

세무와회계저널
제16권 제1호 2015년 2월 pp.99~127
한국세무학회

전자상거래 관련 법인세제의 국제적 동향과 문제점

정지선* · 구자은**

<요 약>

본 연구에서는 전자상거래를 실물재화 거래, 디지털재화 거래로 나누어 국가별 및 거래형태별로 법인세법상 논의가 필요한 부분을 검토해보고 현행 제도의 개선방안을 모색해보았다.

연구결과 전자상거래와 관련하여 고정사업장은 내국세법이나 조세조약의 개정을 통하여 고정사업장의 범위를 확대하는 방법, 현행 관리장소에 대한 해석을 달리하는 방법, 새로운 고정사업장을 정의하는 방법 등의 변화를 모색하고 있다. 한편, 고정사업장과 관련하여 주요국들은 급진적인 변화를 보이고 있지는 않다. 각 국가들은 전자상거래를 위한 고정사업장에 새롭게 규정을 도입하기 보다는 관리장소 등에 이를 포함하여 해석하는 방법으로 일부를 과세하고 있는 것으로 판단된다. 현재 OECD의 고정사업장에 대한 정의는 법적으로 명확성을 주지만, 컴퓨터 서버나 웹사이트에 익숙한 전자상거래에는 부적절하다. 따라서 이를 포함하기 위해 전자상거래의 독특한 성격을 다룰 수 있는 새로운 규정이 요구된다. 고정사업장 관련해서는 OECD의 움직임을 예의 주시하면서 디지털재화를 포함하는 전자상거래가 어떤 사업 활동 특성을 가지는지에 대한 세부적인 검토 작업에 착수할 필요가 있다.

디지털재화에 대한 소득분류와 관련하여, 우리나라의 경우 항목별로 그 특성을 정리하여 세부기준을 만들 필요가 있다고 판단된다. 특히 디지털재화가 사용료인지의 여부를 구별하기 위하여 사용료 소득으로 분류 가능한 내용을 추가하여 정리할 필요가 있다고 판단된다. 우리나라 세법은 전자적 장치를 통한 거래를 지칭하는 전자상거래와 정보 거래의 개념인 디지털 거래에 대한 구별조차 모호한 상태이므로 용어에 대한 정의가 필요하다. 그러나 디지털 상품은 사업모델이 새롭게 등장하는 등 변화가 많아서 관련법에 단일화된 디지털 상품의 정의를 추가하여 규정하는 방식으로 해결되지 않을 가능성이 높으며, 거래유형을 구별하여 다각적인 법규정의 제정이 필요하다.

〈주제어〉 전자상거래, 실물재화, 디지털재화, 고정사업장, 소득분류

* 서울시립대학교 세무전문대학원 부교수, stopline@uos.ac.kr, 02-6490-5042, 교신저자

** 수원대학교 경상대학 회계학과 조교수, jekoo@suwon.ac.kr, 031-229-8376, 주저자

논문접수일 2014년 11월 27일

1차수정일 2015년 2월 2일

게재확정일 2015년 2월 4일

I. 서 론

인터넷의 사용이 일반화되기 시작한지도 약 20여년이 지났고, 전체 상거래에서 전자상거래가 차지하는 비중도 지속적으로 증가하고 있다.

이러한 전자상거래에 대한 과세문제는 1990년대 후반부터 문제제기가 지속적으로 되고 있으며, 개선방안도 제시하고 있지만, 구체적인 과세방안이 정립이 되지 않아 혼란이 있다. 우리나라도 전체 상거래에서 전자상거래가 차지하는 비율이 지속적으로 증가하고 있는데 반하여, 그에 대한 과세가 충분하게 이루어지지 못하고 있다.

다양한 상품의 유형을 가지는 전자상거래는 거래상품의 유형별로 법인세법상 논점이 달라질 가능성이 있다. 따라서 전자상거래를 실물상품 거래, 디지털상품 거래 및 용역거래로 나누어 각 거래별로 법인세상 논의가 필요한 부분을 정리해본다. 다만, 국제 거래가 아닌 경우에는 세원과 약 및 과세상 불명확한 부분이 없으므로 국제 거래에 한정하여 논의한다.

첫째, 실물상품에 대한 전자상거래는 해외의 법인이 전자상거래를 통하여 한국내 소비자에게 실물상품을 판매하는 경우이다. 해외의 법인이 한국 내에 판매한 판매소득에 대해 한국에서 법인세를 과세할 수 있는지가 쟁점이며, 과세여부는 한국에 고정사업장이 있고 그 고정사업장에 귀속되는 소득이 있는지에 의해 결정된다. 이 범주의 전자상거래는 인터넷상에 홈페이지로 개설된 상점을 통해 실물상품을 거래하는 것으로 한국내에 사무실 등 물리적 시설이 있다면 당연히 고정사업장으로 판단되겠지만, 해외에서 관리되는 홈페이지만 있고 한국 내에 인적·물적 시설이 없는 경우 고정사업장이 있다고 볼 것인지의 여부가 문제가 될 수 있다.

둘째, 디지털상품에 대한 전자상거래는 해외의 법인이 전자상거래를 통하여 실물이 없는 음원이나 전자책 또는 소프트웨어 등의 상품을 한국 내에 판매하는 경우이다. 실물상품과 달리 전자상거래의 대상이 되는 상품이 전자적 형태이기 때문에 통관절차 등을 필요로 하지 않아서 세원파악이 어려운 특징을 가진다. 해외의 법인이 한국내의 소비자에게 디지털상품을 판매하는 경우 판매소득에 대해 한국에서 법인세를 과세할 수 있는지 여부는 먼저 해당 소득을 사업소득으로 볼 것인지, 사용료소득으로 볼 것인지에 대한 판단이 필요하고, 사업소득으로 보는 경우 한국 내에 고정사업장이 있고 그 고정사업장에 귀속되는 소득인지의 여부에 의해 결정된다. 사업소득은 고정사업장에 귀속되는 소득이 있는 경우에 원천지국에서 과세되는 반면에, 사용료소득은 OECD모델조약에서 거주지국 과세권을 우선적으로 인정하고 있지만, UN모델조약 및 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약은 원천지국(지급지국)의 과세권을 우선적으로 인정하여 원천지국에서 과세한다. 따라서 사용료소득으로 판단되면, 한국에서 법인세를 과세할 수 있으며, 사업소득으로 판단되면, 실물상품과 동일하게 고정사업장의 유무 및 귀속소득이 중요하다.

셋째, 용역거래에 대한 전자상거래는 화상 영어수업 등과 같이 해외에서 용역을 제공하고 한국 소비자가 이를 이용하는 경우이다. 용역거래에 대한 전자상거래에 대해 한국에서 법인세를

과세할 수 있는지 여부는 고정사업장의 여부 및 귀속소득이 된다. 다만, 고정사업장의 범위와 관련하여 물리적 시설 없이 제공되는 용역이 고정사업장에 포함될 수 있는지가 중요할 것이다.

유형별로 살펴 본 전자상거래와 관련된 법인세법상 문제는 결국 다양한 유형의 전자상거래를 법인세법상 어떤 소득으로 분류할 것인가, 사업소득으로 분류될 경우 물리적 시설이 없거나 인적요소가 결합되지 않은 용역이 기존의 고정사업장 개념을 그대로 적용하여 과세 가능할 것인가를 판단하는 것이다.

쟁점별로 국제적인 논의와 각 국가의 논의를 검토하고 우리나라 제도와 비교·분석하여 입법적인 시사점을 제시하고자 한다.

II. 우리나라의 전자상거래에 대한 규정

본 장에서는 전자상거래에 관한 우리나라의 세법규정에 대하여 살펴보고자 한다. 앞에서 언급한 바와 같이 고정사업장에 대한 개념과 디지털상품 및 용역거래에 대한 소득구분을 중심으로 살펴보고자 한다.

1. 법인세법

우리나라와 조세조약을 체결하고 있지 않는 경우에는 우리나라의 법인세법에 따라 사업소득이 과세되므로 우리나라의 법인세법상 고정사업장 개념이 중요하다. 법인세법상 고정사업장은 일반적인 국내사업장과 간주국내사업장으로 나눌 수 있다.¹⁾

법인세법 제94조 제1항에서는 일반적인 국내사업장을 규정하고 있다. 국내사업장은 ‘외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소’라고 규정하고 있다. 이 규정을 충족하기 위한 판단기준은 사업장소(장소적 개념), 사업장소의 고정성(기간적 개념), 사업의 전부 또는 일부의 수행(기능적 개념)이다.²⁾

사업장소는 물리적 장소 또는 공간을 의미한다고 하면서도 시설물을 필요로 하지 않는 경우에는 일정한 장소나 공간을 임의로 사용하면 사업장소가 존재하는 것으로 본다. 사업장소는 물리적 장소 또는 공간을 의미한다고 하면서도 인적 요소가 주가 되는 특정한 장소도 국내사업장이라고 판단하였다. 즉 물리적 시설이 없이 용역을 수행하는 일정한 경우도 국내사업장이 있다고 판단하고 있다.³⁾ 전자상거래와 관련해서는 전자상거래의 수단이 되는 웹사이트 등을 고정사

1) 법인세법 제94조.

2) 국세청, 국세법령정보시스템, <http://www.taxinfo.nts.go.kr/>.

3) 법인세법 기본통칙 94-0001 외국법인의 기술자가 국내에서 하천 또는 취수지점 측량 등을 하고 이에

업장으로 볼 것인지에 대한 판단으로 법에 명시적인 규정은 없으나 계약체결과 대금회수 및 상품의 전달 등 일체의 기능이 서버에 위치하여 이를 통하여 계속적으로 수행되는 경우 서버가 위치하는 장소는 고정사업장에 해당한다고 판단하였다.⁴⁾ 전자상거래의 쟁점과 법인세법상 규정을 연결하여 판단해보면, 웹사이트는 그 자체만으로는 고정사업장으로 판단되지 않고, 서버가 우리나라에 위치한 경우에만 고정사업장으로 판단하는 것으로 보인다. 한편, 용역의 제공에 대한 고정사업장 판단시 해당 용역이 물리적 시설을 통해 제공될 필요는 없지만, 용역의 제공이 특정 장소와 결합되어야 고정사업장이 될 수 있다고 보인다. 따라서 한국 내에는 서버가 존재하지 않는 웹사이트를 통해서 한국 내에 교육용역을 제공하는 경우에는 고정사업장으로 판단될 가능성이 낮다고 보인다.

사업장소의 고정성은 시간적 개념으로 우리나라에 사업장소가 일정기간 지속되어야 한다는 의미이다. 이 요건을 충족하기 위해서는 사업장소의 존재가 전제되어야 하고 해당 사업장소가 일정기간 지속되어야 한다. 전자상거래는 해당 유형에서 사업장소의 존재가 보다 쟁점이 될 수 있으며, 사업장소가 존재한다고 하였을 경우 해당 장소가 한국 내에서 위치를 바꾸는 경우에도 고정성이 있다고 볼 것인지가 검토되어야 한다. 이에 대하여 사업장소의 고정성은 사업장소가 한국 내에 계속 존재하기만 하면 되고, 하나의 사업장소로 지속되어야 한다는 의미는 아니다. 따라서 전자상거래와 관련하여 서버의 위치가 국내에서 변동되더라도 사업장소의 고정성이 있다고 볼 수 있다.

그 고정된 사업장을 통하여 사업이 수행되어야 한다는 것은 기능적 개념으로서 고정된 사업장소가 그 고정사업장이 되기 위해서는 기업가 또는 그 종업원, 기타 기업의 지시를 받는 자가 그 고정된 사업장소를 통하여 사업의 전부 또는 일부를 수행하여야 한다. 이 경우 사업활동은 반드시 사람을 통해서만 수행될 필요는 없으며, 자동설비 등에 의한 것도 사업활동에 해당되며, 사업활동은 중단됨이 없이 계속적으로 수행되어야 하는 것은 아니다. 전자상거래와 관련해서는 설비만 존재하고 인적요소가 전혀 없는 경우에도 그 고정사업장을 통하여 사업이 수행된다고 볼 것인지가 검토되어야 한다. 이에 대해 국세청은 사업수행이 반드시 인적요소를 통하여 이루어질 필요는 없고 설비를 통해서 재화나 용역을 제공한 경우에도 고정된 사업장소에서 사업을 수행한 것으로 본다. 따라서 전자상거래의 해당 서버시설이 국내에 위치하고 이에 대한 관리·운용은 해외에서 원격으로 이루어진다고 하여도 사업은 수행된다고 할 수 있다. 국제정보통신망을 소유하고 있는 홍콩법인이 국내은행에 사설통신망(일명 private server)을 제공하고 지급받는 대가는 사업소득이며, 국내에 고정장소와 종업원이 없는 경우 설치한 접속기능을 가진 통신장치는 고정사업장이 아니다.⁵⁾

대한 설계보고서를 작성하는 등의 역무를 수행하는 경우에는 국내사업장이 있는 것으로 본다.

4) 서면2팀-462, 2008.3.14.

5) 서면2팀-1394, 2005.8.30, 우리나라 세법에는 서버가 고정사업장에 해당하는 구체적인 조항은 없으나,

법인세법 제94조 제3항은 간주국내사업장 규정으로 일반적인 국내사업장을 가지고 있지 않더라도 국내에 외국법인 자신을 위하여 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하는 자 또는 이에 준하여 일정한 요건을 갖춘 자를 두고 사업을 영위하는 경우에는 그 자의 사업장 소재지를 외국법인의 국내사업장으로 본다. 간주국내사업장은 계약체결대리인, 재고보유대리인, 중개인 등, 보험대리인으로 분류된다. 해당 규정은 물리적 시설을 가지지 않는 인적요소가 중심이 되어 사업활동을 수행하는 경우에 이를 고정사업장으로 보는 규정이다. 전자상거래의 경우 물리적 설비 뿐 아니라 인적요소까지도 포함되지 않는 경우가 많기 때문에 이 부분이 쟁점이 되지는 않는다.

법인세법 제94조 제4항에서는 예비적·보조적 활동의 예외로서 외국법인이 자산의 단순한 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소, 외국법인이 판매를 목적으로 하지 아니하는 자산의 저장이나 보관만을 위하여 사용하는 일정한 장소, 외국법인이 광고, 선전, 정보의 수집 및 제공, 시장조사, 그 밖에 그 사업수행상 예비적이며 보조적인 성격을 가진 사업활동을 하기 위하여 사용하는 일정한 장소, 외국법인이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공하게 할 목적으로만 사용하는 일정한 장소는 고정사업장으로 보지 않는다. 법인세법은 조세조약과 비슷한 규정이지만, 일부 조세조약은 인도목적의 재고보유를 예비적·보조적 활동으로 보지 않는 경우도 있다. 전자상거래의 경우 서버 등을 사업장소로 판단한 경우라도 그 장소가 예비적·보조적 활동만을 위해 사용된다면 고정사업장으로 판단되지 않는다.

2. 조세조약

우리나라와 조세조약을 체결하고 있는 경우 체결된 조세조약상 고정사업장의 규정에 따라 사업소득의 과세여부가 달라진다. OECD모델조세조약 제5조 제1항은 고정사업장을 ‘기업의 사업이 전적으로 또는 부분적으로 영위되는 일정한 장소’로 정의하고 있다. 제2항에서는 고정사업장에 포함되는 유형과 포함되지 않는 유형을 제시하고 있으며, 포함되는 유형에 관리장소가 있다. 또한 12개월을 초과하여 존속하는 건축현장 등은 고정사업장에 포함하되, 저장이나 전시 또는 인도만을 목적으로 한 시설이나 정보수입을 위한 사업장소나 예비적(preparatory) 또는 보조적(auxiliary)인 성격의 기타 활동만을 수행할 목적의 일정한 사업장소는 고정사업장에 포함되지 않는다. 한편 계약체결대리인 등 몇 종류의 간주고정사업장은 고정사업장에 포함된다. 한·미 조세조약 제9조, 한·일 조세조약 제5조, 한·영 조세조약 제5조를 검토한 결과 우리나라가 다른 나라와 조세조약을 체결하면서 고정사업장에 전자상거래를 고려한 별도의 규정을 포함하지는 않은 것으로 보여진다.

해당 서버가 한국 내에 위치하여 사업장소는 있다고 본다. 다만, 서버가 아닌 통신장치의 설치만으로는 고정사업장으로 보지 않는다. 관련 유권해석으로 국제세원-278, 2013.8.7도 있다.

3. 디지털재화에 대한 소득구분

법인세법에서 사용료소득의 범위에 디지털재화를 따로 분류한 부분은 없지만, 디지털재화의 범주에 속하는 상품 중 일부에 대한 언급이 있다. 법인세법 기본통칙 93-132...8에 의하면 소프트웨어의 도입대가 중 소프트웨어 저작권자로부터 당해 소프트웨어의 저작권을 양수하고 지급하는 대가 및 소프트웨어의 복제권, 배포권, 개작권 등의 사용 또는 사용할 권리의 대가는 사용료로 분류하고, 이외의 방식으로 도입되는 것으로, 해당 소프트웨어의 비공개 원시코드(Source code)가 제공되는 경우나 원시코드가 제공되지 않는 경우에는 국내도입자의 개별적인 주문에 의해 제작·개작된 소프트웨어가 제공된 경우, 그리고 소프트웨어의 지급대가가 당해 소프트웨어의 사용형태 또는 재생산량의 규모 등 소프트웨어의 사용과 관련된 일정기준에 기초하여 결정되는 경우에는 사용료 소득으로 분류된다. 조세조약을 맺고 있지 않은 경우에는 법인세법 통칙의 내용에 따라 사용료소득에 해당하는지의 여부를 판단하는 것으로 보인다.⁶⁾

조세조약을 맺고 있는 경우에는 조약에 따라 사용료소득의 범위도 결정된다. 한국이 다른 나라와 맺은 조약에서는 사용료소득에 해당 자산의 양도는 포함하지 않는 특징이 있다. 한국이 다른 나라와 맺은 조세조약의 약 50%는 라디오, TV 등의 방송용 테이프 또는 필름의 사용대가를 사용료에 포함시켰고, 독일과 캐나다와의 조세조약에는 소프트웨어의 사용 또는 사용권의 과세기준으로 원시코드를 이전하는 경우, 사용자의 요구에 의해 개발·개작하는 경우, 대가가 생산성 및 사용을 참조하여 과도한 경우에 사용료소득에 포함하였다. 독일과 캐나다와의 조세조약에만 소프트웨어의 사용 또는 사용권의 과세기준을 두었다.⁷⁾

사용료소득이 아닌 것으로 판단되는 경우에는 사업소득이 될 수 있는데, 부가가치세(VAT)의 과세목적상으로는 디지털재화의 공급이 재화의 공급인지, 용역의 공급인지를 판단할 필요가 있고, 2010년 부가가치세 신고안내 매뉴얼을 살펴보면 앱다운로드를 용역의 공급으로 판단하고 있다.

III. OECD의 전자상거래에 대한 규정

1. 고정사업장

OECD는 2005년에 발간된 “E-Commerce : Transfer Pricing and Business Profits Taxation”에서 사업소득에 대한 당시 조세조약을 요약하고(세금부담, 고정사업장의 개념, 이익의 계산, 국가

6) 법규국조 2010-43, 2010.3.18.

7) 한국이 다른 나라와 맺은 조세조약의 내용 중 사용료소득을 살펴보고 범위에 해당 내용이 포함되는지를 살펴보았다.

간 이익의 배분), Ottawa의 과세 프레임조건을 비평한 후 새로운 규정을 제시하였다.⁸⁾ 본 보고서에 의하면 사업소득의 원천지국은 기업이 사업소득을 실현시키는 본질적 요소들이 위치한 곳이기 때문에 기업이 재화와 서비스를 공급하는 장소가 속하는 국가가 해당 기업에서 발생한 이익을 분배받을 수 있는 원천지로 판단된다고 하였다.

전자상거래의 고정사업장과 관련하여 OECD 가이드라인은 서버가 자가소유인지 또는 임차인지의 여부에 불구하고 서버가 있는 곳에 고정장소가 있다고 보고, 서버를 통해 행해지는 활동이 보조적·예비적인지, 인적인지를 개별적으로 판단하여 고정사업장 여부를 결정한다. 고객과의 교류, 시장조사, 안보나 효율성을 목적으로 하는 미러서버(mirror server)로의 정보전달, 기업을 위하여 시장데이터를 모집하는 것, 정보를 제공하는 것 등은 보조적인 활동으로 판단하여 고정사업장으로 보지 않는다.

OECD 보고서는 사업소득에 과세하는 현재의 조세조약에 대안을 조사하고, 특히 고정사업장을 생성시킬 수 있는 컴퓨터 서버와 관련한 몇 가지 안을 제시하였다.⁹⁾

첫 번째 안은 고정사업장의 정의에 인적요소를 배제하는 것이다. 인적요소의 개입이 적다는 것은 제한된 위험으로 제한적 기능을 수행하는 것을 암시하므로 제한된 이익만 고정사업장에 귀속한다. 실무적인 관점에서 특정한 경우를 제외하는 것은 확실성 및 신고의무와 행정비용의 관점에서 상당한 장점이 있다. 그러나 이를 지지하지 않는 다른 OECD회원국들은 예외규정이 인적인 요소로 수행되는 활동과 자동화된 장비로 수행되는 활동 간에 불공정을 초래할 수 있다고 생각한다. 또한 이러한 예외는 어떤 기업이 어떤 나라에 위치한 자산을 사용하는 경우는 제외될 수 있다는 단점이 있다. OECD는 이 안을 선택하지 않았고, 추가적인 고려도 할 필요가 없다는 결론을 내렸다.

두 번째 안은 서버 하나로 고정사업장의 존재를 판단하는 것이었다. 이에 대한 지지자들은 다수의 국가에 고정사업장을 등록하는 것을 피할 수 있다는 점을 가장 큰 장점으로 꼽았다. 그러나 서버 고정사업장에 귀속되는 이익을 최소화하거나 재정거래를 할 수 있는 가능성이 단점이 된다. 그러나 고정사업장의 기본원칙을 유지하기 위해서는 서버를 고정사업장으로 구성해야 한다.

세 번째 안은 소프트웨어를 예비적 또는 보조적 활동으로 보는 것이다.

두 번째 안과 세 번째 안에 대해 OECD의 결론은 채택되어 실행되지는 않았지만, 실무적인 문제점은 없는지 추가적인 연구를 계속하기로 하였다.

네 번째 안은 고정사업장의 규정에 기업이 고정사업장을 가지는 위치에 전자상거래를 통한 판매를 위한 기능들을 귀속규정으로 추가하는 것이다. OECD는 이 안을 채택하지는 않고 다른 대안으로 전자적인 가상 PE(virtual PE)를 만들었다. 이 가상 PE는 특정 국가에 위치한 서버에 웹사이트나 서버가 특정 국가에 위치하지 않는 웹사이트에 대한 계약, 물리적 실체가 없더라도

8) OECD, E-Commerce : Transfer Pricing and Business Profits Taxation, No.10, 2005.

9) OECD, E-Commerce : Transfer Pricing and Business Profits Taxation, No.10, 2005, pp.69-151.

경제적 실체만으로도 형성될 수 있다. OECD는 결론은 내지는 않았지만, 이 안에 지지하는 회원국은 없었다.

다른 대안을 조사하는 것 외에, OECD는 OECD BP보고서에서 전자상거래의 원천지를 추적하는 것에 대한 어려움을 언급했다. 특히, OECD는 저세율국가에 서버를 위치시키거나, 서버들 간에 상업적 거래의 기능을 분리 또는 ISP를 가지는 웹사이트를 가짐으로서 조세회피를 할 수 있는 기회가 있다는 것을 인지하게 되었다. OECD는 조세계획 때문에 서버나 웹사이트에 귀속되는 소득이나 세수가 없다는 것을 알게 되었다. 그리고 OECD는 서버가 인적요소와도 관련이 없고, 이익은 서버고정사업장에 귀속되지 않는다는 것을 확인했다.

최근 BEPS에 대한 논의에서 중심이 된 부분은 현재 고정사업장 규정이 물리적인 기반을 통하여 판단하거나 대리인을 중심으로 하는 인적 기반을 통하여 판단하도록 하고 있는데, 디지털 경제는 인터넷을 통하여 사업을 유지하면서 다른 나라에 고정사업장이나 대리인을 두지 않고도 사업관련 경제활동을 정상적으로 하는 것이 가능한 상황에서 기업이 디지털 수단을 통해 사업을 수행하는 경우에 어느 국가에 고정사업장이 있는 것으로 볼 것인가가 중요하게 되었다. 그러나 전자상거래에 디지털 재화와 같은 새로운 상품형태가 발생하면서 기존의 고정사업장만으로는 BEPS에 효과적으로 대처하기 어렵다고 판단하고 있으며, 새로운 사업모델을 포함하여 BEPS에 효과적으로 대처하기 위해서 고정사업장의 범위확대나 새로운 고정사업장의 정의를 고려하고 있다.¹⁰⁾

고정사업장에서 과세와 현재의 규정인 물리적 실체를 연계(Nexus) 할 수 있는가가 중요하다. 유동성의 증가로 인하여 사업하는 개인, IT설비, 고객들은 원천지국으로부터 움직이고 있다. 그러나 그러한 상황에도 높은 서비스 질을 유지하고자 하거나 고객과 직접적인 관계를 중시하는 기업들은 움직임 없이 핵심적인 설비나 자본 및 인력을 원천지국에 유지하고자 한다. 따라서 본 연구에서는 이 쟁점을 너무 과장할 필요는 없다고 본다.¹¹⁾ 그러나 현재의 규정이 디지털경제에 적합한지에 대해서는 의문이 있기 때문에 검토할 필요성은 있다고 제시하고 있다. 조세조약상 고정사업장의 정의와 귀속에 대한 문제는 논란이 되었다. 앞으로 고정사업장과 관련해서 고정적인 장소 외에 경제적 생활(economic life)을 폭넓게 포함하거나 종속대리인을 포함할 가능성이 있다.¹²⁾ 또한 조세조약을 인정하지 않는 국가에서는 내국세법과 연결될 수 있다. 고정사업장과

10) OECD, Public Discussion Draft BEPS Action 1 : Address the tax challenges of the Digital economy, 2014, pp.57-59.

11) OECD, Public Discussion Draft BEPS Action 1 : Address the tax challenges of the Digital economy, 2014, p.56.

12) 캐나다 국세청. 미국-캐나다 조세조약 5조의9. (a)(b). <http://www.fin.gc.ca/>.

미국-캐나다는 조세조약을 개정하여 2010년부터 일정한 기준을 두어서 기준에 해당하면 PE로 간주한다. 첫 번째 기준은 개인이나 회사의 직원이 서비스를 제공하는 기간이 12개월 중에 183일을 초과하고 그 기간의 매출이 해당사업 매출의 50%이상인 경우, 두 번째 기준은 만일 회사가 서비스를 제공하는 기간이 12개월 중에 183일이 넘는 경우이다.

관련된 대안으로 고려되는 것은 모델조세조약 5조의 문단 4에 규정하고 있는 예비적·보조적 활동의 예외를 삭제하는 것이 안이 될 수 있다. 이렇게 하면 정보수집 등 디지털 재화의 본질과 관련된 부분이 과세될 수 있는 가능성이 있다.

또는 디지털 실체를 고려하여 연계(nexus)규정을 두는 방안을 고려할 수 있다. 디지털 활동인지의 여부를 판단할 수 있는 기준은 서버, 웹사이트, 다른 IT Tool, 원천지국 관련 자료의 수집, 처리 등이 고려된다. 디지털 활동은 계약이 인터넷이나 전화 등을 통하여 원격으로 이루어지고, 지불도 원격으로 이루어지며, 웹사이트가 고객과 기업 간에 유일한 관련수단이 된다. 또한 이익의 대부분이 디지털 재화나 서비스에서 발생하며 공급자의 법적 또는 세무상의 지위가 고객의 선택에 영향을 주지 못하는 활동이다. 디지털 활동은 디지털 상품이나 서비스의 이용시 물리적 상품이 포함되어 있지 않고 물리적 실체를 요구하지 않는 활동이다. 이러한 디지털 활동에 대하여 다음과 같은 경우에 해당 기업이 상당한 디지털 실체가 있는 것으로 간주된다. 대부분의 계약이 고객들에 의하여 원격으로 사인되는 국가, 디지털 재화나 서비스가 소비되거나 사용되는 국가, 디지털 재화나 서비스의 계약상 의무를 가진 기업에게 실질적인 대가지급을 하는 소비자가 있는 국가, 핵심사업과 관련된 국가의 소비자를 목표로 하는 컨설팅기능이나 마케팅기능과 같은 주요기능을 제공하는 기업의 지점이 있는 국가이다. 이 외에도 제시된 대안에는 정기적이고 체계적인 모니터링을 통해 얻어지는 개인정보가 사용되는 국가도 포함되었다.

한편, 전혀 다른 대안으로 가상 PE(Virtual PE)가 있다. 사업을 위한 가상의 고정장소를 두는 것으로 이 경우 기업이 웹사이트나 서버를 두고 이를 통해 사업을 수행하면 고정사업장으로 보는 것이다. 가상의 대리인 PE는 사람 외에 기술적인 수단이 국외의 사업체를 대리하여 계약 등을 하는 경우에 이를 고정사업장으로 보는 것이다.

마지막으로 On-site 사업실체 PE는 기업의 경제적 실체를 보는 것으로 외국기업이 현장서비스를 제공하거나 고객이 위치한 장소에 가서 사업을 수행하면 그 곳을 고정사업장으로 보는 것이다.

2. 디지털재화에 대한 소득구분

최근 BEPS에 대한 논의에서 전자상거래에서 소득구분에 대한 쟁점은 디지털 경제에서 새로운 사업모델이 창출되고 있는데, 이들 새로운 사업모델에서 발생하는 이익의 성격을 어떻게 규정할 것인지에 대한 내용이었다.

IT기술의 발달로 물리적 실체 없이 원천지국에서 소득을 발생시키고, 데이터에 의한 새로운 사업모델이 증가한다. 또한 대용량 컴퓨터를 이용하면 전세계 어디서나 접근이 가능하다. 이러한 디지털경제의 특징을 Key word로 정리하면 연계(Nexus), 데이터(Data), 성격(Characterization)이다.¹³⁾ 이 중 고정사업장과 관련된 연계는 앞서 검토하였고 이 부분에서는 데이터(Data)와 성격

13) OECD, Public Discussion Draft BEPS Action 1 : Address the tax challenges of the Digital economy, 2014, p.56.

(Characterization)에 대하여만 다룬다.

첫째, 데이터(Data)는 디지털 상품으로부터 생성되는 가치를 창조하는 DATA를 과세와 어떻게 연결시킬 것인가의 문제이다. 데이터도 디지털재화에 속한다고 볼 수 있는가가 쟁점이다. 데이터의 가치와 관련 시스템에서 가치의 정도를 어느 정도로 할 것인가가 조세와 관련한 주요 문제이다. 예를 들어 B국가의 발전된 기술을 이용하여 A국가에서 Data를 수집한 후, B국가에서 자료처리를 거쳐서 A국가에 타겟이 되는 고객을 정하거나 광고에 이용하였다. A국에서 발생된 이익에 대하여 A국과 B국이 어떻게 과세권을 분배할 것인가가 문제가 된다. 다른 원천이나 다른 목적으로 수집된 Data가 가치를 가지게 되면서 Data의 원천을 추적할 필요성이 생기게 된 것이다.

둘째, 성격(Characterization)은 새로운 디지털 재화의 발달로 새로운 사업모델에서 만들어지는 대가지급이 어떤 성격인지 확실히 판단할 수 없는 문제가 있다. 예를 들어 Cloud 컴퓨팅 즉, 인터넷상의 서버를 통하여 데이터 저장, 네트워크, 콘텐츠 사용 등 IT관련 서비스를 한번에 사용할 수 있는 컴퓨팅 환경에 대한 대가를 지급한 경우 이를 로열티로 해야 하는지, 기술서비스료로 해야 하는지, 사업소득으로 해야 하는지에 대한 가이드라인이 없다. 좀 더 구체적으로 보면 서비스 기반시설은 서비스로 취급되고 클라우드 공급자의 서버에 임차여부에 따라 과세상 취급이 달라진다. 서비스로서 소프트웨어에 대한 대가지급이나 서비스 거래로서 플랫폼에 대한 대가지급, 3D프린트에 대한 사용에 대한 대가지급을 어떤 성격으로 볼 것인지도 문제이다.

OECD의 2001년 보고서에 따르면 디지털 재화는 그 내용에 따라 사용료로 판단되기도 하고 용역으로 판단되기도 한다. 사용료로 판단되는 경우는 디지털 재화가 노하우에 대한 대가이거나 저작권의 취득에 대한 대가인 경우이며, 그 외의 경우에는 용역으로 판단한다.¹⁴⁾

결과적으로 과거 디지털재화를 사용료로 구분할 것인가, 서비스로 구별할 것인가에 대한 논의와 더불어 최근에는 데이터(data)를 디지털재화에 포함할 것인지, 과거에 논의되었던 디지털 재화 외에 새롭게 등장하고 있는 재화를 디지털재화의 범주에 포함할 것인지가 추가적으로 논의되고 있다.

IV. 주요국의 전자상거래 관련 세제

1. 프랑스

가. 고정사업장

프랑스는 디지털 경제에서 직접세인 소득세와 법인세의 적정한 과세를 위해 고정사업장을 어

14) OECD, Tax Treaty Characterization Issues Arising From E-commerce, 2001.2, pp.4-16.

떻게 재 정의할 것인지에 대하여 활발하게 논의하고 있다.¹⁵⁾

프랑스의 국내세법에 따르면, 고정시설(permanent installation)은 조약이 없는 상황에서 프랑스에서 수행되는(conducted) 사업을 정하기 위한 기준 중에 하나이고, 조약이 있는 상황에서는 PE 규정과 유사하지만 몇 개의 예외 조항이 언급되어 있다. 고정시설은 이익창출활동이 수행되는 사업의 “독립적인(autonomous)” 장소이다. 따라서 사업의 고정된 장소와 관리의 독립성이라는 요건이 둘 다 충족되어야 프랑스에서 수행되는 사업이라는 요건을 충족시킬 수 있다. 프랑스에 본점이 있으면 프랑스 PE가 되고, OECD 규정과는 달리 특정 인적실체를 포함한다. 즉, PE에 인적요소가 없는 경우에는 PE로 보지 않는다는 의미이다.

고정사업장은 원칙적으로 계속적이고 독립적인 기준으로 설정된 영리 조직체이다. 여기에는 지점, 공장, 구매장, 창고 등 이익을 창출하는 어떤 장소라도 포함된다. 내국세법에 의한 고정사업장 개념은 조세조약에 따르면 일반적으로 고정사업장에서 제외하는 것까지 고정사업장에 포함하는 폭넓은 개념이다. 고정사업장에는 판매장이나 판매조직, 집중화된 구매장소, 공장, 조사 및 정보수집을 위한 장소도 포함하지만, General Partnership, civil company나 GIE의 자회사나 조합(membership)은 고정사업장으로 간주하지 않는다. 또한 조인트벤처가 프랑스에서 고정사업장이 된다면, 사업장은 조인트벤처 것이 아니라 조인트벤처의 조합원의 것으로서 조인트벤처는 그 자체로서는 법적지위를 가지지 않는다.

조세조약에 따르면 외국회사는 프랑스에 고정사업장을 가지는 경우에만 법인세를 부담한다. 가장 최근의 프랑스 조세조약에서 고정사업장의 정의는 OECD모델조약을 따르고 개발도상국과의 특정 조세조약에서는 부분적으로 UN조약을 따른다. 프랑스와 맺은 조세조약은 일반적으로 고정사업장을 구성하지 않는 ① 제품이나 상품의 배달, 전시, 저장을 목적으로 하는 시설의 이용, ② 배달, 전시, 저장을 목적으로 상품이나 제품의 재고를 유지, ③ 정보수집이나 상품 또는 제품의 구입을 위한 고정장소의 유지, ④ 광고, 정보공급, 과학적인 조사, 예비적이거나 보조적 성격을 가진 유사활동을 위한 고정장소의 유지와 같은 활동도 포함한다.

독립적 대리인 외의 대리인으로 비거주자인 회사의 계산으로 통상적인 계약을 체결하는 대리인은 프랑스에서 고정사업장으로 간주된다. 다만, 대리인의 권한이 상품이나 제품의 구입에 한정되는 경우에는 고정사업장에서 제외된다. 판례에서 외국본사가 법적으로 통제할 수 있는 권리를 가지지 못한 프랑스 중개인은 프랑스에서 외국본사의 종속대리인으로 간주될 수 없다고 명시하였다. 또한 일반적인 연락사무소는 해당 연락사무소가 사업활동을 하지 않는다면 법인세가 면제된다.

현재 프랑스의 조세조약은 대부분 서버에 대한 고정사업장 규정은 OECD를 따르고, 보조적인 활동을 하는 서버는 인적인 요소가 포함되지 않으면 고정사업장을 구성하지 않는다. 한 기업의 핵심기능을 수행하는 완전한 서버는 고정사업장이라고 할 수 있다.

15) Dr Noah Gaoua, Taxation of the Digital Economy : French Reflections, European Taxation. 2014.12, IBFD.

고정사업장의 경우에 어디를 소비지국으로 볼 것인가가 논의의 대상인데, 최근 물리적, 인적 개념을 떠난 고정사업장의 개념을 도입할지가 논의되고 있다. 2013년에 가상 PE(virtual PE)접근법을 제안하는 보고서를 발간하였다. 이에 따르면 소비자에 의해 업로드되는 데이터가 그 자체로 고정사업장이 될 수 있다. 프랑스의 압력 하에 EU도 전자상거래를 다룰 새로운 작업그룹을 조직했다.¹⁶⁾

2001년에 프랑스는 인적활동의 결합없이 서버만으로는 고정사업장을 구성할 수 없다는 입장이었다. 그러나 프랑스에서의 사업거래에는 사업거래의 완전하고 자동화된 사이클이 포함된다 고 하여 인적요소가 없이도 고정사업장이 될 수 있는 길을 열어두었다.

한편 프랑스와 OECD의 입장에 차이는 OECD가 서버의 기능이 순수하게 예비적이거나 보조적인 것이 아니라면 서버만으로 고정사업장에 포함되는데 비하여 프랑스는 서버가 사업거래의 모든 측면에서 좀 더 주요한 면을 수행해야 한다는 좀 더 제한적 test를 계획하고 있다.¹⁷⁾

나. 디지털재화의 분류 및 소득구분

데이터 처리 및 정보공급 등과 같은 무형용역은 다음의 경우에 프랑스에서 과세된다.

첫째, 용역의 공급자와 공급받는 자가 모두 프랑스에 있는 경우

둘째, 공급자가 프랑스에서 있고, 공급받는 자가 다른 EU회원국의 비거주자 개인인 경우

셋째, 공급자가 프랑스 외부에 있고(EU인지는 불문), 공급받는 자가 프랑스의 납세의무자인 경우

넷째, 공급자가 프랑스 외부에 있고, 공급받는 자가 프랑스 외부의 비거주자로 프랑스에 용역을 이용하는 경우

무형의 용역은 상표권, 라이선스, 특허권 및 이와 유사한 권리의 이전 및 할당, 수송을 제외한 유형동산의 임대, 광고용역, 컨설턴트, 엔지니어, 컨설팅 사무소, 변호사, 회계사 등의 용역, 데이터처리 및 정보공급은행, 재무 및 보험 용역, 인력공급, 무형용역의 공급과 관련하여 다른 사람의 명의로 이해로 대리하는 용역, 사업상 또는 산업상의 재산권을 배타적으로 사용할 수 있는 권리, 원거리통신용역으로 구성된다.¹⁸⁾

16) Joe Kirwin, EU Targets Digital Companies' Tax Evasion, Seeks Modern Framework to Protect Base, 2013.10.23, Bloomberg BNA E-Commerce Tax Report.

17) J. Cockfield, The Rise of the OECD as Informal ; World Tax Organization ; Through National Responses to E-commerce Tax Challenges, 2014.1.14.

18) CGI article 259 B.

2. 영 국

가. 고정사업장

영국의 내국세법상 고정사업장에 대한 정의는 FA03/S148에 정의되어 있으며, 이는 OECD모델조약과 유사하다.¹⁹⁾ 사업체가 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 사업의 고정된 장소와 대리인을 포함한다. 대리인은 계약체결대리인 등으로 한정되어 있지는 않다. 고정사업장의 예에는 관리장소(a place of management)를 포함하고, 예비적·보조적 활동에 대한 예외도 규정하고 있다.²⁰⁾

조약에서는 체결국에 따라 다른 접근방법을 취하기 때문에 조약마다 다른 정의를 둔다. 예를 들면 몇 개의 개발도상국과의 조약에서는 6개월 넘게 지속되는 건설장소가 고정사업장에 포함된다. 영국은 서버 그 자체로 고정사업장을 구성한다고 하는 OECD와는 다른 입장을 취하여 서버만으로 또는 서버와 웹사이트의 결합만으로 고정사업장을 구성하지는 않는다.²¹⁾ 이 입장은 서버가 소유된 것인지 임차된 것인지를 구분하지 않는다. 영국은 OECD의 입장에 대하여 우려를 표시하며 5조 부속서에 이러한 견해를 남겨두었다.

나. 디지털재화의 분류 및 소득구분

영역의 경우 과세장소는 영역이 이용된 장소이다. 전자적으로 공급되는 영역(예를 들어 웹사이트의 공급, 웹호스팅, 소프트웨어의 공급, 웹데이터 영역, 특정 방송영역, 원거리 교육영역 등)에도 이 규정을 적용하여 영역이 이용된 곳에서 과세한다.

한편, EU회원국 외의 국가의 비거주 사업자에 의해 공급되는 데이터처리 등의 영역은 소비지국에서 과세한다. 이러한 영역에는 저작권, 특허권, 라이선스, 상표권 및 이와 유사한 권리의 이전 또는 지정, 사업활동 또는 위에서 언급한 권리 등의 구입 또는 배타적으로 이용할 수 있는 권리(일부 또는 전체)의 인수, 광고영역, 컨설턴트, 엔지니어, 컨설팅 사무소, 변호사, 회계사 및 데이터처리, 정보공급, 토지관련 영역, 은행, 재무 및 보험 영역, 접근 규정과 천연가스와 전기의 분배시스템의 수송 규정과 직접적으로 연결된 영역규정, 인력공급, 수송수단 외에 재화의 대여, 라디오와 텔레비전 방송영역, 원거리통신영역이 있다.

2000년에 영국국세청은 로알티에 대한 OECD의 정의를 사용할 예정이라는 국세청 technical note를 발간하였다. 이 note는 국경을 넘는 전자상거래에 대하여 지적재산과 다른 항목이 포함된 총괄지급에 대하여 새로운 규정을 만드는 규정에 대하여 논의하였다.

마지막으로 국세청은 전자상거래 논의를 위한 포럼(ECCF)를 통하여 실무계와 과세관청을 포

19) 영국국세청. <http://www.hmrc.gov.uk/>.

20) FA03/2148.

21) 영국국세청. 해석 INTM266199.

함한 논의를 진행하고 있다. ECCF는 과세행정과 신고, 국경을 넘는 사업소득의 성격, 부가가치세(VAT)에 대한 전자상거래 이슈별로 하위그룹으로 나누어져있다.²²⁾

3. 미 국

가. 고정사업장

미국의 내국세법은 외국기업에 대한 과세근거로서 고정사업장의 개념을 사용하지 않는다. 대신에 미국은 외국기업이 ‘미국의 사업이나 거래와 관련이 되는지, 미국원천 소득의 특정한 종류에서 발생하는지’에 따라 소득에 대한 세금을 부과한다.

이에 반하여 미국의 조세조약은 미국모델조약과 OECD모델 하에 과세근거에 따라 고정사업장을 적용한다. US모델조약 제5조 “고정사업장”용어는 OECD모델조약의 제5조 고정사업장의 정의와 주요부분이 일치한다. 다만, 다음과 같은 몇 가지의 차이가 존재한다.

첫째, US모델조약 제5(3)조는 12개월 넘게 지속되는 탐사활동은 고정사업장으로서 천연자원의 탐사로 사용되는 배나 굴착을 위한 드릴, 설치를 포함한다. OECD모델조약 5(3)에는 이러한 규정이 없다.

둘째, US모델조약 제5(5)조는 기업에 속하여 계약을 하는 대리인을 고정사업장으로 간주한다. OECD모델조약의 제5(5)조는 기업의 이름으로 계약을 한다고 언급하고 있다. US모델조약 부속서에 따르면 US모델은 실질적인 차이를 명확하게 할 의도라고 언급하고 있다.

셋째, US모델조약 제5(7)조는 통제했거나 통제하는 회사가 고정사업장인지를 결정할 때 다른 계약국가의 현재 상태를 고려할 수 없다.

미국세법 하에서는 외국 사람에 대하여 과세하기 위해서는 외국 사람이 미국에서 거래나 사업(U.S. trade or business)을 해야 한다. 재무부 보고서는 서버의 실체 그 자체만으로 미국거래나 사업을 판단할 수 있는 상당히 의미 있는 요소라고 할 수 없다고 하였다. 그러나 이는 상당히 의미 있는 요소가 된다.

Commissioner v. Negras Broadcasting Co.의 판례²³⁾에 따르면 납세자는 멕시코에 시설을 갖춘 라디오 방송국을 운영하였다. 미국에서 광고수익의 95%를 얻었고 청취자의 90%가 미국에 있었다. 미국의 광고대리인은 미국광고계약을 통제할 수 있는 독립적인 계약자였다. 모든 서버는 멕시코에 있다. 법원은 납세자가 미국거래나 사업을 가지지 않는다고 판단하였다. 왜냐하면 비록 광고가 미국청취자들을 위한 것이라고 해도 미국 밖에 모든 서버가 있고 방송시설도 전부 미국 밖에 있었기 때문이었다. 이 판례는 미국 밖에 위치한 서버에 Web 광고가 미국거래나 사업을

22) Arthur J. Cockfield, The Rise of the OECD as Informal ; World Tax Organization ; Through National Responses to E-commerce Tax Challenges, Yale Journal of Law and Technology. 2014.1.14.

23) 43 B.T.A. 297 (1941), aff'd, 127 F.2d 260 (5th Cir. 1942).

하는 것이 아니라는 결론을 낼 때 인용되는 것이다. 또한 외국회사가 미국 내에 실체가 없고 미국 소비자에게 미국 밖에 위치한 서버를 통해 전자적인 판매를 하는 경우, 미국거래나 사업을 하는 것이 아니라고 할 수 있다. 명확하지 않은 것은 미국 내에 장비들을 모두 가지고 있고 용역은 미국 밖에서 모두 수행하는 경우에 미국거래나 사업을 하는 것이라고 할 수 있을 지이다. 판례는 부동산의 소유권 등이 미국거래나 사업을 한다고 결정하기 위한 기준을 높이는 것은 아니라고 하였다. 이를 서버에 적용한다면 서버의 실체가 미국거래나 사업을 결정하는 것은 아니다.

미국 재무부 보고서²⁴⁾가 OECD의 입장을 따르려고 하고 있기는 하지만, 미국 거래나 사업에 요구되는 활동의 수준은 일반적으로 고정사업장에 요구되는 수준보다는 낮기 때문에 만약 미국이 서버가 미국 거래나 사업을 형성하는 것이 아니라는 입장을 취한다면 그것은 OECD와 반대 입장이 될 수 있다. 미국은 서버가 미국거래나 사업이 되는지에 대한 공식적인 견해를 밝힌 바는 없다. 미국 정부는 재무부 보고서에 대하여 서버가 미국 거래나 사업을 형성하게 된다면, 외국인들은 서버를 외국에 두게 될 것이라고 경고했다.

만약 서버가 미국 거래나 사업을 형성하게 된다면, 미국에서 외국인의 사업소득에 대하여 과세하기 위한 전제조건은 서버를 통해서 만들어진 전자상거래소득이 미국 거래나 사업과 유효하게 연결되어야 한다. 유효하게 연결되기 위해서는 저작물(title)이 미국에서 인도되어야 하고, 미국 밖에서 저작물이 인도되었다면, 미국사무실과 효과적으로 연결되어야 한다. 효과적으로 연결되기 위해서는 미국서버가 주문 권유에 참여하고, 판매계약을 협상하거나 판매하기 위해서 필요한 상당한 용역을 수행해야 한다. 그러나 미국에 위치한 외국인서버에 의해서 진행된 주문이 유효하게 연결된 소득이라고 할 만큼 주요한 참여를 했는지를 결정하기 위한 지침은 없다.

미국조세조약을 적용하면, 외국인은 미국에 고정사업장에 귀속되는 소득이 있는 경우에만 과세된다. 미국은 미국에 위치한 서버가 미국고정사업장을 구성하는지에 대한 지침은 없었다. 더불어 미국 과세당국은 이익이 어떻게 서버고정사업장에 귀속되는지에 대한 지침도 없다. 미국이 맺은 몇 개의 조세조약에는 고정사업장은 납세자의 사업이 장비를 통해서 수행되는 장소에 존재한다고 규정하고 있다. 이스라엘과 발바도스와의 조세조약에서는 특정기간동안 장비나 기계를 유지하면 고정사업장이 된다. 모로코와의 조세조약은 6개월이상 임차를 한 특정 장비가 있는 경우로 고정사업장을 제한한다. 호주와의 조세조약은 12개월이상 임차한 장비가 있는 경우로 고정사업장을 제한한다. 이스라엘 조약을 제외하면 조세조약 관련 기술적 설명에도 추가적인 정보가 거의 없는데, 이스라엘 조약은 주요한 장비나 기계의 종류를 굴착기와 같은 종류를 제시하였다. 이러한 조약들은 전자상거래에 대한 논의가 시작되기 전에 체결된 것으로 컴퓨터서버를 고정사업장이 되는 장비나 기계에 포함할 것인지 고려한 것은 아니다. 서버를 이러한 규정에 넣으려고 했던 의도가 부족했음에도 불구하고 리스로 사용되는 장비를 제한하는 모로코의 규정을

24) President William J. Clinton & Vice President Albert Gore, Jr., A Framework for Global Electronic Commerce, 1997.7.1, U.S. Department of the Treasury.

제외하고, 호주, 발바도스, 이스라엘의 거주자에 의한 미국서버는 조약의 범위안에 들어가고 서버가 고정사업장이 된다.

미국이 공식적인 입장을 취한 것은 아니지만 OECD의 입장을 따를 것으로 보이며, OECD는 서버를 고정사업장으로 보고 있다. 결과적으로 미국은 조세조약 하에는 서버가 고정사업장이 되며, 호주, 발바도스, 이스라엘과는 장비와 관련한 특정조항을 가진 조세조약 하에서 더욱 그러하다.

법인의 거주성은 일반적으로 설립장소 기준이나 관리나 통제 장소 기준에 의해 결정된다. 설립장소 기준은 납세자에 의한 조작이 가능하다. 왜냐하면 전자상거래는 조세피난처라도 많은 비용없이 어느 장소에나 실행될 수 있고 이중으로 설치될 수도 있기 때문이다. 관리나 통제 장소 기준”은 이사회가 열리는 국가를 거주지로 한다. 이 기준은 전화회의, 화상회의, 상호 e-mail 교환 등 커뮤니케이션 기술수단의 발달에 따라 직접 만나서 면대면으로 회의를 하지 않기 때문에 이를 결정하는 것이 어렵다.

전자상거래에 대한 거주자 과세의 어려움과 거주지 결정에 따른 불확실성에도 불구하고, 전자상거래 과세문제를 해결하기 위해서는 거주자과세가 우세를 가지고 있었다. 예를 들어 미국 재무부 보고서는 원천주의 과세에서 거주지국 과세로의 이행이 필수적이고 필요한 것이라고 하였다.

나. 디지털재화의 분류 및 소득구분

소득구분 이슈에서 소프트웨어 거래의 성격을 구분하는 것이 디지털거래의 구분과 관련이 있다. 미국은 소프트웨어의 성격에 대한 규정을 도입하였다.²⁵⁾

OECD TAG의 주요관점은 미국의 접근방법과 일치한다. 미국의 소프트웨어 규정은 소프트웨어에는 저작권, 프로그램의 복사, 비밀공식, 노하우, 서비스가 포함된다. 소프트웨어 거래는 다음의 기준으로 분류된다.

- 첫째, 컴퓨터프로그램에서 저작권의 이전
- 둘째, 컴퓨터프로그램에서 복사본의 이전
- 셋째, 컴퓨터프로그램의 수정이나 개선을 위한 용역 공급
- 넷째, 컴퓨터 프로그램 기술과 관련된 노하우의 이전

컴퓨터프로그램에서 복사본의 이전은 상품의 판매이고, 저작권의 이전은 양도인지 라이선스를 주는 것인지 구별해야 한다. 저작권에 의해 보호받지 못하는 정보의 이전은 노하우나 용역의 이전으로 소득구분 할 수 있다.

미국소프트웨어 규정은 소프트웨어 회사가 소비자와 소프트웨어 프로그램의 수정이나 발전을 위한 계약을 체결하는 경우 용역의 공급으로 분류한다. 반면에 소프트웨어 회사가 프로그램

25) Treasury Regulations, s 1.861-18.

기술에 대한 정보를 전달하기 위해 고객이 위치한 장소에 엔지니어를 보내는 경우 노하의 이전이다. 이 경우 로알티소득으로 분류하고 원천세를 징수한다.²⁶⁾

1996년 전자상거래에 있어서 국제적인 과세에 대한 재무부 검토 보고서 이후에, 미국정부는 많은 국가들과 전자상거래 약정을 맺었다(호주, 칠레, 콜롬비아, 네덜란드, 아일랜드, 일본, 요르단, 영국). 전자상거래에 대한 과세는 명확하고, 지속적이고, 중립적이며, 무차별하게 해야 한다.

인도와의 약정에서는 인도에 있는 미국서버는 고정사업장을 구성한다고 하였고, 이 해석에 따르면 OECD의 새로운 서버/PE규정을 지속하는 것으로 보인다.

마지막으로 미국은 소프트웨어와 무형자산의 과세상 처리를 국경을 넘는 전자상거래의 적절한 과세상의 처리에 대한 결정과 일치하도록 개정하고자 하고 있다.²⁷⁾

4. 일 본

가. 고정사업장

일본의 세법은 고정사업장의 세 가지 종류를 규정하고 있다.²⁸⁾ 사업 PE, 건설 프로젝트 PE, 대리인 PE가 그것이다. PE의 세 종류 중 하나 이상을 만족하는 경우라도 외국기업이 PE를 가지는 것에 대하여 몇 가지 예외를 규정하고 있다.

첫째, 사업PE는 비거주 개인의 고정 PE나 외국회사의 지점, 공장, 사업을 수행하는 고정장소이다. 그런 고정장소는 사무실, 지점, 창고, 광산, 채석장, 천연자원의 추출장을 포함한다. 과세당국의 예규에 따르면 사업활동을 위해 사용한 호텔방도 사업의 고정된 장소에 포함하고 있다. 일본의 세법 하에 고정장소 PE는 일반적으로 일본 내에 물리적인 위치해야 하고, 그 장소가 고정되어야 하며 비거주자나 외국 기업의 사업이 수행되어야 한다는 특징이 있다.

둘째, 건설 PE는 일본의 세법 하에서 비거주 개인이나 외국법인은 만약 해당 사업장, 설치장, 조립 프로젝트, 프로젝트에 대한 감독 등이 1년을 넘는 기간 동안 운영되면 PE로 간주된다.

셋째, 대리인 PE는 일본의 세법에서 독립대리인은 계약 대리인, 주문충족대리인, 협상 대리인이 포함된다. 계약 대리인은 외국법인이나 비거주 개인의 계산으로 상시 권한을 행사하는 대리인이다. 외국주체를 위하여 재화나 상품의 구입을 대리하는 경우에는 PE를 구성하지 않는다. 주문충족대리인은 외국법인 또는 비거주자인 소비자의 일반적인 요구를 충족하기 위하여 충분한 재화를 일본에 유지하기 위한 현지 대리인이다. 협상대리인은 외국법인이나 비거주자의 사업과

26) JINYAN LI, E-COMMERCE TAX POLICY IN AUSTRALIA, CANADA AND THE UNITED STATES, UNSW Law Journal. 2012.7.

27) Arthur J. Cockfield, The Rise of the OECD as Informal ; World Tax Organization ; Through National Responses to E-commerce Tax Challenges, January 23, 2014.

28) 일본국세청. <http://www.nts.go.jp/>.

관련된 계약을 도출하기 위한 중요한 행위인 비빈 주문, 협상 등을 외국법인이나 비거주자의 계산으로 하는 대리인이다.

일본은 40개 이상의 국가와 조세조약을 체결하고 있다. 1997 OECD 모델조약, 1963 OECD 조약(안) 더불어 현재 미국과의 조약은 US모델조세조약과 최근의 OECD(안)이 혼합된 형태이다. 다양한 조세조약은 사업 PE, 건설 PE, 종속대리인 PE의 세 가지로 고정사업장으로 분류할 수 있다. 이러한 세 가지 종류는 일본의 내국세법과 거의 유사하다. 그러나 이러한 분류를 어떻게 해석하느냐는 점에서는 현저한 차이가 있으며, 국내세법은 PE의 정의에 있어서 보다 폭넓게 보기도 한다. 예비적이고 보조적인 활동들을 다루는 사업 PE의 고정장소에 대하여 질적인 활동 등의 예외는 국내 세법의 예외보다는 보다 넓다. 많은 경우에 조세조약은 건설사업장 형태의 PE에 대해서는 요구하는 기간이 상당히 제한적이다.

사업 PE는 일본에서 맺은 대부분의 조세조약에서 일본법인세법에서 언급된 PE의 예외를 포함하며 OECD 모델조약에 근거하고 있다. 대부분의 조세조약은 재화의 구입과 저장에 대하여 예외를 제공하고 있다. 몇 가지 경우에 조세조약에 근거한 예외가 내국세법에 의한 예외보다 넓다.

건설 PE는 개발도상국과 체결한 일본의 조세조약에서 12개월 이상 지속된 건설사업장이나 설치 사업장만 PE를 구성한다. 26개의 조세조약이 이 기간을 따르고 선진국이나 개발도상국과 체결한 조세조약 중 16개의 조세조약은 그 기간 보다 짧은 6개월의 기간을 두고 있다.

넷째, 대리인 PE 중 계약 대리인은 일본 조세조약에 모두 포함되어 있다. 계약대리인이 행하는 종속대리인의 행위가 고정사업장이 된다. 그러나 주문충족 대리인의 개념은 일본의 조세조약에서는 발견되지 않는 개념이다. 모든 일본 조세조약에서 발견되는 의미있는 예외는 독립대리인 예외이다. 이 예외 하에서, 외국주체로부터 독립된 대리인은 해당 대리인이 외국주체를 대신하여 계약을 체결하였다고 하더라도 일본에서 고정사업장을 구성하지는 않는다.

나. 디지털재화의 분류 및 소득구분

전기통신시설이용권의 범위를 설명하는 법인세법 기본통달 7-1-9에 따르면 전화가입권 및 이에 준하는 권리인 ‘전신서비스, 전용서비스, 데이터통신서비스, 디지털 데이터 전송 서비스, 무선호출서비스 등²⁹⁾, 등이 포함되고 이들은 감가상각자산에 포함된다.

29) 법인세법 기본통달 7-1-9.

V. 전자상거래 관련 법인세 과세의 국제비교 및 개선방안

1. 전자상거래 관련 조세제도의 국제비교

〈표 1〉 전자상거래 관련 조세제도의 국제비교

	고정사업장	디지털재화의 분류
OECD	• 서버만으로 가능하고, 인적요소가 없어도 고정사업장이 됨 • 새로운 개념 탐색	• 노하우나 저작권이면 사용료. 그 외는 사업소득 중 용역소득
한국	• 명시적 규정은 없으나, 예규 등을 보면 서버만으로 고정사업장이 가능하며 연계를 고려	• 노하우나 저작권 등에 해당하면 사용료. 그 외는 사업소득 중 용역의 공급
프랑스	• 서버만으로 가능하지만, 인적요소가 포함되어야 함 • 최근 Virtual PE 대안 고려	• 사업소득 중 무형용역의 공급
영국	• 서버만으로 고정사업장이 되지 않음 • 서버만으로 가능한 OECD의 입장에 우려 표명	• 사업소득 중 용역의 공급
미국	• 서버만으로 가능하지만 지침이 없음	• 성격에 따라 재화의 공급, 용역의 공급, 로열티가 됨
일본	• 서버만으로 가능하지만 명확하지는 않아 논란 있음	• 유형자산에 포함되므로 재화의 공급으로 봄

가. 고정사업장 규정의 비교

컴퓨터 서버를 고정장소로 보고 연계가 있는 경우 과세하는 OECD 입장은 조세조약과 내국 세법을 해석할 때 각 국가들이 사용하는 지배적인 원칙이었다. 우리나라도 명시적인 세법조항은 없지만, OECD의 입장을 따르고 있다고 할 수 있다.³⁰⁾

한편, 주요 국가들도 대부분은 이러한 기준을 따르고 있지만 변형을 꾀하고 있다고 볼 수 있다. OECD의 기준은 서버가 존재하고 연계가 있으면 고정사업장을 구성할 수 있다는 입장으로 이 때 인적요소가 없더라도 고정사업장을 구성할 수 있다고 판단한다. 우리나라, 영국, 미국, 일본은 OECD와 같은 입장을 취하고 있는 것으로 보이고, 프랑스는 OECD의 기준에 인적요소가

30) 우리나라 세법에는 서버가 고정사업장에 해당하는 구체적인 조항은 없지만, 관련 유권해석 국제세원-278, 2013.8.7에 따르면, 중요하고도 본질적인 기능이 서버에 위치하여 이를 통하여 계속적이고 반복적으로 수행되는 경우에는 서버가 위치한 장소는 국내고정사업장에 해당한다고 판단하고 있다.

포함된 경우에만 고정사업장으로 보고 있어서 고정사업장의 범위를 약간 축소한 형태이다. 우리나라와 각 국가들간의 조세조약 및 OECD모델조세조약과 비교하면 예비적·보조적 활동의 범위에 약간의 차이를 보이고 있기는 하지만, OECD모델조세조약을 따르고 있었다. 고정사업장에 포함되는 경우에 미국을 제외하고는 관리장소가 포함되어 있다.

나. 디지털재화의 분류기준의 비교

디지털재화는 어떻게 분류되는지에 따라 과세방법이 달라질 수 있기 때문에 분류가 중요하다. 즉, 사용료로 분류되면 고정사업장에 대한 판단 없이 원천지국에서 원천징수를 통한 과세가 가능하고, 사업소득으로 분류되면 고정사업장에 귀속된 소득에 대해서만 과세가 가능하기 때문이다.

우리나라의 법인세법에서 사용료소득의 범위에 디지털재화와 관련된 부분은 텔레비전방송용 필름 및 테이프, 저작권 등이 포함될 가능성이 있다. 법인세법 기본통칙 93-132...8에 소프트웨어의 도입대가 중 소프트웨어 저작권자로부터 당해 소프트웨어의 저작권을 양수하고 지급하는 대가 및 소프트웨어의 복제권, 배포권, 개작권 등의 사용 또는 사용할 권리의 대가는 사용료로 분류하고, 이외의 방식으로 도입되는 것으로, 해당 소프트웨어의 비공개 원시코드(Source code)가 제공되는 경우나 원시코드가 제공되지 않는 경우에는 국내 도입자의 개별적인 주문에 의해 제작·개작된 소프트웨어가 제공된 경우, 그리고 소프트웨어의 지급대가가 당해 소프트웨어의 사용형태 또는 재생산량의 규모 등 소프트웨어의 사용과 관련된 일정기준에 기초하여 결정되는 경우에는 사용료 소득으로 분류된다.

우리나라가 다른 나라와 맺은 조약에서는 해당 자산의 양도는 포함하지 않는 특징을 보인다. 우리나라가 다른 나라와 맺은 조세조약의 약 50%에서 라디오, TV 등의 방송용 테이프 또는 필름의 사용대가를 사용료에 포함시켰고, 독일·캐나다와의 조세조약에는 소프트웨어의 사용 또는 사용권의 과세기준으로 원시코드를 이전하는 경우, 사용자의 요구에 의해 개발·개작하는 경우, 대가가 생산성 및 사용을 참조하여 과도한 경우에 사용료소득에 포함하였다. 독일·캐나다와의 조세조약에만 소프트웨어의 사용 또는 사용권의 과세기준을 두었지만 조약을 맺고 있는 다른 나라와의 규정 중 해당 규정이 없는 경우 관련 예규를 살펴보면 법인세법 통칙의 내용에 따라 사용료소득인지를 판단하는 것으로 보인다.³¹⁾

사용료소득이 아닌 것으로 판단되는 경우에는 사업소득이 될 수 있으며, 2010년 부가가치세 신고안내 매뉴얼을 살펴보면 앱다운로드를 용역의 공급으로 판단하고 있다.

주요국의 규정을 살펴보면 프랑스, 영국, 일본은 용역의 공급으로 보아 사업소득으로 과세하고, 미국은 어느 한쪽으로 보지 않고 그 성격을 파악하여 로열티 등의 성격에 해당하면 사용료 소득으로 보고, 해당하지 않으면 사업소득으로 본다.

31) 법규국조 2010-43, 2010.3.18.

2. 전자상거래 관련 조세제도의 국제비교에 따른 개선방안

가. 고정사업장

통신망이 발달하지 않았던 과거에는 기업이 다른 국가에 어떠한 물품을 판매하기 위해서는 그 국가에 판매사업소나 대리점을 두어야 했으며, 이러한 판매사업소 등을 고정사업으로 보아 과세하였다. 그러나 전자상거래에 있어서는 판매사업소 등이 필요 없고, 웹사이트가 종전의 사업장 역할을 대신하는데, 그 기능과 특성이 전통적인 사업장과 다르기 때문에 전통적인 고정사업장의 개념을 그대로 적용하기에는 타당하지 않은 면이 많다.³²⁾

OECD는 2000년에 고정사업장과 관련하여 중간매체를 특정한 장소에 설치하여야 하는 자동화설비인 컴퓨터는 고정장소라고 보았고, 컴퓨터에 저장되는 소프트웨어나 자료는 고정사업장이 아니라고 보았다. 즉 서버의 존재여부에 따라 고정사업장의 여부를 구분하였던 것이다. 다만, 서버가 존재하여도 해당 서버를 웹사이트 운영자가 지배하는 경우가 아니면 고정사업장이 아니라고 판단하였다. 전자상거래와 관련한 우리나라의 고정사업장과 관련된 규정은 위의 견해에 근거한 것으로 판단된다. 그러나 OECD는 2000년의 고정사업장에 대한 견해를 반박하며 새로운 대안을 모색하고 있다. 사업소득은 기업이 사업소득을 실현시키는 요소들의 위치가 원천이 되어야 한다는 전제하에 과세하였다. 따라서 실현시키는 요소를 어떻게 파악하느냐에 따라 고정사업장의 위치가 달라진다. OECD는 현재의 고정사업장 규정을 유지하면서 규정의 일부를 변경하는 방법과 새로운 규정을 도입하는 방법을 동시에 고려하고 있다.

전자상거래와 관련하여 고정사업장은 다음과 같은 변화를 모색하고 있다.

첫째, 내국세법이나 조세조약의 개정을 통하여 고정사업장의 범위를 확대하는 것이다. 고정사업장의 범위를 확대하는 방안으로 예비적·보조적 활동의 예외를 없애는 방법이다. 이를 통하여 고정사업장에서 제외되는 범위를 축소하여 고정사업장의 범위를 확대하는 방법이다. 그러나 여전히 고정된 장소라는 기존의 세법규정을 벗어날 수는 없기 때문에 새롭게 등장하는 디지털 재화 등은 과세에서 제외될 가능성이 존재한다.

둘째, 현재의 규정 중 관리장소에 대한 해석을 달리하는 방법이다. 이 방법은 새로운 법 개정 없이 전자상거래의 상당부분을 과세할 수 있다는 장점이 있지만, 기존의 해석과 배치되어 법적 안정성을 해칠 우려가 있다. 그리고 법의 적용가능성을 높이기 위해서는 어느 정도의 주요한 관리가 고정사업장이 될 수 있는지 추가적인 해석이 필요하다.

셋째, 새로운 고정사업장을 정의하는 방법이다. 전자상거래가 반영될 수 있는 장소로는 고객이 사인하는 장소, 디지털 재화나 서비스가 소비되거나 사용되는 장소, 실질적인 대가지급을 하는 소비자가 있는 장소, 핵심사업과 관련된 국가의 소비자를 목표로 하는 컨설팅기능이나 마케팅기능과 같은 주요기능을 제공하는 기업의 지점이 있는 장소 등이 있을 수 있다. 그 외에

32) 홍범교·안종석, “전자상거래와 조세 : 국제적 논의 동향과 정책 시사점”, 한국조세연구원, 2001.12, p.43.

기술수단과 고정사업장을 연계하여 기술수단 그 자체를 고정사업장으로 보는 가상PE의 개념도 있다.

서버를 고정사업장으로 보는 현재 OECD의 규정은 수백만개의 컴퓨터 서버가 고정사업장이 된다면 과세당국이 이를 모니터링하는 것이 매우 어렵고, 서버가 사용하는 소프트웨어와 가치가 창출되거나 재화나 용역이 소비되는 장소가 연결되지 않으며, 서버를 저세율 국가로 이전함에 따라서 소득이 이전될 수 있고, 고정사업장으로서 서버는 상당한 비용 없이 움직일 수 없는 전통적인 고정사업장과는 동떨어진 개념이라는 점에서 비판을 받고 있다. 이외에도 서버고정사업장은 원천지국과 과세하는 국가의 세수를 효과적으로 분배하지 못하며, 거주지국 밖으로 서버의 이동가능성이 조세회피의 기회를 제공한다는 점이다.

EU의 프로젝트와 OECD의 BEPS는 올바른 방향을 도출하기 위해서 협력하고 있다. 이를 위하여 과거에 논의되었던 내용과 컴퓨터 서버에 초점을 맞추어 시대에 맞추고 근본적인 결함을 고려하는 전략을 설립하고자 다른 대안들을 고려하고 있다. OECD는 서버가 고정사업장을 형성하는 현재의 규정을 폐지하고 전자상거래에 과세실체에 대한 더 큰 그림의 해결책에 초점을 맞추고 있다. 해당 규정은 국제적인 논의가 활발히 진행되고 있는 상황으로 이는 각 국가에서 과세권 제외 등의 공통된 문제가 발생하고 있다는 반증이다. 이에 국제적인 논의와 주요 국가의 사례를 살펴보면 우리나라에서도 문제될 만한 사항은 없는지 재조명할 수 있다.

고정사업장과 관련하여 한만수(2009)는 전자상거래에 사용되는 전자적인 수단이 특정의 장소와 관련된다고 하려면 그 전자적인 수단이 형태를 갖추어야 할 수 밖에 없다고 하여 전자적인 수단은 곧 물적 시설의 범주에 속한다고 하고 있다. 컴퓨터 서버의 존재 여부로 고정사업장의 존재 여부를 판단하도록 하고 있다. 또한, 서버의 존재로 물적 시설을 가졌다고 하더라도 전자적 수단을 사용·지배하고 있어야 하므로 타인이 설치·운용하는 통신시설을 이용하여 거래하는 경우에는 고정사업장을 구성할 수 없다고 하고 있다. 그리고 상품의 판매자가 구매자의 거주지국이 아닌 자신의 거주지국에 설치된 서버에 게재된 웹사이트를 통하여 상품을 판매하면서 단지 구매자에게 그 구매자의 거주지국에서 영업을 하는 ISP를 통하여 판매자의 웹사이트에 접속하는데 필요한 접속번호를 제공하였다고 하더라도 영업시설을 사용하거나 처분할 권한을 가진다고 할 수 없으므로 고정사업장을 구성하지는 않는다고 하였다. 그러나 문제는 디지털 경제의 사업모델이 기존 범주를 벗어나고 있다는 점이다. 제공되는 상품은 무료로 제공되면서 이를 통해서 창출되는 데이터가 가치를 가지는 경우에 앞 선 기존의 고정사업장의 정의를 그대로 적용할 수 있을지 의문이다.

고정사업장과 관련하여 주요국의 내용을 살펴본 바에 의하면 급진적인 변화를 보이고 있지는 않다. 각 국가들은 전자상거래를 위한 고정사업장에 새롭게 규정을 도입하기 보다는 관리장소 등에 이를 포함하여 해석하는 방법으로 큰 변화없이 전자상거래의 일부를 과세하고 있는 것으로 판단된다. 그렇지만 몇 가지 큰 변화도 보이는데, 미국-캐나다간의 2010년 개정조세조약에

따르면 만일 회사가 서비스를 제공하는 기간이 12개월 중에 183일이 넘는 경우에 고정사업장에 포함하도록 하고 있다. 이 경우에 디지털재화가 서비스로 분류되기만 하면 이 규정에 포함하여 고정사업장으로 판단하여 과세할 수 있다. 또 다른 변화는 판매를 위한 기능들을 실행요소로 보고 이러한 기능들이 포함된 곳을 PE로 보는 가상 PE(virtual PE)가 검토되고 있다는 점이다. 가상 PE(virtual PE)는 초기에는 지지하는 회원국이 없었지만, 최근에 프랑스에서 발간된 보고서에 따르면, 프랑스는 고정사업장의 개념으로 가상 PE(virtual PE)의 입법조치를 발표할 예정이다.

현재 OECD의 고정사업장에 대한 정의는 법적으로 명확성을 주지만, 컴퓨터 서버나 웹사이트에 익숙한 전자상거래에는 부적절하다. 초창기 전자상거래에서는 지리적인 고정성에 근거한 과세연계(nexus)가 논란이 되었지만, 더 이상은 적용가능하거나 관련성 있는 주제가 아니라고 판단된다. 따라서 전자상거래를 포함하기 위해 고정사업장에 대하여 부분적인 변화를 해왔던 것을 멈추고 전자상거래의 독특한 성격을 다룰 수 있는 새로운 규정이 요구된다. 고정사업장 관련해서는 OECD의 움직임을 예의 주시하면서 디지털재화를 포함하는 전자상거래가 어떤 사업활동 특성을 가지는지에 대한 세부적인 검토 작업에 착수할 필요가 있다.

나. 디지털 재화에 대한 소득분류

전자상거래에 있어서 거래되는 상품이 전통적인 상거래와는 달리 표준화된 상품이 아니고 복합적인 성격을 가지고 있기 때문에 그 거래로부터 발생하는 소득을 명확하게 구분하는 것이 곤란한 경우가 많다. 즉 전자적으로 전달되는 디지털 재화를 상품으로 분류할 것인지, 또는 용역으로 분류할 것인지가 문제인데, 어느 것으로 분류되느냐에 따라서 그 과세상 취급이 상이하게 된다.

부연하면, 전자상거래를 통하여 발생하는 소득을 사용료소득이나 사업소득 중 어떠한 소득으로 분류하느냐에 따라서 과세상 취급이 달라진다. 즉 사용료소득의 경우에는 원천과세가 가능하지만, 사업소득의 경우에는 고정사업장이 없는 경우에는 기본적으로 원천지국에서 과세할 수 없다. 이에 대하여 OECD는 디지털 재화를 그 내용에 따라 사용료로 판단하기도 하고 용역으로 판단하기도 한다. 따라서 디지털 재화가 노하우에 대한 대가나 저작권의 취득에 대한 대가라면 사용료로 보고, 디지털 재화는 용역의 제공으로 판단한다.

최근 BEPS에서 논란이 되고 있는 부분은 디지털 재화 중 새로운 사업모델에 따른 부가가치 창출 부분을 어떠한 소득으로 분류할지이다. 새로운 사업모델의 예로 원래의 디지털 재화는 무료로 제공하고 이를 통해 수집되는 고객의 DATA 등이 부가가치가 되는 경우에 무상으로 제공되는 디지털재화를 어떤 소득으로 분류할 것인지가 문제인 것이다. 기존의 OECD 입장에 따르면 이는 무상용역의 제공이기 때문에 과세되지 않는다. DATA의 제공으로 인한 수익과 이를 창출하기 위한 비용이 대응되지는 않지만, DATA 제공 자체를 디지털재화라고 보면 이를 기존의 사용료와 용역 중 어떤 소득으로 분류할지가 문제가 될 수 있다. 무형자산으로 노하우라고 할

수 있지만, 그 자체로 판매되기 보다는 사업과 함께 양도되는 영업권의 성격이 강하다고 할 것이다. 따라서, 영업권과 동일하게 세무상 처리를 하는 것이 타당하다고 할 것이다.

앞 서 살펴 본 바와 같이 주요국은 디지털재화의 소득을 사용료소득으로 보거나, 용역의 공급으로 보거나, 어느 한쪽으로 보지 않고 그 성격을 파악하여 로열티 등의 성격에 해당하면 사용료소득으로 보고, 해당하지 않으면 사업소득으로 보았다. 이 때 실물로 제공되는 재화와 전자적 형태로 제공되는 재화를 동일한 분류를 해야 하느냐, 이를 달리 적용할 때 과세형평에 어긋나는지에 대해서는 논란이 있을 수 있지만, 각 국의 예에서는 별개로 보고 있다고 판단된다. 주요국의 규정을 보면, 디지털재화를 그 특성에 따라 세분화하는 방식을 취하고 있다. 원거리 교육, 텔레커뮤니케이션, 프로그램 다운로드, 데이터 처리 등 세부적인 항목을 지정하고 있다. 우리나라의 경우 항목별로 그 특성을 정리하여 세부기준을 만들 필요가 있다고 판단된다. 특히 사업소득과 사용료소득의 구별은 쉽지 않은 문제로 다루어져 왔었고, 디지털재화가 사용료인지의 여부를 구별하기 위하여 사용료 소득으로 분류 가능한 디지털재화의 내용을 좀 더 추가하여 정리할 필요가 있다고 판단된다.

우리나라는 전자상거래와 디지털거래를 명확히 구별하여 규정하지 못하고 있으며, 디지털 재화를 국제적으로 전자상거래하는 경우 사업소득으로 분류되면 과세에서 제외하고 있는 것으로 판단된다. 우리나라 세법은 전자적 장치를 통한 거래를 지칭하는 전자상거래와 정보 거래의 개념인 디지털 거래에 대한 구별조차 모호한 상태이므로 용어에 대한 정의가 필요하다. 그러나 디지털 상품은 사업모델이 새롭게 등장하는 등 변화가 많아서 관련 법에 단일화된 디지털 상품의 정의를 추가하여 규정하는 방식으로 해결되지 않을 가능성이 높으며, 거래유형을 구별하여 각각적인 법규정의 제정이 필요하다.

VI. 요약 및 결론

전자상거래에 대한 과세문제는 1990년대 후반부터 문제제기가 지속적으로 되고 있으며, 개선 방안도 제시하고 있지만, 구체적인 과세방안이 정립이 되지 않아 혼란이 있다. 우리나라도 전체 상거래에서 전자상거래가 차지하는 비율이 지속적으로 증가하고 있는데 반하여, 그에 대한 과세가 충분하게 이루지지 못하고 있다. 따라서 전자상거래를 실물상품 거래, 디지털상품 거래 및 용역거래로 나누어 각 거래별로 법인세상 논의가 필요한 부분을 정리해본다.

첫째, 실물상품에 대한 전자상거래는 해외의 법인이 한국 내에 판매한 판매소득에 대해 한국에서 법인세를 과세할 수 있는지가 쟁점이며, 과세여부는 한국에 고정사업장이 있고 그 고정사업장에 귀속되는 소득이 있는지에 의해 결정된다.

둘째, 디지털상품에 대한 전자상거래는 해당 소득을 사업소득으로 볼 것인지, 사용료소득으로

불 것인지에 대한 판단이 필요하고, 사업소득으로 보는 경우 한국 내에 고정사업장이 있고 그 고정사업장에 귀속되는 소득이 있는지에 의해 과세 여부가 결정된다. 사업소득은 고정사업장에 귀속되는 소득이 있는 경우에 원천지국에서 과세되는 반면에, 사용료소득은 OECD모델조약에서 거주지국 과세권을 우선적으로 인정하고 있지만, UN모델조약 및 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약은 원천지국(지급지국)의 과세권을 우선적으로 인정하여 원천지국에서 과세한다.

셋째, 용역거래에 대한 전자상거래에 대해 한국에서 법인세를 과세할 수 있는지 여부는 고정사업장의 여부 및 귀속소득이 된다. 다만, 고정사업장의 범위와 관련하여 물리적 시설 없이 제공되는 용역이 고정사업장에 포함될 수 있는지가 중요할 것이다.

우리나라의 전자상거래에 대한 법인세법 규정을 장소, 기간, 기능 측면에서 살펴보면, 장소적 측면에서는 물리적 장소 또는 공간을 의미한다고 하면서도 시설물을 필요로 하지 않는 경우에는 일정한 장소나 공간을 임의로 사용하면 사업장소가 존재하는 것으로 본다. 그러나 물리적 시설이 없이 용역을 수행하는 일정한 경우도 국내사업장이 있다고 판단하고 있다. 기간적 측면에서는 사업장소가 한국 내에 계속 존재하기만 하면 되고, 하나의 사업장소로 지속되어야 한다는 의미는 아니다. 기능적 측면에서는 종업원, 기타 기업의 지시를 받는 자가 그 고정된 사업장소를 통하여 사업의 전부 또는 일부를 수행하여야 하며, 이 경우 사업활동은 반드시 사람을 통해서만 수행될 필요는 없으며, 자동설비 등에 의한 것도 사업활동에 해당되며, 사업활동은 중단됨이 없이 계속적으로 수행되어야 하는 것은 아니다.

우리나라의 전자상거래에 대한 조세조약 규정을 살펴보면, 우리나라와 조세조약을 체결하고 있는 경우 체결된 조세조약에 따른 고정사업장의 규정에 따라 사업소득의 과세여부가 달라진다. OECD모델조세조약 제5조 제1항은 고정사업장을 ‘기업의 사업이 전적으로 또는 부분적으로 영위되는 일정한 장소’로 정의하고 있다. 제2항에서는 고정사업장에 포함되는 유형과 포함되지 않는 유형을 제시하고 있으며, 예비적(preparatory) 또는 보조적(auxiliary)인 성격의 기타 활동만을 수행할 목적의 일정한 사업장소는 고정사업장에 포함되지 않는다.

우리나라의 전자상거래에 대한 디지털재화에 대한 소득구분을 살펴보면, 법인세법 기본통칙 93-132...8에 관련 사항을 언급하고 있으며, 조세조약을 맺고 있지 않은 경우에는 법인세법 통칙의 내용에 따라 사용료소득인지를 판단하는 것으로 보인다. 조세조약을 맺고 있는 경우 조약에 따라 사용료소득의 범위도 결정된다. 사용료소득이 아닌 것으로 판단되는 경우에는 사업소득이 될 수 있는데, 부가가치세(VAT)의 과세목적상으로는 디지털재화의 공급이 재화의 공급인지, 용역의 공급인지를 판단할 필요가 있다.

OECD의 전자상거래에 대한 고정사업장 규정을 살펴보면, 서버가 자가소유인지 또는 임차인지의 여부에 불구하고 서버가 있는 곳에 고정장소가 있다고 보고, 서버를 통해 행해지는 활동이 보조적·예비적인지, 인적인지를 개별적으로 판단하여 고정사업장 여부를 결정한다. 또한 현재의 조세조약에 대안을 조사하고, 특히 고정사업장을 생성시킬 수 있는 컴퓨터 서버와 관련한 몇

가지 안을 제시하였는데, ‘고정사업장의 정의에 인적요소를 배제’, ‘서버 하나로 고정사업장의 존재를 판단’, ‘소프트웨어를 예비적 또는 보조적 활동으로 간주’, ‘고정사업장의 규정에 기업이 고정사업장을 가지는 위치에 전자상거래를 통한 판매를 위한 기능들을 귀속규정으로 추가’ 등이 그것이다.

OECD의 전자상거래에 대한 디지털재화 소득구분 규정을 살펴보면, 데이터(Data)는 디지털 상품으로부터 생성되는 가치를 창조하는 DATA를 과세와 어떻게 연결시킬 것인가, 성격(Characterization)은 새로운 디지털 재화의 발달로 새로운 사업모델에서 만들어지는 대가 지급이 어떤 성격인지 확실히 판단할 수 없는 문제를 언급하였다. OECD의 2001년 보고서에 따르면 디지털 재화는 그 내용에 따라 사용료로 판단되기도 하고 용역으로 판단되기도 한다.

주요국의 전자상거래 관련 법인세제를 살펴보고 전자상거래 관련 조세제도를 비교하면, 컴퓨터 서버를 고정장소로 보고 연계가 있는 경우 과세하는 OECD 입장은 조세조약과 내국세법을 해석할 때 각 국가들이 사용하는 지배적인 원칙이었다. 우리나라, 영국, 미국, 일본은 OECD와 같은 입장을 취하고 있는 것으로 보이고, 프랑스는 OECD의 기준에 인적요소가 포함된 경우에만 고정사업장으로 보고 있어서 고정사업장의 범위를 약간 축소한 형태이다. 우리나라와 각 국가들간의 조세조약 및 OECD모델조세조약과 비교하면 예비적·보조적 활동의 범위에 약간의 차이를 보이고 있기는 하지만, OECD모델조세조약을 따르고 있었다. 고정사업장에 포함되는 경우에 미국을 제외하고는 관리장소가 포함되어 있다.

디지털재화의 분류기준을 비교하면, 우리나라의 법인세법에서 사용료소득의 범위에 디지털재화와 관련된 부분은 법인세법 기본통칙 93-132...8에 언급되어 있으며, 우리나라가 다른 나라와 맺은 조약에서는 해당 자산의 양도는 포함하지 않는 특징을 보인다. 프랑스, 영국, 일본은 용역의 공급으로 보아 사업소득으로 과세하고, 미국은 어느 한쪽으로 보지 않고 그 성격을 파악하여 로열티 등의 성격에 해당하면 사용료소득으로 보고, 해당하지 않으면 사업소득으로 본다.

전자상거래와 관련하여 고정사업장은 내국세법이나 조세조약의 개정을 통하여 고정사업장의 범위를 확대하는 것, 현재의 규정 중 관리장소에 대한 해석을 달리하는 방법, 새로운 고정사업장을 정의하는 방법 등을 통해 변화를 모색하고 있다. 한편, 고정사업장과 관련하여 주요국의 내용을 살펴본 바에 의하면 급진적인 변화를 보이고 있지는 않다. 각 국가들은 전자상거래를 위한 고정사업장에 새롭게 규정을 도입하기 보다는 관리장소 등에 이를 포함하여 해석하는 방법으로 큰 변화없이 전자상거래의 일부를 과세하고 있는 것으로 판단된다. 현재 OECD의 고정사업장에 대한 정의는 법적으로 명확성을 주지만, 컴퓨터 서버나 웹사이트에 익숙한 전자상거래에는 부적절하다. 초창기 전자상거래에서는 지리적인 고정성에 근거한 과세연계(nexus)가 논란이 되었지만, 더 이상은 적용가능하거나 관련성 있는 주제가 아니라고 판단된다. 따라서 전자상거래를 포함하기 위해 고정사업장에 대하여 부분적인 변화를 해왔던 것을 멈추고 전자상거래의 독특한 성격을 다룰 수 있는 새로운 규정이 요구된다. 고정사업장 관련해서는 OECD의 움직임을 예의

주시하면서 디지털재화를 포함하는 전자상거래가 어떤 사업활동 특성을 가지는지에 대한 세부적인 검토 작업에 착수할 필요가 있다.

디지털 재화에 대한 소득분류와 관련하여, 우리나라의 경우 항목별로 그 특성을 정리하여 세부기준을 만들 필요가 있다고 판단된다. 특히 사업소득과 사용료소득의 구별은 쉽지 않은 문제로 다루어져 왔었고, 디지털재화가 사용료인지의 여부를 구별하기 위하여 사용료 소득으로 분류 가능한 디지털재화의 내용을 좀 더 추가하여 정리할 필요가 있다고 판단된다. 우리나라는 전자상거래와 디지털거래를 명확히 구별하여 규정하지 못하고 있으며, 디지털 재화를 국제적으로 전자상거래하는 경우 사업소득으로 분류되면 과세에서 제외하고 있는 것으로 판단된다. 우리나라 세법은 전자적 장치를 통한 거래를 지칭하는 전자상거래와 정보 거래의 개념인 디지털 거래에 대한 구별조차 모호한 상태이므로 용어에 대한 정의가 필요하다. 그러나 디지털 상품은 사업모델이 새롭게 등장하는 등 변화가 많아서 관련 법에 단일화된 디지털 상품의 정의를 추가하여 규정하는 방식으로 해결되지 않을 가능성이 높으며, 거래유형을 구별하여 다각적인 법규정의 제정이 필요하다.

참고문헌

- 이경근 · 서덕원 · 김범준. 2012. 「국제조세의 이해와 실무」, 영화조세통람.
- 임상엽 · 정정운. 2014. 「세법개론」, 상경사.
- 전병욱. 2011. “고정사업장 판정과 관련한 최근 국제동향의 분석 : 한국 및 인도 판결 등을 중심으로”, 「조세학술논집」 제27집 제2호, 한국국제조세협회.
- 전병욱. 2008. “외국법인의 국내 고정사업장과 관련한 과세문제 연구 : Bloomberg Limited Partnership의 사례를 중심으로”, 「세무와 회계저널」 9(3), 한국세무학회.
- 최선집. 2014. 「국제조세법 강론」, (주)영화조세통람.
- 한만수. 2009. “전자상거래에 있어서의 고정사업장 구성요건에 관한 연구”, 「조세학술논집」 제25집 제2호, 한국국제조세협회.
- 홍범교 · 안종석. 2001. “전자상거래와 조세 : 국제적 논의 동향과 정책 시사점”, 한국조세연구원.
- Arthur J. Cockfield. 2006. The Rise of the OECD as Informal ; World Tax Organization ; Through National Responses to E-commerce Tax Challenges, *Yale Journal of Law and Technology*.
- Dr Noah Gaoua. 2014. Taxation of the Digital Economy : French Reflections, European Taxation, IBFD.
- Joe Kirwin. 2013. EU Targets Digital Companies’ Tax Evasion, Seeks Modern Framework to Protect Base, Bloomberg BNA E-Commerce Tax Report.
- OECD. 2001. Tax Treaty Characterization Issues Arising From E-commerce.
- OECD. 2005. E-Commerce : Transfer Pricing and Business Profits Taxation, No.10.
- OECD. 2013. Addressing Base Erosion and Profit Shifting.
- OECD. 2014. Public Discussion Draft BEPS Action 1 : Address the tax challenges of the Digital economy.
- Pierre Collin. 2013. Conseiller d’État, and Nicolas Colin, Task Force on Taxation of the Digital Economy, Report to the Minister for the Economy and Finance, the Minister for Industrial Recovery, the Minister Delegate for the Budget and the Minister Delegate for Small and Medium-Sized Enterprises, Innovation and the Digital Economy, Inspecteur des finances.
- U.S. Congress. 2000. Advisory Commission on Electronic Commerce.
- <http://www.samili.com>(삼일아이닷컴)
- <http://www.hmrc.gov.uk>(영국국세청)
- <http://www.nts.go.jp>(일본국세청)
- <http://www.fin.gc.ca>(캐나다국세청)
- <http://www.ibfd.org>(IBFD)
- <http://www.ebiz.pwc.com>(PWC)

The Trend of Corporate Tax Systems Pertaining to International Electronic Commerce, and Appropriate Solutions

Chung, Ji - Sun* · Koo, Ja - Eun**

〈Abstract〉

This study is to review controversies surrounding electronic commerce (e-commerce) classified into the transaction of physical and that of digital goods, with consideration for the corporate tax acts that are enforced in each country, as well as to find ways to improve the current system.

As regards permanent establishments (PEs) conducting electronic commerce, attempts are made at alterations with the expansion of business on the premise of the revision of the internal tax law or tax treaty, another interpretation of the place of effective management and a new definition of PE. In major countries, meanwhile, radical changes have not been seen regarding PEs. Those countries tend to include the e-commercial PE in the place of effective management rather than to impose a new regulation. That way they levy a tax in part. 'Permanent establishment (PE)' has been clearly defined by Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), but the definition may not encompass e-commerce that is conducted within computer servers or websites. In this regard, there is the need to frame a new regulation factoring in the characteristics of e-commerce. In relation to PE, it needs to keep a close watch on the aspects of OECD and to thoroughly review the characteristics of e-commerce that covers digital goods in terms of business activities.

In classifying incomes generated by digital goods, Korea needs to itemize them and establish detailed criteria. In particular, it is imperative to separately arrange items that can be classified as royalty incomes in order to distinguish them from other items. Korea's tax laws have not identified between e-commerce and digital transaction (the former is referred to transactions that are conducted by the use of electronic devices, but the latter means what information is traded). Hereat, it is necessary to define them exactly. In the case of digital goods, however, new types are produced continually, and accordingly it is problematic to apply monolithic definition. Instead, multilateral definition is needed as to transaction type.

〈Key words〉 Electronic Commerce, Physical Goods, Digital Goods, Permanent Establishment, Income Classification

* Associate Professor, Graduate School of Science in Taxation, University of Seoul.

** Assistant Professor, The University of Suwon.