

디지털 경제에서의 전자적 용역에 대한 법인세 과세문제 사례연구*

- 숙박공유업(에어비앤비)을 중심으로 -

김묘정** · 최기호***

〈요 약〉

본 논문에서는 다국적기업이 전세계 소비자를 대상으로 제공하는 전자적 용역에 대한 법인세 과세문제를 다룬다. 다국적기업이 제공하는 전자적 용역의 경우는 전통적인 고정사업장 개념을 적용하기 어렵다는 점에서 OECD를 중심으로 BEPS 프로젝트 Action1에서와 같은 새로운 과세방안에 대한 논의가 진행되고 있다.

본 논문에서는 2015년 발표된 OECD BEPS Action1에서 권고했던 세 가지 전자적 용역에 대한 법인세 과세방안인 (1) 연계점 과세방안 (2) 원천징수 방안 (3) 균등부과금 방안과 함께 2019년 OECD에서 다시 제안한 (4) 통합적 접근방안을 실제 전자적 용역을 제공하는 다국적기업인 에어비앤비 사례에 적용하여 보았다.

전자적 용역에 대한 법인세 과세방안이 제대로 실행되기 위해서는 원천지국에서의 집행가능성이 높아야 하며 관련된 각 국가 간의 긴밀한 협조가 담보되어야 한다. 그런데 사례분석 결과 (1) 연계점 중심 원천지국 과세방안에 비하여 (2) 연계점 중심 원천징수방안과 (3) 균등부과금 과세방안은 모두 집행가능성을 높일 수 있는 것으로 평가되었지만 관련 국가 간의 합의가 어려운 방안으로 평가되었다. 이에 비해 (4) 통합적 접근방안은 앞선 세 방안에 비하여 구체적이고 국가 간의 합의수준을 높일 수 있는 장점이 있지만 여전히 집행가능성을 확보하기가 어려울 것으로 평가된다.

사례에서 볼 수 있듯이 디지털경제에서 발생한 전자적 용역에 대한 법인세 과세에 필요한 집행가능성과 국가 간 합의가능성이라는 이 두 요건은 서로 상충되는 속성을 갖고 있으며 이것이 아직까지 전자적 용역에 대한 법인세 과세 문제를 어렵게 만들고 있다. 그러나 최근 OECD를 중심으로 한 국가 간의 활발한 논의가 진행 중이고 이런 문제에 대한 해결의 필요성을 많은 국가들이 서로 공감하는 상황에서 앞으로 보다 실행 가능성이 높은 방안이 도출될 것으로 기대한다.

〈주제어〉 전자상거래, 전자적 용역, BEPS프로젝트 Action 1, 에어비앤비

* 본 논문은 주저자의 서울시립대학교 세무전문대학원 석사학위논문에 근거하여 작성된 것입니다.

** 미국공인회계사, Mazars 새빛 회계법인, myo-jeong.kim@mazars.kr, 주저자

*** 서울시립대학교 세무전문대학원 교수, cgh@uos.ac.kr, 교신저자

I. 서 론

정보통신기술이 발달함에 따라 디지털 플랫폼을 기반으로 하는 유·무형의 전자상거래가 급증하고 있다. 특히 구글, 아마존, 페이스북과 같은 초대형 다국적기업이 전세계 소비자들을 대상으로 제공하는 전자적 영역의 거래규모가 지속적으로 커지고 있다. 그러나 현 과세체계는 속지주의 원칙에 따라 거래장소를 기준으로 부가가치세를 과세하고 있으며¹⁾ 법인세의 경우에는 고정사업장을 기준으로 과세하고 있다. 이처럼 기존의 과세체계에서는 거래장소 또는 고정사업장의 소재지가 국내 또는 국외인지를 지리적 경계가 분명하다는 것을 전제로 구분하고 있음을 의미한다. 다시 말해, 현 과세체계를 적용하기 위해서는 국가 간의 영역이 먼저 확립되어야 한다.

문제는 다국적기업들이 전세계 소비자들을 대상으로 활동하는 전자상거래 시장에서는 종전 시장에서 과세체계 기준이 되었던 국가 간의 영역이 모호하다는 것이다. 다시 말해, 디지털 플랫폼 하에서는 국가 간의 실제적이고 가상적인 경계선이 없어 하나의 경제활동이 하나의 국가로 형성된 한 공간에서 이루어지고 있으나 물리적인 공간에서는 국제 거래가 발생하고 있는 것이다. 이로 인해 물리적인 공간에서는 서버가 설치된 저세율 국가 등으로 소득이 이전되면서 전 세계적으로 세원이 잠식되어 세금이 줄어드는 현상(Base Erosion and Profit Shifting, BEPS)이 일어나고 있다.

이에 국제사회에서도 현 과세체계의 한계와 문제점을 인지하고 새로운 과세체계를 확립하기 위해 OECD/G20 BEPS프로젝트를 진행하고 있으며 2015년 G20정상회의에서 15개의 최종보고서가 발행되었다. 이런 15개의 최종 보고서 중 Action1에서 디지털 경제에서 발생하는 현 과세체계의 문제점과 이를 해결하기 위해 법인세 및 부가가치세 과세 방안을 다루고 있다.

BEPS Action1 발표 이후 부가가치세의 경우에는 비교적 활발하게 논의가 진행되어 이제는 실행 단계에 놓인 것으로 보인다. 우리나라의 예를 들자면 국제사회의 움직임에 발맞춰 2014년 12월 국외사업자가 제공하고 있는 전자적 영역²⁾에 대한 부가가치세법을 입법화하였으며 2018년 12월 부가가치세 과세대상 범위를 확대하는 법안을 통과시켰다. 따라서 인터넷 광고, 클라우드 컴퓨팅 서비스, 중개용역 등 전자적 영역을 제공하는 구글, 아마존, 아고다 등 대표적인 IT기업들이 과세 대상 범위에 포함되었다(신찬옥, 2018). 부가가치세는 소비지국에서 과세하는 원칙을 갖고 있었으며 소득과세가 아닌 거래세로서 상대적으로 고정사업장 비중이 중요하지 않으므로 다국적기업의 전자적 영역에 대해서도 비교적 쉽게 실행가능성을 높일 수 있었던 것으로 보인다.

그러나 부가가치세와는 달리 법인세 과세의 경우에는 아직까지 실행가능성이 높은 방안이 도

1) 이창희(2019)에 따르면 부가가치세의 경우 대다수의 국가가 국제적 경제활동에 따르는 세수를 생산지가 아니라 소비지를 기준으로 나누기로 묵시적으로 합의하고 있음.

2) 부가가치세법 제53조2 제1항

출되고 있지 못하다. BEPS Action1에서 전자적 영역에 대한 법인세 과세를 위해서 세 가지의 방안을 권고하고 있다. 세 가지 권고안은 기존의 고정사업장 개념을 대체하는 새로운 고정사업장 개념으로 플랫폼과 같은 연계점(nexus)을 제안하고 연계점 소재 국가별로 소득에 대해서 과세하는 방안(이하 “연계점 과세방안”), 연계점을 중심으로 소득의 일부를 원천징수하는 방안(이하 “원천징수방안”)과 소비자들이 거주하는 소비지국에서 소비자들이 지급하는 금액의 일정비율을 부과금으로 징수하는 방안(이하 “균등부과금 방안”)으로 구분된다. 하지만 부가가치세와는 달리 해당 권고안들은 국가 간 합의에 이르지 못하였다. 이처럼 국가 간 합의가 어려웠던 것은 법인세의 경우에는 소득과세로서 고정사업장이 명확하지 않으면 각 국가의 과세권이 서로 충돌하게 되므로 사실상 과세가 어렵기 때문이다.

이처럼 BEPS Action1에서 제안했던 권고안들이 국가간 합의에 이르지 못하게 되자 2019년 1월 OECD에서는 새로운 과세방안으로 OECD공개협약문서 제1과제(Pillar 1)와 제2과제(Pillar 2)³⁾를 발표하였으며 최근 2019년 10월 제1과제(Pillar 1)에서 통합접근방안(Unified approach)이 검토되고 있음을 밝혔다. 통합접근방안은 앞선 두 방안과는 달리 구체적으로 다국적기업의 총소득을 국가별로 배분하는 방법을 제시하고 있어 국가 간의 합의가능성을 매우 높인 것으로 보인다. 그렇지만 이 방안도 총소득의 국가별 배분을 다국적기업의 자발적 신고에 의존하고 있어서 실제로 각 국가가 과세권을 집행할 수 있는지는 불분명하다.

본 논문에서는 OECD가 제안했던 전자적 영역에 대한 세 가지 과세방안 즉 소득기준 원천징수방안, 지급기준 원천징수방안, 통합접근방안의 실행가능성을 사례기업을 선정하고 적용해보는 것으로 평가해보고자 한다. 본 논문에서는 이런 실행가능성을 각 국가가 과세권을 실제로 집행할 수 있는지를 나타내는 집행가능성 그리고 각 국가가 과세방안에 대해서 얼마나 합의할 수 있는지를 나타내는 합의가능성으로 다시 구분하여 평가해보고자 한다.

본 사례연구의 기업으로 다국적IT기업이자 공유숙박업의 선두주자인 에어비앤비(Airbnb)를 선정하였다. 에어비앤비는 2019년 기준으로 기업가치가 380억 달러(약 40조원)로 힐튼호텔(Hilton Hotels&Resorts)보다 더 높은 가치로 평가받고 있으며 우버와 함께 공유경제를 이끄는 기업으로 주목받고 있는 기업으로 디지털 경제를 대표하는 기업이다(이서윤, 2019). 또한 우리나라에서도 2019년부터 정부의 공유경제 활성화 방안으로 에어비앤비의 국내 시장도 지금보다 더 확장될 것으로 판단된다. 이런 점을 고려할 때 에어비앤비는 전자적 영역을 제공하는 다국적 기업들을 대표하는 기업으로 볼 수 있다.

이러한 점들을 종합적으로 고려할 때 전 세계 숙박공유시장의 선두주자인 에어비앤비 사례를 연구한다면 다양한 형태의 공유경제 서비스 사업에 대한 과세방안을 모색할 수 있는 계기가 될

3) OECD 공개협약문서(2019)에 따르면 제2과제(Pillar 2)는 제1과제(Pillar 1)에서 해결되지 않은 조세회피 문제 방지를 위한 세원잠식 방지규정으로 글로벌 최저한세 도입 등을 과세 방안으로 다루고 있음(OECD, 2019).

것으로 판단하였다. 또한 선행 연구에서도 실제 사례를 통한 연구가 없는 점을 고려할 때 전자상거래 시장을 이해하는데 도움이 될 것이다. 더 나아가 각 국가에서 전자적 용역에 대한 과세방안이 마련되고 있는 만큼 이번 사례연구가 해당 과세 제도를 확립하는데 이바지할 수 있다는 점에서도 본 사례연구는 그 의의가 있다고 볼 수 있다.

II. 전자적 용역의 법인세과세에 대한 국제적 논의

전통적인 법인세 과세체계에서는 고정사업장을 기준으로 법인세를 과세하고 있으며 고정사업장이 없는 경우 국가간 합의에 따라 조세조약에 열거된 소득에 한해 원천징수방안을 적용하고 있다. 하지만 고정사업장이 없는 국가에서 발생한 전자적 용역 소득의 경우 저세율 국가에 설립된 고정사업장으로 귀속되어 해당 소득을 합리적으로 과세하지 못하는 문제(BEPS)가 발생하고 있다. 따라서 국제사회에서는 소득은 소득을 발생시키는 경제활동이 수행되는 곳과 가치가 창출되는 곳에서 과세되어야 한다는 의견이 나오기 시작했다(청와대, 2013).

이와 더불어 2011년 영국에서 구글의 세금 회피 논란이 제기되면서 BEPS프로젝트가 진행되었고 2015년 최종보고서 Action 1에서 고정사업장에 대한 대안적 기준 및 디지털 거래에 대한 새로운 과세방안을 제안하게 되었다. 그러나 이런 제안은 각 국가 간 이해관계가 일치하지 않아서 합의에 이르지 못하였는데 이에 추가적으로 OECD에서 2019년 10월에 발표한 통합적 접근방안(Unified approach)을 제안하게 되었다.

1. BEPS Action1에서의 전자적 용역 과세

BEPS Action 1에서는 고정사업장에 대한 새로운 개념도입과 법인세 과세 방안을 다루고 있다. 2015년도 최종보고서에서는 다음과 같은 세 가지 방안을 권고하였다(OECD, 2015).

가. 연계점 과세방안

우선 BEPS Action1에서는 전통적인 고정사업장의 거주지국에서 과세하는 방안의 연속선상에서 물리적 장소가 없더라도 수익, 디지털요소 또는 사용자 기여도를 기반으로 한 새로운 고정사업장의 개념을 도입하고 이를 연계점(nexus)이라는 용어로 부른다. 따라서 이 방안은 전통적인 고정사업장 개념을 연계점이라는 새로운 고정사업장 개념으로 대체하고 이런 연계점에 대해서 이익을 분배하며 이에 대해 각 국가가 과세권을 행사한다. 이 방안은 고정사업장의 개념을 확대하였다는 점에서 전통적인 과세방식과 차이가 있다.

나. 원천징수방안

앞선 연계점 과세방안의 문제는 실제로 물리적 장소가 존재하지 않는 연계점에서 다국적기업의 신고납부에 의존해서는 각 국가가 실제로 과세를 집행하기 어렵다는 점이다. 이를 해결하기 위해서 BEPS Action1에서는 또 다른 과세방안으로 연계점 소재지 국가가 소득의 일부를 원천징수하는 방안을 제시하고 있다. 연계점은 기존의 고정사업장과는 달리 물리적 장소가 아니기 때문에 BEPS Action1에서는 소득의 지급자가 법인인 경우에는 직접 원천징수하고 소득의 지급자가 개인인 경우에는 대리인을 선임하여 원천징수하도록 한다.

다. 균등부과금방안

앞선 원천징수방안은 연계점 소재국가와 소득의 지급자가 속한 소비지국이 동일할 경우에는 문제가 없으나 만일 연계점 소재국가와 소비지국이 다른 경우에는 다국적기업의 협조가 전제되지 않고서는 사실상 과세가 어렵다. 또한 연계점 소재지는 다국적기업이 임의로 결정할 수 있다는 점에서 또 다른 소득이전 문제가 발생한다. 이러한 점을 보완하기 위해서 BEPS Action1에서는 소비지국에서 과세권을 행사할 수 있도록 소비자들이 대금을 지급할 때 지급액의 일정비율을 균등부과금으로 징수하는 방안을 제시하였다.

2. OECD 공개협의문서

앞서 살펴본 BEPS Action1에서의 과세방안들은 내용이 구체적이지 않으며 국가별 과세권이 충돌할 여지가 많아서 국가 간 합의가 쉽지 않다. 이에 따라 2019년 1월 OECD 공개협의문서에 서는 새로운 방안으로 제1과제(Pillar 1)와 제2과제(Pillar 2)를 추진하고 있음을 밝혔다(OECD, 2019). 이후 제1과제(Pillar 1)를 해결하기 위해 영국, 미국, 인도가 제안한 ‘사용자 참여 접근법’, ‘마케팅 무형자산 접근법’ 및 ‘중요한 경제적 실재성 개념 도입’ 방안을 고려하여 2019년 10월 통합적 접근방안(Unified approach)을 최종 발표하였다. 이는 새로운 고정사업장 개념을 도입하여 다국적 기업 그룹의 이익 중에서 시장 소재지국에 이익을 배분하는 방안으로 고정사업장의 거주지국에서 소득의 원천지국으로 과세권을 배분하는 방안이다.

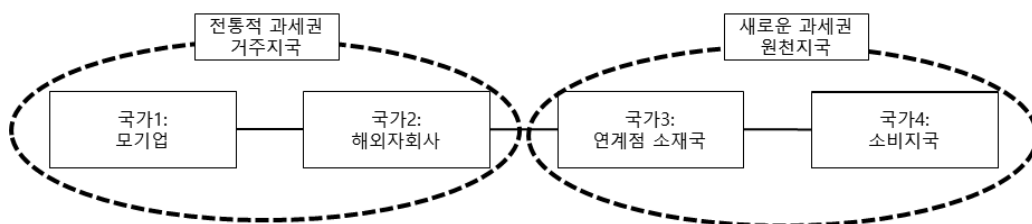
3. 각 방안별 비교

앞서 살펴본 4가지 방안은 각각 다른 특징을 갖고 있다. 이런 특징을 과세권을 행사하는 국가에 어떤 국가들이 포함되는지 그리고 어떤 방식으로 과세권이 행사되는지에 따라서 구분한다면 다음과 같다.

가. 연계점 소재국과 소비지국

전통적 개념 하에서는 다국적기업에 대한 법인세과세에서는 고정사업장이 소재한 거주지국을 중심으로 과세권을 행사했다. 그렇지만 전자적 영역의 경우에는 전통적 개념의 거주지국 외에도 연계점 소재국가와 소비지국을 파악하는 것이 중요하다. 연계점은 대체로 소비자의 소재지와 직접 관련이 된다는 점에서 새로운 개념 하에서 소득의 원천지국이라고 볼 수 있다. 그러나 연계점 소재국이 실제로 소비자들이 소재한 국가(소비지국)와 반드시 같을 수는 없는데 만일 양자의 일치성이 현저하게 낮거나 소비지국을 손쉽게 파악할 수 있다면 오히려 연계점보다는 소비지국에서 과세권을 행사하는 것이 합리적일 것이다. 결론적으로 BEPS Action1에서 제시하는 3가지 권고안이나 통합적 접근방안에서는 전자적 영역에 대해서는 전통적인 거주지국과 함께 소득의 원천지국으로서 연계점 소재국과 소비지국도 과세권을 행사할 수 있다. <그림 1>은 이러한 개념을 보여준다.

<그림 1> 전자적 영역에 대한 과세권



<그림 1>을 보면 전통적으로 다국적기업에 대해서는 모기업과 해외자회사와 같이 고정사업장 거주지국을 중심으로 모기업과 해외자회사들을 구분하고 이들 국가들이 법인세를 부과하여 왔다. 그러나 구글, 아마존과 같은 전자적 영역을 제공하는 다국적기업에게 사실상 고정사업장의 거주지국을 구분하는 것은 무의미하다. 따라서 새롭게 법인세를 부과할 수 있는 국가들은 <그림 1>에서 원천지국으로서의 연계점 소재국(국가3)과 소비지국(국가4)이다. 따라서 <그림 1>에서 보자면 전자적 영역을 제공하는 다국적기업에게 법인세를 부과할 수 있는 국가는 모두 4개 국가로 범위가 확장된다.

나. 신고납부와 원천징수

<표 1>에서는 해당국가에서 과세권을 행사하는 방법을 신고납부와 원천징수(균등부과금 포함)로 구분한다. 전통적인 방법인 신고납부 방법은 다국적기업의 자발적 협조가 전제되지 않는다면 실제로 실행가능성이 낮아지는 단점이 있게 된다. 이러한 단점을 극복하는 것은 원천징수 방안이다. 그렇지만 원천징수는 국가 간의 과세권이 서로 충돌할 가능성이 높아지고 이에 따라

관련된 국가 간에 과세권 행사범위에 대한 합의가 어렵다는 단점이 있다.

다. 각 방안의 비교

아래의 <표 1>은 앞서 살펴 본대로 과세권 행사국가와 과세권 행사방식에 따라 각 방안별 특징을 비교하여 보여준다.

<표 1> 다국적기업의 전자적 영역에 대한 법인세과세 방안 비교

	고정사업장 거주지국	새로운 개념(원천지국)	
		연계점 소재국	소비지국
연계점 과세방안	신고납부 과세	신고납부 과세	과세권 없음
원천징수방안	신고납부 과세	원천징수 과세	과세권 없음
균등부과금방안	신고납부 과세	과세권 없음	균등부과금 과세
통합적 접근방안	신고납부 과세	신고납부 과세	신고납부 과세

연계점 과세방안은 새로운 고정사업장 개념으로 연계점을 제시하고 연계점이 소재한 국가에서 과세권을 행사하되 다국적기업이 소득을 연계점별로 배분하여 신고납부하는 형식을 취한다. 이 때 전통적인 거주지국의 과세권에 대해서는 BEPS Action1에서는 명확하게 설명하고 있지 않지만 축소된 범위 내에서의 과세권을 가질 것으로 보인다. 원천징수방안은 연계점 과세방안과 유사하지만 과세권을 행사하는 국가에서 전체소득의 일정부분을 원천징수한다는 점에서 차이가 있다. 균등부과금 방안은 연계점 소재국과 소비지국이 다른 경우에는 소비지국에서 소득지급시 일정비율을 균등부과금 형태로 징수한다는 특징을 갖는다. 마지막으로 가장 최근 제안된 통합적 접근방안은 전통적인 거주지국 그리고 새로운 개념인 연계점 소재국과 소비지국을 모두 통합하여 소득을 배분한 후 이들 국가에서 신고납부형태로 과세권을 행사하는 방법이다.

III. 사례기업 : 에어비앤비

1. 기업정보

에어비앤비는 숙박 공유 서비스업을 제공하고 있는 다국적 IT기업이다. 2008년 8월에 설립된 에어비앤비는 미국 샌프란시스코에 본사를 두고 있으며 전 세계에 소재한 소비자들이 에어비앤비의 공식 인터넷 홈페이지를 통해 자신이 원하는 지역에 소재한 임대업자의 숙박시설을 이용할 수 있도록 중개용역을 제공하고 있다. 또한 2019년 11월 기준으로 에어비앤비 웹사이트에서

62개의 언어를 지원함으로써 전 세계 191개 이상 국가와 지역에서 모국어로 이용할 수 있게 되었다(박소현, 2019).

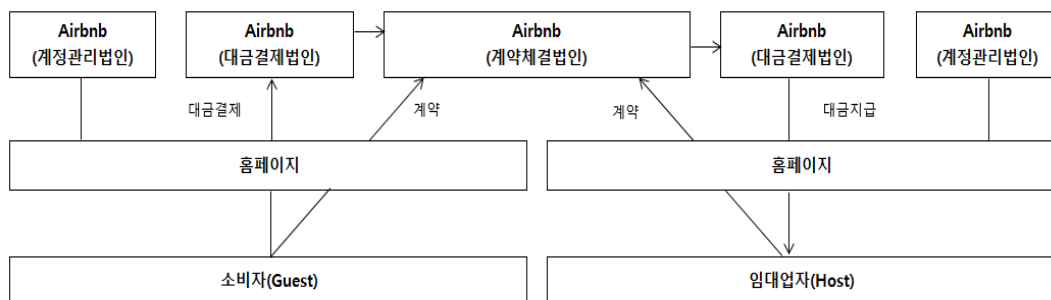
또한 에어비앤비는 2019년 10월 기준으로 전 세계 21개국에 지사를 두고 있으며 대한민국 서울에도 한국지사를 두고 있다. 우리나라에는 2013년도에 국내 시장 진출을 확정하고 에어비앤비 코리아 유한회사를 설립하였다. 에어비앤비의 성공 전략은 기존의 숙박서비스와 다르게 판매자가 거주하는 아파트 방 한 칸도 상품화하였다는 점이다. 즉, 임대업자는 에어비앤비의 공식 인터넷 홈페이지에 자신들이 임대하고자 하는 숙박시설⁴⁾을 등록하고 해당 숙박시설에 대한 상세 정보를 게재하고 판매한다. 그리고 소비자는 임대업자가 등록한 숙소를 예약하고 결제한다. 이러한 개인 간의 거래를 활성화시킴으로써 에어비앤비는 숙박 공유 시장을 형성하는데 기여하였다는 평가를 받고 있다.

따라서 에어비앤비의 주 수입원은 임대업자와 소비자의 숙박예약 중개수수료다. 에어비앤비의 홈페이지에 따르면 임대업자는 3%, 소비자는 최대 20%의 수수료를 부과한다고 한다. 이를 근거로 하여 2019년도 상반기에 에어비앤비 홈페이지를 통해 한국인이 결제한 금액은 약 3,674 억원으로 국내 소비자들의 중개수수료는 지급액의 13%인 약 478억원으로 추정할 수 있다(윤슬빈, 2019). 이는 임대업자들의 중개수수료를 제외한 금액으로 국내원천소득으로 간주할 수 있는 에어비앤비의 중개수수료는 상당할 것으로 예상된다.

2. 거래구조

<그림 2>를 보면 에어비앤비는 임대업자와 소비자 사이의 계약을 중개하는데 이들과 각각 계약을 체결한다. 계약 체결 후 소비자는 에어비앤비에 중개수수료가 포함된 수수료를 지불하고 에어비앤비는 이 대금에서 중개수수료를 제외한 나머지 금액을 임대업자에게 지불하게 된다. 그리고 계약체결과 대금결제는 모두 에어비앤비의 홈페이지에서 이루어진다.

〈그림 2〉 에어비앤비 거래구조



4) 숙박시설은 자신의 방부터 캠핑카, 보트, 섬 등 사람이 지낼 수 있는 모든 공간을 의미함.

가. 계약

임대업자와 소비자의 거주지에 따라 임대업자는 에어비앤비의 2개 법인과 소비자는 4개 법인과 계약을 체결하고 있다. 예를 들어, 미국에 거주하는 임대업자와 소비자의 경우 모두 미국법인과 계약을 체결한다. 그리고 거주국이 중국인 경우에는 임대업자는 아일랜드법인(Airbnb UC)과 계약을 체결하고 소비자는 중국법인과 각각 계약을 한다. 그 외 국가에 거주하는 임대업자와 소비자는 모두 아일랜드 법인(Airbnb UC)과 계약을 맺게 된다. 다만, 소비자의 거주국이 일본인 경우에는 또 다른 아일랜드법인(Airbnb GSL)과 계약을 체결하고 있다. <표 2>에서는 이러한 계약관계를 보여준다.

<표 2> 에어비앤비와 임대업자(Host)/소비자(Guest)계약관계

거주지	임대업자(Host)	소비자(Guest)
미 국	Airbnb, Inc.	Airbnb, Inc.
중 국	Airbnb Ireland UC	Airbnb Internet Co., Ltd.
일 본		Airbnb Global Services Limited
그 외		Airbnb Ireland UC

자료원 : 에어비앤비 홈페이지 이용약관

나. 결제

구체적으로 에어비앤비 홈페이지 상 지급약관을 살펴보면 지급구조는 다음과 같다. 먼저 소비자는 에어비앤비에게 결제시스템을 통해 세금 및 수수료를 포함한 숙박비 전액을 지급한다. 그리고 소비자가 체크인한 후 24시간 이내에 에어비앤비는 임대업자에게 소비자의 중개수수료와 세금을 제외한 나머지 금액을 숙박 대금으로 임대업자가 지정한 계좌로 지급한다. 추후 임대업자가 부담해야 할 중개수수료는 임대업자와 계약한 법인으로 자금 이전이 2차적으로 발생하겠지만 1차적으로는 소비자와 계약한 법인으로 귀속된다. 에어비앤비의 지급구조는 아래 <표 3>과 같다.

<표 3> 에어비앤비와 임대업자(Host)/소비자(Guest) 결제서비스 관계

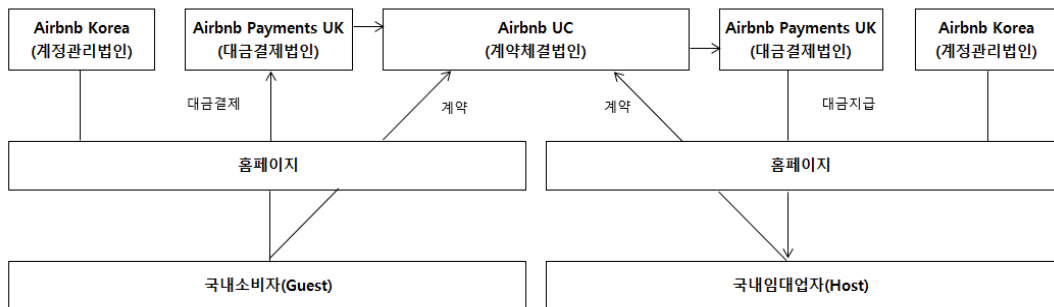
거주국	계약회사
미국	Airbnb Payments US
유럽연합	Airbnb Payments Luxembourg 또는 Airbnb Payments UK
중국	Airbnb China (예외적으로 Airbnb Payments UK)
인도	Airbnb Payments India (예외적으로 Airbnb Payments UK)
호주	Airbnb Payments UK (예외적으로 Airbnb Payments Australia)
기타 국가	Airbnb Payments UK

자료원 : 에어비앤비 홈페이지 이용약관

3. 국내거래구조

앞서 살펴 본 에어비앤비의 거래구조를 국내에 적용해보도록 한다. 이는 아래의 <그림 3>과 같다. <그림 3>을 보면 우리나라에도 에어비앤비의 자회사(Airbnb Korea)가 유한회사 형태로 설립되어 있으나 이 법인은 우리나라 고객과 직접적인 계약관계에 놓여 있지 않다. 다만 홈페이지 계정을 관리하면서 아일랜드 법인(Airbnb GSL)으로부터 용역수수료를 받는다. 우리나라 소비자와 임대업자들은 국내 자회사가 관리하는 홈페이지를 통해서 우선 아일랜드에 있는 에어비앤비 법인(Airbnb UC)과 계약을 체결하며 다시 영국의 에어비앤비 법인(Airbnb Payments UK)를 통해서 대금을 지급하거나 수령하게 된다.

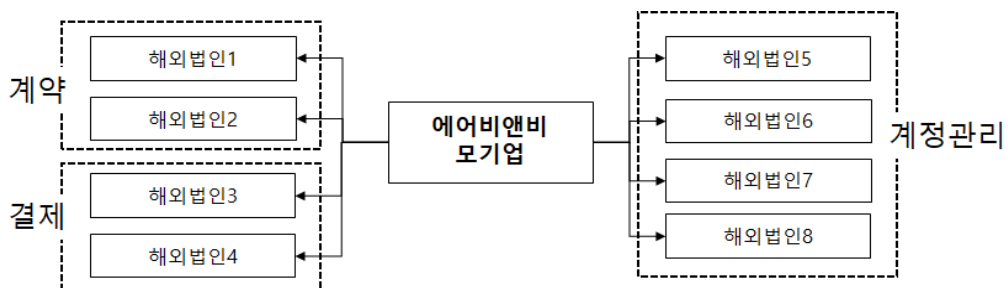
<그림 3> 에어비앤비 국내거래구조



4. 에어비앤비의 고정사업장 분포

이상의 거래구조로 보아 에어비앤비는 모기업 외에 다수의 해외고정사업장을 보유하고 있음을 알 수 있다. 이들 해외법인을 유형별로 구분하자면 구체적으로는 임대업자와 소비자와의 계약체결을 담당하는 해외법인, 대금결제를 담당하는 해외법인 그리고 임대업자와 소비자의 거주국에서 홈페이지를 관리하는 해외법인이다. 예를 들어 이는 <그림 4>에서와 같이 표시할 수 있다.

<그림 4> 에어비앤비 해외고정사업장 분포(예시)



첫 번째 해외법인은 임대업자 및 소비자들과 계약을 체결하는 해외법인들이다. 앞선 <표 2>를 보면 이는 미국의 본사와 아일랜드 소재 해외법인이 담당하는 것으로 나타나있다. 두 번째 해외법인은 소비자들로부터 대금을 지급받고 이를 다시 임대업자에게 지급하는 과정을 담당하는 해외법인들이다. 앞선 <표 3>을 보면 이는 미국, 인도, 영국, 룩셈부르크 등에 소재한 해외법인들이 담당하고 있음을 알 수 있다. 마지막으로 홈페이지의 계정을 관리하는 해외법인들이다. 이들 법인은 우리나라를 비롯한 주요국가에 분포되어 있다.⁵⁾

IV. 사례기업에 대한 법인세 과세

1. 현행 과세체계 하에서의 법인세 과세

현행 다국적기업에 대한 법인세 과세체계를 사례기업에 적용해보도록 한다. 다음과 같은 예를 들어본다. 우리나라 고객(임대업자 혹은 소비자)이 Airbnb Korea가 관리하는 우리나라 홈페이지를 통해서 아일랜드에 있는 Airbnb UC와 계약을 체결하고 대금은 영국에 있는 Airbnb UK를 통해서 지불하였다고 하자. 이 경우 우리나라 고객이 지불한 중개수수료 수익에 대한 과세권은 모두 4개국에서 가질 수 있다. 우선 Airbnb 모기업이 소재한 미국, 그리고 Airbnb UC가 소재한 아일랜드, Airbnb UK가 소재한 영국 그리고 Airbnb Korea가 소재한 우리나라이다. 각각의 국가들이 과세권을 행사할 수 있는 근거는 고정사업장이 있기 때문이다.

우리나라, 미국, 아일랜드, 영국이 각각 과세권을 갖고 있지만 과세권을 행사할 수 있는 금액은 서로 간에 차이가 난다. 우선 우리나라 고객이 지불한 중개수수료는 직접 계약을 체결한 아일랜드 법인에 귀속된다. 그리고 아일랜드 법인은 미국 모기업에 지적재산권 사용료 등의 형태로 수익의 일부를 지불하게 되며 영국법인에는 대금결제용역에 대한 수수료를 지불하며 우리나라 법인에는 홈페이지 관리용역에 대한 수수료를 지불하게 된다. 현행 체계에 따라서 각 국가는 자국에 소재한 고정사업장에 귀속된 소득에 대해서만 과세권을 행사하게 된다면 아일랜드 정부가 우리나라 고객이 지불한 중개수수료 수익의 대부분에 대한 과세권을 가질 것이며 나머지 국가들은 중개수수료에 비해서 매우 낮은 비율인 용역수수료에 대해서만 과세할 수밖에 없다. 이를 요약하면 아래의 <표 4>와 같다.

5) 최근 에어비앤비는 62개의 언어로 확장해 약 190개 이상의 국가와 지역에서 홈페이지를 사용가능하다고 발표하였는데 2019년 11월 기준으로 홈페이지 상에는 85개국의 홈페이지가 개설되어 있는 점을 고려할 때 사실상 거의 모든 국가에서 국가별 홈페이지가 개설되어 있다고 볼 수 있음.

〈표 4〉 현행 과세체계 하에서 에어비앤비 중개수수료에 대한 법인세 과세

※ 우리나라 고객이 Airbnb Korea가 관리하는 우리나라 홈페이지를 통해서 아일랜드에 있는 Airbnb UC와 계약을 체결하고 대금은 영국에 있는 Airbnb UK를 통해서 지불함.			
고정사업장	과세권 행사 국가	과세대상소득	과세방법
모기업	미국	사용료수익	신고납부
계약체결법인	아일랜드	중개수수료 소득*	신고납부
대금결제법인	영국	용역수수료	신고납부
계정관리법인	우리나라	용역수수료	신고납부

* 중개수수료 소득 = 중개수수료 수익 - 사용료수익 - 결제 용역수수료 - 계정관리용역 수수료

위와 같은 현행 과세체계의 가장 큰 문제점은 다국적기업의 소득이전이 용이하다는 것이다. 전자적 용역의 경우에는 사실상 고정사업장의 의미가 없으므로 서버 등을 손쉽게 이전하거나 세율이 낮은 국가에 설치할 수 있다. 에어비앤비의 경우, 계약체결법인을 주로 아일랜드에 위치시키고 있는데 이는 아일랜드의 낮은 세율을 이용하고자 하는 의도로 보인다. 따라서 다국적기업은 세율이 낮은 국가에 고정사업장을 위치시키고 이를 통해서 법인세를 절감할 수 있다. 또한 미국, 영국, 우리나라에 소재한 법인에게 지급하는 사용료, 용역수수료 등의 경우에도 그 요율을 재량적으로 정할 수 있어서 잠재적인 소득이전의 기회가 제공된다.

2. 연계점 과세방안

다국적기업의 재량적 소득이전을 최소화하기 위해서 BEPS Action1에서는 기존의 고정사업장 개념을 연계점(nexus)이라는 새로운 개념으로 대체할 것을 제안하였다. 연계점은 실질적으로 다국적기업에게 수익의 원천을 창출한 거점을 의미한다. BEPS Action1 최종보고서에서는 연계점을 도메인 이름, 디지털 플랫폼이 설치된 국가로 볼 것을 권고한다. 이 개념을 에어비앤비 사례에 적용시킨다면 현행 체계에서와 달리 계약체결법인이 아닌 계약을 연결하는 각 홈페이지가 설치된 국가가 연계점이 된다. 따라서 이런 연계점 별로 각자 공헌한 만큼 소득을 분배하고 연계점이 소재한 국가에서 과세권을 행사한다.

앞선 예를 다시 들어본다. 우리나라 고객(소비자 혹은 임대업자)이 Airbnb Korea가 관리하는 우리나라 홈페이지를 통해서 아일랜드에 있는 Airbnb UC와 계약을 체결하고 대금은 영국에 있는 Airbnb UK를 통해서 지불하였다. 이 경우 고객은 우리나라 도메인을 갖는 홈페이지를 통해서 전자적 용역을 받은 것이고 이를 통해서 대금을 지불한 것이므로 우리나라는 연계점이 될 수 있다. 이에 따라 우리나라 고객이 지불한 중개수수료는 대부분 우리나라에 귀속시켜야 하고 우리나라 과세관청에서 과세권을 행사할 수 있어야 한다. 이러한 방안의 특징은 <표 5>에서 보여준다.

〈표 5〉 BEPS Action1 연계점 과세방안 하에서 에어비앤비 중개수수료에 대한 법인세 과세

※ 우리나라 고객이 Airbnb Korea가 관리하는 우리나라 홈페이지를 통해서 아일랜드에 있는 Airbnb UC와 계약을 체결하고 대금은 영국에 있는 Airbnb UK를 통해서 지불함.			
고정사업장	과세권 행사 국가	과세대상소득	과세방법
모기업	미국	사용료수익	신고납부
계약체결법인	아일랜드	용역수수료	신고납부
대금결제법인	영국	용역수수료	신고납부
계정관리법인	우리나라	용역수수료	신고납부
연계점	우리나라	중개수수료 소득*	신고납부

* 중개수수료 소득=중개수수료 수익-사용료수익-계약체결 용역수수료-결제 용역수수료
-계정관리용역 수수료

앞선 <표 4>에서는 우리나라 고객이 지불한 중개수수료수익의 대부분은 현행 과세체계에서는 계약을 체결한 아일랜드 소재법인으로 귀속된다. 그렇지만 <표 5>에서와 같은 새로운 BEPS Action1에서의 연계점 과세방안에 의하면 우리나라 고객이 지급한 중개수수료수익의 대부분은 우리나라 고객이 이용한 홈페이지 도메인이 속한 우리나라에 대부분 귀속된다. 따라서 아일랜드의 계약체결법인은 계약체결에 따른 용역수수료 만큼 소득이 생기는 것에 불과하다.

에어비앤비 입장에서 계약체결 법인의 입지는 손쉽게 변경할 수 있다. 그렇지만 우리나라 고객이 이용한 홈페이지 도메인을 쉽게 변경할 수는 없을 것이다. 따라서 연계점 과세방안은 다국적기업의 재량적 소득이전을 방지할 수 있다.

그렇지만 연계점 과세방안을 보면 연계점이 속한 국가로 다국적기업이 신고납부할 것임을 전제로 하고 있다. 만일 다국적기업이 자발적으로 신고납부하지 않는다면 사실상 과세를 강제할 수 있는 방법이 없다. 또한 우리나라가 스스로 연계점임을 선언하고 과세권을 행사한다고 했을 때 아일랜드에서 기존의 과세권을 쉽게 포기할 것으로 보이지 않는다. 이는 필연적으로 국가 간에 과세권이 충돌될 가능성을 높이게 된다. 따라서 연계점 과세방안의 실행가능성은 매우 낮은 수준이라고 평가된다.

3. 원천징수 방안

전자적 용역에 대해 법인세를 과세하기 위해서 BEPS Action1에서 권고하는 두 번째 방안은 원천징수 방안이다. 원천징수 방안은 개념적으로는 연계점 과세방안과 동일하지만 다국적기업의 신고납부에 의존하지 않고 원천징수 방식에 의해서 과세권을 행사한다는 점에서 차이가 있다. 원천징수를 실행하는 방법은 국내에 대리인을 선임하고 대리인을 통해서 고객이 지급하는 수수료 중 일부를 원천징수할 수 있다. 이는 <표 6>과 같다.

〈표 6〉 BEPS Action1 원천징수방안 하에서 에어비앤비 중개수수료에 대한 법인세 과세

※ 우리나라 고객이 Airbnb Korea가 관리하는 우리나라 홈페이지를 통해서 아일랜드에 있는 Airbnb UC와 계약을 체결하고 대금은 영국에 있는 Airbnb UK를 통해서 지불함.			
고정사업장	과세권 행사 국가	과세대상소득	과세방법
모기업	미국	사용료수익	신고납부
계약체결법인	아일랜드	용역수수료	신고납부
대금결제법인	영국	용역수수료	신고납부
계정관리법인	우리나라	용역수수료	신고납부
연계점	우리나라	중개수수료 소득*	원천징수

* 중개수수료 소득 = 중개수수료 수익 - 사용료수익 - 계약체결 용역수수료 - 결제 용역수수료
- 계정관리용역 수수료

원천징수 방안은 연계점 과세방안보다 현실적으로 과세권을 행사할 수 있다는 점에서 실행 가능성이 보다 높아졌다고 할 수 있다. 그러나 강제적으로 원천징수할 경우 국가 간의 과세권이 충돌할 가능성이 더욱 높아질 수밖에 없다. 앞선 예에서 우리나라가 아일랜드 에어비앤비에게 지급되는 중개수수료 중 일부를 원천징수한다면 에어비앤비 아일랜드 법인은 원천징수 금액을 아일랜드에서 공제받으려고 할 것이다. 그렇지만 우리나라와 아일랜드 간의 적절한 합의가 없다면 아일랜드에서 우리나라에서 원천징수된 금액을 공제해주지 않을 것이다. 이런 경우 다국적기업인 에어비앤비는 상대적으로 높은 법인세부담을 감수하든지 아니면 우리나라 과세관청의 원천징수에 협조하지 않을 것이다. 이런 점에서 볼 때 실제로 원천징수 방안의 실행가능성도 높지 않은 것으로 평가된다.

4. 균등부과금 방안

지금까지 연계점 과세방안과 원천징수방안에서는 고객의 거주국과 연계점 소재국은 동일하다고 가정하였다. 즉 우리나라 고객은 우리나라 홈페이지를 이용할 것이며 일본 고객은 일본 홈페이지를 이용할 것임을 전제하는 것이다. 그렇지만 이런 가정이 현실에 부합할 것인지는 불확실하다.

최근 네이버 포털에서 에어비앤비 노르웨이(Airbnb Norway)가 검색 순위에 올랐다. 에어비앤비는 고객 유치를 위해 국가별 홈페이지마다 할인 쿠폰을 다르게 지급하는 마케팅 전략을 사용하고 있는데 노르웨이 홈페이지에 할인 쿠폰을 제공하였다. 즉, 국내 거주자인 소비자들이 할인 혜택을 받고자 노르웨이 계정을 생성하는 방법을 공유한 것이다. 이렇게 보자면 고객의 거주국과 연계점 소재국이 동일하다는 가정은 현실에 부합하지 않을 수도 있다. 이렇게 고객의 거주국

과 연계점 소재국이 다르다면 연계점을 중심으로 법인세를 과세한다는 앞선 두 방안은 현실적으로 소득원천지를 반영하지 못하게 된다.

BEPS Action1에서는 이런 현실을 반영하여 균등부과금 방안을 권고하였다. 균등부과금 방안은 고객이 소득을 지급할 때 지급액의 일정 비율을 균등부과금으로 징수하는 방안이다. 앞선 예에서와는 달리 우리나라 고객이 Airbnb Norway에서 관리하는 홈페이지를 통해서 아일랜드에 있는 Airbnb UC와 계약을 체결하고 대금은 영국에 있는 Airbnb UK를 통해서 지불하였다고 하자. 현행 과세체계나 BEPS Action1 연계점 과세방안이나 원천징수 방안에서는 우리나라는 중개수수료에 대한 과세권이 없지만 균등부과금 방안에서는 우리나라가 지급액의 일정비율만큼을 징수할 수 있게 된다. <표 7>에서 이를 설명한다.

<표 7> BEPS Action1 균등부과금 방안 하에서 에어비앤비 중개수수료에 대한 법인세 과세

※ 우리나라 고객이 Airbnb Norway가 관리하는 노르웨이 홈페이지를 통해서 아일랜드에 있는 Airbnb UC와 계약을 체결하고 대금은 영국에 있는 Airbnb UK를 통해서 지불함.			
고정사업장	과세권 행사 국가	과세대상소득	과세방법
모기업	미국	사용료수익	신고납부
계약체결법인	아일랜드	용역수수료	신고납부
대금결제법인	영국	용역수수료	신고납부
계정관리법인	노르웨이	용역수수료	신고납부
고객	우리나라	중개수수료 소득*	원천징수(균등부과금)

* 중개수수료 소득 = 중개수수료 수익 - 사용료수익 - 계약체결 용역수수료 - 결제 용역수수료
- 계정관리용역 수수료

균등부과금 방안은 유럽연합에서 논의하고 있는 디지털세와 유사하다고 볼 수 있다. 유럽연합은 2018년부터 구글, 페이스북, 아마존과 같은 전자적 용역을 제공하는 기업들에게 법인세 외에 자국 내 매출의 일정비율을 추가로 과세하는 방안을 검토하여 왔는데 각국의 이해관계가 엇갈리는 가운데 프랑스가 2019년 8월에 전격적으로 도입하였다. 프랑스의 디지털세 도입은 많은 논란을 불러일으켰는데 자국 기업의 피해가 가장 큰 미국은 이를 차별적 과세로 보고 프랑스에 대해서 무역보복을 실행하고자 한다(중앙일보, 2019.10.13. “다시 불붙는 디지털세 논란”).

이러한 디지털세 논란은 균등부과금 방안의 장단점을 분명히 보여주고 있다. 즉 균등부과금은 고객의 거주지국에서는 당장 추가로 과세가 가능한 집행가능성이 높은 방안이지만 국가 간 합의 없이 시행하는 것은 과세권 충돌로 인하여 국가 간의 갈등을 높이게 되는 것이다.

5. 통합적 접근방안

BEPS Action1에 따른 권고안에 대한 국가 간 합의가 별다른 진전을 보이지 않자 2019년 10월 OECD에서는 새로운 방안으로 통합적 접근방안(Unified approach)이 검토되고 있음을 발표하였다. 통합적 접근방안은 다국적 IT기업의 총 매출액에서 시장 소재지국에 배분 가능한 이익을 배분하는 방법이다. 배분 가능한 이익은 크게 3가지로 구분하는데 (1) 초과이익, (2) 기본적인 사업 활동에 대한 보상, 그리고 (3) 특수한 사업 활동에 대한 보상이다. 즉, 소득의 원천지국에게는 초과이익을 배분하고 고정사업장의 거주지국에게는 기본적인 또는 특수한 사업 활동에 대한 보상을 배분하는 방식이다.

에어비엔비 사례에 현행 과세체계를 적용한다면 전세계 임대업자(Host)와 소비자(Guest)의 중개수수료는 미국과 중국을 제외하고 모든 소득이 아일랜드에 설립된 고정사업장으로 귀속되고 있다. 즉, 에어비엔비의 경우 총 매출액의 초과이익은 임대업자와 소비자의 지적재산권을 보유하고 있는 아일랜드로 귀속된 소득이다. 따라서 초과이익의 일정부분⁶⁾을 새로운 연계점(Nexus)을 기준으로 공식에 따라 소득의 원천지국에게 다시 재배분하는 것이다. 그리고 기본적인 사업 활동을 하고 있는 에어비엔비 해외자회사들에게도 일정한 이익률로 보상을 준다.

예를 들어 국가별 홈페이지 기준으로 소득에 대한 과세권이 주어진다고 가정한다면 한국 내 매출 규모가 일정 수준 초과할 경우 한국에서 발생한 매출에 배분 이익률을 적용하여 산정된 이익을 우리나라에서 아일랜드법인에 과세권을 가질 수 있다. 만약 국내 고정사업장이 있는 경우 에어비엔비 코리아 유한회사도 이에 대한 납세의무를 같이 가지게 된다. 하지만 국내 고정사업장이 존재하지 않는 경우에는 우리나라에 고정사업장이 있는 것으로 간주하여 우리나라 과세관청이 직접 아일랜드 법인에 과세를 할 수 있는 권한이 주어진다.

통합적 접근방안은 BEPS Action1에서 제안했던 세 가지 권고안과 획기적으로 다른 방안은 아니다. 다만 앞선 세 가지 권고안을 보다 구체화하여 소득을 분배하는 구체적인 방안을 제시하였으며 각 국가들이 일방적으로 과세권을 행사하도록 했던 앞선 권고안에 비하여 통합접근법에서는 다국적기업이 총소득을 전세계 국가들이 합의한 기준에 따라서 분배하고 이에 대해서 분배받은 각 국가에 대해서 신고납부의무를 이행한다는 점에서 차이가 있다. 따라서 앞선 세 권고안에 비해서 국가 간 과세권 충돌을 최대한 억제하면서도 실행가능성을 높인다는 점에서 장점이 있다. 이는 <표 8>과 같다.

6) 총 매출 중 초과이익률은 20%이고 초과이익 중 시장 배분율을 20%로 합의한다면 시장소재지국 배분 이익률은 매출의 4%임. 즉, 한국 내 매출액(1000)이라면 이익(40)을 배분받음.

〈표 8〉 OECD 통합접근법 하에서 에어비앤비 중개수수료에 대한 법인세 과세

※ 우리나라 고객이 Airbnb Norway가 관리하는 노르웨이 홈페이지를 통해서 아일랜드에 있는 Airbnb UC와 계약을 체결하고 대금은 영국에 있는 Airbnb UK를 통해서 지불함.			
고정사업장	과세권 행사 국가	과세대상소득	과세방법
모기업	미국	재배분 소득*	신고납부
계약체결법인	아일랜드	재배분 소득*	신고납부
대금결제법인	영국	재배분 소득*	신고납부
계정관리법인	노르웨이	재배분 소득*	신고납부
고객	우리나라	재배분 소득*	신고납부

* 각 국가별로 재배분 소득을 합치면 중개수수료 소득과 같아짐.

V. 방안별 실행가능성 평가

1. 실행가능성 평가

지금까지 에어비앤비를 대상으로 다국적기업의 전자적 용역에 대해 법인세를 과세하는 여러 방안에 대해서 살펴보았다. 현행 과세체계에서의 다국적기업의 재량적 소득이전 기회를 줄이기 위해 OECD BEPS Action1에서 제안했던 권고안들 그리고 OECD 통합적 접근방안 모두의 기본 방향은 법인세의 과세권을 거주지국 중심에서 원천지국으로 이동하는 것이다. 전통적 고정사업장 방안은 모두 물리적 설비가 존재하는 고정사업장에서 과세권을 행사하는 것이다. 그러나 디지털 경제에서는 물리적 설비가 존재하는 고정사업장이 존재하지 않는다. 이런 상황에서 전통적 과세개념을 적용하게 되면 다국적 IT기업들은 재량적으로 고정사업장의 위치를 결정하고 이에 따라 손쉽게 조세회피를 수행할 수 있게 된다. 이런 단점을 극복하기 위하여 OECD에서는 고정사업장 거주지국 중심의 과세에서 원천지국 중심의 과세권을 이전하는 방향으로 각 방안들을 제시하고 있다.

그러나 전통적인 거주지국 과세 개념에서 벗어나서 원천지국으로 전환하는 것은 실행가능성 면에서 아직까지 낮은 것으로 보인다. 그 이유는 다음과 같다.

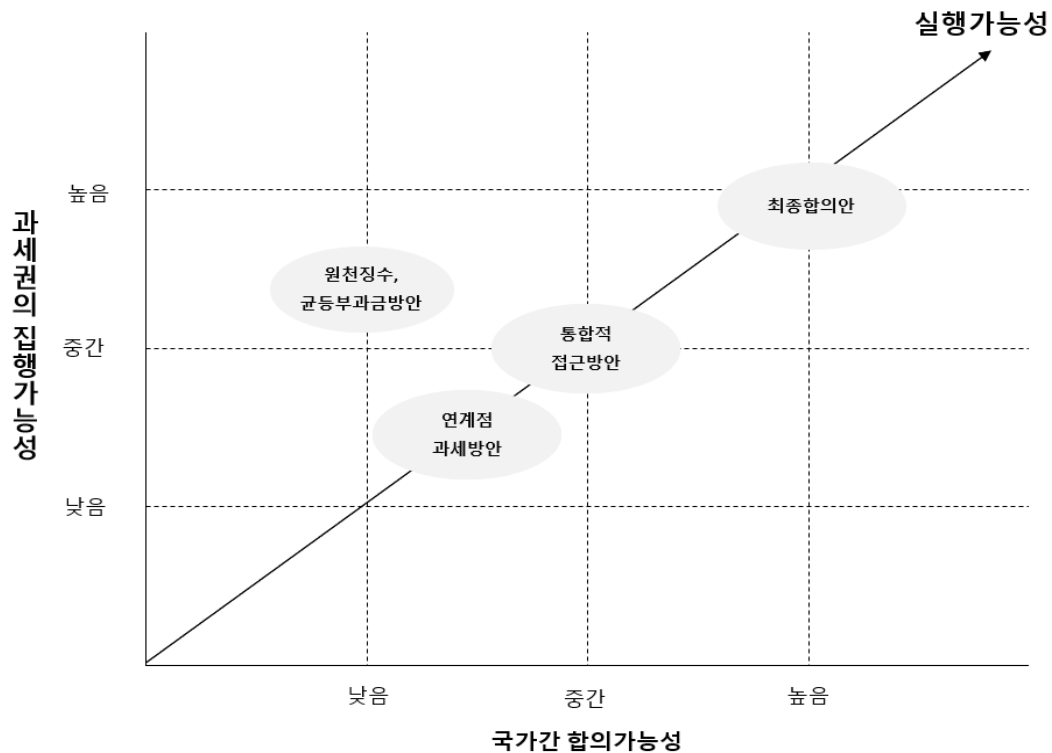
첫째, 법인세는 소득과세인데 고정사업장이 없는 각 원천지국에서 소득을 파악하는 것은 어렵다. 따라서 다국적기업 전체 차원에서 협조에 의존하게 되는데 이러한 협조가 전제되지 않고서는 각 국가의 과세권을 실제로 집행할 수 있는지가 문제가 된다. 결국 이는 과세권의 집행가능성 문제라고 볼 수 있다.

둘째, 원천지국으로 과세권이 배분되면 필연적으로 전통적으로 과세권을 행사하던 거주지국

입장과 충돌이 있을 수밖에 없다. 이는 프랑스에서 도입하기로 한 디지털세로 인하여 미국과의 무역전쟁이 일어난 사례에서도 충분히 알 수 있다. 결국, 국가 간 상당한 수준의 합의에 이르지 않는 한 새로운 방안들의 실행가능성은 매우 낮을 것으로 보인다. 따라서 실행가능성을 높이기 위해서는 거주지국과 원천지국 사이에서의 합의가능성이 높아야 한다는 것을 의미한다.

<그림 5>에서는 지금까지 논의했던 방안들의 실행가능성을 보여준다. <그림 5>에서의 가로축은 국가 간의 합의가능성 수준을 낮음, 중간, 높음 단계로 구분하여 나타낸다. 세로축은 과세권의 집행가능성 수준을 동일하게 낮음, 중간, 높음 단계로 구분하여 보여준다. 이런 두 요인들이 결합되어 실행가능성 정도를 결정한다. 최종적인 목표는 두 요인이 모두 높은 수준에 이르도록 하는 것이다(최종합의안). 그러나 현재 논의하고 있는 각 방안들의 실행가능성은 아직까지 높지 않다.

〈그림 5〉 새로운 방안별 실행가능성 평가



우선 BEPS Action1에서의 첫 번째 권고안인 연계점 과세방안은 거주지국과 원천지국의 과세권을 모두 인정하고 있지만 소득의 분배방법이 구체적이지 않다는 점에서 국가 간의 합의가능성 면이나 집행가능성 면에서 모두 중간 이하로 평가할 수 있다. 반면 BEPS Action1 권고안 중

두 번째와 세 번째인 원천징수방안과 균등부과금 방안은 모두 중간 이상의 집행가능성을 갖는 방안이라고 할 수 있다. 그러나 강제적인 징수는 국가 간의 합의가능성 수준을 떨어뜨린다는 면에서 국가 간 합의가능성은 매우 낮은 방안이라고 할 수 있다. 가장 최근 제시된 통합적 접근방안은 거주지국과 원천지국에 대한 소득분배 방법을 구체적으로 제시하고 있다는 점에서 국가 간의 합의가능성이나 과세권의 집행가능성이 중간 정도로 평가될 수 있다. 그렇지만 통합적 접근방안도 집행가능성과 합의가능성을 높이기 위해서 수행되어야 할 과제가 많다는 점에서 높은 단계로 평가하기는 어렵다.

2. 선행과제들

지금까지 논의한 다국적기업 전자적 용역에 대한 법인세 과세방안들이 실행가능성이 매우 높은 최종합의안(<그림 5> 참조)에 이르기 위해서는 선행되어야 할 두 가지 과제를 제시한다.

가. 적용범위 설정

새로운 과세방안들의 적용범위가 명확하게 설정되어야 한다. 앞서 보았듯이 다국적기업들이 제공하는 전자적 용역에 대한 법인세 과세방안의 핵심은 전통적인 거주지국 과세에서 소비자들이 소재한 원천지국 과세로 전환하는 것이다. 현재로서는 구글, 아마존, 페이스북, 에어비앤비 등과 같은 몇몇 초대형 IT기업들에 국한되어 논의되고 있다. 그렇지만 이런 논의가 계속 확산된다면 소규모 IT 기업들도 영향을 받을 수밖에 없고 그렇게 된다면 기업들의 세부담이 증가될 것도 예상된다. 이러한 확산은 전통적으로 과세권을 갖고 있던 국가들의 극심한 반대에 부딪치게 될 것이다. 따라서 현재 논의되고 있는 과세방안들을 과연 어떤 기업에게 적용할 것인지에 대한 범위설정이 필요하다.

나. 다국적기업의 정보제공

다국적기업이 과세에 필요한 정보를 제공할 수 있는 국제적 환경이 조성되어야 한다. 원천지국 중심으로 법인세를 과세하기 위해서는 충분한 과세정보가 존재해야 하고 이런 과세정보를 관련된 국가들이 공유할 수 있어야 한다. 원천지국에서 법인세를 과세하기 위해서는 원천지국에서 창출한 소득을 알 수 있어야 한다. 그리고 이런 소득을 파악하기 위해서는 구체적으로 고객들의 거주지국, 고객들의 이용 빈도수와 같은 세부정보를 각 국가의 과세관청이 다국적기업과 공유해야 한다. 이런 의미에서 다국적기업에게는 정보제공 의무를 부과하고 각 국가의 과세관청들 간의 긴밀한 정보공유협정이 필요하다. 2012년 미국에서 역외탈세를 방지하기 위해 해외금융기관들로부터 계좌정보를 제공하도록 의무화한 소위 FATCA 법안은 하나의 사례가 될 수 있다.

VI. 결 론

국제사회에서 진행하고 있는 BEPS프로젝트는 전자 상거래 시장 대한 과세체계를 새로이 만들기 위함이다. 우리는 앞선 사례를 통해 국내에 고정사업장이 있음에도 불구하고 디지털 플랫폼을 통해 국외에 소재하는 고정사업장과 계약을 맺음으로써 국내원천소득으로 간주할 수 있는 중개수수료가 저세율국에 설립되어 있는 국가로 귀속되고 있음을 파악할 수 있었다. 즉, BEPS 현상이 발생하게 되었고 이로 인해 국제사회에서 BEPS프로젝트를 진행하고 있는 것이다.

특히 다국적 IT기업의 시장이 확장되고 있고 온라인 매출이 증가하는 추세로 보아 이로 인한 세수 손실은 분명한 사실임에 틀림없다. 따라서 새로운 디지털 시장에 대한 과세체계가 정립되어야 한다는 것에는 이견이 없을 것이다. 이에 국제사회에서도 G20/OECD BEPS프로젝트를 통해 이를 규제하기 위한 방안을 제시하였으며 현재 우리나라에서도 디지털 거래에 대한 부가가치세 권고안을 입법화하여 시행 중이다.

부가가치세의 경우 최근 과세 대상 범위를 확장하여 다국적IT기업에 대한 규제를 강화하였으며 본 사례기업인 에어비앤비도 그 대상에 포함되었다. 하지만 국내에 고정사업장을 두고 있지 않은 비거주자 또는 외국법인이 신고한 소득 금액에 대한 검증 등 과세권을 행사하는 것에는 여전히 한계가 남아 있다. 그러함에도 대다수의 다국적 기업들은 법적 테두리 안에서 기업을 운영하고자 하는 경향이 크기 때문에 국내 고정사업장이 없더라도 비거주자 또는 외국법인에게 과세할 수 있는 법적 토대를 마련했다는데 의의가 있다. 다만, 외국에 소재하는 비거주자 또는 외국법인에게 국내법에 따른 납세의무에 대한 안내가 사전에 이루어질 수 있도록 행정제도가 뒷받침되어야 할 것으로 사료된다.

문제는 법인세 과세방안이다. 부가세는 실질적으로 최종소비자에게 전가되기 때문에 다국적 IT기업의 입장에서는 세금을 납부하지 않는다. 따라서 현 과세체계의 허점으로 인해 절세효과를 누리고 있는 다국적IT기업들은 각국의 법인세의 과세방안에 더 관심을 두고 있으며 소득 원천지국에서도 기존 조세조약상 원천지국에서 과세하지 않았던 소득을 과세하기 위한 방안을 제도화하기 위해 추진하고 있다. BEPS Action7에서 기존 고정사업장의 정의를 보완하기 위해 간주 고정사업장의 범위를 확대하는 방안을 제시하였으며 우리나라에서도 이를 입법화하였다.⁷⁾ 또한 구글세와 디지털세 등을 부과해 원천지국에서 과세권을 확대하고 있다.

하지만 현행 세법에 따라 다국적IT기업들의 고정사업장이 존재하는 거주지국에서 법인세를 부과하고 있고 일부 소득은 국가 간의 합의 하에 원천지국에서 과세하고 있다. 따라서 국가 간의 합의 없이 소득이 발생한 원천지국에서 과세한다면 이중과세가 발생하게 된다. 물론 각국의 과세관청의 입장에서 이중과세를 비과세 또는 공제를 해야 한다는 법적 의무는 없다.⁸⁾ 하지만

7) 그러나 장재형(2019)은 BEPS Action7의 간주고정사업장의 실효성이 미미할 것으로 주장한다.

8) 이창희(2015)에 따르면 외국납부세액공제는 ‘국외원천소득에 대하여 납부하였거나 납부할’ 세액임을 전

동일한 소득에 대해 원천지국과 거주지국에서 모두 과세권을 행사한다면 납세자 입장에서는 세 부담이 커질 수 있기 때문에 결과적으로는 세계 경제에 영향을 미칠 우려가 있다.

또한 국제사회의 합의 하에 원천지국에서 과세권을 가진다 하더라도 에어비앤비 사례에서 살펴본 바와 같이 합리적으로 과세를 할 수 있는 방안이 마련되어야 한다. 예를 들어, 에어비앤비와 같은 숙박중개업자의 경우에는 숙박시설이 존재하는 국가에서 중개수수료에 대한 과세권을 가진다는 새로운 대안이 필요해 보인다. 또 다른 대안으로는 국가가 소득을 과세할 수 있는 방안이 아니라 다국적 IT기업 스스로 소득이 발생한 원천지국에서 세금을 납부하는 방안을 고려해 볼 수 있다. 물론 다국적 IT기업의 입장에서는 세수를 더 납부해야 한다고 주장할 수 있으나 역으로 디지털 플랫폼을 영위하는 기업이 현 과세체계에서 누리고 있는 혜택일 수도 있다. 이에 다국적IT기업에게는 의무적으로 원천지국에 자회사 또는 지점을 설립하고 원천소득을 해당 고정사업장으로 귀속시키는 법적 제도를 둔다면 저세를 국가로 이전된 소득의 분배가 일어날 수 있을 것이다.

OECD에서도 다국적IT기업을 통합하여 합리적인 기준으로 이익을 배분하는 방안을 추진하고 있으며 2020년까지는 합의된 법인세 과세 방안을 도출하기로 하였다. 하지만 IT산업을 기반으로 하고 있는 자본수출국의 입장에서는 자국 산업을 보호하기 위해 적극적으로 동참하지 않고 있는 것으로 보아 법인세 과세방안과 관련하여서는 다소 시간과 노력이 더 필요할 것으로 예상된다. 그러함에도 세계 경제 추세로 미루어 짐작하건대 전자상거래 시장이 빠르게 기존의 산업들을 대체하고 있는 것만은 분명하다. 이러한 현실을 직시한다면 IT산업에 대한 과세체계가 필요하며 전자적 용역에 대한 연구가 지속적으로 이루어져야 한다.

참고문헌

- 박소현. 2019. “에어비앤비. 지원 언어 62개로 확대”. 파이낸셜뉴스. 2019.11.05.
- 신찬옥. 2018. “구글·아마존 ‘IT공룡’에 첫 디지털세”. 매일경제. 2018.12.11.
- 이서윤. 2019. “2019년 하반기 IPO주목할 4개사...”. 키뉴스. 2019.07.18.
- 이창희. 2015. 국제조세법. 박영사.
- 이창희. 2019. 세법강의. 박영사.
- 윤슬빈. 2019. “승승장구하는 온라인여행사(OTA) ... 매출액 최대 116%성장”. 뉴스1. 2019.08.06.
- 장재형. 2019. 간주고정사업장에 대한 소득귀속과 BEPS Action 7의 실효성. 세무학연구 제36권 2호 : 169-200.
- 청와대. 2013. “[전문] 상트페테르부르크 G20정상회의 ‘정상선언문’”. 대한민국정책브리핑. 2013. 09.09.
- 한국공인회계사회. 2019. 『디지털 경제에 따른 조세현안과 과제』
- 한국조세재정연구원. 2016. “디지털경제 관련 BEPS프로젝트 주요 권고사항 및 국내외 입법동향”.
- OECD. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1-2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD. Paris.
- OECD. 2018. Consumption Tax Trend 2018. OECD. Paris.
- OECD. 2019. Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note, as approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019. OECD. Paris.
- OECD. 2014. Model Convention on Income and Capital Commentary. OECD. Paris.
- OECD. 2019. Public consultant document : Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One. OECD. Paris.

Taxation on Electronic Services of Multinational Corporation in Digital Economy^{*}

- A Case Study on Airbnb -

Myojeong Kim^{**} · Kiho Choi^{***}

〈Abstract〉

As information and communication technology has been developed, the current tax regime is not applicable to the digital economy and the multinational enterprises shift the taxable income to low-tax jurisdictions. So, OECD proceeds the BEPS project and the new methods on the Action 1 are suggested to impose the consumption and corporate income taxes.

The article focuses on the service fees of the multinational company, Airbnb. The purpose of this article is to clarify whether the suggested methods in 2015 and 2019 would be practicable on the multilateral agreement. Currently, South Korea adopted a consumption tax regime on Action 1 as a Korean tax law.

However, in case of the corporate tax regimes, it seems to be difficult to set the new one. Therefore, OECD has worked on the alternatives including the unified approach to seek a compromise among the countries. Hopefully, the unsolved issue will be solved in the future and this article is helpful to understand the status of the digital economy.

〈Key words〉 Digital economy, Digital services, BEPS project Action 1, Airbnb, Service fee

* This paper is based on the first author's thesis of Master of Science in Taxation at the University of Seoul.

** AICPA, Mazars Sebit Accounting Firm, myo-jeong.kim@mazars.kr, First Author

*** Professor at the Graduate School of Science in Taxation, The University of Seoul, cgh@uos.ac.kr.
Corresponding Author