

OECD의 고정사업장 판정기준 변경이 우리나라 법원의 향후 판결에 미칠 영향에 대한 분석

이 경 근*

목 차	
I. 들어가며 43	III. 우리나라의 고정사업장 판정기준 및 관련 판례 58
II. OECD의 고정사업장 판정기준 45	1. 우리나라 고정사업장 판정기준 개요
1. 현행 판정기준	2. 관련 법원 판례
2. 개정 예고된 OECD의 고정사업장 판정기준	3. OECD 과세기준 변화가 법원판결에 미칠 영향 전망
	IV. 결 어 74

* 법무법인 율촌 조세자문 부문장, 서울시립대 법학전문대학원 겸임교수, 경제학 박사
** 투고일 : 2015. 10. 30. 1차수정일 : 2015. 12. 11. 게재확정일 : 2015. 12. 22.

< 국문초록 >

우리나라의 고정사업장 판정과 관련하여 중요하다고 인식되고 있는 블룸버그 사건과 뉴브리짓지캐피탈 사건들은 유사한 다른 판례뿐만 아니라 조세심판원의 심판결정과 기재부 예규 등에게도 영향을 미쳐 왔다. 뿐만 아니라 이들 판례들은 그동안 우리나라 과세당국에서 현행 OECD 과세기준을 국고주의적으로 해석하여 원천지국 과세권을 다소 확대하는 방향으로 행사하는 경향에 대해 제동을 걸고 우리나라의 고정사업장 판정기준을 전체적으로는 OECD의 지침과 일관성이 유지되도록 기여해 왔다고 평가된다. 그런데 최근 OECD가 ‘세원잠식과 과세소득이전(BEPS) 방지’를 위한 전 세계적 차원의 프로젝트를 추진하고 그 결과 지난 10월 초에는 실행계획 15가지에 대한 최종보고서를 발간하였다. 특히 실행계획 7번째 보고서인 “고정사업장 지위의 인위적 회피”라는 제목의 보고서의 내용을 살펴보면, 다국적 기업들이 인위적으로 고정사업장 지위를 회피하여 세부담을 부당하게 감소시킬 수 있는 현행 과세지침상의 맹점을 축소하기 위해 현행 고정사업장 판정기준을 보다 강화(즉, 조세회피적 성격이 있는 경우에는 외국기업이 고정사업장을 가진 것으로 더 쉽게 판정될 수 있도록 요건 수정)하는 방향으로 OECD 모델조세조약과 주석서를 개정할 것을 제안하고 있다. 그 결과 OECD 모델조세조약과 주석서가 조만간 개정될 전망이다. 이에 따라 우리나라 과세당국의 공격적인 태도가 오히려 OECD 과세기준과 정합성이 높아지는 모습을 띠게 될 것으로 보인다. 뿐만 아니라 향후에는 법원의 태도에도 변화가 예상되는바, 현재는 고정사업장을 구성하지 않는다고 본 블룸버그 사건 또는 뉴브리짓지캐피탈 사건과 유사한 사건이 향후에 다시 발생한다면 그에 대해서는 법원도 고정사업장이 있다고 주장하는 과세당국의 전통적인 주장을 지지하는 판결을 내릴 가능성이 커질 것으로 판단된다. 그러나 이러한 변화는 우선은 실제적으로 OECD 모델조세조약 및 그 주석서가 개정된 후 적절한 방법을 통해 우리나라가 외국과 체결한 조세조약이 변경된 이후에나 나타날 것으로 예상된다. 한편 OECD 모델조세조약과 주석서는 우리나라에서는 직접적으로 법원성(法源性)이 있는 것은 아니므로 실제 법원이 개정되는 조세조약과 OECD 모델조세조약 주석서에 대해 어떠한 입장을 취할 것인지에 대해서는 예단하기 어렵다는 한계도 존재한다.

▶ **주제어** : 고정사업장, 판정기준, OECD 모델조세조약, 세원잠식과 소득이전, 법원판결

I. 들어가며

고정사업장¹⁾의 존재 여부는 국제조세 분야에서 중요한 의미를 갖는다. 왜냐하면 첫째, 국내에 고정사업장을 가진 외국법인은 고정사업장에 귀속되는 모든 소득을 합산하여 법인세를 신고·납부하여야 하는 반면, 고정사업장이 없는 외국법인은 일반적으로 각 국내원천 소득별로 원천징수됨으로써 법인세 납세의무를 마치게 된다. 둘째, 조세조약의 규정에 따르면 고정사업장이 없는 외국법인의 사업소득에 대해서는 소득발생지국이 과세권을 갖지 못하므로 우리나라에서 발생하는 외국법인의 사업소득은 동 법인이 우리나라와 조세조약을 체결한 국가의 법인인 경우 우리나라에 고정사업장이 없다고 판정되면 우리나라에서 과세되지 않는다.²⁾ 요약하면, 일반적으로 법인이 창출하는 소득은 사업소득이 대부분이고 설사 사업소득이 아니라고 하더라도 그 법인의 소득이 고정사업장에 귀속되는 경우에는 그 고정사업장이 소재하는 국가에서 법인세를 신고·납부해야 하는 것이 국제조세의 기본적 과세원칙이므로, 국제조세에서 고정사업장 판정문제는 국제조세의 핵심적 이슈이면서 동시에 국제적으로 분쟁이 많은 이슈 중의 하나라고 할 수 있다.

우리나라의 경우 1996년 OECD 가입 전에는 UN모델에 입각하여 원천지국 과세권을 확대하는 방향으로 고정사업장 판정을 했던 경향이 강했고, 특히 과세행정은 종종 OECD 모델조세조약과 그 주석서에서 제시하는 범위 이상으로 과세권을 확대하여 행해져 왔던 것이 사실이다. 이러한 과세당국의 경향은 OECD 가입 후 그 정도는 완화되기는 했으나 여전히 다른

1) 조세조약상의 고정사업장(Permanent Establishment) 개념에 대응되는 국내세법상의 용어는 ‘국내사업장’이다. 법인세법 제94조 및 소득세법 제120조 참조.

2) 조세조약이 체결되지 않은 경우 고정사업장이 없는 외국법인의 사업소득은 2%의 세율로 원천징수된다.

OECD 국가들에 비하면 고정사업장 판정을 지나치게 국고주의적으로 해왔다고 할 수 있다. 또한 과세당국의 이러한 무리한 행정은 법원에 의해 제동을 받아 왔던 것도 사실이다. 그런데 2013년 OECD가 다국적기업의 세원잠식(Base Erosion)과 부당한 소득이전(Profit Shifting)을 방지하기 위한 소위 BEPS 방지를 위한 실행계획(Action Plan)을 수립하고 그에 대한 구체적인 보고서들을 마련해 왔고 급기야 지난 10월 초에 그 결과물들을 발표하였는데, 그 중에는 다국적기업이 인위적으로 고정사업장 판정을 회피하는 사례를 막기 위한 Action 7 보고서도 포함되어 있다.

본고에서는 우선 OECD의 현행 고정사업장 판정기준과 BEPS Action 7 보고서에 포함된 OECD 고정사업장 판정기준 변경내용을 살펴본 후, 우리나라의 과세당국의 그동안의 고정사업장 판정 기준들을 검토해 보려고 한다. 또한 우리나라의 고정사업장 판정과 관련된 현재까지의 가장 중요한 2개의 판례의 분석을 하려고 하는바, 특히 법원이 우리나라 과세당국의 과세논리에 대해 위법하다고 본 사유를 집중 조명해 보고자 한다. 그런 후에 BEPS Action 7 보고서에 포함된 향후 고정사업장 판정 변경내용이, 위 사건들에서 우리나라 법원이 고정사업장 부재 판정의 근거로 삼았던 논리 또는 사유에 어떤 영향을 줄 것인지를 분석해 봄으로써 향후 유사사건이 발생하는 경우에 법원의 판결이 현행 판결태도를 유지할 것인지 여부에 대해 전망해 보고자 한다.

본고에서 시도하는 접근방법은, 고정사업장에 관한 기존 주요 소송사건의 법원판결문에 포함된 판결이유를 집중 분석한 후, 향후 예상되는 OECD 모델조세조약 및 그 주석서의 변화가 이 판결이유에 어떤 영향을 줄 것인지를 추정함으로써 법원의 미래 유사사건 판결 결과를 인과적으로 추정해 보는 접근 방법이라고 할 수 있다.

Ⅱ . OECD의 고정사업장 판정기준

1. 현행 판정기준

OECD 모델조세조약 제5조는 고정사업장 판정기준에 관한 국제적 기준을 제시하고 있다. 우선 동조 제1항에서 “고정사업장”을 “기업의 사업이 전적으로 또는 부분적으로 수행되는 고정된 사업장소”으로 정의하고 제2항에서 관리장소, 지점, 사무소, 공장, 작업장, 광산, 유정 또는 가스정, 채석장 또는 천연자원을 채취하는 그 밖의 모든 장소를 고정사업장에 해당되는 장소로 예시하고 있다. 또한 제3항에서는 12개월을 초과하여 존속하는 건축 현장 또는 건설 및 설비공사도 고정사업장이 된다고 규정하고 있다. 한편 제4항에서는 앞의 규정들에도 불구하고, 어느 고정된 장소에서 다음과 같은 활동만 수행되는 경우에는 고정사업장에 해당하지 않는 것으로 규정하고 있다.

- a) 기업 소유의 재화 또는 상품의 저장, 전시 또는 인도만을 목적으로 한 시설의 사용
- b) 저장, 전시 또는 인도만을 목적으로 한 기업 소유의 재화 또는 상품의 재고 보유
- c) 다른 기업에 의한 가공만을 목적으로 한 기업 소유의 재화 또는 상품의 재고 보유
- d) 기업을 위한 재화 또는 상품의 구입이나 정보의 수집만을 목적으로 한 고정된 사업장소의 유지
- e) 기업을 위하여 그 밖의 모든 예비적 또는 보조적 성격의 활동의 수행만을 목적으로 한 고정된 사업장소의 유지

f) a)호부터 e)호까지에 언급된 활동들의 어떠한 조합만을 목적으로 하는 고정된 사업장소의 유지로서 그러한 조합으로부터 발생하는 고정된 사업장소의 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적인 성격인 경우

OECD 모델조세조약 제5조 제5항은 소위 고정된 사업장이 없어도 고정 사업장이 있는 것으로 간주하여 외국법인의 사업소득을 과세할 수 있는 종속대리인의 개념에 대해 규정하고 있다. 즉, 고정된 장소가 없다고 하더라도 제6항이 적용되는 독립적 지위를 가지는 대리인을 제외한 자가 기업을 위하여 활동하며, 한쪽 체약국에서 그 기업 명의로 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 상시적으로 행사하는 경우, 그 자가 그 기업을 위하여 수행하는 모든 활동에 관하여 소득 발생지국가에서 고정사업장을 가지는 것으로 간주된다. 한편 제6항에서는 독립대리인에 대해 규정을 하고 있는바, 기업이 한쪽 체약국에서 중개인, 일반위탁매매인 또는 그 밖의 모든 독립적 지위를 가진 대리인을 통하여 사업을 수행한다는 이유만으로는, 그 인이 자기 사업의 통상적 과정에서 활동하는 한, 그 기업은 그 국가에 고정사업장을 가지는 것으로 간주되지 아니한다고 규정하고 있다.

2. 개정 예고된 OECD의 고정사업장 판정기준

가. 고정사업장 판정기준의 변경 배경

OECD와 G20은, 다국적기업이 각국의 조세제도의 맹점(loophole)을 이용하여 실제 유효세율을 대폭 낮추는 행위를 관련 국가의 세원을 잠식(Base Erosion)하고 과세소득을 부당하게 이전시키는 행위(Profit Shifting)라고 규정하고(이하 ‘BEPS’라고 칭함) 2013년부터 이를 막기 위한 노력을 본격적으로 경주해 왔고,³⁾ 지난 10월 초에는 BEPS Action Plan 15개 보고서를 확정·

3) OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, July 2013.

동 보고서에 소개된 BEPS Action Plan 들의 제목은 다음과 같다.

발표하였다. OECD는 2015년 11월에 G20 정상회담을 통해 이 보고서의 권고사항을 확정할 예정이다. 이 중 Action 7 보고서는 일부 다국적기업이 현행 OECD 모델조세조약과 그 주석서(commentary)에서 규정하고 있는 고정사업장 판정 기준을 인위적으로 회피하여 소득원천지국에서의 과세를 피하려는 시도를 하고 있다는 문제를 제기하고 이에 대한 개선방안을 제시하고 있다.

예를 들어, 원천지국에서 실질적 활동의 변화는 없으면서 일부 다국적기업의 현지법인의 계약상 지위를 도매상(distributor)에서 중개상(commissionaire)⁴⁾으로 바꿈으로써 원천지국에서 해당 재화나 용역의 판매소득의 과세를 회피하는 수단으로 악용하려 하고 있다고 OECD는 보고 있으며 다국적기업

Action Plan	내 용
1	디지털 경제하에서의 각종 조세문제 해결
2	혼성불일치(hybrid mismatch) 약정으로 야기되는 효과의 상세
3	피지배외국법인(Controlled Foreign Company) 제도 강화
4	이자 등 금융비용에 의한 세원잠식 차단방안 강구
5	투명성과 과세 실질에 초점을 둔 유해조세경쟁 대응
6	조세조약 남용 방지방안 마련
7	인위적인 고정사업장 판정 회피의 차단
8	무형재화(Intangibles)에 대한 이전가격 지침 개정
9	위험과 자본(Risks and Capital)에 대한 이전가격 지침 마련
10	기타 고위험거래(Other high-risk transactions)에 대한 이전가격지침 마련
11	BEPS 관련 자료를 수집·분석하는 방법의 개발
12	공격적 조세회피 약정에 관한 보고(disclosure) 의무를 납세자에게 부여
13	이전가격 문서화(Transfer Pricing Documentation)에 관한 지침 재검토
14	국제적인 조세분쟁 해결 장치를 보다 효율적으로 마련
15	Action Plan의 신속 이행을 위한 다자간 협정 개발

4) 영미법상의 민법(civil law)에 따르면 대리인(commissionaire)의 행위로 말미암아 주 행위자(principal)가 법적 구속을 받지 않도록 되어 있어 전통적으로 주 행위자(principal)가 소득원천지국에서 고정사업장을 구성하지 않도록 하는 방안으로 활용되어 왔다.

들의 이러한 시도가 허용되지 않도록 현행 고정사업장의 개념 또는 범위를 수정할 필요가 있다고 보고 이에 대한 논의를 해왔던 것이다.

2014. 10. 31. OECD는 Action Plan 7 관련 고정사업장과 관련한 여러 이슈를 제기한 보고서 초안을 민간에 공개하였고, 그 후 동 보고서의 내용에 대한 민간의 의견을 수렴하였으며 2015. 1. 21.에는 공청회를 개최하여 보고서에서 제시된 쟁점들에 대해 토의한 후 금년 10. 5.에 그 최종본을 발표하였다. 이 최종본에 포함된 내용 중 OECD 모델조세조약 및 그 주석서를 수정할 것을 권고한 내용은 2016년 중 OECD가 모델조세조약 및 그 주석서를 개정할 때 반영하여 출판할 전망이다. 아래에서는 그 주요 내용을 간추려본다.

나. OECD 모델조세조약 제5조 제4항의 수정내용

현행 OECD 모델조세조약 제5조 제4항은, 고정된 시설을 통해 수행된 활동 중에서도 그 성격이 예비적·보조적인 활동의 경우에는 동 고정된 시설을 고정사업장으로 취급되지 않는다는 원칙과 함께 예비적·보조적인 활동을 예시하고 있다. 한편 Action 7 보고서에서는 이와 같이 예시된 예비적·보조적인 활동들이 다국적기업의 고정사업장 지위를 인위적으로 회피하는 데 악용되고 있다고 보고 이를 방지하기 위한 대안을 다음과 같이 제시하고 있다. 즉, OECD 모델조세조약 제5조 제4항에 명시된 모든 활동들을 무조건 고정사업장에서 제외되는 활동으로 취급하지는 않고, 별도의 예비적·보조적 활동 테스트를 충족하는 경우에만 (다시 말해 고정된 사업장소의 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적인 성격에 해당되는 경우에만) 고정사업장에서 제외되는 것으로 제4항의 문구를 수정하였다.⁵⁾

5) 4. Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term “permanent establishment” shall be deemed not to include :

- a) the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise ;
- b) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise

한편으로 예비적이거나 보조적이라고 예시된 활동에는 해당하지만 실제 예비적·보조적 활동으로 취급할 수 없는 사례들에 대해서는 신설되는 주석서 문단에서 언급하고 있다. 예를 들면, 자기 제품이나 서비스를 광고하기 위한 사무소를 유지하는 기업이 동일한 장소에서 다른 기업들을 위하여 광고를 한다면, 그 사무소는 그 다른 기업의 고정사업장으로 간주된다고 규정하고 있다. 또 다른 예를 들면, R 국가의 기업이 S 국가의 고객들에게 온라인상으로 판매하는 그 기업 소유의 제품을 저장하고 배달하기 위한 주요 목적으로 상당수의 종업원들이 근무하는 대규모 창고를 S 국가에서 보유하고 있는 경우에는, 해당 창고를 통하여 수행되는 저장과 배달 활동들이 그 기업의 판매 또는 보급 사업에 본질적인 부분을 차지하므로 예비적이거나 보조적인 성격이라고 할 수 없기 때문에 제4항은 이 경우의 창고에는 적용되지 않아 고정사업장이 존재하는 것으로 보아야 한다는 것이다.

또한 기업이 고객들에게 공급한 기계의 예비 부품들을 배달하기 위해 그리고 추가로 그 기계를 유지하고 수리하기 위해 고정된 사업장소를 유지하는 경우에는, 제4항에서 언급하는 단순한 배달이라고 할 수 없고 이러한 판매 이후의 활동들은 고객들에 대하여 기업이 제공하는 서비스의 본질적이고 중요한 부분을 구성하기 때문에 예비적이거나 보조적인 활동들

solely for the purpose of storage, display or delivery ;

- c) the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise ;
- d) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise ;
- e) the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity ;
- f) the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), *provided that such activity or, in the case of subparagraph f), the overall activity of the fixed place of business, is of a preparatory or auxiliary character.*

에 해당하지 않으므로 제4항 또한 적용되지 않는다고 보는 것이 보고서의 입장이다.⁶⁾

한편 보고서는 상품을 구입만 하는 경우에도 사업의 본질적인 활동에 해당하여 고정사업장에 해당될 수도 있다는 견해를 피력하면서 다음과 같은 사례를 제시하고 있다. RCO는 S국가에서 생산되는 특정 농산물의 대량 구입자인 R국가에 거주하는 회사이며, RCO는 R국가에서 다른 국가들에 있는 공급업자들에게 이 농산물을 판매한다. RCO는 S국가에서 구매 사무실을 가지고 있다. 이 사무실에서 근무하는 종업원들은 S국가의 구매업무에 경험이 많고 보수 수준도 높다. 이 종업원들은 국제 기준에 따라 농산물의 종류와 품질을 결정하고 RCO가 농산물을 취득할 수 있게끔 다양한 유형의 계약들(현물계약 또는 선물계약)을 체결한다. 이 사례는 S국의 고정된 시설(즉, 사무실)을 통해 수행되는 유일한 활동이 RCO를 위해 농산물을 구입하는 것이지만 동 구입 활동이 RCO의 전반적인 사업의 성격으로 볼 때 본질적이고 중요한 부분을 구성하기 때문에 동 사무실은 RCO의 고정사업장을 형성하는 것으로 취급된다는 것이다.⁷⁾

보고서는 구매활동이 고정사업장을 구성하지 않는 다른 사례도 제시하고 있는데 이에 따르면 다음과 같다. 다수의 대형할인매장을 운영하는 R국가에 거주하는 회사인 RCO는 지역 시장을 조사하고 RCO가 S국가에서 매장을 설립할 수 있도록 법을 바꾸기 위해 정부에 로비를 할 목적으로 2년의 기간 동안 S국가에서 사무실을 유지하고 있다. 이 시기 동안 RCO의 종업원들은 종종 사무용품들을 구매한다. 이와 같이 구입, 조사, 로비 활동들 각각이 사무실에서 수행된 활동의 전부라면 동 사무실의 전반적인 활동이 예비적 성격의 것이기 때문에 이들 활동은 예비적·보조적 활동으로 보아야 한다. 한편 보고서는, 고정된 사업장소가 오로지 정보 수집 목적만을 위하여 유지된다면 정보 수집이 예비적이거나 보조적인 성격의 것인지 여부를

6) OECD, *BEPS ACTION 7 : Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*, October 2015, p.32.

7) OECD, *Ibid.*, pp.32~33.

결정해야 한다고 하면서, 가령, 투자펀드가 한 국가에서의 투자 기회들에 대한 정보 수집만을 위한 목적으로 그 국가에 사무실을 차리는 경우에는 정보 수집은 예비적 성격의 것이 되며 따라서 그 사무실은 고정사업장으로 간주되지 않는다는 입장을 피력하고 있다.⁸⁾

고정사업장을 구성하지 않는 것으로서 기업을 위한 기타의 활동만을 수행하기 위한 고정된 사업장소의 예를 든다면 단순한 광고, 정보제동, 과학적 연구, 특히나 연구계약의 수행을 하는 장소 등을 들 수 있다. 그러나 정보의 제공을 위하여 사용되는 고정된 사업장소가 정보 제공뿐만 아니라 개인 고객을 위해서 특별히 고안된 계획 등을 제공하는 경우에는 해당 정보의 제공을 예비적·보조적 활동으로 보지 않는다. 이와 유사하게, 특허와 노하우의 공급이 기업의 사업목적인 경우에는, 그러한 활동을 수행하는 기업의 고정된 사업장소는 예비적·보조적 활동만을 수행하는 장소로 취급될 수 없다. 뿐만 아니라, 기업 또는 기업이 속한 그룹이나 기업의 일부분만이라도 관리하는 기능을 가지는 고정된 사업장소는 관리 활동이 예비적이거나 보조적인 활동의 수준을 넘기 때문에 예비적이거나 보조적인 활동을 구성하는 것으로 간주되지 않는다. 뿐만 아니라, 국제적 조직을 가지고 있는 기업이 자신의 자회사, 고정사업장, 대리인 혹은 실시권자가 있는 국가에서 소위 ‘관리사무소’를 설립하는 경우, 그 관리사무소가 관련 지역 내 위치한 기업의 모든 부서들에 대한 감독과 조정 기능을 가진다면, 기업을 관리하는 기능이 해당 기업의 업무 중 특정 영역만을 대상으로 한다고 할지라도 관리 기능은 사업활동의 본질적인 부분을 형성하기 때문에 예비적이거나 보조적인 성격의 활동으로 취급될 수 없다는 것이 보고서의 입장이다.⁹⁾

8) OECD, *op. cit.*, p.34.

9) OECD, *Ibid.*, p.35.

다. OECD 모델조세조약 제5조에 제4.1항의 신설

보고서는 제4.1항 신설을 제시하고 있는바, 그 내용을 요약하면 특수관계 기업들 간의 거래를 하나 또는 여러 장소에서 예비적·보조적 활동만 하는 것으로 쪼개는 경우에 해당 활동들이 단독으로는 고정사업장을 구성하지 않더라도 모두 합쳐졌을 때 예비적·보조적 활동의 범위를 넘어서면 고정사업장으로 볼 수 있다는 것이다.¹⁰⁾

다시 말해, 동일 기업이나 관련된 기업이 이미 소득 발생지국에서 고정사업장을 형성하고 있거나 설사 고정사업장을 형성하지 않은 경우라고 하더라도 이들 활동들의 결합으로부터 발생하는 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적인 성격이 아닌 경우에는 비록 제4항에서 열거하는 예비적·보조적 활동을 수행하는 경우에도 동 활동이 다른 사업장의 활동과 상호 보완적이라면 해당 활동을 예비적·보조적 활동으로 취급하지 않는다는 것이다. 이와 같은 원칙이 적용되는 경우로서 보고서는 다음과 같은 사례를 제시하고 있다.

R국가에서 거주하는 은행인 RCO는 고정사업장들을 형성하는 다수의 지점들을 S국가에서 보유하고 있다. RCO는 이러한 다른 지점들에서 대출 신청을 하는 고객들이 제공하는 정보를 별개의 사무실 S를 통해 지점의 다른

10) 4.1 Paragraph 4 shall not apply to a fixed place of business that is used or maintained by an enterprise if the same enterprise or a closely related enterprise carries on business activities at the same place or at another place in the same Contracting State and

- a) that place or other place constitutes a permanent establishment for the enterprise or the closely related enterprise under the provisions of this Article, or
- b) the overall activity resulting from the combination of the activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, is not of a preparatory or auxiliary character,

provided that the business activities carried on by the two enterprises at the same place, or by the same enterprise or closely related enterprises at the two places, constitute complementary functions that are part of a cohesive business operation.

종업원들로 하여금 확인하도록 하고 있다. 상기 고용인들이 확인한 결과물은 R국가에 위치한 RCO의 본사로 송부되어 본사의 다른 직원들이 대출 신청서들에 포함된 정보를 분석하고 대출의 허용 여부를 결정하는 지점들에게 보고서를 제공해 준다. 이러한 경우에, 상기의 사무실에서 수행하는 활동이 예비적 또는 보조적이라고 취급하지 않는데, 이는 다른 장소(즉, 대출 신청이 이루어지는 다른 지점들)가 이미 S국가에서 RCO의 고정사업장을 형성하고 있고 그 사무실과 관련 지점에서 RCO가 수행하는 사업활동들은 결합된 사업활동(S국가에서 고객들에게 대출을 해주는 것)의 일부를 구성하므로 양자의 활동이 상호 보완적이라고 할 수 있기 때문이다.¹¹⁾

또 하나의 사례를 예시하면, R국가에서 거주하는 회사인 RCO는 가전제품을 제조하고 판매한다. S국가에서 거주하는 SCO는 RCO의 완전 자회사로 RCO의 가전제품들을 판매하는 점포를 소유하고 있다. RCO는 또한 SCO가 소유하는 점포에서 전시되는 제품들 중 일부와 동일한 몇 가지의 대형 제품들을 저장하는 작은 창고를 S국가에서 소유하고 있다. 고객이 SCO로부터 대형 제품을 구매할 때, SCO의 직원들은 고객에게 제품을 전달하기 전에 제품이 있는 창고로 간다. 창고에서 제품을 반출하게 되면 곧바로 SCO가 RCO로부터 제품에 대한 소유권을 획득한다. 이러한 경우, 제 4.1항에 요건이 충족되어 S국가에 있는 RCO의 창고는 고정사업장을 구성하는 것으로 취급된다. 왜냐하면, 첫째 SCO와 RCO는 관련 기업들이고, 둘째 SCO의 점포는 SCO의 고정사업장을 형성하기 때문이다.¹²⁾ 또한 셋째로, RCO가 창고에서 수행한 사업활동들과 SCO가 점포에서 수행한 사업활동들은 결합된 사업활동의 일부로서 상호보완적 기능을 수행하기 때문이다(가령, 한 장소에서 제품을 저장하고 다른 장소를 통해 이 제품을 판매하는 것으로 볼 수 있다).¹³⁾

11) OECD, *op. cit.*, pp.40~41.

12) 고정사업장의 정의는 한 국가의 기업이 동일한 국가에서 고정된 사업장소를 이용하거나 유지하는 경우에도 동일하게 적용된다.

13) OECD, *Ibid.*, p.41.

라. OECD 모델조세조약 제5조 제5항의 수정 내용

현행 OECD 모델조세조약 제5조 제5항에 따르면 어느 특정 대리인을 간주고정사업장(deemed PE)으로 취급할 수 있으려면 해당 대리인이 “외국 기업의 명의로 계약을 체결할 수 있는 권한(authority to conclude contracts in the name of)”을 가지고 있어야 한다. OECD BEPS Action 7 보고서는, 일부 다국적기업들이 이와 같은 요건을 간주고정사업장 구성의 전제조건으로 하는 현행 규정을 악용하여 고정사업장 지위를 회피하는 사례가 있다고 문제를 제기한다. 이와 같은 문제를 해결하기 위해서 2014년 10월에 발간된 동 보고서 초안에서는 당초 여러 가지 대안을 제안했으나 그동안 공청회 등 민간의 의견수렴을 거쳐 2015년 10월에 발간된 최종보고서에서는 그 중 하나의 대안이 채택되었다. 즉, OECD 모델조세조약 제5조 제5항의 문구를 수정하여 해당 대리인이 설사 직접적으로 계약을 체결하지 않는다고 하더라도, a) 외국기업의 이름으로 또는 b) 외국기업이 소유하거나 사용할 권리를 보유하고 있는 재산을 양도하거나 사용·허여하도록 하기 위해 또는 c) 외국기업에 의한 용역제공을 위해, 동 외국 기업이 중대한 수정 없이 통상 종결시키는 계약을 체결되는 데 있어 해당 대리인이 주도적인 역할을 관행적으로 수행하는 경우에는 동 대리인을 고정사업장으로 간주할 수 있도록 하고 있다.¹⁴⁾

14) 5. Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 *but subject to the provisions of paragraph 6*, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and *in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts* that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are

- a) in the name of the enterprise, *or*
- b) *for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or*
- c) *for the provision of services by that enterprise,*

that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State

이와 같은 규정은, 대리인이 외국기업의 사실상 영업담당 인력으로서 그가 소재하는 국가에서 실질적으로 협상을 마친 계약들을 그 국가 외의 장소에서 외국기업이 그 협상 결과에 따라 체결을 하는 경우를 포함한다. 그래서 예를 들면, 대리인이 고객을 설득하여 주문(orders)을 받은 후 (하지만 형식적으로 완결시키지는 않고) 동 주문을 해당 기업의 상품들이 보관되어 있는 창고로 직접 보내어 동 창고에서 배달이 이루어지도록 하면서 관련 외국기업은 이러한 거래들을 일상적으로 승인한다면 이러한 경우는 해당 대리인이 외국기업의 고정사업장으로 간주될 수 있는 것이다. 그러나 대리인이 단지 해당 기업의 재화나 용역에 대해 선전하고 마케팅 활동을 수행할 뿐 직접적으로 계약으로 연결되는 활동을 하지는 않는 경우에는 고정사업장으로 간주되지는 않는다. 예를 들어, 어느 외국 제약사의 판매대리인이 현지국가의 의사들을 접촉하여 활발하게 그 제약사의 제품을 선전하였고 그 후 그 의사들이 해당 약을 처방한 상황에서, 그러한 마케팅 활동은 의사들과 해당 제약사 간의 계약체결을 곧바로 초래하는 것은 아니므로 비록 약품판매가 해당 대리인의 마케팅 활동으로 상당히 증대했을지라도 수정된 OECD 모델조세조약 제5조 제5항이 적용되지는 않는다.

BEPS Action 7 보고서는 대리인이 간주고정사업장으로 취급될 수 있는 또 다른 경우로서 다음과 같은 사례를 제시한다. R국가의 거주자인 RCO라는 회사는 웹사이트를 통해 다양한 제품과 용역을 배포한다. S국가의 거주자인 SCO라는 회사는 RCO의 완전 자회사다. SCO의 직원들은 RCO의 제품과 용역의 판촉활동에 참여하며 S국가의 대규모 거래를 담당한다. 이들 직원들이 받는 보수는 부분적으로는 RCO가 상기 대규모 고객들로부터 얻는 수익에 비례하여 지급된다. 상기 대규모 고객 중의 하나가 SCO의 직원이 판촉하는 제품이나 용역을 일定量 구매하는 데 동의하는 경우, 그 직원

in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business, would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph.

들은 해당 고객에 대하여 제품 또는 용역의 가격을 알려주고, RCO가 제품이나 용역을 제공하기 전에 RCO와의 계약이 온라인상에서 체결되어야 한다는 사실을 알려 주며, RCO가 책정한 고정된 가격과 표준 계약조건(이들에 대해서는 SCO 직원들은 수정할 권한이 없음)들을 고객에게 설명해 준다. 상기 계약을 온라인상에서 체결할 때 고객들은 여러 지불 옵션들 중 하나를 선택할 수 있다. 상기의 사례에서 SCO의 직원들은 RCO와 체결되는 계약들의 중요한 부분들을 협상한다. SCO의 고용인들이 계약 조건들을 수정할 수 없다는 사실은, 이러한 조건들에 대해 협상의 여지가 없다는 것을 의미하는 것이라기보다는 계약의 중요한 부분들에 대한 협상이 계약 상대방으로 하여금 표준 조건들을 받아들이도록 설득하는 데 제한된다는 것을 의미한다.¹⁵⁾

마. OECD 모델조세조약 제5조 제6항의 수정 내용

BEPS Action 7 보고서는 현행 모델조세조약 제5조 제6항에 규정된 독립대리인과 관련하여, 비록 외형적으로는 독립대리인이라고 하더라도 하나 또는 하나 이상의 밀접하게 관련된(closely related) 인(人)을 위해 배타적으로(또는 거의 배타적으로) 활동하는 경우에는 원칙적으로 해당 기업의 종속대리인으로 간주함으로써 현행 독립대리인 규정을 이용한 고정사업장 지위 회피를 막는 방안을 제시하고 있다. 이에 관한 상세한 지침은 OECD 모델조세조약 제5조 제6항 개정 내용에 대응되는 주석서에 언급이 되어 있는데 이들 내용 중 특기할 만한 사항들을 정리해 보면 다음과 같다.

제6항은 대리인이 독립대리인으로 업무를 수행하며 그 업무의 통상적인 과정에서 활동할 것을 요구한다. 대리인의 활동들이 하나의 기업(또는 서로 관련 관계에 있는 기업들의 그룹)만을 위하여 전적으로 혹은 거의 전적으로 수행된다면, 그 대리인이 독립대리인의 지위를 가질 확률은 낮다. 그러나 대리인이 단기간 동안(가령, 대리인의 사업 활동의 초기)에 특수관계가 없는 하

15) OECD, *op. cit.*, pp.19~20.

나의 기업만을 위하여 활동하는 경우에는 제6항이 적용될 수 있다. 대리인의 활동들이 독립대리인으로서의 업무 수행에 해당되는지를 결정할 때는 모든 사실관계와 정황을 고려하여야 한다.

개정이 권고된 제6항에서, 어느 대리인이 밀접한 관계가 있는(closely related) 기업을 위해 “배타적으로 (또는 거의 배타적으로) 활동하는” 경우에는 독립대리인에 해당하지 않는다는 것은, 특수관계가 없는 기업들을 위한 대리인의 활동이 그 대리인의 업무에서 중요한 부분을 차지하지 않는 경우에는 그 대리인이 독립대리인이 아니라는 것을 의미한다. 가령, 대리인이 특수관계가 없는 기업들을 위하여 수행하는 판매가 그 대리인이 다른 기업들을 위하여 활동하는 대리인으로서 수행하는 전체 판매의 10%도 차지하지 않는다면, 그 대리인은 특수관계가 있는 기업들을 위해 “배타적으로 또는 거의 배타적으로” 활동하는 것으로 간주된다.¹⁶⁾

개정 권고된 제6항에서 규정하는 “기업과 밀접한 관계가 있는 자(person closely related to an enterprise)”라는 개념은 OECD 모델조세조약 제9조의 목적상 이용되는 “특수관계 기업들(associated enterprises)”의 개념과는 구별된다. 비록 두 개념이 어느 정도 겹치기는 하지만 동일하지는 않다는 것이다. 대리인이 기업의 지분 중 적어도 50% 이상을 보유하거나 또는 제3자가 동 대리인과 동 기업의 지분 중 적어도 50% 이상을 보유하는 경우 그 대리인은 해당기업과 관련되어 있다고 본다. 회사의 경우에는 대리인이 회사의 총 의결권 지분이나 출자 지분 중 적어도 50% 이상을 보유하면 상기 조건이 충족된다고 본다. 뿐만 아니라 특별한 약정들을 통해 사실상 어느 한쪽이 다른 한쪽을 지배·통제할 수 있는 권한이 있는 경우 또는 이들 약정 등으로 인해 대리인과 해당기업이 어느 동일인에 의해 지배·통제되는 경우에도 해당 기업은 밀접한 관계가 있는 것으로 취급된다.

16) OECD, *op. cit.*, pp.25~26.

Ⅲ. 우리나라의 고정사업장 판정기준 및 관련 판례

1. 우리나라 고정사업장 판정기준 개요

가. 간주고정사업장의 범위

우리나라는 법인세법과 소득세법에서 간주고정사업장의 범위를 규정하고 있는바,¹⁷⁾ 이에 따르면 OECD 모델조세조약에서 규정하고 있는 상시 계약체결권한을 가지고 반복적으로 그 권한을 행사하는 자뿐만 아니라 UN 모델조세조약에서 규정하고 있는 바와 같이 “외국법인의 자산을 상시 보관하고 관례적으로 이를 배달 또는 인도하는 자”도 간주고정사업장을 구성하는 것으로 되어있다.¹⁸⁾ 물론 우리나라의 경우 조세조약을 국내세법의 특별법적인 지위에 있는 것으로 보아 조세조약을 우선하여 적용하고¹⁹⁾ 우리나라의 조세조약은 고정사업장에 관한 한 대부분 OECD 모델조세조약을 따르고 있으므로, 구체적인 사안을 판정함에 있어 UN 모델조세조약을 좇아 법인세법 시행령 또는 소득세법 시행령에 규정된 배달·인도 대리인이나 보험대리인은 자동적으로 간주고정사업장으로 취급되지 않는 것이다.

그런데 여기서 중요한 것은 OECD 모델조세조약에서 규정하고 있는 “상시 계약체결 권한을 가지고 반복적으로 그 권한을 행사”한다는 것의 의미인데²⁰⁾ 법인세법의 규정의 해석기준을 제시하는 법인세법 기본통칙에 따르

17) 법인세법 제94조 제3항과 같은 법 시행령 제133조 및 소득세법 제120조 제3항과 같은 법 시행령 제180조 참조.

18) UN 모델조세조약 제5조 제5항 제b호.

19) 이용섭·이동신 공저, 『국제조세』, 세경사, 2011, 160면.

20) OECD 모델조세조약 제5조 제5항.

면, “계약체결에 관한 권한은 해당 대리인이 외국법인을 구속할 수 있는 계약의 중요하고 세부적인 사항에 관하여 상담·협의할 수 있는 권한을 뜻한다”고 규정하고 있고, 또한 “해당 대리인이 그 계약체결 권한을 가지고 있다면 설령 외국법인이나 그 외국법인 소재국의 제3자가 계약서에 서명 또는 날인할지라도 그 대리인이 우리나라에서 계약체결 권한을 행사한 것으로 본다”라고 규정하고 있다.²¹⁾ 이러한 법인세법 기본통칙은 전술한 OECD 수정보고서가 외국기업의 대리인이 설사 직접적으로 계약을 체결하지 않는다고 하더라도 계약의 중요부분에 대해 협상을 하고, 비록 계약은 외국법인이 외국에서 서명하는 경우에도 종속대리인에 해당될 수 있도록 하는 방안과 그 맥을 같이 한다는 점에서 흥미롭다.

또한 법인세법 시행령에 따르면 “중개인·일반 위탁 매매인 기타 독립적 지위의 대리인으로서 주로 특정 외국법인만을 위하여 계약체결 등 사업에 관한 중요한 부분의 행위를 하는 자”도 외국법인의 고정사업장에 해당한다고 규정되어 있는바,²²⁾ 전술한 OECD 수정보고서가 모델조세조약 제5조 제6항의 독립대리인의 경우에도 “밀접한 관계가 있는(closely related) 기업을 위해 배타적으로 (또는 거의 배타적으로) 활동하는” 대리인은 독립대리인에 해당하지 않는다는 것으로 권고안을 낸 것과 일맥상통하고 있어 흥미를 끈다.

뿐만 아니라, 그동안 납세자들의 개별적인 질의에 대해 답변하는 방식으로 과세지침을 제시했던 국세청 예규들을 살펴보면 한국 과세당국이 제시한 간주고정사업장의 범위는 현행 OECD 모델조세조약 보다는 BEPS Action 7 보고서상의 간주고정사업장의 개념에 좀 더 근접해 있다고 판단되는바, 몇 개 사례를 살펴보면 다음과 같다.

- 미국의 모회사가 내국법인에게 소프트웨어 수입, 판매, 개발 및 관련기술용역 등을 제공한 대가 중 일정금액을 국내 자회사가 알선수수료 등

21) 법인세법 기본통칙 94-133...2 제5항 제2호.

22) 법인세법 시행령 제133조 제1항 제2호.

- 의 명목으로 수취하는 경우 국내자회사는 모회사의 종속대리인으로서 국내사업장에 해당함.²³⁾
- 금융·경제관련 정보의 데이터 베이스를 구축한 영국법인이 내국법인을 통해 국내에서 고객의 발굴 및 유지, 정보공급 계약의 체결, 정보이용대가의 수령 등의 활동을 수행하는 경우 국내사업장을 두고 있어 신고·납부해야 함.²⁴⁾
 - 외국법인이 자산의 판매목적이 아닌 저장·보관만 하는 보관창고는 국내사업장에 해당하지 않으나 내국법인이 종속대리인 등에 해당하는 경우에는 국내사업장을 가진 것으로 봄.²⁵⁾

나. 예비적·보조적 활동의 범위

법인세법 제94조 제1항은 “외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우에는 국내사업장이 있는 것으로 한다”라고 규정하고 있는바, 이와 같은 규정은 OECD 모델조세조약 제5조 제1항의 고정사업장의 개념과 매우 유사하다. 한편 법인세법에서는 다음의 경우에는 국내사업장에 포함하지 않는다고 규정하고 있어,²⁶⁾ 고정된 사업장에서의 영업활동이 외국법인사업의 예비적·보조적 활동에 불과한 경우에는 고정사업장으로 인정하지 않는 OECD의 현행 과세원칙과 크게 다르지 않은 것처럼 보인다.

- ① 외국법인이 자산의 단순한 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소
- ② 외국법인이 판매를 목적으로 하지 아니하는 자산의 저장이나 보관만을 위하여 사용하는 일정한 장소
- ③ 외국법인이 광고, 선전, 정보의 수집 및 제공, 시장조사 그 밖에 그 사업

23) 제도 46017-11802, 2001. 6. 29.

24) 국일 46017-591, 1997. 9. 5.

25) 서이 46017-11527, 2003. 8. 22.

26) 법인세법 제94조 제4항.

수행상 예비적이며 보조적인 성격을 가진 사업활동을 하기 위하여 사용하는 일정한 장소

- ④ 외국법인이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공하게 할 목적으로만 사용하는 일정한 장소

그런데 법인세법의 해석기준을 제시하는 국세청의 기본통칙을 살펴보면, 국내에서 자산의 단순구입, 업무연락, 광고·선전, 정보의 수집·제공, 시장조사 등은 예비적·보조적 활동이므로 그 국내사무소는 국내사업장에 해당하지 않으나 위와 같은 활동이 해당 외국법인을 위한 것이 아니라 타인(법인세법 시행령 제87조의 특수관계인을 포함함)을 위하여 행해진 경우에는 그 국내사무소는 외국법인의 국내사업장으로 본다²⁷⁾고 규정하고 있다. 위에 언급한 예비적·보조적 활동도 타인에게 제공하여 그에 상응한 대가를 받는 경우에는 그 자체가 중요한 영업활동으로 취급될 수 있기 때문이라는 것이다. 또한 외국법인의 국내사무소가 수행하는 활동이 사업의 예비적·보조적 활동인지의 여부는 그 국내사무소가 수행하는 활동이 해당 외국법인의 전체 사업활동 중 본질적이고 중요한 부분을 구성하고 있는지 여부에 의하여 판단해야 한다고 기본통칙은 규정하고 있다.

예를 들어, 외국법인 국내사무소의 일반적인 활동목적이 해당 외국법인의 전반적 사업목적과 동일한 경우에는 그 외국법인의 국내사무소가 수행하는 활동은 사업의 예비적·보조적 활동이 아니라고 본다.²⁸⁾ 또 다른 예를 살펴보면, 외국법인의 국내사무소가 해당 외국법인이 국내 고객에게 판매한 자산과 관련하여 부품을 공급하거나 그 판매한 자산을 유지·보수하는 등 애프터서비스 활동을 수행한다면 애프터서비스에 대한 대가 수령과 관계없이 외국법인의 국내사업장에 해당한다.²⁹⁾

그 외에도, 그동안 납세자들의 개별적인 질의에 대해 답변하는 방식으로

27) 법인세법 기본통칙 94-0...2 제1항.

28) 법인세법 기본통칙 94-0...2 제2항.

29) 법인세법 기본통칙 94-0...2 제3항.

과세지침을 제시했던 국세청 예규들을 살펴보면 우리나라 과세당국은 고정사업장 제외요건인 예비적·보조적 활동의 범위를 매우 제한적으로 해석함으로써 OECD 모델조세조약보다는 BEPS Action 7 보고서 상의 고정사업장 개념에 가까운 해석을 상대적으로 많이 했다고 할 수 있는 데 그 중에 대표적인 사례를 살펴보면 다음과 같다.

- 계약체결, 대금회수, 상품의 전달 등 일체의 기능이 서버에 위치하여 이를 통하여 계속적으로 수행되는 경우 서버가 위치하는 장소는 고정사업장에 해당함.³⁰⁾
- 미국법인이 내국법인과 회원카드 판매용역 계약하고 국내의 일정한 장소에서 직원을 고용해 텔레마케팅 방법을 이용해 매년 6개월 이하의 기간 동안 회원카드 판매행위를 하는 경우 국내사업장에 해당함.³¹⁾

위와 같이 고정사업장 판정에 있어 예비적·보조적 활동의 범위를 매우 제한적으로 해석하고 있는 우리나라의 과세당국의 입장은 여태까지는 현행의 OECD 과세원칙을 벗어나 지나치게 국고주의적으로 해석한다는 비난을 특히 납세자들로부터 받아왔고 그중의 일부는 대법원의 판결을 받아 그 효력이 부인되는 경우도 발생했었다. 그런데 OECD가 BEPS Action 7 보고서에서 최근 채택하고 있는 권고사항은 오히려 우리나라의 과세당국이 기 채택한 과세원칙과 부합하는 측면이 있어 향후 OECD 과세원칙이 BEPS Action 7 보고서가 제안한 대로 변경된다면 우리나라의 과세당국은 기존의 국고주의적인 과세태도를 더욱 강화할 것으로 전망된다.

30) 서면2팀-462, 2008. 3. 14.

31) 국업 46500-427, 2000. 9. 14.

2. 관련 법원 판례

우리나라에서 고정사업장 판정과 관련하여 대법원 단계까지 소송을 진행하여 그 시비를 다툰 사례는 많지 않다. 2011년에 대법원이 판시한 블룸버그 판결은 고정사업장 관련 판결 중 가장 대표적인 사건이라 할 수 있는데 실제로 이 사건은 그 후 유사 사건 판결에 지침을 제시하는 역할을 하는 중요한 판결이라고 할 수 있으므로 그 내용을 검토해 볼 필요가 있다. 또한 뉴브릿지캐피탈 사건도 펀드의 간주고정사업장 이슈를 다룬 중요한 사건인데, 동 사건 자체는 대법원까지 진행되어 판결을 받기는 했으나 고정사업장 쟁점에 대해서는 1심에서 논의가 종결되었고 항소심부터는 추가적인 논의를 하지 않았으므로 여기서는 1심판결에서 판시한 중심으로 그 내용을 정리해 본다.³²⁾

가. 블룸버그 사건³³⁾

(1) 사실관계

미국법인 블룸버그 리미티드 파트너십(이하 ‘BLP’)은 세계 각국의 정보수집요원들이 각국의 금융정보 등을 수집하여 미국 본사에 송부하면 그 정보의 정확성을 검증한 후 이를 가공·분석하여 데이터베이스로 미국 본사의 서버에 저장한 다음, 전 세계 고객에게 그 금융정보를 노드장비와 고객수신장비 등을 통해서 전자적인 방식으로 제공·판매하는 서비스업(이하 ‘쟁

32) 이 사건과 유사한 쟁점을 다룬 론스타 펀드 IV의 고정사업장 존재 여부에 관한 판례(서울행정법원 2013. 2. 8. 선고, 2010구합36824와 서울고법 2014. 1. 10. 선고, 2013누8792)는 최종심인 대법원 판례가 아직 선고되지 않았기 때문에 본고에서는 논의를 제외한다.

33) 대법원 2011. 4. 28. 선고 2009두19229 판결. 이 사건에 대해서는 다음과 같은 판례평석도 참고가 될 수 있다. 김주석, “2011년 법인세법 및 소득세법 판례 회고”, 『조세법연구』 제18집 제1호, 한국세법학회, 2012, 399~401면.

점 서비스')을 영위하였다. 원고는 BLP의 한국 자회사로서 BLP에게 한국의 금융정보 등을 수집하여 전달하고, 노드장비와 고객수신장비 등의 설치 및 유지관리용역('쟁점 장비관리용역')을 제공하고 그 대가를 지급받았는데, 그 중 쟁점 장비관리용역은 내국법인 갑에게 하도급을 주어 갑이 자신의 사업장에 설치된 노드장비 및 한국 고객들의 사무실 등에 소재한 고객수신장비를 유지·관리하였다. 한편, BLP의 해외지점 직원들은 한국을 방문하여 고객의 사무실 등에서 쟁점 서비스의 판촉활동을 수행하면서 정보이용료 등의 계약조건을 안내해 주고('쟁점 홍보활동'), 원고의 사무실에서 한국 고객에게 고객수신장비의 사용법 등에 대한 교육활동을 실시하였다('쟁점 교육활동').

BLP는 "한미조세조약상 국내에 고정사업장이 존재하지 아니한다"고 보아 한미조세조약 제8조에 따라 한국 고객의 쟁점 서비스 대가에 대하여 별도 법인세를 신고·납부하지 않았고,³⁴⁾ 부가가치세는 한국고객들이 부가가치세법에 따라 대리납부 방식으로 납부하였다.³⁵⁾ 원고는 BLP로부터 지급받은 용역대가에 대하여 법인세를 신고·납부하였으나, 부가가치세는 사건 당시 부가가치세법 제11조에서 규정한 외국법인 본사에 대한 외화획득용역으로서 영세를 적용대상으로 보아 이를 납부하지 않았다. 한편, 갑은 원고로부터 수취한 용역대가에 대하여 법인세 및 부가가치세를 신고·납부하였다. 이에 대하여 과세관청은 BLP가 원고, 갑, 해외지점의 직원 등을 통하여 국내에서 본질적이고 중요한 사업활동을 수행하였으므로 노드장비와 고객수신장비 소재지나 원고의 사무실에 고정사업장을 두고 있고 쟁점 서비스

34) 한·미조세조약 제8조 【사업소득】 제1항은 다음과 같이 규정되어 있다.

“(1) 일방 계약국의 거주자의 산업상 또는 상업상의 이윤은, 그 거주자가 타방계약국에 소재하는 고정사업장을 통하여 동 타방 계약국 내에서 산업상 또는 상업상의 활동에 종사하지 아니하는 한, 동 타방 계약국에 의한 조세로부터 면제된다. 동 거주자가 산업상 또는 상업상의 이윤에 대하여 동 타방 계약국이 과세할 수 있으나, 고정사업장에 귀속되는 동 이윤에 대해서만 과세된다.”

35) 부가가치세법 제52조(대리납부) 참조.

를 그 고정사업장을 통해서 제공하였다고 판단하고, 이를 전제로 위 고정사업장에 귀속되는 국내 소득의 상당 부분에 대한 법인세와 부가가치세를 신고·납부하지 않았다는 이유로 법인세 및 부가가치세를 과세하였다. 또한 원고 및 갑 등에 대하여도 쟁점 장비관련용역 등을 실질적으로 BLP의 본사가 아니라 위 고정사업장에 제공하였다고 하면서 위 영세율 적용을 배제함으로써 부가가치세를 과세하였다.

(2) 대법원 판결요지

대법원의 판결내용에 따르면, 한미조세조약상 국내에 미국법인의 고정사업장이 존재한다고 판단하기 위해서는 미국법인이 ‘처분권한 또는 사용권한’을 가지는 국내의 건물, 시설 또는 장치 등 ‘사업상 고정된 장소’를 통하여 미국법인의 직원 또는 그 지시를 받는 자가 예비적이거나 보조적인 사업활동이 아닌 ‘본질적이고 중요한 사업활동’을 수행하여야 하고, ‘본질적이고 중요한 사업활동’인지 여부는 그 사업활동의 성격과 규모, 전체 사업활동에서 차지하는 비중과 역할 등을 종합적으로 고려하여 판단하여야 한다고 설시했다. 또한 대법원은, BLP의 사업활동에서 가장 본질적인 부분은 정보를 수집하고 이를 가공·분석하여 그 부가가치를 극대화하는 부분과 이를 판매하는 부분이라고 전제하고, 국내에 설치되어 있는 노드장비는 미국의 주 컴퓨터로부터 가공·분석된 정보를 수신하여 고객에게 전달하는 장치에 불과한 점, 고객 수신장비의 주된 기능은 BLP로부터 송부된 정보를 수신하는 장비인 점 등에 비추어 BLP가 위 각 장비를 통하여 국내에서 수행하는 활동은 BLP의 전체 사업활동 중 본질적이고 중요한 부분을 구성한다고 볼 수 없으므로 노드장비와 고객수신장비 소재지에 BLP의 고정사업장이 존재한다고 할 수 없고, 나아가 BLP의 해외지점의 쟁점 홍보활동 및 교육활동 역시 BLP의 본질적이고 중요한 사업활동으로 볼 수 없으므로 그곳에도 BLP의 고정사업장이 존재한다고 할 수 없다는 등의 이유로 이 사건 부과처분은 위법하다고 판단하였다.

나. 뉴브릿지캐피탈 사건

(1) 사실관계³⁶⁾

미국계 투자펀드인 뉴브릿지캐피탈(Newbridge Capital LLC)은 말레이시아 라부안에 세운 자회사 KFB 뉴브리지홀딩스(KFB Newbridge Holdings Limited)를 통해 제일은행(Korea First Bank)의 지분을 인수한 후, 2005년 4월 영국계 은행인 스탠다드차타드은행(Standard Chartered Bank : SCB)에게 제일은행의 주식을 1조 6,510억 원에 매도하여 거액의 주식 양도차익을 실현하였다. 우선 뉴브릿지캐피탈 펀드가 제일은행 주식을 취득한 과정을 살펴보면, Newbridge Capital LLC의 계열사인 홍콩 소재 Newbridge Capital Limited는 제일은행 주식 99,999,916주(이하 ‘이 사건 주식’)의 인수를 위하여 우리나라 정부와 1998. 12. 31. 양해각서를, 1999. 9. 17. 투자약정서를 작성하였는데, 그와 관련된 모든 절차는 위 회사의 임원(Managing Director)인 C가 주도하였다. Newbridge Capital LLC는 사건 주식의 인수에 투자할 펀드투자자들을 모집하였고, 그 결과 2000. 1. 14.경 영국령인 케이만군도에 유한 파트너십(limited partnership)인 KFB Fund가 설립한 후 이후 말레이시아 라부안에 설립된 KFB Newbridge Holdings (private) Limited(이하 ‘소외 회사’)의 주식을 100% 인수하게 하였고, 최종적으로 소외 회사를 통하여 이 사건 주식을 취득하였다. 소외 회사는 설립 당시 자본금이 1달러였고, 최초 이사는 위탁관리회사의 관리인이었으며, 그 후 선임된 임원들 역시 Newbridge Capital LLC의 소속 임원들이었다. 소외 회사는 이 사건 주식의 취득, 보유 및 양도 이외에 별다른 활동을 하지 아니하였고, 대차대조표상 자산도 이 사건 주식이 전부였는데, 그 취득자금은 모회사로부터의 차입금으로 충당되었고, 이 사건 주식에 대한 지분법 평가이익을 제외하고는 손익계산서상 별다른 이익이 없었으며, 위탁관리회사에 지급하는 수수료 외에 별다른 비용

36) 이 사건의 사실관계에 대해서는 다음 논문도 참고가 될 수 있다. 이경근, “조세 조약 적용기준에 따라 분석한 외국계 투자펀드에 대한 대법원 최근 판례의 문제점”, 『세무와 회계 연구』 통권 제4호(제2권 제2호), 한국조세연구소, 2013, 13면.

지출도 없었다. 소외 회사는 별도의 사무실이나 직원이 없었고, 장부의 기장이나 각종 신고 등의 업무는 라부안에 소재한 위탁관리회사의 직원이 대행하였는데, 위 위탁관리회사는 소외 회사뿐만 아니라 다른 수백 개 회사의 업무도 대행하였다.

소외 회사는 2005. 4. 15. 원고인 SCB에게 이 사건 주식을 1조 6,510억원에 양도하여 이 사건 양도소득을 얻었는데, 원고는 한·말레이시아 조세조약 제13조 제4항에 의하여 주식의 양도로 인한 소득은 양도인의 거주지국에서만 과세된다³⁷⁾는 이유로 소외 회사에 이 사건 주식 양도대금을 지급하면서 그에 대한 법인세를 원천징수하지 아니하였다.

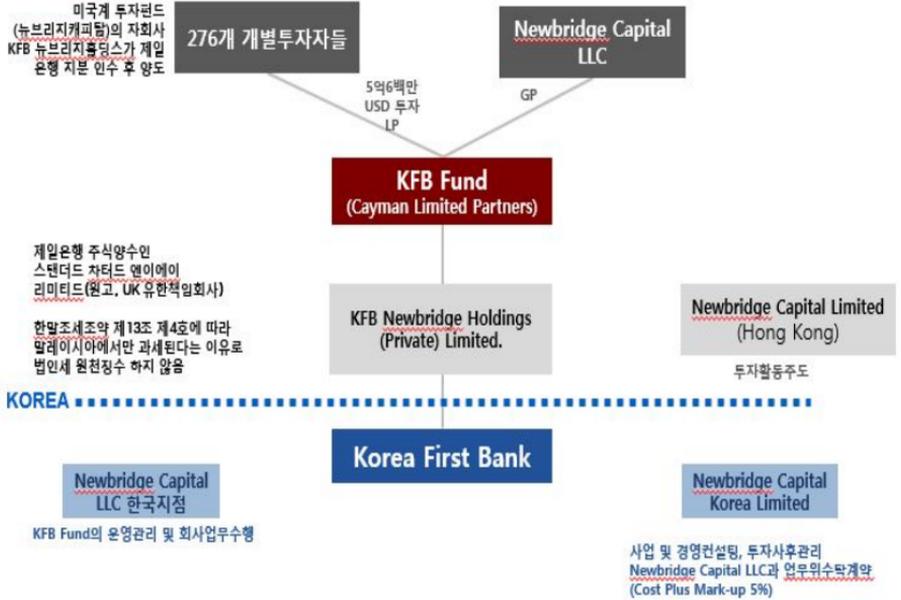
이 사건의 경우 통상의 다른 해외 펀드 사건의 경우와는 달리 세무조사 과정에서 최종 투자자에 대한 비교적 상세한 정보가 과세관청에 제공되었고, 과세관청은 원천징수의무자인 원고에 대한 원천세 과세를 전제로 하여, 위 주식 양도소득의 실질 귀속자를 상위투자자인 총 281명의 투자자들이라고 판단하였다. 이에 따라 조세조약의 혜택을 받을 수 없는 40명의 투자자들에 한정하여, 그 주식 양도소득 해당분(투자비율 24.8092%)에 대하여 원천징수하여야 한다는 이유로, 과세관청은 원천징수의무자인 원고에게 약 430억 원의 법인세(원천세)를 고지하였다. 그러자 원고는 자신이 이에 대한 세금을 부담하는 것은 부당하다면서 소송을 제기하였다.

원고는 자신이 원천징수 의무가 없고 Newbridge Capital Korea Limited가 KFB Fund의 간주고정사업장으로서 쟁점 양도소득에 대한 법인세를 신고·납부해야 한다고 주장하였다. 다시 말해, Newbridge Capital Korea Limited의 주된 업무 중에는 KFB Fund의 투자대상기업인 제일은행에 대한 정보수집 및 감시활동 역시 포함되었다고 주장하였다. 또한 Newbridge Capital Korea Limited가 제일은행의 사업 및 관리용역을 수행하고, KFB Fund 및 Newbridge Capital LLC의 핵심 인물들이 KFB Fund의 제일은행 주

37) 한·말레이시아 조세조약 제13조 제4항은 다음과 같이 규정되어 있다.

“4. 제1항, 제2항 및 제3항에 언급된 재산 이외의 재산의 양도로부터 발생하는 이득에 대하여는 그 양도인이 거주자로 되어 있는 계약국에서만 과세한다.”

식취득, 주식가치 증진, 주식양도 업무를 직접 수행하였으므로 Newbridge Capital Korea Limited가 KFB Fund의 간주고정사업장에 해당된다고 주장하였다.



(2) 법원의 판결요지

서울행정법원³⁸⁾은 판결에서는 다음과 같은 이유로 국내에 KFB펀드의 고정사업장이 존재하지 않는다고 판단하였다.

- ① 국내 자회사의 역할 : Newbridge Capital Korea Limited는 Newbridge Capital LLC와 사이에 업무위탁계약(Cost Plus Mark-up 5%)을 맺었는데, Newbridge Capital Korea Limited의 주된 업무 중에는 KFBFund의 투자 대상기업인 제일은행에 대한 정보수집 및 감시활동 역시 포함되나 이는 업무수탁계약에 따른 용역제공의 일환으로 행해진 것일 뿐이다.

38) 서울행정법원 2009. 12. 30. 선고 2008구합17110 판결.

- ② KFB Fund를 위한 본질적인 사업활동이 있었는지 : 설령 Newbridge Capital Korea Limited가 KFB Fund에 의해 사실상 지배, 관리되는 사업장으로서 투자대상기업인 제일은행에 대한 정보수집, 감시활동 등을 수행하였다고 보더라도 이는 제일은행의 가치를 증대하고 제일은행의 처분시점을 가늠하기 위한 경영상의 결정을 뒷받침하기 위한 보조적인 활동에 그친다.
- ③ KFB Fund의 사업활동 장소 : KFB Fund의 운영회사로서 Voting Partner들로 구성된 KFB Newbridge Control Corp.이 제일은행의 경영권 일체를 보유하고 있었으므로, KFB Fund의 제일은행의 인수 및 처분, 제일은행의 경영방향 등과 관련한 전략적인 의사결정은 위 회사를 통하여 국외에서 이루어졌고, 특히 KFB Fund의 Limited Partner들을 모집하는 활동 역시 Newbridge Capital LLC의 주도하에 국외에서 이루어졌다.
- ④ 투자자산의 관리 및 가치증대 : KFB Fund가 제일은행의 대주주가 된 후 지배주주로서 경영권 확보를 위하여 자회사인 제일은행에 자신에게 우호적인 인물들을 사외이사로 선임하여, 제일은행의 경영개선을 통한 주식가치 증가를 의도하였다고 하더라도 이는 사외이사로서의 상법상 충실의무 등에 따른 역할 수행이라고 봄이 타당하므로 KFB Fund의 사외이사들의 업무수행활동을 두고 KFB Fund의 사업활동이라고 보기는 어렵다. 이와 같이 보지 않으면, 결국 국내기업을 인수한 후 임원을 파견하는 외국법인은 모두 국내에 고정사업장을 설치한 결과가 되어 부당하다.

3. OECD 과세기준 변화가 법원판결에 미칠 영향 전망

가. 블룸버그 사건과 유사한 사건의 경우

블룸버그 사건의 핵심 쟁점은 원고의 활동이 과연 ‘예비적이거나 보조적’인 사업활동이었던지 아니면 ‘본질적이고 중요한 사업활동’이었던지를 판정하는 것이라 할 수 있다. 이 이슈와 관련하여 동 사건의 1심판결³⁹⁾ 판결문에 나타난 피고(처분청)의 주장을 살펴보면 다음과 같다.

“(가) BLP가 영위하는 사업은 단순한 전자정보판매업이 아니라 소프트웨어 사용허용, 정보제공, 장비임대, 전자상거래, ‘갭’ 네트워크를 이용한 통신기능 제공 등의 정보통신 토털서비스업이라 할 것인데, BLP는 국내에서 ‘갭’으로부터 노드 장비, 수신기 등을 임차하고 ‘갭’과 원고를 종속대리인 또는 이행보조자로 하여 위 정보통신 토털서비스업의 본질적이고 중요한 활동을 수행하였으므로 이러한 노드 장비, 수신기가 소재하는 장소에 BLP의 고정사업장이 존재한다고 볼 수 있다.

(나) BLP의 홍콩지점 직원들이 장기간 국내에 체류하면서 ‘갭’의 사무실 등에서 판촉 및 고객에 대한 교육활동을 하였을 뿐 아니라 고객과 이 사건 서비스의 가격조건과 장비의 사용조건 등에 관하여 협의를 하는 등 계약체결을 위한 구체적이고 중요한 고객유인 역할을 수행함으로써 BLP 사업의 본질적이고 중요한 부분을 수행해 왔으므로 ‘갭’의 사무실 등에 BLP의 고정사업장이 존재한다고 할 수 있다.

(다) 가사 위와 같은 노드 장비, 수신기 또는 ‘갭’ 사무실 등에서 이루어지는 사업 활동이 개별적으로는 BLP 사업의 본질적이고 중요한 부분에 해당되지 않는다고 하더라도 위와 같은 물적 시설에서 수행되는 모든 행위를 결합하면 그 합산된 행위가 BLP 사업의 본질적이고 중요한 부분에 해당한다고 볼 수 있으므로, 위와 같은 노드 장비 등의 소재지에 BLP의 국내 고정사업장

39) 서울행정법원 2007. 8. 26. 선고 2005구합35391 판결.

이 존재한다고 할 수 있다.

(라) BLP가 국내에서 자회사인 ‘갑’과 원고 등의 인적·물적 시설 등을 이용하여 BLP 사업의 본질적이고 중요한 활동을 해오는 등 국내에 고정사업장을 두고 사업을 해온 것이므로, 원고와 BLP 사이의 계약서상 BLP에 직접 제공한 것으로 약정되어 있는 이 사건 용역을 실질적으로 원고가 BLP의 국내사업장에 제공한 것으로 보아, 원고가 수취한 용역의 대가에 대하여 영세율 적용을 배제한 후 원고에게 부과한 이 사건 부과처분은 정당하다.”

한편 이 사건 고등법원의 판결⁴⁰⁾의 판결내용을 살펴보면 다음과 같은 판시 내용이 발견된다.

“(4) 노드 장비·수신기·교육장소 등을 결합하여 고정사업장이 존재하는지 여부

OECD 모델조약 제5조 (4)항의 (f)는 예비적·보조적 활동의 결합으로 인하여 고정된 사업장소의 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적인 성격의 범위를 벗어나는 경우에는 고정사업장이 될 수 있다고 규정하고 있으나, 한미조세협약 제9조 (3)항은 “고정사업장에는 다음의 어느 하나 또는 그 이상의 목적만을 위하여 사용되는 사업상의 고정된 장소가 포함되지 아니한다”라고 하면서 고정사업장을 구성하지 않는 활동들을 예시하고 있는바, 위 한미조세협약의 규정은 여러 예비적·보조적 활동들을 결합하더라도 여전히 고정사업장을 구성하지 않는다는 취지로 해석되므로, BLP의 고정사업장 구성 여부를 판단함에 있어서는 앞서 본 바와 같이 이 사건 노드 장비와 수신기 등을 통하여 수행되는 정보의 전달, 원고 사무실에서 실시되는 교육활동 등을 각각 예비적·보조적 성격의 사업활동으로 보는 이상 이를 결합하여 고정사업장 구성 여부를 판단할 수는 없다고 할 것이다.”

이와 같은 판시내용은, BLP의 자회사들과 지점의 활동을 종합하여 사업활동 전반을 두고 판단한다면 동 활동이 예비적·보조적 성격의 사업활동을 넘어설 가능성이 있음을 암시하고 있다고 하겠다. 그런데 BEPS Action

40) 서울고등법원 2009. 10. 9. 선고 2007누27747 판결.

7 보고서에 제시된 OECD 모델조세조약 제5조 제4항에 대한 개정 권고안 따르면,⁴¹⁾ OECD 모델조세조약 제5조 제4항에 예시된 각각의 활동들을 무조건 고정사업장에서 제외되는 활동으로 취급하지는 않고, 별도의 예비적·보조적 활동 테스트를 충족하는 경우에만 (다시 말해 고정된 사업장소의 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적인 성격에 해당되는 경우에만) 고정사업장에서 제외되는 것으로 제4항의 문구를 수정하였다. 그런데 향후 OECD 모델 조세조약의 내용이 상기 보고서가 제안하는 대로 변경되고 또한 이러한 내용이 OECD 및 G20 국가들 간의 다자간 협정 내용에 포함되게 되면,⁴²⁾ 위 Action 7 보고서의 개정 권고안에 따라 우리나라가 그동안 체결한 많은 조세조약의 고정사업장 부분을 개정하는 효과가 발생할 것이다. 이와 같은 변화가 발생한 후에 만일 블룸버그 사건과 유사한 사건이 다시 발생한다면 법원의 판결 내용은 현재와는 다른 판결, 즉 고정사업장이 한국에 존재한다는 판결을 할 가능성이 훨씬 높아질 것으로 판단된다.

나. 뉴브릿지캐피탈 사건과 유사한 사건의 경우

뉴브릿지캐피탈의 경우는 원고인 SCB가 국내에 뉴브릿지캐피탈의 고정사업장이 있다고 주장한 것에 대해 피고인 국세청이 이를 반박하는 형국이었지만, 이와 사실관계와 쟁점이 유사한 론스타 펀드 IV사건에서는 피고인 처분청(즉, 국세청)이 국내에 론스타 펀드의 고정사업장이 있다고 주장을 하

41) OECD, *op. cit.*, pp.28~29.

42) BEPS Action Plan 15는 Action Plan의 신속 이행을 위한 다자간 협정 개발을 예정하고 있으며 이를 위해 OECD와 G20국가들은 금년 11월 중에 국제적 포럼을 별도로 구성할 예정이며 이를 통해 BEPS Action 보고서 15개에 포함된 각종 권고사항 중 각국이 의무적으로 수용해야 할 조세조약 또는 국내 세법 개정내용을 반영한 다자간 협정(안)을 제정·채택할 예정이고, 이렇게 채택된 다자간 협정의 내용은 동 협정에 참여하는 국가들 사이에 체결된 조세조약의 관련 부분을 직접적으로 대체하는 효과를 가지게 될 것이다. 동 포럼의 활동은 최소한 2016년 말까지 지속될 것으로 전망된다.

는 반면, 원고인 론스타 펀드는 그러한 국세청 주장을 반박하는 형국이어
서 국세청이 유사한 펀드 사건에서 국내에 투자하는 펀드의 고정사업장이
존재한다는 논리에 입각하여 과세할 가능성은 향후에도 높을 것으로 전망
된다. 이러한 점을 염두에 두고 뉴브릿지캐피탈 사건의 사실관계를 보면,
KFB Fund 및 Newbridge Capital LLC의 핵심인물들이 KFB Fund의 제일은
행 주식취득, 주식가치 증진, 주식양도 업무를 직접 수행하였고 이와 같이
국내에서 협상한 결과를 반영한 계약서에 대한 서명은 비록 해외에서 이루
어졌다고 하더라도 국내에서 계약체결의 핵심적 활동이 이루어진 것으로
보이므로 향후 유사사건에서 국세청은 이러한 논리에 입각하여 국내에 해
당 펀드의 고정사업장이 존재한다고 보고 과세할 가능성은 크다고 생각된
다.

그런데 BEPS Action 7 보고서에 제시된 OECD 모델조세조약 제5조 제5
항의 개정 권고안에 따르면,⁴³⁾ 대리인이 설사 직접적으로 계약을 체결하지
않는다고 하더라도 a) 외국기업의 이름으로 또는 b) 외국기업이 소유하거나
사용할 권리를 보유하고 있는 재산을 양도하거나 사용·허여하도록 하기
위해 또는 c) 외국기업에 의한 용역제공을 위해, 동 외국 기업이 중대한 수
정 없이 통상 종결시키는 계약이 체결되는 데 있어 해당 대리인이 주도적
인 역할을 관행적으로 수행하는 경우에는 동 대리인을 고정사업장으로 간
주할 수 있도록 하고 있다. 이와 같은 규정은, 대리인이 외국기업의 사실상
영업담당 인력으로서 그가 소재하는 국가에서 실질적으로 협상을 마친 계
약들을 그 국가 외의 장소에서 외국기업이 그 협상 결과에 따라 체결을 하
는 경우에 동 대리인은 간주고정사업장에 해당한다는 것을 의미한다.

그런데 위에 언급한 OECD 모델조세조약의 개정이 이루어지고 이러한
내용이 OECD 및 G20 국가들 간의 다자간 협정 내용에 포함되게 된다면
위 Action 7 보고서의 개정 권고안에 따라 한국이 그동안 체결한 많은 조세
조약의 고정사업장 부분을 개정하는 효과가 발생할 것이다. 이와 같은 일

43) OECD, *op. cit.*, p.16.

련의 과정을 통해 조세조약 해당 문구의 변경이 이루어진 후 만일 뉴브릿지캐피탈과 유사한 사건이 발생한다면 국내에 간주고정사업장이 존재한다는 주장이 과거보다 훨씬 설득력있게 작용할 것으로 보인다.

IV. 결 어

지금까지 OECD의 현행 고정사업장 판정기준과 BEPS Action 7 보고서에 포함된 OECD 고정사업장 판정기준 변경내용 그리고 우리나라 과세당국의 그동안의 고정사업장 판정 기준들을 검토해 보았다. 아울러 우리나라의 고정사업장 판정과 관련하여 현재까지 중요하다고 인식되어온 블룸버그 사건과 뉴브릿지캐피탈 사건의 판례도 분석을 하였다. 이들 사건들은 유사한 다른 판례뿐만 아니라 조세심판원의 심판청구에 대한 결정 및 기재부 예규 등에게도 영향을 미쳐, 사실상 그동안 과세당국에서 현행 OECD 과세기준을 국고주의적으로 해석하여 원천지국 과세권을 다소 확대하는 방향으로 행사하는 경향에 대해 제동을 걸고 우리나라의 고정사업장 판정기준을 전체적으로는 OECD의 지침과 일관성이 유지되도록 기여해 왔다고 평가된다. 그런데 내년부터는 OECD 모델조세조약과 그 주석서 자체가 국제적 세원잠식 및 소득이전 방지라는 대의명분하에 현행 고정사업장 판정기준보다 더욱 강화(즉, 조세회피적 성격이 있는 경우에는 고정사업장으로 더 쉽게 판정될 수 있도록 요건 수정)하는 방향으로 변화될 것으로 전망됨에 따라 우리나라 과세당국의 공격적인 태도가 오히려 OECD 기준과 정합성이 높아지는 모습을 띠게 될 것으로 보인다. 그 결과 법원의 태도도 변화가 예상되는 바, 현재는 법원이 고정사업장을 구성하지 않는다고 본 블룸버그 사건 또는 뉴브릿지캐피탈 사건과 유사한 사건이 향후에 다시 발생한다면 그에 대해서는 법원도 고정사업장이 있다고 주장하는 과세당국의 전통적인 주장을 지지하는 판결을 내릴 가능성이 커질 것으로 판단된다.

그러나 이러한 변화는 우선은 실제적으로 OECD 모델조세조약 및 그 주석서가 개정된 후 적절한 방법을 통해 우리나라가 외국과 체결한 조세조약이 변경된 이후에나 나타날 것으로 예상된다. 한편 OECD 모델조세조약 주석서는 우리나라에서 직접적으로 법원성(法源性)이 있는 것은 아니므로⁴⁴⁾ 실제 법원이 개정되는 조세조약과 OECD 모델조세조약 주석서에 대해 어떠한 입장을 취할 것인지에 대해서는 예단할 수는 없다는 한계가 있음을 또한 지적하고자 한다.

44) 이용섭·이동신, 앞의 책, 133면.

參 考 文 獻

1. 국내 문헌

- 국세청, 『비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설』, 2014.
- 김주석, “2011년 법인세법 및 소득세법 판례 회고”, 『조세법연구』 제18집 제1호, 한국세법학회, 2012.
- 김준석·박종수·박승재·김보식·이진옥, “디지털 경제환경의 새로운 국내사업장 개념 모색”, OECD Tax Center(연구용역), 2013.
- 문상원, “조세조약 적용에 있어서 수익적 소유자 판단 관련 제 문제”, 『세무와 회계 연구』 통권 제4호(제2권 제2호), 한국조세연구소, 2013.
- 안창남·오광태, “간주고정사업장 과세방법 재정립의 필요성 및 방법”, 『조세학술 논문집』 제26집 제1호, 한국국제조세협회, 2010.
- 윤현석, “조세조약상 고정사업장 과세”, 『조세학술 논문집』 제23집 제2호, 한국국제조세협회, 2007.
- 이경근, “조세조약 적용기준에 따라 분석한 외국계 투자펀드에 대한 대법원 최근 판례의 문제점”, 『세무와 회계 연구』 통권 제4호(제2권 제2호), 한국조세연구소, 2013.
- 이경근·서덕원·김범준, 『국제조세의 이해와 실무』, 조세통람사, 2014.
- 이용섭·이동신, 『국제조세』, 세경사, 2011.
- 이창희, “고정사업장의 과세”, 『조세법연구』 제13권 제2호, 한국세법학회, 2007.
- 전병욱, “고정사업장 판정과 관련한 최근 국제동향의 분석”, 『조세학술 논문집』 제27집 제2호, 한국국제조세협회, 2011.
- 최인순, “외국법인 국내사업장에 대한 조세조약 적용 가능성 검토”, 『국세』, 세우회, 2008.
- 한만수, “전자상거래에 있어서의 고정사업장 구성요건에 관한 연구”, 『조세학술 논문집』 제25집 제2호, 한국국제조세협회, 2009.

2. 국외 문헌

OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, July 2013.

_____, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD Publishing, July 2014.

_____, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2015.

_____, *Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, October 2015.

Peter Hongler, Pasquale Pistone, *Blueprints for a New PE, Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*, IBFD Working Paper, Jan. 2015.

Skaar, A., *Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle*, Cluwer, Deventer, 1991.

United Nations, *Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries*, 2011,

Willimans, R.L., *Permanent Establishments in the United States, in Income Tax Treaties*, Jon E. Bisschel ed., 1978.

<Abstract>

**Analysis on the Implication as to Korean Court's Future Decision
Caused by the OECD's Changes in Its Position
on the Permanent Establishment**

Lee, Kyung Geun*

Bloomberg case and Newbridge Capital case being regarded as important for the purpose of determination of permanent establishment (“PE”) have given significant impacts on the decisions of Tax Tribunal on other similar cases or public rulings issued by Ministry of Strategy and Finance as well as other similar Court cases. Further, those cases have been generally viewed as playing the role of refraining Korean tax authorities from leaning toward expanding tax bases in the perspective of a source country and thereby making Korea’s domestic rules on the determination of PE, as a whole, in line with OECD guidance.

Recently, OECD initiated and put forward a global project of preventing “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)” and, as a consequence, issued its final reports on 15 Action Plans in last October. Particularly, in its 7th Report on “Preventing the Artificial Avoidance of PE Status”, the OECD proposed the amendment of the OECD Model Tax Convention and its Commentary to the direction of reinforcing the PE determinant factors (i.e., changing the rules to make a foreign enterprise maintain a PE in a source country more easily than before if it is an abusive case). It is highly likely that the OECD Model Tax Convention and its Commentary will be revised soon in this line, which then will be more consistent with Korean tax authorities’ aggressive position incidentally. Further, it is also expected that

* Tax Partner at Yulchon LLC, Adjunct Professor at University of Seoul, Ph.D. in Economics

the Court's attitude will be tilted toward tax authority's persistent argument that a case similar to either Bloomberg case or Newbridge Capital case, currently being treated as not constituting a PE, should be judged as having a PE in Korea in the future. However, it is likely that this change will take place only after Korean tax treaties are modified following the amendment of the OECD Model Tax Convention and its Commentary. On the other hand, it should be also noted that there is a certain limit in the estimation on the position of the Court to be leaned toward soon to be revised tax treaties and the OECD Model Tax Convention (and its Commentary) because, in Korea, the OECD Model Tax Convention and its Commentary are not treated as having legal sources by themselves.

- ▶ **Key Words** : permanent establishment, determination criteria,
OECD Model Tax Convention,
Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), court's judgment

