

韓國의 固定事業場 關聯 課稅制度의 問題點과 改編方向

目 次

1. 固定事業場에 관한 課稅規定의 經濟的 意味	1
2. 固定事業場 關聯 課稅制度에 관한 國際間的 一般的 合意	4
가. 一般固定事業場에 대한 判定	4
1) 固定事業場의 一般的 定義	4
2) 固定事業場으로 分類되는 場所	6
3) 建築 및 建設 設備工事 現場	6
4) 資源探查 活動	7
5) 固定事業場으로 分類되지 않는 것	7
나. 獨立代理人과 從屬代理人의 區分	9
1) 獨立代理人	9
2) 從屬代理人	9
3) 獨立代理人과 從屬代理人의 判定	10
4) 特殊關係인의 從屬代理人 判定與否	12
다. 固定事業場 歸屬所得의 算出方法	14
3. 우리나라의 固定事業場 關聯 課稅制度	16
가. 國內法上的 固定事業場 關聯 課稅制度	16
1) 固定事業場에 대한 判定	16
2) 看做固定事業場	17
3) 固定事業場 歸屬所得에 대한 判定	18

나. 租稅條約上의 固定事業場 關聯 課稅制度	23
1) 一般固定事業場	23
2) 獨立代理人과 從屬代理人	26
4. 外國의 固定事業場 關聯 課稅制度	28
가. 美國	28
1) 美國 國內法上 外國法人에 대한 課稅方法	28
2) 一般固定事業場 判定基準	30
3) 看做固定事業場	32
4) 固定事業場 歸屬所得 算出方法	34
나. 獨逸	35
1) 固定事業場에 대한 定義	35
2) 看做固定事業場	37
3) 固定事業場 歸屬所得 算出方法	38
다. 프랑스	39
1) 固定事業場에 대한 定義	39
2) 看做固定事業場	40
3) 非居住 納稅者의 國內 固定事業場에 대한 課稅	41
4) 固定事業場 歸屬所得에 대한 判定	41
라. 벨기에	44
1) 固定事業場的 定義	44
2) 固定代理人	46
3) 固定事業場에 대한 課稅	46
4) 固定事業場 歸屬所得의 計算	47

5. 우리나라의 固定事業場 關聯 課稅制度的 問題點과

改編方向	50
가. 從屬代理人的 範圍	50
나. 建設·組立工事 등의 持續期間	50
다. 外國企業의 固定事業場 回避防止策	41
라. 固定事業場 歸屬所得 算出方法의 改編方案	56
1) 標準所得率을 利用한 課稅所得 推計의 前段階로서 移轉價格稅制의 適用	57
2) 標準所得率 公式을 통한 推計課稅의 改善 또는 代替 方案	61
3) 納稅者의 資料提出 義務規定의 改善	63
<參考文獻>	64

表 目 次

<表 1> 從屬代理人과 獨立代理人的 差異點	13
<表 2> 固定事業場이 되는 建設工事	24
<表 3> 租稅條約上의 從屬代理人 規定	26
<表 4> 販賣業을 하는 外國企業과 오퍼業을 하는 外國企業의 稅負擔 比較(1991)	51

1. 固定事業場에 관한 課稅規定의 經濟的 意味

일국 기업이 상대국의 과세권 영역 내에 固定事業場(permanent establishment)을 가지지 않으면 상대국이 과세하지 못한다는 것은 국제간에 일반화된 원칙이다. 따라서 특정 국가 내의 外國企業의 固定事業場 存在與否 判定은 상대국 과세권의 행사여부를 결정하게 될 뿐만 아니라 그 고정사업장과 실질적으로 관련되는 이자, 배당, 사용료소득의 제한세율과세나 종합과세 적용문제를 결정하는 기준도 된다. 이와 같이 고정사업장에 관한 이해관계 때문에 해외진출이 활발한 先進國에서는 현지 원천소득과세를 제한하기 위하여 固定事業場의 範圍를 縮小 解釋하려고 하고 開發途上國은 자국의 과세권확보를 위해 가급적 擴大 解釋하려 한다.

외국기업의 국내지점, 사무소 등에 대한 固定事業場 關聯 課稅規定이 가지는 意味의 중요성은 구체적으로 다음의 다섯 가지로 요약할 수 있다.

첫째, 非居住者의 事業所得의 課稅權 決定에 관한 것이다. 국가간의 조세조약¹⁾에서 고정사업장이 지니는 가장 중요한 의의는 타방체약국의 기업의 사업소득(business profits)에 대한 일방체약국의 과세권 여부를 결정한다는 점이다. 즉, 일방체약국은 타방체약국의 기업이 자국에 소재하는 그 기업의 고정사업장을 통하여 사업을 수행하지 않는 한 그 기업의 사업소득에 대하여 과세할 수 없다²⁾.

둘째, 非居住者의 投資所得에 대한 制限稅率 適用 與否의 決定에 관한 것이다. 일반적으로 각 나라의 조세조약은 이자·배당·사용료에 대하여 국내법상 세율에도

-
- 1) 租稅條約이란 두 국가간에 자본거래나 기타 경제행위에 대한 二重課稅를 防止하기 위해 체결하는 조약이다.
 - 2) 그러나 법인세법상으로는 외국기업이 국내에 고정사업장을 가지고 있지 않는 경우에도 그 외국기업의 국내원천 사업소득에 대하여 과세할 수 있으므로, 조세조약을 체결하지 아니한 국가의 거주자인 외국기업의 경우에는 고정사업장 유무에 관계없이 그 外國企業의 事業所得에 대하여 法人稅法의 規定에 따라 課稅할 수 있다.

불구하고 10~15%를 한도(제한세율)로 과세하도록 규정하고 있다. 그러나 이러한 제한세율은 동 투자소득이 고정사업장과 실질적 관련성(effectively connected)이 없는 경우에만 적용된다. 동 소득이 고정사업장과 실질적으로 관련되는 경우에는 제한세율이 적용되지 않고, 이러한 투자소득은 동 고정사업장의 사업소득에 포함되어 종합과세된다³⁾. 따라서 고정사업장은 외국법인의 과세방법을 결정하는 기준이 된다.

셋째, 非居住者の 讓渡所得에 대한 課稅權 與否에 관한 것이다. OECD모델협약에 따르면 고정사업장이 없는 경우 비거주자의 양도소득은 양도되는 자산이 소재하는 국가에서 비과세, 즉 양도인이 거주하는 국가에서만 과세되거나 고정사업장이 존재하는 경우 고정사업장 또는 고정사업장의 사업용 자산의 양도로 인한 소득은 讓渡資産 所在地國에서 과세될 수 있다고 규정되어 있다.

넷째, 非居住者の 人的用役所得에 대한 課稅權 與否에 관한 것이다. OECD모델협약의 규정에 따르면 비거주자의 인적용역에 대하여 일반적으로 그 인적용역이 제공되어지고 있는 나라는 과세할 수 있으나 인적용역 제공자가 이 나라 안에서 과세연도중 183일을 초과하지 않는 기간 동안 체류하고 인적용역의 대가가 使用主의 固定事業場에 의해 부담되지 않을 경우에는 그 인적용역이 제공되어지고 있는 나라에서 과세되지 않는다.

다섯째, 위에서 언급되지 않은 非居住者の 其他所得에 대한 課稅權 與否에 관

3) 利子, 配當, 使用料 등의 所得이 固定事業場에 歸屬되는지 與否는 당해소득을 발생시키는 자산 또는 권리가 고정사업장과 실질적으로 관련되는지의 여부에 따라 판단하며 다음의 어느 하나에 해당될 경우에는 실질적으로 관련되는 것으로 본다.

- ① 그 자산 또는 권리가 고정사업장을 통하여 사업활동에 사용되고 있거나 사업활동에 사용하기 위해 보유하고 있는 경우.
- ② 고정사업장을 통해 수행된 활동이 그 자산 또는 권리로 부터 발생하는 소득을 실현하는 데 있어서 실질적인 요소가 된 경우.

한 것이다. 모든 기타 소득들은 OECD모델협약 규정에서 居住地國에서만 과세되도록 되어 있으나 고정사업장이 존재할 경우 이 규정은 적용되지 않는다.

이와 같이 기업의 활동이 고정사업장에 해당되는지 여부가 원천지국에서의 과세여부와 직결되는 것이므로 固定事業場의 定義를 租稅條約이나 國內法에서 明確하게 規定할 必要性이 있다. 만약 어떤 활동이 고정사업장에 해당되는지 여부가 명백하게 규정되지 않은 경우에는 원천지국에서는 고정사업장의 범위를 가급적 확대 해석하여 자국의 과세권을 강화하려고 하기 때문에 원천지국과세의 제한에 관한 조세조약의 규정은 그 역할을 충분히 하지 못하게 될 뿐만 아니라 기업의 입장에서 자기의 업무활동이 원천지국에서 과세되는지 여부를 사전에 예측할 수 없으므로 효율적 경영정책 수립이 저해되고 사업활동을 안정적이고 효율적으로 영위할 수 없게 된다.

2. 固定事業場 關聯 課稅制度에 관한 國際間的 一般的 合意

고정사업장 관련 과세제도에 관한 국제간의 일반적 합의는 OECD모델協約과 UN 모델協約의 關聯조항에 담겨져 있다. 이 두 모델협약의 내용은 거의 유사하나 몇 가지 점에서 차이가 있는데 UN모델협약에는 低開發國家의 課稅權을 強化하는 내용을 담고 있는 것이 그 차이점이다.

1977년의 OECD모델협약 제7조 제1항에 “한 국가의 기업은 다른 국가 내에서 固定事業場을 통해서 事業을 遂行하는 경우에만 그 다른 국가에 의해서 課稅되며 그 固定事業場에 歸屬되는 所得에만 한한다”고 규정되어 있다. 따라서 고정사업장에 대한 판정과 고정사업장으로 판정된 경우 이 고정사업장에 귀속되는 소득을 산출해 내는 것이 중요한 과제가 된다. 고정사업장에 대한 판정은 일반고정사업장의 경우와 간주고정사업장의 경우로 구별된다.

가. 一般固定事業場에 대한 判定

1) 固定事業場의 一般的 定義

두 모델협약은 고정사업장의 일반적 정의를 “企業이 事業의 一部 또는 全部를 遂行하는 固定된 場所”로 규정하고 있다⁴⁾. 따라서 고정사업장의 첫째 요건은 ‘固定된 場所(fixed place)’이며 두 번째 요건은 ‘事業을 遂行(carry business)’하여야 한다는 것이고, 세 번째 요건은 ‘事業과 固定된 場所의 關聯性’이다.

가) 固定된 場所

OECD모델협약의 주석에서는 고정된 장소를 판단하는 요소로 일정한 시설물의 지리적으로 특정한 지점과의 連結性과 繼續性을 들고 있다⁵⁾.

4) OECD모델협약 제5조 제1항 및 UN모델협약 제5조 제1항.

(1) 地理的 地點과의 連結性

지리적 지점과의 연결은 시설물이 반드시 토지(soil)에 부착되어야 한다는 것은 아니며 단지 어떤 특정한 지리적 위치상에 사업에 필요한 設備가 놓여질 수 있는 場所이면 되는 것으로, 그 장소에 대한 소유권의 유무나 임의처분가능 여부 및 배타적 사용 여부에 관계없이 使用이 許諾된 것이면 모두 포함되는 것이다.

(2) 繼續性

이러한 고정된 장소는 일시적인 것이 아니어야 하며 계속적, 반복적으로 사용되어야 한다는 ‘一定한 程度의 期間’ 요건을 충족하여야 한다. 그러나 일정기간 요건은 몇 개월, 몇 년과 같이 명료한 기준에 의하여 가려지는 것이 아니며 사업 상 시설물을 설치하는 의도와 그 결과를 종합하여 판단하는 것이다⁶⁾.

나) 事業의 遂行

사업활동 여부를 결정함에 있어 생산성이나 수익성을 고려하여야 한다는 이론도 있으나 이를 구분한다는 것은 매우 어렵고 고정사업장의 개념이 불분명해지기 때문에 OECD모델협약에서는 이를 규정하지 않고 생산성이나 수익성에 관계없이 財貨의 生産, 販賣나 用役을 提供하는 것이라고 사업활동의 수행을 정의하고 있다⁷⁾.

5) OECD모델협약 주석 제5조 제1항.

6) 즉, 일정한 지역 내에서 사업활동을 하기 위하여 事業設備를 설치하였으나 급작스런 여건의 변화(사업주의 사망이나 투자실패)로 인하여 매우 짧은 기간 동안(예를들어 1개월 미만) 이를 이용하다 폐쇄하는 경우에도 固定된 場所가 있는 것으로 판단하는 것이다. 그리고 일시적으로 설치하고자 하였으나 결과적으로 장기간 운영된 사업장소는 의도와는 관계없이 그 繼續性이 인정되어 고정된 장소로 간주하게 되며, 더구나 이 경우에는 최초의 설치일로부터 소급하여 고정된 장소로 간주하게 된다.

7) OECD모델협약 주석 제5조 제1항.

다) 事業活動의 固定事業場과의 關聯性

OECD모델협약 및 UN모델협약에서는 사업소득을 규정한 조항에서 사업활동이 고정사업장과 관련되어 이루어진 경우에만 고정사업장 소재지국에서 과세할 수 있도록 규정하여 고정된 장소가 있고 그 국가 내에서 사업활동이 수행된 경우라도 그 활동이 그 固定事業場과 關聯되어 이루어지지 않는다면 課稅되지 않음을 밝혔다⁸⁾.

2) 固定事業場으로 分類되는 場所

두 모델협약에서는 固定事業場에 包含되는 다음과 같은 것들을 예시적으로 규정하고 있다⁹⁾. 즉, 경영본부, 지점, 사무소, 공장, 작업장 및 광업소, 유정 또는 가스정, 채석장이나 기타의 천연자원을 채굴하는 장소 등이 그것이다.

열거된 것들은 예시적으로 규정된 것에 불과하므로 그 이외의 장소나 시설도 고정사업장으로 분류될 수 있고 열거되어 있는 명칭을 사용한다고 해서 고정사업장이 되는 것은 아니며 一般的 定義에서 言及한 要件을 充足시키는 경우에만 固定事業場으로 看做하는 것이다.

3) 建築 및 建設·設備工事 現場

고정사업장으로 간주되는 장소를 규정함에 있어 OECD모델협약은 건축이나 건설 현장 또는 설치작업의 기간이 12個月 以上 繼續되는 경우에 고정사업장으로 간주하도록 규정하였으나 UN모델협약에서는 6個月 以上 繼續되는 경우, 그리고 기업이 雇傭人을 통하여 용역을 제공하는 행위도 12個月 동안 총 6個月 以上 繼續되는 경우 이를 고정사업장으로 간주하도록 규정하고 있다¹⁰⁾.

8) OECD모델협약 제7조 제1항 및 UN모델협약 제7조 제1항.

9) OECD모델협약 제5조 제2항 및 UN모델협약 제5조 제2항.

10) OECD모델협약 제5조 제3항 및 UN모델협약 제5조 제3항.

UN모델협약과 OECD모델협약에서 기준기간이 각각 다르게 규정된 이유는 선진국들의 모임인 經濟開發協力機構(OECD)가 선진국인 회원국의 과세권을 확대하고자 하는 취지를 가진 반면에 UN에서는 後發開發途國의 입장이 반영되어 후발개도국들의 과세권을 확대하는 데 주력하였기 때문이다.

4) 資源探查 活動

고정사업장을 예시하면서 두 모델협약은 모두 천연자원의 채굴장소는 규정하면서 이러한 천연자원의 探查場所는 언급하지 않았다. 두 모델협약의 주석에서는 이러한 탐사활동으로부터 발생하는 소득이 事業所得이라면 고정사업장의 유무에 대하여 일반적 정의에 따라 판단하도록 하였다¹¹⁾.

5) 固定事業場으로 分類되지 않는 것

그러나 두 모델협약에서는 설사 그러한 요건이 충족된다 하더라도 固定事業場으로 看做하지 않는 경우를 열거하였는데¹²⁾ 이는 다음과 같다.

- ① 기업소유의 재화나 상품을 보관, 전시 또는 인도하기 위해서만 사용되는 시설.
- ② 보관, 전시만을 위한 기업소유의 재화 또는 상품의 재고 보유.
- ③ 타기업에게 가공시킬 목적으로 기업소유의 재화나 상품의 재고를 보유하는 것.
- ④ 본사를 위해 상품을 구입하거나 정보수집만을 위해 보유하는 고정된 사업장소.
- ⑤ 그 기업을 위하여 예비적이고 보조적인 기타의 활동만을 수행하기 위하여 보유하는 고정된 사업장소.

OECD모델협약의 주석에서는 열거된 사항들의 공통점이 豫備的이고 補助的인 活動이라고 해석하면서 이를 규정하는 목적이 단순히 예비적이고 보조적인 활동에 대하여 타방계약국에서 과세되는 것을 방지하기 위한 것이라 밝히고 있다¹³⁾.

11) OECD모델협약 주석 제5조 제2항 및 UN모델협약 주석 제5조 제2항.

12) OECD모델협약 제5조 제4항 및 UN모델협약 제5조 제4항.

그러나 OECD모델협약에서는 財貨를 引導하는 場所를 포함시키고 있는 반면 UN 모델협약에서는 이를 채택하지 않아 인도를 위한 장소는 고정사업장으로 간주하는 것으로 해석하고 있다. 그 이유는 제품이나 상품을 신속하게 인도하는 장소를 두게 되면 판매를 촉진시키므로 이는 판매지국에서의 이윤을 증가시킨다고 보아 인도장소를 운영하는 것을 예비적이고 보조적인 활동으로 볼 수 없다는 취지로 이를 삭제한 것으로, 이 또한 재화 등을 주로 수입하는 後發開途國들의 課稅權을 擴大하기 위한 조치인 것이다.

그러나 豫備적이고 補助적인 活動을 企業의 本質적인 事業活動과 區分하는 것은 매우 어려운 일로, 이를 판정하기 위하여는 기업의 주된 사업활동의 내용에 따라 수행된 활동이 企業全體活動에 비하여 본질적이고 중요한 부분을 이루고 있는 것인가를 우선 판단하여야 할 것으로 광고업을 하는 기업에게는 광고를 위한 장소가 예비적이고 보조적인 활동을 하는 장소라 할 수 없을 것이며, 신종 산업으로 데이터통신을 이용한 정보제공 산업의 경우 정보를 제공하는 장소를 예비적이고 보조적인 활동을 하는 장소로 간주할 수는 없을 것이다. 기업의 주된 사업활동의 중요한 부분을 구성하는 활동이라면 예비적이고 보조적인 활동으로 구분해서는 안 되며 사업의 주요활동이 아닌 경우를 예비적이고 보조적인 활동으로 보아야 할 것이다.

예비적이고 보조적인 기능을 규정한 조약상의 문맥을 보면 “企業을 위하여(for enterprise)”라는 표현이 일관되게 사용되고 있는데, 이는 타 기업이 아닌 本社만을 위하여 활동하는 것을 의미하는 것이며 동일 그룹 내의 타사를 위한 활동을 하는 경우에는 이를 예비적이고 보조적인 활동으로 보지 않고 그 자체를 事業活動으로 보아 고정사업장을 구성하는 것으로 간주한다. 즉, 본사를 위하여 시장조사를 하는 장소를 갖고 있으면서 본사 이외의 다른 기업(관련기업 포함)을 위하여도 시장조사 활동을 하고 있다면 이는 시장조사 용역이 사업활동의 주요 부분인 것으로

13) OECD모델협약 주석 제5조 제4항.

간주되어 고정사업장을 구성한다는 것이다¹⁴⁾. 따라서 이러한 경우에는 타기업 및 본사에 대한 시장조사용역 대가를 수입금액으로 하여 사업소득에 대한 납세의무를 져야 한다. 즉, 예비적이고 보조적인 활동과 사업활동을 겸하는 경우에는 事業活動 部分에 歸屬되는 所得뿐만 아니라 豫備的이고 補助的인 活動에 따른 生産性 增加分에 대하여도 同 固定事業場에 歸屬시켜 課稅하여야 한다는 것이다.

나. 獨立代理人과 從屬代理人의 區分

1) 獨立代理人

獨立代理人(independent agent)이라 함은 동일한 인격체가 아닌 별개의 인격체로서 기업에 의존하지 않는 상태에서 自己計算 및 責任下에 自己事業의 一環으로 企業 業務의 一部를 代行하고 있는 代理人을 말하는 것이다. 독립대리인은 타방국내에서 일방국 기업의 사업활동의 일부나 전부를 대행하며 일방국 기업이 그 대리인의 활동을 지배하거나 통제하지 않고 대리인 고유의 의사결정 권한과 책임하에서 활동이 이루어지도록 한다¹⁵⁾. 독립대리인은 자신들의 사업의 통상적 과정에서 타방계약국의 기업을 위하여 사업을 대행해 주어야 한다¹⁶⁾.

2) 從屬代理人

모델협약의 규정을 보면 “독립적 지위의 대리인이 아닌 자가 타방계약국의 기업을 대신하여 일방계약국에서 활동하는 경우, 당해 기업은 동인이 타방계약국의 기업을 위하여 수행한 행위에 대하여 일방계약국 내에 고정사업장을 둔 것으로 간주된다”고 규정하고 있다¹⁷⁾. 즉, 어떤 기업이 타방계약국에 일반적 정의에서 규정

14) OECD모델협약 주석 제5조 제4항.

15) OECD모델협약 주석 제5조 제6항.

16) OECD모델협약 주석 제5조 제7항.

17) OECD모델협약 제5조 제5항.

한 대로의 고정사업장을 가지고 있지 않을지라도, 만약 特定要件에 해당되는 자가 代理行爲를 하는 경우에 그 기업은 他方締約國 內에 固定事業場을 가지고 있는 것으로 看做된다는 것이다.

從屬代理人(看做固定事業場) 構成要件은 우선적으로 獨立代理人이 아니어야 하며 他方國 企業을 위하여 활동하고 타방국 기업의 명의로 契約締結權을 가지며 이러한 계약체결권을 反復적으로 使用하여야 한다는 것이다. 이러한 종속대리인은 기업의 종업원일 수도 있고 다른 제3자(독립된 인격체)일 수도 있다¹⁸⁾.

從屬代理人을 固定事業場으로 취급하는 이유는 그 종속대리인의 권한과 활동성격을 감안할 때 종속대리인이 존재함으로써 타방국 내에서 實質적으로 事業을 遂行하는 效果가 있다고 판단되므로 이들의 활동으로부터 발생하는 타방국 기업의 소득에 대하여 과세할 수 있도록 하기 위한 것이다. 두 모델협약에서는 종속대리인의 권한으로 타방국 기업의 명의로 계약을 체결할 권한을 가지고 이를 행사한 경우를 사업에 상당히 관여한 것으로 판단하여 契約締結權 有無를 종속대리인을 판정하는 중요한 요소로 규정하고 있다.

3) 獨立代理人과 從屬代理人의 判定

독립대리인과 종속대리인을 구별하는 기준 중에 代理人의 契約締結權 行使 與否가 가장 중요한 요소이다.

OECD모델협약의 주석에서는 “계약체결권은 그 기업의 주요 사업을 구성하는 활동에 관련되는 계약에 관한 것이어야 한다”고 하면서 그 예로 직원채용에 관한 권한을 가진 경우와 기업의 내부활동에만 관련되는 계약을 그 기업의 이름으로 체결한 권한을 가진 경우를 들면서 이들의 경우에는 고정사업장으로 볼 수 없다고 하

18) OECD모델협약 주석 제5조 제5항.

였다¹⁹⁾. 또한 UN모델협약의 주석에서는 계약체결권을 단순한 管理目的上(예: 임대, 근로계약의 체결)의 계약체결권이 아닌 事業目的上의 權限을 부여받은 것을 의미한다고 해석하고 있다²⁰⁾. 결국 계약체결권이란 일반적인 관리활동에 관련된 계약이 아닌 事業의 主된 目的을 實現하는 데 直接的인 影響을 주는 行爲에 관한 契約締結權이라 할 수 있을 것이다. 이 밖에도 계약체결권이 契約書에 署名할 權限을 의미하는 것인지 契約이 成立될 때까지 過程을 遂行할 수 있는 權限을 포함하는 것인지에 관한 구분이 필요하다. 이는 계약서에 서명할 권한을 의미하는 것이 아니고 계약을 교섭할 권한을 포함하는 개념으로 해석하는 것이 OECD모델협약 및 UN모델협약의 주석이다. 따라서 대리인이 계약에 관한 제반사항에 대하여 교섭을 행하고 이를 타방국에 있는 기업의 대표이사가 서명하였다고 해서 대리인에게 계약체결권이 없다고 볼 수는 없는 것이다.

종속대리인을 구성하는 다른 요건 중 하나가 契約締結權의 常時行使 與否이다. 이는 계약체결권을 특정한 경우에 일회적으로 행사하는 것이 아닌 反復的으로 繼續 使用하는 것을 말하는 것이며 비록 전혀 행사된 사실이 없다 하더라도 그러한 권한을 위임받은 경우에는 사용한 것으로 보고 있으며 특정한 상황에 한해 계약체결권을 행사한 경우에는 이를 상시 행사한 것으로 보지 않는다²¹⁾. 그러나 특정한 상황이 수차에 걸쳐 발생하였다면 이는 계약체결권의 반복적 행사로 보아 종속대리인을 구성한다고 보아도 무방할 것이다.

독립대리인과 종속대리인을 구분하는 또하나의 중요한 기준은 事業活動에 대한 包括的인 統制와 事業上의 危險에 대한 負擔이다²²⁾. 대리인이 영업활동의 수행과정에서 외국기업으로부터 업무에 관한 세부적인 지시와 포괄적인 통제를 받은 경우 이 대리인은 종속대리인에 해당한다.

19) OECD모델협약 주석 제5조 제5항.

20) UN모델협약 주석 제5조 제5항.

21) OECD모델협약 주석 제5조 제5항.

22) OECD모델협약 주석 제5조 제6항.

경제적으로 他企業의 領域에 속하는 活動을 企業을 代身하여 遂行하는 것은 독립대리인이 사업의 통상적 과정에서 업무를 수행하는 것이라 볼 수 없다(예컨대, 위탁판매인이 자기 이름으로 계약체결권을 갖는 고정대리인으로서 일상적으로 활동하는 것). 따라서 이 경우 대리인은 고정사업장을 구성한다고 보아야 한다.

또 保險會社는 타방국에 있는 (종속 또는 독립)대리인을 통하여 사업을 수행하는 경우 고정사업장으로 규정된다는 조항이 일부 OECD국가들 사이의 조세조약에서 채택되고 있다. 이는 보험회사의 사업성격상 합당한 조치라고 볼 수 있다.

종속대리인과 독립대리인을 구분하는 주요 특징은 다음 페이지의 <表 1>과 같이 요약될 수 있다.

4) 特殊關係人の 從屬代理人 判定與否

母企業과 子企業의 경우를 예를 든다면 모기업과 자기업은 엄연히 법률적으로 독립된 별개의 인격체이다. 그러나 자기업의 자본금은 모기업의 출자금으로 이루어져 있고 모기업의 수익은 자기업의 경제활동성과에 따른 배당금에 영향을 받게 되며, 자기업의 사업상 위험 역시 모기업의 출자금의 손실로 연계되어 모기업에게 부담되는 부분이 있게 되므로 母企業과 子企業은 特殊關係를 가진다. 그렇다면 모든 자기업을 모기업의 종속대리인으로 볼 수 있는가 하는 것이다.

OECD모델협약 및 UN모델협약의 문안을 살펴보면 “자기업이 있다고 해서 그 자체로 고정사업장을 구성하지 않는다”고 규정하고 있다²³⁾. 이는 단지 자기업이라는 이유만으로 자기업을 모기업의 종속대리인으로 보아 고정사업장이 있다고 판정하지 말라는 것이며 충분한 다른 이유가 있다면 자기업을 모기업의 고정사업장으로 볼 수 있다는 것이다. 즉, 子企業이 위에서 설명한 從屬代理人의 要件을 갖춘 경

23) OECD모델협약 주석 제5조 제7항 및 UN모델협약 주석 제5조 제7항.

<表 1> 從屬代理人과 獨立代理人의 差異點

항 목	종 속 대 리 인	독 립 대 리 인
1. 외국기업 (本人)과 대리인의 관계	법률적으로나 경제적으로 외국기업에 종속된 지위에 있어야 함. 법률적으로는 외국기업으로부터 독립된 지위에 있을 수도 있음.	법률적 그리고 경제적으로 외국기업으로부터 독립된 지위에 있음.
2. 대리행위의 성격	외국기업의 실질적 영업행위를 대리인이 대행함. 외국기업을 구속하는 계약의 구성요소와 세부적인 사항을 협상할 권한이 있음.	대리인이 자신의 정상적인 영업행위의 일환으로 대리행위를 함. 외국기업을 구속하는 계약의 구성요소와 세부적인 사항을 협상할 권한이 없음.
3. 대리행위의 계속성	권한행사는 상시적으로 해야 함.	대리행위가 상시적일 필요는 없음.
4. 거래의 위험 부담	외국기업이 부담함.	대리인이 자기의 대리행위에 국한한 위험만을 부담함.
5. 외국기업을 위한 대리인의 영업활동에 대한 감독	영업활동 수행과정에서 외국기업의 세부적인 지시와 포괄적인 통제를 받음.	외국기업의 세부적인 지시와 포괄적인 통제를 받지 아니함.
6. 대리행위에 따른 보수의 성격	수수료, 구전적인 성격보다 급료적인 성격이 강함.	수수료, 구전적인 성격임.
7. 대리행위자의 자격	외국기업의 종업원 또는 제3자임.	언제나 제3자임.

자료: 張世元, 「고정사업장에 관한 연구」, 『학술개발논문집』, 제2집, 한국국제제정협회, 1985.

우에는 母企業의 固定事業場으로 판정할 수 있다는 것이다. 이러한 경우 자기기업의 사업장은 자기기업 자체의 사업활동에 대한 고정사업장과 모기업의 사업활동을 수행한 부분에 대한 고정사업장을 구성하게 됨으로써 同一한 場所에 두 개의 事業場을 갖게 되는 것이다(dual status).

다. 固定事業場 歸屬所得의 算出方法

OECD모델협약에서는 한 외국기업의 이윤은 그 기업이 固定事業場을 통하여 營業活動을 하는 경우에 한해 그 내부에 固定事業場이 存在하는 國家에서 課稅할 수 있다고 규정되어 있고 또 그 固定事業場에 歸屬되는 所得에 한하여 과세할 수 있다고 명시하였다²⁴⁾.

또 동 모델협약은 고정사업장에 귀속되는 소득은 獨立企業間의 原則(arm's length principle)에 의거하여야 함을 규정하고 있는데²⁵⁾ 이는 당해 고정사업장에 귀속되는 소득은 동 고정사업장이 동일한 또는 유사한 조건하에서 동일한 또는 유사한 활동에 종사하고, 또한 동 고정사업장을 가진 기업과 전적으로 독립하여 거래를 하는 개별의 분리된 기업이라고 가정하는 경우에 동 고정사업장이 취득할 것으로 기대되는 이윤이라는 것을 의미한다.

그러나 한 기업이 생산하는 獨占商品이 오직 그 固定事業場만을 통해서 판매될 경우에는 곤란한 문제가 발생할 수 있다. 그런 경우 공개시장가격이 없고, 그 회계상의 수치가 신빙성이 없을 때에는 그 고정사업장 이윤계산에 다른 방법, 예를 들면 고정사업장 매출액에 평균 총이윤율을 곱하고, 이와 같이 산출된 액수에서

24) OECD모델협약 제7조 제1항. 기업이윤이 고정사업장이 없는 한 과세되지 않는다는 것은 기업자체에 적용되는 것이 아니라 그 利潤에 적용되는 것임을 채택하는 것이 적절하다. 이 원칙은 특정 국가에서의 외국기업 취득이윤에 대한 과세에 있어서 그 국가의 세무당국은 그 기업이 취득하는 이윤은 원천별로 구분하여 그 각각에 대해 固定事業場 基準을 適用해야 한다는 견해에 기초하고 있다(OECD모델협약 주석 제7조 제1항).

25) OECD모델협약 제7조 제2항.

적정 경비액을 공제하는 방법²⁶⁾ 등을 이용할 필요가 있을 수 있다. 그러한 종류의 많은 특수한 문제가 각 개별사례에서 발생할 수 있음은 분명하지만, 그 一般的 原則은 固定事業場 歸屬利潤은 實際狀況의 要因을 반영하는 그 事業場의 會計에 기초해야 한다는 것이다. 만약 기존회계가 그 실제요인을 반영하는 것이 아니라면 새로운 회계를 작성 또는 기존의 것을 재작성하여야 하며, 이러한 목적을 위해 사용되는 수치는 공개시장에서 성립된 것들이어야 한다는 것이다²⁷⁾.

그러나 이와 같이 總利潤 割當에 의한 배분방법이 일반적으로는 적절하지 않은 것으로 생각되고 있으며, 따라서 과거에 관례적으로 사용되었고 세무당국 및 납세자 모두에 의해 일반적으로 만족하게 받아들여지고 있는 국가에서만 예외적으로 사용되어야 할 것이다. OECD모델협약의 규정에서는 기업의 총이윤을 여러 부분에 배분하여 고정사업장에 귀속시킬 이윤을 결정하는 것이 일방체약국에서 관례로 되어 있는 한, 동 일방체약국이 관례적인 그러한 배분방법에 의하여 과세될 이윤을 결정하는 것을 배제하지 아니한다고 되어 있다. 그러나 채택된 배분방법은 그 결과가 獨立企業間의 原則에 적합한 것이어야 한다²⁸⁾.

26) 이러한 귀속소득 계산방식을 間接算出法(indirect method)이라고 하며 이는 고정사업장이나 기업의 과세대상 소득을 그 사업장이나 기업의 회계장부에 기초하여 귀속소득을 계산하는 방법인 直接算出法(direct method)에 대비되는 개념이다.

27) OECD모델협약 주석 제7조 제2항.

28) OECD모델협약 제7조 제4항.

3. 우리나라의 固定事業場 關聯 課稅制度

고정사업장에 관한 우리나라의 정책은 우리나라가 주로 진출을 받고 있는 선진국과의 조세조약에서는 고정사업장의 범위를 넓게 규정함으로써 外國企業에 대한 課稅權을 擴大하는 것인 반면에, 우리나라가 주로 진출하고 있거나 진출할 것이 예상되는 자원보유국이나 후진국과의 조세조약에서는 고정사업장의 범위를 가급적 축소하여 우리나라 기업을 相對國의 課稅權으로부터 保護하는 것이다.

우리나라가 체결한 조세조약은 고정사업장의 범위를 法人稅法 제56조 또는 所得稅法 제135조에서 규정하는 국내사업장의 개념과 골격은 유사하게 규정하고 있으나 그 실질적 내용은 상대국가에 따라서 상당히 다르다. 그것은 조세조약이 양국의 이해관계의 소산이라는 점을 감안할 때 固定事業場의 範圍의 擴大 또는 縮小가 自國의 利益과 직결되기 때문에 상대국에 따라 협상과정에서 그 범위가 달라진 것이다. 다음에는 우선 국내법적으로 규정된 固定事業場 課稅制度를 살펴보고 이어서 租稅條約에 締結된 內容을 검토해 본다.

가. 國內法上的 固定事業場 關聯 課稅制度

1) 固定事業場에 대한 判定

우리나라의 國內法에서는 固定事業場에 對應하는 概念으로서 法人稅法에서 國內事業場이라는 概念을 사용하고 있다. 법인세법 제56조 제1항은 “외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우에는 국내에 사업장(이하 ‘국내사업장’이라 한다)이 있는 것으로 한다”고 규정하고 제2항에서는 그러한 國內事業場에 해당하는 場所를 다음과 같이 예시하였다.

- ① 지점, 사무소 또는 영업소.
- ② 상점, 기타의 고정된 판매장소.

- ③ 작업장, 공장 또는 창고.
- ④ 건설공사, 설치공사 또는 조립공사의 현장과 그 공사의 지휘·감독 또는 기술의 용역만을 제공하는 장소.
- ⑤ 광업소, 채석장 또는 해저천연자원, 기타 천연자원의 탐사 및 채취장소(국제법에 따라 우리나라가 영해 밖에서 주권을 행사하는 지역으로서 우리나라의 연안에 인접한 해저지역의 해상과 하층토에 있는 것을 포함함).

또 동법 제56조 제4항에서 국내사업장에 해당하지 않는 장소로서는 다음을 명시하였다.

- ① 외국법인이 자산의 단순한 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소.
- ② 외국법인이 판매를 목적으로 하지 아니하는 자산의 저장 또는 보관을 위하여서만 사용하는 일정한 장소.
- ③ 외국법인이 광고·선전·정보의 수집과 제공·시장조사 기타 그 사업수행상 예비적이며 보조적인 성격을 가진 사업활동을 행하기 위하여 사용되는 일정한 장소.
- ④ 외국법인이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공하게 하기 위하여서만 사용하는 일정한 장소.

2) 看做固定事業場

우리나라 法人稅法에서도 看做固定事業場 규정을 들고 있는데(제56조 제3항) 그 구체적인 예 세 가지를 法人稅法 施行令 제123조 제1항에서는 다음과 같이 명시하고 있다.

- ① 외국법인을 위하여 그 사업에 관한 계약을 체결할 수 있는 권한이 있고 그 권한을 상시 행사하는 자(그 외국법인의 사업과 동일 또는 유사한 사업을 하며 그 사업의 성질상 불가피한 필요에 따라 그 외국법인을 위하여 계약체결에 관한 업무를 행하는 자는 제외).
- ② 외국법인의 자산을 보관하고 상시 고객의 주문을 받아 이를 배달 또는 인도하

는 자.

- ③ 주로 특정된 하나의 외국법인을 위하여 상시 주문을 받거나 협의 기타 그 사업에 관한 중요한 부분의 행위를 행하는 자.

위에서 말하는 外國法人이란 해당 외국법인이 과점주주, 당해 외국법인이 과점주주인 다른 법인 기타 당해 외국법인과 특수관계에 있는 법인이나 자연인을 포함한다(법인세법 시행령 제123조 제2항).

3) 固定事業場 歸屬所得에 대한 判定

固定事業場의 歸屬所得은 당해 고정사업장이 本社가 아닌 第三者 獨立企業과 同一하거나 類似한 狀況에서 去來하였을 경우에 實現하였을 所得이다. 이 소득 또는 비용의 계산은 당해 기업이 비치한 관계장부 및 객관적인 자료를 기준으로 OECD 모델협약의 사업소득 계산규정에 따라 결정하는 것이다²⁹⁾. 이 경우 外國企業이 從屬代理人을 둔 것으로 판단되는 경우에는 당해 기업의 이윤 중 韓國 內 看做固定事業場에의 歸屬分에 대한 課稅權은 우리나라가 가져야 한다.

우리나라는 위와 같은 OECD의 課稅原則에 입각하여 당해 기업이 비치한 관계장부와 자료를 기준으로 고정사업장의 귀속소득을 산출하고 있다. 다만, 필요한 장부 또는 증빙서류를 비치·제출하지 않아 정상적인 거래기준을 적용할 수 없는 불가피한 경우에 한하여 例外的으로 標準所得率과 所得配分 公式에 따라 귀속소득을 결정하도록 하는 國稅廳의 訓令(1990.3.22)이 있었으나 현재는 廢止되었으며 그 대안을 개발하고 있는 상태이다.

이 훈령에 따르면 표준소득률과 소득배분공식에 따라 귀속소득을 결정하는 방법은 다음과 같다.

29) OECD모델협약 주석 제5조 제1항.

가) 販賣業 營爲 外國法人의 國內源泉所得金額 計算基準

販賣業 營爲 外國法人의 國內源泉所得金額 計算基準은 다음과 같다.

- ① 外國法人이 本社에서 製造한 製品을 그 國內支店이 國內에서 販賣하는 境遇: 영업수입을 기준으로 1차 배분된 사업소득을 다시 제조와 판매부분으로 2차 배분하여 소득금액을 산출한다.

$$\text{외국법인의 세 차감전 세계소득} \times \frac{\text{국내사업장 영업수입}}{\text{외국법인의 세계영업수입}} \times \frac{\text{국내사업장 해당품목의 도매업종 표준소득률}}{\text{외국법인 해당품목의 제조업 표준소득률} + \text{국내사업장 해당품목의 도매업 표준소득률}}$$

- ② 外國法人의 國內支店이 海外에서 購入한 製品을 國內에서 販賣하는 境遇: 영업수입을 기준으로 소득을 배분한다.

$$\text{외국법인의 세 차감전 세계소득} \times \frac{\text{국내사업장의 영업수입}}{\text{외국법인의 세계영업수입}}$$

- ③ 상기 ①, ②의 경우 外國法人의 世界事業 所得率이 國內 同 業種의 事業所得率보다 현저하게 낮은 것이 客觀的으로 認定되는 境遇(예컨대, 외국법인의 세계사업소득이 결손인 경우): 법인세법 제32조 제3항 단서의 규정에 의거 다음 방법으로 추계조사결정 또는 경정한다.

- ㉠ 사업수입금액에 표준소득률을 곱한 금액에서 그 법인의 대표자에게 지급한 금료를 공제한 금액을 과세표준으로 하여 그 세액을 결정 또는 경정한다. 이 경우에는 대표자에게 지급한 금료액이 그 법인의 사업수입금액에 표준소득률을 곱한 금액을 초과하는 경우에는 그 초과하는 금액은 없는 것으로 본다.

㉞ 표준소득률이 결정되지 아니하였거나 천재, 지변, 기타 불가항력으로 장부, 기타 증빙서류가 멸실된 때에는 기장이 가장 정확하다고 인정되는 동일업종의 다른 법인과 균형을 맞추어 과세표준을 결정 또는 경정한다. 다만, 동일업종의 다른 법인이 없는 경우에 과세표준신고 후의 장부 등이 멸실된 때에는 법 제26조의 규정에 의한 신고서 및 그 첨부서류³⁰⁾에 의하고 과세표준신고 전에 장부 등이 멸실된 때에는 직전 사업연도의 소득률에 의하여 과세표준을 결정 또는 경정한다.

④ 國內支店이 販賣業과 用役業을 兼業한 境遇: 외국법인의 판매업부분 국내원천소득 금액과 용역업부분 국내원천소득 금액을 각각 계산하여 합산하되 판매업부분 국내원천소득은 위 ①, ②, ③의 국내원천소득 계산방법 중 각 사항의 경우에 해당하는 방법을 적용하고 용역업부분 국내원천소득은 위 ③의 국내원천소득 금액 계산방법을 적용한다.

나) 플랜트 建設·販賣業을 營위하는 外國企業의 國內事業場
歸屬所得金額 計算 方法³¹⁾

플랜트 건설·판매업을 영위하는 외국기업의 국내사업장 귀속소득 금액은 다음과 같이 계산한다.

외국기업의 플랜트 건설·판매업무에서 발생하는 소득 중 당해 외국기업의 국내사업장에 귀속시킬 수 있는 소득은 국내에서 수행하는 업무에서 발생하는 소득 전부와, 국내와 국외에 걸쳐서 수행하는 업무(플랜트 건설에 필요한 기자재 공급 및 이에 관련한 업무)에서 발생하는 소득 중 국내사업장에 귀속시킬 수 있는 소득을 합산하여 산출한다³²⁾.

30) 기업회계기준을 준용하여 작성한 대차대조표, 손익계산서 등 소정의 서류를 첨부하여 각 사업연도의 결산을 확정된 날로부터 15일 이내에 당해 사업연도 소득에 대한 법인세 과세표준과 세액을 서면으로 정부에 신고한 것을 말한다(제1항 및 제2항).

31) 국세청 고시(1988. 11. 23).

① 당해 외국기업이 수행한 플랜트 건설과 관련된 모든 帳簿 및 證憑書類 등을 備置記帳함으로써 국내사업장 귀속 소득금액을 계산할 수 있는 경우:

$$\boxed{\text{국내사업장 귀속 소득금액}} = \left(\begin{array}{l} \text{국내업무 발생} \\ \text{수입금액} \end{array} - \begin{array}{l} \text{국내업무 발생 수입} \\ \text{금액의 대응 비용} \end{array} \right) + \left[\begin{array}{l} \text{국내와 국외에 걸쳐서} \\ \text{수행한 업무에서 발생한} \\ \text{수입금액} \end{array} - \begin{array}{l} \text{국내와 국외에 걸쳐서 수행한} \\ \text{업무에서 발생된 수입금액의} \\ \text{대응비용} \end{array} \right] \times \frac{\text{국내업무 발생 수입 금액}}{\text{국내업무발생 수입금액 및 국내·국외업무발생 수입금액의 합}}$$

② 당해 외국기업이 수행한 플랜트 건설·판매와 관련된 장부 및 증빙서류 중 국내 수행업무 부분에 대한 장부 및 증빙서류는 비치 기장하고 있으나, 國內와 國外에 걸쳐서 수행된 業務部分에 대한 帳簿 및 證憑書類를 備置記帳하지 않았거나 提出하지 않았을 경우:

$$\boxed{\text{국내사업장 귀속 소득금액}} = \left(\begin{array}{l} \text{국내업무 발생} \\ \text{수입금액} \end{array} - \begin{array}{l} \text{국내업무 발생 수입} \\ \text{금액의 대응 비용} \end{array} \right) + \left[\begin{array}{l} \text{국내와 국외에 걸쳐서} \\ \text{수행한 업무에서 발생} \\ \text{한 수입금액} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{플랜트 건설·판매소득} \\ \text{표준율} \end{array} \right] \times \frac{\text{국내업무 발생 수입 금액}}{\text{국내업무발생 수입금액 및 국내와 국외에 걸쳐서 수행한 업무에서 발생한 수입금액의 합계액}}$$

32) 플랜트 建設·販賣業이란 플랜트의 건설·판매와 관련된 업무의 전부 또는 일정 부분을 유기적으로 결합하여 하나의 시스템 제품으로서 완성된 목적물인 플랜트를 판매하는 것이므로 과세상 당해 플랜트 건설·판매 거래는 국내거래와 국외거래로 구분하지 아니하고 單一去來로 취급한다.

③ 당해 외국기업이 플랜트 건설·판매와 관련된 장부 및 증빙서류를 비치·기장하지 않고 있으나, 그 외국기업의 本店 財務諸表를 제출하는 경우에는 동 재무제표상에 나타난 세전이익 단계에서 그 외국기업의 총 영업수입금액과 판매비 및 일반관리비와 한국에 건설·판매한 플랜트의 수입금액 및 이와 관련한 판매비 및 일반관리비를 기초로 국내사업장에 귀속시킬 소득금액을 산출한다.

다) 固定事業場에 관한 國稅廳 有權解釋(1984. 1. 7)

우리나라와 조세조약을 체결하고 있는 국가에 본점 또는 주사무소를 두고 있는 외국법인 국내사업장의 사업소득에 대한 법인세를 과세함에 있어 과세대상이 되는 사업소득 금액을 당해 조세조약의 사업소득에 대한 조항 중 歸屬所得 課稅原則 (attribution concept)을 천명하고 있는 규정에 의하여 다음과 같이 계산한다.

- ① 당해 국내사업장이 장부·증빙서류를 기장, 비치함으로써 그에 따라 국내사업장 귀속 소득금액을 個別的으로 計算(separate accounting)할 수 있는 경우에는 그 장부 및 증빙서류 등을 기초로 하여 소득금액을 계산한다.
- ② 당해 국내 사업장이 장부·증빙서류 등을 기장, 비치하지 않음으로써 ①에 의해 개별적으로 계산할 수 없고 당해 외국법인의 재무제표를 기초로 하여 그 귀속 소득 금액을 합리적으로 산출할 수 있는 경우에는 法人稅法 施行令 제93조의 규정에 의한 표준소득률 적용방법에 優先하여 다음 算式으로 계산할 수 있다.

$$\boxed{\text{국내 사업장 귀속 소득금액}} = \text{당해 외국 법인의 세 공제전 이익} \times \left[\frac{\text{국내사업장의 영업수익 금액}}{\text{재무제표상 당해 외국법인 영업수익 금액}} + \frac{\text{국내사업장에 대한 거래에 관련하여 발생될 판매비 및 일반관리비}}{\text{재무제표상의 당해 외국법인 전체의 판매비 및 일반관리비}} \right] \times \frac{1}{2}$$

③ 다만 ②의 적용에 있어서 당해 국내사업장이 국내사업활동을 함에 있어 당해 법인의 관계회사가 직접 또는 간접으로 관여함으로써 당해 외국법인의 재무제표만을 기초로 하여 국내사업장에 귀속시킬 수 있는 소득금액을 산출하는 것이

獨立企業間의 價格原則(arm's length price rule)에 비추어 불합리하다고 인정되는 경우에는 당해 조세조약 중 特殊關係人(related person)間의 시부인 계산 규정에 따라 당해 법인 및 그 관계기업의 統合財務諸表를 기초로 하여 국내사업장의 귀속 소득금액을 계산할 수 있다.

나. 租稅條約上의 固定事業場 關聯 課稅制度

1) 一般固定事業場

우리나라가 체결한 조세조약에서는 고정사업장을 정의함에 있어서 物理的 概念(고정된 장소), 機能的 概念(활동내용), 時間的 概念(존속기간)을 고려하여 정하고 있다. 종전에는 조세조약에서 물리적인 고정된 장소에 중점을 두어 고정사업장을 정의하는 경향이 중시되었으나, 최근에는 이를 이용한 다국적기업의 조세회피 증가추세에 따라 기능적 측면에서 고정사업장의 범위를 가급적 확대하려는 면이 강조되고 있다.

가) 固定事業場的 判定과 例示

우리나라가 체결한 조세조약은 OECD모델協約의 고정사업장 판정기준을 따르고 있으며 고정사업장이 될 수 있는 장소도 OECD모델협약이나 UN모델협약에서 열거된 사업장소들을 예시하고 있으나, 여기에 참고(일본·태국·미국 등과의 조약), 농업용·목축업용 또는 임업용 토지(호주와의 조약), 농장 또는 플랜테이션(말레이시아·스리랑카와의 조약) 등을 추가로 예시하고 있는 조약도 있다.

나) 建設工事

우리나라는 조세조약에서 건설공사가 고정사업장이 되는 조건을 대부분 6개월 이상의 공사기간인 경우로 하고 있다. 우리나라의 모든 조세조약은 일정기간 이상 존속하는 경우에만 고정사업장이 되도록 규정하는데, 그 내용은 <表 2>와 같다.

〈表 2〉 固定事業場이 되는 建設工事

국 명	고정사업장이 되는 공사
일본, 영국, 캐나다, 벨기에, 스위스, 네덜란드, 스웨덴, 터키, 필리핀, 인도네시아, 중국	6개월을 초과하여 존속 또는 제공하는 것으로서 ① 건축공사·건설·설비 또는 조립공사 ② 당해 공사와 관련한 감독·기술 기타 인적용역 ¹⁾
태국, 싱가포르, 방글라데시, 독일, 노르웨이	6개월을 초과하여 존속하는 건축·건설·설비 또는 조립공사
미국, 핀란드, 브라질, 파키스탄, 베트남, 쿠웨이트, 멕시코, 포르투갈	6개월을 초과하여 존속하는 건축·건설 또는 설비공사
프랑스	6개월을 초과하여 존속하는 ① 건축·건설·설비 또는 조립공사 ② 자연자원의 탐사에 이용되는 설비
덴마크	6개월을 초과하여 존속하는 ① 건축·건설·설비 또는 조립공사 ② 동 공사와 관련한 감독 ③ 자연자원의 탐사에 사용되는 설비
룩셈부르크, 오스트리아, 이태리, 헝가리, 스페인, 루마니아	12개월을 초과하여 존속하는 건축·건설·설비· 또는 조립공사 ²⁾
이집트, 인도, 불가리아, 튀지, 몰타, 그리스	9개월을 초과하여 존속하는 건축장·건설·조립 또는 설비공사
말레이시아	① 12개월을 초과하는 건축 또는 건설공사 ② 6개월 이상 수행되는 설비·조립공사 ③ 6개월 이상 수행되는 건설·설비·조립공사와 관련한 감독활동
호주	① 6개월을 초과하여 존속하는 것으로서 · 건축장·건설·설비 또는 조립공사 · 상기 건축장 또는 공사와 관련한 감독활동 ② 자연자원의 탐사나 이용과 관련하여 주요 장비가 12개월을 초과하는 기간 동안 사용되는 경우
뉴질랜드	① 12개월을 초과하여 존속하는 것으로서 · 건축장·건설·설비 또는 조립공사 · 상기 건축장 공사와 관련한 감독활동 ② 12개월을 초과하는 천연자원의 탐사 또는 개발
러시아	24개월 이상 지속하는 건축장소·건설·조립·설치공사 또는 그와 관련된 감독용역

주: 1. 스웨덴·영국·스위스·터키의 경우에는 인적용역 중 감독활동에 한정되고 있음. 필리핀과의 조세조약에서는 천연자원의 탐사장소도 6개월 이상 존속하는 경우에만 고정사업장이 됨.

2. 이태리의 경우에는 '설비공사'가 제외되어 있음.

다) 固定事業場이 되지 않는 事業場所 및 活動

우리나라의 조세조약들도 OECD모델협약이나 UN모델협약의 내용처럼 사업의 豫備的이거나 補助的인 활동인 경우 이를 수행하는 사업장소를 고정사업장으로 보지 않고 있다.

우리나라는 원칙적으로 모든 조세조약에서 일방국의 기업이 타방국에서 자기의 재화 또는 상품을 단지 保管(storage), 展示(display), 引導(delivery)하기 위하여 사용하는 시설 및 재고의 보유는 동 기업의 고정사업장이 되지 않는다는 규정을 채택함으로써 OECD모델을 따르고 있다. 다만, 일본·인도네시아 등과의 조세조약에서는 이 중 “引導” 조문을 삭제하여 UN모델에 따르고 있다. 따라서 이 경우에는 倉庫(warehouse)와 같이 인도를 위하여 사용되는 시설도 고정사업장이 된다.

우리나라가 체결한 모든 조세조약에서는 타기업에 加工시킬 목적으로 企業의 財貨나 商品의 在庫를 保有하는 경우에는 그 기업의 고정사업장으로 보지 않도록 규정하고 있다. 따라서 외국기업의 국내에 있는 사업장이 동 외국기업의 상품을 한국기업에 가공시킬 목적만으로 보유하고 있는 경우에는 그 사업장은 외국기업의 고정사업장이 되지 않는다.

우리나라가 체결한 조세조약에서도 또 일방국의 기업이 타방국에서 오로지 單純購買(mere purchase)를 하거나 정보수집을 위하여 보유하는 一定한 場所는 고정사업장에서 제외시키고 있다.

우리나라의 조세조약은 이 외에 위에서 열거되지 않았더라도 기타 豫備的이고 補助的인 성격의 사업활동 장소인 경우에는 고정사업장에서 除外됨을 명백히 하고 있다.

위에서 설명한 활동의 複合된 活動(combination of activities)을 위한 고정된

사업장소를 保有하는 경우에도 동 장소는 고정사업장이 되지 않는다는 규정이 一部 條約에서 채택되고 있다. 단, 이러한 복합으로 인한 고정된 사업장소의 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적인 성격을 가져야 한다. 우리나라는 노르웨이·방글라데시·필리핀·룩셈부르크·스리랑카·러시아 등과의 조세조약에서 이 규정을 가지고 있다.

2) 獨立代理人과 從屬代理人

OECD모델협약 및 UN모델협약과 마찬가지로 우리나라의 조세조약에서도 獨立代理人은 고정사업장의 범위에서 제외하고 從屬代理人은 고정사업장의 범위에 속함을 분명히 하고 있다.

종속대리인에 관해 우리나라가 외국과 체결한 조세조약의 내용은 <表 3>과 같다.

<表 3> 租稅條約上的 從屬代理人 規定

내 용	국 가
계약체결대리인만 규정	덴마크·벨기에·프랑스·네덜란드·스위스·핀란드·스웨덴·말레이시아·뉴질랜드·호주·노르웨이·인도·룩셈부르크·오스트리아·튀니지·이태리·스리랑카·헝가리·브라질·아일랜드·폴란드·몽골·체코·슬로바키아·이집트
계약체결대리인과 재고보유대리인 규정	독일·영국·미국·캐나다·싱가포르·방글라데시·터키·필리핀·파키스탄·인도네시아
계약체결대리인 재고보유대리인 주문취득대리인 모두 규정	일본·태국

자료: 재무부 세제실 국제조세과.

하나의 기업만을 위하여 繼續的으로(regularly) 注文을 取得(secure orders)하는 代理人을 당해 기업의 고정사업장으로 간주하는 조세조약도 있다. 韓·日租稅條約 제4조 제4항에서는 일방체약국의 거주자(법인 포함)가 타방체약국 내에서 전적으로 또는 주로 자기를 위하여 또는 자기와 타인(당해 거주자에 의하여 지배되거나 또는 당해 거주자에 지배적인 이해관계를 가지고 있는 인)을 위하여 계속적으로 주문을 취득하는 대리인을 통하여 사업에 종사하는 경우에는 그 타방체약국 내에 고정사업장을 가지고 있는 것으로 간주하고 있다. 주문취득행위는 사업활동의 본질적인 부분을 구성하며 계약체결과 실질적으로 관련이 있다는 점에서 계약체결 행위를 하지 않는 경우에도 고정사업장으로 보도록 한 것이다.

子企業이 固定事業場이 되는지의 여부에 관해서는 우리나라의 조세조약은 OECD 모델협약의 입장을 따르고 있다. 즉, 자기기업이 모기업의 고정사업장이 되기 위하여는 그 자기기업이 母企業의 명의로 契約을 締結할 權限을 가지고 이를 常時 行使하는 등 從屬代理人으로서의 역할을 수행하여야 한다.

4. 外國의 固定事業場 關聯 課稅制度

가. 美國

1) 美國 國內法上 外國法人에 대한 課稅方法

美國 國內法上 外國法人에 대한 課稅方法은 다음과 같다. 첫째, 미국에서 사업을 행하고 있지 않은 법인에 대해 미국원천인 정액소득³³⁾의 수입금액에 30%의 법인세를 부과한다. 둘째, 미국 내에서 사업을 하고 있는 법인으로서 미국 내에 고정사업장을 가지고 있지 않은 법인에 대해서는 미국 내의 사업에 실질적으로 관련하지 않는 미국원천의 정액소득인 수입금액에 30%의 법인세를 원천징수하고 미국 내의 사업에 실질적으로 관련하는 미국원천소득(수입금액에서 관련된 손금을 공제한 금액)을 미국 내 법인과 마찬가지로 과세한다. 셋째, 미국 내에서 사업을 행하고 있는 법인으로서 미국 내에서 고정사업장을 가지고 있는 법인에 대해서는 거의 미국 내 법인과 동일하게 과세를 적용한다. 그러나 미국 내에서의 사업에 실질적으로 관련하지 않는 미국원천의 정액소득과 자본이득에 대해서는 위의 두 번째 방법에 있어서의 법인과 마찬가지로 미국 내에서의 사업에 실질적으로 관련하는 소득도 이러한 법인의 경우와 마찬가지로이다. 또한 특정한 美國 外의 원천소득도 과세대상이 된다.

위와 같이 固定事業場 判定基準은 외국기업이 미국 내에서 사업을 영위하고 있는가³⁴⁾, 그리고 외국기업의 소득이 미국 내의 사업에 실질적으로 관련되어 있는

33) 定額所得이란 이자, 배당, 임대료 등을 말한다(US Internal Revenue Code § 881(a)(1)).

34) 事業(trade or business)을 영위하고 있는지의 여부는 각 課稅年度마다 판정한다. 과세연도중에 사업을 영위하고 있는 경우는 그 과세연도에 사업을 영위하고 있는 것으로 된다(US Income Tax Regulations, §1.881-1(b)(2)). 外國法人이 利益을 계상하고 있는가 혹은 損失을 계상하고 있는가 하는 것과 수익 활동을 위하여 사용하는 資產의 獲得方法은 사업의 영위 여부에 대한 판정요소는 되지 않는다. 명백하고 확정적이며 중요하고 계속적일 뿐만 아니라 통상

가³⁵⁾의 판정기준과 함께 외국기업의 과세규모를 결정짓는 중요요인이 된다.

적인 사업활동을 영위하고 있는 경우는 사업을 하고 있다고 판정되나, 受動的인 所得의 收金活動은 사업을 행하고 있는 것으로는 되지 않는다. 사업을 행하고 있는지 아닌지는 客觀的인 基準에 의해 판정되므로 사업활동의 의도는 중요하지 않다.

미국 내에서 事業의 判定은 대부분이 判例에 의해 결정되는데 다음과 같은 경우는 일반적으로 사업을 행하고 있는 경우에 해당된다.

- ① 자산에 의한 수익의 회수 및 그에 관한 관리비용의 지불범위를 초과하는 활동을 행하는 경우.
- ② 외국법인의 대리인 또는 종업원이 외국법인의 대리인으로서 또는 보조적인 활동을 행하는 자로서의 범위를 초과하여 활동하는 경우(예를 들면, 부동산을 소유하는 외국법인의 대리인이 그 부동산을 임대하고 유지관리를 하는 경우).
- ③ 독립적인 대리인은 아니나, 외국법인을 위하여 자산의 매각에 대해 동의하는 등 종업원의 활동범위를 초과하여 활동하고 유일한 미국법인을 대리인으로 하는 외국법인.

그러나, 다음과 같은 경우는 사업을 행하고 있는 경우에 해당되지 않는다.

- ① 외국법인의 투자에 대하여 일상적이고 사무적이고 또는 관리적인 활동을 수행하는 경우.
- ② 대리인 이외의 자재제공자로부터의 자산의 구입을 하는 경우. 이 경우는 장기구입계약에 의거해서 구입하는가 아닌가는 불문한다.
- ③ 외국법인의 활동이 독립적인 대리인에 의해서 행해지는 경우.
- ④ 사업활동을 행하는가 아닌가에 관계 없이 그에 관한 조사활동을 하는 경우.

35) 미국 내에서 사업을 행하고 있지 않은 법인은 원칙적으로 미국 내의 사업에 실질적으로 관련하는 소득을 가지지 않는다. 美國內 源泉의 定額所得과 기타 資本所得이 미국 내에서의 事業과 實質的으로 關聯하는가 아닌가의 判定은 다음과 같다.

- ① 외국법인이 미국 내에서 제조활동 또는 판매활동을 하고 있으며 미국 원천인 이자 또는 배당을 수취하는 경우의 판정은 주로 資產의 使用 등 기준에 의한다(US Income Tax Regulations, §1.864-4(c)(2)). 자산은 보통 다음과 같은 경우에 미국 내에서의 사업에 使用되는가 또는 그를 위해 保有되는 것으로 취급된다(US Income Tax Regulations, §1.864-4(c)(2)(ii)).
 - ⓐ 미국 내에서의 현재의 사업활동을 촉진하기 위하여 주로 보유되는 자산. 예를 들면, 사업에 계속 공급하기 위해 취득하고 보유되는 상품.
 - ⓑ 미국 내에서의 통상적인 사업활동의 과정에서 취득하고 보유하고 있는 자산, 예를 들면, 받을 어음, 외상매출금 등.
 - ⓒ 미국 내에서의 사업활동에 직접적인 관계를 가지고서 보유되는 자산.상기 ⓒ의 미국 내에서의 사업활동에 直接的인 關係를 가지고서 보유되는 자산인가 아닌가는 기본적으로는 그 자산이 그 사업활동에 필요한가 아닌가에 의해 판정한다. 그 사업활동에 필요한가 아닌가는 그 사업의 現在의

2) 一般固定事業場 判定基準

美國 國內法上 固定事業場은 다음과 같이 定義된다³⁶⁾.

- ① 원칙적으로 場所·土地·建物 등으로서 외국법인이 그들에 의해서 事業을 행하는 固定施設은 고정사업장에 해당한다. 예를 들면 공장·점포 등 판매를 위한 시설·작업장·공업소·채석장 등이 이에 해당한다. 이들의 시설은 외국법인이 계속해서 사용하느냐 하지 않느냐를 불문하고 고정사업장에 해당한다(US Income Tax Regulations, §1.864-7(b)(1)).
- ② 外國法人이 事業을 행하는 場所로서 당 외국법인의 소유가 아닌 사업장은 거처의 사업이 상대적으로 근소하다고 하는 경우에는 그 외국법인의 고정사업장

必要性에 합치하는가 아닌가에 의하는 것으로서, 將來의 必要性에 합치하는가 아닌가는 불문한다. 예를 들면 자산이 다음을 위해 보유되는 경우는 미국 내에서의 사업활동에 직접적인 관계를 가지고서 보유되는 것으로 되지 아니한다(US Income Tax Regulations, §1.864-4(c)(2)(iii)(a)).

① 새로운 사업으로 장래에 전환하기 위한 것.

② 미국 내에서의 사업의 확장을 위한 것.

③ 장래에 공장을 바꾸기 위한 것.

④ 장래에 발생하는 사업의 우발적인 사태에 대비하기 위한 것.

다음에 해당하는 경우에는 원칙적으로 그 자산은 미국 내에서의 사업활동에 直接的인 關係를 가지고서 보유되는 것으로 된다(US Income Tax Regulations, §1.864-4(c)(2)(iii)(b)).

① 그 자산을 그 사업활동에서 얻은 자산으로 취득한 경우.

② 그 자산으로부터의 이익이 유보되거나 또는 그 사업에 재투자되는 경우.

③ 미국에 거주하고 그 사업에 적극적으로 관여하는 자가 그 자산의 투자에 대해서 중요한 경영상의 관리를 하는 경우.

② 이 외에 미국 내에서의 사업활동이 이 소득의 실현에 있어서 중요한 요소 인가가 다음의 경우에는 미국내사업과 소득의 實質的인 關聯與否를 결정짓는 중요한 기준이 된다(US Income Tax Regulations 1.864-4(c)(3)(i)).

① 투자회사의 사업활동의 과정에서 발생한 자본자산의 매각인 경우.

② 특허권 등의 라이선싱에서 발생한 사용료.

③ 용역제공법인이 수취하는 용역제공료.

36) 美國國內法은 固定事業場의 概念에 대해 언급하지 않고 있으며 국내에서 영업활동을 하는 외국기업은 과세의무가 있다는 정도로 언급하는 데 그치고 있다(US Internal Revenue Code, § 872, § 882).

에 해당하지 않는다. 이 경우 당 사업장의 소유자가 관련기업인가 아닌가는 불문한다(US Income Tax Regulations, §1.864-7(b)(2)).

- ③ 外國法人을 管理하는 者(외국법인을 전반적으로 관리하고 그 사업방침을 결정하는자)가 所有하는 固定事業場은 단지 그 이유만으로 그 외국법인의 고정사업장에 해당한다고 보지 아니한다(US Income Tax Regulations, §1.864-7(c)).

미국의 Old-Type조약³⁷⁾들에서는 대체로 고정사업장으로서 事務所, 支店, 工場, 그리고 事業의 固定된 場所 등을 문장 속에 포함하고 있으나 OECD-Type조약들처럼 OECD모델협약에 열거된 조항들을 나열적으로 거명하지 않고 있다. 또 일부 Old-Type조약들만이 自然資源의 採集場所(예컨대, 광업소) 등을 고정사업장에 포함시키고 있다. 이에 비하여 OECD-Type조약들의 첫번째 특징은 고정사업장에 해당하는 장소들을 나열하고 있는데 이는 거의 OECD모델협약의 해당규정과 一致하고 있다는 점이고 두 번째는 고정사업장에 해당되지 않는 사업의 豫備的이고 補助的 活動이라고 보여지는 貯藏이나 商品引導 등의 範圍를 Old-Type의 조세조약들보다 擴大解釋한다는 점이다.

建設工事의 持續期間은 일본과의 조약에서 24개월 이상을, 룩셈부르크 및 트리니다드앤토바고와의 조약에서 6개월 이상을 규정한 것 이 외에는 모든 조약에서 12개월 이상을 고정사업장 성립요건으로 규정하고 있다.

37) 美國이 맺은 租稅條約은 締結時期를 기준으로 크게 두 가지 유형으로 나누어진다. 1962년 이전에 체결된 캐나다, 영국, 오스트리아, 파키스탄 등과의 조세조약은 Old-Type條約으로서 1962년 이후에 체결된 룩셈부르크, 스웨덴, 독일, 트리니다드 등과의 조세조약인 OECD-Type條約과는 OECD모델협약의 영향을 받지 않았다는 데 내용상 차이가 있다(L. Williams Robert, "Permanent Establishments in the United States," *Tax Lawyer*, Vol. 29, No. 2, pp. 289~290). 일반적으로 OECD-Type조약들이 Old-Type조약들에 비해 보다 넓은 사업활동 영역을 고정사업장을 구성하지 않는 것으로 보고 있다.

3) 看做固定事業場

미국의 국내법에는 다음의 경우에 外國法人의 代理人은 固定事業場에 해당한다고 규정되어 있다(US Internal Revenue Code, §864(c)(5)(A)).

- ① 외국법인 명의로 계약을 교섭하거나 체결하는 권한을 가지는 자로서 그 권한을 상습적으로 행사하거나, 또는 외국법인을 위해 고객의 주문에 따르기 위해 상품을 보관하는자.
- ② 독립대리인 등에 해당하지 않는 자.

외국법인으로부터 자산의 구입을 自身の 通常的인 事業活動으로서 행하고 있는 자는 대리인에 해당하지 않는다. 그 대리인이 그 외국법인과 特殊關係를 가지고 있는가 아닌가는 불문한다. 예를 들면, 외국법인이 전액 출자한 미국 내의 법인이 그 외국법인으로부터 상품을 구입하고 미국 국내법인 명의로 판매할 경우, 그 미국 국내법인은 외국법인의 대리인으로는 되지 않으나, 그 미국 국내법인이 그 외국법인의 명의로 상습적으로 계약의 교섭과 체결을 행하는 경우 등으로서 그 미국 국내법인이 독립대리인에 해당하지 않는 경우에 그 미국 국내법인의 고정사업장은 그 외국법인의 고정사업장에 해당한다(US Income Tax Regulations, § 1.864-7(d)(1)(i)).

獨立代理人이란 自身の 通常的인 事業活動을 獨立的인 資格으로 행하는 代理人이다. 독립대리인에 해당하는가 아닌가의 판정에는 代理人과 依頼者(principal)가 상호간에 직접·간접적으로 關係를 가지고 있는가, 또는 다른 자가 대리인과 의뢰자를 支配하고 있는가 아닌가는 고려하지 않는다. 따라서, 예를 들면 외국법인이 전액 출자한 미국 내 법인은 그 외국법인의 독립적인 대리인으로 된다. 그러나 이러한 대리인이 하나의 외국법인을 위하여 또는 거의가 그 외국법인을 위하여 활동하는 경우는 사례에 따라 종속대리인으로 분류될 수도 있다(US Income Tax Regulations, §1.864-7(d)(3)).

보통 외국법인의 종업원 그 자체는 외국법인이 고정사업장을 가지고 있지 않은 경우 從屬代理人에 해당한다. 또한 외국법인의 종업원이 그 통상적인 직무수행을 위하여 그 외국법인의 고정된 시설을 이용해서 그 外國法人의 事業을 修行할 경우에 그 고정된 시설은 위의 ①, ②의 규정에도 불구하고 고정사업장에 해당한다³⁸⁾ (US Income Tax Regulations, §1.864-7(e)).

미국이 맺은 조세조약 중 Old-Type조약들에서는 看倣固定事業場(Agency-Type Permanent Establishments)을 契約의 締結이나 協商에 관한 全般的인 權限과 在庫商品을 두고 正規的으로 顧客의 注文에 應하는 것을 판단기준으로 보며 일부 국가들과의 조약에서는 전자와 같이 전반적인 권한을 행사하는 것만을 규정한 것도 있으나 대부분의 Old-Type조약에서는 이 권한의 常時的 行使를 看倣固定事業場 判定基準으로 보고 있다.

OECD-Type조약들에서는 이 '全般的인 權限'이라는 개념이 사라지고 契約締結에 관한 權限이 常時的으로 行使되는 것이 강조되고 있다. 그러나 전반적인 권한과 계약체결에 관한 권한의 차이는 실제적인 의미를 크게 가지지는 않는다. 일반적으로 종속대리인이 전반적인 권한을 가진다는 것이 계약체결에 관한 完全한 權限을 가진다는 것으로 해석될 필요는 없고 완전한 계약체결권을 가지는 대리인은 없다. 단지 대리인이 체결한 계약이 고객기업의 事業活動을 拘束할 수 있는 充分한 權限을 가진 경우에만 이 대리인은 고정사업장으로 간주된다. 대리인은 이 권한을 反復的으로 사용하여야 한다³⁹⁾.

38) 예를 들면, 외국법인인 M은 X국에서 구입한 상품의 판매촉진을 위하여 미국에 전시장을 개설하였다. 그 곳에서 근무하는 종업원은 세일즈맨과 사무원으로서, 그 전시장의 운영과 상품의 배급을 행하는 대리인과의 회의개최와 상품의 판촉활동만을 하는 權限을 부여받고 있다. 이 종업원은 M법인의 명의하에 계약체결 등을 하는 권한과 M법인을 위해 고객의 주문에 응하기 위한 商品保管은 하지 않고 있다. 이 종업원에 의한 교섭은 M법인의 지시하에 행하는 것이며 또한 그 승인을 받아야 한다. 이 경우의 세일즈맨 등에 의해 사용되고 있는 전시장은 M법인의 固定事業場에 해당한다.

39) OECD모델협약 주석 제5조 제1항.

대리인이 事業의 正常的인 過程에서 자신의 업무를 추진하는 경우를 독립대리인이라고 보는 것도 OECD모델협약을 따르는 것이다. 대리인이 顧客의 特殊關係人인지의 여부는 종속대리인 판정에 고려되지 않는다는 OECD모델의 입장도 OECD-Type의 미국의 조세조약에서 일반적으로 수용되고 있다⁴⁰⁾.

4) 固定事業場 歸屬所得 算出方法

미국은 납세자들간의 去來價格의 造作(controlled transactions) 혐의가 있을 때에 납세자들간에 공정하게 稅源을 配分하고 脫稅를 防止하는 방법으로 獨立企業間 價格原則을 실현하도록 하고 있다⁴¹⁾. 1994년 7월 1일 개정된 시행세칙(US Income Tax Regulations)하의 獨立企業間 原則의 實現方法은 다음으로 열거되어 있다.

有形資產

- ① 비교가능제3자가격법.
- ② 재판매가격법.
- ③ 원가가산법.
- ④ 비교가능이익법⁴²⁾.
- ⑤ 이익분할법.
- ⑥ 기타 방법.

40) 다만 租稅條約 實行을 위한 미국 국내법에서 한 기업의 去來當事者가 미국에 고정사업장을 가지는 경우 當該企業도 미국 내 고정사업장을 가지는 것으로 본다는 규정은 채택되어진 경우가 있다(Swiss Treaty Regulation, Section 509, 122(c)).

41) US Internal Revenue Code §482; US Income Tax Regulations §1482-IT(b).

42) 비교가능이익법(CPI)은 비교가능한 第三者의 利益尺度(예컨대, 자산에 의한 이익률, 마진을 등)를 조사, 이를 대상기업에 적용해 산출된 假想 營業利益들이 형성하는 제3자 가격구간과 조사대상 기업의 이익을 비교하여 이전가격을 결정한다.

無形資産

- ① 비교가능제3자가격법.
- ② 비교가능이익법.
- ③ 기타 방법.

지금까지의 시행세칙하에서는 독립기업간 원칙 실현방법의 선정에 있어서 우선 순위가 정해져 있어서 상위순위의 독립기업간 원칙 실현방법이 먼저 고려된 후 그 적용이 부적합하다고 판정될 때 차순위의 방법이 적용되었다. 개정 시행세칙에서는 순위제가 폐지되어 거래상의 상황과 여건을 고려하여 '가장 신뢰할 만한 기준'에 따라 最適方法(best method)을 사용하도록 규정하였다. 그러나 개정 시행세칙은 최적방법을 선정함에 있어서 다음의 세 가지 요소를 고려한다.

- ① 정확하고 신빙성이 있는 자료의 유무 여부.
- ② 비교가능한 제3자 거래의 유무 여부: 비교가능성의 판단은 ㉠ 기능, ㉡ 위험부담, ㉢ 계약조건, ㉣ 경제상황, ㉤ 거래상품의 동질성 등을 고려해 결정한다.
- ③ 비교가능 조건의 조정여부 및 정도.

나. 獨逸

1) 固定事業場에 대한 定義

독일의 국내법상으로 볼 때 고정사업장(Betriebsstätte)에 대한 정의는 국세기본법(Abgabenordnung) 제12조에 “企業活動에 從事되는 모든 固定된 營業施設이나 場所(jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient)”라고 규정되어 있다.

이와 같이 정의된 고정사업장의 존재는 세 가지 요건을 충족시키는 경우에 인정된다⁴³⁾. 우선 固定된 營業施設이나 場所가 存在하여야 하는 데 독일 국세기본법 제12조는 고정된 영업시설이나 장소로서 “경영본부, 지점, 영업소, 공장이나 작업

장소, 창고, 구매 또는 판매소, 광업소나 기타 자원획득장소 또는 6개월 이상의 건설공사나 조립장소”를 열거하고 있다. 두 번째 요건은 이 고정된 영업시설이나 장소를 통한 企業活動의 行使인데 이는 기업이 이 시설이나 장소를 소유하고 이 시설이나 장소를 통하여 기업활동이나 목적을 직접적으로 지원하는 것을 의미하며 세 번째 요건은 시간적인 지속성을 필요로 한다는 것이다⁴⁴⁾.

독일의 조세조약에서 규정하는 고정사업장 개념은 일반적으로 독일 국내법의 고정사업장 개념보다 OECD모델협약의 고정사업장 개념을 따르고 있다. 즉, 국내법에서 고정사업장에 포함시키고 있는 창고와 구매 및 판매소 등은 독일이 맺은 조세조약에 언급되지 않고 있고 건설공사 등의 기한도 12개월 이상되는 것을 고정사업장으로 인정하는 OECD모델협약의 규정을 따르고 있는 경우가 대부분이다. 총 59개 조세조약 중 (1990년말 기준) 1개 국가와 24개월, 2개 국가와 9개월, 23개 국가와 6개월, 2개 국가와 183일 그리고 1개 국가와 3개월 이상을 기준으로 하며 그 외에 30개국과 12개월 이상을 기준으로 하고 있다⁴⁵⁾.

또 固定事業場에서 除外되는 경우에 대한 규정도 독일의 조세조약들은 국내법 규정과는 다르게 OECD모델협약을 따르고 있는데 이는 기업의 상품재고를 위한 시설이 단지 저장, 전시 그리고 인도를 위해서 설치되어 있는 경우, 기업의 상품재고가 다른 기업에 의해서 가공되기 위해 저장되어 있는 경우 그리고 구매와 정보 수집을 위한 장소 등이다⁴⁶⁾.

43) J. M. Mössner, a.o., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, Köln: Dr. Otto Schmidt KG, 1992, p. 76.

44) *Ibid.*, p. 77~79.

45) O. Jacobs(ed.), *Internationale Unternehmensbesteuerung*, München, 1991, pp. 224~225.

46) Mössner, *op. cit.*, p. 81.

2) 看做固定事業場

독일 국내법상의 從屬代理人 개념은 국세기본법 제13조에 常時代理人 (Ständiger Vertreter)으로 표현되어 있는데 常時代理人은 “지속적으로 어느 기업의 업무를 대리하여 주고 그의 지시감독하에 속하는 사람”이라고 규정되어 있다. 국세기본법상의 상시대리인을 판정하는 세 가지 기준은 持續性, 業務의 聯關性 그리고 業務에 대한 指示權을 들 수 있다⁴⁷⁾.

독일의 조세조약들은 종속대리인을 판정함에 있어서 국내법 기준보다는 OECD 모델협약의 입장을 따르고 있는데 조세조약들의 입장은 일반적으로 국내법상의 종속대리인 판정기준보다 좁은 범위이다. 조세조약들의 입장을 따르면 국내법에서 언급된 단순한 비독립성을 넘어서 從屬性을 간주고정사업장의 조건으로 보고 있다. 獨立性 與否는 대리인의 고객기업에 대한 義務關係에 달려 있는데 그 기준으로는 업무에 대한 지시, 감독 그리고 기업활동의 위험성에 대한 부담에 있다.

독일연방재정최고법원(Bundesfinanzhof)은 物的 從屬性和 人的 從屬性을 구별하고 있는데, 물적 종속성은 업무에 대한 지시권을, 그리고 인적 종속성은 조직적으로 기업에 속하는가를 뜻하며 대리인이 종속대리인이라는 것을 증명하기 위해서는 물적 종속성만으로는 충분하지 못하다고 보고 있다⁴⁸⁾. 물적 종속성은 모든 중개인이나 대리인에게 해당되며 여기에 人的 從屬性이 追加되어야 종속대리인 관계가 성립된다고 보고 있다.

이 경우 독립대리인의 개념이 너무 넓게 해석될 우려가 있으므로 대부분의 독일의 조세조약들은 OECD모델협약처럼 대리인이 그 업무를 自身の 營業의 通常的인 過程에 있어야 한다는 것을 두 번째 조건으로 들고 있다. 영업의 통상적인 과정에

47) *Ibid.*, p. 89.

48) BStBl II 1975, 626 to Art. 5, Netherlands Tax Treaty, IR 152/73, 1975. 4. 30.

있다는 것은 그 고유직종의 통상적인 업무영역 내의 활동이라고 일반적으로 받아들여지는 것을 말한다.

독일의 조세조약들이 국내법보다 종속대리인에 대한 판정을 좁게 보고 있는 또 하나의 영역은 조세조약들은 從屬代理人이 契約締結權을 가지고 있고 이를 常時的으로 行使하고 이는 顧客企業을 從屬하는 性質의 것이어야 한다는 것이다. 계약의 서명이 고객기업에 의해 이루어지더라도 그것이 형식적인 단계이며 그 내용이 대리인에 의해서 결정지워지는 경우는 대리인이 계약체결권을 가지는 것으로 본다. 계약체결이 동일인에 의해 이루어지지 않더라도 같은 대리인사무소에서 이루어진 경우 상시적으로 계약체결권이 행사된 것으로 본다⁴⁹⁾.

전체적으로 독일의 조세조약들은 看倣固定事業場에 관한 OECD모델協約의 입장을 충실하게 따르고 있으나 일부 세세한 점에서 차이를 보이고 있다. 미국·프랑스·브라질 등 많은 나라와 맺은 조세조약에서 보험회사의 경우 보험대상인 리스크에 대한 변제행위를 고정사업장 성립요건으로 보고 있고 일부 개발도상국들과 맺은 조약에서는 상품창고를 가진 주문취득 대리인을 고정사업장에 포함시키고 있다. 또 일부조약에서는 어떤 특정지역에서 그 지역에 존재하지 않는 기업을 위하여, 거의 혹은 전적으로 그 기업만을 위하여 업무를 행하는 경우 계약체결권이 없더라도 고정사업장으로 간주하고 있다⁵⁰⁾.

3) 固定事業場 歸屬所得 算出方法

독일의 조세조약들은 OECD모델협약의 규정과 같이 우선 獨立企業間의 原則의 실현수단으로서 利益의 直接算出法이 우선 적용되어야 한다고 규정하고 있다. 간접산출법은 단지 이 방법이 당해 국가에서 통상적으로 사용되고 있는 경우에만 적용할 수 있다고 규정되어 있다. 국내법적으로도 판례⁵¹⁾나 시행규칙⁵²⁾에 의해 직접

49) Mössner, *op. cit.*, p. 92.

50) *Ibid.*, p. 93.

산출법의 우선적용이 규정되어 있다. 그러나 해당자료의 미비로 인하여 이의 시행이 불가능할 경우에는 독일국세기본법 162조에 의거한 간접산출법의 적용에 의한 고정사업장의 과세표준추정이 가능하도록 되어 있다. 독일의 조세조약들도 이 방법을 통하여 과표를 추정하는 것을 완전히 배제하고 있지는 않다.

다. 프랑스⁵³⁾

1) 固定事業場에 대한 定義

固定事業場이란 非居住者가 프랑스에서 産業活動 또는 商業活動에 參與하는 固定된 事業場所를 말한다. 여기에는 경영본부, 지점, 사무소, 공장, 작업장, 창고, 광업소, 채석장 또는 천연자원을 채굴하는 기타 장소, 건물용지 또는 일정기간(특정 조약과 관련하여 6개월~24개월)을 초과하여 지속되는 건설 또는 집합적 프로젝트 등이 포함된다.

다음 활동 중 한 가지 또는 그 이상의 활동만을 위해 사용되는 고정된 사업장은 고정사업장의 범주에 포함되지 않는다.

- ① 거주자 소유의 재화나 상품을 저장, 전시, 운반하고자 시설물을 이용할 경우.
- ② 거주자 소유의 재화나 상품의 재고를 저장, 전시, 운반하고자 보존할 경우.
- ③ 타인에게 가공시킬 목적으로 거주자소유의 재화나 상품의 재고를 보존할 경우.
- ④ 재화나 상품의 구매를 목적으로 또는 거주자를 위한 정보수집을 목적으로 고정된 사업장소를 유지할 경우.
- ⑤ 광고, 정보의 제공, 과학적 연구 또는 거주자를 위한 사전적·예비적 성격의 유사활동을 하기 위해 고정된 사업장을 유지할 경우.

51) 독일연방재정재판소의 1985년 3월 15일 판례, IV R 80/82, BStBl II 1985, 405.

52) 독일연방재무청 공시, 1984년 4월 10일, Rz 3.1.1., BStBl I 1984, 252.

53) International Bureau of Fiscal Documentation, *The Taxation of Permanent Establishment*, I. J. J. Burgers(ed.), Amsterdam, 1993.

2) 看做固定事業場⁵⁴⁾

非居住者を 代身하여 活動하는 者は 다음의 경우 固定事業場으로 看做된다.

- ① 그 행사 범위가 비거주자를 위한 재화 또는 상품구매에 국한되어 있지 않고 비거주자 명의의 계약체결권을 갖고 있거나 상시적으로 행사하는 경우.
- ② 12개월 또는 그 이상의 기간 동안 계약국 내에서 장비나 기계를 운용해 온 경우.

프랑스 비거주자는 단순히 중개인이나 수수료대행기관 또는 그 자신의 통상적인 영업활동을 하는 여타 독립대리인 등을 통해 프랑스에서 사업을 수행하기 때문에 프랑스의 고정사업장을 소유한 것으로 간주되지는 않는다.

프랑스 최고재판소는 최근 다음을 포괄하는 '商業活動의 常時的인 移行' 개념을 언급한 바 있다.

- ① 자동사업장(autonomous establishment).
- ② 고정대리인(permanent representative).
- ③ 상업거래의 완전한 순환(complete cycle of commercial transaction)⁵⁵⁾.

이러한 법해석과 관련 조세조약에 따르면, 다음의 경우 외국기업은 프랑스에서 課稅對象이 된다.

- ① 프랑스에 自動事業場을 소유한 경우.

54) 프랑스에서는 종속대리인에 해당하는 개념으로서 內國法에 固定代理人(permanent representative)이라는 개념을 사용하고 있다.

55) 去來의 完全한 商業的 循環이란 일반적으로 특별한 목적을 달성하기 위해 이루어지는 일련의 상업적 또는 산업적 거래를 지칭한다. 이러한 거래는 기업의 경제적 매입과 그 뒤를 이은 판매이다. 經營本部(decision center)의 지리적 위치는 사업이 완전한 순환과정을 이룩하는지의 여부와 무관하다. 프랑스 재판소의 판례에 따르면, 프랑스회사가 해외에서 행한 완전한 순환을 보인 거래는 그 성격이나 수단에 있어서 프랑스에서 행한 거래와 분리될 수 없을 경우 여전히 프랑스의 企業所得稅를 물게 된다.

- ② 사업장이 없는 상태에서, 외국기업을 위한 업무가 그 전부인 從屬固定事業場 (dependent permanent representative)을 통해 프랑스에서 영업활동을 하는 경우.
- ③ 프랑스에 사업장이나 고정대리인이 전혀 없고 완전히 순환하는 것으로 보이는 상업거래에 관여하는 경우.

또한 프랑스 재판소는 거래가 완전한 순환을 보이지 않더라도 그 거래의 일부 과정이 反復적으로 실행될 경우에는 이를 인정할 것이라는 판결을 내린 바 있다.

3) 非居住 納稅者의 國內 固定事業場에 대한 課稅

國內事業場을 所有하고 있는 非居住 納稅者는 일반적으로 거주 납세자와 동일하게 과세된다. 그러나 비거주 개인은 일부 控除內容에 있어서 거주자와는 다른 규정을 적용받게 된다. 게다가 최소 25%의 稅率을 적용받는다.

프랑스 사업장을 소유하는 외국기업은 일단 법인소득세가 표준규정(standard rule)에 의해 징수될 경우 지점에 대한 과세(branch tax)(세후이윤에 대해 25%의 세율이 적용)는 프랑스 세법(French Tax Code)의 제115조에 의거하여 과세된다. 이러한 세금이 부과되는 것은 프랑스에 있는 支店의 營業活動 果實이 非居住者에게 分配된다고 看做되기 때문이다.

4) 固定事業場 歸屬所得에 대한 判定

프랑스에서 활동하는 외국기업에 대해서 所得베이스를 결정하는 법칙이 해외에서 활동하는 프랑스기업에 대해서도 동일하게 적용된다. 屬地主義 原則 (territoriality rules)에 의거 프랑스에서 활동하는 기업은 法人稅를 물게 되고 외국기업은 프랑스 때문에 이익이 발생하였다는 관점에서 그 이윤에 대해 프랑스의 所得稅가 부과된다. 만일 프랑스 기업의 영업활동(French operations)이 이와

는 전혀 달리 自動事業場(autonomous establishment)에서 分離會計(seperate accounts)에 의해 이루어지는 것이라면 이윤 또는 손실액의 추산과 관련하여 어려움이 발생해서는 안 된다. 만일 그러한 기업이 單一化된(centralized) 會計體制를 갖추고 있어 각 고정사업장이나 독립사업(autonomous business)과 관련한 모든 항목들을 분리할 수 있다면 이 법칙이 적용된다.

그러나 프랑스에서 이루어진 활동이 해외에서의 활동과 분리되어 오지 않을 수도 있는데 이러한 경우에는 일반적으로 해당 기업의 전반적인 사업결과를 기록하는 하나의 계정만이 있게 된다. 이러한 경우 기업들간에 이윤 및 비용을 할당하기 위해 프랑스에서 과세할 수 있는 이윤의 비율을 결정할 기준이 필요하다.

일반적으로 利潤 및 經費의 配分方法은 다음과 같다.

- ① 가능한 한 프랑스에서 과세할 수 있는 소득은 기업의 회계에 따라 분리되어서 결정되어야 한다.
- ② 프랑스에서의 상업활동으로 인한 모든 소득은 고려되어야 하며 외국기업과 관련한 비용은 무시되어야 한다.
- ③ 그러나 영업활동의 성격상 이러한 배분이 가능하지 않을 경우 관념상의 배분(notional allocation)을 적용할 수도 있다. 이때, '관념상'이란 가능한 한 구체적으로 추정함을 뜻한다. 이러한 배분방법에는 다음 세 가지가 가능하다.
 - ㉠ 비례배분(proportional allocation) 방법으로서, 기업이 사전에 정한 두 개의 주요항목에서 계산된 비율이 기업의 총이윤에 적용되는 방법.
 - ㉡ 비교배분(allocation by comparison) 방법으로서, 과세목적상 비독립기업으로 취급되는 사업장에 적용되어 나온 결과들을 특정 항목으로써 재평가할 수 있도록 하는 방법.
 - ㉢ 구매 또는 판매사무소 등의 사업장들에서 이루어진 사전적·예비적 상업활동이나 광고 또는 설계사무소(engineering offices) 등의 사업장들에서 이루어진 부수적인 서비스활동(minor services)에 사용된 수수료(commission)를 계산하는 방법.

가) 比例配分 方法

이론적으로는 항목의 선택범위가 넓다. 따라서 이 배분은 다음 항목들을 이용함으로써 이루어질 수 있다. 즉, 경비(매입비, 급여 등), 투자자본, 총이윤, 또는 프랑스에서 판매되었거나 제조된 재화의 숫자나 질 또는 양 등이다. 그러나 실제로는 일반적으로 납세자는 주요 항목들 중 하나로서 總賣出額(turnover)에 의존한다.

기업의 총매출액 그 자체는 특별히 입증할 만한 서류들을 요구하지 않는다. 프랑스기업 및 외국기업에 대해 單一會計가 기록된 모든 경우에 사용될 유일한 비율이다. 더욱이 총매출액의 규모는 프랑스 조세당국에 의해 파악될 수 있다. 이러한 배분방법은 프랑스에서의 항공노선에 대해 어떤 특별계정을 적용받지 않아 온 外國 航空會社에 대해 적용되어 왔다.

나) 比較配分 方法

이 방법은 특정 기업들을 同一한 條件 및 類似 經濟過程에 따라 活動하는 類似한 企業들에 비교하는 것이다. 즉, 유사 기업들의 순이윤의 평균율을 사업장의 총매출액에 적용하여 얻은 결과를 이용한다. 또한 유사 기업들의 공개된 총이윤율을 총매출액에 적용한 후 여기에서 事業場의 總經費(overhead expenses)를 控除하는 방법도 가능하다.

다) 手數料 方法

수수료 방법은 구매 또는 판매사무소와 같은 사업장에서 이루어지는 事前的·豫備的 商業活動의 경우와 광고 또는 설계(engineering)사무소 등에서 이루어지는 附隨的인 서비스活動(minor services)의 경우에 적용된다.

프랑스에서 발생한 것으로 간주되는 **이익**은, 해당사업장이 제3자인 외국기업에 서비스를 제공하는 경우 발생하게 될 이익과 일치되어야 한다. 마찬가지로 사전에 프랑스 고객이 주문한 상품을 인도받아서 구매자에게 배달(dispatch)하는 것이 그 유일한 활동인, 프랑스에 있는 외국기업이 설립한 **在庫貯藏 施設**(inventory facility)은 독립운송업자의 서비스와 유사한 서비스를 재고저장 시설의 소유주에게 제공하는 **運送事業場**으로 간주되어야 하며 판매사무소로 간주되어서는 안 된다. 또한 그 **利潤의 測定**은 제3자에게 지불되었을 수수료에서 운영경비를 공제함으로써 이루어져야 한다. 이는 외국기업의 프랑스 사업장을 독립기업인 것처럼 취급하는 **觀念的인 推定方法**이라서 본사의 어떠한 관련경비도 공제가 배제된다.

물론 이러한 관념적 추정방법은 프랑스에서 이루어지는 행동의 결과가 **計定**에서 **細密**하게 **推定**될 수 없다거나 **總賣出額의 配分方法**이 사용될 수 없을 때에만 사용될 수 있다. 실제로 이는 프랑스에서 과세할 수 있는 활동을 하는 외국기업에 주로 적용된다.

라. 벨기에⁵⁶⁾

1) 固定事業場의 定義

벨기에의 **國內法**에서는 '벨기에의 고정사업장'(Belgian establishment) 개념에 의거 **非居住者 企業**이 벨기에에서 획득한 소득을 과세할 수 있는 권리를 제한하고 있다. '벨기에의 고정사업장'이란 외국기업의 사업활동이 벨기에에서 이루어지는 각 고정사업장을 나타낸다⁵⁷⁾.

이 규정은 대략적으로 경영본부, 지점, 사무소, 공장, 작업장, 대리점, 광업소, 채석장 또는 천연자원을 채굴하는 기타 장소, 건물 또는 30日을 **超過**하여 지

56) IBFD, *op. cit.*

57) ITC, Art.229(1).

속되는 건축공사, 그리고 상품창고 및 상품공급처 등을 벨기에의 고정사업장으로 간주하고 있다.

국내법의 규정에 의거한 '벨기에의 사업장'과 조세조약에 규정된 고정사업장은 개념상 서로 다른 모습을 띠고 있는데 國內法 規定은, 예컨대 고정된 장소를 통해 사업활동이 이루어지지만 고정사업장으로 간주하지 않는 등의 예외조항들을 갖추어 놓고 있지 않다. 그러나 벨기에-네덜란드間 租稅條約은 固定事業場의 範疇에서 除外되는 경우를 다음과 같이 규정하고 있다⁵⁸⁾.

- ① 해당기업 소유의 상품을 오직 저장, 전시, 또는 운반할 목적으로 시설물을 이용하는 경우.
- ② 해당기업 소유의 상품재고를 오직 저장, 전시, 또는 운반할 목적으로 보존하는 경우.
- ③ 해당기업 소유의 상품재고를 오직 타기업에 가공시킬 목적으로 보존하는 경우.
- ④ 고정된 사업장을 오직 해당기업을 위한 상품구매와 정보수집만을 위해 보존하는 경우.
- ⑤ 고정된 사업장을 오직 광고, 정보제공, 과학적 연구 또는 사전적·예비적 성격의 유사활동을 하기 위해 보존하는 경우.

국내법에서는 상품의 저장 및 공급을 위한 시설물을 '벨기에의 사업장'으로 분류해 놓고 있기는 하나 이것들은 명백히 OECD모델協約의 概念에서 排除되고 있다.

끝으로 30日を 超過하여 지속되는 건설공사나 건축프로젝트는 이미 '벨기에의 사업장'을 이루게 되지만 OECD모델협약에서는 이러한 超過持續 期間을 12個月로 규정하고 있다. 그래서 일본 등 대부분 나라들과의 조약은 12개월로 규정하고 있으나, 체코슬로바키아 등과의 조약은 24개월, 독일 등과의 조약은 9개월, 브라질

58) 벨기에-네덜란드조세조약, Art. 5, para. 3.

등과의 조약은 6개월로 규정하고 있다.

최고재판소의 판례⁵⁹⁾에 따라 條約法이 國內法의 上位法임을 감안할 때 어느 사업장소가 벨기에의 사업장의 요건을 지닌다고 하더라도 관련 조세조약에 의거한 고정사업장의 자격요건이 갖추어지지 않는 한 벨기에에서는 그 소득이 과세되지 않는다⁶⁰⁾.

2) 固定代理人

소득세법 제229조 제2항에 따라, 통상적인 사업과정을 수행하는 獨立仲介人 (independent intermediary)이 아닐 경우에는, 비록 그가 비거주 납세자의 이름으로 계약을 체결할 권리를 갖고 있지 않더라도 실제로 벨기에에서는 非居住 納稅者를 代身한 벨기에 固定事業場이 된다. 이는 조세조약의 관점에서는 비거주 납세자의 명의로 계약을 체결할 권한이 종속대리인이 고정대리인(permanent representative)⁶¹⁾ 또는 固定事業場의 資格을 갖추기 위한 必要條件이 되는 반면에 국내법에서는 종속대리인은 항상 고정사업장으로 간주됨을 의미한다.

독립대리인이 비거주 납세자로부터 經濟的 및 法的으로 獨立되어 있고 通常的인 事業過程을 修行하는 한, 벨기에 법은 일반 조세조약 규정과 맥락을 같이 하고 있다.

3) 固定事業場에 대한 課稅

국내법에서는 기업, 거주자 또는 비거주자의 과세소득은 일상적인 사업활동의

59) 최고재판소, *Pasicrisie, I*, at 886, 27 May 1971.

60) OECD모델협약 주석 제5조.

61) 벨기에도 프랑스와 마찬가지로 종속대리인에 해당하는 개념으로서 고정대리인 개념을 사용하고 있다.

대가이든 기업자산으로부터 실현된 자본소득이든, 기업에 투자된 유동자산 또는 고정자산 소득이든, 또는 이미 종결된 과거활동의 소득이든 간에 이 모든 것으로부터의 利潤들로 구성된다⁶²⁾. 이는 기업이 이윤추구를 유일한 목표로 설립된다는 이론의 논리적 귀결이다. 벨기에의 조세조약에서는 課稅所得이 具體的으로 定義되어 있지 않기 때문에 조세조약이 맺어져 있지 않을 경우 위의 원칙이 적용된다.

居住者 企業의 利潤은 39% 세율로 과세가 되는 데 반해 非居住者 企業의 固定 事業場의 利潤은 43%의 세율⁶³⁾로 과세가 된다. 더욱이 고정사업장은 이윤이 1,300 만 Bfrs. 까지인 거주자 기업에 적용되는 輕減稅率을 적용받지 못한다⁶⁴⁾.

일부 조세조약에 들어 있는 無差別條項의 적용 때문에 고정사업장에 대한 세율(43%)은 벨기에의 거주자 기업에 대한 세율(39%) 수준으로 낮아진다. 이는 한국 등 32개국과의 조세조약에 따라 적용된다. 네덜란드, 룩셈부르크, 프랑스 등 3개국 기업들의 고정사업장은 약간 낮은 세율을 적용받는데, 1993년 과세연도의 경우 42.05%였다. 호주 등 여타 국가들과의 조세조약에 따른 비거주자의 명목소득세율은 43%가 적용된다.

4) 固定事業場 歸屬所得의 計算

고정사업장의 소득 중 오직 固定事業場이 關聯되거나 決定을 내리거나 活動함에 따라 實現되는 利潤만이 고정사업장을 통해 과세된다.

고정사업장에 대한 소득세 산정의 출발점은 벨기에의 會計法에 따라 고정사업장이 준수해야 하는 分離會計(seperate account)⁶⁵⁾이다. 고정사업장이 분리회계를

62) 소득세법 제28조와 제228조 제2항 제5절.

63) 소득세법 제246조 제1항 1a.

64) 소득세법 제215조.

65) 固定事業場의 課稅對象 利潤 決定에 있어서의 세부적 사항을 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 이윤은 積立金(reserves)과 非控除性 經費(non-deductible expenses)의 합으로 이루어진다. 고정사업장의 적립금은 사업장이 실현하여 처분권을 지니고 있는, 즉 본사로 이전되지 않은 이윤으로 정의된다. 그 규모를 결정하기 위해서는 고정사업장 본사의 경상계정이 분석되어야 한다. 그러나 이는 실제로 이 경상계정이 매입, 판매, 비용계정 등으로도 사용되기 때문에 많은 어려움이 뒤따른다. 고정사업장의 비공제성 경비는 실제로 본사라든지 거주자 회사의 또다른 해외사업장으로 이전된 이윤을 포함하고 있음을 첫눈에 알 수 있다. 비공제성 경비는 다음과 같다.

- ① 직업상 필요하다고 볼 수 없는 비용.
- ② 시장조건이 맞지 않아 제3자에게 넘길 경우 이들에게 지급하는 과도한 이자(소득세법 제55조).
- ③ 비정상적이거나 근거가 없이 주는 혜택(소득세법 제26조).
- ④ 허용되지 않은 이익, 면허, 서비스요금(왜냐하면 이들은 직간접적으로 tax haven에 기초한 외국 지주회사에 지급되거나 이러한 소득조항과 관련하여 세법이 유리하게 적용되는 외국회사, 사업장 또는 개인에 지급되기 때문이다. 소득세법 제54조).

또한 벨기에의 비거주자에 대한 소득세도 허용되지 않은 경비이다. 고정사업장이 소득에서 공제할 수 있는 비용과 관련하여, 단지 固定事業場의 費用만이 控除可能한 것이 원칙이다(소득세법 제237조). 이러한 비용은 고정사업장 자체의 경비뿐만 아니라 인적경비, 제3자로부터의 차입금에 대한 이자지급 등 고정사업장과 관련한 활동에 따라 발생한 본사의 비용 등을 포함한다. 고정사업장에 투자된 자산의 감가상각도 공제가능한 비용이다.

이러한 원칙에서 볼 때 고정사업장은 本社의 一般行政費用을 공제하지 못하며 다만 예외는 기업 전체의 일반광고비용에서 차지하는 고정사업장 비용 부분은 조세당국에 의해 공제가 허용된다(소득세법의 행정주석(Administrative Commentary) Art.144/3, 2°. 일반적으로 이 원칙은 경영의 행정적 비용(costs of executive management)을 포함한 일반행정비용의 적절한 배분을 허용하는 대부분의 조세조약 조항들보다 엄격하다. 이러한 비용의 배분은 固定事業場의 純利潤과 관련되어 있어야 한다. 목적대상이 없을 경우에는 총매출액, 총이윤, 인적비용, 고정사업장의 자산가치 등에 기초할 수도 있다(OECD모델협약 주석 제7조).

둘째, 고정사업장의 純課稅所得을 決定하기 위해서는 우선 세액공제성 증여(소득세법 제199조), 미래의 손실에 대비한 비축(법인세법 제48조), 과학적 연구를 위해 추가로 고용하는 피고용자에 대한 공제(소득세법 제67조) 등과 같이 많은 항목들이 제거되어야 한다.

셋째, 固定事業場의 社內參與(intercorporation participation) 配當所得은 控除되어야 한다. 비거주자 회사의 고정사업장에 역시 적용될 수 있는 벨기에의 社內參與에 대한 免稅(participation exemption)(F. Vanderhoydonch and P. Veryans, "Belgium: Implementation of the Parent-Subsidiary Directive," *European Taxation*, 32, April 1992, at 131) 규정에 따라 배당소득의 95%는 수령인의 과세베이스에서 공제될 것이다. 위에서 밝힌 바와 같이 1992년 12월 28일의 법은 사내참여에 대한 면세의 적용조건으로서 株式資

준수하지 않을 경우 그 이윤 수준은 恣意的으로 결정되게 된다. 거주자 기업의 경우 비슷한 거주 납세자와 비교하는 방식으로 이러한 작업이 이루어진다⁶⁶⁾. 이러한 관점에서 소득세법을 지배하는 最上位法(Royal Decree of Income Tax Code)은 경제부문별로 각기 다른 가변적인 최저이윤을 고용자수나 총매출액에 비례시키는 방법으로 제시하는 데⁶⁷⁾, 예를 들면 다음과 같다. 단, 최소 과세대상 이윤은 40만 Bfrs.이다.

- ① 화학공업은 피고용자 1인당 90만 Bfrs..
- ② 은행업은 피고용자 1인당 1백만 Bfrs..
- ③ 식품가공업은 피고용자 1인당 50만 Bfrs..
- ④ 보험업은 보험료총액(receivable premium)의 10%.

本(share capital)의 최소 5% 보유 또는 최소 5,000만 Bfrs.의 기업활동 참여 액수를 정하였다. 배당소득 공제의 또다른 자격조건은 배분회사가 벨기에의 기업세 과세대상이 되거나 벨기에의 조세와 유사한 外國企業利潤稅(foreign profit tax) 과세대상이 되어야 한다는 것이다. 그러나 다음으로부터 받은 배당소득은 사내참여에 대한 면세의 적용대상에서 제외된다.

- ① tax haven지역에 설립된 회사.
- ② 조세특례를 적용받는, 해외에 설립된 지주회사 또는 금융기업.
- ③ 투자회사.
- ④ 배당소득공제제도 적용의 자격이 없는 소득에서 배당소득을 분배하는, 해외에 설립된 회사.

많은 조세조약과 관련하여 免稅適用의 濫用을 防止하고자 한 위의 규정들은 그 적용과 관련하여 분쟁의 소지를 다분히 안고 있다.

끝으로, 주요 손실 및 투자액을 공제하면 純課稅所得이 계산된다.

66) 소득세법 제342조 제2항. (Art. 342(2))

67) 소득세법의 최상위법 제146조.

5. 우리나라의 固定事業場 關聯 課稅制度的 問題點과 改編方向

가. 從屬代理人의 範圍

우리나라는 법인세법 시행령 제123조에서 종속대리인에 해당하는 유형을 契約締結代理人, 在庫保有代理人 그리고 注文取得代理人으로 정의하여 OECD개념이나 다른 외국의 국내법에 비해서 종속대리인의 범위를 넓게 해석하고 있다. OECD모델협약에서는 이 중 계약체결대리인을 그리고 미국에서는 계약체결대리인과 재고보유대리인만을 국내법상에 종속대리인의 범주에 포함시키고 있다⁶⁸⁾. 또 우리나라의 이 조항은 일본과 태국과의 조세조약을 제외한 우리나라가 맺은 대부분의 조세조약에서 계약체결대리인과 재고보유대리인, 혹은 계약체결대리인만을 종속대리인의 범주에 포함시킴으로써⁶⁹⁾ 실제로는 자주 적용되지 않는 상태이다.

따라서 해당규정을 OECD모델협약, 외국의 국내법 그리고 우리나라가 맺은 대부분 조세조약이 채택하고 있는 대로 注文取得代理人을 종속대리인의 범주에서 제외시키는 것이 바람직하다. 또 일본 및 태국과 맺은 조세조약의 해당규정도 기회가 있으면 이렇게 개정해 주는 것이 바람직하다. 실제로 어떤 외국법인의 국내연락사무소 등이 그 외국법인을 위하여 주문취득 대리행위를 행사할 때 이 주문취득 행위만을 종속대리인 구성요건으로 보기는 어렵다. 이는 일반적인 경우 營業의 本質的 行爲라고 보기 어렵기 때문이다. 그러나 보험 등의 특정사업에 있어서는 주문취득행위가 영업의 본질적 행위라고 볼 수 있으므로 이런 종류의 영업분야에 대하여는 留保條項이 있어야 한다.

나. 建設·組立工事 등의 持續期間

建設·組立工事 監督技術用役의 경우에 고정사업장으로 보는 기준은 어떻게 할

68) US Internal Revenue Code, § 864(C)(5)(A), OECD모델협약 제5조 제5항.

69) 제3절의 <表 3> 참조.

것인가의 문제에 관하여 우리나라의 조세조약에서는 6개월, 9개월 혹은 12개월 이상 사업이 지속되는 경우 고정사업장으로 인정하도록 되어 있으나 국내법에는 期間概念이 배제되어 극단적으로는 단 하루만 위의 장소를 갖고 있어도 고정사업장에 해당되어 조세조약과 국내법의 조정문제가 발생된다. 따라서 국내법에서도 건설·조립공사 등의 最小持續期間을 명시해 주는 것이 바람직한데 그 기간은 6個月이 적당할 것이며 그보다 조금 더 넓게 면세되는 건설·조립공사의 기간을 정해주는 것은 양 계약국간의 租稅條約에 일임하는 것이 바람직할 것이다.

미국과 프랑스는 국내법에서 건설·조립공사 등의 최소지속기간을 명시하지 않았으나 독일은 6개월을 그리고 벨기에는 30일을 고정사업장을 인정하기 위한 건설·조립공사 등의 최소지속기간으로 규정하고 있다. 따라서 우리나라가 6개월을 최소종속기간으로 정하는 것이 OECD모델협약 기준보다는 국내과세권을 확대하는 것이나 조세조약이 아닌 국내법규정을 OECD모델협약에 비추어 볼 필요는 없으며 외국의 국내법규정에 비추어 보아서는 문제가 없다고 보여진다. 그 이하로 건설·조립공사의 최소종속기간을 줄이는 것은 외국에서 건설공사의 수주를 많이 받고 있는 우리나라의 입장에서 바람직하지 않을 것으로 보인다.

다. 外國企業의 固定事業場 回避防止策

자사제품을 국내에서 판매하는 대부분의 외국기업은 한국 내에서 固定事業場을 두지 않고 代理人을 두고 판매하고 있다. 특히, 한국 내의 일부 대리인은 외국기업이 직접 설립한 外投法人으로 그 외국기업의 제품을 판매 대리하고 있다. 그 결과, 한국에서의 납세는 代理人의 國內源泉所得(수수료에서 현지발생 비용을 차감한 극히 적은 소득)에 대하여만 이루어지고 있다.

販賣業을 영위하는 外國企業과 오퍼業을 營爲하는 外國企業의 稅負擔은 <表 4>와 같이 현저하게 차이가 난다.

〈表 4〉 販賣業을 하는 外國企業과 오퍼業을 하는 外國企業의 稅負擔 比較(1991)¹⁾
(단위: 백만원)

	판 매 업	오 퍼 업
국내 판매액 ²⁾	52,798	45,142
신 고 소 득	5,216	361
세 액	1,760	138

주: 1) 판매업 17개 업체, 오퍼업 37개 업체를 대상으로 계산한 1개 업체당 평균금액임.

2) 위 국내판매액 수치는 오퍼수수료를 총판매액으로 환산한 금액(추정치)에다 기타 수입금액을 합한 수치임.

자료: 국세청 국제조세국.

위에서 보는 바와 같이 기능적으로는 외국법인의 고정사업장 역할을 수행하고 있는 한국 내 외국법인의 자기업인 오퍼상들은 국내에 고정사업장 없이 販賣代理人을 두고 판매활동을 하게 되면 조세조약은 물론 국내세법상 固定事業場이 있는 것으로 간주되며, 따라서 국내에서 납세의무를 지게 된다. 외국기업이 국내에 법인을 설립하여 실질적으로 국내에서 판매활동을 수행하는 것을 계속 방치하게 되면 동종기업간의 과세형평에 심각한 불균형을 초래하기 때문에 외국기업의 세원관리상 관련자료 분석 결과를 토대로 선정된 일부 외국기업에 대하여 固定事業場 該當與否를 조사하는 것은 불가피하다는 것이 국세청의 입장이다.

이에 대하여 일부 외국법인이나 외국 과세당국은 우리나라 국세청의 이러한 판정이 國際的 課稅基準에 違背된다고 보고 있다⁷⁰⁾. 이들 오퍼상들이 한국 내에서 행하는 역할이나 제한된 범위 내에서 연락이나 판매촉진 기능을 수행하는 연락사무소 등은 그 역할이 OECD기준에 비하여 상당히 낮은 수준의 경제적 역할이며 한국 과세당국이 부당하게 고정사업장으로 간주하고 있다는 입장이다.

70) 일본이나 다른 나라에서는 우리나라에서와 같이 代理人을 두고 販賣行爲를 하는 사례가 거의 없기 때문에 오퍼상이 看做 固定事業場에 해당하는가 하는 문제가 심각하게 논의되어지지 않고 있다. 이는 정부가 외국법인에 대하여는 販賣業을 不許하던 우리나라와 역사적 배경이 다른 까닭이다.

앞에서 <表 4>를 통해 설명한 바와 같이 판매업을 영위하는 외국기업과 오퍼업을 영위하는 외국기업의 세부담은 현저한 차이가 난다. 이와 같이 비슷한 기능을 하는 외국기업의 세부담의 차이가 크다는 것은 외국기업이 세부담이 상대적으로 큰 판매업을 기피하고 실제로 판매업에 해당하는 기능을 수행하면서 오퍼업으로 신고하게 하는 동기를 주게 되며 이미 그렇게 하고 있다고 보여지는데 이는 우리나라에 커다란 국고손실을 가져올 수 있다.

따라서 이를 방지하기 위한 대책이 마련되어야 하나 이 때문에 외국투자자들에게 한국의 과세당국이 자의적인 기준에 의해서 과세한다는 인상을 주어서 韓國에 投資雰圍氣를 해치는 결과를 가져와서는 안 되며 국제적인 관례에 비추어 정당하고 그리고 명시된 국내법규정에 의거하여 과세한다는 인상을 주어야 한다는 것이 외국기업의 고정사업장 회피방지 대책의 전제조건이 된다.

현재 우리나라의 외국기업의 고정사업장 회피를 방지하는 방안은 법인세법이나 시행령상에 기능적인 면에서 종속대리인을 구성하는 요인을 열거하고 있으나 실제 외국기업의 한국 내 대리인 등을 종속대리인으로 판정하는 기준으로서는 대단히 모호한 편이며 이러한 판단은 현실적으로 국세청의 훈령에 의존하고 있다. 이렇게 국세청이 훈령을 활용하여 오퍼업을 영위하는 외국기업에 대하여 그 기능을 조사하고 경우에 따라서 從屬代理人으로 判定하는 것에 대하여 외국기업과 외국의 과세당국은 강한 불만을 표시하고 있다⁷¹⁾.

이는 우선 國稅廳의 訓令은 일선 세무공무원들을 위한 판정지침이며 수시로 바뀔 수 있는 성질의 것이므로 외부에서는 국세청이 법제도에 의해서가 아니라 恣意的인 課稅判斷을 내린다고 볼 수 있으며 그 훈령들이 국제적인 관례에 어긋나는 점을 포함할 수 있기 때문이다. 따라서 외국기업의 종속대리인 판정에 관한 국세청의 훈령을 국제적인 판단기준에 비추어보아서 타당한 것은 法命化(시행령 혹은

71) OECD재정위원회 Informal Workshop(서울, 1994. 4. 6~4. 8), 제2차 한·미조세정책회의(서울, 1994. 5. 23~5. 25) 등.

시행규칙)시키며 타당하지 않은 것은 시정함으로써 외국기업에게 우리나라의 외국 자본관련 과세제도의 透明性 및 衡平性을 보여주는 것이 바람직할 것이다.

따라서 위에서 언급한 대로 우리나라 법인세법 시행령 제123조의 종속대리인의 기능적 범주를 契約締結代理人과 在庫保有代理人으로 좁히는 것을 전제로 한다면 이 두 가지 기능적 범주에다가 독립대리인으로 판단되는 대리인 활동상의 특징요건을 열거하여 이 요건이 충족되지 않는 경우를 종속대리인이라고 본다는 규정을 추가함으로써 從屬代理人과 獨立代理人 判斷基準을 明確히 할 필요가 있다.

獨立代理人이라고 판단할 수 있는 代理人 活動上의 特徵으로는 다음을 열거할 수 있으며 이를 모두 충족시켜야 독립대리인으로 볼 수 있다.

- ① 대리인이 법적, 경제적으로 외국기업으로부터 독립된 지위에 있는 경우.
- ② 영업활동 수행과정에서 외국기업의 세부적인 지시와 포괄적인 통제를 받지 아니한 경우.
- ③ 대리인이 자신의 사업활동으로 인해 발생하는 위험을 대리인이 부담하는 경우.
- ④ 불특정 다수의 외국기업을 위하여 활동하는 경우.

이에 반하여 다음의 경우에는 從屬代理人에 해당된다. 여기서 열거된 기준은 모두 OECD모델협약(①, ②, ③)이나 UN모델협약(④)에서 언급된 것이므로 國際的 慣例에 비추어 무리가 없다.

- ① 대리인이 법적 또는 경제적으로 외국법인에 종속된 지위에 있는 경우.
- ② 영업활동 수행과정에서 외국기업의 세부적인 지시와 포괄적 통제를 받는 경우.
- ③ 사업상 발생하는 위험을 외국기업이 부담하는 경우.
- ④ 전적으로 또는 거의 전적으로 특정 외국기업을 위하여 대리행위를 하는 경우.

위에서 언급된 외국기업의 세부적인 지시와 포괄적인 통제를 받는 경우, 사업상 발생한 위험을 외국기업이 부담하는 경우 그리고 대리인이 자기사업의 통상적 과정을 벗어나서 대리행위를 하는 경우에 대하여 法人稅 施行規則으로 다음과 같

이 例示해 주는 것이 바람직할 것으로 보인다.

① 細部的인 指示와 包括的인 統制의 例.

- 人事管理

- 직원 채용시 모기업의 승인을 얻음.
- 자기업의 대표이사, 지점장 또는 주요 영업부서 책임자를 모기업이 임명.
- 대표이사를 포함한 외국인 직원의 인사이동시 모기업 또는 관계기업으로부터 전입하거나 진출됨.
- 대표이사나 지점장의 급여를 모기업에서 조정 또는 지급.
- 직원의 근무평정 결과를 모기업에서 조정 또는 지급.
- 부서내 인사이동시 모기업의 승인을 받음.
- 지점인 경우 모기업의 임원이 본사의 임원을 겸직.

- 財務管理

- 예산 및 집행통제.
- 회계통제.
- 모기업에 의한 수수료 통제.
- 중요한 고정자산 취득시 모기업과 협의.

- 營業活動

- 영업실적 수시보고.
- 연도별 사업계획보고(판매목표 및 시장점유율 유지 등).
- 시장상황, 고객의 반응보고.
- 특별 프로젝트 수행.
- 모기업과의 불평등 오퍼계약.
 - 거래선 변경의 제한 및 타사제품 취급의 제한.

② 事業上 發生하는 危險을 外國企業이 負擔하는 境遇의 例.

- 모기업 또는 관계기업으로부터 선수수수료나 차입금 명목으로 운영자금을 수취.
- 판촉보상수수료 명목으로 정기적으로 일정액 수취.

- 수수료를 판매실적에 관계없이 정기적으로 지급받기도 함.

③ 代理人이 自己事業의 通常的 過程을 벗어나서 代理行爲를 하는 境遇의 例.

- 모기업이 수행하여야 할 신규투자 사업의 프로젝트를 대신 수행.

- 판촉활동을 위한 세미나 개최, A/S 등 업무를 수행.

라. 固定事業場 歸屬所得 算出方法의 改編方案

한국은 OECD의 과세원칙에 입각하여 당해 기업이 비치한 관계장부와 자료를 기준으로 고정사업장의 귀속소득을 산출하고 다만 필요한 장부 또는 증빙서류를 비치·제출하지 않아 정상적인 거래기준을 적용할 수 없는 경우에는 표준소득률과 소득배분공식에 따라 귀속소득을 결정하도록 하고 있다. 이에 대하여 외국기업이나 외국의 과세당국은 한국이 고정사업장의 귀속소득을 결정함에 있어 근거가 모호하며恣意的인 標準所得率을 適用함으로써, 고정사업장의 실질적인 활동에 비추어 歸屬所得을 過大評價하고 있다고 보고 있다. 고정사업장의 과세소득은 수수료에 한정되는 것이 정당하며 또 외국계기업은 고정사업장 구성여부가 문제시되기 이전에는 세무관련 장부를 비치할 의무가 없는데도 이를 이유로 소득을 추계결정하는 것은 불합리하다고 주장하고 있다.

한국제도상으로는 소득배분공식을 적용할 수 있는 전제조건으로서 固定事業場 構成與否가 문제가 된 경우 우선 고정사업장 여부 판정을 내린 후에 귀속소득의 계산에 필요한 자료제출을 요구하고 있으며 납세자가 자료제출을 거절 또는 기피하거나 성실하게 협력의무를 이행하지 않는 경우나 제출자료에 의하여 정상거래 기준을 적용할 수 없는 경우를 규정하여 이 경우 所得配分 公式을 사용하여 과세소득을 추계할 수 있도록 되어 있다.

그러나 所得配分 公式을 통한 課稅所得 推計는 그 결과가 당해 고정사업장이 가져온 실질적인 소득효과와는 아주 거리가 먼 것으로 나타날 수 있으므로 가능한 모든 기타 소득추계 방법을 사용한 뒤에 마지막 수단으로만 존재하여야 하며

납세자가 과세소득 산정에 필요한 자료제출을 하지 못하더라도 다른 방법으로 독립기업간 가격을 추정하려는 절차가 소득배분 공식을 통한 과세소득 추계보다 선행되어야 한다는 점에서 한국의 固定事業場 歸屬所得 算出方法에 문제가 있다고 볼 수 있다.

또한 추계결정 후에도 납세자가 그동안 자료를 성실하게 제출하려고 노력하여 왔으며 고정사업장 귀속 실질소득의 계산에 적합한 합리적인 자료를 제출한 경우에는 當初의 推計를 再決定할 수 있도록 되어야 하는 데 이 규정에 대한 法制化가 필요하다.

1) 標準所得率을 利用한 課稅所得 推計의 前段階로서 移轉價格稅制의 適用

한국은 법인세법 제54조(국내원천소득의 계산)에 규정된 고정사업장의 귀속소득계산이 불가능한 경우 과세당국이 국세청 내부지침(1990.3.22)에 의거한 標準所得率을 이용하여 과세소득 추계를 할 수 있도록 되어 있었으나 이 내부지침은 1994년 6월에 폐지되었다. 이 내부지침에 의하여 과세되더라도 그 前段階에서 다른 방법으로 독립기업간 가격을 추정하도록 하는 절차를 우선 적용하도록 하여야 한다.

납세자가 비치·제출한 자료가 미비한 경우(예컨대, 판매대리인의 자료에 의하여 매출원가는 알 수 없고 수입금액만 알 수 있는 경우)에는 이전가격세제를 적용하여 비교가능거래에서 판매제품의 매출원가 등을 추정함으로써 고정사업장의 정상거래 소득을 결정하도록 하고 다만, 비교가능한 거래가 없거나 납세자가 필요한 장부 또는 증빙서류를 비치·제출하지 않아 이전가격세제를 적용할 수 없는 불가피한 경우에 한하여, 標準所得率과 所得配分 公式에 따라 귀속소득을 추계결정할 수 있도록 규정하는 것이 바람직하다.

또 이 표준소득률을 적용하는 추계과세의 경우를 최소화할 수 있도록 租稅條約

의 情報交換 規定에 따라 상대국가의 권한 있는 과세당국에 당해 납세자의 관련 과세자료를 요청하는 한편, 추계과세의 방법으로 機能分析을 결들인 利益分割法 또는 比較可能利益法을 도입하여야 한다.

즉, 우리나라가 固定事業場 歸屬所得 算出方法의 改編을 위해 나아가야 할 原則은 우선 會計帳簿에 의한 결정방법을 적용하고 이것이 불가능하다면 두 번째로 移轉價格稅制를 통하여 課稅標準 決定을 하도록 하며 이 방법도 불가능하다면 (과세표준결정이 불가능하므로) 標準所得率 등으로 세액을 직접 결정하도록 한다. 그러나 표준소득률을 통한 이 세 번째 방법은 比較可能利益法이나 利益分割法으로 개선되어야 한다.

가) 國際間 移轉價格稅制의 一般原則

OECD의 「이전가격과 다국적기업에 관한 보고서」(1994.6)에는 移轉價格稅制의 基本原則이 다음과 같이 권고되고 있다.

獨立企業價格(arm's length price)이란 공개경쟁시장하에서 동일 또는 유사한 상품, 서비스, 기술, 자금 등을 서로 독립된 기업간에 거래하는 경우의 가격을 말하는 데 동 보고서에서는 독립기업가격을 결정하는 방법으로서 비교가능제3자간 가격법과 재판매가격법 그리고 원가가산법을 우선순위 없이 가장 적합한 방법들로서 권고하고 있다. 比較可能制3者間價格法(comparable uncontrolled price)은 독립기업간 거래가격결정의 가장 직접적이고 이상적인 방법으로서 공개경쟁시장하에서 동일 또는 유사한 상품을 서로 독립된 제3자간에 거래하는 경우의 가격을 참고로 하여 독립기업간 가격을 결정하는 방법이다. 여기에서 第3者間去來란 특수관계가 아닌 企業間의 去來를 의미하는 것으로 다음의 세 가지 경우를 포함한다.

- ① 특수관계기업 일방이 제3자에게 판매하는 경우.
- ② 제3자가 특수관계기업 일방에게 판매하는 경우.
- ③ 특수관계기업과 관련이 없는 제3기업간 거래의 경우.

그러나 비교가능제3자간가격법에 의해 독립기업가격을 구하는 것은 현실에 있어서 불가능한 경우가 많고, 또 어떤 가격이 비교가능제3자간가격인가 아닌가에 대해서도 논란의 여지가 많으므로 이 방법 외에 再販賣價格法(resale method)과 原價加算法(cost plus method)이 다음 단계로 거론된다.

再販賣價格法은 다국적기업 내부에서 거래된 상품이 독립된 제3자에게 판매되는 경우에 당해 판매가격에서 일정 이윤을 공제함으로써 독립기업간 가격을 산정하는 방법이고 原價加算法은 제조업체가 그의 특수관계 기업에게 부품을 납품하고 그 특수관계기업이 이를 조립하여 제품을 생산하여 판매하는 경우에 주로 적용되는 방법으로서 상품의 원가에 합리적인 이윤을 가산함으로써 독립기업간 가격을 산출하는 방법이다.

국제간 무역거래 및 기타 교류의 복잡성에 비추어 보아 위에 언급된 방법들만으로 독립기업가격을 추정하는 데에는 현실적으로 어려운 경우가 많으므로 동 보고서에서는 이러한 경우 第4의 方法으로서 이익분할법과 비교이익법을 우선순위에 따라 적용할 것을 권고하고 있다.

나) 우리나라의 移轉價格 課稅制度

법인세법 시행령 제46조 제4항에 國外的 出資者 등과의 去來時 時價의 計算方法이 다음과 같이 규정되어 있다.

국외의 출자자 등과의 거래의 경우 시가는 다음의 방법에 의하여 계산한 금액으로 한다. 이 경우, 제1호의 적용에 있어서는 同號各目的 순에 의한다(1988. 12. 31 신설).

① 在庫資產의 讓渡 또는 買入.

- 비교가능제3자가격법.
- 재판매가격법.

- 원가가산법.
- 기타 합리적이라고 인정되는 방법.

② 用役提供 및 其他 去來.

- ①에 준하여 계산하는 방법.

또 법인세법 시행규칙 제22조의 2에 海外去來의 時價算定方法이 다음과 같이 정의 되어 있다(1989. 3. 6 신설).

- ① 比較可能第三者價格法 : 당해 재고자산과 동종의 재고자산을 거래조건·거래수량 등이 유사한 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간에 매대한 금액에 상당하는 금액을 시가로 한다. 다만, 당해 거래와 독립된 사업자간의 거래에 있어서 거래조건·거래수량 등의 차이가 있는 경우에 그 차이에 의하여 가격을 조정할 수 있는 경우에는 조정한 후의 금액을 시가로 한다.
- ② 再販賣價格法 : 재고자산의 구매자가 특수관계가 없는 자에게 당해 재고자산을 판매한 금액에서 통상의 이윤을 차감하여 계산한 금액을 시가로 한다.
- ③ 原價加算法 : 재고자산을 판매한 자가 당해 재고자산을 취득 또는 제조함에 소요된 원가에 통상의 이윤을 가산한 금액을 시가로 한다.

법인세법 시행령 제46조 제4항 1목 라의 “其他 合理的이라고 認定되는 方法”에 대해서는 국세청 발간 『이전가격과세실무』(1990. 1)에 다음과 같이 설명되고 있다:

기타 합리적이라고 인정되는 방법은 다음의 두 가지로 나누어 볼 수 있다.

① 比較可能第三者價格法 等に 準하는 方法.

- 예를 들면 재판매가격법에서는 비관련자에게 판매한 가격에서 통상의 이윤을 공제하여 독립기업가격을 계산하게 되는 데 특수관계자로부터 구입한 재화를 다시 다른 특수관계자를 통하여 비관련자에게 판매하는 경우에는 최종적으로 비관련자에게 판매한 가격에서 역산하는 방법도 비교가능제3자가 가격법 등에 준하는 방법으로 볼 수 있다. 이 경우 일차 상품으로 국제적인 가격이 형성되어 있는 경우에는 그 가격을 기준으로 할 수도 있다.

- 또한 비교가능제3자가격법, 재판매가격법 및 원가가산법 등 세 가지 방법을 병용하여 독립기업가격을 계산하는 것도 타당성이 인정되면 적용할 수 있다. 예를 들면 비관련자로부터 구입한 제품과 당해 법인이 제조한 제품을 합하여 하나의 제품으로 해외특수관계자에게 판매하는 경우 비교가능제3자가격법에 의하여 계산한 금액과 원가가산법에 의하여 계산한 금액을 합계하여 독립기업가격으로 결정하는 방법도 있을 수 있다.

② 法人과 海外特殊關係者가 各各 所得의 發生에 寄與한 程度에 比例하여 所得을 配分하는 方法.

- 이 방법은 당해 법인과 해외특수관계자간의 거래에 따라 발생한 총소득을 재고자산의 제조, 구입, 판매, 기타의 행위를 하기 위하여 양자가 지출한 비용, 사용한 고정자산가액, 기타 당해소득의 발생에 기여한 정도를 결정하기에 충분한 요인에 따라 당해 법인과 해외특수관계자 사이에 귀속시키는 것으로서 계산한 금액을 해외특수관계자와의 거래의 독립기업가격으로 삼는 방법을 말한다. 이 경우 어떠한 기준에 의해 당해 법인과 해외특수관계자 사이에 소득을 배분할 것인지는 개개의 사업에 따라 판단하지 않을 수 없다.

2) 標準所得率 公式를 통한 推計課稅의 改善 또는 代替 方案

표준소득률 공식을 통한 추계과세를 개선하거나 대체하는 방안으로 자주 거론되고 있는 것으로 比較可能利益法과 機能分析을 가미한 利益分割法이 있다.

가) 比較可能利益法

比較可能利益法은 이전가격 조사시 자산수익률이나 영업비용 대 영업이익률, 매출액 대 영업이익률 등의 利益水準指標가 이전가격 조정의 기준이 되는 것으로 조사대상업체의 자산수익률이나 영업이익률 등이 동종 업종의 이익수준 지표의 범위에 포함되는가의 여부로 移轉價格 造作與否를 판단하는 방법이다.

比較可能利益法은 比較利益區間을 설정하여 적용이 가능하다. 즉 적절한 비교 이익구간을 설정하여 이 수준 이하인 경우 이전가격조작의 가능성이 높은 것으로 판단하여 세무조사에 착수하는 것이다.

이 방법을 적용할 때 比較可能 要件을 엄격히 할 경우 비교사례를 발견하기 힘들어서 적용시키기 힘들 것이며 비교가능 요건을 완화시키는 경우 산업과 거래대상재화에 차이가 있어도 수행기능만 유사하면 적용할 수 있도록 되어 문제를 야기시킬 수도 있다.

또 移轉價格決定方法은 납세자가 거래시 예측·활용할 수 있어야 하나, 比較利益法은 납세자가 경쟁상대일 수도 있는 비교대상자의 재무제표와 회계처리방식을 알아야만 사용가능하고 비교대상자의 이익을 기초로 목표이익을 산출하더라도 이익의 달성을 위한 가격을 미리 책정하는 것은 불가능하다.

현지진출 역사가 짧은 외국기업은 경영미숙, 생소한 영업환경 등에도 불구하고 진출국시장의 잠재적·장기적 수익성을 감안하여 상당기간 결손을 감내하는 경우도 있으므로 比較利益法 적용시 實質的인 營業利益과는 상당한 差異가 예견된다.

나) 機能分析을 附加한 利益分割法

우리나라가 會計帳簿를 기준으로 固定事業場 歸屬所得을 계산할 수 없는 경우 사용하는 소득배분 공식에 따른 귀속소득 계산방식은 利益分割法의 한 단순한 방법으로서 외국법인의 전세계소득을 국내사업장과 外國法人의 營業收入 比率로 나누는 것이다. 다른 지표로서는 판매액, 종업원수, 자산액 등이 사용될 수 있으며 이 지표들을 결합한 비율에 따라 외국법인의 전세계소득을 배분하는 것이 더 일반적이다.

우리나라가 사용하고 있는 所得配分 公式을 우선 다른 지표들과 영업수입을 결

합한 지표를 사용하여 발전시켜 보고 이에 機能分析을 가미해 보는 것이 바람직할 것이다.

다음의 所得配分 公式을 상정해 볼 수 있다.

국내고정사업장의 과세소득 = 외국법인의 세 차감전 전세계소득 ×

$$\left[a \cdot \frac{\text{국내사업장의 매출액 (혹은 영업수입)}}{\text{외국법인의 전세계 매출액(혹은 영업수입)}} + \beta \cdot \frac{\text{국내사업장의 종업원수}}{\text{외국법인의 전세계 종업원수}} + \gamma \cdot \frac{\text{국내사업장의 자산액}}{\text{외국법인의 전세계 자산액}} \right]$$

단, $a + \beta + \gamma = 1$.

여기서 업종별로 a, β, γ 의 비중을 달리함으로써 기능분석을 대신할 수도 있다. 즉, 건설공사 등의 경우 β 의 비중을 크게 함으로써 임금비용이 많이 드는 업종의 업무에 적합하게 하거나 고정설비자본이 많이 드는 업종의 경우 γ 의 비중을 크게 하는 방법을 택할 수 있다.

3) 納稅者의 資料提出 義務規定의 改善

推計決定된 所得이 事實上 實現된 所得보다 많아서 납세자의 입장에서는 不滿스러울 수도 있을 것이므로, 추계결정 후에도 歸屬所得 決定에 適合한 資料를 납세자가 제출한 경우에는 當初推計를 更正해 주는 방법이 法制化되어야 한다. 그러나 이 경우에도 자료제출의 최종시한을 두어야 한다. 이로써 납세자의 惡用(고의적인 지연제출)가능성에 대비할 수 있다.

〈參考文獻〉

- 國稅廳, 『企業의 海外活動과 稅務』, 1992.
- , 『移轉價格課稅實務』, 1990. 1.
- 李庸燮, 『國際租稅의 理論과 實務』, 稅經社, 1991. 8.
- 張世元, 「固定事業場에 관한 研究」, 『學術開發論文集』, 第2輯, 韓國國際財政協會, 1985.
- International Bureau of Fiscal Documentation, *The Taxation of Permanent Establishment*, I. J. J. Burgers(ed.), Amsterdam, 1993.
- Jacobs, O. (ed.), *Internationale Unternehmensbesteuerung*, München, 1991.
- Mössner, J. M., a.o., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, Köln: Dr. Otto Schmidt KG, 1992.
- OECD Committee on Fiscal Affairs, *Model Tax Convention on Income and on Capital*, Paris, September 1992.
- Skaar, Arvid A., *Permanent Establishment*, Deventer, The Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1991.
- Williams Robert, L., "Permanent Establishments in the United States," *The Tax Lawyer*, Vol. 29, No. 2.