

디지털경제 관련 국제조세 분야의 최근 논의와 대응 동향*

허 원**

〈요 약〉

현재 OECD와 EU를 중심으로 디지털 경제에 맞는 새로운 고정사업장 개념의 도입 방안 등 다국적기업의 세원잠식행위를 방지하기 위한 여러 논의가 활발하게 진행 중이다. 2018년 3월 OECD와 EU는 디지털경제의 장·단기 과세방안을 담은 잠정 보고서를 발표하였는데, 장기대책으로는 ‘중요한 디지털 실재’ 등과 같은 새로운 고정사업장 개념에 기반한 법인세 과세가 논의되었으며, 단기대책으로는 ‘디지털서비스세’ 도입 방안이 논의되었다.

국가별 단기대책으로는 영국의 DPT와 ORIP, DST가 있으며, 호주의 MAAL과 DPT가 있다. 영국의 DPT는 우회적인 방법으로 영국의 세원을 잠식하는 거래가 과세대상이 되며, ORIP는 영국 내 재화 또는 용역 판매와 관련된 저세율국 역외기업의 무형자산 소득에 대해 소득세를 부과한다. 그리고 DST는 영국 내 사용자 참여를 통해 수익을 창출하는 디지털 서비스가 과세대상이 된다. 호주의 우회이익세는 영국의 DPT를 벤치마킹하여 2개의 과세대상 유형을 각각의 세목으로 분리한 후 순차적으로 도입되었다.

DPT 등과 같은 디지털경제 하의 국가별 단기대책은 ‘특정한 경우를 대상으로 하는 조세회피방지규정(TAAR)’으로 볼 수 있다. 단기대책에 따른 새로운 유형의 조세에 대해서는 조세조약과 상충할 가능성 및 다른 국가와의 조세분쟁 발생 가능성에 대한 우려도 있다. 실제 시행 결과 DPT는 그 취지 및 효과 측면에서 볼 때 특수관계기업 간 이전가격 과세를 과세당국에 유리한 방향으로 강화하는 조치가 되고 있다.

장기대책에 대한 각국의 제안을 검토해보면, 영국의 제안서는 적용범위를 디지털 사업영역에만 한정하여 과세연계점 및 이익분할법을 적용하는 방식이 조세중립성에 위배될 가능성이 있으며, 미

* 이 글은 2019. 11. 2. 제9회 중한세법포럼에서 발표한 “우회이익세 과세 및 논의동향” 논문을 기초로 추후 국제적 논의 동향, 영국의 역외무형자산소득세(ORIP) 및 디지털서비스세(DST), OECD 디지털과세TF의 제안서와 G24 제안서 등의 내용을 추가하여 수정·보완한 것이다. 참고로 발표 논문은 수정을 거쳐 중국 요녕대학교법학원(遼寧大學法學院)이 발간하는 『성경법률평론(盛京法律評論)』에 2020년 6월 게재 예정이다.

** 고려사이버대학교 세무·회계학과 부교수, 세무학박사, wonh99@cuk.edu

국의 제안서는 마케팅 무형자산의 개념이 불분명한 측면이 있다는 것이 약점으로 지적된다. 독일과 프랑스의 제안서는 관계회사 판정과 관련하여 국가마다 기준과 선호가 달라 합의에 어려움이 예상되며, 주요 원칙에 대한 구체적인 내용이 없다는 점도 문제점으로 지적된다. 또한 디지털경제 보다는 일반적인 BEPS 대책이라는 점에서 디지털경제에 대한 장기대책으로서 적합한지에 대한 의문도 제기된다. G24의 제안서는 접근방식의 측면에서는 가장 합리적인 제안으로 평가된다.

향후 우리 과세당국이 집중해야 할 것은 디지털경제에 관한 과세 합의안에 따라 조정될 국내외 과세권과 이에 직·간접적으로 영향을 받게 될 국내기업을 파악하여 그에 따른 영향을 분석하고, 자국기업 보호 및 국내 과세권확보를 위한 효과적인 대응방안을 마련하는 것이다.

〈주제어〉 디지털경제, BEPS, 고정사업장, 우회이익세, 역무형자산소득세, 디지털서비스세, 2 pillar approach

I. 서론-디지털경제의 조세문제와 대응

과세권에 관한 현행 국제기준(조세조약) 상 외국법인의 국내원천 사업소득을 국내에서 과세하려면 국내에 고정사업장이 있어야 한다. 그런데 IT서비스의 경우 서버가 고정사업장이 되므로, 예를 들어 서버가 국외에 있는 구글의 앱 마켓 수익 등과 같이 다국적 IT기업의 소득 일부는 국내에서 과세할 수 없는 문제가 발생한다.¹⁾ 이러한 문제를 해결하기 위해 현재 OECD와 EU를 중심으로 디지털 경제에 맞는 새로운 고정사업장 개념의 도입 방안 등 다국적기업의 세원잠식 행위를 방지하기 위한 여러 논의가 활발하게 진행 중이다.²⁾

2018년 3월 OECD와 EU는 디지털경제의 장·단기 과세방안을 담은 잠정 보고서를 발표하였다. 장기대책으로는 ‘중요한 디지털 실재(significant digital presence)’ 등과 같은 새로운 고정사업장 개념³⁾에 기반한 법인세 과세가 논의되었으며, 단기대책으로는 디지털서비스 매출액에 대해 일정세율(3%)로 과세하는 ‘디지털서비스세’ 도입 방안이 포함되었다. 장기대책에 대해서는

- 1) 우리나라의 경우 구글의 관련 소득 중 구글스토어(앱 마켓) 거래에 대해서는 소비지국 과세원칙에 따라 부가가치세가 과세되며, 구글코리아의 광고수입은 국내자회사가 직접 계약을 체결하고 영업하는 광고 서비스에 관한 것이므로 법인세가 과세된다.
- 2) BEPS 프로젝트와 관련한 고정사업장 개념의 변화 논의에 대해서는, 박훈, “디지털 경제하에서의 고정사업장 개념 변경과 해외이전소득에 대한 과세제도의 도입에 관한 소고”, 『조세학술논집』 제35권 제1호, 한국국제조세협회, 2019.2., pp.50~59; 오준석, “다국적기업의 디지털거래 유형과 가상고정사업장에 대한 국제조세쟁점 연구”, 『국제경영리뷰』 제22권 제2호, 한국국제경영관리학회, 2018.6 참조.
- 3) 완전히 전자화된(dematerialized) 디지털 활동을 수행하는 기업이 다른 국가경제에 중요한 디지털 실재를 두고 있다면 그 기업은 그 국가에서 조세목적상 실재하는 것으로 간주될 수 있다는 개념이다. ‘중요한 디지털 실재’에 대한 구체적인 예 등 보다 자세한 내용에 대해서는, OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy(Action 1), OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2014. 등 참조.

2020년 합의를 목표로 논의가 진행되고 있으며, 단기대책인 디지털서비스세 도입에 대해서는 2018년 12월 EU 이사회 결과 합의에 이르지 못했다. EU주요국인 영국과 프랑스 등은 찬성했지만, EU중소회원국인 아일랜드와 북유럽국가들이 반대했기 때문이다. 현재 디지털서비스세 도입안은 과세영역을 축소(온라인 광고에만 국한)하고 과세시기를 연기('20 → '21년)하는 프랑스와 독일의 제안을 중심으로 합의를 재추진하고 있다.

한편 이와 같이 장·단기대책에 대한 글로벌 합의가 단시일 내에 여의치 않게 되자, 영국, 호주, 독일 등은 합의안 추진과 별개로 독자적인 단기대책을 추진하고 있다.

이에 이 글에서는 디지털경제와 관련된 국제조세 분야의 최근 논의를 중심으로 장·단기 대책을 살펴보고, 이에 대한 평가 및 검토를 통해 향후 논의 방향 및 영향을 분석해보고자 한다.

II. 국제적 논의의 경과

1. BEPS 제1과제 선정 및 디지털과세TF 신설

OECD는 '디지털경제에서의 조세 문제'를 BEPS 프로젝트의 중요 분야로 보아 제1과제로 선정하고, 디지털과세TF(TFDE)⁴⁾를 신설하여 2015년 BEPS 제1과제 최종보고서(Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1—2015 Final Report, October 05, 2015)를 작성하였다.

보고서에서는 디지털경제의 직접세와 관련된 조세 문제를 크게 3가지로 보았는데, 첫번째는 현행 연계거점 관련 규정이 적절한지에 관한 '과세연계점(Nexus)' 문제이고, 두번째는 조세 측면에서 데이터 요소의 취급 및 데이터 관련 활동과 관할권 간의 연계 거점의 형성 등과 같은 '데이터(Data)' 관련 문제, 세번째는 디지털경제의 새로운 사업모델로 창출된 소득의 성격을 구분하는 '특성구분(Characterisation)'의 문제라고 보았다. 즉, 디지털경제에서는 직접세 과세권의 국가간 배분 문제가 발생하게 되므로, 이익배분과 과세연계점 기준의 재검토가 필요하다는 결론을 내린 것이다.

2. TFDE 중간보고서

TFDE는 2018년 3월 디지털경제의 조세 문제에 관한 시사점과 대책 등을 포함하는 OECD/G20의 후속 중간보고서(Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018—Inclusive Framework on BEPS, March 16, 2018)를 작성하여 제출하였으며, 추후 국제적 합의를

4) The Task Force on the Digital Economy(OECD 디지털경제 TF)

통한 최종보고서를 2020년까지 마련할 계획이라고 밝혔다.

중간보고서에 따르면 디지털경제 사업모델의 주요 특성을 첫째, 물리적사업장 없이 수익실현이 가능하다는 점(scale without mass), 둘째, 무형자산에 의존한 다는 점(heavy reliance on intangible assets), 셋째, 데이터와 사용자 참여가 중요한 요소가 된다는 점(data and user participation)으로 꼽았으며, 이러한 특성으로 인해 디지털경제에서는 BEPS 이슈가 악화되고, BEPS 문제를 넘어선 광범위한 조세문제를 유발한다는 결론을 내렸다.

3. 2018년 7월 TFDE 회의

영국, 미국, 독일, 프랑스는 디지털경제의 조세 문제 해결방안 도출을 위해 2015년 BEPS 제1과제 최종보고서 및 2018년 3월 TFDE 중간보고서에 기반한 향후의 작업 방향을 제시하였다.

영국과 미국의 개별제안서는 가치창출 원칙에 따른 과세권 배분을 위해 이익배분 및 과세연계점 기준을 수정하자는 것으로서 디지털경제에서의 포괄적이고 광범위한 조세 문제에 초점을 맞추었다. 다만, 가치창출의 기반요소 등 주요 사항에 대해서는 영국은 사용자 참여 접근법을 주장하고, 미국은 마케팅 무형자산 접근법을 주장하여 입장의 차이가 있었다.

독일과 프랑스의 통합제안서는 디지털경제의 일반적 BEPS 이슈를 해결하는데 초점을 맞추고, 저세율국으로의 소득이전을 통한 세원잠식 문제에 대응하기 위한 핵심규칙과 방법, 요소 등⁵⁾을 제시하였다.

4. 2019년 1월 OECD CFA⁶⁾ 및 IF⁷⁾ 회의

OECD, 미국, 독일, 호주 등은 디지털경제의 장기대책을 도출하기 위해 (i) 이익배분 및 과세연계점 기준의 수정(영국·미국안)과 (ii) 기존 BEPS 기준의 강화(독일·프랑스안)라는 두 가지

5) 소득의 익금산입 규칙, 세원잠식 지불에 대한 과세 규칙(과소과세 지불에 대한 공제부인 방법, 조약해택의 조건적 적용 방법) 등

6) OECD CFA : OECD Committee on Fiscal Affairs(OECD 재정위원회). CFA는 OECD 각료이사회(Council) 산하에 있는 26개의 전문위원회 중 하나로서, 국제조세와 관련하여 CFA 산하 작업반 회의와 포럼을 통해 guideline을 개발하고 회원국의 이행 여부 등을 모니터링하는 기구이다. CFA 총회는 연2회(1월, 6월) 포괄적 이행체계 회의와 동시 개최되는데, 직전 6개월간 각 작업반[working party : WP1(조세조약), WP2(통계), WP6(이전가격), WP9(소비세), WP10(정보교환), WP11(공격적 조세회피), FHTP(유해조세), TFDE(디지털세) 등]에서 논의된 사항에 대하여 보고를 받고 향후 논의방향 등에 대해 결정한다.

7) IF : OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS(OECD/G20 BEPS 포괄적 이행체계). G20가 BEPS 프로젝트 결과물의 이행단계에서 모든 관심 국가들이 참여 가능한 이행체제의 구축을 OECD에 요구함에 따라 2016년 1월 설립되었으며, 현재 관련 회원국은 총 137개국이다. IF는 각국의 BEPS 프로젝트 권고사항의 이행여부를 평가하고 지원하는 기능을 한다.

접근방법(2 pillar approach)을 병행할 필요가 있다고 보았다. (i)의 접근방법은 종전에 물리적 고정사업장이 있는 경우 과세권을 인정하고, 독립기업원칙에 따라 과세권을 배분하던 원칙에서, 향후 디지털 경제의 특성을 고려하여 고정사업장 개념을 확대하고, 소비지국 과세권을 강화하자는 것이다. 그리고 (ii)의 접근방법은 특수관계자에게 지급된 비용이 특수관계자 소재지국에서 최저한세를 이상으로 과세되지 않는 경우 지급된 비용에 대해 공제를 부인하는 등의 글로벌 최저한세를 도입하여 기존 BEPS 기준을 더욱 강화하자는 것이다.⁸⁾

한편 G24⁹⁾는 이익배분 및 과세연계점 기준 수정에 관한 제안서를 추가로 제출하였다. 사용자와의 지속적인 디지털 상호작용 등 중요한 경제적 실재가 있는 경우 고정사업장 및 과세권을 인정하자는 것으로서, 기존의 영국과 미국안이 이익배분에 우선적으로 초점을 맞추고 있는 것과 달리 G24 제안서는 먼저 과세연계점을 인정하고 이에 귀속되는 이익을 배분하자는 입장이다.

III. 국가별 단기대책 현황 및 분석

1. 영국의 우회이익세(DPT, Diverted Profit Tax)¹⁰⁾

가. 제도 개요

2014년 4월 영국은 OECD BEPS 프로젝트의 최종과제(Actions) 보고서 발표(2015년)에 앞서 다국적기업의 조세회피에 대응하는 선제적 조치의 일환으로서 우회이익세(이하, DPT) 도입을 발표하였다. 2012~13년 스타벅스와 구글, 아마존 등과 같은 다국적기업의 조세회피 문제가 정치·사회적 문제로 크게 비화된 것에 따른 정치적 대응으로서 징벌적 성격의 조세를 도입한 것이다. 2015년 영국 재정법(*Finance Act 2015*)에 포함되어 도입되었으며, 2015년 4월 1일 이후 발생하는 수익부터 적용대상이 되었다.

DPT의 목적은 영국 내에서 행해지는 경제활동을 충분히 반영한 이익, 즉 영국 내에서 발생한 경제적 실질에 대해 온전한 과세를 함으로써 국내 세원을 잠식하는 다국적 기업의 탈세전략에 대응하기 위한 것이다. 그동안 다국적 기업들이 영국 내에서의 이익을 우회하는 계약을 통하여 조세를 회피해왔다고 판단함에 따른 것이다. 또한 이전가격(TP) 분야의 경우 과세관청의 TP조

8) 2 pillar approach에 관한 보다 자세한 내용에 대해서는, 한국공인회계사회, 『디지털 경제에 따른 조세 현안과 과제』, 2019.10., pp.74~81 참조.

9) 인도, 콜롬비아 등 국제조세 관련 24개 개도국 그룹

10) 이하 영국 DPT의 내용 및 관련 통계는 *Finance Act 2015 UK*와 HM Revenue & Customs의 “Diverted Profit Tax Guidance(2018.12.)” 및 “Transfer Pricing and Diverted Profits Tax statistics, 2016/17, 2017/18”을 참고하여 정리한 것이다.

사에 장기간이 소요될 뿐만 아니라 납세자 협력도 부진하므로, 사전 과세조치(upfront tax charge)를 취함으로써 기업들의 행동변화를 유도하는 것이 주목적이라고 할 수 있다.

나. 주요 내용

(1) 과세대상

우회적인 방법으로 영국의 세원을 잠식하는 거래가 과세대상이 되는데, (i) 인위적인 약정을 통해 고정사업장 규정을 회피하는 거래와 (ii) 조세회피의 목적으로 경제적 실질이 불충분한 거래 또는 실체를 이용하여 소득을 이전하는 거래로 유형이 구분된다. 제도상 특정 부분(기업)을 대상으로 하지 않으나 실제로는 실질이 부족한 거래를 통해 저세율로 과세되는 지적재산 내지 무형자산(IP) 기업이 주요 적용 대상이 되며, 주로 다국적 기업의 거래가 과세대상이 된다.

(i)의 유형은 외국회사가 영국 내 taxable presence(고정사업장 등)의 지위를 회피하여 수익을 우회하는 경우에 해당하고, (ii)의 유형은 이전가격 규정을 회피하는 거래 또는 영국에서 벌어들인 수익을 영국 과세목적상 공제 가능한 비용으로 처리하여 영국 밖으로 이전함으로써 영국 내 조세 회피가 발생하는 경우에 해당한다. 대응방안으로서 (i)유형에 대해서는 영국 내 고정사업장 등이 있다는 가정 하에 귀속가능소득을 계산하며, (ii)유형에 대해서는 해당 거래를 조세회피목적이 없었을 경우로 재구성하여 정상가격에 따라 우회수익을 계산한다.¹¹⁾

(2) 과세표준 및 세율

DPT는 법인세와 구분되는 별도세목으로서, 현행 법인세율(18%)¹²⁾보다 높은 25%의 세율로 과세된다.¹³⁾ 귀속가능소득 또는 정상가격으로 산정된 우회수익을 과세표준으로 하여 세율이 적용되며, 당해 소득에 대해 납부한 영국 또는 외국의 법인세는 DPT계산 시 공제되지만 DPT는 다른 세목의 소득계산 상 비용으로 공제되지 않는다.

(3) 적용절차

DPT는 부과 고지 방식의 세금이지만 과세기간 종료 후 3개월 내 신고의무가 부여되어 있다. 따라서 ① 납세자 자진신고 → ② 과세관청 사전통지 → ③ 납세자 서면회신 → ④ 과세관청 최종통지 → ⑤ 납세자 납부 → ⑥ 상호조정절차 → ⑦ 납세자불복절차의 순서로 진행된다. 과세관청의 최종통지에 따른 고지서 발부 후 30일 내에 납부해야 하며, 불복을 제기하고자 하는 경우에도 해당 세액을 납부 후 쟁송절차를 진행해야 한다. 기한 내에 해당 소득을 신고하지 않거

11) 이전가격 조정에 따라 정상가격으로 조정되는 경우에는 과세대상이 되지 않는다(Finance Act 2015 Article 83).

12) 영국의 법인세는 단일세율을 채택하고 있으며, 2013년 23%였던 세율은 2014년 21%, 2015~16년 20%, 2017~19년 19%로 인하를 거쳐 2020년에는 18%가 적용된다.

13) 유전 사업수익의 경우 55%의 세율이 적용된다(영국 ring fence사업).

나 납부하지 않을 경우에는 가산세 등이 부과된다.

(4) 과세대상 유형별 세부내용

DPT의 각 유형별 세부내용은 다음 <표 1>과 같다.

<표 1> 영국 DPT 과세대상 유형별 세부내용

	고정사업장 회피 유형	경제적 실질 불충분 거래 유형
개요	외국거주기업이 PE가 아닌 영국 내에 활동하는 인(人, person)을 통해 영국의 고객에게 재화·용역을 공급하고 판매수익을 얻는 경우	영국 내 기업·PE와 외국기업 간 거래가 조세회피목적이 분명한 경우, 조세회피 목적이 없었을 경우로 재구성하여 수입계산 및 과세
과세표준 계산	영국 내의 인(person)을 PE로 간주하여 귀속가능 수입을 계산(관념적 PE 수익)	정상가격에 따라 우회수익 결정 (TP 규정 적용)
세부요건	불일치 조건, 조세회피 조건	불일치 조건
적용면제 기준	▶ (SME) 영국 내의 인(person) 및 외국거주기업이 SME인 경우 ▶ (대출거래) 관계적 대출(loan relationship) 거래와 관련된 수익의 경우 ▶ (매출액) 외국거주기업이 영국의 고객에게 재화·용역을 공급하여 얻은 총 매출액이 회계기간(12개월) 동안 £1,000만 이하인 경우	▶ (SME) 영국 내의 인(person) 및 외국거주기업이 SME인 경우 ▶ (대출거래) 관계적 대출(loan relationship) 거래와 관련된 수익의 경우

다. 과세 현황 및 평가

DPT의 과세 현황을 살펴보면(<표 2> 참조), 도입 시 세수 추계와 유사하며 지속적으로 세수가 증가하고 있다. 도입 직후인 '15/16 과세연도에는 고지 건수 48건, 총 세수 £31백만에 불과했지만, 2년만에 고지 건수 220건, 총 세수 £388백만로 증가해 상당한 세수 효과를 실현하고 있는 것이다. 또한 자발적납세분도 증가하고 있어 DPT가 기업들의 정상적인 소득신고를 유인하는 효과를 가져왔다고 볼 수 있다. 기업들의 행동 변화(behavioral change)가 있었는지에 대해서는 DPT 부과고지와 법인세로 납부한 금액의 비율이 초기 2 : 1(DPT : 법인세) 에서 현재 1 : 2로 변화되었다는 통계자료¹⁴⁾를 통해서도 확인 가능하다.

14) HMRC TP & DPT Statistics 17/18

〈표 2〉 영국 DPT 과세현황(2015~2018년)

과세연도	고지 건수	총 세수(과세통지분*)
(’15/16년)	48건	£31백만
(’16/17년)	145건	£281백만(£138백만)
(’17/18년)	220건	£388백만(£219백만)

출처 : HMRC TP & DPT Statistics 17/18

* 과세통지분 외의 부분은 자발적납세분

2. 영국의 역외무형자산소득세(ORIP, Offshore Receipts in respect of Intangible Property)¹⁵⁾

가. 제도 개요

영국의 역외무형자산소득세(이하, ORIP)는 2017년 가을 예산안에서 도입 발표된 것으로, 2017년 12월부터 2018년 2월까지 의견수렴절차를 거친 후¹⁶⁾ ’18/19과세연도 재정법에 반영되어 2019년 4월부터 시행되었다. 영국 내 재화 또는 용역 판매와 관련된 저세율국 역외기업의 무형자산 소득에 대해 소득세를 부과하는 것으로서, 로열티 등으로 영국 내외에서 세원잠식이 이루어지는 경우 영국 내 재화 또는 용역 판매 소득에 대해 영국 원천으로 보아 과세권을 행사하는 것이다.

나. 주요 내용

무형자산(IP)¹⁷⁾을 사용하여 발생한 영국 내 재화 또는 용역 판매 소득이 최종적으로 저세율국에 유보되는 경우 당해 무형자산 관련 소득에 20% 세율로 소득세를 부과한다.

여기에서 저세율국이란 영국과 조세조약이 체결되어 있지 않으며, 무형자산 소득이 역외기업 거주지국에서 ORIP의 50% 미만으로 과세되는 국가를 의미한다.

영국 내 재화 또는 용역의 판매 매출이 직간접적으로 역외무형자산 소득을 발생시켰다면 과

15) 이하 영국 ORIP의 내용은 HM Revenue & Customs 홈페이지의 “Offshore receipts in respect of intangible property : initial equality impact assessment” 및 발간자료 “Offshore Receipts in respect of Intangible Property (ORIP)—Comments by the Chartered Institute of Taxation on draft regulations and guidance”, 19 July 2019를 참고하여 정리한 것이다.

16) 당초 사용료 원천세(royalty withholding tax)로 발표하였다가 의견수렴 절차를 거쳐 역외 무형자산 소득세로 명칭을 변경하였다.

17) 특허권, 상표권, 디자인, 고객리스트, 노하우, 판매수익권 등 무형자산 전반

세대상에 포함되며, 판매기업과의 특수관계 여부는 따지지 않는다.

과세표준은 전세계 매출액 대비 영국 내 매출액 비율로 안분하여 계산하며, (i) 역외기업 그룹의 영국 내 매출이 £1,000만 이하인 경우 또는 (ii) 특수관계가 없는 기업으로부터 무형자산을 획득하고 해당 무형자산 관련 실체적 사업 활동을 거주지국에서 수행하는 경우에는 ORIP가 면제된다.

외국법인의 신고납부방식으로 과세되며, 미납부 시 역외기업 그룹 내 계열사가 연대납세의무를 부담한다.

다. 과세 현황 및 평가

ORIP는 도입 초기로 아직 세수통계는 없지만, 무형자산을 저세율국에 보유하고 소득을 유보하는 기업에 실제 적용되어 효과가 강력할 것으로 예상된다. 도입 당시 세수효과는 '20/21과세연도 기준 £4.75억으로 예상되었다.

ORIP는 DPT¹⁸⁾, DST¹⁹⁾와 연계²⁰⁾하여 다국적 기업의 무형자산을 활용한 조세회피 행위에 대응하기 위한 과세 강화 조치의 일환이다. 무형자산을 활용한 기업 전반에 적용된다는 점에서 IP 관련성과 무관하게 일반적으로 적용되는 DPT와 차이가 있으며, 온라인 서비스 등 디지털거래만을 대상으로 하는 DST와도 차이가 있다.

미국의 해외 무형자산소득 과세제도(GILTI²¹⁾)와는 유사한 효과가 있으며, 앞서 살펴본 2 pillar approach 중 글로벌 최저한세와도 유사성을 찾을 수 있다. 다만 글로벌 최저한세의 경우 업종에 관계없이 BEPS 전반에 대한 대응방안이지만, ORIP는 IP 관련 소득만을 대상으로 한다는 점에서 차이가 있으며, IP 기업의 실질활동에 대해서는 적용을 면제하는 safe harbor 규정이 있다는 점도 차이로 들 수 있다.

ORIP 과세는 영국 내에 PE 등의 과세근거가 없더라도 영국 원천소득의 범위를 확대할 수 있다는 점에서 다국적기업의 저세율국 무형자산 활용 거래구조에 상당한 영향을 끼칠 것으로 예상된다. 다만 무형자산 관련성을 이유로 영국의 원천지국 과세권을 지나치게 확장하는 것에 대

18) III. 1. 영국의 우회이익세 참조.

19) III. 3. 영국의 디지털서비스세 참조.

20) 예를 들어, 구글의 경우 광고수익 등의 이전에 대해서는 ORIP를 과세하고, 앱마켓의 수익에 대해서는 DST를 과세하는 것이다.

21) Global Intangible Low-Taxed Income(GILTI) : 저세율국 소재(세율 13.125% 이하) CFC의 무형자산 관련 소득의 50%를 미국 모기업의 과세소득에 포함하도록 하는 과세제도로 2018년에 도입되었다. 자세한 내용에 대해서는, 정유리, “다국적기업의 조세회피 문제에 대한 대응방안—정보교환을 통한 조세 투명성 제고 방안을 중심으로”, 『조세법연구』 제24권 제3호, 한국세법학회, 2018.11., pp.82~83 및 Tax Policy Center Briefing Book(Key Elements of the U.S. Tax System), “What is global intangible low-taxed income and how is it taxed under the TCJA?”(<https://www.taxpolicycenter.org/briefing-book/what-global-intangible-low-taxed-income-and-how-it-taxed-under-tcja>, 2020.3.30. 방문) 참조.

해서는 비판의 여지가 있다고 하겠다.

3. 영국의 디지털서비스세(DST, Digital Service Tax)²²⁾

가. 제도 개요

영국 재무부는 2017~18년 디지털 경제의 과세방안과 관련된 2번의 검토보고서(Position Paper)를 발표한 후, 2018년 10월 29일 2019년 예산안과 함께 디지털서비스세(이하, DST)의 도입방안을 발표하였다. 2019년 2월까지 의견수렴 기간을 거쳐 2020년 세법개정안에 반영되었으며, 2020년 4월부터 적용된다. 다만, 2025년 이전에 국제협약이 도출될 경우 적용을 중단한다는 방침이다.

나. 주요 내용

검색엔진 광고수입이나 소셜미디어 광고수입, 온라인마켓 중개수수료 등과 같이 영국 내 사용자 참여(user participation)를 통해 수익을 창출하는 디지털 서비스가 과세대상이 되며, 과세대상 수익에 대해 2%의 세율이 적용된다.

전세계 매출이 £5억 이상인 다국적 IT기업이 대상이며, 영국 내 매출에 대해서는 £2,500만까지 공제 후 과세되므로 적자가 발생한 경우에는 DST가 과세되지 않는다. 이익률이 낮은 기업에 대해서는 적용 세율이 경감되며, DST는 법인세 필요경비로 공제가 가능하다.

다. 과세 현황 및 평가

DST는 2020년 4월부터 시행되어 아직 세수통계는 없지만, 시행 이후 세수효과는 연간 약 £4억(4년간 £15억)로 예상된다.

EU 집행위의 디지털서비스세 과세안과 비교해보면, 사용자가 가치창출에 기여하는 디지털 서비스 공급의 거래액을 과세표준으로 한다는 점은 동일하나, 세율과 과세대상 기준, 면세·경감 등의 항목에서 차이를 보인다. EU의 DST는 세율 3%, 과세대상 매출 기준은 전세계매출 €7.5억, EU 내 매출 €5,000만으로 영국의 DST보다 세율은 높지만 과세대상의 범위는 적게 설정되어 있다. 그리고 EU DST는 아직 협의 단계로 면세·경감 등의 구체적인 내용이 설정되지 않지만 기본적으로 법인세 필요경비로서 공제가 가능하고, 일몰조항의 도입은 선택사항으로 두고 있다.²³⁾

22) 이하 영국 DST의 내용은 HM Revenue & Customs의 Policy paper, “Introduction of the new Digital Services Tax”, 11 July 2019 및 “Digital Services Tax Consultation”, November 2018을 참고하여 정리한 것이다.

23) 영국 외에 프랑스, 이탈리아 스페인 등에서도 디지털서비스세를 도입하였거나 도입을 검토 중에 있다.

4. 호주의 우회이익세(MAAL+DPT)²⁴⁾

가. 제도 개요

호주는 OECD국가 중 법인세율이 높고, 법인세에 대한 세수 의존도가 높은 국가로서 다국적 기업의 조세회피 방지가 중요한 이슈이다.²⁵⁾ 이에 OECD BEPS 프로젝트 초기부터 적극적으로 참여하였으며, 이전가격세제(TP)를 강화하고 일반적 조세회피방지 규정(GAAR)을 도입하는 일련의 조치를 취해왔다. 호주의 우회이익세는 이러한 조치들의 확장 개념이라고 할 수 있으며, 주요 다국적기업에 대한 과세 강화 차원에서 '16/17년 예산안에 도입안이 확정, 발표되었다.

호주의 우회이익세는 영국의 DPT를 벤치마킹하여 2개의 과세대상 유형을 각각의 세목으로 분리한 후 순차적으로 도입되었다. 2016년 1월, 호주에서 보다 시급한 것으로 판단되는 고정사업장 회피 방지제도(Multinational anti-avoidance law, 이하 MAAL)가 먼저 도입되었고, 2017년 7월 경제적 실질이 부족한 거래를 이용한 조세회피를 방지하기 위한 우회이익세(DPT)가 도입되었다.

나. 주요 내용

(1) 고정사업장 회피 방지제도(MAAL)

MAAL은 고정사업장 회피 거래를 통해 발생한 수익에 대해 법인세를 과세하는 것으로, 2016년 1월 1일 이후 귀속되는 소득부터 적용되었다. MAAL의 세부요건 및 세율은 다음 <표 3>과 같다.

EU국가별 DST에 관한 자세한 내용은 한국공인회계사회, 앞의 글(2019), pp.113~121 ; 오태현, “프랑스 디지털세 도입의 의미와 전망”, 『KIEP 세계경제 포커스』, 대외경제정책연구원, 2019.8. 참조

24) 이하 호주의 우회이익세 내용 및 관련 통계는 *Diverted Profits Tax Act 2017 AU*와 Australian Taxation Office 홈페이지(https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/Diverted-profits-tax/?=redirected_DPT) 및 Antony Ting, Tommaso Faccio, Jeffery M. Kadet, *EFFECTS OF AUSTRALIA'S MAAL AND DPT ON INTERNET-BASED BUSINESSES*, Tax Notes Int'l, Volume 83, Number 2, July 11, 2016. ; Antony Faisandier, *The MAAL and DPT : two roads diverged from the OECD—did they make any difference?*, Australian Tax Forum, Vol. 32 Issue 4, 2017.을 참고하여 정리한 것이다.

25) 호주의 법인세율은 30%로 OECD 국가 중 2번째로 높으며, 최근 법인세율 인하에 대한 논의가 활발해지면서 이에 대한 전제조건으로 조세회피 방지제도 강화를 추진하고 있다.

〈표 3〉 호주 MAAL 세부요건 및 세율

구분	주요 내용
세부 요건 ²⁶⁾	• 납세자가 주요 다국적기업(SGE) 일 것 – 글로벌 연소득 A\$10억 이상 그룹(그룹의 계열사 포함) • 외국회사가 국내 소비자에게 재화 또는 용역을 공급 • 외국회사와 특수관계 또는 상업적으로 의존적인 국내회사 또는 다른 외국회사의 국내사업장이 외국회사의 국내 사업 활동을 지원 • 외국회사가 재화 또는 서비스를 공급하고 얻는 소득의 전부 또는 일부가 국내사업장에 적절히 귀속되지 않을 것 • 해당 거래구조(scheme)의 주요 목적이 조세혜택을 받기 위해 구성될 것 – 외국의 조세혜택을 포함하고, 거래방법, 형식, 시점, 거래당사자가 수행한 기능, 외국 조세 등 고려
세율	30%(일반 법인세율)

(2) 우회이익세(DPT)

호주 DPT의 세부요건 및 세율은 다음 <표 4>와 같다.

〈표 4〉 호주 DPT 세부요건 및 세율

구분	주요 내용
세부 요건	• 납세자가 해당연도에 조세혜택을 받을 것 • 국외특수관계인이 해당 거래구조에 포함될 것 • 해당 거래구조(scheme) 주요 목적이 조세혜택을 받기 위해 구성될 것
면제 기준	• 해당 거래구조에서 창출된 소득이 거래당사자간 경제활동의 실질을 반영하는 경우(SSE test) • 외국에 납부한 조세 증가액 $\geq$ 국내조세 감소액의 80% (the sufficient foreign tax test) • 해당연도의 납세자 및 특수관계인 국내소득의 합이 \$25m 이하 (the \$25 million income test)
세율	40% (일반 법인세율 30%+10%)

26) 적용이 배제되는 경우에 대해서도 다음과 같이 열거하고 있음(예시)

- 주요 글로벌기업이 아닌 경우
- 호주 고객에게 외국기업이 재화 등을 직접적으로 공급하며 이와 관련하여 호주에서 관계기업 또는 경제적으로 종속된 기업의 활동이 이루어지지 않는 경우
- 지분상품, 채무상품 또는 이와 관련된 옵션 등 규정 적용이 배제되는 공급만이 이루어지는 경우
- 호주 고객에 대한 공급에서 경상적인 이익 등이 발생하지 않는 경우 등

(3) 적용 절차

MAAL과 DPT는 공정성 확보를 위해 과세관청 및 학계 등 외부전문가로 구성된 위원회에서 해당 사례에 대한 적용 여부 심의 후 최종 과세금액을 결정한다. 부과지 후 21일 이내에 납부하여야 하며, 통지 후 1년의 조정기간(review period)이 부여된다.

납세자는 MAAL/DPT 과세요건과 관련된 자료(해당 거래구조의 상업적 합리성, 경제적 실질 충족 여부 등)를 충실히 제출하여야 하며, 입증책임을 부담한다.

MAAL/DPT를 적용하는 것으로 결정되면 해당 사례를 전담하는 프로젝트팀을 구성하여 운영하며, MAAL/DPT를 적용하지 않는 경우에는 일반 TP규정을 적용하여 과세한다.

다. 과세 현황 및 평가

먼저 시행된 MAAL은 현재까지 총 228개 기업에 부과지 되었으며, 이 중 44개 기업이 조세 회피 사업구조를 변경하였다. 호주 DPT는 시행초기('17.7월~)로 연 약 A\$1억의 세수효과가 예상되었으나, 적용대상 기업들의 행동 변화로 현재('19년초)까지는 부과 사례가 없다. 이에 따르면 MAAL/DPT는 과세당국과 납세자 간 지속적인 협의를 통해 기업들의 행동 변화 및 세수 측면에서 상당한 효과가 있는 것으로 평가할 수 있다.

영국 DPT와의 차이점을 살펴보면, 영국 DPT중 고정사업장 회피 유형에 해당하는 MAAL은 거래와 기업 규모에 따른 면제요건이 없다는 점에서 영국 DPT와 차이가 있다. 그리고 경제적 실질 불충분 거래 유형에 해당하는 호주 DPT는 조세혜택을 목적으로 상업적 합리성 없이 저세율국으로 사업활동을 실제로 이전한 경우, SES test를 충족하므로 DPT가 적용되지 않는 것에 반해, 영국 DPT는 거래 기준 판정에 따라 조세혜택 외의 경제적 효과는 미미한 것으로 보아 DPT가 적용 가능하다는 차이점이 있다.

5. 분석 및 시사점

가. 일반적 조세회피방지규정과의 관계

DPT 등과 같은 디지털경제 하의 국가별 단기대책은 ‘특정한 경우를 대상으로 하는 조세회피 방지규정(TAAR : targeted anti-abuse rules)’에 해당한다. 뒤에 살펴볼 국제적 장기대책의 경우 특정 사업유형과 적용범위를 제한하고 있는 안도 있으나, 기본적으로 과세권 배분을 위한 기준을 수정하거나 일반적인 BEPS 이슈에 대한 대응을 목표로 하는 것에 반해 DPT 등은 현실적으로 일반적 조세회피방지규정(GAAR : general anti-abuse rules, 이하 GAAR)이 적용되기 어려워 조세회피가 가능한 영역을 목표로 하는 것이기 때문이다.

2013년 도입된 영국 GAAR의 경우 ‘조세회피 목적(tax avoidance purpose)’과 ‘이중 합리성 기

준(double reasonableness test)'을 모두 충족할 것을 요건으로 함에 따라 개인 탈세 건을 제외하고 다국적 기업에 대해서는 실제 적용사례가 거의 없었고, 특히, TP 이슈가 개입된 경우에는 GAAR가 적용되기 더욱 어렵다는 현실적 한계로 인해 특정 다국적기업의 조세회피행위를 목표로 DPT가 도입된 것으로 볼 수 있다.

나. 조세조약과의 정합성 문제

DPT 등 새로운 유형의 조세가 조세조약 대상조세(taxes covered) 또는 유사한 조세(substantially similar taxes)에 해당하지 않는 것인지가 문제될 수 있다. 현재 조세조약 대상 조세는 소득세와 법인세, 자본이득세로 한정하고 있다. DPT 등의 도입 당시에는 동 제도의 조세조약 상충 가능성 및 다른 국가와의 조세분쟁 발생 가능성이 우려되었으나, 현재까지 분쟁 사례나 조약 위반 논의는 없는 상황이다. 다만 그것이 실제 아무런 문제의 소지가 없음에 따른 것이라고 단정할 수는 없을 것이다.

조세조약과의 정합성 문제에 대하여 영국 국세청(HMRC : Her Majesty's Revenue and Customs, 이하, HMRC)은 DPT의 경우 조세조약 대상조세가 아니며, 유사한 조세에도 해당하지 않으며, OECD 모델조약 주석서에서 인정하는 조세회피 방지를 위한 조치라는 입장이다.

그러나 HMRC의 DPT 세부지침(guidance) 중 고정사업장(PE) 회피 거래 사례(영국 내 판매지원법인을 두고 실질은 계약조건 협상 등 계약의 중요한 기능을 수행하는 경우 PE회피거래로 보아 DPT과세)는 사실상 OECD 모델(2017)의 종속대리인 PE 개정사항과 같은 것이라고 볼 여지가 충분하며, 따라서 영국의 현행 조약 기준으로 보면 조약 위반이 될 수 있다.

또한 대부분의 DPT 과세대상 거래가 이전가격 조정에 합의하여 종결²⁷⁾된다는 것은 경제적 실질 불충분 거래 유형에 적용되는 DPT(제80조, 제81조)가 결국 이전가격 과세 규정과 같다는 비판의 근거가 될 수 있다. 결국 DPT는 그 취지 및 효과 측면에서 볼 때, 실질은 특수관계기업 간 이전가격 과세를 과세당국에 유리한 방향으로 강화하는 조치가 되었다고 할 수 있다.

그러나 해석에 따라 DPT 등을 조세회피 방지 및 과세권 확보를 위해 불가피한 조치로 보는 경우에는 조세조약에 위배되지 않는 것으로 판단할 수도 있다. 동 제도들이 조세회피 거래를 합리적으로 재구성하는 등 국제거래에서 실질과세원칙을 강화하고, 과세 요건이나 절차 등을 구체화(tool-kit)함으로써 과세를 용이하게 하고, 납세자 입장에서 예측가능성을 높인다는 점에서는 긍정적인 제도로 평가할 수 있는 것이다.

27) DPT는 부과지(charging notice) 방식의 조세이지만, 일단 부과 후 12개월 간의 협의기간(review period) 내에 이전가격 조정에 합의하여 종결되는 경우가 대부분이다. DPT 과세대상이 되는 경우 '조세회피기업'이라는 이미지가 남을 것을 우려한 기업들이 가급적 국세청과 협의 과세로 마무리하려는 경향이 강하기 때문이다.

IV. 디지털경제의 국제적 장기대책 논의 동향

1. 영국 및 미국 제안서

영국과 미국은 현행제도 하에서 사용자 및 시장 관할권에서의 새로운 가치창출 인식이 어려우므로 이익배분 및 과세연계점 기준의 근본적인 변화를 통해 사용자 및 시장 관할권의 과세권 확장이 필요하다는 입장이다. 영국과 미국의 제안서는 가치창출 원칙에 따른 과세권 배분에 중점을 둔 것으로, 기본방향은 같지만 가치창출의 기반요소 등 주요 사항에서는 영국과 미국 제안 간 입장 차이가 존재한다. 영국의 ‘사용자참여 접근법’은 사용자 참여를 통해 창출된 가치에 대해 사용자 소재지국에서 과세권을 행사하자는 것이고, 미국의 ‘마케팅 무형자산 접근법’은 시장 관할권에서 창출된 마케팅 무형자산 가치에 대해 시장관할권에서 과세권을 행사하자는 것이다. 구체적인 내용은 <표 5>와 같다.

<표 5> 영국 및 미국 제안서 주요 내용

구분	이익배분(profit allocation) 및 과세연계점(nexus) 기준의 수정	
	영국 : 사용자참여 접근법	미국 : 마케팅 무형자산 접근법
주요 내용	가치창출 원칙에 따른 과세권 배분을 위해 이익배분 및 과세연계점 기준 수정 -(단계) 이익배분 기준 결정 이후 이에 따라 과세권이 배분되도록 과세연계점 기준을 수정	
세부 방식	크게는 공통적으로 ‘잔여이익 분할 접근법’(Residual Profit Split Method) 활용하여 이익배분 ② 총이익-통상적 이익=비통상적 이익 ③ 비통상적 이익의 일정부분(기 합의된 간단한 공식으로 계산)을 잔여이익으로 산정 ④ 합의된 배분기준(기 합의된 기준을 적용하여 간단히 계산)에 따라 국가간 배분	
기반 논리	고도의 디지털화 사업모델에서는 사용자의 참여·활동이 가치창출의 핵심요소이나 현행제도에서 인식 불가하여 과세 불가	시장관할권에서 마케팅 무형자산 창출 등 실질적 활동을 영위하나 현행제도에서 인식 불가 → 사업장 없이 혹은 제한적 위험판매자(Limited Risk Distributor)만 설치하여 관련 이익 제한적으로 배분
적용 범위	고도의 디지털화된 특정 사업유형 (소셜미디어 플랫폼, 검색엔진, 온라인 상거래 플랫폼)	디지털경제 영역 +마케팅 무형자산 관련 기타 사업영역

2. 독일 및 프랑스 제안서

독일과 프랑스는 저세율 또는 비과세 국가로의 소득 이전을 통한 세원잠식 문제에 대한 대응

을 통해 디지털경제의 조세문제를 해결하고자 하는 입장이다. 다국적 디지털기업의 저세율국으로의 소득이전을 통한 세원잠식 문제는 디지털경제에서 일반적인 이슈이고, BEPS 프로젝트 이행에도 불구하고 여전히 문제가 심화되고 있음에 따른 것이다. 이에 해외 관할권의 특수관계자에게 충분한 과세가 이루어지지 않는 경우 거래 상대방인 해당 관할권 거주자에 대한 과세를 통해 과세권을 회복(tax back system)한다는 것이 핵심체계이다.

독일과 프랑스의 제안은 특정 디지털경제의 사업모델 또는 기업에만 적용되는 것이 아니므로, 결과적으로 모든 다국적 기업에 최저한세를 부과하는 효과를 가져온다.

구체적인 내용은 <표 6>과 같다.

<표 6> 독일 및 프랑스 제안서 주요 내용

구분	글로벌 세원잠식 방지
주요 내용	저세율국으로의 소득이전을 통한 세원잠식 문제에 대한 대응을 위해 ‘과세권회복 방법(tax back system)’ 활용
세무 적용 방법	1. 소득의 익금산입 규칙(income inclusion rule) ≡ CFC 세제 : 해외에서 소득이 최저한세율 이상 과세되지 않는 경우 동소득의 지배기업 지분비율에 해당하는 금액을 익금에 산입하여 최저한세율로 과세 2. 세원잠식 지불에 대한 과세 규칙(tax on base eroding payment) ① 과소과세된 지불에 대한 공제부인(undertaxed payments rule) : 특수관계자에 대한 특정 항목의 지불이 최저한세율 조건을 충족하지 않는 경우 지불액을 공제 부인 ② 조약혜택의 조건적 적용(subject to tax rule) : 해외에서 충분히 과세되는 소득에만 조세조약의 혜택을 허용 ²⁸⁾
적용 범위	특정 디지털경제 영역 뿐만아니라 모든영역 · 기업에 적용

3. G24 제안서

인도, 콜롬비아 등 국제조세 관련 24개의 개도국 그룹인 G24도 이익배분 및 과세연계점 기준 수정에 관한 제안서를 제출하였다.

기존의 영국과 미국의 제안서가 이익배분에 우선적으로 초점을 맞추고 있다면, G24 제안서는 먼저 과세연계점을 인정하고 이에 귀속되는 이익을 배분하자는 입장이다.

매출, 유저 베이스, 디지털 콘텐츠 · 데이터, 해당 국가의 언어를 사용하는 웹사이트, 해당 국

28) OECD 모델조세조약 제7조, 제9조, 제10조, 제11~13조, 제21조 개정

가 통화로 결제하는 거래 유무, 해당 국가내 A/S 등을 고려하여 중요한 경제적 실재(significant economic presence)가 있는 경우 고정사업장 및 과세권을 인정하자는 것이 주요한 내용이다. 구체적인 내용은 <표 7>과 같다.

<표 7> G24 제안서 주요 내용

구분	중요한 경제적실재 접근법
과세 논리	사용자와의 지속적인 디지털 상호작용 등 중요한 경제적 실재가 있는 경우 고정사업장 및 과세권 인정
적용 범위	디지털사업+중요한 경제적 실재가 인정되는 기타 사업영역
이익 배분 방식	다국적기업의 글로벌 총이익을 합의된 기준에 따라 고정사업장에 배분 또는 디지털거래에 원천세 부과

4. 검토 및 평가

영국의 제안서는 실용적이며 적용범위의 명확성 측면에서 우수하나, 특정 디지털 사업영역에 한정하는 형태라는 점에서 조세중립성 위반의 가능성이 있다.

미국의 제안서는 이전가격(TP) 방법과 큰 차이가 없으며, 마케팅 무형자산의 개념이 불분명하다는 단점이 있다.

독일과 프랑스의 제안서는 이상적인 측면이 강해 추가적인 구체성이 요구된다.

G24 제안서는 먼저 과세연계점을 인정하고 이에 귀속되는 이익을 배분하자는 접근으로서 기존 제안들과 차이점이 있다.

V. 결론 및 전망

1. 장기대책 평가 및 협의 가능성

장기대책에 대한 각국의 제안을 검토해보면, 영국의 제안서는 적용범위를 디지털 사업영역에만 한정하여 과세연계점 및 이익분할법을 적용하는 방식이 조세중립성에 위배될 가능성이 있으며, 미국의 제안서는 마케팅 무형자산의 개념이 불분명한 측면이 있다는 것이 약점으로 지적된다.

독일과 프랑스의 제안서는 관계회사 판정과 관련하여 국가마다 기준과 선호가 달라 합의에

어려움이 예상되며, 주요 원칙에 대한 구체적인 내용이 없다는 점도 문제점으로 지적된다. 또한 디지털경제보다는 일반적인 BEPS 대책이라는 점에서 디지털경제에 대한 장기대책으로서 적합한지에 대한 의문도 제기된다.

G24의 제안서는 디지털경제 과세문제가 과세연계점 문제에서 비롯되었다는 점에서, 접근방식의 측면에서는 가장 합리적인 제안으로 평가된다.

결론적으로 다국적 IT기업의 조세회피는 고정사업장, 무형자산, 저세율국 소재 자회사 등 다양한 BEPS 이슈가 결합되어 있기 때문에 이들 기업에 대한 과세실효성을 높이기 위해서는 여러 접근방법을 병행하는 것이 필요하다. 현재까지 제안된 영·미 제안과 독·불 제안, G24제안은 상호보완적 성격을 가지고 있으므로 추후 계속적인 논의를 통해 협의안이 마련될 것으로 예상된다.

2. 단기대책 평가 및 도입 가능성

DPT는 OECD BEPS프로젝트가 논의 과정에 있는 동안 개별 국가들이 다국적기업의 조세회피에 대응하기 위해 취한 선제적이고 개별적 조치이다. 현재 DPT를 운영하고 있는 영국과 호주 등에서는 DPT가 법인세와 다른 별개의 세목으로서 조세조약 대상조세가 아니며, OECD 모델조약 주석서에서 인정하는 조세회피 방지를 위한 조치라고 주장하고 있으나, 실질적으로 세목의 성격이나 과세대상, 방법의 측면에서 검토하면 조세조약의 위반가능성을 충분히 가지고 있다. 또한 Target 기업의 존재를 부정하기 어려운 DPT의 특성상 국제적인 분쟁을 야기할 가능성이 높는데, 최근의 글로벌 합의는 특정 기업부문을 대상으로 하는 조치가 아니라 디지털경제 환경에서 발생가능한 광범위한 조세문제를 해결하는데 논의가 집중되고 있다는 점에서 영구적인 과세제도로 이어지기는 어렵다는 전망이다.

현재 OECD와 G20 국가를 중심으로 글로벌 합의를 통해 다국적 기업들의 각국 세원잠식 등에 적절히 대응하기 위한 프로젝트를 진행중이며, 2020년 후속보고서(Tax Challenges Arising from Digitalisation)로서 합의안이 제시될 예정이다. 따라서 DPT 등 국가별 단기대책들은 BEPS 프로젝트의 이행 지원 및 미결 쟁점을 완료하기 위한 2020년 후속보고서가 마련될 때까지 한시적인 제도로 운영될 가능성이 높다.²⁹⁾

29) 실제 영국은 DPT 외에도 '19.4월부터 ORIP를 시행하고 있으며, '20.4월부터 DST를 적용할 예정으로, 다국적 기업의 무형자산 활용 조세회피에 대한 과세 강화 조치를 이어나가고 있지만, DST의 경우 2025년까지 한시적으로 운영하면서 2025년 이전에 국제합의가 도출되는 경우 적용을 중단한다는 계획을 밝히고 있다.

3. 우리나라의 대응 및 향후 과제

우리나라의 경제 환경에 비추어 장기대책을 분석하면, 수출의존형경제(소비재 수출국)인 우리나라의 경우 미국이나 G24안과 같이 소비지국 과세권의 강화 범위를 넓히는 방식은 불리할 것으로 예상된다.³⁰⁾ 따라서 적용범위를 특정 디지털 사업유형으로 한정하고 이익분할법을 활용하여 이익을 배분하는 영국안과 같은 방식이 가장 유리할 것으로 판단된다.

단기대책의 도입가능성에 대해서는, i) 내국법인이 적용대상이 되는 경우³¹⁾ 법인세와 중복 과세가 될 수 있으며,³²⁾ ii) 간접세적 성격으로 인해 수익이 발생하지 않는 기업에도 세 부담이 발생하거나 소비자에게 세 부담의 전가 및 부가가치세와의 중복과세가 발생할 우려가 있으며, iii) 우리나라의 매출세 도입에 따라 다른 국가에서도 매출세 도입으로 대응하는 경우 외국진출 우리기업 및 관련 산업에 부정적 효과가 발생할 우려가 있다는 점에서 신중히 검토할 필요가 있다는 것이 우리 과세당국의 입장이다.³³⁾ 따라서 우리나라는 DPT나 DST와 같은 형태의 새로운 과세제도를 도입할 가능성은 없지만,³⁴⁾ 우회거래를 통한 조세회피를 방지하기 위한 일련의 강화조치들을 이어나가고 있으며,³⁵⁾ 2020년 후속보고서를 위한 협의과정을 거쳐 국제적 합의안을 수용할 예정이다.

-
- 30) 지난해 경제정의실천시민연합에서는 Pillar 1에 따른 적용 범위에 디지털 기업 외에 광범위한 소비자 대상 사업(휴대폰, 가전, 자동차 등 제조업 포함)을 영위하는 다국적기업이 포함되는 것에 대해, 우리 정부가 세원잠식과 조세회피의 우려가 없는 유형자산 기반 제조업을 제외할 것을 국제사회에 요구하여 세수침탈 방지와 국익보호에 나설 것을 촉구하기도 했다. 자세한 내용에 대해서는, 경제정의실천시민연합, “[논평] OECD 디지털세 (일명 “구글세”) 도입(안)에 대한 입장”, 2019.11.6. 참조.
- 31) WTO 비차별원칙에 따라 디지털서비스 공급에 대한 과세는 외국법인 뿐만 아니라 내국법인에도 모두 적용 된다.
- 32) 네이버나 카카오 같은 디지털 서비스에 기반한 대규모 기업집단을 다수 보유하고 있는 우리나라의 상황을 고려하면 디지털서비스세와 같이 매출액에 일정 비율의 추가적 세금을 부과하는 것은 해당 기업의 세 부담만 가중시킬 우려가 있다는 지적도 있다. 우진욱·이재호, “디지털 경제화에 따른 사업소득 과세권 배분원칙의 재정립에 관한 최근 국제적 논의와 우리나라의 정책 방향”, 『조세와 법』 제12권 제2호, 서울시립대학교 법학연구소, 2019.12., p.188.
- 33) 기획재정부 보도참고자료, “다국적 IT기업에 대한 법인세 과세(일명 : 구글세) 관련 설명자료”, 2018. 10.24.
- 34) DPT 도입가능성에 대한 검토 결과, 과세요건 법정주의 등 조세법률주의 원칙이 지배하는 한국 조세법 체계의 특성상 영미법계 특유의 협의과세 문화에 기반한 DPT의 도입은 어렵다는 판단이며(대륙법계인 프랑스의 경우 조세법률주의 위반으로 2016년 12월 위헌 판결을 받은 바 있음), DST와 같은 단기 대책의 도입 계획도 현재 없다는 것이 우리 과세당국의 입장이다. 기획재정부, 앞의 자료 참조.
- 35) '18년 세법개정 시 이전가격세제의 국제기준을 반영하여 국제거래의 실질적 내용 파악 및 거래 부인·재구성에 관한 적용 원칙 명확화 등으로 실질과세원칙을 강화하였으며(국조법 §5②·③ 신설), '19년 세법개정안에는 우회거래에 대한 입증책임 분배 합리화에 관한 규정이 신설되었다(국조법 §2조의2 ④·⑤ 신설).

향후 우리 과세당국이 집중해야 할 것은 디지털경제에 관한 과세 합의안에 따라 조정될 국내 외 과세권과 이에 직·간접적으로 영향을 받게 될 국내기업을 파악하여 그에 따른 영향을 분석하고, 자국기업 보호 및 국내 과세권확보를 위한 효과적인 대응방안을 마련하는 것이다. 그리고 앞서 살펴본 디지털경제 하의 국제조세 관련 논의들 외에 디지털 금융 자산의 공통보고제도(CRS)³⁶⁾ 관련 논의³⁷⁾나 공유경제 등에서의 과세 정보 확보 문제³⁸⁾, 디지털경제에서의 부가가치세 정책³⁹⁾ 등도 논의가 필요한 주요 과제라고 할 수 있다.

-
- 36) 공통보고제도(CRS : Common Reporting Standard) : 금융자산·계좌 자동교환을 위한 OECD의 글로벌 정보교환체제
- 37) 디지털금융자산(암호화폐, 가상통화, E-머니 등)의 경우 CRS 범위에 포함되지 않는 경우가 많아 조세 회피 수단으로 악용될 우려가 있으므로, 디지털 금융 자산을 CRS에 포함시키는 방법 및 적용범위 결정 등에 대한 문제가 논의되어야 한다.
- 38) 킥경제(gig economy), 공유경제(sharing economy) 등 온라인플랫폼 경제의 개인 참여자 정보 확보의 어려움으로 인한 과세행정 문제를 의미한다. 향후 과제는 자진신고 독려와 홍보 강화, 국가간 정보교환 제도 관련 신고, 고객확인 의무 및 조세당국의 권한 강화 등을 통한 해결방법을 논의하는 것이다.
- 39) 소비지국 과세원칙에 기반한 디지털경제 온라인서비스 등의 부가가치세 징수를 위한 국제기준을 정립하는 작업을 의미한다. 원거리 제조자징수 제도, 공급자 단순등록제도, 원천징수 제도, 역외공급자등록 등을 통한 해결방안이 논의과제이다.

참고문헌

- 경제정의실천시민연합. 2019. “[논평] OECD 디지털세 (일명 “구글세”) 도입(안)에 대한 입장”. 기획재정부. 2018. “다국적 IT기업에 대한 법인세 과세(일명 : 구글세) 관련 설명자료”. 보도참고자료.
- _____. 2019. “디지털세 국제 논의 최근 동향”. 보도참고자료.
- 박 훈. 2019. “디지털 경제하에서의 고정사업장 개념 변경과 해외이전소득에 대한 과세제도의 도입에 관한 소고”. 조세학술논집 제35권 제1호 : 45-71.
- 오준석. 2018. “다국적기업의 디지털거래 유형과 가상고정사업장에 대한 국제조세쟁점 연구”. 국제경영리뷰 제22권 제2호 : 185-207.
- 오태현. 2019. “프랑스 디지털세 도입의 의미와 전망”. KIEP 세계경제 포커스. 대외경제정책연구원.
- 우진욱 · 이재호. 2019. “디지털 경제화에 따른 사업소득 과세권 배분원칙의 재정립에 관한 최근 국제적 논의와 우리나라의 정책 방향”. 조세와 법 제12권 제2호 : 159-200
- 정유리. 2018. “다국적기업의 조세회피 문제에 대한 대응방안-정보교환을 통한 조세 투명성 제고 방안을 중심으로”. 조세법연구 제24권 제3호 : 65-114.
- 한국공인회계사회. 2019. 디지털 경제에 따른 조세현안과 과제.
- Antony Faisandier. 2017. *The MAAL and DPT : two roads diverged from the OECD—did they make any difference?*. Australian Tax Forum. Vol. 32 Issue 4.
- Antony Ting, Tommaso Faccio, Jeffery M. Kadet, 2016. *EFFECTS OF AUSTRALIA’S MAAL AND DPT ON INTERNET-BASED BUSINESSES*. Tax Notes Int’l. Volume 83. Number 2.
- HM Revenue & Customs. 2018. “Digital Services Tax Consultation”.
- _____. 2018. “Diverted Profit Tax Guidance.
- _____. 2019. “Introduction of the new Digital Services Tax”. Policy paper.
- _____. 2019. “Offshore Receipts in respect of Intangible Property (ORIP) —Comments by the Chartered Institute of Taxation on draft regulations and guidance”.
- _____. 2017. “Transfer Pricing and Diverted Profits Tax statistics, 2016/17”.
- _____. 2018. “Transfer Pricing and Diverted Profits Tax statistics, 2017/18”.
- OECD. 2014. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy(Action 1). OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.
- _____. 2015. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1-2015 Final Report.
- _____. 2019. Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.

- _____. 2019. Public consultation document—Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One.
- _____. 2018. Tax Challenges Arising from Digitalisation—Interim Report 2018—Inclusive Framework on BEPS.

<https://www.taxpolicycenter.org/>

<https://www.irs.gov/>

<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs>

<http://www.legislation.gov.uk/>

<https://www.ato.gov.au/>

<https://www.legislation.gov.au/>

Recent Discussions and Response Trends in the International Taxation Related to Digital Economy

Won Hur*

〈Abstract〉

Currently with the OECD and EU at the center, a number of discussions are underway to prevent multinational companies from engaging in tax revenue erosion, including a plan to introduce a new concept of permanent establishment suitable for the digital economy. In March 2018, the OECD and the EU released a provisional report on the taxation plan in the digital economy in the short-term and long-term way, which discussed corporate taxes based on a new concept of permanent establishment such as ‘significant digital presence’ as a long-term measure and discussed the introduction plan of ‘digital service tax’ as a short-term measure.

Short-term measures by each country include the UK’s DPT, ORIP and DST, and Australia’s MAAL and DPT. The business eroding tax revenue of UK in a roundabout way is taxable in the UK’s DPT. ORIP imposes income taxes on the income of intangible assets of low tax-rate countries’ offshore companies involved in sales of goods or services in the UK. DST is taxing digital services that generate revenue from user participation in the UK. Australia’s bypass profit tax was introduced sequentially after separating two taxable types by each taxonomy by benchmarking UK’s DPT.

Short-term national measures under the digital economy, such as DPT, can be seen as “TAARs” that target specific cases. There are also concerns about the possibility of conflict with tax treaties and of tax disputes with other countries as to new types of taxation under short-term measures. As a result of its implementation, DPT has become a measure to strengthen transfer price taxation among related businesses in a way that is advantageous to taxation authorities in terms of its purpose and effect.

Considering each country’s proposals for long-term measures, it is pointed out that the UK’s proposals are likely to violate tax neutrality by applying the taxation nexus and profit split method to the digital business area only, and that the US’ proposals have a disadvantage in unclear aspects of the concept of marketing intangible property. The German and French proposals are

* Associate Professor, Dept. of Taxation and Accounting, The Cyber University of Korea, Ph.D.,
wonh99@cuk.edu

expected to be difficult to reach an agreement due to different standards and preferences from country to country in relation to the judgment of related companies, and the lack of specifics on major principles in their proposals is also pointed out as a problem. Also questions are raised about whether the measure is appropriate as a long-term measure for the digital economy, given that it is a general BEPS measure. The proposals in G24 are considered the most reasonable proposal in terms of approaches.

What our taxation authorities should focus on in the future is to identify domestic and foreign taxation rights to be adjusted according to the taxation agreement on the digital economy and to analyze the impact on domestic companies that will be directly or indirectly affected, and to prepare effective countermeasures to protect local businesses and secure domestic taxation rights.

〈Key words〉 digital economy, BEPS, permanent establishment, DPT, ORIP, DST, 2 pillar approach