

세무와회계저널
제9권 제3호 2008년 9월 pp.139~165
한국세무학회

외국법인의 국내 고정사업장과 관련한 과세문제의 연구

- Bloomberg Limited Partnership의 사례를 중심으로 -

전병욱*

<요 약>

조세조약과 각국의 실정법은 국내원천소득과 국외원천소득을 구분한 후에 원천지국의 과세권을 제약하는 반면 고정사업장의 개념을 사용하여 적극적인 사업소득의 과세권은 원천지국에도 분배한다. 그러나, 조세조약과 법인세법의 명확하지 않은 고정사업장 규정 때문에 외국정부와의 과세권 경쟁과 함께 국제적인 조세부담을 최소화하려는 외국법인과 법률적 분쟁의 가능성이 존재할 수 있다.

본 연구에서 구체적으로 소개하고 있는 Bloomberg Limited Partnership의 사례는 외국법인의 고정사업장의 존재 여부에 관하여 사법부도 상반된 판결을 할 정도로 이것을 판단하는 문제의 어려움을 상징적으로 보여주고 있다. 구체적으로, 조세조약의 해석에 근거하여 판례가 제시한 조건들 중에서 ‘외국법인의 직원 또는 그 지시를 받은 자가 고정된 사업장소를 통하여 예비적·보조적 활동이 아닌 본질적이고 중요한 사업활동을 수행했는지’의 여부에 대한 사법부의 판결이 상반되었는데, 구체적인 사실관계의 해석의 차이에 따라 고정된 장소에서 수행된 사업활동의 성격이 결정되고 이러한 해석에는 주관적 관점의 차이가 영향을 미치는 것을 알 수 있다.

본 연구에서는 고정사업장의 존재 여부와 함께 부가가치세 대리납부 제도와 고정사업장에 귀속되는 이익의 계산방법의 문제점에 대해서도 분석하였다. 부가가치세 대리납부 제도는 소비지국 과세원칙에 따라 국내 고정사업장이 없는 비거주자나 외국법인으로부터 용역을 공급받는 면세사업자가 부가가치세를 대신 거래징수하여 납부하도록 하여 부가가치세의 중립성과 형평성을 유지하려는 제도이지만, 용역을 공급받는 자가 비사업자인 경우에는 이러한 효과를 기대할 수 없고 수출촉진을 통해 경제성장에 기여할 수 있는 효과도 세계경제 전체로는 상쇄되어 구성의 오류가 발생할 수 있으므로, 생산지국 과세원칙을 채택하는 것을 검토할 수 있다. 고정사업장에 귀속되는 이익의 계산방법은 거래접근법의 현실적인 적용가능성의 제약으로 인해 Bloomberg Limited Partnership의 사례와 같이 이익접근법이 선호되고 있으나, 이익접근법은 거래이익이 제품의 수명주기나 경쟁의 정도와 같은 전체적인 시장여건에 크게 영향을 받아서 제품 또는 기능의 비교가능성이 기본적 전제인 이전가격 세제의 취지에 부합하지 않는 내재적 한계를 가지게 되므로, 독립기업의 원칙에 충실하도록 비교가능성이 높은 거래가격에 대한 적극적인 benchmarking을 통해 가급적 거래접근법을 적용하는 것이 바람직할 것이다.

<주제어> 고정사업장, 대리납부, 거래접근법, 이익접근법

* 연세대학교 경영학 박사, lubicon@yonsei.ac.kr, 010-6318-8421

논문접수일 2008년 4월

게재확정일 2008년 7월

I. 연구의 배경¹⁾

국세청은 경제전문 통신사인 미국법인 Bloomberg Limited Partnership(이하 “BLP”)이 100% 출자한 자회사인 Bloomberg Korea Limited(이하 “BKL”)와 별도로 국내에 BLP의 고정사업장(permanent establishment)이 존재한 것으로 보고, 국내고객으로부터 받은 금융정보서비스의²⁾ 대가에 대하여 법인세 및 부가가치세 신고를 하지 않은³⁾ BLP의 동(同)고정사업장에게 (실질적으로는 BLP에게) 2004.10.15.에 88억 원대의 과세처분(1997년~2001년 귀속)을 하였다⁴⁾.

서울행정법원 행정13부는 2007.08.14.에 동(同)과세처분에 대하여 “BLP가 금융정보서비스를 국내 고객에게 제공하는 노드(node) 장비와 Bloomberg 수신기(이하 “쟁점장비”)가 고정된 사업장소(fixed place)에 해당하고 BKL과 그 외주업체(이하 업체명에 따라 “CPS”)가 계약에 따라 쟁점장비를 설치·유지함으로써 일정부분 BLP의 사업활동을 수행하였더라도 동(同)사업활동은 BLP의 사업활동의 내용에 비추어볼 때 예비적(preparatory)·보조적(auxiliary) 활동에 불과하므로, 한·미조세협약상 BLP의 국내 고정사업장이 존재한다고 볼 수 없다.”고 판결하였다(이하에서는 이상의 내용을 편의상 “과세처분①”과 “판결①”이라 한다.).

국세청은 과세처분①과 함께 BKL이 계약에 따라 발생한 경비의 110%를 외국환은행을 통하여 원화로 수취하면서 BLP에게 데이터베이스에 포함될 한국의 경제정보를 수집하여 전달하는 용역(이하 “정보수집용역”)과 쟁점장비를 포함한 장비들을⁵⁾ 설치·유지하는 용역(이하 “장비설치용역”)을 제공하고 있다는 주장과 달리 동(同)용역들을 BLP의 국내 고정사업장에 제공하는 것으로 보고 BKL에게 2004.10.15.에 18억원대의 과세처분(1997년~2002년 귀속)을 하였다⁶⁾.

그러나, 서울행정법원 행정4부는 2007.09.18.에 동(同)과세처분에 대하여 “BLP가 국내에 고정된 사업장소를 두고 BKL 및 BLP 홍콩지점의 인적관여를 통하여 본질적이고(essential) 중요한(significant) 사

1) 본 연구에서 인용한 사실관계 및 법률해석은 관련기사(2007.10.01.자 조세일보, 2007.10.02.자 한국경제신문 및 2007.11.16.자 서울경제신문)와 함께 (주)더존이택스(etaxkorea.net), 조세심판원(ntt.go.kr; 2008.02.29.자로 변경되기 전에는 ‘국세심판원’) 및 국세청 국세법령정보시스템(taxinfo.nts.go.kr)에서 검색한 과세전적부심 결정문, 국세심판 결정문 및 서울행정법원 판결문의 내용에 근거한 것이고, 설명의 편의상 구성을 변형하였다.

2) 금융정보 데이터베이스에 대한 접근허용, 금융상품의 평가를 위한 분석자료 및 종합적인 뉴스의 제공 등

3) BLP가 부가가치세 신고를 하지 않은 대신 BLP의 금융정보서비스를 구입하는 국내고객(대부분 부가가치세 면세사업자인 금융기관)들은 부가가치세를 징수하여 대리납부하였다(부가가치세법 제34조).

4) 국세청은 BLP가 국내에서 취득한 총 수입금액에 영업이익률을 적용하여 산출한 총 영업이익금액의 50%를 BLP의 국내 고정사업장에 귀속되는 소득으로 계산하였다.

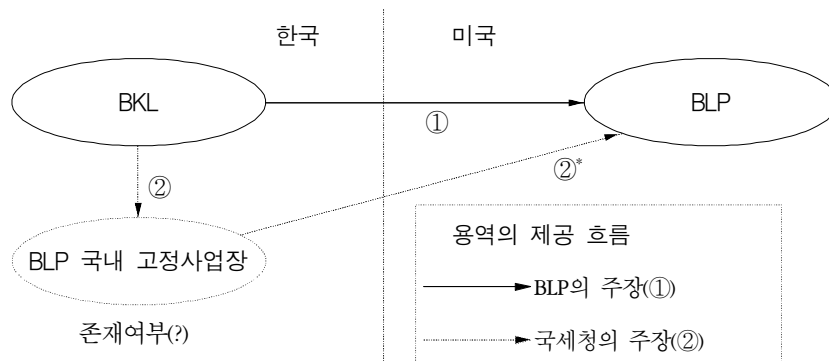
5) 쟁점장비 외에 국내고객이 BLP의 금융정보서비스를 제공받는데 필요한 flat panel 및 개인용 장비 등

6) BKL의 주장과 같이 정보수집용역과 장비설치용역을 BLP에게 제공하는 경우에는 부가가치세 영세율 대상인 외화획득용역(부가가치세법 제11조 제1항 제4호 및 동법시행령 제26조 제1항 제1호 제나목(2002.12.30.자 개정 전에는 동호 본문))에 해당한다.

업활동을 수행하였으므로, BLP의 국내 고정사업장이 존재한다고 볼 수 있다.”고 판결①과 상반된 취지로 판결하였다(이하에서는 이상의 내용을 편의상 “과세처분②”와 “판결②”라 한다.)⁷⁾⁸⁾.

즉, 판결②는 BLP의 국내 고정사업장이 존재하지만, BKL의 정보수집용역은 장비설치용역과 달리 동(同)고정사업장을 통하지 않고 BLP에 직접 제공되어서 부가가치세 영세율 대상인 외화획득용역에 해당하므로, 과세처분② 중에서 정보수집용역의 제공과 관련된 부분은 취소되어야 하지만 동(同)부분을 확정할 수 없어서 과세처분② 전부를 취소한다는 것이다. 부연하면, <그림 1>에서 BLP는 ①=(정보수집용역+장비설치용역)으로 보고, 국세청은 ②=(정보수집용역+장비설치용역)로 본 반면, 재판부는 ①=정보수집용역 & ②=장비설치용역으로 본 것이다.

〈그림 1〉 BLP 국내 고정사업장 관련 용역의 제공 흐름



* ②*는 ②의 후속적인 용역의 제공임.

판결①과 판결②는 같은 서울행정법원의 것임에도 불구하고 BLP의 국내 고정사업장의 존재 여부에 대하여 반대의 판단을 하고 있다. BLP의 사례는 외국법인의 국내 고정사업장의 존재 여부를 판단하는 문제의 어려움을 상징적으로 보여주고 있다. 또한, 외국자본의 조세회피 행위에 대하여 국내 고정사업장의 존재를 근거로 과세하려는 과세당국의 노력이⁹⁾ 직면할 수 있는 장기간에 걸친 법리

7) BKL은 BLP의 국내 고정사업장이 존재하지 않는다는 주장과 함께 설령 동(同)고정사업장이 존재한다고 하더라도 정보수집용역과 장비설치용역은 부가가치세 영세율 대상인 ‘외국법인의 국내사업장이 있는 경우에 국내에서 외국법인과 직접계약에 의하여 공급되는 용역으로서 그 대금을 당해 외국법인으로부터 외국환은행을 통하여 받는 것’(부가가치세법시행령 제26조 제1항 제1의2호)에 해당한다고 주장했지만, 판결②는 동(同)주장에 대해서는 판단을 유보하였다.

8) 피고인 국세청은 판결①과 판결② 모두 불복하여 서울고등법원에 항소하였는데, 서울고등법원은 논문의 심사가 진행중이던 2008.05.23.에 판결①과 같은 취지로 판결하였고 (판결②는 현재까지 계류 중임) 국세청은 동(同)판결에 다시 불복하여 대법원에 상고하였다고 한다.

9) 대표적으로, 국세청은 2007년 6월에 외환은행 지분과 극동건설, 스타리스 지분을 매각해서 투자원금에 비해 엄청난 차익을 얻은 미국계 사모펀드 론스타의 자회사인 론스타코리아에 대한 세무조사를 하면서

논쟁을 예고하는 것으로도 볼 수 있다.

본 연구에서는 구체적인 사례를 바탕으로 외국법인의 국내 고정사업장의 존재 여부 문제에 대하여 분석한 후에, 동(同)문제와 함께 검토해야 하는 부가가치세 대리납부 문제 및 동(同)고정사업장에 귀속되는 이익의 결정 문제에 대하여 검토함으로써, 고정사업장의 과세문제를 다양한 관점에서 분석하고 향후 예상할 수 있는 불복청구 사건들에도 적용할 수 있는 실무적인 잣대를 제공하고자 한다.

II. 외국법인의 국내 고정사업장의 존재 여부에 대한 분석

기업이 자회사(subsidiary)의 방식으로 해외에 진출하면서 100% 지분을 소유하는 경우에는 지점(branch) 방식으로 진출하는 것과 경제적 실질에 있어서는 거의 동일하지만, 현지시장에 대한 기업의 접근방식의 차이와 함께 국제조세상 많은 차이를 발생하게 된다. 자회사는 모회사(parent)와는 별개의 인격체로 양자의 관계는 자본에 의한 출자관계에 불과하지만 지점은 내국법인 자신의 연장이다. 따라서, 자회사에서 발생한 법률관계는 자회사 자신에게 귀착되어 종결되므로 모회사와는 아무런 관계가 없지만, 지점에서 발생한 법률관계는 내국법인에 그대로 전이된다¹⁰⁾.

후술하는 대다수의 법령에서도 지점을 고정사업장으로 명시적으로 열거한 반면, 자회사는 열거하지 않고 있다. 즉, 외국법인과는 별개의 법률적 실체인 자회사가 고정사업장인지의 여부는 구체적인 사실관계와 함께 판단해야 하는 문제이고, 실제로도 자회사 또는 BLP의 경우와 같이 자회사가 수행하는 활동을 고정사업장으로 보고 과세한 사례는 매우 드문 것으로 알려져 있다.

아래에서는 외국법인의 국내 고정사업장 관련 법령들을 검토하고, 본 연구의 사례를 소개한 후에 판례의 내용을 중심으로 동(同)사례에 관련 법령들을 적용해 보기로 한다.

론스타코리아가 외환은행의 매각 등의 과정에서 론스타의 국내 고정사업장의 역할을 수행한 사실을 밝히는데 초점을 맞추고 있다고 한다(2008.02.11.자 조세일보 기사 인용).

10) 지점이나 자회사와 달리 기업이 해외에 진출하기 위한 초기단계에서는 주재원을 해외 현지에 파견하여 시장조사, 정보수집, 광고 선전, 상품의 단순한 구입업무 등과 같은 활동만을 수행하는 연락사무소(liaison office)를 운영하게 된다. 이러한 초기단계를 지난 다음에는 지점 또는 자회사의 형태로 전환되고 본격적인 현지 사업활동이 시작된다(최인순, 2008).

1. 외국법인의 국내 고정사업장과 관련한 법령 및 조세조약의 검토

가. 법인세법

법인세법 제91조에서는¹¹⁾ 국내사업장을 가진 외국법인의 각 사업연도의 소득에 대한 법인세의 과세표준은 국내원천소득의 총합계액이지만(이월결손금 등은 차감), 국내사업장이 없는 외국법인의 동(同)과세표준은 제93조에서 제한적으로 열거한 국내원천소득이라고 규정하고 있다.

법인세법 제94조에서는 외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우에는 국내사업장이 있는 것으로 규정하면서 <표 1>의 장소들을 예시적으로 제시하였지만, <표 2>의 장소들은 포함되지 않는다고 규정하였다¹²⁾. 또한, 동조에서는 외국법인이 전술한 고정된 장소를 가지고 있지 아니한 경우에도 국내에 자기를 위하여 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하는 자 등을¹³⁾ 두고 사업을 영위하는 경우에는 그 자의 사업장소재지에

11) 1998.12.28.자 전면개정 전에는 제53조. 이하의 본문에서 제시하는 조항 번호는 전면개정 후의 것임.

12) 법인세법상의 예시는 <표 1> 및 <표 2>와 같다.

<표 1> 법인세법 제94조에서 국내사업장으로 예시한 장소

-
- 지점·사무소 또는 영업소
 - 상점 기타의 고정된 판매장소
 - 작업장·공장 또는 창고
 - 6월을 초과하여 존속하는 건축장소, 건설·조립·설치공사의 현장 또는 이와 관련되는 감독활동을 수행하는 장소
 - 고용인을 통하여 12월의 기간중 합계 6월을 초과하는 기간동안 용역을 제공하는 장소
 - 고용인을 통하여 유사한 종류의 용역을 2년 이상 계속적·반복적으로 제공하는 장소
 - 광산·채석장 또는 해저천연자원 기타 천연자원의 탐사 및 채취장소
-

<표 2> 법인세법 제94조에서 국내사업장에 포함되지 않는 것으로 예시한 장소

-
- 외국법인이 자산의 단순한 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소
 - 외국법인이 판매를 목적으로 하지 아니하는 자산의 저장 또는 보관을 위하여서만 사용하는 일정한 장소
 - 외국법인이 광고·선전·정보의 수집과 제공·시장조사 기타 그 사업수행상 예비적이며 보조적인 성격을 가진 사업활동을 행하기 위하여 사용되는 일정한 장소
 - 외국법인이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공하게 하기 위하여만 사용하는 일정한 장소
-

13) 그 밖에 외국법인의 자산을 상시 보관하고 관례적으로 이를 배달 또는 인도하는 자, 중개인·일반위탁 매매인 기타 독립적 지위의 대리인으로서 주로 특정 외국법인만을 위하여 계약체결 등 사업에 관한 중요한 부분의 행위를 하는 자 및 보험사업을 영위하는 외국법인을 위하여 보험료를 징수하거나 국내소재 피보험물에 대한 보험을 인수하는 자 (법인세법시행령 제133조)

국내사업장을 둔 것으로 본다고 규정하였다.

즉, 외국법인은 법인세법 제91조에 따라 국내사업장을 가졌는지 여부에 따라 과세소득의 범위가 결정되는 것인데¹⁴⁾ 제93조에서 제한적으로 열거한 국내원천소득이 없는 BLP는 국내 고정사업장이 없는 경우에는 국내에서 수행하는 사업활동과 관련한 조세부담은 발생하지 않는 것이다.

나. 한·미조세조약

헌법에 의하여 체결·공포된 조약 등 일반적으로 승인된 국제법규는 국내법과 같은 효력을 가진다(헌법 제6조). 그러나, 조세조약은 국내세법에 대하여 특별법의 위치에 있으므로 조세조약이 체결된 국가의 외국법인에 대해서는 특별법 우선의 원칙에 의하여 조세조약이 국내세법에 우선하여 적용된다(김인근, 2007). 따라서, BLP의 국내 고정사업장 존재 여부에 관하여 법인세법보다 우선적으로 적용되는 한·미조세조약에 대하여 검토하기로 한다.

한·미조세조약 제8조에서는 “일방채약국(이 사례에서는 미국)의 거주자의 사업상 또는 상업상의 이윤은 그 거주자가 타방채약국(이 사례에서는 한국)에 소재하는 고정사업장을 통하여 동 타방채약국 내에서 산업상 또는 상업상의 활동에 종사하지 아니하는 한, 동 타방채약국에 의한 조세로부터 면제된다.”고 하여 법인세법과 같이 BLP가 국내 고정사업장이 없는 경우에는 국내법상의 조세부담이 발생하지 않는 것으로 규정하였다.

동(同)조세조약 제9조에서는 고정사업장을 “어느 채약국의 거주자가¹⁵⁾ 산업상 또는 상업상의 활동에 종사하는 사업상의 고정된 장소(a fixed place of business through which a resident of one of the Contracting States engages in industrial or commercial activity)”로 규정하면서 <표 3>의 장소들을 예시적으로 제시하였지만, <표 4>의 목적만을 위하여 사용되는 사업상의 고정된 장소들은 포함되지 않는다고 규정하였다¹⁶⁾. 또한, 동조에서는 타방채약국 내에 고정사업장을 가지고 있지 아니한 경우에도 대리인을 통하여 동(同)타방채약국 내에서 상업 또는 사업에 종사하는 경우에는¹⁷⁾ 거주자는 동(同)타방채약국 내에 고정사업장을 가진 것으로 간주한다고 규정하였다.

14) 고정사업장이 있어야만 비거주자나 외국법인의 사업소득에 대하여 과세할 수 있도록 한 것은 순소득 기준으로 과세할 만한 규모가 되어야 한다는 현실적인 세무행정의 필요성에서 생긴 것으로 보인다. 즉, 거주지국과 원천지국에 걸친 국제적 사업에서 발생한 순소득 중에서 원천지국에서 발생한 것이 얼마인지를 계산하는 것은 많은 노력이 필요하기 때문에, 납세의무자가 원천지국에 고정사업장을 두고 상당한 소득을 얻는 정도에 이르러야 할 만한 일이 되고, 이중과세의 위험도 피할 수 있는 것이다(이창희, 2007a). 원천지국에 고정사업장이 있는 경우 그 소득으로 과세할 수 있는 금액은 그 고정사업장이 독립된 기업이었더라면 벌었을 소득이고(OECD 모델조세조약 제5조 제2항), 고정사업장은 내국법인보다 불리하게 과세할 수 없다(동(同)모델조세조약 제24조 제4항).

15) “미국의 거주자”에는 “미국법인”도 포함한다(한·미조세조약 제3조 제1항 제b호).

16) 한·미조세조약상의 예시는 <표 3> 및 <표 4>와 같다.

다. OECD 모델조세조약

한·미조세조약 외에도 조세조약의 국제적 표준이라 할 수 있는 OECD 모델조세조약(OECD Model Tax Convention on Income and Capital)에서도 고정사업장에 대하여 규정하고 있다¹⁸⁾.

〈표 3〉 한·미조세조약 제9조에서 고정사업장으로 예시한 장소

— 지점(branch)	— 사무소(office)	— 공장(factory)
— 작업장(workshop)	— 창고(warehouse)	
— 상점 또는 기타 판매소(store or other sales outlet)		
— 광산·채석장 또는 기타 자연자원의 채취장(mine, quarry, or other place of extraction of natural resource)		
— 6개월을 초과하여 존속하는 건축공사 또는 건설 또는 설비공사(building site or construction or installation project which exists for more than 6 months)		

〈표 4〉 한·미조세조약 제9조에서 고정사업장에 포함되지 않는 것으로 예시한 장소

— 거주자에 속하는 재화 또는 상품의 보관, 전시 또는 인도를 위한 시설의 사용(the use of facilities for the purpose of storage, display, or delivery of goods or merchandise belonging to the resident)
— 저장, 전시 또는 인도목적상 거주자에 속하는 재화 또는 상품의 재고보유(the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the resident for the purpose of storage, display, or delivery)
— 타인에 의한 가공목적상 거주자에 속하는 재화 또는 상품의 재고보유(the maintenance of a stock of goods and merchandise belonging to the resident for the purpose of processing by another person)
— 거주자를 위한 물품 또는 상품의 구입목적상 또는 정보수집을 위한 사업상의 고정된 장소의 보유(the maintenance of a fixed place of business for the purpose of purchasing goods or merchandise, or for collecting information, for the resident)
— 거주자를 위한 광고, 정보의 제공, 과학적 조사 또는 예비적 또는 보조적 성격을 가지는 유사하는 활동을 위한 사업상의 고정된 장소의 보유(the maintenance of a fixed place of business for the purpose of advertising, for the supply of information, for scientific research, or for similar activities which have a preparatory or auxiliary character, for the resident)
— 6개월을 초과하여 존속하지 아니하는 건축공사 또는 건설 또는 설비공사의 보유(the maintenance of a building site or construction or installation project which does not exist for more than 6 months)

- 17) 구체적으로는 ‘거주자 명의 계약체결권을 가지며 또한 동(同)타방채약국 내에서 동(同)권한을 정기적으로 행사하는 대리인’, 또는 ‘동(同)대리인이 정기적으로 주문에 응하거나 또는 인도를 행하는 거주자에 속하는 재화 또는 상품의 재고를 동(同)타방채약국 내에 보유하는 대리인’
- 18) 우리나라는 2007년말 현재 72개국과 조세조약을 체결·시행하고 있다. 조세조약은 어느 두 국가의 투자자가 상대국에 투자시 발생하는 이중과세를 배제할 목적으로 체결하는 양자적(bilateral) 성격의 조약이다. 한번 서명하면 전세계의 모든 가입국에 동시에 적용되는 다자적(multilateral) 성격의 조세조약은 아직 출현하지 않고 있는데, 그 이유는 세계 각국의 소득세 또는 법인세가 워낙 복잡다기해서 모든 나라에 공통적으로 적용되는 조세조약을 제정하는 것이 사실상 불가능하기 때문이다(2008.01.29.자 조세일보 기사 인용). 그러나, 투자자가 상이한 내용의 조세조약들을 남용(tax treaty abuse, treaty shopping)하게 되면 양자적 조세조약은 성립할 수 없기 때문에 조세조약의 국제적 표준으로 OECD 모델조세조약과 UN 모

OECD 모델조세조약 제7조에서는 “일방체약국(이 사례에서는 미국)의 기업의 이윤은 그 기업이 타방체약국 내에서 소재하는 고정사업장을 통하여 동(同)타방체약국 내에서 사업을 영위하지 아니하는 한, 그 일방체약국에서만 과세된다.”고 하여 법인세법 및 한·미조세조약과 같이 BLP가 국내 고정사업장이 없는 경우에는 국내법상의 조세부담이 발생하지 않는 것으로 규정하였다.

동(同)모델조세조약 제5조에서는 고정사업장을 “한 기업의 사업이 전적으로 또는 부분적으로 수행되는 일정 사업장소(a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on)”로 규정하면서 <표 5>의 장소들을 예시적으로 제시하였지만, <표 6>의 목적만을 위하여 사용되는 사업상의 고정된 장소들은 포함되지 않는다고 규정하였다¹⁹⁾. 또한, 동조에서는 고정사업장의 정의 및 예시에도 불구하고 개인이 한 기업을 위하여 활동하고 일방체약국에서 동(同)기업 명의의 계약체결권을 가지고 그 권한을 상시 행사하는 경우에는 동(同)기업은 동(同)개인이 수행하는 활동에 대하여 동(同)일방체약국에 고정사업장을 가진 것으로 간주한다고 규정하였다.

라. 법령 및 조세조약의 정리

이상의 규정들에 따르면, 고정사업장이 성립하기 위해서는 ① 사업장소가 존재할 것(장소적 개념) ② 사업장소가 고정되어 있을 것(기간적 개념) ③ 고정된 사업장을 통하여 사업이 수행될 것(기능적 개념)의 요건이 충족되어야 한다(국세청, 2005). 특히, 기능적 개념의 요건에서는 보관, 전시, 인도, 구입, 제3자의 가공, 정보 수집, 기타 “예비적 또는 보조적” 성격의 활동을 하는 장소는 비록 고정된 사업장소이더라도 고정사업장은 아니다(이창희, 2007b). 그러나, OECD 모델조세조약에서는²⁰⁾ 예비적·보조적 활동도 이를 모을 경우에는 고정사업장이 될 수도 있다고 규정하였는데, 법인세법이나 한·미조세조약에는 이러한 적극적인 고정사업장 규정은 없다.

또한, 외국법인이 고정사업장을 가지고 있지 않더라도 자기를 위하여 계약체결권을 가지고 이를 정규적으로 행사하는 대리인 등을 두고 있으면 고정사업장으로 간주되는 종속대리인을 가지고 있는 것으로 간주되는데, 이것은 일반적인 고정사업장을 둔 경우와 동일한 경제적 효과를 거두면서 원천

모델조세조약이 제정되었는데, 그 중 OECD 모델조세조약은 선진국들의 입장에서 조세조약을 전형을 제시하고 있으며 국제조세 문제의 거의 모든 주요 논제를 포괄하는 기본적인 틀을 제시하고 있다. 그러나, OECD 모델조세조약도 실제적인 효력의 측면에서는 개별 국가에 대한 법적인 구속력을 가지고 있지는 않으며, 회원국에 대한 권고(recommendation)로서 사실상 효력을 가지고 있다고 한다(한승희, 2007).

19) OECD 모델조세조약상의 예시는 <표 5> 및 <표 6>과 같다.

<표 5> OECD 모델조세조약 제5조에서 고정사업장으로 예시한 장소

— 관리장소(place of management)	— 지점(branch)
— 사무소(office)	— 공장(factory)
	— 작업장(workshop)
— 광산, 유정 또는 개스정, 채석장 또는 기타 천연자원의 채취장소(mine, oil or gas well, quarry or any other place of extraction of natural resources)	

지국에서 납세의무를 회피하는 경우와의 형평을 유지하기 위한 제도이다(국세청, 2005).

종속성의 본질은 대리인의 이해관계가 외국법인(본인)의 이해관계와 일치하는 것이다(Skaar, 1991). OECD 모델조세조약 제5조의 주석(commentary)은 종속성 여부를 법률적 측면과 경제적 측면에서 모두 고려해서 판단해야 하는데(주석 36), 대리인이 본인으로부터 세부적 지시를 받거나 전반적 통솔을 받고 있으면 법률적 독립성이 없고, 경제적 독립성은 대리인이 본인의 이익과 상충되는 자신의 이익을 추구하는지의 기준에 따라 판단한다고 규정하고 있다(주석 37). 여기서 “전반적 통솔”은 대리인이 본인의 이익과 상충되는 사업을 하지 못한다는 의미이고, 경제적 독립성의 기준 중에는 사업상 위험을 본인과 대리인 중 누가 부담하는지의 여부가 있다²¹⁾. 다음 절에서는 판례의 내용을 중심으로 BLP의 국내 고정사업장 관련 과세처분의 사실관계를 구성한 후에, 이상에서 검토한 관련 법령들을 적용하고 같은 쟁점의 관련 판례에 대해서도 분석하기로 한다.

〈표 6〉 OECD 모델조세조약 제5조에서 고정사업장에 포함되지 않는 것으로 예시한 장소

-
- 기업에 속하는 재화나 상품의 저장, 전시 또는 인도만을 목적으로 한 시설의 사용(the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise)
 - 저장, 전시 또는 인도만을 목적으로 하여 그 기업에 속한 재화나 상품의 재고보유(the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery)
 - 다른 기업에 의한 가공만을 목적으로 한 그 기업소유 재화나 상품의 재고보유(the maintenance of a stock of goods or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise)
 - 기업을 위한 재화나 상품의 구입 또는 정보의 수집만을 목적으로 한 일정사업장소의 유지(the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information, for the enterprise)
 - 기업을 위해 단순히 예비적 또는 보조적인 성격의 기타활동만을 수행할 목적으로 일정사업장소의 유지(the maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character)
 - 이상에서 언급된 복합적 활동의 수행만을 위한 일정사업장소의 유지, 단 그러한 복합적 활동의 수행으로부터 초래되는 일정사업장소의 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적인 성격의 것이어야 함(the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned, provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character)
-

20) 제5조 제4항 제f호

21) Williams(1978)는 원가보상계약의 경우에는 대리인의 지출을 본인이 보상해 주고 대리인은 사업상의 위험을 부담하지 않기 때문에 종속성이 있는 반면, 수입판매업자는 독립대리인으로 보는 것이 타당하다고 한다.

2. 외국법인의 국내 고정사업장과 관련한 사례의 분석

가. 사실관계의 구성

BLP가 정형화된 계약서를²²⁾ 이용하여 국내고객들과 계약을 체결하고 제공하는 금융정보서비스는 전세계의 정보수집요원들이 수집하여 본사(BLP 모회사)에 송부한 정보를 재가공한 후에 고객들에게 노드 장비나 Bloomberg 수신기를 통하거나 인터넷망을 통하여 제공하는 것이다.

노드 장비는 BLP 본사에서 고객들에게 제공하는 금융정보서비스를 중간에서 매개하여 전달만 하는 장비이고²³⁾ 컴퓨터와 같이 정보를 가공하는 기능은 없는데, CPS는 BKL에 노드 설치장소 6m²를 제공했다고 한다. Bloomberg 수신기는 고객들의 사무실에 설치된 컴퓨터 단말기인데 노드 장비를 매개로 한 금융정보서비스의 수신 외에 문서 작업이나 인터넷 접속 등 일반적인 기능도 수행한다고 한다. 노드장비와 Bloomberg 수신기를 이용하면 고객들이 인터넷망에 비하여 신속하고 안정적으로 정보를 수취할 수 있는 장점이 있다고 하는데, 국내고객들 중에서 20% 정도는 인터넷망을 이용하고 60% 정도는 노드장비는 이용하지만 Bloomberg 수신기 대신 개인용 컴퓨터에 Bloomberg Professional Service Software를 설치하여 금융정보서비스를 제공받겠다고 한다.

전술한 바와 같이 BKL은 계약에 따라 BLP에게 정보수집용역과²⁴⁾ 장비설치용역을²⁵⁾ 제공하고 발생한 경비의 110%를 외국환은행을 통하여 원화로 수취했는데, 그 중 장비설치용역은 BLP가 지정하여 하도급계약을 체결한 CPS가 실제로 제공했다고 한다. 그 밖에 미국내 자회사인 Bloomberg Korea Limited Liability Company의 한국연락사무소(이하 “BKLLC연락사무소”)도 계약에 따라 발생한 경비의 110%를 수취하면서 정보수집용역을²⁶⁾ 제공했다고 한다.

전기통신사업법상 부가통신사업자이며 BLP 및 BKL과 출자관계는 없었던 CPS는 장비설치용역 외

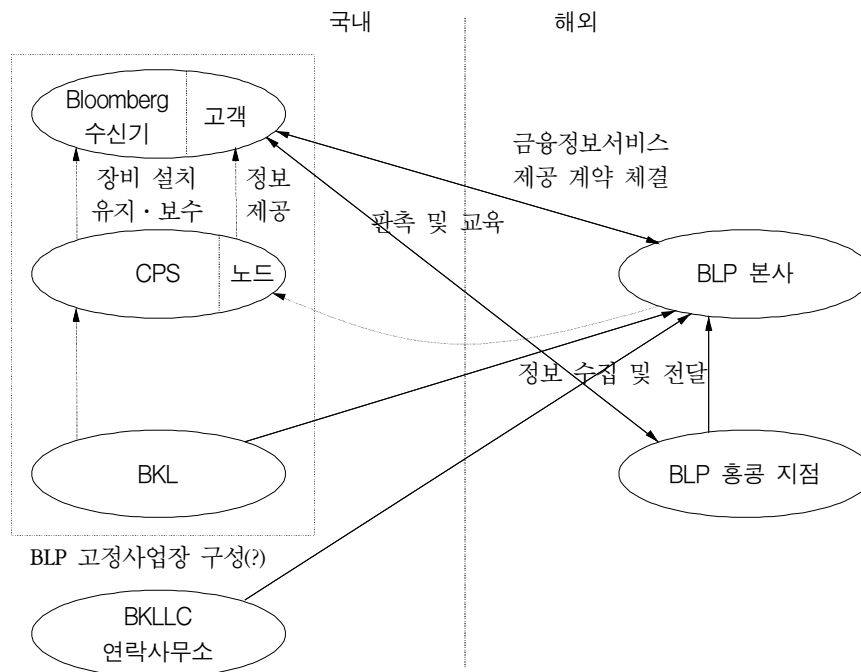
-
- 22) 정형화된 계약서의 주요한 내용은 ① BLP는 고객에게 Bloomberg Professional Service Data를 사용할 수 있게 하고 고객이 동(同)서비스를 사용하는데 이용하는 Bloomberg Professional Service Software 및 Bloomberg 수신기(고객이 동(同)서비스를 제공받는데 필요한 flat panel 및 개인용 장비 등)를 직접 또는 제3자를 통하여 제공하고 ② 고객은 동(同)서비스 사용과 관련한 각종 요금 및 제세공과금을 지급하며 ③ 고객은 내부 사업 목적을 위하여 승인된 컴퓨터 응용 program에 동(同)data를 입력하고 제한 없이 사용할 수 있다는 것 등이다.
- 23) 구체적으로는 data 전송의 방향을 조정하는 switching machine, 큰 용량의 data를 작은 용량으로 분할하여 고객들에게 전송하는 multi-plexor, 핵심적인 기계장치가 다운되었을 때 다시 구동할 수 있도록 하는 memory module, data의 신호를 digital과 analogue로 상호 변조해주는 modem, 이상의 장비들의 기능을 전체적으로 조절하는 system controller card 등으로 구성된다.
- 24) 구체적으로는 BKL이 한명 이상의 직원을 채용하거나 프리랜서를 통해 국내의 금융 및 산업정보를 수집하여 제공하는 저널리즘 용역(실제로 BKL은 4명의 정보수집 담당 직원을 채용했음)
- 25) 구체적으로는 Bloomberg 수신기를 수입하여 고객들에게 설치한 후 유지·보수하고 BLP가 지정하는 위치에 노드 장비를 설치하는 서비스
- 26) 구체적으로는 BKLLC연락사무소가 한명 이상의 직원을 채용하거나 프리랜서를 통해 국내의 금융 및 산업정보를 수집하여 제공하는 저널리즘 용역(실제로 BKLLC연락사무소는 2001년말 현재 8명의 전문기사를 채용하였으며, BKL의 정보수집용역에 비해서는 산업정보의 비중이 큼)

예²⁷⁾ 동(同)용역의 원활한 수행을 위해 BLP가 제공하는 교육훈련을 회사 또는 BLP 홍콩 지점에서 받았고 기술정보도 무상으로 제공받았다고 한다. 또한, CPS에 대한 작업지시는 BLP 홍콩 지점과 BKL의 EDI(electronic data interchange) 시스템을 통해 실시간으로 이루어졌다고 한다.

BLP의 아시아·태평양 지역 5개 지점(일본, 호주, 대만, 싱가포르 및 홍콩) 중 한국을 관할하는 BLP 홍콩 지점은 정보수집과 함께 판촉활동, 고객에 대한 교육 및 일반관리 업무를 담당하였다고 한다. 구체적으로, BLP 홍콩 지점의 한국 담당 영업직원은²⁸⁾ 간헐적으로²⁹⁾ 한국을 방문하여 고객의 사무실이나 호텔 등에서 기존 및 잠재고객에 대한 판촉³⁰⁾ 및 교육활동과 함께 금융정보서비스 계약에 관한 주문도 받았다고 한다. BLP 홍콩 지점으로부터 고객의 주문을 전달받은 BLP 본사는 승인 후에 정형화된 계약서를 고객에게 보내고, 고객은 서명한 계약서를 팩스로 송달함으로써 금융정보서비스 계약이 체결된다고 한다.

이상의 사실관계를 정리하면 <그림 2>와 같다.

<그림 2> 사실관계의 구성



27) CPS는 BLP 외에 다른 외국기업이나 중소기업에 대해서도 부가통신서비스를 제공하며, BLP 전담 직원은 6명이라고 한다.

28) 2001년말 현재 4명의 한국 담당 영업직원이 있었다고 한다.

29) 2000년부터 2002년까지 직원 1인당 연평균 44일 정도라고 한다.

30) 광고·선전 및 정보이용료 등 계약조건에 대한 안내 등

나. 법령 및 조세조약의 적용

고정사업장 관련 규정들 중에서 우선적으로 적용할 것은 한·미조세조약이다. 즉, 법인세법은 특별법인 동(同)조세조약에 대하여 일반법의 위치에 있고, OECD 모델조세조약은 법적인 구속력이 없는 권고(recommendation)의 효력에 그치기 때문이다. 판결①과 판결②도 한·미조세조약을 근거하여 BLP의 국내 고정사업장의 존재 여부에 대하여 판단하고 있다.

전술한 바와 같이 한·미조세조약 제9조 제1항에서는 고정사업장을 “어느 체약국의 거주자가 산업상 또는 상업상의 활동에 종사하는 사업상의 고정된 장소”로 정의했으나, 동(同)조세조약은 동(同)정의의 구체적 요건에 대해서는 규정하지 않았다. 그러나, 판결①과 판결②는 모두 동항의 정의가 의미하는 구체적인 요건을 <표 7>과 같이 해석하였다.

<표 7> 판례가 해석한 한·미조세조약 제9조 제1항의 구체적인 요건

-
- | |
|---|
| ① 국내에 외국 법인의 사업활동을 수행하기 위하여 사용되는 건물, 시설 또는 장치 등의 고정된 사업장소가 존재해야 함. (이하 “요건①”) |
| ② 외국법인이 그 사업장소에 대하여 처분권한 또는 사용권한을 가지고 있어야 함. (이하 “요건②”) |
| ③ 외국법인의 직원 또는 그 지시를 받는 자가 그 고정된 사업장소를 통하여 예비적·보조적 활동이 아닌 본질적이고 중요한 사업활동을 수행해야 함. (이하 “요건③”) |
-

<표 7>의 요건①은 한·미조세조약 뿐만 아니라 법인세법이나 OECD 모델조세조약에서도 명시적으로 규정하고 있는 것이지만, 요건②와 요건③은 동(同)조세조약의 정의를 근거로 유추한 것으로 보인다.

전술한 사실관계에 따르면, BKL과 노드 장비 및 Bloomberg 수신기의 소재지가 결합하여 요건①과 요건②를 만족하는 것은 쉽게 이해할 수 있고, 판결①과 판결②도 역시 동(同)요건들을 만족하는 것으로 판결하였다.

특히, BLP 측은 OECD 모델조세조약 제5조의 주식 42.9를³¹⁾ 근거로 web site와 server를 이용하는

31) 원문은 아래와 같다.

42.9 What constitutes core functions for a particular enterprise clearly depends on the nature of the business carried on by that enterprise. For instance, some ISPs are in the business of operating their own servers for the purpose of hosting web sites or other applications for other enterprises. For these ISPs, the operation of their servers in order to provide services to customers is an essential part of their commercial activity and cannot be considered preparatory or auxiliary. A different example is that of an enterprise (sometimes referred to as an “e-tailer”) that carries on the business of selling products through the Internet. In that case, the enterprise is not in the business of operating servers and the mere fact that it may do so at a given location is not enough to conclude that activities performed at that location are more than preparatory and auxiliary. What needs to be done in such a case is to examine the nature of the activities performed at that location in light of the business carried on by the enterprise. If these activities are merely preparatory or auxiliary to the business of selling products on the Internet (for example, the

인터넷 서비스 공급자(Internet Service Provider, 이하 “ISP”)의 전자상거래에서는 server는 고정사업장을 구성하지만 노드 장비 및 Bloomberg 수신기와 같은 고객수신장비는 고정사업장을 구성하지 않는다는 이유로 요건①과 요건②를 만족하지 않는다고 주장하였다.

그러나, OECD 모델조세조약 제5조의 주석 42.9는 server의 소재지에서 수행되는 사업의 성격에 따라 (즉, 예비적(preparatory)이고 보조적(auxiliary)인지의 여부에 따라) 동(同)장소가 ISP의 고정사업장을 구성하는지 여부에 대한 해석이므로 동(同)주석을 다른 물적설비의 소재지에도 유추할 수 있다면 요건①과 요건②에 대한 해석이 아니라 오히려 요건③에 대하여 해석한 것으로 보는 것이 타당하며, 판결②도 역시 같은 취지로 판결하였다.

BKL과 노드 장비 및 Bloomberg 수신기의 소재지가 결합하여 요건①과 요건②를 만족하기 때문에, 동(同)장소가 BLP의 국내 고정사업장을 구성하는지는 요건③에 의하여 (즉, 동(同)장소에서 수행되는 사업의 성격에 따라서) 결정될 것이다.

요건③에 대하여 전술한 사실관계를 근거로 판결①은, BLP의 사업활동의 가장 본질적이고 중요한 부분은 정보의 수집, 가공 및 분석을 통한 부가가치의 극대화와 동(同)정보의 판매를 위한 고객의 확보인데 노드 장비와 Bloomberg 수신기는 이미 확보된 고객들에게 단순히 정보를 전달하는 장비(구체적으로는, <표 4>의 “재화 또는 상품의 인도를 위한 시설”)에 불과하므로 BKL과 CPS가 장비설치용역을 제공했다라도 BLP의 본질적이고 중요한 사업활동을 수행한 것으로 볼 수는 없다고 판결하였다. 또한, 판결①은 BLP 홍콩 지점 직원들의 판촉 및 교육활동도 역시 본질적이고 중요한 사업활동으로 볼 수 없으며, 단순한 정보의 전달행위와 결합하더라도³²⁾ 그 합산된 행위는 역시 예비적·보조적 활동에 불과하다고 판결하였다.

그러나, 판결②는 (i) BLP의 주된 고객들인 금융기관들은 실시간 금융정보서비스의 단순한 공급이 아니라 ‘신속하고 안정적인’ 공급을 중요시하는데, 노드 장비와 Bloomberg 수신기 없이 금융정보서비스를 제공할 경우 적체현상이나 보안문제가 발생할 수 있고 오류확인도 곤란하기 때문에 동(同)정보의 판매를 위한 고객의 확보도 곤란하고 (ii) BKL과 CPS가 제공하는 장비설치용역도 신속하고 안정적인 금융정보서비스를 계속적으로 제공하기 위한 동(同)정보의 판매사업의 본질적이고 중요한 사업활동이며 (iii) BLP 홍콩 지점 직원들의 판촉 및 교육활동도 그 자체로는 예비적·보조적 활동(구체적으로는, <표 4>의 “광고, 정보의 제공, 과학적 조사 또는 예비적 또는 보조적 성격을 가지는 유사한 활동”)으로 볼 수도 있지만 동(同)직원들이 장기간 한국에 체류하면서 인적 관여를 통하여 BLP의 본질적이고 중요한 사업활동인 고객의 확보 및 관리에 기여하며 (iv) BKL이 수집하여 BLP에 제공

location is used to operate a server that hosts a web site which, as is often the case, is used exclusively for advertising, displaying a catalogue of products or providing information to potential customers), paragraph 4 will apply and the location will not constitute a permanent establishment. If, however, the typical functions related to a sale are performed at that location (for example, the conclusion of the contract with the customer, the processing of the payment and the delivery of the products are performed automatically through the equipment located there), these activities cannot be considered to be merely preparatory or auxiliary.

32) 전술한 OECD 모델조세조약 제5조 제4항 제f호에 근거한 해석으로 보인다.

하는 금융 및 산업정보가 전세계 고객들이 이용할 수 있는 금융정보서비스로 가공되어 역시 BLP의 본질적이고 중요한 사업활동인 정보의 수집, 가공 및 분석에 기여하기 때문에, 이상을 종합하면 노트장비와 Bloomberg 수신기 및 금융정보서비스의 교육장소 등에서 BLP의 본질적이고 중요한 사업활동이 수행되었다고 판결하였다.

또한, 판결②는 (i) BKL은 BLP의 구체적인 지시와 통제를 받으면서 사업수행을 위한 위험을 부담하지 않았고³³⁾ (ii) CPS는 EDI 시스템을 통해 실시간으로 BLP 홍콩 지점과 BKL의 작업지시를 받으면서 BLP 전담 직원을 통해 장비설치용역을 제공했으므로, BLP가 한국에 종속대리인을 가진 것으로 (한·미조세조약의 “타방채약국 내에 고정사업장을 가지고 있지 아니한 경우에도 대리인을 통하여 동(同)타방채약국 내에서 상업 또는 사업에 종사하는 경우”에 해당하는 것으로) 볼 수 있다고 판결하였다.

이상의 판결①과 판결②를 비교하면, 구체적인 사실관계의 해석의 차이에 따라 고정된 장소에서 수행된 사업활동의 성격이 결정되고, 결과적으로 외국법인의 납세의무의 범위에 영향을 미치는 국내 고정사업장의 존재 여부도 결정되는 것을 알 수 있다. 즉, BLP의 사례는 사실관계를 해석하는 주관적인 관점의 차이에 따라 좌우되는 판단의 어려움을 상징적으로 보여주는 것이라고 할 수 있다.

다. 사실관계가 유사한 판례의 분석³⁴⁾

벨기에 법인인 SWIFT(Society for Worldwide Interbank Financial Telecommunications)는 해외은행과의 자금결제 및 메시지 교환을 신속·저렴·안전하게 처리하기 위해 1973년에 설립되어 현재 200여개국의 9,000여개 금융기관이 가입한 은행간 금융통신조직이다. SWIFT의 정보통신망은 (i) 각국의 가입자들이 송·수신하는 메시지를 집중하여 중계하는 중계소 (SWIFT Access Point, 이하 “SAP”) (ii) 홍콩 등 주요지역에 설치된 지역통제소 (Regional Processor, 이하 “RP”) (iii) 미국과 네덜란드에 2곳씩 설치된 부통제소(Slice Processor, 이하 “SP”) 및 (iv) 미국과 네덜란드에 1곳씩 설치된 중앙통제소(System Control Processor, 이하 “SCP”)가 해저케이블 등으로 연결되어 구성되는데, RP, SP 및 SCP는 SAP를 통하여 집중한 후에 가입자들에게 전송되는 메시지를 제어·조정하고 일정기간 저장하는 역할을 한다. 국내 가입자들은 SWIFT가 제공하는 software가 내장된 단말기로 국내 통신회사들의 통신선과 modem으로 금융결제원에 설치된 SAP에 연결하여 표준화된 양식의 메시지를 입력하면 SAP와 RP, SP 및 SCP를 거쳐 거래상대방 금융기관에 동(同)메시지가 전송되고, 전송하는 메시지의 분량에 따라 계산한 사용료를 분기별로 SWIFT에 지급한다(강원진, 2001). SWIFT는 특별한 출자관계가 없는 국내업체(이하 업체명)에 따라 “COMAS”)와 Business Partner 관계를 맺고 국내 가입자들이 전용통신망을 이용하는데 필요한 software 판매권을 제공하고, COMAS는 동(同)software의 판매, 유지 및 보수와 함께 자체개발한 software 및 system hardware를 판매한다.

33) 전술한 Williams(1978)에 근거한 해석으로 보인다.

34) 소개한 사례는 BLP의 사례와 같이 (주)더존이텍스(etaxkorea.net)에서 검색하였고, 설명의 편의상 국제심판 결정문과 판결문의 구성을 변형하였다. 인터넷 법률신문(lawnews.co.kr)에서도 동(同)사례를 검색할 수 있다.

국내의 10개 시중은행들은 1996년부터 2001년까지 SWIFT의 전용통신망에 접속하여 국가간 금융·무역·외국환·유가증권거래 등에 관한 정보 및 메시지의 교환·통지 등의 용역(이하 “금융정보용역”)을 제공받고 동(同)용역의 대가를³⁵⁾ 지급하였으나, COMAS를 SWIFT의 국내 고정사업장으로 보고 SWIFT로부터 동(同)대가에 대한 부가가치세를 거래징수하여 대리납부하지 않았다³⁶⁾. 그러나, 국세청은 COMAS는 SWIFT의 국내 고정사업장이 아닌 것으로 보고 시중은행들에게 동(同)부가가치세 및 대리납부불성실가산세를³⁷⁾ 과세하였다.

서울행정법원은 2003.05.02.에 동(同)과세처분에 대하여 COMAS는 SWIFT의 통신망 이용에 필요한 software 판매와 기술지원을 하나의 영업부문으로 하는 회사로서 SWIFT의 제휴회사 중의 하나이고 (SWIFT의 homepage(swift.com)에도 COMAS는 “Offices Worldwide”가 아니라 “Business Partners”의 하나로 소개됨) SWIFT 외에도 여러 회사와 제휴관계를 맺고 있는 사실에 근거할 때, COMAS는 SWIFT의 국내 고정사업장으로 볼 수 없다고 판결하였다³⁸⁾.

위 판결에서 COMAS의 역할은 BLP의 사례에서의 CPS와 유사한 것으로 보인다. 그러나, BLP의 사례에서는 CPS와 함께 노드 장비 및 Bloomberg 수신기의 소재지 등이 결합하여 BLP의 국내 고정사업장을 구성하는지의 여부가 문제되었고 동(同)문제에 대하여 판결①과 판결②가 상반된 판결을 한 것인데, 위 사례에서는 COMAS가 단독으로 SWIFT의 사업활동을 수행한 것이므로 Bloomberg의 사례에 비해서는 외국법인을 위하여 수행한 전체적인 사업활동의 정도가 낮았고, 이러한 사실이 판결에 영향을 미친 것으로 보인다.

35) 정확한 대가를 알 수는 없지만, 10개의 시중은행 중 국세심판 결정문을 통해 이를 확인할 수 있는 1개 은행은 2,666백만원

36) 부가가치세 대리납부제도는 다음 장에서 상술한다.

37) 부가가치세법 제34조 제2항

38) 시중은행들의 주된 청구는 SWIFT가 시중은행들에게 금융정보용역을 공급하는 장소가 우리나라의 과세권이 미치지 않는 국외이기 때문에 SWIFT가 동(同)용역의 공급에 대한 부가가치세를 납부할 의무가 없고, 시중은행들도 동(同)부가가치세를 거래징수하여 대리납부할 의무가 없다는 것이다. SWIFT의 국내 고정사업장이 존재하지 않는다는 주장은 주된 청구가 채택되지 않을 경우의 보조적 청구였는데, 제1심에서 패소한 후 항소 및 상고를 제기할 때에는 동(同)주장은 제시하지 않았다. 대법원은 2006.06.16.에 시중은행들에 대한 부가가치세 과세처분이 적법하다는 확정판결을 하였다.

Ⅲ. 외국법인의 국내 고정사업장과 관련한 기타 쟁점의 분석

1. 부가가치세 대리납부 제도의 분석

가. BLP의 주장 및 국세청의 의견

BLP는 국내 고정사업장이 존재하지 않는다는 주장과 함께, 주요고객인 금융기관들이 부가가치세 면세사업자로서 BLP로부터 용역을 공급받으면서 부가가치세를 거래징수해서 대리납부했기 때문에, BLP의 국내 고정사업장에 법인세와 함께 부가가치세까지 부과하는 것은 이중과세라는 주장을 제시하였다³⁹⁾.

BLP의 주장에 대하여 국세청은 금융기관들이 대리납부한 부가가치세는 BLP의 국내 고정사업장에 부가가치세를 부과한 후에 환급할 것이므로 이중과세의 문제는 없다는 입장이다. 국세청의 입장은 “대리납부신고서는 과세표준신고서로 볼 수 없으므로 국세기본법 제45조의2에서 규정하는 경정청구의 대상에는 해당하지 않지만, 납세의무자가 국세로서 납부한 금액 중 착오납부 또는 이중납부한 대리납부세액은 국세기본법 제51조(국세환급금의 총당 및 환급) 제1항의 규정에 의하여 환급청구할 수 있다.”는 예규를⁴⁰⁾ 확인한 것이지만, 해외의 공급자 대신 면세사업자가 경정청구를 하는 것이고 해외의 공급자는 면세사업자가 협력하지 않으면 거래징수당한 부가가치세를 환급받기 어려운 문제점이 있기 때문에, BLP가 주장하는 이중과세의 문제점이 완전하게 해결된 것이라고는 할 수 없다.

아래에서는 부가가치세 대리납부제도의 취지와 함께 BLP가 주장한 이중과세의 가능성과 함께 동(同)제도의 문제점에 대하여 서술하기로 한다.

나. 부가가치세 대리납부제도의 취지 및 문제점

부가가치세는 재화나 용역의 공급자가 이를 공급받는 자로부터 거래징수하여 정부에 납부해야 한다. 그러나, 재화나 용역의 공급자가 국내에 사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이라서 소비지국 과세원칙(destination principle)에⁴¹⁾ 따라 부가가치세법에 의한 납세의무자가 아닌 경우에는 부가가치세를 거래징수하여 납부하도록 할 수 없으므로, 누군가에게 거래징수와 납부를 대리하도록 하여 부가가치세의 중립성과 형평성을 유지할 필요가 있다.

39) BLP는 심판청구에서는 동(同)주장을 제시했지만, 1심에서는 제시하지 않았다.

40) 서면3팀-434(2006.03.07.) 등

41) 국제적 경제활동에 따르는 소비세 세수를 생산지가 아니라 소비지를 기준으로 나누는 원칙. 숙인주의 원칙을 따르는 소득세제와 달리 소비세는 숙지주의 원칙에 따라 세수를 국제적으로 분배한다. 즉, 부가가치세 납세의무의 적용범위는 인적 기준이 아니라 장소적 기준에 따라 결정된다(이창희, 2007b).

이러한 취지에서 부가가치세법⁴²⁾ 국내에 사업장이 없는 사업자로부터 재화를 공급받는 경우에는 세관장이 부가가치세를 거래징수하여 납부하고, 용역을 공급받는 경우에는 용역을 공급받는 자가 부가가치세를 거래징수하여 납부하도록 규정하였다. 다만, 과세사업자가 국내에 사업장이 없는 사업자로부터 용역을 공급받는 경우에는 징수할 대리납부세액이 자신이 부담할 매입세액과 일치하여 과세상 실익이 없기 때문에 면세사업자 또는 비사업자만이 대리납부(reverse charge)의무를 부담하게 된다⁴³⁾. 즉, 국내에 사업장이 없는 사업자로부터 용역을 공급받기 때문에 물리적으로 관세선(경제적 국경)을 넘지 않아서 국가가 동(同)용역의 수입시점에 부가가치세를 징수할 수 없고 동(同)용역을 공급받는 자가 과세사업자가 아닌 경우에는, 해외의 공급자 대신 면세사업자 또는 비사업자에게 부가가치세를 거래징수하여 납부할 의무를 부과하는 것이다⁴⁴⁾.

<그림 3>을 이용하여 대리납부제도를 부연하기 위해, 첫 번째 사업자(국내 고정사업장이 없는 외국법인 또는 내국법인)로부터 두 번째 사업자(면세사업자 또는 과세사업자)에게 용역이 제공되는 거래단계의 공급가액이 100원이고, 두 번째 사업자가 증가시키는 부가가치가 20원이라고 가정한다. 경우①은 면세사업자가 국내 고정사업장이 없는 외국법인으로부터 용역을 공급받은 후에 대리납부의무를 부담하면서 20원의 부가가치를 증가시켜서 최종소비자에게 용역을 130원에 공급하는 흐름을 나타낸다. 경우②와 같이 면세사업자가 부가가치세법에 의한 납세의무자인 내국법인으로부터 용역을 공급받는 경우에도 최종소비자에 대한 공급가액은 130원으로 같기 때문에 대리납부제도로 인해 일물일가(一物一價)의 법칙(law of one price)이 성립하는 것을 알 수 있다⁴⁵⁾(<표 8>을 참고). 경우①과 같이 첫 번째와 두 번째 사업자가 각각 국내에 사업장이 없는 외국법인과 면세사업자인 경우에도 용역이 아닌 재화가 공급되는 경우에는 세관장이 부가가치세 10원을 거래징수하기 때문에 실질적으로는 경우②의 거래흐름이 나타나고 면세사업자도 대리납부의무를 부담하지 않는다.

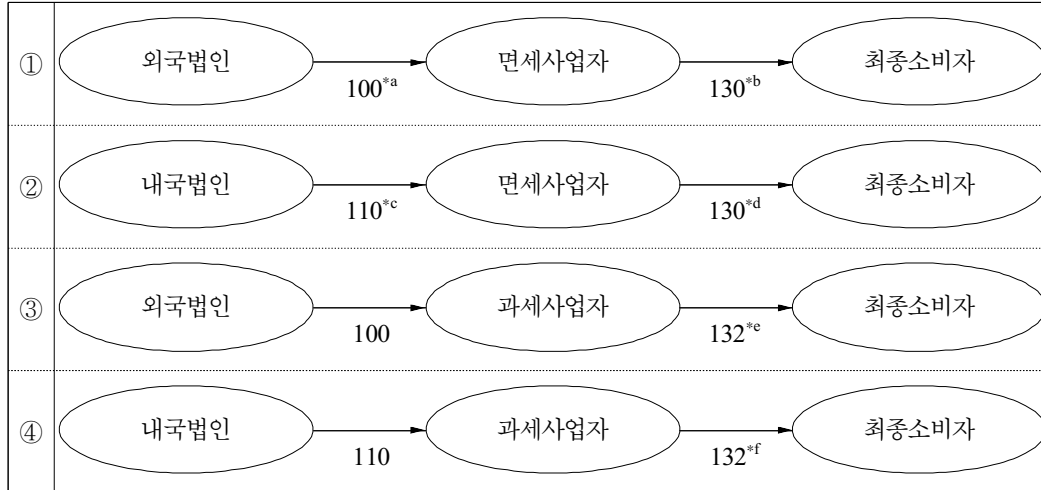
42) 부가가치세법 제34조 및 동법시행령 제85조

43) 면세사업을 영위하는 사업자에게 대리납부의무를 강제하기 위해 납부하지 않은 대리납부세액의 10%를 가산세로 부과한다.

44) 물론 해외의 공급업자에게 동(同)의무를 부과할 수도 있지만 국제적 협력이 미비한 상황에서는 대리납부제도에 비해 현실성이 낮은 대안이므로, 대부분의 국가에서는 대리납부제도를 채택하고 있다. 또 다른 대안은 용역대가의 지급을 매개하는 금융기관이 부가가치세를 거래징수하는 것인데, 전자상거래를 통해 용역이 제공되는 경우에는 이러한 방법이 검토되고 있다(이창희, 2007b).

45) 경우③이나 경우④와 같이 두 번째 사업자가 과세사업자인 경우에도 첫 번째 사업자가 내국법인인지 외국법인인지 여부와 관계없이 최종소비자에 대한 공급가액은 120원으로 (부가가치세를 포함한 공급대가는 132원으로) 같은 것을 확인할 수 있다.

〈그림 3〉 경우별 거래금액의 흐름

*^a 면세사업자가 부가가치세 10원(=100원×10%)을 징수함.*^b (100+10)+20*^c 100×1.1*^d (100×1.1)+20*^e (100+20)×1.1*^f {(110÷1.1)+20}×1.1

〈표 8〉 경우별 사업자의 순이익(부가가치 증가분)

	경우①	경우②	경우③	경우④
판매가격(부가가치세 포함)	130	130	132	132
(-) 구입가격(부가가치세 포함)	100	110	100	110
(-) 매출부가가치세			12	12
(+) 매입부가가치세				10
(-) 대리납부부가가치세	10			
순이익(부가가치 증가분)	20	20	20	20

그러나, 용역을 공급받는 자가 법인세법이나 소득세법에 의한 사업자등록 의무가⁴⁶⁾ 있는 면세사업자가 아니라 비사업자인 경우에는 부가가치세 거래징수 의무를 부과하는 것이 현실적으로 불가능하고, 결과적으로 부가가치세의 중립성과 형평성이 유지될 수 없는 문제점이 있다. 특히, 통신기술의 발달로 국제적 용역계약이 증가함에 따라 동(同)문제점은 점차 부각될 것으로 예상된다(정찬모 등, 1999).

소비지국 과세원칙에 근거한 현행 부가가치세제에서 나타날 수 있는 이러한 대리납부제도의 문제점에 대한 대안으로 생산지국 과세원칙(origin principle)을 채택하는 것을 검토할 수 있다. 경제적인

46) 법인세법 제111조 및 소득세법 제168조

측면에서도 관세선을 유지하면서 동(同)관세선에서 부가가치세를 조정하는 (수출국에서는 영세율을 적용해서 환급하고 수입국에서는 전단계세액공제 없이 부과하는) 소비지국 과세원칙은 동(同)조정에 필요한 시간과 노력만큼 국제교역과 투자가 저해되기 때문에⁴⁷⁾, 전체적인 세계경제에는 생산지국 과세원칙이 더욱 효율적인 과세방식이라고 할 수 있다⁴⁸⁾. 그러나, 현실은 총수요⁴⁹⁾ 증가를 통한 경제성장을 위해 대부분의 국가에서 수출촉진 목적의 영세율 제도를 채택한 결과 세계경제 전체로는 그 효과가 상쇄되고 국경세조정만 복잡해지는 구성의 오류(fallacy of composition)가 발생하는 것으로 볼 수 있다.

2. 외국법인의 국내 고정사업장에 귀속되는 이익의 결정 문제의 분석

가. BLP의 주장 및 국세청의 의견

BLP는 국내 고정사업장이 존재하지 않는다는 주장과 함께, 동(同)고정사업장이 존재하더라도 BLP의 전체 사업활동 중 국내에서 수행된 부분의 상대적인 중요성에 대한 구체적인 분석 없이 자의적인 판단으로 BLP 모회사와 동(同)고정사업장에 귀속되는 이익을 각각 50%인 것으로 본 것은 부당하다는 주장을 제시하였다⁵⁰⁾⁵¹⁾.

BLP의 주장은 국내 고정사업장이 존재하더라도 가급적 동(同)고정사업장에 귀속시키는 이익의 비율이 줄어들어야 한다는 것인데, 동(同)주장은 고정된 사업장소에서 예비적·보조적 활동이 수행되었다는 주장의 뒷받침과 함께 BLP 모회사가 미국 내국세입법(Internal Revenue Code, 이하 “IRC”) 제 901조의 외국납부세액공제를 적용받지 못할 수도 있으므로 한국에서 부담하는 공제받을 수 없는 법인세를 최소화하기 위한 것으로 보인다.

IRC의 시행령(Treasury Regulation) 제301.7701-3조는 법인세를 납부해야 하는 주식회사와 법인세 면제 대상인 공동기업체의 기준을 제시하였는데, (동(同)기준을 “Check-the-Box Regulation”이라고

47) Clossen(1983)은 국경세조정(border tax adjustment) 비용이 교역금액의 7%라고 하였다.

48) 실제로 유럽연합은 1963년의 Neumark 보고서(“Report on the Fiscal and Financial Committee” in the EEC Reports on Tax Harmonization) 이후 역내거래에 생산지국 과세원칙을 채택하는 것을 장기적인 목표로 추진하고 있다고 한다.

49) 총수요=소비+투자+정부지출+수출-수입

50) BLP는 심판청구에서는 동(同)주장을 제시했지만, 1심에서는 제시하지 않았다.

51) 국세청이 BLP의 국내 고정사업장에 귀속되는 이익의 비율을 50%로 본 근거는 <표 9>와 같다.

〈표 9〉 BLP의 국내 고정사업장에 귀속되는 이익의 비율의 근거

	국내수행기능	국외수행기능	공통기능	수행기능공헌도 (계)
BLP 모회사 (미국)	2%	45%	3%	50%
BLP 국내 고정사업장 (한국)	33%		17%	50%

한다.) BLP와 같은 Limited Partnership도⁵²⁾ Check-the-Box Regulation의 6가지 요건들⁵³⁾ 중에서 3가지 이상에 해당하는 경우(이하 “경우㉠”)에는 주식회사와 같이 법인세를 부과하고 그렇지 않은 경우(이하 “경우㉡”)에는 납세자의 신청으로 법인세의 면제대상이 되도록 규정하였다.

즉, BLP 모회사가 둘 중 어느 경우에 해당하는지는 확인할 수 없지만, 경우㉠에 해당하면 외국납부세액공제를 적용받을 수 있으므로 법인세 부담액은 BLP의 국내 고정사업장에 귀속시키는 이익의 비율과는 무관하지만, 경우㉡에 해당하면 공제받을 수 없는 외국납부세액(즉, 법인세 부담액)은 BLP의 국내 고정사업장에 귀속되는 이익의 비율이 줄어들수록 낮아지는 것이다⁵⁴⁾.

BLP의 주장에 대하여 국세청은 BLP측이 모회사의 경비지출 자료를 제출하지 않아서 부득이하게 국제조세조정에 관한 법률 제5조 및 동법시행령 제4조에서 제시한 정상가격의 산출방법⁵⁵⁾ 중 이익

52) Uniform Limited Partnership Act 제102조는 Limited Partnership을 “an entity, having one or more general partners and one or more limited partners, which is formed under this [Act] by two or more persons or becomes subject to this [Act] ...”로 (즉, 1인 이상의 무한책임사원과 1인 이상의 유한책임사원으로 구성되는 것으로) 정의하고, 다수의 판례들은 Limited Partnership을 “두 사람 이상이 공동소유의 형태로 영리를 추구하기 위하여 한 결합체(association of two or more persons to carry on as co-owners a business for profit)”로 정의하였다(김희철, 2006).

53) 구체적으로, (i) 공동기업(association) (ii) 공동의 이익을 위한 사업의 영위(objective to carry on business and divide the profits from the business) (iii) 기업의 영속성(continuity of life) (iv) 경영의 집중성(centralization of management) (v) 유한책임(limited liability) 및 (vi) 지분의 자유로운 양도성(free transferability of interests)

54) OECD 모델조세조약 제24조의 주식 37은 고정사업장에 대한 누진세율의 적용은 외국법인 본·지점의 소득 전체를 기준으로 세율을 적용할 수 있지만, 외국법인 전체의 소득을 무시하고 고정사업장을 따로 단위로 삼아 세율을 적용할 수도 있다고 규정하였다. 따라서, BLP 모회사가 경우㉠에 해당하더라도 후자의 과세방법을 따르면 미국에 비해 상대적으로 법인세율이 낮은 한국의 고정사업장에 귀속되는 이익의 비율이 높다고 주장하는 것이 유리할 수도 있다(양국의 법인세 과세구간 및 세율은 <표 10>과 같음). 결과적으로, BLP의 국내 고정사업장에 귀속되는 이익의 비율을 줄이려는 주장은 BLP 모회사가 경우㉡에 해당하는 것을 뒷받침하는 것으로 볼 수도 있다(그러나, 이상의 내용은 BLP 모회사의 filing status와 함께 Limited Partnership의 특성상 동(同)법인의 재무제표를 미연방증권거래위원회(U.S. Securities and Exchange Commission)의 전자공시시스템인 EDGAR(Electronic Data Gathering, Analysis and Retrieval; www.sec.gov/edgar.shtml)를 통해 확인할 수 없는 어려움 때문에 추론 수준의 논의에 그쳤다.).

<표 10> 미국과 한국의 법인세 과세구간 및 세율의 비교

미국(단위 : 천\$)								한국	
	50	75	100	335	10,000	15,000	18,333 ~	1억	1억
~50	~75	~100	~335	~10,000	~15,000	~18,333		미만	이상
15%	25%	34%	39%	34%*	35%	38%	35%*	16%	28%

* 과세소득이 335,000\$ 이상인 기업은 평균세율이 최소 34%가 되고, 과세소득이 18,333,333\$ 이상인 기업은 평균세율이 35%가 되도록 조정하는 것임.

분할방법을 채택하였는데, BLP 모회사의 다양한 사업 부문들 중에서 BLP의 국내 고정사업장과 관련된 금융정보서비스 제공 사업은 다른 사업들(방송, 출판 등)에 비해 훨씬 안정적인 수입기반을 가지고 있어서 동(同)고정사업장에 귀속되는 이익의 비율이 최소한 모회사 수준은 될 것이므로, 동(同)비율을 50%로 계산했다는 입장이다(즉, $r_{KOR} \geq r_{US}$ s.t. $r_{KOR} + r_{US} = 1 \therefore r_{KOR} \geq 0.5$).

나. 고정사업장 귀속소득 계산방법의 현황과 이익접근법의 문제점

BLP의 사례에서 국세청의 입장이 타당하다고 하더라도, OECD 모델조세조약⁵⁶⁾ 및 대부분의 조세조약이 채택하고 있는⁵⁷⁾ 독립기업의 원칙(arm's length principle, 모자(母子)회사 등 법인격이 다른 조직 사이에는 이들 조직이 각각 독립적 기업이었을 경우 생겼을 소득을 각 기업소재국이 과세함)을 구체적으로 적용하기 위해 필요한 정상가격의 산출방법 중 하나인 이익분할방법을 같은 법인격을 가진 고정사업장의 소득 계산에 적용한 것은 문제점이 있는 것으로 보인다. 이에 대하여 상설하면 아래와 같다.

OECD 모델조세조약 제7조에서는 “일방채약국의 기업이 타방채약국 내에 소재하는 고정사업장을 통하여 동 타방채약국 내에서 사업을 영위하는 경우에는, 동 고정사업장이 동일한 또는 유사한 조건 하에서 동일한 또는 유사한 활동에 종사하고, 또한 동 고정사업장을 가진 기업과 전적으로 독립하여 거래를 하는 별개의 분리된 기업이라고 가정하는 경우에 동 고정사업장이 취득할 것으로 기대되는 이윤이 각 채약국 내의 고정사업장에 귀속되는 것으로 한다.”라고 하여 고정사업장의 소득을 계산하기 위해서는 (i) ‘가상적인 독립기업으로서의 활동과 조건의 결정’과 (ii) ‘비교가능 분석을 통한 이윤의 결정’이라는 두 단계의 분석이 필요한 것으로 규정하였다. 첫 번째 단계는 기능 및 사실 분석(functional and factual analysis)을 통해 고정사업장의 수행 기능(function performed), 이용 자산(asset used) 및 부담 위험(risks assumed)을 결정한다는 의미이고, 두 번째 단계는 첫 번째 단계에서 결정된 동(同) 고정사업장의 수행 기능 등을 고려하여 비교가능성 분석(comparability analysis)을 통하여 유사한 수행 기능 등을 가진 독립적인 제3자가 취득하였을 이윤을 동(同)고정사업장에 배부한다는 의미이다(오광태, 2005).

위 문단의 내용은 법인격이 다른 계열기업(즉, 특수관계자) 간의 독립기업의 원칙을 규정한 OECD 모델조세조약 제9조와 같은 의미로 해석될 수 있다. 그러나, 계열기업 간의 이전가격 결정 문제에 사용되는 방법을 고정사업장의 소득 계산에 사용하는 것은 본·지점 간의 내부적 행위를 유효한 계약으로 보기 어려운 문제점이 있다.

이상의 문제점에 대해서는 일체설과 개체설의 두 가지 사고방식이 대립하고 있다. 일체설은 고정사업장은 외국법인의 단순한 일부이므로 동(同)외국법인의 과세소득을 동(同)고정사업장에 안분하여

55) 구체적으로, 국제조세조정에 관한 법률 제5조의 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법, 원가가산방법 및 동법시행령 제4조의 이익분할방법, 거래순이익율방법

56) 제9조

57) 한·미조세조약은 제11조

그 안분 결과가 독립기업의 원칙에 맞으면 된다는 것이고, 개체설은 고정사업장을 현지법인으로 가정하고 가상적인 매매계약의 결과에 따라 동(同)고정사업장의 과세소득을 계산하는 것이다(이창희, 2007a).

두 학설을 따르더라도 같은 결과에 이르는 것이 이상적이지만, 모회사와 고정사업장의 소득을 합한 외국법인의 전체 소득은 (-)이면서 동(同)고정사업장의 소득은 (+)인 경우가 가능한지의 문제에 대해서는 일체설이 부정하는 입장이지만 (이러한 접근방법을 “relevant business entity” approach라고 한다.) 개체설은 긍정하는 입장으로 (이러한 접근방법을 “functionally separate entity” approach라고 한다.) 대립할 수 있는데, 전술한 OECD 모델조세조약 제7조는 개체설의 입장을 따르는 것으로 보인다(오광태, 2001).

국세청의 입장도 BLP 모회사의 전체 소득에 관계 없이 국내 고정사업장을 독립적인 법인으로 가정하고 소득을 계산한 점에서 개체설의 입장을 따른 것으로 보인다. 그러나, 국세청이 채택한 이익분할방법은 국제조세조정에 관한 법률 제5조 및 동법시행령 제4조에서 비교가능 제3자 가격방법, 재판매가격방법 및 원가가산방법으로 정상가격을 산출할 수 없는 경우에 한하여 제한적으로 적용하도록 규정하였을 뿐만 아니라, 특수관계자 간에 거래되는 ‘가격’에 초점을 두는 이전가격의 논의와도 차이가 있는 문제점이 있다(이상의 방법들의 초점은 모두 ‘가격’이다.). 이에 대하여 다시 상설하면 아래와 같다.

이전가격(transfer pricing) 세제는 특수관계자 간에 거래된 가격(price)이 동일 상황의 독립기업 간의 거래가격과 서로 다른 경우 후자의 거래가격을 특수관계자 간의 거래가격으로 보고 과세소득의 재계산하는 것이다. 그러나, 이러한 가격접근법은 benchmarking 할 수 있는 독립기업 간의 거래가격을 찾는 것이 현실적으로 매우 어려우므로 그 적용가능성이 크게 제한되어 있다. 이러한 거래가격 계산의 어려움 때문에 이전가격 세제를 적용해야 하는 과세관청이 차선택으로 적용하는 것이 이익접근법인 이익분할방법과 거래순이익률방법이다⁵⁸⁾.

이익접근법은 특수관계자 간의 거래이익을 동일한 상황의⁵⁹⁾ 독립기업간의 거래이익과 동일하게 하는 접근법인데, 동(同)거래이익은 통상적 영업활동과 관련된 영업이익을 의미한다. ‘영업이익 = 매출총이익 - 영업비용 = (매출 - 매출원가) - 판매비와 관리비’로 계산되는데, 일반적으로 영업비용은 거래기업의 기능을⁶⁰⁾ 나타내고 매출총이익은 기능과 함께 거래의 위험까지 고려하여 사전적으로 가격(즉, 매출 및 매입가격)에 반영된다. 따라서, 매출총이익에서 영업비용을 차감하여 영업이익을 계산하는 것은 거래기업의 기능을 고려한 매출총이익에서 다시 동(同)기업의 기능을 나타내는 영업

58) 이 문단의 이후의 이론은 김용준(2002)에서 인용하였다.

59) 이익접근법의 ‘동일한 상황’은 재화 또는 용역의 유사성, 기능과 위험의 유사성 등을 의미하는 가격접근법과 달리 시장의 경쟁상태 등 시장요건, 제품의 수명주기(product life cycle), 경영의 효율성 등이 유사한 경우를 의미한다(OECD 이전가격 과세지침 (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) 3.34 및 3.36).

60) 기능(function)은 당해 거래기업의 거래이익 창출을 위한 모든 활동(activities)을 말하는 것으로 구체적으로는 생산, 운송, 마케팅, 광고, 일반경영관리, R&D활동 등을 말한다(OECD 이전가격 과세지침 1.21).

비용을 차감한 것이므로, 계산된 영업이익은 다른 기업과의 기능의 차이에 크게 영향을 받지 않게 된다. 즉, 거래기업이 수행하는 기능이 크면⁶¹⁾ (즉, 영업비용이 크면) 매출총이익도 동(同)기능과 부담한 위험이 충분히 보상되도록 커지므로(반대의 경우도 성립함), 영업이익은 기능의 차이에 크게 영향을 받지 않게 되는 것이다. 결과적으로, 이익접근법은 기능분석의 필요성이 크지 않으므로 비교 대상 기업과의 기능차이의 엄격한 분석과 조정이 요구되는 거래접근법에 비해 정상가격의 산출방법으로 선호되는 경향이 있고, 실제로도 거래접근법의 현실적인 적용가능성의 제약으로 인해 이익접근법이 이전가격세제의 paradigm으로 형성되고 있다.

그러나, 기업 전체의 영업이익을 기준으로 한 이익접근법은 비교대상 기업과의 기능의 차이를 흡수하여 산업 전체의 평균적 이익으로 평준화시키는 효과가 있기 때문에⁶²⁾ 이전가격 세제를 단순화시키는 장점은 있지만, 거래이익이 제품의 수명주기나 경쟁의 정도와 같은 전체적인 시장여건에 크게 영향을 받기 때문에 제품 또는 기능의 비교가능성이 기본적 전제인 이전가격 세제의 취지에 부합하지 않는 내재적 한계를 가지게 된다.

이상의 논의를 종합하면, 국세청이 BLP의 국내 고정사업장에 귀속되는 소득을 이익접근법인 이익 분할방법으로 계산한 것은 동(同)고정사업장이 국내고객에게 제공하는 금융정보서비스를 독립기업 간의 거래로 가정하고 BLP 모회사로부터 취득할 경우 지급했을 가격(즉, 가장 비교가능성이 높은 가격)에 대한 적극적인 benchmarking 노력을 하지 않고, 산업 전체의 평균적인 이익을 반영한 가격을 적용하거나 (즉, 산업 전체의 거래 가격을 $p_1, \dots, p_n$ 이라고 할 경우 가장 비교가능성이 높은 p_i 를 적용하지 않고 $\{(p_1 + \dots + p_n) \div n\}$ 에 가까운 가격을 적용하거나; $p \div \{(p_1 + \dots + p_n) \div n\} \neq p_i$) 단순한 기능분석에 따라 결정한 가격을⁶³⁾ 적용한 ($p = p(x_1, \dots, x_n) \neq p_i$) 문제점이 있는 것으로 보인다.

다. 거래접근법을 채택할 경우의 추가적인 고려사항

추가적으로, 거래접근법을 채택할 경우 특수관계자 간의 용역 제공에 대한 적정한 대가의 결정방법(즉, 구체적인 대가 산정의 기준을 제공된 용역의 원가로 할 것인지 또는 동(同)원가에 일정한 이익(mark-up)을 가산한 가격으로 할 것인지의 문제)에 대하여 논의하기로 한다.

특수관계자 간에 용역이 제공된 경우 적정한 대가는 이전가격 세제의 기본 원칙인 독립기업의 원칙에 부합되어야 하고, 구체적으로는 비교가능 제3자 가격방법과 원가가산방법을 적용할 수 있을 것이다⁶⁴⁾. 이 경우 동(同)용역의 대가의 결정방법에 대하여 OECD 이전가격 과세지침 7.33은, 동(同)대가는 원칙적으로는 독립기업 간의 용역 제공의 경우와 마찬가지로 원가 뿐만 아니라 일정한 이익

61) 기능의 크기는 기능의 종류의 다양성(variety)과 함께, 특정 기능의 수행정도(intensity)를 포괄하는 개념이다.

62) 이것은 생산이론의 한계생산력 균등의 법칙(law of equimarginal productivity)에 근거한 것이다. 즉, 생산요소에 대한 투자의 기대이익은 투자대상 기업의 종류와 관계없이 균등해진다는 것이다.

63) 주51)의 BLP의 국내 고정사업장에 귀속되는 이익의 비율의 계산도 구체적인 근거는 제시되지 않았다.

64) 국제조세조정에 관한 법률 제5조에 의하면 거래접근법 중에서 재판매가격방법은 재화의 거래에만 적용된다.

을 가산하지만, 원가가 동(同)용역의 시장가격을 초과하는 예외적인 상황에서는 독립기업이라고 하더라도 원가에 한정한다고 규정하였다. 또한, OECD 이전가격 과세지침 7.37은, 특수관계자 간의 용역의 대가가 원가에 일정한 이익을 가산해야 하는 경우이더라도, 동(同)이익의 계산이 매우 어렵거나 계산에 따른 비용(costs)이 편익(benefits)을 초과하면 동(同)이익의 가산 없이 원가만으로 대가를 결정할 수 있다고 규정하였다. 다만, OECD 이전가격 과세지침 7.37은 제공되는 용역이 특수관계자의 입장에서 중요한 비중을 차지한다면 동(同)용역의 대가는 반드시 원가에 일정한 이익을 가산하여 결정한다고 규정하였다.

OECD 이전가격 과세지침 7.37은 IRC의 시행령(Treasury Regulation) 제482.1조의 내용을 상당히 반영한 것이지만, 제공되는 용역의 중요성에 따른 이익 가산 여부의 판단 기준이 명확하지 않고 경우에 따라서는 원가만으로 대가를 결정할 수 있는 독립기업의 원칙의 예외를 인정하는 것이므로, 이론적으로 정당화하기 어려운 문제점을 가지고 있는 것으로 보인다.

BLP의 사례에서도 국내 고정사업장에 귀속되는 소득을 거래접근법으로 계산한다면 OECD 이전가격 과세지침 7.37의 구분에 따라 이익 가산 여부를 판단할 수 있지만, BLP 모회사가 생산하는 금융정보서비스의 원가가 동(同)서비스의 시장가격(고객으로부터 받는 대가)을 초과하거나 원가에 가산하는 이익의 계산이 과도하게 어려운 경우는 현실적으로 생각하기 어렵기 때문에, BLP의 국내고정사업장이 동(同)서비스를 BLP 모회사로부터 취득할 경우 지급했을 가격은 원가에 일정한 이익을 가산한 금액으로 결정하는 것이 합리적일 것이다. 구체적으로는, BLP가 포함된 금융정보서비스 업종에 해당하는 과점시장에서 시장수요의 상황이 고려된 가격설정 원칙인 ‘비용할증 가격설정(mark-up pricing) 방식’을 이용한 $p = AC \cdot \{\varepsilon_p \div (\varepsilon_p - 1)\}$ (단, AC : 평균비용 ; ε_p : 수요의 가격탄력성)⁶⁵⁾ 가까운 가격을 결정하는 것이 합리적일 것이다.

65) 수식의 근거는 아래와 같다(이준구, 1995).

과점시장 내의 기업은 평균비용(AC)에 적절하다고 생각하는 이익율(m)을 포함시켜서 판매가격(p)을 결정할 것이므로, $p = AC \cdot (1 + m)$. 즉, $m = (p - AC) \div AC$. 기업이 정상적인 생산수준으로 간주하고 있는 장기평균비용곡선이 최저가 되는 수준(최적생산수준)에서는 $AC = MC$ (MC : 한계비용)이므로 $m = (p - MC) \div MC$. 기업이 이윤을 극대화하기 위해서는 $MR = MC$ (MR : 한계수입)이므로, 이윤이 극대화되는 이익률 $m^* = (p - MR) \div MR$. p 와 MR 사이에는 $MR = p \cdot \{1 - (1 \div \varepsilon_p)\}$ 의 관계가 성립하므로(Amoroso-Robinson formula), $m^* = 1 \div (\varepsilon_p - 1)$ 이고 $p = AC \cdot (1 + m^*) = AC \cdot \{\varepsilon_p \div (\varepsilon_p - 1)\}$.

IV. 결 론

조세조약과 각국의 실정법은 국내원천소득과 국외원천소득을 구분한 후에 원천지국의 과세권을 제약하는 반면 고정사업장의 개념을 사용하여 적극적인 사업소득의 과세권은 원천지국에도 분배한다. 그러나, 조세조약과 법인세법의 명확하지 않은 고정사업장 규정 때문에 외국정부와의 과세권 경쟁과 함께 국제적인 조세부담을 최소화하려는 외국법인과 법률적 분쟁의 가능성이 존재할 수 있다. 즉, 납세자들은 기본적으로 자신의 경제적 이익을 극대화하기 위한 의사결정을 하고 조세제도의 허점(loop-hole)이 있으면 이를 적극적으로 이용하려는 경제적 유인을 가지고 있는데, 외국법인도 진출 지국에 고정사업장을 둘 것인지의 여부를 이익극대화의 관점에서 결정할 것이고 고정사업장의 존재 여부에 관한 의견이 과세당국과 대립할 경우에는 이를 둘러싼 법리논쟁은 불가피한 것이다.

본 연구에서 구체적으로 소개하고 있는 BLP의 사례는 외국법인의 고정사업장의 존재 여부에 관하여 사법부도 상반된 판결을 할 정도로 이것을 판단하는 문제의 어려움을 상징적으로 보여주고 있다. 구체적으로, 조세조약의 해석에 근거하여 판례가 제시한 조건들 중에서 ‘외국법인의 직원 또는 그 지시를 받은 자가 고정된 사업장소를 통하여 예비적·보조적 활동이 아닌 본질적이고 중요한 사업활동을 수행했는지’의 여부에 대한 사법부의 판결이 상반되었는데, 구체적인 사실관계의 해석의 차이에 따라 고정된 장소에서 수행된 사업활동의 성격이 결정되고 이러한 해석에는 주관적 관점의 차이가 영향을 미치는 것을 알 수 있다.

본 연구에서는 고정사업장의 존재 여부와 함께 부가가치세 대리납부 제도와 고정사업장에 귀속되는 이익의 계산방법의 문제점에 대해서도 분석하였다. 부가가치세 대리납부 제도는 소비지국 과세원칙에 따라 국내 고정사업장이 없는 비거주자나 외국법인으로부터 용역을 공급받는 면세사업자가 부가가치세를 대신 거래징수하여 납부하도록 하여 부가가치세의 중립성과 형평성을 유지하려는 제도이지만, 용역을 공급받는 자가 비사업자인 경우에는 이러한 효과를 기대할 수 없고 수출촉진을 통해 경제성장에 기여할 수 있는 효과도 세계경제 전체로는 상쇄되어 구성의 오류가 발생할 수 있으므로, 생산지국 과세원칙을 채택하는 것을 검토할 수 있다. 고정사업장에 귀속되는 이익의 계산방법은 거래접근법의 현실적인 적용가능성의 제약으로 인해 BLP의 사례와 같이 이익접근법이 선호되고 있으나, 이익접근법은 거래이익이 제품의 수명주기나 경쟁의 정도와 같은 전체적인 시장여건에 크게 영향을 받아서 제품 또는 기능의 비교가능성이 기본적 전제인 이전가격 세제의 취지에 부합하지 않는 내재적 한계를 가지게 되므로, 독립기업의 원칙에 충실하도록 비교가능성이 높은 거래가격에 대한 적극적인 benchmarking을 통해 가급적 거래접근법을 적용하는 것이 바람직할 것이다.

이상의 논의를 통하여 본 연구는 외국법인의 국내 고정사업장과 관련한 다양한 쟁점들에 대한 법률적, 경제적 분석을 하였다. 이론적 논의에 그치지 않고 구체적인 사례를 바탕으로 체계적인 분석을 시도함으로써 본 연구는 외국기업의 국내진출이 증가함에 따라 점차 부각될 것으로 예상되는 유사한 법리논쟁을 판단하는 실무적인 잣대를 제공함과 동시에 장래의 추가적인 논의를 통해 후속연구를 발전시키는데 기여할 것으로 기대된다.

참고문헌

- 강원진. 2001. “국제전자결제를 위한 SWIFT 전송신용장의 활용과 과세”. 무역학회지 26(3) : 3-24.
- 국세청. 2005. 「비거주자·외국법인의 국내원천소득 과세제도 해설」.
- 김용준. 2002. “이전가격과세에 대한 논의의 최근 경향”. 국세 2002년 3월호 : 24-31.
- 김인근. 2007. 「국제조세의 이론과 실무 제7판. (주)광교이텍스.
- 김희철. 2006. “상법개정안의 합자조합제도 도입에 관한 세법적 고찰”. 중앙법학 8(4) : 269-299.
- 오광태. 2001. “고정사업장 귀속소득 계산방법과 이전가격-OECD 논의사항을 중심으로”. 국세 2001년 9월호 : 37-44.
- 오광태. 2005. “고정사업장 과세방법에 대한 OECD 논의 어디까지 왔나”. 국세 2005년 2월호 : 34-44.
- 이준구. 1995. 「미시경제학」 제2판. 법문사.
- 이창희. 2007. “고정사업장의 과세”. 조세법연구 13(2) : 216-259.
- 이창희. 2007. 「세법강의」 제6판. 박영사.
- 정찬모·이창희·옥무석·정영현·박정우·김정미. 1999. 정책연구99-05 : 세정정보화 및 전자상거래 세제지원 방안 . 정보통신정책연구원.
- 최인순. 2008. “외국법인 국내사업장에 대한 조세조약 적용 가능성 검토”. 국세 2008년 2월호 : 40-47.
- 한승희. 2007. “OECD 국제조세 지침의 기본성격”. 국세 2007년 4월호 : 16-23.
- Cnossen, S. 1983. Harmonization of indirect taxes in the EEC. British Tax Review 4 : 232-253.
- Skaar, A. 1991. 「Permanent Establishment : Erosion of a Tax Treaty Principle」 Cluwer, Deventer.
- Willimans, R.L. 1978. 「Permanent Establishments in the United States, in Income Tax Treaties Jon E. Bisschel ed.

Research on Taxation of Permanent Establishment of a Foreign Corporation

– Case of Bloomberg Limited Partnership –

Byung Wook Jun*

〈Abstract〉

Tax treaties and tax law allow a source country to levy on active business income of foreign corporations with the concept of “permanent establishment” (‘PE’ hereafter). However, vague definition of PE opens possibilities for legal conflict with foreign countries, which compete for taxing right on the same income, and foreign corporations.

This study eloquently shows the difficulty in determining the existence of a PE, which caused the court to pronounce contradictory sentences for the issue recently in separate Bloomberg Limited Partnership (‘BLP’ hereafter) cases. Specifically, the court delivered conflicting judgements on whether BLP’s fixed place of business in Korea was maintained solely for the purpose of carrying on any activity of a “preparatory or auxiliary”—not an “essential or significant”—character, which is up to subjective interpretation of the Korea–U.S. Tax Treaty.

Additionally, this study analyzes the issues derived from a PE—specifically, the value-added tax (VAT) reverse charge and the income attributable to a PE (‘PE income’ hereafter). The VAT reverse charge is intended to maintain neutrality and equity of VAT under “the destination principle” by asking a VAT-exempted business which receives the supply of services from foreign corporations that do not have a PE to collect the VAT at the time of payment for such services. However, such effect is unfeasible in case a non-entrepreneur receives the supply, and furthermore, the effect of export promotion gets globally crowded out, which results in the fallacy of composition. Accordingly, “the origin principle” can be considered as an alternative to “the destination principle”.

Like the BLP case, the “profit method” is generally used to compute PE income because of difficulty in the practical use of the “transaction method”. However, PE income is affected by market conditions so much with the profit method that the basic assumption for transfer pricing—functional or product comparability—can hardly be met. Consequently, the transaction method should be actively used to coincide with the “arm’s length principle” by searching for appropriate transaction prices.

<Key words> permanent establishment, reverse charge, transaction method, profit method

* Ph. D. of Business Administration, Yonsei University