

## 최근 디지털세 논의 동향과 시사점 (업데이트)

예상준 무역통상실 무역투자정책팀 부연구위원 (sjyea@kiep.go.kr, Tel: 044-414-1157)

## 차 례

1. 배경
2. OECD/G20 IF 디지털세 최종합의문 내용
3. 전망

## 주요 내용

- ▶ 2021년 10월 8일 개최된 OECD/G20 IF(Inclusive Framework on BEPS) 제13차 총회 결과 디지털세 Pillar 1과 Pillar 2에 관한 최종합의문이 도출됨.
  - OECD/G20 IF에 참여하는 140개 회원국 중 136개국이 최종합의문에 동의하였으며, 지난 7월 도출된 합의안에 반대하였던 헝가리, 아일랜드, 에스토니아가 입장을 바꿔 합의에 동참함.
  - 최종합의문은 지난 7월 도출된 합의안을 발전시킨 내용으로, Pillar 1과 Pillar 2의 주요 쟁점사항에 대한 결정을 나타낸 본문과 구체적 이행계획을 담은 부속서(Annex)로 이루어짐.
  - 2022년까지 이행을 위한 다자협약(Multilateral Convention)과 모델 규칙(Model rules), 이행체계(implementation framework) 등이 개발될 예정이며, 각국의 법령 및 제도 개정, 비준 과정을 거쳐 2023년부터 본격적으로 Pillar 1과 Pillar 2가 시행될 계획임.
- ▶ 최종합의문에서 결정된 주요 쟁점사항은 다음과 같음.
  - [Pillar 1] Amount A 배분량을 초과이익의 25%로 결정; 분쟁 방지 및 해결 메커니즘의 적용에 있어 대응 역량이 미흡한 국가에 대한 우대; 디지털 서비스세를 비롯한 일방주의적 조치의 폐지방안과 도입 금지시한 명시
  - [Pillar 2] GloBE 규칙에 적용되는 최저한세율을 15%로 결정; 원천지국과세규칙에 적용되는 최저한세율을 9%로 결정; 실질적 사업활동에 따라 발생한 소득에 대한 공제비율 명시; GloBE 규칙의 적용을 받지 않는 조세관할 내 최소 기준 매출액과 이익에 대한 결정; 해외 진출 초기단계 기업에 대해 일정 기간 비용공제부인규칙 적용 유예
  - [이행계획에 관한 부속서] Pillar 1의 Amount A와 Amount B, Pillar 2의 GloBE 규칙과 원천지국과세규칙의 이행을 위한 메커니즘과 메커니즘 실행 시한에 대한 합의 내용; 2022년 제도화 과정을 거쳐 2023년에 시행하는 것을 목표로 함(단, 비용공제부인규칙의 발효는 1년 유예).
- ▶ 최종합의문은 2021년 10월 30~31일 로마에서 열리는 G20 정상회의에서 순조롭게 추진될 것으로 예상됨.
  - 합의문의 성공적인 이행을 위해서는 각국이 제도화와 비준 단계에서 발생할 수 있는 정치적 갈등을 잘 해소하는 것이 중요하며, 관련법과 제도의 발효 이후로도 국가간 공조와 과세 정보의 공유가 지속적으로 이루어져야 할 것으로 판단됨.

## 1. 배경<sup>1)</sup>

■ 2021년 10월 8일, OECD/G20 IF(Inclusive Framework on BEPS)는 디지털세 Pillar 1과 Pillar 2에 관한 최종합의문을 발표함.

- OECD/G20 IF는 디지털경제하에서 다국적기업의 조세회피 문제를 해결하기 위해 2018년 12월 이후 국제조세 시스템 개혁을 위한 두 가지 방안(Pillar 1과 Pillar 2)에 대해 논의해옴.
- 10월 8일 기준 140개 회원국이 OECD/G20 IF에 참여하고 있으며, 최종합의문에는 케냐, 나이지리아, 파키스탄, 스리랑카를 제외한 136개국이 동의함.
- 올해 7월 1일 개최된 OECD/G20 IF 제12차 총회 이후 토고가 IF에 새롭게 참여하여 총 140개국이 회원국임.
- 7월 도출된 합의안에 대해서는 에스토니아, 헝가리, 아일랜드, 케냐, 나이지리아, 스리랑카 등 6개국을 제외한 134개국이 동의하였음.
- 헝가리, 아일랜드 등의 저세율국과 에스토니아가 7월 합의안에 대한 반대 입장에서 선회하여 최종합의문에 동의함.

■ 최종합의문은 2021년 7월 1일 열린 OECD/G20 IF 제12차 총회에서 발표된 디지털세 합의안의 주요 변수를 확정하고, 적용 원칙과 제도 이행에 관한 세부 사항을 구체화한 것으로, Pillar 1과 Pillar 2에 관한 합의문과 이행계획을 다룬 부속서(Annex)로 구성됨.

- Pillar 1 합의안에서는 Amount A 배분량이 25%로 확정되었고, 조세확실성, 일방주의적 조치, 이행 메커니즘에 관한 내용이 기존 합의안보다 구체화됨.
- Pillar 2 합의안에서는 소득산입규칙과 비용공제부인규칙(합쳐서, GloBE 규칙)에 적용되는 최저한세율이 15%로 확정되었고, 원천지국과세규칙에 적용되는 최저한세율이 9%로 확정되었으며, GloBE 규칙의 적용 예외에 해당하는 사업활동, 조세 관할 내 매출규모, 신생 다국적기업에 대한 기준이 기존 합의안보다 구체화됨.
- 이행계획은 Pillar 1, Pillar 2 구성요소의 이행을 위한 메커니즘 구상과 각각의 메커니즘 개발을 위한 향후 일정을 나타냄.

■ OECD/G20 IF에서 도출된 최종합의문은 10월 30~31일 로마에서 열리는 G20 정상회의에서 추진될 예정이며, 2022년 다자협약(Multilateral Convention)과 모델 규칙(Model rules)의 개발, 각국의 입법과정 등을 거쳐 2023년 이후 발효될 것으로 기대됨.

- Pillar 1 Amount A는 다자협약과 부속 해설문(explanatory statement)에 근거하여 이행될 예정이며, 이를 위해 각국은 2022년 초까지 다자협약의 내용을 마련한 뒤, 2022년 내 서명과 비준 작업을 거쳐 2023년 발효할 것을 목표로 함.

1) 용어에 대한 설명과 Pillar 1, Pillar 2의 구체적인 내용에 대해서는 예상준, 오태현(2021), 「최근 디지털세 논의 동향과 시사점, KIEP 오늘의 세계경제 21-14 참고.

- Pillar 2의 GloBE 규칙 이행을 위한 모델 규칙을 올해 11월까지 개발할 예정이며, 2022년 후반까지 GloBE 규칙 이행을 위한 이행체계(implementation framework)가 개발될 예정

## 2. OECD/G20 IF 디지털세 최종합의문 내용<sup>2)</sup>

■ [Pillar 1 주요 합의 내용] 적용대상기업(Scope), 과세연계점(Nexus), 배분량(Quantum), 매출귀속 기준(Revenue sourcing), 사업구분(Segmentation), 조세확실성(Tax certainty), 일방주의적 조치(Unilateral measures), 이행 계획(Implementation) 등에 대한 합의가 이루어짐.

- **[적용대상기업]** 글로벌 (연결)매출액이 200억 유로를 넘는 다국적기업 중 이익률(=글로벌 세전이익/글로벌 매출액)이 10%를 넘는 기업임.
  - 채굴업과 금융업을 제외함.
  - 향후 Amount A 과세의 성공 여부에 따라 시행 후 7년 뒤 적용대상기업의 글로벌 매출액 기준을 100억 유로로 낮추는 것을 고려함.
  - 이익률 계산 시 평균 메커니즘(averaging mechanism)을 적용함.\*
- **[과세연계점]** 적용대상 다국적기업의 수입이 최소 100만 유로 이상 발생하는 관할권에 대해 Amount A가 배분되며, GDP가 400억 유로 이하인 국가에 대해서는 과세연계점 기준이 25만 유로로 낮아짐.
  - 조세회피처가 아닌 국가로서, 2019년 기준 GDP가 400억 유로 이하인 국가로는 코트디부아르, 요르단, 파라과이, 카메룬, 튀니지, 라트비아, 세네갈, 온두라스, 잠비아 등이 있음.
- **[배분량]** 적용대상기업의 세전이익이 글로벌 매출액의 10%를 초과하는 경우 해당 초과분(=세전이익-0.1×글로벌 매출액)을 초과이익(residual profit)으로 정의하고, 초과이익 중 25%를 과세연계점이 존재하는 시장 소재국에 배분하되, 매출귀속 기준에 의해 산정된 공식에 따라 배분함.\*
- **[매출귀속 기준]** 재화나 서비스의 최종 거래가 발생하는 시장의 소재지에서 매출이 발생했다고 간주하고, 거래 형태의 유형화를 통해 구체적인 매출귀속 기준을 개발하는 것에 합의함.
  - 디지털 서비스 기업과 소비자 대면 기업의 거래는 기존의 OECD Pillar 1 구상에 나타난 기준이 적용될 가능성이 있으나, B2B 거래처럼 적용대상기업의 변화에 따라 새롭게 포함된 거래 유형에 대해서는 새로운 기준 마련이 필요할 것으로 예상됨.
- **[사업구분]** 회계상에서 구분된 다국적기업의 사업활동이 적용대상 기준(scope rules)을 만족시키는 경우에 한하여 구분회계에 근거한 Amount A를 배분함.
  - 아마존(Amazon)과 같이 사업 부문간 이익률 차이가 달라지는 기업에 대한 Amount A 과세 적용은 특정 사업부(가령 Amazon Web Services)의 이익률과 매출액이 적용대상기업의 기준을 만족하는 경우 적용됨.
- **[조세확실성]** 의무적이고 구속력 있는 방식의 '분쟁 방지 및 해결 메커니즘'을 도입하여 Amount A의 이중과세 문제와 제반 이슈들을 해결하도록 함.
  - 단 BEPS Action 14 피어 리뷰의 유예를 인정받는 국가인 동시에 상호합의절차를 통한 분쟁해결 건수가 적거나

2) 7월 합의 내용과 비교하여 추가된 내용에 대해서는 (\*)로 표시함.

없는 개발도상국의 경우 구속력 있는 분쟁해결 절차의 적용 여부를 선택할 수 있으며, 해당 특혜의 적용 자격에 대해서는 주기적으로 심사를 받도록 함.(\*).

- **[일방주의적 조치]** 다자협약에 근거하여 모든 기업에 대한 디지털 서비스세 및 유사 조치를 철폐하고, 향후 이러한 조치를 도입하지 않기로 결의함.
  - 새로운 디지털 서비스세 또는 다른 유사 조치들을 2021년 10월 8일 합의 시점 이후로 부과하지 않기로 하고, 이러한 결정을 다자협약의 발효시점(발효가 늦어지는 경우, 2023년 12월 31일 시한)까지 지속함.(\*).
  - 기존 디지털 서비스세 또는 다른 유사 조치들의 철폐 방식에 대해서는 향후 적절히 조율하기로 결정함.(\*).
  - 모든 기업에 대한 일방주의적 조치가 철폐된다는 것은 Amount A 적용대상 기준인 글로벌 연결매출액의 규모와 상관없이 모든 기업에 대해 디지털 서비스세와 유사한 어떤 조치의 세금 부과도 실행할 수 없다는 것을 의미함.
- [이행계획] 2022년까지 Amount A 실행을 위한 다자협약을 발전시키고 이에 서명한 뒤 2023년 발효하는 것을 목표로 함.(\*).

■ [Pillar 2 주요 합의 내용] 기본 체계(Overall design), 적용대상기업(Scope), Pillar 2의 지위(Rule status), 이행(Implementation), GloBE<sup>3)</sup> 규칙(Rule design), 원천지국과세규칙(STTR), 실효세율 계산(ETR calculation), 최저한세율(Minimum rate), 적용 예외(Carve-outs), 단순화(Simplifications) 등에 대해 합의함.

- **[기본 체계]** GloBE 규칙(소득산입규칙, 비용공제부인규칙)과 원천지국과세규칙으로 구성됨.
  - Pillar 2 도입 시 GloBE 규칙의 적용은 도입 국가의 국내법과 연관되며, 원천지국과세규칙은 양자간 조세조약에 관련됨.
- **[적용대상기업]** 글로벌 (연결)매출액이 7억 5,000만 유로를 넘는 다국적기업에 적용되며, 소득산입규칙의 경우 다국적기업의 헤드쿼터 소재국은 매출액 기준과 무관하게 적용이 가능함.
  - 연결매출액 산정은 BEPS Action 13에 의해 의무화된 ‘국가별 보고(Country-by-Country reporting)’에 근거함.
  - 정부기관, 국제기구, 비영리기구, 연금 펀드 또는 투자 펀드는 GloBE 규칙 적용 대상에서 배제됨.
  - OECD 모델 조세조약에서 정의된 국제해운업의 소득에 대해서는 GloBE 규칙을 적용하지 않음.
- **[Pillar 2의 지위]** GloBE 규칙의 도입에서는 ‘공통적 접근(common approach)’을 따르기로 하며, 그 내용은 다음의 두 가지 사항으로 이루어짐.
  - GloBE 규칙의 도입은 국가별 재량에 따르나, 도입 시 Pillar 2에서 논의된 결과와 일치하는 규칙을 실행해야 함.
  - 다른 IF 회원국이 GloBE 규칙을 실행하면 모든 IF 회원국은 이를 받아들여야 하며, 이는 규칙의 적용 순서와 세이프하버 적용에 대한 합의 내용을 포괄함.
- **[이행]** 2022년까지 Pillar 2 도입을 위해 각국의 관련법과 제도를 정비한 뒤 2023년부터 Pillar 2를 발효하기로 합의하였으며, 비용공제부인규칙의 경우 시행 시한을 유예하여 2024년부터 발효하기로 합의함.(\*).

3) Global Anti-Base Erosion Proposal(이하 ‘GloBE’).

- **[GloBE 규칙]** 지분 분할 소유 시 소득산입규칙의 적용방안(Split-ownership rule)을 구체화하고, 비용공제부인규칙의 적용대상으로서 최종모회사 소재국이 저세율국인 경우가 포함됨을 명시함.
    - 소득산입규칙: 자회사의 소득이 저율로 과세되는 경우 소득산입규칙을 갖고 있는 최종모회사 소재국에 우선적으로 납부 의무가 발생하며, 해당 법인이 제3자와 지분을 분할 소유할 경우(80% 미만) 차상위 중간모회사에 소득산입규칙을 대신 적용함.
    - 비용공제부인규칙: 소득산입규칙에 따라 추가 세액이 배분되지 않는 경우, 저세율국(최종모회사 소재지 포함) 구성 회사에 지급금을 지불한 법인이 최저한세율과의 차이만큼 추가 세액을 납부함.
    - 해외 진출 초기단계인 기업(최대 5,000만 유로의 해외 유형자산을 보유하고, 5개 관할을 초과하여 관계사를 보유하지 않은 기업)에 대해서는 GloBE 규칙의 적용대상이 되는 첫째 이후로 5년간 비용공제부인규칙을 적용하지 않기로 함. (\*)
  - **[원천지국과세규칙]** 개발도상국의 요청에 따라 양자간 조세조약에 원천지국과세규칙이 보장될 수 있음을 명시하고, 원천지국과세규칙 적용 시 기준이 되는 최저한세율을 기존에 논의된 세율의 상한인 9%로 합의함. (\*)
    - 원천지국과세규칙에 적용되는 최저한세율은 GloBE 규칙에 적용되는 최저한세율과 구분됨.
    - 원천지국과세규칙에 적용되는 최저한세율은 (조정된) 명목법인세율을 기준으로 하며, 적용대상이 되는 지급금에는 이자, 로열티, 기타 지급금 등이 있음.
  - **[실효세율 계산]** GloBE 규칙 적용 시 실효세율 계산은 국가별 구분(jurisdictional blending)에 바탕을 둬.
    - 3~4년 이내에 배당되는 소득에 대해서는 추가 세액(top-up tax) 부담을 면제함.
  - **[최저한세율]** 소득산입규칙과 비용공제부인규칙에 적용되는 최저한세율을 기존에 논의된 세율의 하한인 15%로 정함. (\*)
  - **[적용 예외]** GloBE 규칙 적용 시 실질적 사업활동에서 발생한 소득에 대한 공제를 적용하고, 일정 기준 이하의 매출액과 이익이 발생한 조세 관할에 대해서는 최소기준(de minimis)을 고려해 GloBE 규칙을 적용하지 않기로 함.
    - 유형자산 장부가액과 급여의 5%에 해당하는 소득을 과세표준에서 제외
    - 단 도입 후 10년 동안 한시적으로 유형자산 장부가액의 8%와 급여의 10%에 해당하는 소득을 과세표준에서 제외하되, 첫 5년간 공제비율을 매해 0.2%p씩 감소시킨 뒤, 나머지 5년간 유형자산 장부가액의 공제비율은 0.4%p, 급여의 공제비율은 0.8%p씩 감소시킴.
    - 특정 조세관할 내에서 다국적기업의 매출액이 1,000만 유로에 미달하고 이익이 100만 유로를 하회하는 경우, GloBE 규칙의 적용에서 배제됨. (\*)
  - **[단순화]** GloBE 규칙 이행에서 과도한 납세순응비용이 발생할 것을 방지하기 위해 이행계획 내에 세이프 하버 또는 기타 메커니즘을 포함함.
- **[이행계획에 관한 부속서]** Pillar 1의 Amount A와 Amount B, Pillar 2의 GloBE 규칙과 원천지국과세규칙의 이행을 위한 메커니즘과 메커니즘 실행 시한에 대한 합의 내용을 담고 있으며, 2022년까지 제도화 과정을 거쳐 2023년에 시행하는 것을 목표로 함. (\*)
- **[Pillar 1 Amount A의 이행]** Amount A는 다자협약을 중심으로 이행되며, 이는 ‘디지털경제에 관한 태

스크포스(TFDE: Task Force on the Digital Economy)’에 의해 개발됨.

- 다자협약은 Amount A의 결정과 배분, 이중과세의 제거, 행정 절차, 정보 교환, 분쟁 예방 및 해결에 관한 제반 사항들을 포괄함.
- TFDE는 Amount A의 구성요소를 명확히 하는 다자협약과 부속 해설문을 2022년 초까지 도출할 것을 목표로 함.
- 또한 다자협약에는 철폐되어야 할 디지털 서비스세와 다른 유사 조치들을 정의하는 내용이 포함될 예정임.
- TFDE는 Amount A와 관련된 각국의 국내법 개정이 원활히 진행될 수 있도록, 2022년 초까지 국내 입법을 위한 모델 규칙을 개발할 계획임.
- **[Pillar 1 Amount B의 이행]** Amount B에 해당하는 사업활동에 대한 구체적 정의와 구성요소는 작업반 6(Working Party 6)과 조세행정포럼 산하 상호합의포럼(FTA MAP forum)이 2022년까지 공동으로 개발할 예정임.
- **[Pillar 2 GloBE 규칙의 이행]** 2021년 11월 말까지 GloBE 규칙과 관련한 모델 규칙을 개발할 예정임.
  - 모델 규칙은 관할국 단위의 실효세율 계산과 적용 예외에 관한 사항들을 규정하고, 다국적기업의 보고 의무와 세이프하버에 관한 행정 관련 조항을 포괄함.
  - GloBE 규칙의 이행은 다자적 조율이 필요한 사안으로, 늦어도 2022년 말까지 이러한 역할을 수행할 이행체계가 마련될 예정임.
- **[Pillar 2 원천지국과세규칙의 이행]** 2021년 11월 말까지 원천지국과세규칙과 관련한 모델조세조약을 개발할 예정임.
  - 원천지국과세규칙의 시행을 촉진할 수 있도록 2022년 중반까지 다자협약체(Multilateral Instrument)가 개발될 예정임.

### 3. 전망

- 일부 개발도상국이 최종합의문에 동의하지 않은 상황이나, 10월 말 열리는 G20 정상회의에서의 최종합의문 추진은 무리 없이 진행될 것으로 전망됨.
  - 기존 합의안에 반대 입장을 고수하던 OECD 회원국인 에스토니아, 헝가리, 아일랜드가 최종합의안에 동의함에 따라 유럽 국가간 디지털세 Pillar 1, 2의 구상을 둘러싼 정치적 이견이 다소 해결된 것으로 파악됨.
  - GloBE 규칙에 적용되는 최저한세율을 ‘지난 7월 합의문에서 고려된 세율 범위 내 하한’으로 확정된 것은 아일랜드 등 저세율국의 입장이 주요하게 반영된 것으로 보임.
  - 분쟁 대응역량이 낮은 개발도상국에 대한 우대 혜택을 부여하고, 원천지국과세규칙에 적용되는 최저한세율(명목)을 기존 논의에서 나타난 세율 범위의 상한으로 결정한 것은 개발도상국의 입장을 고려한 결정인 것으로 파악됨.

- 이행계획에 명시된 대로 각국이 2023년에 Pillar 1과 Pillar 2 구상을 시행할 수 있을지의 여부는 불확실하나, 수년 내에 디지털경제의 특성을 반영한 새로운 국제조세 시스템의 도입이 이루어진다는 사실에는 변함이 없을 것으로 판단됨.
- 국내 입법 및 제도화 단계에서 정치적 이견이 발생할 수 있으며, 그에 따라 각국의 발효 시점이 예상보다 늦춰지게 될 가능성이 존재함.
- 미국의 경우 비준을 위해 상원에서 최소 3분의 2 이상의 동의를 얻어야 하는 가운데, 미국의 글로벌 디지털 기업에 대한 과세권을 해외로 일부 돌려야 하는 법안을 통과시키기가 쉽지 않을 것이라는 의견이 존재함.<sup>4)</sup>
- Pillar 1과 Pillar 2의 성공적인 시행을 위해서는 앞으로 국가간 공조와 정보 교환의 중요성이 더욱 커질 것으로 전망됨. **KIEP**

4) CNN Business(2021. 10. 8), "136 countries agree to minimum corporate tax rate after Ireland drops its opposition," <https://edition.cnn.com/2021/10/08/business/ireland-global-tax-deal-oecd/index.html>(검색일: 2021. 10. 12).