

세법연구 16-01

디지털경제의 주요 특징과 조세쟁점 연구

2016. 12

연구진

연구책임자

김빛마로 부연구위원

공동연구원

유 현 영 공인회계사

김 민 경 연구원

목 차

I. 서론	7
II. 디지털 상거래의 대표적인 사업유형	11
1. 인터넷광고	12
가. 수익구조	12
나. 현황	13
다. 다국적기업의 거래구조와 조세쟁점	14
2. 앱스토어	17
가. 수익구조	17
나. 현황	19
다. 다국적기업의 거래구조와 조세쟁점	21
3. 클라우드컴퓨팅	23
가. 수익구조와 서비스 유형	23
나. 현황	26
다. 다국적기업의 거래구조와 조세쟁점	28
4. 온라인쇼핑	30
가. 수익구조	30
나. 현황	31
다. 다국적기업의 거래구조와 조세쟁점	33
5. 3D프린팅	35
가. 수익구조	35

나. 현황	37
다. 조세쟁점	38
III. 디지털경제에서의 조세쟁점	40
1. 개요	40
2. 직접세	42
가. 원천국가에 대한 과세권 배분	42
나. 소득구분	65
다. 소결	76
3. 간접세	83
가. 전자적용역 관련 부가가치세 규정의 정비 필요성	83
나. 재화수입 시 소액재화 면세문제	93
다. 소결	99
IV. 시사점 및 결론	102
1. 직접세	102
가. 디지털경제에 대한 단기적 대응방안	103
나. 디지털경제에 대한 장기적 대응방안	105
2. 간접세	106
가. 용역의 공급장소 규정 정비	106
나. 전자적 용역의 범위 확대	107
다. 소액 수입재화 과세방안 고려	108
참고문헌	110
<부록>	115

표목차

〈표 II-1〉 앱스토어 수익구조별 매출비중	20
〈표 II-2〉 주요 국가별 전자상거래 물품 반입 현황(2014~2015년)	32
〈표 II-3〉 전자상거래 반입 물품 통관 현황	33
〈표 II-4〉 글로벌 3D 프린팅 시장 성장률	37
〈표 III-1〉 다국적기업과 국내기업의 국내 법인세와 부가가치세 부담 비교	41
〈표 III-2〉 현행법과 조세조약 요약	78
〈표 III-3〉 디지털 상거래 소득의 과세를 위한 각국의 노력	80
〈표 III-4〉 용역제공에 해당하는 산업	84
〈표 III-5〉 디지털 상거래 관련 부가가치세법 규정	87
〈표 III-6〉 OECD에서 제시한 국외에서 공급하는 용역 및 무형자산 범위	89
〈표 III-7〉 EU에서 규정하고 있는 전자적 용역의 범위	91
〈표 III-8〉 OECD의 VAT 징수모델 권고안	95
〈표 III-9〉 주요국의 관세 및 부가가치세 면세점	97
〈표 III-10〉 용역의 공급장소 규정 및 전자적 용역의 범위 비교	100
〈부표 1〉 구글의 연도별 실효세율	117
〈부표 2〉 애플의 상품별 매출 현황	118
〈부표 3〉 애플의 지역별 매출 현황	118
〈부표 4〉 애플의 연도별 실효세율	120
〈부표 5〉 아마존의 연도별 실효세율	122

그림목차

[그림 II -1] 현지 자회사의 매출 구조(인터넷 광고).....	15
[그림 II -2] 앱마켓별 매출비중 추이	20
[그림 II -3] 앱스토어 카테고리별 다운로드 및 매출 비중.....	21
[그림 II -4] 현지 자회사의 매출 구조(앱스토어)	22
[그림 II -5] 클라우드컴퓨팅 모델(IaaS, PaaS, SaaS)의 예시.....	26
[그림 II -6] 현지 자회사의 매출 구조(클라우드컴퓨팅).....	29
[그림 II -7] 전자상거래 물품 반입액 및 건수(2011~2015년).....	31
[그림 II -8] 현지 자회사의 매출 구조(온라인 쇼핑).....	34
[그림 II -9] 3D 프린팅 공정.....	36
[그림 II -10] 3D프린팅 디자인 유통 플랫폼 개념도.....	37
[그림 II -11] 산업용 3D프린터 제조사 판매량에 따른 시장 점유율.....	38

I. 서론

- 최근 우리나라 디지털 상거래의 규모가 큰 폭으로 확대됨
 - 우리나라의 디지털 상거래 수입규모는 2010년 약 2억 7천만달러에서 2014년 약 15억 4천만달러로 급증함¹⁾
 - 인공지능, 사물인터넷 등 4차 산업혁명 시대가 도래함에 따라 디지털 상거래를 이용하여 외국사업자가 국내 소비자에게 판매하는 부분은 더 확대될 것으로 예상됨

- 최근 디지털 상거래의 비중이 급격히 증가함에 따라 디지털경제하에서의 조세이슈에 대한 이해와 대응방안 모색의 필요성이 대두됨
 - 본 연구에서는 디지털경제의 특징을 정리하고, 그에 따른 조세쟁점과 대응방안에 대해 살펴봄

- 디지털경제에서는 사업장 없이 인터넷 등의 매체를 통해 물품판매가 가능함에 따라 물리적 실체를 기반으로 소득을 과세하는 현행 규정으로는 실제 소득의 원천이 존재하는 곳에서 과세하지 못하는 문제가 발생함
 - 디지털기술의 발달로 판매자는 인터넷 PC, 핸드폰을 통해 사업장을 설치하지 않고도 전 세계 소비자에게 물품을 광고하고 판매할 수 있음
 - 사업장이 소득발생의 주요 원천이 아니라 사용자 데이터가 소득의 원천이 되기 때문에 물리적 실체를 기반으로 한 현행 과세기준하에서는 실제 소득의 원천국가가 과세권을 갖지 못하는 문제가 발생함

1) 대외경제정책연구원, 『국제 디지털 상거래의 주요 쟁점과 대응방안』, 2016.5.8.

- 또한, 물리적 실체에 따른 과세기준은 다국적기업이 인위적으로 저세율국으로 본사를 이전해 조세회피하는 것을 가능하게 함
 - 실제로 구글, 애플, 아마존 등과 같은 다국적기업은 국내에 다양한 디지털서비스를 제공하고 수익이 발생함에도 불구하고, 국내에서 법인세와 부가가치세가 과세되지 않음
 - 고정사업장 여부로 법인세 과세 여부를 결정하는 현행 규정은 이동성이 높고, 고정사업장이 없이도 수익창출이 가능한 디지털 상거래의 특징을 반영하지 못하고 있음
 - 과거 기업은 소비자와 소득원천에 근접하게 사업장소를 만들 수밖에 없었으나, 디지털 상거래의 발달로 세금, 제도, 인프라 등의 측면에서 기업에 유리한 장소에 사업기반을 갖추고 인터넷을 통하여 소비자와 소득원천에 접근할 수 있게 됨
 - 부가가치세의 경우 전자적 용역을 규정하고 디지털 상거래에 과세하는 규정을 마련 하였으나, 전자적 용역에 포함되지 않는 일부 거래의 경우 여전히 부가가치세가 과세되지 않고 있음

- 이러한 문제를 해결하기 위해 OECD와 다른 국가도 디지털 상거래를 과세하기 위한 방안을 모색 중이나 아직까지는 그 효과가 미미함
 - OECD는 BEPS Action 1에서 디지털 상거래에서 발생하는 과세 이슈 및 대응방안을 제시한 바 있으며 2020년까지 효과적인 과세방안을 위한 연구를 진행할 예정임
 - 영국, 호주, 프랑스, 인도와 터키 등도 다국적기업의 국내원천소득에 과세하기 위하여 현행 제도의 틀 내에서 여러 방안을 제시하고는 있으나, 디지털 상거래 전반에 걸쳐 원천국가의 과세에 활용할 수 있는 대안을 제시하지는 못하는 상황임
 - 스페인과 일본의 경우 기존 법과 조세조약의 테두리 내에서 과세권을 확보하기 위해 외국사업자의 디지털 상거래에서 발생한 국내원천소득 중 일부를 과세한 사례도 존재하나, 우리나라를 포함한 대부분의 국가에서 법원도 디지털 상거래 과세에 아직 적극적인 모습을 보이지는 않음

- 특히 법인세의 경우 이중과세 문제가 발생할 수 있기 때문에 국내법을 개정하더라도 과세방안을 찾는 데 한계가 존재함
 - 다국적기업이 조세조약이 체결된 국가에 위치한 경우 조세조약이 우선 적용되어 이에 따라 과세됨
 - 이런 이유로 법인의 경우 OECD 및 조세조약 체결국의 입장도 고려해야 함

- 일부 국가는 국내원천소득을 과세하지 못하는 현 상황을 타개하기 위해 장기적인 안목에서 관련 쟁점을 검토 중임
 - 프랑스는 디지털 상거래에서 발생한 국내원천소득을 과세하기 위해 이용자를 기반으로 과세하는 새로운 연계점을 모색하는 움직임을 보임
 - OECD BEPS Action1도 이러한 노력의 일환으로 고정사업장이라는 물리적 실체를 기반으로 과세하는 현행 과세제도에서 벗어나 새로운 환경에 적합한 과세 연계점을 찾고자 장기적인 프로젝트를 진행 중임

- 우리나라도 디지털 상거래 다국적기업의 소득이나 부가가치를 과세할 수 있는 제도를 당장 마련하지 못하더라도 환경의 변화에 대응하기 위해 관련 조세쟁점을 검토할 필요성이 있다고 판단됨

- 본 연구는 다양한 디지털 상거래를 유형별로 나누어 현황과 관련 조세쟁점을 살펴보고, 우리나라의 현행 제도와 다른 국가의 대응사례 검토를 통해 향후 제도개선에 필요한 시사점을 제공하는 데 목적이 있음
 - 제1장 서론에 이어 제2장에서는 디지털거래를 5가지 유형으로 나누어 유형별로 국내현황, 다국적기업의 거래구조와 관련 조세쟁점을 살펴봄
 - 제3장에서는 디지털 상거래에서 발생하는 조세쟁점을 법인세와 부가가치세로 나누어 우리나라의 제도 및 주요국의 대응 사례를 중심으로 살펴봄
 - 다른 국가의 현행 조세제도를 조사하는 데 초점을 맞추기보다는 최근 디지털 상

거래의 과세를 위하여 도입한 제도, 규칙이나 해석이 존재하는 국가를 중심으로
살펴봄

- 제4장에서는 향후 우리나라의 과세제도 정비방향에 대한 제안 내용을 기술함

Ⅱ. 디지털 상거래의 대표적인 사업유형

- 디지털경제에서 발생하는 조세쟁점을 이해하기 위해서는 디지털경제에 대한 이해가 우선되어야 함
 - 디지털경제는 그 범위와 정의부터 논란²⁾이 많으며, 디지털경제를 분류하는 다양한 방법이 존재함³⁾

- 여기서 디지털경제를 분류하는 목적은 조세쟁점을 이해하는 데 있으므로 디지털경제의 여러 분류 중 대표적인 다섯 가지 사업모델을 중심으로 설명함
 - 다섯 가지 사업모델은 인터넷광고, 앱스토어, 클라우드컴퓨팅 온라인 쇼핑몰과 3D 프린팅임
 - 본 장에서는 각 사업모델별 수익구조, 현황, 다국적기업의 거래구조와 조세쟁점에 대해 간략히 설명함

2) 디지털경제에서는 전통적 거래에는 없던 클라우드컴퓨팅, 전자책, 전자음원 등의 새로운 형태의 거래가 등장하였으나, 전통적으로 대리점 등을 통하여 거래되던 의류, 식품, 전자제품, 자동차 등이 인터넷 소매상을 통하여 거래된다는 점에서 디지털상 거래와 전통적 거래의 경계가 모호해짐

3) 디지털경제는 거래당사자의 성격에 따른 분류(B2B, B2C, C2C), 업종에 따른 분류, 기술에 따른 분류(원거리 통신, 콘텐츠, 데이터 사용 등) 등 다양한 방식으로 분류할 수 있으며, 거래유형도 본 보고서에서 구분한 4가지 외에 3D 컴퓨팅, 로봇, 가상화폐 등 다양한 유형이 존재함

1. 인터넷광고

가. 수익구조

- 애플, 구글이나 페이스북 등의 플랫폼 제공 업체는 모든 이용자에게 소프트웨어를 무상으로 제공하고, 이용자에게 광고하기를 원하는 광고주로부터 수익을 창출함⁴⁾
 - 무상 서비스는 인터넷, 모바일, Android, iOS 등 다양한 방법을 통해서 가능함
- 디지털경제에서의 인터넷광고는 포털사이트의 검색광고와 디스플레이 광고뿐만 아니라 모바일, 소셜미디어, 온라인 쇼핑몰 등을 통한 광고도 포함됨
- 인터넷광고는 서비스의 흐름과 현금 흐름이 불일치한다는 점에서 전통적인 거래와 차이를 보임
 - 즉, 포털업체는 불특정 이용자를 상대로 검색엔진 서비스를 배포하고 이용자로 부터는 유형의 대가를 받지 않으나, 확보한 이용자의 데이터를 활용하여 광고주로부터 수입을 얻는 구조로 운영됨
 - 그 결과 검색엔진 서비스 공급과 이용자 데이터의 교환거래가 기업의 소득창출의 핵심임에도 과세되지 않는 특징이 나타남
- 모바일 광고나 소셜미디어광고도 인터넷광고와 동일하게 기업의 서비스 이용자와 수익처가 분리되어 운영됨

4) 성영조, 「오픈 플랫폼의 개요 및 사례」, 경기연구원, 2015.12.10

나. 현황

- 2014년 전 세계 모바일과 인터넷 광고 지출액은 426억달러로 2013년과 비교하여 122.0%나 증가했으며, 향후 계속해서 성장하여 2019년에는 그 규모가 1,956억달러에 달할 것으로 예상됨⁵⁾
 - 모바일과 인터넷 광고가 급성장한 데는 스마트폰 보급의 확대로 동영상 광고 등 다양한 시장이 형성되었기 때문인 것으로 추정됨⁶⁾

- 우리나라의 2014년 국내 인터넷과 모바일 광고시장은 3조 723억원 규모이며, 이 중에서 모바일 광고시장은 7,250억원으로 전년 대비 52.4%의 성장을 보임⁷⁾

- 현재 우리나라의 경우 네이버와 다음 등 국내기업의 인터넷 검색엔진 시장점유율이 압도적으로 높은 상황임
 - 2016년 1월부터 2016년 11월까지 평균적인 검색엔진의 시장점유율은 네이버가 전체 검색엔진 시장의 85.69%로 가장 높게 나타났으며, 그다음은 다음이 11.73%, 줌 1.12%, 구글 0.79%, 마이크로소프트 0.60%와 카카오 0.04% 순임⁸⁾

- 하지만, 모바일이나 소셜미디어 시장에서는 구글, 애플이나 페이스북 등의 다국적기업이 차지하는 비중이 상대적으로 크기 때문에⁹⁾ 다국적기업의 국내 기반 광고수입이 상당할 것으로 예상됨
 - 2015년 앱 마켓에서 국내기업의 비중은 12.8%에 불과하며, 구글과 애플 두 다국적

5) 한국무선인터넷광고협회, 「2015 대한민국 무선인터넷산업 현황」, 2015.12, p.138

6) 한국무선인터넷광고협회, 「2015 대한민국 무선인터넷산업 현황」, 2015.12, p.138

7) 한국무선인터넷광고협회, 「2015 대한민국 무선인터넷산업 현황」, 2015.12, p.139

8) 김정곤 외(2015) p.67 참조 및 <http://www.internettrend.co.kr/trendForward.tsp> (검색일자: 2016.12.16)

9) 김정곤 외(2015) p.67

기업이 국내 앱 마켓 매출의 약 85%를 점유함

다. 다국적기업의 거래구조와 조세쟁점

- 인터넷광고를 영위하는 다국적기업의 거래형태를 구체적으로 살펴보고 조세쟁점을 정리함
 - 사실관계는 OECD의 BEPS Action1 보고서의 내용을 참고로 작성함

1) 다국적기업의 거래구조

- [그림 II-1]에서 A법인의 상황이 다국적기업의 국내 자회사와 유사하며, A법인은 A국 (우리나라의 상황과 유사함)에 소재한 주요 광고주에 대한 마케팅 지원 서비스, 검색엔진 사용자나 잠재 광고주에 대한 교육과 기술 컨설팅 목적에서 설립됨¹⁰⁾
 - A법인의 직원은 주요 광고주의 관리업무를 수행함¹¹⁾
 - A법인의 매출은 발생비용에 일정 비율(mark-up basis)을 가산한 금액임¹²⁾
- A국에서 발생한 광고수입은 모두 B법인에 귀속(고정사업장으로 인정)되는 것으로 간주되어 A국에서는 사업지원 서비스에 대한 수수료이익에 대해서만 세금을 납부함¹³⁾
 - A법인 직원이 광고계약 체결에 직접 관여하지 않기 때문에 A국에는 광고수입에 대한 고정사업장이 없어 광고수입에 대한 과세권을 갖지 못함¹⁴⁾
- B법인의 직원은 본사를 대신해 특정 지역의 고객에게 무료 검색엔진 등의 온라인 서비스를 제공하는 웹사이트를 운영하며, 관할 지역(A국 등 포함)의 광고주와 광고계약을

10) OECD BEPS Action1(2015) p.172 참조

11) OECD BEPS Action1(2015) p.172 참조

12) OECD BEPS Action1(2015) p.172 참조

13) OECD BEPS Action1(2015) p.173 참조

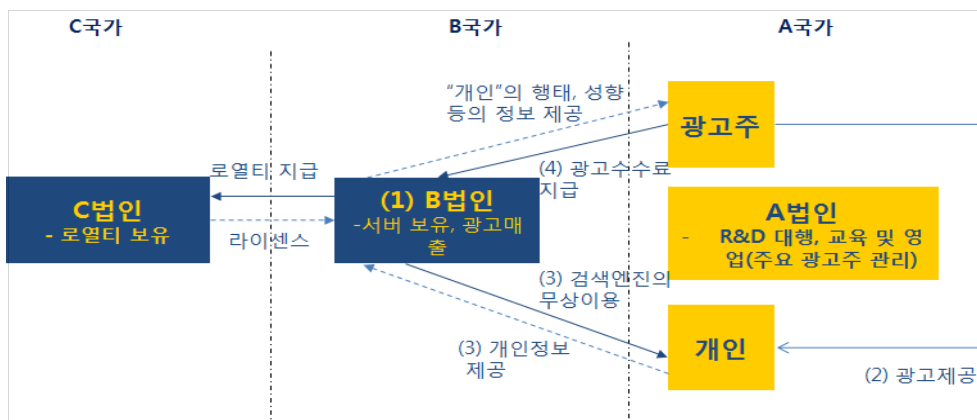
14) OECD BEPS Action1(2015) p.173 참조

체결하는 주체임¹⁵⁾

- A국 내 광고주는 B법인의 직원이나 A법인의 직원과 대면하지 않고 B법인의 웹사이트를 방문해 B법인이 홈페이지에 게재한 표준계약서를 이용해 광고계약을 체결함¹⁶⁾
- 관할지역의 홈페이지 서버는 B법인의 소재국에 위치할 수도 있으나 미국 본사에 소재할 수도 있음¹⁷⁾

- B법인은 A국을 포함한 관할지역 광고주로부터 발생한 광고수익을 인식하고, 세금을 납부하지만 B국에서 인식하는 비용도 상당히 크기 때문에 매출규모에 비하여 B법인의 순이익과 과세소득은 크지 않음¹⁸⁾
- 기술에 대한 사용료 명목으로 C국에 지급한 로열티와 관리비용이 발생하며 B국에서 C국에 지급하는 로열티가 원천징수되지 않도록 구조화되어 있음¹⁹⁾

[그림 II-1] 현지 자회사의 매출 구조(인터넷 광고)



자료: OECD BEPS Action1(2015) p.173 그림 B.2. 참조

15) OECD BEPS Action1(2015) p.172 참조
 16) OECD BEPS Action1(2015) p.172 참조
 17) OECD BEPS Action1(2015) p.172 참조
 18) OECD BEPS Action1(2015) p.172~p174 참조
 19) OECD BEPS Action1(2015) p.174 참조

2) 조세쟁점

가) 연계점과 고정사업장

- 현 제도에 따르면 외국법인의 사업소득이 국내 고정사업장에 귀속된 경우만 우리나라에서 과세되기 때문에 고정사업장의 존재가 과세의 핵심 요소(‘연계점’이라 함)임
 - OECD에서는 서버를 통하여 본질적인 사업활동을 수행하면 고정사업장으로 간주²⁰⁾함
 - 다만, 서버를 통해 예비적이거나 보조적인 활동을 수행하면 고정사업장으로 보지 않음²¹⁾
- 다국적기업이 위 사례의 A국과 같이 원천국가에 고정사업장이 위치하지 않도록 계약관계와 거래를 구성하여 원천국가에서 세금을 부담하지 않는 경우가 발생함
 - 상대적으로 세율이 낮은 국가에 고정사업장이 위치하도록 서버와 관리장소를 두는 방식을 포함한 여러 가지 조세전략²²⁾을 이용하여 기업이 납부해야 할 총세액을 낮춤
- 위 사례에서 A국에는 인터넷광고와 관련된 고정사업장이 없기 때문에 A국의 광고주로부터 발생한 인터넷 광고수입을 A국에서 과세하는 데 한계가 있음²³⁾
 - 이러한 이유로 OECD에서는 전통적인 고정사업장 외에 매출요인, 디지털요인, 이용자요인 또는 기타 요인을 연계점으로 과세할 수 있는 대안을 마련해야 한다는 의견을 제시함²⁴⁾

20) OECD 모델조약 제5조 제3항, 주식 42.7호, 주식 42.9호

21) OECD 모델조약 제5조 주식 42.7호

22) 지적재산권에 대한 조세특례, 국가간 혼성불일치, 조세조약상 저세율 등을 활용함

23) OECD BEPS Action1(2015) pp.171~174 참조

24) OECD BEPS Action1(2015) pp.107~110

나) 원천(데이터나 광고주)에 대한 소득배분

- 검색엔진 기술과 검색엔진 서비스의 이용자 정보가 인터넷 포털업체의 핵심 원천임에도 불구하고, 검색엔진 서비스와 관련하여 전혀 과세되지 않는 문제가 발생함
 - 검색엔진 이용자와 인터넷 포털업체 사이의 무상거래는 과세되지 않고, 광고주와 인터넷 포털업체 사이의 거래에 대해서만 과세되는데 대부분 인터넷 포털업체의 고정사업장이 광고주와 이용자의 소재국과 다른 국가에 위치함

- 이용자에게 제공되는 검색엔진 서비스를 교환거래로 간주할 경우 기업의 핵심 원천인 개인 데이터에 소득을 배분해야 된다는 주장이 제기됨²⁵⁾
 - 이는 데이터를 연계점으로 과세된다는 점에서 ‘가) 연계점과 고정사업장’의 쟁점과도 연관되어 있음

2. 앱스토어

가. 수익구조

- 앱(App)의 수익모델은 1)유료앱(Paid App) 2)앱은 무료로 제공하고 앱의 기능을 판매하는 부분 유료앱(Freemium App) 3)무료로 앱을 제공하고 광고를 통해 수익을 얻는 모델(Free App)로 구분할 수 있음

- 유료앱은 앱을 유료로 판매하여 수익을 발생시키며, 판매수익은 앱스토어, 개발자, 카드회사, 통신사 간 분배됨
 - 구글플레이, 애플 앱스토어의 경우 소비자에게 판매한 가격에서 개발자 70%, 앱스

25) OECD BEPS Action1(2015) pp.102~104

토어 30%의 비율로 배분됨²⁶⁾

- 부분 유료앱은 앱은 무료로 제공하고 해당 앱 내에서 일부 기능을 유료로 제공함으로써 수익을 창출하며, 해당 수익은 유료 앱과 동일하게 앱스토어, 개발자, 카드회사 간 분배됨
 - 유료서비스를 제공하는 형태로 게임아이템 구매, 이모티콘 구매, 추가기능 구매, 구독료 등이 있음
 - 구글, 애플의 경우 앱 내에서 결제 시 자사 결제시스템을 이용하도록 되어 있으며 앱 내 결제금액에 대해서도 30%의 수수료를 부과함
 - 단, 실제 상품·서비스에 대한 결제 또는 앱 외부에서 사용할 수 있는 서비스의 경우 외부결제를 허용하여 해당 서비스에 대한 결제금액에는 수수료가 부과되지 않음²⁷⁾

- 무료 앱은 무료로 앱을 제공하며, 주로 앱에 광고를 넣어 광고주로부터 수익을 창출하고 있음²⁸⁾
 - 수익은 개발자에게 전부 귀속되거나, 중간에 광고주와 연결시켜주는 광고회사가 포함되는 경우 광고업자와 수익을 분배함
 - 주로 광고회사를 통해 광고주와 연결되며, 대표적인 광고회사로 구글의 애드몹, 카울리, 아담이 있음
 - 광고 외에 배달업자, 부동산업자, 숙박업자 등과 고객을 연결시켜주는 앱을 통해 중개수수료를 받는 방법으로 수익을 창출하기도 함

26) 구글, 'Google Play 개발자 배포 계약', chapter 3, https://play.google.com/intl/ALL_kr/about/developer-distribution-agreement.html(접속일자: 2016.12.13.), Lauren Goode, "App Store 2.0," The Verge, 2017.1.8일자 기사

27) 구글 개발자 정책센터, <https://play.google.com/intl/ko/about/monetization-ads/payments/>, (접속일자: 2016.12.13.)

28) 김진, 『이게 진짜 안드로이드 마케팅이다: 앱마케팅 - 모바일 앱, 수익성 제고의 모든 것!』, 2014.7.9 pp.133~135

- 각 유형별 앱의 수익모델은 중간에 퍼블리셔(publisher)가 존재하는지 여부에 따라 개발자가 분배받는 수익이 달라짐
 - 퍼블리셔는 개발자들을 대신해 개발한 앱이 상업화될 수 있도록 번역, 광고, 마케팅, 앱스토어에 출시하는 등 개발자를 지원하는 역할을 수행함²⁹⁾
 - 퍼블리셔를 이용하는 경우 개발자는 개발에만 전담할 수 있고 광고 등 관련 제반 비용의 부담이 줄어든다는 이점이 있으며, 퍼블리셔 업체는 앱을 지원함으로써 수수료 수익을 창출할 수 있음
 - 대표적인 퍼블리셔로 넷마블, 엔씨소프트 등이 있으며, 이들 기업은 해외게임을 들여와 출시하는 경우도 있음

- 퍼블리셔 외 중간에 플랫폼 사업자가 포함되는 경우도 있으며 이때 플랫폼 사업자와 수익을 분배하게 됨³⁰⁾
 - 대표적인 플랫폼 사업자로 카카오가 있음
 - 카카오의 경우 메신저 서비스 제공을 통해 이미 많은 이용자들을 확보하고 있으며, 카카오 플랫폼을 통한 경우 사용자에게 게임이 노출될 기회가 더 커짐

나. 현황

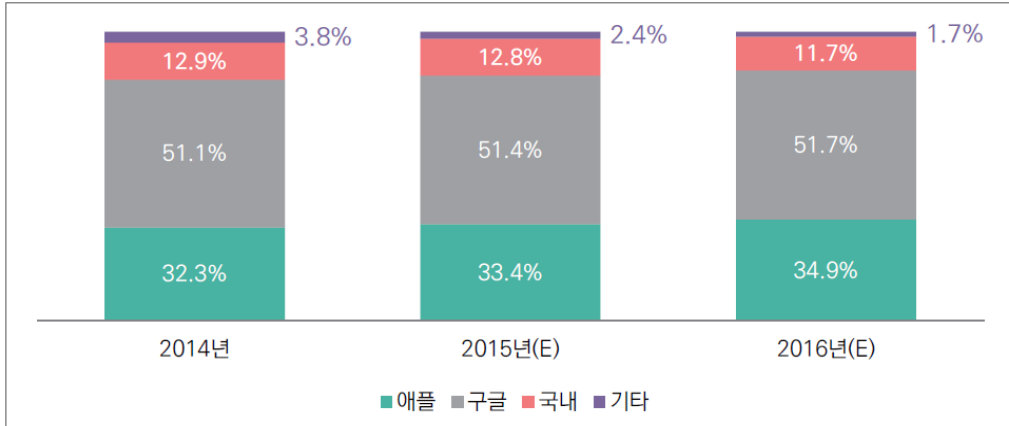
- 2015년 기준 우리나라의 앱 매출액의 80% 정도가 구글, 애플과 같은 해외 앱 마켓에서 발생하는 것으로 나타남³¹⁾

29) 앱스토리 매거진, 「앱성공을 위한 홍보가이드 - 홍보의 신」, <http://www.monthly.appstory.co.kr/plan3463>, 2012.11.23.일자 기사(접속일자: 2016.12.14)

30) 송동현·유재필, 『인터넷 플랫폼 비즈니스 동향분석 및 정책적 제언』, 한국인터넷진흥원, 2014.05. p.11

31) 한국무선인터넷산업연합회, 『2015 대한민국 무선인터넷산업 현황』, 2016.2.19, p.29

[그림 II-2] 앱마켓별 매출비중 추이



자료: 한국무선인터넷산업연합회, 『2015 대한민국 무선인터넷산업 현황』, 2016.2.19, p.30

- 구글과 애플 앱스토어 모두 매출액 중 부분 유료앱이 차지하는 비중이 가장 높은 것으로 나타남(〈표 II-1〉 참조)
 - [그림 II-3]에 제시된 것처럼 구글과 애플 앱스토어의 앱 매출에서 게임앱 매출이 차지하는 비중이 높음
 - 각 앱스토어의 매출액 대부분이 부분 유료앱인 것을 미루어 볼 때, 앱 수익은 게임 내 아이템 구매 등으로 인한 매출 발생이 큰 것으로 판단됨

〈표 II-1〉 앱스토어 수익구조별 매출비중

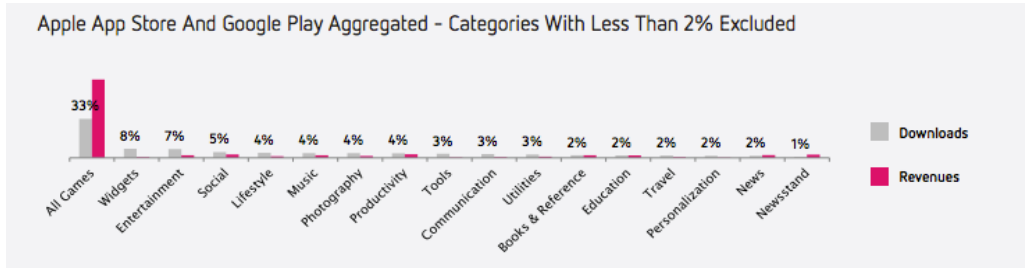
(단위: %)

	2013년 1월기준		2013년 11월 기준	
	구글	애플	구글	애플
무료앱, 유료기능 결제	89	77	98	92
유료앱	6	11	1	4
유료앱, 유료기능 결제	5	12	1	4

자료: Distimo, 2013 year in review, 2013.12.

[그림 II-3] 앱스토어 카테고리별 다운로드 및 매출 비중

(단위: %)



자료: Distimo, 2012 year-in-review report, 2012.12.

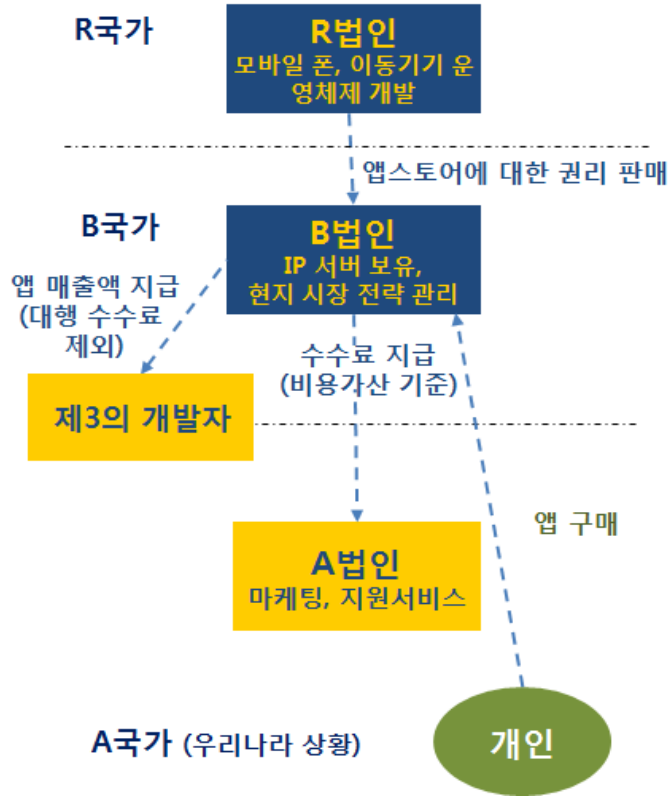
다. 다국적기업의 거래구조와 조세쟁점

1) 다국적기업의 거래구조

- B법인은 저세율국인 B국에 위치하여 서버를 보유하고 있으며, 제3국에 소재한 개발자와 계약을 통해 앱을 제공하는 역할을 수행하고 있음(그림 II-4 참조)
 - R법인은 모바일 폰 및 운영체제를 개발하며 앱스토어에 대한 권리를 저세율국인 B국에 위치한 B법인에 판매함
 - B국은 IP서버를 보유하여 앱 개발자와 구매자 간 거래를 처리함
 - A국(우리나라의 상황과 유사함)의 A법인은 B법인을 지원하기 위한 현지 자회사로 앱 판매 또는 계약에 관여하지 않으며, 운영지원에 대한 수수료수익을 인식함

- A법인은 주요 사업활동이 아닌 운영지원의 역할을 수행하기 때문에 앱 매출수익은 A법인이 아닌 서버가 위치한 B법인에 귀속되어 B국에 법인세를 납부함
 - B국은 저세율국으로 낮은 세율이 적용됨

[그림 II-4] 현지 자회사의 매출 구조(앱스토어)



자료: OECD BEPS Action1(2015), p.179

2) 조세쟁점

가) 연계점과 고정사업장

- 국내 소비자가 구글플레이, 애플 앱스토어를 통해 해외 개발자의 앱을 구매하더라도 국내에 고정사업장이 존재하지 않아 국내 소비자에게 판매한 매출액에 과세하는 데 한계가 있음
- 앱스토어 또한 앱마켓 운영비, 서버운영에 대한 명목으로 앱 구매자가 지급한 금액의 30%만큼 수수료 수익이 발생함에도 고정사업장이 존재하지 않아 과세하지 못함

- 우리나라에서는 계약체결, 대금회수 등 중요 기능을 수행하는 서버가 국내에 소재하는 경우에만 고정사업장이 있다고 판단하고 있음³²⁾
- 이는 인터넷 광고에서의 고정사업장 문제와 동일함

나) 앱 매출액의 부가가치세 과세 및 납부

- 해외 개발자의 경우 앱 매출액에 대해 부가가치세가 과세되지 않는 문제가 있었으나 2014년 전자적 용역에 대해 소비지국에서 부가가치세를 과세하도록 하는 규정을 신설하여 이를 해결한 바 있음³³⁾
 - 전자적 용역은 이동통신 단말장치, 컴퓨터에서 구동되는 게임, 음성, 영상, 소프트웨어, 전자문서를 말함
 - 해외 개발자를 대신해 구글플레이 및 애플 앱스토어가 국내에 간편 사업자 등록을 하고 부가가치세를 납부하도록 함³⁴⁾

3. 클라우드컴퓨팅

가. 수익구조와 서비스 유형

- 클라우드컴퓨팅은 최초 10년 사이 급속히 발전한 디지털 상거래이기 때문에 그 개념과 서비스유형이 다른 거래유형과 비교해 익숙지 않은 부분이 있음
 - 클라우드컴퓨팅 서비스는 2005년 아마존이 자사의 인터넷사이트를 기반으로 클라

32) 「법인세법」 제94조, 국제세원-278, 2013.8.7

33) 「부가가치세법」 제53조의 2, ‘전자적 용역을 공급하는 국외사업자의 용역 공급과 사업자등록 등에 관한 특례’

34) <https://support.google.com/googleplay/android-developer/answer/138000?hl=ko>
(접속일자: 2016.12.14)

우드컴퓨팅 서비스를 제공하면서 시작됨³⁵⁾

- 특히 클라우드컴퓨팅은 소득구분 쟁점과 밀접하게 연관되어 있기 때문에, 수익구조뿐만 아니라 서비스의 개념과 유형을 이해하는 것도 중요함
 - 클라우드컴퓨팅은 서비스의 이용자가 기업에 대가를 지급한다는 점에서 인터넷광고나 앱스토어와 달리 수익구조 측면에서 전통적인 거래와 유사함

- 클라우드컴퓨팅이란 인터넷을 통한 IT 자원의 온디맨드³⁶⁾ 아웃소싱 서비스의 개념으로 이해할 수 있음³⁷⁾
 - 클라우드컴퓨팅 서비스를 제공하는 기업은 자사의 하드웨어를 이용하여 온라인으로 서비스를 제공하며, 사용자들은 다양한 기기를 이용하여 인터넷을 통해 클라우드에 접속하고 서비스를 이용함³⁸⁾
 - 클라우드컴퓨팅 서비스 이용자는 IT 자원을 사용한 만큼 대가를 지급함³⁹⁾

- 클라우드컴퓨팅의 대표적인 유형은 IaaS(Infrastructure as a Service), PaaS(Platform as a Service)와 SaaS(Software as a Service)의 세 가지로 알려져 있음⁴⁰⁾
 - 이론적으로 유형을 구분하고 있으나, 현실적으로는 일정부분 공통된 요소를 포함하고 있어 완전히 분류하는 것이 쉽지 않음⁴¹⁾

35) 이창범 외(2010) pp.4~5

36) 온디맨드란 하드웨어, 소프트웨어와 솔루션 등의 전산 자원과 서비스를 사용자가 원하는대로 골라 쓸 수 있도록 제공되는 서비스를 의미함(이창범 외(2010) p.7

37) 이창범 외(2010) p.7

38) 이지수·남태연(2015) p.138 및 OECD BEPS Action1(2015) pp.59~60

39) 이지수·남태연(2015) p.138 및 OECD BEPS Action1(2015) p.59

40) 이창범 외(2010) pp.17~20 및 OECD BEPS Action1(2015) p.60

41) 이창범 외(2010) pp.17~20

- IaaS, PaaS와 SaaS의 구분은 서비스 제공 기업이 제공하는 서비스의 범위에 따라 구분되는데, IaaS는 핵심적인 자원만 제공하는 반면 SaaS는 웹메일과 같은 완성된 형태의 서비스를 제공함

- IaaS는 아마존의 웹서비스가 대표적인 예이며, 기업은 인프라에 해당하는 자원만 제시하고 이용자가 운영체제와 애플리케이션 등을 포함한 영역을 구축하는 방식임⁴²⁾
 - IaaS는 기업이 가상화, 서버, 스토리지와 네트워크를 제공하는 방식임⁴³⁾
 - 이는 마치 클라우드컴퓨팅 제공 기업이 공장만 제시하는 것으로 비유할 수 있으며, 이용자가 공장을 이용하여 자신의 용도에 맞는 환경을 구축하는 것임

- PaaS란 애플리케이션 개발 등에 이용할 수 있는 통합 플랫폼을 제공하는 서비스이며, 구글 앱 엔진과 같은 서비스가 대표적인 사례임⁴⁴⁾
 - IaaS에서 제공하는 가상화, 서버, 스토리지와 네트워크에 운영체제, 미들웨어와 런타임을 추가 제공하는 방식임⁴⁵⁾

- SaaS란 웹메일, MS 오피스 365, CRM(Customer Relationship Management)이나 오피스용 프로그램 등 다양한 소프트웨어를 웹을 통하여 이용할 수 있도록 제공하는 형태임⁴⁶⁾
 - IaaS와 PaaS 단계에서 제공한 영역 외에 애플리케이션과 데이터까지 포함함⁴⁷⁾

42) 이창범 외(2010) pp.17~20 및 OECD BEPS Action1(2015) pp.59~60

43) 정승영(2015) pp.363~364 및 비공개 내부자료 및 OECD BEPS Action1(2015) pp.59~60

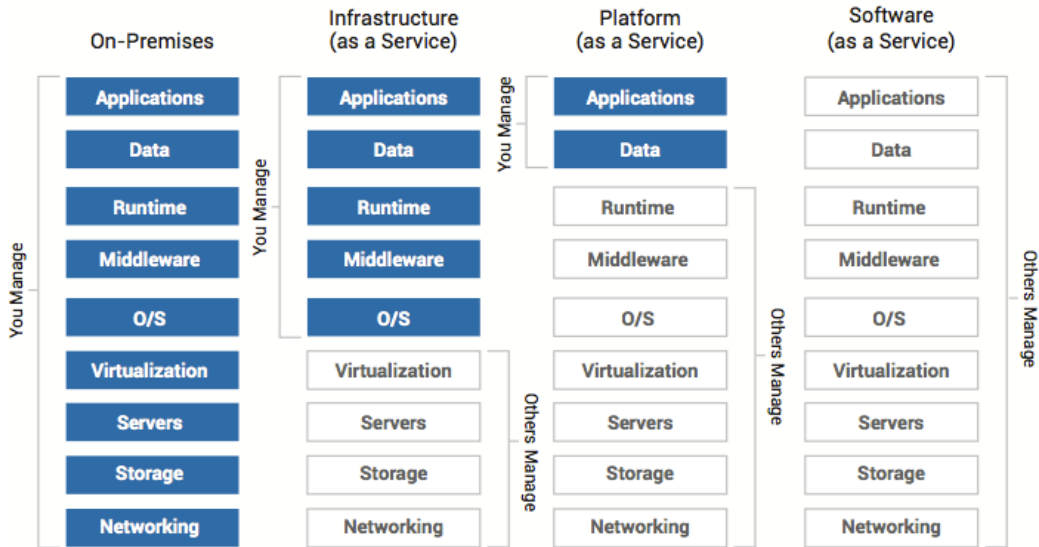
44) 이창범 외(2010) p.18

45) 정승영(2015) pp.363~364 및 비공개 내부자료 및 OECD BEPS Action1(2015) pp.59~60

46) 이창범 외(2010) p.19

47) 정승영(2015) pp.363~364 및 비공개 내부자료 및 OECD BEPS Action1(2015) pp.59~60

[그림 II -5] 클라우드컴퓨팅 모델(IaaS, PaaS, SaaS)의 예시



자료: <http://www.sqler.com/bAzure/471632>(검색일자: 2016.12.16)

나. 현황

- 클라우드컴퓨팅은 최근 급격히 성장하는 추세이며, OECD에 따르면 2014년 기준 기업의 22% 정도가 클라우드 서비스를 이용하는 것으로 나타남⁴⁸⁾
 - 향후 기업들은 이메일, 오피스 프로그램, 저장장치보다는 정교한 클라우드컴퓨팅 서비스에 투자할 것으로 예상됨⁴⁹⁾
- 2013년 전 세계 클라우드컴퓨팅 시장에서 SaaS가 차지하는 비중은 41%이며, 전 세계 기업용 SaaS 애플리케이션 시장규모는 226억달러로 추정되고 있음⁵⁰⁾
 - 향후 SaaS 시장은 매년 17.6%씩 성장하여 2018년에는 그 규모가 508억달러에 이

48) OECD BEPS Action1(2015) p.61

49) OECD BEPS Action1(2015) p.61

50) 한국무선인터넷산업연합회(2015) p.180

를 것으로 전망됨⁵¹⁾

- SaaS 시장에서는 CRM이 차지하는 비중이 가장 높으며, 그다음으로는 ERP(Enterprise Resource Planning)와 SCM(Supply Chain Management) 애플리케이션도 높은 비중을 차지함

- 우리나라의 클라우드컴퓨팅 시장 역시 빠르게 성장중이며, 2014년 클라우드컴퓨팅 매출규모는 5,238억원으로 추정됨⁵²⁾

- IaaS가 2,598억원, PaaS가 122억원, SaaS가 1,335억원에 달할 것으로 추정됨⁵³⁾

- 현재 국내 클라우드컴퓨팅 시장은 국내 기업보다는 다국적기업이 큰 비중을 차지한 것으로 나타남⁵⁴⁾

- 대부분 아마존, 마이크로소프트와 아이비엠과 같은 다국적기업이 국내 중소 클라우드 사업자와 제휴를 통하여 국내시장에서 서비스를 제공하고 있음⁵⁵⁾

- 향후 클라우드컴퓨팅에 대한 수요는 증가할 것으로 기대되며, 국내기업이 클라우드컴퓨팅에 진출하더라도 여전히 국내 기반 다국적기업의 매출이 상당할 것으로 예상됨

51) 한국무선인터넷산업연합회(2015) p.180 및 김정곤 외(2015) p.71

52) 한국무선인터넷산업연합회(2015) p.181

53) 2013년 대비 39.8% 정도 매출이 증가함

54) 김정곤 외(2015) p.70에 따르면 우리나라 기업의 2014년 클라우드컴퓨팅 총매출액은 같은 해 아마존 웹서비스(AWS)의 10%에 불과한 것으로 나타남

55) 한국무선인터넷산업연합회(2015) p.182

다. 다국적기업의 거래구조와 조세쟁점

1) 다국적기업의 거래구조⁵⁶⁾

- R국에 소재한 R법인은 운영에 필요한 소프트웨어를 개발하고 전 세계 서버를 운영하는 주체임⁵⁷⁾
 - R법인은 소프트웨어 개발의 주체이며 이용자의 회비도 결국 R법인에 귀속됨⁵⁸⁾
- B국에 소재한 B법인은 R법인의 지배를 받는 자회사이며, A국(우리나라와 유사한 상황임)의 고객관리 등을 포함한 영업활동의 주체임⁵⁹⁾
 - B법인은 주요 활동에 필요한 라이선스를 보유, 사이트의 표준계약서를 통해 이용자와 계약을 전자적으로 체결, 직원을 고용해 웹사이트를 운영하고 각 국가에 소재한 호스트 소프트웨어에 접속하게 하는 역할을 수행함⁶⁰⁾
 - B법인은 클라우드컴퓨팅 서비스를 제공하는 데 이용된 기술에 대한 로열티 대가로 R법인에 로열티를 지급하며, R법인에 경영자문수수료 명목으로 상당한 비용을 지급함⁶¹⁾
- A국에 소재한 A법인은 자국 내 광고 및 고객 지원 서비스를 수행하며 발생한 비용에 일정 비율만큼 가산된 수수료를 지급받음⁶²⁾

56) 사실관계는 OECD의 BEPS Action1 보고서의 내용을 참고

57) OECD의 BEPS Action1 보고서 p.175

58) OECD의 BEPS Action1 보고서 p.175

59) OECD의 BEPS Action1 보고서 p.175

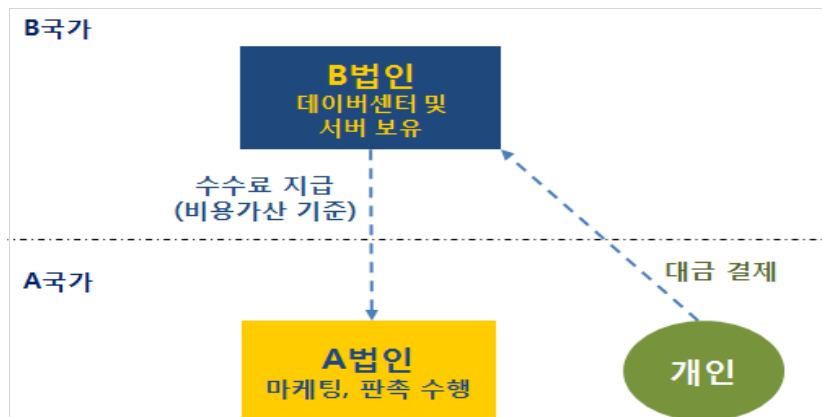
60) OECD의 BEPS Action1 보고서 p.176

61) OECD의 BEPS Action1 보고서 p.175

62) OECD의 BEPS Action1 보고서 p.175

- 결과 A국에 소재한 이용자가 지급한 회비는 B법인의 소득으로 귀속되기 때문에 A국에서는 자국에서 발생한 소득에 과세할 수 없으며, B국에서 세금을 납부함⁶³⁾
 - B법인의 매출도 상당하지만 R법인에 지급한 로열티와 경영자문수수료가 상당하기 때문에 실제 B국에 납부하는 세금은 크지 않음⁶⁴⁾

[그림 II-6] 현지 자회사의 매출 구조(클라우드컴퓨팅)



자료: OECD BEPS Action1(2015) p.176

2) 조세쟁점

- 인터넷 광고와 동일하게 이용자가 소재하는 국가에 고정사업장이 없다는 이유로 과세하지 못하는 문제가 발생함
 - 결국, 새로운 과세 연계점을 모색하는 것이 주된 조세쟁점임
- 또한, 클라우드컴퓨팅과 관련해서는 회비를 사용료소득과 사업소득 중 어떤 소득으로 구분할 것인가가 중요함

63) OECD의 BEPS Action1 보고서 pp.176~177

64) OECD의 BEPS Action1 보고서 p.177

- 디지털재화 등에 대한 지급대가가 로열티 소득으로 구분되면 원천국가에서 과세가 가능하나 사업소득으로 구분되면 고정사업장이 없는 경우 원천국가에서의 과세는 불가능함
- 새로운 연계점을 찾는 것은 쉽지 않아 장기적으로 검토되어야 할 과제이나, 클라우드컴퓨팅 사용대가를 사용료소득으로 분류할 수 있다면 단기적으로 원천국가에서 과세권을 확보할 수 있음
- 따라서, 클라우드컴퓨팅을 포함한 디지털재화의 소득분류를 신중하게 검토할 필요가 있음

4. 온라인쇼핑

가. 수익구조

- 온라인 쇼핑몰은 크게 제조업자가 물품을 소비자에게 직접 판매하여 수익을 창출하거나, 판매자와 소비자를 중개하는 플랫폼을 통해 물품을 판매하는 방법으로 수익을 창출하고 있음
- 판매자와 소비자를 중개하는 플랫폼 업체의 주 수익원은 판매자와 소비자 간 거래에 따른 수수료이며 오픈마켓, 특가마켓 여부 및 품목에 따라 수수료율이 달리 적용됨
 - 국내 플랫폼 업체로 옥션, G마켓, 11번가 등이 있고, 해외 플랫폼 업체로 아마존, 이베이, 야후 등이 있음
 - 판매금액에 정해진 수수료율을 적용하며 특가마켓에 더 낮은 수수료율이 적용됨
 - 특가마켓은 등록서비스 이용료가 오픈마켓에 비해 비싼 대신 사이트 노출혜택을 받을 수 있는 제도를 말함
 - 특가마켓의 경우 상품 카테고리에 따라 1~9%의 수수료율이 적용되며, 오픈마켓

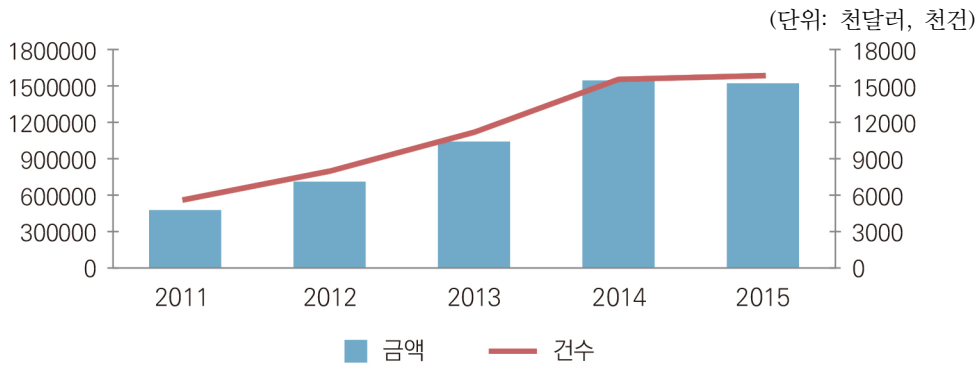
의 경우 상품 카테고리에 따라 1~12%의 수수료율이 적용됨

- 플랫폼이 창출하는 소득에는 판매수수료 외에 등록서비스 이용료, 부가서비스 이용료가 있음
 - 부가서비스 이용료는 등록상품이 다른 상품에 비해 눈에 더 잘 띄게 하기 위해 지급하는 수수료임

나. 현황

- 해외 인터넷 쇼핑몰을 통한 재화 수입거래는 2011년부터 큰 폭으로 증가하고 있는 것으로 나타남 (그림 II-7 참조)
 - 따라서, 외국법인의 국내 매출액에 대해 법인세, 부가가치세를 과세하기 위한 방안 마련이 필요함

[그림 II-7] 전자상거래 물품 반입액 및 건수(2011~2015년)



자료: e-나라지표 참고하여 저자 작성

http://www.index.go.kr/potal/main/EachDtlPageDetail.do?idx_cd=2457(접속일자: 2016.12.14)

- 전자상거래를 통한 재화수입액은 미국에서 수입한 금액이 전체 수입액의 71%로 큰 비중을 차지하는 것으로 나타남(〈표 II-2〉 참조)

- 2015년 기준 미국 다음으로 재화 수입비중이 높은 국가는 독일 7.3%, 홍콩 4.9%, 중국 4.0%, 영국 3.5%, 일본 3.8%인 것으로 나타남
- 국내 소비자는 주로 미국의 아마존, 아이허브, 이베이 쇼핑몰을 이용하는 것으로 나타남⁶⁵⁾

〈표 II-2〉 주요 국가별 전자상거래 물품 반입 현황(2014-2015년)

(단위: 천달러, %)

	2014년			2015년	
	금액	비중		금액	비중
미국	1,121,752	72.6	미국	1,082,769	71.2
중국	154,160	10.0	독일	110,436	7.3
독일	80,171	5.2	중국	60,321	4.0
홍콩	55,939	3.6	홍콩	74,779	4.9
일본	43,200	2.8	일본	52,561	3.5
영국	42,392	2.7	영국	57,727	3.8
프랑스	9,342	0.6	이탈리아	18,846	1.2
뉴질랜드	5,299	0.3	프랑스	16,423	1.1
호주	3,864	0.3	뉴질랜드	5,945	0.4
싱가포르	2,608	0.2	호주	4,014	0.3
기타	26,188	1.7	기타	37,405	2.5
합계	1,544,915	100.0	-	1,521,226	100.0

자료: e-나라지표 참고하여 저자 작성

http://www.index.go.kr/potal/main/EachDtlPageDetail.do?idx_cd=2457(접속일자: 2017.1.15)

- 전체 재화수입액 중 관세 및 부가가치세가 면제되는 재화구입액은 2015년 기준 80.7%로 해외 쇼핑몰을 통해 구입한 재화 대부분이 관세, 부가가치세가 면제되는 것으로 나타남

65) 한국소비자원, 「해외직구 이용 및 소비자피해 실태조사」, 2016.6. p.41

〈표 II-3〉 전자상거래 반입 물품 통관 현황

(단위: 천건, 천달러, %)

	면세통관		과세통관		합계
	금액	비중	금액	비중	금액
2011	381,156	80.7	91,121	19.3	472,277
2012	600,075	84.9	107,131	15.1	707,206
2013	885,306	85.1	154,732	14.9	1,040,038
2014	1,291,838	83.6	253,077	16.4	1,544,915
2015	1,212,865	79.7	308,360	20.3	1,521,225

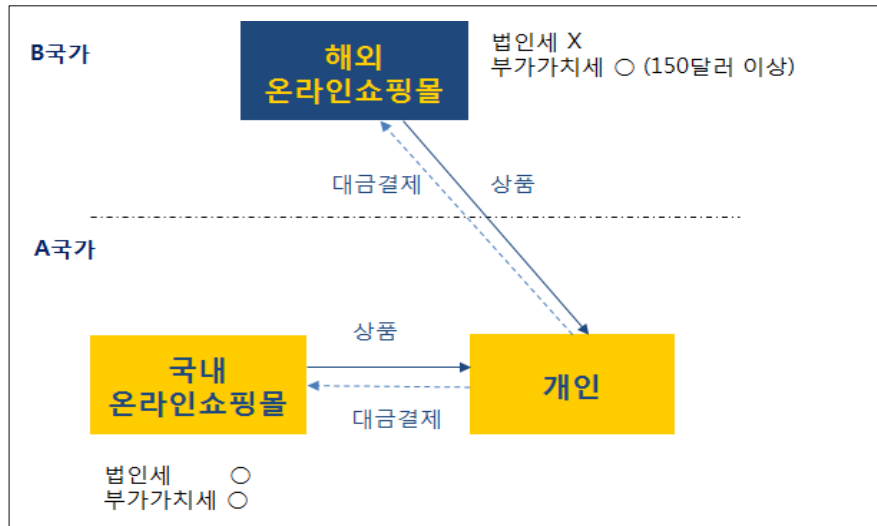
자료: e-나라지표, http://www.index.go.kr/potal/main/EachDtlPageDetail.do?idx_cd=2457(접속일자: 2017.1.15)

다. 다국적기업의 거래구조와 조세쟁점

1) 다국적기업의 거래구조

- B국에 위치한 해외 온라인 쇼핑물은 국내에 고정사업장이 없으므로 국내 소비자에게 판매한 금액에 대해 법인세가 과세되지 않음
 - 또한, 소액물품(150달러 미만)의 경우 관세 및 부가가치세가 면제됨
- 반면 국내 온라인 쇼핑물은 고정사업장을 국내에 두고 있어 국내 소비자에게 판매한 금액에 대해 법인세 및 부가가치세가 부과되어 해외 온라인 쇼핑물 운영자와의 과세 형평성 문제가 발생함
 - 또한, 동일한 소액재화에 대해 해외에서 수입하는 경우 부가가치세가 면제되므로 국내사업자가 해외 온라인 쇼핑물을 통해 물품을 판매할 유인이 커짐
 - 이는 결과적으로 국내 온라인 쇼핑물의 매출 감소로 인한 세수손실을 초래할 수 있음

[그림 II-8] 현지 자회사의 매출 구조(온라인 쇼핑)



자료: OECD BEPS Action1(2015), p.169

2) 조세쟁점

가) 연계점과 고정사업장

- 국내에 고정사업장을 두지 않고 물품을 판매할 수 있으며, 온라인 쇼핑몰 운영자의 서버가 국외에 위치하여 국내에서 과세할 수 없으므로 소득귀속을 위한 고정사업장 판단 문제가 조세쟁점임
 - 인터넷광고, 앱스토어의 고정사업장 문제와 동일함

나) 소액 수입재화의 부가가치세 면세

- 우리나라의 경우 수입물품이 150달러 미만인 경우 관세 및 부가가치세를 면제하고 있으며, 최근 해외 소액물품의 면세통관이 급증하고 있어 부가가치세 면세로 인한 세수 손실액의 증가 및 국내업자와 해외업자 간 과세 형평성 문제가 발생함

- 구입물품 금액이 150달러 미만인 경우 부가가치세 징수에 따른 세수익보다 행정비용이 더 크다는 점에서 부가가치세 과세를 면제하고 있음
- 관세납부 절차를 거치지 않더라도 부가가치세를 효과적으로 징수할 수 있는 방법이 있다면 세수확보 차원에서 면세점을 낮추는 방안도 고려할 필요가 있음

다) 수입 디지털재화의 부가가치세 과세 및 납부

- 기존에는 해외 사이트에서 전자책, 음악, 동영상 등 디지털재화를 구입하는 경우 국내에서 부가가치세가 과세되지 않는 문제가 있었으나 2014년 부가가치세과세 규정을 신설하여 이러한 문제를 해결하였음
- 국내 소비자가 아마존, 이베이 사이트에서 디지털 재화를 구입하는 경우 소비자로부터 징수한 부가가치세를 쇼핑몰 운영자가 해외 판매자를 대신해 납부해야 함

5. 3D프린팅⁶⁶⁾

가. 수익구조

- 3D프린팅은 CAD(Computer Aided Design) 설계도에 따라 합성수지, 금속성 가루, 목재, 고무, 바이오 재료 등을 점층적으로 뿌리면서 3차원 형태로 형상화하는 기술을 말함
- 초기에는 기업의 시제품 제작에 많이 이용되었으나 현재는 자동차·비행기 부품, 보청기, 의족과 같은 의료기기, 건축모형 등 다양한 산업분야에 사용됨

66) 미래창조과학부·산업통상자원부, 「3D프린팅 산업 발전전략(안)」, 2014.4.23. 및 KDB산업은행, 『3D프린팅 기술현황-소재산업을 중심으로』, 2014.9.16.의 내용을 참고하여 작성함

- 3D프린팅 공정은 제품 출력을 위한 설계도를 제작하는 모델링, 3D 프린팅 기기를 이용한 프린팅, 최종 상품화를 위한 후처리 과정의 3단계로 구성됨
 - 모델링은 CAD와 같은 소프트웨어 또는 3D스캐너를 사용해 디지털 도면을 제작하는 단계로 물체를 디자인하여 데이터화하는 기술이 필요함
 - 프린팅은 설계도를 불러들여 실제로 제품을 출력하는 단계로 원료를 알맞은 위치에 분사하고, 경화시키기 위해 재료를 제어하는 고도의 기술이 필요함
 - 후처리 과정은 3D형태의 제품 출력 후 표면의 불순물을 제거하거나 매끄럽게 하는 과정으로 최근 프린터와 후처리 과정을 통합한 기술이 개발되고 있음

[그림 II-9] 3D 프린팅 공정



자료: 미래창조과학부·산업통상자원부, 「3D프린팅 산업 발전전략(안)」, 2014.4.23, p.2

- 3D프린팅 업체는 주로 3D프린팅 기기 판매, 3D프린팅 도면 설계를 위한 소프트웨어 및 스캐너 판매, 기업의 요청에 따른 3D프린팅 모델링 및 프린팅 서비스를 제공함으로써 소득을 창출함⁶⁷⁾
- 이외에 제품의 모델링 및 프린팅하는 업체가 분리되어 모델링 업체는 3D프린팅을 위한 설계도를 공급함으로써 소득을 창출하고, 3D프린팅 장비업체는 설계도면을 출력함으로써 소득을 창출할 수 있음([그림 II-10] 참조)

67) KEIT PD Issue Report, 「3D프린팅 산업현황 및 시장동향」; 한국산업기술평가관리원, 2016.6.

[그림 II-10] 3D프린팅 디자인 유통 플랫폼 개념도



자료: 미래창조과학부-산업통상자원부, 「3D프린팅산업 발전전략(안)」, 13p, 2014.4.23.

나. 현황

- 전 세계의 3D프린팅 산업은 최근 5년 동안 급격히 성장하였으며, 특히 서비스시장이 제품시장에 비해 급격히 성장한 것으로 보아 3D 프린팅 대행 매출액이 크게 증가한 것으로 판단됨(〈표 II-4〉 참조)
 - 서비스시장은 3D프린팅 대행, 장비 유지보수, 교육, 출판, 컨설팅 등으로 장비판매 이외에 3D프린팅 관련 매출액을 의미함
 - 제품시장은 장비 판매, 시스템 유틸리티, 3D프린팅을 위한 재료 판매 관련 매출액을 의미함

〈표 II-4〉 글로벌 3D 프린팅 시장 성장률

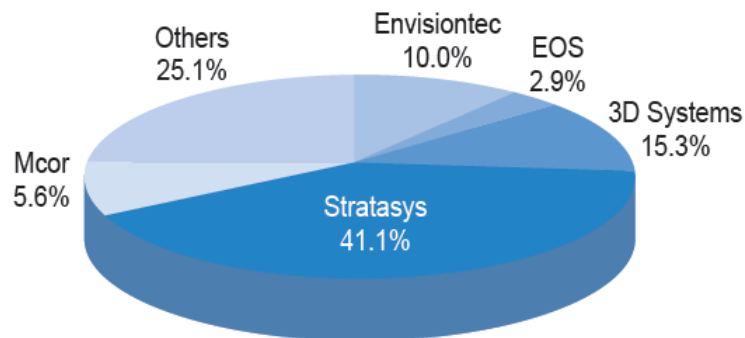
(단위: %)

구분	2011년	2012년	2013년	2014년	2015년
제품시장	28.0	28.8	41.3	31.6	18.4
서비스	30.7	36.4	26.3	38.9	33.0
전체	29.4	32.7	33.4	35.2	25.9

자료: Wohlers Report 2016; KEIT PD Issue Report, 「3D프린팅 산업현황 및 시장동향」, p.71; 한국산업기술평가관리원, 2016.06. 인용

- 산업용 3D프린팅 산업의 경우 미국의 Stratasys와 3D Systems가 판매량 기준으로 전 세계 3D프린팅 시장의 50%를 점유하고 있는 것으로 나타남

[그림 II-11] 산업용 3D프린터 제조사 판매량에 따른 시장 점유율



자료: KEIT PD Issue Report, 「3D프린팅 산업현황 및 시장동향」, 한국산업기술평가관리원, 2016.6, p.72

다. 조세쟁점

- 3D프린팅 거래에서 발생한 소득이 사업소득, 사용료소득, 기술용역 수수료 수익 중 어느 소득으로 분류되어야 하는지의 문제가 있음
 - 3D 프린팅 거래에서 발생할 수 있는 소득으로 제품 설계 및 프린팅 업무를 대행한 후 완성된 제품을 고객에게 배송하는 3D프린팅 대행 서비스 소득이 있음
 - 또한, 3D 프린터를 통해 직접 생산이 활성화 되는 경우 제품의 공급은 제품 설계도를 공급하는 방법으로 소득이 발생하게 됨
- 소득 구분이 중요한 이유는 사용료소득, 기술용역 수수료는 소득 원천지국인 국내에서 원천징수하여 과세할 수 있는 반면 사업소득으로 분류되는 경우 고정사업장에 귀속되는 소득에만 과세할 수 있어 과세상 차이가 발생하기 때문임
 - 사용료소득, 기술용역 수수료로 분류되는 경우 20%의 세율로 원천징수하여 국내에

서 과세가 가능함⁶⁸⁾

- 단, 기술용역 수수료의 경우 용역이 국외에서 수행되었더라도 국내에서 대가를 지급하는 경우 3% 세율로 원천징수함

68) 「법인세법」 제98조 제1항 제2, 3조

Ⅲ. 디지털경제에서의 조세쟁점

1. 개요

- 디지털경제에서의 조세쟁점은 디지털 상거래를 영위하는 국내기업보다는 해외에 기반을 둔 다국적기업(이하 ‘다국적기업’이라 한다)의 국내원천소득과 관련됨
 - 국내기업이 국내 소비자를 대상으로 디지털재화나 상품을 제공하면 법인세와 부가가치세를 부담하지만, 다국적기업이 국내 소비자를 대상으로 동일한 디지털재화나 상품을 판매하면 법인세나 부가가치세 납세의무가 발생하지 않음

- 다국적기업의 조세쟁점에 대한 해결의 실마리는 다국적기업이 국내기업과 동일하거나 유사한 세금부담을 갖도록 설계하는 데 있다고 판단됨

- 따라서, 조세쟁점을 본격적으로 검토하기에 앞서 국내기업과 다국적기업의 법인세와 부가가치세 부담 차이를 간략히 설명하고자 함
 - 디지털 상거래 결과 국내기업이 국내소비를 대상으로 얻은 소득에 대해 국내에서 법인세를 부담하나, 다국적기업은 국내소비를 대상으로 얻은 사업소득에 대해 국내에서 법인세를 부담하지 않음
 - 부가가치세는 소비자가 부담하기 때문에 다국적기업과 국내기업의 세부담 수준은 차이가 없으며, 다국적기업과 국내기업 중 어느 기업으로부터 매입하는가에 따라 소비자의 세부담 수준에 차이가 발생함
 - 소비자가 국내기업으로부터 매입한 디지털재화나 상품에 대해서는 부가가치세를 부담하지만, 다국적기업으로부터 매입한 동일 재화에 대해 일부 부가가치세

를 부담하지 않는 경우가 발생함

- 다국적기업을 통하여 일부 디지털재화나 150달러 이상인 재화를 수입할 경우 소비자가 부가가치세를 부담하지만, 그 외의 거래에 대해서는 부가가치세를 부담하지 않음
- 특히 인터넷광고의 경우 다국적기업이 운영하는 인터넷 포털사이트를 이용하는 광고주는 부가가치세를 부담하지 않으나 국내기업이 운영하는 인터넷 포털사이트를 이용하는 광고주는 부가가치세를 부담함

〈표 Ⅲ-1〉 다국적기업과 국내기업의 국내 법인세와 부가가치세 부담 비교

거래 유형	특징	다국적기업의 세금		국내기업의 세금	
		법인세	부가가치세	법인세	부가가치세
인터넷 광고 ¹⁾	<ul style="list-style-type: none"> • 거래실질: 디지털 근간, 소득의 원천, 광고의 소비장소가 국내 • 형식: 서버가 해외소재 	× (고정사업장 없음)	×	○	○
앱스토어	<ul style="list-style-type: none"> • 거래실질: 디지털 근간, 소득의 원천, 용역의 소비장소가 국내 • 형식: 서버가 해외소재 	× (고정사업장 없음)	○ (간이사업자 등록)	○	○
온라인 쇼핑	<ul style="list-style-type: none"> • 거래실질: 소득의 원천, 재화의 소비장소가 국내 • 형식: 서버가 해외소재 	× (고정사업장 없음)	△ (150달러 이상부터 통관 시 과세)	○	○
클라우드 컴퓨팅	앱스토어와 유사	× (고정사업장 없음)	×	○	○

주: 1) 인터넷 광고의 경우 현재 외국법인이 매출자이고 광고주가 매입자인 상태로 외국법인으로부터 광고용역을 매입한 광고주가 면세사업자인 경우만 대리납부 대상이므로 과세사업인 광고용역은 대리납부 대상이 아님

자료: 홍성훈·김준현·유현영(2013), pp.73~75; OECD BEPS Action1(2015)을 참조하여 저자 작성

2. 직접세

가. 원천국가에 대한 과세권 배분

1) 디지털 상거래 소득의 과세를 위한 규정 검토

- 물리적 기준에 의한 고정사업장의 개념으로는 디지털 상거래 다국적기업의 국내원천 사업소득을 우리나라로 배분하는 방안을 찾는 데 한계가 있음
 - 고정사업장은 ‘물리적 기준에 의한 고정사업장’과 ‘고정사업장에 해당하는 종속대리인’으로 구분되는데, 디지털 상거래의 경우 물리적 장소가 없는 경우가 대부분이므로 물리적 기준에 의한 고정사업장의 개념을 적용하여 과세하기 어려움
- 따라서, 디지털상거래 소득의 과세근거를 찾기 위해서는 고정사업장 개념⁶⁹⁾ 중에서 종속대리인, 독립대리인이나 예비적이거나 보조적인 활동에 관한 규정의 활용가능성을 고려할 필요가 있음
- 그러나 현재 고정사업장의 여러 규정을 활용하더라도 디지털 상거래를 영위하는 다국적기업의 국내원천소득을 과세할 수 없음
 - 디지털상거래 다국적기업의 국내원천소득에 대한 과세권 결정과 직접 관련된 세법, 대법원 판례, 국세심사나 심판 사례는 없으며, 국세청의 유권해석이 일부 존재함
- 유권해석에서는 서버를 사업의 본질적이고 중요한 활동이 수행되는 장소로 판단하고 서버를 통하여 사업을 계속해서 영위하면 서버가 소재한 장소에 고정사업장이 존재하

69) 고정사업장 규정은 고정사업장의 정의(물리적기준을 제시), 고정사업장의 예시, 건설 관련 고정사업장, 고정사업장으로 간주되는 종속대리인, 고정사업장의 범위에서 제외되는 독립대리인과 예비적이거나 보조적인 활동에 관한 내용을 포함함

는 것으로 해석함⁷⁰⁾

- 유권해석은 온라인상에서 재화를 판매하는 경우와 디지털재화를 판매하는 경우 동일하게 서버를 기준으로 고정사업장 유무를 판단한다는 입장을 취함

2) 과세방안 검토

- 디지털 상거래의 거래대상 품목을 유형재화와 디지털재화를 포함한 그 밖의 유형으로 구분하여 검토할 필요가 있다고 판단됨
 - 전통적으로 거래되던 유형재화는 판매자와 소비자가 명확하며 거래장소가 물리적 장소에서 인터넷이나 모바일 등으로 이동한 경우로, 현행 고정사업장 개념을 확대하여 일부 과세가 가능할 것으로 기대됨
 - 그러나 인터넷광고, 클라우드컴퓨팅과 플랫폼을 이용한 디지털재화의 거래 등은 인터넷이나 모바일 등의 발달과 함께 새롭게 등장한 거래로서 현행 고정사업장 개념을 확대하거나 변형하더라도 과세하는 데 한계가 있을 것으로 예상됨
 - 기업의 핵심 서비스 이용자와 주요 매출처가 구분되어 운영되는 점, 디지털재화의 수입 거래 포착이 쉽지 않은 점, 기업의 운영에 필요한 물리적 장소가 여러 곳에 분산될 수 있는 점, 기업의 사업장 이동이 용이한 점 등을 고려할 때 특정 이해관계자나 특정 장소를 중심으로 과세하는 데 한계가 존재함
- 따라서, 현행 고정사업장 개념을 확대하는 방안과 새로운 과세연계점을 모색하는 방안의 두 가지 측면을 모두 검토할 필요가 있음

70) 디지털상거래 대상이 상품판매인 경우 국제세원-278, 2013.08.07., 서면2팀-177, 2005.1.26. 등의 유권해석이 있으며, 게임 등의 디지털재화의 판매는 서면2팀-462, 2008.03.14., 서면2팀-1953, 2005.11.30.와 재국조46017-5, 2003.01.16.이 있음

가) 고정사업장 개념의 확대

- OECD BEPS Action7의 권고안 중에서 디지털 상거래 소득에 대한 과세권 확보와 관련된 항목을 중심으로 고정사업장 관련 국내법과 조세조약 내용을 검토하고 고정사업장 개념의 확대 방안을 검토함

① 종속대리인

- OECD 모델조세협약 제5조 제5항⁷¹⁾과 우리나라 「법인세법」 제94조 제3항에는 대리인을 고정사업장으로 간주하는 규정이 있음
 - 관련 규정 모두 외국법인이 국내 고정된 장소를 가지고 있지 않더라도 ‘외국법인을 위하여’ ‘계약을 체결할 권한’을 가지고 그 ‘권한을 반복적으로 행사하는 자가 ‘사업을 경영’하면 이러한 대리인의 사업장 소재지를 고정사업장으로 간주함
- 다만, 우리나라 「법인세법」은 원천국가 과세권을 강화한 UN 모델조세협약의 내용을 반영하여 간주고정사업장의 범위를 확대함
 - 외국법인⁷²⁾의 자산을 상시 보관하고 이를 관례적으로 배달하거나 인도하는 재고보유대리인을 포함함⁷³⁾

71) OECD 모델조세협약 제5조 【고정사업장】 5. 제1항 및 제2항의 규정에도 불구하고, 사람이-제6항이 적용되는 독립적 지위의 대리인(agent) 이외의-한 기업을 위하여 활동하고, 한 계약국에서 그 기업 명의의 계약 체결권을 가지고 그 권한을 항시 행사하는 경우, 그 기업은 그 사람이 수행하는 활동에 대하여 그 국가에 고정사업장을 가진 것으로 간주한다. 다만 그 사람의 활동이 일정 사업장소를 통하여 행해진다 하더라도, 그 일정 사업장소가 고정사업장으로 되지 않는 제4항에 언급된 활동에 한정되지 않는 경우이어야 한다. [삼일아이닷컴, 조세조약 참조(검색일자: 2016.12.16)]

72) 우리나라 법인세법은 외국법인의 범위를 해당 외국법인의 과점주주, 해당 외국법인이 과점주주인 다른 법인, 그 밖에 해당 외국법인의 특수관계인까지 확대함

73) 법인세법 시행령 제133조 제1항 제1호, 동 시행령 제3호에 보험업을 영위하는 외국법인을 위하여 보험료를 징수하거나 피보험물에 대한 보험을 인수하는 보험대리인을 포함하고 있으나 디지털거래와 직접적인 관련성이 없는 것으로 판단하여 설명에서 제외함

- 일부 국가와의 조세조약에서는 간주고정사업장에 해당하는 대리인의 범위를 확대하여, 협상권을 가진 대리인이나 재고보유대리인을 추가적으로 규정함
 - 3개국과의 조세조약에서는 계약체결 권한 없이 협상권만 있어도 고정사업장을 보유한 것으로 간주함⁷⁴⁾
 - 3개국은 아제르바이잔, 아랍에미리트와 쿠웨이트로 해당 국가의 기업이 국내투자한 경우보다는 우리나라 기업이 해외진출한 국가일 가능성이 높음⁷⁵⁾
 - 또한 14개국과 체결한 조세조약에서는 외국기업을 위해 재고보유활동을 하는 대리인을 고정사업장으로 간주한다는 내용을 추가함⁷⁶⁾⁷⁷⁾
 - 14개국은 방글라데시, 사우디아라비아, 알바니아, 영국, 인도네시아, 파키스탄, 필리핀, 태국, 싱가포르, 미국, 인도, 아랍에미리트, 우크라이나와 쿠웨이트임⁷⁸⁾

- 현행 OECD 모델조세협약 제5조 제5항과 조사대상국 79개국⁷⁹⁾과의 조세조약에서는 ‘외국기업 명의’의 계약 체결 권한을 상시 행사하는 대리인은 외국기업의 고정사업장으로 간주함
 - 현재 조세조약의 문구에 따르면 ‘대리인 명의’로 계약을 체결한 경우 고정사업장에 해당되지 않음

- OECD BEPS 보고서⁸⁰⁾에서는 이러한 규정을 이용하여 외국기업 소유 재화를 거래하

74) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

75) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

76) 이와 관련해서는 “고정사업장으로서의 창고, 재고보유”에서 다시 설명함

77) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

78) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

79) 2016년 12월 총 88개국과 조세조약을 체결하고 있으나, 조세조약의 조사기준일은 2016년 9월로 10월 발효된 2개국(브루나이, 폴란드)과 개정 중인 7개국(브라질, 오스트리아, 터키, 말레이시아, 베트남, 체코, 호주)을 제외한 79개국을 대상으로 함 (이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서)

80) OECD BEPS Action 7

면서 계약만 대리인 명의로 체결하여 원천국가에서의 과세를 회피하는 행위가 발생한다고 지적함

- 이에 BEPS Action 7 최종보고서에서는 조세조약에 “대리인 명의”로 계약이 체결되었더라도 해당 계약에 의하여 외국기업 소유 자산이 판매되면 대리인을 고정사업장으로 간주한다는 내용을 명시하도록 권고⁸¹⁾함
 - 현행 조세조약에서는 위탁판매계약을 체결하고 대리인이 외국기업의 명의로 아닌 자신의 명의로 소비자와 계약을 체결하면 원천국가에서 소비자에게 상품을 판매하고 얻은 소득에 과세하지 못하며, 위탁수수료에 대한 소득만 과세할 수 있음
- 또한, BEPS Action 7 최종보고서에서는 고정사업장으로 간주되는 대리인의 행위를 계약체결 행위뿐만 아니라 계약체결에 중요한 역할을 수행하는 경우까지 확대할 것을 권고⁸²⁾함
 - 현재 대부분의 조세조약에서는 대리인이 외국기업 명의의 “계약체결권”을 행사하면 고정사업장으로 간주함
 - 권고안에 따르면 대리인이 계약체결 행위 자체를 하지 않더라도 직접적으로 계약체결을 유도하는 중요한 역할을 반복적으로 수행하면 고정사업장으로 간주함⁸³⁾

② 독립대리인

- 현행 OECD 모델조세협약 제5조 제6항⁸⁴⁾에는 고정사업장에 해당되지 않는 독립대리

81) 세법연구센터, 『고정사업장 지위의 인위적 회피 방지 관련 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향』, 2016.9, p. 2

82) 상동

83) 상동

84) OECD 모델조세협약 제5조 【고정사업장】 6. 기업이 한 계약국에서 중개인(broker), 일반위탁매매인(general commission agent) 또는 기타 독립적 지위를 가진 대리인을 통하여 사업을 수행한다는 이유만으로는, 기업이 그 계약국에 고정사업장을 가진 것으로 보지 않는다. 다만, 그 사람들이

인에 관하여 규정하고 있으며, 우리나라 「법인세법」도 독립대리인에 해당할 경우 고정사업장에 해당하지 않는다는 취지로 규정하고 있음

- 조사대상국 79개국과의 조세조약에서는 OECD 모델조세협약과 동일하게 독립대리인을 고정사업장에서 제외함⁸⁵⁾
 - 외국기업이 독립적 지위를 가진 국내 대리인을 통해 사업을 영위하더라도 그 대리인이 외국법인의 고정사업장으로 간주하지 않는 규정임⁸⁶⁾

- 다만, 우리나라 「법인세법」과 19개국과의 조세조약에서는 독립대리인이더라도 일정 요건을 갖추면 고정사업장으로 볼 수 있도록 고정사업장의 범위를 확대함⁸⁷⁾
 - 우리나라 「법인세법」은 독립대리인이더라도 고정사업장으로 간주할 수 있는 요건을 「법인세법 시행령」에서 규정함
 - － 즉, 중개인·일반위탁매매인 기타 독립적 지위의 대리인으로서 주로 특정 외국법인⁸⁸⁾만을 위하여 계약체결 등 사업에 관한 중요한 부분의 행위를 하는 자가 자기사업의 정상적인 과정에서 활동하는 경우는 고정사업장으로 간주한다고 규정⁸⁹⁾함
 - 18개국과의 조세조약은 스리랑카, 인도네시아, 파키스탄, 필리핀, 몽골, 중국, 라트비아, 리투아니아, 모로코, 오만, 이란, 칠레, 쿠웨이트, 태국, 콜롬비아, 파나마, 인

사업의 통상적 과정에서 활동하는 경우에 한한다. [삼일아이닷컴, 조세조약 참조(검색일자: 2016.12.16)]

85) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

86) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

87) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서, UN 모델조세협약에서도 원천국가 과세를 강화하기 위하여 일정 요건을 갖춘 독립대리인을 고정사업장으로 간주하는 내용을 규정하고 있으며, 이러한 내용을 조세조약에 반영한 것임

88) 해당 외국법인의 과점주주, 해당 외국법인이 과점주주인 다른 법인, 그 밖에 해당 외국법인의 특수관계인을 포함

89) 「법인세법 시행령」 제133조 제1항 제2호

도와 아랍에미리트와 체결한 것임⁹⁰⁾

- 이들 국가는 “대리인 등이 한 기업을 위하여 전적으로나 거의 전적으로 활동하고 사업적이고 재정적인 관계에서 그 기업과 대리인이 체결하였거나 부여된 조건이 독립기업들 간에 이루어진 조건과 다른 경우 그 대리인”을 독립대리인으로 간주하지 않음⁹¹⁾

- BEPS Action 7 최종보고서에서는 독립대리인이더라도 고정사업장으로 간주할 수 있는 내용을 추가하여 고정사업장의 범위를 확대할 것을 권고함
 - 권고내용은 대리인이 특수관계에 있는 외국기업을 대신하여 전적으로나 거의 전적으로 활동하는 경우임
- BEPS 권고안은 우리나라가 체결한 조세조약상 고정사업장의 범위를 확대한 19개국의 조세조약과 유사함
 - 특히, 아랍에미리트와의 조세조약에서는 한 기업을 위해 활동한 경우뿐만 아니라 한 기업의 지배회사나 피지배회사까지 고려하여 기업집단을 위해 활동하면 독립대리인으로 간주하지 않고 있어 BEPS Action 7 권고안보다도 고정사업장의 범위를 확대함

③ 예비적이거나 보조적인 활동

- OECD 모델조세협약 제5조 제4항⁹²⁾과 조사대상국 79개국과의 조세조약에서는 고정

90) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

91) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

92) OECD 모델조세협약 제5조 【고정사업장】 4. 이 조문 전항의 규정들에도 불구하고 “고정사업장”은 다음의 것을 포함하지 않는 것으로 본다.

- (a) 기업에 속하는 재화나 상품의 저장, 전시, 또는 인도만을 목적으로 한 시설의 사용
- (b) 저장, 전시, 또는 인도만을 목적으로 하여 그 기업에 속한 재화나 상품의 재고보유
- (c) 다른 기업에 의한 가공만을 목적으로 한 그 기업소유 재화나 상품의 재고보유
- (d) 기업을 위한 재화나 상품의 구입 또는 정보의 수집만을 목적으로 한 일정 사업장소의 유지

사업장으로 보지 않는 예비적이거나 보조적인 활동을 규정⁹³⁾하는데, 이러한 활동에 대한 정의 없이 해당되는 사례⁹⁴⁾만 열거함

- 우리나라 「법인세법」⁹⁵⁾에서 열거한 예비적이거나 보조적인 활동은 OECD 모델조세협약과 유사하나 OECD 모델조세협약이나 조세조약보다는 축소해서 열거하는 경향을 보임

□ 예비적이거나 보조적인 활동에 대한 판정은 실무적으로 어려운 문제이며, 실제 예비적이거나 보조적인 활동으로 열거되었는지 여부가 고정사업장 판정에 중요한 영향을 끼침

- 이론적으로 예비적이거나 보조적인 활동으로 열거되었더라도 고정사업장의 정의에 부합하면 고정사업장으로 해석하는 것이 원칙이나, 실무적으로는 이들이 고정사업장에서 제외되는 것이 일반적임

□ 열거된 활동 중 재화의 인도행위만을 목적으로 한 시설 사용이나 상품의 재고보유를 예비적이거나 보조적인 활동에서 제외한 조세조약이 영국을 포함하여 7개국 존재함

- 7개국은 이란, 파키스탄, 영국, 이스라엘, 베네수엘라, 인도네시아와 알바니아이며, 이는 OECD 모델조세협약과 비교하여 원천국가 과세를 강화하는 UN 모델조세협약⁹⁶⁾을 반영한 부분임

(e) 기업을 위해 단순히 예비적(preparatory) 또는 보조적(auxiliary)인 성격의 기타활동만을 수행할 목적으로 일정사업장소의 유지

(f) a목부터 e목에 언급된 복합적 활동의 수행만을 위한 일정 사업장소의 유지, 단 그러한 복합적 활동의 수행으로부터 초래되는 일정 사업장소의 전반적인 활동이 예비적이거나 보조적인 성격의 것이어야 함

93) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

94) OECD 모델조세협약과 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약은 기업에 속하는 재화나 상품의 저장, 전시나 인도만을 목적으로 한 시설의 사용 등과 같이 6가지 항목을 열거함

95) 「법인세법」 제94조 제4항

96) “기업에 속하는 재화나 상품의 인도만을 목적으로 한 시설의 사용”이나 “인도만을 목적으로 그 기업에 속한 재화나 상품의 재고보유”는 예비적이거나 보조적인 활동의 사례에서 제외됨

- BEPS Action 7 최종보고서에서는 조세조약에 예비적이거나 보조적인 사례로 열거된 항목이 실제로 예비적이거나 보조적인 성격을 갖는 경우에 한해서 고정사업장의 예외로 인정하는 내용을 명시할 것을 권고함
 - 한편, BEPS Action 7의 권고사항을 채택하기 원하지 않는 국가는 열거된 활동을 무조건 고정사업장에서 제외하는 현행 규정⁹⁷⁾을 계속 유지할 수 있음

- BEPS Action 7의 권고안을 수용할 경우 예비적이거나 보조적인 활동을 이용한 조세회피를 일부 방지할 수 있을 것으로 예상됨
 - 예를 들어, 예비적이거나 보조적인 활동으로 열거된 사례 중 보관, 전시나 인도만을 목적으로 한 재고유지는 외국기업의 창고나 전시장을 의미할 것인데, BEPS Action 1 최종보고서에 따르면 디지털경제의 발전으로 이러한 활동장소가 기업의 사업 중 상당히 중요한 요소가 되었음
 - 창고가 예비적이거나 보조적인 활동 중 하나로 열거되었더라도 이 장소가 실제 예비적이거나 보조적인 성격인가를 한 번 더 고려한 후 고정사업장에서 제외됨

④ 창고와 재고보유 행위의 검토

- 디지털 상거래 특히 온라인 쇼핑몰을 이용한 재화 수입이 증가하면서 재고보유와 배송에 이용되는 창고를 고정사업장으로 간주해야 한다는 논의가 있음⁹⁸⁾
 - 인터넷의 발달로 해외기업이 거래의 핵심활동은 해외에서 온라인을 통하여 통제하면서 창고나 전시장만 국내에 두고 국내소비자에게 상품을 제공하는 거래가 많이 발생하여, 창고를 기반으로 발생한 소득이 증가함

- OECD 모델조세협약과 우리나라가 체결한 대부분의 조세조약⁹⁹⁾에서는 창고나 재고

97) 기획재정부 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(Ⅲ) - 국제기준의 남용 방지」 p.6, 2015. 11. 30.

98) OECD BEPS Action1(2015) p.102

보유 행위를 사업의 예비적이거나 보조적인 활동으로 보는 입장을 취함¹⁰⁰⁾¹⁰¹⁾

- 이러한 입장에 따르면 해외 다국적기업이 인도를 목적으로 보유한 창고를 과세하기 어려운 실정임

□ 하지만 일부 국가와의 조세조약은 재고보유에 대해 OECD 모델조세협약과 다른 입장을 취하고 있음

- OECD 모델조세협약 제5조 제2항에서는 고정사업장의 예시 중 하나로 창고나 전시장을 열거하지 않으나, 조사대상국 79개국 중에서 8개국¹⁰²⁾과의 조세조약은 우리나라 「법인세법」과 동일하게 창고를 고정사업장의 하나로 열거함
- OECD 모델조세협약 제5조 제4항에서는 고정사업장에 해당되지 않는 장소를 열거하면서 저장, 전시나 인도만을 목적으로 한 시설을 추가하여 창고나 전시장을 고정사업장에서 제외하고 있으나, 조사대상국 79개국 중에는 OECD 모델조세협약과 다른 입장을 보이는 경우도 있음
- OECD 모델조세협약 제5조 제5항에서는 고정사업장으로 간주되는 대리인으로 재고보유대리인을 추가하지 않았으나, 조사대상국 79개국 중에서 14개국¹⁰³⁾과의 조세조약에는 재고보유대리인도 고정사업장으로 간주한다는 내용이 추가됨

□ 재고보유는 크게 외국기업이 원천국가에 재고를 보유하는 경우¹⁰⁴⁾와 외국기업이 대리

99) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

100) 다만, 우리나라의 「법인세법」 제94조는 창고를 고정사업장의 예시로 열거하고 예비적이거나 보조적인 활동의 범위에 전시나 인도만을 목적으로 한 재고나 상품의 보유행위를 열거하지 않아 OECD 모델조세협약이나 조세조약보다는 창고를 고정사업장으로 볼 수 있다는 입장에 가까움. 그러나, 디지털 상거래를 영위하는 다국적기업이 대부분 조세조약 체결국가에 소재하고 있어 이러한 국내법의 입장에 따라 해석되기는 어려울 것임

101) 재고보유에 대한 고정사업장 지위에 대해서는 OECD 모델조세협약 제5조 제2항 고정사업장의 예시, 제4항의 예비적이거나 보조적인 활동과 제5조 계약체결대리인과 관련됨

102) 8개국은 네팔, 미국, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 태국, 필리핀, 인도임

103) 방글라데시, 사우디아라비아, 알바니아, 영국, 인도네시아, 파키스탄, 필리핀, 태국, 싱가포르, 미국, 인도, 아랍에미리트, 우크라이나와 쿠웨이트임

인을 통해 원천국가에 재고를 보유하는 경우¹⁰⁵⁾(라.에서 이를 “재고보유대리인”으로 한다)로 구분됨

- 현행 조세조약에서 외국기업의 재고보유 행위를 고정사업장으로 볼 가능성을 확대하여 원천국가 과세권한을 강화한 조세조약은 총 14개국으로, 미국과 영국을 제외하면 대부분 우리나라가 거주국가에 해당될 가능성이 높은 국가임
 - 해당 국가는 미국, 영국, 네팔, 바레인, 방글라데시, 베네수엘라, 알바니아, 이란, 이스라엘, 인도네시아, 태국, 파키스탄, 필리핀과 인도임
- 또한, 재고보유대리인을 고정사업장으로 간주하는 국가도 14개국으로 미국과 영국을 제외하면 대부분 우리나라가 거주국가에 해당될 가능성이 높은 국가임
 - 이들 국가는 미국, 영국, 방글라데시, 사우디아라비아, 알바니아, 인도네시아, 파키스탄, 필리핀, 태국, 싱가포르, 인도, 아랍에미리트, 우크라이나와 쿠웨이트임
- 외국기업의 창고를 고정사업장으로 본 국가와 재고보유대리인을 고정사업장에 추가한 국가가 완전하게 일치하지는 않으나, 9개국과의 조세조약에서 외국기업과 대리인의 재고보유 행위를 고정사업장으로 간주함
 - 9개국은 미국, 방글라데시, 알바니아, 영국, 인도네시아, 태국, 파키스탄, 필리핀, 인도임

나) 새로운 대안의 모색

- 「법인세법」상 소득의 배분은 조세조약의 제약을 받기 때문에 한 국가 차원의 법 개정

104) 외국기업이 직접 재고를 보유한 행위에 대한 고정사업장 지위는 OECD 모델조세협약 제5조 제2항과 OECD 모델조세협약 제5조 제4항과 관련됨

105) 외국기업이 대리인을 통해 재고를 보유한 행위에 대한 고정사업장 지위는 OECD 모델조세협약 제5조 제5항과 관련됨

만으로 디지털 상거래 다국적기업의 과세권 결정에 관한 문제를 해결할 수 없으며 국가 간 합의가 필요함

- 이에 따라 OECD는 소득 배분을 해소할 수 있는 공통의 대안을 마련하기 위해 노력 중임
 - OECD BEPS Action 1에서 새로운 과세 연계점을 모색하려는 시도가 있었으나, 아직 연구를 시작하는 단계임

- 각 국가도 디지털 상거래 소득의 과세권을 원천국가로 배분하기 위하여 새로운 세목을 도입하는 등 디지털 상거래 소득을 원천국가에서 과세하려고 시도 중임
 - 대부분 국가는 우리나라와 유사하게 서버를 고정사업장으로 보거나 서버와 그 밖의 요인을 종합적으로 판단하여 고정사업장을 판단하는 등, 고정사업장의 요건으로 서버를 중요하게 고려¹⁰⁶⁾하고 있어 디지털 상거래 소득의 국내원천소득을 과세하지 못함
 - 그러나 일부 국가는 새로운 제도를 도입하거나 판례에서 경제적 실질을 반영하여 고정사업장을 재해석하는 등 과세권을 확보하기 위해 노력 중이나, 아직 디지털 상거래 소득의 원천국가 과세방안의 과도기적인 특성 때문에 국가 사이에 해석과 제도가 일치하지 않는 부분이 있음
 - 본 장에서는 각 국가의 원천국가 과세권 확보를 위한 여러 시도를 검토함

- 그밖에 현행 국내법과 조세조약의 테두리 내에서 기존 판례와 다르게 원천국가 과세를 확대한 사례가 존재함
 - 다만, 고정사업장을 확대 해석한 판례는 소수이며 논란의 여지가 존재하고, 대부분의 국가는 아직 디지털 상거래 소득을 원천국가로 배분하지 않는 입장을 취함

106) 정지선·구자은(2015) p.17 및 홍성훈·김준현·유현영(2013) 참조

① OECD BEPS Action1에서 권고한 과세 연계점

- OECD는 서버를 통하여 본질적인 사업활동이 수행되는 경우 서버를 고정사업장으로 간주하는 입장을 취함¹⁰⁷⁾
 - 웹사이트는 고정사업장으로 간주하지 않으나, 웹사이트가 저장되는 서버는 유형자산을 구성한다고 봄¹⁰⁸⁾
 - 단, 디지털상거래가 예비적이거나 보조적인 활동을 수행하면 고정사업장으로 간주하지 않으며¹⁰⁹⁾, 온라인 판매업자의 본질적인 사업활동을 수행하는 장소면 고정사업장으로 간주한다는 입장임¹¹⁰⁾
 - 계약체결, 대금지급의 처리와 물품의 배송이 컴퓨터 장비를 통하여 자동적으로 수행되면 장비가 있는 곳을 고정사업장으로 보는 것임¹¹¹⁾
- OECD BEPS Action1에서는 고정사업장에서 벗어나 매출, 디지털, 이용자와 기타 요인을 연계점으로 과세하는 대안을 소개함
- ‘매출 요인’은 서비스 이용자의 데이터가 기업의 수익창출에 기여한다는 점에서 매출을 연계점으로 매출이 발생한 국가로 소득을 배분하는 방법임¹¹²⁾
 - 예를 들어, 인터넷광고의 경우 광고주가 소재하는 국가에 관련 소득이 배분될 것이며, 온라인쇼핑몰의 경우 구매자가 소재한 국가로 소득이 배분됨
- ‘디지털 요인’은 고객에 대한 접근성을 결정하는 디지털 요인이 소재한 국가로 소득을

107) OECD 모델조세협약 제5조 제3항, 주석 42.7호, 주석 42.9호

108) OECD 모델조세협약 주석 42.2호 및 홍성훈·김준현·유현영(2013) p.25

109) OECD 모델조세협약 주석 42.7호 및 홍성훈·김준현·유현영(2013) p.25

110) OECD 모델조세협약 주석 42.9호 및 홍성훈·김준현·유현영(2013) p.25

111) 홍성훈·김준현·유현영(2013) p.26

112) OECD BEPS Action1(2015) pp.107~108

배분하는 방법임¹¹³⁾

- 예를 들어, co.kr과 같은 현지화된 도메인 이름, 디지털 플랫폼의 한국어 사용, 현지 결제시스템 등의 디지털 요인이 소재한 국가에 소득을 배분하는 방법임¹¹⁴⁾
- 그러나 OECD에서는 도메인 주소나 플랫폼의 언어 등은 쉽게 변경할 수 있어 디지털 요인을 근거로 소득을 배분하는 것은 안정적이지 못하다는 견해를 밝힘

- ‘이용자 요인’은 디지털상거래에서 이용자의 데이터가 기업 가치창출의 핵심이므로 이용자를 기반으로 소득을 배분하는 방법임¹¹⁵⁾
 - 예를 들어, 디지털 플랫폼에 접속한 이용자 수, 해당 국가의 거주자와 체결한 계약 수나 수집된 데이터의 규모 등을 기준으로 소득을 배분할 수 있음¹¹⁶⁾
- 그밖에 매출 요인과 위에서 설명한 디지털 요인을 결합하는 등 세 가지 요인을 적절히 결합하여 결정된 국가로 소득을 배분하는 방법을 소개함¹¹⁷⁾

② 각 국가에서 도입한 제도 소개

- 각 국가에서 다국적기업의 디지털 상거래 관련 소득의 과세를 위해 최근 도입한 제도는 OECD에서 주장하는 새로운 연계점을 기반으로 한 과세방법과는 차이가 있음
 - 다국적기업의 조세회피를 전제로 이러한 불법행위에 대한 과세를 용이하게 한다는 측면에서 이해되어야 함

113) OECD BEPS Action1(2015) p.109

114) OECD BEPS Action1(2015) p.109

115) OECD BEPS Action1(2015) p.110

116) OECD BEPS Action1(2015) p.110

117) OECD BEPS Action1(2015) p.110

(가) 우회이익세

- 우회이익세는 다국적기업의 고정사업장을 이용한 조세회피를 방지할 목적으로 영국이 2016년 최초 도입하였으며, 현재 호주와 프랑스에서 도입을 고려 중임
- 영국의 우회이익세는 2015년 4월 1일이 포함된 과세연도부터 적용되어 2016년 9월 최초로 과세되었으며, 고정사업장의 지위를 인위적으로 회피하기 위하여 이익을 국외로 이전한 다국적기업을 대상으로 현행 법인세율인 20%보다 5%p 높은 25%의 세율로 과세하는 방안임¹¹⁸⁾
 - 요건은 과세관청의 합리적 판단이며, 판단의 내용은 다국적기업이 경제적 실질이 결여된 거래나 실체를 이용하여 영국의 고정사업장 규정을 회피했다는 것임¹¹⁹⁾
 - 과세방법은 기업이 과세기간 종료 후 3개월 내에 해외로 이전된 이익을 합리적으로 추정해 직접 과세관청에 신고해야 하며, 관세관청은 이를 토대로 세액을 고지함¹²⁰⁾
 - 영국과 관련하여 발생한 매출의 총합이 1천만파운드 미만이거나 관련 비용의 총합이 100만파운드 미만인 경우 우회이익세 적용대상에서 제외됨¹²¹⁾
 - 영국 정부는 우회이익세를 통해 2015년부터 2019년까지 사업연도 동안 13억 5천만 파운드 상당의 추가 세입이 예상된다고 밝힘¹²²⁾
- 프랑스 의회 재무위원회도 2016년 11월 영국과 유사한 우회이익세¹²³⁾의 도입을 승인

118) Earnst & Young, *Worldwide Corporate Tax Guide - 2016*, 2016 p.1534 및 영국 정부, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/385741/Diversified_Profits_Tax.pdf(검색일자 2016. 12. 31)

119) Earnst & Young, *Worldwide Corporate Tax Guide - 2016*, 2016, p.1534

120) Earnst & Young, *Worldwide Corporate Tax Guide - 2016*, 2016, p.1534

121) Earnst & Young, *Worldwide Corporate Tax Guide - 2016*, 2016, p.1534

122) <https://www.gov.uk/government/news/factsheet-on-hmrc-and-multinational-corporations>(검색일자: 2016.8.29)

123) 과세대상은 조세회피를 목적으로 고정사업장 지위를 인위적으로 회피하기 위하여 고정사업장 없이 프랑스에서 영업활동을 하거나 대리인을 통하여 프랑스 내 매출이 발생한 대기업에 해당하는

하고 2018년부터 도입할 예정이었으나¹²⁴⁾, 프랑스 헌법재판소의 위헌 판결로 우회이익세 입법이 취소됨¹²⁵⁾

- 우회이익세가 조세조약을 위반한다는 우려와 반대 의견도 있으며, 향후 추가적인 토론과정을 거쳐 확정할 예정이었음¹²⁶⁾
- 2016년 12월 29일 프랑스 헌법재판소는 프랑스 과세당국의 임의적 판단에 따라 프랑스 이외의 지역에 설립된 법인에 과세할 수 있도록 한 것은 프랑스 헌법 제34조¹²⁷⁾에 따른 조세법률주의를 위배하는 것으로 판단하여 우회이익세 도입은 취소됨¹²⁸⁾

□ 호주 정부도 2016년 11월 우회이익세 도입안을 확정하여 발표했으며, 이는 조세회피를 목적으로 특정 이익이전 행위를 통하여 해외로 이익을 이전한 경우 현행 법인세율인 30%보다 10%p 높은 40%로 과세하는 방안임¹²⁹⁾

- 과세대상은 다국적기업 그룹의 연수익 합계가 10억호주달러 이상인 납세자임
- 요건은 다국적기업 그룹의 조세회피 의도가 있다는 국세청의 합리적인 판단임

외국법인이며, 현행 법인세율인 33.33%보다 5%p 높은 38.33%의 세율로 과세하고자 함. [*Tax Notes International*, “Panal approves Diverted Profits Tax,” 2016.11.21. 및 세법연구센터 『조세동향』 12-1]

124) *Tax Notes International*, “Panal approves Diverted Profits Tax,” 2016.11.21. 및 한국조세재정연구원 세법연구센터 『조세동향』 12-1, http://www.kipf.re.kr/TaxFiscalPubInfo/TaxFiscalPubTrends_InterTrends-View/프랑스-우회이익세-도입-제안/524651(검색일자: 2017.1.30)

125) *Tax Notes International*, Vol. 8, Number 1, January 2, 2017, pp. 56-57

126) *Tax Notes International*, “Panal approves Diverted Profits Tax,” 2016.11.21. 및 한국조세재정연구원 세법연구센터 『조세동향』 12-1, http://www.kipf.re.kr/TaxFiscalPubInfo/TaxFiscalPubTrends_InterTrends-View/프랑스-우회이익세-도입-제안/524651(검색일자: 2017.1.30)

127) 「헌법」 제34조는 모든 종류의 세금에 대한 과세소득, 세율, 징수절차는 법령에 의거하여야 한다고 규정함 [한국조세재정연구원 세법연구센터 『조세동향』, http://www.kipf.re.kr/TaxFiscalPubInfo/TaxFiscalPubTrends_InterTrends-View/프랑스-우회이익세-위헌-결정/524761(검색일자: 2017.1.30)

128) 한국조세재정연구원 세법연구센터, 『조세동향』, http://www.kipf.re.kr/TaxFiscalPubInfo/TaxFiscalPubTrends_InterTrends-View/프랑스-우회이익세-위헌-결정/524761(검색일자: 2017.1.30)

129) Earnst & Young, “australian government releases diverted profits tax exposure-draft,” 2016.11.29. 및 세법연구센터, 『조세동향』 12-1

- 납세자가 조세혜택이나 조세혜택과 외국납부세액의 감소를 목적으로 다국적기업 그룹의 자회사를 이용하여 인위적인 거래를 하거나 거래의 일부를 수정한 행위가 있어야 함
- 적용이 배제되는 예외를 인정하여 매출액 요건, 법인세 요건과 경제적 실질 요건 중 하나에 부합하는 경우 우회이익세를 적용하지 않음¹³⁰⁾
 - 매출액 요건은 호주 귀속 매출액이 2,500만호주달러 이하이고 호주 관계회사가 호주 역외에서 매출액을 계상하지 않은 경우임¹³¹⁾
 - 법인세 요건은 조세회피를 이용하여 외국에서 납부한 법인세 증가가 호주에서 감소한 법인세의 80% 이상인 경우를 의미함¹³²⁾
 - 경제적 실질 요건은 각 관계회사가 얻은 수익이 회사의 활동에 근거하는 등 충분한 경제적 실질이 있음을 입증하는 것임¹³³⁾

(나) 원천징수 및 균등부과금

- 원천징수는 OECD BEPS Action1에서 제안한 과세방법 중 하나이며, 새로운 과세 연계점을 모색한 후 과세체계를 보완하는 수단으로 균등부과금(equalization levy)과 함께 소개됨¹³⁴⁾
 - 즉, 국가 간 소득배분의 어려움을 해소하기 위한 방안으로 제시됨
 - OECD에서 제안한 원천징수 방안은 국내 소비자가 외국법인에 디지털상거래 대가를 지급할 때 소비자로부터 원천징수하는 방법임

130) Earnst & Young, "australian government releases diverted profits tax exposure-draft," 2016.11.29. 및 세법연구센터 『조세동향』 12-1

131) Earnst & Young, "australian government releases diverted profits tax exposure-draft," 2016.11.29. 및 세법연구센터 『조세동향』 12-1

132) Earnst & Young, "australian government releases diverted profits tax exposure-draft," 2016.11.29. 및 세법연구센터 『조세동향』 12-1

133) Earnst & Young, "australian government releases diverted profits tax exposure-draft," 2016.11.29. 및 세법연구센터 『조세동향』 12-1

134) OECD BEPS Action1(2015) p.113

- 예를 들어, 국내 광고주가 인터넷광고의 대가를 외국법인에 지급할 때 세금을 원천징수하고, 원천징수한 세금을 국세청에 납부하는 것임

- OECD에서는 개별소비세와 유사한 형태의 균등부과금도 소개함
 - 이는 국내 상당한 경제적 실질이 있는 상태에서 외국법인에 대금을 지급할 때 일정 비율의 세금을 과세하는 방안임¹³⁵⁾
 - 외국법인에 지급한 대가, 이용자 수나 수집된 정보를 기준으로 과세하는 방안을 고려할 수 있음¹³⁶⁾

- OECD에서 제안한 내용과 거리가 있으나, 이러한 원천징수나 균등부과금제도를 도입하거나 고려중인 국가가 확인되어 간단히 소개함

- 인도는 디지털 상거래를 영위하는 외국법인 인도 귀속소득을 과세하기 위해 균등부과금(equalization levy) 제도를 도입¹³⁷⁾하고 2016년 6월 1일부터 시행함¹³⁸⁾
 - 국내 고정사업장이 없는 비거주자에게 1만루피를 초과하여 지급하는 경우 지급하는 자¹³⁹⁾가 6%의 균등부과금을 원천징수하도록 함
 - 원천징수세액은 지급일이 속하는 달의 다음달 7일까지 과세당국에 납부해야 하며, 지급일이 속하는 연도의 다음해 6월까지 세부 거래내역을 담은 서식을 과세당국에 신고해야 함¹⁴⁰⁾

135) OECD BEPS Action1(2015) pp.115~116

136) OECD BEPS Action1(2015) pp.115~116

137) 2016년 2월 29일 발표한 2016/17년 예산안에서 소개됨 [인도 재무부 Union Budget, (<http://indiabudget.nic.in/index.asp>), 세법연구센터, 『조세동향』 (http://www.kipf.re.kr/TaxFiscalPubInfo/TaxFiscalPubTrends_InterTrends-View/6-인도-2016-17-예산안-공개/523867)](검색일자: 2016.12.30)

138) PwC, (<http://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/india-introduces-new-equalization-levy-on-online-advertising-rev.html>)(검색일자: 2016.12.30)

139) 지급하는 자는 국내 거주자나 외국법인의 인도 고정사업장을 의미함

- 균등부과금의 적용대상 거래는 온라인광고, 디지털광고 공간의 제공과 온라인광고나 서비스를 목적으로 한 온라인시설의 사용 등임¹⁴¹⁾
 - 인도 정부는 균등부과금이 특정 서비스에 부과되는 개별소비세 성격이므로, 소득세나 고정사업장과 무관하며 조세조약의 제약도 받지 않는다는 입장을 취함¹⁴²⁾
- 터키 정부는 2016년 8월 10일 외국기업의 디지털 상거래 관련 소득을 과세하는 수단으로 원천징수세의 도입을 제안함¹⁴³⁾
- 소득세법, 법인세법과 조세절차법에 따라 부과되는 것으로 특히 소셜미디어 플랫폼 이용자를 기반으로 외국기업이 얻은 소득에 과세함¹⁴⁴⁾
 - 목적은 소셜네트워크 플랫폼과 디지털 활동을 과세하는 데 있음¹⁴⁵⁾
 - 세율과 자세한 내용에 관해서는 아직 알려지지 않음
- OECD BEPS 보고서에서 원천징수나 균등부과금제도가 새로운 연계점을 찾고 과세방법을 보완하는 수단으로 소개되었다면, 인도 정부가 소개한 균등부과세는 특정 서비스에 부과되는 소비세에 가깝다고 보여짐
- 즉, 인도 정부는 새로운 과세 연계점을 기준으로 소득세를 부과한 것이 아니며, 소비세와 무관한 새로운 세목을 도입한 것이기 때문에 OECD BEPS 보고서의 관점과 차이가 있음

140) PwC, (<http://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/india-introduces-new-equalization-levy-on-online-advertising-rev.html>)(검색일자: 2016.12.30)

141) Ernst & Young, *Budget Connect 2016*, 2016, p. 38.

142) IBFD, (http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/tns/docs/html/tns_2016-03-23_in_1.html&hash=tns_2016-03-23_in_1&WT.z_nav=crosslinks)(검색일자: 2017.1.4)

143) Ernst & Young, (<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-turkish-tax-authority-proposes-tax-on-electronic-commerce>)(검색일자: 2017.1.4)

144) Ernst & Young, (<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-turkish-tax-authority-proposes-tax-on-electronic-commerce>)(검색일자: 2017.1.4)

145) Ernst & Young, (<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-turkish-tax-authority-proposes-tax-on-electronic-commerce>)(검색일자: 2017.1.4)

- 터키의 원천징수제도 원천국가에서 과세할 수 있는 새로운 연계점을 기반으로 과세하는 방법은 아닌 것으로 판단되어 OECD 권고안과는 차이가 있음
 - 터키에서는 소득세와 법인세에서 원천징수를 규정하여 새로운 세목으로 분류하겠다는 입장은 아니기 때문에, 국내 원천소득에 대한 과세권을 어떻게 확보할 수 있는가에 대해서는 구체적인 개정안이 발표되어야 확인할 수 있음

③ 고정사업장을 확대 해석한 판례

- 일부 국가에서 고정사업장 개념을 물리적인 실체가 없더라도 경제적 실질이 존재하면 원천국가에서 과세할 수 있도록 확대 해석한 판례가 있어 소개함
- 다만, 소개한 몇 사례를 제외하면 경제적 실질이나 가상의 고정사업장 개념을 이용하여 디지털 상거래 기업의 소득을 원천국가에서 과세한 사례가 거의 없으며, 소개한 판례에 대해서도 논란이 제기되고 있는 상황임¹⁴⁶⁾
 - 우리나라를 비롯한 대부분의 국가는 고정사업장의 개념을 확대하여 판결한 사례가 확인되지 않음
- 스페인 법원은 스페인에 직원이나 시설을 보유하지 않고 아일랜드 소재 관계회사에 서버와 관리장소를 둔 채, 인터넷을 통하여 스페인 소비자에게 컴퓨터를 판매하고 얻은 소득이 스페인 자회사¹⁴⁷⁾에 귀속된다고 판결함¹⁴⁸⁾
 - 2012년 1심 판결에서는 스페인에 물리적 실체는 없으나 경제적 실질이 존재하여 가상의 고정사업장이 있고 종속대리인 요건에도 부합한다고 판단하여 서버가 스페인

146) 노르웨이는 스페인 델과 동일한 사례에 대해 노르웨이에 고정사업장이 없는 것으로 판단 [Jiménez (2014) p.13]

147) 조세조약상 계약체결권한을 가진 대리인이 외국기업 명의로 외국기업 소유 자산을 판매하면 종속대리인에 해당하나, 고정사업장 지위를 회피하기 위하여 위탁판매계약을 체결하고 외국기업(델 본사)의 명의 대신 대리인(스페인 자회사) 명의로 상품을 판매한 경우임

148) 홍성훈·김준현·유현영(2013) pp.69~71

에 없으나 고정사업장이 존재하는 것으로 판단함¹⁴⁹⁾

– 스페인 자회사가 판매와 배송과 같은 중요한 사업활동을 수행하였고 스페인 자회사의 직원이 온라인소매상의 유지에 관여한 점에 비추어 고정사업장이 소재한 것으로 판단함¹⁵⁰⁾

– 스페인 자회사가 대리인 명의로 계약을 체결할 권한을 가지고 있고 그 계약이 모 법인에 귀속되는 점과 스페인에서의 사업활동이 보조적인 활동이라고 볼 수 없는 점을 들어 종속대리인의 개념에 부합한다고 판단함¹⁵¹⁾

○ 2015년 고등법원¹⁵²⁾도 1심판결과 동일하게 스페인 자회사가 스페인과 아일랜드 간 조세조약상 고정사업장과 종속대리인의 개념에 부합되는 것으로 판단하여 서버의 소재와 무관하게 스페인에 고정사업장을 둔 것으로 판단함¹⁵³⁾

□ 일본의 지방법원은 2015년 5월 미국 온라인소매업자가 일본에 보유한 창고에 대해 예비적이거나 보조적인 활동에 해당하지 않는다고 판단하여, 창고를 일본 판매수익이 귀속되는 고정사업장으로 해석함¹⁵⁴⁾

○ 미국에 서버를 두고 웹사이트를 운영하는 사업자가 온라인상으로 일본 소비자에게 자동차 부품과 악세사리를 판매하면서 빠른 배송과 반품에 이용할 목적으로 일본에 창고를 유지한 경우임¹⁵⁵⁾

○ 일본과 미국 조세조약 제5조 제4항에 ‘인도 목적의 재고유지’ 등을 예비적이거나 보

149) 홍성훈·김준현·유현영(2013) pp.69~71

150) 홍성훈·김준현·유현영(2013) pp.69~71

151) 홍성훈·김준현·유현영(2013) pp.69~71

152) 사건번호 182/2012

153) Ernst & Young, (<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-spanish-high-court-determines-existence-of-a-permanent-establishment-in-spain-under-fixed-place-of-business-and-dependent-agent-clauses>)(검색일자: 2017.1.3)

154) Ernst & Young, (http://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2015/Japan_tax_alert_19_Nov_2015_e.pdf) (검색일자: 2016.12.30)

155) Ernst & Young, (http://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2015/Japan_tax_alert_19_Nov_2015_e.pdf) (검색일자: 2016.12.30)

조적인 활동으로 열거하고 고정사업장에서 제외하고 있으나, 온라인소매상의 특성 상 배송은 사업의 본질적인 활동에 해당하므로 고정사업장으로 판단함

- 일본이 미국과 체결한 조세조약과 우리나라가 미국과 체결한 조세조약상 예비적이거나 보조적인 활동의 사례가 다르지 않은 점을 고려할 때 이러한 일본의 해석을 우리나라에서 참고할 수 있을 것임

- 1968년 판례이기는 하지만 프랑스는 경제적 실질을 고려하여 해외 소재 다국적기업의 사업소득을 프랑스에서 과세한 사례가 존재함¹⁵⁶⁾

- 모나코에 본사를 두고 프랑스 전역에 방송광고를 통해 수익을 얻은 기업의 경우 완전한 비즈니스 구조가 프랑스에 존재하는 것으로 판단하여 프랑스 세법상 프랑스에서 ‘사업을 운영하는 회사’로 판단하고 과세함¹⁵⁷⁾

④ 새로운 과세 연계점에 대한 시도

- 고정사업장은 고정성 즉 ‘물리적 실체’가 존재해야 한다는 기존의 해석에서 벗어나, ‘경제적 실질’이나 ‘이용자’가 소재한 곳에서 과세할 수 있도록 새로운 과세 연계점을 모색 중인 국가를 소개함

- 이스라엘 과세당국은 조세조약 체결국과 미체결국을 구분하고, 외국기업이 디지털 상거래 결과 얻은 이스라엘 원천소득을 과세할 수 있는 방안¹⁵⁸⁾을 제시함¹⁵⁹⁾

- 조세조약 체결국¹⁶⁰⁾의 경우 디지털 상거래를 영위하는 외국기업의 “중요한 경제적

156) 정승영(2015) p.391 및 Collin & Colin(2013) p.25(1968, 프랑스 대법원 판례 No. 66503)

157) 정승영(2015) p.391 및 Collin & Colin(2013) p.25(1968, 프랑스 대법원 판례 No. 66503)

158) 현행 이스라엘 법인소득세법상 외국법인이 이스라엘에 고정사업장이 있는 경우 고정사업장에 귀속되는 소득에 한하여 법인소득세를 부담함

159) Ernst & Young, (<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-israeli-tax-authorities-publish-official-circular-on-internet-activity-of-foreign-companies-in-israel>)(검색일자: 2017.1.3)

실질”이 이스라엘에 있고 이를 토대로 기업활동이 발생하면, 예비적이거나 보조적인 활동이더라도 이스라엘에 고정사업장이 존재하는 것으로 간주함¹⁶¹⁾

- 조세조약 미체결국¹⁶²⁾의 경우 국내법에 따라 과세되므로 중요한 경제적 실질이 이스라엘에 있고 매출이 이스라엘에서 발생한 경우 이스라엘에 물리적 실체가 없더라도 과세할 수 있다고 판단함¹⁶³⁾
- “중요한 경제적 실질”의 개념이 중요한데 이스라엘에 중요한 경제적 실질이 있다는 의미는 이스라엘 거주자와 인터넷 서비스에 관한 중요한 계약을 체결했거나 다수의 이스라엘 이용자가 사용하는 디지털 서비스 등의 요소를 갖춘 경우임¹⁶⁴⁾
 - 그 밖에 이스라엘 언어나 화폐와 같이 이스라엘 이용자에 맞춰 제공되는 온라인 서비스, 이스라엘 이용자의 높은 웹트래픽, 이스라엘 이용자의 인터넷 사용 정도와 외국법인에 지급한 대가 사이의 높은 상관관계를 기준으로 중요한 경제적 실질을 판단될 수 있음¹⁶⁵⁾
- 이스라엘 과세당국은 외국기업이나 외국기업의 관계 법인에 디지털 활동에 관한 자료를 요청할 수 있음

160) 조세조약이 체결된 국가와는 국내법보다 조세조약이 우선 적용됨. 따라서 물리적 실체가 없더라도 경제적 실질에 따라 외국기업의 국내원천소득을 과세할 수 있도록 국내법을 개정하더라도 조세조약 체결국에 소재한 외국기업에는 해당 규정을 적용하지 못함. 따라서 조세조약 미체결국과 구분하여 예비적이거나 보조적인 활동으로 열거되었더라도 경제적 실질이 존재하면 과세할 수 있도록 규정하여 조세조약 미체결국의 규정보다 과세가능한 범위를 축소한 것으로 보임

161) Ernst & Young, (<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert—israeli-tax-authorities-publish-official-circular-on-internet-activity-of-foreign-companies-in-israel>)(검색일자: 2017.1.3)

162) 159) 각주와 동일

163) Ernst & Young, (<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert—israeli-tax-authorities-publish-official-circular-on-internet-activity-of-foreign-companies-in-israel>)(검색일자: 2017.1.3)

164) Ernst & Young, (<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert—israeli-tax-authorities-publish-official-circular-on-internet-activity-of-foreign-companies-in-israel>)(검색일자: 2017.1.3)

165) Ernst & Young, (<http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert—israeli-tax-authorities-publish-official-circular-on-internet-activity-of-foreign-companies-in-israel>)(검색일자: 2017.1.3)

- 사실상 조세조약의 적용을 받지 않는 국내법에 중요한 경제적 실질의 개념을 도입하여 디지털 상거래의 과세 가능성을 넓은 이스라엘의 입장을 우리나라도 참고할 수 있을 것으로 보임
- 프랑스는 가상의 고정사업장이나 이용자의 소재지를 연계점으로 과세하는 방안을 검토 중인 것으로 확인됨
 - 디지털경제에서 발생하는 소득배분 문제를 해결하기 위하여 가상의 고정사업장 (virtual permanent establishment) 개념을 도입하는 방안을 검토 중임¹⁶⁶⁾
 - 가상의 고정사업장은 다국적기업이 해당 국가에서 데이터를 수집하고 이를 기반으로 이용자에게 서비스를 제공한 경우 이용자를 통하여 고정사업장이 성립된다고 보는 개념임¹⁶⁷⁾
 - 이용자가 만든 데이터가 디지털경제에서 핵심 가치를 만들기 때문에 기업이 확보한 이용자의 데이터를 영업권과 유사한 무형자산처럼 다루고자 함¹⁶⁸⁾
 - 2016년 보고서에 따르면 프랑스는 부가가치세의 소비지 개념을 법인세에도 도입하여 소셜미디어 서비스 이용자의 소재지를 과세 연계점으로 하여 직접세도를 과세하는 방안을 검토 중임¹⁶⁹⁾
 - 광대역폭 이용 정도를 기준으로 소득을 배분하는 방법에 대해 언급했으나 아직 검토 단계에 있어 구체적으로 공개된 사항은 없음¹⁷⁰⁾

나. 소득구분

- 외국기업에 지급한 대가가 사용료소득으로 분류되면 외국법인의 국내 고정사업장 보

166) 정승영(2015) p.390 및 Collin & Colin(2013) p.113

167) 정승영(2015) p.390 및 Collin & Colin(2013) p.115

168) 정승영(2015) p.391 및 Collin & Colin (2013) pp.114~115

169) European Paliament, *Tax challenges in the digital Economy*, 2016.6, pp.38~39

170) European Paliament, *Tax challenges in the digital Economy*, 2016.6, pp.38~39

유 여부에 관계없이 지급대가의 일정 부분을 우리나라에서 원천징수를 통하여 과세할 수 있음¹⁷¹⁾

○ OECD 모델조세협약 제12조에서 사용료소득은 거주국가 과세만 허용한 반면, UN 모델조세협약 제12조는 사용료소득의 원천국가 과세를 허용함

○ 우리나라는 국제적으로 사용료소득에 대해 원천국가에서 과세할 수 있다는 입장을 밝혀¹⁷²⁾ 대부분의 국가와 체결한 조세조약에 열거된 항목에 한하여 원천국가 과세를 인정함

□ 고정사업장 기준을 이용하여 해외 다국적기업의 국내원천소득을 과세할 수 없는 현 상황에서 다국적기업에 지급한 대가의 소득구분은 국내 과세권을 결정하는 중요한 문제임

○ 그러나 국내법에 아직 사업소득과 사용료소득의 구분을 위한 명확한 규정이나 지침이 없어 향후 소득구분에 관한 분쟁이 발생할 소지가 있음

□ 본 장에서는 국내법과 발효 조세조약을 중심으로 소득구분 규정을 살펴보고, 주요국 중 디지털경제의 발달에 맞춰 국내법상 소득 구분에 관한 제도를 정비한 국가가 있는 지를 살펴봄

○ 특히 현황에서 살펴본 클라우드컴퓨팅과 3D 프린팅 대가가 사용료소득으로 분류될 가능성이 있는지에 대해서도 검토함

171) 해외에 지급한 대가가 사용료소득으로 분류되지 않을 경우 사업소득으로 분류될 수도 있으나 인적용역소득, 양도소득이나 기타소득으로 분류될 가능성도 배제할 수 없고 이 경우 각 소득별로 국내세법과 조세조약상 원천국가 과세 여부에 차이가 발생함.[이창희 (2013) pp.184~200]. 여기서는 사용료소득의 범위가 주요 논의 대상이므로 그 밖의 중 어떤 소득에 해당하는가의 문제는 논의하지 않음

172) 우리나라는 OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 36에서 호주나 일본 등의 국가와 함께 사용료소득을 거주국가에서 과세하는 OECD 규정에 대해 유보(reservation) 견해를 밝힘

1) 사용료소득의 범위와 관련된 국내법과 발효 조세조약 검토

- 우리나라 「법인세법」은 법에 열거된 권리, 자산이나 정보를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 해외로 지급하면 원천징수하도록 규정하고 있어 국내법상으로 원천 국가 과세권을 인정함¹⁷³⁾¹⁷⁴⁾
 - 원천국가에서 과세 가능한 항목은 학술, 예술상의 저작물의 저작권, 특허권, 상표권, 디자인, 모형, 도면, 비밀스러운 공식 또는 공정(工程), 라디오·텔레비전방송용 필름 및 테이프¹⁷⁵⁾, 그 밖에 이와 유사한 자산이나 권리와 산업상·영업상·과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우¹⁷⁶⁾임
- 그러나 법에 열거된 항목이 포괄적이고 개념이 모호하여 특정 대가가 사용료소득에 해당하는지를 판정하기 쉽지 않음
 - 디지털 상거래와 관련하여 「법인세법 기본통칙」 93-132-8에서는 사용료소득으로 분류할 수 있는 소프트웨어¹⁷⁷⁾의 정의, 성격과 대가를 규정함
 - 소프트웨어 저작권자로부터 당해 소프트웨어의 저작권을 양수하고 지급하는 대가 및 소프트웨어의 복제권, 배포권, 개작권 등의 사용 또는 사용할 권리의 대가를 사용료소득으로 분류함¹⁷⁸⁾
 - 그 외에는 해당 소프트웨어의 비공개 원시코드가 제공되는 경우, 비공개 원시코

173) 「법인세법」 제93조 제8호에서 사용료소득으로 과세되는 항목을 열거함
 174) 사용료소득에 대한 우리나라의 원천징수세율은 20%이며, 조세조약 체결국가의 경우 우리나라 원천징수세율보다는 낮으며 모든 항목에 단일세율을 적용하는 국가도 있으나 항목별로 원천징수세율이 다른 경우도 있음. 여기서는 사용료소득의 범위를 주요 쟁점으로 다루므로 세율에 대한 언급은 포함하지 않음
 175) 「법인세법」 제93조 제8호 가목
 176) 「법인세법」 제93조 제8호 나목
 177) 「법인세법 기본통칙」에서 소프트웨어를 특정의 결과를 얻기 위하여 컴퓨터 등 정보처리능력을 가진 기계장치 내에 직접 또는 간접적으로 사용되는 일련의 지시 또는 명령(이하 “프로그램”이라 한다) 및 동 프로그램과 관련되어 사용되는 설명서, 기술서 및 기타 보고서 등으로 정의함
 178) 「법인세법 기본통칙」 93-132-8 제2항 제1호

드가 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 경우에도 사용료소득으로 분류된다고 규정함¹⁷⁹⁾

○ 그러나, 소프트웨어라는 특정 항목에 대한 설명만으로 디지털 상거래에서 발생할 수 있는 다양한 소득구분 문제를 해결하는 데 한계가 있음

□ 조세조약을 체결한 국가에 지급하는 사용료소득은 국내법을 적용받지 않으며, 조세조약의 규정에 따라 판단함

□ 조사대상국 79개국과 체결한 조세조약을 검토한 결과 5개국을 제외한 모든 조세조약은 사용료에 대하여 거주국가와 원천국가 양 체약국에서 모두 과세할 수 있음¹⁸⁰⁾

○ 몰타, 아랍에미리트, 아일랜드, 크로아티아, 헝가리(5개국)와의 조세조약에서는 사용료를 수취하는 자의 거주국가에서만 과세하며, 원천국가에서의 과세권을 인정하지 않음¹⁸¹⁾

□ 현재 국내법과 조세조약에 사용료소득을 원천국가에서 과세할 근거는 마련되어 있기 때문에, 조세조약상 원천국가 과세를 허용한 항목의 성격과 해당 항목에 특정 디지털 상거래의 대가가 포함되는지에 대한 판단이 중요함

○ 미국, 일본, 싱가포르, 영국이나 독일 등과 같이 우리나라로부터 로열티를 지급받는 주요 국가¹⁸²⁾와의 조세조약에서 모두 사용료의 원천국가 과세를 허용함

○ 전체적으로 우리나라는 지적재산권 수출보다 수입의 규모가 상대적으로 크기 때문

179) 「법인세법 기본통칙」 93-132-8 제2항 제2호

180) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

181) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

182) 한국은행 통계시스템(<http://ecos.bok.or.kr/> 검색일자: 2016.12.21)의 '8.1.4.4 지식재산권 무역 수지(국가별) 현황'에 따름

에 사용료소득을 원천국가에서 과세하도록 규정하는 것이 현 상황에서는 더 유리함¹⁸³⁾

– 2015년 현재 우리나라 지적재산권의 수출규모는 100억 3,500만달러이며, 수입 규모는 140억 3,900만달러로 추정됨¹⁸⁴⁾

□ 조사대상국 79개국과의 조세조약에서는 대부분¹⁸⁵⁾ OECD 모델조세협약에서 정의하고 있는 사용료¹⁸⁶⁾에 두 가지 유형을 추가하거나 OECD 모델조세협약상 사용료에서 일부를 제외하여 사용료 범위를 규정함¹⁸⁷⁾

○ 두 가지 유형은 라디오 및 텔레비전의 방송용 필름이나 테이프 저작권에 대한 대가 (이하 ‘유형 1’이라 한다)¹⁸⁸⁾와 산업, 상업, 학술적 장비의 사용(사용권)에 대한 대가 (이하 ‘유형 2’라 한다)¹⁸⁹⁾임

– 유형 2는 현행 우리나라 「법인세법」에 2003년까지 존재했으나 삭제되었고, 구 OECD 모델조세협약에도 1992년 삭제됨¹⁹⁰⁾

– 그러나 우리나라는 유보¹⁹¹⁾를 통하여 유형 2를 조세조약에 계속해서 포함시키기를 원한다는 입장을 밝힘

183) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

184) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

185) 조사대상국 79개국 중에서 73개국은 OECD 모델조세협약 상 사용료에다 위에서 설명한 유형 1 이나 유형 2의 사용료를 포함하거나 일부 조정하여 규정하고 있으며, 6개국(바레인, 우루과이, 스위스, 슬로베니아, 이집트, 콜롬비아)은 OECD 모델조세협약과 동일하게 혹은 일부 범위를 조정하는 방식으로 규정함 (이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서)

186) OECD 모델조세협약 제12조 제2항에서는 사용료를 “영화필름을 포함한 문학, 예술 또는 학술작품의 저작권, 특허권, 상표권, 의상이나 신안, 도면, 비밀공식이나 비밀공정의 사용 및 사용권, 산업적·상업적 및 학술적 경험에 관한 정보의 대가로서 받는 모든 종류의 지급금”으로 정의함

187) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

188) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

189) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

190) OECD(2015), p. M-35. (이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서)

191) OECD 모델조세협약 제12조 주석 문단 40

- 이 중에서 디지털 상거래에서 쟁점이 될 수 있는 부분은 OECD에서 규정한 내용 중 ‘과학 작품의 저작권’, ‘특허권’, ‘비밀공식이나 비밀공정의 사용 및 사용권’, ‘산업적·상업적 및 학술적 경험에 관한 정보의 대가’와 유형 2 ‘산업, 상업, 학술적 장비의 사용(사용권)에 대한 대가’일 것으로 판단됨
 - 로열티 지급액이 많은 미국, 일본, 싱가포르, 영국이나 독일의 조세조약을 살펴보면 일본, 영국과 독일은 OECD 모델조세협약에서 규정한 내용에 유형 1과 유형 2를 모두 추가함¹⁹²⁾
 - 미국은 OECD 모델조세협약에 비사업용 선박·항공기 사용(권)과 관련 자산, 권리의 매각 소득 중 동 자산, 권리의 사용·생산 관련 부분을 추가적으로 열거함¹⁹³⁾
 - 싱가포르는 OECD 모델조세협약에 학술적 저작권, 상표, 신안, 도면 등 양도로 인한 대가를 추가적으로 열거함¹⁹⁴⁾

- 그러나 현재 우리나라에서 디지털 상거래에 대한 대가를 사용료소득으로 해석한 사례는 발견하기 어려움
 - 유사 판례로는 해외통신사업자가 받은 통신매체 이용대가에 대한 소득구분에 대한 판결이 있었으며, OECD 기술자문위원회의 전산장비에 대한 판단기준을 받아들여 사용료소득이 아닌 사업소득으로 분류함¹⁹⁵⁾

192) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

193) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

194) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

195) 정승영(2015) pp.370~371 및 신호영(2009) pp.66~68

2) 소득구분과 관련된 국제적 논의

- 소득구분과 관련해서는 2001년 OECD 재정위원회 산하 소득구분 기술자문위원회가 디지털 상거래 지급금을 28개 유형으로 나누고 각 유형에 대한 소득구분을 검토한 적이 있으나, 대부분 사용료소득에 해당하지 않는다는 입장을 취함¹⁹⁶⁾
 - 28개 유형 중에서 3개의 유형¹⁹⁷⁾만 사용료소득으로 구분하고 대부분 사업소득에 해당되는 것으로 결론내림¹⁹⁸⁾
 - 특히 디지털 상거래 대가는 유형 2인 산업상, 상업상, 과학상 장비의 사용에 대한 대가로 분류될 수 없다는 입장을 취함¹⁹⁹⁾

- 그러나 모든 국가가 OECD의 소득구분에 찬성하는 것은 아니며 일부 국가에서는 자체적으로 소득구분을 검토하기도 하고, OECD 모델조세협약의 소득구분에 유보를 통하여 반대견해를 밝히기도 함
 - 인도에서는 OECD 기술자문위원회에서 검토한 내용을 가지고 자체적으로 소득구분을 한 결과 28개 디지털 상거래 대가 중에서 15개를 사용료소득으로 구분함²⁰⁰⁾
 - OECD보다 사용료소득 범위를 확대하는 유보 견해를 밝힌 국가는 인도, 그리스와 독일이 있으며, 그리스와 독일은 비교적 최근에 유보 견해를 밝힘
 - 인도는 OECD 모델조세협약 사용료소득에 관한 주석 중 소득구분과 관련하여 가장 많은 유보 견해를 표명한 국가이며, 유보는 해저케이블 및 파이프라인²⁰¹⁾, 소프트웨어 배포권에 대한 라이선스 수수료²⁰²⁾ 등의 대가를 사용료소득의 범주

196) 박기정(2003) p.161

197) 최종 보고서에서는 일부 거래에 대한 저작권과 노하우 제공 대가만 사용료소득으로 분류함

198) 박기정(2003) pp.186~187

199) 박기정(2003) p.168

200) Chhaya Desai p.19 및 박기정(2003) p.188

201) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 20

202) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 17

에 포함시킨다는 내용임

- 그리스는 소프트웨어와 관련한 지급대가와 소프트웨어의 다운로드와 관련된 지급대가는 상업적 사용 외에 개인적이거나 사업적인 목적을 위하여 구입하였더라도 사용료소득에 해당한다는 견해²⁰³⁾를 표명함
- 독일은 파이프라인 운송능력, 기술설비능력, 전력 및 통신 송신라인 및 케이블(라디오 및 텔레비전 프로그램 배포 포함)에 대한 처분권의 취득으로 지급되는 대가는 산업적, 상업적, 학술적 장비의 임대로 인한 대가로 간주될 수 있다는 입장²⁰⁴⁾을 밝힘

- 2001년 이후 OECD 기술자문위원회가 검토하지 않은 새로운 유형의 디지털 상거래 대가가 등장하였으며, 이들 대가에 대해서는 국제적인 가이드라인도 없는 상황임²⁰⁵⁾
 - 예를 들어, 2001년에는 등장하지 않은 클라우드컴퓨팅이나 3D프린팅에 대한 소득 구분 문제가 쟁점이 되고 있음²⁰⁶⁾
 - 이들 대가에 대해 2015년 OECD BEPS 보고서에서 문제를 제기하고 있으나 다양한 형태의 디지털 거래에 일관된 소득분류를 제시하는 것이 쉽지 않은 문제이기 때문에 OECD도 방안을 제시하지 못하고 있음

- 미국²⁰⁷⁾, 호주²⁰⁸⁾와 캐나다²⁰⁹⁾ 정부는 디지털 상거래에 대한 처리방안을 놓고 1990년

203) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 31 및 31.5

204) OECD 모델조세협약 제12조 주석서 문단 31.3

205) OECD BEPS Action1(2015) pp.104~106

206) OECD BEPS Action1(2015) pp.104~106

207) 미국은 1996년 "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce"를 발표함

208) 호주 과세당국은 1997년에 "Tax and the Internet(ATO First Report)"이라는 보고서와 1999년 "ATO Second Report" 보고서를 발표함

209) 캐나다는 1998년 "The Electronic Commerce and Canada's Tax Administration-a Report to the Minister of National Revenue from the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce"를 발표함

대 후반부터 2000년대 초반 보고서를 발표하기도 했으나, 디지털거래를 새로운 유형으로 구분하지 않고 기존 제도의 틀에서 과세하기로 결정하였음

- 디지털 상거래 대가에 대한 소득구분을 연구한 기존 연구에 따르면 프랑스, 영국과 일본도 법률상 소득구분 기준은 존재하지 않는 것으로 나타남²¹⁰⁾
 - 소프트웨어의 소득구분에 관한 규정을 둔 미국 이외에 자세한 소득구분 기준을 가진 국가를 확인하지 못했으며, 미국의 소득구분 규정도 OECD 기술자문위원회의 견해와 유사한 것으로 나타남²¹¹⁾
 - 호주는 93/12 예규에서 소프트웨어의 소득구분 기준을 제시하고 있지만, 미국이나 OECD와 비교하여 사용료소득 범위를 확대하고 있지 않음
- 결국, 우리나라와 동일하게 다른 국가에서도 세법으로 디지털 상거래와 관련된 소득구분 기준을 제시하고 있지는 않은 것으로 판단됨

3) 클라우드컴퓨팅과 3D 프린팅 대가의 소득구분

- OECD에서는 소득구분 쟁점이 발생할 수 있는 대표적인 사례로 클라우드컴퓨팅과 3D 컴퓨팅 대가를 제시함
 - 쟁점은 클라우드컴퓨팅 이용 대가를 사용료소득, 기술용역제공 수수료와 사업소득 중 어느 소득으로 구분할지의 문제임²¹²⁾
 - 특히 클라우드컴퓨터 거래 중, 인프라서비스(IaaS)가 용역 또는 기술용역 제공으로 평가되어야 하는지, 아니면 서버 내 가상공간 대여에 대한 대가로 보아 로열티 소득으로 평가되어야 하는지 문제가 됨²¹³⁾

210) 정지선·구자은(2015) pp.110~116

211) Jinyan Li, *E-commerce Tax Policy in Australia, Canada and the United States*, 2000, p.320

212) OECD BEPS Action1(2015) pp.104~105

- 3D프린팅도 그 대가가 사용료소득, 사업소득과 기술서비스 수수료 중 어느 소득에 해당하는가가 쟁점이 될 것임²¹⁴⁾
 - 향후에는 완제품 대신 조립하여 사용가능한 제품의 설계도를 공급하고 라이선스를 포함한 대가를 받는 형태의 거래가 증가될 것으로 추정됨

- 우리나라 유권해석에는 클라우드컴퓨팅과 유사한 성격의 대가를 사업소득으로 분류한 사례²¹⁵⁾가 확인되며 사용료소득으로 구분한 경우는 발견하지 못함
 - 즉, 유권해석에서는 클라우드컴퓨팅 대가를 사업소득으로 구분하고 고정사업장(특히 서버)이 존재할 때만 국내에서 과세할 수 있다는 입장임²¹⁶⁾
 - 우리나라 유권해석은 클라우드컴퓨팅 유형을 구분하지 않고 일관되게 사업소득으로 과세할 수 있다는 입장을 밝힘

- 다른 국가에서도 클라우드컴퓨팅과 3D 프린팅을 사용료소득으로 분류한 사례를 확인하지는 못함

- 다소 급진적인 주장일 수도 있으나, OECD에서도 문제를 제기한 인프라서비스(IaaS)가 사용료소득 중 '산업상, 상업상, 과학상 장비의 사용 대가'로 분류될 가능성을 검토한 선행 연구²¹⁷⁾가 존재함
 - 클라우드컴퓨팅 유형 중 SaaS와 PaaS 유형은 사업소득으로 분류하고, IaaS에 한하여 사용료소득으로 분류할 수 있다고 봄²¹⁸⁾

213) 이지수·남태연(2015) p.146 및 OECD BEPS Action1(2015) pp.104~105

214) OECD BEPS Action1(2015) pp.104~105

215) 국심 2003서1626, 2007.2.7., 국세청 사전답변 서면법규과-941(2013.9.2.) [정승영(2015) pp.374~379 참고]

216) 정승영(2015) pp.374~379 참고

217) 정승영(2015)

218) 정승영(2015) p.402

- 주장의 근거는 IaaS 서비스를 제공받은 기업이 IT 인프라스트럭처를 물리적으로 갖추는 것뿐만 아니라 자체 가상화를 통하여 IT 인프라스트럭처를 사업에 활용하고 공유할 수 있다는 점을 강조함

- 이와 관련하여 OECD 기술자문위원회는 장비의 임대소득이 디지털 상거래 대가에 해당할 수 없다는 의견을 표명한 바 있음
 - 즉, 장비가 공정의 부속품으로 이용되어야 하나 디지털재화(게임, 음악 등)는 그 자체가 이용목적이 되기 때문에 장비로 볼 수 없다²¹⁹⁾고 판단함
 - 또한, 디지털재화 자체가 산업, 상업이나 과학적이라고 볼 수 없다고 판단함
 - 마지막으로 디지털재화의 대가가 단기간 사용하도록 설계된 재화를 취득하기 위한 것이므로 ‘사용이나 사용할 권리에 대한 것’이라고 볼 수 없다고 판단함

- OECD 기술자문위원회가 주장한 근거에 비추어볼 때 클라우드컴퓨팅은 기존 디지털재화와 다르게 해석될 수 있는 부분이 존재하므로, 클라우드컴퓨팅 대가의 소득구분에 대한 검토가 필요하다고 판단됨
 - IaaS 유형의 클라우드컴퓨팅은 이용자가 이를 활용하기 위한 목적도 있기 때문에 디지털재화와 다른 성격을 띠고 있음
 - 또한 IaaS는 일반적으로 기업이 자신의 사업 수행에 활용하는 인프라의 성격이 강하므로 산업적·상업적이라고 볼 여지가 있다고 생각됨
 - 클라우드컴퓨팅 이용자는 서비스 제공자의 서버나 스토리지 등을 이용하는 것이기 때문에 취득의 개념보다는 서비스 제공자의 서버나 스토리지를 임대하는 개념으로 해석될 여지가 있어 보임

- 한편, 클라우드컴퓨팅 중 SaaS 유형은 현행 세법상 소프트웨어에 관한 통칙이나 해석의 범위 내에서 고려될 가능성이 존재함

219) 박기정(2003) p.178

- 동일한 서비스를 제공한다는 측면에서 소프트웨어를 CD로 제공하는 개발자와 클라우드컴퓨팅을 이용하여 배포하는 사업자 사이에 차이가 존재하지 않는 것이 타당할 것임
- 3D 프린팅도 여러 가지 유형으로 세분화될 수 있으며, 일관되게 사용료소득이나 사업소득으로 분류하기는 어려울 것으로 생각됨
 - 실제 재화를 생산할 수 있는 도면이나 설계 노하우를 공급하는 3D 프린팅의 경우 사용료소득으로 분류할 가능성이 존재한다고 생각됨
 - 설계나 도면은 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험에 관한 정보 또는 노하우를 국내에서 사용하거나 그 대가를 국내에서 지급하는 경우의 대가에 해당된다고 판단됨
 - 실제 설계나 도면 작성에 관한 최근 대법원 판례²²⁰⁾에서는 사용료소득으로 판정하기 위한 요소로 ① 주된 계약의 목적이 설계나 도면 작업일 것 ② 고도의 기술력을 요하고 동종의 용역수행자가 통상적으로 보유한 전문적 지식을 넘는 수준일 것 ③ 대가가 인적용역에 비추어 높은 금액일 것 ④ 고도의 기술력과 비공개 기술정보가 일부 이전되었을 것 등을 제시하였으며, 이러한 요소가 3D 프린팅에 해당될 가능성을 배제할 수 없음

다. 소결

1) 원천국가에 대한 과세권 배분

- 디지털 상거래 소득의 국내원천소득을 과세하기 위한 대안을 두 가지 관점으로 나눠서

220) 대법2015두950, 2015.06.24.에서는 플랜트 설비 공급과 함께 제공된 설계 및 도면 작업을 사용료소득이 아닌 사업소득으로 판결하였으나, 판결 근거를 3D 프린팅의 설계나 도면의 소득구분에 적용할 수 있을 것으로 생각됨

검토함

- OECD BEPS Action7의 권고안을 바탕으로 현행법과 조세조약 중에서 개정이 필요한 부분을 검토함
 - 다른 국가가 도입한 제도, 규칙이나 판례를 중심으로 우리나라에 적용 가능성이 있는 부분을 검토함
- 현행법과 조세조약의 종속대리인, 독립대리인 규정이 OECD권고안에 따라 예비적이거나 보조적인 활동 규정과 함께 개정되는 경우 온라인 소매상이 국내 소비자에게 판매한 소득의 일부를 과세할 수 있을 것으로 기대됨
- 종속대리인의 경우 대리인 명의로 계약을 체결하거나 계약체결에 중요한 역할을 수행하는 대리인도 종속대리인 범위에 포함해 고정사업장으로 볼 수 있음
 - 자회사가 '대리인 명의'로 계약 체결하여 고정사업장 지위를 회피하는 행위와 '계약체결에 중요한 역할까지 수행'하고 계약만 외국법인이 체결하여 고정사업장 지위를 회피하는 행위를 방지할 수 있을 것으로 기대됨
 - 디지털 상거래를 영위하는 다국적기업은 국내 자회사를 두고 자회사에서 주요 매출처를 관리하는 역할을 수행하고 있으며, 권고안이 이러한 행위의 일부를 과세하는 근거로 작용할 수 있을 것으로 예상됨
 - 독립대리인의 경우 외국기업을 위하여 재고유지 및 배송 활동을 하는 국내 대리인도 고정사업장으로 볼 수 있음
 - 예비적이거나 보조적인 활동의 경우 온라인 소매상의 국내 재고보유나 인도행위를 예비적이거나 보조적인 활동으로 보지 않고 사업의 핵심적인 활동으로 보아 재고보유장소를 고정사업장으로 볼 수 있음

〈표 Ⅲ-2〉 현행법과 조세조약 요약

관련 조문	BEPS 권고안	현황	예상 효과
중속대리인 (OECD 모델조세협약 제5조 제5항)	<ul style="list-style-type: none"> 대리인 명의로 계약 체결 후 외국법인 자산 판매하면 중속대리인에 포함 계약체결 행위뿐만 아니라 계약체결에 중요한 역할 수행한 경우 포함 	<ul style="list-style-type: none"> 국내법, OECD 모델조세협약과 대부분의 조세조약에서는 외국법인을 위하여, 계약체결 권한을 가지고, 권한을 반복적으로 행사하는 자만 중속대리인에 포함 일부 조세조약은 협상권 포함 	<ul style="list-style-type: none"> 예비적이거나 보조적인 활동 규정의 권고안과 함께 개정될 경우 해외 온라인소매상이 국내 독립대리인을 통하여 상품의 반품이나 재고보유 행위 등을 하는 경우 고정사업장으로 간주 서비스 및 재화 거래 디지털 상거래에 모두 적용 예상
독립대리인 (OECD 모델조세협약 제5조 제6항)	<ul style="list-style-type: none"> 독립대리인이 특수관계에 있는 기업을 대신하여 전적으로나 거의 전적으로 활동한 경우 고정사업장으로 간주 	<ul style="list-style-type: none"> OECD 모델조세협약과 대부분의 조세조약에서는 독립대리인을 고정사업장에서 제외 국내법과 일부 조세조약은 한 기업을 위하여 거의 전적으로 활동하고 독립기업 간에 이루어진 조건과 다른 조건으로 계약 체결된 경우 고정사업장으로 간주함 	<ul style="list-style-type: none"> 예비적이거나 보조적인 활동 규정의 권고안과 함께 개정될 경우 해외 온라인소매상이 국내 독립대리인을 통하여 상품의 반품이나 재고보유 행위 등을 하는 경우 고정사업장으로 간주
예비적이거나 보조적인 활동 (OECD 모델조세협약 제5조 제4항)	<ul style="list-style-type: none"> 예비적이거나 보조적인 사례로 열거된 항목이 예비적이거나 보조적인 성격을 갖는 경우에 한하여 고정사업장에서 제외한다는 내용 추가 	<ul style="list-style-type: none"> 국내법과 발효 조세조약에 BEPS 권고한 내용을 추가한 경우 없음 	<ul style="list-style-type: none"> 재고보유나 인도행위가 사업의 핵심적인 활동인 경우 이를 예비적이거나 보조적인 활동으로 보지 않고 고정사업장으로 간주

자료: 저자 작성

다음으로 다른 국가가 도입한 제도, 규칙이나 판례 중에서 우리나라에 적용 가능성이 있는 항목을 검토함

우회이익세는 조세회피에 대한 과세당국의 자의적인 판단을 과세요건으로 하는 등 조

세법률주의에 위배될 소지가 있어 현 시점에 우리나라가 참고하기는 어려울 것으로 판단됨

- 우회이익세는 고정사업장에 대한 조세회피 행위를 방지하기 위해 새로운 규정을 도입했다는 점에서 주목할 만함
- 그러나 우회이익세는 과세당국과 납세자의 합의에 의해 납부세액이 확정되며 법에 명확한 적용요건을 정하고 있지 않아 디지털 상거래 과세에 관한 불확실성이 커질 수 있음
- 또한 우회이익세는 새로운 과세 연계점을 찾은 것이 아니고 기존 고정사업장을 재 해석한 것에 불과하여 조세조약상 고정사업장의 해석을 놓고 상대 체약국과 분쟁이 발생할 가능성이 존재함

□ 디지털상거래 국내원천소득의 과세를 위하여 인도에서 도입한 균등부과금과 터키에서 검토 중인 원천징수는 조세조약 체약국과 이중과세 분쟁이 발생할 소지가 있어 참고하기 어려울 것으로 판단됨

- 과세 연계점이나 고정사업장의 해석을 변경하지 않은 상태에서 제도를 도입할 경우 조세조약 체약국과 다툼이 발생하여 의도한 대로 과세하지 못할 수 있다고 판단됨

□ 다만, 온라인소매상 등의 국내원천소득을 과세한 스페인과 일본의 판례는 향후 우리나라가 디지털 상거래의 과세근거를 마련하는 데 참고가 될 것으로 판단됨

- 스페인은 최근 BEPS Action7에서 권고한 대로 종속대리인의 개념을 확대해석하여 ‘대리인 명의’로 계약을 체결하였더라도 종속대리인으로 간주하여 국내 서버나 직원이 없는 온라인 소매상을 과세한 바 있음

– 다만, 대리인 명의’로 체결한 계약도 종속대리인의 범위에 포함할 수 있는지에 대해 논란이 발생할 수 있으며, 우리나라에서 이러한 논란을 피하기 위해 BEPS Action7에서 권고한 내용을 반영한 후 스페인 사례에서와 같이 종속대리인의 범위를 확대 적용하는 방안을 고려할 필요가 있음

- 일본도 최근 BEPS Action7에서 권고한 대로 예비적이거나 보조적인 활동으로 열거된 재고보유와 인도행위를 고정사업장으로 간주하여 서버가 일본에 없는 온라인 소매상의 국내원천소득을 과세함
 - 상대 체약국과 유사한 분쟁을 줄이기 위해서는 BEPS Action7에서 권고한 내용을 조세조약에 반영하는 방법이 안전할 것으로 판단됨
 - 이러한 법원의 해석은 아직 소수 국가에서만 확인되며 논란의 소지도 존재하므로 우리나라가 이러한 판례를 참고할 때 신중해야 할 것임
- 그밖에 이스라엘에서 마련한 조세조약 체결국과 미체결국 사이에 과세를 위한 지침과 프랑스에서 진행 중인 과세 연계점을 마련하기 위한 노력이 우리나라에 참고가 될 것으로 판단됨

〈표 Ⅲ-3〉 디지털 상거래 소득의 과세를 위한 각국의 노력

구분	항목	국가 동향	국내 도입가능성
새로운 제도 소개 ¹⁾	우회 이익세	<ul style="list-style-type: none"> • 영국은 2016년 9월 우회이익세 과세 • 프랑스와 호주, 우회이익세 개정안 검토 중 	<ul style="list-style-type: none"> • 조세회피라는 행위를 과세당국이 자의적인 판단기준을 통하여 조세회피를 판단하므로 디지털 상거래 조세에 대한 불확실성을 높일 가능성 존재 • 새로운 과세연계점 없이 국내 원천소득의 과세권을 확대하는 데 한계 존재
	균등 부과금	<ul style="list-style-type: none"> • 2016년 6월부터 인도는 온라인 광고 등 온라인시설 사용대가의 6%를 과세 	<ul style="list-style-type: none"> • 소득세가 아닌 별도 세목으로 취급하여 이중과세 위험이 없다고 판단하였으나, 실제 어떻게 작용할 것인지에 대한 심도있는 검토 요구
	원천징수	<ul style="list-style-type: none"> • 터키는 소득세법과 법인세법상 소셜미디어 플랫폼 이용자를 기반으로 얻은 소득의 일정 비율 과세 제안 	<ul style="list-style-type: none"> • 자세한 요건이 없어 추가 검토가 불가능함 • 조세조약 체결국과의 이중과세로 인한 다툼이 발생할 가능성이 높아 보임

〈표 Ⅲ-3〉의 계속

구분	항목	국가 동향	국내 도입가능성
고정사업장 범위 확대 해석	판례	• 스페인 고등법원은 서버나 직원이 없는 자회사의 국내 원천소득을 과세	• 온라인 소매상의 고정사업장 판단 시 종속대리인에 관한 해석을 참고할 수 있음
		• 일본 지방법원은 해외 온라인 소매상이 일본에 보유한 창고가 고정사업장에 해당한다고 결정	• 온라인 소매상의 고정사업장 판단 시 종속대리인에 관한 해석을 참고할 수 있음
		• 프랑스는 조세조약 미체결국가에 본사를 두고 프랑스에서 사업한 기업의 국내원천 소득을 과세	• 프랑스 국내법상 고정사업장을 경제적 실질로 확대 해석한 경우로 우리나라 고정사업장 정의 해석에 참고할 수 있음
새로운 과세 연계점 모색	과세당국의 규칙	• 이스라엘은 조세조약 미체결국과는 국내법에 따라 외국기업의 국내원천소득 판단 시 중요한 경제적 실질 개념을 적용하고, 조세조약 체결국과는 예비적이거나 보조적인 활동으로 열거되었더라도 고정사업장으로 간주 가능	• 국내법에 고정사업장의 범위를 경제적 실질까지 확대한 점과 조세조약의 예비적이거나 보조적인 활동으로 열거된 항목도 고정사업장으로 간주한 해석은 우리나라 정책에 참고 가능
	TF Team 구성	• 부가가치세 소비지 개념을 직접세에 적용하여 과세 연계점으로 활용하는 방안 검토	• 장기적으로 과세 연계점을 검토하는데 참고

주: 1) 새로운 제도는 과세 연계점을 현행 고정사업장과 동일하게 규정한 상태에서 디지털상거래를 과세할 수 있는 제도만 도입한 경우임

자료: 저자 작성

2) 소득구분

□ 디지털 상거래 대가의 소득구분 문제는 외국기업의 국내원천소득에 대한 과세권을 결정한다는 점에서 중요함

○ 이는 디지털 상거래를 영위하는 다국적기업 대부분이 우리나라에 고정사업장을 두지 않기 때문에 사업소득으로 분류되면 과세하지 못하기 때문임

- 디지털 상거래 대가가 사용료소득으로 분류될 경우 우리나라에서 일정 부분 과세할 수 있는 근거가 마련되어 있음
 - 우리나라는 국내법과 대부분의 발효 조세조약에 사용료소득을 원천국가에서 과세하도록 규정함
 - 우리나라의 이러한 입장은 OECD가 사용료소득을 거주국가에서만 과세할 수 있도록 정한 것과 다름

- 우리나라는 소득구분에 관하여 소프트웨어의 구체적인 소득구분 내용을 기본통칙으로 정한 것 외에 아무런 규정이나 규칙이 없는 상태임
 - 사용료소득의 과세와 관련하여 OECD 입장을 따르지 않고 있으나, 소득구분에 대해서는 대부분 OECD 입장을 그대로 수용함
 - 문제는 OECD가 검토한 디지털 상거래 대가의 대부분을 사업소득으로 분류하고 있고, 디지털경제는 빠르게 변화하는 반면 OECD의 작업은 이러한 변화를 따라가지 못하여 최근 쟁점이 되는 클라우드컴퓨팅이나 3D 프린팅 등의 소득구분에 대한 지침을 제시하지 못한다는 점임

- 디지털경제가 빠르게 변하고 있어 사용료소득으로 분류할 수 있는 대가를 법으로 정하는 것이 오히려 부적절하다는 주장도 있음²²¹⁾
 - 실제로 대부분의 국가에서는 법으로 사용료소득으로 분류되는 대가를 세부적으로 규정하거나 일관된 정의를 제시하고 있지 않음

- 그럼에도 불구하고 OECD의 소득구분 기준을 그대로 수용하거나 OECD에서 기준을 제시하기 전까지 과세하지 못하는 부분은 개선될 필요가 있다고 판단됨
 - OECD 회원국으로서 OECD의 소득구분 입장에 따를 필요도 있으나 자체적으로 소

221) 정지선 · 구자은(2015) p.122와 동일한 입장임

- 재화는 재산가치가 있는 물건 및 권리를 말하며, 물건, 기계장치 등과 같은 유체물, 전기·가스·열 등 관리할 수 있는 자연력, 특허권·저작권과 같은 권리를 포함함²²⁴⁾
- 용역은 재화 외에 재산가치가 있는 모든 역무의 제공을 말하며, 법에서 열거한 업종과 관련하여 제공되는 역무 및 그 밖의 행위를 포함함²²⁵⁾

〈표 Ⅲ-4〉 용역제공에 해당하는 산업

• 건설업	• 공공행정, 국방 및 사회보장 행정
• 숙박 및 음식점업	• 교육서비스업
• 운수업	• 보건업 및 사회복지서비스업
• 방송통신 및 정보서비스업	• 예술, 스포츠 및 여가관련 서비스업
• 금융 및 보험업	• 협회 및 단체, 수리 및 기타 개인서비스업
• 부동산 및 임대업	• 가구 내 고용활동 및 달리 분류되지 않은 자가 소비생산 활동
• 전문, 과학 및 기술 서비스업과 사업시설 관리 및 사업지원 서비스업	• 국제 및 외국기관의 사업

자료: 「부가가치세법 시행령」 제3조

- 본 보고서에서 제시한 디지털 상거래 유형 중 인터넷광고, 앱스토어, 클라우드컴퓨팅, 3D프린팅은 법에서 정한 산업에서 제공되는 역무로 용역의 공급으로 볼 수 있으며, 용역이 국내에서 제공되는 경우 부가가치세가 과세됨
 - 용역의 공급은 역무를 제공하거나, 시설물·권리를 사용하게 하는 것을 말함²²⁶⁾
 - 용역 공급 시 역무의 제공이 완료되거나 시설물·권리 등 재화가 사용될 때 부가가치세가 과세됨²²⁷⁾

223) 「부가가치세법」 제4조, 「부가가치세법 기본통칙」 3-0-1

224) 「부가가치세법」 제2조, 「부가가치세법 시행령」 제2조

225) 「부가가치세법」 제2조, 「부가가치세법 시행령」 제3조

226) 「부가가치세법」 제11조

- 용역은 역무가 제공되거나 시설물·권리 등 재화가 사용되는 곳에서 과세됨²²⁸⁾
- 하지만 디지털상거래에서 외국법인이 국내 소비자에게 용역을 제공하는 경우 국내에서 소비가 발생함에도 불구하고, 부가가치세가 과세되지 않는 문제가 발생함
 - 현행 「부가가치세법」에서는 역무의 제공이 완료되는 곳에서 부가가치세를 과세하고 있어 역무의 제공장소와 소비장소가 다른 디지털 상거래에서 부가가치세가 과세되지 않는 문제가 더 크게 대두됨
 - 인터넷 광고, 앱 다운로드와 같은 용역의 경우 역무의 제공은 해외에서 이루어지며, 해당 용역은 서버를 통해 국내 소비자에게 제공됨
- 우리나라는 2014년 외국법인이 국내 소비자에게 전자적 용역 제공 시(B2C거래) 용역의 소비지국에서 부가가치세를 과세하는 규정을 신설하였음²²⁹⁾
 - 전자적 용역은 이동통신 단말장치, 컴퓨터에서 구동되는 게임, 음성, 영상, 소프트웨어, 전자문서 또는 이러한 전자적 용역을 개선시키는 용역을 말함
 - 단, 기업-기업 간 전자적 용역 공급 시 부가가치세가 과세되지 않음
 - 전자적 용역을 제공하는 외국법인의 경우 세금계산서를 발행하지 못해 국내기업이 매입세액공제를 받지 못하는 문제를 해결하기 위한 목적임
- 따라서 국내소비자에게 전자적 용역을 제공하는 외국법인은 국내에 간편사업자등록을 하고 부가가치세를 납부해야 함²³⁰⁾
 - 간편사업자등록은 웹사이트를 통해 사업자정보, 사업장정보, 제공하는 전자적 용역 종류 등의 정보를 입력하여 사업자등록을 하는 것임

227) 「부가가치세법」 제16조, '용역의 공급시기'

228) 「부가가치세법」 제20조, '용역의 공급장소'

229) 「부가가치세법」 제53조의 2, '전자적 용역을 공급하는 국외사업자의 용역 공급과 사업자등록 등에 관한 특례'

230) 상동

- 외국법인이 오픈마켓, 대금수취인 등 중개인을 통해 전자적 용역을 제공하는 경우 중개인이 간편사업자등록을 하고 부가가치세를 납부해야 함
 - 예를 들어, 앱의 경우 앱스토어를 운영하는 애플, 구글이 부가가치세 사업자등록 및 납부의무를 가짐

2) 조세쟁점

- 외국법인이 국내 소비자에게 전자적 용역 공급 시 부가가치세를 과세하도록 2014년 특례규정을 신설하였으나, 기존 규정과 상충되는 부분이 있어 법령의 명확화를 위해 규정의 정비가 필요함
 - 부가가치세 과세대상을 규정한 「부가가치세법」 제3조에 따르면, ‘재화의 공급, 용역의 공급, 재화의 수입’만을 부가가치세 과세대상으로 규정하고 있으며 용역의 수입은 과세대상에 포함되어 있지 않음
 - 용역의 공급장소를 규정한 「부가가치세법」 제20조에 따르면, 용역의 경우 역무가 제공되는 장소에서 역무의 제공이 완료되는 때 부가가치세를 과세하도록 규정하고 있으나 「부가가치세법」 제53조의 2에서는 전자적 용역의 경우 역무를 제공받는 장소에서 부가가치세를 과세하도록 규정하고 있음
 - 국내 소비자가 외국법인 또는 비거주자로부터 용역을 공급받는 경우 부가가치세를 대리납부하도록 규정하고 있는데 전자적 용역은 대리납부 규정에서 제외됨을 명시할 필요가 있음
- 또한, 전자적 용역의 범위는 특정 디지털 상거래를 열거한 것이 아니라 포괄적으로 정의하고 있어 특정 용역이 전자적 용역에 포함되는지 판단하는 데 어려운 부분이 있음
 - 특히 전자적 용역을 정의한 「부가가치세법 시행령」 제96조의 2 제1항 제2호의 ‘전자적용역을 개선시키는 것’에 인터넷광고, 클라우드컴퓨팅 등 디지털거래가 전자적 용역의 범위에 포함되는지 판단하는 데 어려움이 존재함

〈표 Ⅲ-5〉 디지털 상거래 관련 부가가치세법 규정

구분	관련법령	법령 내용	시사점
부가가치세 과세대상	부가세법 제3조	재화의 공급, 용역의 공급, 재화의 수입은 부가가치세 과세대상임	용역의 수입은 부가가치세 과세대상에 포함되어 있지 않으나 부가세법 제53조의 2에 따르면 전자적 용역 수입은 부가가치세 과세대상임
용역의 공급장소	부가세법 제20조	역무가 제공되거나 시설물, 권리 등 재화가 사용되는 장소	전자적 용역의 경우 역무의 제공장소와 소비장소가 달라 부가세법 제53조의 2에 따르면 역무를 제공받는 장소에서 부가가치세를 과세함
국내 소비자가 용역수입 시 대리납부	부가세법 제52조	외국법인, 비거주자로부터 국내에서 용역을 제공받는 경우 국내소비자는 외국법인에 대가를 지급하는 때에 부가가치세를 징수하고 납부해야 함	전자적 용역 제공 시 대리납부규정이 적용되지 않고 외국법인 또는 오픈마켓 운영자, 중개인이 간편사업자 등록을 하고 부가가치세를 징수하고 납부함
전자적 용역의 소비지국 과세	부가세법 제53조의 2	전자적 용역 수입 시 소비지국에서 과세하며, 오픈마켓 운영자, 중개인이 부가가치세를 납부함	-
전자적용역 범위, 간편사업자 등록 및 부가가치세 납부 절차	부가세령 제96조의 2	전자적 용역은 핸드폰, 컴퓨터에서 구동되는 게임·음성·동영상·전자문서·소프트웨어 및 전자적 용역을 개선시키는 것	전자적 용역을 개선시키는 것에 대한 의미가 애매하여, 데이터베이스, 클라우드컴퓨팅, 인터넷광고 등의 디지털거래가 전자적 용역의 범위에 해당되는지 불명확함

자료: 국가법령정보센터(<http://www.law.go.kr/main.html>)(접속일자: 2016.12.28.)

3) 조세문제 해결을 위한 해외동향

가) OECD의 부가가치세(VAT/GST) 가이드라인²³¹⁾

- OECD는 무형자산, 용역의 국제거래 시 용역의 소비지국에서 부가가치세를 과세하도록 권고하고 있음
 - 소비지국은 소비자가 주기적으로 거주하거나 거주지를 가진 곳을 말하며 여행, 출장 등으로 일시적으로 거주하는 국가는 소비지국으로 보지 않음
- 소비지국 과세원칙 적용 시 기업-소비자 간(B2C) 거래에서 개별 소비자로부터 부가가치세를 징수하는 데 어려움이 있으며 실제로 제대로 징수되지 않을 가능성이 높음
 - 용역 공급자가 소비지국에 사업장이 없는 경우 부가가치세 납부를 위해 사업자 등록을 해야 하는 등 복잡한 절차를 거쳐야 하기 때문에 상당한 행정부담을 발생시킴
 - 기업-기업 간(B2B) 거래에서는 대리납부제도를 통해 국내법인이 외국법인을 대신해 부가가치세를 징수·납부하여 이러한 행정부담을 줄일 수 있음
 - 기업-소비자 간(B2C) 거래에서는 개별 소비자들이 일일이 부가가치세를 징수·납부하는 것이 효율적이지 않아 대리납부제도의 적용은 적합하지 않음
 - 이러한 복잡성으로 인해 부가가치세를 납부하지 않을 유인이 크며, 부가가치세 미납부 시 페널티를 부과하지 않는 한 부가가치세를 납부할 동기가 적음
- OECD는 현 상황에서는 '간편 사업자등록 제도'를 통해 외국법인이 소비지국에 사업자 등록을 하고 부가가치세를 납부하는 방안이 가장 효과적일 것이라 권고하고 있음
 - 간편 사업자등록 제도는 인터넷을 통해 최소정보만 입력함으로써 사업자등록을 허용하는 제도를 말함
 - 간편 사업자등록제도는 기존의 사업자등록제도와 별도로 운영하며, 보고의무를 없

231) OECD, "International VAT/GST guidelines," 2016,11,6.

에는 대신 매입세액공제 혜택을 제공하지 않음

- OECD는 소비지국 과세원칙이 적용되는 무형자산 및 용역의 범위는 명확하게 규정한 바 없으나 용역의 공급장소와 소비장소가 다른 무형자산 및 용역의 예시를 제시하고 있음²³²⁾
 - 용역의 공급장소와 소비장소가 다른 무형자산 및 용역으로 컨설팅, 회계감사, 법률 자문용역, 금융·보험용역, 전자통신, 방송서비스, 소프트웨어 및 소프트웨어 유지 보수 용역, 디지털재화 제공, 데이터저장, 온라인게임이 있음

〈표 Ⅲ-6〉 OECD에서 제시한 국외에서 공급하는 용역 및 무형자산 범위

<ul style="list-style-type: none"> • 컨설팅, 회계감사, 법률자문 용역 • 금융·보험 용역 • 전자통신(telecommunication) • 방송서비스 • 온라인으로 공급하는 소프트웨어 및 소프트웨어 유지·보수 용역 • 온라인으로 공급하는 디지털 재화(영화, TV쇼, 음악) • 디지털 데이터 저장 용역 • 온라인 게임
--

자료: OECD, “International VAT/GST guidelines,” 3.122, 2016.11.06.

나) EU 부가가치세 지침(directive 2006/112/EC)

- EU는 원칙적으로 과세사업자에게 용역을 공급하는 경우 소비지국에서 과세하고, 과세되지 않는 개인에게 용역을 공급하는 경우 공급지국에서 과세하도록 규정하고 있음²³³⁾

232) OECD, “International VAT/GST guidelines,” 3.122, 2016.11.6.

233) EU directive 2006/112/EC, Article 45.

- 이는 과세사업자의 경우 대리납부제도를 통해 소비지국에서 부가가치세를 과세하여도 징수가 되는 반면 개인의 경우 부가가치세를 징수하는 데 한계가 존재하기 때문임
- 또한 용역의 공급장소를 결정하는 기본 규정 외에 예외규정을 두어 용역을 특성별로 분류하고 용역 특성에 맞게 용역의 공급장소를 규정하고 있음
 - 용역은 통신·방송·전자적 용역, 무형자산 제공 용역, 운송용역, 음식점 및 케이터링 용역, 문화·스포츠 등 관련 입장 및 이와 유사한 용역 등으로 구분하고 있음
 - 각 용역별 공급장소 규정이 기본규정에 우선하여 적용됨
- 통신용역(telecommunication services), 방송용역, 전자적 용역의 경우 소비지국에서 용역이 공급된 것으로 보아 소비지국에서 부가가치세를 과세함²³⁴⁾
 - 통신용역은 핸드폰을 통해 음성, 데이터, 영상을 전환하여 전송하는 것, 인터넷전화, 음성메일, 음성신호대기, 다중통화 등 전화관련 용역을 포함함²³⁵⁾
 - 방송용역은 프로그램 편성표에 따라 라디오·TV와 같이 음성, 시청각 자료를 통신 네트워크, 미디어서비스 제공자를 통해 대중에게 공개되는 용역을 말함²³⁶⁾
 - 단, 용역의 공급자가 EU회원국에 고정사업장이 있거나 거주하고, EU 회원국 내 소비자에게 소액의 용역을 공급하는 경우 공급지국에서 부가가치세를 과세함²³⁷⁾
 - 소액기준은 부가가치세를 제외한 공급가액이 연간 10,000유로 이하임
- EU는 전자적 용역에 포함되는 디지털상거래를 5가지로 규정하고 이에 대한 예시를 규정하고 있음²³⁸⁾

234) EU, "Modernising VAT for cross-border B2C e-commerce," Article 58, 2016.12.1. p.15

235) IBFD, "Taxation of B2C TBE Services under EU VAT from 2015," 2014.2.

236) ibid; 인터넷을 통해 라디오, TV프로그램을 제공하는 용역은 방송용역의 범위에 포함하지 않고 전자적 용역 범위에 포함함

237) EU, "Modernising VAT for cross-border B2C e-commerce," Article 59c, 2016.12.1. p.18

〈표 Ⅲ-7〉 EU에서 규정하고 있는 전자적 용역의 범위

유형	예시
(1) 웹사이트 공급, 웹 호스팅, 프로그램 및 장비의 원격 유지보수 용역	<ul style="list-style-type: none"> • 웹사이트, 웹페이지 호스팅 • 프로그램의 원격 유지보수 • 원격 시스템 관리 • 온라인데이터 저장 • 사용자 요구에 따라 디스크 공간 제공
(2) 소프트웨어 및 소프트웨어 업데이트 제공 용역	<ul style="list-style-type: none"> • 소프트웨어 이용, 다운로드, 업데이트 • 배너광고를 차단하는 소프트웨어 • 장치와 연결시키기 위한 드라이버 다운로드(예, 프린트 드라이버) • 웹사이트 차단 프로그램 • 웹사이트 보안을 위한 자동보안 프로그램
(3) 그림, 문자, 정보의 제공 및 데이터베이스 제공 용역	<ul style="list-style-type: none"> • 컴퓨터 바탕화면 접속, 다운로드 • 화면보호기 이미지 접근, 다운로드 • 전자책, 전자신문 등 전자출판물 제공 • 웹 방문기록과 같은 웹 통계자료 • 온라인 뉴스, 교통정보, 일기예보 • 법령, 재무자료를 고객이 입력하면 자동으로 정보를 생성하는 소프트웨어(예, 주식시장데이터) • 배너광고, 웹페이지상 보여지는 광고공간 제공
(4) 음악, 영화, 게임 및 정치, 문화, 예술, 과학, 오락 방송과 이벤트	<ul style="list-style-type: none"> • 컴퓨터, 핸드폰에서 이용 가능한 음악, 벨소리 등 소리, 영화, 게임 등 • 사용자가 채널을 선택하면 인터넷을 통해 언제든지 듣고, 볼 수 있는 라디오, TV프로그램(방송국에서 편성표에 따라 실시간으로 제공되는 라디오, TV는 제외, 방송용역에 포함됨)
(5) 원격 화상수업의 공급	<ul style="list-style-type: none"> • 원거리에서 인터넷, 전자통신을 통해 사람의 중재 없이 제공되는 수업 (선생과 학생의 의사소통을 위한 용역은 포함되지 않음) • 온라인에서 제공되는 문학생(pupil)의 작업물 등

자료: EU directive 2006/112/EC, Annex 2;

EU, "Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015," 2014.3. pp.86-88

또한 EU 회원국 소비자에게 통신·방송·전자용역을 제공하는 외국법인의 부가가치세 납부 편의를 도모하고자 '간편등록제도(One Stop Service; OSS)'를 도입함²³⁹⁾

238) EU directive 2006/112/EC, Annex 2

239) IBFD, "Taxation of B2C TBE Services under EU VAT from 2015," 2014.2.

- 간편등록제도는 EU 회원국 중 한 국가에서 부가가치세 사업자 등록을 간편하게 하고 납부할 수 있도록 하는 제도로 외국판매자의 납세행정 부담이 적음
- 외국판매자는 전자적 용역 공급 시 소비자가 위치한 국가의 부가가치세율을 적용해 부가가치세를 징수하며, 징수액은 EU 회원국 중 부가가치세 사업자 등록을 한 국가에 납부함
 - 부가가치세를 납부받은 EU 회원국은 외국 판매자가 납부한 부가가치세액을 관련 EU 회원국에 전달함²⁴⁰⁾

다) 일본

- 일본은 「소비세법」 제4조 1항에서 부가가치세 과세대상을 자산의 이전 또는 대여, 일본에서 행해진 용역이라 규정하고 있음
- 또한, 일본은 자산의 공급, 용역의 공급, 전자적 용역의 공급으로 나누어 공급장소를 규정하고 있으며, 2015년 10월부터 전자적 용역의 공급장소를 용역이 제공되는 장소에서 용역이 소비되는 장소로 개정하였음²⁴¹⁾
 - 전자적 용역은 인터넷과 같은 전자, 통신네트워크를 통해 제공되는 전자책, 음악, 인터넷 광고, 클라우드 서비스, 전화·이메일을 통한 컨설팅사업으로 규정하고 있음²⁴²⁾
 - 일본 「소비세법 기본통달」 5-8-3에서 제시하고 있는 구체적인 전자적 용역 예시는 다음과 같음²⁴³⁾
 - 인터넷을 통해 제공되는 전자책, 전자신문, 음악, 비디오, 소프트웨어, 어플리케이션

240) 박명호, 「전자적 용역에 대한 EU부가가치세 과세동향과 시사점」, 한국조세재정연구원, 2015.01.

241) 일본 「소비세법」 제4조 3항 2호

242) 일본 「소비세법」 제2조 8항 3호; IBFD, “Japan - Consumption Tax - Topical Analyses - 12. Special Schemes”

243) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/shohi/05/08.htm>, (접속일자: 2017.1.5.)

- 데이터베이스 및 소프트웨어를 이용할 수 있도록 하는 클라우드 용역
- 데이터를 저장할 수 있는 저장 공간을 제공하는 용역
- 인터넷 광고용역
- 인터넷 쇼핑, 경매사이트에 접속할 수 있도록 하는 중개용역
- 게임 또는 제품을 인터넷상에서 판매할 수 있도록 중개하는 용역
- 웹사이트를 통한 숙박, 레스토랑 예약 용역
- 인터넷을 통한 영어교육

- 또한 2015년 10월부터 외국법인이 일본 소비자에게 제공하는 전자적 용역 매출액이 1천만엔 이상인 경우 일본 국세청에 사업자등록을 하고 부가가치세를 납부하도록 함²⁴⁴⁾
 - 일본 내 연간 매출액이 1천만엔 미만인 경우 사업자등록은 강제사항이 아님
 - 우리나라는 웹사이트를 통해 외국법인이 간편하게 사업자등록을 할 수 있도록 하는 반면 일본은 사업자등록 신청서를 국세청에 직접 제출해야 함
 - 만약, 외국법인이 일본에 주소지가 없는 경우 일본 내 대리인을 선임하여 대리인을 통해 부가가치세 신고서 제출 및 부가가치세 납부를 해야 함

나. 재화수입 시 소액재화 면세문제

1) 현행 제도

- 우리나라는 재화수입 시 부가가치세를 부과하며, 관세신고가 수리되는 때 관세와 함께 부가가치세가 징수되나 소액물품의 경우 부가가치세와 관세를 부과하지 않음
 - 소액물품은 물품가격이 미화 150달러 미만인 경우를 말하며, 2015년 12월부터 면

244) 일본 국세청, http://www.nta.go.jp/foreign_language/consumption_tax/cross-kokugai-en.pdf, (접속일자: 2017.1.5.)

제기준금액을 상향조정함²⁴⁵⁾

- 기존의 소액물품 면제기준금액은 물품의 총과세가격(물품가격, 운송비, 보험료를 합한 금액) 15만원 미만이었음
- 국내업체가 해외물품을 독점적으로 수입해 높은 가격으로 국내 소비자에게 제공하는 문제가 있어 해외직구를 활성화하기 위한 목적으로 개정함²⁴⁶⁾

- 소액물품에 대한 부가가치세 면세는 통관절차를 거치지 않는 경우 부가가치세를 징수하는 데 어려움이 있어 관세 면제 시 부가가치세도 함께 면제하는 것임
 - 소액물품에 대해서도 통관절차를 거친다면 세금징수로 인한 행정비용이 추가적인 세수보다 크기 때문에 소액물품에 대해 면세점을 두는 것임²⁴⁷⁾

2) 조세쟁점

- 해외업자가 제공하는 소액물품의 경우 수입 시 부가가치세가 면제되어 동일 물품을 제공하는 국내업자와 해외업자 간 과세형평성 문제가 발생하며, 해외 소액물품 구입 증가 시 장기적인 세수손실 문제가 발생할 수 있음

3) 국제동향

가) OECD 권고안²⁴⁸⁾

- OECD는 소액물품에 대한 부가가치세 면세는 부가가치세 징수로 인한 행정비용이 징수로 인한 효익보다 크다는 판단하에 도입되었으나, 이는 디지털 상거래 활성화 전 정

245) 「관세법 시행규칙」 제45조

246) 「관세법 시행규칙」 개정, [기획재정부령 제513호], 2015.12.1.

247) 「관세법 시행규칙」 개정, [재정경제부령 제375호], 2004.3.30.

248) OECD, "Addressing the tax challenges in digital economy," chapter 8.1.1, 2015.

해진 것으로 금액의 적정성에 대해 고려할 필요가 있음을 지적함

- 또한 OECD는 디지털 상거래 발전으로 최근 많은 국가에서 부가가치세가 징수되지 않는 소액물품이 크게 증가하였고 이를 통해 조세회피 전략을 취할 수 있음을 지적함
 - 예를 들어, 국내기업이 국내에서 물품을 출고하는 경우 부가가치세를 납부해야 하므로 물품을 외국에 위치시키고 수입하는 방법으로 부가가치세를 면제받을 수 있음
- 따라서 부가가치세 징수절차를 개선하여 부가가치세 면세점을 낮출 필요가 있음을 권고하고, 소액물품의 효과적인 부가가치세 징수방안에 대해 제시함
 - 소액물품의 부가가치세 징수방안으로 4가지를 제시하였으며, 각 모델의 장·단점을 고려하여 국내정책 및 상황에 맞는 모델을 선택할 것을 권고함
 - OECD에서 권고한 부가가치세 징수모델과 각 모델의 장·단점은 <표 Ⅲ-8>과 같음

<표 Ⅲ-8> OECD의 VAT 징수모델 권고안

	징수방법	특징
전통적 징수모델	• 국경에서 VAT를 과세	• 관세면세점이 VAT면세점보다 높아 통관절차를 거치지 않는 경우 VAT징수하는 데 어려움
구매자 징수모델	• 구매자가 직접 VAT를 계산, 납부	• 복잡하고, 구매자가 과소신고·무신고할 위험성이 큼 • 인터넷으로 물품을 구입한 사람을 모니터링할 필요가 있어 오히려 행정부담이 가중됨 • 구매자가 VAT신고에 필요한 사항을 알아야 하나 알지 못하는 경우가 대다수임
판매자 징수모델	• 판매자가 구매자를 대신해 VAT를 계산, 납부	• 판매자의 행정부담 및 납세순응문제가 있으나 VAT납부를 위한 간편제도 운영 시 어느 정도 완화 가능

〈표 III-8〉의 계속

	징수방법	특징
중개인 징수모델	<ul style="list-style-type: none"> • 중개인이 구매자를 대신해 VAT를 계산, 납부 - 일반운송업자 - 특송운송업자 - 결제대행업자 - 플랫폼운영자 	<ul style="list-style-type: none"> • 일반운송의 경우 전자세관신고가 가능한 국가가 제한적임 • 특송업자는 수입물품가격, 도착지국가, 판매자 등 모든 정보를 알고 있어 VAT를 대신 납부하는 데 가장 적합함 • 플랫폼 운영자는 구매자로부터 물품대금·세금·운송비를 받아 물품대금은 판매자에게 세금, 운송비는 운송업자에 송금하고 있어 수입물품의 VAT징수모델로 적합하나 납부대행 수수료가 발생함 • 결제대행업자는 주문상품의 배송지, 상품/용역공급 여부 등 상세내역은 알지 못함

자료: OECD, "Addressing the tax challenges in digital economy," Annex C 'The collection of VAT/GST on imports of low value goods,' 2015.

나) 주요국의 동향

- EU 회원국 대부분이 관세 면세점을 부가가치 면세점보다 더 높게 운영하고 있으며, EU 회원국을 제외한 국가는 관세 면세점과 부가가치세 면세점을 동일하게 운영함
 - 따라서 EU 회원국의 경우 관세 면세점이 높아 통관절차를 거치지 않는 소액재화의 범위가 넓어 부가가치세가 과세되지 않을 가능성이 높음
- 또한 호주, 뉴질랜드, 미국의 경우 부가가치세 면세점이 다른 국가에 비해 높은 편이며 부가가치세가 부과되지 않는 소액재화의 범위가 넓음(〈표 III-9〉 참고)

〈표 Ⅲ-9〉 주요국의 관세 및 부가가치세 면세점

		관세 면제 금액기준			부가가치세 면제 금액기준	
		국가통화	USD 환산		국가통화	USD 환산
북남미	미국	USD 800	800	=	USD 800	800
	캐나다	CAD 20	15	=	CAD 20	15
	칠레	USD 30	30	=	USD 30	30
	멕시코	USD 50	50	=	USD 50	50
유럽	EU회원국	EUR 150	170	>	EUR 22	25
	노르웨이	NKR 200	24	=	NKR 200	24
	영국	EUR 150	170	>	GBP 15	21
오세 아니아	호주	AUD 1,000	756	=	AUD 1,000	756
	뉴질랜드	NZD 400	272	=	NZD 400	272
아시아	중국	RMB 50	8	=	RMB 50	8
	일본	JPY 10,000	90	=	JPY 10,000	90
	한국	USD 150	150	=	USD 150	150
	인도	INR 10,000	150	=	INR 10,000	150
	베트남	VND 1,000,000	40	=	VND 1,000,000	40
	태국	Baht 1,000	28	=	Baht 1,000	28

주: 1. USD 환산은 2016.4.6일자로 환산한 금액임

자료: Global Express Association, "Overview of de minimis value regimes open to express shipments world wide," 2016.04.

- 최근 호주는 연간 매출액이 75,000호주달러 이상인 외국사업자의 경우 소액재화에 대해서도 부가가치세를 과세하고 납부하도록 입법안을 발표하였음²⁴⁹⁾
 - 국내 판매자와 부가가치세 부담 수준을 맞춰 국내 판매자에 대한 역차별을 개선하고 부가가치세법상 소비지 과세원칙을 실현하기 위한 목적임
 - 호주는 외국사업자가 호주 소비자에게 전자적 용역 제공 시 호주에 간편사업자등록을 하고 부가가치세를 납부하도록 규정을 신설한 바 있으며 이번 입법안에서는 부가가치세가 면제되는 소액재화도 부가가치세 과세대상에 포함함

249) 호주 국세청, <http://www.treasury.gov.au/ConsultationsandReviews/Consultations/2016/Applying-GST-to-low-value-goods-imported-by-consumers>(접속일자: 2016.12.23)

- 해당 규정은 2017년 7월 1일부터 적용될 예정임
- 스위스도 부가가치세가 면제되는 소액 수입물품의 연간 매출액이 100,000스위스프랑 이상인 외국사업자의 경우 소액 수입물품에 대해 부가가치세를 과세·납부하도록 하는 개정안이 의회의 승인을 얻음²⁵⁰⁾
 - 동일 물품을 판매하였다도 스위스 거주기업은 부가가치세를 과세하는 반면 외국 법인은 부가가치세가 과세되지 않아 국내·외 기업 간 과세 형평성을 제고하고자 개정함
 - 해당 규정은 2018년 1월 1일부터 적용될 예정임
- 영국은 외국법인이 소액 수입재화에 부가가치세를 면제하는 규정을 악용해 부가가치세 과세를 회피하는 문제를 해결하고자 국세청이 외국법인의 사업자 등록, 부가가치세 납부대리인 선임, 보증금예치를 강제할 수 있는 규정을 도입함²⁵¹⁾
 - 해외 온라인 판매업자의 조세회피 방지를 위한 제도는 2016년 3월 예산안을 통하여 소개된 후 2016년 9월부터 시행됨
 - 이베이, 아마존 등 온라인을 통해 물품을 판매하는 외국사업자가 부가가치세 면세점 이하로 판매금액을 조정하거나 선물형태로 물품을 수입해 부가가치세를 면제받는 문제를 해결하기 위한 목적으로 도입함²⁵²⁾
 - 또한, 외국사업자가 영국 국세청의 부가가치세 납부명령에도 순응하지 않는 경우 이베이나 아마존 등의 오픈마켓 사업자가 미납한 부가가치세를 대신 부담하도록 강제할 수 있는 권한을 부여함
 - 오픈마켓 사업자는 외국사업자의 미납 VAT를 확인한 후 30일 이내에 외국사업

250) 세법연구센터, 『주요국의 조세동향』 09-2호, 「스위스-부가가치세법 개정안 의회 승인」, 2016.9.

251) 영국 국세청(HMRC), “Guidance - VAT: overseas businesses and joint and several liability for online marketplaces”

252) *The guardian*, “UK losing millions in VAT from non-EU sellers on Amazon and eBay,” 2015.11.1일자 기사

자로부터 VAT를 징수하거나, 외국사업자를 오픈마켓에서 퇴출시켜야 함

다. 소결

- 우리나라는 2015년 10월부터 전자적 용역의 공급장소를 용역이 제공되는 곳에서 용역을 공급받는 장소로 개정하여 외국사업자가 국내소비자에 제공하는 전자적 용역에 대해 부가가치세를 과세하는 규정을 마련하였음
- 따라서 디지털 상거래 유형이 「부가가치세법」상 전자적 용역에 포함된다면 부가가치세가 과세되나 우리나라의 경우 전자적 용역의 범위를 EU, 일본에 비해 제한적으로 규정하고 있어 부가가치세가 과세되지 않는 디지털 상거래가 많을 것이라 판단됨
 - 우리나라 「부가가치세법」상 전자적 용역 정의에 따르면 클라우드컴퓨팅, 인터넷 광고는 전자적 용역의 범위에 포함되지 않는 것으로 판단됨
 - 또한, 전자적 용역을 개선시키는 것에 대한 명확한 정의가 없어 어떤 용역이 전자적 용역을 개선시키는 용역인지 판단하는 데 어려움이 존재함
- 또한, 일본, EU는 용역의 공급장소 규정 시 용역의 특성별로 공급장소를 규정하고 있으나 우리나라의 경우 용역의 공급장소 관련 규정이 산재해 있어 법령 명확화를 위해 이를 정비할 필요성이 있음
 - 「부가가치세법」 제20조에서 용역의 공급장소를 ‘역무가 제공’되는 장소라고만 규정하고 있고, 「부가가치세법」 제53조의 2에서 별도로 전자적 용역의 공급장소를 ‘역무가 소비’되는 장소라 규정하고 있어 납세자의 혼란을 초래할 가능성이 큼
 - 반면 일본, EU는 용역의 공급장소 규정에서 일반적 용역과 전자적 용역으로 나누어 공급장소를 규정하고 있음

〈표 III-10〉 용역의 공급장소 규정 및 전자적 용역의 범위 비교

	한국	OECD 권고안	EU	일본
용역의 공급장소	용역이 제공되는 곳	용역이 수행되는 동시에 소비되는 곳	<ul style="list-style-type: none"> 원칙: 용역이 발생하는 곳 예외: 용역에 따라 공급장소 달리 적용 	<ul style="list-style-type: none"> 원칙: 용역이 발생하는 곳 예외: 용역에 따라 공급장소 달리 적용
전자적 용역의 공급장소	용역을 제공받는 곳	용역이 소비되는 곳	용역을 제공받는 곳	용역을 제공받는 곳
전자적 용역의 범위	<ul style="list-style-type: none"> 컴퓨터, 핸드폰에서 구동되는 그림, 음악, 영상, 문서, 소프트웨어 위와 같은 전자적 용역을 개선시키는 것 	<ul style="list-style-type: none"> 컨설팅, 회계감사, 법률자문 용역 금융·보험 용역 전자통신 방송서비스 온라인으로 공급하는 소프트웨어 및 소프트웨어 유지·보수 용역 온라인으로 공급하는 디지털 재화(영화, TV쇼, 음악) 디지털 데이터 저장 용역 온라인 게임 	<ul style="list-style-type: none"> 웹사이트 공급, 웹 호스팅, 프로그램 및 장비의 원격 유지보수 용역 소프트웨어 및 소프트웨어 업데이트 제공 용역 그림, 문자, 정보의 제공 및 데이터베이스 제공 용역 음악, 영화, 게임 및 정치, 문화, 예술, 과학, 오락 방송과 이벤트 원격 화상수업의 공급 	<ul style="list-style-type: none"> 전자책, 전자신문, 음악, 비디오, 소프트웨어, 어플리케이션 클라우드 서비스 데이터 저장 공간 제공 인터넷 광고용역 인터넷 쇼핑, 경매사이트에 접속 중개용역 게임 또는 제품을 인터넷상에서 판매할 수 있도록 중개하는 용역 웹사이트를 통한 숙박, 레스토랑 예약 용역 인터넷을 통한 영어교육

자료: 「부가가치세법」 제20조, 제53조의 2; 일본 「소비세법」 제4조 2항을 참조하여 저자 작성

- 우리나라의 부가가치세 면세점은 150달러로 미국 800달러, 호주 756달러, 뉴질랜드 276달러 다음으로 높음
 - 이는 아시아 국가 중 가장 높은 수준으로서, 주변국가에 비해 높은 면세점 운영으로 과세되지 않는 세액 또한 클 것으로 예상됨

- 수입물품의 부가가치세는 통관절차 시 관세와 함께 부과·납부되므로 우리나라는 관세 면세점과 동일하게 부가가치세 면세점을 운영하고 있음

- 따라서 OECD는 효과적인 부가가치세 징수모델을 제시하고, 부가가치세 면세점을 낮출 것을 권고하였으며, 최근 호주, 스위스, 영국은 부가가치세가 과세되지 않는 수입물품에 부가가치세를 과세하기 위한 방안을 마련함
 - 호주, 스위스는 매출액이 큰 외국사업자에 한해 소액 수입재화에 대해 부가가치세를 부과하고 납부하도록 개정하였음
 - 매출액이 큰 외국사업자는 호주의 경우 연간 매출액이 75,000호주달러(약 6,500만원) 이상인 기업, 스위스는 부가가치세가 면제되는 소액 수입물품 매출액이 100,000스위스 프랑(약 1억원)인 기업을 말함
 - 부가가치세 징수모델은 판매자 징수모델로 외국사업자가 각 국가에 간편 사업자 등록을 하고 부가가치세를 납부해야 함
 - 영국은 온라인에서 물품을 판매하고 부가가치세를 납부하지 않는 외국 판매자에 대해 국세청이 부가가치세 사업자 등록, 세액납부를 위한 보증금 예치 및 외국판매자가 물품을 판매한 쇼핑몰 운영자에게 연대납세의무를 강제할 수 있도록 권한을 부여함

- 수입물품의 통관절차를 거치지 않고도 부가가치세를 징수할 수 있는 효과적인 방안을 찾아 부가가치세 면세점을 낮추는 방안을 고려해야 함
 - 관세 면세점은 기존과 동일하게 유지하여 소액물품의 통관절차 생략으로 행정 부담을 줄일 수 있으며, 부가가치세 면세점은 낮춤으로써 추가적인 세수를 확보할 수 있음

IV. 시사점 및 결론

- 제IV장에서는 제III장에 기술된 조세쟁점과 주요 대응사례를 종합하여 우리나라의 제도 정비방향에 대해 직접세와 간접세로 나누어 제시하고자 함
 - 직접세의 경우 고정사업장과 소득구분 관련 조세쟁점에 대응하기 위한 방안을 단기와 장기로 나누어 제시함
 - 장기적 대응은 국제적 논의와 함께 우리나라 자체적으로 새로운 과세 연계점을 모색하는 부분임
 - 단기적 대응은 주요 디지털 상거래 다국적기업의 국내소득을 과세할 수 있도록 현행 고정사업장과 소득구분 규정을 보완하는 부분임
 - 간접세의 경우 규정의 명확화를 위한 전자적 용역 관련 규정의 정비, 부가가치세가 과세되지 않는 디지털 상거래를 전자적 용역에 포함, 소액수입재화 과세방안에 대해 제시함

1. 직접세

- 디지털 상거래 환경은 급변하고 있으나 관련 조세제도가 디지털 상거래 변화를 따라가지 못하여 디지털 상거래 부문에서 국가 간 이중비과세와 조세회피가 발생함
- 급변하는 디지털 상거래 환경을 쫓아 조세제도를 지속적으로 개정할 경우 법적 안정성을 저해할 위험이 있으므로 디지털 상거래 과세를 위해서는 장기적이고 지속적인 연구가 필요함

○ 이에 단기와 장기적 대응방안으로 나누어 직접세 과세를 위한 대응방안을 살펴봄

가. 디지털경제에 대한 단기적 대응방안

- 고정사업장과 관련한 단기적 대응방안은 국내법과 조세조약의 고정사업장의 범위를 일부 확대하고, 이를 활용하여 국내원천소득으로 과세할 수 있는 디지털 상거래 소득을 과세하는 방안임
- OECD BEPS Action7에서 종속대리인, 독립대리인과 예비적이거나 보조적인 활동의 범위에 관한 권고안을 제시하고 있으며, 이에 맞춰 국내법과 조세조약을 개정할 경우 해외에서 온라인소매상과 일부 디지털재화 판매를 영위하는 외국기업의 국내원천소득을 과세할 수 있을 것으로 기대됨
 - 국내법과 조세조약에 고정사업장으로 간주되는 종속대리인의 범위를 확대하여 디지털 상거래를 영위하는 외국기업의 매출에 중요한 역할을 담당하는 자회사나 국내 대리인을 고정사업장으로 과세할 수 있는 근거를 마련해야 함
 - 또한 국내법과 조세조약에 예비적이거나 보조적인 활동으로 열거되었더라도 그 성격이 예비적이거나 보조적인 활동이 아니면 고정사업장으로 간주할 수 있다는 문구를 포함시킬 필요성이 있음
 - OECD는 예비적이거나 보조적인 활동으로 열거된 항목은 사례이며, 열거된 항목이 고정사업장의 정의에 부합하면 고정사업장으로 간주할 수 있다는 입장으로 해석되어야 함²⁵³⁾
 - 따라서 OECD BEPS의 권고안을 수용하지 않더라도 해외 온라인소매상의 창고를 외국기업의 국내 고정사업장으로 간주할 수 있는지에 대해 입장 정리는 필요하다고 판단됨²⁵⁴⁾

253) OECD 모델조세협약 제5조 주석서 제24호

254) 앞 챕터에서 소개한 일본의 사례가 OECD BEPS 보고서에서 제안한 예비적이거나 보조적인 활

- 특히 주요 다국적기업의 거주국가²⁵⁵⁾와 체결한 조세조약상 디지털 상거래 소득의 국내원천소득을 과세할 수 있는 근거를 검토하고, 필요 시 종속대리인이나 예비적이거나 보조적인 활동에 관한 OECD BEPS 권고안을 조세조약에 포함시키는 방안을 검토해야 함
 - 미국의 경우도 외국기업의 창고나 외국기업을 위한 재고보유대리인을 고정사업장의 범위에 포함하고 있어 다른 국가와 비교하여 창고를 고정사업장으로 간주할 수 있는 일부 근거를 갖추고 있으며, 이를 활용하여 미국 온라인소매상의 우리나라 창고를 고정사업장으로 과세할 수 있는지를 검토해야 함
 - 디지털경제가 발전하면서 과세 연계점이 매우 중요한 쟁점이 되고 있으며, 현 시점에서는 고정사업장 조문이 과세권을 확보하는 데 결정적인 역할을 수행하므로 조세조약상 고정사업장 조문에 대한 신중한 접근이 요구됨
 - 우리나라는 과거 조세조약 체결 시 고정사업장에 관하여는 OECD 모델조세협약에 따르고 있으나, 이미 아시아, 남미나 중동지역 일부 개발도상국과 체결한 조세조약에서 고정사업장의 범위를 확대한 경우도 발견됨²⁵⁶⁾

- 한편, 논란의 여지는 있으나 과세 연계점이나 새로운 과세제도를 찾기 전까지 소득구분을 통해 국내원천소득을 과세하는 방안도 고려 가능함
 - 사용료소득과 관련하여 우리나라는 OECD 모델조세협약 주석서에 원천국가에서 과세한다는 유보 입장²⁵⁷⁾을 밝혔으나, 사용료소득에 대한 소득구분과 관련해서는 디지털재화를 사업소득으로 분류한 OECD 입장을 그대로 수용하고 있음

- OECD 회원국으로서 소득구분과 관련하여 OECD 입장을 수용할 필요도 있으나, 우리

동에 관한 내용이 없으나 이 조항을 활용하여 온라인소매상을 과세한 경우임

255) 대부분 미국, 중국, 일본, 독일임

256) 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서

257) OECD 모델조세협약 제12조에 따르면 사용료소득은 거주국가에서 과세하는 것을 원칙임

나라 제도를 고려하여 자체적으로 소득구분을 검토할 필요도 있음

- 자체적인 검토 결과를 활용하여 OECD 모델조세협약 주석서에 유보 견해를 밝혀 조세조약 체결 시 참고할 수 있도록 적극적인 대응도 필요함
- 향후 소득구분과 관련한 분쟁이 증가하고 소득구분에 관한 판정 결과가 과세권 확보에 미치는 영향은 클 것으로 예상되므로 행정부나 법원에서 내부적으로 참고할 목적에서도 자체적인 소득구분 기준이 필요하다고 판단됨

나. 디지털경제에 대한 장기적 대응방안

- OECD BEPS Action1에서는 고정사업장 문제를 다룬 Action 7, CFC소득 과세문제를 다룬 Action 3 등과 같은 다른 권고안을 우선적으로 이행하면 어느 정도 디지털경제에서 발생하는 조세쟁점이 해결될 수 있다는 취지로 작성됨
 - 이러한 쟁점은 디지털 상거래를 영위하는 다국적기업이 진출한 모든 원천국가의 공통된 사항으로 이를 해결하기 위하여 OECD에서도 BEPS Action1 보고서를 발표하는 등 대안을 찾기 위해 노력 중임
- 그러나 우리나라가 OECD BEPS 보고서에서 권고한 세원잠식과 소득이전 방지를 위한 다른 제도를 도입하더라도 디지털 상거래를 영위하는 다국적기업의 국내 기반 소득의 대부분은 과세할 수 없을 것으로 판단됨
 - 다른 권고안을 통하여 일부 원천국가에서 과세권을 확보할 수 있다는 주장은 다국적기업의 본점소재지나 지적재산권, 사업운영 등을 위한 거점으로 이용되는 일부 국가에 국한되는 내용임
- 결국 디지털 상거래를 영위하는 다국적기업의 국내 귀속소득을 과세하기 위해서는 새로운 과세 연계점을 모색하거나 새로운 과세방안을 찾는 방법밖에는 없다고 판단됨
 - 프랑스에서 이용자를 중심으로 새로운 과세 연계점을 찾고 있으며, OECD BEPS 보

고서에서는 매출, 이용자와 디지털 등의 요인으로 과세 연계점을 이동하는 방안에 대해 검토하기도 함

- 일부 국가는 디지털 상거래 소득을 우회이익세, 균등부과세나 원천징수를 통하여 과세하려는 시도를 하고 있음
- 그러나 국내법에 새로운 과세 연계점이나 새로운 과세방법을 마련하더라도 현재 발효 중인 88개 조세조약 체약국과는 조세조약이 우선 적용되기 때문에 과세가 쉽지 않을 수 있음
 - 직접세는 이중과세로 인한 다툼을 방지하기 위하여 OECD와 상대 체약국의 견해도 참고해야 함
 - 과세 연계점을 고정사업장으로 유지한 상태에서 새로운 과세방법을 도입할 때도 이러한 과세제도가 이중과세로 인한 다툼을 발생시킬 소지가 없는가에 대해 면밀히 검토할 필요성이 있음
- 새로운 과세 연계점을 찾거나 새로운 과세방법을 마련하기 위해서는 디지털상거래에 관한 전문가가 참여한 장기간의 검토가 필요할 것임

2. 간접세

가. 용역의 공급장소 규정 정비

- 우리나라는 비거주자가 제공하는 전자적 용역의 경우 부가가치세가 과세되지 않는 문제가 있었으나 전자적 용역의 경우 용역의 공급장소를 용역의 소비장소로 보는 규정을 신규 도입함으로써 해결하였음

- 신규 규정 도입으로 비거주자가 전자적 용역 공급 시 부가가치세가 과세되지 않는 문제는 발생하지 않으나, 기존에 용역 제공 관련 규정은 전자적 용역의 개정사항을 반영하지 않고 그대로 유지하고 있어 법 해석상 혼란을 초래할 수 있음
- 따라서 법령 명확화를 위해 기존의 부가가치세 과세대상, 용역의 공급장소 규정을 수정할 필요가 있음
 - 현행 「부가가치세법」 제4조의 ‘부가가치세 과세대상’에 전자적 용역의 수입을 추가함
 - 현행 「부가가치세법」 제20조의 ‘용역의 공급 장소’는 일반 용역 제공과 전자적 용역 제공으로 나누어 일반 용역제공의 경우 현행 규정인 ‘역무가 제공되는 장소’로 하고, 전자적 용역의 경우 ‘역무가 소비되는 장소’ 또는 예외규정이 적용됨을 명시할 필요가 있음

나. 전자적 용역의 범위 확대

- 현행 「부가가치세법」은 주로 디지털재화만 전자적 용역에 포함하고 있으며, 전자적 용역을 정의한 일부 조항은 의미가 명확하지 않아 인터넷광고, 클라우드컴퓨팅이 전자적 용역에 포함되는지 해석상 어려움이 발생할 수 있음
 - 현행 「부가가치세법」에서는 컴퓨터, 핸드폰에서 구동되는 문자, 음성, 영상, 사진 또는 전자적 용역을 개선시키는 것을 전자적 용역이라 규정하고 있음
 - ‘전자적 용역을 개선시키는 것’이라 정의한 부분은 명확하게 어떤 디지털거래가 포함되는지 판단하는 데 있어 납세자의 혼란을 가중시킬 것임
- 따라서 컴퓨터, 핸드폰에서 구동되지 않는 기타 디지털 거래 유형도 고려하여 전자적 용역의 범위에 포함하고, 예시를 제시하는 방법 등으로 구체적인 전자적 용역을 정의할 필요성이 있음
 - 예로, EU, 일본에서는 구체적인 디지털 거래를 전자적 용역으로 규정하고 있으며,

EU는 구체적인 예시를 제시하고 있음

- 인터넷광고, 클라우드컴퓨팅, 웹호스팅 등도 전자적 용역의 범위에 포함한다고 명확히 규정하고 있어 해당 디지털거래에도 부가가치세가 과세되고 있음

다. 소액 수입재화 과세방안 고려

- OECD 권고안에 따라 부가가치세 면세점을 낮추면 부가가치세가 면제되는 소액 수입물품 증가로 인한 부가가치세 손실을 줄일 수 있을 것이나 다른 정책 목적도 고려해야 함
 - 우리나라의 부가가치세 면세점은 소액 수입물품의 부가가치세 과세·납부 처리로 인한 행정부담을 줄이기 위한 목적 외에 수입물품을 독점하여 국내 소비자에게 높은 가격에 제공하는 문제를 방지하기 위한 목적도 있음²⁵⁸⁾
 - 부가가치세 징수를 위해 소액 수입물품의 면세점을 낮추는 것은 수입물품 독점문제 및 소비자의 구매부담 문제를 야기시킬 수 있다는 우려도 존재하나, 오히려 국내사업자와 외국사업자 간 과세 형평성 제고를 통해 영세사업자를 보호할 수 있는 긍정적 측면도 존재함
- 단기적으로 부가가치세 면세점을 낮추기보다 국내소비자에게 판매한 소액 재화 매출액이 큰 외국기업을 대상으로 부가가치세를 과세하는 방안을 생각해 볼 수 있음
 - 모든 소액 수입재화에 부가가치세 부과를 위해 외국판매자에게 사업자등록을 하도록 하는 방법과 면세점을 낮추는 방안의 세수효과는 동일할 것으로 예상되나 행정부담 주체가 달라짐
 - 향후 디지털 상거래 발전으로 소액 재화 수입이 증가할 것으로 예상되는 상황에서 부가가치세 면세점을 낮추는 경우 소액 수입재화에 대해서도 관세당국이 일일이 통관절차 및 VAT징수·납부절차를 거쳐야 하므로 행정부담이 커짐

258) 「관세법 시행규칙」 개정, 「기획재정부령 제513호」, 2015.12.1.

- 소액 재화를 판매하는 외국판매자 모두에게 부가가치세 사업자등록 의무를 부여할 경우 소액의 매출이 발생하는 외국판매자의 행정부담이 커질 것임
- 따라서, 부가가치세가 면제되는 소액 재화 매출액이 큰 외국판매자에 한해 사업자등록을 하고 부가가치세를 납부하도록 한다면 과세당국 및 외국판매자의 행정부담을 낮추고, 세수효과를 증대시킬 수 있을 것이라 판단됨

- 최근 세법 개정안을 발표한 호주, 스위스의 사례처럼 매출액이 일정금액 이상인 외국사업자는 전자적 용역을 제공하는 외국사업자와 동일하게 국내에 간편사업자 등록을 하고 부가가치세를 납부하도록 함
 - 이는 매출액이 큰 몇 개의 기업만 과세하므로 과세당국 및 납세자의 행정 부담을 가중시키지 않고, 부가가치세 손실을 줄일 수 있을 것임
 - 또한, 동일 물품을 판매하는 국내·외 사업자 간 형평성을 어느 정도 해소할 수 있을 것임

- OECD에서 권고한 부가가치세 징수모델 중 플랫폼 사업자를 중개인으로 하여 부가가치세를 징수하는 것이 부가가치세 징수율을 높일 수 있는 방안일 수 있으나 플랫폼 사업자의 행정부담이 높아지는 등의 한계점도 존재함
 - 플랫폼 사업자는 구매자로부터 물품금액, 세금, 운송비를 받아 물품대금은 판매자에게 세금, 운송비는 운송업자에 송금하고 있으며, 거래발생과 관련 판매자, 구매자, 배송지, 물품금액의 모든 정보를 알고 있음
 - 하지만 플랫폼 사업자를 통한 부가가치세 징수방안의 한계점으로 플랫폼 사업자의 행정부담 및 이로 인한 대행수수료 발생, 소득과약의 한계가 존재함
 - 플랫폼 사업자의 행정부담 및 대행수수료 발생
 - 국내 소비자가 배송 대행지를 통해 물품을 배송받는 경우 플랫폼 사업자는 국내 소비자에게 판매한 금액을 파악하는 데 한계가 있음

참고문헌

- 기획재정부, 보도자료, 「BEPS 프로젝트 조치별 대응 방향(III) - 국제기준의 남용방지」, 2015.11.30
- 김정곤·나승권·장종문·이성희·이민영, 『국제 디지털 상거래의 주요 쟁점과 한국의 대응방안』, 대외경제정책연구원, 2015.12
- 김진, 『이게 진짜 안드로이드 마케팅이다: 앱마케팅 - 모바일 앱, 수익성 제고의 모든 것!』, 2014.7.9
- 미래창조과학부·산업통상자원부, 「3D프린팅 산업 발전전략(안)」, 2014.4.23.
- 박기정, 「OECD의 전자상거래 지급금에 대한 소득구분과 과세정책」, 한국세무학회, 2013.12
- 세법연구센터, 『고정사업장 지위의 인위적 회피 방지 관련 주요 권고사항 및 국내·외 입법동향』, 한국조세재정연구원, 2016.9
- 세법연구센터, 『조세동향 2016년 12월 1월호』, 한국조세재정연구원, 2016.12
- 송동현·유재필, 『인터넷 플랫폼 비즈니스 동향분석 및 정책적 제언』, 한국인터넷진흥원, 2014.5, p.11
- 성영조, 「오픈 플랫폼의 개요 및 사례」, 경기연구원, 2015.12.10
- 신호영, 「법인세법상 해외통신사업자가 받은 통신매체 이용대가의 소득구분 -대법원 2008.1.18. 선고 2005두16475판결을 중심으로 -」, 『안암법학』, 2009.9.21.
- 안종석, 『다국적 IT 기업의 조세회피 행태와 시사점: 애플·구글의 사례를 중심으로』, 한국조세재정연구원, 2013.7
- 이상엽 외, 『우리나라의 조세조약 체결 현황 분석 및 정책적 시사점』, 2017 발행예정 보고서
- 이지수·남태연, 『디지털 경제를 둘러싼 국제조세 쟁점에 관한 고찰』, 한국조세재정연구

- 원, 2015.12
- 이창범 · 이대희 · 이민영 · 이병준 · 정준현 · 김현정 · 고영하, 『클라우드컴퓨팅 활성화를 위한 법제도 개선방안 연구』, 한국인터넷진흥원, 2010.12
- 이창희, 「비거주자 · 외국사업자의 사용료소득에 대한 과세」, 서울대학교 『법학』, 2013.12
- 정승영, 「클라우드 컴퓨팅(Cloud Computing)과 국제조세 문제」, 한국세법학회, 2015.8
- 정지선 · 구자은, 「전자상거래 관련 법인세제의 국제적 동향과 문제점」, 한국회계학회, 2015.2
- 한국무선인터넷산업연합회, 『2015 대한민국 무선인터넷산업현황』, 2016.2
- 한국소비자원, 「해외직구 이용 및 소비자피해 실태조사」, 2016.6. p.41
- 홍성훈 · 김준현 · 유현영, 『외국법인의 과세사업자 요건 국제비교 연구』, 한국조세재정연구원, 2013.12
- KDB산업은행, 『3D프린팅 기술현황-소재산업을 중심으로』, 2014.9.16.
- KEIT PD Issue Report, 『3D프린팅 산업현황 및 시장동향』, 한국산업기술평가관리원, 2016.06.
- Adolfo Martín Jiménez, 「Papers on Selected Topics in Protecting the Tax Base of Developing Countries」, United Nations, 2014.9
- Apple, *10-k 2016*, 2016.
- Chhaya Desai, 「International Taxation – Royalty and Fees for Technical Services」, 2015
- Distimo, *2012 year in review*, 2012.12.
- Distimo, *2013 year in review*, 2013.12.
- Ernst & Young, “australian government releases diverted profits tax exposure-draft,” 2016.11.29.
- Ernst & Young, *Budget Connect 2016*, 2016

Ernst & Young, *Worldwide Corporate Tax Guide - 2016*, 2016

EU, 「Directive 2006/112/EC」, Article 45.

EU, *Modernising VAT for cross-border B2C e-commerce*, Article 58, 2016.12.1, p.15

European Paliament, *Tax challenges in the digital Economy*, 2016.6.

Global Express Association, “Overview of de minis value regimes open to express shipments world wide,” 2016.4.

IBFD, *Taxation of B2C TBE Services under EU VAT from 2015*, 2014.2.

Jinyan Li, *E-commerce Tax Policy in Australia, Canada and the United States*, 2000

Lauren Goode, “App Store 2.0,” *The Verge*, 2017.1.8.

OECD, *International VAT/GST guideline*, 3.122, 2016.11.6.

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action1-2015 Final*, 2015

OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action7-2015 Final*, 2015

PierreCollin & NicolasColin, “Task Forceon Taxation of the Digital Economy, Ministere De L’Economie Et Des Finances · Ministere Du Redressement Productif,” 2013

Tax Notes International, “Panal approves Diverted Profits Tax,” 2016.11.21.

The guardian, “UK losing millions in VAT from non-EU sellers on Amazon and eBay,” 2015.11.1

〈웹사이트 자료〉

구글 개발자 정책센터, <https://play.google.com/intl/ko/about/monetization-ads/payments/>(검색일자: 2016.12.13.)

삼일아이닷컴, <http://www.samili.com>, 법인세법과 부가가치세법, 조세조약, 유권해석, 국세심판 및 판례 사례 검색(검색일자: 2014.12.16.)

- 세법연구센터 조세동향, http://www.kipf.re.kr/TaxFiscalPubInfo/TaxFiscalPubTrends_InterTrends-View/6-인도-2016-17-예산안-공개/523867](검색일자: 2016.12.30.)
- 세법연구센터 조세동향, http://www.kipf.re.kr/TaxFiscalPubInfo/TaxFiscalPubTrends_InterTrends-View/스위스-부가가치세법-개정안-의회-승인/524539(검색일자: 2016.12.30.)
- 세법연구센터 조세동향, http://www.kipf.re.kr/TaxFiscalPubInfo/TaxFiscalPubTrends_InterTrends-View/프랑스-우회이익세-도입-제안/524651(검색일자: 2017.1.30.)
- 앱스토리 매거진, 「앱성공을 위한 홍보가이드 - 홍보의 신」, <http://www.monthly.appstory.co.kr/plan3463>, 2012.11.23. 일자 기사 (검색일자: 2016.12.14.)
- 영국 국세청, <https://www.gov.uk/>(검색일자: 2016.12.29.)
- 인도 재무부, Union Budget(<http://indiabudget.nic.in/index.asp>), (검색일자: 2016.12.30.)
- Ernst & Young, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-turkish-tax-authority-proposes-tax-on-electronic-commerce>(검색일자: 2017.1.4.)
- Ernst & Young, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-spanish-high-court-determines-existence-of-a-permanent-establishment-in-spain-in-under-fixed-place-of-business-and-dependent-agent-clauses>(검색일자: 2017.1.3.)
- Ernst & Young, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert-spanish-supreme-court-issues-resolution-upholding-existence-of-pe-in-spain>, (검색일자: 2017.1.3.)
- Ernst & Young, http://www.eytax.jp/pdf/newsletter/2015/Japan_tax_alert_19_Nov_2015_e.pdf(검색일자: 2016.12.30.)
- Ernst & Young, <http://www.ey.com/gl/en/services/tax/international-tax/alert>

israeli-tax-authorities-publish-official-circular-on-internet-activity-of-foreign-companies-in-israel(검색일자: 2017.1.3.)

EIKON database(검색일자: 2016.12.28.)

IBFD, http://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/data/tns/docs/html/tns_2016-03-23_in_1.html&hash=tns_2016-03-23_in_1&WT.z_nav=crosslinks(검색일자: 2017.1.4.)

Orbis database, <http://orbis.bvdinfo.com>(검색일자: 2016.12.)

PwC, <http://www.pwc.com/us/en/tax-services/publications/insights/india-introduces-new-equalization-levy-on-online-advertising-rev.html>(검색일자: 2016.12.30.)

e-나라지표, http://www.index.go.kr/potal/main/EachDtlPageDetail.do?idx_cd=2457
(검색일자: 2017.1.5.)

일본 소비세법(日本消費税法), <http://www.e-gov.go.jp/htmldata/s63/s63H0108.html>

일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/tsutatsu/kihon/shohi/05/08.htm>(검색일자: 2017.1.5.)

〈부록〉 디지털 상거래 관련 주요 다국적기업 현황

- ‘Ⅱ. 디지털상거래의 주요 사업유형’에서 소개한 인터넷광고, 앱스토어, 클라우드컴퓨팅과 온라인 쇼핑몰을 운영하는 대표적인 기업을 소개함
 - 우리가 일상적으로 사용하는 검색엔진, 모바일 앱과 온라인 쇼핑 등의 서비스를 제공하는 기업을 이해하면 디지털 상거래를 보다 쉽게 이해할 수 있음
 - 본 장에서는 구글, 애플, 아마존의 주요 사업활동 및 재무현황, 자회사 현황, 실패사례에 대해 조사함

- 본 장에서 소개하는 다국적기업은 여러 개의 디지털 상거래를 동시에 이용하여 소득을 창출함
 - 예를 들어, 온라인쇼핑몰의 주된 수익은 물품 판매에 대한 대가이나 인터넷광고를 통한 수익도 상당하며, 클라우드컴퓨팅이 인터넷쇼핑몰 등 산업 전반에 걸쳐 이용되는 등 기업은 여러 사업모델을 동시에 이용함

1. 구글

- 인터넷광고의 대표적인 다국적기업은 www.google.com의 포털사이트로 대표되는 구글이며, 구글의 최상위 지배회사는 미국 소재 알파벳임

- 구글은 인터넷광고뿐만 아니라 모바일 광고, 구글플레이를 통한 앱 매출과 클라우드컴퓨팅 등의 다양한 사업모델을 통하여 수익을 발생시킴²⁵⁹⁾

- 인터넷 상품은 검색엔진, 광고, 지도, YouTube, 앱, 클라우드컴퓨팅, 안드로이드, 크롬과 구글플레이 등임²⁶⁰⁾
 - 하드웨어 제품은 크롬캐스트, 크롬캐스트북과 넥서스임²⁶¹⁾
- 알파벳은 전 세계 261개 이상의 자회사를 보유²⁶²⁾하고 2015년 현재 공시된 연결재무제표에 따르면 총자산 1,475억달러(약 150조원) 상당을 보유한 것으로 나타남²⁶³⁾
- 자기자본은 1,203억달러, 세전순이익은 197억달러, 총매출은 750억달러임²⁶⁴⁾
 - 매출의 46% 상당은 미국에서, 9% 상당은 영국에서 발생하며 나머지 44% 상당은 그 밖의 국가에서 발생함²⁶⁵⁾
- 구글은 세율이 낮은 아일랜드 소재 구글 아일랜드와 싱가포르 소재 구글 아시아 퍼시픽에 미국 외 소득이 귀속되도록 거래를 구조화하여 2015년 GAAP 실효세율을 16.81%²⁶⁶⁾, Cash 실효세율은 16.99%²⁶⁷⁾까지 낮춤
- 아일랜드와 싱가포르 소재 자회사가 미국 외 소득이 귀속되는 고정사업장 요건에 맞도록 거래를 구성하여 실효세율을 낮출 수 있었음²⁶⁸⁾

259) EIKON, "Alphabet Business Description,"(검색일자: 2016.12.27)

260) EIKON, "Alphabet Business Description,"(검색일자: 2016.12.27)

261) EIKON, "Alphabet Business Description,"(검색일자: 2016.12.27)

262) Orbis, "Alphabet Size & Group Information,"(검색일자: 2016.12.27)

263) EIKON, "Alphabet Balance Sheet,"(검색일자: 2016.12.27)

264) EIKON, "Alphabet Balance Sheet & Income Statement"

265) EIKON, "Alphabet Segments"

266) GAAP 실효세율은 Alphabet의 연결재무제표상 손익계산서의 법인세비용을 손익계산서의 세전순이익으로 나눈 수치임(EIKON, "Alphabet Income Statement")

267) Cash 실효세율은 Alphabet의 연결재무제표상 현금흐름표의 Cash Paid Taxes를 손익계산서의 세전순이익으로 나눈 수치임(Orbis database, "Cash flow & Income Statement")

268) 구글은 Double Irish with Dutch Sandwich 전략을 이용하여 미국의 소득의 법인세율을 낮춰왔으며, 그 중 하나의 전략임(안종석(2013) pp.8~10). Double Irish with Dutch Sandwich 전략에 대한 상세한 설명은 생략함

- 미국의 법정 법인세율은 35%(주세 등을 감안한 최고세율은 40%)로 상당히 높고 전체 매출의 46% 상당이 미국에 귀속되는 소득이라는 점을 감안할 때, 아일랜드와 싱가포르에 귀속된 미국 외 지역의 소득은 상당히 낮은 세율로 과세됨을 추측할 수 있음

〈부표 1〉 구글의 연도별 실효세율

(단위: %)

연도	GAAP 실효세율	Cash 실효세율
2015년	16,81	16,99
2014년	21,08	16,33
2013년	17,23	12,15
2012년	20,15	14,06
2011년	21,00	11,93
2010년	21,22	20,15
2009년	22,20	22,62

자료: Orbis database에서 제공하는 기업데이터를 기초로 분석함

2. 애플

- 애플은 핸드폰, 아이패드와 같은 모바일기기를 제조·판매하면서 관련된 소프트웨어, 디지털 콘텐츠, 각종 서비스 등을 판매하는 기업임
- 애플의 매출액 대부분은 아이폰, 아이패드, 맥 운영체제 같은 기기 및 소프트웨어 판매에서 발생하며, 서비스에서 발생하는 매출 비중은 미미한 것으로 나타남
 - 서비스 매출은 클라우드와 같은 인터넷 서비스, 앱 스토어 등에서 사용가능한 Apple pay 서비스, 라이선싱 서비스 제공으로 발생하는 소득임

〈부표 2〉 애플의 상품별 매출 현황

(단위: 백만달러, %)

	2014		2015	
	매출액	비중	매출액	비중
아이폰	101,991	55.8	155,041	66.3
아이패드	30,283	16.6	23,227	9.9
맥 운영체제	24,079	13.2	25,471	10.9
서비스	18,063	9.9	19,909	8.5
기타상품 ¹⁾	8,379	4.6	10,067	4.3
합계	182,795	100.0	233,715	100.0

주: 1)기타상품으로 Apple TV, Apple 시계, 아이팟 등이 있음

자료: 2016 Apple 사업보고서(Apple 10-k 2016), p.23

□ 또한, 애플의 지역별 매출액을 보면 북·남미, 유럽, 중화권 국가에서 매출이 대부분 발생하는 것으로 나타남

○ 2015년 기준 북·남미의 매출액 비중은 약 40%, 유럽 22%, 중화권 국가 25%, 일본 7%로 전체 매출액의 94%가 이들 국가에서 발생함

〈부표 3〉 애플의 지역별 매출 현황

(단위: 백만달러, %)

	2014		2015	
	매출액	비중	매출액	비중
Americas	80,095	43.8	93,864	40.2
Europe	44,285	18.9	50,337	21.5
Greater China	31,853	13.6	58,715	25.1
Japan	15,314	6.6	15,706	6.7
기타	11,248	4.8	15,093	6.5
합계	182,795	100	233,715	100.0

자료: 2016 Apple 사업보고서(Apple 10-k 2016), p.23

□ 애플은 현재 아일랜드에 3개의 자회사와 네바다 주에 1개의 자회사를 보유하고 있으며²⁶⁹⁾, 2015년 연결재무제표에 따르면 총자산은 2,900억달러 상당을 보유한 것으로

나타남

- 총자산 외에 자기자본은 1,190억달러, 총 매출액 2,337억달러, 세전순이익은 725억 달러임²⁷⁰⁾

- 애플은 아일랜드에 자회사를 설립하고 해외 매출 소득을 자회사에 귀속시키는 방법으로 조세회피를 하였으며, 2015년 기준 미국회계기준 (GAAP)에 따른 실효세율은 27.54%인 것으로 나타남
 - 애플은 아일랜드에 ‘Apple Sales International(ASI)’, ‘Apple Operations Europe(AOE)’와 이들을 지배하는 ‘Apple Operations International(AOI)’를 두고 있으며, 유럽 등 미국권 외에서 발생한 소득은 모두 ASI에 귀속시킴
 - 애플은 AOI에 지적재산권을 저가로 이전하고, AOI는 ASI, AOE에 지적재산권 사용 권리를 주고 사용료 수익을 얻음
 - 즉, ASI에 귀속되는 해외 매출소득은 지적재산권 사용료 및 지배회사에 지급하는 배당명목으로 AOI에 지급되어 과세소득이 줄어들며, AOI는 아일랜드 세법상 거주 기업으로 판단되지 않아 AOI에 귀속되는 소득은 전혀 과세되지 않음²⁷¹⁾

269) Apple 10-k 2016, “Subsidiaries of Apple Inc,” Exhibit 21.1

270) EIKON, “Apple Inc Balance Sheet & Income Statement”

271) 애플의 조세회피전략은 2개 이상의 아일랜드 기업을 이용하는 ‘Double Irish’전략임. 안종석 『다국적 IT기업의 조세회피 행태와 시사점: 애플구글의 사례를 중심으로』의 내용을 참고하여 작성함

〈부표 4〉 애플의 연도별 실효세율

(단위: %)

연도	Cash 실효세율 ¹⁾	GAAP 실효세율 ²⁾
2006	6.88	29.42
2007	17.24	30.18
2008	14.16	31.61
2009	24.84	31.75
2010	14.55	24.42
2011	9.76	24.22
2012	13.78	25.16
2013	18.2	26.15
2014	18.75	26.13
2015	18.27	26.37

주: 1) GAAP 실효세율은 손익계산서의 법인세비용을 세전순이익으로 나눈 수치임. 이연법인세 자산과 부채가 법인세비용에 포함되어 있어 실제 납부한 법인세와 차이가 있음

2) Cash 실효세율은 현금흐름표의 Cash Paid Taxes를 세전순이익으로 나눈 수치임

자료: EIKON database에서 제공하는 기업데이터를 기초로 분석함

3. 아마존

- 아마존은 오픈마켓과 인터넷서점으로 잘 알려져 있으나, 클라우드컴퓨팅 시장에서 전 세계적으로 가장 높은 매출을 기록한 다국적기업이기도 함
- 아마존은 크게 오픈마켓과 AWS 클라우드컴퓨팅의 두 가지 사업모델을 통하여 수익을 창출함²⁷²⁾
 - 오픈마켓은 다시 북미대륙을 중심으로 운영되는 웹사이트에서 수익이 발생하는 부분과 그 밖의 해외시장으로 구분됨²⁷³⁾

272) EIKON, "Amazon.com, Inc. Business Description,"(검색일자: 2016.12.28)

273) EIKON, "Amazon.com, Inc. Business Description,"(검색일자: 2016.12.28)

- 클라우드컴퓨팅은 신생기업, 정부와 교육기관 등의 이용자를 대상으로 스토리지, 데이터베이스 등의 서비스를 제공하고 수익을 창출함²⁷⁴⁾
- 아마존은 전 세계 233개의 자회사와 39개의 지점을 보유²⁷⁵⁾하고 있으며, 2015년 현재 공시된 연결재무제표상 총자산 647억달러, 자기자본은 134억달러 상당을 보유한 것으로 나타남²⁷⁶⁾
- 2015년 현재 총매출액은 1,070억달러로 구글보다 크나 세전순이익은 16억달러²⁷⁷⁾에 불과하여 매출규모에 비해 순이익은 적게 발생하는 특징을 보임
 - 우리나라에서는 디지털상거래에 대한 논의가 나올 때 주로 구글이나 애플을 중심으로 논의하는 경향도 보이나, 2015년 디지털 상거래 매출에 있어서 아마존이 구글을 앞선 것으로 나타남
 - 또한, 2006년 매출은 107억달러에 불과했으나 10년 만에 10배 이상 성장하여 빠르게 성장하는 기업임을 알 수 있음
- 아마존의 GAAP 실효세율과 Cash 실효세율 사이의 차이가 다른 기업에 비해 높게 나타났으며, 2015년도 Cash 실효세율은 17.41%에 불과했으나 GAAP 실효세율은 60.59%로 높은 수치를 보임
 - 연도별로도 실효세율의 등락이 큰 특징을 보임
 - 10년 동안 Cash 실효세율의 최저치는 3.53%, 최고치는 33.40%로 나타났으며, GAAP 실효세율도 최저 21.79%부터 최고 60.59%로 나타남
 - 아마존의 조세전략은 크게 알려진 바 없어 이러한 실효세율의 차이가 발생한 원인

274) EIKON, "Amazon.com, Inc. Business Description,"(검색일자: 2016.12.28)

275) Orbis, "Amazon.com, Inc. Size & Group Information,"(검색일자: 2016.12.29)

276) EIKON, "Amazon.com, Inc. Balance Sheet,"(검색일자: 2016.12.28)

277) EIKON, "Amazon.com, Inc. Income Statement,"(검색일자: 2016.12.28)

을 정확히 파악할 수는 없으나, 미국의 법정 법인세율을 고려하면 실효세율이 상당히 낮은 편에 속함

〈부표 5〉 아마존의 연도별 실효세율

(단위: %)

연도	Cash 실효세율 ¹⁾	GAAP 실효세율 ²⁾
2006	3.98	49.60
2007	3.64	27.88
2008	5.88	27.41
2009	4.13	21.79
2010	5.01	23.51
2011	3.53	31.16
2012	20.59	78.68
2013	33.40	31.82
2014	0	0
2015	17.41	60.59

주: 1) GAAP 실효세율은 손익계산서의 법인세비용을 세전순이익으로 나눈 수치임. 이연법인세 자산과 부채가 법인세비용에 포함되어 있어 실제 납부한 법인세와 차이가 있음

2) Cash 실효세율은 현금흐름표의 Cash Paid Taxes를 세전순이익으로 나눈 수치임

1. 실효세율이 마이너스(-)인 경우 0으로 기재함

자료: EIKON database에서 제공하는 기업데이터를 기초로 분석함

세법연구 16-01

디지털경제의 주요 특징과 조세쟁점 연구

발 행 2016년 12월 30일

저 자 김빛마로 · 유현영 · 김민경

발행인 박형수

발행처 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 시청대로 336

TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호

조판및
인쇄 고려씨엔피

© 한국조세재정연구원 2016

ISBN 978-89-8191-873-6

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.