 관련한 중요한 인적기능을 행사하면 위험이 우선적으로 국내사업장에 배분되지만, 위험을 관리하는 기업의 다른 부문과 국내사업장 간의 이후거래의 인식 및 구분(characterization)으로 위험 및 위험담보자본(risk supporting capital)이 기업의 또 다른 부문으로 이전될 수 있다.

21. 첫째 단계에서, 아래와 같이 기능분석 및 사실분석이 이루어진다.
- 국내사업장이 속한 기업과 독립기업간 거래로 발생하는 권리와 의무를 적절하게 국내사업장에 배분
- 자산의 경제적소유권 배분 및 국내사업장에 대한 경제적소유권의 배분과 관련된 중요한 인적기능의 식별
- 위험부담 및 국내사업장에 대한 위험의 배분과 관련된 중요한 인적기능의 식별
- 국내사업장의 기타 기능의 식별
- 26항에 언급된 요건을 충족하는 적절히 인식할 수 있는 국내사업장과 동일기업 다른 부문과의 거래인식 및 거래성격의 판정
- 국내사업장에 배분되는 자산 및 위험에 근거한 자본의 배분

22. 둘째 단계에서, 국내사업장에 귀속되는 특수관계기업과의 모든 거래는 1995년 이전가격지침에 따라 가격이 정해지며, 이전가격지침은 국내사업장과 동일기업 다른 부문과의 거래에 유추하여 적용된다. 이 과정에서 인식된 거래에 대하여 정상거래조건에 따른 가격산정이 아래와 같이 이루어진다.
- 국내사업장의 특별한 사실관계를 감안하여 이전가격지침의 비교가능성 판단요소를 직접 적용(재화 및 용역의 성격, 경제적 환경 및 사업전략)하거나 유추적용(기능분석, 계약조건)하여 설정한 독립거래와 특수관계거래의 비교가능성 판단
- 국내사업장과 기업의 다른 부문간의 거래에 대하여 정상가격을 산정하기 위해 국내사업장 및 기업의 다른 부문이 수행하는 기능 및 이들에 배분되는 자산과 위험을 감안하여 이전가격지침의 정상가격산출방법을 유추하여 적용

23. 이러한 방법들은 2010년 보고서에서 자세히 검토하였으며, 특히 국내사업장을 통한 거래가 광범위하게 이루어지는 금융분야에서 영업하는 사업자들의 국내사업장에 대한 소득배분에 대하여 자세히 검토하였다.(은행의 국내사업장에 대한 보고서 II부, 국제금융거래를 수행하는 기업의 국내사업장에 대한 보고서 III부, 보험활동을 수행하는 기업의 국내사업장에 대한 보고서 IV부 참조)

24. 2항에서 특별히 국내사업장이 속한 기업의 다른 부문과 국내사업장의 거래를 언급하는데, 이는 2항의 별개의 독립된 기업의 가정에 따라 이러한 거래를 독립기업간에 이루어지는 유사한 거래와 같은 방식으로 취급해야 한다는 점을 강조하기 위한 것이다. 그렇지만 국내사업장과 동일기업 다른 부서간의 거래를 특별히 언급하여 2항의 범위를 제한하는 것은 아니다. 국내사업장을 통해 판매되는 재화를 특수관계기업으로부터 국내사업장이 취득하는 경우와 같이 국내사업장이 속한 기업과 특수관계기업간에 이루어지는 거래가 국내사업장에 배분되는 소득의 결정에 직접적인 영향을 미치는 경우, 국내사업장에 배분되는 소득을 계산하기 위해 2항은 독립기업들간의 유사한 거래조건을 반영하여 필요한 경우 해당 특수관계거래조건을 조정해야 한다고 규정한다. 예를 들면, S국에 소재하는 R국 기업의 국내사업장이 T국의 특수관계기업으로부터 재화를 취득하는 경우를 가정하자. 이들 두 특수관계기업들간의 계약에서 이루어진 가격이 독립기업들간에 합의되었을 가격을 초과하는 경우, R국·S국 조세조약 7조 2항에 따라 S국은 별개의 독립기업이 그 재화에 대하여 지불하였을 금액을 감안하여 국내사업장에 배분되는 소득을 조정할 수 있다. 이 경우, R국 또한 R국·T국 조세조약 9조 1항에 따라 R국 기업의 소득을 조정할 수 있는데, 이로 인해 조세조약 9조 2항의 대응조정이 이루어지게 된다.

25. 국내사업장이 속한 기업의 다른 부문과 국내사업장 간의 거래는 전체기업 입장에서는 아무런 법적 효과가 없다. 이로 인해 두 개의 특수관계기업들간 거래보다 이러한 거래에 대해 좀 더 면밀한 분석을 해야 한다. 또한, 동일기업내 거래로 인해 법적계약이 존재하지 않을 수 있기 때문에 법적계약이 존재하는 다른 경우에 비해 좀 더 면밀히 서류를 검토해야 한다.

26. 그렇지만 이러한 이유로 특수관계거래에 적용되는 것보다 동일기업내 거래에 대하여 추가적인 서류제출부담을 주어서는 안 된다. 또한, 이전가격지침에서 언급한 것처럼 이전가격 서류와 관련하여 상황에 걸맞지 않게 납세자에게 비용이나 부담을 주는 방식으로 서류요건을 정해서는 안 된다. 그럼에도 불구하고, 동일기업간 거래의 특수성을 감안하여 납세자로 하여금 거래를 식별하기에 적합한 서류를 명백히 제시하도록 요건을 정하고자 하는 국가들이 있다. 예를 들면, 경제적으로 중요한 위험, 책임 및 효익을 이전하는 거래를 보여주는 회계장부나 시의적절한 서류는 소득배분을 위한 유용한 근거가 될 수 있다. 이렇게 함으로써 소득배분방법의 적용과 관련한 잠재적 분쟁을 실질적으로 해소할 수 있으므로 납세자는 이러한 서류를 적극적으로 준비할 것이다. 이러한 서류가 법적효과는 없더라도 세무당국은 해당서류를 다음과 같은 방식으로 인정할 수 있다.

- 기능 및 사실 분석결과 서류는 기업내에서 이루어진 활동의 경제적 실질과 일치한다.
- 전반적으로 볼 때, 거래와 관련하여 서류로 작성된 거래방식은 상업적으로 합리적인 방식으로 행동하는 비교가능 독립기업들이 채택하였을 방식과 다르지 않으며, 다른 경우에도 납세자의 서류에서 제시된 거래구조가 과세당국이 실질적으로 적절한 이전가격을 결정하는데 방해가 되지 않는다.
- 납세자의 서류에서 제시된 거래가 2010년 보고서에 제시된 접근법의 원칙에 반하지 않는다.(예를 들면 기능과 분리하는 방식으로 위험을 이전하는 것은 원칙에 반하지 않는

다.)

27. 2항의 첫 문장과 '각 체약국 내에서'라는 말은 국내사업장이 소재한 체약국이 1항의 마지막 문장에 따라 과세할 수 있는 소득을 결정하기 위해 2항을 적용할 뿐 아니라 상대방 체약국이 23조를 적용하기 위해 2항을 적용할 수 있음을 나타낸다. 한 체약국 기업이 상대방 체약국에 소재한 국내사업장을 통해 사업을 수행하는 경우, 한 체약국은 국내사업장에 귀속되는 소득에 대하여 소득공제(23 A조)를 하거나 또는 해당소득에 대하여 상대방 체약국이 부과하는 조세를 세액공제(23 B조)한다. 그러므로 23조를 적용하기 위해 한 체약국은 이중과세를 방지하기 위해 국내사업장에 귀속되는 소득을 결정해야 하며 이러한 목적으로 2항 규정에 따라야 한다.

28. 2항에 규정하는 별개의 독립기업 가정은 국내사업장에 귀속되는 소득의 결정에만 적용된다. 한 체약국이 7조 4항에 따라 조약의 다른 조항에 해당하는 소득이기 때문에 7조 1항에도 불구하고 그 소득을 과세할 수 있다고 주장하면서 국내세법에 따라 과세는 경우가 있는데, 2항이 해당기업의 개념적 소득을 발생시키는 것은 아니다. 예를 들면, 특정상황을 고려할 때 국내사업장이 사용하는 건물의 경제적소유권을 본사에 귀속시켜야 하는 것이 정당한 경우를 가정하자.(참조 보고서 I부 75항) 이러한 경우, 2항에 따라 국내사업장의 소득을 결정할 때 개념적인 임차료의 공제를 필요로 한다. 그렇지만, 이러한 가정이 6조의 부동산 소득을 발생시키는 것으로 해석되어서는 안 된다. 2항에 규정된 가정으로 기업이 수취하는 소득의 성격이 실질적으로 바뀌지는 않는다. 2항은 단지 7조 및 23조의 목적상 국내사업장 귀속소득을 결정하기 위해 적용된다. 마찬가지로, 2항에 따라 국내사업장에 귀속되는 소득을 결정할 때 개념적 이자비용을 공제할 수 있다는 사실이 국내사업장이 속한 기업에 11조 1항 및 2항이 적용되는 이자가 지급되었다는 의미는 아니다. 별개의 독립기업 가정은 11조에 확대적용되지 않으며 11조의 목적상 한 기업의 어떤 부문이 동일기업의 다른 부문에 이자를 지급하는 것으로 볼 수 없다. 그러나 분명한 것은 한 기업이 다른 사람에게 지급하는 이자가 그 기업의 국내사업장과 관련한 채무에 대하여 지급되고 국내사업장이 이를 부담하는 경우, 이러한 실제지급이자는 11조 2항에 따라 국내사업장이 소재하는 국가에 의해 과세된다. 또한, 국내사업장과 동일기업 다른 부문 간의 자산이전은 7조 2항의 목적상 거래로 취급되며, 과세가 7조에 따라 이루어지면 그러한 거래로 인한 손익을 과세하는 것이 13조의 위반은 아니다.(13조 주석 4,8,10항 참조)

29. 일부 국가는 가능하면 국내사업장을 자회사와 같은 방식으로 취급하도록 보장하기 위해 정책적으로 2항에 규정하는 별개의 독립기업 가정을 7조 및 23조의 적용에 국한하지 않고 조세조약의 다른 규정의 해석 및 적용에도 확대해야 한다고 생각한다. 그에 따라 이들 국가는 2항에 의해 국내사업장 소득을 계산할 때 공제되는 개념적 비용(notional charge)은 조세조약의 다른 규정의 목적상 자회사가 모회사에 지급하는 지급대가와 동일한 방식으로 취급하여야 한다고 생각한다. 그에 따라 이들 국가는 내부거래 비용을 6조 및 11조 목적상 인식해야 한다는 양자조세조약 규정을 포함한다.(다만, 이러한 규정과 관련한 조세는 국내세법 규정에 따라 과세된다는 점을 명심해야 한다.) 한편, 이들 국가들은 두 독립기업 간의

동일거래가 6조 또는 11조에 해당하는 소득을 발생시키는 경우 어떠한 내부거래도 인식하지 않는다는 견해를 취하기도 한다.(다만, 이러한 경우 거래를 인식하였다면 발생하였을 적절한 비용상당액을 기업의 해당부문에 배분하는 것이 중요하다.) 그렇지만, 이러한 대안을 고려하는 국가들은 은행과 같은 금융기업의 서로 다른 부문 간에 청구되는 내부이자에 대한 특별한 고려 때문에 이러한 이자비용을 발생시키는 거래는 오래 전, 특히 현행 7조의 채택 이전부터 인식되어 왔다는 사실을 잊지 말아야 한다.

30. 국내사업장 귀속소득에 대한 과세권을 배분하는 1항 원칙을 적용하기 위해 2항은 국내사업장에 배분되는 소득을 결정한다. 7조 2항에 따라 국내사업장 귀속소득이 결정되면 2항 및 조약의 다른 규정에 배치되지 않는 한 그 소득을 과세할지 및 어떻게 과세할지를 결정하는 것은 각 체약국의 국내법에 달려 있다. 각 체약국에서 기업소득을 계산할 때 어떤 비용을 공제할지에 대한 문제를 2항에서 다루지는 않는다. 비용공제요건은 국내세법에 따라 결정되어야 할 문제이며, 조세조약규정 특히 24조 3항에 위배되어서는 안 된다.(33항 및 34항 참조)

31. 그러므로 예를 들면, 2항에 따라 국내사업장에 배분되는 소득을 결정하기 위해 인식되어야 할 거래를 무시하는 국내세법규정이나 또는 국내사업장의 이익을 위해 배타적으로 발생하지 않은 비용의 공제를 부인하는 국내세법규정은 명백히 2항의 위반이지만 일정유형의 비용(예. 접대비 등)의 공제를 제한하거나 특정비용의 공제를 강제하는 규정은 2항의 위반이 아니다. 그렇지만, 위반여부를 판단할 때 비용이나 소득 항목을 실제지급시기를 기준으로 국내법상 제한이 있는 경우에는 약간 어려운 문제가 일어난다. 예를 들면, 내부거래에서 두 부문간 실제적인 양도나 지급이 이루어지지 않으므로 실제지급을 기준으로 하는 국내법상 제한을 적용할 때 일반적으로 그 거래의 성격을 감안하여 해당 양도나 지급이 마치 두 부문간에 이루어진 것처럼 취급해야 한다.

32. 조세조약의 목적상 양국에서 2항의 원칙에 따라 국내사업장 귀속소득금액을 계산하는 경우에도 감가상각율(depreciation rates), 소득인식시기 및 특정비용의 공제제한 등과 같은 문제들에 대한 양국의 국내법상 차이로 인해 각국의 과세소득이 다를 수 있다.(23조 주석 39-43항 참조) 그러므로, 국내사업장이 소재한 체약국(1항의 목적상)과 상대방 체약국(23조의 목적상)에서 2항이 동일하게 적용되는 경우에도 한 체약국 기업이 국내사업장을 가진 국가에서 과세되는 과세소득금액은 일정 과세기간동안 23조에 따라 한 체약국에서 경감해주어야 하는 과세소득금액과 다를 수 있다. 또한, 공제대상 비용의 인식시기차이와는 달리 공제대상비용의 유형에 대한 국내법의 차이로 인한 비용공제의 차이는 영구적 차이를 유발한다.

33. 한편, 자국 영토내에 소재하는 국내사업장 귀속소득을 과세함에 있어 한 체약국은 24조 3항 규정을 감안해야 한다. 24조 3항은 무엇보다도 먼저 한 체약국에 소재한 고정사업장을 위해 발생하든 아니면 그 국가 기업의 소득과세목적으로 발생하든 동일한 조건으로 비용을 공제해야 한다고 규정한다. 24조 주석 40항은 아래와 같이 설명한다.

'국내사업장은, 그 기업 본사의 경상비 부분을 국내사업장에 귀속시킬 권리에 더하여 통상 세법에 의하여 과세소득에서 공제되도록 인정받은 거래비용을 공제할 수 있도록 거주기업과 같은 권리를 부여받아야 한다. 또한, 이러한 공제는 거주기업에 대하여 결정된 것과 다른 어떠한 제한없이 허용되어야 한다.'

34. 24조 3항에 정한 요건은 기업이 국내사업장의 이익을 위해 비용을 어떻게 계상하였든 상관없이 7조 2항 목적상 동일하게 고려되어야 한다는 것이다. 어떤 때에는 기업의 서로 다른 부문간에 거래가 일어난 것으로 볼 수 없는 경우가 있다. 이 경우, 국내사업장이 수행하는 활동목적상 기업이 계상한 비용은 국내사업장 소득을 결정할 때 직접 공제된다.(예. 외국기업의 국내사업장에 해당하는 건설현장에서 전속적으로 일하기 위해 고용되고 노임이 지급되는 그 지역 건설노동자의 노임) 이와 다른 경우에 기업이 계상한 경비는 국내사업장의 이익을 위해 기업의 다른 부문이 전적으로 또는 부분적으로 수행한 기능에 배분되며, 국내사업장 귀속소득을 결정할 때 적절한 비용이 공제된다.(예. 국내사업장의 이익을 위해 본사가 수행하는 행정기능과 관련한 경상경비) 이 두 경우 모두 24조 3항에 따라 해당 국가의 기업에 적용되는 것과 같은 조건으로 국내사업장 비용으로 공제되어야 한다. 그러므로 국내사업장의 이익을 위해 기업이 직접적으로 또는 간접적으로 계상하는 모든 비용은 조세목적상 해당 국가의 기업이 계상하는 유사한 비용에 비해 불리하게 취급되어서는 안 된다. 비용이 국내사업장에 직접 배부되든(첫째 사례) 아니면 기업의 다른 부문에 배부되어 국내사업장에 개념적 비용을 계상하든(둘째 사례) 상관없이 7조 2항의 목적상 차별금지원칙은 적용된다.

35. 5조 3항은 건축현장, 건설 또는 설비공사의 일정사업장소에 대한 특별원칙을 규정한다. 이러한 일정사업장소는 12개월 이상 지속하는 경우에만 국내사업장이 된다. 경험적으로 볼 때 이러한 유형의 국내사업장에 7조에 따라 소득을 배분할 때 특별한 문제가 생긴다.

36. 이러한 문제들은 주로 건축현장, 건설 또는 설비공사와 관련하여 기업의 다른 부문이나 관계회사들이 재화를 공급하거나 용역을 제공하는 경우 발생한다. 이러한 문제들은 모든 국내사업장에서 일어날 수 있지만 특히 건축현장, 건설 또는 설비공사에서 중요하다. 이 경우, 해당기업의 국내사업장을 통해 수행하는 **활동과 관련된** 소득만이 국내사업장에 배분된다는 일반원칙을 좀 더 충실하게 적용해야 한다.

37. 예를 들면, 기업의 다른 부문이 이러한 재화를 공급하는 경우 발생하는 소득은 국내사업장을 통해 수행하는 활동의 결과가 아니다. 마찬가지로, 국내사업장이 소재하는 국가 밖에서 영업하는 기업의 다른 부문이 제공하는 용역(계획, 설계, 청사진도면, 기술자문)으로 인한 소득은 국내사업장이 수행하는 활동의 결과가 아니므로 국내사업장에 귀속되지 않는다.

38. 2010년 이전의 7조는 아래와 같은 3항을 포함하였다. :
'국내사업장의 소득을 결정함에 있어서, 경영비나 일반관리비를 포함하여 국내사업장의 목

적을 위하여 발생된 경비는 그 국내사업장이 소재하는 체약국 또는 다른 곳에서 발생되는지 여부에 관계없이 손금산입이 허용된다.'
구3항은 구2항에 따른 국내사업장의 이익을 위해 직간접적으로 발생된 비용은 국내사업장 소재지국 밖에서 발생된 것이라 해도 국내사업장 소득을 결정할 때 고려해야 한다는 점을 분명히 하기 위한 것이었지만, 가끔 국내사업장에 간접적으로 이익을 주는 비용의 공제를 실제 발생된 비용으로 제한하는 것으로 잘못 해석되었다.

39. 이는 특히 구3항에 명시적으로 언급된 일반관리비의 경우에 그러하였다. 구2항의 주석에서 설명된 것처럼 이는 일반적으로 문제가 안 되는데 기업 일반관리비의 일부를 국내사업장에 배분할 때 발생원가기준으로 하기 때문이다.

40. 한편, 현행 2항은 기업의 부문이 국내사업장의 이익을 위해 기능을 수행(예. 일상적인 경영지원규정에 따라)하는 거래를 식별하고 정상대가를 산정하도록 규정한다. 이러한 거래에 대한 정상대가는 실제발생비용에 대한 공제와는 달리 2항에 의해 규정된다. 이에 따라 실제발생비용에 한하여 공제할 수 있다고 오해할 소지가 있는 구3항은 삭제되었다. 구3항을 삭제하였다고 해도 국내사업장에 귀속되는 소득을 결정할 때 발생되는 기업의 모든 관련비용을 고려하여야 한다는 2항의 요건이 바뀌는 것은 아니다. 상황에 따라, 비용의 전부 또는 일부를 공제하여 소득을 결정하거나 또는 국내사업장과 기업의 다른 부문간 거래에 대한 정상대가를 공제하여 소득을 결정할 수 있다.

41. 2010년 이전의 7조에는 또한 기업의 여러 부문에 기업의 총소득을 배분하는 방법으로 국내사업장에 소득을 배분하도록 허용하는 4항이 있었다. 그렇지만, 총소득배분방법이 체약국에서 관습적으로 적용되고 그 결과가 7조의 원칙에 부합되는 경우에만 그러한 방법을 적용할 수 있었다. OECD 재무위는 심각하게 난해한 상황에서도 기업의 총소득배분방법이 아닌 방법을 적용할 수 있다고 판단하였다. 그에 따라, 총소득배분방법을 규정한 4항을 삭제하였는데, 사실상 총소득배분방법의 적용은 매우 예외적이며 적용결과가 정상거래원칙에 부합한다고 보장하기가 극히 어렵기 때문이었다.

42. 동시에, 구7조의 6항을 삭제하였는데 구7조 6항에 따라 국내사업장 귀속소득은 '특별히 다른 이유가 없다면 매년 동일한 방법'으로 결정해야 했다. 계속적이고 일관된 방법을 보장하기 위한 이 규정은 국내사업장 귀속소득을 직접적 또는 간접적인 방법을 통해 결정할 수 있거나 더 나아가 각 부문에 기업의 총소득을 배분하는 방법으로 결정할 수 있다고 인정된다면 적절한 것이었다. 그런데, 새로 개발된 접근법에서는 정상가격산출방법과 근본적으로 다른 방법들을 적용하는 것을 허용하지 않으므로 이 규정을 삭제하였다.

43. 동시에 현행 7조에서 삭제된 구7조 5항은 '어떠한 소득도 국내사업장이 모기업을 위해 재화나 상품을 단순히 구매한다는 이유만으로 그 국내사업장에 귀속되지 않는다.'고 규정하였다. 5조 4항 d)는 한 체약국 기업이 상대방 체약국에서 오로지 재화를 구매할 목적으로 일정사업장소를 유지하는 경우 그 장소에서의 활동을 상대방 체약국에서 과세할 만한 수준

의 사업활동으로 볼 수 없다고 규정한다. 그런데, 일정사업장소를 통해 기업이 다른 활동을 수행하기 때문에 그 장소는 국내사업장을 구성하여 4항 d)가 적용될 수 없는 경우, 그 장소에서 수행되는 모든 기능에 소득을 배분하는 것은 정당하다. 사실상, 독립기업이 구매활동을 수행한다면 구매자는 해당용역에 대하여 정상가격기준으로 대가를 받는다. 또한, 기업을 위해 수행한 구매활동에 대하여만 비과세하면, 이러한 활동을 수행하기 위해 발생된 비용을 국내사업장의 소득을 결정할 때 제외해야 하므로 이러한 비과세는 행정적 문제를 야기한다. 이에 따라, 기업을 위해 재화나 상품을 단순히 구매한다는 이유로 국내사업장에 소득을 배분하지 말아야 한다는 구7조 5항은 정상거래원칙에 부합하지 않는다고 판단하여 7조에서 삭제되었다.

3항

44. 7조(국내사업장 소재지국의 과세권을 제한) 및 23조(거주지국에 이중과세방지의무를 부여)의 조합으로 국내사업장에 정당하게 귀속되는 소득에 대한 이중과세는 모두 경감될 수 있다. 이에 따라 양 체약국은 2항을 달리 해석하여 초래되는 과세차이를 해결해야 하며 이중과세에 해당하는 이러한 과세차이를 해결하기 위해 가능한 방법을 모두 사용해야 한다.

45. 이미 언급한 것처럼, 이중과세위험을 제거하기 위해 양 체약국이 2항의 적용과 관련하여 공통의 이해를 가져야 할 필요가 있으므로 OECD 재무위는 2항의 해석에 대한 구체적인 지침을 개발하였다. 이러한 지침은 2010년 보고서에 반영되었는데 사실상 1995년 이전가격 지침의 원칙을 준용한 것이다.

46. 납세자는 각 체약국에서 동일한 방법으로 그리고 2010년 보고서에서 설명한 것처럼 2항에 따라 국내사업장 귀속소득을 결정할 것이므로 이중과세위험은 일반적으로 회피될 수 있는데, 이로써 7조 및 23조의 목적상 동일한 결과가 보장된다.(다만 66항 참조) 납세자가 이런 방법으로 소득을 결정하였다고 각국이 인정한다면, 각국은 2항을 적용하여 다른 결론을 내기 위해 소득을 조정해서는 안 된다. 이는 아래 사례에서 설명된다.

47. 예시. R국 기업의 R국에 소재하는 제조공장은 S국에 소재하는 그 기업의 국내사업장에 판매를 위해 상품을 이전한다. 2항에 따라 국내사업장 귀속소득을 결정하기 위해, 2010년 보고서는 거래를 인식해야 하고 거래에 대한 개념적 정상가격을 결정해야 한다고 설명한다. 기능 및 사실분석과 일치하며 납세자가 각국에서 과세소득을 계산하기 위한 근거로 사용하는 기업의 서류에는 R국 공장이 S국 국내사업장에 상품의 판매형태로 거래하였고 개념적 정상가격 10이 국내사업장 귀속소득을 결정하는데 적용되었다. 양국은 납세자의 거래인식 및 적용가격이 2010년 보고서 및 이전가격지침의 원칙에 부합한다고 동의한다. 이러한 경우, 양국은 서로 다른 정상가격을 적용하여 소득을 조정해서는 안 된다. 납세자가 2항에 맞게 처리했다는 합의가 있다면 양국의 과세당국은 정상거래조건에 대한 납세자의 판단을 무시하고 다시 판단을 해서는 안 된다. 이 예시에서, 양국에서 동일한 정상가격을 사용하였다는 사실 및 양국이 조세조약의 적용을 위해 그 가격을 인정한다는 사실로 인해 거래와 관련

한 이중과세는 23조에 따라 모두 제거될 수 있다.

48. 앞의 예시에서, 양국은 거래의 인식 및 납세자가 적용한 이전가격이 2010년 보고서 및 이전가격지침의 원칙에 부합한다고 합의한다. 그런데, 체약국들이 항상 이러한 합의에 이르는 것은 아니다. 일부 경우, 2010년 보고서 및 이전가격지침을 적용하여 2항을 다르게 해석하기도 하며 그로 인해 이중과세를 초래하는데, 이러한 이중과세는 해소되어야 한다는 점이 중요하다. 3항은 이러한 이중과세를 방지하기 위한 방법을 규정한다.

49. 예를 들면, 2010년 보고서 105-171항에서 설명하는 것처럼 2항은 국내사업장에 자본금상당액(free capital)을 배분하는 방법으로 국내사업장에 배분되는 이자비용을 결정하는데 있어 여러 가지 다른 방법을 인정한다. 이로 인해 문제가 발생할 수 있는데, 양국이 2항을 다르게 해석하며 어떤 해석이 2항에 부합하는지 판단하지 못할 경우 그러한 차이로 초래되는 어떠한 이중과세도 제거되어야 함을 인식하는 것이 중요하다.

50. 3항은 이러한 목적을 위해 만들어졌다. 그렇지만, 3항을 적용할 필요가 있을 정도의 사안은 사실상 드물다.

51. 첫째로, 위 46항에서 설명한 것처럼 각국에서 납세자가 동일한 방법으로 국내사업장 귀속소득을 결정했고 납세자가 2010년 보고서에서 해석된 대로 2항에 맞게 소득을 결정하였다고 양국이 합의한 경우, 2항을 적용하여 서로 다른 결과가 될 수 있는 소득조정이 이루어져서는 안 된다.

52. 둘째로, 각국이 7조 및 23조에 따른 의무를 이행하도록 하기 위해 이미 적용되는 수단이 어떤 경우에도 3항 때문에 제한되지 않는다. 예를 들면, 한 체약국에 소재하는 국내사업장 귀속소득을 한 체약국이 결정한 것이 2항에 부합하지 않는 경우, 그 국가가 조세조약에 따라 과세하지 않았다는 사실을 다투기 위해 납세자는 적절한 국내법적 수단 및 25조에 정한 상호합절차를 사용할 수 있다. 마찬가지로, 상대방 체약국이 23조의 목적상 2항에 따라 국내사업장 귀속소득을 결정하지 않아 그에 따라 23조 규정에 어긋난다면 그에 따른 의무이행절차를 청구할 수 있다.

53. 그렇지만, 납세자가 2항에 맞게 국내사업장 귀속소득을 결정하지 않았다면, 각국은 2항에 맞게 소득을 조정할 권리가 있다. 한 체약국이 2항에 맞게 소득을 조정하는 경우, 상대방 체약국은 2항 및 23조를 동시에 적용하여 이중과세를 해소하기 위한 대응조정을 할 수 있다.(아래 65항 참조) 그렇지만, 국내사업장이 소재하는 국가의 국내법에서 이러한 조정을 허용하지 않거나 또는 그 국가에서 이전에 과세되었던 소득금액을 줄이는 결과가 되는 경우 적극적으로 조정하지 않을 수 있다. 또한, 위에서 언급한 것처럼 양국이 2항에 대한 서로 다른 해석을 하여 어떤 해석이 2항에 부합되는지 판단하기가 곤란한 경우가 있다.

54. 3항은 이러한 문제를 해결하기 위한 것이다. 아래는 3항을 적용하는 예시를 보여준다.

55. 예시. R국 기업의 R국에 소재한 제조공장은 S국에 소재한 그 기업의 국내사업장에 판매를 위해 상품을 이전한다. 2항에 따른 국내사업장 귀속소득을 결정하기 위해, 거래를 인식해야 하고 그 거래에 대한 개념적 정상가격(notional arm''s length price)을 결정해야 한다. 기능 및 사실분석과 일치하는 납세자가 각국에서 과세소득을 계산하기 위한 근거로 사용하는 기업의 서류는 R국 공장이 S국 국내사업장에 상품의 판매형태로 거래하였고 개념적 정상가격 90이 국내사업장 귀속소득을 결정하는데 적용되었음을 보여 준다. S국은 납세자가 적용한 가격을 인정하지만 R국은 국내세법 및 2항의 정상거래원칙에 따른 가격보다 거래가격이 낮다고 판단한다. R국은 적용되어야 하는 적절한 정상가격은 110이라고 판단하여 R국의 과세액을 조정하며 그에 따라 국내사업장에 귀속되는 소득과 관련하여 납세자가 신청한 소득공제액(23 A조) 또는 세액공제액(23 B조)을 감소시킨다. 이러한 경우, 동일한 거래가격이 S국에서는 90으로 R국에서는 110으로 결정되었기 때문에 20의 소득이 이중과세된다. 3항은 실제로 이중과세가 발생하고 R국이 한 조정이 2항에 부합되는 경우 S국으로 하여금 양국에서 과세된 소득에 대하여 S국의 과세액을 대응조정하도록 규정함으로써 사안을 해결하도록 한다.

56. 그런데, R국의 조정이 2항에 부합한다고 생각하지 않는 경우, S국은 조정을 할 필요를 느끼지 않을 것이다. 이러한 경우, S국이 3항에 따라 조정을 해야 하는지(R국이 한 조정이 2항에 부합하는지) 또는 R국은 처음에 조정을 자제해야 하는지(그 조정이 2항에 부합하지 않는지)에 대한 문제는 25조 1항에 따른 상호합의절차에서 해결해야 하며, 필요하면 25조 5항의 중재절차를 적용한다(일방 또는 양 체약국의 행위가 납세자에게 조세조약과 다른 과세를 초래하거나 초래할 문제를 포함하기 때문에). 이러한 절차를 통해 양국은 동일한 정상가격에 합의할 수 있고, 그 가격은 납세자가 제시한 가격이거나 양국 또는 일방 체약국이 제시한 가격이 될 것이다.

57. 55항의 예시에서 나타나는 것처럼, 양 체약국이 조세조약에 맞게 과세하지만 각국이 7조 2항을 달리 해석하는 상황에서 조세조약이 이중과세를 적절히 방지하지 못하는 문제를 3항에서 다룬다. 3항은 이러한 경우 이중과세를 해소하도록 보장하며 이는 조세조약의 전반적인 목적과 일치한다.

58. 3항은 9조 2항의 주요특징을 공유한다. 첫째로, 3항은 상대방 체약국이 수행한 조정과 관련하여 각 체약국에 적용된다. 따라서 국내사업장이 소재하는 국가가 수행하거나 또는 기업 소재지국이 수행한 당초조정에 대응하여 적용된다. 한편, 양국중 하나가 조정을 하지 않으면 3항이 적용될 여지는 없다.

59. 9조 2항의 경우와 마찬가지로, 체약국들 중 하나가 국내사업장 귀속소득을 조정하였다는 이유로 대응조정(corresponding adjustment)이 3항에 따라 자동적으로 일어나지는 않는다. 상대방 체약국이 2항에 맞게 소득을 조정하였다고 판단하는 경우에만 대응조정이 필요하다. 다른 말로 하면, 국내사업장 귀속소득이 2항의 원칙에 따라 계산되었으면 가능한 금액과 다른 수준으로 조정되면 3항은 적용되지 않으며 적용되어서도 안 된다. 한 체약국이

먼저 조정을 하였는지와 상관없이 상대방 체약국은 조정소득이 국내사업장의 거래가 정상적으로 이루어졌다면 계상되었을 소득을 정확히 반영한다고 판단하는 경우에만 적절한 대응조정을 할 의무가 있다. 그러므로 상대방 체약국은 당초조정이 적용원칙 및 계산금액에서 모두 정당하다고 판단하는 경우에만 대응조정을 한다.

60. 3항은 대응조정을 하는 방법을 특정하지 않는다. 국내사업장 소재지국이 먼저 조정을 하는 경우 3항에 규정된 대응조정은 다른 국가에서 23A에 따른 소득공제액 또는 23B에 따른 세액공제액의 조정을 통해 이루어진다. 다른 국가가 먼저 조정을 하는 경우 국내사업장 소재지국이 3항에 규정된 대응조정을 하는데, 적절한 금액으로 과세소득을 감소시키기 위해 다른 국가 기업의 과세결정을 재경정하게 된다.

61. 9항 주석 8항에서 설명하는 '2차 조정(secondary adjustments)'의 문제는 3항의 대응조정에서는 일어나지 않는다. 위 28항에서 언급한 것처럼, 국내사업장 귀속소득의 결정은 오로지 7조 및 23조의 적용과 관련되며 조세조약의 다른 조항의 적용에 영향을 미치지 않는다.

62. 9조 2항과 마찬가지로, 3항은 다른 국가에서 소득을 증가시킴에 따라 한 국가가 국내사업장 귀속소득을 적절히 조정해야 하는 기간제한을 규정하지 않는다. 일부 국가는 대응조정 기간에는 제척기간이 없어야 한다고 생각하는데, 다른 말로 하면 당초 조정 후 얼마나 시간이 흐르던 해당기업은 다른 국가에서 차별없이 적절한 조정을 보장받아야 한다. 다른 국가는 실무적인 견지에서 이런 식의 무한정조정은 합리적이지 않다고 생각한다. 이러한 문제는 9조 2항이나 3항에서 검토되지 않으며, 각국은 한 체약국이 적절한 조정을 해야 하는 기간을 포함하는 양자조약을 체결할 수 있다.(25조 주석 39, 40 및 41항 참조)

63. 한 체약국이 수행한 당초조정이 상대방 체약국에서 소득에 부과되는 세액에 대한 대응조정을 바로 유발하지 않는 경우가 있다(즉, 한 체약국이 당초 국내사업장 귀속소득을 조정하는 것이 상대방 체약국에서 기업의 다른 부문에 귀속되는 손실액의 결정에 영향을 미치는 경우). 3항 둘째 문장에 따라, 관할당국은 조세가 실제 부과되기 전에 당초조정이 상대방 체약국에서 납부해야 할 조세에 미칠 미래효과를 결정할 수 있다. 사실상 앞항에서 설명한 문제를 회피하기 위해 한 체약국 관할당국은 나중에 상대방 체약국에서 어느 정도 대응조정이 필요할 것인지를 결정하기 위해 되도록이면 빨리 상호합의절차를 사용할 것이다.

64. 당사자들 간에 적절한 조정액 및 성격에 대하여 다툼이 있는 경우, 9조 2항에 따른 조정의 경우와 마찬가지로 25조에 규정된 상호합의절차를 개시해야 한다. 위 55항의 예시에서 본 것처럼, 이중과세를 회피하기 위해 필요한 대응조정을 상대방 체약국이 허용하지 않는 상태에서 한 체약국이 국내사업장 귀속소득을 조정하는 경우, 납세자는 한 체약국의 당초조정 또는 다른 국가가 대응조정을 하지 않는 것이 조세조약규정에 반한다고 관할당국들이 합의하도록 25조 1항의 상호합의절차를 사용할 수 있으며 필요한 경우 25조 5항의 중재절차를 사용할 수 있다. 25조 5항의 중재규정은 합의되지 않는 문제를 중재를 통해 해결하

도록 보장함으로써 관할당국이 합의를 볼 수 없는 경우 중요한 역할을 한다.

65. 3항은 조정결과 나타나는 소득의 이중과세를 제거하기 위해 필요한 만큼 적용된다. 예를 들면, 국내사업장과 기업의 다른 부문 간 거래가격이 정상거래원칙에 부합하지 않는다는 사실을 반영하여 납세자가 국내사업장에 배분한 소득을 국내사업장이 소재한 국가가 조정하는 경우를 가정하자. 또한, 상대방 국가가 납세자가 적용한 가격이 정상가격이 아니라고 동의한다고 가정하자. 그러한 경우, 2항 및 23조는 동시에 상대방 국가가 이중과세를 해소하기 위해 정상가격을 반영하는 조정소득을 국내사업장에 배분하도록 요구한다. 이 경우, 3항은 정당한 정상가격이 얼마인지에 대하여 각국이 다른 해석을 하는 경우에만 적용된다.

66. 3항은 동일한 소득이 7조에 따라 기업의 서로 다른 부문에 배분되는 결과를 초래하는 국내사업장 귀속소득 결정의 차이에 대하여만 적용된다. 이미 설명한 것처럼(위 30 및 31항 참조), 7조는 소득계산문제를 다루지는 않으며, 대신 양 체약국간에 과세권을 배분하기 위한 소득배분문제를 다룬다. 그러므로 7조는 과세권을 배분하기 위해 수익과 비용을 배분하는데 적용되며 어떤 수익이 과세되고 어떤 비용이 공제되는지에 대한 문제를 판단하지 않는데, 이러한 문제는 2항에 반하지 않는 한 국내법 적용의 문제이다. 국내사업장 귀속소득이 각국에서 같은 경우에도, 해당 과세기간에 각국에서 부과되는 조세와 관련된 과세표준에 포함되는 소득금액은 국내세법 규정에 따라 달라질 수 있는데, 예를 들면 소득인식 및 비용공제의 차이가 있을 수 있다. 이러한 국내세법규정의 차이는 각국에 귀속되는 소득에만 적용되므로 그 자체로 3항에서 의미하는 이중과세를 초래하지는 않는다.

67. 또한, 국내사업장 소재지국에서 국내사업장 귀속소득에 대하여 해당국가에 납부한 조세에 대한 이중과세를 해소하지 못하는 경우를 제외하고는 3항은 23조의 소득공제나 세액공제의 계산에 영향을 주지 않는다. 그러므로 3항은 상대방 체약국의 국내세법에서 23조에 따라 해당소득을 전부소득공제하거나 국내사업장 소재지국에서 납부한 조세를 상대방 국가의 조세에서 전부 세액공제하는 경우에는 적용되지 않는다.

68. 정상가격이나 정상가격산출방법에 **대한 조정국가의 입장을 존중하지 않고** 한 체약국이 일방적인 대응조정에 동의하지 않는 경우, 일부 국가들은 3항이 적용되는 사안을 상호합의절차(상호합의의 실패로 25조 5항의 중재절차가 진행될 수 있음)를 통해 해결하고자 한다. 이에 따라, 이들 국가는 적용되는 정상가격이나 방법에 대하여 한 체약국이 조정국가와 협의할 가능성을 항상 열어두는 조약규정을 선호한다. 이러한 견해를 갖는 국가들은 아래와 같은 3항의 대체규정을 채택한다.
'2항에 따라, 한 체약국이 자국기업의 국내사업장 귀속소득을 조정하고 그에 따라 상대방 체약국에서 과세된 그 기업의 소득에 대하여 과세하는 경우, 상대방 체약국은 **그 소득에 대한** 이중과세를 해소하기 위하여 필요한 만큼 한 체약국이 한 조정에 동의하는 경우 적절한 조정을 하여야 한다. ; 상대방 체약국이 조정에 동의하지 않으면 체약국들은 조정으로 초래되는 이중과세를 상호합의로 해소해야 한다.'

69. 이 대체규정은 대응조정을 요구받은 국가가 항상 상호합의절차를 통해 대응조정을 하도록 요구할 수 있도록 보장한다. 이 대체규정은 해당국가에 대응조정을 해야 하는 법적의무를 부여하지 않는다는 점에서 3항과 상당히 다른데, 상대방 체약국이 수행한 조정이 2항에 맞게 이루어졌다고 판단하는 경우에도 마찬가지이다. 이 대체규정은 항상 한 체약국이 무엇이 가장 적절한 정상가격이고 방법인지에 대하여 상대방 국가와 협의할 가능성을 열어둔다. 관련국가가 일방적으로 대응조정을 하는데 동의하지 않는 경우, 이 대체규정은 상황을 해결하기 위해 납세자가 상호합의절차를 신청할 권리를 보장한다. 또한, 이 경우 상호합의절차가 개시되면 대체규정은 비록 상호합의를 이루기 위해 어떤 국가가 자기 입장을 양보해야 할 의무가 있는지를 규율하는 실질적인 기준을 정하지는 않지만 대체규정은 양 체약국에 상호합의로 이중과세를 해소할 상호 법적의무를 부여한다. 양 체약국이 이중과세를 해소하기 위한 합의에 도달하지 못하면, 이들은 조세조약상 의무를 위반한 것이다. 그러므로 상호합의에 의해 이러한 이중과세상황을 해소할 의무는 단순하게 관할당국이 상호합의로 상황을 해결하도록 노력한다고 규정하는 25조 2항의 기준보다 강하다.

70. 체약국들은 양자합의로 3항을 위 대체조항으로 바꿀 수 있으며, 이 경우 3항에 대한 주석 66항 및 67항이 또한 대체조항에 대하여 적용된다.

4항

71. 조세조약에서 소득(profits)을 정의할 필요는 없지만, 그럼에도 불구하고 조세조약 7조 및 다른 조항에서 사용하는 이 용어는 기업을 운영하면서 수취하는 모든 소득을 포함하는 넓은 의미로 이해해야 한다. 이러한 넓은 의미의 정의는 대부분 국가의 세법에서 정의된 용어의 사용과 일맥상통한다.

72. 4항이 없는 경우, 조세조약을 적용할 때 '소득'의 해석이 약간 불분명해지는 문제가 생긴다. 기업의 소득에 조세조약의 다른 조항에 별도로 규정된 소득종류, 즉 배당과 같은 것이 포함되어 있는 경우, 이러한 소득종류에 어느 조항을 적용해야 할지에 대한 의문이 생기는데, 배당의 경우 7조 또는 10조를 적용하는 문제가 생긴다.

73. 7조 및 다른 조항을 적용할 때 동일한 과세결과가 된다면 사실상 이는 실무적으로 큰 문제는 되지 않는다. 실제로, 조세조약의 다른 조항이 일부유형의 소득에 대하여 이러한 문제를 특별히 다룬다.(예. 6조 4항, 10조 및 11조 4항, 12조 3항, 17조 1항 및 2항, 21조 2항).

74. 그렇지만, 다른 유형의 소득과 관련하여 문제가 발생할 수 있으므로 특정소득종류에 적용되는 조항이 7조에 우선한다는 것을 확인하는 해석원칙을 포함하였다. 이러한 해석은 7조는 다른 조항에서 다루는 소득종류에 속하지 않는 사업소득에 적용되며, 이에 더하여 10조 및 11조 4항, 12조 3항 및 21조 2항에 따라 7조에 해당하는 소득에 적용된다는 원칙에서 비롯된다. 그렇지만, 이 원칙이 국내세법상 소득을 구분하는 방법을 정하기 위한 것은 아니

다. 따라서 한 체약국이 조세조약의 다른 조항에 의해 특정소득을 과세할 수 있다면, 그 국가는 해당소득종류의 과세취급이 조세조약규정에 반하지 않는 한 국내세법에 따라 해당소득을 구분하여 과세할 수 있다.(즉, 사업소득 또는 다른 소득종류로) 또한, 한 체약국의 기업이 상대방 체약국에 소재하는 국내사업장을 통해 부동산소득을 수취하는 경우, 한 체약국에 소재하거나 또는 제삼국에 소재하는 부동산으로부터 수취하는 소득이라면 상대방 체약국은 그러한 부동산소득을 과세할 수 없다는 점을 명심해야 한다.(21조 주석 4항, 23조 주석 9항 및 10항 참조)

75. 사업소득의 개념과 배당과 같은 다른 소득의 개념을 분명히 구분하기 위해서 사업소득에 대한 특별한 설명이나 정의에 대하여 체약국들이 양자간에 합의할 수 있다. 이는 특히 배당, 이자 및 사용료 조항의 정의와 차이가 나는 경우 필요하다.

75.1 지구온난화를 해결하기 위한 국제적 전략의 일환으로 많은 국가에서 탄소배출권(Emissions) 거래제도가 시행되고 있다. 이러한 거래제도에 따라, 온실가스를 배출하는 일정한 경제활동을 수행하기 위해서 탄소배출허가권이 필요하며, 다른 국가의 탄소배출감소나 탄소배출제거에 대하여 발급된 인증권(credit)이 인정된다. 유럽연합 배출권거래제도(European Union Emissions Trading System)와 같은 배출권 거래제도의 국제적 양상을 고려할 때, 이러한 거래제도들은 조세조약에서 특별한 문제를 야기하는데, 가장 중요한 문제는 배출허가권 및 인증권의 발행 및 거래로 인한 소득의 구분이다. 이러한 문제들은 위원회 보고서 '배출허가권 및 인증권에 대한 조세조약의 문제'에서 검토되었다. 이 보고서에서 설명한 것과 같이 배출 허가권이나 인증권의 발행이나 거래로 인한 소득은 일반적으로 7조 및 13조에 해당한다. 그러나 어떤 경우에는 그 소득은 6조, 8조나 21조에 해당할 수 있다.(6조 주석 2.1항 및 8조 주석 14.1항 참조)

76. 끝으로, 이전에 다른 조항에서 다루던 두 종류의 소득을 이제는 7조에서 다룬다. 첫째로, 1963년 조약초안 및 1977년 모델조약의 12조 2항의 '사용료' 정의는 '산업적, 상업적, 학술적 장비의 사용이나 사용권에 대한 대가를 포함하였는데, 컨테이너 임대소득을 포함하여 산업적, 상업적, 학술적 장비의 임대소득은 12조에 해당하기 보다는 상황에 따라 7조나 8조의 규정에 해당한다는 점을 분명히 하기 위해 이러한 대가에 대한 언급을 이후에 정의에서 삭제하였다. 이는 재무위가 이러한 소득의 성격을 감안하여 적절히 판단한 결과이다.

77. 둘째로, 2000년 이전에 전문적 용역 및 독립적 성격의 활동으로 인한 소득은 별도 조항인 14조에서 다루었다. 14조 규정은 사업소득에 적용되는 규정과 비슷하였지만 국내사업장 개념이 아닌 일정근거지(fixed base) 개념을 사용하였는데, 이는 당초에 국내사업장 개념을 상업적이고 산업적인 활동에만 고유한 것으로 생각하였기 때문이다. 그러나 어떠한 활동이 7조가 아닌 14조에 해당하는지가 항상 분명한 것은 아니었다. 2000년에 14조를 삭제한 이유는 7조에서 사용하는 국내사업장 개념과 14조에서 사용된 일정근거지 개념 간에 특별한 차이가 없으며, 7조나 14조를 적용하여 소득을 계산하는 방법이나 세액을 산출하는 방법에 특별한 차이가 없다는 점을 인식하였기 때문이다. 14조를 삭제함으로써, 전문적 용역이나 독립적 성격의 활동으로 수취하는 소득은 현재 7조의 사업소득에 해당한다. 3조의 '사업'의 정의에 이를 추가함으로써 확인하는데, 사업은 전문적 용역 및 독립적 성격의 활동을 포함한다고 명시적으로 규정한다.

주석에 대한 이견

78. 이태리와 포르투갈은 8항 네 번째 문장의 의미와 상관없이, 세액계산방식에 대한 국가 과세체계는 조약 모델의 새로운 조정, 즉 14조의 삭제에 의하여 영향받지 않는다는 점을 강조하고자 한다.

79. 벨기에는 주석 14항에 표명된 견해에 대하여 찬성하지 않는다. 벨기에는 해외특수관계사 관련 규정은 7조의 1항에 반하는 것으로 생각한다. 특히 한 체약국이 국내 거주자에 대하여 외국 법인으로부터 수취하는 소득이 그 거주자에게 귀속된다는 가정하에, 해외 법인 투자지분에 비례한 귀속소득을 과세하는 경우가 이에 해당한다. 이렇게 함으로써 7조 1항에 따라 그 국가의 과세 대상이 아닌 외국 법인이 수취한 소득으로 거주자가 수취하지 않은 소득을 포함시켜 과세하게 되어 과세 범위를 넓히게 된다. 그러므로, 이 체약국은 외국법인의 법인격을 부인하는 것이며, 7조 1항에 반하는 행동을 하는 것이다.

80. 룩셈부르크는 국내법상 규정된 해외특수관계사 규정은 7조 1항에 의해 영향을 받지 않는다는 13항의 해석에 대하여 찬성하지 않는데, 이러한 해석은 7조 1항에 포함된 원칙에 위배되는 것이다.

81. 아일랜드는 14항과 관련하여 조약모델 1조의 주석 27.5항에 전반적으로 이견을 표명하였다.

82. 스웨덴은 국내사업장소득배분 보고서에 포함된 무이자자본을 배분하는 여러 가지 방법들이 정상거래원칙에 부합할거라고 생각지 않는다. 결론적으로, 스웨덴은 각 사안의 사실관계를 검토할 때, 대부분의 경우 이러한 방법들을 적용한 이자공제액은 정상거래원칙에 부합한다고 보지 않는다. 무이자자분을 배분하는 여러 가지 견해로 이중과세를 초래하는 경우 25조에 규정한 상호합의절차를 적용해야 한다.

83. 미국은 제27, 65항과 관련하여 제7조 제2항의 적용 때문에 발생되는 이중과세를 어떻게 완화할지를 명확히 하고자 한다. 납세자가 결정권 있는 미국 당국에게 기타 거래에 의해서 발생한 외국납부세액공제한도의 사용과 같은 미국 국내법의 메카니즘의 적용 이후에도 이중과세가 완화되지 않음을 입증할 때 미국은 그러한 추가적인 이중과세를 완화할 것이다.

84. 터키는 제7조 주석 28항의 견해에 찬성하지 않는다.

조문의 유보

85. 호주는 모든 형태의 보험소득 과세에 있어 국내법을 적용토록 하는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

86. 호주는 호주내 국내사업장을 통하여 수행된 사업소득이 신탁회사(호주의 세무상 회사로 취급되는 일정단위 신탁이 아닌)의 수탁자에 의하여 수취되는 경우, 다른 체약국 거주자에게 귀속되는 사업소득배당의 과세권을 명시하는 규정을 포함시킬 권리를 유보한다.

87. 한국 및 포르투갈은 전문적 용역이나 기타 독립적 성격의 활동을 수행하는 사람이 임의의 12개월동안 총 183일 이상 거주하는 경우, 그러한 용역이나 서비스를 수행할 목적의 국내사업장이나 일정 근거지가 없는 경우에도, 이를 과세할 권리를 유보한다.

88. 이태리, 포르투갈 및 터키는 2000년 삭제되기 전의 14조에 상응하는 독립된 조문하에 독립적 인적용역을 수행하는 사람에 대하여 과세할 권리를 유보한다. 터키의 경우, 개인이 아닌 사람이 14조에 포함되어야 하는지 여부는 양자협상에서 결정되어야 한다.

89. 미국은, 조문의 1항이나 2항을 적용함에 있어, 국내사업장 존재시 국내사업장에 귀속되는 모든 이익과 소득은 대가지급이 국내사업장 소멸후에 이루어진다 하더라도 국내사업장이 존재하는 체약국에서 과세된다고 7조를 개정할 권리를 유보한다. 미국은 또한 11조, 12조, 13조 및 21조에서 이러한 원칙을 적용할 권리를 유보한다.

90. 터키는 컨테이너 임대소득을 모든 경우에 원천과세할 권리를 유보한다. 그러한 소득에 5조나 7조를 적용하는 경우, 터키는 단순한 보관소, 보관대리인, 운영지점의 경우에도 국내사업장 기준을 적용코자 할 것이다.

91. 노르웨이와 미국은 해상 및 항공운송 소득과 같은 방식으로 8조에 따라, 국제교통에 사용된 컨테이너의 사용.수선.임대로 인한 소득을 취급할 권리를 유보한다.

92. 호주와 포르투갈은, 기업의 국내사업장 귀속소득을 결정함에 있어 체약국 관할당국이 확보한 정보가 부족한 경우, 확보된 정보한도에서 이 조의 원칙에 따른 소득결정을 위해 자국세법 적용요건에 따라 세법을 기업에 적용한다는 규정을 양자협상시 제안할 권리를 유보한다.

93. 멕시코는, 국내사업장을 통해 판매되는 것과 같거나 유사한 종류의 상품과 제품인 경우, 국내사업장 소재지국에서 다른 체약국 소재 본사가 직접 상품과 제품을 판매하여 수취하는 사업소득을 과세할 권리를 유보한다. 멕시코 정부는 이 원칙을 조약남용 대응방안으로 적용하고 "흡인력(force of attraction)"원칙으로 적용하지 않을 것이다; 따라서 이 원칙은 판매가 조약상 혜택을 얻기 위해서가 아닌 다른 이유로 해서 이루어졌음을 기업이 입증하는 경우 적용되지 않을 것이다.

94. 체코는 3항에 선의의 경우에만 대응조정을 한다는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

95. 뉴질랜드는 2010년 국내사업장소득배분보고서 1부에 반영된 접근법에 찬성하지 않았으

므로 2010년 이전의 7조에 대한 이견 및 유보를 그대로 적용할 권리를 유보한다. 따라서 뉴질랜드는 2010년 7조 개정으로 이루어진 주석을 인정하지 않는다.

96. 칠레, 그리스, 멕시코, 슬로바키아 및 터키는 2010년 이전의 7조를 사용할 권리를 유보한다. 따라서 이들 국가는 2010년 7조 개정으로 이루어진 주석을 인정하지 않는다.

97. 포루투갈은 국내법이 2010년 7조의 새로운 접근법을 채택할 때까지 2010년 이전의 7조를 조세조약에서 계속 사용할 권리를 유보한다.

98. 슬로베니아는 정당하다고 판단되는 경우에만 3항에 따라 대응조정을 할 것을 명시할 권리를 유보한다.

8조에 대한 주석
해운, 내륙수운 및 항공운송소득의 과세 관련

1항

1. 1항의 목적은 국제교통에서 선박이나 항공기의 운항소득과 관련하여, 그 소득을 한 국가에서만 과세할 수 있도록 보장하는 것이다. 이 규정은 기업의 실질적 관리장소가 소재한 체약국에 과세권이 있다는 원칙에 근거한 것이다. "국제교통(international traffic)"은 3조 1항 d목에 정의되어 있다.

2. 어떤 경우에는 실질적 관리장소가 소재한 체약국이 선박이나 항공기 운항기업의 거주지국이 아닐 수가 있는데, 이에 따라 어떤 국가는 거주지국의 배타적 과세권을 선호한다. 그런 국가들은 아래와 같이 규정을 임의로 변경할 수 있다.

"국제교통에서 선박이나 항공기 운항으로 인한 한 체약국의 기업소득은 그 국가에서만 과세된다."

3. 한편, 일부 다른 국가들은 거주지기준과 실질적 관리장소기준을 복합적으로 사용하기를 선호하는데, 즉 실질적 관리장소 소재지국이 기업 총소득을 과세할 수 있는 경우 실질적 관리장소 소재지국에 일차적 과세권을 주고 거주지국은 23조에 따라 이중과세를 제거하며, 실질적 관리장소 소재지국이 총소득을 과세할 수 없는 경우 거주지국에 일차적 과세권을 주는 것이다. 그런 원칙을 따르고자 하는 국가들은 아래와 같이 규정을 임의로 변경할 수 있다.

" 다른 체약국내 장소를 운항하는 선박이나 항공기 운송이 아닌, 한 체약국 기업의 선박이나 항공기 운항으로 인한 소득은 한 체약국에서 과세된다. 그러나 기업의 실질적 관리장소가 다른 국가에 소재하고 선박이나 항공기의 운항으로 인한 기업소득 전부를 다른 국가가 과세하는 경우, 선박이나 항공기의 운항으로 인한 소득은 한 체약국내 장소만을 운항하는 선박이나 항공기의 운송소득이 아닌 한 다른 국가에서 과세된다. "

4. 여기서 다루어지는 소득은 우선적으로 기업이 국제운수에 종사하는 선박이나 항공기(자기소유, 리스 혹은 기업의 처분하에 있음)로 여객 및 화물 운송을 하여 수취하는 소득으로 구성된다. 그러나 국제운수가 발달하면서 선박운송 및 항공운송 기업은 각 기업의 국제운송영업을 유지하고 촉진하며 지원하기 위한 다양한 활동을 꾸준히 수행하여 왔다. 이러한 운항활동과 직접적으로 관련된 활동으로 인한 소득뿐 아니라 국제운수기업의 선박이나 항공기의 국제운송영업과 직접적으로 관련되지 않은 활동으로 인한 소득이라 하더라도 이러한 운송영업 활동에 부수적인 경우에는 8조 1항의 범위에 해당한다.

4.1 국제운수기업에 의해 국제운송에 종사하는 선박이나 항공기의 여객 및 화물운송과 일차적으로 관련되는 모든 활동은 이러한 국제운송과 직접적으로 관련된 것으로 간주된다.

4.2 국제운수기업이 국제운송 선박이나 항공기의 운항목적으로 수행할 필요가 없지만 운항활동과 관련하여 다소의 기여를 하고 운항활동과 상당히 밀접히 관련되어 별도사업이나 별도의 기업소득원천으로 간주되는 않는 활동은 국제운수 선방 및 항공기의 운영에 부수적인 것으로 간주된다.

4.3 이러한 원칙에 따라, 국제운송 선박이나 항공기의 운항에 종사하는 기업이 수행하는 특정 유형의 활동이 8조 1항의 범위에 해당하는지를 아래에서 검토한다.

5. 설비, 승무원 및 보급품 등을 전부 갖춘 전세 선박이나 항공기의 임대로 받는 소득은 여객이나 화물의 운송소득과 같이 취급되어야 한다. 그렇지 않으면 대부분의 해운이나 항공운송이 이 규정의 범위에 속하지 않을 것이다. 그러나 선박이나 항공기의 국제운항에 종사하는 기업의 부수적 활동이 아닌 나용선 기준의 선박 및 항공기 임대소득은 8조가 아닌 7조에 해당한다.

6. 국제운수 선박 및 항공기가 아닌 다른 유형의 여객 및 화물운송으로 한 기업이 수취한 소득은 이러한 운송이 그 기업의 국제운수 선박 및 항공기 운항과 직접 관련되거나 부수적 활동인 경우에 1항의 범위에 해당한다. 예를 들면 코드공유(code sharing), 시간전세계약(slot chartering arrangement) 혹은 조기출발이익을 얻기 위해 다른 기업이 운영하는 선박 및 항공기를 이용하여 일부 국제운송 여객이나 화물을 운송하는 국제운수기업이 있을 수 있다. 또 다른 예는 국제운송 여객을 공항에서 혹은 공항으로 운송할 목적으로 공항과 시내를 연결하는 셔틀버스를 운영하는 항공사를 들 수 있다.

7. 좀 더 복잡한 사안은 운송개시국 혹은 목적지국에서 여객 및 화물운송계약을 체결하고 다른 기업이 운영하는 모든 형태의 내륙운송을 이용하여 운송을 개시하거나 목적지국에서 운송이 이루어지거나 배달되도록 하는 국제운수 선박이나 항공기를 사용한 여객 및 화물운송 기업이 있을 수 있다. 이러한 경우, 다른 내륙운송기업이 내륙운송을 제공하고 수취한 소득은 국제운수소득에 해당되지 않지만, 다른 기업이 수행한 운송으로 인해 국제운수기업이 수취한 소득은 1항의 범위에 해당한다.

8. 한 기업이 국제운수 선박 및 항공기의 운항티켓을 팔기 위해 유지하는 일정 장소에서 다른 운수기업을 대신하여 티켓을 판매하는 것은 흔히 있는 일이다. 이렇게 다른 기업을 대신하여 티켓을 판매하는 것은 한 기업이 운영하는 선박이나 항공기의 운항과 직접 관련되거나(즉, 한 기업이 제공하는 국제운송의 국내연장노선을 운행하는 다른 기업이 발행하는 티켓판매), 혹은 한 기업의 티켓판매에 부수적인 것이다. 따라서 이러한 티켓판매로 인해 한 기업이 수취한 소득은 1항의 범위에 해당한다.

8.1 한 기업이 운영하는 선박이나 항공기 내에서 제공되거나 혹은 사업장소(예. 티켓발권사무실)에서 제공하는 잡지에 다른 기업을 위해 행하는 광고는 이러한 선박이나 항공기의 운영에 부수적인 것으로 이러한 광고는 1항의 범위에 해당한다.

9. 국제운송에서 컨테이너(containers)가 광범위하게 쓰이고 있다. 또한, 이 같은 컨테이너는 내륙운송에서도 자주 쓰인다. 컨테이너임대로 인해 국제운수기업이 수취하는 소득은 국제운송 선박이나 항공기의 운영에 직접 관련되거나 부수적인 경우가 대부분이며 따라서 1항의 범위에 해당한다. 국제운수기업이 이러한 컨테이너의 단기보관으로 인해 수취하는 소득(예. 운송중인 화물적재 컨테이너를 보관하고 고객에게 수수료를 청구하는 경우)이나 컨테이너의 반환지연으로 수취하는 지연수수료의 경우에도 같은 논리가 적용된다.

10. 국제교통에서 선박이나 항공기 운영을 위해 외국에 자산이나 직원을 유지하는 운송기업이 그 나라에서 다른 운송기업에게 재화나 용역을 공급하고 소득을 수취하는 경우가 있다. 이에는 예를 들면 기술자(engineers), 지상요원(ground staff) 및 설비보수요원, 화물담당, 식자재담당(catering staff), 여객담당직원(customer service personnel) 등에 의한 재화와 용역의 공급이 있다. 국제운수기업이 이러한 재화나 용역을 다른 기업에 공급하고 그러한 활동이 그 기업의 국제운송 선박이나 항공기의 운영에 직접 관련되거나 부수적인 경우, 다른 기업에 제공하는 이러한 재화나 용역은 1항에 해당한다.

10.1 예를 들면, 국제운수 종사기업은 다른 국가에서 운영하는 자기 선박이나 항공기의 보수설비의 유지비용을 줄이기 위해 공동사업조약(pooling arrangement)을 체결하는 경우가 있다. 즉, 국제항공기술공동사업조약(International airlines Technical Pool Agreement)에 따라 한 항공기업이 특정 지역에 기착하는 다른 항공기업에게 부품을 공급하거나 보수용역을 제공하기로 합의하는 경우(이로 인해 한 기업은 다른 지역에서 이러한 용역을 제공받을 수 있는 권리가 있음), 이러한 조약에 의해 수행되는 활동은 국제운수 항공기운영에 부수적인 것이다.

11. (삭제됨)

12. 다른 나라에 실질적 관리장소를 가진 선박회사가 한 나라에서 운영하는 조선소(shipbuilding yard)의 경우에는 1항의 범위에 해당하지 않는다.

13. (번호 재배치됨)

14. 해운, 내륙수운 혹은 항공운송 기업의 투자소득(예 증권, 채권, 주식 혹은 대여금)은 이런 종류의 소득에 통상 적용되는 취급에 따른다. 다만, 소득창출을 위한 투자가 체약국내에서 국제교통 선박이나 항공기의 운송사업 수행에 없어서는 안 될 일부로서 이루어지는 경우, 투자는 그 사업에 직접 관련된 것으로 간주된다. 그러므로 예를 들면 사업수행상 한 체약국에서 필요한 현금이나, 사업수행을 위해 법상 요구되는 담보로 예치한 보증금에서 창출되는 이자소득은 1항에 해당한다. 이 경우, 투자는 그 지역에서 선박 또는 항공기사업을 허가받기 위한 요건인 것이다. 그렇지만, 체약국내외를 불문하고 기업의 소득이 귀속되지 않는 국내사업장, 관계기업 혹은 주사무소(재정 및 투자활동의 중심)를 위한 현금관리나 기타 재정활동 과정에서 수취된 이자소득은 1항의 범위에 해당하지 않으며, 사업운영상 자금투자

가 필요치 않음에도 불구하고 그 지역 사업운영으로 번 소득을 단기투자해서 수취하는 이자소득도 1항의 범위에 해당하지 않는다.

14.1 국제운수 선박이나 항공기의 운항에 종사하는 기업들은 이를 위해 탄소배출허가권과 인증권을 취득하여야 하는 경우가 있을 수 있다.(이러한 허가권이나 인증권의 성격은 7조 주석 75.1항에서 설명한다.) 이러한 허가권이나 인증권과 관련하여 그 기업들이 수취하는 소득이 국제운수 선박이나 항공기 운항사업의 수행에 중요한 부분에 해당하는 경우 그 소득에 대하여는 1항이 적용되는데, 이는 허가권을 선박이나 항공기의 운항목적으로 취득하거나 그러한 목적으로 취득한 허가권을 나중에 그 필요가 없다고 판단하여 거래하는 경우를 말한다.

2항

15. 위 주석 2항 및 3항에 규정된 거주지국 과세권과 관련한 원칙은 2항에도 역시 적용된다.

16. 이 항의 목적은 국제교통의 해상운송 및 항공운송과 관련하여 강, 운하, 호수에서의 운송도 같은 취급을 하기 위한 것이다. 이 규정은 둘 이상 국가간의 내륙수운 뿐 아니라, 한 나라의 기업이 다른 나라의 두 지점간을 운항하는 내륙수운에도 적용된다.

16.1 위 주석 4항부터 **14.1항은** 국제운수 선박 및 항공기 운영소득으로 간주되는 소득에 대한 지침을 규정하고 있다. 이들 주석에 포함된 원칙과 사례들은 내륙수운에 종사하는 선박 운영소득으로 간주되는 소득을 결정함에 있어 적절한 조정을 거쳐 적용될 수 있다.

17. 이 규정은 내륙수운에서, 특히 인접국가들 사이에서 발생하는 특별한 조세문제를 양자 합의로 특별히 해결하는 것을 인정한다.

17.1 공해상에서 어업, 준설, 또는 예인활동에 종사하는 선박의 운항으로 인한 소득을 이 조에 속하는 소득으로 취급하도록 양자간 합의할 수 있다.

해운, 내륙수운, 항공운송에 전적으로 종사하지 않는 기업

18. 1항과 2항의 의미상, 해운, 내륙수운, 항공운송에 전적으로 종사하지 않는 기업이 자신의 선박, 단정, 항공기를 운항하고 수취하는 소득에 대하여 이 항을 적용하는 것은 당연하다.

19. 이들 기업이 선박과 항공기의 운항과 전적으로 관련된 국내사업장을 외국에 두고 있다면, 그 사업장을 해운, 내륙수운 및 항공운송에 종사하는 기업의 국내사업장과 다르게 취급할 이유가 없다.

20. 또한 이들 기업이 상대방 국가에 해운, 내륙수운, 항공운송에 전적으로 종사하지 않는 국내사업장을 두고 있다 해도 1항과 2항의 규정을 적용하는데 아무 문제가 없다. 기업이 자기 제품을 자기 선박으로 외국에 있는 기업의 국내사업장에 수송하는 경우, 자체 수송행위로 얻은 어떤 소득도 국내사업장이 소재하는 국가에서 과세되는 것은 적절치 않다고 보여진다. 국내사업장이 선박이나 항공기의 운항을 위한 설비(예: 적송부두)를 유지하거나 기업의 제품수송과 관련한 다른 비용(예: 인건비)을 부담하는 경우에도 마찬가지이다. 이 경우, 국제운수에서 선박 및 항공기의 운항과 관련한 일부기능이 국내사업장에 의해 수행될 수 있지만 이러한 기능에 배분되는 소득은 그 기업의 실질적 관리장소가 소재하는 국가에서 배타적으로 과세된다. 이러한 기능을 수행하면서 발생되는 비용의 전부 또는 일부는 국내사업장이 소재하는 국가에서 과세되지 않는 소득상당액을 계산할 때 공제되어서는 안 되므로, 7조에 따라 소재지국에서 과세되는 국내사업장 귀속소득을 감소시키지 않는다.

21. 선박이나 항공기가 국제교통에 종사하는 경우, 이러한 운항소득에 대한 조문적용은 전체 기업의 실질적 관리장소가 아닌 국내사업장에 의해 선박과 항공기가 운영된다는 사실에 의하여 영향을 받지 않는다. 그러므로 이러한 소득이 7조에 따라 국내사업장에 배분될 수 있다고 해도, 해당소득은 기업의 실질적 관리장소가 소재하는 국가에서만 과세된다.(7조 4항에 의해 인정된 결과).

3항

22. 이 항은 기업의 실질적 관리장소가 선박이나 단정위에 있는 특수한 경우를 다루고 있다. 이 경우 조세는 그 선박이나 단정의 모항이 소재한 국가에서 부과될 것이다. 모항을 결정할 수 없으면, 조세는 선박이나 단정의 운항자가 거주하는 체약국에서 과세될 것이다.

4항

23. 해운이나 항공운송에는 다양한 형태의 국제적 공동운영이 존재한다. 이 분야의 국제적 공동운영은 공동사업의 수입(혹은 소득)을 배분에 대한 일정원칙을 규정하는 공동합의나 기타 유사형태의 조약을 통하여 다루어진다.

24. 공동사업(pool), 합작사업(joint business)이나 국제 운송대리인(international operating agency) 참여자의 과세자격을 명확히 하고, 발생 가능한 문제에 대처키 위해 체약국들은 필요할 경우 양자합의로 다음을 포함시킬 수 있다:
" 다만 수취소득 중 공동경영 지 비율로 참여자에게 귀속되는 만큼의 소득에 대하여"

25. (번호 재배치됨)

주석에 대한 이견

26. (번호 재배치됨)

27. (삭제됨)

28. 그리스와 포르투갈은 부속활동(4항부터 10.1항까지 사항)으로부터의 소득에 대하여 본 조항을 적용하는 것을 유보한다.

29. 독일, 그리스, 터키는 화물운송과 컨테이너 서비스(위 4,6,7 및 9항) 또는 여객의 국내운송으로부터의 소득에 대하여 본 조항을 적용하는 것을 유보한다.

30. 그리스는 나용선 전세기준의 선박이나 항공기 리스로 인한 지급대가에 대하여 12조를 적용할 것이다.

조문에 대한 유보

31. 캐나다, 헝가리, 멕시코 및 뉴질랜드는 한 나라의 한 지점에서 승선되고 같은 나라의 다른 지점에서 하선된 승객이나 화물의 운반으로 인한 소득을 국제교통 소득으로 과세할 권리를 유보한다. 뉴질랜드는 다른 국가 연안 및 대륙붕에서의 활동으로 인한 소득을 국제교통 소득으로 과세할 권리를 유보한다.

32. 벨기에, 캐나다, 그리스, 멕시코, 터키, 영국과 미국은 양자조약에서 이 조의 범위를 내륙운송을 포함하기 위해 확장하지 않을 권리를 유보한다(조문 2항).

33. 덴마크, 노르웨이와 스웨덴은 운송 콘서시엄(consortium)인 스칸디나비아항공(SAS)이 수취한 소득과 관련하여 특별규정을 포함할 권리를 유보한다.

34. (삭제됨)

35. 해운관련 특수사정 때문에 그리스는 국제교통에서 선박운영소득과 관련한 조약규정에 대하여 행동의 자유를 보유한다.

36. 멕시코는 시설(accommodation)의 제공으로부터 수취한 소득을 원천 과세할 권리를 유보한다.

37. (삭제됨)

38. 호주는 호주내 한 장소에서 승선하여 호주내에서 하선하는 승객이나 화물의 운반소득을 과세할 권리를 유보한다.

39. 미국은, 선박이나 항공기가 임차인에 의하여 국제교통에 운영되고 임대소득이 국제교통 선박이나 항공기 운영소득에 부수적인 경우, 선박이나 항공기의 전체(full basis) 나용선(bareboat basis) 임대소득을 1항의 범주로 과세할 권리를 유보한다. 미국은 또한 국제교통에 사용되는 컨테이너의 사용, 유지관리 혹은 임대로 인한 소득을 이 항의 범주에 포함시킬 권리를 유보한다.

40. 슬로바키아 공화국은 선박, 항공기 및 컨테이너의 리스로 인한 소득을 12조에 따라 과세할 권리를 유보한다.

41. 아일랜드는 선박이나 항공기가 임차인에 의해 국제운수에 사용되거나 임대소득이 국제운수 선박이나 항공기의 운항소득에 부수적인 경우 나용선 선박이나 항공기의 임대소득을 이 조의 범위에 포함시킬 권리를 유보한다.

42. 터키는 이 조문의 범위를 육상수단에 의한 운송에 확장할 권리를 유보하며, 3조의 “국제운송”의 정의에 이러한 내용으로 변경할 권리를 유보한다.

43. 칠레, 에스토니아 및 슬로베니아는 양자조약에서 내륙수운을 8조의 범위에서 제외할 권리를 유보하며, 그에 따라 13조, 15조 및 22조 3항을 개정할 권리를 유보한다.

9조에 대한 주석
특수관계기업의 과세 관련

1. 이 조는 거래가 정상거래조건이 아닌 특수관계기업간(모자회사나 동일한 통제하에 있는 회사들)에 이루어졌을 경우 세무상 이루어질 수 있는 소득에 대한 조정을 다루고 있다. 위원회는 이 조의 적용요건과 그 결과, 그리고 거래가 정상거래조건이 아닌 상태에서 이루어졌을 경우 적용될 수 있는 다양한 방법들을 검토하는데 상당한 시간과 노력을 기울여왔다(또한 앞으로도 계속 할 것이다). 이에 대한 결론은 다국적 기업 및 조세행정을 위한 이전가격 지침[17]에 나와 있는데, 이것은 이 분야에 있어 위원회의 작업진행을 반영하기 위하여 주기적으로 갱신되고 있다. 이 보고서는 국제적으로 합의된 원칙을 보여주고 있고, 이 조에 의해 권위 있는 해석이 주어진 독립기업원칙의 적용지침을 기술하고 있다.

1항

2. 이 항은 기업간의 특수관계 때문에 한 체약국에서 발생한 진정한 과세소득이 장부상 나타나지 않는다면, 한 체약국의 과세당국은 조세부담액을 계상하기 위해 기업의 회계장부를 수정할 수 있다고 규정하고 있다. 그런 상황에서 조정이 강제되는 것은 분명히 적절한 것이다. 이 항의 규정은 두 기업들간에 특별한 조건이 체결되거나 강제될 때에만 적용된다. 그 기업들간의 거래가 정상적 경쟁시장의 상업조건(정상거래기준으로)으로 일어났다면 특수관계기업 회계장부를 수정할 권한은 전혀 없게 된다.

3. 재정분과위가 과소자본에 관한 보고서[18]에서 고찰한 바대로, 이 조의 범위와 관련하여 과소자본에 대한 조세조약과 국내법사이에 상호작용이 있다. 위원회는 아래와 같이 생각하는데:

a) 국내법령의 효과가 차입자의 소득을 정상 상황에서 일어났을 소득에 상응한 액수에 동화시키는 것이라면, 이 조는 과소자본에 대한 국내법령의 적용을 막지 않는다;
b) 이 조는 차입계약에서 규정된 이자율이 정상이율인지 뿐 아니라, 일람 차입금(prima facie loan)으로 간주되는지 혹은 다른 종류의 지급, 특히 자본지분에 대한 공여로 간주되는지를 결정하는데 관련이 있다;
c) 과소자본을 다루기 위해 만든 법령의 적용은 통상적으로 관련국내 기업의 과세소득을 정상소득보다 더 증가시키는 결과를 가져와서는 안되며, 이 원칙은 현행 조세조약을 적용하는 데서도 지켜져야 한다.

4. 몇몇 나라들이 관계회사들간의 거래를 다루기 위해 채택했던 특별한 처리원칙들이 조약과 일치하는 것인지에 대한 의문이 일어날 수 있다. 예를 들면, 국내법들에서 발견할 수 있

17. 그 보고서의 원본은 1995.6.27 OECD총회에서 승인됨. 다국적 기업과 조세행정에 대한 이전가격 지침, OECD, 파리, 1995 가제본으로 출판
18 1986.11.26 OECD총회에서 채택. OECD 조세조약 가제본 2편R(4)-1로 재출판

는 거증책임의 전환이나 일정 가정들이 독립기업원칙과 일치하는 것인지 의문시될 수 있다. 어찌되었건 많은 국가들이 이 조의 요건과 다른 국내법으로 소득을 조정하는 것을 막지는 않으며, 이 조는 정상가격원칙을 조약수준으로 격상시키는 기능을 한다고 해석하고 있다. 또한, 거의 모든 회원국들이 일반적 요구보다 더 엄격한 이차적인 정보요구나 거증책임의 전환이 24조에서 의미하는 차별을 구성하지 않는다고 생각한다. 그러나, 어떤 경우 몇몇 국가에서 국내법 적용 결과 이 조의 원칙과 다른 소득조정이 나타날 수 있다. 체약국들은 이 조에 따른 대응조정-아래 참조- (corresponding adjustment)수단이나 상호합의절차에 의해 그러한 상황을 처리할 수 있다.

2항

5. 1항과 같은 상황에서 특수관계기업간의 거래를 수정하는 것은 B국 소재 특수관계기업의 손에서 이미 과세된 소득액에 대하여 A국 기업 소득으로 상향조정되어 과세되는 것이라면, 경제적 이중과세(다른 사람들의 손에 있는 같은 소득을 과세)를 초래할 소지가 있다. 2항은 이런 상황에서 B국이 이중과세를 구제하기 위하여 적당한 조정을 해야 한다고 규정하고 있다.

6. 한편, 단순히 A국에서 소득이 증액되었기 때문에 조정이 자동적으로 B국에서 이루어져야 하는 것이 아님을 주지하여야 한다; 조정된 소득금액이 거래가 제삼자간에 이루어졌다면 가능했을 소득을 정당하게 반영하고 있다고 B국이 판단했을 때에만 적절한 대응조정이 이루어진다. 다시 말하면, 한 체약국의 특수관계기업 소득이 독립기업원칙에서 올바로 계산된다면 이루어졌을 금액을 넘는 수준까지 증가된다면, 이 항은 관련이 없고 적용되어서는 안 된다. 따라서, B국은 A국에서 한 조정이 원칙 및 액수에 있어 모두 정당하다고 판단할 때만 관계회사의 소득조정을 하게 된다.

7. 이 항은 조정방법에 관해 구체화하지 않고 있다. OECD회원국들은 이런 상황에서 서로 다른 감면방법들을 사용하고 있고, 따라서 그들이 이 조에 포함시키고자 하는 어떤 특정원칙을 양자간에 합의하는 것은 체약국들에 달려 있다. 예컨대, 어떤 나라들은, A국에서 X기업의 소득이 계산상 정상가격 수준까지 증가된 경우, 과세소득을 적절한 금액으로 감소시키기 위해 이중과세소득을 포함하는 B국의 특수관계기업 Y에 대한 과세를 수정함으로써 조정을 하는 체계를 선호할 것이다. 한편 다른 나라들은, 23조의 취지에 따라 A국에서 이중과세소득을 과세한 것으로 하여 B국의 Y기업 측에서 이를 해결해야 한다는 규정을 선호할 것이다; 따라서 B국 기업은 23조에 따라 A국 관계기업이 납부한 세액에 대하여 B국에서 경감받을 수 있다.

8. 이 항은 "이차조정(secondary adjustments)으로 일컬어지는 것을 다루지 않는다. A국 X기업의 과세소득이 1항에 있는 원칙에 따라 상향조정되고, B국 Y기업 소득이 2항에 있는 원칙에 따라 조정된 경우를 가정해보자. 이 때 당연히 조정대상 소득인 실제 돈은 X가 아닌

Y의 손에 있기 때문에 그 거래가 정상가격으로 이루어졌을 상태를 완전히 회복한 것으로 볼 수 없다. 정상가격 산정이 이루어지고, 이에 따라 X기업이 이 소득을 Y기업에게 이전하고자 했다면, 예컨대 배당이나 사용료의 형태로(Y기업이 X기업의 모회사인 때) 혹은 차용의 형태로(X기업이 Y기업의 모회사인 때) 그렇게 했을 것이고, 또한 그런 상황에서 관련소득의 형태나 그 소득을 취급하는 조문규정에 따라 또 다른 과세(예. 원천세의 징수)가 있을 수 있다.

9. 거래가 정상거래기준으로 이루어졌을 상황을 정확히 구성키 위해 필요한 이런 이차조정은 개별사안의 사실에 의존한다. 2항은 체약국 국내법에 따라 이루어지는 이 같은 이차조정을 결코 막지 않음을 주지해야 한다.

10. 이 항은 또한 A국 X기업의 소득을 상향 수정함에 따라 B국이 Y기업의 소득에 적절한 조정을 할 의무기간 만료에 일정기간이 필요한지에 대한 문제는 검토하지 않았다. 어떤 국가들은 B국은 기간을 정하지 말아야 한다고 생각하는데, 다른 말로 하면 A국이 과세를 다시 하기 위해 몇 년을 소급하든, Y기업은 B국에서 똑같이 적절한 조정을 보장받아야 한다. 다른 국가들은 이런 식의 비확정 기간은 실제행정에서는 비합리적이라고 생각한다. 따라서, 이 점을 고려하여 이 문제는 조문의 내용에서 다루어지지 않았다; 그러나 체약국들이 원한다면 B국이 적절한 조정을 해야 할 의무기간을 다루는 규정을 양자조약에 포함시킬 수 있다(이에 관해 25조 주석 39항, 40항 및 41항 참조).

11. 적절한 조정 금액과 성격에 관해 관련 당사자 사이에 분쟁이 있으면, 25조에 규정된 상호합의절차가 진행되어야 한다; 25조 조문에 대한 주석은 이 조의 기반위에서 수행된(특히 이전가격 조정에 따라) 특수관계기업의 소득조정과 그 때 이 조 2항에 따라 이루어졌을 대응조정에 적용되는 일련의 판단들을 포함하고 있다(특히 25조 주석 10, 11, 12, 33, 34, 40 및 41항 참조).

주석에 대한 이견

12. (번호 재배치됨)

13. (삭제됨)

14. (삭제됨).

15. 미국은 금융상품(financial instrument)의 성격을 부채에서 지분으로 변경시키거나 지급대가의 성격을 이자에서 배당으로 변경시키지 않고 과소자본 사안들에 대처할 합리적인 방법이 있다는 견해를 표명한다. 예컨대, 적당한 사안에 있어 (부채로서의) 상품성격과 (이자로서의) 지급대가 성격은 바꾸지 않고, 대신 과세국가가 정상적인 경우 차입자의 순소득 계산

시 허용하는 지급이자 공제를 지연시킬 수 있다.

조약의 유보

16. 체코는 조약에 2항을 포함시키지 않을 권리를 유보하나, 협상과정에서 이 항을 받아드릴 준비가 되어 있으며, 동시에 가능한 대응조정을 신의성실한 경우에 한정시키는 셋째 항을 포함할 준비가 되어 있다.

17. [삭제]

17.1 이태리는 해당조약의 상호합의조항에 규정된 절차에 따라 9조 2항의 조정을 한다는 규정을 조약에 포함할 권리를 유보한다.

18. 호주는, 한 체약국의 관할당국이 사용할 수 있는 정보가 기업에 귀속된 소득을 결정하는데 부족한 경우, 자국 세법규정을 이 조의 원칙에 따라 적용한다는 전제하에 관할당국은 소득결정 목적을 위해 관할당국이 사용할 수 있는 정보한도 내에서 자국 세법규정을 적용할 수 있다는 취지의 규정을 제안할 권리를 유보한다.

19. 헝가리와 슬로베니아는 당초 조정이 정당한 경우에만 대응조정을 한다는 점을 2항에 명시할 권리를 유보한다.

10조에 대한 주석
배당의 과세 관련

Ⅰ. 서 론

1. "배당"이란 일반적으로 주식회사(companies limited shares), 무한책임회사(limited partnerships with share capital), 유한책임회사(limited liability companies)나 기타 공동출자회사(joint stock companies)가 주주에게 이익을 분배하는 것을 의미한다. OECD회원국의 법에 따르면 공동출자회사는 회사의 주주와는 구별되는 독립된 법인격을 갖는 법적 실체이다. 이점에서 공동출자회사는 파트너십(partnerships:공동사업자)과 구별되는데, 파트너십은 대부분의 국가에서 법인격을 갖지 않는다.

2. 파트너십에 의해 수행된 사업소득은 동업자(partner)가 자신의 노력으로 수취한 소득이다; 이는 산업상 혹은 상업상 소득이다. 따라서, 통상적으로 동업자는 파트너십 투자자본과 자기 몫만큼의 파트너십 소득에 대하여 개인적으로 과세된다.

3. 주주의 입장은 이와 다르다. 주주는 사업자는 아니며 회사소득은 그의 것이 아니다. 따라서, 소득은 주주에게 귀속될 수 없다. 주주는 회사에 의해 분배된 소득에 대하여만 개인적으로 과세된다 (특별한 경우 미배당소득 과세와 관련한 일부국가 법규정은 별도로 하고). 주주의 입장에서 배당은 주주로서 회사에 사용케 한 자본으로 인한 소득이다.

Ⅱ. 조문규정에 대한 주석

1항

4. 1항은 수익자 거주지국이나 배당지급 회사 거주지국 중 한 국가의 배타적 배당과세 원칙을 규정하고 있지 않다.

5. 원천지국의 배타적 배당과세는 일반원칙으로 받아들여질 수 없으며, 게다가 일부 국가는 배당에 대해 원천과세를 하고 있지 않다. 반면, 일반적으로 모든 국가들이 거주자가 비거주 회사로부터 수취하는 배당에 대하여 과세하고 있다.

6. 한편, 수익자 거주국의 배타적 배당과세는 일반원칙으로 가능할 것 같지 않다. 투자소득으로서의 배당 성격상 거주지국 과세가 더 적합할 것이지만, 원천지국에서 배당과세를 전적으로 포기하는데 합의할 것이라는 가정은 비현실적이다.

7. 이러한 이유로 1항은 배당은 수익자 거주지국에서 과세될 수 있다고 단순히 기술하고 있

다. 여기서 지급의 개념이 계약이나 관습에 따르는 방법으로 자금을 주주의 처분에 맡길 의무의 이행을 의미하기 때문에 “지급된(paid)"이란 용어는 매우 넓은 뜻을 가지고 있다.

8. 이 조는 한 체약국 거주자인 회사가 다른 체약국 거주자에게 지급하는 배당만을 다루고 있다. 따라서, 제삼국 거주자인 회사가 지급하는 배당이나, 한 체약국 거주자인 회사가 지급하여 한 체약국 기업이 다른 체약국에 갖고 있는 국내사업장에 귀속되는 배당에는 적용되지 않는다(21조 주석 4-6항 참조).

2항

9. 2항은 배당의 과세권을 원천지국에 주고 있는데, 즉 배당을 지급하는 회사가 거주하는 국가가 이에 해당한다; 그렇지만, 이 과세권은 상당히 제한된다. 세율이 15%로 제한되는데, 이는 합리적인 상한선으로 보여진다. 원천지국은 이미 회사소득을 과세하였으므로, 그보다 높은 세율은 정당화되기 어렵다.

10. 한편, 자회사가 모회사에게 지급하는 배당에 대하여 더 낮은 세율(5%)을 명시적으로 규정하고 있다. 한 국가의 회사가 다른 국가의 회사지분을 25%이상 직접 소유한다면, 자회사가 외국모회사에게 주는 소득은 반복과세를 피하고 국제투자를 촉진하기 위해 더 가볍게 과세하는 것이 합리적이다. 이러한 목표의 실현은 모기업 거주지국에서 이 배당에 대하여 세무상 어떻게 취급하는가에 달려 있다 (23A조 및 23B조의 주석 49조-54조).

11. 파트너십이 그에 적용되는 국내세법에 따라 법인으로 취급되는 경우, 양 체약국은 합의하에 모회사를 위해 규정된 저율과세의 혜택을 파트너십에게도 주기 위해 2항 a목을 수정할 수 있다.

12. 조문 1항에서 사용되는 “거주자에게 지급되는”이란 말의 의미를 명확히 하기 위해 10조 2항에 실질적 소유자 개념의 필요성이 언급되고 있다. 이 항에서 조약을 체결한 국가의 거주자에게 직접 소득을 지급한다는 이유만으로 원천지국이 배당소득에 대한 과세권을 포기할 필요는 없다는 점을 분명히 하고 있다.

12.1 ‘실질귀속자(beneficial owner)’라는 용어는 1항의 ‘거주자에게 지급된’이란 표현의 사용에서 일어나는 잠재적 문제를 해결하기 위해 추가되었기 때문에, 실질귀속자를 이러한 맥락에서 해석하여야 하며 일부 국가의 국내법에서 나타나는 기술적 의미를 참조하는 것은 아니다.(실질귀속자를 1항에 추가하였을 당시, 많은 국가의 법에서는 그 의미를 명확히 정의한 사실은 없다.) 그러므로 “실질적 소유자”라는 용어는 좁은 기계적 의미(많은 보통법 국가의 신탁법에서 나타나는 의미와 같은[19])로 쓰이는 것이 아니라, 오히려 조약 문맥과 그 목표 및

19 예를 들면, 재량신탁(discretionary trust)의 수탁자가 일정기간 동안 벌어들인 배당을 배분하지 않는 경우, 수탁자의 권한을 행사하는 이 수탁자(또는 별도의 납세자로 인식되는 경우 그 신탁)는 관련 신탁법에 따라 실질귀속자가 아니더라도 10조의 목적상 그 소득에 대한 실질귀속자가 될 수 있다.

의도 안에서 이해되어야 하는데, 특히 '거주자에게 지급된'이란 용어와 관련하여, 그리고 조세조약의 목표와 목적에 비추어 해석되어야 하는데, 이에는 이중과세의 방지 및 조세회피 및 조세포탈의 방지가 있다.

12.2 대리인이나 위탁인으로서 활동하는 한 체약국 거주자에게 소득을 지급하는 경우, 단지 다른 체약국 거주자로서 소득을 **직접 수취**한다는 이유 때문에 원천지국이 세액 경감이나 면제를 해준다면 조약 목적이나 의도와는 다른 것이 될 수 있다. 이 경우 **직접적인** 소득수취인은 거주자로서의 자격이 있지만, 그 소득수취인은 거주지국에서 세무상 소득귀속자로 보지 않을 것이므로 이 상황에서 이중과세의 문제가 일어날 소지는 없다.

12.3 사실상 관련 소득을 실질적으로 수취하는 다른 사람을 위해, 한 체약국 거주자가 대리인이나 위탁인 이외의 방법으로, 단지 도관역할(act as conduit)만을 하는 경우 원천지국이 조세감면이나 면제를 해주는 것은 조약의 목적이나 의도와 불일치하는 것일 수 있다. 이러한 이유로, 재무위의 "이중과세 방지조약과 도관회사의 사용"[20]보고서에서 만약 도관회사가 외견상 소유자이지만 실질적으로 해당소득과 관련하여 이해당사자들을 대신해 수탁이나 관리 활동만을 행한다면 통상적으로 실질적 소유자로 볼 수는 없다고 결론짓고 있다.

12.4 대리인(agent), 명의수탁인(nominee), 그리고 수탁인(fiduciary)이나 관리인(administrator)으로 활동하는 도관회사(conduit company)와 같은 여러 사례에서, 배당의 직접적인 수취인은 실질귀속자가 아닌데, 배당을 사용하고 향유하는 수취인의 권한은 수취한 대가를 다른 사람에게 전달하는 계약상 또는 법적 의무에 국한되기 때문이다. 이러한 의무는 보통 해당 법적 계약서에 근거하지만, 또한 실질적으로 수취인이 다른 사람에게 수취한 대가를 전달해야 하는 계약상 또는 법적 의무가 없는 배당을 사용하고 향유할 권리가 없다는 것을 분명히 보여주는 사실관계에 따라 이러한 의무가 존재한다고 볼 수 있다. 이러한 유형의 의무는 대가의 수취에 종속되지 않는 의무와, 직접 수취인이 채무자나 금융거래의 당사자, 또는 1조 주석 6.8항부터 6.34항까지의 원칙에 따라 조세조약의 혜택을 받을 수 있는 연금제도(pension schemes)나 집합투자기구(collective investment vehicles)의 일반적인 배분의무자로서 가지는 의무와 같이 직접 수취인이 수취하는 대가에 종속적이지 않는 계약상 또는 법적 의무를 포함하지 않는다. 배당의 수취인에게 다른 사람에게 수취대가를 전달할 계약상 법적 의무가 없는 배당을 사용하고 향유할 권리가 있는 경우, 그 수취인은 그 배당의 '실질귀속자'이다. 또한, 10조는 주식의 소유자와는 다르게 배당의 실질귀속자를 언급하고 있다는 점을 명심하여야 하는데, 주식의 소유자는 어떤 경우에는 배당의 실질귀속자와 다를 수 있다.

12.5 그런데, 배당의 수취인이 그 배당의 실질귀속자료 간주된다는 사실이 2항에 규정된 제한세율을 자동적으로 허용하여야 한다는 의미는 아니다. 이러한 제한세율은 2항을 남용하는 경우에는 허용되어서는 안 된다.(아래 17항 및 22항 참조) 1조 주석의 '조세조약의 부적절한 이용'에서 설명하였듯이, 도관회사, 그리고 더 일반적으로는 조약쇼핑에 대처하는 방법에는 여러 가지가 있다. 이에는 조세조약의 특별한 조세회피방지규정, 일반적인 조세회피방지원

19 2권 R(6)-1권에 수록

칙과 실질과세나 경제적 실질에 의한 접근법들이 있다. '실질귀속자'의 개념이 일정한 형태의 조세회피(예. 다른 사람에게 배당을 전달할 의무가 있는 수취인을 중간에 두는 구조)를 다루고 있지만, 조약쇼핑의 다른 사례에는 대처하지 못하므로, 그러한 사례에 대처하기 위해 다른 방법을 적용하는데 있어 실질귀속자의 개념이 이를 제한하는 것으로 보아서는 안된다.

12.6 '실질귀속자'의 의미에 대한 위 설명은, 10조의 맥락에서 이 용어에 주어진 의미는 단체나 자산에 대하여 궁극적인 통제권을 행사하는 사람(보통 개인)의 결정과 관련된 다른 방법[21]에서 그 용어에 주어진 다른 의미와 다르다는 점을 분명히 하고 있다. '실질귀속자'의 그러한 다른 의미는 10조의 맥락에서 적용될 수 없다. 사실상 그러한 다른 의미는 자연인(즉, 개인)을 말하므로, 회사가 배당의 실질귀속자인 상황을 언급하는 2 a)목의 명시적인 규정과 양립할 수 없다. 10조의 맥락에서, '실질귀속자'는 배당과 관련하여 '지급된'이란 표현의 사용에서 일어나는 문제를 해결하기 위한 것이지, 이러한 배당을 지급하는 회사의 주식 소유권과 관련한 문제를 해결하기 위한 것이 아니다. 이러한 이유로, 10조의 맥락에서 '법인이나 법적 제도(legal arrangement)를 궁극적이고 실질적인 통제권'을 행사하는 개인을 언급하기 위해 개발된 의미를 고려하는 것은 적절하지 않다.[22]

12.7 이 조문의 다른 요건을 충족한다면, 한 체약국 혹은 제삼 국가에 소재한 대리인이나 수탁인같은 매개자가 수익자와 지급인 사이에 게재되어 있을 때, 수익의 실질적 소유자가 다른 체약국 거주자라면, 원천지국의 세율제한은 가능하다 (조약모델의 문맥은 이점을 분명히 하기 위하여 1995년 및 2014년에 수정되었는데, 이것은 모든 회원국들의 일관된 입장이었다).

13. 원천지국 과세에 대해 이 조에 규정된 세율은 최고세율이다. 국가들은 양자협상에서 더 낮은 세율로 과세하거나 더 나아가 수익자 거주지국 과세에 합의할 수 있다. 2항에 규정된 경감세율은 배당과세에만 관련되고, 배당지급 회사의 소득 과세에는 관련이 없다.

13.1 대부분 국가에서는 국내법에 의해 연금제도 및 유사 법인체들의 투자소득에 대하여 조

21 참조. 금융활동연구팀(Financial Action Task Force), 자금세탁과 테러확산자금의 방지에 대한 국제기준(International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation). FATF 권고의견(OECD-FATF, 파리, 2012)은 국제적인 자금세탁방지에 대하여 설명하면서 다음과 같이 실질귀속자에 대한 정의를 포함하고 있다.(110쪽): ' 고객을 궁극적으로 보유하거나 통제하는 자연인 및 어떤 사람을 대신하여 거래가 수행되는 경우 그 사람.' 또한, OECD 법인관리에 대한 실무팀(OECD Steering Group on Corporate Governance)의 2001 보고서, '법인의 베일 뒤 : 불법목적의 법인 사용(Behind the Corporate Veil: Using Corporate Entities for Illicit Purposes'(OECD, 파리, 2001)은 실질귀속자를 다음과 같이 정의한다.(14쪽): '실질귀속자는 자연인의 궁극적인 수익의 소유권이나 이익권을 말한다. 어떤 상황에서는 실질귀속자를 밝히는 경우 자연인인 실제 소유자를 찾을 때까지 여러 중간 실체(entities)나 개인을 통과해야 한다. 법인의 경우, 주주나 구성원들이 소유권을 가진다. 파트너십의 경우 무한책임사원이나 유한책임사원들이 출자지분을 가진다. 신탁이나 기금(foundations)의 경우 실질귀속자는 수익자를 말하는데, 신탁설정인(settlor) 또는 설립인(founder)이 수익자가 될 수 있다.

22 3)에서 인용한 금융활동연구팀의 정의 참조

세를 면제하고 있다. 이러한 법인체들의 국내투자와 해외투자와 관련하여 동일한 과세취급을 하기 위해 일부 국가들은 상대방 체약국 거주자인 이러한 법인체가 수취하는 배당 등의 소득에 대하여 원천과세를 면제하는 양자조약을 체결하고 있다. 이러한 양자조약을 체결하는 경우 18조 주석 69항에 있는 문구와 같은 규정을 가지게 된다.

13.2 마찬가지로, 다른 국가 또는 국가가 전적으로 소유하는 단체에게 지급되는 배당이 정부성격의 활동으로 인해 수취되는 경우 일부 국가는 이를 과세하지 않는다. 일부 국가는 주권면제원칙(sovereign immunity principle)을 원용하여 이러한 면세를 적용하며(1조 주석 6.38항 및 6.39항 참조), 그렇지 않은 국가는 국내법규정에 따라 면세를 적용한다. 면세를 적용하고자 하는 국가들은 양자조세조약에서 면세의 범위를 확인하거나 명시할 수 있으며, 국내법상 가능하지 않은 경우에도 양자조세조약에서 이러한 면세를 허용할 수 있다. 이 경우, 10조에 아래와 같은 조항을 추가하여 면세를 허용한다.
‘2항의 규정에도 불구하고, 배당의 실질적 수익자가 국가이거나 정치적 하부조직이거나 지방자치단체인 경우에는 1항에 언급된 배당은 수취인이 거주자인 체약국에서만 과세된다.

14. 양 체약국들은 양자협상과정에서 이 조에 정한 것보다 낮은 지분율을 합의할 수 있다. 낮은 지분율은 예를 들면, 모회사 거주지국 국내법에 따라 25% 이하의 비거주 자회사 지분에 대하여 수취한 배당에 대해 모회사에 소득공제을 허용하는 경우에 정당화된다.

15. 2항 a목에서 "자본"은 배당 즉, 주주에 대한 소득처분에 대한 과세와 관련하여 사용되고 있다. a목의 목적상 이 용어의 사용은 주주(특히 모회사의 경우)에게 배당할 목적으로 사용되어야 함을 의미한다.

a) 따라서 일반원칙으로, a목에서 사용된 "자본"은 회사법에서와 마찬가지로 이해되어야 한다. 다른 요소들, 특히 준비금 등은 고려되지 않는다.
b) 회사법과 마찬가지로 자본은 대부분 경우 회사의 대차대조표에 자본으로 나타나는 모든 주식들의 액면가액에 의하여 표시된다.
c) 발행주식(보통주, 우선주, 복수 투표주, 무의결권주, 무기명주, 등록주 등)의 종류에 따른 차이는 고려할 필요가 없는데, 그러한 차이는 자본 소유권보다는 주주의 권리성격에 더 관련이 있기 때문이다.
d) 회사에 대한 대여금이나 기타 출자는 엄격히 말해 회사법상 자본은 아니지만, 국내법이나 관행에 의해 자본이 되는 경우("과소자본", 혹은 대여금을 자본으로 의제) 이와 관련된 수취소득은 10조에 의해 배당으로 취급되고, 그러한 출자나 대여 금액은 또한 a목에서 의미하는 "자본"으로 취급된다.
e) 회사법상 의미하는 자본을 갖지 않은 단체(bodies)의 경우, a목 목적상 자본은 소득분배를 위해 고려되는 단체의 모든 출자액 총계를 의미하는 것으로 본다.

양자협상에서 2항 a목에 사용된 "자본" 기준 대신 "의결권"기준을 사용할 수 있다.

16. 2항 a목은 배당수취 회사가 배당일전에 상당 기간동안 자본을 최소한 25%이상 소유할 것을 요구하지는 않는다. 이는 소유와 관련된 모든 지분계산이 2항에 따른 중요 납세의무

성립시기에 나타나는 상황 즉, 대개의 경우 법적으로 주식 소지인이 배당을 처분가능하게 된 시점에 존재하는 상황에 따름을 의미한다. 이렇게 하는 주된 이유는 이 규정을 가능하면 넓게 적용하려는 데 있다. 소득 배당전에 상당한 기간동안 최소한의 지분소유를 모회사에 요구하는 것은 광범위한 조사를 필요로 한다. 어떤 OECD회원국 국내법에서는 회사가 수취한 배당에 대하여 소득공제이나 경감자격을 갖기 위해서는 최소한의 기간동안 주식을 소유해야 한다고 규정하고 있다. 이 관점에서, 체약국들은 조약에 유사한 규정을 삽입할 수 있다.

17. 2항 a목에 규정된 경감은 이 규정을 남용하는 경우에는 허용해서는 안 되는데, 예컨대 25%이하의 지분을 가진 회사가 배당을 받기 직전에 주로 위 언급된 규정의 혜택을 받을 목적으로 지분을 증가시키거나, 또는 경감을 받기 위한 주목적으로 요건을 충족하는 지분을 구성하는 경우가 그것이다. 이러한 술책에 대처하기 위하여 체약국들은 아래와 같은 규정을 a목에 적절히 포함시킬 수 있다.

"지분이 이 규정의 혜택을 받기 위한 주목적으로 취득되지 않는 한"

18. 2항은 원천지국에서 과세하는 방법에 관하여는 전혀 기술하고 있지 않다. 따라서, 국가는 자국법을 적용하는데 있어, 특히 원천공제나 개인단위과세 등의 방법적용에 있어 자유이다.

19. 이항은 절차상의 문제를 해결하지는 않는다. 각국은 자국법에 정한 절차를 사용할 수 있어야 한다. 따라서 각국은 이 조에 규정된 세율에 따라 사전에 자국조세를 제한할 수 있고, 아니면 과세 후 환급을 해줄 수도 있다. 삼각관계의 경우 특별한 문제가 일어날 수 있다(24조 주석 71항 참조).

20. 원천지국의 경감이 거주지국의 배당과세에 따라 필요조건적인지 여부는 규정되지 않고 있다. 이 문제는 양자협상에서 해결될 수 있다.

21. 이 조는 수익자 거주지국이 배당 원천지국의 과세에 대해 어떻게 고려해야 하는지에 대한 규정이 없다. 이 문제는 23A조 및 23B조에서 다루고 있다.

22. 다음 사안에 대하여는 일반적으로 주의를 요한다: 한 체약국에서 발생한 배당의 실질적 소유자가 다른 체약국에 거주하는 회사이다; 자본의 전부 혹은 일부가 다른 국가밖에 거주하는 지분소유자에 의해 소유된다; 회사관행은 배당의 형태로 소득을 분배하지 않는 것이다; 그 회사는 과세상 특혜를 누리고 있다(사적투자회사, 기지회사). 그런 회사의 경우 배당 원천지국에서 2항에 정한 세율제한을 허용하는 것이 적절한지에 대한 의문이 일어날 수 있다. 양자협상이 진행될 때, 그런 회사에 적용하는 대우를 정의하기 위해 이 조의 과세원칙에 대한 특별예외를 합의하는 것이 적절할 것이다.

3항

23. OECD회원국들 법률간의 큰 차이를 감안할 때, "배당"을 충분하고 완전하게 정의하는

것은 불가능하다. 결과적으로 정의는 단지 다수 회원국들의 법률에서 볼 수 있고, 어떤 경우든 다르게 취급되지 않을 사례만을 언급하고 있다. 이러한 사례는 일반적 공식에 의해 연역되었다. 1963년 조약초안의 개정과정에서, 국내법에 의존하지 않는 해결책을 찾고자 전반적인 연구가 진행되었다. 이 연구결과 회사법과 세법분야에서 회원국간의 여전한 불일치 때문에 국내법으로부터 독립된 배당개념을 정의하는 것은 가능하지 않다는 결론에 이르렀다. 체약국들이 양자협상을 통하여 자국법의 특이점을 참작하여, 이 조에 해당하는 회사의 다른 형태의 지급금을 "배당" 개념하에 놓기로 합의하는 것은 상관없다.

24. 배당의 개념은 근본적으로 3조 1항 b목에서 의미하는 회사에 의한 분배와 관련이 있다. 따라서, 이 정의는 우선 그 권리가 주식(shares)으로 구성되는 소득배분과 관련이 있는데, 주식은 유한책임을 지는 회사(공동출자회사)의 지분(holdings)이다. 이 정의는 채권을 제외하고 회사이익 참가권리를 수반하는 회사발행 증권 모두를 주식과 동일시한다. 그런 것에는 예컨대 향익주, 항익권, 발기인주 또는 이익에 참가할 기타 권리들이 있다. 물론 양자협상에서 관련국의 법적상황에 따라 이런 예시들이 달라질 수 있다. 이는 특히 '향익주'나 '발기인주'에 관한 소득과 관련하여 필요하다. 한편 이익참가 채권은 이 유형에 해당하지 않는다;(11조 주석 19항); 마찬가지로 전환사채에 대한 이자는 배당이 아니다.

25. 10조는 이러한 배당뿐 아니라 대여자가 실질적으로 회사의 위험을 분담하는 것과 같은, 즉 차입금 반환이 기업의 사업성공 여부에 달려있는 경우 그 이자도 다루고 있다. 따라서, 10조와 11조는 이런 형태의 이자를 차입자의 국가에서 과소자본에 적용되는 국내법에 따라 배당으로 취급하는 것을 막지 않는다. 기업이 부담하는 위험을 대여자가 공유하는지 여부는 아래의 모든 상황을 감안하여 개별 사안에 따라 결정되어야 한다.

- 그 차입금이 기업의 자본에 공여된 다른 것보다 더 중요함(혹은 결손 자본금의 일부를 실질적으로 대체키 위해 차입) 그리고 상환가능 자산과 실질적으로 대응되지 않음;
- 대여인이 회사이익을 공유할 것임;
- 다른 대여인의 반환청구나 배당지급이 차입금 반환에 우선함;
- 이자지급수준이 회사이익에 좌우됨;
- 대여계약에 정확한 반환날짜에 대한 확정규정이 없음.

26. 많은 국가의 법률들은 société a responsabilité limitée (유한책임회사)의 지분참여를 주식과 동일 기반위에서 취급한다. 마찬가지로, 협동조합(cooperative societies)의 소득분배는 일반적으로 배당으로 간주된다.

27. 파트너십 소득의 분배는 실질적 관리장소 소재지국에서 파트너십을 주식회사와 실질적으로 유사한 세무취급을 하지 않는 한, 정의의 의미상 배당이 아니다(예컨대 벨기에, 포르투갈, 스페인 및 프랑스에서 societes en commandite simple의 commanditaires에 대한 배당과 관련하여). 한편, 한 체약국 세법이 회사주주에게 일정조건하에 파트너십의 동업자로 과세되는 선택권을 부여하거나, 이와 반대로 파트너십의 동업자에게 회사주주로 과세되는 선택권을 부여하는 경우 양자조약에서 분류기준이 필요할 수 있다.

28. 배당으로 간주되는 지급금은 정기주주총회에서 결정된 소득분배뿐 아니라 무상주, 특별배당(bonuses), 청산소득, **자기주식매입(redemption of shares; 13조 주석 31항 참조)**이나 의제배당(disguised distribution of profit) 등과 같은 금전 혹은 금전적 가치가 있는 모든 혜택을 포함한다. 이 조에 규정된 경감은 지급회사가 거주지국이 그런 혜택을 배당으로 과세하는 한 적용된다. 이러한 배당이 회사의 현재소득에서 지급되었는지 또는 지난 회계 연도의 소득인 유보소득에서 지급되었는지는 중요치 않다. 통상적으로 회사 지분권 감소효과를 가진 분배, 즉 자본상환을 의미하는 지급금은 그 형태를 불문하고 배당으로 간주하지 않는다.

29. 회사지분으로 인해 자격이 주어지는 혜택은 일반원칙상 주주에게만 가능하다. 그러나, 이런 혜택이 주주 아닌 사람에게 주어질 때, 아래 경우에는 회사법상 배당을 구성할 것이다.

- 그 사람과 회사의 법적 관계가 회사 지분소유관계와 동일하고("위장지분") 또한
- 그런 혜택을 받은 사람이 주주와 밀접하게 연관되어 있음; 예를 들면 수취인이 주주의 친척이거나 주식소유 회사와 같은 그룹에 속해 있는 경우.

30. 주주와 이런 혜택을 받는 사람이 원천지국과 조약을 체결한 두개의 다른 국가 거주자인 경우, 이들의 조약 중 어느 것을 적용할 지에 대해 견해차이가 있을 수 있다. 유사한 문제가 원천지국이 그 중 한 국가와 조약을 체결하고 다른 국가와는 체결하지 않는 경우에도 생길 수 있다. 그러나, 이것은 다른 유형의 소득에도 영향을 미칠 수 있는 문제이고, 그 해결책은 상호합의절차상 합의를 통해서만 찾아질 수 있다.

4항

31. 일부 국가는 자국 원천에서 발생하여 다른 국가 거주자인 개인이나 법인에게 지급하는 배당, 이자 및 사용료는 수익자가 국내사업장을 원천지국에 갖고 있는 경우에는 원천지국과 수익자 거주지국 양국에서 과세를 방지하기 위한 대상에서 벗어난다고 생각한다. 4항은 한때 "국내사업장의 흡인력(force of attraction of permanent establishment)"이라고 불리우는 이러한 개념에 근거를 둔 것은 아니다. 체약국 거주자가 다른 국가 소재 원천으로부터 수취한 배당은 법적 가정 혹은 법적 추정으로 다른 국가에 가진 국내사업장과 관련되고, 따라서 다른 국가는 이 경우 과세를 제한할 의무가 없다고 이 항에서 설명하는 것은 아니다. 이 항은 다만 배당이 국내사업장 자산의 일부를 구성하거나 혹은 그 사업장과 실질적으로 관련된 지분에 대하여 지급되는 경우, 그 배당은 원천지국에서 다른 국가 거주자인 수익자가 소유하는 국내사업장 소득의 일부로 과세할 수 있음을 규정할 뿐이다. 이 경우, 4항은 배당 원천지국에 이 조에 따른 제약을 모두 면제하고 있다. 이상의 설명은 7조에 대한 주석과 일치한다.

32. 이 항으로 인해 오로지 혜택을 받기 위한 목적으로 배당소득에 혜택을 주는 국가에 설립된 국내사업장으로 주식을 이전시킴으로서 조약이 남용될 수 있다는 점이 지적되었다. 이러한 조약남용 거래가 국내법의 반조약남용 규정의 적용 대상이 된다는 사실과는 별개로,

특정 장소는 그 곳에서 사업이 수행되면 국내사업장을 구성할 수 있을 뿐이며, 또한 아래에서 설명하는 것처럼 지분이 그 장소에 실질적으로 관련된다는 요건은 회계목적으로 국내사업장의 장부에 지분(shareholding)을 단순히 기록하는 것 이상을 필요로 한다.

32.1 7조 2항의 적용을 위한 '국내사업장 소득배분보고서'에서 개발된 원칙(보고서 I부 72-97항 참조)에 따라 지분의 경제적소유권이 국내사업장에 귀속되는 경우, 배당지급의 원인이 되는 지분소유권은 국내사업장과 실질적으로 관련되므로 그에 따라 국내사업장 사업자산의 일부를 구성한다. 7조 2항의 맥락에서 볼 때, 지분(holding)의 경제적소유권은 소득세 목적상 부수하는 이익 및 부담을 향유하는 개별기업의 소유권과 같은 의미이다.(예. 지분의 소유권에 귀속되는 배당에 대한 권리 및 지분가치의 증가나 감소로 인한 이익이나 손실의 가능성)

32.2 보험활동을 수행하는 기업의 국내사업장의 경우, 지분이 국내사업장과 실질적으로 관련되었는지 여부는 국내사업장에 귀속되는 투자자산액에 대한 국내사업장의 소득을 결정함에 있어 지분에 대한 소득(income) 또는 지분으로 인한 평가이익(gain)을 감안하는지에 대한 국내사업장 소득배분보고서 IV부(IV부 165-170항 참조)의 지침을 고려하여 결정해야 한다. 이러한 지침은 일반적인 성격이므로, 세무당국은 유연하고 실용적인 접근을 하면서 기업이 국내사업장과 실질적으로 관련되는 특정자산을 식별할 목적으로 그 지침을 합리적이고 일관되게 적용하는지를 고려해야 한다.

5항

33. 이 조는 한 체약국 거주자인 회사가 다른 체약국 거주자에게 지급하는 배당만을 다룬다. 그런데 어떤 국가들은 자국거주 회사가 지급하는 배당뿐 아니라 자국내에서 비거주회사가 창출한 소득배분에도 과세하고 있다. 물론 각국은 자국 내에서 비거주회사이 창출한 소득을 조약이 규정한 한도(특히 7조)까지 과세할 권한이 있다. 또한, 그 회사의 주주는 그 국가 거주자로서 자동적으로 그 국가의 과세권 하에 놓이지 않는 한, 어떤 세율로도 과세되어서는 안 된다.

34. 5항은 배당의 영토밖 과세(extra territorial taxation)를 배제하는데, 즉 배분원천인 회사소득이 자국영토 내에서 유래(예컨대 그 국가소재 국내사업장을 통해 실현)하였다는 이유만으로 비거주회사에 의해 배분된 배당을 과세하는 사례를 배제하고 있다. 물론 회사소득의 원천지국이 자국 거주자인 주주나 자국 소재 국내사업장에 지급된 배당에 과세하는 경우 영토밖 과세의 문제는 없다.

35. 더 나아가, 이 규정은 배당이 자국 영토내에서 현금화되어 외국회사에 의해 분배될 때 그에 대한 원천과세를 방지하려는 목적이 아니고, 또한 결과적으로 막을 수도 없다는 주장이 있다. 이 경우, 사실상 납세의무기준은 배당의 지급사실이지 배당에 쓰인 회사소득의 원천이 아니다. 그러나, 한 체약국에서 배당을 현금으로 받은 사람이 다른 체약국(배당회사가

이 나라 거주자임)의 거주자이면, 그 사람은 21조에 따라 한 체약국의 원천세를 면제받거나 환급받을 수 있다. 이와 마찬가지로 배당 수익자가 배당이 현금지급되는 국가와 이중과세조약을 체결한 제삼국의 거주자이면, 조약 21조에 따라 배당지급국의 원천세를 면제받거나 환급받을 수 있다.

36. 5항은 더 나아가 비거주회사는 유보소득에 대하여 특별한 과세를 당하지 않는다고 규정하고 있다.

37. 납세자 거주지국이 자국의 조세회피 방지방법(미국의 sub-part F 입법과 같은)에 따라 배분되지 않은 소득을 과세하는 것은 5항 규정에 반하는 것이라는 논란이 있을 수 있다. 그러나, 이 항은 원천과세에 한정된 것으로, 방지입법에 의한 거주자과세에는 어떤 입장도 가지지 않음을 주의해야 한다. 게다가 이 항은 회사의 과세만을 다루며 주주와는 관련이 없다.

38. 그런데, 방지입법의 적용은 몇 가지 문제를 일으키고 있다. 소득이 납세자에게 분배되면, 이때 소득의 각 종류별로 조약의 해당규정에 따라 취급되어져야 할 것이다(사업소득, 이자, 사용료 등). 만약 그 금액이 간주배당으로 취급되면, 그것은 분명히 원천회사로부터 수취한 것이고 원천회사 거주지국으로부터의 소득이 된다. 그러나, 이때에도 과세금액이 10조에서 의미하는 배당으로 간주되는지 혹은 21조에서 의미하는 "기타 소득"으로 간주되는지 여부가 분명치 않다. 일부 방지수단 하에서는, 과세대상금액을 배당으로 취급하면서 관계회사 배당면제(affiliation exemption) 등의 조세조약상 배당면제를 이에 확대 적용하고 있다(예를 들면 독일). 조약에서 이를 용인하고 있는지는 의문이다. 거주지국이 이를 적용치 않는 경우, 배당(간주배당 형태)의 사전 과세로 관계회사 배당면제의 통상절차가 방해받는다는 주장에 직면할 수 있다.

39. 원천회사가 배당을 실제로 배분하는 경우, 조약 의미상 배당소득이 있으므로 배당과 관련한 양자조약의 규정은 정상적 방법으로 적용되어야 한다. 따라서, 원천회사의 국가는 배당을 원천세 대상이 되게 할 수 있다. 주주의 거주지국은 이중과세 제거를 위한 통상적 방법을 적용할 것이다(소득공제이나 세액공제가 허용됨). 이는 분배소득(배당)이 방지입법에 의해 수년전에 과세되었다 하더라도, 배당 원천세가 주주의 거주지국에서 공제되어야 함을 의미한다. 그런데, 이 경우 공제를 해주어야할 의무가 있는지는 확실치 않다. 일반적으로 그 같은 배당은 소득공제를 받지만(이미 방지입법 하에서 과세되었으므로), 세액공제에 대한 근거가 없다는 지적이 있을 수 있다. 한편, 만약 방지입법 하에서 단순히 배당과세를 미리 함으로써 세액공제를 하지 못한다면, 조약목적이 달성될 수 없다. 비록 세부사항은 사안의 특수성(예컨대 "간주배당"과세 후 시간이 경과하였음)과 함께 방지수단의 절차상 문제와 내국세에 대한 외국세의 공제제도에 좌우되지만, 위 언급된 일반원칙은 필히 공제가 허용되어야 함을 시사하고 있다. 그러나, 의도적인 술책에 의존하는 납세자는 과세당국으로부터 적극적으로 보호받을 수 없다는 위험을 감수해야 할 것이다.

Ⅲ. 일부 국가의 국내법상 특수성으로 인한 영향

40. 일부 국가의 법은 경제적 이중과세를 회피하거나 감소시키기 위한 방안을 두었는데, 즉 법인단계의 법인소득과 주주단계의 배당을 동시에 과세하는 것이다. 이 목적을 이루기 위한 방식에는 여러 가지가 있다.

- 분배된 소득에 대한 회사과세는 유보소득보다 낮은 세율을 적용;
- 주주의 개인소득세를 계산함에 있어 경감 적용;
- 배당에 한번 과세하고, 분배된 소득은 회사수준에서 과세되지 않음.

재정분과위는 회원국들 세법의 특수성이 조약모델과 다른 해결책을 정당화 할 것인지 여부를 검토하였다.

A. 개인에게 분배된 배당

41. 일반적으로 명확한 의미를 가진 법적 이중과세 개념에 비해 경제적 이중과세 개념은 약간 불명확하다. 어떤 국가들은 이 개념의 타당성을 인정하지 않으며, 또 다른 더 많은 국가들은 국내수준에서 경제적 이중과세(거주회사가 거주주주에게 분배한 배당)를 경감할 필요성을 느끼지 않는다. 그 결과 경제적 이중과세의 개념은 분석의 기초로 쓸 정도로 명확히 정의되어 있지 못하므로, 이 문제를 보다 일반적인 경제적 관점에서 검토하는 것이 적절한데 즉, 그러한 이중과세를 회피키 위한 각종 제도가 국제적 자본교류에 미치는 영향의 측면이다. 이를 위해 무엇보다도 각 국의 다양한 제도가 어떠한 왜곡과 차이를 유발하는지 검토할 필요가 있었다; 또한, 모든 조약에 흐르는 상호주의원칙을 잊지 않으면서 국가예산과 효과적인 세무조사에 대한 의미를 고려할 필요가 있었다. 이러한 모든 측면을 검토할 때, 법인세로 나타나는 부담을 세액계산에서 완전히 뺄 수 없음은 분명하다.

1. 전통적 제도를 채택한 국가

42. 위원회는 경제적 이중과세를 국내적 수준에서 경감하지 않을 때는 국제적 수준에서도 경감할 필요가 없다고 인식했다. 따라서, 위원회는 전통적 제도를 가진 두 국가 즉, 경제적 이중과세를 경감하지 않는 국가들간의 관계에 있어 체약국의 법인세 단계에서 원천지국의 배당 원천세율(10조 2항 b목의 15% 제한세율)에 어떤 영향을 주지 말아야 한다고 생각한다. 결과적으로, 조약모델에서 제시된 해결책은 현재 사안에도 충분히 적용된다.

2. 차등 법인세율을 적용하는 국가

43. 이들 국가는 회사가 소득을 어떻게 처리하였는가에 따라 차등세율로 과세한다; 높은 세율은 유보된 소득에 적용되고, 낮은 세율은 분배된 소득에 적용된다.

44. 이들 국가 중 어떤 국가도 이중과세조약 협상시 법인세 차등세율 적용을 이유로 회사가 다른 국가 거주자인 개인주주에게 지급한 배당에 15%이상(10조 2항 b목)의 원천세를 부과할 권리를 갖지 못한다.

45. 전통적 제도를 가진 국가(A국) 거주자인 주주와 관련하여, 차등세율 적용 국가(B국) 회사의 분배소득에 대한 저율법인세 효과를 상쇄하기 위해 15%초과분은 주주 거주지국인 A국에서 주주가 납부하는 조세에서 공제되지 않는다는 규정을 가지고, B국 회사에 의해 A국 거주자에게 분배된 배당에 15%를 넘는 원천세를 부과할 권한이 B국에게 없는지 여부를 검토하였다.

46. 대부분 회원국들은 B국의 법인세 평균세율이 감안되어야 하며, 그러한 평균세율은 A국 거주회사에 단일세율 형태로 부과된 세부담에 대응하는 것으로 보아야 한다고 생각했다. 한편, A국에서 공제받지 못하는 추가적인 원천세를 B국에서 부과하는 것은 이중의 차별을 일으킨다; 첫째로 B국 거주회사가 분배한 배당은 B국 거주자에게 분배된 때보다 A국 거주자에게 분배된 때에 더 무겁게 과세된다. 또한 A국 거주자는 B국의 배당에 대해 A국의 배당보다 더 많은 개인소득세를 납부하게 된다. 따라서 "조정과세(balancing tax)"의 견해는 위원회에서 채택되지 않았다.

3. 주주단계에서의 경감을 규정하는 국가

47. 이들 국가에서는, 회사는 배당여부와 상관없이 전 소득에 대하여 과세되고, 배당은 거주주주(개인)의 소득으로 과세된다; 그런데, 정상적 절차상 배당이 회사소득을 구성하여 법인세를 부담하였다는 견지에서, 일반적으로 주주는 개인소득세에 대한 세액공제에 의해 경감받을 권리가 있다.

48.이들 국가의 국내법은 국제적 영역으로 조세감면을 확대 규정하고 있지는 않다. 경감은 단지 거주자에게만 허용되고, 국내원천을 가진 배당에만 국한한다. 그런데, 아래 예시된 것처럼 그 국가들은 일부 조약에서 다른 체약국 거주자에게 자국법에 규정된 세액공제를 받을 권리를 확장하고 있다.

49. 배당이 지급되는 소득이 이미 회사단계에서 과세된다는 사실을 감안하여 주주단계 경감을 규정하는 많은 국가에서 거주주주는 세액공제를 받는 것이다. 거주주주는 공제세액을 더한 총액(gross up)으로 과세된다; 이 공제세액은 납부세액과 상계되고 환급도 가능할 수 있다. 일부 이중과세조약에서, 이 제도를 적용하는 국가는 다른 체약국 거주자인 주주에게도 공제를 확대하기로 합의하였다. 이러한 공제확대에 합의한 대부분 국가들이 상호주의 원칙하에 이를 적용하였던 반면, 일부 국가는 다른 체약국 거주자에게 일방적으로 공제혜택을 확대하는 조약을 체결하였다.

50. 똑같이 주주단계의 경감을 규정하는 일부 국가는 주주의 거주나 법인여부에 상관없이

회사자체상황만 감안하여 법인세가 부과된다는 점과, 부과 후 국고에 적절히 귀속된다는 점에서 자국 제도상 법인세는 전부 진정한 법인세로 존속한다고 주장한다. 주주에게 주어진 세액공제는 개인소득세 부담을 경감하기 위한 것으로 법인세의 조정을 하기 위한 것은 결코 아니다. 따라서, 세액공제액이 개인소득세를 상회할 때는 어떤 환급도 주어지지 않는다.

51. 위원회는 위 50항에 언급된 국가의 제도가 국제적 수준에서 상이한 해결책을 정당화할 수 있는 근본적 차이(fundamental difference)를 나타내는지에 대하여 일치된 견해를 모을 수 없었다.

52. 일부 국가들은 그러한 근본적 차이는 없다는 견해이다. 이 견해에 의하면 위 50항에 언급된 국가들이 최소한 상호주의 원칙에서 위 49항에 언급된 나라들 중 일부가 행하는 방법으로 비거주 주주에게 세액공제를 확대하여야 한다는 결론에 다다른다. 이 해결책은 이들 나라의 회사가 분배한 배당에 대하여 중립성을 보장하는 것으로 거주 및 비거주 주주를 동일하게 취급한다. 주주단계에서 경감을 해주게 되면 한 체약국 거주자는 자기 나라의 배당에 대하여 세액공제를 받지 못하는 반면, 다른 국가의 배당에 대해서는 세액공제(실제로는 법인세환급)를 받을 수 있으므로, 한 체약국(특히 전통적 제도를 가진 국가)의 주주 입장에서 주주단계에서 경감을 해주는 국가에 투자를 촉진할 것이다. 그런데, 이런 결과는 차등법인세율을 적용하는 국가와 전통적 제도를 가진 국가간, 또는 한 국가가 다른 국가보다 낮은 법인세율을 가진 전통적 제도를 가진 두 국가간에 발생하는 경우와 유사하다(위 42,43,46항)

53. 한편, 많은 회원국들은 배당에는 보통 법인세가 내포된다는 사실을 감안하여 위 50항에 언급된 국가의 제도상 주어지는 조세감면의 진정한 성격은 주주 개인소득세를 단순히 완화토록 하는 것임을 강조했다. 세액공제는 한번에 전부(forfaitaire) 주어지며, 따라서 배당이 지급되는 법인소득에 대한 실제 법인세와 정확히 연관되는 것은 아니다. 세액공제가 개인소득세를 상회하면 환급을 해주지 않는다.

54. 경감은 실질에 있어 법인세 환급이 아니라 개인소득세의 완화이므로, 관련국에서 개인소득세 대상이 아닌 비거주자에게 경감을 확대하는 것은 고려대상이 아니다. 그러나 이러한 논리의 연장으로, 주주단계에서 경감을 해주는 국가가 외국배당을 받은 거주주주에 부과된 개인소득세에 대하여 경감을 해주는 문제는 숙고할 가치가 있다. 이에 대하여 배당원천에 대한 중립적 관점에서 문제를 바라볼 때, 그 대답은 긍정적이다; 그렇지 않으면 이들 국가 거주자는 해외보다는 국내의 주식을 취득하는데 열중할 것이다. 그런데, 이러한 세액공제의 확대는 상호주의 원칙에 반할 수 있다; 세액공제와 관련된 국가는 일방적인 재정적 희생을 감수할 뿐 아니라(다른 국가에서 원천징수된 세액이상의 세액공제를 허용하여), 자국에서 주식을 취득하도록 다른 국가 거주자를 유인하지 못하므로 아무 경제적 보상도 받지 못하고 공제를 허용하게 된다.

55. 이러한 장애를 극복하기 위하여, 거주회사 배당에 대해 법인세를 징수한 원천지국이 주

주단계 경감을 주는 국가가 허용하는 세액공제에 대하여 해당 금액을 송금함으로써 부담하도록 하는 것은 여러 방법 중 가능한 대안이 될 것이다. 그러나, 원천지국이 다른 국가 거주자에게 지급되는 배당의 원천세를 전부 포기하는 타협적(compositional) 조정수단으로 같은 결과를 쉽게 얻게되는 국가에 있어서 이러한 송금은 무용지물이며, 이 때는 다른 국가는 15%의 원천세(원천지국에서 포기된)가 아닌 자국내 원천의 배당에 허용하는 것과 같은 세액공제를 자국세에 대하여 허용할 것이다.

56. 모든 것을 충분히 감안할 때, 이 문제는 조약이 각 체약국들에게 초래하는 혜택과 부담을 좀 더 잘 평가할 수 있는 입장이 되는 양자협상에서 해결될 것이다.

57. (1994.3.31 삭제됨)

58. (1994.3.31 삭제됨)

59. 개인에게 지급된 배당과 관련한 위 주석은 배당을 지급하는 회사자본의 25%이하를 보유한 회사에 지급되는 배당에 일반적으로 적용될 수 있다. 집합투자기구에 지급하는 배당의 세무처리는 특별한 문제를 야기하는데, 이는 1조 주석 6.8항부터 6.34항에서 검토한다.

B. 회사에 분배된 배당

59. 개인에게 지급된 배당과 관련한 위 주석은 배당을 지급하는 회사자본의 25%이하를 보유한 회사에 지급되는 배당에 일반적으로 적용될 수 있다. 그러나, 재정분과위는 공동투자기관(투자회사나 투자기금)에 지급된 배당의 특별사안에 대하여는 주석에서 다루고 있지 않다.

60. 배당을 지급하는 회사자본의 25%이하를 보유하는 회사에 지급된 배당과 관련하여 위원회는 42항 이하에서 인용된 특정회사 과세제도가 자회사에 의해 지급된 배당의 과세취급상 가질 수 있는 영향을 검토하였다.

61. 다양한 의견들이 논의과정에서 개진되었다. 논의가 자회사와 모회사의 과세에 국한되었을 때조차도 다양한 의견이 표출되었다. 논의가 더 일반적인 경제문제를 다루거나 모회사주주의 과세로 확대된다면 의견은 더욱 다양해질 것이다.

62. 양자조약에서 각 국은 각기 다른 해결을 꾀해왔는데, 경제적 목적이나 자국의 법적 특수상황, 재정적 고려, 기타요소들에 의하여 좌우되었다. 따라서, 어떤 일반적으로 받아들여진 원칙은 없다. 그럼에도 위원회는 회사과세를 위한 좀 더 일반적인 제도에 필요한 여건을 검토하였다.

1. 자회사 국가의 전통적 제도(위 42항)

63. 이 조약규정들은 배당분배 회사가 거주하는 국가가 소위 회사과세의 "전통적 제도"를 가진 경우 적용하기 위해 만들어졌는데, 즉 분배된 소득은 회사나 주주단계 모두에서 어떤 소득에도 해당되지 않는다 (회사간 배당의 반복적 과세를 피하려는 목적을 제외하고).

2. 자회사 국가의 차등법인세율 제도 (위 43항부터 46항)

64. 이 유형의 국가들은 유보소득보다 낮은 세율로 분배소득에 법인세를 부과하는데, 그 결과 자회사가 모회사에 분배한 소득에는 낮은 법인세부담을 진다. 이런 상황을 감안하여 이들 국가 대부분은 조약에 10%나 15%의 원천세율을, 어떤 경우는 15%이상도 규정하고 있다. 이 문제에 대하여 위원회가 의견을 집약하기는 어려웠고 해결책은 양자협상에 맡겨졌다.

3. 자회사 국가의 간접배당세액공제(imputation)제도 (47항 및 아래)

65. 이들 국가에서 회사는 분배와 상관없이 전체소득을 과세 당하게 된다; 분배회사가 거주하는 국가의 거주 주주는 분배받은 배당에 대해 과세되는데, 배당소득이 회사단계에서 과세되었다는 사실을 감안하여 세액공제를 받는다.

66. 이런 유형의 국가가 다른 국가 거주자인 모회사 주주에게까지 공제혜택을 확대해야 하는지 혹은 그 모회사에 직접 세액공제를 허용해야 하는지에 대한 의문이 제기되었다. 이 문제에 대하여 위원회가 의견을 집약하기는 어려웠으므로 해결책은 양자협상에 맡겨지고 있다.

67. 분배여부와 상관없이 소득이 동일세율로 과세된다면, 이 제도는 분배회사 단계에서는 "전통적" 제도와 차이가 없다. 따라서 자회사가 거주하는 국가는 2항 a목에 규정된 세율로 원천과세할 수 있다.

Ⅳ. 부동산투자신탁(Real Estate Investment Trusts)의 배당(distributions)

67.1 많은 국가에서 부동산 투자는 대부분 부동산투자신탁(REITs)을 통해 이루어진다. 부동산투자신탁이란 주로 부동산 장기투자로 소득을 수취하고 매년 투자소득의 대부분을 분배하며 분배되는 부동산관련 소득에 과세되지 않는 공개회사(widely held company), 신탁(trust) 및 투자신탁계약(contractual or fiduciary arrangement)을 의미한다. 세법에서 부동산투자신탁의 투자자 수준에서 한몫으로 과세하도록 규정하기 때문에 부동산투자신탁소득은 신탁단계에서 과세되지 않는다.

67.2 부동산투자신탁을 통한 투자의 중요성과 국제화로 인해 OECD 재무위원회는 부동산투자신탁의 투자로 발생되는 조세조약상 문제를 검토하게 되었다. 그 결과 '부동산투자신탁과 관련한 조세조약의 문제(Tax treaty issues related REITS)' 보고서[23]를 작성하였다.

67.3 보고서에서 검토된 문제 중 하나는 부동산투자신탁의 국외배당에 대한 조세조약의 소득구분 문제이다. 부동산투자신탁 소액투자자의 경우, 부동산투자신탁이 취득한 부동산에 대한 통제권이 없고 그 부동산과 어떤 관련도 없다. 그러므로 부동산투자신탁 자체는 배분소득에 대하여 과세되지 않는다는 사실에도 불구하고 소액투자자는 부동산에 투자한 것이 아니라 단지 회사에 투자한 것이므로 투자배당을 수취하는 것으로 보아야 한다. 이러한 세무처리는 또한 부동산투자신탁의 다양한(blended) 투자소득, 즉 투자신탁에 포함된 주식 및 채권 투자소득 등을 감안한 것이다. 반대로, 부동산투자신탁의 주요투자자(larger investor)는 부동산투자신탁이 취득한 부동산에 더 많은 관심을 둘 것이다 ; 주요투자자의 입장에서 부동산투자신탁은 부동산투자신탁 보유자산(underlying property) 투자에 대한 대체지분(substitute)이다. 이 경우, 부동산투자신탁은 자체소득에 대하여 과세되지 않으므로 주요투자자에 대한 부동산투자신탁 배당의 원천과세를 제한하는 것은 부적절하다.

67.4 위와 같은 입장을 가진 국가는 10조 2항을 아래 대체조항으로 바꾼다.

> "2. 그러나 이러한 배당은 배당지급회사가 거주하는 체약국에서 국내법에 따라 또한 과세될 수 있다. 다만, 배당의 실질적 수익자(실질적수익자가 회사자본의 10% 이상에 해당하는 자본을 직·간접적으로 보유하는 부동산투자신탁인 회사가 지급하는 배당의 실질적수익자인 경우 제외)가 상대방 체약국 거주자인 경우 부과되는 조세는 다음을 초과할 수 없다.
>
> a) 실질적소유자가 배당을 지급하는 회사(부동산투자신탁 제외) 자본의 최소한 25% 이상을 직접 소유하는 회사(파트너십 제외)인 경우에는 배당총액의 5%.
>
> b) 기타의 모든 경우 배당총액의 15%"

위 조항에서, 부동산투자신탁의 주요투자자는 부동산투자신탁 총자본가액(value of all capital)의 10% 이상에 해당하는 자본을 직·간접적으로 보유하는 투자자이다. 국가에 따라서 다른 판단기준을 적용한다. 또한, 위 조항은 모든 부동산투자신탁의 배당에 적용된다. ; 다만, 양도차익(capital gains)의 배분인 경우 일부 국가의 국내법은 투자배당에 적용되는 세율을 주요투자자와 소액투자자에게 달리 적용하도록 규정하며, 이들 국가는 국내법의 차등세율을 조세조약에서 유지하도록 위 조항을 바꾼다. 결론적으로, 주요투자자에 대한 부동산투자신탁 배당의 원천과세를 제한하는 것은 부적절하므로 위 규정 a)항은 부동산투자신탁 배당을 적용대상에서 제외한다. ; 이에 따라 a)항은 주요투자자에 대하여는 적용되지 않는데, 부동산투자신탁 자본총액의 10% 이상을 보유하지 않는 회사가 위 15항에 따라 계산하여 자본의 25% 이상을 보유한 경우에도 적용되지 않는다. 그러므로 원천지국은 a)항 및 b)항에도 불구하고 주요투자자에 대한 배당을 과세할 수 있다.

67.5 그러나, 체약국에 설립된 부동산투자신탁이 그 체약국의 거주회사로서의 자격이 없는 경우, 이러한 부동산투자신탁의 배당에 적용할 수 있도록 10조 규정을 고쳐야 한다.

---

23 OECD, Paris, 2008. 모델조세조약 volume II 가제본에서 재출판됨.

67.6 예를 들면, 부동산투자신탁이 체약국 거주자로서의 자격이 없다면 이를 반영하여 10조 1항 및 2항을 아래와 같이 고쳐야 한다.

"1. 한 체약국 거주자인 회사가 지급하거나 혹은 한 체약국 법에 따라 설립된 부동산투자신탁이 상대방 체약국의 거주자에게 지급하는 배당은 상대방 체약국에서 과세할 수 있다.
2. 그러나 이러한 배당은 배당지급회사가 거주하는 체약국 혹은 부동산투자신탁의 경우 설립된 체약국에서 국내법에 따라 또한 과세될 수 있다. 다만, 배당의 실질적수익자(실질적수익자가 회사자본의 10% 이상에 해당하는 자본을 직·간접적으로 보유하는 부동산투자신탁인 회사가 지급하는 배당의 실질적수익자인 경우 제외)가 상대방 체약국의 거주자인 경우 부과되는 조세는 다음을 초과할 수 없다.
a) 실질적소유자가 배당을 지급하는 회사(부동산투자신탁 제외) 자본의 최소한 25% 이상을 직접 소유하는 회사(파트너십 제외)인 경우에는 배당총액의 5%.
b) 기타의 모든 경우 배당총액의 15%"

67.7 또한, 부동산투자신탁이 신탁이나 투자신탁계약으로 구성되어 회사자격이 없는 경우 위 67.4항의 대체규정 2항에 아래와 같은 추가규정을 둘 수 있다.

"이 조약의 목적상, 한 체약국 법에 따라 설립된 부동산투자신탁이 배당의 실질적수익자인 상대방 체약국 거주자에게 소득을 배분하는 경우 이 소득의 배분은 한 체약국 거주회사가 지급하는 배당으로 간주된다."

이러한 추가규정에 따라 조세조약 10조 및 기타 조문의 적용목적상 해당 소득배분액은 배당으로 간주되며 따라서 다른 소득(부동산소득, 양도소득 등)으로 보지 않는다. 그러나 이로 인해 소득배분액에 대한 국내세법의 소득구분이 바뀌는 것은 아니며, 따라서 조세조약의 관련규정에 따른 제한(limitation)을 적용하는 것 이외에는 국내세법에 따른 세무처리에 영향이 없다.

주석에 대한 이견

68. 캐나다와 영국은 위 24항에 따르지 않는다. 이들 국가법상 일정 이자지급은 분배로 취급되므로 배당의 정의에 포함된다.

68.1 벨기에는 주석 37항에 있는 견해에 찬성하지 않는다. 벨기에는 10조 5항은 조약의 다양한 규정에 깔려있는 일반적 원칙을 특별히 적용한 것이라고 보며(5조 7항, 7조 1항, 10조 1항 및 5항), 조약에 특별히 규정된 예외적 경우를 제외하고는 한 체약국이 다른 체약국 거주자인 회사의 이익에 대해 과세하는 것을 제한하기 위한 것이다. 소득원천지의 과세를 다루고 있는 5항은 이러한 일반적 제한을 확인하기 위한 것으로, 다른 체약국 거주자인 법인

이 수취한 미분배 소득이 원천지국에서 수행한 사업에서 발생된 경우에도 이러한 제한이 적용된다고 규정하고 있다. 5항은 소득이 발생된 국가에서 거주자인 주주에 대해 과세하는 경우에도 해외법인의 미분배 소득의 과세를 제한하고 있다.

68.2 아일랜드는 37항과 관련하여 1조 주석 27.5항에 대한 일반적 이견을 표명한다.

조문에 대한 유보

2항

69. (삭제됨)

70. (삭제됨)

71. (삭제됨)

72. 미국은, 간접투자회사(regulated investment company)나 부동산 투자신탁(real estate investment trusts)같은 가공실체(pass through entities)의 주주에게는 비록 소유권 지분비율에 따른 자격이 있다해도 직접투자 배당세율(direct dividend investment rate)을 허용하지 않을 권리를 유보한다.

73. (삭제됨)

74. 칠레의 자국의 특별한 조세제도를 고려하여, 회사의 이익배당의 세율 및 형식에 대한 조약규정을 임의로 정할 권리를 유보한다.

75. 이스라엘, 멕시코, 포르투갈 및 터키는 2항에 있는 제한세율에 대한 입장을 유보한다.

76. 에스토니아는 2항의 적용방법을 관할당국들이 상호합의에 의해 해결한다는 요건을 포함하지 않을 권리를 유보한다.

77. 폴란드는 지분의 최소한(25%) 및 최소세율(5%와 15%)에 대한 입장을 유보한다.

3항

78. 벨기에는 벨기에 파트너십의 동업자가 투자한 자본으로 인한 소득을, 소득이 이자형태로 지급될 때에도 명시적으로 배당에 포함시키기 위해 3항의 배당의 정의를 확장할 권리를 유보한다.

79. 덴마크는 일정 경우에 주식의 매매로 수취한 양도대가를 배당으로 간주할 권리를 유보한다.

80. 프랑스, 멕시코는 배당으로 과세취급되는 모든 소득을 다루기 위해 3항의 배당의 정의를 확장할 권리를 유보한다.

81. 캐나다, 독일은 자국법에 의해 배당으로 취급되는 일정 이자대가를 다루기 위해 3항의 배당의 정의를 확장할 권리를 유보한다.

81.1 포르투갈은 자국법에 의해 배당으로 취급되는 소득배분 계획에 따라 이루어진 일정 지급대가를 다루기 위해 3항의 배당의 정의를 확장할 권리를 유보한다.

81.2 칠레, 룩셈부르크는 국내법상 배당의 분배로 간주되는 일정 지급대가를 포함하기 위해 3항에 있는 배당의 정의를 확대할 권리를 유보한다.

4항

82. 이스라엘은 3항의 정의에서 이스라엘 거주자인 부동산투자신탁이 지급하는 대가를 제외하여 국내법에 따라 그 대가를 과세할 권리를 유보한다.

82.1 에스토니아는 3항에서 기타 법인에 대한 권리로 인한 소득'이란 표현을 '기타 권리로 인한 소득'으로 바꿀 권리를 유보한다.

5항

83. 캐나다와 미국은 자국내의 국내사업장에 귀속되는 회사수입에 지점세를 부과할 권리를 유보한다. 또한 캐나다는 부동산 거래를 행하는 회사가 캐나다 내에 소재한 부동산 양도로 받은 소득에 대하여 지점세를 과세할 권리를 유보한다.

84. (삭제됨)

85. 터키는 이 조문 2항에 규정된 것과 같은 방법으로, 터키내 국내사업장을 통해 사업을 수행하는 다른 체약국의 회사소득 중 7조에 따라 과세한 후 남는 국내사업장 부분을 과세할 권리를 유보한다.

11조에 대한 주석
이자의 과세 관련

Ⅰ. 서 론

1. "이자"는 일반적으로 금전차용에 대한 대가를 의미하는 것으로 받아들여지며, "유동자본(movable capital)으로 인한 소득"(revenus de capitaux mobiliers)의 범주에 해당하는 대가이다. 배당과 달리 이자는 경제적 이중과세에 영향받지 않는다. 말하자면, 채무자와 채권자 양쪽에서 과세되지 않는다는 것이다. 계약에서 달리 정하지 않으면 이자에 대한 조세 납부는 수취인이 부담한다. 원천에서 부과되는 조세를 채무자가 부담키로 하였다면, 이는 마치 그 조세에 상당하는 추가적인 이자를 지급하기로 채권자와 합의한 것과 같다.

2. 한편 배당과 같이 공채(bonds), 사채(debentures), 대출금(loans)에 대한 이자는 통상적으로 이자가 지급되는 원천에서 공제됨으로써 과세된다. 사실상, 이런 방법은 실용적 이유 때문에 널리 쓰이는데, 원천징수된 조세는 수취인의 전체 소득이나 이익에 대하여 수취인이 납부할 세액의 선납으로 처리되기 때문이다. 이 경우, 수취인이 원천징수를 행한 나라의 거주자이면, 그가 받은 어떠한 이중과세도 국내적 수단에 의해 치유된다. 그러나, 수취인이 다른 나라의 거주자이면 입장이 달라진다: 이때는 수취인이 이자에 대하여 두 번의 과세를 당하는데, 첫번째는 원천지국에서 그 다음은 거주지국에서 과세된다. 이러한 이중 조세부담은 금전대부 이자를 상당히 감소시킴으로써 자본의 이동과 국제투자의 발전을 저해할 것임은 분명하다.

3. 수취인의 거주지국이나 원천지국 중 어느 한 국가에 이자의 배타적 과세권을 주는 방식은 일반적인 승인을 받을 수 없다. 따라서, 절충된 해결책이 채택되었다. 이 조는 거주지국에서 이자를 과세할 수 있다고 규정하고-그러나 원천지국 국내법상 규정이 있으면 원천지국에도 과세권을 주는 한편, 이러한 권리에 원천지국이 비거주자에게 지급된 이자의 과세를 임의로 포기하는 것을 포함하고 있다. 그런데, 이러한 권리행사는 최고세율에 의해 제한되고, 체약국들이 원천지국에서 더 낮은 세율을 채택키로 합의할 수 있음은 당연하다. 이 경우 원천지국이 포기한 세액은 원천지국 과세를 감안하여 거주지국이 부여한 조세감면으로 상쇄된다(23A, 23B조 참조).

4. 어떤 국가들은 수취인이 지급인과 같은 국가에 거주하지 않거나 같은 국가에서 과세되지 않으면 지급인의 세액계산상 지급이자의 공제를 허용치 않는다. 즉 수취인이 당해국에서 비거주자이거나 비과세 되면 공제를 금지한다. 이자가 한 체약국 거주자에 의해 다른 국가 거주자에게 지급되는 경우 공제가 허용되어야 하는가의 문제는 24조 4항에서 다루어진다.

Ⅱ. 조문의 규정에 대한 주석

1항

5. 1항은 한 체약국에서 발생하여 다른 체약국 거주자에게 지급되는 이자는 다른 체약국에서 과세될 수 있다는 원칙을 기술하고 있다. 이렇게 함에 있어, 거주지국의 배타적 과세권을 명기하고 있지는 않다. "지급(paid)"이란 용어는 매우 넓은 의미를 가지는데, 지급의 개념은 계약이나 관습상 요구하는 방법으로 자금을 채권자의 처분에 맡길 의무의 이행을 의미하기 때문이다.

6. 이 조는 한 체약국에서 발생하여 다른 체약국 거주자에게 지급되는 이자만을 다룬다. 따라서, 제삼국에서 발생한 이자나 한 체약국에서 발생하여 한 체약국 기업이 다른 체약국에 가진 국내사업장에 귀속되는 이자에는 적용되지 않는다(그 경우 21조 주석 4항부터 6항 참조).

2항

7. 2항은 이자가 발생하는 국가에 이자에 대한 과세권을 부여하고 있다; 그러나, 최고세율을 정하여 그러한 권리행사를 제한하는데 최고세율은 10%를 넘을 수 없다. 이 세율은 원천지국이 이미 차입자본의 금융투자로 자국내에서 산출된 이익이나 소득에 과세권을 행사하였다는 점을 감안하면, 합리적인 상한선으로 판단된다. 체약국들은 양자협상에서 모든 이자지급액에 대해서, 혹은 아래에서 설명하는 특정 유형의 이자에 대하여 더 낮은 세율이나 혹은 수익자 거주지국에 배타적인 과세권을 주는 것에 합의할 수 있다.

7.1 어떤 경우에는, 2항에 채택된 해결방법, 즉 이자지급액을 원천과세 하도록 하는 것은 국제무역에 장애가 되거나 아니면 다른 이유 때문에 부적절한 것으로 판단될 수도 있다. 예를 들면, 이자 수익자가 이자수익을 주는 사업을 위해 자금을 차입하는 경우 이자방식으로 실현되는 이익은 그가 수취하는 명목상 이자액보다 더 적을 것이다; 만약 지급이자가 수취이자와 같거나 수취이자보다 많은 경우 이익이 없거나 손실이 발생한다. 이 경우, 수익자 거래손익에 대하여 과세하는 거주지국에서는 과세를 하지 않거나 거위 하지 않을 것이므로 이 문제를 거주지국에서 해결할 수는 없다. 문제는 이자소득을 벌기 위해 발생된 비용을 감안하지 않고 이자총액에 대하여 무조건 과세하는 원천지국의 과세 때문에 발생하는 것이다. 이러한 문제를 회피하기 위해 수익자는 관행적으로 이자에 대한 원천징수세액의 부담을 채무자에게 전가하려 할 것이고, 결과적으로 채무자가 부담하는 이자율이 증가하여 채무자의 재정부담은 원천지국에서 부담하는 세액만큼 증가하게 된다.

7.2 체약국들은 특정 유형의 이자에 대하여 수익자 거주지국에서 배타적으로 과세할 수 있도록 추가적인 조항을 규정하는 경우가 있다. 이러한 조항은 11조 2항 뒤에 배타적으로 과세하는 이자유형을 규정하는 세항을 다음과 같이 추가하는 것이다.

" 3. 2항의 규정에도 불구하고, 1항에 언급된 이자는 아래와 같은 조건을 충족하는 경우

수취인이 실질적 수익자인 경우 수취인이 거주하는 국가에서만 과세된다.

a) [해당 이자 유형을 기술]

7.3 아래 사례는 위 7.2항의 목적상 체약국들이 포함시키고자 하는 이자 유형들이다.

중앙은행을 포함한 국가 및 국가기관이 수취하는 이자

7.4 일부 국가들은 정부고유 활동으로 인해 수취하는 소득인 경우에는 다른 국가 또는 국가가 전적으로 소유하는 기관(예. 별도기관으로 설립된 중앙은행)이 수취하는 소득에 대해 면세한다. 일부 국가들은 주권면제원칙의 해석을 통해 면세를 부여하며(1조 주석 6.38항 및 6.39항 참조), 그렇지 않은 국가는 국내세법규정에 따라 면세를 적용한다. 대부분의 국가들은 양자조약에서 이자와 관련한 이러한 정부고유활동 유형의 면제범위를 확인하고 명확히 할 수 있으며, 또한 국내법상 가능하지 않은 경우에도 양자조세조약에서 이러한 면세를 허용할 수 있다. 따라서 이러한 면제를 규정하는 국가들은 원천지국에서 특정 이자소득을 과세 면제하도록 아래 유형의 이자를 포함시키고 있다.

‘a) 그 국가 또는 중앙은행, 정치적 하부조직 또는 지방자치단체가 실질적 수익자인 경우’

국가 또는 정치적 하부조직이 지급하는 이자

7.5 이자 지급자가 국가 자체, 정치적 하부조직 혹은 법적 기관인 경우, 대여자가 원천징수세액을 보상받기 위해 이자율을 올린다면 원천징수세액은 결국 그 국가에서 부담하게 되는 결과가 된다. 이 경우, 그 국가가 이자소득을 원천과세하여 얻는 이익은 차입비용의 증가에 의해 상쇄된다. 이러한 이유로 대부분의 국가들은 이러한 이자에 대하여 모든 원천과세를 면제하고 있다. 이러한 면제를 규정하는 국가들은 원천지국에서 특정 이자소득을 과세 면제하도록 아래 유형의 이자를 포함시키고 있다.

“b. 이자가 발생하는 국가, 정치적 하부조직, 지방정부 혹은 법적 단체에 의해 이자가 지급되는 경우”

위 규정에서 ‘법적 단체(statutory body)’는 모든 공공성격의 기관을 의미한다. 일부 국가는 국내법이나 관습에 따라 이러한 기관을 ‘기관(agency) 혹은 기구(instrumentality)'나 ’공공 법인(legal person of public law)'으로 표현하기도 한다.

수출금융프로그램(export financing programmes)에 따른 지급 이자

7.6 국제무역을 촉진하기 위하여 많든 국가들은 수출금융을 직접 제공하거나 상업적 금융기관이 제공하는 수출금융을 보장하거나 보증하는 수출금융프로그램이나 수출금융기관을 운영하고 있다. 이러한 유형의 금융은 공공기금에 의해 지원되기 때문에 상당수의 국가들은 양자조약에서 이러한 프로그램에 의해 지원되는 대여금의 이자를 원천지국에서 면세하도록 규정하고 있다. 이러한 면제를 규정하는 국가들은 원천지국에서 특정 이자소득을 과세 면제하도록 아래 유형의 이자를 포함시키고 있다.

"c. 국가, 정치적 하부조직, 지방정부 혹은 수출금융기관에 의해 공여되거나, 이루어지거나, 제공되거나, 보증되거나, 보장되는 대여금, 채권, 신용공여와 관련하여 이자가 지급되는 경우"

금융기관에 지급하는 이자

7.7 일반적으로 원천지국에서 이자총액을 과세하며 이에 따라 이자지급 거래로 인해 수취하는 실제 소득은 무시되기 때문에 발생되는 위 7.1항에 언급된 문제는 특히 금융기관의 경우에 중요하다. 예를 들면, 은행은 보통 자기은행의 차입금, 특히 예금 수탁고를 재원으로 하여 대여금을 제공한다. 원천지국이 이자 원천과세액을 결정함에 있어 은행의 자금차입비용(cost of fund)을 무시하기 때문에, 원천과세액을 채무자가 부담하지 않는다면 이자부 거래에 있어 이러한 원천과세액은 장애요인이 된다. 이러한 이유로, 많은 국가들은 은행과 같은 금융기관에 지급되는 이자는 원천과세를 면제한다고 규정하고 있다. 이러한 면제를 규정하는 국가들은 원천지국에서 특정 이자소득을 과세 면제하도록 아래 경우를 포함시키고 있다.

"d. 금융기관에 지급되는 경우"

신용판매(sales on credit) 이자

7.8 위 7.1항에 언급된 불이익은 또한 설비의 신용판매와 기타 상업적 신용판매에서 자주 발생된다. 이 경우 공급자는 대부분 추가적 부담 없이, 신용융자 은행이나 수출금융기관에 공급자가 지급해야 할 금액을 단순히 구매자에게 떠넘기고 있다. 이 경우에 있어, 이자는 투자자본으로 인한 소득보다는 판매가격 요소로서의 성격이 더 강하다. 사실상 대부분의 경우 할부금에 포함된 이자를 실제 물품대가와 구분하는 것은 쉽지 않다. 따라서 이러한 신용판매로 인한 이자를 원천지국에서 특정 이자소득을 과세 면제하도록 하는 조항에 포함시키고자 하는 국가들은 아래 세항을 포함시키고 있다.

"e. 모든 설비, 제품 혹은 용역의 신용판매로 인해 발생된 채무와 관련하여 지급하는 이자인 경우"

7.9 위 규정에 언급된 유형의 신용판매는 완전한 한 단위의 판매뿐 아니라 구성부품의 판매까지도 포함한다. 공급자가 구매자에게 해주는 일반적인 신용판매를 통한 판매금융의 경우에도 위 언급된 신용판매에 포함된다. 또한, 이자가 판매가격에서 분리되어 추가적으로 기재되는지 혹은 처음부터 할부가격에 포함되는지는 중요치 않다.

면세단체(연금제도)에 지급하는 이자

7.10 대부분 국가의 국내법상 연금제도이나 이와 유사한 단체는 일반적으로 투자소득에 대하여 면세된다. 이러한 단체들의 국내투자와 해외투자의 세무상 취급을 동일하게 유지하기 위해, 일부 국가들은 양자조약을 체결하여 상대방 체약국에 거주하는 이러한 단체의 이자 등 수취소득에 대하여 원천지국 과세를 면제하고 있다. 이러한 국가들은 18조 주석 69항에

있는 규정과 같은 조항을 양자조약에서 채택하고 있다.

7.11 위 유형 이자의 일부 혹은 모두를 원천지국에서 전면적으로 면세하는 것을 원하지 않는 체약국들의 경우, 11조 2항에 규정된 세율보다 낮은 세율을 적용하도록 규정하기도 한다. 그러나 이러한 방법은 국가, 정치적 하부조직, 법적기관 등이 지급하는 이자에 대하여는 그리 실용적인 것으로 평가되지는 않는다. 이 경우 2항은 아래와 같은 규정이 된다.

"2. 그러나 이러한 이자는 발생지국에서 국내법에 의해 과세할 수 있다. 다만, 이자의 실질적 수익자가 상대방 체약국의 거주자인 경우 과세액은 다음을 초과하지 않는다.

a) [해당유형의 이자 기술]인 경우 지급이자 총액의 [10% 이하의 저세율]

b) 기타 모든 경우 이자 총액의 10%

양 체약국의 관할당국은 이러한 제한과세의 적용방법을 상호합의에 의해 정할 수 있다."

체약국들이 위 이자유형의 일부에 대해 면세하기로 합의하는 경우, 이러한 선택조항은 위 7.2항에 제시된 3항 다음에 나타나게 된다.

7.12 체약국들은 위 항들에 열거된 이자유형에 원천지국 과세가 적당치 않다고 생각되는 다른 유형을 포함시킬 수 있다.

8. 다음 사례는 주의가 필요하다: 한 체약국에서 발생하는 이자의 실질적소유자가 다른 체약국의 거주회사이다 ; 회사자본의 전부 혹은 일부가 다른 국가이외의 거주자에 의해 보유되고 있다 ; 회사의 관행은 이익을 배당의 형태로 분배하지 않는 것이다 ; 회사는 호혜적 과세대우를 누리고 있다(사적투자회사, 기지회사). 이런 회사에게 이자의 원천지국에서 2항에 규정된 제한세율을 허용하는 것이 정당한지에 대한 의문이 생길 수 있다. 양자협상이 진행될 때, 그러한 회사에 적용할 대처방법을 만들기 위해 이 조에 있는 과세원칙의 특별예외를 합의하는 것이 바람직하다.

9. 실질적 수익자(beneficial owner)의 요건이 11조 1항에 사용된 "거주자에게 지급된"이란 말의 의미를 명확히 하기 위해 2항에 소개되고 있다. 이 항에서 원천지국은 단순히 체약국 거주자에게 직접 소득을 지급한다는 이유로 이자소득에 대한 과세권을 포기할 의무는 없다는 점을 명백히 하고 있다.

9.1 '실질귀속자(beneficial owner)'라는 용어는 1항의 '거주자에게 지급된'이란 표현의 사용에서 일어나는 잠재적 문제를 해결하기 위해 추가되었기 때문에, 실질귀속자를 이러한 맥락에서 해석하여야 하며 일부 국가의 국내법에서 나타나는 기술적 의미를 참조하는 것은 아니다.(실질귀속자를 1항에 추가하였을 당시, 많은 국가의 법에서는 그 의미를 명확히 정의한 사실은 없다.) 그러므로 "실질적 소유자"라는 용어는 좁은 기계적 의미(많은 보통법 국가의 신탁법에서 나타나는 의미와 같은[24])로 쓰이는 것이 아니라, 오히려 조약 문맥과 그 목표 및

24 예를 들면, 재량신탁(discretionary trust)의 수탁자가 일정기간 동안 벌어들인 이자를 배분하지 않는 경우, 수탁자의 권한을 행사하는 이 수탁자(또는 별도의 납세자로 인식되는 경우 그 신탁)는 관련

의도 안에서 이해되어야 하는데, 특히 '거주자에게 지급된'이란 용어와 관련하여, 그리고 조세조약의 목표와 목적에 비추어 해석되어야 하는데, 이에는 이중과세의 방지 및 조세회피 및 조세포탈의 방지가 있다.

10. 거주지국이 동일 소득을 동시에 과세함으로써 일어나는 이중과세를 거주지국 거주자가 전부 혹은 부분적으로 회피할 수 있도록 원천지국이 일정 소득에 대한 조세감면과 비과세를 부여하게 된다. 대리인이나 수탁인으로 활동하는 한 체약국의 거주자에게 일정 소득을 지급하는 경우, 그 소득의 직접 수취인이 단순히 조약 상대국 거주자 자격이라는 이유로 원천지국이 조세감면이나 비과세를 해준다면 조약 목적이나 의도와 일치하는 것은 아니다. 이러한 상황에서 소득의 직접 수취인은 거주자 자격을 가지지만, 거주지국의 세무목적상 소득의 수취인으로 취급되지 않을 것이므로 거주자격 때문에 이중과세가 일어날 가능성은 전혀 없다.

10.1 마찬가지로, 대리인이나 수탁인 관계가 아닌 한 체약국 거주자가 단지 해당소득을 실질적으로 수취하는 다른 사람의 통로(conduit)역할을 하는 경우, 원천지국이 조세감면이나 비과세를 해주는 것은 조약 목적이나 의도와 일치하지 않는다. 이러한 이유로, "이중과세조약과 도관회사의 이용"[25]이란 재무위 보고서에서 도관회사는 공식적 수취인지만 실질적으로 해당소득과 관련하여 이해당사자를 대신해 수탁 혹은 관리 활동을 행하는 아주 제한적 권한만을 가진다면, 일반적으로 실질적 소유자로 인정할 수 없다고 결론짓고 있다.

10.2 대리인(agent), 명의수탁인(nominee), 그리고 수탁인(fiduciary)이나 관리인(administrator)으로 활동하는 도관회사(conduit company)와 같은 여러 사례에서, 이자의 직접적인 수취인은 실질귀속자가 아닌데, 이자를 사용하고 향유하는 수취인의 권한은 수취한 대가를 다른 사람에게 전달하는 계약상 또는 법적 의무에 국한되기 때문이다. 이러한 의무는 보통 해당 법적 계약서에 근거하지만, 또한 실질적으로 수취인이 다른 사람에게 수취한 대가를 전달해야 하는 계약상 또는 법적 의무가 없는 이자를 사용하고 향유할 권리가 없다는 것을 분명히 보여주는 사실관계에 따라 이러한 의무가 존재한다고 볼 수 있다. 이러한 유형의 의무는 대가의 수취에 종속되지 않는 의무와, 직접 수취인이 채무자나 금융거래의 당사자, 또는 1조 주석 6.8항부터 6.34항까지의 원칙에 따라 조세조약의 혜택을 받을 수 있는 연금제도(pension schemes)나 집합투자기구(collective investment vehicles)의 일반적인 배분의무자로서 가지는 의무와 같이 직접 수취인이 수취하는 대가에 종속적이지 않는 계약상 또는 법적 의무를 포함하지 않는다. 이자의 수취인에게 다른 사람에게 수취대가를 전달할 계약상 법적 의무가 없는 이자를 사용하고 향유할 권리가 있는 경우, 그 수취인은 그 이자의 '실질귀속자'이다. 또한, 11조는 채권의 소유자와는 다르게 이자의 실질귀속자를 언급하고 있다는 점을 명심하여야 하는데, 채권의 소유자는 어떤 경우에는 이자의 실질귀속자와 다를 수 있다.

10.3 그런데, 이자의 수취인이 그 이자의 실질귀속자로 간주된다는 사실이 2항에 규정된 제

신탁법에 따라 실질귀속자가 아니더라도 11조의 목적상 그 소득에 대한 실질귀속자가 될 수 있다.
25 2권 R(6)-1 에 수록

한세율을 자동적으로 허용하여야 한다는 의미는 아니다. 이러한 제한세율은 2항을 남용하는 경우에는 허용되어서는 안 된다.(위 8항 참조) 1조 주석의 '조세조약의 부적절한 이용'에서 설명하였듯이, 도관회사, 그리고 더 일반적으로는 조약쇼핑에 대처하는 방법에는 여러 가지가 있다. 이에는 조세조약의 특별한 조세회피방지규정, 일반적인 조세회피방지원칙과 실질과세나 경제적 실질에 의한 접근법들이 있다. '실질귀속자'의 개념이 일정한 형태의 조세회피(예. 다른 사람에게 이자를 전달할 의무가 있는 수취인을 중간에 두는 구조)를 다루고 있지만, 조약쇼핑의 다른 사례에는 대처하지 못하므로, 그러한 사례에 대처하기 위해 다른 방법을 적용하는데 있어 실질귀속자의 개념이 이를 제한하는 것으로 보아서는 안 된다.

10.4 '실질귀속자'의 의미에 대한 위 설명은, 11조의 맥락에서 이 용어에 주어진 의미는 단체나 자산에 대하여 궁극적인 통제권을 행사하는 사람(보통 개인)의 결정과 관련된 다른 방법[26]에서 그 용어에 주어진 다른 의미와 다르다는 점을 분명히 하고 있다. '실질귀속자'의 그러한 다른 의미는 11조의 맥락에서 적용될 수 없다. 사실상 그러한 다른 의미는 자연인(즉, 개인)을 말하므로, 회사가 배당의 실질귀속자인 상황을 언급하는 10조 2 a)목의 명시적인 규정과 양립할 수 없다. 10조 및 11조의 맥락에서, '실질귀속자'는 배당과 이자와 관련하여 '지급된'이란 표현의 사용에서 일어나는 문제를 해결하기 위한 것이지, 이러한 배당이나 이자를 지급하는 회사의 주식 소유권이나 채권과 관련한 문제를 해결하기 위한 것이 아니다. 이러한 이유로, 10조나 11조의 맥락에서 '법인이나 법적 제도(legal arrangement)를 궁극적이고 실질적인 통제권'을 행사하는 개인을 언급하기 위해 개발된 의미를 고려하는 것은 적절하지 않다.[27]

11. 이 조문의 다른 조건을 충족한다면, 한 체약국 혹은 제삼국에 소재하는 대리인이나 수탁인같은 매개자가 수익자와 지급인 사이에 게재되고, 수익자가 다른 체약국 거주자인 경우에는 원천지국에서의 과세제한이 가능하다(이점을 분명히 하고자 조약모델 문맥이 1995년과 2014년에 수정되었고, 이는 모든 회원국의 일관된 입장이다).

12. 이 항은 원천지국의 과세방식에 대하여 전혀 언급하고 있지 않다. 따라서, 한 국가가 자국법을 적용하여 원천공제로 하든 개별부과로 하든 과세하는 것은 자유이다. 절차적인 사항

26 참조. 금융활동연구팀(Financial Action Task Force), 자금세탁과 테러확산자금의 방지에 대한 국제기준(International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation). FATF 권고의견(OECD-FATF, 파리, 2012)은 국제적인 자금세탁방지에 대하여 설명하면서 다음과 같이 실질귀속자에 대한 정의를 포함하고 있다.(110쪽): ' 고객을 궁극적으로 보유하거나 통제하는 자연인 및 어떤 사람을 대신하여 거래가 수행되는 경우 그 사람.' 또한, OECD 법인관리에 대한 실무팀(OECD Steering Group on Corporate Governance)의 2001 보고서, '법인의 베일 뒤 : 불법목적의 법인 사용(Behind the Corporate Veil: Using Corporate Entities for Illicit Purposes'(OECD, 파리, 2001)은 실질귀속자를 다음과 같이 정의한다.(14쪽): '실질귀속자는 자연인의 궁극적인 수익의 소유권이나 이익권을 말한다. 어떤 상황에서는 실질귀속자를 밝히는 경우 자연인인 실제 소유자를 찾을 때까지 여러 중간 실체(entities)나 개인을 통과해야 한다. 법인의 경우, 주주나 구성원들이 소유권을 가진다. 파트너십의 경우 무한책임사원이나 유한책임사원들이 출자지분을 가진다. 신탁이나 기금(foundations)의 경우 실질귀속자는 수익자를 말하는데, 신탁설정인(settlor) 또는 설립인(founder)이 수익자가 될 수 있다.

27 3)에서 인용한 금융활동연구팀의 정의 참조

은 이 조에서 다루고 있지 않다. 각국은 자국법에 정한 절차를 적용할 수 있어야 한다. 특별한 문제가 삼각관계와 관련해 발생할 수 있다(1조 주석의 26.2항 참조). 3개국간의 특별한 문제가 발생한다(24조 주석의 53항 참조).

13. 원천지국의 감면이 거주지국에서 이자를 과세하는지 여부에 따라 필수적인지는 결정되지 않았다. 이 문제는 양자협상과정에서 해결될 수 있다.

14. 이 조에는 수익자 거주지국이 원천지국의 이자과세를 어떻게 다루어야 하는지에 대한 규정이 없다. 따라서 이에 대하여는 국가별로 자국의 법을 자유롭게 적용하게 되며, 특별히 이런 문제는 23A 및 23B조에서 다루어지고 있다.

15. (삭제됨)

16. (번호 재배치됨)

17. (번호 재배치됨)

3항

18. 3항은 이 조에 규정된 과세방법을 적용키 위해 "이자"를 정의하고 있다. "이자"는 일반적으로 저당권에 의한 담보나 이익참가권을 수반하는지 여부와 상관없이 모든 종류의 채권상 소득을 의미한다. "모든 종류의 채권"이란 용어는 공채, 사채, 무보증채 뿐 아니라 현금, 예금 및 금전형태의 증권을 명백히 포함한다, 다만 위 세종류는 그 중요성과 특수성 때문에 특별히 언급되었다. 한편, 저당으로 인한 이자는 동산 소득(revenus de capitaux mobiliers)의 유형에 해당한다고 인식되는데, 다만 몇몇 국가들은 이것을 부동산 소득에 가까운 것으로 보고 있다. 다른 한편, 채무자 이익에 대한 참가권리를 수반하는 채권, 특히 공채와 사채는 계약의 일반성격상 명백히 이자부 대출임이 증명된다면, 그와 상관없이 대출로서 간주된다.

19. 이익참가부 사채에 대한 이자는 보통 배당으로 간주되어서는 안되며, 전환사채에 대한 이자도 사채가 실제로 주식으로 전환되기 전까지는 배당으로 간주되어서는 안 된다. 그러나, 만약 대출이 사실상 채무자 회사의 운영위험을 분담하고 있다면, 그 사채에 대한 이자는 배당으로 간주되어야 한다(10조 주석 25항 참조). 과소자본으로 의심되는 상황에서 배당과 이자를 구별하기는 상당히 어려우며, 10조와 11조에서 각각 다루고 있는 소득유형의 중복가능성을 피하기 위해 11조의 "이자"는 10조에서 다루는 소득유형을 포함하지 않음을 명심해야 한다.

20. 특히 국채, 사채 및 보증채에 대하여, 그에 관련된 프리미엄이나 장려금은 이자를 구성한다고 조문에 명시하고 있다. 일반적으로 볼 때, 채권에 의해 발생되어 원천지국에서 정당

하게 과세되는 이자에 해당되는 것은 채권 발행기관이 구입자가 지급한 금액이상 지급하는 모든 대가로, 즉 이자뿐 아니라 상환이나 발행시에 지급한 모든 프리미엄을 더한 것이다. 또한, 사채나 보증채가 할증발행된 경우, 구입자가 반환될 금액을 초과하여 지급한 금액은 과세되는 이자를 결정할 때 액면이자에서 공제되는 부의 이자를 구성하게 됨은 당연하다. 한편, 채권 발행자가 수취하고 지급하는 금액의 차액에 해당하지 않는 이익이나 손실은 이자의 정의를 충족하지 않는다.(예를 들면, 발생이자 또는 발행시 할인액이나 할증액에 해당하지 않는 이익이나 손실이 있는데, 채권이나 공채와 같은 증권소지인이 그 증권을 다른 사람에게 매매하여 실현하거나, 증권발행인이 수취한 금액과 다른 금액으로 이전 소지인으로부터 취득한 증권의 원금을 수취하여 실현하는 이익이나 손실을 말한다.) 그러한 이익이나 손실은 사안에 따라 사업소득이나 손실, 양도차익이나 차손, 혹은 21조에 해당하는 기타소득에 해당한다.

20.1 채권의 매도인이 받는 금액은 보통 채권의 매도시점에 아직 지급되지 않은 발생이자를 포함한다. 대부분의 경우, 원천지국은 매도시점에 그러한 발생이자를 과세하지 않으며, 나중에 지급되는 이자 총액에 대하여 그 채권이나 공채의 매수인에게 과세한다.(이 경우, 채권매수인이 지급하는 채권가액은 매수시점에 매도인에게 귀속되는 발생이자에 대하여 매수인이 부담하게 될 미래조세를 고려하여 결정되는 것이 일반적이다.) 그러나 일부 국가에서는 특정한 상황에서 양도시점에 발생한 이자에 대하여 채권매도인에게 과세한다.(예. 채권이 면세단체에 매도되는 경우) 이러한 발생이자는 이자의 정의를 충족하므로 원천지국에서 과세될 수 있다. 이 경우, 그 이자를 실제로 지급하는 때에 원천지국은 채권매수인의 손에서 같은 금액을 다시 과세하여서는 안 된다.

21. 그리고 3항 첫 문장의 이자에 대한 정의는 원칙적으로 열거적이다. 국내법에 대한 준용을 조문에 포함하지 않는 것이 바람직한 것으로 보인다; 이것은 아래 이유 때문이다:

a) 이 정의는 다양한 국내법에서 이자로 간주하는 모든 종류의 소득을 실질적으로 포괄하고 있음
b) 채택된 방식은 법적 견지에서 큰 안정성을 가지며, 조약이 어떤 국가 국내법의 장래 변화에 영향받지 않는 것임을 확실히 하고 있음
c) 모델조약에서 국내법을 준용하는 일은 되도록이면 피해져야 함

그럼에도 불구하고, 양자조약에서 양 체약국이 국내법상 이자로 과세되나 정의에 해당되지 않는 소득을 확대하여 포함시킬 수 있고, 그런 상황에서 각국의 국내법을 준용하는 것이 더 적절하다고 생각될 수 있다.

21.1 3항 첫째 문장에 있는 이자의 정의는 기초가 되는 어떤 부채가 없는 일부 신종금융상품 종류에서 이루어진 지급대가에는 통상 적용되지 않는다 (예컨대, 이자율스왑"interest rate swap"). 그러나, 이 정의는 "실질과세"원칙," 권리남용"원칙이나 기타 유사 지침상 대출금이 존재하는 것으로 판단되는 한 적용될 것이다.

22. 3항 둘째 문장은 지급지연에 따른 과태료를 이자의 정의에서 배제하고 있다, 하지만, 체

약국들이 양자조약에서 이 문장을 삭제하고 과태료를 이자로 취급하는 것은 임의이다. 계약상 혹은 관습이나 재판에 따라 지급되는 과태료는 기간비율로 계산된 지급액이나 혹은 일정액으로 구성된다; 어떤 경우에는 두 형태를 모두 포함할 수 있다. 과태료가 기간비율로 결정된다해도, 이는 채무자의 의무지체로 채권자가 입은 손해에 대한 특별형태의 보상이므로 자본소득에 해당되지 않는다. 또한 법적 안정성과 실제적 편리를 고려하면, 이런 종류의 모든 과태료를 지급 형태와 상관없이 동일하게 과세취급하는 것이 더 바람직하다. 한편, 양체약국들은 배당으로 취급코자하는 이자유형들을 11조의 적용에서 배제할 수 있다.

23. 끝으로 보험연금(annuities)을 이자로 보아야 하는지에 대한 의문이 일어난다; 보험연금은 이자와 다르다고 판단된다. 우선, 과거 근무때문에 지급되는 보험연금은 18조에서 언급되어 연금(pension)에 관한 원칙이 적용된다. 또한, 상업연금(purchased annuities)의 분할금(instalment)은 자본반환과 함께 구매자본에 대한 이자요소를 포함하고 있어 그 분할금이 매일 발생된 "법정과실(fruits civil)"에 해당하는 것은 사실이지만, 동산소득과 동일한 유형으로 과세키 위하여 자본소득해당 부분과 자본반환 해당 부분을 구분해내는 것은 대부분 나라에서 힘든 일이다. 각 세법에는 보험연금을 급여, 임금, 연금 등으로 분류하여 이에 따라 과세하는 특별규정을 두는 경우가 흔히 있다.

4항

24. 어떤 국가들은 자국내 원천에서 발생하여 다른 국가 거주자인 개인이나 법인에게 지급되는 배당, 이자, 사용료는 수익자가 원천지국에 국내사업장을 가지고 있는 경우, 원천지국과 수익자 거주지국에서 이중과세방지 대상에서 제외된다고 생각한다. 4항은 "국내사업장의 흡인력"이라고 불리는 이러한 개념에 근거한 것은 아니다. 한 체약국 거주자가 다른 체약국 원천에서 수취한 이자는, 법적추정 혹은 법적가정상 거주자가 다른 체약국에 갖고 있는 국내사업장에 관련되어야 하므로, 원천지국은 이 경우 과세를 제한할 의무가 없음을 4항이 의미하는 것은 아니다. 이 항은 단지 이자가 원천지국 국내사업장 자산의 일부를 구성하는 부채와 관련되어 지급되거나 혹은 다른 방식으로 그 국내사업장과 실질적으로 관련되어 있다면, 이자를 다른 국가 거주자인 수익자가 원천지국에 소유하는 국내사업장 이익의 일부로 원천지국에서 과세할 수 있음을 규정하고 있다. 이 경우, 이자의 원천지국에 대하여 이 조에 따른 제한을 완화하고 있다. 이상의 설명은 7조의 주석과 일치한다.

25. 이자소득에 대한 유리한 대우를 제공하는 국가에서 오로지 그러한 대우를 받을 목적으로 설립한 국내사업장에 대여금을 이전시킴으로서 이 항을 이용할 수 있다는 지적이 있었다. 이러한 조약이용 거래가 국내 조세회피방지규정의 적용대상이 될 수 있다는 사실과는 별도로, 특정 소재지는 그 곳에서 사업이 수행되는 경우에만 국내사업장을 구성할 수 있고, 또한 아래에서 설명하는 것처럼 채권(debt claim)이 그 장소에 실질적으로 관련된다는 요건은 회계목적으로 국내사업장의 장부에 채권을 단순히 기록하는 것 이상을 필요로 한다.

25.1 7조 2항의 적용을 위한 국내사업장 소득배분보고서에서 개발된 원칙(보고서 I부

72-97항 참조)에 따라 채권(debt claim)의 경제적소유권이 국내사업장에 귀속되는 경우, 이자지급의 원인이 되는 채권은 국내사업장과 실질적으로 관련되므로 그에 따라 국내사업장 사업자산의 일부를 구성하게 된다. 7조 2항의 맥락에서 볼 때, 채권의 경제적소유권은 소득세 목적상 부수하는 이익 및 부담을 향유하는 개별기업의 소유권과 같은 의미이다.(예. 채권의 소유권에 귀속되는 이자에 대한 권리 및 채권가치의 증가나 감소로 인한 이익이나 손실의 가능성)

25.2 보험활동을 수행하는 기업의 국내사업장의 경우, 채권이 국내사업장과 실질적으로 관련되었는지 여부는 국내사업장에 귀속되는 투자자산액에 대한 국내사업장의 소득을 결정함에 있어 채권에 대한 소득(income) 또는 채권으로 인한 평가이익(gain)을 감안하는지에 대한 국내사업장 소득배분보고서 IV부(IV부 165-170항 참조)의 지침을 고려하여 결정해야 한다. 이러한 지침은 일반적인 성격이므로, 세무당국은 유연하고 실용적인 접근을 하면서 기업이 국내사업장과 실질적으로 관련되는 특정자산을 식별할 목적으로 그 지침을 합리적이고 일관되게 적용하는지를 고려해야 한다.

5항

26. 이 항은 이자의 원천지국은 이자지급자가 거주하는 국가라는 원칙을 정하고 있다. 그리고, 이 원칙에 대한 예외로 이자지급자가 다른 체약국에 가진 국내사업장과 이자부 대출이 명백한 경제적 연관을 갖는 경우를 규정하고 있다. 대출이 그 사업장에 쓰이기 위해 계약되었고 이자가 그 사업장에 의해 부담된다면, 이 항은 이자원천이 국내사업장이 소재한 다른 체약국에 있다고 판단하여 국내사업장 소유자의 거주지는 무시하는데, 소유자가 제삼국에 거주할 때도 마찬가지이다.

27. 이자발생 대출과 국내사업장사이에 경제적 연관이 없을 경우, 그로 인해 국내사업장 소재지국은 이자 발생국으로 간주될 수 없다; 그 국가는 국내사업장의 중요성에 따른 "과세할 수 있는 부분(taxable quota)"의 한도조차도 과세할 권한이 없다. 그런 과세관행은 5항과 상충될 것이기 때문이다. 또한, 대출과 국내사업장간의 경제적 관련이 충분히 있을 때에만 5항 첫째 문장에 정해진 원칙의 적용이 정당화될 수 있다. 이러한 맥락에서 몇 가지 가능한 사례가 있을 수 있다.

a) 국내사업장 경영진이 국내사업장의 특별한 필요에 의해서 차입계약을 함; 국내사업장 채무상 차입금이 계상되며 그 이자를 직접 채권자에게 지급
b) 기업본사가 다른 나라에 소재한 국내사업장 용도로 쓰일 차입계약을 함. 이자는 본사에서 지급되지만 궁극적으로 국내사업장이 부담
c) 차입계약이 기업본사에 의해 이루어지고 서로 다른 나라에 소재한 여러 국내사업장들을 위해 차임금을 사용

a와 b의 경우, 5항 둘째 문장에 기술된 조건을 충족하고 있고, 국내사업장이 소재한 국가는 이자 발생국으로 간주되고 있다. 그런데, c의 경우는 5항 규정의 범위밖에 있는데, 5항은 동일차입금에 대하여 한 개 이상의 원천에 대한 귀속을 배제하고 있다. 게다가, 그러한 해법

은 상당한 행정적 복잡성을 일으키고 대여자가 이자에 귀속될 조세를 사전에 계산하는 것을 불가능하게 한다. 그러나 5항 하단의 적용을 a에 한정하거나 c까지 확대하는 것은 양 체약국에 달려 있다.

28. 5항은 규정에서 제외시킨, 즉 수익자와 지급인이 모두 양 체약국의 실제 거주자이나, 지급인이 제삼국내 가진 국내사업장 필요로 차입이 일어나고 그 사업장이 이자를 부담하는 사안에 대하여는 어떤 해결책도 제시하고 있지 않다. 따라서 현재의 5항대로 첫번째 문장만이 그 경우에 적용된다. 차입금이 제삼국 영토내에 있는 국내사업장과 실질적으로 연관되어 이자가 지급되는 경우, 이자는 제삼국에서가 아니라 지급인이 거주하는 체약국에서 발생한 것으로 간주된다. 따라서 지급인이 거주하는 체약국과 수익자가 거주하는 체약국에서 모두 이자를 과세할 수 있다. 그런데, 이 조에 규정된 방법에 따라 두 국가간의 이중과세가 회피된다 해도, 제삼국이 자국영역내 국내사업장이 부담하는 차입금이자를 원천과세하면 이들 국가와 제삼국간의 이중과세는 회피되지 않는다.

29. 양자조세조약은 기본적으로 양 체약국의 과세권에 대한 문제를 다르므로 이러한 사례를 감안할 이유는 없다. 그러므로 차입금을 실제로 기표하고 사용하며 이자를 부담하는 국내사업장 소재 제삼국을 위해 지급인 거주지국이 원천과세를 포기할 필요는 없다. 그렇지 않으면 제삼국이 국내사업장 부담이자를 원천과세하지 않는 경우, 제삼국 소재 국내사업장을 이용하여 체약국의 원천과세를 회피하려는 시도가 있을 수 있다. 이러한 문제를 심각하게 고려하지 않는 국가나 위 항에 있는 문제를 명백히 하고자 하는 국가는 양자조세조약에서 아래 30항에 제시된 5항의 대체조항을 사용하고 있다. 또한 이 경우 나타나는 이중과세의 위험은 다자조약을 통해 회피될 수 있다. 그리고 위 28항에 언급된 지급인 거주지국과 차입금을 기장하고 이자를 부담하는 국내사업장 소재 제삼국간에 이자의 원천과세권을 동시에 주장하는 경우, 이들 두 국가가 수익자 거주지국과 함께 원천과세권 충돌로 인한 이중과세를 회피하기 위해 필요한 경우 상호합의절차(25조 3항에 열거)를 사용하는 것은 가능하다.

30. 위 29항에서 언급한 것처럼, 이러한 이중과세는 다자조약을 통해서 해결하거나 또는 수익자 거주지국과 지급인 거주지국이 양자조세조약에서 아래와 같이 5항에 두 번째 문장을 포함하는 것인데, 이는 해당이자에 대하여 11조 1항과 2항을 적용하지 않는 효과를 나타내는데 결과적으로 7조나 21조에 해당하게 된다.

> "그러나 이자를 지급하는 사람이, 한 체약국 거주자 여부와 상관없이, 거주지국이 아닌 국가에 이자가 발생하는 원인이 되는 부채와 관련된 국내사업장을 가지고 그 이자가 국내사업장에 의해 부담되는 경우, 이자는 국내사업장이 소재한 국가에서 발생한 것으로 간주한다."

31. 양 체약국이 양자협상시 소득의 수익자 거주지국에 그 같은 소득의 배타적 과세권을 주기로 합의한다면, 이 때문에 이러한 소득의 원천지국을 정하는 조약 5항에 이 규정을 넣는 일은 의미가 없어진다. 그러나, 이 경우 이자지급인이 이자를 원천과세 하는 제삼국에 자금

을 차입하고 이자를 부담하는 국내사업장을 소유한다면, 이중과세가 충분히 회피될 수 없음은 명백하다. 이 경우에는 위 28항에서 30항까지 검토한 것과 똑같은 사례가 발생될 것이다.

6항

32. 이 항의 목적은 이자지급인과 실질적 소유자간 혹은 그 둘과 기타 다른 사람간의 특수관계 때문에 지급된 이자액이 지급인과 실질적소유자가 정상거래 하였다면 합의했을 금액을 초과하는 경우, 이자과세와 관련하여 이 규정의 적용을 제한하려는 것이다. 그 경우, 이 조의 규정은 나중에 정상거래 금액에만 적용되고, 이자의 초과부분은 조약의 다른 조항을 고려하여 양 체약국의 법에 따라 과세하게 된다고 규정하고 있다.

33. 지급인과 실질적 소유자간 혹은 양자와 기타 다른 사람간의 특수관계에 기인한 초과이자에 이 항을 적용함은 문맥상 명백하다. 지급인을 직간접으로 통제하거나, 지급인에 의해 통제되거나 혹은 지급인과 같은 이해를 가진 그룹에 종속된 개인이나 법인에게 이자가 지급되는 경우를 예로 들 수 있다. 또한, 이런 예들은 9조에서 검토된 사례와 같거나 유사하다.

34. 한편 특수관계의 개념은 혈연이나 결혼에 의한 관계는 물론, 통상 이자지급을 초래하는 법적 관계와 구별되는 모든 공동이해관계(community of interest)를 포함한다.

35. 초과 이자부분에 적용되는 과세취급과 관련하여, 초과부분의 정확한 성격은 관련국 세법규정과 조약규정을 적용키 위해 소득유형을 결정하는 매 경우마다 사실에 따라 확정되어야 한다. 이 항은 단지 이자부담비율의 조정만을 허용하며, 차입금을 주주자본 공여로 성격규정하는 식의 차입금 재구분을 허용하고 있지 않다. 11조 6항에 따라 가능한 이자비율 조정을 위해서 최소한 "지급된 채권과 관련한" 이란 제한구절을 삭제해야 할 것이다. 만약 이 부분을 명확히 할 필요가 있다면, '무조건(for whatever reason)'이란 말을 '초과하는(exceeds)' 뒤에 추가할 수 있다. 대부금액이나 대부조건(이자율 등)이 특수관계간에 체결된 것이었기 때문에 이자지급액의 일부 혹은 전부가 정상적인 경우보다 많은 경우 이들 추가적인 조문들이 적용된다. 그럼에도 불구하고, 이 항은 수취인뿐 아니라 초과이자의 지급인에게도 영향을 주어, 초과액에 대하여 원천지국 법에 따라 공제하지 않을 수 있고 조약의 다른 해당규정을 적절하게 적용할 수 있다. 양 체약국이 사안에 따라 초과 이자부분에 적용될 다른 조약 규정을 정하는데 곤란을 겪는다면, 6항 말미에 그 일반목적을 손상시키지 않는 범위내에서 세분류를 추가하는 것은 무방하다.

36. 초과분 과세에 있어 양 체약국의 법원칙 및 규정들로 인해 조약 조문을 서로 다르게 적용하게 된다면, 그러한 장애를 해소키 위해 조약에 규정된 상호합의절차에 의존할 필요가 있다.

주석에 대한 이견

37. 캐나다와 영국은 위 18항에 찬성하지 않는다. 그들 국내법에 따라 특정 이자지급은 배당으로 취급되고 따라서 10조에서 다루어지게 된다.

조문에 대한 유보

2항

38. 칠레, 헝가리, 이스라엘, 멕시코, 포르투갈, 슬로바키아 및 터키는 2항에 규정된 이자율에 대한 입장을 유보한다.

39. 이스라엘은 체약국의 거주자에게 이자소득을 사업소득으로 보아 7조에 따라 과세되도록 허용하는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

40. 미국은 특정 형태의 부수적 이자에 대하여 10조 2항 b목의 유가증권 배당(portfolio dividends)에 적용되는 이자율로 과세할 권리를 유보한다. 또한 “부동산담보 투자 도관회사(conduit)의 당초투자액 초과 잔여이익”을 법상 이자형태로 과세할 권리를 유보한다.

40.1 에스토니아 2항의 적용방법을 관할당국의 상호합의에 따라 정한다는 요건을 포함하지 않을 권리를 유보한다.

3항

41. 멕시코는 금융리스나 팩토링계약으로부터 수취한 소득과 같은 다른 유형의 소득을 이자로 간주할 권리를 유보한다.

42. 벨기에, 캐나다, 에스토니아, 이스라엘은 자국법에 의해 배당으로 취급되는 지급이자는 10조에 해당한다는 점을 명확히 하기 위해 이자의 정의를 개정할 권리를 유보한다.

43. 캐나다. 칠레, 노르웨이는 채무자의 이익에 참가할 권리를 수반하는 채권에 대한 언급을 삭제할 권리를 유보한다.

44. 칠레, 그리스, 포르투갈과 스페인은 1963년 초안조약에 포함된 정의와 일치하는 자국법에 의한 해석을 포함시킴으로써 이자의 정의를 확장할 권리를 유보한다.

45. (삭제됨)

6항

46. 멕시코는 남용에 대한 안전장치로서 연속대출(back-to-back loans)로부터의 이자소득에 대한 조항을 포함하는 것을 유보한다.

12조에 대한 주석
사용료 과세 관련

Ⅰ. 서 문

1. 원칙적으로 특허나 이와 유사한 자산의 사용권에 대한 사용료 및 이와 유사한 지급금은 수취인에게는 대여(letting)로 인한 소득이다. 대여는 기업과 관련하여 이루어지거나(즉, 출판인이 제공한 문학저작권의 사용, 발명가가 제공한 특허의 사용), 혹은 제공자 활동과는 전혀 독립하여(즉, 발명가의 상속인이 제공한 특허의 사용) 이루어질 수 있다.

2. 일부 국가들은 사용료 수취인이 같은 나라에 거주하지 않거나 자국에서 과세되지 않으면, 지급인의 조세액 계산에 있어 사용료 지급액의 비용공제를 허용치 않는다. 혹은 아예 비용공제를 금지하고 있다. 한 체약국 거주자가 다른 체약국 거주자에게 사용료를 지급하는 경우 마찬가지로 비용공제가 허용되어야 하는지 여부는 24조 4항에서 다루어지고 있다.

Ⅱ. 조문규정에 대한 주석

1항

3. 1항은 사용료에 대한 실질적소유자 거주지국의 배타적 과세원칙을 설명하고 있다. 이 원칙의 유일한 예외는 3항에서 다루어지는 사례뿐이다.

4. 실질적 소유자(beneficial owner)의 요건이 “거주자에게 지급된”이란 말의 의미를 명확히 하기 위해 12조 1항에 소개되고 있다. 이 항에서 원천지국은 단순히 조약체결 국가 거주자에게 직**접 소득을 지급한다는 이유로 사용료소득에** 대한 과세권을 포기할 의무는 없다는 점을 명백히 하고 있다. 그러므로 “실질적 소유자”라는 용어는 한정인 기술적 의미(많은 보통법 국가의 신탁법에서 나타나는 의미와 같은[28])로 사용된 것은 아니며, 이중과세 회피와 조세회피 및 탈세를 방지하기 위한 조약 조문과 조약의 목적과 의미내에서 이해되어야 한다.

4.1 거주지국이 동일 소득을 동시에 과세함으로써 일어나는 이중과세를 거주지국 거주자가 전부 혹은 부분적으로 회피할 수 있도록 원천지국이 일정 소득에 대한 조세감면과 비과세를 부여하게 된다. 대리인이나 수탁인으로 활동하는 한 체약국의 거주자에게 **일정 소득을 지급하는 경우,** 그 소득의 직접 수취인이 단순히 조약 상대국 거주자 자격이라는 이유로 원천지국이 조세감면이나 비과세를 해준다면 조약 목적이나 의도와 일치하는 것은 아니다. 이러한

28 예를 들면, 재량신탁(discretionary trust)의 수탁자가 일정기간 동안 벌어들인 사용료를 배분하지 않는 경우, 수탁자의 권한을 행사하는 이 수탁자(또는 별도의 납세자로 인식되는 경우 그 신탁)는 관련 신탁법에 따라 실질귀속자가 아니더라도 12조의 목적상 그 소득에 대한 실질귀속자가 될 수 있다.

상황에서 소득의 직접 수취인은 거주자 자격을 가지지만, 거주지국의 세무목적상 소득의 수취인으로 취급되지 않을 것이므로 거주자격 때문에 이중과세가 일어날 가능성은 전혀 없다. 마찬가지로, 대리인이나 수탁인 관계가 아닌 한 체약국 거주자가 단지 해당소득을 실질적으로 수취하는 다른 사람의 통로(conduit)역할을 하는 경우, 원천지국이 조세감면이나 비과세를 해주는 것은 조약 목적이나 의도와 일치하지 않는다. 이러한 이유로, "이중과세조약과 도관회사의 이용"[29]이란 재무위 보고서에서 도관회사는 공식적 수취인지만 실질적으로 해당소득과 관련하여 이해당사자를 대신해 수탁 혹은 관리 활동을 행하는 아주 제한적 권한만을 가진다면, 일반적으로 실질적 소유자로 인정할 수 없다고 결론짓고 있다.

4.3 대리인(agent), 명의수탁인(nominee), 그리고 수탁인(fiduciary)이나 관리인(administrator)으로 활동하는 도관회사(conduit company)와 같은 여러 사례에서, 사용료의 직접적인 수취인은 실질귀속자가 아닌데, 사용료를 사용하고 향유하는 수취인의 권한은 수취한 대가를 다른 사람에게 전달하는 계약상 또는 법적 의무에 국한되기 때문이다. 이러한 의무는 보통 해당 법적 계약서에 근거하지만, 또한 실질적으로 수취인이 다른 사람에게 수취한 대가를 전달해야 하는 계약상 또는 법적 의무가 없는 사용료를 사용하고 향유할 권리가 없다는 것을 분명히 보여주는 사실관계에 따라 이러한 의무가 존재한다고 볼 수 있다. 이러한 유형의 의무는 대가의 수취에 종속되지 않는 의무와, 직접 수취인이 채무자나 금융거래의 당사자, 또는 1조 주석 6.8항부터 6.34항까지의 원칙에 따라 조세조약의 혜택을 받을 수 있는 연금제도(pension schemes)나 집합투자기구(collective investment vehicles)의 일반적인 배분의무자로서 가지는 의무와 같이 직접 수취인이 수취하는 대가에 종속적이지 않는 계약상 또는 법적 의무를 포함하지 않는다. 사용료의 수취인에게 다른 사람에게 수취대가를 전달할 계약상 법적 의무가 없는 사용료를 사용하고 향유할 권리가 있는 경우, 그 수취인은 그 사용료의 '실질귀속자'이다. 또한, 12조는 권리나 자산의 소유자와는 다르게 사용료의 실질귀속자를 언급하고 있다는 점을 명심하여야 하는데, 권리나 자산의 소유자는 어떤 경우에는 사용료의 실질귀속자와 다를 수 있다.

4.4 그런데, 사용료의 수취인이 그 사용료의 실질귀속자로 간주된다는 사실이 1항에 규정된 제한세율을 자동적으로 허용하여야 한다는 의미는 아니다. 이러한 제한세율은 1항을 남용하는 경우에는 허용되어서는 안 된다.(아래 7항 참조) 1조 주석의 '조세조약의 부적절한 이용'에서 설명하였듯이, 도관회사, 그리고 더 일반적으로는 조약쇼핑에 대처하는 방법에는 여러 가지가 있다. 이에는 조세조약의 특별한 조세회피방지규정, 일반적인 조세회피방지원칙과 실질과세나 경제적 실질에 의한 접근법들이 있다. '실질귀속자'의 개념이 일정한 형태의 조세회피(예. 다른 사람에게 이자를 전달할 의무가 있는 수취인을 중간에 두는 구조)를 다루고 있지만, 조약쇼핑의 다른 사례에는 대처하지 못하므로, 그러한 사례에 대처하기 위해 다른 방법을 적용하는데 있어 실질귀속자의 개념이 이를 제한하는 것으로 보아서는 안 된다.

4.5 '실질귀속자'의 의미에 대한 위 설명은, 12조의 맥락에서 이 용어에 주어진 의미는 단체나 자산에 대하여 궁극적인 통제권을 행사하는 사람(보통 개인)의 결정과 관련된 다른 방

29 2권 R(6)-1 에 수록

법[30]에서 그 용어에 주어진 다른 의미와 다르다는 점을 분명히 하고 있다. '실질귀속자'의 그러한 다른 의미는 12조의 맥락에서 적용될 수 없다. 사실상 그러한 다른 의미는 자연인(즉, 개인)을 말하므로, 회사가 배당의 실질귀속자인 상황을 언급하는 10조 2 a)목의 명시적인 규정과 양립할 수 없다. '실질귀속자'의 용어는 10조 및 11조의 1항과 1977년 모델 12조 1항에서 나타나는 배당, 이자 및 사용료와 관련하여 '지급된'이란 표현의 사용에서 일어나는 문제를 해결하기 위한 것이지, 이러한 배당, 이자 및 사용료를 지급하는 회사의 주식 소유권이나 채권과 관련한 문제를 해결하기 위한 것이 아니다. 이러한 이유로, 10조, 11조 및 12조의 맥락에서 '법인이나 법적 제도(legal arrangement)를 궁극적이고 실질적인 통제권'을 행사하는 개인을 언급하기 위해 개발된 의미를 고려하는 것은 적절하지 않다.[31]

4.6 이 조문의 다른 조건에 따라, **한 체약국이나 제삼국에 소재하는** 대리인이나 수탁인(nominee)같은 중개인이 수익자와 지급자 사이에 게재되어 있는 경우, 원천지국의 과세제한은 수익자가 다른 체약국 거주자인 경우 가능하다 (이 점을 분명히 하기 위해 조약모델 문장이 **1997년** 수정되었는데, 이는 모든 회원국들의 한결같은 입장이다).

5. 이 조는 한 체약국에서 발생되고 다른 체약국 거주자에게 지급된 사용료만을 다룬다. 따라서, 사용료가 한 체약국 기업이 다른 체약국에 가지고 있는 고정 사업장에 귀속되는 경우, 이 조는 한 체약국에서 발생한 사용료뿐 아니라 제삼국에서 발생한 사용료에도 적용되지 않는다(이 경우 21조 주석 4항부터 6항 참조). 절차적 문제는 이 조에서 다루어지 않았다. 각 국은 자국법에 정한 절차를 적용할 수 있다. 삼각관계(triangular cases)의 경우, 특별한 문제가 있을 수 있다(24조 주석 71항 참조).

6. 이 항은 거주지국의 사용료 과세를 조건으로 원천지국의 면세가 이루어지는지 여부를 명기하지 않고 있다. 이 문제는 양자협상에서 해결될 수 있다.

7. 일반적으로 아래 사례가 주목되고 있다: 한 체약국에서 발생된 사용료의 실질적소유자가 다른 체약국의 거주 회사이다: 그 회사 자본의 일부 혹은 전부가 다른 체약국밖에 거주하는 주주에 의해 소유되고 있다: 그 회사 관행은 이익을 배당의 형태로 지급치 않는 것이다; 그

30 참조. 금융활동연구팀(Financial Action Task Force), 자금세탁과 테러확산자금의 방지에 대한 국제기준(International Standards on Combating Money Laundering and the Financing of Terrorism & Proliferation). FATF 권고의견(OECD-FATF, 파리, 2012)은 국제적인 자금세탁방지에 대하여 설명하면서 다음과 같이 실질귀속자에 대한 정의를 포함하고 있다.(110쪽): ' 고객을 궁극적으로 보유하거나 통제하는 자연인 및 어떤 사람을 대신하여 거래가 수행되는 경우 그 사람.' 또한, OECD 법인관리에 대한 실무팀(OECD Steering Group on Corporate Governance)의 2001 보고서, '법인의 베일 뒤 : 불법목적의 법인 사용(Behind the Corporate Veil: Using Corporate Entities for Illicit Purposes'(OECD, 파리, 2001)은 실질귀속자를 다음과 같이 정의한다.(14쪽): '실질귀속자는 자연인의 궁극적인 수익의 소유권이나 이익권을 말한다. 어떤 상황에서는 실질귀속자를 밝히는 경우 자연인인 실제 소유자를 찾을 때까지 여러 중간 실체(entities)나 개인을 통과해야 한다. 법인의 경우, 주주나 구성원들이 소유권을 가진다. 파트너십의 경우 무한책임사원이나 유한책임사원들이 출자지분을 가진다. 신탁이나 기금(foundations)의 경우 실질귀속자는 수익자를 말하는데, 신탁설정인(settlor) 또는 설립인(founder)이 수익자가 될 수 있다.

31 3)에서 인용한 금융활동연구팀의 정의 참조

회사는 과세상 우대를 받고 있다 (개인투자회사, 기지회사). 이런 회사의 경우 사용료 원천지국에서 1항에 규정된 면세를 허용하는 것이 정당한지에 대한 문제가 제기된다. 이러한 회사에 대한 취급을 명확히 하기 위해 양자협상에서 이 조에 규정된 과세원칙의 특별예외를 합의하는 것이 적절할 수 있다.

2항

8. 2항은 "사용료"의 정의를 포함하고 있다. 이 정의는 통상 다양한 형태의 문학적, 예술적 자산이나 권리, 또는 산업, 상업, 학술적 경험관련 서류나 정보상 특정되는 지적자산과 관계가 있다. 이 정의는 공인등록기관 등록이나 등록필요 여부와 상관없이 위 언급된 종류의 권리를 사용하거나 사용할 권리에 대한 지급금에 적용된다. 이 정의는 라이선스(licence)에 따른 지급이나, 부정출판 또는 권리침해로 지급해야 할 보상을 모두 포함한다.

8.1 그러나, 소유권이 사용되는 횟수에 따라 대가가 계상되지만, 사용료수취인이 소유권이나 사용권을 보유하지 않는 경우의 지급대가는 사용료 정의에 해당하지 않는다.(아래 18항 사례 참조)

8.2 정의에서 언급하는 자산요소(element of property)의 소유권 전부를 양도하는 대가인 경우, 지급대가는 자산의 '사용 혹은 사용권(use or the right to use)'에 대한 대가가 아니며 따라서 사용료가 아니다. 소프트웨어와 관련하여 아래 15항 및 16항에 언급한 것처럼, 정의에 언급된 자산의 일부를 구성하는 권리의 이전인 경우 양도(alienation)에 해당하는 방식으로 권리가 이전되면 소득구분문제가 발생한다. 예를 들면, 판매거래에서 일정기간 동안 지적재산권을 배타적으로 허용하거나 재산에 관한 모든 권리를 일정지역에서 배타적으로 허용하는 경우가 있다. 각 사례의 사실관계에 따라 다르겠지만 양도해당여부는 해당유형의 재산에 적용되는 지적재산관련법과 기타 국내법의 관점에서 검토되어야 하며, 다만 일반적으로 개별적이고 구체적인 재산에 대한 권리(사용기간제한 권리보다는 사용지역제한 권리인 경우가 대부분)의 양도로 대가가 지급되는 경우 이러한 지급대가는 사용료(12조) 보다는 사업소득(7조) 혹은 양도소득(13조)이 될 가능성이 많다. 이는 권리의 소유권이 양도되었다는 사실로부터 추론되는데, 양도대가는 권리사용대가가 될 수 없다. 대부분 국가에서 인정되는 것처럼 양도거래의 본질은 대가형태, 대가의 분할지급 혹은 대가의 조건부지급에 따라 달라지지 않는다.

8.3 정의에서 사용된 "지급(payment)"은 매우 광범위한 의미가 있음을 알아야 하는데, 지급의 개념이 계약이나 관습에 따른 방식으로 자금을 채권자 처분에 맡길 의무의 이행을 의미하기 때문이다.

8.4 조약의 다른 조문 특히 정보조항에 관한 규정들과의 관계에서 12조 범위를 명확히 하기 위한 지침으로서 몇 가지 설명이 아래에 되어 있다.

8.5 12조 2항에 열거된 정보가 공급되거나 혹은 특정자산의 사용이나 사용권이 허여되는 경우, 그러한 정보나 자산의 소유자가 허여된 사람 이외에는 그 정보나 권리를 제공하거나 허여하지 않도록 계약할 수 있다. 이러한 방식의 계약에 따른 지급대가는 각각 정보의 독점권이나 자산사용의 독점권을 보장하기 위한 대가에 해당한다. 정보나 자산의 사용권에 대한 대가로 수취하는 이러한 모든 지급대가는 사용료의 정의에 해당한다.

9. 1963년 초안조약이나 1977년 모델조약의 "사용료"용어의 정의는 "산업적,상업적 또는 학술적 설비의 사용 혹은 사용할 권리"에 대한 지급액을 포함하였지만, 나중에 이런 지급액에 대한 언급은 정의에서 삭제되었다. 컨테이너 임대를 포함한 산업적, 상업적, 학술적 설비의 임대소득의 성격을 감안하여 재정분과위는 이러한 임대소득을 사용료의 정의에서 배제키로 결정하였고, 결국 5조나 7조에 정의된 사업소득 과세조항에 해당됨을 분명히 하기 위하여 12조를 적용치 않기로 하였다.

9.1 인공위성 운영자 및 그들의 고객(방송 및 통신 기업들)은 수시로 송수신기임대(transponder leasing)계약을 체결하여 인공위성 운영자가 고객으로 하여금 위성송수신기 능력을 활용하여 넓은 지역에 송신하도록 허용한다. 전형적인 송수신기임대계약에 따라 고객이 지급하는 대가는 송수신기 송신설비의 사용대가로써 2항에 정의된 사용료에 해당하지 않는다. 이러한 대가는 2항에 정의된 자산이나 정보의 사용 또는 사용권에 대한 대가가 아니다. 예를 들면, 위성기술이 고객에게 이전되는 것이 아니므로 정보에 대한 대가 또는 비밀공정의 사용 또는 사용권에 대한 대가가 될 수 없다. 사용료의 정의에 산업적, 상업적, 학술적 설비의 임대를 포함하는 조세조약의 경우, 이러한 지급대가의 소득구분은 계약조건에 따라 상당히 좌우된다. 이러한 계약에서 종종 송수신기의 임대를 언급하기는 하지만, 대부분의 경우 고객은 송수신기를 실제로 점유하는 것은 아니며 단지 송수신기의 송신능력(transmission capacity) 만을 빌리는 것이다. 인공위성은 임대인에 의해 운영되며 임차인은 자신에게 배당된 송수신기에 접근할 수 없다. 이러한 경우, 고객이 지급하는 대가는 결국 산업적, 상업적, 학술적 설비의 사용이나 사용권에 대가라기보다는 7조가 적용되는 용역에 대한 대가성격이다. 그렇지만 가끔 다른 경우가 있을 수 있는데, 인공위성의 소유자가 다른 사람에게 인공위성을 임대하여 다른 사람이 인공위성을 운영하며 자신의 목적에 맞게 이를 사용하거나 또는 제삼자에게 자료송신능력을 사용하게 한다. 이러한 경우, 인공위성 운영자가 인공위성 소유자에게 지급하는 대가는 산업적, 상업적, 과학적 설비의 임대대가로 충분히 간주될 수 있다. 이와 마찬가지 판단이 전력 및 통신의 전송을 위한 케이블 능력(해당 능력의 사용권을 허용하는 계약을 통해)이나 파이프라인 능력(가스나 석유의 운반을 위한)을 임차하거나 구매하는 경우 적용된다.

9.2 또한, 전형적인 로밍(roaming)계약(5조 주석 9.1항 참조)에 따라 통신 네트워크사업자가 다른 네트워크사업자에게 지급하는 대가는 2항의 정의에 언급된 자산의 사용이나 사용권에 대한 대가 또는 정보에 대한 대가가 아니므로 2항에 정의된 사용료에 해당하지 않는다. 예를 들면, 비밀기술이 사업자에게 이전되는 것이 아니므로 정보에 대한 대가 또는 비밀공정의 사용 또는 사용권에 대한 대가가 될 수 없다. 이러한 결론은 사용료의 정의에 산

업적, 상업적, 과학적 설비의 임대를 포함하는 조세조약의 경우에도 마찬가지로 적용되는데, 로밍계약에 따라 수수료를 지급하는 사업자는 전송하는 네트워크를 물리적으로 접근하는 것은 아니므로 네트워크의 사용 또는 사용권에 대한 대가를 지급하는 것이 아니라 해외 네트워크사업자가 제공하는 통신용역에 대한 대가를 지급하는 것이다.

9.3 전자기파(electromagnetic spectrum)의 지정된 주파수대역에서 방송컨텐츠(media contents)를 송신하도록 허용하는 주파수대역허가(spectrum license)에 따라 라디오주파수대(radiofrequency spectrum)의 전부 또는 일부를 사용하거나 사용할 권리에 대한 대가는 2항의 사용료 정의에 언급된 자산의 사용 또는 사용권에 대한 대가나 정보에 대한 대가에 해당하지 않는다. 이러한 결론은 사용료의 정의에 산업적, 상업적, 과학적 설비의 임대를 포함하는 조세조약의 경우에도 마찬가지로 적용되는데, 이러한 대가는 설비의 사용 또는 사용권에 대한 대가가 아니기 때문이다.

10. 영화필름관련 대여료는 필름이 영화에서 사용되건 혹은 텔레비전에서 사용되건 사용료처럼 취급되고 있다. 그러나, 양자협상에서 영화필름관련 대여료를 사업소득으로 취급할 수 있고, 따라서 7조나 9조의 규정이 적용된다고 합의할 수 있다.

10.1 특정지역에서 제품이나 용역의 독점판매권을 갖기 위한 대가는 정의에 있는 재산요소의 사용 혹은 사용권에 대한 대가가 아니므로 사용료에 해당하지 않는다. 이러한 지급대가는 판매수입을 증가시키기 위해 이루어지는 것으로 보는 것이 합리적이므로 사업소득(7조)에 해당한다. 이러한 지급대가의 사례는 한 체약국 거주자인 의류판매자가 다른 체약국 거주자인 제조자가 해외에서 만든 상표있는 의류를 판매자 거주지국에서 독점판매할 수 있는 권리에 대한 대가로서 제조자에게 일정금액을 지급하는 경우이다. 이 경우, 한 체약국 거주자인 판매자는 의류를 판매하는 상표(trade name or trade mark)의 사용권에 대한 대가를 지불하는 것이 아니다. 판매자는 단지 제조자로부터 구입한 의류를 거주지국에서 팔 수 있는 독점권을 취득한 것이다.

10.2 존재하지 않는 디자인, 모델(model) 및 기획(plan)에 대한 대가를 지급한다면, 디자인, 모델 및 기획을 사용하거나 사용할 권리에 대한 대가를 지급하는 것이 아니다. 이 경우, 디자인, 모델 및 기획의 개발을 위한 용역대가를 지급한 것이므로 사업소득(7조)에 해당한다. 이는 디자인, 모델 및 기획(건축)의 창안자(designer)가 이들 디자인, 모델 및 기획에 대한 저작권 등 모든 권리를 소유하는 경우에도 마찬가지이다. 그러나 이미 개발된 기획의 저작권소유자가 실질적인 추가작업 없이 이러한 기획을 개선(modify)하거나 모방(reproduce)할 권리를 누군가에게 부여한다면 저작권소유자가 기획의 사용권을 부여하고 받는 지급대가는 사용료이다.

11. 산업적, 상업적 또는 학술적 경험관련 정보에 대한 대가로 수취된 지급액을 사용료로 분류함에 있어 2항은 “노하우(know-how)”를 언급한다. 다양한 전문가단체나 저자(authors)들이 노하우의 정의를 하였다. ‘산업적, 상업적 또는 학술적 경험관련 정보에 대한 대가’라는

용어는 특허가 없고 일반적으로 지적재산권의 범위에 해당하지 않는 일정한 정보의 이전과 관련하여 사용된다. 이는 일반적으로 과거경험으로부터 발생하는 산업적, 상업적 또는 학술적 성격의 미공개정보에 해당하는데, 기업운영에 있어 실질적으로 적용되며 정보공개로 경제적 이익을 얻을 수 있다. 노하우의 정의는 과거경험(previous experience)에 대한 정보와 관련되므로, 대가지급자의 요청에 따른 용역수행결과 획득된 새로운 정보에 대한 지급대가는 제외된다.

11.1 노하우계약에서 당사자중 하나가 다른 당사자에게 대중에 공개되지 않은 특별한 지식이나 경험을 나누어주는데 합의한다. 또한 자신도 자기계산으로 사용할 수 있다. 공여자는 라이선스를 받은 사람에게 준 공식의 적용에 있어 스스로 어떤 역할을 할 필요가 없고 결과를 보증하는 것도 아님을 알아야 한다.

11.2 따라서, 이런 유형의 계약은 용역제공계약과 다른데, 용역제공에 있어서는 당사자중 하나가 다른 당사자를 위해 자신의 일을 하는데 자기분야의 관습적 기술을 사용하는 것이다. 용역제공계약에 따른 대가지급은 일반적으로 7조에 해당한다.

11.3 이러한 두가지 형태 즉, 노하우 제공대가 및 용역 제공대가를 구분하는 것은 실무적으로 어려움을 초래할 수 있다. 다음의 판단기준은 이러한 구분을 위한 것이다:

- 노하우 제공계약은 이미 존재하고 있는 11항에 언급된 종류의 정보와 관련되거나, 개발 혹은 창작한 후에 공급되는 이런 종류의 정보와 관련되며, 또한 제공된 정보의 비밀보장과 관련한 특별 규정을 포함하고 있다.
- 용역 제공계약의 경우, 공급자는 자신의 특별한 지식, 기술 및 전문성을 사용할 필요가 있는 용역을 수행하는 것인데, 이러한 특별한 지식, 기술이나 전문성을 제공받는 당사자에게 이전할 필요는 없다.
- 노하우 제공이 포함된 대부분의 경우, 존재하는 정보를 제공하거나 존재하는 물질을 재생하는 이외에는 공급자가 계약상 할 필요가 있는 것은 일반적으로 거의 없다. 반면, 용역제공 계약은 대부분의 경우 공급자가 계약상 의무를 이행하기 위해 상당한 정도의 비용이 소요된다. 예를 들면, 제공되는 용역의 성격에 따라 공급자는 연구, 디자인, 검사, 설계 및 기타 관련활동에 종사하는 고용인의 급여와 노임을 부담해야 하거나, 혹은 동일 용역을 행하는 하청계약자에 대한 대가를 부담해야 한다.

11.4 이에 따라, 노하우의 공급 대가로 수취한 것이 아니라, 용역의 공급대가로 간주되는 지급대가의 예는 다음과 같다:

- 판매 후 서비스 대가로 수취한 지급대가
- 판매자가 구매자에게 보증한 서비스 대가로 수취한 지급대가
- 순수한 기술적 지원 대가로 수취한 지급대가
- 상당한 노력없이 확보가능한 정보를 이용하여 대가지급자를 위해 특별히 만든 잠재적 고객리스트를 특별히 개발한 경우, 잠재적 고객리스트에 대한 지급대가, 경우 (그러나, 대가수취인이 특정 제품이나 용역을 제공한 고객의 미공개리스트에 대한 지급대가는

노하우대가에 해당하는데, 이는 대가수취인이 이들 고객과 거래한 상업적 경험과 관련되기 때문이다.)

- 기술자, 변호사, 회계사가 하는 자문에 대한 지급대가
- 전자적으로 제공된 자문, 기술자와의 전자적 질문.응답, 자주 질문되거나 자주 일어나는 일반적 문제에 대한 비밀아닌 정보를 소프트웨어 사용자에게 제공하는 데이터베이스 같은 컴퓨터망(computer network)을 통한 문제해결 데이터베이스에 접속하는 데 대한 지급대가

11.5 공급자가 컴퓨터 프로그램과 관련된 정보를 제공하기로 하는 특별한 계약의 경우, 고객이 승인없이는 정보를 공개하지 않는다는 조건으로 정보가 제공되고 그러한 정보가 어떤 이유에서건 거래비밀보장 대상이 된다면, 일반원칙상 지급대가는 논리(logic), 알고리즘(algorithms), 혹은 프로그램언어, 또는 기술과 같은 프로그램을 이루는 아이디어나 원리를 구성하는 정보에 대한 것으로 볼 수밖에 없다.

11.6 실제 사업에 있어, 노하우와 기술적 지원을 모두 포함하는 계약이 체결되고 있다. 여러 계약 중 한가지 실례는 가맹권(franchising)계약이다. 가맹권 공여자는 가맹권 계약자에게 자신의 지식과 경험을 나누어주고, 이에 더하여 다양한 기술적 지원을 하는데, 어떤 경우에는 재정적 지원과 제품공급 등의 뒷받침을 한다. 혼합계약(mixed contract)을 적절히 다루는 방법은 원칙적으로 계약에 포함된 정보를 기준삼아 혹은 합리적 배분에 따라, 전체적으로 기재된 대가를 계약에 규정된 여러 부분으로 분해한 후, 결정된 각 부분에 대한 적절한 과세취급을 적용하는 것이다. 그러나, 계약내용의 한 부분이 계약상 훨씬 더 중요한 목적이 되고 나머지 계약내용들은 단지 보조적이고 크게 보아 중요치 않은 성격이라면 이 때 주요부분에 적용되는 소득구분은 일반적으로 대가의 전부에 적용되어야 한다.

12. 컴퓨터소프트웨어에 대한 대가로 수취되는 지급금이 사용료로 분류될 수 있는지 여부는 어려운 문제이지만, 최근 컴퓨터기술의 빠른 성장과 이러한 기술이전이 국경을 초월한다는 점을 감안하면 상당히 중요한 문제이다. 1992년 이러한 분류를 하기 위한 원칙을 정립할 목적으로 주석이 개정되었다. 추가적으로 2000년에 컴퓨터 소프트웨어 거래에서 사업소득과 사용료를 구별하기 위한 정교한 분석에 따라 12항부터 17항까지 개정되었다. 대부분 경우에 있어, 추가적 분석으로 인해 도출된 결론이 이전의 것과 다르지는 않다.

12.1 소프트웨어는 컴퓨터 자체의 운영과정에 필요하거나(운영프로그램) 또는 다른 작업의 수행을 위해 필요한(응용프로그램) 하나의 프로그램, 혹은 일련의 프로그램들이라고 할 수 있다. 소프트웨어는 다양한 매체에 의해 이전될 수 있는데, 예를 들면 서류나 전자적으로, 자기테이프나 디스크, 레이저디스크나 씨디(CD Rom)에 의해 이전될 수 있다. 소프트웨어는 일반 사용을 위해 표준화되거나 단독 사용자를 위해 주문 제작될 수 있다. 또한 컴퓨터 하드웨어의 중요부분으로 이전되거나 다양한 하드웨어에서 사용 가능한 독립된 형태로 이전될 수 있다.

12.2 컴퓨터 소프트웨어 이전을 포함한 거래에서 수취되는 대가의 성격은 특정계약상 양수자(transferee)가 프로그램 사용과 실행과 관련하여 취득한 권리의 성격에 좌우된다. 컴퓨터 프로그램에 대한 권리는 지적자산의 한 형태이다. OECD회원국들의 실상을 연구한 결과 한 국가를 제외한 모든 국가가 저작권법에서 묵시적 혹은 명시적으로 소프트웨어권리를 보호하는 것으로 나타났다. 비록 "컴퓨터 소프트웨어"라는 용어가 통상 지적재산권(저작권)이 수반되는 프로그램과 이것이 담겨있는 매체를 모두 통칭하고 있지만, 대부분 OECD 회원국들의 저작권법에서는 프로그램 저작권과 저작 프로그램의 복제를 의미하는 소프트웨어를 명백히 구별하고 있다. 소프트웨어에 대한 권리 이전은 프로그램저작권 전체권리의 이전으로부터 프로그램이 넣어진 상품사용에 국한된 판매까지 다양한 방식으로 일어나고 있다. 지급대가 또한 다양한 형태를 취할 수 있다. 이런 요소들은 사용료로 정당하게 간주되어야 하는 소프트웨어 대가와 다른 형태의 대가 사이의 경계를 결정하는 일을 어렵게 하고 있다. 컴퓨터 소프트웨어 복제의 용이함으로 인해, 그리고 소프트웨어 취득은 대부분 소프트웨어 실행을 위해 취득자가 복제를 하는 것을 의미한다는 사실로 인해 결정에 있어 어려움은 가중되고 있다.

13. 양수자는 대개의 경우 내재하는 저작권에 대한 부분적 권리 혹은 완전한 권리를 갖게 되거나(아래 13.1항과 15항 참조), 아니면 양수자의 권리는 프로그램 복제본이 유형매체로 있는지 전자적으로 전달되는지 여부와 상관없이, 프로그램 복제본에 대한 부분적 권리 혹은 완전한 권리(혹은 동등한 권리)일 것이다(아래 14항부터 14.2항 참조). 특별한 경우, 거래는 '노하우'나 비밀공식의 이전일 수도 있다(14.3항).

13.1 저작권상 부분적 권리(양도인이 저작권의 일부만 이전)의 취득대가가 프로그램 사용권의 허여대가인 경우, 라이선스(License)없이 사용하는 것이 저작권위반이 된다면 사용료에 해당한다. 이러한 계약에는 저작권있는 프로그램을 포함한 소프트웨어를 복제하거나 일반에 배포할 라이선스 및 프로그램을 개정하거나 공개적으로 시현할 라이선스를 포함한다. 이 경우, 지급금은 프로그램 저작권을 사용할 권리에 대한 대가이다(즉, 계약이 없었다면 저작권자의 배타적 특권이었을 권리를 실행하는 대가). 소프트웨어 지급대가를 정당하게 사용료로 간주하는 경우 2항에서 소프트웨어를 문학적, 예술적 또는 학술적 성과로 분류하도록 규정하였기 때문에, 소프트웨어 사용료에 이 조의 저작권 조항을 적용하는데 어려움이 있을 수 있다. 이 분류는 완벽한 것으로 볼 수 없다. 많은 나라들의 저작권법은 소프트웨어를 특히 문학적 또는 학술적 성과로 분류하여 이 문제를 해결하고 있다. 그렇지 않은 나라들은 학술적 성과로 취급하는 것이 가장 현실적인 접근일 것이다. 소프트웨어를 이중 어떤 유형으로도 분류하기 곤란한 나라들은 양자조약에서 2항을 개정하여 복제권의 성격에 대한 언급을 모두 삭제하거나 혹은 소프트웨어에 대하여 특별히 언급하는 것이 가능할 것이다.

14. 다른 거래유형에서, 저작권과 관련하여 수취한 권리는 사용자가 프로그램을 운영하는데 필요한 정도로 한정되는데, 예를 들면 프로그램을 복제할 권리만이 양수자에게 허여되는 경우이다. 이는 프로그램 복제본을 취득하는 거래에서 전형적인 상황이다. 이 경우 이전되는 권리는 컴퓨터 프로그램 성격에 따라 결정된다. 사용자는, 예를 들면 자신의 컴퓨터 하드드

라이브에 복사하거나, 기록저장을 위해 복사(archival copy)할 수 있도록 허용된다. 이와 관련하여, 저작권법상 컴퓨터 프로그램에 대한 보호는 나라마다 틀리다는 점을 주목할 필요가 있다. 어떤 나라에서는 라이선스없이 컴퓨터 하드디스크나 본체기억장치(random access memory)에 프로그램을 복제하는 행위는 저작권침해가 된다. 그러나, 많은 나라의 저작권법은 컴퓨터 프로그램이 포함된 소프트웨어의 소유자에게 이 권리를 자동적으로 부여한다. 이 권리가 법상 허여되었는지 혹은 저작권자와의 라이선스계약상 허여되었는지 여부를 떠나, 컴퓨터 하드디스크나 본체기억장치에 프로그램을 복제하거나 기록저장을 위해 복사하는 일은 프로그램을 사용하는데 있어 중요한 단계이다. 그러므로, 이러한 복제행위와 관련된 권리는, 사용자로 하여금 프로그램을 효과적으로 이용케 하는 것 이상이 아닌 경우, 조세목적상 거래성격을 분석함에 있어 무시되어야 한다. 이러한 거래유형의 지급대가는 7조에 따른 상업적 소득으로 취급될 것이다.

14.1 양수자에게 컴퓨터 프로그램을 이전하는 방식은 관련이 없다. 예를 들면, 양수자가 프로그램 복제본을 담은 컴퓨터 디스크를 취득하건 아니면 모뎀연결을 통하여 자신의 컴퓨터 하드디스크로 직접 복제본을 받건 문제가 되지 않는다. 또한 양수자의 소프트웨어 사용에 있어 제한이 있다는 점도 상관이 없다.

14.2 컴퓨터 프로그램 복제의 용이함으로 인해, 양수인이 자신의 사업상 사용만을 위해 프로그램을 다수 복사할 권리를 취득하는 배포계약을 체결하게 된다. 이런 계약은 통상 “사이트(site) 라이선스", "기업(enterprise) 라이선스”나 "네트웍(network) 라이선스"로 불려진다. 비록 이런 계약이 프로그램의 다수 복제를 가능케 하지만, 그 권리는 일반적으로 사용권자의 컴퓨터나 네트웍상 프로그램을 운영할 정도로만 한정되며, 다른 목적의 복제는 라이선스상 허용되지 않는다. 이러한 계약상 지급대가는 대부분의 경우 7조에 해당하는 상업적 소득으로 취급된다.

14.3 통상적인 경우는 아니지만 컴퓨터 소프트웨어 이전의 또 다른 거래유형은 소프트웨어 제작업체(software house)나 컴퓨터 프로그래머가 논리, 알고리즘(algorithm), 프로그램 언어나 기술 등의 프로그램에 대한 지식과 원리를 제공키로 계약하는 경우이다. 이 경우, 지급금이 비밀공식이나 별개 권리로 존재할 수 없는 산업적, 상업적 혹은 학술적 경험과 관련된 정보의 사용 혹은 사용할 권리에 대한 대가라면 사용료로 구분될 것이다. 이는 프로그램 복제권이 최종사용자의 사용을 위하여 취득되는 일반적 경우와 구별된다.

14.4 소프트웨어 저작권자와 중간판매인(distribution intermediary)간의 계약으로 중간판매인은 프로그램 복제권을 제외한 복제프로그램 판매권을 취득하기도 한다. 이러한 거래에서, 저작권과 관련되어 취득한 권리는 상업적 중간판매인이 소프트웨어 프로그램을 판매하는데 필요한 정도로 제한된다. 이 거래에서, 소프트웨어 복제물(software copies)의 취득대가를 지급할 뿐 소프트웨어 저작권과 관련된 어떠한 권리도 이용하지 않는다. 따라서 중간판매인이 소프트웨어 복제권 없이 소프트웨어 복제물을 취득하고 판매하는 거래에서 세무목적상 거래성격을 분석함에 있어 이러한 판매활동과 직접적 연관이 없는 복제권은 고려할 필요가 없

다. 이러한 거래유형의 지급대가는 사업소득(7조)에 해당된다. 이는 판매되는 복제물을 유형매체로 운반하는 혹은 전자적으로 판매하든 상관이 없으며, 또한 소프트웨어를 고객컴퓨터에 깔기 위해 약간 조정하는(customization) 경우에도 마찬가지이다.

15. 저작권에 대한 배타적소유권 이전에 대하여 대가가 지급되는 경우, 그 지급액은 사용료로 볼 수 없고 이 조의 규정이 적용되지 않는 것은 명백하다. 아래 경우와 같이 관련된 권리를 이전할 경우 구분상 어려움이 있을 수 있다;

- 제한된 기간 동안 혹은 제한된 지역내에서 저작권(copyright)의 독점사용권 ;
- 사용에 비례하여 추가적으로 지급하는 대가 ;
- 사실상 일시불(lump sum)지급 형태의 대가.

16. 각 사례는 개별적 사실에 따라 평가되겠지만, 개별적이고 구체적인 재산에 해당하는 권리(대부분의 경우 사용기간제한 권리 및 사용지역제한 권리에 해당)의 양도대가인 경우, 이러한 지급대가는 12조의 사용료보다는 7조의 상업적 소득이나 13조에서 거론되는 양도소득이 된다. 이는 권리의 소유권이 전부 또는 일부 양도되었을 때의 대가를 권리사용에 따른 것으로 볼 수 없다는 사실에서 추론된다. 양도와 같은 거래의 본질은 대가형태, 할부대가지급, 또는 여러 나라들이 동의하는 것처럼 지급액이 우발상황과 관련돼 있다는 사실에 의해 변할 수 없는 것이다.

17. 소프트웨어 대가지급이 혼합계약하에 이루어질 수 있다. 이런 계약의 예에는 내장소프트웨어와 함께 컴퓨터를 판매하고, 용역제공규정에 함께 포함된 소프트웨어 사용권을 이전하는 경우가 있다. 특허권 사용료나 노하우와 관련된 문제를 다루기 위해 위 11항에 언급된 방법은 똑같이 컴퓨터소프트웨어에도 적용될 수 있다. 필요할 경우 어떤 계약하에 지급될 대가총액은 계약에 포함된 정보를 기준으로 나눠지거나 합리적 배분방식에 의해 각 부분에 적용될 적절한 과세취급에 따라 나누어져야 한다.

17.1 소프트웨어 대가에 대해 위에서 언급한 원칙은 화상, 소리 혹은 문자와 같은 다른 형태의 디지털 상품의 거래에 대하여도 또한 적용될 것이다. 전자상거래의 발전은 이러한 거래의 숫자를 증가시켜왔다. 이러한 거래에서 발생되는 대가가 사용료에 해당하는지 여부를 결정함에 있어 생기는 가장 중요한 문제는 결정적으로 대가가 무엇 때문에 지급되는지를 구별하는 것이다.

17.2 일부 국가들의 관련법에서는 고객이 디지털상품을 전자적으로 다운로드할 수 있게 하는 거래는 고객이 저작권을 사용할 수 있게 하는 것인데, 이는 디지털 콘텐츠(digital content)를 하나 혹은 그 이상 복사할 수 있는 권리가 계약상 허용되기 때문이다. 대가의 핵심이 저작권 사용 혹은 권리의 사용권 이외의 것이고 저작권의 사용이 고객의 컴퓨터, 네트워크 혹은 기타 저장장치에 다운로드, 저장, 실행(operation), 작업수행(performance)할 수 있게 하거나, 화면에 출력하는데 필요한 정도의 권리에 한정되는 경우, 이러한 저작권 사용은 “사용료” 정의를 적용하기 위해 대가 성격을 분석하는데 영향을 주어서는 안 된다.

17.3 이는 고객 자신이 사용하거나 즐기기 위해 디지털 상품(소프트웨어, 소리, 혹은 문자 등)을 고객이(회사가 될 수도 있음) 전자적으로 다운로드 하도록 허용하는 거래의 경우이다. 이 거래에서, 대가의 핵심은 디지털 부호 형태로 전송된 데이터의 취득에 대한 것이므로, 사용료에 해당하지 않고 상황에 따라 7조나 13조에 해당한다. 디지털 부호를 고객의 하드디스크나 기타 영구저장장치에 복사하는 행위가 관련법과 계약상 조건에 따라 고객에 의한 저작권의 사용을 포함한다 해도, 이러한 복사는 디지털 부호를 받아들이고 저장하는 수단에 불과하다. 이러한 저작권 사용은 소득 구분을 위해서는 중요한 것이 아니며, 대가가 주로 무엇 때문에 지급되는지를 설명하지 못하는데 (즉 디지털 부호의 형태로 전송된 자료를 취득하기 위한 것임), 이는 사용료 정의를 적용하는데 결정적 요소인 것이다. 또한 관련법이나 거래조건에 따라 복사를 하는 것을 고객보다는 공급자가 저작권을 사용하는 것으로 본다면 이러한 거래를 "사용료"로 구분할 근거는 없는 것이다.

17.4 이와 대조적으로, 대가의 핵심이 디지털 상품의 저작권을 사용한 권리의 허여를 목적으로 전자적으로 다운로드한 데 대한 것이라면, 이는 로열티에 해당할 것이다. 이는 예를 들면, 출판인이 출판하는 책표지에 넣기 위해 전자적으로 다운로드한 저작권등록 사진을 재생할 권리를 취득하면서 대가를 지급하는 경우이다. 이 거래에서, 대가의 핵심적 부분은 디지털상품의 저작권을 사용할 권리를 취득하는 것, 즉 사진을 재생하고 배포할 권리로, 단순히 디지털 콘텐츠를 취득하기 위한 것은 아니다.

18. 혼합계약과 관련하여 위에 제시된 견해는 또한 예술가의 연주, 특히 지휘자의 오케스트라공연 또는 음악가의 연주회와 관련하여 적용될 수 있다. 공연의 동시 라디오중계에 대한 지급금과 함께 받은 음악연주 대가는 17조에 해당한다. 음악연주가 녹음되어 레코드 판매나 공중방송을 하고 예술가가 사용료를 받기로 하였다면, 동일 계약인지 아니면 분리된 것인지 여부와 상관없이 예술가가 수취한 지급대가는 사용료로 12에 해당한다. 그런데, 음향녹음에 대한 저작권을 관련 저작권법이나 계약조건에 따라 예술가가 계약상 용역(예. 음악공연중 녹음)을 제공키로 합의한 사람 혹은 제삼자가 가진다면, 이러한 계약에 따른 지급대가가 녹음의 판매에 부수적인 것이라 해도, 이러한 지급대가는 이 조가 아닌 7조에 해당하거나(즉, 용역수행이 지급지국이 아닌 곳에서 일어나는 경우), 17조에 해당하게 된다.

19. 더 나아가 광상, 광물자원 혹은 기타 천연자원에 대한 변동 혹은 고정지급대가는 6조에 해당하고, 따라서 이 조에 해당하지 않음을 분명히 한다.

3항

20. 일부 국가는 자국내 원천에서 발생되어 다른 국가 거주자인 개인 또는 법인에게 지급되는 배당, 이자, 사용료는 수익자가 원천지국에 국내사업장을 갖고 있는 경우, 원천지국과 수익자 거주지국에서 이중과세방지 대상이 되지 않는다고 본다. 3항은 "국내사업장의 흡인력"으로 일컬어지는 이러한 개념에 입각하고 있지 않다. 한 체약국 거주자가 다른 국가 소재 원천에서 수취한 사용료는 일종의 법적의제 혹은 법적추정으로 거주자가 다른 국가에 갖는

국내사업장에 연관되므로, 원천지국은 이 경우 과세를 자제할 의무가 없음을 말하는 것은 아니다. 이 항은 단지 원천지국에서 사용료가 국내사업장 재산의 일부인 자산이나 권리와 관련되거나 국내사업장과 실질적으로 연관되어 지급된다면, 다른 국가 거주자인 수익자가 소유하는 국내사업장 이익의 일부로 과세할 수 있음을 규정하고 있다. 이 경우, 3항은 사용료의 원천지국에 이 조에 따른 제한을 완화하고 있다. 지금까지의 설명은 7조의 주석과 일치한다.

21. 이 항으로 인해 사용료 소득에 대해 조세특혜를 주는 국가에 오로지 조세특혜를 받을 목적으로 세워진 국내사업장에 권리나 자산을 이전하여 조약을 남용할 수도 있다는 지적이 있었다. 이러한 조약이용 거래에 대해 국내법상 반조약이용 규정을 적용하게 된다는 사실이 외에도, 특정 장소는 사업이 그 곳에서 수행되는 경우에만 국내사업장을 구성할 수 있고, 또한 아래에서 설명하는 것처럼 권리나 자산이 그 장소에 실질적으로 관련되어야 한다는 요건은 회계목적으로 국내사업장의 장부에 권리나 자산을 단순히 기록하는 것 이상을 필요로 한다.

21.1 7조 2항의 적용을 위한 국내사업장 소득배분보고서에서 개발된 원칙(보고서 I부 72-97항 참조)에 따라 권리(right)나 자산(property)의 경제적소유권이 국내사업장에 귀속되는 경우, 사용료지급의 원인이 되는 권리나 자산은 국내사업장과 실질적으로 관련되므로 그에 따라 국내사업장 사업자산의 일부를 구성하게 된다. 7조 2항의 맥락에서 볼 때, 권리나 자산의 경제적소유권은 소득세 목적상 부수하는 이익 및 부담을 향유하는 개별기업의 소유권과 같은 의미이다.(예. 권리나 자산의 소유권에 귀속되는 사용료에 대한 권리 및 권리나 자산의 가치증가나 감소로 인한 이익이나 손실의 가능성)

21.2 보험활동을 수행하는 기업의 국내사업장의 경우, 권리나 자산이 국내사업장과 실질적으로 관련되었는지는 국내사업장에 귀속되는 투자자산에 대한 국내사업장의 소득을 결정할 때 권리나 자산에 대한 소득(income) 또는 권리나 자산으로 인한 평가이익(gain)을 감안할지에 대한 국내사업장 소득배분보고서 IV부(IV부 165-170항 참조)의 지침을 고려하여 결정한다. 이러한 지침은 일반적인 성격이므로, 세무당국은 유연하고 실용적인 접근을 하면서 기업이 국내사업장과 실질적으로 관련되는 특정자산을 식별할 목적으로 그 지침을 합리적이고 일관되게 적용하도록 고려해야 한다.

4항

22. 이 항의 목적은 사용료 과세와 관련하여 지급자와 실질적소유자간 또는 그 둘과 다른 사람간의 특수관계 때문에 사용료지급액이 지급자와 실질적소유자가 정상적으로 계약할 때 합의했을 금액을 초과하는 경우 이 규정의 적용을 제한키 위한 것이다. 이 경우, 이 조의 규정은 정상거래 금액에만 적용되고, 사용료의 초과부분은 조약의 다른 규정을 적절히 고려하여 양 체약국의 법에 따라 과세된다. 이 항은 사용료 금액의 조정만을 허용하는 것이며 사용료를 다른 소득종류, 즉 출자금의 증가로 구분하는 식으로 재분류하는 것은 아니다. 12

조 4항에 따라 이러한 조정이 가능하려면 “대가를 지급하는 사용, 권리나 정보와 관련하여” 라는 제한 규정을 삭제하는 것이 필요하다. 내용을 명확히 할 필요가 있는 경우, “초과하는” 뒤에 “무조건(for whatever reason)"과 같은 말을 추가할 수 있다.

23. 이 조항을 적용하기 위해서는, 지급자와 실질적소유자간 혹은 그 둘과 다른 사람간의 특수관계때문에 초과지급이 이루어져야 함은 문맥상 명확하다. 지급자를 직.간접으로 통제하거나, 지급자에 의해 직.간접으로 통제되거나, 또는 지급자와 공통이해를 가진 그룹에 종속된 개인이나 법인에게 사용료가 지급되는 경우를 예로 들 수 있다. 그리고, 이런 사례들은 9조에서 검토한 사례들과 유사하거나 동일하다.

24. 한편, 특수관계의 개념은 혈연이나 혼인관계까지도 포함하며, 일반적인 법률관계와 구별하여 사용료대가를 증가시키는 모든 공동이해관계(community of interest)를 포함하는 개념이다.

25. 사용료 초과분에 적용되는 과세취급과 관련하여, 관련국 법규정과 조약규정 적용을 위한 분류로서 소득유형을 결정함에 있어, 각 사례마다 상황에 따라 초과분의 정확한 성격이 확정되어야 한다. 각 사례에 따라 사용료 초과분에 적용할 조약규정의 결정에 양 체약국이 곤란을 느낀다면, 4항의 말미에 조항의 근본취지를 해치지 않는 한도에서 추가적인 분류를 넣는 것은 문제가 없다.

26. 양 체약국의 법규정과 원칙이 다름으로 해서 초과분에 대하여 조약의 서로 다른 조문을 적용해야 할 경우, 조약에 규정된 상호합의절차에 따라 문제를 해결할 필요가 있을 것이다.

주석에 대한 이견

27. 이태리, 스페인은 8.2항의 해석에 찬성하지 않는다. 스페인 및 이태리는 소유권의 일부가 양도되는 경우 그 대가는 사용료정의에 언급된 요소의 소유권 양도대가는 12조 범위에 해당한다는 견해이다.

27.1 10.1항과 관련하여, 이태리는 계약에 따라 상품의 독점판매권 혹은 사용료정의에 언급된 기타권리와 용역의 독점제공권을 허용하는 경우, 계약에 따른 상품이나 용역의 독점제공권에 대한 지급대가는 상황에 따라 12조에 해당한다는 견해이다.

28. 멕시코, 포르투갈, 스페인은 14항, 14.4항, 15항 및 17.1항부터 17.4항의 해석에 찬성하지 않는다. 멕시코, 포르투갈, 스페인은 소프트웨어 관련 지급대가는 소프트웨어에 대한 권리 일부가 이전되는 경우, 지급대가가 상업적 이용을 위한 소프트웨어 저작권을 사용할 권리에 대한 대가거나, 소프트웨어가 완전히 표준화된 것이 아니고 어떤 식으로든 구매자에게 맞게 변형되는 경우 구매자의 사업적 사용을 위해 취득된 소프트웨어와 관련된다면 이 조

의 범위에 해당한다는 견해를 갖는다. (다만, 구매자에 맞게 변형하거나 복제할 권리가 없는 표준소프트웨어복사본을 배포할 권에 대한 대가는 제외한다.)

29. 멕시코는 8.2항의 해석에 찬성하지 않는다. 멕시코는 지역적으로 제한되거나 시간적으로 제한된 권리이전에 대한 대가는 12조의 범위에 해당한다는 견해인데, 사용료정의에 언급된 재산요소에 고유한 권리의 일부가 이전된 것이기 때문이다.

30. 슬로바키아 공화국은 14항, 15항 및 17항의 해석에 찬성하지 않는다. 슬로바키아 공화국은 소프트웨어와 관련한 지급대가는 소프트웨어에 대한 권리 전부가 양도되지 않는 경우라 해도 상업적 사용을 위해 소프트웨어의 저작권을 사용하는 대가이거나 구매자의 개인적 혹은 사업적 사용을 위해 취득한 소프트웨어와 관련하여 대가가 지급된다면, 소프트웨어에 대한 지급대가는 이 조의 범위에 해당한다는 견해를 가진다. 다만, 이 때 개인적 사용은 완전히 표준화된 소프트웨어가 아니라 어떤 식으로든 구매자에게 맞게 변형되는 경우에 한한다.

31. 그리스는 위 14항과 15항의 해석에 찬성하지 않는다. 그리스는 소프트웨어와 관련한 지급대가는, 상업적 사용 혹은 구입자의 개인적, 사업상 사용을 위한 소프트웨어의 사용(혹은 사용할 권리)에 대한 대가인지 여부와 상관없이, 이 조의 범위에 해당한다는 견해를 가지고 있다.

31.1 14항과 관련하여, 한국은 이 항이 노하우가 컴퓨터 소프트웨어의 형태로 이전될 수 있다는 점을 무시하고 있다는 견해이다. 따라서, 한국은 소프트웨어나 컴퓨터 프로그램을 통하여 비거주자에 의해 수입되는 노하우를 12항에 따라 취급해야 한다고 판단하고 있다.

31.2 이태리는 14.4항의 해석이 모든 경우에 적용된다는 데에 동의하지 않는다. 이태리는 배포행위와 관련하여 허용된 권리를 포함하는 모든 상황을 감안하여 개별사안을 검토할 것이다.

31.3 9.1항에 대하여, 독일은 파이프라인 운송능력, 기술설비능력, 전력 및 통신 송신라인 및 케이블 (라디오 및 텔레비전 프로그램 배포 포함)에 대한 처분권의 취득으로 지급되는 대가는 산업적, 상업적, 학술적 장비의 임대로 인한 대가로 간주될 수 있다는 입장이다.

31.4 그리스는 11.4항의 6번째 줄의 해석에 찬성하지 않으며, 모든 관련 지급대가는 이 조의 범위에 해당한다는 견해를 가진다.

31.5 그리스는 컴퓨터 소프트웨어의 다운로드와 관련한 지급대가는 상품이 구매자의 개인적 혹은 사업적 사용을 위해 구매된 경우라 해도 사용료로 취급되어야 하기 때문에 17.2항과 17.3항의 해석에 찬성하지 않는다.

조문에 대한 유보

1항

34. 체코는 국내법에 따라 체코에 원천을 가진 사용료에 10%의 세율로 과세할 권리를 유보한다. 체코는 또한 소프트웨어의 사용이나 사용권에 대한 지급대가를 저작권에 규정된 것과는 다른 조세항목에 해당시킬 권리를 유보한다.

35. 캐나다는 1항에 대한 입장을 유보하며, 양자조약시 10%의 원천세율을 유지코자 한다. 그러나, 캐나다는 문화, 드라마, 음악, 예술 작업과 관련한 저작권 사용료에 대하여, 영화필름 및 텔레비전과 관련하여 사용되는 비디오테잎, 필름작품, 기타 재생매체에 대한 사용료를 제외하고는, 면세를 규정할 예정이다. 캐나다는 또한 모든 경우에 있어 컴퓨터 소프트웨어, 특허권, 노하우와 관련된 사용료에 대하여 감면을 해 줄 것이다.

36. 호주, 칠레, 일본, 한국, 멕시코, 뉴질랜드, 폴랜드, 포루투칼, 슬로바키아공화국, 스페인, 터키는 사용료의 원천 과세권을 유보한다.

37. 이태리는 사용료의 원천과세권을 유보한다. 다만 일정 사용료에 대하여는 호혜적 취급을 허용할 것이다(예 : 저작권사용료). 이태리는 또한 소프트웨어 권리의 사용이나 사용할 권리를 저작권 규정과는 다른 과세항목에 해당시킬 수 있는 권리를 유보한다.

2항

38. 그리스는 사용료 정의의 제9.1, 9.2 그리고 9.3항과 관련된 대가를 포함하는 권리를 유보한다.

39. 호주는 산업적, 상업적, 학술적 설비 및 컨테이너의 리스로 인한 소득을, 그 소득이 호주법에 의해 호주에 원천을 가지는 경우, 이중과세합의하에 사용료로 과세할 권리를 유보한다.

40. 캐나다, 칠레, 체코, 한국 및 슬로바키아는 2항에 “산업적, 상업적, 학술적 설비의 사용이나 사용할 권리”라는 말을 첨가시킬 권리를 유보한다.

41. 그리스, 이태리, 멕시코는 1977년 조약모델의 12조 2항에 규정된 대로 “사용료”의 정의에 산업적, 상업적, 학술적 설비 및 컨테이너의 리스로 인한 소득을 계속 포함시킬 권리를 유보한다.

41.1 폴란드는 “산업적, 상업적, 학술적 설비 및 컨테이너의 사용이나 사용할 권리”로 인한 소득을 사용료의 정의로 사용할 권리를 유보한다.

42. 뉴질랜드는 산업적, 상업적, 학술적 설비 및 컨테이너의 리스로 인한 지급대가를 원천과세할 권리를 유보한다.

43. (삭제됨)

43.1 포루투갈은 산업적, 상업적, 학술적 설비 및 컨테이너의 임대로 인한 소득을 사용료로 원천과세할 권리를 유보하며, 그러한 설비와 컨테이너의 사용 혹은 사용할 권리와 관련한 기술적 지원으로 발생하는 소득 또한 마찬가지로 원천과세할 권리를 유보한다.

44. 포루투갈은 조문 2항에 언급된 유형의 권리나 정보의 사용이나 사용할 권리와 관련한 기술적 지원으로 발생한 사용료를 원천과세할 권리를 유보한다.

45. 삭제

46. 터키는 산업적, 상업적, 학술적 설비 및 컨테이너의 임대로 인한 소득을 원천 과세할 권리를 유보한다.

46.1 멕시코와 미국은 이 조문 2항에 기술된 재산의 양도로 인한 소득이 재산의 생산, 사용, 처분에 부수적인 경우, 이 소득을 사용료로 과세할 권리를 유보한다.

3항

47. (삭제됨)

기타 유보사항

48. 호주, 벨기에, 캐나다, 칠레, 체코, 에스토니아, 프랑스, 이스라엘, 멕시코, 슬로바키아 및 슬로베니아는 이 조문의 허점이라고 생각하고 있는 점을 보완하기 위하여, 이자의 경우와 같은 문제를 다루고 있는 11조의 5항 규정과 일치하는, 사용료의 원천을 정의하는 규정을 제안할 권리를 유보한다.

49. 멕시코는 12조의 2항에서 언급된 권리나 재산의 사용 또는 사용할 권리에 대하여 계약상태에 따라 발생하게 되는 사용료에 대한 규정을 제안할 권리를 유보한다.

50. 슬로바키아는 소프트웨어권리의 사용이나 사용할 권리의 대가를 저작권과는 다르게 세무처리 할 수 있는 권리를 유보한다.

13조에 대한 주석
양도소득에 대한 과세관련

Ⅰ. 서문

1. OECD 회원국의 세법을 비교하면 양도소득 과세는 나라마다 상당히 틀리다는 것을 알 수 있다 :
- 어떤 나라에서는 양도소득을 과세소득으로 보지 않음 ;
- 다른 나라에서는 기업에 발생된 양도소득은 과세하나, 개인의 경우 사업이나 거래과정 이외에서 생긴 양도소득은 과세하지 않음 ;
- 개인에 있어 사업이나 거래과정이외에서 생긴 양도소득을 과세하는 경우에도 그런 과세는 특별한 경우, 예를 들면 부동산 매매이익이나 투기소득(재판매 목적의 자산구입) 등에만 적용됨.

2. 더욱이, 양도소득에 대한 조세는 나라마다 다양하다. 어떤 OECD회원국에서는 양도소득은 통상의 소득으로서 다른 원천의 소득들과 합산하여 과세된다. 이는 특히 기업의 자산양도로 인한 양도소득에 적용된다. 그러나, 많은 OECD회원국의 경우 양도소득은 부동산 양도소득세,일반 양도소득세, 자본재평가세(증가세:increment tax)와 같은 특별세에 해당하게 된다. 이러한 조세는 납세자의 다른 소득(또는 손실)을 합산하지 않고 각 양도소득 혹은 일년간 발생한 양도소득 총액에 대하여 대개 특별세율로 과세된다. 이들 조세를 모두 설명할 필요는 없다고 본다.

3. 이 조는 위에 언급된 문제를 다루지 않는다. 양도소득이 과세되어야 하는지 여부와 과세된다면 어떻게 과세되어야 하는지 여부의 결정은 각 체약국 국내법에 맡겨지고 있다. 이 조는 국내법상 양도소득을 과세하지 않는 국가에게 양도소득의 과세권을 주고자 하는 것은 결코 아니다.

3.1 이 조는 어떤 종류의 조세에 적용될 것인가를 정하고 있지 않다. 이 조는 체약국이 양도소득에 부과하는 모든 종류의 조세에 적용되어야 한다고 이해된다. 2조의 표현은 이 목적을 달성하고 양도소득에 대한 특별조세를 포함시킬 정도로 충분히 폭넓다고 생각된다. 또한 13조에 따라 한 체약국이 양도소득을 과세할 수 있는 경우, 양도소득과세를 인정하지 않는 이전 조약을 대체하여 새로운 조세조약이 체결된 때에도 새 조약 발효 후에 발생된 양도소득 해당분 뿐 아니라 전체소득에 대하여 과세할 수 있다. 다만 양자합의에 따라 합의된 다른 규정이 있는 경우에는 그에 따른다.

Ⅱ. 조문의 규정에 대한 주석

일반적 논평

4. 조약에 의해 재산 및 그 재산으로부터 얻어지는 소득에 과세권이 있는 국가에 일정 종류 재산의 양도소득에 대한 과세권까지 주는 것이 통상적이다. 사업재산의 양도소득 과세권은 그 소득이 양도소득인지 혹은 사업소득인지 여부를 떠나 같은 국가에 주어져야만 한다. 따라서, 양도소득과 사업소득(commercial profit)은 구별되지 않았고, 양도소득에 관한 이 조가 적용될 것인지 아니면 사업소득에 관한 7조가 적용될 것인지에 대한 특별규정도 필요하지 않다. 그런데, 양도소득으로 과세할 것인지, 통상소득으로 과세할 것인지에 대한 결정은 과세국가의 국내법에 맡겨져 있다. 조약은 이 문제를 사전에 판단하고 있지 않다.

5. 이 조는 양도소득에 대한 상세한 정의를 하고 있지 않다. 이는 위 언급한 이유로 필요치 않다. "재산의 양도"란 용어는 특히 재산의 매매나 교환을 포함하며, 또한 부분양도, 수용(expropriation), 회사에 대한 주식교환 현물출자, 권리 매각, 증여(gift) 및 사망으로 인한 재산상속관련 양도소득을 포함하기 위해 쓰여지고 있다.

6. 대부분의 양도소득 과세국은 재산의 양도가 일어나는 때에 과세한다. 그러나 그중 일부 국가들은 소위 실현된(realised) 양도소득에만 과세한다. 어떤 경우에는 양도가 행해지더라도 과세대상으로서의 양도소득이 인식되지 않는다(양도소득이 새 재산을 취득키 위해 사용되는 경우). 실현이 되었는지 여부는 해당 국내법에 따라 결정되어야 한다. 과세권을 가진 국가가 양도가 일어났을 때 권한을 행사하지 않는데는 어떤 문제도 있을 수 없다.

7. 원칙적으로 재산양도와 관련되지 않은 가치평가는 과세대상이 아닌데, 문제의 재산을 소유자가 여전히 소유하는 한 양도소득은 단지 서류상으로만 존재하기 때문이다. 그러나, 양도가 이루어지지 않더라도 자산평가나 사업재산 재평가에 대해 과세하는 조세법들이 있다.

8. 특별한 경우, 양도되지 않은 재산의 재평가에 대하여 과세를 하게 된다. 이는 소유자가 재산을 장부상 재평가하는 방식으로 재산가치를 증가시키는 경우이다. 또한, 이러한 장부상 자산재평가는 내국통화의 가치하락의 경우에도 발생한다. 많은 국가들이 이러한 장부상 이익, 유보금액, 불입자본 증가 및 재산내재가치에 따른 장부가치 조정으로 인한 재평가 등에 특별세를 부과하고 있다. 이러한 재산평가세(증가세)는 2조에 따라 조약에서 다루어지고 있다.

9. 재산평가나 사업자산 재평가를 과세하는 경우, 원칙적으로 그 재산 양도의 경우와 같은 논리가 적용되어야 한다. 그러한 경우를 공개적으로 언급하거나 특별규정을 만들 필요가 있을 것 같지는 않다. 6조, 7조 및 21조의 규정과 마찬가지로 이 조의 규정으로 충분한 것 같다. 국내사업장의 사업재산 일부를 구성하는 경우 우선적 과세권이 그 재산 소재지국에 주어지는 예외를 제외하고는, 원칙적으로 과세권은 위 언급된 규정에 의해 양도인의 거주지국에 주어진다. 그러나, 아래 13항에서 17항까지 다루어지는 사례에 대하여는 특별한 주의가 요망된다.

10. 어떤 국가에서는 자국 영토내 소재한 국내사업장 재산을 다른 국가에 소재한 국내사업

장이나 같은 기업의 본사에 이전하는 것을 재산 양도와 같이 취급한다. 이 조는 이 국가들이 7조에 따라 과세한다는 전제하에 이전과 관련하여 발생된 간주 이득이나 소득의 과세를 반대하지 않는다.

11. 이 조는 양도소득이 어디서 생겨났는지에 대해서는 구별하지 않는다. 따라서, 단기간에 발생한 소득(투기소득)뿐 아니라 경제여건의 꾸준한 성장에 따라 장기에 걸쳐 발생한 양도소득도 모두 포함한다. 또한, 내국통화의 가치하락으로 인한 양도소득도 포함한다. 물론, 이런 소득을 과세할지 여부를 결정하는 일은 각 국에 달려 있다.

12. 이 조는 어떻게 양도소득을 계산할 것인지를 정하고 있지 않은데, 이는 국내법에 일임되어 있다. 원칙적으로 양도소득은 양도가에서 원가(cost)를 공제하여 계산된다. 원가를 산출하기 위하여 취득에 부수된 모든 비용과 개량을 위한 모든 지출이 취득가격에 더해진다. 어떤 경우에 원가는 이미 주어진 감가상각 허용액을 차감한 후 계산된다. 일부 세법은 원가 대신에 양도소득 과세 목적으로 재산양도인이 이전에 신고한 가격 등과 같은 다른 기준을 정하고 있는 경우도 있다.

13. 양도소득과세 기준이 양 체약국간에 통일되지 않은 경우, 특별한 문제가 일어날 수 있다. 위 12항의 원칙에 따라 한 국가에서 계산된 재산양도로 인한 양도소득이 다른 국가에서 적용되는 원칙에 따라 계산된 양도소득과 필히 일치하리라고는 기대할 수 없다. 이 문제는 한 국가가 재산 소재지국이기 때문에 양도소득 과세권을 가지는 한편, 다른 국가는 기업 거주지국이기 때문에 과세권을 가지는 경우에 일어난다.

14. 이러한 문제는 아래 사례에서 설명될 수 있다; A국의 기업이 B국에 소재한 부동산을 매입하였다. 그 기업은 A국에서 기장하는 장부상 감가상각 공제를 한다. 만약 그 부동산이 원가이상의 가격에 팔렸다면 양도소득은 실현되고, 이에 더하여 이미 공제된 감각상각액은 상쇄된다. 부동산 소재지인 B국은 장부가 없으므로 부동산 양도소득을 과세할 때 A국에서 기장된 감가상각을 고려할 필요가 없다. 또한, B국은 양도시 A국 장부상의 부동산 가액을 원가로 대체시킬 수 없다. 따라서, B국은 위 12항에 설명된 것처럼 양도소득에 더하여 감가상각 누계액을 과세할 수 없다.

15. 한편, 양도인이 거주하는 A국은 어떤 경우에도 이러한 장부상 이익을 이 조 1항과 23A조에 따라 전액 소득공제할 의무가 없다(이때 세액공제방법을 적용하는 국가는 거의 문제가 생기지 않는다). 장부상 이익이 이전에 A국에서 허용된 감가상각에 의하여 생겼고, 감가상각으로 인해 A국 과세이득이나 소득이 감소하였다면, A국이 이러한 장부상 이익을 과세함은 당연하다. 이는 23A조 주석 44항에서 다루어지는 사례와 일맥상통한다.

16. 더 큰 문제가 A국과 B국의 환율변동으로 인한 이익과 관련하여 일어날수 있다. A국 통화가 평가절하되면 A국 기업은 A국 영토밖에 소재하는 재산의 장부상 가치를 증가시키거나 증가시켜야만 한다. 한 국가 통화의 평가절하와는 별도로, 환율변동은 소위 환 차익이나 차

손을 발생시킨다. B국 소재 부동산을 사고 파는 A국 기업의 예를 들어보자. 만약 B국 통화로 표시된 취득원가와 양도가가 둘 다 같다면 B국에서는 양도소득이 발생하지 않는다. 그러나, A국 통화와 비교하여 B국 통화가치가 재산 취득시보다 양도시에 상승했을 경우, A국 통화로는 기업에 이익이 발생하게 된다. 만약 그 기간동안 B국 통화가치가 하락하게 되면 양도자는 B국에서 인식되지 않는 손실을 보게된다. 이러한 환차익이나 환손실은 외국통화로 체결된 채권, 채무계약에서도발생된다. A국 기업이 B국에 가진 국내사업장 대차대조표에 B국 통화로 채권,채무가 표시되는 경우, 변제가 이루어질 때 국내사업장 장부에는 아무 이익이나 손실이 나타나지는 않는다. 그러나, 환율변동은 본사의 회계에 반영된다. B국 통화가치가 채권 발생시부터 변제시까지 상승(하락)할 경우, 전체적으로 기업은 이익을 실현할 것이다(손실을 인식할 것이다). 이는 또한 채무 발생시부터 변제시까지 B국 통화가치가 하락(상승)하는 경우에도 마찬가지이다.

17. 이 조의 규정은 이러한 환차익 과세와 관련된 모든 문제를 해결하지는 않는다. 대분분의 경우 이러한 이익은 재산의 양도와 관련되지는 않는다; 이 조에 따라 양도소득 과세권을 갖는 국가에서도 대개 이러한 이익에 대해 규정하고 있지 않다. 따라서, 원칙적으로 이 문제는 국내사업장 소재지국이 과세권을 갖는가 하는 것이 아니라, 납세자 거주지국이 소득공제방법을 적용할 때, 대개 본사 장부상으로만 나타나는 그러한 환차익에 대한 과세를 자제해야 되는가의 문제이다. 이 문제에 대한 답변은 이 조뿐 아니라 7조와 23A조에도 있다. 이 사례에서 두 국가간의 의견대립으로 사실상 이중과세를 초래하게 된다면, 이는 25조에 규정된 상호합의 절차로 해결되어야 할 것이다.

18. 또한, 매각재산에 대해 일정 대가가 아닌 양도인 생애동안 연금(annuity)이 지급되는 경우 어느 조문을 적용할 것이지에 대한 의문이 일어난다. 이러한 연금이 취득원가를 상회하는 경우, 재산양도 소득으로 취급해야 하는가 혹은 21조에 따라 “기타소득(income not dealt with)"으로 취급해야 하는가? 두 의견 다 논리적 근거가 타당하므로, 이 문제에 한가지 원칙만을 고집하는 것은 어렵다. 게다가, 이러한 문제가 실제로 제기되는 것은 드문 일로 조약에 넣기 위해 원칙을 수립할 필요성은 없을 것이다. 이러한 문제에 봉착한 체약국들이 25조에 규정된 상호 합의절차에서 해결책을 채택하는 것은 임의이다.

19. 이 조는 복권상금 혹은 공채나 무보증채의 장려금이나 프리미엄에 적용키 위한 것은 아니다.

20. 이 조는 우선적으로 양도재산이 소재지국에서 과세되는 소득을 다루고 있다. 기타의 모든 양도소득에 대하여는 4항에서 양도인 거주지국에 과세권을 주고 있다.

21. 모든 국가가 양도소득을 과세하는 것은 아니므로, 실제로 양도소득에 대해 발생하는 이중과세만을 방지하는 것이 합리적이라고 생각된다. 따라서, 조약상 과세권이 있는 다른 국가가 과세권을 행사하는 경우 한 국가는 국내법상 부여된 과세권을 자제해야 한다는 식으로 체약국들은 양자조약을 보완할 수 있다. 이 경우, 이에 따라 이 조의 4항이 보완되어야

한다. 또한, 23A조 주석 35항에서 제안된 대로 23A조의 수정이 필요하다.

1항

22. 1항은 부동산 양도소득은 소재지국에서 과세될 수 있다고 규정하고 있다. 이 원칙은 6조와 22조 1항의 규정과 일맥상통한다. 이것은 또한 한 기업의 재산을 구성하는 부동산에도 적용된다. 부동산의 정의에 대하여 1항은 6조를 참조하고 있다. 13조 1항은 한 체약국의 거주자가 다른 체약국에 소재한 부동산 양도로 수취한 소득만을 다루고 있다. 따라서, 양도인이 4조 의미상 거주자인 체약국에 소재하거나 제삼국에 소재하는 부동산 양도로부터 수취한 소득에는 적용되지 않는다: 이러한 소득에는 5항의 규정이 적용된다 (2002년 이전 이 항 주석에서 언급된 21조 1항은 적용되지 않음).

23. 4항의 규정은 1항의 규정을 보완하고 있는데, 이는 부동산 보유 회사의 주식을 일부 혹은 전부 양도하여 수취하는 소득에 적용된다.

2항

24. 2항은 한 기업의 국내사업장 사업용 재산의 일부를 구성하는 동산을 다루고 있다. "동산"은 1항에서 취급되는 부동산이외의 모든 재산을 의미한다. 이에는 또한 영업권, 라이센스, 탄소배출권(emissions permits) 등과 같은 무형재산(incorporeal property)도 포함된다. 이러한 재산의 양도소득은 국내사업장 소재지국에서 과세되는데, 이는 사업소득에 대한 원칙과 상통하는 것이다(7조).

25. 이 항은 국내사업장(기업전부와 함께 혹은 단독으로)이 양도되었을 때는 물론 국내사업장의 동산이 양도되었을 때도 마찬가지 원칙이 적용됨을 분명히 하고 있다. 기업 전체가 양도되면, 그때는 국내사업장의 사업재산 일부를 구성하는 동산의 양도로부터 얻어진 것으로 간주되는 소득에 그 원칙이 적용된다. 7조의 원칙은 명시적으로 언급은 되지 않았지만, 유추하여 적용된다. 한 국가의 국내사업장이 다른 국가의 국내사업장(혹은 본사)으로 재산을 이전하는 것은 위 10항을 참조.

26. 한편, 2항이 기업의 지분권(participation) 양도로 인한 소득에 항상 적용되는 것은 아니다. 이 규정은 양도인이 단독으로 혹은 다른사람과 공동으로 소유하는 재산에만 적용된다. 어떤 나라의 법에서는 파트너십의 사업용 자산(capital assets)은 동업자가 소유하는 것으로 본다. 그러나, 다른 나라의 법상 파트너십과 기타 조합(associations)은 세무상 법인체로 취급되어 동업자(회원)와는 구별되는데, 이는 그런 단체에 대한 출자를 회사주식과 같은 방식으로 취급함을 의미한다. 따라서, 이러한 출자분 양도로 인한 양도소득은 주식 양도로 인한 양도소득과 같이 양도자의 거주지국에서만 과세된다. 체약국들은 파트너십 출자분의 양도로 인한 양도소득 과세에 대한 특별원칙을 양자간 합의할 수 있다.

27. 어떤 국가들은 만약 양도자가 자국 영토내에 국내사업장을 가지고 있으면 자국 영토내 원천에서 발생한 모든 양도소득을 자국법에 따라 과세할 수 있다고 생각한다. 2항은 종종 "국내사업장의 흡인력"으로 불리는 그런 개념에 근거하고 있지 않다. 이 항은 단지 국내사업장의 사업재산 일부를 구성하는 동산의 양도로 인한 소득은 국내사업장 소재지국에서 과세한다고 규정할 뿐이다. 다른 모든 동산의 양도로 인한 소득은 4항에 규정된 것처럼 양도자의 거주지국에서만 과세된다. 지금까지의 설명은 7조 주석과 일치하는 것이다.

27.1 이 항의 적용목적상, 7조 2항의 적용을 위한 국내사업장 소득배분보고서에서 개발된 원칙(보고서 I부 72-97항 참조)에 따라 자산(property)의 경제적소유권이 국내사업장에 귀속되는 경우, 그 자산은 국내사업장 사업자산의 일부를 구성하게 된다. 7조 2항의 맥락에서 볼 때, 자산의 경제적소유권은 소득세 목적상 수반하는 이익 및 부담을 향유하는 개별기업의 소유권과 같은 의미이다.(예. 자산의 소유권에 귀속되는 소득에 대한 권리, 감가상각할 수 있는 권한 및 자산의 가치증가나 감소로 인한 이익이나 손실의 가능성) 그러므로, 회계목적상 국내사업장의 대차대조표에 자산을 기표하였다는 단순한 사실은 그 자산이 국내사업장과 실질적으로 관련되었다고 결론짓기에는 충분하지 못하다.

27.2 보험활동을 수행하는 기업의 국내사업장의 경우, 자산에 대한 소득(income) 또는 차익(gain)이 국내사업장에 귀속되는 투자자산에 대한 수익을 결정할 때 감안될지에 대한 국내사업장 소득배분보고서 IV부(IV부 165-170항 참조)의 지침을 고려하여 자산이 국내사업장 사업자산의 일부를 구성하는지를 결정한다. 이러한 지침은 일반적인 성격이므로, 세무당국은 유연하고 실용적인 접근을 하면서 기업이 국내사업장과 실질적으로 관련되는 특정자산을 식별할 목적으로 그 지침을 합리적이고 일관되게 적용하도록 고려해야 한다.

3항

28. 2항의 원칙에 대한 예외가 국제교통에 종사하는 선박, 항공기 및 내륙수운에 종사하는 단정, 그리고 그러한 선박, 항공기, 단정의 운송에 귀착된 동산에 대하여 규정되어 있다. 이들 재산의 양도소득은 선박, 항공기, 단정의 운송기업의 실질적 관리장소가 소재한 국가에서만 과세된다. 이 원칙은 8조 및 22조 3항의 규정과 일치하는 것이다. 8조 3항은 기업의 실질적 관리장소가 선박이나 항공기 위에 있는 경우 적용되는 것으로 이해된다. 거주지국에 배타적인 과세권을 주고자 하거나, 거주기준과 실질적 관리장소기준을 복합적으로 사용하고자 하는 체약국들이 양자조약에서 8조 주석 2항과 3항에 제안된 규정을 3항에 대체시키는 것은 자유이다.

28.1 재산을 양도하는 기업 자신이 3항에 언급된 단정, 선박 혹은 항공기를 운용하는 경우, 자체의 운송활동을 위한 것이건 혹은 장비, 인원 및 보급품을 전부 갖춘 단정, 선박, 항공기를 임대조건으로 리스하는 경우이건 상관없이 3항이 적용된다. 그런데, 단정, 선박 혹은 항공기를 소유한 기업이 이들을 운용하지 않는 경우 3항은 적용되지 않는다(예를 들면, 8항의 주석 5항에서 언급된 일시적인 나용선 리스에 해당하지 않는 것으로, 다른 사람에게 그 재산을 리스하는 경우). 이 경우 그 재산 혹은 관련 동산의 실소유주에게 발생된 소득은 2항

혹은 5항에 해당한다.

28.2 회원국들은 양자조약에서 이러한 상황에 있어 13조의 적용을 분명히 할 수 있다. 회원국들은 조문 3항에 다음과 같은 선택 조항을 채택할 수 있다 (22조 주석 4.1항과 4.2항 함께 참조).

> "3. 기업의 사업재산의 일부를 구성하는 재산의 양도 및 국제운송에서 기업이 운영하는 선박 혹은 항공기로 이루어진 재산의 양도로 인한 소득은 기업의 실질적 관리장소가 소재한 체약국에서만 과세된다."

4항

28.3 가치의 50% 이상이 직.간접적으로 한 체약국에 소재한 부동산으로부터 유래하는 주식의 양도로 인한 소득은 한 체약국에서 과세된다고 규정함으로써, 4항은 이러한 주식의 양도소득과 1항에 의해 규정된 주식을 구성하는 부동산의 양도소득이 다 같이 한 체약국에서 과세된다고 규정하고 잇다.

28.4 주식가치중 일부가 원천지국에 소재한 부동산이 아닌 재산으로부터 유래한 경우에도 4항은 적용대상 주식에 귀속되는 모든 소득에 대한 과세를 허용하고 있다. 주식가치의 50% 이상이 한 체약국에 소재한 부동산에 직.간접적으로 연관되었는지 여부는 일반적으로 그 부동산의 가치를 회사소유 재산의 가치에 비교함으로써 확인될 수 있는데, 이 때 회사의 부채나 기타 부담채무는 고려하지 말아야 한다(채무가 해당 부동산에 대한 담보로 보증되었는지 여부와 상관없이).

28.5 많은 국가들은 양자조약에서 이 항의 범위를 축소하거나 확대하고 있다. 예를 들면, 일부 국가들은 주식으로 인한 소득뿐 아니라, 주식을 발행하지 않는 파트너십이나 신탁과 같은 기타 단체의 지분(interests)이 주식과 유사하게 주로 부동산으로부터 유래하는 경우 지분양도로 인한 소득에도 적용되어야 한다고 생각하고 있다 이러한 지분에까지 이항의 범위를 확장하고자 하는 국가들은 아래와 같이 이 항을 개정할 수 있다:

> "4. 주식가치의 50% 이상이 직.간접적으로 다른 체약국에 소재한 부동산으로부터 유래하는 경우, 주식의 양도 혹은 이와 유사한 지분의 양도로 인해 한 체약국의 거주자가 수취하는 소득은 다른 체약국에서 과세된다."

28.6 또한, 체약국들은 이 항을 적용하기 위하여 부동산과 직.간접적으로 연관되는 주식가치의 비율을 축소하거나 증가시킬 수 있다. 이것은 "50%"를 이들 국가들이 합의하는 비율로 대체함으로써 쉽게 이루어질 수 있다. 일부 국가가 합의에 의해 할 수 있는 또 다른 변경사항은 양도자가 법인에 대한 일정 수준의 지분을 보유하는 경우에만 이 항을 적용하도록 한정하는 것이다.

28.7 또한, 일부 국가들은 체약국의 공인 증권시장에 상장된 회사의 주식양도로 인한 소득, 회사의 구조조정과정에서 일어나는 주식양도로 인한 소득, 혹은 주식가치가 유래되는 부동산이 사업수행(광산이나 호텔 같은)을 위한 부동산인 경우에는 이 항이 적용되어서는 안 된다고 생각한다. 이러한 예외를 두고자 하는 국가들은 임의대로 그러한 규정을 둘 수 있다.

28.8 또 다른 가능한 예외는 연금제도 및 이와 유사한 단체가 보유한 주식과 관련이 있다. 대부분 국가에서는 국내법에 따라 연금제도 및 이와 유사한 단체의 투자소득에 대한 조세는 면제된다. 이러한 단체들의 국내투자와 해외투자를 세무상 동등하게 취급하기 위해 일부 국가들은 상대방 국가 거주자인 이러한 단체들이 수취하는 4항에서 규정된 주식양도차익 등의 투자소득을 원천과세 면제하도록 양자조약에서 규정하고 있다. 이러한 국가들은 18조 주석 69항에 있는 규정과 같은 조항을 양자조약에서 채택하고 있다.

28.9 끝으로, 부동산투자신탁(REITs)의 주식이나 이와 유사한 지분과 관련하여 예외가 있을 수 있다.(10조 주석 67.1항부터 67.7항 참조) 부동산투자신탁의 주요투자자의 지분을 양도하는 경우 이는 부동산 직접투자의 대체지분(substitute) 양도로 간주되므로 4항에 대한 예외를 적용하는 것이 부적절하지만, 부동산투자신탁 소액투자자의 지분양도에 대하여 4항에 대한 예외를 적용하는 것은 적절하다.

28.10 10조 주석 67.3항에서 검토한 것처럼, 부동산투자신탁의 소액투자자 지분은 부동산에 대한 간접소유라기 보다는 주식으로 보는 것이 적절하다. 이런 관점에서, 공개된 부동산투자신탁 소액지분의 양도소득을 원천과세하는 것은 실무적으로 상당히 어렵다. 또한, 주로 부동산으로 부가가치를 창출하는 다른 단체(entities)와 달리 부동산투자신탁은 대부분 소득을 배분하므로, 다른 단체와 비교할 때 양도소득세를 납부할 만한 잔여소득이 남지 않는다. 이러한 견해를 가진 국가들은 조세조약에서 '상대방 체약국에서 과세될 수 있다.'는 말 앞에 '부동산투자신탁인 회사지분의 10% 미만에 해당하는 지분을 직·간접적으로 보유하는 사람의 보유지분을 제외하고'라는 단서를 추가한다. (4항이 위 28.5항에 따라 주식과 유사한 지분을 포함하도록 개정되는 경우 이 단서도 그에 따라 개정되어야 한다.)

28.11 그런데, 일부 국가는 주로 부동산으로 부가가치를 창출하는 회사의 주식양도소득에는 모두 4항이 적용되므로 부동산투자신탁과 공개회사를 구분하여 적용할 이유가 없다는 견해인데, 특히 부동산투자신탁은 소득에 대하여 과세되지 않기 때문이다. 주식시장에 상장된 회사주식의 양도에 대해 예외(위 28.7항 참조)를 두지 않는다면 부동산투자신탁의 지분에 대한 특별한 예외도 둘 수 없다는 것이 이들 국가의 견해이다.

28.12 일부 국가들의 국내법은 4항에 규정된 소득에 대한 과세를 인정하지 않기 때문에, 소득공제방법을 채택한 국가들은 이 항을 조약에 포함함으로써 이 소득을 이중 공제하는 결과를 초래하지 않도록 주의를 기울여야 한다. 이들 국가들은 23A조 및 23B조의 주석 35항에서 제시한 대로 이 소득을 소득공제대상에서 제외하여 세액공제방법을 적용할 수 있다.

5항

29. 1항, 2항, 3항 및 4항에 언급된 것 이외의 재산양도로 인한 소득에 대해 5항은 양도자의 거주지국에서만 과세한다고 규정하고 있다. 이는 22조에 있는 원칙과 일치하는 것이다.

30. 이 조는 회사주식(4항에서 다루는 회사주식 이외의 것), 증권, 공채, 사채 등의 양도소득에 대한 특별원칙을 포함하지 않는다. 그러므로, 이들 소득은 양도자가 거주하는 국가에서만 과세될 수 있다.

31. 주식발행회사의 청산, 주식상환(redemption of shares)이나 감자로 인해 주주가 주식을 양도한다면, 주주가 수취한 대가와 액면가의 차이는 회사가 거주지국에서 양도소득이 아닌 유보소득의 배당으로 취급될 수 있다. 이 조는 그런 배당에 대하여 회사의 거주지국이 10조에 규정된 세율로 과세하는 것을 막지 않는다.; 이러한 차액은 10조 3항에 내포되고 그에 대한 주석 28항에서 해석된 "배당"의 정의에 포함되기 때문에 해당국가의 국내법이 그 차액을 주식으로 인한 소득으로 간주하는 경우 과세가 인정된다. **23A조 및 23B조의 주석 32,1항부터 32.7항에서 설명한 것처럼, 주식발행회사의 거주지국이 그 차액을 배당으로 보는 경우, 주주의 거주지국은 자국법에서 그러한 차액이 양도소득에 해당하는 경우에도 이중과세를 구제해 주어야 한다.** 이러한 해석은 공채나 사채가 액면가나 발행가 보다 높은 가격에 채무자에 의해 상환되는 경우에도 적용된다; 이 경우, 그 차이는 이자로 간주되어 11조에 따라 이자 원천지국에서 제한세율에 해당하게 된다(또한 11조의 20항 및 21항 참조).

32. 직원(employee)이나 임원(member of a board of directors)에게 부여된 주식매입선택권(stock options)의 행사로 취득한 주식의 양도로 인한 양도차익을 15조 및 16조가 적용되는 주식매입선택권으로 인한 소득과 구분할 필요가 있다. 이러한 주식매입선택권 행사소득과 양도차익의 구분과세 원칙은 15조 주석 12.2항부터 12.5항 및 16조 주석 3.1항에 설명되어 있다.

주석에 대한 이견

32.1 3.1항과 관련하여, 오스트리아와 독일은 새로운 조약이 발효되는 경우에도 새로운 조약이 적용되는 날 이전에 발생한 자산평가차액을 과세할 권리를 없앨 수 없다는 견해이다.

조문에 대한 유보

33. 스페인은 주식이나 기타 법인상 권리에 대한 소유권이 스페인내 소재한 부동산의 향익을 직접적 혹은 간접적으로 누리는 것일 때 스페인 회사의 주식이나 기타 법인상 권리의 양도소득 과세권을 유보한다.

34. (삭제됨)

35. 핀란드는 주식이나 기타 법인상 권리가 핀란드내 소재하거나 회사에 의하여 소유된 부동산을 향익할 권리를 누리는 것일 때 핀란드회사의 주식이나 기타 법인상 권리의 양도소득 과세권을 유보한다.

36. 프랑스는 5항의 규정을 받아들이지만, 다만 프랑스 거주자인 회사의 실질적 참가지분인 주식이나 권리, 혹은 그 재산이 주로 프랑스 소재 부동산으로 구성된 회사 주식이나 권리의 양도소득 과세와 관련된 법률에 대한 그 규정 적용 가능성을 유지하고자 한다.

37. (삭제됨)

38. 뉴질랜드는 3항과 5항에 대한 입장을 유보한다.

39. 칠레와 스페인은 그들 회사의 주식이나 기타 법인상 권리의 양도소득을 과세할 권리를 유보한다.

40. 터키는 자국법에 따라 자국영토 내에서 동산과 2항에 언급된 것 이외의 모든 재산을 만약 그 취득과 양도 사이의 기간이 2년 이하인 경우에는 양도소득을 과세할 권리를 유보한다.

41. 이 조의 5항에도 불구하고 주식의 양도금액이 덴마크법에 의해 배당으로 판단되면 덴마크는 10조의 2항에 따라 이 양도금액을 배당으로 과세할 권리를 유보한다.

42. 일본은 금융기관의 지급불능 때문에 일본정부가 금융기관에 대한 구제금융의 일환으로 취득하였던 주식을 양수한 경우 취득한 금융기관의 주식의 양도소득을 과세할 권리를 유보한다..

43. 덴마크, 아일랜드, 노르웨이 및 영국은 해양 수산화탄소 탐사와 개발 및 관련활동과 관련된 양도소득에 대하여 특별조항을 삽입할 권리를 유보한다.

43.1 그리스는 해양의 탐사와 개발 및 관련 활동과 연관된 자본소득에 대한 규정을 특별조문에 포함시킬 권리를 유보한다.

44. 덴마크, 노르웨이, 스웨덴은 스웨덴항공(SAS)이 수취한 양도소득에 대하여 특별조항을 삽입할 권리를 유보한다.

45. 한국은 거주자인 회사의 실질적 참가지분을 구성하는 주식이나 기타 법인상 권리의 양도소득을 과세할 권리를 유보한다.

46. 미국은 부동산 세법(real property tax act)에 따른 해외투자로 인한 일정 부동산소득에 과세할 권리를 유보코자 한다.

47. 해운과 관련한 특별상황 때문에 그리스는 국제교통선박 및 그 선박의 운송에 부속된 동산의 양도로 인한 양도소득에 대한 조약규정과 관련하여 행동의 자유를 보유한다.

48. 아일랜드는 양도이전에 5년 동안 아일랜드 거주자였던 개인의 자산양도소득을 과세할 권리를 유보한다.

49. 멕시코는 멕시코 거주자인 회사의 실질적 지분권의 일부인 주식이나 권리, 혹은 주로 그 자산이 멕시코에 소재한 부동산으로 구성된 회사의 주식이나 권리의 양도소득 과세와 관련하여 자국법 규정을 적용할 가능성을 유지코자 하는 입장을 유보한다.

50. 미국은 컨테이너 양도소득을 이 조문 3항의 범위에 포함시킬 권리를 유보한다.

51. 벨기에, 룩셈부르크, 네덜란드 및 스위스는 조세조약에 4항을 포함하지 않을 권리를 유보한다

14조에 대한 주석
독립적 인적용역의 과세관련

[‘OECD조세조약모델 14조에 대한 검토’(2000년 1월 27일 재무위가 채택하고 2권 R(16)-1에 게재됨)에 의거하여 14조는 2000년 4월 29일 조세조약모델에서 삭제되었다. 이것은 7조의 국내사업장 개념과 14조의 일정근거지 개념간에 혹은 7조나 14조를 적용하여 소득을 계상하고 조세를 계산하는 방식에 실질적 차이가 없다는 점을 고려한 것이다. 또한, 어떤 활동이 7조가 아닌 14조에 해당하는지 항상 명확한 것도 아니었다. 14조를 삭제함으로 해서, 전문직업적 용역이나 기타 독립적 성격의 활동으로 인한 소득은 7조의 사업소득으로 취급하게 되었다.]

15조에 대한 주석
근로 소득[32]의 과세 관련

1. 1항은 고용으로 인한 소득(연금이외의)의 과세에 있어 일반원칙을 확립하고 있는데, 즉 그런 소득은 실제 고용된 국가에서 과세된다는 것이다. 용역이 근로의 실행으로 제공되는지에 대한 문제는 가끔 8.1항에서 검토하는 문제를 야기한다. 근로소득이 지급되는 활동을 수행하는 때에 근로자가 물리적으로 실재하는 장소에서 고용은 실행되는 것이다. 여기에서, 고용과 관련하여 다른 국가 원천에서 보수를 받은 한 체약국 거주자는 보수관련 작업결과가 다른 국가에서 이용되었다는 이유로 다른 국가에서 과세되지 않는다는 추론이 가능하다

2. 연금(18조) 및 정부용역관련 보수나 연금(19조)의 경우에만 일반원칙에 대한 예외가 인정된다. 회사 이사회구성원의 보수는 16조에 해당한다.

2.1 회원국들은 일반적으로 "급여, 임금 및 기타 유사보수"에는 고용과 관련하여 받는 유사한 급부(benefit)를 포함되는 것으로 이해하고 있다(예컨대 주식매입선택권 및 주택, 자동차, 건강생명보험이나 클럽회원권 등의 사용).

2.2 15조에서 원천지국과세를 위해 규정한 조건은 원천지국에서 고용의 실행으로 급여, 임금 및 기타 유사보수가 수취되어야 한다는 것이다. 이러한 원칙은 그 소득의 실제 지급시기, 미지급 여부 또는 근로자가 정확히 수취하였는지 여부와 상관없이 적용된다.

2.3 어떤 경우, 개인에게 지급된 봉급, 급여 및 기타 유사한 지급대가의 얼마가 해당국에서 근로제공으로 인한 것인지 판단하기 어려운 경우가 있다. 아래 12.6항부터 12.13항에서 여러 국가들에서 근로를 제공하는 근로자에게 주식매수선택권(stock options)을 부여하는 경우 이러한 문제에 대한 해결책을 제시하고 있다. 이러한 문제는 근로제공 이후에 이루어지는 지급대가의 경우에도 또한 일어날 수 있다. 이러한 지급대가는 국제적인 상황에서 조세조약적용문제를 야기하는데, 이에는 국경에 걸쳐 근로를 제공하는 근로자, 근로기간 동안 여러 국가에 걸쳐 근로를 제공하여온 근로자, 해외로 파견된 후 고용계약이 해지되기 직전에 다시 본국으로 귀국하는 근로자에게 대가를 지급하는 경우가 있다. 이러한 지급대가를 묘사하는데 사용하는 용어에도 불구하고, 이러한 대가가 '봉급, 급여나 기타 유사한 대가'에 해당하는지를 판단하고 및 그 대가 또는 그 대가의 일부가 해당국에서 근로의 제공으로 인해 수취되는 것으로 볼 수 있는 정도를 판단하기 위해 각 사안의 사실관계에 기초하여 그 대가를 개별적으로 사실판단하는 것이 중요하다. 아래 항에서 종종 근로의 종료 후에 이루어지는 여러 유형의 지급대개에 대한 이러한 문제들을 검토한다.

32. 2000년 이전에 15조의 제목은 14조의 "독립적 인적용역"에 대응하여 "종속적 인적용역"이었음. 14조의 삭제로 인하여, 15조는 "고용"을 언급하는 것으로 바뀌었는데, 이것이 이 조가 적용되는 활동을 나타내는데 더 일반적으로 쓰여지고 있음. 이러한 용어변경으로 조문 적용범위에 영향을 줄 의도는 전혀 없음.

2.4 고용계약이 종료되기 전에 행해진 근로에 대하여 고용계약종료 후에 지급되는 대가(예. 지난 근로기간 동안에 대한 급여나 상여 또는 지난 기간 동안 이루어진 판매에 대한 수수료)는 해당 근로활동이 이루어진 국가에서 수취된 것으로 본다.

2.5 지난 해의 근로기간 동안 발생된 사용하지 않은 휴가일/병가일에 대한 지급대가는 휴가나 병가를 갈 권리를 발생시키는 근로기간에 대한 대가의 일부이다. 고용이 종료되는 때에 근로자는 또한 지난 여러 해 동안 사용하지 않은 휴가일과 병가일에 대한 대가를 받을 권리가 있는 경우가 있다. 사실관계에 따라 그러한 권리가 없다는 것이 분명한 경우를 제외하고, 지난 여러 해 동안 사용하지 않은 휴가일과 병가일에 대한 보상으로 고용종료 후에 받은 대가는 그 근로자가 지난 12개월의 근로에 대한 권리로 받은 혜택으로 간주되어야 하고 그 기간 동안 근로가 제공된 장소를 기준으로 비례하여 안분하여야 한다. 이와 다른 결론이 가능한 경우는 납세자의 근로기록에 따라 그러한 휴가일과 병가일이 과거근무의 특정 기간과 명백히 연관되고 지급대가가 이러한 근로기간에 대한 보상에 해당한다는 점이 명백한 때이다. 그런데, 해당국은 그 근로자가 이전에 발생기준으로 이러한 휴가일이나 병가일에 대하여 이미 과세되었을 수도 있다는 사실을 고려해야 한다. 예를 들면, 한 국가의 국내법에 따라 그 국가 내에서 수행된 근로기간과 관련하여 부여된 휴가일과 병가일은 해당 근로가 수행되는 회계연도 중에 과세되는 혜택으로 간주되어 과세된다고 가정하자. 이 경우, 휴가일/병가일에 대한 이후 지급시점에 그 과거 근로자의 거주지국은 그 과세에 대하여 이중과세를 방지해주어야 하며, 그 과거 근로자가 최종 근로연도에 일한 국가는 최종 연도 중에 수행된 근로활동과 관련되지 않은 발생기준으로 이미 과세된 과거 연도들의 사용하지 않은 휴가일/병가일에 대한 대가를 마찬가지로 고려해야 한다.

2.6 어떤 경우에는, 고용주는 고용을 종료하기 전에 (법 또는 계약에 따라) 근로자에게 일정기간을 두고 고지를 하여야 한다. 그 근로자에게 고지기간 동안 일하지 말라고 하고 단순히 그 기간동안 대가를 지급한다면, 그 대가는 명백히 고용으로 인하여 수취하는 것으로 1항의 목적상 '고용으로 인해 수취하는' 대가에 해당한다. 이 경우에 수취하는 보수는 그 근로자가 고지기간 동안 일한 것으로 합리적으로 간주되는 국가로부터 수취한 것으로 본다. 그 근로자가 고지기간 동안 일한 것으로 합리적으로 간주되는 장소의 판단은 모든 사실관계에 근거하여야 한다. 대부분의 경우, 그 장소는 근로가 종료되기 전에 그 근로자가 상당기간 동안 근무한 마지막 장소가 될 것이다.; 또한 그 근로자가 근무할 것으로 예상되었지만 실제로는 상당기간 동안 근무하지 않는 국가의 예상되는 근무기간을 고려하는 것은 분명히 부적절하다.

2.7 다른 상황은 퇴직금(severance payment) 또는 해고수당(redundancy payment)인데, 이는 고용주가 고용이 종료되는 근로자에게 (법 또는 계약에 따라) 지급하여야 하는 것이다. 이러한 지급대가는 항상 그런 것은 아니지만 종종 고용주가 고용한 과거 기간을 기준으로 산출된다. 사실관계가 다르지 않다면 이러한 퇴직금은 과거 12개월의 근로에 대한 15조의 근로대가로 간주되어야 하며 이 기간 동안 수행된 근로장소를 기준으로 비례하여 안분되어야 한다. ; 이 경우, 그 퇴직금은 1항의 마지막 문장의 목적상 근로로 인해 수취하는 대가에

해당한다.

2.8 고용이 종료된 개인이 종료된 고용이 고용계약이나 법 또는 집단합의에 위반된다고 주장할 만한 법적 근거가 있을 수 있다. ; 또한 고용종료상황에 따라 손해를 청구할 만한 다른 법적 근가가 있을 수 있다. 이 개인은 관련된 계약 또는 법적 의무의 위반에 대한 손해에 대하여 법적 배상이나 합의금을 받을 수 있다. 어떠한 손해배상이 이루어지는가에 따라 조세조약상 취급이 달라지게 된다. 예를 들면, 고지가 충분하게 이루어지지 않거나 또는 법이나 계약에 따른 퇴직금이 지급되지 않았기 때문에 이루어진 손해배상은 이러한 손해배상이 대신하는 지급대가로 보아야 한다. 그렇지만 차별적 취급이나 어떤 사람의 명성에 대한 침해와 같은 것에 기인한 처벌적인 손해배상은 다르게 취급되어야 한다. 이러한 지급대가들은 21조의 기타소득에 해당한다.

2.9 고용계약규정이나 고용종료 후 합의규정에 따라 이전의 근로자는 그의 이전 고용주의 경쟁자를 위해 을을 하지 않는 의무조건으로 대가를 받는 경우가 있다. 이러한 의무는 거의 모든 경우에 기간이 제한되며 종종 지역도 제한된다. 이러한 대가는 고용과 직접 관련되므로 '고용과 관련하여 수취하는 대가'이지만, 대부분의 경우 고용종료 이전에 수행하는 근로활동으로 수취하는 대가에는 해당하지 않는다. 이러한 이유로, 대가를 수취하는 때에 그 수취인이 거주하는 국가에서만 그 대가를 과세할 수 있다. 그렇지만, 고용종료 후에 이루어지는 그러한 대가가 실질적으로 고용 중에 수행된 활동에 대한 대가인 경우(예를 들면, 이는 경쟁하지 않을 의무가 이전의 고용주에게 별 가치가 없거나 전혀 가치가 없는 경우), 그 대가는 해당 고용기간 동안 수행된 근로에 대하여 수취한 대가와 같은 방법으로 취급되어야 한다. 또한, 일부 국가들에서 고용 중에 근로자의 월급의 일부는 고용종료 후 일정기간 동안 경쟁자를 위하여 일하지 않을 의무에 대한 대가에 해당하며 이에 따라 고용종료 후에 경쟁금지에 대한 별도의 대가를 지급받지 않는다. ; 이 경우, 이 항 전반의 지침은 적용되지 않으며 고용 중에 수취한 대가 중 그 의무에 귀속되는 부분은 그 대가의 다른 부분과 같은 방식으로 취급되어야 한다.

2.10 18조 4항부터 6항까지 설명한 것처럼, 이전 근로자의 연금기여금(contributions) 이나 연금수급권(pension entitlements)과 관련하여 고용종료 후에 여러 가지 대가가 지급되는 경우가 있다. 18조 6항에 따라, '특정한 지급대가가 연금과 유사한 기타 지급금 또는 15조에 따른 근로제공에 대한 최종대가에 해당하는지 여부는 사실판단 사항이다.' 6항은 18조 연금에 해당하는 않는 지급대가로 '일시적인 고용 이후 연금기여금의 환급'의 사례를 들고 있다. 이러한 상환이 고용종료로 이전 고용에 대한 추가적인 대가에 해당한다면, 그 대가는 15조 근로소득에 해당하고 고용이 종료된 때에 근로가 이루어진 국가에서 수취된 것으로 본다.

2.11 여러 가지 이연지급합의에 따라 고용종료 후에 대가지급이 이루어질 수 있다. 이러한 지급대가는 15조에 해당하는 대가로 취급되어야 하며, 해당 국가에서 과거 근무의 특정기간과 관련된다면 그 국가에서 수행된 근로활동으로 수취한 것으로 보아야 한다. 많은 국가들

이 근로대가의 지급이 이연되더라도 근로대가에 대한 과세이연을 허용하지 않기 때문에, 고용종료 후에 수취하는 이연지급대가를 과세하는 국가는 이중과세를 구제해 주어야 한다.

2.12 일반적인 성과보상이나 특별한 주식매수선택권 때문에 고용종료 후에 여러 가지 대가지급이 이루어지는 경우가 있다. 그러한 대가에 대한 조세조약의 적용은 개별 사안에 따라 다르지만, 12항부터 12.15항에 열거된 원칙, 특히 주식매수선택권에 대한 원칙이 다른 유형의 성과보상을 다루는데 도움이 될 것이다.

2.13 근로자가 고용종료 후에 일정기간 동안 의료보험이나 생명보험의 혜택을 받는 경우가 있다. 또한 그 근로자가 고용상담이나 대리인의 서비스와 같은 다른 혜택을 받는 경우가 있다. 사실이 다르지 않다면, 이러한 혜택은 고용이 종료된 때(따라서 이러한 혜택을 지급할 의무가 발생되는 때) 근로가 수행된 국가에서 수취하는 대가로서 15조의 적용대상으로 본다.

2.14 고용종료 시점 또는 이후에 이루어질 수 있는 다른 유형의 대가는 고용과정에서 입은 부상이나 장애로 인한 미래수입의 손실에 대한 보상금이다. 이러한 대가에 대한 조세조약의 취급은 작성된 법적 문서의 맥락에 따라 다를 것이다. 예를 들면, 고용보상펀드(worker's compensation fund)와 같은 사회보장제도에 따른 지급대가는 18조, 19조나 21조에 해당할 수 있다.(18조 주석 24항 참조) 연금에 해당하는 지급금은 18조에 해당한다. 근로자가 근로관련 질병이나 부상에 대하여 고용주에게 배상을 청구할 수 있는 법적근거가 있기 때문에 이루어지는 지급대가는 보통 21조에 해당한다. 질병이나 부상이 근로와 관련이 없거나 고용주가 그 질병이나 부상에 대한 책임이 없더라도 고용계약조건에 따라 고용주가 지급하는 대가는 퇴직금과 같은 방식으로 취급되어야 한다. ; 사실관계가 다르지 않다면, 이러한 대가는 지난 12개월의 근로에 대하여 그 기간 동안 근로가 수행된 장소에 비례하여 안분하여 15조에 해당하는 대가로 보아야 한다. 그렇지만, 고용기간 동안 지급하는 단기장애급여는 고용기간 중 병가보상과 같은 방법으로 취급되어야 한다. ; 이러한 대가는 15조에 해당하며(연예인 및 체육인의 경우 17조), 근로자가 아프거나 부상당하기 전에 통상적으로 근로를 제공한 국가에서 과세된다.

2.15 고용종료 후에, 영업직원이 미래 수수료의 손실에 대하여 대가를 받는 경우가 있다. 이러한 대가의 조세조약상 취급은 대가가 지급되는 법적 서류의 문맥에 따라 다르다. 상황에 따라, 이 대가는 영업직원이 과거의 판매와 관련하여 권리가 있는 이연보상에 해당하거나 또는 영업직원이 고용주에게 가져다 준 고객에 대한 장래매출에 대하여 그 영업직원이 수수료를 받을 권리가 있다는 고용계약규정에 따라 지급된다. 이 두 가지 경우 모두, 그 대가는 수수료를 받을 권리를 발생시키는 근로제공에 대한 대가로 취급되어야한다. 또한, 영업직원이 동일한 고용주를 위해 일을 계속 하였다면 벌었을 장래의 수수료에 대한 보상에 해당하는 지급대가는 부당한 해고에 대한 보상이나 퇴직금에 해당한다. ; 이러한 경우, 그에 따라 소득을 구분해야 한다.

2.16 고용종료를 위한 이행계약에 따라, 근로자는 일하지 않는 기간 동안 급여를 다 받거나 깎인 급여를 받게 된다. 고용이 종료되지 않았더라도 근로자가 일할 필요가 없는 기간 동안 고용주가 급여를 지급하는 경우, 그 급여는 여전히 고용으로 인해 받는 것이므로 1항의 목적상 '근로로 인해 수취하는' 대가에 해당한다. 이러한 경우 수취하는 대가는 그 가간동안 근로자가 일했을 것으로 합리적으로 인정되는 국가에서 수취한 것으로 보아야 하는데, 그 국가는 대부분의 경우 근로중단 이전에 근로활동을 수행했던 국가를 말한다.

3. 그러나 2항은 1항 원칙에 대한 일반적 예외를 포함하고 있다. 이 예외는 정부용역 및 예능인이나 체육인같이 그들의 보수가 다른 조의 규정에 해당하지 않는 한, 종속적 인적용역을 제공하는 모든 개인을 포함하고 있다(판매책임자, 건설인부, 기술자 등).

4. 이 항에 규정된 세 가지 조건이 충족되면 면세자격이 있는 보수가 된다. 첫째 조건은 면세(exemption)가 183일 기간에 한정된다는 것이다. 더 나아가, 이 기간은 "당해 회계연도중 시작하거나 끝나는 임의의 12개월중에" 초과되지 않음을 명기하고 있다. 이것은 183일 기간은 "해당 회계년중(in the fiscal year concerned)에" 초과될 수 없다고 규정한 1963년 조약초안과 1977년 조약모델과 비교되는데, 이전의 것들은 체약국들의 회계년이 일치하지 않는 경우 곤란을 초래하는 공식으로, 예컨대 해당국에서 근로자가 한해의 마지막 5½월을 체재하고 다음해의 첫 5½월을 체재하는 방식으로 종종 작위적 행위를 한다는 의미에서 허점이 있는 공식이다. 2항 a목의 현재 규정은 그러한 조세회피 가능성을 잠식시키고 있다. 이 규정을 적용하는 경우, 일정기간 겹치는 기간을 포함하는 등 가능한 형태의 계속적인 12개월 기간을 모두 포함하는 것으로 해석해야 한다. 예를 들면, 근로자가 2001.4.1부터 2002.3.31 사이에 150일 동안 한 국가에 체류하는 한편 2001.8.1부터 2002.7.31 사이에 210일간 체류한다면, 그 근로자는 첫 번째 12개월 기간동안 최소 거주요건을 충족시키지 못하지만 두 번째 12개월 기간동안 183일을 초과하는 기간동안 체류하는 것이다. 이 경우 첫 번째 체류기간은 부분적으로 두 번째 체류기간과 겹치게 된다.

4.1 '해당 회계연도'에 대한 참조는 상대방 체약국의 거주자가 근로를 제공하고 그 회계연도중에 해당 근로용역이 제공된 국가의 회계연도에 대한 참조로 해석되어야 한다. 예를 들면, S국의 회계연도가 1월 1일부터 12월 31일까지 이고, R국 거주자가 2010년 8월 1일부터 2011년 2월 28일까지 S국에서 근로용역을 제공한다고 가정하자. 2 a)목의 목적상 2010년 1월 1일부터 12월 31일 사이에 시작하거나 또는 2011년 1월 1일부터 12월 31일 사이에 끝나는 임의의 12개월 기간은 근로용역기간의 모든 부분을 포함하므로 관련이 있다. 예를 들면, 2010년 8월 1일부터 2011년 7월 31일까지의 12개월 기간은 2010 회계연도에 시작하며 그 기간 동안 그 근로자는 183일 이상 S국에 체류하는데, 이 기간은 2010년 8월 1일부터 2010년 12월 31일 사이에 S국에서 제공된 근로용역을 포함한다. 또한, 2010년 3월 1일부터 2011년 2월 28일의 12개월 기간은 2011 회계연도에 끝나며 그 기간 동안 그 근로자는 183일 이상 S국에 체류하는데, 이 기간은 2011년 1월 1일부터 2월 28일 사이에 S국에서 제공된 군로용역을 포함한다. 해당용역에 대한 대가의 과세가 해당 회계연도에 이루이질 필요는 없다. ; 위 2.2항 및 아래 12.1항에서 설명하는 것처럼, 해당 근로용역에 대한 대

가가 다른 연도에 수취되거나 또는 과세가 다른 연도에 이루어지는 경우에도 15조에 따라 한 체약국은 특정 연도에 그 국가에서 근로로 수취한 대가를 과세할 수 있다.

5. 비록 다양한 공식이 183일 기간을 계산하기 위해 회원국들에 의하여 사용되지만, 이 항의 문맥과 일치하는 것은 단지 한가지 방식이다 : "실제 체재일(days of physical presence)" 방법. 이 방법은 개인이 한 나라에 실지로 존재하는가 여부에 대해 직접 적용된다. 실제적 존재는 조세당국이 증거를 필요로 할 때 납세자에 의해 비교적 쉽게 서류로 작성될 수 있다. 이런 방법에서 다음 날들은 계산에 포함된다. 하루중 일부분, 도착일, 출발일 및 활동전, 중, 후에 활동국내에서 보낸 토요일과 일요일, 국경일, 휴일 같은 기타 모든 날들, 단기휴식(연수, 파업, 직장폐쇄, 공급지연), 병가일(병으로 인해 그 개인의 출국이 방해받았고 그렇지 않았으면 면제자격이 주어졌을 경우 제외) 및 가족의 사망이나 질병일. 그러나, 국외의 다른 두 지점간을 여행하는 과정에서 통과를 위해 활동국에서 보낸 날들은 계산되어서는 안 된다. 이런 원칙에 따라 활동국밖에서 보낸 날은 휴가, 사업여행, 혹은 어떤 이유건간에 고려되어서는 안 된다. 한편, 요약하자면 납세자가 한 국가에 체류하는 모든 간헐적인 날들은 183일 기간을 계산하기 위한 목적상 그 국가에서 체류하는 날로 계산된다.

5.1 그러나 납세자가 원천지국 거주자인 기간은 계산에 포함되어서는 안 된다. a)항은 '상대방 체약국에서 수행한 고용과 관련하여 한 체약국 거주자가 수취한 대가'를 언급하는 2항 첫째 문장의 맥락에서 해석되므로 동일국가에서 거주하면서 일하는 사람에게는 적용되지 않는다. a)항에 있는 '수취인이 체류하는'이라는 표현은 대가수취인에 관한 것이므로, 원천지국 거주기간 동안에는 그 사람을 상대방 체약국에서 수행하는 고용과 관련하여 한 체약국 거주자가 수취하는 대가의 수취인으로 볼 수 없다. 아래 사례를 이를 설명한다.

- 사례 1 : 2001년 1월 1일부터 X는 S국에 살며 이에 따라 S국 거주자이다. 2002년 1월 2일 R국 고용주에게 고용되어 R국으로 이사하고 R국 거주자가 된다. 이후, X는 고용주에 의해 2002년 3월 15일부터 3월 31까지 S국에 보내진다. 이 경우, X는 2001년 4월 1일부터 2002년 3월 31 사이에 292일 동안 S국에 체류하지만, 2001년 4월 1일부터 2001년 12월 31 사이에 S국 거주자이므로 a)항에 규정된 기간계산에 이 기간(4.1~12.31)은 포함되지 않는다.

- 사례 2 : R국 거주자 Y는 S국에서 R국 거주자인 ACO 사업을 확장하기 위해 2001년 10월 15일부터 31까지 S국에 체류한다. 2002년 5월 1일 Y는 S국으로 이사하여 S국 거주자가 되고 S국에 새로 설립한 ACO 자회사의 매니저로 일한다. 이 경우, Y는 2001년 10월 15일부터 2002년 10월 14일 사이에 S국에서 184일을 체류하지만, 2002년 5월 1일부터 10월 14일 사이에 S국 거주자이므로 이 기간(5.1~10.14)은 a)항에 규정된 기간계산에 포함되지 않는다.

6. 두 번째 조건은 보수를 지급하는 고용주가 고용이 행해지는 국가의 거주자여서는 안 된다는 것이다. 그러나, 몇몇 회원국들은 이 경우 근로자의 근로소득을 결정하거나 고용주에

원천징수의무를 지우는데 행정적 어려움이 있을 수 있기 때문에, 2항의 예외를 고용주가 근로자 거주국의 거주자가 아닌 경우로 확대하는 것은 부적절하다고 판단할 수 있다. 이런 견해를 가진 체약국들은 임의로 양자간에 아래 문구를 2항 b목에 대체할 수 있다.

"b) 위 처음 언급된 국가의 거주자인 고용주에 의해, 혹은 고용주를 대신하여 지급되는 보수와, 또한"

6.1 세무상 무시되는 파트너십에 대해 두 번째 조건을 적용하는 것은 어려움을 초래하는데, 이러한 파트너십은 4조에 의해 한 체약국의 거주자 자격이 없기 때문이다(4조 주석 8.2항 참조). 이러한 파트너십이 "고용주"(특히 몇몇 국가의 국내법 정의상 고용주가 근로소득세를 징수하는 사람인 경우)의 자격은 분명히 있으므로, 동업자 상황을 고려하지 않고 파트너십 차원에서 조건을 적용하는 것은 조건을 전혀 의미없게 만드는 것이다.

6.2 2항 b와 c의 목적은, 고용주가 거주하지 않고 국내사업장도 없어 과세되지 않으므로 해서 단기 근로소득이 원천지국에서 비용공제 되지 않는 경우, 단기고용에 대한 원천과세를 하지 않도록 하는 것이다. 특정국가에 단기고용에 대한 원천 비용공제 의무를 지우는 것은 고용주가 거주하지도 않고 국내사업장도 없는 경우 추가적 행정부담을 초래한다는 점을 고려할 때, 이 항들의 정당성은 입증된다. b목의 목적과 문리에 맞는 적절한 해석을 하기 위하여, 세무상 무시되는 파트너십의 경우, b목은 동업자(partners) 차원에서 적용되어야 한다고 판단된다. 따라서, b항에 있는 "고용주(employer)"와 "거주자(resident)" 개념은 세무상 무시되는 파트너십 차원이 아닌 동업자 차원에서 적용되고 있다. 이러한 해석은 동업자들이 서로 다른 국가에 거주하는 경우 문제를 일으킬 가능성이 있는데, 이러한 문제는, 예를 들면 파트너십의 다수 지분을 가진 동업자들이 거주하는 국가(즉, 비용공제를 많이 받을 수 있는 국가)를 특정하는 상호합의를 통하여 해결될 수 있다.

7. 세 번째 조건하에서, 고용주가 고용이 행해지는 국가에 국내사업장을 가지고 있다면, 보수가 그 국내사업장에 의해 부담되지 않는다는 조건으로 면세된다. "부담된다(born by)"는 말은 15조 c목의 목적에 비추어 해석되는데, c목은 2항의 예외는 고용이 이루어진 국가에 소재한 국내사업장 소득을 계산함에 있어 7조 및 대가의 성격에 따라 공제될 수 있는 보수(remuneration)에는 적용되지 않는다고 규정하고 있다.

7.1 고용주가 국내사업장 귀속소득을 계산함에 있어 보수를 실제 비용으로 공제했는지 여부는 필수요건이 아닌데, 국내사업장에 귀속되는 소득을 결정할 때 이러한 보수를 비용으로 공제할 수 있는지가 판단의 관건이기 때문이다. 예를 들면, 원천지국에서 국내사업장이 조세면제를 받거나, 또는 고용주가 해당 공제를 신청하지 않음으로 해서 실제로 전혀 공제가 이루어지지 않은 경우에도 판단기준은 충족되는 것이다. 또한 보수가 국내사업장에서 비용공제 되지 않는 것이 아니라 보수의 성격 때문에 공제될 수 없는 경우, 즉 근로자의 주식매입선택권에 따른 주식발행은 비용공제하지 않는 국가의 경우에도 판단기준은 충족되는 것이다.

7.2 7조 2항에 따라 국내사업장 귀속소득을 결정하기 위해, 한 체약국 기업의 근로자가 상대방 체약국에 소재하는 국내사업장의 이익을 위해 상대방 체약국에서 제공하는 근로용역에 대하여 지급받는 대가는, 상황에 따라 기업의 다른 부문이 국내사업장에게 제공하는 용역에 대한 직접비용으로 공제하거나 아니면 개념적 비용으로 공제한다. 후자의 경우, 7조 2항에서 적용하는 별개의 독립기업이라는 법적가정에 따라 필요한 개념적 비용은 국내사업장 귀속소득을 결정하기 위해서만 적용되는 방식이므로, 이러한 가정으로 국내사업장이 그러한 대가를 부담하는지 여부를 결정하는데 영향을 받지 않는다.

8. 15조 2항의 단서에 적용되는 원칙은 7조와 직접적 관련이 있다. 7조는 한 체약국 기업은 상대방 체약국에서 국내사업장을 구성하기에 충분할 정도로 사업상 실재하지 않는다면 상대방 체약국에서 과세대상이 되지 않는다는 원칙을 견지한다. 이러한 기업의 근로자 활동이 상대방 체약국에서 비교적 짧은 기간 동안 수행되는 경우, 15조 2항의 단서는 7조의 원칙을 이런 근로자의 과세에 확대적용한다. 사업을 영위하거나 또는 용역이 제공되는 국내사업장을 보유하기 때문에 한 체약국에서 소득에 대하여 과세되는 다른 체약국 기업에게 한 체약국 거주자가 근로용역을 제공하는 경우 단서를 적용하지 않는다는 점을 15조 2항의 b) 및 c)는 분명히 규정한다.

8.1 어떤 경우에는, 상대방 체약국 개인거주자가 한 체약국에서 한 체약국 기업에게 제공하는 용역이 15조가 적용되는 근로용역에 해당하는지 또는 7조가 적용되는 다른 기업이 제공하는 용역에 해당하는지 결정하기가 어려운데, 좀 더 일반적으로 이야기하면 15조 2항의 단서를 적용하는 상황인지를 결정하기가 쉽지 않다. 이전의 주석은 15조 2항의 단서를 적용하기 위해 일부러 인력공급회사와 계약을 체결하는 사안을 언급하였는데, 유사한 문제가 조세회피목적이 없는 다른 사안에서도 일어날 수 있다는 점을 인식하여 이러한 문제를 좀 더 폭 넓게 검토하기 위해 주석을 개정하였다.

8.2 일부 국가에서, 의도적인 조작의 증거가 없다면 공식고용관계를 세무상 부인하지는 않으며, 따라서 이들 국가는 국내법에 따라 공식고용관계가 있는 경우에만 근로용역이 제공된 것으로 간주한다.

8.3 이러한 문제를 안고 있는 국가들이 공식고용관계를 인정하는 방법 때문에 원하지 않는 상황에서 2항에 규정된 단서를 적용하여 혜택을 주는 결과(국제적인력공급 ; hiring-out of labour)를 초래할 수도 있다고 걱정한다면, 아래와 같은 규정을 채택할 수 있다.
'이 조 2항은 아래의 경우 상대방 체약국에서 수행하는 근로와 관련하여 상대방 체약국의 거주자가 아닌 고용주가 지급하거나 고용주를 대신하여 지급하는 한 체약국의 거주자가 수취하는 대가에는 적용되지 않는다.
a) 대가수취인이 근로과정에서 고용주가 아닌 다른 사람에게 용역을 제공하고 그 사람이 직접 또는 간접적으로 용역수행방법을 감독하고 지시하고 통제하는 경우 ; 또한
b) 이러한 용역이 다른 사람이 수행하는 사업활동의 중요한 부분에 해당하는 경우'

8.4 그런데, 많은 국가에서 개인이 기업에게 제공하는 용역을 고용관계에서 제공하는 것으로 간주하는 사안(용역계약)과 이러한 용역을 별개의 두 기업간 용역공급계약에 따라 제공하는 것으로 간주하는 사안(용역공급계약)을 구분하기 위해 다양한 입법적 사법적 규정 및 판단기준(실질과세원칙)이 개발되어 왔다. 이러한 구분은 특히 15조 2항 b) 및 c)를 적용할 때 중요하다. 특정 조세조약이 달리 규정하지 않으면 8.11항에서 설명하는 제한에 따라 원천지국에서 개인이 제공하는 용역이 고용관계에서 제공되는지를 판단하는 것은 원천지국의 국내법에 달려 있으며, 그 판단에 따라 원천지국은 조세조약을 적용한다.

8.5 일부 경우에, 개인이 용역수취기업에게 제공하는 용역은 일방인 용역수취기업과 상대방인 개인, 개인이 공식적으로 고용된 기업 또는 개인이 독립적 용역제공계약을 체결한 기업간의 공식용역공급계약에 따라 제공되는 경우에도 국내세법상 근로용역으로 간주된다.

8.6 이 경우, 공식계약에서 용역이 구분되는 방식은 관련 국내세법에 따라 중요하지 않다. 개인과 기업간에 고용관계가 있다고 판단하기 위해 주로 관심의 대상이 되는 것은 개인이 제공하는 용역의 성격으로 용역수취기업이 수행하는 사업에 기여(integration) 하였는지 이다.

8.7 15조에서 언급되는 고용(employment)의 개념은 조세조약을 적용하는 국가의 국내법에 따라 결정되므로(조세조약이 달리 규정하지 않으면 8.11항에서 설명하는 제한에 따라), 이러한 용역을 근로용역으로 보는 국가는 당연히 15조를 적용한다. 그러므로 이들 국가는 2항 b) 및 c)의 목적상 개인의 고용주를 판정하기 위해 용역이 제공되는 기업이 개인과 고용관계에 있다고 논리적으로 결론을 내린다. 이러한 결론은 15조 2항의 목적과 의도에 부합하는데, 그러한 경우 근로용역은 용역수행지국 거주자에게 제공된다고 볼 수 있기 때문이다.

8.8 8.2항에서 설명한 것처럼, 조세조약을 적용하는 국가의 국내법에서 공식계약관계를 무시할 가능성이 없어서 비거주자가 공식적으로 고용한 개인이 그 국가내 기업에게 제공하는 용역을 기업과의 근로관계(용역계약)에서 제공하는 것으로 볼 여지가 없더라도, 그 국가는 조약남용사안에 대하여 2항 단서의 적용을 거부할 수 있다.

8.9 이러한 조약남용사안을 다루고자 하는 국가들이 적용할 수 있는 다양한 방법들이 1조 주석의 '조약의 부당한 적용(improper use of the convention)'에서 논의된다. 1조 주석 9.4항에서 설명하는 것처럼, 조약남용에 해당하는 계약(arrangement)이 체결되는 경우 해당국가는 조약의 혜택을 부여할 필요가 없음은 이론의 여지가 없다. 그렇지만, 1조 주석 9.5항에서 언급된 것처럼 경솔하게 조약남용사안으로 단정해서도 안 된다(1조 주석 22.2 참조).

8.10 그러므로, 앞에서 설명한 접근법에 따라 조약남용사안 및 해당국가 국내법의 고용개념상 비거주자에게 공식고용된 개인이 수행지국 기업에게 제공하는 용역을 그 기업과 고용관계(용역계약)에서 제공되는 것으로 보는 사안에 대하여 수행지국은 2항의 적용을 거부할

수 있다. 이러한 접근법은 개인의 거주지국에서 이중과세를 방지하도록 보장하는데, 거주지국이 국내법에 따라 개인과 용역이 제공되는 기업간에 고용관계가 있다고 판단하더라도 이중과세가 구제된다. 사실상, 원천지국 국내법의 고용개념이나 또는 조약남용에 해당하는 계약의 존재로 인해 거주지국이 조세조약에 따라 개인의 고용소득을 과세할 수 있다고 생각하는 한, 거주지국은 23조에 정한 의무에 따라 이중과세를 경감해 주어야 한다.(23조 주석 32.1항부터 32.7항 참조). 거주지국이 다른 국가가 위에서 설명한 접근법을 올바로 적용하지 않아 조약에 맞게 해당소득을 과세했다고 생각하지 않는 경우에 25조 1항에 규정된 상호합의를 할 수 있다.

8.11 그렇지만, 국내법에 따라 공식계약관계를 무시해야 한다는 결론은 객관적 판단기준에 따라 이루어져야 한다. 예를 들면, 사실관계를 종합할 때 한 국가는 국내법에 따라 별개의 두 기업간에 체결된 용역제공계약에 따라 용역이 제공된 것이 분명한 경우에 해당용역을 국내법에 따라 근로용역에 해당한다고 주장해서는 안 된다. 해당국가가 고용관계가 명백히 없는 경우에 용역을 근로용역으로 간주할 수 있거나 또는 비거주자 운영기업이 자신의 직원으로 하여금 거주자 운영기업에게 용역을 제공하는 것이 명백한 때에도 비거주자 운영기업의 고용주 자격을 인정하지 않을 수 있다면, 15조 2항에 규정된 단서는 의미가 없다. 반대로, 한 국가가 개인이 제공하는 용역을 두 기업간에 체결된 용역계약에 따른 것이 아니라 고용관계(employment relationship)에서 제공되는 것으로 보는 것이 옳은 경우가 있는데, 이러한 논리의 연장에서 이 국가는 그 개인이 공식적 고용주에 해당하는 기업의 사업을 영위하는 것이 아니라고 판단해야 한다. 이는 예를 들면 개인이 활동을 수행하는 장소에 그 기업이 국내사업장을 가지고 있는지를 판단하는 문제와 관련될 수 있다.

8.12 그러나, 한 국가가 개인이 제공하는 용역을 두 기업간에 체결된 용역공급계약에 따른 용역제공이 아니라 고용관계에서 제공되었다고 적절히 판단하는 것이 쉬운 일은 아니다. 이러한 사안에 대한 국가들 간의 의견불일치는 가능하면 상호합의절차를 사용하여 아래 원칙 및 사례를 감안하여 해결되어야 한다.

8.13 개인이 제공하는 용역성격은 중요한 판단요소인데, 근로자는 고용주가 영위하는 사업활동의 중요부분(integral part)에 해당하는 용역을 제공한다고 가정하는 것이 합리적이기 때문이다. 따라서 개인이 제공하는 용역이 제공받는 기업의 사업의 중요한 부분인지를 판단해야 한다. 이를 위해, 개인이 수행한 작업결과에 대해 어느 기업이 책임과 위험을 지는지를 우선적으로 고려해야 한다. 그런데, 분명히 해야 할 것은 이러한 분석은 개인이 용역을 직접 기업에게 제공하는 경우에만 의미가 있다. 즉, 개인이 하청제조업자(contract manufacturer)에게 용역을 제공하거나 또는 사업을 외부에 하청하는 기업에 용역을 제공하는 경우, 개인의 용역은 해당 제품이나 용역을 취득하는 기업에게 제공되는 것은 아니다.

8.14 공식적 고용주가 수행하는 사업활동의 일환으로 개인이 제공하는 용역과 개인이 용역을 제공하는 기업이 제공하는 용역성격의 비교는 공식계약관계와는 다른 실질고용관계에 초점을 두는데, 상황을 판단하기 위해서는 아래의 추가적인 요소를 고려해야 한다.

- 작업수행방법에 대하여 개인에게 지시할 권한을 누가 가지나
- 작업수행장소를 누가 통제하고 책임을 지나
- 개인의 보수를 공식적 고용주가 용역을 제공받는 기업에게 직접 청구하는지(8.15항 참조)
- 누가 개인의 처분하에 두는 작업에 필요한 도구와 재료를 준비 하는가
- 누가 작업을 수행하는 개인의 숫자와 자격을 결정하나
- 누가 작업을 수행할 개인을 선택할 권리와 작업수행을 위해 개인과 체결한 계약을 종결할 권리를 가지나
- 누가 개인의 작업과 관련하여 교정적 징계(disciplinary sanctions)를 할 수 있나
- 누가 개인의 휴일과 작업일정을 결정하나

8.15 공식적으로 한 기업의 근로자인 개인이 다른 기업에게 용역을 제공하는 경우, 공식적 고용주가 용역을 제공받는 기업에게 개인의 보수를 직접 청구하는지 여부를 결정할 때 결정적인 것은 아니지만 두 기업 간에 이루어진 대가지급계약(financial arrangements)이 관련이 된다. 예를 들면, 개인을 공식적으로 고용하는 기업이 청구하는 대가가 개인이 다른 기업에게 제공하는 용역에 대한 개인의 보수, 복지급여(employment benefits) 및 기타 고용비용에 해당하는 금액에 추가하여 그러한 보수, 복지급여 및 기타 고용비용의 일정비율로 계산되는 이익요소(profit element)를 가산하거나 또는 가산하지 않는다면, 이는 공식적 고용주가 개인의 보수를 용역수취기업에게 직접 청구하는지를 알 수 있는 자료가 된다. 그런데, 용역에 대하여 청구되는 수수료가 개인의 보수와 아무 관련이 없거나 개인의 보수가 실제 용역계약에 따라 청구되는 수수료를 산정하는 여러 요소들 중의 하나일 뿐이라면(즉, 자문회사가 특정계약을 이행하기 위해 근로자 중의 한 사람이 쓴 시간당 수수료기준으로 고객에게 청구하며 수수료에는 자문회사의 여러 가지 다른 비용이 포함되는 경우), 개인의 보수를 직접 창구하는 것은 아니다. 다만, 이러한 비용청구는 두 기업이 특수관계라면 정상거래원칙에 맞게 이루어져야 한다. 그렇지만, 공식적 고용주가 개인의 보수를 용역을 제공하는 기업에게 직접 청구하는지의 문제는 한 국가가 개인이 제공하는 용역을 두 기업간에 체결된 용역계약이 아닌 고용관계에서 제공되는 것으로 적절히 볼 것인지를 결정하는 것과 관련되는 부수적인 요소 중 하나일 뿐이다.

8.16 사례 1 : A국 거주회사인 A사는 B국 거주회사인 B사와 훈련용역을 제공하는 계약을 체결한다. A사는 다양한 컴퓨터 소프트웨어의 사용에 대한 직원훈련을 전문으로 하며, B사는 최근 사들인 소프트웨어를 직원들이 사용하도록 훈련시키고자 한다. A사 직원으로 A국 거주자인 X는 계약의 일환으로 훈련과정을 진행하기 위해 B국의 B사 사무실로 파견된다.

8.17 이 계약에서, B국은 X가 B사와 고용관계에 있다거나 또는 A·B국간 조세조약상 A가 X의 고용주가 아니라고 주장할 수 없다. X는 공식적으로 A사 직원이며 8.13 및 8.14항의 판단요소를 고려할 때 X의 용역은 A사 사업활동의 중요한 부분이다. X가 B사에게 제공하는 용역은 두 기업 간에 체결된 계약에 따라 A사를 대표하여 제공되는 것이다. 따라서 X가 어느 12개월 기간 동안 183일 이상 B국에 체류하지 않고 A사가 B국에 X의 보수를 부담하는

국내사업장을 가지지 않는다면, X의 보수에 대하여 15조 2항의 단서가 적용된다.

8.18 사례 2 : C국 거주회사인 C사는 D국 거주회사인 D사를 포함하는 그룹사들의 모회사이다. C사는 그룹제품에 대한 새로운 전세계마케팅전략을 개발하였다. 그룹제품을 파는 D사에게 전략을 이해시키고 따르도록 하기 위해서 C사는 전략개발에 참여한 직원들 중 한 명을 4개월 동안 D사 본부에서 근무하도록 파견하여, D사에게 마케팅과 관련한 자문을 하고 D사의 영업부서가 전세계마케팅전략을 이해하고 따르도록 한다.

8.19 이 경우, C사의 사업에는 그룹의 전세계마케팅활동의 관리가 포함되며 X의 용역은 그러한 사업활동의 중요한 부분이다. D사가 마케팅과 관련하여 회사에 자문기능을 수행하는 근로자를 쉽게 고용할 수 있다는 주장이 있을 수 있지만, 그러한 기능은 주로 외부전문가(consultant)에 의해 수행되는 것이 현실이며 특히 특별한 지식을 비교적 단기간 동안 필요로 하는 경우에 그러하다. 또한, 그룹의 전세계마케팅전략의 이행에 대한 감시기능은 D사가 아닌 C사의 사업이다. 그러므로 15조 2항의 다른 조건이 충족된다면 15조 2항은 적용되어야 한다.

8.20 사례3: 다국적기업이 여러 자회사를 통해 전세계적으로 호텔을 소유하며 운영한다. 자회사들 중 하나인 E사는 E국에서 호텔을 소유하고 운영하는 거주회사이다. X는 호텔에서 일하는 E사의 종업원이다. 그룹의 다른 자회사인 F사는 F국에서 호텔을 소유하고 운영하는데, 외국어 능력이 있는 종업원이 부족하다. 이러한 이유로, F사 호텔의 리셉션데스크에서 5달 동안 일하도록 X가 파견된다. E사는 공식적으로 X와 고용관계를 유지하며 보수를 지급하는데, F사는 X의 여행경비를 지급하고 E사에게 파견기간동안 X의 보수, 사회보장기여금 및 기타 복지급여(employment benefits)을 기준으로 관리수수료(management fee)를 지급한다.

8.21 이러한 경우, F국 호텔의 리셉션데스크에서의 근무는 8.13 및 8.14항의 판단요소를 감안할 때, E사의 사업이 아닌 호텔을 운영하는 F사 사업의 중요한 부분을 구성한다. 위에서 설명한 방법에 따라, F국 국내법상 X의 용역이 고용관계에서 F사에게 제공된 것으로 간주된다면, 이러한 논리의 연장으로 F국은 F사가 X의 고용주이며 15조 2항의 단서가 적용되지 않는다고 판단할 수 있다.

8.22 사례 4: G사는 G국 거주회사이다. G사는 일시적인 사업상 필요를 느끼는 기업에 고도의 전문가(specialized personnel)를 파견하는 사업을 영위한다. H사는 H국 거주회사로 건축현장에서 건축용역을 제공한다. H국에서 계약을 이행하기 위해, H사는 5개월간 기술자가 필요하다. H사는 이러한 목적으로 G사와 계약을 체결한다. G사는 X국 거주자인 기술자 X를 면접하고 5개월의 고용계약을 체결하고 채용한다. G사와 H사의 별도계약에 따라, G사는 X의 용역을 해당기간동안 H사에게 제공하기로 합의한다. 이러한 합의에 따라, G사는 X의 보수, 사회보장기여금, 여행경비 및 기타 복지급여 및 경비를 지급한다.

8.23 이 경우, G사는 단기간 사업상 필요에 따른 인력을 제공하는 사업을 하는 한편 X는 기술용역을 제공한다. 그 성격상, X가 제공하는 용역은 X의 공식적 인력파견사업활동의 중요한 부분이 아니다. 반면, 이러한 용역은 건축회사인 H사 사업활동의 중요한 부분이다. 그러므로 8.13 및 8.14항의 판단요소를 감안할 때, H국은 위에서 설명하는 방법에 따라 H국에서 제공되는 기술자의 용역대가에 대하여 15조 2항의 단서가 적용되지 않는다고 판단할 수 있다.

8.24 사례 5: I국 거주회사인 I사는 건축용역을 전문적으로 제공한다. I사는 여러 명의 기술자를 정규직으로 고용한다. J국 거주회사인 J사는 I사보다 작은 건축용역회사로 J국 건축현장에서 계약을 이행하기 위해 일시적으로 기술자의 용역을 필요로 한다. I사는 J사와 합의하에 I사가 체결한 계약이행에 동원하지 않은 I국 거주자인 I사 기술자들 중 한 명을 J사의 상임기술자의 직접적 감독과 통제하에 J사 계약현장에 4개월간 파견한다. J사는 I사에게 해당기간 동안 그 기술자의 보수, 사회보장기여금, 여행경비 및 기타 복지급여에 5%의 수수료를 가산한 금액을 지급한다. J사는 또한, 해당기간 동안 그 기술자의 작업과 관련된 우발적인 손해배상(claims)에 대하여 I사의 책임을 면제하기로 합의한다.

8.25 이 경우, I사가 기술용역 제공사업을 하더라도 J국 건설현장에서 기술자가 수행하는 작업은 I사가 아닌 J사를 위해 수행된다는 사실은 분명하다. 기술자의 작업에 대해 J사가 행하는 직접적 감독 및 통제, 작업에 대하여 J사가 책임을 진다는 사실 및 J사가 해당기간 동안 기술자보수에 대한 부담을 진다는 사실은 기술자가 J사와 고용관계에 있다는 결론을 뒷받침한다. 그러므로 위에서 설명한 방법에 따라, J국은 J국에서 수행되는 기술자의 용역보수에 대하여 15조 2항의 단서를 적용할 수 없다고 판단할 수 있다.

8.26 사례 6: K국 거주회사인 K사와 L국 거주회사인 L사는 동일한 다국적 그룹회사의 일원이다. 그룹활동의 대부분은 기능별 조직에 따라 이루어지므로, 그에 따라 그룹의 여러 회사의 종업원들이 여러 국가에 위치하는 서로 다른 회사에 고용된 관리자의 감독하에 함께 일해야 한다. X는 K사에 고용된 K국 거주자로 다국적그룹의 인사(human resources)기능을 감독하는 상임관리자이다. X는 K사의 종업원이므로 K사는 그룹의 인사관리원가(human resource costs)에 대한 원가중심점(cost centre)이다. 주기적으로 관련원가를 각 회사의 종원원수와 같은 다양한 요소를 고려하여 그룹의 각 회사에 청구한다. X는 그룹의 여러 회사가 사무실을 가지고 있는 여러 나라를 자주 여행해야 한다. 작년에, X는 L사의 인사관리 문제를 처리하기 위해서 L국에서 3개월을 보냈다.

8.27 이 경우, X가 수행하는 일은 K사가 다국적그룹을 위해 수행하는 활동의 일환이다. 이러한 활동은 회사간 의사소통(corporate communication), 전략, 회계 및 세무, 자금(treasury), 정보관리 및 법률지원과 같은 다른 활동과 마찬가지로 대규모 그룹내에서 중앙집중화되는 것이 일반적이다. 따라서 X가 수행하는 일은 K사 사업의 중요한 부분이다. 그러므로 15조 2항의 다른 조건이 충족된다면 X가 L국에서 일한 대가로 수취하는 보수에 대하여 15조 2항의 단서가 적용되어야 한다.

8.28 위에서 제시한 원칙과 사례에 따라, 한 체약국이 개인이 자국내에서 제공한 용역을 두 기업이 체결한 용역제공계약(contract for services)이 아니라 고용관계에서 제공된 것으로 적절히 간주하는 경우, 궁국적으로 이중과세가 방지되겠지만(위 8.10항 참조) 해당기업들이 양국에서 개인의 보수를 동시에 원천징수하게 될 위험이 있다. 세무당국이 고용에 적용되는 국내법 규정과 실무를 고용주가 분명히 잘 이해하고 쉽게 찾아볼 수 있게 함으로써 이러한 규정준수의 어려움을 다소나마 덜 수 있다. 또한, 종업원에게 허용되는 이중과세의 경감을 고려하여 거주지국이 기업에게 원천징수세액을 즉시 조정할 수 있도록 허용한다면 이러한 문제는 해결될 수 있다.

9. 3항은 국제운송 선박이나 항공기, 또는 내륙수운에 종사하는 단정의 승무원 보수에 적용되는데, 어느 정도 해운, 내륙수운, 항공운송에 적용되는 원칙을 따른 것으로, 즉 해당기업의 실질적 관리장소가 소재한 체약국에서 과세된다는 것이다. 8조 주석에서, 체약국들은 해운 등의 소득 과세권을 그 선박, 항공기, 단정을 운영하는 국가에 주도록 합의할 수 있다고 지침을 주고 있다. 해운, 항공운송, 내륙수운 소득에 대한 운영국과세 논리는 승무원 보수에 대하여도 역시 유효하게 적용된다. 따라서, 체약국들은 그런 보수에 대한 과세권을 기업이 있는 국가에 줄 수 있다. 그 규정은, 15조 3항과 마찬가지로, 과세권이 있는 국가 국내법상 해당기업에서 일하는 사람의 보수에 대해 거주를 불문하고 과세할 수 있다고 가정한다. 8조 3항은 선박기업이나 내륙수운기업의 실질적 관리장소가 선박이나 단정 위에 있는 경우 적용된다고 이해된다. 몇몇 회원국의 국내법상, 선박이 자국 국적인 경우 승무원중 비거주자가 승선고용과 관련하여 수취하는 보수를 과세하고 있다. 이런 이유로 이 국가들과 체결된 조약들은 그러한 보수에 대한 과세권은 그 선박의 국적국에 주어진다고 규정하고 있다. 한편, 대부분 국가들은 그러한 과세권을 행사할 수 없고, 그 경우 규정은 면세로 귀결될 것이다. 그런데, 국내법상 과세원칙이 있는 국가는 승선고용과 관련한 보수의 과세권을 선박의 국적국에 주도록 합의할 수 있다.

10. 국경근무자 혹은 국가간을 이동하는 트럭이나 기차의 근로자 소득과 관련하여, 지역적 조건에 따라 발생된 문제는 해당국간에 직접 해결하는 것이 더 바람직하므로, 그에 관한 어떤 특별원칙도 포함되지 않았음을 주지해야 한다.

11. 실습경험을 얻기 위해 고용된 교환교수나 학생이 수취하는 보수와 관련하여 어떤 특별규정도 만들어지지 않았다. 많은 조약들이 이런 경우와 관련된 각종 원칙을 포함하고 있는 바, 그 주된 목적은 제한적인 면세를 규정함으로써 문화교류를 촉진하는데 있다. 때로는 이런 면세가 국내세법상 이미 규정되어 있기도 한다. 특별규정이 없다고 해서 필요할 경우 양자조약에 이 원칙을 도입하는데 장애가 된다고 생각되어서는 안 된다.

주식매입선택권(stock options)의 취급

12. 근로자의 주식매입선택권 과세에 대한 각 국의 서로 다른 입장은 아래에서 검토하는 바와 같이 특별한 문제를 야기하고 있다. 대부분의 경우 이러한 문제들은 근로자가 받는 대가

를 어떻게 볼 것인지와 관련이 있는데, 특히 고용회사 혹은 관계회사의 주식가치의 평가문제와 관련하여 주식매입선택권에서 두드러진 것이다. 이러한 문제는 이러한 주식매입선택권으로 보상되는 고용이 이루어지는 시점과 주식매입선택권이 과세되는 시점(즉, 주식매입선택권이 행사되거나 주식이 처분되는 시점)이 다르다는 사실에 주로 기인한다.

12.1 2.2항에서 검토한 바와 같이, 원천지국에서 실행된 고용으로 인한 지급대가에 해당하는 주식매입선택권의 이익부분에 대하여는 15조에 따라 원천지국에서 과세할 수 있다. 이 경우 근로자가 원천지국에서 더 이상 고용되지 않는 이 후 시점에 과세가 되어도 상관이 없다.

12.2 주식매입선택권 이익의 과세시점과 상관없이 근로자에게 부여된 주식매입선권으로 인한 고용상 이익은 근로소득에 해당하지만, 이러한 고용상 이익과 주식매입선택권 행사로 취득한 주식양도로 인한 양도차익(capital gain)을 구분할 필요가 있다. 주식매입선택권의 행사, 매도 및 기타 처분(예. 고용주나 발행자가 취소하거나 매수하는 경우) 이전의 주식매입선택권 자체로 인한 이익은 양도소득(13조)이 아닌 근로소득(15조)에 해당한다. 그러나 주식매입선택권이 행사되거나 처분되면, 고용상 이익은 실현되는 것이고 그 이후 근로자의 취득주식(즉 주식매입선택권 행사 이후 실현된 주식가액)과 관련한 이득은 투자자내지 주주로서 수취하는 것으로 양도소득(13조)에 해당한다. 근로자가 고용상 부여받은 주식매입선택권이 소멸되고 주식을 부여받아(이 때 통상적으로 주식취득을 위해 현금투자를 하게됨) 주주자격을 되는 것은 사실상 주식매입권 행사시점이다. 그러나 행사된 주식매입선택권의 조건에 따라 의무고용기간을 경과하지 않으면 주식이 환수되는 경우, 주식매입선택권 행사 이후 의무고용기간 동안의 주식가치 증가분은 근로소득(15조)에 해당한다고 보는 것이 적절하다.

12.3 선택권 행사 혹은 처분 이후의 이익이 근로소득에 해당하지 않는다는 사실이 이러한 행사나 처분 시점에 국내세법에 따라 무조건 근로소득의 과세가 이루어져야 한다는 의미는 아니다. 이미 언급한 바와 같이, 원천지국에서 해당 소득을 언제 과세해야 할 것인지에 대하여는 15조에서 규정하고 있지 않다. 따라서 원천지국은 선택권 부여시점, 행사시점(혹은 처분시점), 주식매도시점 등에 해당소득을 과세할 수 있다. 그렇지만 중요한 것은 원천지국은 선택권 자체에 귀속되는 이익만을 군로소득으로 과세해야 하고 선택권행사로 취득한 주식보유로 인한 이익은 근로소득으로 과세하면 안 된다. 다만 위 항에서 검토한 위무고용기간이 있는 경우는 예외이다.

12.4 15조 1항은 선택권이 행사되거나, 매도되거나, 처분되기 이전에 선택권으로 인한 모든 소득에 적용되는 것으로 해석되므로, 이러한 이익 혹은 이러한 이익의 일부를 국내세법상 어떤 소득으로 구분하는지는 중요하지 않다. 결론적으로 15조에 따라 선택권 행사, 매도 및 처분 시점까지 발생한 이익은 원천지국에서 과세할 수 있지만, 이러한 소득을 어떻게 과세하는지는(예. 근로소득 혹은 양도소득) 원천지국의 결정에 달려있다. 예를 들면 근로자가 원천지국에서 거주를 하지 않게 되는 시점에 선택권을 양도소득으로 과세하는 경우, 이러한 과세방법이 15조에 위반되는 것은 아니다. 거주지국의 경우에도 마찬가지이다. 예를 들면,

선택권 행사로 수취한 주식가치 증가분은 13조(양도소득)에 해당하기 때문에 거주지국에서 배타적으로 과세할 수 있지만 거주지국은 국내법에 따라 이러한 주식가치 증가분을 양도소득이 아닌 근로소득으로 과세할 수도 있다.

12.5 근로자에서 부여된 주식매입선택권 이익은 일반적으로 기타소득(21조)에 해당하지 않는다. 왜냐하면 21조는 다른 유형의 소득에 해당하는 경우 적용되지 않기 때문이다. 또한 연금소득(18조)에도 해당하지 않는데, 연금소득 조항은 연금이나 이와 유사한 지급대가에만 적용되기 때문이다. 선택권이 고용종료나 퇴직 이후에 행사된다 해도 이는 연금에 해당하지 않는다.

12.6 15조 1항에 따라 원천지국에서 이루어진 근로로 인한 급여, 봉급 및 기타 유사 지급대가는 원천지국에서 과세된다. 특정 국가에서 이루어진 근로로 인한 근로자 주식매입선택권에 대한 과세여부 및 과세한도의 결정은 선택권과 관련한 계약조건(즉, 부여된 선택권을 행사하거나 처분하는 조건) 등을 포함한 모든 관련 자료와 상황을 감안하여 개별적으로 결정되어야 한다. 이 경우 아래와 같은 일반원칙이 적용된다.

12.7 첫 번째 원칙은 일반원칙인데, 근로자 주식매입선택권은 근로자가 선택권을 행사할 권리를 취득하기 위해 요구되는 근로기간 후에 제공된 용역과 관련되는 것으로 보아서는 안된다. 따라서 3년 동안 동일 고용주(혹은 동일 관계기업)에게 근로용역을 제공하는 조건으로 근로자에게 주식매입선택권이 부여된 경우, 이러한 선택권으로 인한 근로이익은 일반적으로 그 3년 기간 이후에 제공된 근로용역에 귀속되지 않는다.

12.8 그러나 위 원칙을 적용함에 있어, 근로자 주식매입선택권을 행사할 권리를 취득하는데 필요한 의무근로기간과 그 선택권을 행사하기 전에 단순히 경과해야 하는 기간(행사금지기간)을 구분해야 한다. 따라서 예를 들면, 3년 동안 동일 고용주(혹은 동일 관계기업)에게 근로용역을 제공한다는 조건으로 근로자에게 부여된 선택권은 그 3년 동안 제공된 근로용역으로 인한 것인 반면, 어느 시점에서 추가 근무조건 없이 근로자에게 부여되었지만 그러나 계약조건상 3년 후에 행사될 수 있는 선택권은 부여시점 이후의 3년 동안 제공된 근로와는 관련이 없는 것이다. 왜냐하면 근로자가 선택권을 받은 후 즉시 고용관계를 청산하고 선택권 행사에 필요한 3년을 기다려 행사하는 경우에도 이러한 선택권의 이익을 받을 수 있기 때문이다.

12.9 또한, 선택권을 행사할 권리를 취득하기 위한 조건(즉 선택권 부여조건)으로 일정 근로기간이 요구되는 경우와 이미 부여된 선택권이 근로관계가 청산되기 전(혹은 근로관계 청산 후 단기간 이내)에 행사되지 않아 무효화되는 경우를 구분하는 것이 중요하다. 후자의 경우, 근로자는 이미 선택권 이익을 취득하였고 사실상 아무 때나 이를 실현할 수 있기 때문에 선택권 이익은 선택권 부여 이후에 제공된 근로용역과 관련되지 않는다. 고용관계 청산시 부여된 선택권을 무효화 한다는 조건은 이익을 수취하기 위한 조건은 아니며 오히려 이미 수취된 이익을 향후에 박탈할 수 있다는 조건이다. 아래 사례는 이를 설명하기 위한 것이다.

- 사례1 : 2001년 1월 근로자에게 주식매입선택권이 부여되었다. 선택권 취득은 근로자가 2003년 1월까지 동일 고용주에게 근로를 계속 제공한다는 조건으로 이루어졌다. 이러한 조건을 충족하는 경우 선택권은 2003년 1월부터 2010년 1월까지 행사될 수 있다. (이른바 미국식[33] 주식매입선택권) 그런데 위 조건에 더하여 고용관계 청산시점까지 행사되지 않은 선택권은 고용관계 청산시 박탈된다는 조건이 추가될 수 있다. 이 경우 선택권을 행사할 권리는 2003년 1월(즉 선택권 부여일)에 취득되는 것인데, 그 시점 이후의 근로기간은 근로자가 선택권을 행사할 권리를 취득하는데 필요한 것은 아니기 때문이다.

- 사례2 : 2001년 1월 1일 주식매입선택권이 근로자에게 부여되었다. 선택권은 2005년 1월 1일 행사될 수 있다.(이른바 유럽형 주식매입선택권) 근로자가 2005년 1월 1일까지 계속 근무하는 경우 그 날짜에 행사될 수 있다는 조건으로 선택권이 부여되었다. 이 경우, 선택권을 행사하는 권리는 행사일인 2005년 1월 1일 이전에는 취득된 것으로 볼 수 없다. 왜냐하면, 선택권(즉 실제 효력이 있는 선택권)을 행사하는 권리를 취득하기 위해서는 날짜까지 근무해야하는 요건이 있기 때문이다.

12.10 위 사례에서 예시된 첫 번째 원칙이 적용되지 않는 경우도 있다. 근로자가 근무를 시작하는 시점에 조건 없이 주식매입선택권이 부여되면서 동시에 그 근로자가 새로운 국가로 전근하거나 혹은 새로운 중요 직책을 맡는 경우가 있을 수 있다. 어느 경우이건 선택권은 미래의 특정기간 동안 근로자가 수행하는 새로운 직무와 명백히 관련되는 것이다. 이 경우, 선택권을 행사할 권리가 새로운 직무수행 이전에 취득되었다 해도 선택권과 새로운 직무는 관련이 있다고 보는 것이 적절하다. 또한 선택권이 형식적인 측면에서 부여되지만 의무고용기간이 경과하기 전까지는 근로자가 주식을 사실상 취득할 수 없는 선택권 약정이 있다. 이 경우, 선택권은 선택권 부여시점부터 주식취득시점까지의 전 기간동안 제공된 근로용역과 관련이 있다.

12.11 두 번째 원칙은 근로자 주식매입선택권은 특정 기간동안 그 근로자가 제공한 근로용역을 보상하기 위해 부여되는 것으로, 선택권이 부여되기 전에 제공된 근로용역과 관련된 것으로 간주된다는 것이다. 이는 예를 들면 보상이 명백히 일정기간 동안 근로자의 과거근무에 근거한 경우거나, 혹은 고용주의 과거 재무상태에 근거하고 이러한 재무상태가 연유한 특정기간동안 고용주 혹은 관계회사를 위해 근무한 근로자에게만 조건에 따라 선택권이 부여되는 경우이다. 또한 과거근무기간 동안 보수의 일부가 향후 부여되는 선택권을 통해 지급되어 왔다는 사실은 근로자 주식매입선택권 부여프로그램을 근로자들이 충분히 인식한다는 객관적인 증거가 될 수 있다. 예를 들면 고용주가 수년 동안 유사한 수준의 주식매입선택권을 부여하여 왔다는 지속적인 관행을 이러한 증거로 들 수 있는데, 이러한 관행이 중단된다는 예측이 가능한 경우에는 예외이다. 다른 요인들을 검토할 때, 이러한 증거들은 주식매입선택권이 과거의 근무기간과 관련이 있는지 그리고 어느 정도 관련이 있는지를 결정하

33 미국형 주식매입선택권에서는 주식취득권은 일정기간(보통 수개년도)동안 행사될 수 있는 반면, 유럽형 주식매입선택권에서는 주식취득권인 특정시점(특정 일자)에 행사되어야 함.

는데 상당히 중요한 것이다.

12.12 근로자 주식매입선택권을 행사할 권리를 취득하는데 일정 의무근무기간이 요구되지만 고용주가 근무를 종료시키는 경우 혹은 근로자가 은퇴연령이 되는 경우 등과 같인 상황에서는 이러한 의무근무기간이 적용되지 않는 때에는, 주식매입선택권 이익은 이러한 상황이 실제 발생한 때 실제로 제공된 근로용역기간에만 관련이 있는 것으로 간주된다.

12.13 끝으로, 일부 요소를 보면 근로자 주식매입선택권이 과거근무를 보상하는 것처럼 보이지만 다른 요소를 보면 선택권이 미래근무와 관련이 잇는 것처럼 보이는 경우가 있다. 이렇게 애매모호한 경우, 근로자 주식매입선택권은 일반적으로 미래근무에 대한 인센티브(incentive) 혹은 재능있는 근로자를 붙잡아 두기 위해 부여된다는 점을 염두에 두어야 한다. 따라서 근로자 주식매입선택권은 일차적으로 미래근무와 관련이 있다. 그러나 이러한 결론에 도달하기 전에 모든 관련 사실과 상황을 검토해야 한다. 사실상 주식매입선택권이 과거근무 및 미래근무를 모두 포함한 특정기간과 관련이 있는 경우도 있다. (예. 선택권이 과거기간동안 특정 근무목표를 달성한 근로자를 기준으로 부여되지만, 그 선택권은 그 근로자가 향후 3년간 더 근무해야 행사될 수 있다)

12.14 위에 제시된 원칙에 입각할 때, 주식매입선택권이 한 국가 이상에서 제공된 근로로 인한 것으로 간주되는 경우 23A조 및 23B조의 적용을 위해 각국에서 제공된 근로로 인한 주식매입선택권 이익을 구분하여 결정하는 것이 필요하다. 이 경우, 주식매입선택권에 귀속되는 근로이익은 특정 국가에서 주식매입선택권 관련 근로용역이 제공된 날짜에 비례하여 그 국가에서 발생된 것으로 본다. 이를 위해 계산되는 근로일수는 주식매입선택권과 관련되는 근로일수이어야 하는데, 즉 동일한 고용주에게 근로용역이 제공되거나 혹은 선택권을 행사할 권리를 취득하기 위해 필요한 의무고용기간을 근무해야하는 다른 고용주에게 근로용역이 제공되는 근로일수를 의미한다.

12.15 각국은 위(12.7항부터 12.14항)에 있는 사안별 대처방법을 적용하지 않고 양자조세조약에서 특별한 대처방법을 합의할 수 있다. 예를 들면, 양국이 모두 선택권행사에 대하여 과세하려 하는 경우 합의에 의해 주로 미래근무와 관련한 선택권으로 인한 소득을 선택권 부여일과 행사일 사이에 양국에서 근로자가 제공한 근로용역과 관련되는 것으로 볼 수 있다. 또한 근로자가 특정기간동안 고용주를 위해 근로제공을 완료하기 전에는 행사할 수 없는 선택권의 경우, 양국의 합의에 따라 선택권 부여일과 행사일 사이에 근로자가 고용주를 위해 각 국에서 근무한 날수에 따라 각국에서 선택권으로 인한 이익을 배분할 수 있다. 또 다른 사례는 선택권이 관련된 근로용역의 극히 일부가 상대방 국가에서 제공되었지만 양 체약국의 합의아래 근로자 주식매입선택권 과세를 위해 선택권 이익을 한 체약국에서 배타적으로 과세하는 규정을 채택하는 경우가 있을 수 있다. 이러한 규정들을 채택함에 있어 각국은 주의를 기울여야 하는데, 만약 이와 유사한 규정이 없는 제삼국에서 근로의 일부가 제공되는 경우에는 이중과세 혹은 이중비과세 상황이 발생할 수 있다.

주석에 대한 이견

13. 스위스는 위 8항의 주석이 남용사례 중 국제적 고용을 이용하는 상황에만 적용되어야 한다는 의견이다.

13.1 6.2항에 대하여, 독일은 그 같은 파트너십은(OECD회원국들이 파트너십을 과세하지 않는다 해도 국내법상) 고용주로 간주되어야 한다는 견해를 견지한다. 이 경우, 파트너십의 거주는 4조 1항에 언급된 기준중 하나에 의해 과세되는 것으로 가정하여 결정되어야 한다.

조문에 대한 유보

14. (삭제됨)

15. 덴마크, 노르웨이와 스웨덴은 스칸디나비아항공(SAS)에 의해 국제운송에 쓰이는 항공기상에서 행해지는 고용과 관련하여 수취한 보수에 대한 특별규정을 포함할 권리를 유보한다.

16. 독일과 노르웨이는 2항에 대한 예외는 “국제적 인력송출” 상황에서는 적용되지 않음을 분명히 하기 위해, 2항에 다른 체약국에서 일하는 한 체약국의 우회 고용된(hired out) 직원의 소득을 명시적으로 언급할 권리를 유보한다(위 8항 참조).

17. 아일랜드, 노르웨이 및 영국은 해상의 수산화탄소 탐사와 개발 및 관련활동과 관련된 근로소득에 대하여 특별조문 규정을 포함할 권리를 유보한다.

18. (1995.9.21 삭제됨)

19. 스위스는 2항 a목에 대한 입장을 유보하며, “해당 회계년이 시작하고 끝나는 임의의 12개월 기간중“ 이라는 말 대신 ”해당 회계년중(in the fiscal year concerned)" 이라는 말을 조약에 포함시키고자 한다.

20. 해운과 관련한 특별상황 때문에 그리스는 국제교통 선박의 승무원 보수에 대한 조약규정과 관련하여 행동의 자유를 보유한다.

21. 그리스는 해상활동과 관련된 근로소득에 대하여 특별규정을 포함할 권리를 유보한다.

16조에 대한 주석
임원 보수의 과세 관련

1. 이 조는 개인 혹은 법인인 한 체약국 거주자가 다른 체약국 거주자인 회사의 이사회 구성원 자격으로 수취하는 보수와 관련된 것이다. 종종 그 용역이 수행된 장소를 확인하기 어려우므로 이 규정은 회사의 거주지국에서 용역이 수행된 것으로 취급한다.

1.1 회원국들은 일반적으로 "보수(fee) 및 기타 유사 지급금"은 회사의 이사회구성원 자격으로 개인이 받는 유사한 혜택을 포함하는 것으로 이해하고 있다(예컨대 주식매입선택권, 거주나 자동차, 건강사망보험 및 클럽회원권 등의 사용).

2. 회사 이사회의 구성원은 또한 종종 일반직원, 고문, 자문역 등 회사의 다른 기능도 가지고 있다. 이 조가 이러한 다른 기능으로 지급된 보수에는 적용되지 않음은 분명하다.

3. 어떤 나라에서는 이사회 기능과 유사한 회사기관들이 존재한다. 체약국들이 이런 회사기관들을 16조의 적용을 받도록 포함시키는 것은 자유이다.

3.1 근로자에게 부여한 주식매입선택권과 관련하여 15조 주석 12항부터 12.15항에서 검토한 문제들은 회사의 이사회 임원들에게 부여되는 주식매입선택권의 경우에도 마찬가지로 일어날 수 있다. 상대방 국가 거주자인 회사의 이사회 임원자격으로 한 체약국 거주자에게 주식매입선택권이 부여되는 경우, 상대방 국가는 임원의 보수나 유사 지급금(위 1.1항 참조)에 해당하는 주식매입선택권 이익부분을 과세할 권리가 있다. 그 임원이 이사회 구성원 지위에서 해임된 이후에 과세가 이루어지 경우에도 마찬가지 논리가 적용된다. 선택권 이익의 과세시점과는 상관없이 이사회 임원에게 부여된 주식매입선택권으로 인한 이익은 16조에 해당하지만, 선택권 행사로 취득한 주식의 양도로 인한 양도차익과 선택권 행사이익을 구분할 필요가 있다. 선택권이 행사되거나 양도되거나 혹은 처분(예. 회사나 발행자가 취소하거나 취득하는 경우)되기 전까지 발생한 선택권으로 인한 모든 이익에는 양도소득(13조)가 아닌 임원보수(16조)가 적용된다. 그러나 선택권이 행사되거나 양도되거나 처분되는 경우, 임원보수(16조)에 해당하는 과세이익은 실현된 것이며 이후 취득주식(즉 행사로 인한 주식가액)의 양도차익은 이사회 임원이 주식투자자로서의 지위에서 수취한 것으로 양도소득(13조)에 해당한다. 실제로 이사회 임원자격으로 취득한 선택권은 행사시점에서 소멸하며, 이후에는 주주로서의 자격(보통 자금을 투자하여 취득함)을 갖게 된다.

조문에 대한 유보

4. 에스토니아는 거주회사의 이사회나 기타 이와 유사한 기관의 구성원에 대한 대가를 16조에 따라 과세할 권리를 유보한다.

5. 미국은 임원보수에 대한 조세는 원천지국에서 수행된 용역으로 벌어들인 소득에 한정할 것을 요구한다.

6. 벨기에는 16조를 경영자(administrator)나 이사회구성원 이외의 역할이지만 벨기에 국내법상 그와 같이 취급하는 역할로 수취하는 보수에 또한 적용할 권리를 유보한다. 또한, 벨기에는 경영자나 이사회 구성원 혹은 유사역할 수행인에 의해 수취된 일상활동에 대한 보수뿐 아니라, 벨기에 파트너십의 동업자(partners)가 그들의 인적활동으로 수취한 보수에 대하여도 16조가 아닌 15조를 적용하고자 한다.

7. 그리스는 그리스 유한책임회사나 그리스 파트너십의 관리인(manager)자격으로 활동하는 동업자의 보수에 대하여 16조를 적용할 권리를 유보한다.

17조에 대한 주석
연예인과 체육인의 과세관련

1항

1. 1항에서 한 체약국 거주자인 연예인과 체육인은 활동의 독립성이나 종속성 여부와 상관없이 그 같은 인적활동이 수행된 다른 체약국에서 과세된다고 규정하고 있다. 이 규정은 각각 14조 및 15조 2항의 원칙에 대한 예외이다.

2. 이 규정은 해외에서 공연하는 연예인이나 체육인의 과세에서 흔히 발생하는 실무적인 문제를 피할 수 있게 한다. 한편, 너무 엄격한 규정은 때로는 문화교류를 방해할 것이다. 이런 불편을 해소하기 위해 해당국들은 공동합의로써 1항의 적용을 독립적 활동에 국한시킬 수 있다. 이를 위해 **1항과 2항의 '15조의 규정에도 불구하고'란 문장을 '15조의 규정에 따라'로 바꾸면 충분**할 것이다. 그렇게 되면, 급여나 임금을 위해 공연하는 연예인과 체육인은 자동적으로 15조에 편입될 것이고, 따라서 그 조문의 2항에 규정된 면세에 해당될 것이다.

3. 1항은 연예인과 체육인에 대해 언급하고 있다. "연예인"의 정확한 정의를 하는 것은 가능하지 않지만, 1항에는 연예인으로 간주될 사람들의 예가 열거되고 있다. 이 예들을 전체적인 것으로 생각해서는 안 된다. 우선적으로, "연예인"은 연극배우(stage perfomer), 영화배우(film actor), 텔레비젼 광고배우(이전의 체육인을 포함)를 포함한다. 이 조는 또한 흥행적 성격(entertainment character)이 있다면, 정치적, 사회적, 종교적, 혹은 자선적 성격이 있는 활동으로부터 수취한 소득에도 적용될 수 있다. 그렇지만, 초청 강연자(강연계약에 따라 수수료를 받는 전직 정치인), 패션쇼나 사진촬영 중에 옷을 보여주는 모델이나 행정 혹은 보조직원(예. 영화촬영기사, 프로듀서, 영화감독, 안무가, 기술직원, 팝그룹의 수행원 등)까지 확대 적용되지는 않는다. 그 사이에 해당 사람들의 전반적 활동비율을 관찰해야 할 필요가 있는 애매모호한 영역이 있다.

4. 한 개인이 쇼를 감독하고 그 쇼에서 연기할 수 있다. 혹은 텔레비젼 프로그램이나 영화를 감독하고 연출하면서 그 안에서 역할을 맡을 수 있다. 이 경우, 연기를 하는 국가에서 실제로 그 개인이 무엇을 하고 있는지 관찰할 필요가 있다. 만약 그 국가에서 그의 지배적 활동이 연기성격이라면, 이 조가 그 국가에서 활동결과 수취한 모든 소득에 적용된다. 그러나, 그 국가에서 행한 것 중 연기요소가 무시할 부분이라면, 전체소득이 이 조에 해당하지 않을 것이다. 그 밖의 경우에는 배분이 필요하다.

5. "체육인"에 대하여는 명확한 정의가 없지만, 전통적인 육상경기 참가자에 국한하지 않는다(예. 달리기선수, 높이뛰기선수, 수영선수). 또한 예를 들면, 자동차경주선수는 물론 골퍼, 기수, 축구선수, 크리켓선수와 테니스선수를 포함한다.

6. 이 조문은 또한 당구와 스누커(snooker), 체스와 브리지시합으로 수취한 소득과 같이 통

상 흥행적 성격이 있는 것으로 간주되는 그 밖의 활동으로부터 수취한 소득에도 적용된다.

7. 연예인이나 체육인의 출연을 주선하고 흥행주 등이 받는 소득은 이 조의 범위밖에 있지만, 연예인이나 체육인을 대신하여 그들이 받는 소득은 물론 모두 이 조에 포함된다.

8. 1항은 개인 연예인이나 체육인이 직접 혹은 간접 수취한 소득에 적용된다. 몇몇 경우, 소득이 개인이나 흥행주 혹은 대리인에게 직접 지급되지 않는다. 예를 들면, 오케스트라단원은 매 개별공연에 대하여 대가를 받는 대신 급여를 받을 것이다; 공연이 이루어지는 국가는 1항에 따라 그 공연에 해당되는 음악가의 급여부분을 과세할 자격이 있다. 이와 마찬가지로, 연예인이나 체육인이 일인회사 등에 의해 고용되는 경우, 공연이 이루어지는 국가는 그 개인에게 지급되는 모든 보수의 적당 부분을 과세하게 된다. 더 나아가, 국내법이 그런 실체를 “법인격 부인(look through)"하고 소득을 개인에게 직접 귀속되는 것으로 취급하는 경우, 1항에 따라 소득이 비록 개인에게 실제보수로서 지급되지 않았다 해도 자국 영역내 출연으로 수취하고 개인 이익을 위해 실체에 귀속된 소득을 그 국가가 과세하게 된다.

8.1 1항은 누가 소득을 지급하는지 여부와 상관없이 적용된다. 예를 들면, 팀이나 개인이 특정 운동경기와 관련하여 받는 전국연합(national federation), 협회나 연맹(league)이 지급하는 상금(prizes)이나 포상금(awards)이 모두 소득에 포함된다.

9. 실제 출연에 대한 출연료(fee)외에, 연예인과 체육인은 종종 사용료 혹은 후원(sponsorship)비나 광고대가의 형태로 소득을 수취한다. 일반적으로, 해당국에서 공연활동과 그 소득 사이에 밀접한 관련이 없는 경우 다른 조문이 적용된다. 일반적으로, 이러한 활동을 수행하지 않았더라도 그 소득을 수취할 수 있었을 것이라고 합리적으로 인정할 수 없는 경우 밀접한 관련이 있는 것으로 본다. 이러한 관련성은 소득창출사건의 시점과 관련되거나(예. 프로골프선수가 참가한 토너먼트 중에 이루어진 인터뷰에 대하여 받는 대가) 또는 지급되는 소득의 성격과 관련된다.(예. 유명테니스선수가 참가하는 토너먼트를 광고하는 포스터에 그의 사진을 사용하고 지급하는 대가) 지적재산권에 대한 사용료는 17조보다는 12조가 적용될 것인데(12조 주석 18항 참조), 그러나 일반적으로 후원비나 광고대가는 12조의 범위에서 벗어난다. 17조는 해당국에서 공연과 밀접한 관련이 있는 광고나 후원 소득 등에 적용된다.(예. 경기 동안 테니스선수의 셔츠에 스폰서의 로고, 상표나 상호를 넣고 입는데 대한 대가) 이러한 밀접한 관련은 열거된 행사나 여러 개의 특정되지 않은 행사의 참여와 관련된 계약조건에서 증거를 찾을 수 있다. ; 후자의 경우, 하나 이상의 행사가 개최되는 한 체약국은 관련된 광고나 스폰서 소득의 해당분을 과세할 수 있다.(예를 들면, 특정되지 않은 행사에 대한 대가의 경우에는 9.2항 및 9.3항 참조) 그러한 공연이나 출연에 귀속될 수 없는 유사한 소득은 각각 7조나 15조의 원칙에 해당될 것이다. 또한, 공연취소로 인해 수취한 대가는 17조의 범위 밖이고, 사안에 따라 7조나 15조에 해당한다. 상품판매와 관련하여 다양한 대가가 지급될 수 있다. 공공행사와 밀접하게 관련되지만 사용료에 해당하지 않는 판매소득의 일정부분을 연예인이나 체육인에게 지급하는 것은 보통 17조에 해당하며, 한 체약국에서 행사와 밀접하게 관련되지 않지만 사용료에 해당하지도 않는 그 국가에서 판매로 인해 수취하는 상품판매 대가는 보통 7조에 해당한다.(또는 그러한 소득을 수취하는 근로자의 경우

15조에 해당한다.)

9.1 위 사례와는 달리, 특정 소득을 연예인이나 체육인의 인적활동으로 수취한 것인지를 결정하기가 어려운 경우들이 많이 있다. 아래 원칙은 이러한 사안들을 다루는데 유용한다.

- '연예인이나 체육인'은 그와 같이 행동하는 사람을 일컫는데 이는 한 번의 행사인 경우에도 적용된다. 따라서 17조는 금전적인 스포츠 상금을 획득한 아마추어나 영화배우가 아니고 텔레비전 광고나 영화에 일생에 한번 출연한 수수료를 받는 사람에게도 적용된다.
- 앞항들에서 언급한 것처럼, 연예인이나 체육인의 활동은 해당국에서 연예나 스포츠 행사에 출연 뿐 아니라, 예를 들면 이러한 출연과 밀접하게 관련된 광고나 인터뷰도 포함한다.
- 기자가 직접 참가하지 않는 연예 또는 운동 행사에 대하여 단순히 보도하거나 해설하는 것은 연예인이나 체육인의 활동이 아니다. 따라서 예를 들면 부상한 과거 체육인이 직접 참여하지 않는 운동경기의 방송 중에 해설하고 벌어들이는 수수료는 17조에 해당하지 않는다.
- 리허설이나 연습과 같은 준비는 연예인이나 체육인의 통상활동의 일부이다. 연예인이나 체육인이 한 국가에서 리허설, 연습이나 이와 유사한 준비를 위해 보낸 시간에 대하여 대가를 받는 경우(이는 고용된 연예인 및 체육인에 아주 일반적이지만, 일정 횟수의 리허설에 참여할 것을 요하는 계약을 한 오페라가수와 같은 독자적인 활동을 하는 개인에게서도 볼 수 있다.), 해당 대가는 행사, 리허설 및 연습(또는 유사한 준비)를 위해 그 국가에서 여행하는데 보낸 시간에 대한 대가를 포함하여 17조에 해당한다. 이는 그러한 리허설, 연습 또는 유사한 준비가 그 국가에서 일어나는 특정 공공행사와 관련되는지 여부와 상관없이 적용된다.(예. 시즌 전 연습캠프에 참여하는데 대하여 지급되는 대가가 이에 해당한다.)

9.2 연예인이나 체육인은 종종 여러 국가들에서 활동을 하며, 이에 따라 각국에서 수행할 활동으로 인해 어떤 소득을 수취했는지 판단할 필요가 있다. 이러한 판단은 사실관계에 따라 이루어져야 하지만, 아래와 같은 일반적인 원칙을 염두에 두어야 한다.

- 한 국가에서 연예인이나 체육인이 수행한 특정활동과 밀접하게 관련된 소득요소(예. 그 국가에서 개최된 스포츠경기의 승자에게 지급되는 상금, 그 국가에서 개최되는 연습단계의 토너먼트에 참가한데 대하여 지급되는 일수별 수당, 한 국가에서 열린 콘서트에 대하여 음악가에게 지급되는 대가)는 그 국가에서 수행된 활동으로 수취한 것으로 본다.
- 15조 주석 1항에서 설명한 것처럼, 근로대가가 지급되는 활동을 수행하는 때에 근로자가 물리적으로 체류하는 장소에서 근로가 이루어진다. 팀, 공연단 또는 오케스트라에 의해 고용된 연예인이나 체육인이 받는 대가에 일정기간 동안 수행되는 여러 가지 활동이 모두 포함되는 경우(예. 연습이나 리허설, 팀, 공연단 또는 오케스트라와의 여행, 경기나 공연 등의 참가), 그 대가나 그 대가의 일부를 다르게 배분해야 한다는 증거가 없다면, 고용계약에 따라 연예인이나 체육인이 그 활동을 수행해야 하는 각국에서 지낸 근무일수를 기준으로 급여나 대가를 배분해야 한다.

9.3 아래 사례는 이러한 원칙을 예시한 것이다. :

- 사례1 : 자영업자인 가수가 여러 국가에서 이루어지는 여러 콘서트에 대하여 일정액을 받

고 이에 더하여 각 콘서트의 티켓판매금액의 5%를 받는다. 이 경우, 각국에서 이루어진 콘서트의 객수에 비례하여 일정액을 안분하는 것이 적절하며, 그 각각의 지급대가를 발생시키는 콘서트가 이루어지는 장소의 티켓판매를 기준으로 일정액을 배분하는 것은 적절하지 않다.

- 사례2 : 자전거선수가 팀에 고용되어 있다. 그 고용계약에 따라, 팀과 함께 여행해야 하며, 팀이 소개하는 공개기자회견에 참석해야 하며, 여러 국가에서 이루어지는 연습활동과 경기에 참여해야 한다. 그 자전거선수는 일정급여에 더하여 특정경기의 결과에 따른 상여금을 지급받는다. 이 경우, 그의 근로관련 활동(예. 여행, 연습, 경기, 공개출연이 이루어지는 각국에 체류하는 기간 중에 근로일수를 기준으로 급여를 배분하는 것이 합리적이며, 상여금은 해당 경기가 개최되는 장소에 배분하는 것이 합리적이다.

9.4 연예인이나 체육인의 공연을 동시에 중개하는 대가를 그 공연자에게 직접 지급되거나 그의 이익을 위해 지급되는 경우(예. 공연자의 스타회사에 지급되는 대가), 17조에 해당한다.(공연자의 녹음을 판매하거나 공개하는데 대한 대가를 다루는 12조 주석 18항 참조) 그러나, 그 대가를 제3자(예. 방송권의 소유자)에게 지급하여 공연자에게 이익이 되지 않는 경우, 그 대가는 공연자의 인적활동과 관련이 없으므로 그 사람이 인적활동으로 인해 연예인이나 체육인으로 수취하는 소득에 해당하지 않는다. 예를 들면, 축구토너멘트의 조직인이 그 행사의 지적재산권을 가지고 그 행사와 관련된 방송권에 대한 대가를 받는 경우, 그 대가에는 17조가 적용되지 않는다, ; 마찬가지로 그 대가의 일부를 참가팀에 배분하고 선수들에게 재배분하지 않으며 선수들의 이익을 위해 지급되지 않는 경우, 그 대가는 17조에 해당하지 않는다. 이러한 대가가 12조에 따른 사용료에 해당하는지는 무엇보다도 특히 관련 저작권법에 따라 그 방송권의 법적 성격을 보아야 한다.

9.5 연예인이나 체육인이 그의 '초상권(image rights)' 즉 이름의 사용, 서명이나 개인사진의 사용이나 사용할 권리에 대한 대가의 형태로 상당부분의 소득을 직접 또는 간접(예. 연예인이나 체육인의 스타회사에 지급되는 대가를 통하여)으로 수취하는 경우가 많다. 이러한 연예인이나 체육인의 초상권의 사용이 해당국가에서 그 연예인이나 체육인의 공연과 밀접히 관련되지 않는다면, 해당 지급대가는 일반적으로 17조에 해당하지 않는다.(위 9항 참조) 그런데, 한 체약국의 거주자인 연예인이나 체육인에게, 또는 다른 사람에게 그 연예인이나 체율인의 초상권의 사용이나 사용할 권리에 대하여 지급하는 대가가 실질적으로 17조에 해당하며 상대방 체약국에서 이루어지는 연예인이나 체육인의 활동에 대한 대가에 해당하는 경우가 있다. 이러한 경우, 상황에 따라 1항이나 2항이 적용된다.

10. 이 조에는 해당소득의 계산방식에 대한 언급은 전혀 없다. 비용에 대한 공제한도의 결정은 체약국의 국내법에 달려 있다. 이에 대하여 국내법 규정들은 서로 다른데, 일부 국내법은 연예인이나 체육인에 지급된 총액기준의 저율 원천과세를 규정하고 있다. 이런 세율은 또한 그룹이나 체육법인(incorporated team), 공연단(troup) 등에 지급된 소득에도 적용된다. 그런데, 일부 국가는 적용세율이 낮더라도 일부 상황에서 총액과세는 부적절하다는 견해를 가진다. 이들 국가는 순액기준으로 납세자에게 과세할 수 있는 선택조항을 둔다. 이 경우

조세조약에 아래와 같은 규정이 추가된다.

"한 체약국 거주자가 1항 혹은 2항에 규정된 소득을 수취하고 그 소득이 상대방 체약국에서 총액기준으로 과세되는 경우, 그 사람은 [양 체약국이 합의한 기간 내에] 상대방 체약국에 서면으로 수취소득을 순액기준으로 과세하도록 요청할 수 있다. 상대방 체약국은 이러한 요청을 인정한다. 상대방 체약국은 그 거주자의 과세소득을 결정함에 있어, 상대방 체약국에서 수행한 활동을 위해 발생되고 같거나 유사한 조건에서 같거나 유사한 활동을 하는 상대방 체약국 거주자에게 허용되는 상대방 체약국 국내세법에 따라 인정되는 비용을 공제할 수 있다."

10.1 일부 국가들은 한 체약국에서 7조나 15조를 적용하면 과세되지 않거나, 해당 과세연도에 한 체약국에서 수행하는 활동으로 단지 적은 금액의 소득을 수취하는 비거주 연예인이나 체육인에게 17조를 적용하는 것은 적절하지 않다고 생각한다. 이러한 사안을 17조의 적용대상에서 제외하고자 하는 국가들은 1항의 대체조항을 아래와 같이 만들어 사용할 수 있다.

'15조에도 불구하고, 한 체약국의 거주자가 극장, 영화, 라디오나 텔레비전 출연자, 음악가와 같은 연예인, 또는 체육인으로서 상대방 체약국에서 수행하는 인적활동으로 수취하는 소득은 상대방 체약국에서 과세할 수 있다. 다만, 상대방 체약국의 과세연도 중에 수행한 이러한 활동으로 한 체약국 거주자가 수취하는 해당소득의 총액이 그 과세연도 초에 상대방 체약국의 통화로 표시된 '[15,000 IMF 특별인출권] 상당액 또는 해당 과세연도 전에 그 과세연도에 대하여 관할당국이 합의한 금액을 넘지 않는 경우를 제외한다.

10.2 위 항에서 언급된 금액은 단순히 예시적인 것이다. 'IMF 특별인출권(IMF Special Drawing Rights)'을 기준으로 함으로써 한두개 국가의 통화에 대한 참조를 피하는데, 이는 각국의 환율변동에 불구하고 상대적으로 안정된 가치를 유지하는 금액을 제시하기 위한 것이다.(IMF 특별인출권은 주기적으로 업데이트하는 각국 통화의 합산가치를 기준으로 하며 대부분의 결제통화로 쉽게 표시된다.) 또한, 행정편의를 위하여 제안규정은 해당 과세연도에 한 국가에서 적용되는 한도는 과세연도 초에 그 국가의 통화로 전환된 금액으로 규정한다. 또한 제안규정은 고정된 금액을 채택하는 대신 관할당국들이 적절하다고 판단하는 경우 그 금액을 변경할 수 있도록 허용하는데, 일부 국가들은 주기적인 변경을 허용하는 객관적인 방법을 채택하고자 할 수 있다.(예를 들면, OECD에서 정하는 OECD 국가들의 1인당 평균 GDP의 50%와 같은 공식에 의해 그 금액을 대체할 수 있다.)

10.3 체약국들이 해당소득을 받는 때에 조세를 징수하고 나서 한도를 넘지 않았다는 것이 인정되는 연도 말 이후에 조세를 환급하는 경우, 이를 제안규정이 제한하는 것은 아니다.

10.4 제안규정은 1항과 관련하여 적용된다. (1항에서 다루는 기타 인들에 대하여 이 규정을 적용하는 것은 예외규정의 혜택을 중복하여 받기 위해서 많은 특수관계 단체들로 계약을 분산하도록 유도할 것이다.) 또한, 제안규정은 17조에 따른 추가적인 과세권을 제한하며, 7조

나 15조에 따라 가능한 원천과세권을 제한하는 것은 아니다. 그러므로 연예인이 원천지국에 국내사업장을 가지고 있거나 또는 그 국가에 183일 이상 체류하는 경우(또는 원천지국의 거주자인 고용주에 의해 고용되거나, 원천지국에 국내사업장을 가진 고용주에 의해 고용되는 경우) 과세하지 못하도록 하는 것은 아니다.

2항

11. 이 조의 1항은 개인 연예인이나 체육인이 인적활동으로 수취한 소득을 다루고 있다. 2항은 그들의 활동으로 인한 소득이 다른 사람에게 귀속되는 상황을 다루고 있다. 연예인(entertainer)이나 체육인의 소득을 다른 사람이 수령되고, 원천지국이 공연자 소득으로 과세하기 위해 소득을 수취인을 간과할 법적 권리가 없다면, 2항은 공연자 몫으로 과세할 수 없는 해당소득을 그 대가 수취인의 몫으로 과세한다고 규정하고 있다. 소득 수취인이 사업활동을 수행한다면, 소득이 그곳에 있는 국내사업장에 귀속되지 않더라도 원천지국에 의해 과세된다. 그러나, 이것이 언제나 맞는 말은 아니다. 이 때 세가지 상황이 있을 수 있다.

a) 첫째는 체육인그룹 등 (자체로 법적 실체를 구성하지 않음)의 출연에 대한 소득을 받는 관리회사(management company)이다
b) 둘째는 팀, 공연단, 오케스트라 등인데, 법적 실체를 구성한다. 공연 소득은 그 실체에 지급된다. 팀, 오케스트라 등의 개별구성원은 1항에 따라, 연예인이나 체육인으로 활동을 수행한 국가에서 그 활동의 수행으로 받은 모든 대가(또는 그들을 위해 발생한 소득)가 과세된다.(다만 아래 14.1항 참조); 공연으로 그 법적 실체에 귀속된 소득 상당액은 2항에 따라 과세된다.
c) 세 번째 상황은 연예인이나 체육인의 공연대가가 연예인 또는 체육인 본인에게 지급되지 않고 소위 연예회사(artiste company)같은 다른 사람에게 지급되는 경우, 활동 수행국에서 국내사업장이 없는 상태에서 소득이 연예인이나 체육인의 인적용역으로 과세되지 않고 기업소득으로도 과세되지 않는 식의 조세회피 방식을 포함하고 있다. 어떤 국가는 국내법상 이런 방식을 “법인격 부인”하고, 그 소득을 연예인이나 체육인이 수취한 것으로 간주한다; 이렇게 간주하는 경우, 1항에 따라 자국영역내 활동으로부터 초래된 소득을 과세할 수 있다. 그렇지 않은 국가들은 과세할 수 없다. 과세할 수 없는 국가에서 공연이 이루어지는 경우, 2항은 연예인이나 체육인 소득으로부터 기업으로 전환된 소득에 대해 과세하도록 허용하고 있다. 그러나 일부 국가의 국내법상 이 규정을 적용할 수 없다. 이 국가들이 다른 해결책에 합의하거나, 양자조약에서 2항을 빼는 것은 자유이다.

11.1 2항의 적용은 연예인이나 체육인 및 기타 연예인회사(star company)같은 소득수취인이 동일한 체약국 거주자인 상황에 한정하지 않는다. 2항은 적용가능한 조약의 다른 규정을 배제하고 연예인이나 체육인의 활동 수행국에 이 활동에서 수취되어 다른 사람에게 귀속되는 소득의 과세를 허용하고 있다. 그러므로, 7조 규정에도 불구하고 연예인이나 체육인이 다른 체약국의 거주자가 아니라 해도 다른 체약국 거주자인 연예인회사가 수취한 소득을 이 항에 의해 활동이 일어난 국가에서 과세토록 하고 있다. 역으로, 체약국중 한 국가 거주자인 연

예인의 소득이 원천지국과 조세조약을 체결치 않은 제삼국의 연예회사에 귀속되는 경우, 체약국에서 국내법에 따라 과세하는 것은 전혀 문제가 없다.

11.2 그런데 2항은 말의 주인이나 경주차가 속한 팀이 한번의 경주 또는 일정기간동안 수행된 경주들의 결과로 수취하는 상금에는 적용되지 않는다. 그러한 경우, 상금은 기수나 경주차운전사의 인적활동에 대한 대가로 지급되는 것이 아니라 말의 소유나 훈련, 차의 설계, 제작, 소유나 수리와 관련한 활동의 대가로 지급되는 것이다. 그러한 상금은 기수나 경주차운전사의 인적활동으로 수취한 것이 아니므로 17조에 해당하지 않는다. 그렇지만, 소유주나 팀이 명백히 기수나 경주차운전사의 인적활동에 대한 대가를 받는다면, 그 소득은 1항에 따라 기수나 경주차운전사의 손에서 과세될 수 있다.(위 7항 참조)

11.3 그런데, 17조와 상관없이 일반적 원칙을 명심하여야 하는데, 1조 주석 22항부터 22.1항에 언급된 조약 남용사례에 대하여 연예인/체육인이나 연예인회사를 원천지국이 국내법상 반조세회피 규정을 적용하여 과세하는 것은 조약에 반하지 않는다.

11.4 2항은 연예인이나 체육인의 인적활동과 관련하여 수취하는 것으로 간주되는 소득에 적용된다. 스포츠팀이나 오케스트라의 이러한 인적활동의 수행에 대하여 지급되어 기업이 수취하는 소득은 2항의 적용이 되지만, 연예나 스포츠 행사의 연출에 관여하는 모든 기업의 소득에 적용되는지는 분명하지 않다. 예를 들면, 독립적인 콘서트 기획자가 티켓판매와 광고공간의 대여로 수취하는 소득은 2항에 해당하지 않는다.

11.5 17조는 1항과 2항이 적용되는 소득을 어떻게 계산하는지 규정하지 않고 비용공제의 정도(위 10항 참조)는 체약국의 국내법에 따르지만, 연예인이나 체육인의 인적활동으로 수취하는 소득은 이들 2항을 모두 적용하여 이중으로 과세되어서는 안 된다. 이는 중요한 문제인데, 예를 들면 2항에 따라 한 체약국은 그 국가에서 연예인이 행한 활동과 관련하여 스타회사가 수취하는 대가를 그 연예인의 스타회사에 과세할 수 있으며, 또한 1항에 따라 원천지국은 그 연예인의 활동에 합리적으로 귀속될 수 있는 스타회사가 그 연예인에게 지급한 대가의 해당부분을 과세할 수 있다. 이 경우, 해당 체약국은 국내법에 따라 이러한 활동에 귀속되는 전체소득에 대하여 그 회사 또는 그 연예인 중 하나에게만 과세하거나, 또는 각각 귀속되는 소득분을 각각에 대하여 과세할 수 있는데, 즉 회사가 수취한 소득을 연예인에게 지급된 대가 해당분을 공제하여 과세하고 또한 연예인의 손에서 그 해당분을 과세한다.

1항과 2항에 대한 추가적인 고찰

12. 1항과 2항의 사례에서, 이중과세방지를 위해 소득 수취인 거주지국이 소득공제방법을 사용하는 때, 거주지국은 활동 수행지국이 과세권을 행사하지 않는다 해도 소득과세로부터 배제될 것이다. 그러므로, 이 경우 세액공제방법이 사용되어야 한다고 이해된다. 활동 수행지국이 1항과 2항에서 부여된 권리를 사용할 수 없다면, 소득 수취인의 거주지국에 부차적인 과세권을 명기함으로써 같은 결과가 얻어질 수 있다. 그 소득이 과세를 피해갈 수 없다는 점을 확실히 하기 위하여 체약국들이 이 방법중 어떤 것을 선택하든 자유이다.

13. 17조는 연예인이나 체육인이 정부에 의해 고용되어 정부로부터 소득을 수취할 때에도 일반적으로 적용된다; 19조 6항 참조. 어떤 조약들은 공공기금으로부터 보조를 받는 기관에 고용된 연예인이나 체육인을 17조 적용으로부터 배제하는 규정을 갖고 있다.

14. 어떤 나라들은 공공기금이 지원하는 행사(events)를 이 조의 범위에서 배제하고 있다. 그 나라들이 이에 대한 규정을 포함하는 것은 자유지만, 정해진 경우에만 면세됨을 확실히 하기 위해 면세에 대한 분명하고 객관적인 기준이 있어야 한다. 그런 규정은 다음과 같을 것이다:

> "1항과 2항의 규정은, 한 국가에 대한 방문이 전적으로 혹은 주로 체약국, 그 정치적 하부조직 또는 그 지방자치단체중 한쪽 또는 양쪽의 공공기금에 의해 지원된다면, 연예인과 체육인이 한 체약국에서 수행한 활동으로 수취한 소득에 적용되지 않는다. 이 경우 소득은 연예인이나 체육인이 거주하는 체약국에서만 과세된다."

14.1 또한, 외국 팀, 공연단이나 오케스트라의 개별 구성원의 전체 근로대가를 한 국가에서 이루어진 특정활동에 배분하여 해당대가를 과세하는데 따른 행정적 어려움을 고려하여, 일부 국가들은 이러한 대가를 과세하지 않는 것이 적절하다고 생각한다. 어떤 국가가 이러한 대가를 일방적으로 면세할 수도 있지만, 이러한 일방적 해결책은 쌍방적인 것은 아니므로 그 소득을 수취하는 사람의 거주지국이 소득공제방법을 사용하는 경우 위 12항에서 설명한 문제가 발생할 수 있다. 그러므로 이러한 국가들은 이런 소득을 17조의 범위에서 제외하는 것이 적절하다고 생각한다. 위 2항은 고용으로 인한 소득에 대하여 17조를 적용하지 않도록 조문을 개정하는 방법도 있다고 설명하지만, 일부 국가들은 실무적으로 자주 맞닥뜨리는 사안에 대하여만 제한적으로 예외를 두는 방법을 선호한다. 아래는 이러한 목적으로 사용할 수 있는 스포츠팀 구성원에게 적용되는 규정의 예시이다.

> 스포츠팀이 속하는 체육연맹이 상대방 체약국에서 조직한 경기에 참여하는 한 체약국 거주자로서 체약국의 스포츠팀의 구성원인 체육인이 상대방 체약국에서 수행한 그 체육인의 인적활동과 관련하여 그 체육인이 수취하는 소득에 대하여 17조의 규정을 적용하지 않는다.

15. 3항에 주어진 사례와 관련하여, 터키는 그와 같은(예. 패션쇼나 사진촬영기간 동안 체류하는 모델) 활동을 하는 모델의 활동은 그 활동의 수행이나 시현의 성격을 고려할 때 17조의 범위에 해당한다고 생각한다.

15.2 스위스는 17조는 해당국의 활동과 밀접하게 관련된 광고나 스폰서 소득에 적용된다고 설명하는 주석 9항의 견해에 동의하지 않는다. 스위스는 광고나 스폰서 소득은 해당국에서의 활동과 밀접하게 관련된 경우에도 상황에 따라 7조나 15조의 기준에 해당한다고 생각한다. 또한, 스위스는 초상권(주석 9.5항)의 사용 또는 사용할 권리에 대한 대가의 형태로 지급하는 소득과 상품판매소득은 17조에 해당하지 않는다고 생각한다.

17. 연예인이나 체육인의 인적활동에 대한 생방송권이나 기타 상업적 이용권의 양도로 개인이 수취하는 소득은 그 연예인이나 체육인이 인적활동을 수행하는 국가에서 과세할 수 있다는 규정을 추가할 권리를 유보한다.

18. 프랑스의 법원칙과 조약실무에 따라, 연예인이나 체육인이 초상권 사용으로 수취하는 소득은 그 개인의 직업활동과 분리할 수 없으므로 그 소득이 발생되는 국가에서 과세되어야 한다. 이에 따라 프랑스는 직업적 명성에서 분리되지 않는 활동으로 인한 소득의 원천징수를 허용하는 추가적인 규정을 양자조세조약에 포함할 권리를 유보한다.

19. (삭제됨)

20. 미국은 1항을 연예인이나 체육인이 특정 금액을 버는 상황에 국한시킬 권리를 유보한다.

18조에 대한 주석
연금의 과세 관련

1. 18조에 따르면, 사적고용과 관련하여 지급되는 연금은 수취인의 거주지국에서만 과세된다. 다양한 정책과 행정적 조치들로 인해 이러한 유형의 연금과 기타 유사 지급금(similar remuneration)의 과세권은 거주지국이 행사한다는 원칙이 국제적으로 지지되고 있다. 예컨대, 연금수급자의 거주지국은 다른 국가보다는 수급자의 담세능력을 전반적으로 고려할 수 있는 유리한 위치에 있다. 담세능력은 수급자의 전체소득과 가족부양의무 같은 개인적 상황에 따라 좌우되기 때문이다. 이러한 거주지국 과세방안은 이러한 유형의 연금수급자에게 거주지국 이외의 국가에서 조세납부의무를 이행해야 하는 부담을 방지한다.

2. 그러나 일부 국가는 연금에 대한 거주지국의 배타적 과세원칙을 채택하지 않고, 대체적 조항을 채택하고 있다. 이러한 대체조항과 이들의 주장은 아래 12항부터 21항에서 검토되고 있는데, 이는 연금소득에 대한 과세권 배분과 관련한 다양한 의견과 제안규정의 이유를 설명하는 것이다.

연금소득(18조)의 범위

3. 은퇴근로자(former employee)는 물론 그 근로자의 미망인, 자녀 및 동거자 등의 수혜자(beneficiaries)에게 직접적으로 지급되는 연금과 과거고용에 대하여 지급되는 보험연금(annuities)같은 기타 유사지급금은 연금소득(18조)에 해당한다. 18조는 또한 19조 2항의 적용을 받지 않는 국가, 정치적 하부조직, 지방자치단체에 제공한 용역과 관련한 연금에도 적용된다. 그러나 18조는 오직 과거근무에 대한 대가에만 적용된다. 따라서 예를 들면 근로자연금기관(employment pension scheme)의 기금이 아닌 다른 자금원천에서 연급수급자가 직접 수취하는 보험연금은 18조에 해당하지 않는다. 18조는 연금을 지급하는 연금기관의 세무상 취급과는 상관없이 적용된다. 따라서 조세특혜를 받지 못하는 연금기관(pension plan)에 의한 지급대가도 연금 혹은 유사지급대가에 해당한다. (이 경우 발생하는 조세 불균형은 아래에서 검토)

4. 퇴직을 하게 되면 근로자에게 다양한 유형의 보상대가가 지급된다. 이러한 지급대가가 18조에 해당하는지 여부는 대가가 이루어지는 사실과 상황을 고려하여 대가의 성격에 따라 결정된다. 이에 대하여는 아래 두 항에서 설명한다.(이러한 여러 가지 지급대가에 대한 조약의 적용을 설명하는 15조 주석 2.3항부터 2.16항 참조)

5. 연금(pension)은 일반적인 의미로는 주기적인 지급대가만을 포함하며, 기타 유사지급금은 주기적이 아닌 지급대가를 모두 포함한다. 예를 들면, 퇴직당시 혹은 퇴직 이후에 주기적인 연금지급금 대신에 일시불을 지급하는 경우에도 18조에 해당한다.

6. 특정 지급대가가 연금과 같은 기타지급금인지 혹은 근로소득(15조)에 해당하는 제공근로에 대한 최종보수(final remuneration)인지는 사실판단의 문제이다. 예를 들면, 대가지급의 이유가 연금의 일시지급이거나 감소된 연금에 대한 보상성격이라면 이러한 지급대가는 18조에 규정한 '기타 유사지급금'에 해당한다. 이는 연금수급자가 퇴직시에 연금으로 수령하거나, 혹은 기여금 총액이나 연금제도규정상 가능한 연금액에 비례하여 계산한 일시금으로 수령하는 것은 선택할 수 있는 경우에 해당한다. 이 때 지급대가의 원천이 중요한 판단요소이다. 연금제도에서 지급되는 대가는 통상적으로 18조에 해당한다. 다음과 같은 기타의 판단요소가 일시적 지급금 혹은 일련의 지급금이 연금소득에 해당하는지를 결정하는데 필요할 것이다. 대가지급이 퇴직당시에 이루어지는지 혹은 퇴직이후에 이루어지는지 여부, 수급자가 계속 근무하는지 여부, 수급자가 특정 근무유형에 있어 통상적인 은퇴연령에 해당하는지 여부, 동일 유형의 일시금을 받는 다른 수급자의 자격, 수급자가 다른 연급급여를 동시에 받을 수 있는지 여부. 일시적 근무 등으로 인한 연금기여금의 반환은 18조의 기타 유사지급금에 해당하지 않는다. 지급대가가 연금에 해당하는지 여부를 판단하기 어려운 경우 양 체약국은 25조에 따라 문제를 해결하여야 한다.

7. 18조는 오로지 과거근무의 대가로 지급되는 연금 및 기타 유사지급금에만 적용되므로, 과거의 독립적 인적용역과 관련하여 지급되는 기타의 연금에는 적용되지 않는다. 그러나 일부 국가들은 정부연금을 포함하여 모든 연금을 연금소득(18조)에 해당하도록 조세조약의 범위를 확장하기도 한다.

연금과 관련한 국제적 문제(cross border issues)

8. 경제의 세계화와 국제적 통신과 교통의 발달로 인해 업무상 혹은 개인적 이유로 개인이 국제적으로 이동하는 일이 많아졌다. 이러한 이유로 여러 국가의 서로 다른 연금제도의 상호관련으로 발생하는 국제적 문제가 중요하게 되었다. 사실상 각 국의 연금제도는 당초에 국내 정책적 관점에서 이루어진 것이기 때문이다. 상당히 많은 개인들이 이러한 연금의 국제적 문제들로 인해 곤란을 받게 되면서, 개인 특히 근로자의 국제적 이동에 대한 장애를 제거하기 위해 조세조약에서 이러한 문제를 검토하는 것이 바람직하게 되었다.

9. 이러한 문제들의 대부분은 각 국이 퇴직기금과 관련하여 채택하고 있는 일반적조세정책의 차이에 기인한다. 대부분의 국가에서 연금기여금에 대한 조세혜택(tax incentives)이 주어진다. 이러한 조세혜택은 주로 조세이연(tax deferral)의 형태로 주어지는데, 이에 따라 연금기여금으로 납부하는 개인소득 해당분과 연금제도의 운용소득, 개인의 연금수급권가치증가 등은 면세된다. 이에 따라 연금제도으로부터 받는 연금급여는 수령시 과세된다. 그러나 일부 다른 국가들은 인금 기여금을 다른 유형의 저축과 같이 취급하며 따라서 기여금이나 그로 인한 운영소득을 면세하지 않는다. 따라서 과세논리상 연금급여를 과세하지 않게 된다. 실제로 각국들은 이러한 두 가지 과세의 기본 틀 사이에서 다양한 과세방식을 채택하고 있는데, 기여금, 기여금 운영소득, 연금권가치증가액 및 연급급여를 일부 과세하거나 면세하고 있다.

10. 연금급여를 지급하는 각국의 다양한 제도로 인해 다른 문제가 발생한다. 이러한 제도는 크게 다음 세 가지로 구분된다.

- 법에 의한 사회보장제도 (statutory social security scheme)
- 고용연금제도 (occupational pension scheme)
- 개인연금제도 (individual retirement scheme)

위 세 가지 유형이 중복되는 경우 특별한 문제가 발생한다. 이러한 문제들은 각국이 세무상 세 가지 유형을 다르게 취급하므로 인해 복잡해지게 되며 또한 각 국이 개인에게 은퇴후 급부를 보장하기 위해 이들 유형중 주로 의존하는 연금제도의 차이로 인해 복잡해지게 된다. 즉 일부 국가들은 사회보장제도를 통해 은퇴후 급부를 거의 전부 지급하고 있으며, 이에 반해 일부 다른 국가들은 고용연금제도나 개인연금제도에 주로 의존한다.

11. 이러한 모든 차이로 인해 일어나는 문제들은 이중과세나 이중비과세를 방지하기 위해 양자조세조약을 통하여 충분히 검토되어야 하며, 가능하면 특별조항을 통해 명시되어야 한다. 아래 항들은 이러한 국제적 문제들을 검토하고 있다.

연금급여에 대한 과세권의 배분

12. 위 9항에서 검토한 바와 같이, 대부분 국가들은 비록 다양한 예외가 있지만 연금 기여금, 연금제도의 운용소득 및 염금수급권의 가치증가에 대한 조세를 전부 혹은 부분적으로 이연시키고 있다. 이렇게 이연된 조세는 연급급여가 지급되는 때에 실제 징수된다.

13. 이들 국가 중 일부는 연금 기여금에 대한 공제는 은퇴를 대비하여 저축하는 근로소득의 일부에 대한 과세이연이기 때문에, 그 개인이 연급급여의 전부 혹은 일부를 받기 전에 거주자 자격을 잃는 경우에는 이연된 조세를 징수해야 한다고 본다. 이러한 견해는 특히 급여가 한번에 지급되거나 단기간에 걸쳐 지급되는 국가에서 유력한데, 이 경우 이중비과세의 위험이 있기 때문이다.

14. 그 개인이 거주자가 되는 다른 국가가 이전 거주지국과 유사한 과세방식을 채택하여 이러한 연급급여를 과세하는 경우, 문제는 단순하게 이들 두 국가간의 과세권배분에 대한 것이다. 그러나 만약 그 개인이 연급급여를 과세하지 않는 다른 과세방식을 채택한 국가의 거주자가 된다면, 두 국가가 채택한 방식의 불일치로 인해 해당소득은 두 국가에서 모두 과세대상에서 제외되는 상황이 발생한다.

15. 이런 이유로, 일부 국가들은 과거근무의 대가로 받는 연금에 대한 배타적 원천과세권이나 제한적 원천과세권을 보장하기 위한 대체조항을 양자조세조약에 포함시키고 있다. 다음은 일부 국가들이 이러한 정책적 고려에 따라 채택한 조항들을 예시한 것이다.

a) 연금지급금의 배타적 원천과세를 허용하는 조항

이러한 조항은 다음과 같이 구성된다.

"19조 2항의 규정에 따라, 과거 근무의 대가로 한 체약국에서 발생하여 상대방 체약국의 거주자에게 지급하는 연금 및 기타 유사지급금은 한 체약국에서만 과세된다."

b) 연금지급금의 비배타적 원천과세를 허용하는 조항

이러한 조항에서 원천지국은 연급지급금에 대한 과세권이 있으며, 23A조나 23B조에 따라 배타적이거나 거주지국에 우선하여 과세하게 된다. 이러한 조항은 다음과 같이 구성된다.

"19조 2항의 규정에 따라, 과거 근무의 대가로 한 체약국의 거주자에게 지급되는 연금 및 기타 유사지급금은 그 국가에서만 과세된다. 그러나 이러한 연금 및 유사지급금이 상대방 체약국에서 발생되는 경우 상대방 체약국에서도 과세할 수 있다."

c) 연금지급금의 제한적 원천과세를 허용하는 조항

이러한 조항에서, 원천지국은 연금지급금을 과세한 권리가 있지만, 과세권은 제한되며 통상 몇 %로 명시된다. 이러한 조항은 다음과 같이 구성된다.

"1. 19조 2항의 규정에 따라, 과거 근무의 대가로 한 체약국의 거주자에게 지급되는 연금 및 기타 유사지급금은 그 국가에서 과세할 수 있다.
2. 그러나 또한 이러한 연금 및 유사지급금은 원천지국에서 원천지국의 법에 따라 과세할 수 있다. 이 경우 조세는 총 지급금의 몇 %를 초과하지 않는다."

이러한 조항이 사용되는 경우, 소득공제방법을 적용하는 거주지국의 경우 23A조 2항에 18조 2항에 대한 참조가 더해져야 한다. 거주지국은 연금지급금을 과세할 수 있지만 원천지국에서 부과된 조세에 대한 세액공제를 해 주어야 하기 때문이다.

d) 거주지국이 연금지급금을 과세하지 않는 경우에만 원천과세를 허용하는 조항

이러한 조항은 위 14항에 설명된 각국의 과세제도 불일치상황과 관련된다. 이 경우 2항이 다음과 같이 구성된다.

"2. 그러나 이러한 연금 및 유사지급금이 상대방 체약국에서 국내세법에 따라 과세되지 않는 경우, 원천지국에서 과세할 수 있다."

16. 위 13항 및 14항에서 설명한 이유 이외에도, 위 조항들은 채택하는 경우 다양한 정책적, 행정적 고려들을 감안하여야 한다.

17. 첫째로, 연금수급자의 전체소득을 쉽게 파악하고 이에 따라 전반적인 담세능력을 감안할 수 있으므로 연금지급금에 대한 적절한 과세를 규정할 수 있는 유리한 위치에 있다. 이는 적정한 세율과 인적공제를 적용하기 위해서도 필요하다. 이와는 대조적으로, 원천지국이 지급총액에 대하여 배타적 원천과세를 하는 경우 과도한 과세를 하는 결과를 낳을 수 있다. 거주지국에서 인적공제 등으로 인해 과세액이 없거나 미미한 경우, 연금수급자는 거주지국에서 원천징수세액을 환급받지 못하게 되기 때문이다. 그런데 일부 국가들은 자국에서 거의 모든 소득을 수취하는 비거주자에게 자국세법상 인적공제를 확대 적용함으로서 이러한 문제를 해결하고 있다. 또한, 일부 국가들은 비거주자에게 지급하는 연금급여에 대하여 그 비거주자의 전체소득을 과세할 때 적용하는 최저세율(marginal rate)로 과세하고 있다. 그러나 이러한 제도는 적용세율을 결정하기 위해 비거주자의 전체소득을 결정할 필요가 있기 때문에 집행에 어려움이 발생한다.

18. 둘째로, 원천지국에서 지급되는 연금수준은 일반적으로 그 국가의 세율과 함수관계이기 때문에 형평성 문제가 있을 수 있다. 이를 감안할 때, 다른 세율을 적용하는 다른 국가로 이민을 간 개인은 당초 연금제도에서 예견한 것과 다른 세후 연금을 수취하게 됨으로써 이익을 얻거나 손해를 보게 된다.

19. 셋째로, 연금을 배타적 혹은 제한적으로 원천과세 하는 선택조항의 경우 연금의 원천지국의 결정을 필요로 한다. 한 체약국에서 '발생한(arising in)' 연금에 대한 언급은 한 체약국에서 설립된 연금제도이 지급한 연금 혹은 한 체약국에서 이루어진 근로로 인한 연금 모두를 지칭할 수 있으므로, 이러한 용어를 사용하는 국가는 용어의 해석과 적용방법을 명확히 해야 한다.

19.1 개념적으로, 연금제도이 설립된 국가, 해당근로가 제공된 국가 혹은 인적 공제를 해주어야하는 국가를 원천지국으로 볼 수 있다. 이러한 개념을 적용할 때, 한 국가 이상에서 근무하면서 근무기간동안 거주지국을 바꾸거나 혹은 근무했던 국가가 아닌 다른 국가에 설립된 연금제도으로부터 연금을 받는 개인의 경우 문제가 발생한다. 예를 들면, 요즈음 대다수 개인들은 향후 연금급여를 지급받아야 할 연금제도이 설립된 국가가 아닌 다른 국가에서 상당부분의 근로를 제공하고 있다. 이 경우, 연금제도이 설립된 국가를 원천지국으로 보는 것은 적절치 않다. 근로를 제공하는 국가나 인적공제를 해주는 국가를 원천지국으로 보는 선택적 방안은 설득력이 있지만 납세자나 과세관청 모두에게 절차적 어려움을 초래한다. 특히 이는 근무기간동안 많은 국가에서 일한 개인의 경우 문제가 되는데 동일한 연금의 여러 부분이 서로 다른 원천지국을 갖게 될 것이기 때문이다.

19.2 연금에 대하여 배타적 혹은 제한적 원천과세권을 주는 조항을 사용하는 국가들은 연금의 원천지국 결정과 관련된 이러한 문제들을 검토해야 한다. 이에 따라 원천과세를 위해 채택한 규정으로 인한 집행상 문제를 해결해야 한다. 양 체약국이 동일한 연금에 대하여 원천과세권을 주장하는 상황을 방지하는 것도 이에 포함된다.

20. 넷째로, 이들 선택조항에 대한 또 다른 논쟁이 있다. 거주지국의 배타적 과세는 연급수급자가 18조에 해당하는 연금급여에 대해 거주지국의 세법규정만을 준수하면 된다는 것을 의미한다. 그러나 연금을 제한적 혹은 배타적으로 원천과세하는 경우 수급자는 원천지국과 거주지국 모두에서 세법규정을 준수해야 한다.

21. 그런데, 거주지국의 배타적과세는 해외연금소득의 신고누락(non reporting)에 대한 문제를 야기한다. 이 경우 적절한 납세자 신고제도(compliance system)와 함께 정보교환은 해외연금급여의 신고누락을 방지할 것이다.

연금의 비과세(exemption)

22. 위 9항에서 언급한 대로, 일부 국가들은 연금급여를 전반적으로 과세하지 않거나 혹은 연금급여의 특정 유형이나 일부를 과세하지 않는다. 이 경우, 거주지국에서 연금과세를 규정하는 조세조약 규정은 원래는 비과세될 것으로 예상하고 급여액을 책정한 연금을 그 국가에서 과세하는 결과를 초래할 소지가 있다. 이는 연급수급자의 입장에서 볼 때 부적절한 경제적 부담이 될 것이다.

23. 이러한 불일치유형의 문제를 해결하기 위해, 일부 국가들은 연금수급자가 다른 국가의 거주자인 경우 연금의 비과세를 유지하는 규정을 양자조세조약에 포함하고 있다. 이러한 조항은 연금의 특정 유형에 한해 비과세를 규정하거나 혹은 좀 포괄적인 방법으로 해결책을 제시하기도 한다. 포괄적인 해결책을 제시하는 규정은 다음과 같다.

> “이 조약의 다른 조항에도 불구하고, 다른 체약국에서 제공된 과거근무와 관련하여 한 체약국 거주자가 수취하는 모든 연금 혹은 기타 유사지급금은 그 연금수급자가 다른 체약국의 거주자라면 연금 혹은 기타 유사지급금이 비과세되는 경우 한 체약국에서도 비과세된다.”

법에 의한 사회보장제도와 관련한 문제

24. 상황에 따라, 사회보장지급금(social security payment)는 ‘과거근무로 인한 연금 혹은 기타 유사지급금’으로서 18조에 해당하거나, ‘한 체약국에 제공한 용역과 관련하여 그 국가에 의해 지급되거나 그 국가가 설립한 기금으로부터 지급되는 연금’으로서 19조에 해당하거나, 혹은 ‘다른 조항에 해당하지 않는 소득유형’으로서 21조에 해당할 수 있다. 사회보장연금(social security pension)은 과거근무로 인해 지급되는 경우 19조 2항이 적용되지 않으면 18조의 적용대상이다.(아래 항 참조) 고용이 연금의 조건인 경우 사회보장연금은 ‘과거근무의 대가’로 볼 수 있다. 예를 들면, 이는 사회보장제도에서 다음과 같은 상황을 의미한다.

- 연금액은 근무기간 및 근로소득 둘 다 혹은 하나에 근거하여 결정된다. 따라서 개인이 고용되지 않은 기간동안은 연금급여의 계산대상이 아니다.
- 연금액은 근로상태에서 근속연수에 따라 이루어지는 연금기여금에 근거하여 결정된다.

- 연금액은 근속연수에 따라 결정되며, 또한 연금기여금 및 연금 운영소득의 둘 다 혹은 하나에 근거하여 결정된다.

25. 19조 3항에 열거된 용역이외에 국가, 정치적 하부조직 및 지방자치단체에 제공하는 용역에 해당하는 과거근무에 대한 대가라는 사실을 제외하면 18조에 해당해야 할 사회보장연금에는 19조 2항이 적용된다.

26. 18조나 19조에 해당하지 않는 사회보장지급금은 21조에 해당한다. 예를 들면 이는 자영업자에게 지급하는 지급금은 물론 과거근무나 과거근무와 관련한 조건과는 상관없이 단순히 자산(resources), 연령(age), 장애(disability)에 근거하여 지급되는 지급금을 말한다.

27. 그러나 일부 국가들은 자국 사회보장제도의 일환인 공공연금제도(public pension scheme)에 따라 지급된 연금을 정부연금과 같이 취급한다. 이들 국가들은 그 같은 이유에서 원천지국, 즉 연금의 지급지국이 그러한 연금 모두에 대한 과세권을 가져야 한다고 주장하고 있다. 이들 국가에 의해 체결된 많은 조약들은 이러한 취지의 규정을 담고 있으며, 가끔 원천지국의 사회보장법상 지급되는 기타의 지급금도 포함시키고 있다. 이러한 견해를 갖는 체약국들은 사회보장법상 이루어진 지급금의 과세권을 원천지국에 주기 위한 추가적 조항을 양자간 합의할 수 있다. 이러한 내용의 조항은 아래와 같이 기초될 수 있다 :

> “ 1항 규정에도 불구하고, 한 체약국의 사회보장법에 의해 이루어진 연금과 기타 지급금은 그 국가에서 과세할 수 있다.“

이 지급금의 수취인 거주지국이 소득공제방법을 적용하는 경우 그 지급금은 원천지국에서만 과세될 것이나, 세액공제방법을 사용하는 국가는 지급금에 대하여 과세하되 원천지국에서 부과된 세액을 세액공제 한다. 그러나, 조약상 통상적으로 세액공제방법을 사용하는 국가라도 원천지국이 그 같은 지급금에 대해 배타적 과세권을 가져야 한다고 생각할 수 있다. 이 경우, 그 국가들은 위 초안규정의 “과세될 수 있다(may be taxed)"는 표현을 ”에서만 과세된다(shall be taxable only)"라는 말로 대체해야 한다.

28. 위 제안규정은 각 체약국의 사회보장법을 언급하고 있지만, 사회보장법의 범위에는 한계가 있다. 사회보장은 일반적으로 한 국가가 주민(population)에게 최소한의 소득이나 은퇴급여 수준을 제공하거나, 혹은 실업, 근무재해, 질병 및 사망 등의 경우 금전적 부담을 완화하기 위해 정한 강행적 보장제도를 말한다. 사회보장제도의 일반적 특징은 국가가 급부수준을 결정한다는 점이다. 제안규정이 적용되는 지급금은 공공연금제도에 따라 일반주민에게 지급되는 은퇴연금, 노후연금지급금은 물론 국가나 기금운영을 위해 설립된 공공기관이 지급하는 실업, 장애, 임산부(maternity), 생활보호(survivorship), 질병, 사회복지(social assistance) 및 가정보호(family protection) 지급금을 포함한다. 각 체약국의 사회보장제도에 있어 상당한 차이가 있으므로, 제안규정을 적용하는 국가들은 양자조세조약에서 규정의 적용범위에 대한 공통적 인식을 분명히 해야 한다.

개인연금제도와 관련한 문제

29. 대부분 국가들에서, 연금급부(retirement benefit)를 지급하기 위해 설립된 일정한 개인을 위한 민간저축제도(private saving scheme)에 조세특혜(주로 위 9항에 언급된 과세이연 형태)를 주고 있다. 이러한 개인연금제도는 보통 고용연금제도에 가입할 수 없는 개인이 가입하게 된다. 그러나 개인연금제도는 또한 사회보장연금이나 고용연금을 사람들이 추가적인 연금급여를 받기위해 가입하기도 한다. 이러한 연금제도에는 예를 들면 은행예금계좌, 개인투자펀드(individual investment fund)나 개인적으로 구입한 종신보험증권(full life insurance policies) 등이 있다. 이들의 일반적 특징은 일정 기여금 한도내에서 조세특혜가 주어진다는 것이다.

30. 이러한 개인연금제도는 고용연금의 경우와 마찬가지로 한 국가에 설립된 연금제도에 납부하는 기여금에 대한 다른 국가의 세무상 취급과 같은 다양한 국제적 문제를 야기한다.(아래 31항부터 65항 참조) 또한, 개인연금제도에만 특별히 발생하여, 양자조세조약에서 별도로 해결되어야 할 문제가 있다. 그 중 한 가지는 상대방 체약국에 설립된 개인연금제도의 운영소득에 대한 각 체약국의 세무취급이다. 대부분 국가들은 FIF규정(해외투자펀드-foreign investment fund), 일정 조건에 따라 수탁자(trust)소득을 신탁자(settlor)나 수익자(beneficiary)에게 귀속시키는 규정, 혹은 종신보험증권과 같은 일정 유형의 투자소득은 발생기준(accrual)으로 과세하는 규정 등을 가지고 있다. 이는 일정 상황에서 해외에 설립된 개인연금제도에서 발생된 소득을 과세하는 결과를 초래한다. 이러한 결과가 자국의 연금저축 과세제도에 비추어 부적절하다고 보는 국가들은 이러한 과세를 방지하고 있다. 개인연금에 국한하여 이 문제를 해결하기 위한 규정은 다음과 같다.

> “이전에 상대방 체약국 거주자였던 한 체약국 거주자인 개인이 한 체약국에서 납부할 조세액을 결정함에 있어 아래와 같은 계약(arrangement)으로 발생한 소득은 한 체약국에서 설립된 개인연금제도에서 발생한 소득으로 간주된다. 이 항은 계약에 따라 배당되는 모든 급여의 과세를 어떤 방식으로든 제한하는 것은 아니다.
>
> a) 그 개인의 은퇴급부를 보장하기 위해 한 체약국 밖에서 설립된 사람(person)과 체결
> b) 그 개인이 상대방 체약국의 거주자였던 때 가입하였고 현재도 가입하고 있음
> c) 한 체약국의 관한당국에 의해 한 체약국의 조세목적상 인정되는 개인연금제도와 일반적으로 같은 것으로 인정됨“

외국연금제도에 대한 기여금의 세무취급

A. 일반적 언급

31. 다국적 기업의 특징은 직원들이 수시로 모국(home country)이외의 지역에서 기꺼이 일할 것이 예상된다는 점이다. 다른 나라로 직원을 파견하는 근로조건은 고용주나 근로자에게 모두 첨예한 이해와 중요성을 가지게 된다. 파견되는 근로자에게 이루어지는 연금에 대한 배려도 중요한 한 가지이다. 이와 유사하게, 인적용역을 제공하기 위해 다른 나라로 이동하는 개인은 모국에 설립된 연금제도와 관련한 국제적 조세문제에 맞닥뜨리게 된다.

32. 해외에서 일하는 개인은 대부분 해외체재중 모국 연금제도(연금급여를 지급하는 사회보장제도 포함)에 기여금을 계속 납부하고자 할 것이다. 이는 연금제도를 바꿈으로서 권리나 급부의 손실을 초래할 수 있고, 여러 국가에 연금가입을 함으로써 실제로 많은 곤란이 생길 수 있기 때문이다.

33. 해외에서 근무하는 개인이 납부하거나 그 개인을 위해 대신 납부되는 연금기여금(contribution)에 대한 세무상 취급은 나라마다 틀리고 개별사안의 처한 상황에 따라 틀리다. 해외근무를 하거나 해외용역제공 계약을 하기 전에 이들 개인이 납부하거나 그 개인을 위해 대신 납부되는 연금기여금은 보통 모국에서 조세감면 대상이다. 해외근무를 하는 때에도 일정한 경우 기여금에 대한 조세감면은 계속 유지된다. 예컨대 그 개인이 모국에서 거주를 유지하고 무제한 과세대상이라면, 모국에 설립된 연금제도에 대한 기여금은 일반적으로 경감자격을 계속 유지하게 된다. 그런데, 해외근무를 하는 개인이 모국에서 납부하는 기여금에 대하여 모국이나 주재국(host country) 모두 국내법상 조세감면을 해주지 않는 경우가 종종 있다. 상황이 이럴 경우, 해외근무나 용역제공 기간중 모국에서 연금자격을 유지하는 것은, 그것이 금지사항이 아니라면, 비싼 것이 될 수 있다. 아래 37항에서 모국을 떠나 근무하는 개인 이 납부하거나 그 개인을 위해 대신 납부되는 연금기여금의 조세감면에 대한 규정을 회원국들이 양자조약에 포함시킬 수 있도록 제안하고 있다.

34. 그러나 일부 회원국들은 이 문제를 조약규정에 의해 해결하는 것보다는, 예를 들면 주재국에서 기여금에 대한 공제를 보장하도록 하는 등의 연금제도 개선책을 선호한다. 또 다른 나라들은 국내법상 거주자에게 지불된 기여금에 대하여만 감면이 허용되는 경우 37항의 제안규정을 조약에 포함시키는 것에 반대할 것이다. 이 경우 제안규정을 양자조약에 포함시키는 것은 적절치 않다.

35. 제안규정은 사회보장제도는 물론 개인연금제도를 포함한 모든 연금제도의 기여금에 대하여 적용된다. 대부분의 국가들은 사회보장제도의 기여금과 관련된 문제를 다소간 피할 수 있는 양자간 사회보장통합합의(social security totalisation agreement)를 체결해왔다. 그러나 이들 합의에서는 국제간 기여금납부에 따른 세무상 문제는 다루지 않고 있다. 고용주와 근로자가 함께 기여금을 납부하는 고용연급제도의 경우 제안규정은 이들 모두에 적용된다. 또한, 제안규정은 연금제도로 급여를 받는 개인과 관련한 기여금의 세무상 취급을 모두 다루고 있으므로, 기여금의 공제문제에만 국한하는 것은 아니다. 따라서 제안규정은 고용주가 납부한 기여금으로 인한 근로이익을 근로자에게 과세할 것인지 여부, 기여금투자소득을 개인에게 과세할 것인지 여부 등을 검토하고 있다. 그러나 제안규정은 연금제도 자체소득에 대하여는 다루지 않는다.(이 문제는 아래 69항에서 검토) 이러한 문제들에 대하여 제안규정의 범위를 변경하고자 하는 국가들은 양자조세조약에서 변경하고 있다.

B. 제안규정의 목표

36. 이 규정의 목표는 모국에서 납부한 연금기여금에 대하여 개인의 해외근무로 인해 세무

상 불이익을 가능하면 받지 않도록 보장하는 것이다. 이 규정은 우선 양국간 연금제도의 일반적 공통점을 확인한 후 양국 세법특례에 근거하여 기여금에 적용되는 조세감면의 한도를 설정하기 위한 것이다.

C. 제안 규정

37. 위 거론된 문제들을 다루기 위하여 양자조약에 포함시킬 수 있는 제안규정은 다음과 같다:

"1. 다음 경우에, 한 체약국에 설립되고 세무상 인정되는 연금제도에 다른 체약국에서 용역을 제공하는 개인이 납부하거나 개인을 대신해 납부되는 기여금은 다른 체약국에서 과세되는 기업소득이나 개인의 과세액을 결정함에 있어, 다른 체약국에서 세무상 인정되는 연금에 대한 기여금과 같은 방식, 같은 조건과 제한에 따라 취급된다.

a) 개인이 다른 체약국 거주자가 아니었고, 다른 체약국에서 용역을 제공하기 직전까지 연금에 가입하고 있었음; 또한
b) 이 연금은 다른 체약국이 세무상 인정하는 연금과 일반적으로 동일한 것으로 다른 체약국 관할당국에 의해 승인됨

2. 1항의 목적상 :
a) 연금제도(pension scheme)는 1항에 언급된 용역과 관련하여 지급되는 퇴직급부를 보장하기 위하여 개인이 가입하는 기금을 의미함; 또한
b) 연금제도에 대한 기여금이 한 국가에서 조세감면 대상이 된다면, 그 국가에서 세무상 인정되는 것임"

38. 위 제안규정은 양 체약국 중 한 국가가 설립한 연금제도에 한정된다. 개인이 계속적으로 여러 나라에서 일하는 것이 드믄 것은 아니기 때문에, 일부 국가들은 개인이 제삼국의 연금제도에 기여금을 납부하면서 한 국가에서 다른 국가로 이동하는 상황을 규정에 포함하는 경우도 있을 것이다. 그러나 이러한 확대규정은 주재국이 제삼국과 체결한 조세조약의 정보교환 규정에 의해 연금제도에 대한 정보를 얻을 수 없는 경우 집행상 어려움을 초래할 수 있다. 또한 제삼국이 주재국에 설립된 연금제도에 대한 개인 기여금에 동일한 감면을 허용하지 않으므로 해서 감면이 비대칭적(non reciprocal)으로 적용되는 상황이 있을 수 있다. 이러한 문제에도 불구하고, 제삼국에 설립된 기금에 제안규정을 확대적용하는 국가들은 아래와 같이 제안규정을 변경하여 채택하고 있다.

'1. 한 체약국에서 용역을 제공하는 개인이 납부하거나 개인을 위해 납부되는 연금제도에 대한 기여금은 아래의 경우 한 체약국의 세무상 인정되는 연금제도의 기여금과 같은 조건 및 한도에 따라 동일한 방식으로 다른 체약국에서 세무상 인정된다.
a) 다른 체약국에서 세무상 인정된 연금제도임
b) 개인이 한 체약국에서 용역을 제공하기 직전에 연금에 가입하였음

c) 개인이 다른 체약국에서 고용된 시점에 혹은 다른 체약국 거주자였던 당시에 연금에 가입하였음, 또한
d) 이 연금은 한 체약국이 세무상 인정하는 연금과 일반적으로 동일한 것으로 한 체약국 관할당국에 의해 승인됨

이는 다음과 같은 목적을 위한 것이다.
e) 한 체약국에서 그 개인이 납부할 세액을 결정함, 또한
f) 한 체약국에서 과세되는 기업소득을 결정함

2. 1항의 목적상 :
a) 연금제도(pension scheme)는 1항에 언급된 용역과 관련하여 지급되는 퇴직급부를 보장하기 위하여 개인이 가입하는 기금을 의미함; 또한
b) 연금제도에 대한 기여금이 한 국가에서 조세감면 대상이 된다면, 그 국가에서 세무상 인정되는 것임“

D. 제안규정의 특징

39. 아래 항들은 위 37항에서 제시한 제안규정의 주요 특징을 설명한 것이다.

40. 제안규정의 1항은 규정적용과 관련된 개인과 기여금의 성격을 기술하고 있다. 또한 한 체약국(주재국)에서 용역을 제공하는 개인이 다른 체약국(모국)의 특정 연금제도에 납부하거나 개인을 위해 납부되는 기여금은 모국에서 주재국의 국내연금제도 기여금과 같은 조건과 한도에 따라 동일한 방법으로 세무상 취급된다고 규정하고 있다.

41. 모국 연금제도 기여금과 관련한 조세감면은 규정된 조건에 따라 연금제도 소재지국인 모국 또는 기여금을 납부하게 되는 경제활동이 수행되는 주재국에 의해 모두 주어질 수 있다.

42. 근로자가 모국에서 과세소득이 적거나 없을 수가 있기 때문에 조세감면이 모국에서 주어지게 되는 해결방안은 효과적이 아닐 수도 있다. 이에 따라, 실질적 배려를 위해 주재국에 의해 경감이 주어지는 것이 바람직하다고 제안되었고, 이것이 제안규정에서 채택된 해결책이다.

43. 개인의 성격을 고찰함에 있어, 1항은 개인이 주재국에서 일하기 직전까지 주재국에 거주했으면 주재국에서 조세감면을 받지 못한다는 점을 분명히 하고 있다.

44. 그런데, 1항은 규정 적용을 주재국 거주자가 된 개인으로 한정하지 않는다. 대부분의 경우 해외근무 개인들은 모국에서 거주자로 남아 경감자격을 계속 유지하지만, 그러나 모두 거주자로 남아 있는 것은 아니다. 그러므로 제안규정은 거주자격을 취득한 개인은 물론 주

재국에서 일하는 비거주자에게도 적용되고 있다. 몇몇 회원국은 국내법상 거주자에 의해 부담되는 기여금 공제를 제한할 수 있으며, 이런 국가는 제안규정에도 이에 따라 제한을 둘 수 있다. 또한, 비거주자에 대한 특별제도(예. 특별저율과세)를 두는 국가들은 양자조약시 거주자로 제한하는 규정을 합의할 수 있다.

45. 개인이 좀 더 유연한 원칙을 가진 나라의 연금제도 가입을 위하여 주재국에서 일시적으로 거주자가 되기를 중단하는 경우, 각 국들은 이러한 남용 가능성을 차단키 위한 규정을 원할 것이다. 그러한 규정이 취하는 한 가지 형태는 주재국 국민인 개인을 제안규정 적용상 배제하는 국적테스트이다.

46. 이미 언급한 바와 같이, 개인이 연속하여 여러 국가에 근무하는 것이 드문 일은 아니다. 이런 이유로, 제안규정의 적용은 주재국에서 용역을 제공하기 직전 모국 거주자였던 개인에 한정되지 않는다. 이 규정은 주재국에서 용역을 제공하기 전 주재국 거주자가 아닌 개인으로 한정하기 때문에, 제삼국에서 주재국으로 온 개인도 포함하게 된다. 그런데, 1조는 조약범위를 한 체약국 또는 양 체약국의 거주자로 한정하고 있다. 따라서 주재국이나 연금제도이 설립된 모국의 거주자가 모두 아닌 개인은 두 국가간의 조세조약 범위밖에 있다.

47. 제안규정은 개인의 주재국 근무기간에 대하여 어떤 제한도 두지 않는다. 개인이 장기간 주재국에서 근무하면 주재국은 실질적으로 그의 모국이 되고 규정이 더 이상 적용되어서는 안 된다는 주장이 있다. 실제로 몇몇 주재국들은 개인이 일정기간 체재하는 경우 해외연금제도 기여금의 조세감면에 대한 제한을 이미 하고 있다.

48. 더 나아가, 기간제한을 포함하는 것이 위 45항에서 지적된 남용 가능성을 방지하는데 도움이 될 수 있다. 양자협상시 개별국가들은 개인의 주재국 용역제공기간에 대하여 일정 시점이후에는 제안규정상 허용되는 조세감면이 더 이상 적용되지 않는다는 제한을 두는 것이 적절하다고 판단할 수 있다.

49. 기여금의 성격을 고찰함에 있어, 1항은 일련의 판단기준을 정하고 있다. 이 규정은 모국에서 설립되고 조세목적상 인식된 개인이 납부하거나 혹은 개인을 위해 납부되는 기여금에만 적용된다는 점을 분명히 하고 있다. “조세목적상 인정된(recognised for tax purposes)”이란 용어는 제안규정 2b항에서 더 자세히 정의되고 있다. ‘개인이 납부하거나 개인을 위해 납부된(made by or on behalf of)'란 표현은 개인이 직접 납부하는 것은 물론 고용주나 기타 당사자(예. 배우자)가 그 개인을 위해 납부하는 기여금을 모두 포함하기 위한 것이다. 24조 4항에 따라 다른 체약국 거주자인 연금기금에 고용주가 납부하는 기여금은 다른 체약국의 연금기금 기여금과 같은 조건으로 비용계상이 가능하지만, 24조 4항은 국내나 해외 연금기금에 납부하는 고용주의 기여금에 대한 동일한 세무상 취급을 보장하기에는 충분치 않을 수 있다. 이러한 사례는 고용주가 해외연금기금에 납부하는 기여금을 근로자의 과세소득으로 취급하는 경우나 혹은 고용주 기여금의 비용계상이 연금기금의 거주성에 따른 것이 아니라 사업자등록(registration with tax authorities) 및 사무실유지 등과 같은 다른 조건에 따라 허

용되며 이로 인해 결과적으로 해외연금기금이 대부분 비용공제대상에서 제외되는 경우이다. 이러한 이유로, 24조 4항이 이미 일부 사안에 대하여 유사한 감면을 이미 규정하고 있지만, 고용주 기여금을 제안규정에서 다시 규정하고 있다.

50. 기여금 성격에 대한 두 번째 판단기준은 일반적으로 주재국이 조세목적상 인정하는 연금과 같은 종류의, 주재국 관할당국이 인정하는 모국 기금에 기여금이 납부되어야 한다는 것이다. 이는 인정된 기금에 대한 기여금만이 회원국들에서 조세감면자격이 있다는 전제하에 가능하다. 물론 이런 제한으로 개인의 해외 근무시 납부한 기여금과 모국 근무시 납부한 기여금의 동등한 조세취급이 필연적으로 보장되지는 않는다. 주재국의 연금제도 인정원칙이 모국의 것보다 제한적이라면, 개인은 모국 연금제도의 기여금이 모국에서 일할 때보다 주재국에서 일할 때 불리하게 취급된다는 것을 발견하게 된다.

51. 그런데, 이는 국내에서 인정된 기금과 상응하지 않는(가능하면 유리하게 해석) 기여금에 가능하면 조세감면을 해주어 해외연금 기여금의 동등한 과세취급을 보장하고자 하는 위 목표와 일치하지 않는 것이다. 그렇게 하는 것은 주재국의 조세감면액이 모국법에 의해 좌우된다는 것을 의미한다. 한편, 개인의 연금제도가 국내에 있는가 또는 해외에 있는가(또는 해외에 있다면 어느 나라에 있는가)에 따라 같이 일하는 근로자를 다르게 취급하게 될 수 있다. 제안규정 적용을 주재국의 것과 일반적으로 유사한 기금에 한정함으로써, 이러한 문제 곤란은 피해진다.

52. 제안규정에서 주재국에서 인정된 기금과 모국의 연금제도이 대응되는지 여부는 모국의 관할당국이 결정하는 것임을 분명히 하고 있다. 각 국은 어떤 연금제도에 규정을 적용할 것인지 혹은 “일반적으로 동일한(generally corresponding)"이란 용어를 관할당국이 어떻게 해석할 것인지를 양자조세조약에서 정할 수 있다; 예컨대 얼마나 넓게 그리고 어떤 판단기준을 적용할 것인지 등.

53. 이 규정이 적용되는 기여금은 개인이 주재국에서 용역을 제공하기 전에 가입했던 연금제도에 대한 납입금에 한정한다. 이는 개인이 주재국에 있는 동안 가입한 새로운 연금제도의 기여금은 제안규정으로부터 배제된다는 의미이다.

54. 그러나 새로운 연금제도이 이전의 것을 대체하는 경우를 포함시키기 위해 특별원칙이 필요하다는 점이 인식되었다. 예컨대, 일부 회원국에서 다른 회사가 한 회사의 고용인을 인수하는 경우 근로자를 위한 현재회사의 연금제도은 끝나고 새로운 연금제도이 새로운 고용주에 의하여 개시되는 것이 일반적 관행이다. 그러므로 양자조약시 각 국은 이러한 대체 기금을 포함하도록 규정을 보완할 수 있다; 이는 제안규정의 2항에 세항을 추가함으로써 이루어진다.

'c) 1 b)항에 의해 한 체약국의 관할당국이 인정한 연금제도를 대체하는 이전의 연금제도와 실질적으로 유사한 연금제도는 이미 인정된 연금제도로 간주된다.‘

55. 또한, 1항은 개인과 기여금의 성격이 이 규정의 조건에 해당한다면 주재국에 의하여 조세감면이 주어져야 한다고 정하고 있다. 요컨대, 기여금이 주재국에서 설립된 연금제도에 대한 것일 경우, 그 기여금은 주재국에서 기여금을 세무상 취급하는 방식과 같은 방식으로 취급되어야 한다. 그러므로 이들 기여금은 개인 및 고용주(개인이 고용되어 있고 고용주가 기여금을 납부하는 경우) 모두에 대하여 주재국의 연금제도에 납부하는 기여금과 같이 동일한 조세감면(즉. 비용공제가능) 대상이 된다. 또한, 해외연금 및 국내연금에 대한 고용주의 기여금납부로 인한 근로자의 근로소득에 대하여도 동일한 세무상 취급이 이루어져야 한다. (아래 58항 참조)

56. 물론, 이런 조세감면방법들이 개인이 해외에서 근무할 때 납부한 기여금과 모국에서 근무중에 납부한 기여금에 대해 같은 과세취급을 필수적으로 보장하지는 않는다. 여기서 유사한 판단이 위 50항과 51항에서 고찰한 문제들에도 적용된다. 그렇지만, 이 방법들은 동일한 용역제공자(co-workers)간에 기여금의 동등한 취급을 보장하고 있다. 아래 예를 검토해 보자. 모국은 소득의 18% 한도로 연금기여금에 대한 공제를 허용하고 있다. 주재국은 20%의 한도로 공제를 허용하고 있다. 37항의 제안규정에 따르면 주재국이 자국의 한도 20%까지 공제해야 할 것이다. 모국의 한도를 채택하고자 하는 나라들은 제안규정의 문장을 적당히 고칠 필요가 있다.

57. 조세감면 액수 및 방법은 주재국의 연금 기여금에 대한 세무상 취급에 따라 다르다. 이에 따라, 기여금의 전부 혹은 일부만이 감면대상인지 그리고 감면이 과세소득을 계산할 때 소득공제 되는지(또한 이 때 어느 소득, 즉 개인의 경우 근로소득, 사업소득 아니면 종합소득에서 공제되는지) 혹은 세액공제로 주어지는지 여부에 대한 문제가 해결된다.

58. 고용연금제도에 가입한 개인의 경우, 해외근무로 인해 모국에서 근로자의 연금제도 기여금에 대한 조세감면 자격 상실만 있는 것은 아니다. 또한, 그로 인해 고용주가 납부한 연금제도 기여금을 조세목적상 근로자의 소득으로 간주하는 경우도 있다. 일부 국가에서 근로자는 모국에서 근무하는 동안 고용주가 국내기금에 납부한 기여금에 대하여 과세되는 반면, 다른 국가에서는 이런 기여금이 면세된다. 제안규정은 근로자 납부기여금과 고용주 납부기여금에 같이 적용되므로, 제안규정은 고용주의 조세부담 측면에서 고용주가 납부하는 기여금에 대하여 국내 연금제도에 납부하는 그러한 종류의 기여금의 세무상 취급과 같은 취급을 보장한다.

59. 1항을 위해 2.a항은 연금제도를 정의하고 있다. 이를 위해, 연금제도는 기여금을 내는 개인이 퇴직급여를 보장받기 위하여 가입하는 제도임을 명백히 하고 있다. 이러한 급여들은 주재국에서 제공되는 용역과 관련하여 지급된다. 2.a항의 모든 조건들은 연금제도가 제안규정상 조세감면자격이 있는지 검토하기 전에 우선하여 검토되어야 한다.

60. 2.a항은 퇴직급부를 보장받기 위한 개인의 연금제도 가입을 언급하고 있다. 이 정의는 퇴직일시금 같은 퇴직시 일시 연금급여이외의 급부를 보장받기 위해 납부한 기여금 해당액

은 규정에 따라 조세감면자격에 물론 해당됨을 확실히 하기 위한 것이다.

61. 연금제도에 대한 우선적 정의는 “제도(arrangement)”이다. 이는 넓은 의미의 용어로, 그것을 사용한 이유는 연금제도(사회보장연금, 고용연금 혹은 개인연금제도 등)에 각 회원국에서 가질 다양한 형태를 포함하기 위해서이다.

62. 비록 2.a항에서 기금에 대한 가입이 1항에 언급된 용약을 제공하는 개인에 의해 이루어져야 한다고 정하고 있지만, 기금가입에 의해 확보된 퇴직급부의 수취인의 정체에 대해서는 언급이 없다. 이는 부양가족연금(widow's or dependent's pension)을 받기 위한 기여금 해당액을 제안규정에 따라 조세감면 대상이 되도록 보장하기 위한 것이다.

63. 연금제도 정의상 국영 직업연금제도에서 지급된 연금과 이와 유사한 사설기금에서 지급된 연금 간에 어떤 구별도 없다. 둘 다 제안규정의 범위에 포함된다. 따라서 사회보장제도는 주재국에서 개인이 제공한 용역과 관련되는 그 보장제도에 대한 기여금에 한하여 규정의 적용을 받는다. 개인의 제공용역은 근로자로서 혹은 독립적 자격으로 제공될 수 있다.

64. 2.b항은 더 나아가 “조세목적상 인식된(recognised for tax purposes)"이란 용어를 정의하고 있다. 이 규정의 목표는 기여금에 대하여 개인이 모국에 있을 때와 가능하면 같은 세무상 취급을 받도록 보장하는 것이므로, 규정의 적용대상을 개인이 모국에 있었더라면 경감자격이 주어졌을 기여금으로 한정하는 것이 적절하다. 이 규정은 기금의 기여금이 모국에서 조세감면 자격이 있는 경우, 기금의 기여금으로 범위를 한정시켜 이 목표를 달성하고자 하는 것이다.

65. 과세취급의 형평성을 이루고자 하는 이 방법은 모든 회원국이 인정하는 연금제도의 기여금만이 경감자격이 있다고 전제하고 있다. 각 회원국의 조세제도상 연금제도의 기여금에 대한 과세취급이 이런 가정과는 다를 수 있다. 양자협상시 각 나라들은 조약당사자의 국내법에 맞는 조건으로 경감자격 있는 연금제도를 더 넓게 정의할 수 있음은 물론이다. 국가에 따라 용역제공(renders services) 및 용역공급(provides services)와 같은 다른 용어를 규정에서 정의하는 경우도 있다.

연금수급권(pension right) 이전에 대한 조세장벽

66. 국제적 근무이동(labour mobility)과 관련된 또 다른 문제는 한 체약국에 설립된 연금제도에 대한 연금수급권을 다른 체약국에 소재하는 다른 연금제도에 이전하는 경우 발생하는 조세문제이다. 개인이 한 고용주로부터 다른 고용주에게 이동하는 경우, 첫째 직장에서 가입한 연금제도에 그 개인이 불입한 연금수급권은 두 번째 직장에서 가입되는 다른 연금제도로 이전되는 것이 통상적이다. 유사한 방법으로 개인은퇴연금도 연급수급권을 이전하거나 이전받는 것이 가능한 경우가 있다.

67. 이러한 이전으로 인해, 보통 이전시점에 개인 연금수급권의 수탁가치(actuarial value)에 해당하거나 혹은 개인 기여금과 연금제도에 누적된 운영수익의 전체가치에 해당하는 지급대가를 지급하게 된다. 이러한 지급금은 첫째 연금제도에서 두 번째 연금제도로 직접 보내질 수 있다. 혹은 이전 연금에서 인출하여 받은 금액의 전부 혹은 일부를 새 연금에 개인이 직접 납부하도록 하는 경우도 있다. 대부분의 국가에서, 이전이 국내에서 이루어지는 때에는 이러한 두 경우 모두 비과세 대상으로 규정하고 있다.

68. 그런데, 한 체약국에 소재하는 연금제도에서 다른 체약국에 소재한 연금제도로 연금수급권을 이전하는 경우 문제가 발생한다. 이러한 경우, 개인이 거주하는 국가는 이전으로 인한 지급대가를 과세소득으로 간주할 수 있다. 조세조약에 따라 연금지급금에 대한 원천과세권을 가진 체약국에 설립된 연금제도에서 연금수급권 관련 지급이 이루어지는 경우 유사한 문제가 발생하는데, 그 체약국은 연금제도로부터 수취되는 모든 소득에 대한 과세권을 행사하고자 하기 때문이다. 이러한 문제를 해결하고자 하는 국가는 아래와 같은 규정을 채택한다.

> '한 체약국에 설립되고 세무상 인정된 연금제도에 다른 체약국 거주자인 개인의 이익을 위해 연금수급권 혹은 연금액이 불입된 경우, 이러한 권리 혹은 금액을 다른 국가에 설립되고 세무상 인정된 연금제도에 이전하는 것은 각국 내에 설립되고 세무상 인정된 연금제도에서 동일 국내에 설립되고 세무상 인정된 다른 연금제도로 권리 및 금액을 이전하는 것과 같은 세무상 조건과 한도로 동일한 방법에 따라 각국에서 처리한다.'

위 제안규정은 또한 제삼국에서 설립되어 세무상 인정된 연금기금으로 이체를 하거나 이체를 받는 경우를 포함하기 위해 수정되기도 한다.(그런데 이 경우 위 38항 서문에서 설명한 것과 같은 문제가 발생된다.)

연금기금 운영소득의 면세

69. 국내법상, 자국에서 설립된 연금기금의 투자소득을 일반적으로 면세하는 정책을 양 체약국이 취하는 경우, 이들 국가들은 투자자본의 소재와 상관없이 중립적인 조세효과를 극대화하기 위해 한 체약국에 설립된 연금기금이 다른 체약국에서 수취하는 투자소득에 대해 면세를 확대적용하기도 한다. 이러한 확대적용을 위해, 양 체약국은 다음과 같은 조항을 양자조세조약에 포함하기도 한다.

> '이 조약의 다른 조문에도 불구하고, 상대방 체약국에서 설립되고 오로지 연금급여를 집행하고 지급하기 위해 운영되는 상대방 체약국의 거주자가 한 체약국의 연금제도와 일반적으로 같은 것으로 한 체약국 관할당국에 의해 인정되는 경우, 상대방 체약국 거주자가 수취하는 한 체약국에서 발생된 소득은 한 체약국에서 면세된다.'

주석에 대한 이견

70. 24항 및 26항과 관련하여, 네덜란드는 고용이 유지되는 한, 치안유지비용(social security payments)이 어떤 환경 하에서는 15조의 적용을 받을 수 있다는 의견을 취하고 있다.

71. 24항에 대하여, 독일은 사회보장연금액이 근로자가 낸 사회보장 기여금에 따라 결정되는 경우 그 연금은 18조에 해당하는 것으로 볼 수 없다고 생각한다.

19조에 대한 주석
정부용역관련보수의 과세관련

1. 이 조는 정부용역과 관련된 임금, 급여, 유사보수 및 연금에 적용된다. 이전 양자조약들에서도 주권국간의 국제예양과 상호존중의 원칙을 확인하기 위하여 이와 유사한 규정들이 있었다. 따라서, 그 조약 규정들은 적용범위에 있어 상당히 제한적이었다. 그러나, 19조의 중요성과 적용범위는 많은 나라에서 공공부문의 성장결과로 정부의 해외활동이 두드러지게 증대됨에 따라 더욱 증가하였다. 1963년 조약초안의 19조 1항의 원안에 따르면, 지급국은 그 국가나 정치적 하부조직 또는 지방자치단체에 제공된 용역에 대한 대가의 과세권을 가졌다. "과세될 수 있다"는 표현이 쓰여졌는데, 이것이 배타적 과세권을 의미하지는 않았다.

2. 1977년 조약모델에서 1항은 두 항목으로 나누어졌는데, 각각 1항은 연금이외의 임금, 급여 및 유사보수와 관련되고, 2항은 연금과 관련된 것이었다. 원래 규정과는 달리 1항과 2항의 a목은 둘 다 지급국이 지급대가의 배타적 과세권을 가진다는 원칙에 근거하고 있다. 따라서, 조약상 이중과세를 구제하기 위한 일반적 방법으로 세액공제방법을 사용하는 나라들은 그 방법에 대한 예외로, 1항과 2항에서 규정된 바에 따라 자국 거주자들에 대한 지급대가를 과세면제할 의무가 있다. 양 체약국들이 이중과세를 구제하기 위해 소득공제방법을 적용한다면, "에서만 과세된다"는 표현대신"과세될 수 있다"는 표현을 계속 사용할 수 있다. 물론, 그런 나라들에 있어 사용하는 이런 표현과는 상관없이 그 결과는 같을 것이다. "에서만 과세된다"는 표현이 자국 거주자가 정부용역 이외의 원천에서 수취한 소득에 대한 과세율을 결정함에 있어 체약국이 1항과 2항의 각 a목에 따라 면제된 소득을 감안하는 것을 막지는 않는다. 지급국에 배타적 과세권을 주는 원칙은 이미 국제적으로 인정된 것이라고 할 정도로 OECD회원국간의 많은 현행 조약에 포함되어 있다. 또한, 이 조의 기반인 국제적 예양의 개념과 외교와 영사관계에 대한 비엔나조약의 규정과도 일치하는 것이다. 그런데, 이 조는 외교사절이나 영사직원(27조 참조)에 관해 국제법에서 유래한 어떤 원칙의 적용을 제한하려는 것이 아니라, 다만 그 원칙에 의해 다루어지지 않은 사안을 취급하는 것임을 주지하여야 한다.

2.1 1994년에 "보수"라는 용어를 "임금, 급여 및 기타 유사한 보수"라는 문구로 바꾸어 1항을 많이 수정하였다. 이러한 수정은 이 조의 범위를 분명히 하기 위한 것이었는데, 국가에 독립적 용역을 제공하거나 그러한 용역과 관련하여 연금을 받는 사람에게가 아니라, 국가고용인에게 그리고 국가에 대한 과거고용으로 인한 연금을 받는 사람에게만 오직 적용된다.

2.2 회원국들은 일반적으로 "지급된 급여, 임금 및 기타 유사보수"는 국가, 정치적 하부조직 및 지방자치단체에 제공하는 용역과 관련하여 받는 유사한 급부를 포함하는 것으로 이해하고 있다.(예컨대 주거나 자동차, 건강사망보험 및 클럽회원권의 사용)

3. 이 조의 규정은 한 국가가 주는 지급대가 뿐 아니라 그 국가의 정치적 하부조직과 지방자치단체가 주는 지급대가에도 적용된다(constituent states, regions, provinces,

departements, cantons, districts, arrondissements, kreise, municipalaties, 혹은 groups of municipalities 등).

4. 지급국에 배타적 과세권을 주는 원칙에 대한 예외가 1항 b목에 포함되어 있다. 이는 위 언급된 비엔나조약에 따라 수취국이 자국의 영구 거주자이거나 국민인 외국 외교사절이나 영사직원의 일정 직원에게 지급되는 보수를 과세할 수 있다는 사실에서 유래하고 있다. 퇴직 정부공무원에게 지급되는 연금은 세무상 그 공무원 근무당시 지급된 임금이나 급여와 같은 방식으로 취급되어야 한다는 점을 고려하여, 1항 b목의 예외는 또한 연금에 대한 2항 b목에서 같이 적용되고 있다. 1항 b(ii)목에 있는 조건은 연금수급자(pensioner)에 대하여는 적절치 않으므로, 수취국의 연금 과세권에 대한 유일한 전제조건은 연금수급자가 자국의 거주자나 국민이어야 한다는 것이다.

5. 1963년 초안조약의 19조에 의하면 국가, 정치적 하부조직, 지방자치단체에 제공된 용역은 "정부성격의 기능을 집행함에 있어" 제공되어야 했다. 이 표현은 1977년 조약모델에서 삭제되었다. 그런데, 몇몇 회원국들은 이러한 삭제로 조약의 범위가 넓어질 것이라고 생각했다. 이러한 견해를 가지고 있는 국가로서 그 같은 확대가 바람직하지 못하다고 생각하는 체약국은 양자협상시 "정부성격의 기능을 집행함에 있어" 라는 표현을 계속 명시적으로 사용할 수 있다.

5.1 '연금'은 그 의미상 주기적인 지급금만을 의미하며, 2005년 2항에 추가된 '기타 유사지급금'은 주기적이 아닌 지급금을 모두 포함한다. 예를 들면, 퇴직한 국가공무원에게 주기적인 연금급여 대신에 지급하는 일시지급금은 19조의 2항에 해당한다. 이 상황에서 특정 일시지급금이 2항에 해당하는 연금으로 보는 기타 유사지급금인지 혹은 1항에 해당하는 근무에 대한 대가인지는 18조 주석 5항에서 설명한 사실판단의 문제이다.

5.2 2.a항의 '출연기금으로부터(out of funds created by)'라는 표현은 연금이 국가, 정치적 하부조지 및 지방자치단체로부터 직접 지급되지 않고 정부단체에 의해 출연된 별도기금으로부터 지급되는 상황을 의미한다. 이 경우, 이들 기금이 국가, 정치적 하부조지 및 지방자치단체에 의해 최초로 출자되어 설립된 것일 필요는 없다. 2.a항은 정부단체를 위해 설립된 민간운영기금으로부터의 지급금까지 포함한다.

5.3 연금이 민간근무와 정부근무 모두에 대하여 합해서 지급되는 경우 문제가 발생한다. 이러한 사례는 한 사람이 민간분야와 정부분야에 동시에 고용되고 두 근무기간에 대한 연금을 한 군데서 받는 경우 일 것이다. 이는 고용되어 있는 동안 동일한 연금제도에 가입하거나 그 사람이 연금수급권을 한 곳으로 이전시켰기 때문에 발생한다. 민간분야와 정부분야의 교류가능성이 증대하는 추세에 있어 이러한 문제는 상당히 중요하게 되었다.

5.4 국가기관에서 근무해 왔던 공무원이 공공연금제도의 연금수급권을 민간연금제도로 이전하는 경우, 연금급여는 2a항의 형식적 요건을 충족하지 못하므로 18조에 따라 과세된다.

5.5 그 반대로 민간연금제도의 연금수급권을 공공연금제도로 이전하는 경우, 일부 국가는 전체 연금급여를 19조에 따라 과세한다. 그러나 다른 국가들은 연금급여의 원천에 따라 각각 연금급여를 배분하여, 일부는 18조에 의해 과세하고 다른 일부는 19조에 의해 과세한다. 이 때, 일부 국가는 한 쪽 원천에서 훨씬 더 많은 연금급여가 지급되는 경우, 전체 연금을 그 원천에서 지급되는 것으로 간주한다. 한편, 원천배분방법(apportionment)은 집행상 상당한 문제를 야기한다고 평가되고 있다.

5.6 연금급여의 세무상 취급이 공공연금과 민간연금 간의 수급권 이전에 따라 달라지는 경우 체약국은 조세수입 감소나 이중비과세를 염려할 것이다. 원천배분방법은 이러한 문제를 해결할 수 있다. 그러나 공공연금제도에서 민간연금제도로 이전하는 연금수급권에 원천배분방법을 적용하기 위해서는 양 체약국이 각 체약국, 정치적 하부조지 및 지방자치단체에 제공하는 근무용역과 관련하여 지급되는 모든 연금 또는 기타 유사지급금을 양자조세조약 2.a항에 포함해야 한다. 이는 다음과 같은 규정이다.

> '2. a) 1항의 규정에 불구하고, 한 체약국, 정치적 하부조지 및 지방자치단체에 제공하는 근무용역과 관련하여 지급되는 모든 연금 또는 기타 유사지급금은 그 체약국에서만 과세된다.'

혹은 양 체약국은 세무상 모든 연금을 동일하게 취급한다는 규정을 명시하는 경우도 있다.

6. 1항과 2항은 임금, 급여, 연금 및 기타 유사지급금을 지급하는 국가, 정치적하부조직, 지방자치단체가 집행하는 사업과 관련하여 용역이 제공되는 경우 적용되지 않는다. 그러한 경우에는 통상적인 규정들이 적용된다: 임금이나 급여에 대하여는 15조, 이사의 보수이나 기타 유사지급금에 대하여는 16조, 예능인이나 체육인에 대하여는 17조, 그리고 연금에 대하여는 18조. 양자조약에서 3항을 뺄 특별한 이유가 있는 체약국들은 1항과 2항에 사업과 관련하여 제공된 용역을 함께 넣어 3항을 뺄 수 있다. 국철, 우편, 국립극장 등은 사업활동을 수행한다고 말할 수 있지만, 이 같은 일부 공공단체들이 수행하는 특수기능을 감안하면서 3항을 유지코자 하는 체약국들은 양자협상시 1항과 2항의 규정에 이 단체들이 지급하는 임금, 급여, 연금 및 기타 유사지급금을 포함하도록 합의할 수 있다.

주석에 대한 이견

7. 네덜란드는 5.4항과 5.6항의 해석을 지지하지 않는다. 네덜란드의 관점으로는 연금권리가 공공연금에서 사적연금으로 이전된다면, 사적연금이든 정부연금이든 연금자격의 상대적 원천 기준으로 연금지급을 할당하는 것이 가능하다.

조문에 대한 유보

8. 독일은 공공목적으로 봉사하고 공적예산으로 자금을 지원받는 괘테연구소(Goethe Institute)나 독일교환교육센터(German Academic Exchange Service) 같은 특별사법기관(special private law institutions)에 제공되는 서비스와 개발지원프로그램에 따라 상대방 체약국에 파견되는 전문가나 자원봉사자를 19조의 정부용역에 포함할 권리를 유보한다.

9. 미국은 이 조문의 적용이 1조에 의해 제한되지 않는다고 명시한 문장을 변경할 권리를 유보한다.

10. (삭제됨)

11. 프랑스는 조약에 한 체약국이나 정치적 하부조직 또는 지방자치단체가 그 국가, 정치적 하부조직 또는 지방자치단체에게 제공된 용역과 관련하여 개인에게 지급한 임금, 급여 및 기타 유사보수는 만약 그 개인이 양 체약국의 국민이라면 한 체약국에서만 과세된다고 명기할 권리를 유보한다. 또한 프랑스는 1항의 b(ii)목이 초래할 문제를 감안하여 그 규정에 대한 입장을 유보한다.

12. (삭제됨)

13. 프랑스는 19조의 적용범위는 다음을 포함하여야 한다고 생각한다.
- 한 국가 또는 그 정치적 하부조직, 지방자치단체의 공공단체(public legal entity)에 의하여 지급된 보수, 왜냐하면 지급자의 정체(identity)는 소득의 공공성격보다는 덜 중요함.
- 17조가 17조에 대한 주석 14항에서 제안된 방침에 따른 규정을 갖지 않는다면, 1995년 이전 조약모델의 문구와 일치하는 예능인과 체육인의 보수(이 경우 거의 관련이 없는 사업활동기준을 적용하지 않음).

20조에 대한 주석
학생의 과세관련

1. 이 조에 확립된 원칙은 수습, 교육이나 훈련목적의 학생이나 산업연수생이 받는 일정 지급대가와 관련된 것이다. 해당 학생이나 산업연수생이 체류하는 국가외의 원천으로부터 수취한 모든 일정 지급대가는 체류지국에서 면세된다.

2. 1977년 조약모델에 개정시 “직전(immediately)"이란 용어를 추가하였는데, 이전에 한 체약국의 거주자였으나 이후 다른 체약국을 방문하기 전 제삼국으로 거주를 옮긴 사람에게는 이 조가 적용되지 않음을 분명히 하기 위한 것이다.

3. 본 조는 수령인의 생활비, 교육이나 훈련을 목적으로 하는 대가에 대한 것만을 대상으로 한다. 수령인에 의한 용역제공(services)에 대한 대가인 경우는 15조(또는 독립적인 용역제공의 7조)가 적용되므로 이에는 적용하지 아니한다. 수령인의 훈련이 업무 경험에 관계된 경우에는 용역제공(services)에 대한 대가와 수령인의 생활비, 교육이나 훈련을 위한 대가와의 구분이 필요하다. 지급된 금액이 유사한 용역을 제공하는 대가와 동일하고 학생이나 견습생이 아닌 경우는 일반적으로 그 대가가 용역제공에 대한 보수인 것으로 판단할 수 있을 것이다. 또한, 생활비, 교육이나 훈련을 위한 대가는 수령인의 생활비, 교육이나 훈련을 보장할 정도의 수준을 초과해서는 안 된다.

4. 20조는 학생이나 산업연수생(business apprentice)이 오로지 교육이나 훈련 목적으로 체류하는 국가 밖의 원천으로부터 발생되는 지급대가에 적용된다. 해당 국가 내의 원천으로부터 발생하는 지급대가는 다른 조항에 의해 다루어진다. ; 예를 들면, 연수하는 국가에 체류하는 동안 학생이나 산업연수생이 4조에 따라 상대방 체약국의 거주자 자격을 계속 유지한다면, 조세조약의 다른 규정(15조 같은)에 해당하지 않는 보조금이나 장학금은 21조 1항에 따라 거주지국에서만 과세된다. 본 조의 목적을 위해, 체약국의 거주자 또는 대리인에 의하거나, 그 국가 내 개인이 소유한 국내사업장으로부터 이루어진 대가 지급은 그 국가 밖의 원천으로부터 발생하는 것으로 간주되지 아니한다.

조문에 대한 유보

5. 에스토니아는 견습생이나 훈련생을 언급하도록 20조를 개정할 권리를 유보한다.

21조에 대한 주석
기타소득의 과세관련

1. 이 조는 조약의 앞 조문들에서 다루지 않은 소득에 대한 일반원칙을 정하고 있다. 이에 해당하는 소득에는 명백하게 다루어지지 않은 종류의 소득뿐 아니라 명백하게 언급되지 않은 원천의 소득까지 포함한다. 이 조의 적용범위는 한 체약국에서 발생된 소득에만 한정되지는 않는다; 이 조는 또한 제삼국으로부터 발생한 소득에도 확대 적용된다. 예를 들면, 4조 1항 규정에 의해 양 체약국 거주자인 사람이 4조 2항 혹은 3항에 따라 양국 중 한 국가의 거주자로 간주되는 경우, 이 사람이 상대방 국가의 국내법에 따라 거주자로 간주되더라도 조세조약 21조가 적용되어 제삼국에서 발생된 소득에 대하여 상대방 국가에서 과세할 수 없다. (상대방 국가와 제삼국이 체결한 조세조약의 4조 2항 및 3항의 효과에 대하여는 4조 주석 8.2항 참조)

1항

2. 이 항에 의해 배타적 과세권이 거주지국에 주어진다. 또한 제삼국 소득에 대하여 두 거주지국간 분쟁이 있는 경우 4조에 따라 과세권이 배분된다.

3. 이 항에 정한 원칙은 과세권이 거주지국에 의해 실제로 행사되었는지 여부와 상관없이 적용되며, 따라서 소득이 다른 체약국에서 발생될 때 거주지국이 소득을 과세하지 않더라도 다른 국가는 과세하지 못한다. 이와 마찬가지로, 제삼국에서 발생하는 소득의 수취인이 각국의 국내법에 따라 양 체약국의 거주자로 간주될 때 4조의 적용으로 수취인이 한 체약국의 거주자로 취급되고, 이에 따라 그 국가에서만 전부과세(무제한납세의무)에 해당하게 된다. 이 경우 다른 체약국은 수취인이 4조에 따라 거주자로 간주되는 국가에서 과세되지 않는 경우에도 제삼국 발생소득에 과세할 수 없다. 비과세를 피하기 위하여 체약국들은 이 조의 범위를 수취인이 거주하는 체약국에서 과세된 소득에 한정시켜 합의하고, 그에 따라 이 항의 규정을 수정할 수 있다. 실제로 이런 문제는 23A조의 주석 34항과 35항에서 다루어지고 있는 일반적인 문제의 특별한 양상일 뿐이다.

2항

4. 이 항은 1항 규정의 예외로서, 소득이 한 체약국 거주자가 다른 체약국에 갖고 있는 국내사업장 활동과 연관된 경우를 규정하고 있다. 이 항은 제삼국 소득도 포함하고 있다. 그 경우 과세권은 국내사업장이 소재한 체약국에 주어진다. 2항은 6조 4항에 따라 소재지국이 일차적 과세권을 갖는 부동산에는 적용되지 않는다(6조에 대한 주석 3항 및 4항 참조). 그러므로 다른 체약국 소재 기업의 한 체약국내 국내사업장 사업재산 일부를 구성하며 한 체약국내 소재하는 부동산은 그 재산이 소재하고 소득 수취인이 거주하는 한 체약국에서만 과

세된다. 이는 13조와 22조의 원칙에 부합되는 것인데, 그 조문들의 2항은 국내사업장의 동산에만 적용된다.

5. 이 항은 또한 소득 수익자와 지급자가 둘 다 같은 체약국 거주자이고, 소득 수익자가 다른 체약국에 갖고 있는 국내사업장에 소득이 귀속되는 경우에도 적용된다. 이 경우 과세권은 국내사업장이 소재한 국가에 주어진다. 이중과세가 발생되는 경우, 거주지국에서 23A조 및 23B조의 규정에 의하여 감면이 주어져야 한다. 그런데, 거주지국이 원천지국처럼 배당과 이자를 과세하는 것과 관련하여 문제가 발생할 수 있다: 7조와 23A조를 조합함으로써 거주지국이 이런 소득을 과세하지 못할 수 있는 반면, 그 소득이 다른 국가 거주자에게 지급되는 경우 배당이나 이자의 원천지국으로서 거주지국은 10조 2항과 11조 2항에 따른 세율로 배당이나 이자를 과세할 수 있다. 이런 결과에 만족하지 못하는 체약국들은 조약에 거주지국은 배당이나 이자의 원천지국과 같이 10조 2항이나 11조 2항에 정한 세율로 이런 소득에 대하여 과세할 자격이 있다는 규정을 포함시킬 수 있다. 국내사업장 소재지국은 23A조 2항이나 23B조 1항 규정에 따라 이러한 조세에 대하여 세액공제를 해줄 수 있다; 물론 국내사업장 소재지국이 국내법상 국내사업장 귀속 배당이나 이자를 과세하지 않는 경우 이러한 세액공제는 주어지지 않는다.

5.1 이 항의 적용목적상, 7조 2항의 적용을 위한 국내사업장 소득배분보고서에서 개발된 원칙(보고서 I부 72-97항 참조)에 따라 권리나 자산(property)의 경제적소유권이 국내사업장에 귀속되는 경우, 소득이 지급되는 원인이 되는 권리나 자산은 국내사업장과 실질적으로 관련이 된다. 7조 2항의 맥락에서 볼 때, 권리나 자산의 경제적소유권은 소득세 목적상 그에 수반하는 이익 및 부담을 향유할 수 있는 개별기업의 소유권과 같은 의미이다.(예. 권리나 자산의 소유권에 귀속되는 소득에 대한 권리, 감가상각할 수 있는 권한 및 권리나 자산의 가치증가나 감소로 인한 이익이나 손실의 가능성)

5.2 보험활동을 수행하는 기업의 국내사업장의 경우, 권리나 자산에 대한 소득(income) 또는 차익(gain)이 국내사업장에 귀속되는 투자자산에 대한 수익을 결정할 때 감안될지에 대한 국내사업장 소득배분보고서 IV부(IV부 165-170항 참조)의 지침을 고려하여 권리나 자산이 국내사업장 사업자산의 일부를 구성하는지를 결정해야 한다. 이러한 지침은 일반적인 성격이므로, 세무당국은 유연하고 실용적인 접근을 하면서 기업이 국내사업장과 실질적으로 관련되는 특정자산을 식별할 목적으로 그 지침을 합리적이고 일관되게 적용해야 한다.

6. 소득공제방법(23A조)을 적용하는 일부 국가들은 2항에 따를 경우 한 체약국 기업이 상대방 체약국에서 유리한 과세상 혜택을 받기 위하여 상대방 체약국에 소재한 국내사업장에 주식, 채권, 특허권과 같은 자산을 유입하도록 유도할 수 있다는 우려를 가질 수 있다. 남용으로 판단되는 그러한 조치에 대처하기 위하여 일부 국가들은 그 같은 거래는 기만적인 것이라는 견지에서 그 자산은 국내사업장과 실질적으로 연관된 것이 아니라고 간주할 수 있다. 그렇지 않은 일부 국가들은 주로 이 규정의 혜택을 취할 목적으로 조치가 이루어진 경우 이항은 적용되지 않는다는 조건을 2항에 부기하므로써 입지를 강화할 수 있다. 또한, 권

리나 자산이 그 장소와 실질적으로 관련된다는 요건은 단순히 회계목적상 국내사업장의 대차대조표에 자산을 기표하였다는 사실 이상을 필요로 한다.

7. 몇몇 나라들은 금융상품(financial instrument)의 당사자들이 특수관계일 경우, 이전에 존재하지 않던 특정 금융상품으로부터 발생하는 소득을 다루는데 곤란을 겪어 왔다. 이런 나라들은 21조에 다음 항을 추가하고자 할 것이다.

> "3. 1항에 언급된 사람과 다른 사람간의 특수관계 때문에 또는 이들 양자나 제삼자간 특수관계 때문에, 1항에 언급된 소득금액이 그러한 특수관계가 없을 때 그들간에 합의되었을 금액(만약 있다면)을 초과하는 경우, 이 조문의 규정들은 후자의 금액에만 적용된다. 이 경우, 소득의 초과부분은 이 조약의 다른 적용규정을 적절히 감안하여 각 체약국의 법에 따라 과세된다."

위 추가규정이 비특수관계자간 파생상품거래나 조세조약의 다른 규정에 의한 파생상품거래의 세무처리에 영향을 미치지는 않는다.

8. 위 항은 11조 6항이 이자와 관련하여 규정 적용을 제한하는 것과 같은 방식으로 다른 조문에서 취급되지 않는 소득의 과세와 관련하여 21조 규정 적용을 제한하고 있다. 일반적으로, 11조 주석 32항부터 34항에 선언된 원칙들이 이항에도 마찬가지로 적용된다.

9. 비록 이러한 제한이 21조에 해당될 수 있는 모든 소득에 적용될 수 있지만, 실제로 이혼위자료나 사회보장지급금 같은 지급금에 적용될 것 같지는 않고 특수관계 없이는 계약되지 않을 상황과 조건에서 특정 신종금융상품이 계약되는 경우와 밀접한 관련이 있을 것으로 예상된다 (11조 주석의 21.1항 참조).

10. 21조의 제한은 11조의 제한과 두 가지 중요한 차이가 있다. 첫째로, 필요조건이 충족되는 경우 이 항은 신종금융상품하의 모든 지급금을 초과분으로 간주한다. 둘째로, 이자 조문의 적용대상이 아닌 소득은 11조 주석 35-36항에서 설명한 대로 이 조약의 다른 조문에 여전히 해당될 수도 있다. 21조에 해당될 수밖에 없는 소득은 정의에 따라 다른 어떤 조에도 해당되지 않는다. 그러므로, 21조 제한에 따라 소득 일부가 21조의 적용으로부터 배제되면, 이때는 조약 6조부터 20조까지가 그 소득에 전혀 적용되지 않고 각 체약국은 국내법에 따라 과세할 수 있다.

11. 그러나, 23조(이중과세의 구제), 25조(상호합의절차), 26조(정보 교환)같은 조약의 다른 규정들은 그 소득에 계속 적용된다.

12. (삭제됨)

조문에 대한 유보

13. 호주, 캐나다, 멕시코, 뉴질랜드, 포르투갈 및 슬로바키아공화국은 이 조문에 대한 입장을 유보하며, 자국원천에서 발생하는 소득을 과세할 권리를 유지코자 한다.

14. 핀란드와 스웨덴은, 지급금이 자국에서 발행된 연금보험 때문에 이루어진 경우, 비거주자에 대한 일정 보험연금과 유사 지급금을 과세할 권리를 유지코자 한다.

15. 영국은 신탁이나 사망인의 재산으로부터 지급되는 형태로 거주자가 비거주자에게 지급하는 소득을 행정절차상 과세할 권리를 유지하고자 한다.

16. (삭제)

17. 미국은 자녀양육비 대가에 대하여 양국에서 면제가 가능한 권리를 유보한다.

22조에 대한 주석
자본의 과세관련

1. 이 조는 유산세(estates tax), 상속세, 증여세 및 부동산취득세(transfer duties)를 제외한 자본과세(양도소득)만을 다룬다. 이 조가 적용되는 자본에 대한 조세는 2조에서 언급되는 것들이다.

2. 일반적으로 자본과세는 자본으로 인한 소득의 보완적 과세이다. 따라서, 자본의 종속요소에 대한 조세는 기본적으로 이런 자본요소에 대한 과세권을 갖는 국가만이 부과할 수 있다. 그러나, 모든 종류의 소득이 한 국가의 배타적 과세대상이 되는 것은 아니므로, 이러한 종류의 소득에 대한 과세원칙을 분명하고 단순하게 제시하는 것은 불가능하다.

3. 그러므로. 이 조문은 첫 번째로 소재지국에서 과세할 수 있는 재산을 열거하고 있다. 이 범주에는 한 체약국 거주자가 소유하고 다른 체약국에 소재하는 6조에 언급된 부동산(1항) 및 한 체약국 기업이 다른 체약국에 가지는 국내사업장 사업용 재산 일부를 구성하는 동산이 속한다(2항).

3.1 2항의 적용목적상, 7조 2항의 적용을 위한 국내사업장 소득배분보고서에서 개발된 원칙(보고서 I부 72-97항 참조)에 따라 자산(property)의 경제적소유권이 국내사업장에 귀속되는 경우, 자산은 국내사업장 사업자산의 일부를 구성한다. 7조 2항의 맥락에서 볼 때, 자산의 경제적소유권은 소득세 목적상 그에 수반하는 이익 및 부담을 향유할 수 있는 개별기업의 소유권과 같은 의미이다.(예. 자산의 소유권에 귀속되는 소득에 대한 권리, 감가상각할 수 있는 권한 및 자산의 가치증가나 감소로 인한 이익이나 손실의 가능성) 그러므로, 회계목적상 국내사업장의 대차대조표에 자산을 기표하였다는 단순한 사실은 그 자산이 국내사업장과 실질적으로 관련되었다고 결론짓기에는 충분하지 못하다.

3.2 보험활동을 수행하는 기업의 국내사업장의 경우, 자산에 대한 소득(income) 또는 차익(gain)이 국내사업장에 귀속되는 투자자산에 대한 수익을 결정할 때 감안될지에 대한 국내사업장 소득배분보고서 IV부(IV부 165-170항 참조)의 지침을 고려하여 자산이 국내사업장 사업자산의 일부를 구성하는지를 결정해야 한다. 이러한 지침은 일반적인 성격이므로, 세무당국은 유연하고 실용적인 접근을 하면서 기업이 국내사업장과 실질적으로 관련되는 특정자산을 식별할 목적으로 그 지침을 합리적이고 일관되게 적용하도록 해야 한다

4. 보통, 국제운송에 쓰이는 선박이나 항공기와 내륙수운에 종사하는 단정(boats), 그리고 그 선박, 항공기, 단정의 운행에 관련된 동산은 기업의 실질적 관리장소가 소재한 국가에서만 과세된다(3항). 이 원칙은 8조와 13조의 각 3항과 상통하는 것이다. 8조 3항은 해운기업이나 내륙수운 기업의 실질적 관리장소가 선박이나 단정 위에 있는 때에 적용되는 것으로 이해되고 있다. 거주지국에 배타적 과세권을 주거나, 거주지 기준과 실질적 관리장소 기준을 복합적으로 사용하고자 하는 체약국들은 양자협상시 3항을 8조 주석 2항과 3항에 제안된

것과 같이 바꿀 수 있다. 선박, 항공기나 단정의 운행에 관련된 동산은 1항에 기술된 원칙에 따라 소재지국에서 과세될 수 있다.

4.1 해당 재산을 소유한 기업이 이 항에 언급된 단정, 선박 혹은 항공기를 직접 운행하는 경우 3항이 적용되는데, 자신의 운송활동을 위한 것이건 아니면 설비, 인원 및 보급품을 모두 갖추고 임대조건으로 단정, 선박 혹은 항공기를 리스하는 경우이건 상관없다. 그런데, 단정, 선박 혹은 항공기를 소유한 기업이 이들을 운영하지 않는 경우 3항은 적용되지 않는다(예를 들면, 8조의 주석 5항에 언급된 일시적 나용선 리스의 경우에 해당하지 않는 기업이 다른 사람에게 재산을 임대하는 경우). 이 경우 자본은 2항이나 4항이 적용된다.

4.2 이 경우에 대하여 회원국들은 양자조약에서 22조를 적용한다는 점을 분명히 할 수 있다. 체약국들은 이 조의 3항에 대한 아래 선택 조항을 채택할 수 있다. (또한, 13조 주석 28.1항과 28.2항 참조)

> "3. 실질적 관리장소가 한 체약국에 소재한 기업의 사업재산 일부를 구성하고 국제운송에서 그 기업에 의해 운영되는 선박 및 항공기 및 이러한 선박 및 항공기의 운영에 부수된 동산으로 이루어지는 재산에 의해 표현되는 자본은 한 체약국에서만 과세된다."

5. 1항에서 3항까지 열거된 것 이외의 자본요소에 대하여 이 조는 자본요소를 소유하는 사람이 거주하는 체약국에서만 과세된다고 규정하고 있다(4항).

6. 4항 규정이 용익권(usufruct)이 설정된 동산요소에 적용될 때 국내법들의 불일치 때문에 이중과세가 존재한다면, 관련국들은 상호합의절차에 의존하거나 양자협상수단에 의하여 문제를 해결할 수 있다.

7. 이 조는 채무공제에 대해 아무 원칙도 규정하고 있지 않다. OECD회원국들의 법이 너무 다양해서 이러한 공제에 대한 공통적 해결책을 제시할 수가 없었다. 납세자와 채권자가 같은 국가의 거주자가 아닌 때 일어날 수 있는 채무공제의 문제는 24조 4항에서 다루어진다.

8. (수정되고 번호 재배치됨)

조문에 대한 유보

9. 핀란드는 핀란드 회사의 주식이나 기타 법인상 권리가 핀란드내에 소재한 부동산을 향익할 수 있고 핀란드 회사에 의하여 소유될 때, 그 주식과 법인상 권리를 과세할 권리를 유보한다.

10. 뉴질랜드, 포르투갈, 터키는 자본에 대하여 과세하는 경우, 이 조문에 대한 입장을 유보

한다.

11. 프랑스는 4항의 규정을 인정하지만, 다만 프랑스의 거주자인 회사에 대한 실질적 참가 지분인 주식이나 권리의 과세, 혹은 그 자산이 주로 프랑스내에 소재한 부동산으로 구성된 회사의 주식이나 권리의 과세와 관련하여 자국법 규정을 적용할 가능성을 보유코자 한다.

12. 덴마크, 노르웨이, 스웨덴은 항공운송컨소시엄인 스칸디나비아항공(SAS)에 의해 소유되는 경우, 국제운송에 종사하는 항공기에 의하여 표현되는 자본과 관련하여 특별규정을 삽입할 권리를 유보한다.

13. 스페인은 그 자산이 주로 스페인내에 소재한 부동산으로 구성된 회사의 주식이나 권리에 의해서, 혹은 스페인내에 소재한 부동산 향익권이 그 소유자에게 주어진 주식이나 권리에 의해서, 혹은 스페인 거주자인 회사의 실질적 참가를 의미하는 주식이나 권리에 의해서 표현되는 자본을 과세할 권리를 유보한다.

14. 해운에 대한 특별한 입장 때문에 그리스는 국제운송에서 선박의 운항과 관련된 동산으로 표현되는 자본 및 그 선박과 자산의 양도로 인한 양도소득에 대한 조약규정과 관련하여 행동의 자유를 보유한다.

23A조 및 23B조에 대한 주석
이중과세의 방지를 위한 방법관련

1. 서문

A.조문의 범위

1. 이 조문은 같은 사람의 같은 소득이나 자본이 2개 국가에 의해 과세되는 이른 바 법률적 이중과세(juridical double taxation)를 다루고 있다.

2. 이는 소위 경제적 이중과세(economic double taxation)와는 특히 구별되어야 하는데, 경제적 이중과세의 경우 두 명의 다른 사람이 같은 소득이나 자본에 대하여 과세된다. 만약 두 국가들이 경제적 이중과세의 문제를 해결코자 한다면 양자협상에서 처리하여야 한다.

3. 국제적인 법적 이중과세는 세 가지 경우에 일어난다:
   a) 각 체약국이 같은 사람의 전세계 소득이나 자본에 대하여 과세하는 경우 (동시 무제한납세의무, 아래 4항 참조)
   b) 한 사람이 한 체약국(R)[34]의 거주자이고, 다른 체약국(S 또는 E)에서 소득을 수취하거나 자본을 소유하며, 두 국가 모두 그 소득이나 자본에 대하여 과세하는 경우(아래 5항 참조)
   c) 양 체약국이 어느 국가의 거주자도 아닌 같은 사람에 대하여 한 체약국에서 수취한 소득이나 소유한 자본에 대하여 과세하는 경우 ; 이는 예를 들면 비거주자가 한 체약국(E)에 국내사업장이나 일정근거지를 가지고, 이를 통하여 다른 체약국(S)에서 소득을 수취하거나 자본을 소유하는 경우(동시 제한납세의무, 아래 11항 참조)

4. 사안 a)의 쟁점은 4조로 인해 사안 b)의 것으로 축소되었다. 이것은 4조가 “한 체약국의 거주자“라는 용어에 대해 그 사람의 주소, 거주지, 관리장소나 유사성격의 기타기준(4조 1항)을 이유로, 또한 이중거주의 경우 어느 국가가 조약상 의미하는 거주지국(R)인지를 결정하는 특별기준을 열거함으로써, 국내법상 납세의무를 갖는 것으로 정의하기 때문이다(4조 2항 및 3항).

4.1 그런데 4조는 동시에 발생하는 무제한납세의무의 경우만을 해결할 수 있다. 따라서 a) 같은 충돌사안은 동일소득이 다른 시점에 양국의 무제한납세의무에 해당하는 경우는 해결될 수 없다. 다음 사례는 이러한 문제를 보여주고 있다.
R1국의 거주자가 자신에게 부여된 근로자 주식매입선택권의 과세이익을 수취한다고 가정하

34 23A조 및 23B조 주석을 통하여, “R"은 조약상 거주국을 의미하고, ”S"는 원천지국 이나 소재지국을 의미하며, “E"는 국내사업장이 소재한 국가를 의미함.

자. R1국은 선택권이 부여된 때 그 이익을 과세한다. 이 후 그 사람은 R2국의 거주자가 되는데, R2국은 선택권 이익을 부여이후 행사시점에 과세한다. 이 경우, 그 사람은 각국의 거주자인 시점에 각국에서 과세되며, 4조는 양국간의 거주자격 충돌이 없기 때문에 이 문제에 대하여 적용되지 않는다.

4.2 이러한 충돌사안은 b)의 경우로 볼 수 있으며, 따라서 선택권이 관련된 15조에 의해 과세되는 근로용역이 어느 체약국에서 제공되었는지에 따라 해결될 수 있다. 왜냐하면 관련 근로가 제공된 국가에서 선택권이 행사된 것이기 때문이다. 실제로 이런 경우, 근로가 제공된 국가가 상대방 국가의 이중과세방지 목적상 원천지국이 된다. 원천지국이 동시에 과세를 하지 않는 것은 문제가 되지 않는다.(32.8항 참조) 또한, 상대방 국가가 원천지국에 대응하여 거주지국으로 과세하는 것도 문제가 없다.(8항 마지막 문장 참조)

4.3 그러나 관련 근로용역이 양국에서 모두 이루어지지 않은 경우, 충돌사안은 거주지국과 원천지국의 이중과세 문제가 아니다. 이 경우, 상호합의절차로 해결해야 한다. 이 문제를 해결할 가능한 방법은 근로자가 상대방 국가의 거주자였을 때 제공한 근로와 관련한 이익에 대해 납부한 거주자기준 납부세액을 각 국이 서로 공제해 주기로 양국의 관할당국이 합의하는 것이다. 따라서 위 사례에서, 그 사람이 R2국 거주자가 되기 전에 제삼국에서 해당근로가 이루어졌다면, 제삼국에서 제공된 근로와 관련된 근로이익 부분에 과세된 R1국 조세를 R2국 관할당국이 공제해 주는 것이 합리적이다. 왜냐하면, 근로제공 시점에 이들의 양자조세조약에 따라 납세자는 R2국이 아닌 R1국 거주자이기 때문이다.

5. 사안 b)의 문제는 체약국들간에 과세권을 배분함으로써 해결될 수 있다. 이러한 배분은 원천지나 소재지국(S) 또는 국내사업장이나 일정근거지의 소재지국(E)이나 거주지국(R)에 의해 과세권이 자제되거나, 혹은 양 국가들간 과세권을 공유함으로서 이루어질 수 있다. 조약 3장과 4장 규정들은 23A조와 23B조 규정과 연결되어 이러한 배분을 규율하고 있다.

6. 몇몇 종류의 소득과 자본에 대한 배타적 과세권이 체약국들중 어느 한편에 주어지는데, 관련조문에서 해당 소득이나 자본이 한 체약국에서"만 과세된다"고 표현하고 있다.[35] 한 체약국에서"만 과세된다(shall be taxable only)"는 말은 다른 체약국의 과세를 배제하고, 따라서 이중과세가 회피된다. 배타적 과세권은 보통 4조에서 의미하는 납세자 거주지국 즉 R국에 주어지나, 네 개의 조문[36]에서 배타적 과세권이 4조에서 의미하는 납세자 거주지국이 아닌 다른 체약국에 주어질 수 있다.

7. 다른 종목의 소득 및 자본에 대한 과세권의 귀속은 배타적인 것이 아니며, 이 때 관련 조항은 해당 소득과 자본은 4조에서 의미하는 납세자가 거주하지 않는 국가(S나 E)에서 "과세될 수 있다(may be taxed)" 고 표현하고 있다. 이 경우, 거주국(R)은 이중과세를 회피하기

35 7조 1항 첫 문장, 8조1항 및 2항, 12조 1항, 13조 3항 및 4항, 14조 1항의 첫문장, 15조 1,2항의 첫 문장, 18조, 19조 1항 및 2항, 21조 1항, 22조 3항 및 4항 참조
36 8조 1항 및 2항, 13조 3항, 19조 1항과 2항의 a목, 22조 3항 참조

위하여 감면을 해주어야 한다. 23A조 1항과 2항 및 23B조 1항은 이에 필요한 감면을 해주기 위하여 고안된 것이다.

8. 23A조 및 23B조는 R국의 거주자가 다른 체약국 E나 S(조약 의미상 거주지국이 아닌)에서 소득을 수취하거나 자본을 소유하며, 그런 소득이나 자본이 조약에 따라 그 E나 S국에서 과세되는 상황에 적용된다. 따라서, 이 조문들은 거주지국에만 적용되고 다른 E국이나 S국이 어떻게 상황을 처리해야 하는지를 정하는 것은 아니다.

9. 체약국 R의 거주자가 다른 체약국 E에 있는 국내사업장을 통하여 같은 R국으로부터 소득을 수취하는 경우, E국은 그 소득이 국내사업장에 귀속된다면 소득을 과세할 수 있다 (R국 소재 부동산 소득을 제외하고). 이 예에서, 당해 소득이 원래 R국에서 발생되었다는 사실에도 불구하고, R국은 역시 E국 소재 국내사업장에 귀속되는 소득에 대하여 23A조 및 23B조에 의한 감면을 해주어야 한다(21조 주석 5항 참조). 그러나, 체약국들이 소득공제방법을 적용하는 R국에 10조나 11조의 각 2항에 정해진 한도로 배당이나 이자의 원천지국으로서 제한 과세권을 주기로 합의하는 경우, 또한 양국은 23A조 2항이나 23B조 1항의 지침에 따라 R국이 징수한 조세에 대하여 E국이 세액공제를 하도록 합의하여야 한다.

10. R국 거주자가 E국에 가지고 있는 국내사업장을 통하여 제삼국으로부터 소득을 수취하는 경우, E국은 소득이 국내사업장에 귀속된다면 그 소득을 (제삼국 소재 부동산소득을 제외하고) 과세할 수 있다(21조 2항). R국은 E국의 국내사업장에 귀속된 소득과 관련하여 23A조나 23B조상의 감면을 해야 한다. 소득이 발생하는 제삼국에서 부과된 조세와 관련하여 체약국 E가 해 주는 감면에 대하여 조약상 아무런 규정도 없다; 그러나, 24조 4항에 따라 E국의 국내법상 E국 거주자를 위하여 규정된 모든 감면은 R국 기업이 E국에 가진 국내사업장에도 또한 허용된다 (24조 주석 67항부터 72항 참조).

11. 이 조약은 1조에 의해 한 국가나 양 국가의 거주자인 사람에게만 적용되므로, 위 3항의 사안 c)의 문제는 조약의 범위밖에 있다. 그러나, 이러한 문제는 상호합의절차를 적용함으로써 해결될 수 있다(역시 위 10항 참조).

B. 이중과세방지를 위한 방법의 기술

12. 납세자 거주지국에 의해 이중과세방지를 위해 기존조약상 두 가지 지배적인 원칙이 지켜지고 있다. 설명을 간단히 하기 위해, 아래에서는 소득세에 대해서만 설명을 하지만 똑같은 원칙이 자본세에도 적용된다.

1. 소득공제의 원칙(The principle of exemption)

13. 소득공제의 원칙상, 거주국 R은 조약에 따라 E국이나 S국에서 과세될 수 있는 소득은 과세하지 않는다(물론 E국이나 S국에서만 과세되는 소득은 해당 안 됨; 위 6항 참조).

14. 소득공제 원칙은 두 가지 주요방법에 따라 적용된다:

a) E국이나 S국에서 과세되는 소득은 R국에서 과세상 전혀 포함되지 않는다; R국은 잔여소득에 대한 과세 결정시 그 공제소득을 감안할 자격이 없다; 이 방법을 “완전 소득공제(full exemption)"라 한다;

b) E국이나 S국에 과세되는 소득은 R국에서 과세되지 않지만, 그러나 R국은 잔여소득에 대한 과세 결정시 그 공제소득을 감안할 권리를 보유한다; 이 방법을 “누진적 소득공제(exemption with progression)”라 한다.

2. 세액공제의 원칙(the principle of credit)

15. 세액공제의 원칙상, 거주지국 R은 다른 E국이나 S국에서 발생하고 조약에 따라 그 다른 국가에서 과세되는 소득을 포함한 납세자의 전체소득을 기준으로 세액을 계산한다(그러나, S국에서만 과세되는 소득은 포함하지 않음). 그 후에 다른 국가 납부세액을 자국 과세액에서 공제해 준다.

16. 세액공제의 원칙도 두 가지 주요방법으로 적용된다.

a) R국은 다른 국가에서 과세되는 소득에 대해 그 국가에서 납부한 전체세액의 공제를 허용한다. 이 방법은 “완전 세액공제(full credit)라 한다.

b) 다른 국가에서 납부된 조세에 대하여 R국에 의해 주어지는 공제는 다른 국가에서 과세되는 소득에 해당하는 만큼의 자국 세액에 한정된다; 이 방법은 “일반 세액공제(ordinary credit)"라 한다.

17. 이들 방법간의 본직적인 차이는 소득공제방법은 소득을 고려하고, 세액공제방법은 세액을 고려한다는 것이다.

C. 방법의 적용 및 효과

18. 수치상 설명하는 것이 각 방법의 효과를 설명하는데 유용할 것이다. 100,000의 총소득이 있는데, 그중 80,000은 한 국가(거주국 R)에서 수취되고, 20,000은 다른 국가(원천국 S)에서 수취된 것으로 가정해 보자. R국에서 100,000에 대한 소득세율이 35%이고(사례1), 80,000의 소득세율은 30%(사례2)로 가정하자. 또한, S국의 소득세율이 20%이거나 (사례1) 40%인 경우(사례2) 20,000에 대한 소득세는 각각 사례1의 경우 4,000이거나 사례2의 경우 8,000이 될 것이다.

19. 납세자 총소득 100,000이 R국에서 발생된다면, 그 세액은 35,000이 될 것이다. 만약 그가 위 항에 있는 방식으로 같은 액수의 소득을 수취하고, R국 국내법상 감면규정이 없으며 또한 R국과 S국간에 어떤 조약도 존재하지 않는다면, 이 때 총 세액은 사례1의 경우: 35,000 더하기 4,000 = 39,000이 되고, 사례2의 경우: 35,000 더하기 8,000 = 43,000이 될 것이다.

1. 소득공제방법

20. 소득공제방법상, R국은 총소득 중 조약의 각 조문에 따라 과세권을 갖는 부분, 즉 80,000에 대해서 과세한다.

a) 전부 소득공제

R국은 80,000에 적용될 수 있는 세율 즉 30%로 과세한다.

	사례 1	사례 2
R국의 세액, 80,000의 30%	24,000	24,000
더하기 S국에서의 세액	4,000	8,000
	---------	---------
총 세액	28,000	32,000
R국에 의해 주어진 감면액	11,000	11,000

b) 누진적 소득공제

R국은 80,000에 대하여 어떤 경우에도 총소득(100,000)에 적용되는 세율 즉, 35%로 과세한다.

	사례 1	사례 2
R국의 세액, 80,000의 35%	28,000	28,000
더하기 S국에서의 세액	4,000	8,000
	---------	----------
총 세액	32,000	36,000
R국에 의해 주어진 감면액	7,000	7,000

21. 두 경우에 있어, S국의 과세수준은 R국이 포기한 세액에 영향을 미치지 않는다. S국의 세액이 R국에 의해 주어진 감면보다 적을 경우-사례a(1), 사례a(2) 및 사례b(1)-, 납세자는 총소득이 R국에서 발생되는 경우보다 유리하다. 반대의 경우-사례b(2)-, 납세자는 불리해진다.

22. 또한, 이 예들은 R국이 완전소득공제을 적용하는 경우, S국의 세율이 R국보다 높은 경우에도 감면액이 S국에서 부과된 세액보다 많을 수 있음을 보여준다. 이는 완전소득공제 방법에 의하면, S국 원천소득에 대한 R국 조세가 포기될 뿐 아니라(20,000의 35% = 7,000;

누진적 소득공제의 경우와 동일), 또한 잔여소득(80,000)에 대한 조세도 R국에서 2단계 소득수준에 적용되는 세율차이만큼 감소된(35 빼기 30=5%가 80,000에 적용됨=4,000)다는 사실에 기인한다.

2. 세액공제방법

23. 세액공제방법상, R국은 납세자의 전체소득에 과세할 권리를 보유하지만, 그렇게 부과된 세액에 대하여 공제를 허용하고 있다.

a) 완전세액공제

R국은 전체소득 100,000에 35%의 세율로 세액을 계산하고, S국 발생소득에 대해 S국에서 부담한 세액의 공제를 허용한다.

	사례 1	사례 2
R국의 세액, 100,000의 35%	35,000	35,000
빼기 S국에서의 세액	-4,000	-8,000
	---------	----------
부담 세액	31,000	27,000
총 세액	35,000	35,000
R국에 의해 주어진 감면액	4,000	8,000

b) 일반세액공제

R국은 전체소득 100,000에 대하여 35%의 세율로 세액을 계산하고, S국 발생소득에 대해 S국에서 부담한 세액의 공제를 허용하지만, 어떤 경우에도 S국 소득분에 대한 R국 조세상당액 이상을 초과하는 공제를 허용하지 않는다(공제한도). 최대공제액은 20,000의 35% = 70,000이 된다.

	사례 1	사례 2
R국의 세액, 100,000의 35%	35,000	35,000
빼기 S국에서의 세액	-4,000	
빼기 최고세액		-7,000
	---------	----------
부담 세액	31,000	28,000
총 세액	35,000	36,000
R국에 의해 주어진 감면액	4,000	7,000

24. 소득공제방법과 비교되는 세액공제방법의 특징은 R국은 절대로 S국의 세부담보다 많은

공제를 허용할 의무가 없다는 것이다.

25. S국에서의 조세부담이 S국 발생소득에 대한 R국 세액보다 적은 경우(공제한도), 항상 납세자는 R국에서만 과세되는 경우 즉, 총소득이 유일하게 R국에서만 수취된다면 지불했어야 할 세액과 같은 금액을 납부하게 된다.

26. S국 세부담이 많더라도, R국이 완전세액공제를 적용하고 R국에 대한 총 세액이 S국의 세부담액 정도거나 더 많다면 그 결과는 마찬가지다.

27. S국의 세부담이 많고, 세액공제가 제한적인 경우(일반세액공제), 납세자는 S국에서 납부한 세액 전부를 공제받지 못한다. 이 경우, 납세자의 전소득이 R국에서 발생되는 경우보다 불리하며, 이러한 상황에서는 일반세액공제 방법은 누진적 소득공제방법과 같은 효과를 가져온다.

표 23 - 1 위 설명된 여러 경우에 있어서의 총 세액

A. R국 발생 총소득	총 세액 = 35,000	
B. 양국발생소득, 즉 R국 80,000 및 S국 20,000	S국 과세의 경우 총세액	
	4,000(1) 경우	8,000(2)경우
조약이 없음 (19)[1]	39,000	43,000
완전소득공제(20a)	28,000	32,000
누진적소득공제(20b)	32,000	36,000
완전세액공제(23a)	35,000	35,000
일반세액공제(23b)	35,000	36,000

1. 괄호안 숫자는 이 주석의 항을 나타냄.

표 23 - 2 거주지국에 의해 포기된 세액

	S국 과세의 경우	
	4,000(1) 경우	8,000(2) 경우
조약이 없음 (19)	0	0
완전소득공제(20a)[1]	11,000	11,000
누진적소득공제(20b)	7,000	7,000
완전세액공제(23a)	4,000	8,000
일반세액공제(23b)	4,000	7,000

1. 괄호안 숫자는 이 주석의 항을 나타냄.

D 이 조문에서 제안되고 있는 방법

28. OECD회원국간에 체결된 조약들은 이 두가지 방법을 모두 따르고 있다. 일부 국가들은 소득공제방법을 선호하고, 다른 국가들은 세액공제방법을 선호하고 있다. 이론적으로는 단일 원칙이 더 바람직하지만, 이러한 선호의 차이 때문에 각국의 선택에 일임되고 있다.

29. 한편, 각 원칙에 기초한 방법의 수적 제한에 대한 중요성이 인식되었다. 이러한 제한을 염두에 두고, 이 조는 각 회원국들이 다음 두 방법중 하나를 자유로이 선택할 수 있도록 도입되었다:

- 누진적 소득공제방법(23A조) 및
- 통상 세액공제방법(23B조)

30. 만약 두 체약국들이 모두 같은 방법을 채택한다면, 해당 조항을 조약에 포함시키는 것으로 충분하다. 그러나, 두 체약국이 서로 다른 방법을 채택한다면, 양 조항들이 하나로 혼합되므로 각 국에 의해 채택된 방법에 따라 조항의 적당한 부분에 그 국가의 이름이 포함되어야 한다.

31. 체약국들은 두 방법을 결합하여 사용할 수 있다. 10조와 11조에 의해 다른 체약국 S에서 제한 과세되는 소득의 경우에 일반적으로 소득공제방법을 채택하는 한 체약국 R에게 이러한 결합은 실제로 필요한 것이다. 이러한 경우를 위해, 23A조는 2항에서 다른 체약국 S에서 부과된 제한 과세에 대한 세액공제를 규정한다. (그러나, 10조 주석 67.1항부터 67.7항에 언급된 것과 유사한 규정을 체약국들이 채택하는 경우, 23A조 1항 및 2항은 부동산투자신탁(REITs) 배당의 경우 수정되어야 한다.) 또한, 일반적으로 소득공제방법을 채택하는 국가들은 특정종목의 소득을 공제로부터 배제하고 그 종목에는 세액공제를 적용코자 할 수 있다. 이 경우, 23A조의 2항은 이런 종목의 소득을 포함하도록 수정될 수 있다.

31.1 이렇게 2항이 수정될 수 있는 예는 일반적인 소득공제 방법을 채택한 한 체약국이 조약 체결일 이후 다른 체약국에 도입된 조세제도(tax measure) 때문에 다른 체약국에서 조세특혜를 받는 소득종류에 대해 소득공제방법이 적용되지 않도록 하는 것이다. 이러한 소득종류를 포함하기 위해 2항을 다음과 같이 수정할 수 있다:

"2. 한 체약국의 거주자가 다음 소득 종류를 수취하는 경우
  a) 10조 및 11조의 규정에 따라 다른 체약국에서 과세되거나, 혹은
  b) 이 조약의 규정에 따라, 다른 체약국에서 과세되나 아래 조세제도로 인해 조세특혜를 받는 경우
    i) 조약 체결일 이후 다른 체약국에서 도입하였고 ,그리고
    ii) 그 조세제도와 관련하여 그 소득 종류가 수취되지 전에 다른 체약국과 협의를 거친 후에 한 체약국이 다른 체약국의 관할당국에 이 항이 적용됨을 통보

한 체약국은 다른 체약국에서 납부한 조세상당액을 거주자 소득세에서 공제하도록 한다. 그러나, 이러한 공제는 산출된 다른 체약국에서 수취하는 소득종류에 상응하는 공제되기

전에 계산된 조세상당액을 초과하는 경우 적용되지 않는다.

32. 이 두 조문은 일반적 방식으로 표현되어 있으며 소득공제과 세액공제 계산방식에 대한 세부원칙을 정하지 않고 있는데, 이는 국내법과 적용실무에 맡겨진다. 어떤 문제를 조약 자체에서 해결하는 것이 바람직하다고 느끼는 체약국들이 양자협상시 그렇게 하는 것은 자유이다.

E. 감면자격의 충돌

32.1 소득이나 자본 종목이 조약 규정에 따라 원천지국에서 과세되는 경우, 23A조와 23B조는 상황에 따라 소득공제나 세액공제를 통한 감면을 허용하고 있다. 이에 따라, 거주지국은 조약이 원천지국에서 과세토록 정한 소득이나 자본 종목에 대하여 소득공제나 세액공제를 적용할 의무가 있다.

32.2 조문에 사용되는 "이 조약의 규정에 따라 과세될 수 있다(may be taxed)"는 문장의 해석은 원천지국과 거주지국이 조약규정상 동일한 소득이나 자본 종목을 다르게 구분하는 경우 특히 중요하다.

32.3 이 점에 있어 서로 다른 상황들을 검토할 필요가 있다. 원천지국과 거주지국의 국내법상 차이 때문에, 특정 소득이나 자본종목에 대하여 원천지국이 동일 소득이나 자본 종목에 거주지국이 적용하는 것과 다른 조약 규정을 적용하는 경우, 소득은 여전히 원천지국에서 해석하고 적용한 조약규정에 의하여 과세될 것이다. 그러므로, 이 경우 국내법상 차이로 인한 감면자격의 충돌에도 불구하고 거주지국이 이중과세에 대한 감면을 해줄 것을 이 두 조문은 요구하고 있다.

32.4 아래 예는 이것을 설명하고 있다. 파트너십이 E국에 설립한 국내사업장을 통하여 사업을 수행하고 있다. R국 거주자인 동업자(partner)가 파트너십에 대한 자기 지분을 양도하였다. R국은 파트너십을 과세단체로 취급하는 반면, E국은 파트너십을 세무상 무시하고 있다. 따라서, E국은 파트너십 지분 양도를 R국과의 조약상 파트너십 수행사업의 기초자산(underlying asset)을 동업자가 양도한 것으로 취급하여, 13조 1항이나 2항에 따라 과세한다. R국은 파트너십을 과세단체로 취급하기 때문에, 파트너십 지분양도를 회사 주식 양도와 같이 생각하는데, 이 경우 13조 4항에 따라 E국에서는 과세되지 않아야 한다. 이 사례에서, 두 국가가 국내법상 파트너십에 대한 상이한 취급을 함으로써 감면자격의 충돌을 불러 왔고, 23A조와 23B조의 적용에 의해 R국은 E국이 "조약규정에 따라" 양도소득을 과세할 것으로 생각하게 된다. 이에 따라, R국은 양도소득을 국내법상법인주식의 처분소득으로 취급하는 것과 상관없이, 또한 E국의 소득구분이 R국과 일치하면 R국은 23A조나 23B조의 감면을 할 필요가 없다는 것과 상관없이 23A조의 소득공제나 23B조의 세액공제를 허용해야 한다. 그러므로 해서, 이 사례에서 이중과세는 일어나지 않는다.

32.5 그런데, 거주지국이 적용하는 것과 다른 조약상 규정을 소득종목에 적용하여 원천지국이 과세하는 경우, 거주지국이 항상 이중과세를 제거토록 23A조나 23B조가 강제하는 것은 아니다. 예를 들면, 위의 사례에서 E국이 13조 2항을 적용하여 파트너십이 사업의 일정장소에서 사업을 수행했다고 판단하지만, R국은 E국에 사업의 일정장소가 없으므로 4항이 적용된다고 생각하는 경우, 실제적 문제는 E국이 조약규정에 따른 과세를 하였는가 이다. E국이 13조 2항을 적용함에 있어 특정자산을 포함시키기 위하여 R국의 해석과 다르게 "사업재산의 일부를 구성하는"이란 구절을 해석하는 경우 같은 문제가 발생한다. 사실에 대한 다른 해석이나 조약규정에 대한 다른 해석으로 인한 이러한 충돌은, 그 차이가 조약규정에 대한 다른 해석이 아니라 국내법상 다른 규정으로 인한 경우, 위 항에 언급된 감면자격의 충돌과 구분되어야 한다. 이전 사례에서, 사실이나 조약의 잘못된 해석이라고 R국이 판단한 것에 근거하여 E국이 과세한 경우, R국은 E국이 조약규정에 따라 과세하지 않았다고 주장할 수 있다. 이중과세를 초래할 수 있는 이런 사안의 충돌을 해결하기 위하여 국가들은 25조의 규정(상호 합의), 특히 3항을 사용하여야 한다.

32.6 "이 조약 규정에 따라, 과세될 수 있다"는 구절은 23A조 하에서 일어날 수 있는 이중비과세(double non taxation)의 가능한 사례와 연관되어 해석하여야 한다. 원천지국이 과세권을 가진 소득이나 자본 유형을 조약규정 때문에 과세에서 배제해야 한다고 판단하는 경우, 거주지국은 자신이 원천지국의 입장이라면 그 소득에 대한 과세권을 갖기 위해 조약을 다르게 적용했을지라도, 거주지국은 23A조 1항을 적용함에 있어 원천지국에서 그 소득종목이 조약규정에 따라 과세되지 않았음을 고려해야 한다. 따라서, 거주지국은 그 소득종목에 대하여 1항에 따른 공제를 해줄 필요가 없는데, 이는 이중과세를 제거하기 위한 23조의 근본 기능과 일치하는 것이다.

32.7 이번 사례는 위 언급된 사례에 변화를 준 것이다. E국에 설립된 파트너십이 E국에서 사업의 일정장소를 통하여 사업을 수행하고 있으며, R국의 거주자인 동업자가 파트너십에 대한 자기 지분을 양도한다. 그런데, 사례의 사실에 대한 변화를 주어 이제는 E국이 파트너십을 과세단체로 취급하고, 반면 R국은 세무상 무시한다고 가정하자: 또한, R국은 소득공제 방법을 적용한다고 가정하자. E국은 파트너십을 법인체로 인정하기 때문에, 파트너십 지분 양도를 회사 주식 양도로 생각하며, 이것은 13조 4항을 이유로 과세되지 않는다. 한편, R국은 파트너십 지분 양도는 13조 1항이나 2항이 적용되는 파트너십이 수행한 사업의 기초자산을 동업자가 양도한 것으로 E국에 의하여 과세되어야 한다고 판단하게 된다. 그럼에도 불구하고, R국이 23A조 1항에 따라 그 소득을 공제할 의무가 있는지 여부를 결정함에 있어, R국은 조약규정이 E국의 국내법과 연관되어 적용됨을 감안하여, E국이 조약규정에 따라 그 소득을 과세하지 않을 수 있음을 고려해야 한다. 따라서 R국은 그 소득을 공제할 어떤 의무도 없다.

F. 시점 차이 (timing mismatch)

32.8 일정유형의 소득이나 자본을 원천과세 하도록 규정한 조세조약 규정은 언제 과세를 할

것인지는 규정하지 않는다.(예. 15조 주석 2.2항 참조) 23A조 및 23B조에 특정 소득이나 자본이 조세조약 규정에 따라 원천지국에서 과세되는 경우 공제가 허용된다고 규정하였기 때문에, 원천지국의 과세시기와 상관없이 공제가 이루어져야 한다. 따라서 거주지국은 원천지국이 사전에 혹은 나중에 과세를 하는 경우에도 해당 소득이나 자본에 대한 세액공제나 소득공제를 통해 이중과세를 해소해야 한다. 그런데, 일부 국가들은 양자조세조약에 OECD모델 23A조나 23B조의 조문을 채택하지 않고 각국 국내법상의 규정에 따라 양자조세조약상 이중과세를 해결하도록 하고 있다. 이들 국가들은 원천지국이 거주지국과 다른 과세연도에 과세하는 경우 발생되는 이중과세사안에 대하여 상호합의절차와 같은 다른 방법으로 해결해야 한다.

Ⅱ. 23A조의 규정에 대한 주석(소득공제방법)

1항

A. 소득공제을 해주는 거주지국의 의무

33. 이 조는 거주지국 R은 조약에 따라 다른 국가 E나 S에서 “과세될 수 있는” 소득과 자본 과세에 대하여 소득공제을 한다고 규정하고 있다.

34. 따라서, 거주지국은 실제로 과세권이 다른 국가에 의해서 행사되었는지 여부를 떠나, 조약에 따라 다른 국가에 의해 과세된 소득과 자본에 대한 공제를 해주어야 한다. 이 방법은 거주지국에 다른 국가에서의 실제 과세사실을 조사할 책임을 면제함으로써 가장 실용적인 것으로 평가되고 있다.

34.1 거주지국이 지는 특정 소득이나 자본에 대한 공제 의무는 이 종목의 소득이나 자본이 조약에 따라 원천지국에서 과세되는지 여부에 달려 있다. 위 32.1항부터 32.7항은 이러한 조건이 어떻게 해석되는지에 대하여 논하고 있다. 그런데, 조건에 부합되는 경우 23A조 2항과 4항의 예외를 제외하고는 전적인 의무가 있는 것이다. 이미 위 31항에서 언급된 바와 같이, 23A조 2항에서는 원천지국에서 제한과세되는 소득종목의 사례를 설명하고 있다. 이러한 소득종목에 대하여, 2항은 세액공제방법을 규정하고 있다 (아래 47항 참조). 23A조 4항은 거주지국이 소득공제을 해주는 경우 조약적용 결과로 인해 이중비과세되는 감면자격의 충돌사례에 대하여 설명하고 있다 (아래 56.1항부터 56.3항 참조).

35. 협상국들은 때때로 이중 비과세를 피하기 위하여, 3항이나 4항이 적용되지 않는 사안에서, 거주지국이 소득공제을 해 줄 절대적 의무에 예외를 두는 것이 어떤 상황에서는 적절하다고 생각할 수 있다. 그러한 사례는 원천지국의 국내법상 특정종목의 소득이나 자본에 과세규정이 없거나, 혹은 조세가 결손상계, 착오, 제척기한 경과 등과 같은 특별상황 때문에 실제로 징수되지 않는 경우이다. 특정종목 소득의 비과세를 피하기 위하여, 체약국들은 관련조문 자체를 고칠 것을 합의할 수 있다(15조 주석 9항, 17조 주석 12항 참조 ; 원천지국

에서의 감면이 거주지국에서 실제 과세되는 반대 경우에 대하여는 10조 주석 20항, 11조 주석 10항, 12조 주석 6항, 13조 주석 21항 및 21조 주석 3항 참조). 또한, 한 국가가 소득공제방법을 채택하고 다른 국가가 세액공제방법을 채택하는 경우, 일정한 상호관계를 설정하기 위하여 일반원칙에 대한 예외를 만들 수 있다. 끝으로, 한 국가가 특정종목의 소득에 소득공제보다는 세액공제방법을 적용코자 하는 경우 일반원칙에 대한 또 다른 예외가 만들어 질 수 있다(위 31항 참조).

36. (2000.4.29 삭제됨)

B. 조문의 선택적 구성

37. 이 조에 있는 소득공제방법의 효과는 거주지국에서 과세소득이나 자본이 그 국가에서 소득공제된 금액만큼 감소된다는 것이다. 만약 특정국가에서 소득과세 목적상 결정된 소득금액이 사회급부같은 다른 목적을 위한 측정치로 사용된다면, 이 조에서 제안된 형식으로 소득공제방법을 적용하므로 해서 받지 않아야 될 사람에게 급부가 주어지는 결과를 가져올 수 있다. 이런 결과를 피하기 위하여, 이 조는 해당소득이 거주지국의 과세소득에 포함되도록 바꿀 수 있다. 이 경우, 거주지국은 총 세액중 관련소득에 해당하는 만큼을 포기하여야 한다. 이런 절차는 이 조에서 제안된 형태의 것과 같은 결과를 가져온다. 각 국은 조문을 기초함에 있어 자유로이 그런 식으로 개정할 수 있다. 이 같이 조문을 만들고자 하는 국가는, 아래와 같이 1항을 규정할 수 있다:

> "한 체약국의 거주자가, 이 조약의 규정에 따라, 다른 체약국에서만 과세되거나, 과세될 수 있는 소득을 수취하거나 자본을 소유하는 경우, 한 체약국은 2항의 규정에 따라 소득세나 자본세로부터 다른 국가로부터 수취하는 소득이나 소유하는 자본에 사안별로 각각 적용되는 소득세나 자본세의 부분만큼 공제를 허용한다"

조문이 이렇게 만들어진다면, 3항은 필요하지 않을 것이고 따라서 생략될 수 있다.

C. 부차적인 문제들

38. 23A조는 거주지국이 소득공제를 해 주어야 한다는 원칙을 포함하고 있지만, 어떻게 소득공제가 이루어져야 하는지에 대한 세부원칙을 정하고 있지 않다. 이것은 조약의 일반적 양상과 일치하는 것이다. 6조에서 22조도 또한 과세소득이나 자본의 결정, 공제, 세율 등을 기본적으로 다루지 않고, 다양한 유형의 소득이나 자본에 대한 과세권을 귀속시키기 위한 원칙만을 기술하고 있다.(예외에 대하여 24조 참조). 경험상 많은 문제가 발생하고 있으며, 특히 23A조와 관련하여 더욱 그러하다. 그중 몇 가지는 아래 항들에서 다루어지고 있다. 이에 대하여 조약에 특정규정이 없다면 각 체약국의 국내법들이 적용될 것이다. 일부 조약들은 국내법에 대한 명시적인 언급을 하고 있지만, 국내법상 소득공제방법이 사용되지 않는 경우 소용이 없음은 물론이다. 이 경우, 그런 문제에 직면한 체약국들은 필요하다면 상대방 체약국의 관할당국과 상의한 후에 23A조의 적용에 대한 원칙을 수립하여야 한다(25조 3항).

1. 소득공제되는 금액

39. 거주지국에 의해 조세로부터 공제되는 소득은, 조약이 없었다면 그 조세를 규율하는 국내법에 따라 국내소득세에 해당되었을 금액이다. 그러므로 그 소득은 원천지국에서 국내법에 따라 과세되는 소득금액과 다를 수 있다.

40. 통상적으로, 소득세의 계산을 위한 기초는 총 순소득(total net income) 즉, 공제가능액을 뺀 총소득이다. 그러므로 그것은 소득공제되는 소득과 관련하여 허용된 모든 공제(정액 혹은 비례하여)를 빼고 원천지국으로부터 수취하는 총소득이다.

41. 문제는, 대부분의 국가들이 자국법에 과세소득에 해당하는 전체소득이나 특정종목 소득에 추가적인 공제를 규정하는데서 발생한다. 다음의 계산사례가 이 문제를 보여주고 있다.

a) 국내소득(비용을 뺀 총액)	100
b) 다른 국가로부터의 소득(비용을 뺀 총액)	100
	---
c) 총 소득	200
d) 보험할증금, 복지기관에 대한 기여금과 같은 a나b의 어떤 소득과도 연관되지 않는 거주국법상 규정된 기타비용 공제	-20
	---
e) "순"소득	180
f) 개인 및 가족공제	-30
	---
g) 과세대상 소득	150

문제는 얼마가 조세로부터 공제되어야 하느냐는 것인데, 즉

- 100 (b줄), 과세금액을 50 남김 ;
- 90 (e줄의 반, b줄과 c줄의 비율에 따름), 60을 남김 (f줄은 국내소득으로부터 전부 공제됨);
- 75 (g줄의 반, b줄과 c줄의 비율에 따름), 75를 남김;
- 혹은 기타금액

42. OECD회원국들의 법률과 실제를 비교하여 보면, 공제액은 나라마다 상당히 틀리다는 것을 알 수 있다. 어떤 국가가 채택한 해결책은 그 국가의 정책과 조세제도에 좌우될 것이다. 어떤 국가는 자국 거주자들이 개인 및 가족공제와 기타공제의 충분한 혜택을 누리도록 할 수 있다. 다른 국가에서는 이런 과세제외(tax free)금액은 안분 된다. 많은 국가들에서 개인이나 가족공제(personal of family allowances)는 누진세율체계(progressive scale)에 해당하거나, 조세로부터 공제가 허용되거나, 혹은 가족은 분리과세(tax scale)가 적용되어 알려져

있지 않다.

43. 세액결정 특히 공제(deduction), 충당금(allowance) 및 기타혜택과 관련한 각 국의 다양한 재정정책과 기법들을 감안하면, 조약에 명시적이고 통일된 해결책을 제안하지 않고 각 국에 자국법과 자국실무를 자유로이 적용토록 하는 것이 바람직하다. 특정문제에 대한 해결책을 조약에 명사하고자 하는 체약국들은 양자협상시 그렇게 할 수 있음은 물론이다. 끝으로, 이 문제는 세액공제방법을 적용하는 국가에 있어서도 역시 중요하다는 점을 명심하여야 한다(아래 62항 참조).

2. 손실의 처리

44. 23A조를 적용하는 어떤 국가들은 다른 국가에서 발생한 손실을 자국 발생 소득을 취급하는 방식으로 다룬다: 즉, 거주지국(R국)으로서 그 국가는 다른 국가(E나 S)에 소재한 부동산이나 국내사업장에서 발생된 손실의 공제를 허용하지 않는다. 다른 국가가 그 손실의 이월을 허용한다면, 납세자는 같은 손실을 E국(또는 S국) 및 R국에서 이중공제를 받지 못하는 것이므로 어떤 불이익도 입지 않는다. 또 어떤 국가들은 거주국 R로서 E국(혹은 S국)에서 초래된 결손을 과세소득에서 공제하는 것을 허용하고 있다. 이 경우, R국은 자신의 판단으로 E국(혹은 S국)에서 발생한 다음 해의 이윤이나 소득으로부터 납세자가 E국(혹은 S국)에서 이월가능한 전기 손실액을 공제함으로써, 23A조 1항에 의한 소득공제을 제한할 수 있다. 이러한 문제에 대한 해결은 우선적으로 체약국의 국내법에 달려 있고, OECD회원국들의 법들이 실질적으로 서로 다르기 때문에, 조문 자체에는 어떤 해결방안도 제시되지 않았으며, 필요하다고 생각하면 결손과 관련된 위 언급된 문제와 기타 쟁점들을 양자간에 조약조문 혹은 상호합의절차방식(25조 3항)에 의해 명확히 하는 것은 체약국들에 달려 있다.

3. 공제후 소득의 과세

45. 이 조의 3항에서 다루는 누진세율(progressive tax rates)의 적용과는 별도로(아래 55항 및 56항 참조), 세법의 특수규정들로부터 몇 가지 문제들이 생길 수 있다. 예를 들면, 몇몇 세법들에서는 최저 과세소득(비과세한도“tax exempt threshold")에 도달하거나 초과하는 경우에만 과세가 개시된다고 규정하고 있다. 조약 적용전의 총소득이 분명히 그런 비과세한도를 초과하나, 총 과세소득에서 조세감면소득을 공제하는 조약 적용으로 인한 소득공제 때문에 잔여소득이 이러한 비과세한도 미만으로 감소될 수 있다. 위 43항에서 언급된 이유 때문에 어떠한 통일적인 해결책이 제시될 수 없다. 그러나, 23A조 1항(위 37항에 있는 것처럼)의 수정방식이 채택되면 이런 문제는 일어나지 않는다는 점은 염두에 두어야 한다.

46. 일부 국가들은 법인소득과세에 있어 특별한 제도를 확립하고 있다(10조 주석 40항에서 67항 참조). 차등세율(split rate) 법인세를 적용하는 국가들에서는(위 주석 43항), 공제소득이 배당전 소득(정상세율 적용)에서 공제되어야 하는지 혹은 배당후 소득(경감세율 적용)에서 공제되어야 하는지, 또는 공제소득이 일부는 배당후 소득에 일부는 배당전 소득에 귀속되어

야 하는지가 문제가 된다. 차등세율 법인세를 적용하는 국가법상 국내 자회사로부터 수취되어 재분배되지 않은 배당에 대하여 모회사에게 추가조세(supplementary tax)가 과세된다면(이 추가조세가 자회사 배당에 허용된 저세율 혜택에 대한 보완이라는 견지에서), 조약에 따라 감면받은 소득으로 자회사가 배당을 지급하는 경우에도 이러한 추가조세가 부과되는가 하는 문제가 제기된다. 끝으로, 유사한 문제가 주주에게 귀속되는 세액공제를 위하여 법인배당소득에 부과되는 조세(precompte, 선납법인세"advance corporation tax")와 관련하여 발생할 수 있다(10조 주석 47항 참조). 이는 소득배당과 관련된 그런 특별조세가 공제소득으로부터 분배가 이루어지는 경우에만 부과될 수 있는가 하는 것이다. 이러한 문제를 양자협상에 의하여 해결하는 것은 체약국들에 달려 있다.

2항

47. 10조와 11조에서 이자와 배당에 대한 과세권은 거주지국과 원천지국간에 나뉘어져 있다. 이 경우, 거주지국은 원한다면 과세하지 않을 수 있고(아래 72항부터 78항 참조), 또 이들 소득에 대하여 소득공제방법을 적용할 수 있다. 그러나, 이들 소득항목에 대한 과세권을 행사코자 하는 거주지국에 있어 소득공제방법은 해당 소득에 대한 과세권을 완전히 포기하는 것을 의미하므로 이중과세방지를 위한 방법으로 채택할 수 없다. 거주지국으로서는 세액공제방법이 보통 만족스러운 해결책을 주는 것이다. 더구나, 위 31항에서 이미 지적한 대로 일반적으로 소득공제방법을 적용하는 국가라 해도 특정종목의 소득에 대해서는 소득공제방법보다 세액공제방법을 적용코자 할 것이다. 그 결과, 이 항은 일반세액공제방법에 따라 작성되었다. 23B조에 대한 이 항 이후의 주석은 사안에 따라 23A조 2항에 적용된다.

48. 전항에 언급된 사안에서, 원천지국에서 과세되는 조세에 대하여 일정 최고한도가 정해져 있다. 이 경우, 거주지국의 세율은 대부분 원천지국 세율보다 높다. 따라서, 이 조 2항의 두 번째 문장에 기술된 일반세액공제방법에 따른 공제한도는 단지 극소수 사례에서만 의미를 갖는 것이다. 이 경우에 체약국들이 그 한도를 없애고 완전세액공제방법을 적용코자 한다면, 2항의 두 번째 문장을 삭제하면 된다.

회사가 실질적으로 가진 지분에 대한 배당

49. 10조와 23조(사안에 따라 23A조나 23B조)의 1항과 2항의 복합효과는 주주의 거주지국은 다른 국가에서 발생하는 배당에 과세할 수 있고, 다만 그런 배당에 대한 자국의 조세에 대하여 배당발생 국가에 의해 10조 2항에 정한 세율로 징수된 조세를 공제해 주어야 한다는 것이다. 이런 제도는 배당의 수취인이 자회사로부터 배당을 수취하는 모회사인 경우에도 똑같이 적용된다 ; 이런 경우 자회사의 국가에서 원천징수되는 조세는 - 또한 모회사의 국가에서 공제되는 - 10조 2항 a목의 적용에 의하여 배당총액의 5%로 한정되는 것이다.

50. 이 규정들은 효과적으로 배당의 법률적 이중과세를 회피하고 있지만, 모회사에 분배된 이익에 대하여 순환적인 법인과세를 방지하지는 못한다: 첫 번째로 자회사 단계에서 그리고

다시 모회사 단계에서. 그런 순환적인 과세는 국제투자의 발전에 중대한 장애를 만든다. 많은 국가들은 이점을 인식하고 있고 국내법에 이런 장애를 피하기 위한 규정을 포함하여 왔다. 또한 이러한 목적을 위한 규정들은 이중과세협정에 자주 포함되어지고 있다.

51. 재정분과위는 이런 문제를 해결하기 위하여 조약 23조를 개정하는 것이 필요한지를 검토하여왔다. 비록 많은 국가들이 조약모델에 그런 규정을 포함시킬 것을 바랬지만, 많은 국가들의 다양한 의견과 가능한 해결책의 다양성 때문에 이것은 많은 어려움에 봉착하였다. 조세회피를 두려워하는 몇몇 국가들은 행동의 자유를 유지하고자 하였고, 이 문제를 국내법으로 해결하고자 하였다.

52. 결국 이 문제에 대한 해결책은 각 국의 선택에 일임하는 것이 적절할 것으로 보인다. 이 문제를 조약상 해결하고자 하는 국가는 아마도 아래의 원칙중 하나를 따를 것으로 예상된다 :

a) 누진 소득공제 (exemption with progression)
모회사 거주지국은 그 회사가 다른 국가내 자회사로부터 수취한 배당을 공제한다. 그렇지만 잔여소득에 대한 모회사의 세부담을 계산함에 있어 이 배당액을 감안하여야 한다(이런 규정은 23A조에 특정된 소득공제방법을 적용하는 국가들에 의해 주로 선호될 것이다).

b) 간접납부세액(undelying taxes)에 대한 세액공제
자회사로부터 수취하는 배당에 대하여, 모회사가 거주지국은 그 배당에 대해서 뿐 아니라 분배소득과 관련하여 자회사가 납부한 조세에 대해서도, 23A조 2항 혹은 23B조 1항에 규정된 세액공제를 하여준다(이런 규정은 23B조에 규정된 세액공제방법을 일반원칙으로 적용하는 국가에 의하여 주로 선호될 것이다).

c) 국내 자회사 지분과 동일취급
모회사가 해외 자회사로부터 수취하는 배당은, 모회사 거주지국에서 그 국가거주 자회사로부터 수취하는 배당과 같은 세무상 방식으로 취급된다.

53. 모회사 거주지국이 자본과세를 하는 경우에도 유사한 해결책이 또한 적용된다.

54. 그 외에도, 각 국은 이 규정의 적용방법과 적용한도를 결정하거나(주식보유의 정의, 최소보유기간, 일반관리비나 영업외 비용으로 간주되는 배당비율), 또는 거주지국에서 자회사가 진정한 경제활동을 수행하거나 그 국가로부터 주요 소득을 수취하거나 그 국가에서 소득에 대하여 실질적으로 과세된다는 조건에 따른 특별제도상 감면을 허용할 수 있다.

3항

55. 1963년 조약초안은 거주지국의 누진세율 적용을 명시적으로 채택하였고(23A조 1항 마

지막 문장), 소득공제방법을 따르는 대부분 OECD 회원국들간 체결조약들도 이 원칙을 따르고 있다. 23A조 3항에 따라, 거주지국은 공제후 소득이나 자본에 대한 과세결정에 있어 공제된 소득이나 자본액을 고려할 권리를 가진다. 이 원칙은 국내법에 따라 소득(혹은 자본)이 합산되는 사람들(예 부부)에게 공제소득(혹은 자본)이나 과세소득(혹은 자본)이 발생되는 경우에도 적용된다. 이 누진세율 적용원칙은 조약의 다른 규정에 의해 다른 체약국에서 "에서만 과세되는" 소득이나 자본에는 물론 23A조 1항에 따라 공제되는 소득이나 자본에도 적용된다(위 6항 참조). 이것이 1977년 조약모델에서 누진세율 적용원칙이 23A조 1항에서 같은 조의 새로운 3항으로 옮겨지고, "조약의 모든 규정에 따른" 소득공제에 대해 언급이 이루어진 이유이다.

56. 23A조 3항은 단지 거주지국과 관련될 뿐이다. 원천지국이 누진공제와 관련된 국내법 규정을 적용하는 것은 이 조문과 관련이 없다.

4항

56.1 이 항은 원천지국과 거주지국간 사실판단이나 조약해석의 불일치로 인한 이중 비과세를 피하기 위해 만들어 졌다. 이 항은, 원천지국이 조약상 소득이나 자본에 대한 과세권이 없거나 제한된다는 식으로 사실판단이나 조약해석을 하고, 다른 한편으로 거주지국이 사실이나 조약에 대한 다른 견해를 취하여 그 소득이나 자본이 조약상 원천지국에서 과세된다고 판단하여, 이 항이 없다면 1항 규정에 의한 감면을 해주어야 할 의무가 거주지국에게 생기는 경우 적용된다.

56.2 이 항은 원천지국이 특정종목의 소득이나 자본에 대한 감면을 위해 조약규정을 적용하거나, 소득에 10조 2항이나 11조 2항의 규정을 적용하는 때에만 적용된다. 그러므로, 원천지국이 조약규정에 의해 소득이나 자본에 과세하지만 원천지국 국내법에 의해 그 소득이나 자본에 대한 조세가 실질적으로 납부되지 않는 경우에는 이 항이 적용되지 않는다. 이 경우, 원천지국의 감면이 조약규정의 적용으로 인한 것이 아니라 원천지국 국내법의 적용으로 인한 것이므로, 거주지국은 1항 규정상 그 소득항목에 대한 공제를 해주어야 한다(위 34항 참조). 이와 함께, 원천지국과 거주지국이 소득의 감면자격뿐 아니라, 소득금액에 의견일치를 보지 못하는 경우, 4항은 조약적용을 통해 원천지국이 조세감면을 하거나 원천지국이 10조 2항이나 11조 2항을 적용하는 소득 에만 적용된다.

56.3 이 항이 적용되는 사례는, 거주지국 국내법상 소득이나 자본의 요건이 원천지국과 틀린 경우 이에 대한 원천지국 과세를 배제하는 조약규정이 원천지국 법상 소득종목 요건에 의해 영향을 받는 사례와 구별되어야 한다. 이 경우 위 32.6항 및 32.7항에서 검토된 대로, 이 조 1항에 따라 거주지국은 감면의무가 없는데, 조약으로 인해 원천지국에서 그 소득이 과세되지 않기 때문이다. 이 경우 1항이 적용되지 않기 때문에 4항 규정에 의해 거주지국 과세권을 보장할 필요가 없다.

Ⅲ. 23B조에 대한 주석 (세액공제방법)

1항

A. 방 법

57. 세액공제원칙에 근거한 23B조는 일반세액공제방법을 따르고 있다: 거주지국(R)은 다른 국가 E(혹은 S)로부터 수취한 소득이나 소유한 자본에 대해 다른 국가 E(혹은S)에서 납부한 조세 상당액을 자국 거주자 소득이나 자본에 대한 과세상 공제를 허용하지만, 그 공제액은 자국조세의 안분액으로 제한된다.

58. 일반세액공제방법은 소득공제방법을 따르고 있지만, 23A조 2항에 의해 다른 국가에서 배당과 이자에 대해 제한세율로 징수된 조세에 대하여 세액공제를 해주어야 하는 국가에 또한 적용키 위한 것이다(위 47항 참조). 일반세액공제방법을 채택하는 국가 거주자에게 지급되는 배당과 이자의 경우에 위 47항과 48항에 언급된 몇 가지 변경가능성(완전세액공제)이 있음은 물론이다(또한 아래 63항 참조).

59. 다른 국가 E(혹은 S)의 소득이나 자본에 대한 조세를 23B조에 의해 R국이 세액공제 해줄 의무는 조약에 의해 이 소득이나 자본이 E국(혹은 S국)에서 과세되는지 여부에 따라 다르다. 위 32.1항부터 32.7항은 이러한 요건이 어떻게 해석되는지를 논하고 있다. 8조, 13조3항, 19조1.2항a목 및 22조3항에 따라 다른 국가"에서만 과세되는" 소득과 자본종목들은 R국에서 애초부터 조세감면 대상이며(위 6항 참조), 그런 감면 소득이나 자본에는 23A조의 주석이 적용된다. 누진방법에 대하여는 이 조문의 2항에 언급이 이루어지고 있다(아래 79항 참조).

60. 23B조는 세액공제의 주요원칙을 정하고 있으나, 세액공제의 계산과 운용에 대한 세부적 원칙을 제시하지 않았다. 이는 조약의 일반적 경향과 일치하고 있다. 경험상 많은 문제가 발생하고 있는데, 그중 일부가 아래 항에서 다루어지고 있다. 많은 국가의 국내법에는 이미 외국납부세액의 세액공제에 대한 상세한 원칙이 존재하고 있다. 이에 따라, 많은 조약들은 체약국 국내법을 준용한다는 규정을 두고, 더 나아가 이런 국내법 규정들은 23B조에 있는 원칙에 영향을 미치지 않는다고 규정하고 있다. 한 체약국의 국내법상 세액공제방법이 사용되지 않는 경우, 필요하다면 이 국가는 다른 체약국 관할당국과 상의한 후23B조의 적용에 대한 원칙을 확립하여야 한다(25조 3항).

61. 세액공제가 허용되어야 할 외국납부세액(foreign tax)은 다른 국가에서 조약에 따라 실제로 납부한 세액이다. 그 세액이 과세년도 소득에 대하여 계산된 것이 아니라, 전년도 또는 이전 2개년도 이상의 평균소득에 대하여 산출된 경우 문제가 발생할 수 있다. 또 다른 문제가 상이한 소득결정방법 또는 환율변동(평가절하 및 재평가)과 관련하여 제기될 수 있다. 그러나 이들 문제는 조약의 명문 규정으로는 해결될 수 없었다.

62. 23B조 1항 둘째 문장 규정에 따라, R국이 허용하는 공제는 S국이나 E국에서 수취한 소득에 부과될 소득세액 해당분에 한정된다(소위 “세액공제한도-maximum deduction"). 이 세액공제한도는 세액공제 대상 소득과 총소득간의 비율에 따라 총세액을 배분하거나, 또는 세액공제 대상 소득에 총소득에 대한 세율을 적용하여 계산된다. E국(혹은 S국)의 세액이 R국에서 부과되었을 세액과 같거나 초과하는 경우, 세액공제방법은 누진소득공제방법과 같은 결과를 가져온다. 또한 세액공제방법하에서는 소득금액, 세율 등에 있어 23A조 주석에 언급된 것과 유사한 문제들이 생길 수 있다(특히 위 39부터 41항 및 44항 참조). 위 42항 및 43항과 같은 이유로 세액공제방법에 있어서도 조약에 명시적이고 통일된 해결책을 제시하지 않고, 각 국이 자국법과 관행을 적용하도록 하는 것이 바람직하다. 이는 또한 아래에서 다루는 문제들에 있어서도 마찬가지이다.

63. 세액공제한도는 보통 순소득, 즉 E국(혹은 S국)의 소득에서 관련공제비용(직접비용이나 간접비용)을 차감한 금액을 기초로 산출된다(위 40항 참조). 이런 이유로 대부분의 경우 세액공제한도는 E국(혹은 S)에서 실제로 납부된 세액보다 더 적다. 이는 예를 들면, S국 발생 이자를 수취하는 R국 거주자가 이자부 대출을 위해 제삼자로부터 자금을 차입하는 경우 특히 해당된다. 이 차임자금에 대한 이자부담은 S국으로부터 수취된 이자에서 상계되기 때문에, R국에서 과세되는 순소득은 아주 작거나, 심지어 순소득이 전혀 없을 수도 있다. 11조 주석 7.1항에서 설명한 것처럼, 그러한 경우 R국에서 과세되는 세액은 작거나 아예 없을 것이므로 R국이 이 문제를 해결할 수는 없다. 한 가지 해결책은 S국이 그 이자에 대한 과세를 하지 않는 것인데, 이는 11조 주석 7항부터 7.12항에서 제안되어 있다.

64. R국 거주자가 S국으로부터 여러 종류의 소득을 수취하고, S국이 국내법에 따라 이들중 한 종목에만 과세한다면, R국이 허용하는 세액공제한도는 통상 S국 과세소득중 한 종목에 해당하는 자국세액이 될 것이다. 그러나, 아래의 더 큰 문제를 고려하면 다른 해결책도 가능하다: 즉, S국에서 상이한 세율로 과세되는 여러 종목의 소득 또는 여러 국가로부터의 소득에 대해서 조약유무와 상관없이 세액공제가 주어져야 한다는 사실은 소득의 각 종목, 또는 각국, 또는 국내법과 조약상 세액공제 가능한 모든 해외소득에 대하여 세액공제나 세액공제한도(maximum deduction)가 개별적으로 계산되어야 하는지에 대한 문제을 일으킨다. “일괄세액공제(overall credit)"제도하에서는, 모든 해외소득이 합산되고 외국납부세액의 총액이 총 해외소득에 해당하는 국내세액으로부터 공제된다.

65. 결손의 경우에는 더 복잡한 문제가 일어날 수 있다. E국(혹은 S)으로부터 소득을 수취하는 R국 거주자가 R국에서 결손을 내거나, E국(혹은 S) 또는 제삼국에서 결손을 낼 수가 있다. 세액공제 목적상, 통상 특정 국가의 결손은 그 국가의 다른 소득과 상계된다. R국외에서 (예. 국내사업장) 발생된 결손이 R국 내외의 다른 소득에서 공제될 수 있는지 여부는 R국 국내법에 달려 있다. 여기서 23A조 주석에 언급된 것과 유사한 문제가 발생한다(위 44항). 총소득이 해외에서 수취되고, R국에서는 소득은 없이 해외 수취소득을 초과하지 않는 결손이 발생할 때, R국 총세액은 S국 소득에 대해 계산되고, R국이 허용하는 세액공제한도는 결과적으로 R국 부과세액이 된다. 다른 해결책도 가능하다.

66. 앞에서 언급한 문제들은 각 국의 국내법과 관행에 의해 상당히 좌우되며, 따라서 그 해결도 각 국에 달려 있다. 이러한 맥락에서 일부 국가들은 세액공제를 적용함에 있어 매우 자의적이라는 점이 지적되어야 한다. 일부 국가들은 또한 미공제세액의 이월을 고려하거나 이미 채택하고 있다. 체약국들은 양자협상시 앞에서 언급한 문제들을 다루기 위하여 조문을 자유로이 개정할 수 있음은 물론이다.

67. 소위 "과소자본(thin capitalisation)"상황에서, 조약모델은 일정 조건하에 차입회사의 국가가 이자지급을 국내법에 따라 배당으로 취급하도록 하고 있다; 핵심적 조건은 차입금 대여자가 차입회사에 의해 만들어지는 위험을 실질적으로 공유해야 한다는 것이다. 이것은 두 가지 결과를 가져온다:

- 이런 "이자"를 배당에 대한 세율로 원천과세(10조 2항) ;
- 대여회사의 과세소득에 그 "이자"를 포함.

68. 해당조건에 부합된다면, 대여자 거주지국은 그 이자지급액이 마치 실제 배당인 것처럼 법적, 경제적 이중과세에 대한 감면을 해주어야 한다. 이때 거주지국은 차입자 거주지국의 이자에 대한 실제 원천징수세액을 배당에 적용되는 세율로 세액공제 해 주어야 하고, 또한 대여자가 차입회사의 모회사라면 그 "이자"에 대하여 자국의 모회사/자회사 제도에 따른 기타 부가적인 감면을 해주어야 한다. 이런 의무는 아래 결론에서 생긴 것이다:

a) 10조에서 배당으로 정의된 소득이나 10조에서 취급하는 소득종목과 관련하여 경감을 허용하는 조약 23조의 해석상;
b) 조약의 문맥상 즉 9,10,11조 및 23조의 결합으로, 또한 필요하다면 상호합의 절차에 의해
   - 9조1항이나 11조6항과 같은 원칙상 이자가 차입회사 거주지국에서 배당으로 취급되는 경우, 또는 대여자 거주지국이 이자를 배당으로 적절히 취급하였고 거주지국이 대응조정(corresponding adjustment)을 할 준비가 되어 있는 경우;
   - 대여자 거주지국이 유사한 과소자본원칙을 적용하고 지급대가를 상호주의하에 배당으로 취급할 경우, 즉 지급대가가 거주지국 영토내에 설립된 회사에 의해 다른 체약국 거주자에게 지급되는 경우;
   - 대여자 거주지국이 차입자 거주지국에서 이자를 배당처럼 취급하는 것이 적절하다고 인식하는 기타 모든 경우;

69. 한 회사가 실질 소유하는 지분으로 인한 배당에 대하여는, 위 49항부터 54항까지 거론되고 있다.

69.1 체약국들이 파트너십과 같은 단체를 상이하게 취급하는 경우 문제가 발생될 소지가 있다. 예를 들면, 원천지국이 파트너십을 회사로 취급하고, 거주지국은 세무상 무시하는 사례를 가정해 보자. 원천지국은, 조약 규정상 소득이 실현되었을 때 파트너십에 대하여 과세하고, 10조 2항에 따라 파트너가 비거주 동업자에게 이익을 배당할 때 또한 과세하게 된다. 그러나, 거주지국은 파트너십에 의하여 소득이 실현되었을 때, 파트너십 지분에 대하여 동

업자에게 과세할 뿐이다.

69.2 이 경우 발생하는 첫 번째 문제는, 파트너십 지분에 대하여 동업자를 과세하는 거주지국이 조약상 파트너십의 원천지국(파트너십을 별도 과세단위로 봄)에서 부과된 조세에 대한 세액공제를 해주어야 하는가 이다. 이에 대한 대답은 예이다. 동업자를 과세하기 위하여 거주지국이 파트너십 소득을 파트너에게 이전시킨 만큼, 동업자에 대한 이중과세를 제거하기 위하여 동일한 방식으로 파트너십이 납부한 조세를 동업자에게 이전시켜야 한다. 다른 말로 하면, 원천지국이 파트너십에 대하여 인식한 회사자격을 거주지국이 동업자의 소득과세를 위해 무시한 경우, 외국납부 세액공제를 하기 위해 똑 같이 회사자격이 무시되어야 한다.

69.3 두 번째 문제는, 배당을 과세하지 않는 거주지국의 경우 원천지국 배당과세에 대하여 어느 정도 세액공제를 해주어야 하는가 이다. 거주지국이 배당을 과세하지 않는데 이 문제의 답이 있다. 거주지국에서는 배당이 과세되지 않으므로, 원천지국 배당과세를 세액공제해줄 조세가 전혀 없게 된다. 소득의 발생(generation)과 그 소득의 배당(distribution)은 엄격히 구분되어야 하며, 거주지국은 소득발생에 대한 과세에서 원천지국의 배당과세를 세액공제 해줄 필요는 없다 (위 64항 첫 번째 문장 참조).

B. 자본세에 대한 의견

70. 1항에 기술된 것처럼, 소득세를 위한 공제는 소득세에 대해서만 허용되, 자본세를 위한 것은 자본세에 대해서만 허용된다. 결과적으로 자본세를 위한 혹은 자본세에 대한 세액공제는 양국에 자본세가 있는 경우에만 주어질 것이다.

71. 양자협상에서, 두 체약국들은 자본세라 불리우는 조세는 소득세와 밀접하게 관련된 성격의 것이므로 소득세에 대하여 세액공제를 허용하거나 혹은 소득세를 자본세에서 세액공제를 허용하고자 한다고 합의할 수 있다. 한 국가가 자본세를 과세하지 않거나, 또는 양 국가가 오직 국내자산에만 자본세를 부과하기 때문에 어떠한 자본 이중과세도 일어나지 않는 경우가 있다. 이 경우, 자본과세에 대한 언급이 삭제되어야 함은 물론 당연하다. 또한, 각 국은 조약상 조세의 성격에 상관없이 원천지나 소재지국의 총세액을 거주지국의 총세액에서 공제하는 것이 바람직하다고 느낄 수 있다. 그러나, 조약이 진정한 자본세와 성격상 소득세인 자본세를 둘 다 포함하고 있으면, 해당국들은 후자의 자본세에 대하여서만 소득세 세액공제를 허용하고자 할 것이다. 이 경우, 원하는 효과를 얻기 위하여 국가들은 자유롭게 제안 조문을 바꿀 수 있다.

C. 간주외국납부세액공제(tax sparing)

72. 일부 국가들은 외국인 투자를 유치하기 위하여 외국인 투자자에게 다양한 종류의 조세특혜(tax incentives)를 주고 있다. 외국인 투자자 거주지국이 세액공제방법을 적용하는 경우,

거주지국이 조세특혜를 받은 소득을 과세함에 있어 원천지국에서 실제 납부된 조세만 공제한다면, 원천지국에서 부여된 조세특혜의 이익은 감소할 것이다. 또한, 거주지국이 소득공제방법을 적용하지만 원천지국에서 일정 과세수준을 넘어야 이 방법을 적용한다면, 원천지국의 조세감면은 거주지국에서 투자자에게 소득공제방법을 적용하지 못하는 결과를 가져온다.

73. 거주지국에서 이런 결과를 피하기 위하여, 조세특혜 프로그램을 채택하는 일부 국가들은 조약상 “간주외국납부세액공제(tax sparing)"로 불리는 규정을 포함하기를 원한다. 이 규정의 목적은 원천지국의 조세특혜 프로그램상 ”경감된“ 조세에 대하여 비거주자가 외국납부세액공제(foreign tax credit)를 받을 수 있거나, 조세감면체계상 일정 조건을 적용함에 있어 경감된 조세가 감안되도록 하는 것이다.

74. 조세감면 규정은 23A조와 23B조로부터 파생된다. 조세감면 규정은 다양한 형태를 가질 수 있는데, 예를 들면:

a) 원천지국이 경제개발촉진을 위한 특별규정상 조세의 전부나 일부를 감면하더라도, 거주지국은 원천지국의 일반법에 따라 부과하는 세액 혹은 조약상 제한세액(10조나 11조의 이자나 배당에 대해 규정된 제한세율)을 공제해 줄 것이다;
b) 원천지국의 조세경감액(tax reduction)에 상응하여 거주지국은 높은 세율의 일정액(일부 의제된)을 자국 조세에서 공제하기로 합의한다;
c) 거주지국은 원천지국의 조세특혜를 받은 소득을 공제해 준다.

75. "조세감면에 대한 고찰(tax sparing a reconsideration)"[37]이라는 1998년 재무위 보고서는 초안에서와 마찬가지로 조세감면에 대한 조세정책을 분석하고 있다. 이 보고서는 조세감면에 따른 전반적 효용성에 대한 몇 가지 문제를 제기하고 있다. 이러한 문제는 특히 다음과 관련이 있다:

- 조세감면에 의한 조약남용 가능성;
- 원천지국의 경제개발을 촉진하기 위한 해외원조 수단으로서의 조세감면의 효용성;
- 조세감면을 위해 국가들이 조세혜택을 남발하는 것과 관련된 일반적인 관심사.

76. 경험적으로 볼 때, 조세감면은 납세자의 조약남용을 초래할 가능성이 농후한데 이는 원천지국과 거주지국 모두에게 수입감소라는 점에서 매우 부담스러울 수 있다. 이런 유형의 조약남용은 발견하기가 쉽지 않다. 또한 발견하는 경우에도 거주지국이 이러한 남용에 대하여 신속하게 대처하는 것이 쉽지 않다. 이러한 남용을 막기 위해 현재의 조세감면 규정을 없애거나 변경하는 절차가 대부분 느리고 신중하기 때문이다.

77. 더 나아가, 조세감면이 경제개발을 촉진하는 필연적으로 효과적인 수단이 아닐 수 있다. 거주지국이 조세특혜 이익을 감면하거나 면제하는 것은 대개 소득이 거주지국으로 송금되는 경우만 해당된다. 이에 따라, 소득의 본국송금을 부추킴으로 해서 조세감면은 외국투자자가 단기투자 사업에 종사하는데 유리하고 원천지국에서 장기간 사업하는데는 불리하게 한다.

37 이 보고서는 OECD 조세조약모델 가제본 2권 R(14)-1에 있음

또한, 통상적으로 외국납부세액공제 제도는 외국납부세액공제 계산시 외국투자자가 특정 조세특혜로 받은 조세감면과 거주지국이나 다른 나라에서 납부한 고율조세를 일정 부분 상계토록 하는 방식으로 고안되는데, 결과적으로 조세특혜로 인해 거주지국이 추가적인 조세를 부과치 못하는 것이다.

78. 끝으로, 국가경제의 점진적 통합으로 국가 조세기반이 점점 더 지리적으로 불분명해지고 있다. 이러한 발전으로 다른 국가의 조세기반 침해를 주목적으로 하는 조세제도를 채택하는 국가들이 출현하였다. 이런 유형의 조세특혜는 세율차이에 특히 민감한 유동성이 강한 금융이나 금융관련 용역을 목표로 특별히 만들어진다. 이러한 조세제도의 해악 가능성은 조약상 잘못된 조세감면으로 인해 더욱 가중된다. 특히 한 국가가 조약체결 이후에 조세제도를 채택하면서, 이 조세제도를 현행 조세감면 규정에 포함되도록 만드는 경우 이러한 일이 발생된다.

78.1 위원회는 회원국들이 조세감면규정의 채택을 꺼릴 필요는 없다고 결론지었다. 그러나, 위원회는 조세감면은 OECD회원국보다 상당히 낮은 경제수준의 국가들에게 해당된다는 견해를 표명하였다. 회원국들은 조세감면이 가능한 국가를 정의하기 위한 객관적인 경제기준을 채택하여야 한다. 따라서, 조세감면규정을 포함시키기로 합의하는 경우, 각 국은 조세감면 보고서의 4장에 있는 지침을 따르는 것이 적절하다. 이러한 "최적의 실무관행(best practices)"을 사용함으로써, 원천지국의 국내 기본시설(infrastructure)의 개발을 위한 진정한 투자에만 조세감면규정이 적용되어 이 규정의 남용가능성이 최소화 될 것이다. 또한, 실질적 투자에 한정하여 규정을 적용함으로서 국제적 유동성이 있는 활동에 대한 부적절한 조세경쟁을 막게 될 것이다.

2항

79. 이 항은 거주지국이 자국에서 공제된 소득이나 자본 금액을 잔여소득이나 잔여자본의 과세결정에 있어 포함시킬 권한을 가지도록 하기 위한 것이다. 이러한 권한은 다른 국가에서"만 과세되는" 소득이나 자본에까지 확대된다. 이에 따라 누진과세원칙은 다른 국가에서 "과세될 수 있는" 소득이나 자본 뿐 아니라, 다른 국가에서"만 과세되는" 소득이나 자본에 대하여도 거주지국에서 과세를 보장하는 것이다. 원천지국에 관한 23A조 2항의 주석은 또한 23B조 2항에도 적용된다.

주석에 대한 이견

80. 네덜란드는, 원칙적으로 체약국들간의 감면자격의 충돌로 인한 이중과세나 이중비과세의 상황을 해소하는데 찬성하는데, 네덜란드의 견해로는 이러한 상황들은 체약국들이 의도한 것이 아니고 조세조약의 목적에 반하기 때문이다. 그러나, 네덜란드는 조약 23A조 및 23B조의 "이 조약 규정에 따라"라는 구절에 대한 32.4항과 32.6항의 해석에 찬성하지 않는

데, 이 구절은 원천지국과 거주지국의 국내법상 차이로 인한 감면자격의 충돌사안에서 원칙적으로 거주지국이 23A조 및 23B조를 적용함에 있어 원천지국이 준 감면자격이 우선한다고 하고 있다. 네덜란드는 특정 감면자격의 충돌에 있어 해결책을 그 당시상황과 관련 체약국간의 관계에 따라 처리할 권리를 유보한다. 따라서, 네덜란드는 조약 25조에 따른 당국자간 상호합의 결과나 다자간 정책으로 특정 조세조약에 명시적으로 확인한 한도 안에서 32.4항과 32.6항에서 설명된 해석을 따를 것이다.

81. 스위스는 조약체결 후 원천지국의 국내법 개정으로 인한 감면자격의 충돌사안에 대하여는 32.3항의 원칙을 적용하지 않을 권리를 유보한다.

82. (2008. 7.17 삭제)

24조에 대한 주석
무차별 관련

개요 (general remark)

1. 24조는 일정한 상황에서 조세차별을 방지하기 위한 규정이다. 예를 들면, 모든 조세제도는 납세의무(liability to tax)나 납세능력(ability to tax)의 차이에 기초하여 입법적으로 차별과세 한다. 24조의 차별금지규정은 이러한 입법적 차별을 고려할 필요성과 부당한 차별을 방지할 필요성을 동시에 고려해야 한다. 이러한 이유로, 24조를 소위 '간접적(indirect)' 차별에 적용하기 위해 부당하게 확대해석해서는 안 된다. 예를 들면, 국적으로 인한 차별을 언급하는 1항에 따라 한 국가가 발행한 여권을 소지하여 국민자격이 있는지 여부에 따라 개인을 달리 취급하는 등 국적에 따라 차별하는 여하한 형태의 실질적 차별을 방지하지만, 한 국가의 비거주자가 주로 그 국가의 국민이 아닌 사람이라는 사실을 이유로 거주에 따른 차별이 간접적으로 국적에 따른 차별로 이어진다고 주장할 수는 없다.

2. 마찬가지로, 24조는 호혜국대우(most favored nation treatment)를 요구하는 것으로 해석되지 않는다. 한 국가가 상대방 체약국의 국민 혹은 거주자에게 조세혜택을 주는 양자합의 혹은 다자합의를 체결하는 경우 조세조약의 당사자가 아닌 제삼국 국민 혹은 거주자는 제삼국과 한 국가간 양자조세조약에 합의와 유사한 차별금지규정이 있다는 이유로 이러한 조세혜택을 주장할 수 없다. 조세조약은 상호주의에 근거하며, 이에 따라 양 체약국의 특별한 경제적 관계를 위해 양자합의 혹은 다자합의에 따라 한 체약국이 상대방 체약국 거주자 혹은 국민에게 조세혜택을 허용하는 것이며, 이러한 조세혜택은 한 국가와 제삼국간 조세조약의 차별금지규정에 의해 제삼국 거주자 혹은 국민에게 확대적용될 수 없다.

3. 24조의 여러 조항은 일정한 이유(1항의 경우 국적)때문에 조세상 차별대우하는 것을 방지한다. 그러므로 24조의 조항을 적용하기 위해서는 다른 상황은 동일해야 한다. 24조의 여러 조항은 이러한 목적으로 여러 가지 표현을 사용한다. (즉, 1항 및 2항 '동일한 상황에서', 3항 '동일한 활동을 수행', 5항 '유사한 기업') 또한, 24조는 일정한 이유 때문에 차별대우하는 것을 방지하기 위한 것이지만, 외국인, 비거주자, 외국기업, 비거주자가 소유하거나 지배하는 내국기업에 국민, 거주자, 거주자가 소유하거나 지배하는 내국기업보다 더 나은 조세혜택을 주기위한 것은 아니다.(참조 34항)

4. 결론적으로, 아래 79항에서 설명하는 것처럼 24조의 규정은 조세조약의 다른 조문의 맥락에서 해석되므로, 다른 조문이 비거주자에 대한 지급대가와 관련된 경우 다른 조문이 강제하거나 명시적으로 규정하는 방법들이 24조의 규정에 반하는 것으로 보아서는 안 된다.

1항

5. 이 항은 국적에 근거한 세무상 차별은 금지되며, 상호주의에 따라 한 체약국 국민은 다른 국가에서 같은 상황에 처한 다른 국가 국민보다 더 불리한 대우를 받지 않는다는 원칙을 규정하고 있다.

6. 차별금지 원칙은, 형태와 적용범위의 차이는 있지만, 19세기말 고전적 형태의 이중과세조약이 나타나기 전에도 국제조세관계에 많이 채택되었음은 주목할 만하다. 이와 같이, 특히 19세기에 거주지를 불문하고 자국민의 외교적 보호를 확대·강화하기 위하여 각국들이 체결한 여러 종류의 수많은 협정(영사협정, 통상 우호조약 등)에는, 두 체약국들은 각각 다른 국가의 국민에게 자국국민과 동등한 대우를 한다는 조항을 두고 있었다. 이러한 조항들이 그 후 이중과세협정에 포함되었다 해서 그 조항의 당초 의도나 범위가 변질된 것은 결코 아니다. 1항 본문은 “이항의 적용은 1조에 규정한 한 체약국의 유일한 거주자인 국민에만 한정되지 않고, 반대로 그 국가의 거주자여부와 상관없이, 각 국의 모든 국민에 대해 적용된다”고 규정하고 있다. 다른 말로 하면, 한 체약국의 모든 국민들은 다른 체약국에 대하여 이 조항의 혜택을 요구할 자격이 있다. 이것은 특히 양체약국이 아닌 제삼국에 거주하는 체약국의 국민에게도 유효하다.

7. “같은 상황에 있는(in the same circumstances)"이란 세법 및 시행령의 일반적인 적용관점에서 법상, 실제상 모두 실질적으로 같은 상황에 위치한 납세자(개인, 법인, 파트너십, 조합)를 일컫는다. “거주와 관련하여 특히(in particular with respect to residence)"란 표현은 납세자가 같은 상황에 위치해 있는지 여부를 결정하는 데 있어 납세자의 거주지가 판단요소 중의 하나라는 점을 분명히 하고 있다. “같은 상황에 있는”이란 표현은 그 자체로 충분히 한 체약국에 거주하는 납세자는 그 국가에 거주하지 않는 사람과 같은 상황에 있는 것이 아니라는 점을 확실하게 하고 있다. 사실 “거주와 관련하여 특히”라는 표현이 1963년 조약초안이나 1977년 조약모델에 나타나지 않는 동안에도, 회원국들은 “같은 상황에 있는“이라는 표현을 적용하고 해석함에 있어 납세자의 거주지를 고려하여야 한다는 원칙을 줄 곳 지켜왔다. 그러나 조약모델을 개정하면서, 재무위는 납세자의 거주지에 대한 특별한 언급을 함으로서, 이점에 있어 “같은 상황에 있는”이라는 표현을 해석함에 있어 일어나는 모든 의문을 명확히 해소할 수 있다고 판단하였다.

8. 그런데, 1항을 적용함에 있어 같은 국가에 거주하는 두 사람이 다른 국적을 가지고 있다는 이유만으로 다르게 취급되어야 하는가하는 의문이 생길 수 있다. 결론적으로, 한 체약국이 가족부양의무를 이유로 조세감면을 적용함에 있어 자국 영토내에 거주하는가 안 하는가에 따라 자국민간에 차별을 둔다면, 그 국가는 자국 영토내에 거주하지 않는 다른 국가국민에게 자국거주 국민에게 주는 것과 같은 대우를 할 의무가 없지만, 다만 다른 국가에 거주하는 자국민이 받는 것과 같은 대우를 그들에게 확대할 부담을 진다. 이와 함께, 한 체약국(R국)의 국민이 거주도 R국에서 하면서 다른 체약국(S국)에서 제삼국에 거주하는 S국의 국민보다 덜 유리하게 과세되는 경우(예를 들면, 조세피난처의 사용을 억제할 목적의 규정을

적용한 결과로)에는, 두 사람은 그들의 거주와 관련하여 같은 상황에 있지 않으므로 1항은 적용되지 않는다.

9. 일정한 경우, “같은 상황에 있는‘이란 표현은 한 사람의 과세상황을 언급하는 것이다. 예를 들면, 외국인과 비교할 때 국민에게 종합납세의무(comprehensive tax liability)를 지우는 국가의 경우(이는 미국 조세제도의 특징임), 이러한 세무취급이 그 자체로 1항의 위반이 아닌 한, 종합납세의무 혹은 제한납세의무와 관련된 그 국가 국내세법의 다른 규정(예. 인적공제의 허용)을 적용함에 있어 그 국가의 국민이 아닌 사람이 국민과 ’같은 상황에 있다‘라고 주장할 수 없다.

10. 마찬가지로, 1항의 규정은 자국의 공공단체나 공공서비스기관에 특별한 과세특혜를 부여하는 국가에게 다른 국가의 공공단체나 공공서비스기관에게까지 같은 특혜를 확대할 의무를 지우고자 하는 것은 아니다.

11. 또한, 이 규정들은 사적이익이 아니라 해당국가의 특별한 공익을 위해 활동하는 비영리 사단에게 특별한 과세혜택을 부여하는 국가에게, 자국의 이익을 위해 활동하지 않는 유사한 기관에 동일한 혜택을 확대할 의무를 지우고자 하는 것은 아니다.

12. 위 5항의 경우를 보면, 한 국가가 자국의 공공단체나 공공서비스기관에 대하여 조세감면을 하여 준다면, 그 같은 단체나 서비스기관은 국가의 중요부분이고, 어떠한 경우에도 그들의 상황을 다른 국가의 공공단체나 서비스기관의 상황과 비교할 수 없기 때문에, 이는 정당화 될 것이다. 그렇지만, 이러한 단서는 수익사업을 행하는 국영기업(state corporation)에 적용되는 것은 아니다. 이들이 사적 상공업사업과 같은 맥락으로 보여진다면, 1항의 규정이 이들에 적용될 것이다.

13. 두 번째 경우에 있어, 한 국가가 비영리 사설기관에 과세혜택을 부여하는 것은 이런 기관들의 활동성격과 그런 활동으로부터 그 국가와 국민들이 받을 혜택에 의하여 당연히 정당화된다.

14. 더 나아가, 1항은 부정적 형태로 사려 깊게 구성되어 있다. 한 체약국의 국민은 상대방 체약국에서 동일한 상황에 있는 상대방 체약국 국민이 부담하거나 부담할 수 있는 조세 또는 조세관련 의무조건과 다르거나 그보다 더 과중한 조세 또는 조세관련 의무조건을 부담하지 않는다고 규정함으로써, 이 항은 체약국들이 각 국민에게 같은 대우를 부여하도록 명령하는 것과 같은 강행력(mandatory force)을 가지고 있다. 그러나 이 조항의 주요목적은 한 국가에서 다른 국가 국민에 대한 차별을 금지하는 것이므로, 한 국가가 외국적의 사람에게, 자국만의 특별한 이유로, 또는 말하자면 국내사업장의 소득은 7조에 따라 개별기업처럼 과세되어야 한다는 이중과세조약의 특별규정에 따르기 위하여, 자국민에게 가능하지 않은 일정 조세특례(concession)나 조세편의(facilities)를 허용하는 것을 막는 것은 아니다. 1항은 표현 그대로 이것을 금지하지 않는다.

15. 앞서의 고찰에 따라, “다르거나 더 부담스런 조세나 그와 관련된 의무조건을 부담하지 않는다(shall not be subjected.. to any taxation or any requirement connected therewith which is other or more burdensome)"는 말은 같은 상황에서 조세가 국민과 외국인에게 부과되는 때, 과세기준과 부과에 있어 같은 형식을 취하여야 하고, 세율이 같아야 하며, 끝으로 과세와 관련된 절차(신고, 납부, 시효 등)가 국민에 대한 것보다 외국인에 대한 것이 더 부담스러워서는 안 된다는 것을 의미한다.

16. 회사와 그 법에 의해 회사가 설립된 국가와의 법적 관계는, 어떤 관점에서 보면, 개인의 국적관계와 밀접한 유사성이 있으므로, 법인, 파트너십(partnership)과 조합을 특별규정에서 다루지 않고 1항에 따라 개인과 같이 다루는 것이 적당할 것으로 보인다. 이러한 결론은 3조 1항의 f)목에 있는 “국민”의 정의를 통하여 얻어진다.

17. ‘국민’의 정의에 따라, 회사와 같은 법인의 경우 한 체약국 국민은 ‘한 체약국에서 유효한 법률에 따라 자격을 인정받은 법인’을 의미한다. 회사는 일반적으로 설립되거나 등록된 국가의 유효한 법률에 따라 자격을 인정받는다. 그런데, 대부분 국가의 국내법에서 설립(incorporation)이나 등록(registration)은 4조에 규정한 회사의 거주지를 결정하는 판단요건에 해당한다. 24조 1항에서 ‘동일한 상황에서 특히 거주와 관련하여’ 사람이나 인적단체의 국적에 의한 차별대우를 금지하므로, 따라서 24조 1항을 적용하기 위해 국적에 의한 차별대우와 다른 상황, 특히 거주와 관련된 차별대우를 구분할 필요가 있다. 위 7항 및 8항에서 설명한 것처럼, 24조 1항은 단지 국적에 의한 차별을 금지하며 인적단체의 거주지 등 다른 관련 상황은 동일할 것을 요한다. 거주자와 비거주자를 달리 취급하는 것은 국내세법 및 조세조약의 중요한 특징이다 ; 24조를 조세조약의 다른 조문을 감안하여 해석할 경우, 대부분의 조문들은 거주자와 비거주자를 달리 취급하도록 규정하며 동일한 국가의 거주자가 아닌 두 회사는 24조 1항에서 의미하는 같은 상황에 있는 것이 아니다.

18. 거주자와 비거주자는 보통 24조 1항에서 의미하는 ‘같은 상황’에 있는 것은 아니지만, 그러나 거주가 차별적인 세무취급과 관련이 없는 경우에는 이러한 거주요소는 고려대상이 아니다.

19. 아래 사례들은 이러한 원칙을 설명한다.

20. 사례 1 : A국 국내세법상 A국에 설립되거나 실질적 관리장소를 둔 회사는 A국 거주자이다. A국·B국 조세조약은 OECD 조세조약모델과 같다. A국 국내세법은 A국에 설립된 한 회사가 A국에 설립된 다른 회사에게 지급하는 배당을 비과세한다고 규정한다. A국에 실질적 관리장소를 둔 B국에서 설립된 회사는 A국·B국 조세조약에 따라 A국 거주자에 해당하므로, A국에 설립된 회사가 A국에 실질적 관리장소를 둔 B국 회사에 지급하는 배당에 A국 국내세법에 따른 비과세를 적용하지 않는다는 사실은, 배당수취회사가 거주와 관련하여 A국에 설립된 회사와 같은 상황이라면 다른 상황에 차이가 없는 경우 1항에 위반된다.

21. 사례 2 : A국 국내소득세법에 따라, A국에서 설립된 회사는 A국 거주자이고 해외에서 설립된 회사는 비거주자이다. A국·B국 조세조약은 4조 3항에서 법인이 4조 1항에 따라 이중거주자인 경우 설립지국 거주자로 간주된다고 규정한 것 이외에는 OECD 조세조약모델과 같다. A국 국내세법은 A국에 설립된 한 회사가 A국에 설립된 다른 회사에게 지급하는 배당을 비과세한다고 규정한다. 24조 1항은 B국에 설립된 회사에게 지급하는 배당에 확대적용되지 않는다. A국 설립회사와 B국 설립회사가 수취배당에 대하여 차별적으로 취급되는 경우에도, 이들 회사는 거주와 관련하여 같은 상황에 있지 않으며, 이 때 거주지는 관련요소이다. (이로 인해 예를 들면 10조 5항에 따라 비거주회사가 A국 원천소득으로 지급하는 배당을 추가적으로 과세할 수 없으며 거주회사가 A국 원천소득으로 지급하는 배당은 과세한다.)

22. 사례 3 : A국 국내세법에 따라, A국 설립회사는 A국 거주자이다. B국 국내세법에 따라, B국에 실질적 관리장소가 있는 회사는 B국 거주자이다. A국·B국 조세조약은 OECD 조세조약모델과 같다. A국 국내세법은 A국과 정보교환을 허용하는 조세조약을 체결하지 않은 국가 거주자인 비거주회사에 대하여 매년 재산으로 수취하는 순소득과세 대신 재산가액의 3%를 과세한다고 규정한다. A국과 정보교환을 허용하는 조세조약을 체결하지 않은 국가의 거주자인 B국 설립회사는 24조 1항에 따라 A국이 부과하는 3% 조세를 적용할 수 없다고 주장할 수 없는데, 이는 B국 설립회사를 A국 설립회사와 달리 취급하는 것이기 때문이다. 이 경우, B국 설립회사는 거주와 관련하여 A국 설립회사와 같은 상황에 있는 것이 아니며 회사의 거주지가 판단요소이다. (즉, 비거주 납세자가 수취하는 부동산으로 인한 순소득을 인식하는데 필요한 정보취득 목적상)

23. 사례 4 : A국 국내세법에 따라, A국 설립회사는 A국 거주자이며 해외에서 설립된 회사는 비거주자이다. A국·B국 조세조약은 4조 3항에서 법인이 4조 1항에 따라 이중거주자인 경우 설립지국 거주자로 본다고 규정한 것 이외에는 OECD 조세조약모델과 같다. A국 급여세법(payroll tax law)에서, 거주 근로자를 고용하는 모든 회사는 고용주의 국적과 상관없이 급여세를 납부해야 하며, 다만 A국 설립회사는 저율의 급여세 혜택을 받을 수 있다. 이 경우, B국 설립회사가 A국·B국 조세조약에 따라 A국 설립회사와 같은 거주자가 아니라는 사실은 급여세의 차별대우와 전혀 관련이 없으므로 다른 상황에 차이가 없다면 차별대우는 24조 1항에 대한 위반이다.

24. 사례 5 : A국 국내소득세법에 따라, A국에 설립되거나 실질적 관리장소가 있는 회사는 A국 거주자이며 이 두 가지 요건중 하나를 충족하지 못하는 회사는 비거주자이다. B국 국내소득세법에 따라 B국에서 설립된 회사는 B국 거주자이다. A국·B국 조세조약은 4조 3항에서 법인이 4조 1항에 따라 이중거주자인 경우 설립지국 거주자로 본다고 규정한 것 이외에는 OECD 조세조약모델과 같다. 또한, A국 국내세법은 A국에 설립되고 실질적 관리장소가 있는 회사로서 일반에 공개된 그룹사의 일원이면 세무상 연결납세대상이라고 규정한다. B국에 설립된 X사는 A국에 설립된 두 회사와 같은 그룹에 속하며 이들 회사들은 모두 A국에서 실질적으로 관리된다. X사는 A국에서 설립되지 않았으므로 다른 두 회사소득과 연결납세가

허용되지 않는다.

25. 이 경우, X사가 A국 국내법에 따라 A국 거주자라도 조세조약목적상 4조 3항에 따라 A국 거주자가 아니다. 그러므로 X사는 거주와 관련하여 그룹사의 다른 회사와 같은 상황에 있는 것은 아니며, X사가 A국에서 설립되지 않았다는 사실 때문에 차별대우를 받는 것이지만 24조 1항에 의해 연결납세의 혜택을 받을 수는 없다. X사의 거주는 연결납세혜택과 명백히 관련되는데, 이는 7조 및 10조 등의 조세조약 규정 때문에 X사가 수취하는 일정유형의 소득을 A국이 과세하지 못하기 때문이다.

2항

26. 1954.9.28에 일단의 국가들은 뉴욕에서 무국적자의 자격에 대한 조약을 체결하였는데, 그 조약 29조에 따라 무국적자는 국민대우를 부여받아야 한다. 조약의 서명에는 몇몇 OECD회원국들이 포함되어 있다.

27. 그러나 2항의 규정은 위 언급된 1954. 9. 28 조약의 1조 2항에 열거된 상황중 하나에 해당되어 그 조약의 적용을 받지 못하는 무국적자에게까지 양자조약상 내국인 대우를 확대하는 것임을 인식해야 한다. 이것은 두가지 경우로, 하나는 이 조약서명 당시에 유엔난민고등판무관(UN high commissioner for refuge) 이외의 유엔기구나 기관으로부터 보호나 지원을 받는 사람의 경우이고, 다른 하나는 한 국가의 거주자로서 그 국가 국적보유에 따른 권리나 의무를 향유하고 따르는 사람의 경우이다.

28. 2항의 목적은 한 체약국 국민과 동일한 대우에 관한 이 조의 적용범위를 한 체약국의 거주자이거나 다른 체약국의 거주자인 무국적자로 제한하기 위한 것이다.

29. 이같이 어느 체약국의 거주자도 아닌 무국적자를 배제함으로써, 이 조항은 다른 국가 국민과 비교하여 한 국가에서 그들이 특권을 누리는 것을 방지하고 있다.

30. 그런데, 체약국이 한 체약국의 거주여부를 불문하고 모든 경우에 해당국가 국민에게 부여된 최고의 대우를 향유케 하기 위하여, 양자조약에서 2항의 적용을 모든 무국적자에게 확대하는 것이 바람직하다고 판단한다면, 이 국가들은 한 체약국내 거주에 대한 어떤 조건도 포함하지 않는 아래 규정을 채택하면 된다.

> "1조의 규정에도 불구하고, 무국적자는 한 체약국에서 특히 거주와 관련하여 국민과 같은 상황에 있는 무국적자는, 그 국가 국민이 부담하는 과세나 이와 관련된 의무조건보다 별나거나 더 부담스러운 과세나 이와 관련된 의무조건을 부담하지 않는다."

31. 일부 국가들은 2항의 경우 한 체약국 거주자인 무국적자가 다른 국가에서 뿐 아니라 거주국에서도 평등대우를 주장할 자격이 있고, 따라서 특히 거주국에서 거주국과 제삼국간에 체결된 이중과세조약 규정으로부터 혜택을 보는 등 너무 방임되어 있다고 생각한다. 이러한

결과를 피하려는 국가들은 2항을 다음과 같이 수정할 수 있다:

"한 체약국의 무국적자는 다른 체약국에서, 특히 거주와 관련하여 국민과 같은 상황에서, 그 국가의 국민이 부담하는 과세나 이와 관련된 의무조건보다 별나거나 더 부담스러운 과세나 이와 관련된 의무조건을 부담하지 않는다."

32. 끝으로, 이 조의 목적상 쓰인 "무국적자(stateless person)"의 정의는 1954.9.28 조약 1조 1항을 준용하는데, 이것은 3항 무국적자를 "어떤 국가에 의해서도 자국법상 국민으로 보지 않는 사람"으로 정의하고 있다.

3항

33. 엄격하게 말하면, 이 항이 종식시키고자 하는 차별의 유형은 국적에 근거한 차별이 아니라 기업의 실질적 소재지(actual situs)에 근거한 차별이다. 그러므로 국적에 상관없이 다른 체약국에 국내사업장을 가진 한 체약국의 모든 거주자에게 차별금지적으로 영향을 미친다.

34. 우선 3항의 첫째 문장은, 거주자보다 비거주자에 대해 더 부담스런 과세를 초래하지 않는 한, 실무적 이유에서 비거주자를 거주자와 다르게 과세하는 것은 차별을 만들어내지 않는다는 의미로 해석된다는 점을 분명히 할 필요가 있다. 이 규정의 부정적 형식 구성상, 중요한 것은 결과 자체이고, 과세가 이루어지는 특정상황에 대한 과세방식은 선택 가능하다. 예를 들면, 3항은 국내사업장 귀속소득을 결정하기 위해서만 적용되는 특별한 방법의 적용을 금지하지 않는다. 3항은 조세조약의 전체적인 맥락에서 해석되어야 하는데, 특히 국내사업장 귀속소득은 같거나 유사한 조건에서 같거나 유사한 활동에 종사하는 별개의 독립기업이 벌었을 것으로 예상되는 소득이라고 규정하는 7조 2항의 맥락에서 해석되어야 한다. 분명한 것은, 7조 2항에서 요구하는 기준으로 국내사업장 귀속소득을 결정하기 위한 규정이나 행정실무는 3항에 대한 위반이 될 수 없는데, 3항은 유사한 활동을 영위하는 국내기업에 과세되는 것보다 불리하게 국내사업장을 과세하여서는 안 된다고 요구하므로 동일한 원칙에 바탕을 두고 있기 때문이다. .

35. 3항 첫째 문장의 조건에 의하여, 국내사업장은 같은 활동을 수행하는 국가의 기업에 부과되는 조세보다 해당국에서 불리하게 과세되지 않는다. 이 규정의 목적은 상공활동에 근거한 조세 특히 사업소득에 대한 조세에 대하여, 같은 활동영역에 속한 거주기업과 비교하여 국내사업장의 대우에 있어 모든 차별을 종식시키는 것이다.

36. 그러나, 3항의 두 번째 문장은 첫째문장에 정해진 평등대우의 원칙이 한 체약국 거주자로 다른 국가에 국내사업장을 가진 개인에게 적용된다는 조건을 명기하고 있다. 이 항은 주로, 그들이 거주하는 국가에서 국내법 적용에 따라 그리고 다른 국가에서 평등대우의 원칙 때문에 두 군데서 인적공제나 가족부양의무에 따른 감면을 받음으로서 그 사람들이 거주자보다 더 큰 혜택을 얻을 수 없음을 확실히 하기 위한 것이다. 따라서, 국내사업장 소득액이

다른 국가의 전세계소득에 대해 갖는 비율에 따라 해당 사람들에게 인적공제나 감면을 해줄지 여부는 국내사업장이 소재한 국가에 달려 있다.

37. 3항의 목적상, 한 체약국에서 상대방 체약국 기업의 국내사업장에 대한 세무취급은 국내사업장을 가진 기업과 유사한 법적구조를 가진 한 체약국 기업의 세무취급과 비교되어야 한다. 따라서 예를 들면 비거주자가 운영하는 기업의 국내사업장 소득에 대하여 거주회사가 운영하는 기업에 적용되는 세율과 동일한 세율을 적용할 것을 3항이 요구하는 것은 아니다.

38. 마찬가지로, 규제대상활동과 비규제대상활동은 3항의 목적상 '같은 활동'에 해당하지 않는다. 따라서 예를 들면, 자금대여 및 차입활동을 하지만 은행으로 등록하지 않은 국내사업장을 국내은행의 세율보다 높게 과세하는 것은 3항에 대한 위반이 아닌데 이는 국내사업장이 같은 활동을 수행한다고 볼 수 없기 때문이다. 또 다른 예는 국가나 공공단체(public bodies)가 수행하는 활동인데 이들은 국가에 의해 통제되므로 다른 국가의 기업이 국내사업장을 통해 수행하는 활동과 유사하다고 볼 수 없다.

39. 첫째 문장과 관련하여, 경험적으로 볼 때 평등대우의 원칙의 실체를 명백하고 완전하게 정의하는 것은 어렵고, 이로 인해 이 원칙의 다양한 의미에 대한 서로 다른 견해가 초래되었다. 어려움에 대한 주된 이유는 국내사업장의 실제 성격 때문인데, 국내사업장은 독립된 법적 실체가 아니고 본사가 다른 국가에 있는 한 기업의 일부분이다. 국내사업장의 상황은 국내기업의 그것과는 다른데, 국내기업은, 기업의 재정관계는 물론 모든 활동이 본사를 가진 국가 권한내에 전적으로 해당될 수 있다. 평등대우 조항의 의미는 다양한 과세양상에 따라 해석될 수 있을 것이다.

A. 조세의 부과

40. 조세의 부과기준과 관련하여, 평등대우의 원칙은 보통 아래와 같은 의미를 갖는다:

a) 국내사업장은 통상 세법에 의하여 과세소득에서 공제되도록 인정받은 거래비용을 공제할 수 있도록 거주기업과 같은 권리를 부여받아야 한다. 또한, 이러한 공제는 거주기업에 대하여 결정된 것과 다른 어떠한 제한없이 허용되어야 한다.(7조 주석 33항 및 34항 참조)

b) 국내사업장은 감가상각이나 준비금(reserves)에 대하여 같은 편의를 부여받아야 한다. 국내사업장은 제한없이 관습적으로 기업에게 가능한 감가상각 편의뿐 아니라(정액상각"straight line depreciation", 정율상각"declinig balance depreciation"), 여러 나라에 존재하는 특별한 제도까지도(즉시상각-"wholesale"writing down', 가속상각"accelerated depre ciation" 등) 활용할 자격이 주어져야 한다. 준비금과 관련하여, 기업회계기준상 인정되는 발생하지 않았지만 가까운 장래에 발생할 개연성이 있는 자산감가상각, 비용 및 손실의 보전목적 이외 목적으로 준비금이 가끔 인정된다는 점을 알아야 한다. 그래서 어떤 나라에서 기업들은 투자를 위한 충당금(provision)이나 "준비금(reserves)"을 과세소득대상에서 제외할 권한이 있다. 이러한 권리가 모든 기업에 의하여 향유되

거나 일정 활동영역 기업들에 의해 향유될 때, 그 충당금이나 준비금이 설정되는 활동이 그 국가에서 과세되는 한, 통상적으로 같은 조건하에서 해당국에 소재한 국내사업장과 관련된 비거주 기업 또한 같은 권리를 가져야 한다.

c) 또한, 국내사업장은 대부분 나라에서 거주기업에게 인정되는 회계기간 말에 발생된 결손에 대해 일정기간(예: 5년)에 걸쳐 이월 또는 소급공제할 선택권을 가져야 한다. 국내사업장의 경우에, 이월이 인정된는 손실은 그 활동에 대한 개별장부에서 보여지는 자기사업활동의 손실임은 말할 필요도 없다.

d) 이에 더하여, 국내사업장은 사업활동중 또는 사업종료시를 불문하고 자산양도로 인한 양도소득 과세에 있어서 거주기업에 적용되는 것과 같은 원칙을 적용받아야 한다.

41. 위 c)항에 설명한 것처럼, 3항의 동일과세취급원칙(equal treatment principle)은 국내사업장 자체의 활동에 대한 과세에 적용된다. 따라서 이 원칙에 따라 국내사업장 자체활동에 적용되는 규정과 독립거주기업이 영위하는 유사한 사업활동에 적용되는 규정만이 비교대상이다. 한 기업과 다른 기업간의 관계를 고려해야 하는 규정(예. 연결납세, 손실이전, 동일지배하의 회사간 자산이전의 비과세허용)에는 확대적용되지 않는데, 이러한 규정은 국내사업장 활동과 유사한 기업의 자체사업활동을 과세하기 위한 것이 아니고 특수관계기업 그룹의 일원인 거주기업을 과세하기 위한 것이기 때문이다. 이러한 규정들은 대부분 국내 그룹사의 세무신고 및 세무행정을 보장하고 장려하기 위해 운영된다. 그러므로 동일과세취급원칙은 적용될 여지가 없다. 같은 이유로, 거주기업의 소득배당과 관련된 규정은 국내사업장에 확대적용되지 않는데, 이들은 3항에서 의미하는 국내사업장 사업활동과 관련되지 않기 때문이다.(아래 59항 참조)

42. 또한, 국내사업장과 본사간의 거래에 대하여 정상가격기준(arm's length standard)에 따른 이전가격원칙을 적용하는 것은 국내사업장이 소재한 국가의 기업간 거래에 이전가격원칙을 적용하지 않는다 해도 3항 위반이 아니다. 사실상, 국내사업장 귀속소득의 결정에 정상가격기준을 적용하는 것은 7조 2항에 규정되며, 이 규정의 맥락에서 24조 3항이 해석되어야 한다. 또한, 9조에 따라 국내기업과 국외특수관계기업간 거래에 정상가격기준을 적용하므로, 국내사업장에 대한 정상가격기준의 적용이 국내사업장 소재지국 기업에 대한 과세보다 차별적이라고 할 수 없다.

43. 위 언급된 일반원칙들이 차별금지원칙과 관련하여 잘못 해석될 여지는 거의 없지만, 위 일반원칙에 대한 사례가 과세표준계산과 관련하여 차별금지원칙의 적용결과에 대한 가능한 상황을 모두 보여주는 것은 아니다. 산업 분산, 경제적 낙후지역 개발, 경제성장에 필요한 새로운 활동촉진과 같은 문제에 직면한 대부분 국가들이 이를 해결하기 위해 정책목적상 도입한 투자기업에 주는 조세감면, 공제, 기타 조세혜택 등과 같은 조세특혜(tax incentive)의 경우 차별금지원칙의 적용이 애매한 상황이 있다.

44. 이런 특혜들은 해당국의 목적달성에 필요한 경제활동에 직접 관련된 것이므로, 24조를 실현하는 이중과세협정을 체결한 다른 국가 기업의 국내사업장이 국내법이나 양국간 체결된

국제합의(통상조약, 영사조약 등)에 의하여 그 국가에서 산업적 상업적 활동에 종사할 권리를 부여받았다면, 이들 국내사업장에게까지 확대되어야 마땅하다.

45. 그러나, 비록 비거주 기업들이 해당국가에서 이러한 조세특혜를 요구할 자격이 있다해도, 그들은 거주기업과 같은 조건과 자격을 갖추어야 한다는 점을 염두에 두어야 한다. 따라서, 국내사업장들이 조세특혜를 받는데 필요한 조건과 자격을 충족하지 못하거나 충족하길 거부한다면 해당 기업들에 대한 혜택은 거부될 것이다.

46. 또한, 국가이익, 국방, 국가경제보호 등의 견지에서 비거주 기업에게는 허용되지 않고 국내기업만이 종사할 수 있는 활동에 부여되는 조세특혜가 비거주 기업에게는 주어질 수 없음은 말할 필요도 없다.

47. 끝으로, 해당국가에서 특별히 공공이익을 위해 활동을 영위하는 비영리기관에 조세특혜(special taxation privileges)를 규정하는 국가에게 해당국가의 공공이익만을 위해 활동하는 것이 아닌 다른 국가의 유사한 비영리기관의 국내사업장에 동일한 조세특혜를 적용하도록 3항이 해석되지는 않는다.

B. 국내사업장 소유지분에 대한 배당의 특별취급

48. 많은 나라에서 회사간 분배된 배당의 과세에 대하여 특별한 원칙이 존재하고 있다(모자회사 취급, schachtelprivilg"법인특권“, non bis in idem원칙). 이에 따라, 3항 규정으로 인하여 국내사업장 자산의 일부를 구성하는 투자자산에 대한 배당도 동일한 대우를 해야 할 것인지에 대한 문제가 일어난다.

49. 이점에 대하여 의견이 분분하다. 몇몇 국가들은 그러한 특별대우가 국내사업장에 부여되어야 한다고 판단하고 있다. 그들은 그러한 대우는 자회사가 이루고 모회사에 분배된 소득에 대한 이중과세를 피하기 위하여 취해졌다는 견해이다. 원칙적으로, 소득세는 소득발생활동을 한 자회사의 손에서 한번 부과되어야 한다. 모회사는 자회사로부터 받은 소득에 대한 과세를 면제받아야 하거나, 또는 간접세액공제 방법하에 자회사가 부담한 조세에 대하여 공제받아야 한다. 주식이 국내사업장에 의한 직접투자에 의해 보유되는 경우, 소득세는 자회사의 손에서 이미 부과되었다는 점에서 자회사로부터 배당을 받는 그 국내사업장이 똑같이 특별대우를 받아야 한다는 것은 같은 원칙상 추론될 수 있다. 한편, 이러한 맥락에서 모회사의 본사가 소재한 국가에 국내사업장의 국가에서 두 번째 과세에 의해 초래된 이중과세에 대한 경감을 하는 것은 거의 생각할 수 없다. 모회사의 국가는, 그 국가내에서는 이중과세 소득이 발생할 어떠한 활동도 일어나지 않았으므로, 보통 문제 소득을 과세면제하거나 이중세액공제(double credit)에 해당되지 않을 만큼의 소득세를 부과할 것이다(즉, 국내사업장 조세에 대한 것만큼 자회사의 소득세에 대해). 이런 모든 것은 국내사업장에 의해 보유되는 주식이 실질적으로 국내사업장 활동과 연관되어 있다고 가정하고 있다. 더 나아가, 분명한 부차적 조건은 배당이 분배되는 원본소득은 소득세를 부담하여야 한다는 것이다.

50. 위 견해와 반대로, 다른 국가들은 국내사업장을 자국기업과 동일시하는 것이 국내사업장에게 그러한 특별대우를 부여하는 어떤 의무를 내포하지는 않는다고 생각하고 있다. 그들은 여러 면에서 자신의 입장을 옹호하고 있다. 그러한 특별대우의 목적은 배당의 경제적 이중과세를 피하고자 하는데 있고, 그 비용을 부담해야 하는 것은 수취회사의 거주국이지 국내사업장의 국가가 아닌데, 왜냐하면 수취회사의 국가가 당해 목적에 더 관심을 가지기 때문이다. 또 다른 이유는 국가들간의 조세수입의 분할과 관련된다. 그런 특별대우를 적용함으로써 한 국가에서 일실된 조세수입은 그런 대우를 받은 모회사에 의하여 재분배된 배당과세에 의해 부분적으로 상쇄된다 (배당원천과세, 주식보유세). 국내사업장에 특별대우를 부여하는 국가는 그러한 보상의 혜택을 누리지 못한다. 가능한 또 다른 주장은 그런 대우가 배당의 재분배라는 조건하에 이루어질 때, 이것을 국내사업장에 확대하는 것은 공정치 않다는 것인데, 이 경우 국내사업장은 다른 국가 회사의 한 부분일 뿐이고 배당을 분배하지 않으므로 거주회사보다 더 유리한 대우를 받게되기 때문이다. 끝으로, 3항이 그러한 대우를 국내사업장에 확대할 어떤 의무도 내포하지 않는다고 생각하는 국가들은, 한 국가의 회사들이 다른 국가의 회사지분을 오로지 그런 대우를 받기 위하여 다른 국가내의 국내사업장에 이전시킬 위험이 있다고 주장한다.

51. 기업 본사에 의해서보다 국내사업장에 의해 소유되고 관리되는 지분에 대한 매우 그럴듯한 이유가 있는 것은 사실이다, 즉,

- 자기의무완수에 대한 보증으로서, 주로 일정액의 자산 특히 주식을 업무수행국에 예치시켜야 할 은행, 재정기관 및 보험회사에 대한 법령상 의무로 인한 필요 때문에;
- 혹은 지분이 국내사업장과 사업관계를 가지거나 그 본사가 국내사업장과 같은 나라에 소재한 회사에 있는 경우, 편의 때문에;
- 혹은 대기업에서 경영의 분권화에 대한 최근의 경향에 발맞추어, 단순히 실제적 편리성 때문에.

52. 이러한 여러 상황과 함께 다양한 입장을 감안하여, 양자조약을 체결할 때 3항의 첫 문장에 대한 해석을 명백히 할 것을 국가들에게 충고한다. 국가들은 원한다면 의정서나 조약에 부속된 기타의 서류에서 자국의 입장을 설명하거나 또는 이전의 관행과 비교하여 이것을 고치거나 할 수 있다.

53. 위 이론에 맞추어서, 다른 체약국(B)에 거주하는 회사의 국내사업장에 대해 한 국가(A)내에 가지고 있는 지분의 특혜대우를 확대하는 것은, 그 본사가 A국에 거주하는 회사 주식지분을 소유하는 다른 체약국에 거주하는 다른 회사들에 비해 -이 경우 국내사업장 소유회사 지분에 대한 배당은 원천세를 부담하지 않고 그 회사에 의해 송금될 수 있는 반면 후자의 회사에 분배된 배당에는 세금이 상황에 따라 5%나 15%로 부과되는- 국내사업장 소유회사가 특혜적 대우를 불공정하게 향유하는 결과를 낳는다고 규정함으로써 해결책이 또한 강구될 수 있다. 관련국들이 제창하는 국내사업장과 자회사간의 조세 중립성과 조세부담의 평등은 A국 거주자인 회사에 의하여 B국 거주 회사의 국내사업장에 지불된 배당에 대해 후자회사의 본사가 아래 세율로 직접 받는 방식으로 A국에서 원천세를 과세하도록, A국과 B국

간의 양자조약에서 10조 2항과 4항을 규정함으로서 보장될 수 있다:
- 최소 25% 지분의 경우에는 5%
- 다른 모든 경우에는 15%

54. 당해국의 국내법에 적절한 규정이 없어서 국내사업장에 지불된 배당에 대하여 원천세를 과세할 수 없다면, 배당이 다른 국가에 거주자인 회사의 국내사업장에 의해 수취되든 혹은 그 회사에 의해 직접 수취되든 상관없이 배당 원천지국 조세가 같은 방식으로 적용된다면, 회사간 배당에 대한 특혜대우는 국내사업장에 확대 적용된다.

C. 조세의 구조와 세율

55. 대부분 회사형태인 기업의 귀속소득에 대해 조세를 부과하는 국가에 있어, 3항 규정으로 인해 국내사업장이 국내사업장 소재지국의 관할하에 있지 않은 법적실체의 일부에 불과하다는 사실에 기인하는 특별한 문제가 국내사업장 적용세율과 관련하여 발생한다.

56. 특정국가 거주자인 회사의 소득에 대한 과세가 누진세율(progre ssive scale of rates)에 따라 계산된다면, 원칙적으로 그 세율은 그 국가에 소재한 국내사업장에도 적용되어야 한다. 누진세율을 적용함에 있어 국내사업장의 국가가 국내사업장이 속한 회사전체의 소득을 고려한다면, 거주회사들이 사실상 같은 방식으로 취급될 것이므로 이러한 방침은 평등대우의 원칙과 상충되지 않는 것이다(23A조 및 23B조 주석 55,56항과 79항 참조). 이런 식으로 자국회사에 과세하는 국가들은 따라서 양자조약에 국내사업장에 적용하는 대우를 정의할 수 있다.

57. 누진세율에 근거한 과세체계가 최저세율이 국내사업장에 적용될 수 있다는 원칙을 포함하고 있는 때, 그런 원칙이 평등대우원칙(equal treatment principle)에 배치된다고 선험적으로 주장할 수 없다. 국내사업장이 속한 기업전체의 소득은 누진세율에 따라 적용되는 세율을 결정하는데 고려되어야 한다. 3항 첫 번째 문장의 규정은 최저세율이 더 높다면 준수될 필요가 없다.

58. 그러나, 국내사업장이 속한 기업전체의 소득이 누진세율이나 최저세율을 적용할 때 고려된다 해도, 조약 7조 2항에 따라 결정되어야 하는 국내사업장 소득에 관한 별개의 독립기업 원칙과 상충되어서는 안된다. 그러므로 국내사업장이 소재한 국가에서 부과되는 조세의 최소액은 국내사업장이 속한 기업전체의 소득에 근거하지 않고, 별개의 분리된 기업이라면 부담할 금액이다. 따라서, 국내사업장이 소재한 국가가 기업전체 소득이 국내사업장의 것보다 적을 때 기업전체 소득을 무시하고 국내사업장 소득에만 거주회사에 적용하는 누진세율을 적용하는 것은 정당화된다. 이 국가는 또한 거주회사들에게도 최저세율이 적용된다면, 국내사업장이 속한 기업전체 소득을 고려하면 더 낮은 세액이나 과세미달로 귀결된다 할지라도, 최저세율로 국내사업장 소득을 과세할 수 있다.

59. 국내사업장은 그 특징상 배당을 지급하지 못하므로, 국내사업장이 속한 기업의 배당은 3항의 적용범위를 넘어선다. 3항은 국내사업장 자체활동소득의 과세에만 적용되며 기업전체의 과세에 확대적용되지 않는다. 이는 3항 둘째 문장에서 확인되는데 국내사업장을 소유하는 납세자와 관련한 인적공제 및 비용공제 등의 조세문제에는 3항이 적용되지 않는다고 규정한다. 따라서 법인 및 주주의 조세통합을 위한 다양한 조세제도와 관련한 문제 즉, 선납법인세(advance corporate tax), 동산공제(precompte mobilier), 배당세액선납 및 관련배당세액공제(computation of franked income and related dividend tax credits) 등은 3항의 적용범위에서 벗어난다.

60. 일부 국가에서 상대방 체약국 기업의 국내사업장 소득은 자국기업의 소득세율보다 높은 세율로 과세된다. '지점세(branch tax)'로 일컬어지기도 하는 이러한 추가조세는 외국기업의 자회사가 국내사업장과 같은 소득을 번 후에 이 소득을 배당으로 배분할 때 10조 2항에 따라 배당에 대한 추가과세가 이루어진다는 사실로부터 정당성을 찾는다. 이러한 과세가 국내사업장 소득에 대해 납부되는 추가조세로 통칭되는 경우, 국내사업장 자체활동소득에 부과되는 조세로 고려되어야지 국내사업장 소유자 자격인 기업에 대한 조세로서 고려되어서는 안 된다. 그러므로 지점세는 3항에 반한다.

61. 그런데, 국내사업장 소득계산에서 이자 등의 공제금액에 대해 과세하는 지점수준의 이자소득세(branch level interest tax) 같은 조세와 지점세는 구별되어야 한다. 지점수준의 이자소득세는 국내사업장 자체에 과세되는 것이 아니라 이자지급대상으로 간주되는 기업에게 과세하며 따라서 3항의 적용범위를 벗어난다. 다만, 상황에 따라 이러한 조세가 조약상 허용되는지를 판단하기 위해 7조 및 11조 규정이 적용된다.(참조 4항)

D. 국내사업장이 수취하는 배당, 이자 및 사용료에 대한 원천과세

62. 국내사업장이 배당, 이자 또는 사용료를 받을 때, 이들 소득은 10조 및 11조의 4항과 12조 3항에 따라 각각 7조의 규정에 해당하고 그 결과-국내사업장 소유지분에 대하여 받은 배당과 관련하여 위 34항의주석에 따라- 국내사업장의 과세소득에 포함된다(7조 주석 35항 참조).

63. 위 언급된 10조, 11조 및 12조(각 조의 31, 24, 20항 참조)의 각각의 주석에 따라, 이 규정들은 국내사업장이 받은 배당, 이자 또는 사용료의 원천지국에 그 조문들에 규정된 제한을 적용하는 것을 자의에 맡기고 있는데, 이는 국내사업장이 소재한 원천지국에 정상세율로 원천세를 적용할 권리를 전적으로 인정한다는 것을 의미한다 -그리고, 이것이 일반적으로 받아들여진 해석이다.

64. 이러한 접근법은 그 소득이 거주자(7조에 따라 거주기업과 똑같이 적정소득상 조세에 대하여 원천세 공제가 인정되는 국내사업장)에게 지급되는지 혹은 비거주자(10조, 11조, 12조의 제한에 해당하는)에게 지급되는지에 상관없이 원천과세하는 나라의 경우 24조 3항 규

정과 관련한 아무 문제도 일으키지 않는 반면, 비거주자에게 지급된 소득에만 원천과세되는 경우에는 그렇지 않다.

65. 후자의 경우, 국내사업장 활동으로 수취하거나 정상적으로 그 활동과 연관된 소득-10조 및 11조 4항과 12조 3항에 언급된 배당, 이자 및 사용료로 인식되는-에 대한 과세목적상 국내사업장은 거주기업처럼 취급되고, 따라서 그런 소득과 관련하여 오로지 소득에 대하여만 과세되어야 한다는 3항에 정한 원칙과 원천과세를 조화시키는 것은 실제적으로 어려워 보인다.

66. 어느 경우든, 이런 어려움을 가진 체약국들이 각국의 특수상황을 감안하여 양자협상에서 해결하는 것은 그들의 몫이다.

E. 외국납부세액에 대한 세액공제

67. 이와 관련하여, 과세소득에 해당하는 국내사업장 귀속소득에 해외소득이 포함된 경우, 세액공제가 국내법 하에서 거주기업에 허용된다면 같은 원칙에 의하여 해외소득에 의해 부담된 외국납부세액에 대해 국내사업장에 공제를 허용하는 것은 당연한 것이다.

68. 체약국 B의 기업의 국내사업장이 소재한 체약국 A에서, 제삼국 C에서 부과된 조세에 대한 공제가 조약으로 인해 허용된다면, 제삼국과 체결된 조약상 세액공제조항의 혜택을 국내사업장에 확대할 것인가 하는 보다 일반적인 문제가 제기된다. 국내사업장 자체는 사람(person)에 해당하지 않아 조세조약의 혜택을 받을 자격이 없지만 이 문제는 국내사업장의 과세와 관련된다. 이러한 문제는 아래 배당, 이자의 특별사례에서 다루어진다.

F. 제삼국과 체결된 이중과세조약 혜택의 국내사업장 확대

69. 다른 체약국의 거주기업이 한 체약국에 가진 국내사업장이 제삼국으로부터 배당, 이자를 받는 때, 국내사업장이 소재한 체약국에서 제삼국으로부터 환급받을 수 없는 조세를 어떻게 어느 정도까지 환급해 주어야 하는지에 대한 문제가 발생한다.

70. 이런 상황에서는 이중과세가 발생하므로 모종의 경감방법이 취해져야 한다는 합의가 있다. 이 경우 다수회원국들은 자국 국내법의 근거나 3항에 따라 세액공제를 허용할 수 있다. 그런 식으로 공제를 해줄 수 없거나 그 상황을 분명히 하고자 하는 국가들은, 소득이 유래한 국가에서 국내사업장이 소재한 체약국에서 거주기업이 체약국과 제삼국과의 조약을 근거로 주장할 수 있는 금액을 초과하지 않는 금액까지, 국내사업장이 소재한 국가에게 소득이 유래한 국가에서 부담한 세액부담 공제를 허용한다는 말을 기업이 거주하는 체약국과 함께 조약규정에 보충할 수 있다. 만약 제삼국과 다른 체약국에 국내사업장을 가진 기업 거주국간의 조약상 환급받을 수 없는 조세가 제삼국과 국내사업장이 소재한 체약국간의 조약상 조세보다 더 낮다면, 그때는 제삼국에서 징수된 낮은 세액만이 공제된다. 이 결과는 3항 첫

문장에 아래 문장을 더함으로서 얻어질 것이다.

"다른 체약국 기업이 한 체약국에 가진 국내사업장이 제삼국으로부터 배당, 이자나 사용료를 받고 또한 배당, 이자나 사용료 지급과 관련된 지분 및 채권이나 자산이 실질적으로 그 국내사업장과 연관되어 있을 때, 한 체약국은 제삼국에서 그 배당, 이자나 사용료에 대하여 지급된 조세에 대하여 사안에 따라, 기업이 거주하는 국가와 제삼국간의 소득과 자본에 대한 조약이 규정하는 세율을 적용하여, 세액공제를 허용한다. 그러나 그 공제액은 거주국에서 기업이 제삼국과의 소득과 자본에 대한 조약상 청구할 수 있는 금액을 초과하지 않는다."

발생지국에서 과세되고 그에 대한 세액공제가 이루어져야 하는 소득유형(예. 일부 조세조약의 경우 사용료)을 조세조약에 규정하는 경우, 위 제안규정 또한 알맞게 고쳐져야 한다.

71. 다른 체약국(거주지국)에 거주하는 기업이 한 체약국에 소유하는 국내사업장이 제삼국(원천지국)으로부터 배당, 이자나 사용료를 받고 또한 거주지국과 원천지국간에 합의된 절차에 따라, 원천지국과 거주지국간의 조약에서 규정된 세율로 원천세를 적용키 위해 주소증명이 요청될 때, 이 증명은 거주지국에 의하여 발행되어야 한다. 이런 절차는 거주지국이 세액공제방법을 채택한 경우 유용한 반면, 제삼국의 소득이 기업 거주지국에서 과세되지 않는 소득공제방법을 사용하는 국가의 경우에는 전혀 쓸모가 없을 것이다. 한편, 국내사업장이 위치한 국가는 증명절차(certification procedure)에 가담함으로써 혜택을 볼 수 있는데, 이 절차는 조사목적을 위한 유용한 정보를 제공할 것이다. 삼각관계에서 일어날 수 있는 또 다른 문제는 조약남용의 사례이다. 기업이 거주하는 체약국이 다른 체약국에 위치한 국내사업장의 소득과세로부터 면제된다면, 그 기업이 주식, 사채나 특허권같은 자산에 대하여 유리한 과세혜택을 제공하는 국가에 국내사업장을 옮길 위험성이 있고, 이에 따라 특정상황에서 결과적으로 소득이 세 국가 중 어디에서도 과세되지 않을 수 있다. 조약남용으로 간주되는 이러한 행태를 방지하기 위하여, 기업이 거주하는 국가와 제삼국(원천지국)간에, 기업은 다른 국가에 소재한 국내사업장에 의해 획득된 소득이 국내사업장의 국가에서 정상적으로 과세되는 경우에만 조약상 혜택을 주장할 수 있다는 규정을 조약에 포함시킬 수 있다.

72. 이상 고찰된 삼각관계에 더하여 다른 삼각관계가 발생될 수 있는데, 특히 그 관계내에서 기업의 소재지국이 또한 다른 국가내의 국내사업장에 귀속되는 소득이 발생되는 국가인 경우이다(또한 21조 주석 5항 참조).

4항

73. 이 항은 어떤 나라에서는 수취인이 거주자일 경우 제한없이 허용되는 이자, 사용료 및 기타 지급금의 공제가 수취인이 비거주자일 때는 제한되거나 금지되기조차 한다는 사실로부터 결과한 특별형태의 차별을 종식시키고자 만들어졌다. 같은 상황이 자본과세 영역에서 비거주자와 계약체결한 부채와 관련하여 보여질 수 있다. 그러나, 조세회피목적으로 사용되는 것을 피하기 위하여 양자조약에서 이 항을 개정하는 것은 체약국들에 달려 있다.

74. 4항은 차입자의 국가가, 국내세법 규정들이 9조 1항이나 11조 6항과 양립할 수 있는 한, 과소자본에 대한 국내세법 규정을 적용하는 것을 금지하지는 않는다. 그러나, 그런 취급이 위 조문들과 양립할 수 없거나 단지 비거주 채권자(거주채권자 제외)에게만 적용된다면, 그때는 이러한 취급은 4항에 의하여 금지된다.

75. 또한, 비거주자에게 주는 지급대가에 대한 추가적 정보요구를 4항이 금지하는 것은 아닌데, 이러한 추가적 정보요구는 거주자 및 비거주자에 대한 지급대가에 대하여 비슷한 정도의 세무신고와 소득파악을 보장하기 위한 것이다.

5항

76. 이 항은 자본이 다른 체약국의 하나 또는 그이상의 거주자에 의하여, 전부 또는 부분적으로, 직접 또는 간접으로 소유되거나 지배되는 기업에 대한 불리한 취급을 금지하고 있다. 이 규정과 이 규정이 종식시키고자 하는 차별은 기업의 과세와 관련이 있지 그 자본을 소유하거나 지배하는 사람과 관련있는 것은 아니다. 따라서, 이 규정의 목적은 같은 국가에 거주하는 납세자에 대한 동등취급을 보장하는 것이지, 외국자본을 동업자(partner)나 주주의 수준에서 국내자본에 적용되는 것과 일치되는 취급을 받게 하는 것은 아니다.

77. 5항은 오로지 거주기업의 과세와 관련되고 기업자본을 소유하거나 통제하는 사람의 과세와는 관련이 없으므로, 거주기업과 다른 거주기업간의 특수관계를 고려하는 연결납세(consolidation), 손실이전 및 동일지배회사간 자산이전비과세 등 규정의 혜택을 확대적용하도록 해석되지 않는다. 예를 들면, 한 국가의 국내세법이 거주 모회사의 소득과 거주 자회사의 소득을 연결납세하도록 허용하는 경우, 5항이 이러한 연결납세를 거주 자회사와 비거주 모회사간에 허용하도록 강제할 수 없다. 이 경우, 거주회사와 거주회사 자본소유 비거주회사의 세무취급과 거주회사와 거주회사 자본소유 비거주회사의 세무취급을 종합적으로 비교해야 하는데, 이는 거주기업 하나만 과세하는 상황과 명백히 다르다.

78. 또한, 5항은 자본을 누가 소유하고 통제하는지 여부와 상관없이 모든 거주회사를 평등하게 대우하도록 보장하지만, 거주자와 비거주자에 대한 배당을 동일한 방식으로 취급하도록 보장하는 것은 아니므로(76항 참조), 거주기업에게 거주주주에 대한 배당에는 원천징수의무를 지우지 않고 비거주주주에 대한 배당에만 원천징수의무를 지우는 경우에도 5항 위반이 아니다. 이 경우, 회사자본을 비거주자가 소유하거나 통제하기 때문에 차별대우하는 것이 아니라, 비거주자에게 지급하는 배당은 다르게 과세되기 때문이다. 유사한 사례는 비거주자 여부와 상관없이 주주에게 배당하는 거주회사에 과세하지만, 특수관계회사의 배당을 포함하여 과세되는 거주회사에 대한 배당을 이중과세회피를 위해 비과세하는 국가의 경우이다. 특수관계회사에 대한 배당의 비과세가 비거주회사에 대한 배당에는 적용되지 않는다는 사실은 5항에 위배되지 않는다. 이 경우, 거주회사의 자본이 비거주자에 의해 소유되거나 통제되기 때문에 차별대우하는 것이 아니다 ; 거주회사로부터 수취한 배당을 재배당할 경우 동일한 과세가 이루어지지 않는 회사에 배당을 하기 때문이다. 이 사례에서 자본을 누가 소

유하고 통제하는지 여부와 상관없이 모든 거주회사는 동일하게 취급되며, 차별대우는 배당에 대한 조세가 회피될 수 있는 상황에서 배당이 이루어지는 경우로 제한된다.

79. 5항에 의해 기업자본을 소유하고 통제하는 사람에 따라 거주기업을 차별하지 못하므로, 이자를 거주 채권자에게 지급하는지 혹은 비거주 채권자에게 지급하는지 여부에 따라 기업을 차별대우하는 규정은 당연히 5항과 관련이 없다. 비거주자가 직·간접적으로 전부 혹은 일부 기업자본을 소유하거나 통제하는지 여부에 따라 채권·채무관계규정을 적용하면서 차별대우를 하지 않는다면 5항은 채권채무관계규정과 관련이 없다. 예를 들면, 한 국가 국내세법의 과소자본세제(thin capitalisation rules)에 따라 거주기업이 비거주 특수관계기업에게 지급한 이자비용을 공제받지 못하는 경우, 이자지급자의 자본을 소유하지 않고 통제하지 않는 비거주 특수관계기업에 이자가 지급되는 경우와 동일하게 과세취급하면 과소자본세제가 기업자본을 소유하거나 통제하는 채권자에 대한 지급이자에 적용된다 해도 5항에 대한 위반이 아니다. 그러나 거주자 및 비거주자에게 지급되는 이자비용공제에 차별적 요건을 적용하는 국내세법은 4항에 대한 분명한 위반이 될 수 있으므로, 4항의 목적상 과소자본세제가 9조 1항 혹은 11조 6항과 부합하는지 판단해야 한다.(74항 참조) 이는 또한 비거주자가 직·간접적으로 전부 혹은 일부 자본을 소유하거나 통제하는 한 체약국 기업에게만 적용되는 과소자본세제의 경우 5항의 적용목적상 중요하다. 사실상, '조약법에 관한 비엔나조약' 31조에 따라 5항은 9조 1항 혹은 11조 6항 규정의 맥락에서 해석되어야 하므로, 이들 규정에 부합하는 조정은 5항 규정에 반하지 않는다.

80. 이전가격조사의 경우, 거의 모든 나라들이 하는 통상적 요구보다 더 엄격한 추가적인 정보요구나 입증책임의 전환은 이 조문 의미상 차별을 구성하지 않는 것으로 판단된다.

6항

81. 이 항은 이 조문의 범위가 2조 규정에 의하여 제한되지 않는다고 기술하고 있다. 그러므로, 이 조문은 국가, 정치적하부조직, 지방자치단체나 그들을 대신하여 부과된 모든 종류 및 모든 명칭의 조세에 적용된다.

주석에 대한 이견

82. (삭제)

83. 미국은 자국의 비거주 시민(citizen)은, 미국이 비거주 시민의 전세계소득에 과세하기 때문에, 다른 비거주자들과는 같은 상황에 있지 않다고 이견을 밝힌다.

84. 71항과 관련하여, 네덜란드는 체약국들은 조약남용으로 간주되는 "삼각관계"에서는 조약상 이익이 거부된다는 것을 확인하는 규정을 양자조약에 포함시킬 수 있음을 확인코자 한

다. 그러나, 이 같은 규정을 도입함에 있어, 그 상황이 남용을 위한 것이라고 간주되지 않는 한 조약상 이익은 언제나 주장될 수 있음이 전제되어야 한다. 더 나아가 네덜란드는 “정상적으로 과세된(normally taxed)"이란 개념은 한 상황이 남용을 위한 것인지 여부를 결정하는데 결정적인 기준으로 삼기에는 너무 애매모호하다는 의견을 피력하고자 한다.

조문에 대한 유보

85. 캐나다 및 뉴질랜드는 이 조문에 대한 입장을 유보한다.

86. 호주는 연구개발비 공제 및 원천징수와 관련한 국내세법 규정을 계속 적용할 수 있도록 수정조항을 제안할 권리를 유보한다.

87. 미국은 지점세(branch tax)를 적용할 권리를 유보한다.

1항

88. 프랑스는 프랑스 판례법을 감안하고 3, 4, 5항이 회사에 이미 차별에 대한 광범위한 보호를 규정하고 있다는 점을 감안하여, 1항의 규정을 오직 개인에게만 적용할 가능성을 유보한다.

89. 칠레 및 영국은 1항의 두 번째 문장에 대한 입장을 유보한다.

2항

90. 칠레, 에스토니아, 스위스는 양자조약에 2항을 넣지 않을 권리를 유보한다.

3항

90.1 국내세법체계를 고려하여, 칠레는 국내사업장 소득배분의 세율 및 방식에 대한 조세조약규정을 임의로 정할 것이다

4항

91. 프랑스는 4항의 규정을 받아들이지만, 다만 프랑스 회사가 외국모회사에게 지급하는 이자의 공제한도와 관련한 국내법 규정을 적용할 가능성을 유보하고자 한다.

6항

92. 칠레, 그리스, 영국은 이 조약의 범위를 조약에서 다루는 조세로 제한할 권리를 유보한다.

25조에 대한 주석
상호합의 절차 관련

1. 서 문

1. 이 조문은 용어의 다양한 의미 때문에 조약을 적용함에 있어 발생하는 곤란을 해소하기 위한 상호합의절차를 만들어 놓고 있다.

2. 1항과 2항에 관할당국은 조약규정과 일치하지 않는 과세에 놓인 납세자의 상황을 해결하기 위하여 상호합의에 의하여 노력할 것을 우선 규정하고 있다.

3. 또한, 3항에서 두 국가의 관할당국이 상호합의에 의해 조약의 해석 및 적용과 관련한 문제를 해소하고, 더 나아가 조약에 규정되지 않은 사안에 있어 이중과세를 제거하기 위해 함께 협의하기를 권유하고 그 권한을 부여하고 있다.

4. 상호합의절차의 실무적 운용과 관련하여, 25조 4항에서 관할당국이 단순히 외교통로를 통하지 않고 직접 서로 대화하고, 또한 필요한 경우 특히 그 목적을 위해 지명된 공동위원회(joint commission)를 통하여 구두의견교환을 할 수 있는 권한을 주고 있다. 25조의 목적상 정보교환을 함에 있어 26조가 적용된다. 따라서 상호합의절차의 목적상 교환된 정보의 비밀을 보장된다.

5. 끝으로, 5항은 관할당국이 2년 이내 상호합의에 도달하지 못한 미해결문제에 대하여 납세자가 중재를 요청할 수 있는 방안을 규정한다. 상호합의절차는 일반적으로 조약상 발생하는 분쟁을 해결하기 위한 효과적이고 능률적인 방법이지만, 양 체약국의 과세가 조약과 일치한다고 양 체약국의 관할당국들이 합의하기 곤란한 사건이 있을 수 있다. 5항에 규정된 중재절차(arbitration process)는 미해결문제에 대한 독립적 결정을 통해 이러한 사건을 해결하고, 그에 따라 상호합의가 이루어지도록 한다. 중재절차는 상호합의절차의 중요한 부분으로 조약적용과 관련한 분쟁을 해결하기 위한 대체수단은 아니다.

6. 이 조문은 단지 상호합의절차에 대한 일반적 원칙을 기술하고 있기 때문에, 아래 주석은 그러한 원칙의 목적을 명료하게 할 의도이며, 필요하면 상호합의절차관련 국제적 원칙이나 조세분쟁을 다루는 다수 OECD회원국의 상호합의관련 국내절차에서 준수되는 원칙 및 관행에 대해 특별히 언급함으로써 그 목적을 강조할 의도이다. 특히, 5항은 명시적으로 중재절차의 적용방법을 관할당국이 합의하도록 규정하므로, 아래에서 중재절차의 절차문제를 구체적으로 검토한다. 이 주석에 대한 부록(annex)은 관할당국이 중재절차의 적용방법을 정하기 위한 기준으로 사용할 수 있는 합의형식모델을 제기한다. ; 부록에서 여러 가지 구조적이고 절차적인 문제를 설명하며, 합의모델의 여러 규정을 검토하고, 대안을 제기한다.

Ⅱ. 이 조문의 규정에 대한 주석

1항과 2항

7. 1항과 2항에 기술된 원칙들은 특정 상황에서 조약과 일치하지 않는 과세의 제거를 규정하고 있다. 알려진 대로, 그런 상황에서 즉시 혹은 과세당국이 불복을 기각한 후에 조세법원에 소를 제기하는 것은 통상 납세자에게 달려있다. 양국에서 조약의 부적절한 사용 때문에 조약과 일치하지 않는 과세가 행해지면, 납세자는 그런 상황에 따른 모든 불이익과 불확실성을 감수하며 각국에서 소송을 하는 것을 고맙게 생각하게 된다. 그래서, 1항은 가능한 통상적 법적 수단을 빼앗지 않고 이차적 단계에서 합의된 기반위에, 즉 관할당국간의 합의에 의하여 분쟁을 해결할 목적으로 상호합의절차로 불리는 절차를 이익이 침해된 납세자가 이용하도록 하고 있는데, 일차적 단계에서는 사안에 대한 관할당국의 결정에 불복이 제기됨으로써 거주지국에서 전적으로 진행된다(24조 1항의 적용을 위한 절차가 납세자가 국민인 국가에서 그의 청구로 진행되는 경우를 제외하고는).

8. 어느 경우이건, 상호합의절차는 분명히 국내법 밖의 특별절차이다. 이 절차는 1항에 해당하는 사안, 즉 조약의 규정을 무시하고 조세가 부과되었거나 또는 부과되려고 하는 경우에만 청구에 의해 제기될 수 있다고 새겨진다. 그래서 조세부과가 조약과 국내법에 모두 반하여 이루어졌다면, 조약 원칙과 잘못 적용된 국내법 원칙사이에 연결고리가 존재하지 않는 한, 조약이 침해된 한도안에서 상호합의절차가 적용된다.

9. 실제에 있어, 상호합의절차는 조약의 특별목적상 회피코자 하는 이중과세를 초래하는 사안들에 -가장 많이- 적용된다. 가장 흔한 사안들 중에 다음에 대하여는 특별한 언급이 있어야 한다 :

- 7조 2항에 따라 국내사업장에 소득을 배분하는 것과 관련된 문제;
- 9조, 11조 6항이나 12조 4항의 규정하에, 이자와 사용료의 초과부분을-지급자와 실질적소유자간 특수관계가 있는 경우- 지급자의 국가에서 과세;
- 채무회사의 국가가 이자를 배당으로 취급하는 경우, 이러한 취급이 예컨대 9조나 11조 6항에 해당하는 조약 조항에 근거할 때, 과소자본을 다루는데 있어서의 법적용 문제들;
- 납세자의 실제상황에 대한, 특히 거주의 결정(4조 2항), 국내사업장의 존재(5조), 또는 근로자에 의하여 수행되는 용역의 일시적 성격(15조 2항)과 관련하여, 정보결여가 조약의 부적절한 적용에 이르게 한 사례들.

10. 25조는 또한 관할당국이, 이전가격 문제에 있어서 법적 이중과세의 문제뿐 아니라 경제적 이중과세 문제, 특히 9조 1항에서의 특수관계기업 소득의 포함으로 초래되는 문제를 해결하기 위하여 서로 협의할 수 있는 근거를 규정하고 있다; 따라서, 이 조문 2항에 따라 이루어지는 대응조정(corresponding adjustment)은 상호합의 절차의 범위에 포함되는데, 둘 다 과세가 정당한지를 평가하고 그 금액을 결정하는 것과 관련되기 때문이다.

11. 실제로, 이것은 문제의 양자조약이 이런 유형의 조항을 두고 있을 때, 9조 2항의 문맥에 내포되어 있다. 양자조약이 9조 2항의 것과 유사한 원칙들을 포함하고 있지 않을 때(보통 1977년전 서명된 조약의 경우처럼), 체약국들이 조약에 9조를 1항의 문장에 한정하여 -1항은 통상적으로 국내법에 존재하는 광범위하게 유사한 원칙들을 단지 추인하고 있음- 포함시켰다는 사실은, 조약에 의하여 경제적 이중과세를 다루고자 한 것이었다. 결과적으로, 대부분 회원국들은 이전가격 때문에 소득에 대하여 이루어진 조정으로 인한 경제적 이중과세는 적어도 조약의 정신과는 일치하지 않으며, 25조 하에 진행되는 상호합의절차의 범위에 해당한다고 생각한다.

12. 상호합의절차는 9조 2항에 언급된 일련의 대응조정과 관련하여 발생되는 문제를 해결하는데 분명한 역할을 하지만, 이러한 절차가 없더라도 각국은 9조 2항에 언급된 유형의 사안에 대하여 대응조정(corresponding adjustment)을 인정하는 등 이중과세를 방지하기 위해 노력해야 한다. 따라서 다른 견해가 있지만, 9조 2항에 유사한 규정이 없는 경우에도 각국은 일반적으로 9조 규정에 반하는 경제적 이중과세를 이유로 납세자가 제기하는 상호합의절차에 대응조정문제를 포함하는 것으로 본다. 그렇지만, 이런 견해에 찬성하지 않는 국가들은 실무에서 국내법 규정을 사용하여 성실한 회사를 포함하는 대부분 경제적 이중과세의 사안을 해결할 수단을 확보할 수 있다.

13. 상호합의절차는 또한, 쟁점이 되는 과세가 조약원칙에 직접 위배된다면 조약에 반하는 어떤 이중과세가 없어도 적용된다. 이것은 한 국가가 국내법상의 차이 때문에 특정유형 소득에 대하여 과세권을 실행할 수 없음에도 조약이 그 국가에 배타적 과세권을 준 것에 대해, 다른 국가가 그 소득을 과세하는 경우이다. 다른 유형은 한 체약국의 국민이면서 다른 국가의 거주자인, 24조 1항의 규정하에 다른 국가에서 차별적인 과세취급을 받는 사람들과 관련되어 있다.

14. 상호합의절차는 국내법하의 쟁송청구와 달리 “조약과 일치하지 않는”다고 납세자에 의하여 판단되는 과세가 부과되거나 통지될 때까지 기다리지 않고, 납세자의 불복제기에 의하여 진행될 수 있음을 주지해야 한다. 상호합의절차를 제기하기 위하여, 납세자는 “체약국들의 하나 또는 두 개의 처분”이 그런 과세를 초래할 것이라는 점과 또한 이런 과세가 단지 가능한 위험이 아니라 개연성 있는(probable)위험으로 나타난다는 점을 입증하는 것만으로 충분한다. 이런 처분은 법률 혹은 행정명령 성격이든 또는 일반적 혹은 개별적 적용이든 관계없이 조약규정에 반하여 그 직접적이고 필연적인 결과가, 불복에도 불구하고 과세를 하게 하는 모든 행동과 결정을 의미한다. 그러므로 예를 들면, 한 체약국 세법에 따라 어떤 사람이 조세조약에 반하는 과세를 당하게 될 특정유형의 소득을 수취하는 경우, 그 사람은 세법이 개정된 후 해당소득을 수취하거나 혹은 해당소득을 수취할 개연성이 큰 때에는 즉시 상호합의절차를 신청할 수 있다. 다른 사례는 자진신고제도에서 신고서제출, 세무조사시 납세자의 특정신고내용에 대한 지적 등으로 인해 조약과 불일치되는 과세가능성이 발생하는 경우이다. 이는 한 체약국 국내세법에 따라 그 체약국에서 부과과세제도의 부과처분에 해당하는 납세자에게 강제되는 자진신고로 조약에 반하는 과세가능성이 있는 경우, 또는 한 체약

국의 공표된 과세입장이나 조사관행으로 납세자의 특정신고내용에 대한 조사가능성이 높아 결국 조약에 반하는 과세가 이루어질 경우이다. 또 다른 사례는 한 체약국의 이전가격세제의 정상가격규정을 충족하기 위해 납세자가 특수관계기업과의 거래에서 실제수입보다 더 많은 과세수입을 계상하지만, 상호합의절차가 없어서 상대방 체약국에서 거래상대방은 대응조정을 할 수 없는 경우이다. 1항에서 언급했듯이, 체약국 일방 혹은 쌍방의 행위가 조약에 불일치되는지 여부는 납세자 관점에서 검토되어야 한다. 과세될 것이라는 납세자의 믿음은 합리적이어야 하고 사실에 근거해야 하지만, 단지 과세가 된다는 증거(예를 들면, 국내세법의 개연성에 근거한 입증원칙에 따라)가 부족하다는 이유로 과세당국이 1항에 따른 상호합의신청을 거부해서는 안 된다.

15. 상호합의절차의 첫 단계는 조약에 반하는 일말의 과세가능성에 대해 초기단계에서 합의를 제기하는 것이므로, 이러한 방법으로 절차를 시작하는 것을 25조 5항에 언급된 2년 기간의 시점을 판단할 목적으로 관할당국에 대한 합의신청으로 보아서는 안 된다. 25조 주석의 부록(annex) 8항은 2년 기간이 개시되는 상황을 설명한다.

16. 1항에 의해 제출된 불복이 받아들여질 수 있기 위해서는, 첫째로 1항에서 명시적으로 정한 이중의 요건을 충족시켜야 한다: 원칙적으로, 불복은 납세자 거주지국(24조 1항 적용에 대한 절차가 납세자가 국민인 국가에서 납세자의 제기로 진행되는 경우 제외)의 관할당국에 제출되어야 하고, 조약과 부합되지 않는 과세를 일으킨 처분을 처음 안 때로부터 3년 안에 제출되어야 한다. 조약은 불복제기 방식에 관하여는 어떤 특별한 규정을 두고 있지 않다. 관할당국은 적절하다고 생각하는 특별절차를 규정할 수 있을 것이다. 만약 어떤 특정절차가 명시되어 있지 않다면, 불복은 조세관련 불복이 해당국 세무당국에 제출되는 것과 같은 방식으로 제출될 수 있다.

17. 납세자가 거주지국의 관할당국에 불복을 제출함에 있어 납세자(24조 1항 적용에 대한 절차가 납세자가 국민인 국가에서 납세자의 제기로 진행되는 경우 제외) 요건은, 불복이 있는 과세가 그 국가에서 혹은 다른 국가에서 부과되었는지와 상관없고 또한 그 과세가 이중과세를 초래했는지 여부와 상관없이 일반적으로 적용된다. 납세자가 불복한 처분이나 과세 이후에 다른 체약국으로 거주지를 옮겨야 한다면, 이에 불구하고 여전히 그러한 과세를 받았거나 받고있는 것과 관련있는 해에 거주하였던 국가의 관할당국에 불복을 제기하여야 한다.

18. 그러나, 위에 언급된 한 국가의 국민이면서 다른 국가의 거주자인 사람이 다른 국가에서 24조 1항에 해당하는 차별적인 과세나 처분을 당하여 불복하는 사안은, 위에 정한 일반원칙에 대한 예외로서, 납세자가 국민인 체약국의 관할당국에 불복을 제기하도록 허용하는 것이 명백한 조리상 더 적절할 것이다. 끝으로, 한 체약국의 거주자가 아니지만 한 체약국의 국민이며, 그 사안이 24조 1항에 해당하는 경우 그 사람이 불복을 제출하여야 할 대상은 한 체약국의 관할당국이다.

19. 한편, 체약국들은 더 낫다고 생각한다면 납세자에게 어떤 국가의 관할당국에든 불복을 제출한 선택권을 줄 수 있다. 이 경우, 1항은 아래와 같이 개정될 수 있다:

"1. 한 또는 양 체약국의 조치가 이 조약의 규정에 부합되지 않는 과세상의 결과를 초래하거나 초래할 것이라고 생각하는 경우, 누구든 각 국내법이 규정한 불복절차에 불구하고 체약국의 관할당국에 불복을 제기할 수 있다. 불복은 이 조약의 규정에 부합하지 않는 과세상의 결과를 초래하는 처분을 처음 안 때로부터 3년안에 제기되어야 한다."

20. 불복을 제기하기 위하여 1항의 두 번째 문장에 정한 3년의 기한은, 불복신청 지연으로 인한 행정지연을 방지할 의도이다. 이런 기한은 최소한으로 간주되어야 하고, 따라서 체약국들이 양자조약에서 납세자의 이익을 위해, 즉 조세조약과 관련한 각국의 법령에 의해 정해진 기한을 특히 유추하여, 더 긴 기간을 합의하는 것은 자유이다. 체약국들은 각국의 법령들이 자동적으로 그런 불복에 적용되고 또한 불복을 제기하는데 대하여 더 긴 시간을 허용하기 때문에, 혹은 그런 목적을 위한 어떤 기한을 정하고 있지 않기 때문에 권리가 침해된 납세자에게 더 유리한 효과가 있다고 의견을 모은다면, 1항의 두 번째 문장을 생략할 수 있다.

21. 3년 기한의 기산점을 "조약 규정과 부합하지 않는 과세를 초래한 처분을 처음으로 인지한 날"로 정한 규정은 납세자에게 가장 유리한 방식으로 해석되어야 한다. 따라서, 과세가 행정결정이나 일반적으로 적용되는 처분에 따라 직접 이루어진다 해도, 기한은 과세를 초래한 개별처분의 인지일로부터 진행되는데, 말하자면, 가장 유리한 해석으로 부과통지(notice for assessment), 공식요구(official demand) 또는 조세부과나 징수를 위한 기타수단(other instrument)에 의하여 증명되는 과세행위 자체로부터 진행된다. 납세자는 조약에 반하는 과세가 일어날 것이라고 판단하는 순간부터 상호합의를 청구할 권리가 있으므로, 3년 기한은 과세가 실제로 이루어진 때부터 개시된다 해도 3년 기한이 시작되기 전에 상호합의절차를 개시하도록 청구할 권리를 가지는 경우가 있다.(위 12항의 예시 참조)

22. 대부분의 경우 부과고지, 공문요구, 조세징수 및 부과를 위한 수단에 해당하는 것이 무엇인지는 명백하며, 또한 일반적으로 국내세법에 언제 통지(notice)가 '이루어졌는지'를 판단하는 규정이 있다. 이러한 국내세법 규정은 보통 통지가 발송된 시간(발송시기), 발송된 후 경과한 날수, 발송주소에 도달한 것으로 추정하는 시간을 고려하거나, 실제로 수취된 시간(실제수령시기)을 고려한다. 이러한 규정이 없는 경우, 실제수령시점 혹은 이것이 명백하지 않다면 통지가 해당주소에 통상적으로 도달한 것으로 추정되는 시기를 통지시기로 보는데, 이 경우 납세자에게 가장 유리한 쪽으로 해석한다.

23. 자진신고(self assessment)의 경우, 보통 신고를 유도하는 통지(조세채무통지, 환급청구의 거부 혹은 조정통지)를 하는데, 일반적으로 납세자가 신고서를 제출하는 시기보다는 통지시기를 3년 기한의 시발점으로 본다. 그런데, 조세채무 등의 통지가 없는 경우가 있다. 이러한 경우, 통지시기는 납세자가 일상적 과정에서 조약에 반하는 과세에 놓이게 될 것으로 보는 시기이다. 납세자가 은행의 계정이나 보고서에서 자금이전을 기록한 정보를 처음 안

시기가 이러한 사례이다. 이 경우, 납세자와 같은 상황에서 보통의 상식을 가진 사람이 과세가 조약에 반한다고 판단할 수 있다면 납세자가 과세를 조약에 반한다고 실제 판단했는지와 상관없이 3년 기한은 진행된다. 이 경우, 납세자에게 과세사실을 통지하는 것만으로 기한은 진행된다. 그러나 납세자와 같은 상황에서 보통의 상식을 가진 사람이 과세가 조약에 반한다고 판단하게 되는 다른 상황(조약규정에 반하는 납세자의 사안과 유사한 사안에 대하여 조세를 부과하도록 하는 법원결정)이 자진신고와 함께 발생되며, 그 상황이 발생되는 때부터 기한이 진행된다.

24. 만약 조세가 원천징수에 의해 부과된다면 기한은 소득이 지급되는 순간부터 진행되기 시작한다; 그러나, 납세자가 더 늦은 날짜에 원천징수가 이루어진 것을 알았음을 증명하기만 한다면, 기한은 그 날짜로부터 진행된다. 조약에 부합되지 않는 과세결과를 초래한 것이양 체약국내에서 취해진 결정이나 처분의 복합인 경우, 가장 최근의 결정이나 처분을 처음 안 때로부터 진행되기 시작한다. 예를 들면, 한 체약국이 조약에 반하는 과세를 하지만 상대방 체약국이 이중과세를 회피하기 위해 23A조나 23B조에 따라 조세를 경감하도록 규정하는 경우, 사실상 대부분 납세자는 한 체약국의 과세에 대하여 상화합의절차를 신청하지 않을 것이다. 그러나, 이후 상대방 체약국이 한 체약국 과세에 대한 조세경감을 거부한다고 통지하면 이중과세상황이 발생하고 그 통지 이후 새로운 기한이 진행되는데, 이들 양국의 복합적인 행위로 납세자는 조약규정에 반하는 이중과세를 당하게 되기 때문이다. 일부 경우, 특히 이러한 경우에 기한이 경과하기 전에 양국의 일반관행에 따라 과세관청의 기록을 주기적으로 파기하는 경우가 있다. 조약은 이러한 파기를 금지하지 않지만 관할당국이 증거없이 납세자의 주장을 용인하도록 요구하지도 않으며, 다만 이러한 경우 국내세법이 허용하는 한 상호합의절차 진행중에 납세자에게 충분한 자료소명 기회가 주어져야 한다. 어떤 경우에는 OECD모델 26조에 따라 상대방 체약국이 충분한 자료를 제공하기도 한다. 물론, 납세자가 특정사안에 대한 상호합의절차를 신청할 수 있도록 신청기한 동안 과세당국이 이러한 기록을 보관하는 것이 가장 좋은 방법이다.

25. 3년 기한은 모든 국내법(행정지침 포함)상 불복절차 진행중에도 기산된다. 이는 사실상 납세자에게 국내법과 상호합의절차의 수단중 하나를 선택하게 함으로써 문제를 일으킨다. 일부 납세자들은 오로지 상호합의절차에만 의존하는데 비해, 대부분 납세자들은 상호합의절차를 신청하면서 동시에 국내법상 절차를 진행하여 이러한 문제에 대처하며 다만 국내법절차를 적극적으로 진행하지는 않는다. 이로 인해 상호합의절차가 효과적이지 않을 수 있다. 일부 국가들은 국내법에서 허용하는 경우 국내법절차가 진행중인 때에는 특별히 3년 기한이 중단되는 것으로 보아 이 문제를 해결한다. 25조에서 인정하는 두 가지 방법이 있는데, 하나는 납세자가 상호합의절차를 신청하며 국내법 절차중에 기한이 중단되지 않지만 관할당국은 국내법절차가 종결될 때까지 적극적인 협상을 하지 않는 방법이며, 다른 하나는 관할당국이 협상을 하지만 납세자가 국내법절차를 철회한다고 동의하지 않는 한 최종합의를 유보하는 방법이다. 두 번째 방법의 가능성은 42항에서 검토된다. 이들 두 방법중에 적당한 방법이 선택될 수 있다는 점을 납세자에게 알려주어야 한다. 국내법절차를 진행하기 위한 요건 때문에 납세자가 국내법에 정한 '보장성격(protective)'의 청구를 제기할 필요성이 있는

지는 별론으로 하고, 모든 당사자에게 가장 좋은 방법은 상호합의절차가 납세자문제를 해결하는 최우선이며 양자합의원칙에 따라 이루어져야 한다는 것이다.

26. 일부 국가는 신청과 관련된 거래가 조세회피사안에 해당하는 경우 25조 1항에 의한 납세자의 상호합의절차 신청을 인정하지 않는다. 이 문제는 1조 주석 9.1항 및 이하 조항에서 언급되는 '조약의 부적절한 이용'의 문제와 밀접히 관련된다. 특별한 규정이 없다면, 조약남용에 해당하는 사안을 상호합의절차로 가져가는 것을 인정하지 않는 일반원칙은 없다. 국내세법의 조세회피방지규정에 따라 이루어진 과세가 상호합의절차를 신청할 수 없는 이유가 될 수 없다. 그러나 국내법을 심각하게 위반하여 상당한 벌칙(penalties)이 적용되는 경우, 일부 국가는 상호합의절차 신청을 인정하지 않는다. 이 경우, 상호합의절차의 신청거부사유를 조약에 명기할 필요가 있다.

27. 일부 국가는 헌법, 기타 국내법규정이나 판결 때문에 일반적으로 일정 사건들은 상호합의절차에서 해결할 수 없거나 혹은 납세자가 신청하는 상호합의절차에서 해결할 수 없다고 생각한다. 납세자에 대한 조세경감이 과세관청이 헌법에 따라 복종해야 할 최종판결에 반하는 경우가 이 경우이다. 그렇지만, 조세조약 및 기타 조약의 일반원칙에 따라 국내세법 혹은 그것이 헌법이더라도 조약상 의무를 이행하지 않는 것을 정당화 될 수 없다. '조약법에 관한 비엔나조약' 27조는 이러한 조약의 일반원칙을 반영한다. 즉, 지키지 않으면 조세조약 위반이 되는 정당성(justification)은 조세조약규정 자체에 내재하며, 그 규정은 상식적인 조세조약 해석원칙에 따라 해석되어야 한다. 이러한 정당성은 찾기 어려운데, 사건이 상호합의절차에 회부되면 정당성은 양국이 어떻게 사건을 다룰지를 판단하는 잣대일 뿐 아니라, 양국의 판단에 따라 사건을 상호합의절차에 회부하지 않는 경우에도 정당성을 거론하기 때문이다. 실제로 한 국가가 다른 국가와 상의없이 정당성을 판단함에 따라 감안되지 않은 양자해결방안이 있을 것이므로 어떤 사건이 납세자가 신청하는 상호합의절차의 대상이 될 수 없다는 판단은 쉽게 해서는 안 되며 합의된 조약규정에 명기되어야 한다. 납세자가 신청한 상호합의절차를 인정하지 않는 이유로 국내법상 제한을 제시하는 관할당국은 이를 상대방 관할당국에 통지해야 하고 입장에 대한 법적 근거를 적절히 설명해야 한다. 대부분의 경우 상호합의절차에 사건을 신청하지 못하는 명백한 국내법상 제한이 있는 것은 아니지만, 명백한 규정으로 인해 관할당국이 조약에 반하는 과세를 회피하는 방식으로 사건을 해결하지 못하고 상대방 국가도 납세자를 위해 사건을 해결할 실질적 기회가 없다면, 납세자가 상호합의절차의 결과에 대한 잘못된 기대를 하지 않도록 이러한 상황을 납세자에게 알려야 한다.

28. 다른 사건에서, 상호합의절차신청을 받아들였지만 조세조약 체결이후 발생한 국내법문제로 관할당국이 납세자 신청사건을 일부 해결하지 못하는 경우가 있다. 결과적으로 관할당국이 법적인 제약으로 양자협상을 통해 문제를 명백히 해결할 수 없는 경우, 대부분 국가들은 이러한 상황변화를 상호합의절차를 중단할 정도의 상당히 중요한 변화로 인정한다. 일부 경우, 문제가 단지 일시적인 경우가 있다. 개정입법이 발효되는 경우 상호합의절차는 취소(terminated)되는 것이 아니라 중단(suspended)된다. 양국 관할당국은 문제를 검토하여 상호합의절차에 미칠 영향을 상의해야 한다. 또한, 납세자가 전체적 혹은 부분적으로 선호하는

결정이 이루어져 일방 관할당국에 기속력과 집행력을 가지지만 여전히 상호협의 해야 할 문제가 남는 상황이 있는데, 예를 들면 일방 관할당국이 상대방 관할당국에게 조세경감을 해줄 것을 요구하는 경우이다.

29. 상호합의절차를 통해 이룬 합의를 국내법을 이유로 이행하지 않는 것은 정당화될 수 없다. 합의이행의무는 의문의 여지없이 2항 마지막 문장에 규정되며 이행사항에 대한 현존하는 장애는 일반적으로 합의조건에 기술되어야 한다. 조세조약은 예측하기 힘든 국내법의 변화를 반영하여 협상되고, 조세조약을 협상하고 상호합의에 이를 때 이러한 점을 양측 모두 인식하므로 상호합의 근간을 변화시키는 예상치 못한 변화는 일반적으로 그에 상응하는 합의개정을 필요로 한다. 발생가능성은 작지만 이러한 유형의 국내법상 변화가 있는 경우, 신의성실의무(good faith obligations)에 따라 가능하면 빨리 통지해야 하고 변화된 국내법이 허용하는 한 상호합의를 개정하거나 새로 합의하려는 신의성실한 노력이 경주되어야 한다. 이 경우, 납세자가 새로운 청구를 제기할 필요없이 기존의 신청은 유효하다.

30. 상호합의절차 자체에 대하여, 절차가 나누어지는 두 가지 별도 단계를 검토할 필요가 있다.(참조 7항)

31. 첫 번째 단계에서, 납세자의 불복이 제기됨으로써 개시되는 절차는 납세자와 그의 거주국 관할당국간 타협수준에서 배타적으로 일어난다(24조 1항 적용에 대한 절차가 납세자가 국민인 국가에서 납세자의 제기로 진행되는 경우 제외). 1항 규정은 해당 납세자에게, 두 국가의 국내법상 가능한 모든 구제수단을 다 취하였는지 여부를 불문하고 그가 거주하는 국가의 관할당국에 불복신청할 권리를 주고 있다. 한편, 관할당국은 그 불복이 정당한지 여부를 판단할 의무가 있고, 만약 정당한 것으로 나타나면 2항에 규정된 두 방식중 하나의 조치를 취할 의무가 있다.

32. 적정하게 선택된 관할당국이 그 불복이 정당하다고 인정하고, 불복되는 과세가 전적으로 혹은 부분적으로 납세자의 거주지국에서 이루어진 조치에 기인한다면, 관할당국은 불복청구인(complainant)에게 가능하면 빨리 정당한 것으로 판명된 조정을 하거나 경감을 허용함으로써 불만을 해소하여야 한다. 이 상황에서는, 상호합의절차에 의존하지 않고도 문제가 해결될 수 있다. 한편, 예를 들면 조약의 주어진 해석을 확실하게 하기 위하여 다른 체약국의 관할당국과 의견과 정보를 교환하는 것이 유용하게 보일 수 있다.

33, 그러나 불복되는 과세가 전부 혹은 부분적으로 다른 체약국에서 취해진 조치에 기인한다는 것을 관할당국이 알았다면, 적절한 상호합의절차를 진행하는 것은 그 당국에게 달려있고, 실제로 이것은 -2항에 분명히 나타나는 대로- 의무가 될 것이다. 관련 당국이 가능하면 빨리 이런 의무를 이행하는 것이 중요한데, 특히 특수관계기업들의 이익이 이전가격 조정의 결과로 조정되었을 경우에 그러하다.

34. 납세자는 국내법상 청구나 소송을 했는지와 상관없이 1항에 따른 불복을 거주지국의 관

할당국에 제기할 자격이 있다. 만약 소송이 계류중이면, 거주지국의 관할 당국은 최종판결을 기다려서는 안되며, 다만 그 불복(case)이 상호합의절차에 해당하는가를 판단하여 알려주어야 한다. 만약 해당된다고 결정한다면, 자체적으로 만족스런 해결책에 도달할 수 있는지 아니면 불복을 다른 체약국의 관할당국에 제출하여야 하는지 여부를 결정하여야 한다. 납세자가 제기한 상호합의절차 진행을 위한 신청은 상당한 이유가 없는 한 거부되지 않는다.

35. 불복청구가 거주지국의 법정에 의하여 최종 결정되는 경우, 그렇다고 해도 납세자는 상호합의절차상 불복을 제기하거나 속행하기를 바랄 수도 있다. 어떤 국가에서는 관할 당국이 법원결정과는 별도로 만족스런 해결책에 도달할 수가 있다. 다른 국가들에서는 관할당국이 법원결정에 구속된다. 이와 별도로, 관할당국은 다른 체약국의 관할당국에 불복을 제출할 수 있고, 다른 체약국 관할당국에 이중과세를 회피하기 위한 조치를 취할 것을 요청할 수 있다.

36. 납세자가 이의제기한 관할당국이 다른 국가의 관할당국에 청구함으로서 개시되는 두 번째 단계에서 상호합의절차는 이후부터 국가간 협상수준이 되는데, 말하자면 마치 불복이 제기된 국가가 그 불복의 후견인이 된 것과 같다. 이 절차가 국가간 절차인 것은 분명하지만, 다른 한편으로 아래와 같은 문제가 있을 수 있다:

- 이 조문의 제목과 2항 첫째 문장에 쓰인 용어에서 시사하는 것처럼, 단순한 상호합의의 절차인지, 혹은 단순한 협상의 의무를 양 당사에게 부여할 뿐 어떻게든 합의에 도달할 의무를 부여하지 않는 “pactum de contrahendo”의 시행만을 규정하는지 여부;
- 혹은 이와 반대로 분쟁을 해결할 의무를 양 당사자에게 부여하는 사법적 성격의 절차로 간주되는지(미해결문제를 해결하기 위한 5항에 규정된 중재가 가능하거나 혹은 공동위원회 기구내에서 절차가 진행된다는 가정하에) 여부.

37. 2항은 의심할 바 없이 협상의 의무를 부여하고 있다; 그러나, 절차를 통하여 상호합의에 도달하는 것에 관한한, 관할당국은 단지 최선의 노력을 기울일 의무만 있는 것이지 결과를 얻어야할 의무가 있는 것은 아니다. 그렇지만, 관할당국이 협상을 통해 합의에 도달하지 못하는 문제인 경우에도 5항은 합의에 도달할 수 있는 방법을 제기한다.

38. 상호합의를 추구함에 있어, 관할당국은 최우선적으로 납세자 뿐 아니라 관할당국도 기속하는 자국세법의 원칙과 조약 규정에 따라 입장을 결정하여야 함은 물론이다. 이런 원칙과 규정의 엄격한 적용으로 인해 합의도출에 지장을 초래한다면, 관할당국은 부차적으로 공평성(equity)을 염두에 두고 국제적 중재를 통하여 납세자에게 만족을 주는 것이 합리적이다.

39. 2항 마지막 문장의 목적은 국내법하의 과세결정과 조세환급 등에 기한을 두고 있는 국가가 이러한 기한에 불구하고 합의내용을 시행할 수 있도록 하기 위한 것이다. 그러나, 이 규정은 헌법상 또는 기타 법률상의 이유로 국내법상의 기한을 변경할 수 없는 국가들이 상

호합의 자체에 기한에 관해 자국법령에 채택된 기한을 포함하는 것을 막지는 않는다. 한 체약국이 기한을 상호합의에 포함시키지 않는 것을 선호하는 극단적인 경우, 상호합의의 집행은 기한에 관한 국내법령이 무시되어야 함을 요한다. 기한과는 달리 합의에 영향을 주는 "최종법원판결"같은 다른 장애가 있을 수 있다. 체약국들이 그런 장애를 제거하기 위한 확실한 규정에 합의하는 것은 자유이다. 합의절차의 실행에 있어, 상호합의 절차가 진행지체나, 기한이 문제되는 경우 기한과 진행지체의 복합적 영향에 의해 좌절되지 않도록 하기 위해 세무당국이 가능한 모든 노력을 기울여야 함을 염두에 두어야 한다.

40. 재무위는 이전가격조정(9조 1항과 2항의 집행)에 따른 소득의 대응조정에 의해 발생되는 문제와, 그런 상황에서 상호합의절차를 적용하는 어려움에 대해 많은 권고를 하고 있다:

a) 세무당국은 가능하면 빨리 이전가격조정을 한다는 의사를 납세자에게 통지하여야 하는데(그리고 그런 통지날짜가 중요한 경우, 가능하면 빨리 공식적 통지가 이루어진다는 것을 확실히 하기 위해), 같은 지역내의 세무당국과 납세자간, 그리고 국외의 특수관계기업들과 관련 세무당국간 모든 관련문제에 대해 가능하면 빠르고 충분하게 확인하는 것이 특히 필요하기 때문이다.

b) 관할당국은 이 문제들에 대해, 서면, 전화, 직접대면 혹은 원탁회의 등에 상관없이 가장 적절하게 가능하면 유연한 태도로 서로간 의사소통해야 하며, 또한 관련문제를 해결하기 위하여 가장 효과적인 방법을 개발하기 위해 노력하여야 한다. 정보교환에 관한 26조 규정의 사용은 관할당국이 의사결정을 하는데 좋은 잘 정리된 사실정보를 얻는데 도움이 되기 위한 촉진제여야 한다.

c) 이전가격문제에 대한 상호합의절차 과정에서, 해당 납세자는 관할당국에 서면 혹은 구두로 관련사실과 주장을 제시할 모든 정당한 기회를 가져야 한다.

41. 일반적으로 상호합의절차와 관련하여, 위원회는 아래사항을 권고하고 있다.

a) 상호합의절차를 구성하고 운영함에 있어 형식절차(formalities)는 최소한에 그쳐야 하고 모든 불필요한 형식절차는 제거되어야 한다.

b) 상호합의 사안은 각 개별적인 측면에서 해결되어야 하고, 다른 사안과의 균형을 고려하여서는 안 된다.

c) 적절하다고 생각되면 관할당국은 상호합의절차의 사용과 관련된 국내법령, 지침, 절차를 마련하고 공표해야 한다.

42. 각 체약국 관할법원에 같은 목적으로 소를 제기한 납세자와 관련된 상호합의가 종결되고, 소송은 계속 진행중일 경우가 생길 수 있다. 이 경우, 법원이 소송에서 판결이 날 때까지 상호합의 절차의 결과로 합의된 해결책의 수령을 연기받고자 하는 납세자의 요청을 거부할 이유는 없다. 또한, 납세자가 상호합의절차를 신청한 사건에 대하여 소송을 함께 진행중인 경우 관할당국 입장에서 구체적인 논의는 법원판결이후에 하는 것이 합리적이다. 납세자의 상호합의절차 신청내용이 법원판결과 다른 연도에 대한 것이지만, 사실상 동일한 사실 및 법률관계에 대한 것이어서 법원판결이 소송대상이 아닌 연도의 세무처리에도 실질적으로 영향을 미친다면, 사실상 상호합의절차 신청사건도 동일한 결론이어야 한다. 이 경우, 법원

판결을 기다리거나 공식적인 국내법상 청구절차를 진행하는 동안 상호합의절차를 정지하는 것은 5항에 규정한 2년 기한의 위반이나 기한경과에 해당하지 않는다. 물론, 이 경우 소송이 제기된 국가의 관할당국이 법원판결에 구속되거나 제한되지 않는다는 이유로 국내법절차와 상관없이 사건을 해결하겠다고 판단한다면 상호합의절차는 정상적으로 진행된다.

43. 어떤 사건에 대한 소송이 잔행중이고 소송진행 납세자가 아닌 다른 납세자가 유사한 사건에 대하여 상호합의절차를 신청하는 경우는 위와 다른 상황이다. 원칙적으로, 납세자가 상호합의절차에 사건을 제기하여 양 체약국 관할당국이 조세조약에 반하는 과세를 방지하기 위해 움직이는 경우 다른 납세자 사례에 대한 법률의 일반적 해석을 참조하기 위해 상호합의절차를 지연시키는 것은 부적절하다. 이는 법률해석이 자신의 사건에 유리하여 상호합의를 신청한 납세자가 동의하는 경우에도 마찬가지이다. 다른 사례에서, 상호합의절차의 일부인 관할당국 협의를 지연하는 것이 정당화되기도 하는데, 이 경우에도 관할당국은 빨리 상호합의를 제기한 납세자의 불이익을 해소하기 위해 노력해야 한다. 이러한 노력에는 국내법상 허용되는 경우 지연기간동안 혹은 최소한 납세자의 귀책사유가 없는 지연기간동안 미납세액의 납부를 연장하는 것이 있다.

44. 국내법 절차에 따라 불복절차선택은 일반적으로 납세자 몫이며, 대부분 경우 국내법상 불복규정에 의한 심판청구(appeals) 혹은 소송(court proceedings) 등인데, 이들은 상호합의절차의 비공식적이고 양자적인 특징을 감안하여 상호합의절차가 진행중인 경우 중지된다.

44.1 (2008.7.17 번호재배치됨)

44.2 (2008.7.17 번호재배치됨)

44.3 (2008.7.17 번호재배치됨)

44.4 (2008.7.17 번호재배치됨)

44.5 (2008.7.17 번호재배치됨)

44.6 (2008.7.17 번호재배치됨)

44.7 (2008.7.17 번호재배치됨)

45. 위에서 언급한 것처럼, 납세자가 소송을 제기하거나 이와 유사한 국내법상 행위를 할 권리를 갖지만, 그와 상관없이 관할당국이 합의를 추진할 수 있다고 판단하기도 한다. 이러한 경우, 법원결정과 상호합의결정 간 견해차이나 충돌과 함께 이들에 내포된 조약남용(abuse)의 문제나 위험을 피하기 위한 관할당국의 고려도 감안할 필요가 있다. 그러므로 요점을 정리하면 정상적인 상호합의의 진행은 아래와 같이 이루어져야 할 것이다.

- 납세자에 의한 상호합의의 인용, 그리고
- 상호합의에서 해결된 쟁점과 관련하여 납세자의 법률소송 취하

46. 일부 국가들은 납세자가 쟁점세액의 전부 혹은 일정액을 납부하지 않으면 상호합의절차를 신청할 수 없다는 견해이다. 이들은 상호합의절차의 결과에 따라 세액의 전부 혹은 일부 환급이 이루어지므로 미납세액 납부조건은 사실상 25조와 상관없는 절차적 문제이며, 따라서 25조 위반이 아니라고 생각한다. 대부분 국가가 취하는 반대 견해는 25조는 절차가 개시되기 전에 납세자가 행해야 할 모든 사항을 규정하며, 미납세액 납부조건은 25조에 규정되지 않았다는 것이다. 이들 국가들은 납세자가 과세되기 전이나 과세표준 확정통지 전이라도 합의절차를 진행할 수 있다는 사실 및 3항에 따라 관할당국이 개시한 상호합의절차요건에 명백히 이러한 납부조건은 없다는 점을 이유로 든다.

47. 25조에는 쟁점세액의 전부 혹은 일부를 납부하지 않으면 납세자가 신청한 상호합의절차가 거부되는지에 대한 명백한 답변이 없다. 그러나 이에 대하여 어떤 견해를 취하든 25조의 집행에 있어 상호합의절차는 조약의 명문규정을 지지하며 25조 조문은 조약의 목표와 목적에 비추어 해석되어야 한다는 점을 인식해야 한다. 이러한 목표에는 이중과세방지와 '조세회피 및 탈세방지'가 있다. 그러므로 해당조약규정에 반하여 부과되었다고 납세자가 주장하는 세액을 사전에 납부하도록 요구할 때, 각국은 가능하면 현금흐름과 이중과세문제를 고려해야 한다. 미납세액 납부조건이 국내법상 불복청구 제한요건이 아니라면 상호합의절차 개시요건도 될 수 없다. 또한, 납세자가 과세되기(부과결정) 전에 상호합의절차가 개시되었다면 납부는 과세가 실제 행해질 때 요구되어야 한다.

48. 몇 가지 이유로 상호합의절차 진행중에 조세징수를 중단하는 것이 적절한 정책인데, 많은 국가들은 이를 집행하기 위해 법률개정이 필요하다. 부과된 조세를 구제받기 위한 상호합의절차 진행조건으로 부과조세 납부조건은 적용하는 것은 일반적으로 이러한 분쟁을 해결하기 위해 상호합의절차를 폭넓게 운용하고자 하는 정책에 반한다. 상호합의절차가 궁극적으로 모든 조약에 반하는 이중과세 및 기타과세를 제거한다 해도, 상호합의절차 종결이전의 조세납부조건은 상호합의절차종결 이전기간동안 부적절하게 과세된 금액의 기간이익(time value)만큼 납세자에게 영구적 부담을 준다. 상식적으로 볼 때, 해당 체약국의 환급관련 이자규정이 납세자의 부담을 완전히 보상하지 않는 경우 이는 당연하다. 따라서 이 경우 경제적 관점에서 조세조약에 반하는 이중과세 혹은 기타과세의 부담을 완전히 제거하려는 상호합의절차의 목적을 달성하지 못한다. 또한, 경제적 부담이 궁극적으로 제거된다 해도, 납세자가 동일소득에 대하여 양 체약국에 조세를 납부해야 하는 요건으로 인해 국제무역 및 투자에 대한 장애를 해소하려는 조약목표에 반하는 현금흐름부담(cash flow burdens)이 초래된다. 끝으로, 또 다른 불행한 문제는 기납부세액의 환급이 예상되는 경우 한 체약국이 성실한 상호합의절차의 진행을 꺼린다면 사건해결이 지연될 수 있다는 점이다. 납세자가 제기하는 상호합의절차의 전제조건으로 미납세액의 납부를 주장하는 국가들은 조약협상중에 상대방 체약국에 이를 알려야 한다. 양 체약국이 같은 견해라면 공통된 이해가 있는 것이지만, 한편으로 납세자는 동일금액을 두 번 납부할 위험에 직면한다. 국내세법이 허용하는 경

우 각국이 이러한 문제를 해결하는 방법은 상호합의절차의 결론 이전까지 두 과세액중 큰 금액을 신탁(trust), 예탁(escrow) 등으로 보관하는 것이다. 다른 방법으로, 납세자 거래은행의 지급보증은 관할당국의 요구를 충족할 수 있다. 또 다른 방법으로 부과시점 혹은 조약의 거주지국판정으로 결정되는 한 체약국 혹은 상대방 체약국은 다른 체약국에 납부된 금액과 자국 부과금액의 차액만 납부하도록 합의할 수 있다. 이 중 어떤 방법을 적용할지는 해당 국가의 국내법(행정지침 포함)에 달려 있지만, 이들은 가능하면 상호합의절차를 효과적으로 운영하기 위하 고려해야 할 방법들이다. 상호합의절차의 전제조건 혹은 상호합의절차에서 사건을 적극적으로 검토하기 위한 전제조건으로 미납세액의 납부를 요구하는 국가의 경우, 관할당국이 결정한 상호합의결과에 따라 납세자에게 환급세액의 이자상당액을 환급하는 적절한 체계를 갖추어야 한다. 이러한 지급이자는 납세자가 사용하지 못한 금액에 대한 기간이익의 가치를 충분히 반영해야 한다.

49. 가산이자(administrative interest)나 가산세(penalty charges)가 조약 2조의 조세에 해당하는지에 대하여는 각국의 의견이 다르다. 일부 국가는 이들을 본세의 성격을 가진 것으로 보지만, 다른 국가는 그렇게 생각하지 않는다. 이러한 이유로 이들 가산이자나 가산세가 납세자가 제기하는 상호합의절차의 대상인지에 대한 각국의 의견 또한 다르다. 가산세 등이 조약적용대상 조세에 해당하는 경우, 이중과세를 방지하는 조약목적과 조약을 성실하게 적용해야 할 각국의 의무가 있으므로, 가산세 등으로 인한 자금부담(cost)과 현금흐름(cash flow)를 고려하여 납세자의 상호합의절차신청을 방해하지 않는 방식으로 가산이자와 가산세를 부과해야 한다. 가산이자와 가산세가 2조에 정한 조약적용대상 조세에 해당하지 않는 경우에도 납세자가 25조의 상호합의절차 신청권 등의 조약혜택을 받을 수 없을 정도로 심각하게 적용되어서는 안 된다. 예를 들면, 미납 가산세나 가산이자의 납부조건이 납세자가 제기하는 국내법상 불복의 경우보다 상호합의절차의 경우에 더 번거로운 것이 되어서는 안 된다.

3항

50. 이 항의 첫째 문장은 관할당국에게 가능하면 상호합의에 의하여 해석 또는 적용상 발생하는 문제를 해결하도록 권유하고 권한을 주는 것이다. 이러한 문제들은 보통 1항과 2항에 규정된 절차가 적용되는 개별사안과 관련하여 발생된다 해도, 본질적으로 일단의 납세자와 관련되거나 관련될 수 있는 일반적 성격의 문제들이다.

51. 이 규정은 조약적용상 발생하는 문제를 해결할 수 있도록 한다. 이런 문제들은 배당, 이자 및 사용료의 발생 체약국에서 원천세액에 대한 조세감면 절차의 제정 및 운용과 관련하여 발생하는 실무성격의 문제뿐 아니라, 조약체결자가 의도한 조약조문의 정상적 운용을 방해하고 해칠 수 있는 문제로서 조약해석에 대한 이전의 합의에 의하여 해결되지 않는 문제까지 포함한다.

52. 이 규정에 의해 관할당국은 특히 아래의 조치를 취할 수 있다;

- 조약상 용어가 불완전하고 애매모호하게 정의된 경우 어떤 문제를 미연에 방지하기 위

하여 그 정의를 완벽하게 하거나 명백하게 할 수 있음
- 한 국가의 법이 조약과의 형평성을 손상시키거나 본질을 훼손함이 없이 바뀌었을 경우, 이런 개정으로 인한 새로운 과세체계로부터 일어날 수 있는 어떤 문제를 해결할 수 있음
- 이자가 차입자의 나라에서 과소자본 원칙상 배당으로 취급될지 -또한 어떤 조건으로 배당 취급될지- 여부를 결정할 수 있고, 배당과 같은 방식으로 대여자의 거주지국에서 이중과세에 대한 감면을 해줄 수 있음 (예컨대, 감면규정이 관련 양자조약에 있을 때 모자회사간의 감면)

53. 3항은 "체약국들의 관할당국(competent authorities of the contracting states)" 즉, 일반적으로 재무부나 통상조약의 집행에 책임이 있는 재무부에 의해 권한을 받은 기관(authorised representatives)에 조약해석상 제기되는 모든 분쟁을 상호합의에 의하여 해결할 권한을 주고 있다. 그러나, 체약국들의 국내법에 의해 다른 기관(외무부, 법원)이 조약에서 지정된 "관할당국"과 마찬가지로 국제조약과 합의에 대한 해석권을 갖으며, 또한 때로는 이것이 그 기관들의 배타적 권한이기도 하다는 사실을 잊지 말아야 한다.

54. 해석과 적용에 대한 일반적 분쟁을 해결하는 상호합의는 관할당국이 상호합의를 바꾸거나 취소하기로 동의하지 않는 한 행정청을 기속한다.

55. 3항의 둘째 문장은 관할당국이 조약의 범위에 들지 않는 이중과세 사안까지도 다룰 수 있게 한다. 이와 관련하여, 특별히 관심을 끄는 것은 양 체약국에 국내사업장을 가진 제삼국 거주자의 경우이다. 상호합의절차가 그런 상황에서 일어날 수 있는 이중과세를 효과적으로 제거하도록 규정하고, 관할당국이 전반적으로 조약을 효과적으로 운영하도록 보장하는 방식으로 서로 상의하도록 규정함으로써 3항을 바람직할 뿐 아니라 대부분의 경우 25조와 상호합의절차의 역할을 특히 두드러지게 한다. 상호합의절차에서 다루는 이러한 문제에 대한 처리기회는 체약국들이 지점(branches)을 포함하는 이익배분문제에 대한 통일적 체계를 추구함으로써 점차 중요하게 되었으며, 또한 이는 조약협상이나 의정서협상 때 심도있게 논의될 필요가 있는 문제이다. 체약국 국내법이 명시적이건 묵시적이건 조약에서 다루지 않는 문제에 대해 보충해석을 제한하는 경우, 이러한 문제를 다루는 의정서(protocol)에 의해 보완될 수 있다. 그러나 대부분의 경우, 조세조약 해석원칙에 따라 해석된 조약규정 자체로 3항에 해당하는 제삼국 법인의 양 체약국내 지점들을 포함하는 문제를 충분히 처리할 수 있다.

4항

56. 이 항은 관할당국이 1항과 2항에 규정된 절차의 적용을 받는 개별적 사안, 또는 특히 조약의 해석이나 적용과 관련되어 3항에 언급된 일반적 문제를 해결하기 위하여 상호합의를 통하여 어떻게 함께 협의해야 하는지를 규정하고 있다.

57. 이 항은 우선적으로 관할당국이 서로 직접 의사소통할 수 있다고 규정하고 있다. 그러

므로 외교통로를 통할 필요가 없는 것이다.

58. 관할당국은 우편, 팩시밀리전송, 전화, 직접회동, 또는 기타 다른 편리한 방법으로 연락할 수 있다. 원한다면, 그런 목적을 위한 공동위원회를 공식적으로 설립할 수 있다.

59. 이러한 공동위원회(joint commission)에 대하여 4항은 이 협의체의 구성원수나 절차규정은 체약국들의 관할당국에 일임하고 있다.

60. 체약국들이 이 부분에서 요식주의(formalism)를 탈피할 수 있지만, 2항에 의해 공동위원회에 불복을 제기한 납세자에 대하여 일정한 핵심적 사항을 보장하는 것은 체약국들의 의무가 되는데, 즉:

- 개인적으로 혹은 대리인을 통하여 서면이나 구두로 진술할 권리;
- 자문을 받을 권리.

61. 그러나, 이 경우 절차의 특수성을 감안할 때 납세자나 대리인(representatives)에게 불복과 관련된 서류를 공개하는 것은 보장되지 않을 것 같다.

62. 공동위원회의 대표를 임명하는데 있어 관할당국이 원칙적으로 가지는 선정의 자유를 침해하지 않는 선에서, 상호합의절차를 담당할 1명 이상의 대표는 그 특별한 경험을 이유로 고급 공무원(high official)이나 법관(judge)을 선정하고 각 대표단(delegation)의 위장직(chairmanship)을 맡기기로 합의하는 것이 바람직하다; 실제로 이런 사람의 참가는 합의에 도달하는 것을 촉진할 것이라고 믿을만한 충분한 이유가 있다.

5항

63. 5항은 관할당국이 2항에서 규정한 2년 이내에 합의에 도달하지 못하는 경우 상호합의를 제기한 납세자의 신청에 따라 중재절차(arbitration process)를 통해 미해결문제를 해결하도록 규정한다. 이 절차는 관할당국의 사전승인을 필요로 하지 않는다. : 정해진 절차요건을 충족하면 상호합의에서 해결되지 않은 미해결문제를 중재에 회부해야 한다.

64. 5항에 규정된 중재절차는 상호합의절차의 대체절차나 추가절차가 아니다. 관할당국이 조약적용과 관련하여 미해결문제(unresolved issues) 없이 합의에 도달하였다면 중재에 회부할 미해결문제가 없으므로, 상호합의신청인이 관할당국의 합의가 사건에 대한 적절한 해결책이 아니라고 하더라도 중재에 회부할 수 없다. 그러므로 5항은 결론을 낼 수 없는 문제로 관할당국이 합의에 도달할 수 없는 경우 이 문제를 중재에 회부함으로써 상호합의절차의 효율성을 극대화 하는 상호합의절차의 연장이다. 따라서 상호합의절차를 통해 사건을 해결하는 한편, 합의에 도달하지 못하는 특정문제는 5항에 따라 중재절차를 통해 처리된다. 이러한 점에서 5항의 중재절차는 관련문제를 전부 해결할 권한을 가지는 상업중재방식이나 민관합동중재방식과 다르다.

65. 그런데, 국가에 따라 국내세법, 정책, 행정지침 등에서 5항의 중재절차를 인정하지 않거나 혹은 인정한다. 예를 들면, 헌법에 따라 중재자가 조세사건을 결정하지 못하는 경우가 있다. 또한, 일부 국가는 특정국가와의 조약에서만 5항을 포함한다는 입장이다. 이러한 이유로, 양 체약국이 중재절차를 효과적으로 집행할 수 있다고 판단되는 경우에만 조약에 5항을 포함해야 한다.

66. 이에 더하여, 일부국가는 5항을 포함하지만 제한된 범위의 사건에만 적용하고자 할 수 있다. 예를 들면, 중재절차에 회부하는 사건은 사실관계에 대한 쟁점이 있는 경우로 제한한다. 또한, 중재절차를 확대적용하는 문제는 사안별로 처리해야 하지만, 특정유형사건에서 발생하는 문제에는 언제나 중재를 적용한다고 규정할 수 있는데 예를 들면 이전가격과 관련한 사실관계 혹은 국내사업장의 존부여부 등이 있다.

67. 유럽연합(European Union) 회원국들은 유럽중재조약(European Arbitration Convention)에 따른 의무와 5항의 적용범위를 조정해야 한다.

68. 조약규정에 반하는 한 체약국 혹은 양 체약국에 의한 과세로 인해 1항에 따라 제기된 상호합의절차에서 다루어지는 모든 사건의 미해결문제에 대해 납세자는 중재를 신청할 수 있어야 한다. 다만, 상당한 가산세가 부과되는 중대한 법위반(violations) 등으로 상호합의절차를 신청할 수 없는 경우(참조 26항), 5항의 중재절차를 이용할 수 없다.

69. 조세조약에 5항이 없는 체약국이 일반적으로 적용하거나 특정사안을 해결하기 위해 중재절차를 시행하고자 하는 경우, 상호합의에 의해 이를 시행할 수 있다. 이 경우, 관할당국은 부록에 제시된 표준문구대로 상호합의를 할 수 있는데 표준문구에 아래 첫 문장을 추가해야 한다.

1. 다음의
   a) 25조 1항에 따라 한 체약국 혹은 양 체약국의 행위로 인해 조약규정에 위배되는 과세를 당한 사람이 한 체약국 관할당국에 사건을 제기하고, 또한
   b) 한 체약국 관할당국이 2항에 따라 상대방 체약국 관할당국에 사건을 제기한 때로부터 2년 이내에 그 사건에 대한 합의에 도달하지 못하는 경우 ;

   사건과 관련된 모든 미해결문제는 사건신청인이 요구하는 경우 중재에 회부된다. 그러나 각국의 법원 혹은 행정심판(administrative tribunal)에 의해 이러한 미해결문제에 대한 결정이 이루어진 경우 중재에 회부되지 않는다. 사건에 직접 관련된 사람이 중재결정을 시행하는 상호합의를 받아들이는 경우, 관할당국은 중재결정에 구속되며 중재결정내용을 바탕으로 25조 2항에 따라 사건을 해결하도록 합의한다.

이 합의는 부록에서 검토되는 다양한 구조적, 절차적 문제를 처리하기 위한 것이다. 관할당국은 이러한 과정을 따라야 하지만, 이러한 합의는 상호합의절차의 일환으로 전통적인 상호합의절차를 통해 해결할 수 없는 사건을 해결하기 위한 절차를 진행하기로 관할당국이 합의하는 경우에만 유효하다.

70. 5항은 조약규정에 반하는 한 체약국 혹은 양 체약국의 과세로 인해 한 체약국 관할당국에 1항에 따른 상호합의사건을 제기한 신청인이 사건의 미해결문제를 중재에 회부하도록 신청할 수 있다고 규정한다. 상대방 체약국의 관할당국에 사건을 제기하여 2년이 경과한 이후 이러한 신청을 언제든지 할 수 있다. 따라서 중재절차는 자동적인 것은 아니다. ; 상호합의신청인은 2년 기간이 경과될 때까지 기다리거나(관할당국이 2항에 따라 사건을 해결할 충분한 시간을 주기 위해), 혹은 사건을 포기하기도 한다. 각국은 특정상황에 대하여 중재신청을 하기 위한 경과기간을 늘리도록 규정하기도 한다.

71. 25조 2항에 따라, 조약에 반하는 과세를 피하기 위해 1항에 따라 제기된 사건을 해결하도록 노력해야 한다. 따라서 5항의 목적상, 관할당국이 합의에 도달하지 못하는 문제가 한 가지라도 남아서 관할당국 일방이 아직도 조약에 반하는 과세가 해소되지 않았다고 지적한다면 사건은 해결된 것으로 볼 수 없다. 그러므로 관할당국 일방이 사건이 종결되었으므로 관련신청인이 미해결문제에 대하여 중재신청을 할 수 없다고 제멋대로 결론지을 수 없다. 마찬가지로, 미해결문제가 있어서 조약에 반하는 과세가 없다고 합의할 수 없는 경우 양국 관할당국이 사건이 해결되었다고 판단하여 중재신청을 거부할 수 없다. 그러나 양국 관할당국이 양국의 과세가 조약에 반하지 않는다고 합의하는 경우, 조약규정에 명시되지 않는 이중과세사안에 해당하는 경우에도 미해결문제가 없으므로 사건이 해결된 것으로 간주된다.

72. 조약규정에 반하는 과세가 체약국 일방 혹은 양방의 처분으로 인한 것으로 보는 경우에만 신청인이 중재절차를 제기할 수 있다. 25조 1항에 따라 관할당국에 사건을 제기한 경우에도 과세가 양방의 처분 등으로 인한 것인지에 대한 논란이 있으면 중재절차를 제기할 수 없다.(위 70항 참조) 이런 맥락에서, 예컨대 조세가 납부되거나, 부과되거나, 결정되거나 혹은 특정소득에 대하여 과세할 것이라고 조세당국이 공식적으로 통보되는 순간 체약국의 처분으로 인한 과세가 이루어진 것으로 본다.

73. 5항은 25조 1항에 따라 제기된 사건의 미해결문제에 대한 중재를 규정한다. 국가에 따라서는 25조 3항의 상호합의사건을 함께 포함하도록 1항의 범위를 확대하기도 한다. 일부 경우, 상호합의사건은 4조 2 d)항과 같은 조약의 다른 특별규정에서 다루어진다. 4조 2 d)항에서, 양 체약국의 거주자인 개인의 거주자격에 대한 문제를 다루는 특정사건을 상호합의에서 해결하도록 규정한다. 4조 주석 20항에서 검토한 것처럼 이러한 사건은 25조에 규정한 절차에 따라 해결해야 한다. 이러한 사건에서 관할당국이 합의에 도달하지 못하여 조약(조약목적상 개인은 오직 한 국가의 거주자임)에 반하는 과세에 이르는 경우, 납세자의 사건은 25조 1항의 적용대상이며 따라서 5항이 적용될 수 있다.

74. 일부국가에서, 관할당국에 제기된 사건의 특정문제에 대하여 관할당국이 법원결정과 다른 판단을 할 수 있다. 이러한 국가들은 5항의 두 번째 문장을 생략해야 한다.

75. 상대방 체약국 관할당국에 사건을 제기함으로서 5항에 언급된 2년의 중재기간이 개시되

며, 중재사건신청은 25조 1항에 따라 한 체약국 관할당국에 합의사건을 제기한 신청인이 하거나(즉, 상대방 국가 관할당국에 동시에 중재사건을 제기하거나 혹은 한 체약국 관할당국에 신청한 이후에 제기함), 혹은 독자적으로 만족할 만한 해결을 할 수 없는 경우 2항에 따라 상대방 체약국 관할당국과 접촉하는 한 체약국 관할당국이 중재사건을 제기할 수 있다. 2년 기간의 시작을 판단하기 위해, 사건의 불복사유가 정당한지를 상대국 관할당국이 판단할 수 있도록 충분한 정보가 제공된 경우에만 중재사건이 상대국 관할당국에 제기된 것으로 간주한다. 5항의 적용방법을 규정하는 상호합의(부록 참조)에서 어떤 유형의 정보가 일반적으로 충분한 것인지를 명시해야 한다.

76. 5항은 또한 중재절차와 국내 불복청구권 사이의 관계를 규정한다. 중재절차를 효과적으로 진행하고 상충되는 결과를 피하기 위해, 각국의 국내불복절차를 통해 중재제기문제가 이미 해결되었다면 중재절차를 제기할 수 없다. 이는 체약국의 법원 혹은 행정심판에서 이 문제에 대한 결정을 하고 청구인에게 적용된 경우이다. 이러한 견해는 상호합의절차에 대해 대부분 국가가 인정하는 방식으로, 다음과 같이 적용된다.

a) 신청인은 상호합의절차와 국내법상 불복절차를 동시에 제기할 수 없다. 국내법상 불복절차가 가능한 경우 관할당국은 보통 신청인에게 불복절차 중단에 동의하도록 요구할 것이며, 동의하지 않는 경우 불복절차가 종결될 때까지 상호합의절차를 연기한다.
b) 상호합의절차가 우선 제기되고 합의가 이루어지는 경우, 사건과 직접 관련되는 납세자나 기타 관련인은 합의를 인정하지 않고 중단된 국내불복절차를 제기할 수 있다. ; 반대로, 납세자 등이 합의내용을 적용하기를 원하면 그와 관련된 국내불복절차를 철회해야 한다.
c) 한 국가에서 국내불복절차가 우선 제기되고 종결된 경우, 상대방 국가의 이중과세를 구제받기 위해서는 상호합의절차만 가능하다. 사실상, 대부분의 국가들은 특정사건에 대한 법적판단이 이루어진 경우 상호합의절차를 통해 이 판단을 뒤집는 것은 불가능하다고 보며, 따라서 이후의 상호합의절차 신청은 상대방 국가에서 조세경감을 받는 문제에 국한한다.

여러 문제를 포함하는 상호합의절차 사건을 중재에 회부할 경우 위와 똑같은 원칙이 적용된다. 양국중 하나가 중재결정을 하는데 제약이 있다면 사건을 중재에 회부하는 것이 도움이 되지 않는다. 그러나 관할당국이 상호합의절차에서 법원판결과 다른 결정을 할 수 있다면 위와 같은 원칙은 적용되지 않으며(74항 참조), 따라서 5항을 알맞게 고쳐야 한다.

77. 두 번째 문제는 납세자가 국내불복절차를 제기하지 않은 경우 현행 국내불복절차와 중재절차와의 관계이다. 이 경우, 상호합의절차의 기본구조에 가장 알맞은 방법은 동일한 일반원칙을 중재절차에도 적용하는 것이다. 따라서 관할당국이 해결할 수 없어 잠정적으로 중재에 회부하기로 합의한 문제에 대하여, 중재를 포함한 상호합의절차가 종결될 때까지 불복절차는 중단된다. 다른 상호합의절차 사건과 마찬가지로, 납세자는 제시된 중재합의를 수락할 것인지를 결정하며 수락하는 경우 국내불복절차를 포기해야 하고 거부하는 경우 불복절

차를 진행할 수 있다.

78. 이러한 방법은 5항에 규정한 중재절차의 성격에서 기인한다. 중재절차의 목적은 관할당국이 합의에 도달하지 못한 미해결문제에 대하여 결론을 내기 위한 것이다. 합의가 중재를 통해 이루어지는 경우 상호합의의 핵심적 특징은 유지된다.

79. 일부 경우, 중재방법은 납세자가 받아들이지 않는 상호합의에 도달하기 위해 양 당사자가 중재절차에 시간과 자원을 낭비하는 꼴이 된다. 그러나 실무적으로 납세자가 국내불복절차를 진행하기 위해 상호합의를 거부한 사례는 극히 드물다. 또한, 거부사례에서도 사건에 대해 양국을 구속하는 행정적 결정을 받았다는 사실을 국내 법원이나 행정심판에서 참고할 것으로 예상된다.

80. 일부 국가에서, 국내불복절차가 불가능한 경우에만 관할당국이 해결하지 못한 문제를 중재절차에 제기할 수 있다. 중재방법을 적용하기 위해 이들 국가는 중재를 하기 전에 국내불복절차 청구권을 행사하도록 하는 대체방안을 고려한다. 이를 위해 5항의 두 번째 문장을 '그러나, 사건의 직접당사자이 각국의 국내세법에 따라 그 국가의 법원이나 행정심판에 이 문제를 판단케 할 권리가 있거나 혹은 이 문제에 대한 결정이 이미 법원이나 행정심판에서 이루어진 경우 이러한 미해결문제를 중재에 회부할 수 없다'로 고쳐야 한다. 또한, 납세자가 사건의 결과에 대한 확신없이 국내불복절차를 진행해야 하는 상황을 피하기 위해, 즉 실질적으로 이중과세를 구제할 수 있도록 보장하는 방법을 포함하도록 5항을 고치기도 한다. 그리고 납세자가 국내법원에 청구할 권리를 포기하는 경우, 청구포기 대신 국내법의 적용가능 법절차에서 인정되는 요건에 맞게 중재절차에 참여하도록 납세자에게 충분한 법적보장을 5항에 규정해야 한다. 예를 들면, 일부 국가에서 납세자가 중재절차에서 구두진술을 할 권리를 보장받지 못하면 청구포기는 무효이다.

81. 5항은 사건과 직접 관련된 사람이 중재결정을 시행하는 상호합의를 받아들이면 그 결정은 양국을 구속한다고 규정한다. 따라서 중재회부문제에 대한 결정은 사건의 직접당사자에 대한 과세에 적용되며 중재절차결정은 사건의 직접당사자에게 통보되는 상호합의에 반영된다.

82. 76 b)항에서 언급한 것처럼, 국내불복절차를 거치기 전에 상호합의를 종결한 경우, 상호합의 시행조건으로 합의문제와 관련하여 진행할 수 있는 국내불복절차를 관련 당사자가 포기하도록 관할당국이 요구하는 것이 일반적이다. 이러한 포기가 없는 경우, 법원판결로 사실상 관할당국이 합의를 시행할 수 없게 될 수 있다. 따라서 5항의 목적상, 중재결정을 시행하기 위한 상호합의를 통보받은 사람이 국내법 절차의 진행을 포기하지 않은 경우, 상호합의를 받아들이지 않은 것으로 간주된다.

83. 중재결정은 중재에 회부된 특정문제에 대하여만 구속력이 있다. 중재결정을 통해 다른 유사한 사건(동일인의 다른 과세기간의 사건)을 해결하는 것도 가능하지만, 이는 의무적인

것은 아니며 따라서 각국은 다른 사건을 해결하는데 있어 다양한 방법을 사용할 수 있다.

84. 일부 국가는 다른 해결방법(예. 유럽중재조약 12조에 규정된 방법)에 합의하는 경우 관할당국이 중재결정을 포기하도록 한다. 이들 국가는 5항의 세 번째 문장을 아래와 같이 고친다.

> '… 사건의 직접당사자가 중재결정을 시행하는 상호합의를 받아들이거나 혹은 중재결정이 통보된 후 6개월 이내에 관할당국과 사건의 직접당사자가 중재결정과 다른 해결방안에 합의하지 않으면, 이 중재결정은 양국을 구속하며 양국의 국내법 기한과 상관없이 시행된다.'

85. 5항의 마지막 문장은 중재절차의 적용방법을 상호합의에서 결정하도록 규정한다. 여러 사항이 조약조문, 의정서(protocol)나 외교각서교환 등을 통해 정해질 수 있다. 합의가 어떤 형식을 취하든 중재결정이 양국을 구속한다는 5항의 요건을 감안하여 5항을 적용하기 위한 구조적, 절차적 원칙을 정해야 한다. 이러한 합의가 이상적인 것이 되려면 조약과 동시에 만들어져서 5항이 발효되는 즉시 서명되고 시행되는 것이 바람직하다. 또한 미해결문제를 중재에 회부하기 위한 구체적 절차를 합의에 규정하므로, 이 합의를 공표하는 것이 중요하다. 이러한 합의의 표준형식은 절차적 원칙을 설명하는 주석의 부록으로 규정된다.

기타 보충적 분쟁해결방법의 사용 (Use of other supplementary dispute resolution mechanisms)

86. 5항이 조약에 있는지 혹은 중재절차가 69항에 설명된 절차를 사용하여 시행되는지 여부와 상관없이, 중재 이외의 보충적인 분쟁해결방법들을 상호합의절차의 일부로 특별히 사용할 수 있다. 양국 관할당국 입장의 장단점이 분명하지 않아 합의가 되지 않는 경우 중재자(meditator)가 문제를 명확하게 하는 것이 사건해결에 도움이 된다. 이 경우, 중재자는 각 당사자의 입장을 청취한 후 각 입장의 장단점을 설명한다. 이로 인해 각 당사자는 자신과 상대방의 입장을 잘 이해하게 될 것이다. 일부국가의 세무당국은 국내분쟁해결에 중재자를 성공적으로 활용하며, 이러한 기법을 상호합의절차에 확대할 필요가 있다.

87. 문제가 오로지 사실관계에 대한 것이라면, 요구되는 사실판단을 할 수 있는 전문가에게 사건을 검토케 할 수 있다. 이는 사법절차에서 자주 사용되는 방법으로 사실판단을 하는 독립당사자에게 사실관계를 의뢰하여 법원에 제출케 한다. 5항에 규정한 분쟁해결방법과 달리 이러한 방법들은 당사자를 구속하지 않지만, 문제를 5항의 중재에 회부하기 전에 결정하는데 도움이 된다.

Ⅲ. 용역거래에 대한 일반합의(GATS)에 의해 규정된 분쟁해소기구와 상호합의절차의 상호작용

88. 1995.1.1 발효하고 모든 회원국들이 서명한 용역거래에 대한 일반합의(GATS)의 적용은 상호합의절차와 관련하여 특별한 관심을 불러 일으키고 있다.

89. GATS합의 22조 3항은, 동 합의 17조(국내취급규정)의 적용에 대한 분쟁은 분쟁방법이 "이중과세회피와 관련한 국제적 합의의 범주에 해당"된다면(예. 조세조약), 합의 22조와 23조에 규정된 분쟁해소기구에서는 다루지 않는다고 규정하고 있다. 어떤 방법이 그런 국제적 합의의 "범주에 해당하는"지 여부에 대한 의견불일치가 있다면, 3항은 분쟁에 휘말린 각국은 용역거래위원회에 그 문제를 제기할 수 있고, 위원회는 그 분쟁을 강제중재(binding arbitration)한다. 그러나, 3항에 대한 주석에서, 분쟁이 GATS합의의 "발효시에 존재하는" 국제적 합의와 관련된다면, 양국이 동의하지 않으면 이 문제는 용역거래위원회에 회부되지 않는다는 중요한 예외를 포함하고 있다.

90. 이 조항은 조세조약과 관련하여 두 가지 특별한 문제를 불러일으키고 있다.

91. 첫째로, 이 조항의 주석은 GATS의 발효 전후에 체결된 조세조약에 대한 차별적 취급을 규정하고 있는데, 이는 약간 부적절하다고 생각될 수 있는 것으로, 특히 GATS 발효시에 존재하는 조약이 이후 재협상되거나 또는 당시 존재한 조약에 대하여 그 시점이후에 의정서가 체결되는 경우 그럴 수 있다.

92. 둘째로, GATS 22조3항에 있는"범주에 해당하는" 구절은 중재절차와 의미상 불일치를 해소키 위한 대상에서 기왕의 조약을 배제하는 조항을 둘 다 포함시켜 근본적으로 애매모호한 것이다. 어떤 나라가 조세조약의 어떤 조문에도 해당하지 않는 조세에 관해 한 조치는 신의성실원칙상[38] 그 조약의 범위에 해당되지 않는 것이 분명하지만, GATS 22조3항의 이 구절이 조세조약의 모든 조문에 해당되는 조세관련 조치를 말하는지 아니면 일부 조문에 해당되는 조세관련 조치를 말하는지 여부가 불분명하다.

93. 체약국들은 양자간에 GATS 23조3항 주석을 GATS 발효후에 체결된 조약까지 확대적용함으로서 이 문제를 피하고자 할 수 있다. 이러한 양자간의 확대적용은, 어떠한 위반없이 체약국의 의무를 보완하는 것으로, 다음 규정을 추가함으로써 조약과 조화를 이룰 것이다.

> "용역거래에 대한 GATS 23조(협의) 3항의 목적상, 체약국들은 이 항에도 불구하고 어떤 조치가 이 조약 범위에 해당하는지에 대한 당사자간 모든 분쟁은, 양 체약국의 동의를 전제로, 이 항에 규정된 바에 따라 용역거래위원회에 회부될 수 있다고 합의한다. 이 항의 해석과 관련한 모든 의문은 25조(상호합의절차) 3항에서 또는 이 절차하의 합의가 실패하면 양 체약국들에 의해 합의된 다른 절차에 따라 해결된다."

94. 위에서 논의된 것과 유사한 문제들이 무역이나 투자와 관련한 여타의 양자 혹은 다자 합의와 관련하여 일어날수 있다. 조세조약에 의하여 다루어지는 조세관련 쟁점들이 그런 합

38 신의성실원칙을 적용하고 해석하는 의무는 Vienna Convention on the Law of Treaties 26조 및 31조에서 명백히 고려됨. 따라서 22조 3항의 예외사항은 신의성실 분쟁에 대해서만 적용됨.

의된 분쟁해결기구를 통하기보다는 상호합의절차를 통하여 다루어지도록 하기 위해, 체약국들이 양자협상과정에서 위에 제시된 규정을 수정하는 것은 자유이다.

주석에 대한 준수

95. 헝가리는 25조에 대한 주석 27항에서의 용어해설을 완전히 공유하지 않으며, 헝가리 법정에서 소송 본안에 대해 판결한 경우는 상호 협의 과정을 따르지 아니한다.

조문에 대한 유보

96. 이 조문의 1항과 관련하여 터키는 불복은 해당 과세연도이후 5년내에 관할당국에 제출되어야 한다고 규정할 권리를 유보한다. 그러나 통지가 그 기간의 마지막 해에 있었다면, 그 신청은 통지로부터 1년안에 이루어져야 한다.

97. 영국은 국내법상 6년 시한과 상충하기 때문에 1항 끝 문장에 대한 입장을 유보한다.

98. 칠레, 그리스, 이태리, 멕시코, 폴란드, 포르투갈, 스위스는는 2항의 두 번째 문장에 대한 입장을 유보한다. 이들 국가들은 상호합의 이후의 경감과 환급의 집행은 자국 국내법에 정한 시한과 연계되어 있어야만 한다고 생각한다.

99. 터키는 2항의 두 번째 문장에 대한 입장을 유보한다. 터키의 세법은 조세의 환급은 부과 자체와 마찬가지로, 특정 기간내에 이루어져야 한다고 규정하고 있다. 이 규정에 따라 행정청이 환급신청이 받아들여질 수 있다고 본다면, 납세자가 그 통지 일년이내에 청구할 수 있도록 납세자에게 그 사실을 알려주어야 한다. 만약 납세자가 이 시한을 넘겼다면, 환급신청의 권리는 소멸한다. 같은 절차가 환급이 요구되는 법원판결의 집행에도 적용된다. 그것은 터키가 모든 환급에 대하여 취해진 합의된 상호합의절차에 대한 시한을 정할 의무가 있기 때문이다. 이런 이유 때문에 터키는 양자조약의 문맥에 그 실행과 관련한 정확한 시한을 언급할 권리를 유보한다.

100. 캐나다는 한 체약국이 기업의 소득에 대한 조정을 할 수 있는 시한을 실질적으로 규정하는, 9조에 대한 주석 10항에서 언급된 조항과 유사한 조항을 포함할 권리를 유보한다.

101. 헝가리는 자국법 상 공소시효를 넘겨 당국에 제출된 요청에 대하여는 상호협정절차에 동의할 수 없으므로 1항의 마지막 문장에서의 위치를 유보한다.

부록 (ANNEX)

대한 상호합의 샘플 (SAMPLE MUTUAL AGREEMENT ON ARBITRATION)

1. 아래는 관할당국이 25조 5항에 규정된 중재절차를 시행하기 위한 상호합의에 사용할 수 있는 합의형식이다.(85항 참조) 아래 2항부터 43항에서 여러 가지 합의규정을 검토하며 일부사항에 대한 대체규정을 제기한다. 관할당국은 양자합의를 할 때 이 합의샘플의 규정을 고치거나, 추가하거나 삭제할 수 있다.

25조 5항의 시행을 위한 상호합의

[A국] 및 [B국]의 관할당국은 [조약명칭]의 25조 5항에 규정된 중재절차를 적용하는 방법을 명시하기 위해 아래와 같이 상호합의를 체결하며, 상호합의는 [발효일]에 발효된다. 관할당국은 서면통지로 이 합의를 개정하거나 보완할 수 있다.

1. 중재사건 제기 요청

상호합의사건에서 생기는 미해결문제를 조약 25조 5항에 따라 중재에 회부하기 위한 신청(중재 신청)은 서면으로 관할당국의 일방에게 제출된다. 사건을 식별할 수 있는 충분한 정보를 신청서에 명기한다. 중재신청인 혹은 사건의 직접당사자는 관련국 법원이나 행정심판에서 동일사건에 대한 결정이 이루어지지 않았다는 서류를 신청시에 함께 제출한다. 신청을 받은 후 10일 이내에 신청을 받은 관할당국은 상대방 관할당국에 신청서 및 관련 서류를 송부한다.

2. 중재사건 제기 시기

중재신청은 25조 1항에 따라 한 체약국 관할당국에 상호합의를 신청한 사건을 상대방 체약국 관할당국에 통보한 날로부터 2년 후에 제기할 수 있다. 이 경우, 아래 정보가 제공되는 때에 상대방 체약국에 사건이 통보된 것으로 본다.
[구체적인 정보와 관련서류를 명시]

3. 중재 조건(Terms of Reference)

양국 관할당국이 중재신청을 받은 후 3월 이내에 관할당국은 중재의원회가 해결해야 할 문제를 합의하며 이를 중재신청인에게 서면으로 통지한다. 이를 사건의 '중재조건'이라 한다. 이 상호합의의 다른 조항에도 불구하고 관할당국은 이 상호합의 조항에 더하거나 고쳐서 중재조건에 절차규정을 정할 수 있으며 적절하다고 판단되는 경우 다른 문제도 검토할 수 있다.

4. 중재 조건을 정하지 못하는 경우

3항에 정한 기간 안에 중재신청인과 중재조건에 대한 합의를 하지 못하는 경우, 중재신청인과 양국 관할당국은 3항의 기간종료 후 1개월 이내에 중재에서 해결해야 할 문제목록을 상호간에 서면으로 상의한다. 이 기간중에 통지된 모든 목록은 잠정적인 중재조건을 구성한다. 아래 5항에 따라 중재인(arbitrators)이 모두 지명된 후 1개월 이내에 중재인은 관할당국간 서면상의된 점정적인 중재조건에 대한 개정안을 마련하여 관할당국 및 중재신청인과 상의한다. 관할당국 및 중재신청인이 개정안을 받은 후 1개월 이내에 관할당국은 다른 중재조건에 합의할 수 있으며 이를 중재인 및 중재신청인에게 서면으로 상의할 수 있다. 관할당국이 정해진 기간내에 다른 중재조건을 상의하는 경우, 이 중재조건은 해당사건의 중재조건으로 확정된다. 관할당국간 다른 중재조건이 합의되지 않고 정해진 기간내에 상의되지 않는 경우, 중재인이 준비한 잠정적 중재조건의 개정안이 해당사건의 중재조건으로 확정된다.

5. 중재인의 선임

중재신청인이 중재조건을 받아들인 후 3월 이내, 혹은 4항이 적용되는 경우 관할당국이 중재신청을 접수한 후 4월 이내에 관할당국은 각각 한명의 중재인을 선임한다. 최종 중재인 임명후 2월 이내에 중재인들은 제삼자 중재인을 의장으로 선임한다. 정해진 기간안에 중재인을 선임하지 않는 경우, 중재신청인의 신청을 받은 후 10일 이내에 OECD 조세정책및조세행정센터(OECD Centre for Tax Policy and Administration)의 장이 중재인을 선임한다. 중재절차 개시 이후 중재인을 바꿀 필요가 있는 경우 동일절차를 준용한다. 중재조건에서 달리 정하지 않으면, 중재인에 대한 보수는 ….[보수지급방법을 명기한다. ; 가능한 방법은 유럽중재위원회의 집행규정을 참조하는 것이다.]

6. 간소화된 중재절차(Streamlined arbitration process)

관할당국이 중재조건에 명기하는 경우(위 4항에 따라 중재인을 선임한 후 해당 조항에 대한 합의가 이루어지지 않는 경우), 아래 원칙이 이 합의 5, 11, 15, 16 및 17항에 불구하고 적용된다. ;

a) 중재신청인이 중재조건을 받은 후 1월 이내 양국 관할당국은 합의에 따라 한명의 중재인을 선임한다. 정해진 기간 내에 중재인이 선임되지 않으면 1항에 언급된 중재신청인의 신청을 받은 후 10일 이내에 OECD 조세정책 및 조세행정센터(OECD Centre for Tax Policy and Administration)의 장이 중재인을 선임한다. 중재인의 보수는 아래와 같이 결정된다.….[보수지급방법을 명기한다. ; 가능한 방법은 유럽중재위원회의 집행규정을 참조하는 것이다.]

b) 중재인 선임후 2월 이내에 각 관할당국은 중재조건에 포함된 문제에 대한 각자의 답변을 중재인에게 서면으로 제출한다.

c) 관할당국의 최종답변을 받은 후 1월 이내에 중재인은 문제와 관련하여 관할당국으로 받은 답변중 하나를 참조하여 중재조건에 포함된 각 문제에 대한 결정을 하여, 관할당

국에게 선택안을 통지한다. 이 때 선택안에 대한 간결한 이유를 제시한다. 중재결정은 19항 규정에 따라 집행된다.

7. 중재인의 자격 및 선임

중재절차에 이르기 전 단계에서 관여하지 않은 체약국 공무원 등이 중재인으로 선임될 수 있다. 중재인 선임권자와 중재인이 선임관련서류에 서명하는 때 중재인이 선임된 것으로 본다.

8. 정보교환 및 비밀준수

중재절차 회부사건의 정보교환 및 비밀준수와 관련된 25조 및 26조, 체약국 국내법의 적용 목적상, 각 중재인은 중재인을 선임한 관할당국의 권한있는 대리인으로 지정되거나, 혹은 일방 관할당국이 중재인을 독자적으로 선임한 것이 아닌 경우 중재회부사건이 당초 제기된 국가 관할당국의 권한있는 대리인으로 지정된다. 이 합의의 목적상, 중재회부사건이 동시에 양국 관할당국에 제기되는 경우 "중재회부사건이 당초 제기된 체약국 관할당국"은 25조 1항에 언급된 관할당국을 의미한다.

9. 정보를 기간내에 제공하지 못하는 경우

5항 및 6항에 불구하고, 25조 5항에 규정된 2년 기간 이내에 사건을 해결하지 못한 주된 이유가 사건과 관련된 사람이 관련정보를 적시에 제공하지 않은데 기인하는 경우, 관할당국은 정보제공의 지연에 해당하는 기간 동안 중재인 지명을 연기할 수 있다.

10. 절차규정 및 증거채택규정 (Procedural and evidentiary rules)

이 합의와 검토조건(Terms of Reference)에 따라, 중재인은 검토조건에 정해진 문제를 해결하는데 필요한 절차규정 및 증거채택규정을 채택할 수 있다. 중재인은 중재에 회부된 문제를 결정하는데 필요한 모든 정보를 볼 수 있으며, 이에는 비밀정보도 포함된다. 관할당국이 달리 합의하지 않는 한, 양국 관할당국이 중재신청을 받기 전에 양국 관할당국이 접근할 수 없었던 정보는 중재결정에서 고려되지 않는다.

11. 중재신청인의 참여

중재신청인은 직접 혹은 대리인을 통해 상호합의절차에서 허용하는 방식으로 중재인에게 서면으로 입장을 표명할 수 있다. 또한, 중재신청인은 중재인의 승인을 받아 중재절차에서 구두로 입장을 표명할 수 있다.

12. 집기비품 등의 준비 (Logistical arrangements)

관할당국이 달리 합의하지 않으면, 중재사건이 처음 제기된 관할당국은 중재회의의 집기비품을 준비할 책임을 지며, 중재절차를 진행하는데 필요한 행정직원을 제공한다. 이렇게 제공된 행정직원은 중재절차와 관련한 모든 문제를 중재위원장에게만 보고한다.

13. 비용 (Costs)

관할당국이 달리 합의하지 않으면 :

a) 각 관할당국과 중재신청인은 중재절차에 참여하는 비용(교통비, 의견준비 및 의견표명과 관련한 비용 등)을 각자 부담하며 ;
b) 각 관할당국은 독자적으로 선임한 중재인의 보수를 부담하며, 또는 중재인을 선임하지 못하여 'OECD 조세정책 및 행정센터장'이 선임하는 중재인의 보수를 부담한다. 보수에는 중재인의 교통비, 통신비 및 비서관련 비용이 포함된다.
c) 다른 중재인의 보수 및 교통, 통신 및 비서관련 비용은 양국이 동일하게 부담한다.
d) 중재절차진행에 필요한 중재위원회 모임 및 행정직원과 관련된 비용은 중재사건이 당초 제기된 관할당국이 부담하거나, 혹은 양국에 제기된 경우 양국이 동일하게 부담한다.
e) 양국 관할당국이 합의한 지출과 관련된 변역 및 회의녹음 등 기타비용은 양국이 동일하게 부담한다.

14. 적용 법규

중재인은 적용가능한 조약과 그에 따른 양 체약국 국내법 규정에 의해 중재회부문제를 결정한다. 중재인은 '조약법에관한비엔나조약' 31조부터 33조의 원칙에 따라 주기적으로 개정되는 OECD모델조세조약의 주석을 모델조세조약의 소개 28부터 36.1항에 설명된 방법으로 참조하여 조약해석문제를 결정한다. 정상가격원칙의 적용과 관련된 문제는 OECD 이전가격지침을 참조하여 그에 따라 결정해야 한다. 중재인은 또한 관할당국이 검토조건에 명기한 기타자료(other resources)를 고려해야 한다..

15. 중재 결정

한명 이상의 중재인이 선임되는 경우, 중재결정은 중재인의 다수결에 의해 이루어진다. 검토조건에 달리 규정되지 않으면, 중재위원회 결정은 서면으로 이루어지며 근거법과 이유를 명기한다. 중재신청인 및 관할당국의 승인을 받아 중재결정을 공표할 수 있으며, 이 경우 당사자의 이름 및 기타 당사자를 식별할 수 있는 사항을 생략하고 중재결정은 공식적인 판례(no formal precedential value)가 아니라는 설명과 함께 편집된 형식으로 공표한다.

16. 중재결정의 통보기한

위원장이 사건을 검토하기 위한 정보를 모두 받았다고 관할당국 및 중재신청인에게 통보한

날로부터 6월 이내에 관할당국 및 중재신청인에게 중재결정을 통지해야 한다. 다만, 최종 중재인이 선임된 날로부터 2월 이내에 위원장이 관할당국 일방의 승인을 받아 다른 관할당국 및 중재신청인에게 사건을 검토하기 위해 필요한 자료를 모두 받지 못하였다고 통지하는 경우,

a) 통지한 후 2월 이내에 위원장이 필요한 정보를 받은 경우, 위원장이 정보를 받은 날로부터 6월 이내에 중재결정을 관할당국 및 중재신청인에게 통보해야 한다. 그리고
b) 위원장이 통지한 날로부터 2월 이내에 필요한 정보를 받지 못하는 경우, 관할당국이 달리 합의하지 않으면 정보를 나중에 받더라도 중재결정은 그 정보를 고려하지 않고 결정되며, 통지한 날로부터 8월 이내에 중재결정을 관할당국 및 중재신청인에게 통보해야 한다.

17. 해당기간 내에 결정을 통보하지 않는 경우

6 c)항 혹은 16항에 규정된 기간내에 결정이 관할당국에 통보되지 않는 경우 관할당국은 통보기한을 6월 이내 기간으로 연장하도록 합의하며, 합의하지 못하는 경우 6 c)항 혹은 16항에 규정된 기간 종료일부터 1월 이내에 상황에 따라 5항 또는 6 a)항에 의한 새로운 중재인을 선임한다.

18. 최종 결정

결정에 영향을 주는 25조 5항 위반, 검토조건 및 이 합의의 절차규정 위반으로 체약국 법원에 의해 결정을 적용할 수 없다고 판단되지 않는 한, 중재결정은 최종결정으로 본다. 위 이유로 결정을 적용할 수 없는 경우, 중재신청은 없었던 것으로 보며, 이에 따라 중재절차는 이루어지지 않은 것으로 본다. (단, 8항 정보교환 및 비밀준수 및 13항 비용의 경우는 제외)

19. 최종결정의 시행

관할당국은 결정통보후 6월 이내에 중재신청사건에 대한 상호합의를 하여 중재결정을 시행한다.

20. 중재결정이 없는 경우

6항, 15항, 16항 및 17항에도 불구하고, 중재신청이 이루어진 후 혹은 중재인이 관할당국 및 중재신청인에게 중재결정을 통보하기 전, 관할당국은 서면으로 중재인 및 중재신청인에게 검토조건에 명시된 미해결문제를 해결하여 사건을 상호합의절차에 따라 해결한 것으로 간주하므로 중재결정이 필요 없다는 사실을 서면으로 통지한다.

이 합의는 발효되는 즉시, 조약 25조 5항에 따라 이루어지는 모든 중재신청에 적용된다.

[합의서명일자]
[각 체약국 관할당국의 서명]

합의샘플의 일반적 방식

2. 상호합의절차에 사용되는 중재절차에는 다양한 방식을 사용할 수 있다. '독립의견방식(independent opinion approach)'으로 일컬어지는 방식에서, 중재인은 적용법규에 따라 당사자로부터 사실관계와 쟁점을 제출받고 서면으로 독립적 결정을 내리며 이 때 관련사실에 대한 분석 및 적용법규를 명시한다.

3. 또한 '최종최적대안(last best offer)' 혹은 '최종대안(final offer)' 방식에서, 각 관할당국은 관련문제 해결방안을 중재위원회에 제출해야 하며 중재위원회는 제출된 두 개의 방안 중 하나를 선택한다. 이들 방안에는 다양한 대안이 있을 수 있다. 예를 들면, 중재인은 독립된 결정을 할 수 있지만 서면으로 제시할 필요는 없으며 결론만 제시하면 된다. 어떤 적절한 방법을 선택할지는 결정해야 할 문제유형에 따라 다르다.

4. 합의샘플은 일반적으로 적용가능한 절차인 '독립의견방식'을 사용하지만, 특히 사실관계와 관련된 많은 사건에서 다양한 처리방식이 필요하다는 점을 인식하여 '최종 최적대안'이나 '최종대안'에 기초한 선택적 간이절차(streamlined process)를 규정한다. 따라서 관할당국은 상황에 따라 이러한 간이절차를 사용하도록 합의할 수 있다. 관할당국은 물론 여러 방식을 섞어 쓸 수 있는데, 일부상황에서 간이절차를 일반적으로 사용하면서 독립의견방식을 선택적으로 쓰거나 아니면 이들 방법 중 하나만 쓸 수 있다.

중재신청 (The request for arbitration)

5. 합의샘플 1항은 중재신청을 하는 방법을 규정한다. 중재신청은 사건에 관련된 관할당국의 일방에 서면으로 제출된다. 중재신청을 받은 관할당국은 신청후 10일 이내에 상대방 관할당국에 이를 통지해야 한다.

6. 25조 5항의 요건충족여부를 판단하기 위해, 양 체약국 국내 법원이나 행정심판에서 신청문제에 대한 어떤 결정도 없었다는 서류를 첨부해야 한다.

7. 중재절차는 상호합의절차에서 해결하지 못하는 사건을 처리하기 위한 상호합의절차의 연장이기 때문에, 신청대가를 요구하거나 중재진행과정에서 관할당국이 소비한 경비를 보상하도록 요구하는 것은 부적절하다. 비용을 부담해야 하는 행정해석이나 기타유형의 사전합의(advance agreements)를 위한 납세자신청과는 달리, 체약국간 분쟁을 해결하는 것은 체약국들이 비용을 부담해야 할 체약국의 통상적 의무이다.

8. 한 체약국 관할당국에 제출된 상호합의사건을 다른 체약국 관할당국에 제기한 날로부터

2년 이내에 중재신청을 할 수 없다. 합의샘플 2항은 이러한 목적으로 2항에 규정된 정보가 제공된 경우 상대방 체약국 관할당국에 사건이 제기된 것으로 본다고 규정한다. 따라서 2항은 요구되는 정보목록을 포함하는데 ; 일반적으로 상호합의절차를 개시하는데 필요한 정보 및 서류와 동일하다.

검토 조건

9. 합의샘플은 '검토조건을' 언급하는데, 이는 중재인이 해결해야 할 문제를 확정하기 위한 것이다. 검토조건은 중재위원회가 결정해야 할 문제에 대한 관할범위를 정한다. 이는 관할당국들이 중재신청인과 관할범위에 대하여 상의한 후 정해진다. 3항에 정한 기간 내에 관할당국이 검토조건을 합의하지 못하면, 절차를 진행하기 위해 다른 방법이 필요하다. 4항은 이러한 우발사태에 대하여 규정한다.

10. 검토조건은 일반적으로 특정문제에 국한하지만, 사건의 성격이나 문제의 상호관련성 때문에 관할당국이 전체사건(특정문제에 국한하지 않고)을 중재에 회부하도록 검토조건을 만드는 것도 가능하다.

11. 관할당국이 검토조건에서 달리 정하지 않으면 합의샘플에 정한 절차규정이 적용된다. 따라서 관할당국이 특정 사건에 대한 검토조건에서 절차규정이 아닌 추가규정을 정할 수 있다.

간소화된 절차 (Streamlined process)

12. 합의샘플에 정한 일반적 절차는 법리와 사실문제의 검토는 물론 법리와 사실문제가 뒤엉킨 경우도 검토할 수 있다. 일반적으로, 중재인은 논리에 의해 결정해야 한다. 결정이 이루어진 방법을 제시하는 것은 결정을 납득하는데 중요하다.

13. 그러나 일부 경우, 미해결문제가 주로 사실관계에 대한 것이어서 결정은 단순히 최종정리문서인 경우가 있다. 예를 들면, 각 당사자의 소득 및 공제비용에 대한 조정액의 결정이 있다. 이러한 상황은 이전가격사건에서 자주 발생되는데, 이 경우 미해결문제는 정상가격이거나 정상가격범위와 관련된다.(다만, 복잡한 사실관계가 얽힌 이전가격사건이 있을 수 있다.) ; 또한, 국내사업장의 존재에 대한 결정과 같이 유추적용(analogous principle) 해야 하는 사건이 있다. 일부 경우, 사실관계를 전제로 관할당국의 법리가 적용되는 결정을 하는 경우가 있다. 합의샘플 5항에 관할당국이 이러한 유형의 사건에 적용할 수 있도록 간소화된 절차를 규정한다. 이 절차는 소위 '최종최적방식' 혹은 '최종방식'의 중재형식으로, 합의샘플의 다른 절차규정에 우선하며 각 관할당국은 공동으로 선임한 중재인에게 검토조건에 있는 문제에 대한 각 관할당국의 답변을 제출해야 하고, 공동선임중재인은 단순히 제출된 답변 중 하나를 선택한다. 관할당국은 절차규정과 관련하여, 특정사건에 적용되는 검토조건을 통해 간소화된 절차를 고치거나 보충할 수 있다.

중재인 선정(Selection of arbitrators)

14. 합의샘플 5항은 특정사건을 위해 규정된 검토조건에 달리 정하지 않는 경우(예를 들면, 4항에 규정된 간소화된 절차를 선택하거나, 혹은 각 관할당국이 선임하는 한명 이상의 중재인을 규정하는 등) 중재인 선정방법을 규정한다. 보통, 양국 관할당국은 각각 한명의 중재인을 선임한다. 이러한 선임은 중재신청인이 검토조건을 받은 후 3월 이내에 이루어져야 한다.(관할당국이 정해진 기간내에 검토조건을 합의하지 못하는 경우 다른 기한이 적용된다.) 이렇게 선임된 중재인은 최종중재인이 선임된 때로부터 2월 이내에 의원장을 선임해야 한다. 관할당국이 해당기간 내에 중재인을 선임하지 못하거나, 선임된 중재인들이 제삼의 중재인을 해당기간 내에 선임하지 못하는 경우, 규정에 따라 'OECD조세정책및행정센터장'이 중재인을 선임한다. 물론, 관할당국은 이러한 드문 경우를 해결하기 위한 다른 방법을 규정할 수 있으며, 다만, 중재인선임의 장애를 해소하기 위해 독립적인 지명기관을 정하는 것이 중요하다.

15. 합의에 중재인에 대한 특별한 자격요건을 명시할 필요는 없는데, 중재인으로 활동할 자격있고 적절한 사람을 뽑는 것은 관할당국의 이익이 되고, 또한 중재인의 이익이 될 것이기 때문이다. 그런데, 선임절차를 빨리 하기 위해 자격있는 사람의 목록을 만드는 것은 가능하며, 이는 OECD 재무위원회에서 할 수 있는 일이다. 중요한 것은 중재위원장이 중재진행 중에 발생할 수 있는 절차문제, 증거채택문제, 업무진행문제 등에 경험이 있어야 하며, 또한 조세문제에 익숙해야 한다. 각국이 선임한 중재인들은 이러한 문제에 익숙할 것이기 때문에 이점이 있다. 따라서 사건에 직접적으로 관련되지 않는 정부공무원을 위원회에 선임하는 것은 가능하다. 중재인이 선임되면, 중재인 역할은 명백히 중립적이고 객관적인 입장에서 사건을 결정하는 것이다. 그는 더 이상 자신을 선임한 나라의 대변인으로 기능해서는 안 된다.

16. 합의샘플 9항은 양국 관할당국이 주로 사건 당사자의 협조결여로 2년 내에 상호합의에 실패했다고 합의하는 경우 중재인 선임을 연기할 수 있다고 규정한다. 이 경우, 합의샘플에 정한 방법은 관련정보를 중재인에게 제공하지 못하는 지연기간에 해당하는 기간동안 관할당국이 중재인 선임을 연기하는 것이다. 중재신청 제출시까지 필요한 정보를 제출하지 않는 경우, 정보제공의 지연기간에 해당하는 기한은 정보가 최종 제출될 때까지 연장된다. 그런데, 관할당국이 특정사건을 해결하는데 필요한 정보를 제공받지 못하면, 확보가능한 정보에 입각하여 사건을 해결할 수 있으며, 따라서 중재절차를 신청할 수 없다. 또한, 추가기간(예. 1년) 내에 관할당국이 문제를 적절히 판단하기 위한 필요정보를 제공받지 못하는 경우, 이 문제는 중재에 회부하지 않는다고 규정할 수 있다.

정보교환 및 비밀보장(Communication of information and confidentiality)

17. 중재신청문제를 해결하는데 필요한 정보를 중재인이 제한없이 보는 것이 중요하며, 동시에 관할당국에 제출된 정보에 적용되는 수준의 엄격한 비밀보장의무를 져야 한다. 이를

보장하기 위해 합의샘플 9항에 있는 제안방법은 중재인을 관할당국의 공식대표로 간주한다. 다만, 이는 비밀준수의무 위반사안에 적용하는 제재를 일반적으로 포함하는 조약의 관련규정(25조 및 26조) 및 체약국 국내법 규정의 적용목적에만 한정된다. 중재인을 관할당국의 공식대표로 선임하는 것은 전형적으로 지명서로 확인되지만, 국내법이 달리 규정하거나 중재인이 관할당국에 의해 선임되지 않는 경우 다르게 처리되어야 한다.

절차 및 증거채택규정 (Procedural and evidentiary rules)

18. 중재절차에 적용되지만 검토조건에 규정되지 않은 증거채택규정 및 기타 절차규정을 정하는 가장 단순한 방법은 중재인이 수시로 이 규정을 정하도록 하는 것이다. 이렇게 하면, 중재인은 이러한 문제를 다루는 국제상사위원회(International Chamber of Commerce) 규정 등 현재 적용되는 중재규정을 참조하여 정할 수 있다. 일반적 사항이지만 중재위원회가 결정을 내리는 근거가 되는 사실관계는 상호합의절차에서 확인된 것이어야 함을 절차규정에 명시할 필요가 있다. 사건초기에 확인되지 않는 사실관계인 경우에만 중재위원회가 특별히 확인할 수 있다.

19. 합의샘플 10항은 이러한 원칙에 따른 것이다. 따라서 중재회의의 일자와 형식은 상호합의나 검토조건에서 달리 정하지 않으면 중재인이 결정한다. 또한, 중재인은 중재신청된 문제를 판단하기 위해 필요한 모든 정보를 볼 수 있지만, 양국 관할당국이 접근할 수 없는 정보는 관할당국이 달리 합의하지 않는 한 중재인도 사용할 수 없다.

납세자의 보충적 분쟁해결절차 참여 (Taxpayer participation in the supplementary dispute resolution process)

20. 합의샘플 11항은 직접 혹은 대리인을 통해 중재를 신청한 사람은 중재인에게 서면으로 의견을 진술할 수 있으며, 중재인이 동의하면 중재회의 중에 구두진술을 할 수 있다.

실무적 준비 (Practical arrangements)

21. 중재절차를 실제로 진행하기 위해 여러 가지 실무적 준비가 필요하다. 이에는 회의장소, 중재진행언어 및 통역설비, 회의기록, 자료보관 등의 실무문제 등이 있다.

22. 중재회의를 위한 장소 및 집기비품 준비와 관련하여 가장 쉬운 방법은 중재가 최초 제기된 관할당국에 이 문제를 맡기는 것이다. 해당 관할당국은 중재절차를 진행하기 위한 행정직원도 또한 제공해야 한다. 이는 합의샘플 12항에 있는 방법이다. 이러한 목적으로, 해당 관할당국은 자신의 회의설비와 직원을 사용할 것이다. 그러나 양국 관할당국은 달리 합의할 수 있다. 즉, 제삼의 장소에서 회의를 하고 양국 관할당국 및 중재인이 참여하는 방법이 있을 수 있다.

23. 중재절차의 업무집행을 위해 제공된 행정직원은 중재절차와 관련된 모든 문제를 중재위원장에게만 보고한다고 규정된다.

24. 절차진행 언어와 통역설비를 제공할 것인지 여부 및 어떠한 통역설비를 제공할 것인지는 보통 검토조건에서 정해진다. 그런데, 통역이나 녹음은 절차가 개시된 이후 필요하다. 이 경우, 관할당국은 이에 대하여 합의할 수 있다. 합의가 없는 경우, 중재인은 관할당국의 신청 및 합의샘플 10항에 따라 통역이나 녹음을 할 것인지를 결정할 수 있다 ; 다만 이 경우, 해당비용은 신청당사자가 부담해야 한다. (아래 비용 참조)

25. 서류의 통지 및 작성 등과 같은 다른 실무문제들은 위와 비슷한 방법으로 처리된다. 따라서 이러한 문제들은 관할당국간 합의에 의해 결정되며 (이상적인 방법은 검토조건에 포함하는 것임), 이러한 합의가 없으면 중재인이 결정한다.

비용 (Costs)

26. 여러 가지 비용이 중재절차에서 발생되며, 이러한 비용을 누가 부담할 것인지를 명확히 해야 한다. 합의샘플 13항은 이러한 문제를 다루며, 관할당국이나 사건당사자가 특정비용을 통제할 수 있는 경우 그 당사자가 특정비용을 부담하고 기타비용은 양국 관할당국이 공평하게 부담한다는 원칙에 입각한다.

27. 따라서 각 관할당국은 및 중재신청인은 중재절차에 참여하는 비용을 각자 부담한다고 규정하는 것이 합리적이다. 이러한 비용에는 회의참가비용, 구두 혹은 서면으로 하는 입장표명 및 반박자료제출 비용이 포함된다.

28. 중재인에게 지급하는 수수료는 중재절차에서 발생하는 주요비용중 하나이다. 각 관할당국은 자신이 선임한 중재인(혹은 관할당국이 중재인을 선임하지 않아 OECD 조세정책 및 행정센터장이 임명한 중재인)의 보수 및 교통비, 통신 및 비서비용을 부담한다.

29. 그러나 각 관할당국이 선임하지 않은 중재인의 수수료 및 교통비, 통신 및 비서비용은 공평하게 배분한다. 관할당국은 보통 당해 중재인이 선임되는 때에 이 비용을 부담하기로 합의하며 이는 전형적으로 중재인 임명서에 기재된다. 수수료는 적절한 자격을 갖춘 전문가를 초빙할 정도로 충분해야 한다. 가능한 방법은 유럽연합중재조약(EU Arbitration Convention Code of Conduct.)에 정한 것과 비슷한 보수체계를 사용하는 것이다.

30. 중재사건이 최초 제기된 관할당국이 회의를 준비하고 행정직원을 제공해야 하는 경우, 중재절차진행에 필요한 행정직원 등 중재회의와 관련된 비용은 그 관할당국이 부담한다. (합의샘플 12항 참조) 대부분의 경우, 관할당국은 자신의 회의시설 및 직원을 사용하므로, 비용의 일부를 상대방 관할당국에 배분하는 것은 적절치 않다. '회의와 관련된 비용'에는 참가자들의 교통 및 숙박비는 명백히 포함되지 않는다. ; 이에 대하여는 위에서 검토하였다.

31. 납세자의 중재절차 참여로 인해 발생한 것이 아닌 기타비용은 관련비용을 부담하기로 합의할 경우 관할당국이 동일하게 부담한다. 이에는 관할당국이 제공하기로 합의한 통역 및 녹음관련 비용 등이 있다. 이러한 합의가 없는 경우, 특별비용 발생원인을 제공한 당사자가 그 비용을 부담한다.

32. 그런데, 합의샘플 13항에 언급한 것처럼 관할당국은 비용을 달리 배분하도록 합의할 수 있다. 이러한 합의는 검토조건에 포함되거나 검토조건 합의후 예상치 못한 비용이 발생될 때 합의될 수 있다.

적용 법원칙 (Applicable legal principles)

33. 관할당국이 합의에 도달하지 못하는 문제를 보면, 대부분 조약해석문제, 또는 9조 및 7조 2항의 정상가격원칙 적용문제이다. 합의샘플 14항에 규정된 대로, 조약해석문제는 '조약법에 관한 비엔나조약' 31조부터 33조에 규정된 해석원칙에 따라 OECD모델의 소개 28항부터 36.1항에 설명한 것처럼 수시로 개정되는 주석을 참조하여 중재인이 결정한다. 마찬가지로 정상가격원칙(arm's length principle) 적용문제는 OECD 이전가격지침(OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations)을 참조하여 결정한다. '조약법에 관한 비엔나조약' 32조는 조약해석에 있어 보충적 수단을 광범위하게 사용하도록 허용하므로, 중재인은 실무에서 조약규정해석을 위한 관련자료를 선정하는데 상당한 재량이 있다.

34. 대부분의 경우, 조세조약규정의 적용은 국내법 문제와 관련된다. 예를 들면, 6조 2항의 부동산 정의는 우선적으로 국내법상 용어의 정의에 따른다. 일반적 원칙으로, 중재인에게 순수한 국내법문제를 독립적으로 결정하도록 요구하는 것은 부적절하며, 검토조건에 포함되는 해결문제를 기술할 때 이러한 점을 고려해야 한다. 그런데, 국내법문제에 대한 법적 관점의 차이가 있을 수 있으며, 이 경우 해당분야의 전문가인 중재인에게 그 문제를 결정하도록 관할당국이 원하기도 한다.

35. 또한, 양해각서(memorandum of understanding)나 조세조약 발효이후 이루어진 상호합의(mutual agreement)와 같은 특정문건에 따라 조세조약규정을 해석하거나 적용하도록 관할당국이 합의하지만, 그 문건을 유추해석하는 데는 반대하는 경우가 있다. 이 경우, 관할당국은 검토조건에 그 문건에 대한 참조방식을 명시한다.

중재 결정 (Arbitration decision)

36. 합의샘플 15조는 한명 이상의 중재인이 선임되는 경우 중재결정은 중재인들의 단순 다수결로 이루어진다고 규정한다. 검토조건에서 달리 정하지 않으면, 결정은 서면으로 이루어지며 근거법과 결정에 대한 이유를 명기한다. 중재인이 결정에 이른 이유를 설명하는 것이 중요하다. 결정을 하게 된 방법(method)을 설명하는 것은 관련 당사자들이 결정을 이의없이

받아들이는데 중요하다.

37. 16항에 따라, 중재결정은 중재위원장이 관할당국 및 중재신청인에게 사건검토에 필요한 모든 정보를 받았다고 서면으로 통지한 날로부터 6월 이내에 관할당국 및 중재신청인에게 통지된다. 그러나 최종 중재인이 선임된 날로부터 2월 이내에 관할당국 일방의 동의를 받아 중재위원장은 다른 관할당국 및 중재신청인에게 사건검토를 시작하는데 필요한 모든 정보를 받지 못했음을 서면으로 통지할 수 있다. 이 경우, 필요한 정보를 중재위원장에게 보내는데 추가적으로 2월 기한을 줄 수 있다. 2월 이내에 위원장이 그 정보를 받지 못하는 경우, 관할당국이 달리 합의하지 않으면 그 정보를 고려하지 않고 이후 6월 이내에 결정을 할 수 있다고 규정한다. 한편, 2월 이내에 위원장이 정보를 받는 경우, 그 정보를 결정에 고려되며 정보를 받은 후 6월 이내에 결정이 통지된다.

38. 중재인이 중재결정을 하지 못하거나 하지 않는 예외적인 상황에 대처하기 위해, 정해진 기한내에 결정이 통지되지 않는 경우 관할당국은 중재결정을 하기 위한 기간을 연장하도록 합의하거나 혹은 1월 이내에 이러한 합의에 도달하지 못하는 경우 사건을 담당할 새로운 중재인을 선임하도록 17항은 규정한다. 새로운 중재인을 선임하는 경우, 중재절차는 당초 중재인이 선임된 때로 환원되어 새로운 중재인에 의해 계속 진행된다.

결정의 공개 (Publication of the decision)

39. 상호합의절차에 따라 이루어진 개별사건에 대한 결정은 일반적으로 공개되지 않는다. 그러나 합리적인 중재결정사건의 경우, 결정공개로 중재절차의 투명성을 제고할 것이다. 또한, 중재결정은 어떤 의미로든 공식적인 기판력(formal precedent)을 갖지는 않지만 이러한 자료의 공개로 추가적인 분쟁을 방지하고 동일문제에 대한 통일적인 접근을 유도하는 등 다른 사건의 해결에 영향을 줄 수 있다.

40. 그러므로 합의샘플 15항은 결정의 공개가능성에 대하여 규정한다. 그러나 이러한 공개는 양국 관할당국 및 중재신청인이 동의하는 경우에만 이루어진다. 또한, 관할당국에 통보된 정보의 비밀보장을 유지하기 위해, 당사자의 이름이나 기타 당사자를 식별하는데 도움을 주는 요소들을 공개해서는 안 된다.

결정의 시행 (Implementing the decision)

41. 관할당국이 해결할 수 없는 문제에 대해 중재절차에서 구속력 있는 해결책을 제시하면, 관할당국은 중재결정을 반영하는 상호합의를 하여 사건의 직접당사자에게 통보한다. 추가적인 지연을 방지하기 위해 통보된 해결책을 반영하는 상호합의는 결정통보일로부터 6월 이내에 이루어져서 납세자에게 통지된다. 이것이 합의샘플 19항에 규정된 내용이다.

42. 25조 2항은 각 관할당국은 국내법상 제척기간에도 불구하고 체결된 상호합의를 시행해

야 할 의무가 있다고 규정한다. 또한, 25조 5항은 중재결정은 양 체약국을 구속한다고 규정한다. 그러므로 합의에 따른 납세자 과세가 이루어지지 않거나 상호합의결과에 반영된 중재결정을 시행하지 않으면 조세조약에 반하는 과세에 해당하며, 이 경우 부당한 과세를 당한 사람은 국내법상 불복절차를 통해 혹은 25조 1항에 따른 새로운 상호합의신청을 통해 구제받을 수 있다.

43. 합의샘플 20항은 중재결정이 이루어지기 전에 중재에 회부된 미해결문제를 관할당국이 해결할 수 있는 경우를 다룬다. 중재절차는 상호합의절차에서 해결할 수 없는 문제를 처리하는 예외적 방법이므로, 관할당국이 스스로 이러한 문제를 해결할 수 있다면 그러한 예외적 방법을 쓰지 않는 것이 적절하다. 관할당국은 중재결정이 이루어지지 않았다면 언제든 미해결문제에 대한 해결책에 합의할 수 있다.

26조에 대한 주석
정보교환 관련

Ⅰ. 서 문

1. 양 체약국들의 세무당국간 협조에 관한 규정을 이중과세회피를 위한 조약에 포함하는 데는 상당한 이유가 있다. 첫째 이유는 조약 원칙의 적용과 관련된 사실들을 파악하기 위하여 행정적 협조를 하는 것이 바람직하기 때문이다. 또한, 국제적 경제관계가 더욱 확대됨에 따라, 조약의 특정조문의 적용에 의문이 없다해도, 국내세법 집행의 기초로서 상호간 정보교환에 대한 체약국의 관심은 더욱 커지고 있다.

2. 그러므로 현행 조문은 조약의 대상이 되는 조세와 관련하여 체약국 국내세법의 집행과 조약의 해당규정의 적용에 대한 적절한 근거를 마련하기 위해, 가능한 한 광범위하게 정보가 교환되어야 한다는 원칙을 구체화하고 있다. 이 조의 본문에서, 정보가 비거주자에 대한 자료를 포함할 수 있고 2조에 열거되지 않은 조세의 집행과 강제절차와 관련이 될 수 있기 때문에 정보교환은 1조 및 2조에 의하여 제한되지 않음을 분명히 하고 있다.

3. 조세징수를 위한 행정협조의 문제는 27조에서 다루어지고 있지만, 조세징수목적의 정보교환은 26조에서 규정한다.(27조 주석 5항 참조) 마찬가지로 상호합의절차는 25조에서 규정하지만 상호합의절차를 위한 정보교환은 26조에서 규정한다.(25조 주석 4항 참조)

4. 2002년에 재무위는 26조를 전반적으로 검토하여 각국의 현행 실무와 부합되는지를 확인하였다. 또한 OECD 효과적 정보교환을 위한 국제포럼작업반에 의해 마련된 '조세문제에 대한 정보교환 모델협정(Model agreement on exchange of information on tax matters)' 및 '조세목적상 은행정보 접근방법의 개선(Improving access to bank information for tax purposes[39]) 보고서의 은행정보접근을 위한 기준과 같은 최근동향도 참고 하였다. 이 결과, 2005년 모델조약 조문과 주석에 몇 가지 변경이 이루어졌다.

4.1 조문에 대한 변경은 대부분 본질적인 변화를 의미하는 것이 아니라, 명쾌한 해석을 위해 것이다. 예를 들면, '필요한(necessary)' 대신 '관련되는 것으로 보이는(foreseeably relevant)'으로 바꾸거나 1항에 '집행(administration) 혹은 강제집행(enforcement)'를 포함시킨 것은 조세문제에 대한 정보교환 모델협정과의 일관성을 유지하기 위한 것이며 조문의 효과를 변경하기 위한 것은 아니다. 4항은 이전에 주석(참조 19.6)에 있던 일반적 해석을 조문에 새롭게 넣은 것이다. 5항은 대부분의 OECD 회원국들이 광범위하게 적용하고 있는 실무관행(참조 19.10)을 추가한 것이다. 그렇지만 2항에 포함시킨 '혹은 위 기관의 감사기관(or the oversight of above)'은 이전규정을 수정하고 있다.

39 OECD, Paris, 2000.

4.2 주석 또한 상당히 보완되었다. 이러한 보완은 부분적으로 조문에 4항과 5항을 포함하였기 때문이다. 연구의 진전상황과 국가관행을 반영하여 변경이 있었고, 상당부분은 조문 해석에 있어 의문점을 해소하기 위해 변경되었다.

4.3 26조의 일부 규정의 해석에 대한 최근의 발전과 지속적인 정교화 작업을 감안하여 26조의 조문과 주석이 2012년 대폭적으로 개정되었다. 26조 2항은 관할당국들이 받은 정보를 양국의 법에 따라 다른 목적으로 사용하는 것을 허용하고 제공국의 관할당국이 그러한 사용을 승인하는 경우 다른 목적으로 사용하는 것을 허용하도록 개정되었다. 이는 이전에 주석 12.3항의 선택조항에 포함되었다.

4.4 일반적 정의(5항 참조), 조사나 범칙조사 대상 납세자의 확인과 관련한 표현(5.1항 참조), 납세자그룹과 관련한 요청에 대한 표현(5.2항 참조), 새로운 사례(8항 및 8.1항의 e)부터 h)까지 참조)를 추가하여 '예상되는 관련성(foreseeable relevance)'의 기준과 '정보사냥(fishing expeditions)'이란 용어의 해석을 발전시키기 위해 주석을 추가하였다. 주석은 또한 관할당국이 다른 합의를 하지 않는 한 정보를 제공해야 하는 시한을 넘길 수 있는 선택적 기준을 규정하며(10.4항부터 10.6항 참조), 상호주의원칙에 따라 한 체약국이 은행정보에 접근하거나 교환하는 등의 국내법이나 실무에서 일반적으로 예견되지 않은 5항에 따른 수단을 사용하는 경우, 이에 상응하여 그 국가는 상대방 체약국에 유사한 정보를 요청할 권리가 있다고 규정한다(15항 참조). 다른 사항들을 명확하게 하기 위해 3, 5.3, 6, 11, 12, 12.3, 12.4, 16, 16.1 및 19.7항이 추가되었다.

Ⅱ. 조문의 규정에 대한 주석

1항

5. 정보교환에 대한 주요원칙은 이 항의 첫째 문장에 포함되어 있다. 체약국 관할당국은, 국내법 적용의 경우 조약 조문이 적용될 소지는 없지만, 체약국의 모든 조세와 관련하여 조약규정과 체약국 국내법 규정의 올바른 적용을 보장하는데 관련될 것으로 예상되는 정보를 교환한다. '예상되는 관련성(foreseeable relevance)' 기준은 조세문제와 관련한 정보교환의 범위를 가능하면 넓히기 위한 의도인 동시에, 한편으로는 체약국들이 마음대로 해당 납세자의 세무문제와 관련이 없는 정보를 요청하거나 '정보사냥(fishing expeditions)을 하지 못한다는 점을 분명히 하기 위한 것이다. 요청에 따른 정보교환의 경우, 요청을 하는 때에 요청정보가 관련성이 있어야 한다는 합리적 가능성이 있다는 것이 원칙이다. ; 정보가 제공된 후에 실제로 관련이 된다고 입증할 필요는 없다. 그러므로 진행중인 조사에 대한 정보의 적정성에 대한 확실한 평가가 정보수취 후에 이루어질 수 있는 경우에도 요청을 거절할 수 없다. 관할당국은 요청정보의 내용, 요청을 하게 된 상황이나 요청정보의 예상되는 관련성이 확실하지 않은 경우 요청국가와 상의하여야 한다. 그렇지만, 요청국가가 요청정보의 예상되는 관련성에 대하여 설명을 하였다면, 요청받은 국가는 그 정보가 진행 중인 조사나 범칙조사와 관련성이 없다고 믿는다는 이유로 요청을 거절하거나 요청받은 정보를 지체할 수 없다. 요청받은 국가가 요청정보의 일부가 예상할 수 있는 관련성이 있는지 의문스럽다고 생각하

는 경우, 관할당국들은 상의하여야 하며 요청받은 국가는 요청국가에 이러한 사실들에 대하여 예상할 수 있는 관련성을 명백히 하도록 요구할 수 있다. 동시에, 1항은 요청받은 국가가 정보사냥, 즉 진행 중인 자료요구나 조사에 명백한 관련성이 없는 사안에 해당하는 추정에 따른 요청(speculative requests)에 대하여 정보를 제공할 의무를 부여하는 것은 아니다.

5.1 조세문제에 대한 정보교환합의모델[40]에 따른 정보교환의 경우, 정보요청은 조사나 범칙조사 대상 납세자의 이름이나 주소(또는 양자)를 제공하지 않기 때문에 정보사냥에 해당하지 않는다. 이름이 다르게 기재되거나 이름이나 주소에 대한 정보가 다른 형식으로 표시되는 경우에도 마찬가지로 정보사냥에 해당하지 않는다. 그러나 요청국가가 조사나 범칙조사 대상인 납세자의 이름이나 주소를 제공하지 않는 경우, 요청국가는 납세자를 특정하기에 충분한 다른 정보를 포함해야 한다. 또한, 1항에서 요청에 정보를 보유할 것으로 인정되는 사람의 이름이나 주서를 포함하도록 요구하지는 않는다. 사실상, 정보가 얼마나 구체적으로 그 사람과 관련이 있는지의 문제는 보통 26조 3항의 a)목과 b)목의 범위에 해당하는 문제이다.

5.2 '예상되는 관련성(foreseeable relevance)'의 기준은 한 납세자(이름이나 다른 기준에 의해 식별되는)나 여러 납세자(이름이나 다른 기준에 의해 식별되는)와 관련된 사안에서 모두 충족되어야 한다. 한 체약국이 법에 다라 일련의 특정그룹의 납세자를 조사하는 경우, 그 조사와 관련된 요청은 보통 국내세법의 '행정행위 또는 집행'에 해당하므로 '예상되는 관련성'의 기준을 충족한다면 1항의 요건에 맞는 것이다. 그렇지만, 납세자그룹과 관련한 요청이 개별적으로 구분되지 않는 경우, 그 요청이 정보사냥이 아닌지 확인하기가 쉽지 않은데, 대부분의 경우 무작위적이거나 추정에 따른 요청방식을 따르지 않을 수 없으므로 요청국가는 특정 납세자의 사건과 진행중 조사를 직접 연관시킬 수 없기 때문이다. 그러므로 이 경우, 요청국가가 납세자그룹의 구체적인 내용과 요청을 하게 된 특별한 상황과 사실관계, 적용법에 대한 설명, 명백한 사실근거에 따라 정보를 요청한 납세자들이 법을 위반하였다고 믿는 이유를 제공해야 한다. 또한, 요청정보가 납세자그룹의 납세의무를 판단하는데 도움이 된다는 점을 보여주어야 한다. 8항 h)목의 사례에서 설명하였듯이, 집단적 요청의 경우 제3자가 필연적인 것은 아니지만 보통 납세자그룹의 의무위반에 적극적으로 기여하는 경우가 있으며, 이 경우 그러한 상활을 요청에서 설명하여야 한다. 또한, 8.1항 a)목의 사례에서 설명하였듯이, 단순히 비거주자에 대한 금융서비스의 제공을 기재하고 그 비거주자 고객들의 의무위반의 가능성만을 언급한 그룹정보요청은 예상되는 관련성의 기준을 충족하지 못한다.

(5.후단에서) 5.3 체약국들은 조약을 벗어나지 않는 범위에서 효과적인 정보교환을 위해 다른 방식의 예상되는 관련성의 기준을 합의할 수 있다.('관련될 것으로 예상되는'을 '필요한', '관련되는' 또는 '관련될 수 있는'으로) 정보교환 범위는 일반원칙과 피고 및 증인의 권리를 규정한 사법절차상 법규정을 벗어나지 않는 모든 조세문제를 포함한다. 또한 조세범에 대한 정보교환은 사법공조를 위한 양자조약이나 다자조약에 근거하여 이루어질 수 있다.(조세범죄에 적용되는 한도 내에서) 조약의 틀 속에서 정보교환을 지속하기 위해, 관련 국내세법상 과세가 조약에 반하지 않는 한에서만 정보가 제공되도록 정보교환의 한계가 설정되어 있다.

40 주석 58항 참조

(5.1에서) 5.4 1항에 의한 정보는 납세자의 개별적 정보에 국한하지 않는다. 관할당국은 또한 조세행정이나 납세자의 신고제고를 위한 다른 민감한 정보를 교환할 수 있는데, 예를 들면 분석방법, 조세회피나 탈세 책략 등이다.

(5.2에서) 5.5 26조에 규정된 정보교환의 협조여부는 체약국간의 국제적 합의나 기타 협정의 규정을 제한하거나 그러한 합의 등에 의해 제한되지 않는다. 관세적용과 관련한 정보교환은 다른 국제조약에 근거하므로, 그러한 특별조약의 규정이 일반적으로 우선하며 실무상 관세와 관련된 정보교환은 이 조문을 따르지 않는다.

6. 아래의 예는 위 5, 5.1. 5.2항에서 다루어진 원칙을 분명히 하기 위한 것이다. 7항 및 8항에 언급된 사례에서, 26조 1항에 따라 정보교환이 이루어질 수 있다. 8.1항에 언급된 사례에서 다른 정보가 더 없다면 체약국들은 정보요청에 대하여 정보를 제공할 의무가 없다. 이들 사례는 단지 예시적인 것이다. 정보교환을 제한하기 위한 것이 아니라 가능하면 폭넓게 정보교환을 허용하기 위한 26조의 중요한 목적을 염두에 두고 이들 사례들을 보아야 한다.

7. 조약의 적용

a) 12조를 적용할 때, 수익자(beneficiary)가 거주하는 A국은 지급인이 거주하는 B국에 지급된 사용료 금액에 대한 정보를 요청할 수 있다.
b) 역으로, 12조에 규정된 공제를 허용하기 위하여, B국은 A국에게 지급금액의 수취인이 실제로 A국의 거주자인지와 사용료의 수익자인지를 질문할 수 있다.
c) 또한, 여러 국가들내의 특수관계기업들 간에 과세소득을 적절히 배분하거나 또는 상대방 체약국 기업이 보유하는 한 체약국내 국내사업장에 귀속되는 소득을 결정하기 위해 정보가 필요할 수 있다.(23조 7, 9, 23항 참조)
d) 정보는 25조를 적용하기 위해 요청될 수 있다.
e) 16조 및 23.a조를 적용함에 있어, 근로자가 거주하는 A국은 183일 이상 근무하는 B국에게 A국에서 과세상 공제되는 금액을 알려주어야 한다.

8. 국내법의 집행

a) A국의 회사가 B국의 독립회사에 제품을 공급하고 있다. 국내법 규정을 올바로 적용하기 위하여 A국은 어떤 가격을 B국의 회사가 그 상품에 대하여 받는지 B국으로부터 알고자 한다.
b) A국의 회사는 C국(가상의 저세율 국가)의 회사를 통하여 B국의 회사에 제품을 판다. 그 회사들은 특수관계회사일수도 아닐 수도 있다. A국과 C국간 혹은 B국과 C국간에는 어떤 조약도 없다. A국과 B국간의 조약에 따라, A국은 자국내에 소재한 회사에 의해 발생된 소득에 대한 국내법규정의 올바른 적용을 보장하기 위하여, B국에 B국의 회사가 얼마의 가격을 제품에 대하여 받는지 질문할 수 있다.
c) A국은 자국내 소재 회사에 대한 과세목적상, A국과 B국간의 조약에 따라, A국 회사가 설정한 가격과 직접 비교검토하기 위하여 A국 회사와 사업관계가 전혀 없는 B국의 회사나 그룹회사들에 의해 설정된 가격에 관한 정보를 질문할 수 있다(예. 지배적 위치에 있는 회사나 그룹회사들에 의해 부담되는 가격). 이 경우, 정보교환은 사업 및

기타 비밀과 관련하여 특히 2항 c목 규정 때문에 어렵고도 미묘한 문제일 수 있다.

d) B국 거주자인 회사의 수행용역에 대해 A국 소재 회사가 청구한 부가가치세 환급신청을 확인하기 위해 A국은 B국의 회사 장부와 증빙에 용역원가가 정당하게 반영되어 있는지 정보요청을 한다.

e) A국의 세무당국은 X씨의 세무문제에 대한 세무조사를 한다. 조사에 따라 세무당국은 X씨가 B국의 B은행에 신고하지 않은 은행계좌를 하나 이상 가지고 있다는 단서를 확보한다. 그러나 A국은 경험상 그 은행계좌가 추적을 피하기 위해 실질귀속자의 친인척 명의로 보유될 것으로 예상한다. 이에 따라, A국은 X씨가 실질귀속자인 B은행의 모든 계좌와 배우자 E, 자녀 K 및 L이 보유하는 모든 계좌에 대한 정보를 요청한다.

f) A국은 일정 연도에 자국내에서 발생한 외국 신용카드에 대한 모든 거래정보를 입수한다. A국은 그 자료를 분석하여 해당 연도 중의 거래빈도, 거래유형 및 거래형태로 보아 카드보유자가 A국의 세무상 거주자로 추정되는 모든 신용카드번호를 식별하였다. A국은 국내세무행정에서 가능한 일반적인 정보자료를 사용하여서는 그 이름을 확보할 수 없는데, 해당정보는 A국에서는 개인이 소유하거나 통제할 수 없기 때문이다. 신용카드번호로 보아 그 카드들의 발행자는 B국의 B은행이다. 질문 및 조사에 따라, B국에 조사과정 중에 확인된 특정 카드들의 소유자 및 그 카드들의 서명권을 가진 다른 사람들의 의 이름, 주소 및 생년월일에 대한 정보를 요청한다. A국은 관련된 개인신용카드번호를 제공하며, 요청정보가 조사와 관련하여, 더 일반적으로 세법의 집행과 관련하여 예상되는 관련성이 있다는 사실을 보여주는 위와 같은 정보를 제공한다.

g) A국의 거주자인 A사는 B국의 비상장회사 B에 의해 소유되고 있다. A국의 세무당국은 A사의 관리인 X, Y 및 Z가 B사를 직간접적으로 소유하고 있다고 의심한다. 만약 그렇다면, B사가 A사로부터 받은 배당은 A국의 해외자회사과세규정에 따라 거주 주주인 이들 관리인의 손에서 과세될 수 있다. 이러한 의심은 A사의 이전 근로자가 A국 세무당국에 제공한 정보에 군거한 것이다. 이러한 혐의에 대하여 A사의 관리인들은 B사에 대한 지분이 전혀 없다고 주장한다. A국 세무당국은 B국에 대한 소유정보를 확보하기 위해 가능한 모든 국내수단을 동원한다. 이에 따라 A국은 B국에 B사의 소유자가 X, Y, Z인지에 대한 정보를 요청한다. 또한, 이러한 경우 껍데기회사(shell companies)나 대리인주주들을 통해 소유권을 보유하는 경우가 많으므로 A국은 B국에 X, Y, Z이 B사에 간접적으로 소유권을 보유하는지 에 대한 정보를 요청한다. B국이 X, Y, Z이 그러한 간접적 소유권을 보유하는지 판단할 수 없는 경우, 조사를 계속할 수 있도록 주주에 대한 정보만 요청될 수 있다.[41]

h) 금융용역 제공자 B는 B국에서 설립되었다. A국의 세무당국은 B가 잘못된 정보를 사용하여 A국 거주자에게 금융상품을 판매하고 있는 것을 발견하였는데, 그 상품에 소득을 축적하면 A국의 소득세 부담을 제거할 수 있다고 선전하고 있다. 그 상품은 투자를 관리하는 B를 통해 계좌를 개설하여야 한다. A국의 세무당국은 납세자 주의사

41 B국이 사실을 파악하여 주주정보의 일부가 예상되는 관련성이 있는지를 질문하는 경우, 관할당국들은 상의하여야 하며 B국은 5항에서 검토한 바와 같이 그 사실에 비추어 볼 때 예상되는 관련성을 명백히 하도록 A국에 요구할 수 있다.

항을 공표하여 그 상품에 대한 모든 납세자에게 경고하고 그 상품은 광고된 것과 같은 조세효과가 없으며 그 상품에서 발생한 소득은 신고되어야 한다는 점을 분명히 하였다. 그럼에도 불구하고 B는 웹사이트에서 그 상품을 계속 판매하고 있으며, A국은 B가 또한 자문인들의 네트웍을 통해 그 상품을 판매하고 있다는 증거를 가지고 있다. A국은 이미 그 상품에 투자한 거주자들을 여럿 발견하였으며, 그들 모두는 투자소득을 신고하지 않았다. A국 세무당국은 그 상품에 투자한 거주자의 신원에 대한 정보를 확인하기 위해 국내적 수단을 모두 사용하였다. A국은 B국에 B에 계좌를 가지고 그 금융상품에 투자한 모든 A국 납세자에 대한 정보를 요청한다. 이러한 요청에서 A국은 금융상품의 내역과 조사상황을 포함하여 위와 같은 정보를 제공한다.

8.1 정보요청에 대하여 체약국이 정보를 제공할 의무가 없어 어떠한 정보도 제공되지 않는 상황

a) B은행은 B국에 설립된 은행이다. A국은 거주자의 전세계소득에 대하여 과세한다. A국의 관할당국은 B국의 관할당국에게 B국의 B은행에 계좌를 가지거나, 계좌에 대한 서명권을 가지거나, 실질적 권리를 가지는 A국의 거주자의 이름, 생년월일 및 계좌잔액(그 계좌에 있는 모든 금융자산에 대한 정보를 포함하여)을 제공할 것을 요청한다. 요청서에는 B은행이 상당히 많은 외국인계좌를 가지고 있는 것으로 알려져 있다고 기술하지만 다른 추가적인 정보는 없다.

b) B사는 B국에 설립된 회사이다. A국은 A국의 거주자인 B사의 주주들 모두에 대한 이름과 그 주주들에게 지급한 배당에 대한 모든 정보를 요청한다. 요청받은 국가 A는 B사는 A국에서 상당한 사업활동을 수행하므로 A국 거주자인 주주들이 있을 수 있다는 점을 지적한다. 요청서에서 납세자들이 국외원천 소득이나 자산을 종종 신고하지 않는다는 것은 잘 알려져 있다는 점을 적시한다.

9. 1항에 기술된 원칙상 3가지 서로 다른 방식으로 정보가 교환되어질 수 있다:

a) 요청에 의하여, 이는 특별한 경우를 상정하는 것으로서, 다른 국가에 대해 정보를 요청하기 전에 먼저 국내과세절차상 이용 가능한 통상적인 정보원천이 우선적으로 활용되어야 한다는 점이 이해되어야 함;

b) 자동적으로, 예컨대 한 체약국에 원천을 갖고 다른 체약국에서 수취되는 하나 혹은 여러 유형의 소득에 대한 정보가 다른 국가에 체계적으로 전달되는 경우 [국제적으로 조세식별번호의 사용에 대한 OECD 총회권고 C(81)39/결의안(1997.3.13), 조세목적상 정보의 자동교환에 대한 OECD 표준양해각서의 사용에 대한 권고 C(2001)28/결의안(2001.3.22.)]

c) 자발적으로, 예컨대 특정 조사를 통하여 다른 국가에서 관심을 가질 것으로 여겨지는 정보를 취득한 국가의 경우.

9.1 이러한 세가지 교환방식(요청시, 자동 및 자발적)은 또한 섞여질 수 있다. 또한 이 조문은 정보교환이 이 방식으로만 이루어져야 한다고 제한하는 것은 아니며, 체약국들은 동시조사, 해외조사 및 산업전반에 대한 정보교환 등과 같이 양 체약국의 관련 있는 정보를 획득

하는 다른 수단을 활용할 수 있다. 'OECD회원국간의 세무정보 교환: 현행 실무에 대한 연구'란 책자에서 이 방법들이 전부 소개되고 있고, 요약하면 아래와 같다:

- 동시조사(simultaneous examination)는 둘 이상의 당국이 자국영토에서 공통 이해관계나 관련이 있는 납세자의 세무사항에 대하여 동시에 조사하여, 관련 획득정보를 교환하는 것임(동시조사의 착수에 대한 OECD 합의모델에 대한 OECD 위원회의 권고, C(92)81, 1992. 7. 23);
- 해외조사(tax examination abroad)는 요청국가 관할당국 대표의 출장을 통해 정보를 획득하도록 한다. 한 체약국은 국내법에서 허용되는 정도까지 상대방 체약국의 권한있는 대표가 한 체약국에 입국하여 개인을 면담하거나 그 사람의 장부나 증빙을 조사하도록 할 수 있다. 혹은 한 체약국의 관할당국에 의해 진행되는 그러한 면담이나 조사에 입회하도록 할 수 있다. 이 때 구체적인 절차는 양국간에 합의된 바에 따른다. 이는 한 체약국 납세자가 다른 체약국에 증빙 등을 보관할 수 있는 경우 이러한 요청이 이루어진다. 이런 유형의 협조는 상호주의 원칙하에 제공된다. 외국 세무공무원에게 제공되는 권리의 범위는 국가들의 법과 관행에 따라 다르다. 예를 들면, 자국 영토내에서 외국 세무공무원은 적극적 수사나 조사를 하지 못하는 나라들이 있다; 또한 납세자가 동의하는 때에만 이런 활동이 가능한 국가들도 있다. 조세문제의 상호행정협조에 대한 Europe/OECD 합동회의는 상호행정협조조약 9조에 해외세무조사를 특별히 규정하고 있다.
- 산업전반에 대한 정보교환은 납세자 개인에 대한 것이 아니라 전체적인 경제분야에 대한 특정 세무정보(즉 정유나 제약산업, 은행분야 등)의 교환이다.

10. 조약에 합의된 정보교환이 궁극적으로 효력을 발생하는 방법은 체약국들의 관할당국에 의하여 결정될 수 있다. 예를 들면, 체약국들은 시의적절한 정보를 제공하고 정보교환의 질을 높이기 위해 적절한 보안시스템을 포함한 전자적, 혹은 기타 정보통신기술을 사용하는 경우가 있다. 국내법에 따라 정보보호법을 준수해야 하는 체약국은 교환되는 개인정보의 보호에 대한 규정을 양자조세조약에 포함한다. 개인정보의 자동처리에 있어 정보보호는 개인의 권리와 기본적 자유와 관련되며, 특히 사생활보호권(right to privacy)과 관련된다. 이와 관련하여 개인정보의 자동처리와 관련한 개인보호에 대한 유럽연합조약을 참조(1981,1,28)

10.1 2000년 이전에, 이 항은 2조의 일반원칙에 따라 조약에 포함되는 조세와 관련된 정보의 교환 및 교환된 정보의 사용만을 규정하였다. 조문을 만들 당시, 조약상 포함되지 않는 판매세(sales tax)의 과세에 대한 정보요청을 받은 국가는 이에 응하지 않아도 되도록 하였다. 이 후, 이 조항은 체약국, 정치적 하부조직, 지방자치단체 등이 부과한 모든 조세에 대해 정보교환을 하도록 개정되어, 모든 조세에 대해 교환정보를 사용가능케 하였다. 그러나, 어떤 국가들은 조약 2조의 일반원칙에 따라 조약에 포함되지 않는 조세에 대하여 정보를 교환할 입장이 아니거나, 조약상대방으로부터 획득한 정보를 사용할 입장이 아닐 수 있다. 이런 국가들은 조약 26조 1항의 범위를 조약에 포함된 조세로 제한할 수 있다.

10.2 어떤 경우에는, 한 체약국이 증거목적으로 혹은 법적 요건에 따라 특정한 형태의 정보를 받고자 할 수 있다. 이에는 증인의 진술 및 원본대조사본 등이 있다. 체약국들은 되도록

이면 이러한 요청에 맞게 일을 처리해야 한다. 3항에 따라 요청받은 국가는 요청된 형식을 알지 못하거나 법이나 행정실무상 용인되지 않는 경우에는 이러한 특정형식의 정보제공을 거부할 수 있다. 이렇게 요청형식으로 정보를 제공하지 않는다 해도 정보제공의 의무를 위반한 것이 아니다.

10.3 조세조약에 해당정보의 협조가 규정되어 있고 조약이 발효된 경우, 조약발효 이전에 존재하던 정보의 교환에도 당연히 26조의 규정이 적용된다. 그러나 체약국들은 이러한 경우 어느 정도까지 조약이 적용될 것인지를 명확히 할 필요가 있는데, 특히 조세조약의 규정이 일정시점 이후에 발생되거나 부과되는 조사에 대하여 적용되는 경우 필요하다.

10.4 체약국들은 정보제공에 대한 시한을 합의함으로써 이 조문에 따른 정보교환의 신속성과 시의적절성을 증진하려고 할 것이다. 체약국들은 조문에 아래와 같은 조항을 추가하여 그렇게 할 수 있다.

> 6. 체약국들의 관할당국들은 이 조에 따른 정보제공에 대한 시한을 합의할 수 있다. 그러한 합의가 없는 경우 정보는 다음과 같은 시한 내에 가능하면 빨리 제공되어야 하며, 다만 법적 장애로 지연되는 경우에는 예외이다.
> (a) 요청받은 국가의 세무당국이 이미 요청한 정보를 보유하는 경우, 정보요청을 받은 때로부터 2달 이내에 상대방 체약국에게 그 정보를 제공하여야 한다.
> (b) 요청받은 국가의 세무당국이 요청정보를 가지고 있지 않은 경우, 정보요청을 받은 때로부터 6달 이내에 상대방 체약국에게 그 정보를 제공하여야 한다.
> 이 조문의 다른 요건을 충족하는 경우, 이러한 시한 이후에 정보가 제공되는 경우에도 그 정보는 이 조문의 규정에 따라 제공된 것으로 본다.

10.5 위 10.4항에 언급된 제안규정 6항의 a) 및 b)는 관할당국이 더 짧거나 긴 다른 합의를 하지 않는 한 시한으로 적용되는 기준이 된다. 기준시한은 요청받은 국가의 세무당국이 이미 요청정보를 보유하는 경우에는 요청받은 때로부터 2개월이 되고, 다른 경우에는 6개월이 된다. 기준시한이나 달리 합의된 시한에도 불구하고, 관할당국들은 사안마다 다른 합의를 할 수 있는데, 시간이 더 필요하다고 합의하는 경우가 있을 수 있다. 이는 요청이 그 성격상 복잡한 경우이다. 이러한 경우, 요청국가의 관할당국은 요청받은 국가의 관할당국의 기한연장 요청에 대하여 불합리하게 거부하여서는 안 된다. 요청받은 국가가 법적장애(예를 들면, 요청의 효력에 대한 납세자의 불복으로 소송진행, 또는 14.1항에 언급된 유형의 국내통지절차에 대한 소송진행) 때문에 시한 이내에 요청정보를 제공할 수 없는 경우 이는 시한에 대한 위반은 아니다.

10.6 10.4항에 있는 제안규정 6항의 마지막 문장은 '이 조문의 다른 요건을 충족하는 경우, 이러한 시한 이후에 정보가 제공되는 경우에도 그 정보는 이 조문의 규정에 따라 제공된 것으로 본다.'고 규정하며, 이는 정보가 관할당국이 합의한 시한이나 해당조항에 규정한 기준시한을 넘겨 교환되었다는 사실로 인해 이 조문에 따라 교환된 정보를 사용하지 못하거나 증거능력(admissibility)을 부인하는 것은 아니라는 점을 분명히 하고 있다.

2항

11. 세무당국간의 상호협조는 각 행정당국이 그 협조과정에서 제공한 정보에 대하여 다른 행정당국이 적절한 비밀을 유지할 것이라고 확신하는 경우에만 가능하다. 2항의 비밀보장원칙은 요청을 위해 제공되는 정보와 요청에 대한 답변으로 제공되는 정보 등 1항에 따라 수취하는 모든 유형의 정보에 적용된다. 정보 수취국가에서의 비밀 유지는 국내법상 문제이

다. 그러므로 예를 들면 비밀유지원칙은 정보요청서류를 포함한 관할당국의 편지를 포괄한다. 동시에 요청받은 국가는 요청받은 국가가 요청정보를 수집하거나 요청국가에 요청정보를 제공하는데 필요한 관할당국의 편지에 포함된 최소한의 정보(편지 전부는 아님)를 요청국가의 노력을 방해하지 않는 선에서 공개할 수 있는 것으로 이해된다. 그렇지만, 요청받은 국가의 재판절차나 국내법에 따른 유사한 절차에서 관할당국의 편지를 공개할 것을 요하는 경우, 요청받은 국가의 관할당국은 요청국가가 따로 요구하지 않는 한 그 편지를 공개할 수 있다. 그러므로 2항에 조약규정에 따라 교류된 정보는 수취국에서 그 국가의 국내법상 얻어진 정보와 같은 방법으로 비밀취급 된다고 규정하고 있다. 이런 비밀보장의 위반에 대한 제재는 당해국의 행정법과 형법에 따라 규율된다. 요청받은 국가가 요청국가는 이 조에 따라 교환된 정보의 비밀보장의무를 이행하지 않는다고 판단하는 경우, 요청받은 국가는 요청국가가 비밀보장의무를 엄수한다는 적절한 확인을 하기 전까지 이 조문에 따른 협조를 하지 않을 수 있다. 필요한 경우, 관할당국들은 이 조문에 따라 교환된 정보의 비밀보장에 대하여 특별한 합의나 양해각서를 체결할 수 있다.

12. 12.3항 및 12.4항에 따라, 얻어진 정보는 1항의 첫 번째 문장이나 앞 항들의 설명에 따라 교환되는 정보와 관련된 조세의 부과(assessment)나 징수(collection), 조세와 관련된 강제집행(enforcement)이나 기소(prosecution), 조세관련 소송의 판결(determination)에 관계된 사람이나 당국 혹은 이들이 감사기관에만 공개될 수 있다. 이는 정보가 납세자, 그의 대리인(proxy) 또는 증인(witness)에게도 통보될 수 있음을 의미한다. 이는 또한 그 정보를 납세자, 대리인, 증인에게 공개할지 여부를 결정하는 담당 행정기관 및 사법기관에 정보가 공개될 수 있음을 의미한다. 한 체약국이 수취한 정보는 2항에서 언급된 목적만을 위해 관련 사람들과 당국에 의해 사용된다. 또한, 1항에 의한 정보는 납세자의 특정정보를 포함하는지 여부와 상관없이 2항에 열거되지 않은 기관이나 사람에게 공개될 수 없으며, 국내의 정보공개법이 정보의 자유나 정부문서에 대한 광범위한 접근을 허용하는 경우에도 마찬가지 이다.

12.1 정보는 또한 감사기관에 공개될 수 있다. 이러한 감사기관에는 체약국 정부의 일반행정의 한 부분인 조세행정기관과 강제집행기관이 포함된다. 그러나 이러한 원칙과 달리 양자조세조약에서 체약국들은 그러한 감사기관을 정보공개 대상에서 제외하기도 한다.

12.2 한 체약국이 받은 정보는 양자조세조약에 명시적인 공개규정이 없으면 제삼국에 공개하지 못한다.

12.3 조세목적상 교환되는 정보가 수취국에게는 26조 2항의 첫째, 둘째 문장에 언급된 것에 추가되는 목적을 위한 가치가 있을 수 있다. 이에 따라 2항의 마지막 문장은 체약국들이 2가지 조건이 충족되는 경우 조세목적으로 수취한 정보를 공유하도록 허용한다. ; 첫째, 그 정보는 양국의 법률에 따라 다른 목적으로 사용될 수 있어야 하며, 둘째, 제공국가의 관할당국이 그러한 사용을 승인하여야 한다. 이에 따라, 정보수취국이 세무당국의 조세정보를 일정한 긴급사안(자금세탁, 부패, 테러분자 자금)에 대하여 다른 법집행기관 및 사법기관과

공유할 수 있다. 정보수취국이 정보를 다른 목적(세무목적 이외의)으로 사용하고자 하는 경우, 수취국은 제공국에게 그 정보를 사용하고자 하는 다른 목적을 특정하여야 하며 수취국이 국내법에 따라 그러한 다른 목적으로 그 정보를 사용할 수 있다는 사실을 확인하여야 한다. 제공국이 국제적 합의나 다른 법집행기관이나 사법당국 간의 상호합의에 대한 체약국들 간의 다른 합의 따라 그 정보를 제공할 수 있는 경우에는, 그 정보가 제공국에서 유사한 목적으로 사용될 수 있다면 제공국의 관할당국은 일반적으로 다른 목적으로 사용하는 것을 승인하는 것으로 볼 수 있다. 2항의 마지막 문장에 따라 정보를 받은 법집행기관이나 사법당국은 2항의 원칙에 따라 그 정보를 비밀로 취급하여야 한다.

12.4 체약국들은 2항 마지막 문장에 내재한 전반적 목적을 다른 방법으로 달성하고자 할 수 있으며, 이 경우 2항의 마지막 문장을 아래와 같이 바꿀 수 있다.

> 이 조문의 규정에 따라 정보를 수취하는 체약국의 관할당국은 정보를 제공하는 체약국의 서면동의를 받아 정보교환을 허용하는 체약국들 간에 발효된 상호법무공조조약(mutual legal assistance treaty)의 규정에 의해 허용된 다른 목적을 위해 그 정보를 사용할 수 있다.

13. 12항에 설명된 것과 같이, 얻어진 정보는 해당 사람과 위 언급한 당국에게 제공될 수 있으며, 또한 26조 2항의 셋째 문장의 규정에 따라 공개법정이나 납세자 실명이 공개되는 판결에서 공개될 수 있다. 일단 정보가 공개법원 또는 법원판결에 이용되어 결국 일반에 공개된다면, 그 순간부터 정보는 다른 목적을 위한 증거로 법원기록이나 판결문으로부터 인용될 수 있음은 분명하다. 그러나 이것은 2항에 언급된 사람이나 당국이 수취한 추가적인 정보를 요청시 주도록 허용하는 것은 아니다. 만약, 어느 체약국이건 이것이 자국법상 정상절차가 아니기 때문에, 그런 식으로 법원에 의해 정보가 공개되는 것을 반대하거나, 혹은 이런 방식으로 공개된 정보라 하더라도 다른 목적을 위해 사용되는 것을 반대한다면, 그 국가들은 이것을 조약에 분명히 규정하여야 한다.

3항

14. 이 항은 요청받은 국가의 입장에서 주요 원칙에 대한 일정제한을 담고 있다. 우선 이 항은 한 체약국이 정보를 다른 체약국의 처분에 맡김에 있어 자국법과 행정관행의 한계를 벗어나지 못함을 분명히 하고 있다. 그런데, 세무상 비밀에 관한 국내법 규정은 이 조에 의한 정보교환에 대한 장애가 되는 것으로 해석되어서는 안 된다. 위에 언급된 대로, 요청국가의 당국은 26조에 의해 받은 정보에 대한 비밀을 지킬 의무가 있다.

14.1 일부 국가의 국내법은 정보를 제공하기 전에 정보제공 대상이나 납세자에게 통지하는 절차를 포함하고 있다. 이러한 통지절차는 국내법에 규정된 중요한 권리인 것이다. 이는 대상의 착오와 같은 잘못을 방지하고 통지를 받은 납세자가 스스로 정보 요청국의 세무당국에 협조를 하도록 유도함으로써 정보교환을 효과적으로 만든다. 그러나 통지절차(notification

procedure)는 특별한 요청상황에서 요청국가의 일을 방해하는 방식으로 이루어져서는 안 된다. 다른 말로 하면, 정보교환을 막거나 부당하게 지연하면 안 된다는 의미이다. 예를 들면, 요청정보가 긴급한 것이거나 통지로 인해 요청국가가 진행 중인 조사가 실패할 가능성이 있는 경우, 이전의 통지에 대한 예외가 통지절차에 적용되어야 한다. 국내법상 정보제공 대상이나 납세자에게 통지의무가 있는 체약국은 상대방 체약국에게 국내법상 요건과 이로 인한 상호협조의무에 미치는 결과를 서면으로 알려야 한다. 이러한 서면통보는 조세조약이 채결되는 때와 해당 국내법규정이 개정되는 때에 이루어져야 한다.

15. 또한, 요청받은 국가는 요청국가의 법이나 관행이 허용하지 않는 행정수단을 강구하거나, 요청국가의 법이나 정상적 행정과정에서 얻을 수 없는 종류의 정보까지 줄 필요가 없다. 한 체약국은 다른 체약국의 정보체계가 자국의 체계보다 더 광범위할 경우 다른 체약국의 정보체계의 이점을 이용할 수 없다. 따라서 요청국가가 국내법상 정보제공이나 수취가 금지되거나, 요청국가의 행정실무(즉. 충분한 행정정보를 제공할 수 없음)를 볼 때 상호적인 정보교환이 이루어지지 않는 경우 한 체약국은 정보제공을 거부할 수 있다. 그러나 너무 과도하게 상호주의를 적용하면 효과적인 정보교환을 방해할 수 있으므로, 상호주의는 넓고 실용적인 의미로 해석되어야 한다. 각 국은 필연적으로 서로 다른 정보제공과 취득방식을 가지고 있다. 이러한 다양성으로 인해 요청국가의 전반적인 정보수취능력과 요청받은 국가로부터 정식요청을 받아 정보를 제공하는 능력이 심각하게 제한되지 않는 한, 실무와 절차의 다양성을 이유로 요청을 거부하지 못한다. 5항에 따라 한 체약국이 국내법이나 실무에서 보통 사용되지 않는 은행정보에 대한 접근이나 교환과 같은 방법을 사용하는 경우, 그 국가는 마찬가지로 상대방 체약국에 유사한 정보를 요청할 권리가 있다. 이는 3항 a) 및 b)에 내재하는 상호주의원칙과 정확히 상응하는 것이다.

15.1 상호주의원칙은 오직 한 국가만이 국내법이나 행정실무상 특별한 절차를 규정하고 있는 경우에는 적용될 여지가 없다. 예를 들면, 정보제공을 요청받은 국가는 정보요청 국가의 관련법의 결여를 지적하여 상호주의를 근거로 자국에 있는 법에 의한 정보제공을 거부할 수는 없다. 물론, 요청정보가 요청국가의 국내법 혹은 정상적인 행정실무절차를 통해 취득될 수 없는 경우, 요청받은 국가는 이러한 요청을 거부할 수 있다.

15.2 대부분 국가에서 국내법상 유죄인정(self incrimination)으로 인한 특권을 주장하는 사람의 경우 정보를 취득할 수 없다고 본다. 따라서 요청국가가 유사한 상황에서 국내법의 유죄인정 규정에 따라 정보취득이 제한되는 경우 요청받은 국가는 정보제공을 거부할 수 있다. 그러나 실무적으로 유죄인정으로 인한 특권은 대부분의 정보요청과 거의 관련이 없다. 유죄인정으로 인한 특권은 사적인 것으로 형사소추의 가능성이 없는 개인이 주장할 수는 없다. 거의 대부분의 정보요청은 은행, 계약의 상대방이나 중개인 등 제삼자로부터 정보를 취득하기 위한 것으로, 조사 중인 개인으로부터 직접 취득하는 경우는 드물다. 또한, 유죄인정으로 인한 특권은 자연인 이외의 법인에게는 적용되지 않는다.

16. 세무당국이 정보를 소유하고 있거나, 납세자나 다른 사람의 사업장부에 대한 범칙조사

(investigation)나 특별조사(special examination)를 포함하는 조세경정(tax determination)의 통상절차에서 세무당국에 의해 정보가 얻어질 수 있다면, 세무당국이 자기목적상 유사한 조사나 검사를 할 수 있다는 조건하에, 행정의 통상절차에서 얻어지는 것으로 간주된다. 3항은 물론 세무당국이 효과적인 정보교환을 하는데 필요한 권한과 자원이 있다고 가정한다. 예를 들면, 한 체약국이 특정 납세자의 조세문제를 조사하면서 그와 관련한 정보를 요청하고, 정보는 상대방 체약국에서 설립된 요청서에 특정한 몇 개의 용역제공자가 보유할 가능성이 있다고 가정하자. 이 경우, 요청받은 국가는 요청서에 특정된 용역제공자 중의 하나가 보유한다면 그 정보를 입수하여 제공할 수 있을 것으로 기대할 것이다. 요청에 대하여 요청받은 국가는 '가능하면 폭 넓게' 정보교환을 허용하는 26조의 포괄적 목적에 따라야 하며 요청받은 국가에 대한 행정적 부담과 요청국가에 대한 요청정보의 중요성을 모두 고려하여야 한다.

16.1 3항 a) 및 b)에 따라 4항과 5항이 적용되는 경우 요청받은 국가는 요청을 거부할 수 없다. 예를 들면, 5항은 요청받은 국가가 정보를 입수하지 못한 까닭이 요청정보를 은행이나 다른 금융기관이 보유하는 것으로 믿어지기 때문이라는 사실과 특별히 관련되는 상황에 적용된다. 이에 따라 5항의 적용은 은행이나 다른 금융기관이 보유하는 정보와 관련된 세무당국의 정보수집권한에 은행이나 다른 금융기관이 아닌 사람이 보유하는 정보에 대하여 일반적으로 적용되는 요건과 다른 요건이 적용되는 상황을 포함한다. 이는 예를 들면 세무당국이 조사나 검사 대상인 납세자에 대한 특정정보를 식별하여야 은행이나 다른 금융기관이 보유하는 정보에 대하여 정보수집권한을 행사할 수 있는 경우이다. 이는 또한 은행이나 다른 금융기관이 보유하는 정보에 대하여 정보수집수단을 사용하는 경우, 은행이나 다른 금융기관이 아닌 사람이 보유하는 것으로 믿어지는 정보에 대하여 정보수집수단을 사용하는데 필요한 개연성의 정도보다 요청정보를 보유하는 것으로 믿어지는 은행 등이 그 요청정보를 보유할 개연성이 높아야 하는 상황을 말한다.

17. 위 항에 언급된 사안에 있어, 요청받은 국가는 정보제공을 거부할 자유가 있다. 그러나, 요청된 정보를 주게 되면 그 국가는 조약에 정한 정보교환에 대한 합의의 틀속에 있게 된다: 따라서, 이 국가는 비밀보장 의무를 준수치 않았다고 볼 수 없다.

18. 두 체약국들 정보체계의 구조가 매우 다르다면, 3항 a목과 b목의 조건으로 인해 체약국들이 매우 적은 정보를 교환하거나 아니면 전혀 교환하지 못하는 결과를 초래할 것이다. 이 경우, 체약국들은 정보교환의 범위를 넓히는 것이 적절하다고 생각할 수 있다.

18.1 체약국들이 달리 합의하지 않으면, 요청받은 정보는 요청국가에 명시적인 금지규정이 없는 한 요청국가에서도 같은 상황에서 취득될 수 있는 것으로 인정된다.

19. 위 언급한 한계 이외에도, 3항 c목은 특정 비밀정보의 공개에 대한 유보를 규정하고 있다. 이 목에 언급된 비밀은 너무 넓은 의미로 받아들여져서는 안 된다. 이 규정을 적용하기 전에 체약국은 납세자가 받는 이익이 정말 적절한 것인지를 신중히 검토해야 한다. 그렇지

않으면, 비밀에 대한 광의의 해석으로 인해, 대부분의 경우 조약에 규정된 정보교환을 분명히 무력화할 것이다. 위 17항의 견해는 여기에서도 마찬가지로 적용된다. 요청받은 국가는 납세자 이익을 보호하기 위하여 요청된 정보를 거절할 수 있는 일정한 재량(discretion)이 주어지지만, 신중한 고려 후에 정보를 제공하였다면, 비밀원칙을 위반한 것으로 납세자로부터 추궁당하지는 않는다.

19.1 국내법상 비밀보호원칙의 적용을 함에 있어, 체약국은 26조 2항의 비밀보장원칙 또한 염두에 두어야 한다. 요청국가의 국내법과 실무관행은 26조 2항의 의무와 함께 정보를 승인되지 않은 목적으로 사용하지 못하도록 보장한다. 이들 국내법에는 사업비밀 보호규정 및 기타비밀 보호규정 등이 있다. 따라서 해당 납세자가 정보교환의 취지에 반하는 다른 손해를 입지 않는다는 합리적 판단을 하는 경우에만 한 체약국은 정보제공을 할 수 있다.

19.2 대부분 정보교환의 경우, 거래비밀, 사업비밀 및 기타비밀의 문제는 일어나지 않는다. 거래나 사업비밀은 일반적으로 상당한 경제적 중요성이 있고 실제적으로 이용될 수 있으며 승인되지 않는 사용으로 인해 심각한 손해(즉. 심각한 자금결핍)을 초래하는 사실과 상황을 의미한다. 이 때 조세의 결정, 부과 및 징수는 심각한 손해를 초래하는 것으로 볼 수 없다. 장부(book)나 증빙(record)을 포함한 회계정보는 그 성격상 거래, 사업 및 기타비밀에 속하지 않는다. 그러나 일부 제한적 상황에서, 회계정보의 공개는 거래, 사업 및 기타비밀의 공개에 해당한다. 예를 들면, 특정 구매증빙의 정보요청으로 인한 정보공개가 특정 제품의 제조에 사용된 특허공정의 공개를 의미하는 경우 비밀공개로 볼 여지가 있다. 이러한 정보보호는 제삼자가 보유한 정보에도 마찬가지로 적용된다. 예를 들면, 은행은 비밀의 특허공법을 안전보관하거나, 대출서류나 은행계약에 기록되는 비밀사업과정이나 공정을 보관하는 경우가 있다. 이 경우, 거래, 사업 및 기타비밀의 내용들은 교환되는 재무정보에서 제외되어야 한다.

19.3 변호인, 법무사(solicitor) 및 기타 공인된 법적 대리인이 자기 역할 내에서 고객과 한 비밀연락에 대한 정보는 요청받은 국가의 국내법상 비밀이 보장되는 경우 제공하지 않아도 된다. 그러나 이러한 비밀연락에 대한 보호의 정도는 최소한으로 국한하여 명시되어야 한다. 또한 서류나 증빙을 법에 따른 비밀보호를 받으려는 목적으로 변호인, 법무사 및 기타 공인된 법적 대리인에게 송부하는 경우에는 비밀보호를 해서는 안 된다. 또한, 회사의 이사나ㅣ실질적 수익자 등과 같은 사람의 신분에 대한 정보는 보통 비밀연락으로 보호되지 않는다. 비밀연락에 대한 보호범위는 국가마다 다르지만, 효과적 정보교환에 장애가 되면 곤란하므로 너무 광범위해서는 안 된다. 변호사, 법무사 및 기타 공인된 법적 대리인과 고객 간의 연락은 대리행위가 변호사, 법무사 및 기타 공인된 법적 대리인의 고유권한 내에서 이루어지는 경우에 한하여 비밀이 보장되며, 이와는 다른 지명주주(nominee shareholder), 신탁인, 재산양도신탁인(settlor), 회사 이사 및 사업행위에 대한 회사대리인 등의 자격으로 이루어지는 경우에는 비밀이 보장되지 않는다. 정부가 변호사, 법무사 및 기타 공인된 법적 대리인과 고객 간의 비밀연락으로 보호된다는 판단은 오로지 비밀연락이 행해진 체약국 국내법에 의해서만 이루어져야 한다. 따라서 요청받은 국가의 법원이 요청국가의 국내법에 근거

하여 판결해서는 안 된다.

19.4 변호사, 법무사 및 기타 공인된 법적 대리인과 고객 간의 비밀연락을 명시적으로 보호하고자 하는 국가는 3항 말미에 아래 조항을 포함하기도 한다.

"d) 변호사, 법무사 및 기타 공인된 법적 대리인과 고객 간의 비밀연락을 공개해야하는 정보가 아래에 해당하는 경우 그 제공하거나 취득하기 위해
(ⅰ) 법적 자문을 구하거나 제공하기 위한 목적으로 작성된 경우, 혹은
(ⅱ) 진행중이거나 예정된 법적 절차에서 사용하기 위한 목적으로 작성된 경우"

19.5 3항은 또한 국가 자체의 중요한 이해가 걸린 정보에 대한 제한을 포함한다. 이를 위해, 체약국들은 공개되면 공공정책에 반하는 정보는 제공하지 않는다고 규정되어 있다. 그러나 이러한 제한은 극히 예외적인 경우로 한정된다. 예를 들면, 요청국가의 세무조사가 정치적, 인종적 혹은 종교적 박해를 위해 이루어진 경우이다. 또한 정보공개가 요청받은 국가의 중대한 이해에 반하는 정보기관에 보유하는 민감한 정보 등과 같은 국가비밀에 해당하는 정보는 제한된다. 결론적으로, 공공정책의 문제는 체약국간 정보교환이라는 맥락에서 거의 발생하지 않는 문제이다.

4항

19.6 요청받은 국가에서 요청받은 정보가 국내세법상 필요한 정보가 아닌 경우, 정보교환의무를 명확하게 하기 위해 2005년 4항이 추가되었다. 4항이 추가되기 전에 이러한 의무는 모델조약에 명확히 기술되어 있지는 않았지만, 회원국들의 실무관행은 명백히 이를 뒷받침하고 있다. 즉, 상대방으로부터 요청된 정보를 수집함에 있어 체약국들은 비록 자체적으로는 그러한 정보를 필요로 하지 않지만 과세를 위해 국내법에 규정된 특별한 조사나 수사권을 사용하기도 한다. 이러한 원칙은 또한 조세목적상 은행정보 접근방법의 개선 보고서 (OECD 2000)[42]에도 언급되어 있다.

19.7 4항에 따라, 체약국들은 요청받은 국가에서 국내세무목적으로 그 정보를 여전히 수집하거나 사용하는지와 상관없이, 상대방 체약국에게만 정보를 제공하기 위한 경우에도 국내법상 정보수집수단을 사용해야 한다. 그러므로 예를 들면 요청 당시에 요청받은 국가가 국내세무목적상 어떤 사람으로부터 정보를 입수하는 능력에 제한이 따른다 해도(예를 들면, 요청받은 국가의 국내법에 따라 부과제척기간이 만료되거나 조사를 이미 종결하였기 때문에) 정보교환목적상 정보수집수단을 사용하는데 제한을 두어서는 안 된다. '정보수집수단(information gathering measure)'은 한 체약국이 요청받은 정보를 수집하고 제공하기 위한 법적, 행정적 혹은 사법적 절차를 의미한다. 4항은 요청받은 국가가 요청정보를 입수하고자 노력하였지만 국내의 기록보관기간을 경과하여 그 정보가 더 이상 존재하지 않는 것을 발견한 상황에서 요청받은 국가에게 정보를 제공할 의무를 부여하는 것은 아니다. 그렇지만, 그

42 OECD, Paris, 2000 (21항 b)

러한 기록보관기간이 경과하였음에도 불구하고 요청정보를 여전히 입수할 수 있는 경우에는 요청받은 국가는 입수가능한 정보의 교환을 거부할 수 없다. 체약국들은 신뢰할 수 있는 회계기록을 5년 이상 보관하도록 하여야 한다.

19.8 4항의 둘째 문장은 4항에 포함된 의무는 3항에 의해 제한된다는 점을 분명히 하고 있는 한편, 한 체약국의 법과 관행이 국내 과세상 필요를 규정한 경우 이는 정보제공을 거부하는 제한사유에 해당하지 않는다고 규정하고 있다. 따라서 요청받은 국가가 3항에 의한 제한에 해당하지 않지만, 국내법이나 관행상 자국 조세와 관련된 정보만을 제공하겠다고 주장하는 때에도 그 국가는 정보제공이 거래비밀의 공개에 해당하는 경우에만 정보제공을 거부할 수 있다.

19.9 대부분 국가들에 있어 4항과 국내법의 상호적용으로 정보가 국내과세와 관련이 없다해도 요청정보를 취득하는데 정보수집절차를 사용한 수 있는 충분한 근거가 마련된다. 그러나 일부 국가는 관할당국이 정보수집을 하는데 필요한 권한을 가졌음을 확인하는 규정을 양자조세조약에 명백히 포함하는 경우도 있다. 이 경우 4항은 다음과 같이 변경된다.

> "4. 1항에 규정된 정보교환을 효과적으로 하기 위해, 각 체약국이 자국 조세목적상 그 정보를 필요로 하는지 여부와 상관없이 각 국의 관할당국은 정보교환을 위한 정보 취득을 위해 국내법상 충분한 권한이 있음을 보장하는 입법, 시행령 제정, 집행절차를 포함한 필요한 수단을 각국은 강구한다."

5항

19.10 1항은 모든 형태의 정보를 교환하는 적극적 의무를 체약국에 부여하고 있다. 5항은 은행, 기타 금융기관, 명의수탁인(nominee), 대리인 및 신탁인(fiduciary)이 보유하는 정보는 물론 소유권 정보의 교환에 대하여 3항의 제한이 적용되지 못하도록 보장하기 위한 것이다. 2005년 포함된 5항은 26조의 구조에 변화를 주고 있지만, 이전의 26조 규정이 그러한 정보의 교환을 금지한 것은 아니라는 점을 명심해야 한다. 거의 모든 OECD 회원국들은 이전의 26조 규정에 따라 그러한 정보를 이미 교환하여 왔고, 5항을 추가한 것은 이러한 관행을 단순히 확인하기 위한 것이다.

19.11 5항은 한 체약국은 정보가 은행이나 기타 금융기관에 의해 보유된다는 이유로 상대방 체약국에게 정보제공을 거부할 수 없다고 규정하고 있다. 따라서 5항은 이 점에서 5항에 대한 특별규정으로 볼 수 있는데, 5항이 없는 경우 요청받은 국가는 3항에 따라 은행비밀보장을 이유로 정보제공을 거부할 수 있기 때문이다. 26조에 5항을 포함한 것은 '조세문제를 위한 정보교환 모델합의'[43]에 반영되고, '조세목적을 위한 은행정보접근방법 개선 OECD 2000'[44] 보고서에 언급된 이 분야의 국제적 경향을 반영하기 위한 것이다. 이 보고서에서 은행 및 기타 금융기관이 보유한 정보에 대한 접근은 직접적으로 혹은 사법 혹은 행정절차

43 www.oecd.org/taxation에서 이용가능함.
44 OECD, Paris, 2000

를 통한 간접적으로 이루어질 수 있다. 간접적 접근절차는 은행정보접근에 대한 장애가 될 수 있으므로 과도한 부담을 주거나 많은 시간이 소요되어서는 안 된다.

19.12 5항은 또한 체약국은 정보를 대리인이나 수탁인 자격으로 보유한다는 이유로 정보제공을 거부할 수 없다고 규정하고 있다. 예를 들면, 체약국이 단지 수탁자가 보유한다는 이유로 수탁자(fiduciary)가 보유하는 모든 정보를 국내법상 '직업상 비밀(professional secret)'로 간주하는 경우, 이 국가는 그러한 법을 상대방 체약국에 정보제공을 거부하는 근거로 제시할 수는 없다. 일반적으로 한 사람이 행하는 사업, 처리하는 자금 및 재산이 자신을 위하거나 자신의 이익을 위한 것이 아니고 다른 사람의 이익을 위한 것인 경우, 그 사람은 일반적으로 수탁인자격으로 활동하는 것이다. 신탁인에 있어 수탁인은 재산수탁인(trustee)과 마찬가지로 신용과 믿음은 물론 정직을 내포하고 필요로 하는 관계이다. 대리인(agency)은 매우 넓은 의미로 모든 형태의 영업적 용역공급자를 포함한다.(즉. 회사설립대리인, 신탁회사, 공인대리인, 변호사 등)

19.13 끝으로, 5항은 체약국은 회사, 파트너십, 재단(foundation) 및 기타 유사한 설립단체 등의 법인에 대한 소유권과 관련된다는 이유로 정보제공을 거부할 수 없다. 단지 국내법이나 관행이 소유권 정보를 사업이나 기타비밀로 간주한다는 이유로 정보요청을 거절해서는 안 된다.

19.14 은행, 금융기관, 대리인 및 수탁인자격으로 활동하는 사람이 보유하는 정보나 소유권 정보의 제공을 3항에 따라 거부하는 것을 5항이 금지하는 것은 아니다. 그러나 거부하는 경우, 은행, 금융기관, 대리인 및 수탁인, 수취인과 같은 그 사람의 자격이나 정보가 소유권과 관련된다는 사실과는 관련이 없는 이유에 근거해야 한다. 예를 들면, 고객을 위해 행동하는 법적 대리인은 대리인자격으로 활동하는 것이지, 변호사, 법무사나 기타 공인 법적대리인과 그들의 고객 간의 비밀연락과 같은 보호된 정보를 위해 활동하는 것은 아니다. 26조 3항은 정보제공을 거부할 수 있는 요건을 추가적으로 규정할 것이다.

19.15 다음은 5항의 적용 사례이다.

a) X회사는 자회사 Y의 과점주주이며, 두 회사는 A국의 법에 의해 설립되었다. B국은 B국에서 Y사의 사업활동에 대한 조사를 하고 있다. 조사 중에 Y사의 직간접 소유에 대한 의문이 생겼고 B국은 A국에 Y의 지배구조에 포함되는 모든 사람의 소유정보를 요청하고 있다. A국은 B국의 요청에 대한 답변에서 X사와 Y사 모두에 대한 소유정보를 제공해야 한다.
b) A국에서 과세대상인 개인이 B국의 B은행에 예금계좌를 가지고 있다. A국은 그 개인의 소득세신고를 조사하면서 신고누락한 소득이 있는지 확인하기 위해 그 개인의 모든 은행계좌의 자산과 소득정보를 B국에 요청하고 있다. B국은 A국에 해당 은행정보를 제공해야 한다.

주석에 대한 이견

20. (삭제)

21. 15.1항과 관련하여, 그리스는 그리스 헌법에 따라서 국제조세조약은 상호주의의 조건 하에서 적용된다는 점을 명확히 하고자 한다.

27조에 대한 주석
조세징수의 협조

1. 이 조문은 체약국[45]들이 조세징수에 있어 상호간 협조를 규정키로 합의하기 위한 원칙을 정하고 있다. 일부 국가는 내국법이나 정책에 의해 이러한 형태의 협조를 금지하고 있거나, 제한하고 있다. 또한 어떤 경우에는 행정관행상 조세징수 협조를 부적절하게 생각하거나 또한 제한할 수 있다. 그러므로, 협상과정에서 각 체약국은 다음과 같은 여러 가지 요소를 고려하여 다른 체약국에 대한 협조가 이루어져야 하는지 및 어느 정도 이루어져야 하는지를 판단해야 한다.

- 다른 체약국 조세의 징수협조에 대한 국내법의 입장 ;
- 양 체약국의 조세제도, 조세행정, 법적 기준(특히 기본적인 납세자 권리보호 관점에서)이 유사한지 여부 및 어느 정도 유사한지 여부 (즉, 납세자에 대한 자료요청의 즉시 적절한 통지, 납세자 정보의 비밀보장권, 불복청구권, 불복자료와 증빙 제출 및 청문절차 참여권, 납세자 선택에 의해 자문을 받을 권리, 공정한 재판을 받을 권리 등);
- 조세징수의 협조가 양 국가의 균형적, 상호적 이익을 주는지 여부;
- 각 국의 세무당국이 이러한 협조를 효과적으로 제공할 수 있는지 여부;
- 양 국가의 무역 및 투자흐름이 이런 형식의 협조를 정당화할 정도로 충분하지 여부;
- 헌법적 이유나 기타 이유로 이 조문이 적용되는 조세에 대한 제한이 있어야 하는지 여부.

이 조문은 이러한 요소들을 감안하여 각 체약국이 다른 국가가 부과한 조세징수의 협조를 규정키로 합의할 수 있다고 결론짓는 경우에만 조약에 포함되어야 한다.

2. 이 조문은 징수협조 전반에 대해 규정하고 있다. 일부 국가는 징수협조의 좀 더 구체적 방식을 규정코자 할 것이다. 이것이 일부 국가가 제공할 수 있거나 특정 조약에서 합의할 수 있는 징수협조의 가능한 방식일 수 있다. 예를 들면, 자격이 없는 사람들이 조약상 혜택(이자소득이 발생하는 국가에서의 조세감면 등)을 주장하는 경우 체약국은 이런 사안에 대한 협조를 제한하고자 할 것이다. 이러한 제한적 징수협조를 규정하고자 하는 국가들은 다음과 같이 구성된 대체조문을 양자간에 채택할 수 있다.

"27조
조세징수 협조

1. 조약상 조세혜택을 받을 자격이 없는 사람이 이 조약에 따라 부여되는 조세면제나 경감세율의 대상이 되지 않도록 보장하면서, 체약국들은 상호간에 조세징수에 있어 협조를 한다. 양 체약국의 관할당국은 이 조문의 적용방식을 상호간 합의에 의해 정할 수 있다.

45 27조의 주석을 통하여 협조요청을 한 국가는 "요청한 국가"으로 요청을 받은 국가는 "요청받은 국가"로 표기함

2. 이 조문 규정은 어떤 경우에도 체약국에게 아래 의무를 부과하지 않는다:
   a) 한 체약국 또는 다른 체약국의 법이나 행정관행에 배치되는 행정조치를 수행
   b) 공공정책에 반하는 조치의 수행

1항

3. 이 조항은 이 조문의 조건을 충족하는 한, 체약국이 징수코자 하는 조세징수에 있어 다른 체약국의 협조의무에 대한 원칙을 포함한다. 3항과 4항은 이러한 협조가 가능한 두 가지 방식을 규정하고 있다.

4. 이 조항은 또한 이 조문에 따른 협조가 1조 및 2조에 의해 제한되지 않는다고 규정하고 있다. 그러므로, 어떤 사람이 한 체약국에서 체납하고 있는 조세채권과 관련하여, 한 체약국 거주자 여부와 상관없이, 협조가 이루어져야 한다. 그런데, 일부 체약국은 협조를 각 체약국 거주자가 체납한 조세에 한하여 제공하고자 할 수 있다. 이러한 국가는 이 조항의 1조에 대한 언급을 삭제함으로써 이 조문의 범위를 임의로 제한할 수 있다.

5. 26조 1항은 이 조문의 규정을 적용하기 위한 정보교환에 적용된다.

6. 이 항은 최종적으로 체약국 관할당국은 상호합의에 의해 이 조문 규정을 적용하기 위한 실무지침을 결정할 수 있다고 규정하고 있다.

7. 특히 이러한 합의는 3항 혹은 4항에 따라 이루어지는 요청을 포함하여 서면으로 이루어져야 한다. 합의요청은 요청지국 법에서 요구되거나 체약국 관할당국에 의해 합의되는 문서내용에 위배되지 않아야 한다고 합의하는 것이 일반적 관행인데, 이는 사안별로 조세채권 징수나 채권보전 절차에 필요한 것이다. 예를 들면 이러한 문서내용에는 조세채권은 강제집행될 수 있고 요청지국 법에 따라 납부의무가 있는 사람이 부담한다고 명시되거나, 요청지국가의 강제집행 허용절차에 대한 공식적 비준서가 포함될 수 있다. 또한 요청받은 국가의 언어로 서류내용을 공식번역하도록 규정할 수 있다. 필요한 경우, 요청국의 강제집행 허용절차는 가능하다면 요청받은 국가의 유효규정에 따라 협조요청을 받은날 이후 즉시 요청받은 국가의 강제집행 허용절차에 따라 인정되거나 준용되거나 보완되거나 대체된다.

8. 합의는 또한 3항과 4항에 따라 이루어진 요청을 집행하기 위해 요청받은 국가에서 발생한 비용문제를 다루어야 한다. 일반적으로, 조세채권의 징수비용은 채무자에게 징수하지만, 채무자에게서 받을 수 없는 비용을 어느 국가가 부담할지를 정할 필요가 있다. 이 경우 대부분은 특정 사안에 대한 특별한 합의가 없다면 다른 국가에게 협조를 제공하는 한 국가에서 발생되는 일반적 비용은 다른 국가에게 청구되지 않는다고 정하고 있다. 일반적 비용은 징수와 직접적 통상적으로 관련된 것인데, 국내 징수절차에서 통상적으로 예상되는 비용을 말한다. 그런데, 예외적 비용의 경우 양자간 특별한 합의가 없으면 요청국가가 부담한다고

정하는 것이 관례이다. 예를 들면 이러한 비용에는 다른 나라의 조세청구시 특별한 형태의 절차가 사용될 때 발생하는 경비, 전문가, 번역 및 통역에 대한 비용이 포함된다. 대부분의 국가는 또한 사법절차나 파산절차 경비를 비경상적 비용으로 간주한다. 합의에는 비경상적 비용에 대한 정의가 있어야 하고, 비경상적 비용이 발생할 개연성이 있는 특정 사안에 대하여는 체약국간 협의가 있어야 한다. 또한 비경상적 비용이 발생될 것이라고 한 체약국이 예상하는 경우 다른 체약국에게 즉시 이를 알려야 하고, 비용 추산액을 적시하여 다른 체약국이 그 만큼의 비용이 들것인지를 판단하도록 하는 합의가 있어야 한다. 물론, 체약국들이 위에서 언급한 방법과 다른 기준으로 비용을 배분하도록 정하는 것도 또한 가능하다; 예컨대, 징수협조 요청이 7항에 따라 중단되거나 철회되는 경우 혹은 징수협조를 제공함에 있어 발생된 비용문제가 이미 이들 국가에서 사용되는 다른 법적 방식에 의해 처리된 경우에 다른 기준이 적용될 것이다.

9. 합의에서 관할 당국은 아래와 같은 다른 실무적 사안들을 다룰 수 있다:
- 특정 조세채권에 대해 협조요청이 더 이상 이루어질 수 없는 시효가 있는지 여부;
- 요청지국에서 사용되는 화폐와 다른 화폐로 조세채권이 징수될 경우 적용 환율;
- 3항 요청에 따라 징수된 금액을 요청지국에 송부하는 방법.

2항

10. 2항은 이 조문 목적상 "조세 채권"이란 용어를 정의하고 있다. 이 정의는 체약국, 체약국 정부조직 혹은 지방자치단체가 부과하는 모든 조세에 대한 모든 체납액에 적용되는데, 이러한 조세의 부과는 조약 혹은 체약국간 유효한 기타 비준서에 반하지 않아야 한다. 또한 이러한 체납액과 관련된 이자, 행정벌과금, 징수 혹은 납세보전 비용에도 이 정의가 적용된다. 그러므로 2조에 따라 -1항에 명기된 대로- 조약이 일반적으로 적용되는 조세에 한하지 않고 협조가 제공된다.

11. 일부 체약국은 2조의 일반원칙에 따라 조약에 포함되는 조세에 이 조의 적용을 한정하고자 할 수 있다. 그러한 국가들은 1항과 2항을 아래와 같이 바꾸어야 한다:

> "1. 체약국은 조세채권의 징수에 있어 상호간에 협조할 수 있다. 이러한 협조는 1조에 의하여 제한 받지 않는다. 체약국 관할 당국은 상호 합의에 따라 이 조의 적용방법을 정한다.
>
> 2. 이 조의 '조세채권'으로 사용되는 용어는 조세액과 관련된 이자, 행정벌과금, 징수 혹은 납세보전비용은 물론 조약이 적용되는 조세와 관련된 모든 금액을 의미한다."

12. 이와 함께, 일부 국가는 이 조의 규정이 적용되는 조세유형을 제한하고, 정의에 자세한 조세목록을 포함시켜서 이 조항의 적용범위를 구체화하고자 할 수 있다. 이러한 국가들은 양자간에 다음 정의를 채택할 수 있다:

> "이 조문에서 사용된 '조세채권'은, 그 과세가 이 조세조약이나 체약국들이 당사자인 다른 합의에 반하지 않는 한, 조세액과 관련된 이자, 행정벌과금, 징수 혹은 납세보전비용

은 물론 체약국에 의해 부과되는 아래 조세와 관련된 모든 금액을 의미한다:

a) A국에서: ...

b) B국에서: ... "

13. 관할당국이 이 조문의 목적을 위해 정보를 자유롭게 교환할 수 있도록 하기 위해, 체약국은 이 조문 규정이 적용되는 모든 조세와 관련된 정보교환은 26조에 따라 허용된다는 점을 확실히 한다.

14. 조세채권에 대한 협조가 조약이 체결되고 이 조문 규정이 발효된 후에 이루어졌다면, 조약 체결전에 발생한 조세채권에 대하여 이 조의 규정을 적용하는 것은 조약의 다른 규정에 반하는 것은 아니다. 그런데, 조약의 발효와 관련된 규정이 조약의 규정은 일정 시점에 발생되거나 부과된 조세에 대하여 유효하다고 규정하는 경우, 체약국들은 이 조문의 규정이 그러한 조세채권에 대해 어느 정도까지 적용되는지를 명확히 하는 것이 필요하다고 생각할 수 있다. 이 조의 적용을 조약 발효 후에 발생된 채권에 한정하고자 하는 체약국들은 양자 협상시 그렇게 할 수 있다.

3항

15. 이 항은 징수에 대한 협조요청이 이루어지는 조건을 열거하고 있다. 조세채권은 요청지국 법에 따라 강제집행이 가능해야 하고 그 당시의 국내법상 징수를 거부할 수 없는 사람이 체납하고 있어야 한다. 이는 요청지국이 국내법상 조세채권을 징수할 권리가 있고 그 금액을 체납한 사람이 징수에 대해 어떠한 행정적 법적 권리가 없는 경우이다.

16. 많은 국가에서, 채권의 적법성이나 금액에 대해 행정기관 혹은 법원에 불복할 권리가 남아있다 해도 조세채권은 징수될 수 있다. 그런데, 요청받은 국가의 국내법이 불복이 계류중일 때 자국 조세채권을 징수하지 못하도록 한 경우, 비록 이로 인해 요청국에서 징수에 영향을 받지 않는다고 해도 불복권리가 존재하는 한 요청지국의 조세채권을 요청받은 국가가 징수할 권한이 이항으로 인해 부여되는 것은 아니다. 실제로, "조세채권이 다른 체약국의 좃채권인 것처럼 자국의 조세에 대한 강제집행과 징수에 적용되는 법 규정에 따라 다른 체약국에 의해 징수되며"라는 구절은 다른 체약국의 조세채권 징수에 적용되는 요청국가의 국내법을 제한하는 효과를 가진다. 그런데, 많은 국가들은 요청받은 국가의 국내법이 불복청구권이 존재하는 경우 징수를 금지한다고 해도 그러한 권리의 존재와 상관없이 요청지국에서 조세채권이 징수될 수 있는 경우 징수협조를 하고자 할 수 있다. 이러한 국가들은 3항을 다음과 같이 변경할 수 있다:

"한 체약국의 조세채권이 한 체약국 법에 따라 강제 집행될 수 있고, 집행당시 한 체약국 법에 따라 징수를 거부할 수 없는 사람이 체납하고 있는 경우, 한 체약국의 관할당국의 요청에 따라 다른 체약국 관할당국에 의해 징수목적상 조세채권이 인정되며, 그 조세채권은 이 항에 따라 다른 체약국이 요청할 수 있는 조건을 충족하는 조세채권으로 보아 자국 조세의 강제집행과 징수에 적용되는 자국법 규정에 따라 다른 체약국에

의해 징수된다.

17. 3항은 또한 요청받은 국가가 요청국가의 조세채권을 징수하는 방법을 규정하고 있다. 시한과 우선권(priority, 5항에 대한 주석 참조)을 염두에 두지 않는다면, 요청받은 국가는 요청시에 스스로는 납세자에 대해 징수행위를 할 필요성이 없다해도 자신의 조세채권처럼 요청국가의 조세채권을 징수할 의무가 있다. 이미 언급한 것처럼, '자국 조세의 강제집행과 징수에 적용되는 자국법 규정에 따라"라는 구절은 요청받은 국가의 국내법에 따라 불복청구권이 존재하는 한 요청받은 국가의 조세채권이 징수가 허용되지 않는 경우 불복권이 더 이상 존재하지 않는 채권에 대한 징수협조로 범위를 제한하는 효과가 있다.

18. 요청받은 국가에 없는 조세에 대한 요청도 가능하다. 요청국가는 필요하다면 조세채권의 성격, 조세채권의 구성내용, 채권의 기한 및 체권이 충족될 수 있는 자산을 적시할 수 있다. 이 때, 요청받은 국가는 요청국가의 조세와 유사한 자국 조세채권에 적용되는 절차를 따르거나 유사한 조세가 없는 경우 기타 적절한 절차를 따르게 될 것이다.

4 항

19. 한 체약국의 징수권을 보호하기 위해, 이 항은 징수협조를 요청하기에는 시기상조라 하더라도 다른 체약국에 납세보전 절차를 취하도록 요청할 수 있게 하였는데, 즉 조세채권을 강제집행할 수 없거나 채무자가 징수에 불복할 권리를 아직 가지는 경우가 있을 수 있다. 이 항은 자국법에서 납세보전절차를 취할 수 잇도록 한 체약국간 조약에 만 포함되어야 한다. 또한, 다른 체약국이 징수하는 조세에 대한 보전절차를 진행하는 것이 적절치 않다고 생각하는 국가는 조약에 이 항을 포함시키지 않거나 범위를 제한하도록 정할 수 있다. 일부 국가에서, 보전절차는 '잠정적 조치(interim measure)'로 간주되며 이 용어와 관련된 범위를 명확히 하기 위해 이 항에 이 용어를 포함할 수 있다.

20. 이 항이 적용되는 사례중 한가지는 최종 결정전에 징수를 이후에 진행할 때 재산을 이용할 수 있도록 재산을 압류(seizure)하거나 사용동결(freezing)하는 것이다. 보전절차의 집행시 필요한 조건은 국가마다 틀릴 수 있는데, 어떠한 경우든지 조세채권의 금액이 임시적이든 부분적이든 사전에 확정되어야 한다. 요청국가가 자국에서 채권에 대해 그 같은 절차를 취할 수 없다면 특정 조세채권에 대한 보전절차 요청은 이루어질 수 없다.

21. 보전절차를 요청함에 있어, 요청국가는 매 요청시마다 어떠한 결정단계 혹은 징수단계인지를 적시해야 한다. 이 때 요청받은 국가는 이 경우 자국법이나 행정실무상 보전절차가 허용되는지 여부를 판단해야 한다.

5 항

22. 5항은 우선적으로 요청받은 국가의 시한, 즉 조세채권이 유효하거나 징수될 수 없는 시

한은 3항 혹은 4항에 따른 다른 국가의 요청과 관련된 조세채권에는 적용되지 않는다고 규정하고 있다. 3항은 요청국가에서 강제집행 될 수 잇는 조세채권을 언급하고 있고 4항은 요청국가에서 보전절차를 취할 수 있는 조세채권에 대하 언급하고 있으므로, 결과적으로 적용될 수 있는 것은 요청국가의 시한이다.

23. 그러므로, 요청국가에서 조세채권이 강제집행 혹은 징수되거나(3항), 보전절차가 행해질 수(4항) 있는 한, 요청받은 국가법에 규정된 시한에 근거하여 요청을 거절하는 것은 조세채권에 대한 3항 혹은 4항의 적용에 대해 가능하지 않다. 따라서, 자국의 국내시한을 무시하는데 동의하지 않는 국가는 5항을 수정해야 한다.

24. 체약국들은 일정기간이 경과하면 조세채권의 징수협조 의무가 더 이상 존재하지 않는다고 합의할 수 있다. 기간은 강제집행이 가능하게 되는 원처분일로부터 기산되어야 한다. 일부 국가 법률은 강제집행 처분을 자국에서 새로이 하도록 정하고 있는데, 이 경우 원처분은 협조의무가 종료되는 기간계산을 위해 필요하다.

25. 또한, 5항은 다른 채권자보다 자국 조세채권이 우선권을 갖는 요청국가(첫째 문장) 및 요청받은 국가(둘째 문장)의 규정은 3항과 4항에 따라 이루어지는 요청과 관련되는 조세채권에는 적용되지 않는다고 정하고 있다. 이런 규정은 세무당국이 가능하면 최대한 조세를 징수토록 보장하기 위해 대부분의 국내법에 포함되어 있다.

26. 요청받은 국가의 조세채권 우선규정이 협조요청된 다른 국가의 조세채권에 적용되지 않는다는 원칙은 요청받은 국가가 일반적으로 이 조세채권을 3항과 4항에 따라 자국의 조세채권처럼 취급해야 하는 경우에도 적용된다. 다른 국가의 조세채권도 자국 조세채권에 적용되는 것과 같은 우선권을 가진다고 규정하고자 하는 국가는 이 항을 수정하여, 첫째 문장의 "혹은 특정의 우선권이 부여된"이란 말을 삭제할 수 있다.

27. 첫째 문장의 끝에 있는 "그 같은 성격 때문에"라는 말은 이 항이 적용되는 요청받은 국가의 시한과 우선권 규정은 오로지 미납부 조세와 관련된 것임을 지적하고 있다. 그러므로, 이 항은 모든 채권에 적용되는 시한이나 우선권에 대한 일반적 규정을 적용하지 못하도록 하는 것은 아니다 (즉, 다른 채권 이전에 발생되거나 등록된 채권이기 때문에 우선권을 갖는 규정).

6 항

28. 이 항은 요청국가 조세채권의 존부, 유효성이나 금액에 대한 모든 법적 혹은 행정적 불복은 오로지 요청받은 국가의 법원 및 행정조직이 처리하지 않는다는 점을 분명히 하고 있다. 그러므로, 적법성 검토요청과 같은 법적 혹은 행정적 절차는 이 문제와 관련된 요청국가에서 진행될 것이다. 이 원칙의 주요 목적은 요청한 국가의 국내법상 일정액 혹은 그중 일부가 체납되었는지 여부에 대한 문제에 대해 요청받은 국가의 행정이나 사법조직의 결정

을 구하는 청구가 이루어지는 것을 방지하는 것이다. 이 항이 헌법상 혹은 입법상 문제를 야기하는 체약국은 양자협상시 이 항을 수정하거나 생략할 수 있다.

7 항

29. 이 항은 3항과 4항에 따라 요청이 이루어진 후에 요청당시 적용되었던 조건이 적용되지 않게 되면(즉, 요청국가에서 조세채권의 강제집행이 중단됨), 요청국가는 이러한 상황변화를 다른 체약국에 즉시 알려야 한다. 이러한 고지를 받게되면, 요청받은 국가는 요청을 보류할 것인지 아니면 요청을 철회할 것인지를 요청국에 질문할 수 있다. 요청이 보류된다면, 요청국이 관련채권에 대한 요청을 하기에 필요한 조건이 다시 충족되었음을 다른 체약국에 통지하는 시점까지 보류되어야 하고 그렇지 않으면 요청은 철회된다.

8 항

30. 이 항은 3항과 4항에 따라 요청을 받은 국가가 부담하는 의무에 대한 일부 제한을 담고 있다.

31. 요청받은 국가는 이 항에 언급된 사안에 대하여는 협조제공을 거부할 수 있다. 그러나, 이러한 사안에 대해 협조를 한다면, 이 조문의 적용대상이 되는 것이므로 이 체약국이 이 조문의 규정을 준수하지 않았다고 말할 수는 없다.

32. 우선적으로, 이항에서 조약상 의무를 이행함에 있어 한 체약국은 자국의 국내법과 행정실무 혹은 다른 체약국의 국내법이나 행정실무에 반하여 협조할 의무는 없다고 명시하고 있다. 그러므로, 요청국가가 납세보전 절차를 진행할 국내권한이 없는 경우, 요청받은 국가는 요청국가를 대신하여 그러한 절차를 진행하는 것을 거절할 수 있다. 이와 마찬가지로, 요청받은 국가에서 조세채권을 충족시키기 위한 재산압류가 허용되지 않는다면, 이 조 규정에 따라 징수협조를 하는 경우 재산을 압류할 의무가 없다. 그런데, 오로지 요청국가의 조세징수에 대한 협조를 하기 위해서 사용되는 경우라 해도, 요청받은 국가의 조세목적상 권한을 부여받은 모든 형태의 행정절차는 사용되어야 한다.

33. 5항은 한 체약국의 시한은 다른 체약국이 조세징수 협조를 요청한 조세채권에 적용되지 않는다고 규정하고 있다. a)목은 이러한 원칙을 무시하기 위한 것이 아니다. 그러므로, 요청한 국가에서 해당 조세채권에 적용하는 시한이 만료되지 않은 경우, 요청받은 국가의 시한이 만료한 후에 조세채권에 대한 협조 제공은 요청받은 국가 혹은 요청한 국가의 법이나 실무에 반하는 것으로 볼 수 없다.

34. b)목은 공공정책에 반하여 절차를 진행하는데 대한 제한을 포함하고 있다. 26조에 있는 사례에서와 같이 (26조 주석 19항 참조), 체약국의 중대한 이해에 영향을 미치는 협조에 대해서는 제한을 두는 것이 적절하다고 생각된다.

35. c)목에 따라, 다른 체약국이 자국법이나 행정실무상 가능한 적절한 징수절차나 납세보전 절차를 다하지 않은 경우 한 체약국은 요청을 수락할 의무가 없다.

36. 끝으로, d)항에 따라 요청받은 국가는 또한 실무적 관점에서 요청을 거절할 수 있는데, 예를 들면 요청국가의 조세채권 징수에 드는 비용이 조세채권 금액을 초과하는 경우이다.

37. 일부 국가는 유럽의회/OECD 합동의 조세문제의 상호협조에 대한 다자간 조약에서 이미 규정하고 있는 더 많은 제한을 이 항에 포함시키고자 할 수 있는데, 이는 협조가 요청된 조세가 일반적으로 인정된 조세원칙에 반하여 과세되었다고 판단하는 경우 한 체약국이 협조를 하지 않도록 허용하는 것이다.

28조에 대한 주석
외교사절과 영사직원 구성원

1. 이 규정의 목적은 외교사절이나 영사직원 구성원이 국제법이나 특별 국제합의에 의하여 부여받고 있는 혜택을 이중과세조약의 규정에 의하여 저해받지 않도록 하기 위한 것이다.

2. 이중과세조약의 규정과 국제법 일반원칙 혹은 특별 국제합의에 의해 부여된 외교관 및 영사특권을 동시에 적용하면, 특정 상황에서 부과되어야 할 조세를 양 체약국에서 모두 면제하는 결과를 가져올 수 있다. 예를 들면, A국에서 B국으로 파견되어 A국 원천으로부터 사용료나 배당을 수취한 외교사절은 국제법에 따라 이 소득에 대하여 B국에서 과세당하지 않을 것이고, 또한 두 국가의 양자조약에 의하여 B국 거주자로서 A국내 소득에 부과된 조세의 면제나 감면을 받을 자격이 주어진다. 이 같이 의도되지 않은 조세감면을 피하기 위하여, 체약국들이 아래와 같은 추가적인 규정을 양자간에 채택하는 것은 자유이다:

> "국제법 일반원칙이나 특별 국제합의 규정에 따라 외교사절이나 영사직원 구성원에 허용된 재정상 특권 때문에, 소득이나 자본이 수취국가에서 과세되지 않는 한, 과세권은 파견국에 유보된다."

3. 많은 OECD회원국들의 국내법은 외교사절과 영사직원 구성원은 해외체재중에 조세목적상 파견국의 거주자로 간주한다는 규정을 포함하고 있다. 이런 종류의 규정을 가진 회원국들은 양자협상에서 조약목적상 파견국을 체약국의 외교사절과 영사직원 구성원의 거주지국으로 보는 특별규정을 조약에 포함시키는 진일보한 조치를 할 수 있다. 이러한 특별규정은 아래와 같이 제안될 수 있다:

> "4조의 규정에도 불구하고, 다른 체약국 혹은 제삼국에 소재한 한 체약국의 외교사절 및 영사직원(consular post) 구성원인 개인은 조약의 목적상 아래조건에 따라 파견한 국가의 거주자로 간주된다 :
>
> a) 국제법에 따라 수취국밖 원천소득에 대하여 혹은 수취국밖에 소재한 자본에 대하여 수취국에서 과세되지 않는 경우, 그리고
>
> b) 파견국에서 그 사람의 전체 소득이나 자본에 대한 조세와 관련하여 파견국의 거주자와 같은 의무를 부담하는 경우"

4. 4조 1항 때문에, 한 체약국에 파견된 제삼국 외교사절이나 영사직원 구성원은 수취국에서 제한과세에만 해당된다면 수취국 거주자로 간주되지 않는다(4항에 대한 주석 8항 참조). 이러한 판단은 체약국에 설립된 국제기구와 그 직원에 대하여도 유효한데, 왜냐하면 그 기구를 설립하는 조약이나 조약상, 그리고 그 기구와 그 기구가 설립된 국가간의 조약상 보통 일정한 면세특권의 혜택을 받기 때문이다. 이런 문제를 명시적으로 해결하고자 하거나 바람직하지 못한 조세감면을 방지하고자 하는 체약국들은 이 조문에 아래 규정을 추가할 수 있다 :

> "이 조약은, 한 체약국에 체재하면서 소득이나 자본에 대한 조세와 관련하여 어떤 체약국에서도 거주자로 취급되지 않는 국제기구, 그 기구의 기관이나 직원 및 제삼국의 외교사

절 및 영사직원의 구성원인 사람에게 적용되지 않는다.“
이것은 오직 한 체약국에 있는 원천소득에만 관련하여 한 체약국에서 납세의무가 있는 국제기구, 기관이나 직원은 조약의 혜택을 받지 못함을 의미한다.

5. 명예영사직원들이 이 조문상 국제법 일반원칙에 해당되지 않는 어떤 특권을 받을 수 없는 것은 당연하지만(파견국을 대신하여 명예영사가 지불한 비용의 대가로 받은 지급금에 대한 조세면제만이 보통 존재한다), 체약국들은 양자합의로 명예영사직원을 이 조의 적용대상에서 명시적으로 제외시킬 수 있다.

6. (2003.1.28 삭제됨)

29조에 대한 주석
조약의 적용지역확장 관련

1. 일부 이중과세조약들은 적용지역을 명시하고 있다. 또한, 그 중 일부는 그 규정이 다른 지역에도 확장될 수 있다고 규정하고 있으며, 언제 어떻게 이것이 가능한지를 정의하고 있다. 이런 종류의 조항은, 특히 적용지역확장은 외교비망록(diplomatic notes)의 교환으로 효력이 발생된다는 점을 인식한다면, 해외에 영토를 가지거나 다른 국가나 지역의 국제관계에 대한 책임을 지고 있는 국가들에는 특별한 의미를 가진다. 이는 또한 특별규정에 의해 조약 적용으로부터 배제되었던 한 체약국의 일부지역에 조약규정이 확장되는 경우에도 의미있는 것이다. 이 조문은 또한 지역확장은 각 국의 헌법적 절차에 따른 다양한 방식으로 효력을 발생한다고 규정하고 있는 바, 이 규정의 영향을 받는 모든 OECD회원국들의 헌법적 관점에서 수용될 수 있는 형태로 도입되어 있다. 어떤 국가나 지역에 조약을 확장하기 위한 단 하나의 선결조건은 조약이 적용되는 국가들과 성격상 실질적으로 유사한 조세를 부과하여야 한다는 것이다.

2. 이 조문은 조약이 전체적으로 혹은 필요한 수정을 가하여 확장되며, 확장은 체약국들간 합의된 날짜에 그 합의조건에 따라 효력을 발생하고, 최종적으로 조약종료는 체약국들이 달리 합의하지 않으면 자동적으로 조약이 확장된 국가나 지역에 대한 적용을 종료시킨다고 규정하고 있다.

3. (2003.1.28 번호재배치됨)

4. (2003.1.28 번호재배치됨)

5. (2003.1.28 번호재배치됨)

30조와 31조에 대한 주석
조약의 발효와 종료 관련

1. 발효(entry into force), 비준(ratification) 및 종료(termination) 절차에 대한 본 규정은 양자 조약을 위해 도입되었고, 국제적 조약들에 통상적으로 포함된 원칙들과 일치한다.

2. 어떤 체약국들은 29조 1항에 비준을 동의하는 기관을 명시하는 추가적인 규정을 필요로 할 수 있다. 또 다른 체약국들은 각국이 발효에 필요한 절차를 완료하였음을 확인하는 비망록의 교환후 이 조문이 발효됨을 명시하여야 한다고 합의할 수 있다.

3. 비준서의 교환후 특정기간을 경과하거나, 각국이 그런 발효에 필요한 절차를 완료하였음을 확인한 후에 조약이 효력을 발생한다고 합의하는 것은 체약국들에 달려있다.

4. 발효일 또는 종료일에 대하여는 어떠한 규정도 도입되지 않았는데, 이는 해당 체약국들의 국내법에 크게 좌우되기 때문이다. 몇몇 국가들은 최근 몇 년 동안 받은 소득에 대하여 조세를 부과하고, 다른 국가들은 직전 해에 받은 소득에 대하여, 또 다른 국가들은 역년과는 다른 회계년을 가지고 있다. 더 나아가 몇몇 조약들은, 원천징수되는 조세에 대하여, 부과과세된 조세에 적용되는 날과 다른 적용일과 종료일을 규정하고 있다.

5. 조약은 최소한 일정기간동안 효력을 지속하는 것이 바람직하므로, 종료의 통지는 양자합의에 정한 일정 햇수를 지나서 할 수 있다고 조약상 규정하고 있다. 체약국들은 원한다면 그런 통지를 조기에 할 수도 있고, 아니면 전혀 그러한 연도제한을 두지 않을 수 있다.

OECD 조세조약 모델에 대한 비회원국들의 입장

Non member countries' positions on the OECD model tax convention

소 개

1. 1991년 재무위가 변경가능한 조세조약모델의 개념을 채택하였을 때, 조세조약모델의 영향력이 OECD 회원국이외에도 미친다는 점 때문에, 비회원국들을 참여시켜 이익을 얻기 위하여 조세조약모델이 개정되는 진행상황은 또한 공개되어야 한다고 결정하였다.

2. 그러한 결정에 따라, 재무위는 1996년에 회원국과 몇몇 비회원국들의 전문가들이 조세조약의 적용, 해석 및 협상과 관련한 문제를 토론할 수 있는 연례모임을 조직하였다. 위원회는 또한 비회원국들이 조세조약모델 내용에 대해 찬성하지 않을 자유를 가질 수 있다면 조약모델의 발전에 직접 참여하는 것으로 간주될 수 있기 때문에, 비회원국들은 회원국들과 마찬가지로 조문 내용과 주석에 주어진 해석에 찬성할 수 없는 경우 그에 대한 의견을 표명할 수 있다고 결정하였다.

3. 이러한 결정은 조세조약모델에 이 장을 포함하게 하였는데, 이 장은 조약모델과 그에 대한 주석에 대하여 많은 비회원국들의 입장을 밝힌 것이다. 조약모델의 나머지 부분과 같이, 관련국들 견해의 변동을 반영하여 내용이 주기적으로 갱신되도록 할 것이다.

4. 이하 내용은 OECD 조세조약모델에 대한 아래 나라들의 입장을 반영한다:

알바니아	아르헨티나	아르메니아	벨라루스
브라질	불가리아	크로아티아	콩고
가봉	홍콩	중국	
인도	인도네시아	아이보리코스트	
카자스탄	라트비아	리투아니아	말레시아
모로코	필리핀	루마니아	러시아
세르비아	슬로베니아	남아공	태국
튜니지아	우크라이나	아랍에미레이트	베트남

5. 이 나라들은 조세조약모델의 조문과 주석에 잇는 해석에 대하여 일반적으로 찬성하고 있지만, 각 국별로 찬성하지 않는 부분들이 약간 있다. 조세조약모델의 각 조문에 대하여, 이하 내용에서 밝혀진 대로, 각 나라가 조문의 어느 부분에서 찬성하지 않고, 어느 부분에서 조문관련 주석의 설명에 찬성하지 않는지 적시되고 있다.[46] 회원국들의 유보나 이견과 관련된 사안에서는, 각 나라가 조문 문구를 조문과 충돌하지 않는 규정으로 보완하고자 하는 경우 -특히 이 규정이 주석에서 선택적으로 제안되었을 경우-, 또는 주석과 충돌하지 않는 해석을 하고자 하는 경우에는 명시적인 언급을 하지 않았다.

46 인도네시아와 중국은 다른 국가와 조세조약을 협의할 때 조약모델에 언급한 의견에 구애되지 않는다는 점을 명시하고자 한다

1조(인적 범위)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 필리핀은 자국민에 대하여 자국법에 의하여 과세할 권리를 유보한다.

2. 브라질은 파트너십이 자국법상 법인으로 간주되기 때문에 이 조약의 범위에 파트너십을 포함하도록 확장할 권리를 유보한다.

주석에 대한 입장

3. 가봉, 인도, 아이보리코스트, 모로코 및 튜니지아는 파트너십에 대한 조세조약의 혜택이 부인되면 파트너십 구성원들의 거주지국이 체결한 조세조약의 혜택을 구성원들이 받을 자격이 있다는 1조 주석 5항과 6항의 해석(인도의 경우, 4조 주석 7항 및 8항의 관련해석 포함)에 찬성하지 않는다. 이들은 파트너십이 소재한 국가가 체결한 조약에 이러한 효과를 가져오는 규정이 포함된 경우, 그 범위내에서만 혜택을 받을 수 있다고 생각한다.

4. 아르헨티나는 1조 주석 및 모델의 해당규정에 있는 주석에 있는 파트너십에 대한 조약의 적용에 대한 결론은 특정 조세조약에서 명시적으로 확인한 경우 또는 25조 3항에 규정한 바와 같이 관할당국들이 상호합의한 경우에만 고려된다고 생각한다.

2조(대상조세)과 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1항

1. 벨라루스는, 조약에 '자본'이나 '동산'이란 용어가 나올 경우, 국내법에 없는 이런 용어대신, '부동산(property)' 및 '부동산이외의 재산'이란 용어를 사용할 권리를 유보한다.

2. 브라질은 1항중, 최종 문구인 '부과되는 방식에 상관없이'와 함께, 조약이 정치적 하부조직이나 지방자치단체의 조세에 적용되어야 한다는 문구에 대한 입장을 유보한다.

2.1 아르헨티나와 콜롬비아는 정치적 하부조직이나 지방정부를 대신하여 과세한 조세를 1항에 포함할 권리를 유보한다.

3. 브라질, 인도네시아, 말레시아 및 싱가폴은 자본에 대한 조세가 없기 때문에 1항에 그런 조세에 대한 언급을 하지 않을 권리를 유보한다.

4. 루마니아는 지역행정단체(administrative territorial units)가 부과한 조세를 포함할 권리를 유보한다.

5. 남아프리카는 조약이 지방자치단체의 조세에 적용된다고 기술한 1항 문구에 대한 입장을 유보한다.

5.1 조지아는 광역행정단체(administrative-territorial units)나 지방자치정부를 대신하여 부과한 조세를 포함할 권리를 유보한다.

5.2 콜롬비아는 자본에 대한 조세에 대한 조약적용을 해당 과세연도 중에 양 체약국들이 동일한 자본이나 동일한 자본요소에 대하여 부과한 조세로 한정한다.

2항

6. 브라질은, 합헌적 입법과 일치하는 소득세의 정의를 조약에서 사용하고자 한다. 따라서 조약상 2항을 포함시키지 않을 권리를 유보한다.

7. 아르메니아, 라트비아, 리투아니아, 루마니아 및 튜니지아는 '기업에 의하여 지급된 급여나 임금의 총액에 대한 조세'는 소득에 대한 조세로 간주되어서는 안 된다는 견해를 가지고 있으며, 따라서 2항에 이 용어들을 포함시키지 않을 권리를 유보한다.

8. 우크라이나는 조약이 자산평가세에 대하여 적용된다고 규정한 2항 문구에 대한 입장을 유보한다.

9. (삭제됨)

3조(일반적 정의)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. '회사'의 정의와 관련하여, 알바니아와 벨라루스는 국내법상 존재하지 않는 '법인체(body corporate)'의 개념을 '조세목적상 개별적인 실체로 취급되는 법인이나 기타 단체'로 대신할 권리를 유보한다.

2. (삭제)

3. '국적'의 정의와 관련하여, 알바니아, 루마니아와 러시아는 자국법상 '국적'이란 용어가 '시민권(citizenship)'을 의미하지 않으므로, '국적'을 '시민권'으로 대체할 권리를 유보한다.

4. 불가리아는 양자협상시 3조의 1항 h)에 '사업'과 '포함한다'라는 표현 사이에 '또한'이란 표현을 넣을 권리를 유보한다.

4.1 아르헨티나, 아제르바이잔, 브라질, 리투아니아, 싱가폴은 독립적 인적 용역 과세에 관한 권리를 유보하였기 때문에 독립적 인적 용역이 3조 1항의 사업과, 기업의 정의에 포함하지 않을 권리를 유보한다.

5. "국제운송"의 정의와 관련하여 불가리아와 크로아티아는 양자조약에서 이 정의의 범위를 도로 및 철도운송까지 확장할 권리를 유보한다.

6. 세르비아는 '국제운송'의 범위를 조세조약에서 육상운송을 포함하도록 확장할 권리를 유보한다.

7. 태국은 한 체약국의 세법하에서 과세대상으로 취급되는 어떤 실체가 인의 정의에 포함될 권리를 유보한다.

8. 인도와 남아프리카공화국은 각 체약국에서 유효한 세법에 따라 과세단위로 취급되는 단체만을 사람의 정의에 포함할 권리를 유보한다.

9. 인도는 '조세' 및 '과세연도'의 정의를 포함할 권리를 유보한다.

10. 콜롬비아, 홍콩, 중국은 1항 e)에 '국제교통'의 정의에서 '한 체약국에 실질적 관리장소를 가진 기업이 운영하는'이란 구문을 생략할 권리를 유보한다.

11. 홍콩은 독립국가가 아니므로 1항 g)목의 국민의 정의에 대한 입장을 유보한다. 4조, 19조, 24조 및 25조에 국민을 사용하는 경우, 홍콩은 '거주권' 및 '설립 혹은 구성'이라는 개념에 입각한 대체규정을 사용할 권리를 유보한다.

4조(거주자)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1항

1. 알바니아, 아르메니아, 아제르바이잔, 벨라루스, 불가리아, 콜롬비아, 인도네시아, 라트비아, 리투아니아, 러시아, 태국, 우크라이나, 베트남은 1항에 설립장소나 유사 기준(벨라루스 및 베트남은 등록장소)을 포함할 권리를 유보한다.

2. 아랍에미리트는 양자조약에 독자적인 거주자 정의를 채택할 권리를 유보하며, 4항을 필수적으로 따르지 않는다.

2.1 홍콩은 독립국가가 아니고 영토기준으로 과세하기 때문에 양자합의에서 거주자 정의를 바꿀 수 있는 권리를 유보한다.

3. 브라질은 외교종사자의 지위는 국내법에서 다루어지기 때문에, 조약에서 1항의 2번째 문장을 포함시키지 않을 권리를 유보한다.

3.1 말레시아, 싱가폴은 양자합의시 1항의 두 번째 문장을 포함하지 않을 권리를 유보한다.

4. 인도 및 러시아는 자국의 파트너십은 법적, 세무적 관점에서 자국의 거주자로 판단되어야 한다고 명시하기 위하여 조세조약상 조문을 보완할 권리를 유보한다.

4.1 가봉, 아이보리코스트, 모로코 및 튜니지아는 파트너십이 부담하는 조세가 파트너의 개인적 특성에 따라 결정되는 경우 이들 파트너는 파트너십을 "통하여 받는(flows through)" 소득에 대하여 거주지국이 체결한 조세조약의 혜택을 받을 지격이 있다는 일반적 원칙에 찬성하지 않는다. 비록 과세기술상 조세가 파트너로부터 징수되거나, 모로코의 경우 주된 파트너로부터 징수된다 해도 이들의 국내법상 파트너십은 과세대상인 것이다. 가봉, 아이보리코스트, 모로코 및 튜니지아는 그 법적 세무적 성격을 감안할 때 자국의 파트너십은 자국의 거주자로 간주되어야 한다는 점을 명백히 하기 위해 조세조약의 조문을 수정할 권리를 유보한다.

3항

5. 아르메니아, 벨라루스, 불가리아, 러시아, 태국, 베트남은 3항에 대한 시험기준으로 설립장소(베트남은 등록기준)를 사용할 권리를 유보한다.

6. 아제르바이잔은 3항에서 사람의 거주지를 결정하는 기준으로 '등록(설립)'이나 '실질적 관리장소'를 모두 사용할 권리를 유보한다.

7. 아르헨티나는 회사의 거주지를 결정할 때 설립지기준을 사용하며, 이 기준을 적용하지 못하는 상황에서 이중거주회사에 대한 조약상 혜택을 부인할 권리를 유보한다.

8. 인도, 카자흐스탄, 싱가폴은 실질적 관리장소 소재지국을 결정하지 못하는 경우 개인이외의 이중거주자에 대한 거주지국의 결정으로 위해 상호합의절차를 사용하는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

8.1 불가리아는 개인 및 회사가 아닌 이중거주자의 경우 거주자국의 결정을 위해, 법적 상

태가 유래한 국가에 근거하고, 이러한 국가가 결정되지 않는 경우 상호합의에 의존하는 규정을 포함할 권리를 유보한다. 이러한 합의가 없는 경우, 이 사람에 대한 조약상 혜택을 부인할 것이다.

8.2 콜롬비아는 개인이 아닌 이중 거주자에게 조약상 혜택을 부인할 권리를 유보한다.

주석에 대한 입장

2항

9. 베트남의 견해로는, 주석 14항과 15항에 언급된 개인적 관계와 경제적 관계는 분리되어야 하고, 하나가 다른 하나에 우선하여야 한다. 베트남에서는 경제적 관계, 특히 고용이 실행되는 나라의 기준이 이중거주의 개인에 있어 조약목적상 거주지국을 결정하는데 더 중요하다.

9.1 가봉의 경우, 주석 13항, 14항 및 15항에 사용된 “그리고 경제적 관계(and economic relations)"이라는 구절이 불분명하므로, 이러한 두 종류의 관계는 구분되어야 하며 한 가지 유형이 다른 유형에 우선하여야 한다. 그러므로, 고용수행지국이 개인의 거주지국을 결정함에 있어 개인적 관계에 우선해야 한다.

9.2 카자흐스탄은 ‘d) 개인의 자격이 이 항의 a)부터 b)까지 요건에 따라 결정되지 않는 경우, 체약국 관할당국은 상호합의에 의해 문제를 해결한다’고 d)를 대체할 권리를 유보한다.

2항

9.3 인도네시아는 개인의 이중거주와 관련하여 경제적 관련이 인적 관련보다 우선한다는 의견이다.

9.4 싱가폴은 d)목을 ‘d) 다른 경우에 체약국들의 관할당국이 상호합의에 의해 문제를 해결한다.’로 바꿀 권리를 유보한다.

3항

10. ‘실질적 관리장소’에 대한 아르헨티나, 아르메니아, 불가리아, 러시아, 우크라이나, 베트남의 해석은 전반적 조정이 어디에서 이루어지는가 와는 상관없이 실질적인 매일매일의 관리이다.

11. 인도는 실질적 관리장소는 단체의 사업수행에 필요한 핵심적 관리 및 사업상 결정이 전반적으로 실제 이루어지는 장소라는 주석 24항 해석에 찬성하지 않는다.

12. 브라질은 주석 24항 해석에 찬성하지 않는데, 이러한 정의는 국내법 및 국내 법원결정에 의해 다루어질 문제로 생각한다.

5조(국내사업장) 및 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 해저, 해저토 및 해저천연자원을 개발하거나 탐사하는 것과 관련된 체약국의 근해에서 수행되는 활동에 대하여 조약모델 규정을 적용하는데 따른 특별한 문제들을 고려하여, 라트비아는 그러한 활동과 관련한 특별 규정을 포함할 권리를 유보한다.

2항

2. 아르헨티나, 브라질, 가봉, 아이보리코스트, 모로코, 필리핀, 러시아, 태국, 튜니지아는, 2항에 천연자원의 "추출"을 포함함에 있어, 그런 자원의 "탐사"에 대하여 언급할 권리를 유보한다. 아르헨티나는 또한 이항에 어업활동이 일어나는 장소를 포함시킬 권리를 유보한다.

2.1 인도네시아는 2항에 천연자원의 탐사 및 추출, 천연자원의 탐사 및 추출에 사용하는 시추장비나 운반선을 포함할 권리를 유보한다.

2.2 콜롬비아는 2 f)항의 '추출'을 '개발과 관련하여 또는 개발을 위해'로 바꿀 권리를 유보한다.

3. 인도, 인도네시아는 2항에 판매점(sales outlet), 농장, 재배지(plantation) 혹은 농업·임업·재배나 이와 관련된 활동을 수행하는 기타장소를 추가할 권리를 유보한다.

4. 인도, 인도네시아, 태국 및 베트남은 다른 사람에게 재고설비를 공급하는 사람과 관련된 창고(warehouse)를 2항에 포함할 권리를 유보한다.

5. 아르메니아, 우크라이나는 설비, 천연자원탐사 구조물, 상품판매용 시설을 포괄하는 목을 2항에 포함할 권리를 유보한다.

6. 가봉 및 베트남은 천연자원의 탐사를 위한 설비구조물이나 장비를 포괄하는 목을 2항에 포함할 권리를 유보한다.

6.1 아르헨티나, 가봉, 아이보리코스트는 또한 2항에 어로활동이 일어나는 장소를 포함하는 추가적인 세항을 포함할 권리를 유보한다.

6.2 카자흐스탄은 2항에 천연자원 개발을 위한 유정(pit), 설비 및 구조물을 추가할 권리를

유보한다.

6.3 아제르바이잔은 천연자원의 개발을 위해 사용되는 설비, 구조나 선박을 포함하도록 2항에 추가적인 규정을 넣을 권리를 유보한다.

3항

7. 아르헨티나는 3항에 대한 입장을 유보하며, 3개월이상 지속되는 여하한 건축현장이나 건설, 조립, 설비공사도 국내사업장으로 간주되어야 한다고 판단하고 있다.

8. 아르메니아, 브라질, 콜롬비아, 조지아, 태국, 베트남은, 6개월 이상 지속되는 여하한 건축현장이나 건설, 조립, 설비공사도 국내사업장으로 간주되어야 한다고 판단하기 때문에, 3항에 대한 입장을 유보한다.

9. 알바니아. 콩고, 홍콩, 중국은 3항에 대한 입장을 유보하며, 여하한 건축현장, 건설, 조립, 설비공사나 혹은 그와 관련된 감독, 자문활동은 그러한 공사나 활동이 6개월이상 지속된다면 국내사업장을 구성한다고 판단하고 있다.

9.1 세르비아는 건축현장, 건설, 조립 혹은 설비공사나 그와 관련된 감독 및 자문활동에 대하여 이러한 현장, 공사 혹은 활동이 12개월 이상 지속되는 경우 국내사업장을 구성하는 것으로 간주할 권리를 유보한다.

10. 불가리아, 중국, 가봉, 아이보리코스트, 모로코, 남아공, 튜니지아는 건축현장, 건설, 조립, 설비공사가 3항에 의해 국내사업장으로 간주되는 기간을 협상할 권리를 유보한다.

11. 아르헨티나 말레시아, 중국, 싱가폴, 남아공, 태국, 베트남은 기업이 3항의 국내사업장을 구성하는 건축현장, 건설, 조립, 설비공사와 관련한 감독활동을 수행하는 경우 국내사업장을 가진 것으로 취급할 권리를 유보한다.

11.1 인도, 인도네시아는 '건설 및 설비공사'를 건설, 설비, 조립공사 및 그와 관련된 감독활동'으로 대체할 권리를 유보하며, 국내사업장으로 간주되는 존속기간을 협상할 권리를 유보한다.

12. 아르헨티나는 기업이 고용인이나 용역제공목적을 위하여 계약한 기타 종사자를 통하여 자문 등의 용역을 제공하는 경우, 그런 종류의 활동이 합산하여 해당 회계연도에 시작하여 끝나는 임의의 12개월 기간 중 3개월 이상 지속되는 때, 국내사업장을 가진 것으로 취급할 권리를 유보한다.

13. 가봉, 인도, 인도네시아, 아이보리코스트, 모로코, 루마니아 및 튜니지아는 기업이 고용

인이나 용역제공목적을 위하여 계약한 기타 종사자를 통하여 자문 등의 용역을 제공하는 경우, 그런 종류의 활동이 같은 공사 혹은 연관된 공사에 대하여 합산하여 협상된 기간이상 지속되는 때, 국내사업장을 가진 것으로 취급할 권리를 유보한다.

13.1 싱가폴은 기업이 기업에 의해 계약된 근로자나 다른 인원을 통해 해당 목적을 위해 용역을 제공하고, 합의된 기간 이상의 합산기간 동안 동일 프로젝트나 연관된 포로젝트를 위해 그 근로자나 다른 인원이 해당 국가에 체류하는 경우 그 기업이 국내사업장을 구성하는 것으로 간주할 권리를 유보한다.

14. 알바니아, 아르메니아, 아제르바이잔, 리투아니아, 세르비아, 남아공, 태국, 베트남, 홍콩, 중국은 기업이 고용인이나 용역제공목적을 위하여 계약한 기타 종사자를 통하여 자문 등의 용역을 제공하는 경우, 그런 종류의 활동이(동일공사 혹은 연관된 공사에 대하여, 다만 아르메니아 제외) 일정 12개월 기간 중 합산하여 6개월 이상 지속되는 때, 국내사업장을 가진 것으로 취급할 권리를 유보한다.

14.1 콩고, 가봉, 아이보리코스트, 라트비아, 남아공, 튜니지아는 전문직업적 용역과 기타 독립적 성격의 활동을 수행하는 사람이 임의의 12개월중 총 183일을 초과하는 단일 기간 혹은 여러 기간동안 자국에 존재하는 경우, 국내사업장을 가진 것으로 간주할 권리를 유보한다.

14.2 리투아니아는 천연자원의 개발을 위해 또는 개발과 관련하여 한 체약국에서 수행하는 활동에 대하여 국내사업장을 간주하는 특별규정을 놓을 권리를 유보한다.

14.3 아르헨티나는 해당회계연도가 시작하여 끝나는 임의의 12개월 기간 중에 3개월을 초과하는 기간 중 일정사업장소 없이 어로활동을 포함하는 천연자원의 추출 또는 추출과 관련하여 기업이 해당국가에서 활동을 수행하는 경우 국내사업장을 구성하는 것으로 간주할 권리를 유보한다.

14.4 인도네시아는 천연자원 탐사를 위해 사용되는 설비, 천공장비 혹은 선박이 합의된 기간이상 존속하는 경우 국내사업장으로 간주하는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

14.5 인도네시아, 아랍에미리트, 베트남은 천연자원 개발 및 추출과 관련된 활동으로 인한 소득을 과세할 권리를 유보한다.

14.6 남아공은 6월이상 기업이 천연자원 개발 및 추출과 관련된 활동을 수행하는 경우 국내사업장이 구성되는 것으로 간주하는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

14.7 이스라엘은 천연자원의 탐사와 관련한 활동에 사용하는 설비, 시추장비나 시추선은 임의의 2년 기간 동안 한 체약국에서 총 365일 이상 계속 활동하면 국내사업장을 구성한다는

규정을 포함할 권리를 유보한다.

14.8 콜롬비아는 기업이 상대방 체약국에서 천연자원의 개발이나 개발과 관련한 활동을 수행하는 경우, 또는 일정 상황에서 용역이 수행되는 경우 국내사업장이 구성되는 것으로 간주할 권리를 유보한다.

4항

15. 알바니아, 아르헨티나, 아르메니아, 아제르바이잔, 가봉, 인도, 인도네시아, 아이보리코스트, 말레시아, 모로코, 러시아, 태국, 튜니지아, 우크라이나, 베트남은 “운반(delivery)"은 a목과 b목에서 삭제되어야 한다고 판단하기 때문에 4항에 대한 입장을 유보한다.

16. 알바니아, 아르헨티나, 태국은 4항 f목에 대한 입장을 유보한다.

16.1 콜롬비아는 a)부터 b)까지 열거된 활동은 상황에 따라 예비적이고 보조적인 성격을 가진다는 요건에 해당한다고 규정할 권리를 유보한다.

16.2 콩고는 4항 d), e), f)에 대한 입장을 유보한다.

5항

17. 알바니아, 아르헨티나, 아르메니아, 아제르바이잔, 가봉, 인도, 인도네시아, 아이보리코스트, 말레시아, 모로코, 러시아, 태국, 튜니지아, 우크라이나, 베트남은 기업을 위하여 활동하는 사람이 기업을 대신하여 상품이나 제품을 정기적으로 운반하는 한 체약국내에 상품이나 제품재고를 상시 유지한다면, 그 기업이 국내사업장을 가진 것으로 취급할 권리를 유보한다.

17.1 인도, 말레이시아, 타이는 한 체약국 기업을 위해 전적으로 혹은 거의 전적으로 상대방 체약국에서 주문을 이행하는 사람을 한 체약국 기업의 국내사업장으로 간주할 권리를 유보한다.

17.2 인도네시아는 독립대리인이 아닌 사람이 기업을 대신하여 기업에 속한 재화나 상품을 생산하거나 가공하면 그 기업의 국내사업장이 구성되는 것으로 취급할 권리를 유보한다.

6항

18. 알바니아, 아르헨티나, 아제르바이잔, 가봉, 아이보리코스트, 리투아니아, 모로코, 세르비아, 태국, 튜니지아, 베트남은 단일 기업을 대신하여 전적으로 혹은 거의 전적으로 그 활동이 수행되는 대리인은 독립자격의 대리인으로 판단되지 않는다는 점을 천명할 권리를 유보

한다.

19. 콜롬비아, 가봉, 인도, 인도네시아, 아이보리코스트, 모로코, 러시아, 태국, 튜니지아, 베트남은 한 체약국의 보험회사는 재보험의 경우를 제외하고 다른 체약국내에서 보험료를 징수하거나 6항이 적용되는 독립자격의 대리인이 아닌 사람을 통하여 다를 체약국내의 보험을 인수하는 경우, 다른 체약국내에 국내사업장을 가진 것으로 간주된다고 규정할 권리를 유보한다.

19.1 인도는 단일 기업을 위해 전적으로 혹은 거의 전적으로 활동하는 대리인은 독립대리인에 해당하지 않는다는 점을 분명히 할 권리를 유보한다.

주석에 대한 입장

20. 아르헨티나, 인도, 모로코, 베트남은 주석 18항에 있는 “12개월 테스트는 개별적인 현장이나 공사에 적용된다.”는 말에 찬성하지 않는다. 한 계약자에 의하여 시공되는 일련의 연속적인 단기 현장이나 공사는 관련국내에 국내사업장을 구성한다고 생각한다.

21. 불가리아, 세르비아, 싱가폴은 외국 거주자를 대신하여 계약의 모든 요소와 세부사항은 아니지만 계약의 핵심적 요소를 협상할 권한이 있는 사람은 계약체결권을 행사하는 것으로 볼 수 있다는 견해를 5조 주석 33항에 포함시킬 것이다.

22. 불가리아는 5조 주석 17항에 있는 해석에 찬성하지 않으며, 건축현장이나 건설프로젝트의 감독은 다른 사람이 수행하는 경우 명시적으로 규정되지 않는 경우 이 조문의 3항에 해당하지 않는다는 견해를 가진다.

23. 브라질은 전자상거래에 대한 42.1항부터 42.10항까지 규정된 해석에 찬성하지 않으며, 특히 입법에 있어 지급대가의 원천과세원칙에 대한 견해에 찬성하지 않는다.

24. 인도는 1.1항의 세 번째 문장의 의미에도 불구하고 세액계산방법과 관련되는 경우, 국내세법체계는 14조의 삭제 등과 같은 OECD모델의 새로운 문장에 의해 영향을 받지 않는 점을 명시하는 것이 중요하다고 생각한다.

25. 아제르바이잔, 인도, 말레이지아는 5.3항(첫 부분) 및 5.4항(첫째 구문)의 해석에 동의하지 않는데, 이들 사례는 국내사업장에 해당한다고 생각한다.

25.1 아르헨티나는 5.3항의 해석에 찬성하지 않는다.

25.2 싱가폴은 5.4항의 첫 번째 문장의 해석에 찬성하지 않으며, 그 사례는 국내사업장에

해당한다는 견해이다.

26. 인도는 주석 8항의 해석에 동의하지 않는데, 임대인의 유형자산 혹은 무형자산은 일정한 상황에서 임대인의 국내사업장을 구성한다고 생각한다.

26.1 아르헨티나는 8항의 해석에 찬상하지 않는다. 유형자산이나 무형자산의 임대나 리스는 일정한 경우 임대인의 국내사업장을 구성한다고 생각하며, 특히 설비를 운영하기 위해 설치한 후 직원을 제공하는 경우에는 그러하다.

27. 인도는 주석 10항의 해석에 동의하지 않는데, 공업.상업.학술장비(ICS equipments)는 일정한 상황에서 임대인의 국내사업장을 구상한다고 생각한다.

28. 인도는 5조 2항 사례와 관련된 주석 12항 및 42.25항의 해석에 동의하지 않는데, 이들 사례는 그 자체로 항상 국내사업장에 해당한다고 생각한다.

29. 인도는 23항의 해석에 동의하지 않는데, 예비적이고 보조적인 활동의 예시에 과학적 연구는 포함하지 않을 것이다.

30. 인도는 25항의 해석에 동의하지 않는데, 기업이 한 국가에서 사무실(사업상 대표사무실)을 열고 그 사무실에서 일하는 고용인이 제품이나 용역을 그 국가에 수입하는 계약의 협상에 관여하는 때에는 대부분의 경우 그 사무실은 5조 4항에 해당하지 않을 것이다. 계약의 중요한 부분, 즉 제품유형, 품질, 금액, 그리고 인도시기 및 조건이 그 사무실에 의해 결정되는 경우 협상에 대한 실질적 관여가 있는 것이다. 이러한 활동은 외국기업 사업활동의 개별적이고 불가결한 부분에 해당하므로 단순한 예비적이고 보조적인 성격의 활동이 아니다.

31. 아르헨티나와 인도는 33항의 해석에 동의하지 않는데, 어떤 사람이 한 국가에서 한 기업과 고객간 협상에 참관하거나 참여한다는 단순한 사실로 인해, 일정한 상황에서 그 사람이 해당 국가에서 기업명의로 계약을 체결한 권한을 행사한다고 충분히 결론지을 수 있다고 생각한다. 인도는 또한, 국외 거주자를 위해 계약의 모든 세세한 부분이 아니더라도 중요부분을 협상할 권한을 가진 사람은 계약체결권을 행사한다고 볼 수 있다고 생각한다.

32. 인도는 42항의 해석에 동의하지 않는데, 한 국가의 거주회사가 다국적그룹의 일원이고 다른 국가 거주자인 동일그룹의 다른 회사를 위해 제조나 용역제공을 하는 경우, 5조 요건을 충족하면 한 국가 거주회사는 다른 국가 거주회사의국내사업장을 구성한다는 견해이다.

33. 인도는 42.2항의 해석에 동의하지 않는데, 웹사이트는 일정 상황에서 국내사업장을 구성한다는 견해이다.

34.1 아르헨티나는 한 체약국에서 수행되는 용역소득에 대한 한 체약국의 과세는 필연적으

로 최적의 조세조약정책을 반영한다는 42.13항의 설명에 찬성하지 않는다.

35. 인도는 용역이 원천지국에서 수행되는 경우에만 용역의 국내사업장에 구성된다는 42.14항 및 42.15항의 해석에 동의하지 않는다. 용역의 결과를 향유하면(furnishing of services) 용역의 국내사업장을 구성하데 충분하다고 생각한다.

36. 인도는 42.18항 및 42.46항의 해석에 동의하지 않는데, 한 국가 밖에서 용역이 제공되는 경우에도 한 국가는 과세권 가진다고 생각한다. 또한, 상품판매소득에 적용되는 과세원칙은 용역제공으로 인한 소득에는 적용되지 않는다고 생각한다.

37. 인도는 용역의 순소득만 과세되어야 하며 용역수수료의 총액을 과세하도록 하는 조세조약 규정은 적절한 용역과세방법이 아니라는 42.19항의 해석에 동의하지 않는다.

38. 인도는 한 국가 영토 밖에서 수행되는 용역에 과세권을 확장하지 않아야 하고, 과세는 용역대가에 대한 것이 아니라 용역소득에 대한 것이며, 과세가 이루어지기 전에 한 국가에서 최소한의 체류가 이루어져야 한다는 42.22항의 해석에 동의하지 않는다.

38.1 아르헨티나는 42.18, 42.19 및 42.22항의 설명에 전적으로 찬성하는 것은 아니다.

39. 인도는 42.31항의 해석에 동의하지 않는데, 한 국가에서 용역을 제공하기 위해서 물리적 실재(physical presence)는 중요하지 않다는 견해이다.

40. 인도는 42.40항 및 42.43항의 해석에 찬성하지 않는다.

41. 인도는 ZCO의 과세가능성을 언급하는 42.44항 사례3의 해석에 찬성하지 않는다.

42. 브라질은 용역과세에 대한 주석 42.11항부터 42.38항까지의 해석에 동의하지 않으며, 특히 지급지국 과세원칙은 정당하다고 생각한다.

43. 인도는 원천지국의 위성통신범위는 국내사업장으로 보지 않는다는 5조 주석 5.5항의 해석에 찬성하지 않는다. 인도는 이 경우 원천지국은 고객을 기준으로 할 뿐 아니라 위성통신이나 송수신을 하는 기반시설을 기준으로 판단해야 한다는 견해이다. 인도는 또한 위성통신범위는 국제적 지역과 국내지역에 모두 해당될 수 있다는 견해이다. 통신범위는 일정지역이며, 가치를 가지고 상업적 목적으로 이용될 수 있다. 따라서 원천지국 관할내의 공간에 일정사업장소로 간주될 수 있다.

44. 인도는 5항 주석 9.1항의 해석에 찬성하지 않는데, 로밍콜은 원천지국과 거주지국에 소재하는 여러 장비들을 복합사용을 필요로 하는 복합과정이라고 생각하며9.1항에 제시된 구분은 5조에서 예견하지 않은 것으로 논리적이지도 않다.

45. 인도는 해저 케이블이나 파이프라인이 원천지국 영토내에 있더라도 한 기업의 국내사업장으로 간주되지 않는다는 5조 주석 26.1항의 마지막 두 구문의 해석에 찬상하지 않는다.

46. 38항과 관련하여, 콜롬비아는 대리인이 5조 6항의 목적상 독립자격인지 여부를 결정함에 있어 정상가격원칙이 고려되어야 한다고 생각하며 필요한 경우 6항을 이러한 식으로 해석한다는 점을 명백히 하기 위해 조세조약에 해당 문구를 추가하고자 한다.

6조(부동산소득)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1항

1. 인도, 인도네시아는 조세조약 합상을 통해 '농업소득 및 산림소득을 포함하는' 문장을 넣을 것임을 밝혀 둔다.

2항

2. 벨라루스는, 국내법상 "부동산"의 의미를 감안하여, 이항의 두 번째 문장을 생략할 권리를 유보한다.

2.1 라트비아, 리투아니아는 "부동산"의 정의에 부동산을 취득할 수 있는 유사한 권리나 선택권을 포함시킬 권리를 유보한다.

2.2 콜롬비아는 6조에 따른 모든 천연자원에 대한 권리를 포함할 권리를 유보한다. 콜롬비아는 또한 다른 자산을 명시적으로 포함하기 위해 '부동산'의 정의를 개정할 권리를 유보한다.

3. 리투아니아는, "부동산"을 정의한 두 번째 문장이 국내법상 적용되지 않는다는 점을 분명히 하기 위하여 수정할 권리를 유보한다.

3.1 모로코는 주식이나 지분으로 인한 소득의 과세와 관련하여 국내법상 규정을 적용할 가능성을 유보하고자 하는데, 국내법상 이러한 소득은 부동산으로 인한 소득으로 취급된다.

3항

4. 라트비아, 리투아니아는 부동산 양도로 인한 소득에 대한 언급을 3항에 포함시킬 권리를 유보한다.

5. 에스토니아, 라트비아, 리투아니아는 자국 회사에 의해 소유되는 자국에 소재하는 부동산의 직접사용, 임대, 혹은 기타형태의 부동산 용익권 사용으로 인한 주주의 소득을, 그러한 권리가 주식이나 기타 회사내 권리의 소유에 기초한 것이라면, 과세할 권리를 유보한다.

7조(사업소득)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 아르헨티나, 아제르바이잔, 브라질, 불가리아, 인도네시아, 라트비아, 말레시아, 루마니아. 러시아, 세르비아, 싱가폴, 남아프리카, 타이, 홍콩, 중국은 2010년 이전 7조 및 7조 주석을 사용할 권리를 유보하며, 이전 판에 대한 입장을 견지한다.(아래 첨부 참조)

1.1 인도는 2010년 이전 7조 및 7조 주석을 사용할 권리를 유보한다. 인도는 개정 7조 및 관련 주석과 이와 관련된 다른 조문의 주석에 반영된 변경에 따른 국내사업장 소득배분방법에 일반적으로 찬성하지 않는다. (즉, 8조 주석 21항, 10조 주석 32.1 및 32.2, 11조 주석 25.1 및 25.2, 12조 주석 21.1 및 21.2, 13조 주석 27.1 및 27.2, 15조 주석 7.2, 21조 주석 5.1 및 5.2, 22조 주석 3.1 및 3.2, 24조 주석 40항 a)목)

1.2 아르헨티나 및 인도네시아는 보험 및 재보험 기업 소득과세와 관련하여 국내사업장이 없는 경우에도 국내세법을 적용할 수 있도록 조약에 특별규정을 포함할 권리를 유보한다.

1.3 중국은 7조에 내재하는 별개의 독립기업원칙을 이해하고 존중하지만, 세무실무상 2010년 이전 7조 규정을 채택할 권리를 유보하며 일부 경우에 국내사업장배분소득을 계산하는 간편법을 적용할 권리를 유보한다.

1.4 콜롬비아는 2010년 이전 모델에 포함된 이전 7조를 사용할 권리를 유보하며, 이후 7조에 대한 주석의 개정내용에는 찬성하지 않는다.

2. 말레시아, 태국, 우크라이나는 한 체약국의 관할당국이 수집가능한 정보가 기업의 국내사업장에 배분될 소득을 결정하는데 부적절하다면, 관할당국에 가능한 정보가 허용되는 한 조세법은 이 조문의 원칙에 따라 적용된다는 전제하에 관할당국이 자국의 조세법 규정을 적용할 수 있도록 하는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

2.1 알바니아, 아르헨티나, 아제르바이잔, 브라질, 중국, 크로아티아, 가봉, 인도네시아, 아이보리코스트, 리투아니아, 말레시아, 모로코, 중국, 러시아, 세르비아, 싱가폴, 타이, 튀니지, 베트남은 조약상 “독립적 인적용역”에 대한 과세를 다루는 특별 조항을 유지할 권리를 유보한다. 따라서, 14조의 삭제로 말미암아 수정이 이루어진 조약 조문과 주석의 모든 관련 수정안에 대하여 유보를 한다.

2.2 (삭제)

2.3 튜니지아는 양자조약시 지급대가의 금액기준(양자조약을 통하여 정해진)으로 이전 14조에 따라 독립적 인적용역에 대한 원천지국과세 기준을 추가하도록 제안할 권리를 유보한다.

1항과 2항

3. 아르헨티나, 모로코, 태국은 국내사업장이 소재한 국가에서 국내사업장을 통하여 판매한 것과 같거나 유사한 상품이나 제품으로부터 수취하거나, 국내사업장을 통하여 수행된 활동과 같거나 유사한 사업활동으로부터 수취한 사업소득을 과세할 권리를 유보한다. 이들 국가는 이 원칙을 남용에 대한 안전책으로 적용할 것이며, 일반적인 "국내사업장의 흡인력 원칙"으로 적용하지는 않을 것이다. 그러므로, 기업이 조약상 혜택을 얻기 위한 것이 아닌 다른 이유때문에 판매나 활동이 수행되었음을 입증한다면, 이 원칙은 적용되지 않을 것이다.

3.1 인도네시아는 국내사업장을 통해 판매하는 것과 같거나 유사한 상품이나 제품의 판매소득이나 국내사업장이 수행하는 사업활동과 같거나 유사한 사업활동으로부터 수취하는 소득을 국내사업장이 소재하는 국가에서 과세할 권리를 유보한다.

4. 알바니아, 베트남은 국내사업장이 소재한 국가에서 국내사업장을 통하여 판매한 것과 같거나 유사한 상품이나 제품으로부터 수취하거나, 국내사업장을 통하여 수행된 활동과 같거나 유사한 사업활동으로부터 수취한 사업소득을 과세할 권리를 유보한다.

4.1 모로코, 필리핀은 인적 용역을 제공한 개인이 과세되는지 여부를 결정하기 위하여, 체류기간 요건과 일정 근거지 요건을 채택할 권리를 유보한다.

4.2 아랍에미리트는 석유활동을 포함하여 천연자원의 탐사, 추출, 개발과 관련한 모든 활동과 그러한 활동과 관련하여 제공하는 용역이 자국내에서 수행되는 경우 국내법을 적용할 수 있도록 조약에 특별규정을 포함할 권리를 유보한다.

3항

5. 3항과 관련하여, 아르헨티나는 지원업무에 대한 관리 및 행정비와 관련한 국내법에 포함된 일반원칙을 감안하여, 체약국은 국내사업장에 의해 수행된 활동에 합리적으로 배분되지 않는 해외발생 비용의 공제는 허용할 의무가 없다고 규정할 권리를 유보한다.

6. 아제르바이잔, 싱가폴은 한 체약국에서 공제로 허용되는 비용은 국내사업장이 그 체약국의 독립기업이라면 공제받을 수 있는 비용으로 제한한다는 점을 명시하는 규정을 추가할 권리를 유보한다.

7. 아르메니아, 리투아니아, 세르비아는 한 체약국에서 공제가 허용되는 비용은 해당국가의 국내법상 공제될 수 있는 비용으로 한정한다고 명시하도록 2항에 추가할 권리를 유보한다.

7.1 라트비아, 에스토니아는 국내사업장이 한 체약국의 개별기업인 경우 손금으로 인정되는 비용일 때만 국내사업장의 비용을 손금으로 인정한다는 점을 명시하도록 7조 3항에 추가할 권리를 유보한다.

8. 세르비아는 정당한 경우에만 대응조정이 이루어진다고 명시할 권리를 유보한다.

4항

9. 콜롬비아는 7조의 1항 및 2항을 적용할 때 국내사업장 존재기간 중에 국내사업장에 귀속되는 소득은 국내사업장이 존재하지 않게 된 이후로 해당 소득이 이연되는 경우에도 국내사업장이 존재하는 국가에서 과세된다고 규정하도록 7조를 개정할 권리를 유보한다.

5항

10. [삭제됨]

6항

11.[삭제됨]

주석에 대한 입장

12. 아르헨티나, 브리질, 불가리아, 인도네시아, 라트비아, 루마니아, 러시아, 세르비아, 싱가폴, 남아프리카, 타이, 홍콩, 중국은 2010년 이전 주석을 그대로 적용한다.

13. 아르헨티나는 기업의 국내사업장과 본점의 거래의 경우 국내사업장에 배분되는 소득(비용의 공제)과 해당 거래로 인한 본점 소득의 과세액을 적절히 결정하기 위해 국내사업장은 독립기업이며 그 국내사업장이 속한 기업의 다른 부문으로부터 독립적이라는 가정에 따라 '독립기업원칙' 및 정상가격원칙인 동시에 적용되어야 한다고 생각한다.

14. 인도는 75.1항의 마지막 문장에 찬성하지 않는데, 탄소배출권이나 허가권의 발행이나 거래로 인한 소득은 8조 주석 14.1항의 언급된 상황에서도 8조에 해당하지 않는다고 생각한다.

첨부 개정전
7조(사업소득)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 아르헨티나, 칠레는 보험 및 재보험회사의 소득 과세와 관련하여 국내법 적용을 허용하도록 조약에 특별규정을 포함시킬 권리를 유보한다.

2. 말레시아, 태국, 우크라이나는 한 체약국의 관할당국이 수집가능한 정보가 기업의 국내사업장에 배분될 소득을 결정하는데 부적절하다면, 관할당국에 가능한 정보가 허용되는 한 조세법은 이 조문의 원칙에 따라 적용된다는 전제하에 관할당국이 자국의 조세법 규정을 적용할 수 있도록 하는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

2.1 알바니아, 아르헨티나, 브라질, 칠레, 중국, 크로아티아, 가봉, 인도, 아이보리코스트, 말레이시아, 모로코, 러시아, 세르비아, 튜니지아, 베트남은 조약상 “독립적 인적용역”에 대한 과세를 다루는 특별 조항을 유지할 권리를 유보한다. 따라서, 14조의 삭제로 말미암아 수정이 이루어진 조약 조문과 주석의 모든 관련 수정안에 대하여 유보를 한다.

2.2 불가리아는 양자조약시 이 조문에서 소득(profit)을 3조에 정의된 대로 사업소득(business profit)으로 대체하도록 제안할 권리를 유보한다.

2.3 튜니지아는 양자조약시 지급대가의 금액기준(양자조약을 통하여 정해진)으로 이전 14조에 따라 독립적 인적용역에 대한 원천지국과세 기준을 추가하도록 제안할 권리를 유보한다.

1항과 2항

3. 아르헨티나, 모로코, 태국은 국내사업장이 소재한 국가에서 국내사업장을 통하여 판매한 것과 같거나 유사한 상품이나 제품으로부터 수취하거나, 국내사업장을 통하여 수행된 활동과 같거나 유사한 사업활동으로부터 수취한 사업소득을 과세할 권리를 유보한다. 이들 국가는 이 원칙을 남용에 대한 안전책으로 적용할 것이며, 일반적인 “국내사업장의 흡인력 원칙”으로 적용하지는 않을 것이다. 그러므로, 기업이 조약상 혜택을 얻기 위한 것이 아닌 다른 이유때문에 판매나 활동이 수행되었음을 입증한다면, 이 원칙은 적용되지 않을 것이다.

4. 알바니아, 베트남은 국내사업장이 소재한 국가에서 국내사업장을 통하여 판매한 것과 같거나 유사한 상품이나 제품으로부터 수취하거나, 국내사업장을 통하여 수행된 활동과 같거나 유사한 사업활동으로부터 수취한 사업소득을 과세할 권리를 유보한다.

4.1 모로코, 필리핀은 인적 용역을 제공한 개인이 과세되는지 여부를 결정하기 위하여, 체류기간 요건과 일정 근거지 요건을 채택할 권리를 유보한다.

4.2 칠레, 인도는 7조 1항 및 2항을 적용함에 있어 대가지급이 국내사업장 종료 후에 이루어지는 경우에도 국내사업장 존속기간 중 국내사업장에 귀속되는 모든 소득은 국내사업장이 존재하는 국가에서 과세된다고 7조를 개정할 권리를 유보한다. 또한, 인도는 이러한 원칙을 11조, 12조, 13조 및 21조에도 적용할 권리를 유보한다.

3항

5. 3항과 관련하여, 아르헨티나는 지원업무에 대한 관리 및 행정비와 관련한 국내법에 포함된 일반원칙을 감안하여, 체약국은 국내사업장에 의해 수행된 활동에 합리적으로 배분되지 않는 해외발생 비용의 공제는 허용할 의무가 없다고 규정할 권리를 유보한다.

6. 브라질은, 3항에 있는 "국내사업장이 소재하는 국가 혹은 다른 곳에서"라는 말에 대한 입장을 유보한다.

7. 아르메니아, 인도, 리투아니아, 슬로베니아는 한 체약국에 의해 공제가 허용되는 비용은 그 국가의 국내법상 공제 가능한 비용으로 한정한다는 점을 3항에 명백히 포함할 권리를 유보한다.

7.1 라트비아, 에스토니아는 국내사업장이 한 체약국의 개별기업인 경우 손금으로 인정되는 비용일 때만 국내사업장의 비용을 손금으로 인정한다는 점을 명시하도록 7조 3항에 추가할 권리를 유보한다.

8. 우크라이나, 베트남은, 이항이 기업에 의해 발생된 실제비용을 언급한다는 점을 명백히 하도록 3항에 포함할 권리를 유보한다.

4항

9. 브라질은 4항을 채택하지 않을 권리를 유보한다.

5항

10. 베트남은 7조 5항을 채택하지 않을 권리를 유보한다.

6항

11. 브라질은 6항을 채택하지 않을 권리를 유보한다.

주석에 대한 입장

12. 인도는 25항의 해석에 찬성하지 않는다.

13. 7조 주석 41항에서 50항에 대하여, 칠레는 국내사업장 귀속소득금액에 대한 원칙으로 규정한 특정방법에 찬성하지 않는다. 이러한 방법은 국내법(외환 관련법 포함)에 규정되어 적용되어야 한다.

8조(해운, 내륙수운 및 항공운송)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 아르메니아, 라트비아, 리투아니아는 국제교통상 선박운영으로부터 수취하는 소득과 관련하여 예외적인 경우에 국내사업장원칙을 적용할 권리를 유보한다.

1항

2. 필리핀은 해운 및 항공운송로 인한 소득과세를 국내법에 따라 규정할 권리를 유보한다.

2.1 인도네시아는 국제운송활동이 원천지국에서 일정 한도를 넘어 수시로 이루어지면 국내운송선박의 운영소득을 원천지국에서 과세할 권리를 유보한다.

3. 알바니아, 아르헨티나, 불가리아는 동일한 국가의 다른 장소에서 하선되기 위하여 각 국가의 한 장소에서 승선된 승객 혹은 화물의 운송으로 인한 소득에 과세할 권리를 유보한다.

4. 남아프리카는 1항에 컨테이너의 임대로 인한 소득을 포함할 권리를 유보한다.

4.1 아제르바이잔은 컨테이너리스소득이 국제운수에 보조적이고 부수적인 경우 국제운수소득과 같은 방법으로 과세된다고 규정하는 조항을 포함할 권리를 유보한다.

5. 태국은 해운으로 인한 소득과세를 국내법에 따라 규정할 권리를 유보한다.

5.1 인도는 나용선조건의 선박·항공기 리스소득에 대하여 8조가 아닌 12조를 적용할 권리를 유보한다.

6. 라트비아, 남아공, 우크라이나는 나용선 기준의 선박, 항공기 임대소득과 우크라이나에서의 컨테이너 임대소득은, 그러한 소득이 국제교통에 부수적인 것이라면, 1항에 의해 포괄되는 소득과 같이 취급된다는 점을 확실히 하는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

6.1 불가리아, 크로아티아, 러시아, 남아공은 양자조약시 이 조의 범위를 국제 도로운송 및 철도운송에 확장할 권리를 유보한다.

6.2 모로코는 선박이나 항공기의 국제적 운항에 보조적이고 부수적인 컨테이너의 리스로 인하여 국제운송에 종사하는 기업이 수취하는 소득의 과세는 이 조에 해당한다고 규정할 권리를 유보한다.

6.3 세르비아는 협상과정에서 컨테이너 리스를 직접적이든 부수적이든 국제해운 및 국제항공의 운영과 별개의 활동으로 간주하며, 따라서 8조의 범위에서 제외한다고 제안할 권리를 유보한다.

6.4 세르비아는 양자조세조약에서 8조의 범위에 국제적 육상운송을 포함할 권리를유보한다.

6.5 베트남은 국제운송소득에 대한 과세권은 50/50으로 안분된다고 규정할 권리를 유보한다.

6.6 아랍에미리트는 다른 기업을 대신한 티켓판매, 제삼자를 위한 기술용역, 은행계좌나 기타 대여금, 주식 채권 등의 투자로 인한 소득은 국제운송에 종사하는 항공운수기업의 영업에 부수적인 경우 8조에 해당하다는 규정을 양자조약에 포함할 권리를 유보한다.

2항

7. 알바니아, 아르헨티나, 아제르바이잔, 브라질, 콜롬비아, 가봉, 조지아, 인도, 라트비아, 말레시아, 모로코, 남아공, 모로코, 홍콩, 중국은 양자조약시 8조의 범위를 내륙수운까지 포함하는 것으로 확장하지 않을 권리를 유보하며, 이에 따라 13조, 15조 및 22조의 각 3항을 알맞게 바꿀 것이다.

주석에 대한 입장

8. 베트남은 주석 5항에 있는 해석에 찬성하지 않는다.

9. 베트남은 컨테이너의 부수적인 임대와 관련한 주석 10항에 있는 해석에 찬성하지 않는다.

10. 인도, 브라질, 말레시아는 부수적 활동소득에 8조를 적용하는데 대하여 입장을 유보한

다.(참조 4항부터 10.1항)

11. 싱가폴은 부수적인 활동으로 인한 소득에 대한 8조 적용을 유보한다. 싱가폴 조세조약에서 명시적으로 언급되지 않는 부수적인 활동에는 8조가 적용되지 않는다는 입장이다.

12. 인도는 14.1항에 예시된 탄소배출권이나 허가권의 거래로 기업이 수취하는 소득은 8조에 해당한다고 생각한다.

9조(특수관계기업)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 브라질, 태국, 베트남은 조약에 2항을 넣지 않을 권리를 유보한다.

2. 불가리아, 리투아니아, 러시아, 남아공은 조약에 2항의 첫번째 문장에 있는 “한다(shall)"를 ”할 수 있다(may)"로 대체할 권리를 유보한다.

3. 아제르바이잔, 말레시아, 세르비아는 조정이 정당하다고 판단되는 경우 대응조정이 이루어져야 한다는 점을 2항에 명시할 권리를 유보한다.

4. 아이보리코스트, 모로코, 튜니지아는 조정을 해야하는 책임이 사기, 의도적인 잘못이나 무지의 경우에도 해당한다면 양자조약에 2항을 포함하지 권리를 유보한다. 이러한 경우 튜니지아는 자국법의 제한규정에 해당하지 않는 기간에 국한하여 조정할 권리를 유보한다.

5. 러시아는 조약에 2항을 포함하지 않을 권리를 유보하며, 상대방 체약국이 일방적으로 또는 쌍방적으로 소득조정에 합의하는 경우 세액을 조정할 의무가 있다는 이해를 바탕으로 협상을 통하여 2항을 받아드릴 준비가 되어 있다.

6. 아르헨티나는 소득에 대한 과세액에 대한 적절한 조정은 국내법에 규정된 부과제척기간이나 기타 절차상한도에 따라 이루어질 수 있으며,조정을 할 위무는 사기, 악의적 조세회피나 부주의의 경우에는 적용되지 않는다는 규정을 추가할 권리를 유보한다.

10조(배당)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 태국은 a목에 언급된 사안에 원천세율 10%를 적용할 권리를 유보한다.

2. [삭제됨]

3. 불가리아, 인도, 라트비아, 리투아니아, 말레시아, 러시아, 세르비아, 싱가폴은 2항의 적용수준을 상호합의에 의하여 해결하도록 하는 관할당국에 대한 요구를, 포함시키지 않을 권리를 유보한다.

3.1 아제르바이잔은 관할당국들은 양자조약의 시행에 대한 동일한 규정을 사용하도록 상호합의에서 2항의 적용방법에 합의할 수 있다는 문구를 양자조약에 넣지 않을 권리를 유보한다.

4. 라트비아는 2항에 규정한 세율에 대한 입장을 유보한다.

5. 아제르바이잔, 루마니아는 이항에 언급된 모든 배당에 대하여 협상된 단일세율로 과세할 권리를 유보한다.

6. 가봉, 아이보리코스트, 모로코, 러시아, 남아프리카, 튜니지아는 2항의 세율 및 a목의 지분에 대한 저세율에 대해 입장을 유보한다.

7. 콜롬비아, 세르비아, 베트남은 2항에 언급된 모든 배당에 대하여 10%를 넘지 않는 단일세율로 과세할 권리를 유보한다.

7.1 아르헨티나는 국내회사가 배당일 직전의 회계연도 말에 총 과세소득액을 초과하는 소득을 배당하는 경우, 총소득을 초과하는 배당에 대한 과세를 회사단계의 과세로 간주한다는 사실을 고려하여, 2항에 규정한 세율을 적용하지 않는다고 규정하는 조항을 양자조약에 포함할 권리를 유보한다.

7.2 아르헨티나, 인도는 양자협상에서 세율을 정할 권리를 유보한다.

3항

8. 아르헨티나, 러시아, 튜니지아는 조약의 다른 규정에도 불구하고 국내법상 과소자본 법령을 적용할 수 있는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

9. 알바니아, 아르메니아, 불가리아, 벨라루스, 말레시아, 세르비아는 자국법에 '향익'주, '향익'권, 광업권주나 발기인주와 같은 개념이 없기 때문에, 이들을 3항에서 생략할 권리를 유보한다.

10. 불가리아, 라트비아는 3항에서 "기타 법인상 권리로 인한 소득"을 "기타 권리로 인한 소득"으로 대체할 권리를 유보한다.

10.1 모로코는 “다른 회사권리로 인한 소득과 마찬가지로”구절 이후 및 “동일한 과세취급에 해당하는” 구절 이전에 “그리고 기타 유사한 소득”이란 말을 추가하여 3항의 배당의 정의를 확장할 권리를 유보한다.

10.2 인도는 ‘배당’의 정의를 바꿀 권리를 유보한다.

10.3 아르헨티나는 국내법에 따라 배당의 분배로 취급되는 일정 지급금을 포함하도록 3항의 배당의 정의를 확장할 권리를 유보한다.

10.4 불가리아는 양자협상에서 10조 2항의 경감에도 불구하고 국내법에 따라 소득의 간주배당으로 취급되는 배당은 국내법에 따라 과세하도록 할 수 있는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

14.1 콜롬비아는 회사단계에서 과세되지 않은 소득을 배분한 배당의 과세에 대하여 국내법 규정을 적용하며, 콜롬비아에서 과세대상이 아닌 국내사업장에 귀속되는 소득의 이전에 대하여 과세할 권리를 유보한다.

5항

11. 아르헨티나, 카자흐스탄, 모로코, 러시아, 튜니지아는 지점세를 적용할 권리를 유보한다.

12. 브라질은, 그것이 브라질 소득세제의 전통적 원칙이므로, 2항에 규정된 것과 같은 세율로 국내사업장의 소득에 대하여 원천과세할 권리를 유보한다.

13. 태국은 자국 영토내에서 발생하는 비거주 회사에 의한 소득의 배당에 대하여 과세할 권리를 유보한다.

14. 인도네시아는 지점세를 적용할 권리를 유보한다. 다만, 지점세는 석유 및 가스와 관련한 공동생산계약 및 기타 광산분야의 작업계약에 있는 규정에 영향을 주지 않는다..

주석에 대한 입장

15. 인도는 24항의 해석에 동의하지 않는다. 국내법에 따라 일정 지급대가는 배당으로 간주되며 따라서 배당의 정의에 포함된다.

11조(이자)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 불가리아 및 우크라이나는, 이자지급에 대한 채권의 창설이나 양도와 관련된 사람의 주목적 혹은 주목적중의 하나가 선의의 상업적 목적이 아니라 이 조문의 혜택을 취하고자 하는 것일 경우, 이 조문의 범위에 그러한 채권이자를 배제할 권리를 유보한다.

2항

2. 아르헨티나, 브라질, 인도, 아이보리코스트, 라트비아, 필리핀, 루마니아, 태국, 우크라이나는 2항에 규정된 세율에 대한 입장을 유보한다.

3. 브라질은 한 체약국의 정부, 정치적 하부조직, 지방자치단체나 정부 등에 의하여 전적으로 소유되는 기타 기관(재단을 포함하여)에 지급되는 이자를 다루고, 또한 그런 이자는 채권자의 거주지국에서만 과세된다는 조항을 조약에 포함할 권리를 유보한다. 그러나, 이자가 한 체약국의 정부, 정치적 하부조직, 지방자치단체나 정부 등에 의하여 전적으로 소유되는 기타 기관(재단을 포함하여)에 의하여 지급되는 경우 그 이자는 그 체약국에서만 과세된다(즉 원천지국에서).

3.1 (삭제됨)

3.2 (삭제됨)

4. 불가리아, 인도, 라트비아, 리투아니아, 말레시아, 러시아, 세르비아, 싱가폴은 관할당국이 2항의 적용방식을 상호합의에 의하여 해결하도록 하는 요구를 포함시키지 않을 권리를 유보한다.

4.1 아제르바이잔은 관할당국은 모든 양자조약의 시행에서 동일한 규정을 사용하므로 상호합의에 의해 2항의 적용방법을 정한다고 규정하는 문구를 양자조약에 포함하지 않을 권리를 유보한다.

3항

5. 브라질, 태국 및 우크라이나는, 국내법에 따라, 지급 지연으로 인한 연체료를 이 조약목적상 이자로 간주할 권리를 유보한다.

6. 말레시아는, 국내법상 그러한 지급금에 대한 처리에 맞추어, 프레미엄이나 장려금을 이자의 정의에서 배제할 권리를 유보한다.

7. 브라질, 타이는 소득이 발생하는 체약국의 세법에 의하여 자금대여로 인한 소득과 유사한 여하한 소득도, 이자로 판단할 권리를 유보한다.

7.1 불가리아, 라트비아, 모로코 및 튜니지아는 국내법상 배당으로 취급되는 이자지급은 10조에 해당한다는 점을 분명히 하기 위하여 이자의 정의를 고칠 권리를 유보한다.

4항

8. 브라질은, 이자가 제삼국에 소재한 다른 체약국 거주자의 국내사업장에 지급되는 경우, 2항의 이자세율 한도는 적용되지 않는다고 규정할 권리를 유보한다.

8.1 모로코는 국내사업장을 통해 수행하는 효과가 있는 동일하고 유사한 종류의 다른 국가에서 수행되는 기타의 사업활동에 대한 언급을 4항에 포함시킬 권리를 유보한다.

5항

8.2 (삭제)

주석에 대한 입장

9. 말레시아는, 말레시아 국내법에 따라, 프레미엄이나 장려금이 과세되지 않는다는 주석 20항에 찬성하지 않는다.

10. 인도는 외상판매의 이자요소를 이자로 간주할 권리를 유보한다. (7.8항 및 7.9항 참조)

11. 인도는 20항의 해석에 찬성하지 않으며, 발행가액(issue price)과 상환가치(redemption value)의 차이를 국내법에 따라 처리할 권리를 유보한다.

12조(사용료)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 불가리아 및 우크라이나는 상업적 이유가 아니라 주로 이 조문의 혜택을 받기 위한 목적으로 창설되고 양도된 재산이나 권리로부터 발생되는 사용료를 이 조문의 범위로부터 배제할 권리를 유보한다.

2. [삭제됨].

1항

3. 알바니아, 아르헨티나, 아르메니아, 아제르바이잔, 벨라루스, 브라질, 불가리아, 콜롬비아, 크로아티아, 콩고, 가봉, 인도네시아, 이스라엘, 아이보리코스트, 카자흐스탄, 리투아니아, 말레시아, 모로코, 중국, 필리핀, 루마니아, 세르비아, 싱가폴, 남아공, 태국, 튜니지아, 우크라이나, 베트남, 홍콩은 사용료를 원천과세할 권리를 유보한다.

3.1 라트비아는 소득수취인이 상대방 체약국의 거주자인 개인일 경우, 사용료를 원천징수할 권리를 유보한다.

4. 아르메니아는 문학적, 과학적, 예술적 작업의 저작권사용료를 저세율로 과세할 권리를 유보한다.

4.1 인도는 기술용역에 대한 사용료 및 수수료를 원천에서 과세하고 ; 이들에 대한 정의를 국내법에 따라 하며 ; 이러한 지급대가의 원천을 11조 5항에 정의된 원천을 확대적용하여 정의하고 이에 따라 3항 및 4항을 알맞게 고칠 권리를 유보한다.

2항

5. 아르헨티나, 브라질, 가봉, 아이보리코스트, 모로코, 러시아, 태국 및 튜니지아는 1977년 이중과세 조약모델의 12조 2항에 규정된 대로, 산업적, 상업적, 과학적 설비나 컨테이너의 임대로부터 수취한 소득을 사용료의 정의에 계속 포함시킬 권리를 유보한다.

6. 필리핀, 태국, 베트남은 기술용역에 대한 수수료를 사용료의 정의에 포함시킬 권리를 유보한다.

7. 아르헨티나, 브라질, 가봉, 아이보리코스트 및 튜니지아는 기술지원이나 기술용역에 대한 수수료를 “사용료”의 정의에 포함시킬 권리를 유보한다.

7.1 모로코는 사용료의 정의에 용역, 기술적 지원, 기술 및 경제적 연구 대가 그리고 모든 종류의 용역수수료를 포함할 권리를 유보한다.

7.2 콜롬비아는 기술지원, 기술용역 및 자문용역에 대한 수취대가를 사용료의 정의에 포함할 권리를 유보한다.

8. 알바니아, 아르메니아, 아제르바이잔, 벨라루스, 브라질, 불가리아, 콜롬비아, 인도, 인도네시아, 카자흐스탄, 라트비아, 말레시아, 중국, 필리핀, 루마니아, 러시아, 세르비아, 베트남

은 산업적, 상업적, 과학적 설비의 사용이나 사용할 권리에 대한 지급금을 사용료의 정의에 포함시킬 권리를 유보한다.

8.1 세르비아는 나용선조건의 선박,항공기 리스 및 컨테이너 리스로 인한 소득을 사용료의 정의에 포함할 권리를 유보한다.

8.2 말레이시아는 해당 면허(charter)가 승무원에 대한 것이든, 설비에 대한 것이든 slot-hire, time-charter, voyage charter, bare foot charter 기준을 포함하여 콘테이너와 배 또는 항공기의 리스에 의한 사용료소득을 정의에 포함하는 권리를 유보한다.

9. 벨라루스는 사용료의 정의에 운송수단(transport vehicle)에 대한 언급을 포함시킬 권리를 유보한다.

10. 아르헨티나, 브라질, 모로코, 루마니아는 사용료의 정의에 유선, 케이블, 광섬유나 이와 유사한 기술에 의한 전송에 대한 지급금을 포함시킬 권리를 유보한다.

10.1 아르헨티나, 베트남은 사용료의 정의에 '라디오나 텔레비전 방송에 사용되는 필름, 테이프나 디지털매체'의 사용 혹은 사용권에 대한 대가를 포함할 권리를 유보한다.

11. 알바니아, 말레시아, 세르비아, 베트남은 12조와 유사한 별도 조문에 기술적 용역에 대한 수수료를 취급할 권리를 유보한다.

12. 알바니아, 아르헨티나, 아르메니아, 벨라루스, 브라질, 불가리아, 콜롬비아, 크로아티아, 에스토니아, 가봉, 인도네시아, 아이보리코스트, 카자흐스탄, 라트비아, 리투아니아, 말레시아, 모로코, 중국, 필리핀, 루마니아, 세르비아, 싱가폴, 슬로베니아, 남아공, 태국, 튜니지아, 우크라이나, 베트남, 홍콩은 이 조문에서 빠져 있다고 판단되는 것을 보충하기 위하여, 이자에 대하여 같은 문제를 다루는 11조 5항의 규정을 유추하여 사용료의 원천을 정의하는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

12.1 모로코는 이 항에 실질적으로 국내사업장을 통해 이루어지는 것과 같거나 유사한 성격의 다른 국가에서 수행되는 기타 활동에 대한 언급을 포함할 권리를 가진다.

12.2 콩고, 말레이지아는 소프트웨어의 세무취급에 대한 입장을 유보한다.

12.3 카자흐스탄은 소프트웨어의 사용 혹은 사용권에 대한 대가를 사용료에 포함시킬 권리를 유보한다.

주석에 대한 이견

13. 아르헨티나, 모로코, 세르비아, 튜니지아는 주석의 14조와 15조의 해석에 응하지 않는다. 그 국가들은 소프트웨어와 관련한 지급금은 소프트웨어에 대한 일부 권리가 이전되는 경우, 지급금이 상업적 이용을 위하여 소프트웨어 저작권에 대한 사용대가이든 혹은 구입자의 개인적이나 사업적 사용을 위해 취득된 소프트웨어와 관련되든 상관없이, 이 조문의 범주에 속한다는 견해를 가지고 있다.

14. 베트남은 주석 9항에 찬성하지 않는다. “산업적, 상업적, 과학적 설비의 사용 혹은 사용할 권리에 대한”구절이 2항에 포함되지 않고 설비의 임대로 인한 소득이 7조에 해당되더라도, 체약국의 기업이 베트남 거주자에게 거대설비(heavy equipment)를 임대한다는 사실은 베트남에 그 기업의 국내사업장을 구성하는 것이 될 것이다.

15. 브라질은 자국법상 지급대가의 원천과세에 대한 원칙을 특별히 고려하여 17.1항부터 17.4항에 규정한 해석에 찬성하지 않는다.

16. 말레이시아는 11.2항의 새로운 추가 규정 즉, "일반적으로 7항에 해당하는 후자의 계약에 의해 이루어진 지급대가"에 찬성하지 않는다. 말레이시아는 국내법상 용역제공 대가를 특별한 소득종류로 취급하며 사업소득으로 취급하지 않는다.

17. 인도는 8.2, 10.1, 10.2, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.3항에 대한 입장을 유보하며, 이들 조항에서 언급된 지급대가는 사용료에 해당될 수 있다는 견해이다.

17.1 콜롬비아는 8.2, 13.1, 14, 14.1, 14.2, 14.4, 15, 16, 17.3항의 해석에 찬성하지 않는다. 국내법에 따라 이러한 지급대가 중 일부는 사용료에 해당한다.

18. 인도는 공업적, 상업적, 과학적 경험과 관련된 정보는 과거의 경험만을 의미한다는 해석에 동의하지 않는다.

19. 말레시아는 14.2항의 해석에 동의하지 않으며, 소프트웨어 배포권에 대한 라이선스 수수료는 사용료에 해당한다는 견해이다.

20. 인도는 송수신기 임대대가는 사용료에 해당하지 않는다는 12조 주석 9.1항의 해석에 찬성하지 않는다. 이러한 해석은 인도 국내세법 및 조세조약상 송수신기임대소득은 설비사용료로 과세된다는 인도의 입장에 반한다. 또한, 송수신기의 사용은 12조의 사용료에 해당하는 처리용역(process) 대가에 해당한다. 인도는 또한 해저 케이블 및 파이프라인은 산업적, 상업적, 학술적 장비에 해당하며 그 사용대가는 설비사용료에 해당한다는 견해이다.

21. 인도는 12조 주석 9.2항의 해석에 찬성하지 않는다. 인도는 로밍콜은 처리용역의 사용에 해당하며, 사용대가는 12조의 사용료에 해당한다고 생각한다. 또한, 이는 산업적, 상업적, 학술적 장비에 해당하며 그 사용대가는 설비사용료에 해당한다는 견해이다.

22. 인도는 12조 주석 9.3항에 찬성하지 않는다. 방송주파수대허가에 대한 대가는 인도 국내법 및 조세조약에 따라 사용료로 과세된다.

23. 아제르바이잔, 중국은 10.1항의 해석에 찬성하지 않는데 상품이나 용역의 독점공급권에 대한 대가는 중국에서 사용료로 간주된다.

24. 불가리아는 12조 주석 14.4항의 해석에 찬성하지 않으며, 고객에게 소프트웨어를 판매하고 이들 고객과 관련하여 소프트웨어 저작권자나 소프트웨어를 복제할 권한을 가진 다른 사람으로부터의 요청을 시행하는 중간판매인이 소프트웨어 복제품을 판매하는 경우 그것이 유형매체 이든 전자적이든 소프트웨어상품의 저작권을 사용하는 것이라는 견해이다.

13조(양도소득)와 그 주석

조문에 대한 주석

1. 아르헨티나와 브라질은 1, 2 및 3항에서 언급한 재산이외에 체약국에 소재한 재산의 양도로 인한 소득을 원천과세할 권리를 유보한다.

2. 중국, 태국, 세르비아는 거주회사의 실질적 참가권의 일부인 주식이나 권리의 양도로 인한 소득을 과세할 권리를 유보한다.

3. 라트비아는 체약국에서 해저, 해저토 및 해저천연자원의 탐사 및 개발과 관련하여 연안에서 수행되는 활동에 대한 양도소득관련 특별 조항을 삽입할 권리를 유보한다.

3.1 리투아니아는 천연자원의 개발이나 이용과 관련하여 한 체약국에서 수행된 활동에 대한 양도소득에 대한 특별규정을 포함할 권리를 유보한다.

4. 리투아니아는 3항의 적용을 국제교통에 종사하는 선박과 항공기에 국한할 권리를 유보한다.

5. 콜롬비아, 인도, 베트남은 자국 거주회사의 주식이나 권리의 양도소득을 과세할 권리를 유보한다.

6. 불가리아는 공인된 증권거래소에 상장된 주식이 아닌, 그 자산이 주로 자국내에 소재한 부동산으로 구성된 회사의 주식이나 권리의 양도소득을 과세할 권리를 유보한다.

7. 불가리아는 이 항의 범위를 철도교통 및 도로교통 수단의 양도로 인한 소득까지 확대할 권리를 유보한다.

8. 베트남은 4항을 개정하여 해당 부동산은 회사가 소유하는 총자산의 30%로 바꿀 권리를 유보한다.

9. 세르비아는 국제운송에 종사하는 육상운송차량의 양도소득을 포함하도록 13조의 범위를 확장할 권리를 유보한다.

10. 인도는 4항에 대한 입장을 유보한다.

11. (삭제)

14조(독립적 인적용역)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

[2000. 1. 27 OECD 재무위가 채택한 “OECD 조세조약 모델 14조와 관련한 문제”라는 보고서에 따라 조세조약 모델에서 14조가 삭제되었기 때문에, 14조에 대한 입장은 2000. 4. 29 모두 삭제되었다.]

15조(종속적 인적용역)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. (삭제)

2. 라트비아는 체약국에서 해저, 해저토 및 해저천연자원의 탐사 및 개발과 관련하여 연안에서 수행되는 활동에 대한 종속적 인적용역으로 인한 소득과 관련하여 특별 조항을 삽입할 권리를 유보한다.

2.1 리투아니아는 천연자원의 개발과 이용과 관련하여 한 체약국에서 수행된 활동에 대하여 종속적 인적용역으로부터 수취하는 소득에 대한 특별규정을 포함할 권리를 유보한다.

3. (삭제)

4. 세르비아는 건축현장, 건설 및 설비공사와 관련하여 다른 체약국에서 일하는 고용인에 지급하는 보수인 경우, 그 현장 및 공사가 다른 체약국에서 국내사업장이 구성되지 않을 정도의 합의된 기간동안 진행되면, 한 체약국 거주자가 수취하는 보수는 한 체약국에서만 과

세된다고 규정할 권리를 유보한다.

5. 인도는 양자협상에서 이 항에 언급된 체류기간을 결정할 권리를 유보한다.

5.1 아랍에미리트는 국제운수에 사용하는 항공기와 관련하여 이루어지는 고용(항공기 승무원 및 지상근무요원을 포함) 대가는 항공기 운영자의 거주지국에서 배타적으로 과세할 수 있다고 3항을 개정할 권리를 유보한다.

5.2 아제르바이잔은 선박이나 항공기에 탑승하여 수행하는 근로로 수취하는 대가는 그 운영자의 거주지국에서만 과세된다고 규정할 권리를 유보한다.

5.3 콜롬비아는 3항을 수정하여 국제운수에 종사하는 제3국 기업의 선박이나 항공기에 탑승하여 수행하는 근로로 한 체약국의 거주자가 수취하는 소득의 경우를 포함하도록 '국제운수' 용어의 정의를 바꿀 권리를 유보한다.

주석에 대한 입장

6. 인도는 6.2항의 해석에 동의하지 않는데, 세무상 무시되는 파트너십인 경우 파트너를 고용주로 보는 개념을 적용하지 않는다.

7. 중국은 2.9항에 설명된 해석에 찬성하지 않는데, 근로자가 이전 고용인의 경쟁자를 위해 일하지 않을 의무에 대한 대가로 수취하는 금액은 고용종료 전에 수행한 근로활동으로 수취하는 대가에 해당하며, 그러한 대가는 고용종료 전에 근로활동을 수행하는 체약국에서 과세될 수 있다는 견해이다.

8. 인도는 2.9항의 해석에 찬성하지 않는데, 근로자가 이전 고용인의 경쟁자를 위해 일하지 않을 의무에 대한 대가로 수취하는 금액은 고용종료 전에 수행한 근로활동으로 수취하는 대가에 해당하며, 그러한 대가는 고용종료 전에 근로활동을 수행하는 체약국에서 과세될 수 있다는 견해이다.

16조(이사의 보수)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 알바니아, 아제르바이잔, 불가리아, 콩고, 인도네시아, 라트비아, 리투아니아, 세르비아는 거주회사의 이사회나 기타 유사기관의 구성원의 모든 보수에 대하여 이 조문상 과세할 권리를 유보한다.

2. (삭제)

3. 모로코는 거주회사의 이사회나 기타 유사조직의 구성원이 수취하는 대가에 대하여 이 조문에 따라 과세할 권리를 유보한다. 모로코는 간부 직원(senior employee)의 수취대가에 대하여 이 조문을 확대 적용할 권리를 유보한다.

4. 인도네시아, 말레시아, 베트남은 고위 관리임원의 보수를 16조에 포함하도록 확장할 권리를 유보한다.

17조(예능인 및 체육인)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 필리핀, 러시아는 공공기금으로부터 보조받는 기관에 고용된 예능인이나 체육인을 1항의 적용으로부터 배제할 권리를 유보한다.

2. 인도는 '연예인'의 범위에 공연 예술가는 물론 비공연 예술가도 포함할 권리를 유보한다.

4. 아르헨티나, 브라질, 말레시아는 17조는 패션쇼 중에 모델역할의 수행과 의류진열에는 적용되지 않는다는 3항의 해석에 동의하지 않는다. 일정 상황에서 패션쇼는 연예성격으로 간주될 수 있다고 생각한다. 이에 따라 그러한 패션쇼에 참여하여 수취하는 소득은 17조에 해당할 수 있다.(그 수행활동이 명백히 연예성격이 아닌 사진작업 같은 다른 활동으로 모델이 수취하는 소득이 아닌)

5. 브라질, 말레시아, 중국은 3항의 해석에 찬성하지 않는데, 특히 전직 정치인을 포함하여 초청강사는 그들의 강연에 흥행성격이 있다면 17조에 해당한다고 생각한다.

6. 아르헨티나는 9.1항의 해석에 동의하지 않는데, 일부 경우 전직 또는 부상한 체육인이 참가하지 않은 스포츠행사의 방송 중 해설을 하여 번 수수료는 그 사람의 연예성격의 인적 활동에 대하여 수취한 것으로 볼 수 있다고 생각한다. 이 경우, 그 사람은 그 일(그리고 해당 소득)을 체육인의 명성 때문에 얻은 것이지 해설가로서의 명성 때문에 받은 것이 아니다. 따라서 그 소득은 17조에 해당한다.

7. 인도는 17조는 패션쇼 중에 모델역할의 수행과 의류진열에는 적용되지 않는다는 3항의 해석에 동의하지 않는다. 인도는 일정 상황에서 패션쇼는 흥행성격이 있는 것으로 간주되므로 17조에 해당할 수 있다고 생각한다.

8. 인도는 17조의 범위를 공연과 밀접히 관련된 인적활동만으로 제한하는 9항의 해석에 동의하지 않는다. 인도는 연예인이나 체육인이 출연을 포함하여 모든 인적활동으로 수취하는 모든 대가를 17조에 해당하는 것으로 생각한다.

9. 인도는 연예행사나 스포츠행사의 방송 중 보도나 해설과 관련된 9.1항의 3번째 사례에 동의하지 않는데, 인도는 그러한 활동은 17조에 해당한다고 생각한다.

10. 브라질과 인도는 11.2항의 해석에 찬성하지 않는다. 그러한 경주상금은 기수나 차경주 운전사의 인적활동에 대한 대가로 지급된 것이므로 17조에 해당한다.

11. 주석 14항과 관련하여, 인도는 17조 1항의 '그와 같은 인적활동'은 공공기금의 지원을 받는 활동은 포함하지 않으며, 14항에 포함된 대안규정이 이를 확인한다고 생각한다.

18조(연금)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. (2005.7.15 삭제됨)
1.1 (2005.7.15 삭제됨)

2. 브라질, 불가리아, 아이보리코스트, 남아공, 우크라이나는 1항에 보험연금에 대한 명시적 언급을 포함시킬 권리를 유보한다.

3. (2008.7.17 삭제됨)

4. (2005.7.15 삭제됨)

5. (2008.7.17 삭제됨)

19조(정부용역)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 아르헨티나는 2 b)에 해당하는 연금을 원천과세할 권리를 유보한다.

2. 인도는 국영철도 및 우체국 같은 공공단체가 사업활동을 한다는 견해에 찬성하지 않는다.

20조(학생)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 알바니아, 브라질, 세르비아는 2번째 문장에 방문 학생에게 여하한 보조금, 장려금과 종속적 인적용역에 대한 지급금과 관련하여 거주자에게 허용하는 조세면제, 공제나 감면을 동등하게 허용하는 규정을 포함할 권리를 유보한다.

2. 라트비아, 리투아니아 및 모로코는 이 조문에 여하한 견습생이나 훈련생을 언급할 권리를 유보한다.

3. [삭제됨]

4. 루마니아와 베트남은 체약국에서 학생이나 사업 견습생에 의하여 제공되는 용역에 대한 보수는, 그러한 용역이 견습생 본인의 공부나 훈련과 연관된다면, 그 국가에서 과세되지 않는다고 규정할 권리를 유보한다.

5. 말레시아와 태국은 체약국에서 학생이나 사업 견습생에 의하여 제공되는 용역에 대한 보수는, 그러한 보수가 협상된 일정 금액을 넘지 않고 그러한 용역이 견습생 본인의 공부나 훈련과 연관된다면, 그 국가에서 과세되지 않는다고 규정할 권리를 유보한다.

6. 브라질, 불가리아, 중국, 인도, 아이보리코스트, 모로코, 필리핀, 세르비아, 태국, 튜니지아, 베트남은 다양한 조건에 따른 선생, 교수 및 연구원들의 상황을 정하는 조문을 첨가시킬 권리를 유보하며, 그에 따라 15조 1항 규정을 알맞게 고칠 수 있다.

7. 가봉, 아이보리코스트, 튜니지아는 방문국에서 학생이나 사업 연수생이 제공한 용역에 대한 대가는 이러한 용역대가가 학업이나 연수의 수행목적으로 수취되는 경우에는 방문국에서 과세되지 않는다고 규정할 권리를 유보한다.

8. 모로코는 두 번째 항에 방문국에서 수취되는 고용대가는 방문국에서 과세되지 않으며, 혹은 과세되는 경우에 거주자에게 허용되는 것과 같은 조세감면, 공제, 경감을 방문학생에게 허용한다고 규정을 추가할 권리르 유보한다.

9. 인도, 홍콩은 20조에서 산업연수생(business apprentice)을 삭제할 권리를 유보한다.

10. 인도는 한 체약국에서 학생이 제공한 용역대가는 용역대가가 학생의 학업과 직접 관련된다면 한 체약국에서 과세되지 않는다고 규정할 권리를 유보하며, 그에 따라 15조 1항 규정을 알맞게 고칠 수 있다.

11. 인도는 20조에 규정된 면제를 6년으로 제한할 권리를 유보한다.

12. 조지아는 한 체약국을 방문하기 전에 상대방 체약국의 거주자이거나 거주자이었던 학생이나 산업연수생이 한 체약국에서 2년을 초과하지 않는 기간 동안 수행한 근로로 수취하는 대가는 그 근로가 한 체약국에서 수행하는 공부나 연수와 직접 관련된다면 한 체약국에서 과세되지 않는다고 규정하는 별도의 항을 제안할 권리를 유보한다.

21조(기타소득)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 알바니아, 아르헨티나, 아제르바이잔, 벨라루스, 브라질, 콜롬비아, 가봉, 인도, 인도네시아, 아이보리코스트, 말레시아, 모로코, 러시아, 세르비아, 싱가폴, 남아공, 태국, 베트남은 자국의 원천으로부터 발생되는 소득의 과세권을 유지코자 하기 때문에, 이 조문에 대한 입장을 유보한다.

22조(자본)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 아르헨티나는 자국 영토내에 소재한, 3항에 언급된 재산이외의 자본에 과세할 권리를 유보한다.

2. 브라질, 불가리아, 인도네시아, 말레시아, 중국, 싱가폴, 태국, 베트남은 자본에 과세하게 되는 경우 이 조문에 대한 입장을 유보한다.

3. 인도는 국내법에 따라 자본을 과세할 권리를 유보한다.

23조(이중과세의 제거)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 알바니아, 아르헨티나, 브라질, 중국, 인도, 아이보리코스트, 말레이시아, 모로코, 세르비아, 태국, 튜니지아, 베트남은 각국의 내국법에 따라 규정된 조세특혜(tax incentive)와 관련하여 간주세액공제(tax spare)규정을 포함할 권리를 유보한다.

2. 아르헨티나와 베트남은, 이중과세 제거를 위한 조문목적상 조세가 협상된 총소득의 일정율로 납부된 것으로 간주되는 결과를 낳는, 10조, 11조, 12조에 포함된 일부 혹은 모든 소득에 대한 대응세액공제(matching credit)를 포함할 권리를 유보한다.

3. 브라질은, 이중과세 제거를 위한 조문목적상 조세가 협상된 총소득의 일정율로 납부된 것으로 간주되는 결과를 낳는, 11조, 12조에 포함된 일부 혹은 모든 소득에 대한 대응세액공제를 포함할 권리를 유보한다.

4. 브라질은 10조에 포함된 소득은 소득공제되며, 다른 국가에서 대응세액공제에 해당한다고 규정할 권리를 유보한다.

5. 브라질은 23A조 4항에 대한 입장을 유보한다.

24조(무차별)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1항

1. (2005.7.15 삭제됨)

2. 브라질, 콜롬비아, 루마니아, 러시아, 싱가폴, 태국, 베트남은 1항의 2번째 문장에 대한 입장을 유보한다.

2.1 불가리아는 1항의 첫 번째 문장에 “기타 혹은(other or)"이란 말을 생략할 권리를 유보한다.

2.2 튜니지아는 이 조문의 범위를 체약국의 거주자에게 한정한 권리를 유보한다.

2.3 싱가폴은 경제 및 사회 개발을 촉진하기 위해 고안된 국민에 대한 조세혜택을 부여하는 것은 차별에 해당하지 않는다는 규정을 추가할 권리를 유보한다.

2항

3. (2008.7.17 삭제됨)

4. 알바니아, 불가리아, 인도, 말레시아, 필리핀, 러시아, 세르비아, 싱가폴, 베트남은 조약에 2항을 넣지 않을 권리를 유보한다.

3항

5. 아르헨티나는 지점소득세를 적용할 권리를 유보한다.

6. 브라질은, 브라질에 소재한 국내사업장에 의하여 해외 본사에 지급된 사용료는 자국법에 의하여 공제되지 않으므로 3항에 대한 입장을 유보한다.

7. 태국은 농업생산활동과 관련하여, 송금소득세와 특별조세제도를 적용할 권리를 유보한다.

7.1 모로코는 이 조문으로 인해 모로코가 지점세, 국내 과소자본세제 및 이전가격세제를 적용하는데 영향을 받지 않는다는 점을 명시하는 조항을 추가할 권한을 유보한다.

7.2 아르헨티나는 국내법에 규정된 면세나 감면은 그 결과가 외국 세무당국에 조세의 이전을 초래하는 경우에는 허용되지 않는다고 3항에 규정할 권리를 유보한다.

7.3 콜롬비아는 국내사업장에 귀속되는 소득의 이전에 대하여 과세할 권리를 유보한다.

4항

8. 베트남은 원천과세에 해당하지 않는 비거주자에게 지급되는 이자의 경우에 있어, 이항에 대한 입장을 유보한다.

8.1 말레이시아는 원천세가 공제되지 아니한 비거주자에게 지급된 이자소득, 사용료소득, 기술용역에 대한 수수료의 경우에 본 항의 입장을 유보한다.

8.2 싱가폴은 원천세액이 공제되지 않는 경우 비거주자에게 지급하는 이자의 경우 4항에 대한 입장을 유보한다.

8.3 아르헨티나는 24조 4항을 포함하지 않을 권리를 유보한다.

5항

9. 브라질은 “첫번 째 언급된 기타 유사한 기업들”이란 말 뒤에 “그 자본이 제삼국의 하나 혹은 여러 거주자에 의해 전부 혹은 부분적으로 직접 혹은 간접 소유되거나 통제되는”이란 말을 포함시킬 권리를 유보한다.

6항

10. 알바니아, 아르헨티나, 브라질, 불가리아, 콜롬비아, 말레시아, 필리핀, 루마니아, 세르비

아, 싱가폴, 태국, 튜니시아, 베트남, 우크라이나는 조약상 포함되는 조세에 이 조문의 범위를 한정시킬 권리를 유보한다.

주석에 대한 입장

11. 인도, 말레시아, 싱가폴은 44항의 해석에 동의하지 않는다.

11.1 아르헨티나는 44항의 해석에 찬성하지 않는데, 24조 3항은 어떤 경우에도 한 국가가 거주자에게만 허용되는 우호적인 조세제도를 만드는 것을 제한하지 않는다고 생각한다.

12. 인도는 24조가 다른 체약국 회사가 한 체약국에 가진 국내사업장 소득을 한 체약국의 유사한 회사소득에 과세하는 세율보다 높게 과세할 수 없도록 하거나, 7조 3항과 상충되게 하는 것은 아니라는 점을 명확히 하는 규정을 추가할 권리를 유보한다.

25조(상호합의절차)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1항

1. 브라질, 필리핀, 태국은 1항의 마지막 문장에 대한 입장을 유보한다.

1.1 카자흐스탄은 1항 두 번째 문장에 대한 입장을 유보하며, 아래 문장으로 대체할 권리를 유보한다. : '심판결정이나 법원판결은 카자흐스탄 관할당국에 의해 변경될 수 없다.'

2항

2. 아르헨티나, 브라질, 불가리아, 필리핀, 태국은 2항의 두 번 째 문장에 대한 입장을 유보한다. 이들 국가들은 상호합의에 따른 감면과 환급의 실행은 국내법에 규정된 시한과 연계되어야 한다고 판단하고 있다.

3항

3. 브라질, 태국, 튜니지아, 우크라이나는 조약상 규정되지 않는 사안에 대하는 국내법상 이중과세를 제거할 어떠한 권한도 없기 때문에, 3항의 두 번 째 문장에 대한 입장을 유보한다.

4항

4. 브라질, 말레시아, 중국, 필리핀, 싱가폴, 태국, 우크라이나는 “그들이나 그들의 대표로 구성된 공동위원회를 통하여”라는 말을 생략할 권리를 유보한다.

조문에 대한 입장

5. 브라질, 인도는 11항 및 12항의 해석에 동의하지 않는다. ; 9조 2항이 없다면 이전가격조정으로 인한 경제적 이중과세는 25조에 규정한 상호합의절차의 대상이 될 수 없다는 견해이다.

6. 아르헨티나는 1항이 납세자가 현재가 아니라 미래적으로 일어날 가능성이 있는 과세가 조약에 반한다고 주장하는 경우 관할당국이 상호합의절차 사안을 개시하거나 받아들이도록 강제하는 것은 아니라고 생각한다.

7. 인도는 25항과 관련하여 국내법상 절차가 진행되는 중에서 관할당국은 25조에 따른 합의에 도달할 수 있다고 생각한다. 다만, 납세자는 해결방안을 받아들이거나 거부할 선택권이 있다. 납세자가 해결방안을 받아들이면 국내법 절차를 철회해야 한다.

8. 인도는 법원이 소에 대한 결정을 할 때까지 납세자가 상호합의절차에서 합의된 해결방안의 수취를 연기할 수 있다는 42항의 견해에 찬성하지 않는다.

26조(정보의 교환)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 브라질은 조약에 1항의 마지막 문장을 포함하지 않을 권리를 유보한다.

2. 인도는 26조의 범위에 서류 및 서류의 인증된 복사본을 포함할 권리를 유보한다.

2.1 모로코는 1항에 “정보의 교환은 1조와 2조에 의해 제한되지 않는다”는 말을 포함하지 않을 권리를 유보한다.

2.2 말레이시아와 태국은 조약에서 4항을 포함하지 아니할 권리를 유보한다.

2.3 브라질, 말레시아, 루마니아, 세르비아, 태국은 조세조약에 5항을 포함하지 않을 권리를 유보한다.

2.4 칠레는 일반적으로 은행 및 기타금융기관이 가진 정보를 제공할 수 있지만, 칠레법상 비밀인 자금이전, 수표계정에서 이루어진 거래, 계정잔고 등의 정보를 과세목적상 제공하지 않을 권리를 유보한다.

주석에 대한 입장

3. (2005.7.15 삭제됨)

4. 말레이시아는, 주석 11항과 관련하여, 국내법상 획득된 일정 정보를 공개하는 절차에 대한 엄격한 국내법과 행정관행을 감안하여, 요청된 정보를 제공하는 것이 곤란하다는 점을 지적하고자 한다

5. (2005.7.15 삭제됨)

6. (2005.7.15 삭제됨)

29조(적용지역 확장)와 그 주석에 대한 입장

조문에 대한 입장

1. 인도네시아, 말레시아, 중국, 싱가폴, 태국은 이 조문에 대한 입장을 유보한다.

붙 임

소득과 자본에 대한 조세조약모델과 관련한 OECD 총회의 권고

(1997. 10. 23 총회에 의해 채택)

총회는,

1960.12.14 경제협력개발기구의 조약 5(b)조와 관련하여;

소득과 자본에 대한 조세조약모델[C(94)11/FINAL]에 대한 1994.3.31자 총회의 권고 및 이전 권고에 대한 포함을 수정한 1995.9.21자 총회권고[C(95)132/FINAL]와 관련하여;

"조세조약모델 1997 추록"으로 명명된 1997.6.24 재무위의 보고서 [DAFFE/CFA/WP1(97)10/rev2] (이하 "1997 보고서"로 표기)와 관련하여;

국제적 이중과세가 국가간 상품, 용역, 자본 및 사람의 자유로운 교환에 미치는 장애를, 그러한 목적상, 조약체결에 의해 제거할 필요성을 고려하여;

또한, 동일한 원칙, 정의 , 규정과 방법의 기초위에 현존 양자조약을 조화시킬 필요성과, 그리고 그러한 현존 조약체계를 모든 회원국들 및 가능하면 비회원국들에게 까지 확정할 필요성을 고려하여;

더 나아가, 소득과 자본에 관한 조세조약모델(이하 조세조약모델로 표기)의 규정에 기초한 조세조약규정의 공통적 적용과 해석을 고무할 필요성을 고려하여;

회원국들에 의하여 이 지침에서 이루어진 작업들은 이미 실질적인 결과를 낳았으며, 조세조약모델의 제안된 개정안은 조세문제에 있어 현존하는 국제적 협조를 확인하고 확대할 가능성이 있음을 고려하여;

이후 수시로 개정될 수 있는 조세조약모델과 그에 대한 주석(1997 보고서에 의해 최종 수정된)을 주목하여;

Ⅰ. 회원국들 정부에 대해 아래와 같이 권고한다 :

1. 조세조약을 아직 체결하지 않은 회원국들 그리고 가능하면 비회원국들과 소득 및 자본에 관한 양자조세조약을 체결키 위한 노력과, 작금의 필요성을 반영하지 않은 기존

조약을 개정하기 위한 노력을 경주하며;

2. 새로운 양자조약을 체결하거나 기존 양자조약을 개정할 때, 주석에 해석된 대로 조세조약모델에 일치시키며;

3. 조세행정이, 이 조문에 기한 양자조약의 규정을 해석하고 적용할 때, 수시로 수정되는 조세조약모델의 조문에 대한 주석을 따라야 한다;

Ⅱ. 회원국 정부가 조문에 대한 유보나 주석에 대한 이견을 재무위원회에 통지하는 것을 계속하기를 권유한다;

Ⅲ. 조세조약모델에 있는 규정이나 그에 대한 주석이 회원국들이 이룬 경험상 수정이 필요한 경우 사안에 대한 계속적 검토를 지속하며, 주기적인 보완을 위한 적절한 권고를 하기를 재무위에 지시한다;

Ⅳ. 총회권고 C(94)11/FINAL(94.3.31) 및 C(95)132/FINAL(95.9.21)은 무효로 결정한다.