

디지털 플랫폼 경제의 조세쟁점과 과세방안 연구

2019. 12

김빛마로 · 이경근



디지털 플랫폼 경제의 조세쟁점과 과세방안 연구

2019. 12

김빛마로 · 이경근

 한국조세재정연구원

서 언

최근의 디지털 기술 발달은 사회·경제적으로 거대한 변화를 야기하고 있으며 이에 대한 연구자 및 정책입안자들의 관심 역시 높아지고 있다. 특히 디지털 기술의 발전으로 인해 양면시장(two-sided market)의 특성을 가지는 디지털 플랫폼의 역할이 증대되고 기업이 물리적 장소에 구애받지 않고 관찰구역을 자유롭게 넘나들며 수익을 창출하는 것이 가능해진다. 또한 무형 자산과 사용자 참여(user participation) 등의 요소가 기업의 가치창출에 기여하는 정도 역시 증가한다.

이러한 변화로 인해 다양한 조세문제가 발생하는데, 직접세(소득세)와 관련해서는 국가 간 과세권 배분 왜곡 문제가 가장 중요하다고 할 수 있다. 현행 국제조세 기준에 의하면 고정사업장이 존재하는 경우에만 해당 고정사업장 소재지국에서 사업소득에 대한 과세가 가능하지만, 디지털 기술의 발전으로 인해 많은 기업들이 고정사업장 없이 역외에서 수익을 창출하고 있다. 결국, 해당 상품 혹은 용역의 소비자 소재지국 입장에서는 수익이 역내에서 창출됨에도 불구하고 과세를 할 수 없어 세수입 손실이 발생하게 된다.

OECD에서는 이러한 조세문제에 대응하기 위한 방안을 지속적으로 논의 중이지만 아직까지는 최종적인 대안을 제시하지 못하고 있다. 이러한 상황에서 단기적으로 큰 세수입 손실을 경험하고 있는 유럽 일부 국가를 중심으로 한시적으로 세수입을 확보할 수 있는 대안적 과세방안인 디지털 서비스세(Digital Service Tax)가 개별 국가 차원에서 도입되었다. 또한 학술적으로는 디지털 거래에 대해 과세하는 방안도 활발히 논의되고 있다. OECD는 최종적 과세안을 2020년 말까지 발표한다는 입장이지만, 이러한 방안이 실제 제도화되기까지는 상당한 기간이 소요될 것으로 예측된다. 따라서 적어도 단기적으로는 디지털 서비스세와 같은 대안적 과세방안이 지속 또는 확대될 가능성이 클 것으로 보인다.

그럼에도 불구하고 대안적 과세방안에 대한 효과 분석 연구는 많지 않은

상황이다. 이에 본 연구에서는 간단한 구조 모형(structural model)을 통해 대안적 과세방안의 효과를 비교분석하였다. 자료의 한계 때문에 미국의 검색엔진 시장을 대상으로 예시적인 분석을 진행하였으며 반사실적 실험(counterfactual experiments)을 통해 대안적 과세방안 부과의 효과를 사용자 후생, 광고주 후생, 플랫폼 이윤으로 구분하여 제시하였다.

본 연구에서는 대안적 과세방안의 효과를 분석하기에 앞서 디지털 기술의 발전이 야기하는 경제적 변화, 그로 인한 조세쟁점 및 최근 논의사항을 자세히 정리하였다. 특히 디지털 기술 발전과 관련된 조세쟁점을 논의 초기 단계부터 가장 최신의 국제적 논의사항까지 종합적으로 정리하여 향후 우리나라의 정책적 대응에 있어 좋은 참고자료가 될 것으로 기대한다.

본 연구의 모형을 통한 대안적 과세방안의 효과분석 결과는 자료의 한계 등의 이유로 다소 강한 가정 및 단순화한 모형을 통해 도출된 결과이다. 따라서 본 연구에서 제시하고 있는 대안적 과세방안 효과분석 결과 해석에 있어서는 주의가 요구된다. 디지털 기술 발달과 그에 따른 과세방안에 대한 논의가 아직도 활발히 진행되고 있는 만큼 본 연구는 관련된 초기 기초연구로서의 의의가 크다고 하겠다.

본 연구는 본원의 김빛마로 박사와 법무법인(유) 을촌의 이경근 박사가 수행하였다. 저자들은 본 연구에 관심을 가지고 여러 조언을 해준 상명대 최동욱 교수, 한국지방세연구원 정승영 박사, 기획재정부 김정홍 과장께 깊은 감사를 드린다. 뿐만 아니라 본 연구에 도움을 준 익명의 논평자 두 분과 착수보고, 중간보고, 최종보고 등을 통해 좋은 조언을 해주신 원내외 토론자들, 그리고 자료정리와 보고서 편집을 위하여 애써준 조은빛 연구원에 게도 감사하고 있다.

끝으로 본 보고서의 내용은 저자의 개인 의견이며, 저자가 속한 본 연구원의 공식적인 견해와 다를 수 있음을 밝혀 둔다.

2019년 12월

한국조세재정연구원

원장 김 유 찬

요약 및 정책적 시사점

1. 연구 목적

최근의 급격한 디지털 기술 발달은 사회·경제적으로 큰 변화를 야기한다. 디지털 기술이 발전하면서 자료 및 재화의 보관(storage), 연산(computation), 송신(transmission) 등에 소요되는 비용이 급격하게 감소하였으며, 디지털 플랫폼을 기반으로 한 새로운 사업모형이 등장하고, 그 중요성이 지속적으로 확대되고 있다. 또한, 전자도서(e-book) 등 새로운 무형 디지털 재화가 등장하고 디지털 음원, 소프트웨어 등 전통적인 디지털 재화의 거래도 증가하고 있다.

디지털 기술의 발달은 다양한 조세문제를 야기한다. 특히 직접세(소득세)의 경우 현행 조세체계하에서는 물리적 고정사업장을 근거로 법인 소득세를 과세할 수 있는데, 디지털 기술의 발달 및 새로운 사업유형의 등장은 기업들이 물리적 장소에 구애받지 않고 수익을 창출하는 것을 가능케 한다. 즉, 많은 기업들이 소득의 원천이 되는 국가에 물리적 고정사업장을 두지 않고도 수익을 창출할 수 있기 때문에 해당 국가의 과세권은 큰 위협을 받게 된다.

디지털 관련 기술 발전이 당분간 지속될 것으로 예상됨에 따라 경제의 디지털화가 야기하는 경제, 사회, 조세 측면에서의 변화 및 관련 쟁점에 대한 연구자와 정책입안자의 관심 역시 높아지고 있다. 하지만 그 중요성 및 관심도에 비해 관련된 학술, 정책적 연구, 그 중에서도 디지털 기술 발전이 초래하는 조세쟁점과 이에 대한 대응방안의 경제적 효과분석 연구는 많지 않은 상황이다. 디지털 기술 발전이 국제조세 분야에 미치는 영향력이 매우 크고, 관련 조세문제에 대응하기 위한 다양한 방안이 논의되고 있는 현 시점에서 과세방안의 효과 분석 연구의 필요성은 매우 크다고 판단된다.

본 연구에서는 디지털화된 경제의 특징 및 그에 따른 조세쟁점에 대해 정리하고 조세문제에 대한 대응방안, 즉 다양한 과세안의 효과를 분석하였다. OECD에서는 디지털 기술의 발전이 초래하는 조세문제에 대응하기 위해 지속적으로 논의를 진행 중에 있으며 2020년 말에는 이에 대한 ‘최종보고서’를 통해 근본적 과세방안을 발표할 예정이다. 하지만 완전한 국제적 합의가 필요한 사안의 특성상 OECD의 최종 과세안이 발표된 후에도 이러한 방안이 실제 적용되기까지는 상당한 시간이 소요될 것으로 예상된다. 이러한 이유로 조세 이슈에 개별 국가 차원에서 단기적으로 대응하기 위한 다양한 방안들이 활발히 논의되고 있으며 몇몇 국가에서는 실제로 이러한 조치를 취한 사례도 나타나고 있다. 이에 본 연구에서는 OECD에서 논의 중인 ‘근본적 과세방안’이 국제적 합의에 이르고 적용되기 전까지 한시적으로 시행되는 조건하에 도입 혹은 논의되고 있는 ‘대안적 과세방안’ 부과의 효과를 간단한 구조적 모형을 통해 분석하였다. 모형 분석에 앞서 디지털 기술 발전이 야기하는 다양한 변화, 특히 양면시장(two-sided market)의 특징을 갖는 디지털 플랫폼의 역할 및 기업의 가치창출 과정 변화에 대해 제시하였다. 또한 관련된 조세쟁점 및 이에 대한 개별 국가, 국제기구 차원에서의 논의사항 및 입법례 등에 대해 자세히 조사분석하였다.

2. 연구 주요내용

본 연구는 크게 다음의 세 가지 부분으로 구성되었다. 먼저 제Ⅱ장에서는 디지털 기술 발달이 초래하는 경제적 변화에 대해 논의하고 관련 시장 현황을 제시하였다. 다음으로 제Ⅲ장에서는 디지털 플랫폼 경제의 조세쟁점 및 최근 논의사항을 정리하였다. 마지막으로 제Ⅳ장에서는 한시적인 도입을 전제로 논의되고 있는 디지털 플랫폼에 대한 대안적 과세방안의 효과를 비교 분석하였다.

제Ⅱ장에서는 디지털 경제의 특징 및 주요시장의 현황을 제시하였다. 디지털 기술의 발전은 다양한 종류의 경제적 비용의 하락을 야기한다. 특히

탐색비용(search cost), 복제비용(replication cost), 운송비용(transportation cost), 추적비용(tracking cost), 확인비용(verification cost) 등 다섯 가지의 비용이 비약적으로 감소하며 이에 따라 기존에 볼 수 없던 새로운 형태의 사업 모형이 등장한다. 또한 간접적 네트워크 효과가 존재하는 두 그룹의 사용자를 중개하는 양면시장의 특징을 갖는 디지털 플랫폼의 역할이 증대되고 기업의 가치 창출 과정에 있어서도 큰 변화가 나타난다. 가치 창출 과정에서의 변화는 ① 기업들이 국경 혹은 관할구역을 자유롭게 넘나들며 물리적 고정사업장 없이 수익을 실현한다는 점, ② 지적 재산 등 무형자산에 대한 의존도가 높아진다는 점, ③ 데이터 및 사용자 참여(user participation)의 중요성이 제고된다는 점으로 요약할 수 있다. 다음으로 주요 디지털 사업유형별 시장구조 및 현황 등에 대한 통계를 정리하였다. 디지털 관련 사업은 단기간에 다양한 사업유형이 새롭게 등장하고 소멸되는 특징이 있어 시장을 정의(define)하기도 어려운 경우가 많다. 이에 본 연구에서 포괄적인 관점에서 대표적인 디지털 사업유형을 설정하고 각 사업유형별로 종합적인 통계를 제시하였다.

제Ⅲ장에서는 디지털 기술 발전이 초래하는 조세상 쟁점 및 관련된 논의 사항 및 입법례를 정리하고 그에 따른 시사점을 도출하였다. 조세상 문제점, 각국의 제도 도입 사례, OECD의 제안 및 권고사항, 향후 대응방안을 ① 소득세(법인세) 분야, ② 부가가치세 분야, ③ 조세행정 분야로 구분하여 제시 하되, 제Ⅳ장의 분석과 관련된 소득세 분야의 내용을 위주로 정리하였다. 디지털 기술 발전이 초래하는 소득세 측면에서의 문제는 국가간 과세권이 왜곡된다는 점이다. 현행 국제적 기준에 의하면 역내에 고정사업장이 존재하는 경우에만 이를 근거로 해당 고정사업장 소재지국에서 사업소득에 대한 과세가 가능하다. 하지만 디지털 기술이 발달함에 따라 기업들은 물리적 고정사업장을 두지 않고도 역외에서 수익을 창출할 수 있다. 특히 구글 검색 포털, 페이스북 등 디지털 플랫폼을 활용하는 기업의 경우에는 플랫폼 서비스는 무료로 제공하고 수입은 주로 광고료에 의존하는 경우가 많다. 만일 광고주가 국내기업이 아니고 외국기업이라면 외국기업이 국내에 고정사업장

을 두지 않은 디지털 플랫폼 사업자에게 지급하는 대가를 국내원천소득이라고 볼 수 있는 과세상 근거는 조세조약상은 물론 국내세법에서도 찾아볼 수 없다.

이러한 문제에 대응하기 위해 각국에서는 여러 조치를 취해왔고, 새로운 방안들에 대한 논의도 활발히 이루어지고 있다. 특히 검색엔진 서비스, SNS 서비스 등 주요 디지털화된 사업의 순수입국으로 볼 수 있는 유럽 일부 국가에서는 특정 디지털 서비스의 매출액에 대해 과세하는 디지털 서비스세를 도입하였다. 이러한 조치는 현재 OECD Inclusive Framework에서 논의되고 있는 디지털 경제하의 근본적 장기적 조세문제 해결방안이 국제적인 과세기준으로서 타결될 경우 폐기되는 한시적 방안이다. 하지만 OECD의 최종 방안이 실제 제도화되기까지 상당 기간이 소요될 것으로 예상됨에 따라 이러한 개별 국가 차원에서의 일방적 조치들은 당분간 확대될 것으로 보인다.

디지털 서비스세와 같은 일방적 조치들의 확대와 그에 따른 국제조세 불확실성 및 국가간 갈등 증대의 상황에 직면한 OECD에서는 ‘디지털 경제하의 조세문제’ 해결을 위해 활발한 작업을 수행 중에 있다. 특히 2018년 3월에 “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018”이라는 제목의 중간보고서를 발표하고, 동 보고서를 토대로 미국과 EU 등이 서로 타협할 가능성이 있는 과세권 재배분에 대한 대안들을 제시하였다. 2019년 초 관련 대안들의 내용이 포함된 문서를 「정책자료(Policy Note)」, 「공공협의문서(Public Consultation Document)」 형태로 발표하였고 2019년 3월에는 공청회를 개최하였다. 이들 대안들은 디지털 경제화가 초래하는 문제를 ‘국가 간 과세권배분 기준을 개정하여 해결하자는 입장(이하 “Pillar 1”)과 ‘포괄적인 세원잠식 방지규정을 마련하자는 입장(“Pillar 2”)’으로 구분되며 각 대안별 공청회는 2019년 11월 및 12월에 각각 개최되었다. OECD는 각 대안별 추가적인 논의 및 구체화 작업을 거쳐 2020년 ‘BEPS Action 1 추가 보고서’를 발간할 때 BEPS Inclusive Framework의 참여국이 합의하는 근본적 해결방안을 포함시킬 예정이다.

그러나 현재 디지털 경제 관련 장기적 과세방안에 대해 OECD 사무국 차

원의 대안만 발표되었을 뿐이고 아직 이에 대해 OECD Inclusive Framework 참여국들의 본격적인 협의 또는 협상이 시작되기 전이므로 단기적으로는 개별 국가 차원에서의 일방적 조치들이 확대될 가능성이 크다. 계획한 바와 같이 OECD Inclusive Framework 참여국들이 디지털 경제 관련 장기적 과세방안에 대해 큰 틀의 합의를 이룬다고 하더라도 해당 제안들이 구체화되어 각국의 조세조약과 세법령에 담겨 있는 기존 과세방식을 대체 또는 보완하는 단계에 이르기까지는 상당한 시간이 소요될 것으로 전망된다. 동 기간 동안 디지털 서비스세를 도입했거나 도입하기로 예정하고 있는 프랑스, 영국, 스페인, 이탈리아 등이 과세를 유예할 가능성은 희박할 것으로 보이며 오히려 더 많은 국가들이 이러한 조치를 도입할 것으로 예상된다.

그럼에도 불구하고 이러한 대안적 과세방안이 적용되었을 때의 경제적 효과에 대한 연구는 많지 않은 상황이다. 디지털 기업에 대한 매출세(디지털 서비스세)의 경우 몇몇 국가에서 시행 중이지만 도입 초기 단계로서 제도의 효과를 축약형 분석방법(reduced-form approach)을 통해 실증적으로 파악하기에 어려움이 있으며, 디지털 거래세 등 기타 대안적 과세방안은 주로 학술적으로 논의된 내용으로 실제 시행된 사례를 찾기 어렵기 때문이다. 이에 제Ⅳ장에서는 대안적 과세방안이 타깃팅하고 있는 데이터 및 사용자 참여가 가치 창출에 높은 기여를 하는 대표적인 디지털 사업유형인 검색엔진 시장을 간단한 형태로 모형화하고 이를 추정된 후 해당 기업의 조세합수를 변형하는 반사실적 실험을 통해 대안적 과세방안의 효과를 분석하였다.

검색엔진 시장은 사용자 측면과 광고 측면으로 구성된 전형적인 양면시장의 특성을 가지고 있다. 특히, 광고주 입장에서는 다른 측면에 있는 사용자 수가 많을수록 광고로 인한 효용이 증가하게 된다. 즉 사용자 측면에서 광고 측면으로의 양(+)의 간접적 네트워크 효과가 존재한다. 광고 측면에서 사용자 측면으로도 간접적 네트워크 효과가 존재하지만 그 부호(sign)는 불명확하다. 만약 사용자가 광고로부터 정보를 얻는 측면이 강하다면 광고량이 증가할수록 사용자의 효용이 증가하게 된다. 반면 사용자가 광고로부터 음(-)의 효용을 얻는 경우(광고가 소위 말하는 nuisance인 경우) 광고 측면

에서 사용자 측면으로 부정적 간접 네트워크 효과가 존재하게 된다. 이러한 특성을 모형에 반영하기 위해 각 측면의 수요함수를 설정함에 있어 간접적 네트워크 효과를 명시적으로 고려하였으며 사용자 측면의 수요함수는 네스티드 로짓 모형을, 광고 측면의 수요함수는 단순 로짓 모형을 활용하였다. 플랫폼(검색엔진)의 이윤은 양 측면의 이윤의 합으로 상정하였으며 이윤극대화를 위해 양 측면의 가격을 설정하는 것으로 상정하였다.

본 연구에서 고려한 모형은 다양한 측면에서 현실을 단순화하고 다소 강한 가정을 적용한 것이다. 먼저 역내에서 발생한 매출, 거래 및 역내 사용자 수는 모두 과세당국에 의해 포착되어 대안적 과세안을 적용할 경우 국제적 조세회피 문제는 발생하지 않는다고 가정하였다. 현재 정책적, 학술적으로 논의되고 있는 대안적 과세방안들은 모두 다국적 디지털 기업의 조세회피에 대응하기 위한 조치로서 국제적 이동성이 제한적인 세원을 기업 소득의 대응치로 보고 과세한다는 공통점이 있다. 따라서 본 분석에서는 국가 간 자원이동이 불가능한 폐쇄경제 내의 검색엔진 시장을 모형화하여 소비자 후생 및 기업 이윤, 세수입 변화 등을 분석하였다. 또한 검색엔진의 양 측면, 즉 사용자 측면과 광고 측면 모두에서 단 하나의 플랫폼(검색엔진)만을 선택한다는 다소 강한 가정(single-homing assumption)을 상정하였다. 가용한 자료가 매우 제한적으로 multi-homing 행태를 모형화하고 관련된 모수(parameters)를 추정하는 것이 불가능하기 때문이다. 이러한 가정은 자료의 한계 때문에 불가피한 측면이 있으나, 양면시장에서의 경제적 분석에 있어 매우 강한 가정이므로 이러한 가정에 도출된 결과의 해석에 있어서는 특별한 주의가 요구된다.

양 측면의 수요모형 추정결과는 경제적 직관 및 선행연구 추정결과와 유사한 것으로 나타났다. 특히 사용자 측면에서 광고주 측면으로는 긍정적 간접 네트워크 효과가, 광고 측면에서 사용자 측면으로는 부정적 간접 네트워크 효과가 관찰되었다. 즉 사용자는 광고 수가 증가할수록 효용이 감소하는 것으로 나타났다.

다음으로는 모형 추정결과를 바탕으로 다양한 방식의 대안적 과세방안의

경제적 효과를 반사실적 실험을 통해 도출하였다. 구체적으로 ① 플랫폼 총 매출액에 대한 과세(디지털 서비스세), ② 광고거래에 대한 종가세(광고거래 액에 대한 과세), ③ 광고거래에 대한 종량세(광고거래 건수에 대한 과세) 등 총 3가지의 과세방안을 고려하였다. 다만, 앞절에서 제시한 모형의 한계점 때문에 모형 추정결과를 활용한 과세효과 분석을 통해 도출된 후생 및 세수입 효과의 정량적 결과(quantitative results)는 큰 의미를 갖기 어려울 것으로 판단된다. 이에 본 연구에서는 분석 대상인 대안적 과세방안 사이의 '상대적' 비교 결과만을 제시하였다.

각 과세방안별 효과는 '동일한 세수입 달성을 위해 발생하는 후생 감소분'을 비교하였다. 구체적으로 동일한 세수입 확보를 위해 각 과세안이 시행되었을 경우의 후생을 사용자 후생, 광고주 후생, 플랫폼 이윤 등 세 가지 항목으로 구분하여 분석하였다. 그 결과 사용자 후생과 광고주 후생, 플랫폼 이윤을 모두 합친 총사회후생은 디지털 서비스세, 광고거래 종가세, 광고거래 종량세 순으로 높게 나타났다. 즉, 특정 세수입을 달성함에 있어 사회 전체의 비용을 최소화는 대안적 과세방안은 디지털 서비스세인 것으로 나타났다. 다만, 디지털 서비스세하에서 플랫폼 사용자의 후생은 가장 낮아 디지털 플랫폼 기업이 소비자에게 조세를 전가하는 효과 역시 디지털 서비스세하에서 가장 큰 것으로 나타났다.

3. 정책시사점

물리적 고정사업장에 의존하는 현행 과세체계가 디지털 기술 발달에 따른 기업의 수익활동을 제대로 포착하지 못하고 있는 상황에서 개별 국가 혹은 국제기구 차원에서 이에 대응하기 위한 논의가 지속적으로 이루어지고 있다. 특히 SNS, 검색엔진 등 특정 디지털 기업의 순수입국이라고 할 수 있는 유럽 일부 국가를 중심으로 이들 기업에 대한 과세권을 확보하기 위한 일방적 대응방안을 한시적으로 도입하는 움직임이 나타나고 있으며, OECD 및 BEPS Inclusive Framework에서는 2020년 말을 목표로 디지털 경제 조세문

제에 대한 근본적 해결방안을 제시하기 위한 작업을 진행 중에 있다. 특히 Pillar 1과 Pillar 2로 대표되는 근본적 과세방안의 경우 OECD 차원에서 각 대안의 구체화를 위해 다양한 의견을 수렴하는 과정에 있다. 우리나라에서도 이러한 논의에 적극적으로 참여하여 국익의 관점에서 최대한 유리한 방향으로 합의를 도출하기 위한 노력이 요구된다. 구체적 대응방향은 Pillar 1과 Pillar 2의 세부적인 사항들이 구체화된 후에 논의되어야 하지만 현 시점에서는 다음과 같은 사항을 고려할 필요가 있을 것으로 판단된다. 먼저 새로운 과세권 배분 방향을 제시하고 있는 Pillar 1의 경우 시장 소재지국에 더 많은 과세권이 배분되는 ‘소비자를 상대하는 사업’의 범위가 가급적 좁게 설정되도록 노력할 필요가 있을 것이다. 구체적인 세수 효과의 경우 국내 기업의 해외 영업활동과 해외 기업의 국내 영업활동에 대한 기업 단위 미시 자료를 이용해 추정해볼 필요가 있지만, 우리나라는 수출 의존도가 높고 내수 시장은 비교적 작다는 점을 고려할 때 이러한 방향이 우리나라 입장에서 유리할 것으로 판단된다. 같은 이유로 새로운 과세권 배분 기준이 적용되는 비통상적(non-routine) 이익의 크기는 작을수록 우리나라 입장에서 유리할 것으로 판단되며 이를 위해 통상적 이익을 계산할 때 사용되는 고정이익률 수준은 높게 설정되도록 노력할 필요가 있을 것으로 판단된다. 또한 Pillar 2와 관련해서는 조세행정 및 납세순응비용 최소화를 위해 우리나라의 CFC 제도와 유사한 수준에서 전 세계 최저한세율이 설정되도록 노력할 필요가 있을 것으로 보인다.

OECD 차원에서의 근본적 과세방안에 대한 논의에 참여하는 한편 각국이 일방적으로 도입하고 있는 대안적 과세방안에 대한 연구도 지속적으로 이루어질 필요가 있다. OECD는 2020년 말까지 합의가 이루어진 최종 과세안을 발표한다는 입장이지만 적어도 단기적으로는 각국이 디지털 서비스세로 대표되는 대안적 과세방안을 일방적으로 도입하고자 하는 움직임이 더욱 활발해질 가능성이 있다. 따라서 우리나라의 도입 여부와 관계없이 대안적 과세방안의 경제적 효과에 대한 분석은 반드시 이루어질 필요가 있다. 이러한 필요성에도 불구하고 대안적 과세방안을 도입한 국가가 아직 많지 않다는

점, 도입한 이후 충분한 시간이 경과하지 않았다는 점, 구조적 모형 분석을 위한 상세한 자료에 접근하기 어렵다는 점 등 때문에 이에 대한 연구는 부족한 상황이다. 본 연구는 대안적 과세방안의 효과를 실증적으로 파악하고자 시도한 초기 연구라는 점에서 의미가 있다고 생각된다. 간단한 구조적 모형을 통해 미국의 검색엔진 시장을 분석한 결과 동일한 세수입을 얻기 위한 사회적 비용은 광고거래 종량세, 광고거래 종가세, 디지털 서비스세 순으로 높은 것으로 나타났다. 즉, 고려된 3가지 대안적 과세방안 중 사용자(소비자) 후생, 광고주 후생, 플랫폼 이윤 등을 종합적으로 고려한 조세의 경제적 비용이 가장 낮은 과세방식은 디지털 서비스세로 나타났다. 다만, 디지털 서비스세 과세 시 검색엔진 사용자 후생은 가장 낮은 것으로 나타나 플랫폼에 의한 조세전가 현상 역시 가장 큰 것으로 나타났다. 다만, 디지털 플랫폼에 대한 대안적 과세방안 효과 분석결과는 가용한 자료가 제한적이고, 강한 가정을 적용하여 도출된 결과이므로 해석에 특별한 주의가 요구된다.

당분간 대안적 과세방안 도입 움직임은 지속될 것으로 예측됨에 따라 이에 대한 경제적 효과 분석 연구도 계속해서 수행될 필요가 있다. 특히 프랑스 등 일부 국가에 대해서는 디지털 서비스세 도입 이후 충분한 시간이 경과한 이후 축약형 분석방법론을 활용한 실증분석도 가능할 것으로 보인다. 또한 OECD에서 논의 중인 장기적 해결방안의 내용이 구체화될 경우 이에 대한 분석도 수행될 필요가 있다. 이러한 분석은 후속 연구과제로 남겨둔다.

목 차

I. 서론	21
II. 디지털 경제의 특징과 현황	25
1. 디지털 경제의 특징 및 플랫폼의 역할	25
가. 디지털 경제의 정의	25
나. 디지털 경제의 특징 및 플랫폼의 역할	27
2. 디지털 시장 현황	45
가. 주요 디지털 시장 유형별 현황	46
나. 국내 및 해외 주요 디지털 기업의 영업 현황	70
III. 디지털 플랫폼 경제의 조세쟁점 및 최근 논의사항	81
1. 디지털 플랫폼 경제가 초래하는 조세상 문제점	81
가. 소득세(법인세) 분야	81
나. 부가가치세 분야	85
다. 조세행정상의 문제점	86
2. 디지털 플랫폼 경제의 조세 문제에 대응하기 위한 각국의 제도 도입 사례	87
가. 소득세(법인세) 분야	88
나. 부가가치세 분야	100
다. 조세행정 분야	104
3. 디지털 플랫폼 경제하의 조세문제 해결을 위한 그동안의 OECD 제안 및 권고사항	107
가. 소득세(법인세) 분야	107

- 나. 부가가치세 분야 127
- 다. 조세행정 분야 132
- 4. 우리나라 정부의 입장 137
- 5. 향후 대응방안 139
 - 가. 소득세(법인세) 분야 139
 - 나. 부가가치세 분야 141
 - 다. 조세행정 분야 142

- IV. 디지털 플랫폼에 대한 대안적과세 효과분석 144
 - 1. 디지털 플랫폼에 대한 대안적 과세방안 146
 - 2. 디지털 플랫폼 모형 설정 152
 - 3. 자료소개 158
 - 4. 추정 및 결과 160
 - 5. 대안적 과세방안 효과분석 164

- V. 결론 및 시사점 169

- 참고문헌 173

- 부 록 183

표목차

〈표 II-1〉 디지털 경제의 정의	26
〈표 II-2〉 디지털 플랫폼의 유형 및 예시	32
〈표 II-3〉 전 세계 전자상거래 시장 매출액 분류(2018년)	48
〈표 II-4〉 한국의 전자상거래 시장 규모	49
〈표 II-5〉 미국 주요기업의 전자상거래 매출액(2017~2019년)	50
〈표 II-6〉 독일 주요기업의 전자상거래 매출액(2017년)	51
〈표 II-7〉 전 세계 디지털 미디어 시장 매출액 분류(2018년)	53
〈표 II-8〉 한국의 디지털 미디어 시장 규모	55
〈표 II-9〉 전 세계 디지털 광고 시장 매출액 분류(2018년)	57
〈표 II-10〉 한국의 디지털 광고 시장 규모	58
〈표 II-11〉 페이스북 광고 매출액 추이 및 전망	59
〈표 II-12〉 우버(Uber)의 전 세계 매출액 추이	62
〈표 II-13〉 서비스 유형별 클라우드 컴퓨팅 시장 규모	67
〈표 II-14〉 서비스 유형별 클라우드 컴퓨팅 시장점유율(IaaS)	68
〈표 II-15〉 서비스 유형별 클라우드 컴퓨팅 시장점유율(PaaS, SaaS)	69
〈표 II-16〉 우리나라 주요 IT 기업의 총매출액	71
〈표 II-17〉 우리나라 주요 IT 기업의 국내-해외 매출액 비중(2018년)	73
〈표 II-18〉 우리나라 주요 IT 기업의 해외 매출액 지역별 현황(2016~2018년) ·	74
〈표 II-19〉 Alphabet Inc 매출액의 지역별 분포	76
〈표 II-20〉 페이스북 매출액의 지역별 분포	77
〈표 II-21〉 페이스북의 국내 매출액 추정	78
〈표 II-22〉 에어비앤비의 국내 매출액 추정	79
〈표 II-23〉 넷플릭스의 매출액	80
〈표 III-1〉 디지털 서비스세 논의 현황	99

<표 IV-1> 영국의 디지털 서비스세 도입에 따른 세수 효과 전망치 148

<표 IV-2> 주요 변수 기초통계 159

<표 IV-3> 수요모형 추정결과(사용자 측면) 161

<표 IV-4> 수요모형 추정결과(광고 측면) 162

<표 IV-5> 과세방안별 플랫폼 이윤함수 166

<표 IV-6> 각 과세안 적용 시 사회후생 항목별 비교 168

<부표 1> 네이버의 지역별 수익현황 183

<부표 2> 엔씨소프트의 지역별 수익현황 184

<부표 3> 카카오 종속기업의 지역별 수익현황 185

<부표 4> 카카오게임즈의 지역별 수익현황 186

<부표 5> 넷마블의 지역별 수익현황 186

<부표 6> 포스코ICT의 지역별 수익현황 187

<부표 7> 컴투스의 지역별 수익현황 188

<부표 8> 펴어비스의 지역별 수익현황 189

<부표 9> 웹젠의 지역별 수익현황 190

<부표 10> 텡크웨어의 지역별 수익현황 191

<부표 11> 네오위즈의 지역별 수익현황 191

<부표 12> 다날의 지역별 수익현황 192

<부표 13> 아프리카TV의 지역별 수익현황 193

그림목차

[그림 II-1] 비즈니스 유형별 사용자 참여 강도	44
[그림 II-2] 전 세계 전자상거래(eCommerce) 매출액 전망	47
[그림 II-3] 상위 5개국의 2017년 및 2018년 전자상거래 매출 규모	49
[그림 II-4] 전 세계 디지털 미디어 매출액 전망	52
[그림 II-5] 상위 5개국의 2017년 및 2018년 디지털 미디어 매출 규모	54
[그림 II-6] 디지털 광고 매출액 전망	56
[그림 II-7] 상위 5개국의 2017년 및 2018년 디지털 광고 매출 규모	57
[그림 II-8] 미국의 라이드 헤일링(ride-hailing) 시장점유율	63
[그림 II-9] 주요 숙박업체별 객실 수(2016년 11월 기준)	64
[그림 II-10] IT 인프라스트럭처 매출액 비중	66
[그림 IV-1] 검색엔진 시장점유율(2013년 1분기~2019년 2분기)	159

I. 서론

최근 디지털 기술의 급격한 발전에 따른 변화는 사회 전반에 걸쳐 광범위한 영향을 주고 있다. 디지털 기술이 발전하면서 자료 및 재화의 보관(storage), 연산(computation), 송신(transmission) 등에 소요되는 비용이 급격하게 감소하였으며, 온라인 플랫폼을 기반으로 한 새로운 사업모형이 등장하고, 그 중요성이 지속적으로 확대되고 있다. 또한, 전자도서(e-book) 등 새로운 무형 디지털 재화가 등장하고 디지털 음원, 소프트웨어 등 전통적인 디지털 재화의 거래도 증가하고 있다. 이러한 현상은 디지털 관련 기술이 지속적으로 발전하면서 앞으로 더욱더 가속화될 것으로 예측된다.

디지털 기술에 따른 새로운 사업모형이 등장하고, 새로운 형태의 재화 및 용역이 거래됨에 따라 시장의 경쟁구도 역시 큰 영향을 받고 있다. OECD 등에서 제시하고 있는 대표적인 디지털 플랫폼 사업모형으로는 인터넷 검색 엔진, 소셜 네트워크 서비스(SNS), 공유경제 플랫폼 등이 있으며, 이러한 사업모형을 채택한 기업의 규모는 급격하게 확대되고 있다. 실제로 European Commission(2017)¹⁾에 따르면 2006년에는 시가총액 세계 상위 20개 기업 중 1개의 기업만 디지털 기업으로 분류되었으나, 2017년에는 시가총액 세계 상위 20개 기업 중 9개가 디지털 기업인 것으로 나타났다. 대표적인 공유경제 플랫폼인 우버(Uber)의 시가총액은 582억달러²⁾로 대표적인 완성차 업체 중 하나인 GM의 시가총액 545억달러와 유사한 수준을 보이고 있다. 이러한 일련의 변화들은 세계 경제에서 디지털 부문이 차지하는 비중이 급격하게 확대되고 있음을 시사한다.

1) European Commission(2017), "A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market."

2) 2019. 9. 19 기준

디지털 기술의 발달은 과세상 어려움도 야기한다. 특히 직접세의 경우 현행 조세체계에서는 물리적 고정사업장을 근거로 법인 소득세를 과세할 수 있는데, 디지털 기술의 발달 및 새로운 사업유형의 등장은 기업들이 물리적 장소에 구애받지 않고 수익을 창출하는 것을 가능케 한다. 즉, 많은 기업들이 소득의 원천이 되는 국가에 물리적 고정사업장을 두지 않고도 수익을 창출할 수 있기 때문에 해당 국가의 과세권은 큰 위협을 받게 된다. 새로운 유형의 디지털 재화 및 용역의 국가 간 거래가 활발해지면서 부가가치세 징수의 어려움도 커지게 된다. 디지털 재화의 국제 거래 시 소비지국에서 과세하는 원칙에 대해서는 국제적 합의가 이루어진 것으로 판단되지만, 과세 대상이 되는 재화와 용역의 범위 조정 등 제도 개선과 제도 변화가 실질적 과세로 이어질 수 있도록 조세행정 차원에서의 노력이 필요한 상황이다.

이러한 문제의식하에 OECD에서는 BEPS 프로젝트의 일환으로 디지털 경제의 조세이슈에 대해 논의해오고 있으며, 2020년에는 최종보고서를 통해 과세원칙을 발표할 예정이다. EC에서는 디지털 기술 발달에 대응하여 법인세의 근본적 개혁방안과 함께 공정과세(fair taxation) 차원에서 특정 디지털 기업의 매출에 대해 과세(디지털 서비스세)하는 한시적 방안을 제안하였다. 개별 국가 차원에서도 OECD와 EC의 권고안을 일부 수용하여 디지털 경제에서의 조세문제에 대응하기 위한 조치를 취하고 있다. 또한 일부 학술연구에서는 디지털 기업의 매출에 대한 과세 이외에도 디지털 거래에 대한 증가세 및 종량세 등 다양한 방식의 대안적 과세방안에 대한 논의도 이루어지고 있다.

디지털 경제하에서의 조세쟁점은 이해관계가 상충되는 다수의 국가 간 합의가 필요하기 때문에 OECD가 2020년 근본적 과세안을 제시한 이후에도 이러한 방안이 제도화 및 시행되기까지는 상당한 기간이 소요될 것으로 예상된다. 이러한 이유로 국제적으로 합의된 근본적 과세안이 시행되기 전에 과세권을 우선적으로 확대하여 세수입을 증대시키려는 일부 국가들에서는 대안적 과세방안에 대한 관심이 높아지고 있다. 실제로 유럽 일부 국가를 중심으로 디지털 기업의 매출액에 대한 과세를 도입하려는 움직임이 활발하

게 나타나고 있다. 한편, OECD에서는 경제의 디지털화에 따른 조세 이슈에 대응하기 위한 근본적 과세방안을 2020년 말까지 제시할 계획이다. 현재 근본적 과세방안으로서 Pillar 1과 Pillar 2 초안이 발표되어 의견수렴 및 각 과세방안 구체화를 위한 작업이 진행 중에 있으며, 시장 관할권(market jurisdiction)에 더 많은 과세권을 배분하는 방향으로 논의가 이루어지고 있는 상황이다.

현재 개별 국가 차원에서 논의되고 있는 대안적 과세방안들은 근본적 과세방안이 적용되기 전까지 한시적으로 시행될 예정이다. 하지만, 근본적 과세방안이 실제 적용되기까지 상당한 시간이 소요될 것으로 예상되므로 적어도 향후 몇 년간은 우리나라의 기업 및 정부 세수입에도 직접적인 영향을 줄 수 있는 상황이다. 따라서 우리나라가 이러한 과세안을 도입하지 않더라도 과세의 경제적 효과에 대한 분석은 필요할 것으로 판단된다. 이에 본 연구에서는 디지털 서비스세를 비롯해 한시적 과세방안으로 논의되고 있는 과세안의 효과를 간단한 모형 및 자료를 바탕으로 실증적으로 분석하고자 한다. OECD 차원에서 근본적 과세방안 도출을 위한 논의가 활발히 진행되고 있으나 아직은 초기 단계의 안이 제시된 상황이며 구체적인 내용이 발표되지 않고 있어 이에 대한 효과를 분석하기에는 시기적으로 적절하지 않은 상황이다. 반면, 디지털 서비스세로 대표되는 대안적 과세방안의 경우 프랑스 등 일부 국가에서 이미 도입되어 시행 중에 있으며 근본적 과세방안이 적용되기까지 상당기간 동안 유지될 것으로 생각된다. 이에 본 연구에서는 OECD 차원에서 논의가 진행 중인 근본적 과세방안이 아닌 EU를 중심으로 제기된 대안적 과세방안에 집중하여 실증분석을 진행하였다. 특히 디지털 기업은 대부분 양면시장(two-sided market)의 특성을 가지고 있는 온라인 플랫폼을 기반으로 하고 있어 제도의 효과가 통상적인 시장과 다르게 나타날 가능성이 있다. 따라서 과세효과 분석 시 네트워크 효과(network effect)에 대해 명시적으로 고려하여 분석을 수행하였다. 다만, 본 연구에서 수행한 분석은 다양한 사업유형을 포괄적으로 다루지 않았다는 점에서 한계를 갖는다. 디지털 기업들은 매우 다양한 가치 창출 과정 및 수익구조를 가지고 있

기 때문에 과세 효과 역시 사업유형별로 다르게 나타날 가능성이 있다. 이상적으로는, 대안적 과세 방안이 타깃으로 하고 있는 대표적 사업유형을 각각 모형화하고 시장점유율 및 개별기업 자료를 활용해 과세 효과를 분석해야 할 것이다. 하지만 현실적으로 이러한 분석을 위해 필요한 자료가 제한적이기 때문에 본 연구의 실증분석 부분에서는 대표적 디지털 사업유형 중 하나이며 분석을 위한 최소한의 자료를 확보할 수 있는 미국의 검색엔진 시장만을 분석하였다. 본 연구에서는 매우 제한적인 범위 내에서 분석이 이루어졌기 때문에 대안적 과세방안의 효과를 종합적으로 살펴보기 위해서는 후속연구를 통해 조금 더 다양한 사업유형에 대한 분석이 수행되어야 할 것으로 보인다. 또한 디지털 서비스세 등 실제로 도입되어 시행되고 있는 과세안의 경우 일정 시간이 경과한 이후에 도입 전후 자료를 이용해 축약형 접근방식(reduced-form approach)을 통해 경제적 효과 분석이 가능할 것으로 생각된다.

과세효과 분석에 앞서서는 경제의 디지털화가 야기하는 변화 및 특징, 주요 디지털 사업유형별 시장구조 및 현황 등에 대한 통계를 정리하였다. 디지털 관련 사업의 특성상 다양한 사업유형이 새롭게 등장하고 시장을 정의(define)하기도 어려운 경우가 많다. 이에 디지털 시장 현황을 제시함에 있어 대표적인 디지털 사업유형을 설정하고 사업유형별로 종합적인 통계를 제시하고자 노력하였다. 또한 디지털 기술 발달이 야기하는 조세문제에 대응하기 위한 개별 국가 차원에서의 제도 변화, OECD, EU 등 국제기구를 중심으로 이루어지고 있는 최신의 논의내용 등을 정리하고 시사점을 도출하였다.

본 보고서의 구성은 다음과 같다. 제Ⅱ장에서는 디지털 경제의 특징과 현황에 대해 정리하고, 제Ⅲ장에서는 디지털 플랫폼 경제의 조세쟁점, 각국의 입법사례, 국제적 논의사항을 정리한다. 제Ⅳ장에서는 한시적 방안으로 논의되는 대안적 과세방안의 효과를 실증적으로 분석하고, 제Ⅴ장에서는 결론을 제시한다.

Ⅱ. 디지털 경제의 특징과 현황

1. 디지털 경제의 특징 및 플랫폼의 역할³⁾

가. 디지털 경제의 정의

디지털 경제(Digital Economy)라는 용어는 Don Tapscott의 책 『The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence』에서 처음 언급되었다고 알려져 있다. Tapscott은 이 책에서 인터넷 등 디지털 기술이 경제 생태계를 어떻게 변화시킬지에 대해 소개하고 있다. 이후 디지털 기술이 지속적으로 발전함에 따라 디지털 기술의 발전과 그 효과에 대한 많은 국내외 연구가 발표되었으며, 각 문헌에서는 디지털 경제를 대체로 “디지털 기술을 기반으로 한 경제(an economy based on digital technology)”로 정의하고 있다. 한 가지 특징적인 것은 2000년대까지의 관련 문헌에서 인터넷과 그 영향을 중심으로 디지털 경제를 논의하고 있는 데 비해, 최근은 모바일 기술, 사물인터넷(IoT) 등 새롭게 발달한 관련 기술 등을 모두 포괄하고 있다는 점이다. BEA(2019)에서는 디지털 인프라, 디지털 거래, 디지털 콘텐츠 전반을 디지털 경제로 정의하고 있다.

3) 김빛마로(2018); OECD(2018; 2019f)의 내용을 바탕으로 작성하였다.

〈표 II-1〉 디지털 경제의 정의

구분	디지털 경제의 정의
OECD (2012)	디지털 경제는 전자상거래를 통한 재화와 용역의 거래를 촉진하는 <u>디지털 기술</u> 을 기반으로 한 시장으로 구성된다. (The digital economy is comprised of markets based on <u>digital technologies</u> that facilitate the trade of goods and services through e-commerce)
EC (2013)	... <u>디지털 기술</u> 을 기반으로 한 경제 (...an economy based on <u>digital technologies</u>)
Rouse (2016)	디지털 경제는 <u>정보통신기술(ICT)</u> 을 통해 가능해진 경제활동의 세계적 네트워크이다. 보다 간단하게는 <u>디지털 기술</u> 을 기반으로 한 경제라고 정의할 수 있다. (The digital economy is the worldwide network of economic activities enabled by <u>information and communication technologies(ICT)</u> . It can also be defined more simply as an economy based on <u>digital technologies</u> .)
Dahlman et al. (2016)	디지털 경제는 일반적인 기술과 <u>인터넷</u> 및 <u>관련기술</u> 을 통한 경제적/사회적 활동의 융합이다. (The digital economy is the amalgamation of several general purpose technologies (GPTs) and the range of economic and social activities carried out by people over <u>the Internet and related technologies</u> .)
UNCTAD (2017)	<u>인터넷 기반 디지털 기술</u> 을 재화와 용역의 생산 및 거래에 적용하는 것 (The application of <u>internet-based digital technologies</u> to the production and trade of goods and services)
BEA (2019)	(1) 컴퓨터 네트워크를 위한 디지털 인프라, (2) 컴퓨터 네트워크 체계를 통한 디지털 거래, (3) 디지털 경제 사용자가 생성하고 접근할 수 있는 콘텐츠 [(1) the digital-enabling infrastructure needed for a computer network to exist and operate, (2) the digital transactions that take place using that system ("e-commerce"), and (3) the content that digital economy users create and access ("digital media").]

자료: 김빛마로(2018) p. 8 〈표 II-1〉을 바탕으로 최근 연구를 포함하여 재작성

이러한 포괄적 정의를 따른다면 OECD에서 새로운 사업유형으로 제시한 인터넷 검색엔진, 소셜 네트워크 서비스, 공유경제 플랫폼뿐 아니라 기존의 통상적인 재화의 전자상거래 역시 디지털 정의에 포함된다고 할 수 있다. 즉, 기존에 전통적인 방식으로 거래되던 재화 및 용역의 거래가 디지털 기술에 의해 촉진되는 것도 디지털 경제의 한 부분으로 분류된다. 일부에서는 디지털 경제 내에서도 기업의 가치창출의 원천이 기존 기업의 그것과 매우

상이다라는 점을 강조하여 디지털 경제의 범위를 좁게 설정하기도 한다. 디지털 기업의 가치창출 원천이 어디에 있는지에 대한 견해 차이는 디지털 경제하에서의 조세이슈와 매우 밀접한 관련이 있는데 이에 대해서는 뒤에서 더 자세히 논의한다.

나. 디지털 경제의 특징 및 플랫폼의 역할

1) 디지털 기술발전에 따른 경제적 비용 변화

디지털 기술의 발전은 다양한 종류의 경제적 비용의 하락을 야기한다. 디지털 경제 Goldfarb and Tucker(2017)는 디지털 경제에서 탐색비용(search cost), 복제비용(replication cost), 운송비용(transportation cost), 추적비용(tracking cost), 확인비용(verification cost) 등 다섯 가지의 비용의 감소를 강조하고 있다.

첫 번째로, 디지털 기술의 발달은 원하는 정보를 검색하고 비교하는 데 드는 탐색비용을 비약적으로 하락시킨다. 예를 들어, 소비자는 인터넷에 접속하여 구매를 원하는 제품의 가격, 특성 등을 손쉽게 확인하고 비교할 수 있다. 선행연구에서는 이러한 탐색비용의 하락이 제품 간 가격 분산(price dispersion), 제품 다양성(product variety) 등에 큰 영향을 준다는 결과를 제시하고 있다.⁴⁾ 또한 탐색비용의 감소는 제품 또는 용역의 수요자와 공급자, 구직자와 고용을 원하는 기업, 기부자와 자선단체 등의 매칭(matching)을 촉진한다. 예를 들어, 디지털 기술이 존재하지 않았다면 물리적 거리 등의 제약으로 인해 서로의 존재조차 알지 못했을 구매자와 판매자가 인터넷 기술을 기반으로 한 디지털 플랫폼의 등장으로 상호 간 거래를 할 수 있는 가능성이 높아진다. 즉, 탐색비용의 감소는 이베이, 우버, 에어비앤비 등 매칭을 촉진하고 매칭의 질(quality)을 담보함으로써 수익을 창출하는 새로운 형태의 비즈니스 모델의 등장을 가능케 한다.

두 번째로, 디지털 경제에서는 복제비용이 매우 낮다. 디지털 재화 및 서

4) 이에 대해서는 Goldfarb and Tucker(2017)에서 자세히 논의하고 있다.

비스의 생산은 상대적으로 고정비용이 높고 가변비용이 낮은 특징이 있다. 예를 들어 소프트웨어 개발의 경우 하부구조 및 노동 등에 대해 상당한 투자가 필요하지만 최종적으로 프로그램이 개발되면 아주 낮은 한계비용으로 유지·판매·유통을 할 수 있게 된다. 특히 소프트웨어나 전자책, 음원 파일과 같은 비경합적 소비재는 0의 실효한계비용(effective marginal cost)으로 재생산이 가능하다. 따라서 법적 혹은 기술적으로 복제를 방지하는 기제가 없다면 디지털 재화를 통한 직접적인 이익 창출은 불가능하게 된다. 이러한 특징은 지적재산권 관련 이슈와 연관되어 있으며, 기업들의 가격설정, 판매 방식 등 이윤추구 전략에도 영향을 준다고 알려져 있다.

세 번째로, 디지털 기술은 운송비용을 낮추는 효과를 갖는다. 디지털 재화 혹은 디지털화된 정보를 전송하는 비용은 0에 가깝고, 전통적 재화의 운송비용 역시 디지털 기술에 의해 감소한다. 디지털 기술의 발전은 물류 시스템 효율화에 도움을 주었으며 드론배송, 로봇배송 등 새로운 기술의 도입도 진행되고 있다. 이러한 변화로 인해 물리적 거리의 의미는 점차 축소되고 있다.

네 번째로, 디지털 기술의 발달로 개인의 활동을 추적(tracking)하고 기록하는 비용이 감소한다. 디지털 활동은 쉽게 기록되고 보존된다. 이러한 변화는 기업들이 개별 소비자의 활동을 추적하고 이러한 정보를 활용해 이윤을 극대화하는 것을 가능하게 한다. 예를 들어, 기업은 소비자의 온라인 활동을 토대로 개인맞춤형 광고를 제공하거나 차등적 가격을 제시하는 것이 가능해진다.⁵⁾ 이렇듯 개인에 대한 세밀한 정보를 비교적 손쉽게 추적할 수 있게 됨에 따라 개인 정보를 직접적으로 이용해 이윤을 창출하는 새로운 비즈니스 모델도 등장하게 된다. 페이스북과 같은 소셜 네트워크 서비스 플랫폼은 회원 수 및 그에 기반한 개인정보를 통해 주된 수익을 창출하며, 구글과 같은 검색엔진 역시 개인의 검색활동을 바탕으로 그에 상응하는 상업적 정보를 노출시키는 방식으로 이윤을 창출한다. 이는 디지털 경제에서 개인 정보 및 사용자 참여(user participation)가 중요한 의미를 가질 수 있음을

5) 실제로는 개인별 가격차별에 비해 개인맞춤형 광고가 더 자주 관측되는데 이러한 현상에 대한 선행연구는 Goldfarb and Tucker(2017), pp.30~32에 소개되었다.

시사한다. 다만, 개인정보 및 사용자 참여, 그리고 이를 기반으로 수익을 창출하는 디지털 플랫폼이 기존의 무형자산 개념과는 완전히 상이한 개념인지와 조세상 특별한 취급이 필요한지에 대해서는 다양한 의견이 제시되고 있다. 이에 대해서는 디지털 플랫폼 및 조세쟁점에 대해 다루면서 더 자세히 논의한다.

마지막으로, 디지털 기술의 발달은 거래 참여자의 신원, 신뢰성, 명성(reputation) 등에 대한 확인비용을 감소시킨다. 디지털 경제하에서는 잠재적 거래 당사자 사이의 정보 비대칭성 문제를 수많은 사용자의 자발적 참여를 유도하는 방식으로 완화할 수 있다. 예를 들어, 이베이의 평점 및 후기 시스템은 반복적인 관계가 기대되지 않는 경제주체들 간 신뢰성을 성공적으로 담보하여 거래를 성공적으로 촉진한 것으로 평가된다. 평점 및 후기 시스템의 구축은 거래 주체에 대한 신뢰성뿐 아니라 거래대상 제품 혹은 용역의 질(quality)에 대한 신뢰할 만한 정보를 손쉽게 얻을 수 있도록 한다. 디지털 기술이 발달하기 전에 기업(판매자)들이 소비자들에게 자신의 제품에 대한 신뢰성을 시그널링(signalling)하는 주요 기제는 브랜드 가치를 통한 것이었다. 이는 영세한 기업은 질적으로 우수한 제품을 판매한다고 할지라도 소비자와의 정보 비대칭성 문제를 해결하는 데 상당히 불리한 조건에 놓이게 된다는 것을 시사한다. 디지털 기술의 발달로 소비자들이 자발적으로 자신의 경험을 공유할 수 있는 플랫폼이 구축되면 이러한 현상은 상당 부분 완화된다. 실제로 옐프(Yelp) 등 지역의 식당 등에 대한 평점 및 후기를 공유하는 디지털 플랫폼의 등장은 지역의 독립적인 식당의 판매량을 증가시켰다는 연구결과도 존재한다(Luca, 2011). 물론 평점 및 후기 시스템이 제대로 작동하지 않을 가능성에 대한 연구도 진행되어 왔다. Tadelis(2016)는 제품에 대체로 만족한 소비자들이 주로 제품후기를 남기기 때문에 제품후기가 전체적인 구매자의 의견을 대표하지 못한다는 점을 지적하였다. 그러나 여러 문제점에도 불구하고 평점 및 후기 시스템이 정보 비대칭성 해소에 일정 부분 기여하고 있다는 점에 대해서는 대체로 의견이 일치하고 있다.⁶⁾

6) 본 단락은 김빛마로(2018), pp. 12~13을 참조하여 작성하였다.

상기한 바와 같이 디지털 기술의 발달은 다양한 경제적 비용을 비약적으로 감소시켰으며, 그 결과 경제활동의 양상도 크게 변화하였다. 물리적 제약이 약해지면서 기존에 이루어지기 힘들었던 거래가 촉진되고, 개인정보 및 사용자 참여의 중요성이 증가하였다. 또한 이러한 특성을 이용한 새로운 비즈니스 모델도 등장하고 그 중요도도 커지고 있다. 이러한 일련의 변화들은 조세 정책적으로도 중요한 함의를 갖는데 이에 대해서는 뒤에서 더 자세히 논의한다.

2) 디지털 플랫폼의 개념, 특징 및 역할

디지털 기술의 발달은 다양한 경제적 비용을 하락시켰으며, 그에 따라 기업의 가치 창출(value creation) 과정에 큰 변화가 발생하고 새로운 사업유형도 등장하였다. 특히, 디지털 경제하에서는 기업의 가치 창출이 “디지털 플랫폼(digital platforms)”을 기반으로 이루어진다는 점이 특징적이라고 할 수 있다. 특히 특정 디지털 기업을 타깃팅하여 과세할 것을 주장하는 유럽의 일부 국가들처럼 기업의 가치 창출 과정에서 디지털 플랫폼의 역할을 강조하는 경우 디지털 경제의 하위 개념으로서 “디지털 플랫폼 경제”라는 용어를 사용하기도 한다. 디지털 플랫폼이 가치 창출 과정에서 얼마나 핵심적 역할을 하는지에 대한 견해 차이는 디지털 기업에 대한 과세방안과도 직접적인 관련이 있기 때문에 본 소절에서는 디지털 플랫폼 경제하에서의 조세 이슈를 살펴보기에 앞서 디지털 플랫폼의 개념, 특징 및 역할에 대한 논의를 정리하였다.

가) 디지털 플랫폼의 개념

플랫폼의 개념은 매우 광범위하며, 그 용례에 따라 다양한 의미를 내포한다. 사전적 의미로의 플랫폼은 “특정 장치나 시스템을 구성하는 기초가 되는 틀”을 뜻한다. 디지털 경제와 관련된 논의에서는 “특정 재화나 용역의 공급자와 수요자 등 복수 그룹의 사용자들이 참여해 거래를 할 수 있도록 구축된 환경”이라고 할 수 있다. <표 II-2>는 대표적인 디지털 플랫폼의 유형

으로 온라인 거래 시장(online marketplace), 소셜 미디어 및 사용자 생성 콘텐츠(social media and user generated content), 공유경제(sharing economy)⁷⁾, 크라우드 소싱(crowd sourcing), 크라우드 펀딩 및 P2P 대출(crowd funding and peer to peer lending)을 제시하고 있으며 각 유형별 대표적인 사례를 소개하고 있다. 예를 들어, 유튜브(Youtube)는 영상 콘텐츠를 생성하고 공유하고자 하는 사용자와 이를 시청하려는 사용자를 매개해주는 디지털 플랫폼으로 볼 수 있다. 또한 에어비앤비(Airbnb)는 유희 주거공간의 공급자와 수요자를 매칭하는 디지털 플랫폼으로 이해할 수 있다. 앞서 제시한 디지털 플랫폼의 개념을 적용한다면 유튜브는 디지털 콘텐츠의 공급자와 수요자가 상호 간 거래를 할 수 있도록 구축된 디지털 플랫폼이라고 볼 수 있다. 마찬가지로 에어비앤비는 유희 주거공간의 공급자와 수요자들이 거래할 수 있도록 구축된 환경으로 이해할 수 있다. 즉, 유희 주거공간에 대한 수요자와 공급자 간 거래는 인터넷 웹사이트 또는 모바일 앱 등의 정보통신기술(ICT)에 기반한 디지털 플랫폼에서 비대면으로 이루어진다.⁸⁾ 이러한 디지털 플랫폼의 예시는 <표 II-2>에 제시된 것 외에도 다수가 존재하며 그 형태도 다양하다. 디지털 플랫폼에서의 거래는 유튜브의 예처럼 비금전적일 수도 있으며, 에어비앤비와 같이 금전적인 경우도 있다. 또한 거래되는 재화 혹은 용역은 전통적 의미의 재화일 수도, 유튜브의 사용자 생성 콘텐츠와 같이 비전통적 디지털 재화일 수도 있다. 이들 플랫폼의 수익모델 또한 광고수익, 구독료, 거래 수수료 등 매우 상이한 형태를 띠고 있는 경우가 많다. 그러나 그 수익의 창출에 있어 디지털 플랫폼이 큰 역할을 한다는 점은 공통적인 특징이라고 할 수 있다.

7) 공유경제에 대해서는 이수일 외(2015); 김민정 외(2016) 등에 자세히 설명되어 있다.

8) 이수일 외(2015)에서는 공유경제를 '특정 서비스의 수요자'와 '해당 서비스를 창출하는 유희자산을 이용한 '시장거래'를 'ICT 플랫폼이 중개하는 경제라고 정의하고 있다. 즉, 소비자와 공급자가 인터넷 웹사이트 또는 모바일 앱 등 정보통신기술(ICT)에 기반한 플랫폼을 통해 거래하는 것을 공유경제의 필수적 요소로 보고 있다(김민정 외, 2016, p.16).

〈표 II-2〉 디지털 플랫폼의 유형 및 예시

플랫폼 유형	설명	예시
온라인 거래 시장	전통적/디지털 재화와 용역을 거래하기 위한 온라인 플랫폼	Amazon, Apple, Ebay, Alibaba, Craigslist, Spotify
소셜 미디어 및 사용자 생성 콘텐츠(User Generated Content)	사용자들이 콘텐츠를 게시할 수 있는 온라인 공간을 제공하는 플랫폼	Facebook, Twitter, YouTube
공유경제	유류자산이나 서비스의 공급자와 수요자의 거래를 위한 플랫폼	Uber, Airbnb, Sidecar, RelayRides
클라우드 소싱	계약직/비정규직 성격의 노동과 노하우를 거래하는 플랫폼	Taskrabbit, Upwork, Amazon Mechanical Turk
클라우드 펀딩 및 P2P 대출	기부, 대출/대여를 위한 플랫폼	Kickstarter, Indiegogo, Lending Club

자료: 김빛마로(2018), p.14 〈표 II-2〉 재인용

나) 디지털 플랫폼의 특징

앞서 살펴본 바와 같이 많은 디지털 기업들이 플랫폼에 기반한 사업모형을 구축하고 있으며, 디지털 기술의 발달과 함께 이러한 사업모형의 비중은 더욱 커질 것으로 예측된다. 특히, OECD(2018)⁹⁾에서는 다면 플랫폼(multi-sided platforms)의 급격한 확대가 디지털 경제의 주요한 변화 중 하나라고 지적하고 있다. 따라서 디지털 경제에서의 여러 정책 이슈를 분석하기에 앞서 디지털 플랫폼의 특징에 대해 이해하는 것은 중요할 것이다.

① 양면시장(two-sided market)¹⁰⁾

디지털 플랫폼은 많은 경우 양면시장 혹은 다면시장(multi-sided market)의 성격을 가지고 있다. 디지털 또는 온라인 시장은 단면적(single-sided) 또는 다면적(multi-sided)일 수 있으나 경제의 디지털화가 가속화되면서 다면

9) OECD(2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. (<https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>)

10) 김빛마로(2018)의 내용을 참고하여 작성하였다.

적 시장의 특성을 지닌 디지털 플랫폼의 비중이 높아지고 있다. 단면적 시장의 판매자는 오직 하나의 고객 집단과 관계를 맺고 있는데, 서점에서 책을 구매하는 독자를 예로 들 수 있다. 반면, 다면적 시장에서는 둘 이상의 고객(사용자) 집단의 참여가 나타난다. 양면시장은 상호 간에 혹은 적어도 한 그룹이 다른 그룹에 네트워크 효과를 제공하는 두 그룹의 사용자를 중개하는 플랫폼(intermediary platform)으로 정의할 수 있다.¹¹⁾ 이때 네트워크 효과란 특정 재화 또는 용역의 사용자 수가 증가함에 따라 각 개별 사용자의 해당 재화 또는 용역에 대한 가치가 증가하는 것을 의미한다. 네트워크 효과는 다시 직접적인 네트워크 효과(direct network effect)와 간접적인 네트워크 효과(indirect network effect)로 구분된다. 직접적인 네트워크 효과란 자신이 속한 그룹의 사용자 수가 증가하는 것이 해당 그룹의 사용자에게 긍정적인 영향을 주는 것을 의미한다. 예를 들어, 전화를 사용하는 사람의 수가 증가하면 기존에 전화를 사용하고 있던 사람들은 더 많은 사람에게 연락을 취할 수 있으므로 전화 사용으로 발생하는 효용이 상승하게 된다. 반면 간접적 네트워크 효과는 두 그룹 이상의 사용자가 존재하는 상황에서 자신이 속한 그룹의 사용자 수 증가가 다른 그룹에 긍정적인 영향을 줄 때 발생한다. 특정 신용카드 회사의 가맹점 수가 증가하면 해당 신용카드를 소유하고 있는 소비자는 더 많은 상점에서 결제할 수 있으므로 효용이 증가한다. 마찬가지로 해당 신용카드를 소유하고 있는 소비자의 수가 증가하면 가맹점의 매출이 증가할 가능성이 있으므로 가맹점 입장에서도 해당 카드의 사용자가 증가하는 것은 긍정적인 효과가 있다. 이러한 용어를 사용해 양면시장을 다시 정의하면, 양면시장은 서로 간에 혹은 적어도 한 그룹이 다른 그룹에 간접적 네트워크 효과를 주는 두 개의 사용자 그룹으로 구성된 플랫폼이라고 할 수 있다.

이러한 양면시장의 정의를 적용하면 앞서 예시로 제시한 디지털 플랫폼들은 대부분 양면시장 혹은 다면시장의 특성을 가지고 있는 것을 확인할 수

11) 양면시장에 대한 정의는 연구에 따라 약간의 차이를 보인다. 예를 들어, Rochet and Tirole(2003; 2006)은 간접적 네트워크 효과가 존재하고, 네트워크 효과의 존재로 인해 측면간 가격 구조가 영향을 받을 때 해당 플랫폼을 양면시장이라고 정의하고 있다.

있다. 예를 들어, 이베이와 같은 온라인 거래시장에서는 재화 또는 용역을 판매하는 공급자와 구매하려는 소비자 사이에 양방향의 간접적 네트워크 효과가 존재한다. 구매자 입장에서는 판매자의 수가 많을수록 선택권이 넓어지고, 판매자 입장에서는 구매자의 수가 많을수록 매출이 증가할 확률이 상승한다. 즉, 구매자와 판매자 모두 다른 그룹의 사용자의 수가 증가할수록 해당 플랫폼으로부터 얻을 수 있는 가치가 상승한다. 사용자 생성 콘텐츠 관련 디지털 플랫폼인 유튜브의 경우 다면시장의 성격을 가진다. 해당 디지털 플랫폼에는 영상 콘텐츠를 생성해 공유하는 사용자 그룹, 이를 시청하고자 하는 사용자 그룹, 그리고 시청자 사용자 그룹에 광고를 제공하고자 하는 광고주 그룹이 존재한다. 먼저 영상 콘텐츠의 생성자와 시청자 그룹 사이에는 상호 간에 간접적 네트워크 효과가 존재한다. 영상 콘텐츠 생성자가 많을수록 시청자의 선택권이 확대되며, 시청하고자 하는 사용자가 많을수록 영상 콘텐츠를 공유함으로써 얻을 수 있는 경제적 이득이 증가한다. 광고주와 시청하고자 하는 사용자 그룹 사이에는 일방향 혹은 양방향의 간접적 네트워크 효과가 존재한다. 시청하고자 하는 사용자 수가 많을수록 광고주가 광고를 통해 얻을 수 있는 경제적 이득이 증가하는 것은 명확하다. 반면, 광고주의 수가 증가할 때 시청자 그룹의 효용은 증가할 수도, 감소할 수도 있다. 광고주의 수가 증가함에 따라 광고로부터 더 많은 정보를 획득할 수 있다면 사용자의 효용은 증가할 것이다. 하지만 영상 콘텐츠 시청자가 원치 않는 광고가 증가하게 된다면 효용은 감소할 것이다. 종합하면, 시청자와 생성자 사이에는 상호 간 간접적 네트워크가, 시청자와 광고주 사이에는 일방 혹은 양방향의 네트워크 효과가 존재하며 유튜브는 이들 사용자 그룹을 중개하는 플랫폼으로 이해할 수 있다. 즉, 유튜브 플랫폼은 다면시장의 한 예로 볼 수 있다. 마찬가지로 우버와 같은 차량 공유 플랫폼 역시 차량을 이용하는 서비스 공급자와 서비스 수요자 사이에 간접적 네트워크 효과가 존재하기 때문에 양면시장의 예로 볼 수 있다. 해당 플랫폼의 개인회원과 광고주로 구성된 페이스북과 같은 소셜 네트워크 서비스의 경우 개인회원 수의 증가가 광고주에게는 긍정적인 영향을 주지만, 반대로 광고주 수의 증가

는 개인회원이 해당 플랫폼으로부터 얻는 효용을 증가시킬 수도, 감소시킬 수도 있다. 전자의 경우 해당 디지털 플랫폼은 양방향 네트워크 효과가 존재하는 양면시장으로 볼 수 있으며, 후자의 경우 일방향 네트워크 효과가 존재하는 양면시장이 된다.¹²⁾ 마찬가지로 구글과 같은 검색엔진도 유사한 양면시장의 특성을 지닌다고 할 수 있다.

이렇듯 소위 디지털 기업으로 분류되는 기업 중 상당수는 양면시장의 특징을 가진 디지털 플랫폼으로 볼 수 있다. 디지털 플랫폼이 양면시장의 특성을 가지고 있는지 여부가 중요한 것은 양면시장인 기업의 행태가 일반적인 기업과 상이할 수 있기 때문이다. 양면시장의 특징을 가진 디지털 기업은 가격결정, 산업구조 등이 일반적인 기업 및 산업에서 나타나는 형태와 다를 수 있으며, 이는 경제정책, 조세정책 등 정부정책의 효과가 일반적인 시장에서의 그것과 다르게 나타날 수 있음을 시사한다. 따라서 양면시장이 전통적인 기업과 어떠한 측면에서 차이가 있는지에 대해 논의할 필요가 있을 것이다.¹³⁾

양면시장의 특징을 가지는 기업은 양 측면의 가격을 설정함에 있어 네트워크 효과를 고려하게 되며, 그 결과 한 측면에 매우 낮은 가격 혹은 무료로 재화/용역을 제공하는 경우가 다수 발생한다. 양면시장 기업이 한 그룹의 사용자에게 매기는 가격은 해당 사용자 그룹으로부터의 이윤뿐 아니라, 다른 그룹의 사용자로부터 얻을 수 있는 이윤에도 함께 영향을 준다. 예를 들어, 신문 구독료를 높이는 경우 구독자 수는 감소하게 되고 신문 구독자의 가격탄력성에 따라 신문 구독 측면에서의 이윤은 증가할 수도, 감소할 수도 있다. 이에 더해 신문 구독료의 변화는 신문사가 광고주로부터 얻는 수익에도 영향을 준다. 신문 구독료가 상승하면 신문 구독자 수는 감소하게

12) 일부 학자들은 간접적 네트워크 효과가 상호 간에 존재하는 경우에만 양면시장으로 볼 수 있다고 주장한다. 따라서 페이스북 등의 소셜 네트워크 서비스와 구글과 같은 검색엔진 등을 양면시장으로 볼 것인지에 대해서는 완벽하게 일치된 의견이 있는 것은 아니며, 이에 대해서는 Luchetta(2014)에서 자세히 논의하고 있다.

13) 양면시장의 개념 및 특징, 그리고 경제적 효과 등에 대해서는 다수의 선행연구가 존재한다. 본고에서는 이들 연구에서 제시하고 있는 양면시장의 특징과 주요 함의에 대해서 간략하게 소개한다.

된다. 신문 구독자 수가 감소하면 광고주 입장에서는 해당 신문에 실는 광고의 가치가 감소하게 되어 광고에 대한 지불용의(willingness to pay) 역시 감소하게 된다. 즉, 한 측면에서의 가격변화는 네트워크 효과의 존재로 인해 다른 측면의 수요 및 기업의 이윤에도 영향을 주게 되는 것이다. 이러한 이유로 양면시장 플랫폼은 한 그룹의 사용자에게 아주 낮은 가격을 제시하거나 무료로 재화/용역을 제공하는 경우가 나타난다. 심지어는 한 측면의 사용자에게는 보조금을 지급하는 경우도 관측된다. 시장의 한 측면에서의 가격을 한계비용 이하로 낮추고, 시장의 다른 측면에서 보다 높은 가격을 설정함으로써 이익을 극대화할 수 있는 것이다. 일반적으로, 양 측면의 사용자 중 가격탄력성이 낮은 사용자 그룹, 해당 플랫폼 서비스의 품질과 밀접한 관련이 있는 그룹에 높은 가격을 부과하는 것이 최적 전략으로 알려져 있다. 예를 들어, 이베이의 경우 구매자에게 무료로 서비스를 제공하고, 판매자에게만 수수료를 부과하고 있다. 또한 비디오 게임기를 제조하는 기업은 게임기 자체는 손해를 보면서 낮은 가격으로 판매하는 대신, 게임 소프트웨어 제조업체로부터 로열티를 수취하는 방식으로 수익을 창출하고 있다. 다수의 사회 연결망 플랫폼이나 이메일 서비스, 미디어 공급자들은 최종소비자에게 서비스를 무료로 제공하는 한편 사용자와 거래에 대한 자료를 추출하여 이를 기반으로 시장의 다른 측면에서 이익을 창출하는 전략을 취하고 있다.

양면시장의 두 번째 특징은, 네트워크 효과의 존재로 인해 규모에 대한 수확 체증(increasing returns to scale)의 속성을 보이는 경우가 많다는 것이다. 이미 사용자가 많은 대규모 플랫폼에 참여하는 경우, 해당 사용자가 그로부터 얻을 수 있는 효용은 네트워크 효과의 존재로 인해 더 크게 된다. 즉, 잠재적 사용자는 기존 사용자 수가 많아 네트워크 효과가 큰 플랫폼에 참여하기 위해 더 높은 가격을 지불할 용의가 생긴다. 이러한 특징 때문에 양면시장 플랫폼 간의 경쟁은 소수의 독점적 지위를 누리는 시장지배자가 존재하는 형태로 귀결되는 경우가 많다. 실제로 신용카드 산업 등 전통적인 양면시장과 소셜 네트워크 서비스, 공유경제 플랫폼 등 디지털 양면시장에

서는 소수의 기업이 대부분의 시장점유율을 차지하고 있다.¹⁴⁾

② 디지털 기업의 가치 창출과 플랫폼의 역할¹⁵⁾

앞서 살펴본 바와 같이 디지털 기술의 발달로 인해 데이터 처리의 단위비용이 급격히 하락하면서 디지털 정보의 이용이 급증했으며, 기업의 비즈니스 구조 및 가치 창출(value creation) 과정에도 큰 변화를 야기하였다. 이에 본 소절에서는 디지털 기업의 가치 창출 과정과 그 과정에서 디지털 플랫폼이 어떠한 역할을 하는지에 대해 논의한다. 뒤에서 더 자세히 살펴보겠지만, 이러한 논의는 다국적 기업에 대한 과세권의 배분 방식과도 밀접한 관련이 있다.

디지털 기술의 발달에 따라 비즈니스 구조 및 가치 창출 과정에 상당한 변화가 있었는데 이들 기업은 몇 가지 공통점을 공유하고 있다.

첫째, 많은 기업들이 국경 혹은 관할구역을 넘나들며 물리적 고정사업장(permanent establishment: PE) 없이 수익을 실현한다. 기업들이 다양한 분야의 생산 공정의 일부를 여러 국가에 배치하고 물리적으로 멀리 떨어져 있는 고객(사용자)에 접근하는 현상은 디지털 기술의 발달 이전에 시작되었으며, 디지털 기술의 발달은 이를 더욱 촉진하고 있다. 원격기술 등의 사용이 가능해지면서 다수의 디지털 기업은 어떠한 물리적 실재 없이도 다양한 관할구역의 경제활동에 효율적으로 참여하고 수익을 실현하고 있다. OECD(2018)는 경제의 디지털화가 극히 초기 단계에 있다고 진단한다. 다수의 기업이 디지털화를 위한 투자를 늘리고 있으며, 기존에는 국내에서만 활동하던 영세한 기업도 디지털 기술을 통해 해외의 소비자에 접근할 수 있는 기회가 커질 것으로 예상된다. 다만, 기업들이 물리적 실재 없이 수익을 창출할 수 있는 기회는 디지털화된 비즈니스 모델에 국한된 것은 아니라는 점은 유의할 필요가 있다.

두 번째 특징은, 기업의 지적재산과 같은 무형자산에 대한 의존도가 높다

14) 주요국의 주요 디지털 시장별 시장현황에 대해서는 다음 절에서 자세히 논의한다.

15) 본 소절의 일부 내용은 OECD(2018)의 일부 내용을 요약 및 정리한 것이다.

는 점이다. 디지털 기술의 확대 추세와 함께 지적재산권의 중요도는 지속적으로 확대되는 추세이다. OECD(2018)에 의하면 산업 디자인, 특허권, 상표권, 실용신안을 합친 총지적재산권에 대한 권리 신청은 2004~2016년 동안 연평균 약 7.1% 증가한 것으로 나타났다.¹⁶⁾ 이는 13년 누적 기준 125% 증가한 것이다.¹⁷⁾ 또한 OECD(2018)는 디지털화된 기업일수록 기업이 소유하고 있거나 제3자에게 임차한 무형자산의 중요성이 증가하는 특징이 있으며, 이는 기업 가치 및 생산성 증가에 긍정적인 영향을 준다고 밝히고 있다. 또한 다수의 디지털 기업에서는 기업의 플랫폼을 지원하는 소프트웨어 및 알고리즘, 웹사이트 등과 같은 지적재산의 이용이 비즈니스 모델의 핵심적 요소로 평가된다. OECD(2018)는 무형자산에 대한 높은 의존도는 디지털화된 비즈니스 모델의 공통적인 특징으로 볼 수 있으나, 기타 비즈니스 모델에서도 그 중요성은 점차 커지고 있다는 점을 강조하고 있다.

세 번째 특징은, 데이터, 사용자 참여(user participation) 등의 중요성이 커지고 이들과 지적재산 사이의 시너지 효과가 중요해진다는 것이다. 데이터 집중 정도는 기업, 사업유형별로 차이가 존재하지만 데이터 이용 및 수집, 분석은 대부분의 디지털 기업 비즈니스 모델의 필수적인 부분이 되었으며, 그 중요성도 지속적으로 확대될 것으로 예측된다. 데이터, 사용자 참여, 네트워크 효과, 사용자 생성 콘텐츠(user-generated content)의 공급 등은 특히 고도로 디지털화된 기업의 비즈니스 모델에서 나타난다. 디지털 기술이 발달될수록 사용자로부터의 정보 수집이 용이해지며, 그에 따라 데이터를 통한 수익 창출 역시 확대될 것으로 보인다. 특히 OECD(2018)는 개인정보를 더 다양한 측면에서 추출할 수 있게 될 경우, 그로 인한 수익은 기하급수적(exponentially)으로 증가할 것이라고 예측하고 있다.¹⁸⁾ 사용자 참여가 기업의 가치 창출 측면에서 강조되고 있는 것은 이를 통해 기업이 더 다양한 측면에서의 개인정보를 획득하는 것을 가능케 하기 때문이다. 기업들은

16) OECD(2018)가 WIPO(2018)를 인용한 것을 재인용

17) OECD(2018)가 WIPO(2018)를 인용한 것을 재인용

18) OECD(2018)는 이러한 현상의 원인으로 정보 획득에 '범위의 경제(economies of scope)'가 성립하기 때문이라고 주장한다.

전통적으로 제품의 판매, 재고현황 등 데이터를 분석해 이윤을 극대화하기 위한 의사결정을 했으며 이는 새로운 기업행태라고 볼 수 없다. 디지털화가 진행되면서 변화한 것은 사용자들의 역할이 커지고 증대된 사용자 참여로부터 기업이 더 다양한 정보에 접근할 수 있게 되었다는 점이다. 즉 사용자 참여를 통해 기업은 기존에 접근할 수 없었던 다양한 정보를 수집할 수 있게 된다. 사용자들이 제품 사용 후기 또는 평점을 웹사이트에 게시하거나 직접 생성한 영상 콘텐츠를 업로드하기도 하는 것이 그 예이다.¹⁹⁾

OECD(2018)는 다음과 같은 서로 연관된 단계를 거쳐 데이터를 통한 경제적 이득이 실현된다고 설명한다. 이러한 단계 구분은 데이터를 통한 가치 창출 과정을 이해하기 위한 것이며, 실제로는 각 단계의 구분이 명확하지 않을 수 있다.

첫 번째는, 데이터 생성 단계로 거래 또는 생산, 소통(communication)과 같은 온라인 활동으로부터 디지털 데이터를 생성하는 과정이다. 온라인 활동에는 사용자 생성 콘텐츠, 온라인 활동이 인터넷 쿠키를 통해 생성되는 것 등이 포함된다. 온라인에서 디지털 데이터를 수집하고 입력하는 것은 간단한 과정을 통해 이루어지며 오프라인 활동에 대한 데이터는 최종소비자 제품 또는 기타 물체에 장착된 센서를 통해 수집되는데 기술의 발전으로 이러한 방식의 데이터 수집 능력이 더욱 가속화되고 있다. 두 번째는, 데이터 수집 및 이를 분석하기 용이한 형태로 가공하는 과정이다. 디지털 활동은 추적 및 저장이 용이하기 때문에 기업의 가치 창출 과정과 연관성이 낮은 정보를 담고 있을 수 있으며, 중요한 정보이지만 데이터 분석을 하기 어려운 형태로 수집되는 경우가 많다. 이 과정은 데이터를 수집하여 이를 분석하기 용이한 형태로 처리하는 단계로 이해할 수 있다. 이러한 과정은 물리적 장소에 크게 구애받지 않고 이루어진다. 세 번째는, 데이터 분석 단계이

19) OECD(2018)는 이러한 사용자 참여 활동은 적극적 사용자 참여로 분류한다. 이러한 활동은 사용자들이 정보를 입력하는 데 시간을 소비하게 된다는 특징이 있다. 이에 대비한 소극적 사용자 참여는 사용자의 능동적 활동 없이도 기업이 사용자의 온라인 활동을 근거로 자료를 제공하는 것을 의미한다. 인터넷 쿠키를 통해 정보를 수집하는 것이 그 예이다.

다. 이러한 단계는 데이터를 통한 경제적 가치를 창출하는 데 있어 필수적이며, 앞의 데이터 수집 및 가공 단계와 마찬가지로 물리적 위치의 제한을 받지 않는다는 특징이 있다. 즉, 기업은 디지털화로 인해 데이터 원천의 위치와 데이터 저장 및 분석이 이루어지는 위치를 분리할 수 있다. 예를 들어, 특정 관할구역과 연관된 데이터 분석이 다른 관할구역의 고도로 숙련된 데이터 과학자에 의해 수행되거나 알고리즘에 의해 자동화될 수도 있다. 네 번째는, 지식 기반(knowledge base) 단계이다. 이 단계에서는 앞의 데이터 분석을 통해 축적된 지식이 경제적 가치의 기반이 된다는 점을 의미한다. 마지막으로, 데이터 중심 의사결정 단계이다. 데이터 분석을 통해 축적된 지식은 기업 의사결정의 기반이 되고 이는 경제적 가치로 변환된다.

대부분의 국가들은 이러한 세 가지 특징에 대해 인식하고 있으나, 세 가지 특징과 연관된 요소들이 가치 창출에 있어 핵심적 역할을 하는지에 대해서는 국가별 의견이 일치하지 않고 있다. 첫 번째와 두 번째 특징이 디지털화된 비즈니스의 가치 창출에 있어 매우 중요한 역할을 한다는 데에는 대부분 동의하고 있으나 이러한 특징이 디지털 기업에 국한된 것이라고 보기는 어렵다. 세 번째 특징은 디지털 비즈니스 모형이 주로 공유하는 특징으로 볼 수 있으나, 데이터와 사용자 참여가 이들 기업의 가치 창출의 핵심적 요소인지에 대해서는 의견이 일치하지 않는 상황이다.

BEPS 포괄적 이행체제(이하 Inclusive Framework)의 일부 회원국들은 사용자 참여를 디지털 비즈니스 가치 창출의 중요하고 특별한 요인으로 평가한다. 즉, 사용자 참여와 사용자로부터의 데이터 수집은 디지털화된 사업모형 고유의 특징이며, 이들 기업이 수익을 창출할 수 있는 원천이라고 주장한다. 이때 사용자 참여는 사용자의 선호(preference) 또는 행동에 대한 수동적 데이터 수집과 사용자가 평점(rating), 리뷰 등을 작성하거나 영상 콘텐츠를 제작해 공유하는 것과 같은 능동적 데이터 수집을 포함한다. 위와 같은 견해를 가지고 있는 국가들은 디지털 플랫폼의 정보 수집 및 사용자 참여가 기업의 신뢰 및 평판 구축, 사용자 수 증대에 따른 네트워크 효과를 통해 성장에 중요한 역할을 할 수 있다고 생각한다. 즉, 이들의 견해에 의하

면 디지털 플랫폼을 운영하는 주체가 관할구역 밖에 있다고 할지라도 관할 구역 내의 사용자에게 의한 콘텐츠 기여 및 자료 수집 등이 가치 창출의 핵심 요인이기 때문에 가치 및 수익 창출이 관할구역 내에서 이루어진 것으로 보는 것이다.

반면 다른 그룹의 회원국들은 사용자로부터의 데이터 수집, 사용자 참여, 사용자 생성 콘텐츠 제공을 사용자(데이터/콘텐츠 제공자)와 디지털 기업 간 거래로 판단한다. 즉, 디지털 기업은 금전적/비금전적 보상을 해주고, 사용자는 그 대가로 개인 정보, 사용자 참여 등을 제공한다는 것이다. 비금전적 보상의 예로는 디지털 기업이 무료로 제공하는 데이터 호스팅(data hosting), 이메일 서비스 등을 들 수 있다. 이들 국가는 사용자와 디지털 기업 간 거래가 소득세 과세대상이 될 수 있다는 점에 동의하지만, 어느 쪽으로부터도 현금이 지급된 거래가 아닌, 즉 물물 교환 형태의 거래는 현행 조세체계가 포착하기 어렵다는 점도 인식하고 있다. 이들 국가들은 사용자에게 의한 정보 및 자료 제공이 여타의 사업 생산요소와 성격이 다르지 않으며, 이러한 요소가 가치 창출의 가장 핵심적 요소는 아니라는 견해를 가지고 있다.

현재까지의 논의 내용을 정리하면 다음과 같다. 앞서 제시한 디지털 경제 하에서의 기업이 공유하고 있는 세 가지 특징 중에서, 첫 번째와 두 번째 특징에 대해서는 기업/산업별 정도의 차이는 있을 수 있으나 모든 기업군에서 발견되는 공통적인 현상으로 볼 수 있다. 반면, 세 번째 특징인 데이터 및 사용자 참여의 중요성은 주로 디지털화된 비즈니스 모형의 고유의 특징으로 보는 것이 일반적이다. 그러나 데이터와 사용자 참여가 기업의 가치 창출 과정에 있어 핵심적 요소인지에 대해서는 각국의 견해가 일치하지 않고 있다. 데이터와 사용자 참여가 가치 창출에 얼마나 기여하는지에 대한 논의가 중요한 것은 이러한 견해 차이가 결국 디지털 기업에 대해 국제조세 규칙이 특별하게 적용되어야 할 것인지 등 디지털 경제의 과세쟁점과도 깊이 연관되어 있기 때문이다.²⁰⁾ 따라서 데이터와 사용자 참여가 기업의 가치 창출에서 어떠한 역할을 하는지에 대해 더 상세하게 살펴볼 필요가 있을 것

20) 이에 대해서는 제Ⅲ장에서 더 자세히 논의한다.

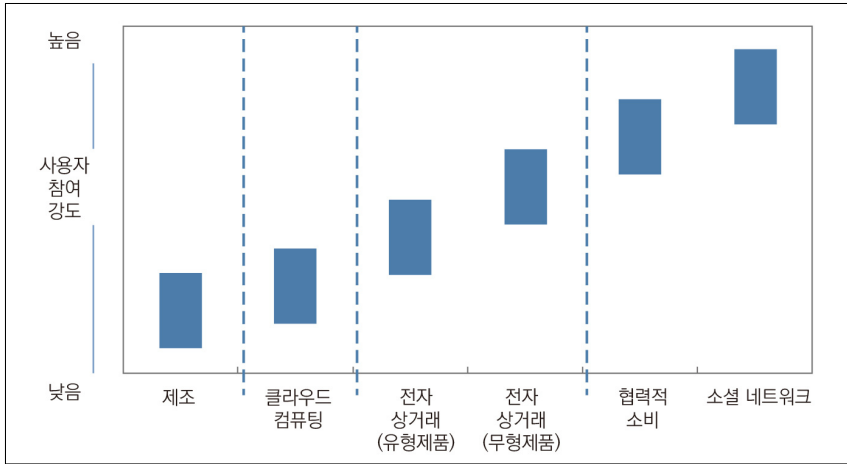
이다.

OECD(2018)에서는 데이터 및 사용자 참여의 역할 및 중요도는 디지털화된 비즈니스 유형 내에서도 다를 수 있으므로 주요 디지털 사업유형별로 구분하여 각 사례별로 논의하고 있다. 여기서 유의할 점은 데이터 및 사용자 참여의 의존 정도는 비즈니스 유형별로 판단하는 것이지, 기업 단위의 논의가 아니라는 점이다. 많은 디지털 기업의 경우 하나 이상의 비즈니스 라인을 갖는 경우가 많으며 각 비즈니스 라인의 사용자 참여 의존 정도는 다를 수 있다. 예를 들어 대표적 디지털 기업인 Amazon의 비즈니스 라인인 Amazon Marketplace와 Amazon e-commerce의 사용자 참여 의존 정도는 상이할 수 있다.

[그림 II-1]에서는 다양한 비즈니스 유형별 사용자 참여의 강도를 제시하고 있다. 해당 도표에 제시된 디지털 비즈니스 유형은 클라우드 컴퓨팅, 전자상거래(유형 제품, 무형 제품), 협력적 소비(collaborative consumption), 소셜 네트워크(social networks)이다. 클라우드 컴퓨팅은 디지털 비즈니스 유형 중 사용자 참여도가 가장 낮은 것으로 분류된다. 클라우드에 사용자에 의해 업로드 및 저장된 데이터는 클라우드 제공 업체가 임의로 접근 및 사용될 수 없으며 해당 사용자가 허락한 소수의 사용자들 사이에서만 공유되기 때문에 이러한 자료는 사용자 생성 콘텐츠로 보지 않는다. 물론, 드롭박스(Dropbox) 등 클라우드 컴퓨팅 기업 중 일부는 기존 사용자들이 새로운 사용자를 해당 플랫폼에 초대할 경우 일정한 인센티브를 제공해 플랫폼 네트워크 및 사용자 기반을 확장하는 등 비교적 높은 사용자 참여 정도를 보이는 예도 존재한다. 다만 일반적인 관점에서 클라우드 컴퓨팅은 대체로 사용자 참여 정도가 높지 않은 사업유형으로 분류된다. 유형 제품(tangible goods) 전자상거래 운영의 사용자 참여도는 다소 높은 수준으로 분류된다. 사용자의 웹 브라우징 기록, 평점 및 후기 등 사용자 참여로 생성된 데이터는 판매촉진과 서비스 맞춤화, 고객 타겟팅(targeting) 향상을 위해 활용된다. 무형 제품(intangible goods) 전자상거래 운영의 경우 유형 제품 전자상거래에 비해 상호작용의 기회가 더 많기 때문에 사용자 참여도가 더 높게

분류된다. 예를 들어 Deezer, Spotify, Tencent 등의 사용자는 자신의 재생 목록(playlists)을 공유하거나, 온라인 게임을 위한 콘텐츠를 생성하는 등의 사용자 참여활동을 할 수 있다. 공유경제 플랫폼으로 대표되는 협력적 소비 비즈니스의 사용자 참여도는 ‘높음’ 수준으로 분류된다. 협력적 소비 플랫폼의 사용자들은 수동적으로 제공되는 기초적인 정보 이외에 해당 서비스에 접근하기 위해 그들의 세부적인 선호를 공개한다. 예를 들어, Airbnb를 통해 숙박 서비스에 접근하고자 할 경우 사용자들은 목적지, 가용 예산, 주변 편의시설 등에 대한 정보를 제공한다. 또한 공유경제 플랫폼의 핵심적 역할이 익명의 공급자와 수요자 상호 간의 신뢰 구축에 있으며 이러한 신뢰 구축에 있어 사용자들이 자발적으로 제공하는 평점 및 리뷰의 중요성이 높다는 점 역시 협력적 소비 플랫폼의 사용자 참여 중요성이 큰 이유 중 하나이다. 사용자에 의한 후기 및 평점은 제품 및 용역의 품질에 대한 우려를 해소하고, 다른 사용자들이 소비 의사를 결정함에 있어 보다 많은 정보에 입각한 선택을 할 수 있도록 하며, 상품의 수요자 및 공급자 간 거래를 촉진하여 부가가치를 창출하는 공유경제 플랫폼, 온라인 상거래 플랫폼(online marketplace) 등에서 이러한 요소의 중요성이 특히 크다고 할 수 있다. 마지막으로 소셜 네트워크는 사용자 참여도가 가장 높은 비즈니스 유형으로 사용자 참여가 필수적이다. 소셜 네트워크 비즈니스에서는 사용자 수와 사용자의 참여 정도가 사업의 성공과 재무 성과를 결정하는 중요 요소이다. 실제로 이들 비즈니스 유형에 속하는 기업의 연례 보고서 및 IPO(Initial Public Offering) 문서 등에서는 해당 플랫폼에 적극적으로 참여하는 사용자에게 관한 추세 정보를 공개하며, 수익화 속도 및 잠재력을 보여주기 위해 사용자당 평균 수익(Average Revenue Per User: ARPU)과 같은 지표를 제시한다. 소셜 네트워크에서 가장 강조되는 사용자 참여 유형은 사용자 생성 콘텐츠이다. 소셜 네트워크 사용자들은 동영상, 게시물, 디지털 이미지, 오디오 필름 등을 자발적으로 공유한다. 이러한 활동은 플랫폼을 확장하는 데 직접적인 기여를 하며, 디지털 플랫폼은 그 과정에서 사용자 정보를 수집하고 이를 통해 경제적 이익을 창출한다.

[그림 II-1] 비즈니스 유형별 사용자 참여 강도



자료: OECD(2018), p.58 Figure 2.8.을 저자 재작성

한 가지 특징적인 점은 사용자 참여 정도와 비즈니스 유형의 디지털화 정도 사이에 비례적 관계가 성립하지 않는다는 것이다. 예를 들어 클라우드 컴퓨팅 서비스는 디지털화의 정도는 높지만 사용자 참여의 중요도는 낮은 편에 속한다. 즉, 모든 디지털화된 비즈니스 유형이 앞서 제시한 세 가지 특징을 모두 공유하는 것은 아니다. 클라우드 컴퓨팅 기업은 물리적 고정사업장 없이 수익을 실현할 수 있고, 무형자산에 대한 의존도가 높지만 사용자 참여에 대한 의존도는 상대적으로 크지 않다. 반면, 공유경제 플랫폼은 디지털 기업의 주요 특징 세 가지를 모두 가지고 있는 것으로 평가할 수 있다.

사용자 참여 정도가 비즈니스 유형별로 상이한 것과 마찬가지로, 디지털 플랫폼의 역할 역시 큰 차이를 보인다. 예를 들어, 공유경제 플랫폼의 경우 특정 유희자산의 수요자와 공급자의 참여를 유도하여 두 그룹의 사용자 사이의 시장거래를 중개하는 역할을 수행한다. 기존에도 이러한 거래는 입소문이나 지역 광고 등을 통해 이루어졌으나, 디지털 플랫폼은 이러한 거래의 물리적 제약을 제거하는 역할을 한다. 또한 공유경제 플랫폼의 핵심 중 하나는 거래 당사자 상호 간 신뢰를 구축한다는 것이다. 이들 플랫폼은 주로 평점 및 후기 등 사용자의 자발적 참여를 통해 이러한 신뢰를 구축하여 거

래를 촉진한다. 즉 공유경제 플랫폼의 역할은 물리적 거리의 제약 없이 유희자산의 수요자와 공급자를 모으고, 서로 간 신뢰 구축을 통해 거래를 촉진하는 것이다. SNS 플랫폼의 경우 사용자의 참여가 매우 중요하기 때문에 플랫폼의 역할은 사용자의 자발적 참여를 최대한 유도하는 데 있다. 즉, 네트워크 효과를 극대화할 수 있도록 최대한 많은 사용자를 유치하고, 이들이 게시물, 영상 등 사용자 생성 콘텐츠를 자발적으로 공유하도록 다양한 측면에서 유인하는 것이다.

데이터와 사용자 참여 의존도는 디지털 사업유형별로 매우 상이할 수 있으나 이러한 요소가 가치 창출 과정에서 얼마나 핵심적인 역할을 하는지, 그리고 그 과정에서 디지털 플랫폼의 역할은 무엇인지 등에 대해서는 의견이 일치되지 않은 상황이며, 이에 대해서는 현재까지도 국제적으로 활발한 논의가 이루어지고 있다. 따라서 현 시점에서 데이터 및 사용자 참여 및 디지털 플랫폼이 가치 창출 과정에서 핵심적 역할을 하는지 여부, 더 나아가서 디지털화에 따른 국제조세 규칙을 어떻게 설계하는 것이 바람직한 지에 대한 결론을 도출하는 것은 본 보고서의 연구범위를 벗어난다고 판단된다. 다만 이러한 국제적 의견 불일치에도 불구하고 고도로 디지털화된 비즈니스 유형이 급격히 확대되고 있는 것만은 분명한 사실이며, 이에 대응하기 위해 많은 국가들이 개별 국가 차원에서의 일방적인(unilateral) 제도 변경 및 조세 행정적 개선 방안 등을 고려 또는 시행하고 있다. 이에 본 연구에서는 국제기구 및 해외 주요국의 논의사항 및 각 국가의 최근 입법례에 대해 소개하고, 디지털 서비스세 등 특정 기업군을 타깃팅한 대안적 과세방안의 경제적 효과를 실증적으로 파악하는 것에 집중하였다.

2. 디지털 시장 현황

디지털 기술의 발달로 디지털 관련 시장은 매우 빠른 속도로 증가하는 추세를 보이고 있다. 디지털 산업은 매우 다양해서 비교적 새로운 디지털 비즈니스 유형을 가진 기업들 간 경쟁이 있는 시장도 있으며, 전통적인 기업

과 디지털 기업이 경쟁하는 경우도 존재한다. 본 소절에서는 매출액 기준으로 규모가 큰 주요 디지털 시장 유형별로 시장 규모, 주요 활동 기업, 시장 구조 등에 대한 현황을 제시한다.

가. 주요 디지털 시장 유형별 현황

1) 전자상거래 시장

본 연구에서는 전자상거래(e-commerce)를 물리적 재화의 온라인상 거래로 정의하며, B2B(Business-to-business) 거래는 포함하지 않고 B2C(Business-to-consumers)만을 대상으로 하였다.²¹⁾ 디지털 기술의 발달은 상품검색, 결제과정, 배송 등 온라인 쇼핑 전 과정에서의 소비자 편의성을 증대시켰으며 전자상거래 시장은 지난 10년간 지속적으로 확대되었다. 또한 스마트폰 등 모바일 기기의 확대, 드론을 이용한 배송 등 물류 및 배송 관련 기술의 발전으로 인해 이러한 추세는 더욱 가속화될 것으로 예측된다. Statista(2019a)²²⁾에 의하면 전 세계 총전자상거래 매출액은 2018년 기준 1,823억달러였으며, 2023년에는 2,854억달러로 약 56.6% 증가할 것으로 전망된다. 이러한 급격한 시장 규모 확대는 온라인 상거래 기업의 매출 증가 및 신규 기업의 진입, 기존의 전통적 유통업자들의 온라인 매출 증대에 기인한 것이다. 실제로 오프라인 쇼핑만 가능했던 대형마트 등 전통적 소매판매점들(brick and mortar stores)은 최근 들어 온라인을 통한 거래를 새로운 옵션으로 제공하고 있다.²³⁾ 소비자 편의성 측면에서 전자상거래는 전통적인 거래 방식에 비해 명확한 우위에 있으며, 전자상거래의 강점은 디지털 기술이 지속적으로 발전하면서 더욱 강화될 것으로 예측된다. 이러한 이유로 일각에서는 고급 레스토랑 등 물리적 공간 및 분위기로부터 얻는 효용이 큰 일부 품목을 제

21) 비디오 게임, 전자책, 전자음원 등 디지털 무형 재화는 다음 절에서 논의하는 디지털 미디어 시장에 포함된다.

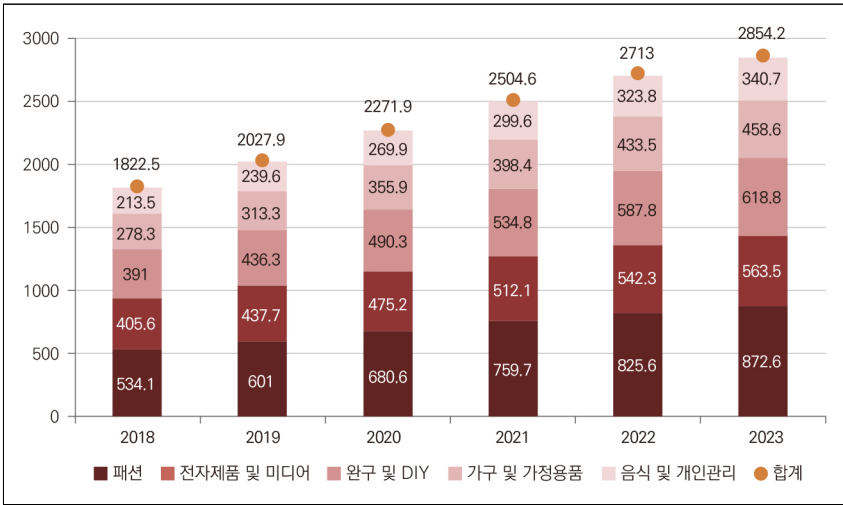
22) Statista(2019a), "Digital Economy Compass 2019."

23) 대형마트, 의류, 가구 제조사 등뿐 아니라, 상대적으로 영세한 지역 음식점도 배달 애플리케이션 플랫폼을 통해 온라인 거래를 허용하고 있다.

외하면, 대부분의 품목에 대해서 전자상거래가 소비자들의 주요 쇼핑 수단이 될 것으로 전망하고 있다.

[그림 II-2] 전 세계 전자상거래(eCommerce) 매출액 전망

(단위: 십억달러)



자료: Statista(2019a), p.132

2018년 기준 전자상거래 매출의 가장 큰 비중을 차지하는 것은 패션, 전자제품 및 미디어, 완구 및 DIY 제품 등으로 나타났으며 음식 및 개인관리(personal care) 부문의 매출액도 꾸준히 상승할 것으로 전망되고 있다. 세부 부문 중 가장 큰 비중을 차지하는 항목은 의류(전체의 19.0%)였으며, 전자제품(16.7%), 가구 및 가정용품(11.0%) 순으로 나타났다.

〈표 II-3〉 전 세계 전자상거래 시장 매출액 분류(2018년)

(단위: 십억달러, %)

구분	세분류	매출액	비중
패션	가방 및 액세서리	79.7	4.37
	신발	108.1	5.93
	의류	346.3	19.00
전자제품 및 미디어	서적, 영화, 음악, 게임	98.3	5.39
	전자제품	307.3	16.86
완구 및 DIY	DIY, 애완동물, 정원(gardens)	75.8	4.16
	문구류 및 취미용품	90.4	4.96
	스포츠 및 아웃도어	91.3	5.01
	완구류 및 유아용품	133.6	7.33
가구 및 가전제품	가전제품	78.3	4.30
	가구 및 가정용품	199.9	10.97
음식 및 개인관리	음식료품	95.3	5.23
	개인관리	118.3	6.49
전체	총계	1,822.5	100.00

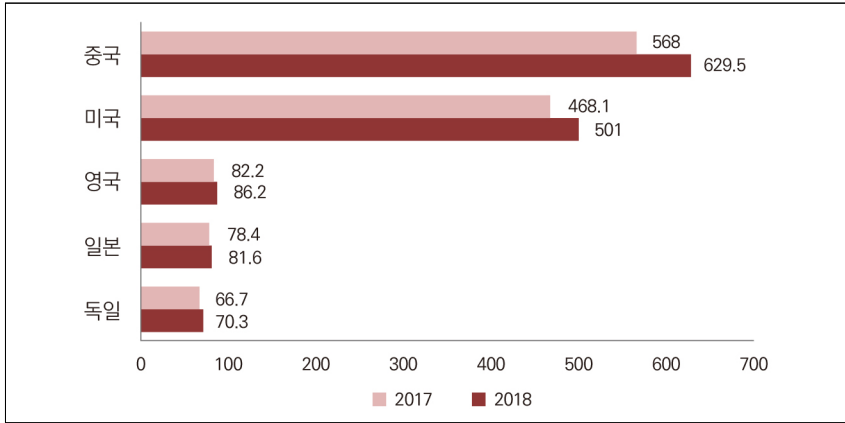
자료: Statista(2019a)를 바탕으로 저자 재작성

전자상거래 시장 규모를 국가별로 살펴보면 중국, 미국, 영국, 일본, 독일 등의 규모가 가장 큰 것으로 확인된다. 중국의 전자상거래 시장은 2018년 매출액 약 6,295억달러로 세계에서 가장 컸으며, 두 번째로 큰 시장은 미국으로 전체 전자상거래 매출액이 약 5,010억달러로 파악된다. 특히, 중국의 경우 경제성장에 따른 구매력 확대로 인해 전자상거래 시장이 급격히 확대되는 추세를 보이고 있다. 중국의 2018년 전자상거래 매출액 증가율은 약 11%로 미국(7%), 영국(5%), 독일(5%), 일본(5%) 등에 비해 높게 나타났다. 특히 중국의 전자상거래 매출 규모는 앞서 제시한 모든 세부 영역에서 세계 1위를 기록하였으며, 2023년까지의 연평균 복합성장률(Compound Annual Growth Rate) 역시 11.6%로 미국, 유럽 등 주요 지역에 비해 높을 것으로 전망된다. Statista(2019b)²⁴⁾는 동 기간 미국의 연평균 복합성장률은 12.4%, 유럽은 8.8%로 전망하고 있다.

24) Statista(2019b), "Digital Market Outlook 2019."

[그림 II-3] 상위 5개국의 2017년 및 2018년 전자상거래 매출 규모

(단위: 십억달러)



자료: Statista(2019a), p.134

앞서 제시한 전자상거래 시장 정의를 따를 경우 우리나라의 전자상거래 시장 규모는 2018년 기준 약 619억달러로 나타났다. 이는 독일(2018년 기준 약 703억달러) 시장 규모를 소폭 하회하는 수준이다. 우리나라의 전자상거래 시장 규모는 2018년 이후 꾸준히 상승할 것으로 전망되고 있으며, 전체 전자상거래 시장의 연평균 복합성장률은 5.1%로 전망된다.

<표 II-4> 한국의 전자상거래 시장 규모

(단위: 백만달러, %)

구분	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	연평균 복합 성장률
패션	13,725	14,420	15,335	16,374	17,357	18,125	19,639	5.2
전자제품 및 미디어	10,263	10,752	11,410	12,207	12,997	13,587	13,926	5.2
음식 및 개인관리	13,608	14,169	14,835	15,606	16,452	17,280	17,940	4.7
가구 및 가전제품	10,029	10,456	11,062	11,806	12,545	13,125	13,500	5.1
완구 및 DIY	11,624	12,151	12,898	13,787	14,643	15,307	15,740	5.2
계	59,248	61,949	65,538	69,779	73,994	77,424	79,744	5.1

주: 1. 2019년 이후 수치는 전망치임

2. 연평균 복합성장률(Compound Annual Growth Rate)은 2019~2023년 기간에 대한 수치임

자료: Statista, "eCommerce – South Korea," <https://www.statista.com/outlook/200/125/digital-media/south-korea>, 검색일자: 2019. 7. 25.

시장 규모가 큰 해외 주요국의 전자상거래 기업 매출액 현황을 살펴보면 대부분의 국가에서 소수의 기업이 대부분의 시장점유율을 차지하는 독점적 형태의 시장구조를 갖는 것으로 나타났다.

미국의 주요 전자상거래 기업의 매출액을 살펴보면 아마존의 시장점유율이 압도적으로 높았으며, eBay, Walmart 등의 순서로 매출액이 큰 것으로 나타났다. 특히 Amazon의 2018년 기준 매출액은 약 2,346억달러로 매출액 기준 상위 10개 기업 중 2~9위까지의 기업 매출액의 합인 1,162억달러의 2 배를 상회하는 것으로 확인된다.

〈표 II-5〉 미국 주요기업의 전자상거래 매출액(2017~2019년)

(단위: 십억달러)

순위	기업	2017년	2018년	2019년(p)
1	Amazon	190,51	234,61	282,52
2	eBay	34,45	35,63	36,34
3	Walmart	15,04	20,95	27,81
4	Apple	17,12	19,92	22,93
5	The Home Depot	6,48	8,18	10,07
6	Best Buy	4,58	6,01	7,71
7	Macy's	4,08	5,76	7,68
8	Qurate Retail Group	3,42	6,49	7,54
9	Costco	5,89	6,61	7,53
10	Wayfair	5,83	6,6	7,44

주: 2019년 수치는 전망치임

자료: Statista, "leading companies ranked retail ecommerce sales usa", <https://www.statista.com/statistics/976083/leading-companies-ranked-retail-ecommerce-sales-usa>, 검색일자: 2019. 5. 30.

독일 역시 Amazon의 전자상거래 매출액이 가장 높았으며, Otto, Zalando 등의 매출액 규모가 큰 것으로 나타났다. 독일 Amazon의 매출액은 약 88.1억유로 수준이었으며 독일의 전자상거래 매출액 기준 상위 100개 기업 대비 점유율은 27.6%로 나타났다. 미국 등 해외 주요국과 마찬가지로 Amazon의 시장점유율이 가장 높았으나, 시장집중의 정도는 상대적으로 높지 않은 것으로 확인된다.

〈표 II-6〉 독일 주요기업의 전자상거래 매출액(2017년)

(단위: 백만유로, %)

순위	기업	2017년 매출액	2017년 점유율 ¹⁾
1	Amazon.de	8,816.7	27.6
2	Otto.de	2,956	9.5
3	Zalando.de	1,281.4	4.3
4	Notebooksbilliger.de	751.5	2.9
5	Mediamarkt.de	734.2	2.6
6	Lidl.de	594	2.3
7	Bonprix.de	591.3	1.8
8	Cyberport.de	533	1.7
9	Conrad.de	494.4	1.6
10	Alternate.de	472.2	1.6

주: 1. 일부 기업의 매출액은 추정치임

1) 점유율은 독일의 전자상거래 매출액 기준 상위 100개 기업의 총매출액 대비 비율로 계산함

자료: Statista, "Revenue of the 100 most successful online shops in Germany in 2018", <https://www.statista.com/statistics/450288/leading-100-online-shops-by-revenue-germany/>, 검색일자: 2019. 6. 3.

2) 디지털 미디어 시장

디지털 미디어는 음성/영상 등 미디어 콘텐츠가 디지털 형식으로 인코드(encode)된 것으로 정의되며, 디지털 미디어 시장은 비디오 게임, VOD(video-on-demand), 전자 출판(e-publishing), 디지털 음악(digital music) 등의 세부 시장으로 구성된다.

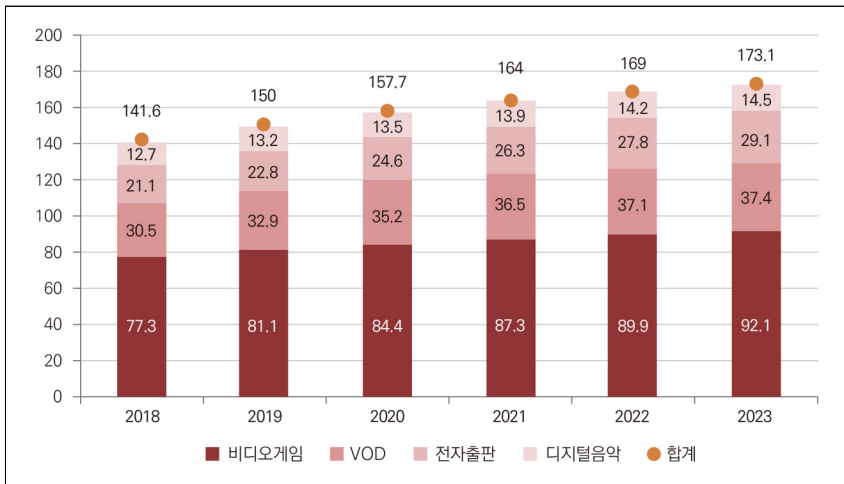
디지털 미디어 시장 역시 시장 규모가 꾸준히 확대되고 있는 추세를 보이고 있다. 초기의 디지털 미디어 시장은 불법복제와 같은 위협에 직면하였으나, 최근에는 다양한 디지털 콘텐츠에 대한 소비자 수요를 충족하는 방식으로 스트리밍 서비스, 구독 서비스 등이 급격히 확대되었다. Amazon, Apple, Netflix, Spotify 등 대표적인 디지털 미디어 기업들은 이러한 방식을 통해 성공적으로 수익을 창출하고 있다.

2018년 기준 전 세계 디지털 미디어 시장의 매출액 규모는 약 1,417억달러이며 2023년까지 약 22% 성장하여 전체 매출액이 1,730억달러에 이를 것

으로 전망되고 있다. 디지털 미디어 시장의 하위 부문 중 가장 큰 비중을 차지하는 것은 비디오 게임 시장이다. 비디오 게임 시장의 전 세계 총매출액은 2018년 기준 약 770억달러였는데 이는 전체 디지털 미디어 시장의 약 55%에 해당하는 수치이다. 특히 비디오 게임 시장은 최근의 데스크탑에서 모바일 기기로의 전환 추세의 큰 수혜를 받은 것으로 평가된다.

[그림 II-4] 전 세계 디지털 미디어 매출액 전망

(단위: 십억달러)



자료: Statista(2019a), p.132

2018년 기준 전체 비디오 게임 매출액 대비 모바일 게임 매출액이 차지하는 비중은 약 66.1%이다. 특히 모바일 게임 매출액이 전체 디지털 미디어 시장 매출액에서 차지하는 비중 역시 약 36.1%로 가장 큰 것으로 나타났으며, 모바일 기기 및 관련 기술이 발달하면서 모바일 매출액 비중은 향후 더욱 확대될 것으로 전망된다. VOD 시장은 두 번째로 비중이 큰 부문이며 2018년 기준 총매출액은 약 310억달러로 나타났다. Statista(2019b)는 VOD 시장 중 구독 또는 스트리밍을 기반으로 한 서비스 부문은 지속적으로 확대되는 한편 pay-per-view 방식이나 영상의 유료 다운로드 서비스 등은 크게 축소될 것으로 전망하고 있다. 특히 최근에는 디지털 영상 콘텐츠 구독 서

비스를 제공하는 일부 기업들이 해당 플랫폼에서만 독점적으로 제공되는 콘텐츠를 제작하는 방식을 통해 경쟁사 대비 비교우위를 확보하고 영상 제작사에 대한 의존도를 낮추려는 전략을 시도하고 있다. 가장 대표적으로 Netflix는 자사 플랫폼에서만 독점적으로 공급되는 영상 콘텐츠를 다수 보유하고 있다. 전자출판 분야에서 가장 큰 비중을 차지하는 항목은 전자책 부문으로 총매출액은 약 132억달러 수준이다. 마지막으로 디지털 음악 시장의 대부분(78.7%)은 스트리밍 서비스 매출액인 것으로 나타났다.

〈표 II-7〉 전 세계 디지털 미디어 시장 매출액 분류(2018년)

(단위: 십억달러, %)

구분	세분류	매출액	비중
비디오 게임	모바일 게임	51.1	36.09
	게임 다운로드	13.9	9.82
	온라인 게임	12.3	8.69
	소계	77.3	54.59
VOD	스트리밍	23.0	16.24
	다운로드	3.7	2.61
	pay-per-view	3.9	2.75
	소계	30.5	21.54
전자출판	전자책(eBooks)	13.2	9.32
	전자종이(ePapers)	5.0	3.53
	전자잡지(eMagazines)	2.9	2.05
	소계	21.1	14.90
디지털 음악	스트리밍	10.5	7.42
	다운로드	2.3	1.62
	소계	12.7	8.97
전체	총계	141.7	100.00

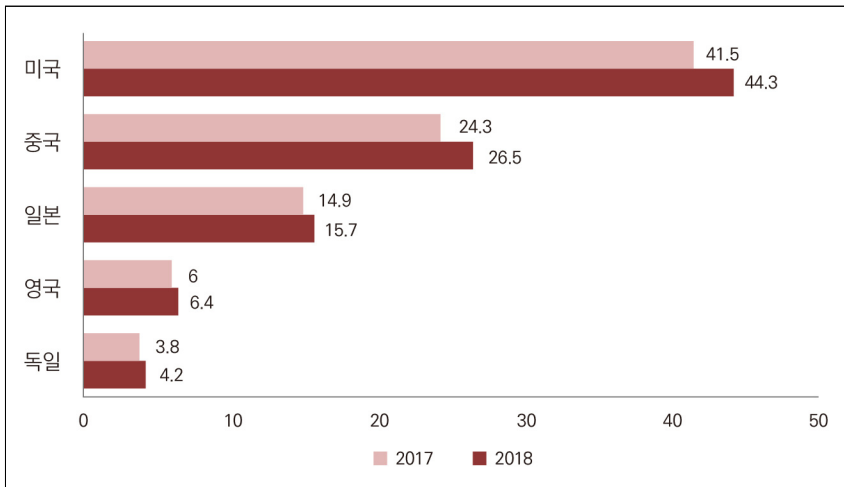
자료: Statista(2019a)를 바탕으로 저자 재작성

디지털 미디어 시장을 국가별로 살펴보면 미국의 시장 규모가 총 443억 달러로 가장 컸으며, 중국은 265억달러, 일본 157억달러, 영국 64억달러, 독일 42억달러 순으로 나타났다. 2018년 기준 모든 디지털 미디어 세부 시장

에서 미국의 매출액 규모가 가장 컸으나 2017년 대비 2018년 매출액 규모 증가율이 가장 높은 국가는 중국(9%)으로 나타났다. 시장 규모 상위 5개 국가 중 중국을 제외한 4개국은 모두 5% 이상의 성장률을 보였다. 다만, Statista(2019b)는 2023년까지의 연평균 복합성장률은 유럽 4.6%, 중국 4.1%, 미국 2.5% 순으로 클 것으로 전망하고 있다.

[그림 II-5] 상위 5개국의 2017년 및 2018년 디지털 미디어 매출 규모

(단위: 십억달러)



자료: Statista(2019a), p.175

우리나라의 디지털 미디어 매출 규모는 2018년 기준 약 42억달러로 독일과 유사한 수준으로 나타났다. 해외 주요국과 마찬가지로 비디오 게임 시장이 가장 큰 비중을 차지하였으나 VOD 시장은 상대적으로 비중이 낮은 반면, 전자출판 및 디지털 음악 시장의 비중이 높은 것으로 나타났다. 또한 우리나라의 디지털 미디어 시장 연평균 복합성장률은 6.9%로 유럽, 중국, 미국 등 주요 시장에 비해 유의미하게 높을 것으로 전망되고 있다.

〈표 II-8〉 한국의 디지털 미디어 시장 규모

(단위: 백만달러, %)

구분	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	연평균 복합 성장률
비디오 게임	2,564	2,815	3,034	3,247	3,454	3,650	3,837	6.9
VOD	375	439	487	536	571	592	603	8.3
전자출판	586	663	728	793	838	860	873	6.9
디지털 음악	298	321	343	363	380	395	408	5.3
계	3,823	4,238	4,592	4,939	5,243	5,497	5,721	6.9

주: 1. 2019년 이후 수치는 전망치임

2. 연평균 복합성장률(Compound Annual Growth Rate)은 2019~2023년 기간에 대한 수치임

자료: Statista, "Digital Media – South Korea", <https://www.statista.com/outlook/200/125/digital-media/south-korea>, 검색일자: 2019. 7. 25.

3) 디지털 광고 시장

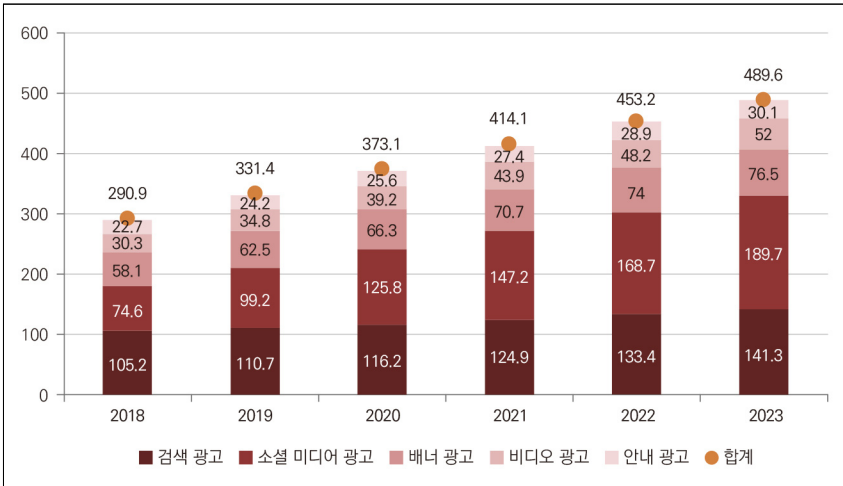
디지털 광고 시장은 비디오 광고, 소셜 미디어 광고, 배너 광고, 검색 광고 등으로 구분할 수 있다.²⁵⁾ 디지털 광고 관련 매출액 통계는 광고가 궁극적으로 게시된 지역 기준이 아닌 광고 지출을 한 기업이 속한 국가 기준으로 작성되었다. 또한 광고 매출액 중 이메일 마케팅, 음성 광고, 인플루언서를 활용한 마케팅 등은 통계에서 제외되었다.

디지털 광고 시장은 최근 가장 급격히 시장 규모가 확대되고 있는 분야로 2023년에는 2018년(2,908억달러) 대비 68.4% 증가하여 총매출액 규모가 4,897억달러에 달할 것으로 전망된다. 특히 전 세계 디지털 광고에 대한 지출액은 2017년 들어 처음으로 TV에 대한 광고 지출액을 상회하였다.

25) 비디오 광고란, 웹 또는 앱(application) 기반 비디오 플레이어를 통한 광고를 말한다. 가장 대표적으로는 스트리밍 영상 전후 혹은 중간에 송출되는 영상 광고가 있다. 또한, 영상 전후 혹은 중간에 등장하는 이미지 혹은 텍스트에 기반한 광고도 '비디오 광고'로 분류된다. 다만, 영상 광고일지라도 비디오 플레이어가 아닌 웹 사이트를 통해 송출되는 경우 배너 광고로 분류하였다. 또한 영상 광고가 소셜 네트워크 플랫폼에 게시되는 경우 역시 비디오 광고가 아닌 소셜 미디어 광고로 분류하였다. 소셜 미디어 광고는 소셜 네트워크 플랫폼의 모든 광고를 포함한다. 배너 광고는 데스크탑 컴퓨터 혹은 모바일 기기를 통해 접속할 수 있는 웹사이트에 팝업, 월페이퍼 등의 형태로 제공되는 광고이다. 배너 광고는 이미지, 텍스트, 영상 등의 형태로 제공된다. 검색어 광고(Search Engine Advertising: SEA)는 검색엔진의 검색 결과 페이지에 노출되는 광고를 말한다. 일반적으로 텍스트로 제공되지만 이미지 형태로 제공되는 경우도 존재한다. 가장 대표적인 예는 Google Ads이다.

[그림 II-6] 디지털 광고 매출액 전망

(단위: 십억달러)



자료: Statista(2019a), p.132

디지털 광고 시장에서 가장 큰 비중을 차지하는 부문은 검색 광고 시장과 소셜 미디어 광고 시장이다. 2018년 기준 이들의 전체 디지털 광고 매출액 대비 비중은 각각 36.2%와 25.7%였으며, 배너 광고와 비디오 광고의 비중은 각각 20.0%, 10.4%로 나타났다. 특히 소셜 미디어 광고 시장과 비디오 광고 시장은 향후 몇 년간 매우 빠른 속도로 시장 규모가 확대될 것으로 전망된다. 소셜 미디어 광고 시장의 2023년 전망 매출액은 1,897억달러로 2018년(746억달러) 대비 190.0%, 비디오 광고 시장은 520억달러로 2018년(303억달러) 대비 약 76.5% 증가할 것으로 전망되고 있다.

또한 디지털 광고 시장에서도 모바일 광고 매출의 비중이 지속적으로 확대될 것으로 전망된다. 2018년 기준 전체 디지털 광고 매출액 중 모바일 광고 매출의 비중은 44.1%이지만, 2023년에는 51.4%로 데스크탑 광고 매출 비중(48.6%)을 상회할 것으로 전망된다(Statista, 2019b). 특히, 비디오 광고 시장에서 모바일 광고 매출 비중은 2018년 약 12%에서 2023년 53.6%까지 확대될 것으로 전망된다. 소셜 미디어 광고의 모바일 광고 매출 비중은 2018년 69%에서 2023년에는 76%까지 증가할 것으로 전망된다.

〈표 II-9〉 전 세계 디지털 광고 시장 매출액 분류(2018년)

(단위: 십억달러, %)

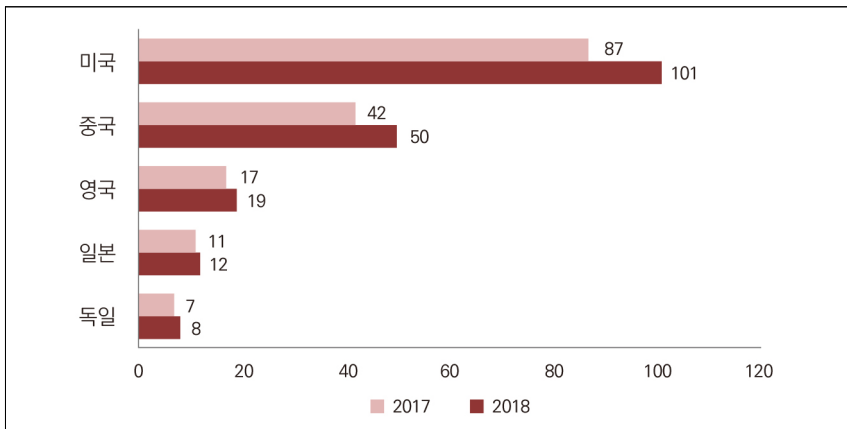
구분	매출액	비중
검색 광고	1,052	36.18
소셜 미디어 광고	746	25.65
배너 광고	581	19.98
비디오 광고	303	10.42
안내 광고(Classified ads)	227	7.81
전체	2,908	100.00

자료: Statista(2019a)를 바탕으로 저자 재작성

국가별 디지털 광고 시장 중 미국의 시장 규모가 총 1,010억달러(2018년 기준)로 가장 컸으며, 중국은 500억달러로 나타났다. 즉, 미국의 디지털 광고 시장 규모는 전 세계 디지털 시장 규모의 3분의 1을 상회하고 있다. 2019~2023년 기간의 주요 지역별 디지털 광고 시장의 연평균 복합성장률은 중국(7.9%), 미국(7.6%), 유럽(7.0%) 순으로 높을 것으로 전망된다.

〔그림 II-7〕 상위 5개국의 2017년 및 2018년 디지털 광고 매출 규모

(단위: 십억달러)



자료: Statista(2019a), p.197

우리나라의 2018년 기준 디지털 광고 시장 규모는 약 45억달러 규모이며, 검색 광고와 배너 광고의 비중이 가장 높은 것으로 조사되었다. 또한 소셜 미디어 광고는 향후 몇 년간 가장 빠른 속도로 시장 규모가 확대되는 반면, 안내 광고 시장의 성장은 미미할 것으로 전망되었다.

〈표 II-10〉 한국의 디지털 광고 시장 규모

(단위: 백만달러, %)

구분	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	연평균 복합 성장률
배너 광고	835	916	997	1,070	1,129	1,174	1,205	6.3
비디오 광고	446	504	562	614	657	690	712	8.1
검색 광고	2,045	2,124	2,203	2,281	2,357	2,430	2,499	3.4
소셜 미디어 광고	415	501	587	665	728	776	809	11.8
안내 광고 (Classified ads)	423	432	442	450	456	462	465	1.6
계	4,164	4,477	4,791	5,080	5,329	5,531	5,691	5.3

주: 1. 2019년 이후 수치는 전망치임

2. 연평균 복합성장률(Compound Annual Growth Rate)은 2019~2023년 기간에 대한 수치임.

자료: Statista, "Digital media - South Korea," <https://www.statista.com/outlook/200/125/digital-media/south-korea>, 검색일자: 2019. 7. 25.

검색 광고 시장에서의 가장 핵심적인 기업은 구글이다. Statista(2019b)는 미국의 검색 광고 시장에서 구글의 매출액 점유율을 약 70%로 추정하고 있다. 구글 이외의 주요 기업으로는 Bing(Bing), 야후(Yahoo), 바이두(Baidu) 등이 있으나 이들 기업의 매출액 점유율은 10% 미만인 것으로 조사되었다. 특히 최근 디지털 광고 시장의 급격한 확대와 함께 구글의 광고 매출액도 지속적으로 상승하는 추세를 보이고 있다. 구글의 전 세계 연간 광고 매출액은 2010년 282억달러에서 2018년 1,163억달러로 동 기간 동안 약 312% 상승한 것으로 나타났다. 독일, 영국 등 유럽 주요시장에서도 구글의 검색광고 매출액 점유율은 모두 70%를 상회하는 것으로 나타났으나 예외적으로 세계에서 두 번째로 큰 디지털 광고 시장인 중국의 경우 바이두(Baidu)의 시장점유율이 약 70%로 가장 높았으며, Bing(Bing)은 약 15% 정도의 점유율을 보였다.

소셜 미디어 광고 시장의 주요 기업인 페이스북의 광고 매출액 역시 급격

히 상승하였다. 페이스북의 전 세계 광고 매출액은 2012년 4,280만달러에서 2018년 55억달러로 10배 넘게 증가하였다. 특히, 최근에는 페이스북 광고 매출액의 대부분이 모바일 광고에 의한 것으로 조사되었다. 페이스북의 전체 광고 매출액 대비 모바일 광고 매출액 비중은 2012년 11%에서 2018년에는 92%로 상승하였다. 또한 페이스북이 2012년 인스타그램(Instagram)을 인수한 이후에는 인스타그램 광고 매출액 비중이 지속적으로 상승하고 있다. 페이스북 전체 광고 매출액에서 인스타그램 광고 매출액이 차지하는 비중은 2016년 13.2%에서 2018년 31.8%로 크게 증가한 것으로 조사되었다.

〈표 II-11〉 페이스북 광고 매출액 추이 및 전망

(단위: 십억달러, %)

구분	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
전체 광고 매출액	4.28	6.99	11.49	17.08	26.89	39.94	55.01	67.37	80.93	94.69
모바일 광고 매출액	0.47	3.14	7.47	13.15	22.29	35.15	50.61	-	-	-
모바일 광고 비중	11.01	45.00	65.00	77.00	82.91	88.00	92.00	-	-	-

주: 2019년 이후 수치는 eMarketer.com 전망치임

- 자료: 1. eMarketer.com, <https://www.emarketer.com/content/facebook-2018-year-in-review>, 검색일자: 2019.7.25.
 2. Facebook Form 10-k, <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1326801/000132680119000009/fb-12312018x10k.htm>, 검색일자: 2019.7.25.

4) 공유경제

공유경제(Sharing Economy)는 비교적 최근 급격히 확대되고 있으며 아직 그 개념에 대해 완전히 합의가 이루어지지 않은 것으로 평가된다. 일부에서는 공유경제라는 용어 대신 협력적 소비(collaborative consumption) 혹은 협력적 경제(collaborative economy) 등을 사용하기도 한다. 김민정 외(2016)에서는 공유경제로 분류할 수 있는 다섯 가지 기준을 제시하였는데,²⁶⁾ 그 기준은 다음과 같다. 먼저, 거래가 시장가격으로 이루어져야 하며, 두 번째는

26) 김민정 외(2016), pp. 17~18.

ICT 온디맨드(On-Demand) 기술을 활용해야 한다.²⁷⁾ 세 번째 기준으로, 거래가 중개거래의 형태를 띠어야 하며, 네 번째로는 거래 대상이 ‘서비스’여야 한다. 즉, 거래의 대상이 전통적 상품일 경우에는 앞서 살펴본 전자상거래 시장으로, 전자책 등 디지털 상품일 경우 디지털 미디어 시장으로 분류된다. 마지막 기준은 유희자산이 활용되어야 한다는 것이다.

이러한 개념을 따를 경우 우버, 에어비앤비는 공유경제로 분류할 수 있다. 수요자와 공급자는 온디맨드 기술을 통해 매칭되며 거래는 시장가격으로 이루어진다. 또한 플랫폼은 이들 거래를 중개하는 역할을 하고, 거래의 대상은 각각 승차 서비스와 숙박 서비스로 재화가 아니다. 마지막으로 각각 유희 차량 및 시간과 유희 주거공간이 활용된다. 한 가지 유의할 점은 공유경제는 하나의 비즈니스 유형이며 해당 플랫폼에서 거래되는 서비스의 종류에 따라 각 공유경제 플랫폼이 속하는 시장은 상이하다는 점이다. 공유경제에서는 앞서 언급한 승차, 숙박 서비스 이외에도 유희 공간, 유희 시간 등을 활용한 다양한 서비스가 거래되며 거래되는 서비스의 종류에 따라 각 공유경제 플랫폼은 관련된 시장에 속해서 경쟁하게 된다. 다만, 앞서 살펴본 바와 같이 공유경제 플랫폼에서 거래되는 대상은 ‘서비스’이며 온디맨드 기술을 활용해 거래가 이루어진다는 측면에서 모든 공유경제 플랫폼은 전자 서비스(eService) 시장의 일부로 보는 것이 적절할 것이다.

공유경제는 거래되는 서비스의 종류에 따라 각각 상이한 시장에서 경쟁하고 있을 뿐 아니라 경쟁하고 있는 시장의 구분이 모호한 경우가 많다. 예를 들어, 우버는 라이드 헤일링 서비스 플랫폼의 하나로서 리프트(Lyft) 등의 다른 차량 공유경제 플랫폼과도 경쟁하지만, 택시(일반 택시, 콜택시), 차량 대여 플랫폼 등과도 경쟁한다. 에어비앤비는 숙박 공유 플랫폼의 하나로서 다른 숙박 공유 플랫폼뿐 아니라 호텔, 펜션 등과 경쟁한다. 따라서 특정 공유경제 플랫폼의 시장점유율 등을 파악하는 것은 쉽지 않다. 이러한 이유로 본 연구에서는 공유경제 전반의 규모 및 중요도에 대한 선행연구의 추정치

27) 김민정 외(2016)에서는 ‘온디맨드’ 거래를 스마트폰 또는 인터넷을 활용하여 소비자의 수요를 충족시킬 공급자를 실시간으로 찾는 것으로 정의하였다.

를 소개한 후 대표적인 공유경제 플랫폼인 우버와 에어비앤비를 중심으로 공유경제 현황을 간략히 살펴보고자 한다.

OECD(2019f)²⁸⁾는 공유경제 및 깃 경제(Gig Economy)²⁹⁾가 전체 경제에서 차지하는 비중은 대체로 낮은 것으로 추정되지만 그 성장속도가 매우 빠르다는 점을 지적하였다.

Vaughan and Hawksworth(2014)³⁰⁾는 전 세계 협력적 소비의 가치는 2014년 기준 150억달러로 추정하였으며, 2025년에는 약 3,350억달러까지 증가할 것으로 전망하였다. Vaughan and Daverio(2016)³¹⁾는 2015년 기준 유럽(EU) 내에서 공유경제의 5가지 주요 부문의 매출액은 총 40억유로라고 추정하였다. 또한 신용카드 회사인 MasterCard는 2020년의 차량 공유 및 숙박 공유 서비스의 시장 규모가 각각 3,500억달러와 1,390억달러에 달할 것으로 전망하였다.³²⁾ 이러한 전망치를 2015년 대비해 연평균 복합성장률을 계산하면 각각 54%와 29%로 그 성장속도가 매우 빠른 것을 확인할 수 있다. Juniper Research(2017)³³⁾는 2017년 기준 공유경제 플랫폼의 전 세계 매출액을 186억달러로 추산하였으며, 2022년에는 402억달러로 증가할 것으로 전망하였다.

OECD(2019f)는 공유경제 규모에 대한 주요 국가별 추정치를 제시하고 있다. 먼저 중국의 공유경제에서의 총매출액은 2016년 기준 550억유로로 추정되었으며, 이후 5년간 연평균 30% 정도의 성장률을 기록할 것으로 전망하였다. 영국 국세청(HMRC)은 영국의 공유경제 총매출액을 80억파운드로 추산하였다. 프랑스에서는 200여개의 공유경제 플랫폼이 존재하며, 이들의 총매출액은 30억~40억유로로 추정된다. 스페인 국세청(AEAT)은 스페인의 협력

28) OECD(2019f), "The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers."

29) 초단기 계약 및 프리랜서 형태 등으로 노동력이 거래되는 경제로 정의할 수 있다.

30) Vaughan, R. and J. Hawksworth(2014), "The sharing economy: how will it disrupt your business?," PricewaterhouseCoopers, https://collaborativeconomy.com/wp/wpcontent/uploads/2015/04/2014.The-sharing-economy-how-will-it-disrupt-yourbusiness.PwC_.pptx

31) Vaughan, R. and R. Daverio(2016), "Assessing the size and presence of the collaborative economy in Europe," Publications Office of the European Union.

32) MasterCard(2017), p. 6.

33) Juniper Research(2017), "Sharing economy to double by 2022"

적 경제 중 주요 부문은 숙박 공유이며, 협력적 경제 전체 시장 규모를 7억 5천만유로로 추정하였다. 특히 스페인 내에서 공유경제 플랫폼에 의한 숙박 공급량은 전체 호텔 숙박 공급량을 상회하는 것으로 나타났다. 포르투갈의 주요 공유경제 부문은 단기 숙박 공유이며, 이들 숙박 공유경제 플랫폼의 매출액은 2억 1천만유로인 것으로 추정된다. 핀란드의 협력적 소비 시장은 2016년 기준 1억 유로로 추정되었으며, 2020년에는 13억유로로 증가할 것으로 전망된다. 2016년 기준 전체 협력적 소비 매출액 중 65%는 협력적 금융(collaborative finance) 부문에서 발생하였으며, 숙박 및 공간 공유가 19%, 심부름 및 집안일 서비스가 14%로 나타났다. Juniper Research(2017)는 2022년 공유경제 매출의 57.2%는 미국에서, 19.2%는 유럽에서 발생할 것이라고 전망하였다.

다음으로는 주요 공유경제 부문인 차량 및 숙박 공유 부문의 대표 기업인 우버와 에어비앤비 관련 통계를 제시하였다. 먼저 차량 공유 플랫폼인 우버의 2018년 전 세계 매출액은 113억달러로 조사되었다. 이때의 매출액은 전체 운행(ride)의 매출액에서 운전자에게 지급되는 금액을 제외한 우버의 순매출액(net revenue)이다. 우버의 순매출액은 2013년 이후 매우 빠른 속도로 매출액이 확대되고 있으며, 2018년 현재 65개국 600여 개 도시에서 영업 활동을 하고 있다. 우버는 전 세계에서 가장 큰 차량 공유 플랫폼이며, Didi Chuxing, Lyft, Grab 등이 주요 경쟁업체로 분류된다(〈표 II-12〉 참조). 다만, 최근에는 우버의 매출액 증가율이 다소 둔화되는 양상을 보이고 있다.

〈표 II-12〉 우버(Uber)의 전 세계 매출액 추이

(단위: 십억달러)

구분	2013	2014	2015	2016	2017	2018
매출액	0.1	0.5	1.5	6.5	7.5	11.3

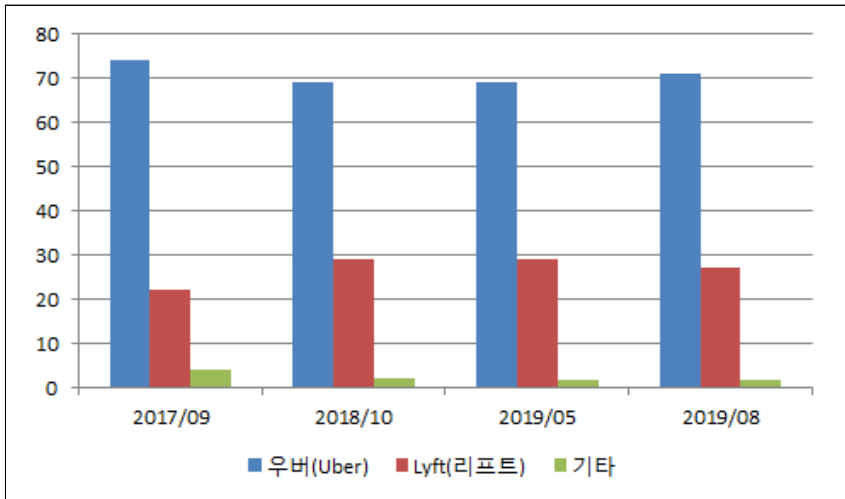
자료: Fortune; Business Insider; CNBC 자료를 바탕으로 저자 작성

미국의 라이드 헤일링 시장점유율은 우버가 가장 높았으며, 리프트도 일정 수준의 점유율을 확보하고 있는 것으로 나타났다. 2017년 9월 기준 우버

의 시장점유율은 74.0%, 리프트는 22.0%였으며 가장 최근인 2019년 8월에는 각각 71.1%와 27.2%의 시장점유율을 보였다. 하지만, 우버의 시장점유율은 국가별로 매우 큰 차이를 보이는 것으로 확인된다. 2017년 12월 기준 인도의 라이드 헤일링 시장점유율이 가장 높은 기업은 Ola(56.2%)이며 우버의 점유율은 39.6%로 나타났다. 인도네시아에서는 2018년 4월 기준 Go-Jek의 점유율이 79.2%로 가장 높았으며, Grab(14.7%), 우버(6.1%) 순으로 나타났다.

[그림 II-8] 미국의 라이드 헤일링(ride-hailing) 시장점유율

(단위: %)



자료: statista, "Market share of the leading ride-hailing companies in the United States from September 2017 to April 2020", www.statista.com/statistics/910704/market-share-of-rideshare-companies-unit-ed-states, 검색일자: 2019.7.15.

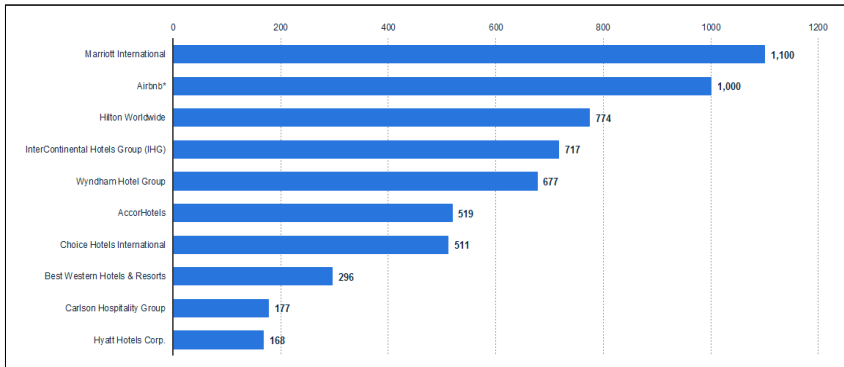
숙박 공유 플랫폼인 에어비앤비의 2018년 기업가치는 380억달러로 추정되며 지속적으로 상승하는 추세를 보이고 있다. 특히, 에어비앤비에 등록된 객실 수는 2016년 11월 기준 1천만개로 단일 숙박업체 기준 두 번째로 큰 규모를 보이는 것으로 나타났다. 또한 Stanley(2017)의 서베이 조사에 의하면 미국 및 유럽 주요국(영국, 프랑스, 독일)의 전체 숙박 수요 중 에어비앤비가 차지하는 비중은 2016년 기준 약 4%였으며, 2020년에는 약 6%로 증가

할 것으로 전망되었다.³⁴⁾ 전 세계 에어비앤비 사용자 수 역시 2016년 8,000만명에서 2017년 1억 1,500만명으로 증가하였으며, 2018년에는 1억6,430만명으로 증가할 것으로 전망된다.

에어비앤비 객실 수가 가장 많은 국가는 미국으로 2017년 8월 기준 약 660,000개의 객실이 에어비앤비에 등록되었으며, 프랑스(485,000개), 이탈리아(340,000개), 스페인(245,000개) 순으로 나타났다.³⁵⁾ 도시별로는 런던(64,373개), 파리(47,584개), 뉴욕(38,495개) 순으로 에어비앤비 객실 수가 많은 것으로 조사되었다.³⁶⁾ 미국의 에어비앤비 사용자 수 역시 꾸준히 증가하는 추세이다. 2016년 약 2,900만명이었던 에어비앤비 사용자 수는 2017년 3,390만명으로 증가하였으며 2022년에는 4,560만명에 달할 것으로 전망된다.³⁷⁾

[그림 II-9] 주요 숙박업체별 객실 수(2016년 11월 기준)

(단위: 천개)



자료: Hotel Management(2017), p. 10

34) Stanley(2017), p. 8.

35) Airbnb, <http://www.airbnb.com>, 검색일자: 2019.7.15.

36) 주요 도시별 에어비앤비 등록 객실 수는 2018년 9월 기준임(출처: Airbnb).

37) eMarketer가 2018년에 실시한 서비스를 바탕으로 추산한 것으로 사용자 수는 18세 이상 개인 중 각 연도별로 에어비앤비 계정을 활용해 1회 이상 거래한 것을 기준으로 한다.

5) 클라우드 컴퓨팅

클라우드 컴퓨팅(Cloud Computing)이란 원격 서버(remote server) 네트워크를 활용해 데이터를 저장, 관리, 처리하는 것을 의미한다. ‘클라우드’라는 용어는 인터넷상 다수의 사용자가 접근 및 사용할 수 있는 데이터 센터를 설명하기 위해 사용된 것으로 판단된다. 기존에는 각각의 데이터 센터를 직접 구축하고 데이터 저장, 관리, 처리를 했다면 클라우드 컴퓨팅은 이를 위한 IT 자원을 필요한 만큼 빌려 쓰는 개념으로 이해할 수 있다. 클라우드 컴퓨팅 시장은 디지털화된 서비스를 거래한다는 측면에서 전자서비스 시장의 일부로 볼 수 있다.

클라우드 컴퓨팅은 서비스 유형에 따라 크게 3가지로 나누어진다. 첫 번째로, 클라우드 컴퓨팅 업체가 서버, 저장장치, 네트워크 장비 등 인프라에 해당하는 자원을 제공해주는 IaaS 서비스(Infrastructure as a Service)가 있다. 두 번째로는, IaaS에서 제공하는 서비스에 더해서 플랫폼 개발을 위한 도구, 기능 등까지 제공해주는 PaaS(Platform as a Service)가 있다. 마지막으로, 앞서 제시된 서비스 외에 완성된 애플리케이션이나 응용프로그램 등을 클라우드로 제공하는 SaaS(Software as a Service)가 있다. IaaS에서 SaaS로 갈수록 클라우드 컴퓨팅 업체에서 제공하는 서비스의 종류가 많아지는 것으로 이해할 수 있다.

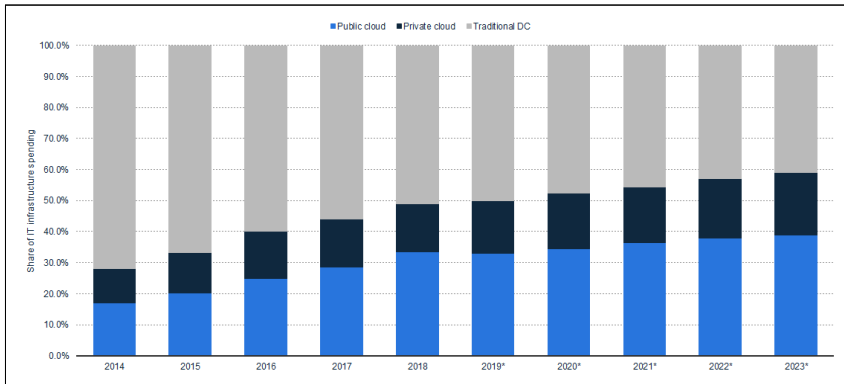
또한 클라우드 컴퓨팅은 서비스 제공 방식 및 폐쇄성을 기준으로 퍼블릭 클라우드(public cloud), 프라이빗 클라우드(private cloud)로 구분할 수 있으며, 일부에서는 그 중간 단계인 하이브리드 클라우드(hybrid cloud)까지 포함하여 총 세 가지 그룹으로 분류하기도 한다. 클라우드 컴퓨팅 서비스가 공공(open to public use) 네트워크를 통해 제공될 때 퍼블릭 클라우드로 분류한다. 이러한 방식은 별도의 서버를 구축할 필요가 없어 비용이 낮으며 구축시간 제약도 크지 않은 반면 보안에 취약할 수 있다는 지적도 있다. 프라이빗 클라우드는 개별 사용자를 위해 운영되는 클라우드 컴퓨팅 서비스로서 주로 단독서버를 구축하거나 사용자(회사)의 서버를 활용하는 방식으로 서비스가 제공된다. 개별 사용자를 위한 별도의 서버를 통해 서비스가 제공

되기 때문에 보안에 강점이 있으나 퍼블릭 클라우드에 비해 구축비용이 높고 사용자 차원에서 모니터링, 관리 등을 해야 하는 비중이 높다는 단점이 있다.

전체 IT 인프라스트럭처 매출액 비중 추이 및 전망을 살펴보면 전통적인 데이터 센터를 활용하는 방식의 비중은 2014년 72.0%에서 2018년 51.5%로 축소되었으며, 2023년에는 41.5%까지 하락할 것으로 전망된다. 또한 클라우드 컴퓨팅 서비스 중 퍼블릭 클라우드와 프라이빗 클라우드 비중은 모두 크게 확대되고, 특히 퍼블릭 클라우드의 상승률이 높을 것으로 전망되었다. 퍼블릭 클라우드 비중은 2014년 16.9%에서 2018년 33.5%로 상승하였다. 프라이빗 클라우드 비중 역시 2014년 11.1%에서 2018년 15.5%로 증가하였으며, 2023년 전망치는 20%로 나타났다.

[그림 II-10] IT 인프라스트럭처 매출액 비중

(단위: %)



주: 2019년 이후 수치는 전망치임

자료: Statista(2019c), p. 11

클라우드 컴퓨팅 서비스 유형별 비중은 SaaS 서비스가 가장 높았으나, 그 비중은 지속적으로 하락하는 추세를 보이고 있다.³⁸⁾ 2016년 기준 SaaS의 총

38) SaaS의 경우 퍼블릭 클라우드만을 포함하며, IaaS 및 PaaS는 퍼블릭, 프라이빗, 하이브리드 클라우드 매출액을 모두 포함한 수치이다.

시장 규모는 870억달러이며 전체 클라우드 컴퓨팅 시장에서 차지하는 비중은 83.8%로 나타났다. 2016년 IaaS의 매출액 및 비중은 각각 127억달러와 12.3%, PaaS는 각각 41억달러와 4.0%였다. 다만 SaaS의 경우 퍼블릭 클라우드 서비스 매출액만 포함된 것인 반면, IaaS와 PaaS는 퍼블릭, 하이브리드, 프라이빗 클라우드 서비스 매출액을 모두 포함한 수치임을 유의할 필요가 있다. SaaS의 비중이 압도적으로 높게 나타났으나, 전체 시장에서 차지하는 비중은 지속적으로 하락하는 것으로 나타났다. SaaS의 비중은 2010년 93.1%에서 2016년 83.8%로 하락하였으며, 2020년에는 81.9%가 될 것으로 전망된다.

〈표 II-13〉 서비스 유형별 클라우드 컴퓨팅 시장 규모

(단위: 십억달러, %)

구분	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	
IaaS	규모	0.72	1.63	2.99	4.76	7.00	9.70	12.72	15.84	19.08	22.50	26.09
	비중	4.98	6.98	8.09	8.90	9.65	11.85	12.25	12.47	12.78	13.17	13.61
PaaS	규모	0.28	0.55	0.94	1.52	2.28	3.15	4.14	5.17	6.27	7.29	8.62
	비중	1.97	2.35	2.54	2.83	3.15	3.85	3.99	4.07	4.20	4.27	4.49
SaaS	규모	13.40	21.21	33.09	47.22	63.19	69.00	87.00	106.00	124.00	141.00	157.00
	비중	93.06	90.67	89.37	88.26	87.20	84.30	83.76	83.46	83.02	82.56	81.90
계	규모	14.40	23.39	37.02	53.50	72.46	81.85	103.87	127.01	149.35	170.79	191.71
	비중	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00	100.00

주: 1. IaaS, PaaS는 퍼블릭, 프라이빗, 하이브리드 클라우드 매출액을 모두 포함하며, SaaS는 퍼블릭 클라우드 매출액만을 포함

2. 2017년 이후 수치는 전망치임

자료: Tata Communications(2019); Microsoft(2017)를 바탕으로 저자 재작성

클라우드 컴퓨팅 서비스 유형별 주요 기업의 시장점유율은 〈표 II-14〉와 〈표 II-15〉에 제시되었다. IaaS의 시장점유율은 전체 IaaS 시장과 퍼블릭 IaaS 시장으로 나누어 살펴볼 수 있다. 먼저 전체 IaaS 시장 기준 시장점유율이 가장 높은 기업은 아마존(Amazon Web Services: AWS)과 IBM으로 두 기업의 비중이 유사한 것으로 나타났다. 2018년 기준 아마존의 시장점유율은 19.2%, IBM은 18.9%였으며 그 밖에 구글 7.6%, 마이크로소프트 5.2% 등으로 조사되었다. 특히 IBM은 2015년 이후 전체 IaaS 시장에서의 점유율이

크게 증가하는 추세인 것을 확인할 수 있다. 반면 퍼블릭 IaaS 시장의 경우 아마존의 시장점유율이 매우 높게 나타났다. 2018년 기준 아마존의 시장점유율은 47.8%로 마이크로소프트(15.5%), 알리바바(7.7%) 등에 비해 압도적으로 높은 점유율을 보였다. 퍼블릭 IaaS 시장에서 아마존의 점유율은 대체로 상승하는 추세를 보였으며, 기타 기업 중에서는 마이크로소프트의 점유율이 유의미하게 증가하는 추세를 보였다.

〈표 II-14〉 서비스 유형별 클라우드 컴퓨팅 시장점유율(IaaS)

(단위: %)

구분	IaaS(전체)			구분	IaaS(퍼블릭)			
	2015	2016	2018		2015	2016	2017	2018
Amazon	15.8	23	19.2	Amazon	39.8	44.2	51.8	47.8
IBM	10.4	20.7	18.9	Microsoft	5.8	7.1	13.3	15.5
Google	4.7	6.3	7.6	Alibaba	1.8	3	4.6	7.7
Microsoft	3.6	3.9	5.2	Google	1.5	2.3	3.3	4
AT&T	4.3	5.1	4.2	IBM	-	1.6	1.9	1.8
NTT	4.1	4.4	3.7	Rackspace	2.7	2.2	-	-
Alibaba	-	-	3.3	기타	48.4	39.6	25	23.2
Oracle	-	-	3.1	-	-	-	-	-
Fujitsu	4	3.9	3	-	-	-	-	-
Dell/EMC	2.1	3.7	-	-	-	-	-	-
Apple	2.2	2.5	-	-	-	-	-	-
기타	48.9	26.4	31.8	-	-	-	-	-
계	100.0	100.0	100.0	계	100.0	100.0	100.0	100.0

주: 1. 전체 IaaS 시장은 ITCandor 자료로 2017년 자료는 공개되지 않았으며, 2018년 점유율은 2018년 6월까지의 매출액 기준임

2. 퍼블릭 IaaS 시장은 Gartner 자료임

자료: ITCandor; Gartner 자료를 바탕으로 저자 작성

클라우드 컴퓨팅 서비스 중 PaaS 시장점유율 역시 IaaS와 마찬가지로 아마존과 IBM이 가장 높게 나타났다. 2018년 기준 전체 PaaS 시장점유율은 아마존 25.2%, IBM 21.3%였으며 마이크로소프트는 6.6%로 나타났다. 특히 시장점유율 1, 2위인 두 기업의 점유율은 모두 상승하는 추세로 두 기업의

점유율 합은 2015년 18.6%에서 2018년 46.5%로 크게 확대되었다. SaaS 시장점유율은 세일즈포스(Salesforce)와 마이크로소프트가 가장 높았으나, IaaS, PaaS 등에 비해 시장점유율이 고르게 분포된 것으로 확인된다. 2018년 기준 세일즈포스의 점유율은 9.6%, 마이크로소프트는 9.1%였으며, 세 번째로 점유율이 높은 IBM도 4.0% 수준에 불과하였다. 특히 <표 II-15>에 '기타'로 분류된 기업의 점유율 합계가 69.7%로 나타나 SaaS 시장은 다수의 기업이 낮은 점유율을 확보하고 있는 시장 구조를 보이는 것으로 판단된다.

<표 II-15> 서비스 유형별 클라우드 컴퓨팅 시장점유율(PaaS, SaaS)

(단위: %)

구분	PaaS			구분	SaaS		
	2015	2016	2018		2015	2016	2018
Amazon	7.3	13.3	25.2	Salesforce	11.7	9.7	9.6
IBM	11.3	28.0	21.3	Microsoft	8.4	6.6	9.1
Microsoft	4.3	6.0	6.6	IBM	5.8	4.5	4.0
Rackspace	6.0	7.9	5.0	Oracle	2.9	3.0	3.3
NTT	4.3	5.7	4.0	Electronic Arts	4.2	3.1	2.3
Oracle	1.7	3.2	2.8	Activision	1.2	1.1	0.9
Baidu	-	-	2.0	SAP	1.2	0.7	0.6
Virtustream	-	-	1.9	CA Technologies	0.6	0.4	0.3
Alibaba	-	-	1.8	Apple	-	-	0.2
Fujitsu	2.1	2.7	-	Hewlett Packard	0.3	0.2	-
Dell/EMC	-	1.3	-	기타	63.6	70.7	69.7
Cap Gemini	1.2	-	-	-	-	-	-
Telstra	0.1	-	-	-	-	-	-
기타	61.7	31.9	29.3	-	-	-	-
계	100.0	100.0	100.0	계	100.0	100.0	100.0

주: 2017년 자료는 공개되지 않았으며, 2018년 점유율은 2018년 6월까지의 매출액 기준임
 자료: ITCandor 자료를 바탕으로 저자 작성

나. 국내 및 해외 주요 디지털 기업의 영업 현황

본 소절에서는 우리나라 디지털 기업의 해외 진출 현황에 대해 소개한다. 경제의 디지털화가 진행됨에 따라 OECD, EU 등 국제기구 및 개별 국가 차원에서 디지털 기업에 대한 과세권 배분 등에 대한 논의가 활발히 진행되고 있다. 뒤에서 보다 자세히 기술하겠지만, 현재까지의 국제적 논의내용 등을 통해 판단할 때 디지털 기업에 대한 과세 시 소득의 발생지에 더 많은 과세권을 배분하는 방향으로 합의가 이루어지고 있는 상황이다. 이러한 과세권 배분방식의 변화가 우리나라 기업, 국가 세수입 등에 미치는 영향에 대해 논의하기 위해서는 우리나라 기업의 해외에서의 영업실적과 해외 기업의 우리나라에서의 영업실적 등에 대한 현황 파악이 선행되어야 할 것이다. 다만, 본 연구의 경제적 분석 부분에서는 EU를 중심으로 제기되는 고도로 디지털화된 기업에 대해 별도의 대안적 과세방안을 적용하는 방식을 주로 다루고 있으므로 우리나라의 전체 다국적 기업이 아닌 디지털 기업의 해외 영업 현황을 제시하였다. 현재 OECD 차원에서 논의되고 있는 근본적 과세방안(이에 대해서는 다음 장을 참조)의 경우 디지털 기업뿐 아니라 소비자를 직접 상대하는 모든 산업(consumer-facing business)의 수익에 대해 시장 관할에 더 많은 과세권을 배분하는 방향으로 논의가 이루어지고 있는 상황이다. 이러한 과세안이 국내 다국적 기업에 미치는 효과를 파악하기 위해서는 디지털 기업뿐 아니라 국내의 전체 다국적 기업의 해외 영업 활동에 대한 조사가 수행되어야 할 것이다.

1) 우리나라 주요 디지털 기업의 해외 영업 현황

2018년 매출액 기준 국내 IT 기업 중 매출규모가 큰 주요 기업은 <표 II-16>에 제시되었으며,³⁹⁾ 매출액은 각 기업의 자회사를 포함한 연결재무정보상 매출액을 의미한다.

39) Kisvalue 자료에서 인터넷소프트웨어 및 서비스, IT서비스, 소프트웨어로 분류된 기업을 추출하였다.

〈표 II-16〉 우리나라 주요 IT 기업의 총매출액

(단위: 천원)

기업명	2016년	2017년	2018년
네이버(주)	4,022,630	4,678,469	5,586,905
(주)엔씨소프트	983,557	1,758,722	1,715,116
(주)카카오	1,424,233	1,972,327	2,416,992
넷마블(주)	1,500,016	2,424,755	2,021,273
(주)포스코아이씨티	866,894	950,592	927,077
(주)컴투스	513,050	507,987	481,755
(주)펄어비스	92,730 (2016.7~2017.6)		404,764
(주)웹젠	219,993	166,267	218,877
팅크웨어(주)	185,039	197,921	194,444
(주)네오위즈	191,038	174,045	215,490
(주)다날	133,478	172,882	209,864
(주)아프리카티비	79,830	94,553	126,628

자료: 금융감독원 전자공시시스템, 각 기업 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr>, 최종 검색일자: 2019.9.11.을 바탕으로 저자 작성

2018년 매출액 기준 상위 12개 IT 기업의 총매출액과 국내, 해외 매출액 규모 및 비중은 〈표 II-17〉에 제시되었다.⁴⁰⁾ 제시된 국내 IT 기업 중 해외 매출액 비중이 가장 높은 기업은 (주)웹젠, 넷마블(주), (주)펄어비스, 네이버(주) 순으로 나타났다.

(주)웹젠은 게임개발 및 공급업체로서 2018년 현재 총영업수익 2,189억원 중 국내 비중이 59.5%, 해외 수익 비중이 40.5%를 보이고 있다. 2019년 1~6월까지의 영업수익에서의 국내 및 해외 비중은 각각 61.4%와 38.6%로 2018년과 비슷한 수준을 유지하고 있다. 해외 수익에서 가장 큰 비중을 차지하는 국가는 중국으로 총매출액 중 2018년 23.8%, 2019년 1~6월 20.6%가 중국에서 창출된 것으로 나타났다.

넷마블(주)의 2018년 총영업수익은 2조 212억원이며, 지역별 비중은 국내 60.7%, 북미 38.0%였으며 그 외 지역의 비중은 미미한 것으로 확인된다. 2019년 1~6월 총영업수익의 지역별 비중도 국내 60.5%, 북미 37.6%로

40) 각 기업별 매출액의 지역별 정보는 본고 “부록 1. 국내 주요 IT 기업별 국내 및 해외 매출 현황”에 정리되어 있다.

2018년과 유사한 수준을 보이고 있다. 국내 수익 비중은 2016년 73.7%에서 2018년 60.7%로 지속적으로 하락하는 추세이며 이는 북미에서의 수익 비중이 증가한 데 따른 것이다.

게임개발사인 (주)필어비스의 2018년 총매출액은 4,048억원이며 국내 수익 비중은 64.5%, 아시아 지역 비중 21.5%, 미주/유럽 지역 비중은 13.9%로 나타났다. 특히 2018년 이외 연도에서는 해외(미주, 유럽 및 아시아) 수익 비중이 국내 비중을 상회하는 것으로 확인되어 전반적으로 해외 수익 비중이 높은 기업으로 분류할 수 있다. 2016년 7월부터 2017년 6월까지의 총매출액 927억원 중 78.6%인 729억원이 해외에서 발생하였으며⁴¹⁾ 총매출액 기준 42.8%는 아시아 지역, 35.8%는 미주 및 유럽 지역에서 발생하였다. 2017년 7월에서 2017년 12월까지의 매출액 비중 역시 국내 18.8%, 미주 및 유럽 42.6%, 아시아 38.6%로 유사하게 나타났다. 2019년 1~6월 역시 해외 비중이 국내 비중을 상회하였다. 총매출액 2,849억원 중 69.4%가 해외에서 발생하였으며 아시아(43.8%)와 미주/유럽(25.1%) 비중이 여전히 높은 것으로 나타났다.

우리나라 IT 기업 중 총매출액이 가장 큰 네이버(주)의 2018년 기준 총영업수익 5조 5,869억원 중 국내 비중은 67%, 일본은 29%, 기타 지역 5%로 나타나 해외 수익 비중은 약 33%로 확인된다. 국내 수익 비중은 2016년 이후 매년 60% 이상으로 나타났으며, 우리나라와 일본을 제외한 기타 지역의 비중은 현재까지 미미한 수준이나 2016년 2.2%에서 2018년 5.0%로 상승하는 추세를 보였다. 네이버의 일본 수익 비중은 비교적 안정적으로 유지되고 있으며, 2018년 기준 일본 영업수익은 약 1조 6,144억원 수준으로 나타났다.

41) 2018년부터 결산시기를 변경하여, 제8기(2016년 7월~2017년 6월)까지의 매출액은 6월 말 기준으로 분류하였다.

〈표 II-17〉 우리나라 주요 IT 기업의 국내-해외 매출액 비중(2018년)

(단위: 백만원, %)

기업명	총매출액	국내 매출액	해외 매출액	총매출액 대비 국내 매출액 비중	총매출액 대비 해외 매출액 비중
네이버(주)	5,586,905	3,720,180	1,866,725	66.6	33.4
(주)엔씨소프트	1,715,116	1,549,525	165,591	90.3	9.7
(주)카카오	2,416,992	2,260,157	156,835	93.5	6.5
넷마블(주)	2,021,273	1,227,921	793,352	60.7	39.3
(주)포스코아이씨티	927,077	866,421	60,656	93.5	6.5
(주)컴투스	481,755	478,432	3,323	99.3	0.7
(주)텔어비스	404,764	260,912	143,852	64.5	35.5
(주)웹젠	218,877	130,210	88,667	59.5	40.5
팅크웨어(주)	194,444	174,711	19,733	89.9	10.1
(주)네오위즈	277,642	218,395	59,246	78.7	21.3
(주)다날	209,864	204,082	5,782	97.2	2.8
(주)아프리카티비	126,628	125,241	1,386	98.9	1.1

주: 1. (주)카카오 국내 매출액은 총매출액-해외 매출액임(국내중속기업 매출액 합은 1,033,579백만원)

2. (주)네오위즈 총매출액은 내부거래제거 전 기준임(내부거래 제거 후 215,490백만원)

자료: 금융감독원 전자공시시스템, 각 기업 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr>, 최종 검색일자: 2019.9.11.을 바탕으로 저자 작성

2018년 매출액 기준 상위 12개 IT 국내 기업의 총매출액 중 국내 매출액 비중은 최근 3년간 70% 중반 정도 수준을 유지하고 있는 것으로 확인된다. 동 비중은 2016년 75.9%, 2017년 79.6%, 2018년 75.7%로 나타났다. 해외 매출액의 지역별 분포를 살펴보면 아시아와 북미의 비중이 높았으며 유럽 및 기타 지역의 비중은 크지 않은 것으로 나타났다. 중국, 일본 등 아시아 지역의 매출액이 총매출액에서 차지하는 비중은 2016년 14.1%(동남아시아 포함 시 15.0%), 2017년 10.8%(11.5%), 2018년 12.8%(13.3%)로 해외 지역 중 가장 높은 비중을 보이고 있다. 북미의 경우 2016년 6.5%, 2017년 7.1%, 2018년 6.5%로 해외 지역 중 두 번째로 높은 비중을 보였다. 반면, 디지털 서비스 등 각 관할권에서의 세수입을 확보하기 위한 한시적 과세방안이 가장 활발히 시행 또는 논의되고 있는 유럽 지역에서의 국내 IT 기업 매출액은 미미한 수준으로 나타났다. 국내 12대 IT 기업의 유럽 매출액 비중은 2016

년 1.5%, 2017년 1.3%, 2018년 0.7%로 나타나 금액 비중이 미미할 뿐 아니라 추세적으로도 감소하는 것으로 확인된다.⁴²⁾ 이는 적어도 단기적으로는 EU 일부 국가의 디지털 서비스세 도입이 우리나라 기업에 미치는 효과는 제한적일 것으로 판단된다. 특히, 총매출액 및 EU 내 매출액이 일정 수준을

〈표 II-18〉 우리나라 주요 IT 기업의 해외 매출액 지역별 현황(2016~2018년)

(단위: 백만원, %)

구분		2016년	2017년	2018년
국내 매출액		7,772,494 (75.9)	10,503,923 (79.6)	11,041,477 (75.7)
해외 매출액	북미	669,899 (6.5)	943,468 (7.1)	953,832 (6.5)
	아시아	1,440,492 (14.1)	1,422,137 (10.8)	1,862,386 (12.8)
	동남아시아	92,575 (0.9)	89,629 (0.7)	71,845 (0.5)
	유럽	147,719 (1.4)	156,242 (1.2)	151,560 (1.0)
	남미	42,428 (0.4)	25,665 (0.2)	8,447 (0.1)
	기타	174,251 (1.7)	153,984 (1.2)	362,129 (2.5)
	소계	2,579,735 (25.2)	2,791,125 (21.1)	3,410,199 (23.3)
총매출액		10,239,813	13,197,269	14,581,335

- 주: 1. 주요 IT 기업 12개의 매출액을 지역별로 합산한 수치임
 2. 북미는 미국, 캐나다 등을 포함, 아시아는 중국, 일본 등을 포함, 동남아시아는 대만, 싱가포르, 인도네시아 등을 포함하며, 터키는 유럽으로 구분함
 3. '북남미' '미주/유럽' 등 2개 이상의 지역으로 구분된 경우 각 지역에 모두 포함(중복 계산)
 4. ㈜필버비스는 2016.7~2017.6 회계기간 매출액의 절반씩을 2016년 상반기 및 2017년 하반기에 합산
 5. 텅크웨어(주)의 2016년 매출액은 국내/해외로만 구분되어 있어서 총액에만 합산
 6. () 안은 비중임

자료: 금융감독원 전자공시시스템, 각 기업 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr>, 최종 검색일자: 2019.9.11.을 바탕으로 저자 작성

42) 일부 기업이 미주와 유럽을 구분하지 않고 같은 카테고리로 묶어서 수치를 보고하고 있기 때문에 실제 유럽 매출액 비중은 본 보고서에 인용된 수치보다 더 작을 것으로 추정된다.

초과하는 규모가 큰 기업만을 대상으로 디지털 서비스세가 과세되기 때문에 국내 기업의 직접적인 영향은 크지 않을 전망이다. 다만, 이러한 조치가 전체적인 국내 IT 기업에 미치는 영향을 살펴보기 위해서는 EU의 과세안이 적용될 수 있는 국내 IT 기업에 대한 전수조사가 필요할 것이다.

2) 해외 주요 디지털 기업의 국내 영업 현황

해외 주요 디지털 기업이 국내에서 많은 수익을 창출하고 있음에도 불구하고 적절한 과세가 이루어지지 않고 있다는 지적은 여러 차례 제기된 바 있다. 그럼에도 불구하고, 해외의 주요 다국적 디지털 기업들이 지역별 매출액, 이익 등 정보를 세부적으로 공개하지 않고 있어 우리나라에서의 정확한 영업 현황은 파악하기 어려운 실정이다. 다만, 사용자 참여가 가치창출에 중요한 역할을 하는 일부 다국적 디지털 기업에 대해서는 각 기업 사업보고서의 지역별 매출액 현황, 지역별 사용자 수 분포 등을 통해 해당 기업이 우리나라에서의 매출액을 대략적으로 파악해볼 수 있을 것으로 보인다.

가) Alphabet Inc

구글과 유튜브의 모회사인 Alphabet Inc는 사업보고서를 통해 지역별 매출액을 발표하고 있으나, 개별 국가별 현황은 제시하지 않고 있다. Alphabet Inc는 미국, 유럽, 아시아태평양, 기타(Other Americas)로 구분하여 매출액을 공시하고 있는데 2018년 사업보고서 기준 Alphabet Inc의 총매출액의 지역별 점유율은 미국 46.2%, 유럽 32.6%, 아시아 15.6% 순으로 나타났다. Alphabet Inc의 수익은 구글과 기타(Other bets)로 구분⁴³⁾할 수 있는데, 2018년 기준 총매출액 1,368억 1,900만달러에서 구글매출액 비중은 99.6%로 확인된다. 특히 구글의 광고 매출액은 1,163억 1,800만달러로 전체 매출액의 85.0%로 가장 높은 비중을 차지하는 것으로 나타났다.

43) 구글 부문에는 유튜브, 구글맵, 구글플레이어, 크롬, 안드로이드, 구글클라우드 등이, 기타(other bets) 부문에는 Nest, CapitalG, Calico, Verily, Waymo 등이 포함되어 있다.

〈표 II-19〉 Alphabet Inc 매출액의 지역별 분포

(단위: 백만달러, %)

구분	2015년	2016년	2017년	2018년
미국	34,810 (46.4)	42,781 (47.4)	52,449 (47.3)	63,269 (46.2)
유럽(EMEA)	26,368 (35.2)	30,304 (33.6)	36,046 (32.5)	44,567 (32.6)
아시아태평양(APAC)	9,887 (13.2)	12,559 (13.9)	16,235 (14.6)	21,374 (15.6)
기타	3,924 (5.2)	4,628 (5.1)	6,125 (5.5)	7,609 (5.6)
총매출액	74,989 (100)	90,272 (100)	110,855 (100)	136,819 (100)

주: () 안은 비중임

자료: Alphabet Inc Form 10-k, 2017.12.31, p.59; p.84

Alphabet Inc가 미국을 제외한 개별국가의 매출액을 공개하지 않고 있기 때문에 구글의 국내 매출액 역시 추정치만 존재하는 상황이다. 한국미디어 경영학회는 Alphabet Inc의 2018년 아시아태평양 지역 매출액과 우리나라의 구글 플레이어 및 광고 비중을 이용하여 2018년 구글의 국내 매출액을 4조 2천억원에서 6조 4천억원으로 추정하였다.⁴⁴⁾ 같은 방식으로 추산한 2017년 구글의 국내 매출액은 3조 2천억원에서 4조 9천억원으로 나타났다.

닐슨코리아조사에 따르면 2017년 11월 기준 국내 유튜브 사용자 수는 2,334만명⁴⁵⁾이며, 2017년 전 세계 유튜브 사용자 수는 약 14억 7천만명으로, 국내 사용자 수 비중은 약 1.6%로 추산된다. 앞서 살펴본 바와 같이 구글의 주요 사업 모형은 사용자 참여에 대한 의존도가 큰 검색엔진, 미디어 플랫폼 등이므로 단순 사용자 수 비중을 기준으로 매출액을 추산하는 방식도 생각해볼 수 있다. 이러한 단순 방식을 적용할 경우 구글의 2017년 국내 매출액은 17억 7,368만달러(약 2조 562억원), 2018년은 21억 8,910만달러(약 2조

44) 한국미디어경영학회, 「해외사업자에 대한 세금부과의 문제점」, 특별세미나 내부자료, 2018.9.19.

45) Business Korea, "Youtube rank 1st in s.Korea for number of users," 2018.1.5., <http://www.businesskorea.co.kr/news/articleView.html?idxno=20222>, 검색일자: 2019. 10. 24.

5,547억원)으로 추산된다.⁴⁶⁾

매우 제한된 자료만 공개되고 있어 구글의 국내 매출액을 정확하게 추산하는 것은 불가능하지만, 단순한 방식을 통해 추정된 구글의 국내 매출액 규모는 대략적으로 네이버의 국내 매출액 규모(2017년 3조 3,140억원, 2018년 3조 7,202억원)와 유사한 수준인 것으로 추정된다.

나) 페이스북

페이스북의 사업보고서에는 미국 및 캐나다, 유럽, 아시아태평양, 기타 국가로 구분하여 매출액을 게시하고 있다. 페이스북의 2018년 총매출액은 558억 3,800만달러이고, 이 중 550억 1,300만달러가 광고수익으로 대부분의 비중을 차지하고 있다. 페이스북의 2018년 미국 매출액은 241억달러이며 아시아 태평양지역의 매출액은 117억 3,300만달러로 나타났다.

〈표 II-20〉 페이스북 매출액의 지역별 분포

(단위: 백만달러)

구분	2016년	2017년	2018년
총매출액	27,638	40,653	55,838
광고	26,885	39,942	55,013
기타	753	711	825
총매출액의 지역별 구분			
미국 및 캐나다	13,432	19,065	25,727
미국	12,580	17,730	24,100
유럽	6,792	10,126	13,631
아시아태평양	5,037	7,921	11,733
기타 국가	2,377	3,541	4,747

자료: Facebook Form 10-k, 2018.12.31. pp. 64~65

페이스북은 대표적인 SNS 플랫폼으로서 사용자 참여의존도가 가장 높은 사업유형으로 분류된다. 따라서 페이스북의 국내 매출액은 사용자 수 기준으로 추정해볼 수 있다. 한국의 페이스북 사용자 수는 2018년 기준 약

46) 원달러 환율 1,166.70원 적용

1,484만명이며 이는 아시아태평양 사용자 수의 2.95%, 전 세계 사용자 수의 0.96%에 해당하는 수치이다. 아시아태평양 지역 총사용자 수 대비 한국의 사용자 수 비중을 아시아태평양 총매출액에 곱하는 방식으로 추정된 페이스북의 국내 매출액은 2016년 1억 7,419만달러(약 2,034억원), 2017년 약 2억 5,271만달러(약 2,950억원), 2018년 약 3억 4,595만달러(약 4,039억원)로 나타났다.⁴⁷⁾ 페이스북 국내 매출액의 절대적 규모는 상대적으로 크지 않지만, 상승률은 매우 높은 것으로 추정된다.

〈표 II-21〉 페이스북의 국내 매출액 추정

구분	2016년	2017년	2018년
총매출액(백만달러)	27,638	40,653	55,838
아시아태평양(백만달러) (A)	5,037	7,921	11,733
전 세계 페이스북 사용자 수(백만명)	1,340	1,440	1,540
아시아태평양 페이스북 사용자 수(백만명)	408.3	454.5	503.3
한국의 페이스북 사용자 수(백만명)	14.12	14.5	14.84
한국 사용자 수/아시아태평양 사용자 수(%) (B)	3.46	3.19	2.95
한국 사용자 수/전 세계 사용자 수(%)	1,054	1,007	0,964
추정 매출액(A*B)	174.19	252.71	345.95

자료: 1. Facebook Form 10-k, 2018.12.31. pp. 64~65

- Statista, <https://www.statista.com/statistics/490424/number-of-worldwide-facebook-users/>, 검색일자: 2019.10.24
- Statista, <https://www.statista.com/statistics/304833/number-of-facebook-users-in-south-korea/>, 검색일자: 2019.10.24.
- Statista, <https://www.statista.com/statistics/304864/number-of-facebook-users-in-asia-pacific/>, 검색일자: 2019.10.24.

다) 에어비앤비

에어비앤비 역시 지역별 매출액 정보를 상세하게 공개하지 않고 있다. 에어비앤비의 국내 매출액을 대략적으로나마 추산하기 위해 본 연구에서는 국가별 객실 수 정보를 활용하였다. 에어비앤비의 총매출액은 2018년 기준 38억달러이며, 총객실 수는 약 530만개이다. 또한 에어비앤비의 총객실 수 중

47) 원달러 환율 1,166.70원 적용

한국의 객실수 비중은 약 0.8%로 추정된다. 이러한 정보를 활용하여 2018년 기준 총매출액 38억달러에 한국의 객실 수 비중을 곱하여 에어비앤비의 추정된 국내 매출액은 3,037만달러(약 355억원)로 나타났다. 동일한 방식을 적용하여 추정된 2016년과 2017년 국내 매출액은 각각 1,105만달러(약 129억원), 2,190만달러(약 256억원)로 추산된다. 객실 수 통계를 이용한 매출액 추산 결과 에어비앤비의 국내 매출액 규모는 아직까지는 미미한 수준인 것으로 나타났다. 다만, 2016년 이후 매우 빠른 속도로 매출액이 증가하고 있는 것으로 확인된다.

〈표 II -22〉 에어비앤비의 국내 매출액 추정

구분	2016년	2017년	2018년
총매출액(십억달러) (A)	1.7	2.6	3.8
총객실 수(백만개)	3.5	4.2	5.3
한국 객실 수(개)	22,746	35,376	42,364
한국의 객실비중(%) (B)	0.650	0.842	0.799
추정 한국 매출액(백만달러) (A*B)	11,048	21,899	30,374

자료: 1. 총매출액, 총객실 수: 포브스, "as a rare profitable unicorn, airbnb appear to be worth at least 38 billion", 2018.5.11., <https://www.forbes.com/sites/greatspeculations/2018/05/11/as-a-rare-profitable-unicorn-airbnb-appears-to-be-worth-at-least-38-billion/#767e94712741>, 검색일자: 2019.10.24.

2. 2016년 매출액: Pitchbook.com, "Airbnb expects \$2.8 billion in 2017 revenue", 2017.2.15., <https://pitchbook.com/news/articles/airbnb-expects-28b-in-2017-revenue-85b-by-2020>, 검색일자: 2019.10.24.

3. 한국 객실 수: Statista, "revenue of the largest hotel group worldwide", <https://www.statista.com/statistics/273064/revenue-of-the-largest-hotel-groups-worldwide/>, 검색일자: 2019.10.24.

4. 미국 객실 수: Muchneeded.com, "airbnb by numbers: Usage, demographics and revenue growth", <https://muchneeded.com/airbnb-statistics/>, 검색일자: 2019.10.25.

라) 넷플릭스

넷플릭스의 2018년 총매출액은 157억 9천만달러이며 전체 매출액의 50.7%는 미국에서 발생하는 것으로 나타났다. 넷플릭스의 주 수입원은 스트리밍 서비스이며, 스트리밍 서비스의 경우 미국 및 미국 외(international)로 구분하여 매출액을 공개하고 있다. 또한 Statista⁴⁸⁾에서는 넷플릭스의 한국

내 스트리밍 서비스 매출액을 추정하여 발표하였다. 2016~2018년의 넷플릭스 한국 내 스트리밍 추정 매출액은 각각 4,502만달러(약 525억원), 1억 3,577만달러(약 1,584억원), 2억 2,381만달러(약 2,612억원)이다. 총매출액에서 한국 내 스트리밍 서비스 매출액이 차지하는 비중은 각각 0.5%, 1.2%, 1.4%로 나타났다. 넷플릭스의 한국 내 매출액 비중 역시 앞에서 살펴본 페이스북, 에어비앤비와 마찬가지로 절대적 규모 자체는 크지 않지만 매출액 증가율은 매우 높은 수준을 보이고 있는 것으로 확인된다.

〈표 II-23〉 넷플릭스의 매출액

(단위: 백만달러, %)

구분	2016	2017	2018
총매출액	8,830.67	11,692.71	15,794.34
미국 내 스트리밍	5,077.31	6,153.03	7,646.65
미국 내 DVD	542.27	450.50	365.59
미국 외 스트리밍	3,211.10	5,089.19	7,782.11
한국 스트리밍	45.02	135.77	223.81

주: 한국 매출액은 Statista(자료 2)의 추정치임

- 자료: 1. Netflix annual report(2016), p. 67; Netflix annual report(2017), p. 60; Netflix annual report(2018), p. 59, <https://www.netflixinvestor.com/financials/annual-reports-and-proxies/default.aspx>, 검색일자: 2019.10.24.
 2. Statista, "Estimated number of active streaming subscribers to Netflix in South Korea from 2016 to 2020", <https://www.statista.com/statistics/607632/south-korea-netflix-subscribers/>, 검색일자: 2019.7.15.
 3. Statista, "netflix streaming revenues in south korea 2016~2020", <https://www.statista.com/statistics/612283/netflix-streaming-revenues-korea/>, 검색일자: 2019.10.24.

48) Statista, "Estimated number of active streaming subscribers to Netflix in South Korea from 2016 to 2020", <https://www.statista.com/statistics/607632/south-korea-netflix-subscribers/>, 검색일자: 2019.7.15.

Ⅲ. 디지털 플랫폼 경제의 조세쟁점 및 최근 논의사항

1. 디지털 플랫폼 경제가 초래하는 조세상 문제점

디지털 플랫폼 경제의 특징은 큰 틀에서 보면 디지털 경제의 일부분이라고 할 수 있다. 따라서 현재 OECD와 BEPS Inclusive Framework⁴⁹⁾에서는 디지털 경제하의 조세문제 전체를 큰 틀에서 교통정리하고 있는 상황이므로 디지털 플랫폼 경제의 조세쟁점도 디지털 경제의 일반적 조세쟁점과 함께 논의되어야 할 필요가 있다고 하겠다.

경제의 디지털화, 특히 디지털 플랫폼의 사용이 일반화된 경제는 국가 간 과세권 배분의 왜곡을 초래하고 전 세계적으로 중립적으로 적용되어야 할 부가가치세 과세원칙에 훼손을 야기할 뿐 아니라 세원잠식과 과세소득 이전(Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) 문제를 심화시키고 있으며 조세행정에서도 과세일실 등의 문제가 나타나고 있다고 할 수 있는바, 다음에서는 이들 내용을 차례로 살펴본다.

가. 소득세(법인세) 분야

1) 국가 간 과세권 배분의 왜곡

급속히 발전하는 정보통신 기술은 사업소득 발생지국(또는 시장 소재지국)에서 과세할 수 있도록 하는 고정사업장(permanent establishment)을 두

49) 15개의 BEPS 최종보고서가 발간된 이후 이들 보고서상의 권고사항들의 모니터링을 전 세계적으로 시행하기 위해 OECD의 재정위원회가 구성을 추진한 전 세계 130여개국 이상의 국가들의 회의체로서 최근에는 기 제정된 규범의 시행뿐 아니라 BEPS 관련 이슈의 추가적 규범 제정 과정에도 관여한다.

지 않고도 충분히 사업을 할 수 있도록 만들어 준다. 즉, 과거에는 고정사업장을 두어야만 외국에서 사업을 할 수 있었고 그에 따라 해당 고정사업장에 귀속되는 사업소득에 대해서는 고정사업장 소재지국에서 과세권을 행사할 수 있었지만, 디지털화된 경제구조하에서는 극단적인 경우에는 전 세계에서 발생하는 소득에 대해서 특정 기업의 거주지국에서만 과세권을 행사할 수 있는 상황이 된 것이다. 이러한 상황은 해당 상품의 소비자들이 소재하는 국가 입장에서 보면 재정적으로 큰 위협이 된다고 할 수 있다. 향후 경제의 디지털화가 더욱 고도화되면 앞서 언급한 극단적인 상황이 일반화될 수 있기 때문이다.

사실 소비자들이 외국 기업의 상품을 구매함에 따라 실현되는 해당 기업의 이익(사업소득)에 대해서는 판매가 이루어지는 시점에 소비자들의 소재지국에서 과세권을 가지고 있다고 할 수 있다.⁵⁰⁾ 그러나 이러한 과세권을 일반적으로 인정하게 되면 국제적인 이중과세가 너무 자주 발생하고 기업의 세부담 또는 납세협력 비용이 과다하게 발생하여 국제 거래가 위축될 수도 있기 때문에 현행 국제적 기준에 의하면 해당 국가에 고정사업장이 있는 경우에만 해당 고정사업장 소재지국에서 사업소득을 과세할 수 있도록 하고 있다.⁵¹⁾ 그러나 위에서 언급한 바와 같이 디지털화된 경제구조하에서는 상당수의 다국적 기업이 전 세계 소득에 대해서 특정 기업의 거주지국에서만 과세권을 행사할 수 있고 판매행위 등을 통해 소득이 실현된 원천지국에서는 과세할 수 없다면 이는 과세원칙상 매우 불합리하다고 할 수 있고 따라서 기존의 조세조약에 반영된 국제적인 과세권 배분원칙을 재조정하지 않으면 안 된다는 주장이 제기될 수 있다.⁵²⁾

50) 「법인세법」 제93조 제5호에서는 국내원천 사업소득을 규정하고 이에 대해서는 외국법인의 고정사업장 유무에 관계없이 우리나라에서 과세권이 있는 소득으로 규정하고 있는 바, 이는 판매행위 등으로 인해 얻는 특정 소득이 우리나라에서 실현되었다면 우리나라에서 과세권을 가진다고 하는 영토주권을 반영한 조항이라고 할 수 있다.

51) 「OECD 모델조세조약」뿐 아니라 「UN 모델조세조약」도 고정사업장이 있어야만 원천지국에서 과세할 수 있다고 규정하고 있다. 그 결과 우리나라에서도 조세조약을 체결하지 않은 경우 고정사업장이 없는 외국법인의 사업소득에 대해서는 국내에서 2%의 원천징수를 하고 있으나 조세조약을 체결한 경우에는 고정사업장이 있는 경우에만 우리나라에서 과세권을 행사할 수 있다.

특히 디지털 플랫폼을 활용하는 비즈니스(예: 구글 검색포털, 페이스북 등)를 운영하는 기업의 경우에는 동 플랫폼 사용자는 주로 국내 소재 개인들이지만 플랫폼 사업자는 앞에서 소개한 양면시장의 특성에 따라 플랫폼 사용대가는 무료로 책정하고 수입은 주로 광고료에 의존하는 경우가 많다. 만일 광고주가 국내기업이 아니고 외국기업이라면 외국기업이 국내에 고정 사업장을 두지 않은 디지털 플랫폼 사업자에게 지급하는 대가를 국내원천소득이라고 볼 수 있는 과세상 근거는 조세조약상은 물론 국내세법에서도 찾아볼 수 없다. 한편 플랫폼 사업자의 수입의 원천은 국내 소재 개인들이 플랫폼에 남긴 각종 개인 정보라는 점을 감안하면 이들 개인들이 거주지국(즉, 데이터 소재지국)에서는 이에 대해 과세권을 행사할 수 있다는 주장도 제기될 수 있다.

2) OECD 이전가격 과세지침상의 정상가격원칙 적용상의 문제점

우리나라를 포함하여 세계 대부분의 국가들이 자국의 세법 체계 내에 사용하고 있는 OECD의 이전가격 과세지침은 소위 정상거래원칙(arm's length principle)을 기본원칙으로 하고 있다. 이러한 OECD 이전가격 과세지침은 주로 유형재화나 무형재산의 사용허여(license)나 매매 또는 그룹 내 기업 간의 금융거래 등에 대한 과세기준을 제시하고 있다. 그런데 이러한 원칙은 R&D-원재료구매-제품생산-제품운송-마케팅 및 판매-애프터세일즈의 흐름으로 이어지는 글로벌 가치사슬(global value chain)을 전제로 하여 적용되는 것이 대부분이다.⁵²⁾

이에 반해 디지털 플랫폼을 비즈니스 모델로 삼고 있는 소위 social network 기업들의 사업 운용은 위에서 언급한 바와 같이 글로벌 가치사슬 모델로는 설명되지 않고 오히려 '가치 네트워크(value network)'라는 개념으로 설명되고 있다.⁵⁴⁾ '가치 네트워크'의 주요 구성요소는 첫째, 네트워크 프

52) OECD(2015), pp. 102~104.

53) Rosenthal(2018), p. 1285.

54) OECD(2018), pp. 32~40.

로모션과 계약관리, 둘째, 서비스의 제공(service provisioning), 셋째, 네트워크 인프라 운용으로 나누어 볼 수 있다. 우선 '네트워크 프로모션 및 계약 관리'란 잠재적인 네트워크 사용자를 초청하여 해당 네트워크에 참여하도록 하고 그러한 과정에서 필요한 계약을 관리하며 사용자 또는 광고업자 등에게 수수료를 청구하는 활동을 가리킨다. 다음으로 '서비스 제공'이란 사용자인 고객들 간의 연결을 설정하고 이러한 네트워크를 유지시켜 주며 관련된 서비스를 지속적으로 제공하는 것을 말한다. '네트워크 인프라 운영'이란 위와 같은 네트워크의 물리적 인프라와 정보 인프라를 지속적으로 유지·관리하여 언제든지 앞서 설명한 두 기능이 지속될 수 있도록 하는 작업을 말한다. 이와 같은 성격의 디지털 플랫폼 비즈니스 모델은 특정 다국적 그룹내의 특수관계 기업들 간의 재화나 용역거래는 별로 수행하지 않을 뿐만 아니라, 해당 플랫폼 기업과 사용자 간의 직접적인 상호작용이 가치 창출에 더 큰 영향을 미치는 요인이라고 할 수 있다.

위에서 설명한 바와 같이, 디지털 플랫폼 기업들의 비즈니스 모델은 글로벌 가치사슬의 개념으로는 설명이 어렵기 때문에, 당연히 글로벌 가치사슬을 전제로 가치사슬을 구성하는 특수관계기업들이 창출하는 가치의 크기에 비례하여 과세소득을 각 기업에 배분 또는 할당해야 한다는 이전가격 원칙을 직접적으로 적용하는 데 한계가 따르며 기존의 비교가능성 분석과는 다른 새로운 분석방법을 필요로 한다는 주장이 있다.⁵⁵⁾

3) 국제적 조세회피 문제

다음으로 경제의 디지털화가 초래하는 세원잠식 및 과세소득 이전(BEPS) 문제를 살펴보면 다음과 같다.⁵⁶⁾ 일반적으로 디지털 경제화 자체가 세원잠식 문제를 야기하는 것은 아니지만, 이로 인해 다국적 기업의 조세회피 문제가 더 악화될 수 있다. 즉 소득 발생지국에 사업의 기능, 자산 및 위험을 최소한으로만 존치시킨 후 중요기능과 자산 및 위험들은 저세율이 부과되는

55) Rosenthal(2018), pp. 1291~1294.

56) OECD(2018), pp. 85~93.

국가에 설립한 계열회사에 집중시킴으로써 전 세계에서 발생하는 소득이 주로 이 계열회사에 유보되도록 할 수 있다는 것이다. 위와 같은 글로벌 기업 구조조정을 수행하여 소득 발생지국에서 당초부터 존재하던 기능, 자산, 위험을 다른 계열사에 이전할 때 그 대가를 정상거래 원칙(arm's length principle)에 따라 적절히 보상하지 않는다면 세원잠식이나 과세소득의 해외 이전이 발생할 가능성이 높아진다. 설사 시장 소재지국에 고정사업장이나 현지법인을 설립한다고 하더라도 그 고정사업장에서 부담하는 사용료, 이자 등 각종 경비가 최대한 많이 발생하도록 거래구조를 만들면 소득발생지국에서 부담하는 소득세(또는 법인세)는 현저히 감소될 수 있다. 더욱이 혼성금융상품이나 혼성사업체를 사용한 국제적 이중 비과세 기법을 사용한다면, 소득발생지국에서의 유효세율은 대폭 줄인 채 소득을 저세율국으로 이전시킬 수도 있다. 또한 이자, 배당, 사용료, 유가증권 양도소득 등에 대해서는 조약편승(treaty shopping) 기술을 활용하여 조세조약상 소득원천지국에서의 원천징수를 할 수 없도록 되어 있는 국가에 중간(명목)회사를 설립하고 소득이 일단 이 중간(명목)회사를 통해 흘러가는 것으로 거래구조를 변경함으로써 해당 소득에 대해 소득 원천지국에서 원천징수를 회피할 수도 있다.

나. 부가가치세 분야

디지털 플랫폼 경제(또는 디지털 경제)에서는 대체로 공급자가 소비자 소재 국가에 물리적 실재를 두지 않고도 전 세계에서 소비자에게 원격으로 전자적 용역이나 무형자산을 공급할 수 있다. 이러한 용역과 무형자산의 원격 공급은 결과적으로 해외 공급자로 하여금 부가가치세(이하 “VAT”)를 부담하지 않도록 하거나 부당하게 낮은 VAT를 부담하도록 하여 국내 공급자에게 잠재적 경쟁압력을 가하기 때문에 VAT 제도에 중립성에 문제를 야기한다.

우리나라의 경우 201년 7월 이전에는, 전자적 용역에 대한 부가가치세는 국내 개발자가 공급하거나 해외 개발자가 국내 오픈마켓을 통해 공급하는 경우에 한정하여 부가가치가 과세되었다. 따라서 해외 개발자가 해외 오픈마켓을 통하거나 직접 국내 소비자에게 공급하는 경우에는 부가가치세 과세

가 이루어지고 있지 않아 과세 형평성을 해치고 있었다.⁵⁷⁾ 따라서 해외 개발자가 직접 또는 해외 오픈마켓을 통해 전자적 용역을 공급하는 것에 대해 부가가치세를 과세함으로써 국내 개발자와 해외 개발자 간의 과세 형평을 제고해야 한다는 주장이 설득력을 얻게 되었다. 이런 배경에서 우리나라에서는 2015년 7월 1일부터 국내사업장이 없는 외국법인이 국내에 전자적 용역을 제공하는 경우 외국법인에 부가가치세를 과세하는 제도가 도입되었다.

소비자의 거주지국에 과세권을 부여하는 접근법은 원칙적으로 소비지국에 과세하는 제도이다. 그러나 이러한 접근법은 개인 소비자의 소재 국가가 외국 소비자가 취득한 서비스나 무형자산에 대해 VAT를 효과적으로 징수하는 것을 보장하지 않는다. 한 가지 대안은 개인 소비자가 그 국가에서 적용하는 세율로 VAT를 자진신고 납부하도록 하는 것이다. 그러나 이러한 소비자의 자진신고제도는 운영상 많은 문제점이 지적되고 있다.

우리나라에 도입된 VAT 제도의 경우 외국 사업자가 국내에 전자적 용역을 제공하는 경우에는 국내에 사업장이 없는 외국법인에 대해 소위 '간편사업장 신고제도'에 따라 외국법인이 국세청 웹사이트를 통해서 간략한 정보를 제공하여 등록을 하도록 할 뿐, 세금계산서 발행의무도 부과하지 않은 채 제도를 운용하다 보니 동 제도는 사실상 납세의무자인 외국 사업자의 자발적인 참여에 의존하는 제도가 되었다. 따라서 이러한 제도 시행에도 불구하고 현실적으로는 상당수의 외국 사업자가 이 제도를 준수하지 않아서 결과적으로 간편 사업자등록과 부가가치세 신고·납부를 하고 있지 않는 것으로 추정된다. 이러한 상황은 국내 사업자가 해외 사업자에 비해 부가가치세 측면에서 여전히 역차별을 받고 있으며 결과적으로 「부가가치세법」상 중요한 원칙인 중립성 원칙이 상당한 정도로 훼손되고 있음을 의미한다.

다. 조세행정상의 문제점

디지털 플랫폼을 통한 비즈니스 모델의 광범위한 사용으로 인해 한편으로

57) 국회 기획재정위원회(2014), p.10.

는 B2C 또는 B2B 비즈니스도 증대하였지만 한편으로는 개인 사업자가 개인 소비자에게 직접 재화나 용역을 공급하는 소위 ‘공유 및 임시 선호 경제(The sharing and gig economy)’ 유형의 거래도 폭발적으로 증가하고 있다. B2C 또는 B2B 비즈니스의 경우와 마찬가지로 ‘공유 및 임시 선호 경제(이하 “공유경제”)’의 경우에도 해당 거래가 국제적으로 발생하는 때에는 이에 대한 적절한 과세가 이루어지기 어렵고 해당 거래에 대한 자료를 확보하는 것도 과세당국 입장에서 쉽지 않다.

공유경제의 특성상 디지털 플랫폼을 통한 판매자 중 상당수가 자신들의 비즈니스 활동이 세법상 명확하게 과세대상으로 규정되어 있지 않기 때문에 오프라인에서 발생하는 개인 간의 단기 임대 또는 취미 판매의 경우처럼 비과세 또는 면세 대상 거래로 생각하고 있는 경우가 많다. 다시 말해 디지털 플랫폼을 통해 공유경제활동에 참여한 개인 공급자들은 사업의 규모가 영세하거나 간헐적으로 소득이 발생하여 납세의무가 발생한 사실을 인지하지 못한다. 따라서 이러한 세금을 자진 신고·납부한 경험이 없는 경우가 많다. 설령 해당 거래가 과세대상 거래인 것을 이들 판매자가 알고 있는 경우에도, 이러한 거래 정보가 세무당국에 잘 포착되지 않을 것이라는 믿음이 있는 때에는 해당 판매자들은 세무신고를 회피할 가능성이 크다. 따라서 과세당국이 이러한 거래에서 발생하는 소득을 포착할 수 있는 시스템을 마련해 놓지 않는다면 개인 공급자들은 이들 소득을 정직하게 신고할 유인이 적어 세무신고를 회피하게 되며, 이러한 상황에서는 과세당국도 이들 개인 공급자의 탈세 사실을 포착하기가 쉽지 않다.

2. 디지털 플랫폼 경제의 조세 문제에 대응하기 위한 각국의 제도 도입 사례

여기에서는, 앞 절에서 소개한 디지털 경제 또는 디지털 플랫폼 경제하에서 초래되는 조세문제를 해결하기 위해 주로 디지털 플랫폼을 활용하는 비즈니스 모델을 갖고 있는 기업들을 대상으로 각국에서 기 도입한 과세제도

를 살펴보려고 한다. 현재 유럽연합을 선두로 하여 전 세계 각국에 전파되고 있는 ‘국외사업자의 전자적 용역공급에 대한 부가가치세 제도’, 인도가 도입한 균등부담금(Equalization Levy), 우회수익세(Diverted Profits Tax)제도 및 디지털 서비스세 제도 등을 소개하되 그 내용을 i) 소득세(법인세) 분야, ii) 부가가치세 분야, iii) 조세행정 분야로 대별하여 그 내용을 차례로 살펴본다.

가. 소득세(법인세) 분야

1) 인도의 균등부담금(Equalization Levy) 부과 제도⁵⁸⁾

인도는 2016년 4월부터 외국법인이 제공하는 온라인 광고 서비스 등에 대해 서비스 대가의 6%를 균등부담금(equalisation levy)으로 부과하고 있다. 균등부담금은 외국법인이 제공하는 온라인 광고 또는 온라인 광고를 위한 장소·시설 등의 공급 서비스 중 B2B 거래에 한하여 부과되며, 서비스를 제공받는 자가 원천징수하여 납부해야 한다. 다시 말해 B2C거래는 과세대상에서 제외되었는데 추후 과세당국은 과세대상 거래를 추가할 수 있다. 한편 인도 거주자(외국법인의 인도 내 고정사업장 포함)로부터 연간 수취하는 대가가 10만루피(1,500미국달러 상당) 이하인 경우에는 균등부담금 적용이 면제된다. 인도 정부는 2016년 6월~2017년 3월까지의 기간 중 약 34억루피(약 4천7백만 미국달러)의 균등세를 징수했다고 발표한 바 있다.

균등부담금은 소득세와는 별도의 거래세로 조세조약상 이중과세 조정 대상 조세가 아니기 때문에 이중과세 문제가 야기될 뿐 아니라, 외국법인만을 대상으로 하여 운용되므로 WTO의 무차별 원칙에 위배될 가능성이 크다고 하겠다.

한편 똑같은 용역을 인도의 내국법인 또는 외국법인의 고정사업장을 통해 서비스를 제공하는 경우에는 광고수입에 대해 균등부담금이 아닌 고정사업장에 대한 인도의 법인 소득세가 과세될 것이므로 균등부담금은 사실상 조

58) 한국조세재정연구원 BEPS 대응지원센터(2018)를 기초로 작성하였다.

세조약상 법인소득세로 취급되어야 한다는 주장이 있을 수 있다.

위에서 소개한 균등부담금과는 별도로 인도는 2019년 예산(Budget)에 ‘중요한 경제적 실재(significant economic presence)’ 개념을 기존 고정사업장 규정에 적용하여 외국 디지털 사업자에 대한 과세를 강화하는 방안을 추진하였다. 이 규정은 모든 종류의 재화와 용역에 적용되며, 2019년 4월 1일 발효되었다. 여기서 중요한 경제적 실재가 존재하는 것으로 간주되기 위해선 매출액 기준과 사용자 수 기준을 만족하여야 하는데, 이런 기준에 따라 만일 중요한 경제적 실재가 존재하는 것으로 판정이 되는 경우에는 해당 외국법인이 인도 과세당국에 법인소득세를 신고·납부해야 하는 의무를 부담하게 된다. 그런데 동 제도는 내국세법에 따른 규정이므로 동 규정이 실효성 있게 적용되도록 하기 위해서는, 외국의 디지털 플랫폼 영위 법인에 대한 고정사업장 판정과 관련된 조세조약의 규정을 인도의 개정세법에 맞추어 개정된 이후부터 가능할 것으로 판단된다. 이와 같은 방식으로 ‘중요한 경제적 실재’ 개념이 조세조약에 규정되어 인도에서 외국의 디지털 플랫폼 기업의 소득에 대해 과세할 수 있는 근거가 확보된다면, 앞에서 소개한 인도의 균등부담금 제도는 폐지될 것으로 보인다. 그렇지 않다면 인도에서 사실상 같은 세원을 가지고 있는 소득에 대하여 중복적으로 과세하는 결과가 초래될 것이기 때문이다.

2) 우회수익세(Diverted Profits Tax)⁵⁹⁾ 제도 도입

가) 영국⁶⁰⁾

영국은 「2015 재정법」(Finance Act 2015) PART3에 우회수익세(Diverted

59) Diverted Profits Tax는 ‘우회수익세’, ‘우회이득세’, ‘우회이익세’, ‘우회소득세’ 등으로 번역할 수 있으나 기존의 소득세와의 차별성을 강조하기 위해 여기서는 ‘우회수익세’라는 용어를 사용한다.

60) Clifford Chance, “The new UK diverted profits tax: will it impact your business, and will it survive legal challenge?,” 12 December 2014., <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2014/12/the-new-uk-diverted-profits-tax-will-it-impact-your-business-and-will-it-survive-legal-challenge-december-2014.pdf>, 검색일자: 2019. 12.8.을 기초 작성하였다.

Profits Tax)를 규정하고 2015년 4월부터 영국에서 국외 조세회피지로 이익을 이전하는 다국적 기업을 대상으로 우회수익세(Diverted Profits Tax)를 적용하고 있다. 2015년 4월 1일 이후 과세연도부터 우회수익세가 적용되는 소득은 일반 법인세율인 19%의 세율⁶¹⁾보다 6%p 높은 25%의 세율이 적용된다. 우회수익세의 적용대상은 다음과 같다.

- ① 영국 거주법인(UK company): 영국법인이 세금 불일치를 이용하기 위해 경제적 합리성이 결여된 실제 또는 거래를 이용하는 경우에 우회수익세의 적용을 받는다.⁶²⁾
- ② 영국 비거주법인(Non-UK company): 영국에 고정사업장을 둔 외국법인이 세금 불일치를 이용하기 위해 경제적 합리성이 결여된 실제나 거래를 이용하는 경우 우회수익세의 적용을 받는다.⁶³⁾

우회수익세는 다음의 과세요건들이 충족되는 경우 과세된다.

- ① 영국 비거주 법인이 영국 내 소비자에게 제공하는 물품이나 용역에 관련하여 영국 내에서 어느 영국법인 또는 고정사업장(이를 “the avoided PE”라고 부름)이 사업활동을 수행함
- ② 그러나 the avoided PE 또는 영국 비거주법인의 활동으로 말미암아 영국에서 고정사업장을 통해 사업수행을 하지 않는 것으로 취급될 수 있음(그래서 영국 과세당국이 사업소득 과세를 할 수 없도록 설계되어 있음).
- ③ 위와 같은 거래구조가 다음의 i) 조세회피조건(the tax avoidance condition) 또는 ii) 불일치조건(the mismatch condition)을 충족시킴.
 - i) 조세회피조건(the tax avoidance condition): 물품이나 용역의 공급에 관련하여 체결된 계약의 주요 목적 중의 하나가 영국 내 과세를 회피하기 위한 것임

61) 영국 법인세율은 단일세율이 적용되는데, 2013년 23%의 세율을 지속적으로 낮추어 2017년 이래 19%의 세율이 적용되고 있다. [(2013년) 23% → (2014년) 21% → (2015년) 20% → (2017년) 19%]

62) 영국 「2015 재정법」 제80조(Finance Act 2015)

63) 영국 「2015 재정법」 제81조(Finance Act 2015)

- ii) 불일치조건(the mismatch condition): 물품이나 용역의 공급과 관련하여, 영국 비거주 법인과 그의 특수관계자(법인 포함) 사이에 약정들이 체결되어 있고 그 약정들에는 하나의 혹은 수개의 일련의 거래에 의해 만들어진 “중요조항(material provision)”들이 포함되어 있으며 이들 중요조항이 “효과적인 세금 불일치 결과(effective tax mismatch outcome)”를 초래하고 여기에 “불충분한 경제적 실체 조건(Insufficient economic substance condition)”이 갖추어지면 불일치조건(the mismatch condition)이 충족되는 것으로 봄
- ④ “효과적인 세금 불일치 결과(effective tax mismatch outcome)”는 아래 조건을 만족시키면 발생한 것으로 봄
 - i) 중요조항(material provision)이 (a) 비용이나 공제의 증가 또는 (b) 거래 당사자의 소득 감소(이것이 납부세액의 감소를 초래하는지 여부에 상관없이)를 초래하고,
 - ii) 거래의 한쪽 당사자의 납세의무의 감소가 다른 쪽 당사자의 총조세 부담(법인세, 소득세 또는 영국세금 이외의 세금 포함)의 증가보다 더 크며
 - iii) 세부담 증가자의 납부세액이 그에 상당하는 세부담 감소자의 세액 감소분의 80%보다 작음
- ⑤ 다음 중 어느 하나가 적용되는 경우, “불충분한 경제적 실체 조건(Insufficient economic substance condition)”이 충족되는 것으로 봄
 - i) 양 거래당사자의 세금감소에 의한 재무적 혜택이 관련 거래들로부터 발생하는 여타의 재무적 혜택보다 크고, 이러한 약정이 세금 감소를 위해 설계되었다는 가정이 합리적인 경우, 또는
 - ii) 세금 감소가 발생하는 거래에서, 그 거래의 한 당사자의 거래에 대한 경제적 공헌도가 세금 감소로 인한 재무적 혜택보다 작고 그 당사자의 거래참여가 세금 감소를 위해 설계되었다는 가정이 합리적인 경우

다만, 우회수익세는 외국기업이 영국 내 소비자에게 제공한 모든 물품이나 용역에 대한 연간 총매출액(연관된 회사들과 합산하였을 때)이 1천만파운드 이하인 경우에는 적용하지 않는다.

우회수익세의 적용절차는 법인세와는 다른 별도의 과세상 절차에 따르는데, 그 내용은 다음과 같다. 우선 외국기업은 자신이 영국에서 수행하는 활동에 위와 같은 영국의 우회수익세가 적용되는 것이 합리적이라고 판단되는 활동에 대해서는 영국 국세청에 그 내용을 신고해야 할 의무가 있다. 이러한 납세자의 신고가 이루어지면 영국 국세청 조사관은 해당 납세자에게 관련 거래에 대해 우회수익세를 부과할 것인지에 대해 “예비통지(preliminary notice)”를 해주도록 되어 있고 해당 납세자는 이에 대해 30일 내에 해당 조사관에게 의견을 회신할 수 있다. 영국 국세청은 동 의견진술 내용을 검토한 후 우회수익세 부과 여부를 결정하게 되는데, 만일 우회수익세가 부과되면 납세자는 30일 내에 추정세액을 납부해야 한다. 이를 수용하지 않는 납세자는 영국 세법이 정한 국내 불복절차에 따라 불복할 수 있다.

나) 호주

호주 정부는 2016년 11월 29일 우회수익세(Diverted Profits Tax) 도입안을 확정하여 발표한 후 2017년 7월 1일부터 동 세제를 적용하고 있다. 호주의 이 제도는 영국의 우회수익세 영향을 받은 것으로서 다국적 기업이 특정이익 이전 행위를 통해 해외로 이익을 이전한 경우 현행 호주 법인세율인 30%보다 높은 40% 세율로 과세한다는 것이 제도의 핵심적 내용이다.⁶⁴⁾

호주의 우회수익세 과세대상은, 연간 전 세계 소득이 10억호주달러 이상인 다국적 기업의 본사 또는 또는 계열사들이다. 이 과세대상에는 해외영업을 수행하는 호주 거주자인 다국적 기업 그리고 본사가 비거주 법인인 다국적 기업의 호주 자회사가 해당된다. 호주의 우회수익세는 위 과세대상 기업들이 다음과 같은 요건을 충족하는 경우에 적용된다.⁶⁵⁾

64) 박훈(2019), pp. 63~64.

65) 호주 국세청, <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/>

- ① 관련 납세자가 조세혜택을 향유했을 것
- ② 거래 또는 약정을 체결하거나 수행하는 주된 목적이 관련 납세자로 하여금 호주 또는 외국의 조세혜택을 얻게 하는 데 있을 것
- ③ 관련 납세자의 해외 특수관계자가 해당 거래나 약정에 참여하거나 연계되어 있을 것
- ④ 다음에 열거하는 예외 기준(test)에 해당되지 않을 것
 - i) 관련 납세자의 호주 내에서 연간 수입이 2,500만호주달러 미만일 것
 - ii) 해외에서 충분한 정도의 조세(sufficient foreign tax)를 납부했을 것
 - iii) 충분한 경제적 실재(the sufficient economic substance)를 갖출 것

호주의 우회수익세는 다음과 같은 단체들에는 적용되지 않는다.

- 관리되는 투자신탁(a managed investment trust)
- 많은 투자자들을 보유한 해외의 집합투자기구(a foreign collection investment vehicle)
- 외국정부에 의해 소유되는 해외단체
- 납세순응적인 대형 기금단체(a complying superannuation entity)
- 외국의 연금펀드(a foreign pension fund)

3) 디지털 서비스세(Digital Service Tax) 도입

디지털 서비스세는 주로 디지털 플랫폼을 사용하여 자국에서 실현한 외국 법인 매출액의 일정 부분을 원천징수 방식으로 과세하는 일종의 법인 소득세라고 할 수 있다. 주목할 부분은 EU 차원의 디지털 서비스세 지침 및 EU 각국이 개별 국가 차원에서 추진하는 디지털 서비스세는, 현재 OECD Inclusive Framework에서 논의되고 있는 디지털 경제하의 근본적·장기적 조세문제 해결방안이 국제적인 과세기준으로서 타결이 된다면 폐기할 예정이라는 점이다.

Doing-business-in-Australia/Diverted-profits-tax/?=redirected_DPT, 검색일자: 2019.12.8.

가) EU의 디지털 서비스세(Digital Service Tax) 관련 지침

EU는 2018년 3월 21일 디지털 경제에 대한 EU 차원의 법인세 부과를 위한 근본적 과세방안과 한시적인 과세방안에 관한 두 개의 EU지침에 대하여 제안서를 발표하였다.⁶⁶⁾ 이 제안서에서 EU는 대규모 디지털 상거래 기업이 다른 업종의 기업보다 낮은 세율을 부담하게 하는 현행 조세체계의 한계를 지적하며, 공정과세(fair tax)를 위한 새로운 과세방안을 제안한다고 밝혔다.

동 지침은 디지털 경제 환경하에서 EU가 제시하는 근본적 과세방안으로서 원천지국에 물리적 고정사업장이 없는 경우에도 특정 요건을 만족하는 경우에는 디지털 사업장(또는 가상 고정사업장)이 존재하는 것으로 보아 원천지국에서 법인세를 과세할 수 있도록 하자는 제안을 포함하고 있다. 여기서 특정요건이란 특정 EU 회원국에서의 ① 연간 매출액이 700만유로를 초과하거나, ② 디지털 플랫폼 이용자가 연간 10만명을 초과하거나, ③ 디지털 기업이 체결하는 디지털 서비스 관련 사업계약이 연간 3천건을 초과한 경우를 말한다. 한편 이와 같은 디지털 사업장 관련 지침은, 그 주요 내용이 OECD에서 논의되고 있고 국제적 합의에 의한 소득과세 방식 결정이 2020년으로 예정되어 있어서 아직까지는 EU 차원의 규범으로 채택하기는 어려운 상황이므로 그전까지는 한시적으로 “디지털 서비스세(digital services tax)”를 채택·적용할 것을 EU는 주장하였다.

디지털 서비스세란 특정 기업이 제공하는 디지털 서비스 특히 온라인 광고, User 데이터 판매, P2P 플랫폼 서비스 등과 같이 디지털 플랫폼을 통해 창출된 매출액의 3%를 법인세로 과세하는 방안이다. 위 EU 지침은 ‘과세대상 기업’과 ‘과세대상 서비스’를 아래와 같이 제안하였다.

▶ 과세대상 디지털 서비스: ① 사용자(user) 데이터를 활용하여 수익을

66) European Commission, “Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services,” Brussels, 21.3.2018 COM(2018) 148 final., 2018b, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf, 검색일자: 2019.12.10.

창출하는 서비스와 ② 사용자 간 재화와 서비스를 교환할 수 있도록 하는 플랫폼 서비스(P2P 플랫폼)

▶ **과세대상 기업:** 전 세계 매출액이 연간 7억 5천만유로를 초과하고 EU 내 매출액이 연간 5천만유로를 초과하는 기업

EU는 디지털 서비스세 도입 시 EU 회원국의 추가적인 세수입을 연간 50 억유로로 추정하였다.

한편, 기존 국제조세체계와 각종 국제 법규와의 충돌 소지와 관련해서 EU 는 디지털 서비스세가 EU 또는 WTO의 무차별(non-discrimination) 조항을 위배하지 않으며, 이중과세 역시 일부 해결 가능하다는 입장을 취하고 있다. 즉, 디지털 서비스세는 EU 회원국 및 비회원국에 모두에게 적용되는 법인세 로 EU 및 WTO의 무차별조항을 위배하지 않으며 디지털 서비스세에 대해 소득공제(비용 손금인정)를 허용하면 이중과세를 부분적으로 해결할 수 있 다는 입장을 취하고 있는 것이다.

그 후 두 제안서는 EU 위원회(European Commission)의 채택을 위해 제 출되었으나, 2018년 12월 EU 경제재정이사회(ECOFIN)에서 디지털세 도입을 위한 EU 차원의 합의 도출에는 실패하였다.⁶⁷⁾ 당초 EU 집행위안(2018년 3 월)보다 완화된 ‘프랑스-독일 공동 중재안(온라인 광고에만 과세하고 2021년 으로 시행시기 연기) 등이 추후 협상과정에서 제시되었지만, 아일랜드, 스웨 덴, 덴마크 등의 국가들이 자국내 다국적 IT 기업 철수에 따른 세수 감소, 미국과의 통상 마찰 등을 우려하여 디지털세 도입에 반대했기 때문이다.

나) 프랑스의 디지털 서비스세 도입

2019년에 하원과 상원을 통과하여 확정된 디지털세법의 정식명칭은 「2019 년 7월 24일 LOI No. 2019-759 대기업 법인세 유지 및 디지털 서비스세 부 과 법률(1)」⁶⁸⁾이다.⁶⁹⁾

67) 기획재정부 보도참고자료(2019.2.14.)

프랑스 국회는 2019년 5월 13일 디지털 서비스세에 대한 개정안을 발의하였고 7월 11일 프랑스 상원에서 최종 의결되었으며, 7월 24일 마크롱 대통령이 동 법안에 서명함에 따라 동 법안은 발효되었으며 2019년 1월 1일로 소급하여 적용할 수 있게 되었다.

동 세제에 따르면, 글로벌 매출 7억 5천만유로(약 9,780억원) 이상이면서 국내 매출 2,500만유로(약 326억원) 이상인 고수의 디지털 업체의 매출액에 3%의 세율을 부과하도록 되어 있다.⁷⁰⁾

과세대상 서비스는 프랑스 내 사용자를 대상으로 하는 디지털 플랫폼 서비스 및 온라인 광고의 두 가지 형태의 서비스이며 이와 관련된 인적(user) 데이터 판매를 포함하도록 되어 있다.⁷¹⁾ 한편, 법인세와의 이중과세를 완화시켜 주기 위해 디지털세로 납부한 세액은 법인세 계산 시 손금산입해주도록 하였으며 프랑스 상원의 심의과정에서 동 법안은 2022년까지만 존치한 후 폐기된다는 일몰조항을 두었다.⁷²⁾

한편 프랑스 의회는 법인심사 과정에서 프랑스 회사가 프랑스외 지역에 디지털 인터페이스를 통해 판매한 제품 혹은 서비스에 대해서는 프랑스에서는 디지털 서비스세를 부과하지 않기로 하였고 온라인 항공 예약 시스템은 항공사의 경쟁에 기여하고 소비자 이익을 보호한다는 이유로 과세대상에서 제외되었다. 프랑스 정부는 이 제도의 시행으로 2019년 4억유로, 2020년 4

68) 프랑스어로는 “LOI n° 2019-759 du 24 juillet 2019 portant création d'une taxe sur les services numériques et modification de la trajectoire de baisse de l'impôt sur les sociétés (1)”이다. 한편 프랑스 재무장관(Bruno Le Maire)과 프랑스 국회의원들은 이 제도를 자주 GAFATax로 칭하기도 했다(United States Trade Representative, 2019, p. 2).

69) Lefirfinance.gouv.fr, <https://bit.ly/2OS9VIH>, 검색일자: 2019.12.8.

70) 2019년 12월 16일 기준 1EUR=1,304원

71) 프랑스 세법전 제299조 제2항 제1호에서 과세대상을 열거하고 있다. 과세대상은 디지털 인터페이스를 사용한 중개서비스(디지털 콘텐츠 제공, 통신서비스 및 금융거래 및 지불 서비스)와 사용자 데이터를 기반으로 한 광고서비스로 구분할 수 있다. 중개서비스의 경우 인터페이스 사용자가 인터페이스에 액세스하여 사용하기 위해 지불한 모든 금액을 매출액의 계산을 위한 기초자료로 수집해야 하며, 사용자 데이터를 기반으로 한 광고 서비스의 경우 광고 메시지의 실제 게시 등에 있어서 광고주 또는 대리인이 지불하는 모든 금액이 과세표준을 구성한다.

72) Accountancy Daily, <https://www.accountancydaily.co/france-close-launching-3-digital-services-tax>, 검색일자: 2019.7.5.

억 5천만유로, 2021년 5억 5천만유로, 2022년 6억 5천만유로 규모의 세수익을 얻을 수 있을 것으로 예상하고 있다.

미국 USTR(무역대표부)은 프랑스의 디지털세가 미국 주요 IT 기업을 대상으로 하고 있는 만큼 미국기업의 피해가 예상된다고 언급하였고 향후 약 1년 동안 이에 대한 조사를 실시할 예정인바, 미국정부와 IT 기업들은 프랑스의 디지털세가 미국은 물론 프랑스의 소비자에게 피해를 초래할 수 있음을 경고하기도 하였다. 실제로 미국의 USTR은 지난 12월 2일 발표한 보고서를 통해 프랑스 디지털세가 자국기업에 대한 차별적 조치라는 결론을 내렸다.⁷³⁾ 이러한 결론과 함께 미국은 프랑스산 치즈, 와인, 럭셔리 상품 등 63개 품목 24억달러 규모의 프랑스산 수입품에 대해 최대 100%의 관세를 부과할 것으로 보인다. 2020년 1월 초까지 의견수렴절차를 마치고 1월 중순부터 관세부과가 시행될 전망이다.⁷⁴⁾

다) 영국의 디지털세 도입추진 내용⁷⁵⁾

2018년에 발표된 법안에 따르면, 전 세계 매출액 연간 5억파운드 및 영국 내 매출액 2,500만파운드를 넘는 대기업을 대상으로 영국 내 매출액에 대해 2%의 디지털세를 부과할 예정인바, 영국 정부는 연간 4억파운드의 추가 세수를 기대하고 있다. 동 법안은 의회의 의결을 거쳐 2020년 4월부터 적용하는 것으로 되어 있다.

동 법안에 따르면 다음의 특정 디지털 플랫폼을 이용한 거래에서의 매출액에 대해 2%의 세율을 적용한다.

73) United States Trade Representative(2019), p. 76.

74) 코트라 해외시장뉴스, <https://news.kotra.or.kr/user/globalBbs/kotranews/5/globalBbsDataView.do?setIdx=244&dataIdx=179321&pageViewType=&column=&search=&searchAreaCd=&searchNationCd=&searchTradeCd=&searchStartDate=&searchEndDate=&searchCategoryId=&searchIndustryCateIdx=&searchItemCode=&searchItemName=&page=1&row=10>, 검색일자: 2019.12.8.

75) 영국정부 홈페이지, <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>, 검색일자: 2019.11.15.

- ① 소셜 미디어(social media) 플랫폼 제공: 사용자 기반을 확충하고 이들이 해당 플랫폼을 이용하면서 콘텐츠를 생산할 수 있도록 하는 서비스
- ② 검색엔진(search engine) 제공: 사용자 데이터를 바탕으로 검색 플랫폼 기능을 확충하고 이를 활용하여 광고서비스 제공
- ③ 온라인 상거래 플랫폼(online marketplace) 제공: 광범위한 사용자 네트워크를 기반으로 상품에 대한 평가 및 거래 매커니즘을 구축함으로써 다수의 상거래가 이루어지는 플랫폼 제공

영국의 디지털 서비스세는 일정 규모 이상의 기업들이 영국 내 사용자를 대상으로 제공하는 거래에 한정하여 적용되며, 일부 수익성이 낮은 기업들을 위하여 이익률을 감안하여 과세하는 대안도 도입할 예정이다. 현행 디지털 서비스세는 현행 법인세 산출 목적상 세액공제 대상은 아니지만 사업과 관련된 비용으로는 공제 가능한 것으로 알려져 있다.

라) 기타 국가들의 디지털 서비스세 도입전망

2018년 EU 차원의 디지털 서비스세 도입이 무산된 이후 2019년 하반기 의장국인 핀란드가 중심이 되어 EU 차원의 디지털 서비스세 도입 논의가 계속될 것이라고 강조하고 있는 한편, EU 회원국을 중심으로 디지털 서비스세 법안 마련 및 협의가 이루어지고 있다. 그 배경으로는 프랑스의 디지털 서비스세 도입이 촉매제 역할을 하는 것으로 판단된다.⁷⁶⁾

76) 오태현(2019), p. 5.

〈표 Ⅲ-1〉 디지털 서비스세 논의 현황

국가	주요 내용
EU	2019년 하반기 의장국인 핀란드는 디지털세 도입 논의를 계속할 것이라고 발표 (7월 3일)
오스트리아	2019년 7월 전 세계 7억 5,000만유로 및 국내 1,000만유로 이상 온라인 광고 매출액에 대해 5% 과세안 제안
헝가리	연간 1억헝가리포인트(약 34만달러) 초과하는 광고 매출에 대해 7.5% 과세를 도입했으나 EU 법원의 법규정 위반 여부 심의 중
체코	전 세계 매출액 7억 5,000만유로를 초과하는 매출액을 기록한 기업의 온라인 타깃 광고에 대해 7% 과세안 제안
이탈리아	전 세계 매출액 7억 5,000만유로 초과 및 이탈리아 국내 매출액 2,500만유로 초과 디지털 기업의 매출액에 대해 3% 과세(2021년 1월 1일부터 발효 예정)
스페인	스페인 디지털 서비스세 도입안은 의회에서 부결되었으나 다시 제안될 예정
스웨덴	디지털 광고에 대한 세율을 6.9%로 하고 과세대상 기업요건은 연간 10만스웨덴 크로나 이상
슬로베니아	2020년 4월 1일까지 디지털 서비스세 법안 의회 제출 계획

자료: 저자 작성

그러나 EU 국가 중에서도 아일랜드, 네덜란드, 스웨덴, 벨기에, 덴마크 등은 디지털 서비스세 도입에 소극적인 것으로 알려져 있다.⁷⁷⁾ 독일은 프랑스 등과 함께 디지털 서비스세 도입에 적극적이었으나, 디지털 서비스세 도입이, 방대한 사용자 기반 빅데이터(big data)를 필요로 하는 미래 자율운행 자동차 산업에 부정적인 영향을 미칠 수 있다는 산업계의 의견에 따라 비교적 소극적으로 입장이 바뀌었다.⁷⁸⁾ 디지털 서비스세 도입에 소극적인 국가들은 매출액 과세 자체가 가지고 있는 중복과세의 문제점과 비효율성, 특정 산업 또는 기업에만 적용되어 시장에서의 자원배분을 왜곡시키는 효과가 크다는 점, 주요 과세 대상 기업의 거주지인 미국과의 통상 마찰을 야기할 것이라는 점 등을 우려하고 있는 것으로 보인다.⁷⁹⁾

77) 조규범 외(2019), p. 121.

78) Policito, "France's lonely crusade for a digital tax," 2018, 2, 22., <https://www.politico.eu/article/france-digital-tax-lonely-crusade-germany-cool-on-idea>, 검색일자: 2019.12.10.

79) 안중석(2019), p. 23.

나. 부가가치세 분야

1) 유럽연합(EU)

EU는 2015년 “EU의 디지털 단일시장을 위한 전략(Strategy for the EU Digital(Action Plan on VAT))”을 수립하여 이를 단계적으로 이행하고 있다.⁸⁰⁾ EU의 부가가치세지침에 따르면 재화(goods)와 용역(services)의 공급은 원칙적으로 공급자의 거주지국에서 과세하도록 규정하고 있다.⁸¹⁾ 다만, 전자통신(telecommunication), 라디오와 TV 방송, 그리고 전자적 용역(electronically supplied services) 등이 비사업자 개인(non-taxable person)에게 공급되는 경우, 소비자의 항구적 주소 또는 주된 거소가 속한 국가에서 과세할 수 있다는 예외 규정을 마련하였다.

또한 EU는 전자적 용역을 인터넷이나 전자 네트워크(electronic network)를 통해 공급되는 용역으로 정의하고 그 성격상 사람의 개입을 최소화하면서 자동적으로 제공되며, 정보통신기술 없이는 제공이 불가능한 것으로 규정하고 있다. EU가 제시하는 전자적 용역의 예시에는 공유경제의 플랫폼 사업자가 제공하는 용역이 포함되어 있지는 않다. 그러나 이는 어디까지나 예시일 뿐 플랫폼 사업자의 서비스에 위에 언급한 원칙을 적용하지 않는 것은 아니다. 전자통신, 방송 용역, 전자적 용역에 대해 예외적으로 소비지국 과세원칙(principle of destination)을 도입하면서, 이들 용역을 제공하는 사업자들의 납세편의를 돕고자 2015년 간편등록제도(MOSS)⁸²⁾를 도입하였다. 이에 따라 EU 역내 사업자는 한 국가에 등록하고 신고납부함으로써 EU 전체의 부가가치세를 신고·납부하게 된다. 이 제도의 도입은 사업자가 여러 나라에 사업자등록을 할 필요도 없고 납세협력비용을 낮출 수 있도록 한다, 한편 전자통신, 방송 용역, 전자적 용역 관련 공급가액이 연간 1만유로 이하인 경우

80) European Commission, “Guide to the VAT mini One Stop Shop,” (23 October 2013), https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_en.pdf, 검색일자: 2019.10.19.

81) European Commission, EU VAT Directive 2006/112/EC, Article 31, Article 43.

82) Mini One Stop Shop을 가리킨다.

소비자가 아닌 공급자를 기준으로 과세한다.

2015년 개정된 EU 지침에 따르면, EU에서는 생산지 과세원칙이 완전히 철폐되면서 소비자 과세원칙으로 통일하였다. EU 역내 사업자가 EU 역내 다른 나라의 소비자에게 용역을 공급할 경우 소비자 국가의 세율에 따라 부가가치세를 납부하게 된다. 다시 말하면, EU 역내 사업자는 자국 정부에 납부하지만, 납부한 총액은 소재지국의 다른 세율에 따라 계산하여야 한다. 예를 들어 독일의 사업자가 이탈리아의 최종 소비자에게 서비스를 제공하는 경우에는 독일에서 부가가치세 과세가 이루어지되 이탈리아의 세율을 적용하여 부가가치세를 계산한다. 이 규정은 EU 역내 사업자와 EU 역외 사업자 간의 부가가치세의 부담에 관한 불공평을 배제하는 효과를 가져오는 것으로서 공급자 과세원칙이 완전히 철폐된 소비자 과세원칙으로의 전면적 이행이며, 전자상거래에 관한 부가가치세 과세에 있어 중요한 의미를 갖는다. 한편 EU 역내의 최종 소비자에 대해 EU 역외 사업자가 전자적 용역을 제공하는 경우에는 최종 소비자의 소재지국이 과세국이 된다. 예컨대 호주의 사업자가 프랑스의 소비자에게 용역을 공급할 경우에는 프랑스의 과세 규정을 따르게 된다.⁸³⁾

2) 우리나라

국회는 2014년 12월 「부가가치세법」 제52조의2를 신설하여 국외 사업자가 국내에 제공하는 전자적 용역에 대한 부가가치세를 과세하는 제도를 도입하였다. 동 제도에 따라 국내에 고정사업장이 없는 외국기업도 이 제도에서 규정하고 있는 전자적 용역을 사업자가 아닌 소비자에게 제공할 경우에는 (즉 B2C) 「부가가치세법」에 따른 사업자 등록 및 부가세 신고·납부를 이행하여야 한다. 여기서 전자적 용역이라 함은 「정보통신망 이용촉진 및 정보보호 등에 관한 법률」 제2조 제1항 제1호에 따른 정보통신망을 이용하여 공급받는 것으로서 이동통신 단말장치 또는 컴퓨터 등에 저장되어 구동

83) 윤현석(2015), pp. 42~43.

되거나, 저장되지 아니하고 실시간으로 사용할 수 있는 것을 말한다(「부가가치세법 시행령」 제96조의2 제1항 본문). 한편 국회는 2018년 말 「부가가치세법」을 개정하여 전자적 용역의 범위에 ‘광고를 게재하는 용역’, ‘클라우드 컴퓨팅 발전 및 이용자 보호에 관한 법률」 제2조 제3호에 따른 클라우드 컴퓨팅 서비스’, ‘재화 또는 용역을 중개하는 용역으로서 대통령령으로 정하는 용역’을 포함시켰다. 이러한 입법조치로 인해, 디지털 플랫폼을 운영하는 Google, Facebook, Amazon 등의 온라인 광고수입, Amazon이나 Microsoft의 클라우드 컴퓨팅 제공용역과 Airbnb나 Uber 등과 같은 공유경제 개념에 기반을 둔 중개용역 제공자들도 해당 법령의 적용을 받게 된다는 점이 명확해졌다고 할 수 있다. 그런데 한편으로는 우리나라에서 동 제도는 B2C에만 적용되므로 온라인 광고수입에 대한 부가가치세 과세가 실제로 이루어지는 사례는 희소할 것으로 분석된다.

한편 「부가가치세법」 제53조의2 제2항⁸⁴⁾에 따르면, 디지털 플랫폼을 이용한 비즈니스 모델의 대표적인 사례인 Google의 Play Store나 Apple의 App Store 등의 오픈마켓도 「부가가치세법」에 따른 납세의무자로 취급되어 직접적으로 동 제도의 적용을 받도록 되어 있다. 중요한 것은 이와 같은 디지털 플랫폼을 통해 전자적 용역이 공급되는 경우에는 B2C의 경우뿐만 아니라 B2B의 경우에도 동 조항이 적용된다는 점이다.

3) 일본

일본은 2015년 10월부터 전자적 용역에 대한 소비지국 과세원칙을 도입하여 외국법인이 제공하는 전자적 용역에 대한 부가가치세를 국내에서 과세

84) ② 제52조 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 자가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 제3자(제52조 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 비거주자 또는 외국법인을 포함한다)를 통하여 국내에 전자적 용역을 공급하는 경우(국내 사업자의 용역등 공급 특례에 관한 제53조가 적용되는 경우는 제외한다)에는 그 제3자가 해당 전자적 용역을 국내에서 공급한 것으로 본다.

1. 정보통신망 등을 이용하여 전자적 용역의 거래가 가능하도록 오픈마켓이나 그와 유사한 것을 운영하고 관련 서비스를 제공하는 자
2. (이하 생략)

하도록 하였다. 즉, 일본 거주자를 대상으로 한 B2C 디지털 거래 관련 매출액이 연간 1천만엔을 초과하는 외국법인은 일본에서 사업자등록 의무와 일본 내 납세 대리인을 통한 부가가치세 신고·납부의무를 부담하도록 하였다. 그리고 외국법인의 디지털 거래 중 B2B 거래의 경우 대리납부제도를 통해 부가가치세를 납부하도록 하였다.

한편 일본 국세청은 일본에서 소비세가 부과되는 외국법인의 디지털 서비스에 대한 예시로 다음과 같은 내용을 제시하고 있다.⁸⁵⁾

- 인터넷을 통해 제공되는 전자책, 전자신문, 음악, 비디오, 소프트웨어, 애플리케이션
- 데이터베이스 및 소프트웨어를 이용할 수 있도록 하는 클라우드 용역
- 데이터를 저장할 수 있는 저장 공간을 제공하는 용역
- 인터넷 광고용역
- 인터넷 쇼핑, 경매 사이트 등에서의 중개용역
- 게임 또는 제품을 인터넷상에서 판매할 수 있도록 중개하는 용역
- 웹사이트를 통한 숙박 및 식당 예약 용역
- 인터넷을 통한 영어교육

이들 중 인터넷 광고용역, 인터넷 쇼핑, 경매 사이트 등에서의 중개용역, 웹사이트를 통한 숙박 및 식당 예약 용역 등은 디지털 플랫폼을 사용하는 대표적인 비즈니스 모델들이라는 점에서 주목을 끈다.

4) 호주

호주는 2017년 7월 1일부터 전자적 용역에 대한 소비지국 과세원칙을 도입하여 외국법인으로부터 수입하는 디지털 상품(product)과 서비스에 대한 GST(Goods and Services Tax)를 자국에서 과세할 수 있도록 법령을 개정하

85) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/cross-kokugai.pdf>
검색일자: 2019.10.19.

였다. 이에 따라 주에서의 B2C 디지털 서비스 관련 매출액이 연간 7만 5천 호주달러 이상인 외국법인은 호주에서 사업자등록을 하고 부가가치세 납부 및 신고의무를 부담하게 되었다.

다른 사례의 경우처럼 B2B거래는 해당 제도의 범위에서 제외하였고 거래가 디지털 플랫폼을 통해 이루어진 경우, 개별 공급자가 아닌 플랫폼 운영자가 GST 신고 및 납부의무를 부담하도록 하여 이 부분은 우리나라와 유사하다고 할 수 있다.

해당 법령에 따라 외국 디지털사업자는 간편등록제도를 통해 GST 사업자로 등록할 수 있다.

GST 과세 대상이 되는 디지털 상품과 서비스의 범위는 법령에 의해 포괄적으로 규정되어 있지만, 한편으로는 온라인으로 제공하는 소프트웨어, 디지털 수단으로 구독하는 신문이나 잡지, 웹디자인 또는 웹 출판 서비스, 그리고 법률, 회계, 또는 기타 유사한 컨설팅 제공 등이 예시되어 있다. 특히 디지털 플랫폼 비즈니스 모델의 하나이고 공유경제의 대표적인 형태인 숙박 및 식당 예약 서비스 용역을 구체적으로 예시로 든 것을 주목할 필요가 있다.

다. 조세행정 분야⁸⁶⁾

앞 절에서 언급한 공유경제활동에 참여한 개인 공급자들의 자진신고 또는 성실신고를 제고하기 위한 주요국에서 도입한 제도를 소개하되 ‘납세자에 대한 정보 제공’ 관련 제도와 ‘과세당국의 세원포착’을 취한 제도나 방안으로 나누어 살펴본다.

1) 납세자에 대한 정보제공 방안

미국은 국세청 홈페이지의 ‘소규모 사업자 및 자영업자에 대한 세금안내’를 통해 ‘Sharing Economy Tax Center’를 마련하여 공유경제 거래에 대한

86) 이 부분의 내용은 주로 김재진·유현영·홍민욱, 『공유경제활동에 대한 과세체계 연구』, 한국조세재정연구원, 2018.6.를 참고하였다.

소득세 신고 방법을 소개하고 있다.

호주는 국세청 홈페이지에 ‘The Sharing Economy Tax Center’라는 Section을 마련하여 대표적인 공유경제 유형(숙박 공유, 차량 공유와 주차장 소 공유)에 대한 소득세 및 부가가치세 신고 방법을 소개하고 있다.

캐나다도 국세청 홈페이지를 통해 공유경제활동에 대한 소득세와 부가가치세 신고와 납부방법 및 과거 미신고한 소득에 대한 세무신고 방법을 소개하고 있다. 또한 캐나다 국세청은 숙박 공유를 제공하는 공유경제 플랫폼 사업자와 제휴를 맺고 해당 디지털 플랫폼을 이용하는 납세자에게 세무신고에 관한 정보를 제공하고 있으며 향후 다른 디지털 플랫폼 사업자를 통한 정보 제공을 확대할 예정이다.

프랑스에서는 디지털 플랫폼 사업자가 거래시점에 국세와 사회보장세에 대한 납세정보(국세청 홈페이지 링크 등 포함)를 개인 공급자에게 제공하도록 하고 있고, 매년 1월 31일까지 디지털 플랫폼 사업자가 개인 공급자에게 해당 플랫폼 거래를 통해 얻은 소득 정보를 제공하도록 의무를 부과하고 있다. 해당 디지털 플랫폼 사업자가 이 의무를 위반하는 경우 1만유로의 가산세가 부과된다.

2) 과세당국의 세원포착 방안

가) 강제적·주기적 자료제출 의무

미국의 경우, 개인이 제3자로부터 신용카드로 대금을 수령하였거나, 전년도에 paypal 등 제3자 네트워크를 통해 지급한 총대가가 2만달러를 초과하고 거래 건별 금액이 200달러를 초과하는 경우 은행, 카드사, Paypal 등의 결제기관이 거래내역을 국세청에 통보하도록 자료제출 의무가 부여되어 있다. 이를 통해 국세청은 디지털 플랫폼을 통해 공유경제활동에 참여한 개인 공급자의 소득 정보를 간접적으로 확보할 수 있다고 평가된다. 한편, 미국은 대금지급자가 대금수취자와 국세청에 지급조서를 송부하도록 의무를 부과하고 있으므로 국세청은 디지털 플랫폼 사업자로부터 지급조서를 제출받아 공유경제활동에 참여하는 개인 공급자의 소득정보를 확보할 수도 있다.

프랑스의 경우, 디지털 플랫폼 사업자는 ‘온라인 플랫폼 소득에 대한 자동 보고 세무서식’을 통해 사용자의 아이디, 이메일 주소, 납세형태, 연간 총소득 정보를 세무당국에 직접 보고하는(동 서식은 사용자의 이메일로도 발송됨) 제도가 2019년 말까지는 도입될 예정이다.

일본의 경우, 숙박 공유 디지털 플랫폼 사업자에게 숙박기록 등 거래내역을 일본 국세청에 제출하는 의무를 부여하는 방안을 검토 중이다.

나) 과세당국 요청에 따른 자료제출 의무

미국의 경우 디지털 플랫폼 사업자는 숙박세 납부를 위해 거래에 참여한 당사자들의 거래규모, 거래횟수, 비용 등에 관한 자료들을 보관하도록 되어 있는데, 과세당국은 세무조사 중이 아니더라도 필요시 제3자의 자료 제출을 요청할 수 있다. 즉, 디지털 플랫폼 사업자가 숙박세의 납부를 위해 기록하고 보관한 거래참여자의 정보를 국세청이 확보하여 소득세 과세를 위한 기초자료로 활용할 수 있는 법률적 근거를 확보하고 있다.

영국 국세청은 불특정 납세자에 관한 거래정보를 요청할 수 있도록 2013년과 2016년에 법령개정이 이루어졌으며, 정보제공 요청 대상에 거래중개를 실시하는 사업자를 포함하여 자료제출 요청 대상을 확대한 바 있다. 이에 따라 영국 국세청은 다양한 거래중개 등을 하는 디지털 플랫폼 사업자에게 그 거래에 참여하는 개인 공급자들의 정보를 제공하도록 요청할 수 있다.

3. 디지털 플랫폼 경제하의 조세문제 해결을 위한 그동안의 OECD 제안 및 권고사항

가. 소득세(법인세) 분야

1) BEPS Action 최종보고서 발표 이후의 국제적 상황 변화⁸⁷⁾

2012년 G20 재무장관회의 및 정상회의 이래 BEPS 프로젝트가 이들 회의의 주요의제가 되어 왔는데, 이는 BEPS 이슈가 국제적으로 중요하게 취급되고 있음을 의미한다. BEPS 프로젝트의 첫 성과는 2015년에 마무리한 ‘15개 Action Plan들에 대한 보고서 발간’이었는데, Action Plan 중 첫 번째 항목이 “디지털 경제하에서의 각종 조세문제 해결”이었음을 감안할 때 적어도 BEPS 프로젝트 추진 초기에는 이 이슈가 다른 어떤 이슈보다도 BEPS 프로젝트 참가국들의 주된 관심사였음을 짐작할 수 있다. 그런데 2015년 11월 BEPS Action Plan 최종보고서가 발간되었을 때에는 다른 Action item의 보고서에는 많은 권고사항이 포함되어 있었으나 디지털 경제하의 조세문제를 다룬 Action 1의 보고서에서는 특별한 권고사항이 제시되어 있지 않고 단지 2020년에 추가적으로 보고서를 발표한다는 언급만 포함되어 있었다. 이런 결과가 나오게 된 것은, Action 1의 보고서에서 제기되는 문제점과 그 해결방안으로 논의되었던 대안들이 단지 ‘국제적 이중 비과세(double non-taxation) 문제’라고 하는 BEPS 해소 문제만 다룬 것이 아니라 ‘고정사업장의 개념 확대’와 같은 과세권 배분에 대한 기존의 국제조세 기본원칙을 개정하는 문제를 함께 다루고 있었으므로, 당시에는 이러한 과세권 재편 문제에 대하여 BEPS 프로젝트에 참가한 주요 국가들 사이의 이견 조정을 하기가 어려웠기 때문이었을 것으로 보인다.

이처럼 OECD를 통한 국제적 과세기준의 변경이 어렵게 되자, 이에 실망한 국가들이 일방적인(unilateral) 조치를 발표하기 시작했는데 예를 들면

87) 이경근, 「디지털경제 관련 국제조세기준 개정 논의의 시사점(上)」, 조세일보 칼럼, 2019. 8.6., http://m.joseilbo.com/news/view.htm?newsid=381650#_enliple, 검색일자: 2019.10.24.을 참조하여 작성하였다.

2015~2016년 기간 중에 발표된 영국⁸⁸⁾과 호주⁸⁹⁾의 우회수익세(Diverted Profit Tax) 도입과 인도의 균등부담금(Equalization Levy)⁹⁰⁾ 도입이 이에 해당하는 대표적인 사례라고 할 수 있다. 그런데 2015년 11월에 발표된 BEPS Action 1의 보고서에는, ‘국가들은 자국의 조세조약 또는 국내법에 BEPS에 대한 추가적인 방어조치(safeguards)를 선택적으로 도입할 수 있다(다만, 국내 법적 조치는 기존의 조약상의 의무를 존중해야 함)’는 내용을 포함하고 있는데,⁹¹⁾ 이는 BEPS Action 1 보고서가, 각국의 일방적 조치를 BEPS 퇴치라는 명분하에 공공연하게 허용하고 있는 것이므로 주목할 필요가 있다. BEPS Action 1 보고서에 이러한 내용이 명시적으로 포함된 것은, OECD 사무국이 미국을 비롯한 일부 국가들의 반대로 디지털 경제 관련 국제조세 권고안 마련에 대해서는 비록 합의에 도달하지 못하였지만 그렇다고 각국이 일방적 조치를 취하는 행위마저 금지하는 것은 현실적으로 불가능하다고 판단했던 것으로 보인다.

그런데 2017년경부터 유럽의 주요 국가들은 디지털 경제하에서의 조세문제에 대해 문제 제기를 다시 본격화하였다. 즉, 2017년 3월에 개최된 G20 재무장관 회의에서는 독일의 주도하에 OECD로 하여금 2018년 4월까지 ‘디지털 경제화와 관련된 조세문제에 관한 중간보고서’를 발간하도록 하는 결정을 내렸다. 또한 2017년 9월에는 프랑스, 독일, 이탈리아, 스페인 등을 중심으로 EU에 균등세(equalisation tax)를 도입하자는 공동성명을 발표하였고,

88) 영국은 「2015 재정법」(Finance Act 2015) PART3에 우회수익세(Diverted Profits Tax)를 규정하고 2015년 4월부터 영국에서 국외 조세회피지로 이익을 이전하는 다국적 기업을 대상으로 우회수익세(Diverted Profits Tax)를 적용하고 있다. 2015년 4월 1일이 포함된 과세연도부터 우회수익세가 적용되는 소득은 일반 법인세율인 19%의 세율보다 높은 25%의 세율을 적용하여 과세하고 있다.

89) 호주 정부는 2016년 11월 29일 우회수익세(Diverted Profit Tax) 도입안을 확정하여 발표한 후 2017년 7월 1일부터 적용하기 시작했다. 다국적 기업이 특정 이익이전 행위를 통해 해외로 이익을 이전한 경우 현행 법인세율인 30%보다 높은 40% 세율로 과세한다. 호주의 우회수익세는 ① 다국적 기업의 전 세계 연간 수입이 10억호주달러를 초과하고 ② 호주 내에서 연간 수입이 2,500만호주달러 이상인 다국적 기업에 부과된다.

90) 인도는 2016년 4월부터 외국법인이 제공하는 온라인 광고 서비스 등에 대해 서비스 대가 중 B2B 거래에 한하여 6%를 균등세로(equalisation levy) 과세하고 있는 데 서비스 제공을 받는 자가 원천징수하여 납부하도록 하고 있다.

91) OECD(2015), p. 137.

이에 대한 잠정적 과세제도의 도입을 논의하기 시작하였다. 영국도 EU에서는 탈퇴할 것을 이미 선언한 바 있으나 이 문제에 관해서는 EU와 공통된 인식을 가지고 있었던 것으로 보인다. 이러한 유럽 국가들의 움직임을 거시적으로 조망하여 보면, 디지털 비즈니스를 주로 영위하는 기업들의 거주지 국민 미국에 대하여 이들 기업들의 소득발생국(즉 원천지국)이라고 할 수 있는 유럽의 주요 국가(영국, 프랑스, 독일, 스페인, 이탈리아 등)들이 자신들의 과세권 확보를 위한 근본적인 문제 제기를 한 것으로 해석된다. 생각건대 디지털 기업들이 창출하는 막대한 규모의 수익을 감안하면,⁹²⁾ 이와 같은 수익에 대해 과세권을 행사하려는 유럽 국가들의 움직임은 정치·경제학적으로 불가피한 측면이 있는 것으로 생각된다.

앞 절에서도 설명하였듯이 2018년 3월 EU는 ‘디지털 경제하의 조세문제에 대한 보고서’⁹³⁾를 발표하면서 EU 차원에서의 디지털 서비스세 추진을 공식화하였고 이러한 업무 추진의 중심국가인 프랑스, 스페인, 이탈리아 등은 자국법령을 개정하여 EU 차원의 제도 도입이 실패하는 경우 각국이 디지털 서비스세를 일방적으로 도입할 것을 천명하였다. 예를 들면, 프랑스는 금년 7월 초에 디지털 서비스세 도입안을 국회에서 통과시켜 금년 1월 1일부터 소급하여 적용하도록 하였는데, 미국 트럼프 행정부는 이에 대한 관세보복 조치를 취하기 위해 미국 「무역법」 301조에 따라 조사를 진행하고 있다. 영국도 디지털 서비스세 도입에 동조하여 2020년에 디지털 서비스세 도입 계획을 천명하였다. 이러한 상황에 직면하자 OECD 사무국은 그동안 풀지 못한 숙제인 ‘디지털 경제하의 조세문제’에 관련하여 이제 유럽과 미국 사이의 중재자 역할을 수행할 수밖에 없는 상황에 처하게 되었다고 할 수 있다. 이러한 맥락에서 OECD는 2020년에 ‘BEPS Action 1 추가 보고서’를 발간할 때

92) 2016년 기준으로 우버의 시장가치는 625억달러, 에어비앤비의 시장가치는 300억달러에 이르고 있는데, 미국 자동차 회사 포드(Ford)의 시장가치가 478억달러라는 점을 고려할 때 그 규모의 크기를 가늠할 수 있다. 디지털 음악, 비디오 게임, 전자도서 등 디지털 콘텐츠 시장 역시 해마다 성장하고 있다. 세계 디지털 콘텐츠 시장 규모는 2011년 6,310억달러에서 2015년 1조 3,080억달러로 두 배 이상 확대되었으며, 2020년에는 2조 2,010억달러를 기록할 것으로 전망된다(정보통신산업진흥원, 「2016년 국내 디지털 콘텐츠 시장조사」, 2017).

93) European Commission, “Fair Taxation of the Digital Economy,” 2018a.

BEPS Inclusive Framework의 참여국이 합의하는 ‘디지털 경제 관련 조세 문제’의 근본적 해결방안을 포함시킨다는 목표를 설정하고 이 이슈 해결에 주도적으로 나서기 시작한 것이다.

이와 같은 문제의식하에 OECD는 2018년 3월에 “Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018”이라는 제목의 중간보고서를 발표하였다. 이 보고서를 토대로 2018년 하반기부터 태스크 포스를 구성하여 이 분야의 논의를 본격화하였고 급기야 미국과 EU측이 서로 타협할 가능성이 있는 과세권 재배분에 대한 대안들을 만들어내기 시작하였다. 이러한 상황에서 미국은 ‘디지털 경제하의 조세문제’에 대한 타협안을 2020년까지 도출하지 않는 경우 미국의 주요 디지털 기업들이 전 세계 각국의 산발적인 디지털 서비스세 또는 우회수익세와 같은 일방적(unilateral) 과세에 노출될 것이라는 우려에 직면하여 마케팅 무형자산(Marketing Intangible)이 있는 경우 이에 대해 추가적인 과세권을 인정하는 대안⁹⁴⁾을 제시하게 되었다.

이에 따라 OECD는 관련 대안들의 내용들이 포함된 문서를 2019년 1월에 「정책자료(Policy Note)」의 형태로, 2월에는 그 내용을 자세하게 설명한 「공공협의문서(Public Consultation Document)」 형태로 발표하였다. 그 후 OECD 사무국은 2019년 3월에 파리에서 대규모 공청회를 개최하였고 이 공청회에서 제시된 의견 및 기타 서면으로 수령한 수천쪽 분량의 건의서 등을 토대로 2019년 5월 말에는 「세부 작업계획(Program of Work)」까지 만들어 그 내용에 대해 G20은 물론 BEPS Inclusive Framework에 참여하는 전 세계의 129개 국가의 승인을 얻게 되었다. 여기서 「세부 작업계획(Program of Work)」이란 ‘디지털 경제하의 조세문제’에 대한 국제적 합의안을 도출하기 위해 향후에 추가적으로 논의해야 할 사항을 큰 틀에서 정리한 것으로서 합의 도출을 보다 효율적으로 유도하기 위해 만든 작업계획서라고 할 수 있다.

이와 같은 향후 일정에 대해 G20과 BEPS Inclusive Framework가 공식적으로 합의한 이유는, 디지털 경제관련 소득세(법인세) 문제점 해결을 위해 2020년까지 ‘합의에 기초한 과세기준’이 마련되지 않으면 각국이 일방적인

94) 대안의 내용에 대해서는 다음 절에서 상술할 예정이다.

과세조치(uncoordinated unilateral tax measures)를 취할 것이고, 이 경우 국제적 과세기준의 근간이 흔들리고 전 세계적 투자와 경제성장에 부정적인 영향이 초래될 것이라는 우려가 크게 작용했기 때문인 것으로 해석된다.

OECD 사무국의 전망에 따르면, 2020년까지 잔여 쟁점에 대해 합의에 도달하기 위해서는 2020년 1월까지의 새로운 과세기준의 개요에 대한 합의가 적어도 주요국가들 사이에서는 이루어져야 할 것으로 보고 있다.

2) 주요 쟁점

앞에서 언급한 바와 같이 OECD 사무국이 2018년 3월 중간보고서를 발표한 이후 2018년 하반기에는 BEPS Inclusive Framework 산하의 ‘디지털 경제 작업반(Task Force on the Digital Economy)’에서 문제의 근본적 해결 방안에 대해 집중적으로 논의한 결과 여러 대안들이 제시되었다. 이들 대안들은 디지털 경제화가 초래하는 문제를 ‘국가 간 과세권배분 기준을 개정하여 해결하자는 입장(이하 “Pillar 1”)과 ‘포괄적인 세원잠식 방지규정을 마련하자는 입장(“Pillar 2”)으로 구분할 수 있는데 그 내용을 정리하면 다음과 같다.⁹⁵⁾

가) 새로운 과세권 배분 기준의 수립(Pillar 1)

국제거래와 관련된 새로운 과세권 배분 기준으로서 제시된 대안들은 ① 사용자 참여 기준안, ② 마케팅 무형자산 기준안 그리고 ③ 중요한 경제적 실재기준안으로 나눌 수 있는데, 이들 대안들의 공통점은 경제의 디지털화로 인해 국가 간 과세권 배분이 왜곡되는 현상이 발생하므로 이를 시정할 필요가 있다는 것이라고 할 수 있다. 2019년 10월 9일 OECD 사무국은 이와 같은 대안들의 공통점을 추출하여 소위 ‘통합 접근법(unified approach)’

95) 이하의 내용은 다음 문서에 포함된 내용을 주로 하여 정리한 것이다.

OECD, Base Erosion and Profit Shifting Project, Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, Public Consultation Document, OECD, 13 February - 6 March 2019c.

을 제안하고 민간으로부터 의견을 수렴하고 있다. 아래에서는 위 세 가지 제안들의 내용을 요약·정리한 후 OECD 사무국이 최근 제시한 통합 접근법의 내용을 살펴본다.

① ‘사용자 참여’ 기준안(‘User Participation’ Proposal)

영국이 제안한 이 기준안에 따르면, 전통적 과세권배분 기준은 기업의 가치창출 과정에서 공급자 역할에 초점을 두었으나, 디지털 경제 시대에는 데이터·사용자 생성 콘텐츠가 새로운 가치창출의 동인(動因)으로 작용하므로, 이러한 요소들을 이익배분 기준에 반영되어야 한다는 것이다. 다시 말해, 소위 디지털 기업에 있어서는 사용자의 활동과 참여는 기업의 브랜드 구축에도 큰 영향을 미칠 뿐 아니라, 가치 있는 데이터의 생성 및 사용자 수의 증가를 가져오고 이는 결국 해당 기업의 시장 지배력 확보에 크게 기여한다는 것이다. 그런데 이러한 현상은 특정 디지털 기업에 주로 나타나는 것이므로 국제적 과세기준의 전면적 개정 대신, 특정 디지털 기업(소셜 미디어 플랫폼, 검색엔진, 중개형 플랫폼)만을 대상으로 하여 새로운 과세 기준을 적용해야 한다고 영국은 주장한다. 이러한 맥락에서 영국은, 현행 국제과세 기준이 사업모델에서 가치창출에 중요한 기여를 하는 소위 ‘사용자가 생성한 가치(user created value)’를 포착하지 못하고 있다고 한다. 왜냐하면, 현행 기준은 이익배분 및 과세권 결정에 있어 해당 기업의 물리적 활동(physical activities of a business itself)에만 초점(공급자 중심의 가치창출 활동에만 관심)을 두고 있기 때문이라는 것이다. 이 기준안의 주창자들은 이익배분의 결과를 가치창출 결과와 보다 더 일치시키기 위해서는 먼저 현행 이익배분 기준을 개정하여 능동적·참여적 사용자 기반의 가치창출 활동을 반영할 필요가 있다고 주장한다.

따라서 이 기준안을 채택하게 되면, 물리적 사업장의 존재 여부와 관계없이 특정 사업모델을 대상으로 능동적·참여적 사용자 기반이 위치한 국가에 일정 수준의 이익이 추가로 배분될 수 있도록 기존의 OECD 이전가격 과세 지침상의 이익배분 기준을 수정해야 한다. 왜냐하면, 전통적인 정상가격산출

방법(기업의 공헌도 및 거래 손익 중심의 이전가격 분석방법)으로는 사용자 소재지국에 배분되어야 하는 이익의 크기를 결정하기 곤란하기 때문이다.

더 나아가 이 기준의 주창자들은, 능동적·참여적 사용자와 관련하여 사용자 소재지국에 배분되어야 하는 이익은 기존의 정상가격 산출방법 대신, OECD 이전가격 과세 지침상의 잔여이익 분할법과 유사한 방법을 통해 산정되어야 한다고 주장한다. 즉, 통상 능동적·참여적 활동에 대한 정상이익을 보상한 후 남은 잔여이익의 일정 부분(a proportion)을 사용자들의 활동으로 창출된 가치로 간주하고, 이를 재배분대상 이익(reallocated profits)으로 규정해야 한다는 것이다. 그런 후에 재배분대상 이익을 매출액 등 합의된 배부기준(agreed allocation metric)에 따라 능동적·참여적 사용자들이 소재하는 모든 국가들에게 배분해야 한다는 것이다. 또한 필요하다면 현행 고정사업장 기준의 개정을 통해 사용자 소재지국에 과세 관할권을 부여해야 한다는 주장도 하고 있다. 결과적으로 현재 해당 이익(잔여이익)을 보유하고 있는 기업들로부터 사용자들이 소재한 국가들에게로 일정 수준의 이익을 재배분해야 한다는 것이다.

동 기준안에 따르면, 개별 기업(법적 실체)의 잔여이익 대신 기업집단(연결 실체)의 사업라인별로 잔여이익의 결정과 배분을 상정하므로, 적정한 이익배분을 하기 위해서는 사업라인별로 상세한 구분손익 정보가 요구된다. 또한 기업의 활동을 통상적인 활동과 비통상적인 활동으로 구분해야 하고, 잔여이익 중 사용자 참여로부터 발생한 이익을 별도로 산출할 필요가 있다.

한편 소비자와의 전통적인 관계를 유지하는 사업모델에 대해서는 변경된 과세기준을 적용하지 아니하고 현행 과세기준을 적용해야 한다는 것이 동 기준안의 입장이다.

이와 같이 동 기준안은 디지털 플랫폼을 위주로 사업을 영위하는 기업들을 대상으로 해당 기업에 대해서만 새로운 과세기준을 적용하자는 제안이라는 점에서 EU가 2018년 ‘디지털 경제하의 조세문제에 대한 보고서’⁹⁶⁾에 포함된 근본적 해결방안과 맥을 같이한다고 할 수 있다.

96) European Commission, “Fair Taxation of the Digital Economy,” 2018a.

② ‘마케팅 무형자산’ 기준안(‘Marketing Intangibles’ Proposal)

미국이 제안한 이 기준안은, 시장에서 형성되는 소비자의 우호적 태도를 마케팅 무형자산으로 보고 소비가 발생하는 국가(즉, 시장소재지국)에 이익을 추가로 배분하자는 제안이다. 앞에서 언급한 ‘사용자 참여 기준안’과 중요한 차이 중의 하나는, 새로 마련되는 과세기준을 특정 디지털 기업만을 대상으로 하여 적용(ring-fencing)할 것이 아니라 모든 소비재 산업에 대해 적용해야 한다는 것이다. 왜냐하면, 디지털 경제화는 경제 전반에 영향을 주고 그 결과 일반 소비재를 판매하는 전통적 사업모델을 활용하는 기업들의 경우에도 원격으로 또는 최소한의 물리적 사업장만을 두고 소비자들과 접촉 내지 상호작용하는 기회가 커지므로 디지털 기업과 여타 기업 사이에 서로 다른 과세기준을 적용하는 것은 적절하지 않기 때문이라는 것이다.

이 기준안에서 제시하는 무형자산(intangibles)의 개념은 OECD 이전가격 과세지침에서 규정⁹⁷⁾하는 것과 동일한데, 다음과 같은 이론적 구조를 가지고 있다. 즉 마케팅 무형자산이 시장에서 창출된다는 점에서 마케팅 무형자산과 시장 소재지국 사이에는 ‘본질적인 기능상 연계(intrinsic functional link)’ 또는 ‘자연적 관련성(natural connection)’이 존재한다는 것이다. 어느 다국적 기업이 특정시장에 물리적 사업장을 두고 있지 않으면서 원격으로 또는 (이전가격 목적상)제한적 위험만을 부담하는 판매업자(Limited Risk Distributor)에 해당하는 현지법인을 두고, 해당 시장을 대상으로 판매 및 마케팅 활동을 수행하면서 수익을 실현하는 경우 사실상 마케팅 무형자산이 창출되었으나 현행 과세기준은 이를 제대로 인식 또는 반영하고 있지 못하므로 현행 이전가격 과세기준 및 조세조약의 개정을 통해 마케팅 무형자산과 이와 관련된 위험이 시장소재지국(최종 소비가 이루어지는 국가)에 배분

97) 2017년 개정된 OECD 이전가격 과세지침(Transfer Pricing Guidelines) 제6.6문단은 이전가격 적용목적상 무형자산은 다음과 같은 특성을 지닌 자산이라고 규정하고 있다(OECD, 2017).

- ① 유형자산 또는 금융자산이 아닐 것
- ② 사업활동에 사용하기 위해 소유되거나 통제될 수 있을 것
- ③ 독립된 제3자 기업 간의 거래였다면 해당 자산의 사용 또는 이전에 대한 보상이 이루어졌을 것

되도록 하여 결과적으로 통상적인 이익에 대한 배분은 현행 과세기준에 따라 결정되도록 하되 마케팅 무형자산과 관련된 잔여이익의 전부 또는 일부는 시장소재지국에 배분하도록 하자는 것이다.

③ ‘중요한 경제적 실재’ 기준안(‘Significant Economic Presence’ Proposal)

이 기준안은 BEPS Action 1 보고서에서도 소개된 ‘중요한 경제적 실재’라는 개념에 기초한 것으로서, 전통적 과세기준에서 강조하는 물리적 사업장 대신 매출액과 사용자(소비자)의 수 등에 기초한 새로운 사업장 개념을 도입하고 이를 기초로 하여 국가 간 소득배분은 공식에 의한 소득귀속 방식을 적용하여 결정하자는 제안이다. 디지털 경제화 및 기술 진보로 인해 다국적 기업들은 물리적 사업장이 없더라도 어떤 국가에서도 경제적 활동을 수행하는 것이 가능해졌을 뿐 아니라, 사업 소득 발생지국에서 포괄적으로 과세할 수 있는 고정사업장 판정기준과 이익배분 기준을 용이하게 회피하는 것이 가능해졌기 때문에 이러한 국제적 기준을 새로운 환경에 맞게 수정해야 한다는 것이 동 제안의 출발점이다.

이 기준안은, 사업 소득 발생지국에서 과세할 수 있는 과세상 연결점(nexus)에 대한 국제적 기준에 대한 개정이 먼저 선행되어야 한다고 주장한다. 즉, 현재까지는 과세상 연결점에 해당하는 것이 고정사업장(permanent establishment)이었다고 할 수 있으나, 디지털화가 고도화되는 상황에서는 고정사업장 개념이 판정요소로서 중요한 역할을 수행하지 못하게 되므로, 외국법인이 고정사업장 대신에 시장 소재지국에 ‘중요한 경제적 실재(significant economic presence)’를 두고 있는 경우에는 과세상 실체가 해당 국가에 존재하는 것으로 보아 과세할 수 있도록 해야 한다는 것이다. 여기서 ‘중요한 경제적 실재’의 존재 여부를 판단하기 위해서는 ‘매출액’이라고 하는 기본 요소와 함께 다음의 보조 요소들 중 하나 이상을 갖추어야 한다고 제안한다.

- (i) 해당 국가에 사용자 기반 및 관련된 투입 데이터의 존재
- (ii) 해당 국가로부터 얻은 많은 분량의 디지털 콘텐츠
- (iii) 해당 국가의 통화로 대가를 청구하거나 지급
- (iv) 해당 국가의 언어로 된 웹사이트의 운영
- (v) 해당 국가 내에서 최종 재화의 인도 또는 서비스의 공급 수행 또는
- (vi) 해당 국가 내에서 지속적인 마케팅 또는 판매촉진 활동 수행

이 기준안에 따르면, 과세상 연결점에 대한 기준이 수정된 후에는 시장 소재지국에 적정한 이익 배분이 이루어질 수 있도록 하기 위해 현행 이익배분 기준 대신에 ‘부분적인 이익 귀속법(fractional apportionment method)’을 적용해야 한다고 한다. 이 방법을 적용하기 위해서는 i) 배분해야 할 과세표준(tax base)을 정의하고, ii) 과세표준을 배분하기 위한 분배기준(allocation keys)을 결정해야 하며, iii) 이러한 분배기준에 가중치를 부여하는 절차를 밟아야 한다.

여기서 과세표준(tax base)은 개별 국가에서 발생한 매출액(또는 총수익)에 다국적 기업집단의 전 세계 이익률(global profit rate)을 적용함으로써 결정될 수 있다. 과세표준은 이와 같이 해당 국가에서 발생한 매출액을 기준으로 배분될 수도 있으나 자산 또는 종업원 수에 따라 달리 배분될 수도 있다. 더욱이 사용자(users)가 가치창출 과정에 큰 기여를 한다는 점을 고려하여 이익 배분 요소의 하나로서 사용자가 고려될 수도 있다. 한편 보다 단순한 방법으로 ‘수정된 간주이익 방법(modified deemed profit method)’의 사용을 고려할 수 있고, 이들 방법들의 효과를 담보하기 위해 예납적 원천징수 방법을 함께 사용할 수 있다고 한다.

④ OECD 사무국이 제안한 통합접근법(Unified Approach)

OECD 사무국이 위에서 소개된 세 가지 대안을 통합하여 제시한 방안은, 소비자를 직접 대면하는 사업(consumer-facing businesses)에 중점을 둔 방안으로서 디지털 플랫폼을 주된 비즈니스 모델로 활용하는 기업뿐 아니라

전통적인(brick and mortar) 비즈니스를 운영하는 기업의 경우에도 소비자를 대면하는 사업인 경우에는 모두 적용되는 과세기준이라고 할 수 있는데 특히 다음과 같은 특징을 가지고 있다.

i) 새로운 과세 연결점(nexus) 기준의 제시: 물리적 실체의 존재 여부에 근거하지 않고 주로 국내 판매에 기반한 새로운 과세 연결점에 기초한 국제적 과세 기준을 제정하고 이를 위해 조세조약에 기존의 고정사업장과는 별도의 조항을 마련할 것으로 보인다.

ii) 수정 잔여이익분할방법의 도입: 정상가격원칙에 부합하는 공식에 근거하여 각 시장(관할권)에 배부될 소득을 사전에 결정하기 위한 “3단계 구조 메커니즘(Three Tier Mechanism)”과 관련한 수정 잔여이익분할방법을 소개한다.

iii) 강화된 분쟁 해결책 제시: 새로운 과세기준 적용과 관련하여 발생하는 개별 사건에 대한 분쟁에 대한 구속력 있는 중재제도를 도입하는 내용의 강화된 분쟁 해결책을 제시하고 있다.

위에서 언급한 ‘3단계 구조 메커니즘(Three Tier Mechanism)’이란 시장 관할 국가(market jurisdiction)에 할당할 소득을 계산하기 위한 3단계 구조를 가리키는 것으로 아래에서 기술하는 바와 같이 ‘금액 A’, ‘금액 B’, ‘금액 C’로 구성되어 있다.

(i) 금액 A

시장 관할구역에 대한 ‘새로운 과세권’에 귀속되는 금액은 다음과 같이 계산한다.

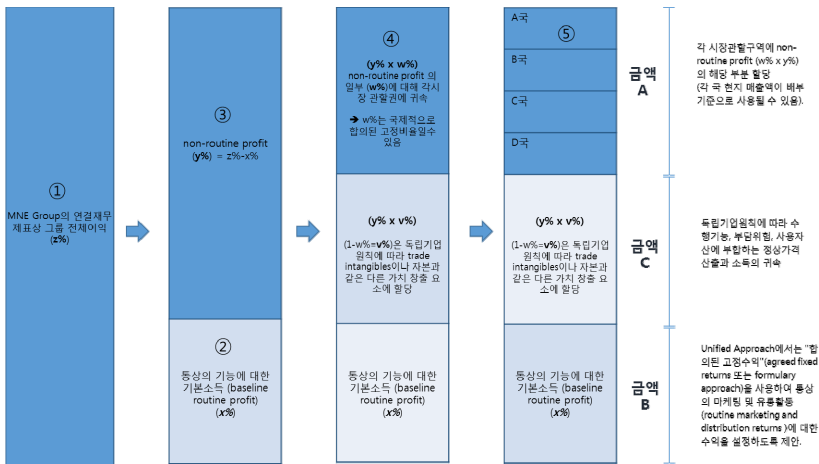
1단계: 다국적 기업그룹의 연결재무제표에서 동 그룹의 전 세계 이익(z%)을 식별(사업부문별, 지역 또는 시장별로 측정될 수 있음)한다.

2단계: 통상의 기능(routine function)에 대한 기본소득(baseline routine

profit)(x%)을 계산하고, 이 이익을 전체 이익에서 차감(z% - x%)하여 non-routine profit(y%)을 계산한다.

3단계: non-routine profit의 일부(w%)는 시장 관할권에 귀속되며 나머지 부분(1-w%=v%)은 독립기업원칙에 따라 trade intangibles, 자본과 같은 다른 가치 창출 요소에 할당한다. 여기서 w%는 국제적으로 합의된 고정비율이 될 수도 있다.

4단계: 각 시장 관할 국가에 non-routine profit(w% × y%)의 해당 부분 할당(각 국가의 현지 매출액이 배부기준으로 사용될 수 있음). 각국 과세당국은 현지에서 고정사업장의 존재 여부에 관계없이 배부된 소득에 대해 과세권을 가진다.



자료: 저자 작성

(ii) 금액 B

시장 관할 국가에 대해 통상의 마케팅 및 유통 활동에 대한 기본소득 (routine marketing and distribution returns)을 확정하여 배분하는 금액을 가리킨다. 이 금액에는 새로운 과세권이 적용되지 않고 납세자가 실제 거주하는 국가의 과세당국만이 금액 B에 대한 과세권을 확보한다. 통합접근법에서는 '합의된 고정수익'(agreed fixed returns 또는 formulaary approach)을 사

용하여 통상의 마케팅 및 유통활동(routine marketing and distribution returns)에 대한 수익을 설정하도록 제안하고 있다.

(iii) 금액 C

추정 기본소득(금액 B)에서 고려되지 않은 추가 활동에 대한 수익은 정상 가격원칙에 따라 결정한다. 과세당국과 납세자 간 금액 C(금액 A와의 관계 포함)에 대한 모든 분쟁은 법적 구속력이 있고 효과적인 분쟁 예방 및 해결 메커니즘을 따른다.

성공적인 이행을 위해서는 사무국이 제시한 접근 방식뿐만 아니라 다수의 여러 기술적인 세부 사항에 대해서도 OECD Inclusive Framework에 참여하고 있는 134개국 이상의 국가 간의 합의가 필요하다. 이러한 합의가 필요한 기술적인 세부사항의 예를 들면 다음과 같다.

- ‘소비자를 상대하는 사업(consumer-facing businesses)’ 개념의 불확실성: 기업이나 사업부문에서 B2C와 B2B를 구분하는 기준과는 다른 개념으로서 ‘소비자를 상대하는 사업’에 대한 새로운 정의가 필요함
- 업종별 또는 사업부문별 일상적 수익(routine return)에 합당한 고정이익률(fixed margin) 수준
- 각 국가별 회계기준(GAAP) 차이에 따른 조정
- 손실 처리: 손실이 발생한 경우, 초기 디지털 기업들 사이에서 일반적으로 발생하는 손실이 새로운 방식의 대상 소득 계산에서 어떻게 고려되는지에 대한 명확한 해결책이 통합접근법에서는 제시되어 있지 않음
- 과세권 분쟁: 수식에 의해 각 국가에 새롭게 과세소득으로 추가 할당되는 소득은 다른 과세관할권으로부터 배정된 것인데, 기존에 과세권을 확보하고 있던 과세당국과의 마찰 또는 이중과세문제
- 국제 무역관련 법률이나 조세조약과의 충돌 또는 불일치성
- 통합 접근법과는 범위와 방법론이 다른 Digital Tax를 이미 도입한 국가들과의 조정문제

나) 글로벌 세원잠식 방지 규정 마련(Pillar 2)

앞서 설명한 Pillar 1의 각 제안들이 국가 간 과세권 배분 기준의 개정에 주안점을 두고 있다고 한다면, Pillar 2에서의 제안들은 디지털 경제화로 인해 심화될 수 있는 저세율 국가로 소득을 이전하는 행위를 막는 것을 주목적으로 하고 있다.

Pillar 2로 분류된 제안들은, 디지털 경제화로 다국적 기업의 조세회피를 통한 세원잠식 문제가 심화되고 있으나 현행 BEPS Action plan의 권고사항만으로는 이러한 문제를 해결하는 데 미흡하다는 상황인식에서 논의를 시작한다. 다시 말해, BEPS 대응 프로젝트 이후에도 저세율 국가로 소득을 이전시키는 다국적 기업의 조세회피 행위가 계속되고 있고, 특히 이동성이 큰 무형자산에 대한 의존성이 높은 디지털 기업에서 이러한 위험이 크게 나타난다는 것이다.

이러한 문제를 해결하기 위해, 이들 제안들은 한편으로는 개별 국가의 과세주권을 존중하면서도, 각 국가들이 과세권을 행사하지 않거나 불충분하게 행사하는 경우에는 다른 국가들이 과세권을 행사하는 것을 인정하는 대안을 제시하고 있다. 다시 말해, 국외 특수관계 거래와 관련하여 일방 과세당국이 자국 거주자에게 과세권을 행사하지 않거나 저세율로 과세하는 경우, 상대방 과세당국은 해당 거래의 상대방인 자국 거주자에 대해 과세하는 소위 ‘반전 과세방식(reverse tax system)’ 또는 ‘과세권 회복방식(tax-back system)’을 도입하자는 것이다. 이러한 과세방식은 디지털 기업에만 한정할 것이 아니라 다른 다국적 기업들에게도 일반적으로 적용되어야 한다는 것이 동 제안 주창자들의 입장이다. Pillar 2 범주에 있는 제안들은 그 접근방법에 따라 다음의 두 가지로 나눌 수 있다.

① 특정 외국법인 소득에 대한 과세(익금산입 규정, income inclusion rule)

이 제안은, 해외 지점 또는 해외 자회사의 소득이 지점이나 자회사의 소재지에서 낮은 세율로 과세된다면, 본사 또는 모기업의 거주지에서 해

당 소득을 본사 또는 모기업의 소득에 가산하여 과세하자는 제안이다. 다시 말해, 해외 고정사업장이나 해외 자회사의 소득이 그 소재지국에서 최저한 세율(minimum tax rate) 이상으로 과세되지 않는 경우, 그 기업의 본사 또는 모회사에 대해 해당 소득의 지분비율에 해당하는 금액만큼을 익금에 산입하여 과세하자는 제안이다.

이러한 제안을 채택하는 경우 그 설계하는 시점에 다음과 같은 사항들을 특히 고려할 필요가 있다.

- 최저한세율(minimum tax rate)의 수준 및 그 세율의 결정방식
- 동 제도의 적용대상 기업의 유형과 최소 지분비율 및 통제 요건의 결정
- 실효세율의 정의와 검증 기준 및 결손금 공제 방법
- 조세행정 및 납세순응도를 고려한 적용기준 및 적용면제 기준의 결정
- 지배기업의 소득에 포함될 익금산입 대상 소득의 크기(동 규정의 적용을 회피하려는 납세자들의 납세저항 고려)
- 익금산입 대상 소득을 최저한세율로 과세할 것인지 또는 국내법에 따른 세율로 과세할 것인지 여부
- 외국납부세액공제 제도 등 이중과세 회피를 위한 절차
- 다른 국제규범들과의 적합성

한편 해외지점의 소득에 대해 면제하는 제도(participation exemption)를 두고 있는 국가들의 경우에, 만일 해외지점의 소득에 대해 외국에서 낮은 실효세율이 적용된다면 해외지점의 소득에 대한 면제 혜택을 중단(즉, 해외 지점 소득을 익금 산입)하고, 외국납부세액공제 방식을 적용하여 국제적 이중과세 문제를 해결해야 한다고 이 제안은 권고하고 있다.⁹⁸⁾

98) 미국이 2017년 12월 세제 개혁 시 도입한 Global Intangible Low-taxed Income(GILTI)이라는 제도가 이런 유형의 대표적인 세금제도라고 할 수 있다. 이 제도에 따르면 GILTI에 대하여는 수익의 50%를 모기업의 소득에 추가하여 법인세 과세가 이루어지는 데(미국 법인세율이 21%로 인하되었으므로 이 경우 실효세율 10.5%), 해외 관계사가 외국에서 납부한 세금이 있는 경우에는 그중 80%까지만 외국납부세액공제를 인정한다(이 경우의 실효세율은 13.125%). 이러한 세제 개혁은 미국 다국적 기업이 조세회피 목

② 세원잠식을 초래하는 해외 지급금에 대한 과세(tax on base eroding payments)

이 제안은, 해외 법인에 지급하는 금액이 동 법인의 거주지국에서 최저 실효세율 이상으로 과세되지 않는다면, 해당 지급금에 대해 손금 부인하거나 조세조약의 혜택(예: 제한세율 적용)을 부인하자는 것이다. 즉, 어떤 금액이 해외 특수관계자에게 지급되고, 동 수취인의 거주지국에서 해당 지급금에 대해 최저한세율 미만으로 과세가 이루어진다면, 원천지국은 (거주지국에서)과소 부과된 지급금에 대해 손금부인을 하도록 하는 규정(under-taxed payment rule)을 도입하거나, 해외에 지급하는 소득에 대해 체약 상대국에서 충분히 과세한 경우에만 조세조약의 혜택을 허용하는 규정(subject to tax rule)을 도입하자는 제안이다.

이러한 제안을 채택하는 경우에는 다음과 같은 사항들이 충분히 고려되어야 한다.

- 최저한세율(minimum tax rate)의 수준
- 지급금의 수취법인이 BEPS Action 5 보고서상의 실질 활동성 기준⁹⁹⁾을 충족하는 경우, 적용대상에서 제외할 것인지 여부¹⁰⁰⁾
- 적용대상 지급금의 범위
- 특수관계자 요건(지분비율 등)
- 실효세율 검증 기준 및 적용방법(즉, 기업단위 분석을 할 것인지 거래별 분석을 할 것인지에 대한 결정)

적으로 무형자산을 저세율 국가에 소재한 해외 관계사로 이전하는 것을 규제하기 위한 것이다(대한상공회의소, 「트럼프 세계개혁의 주요내용」, 2017.12.22. http://kocham.kr/board/view.html?no=1192&info=1&page=&search_choice=&search_text=, 검색일자: 2019.12.16.).

99) 조세혜택(tax benefits)과 연구개발비용이 직접적으로 연결이 되는 경우에만 실질적 활동이 있는 것으로 보는 접근방법으로서, 이 기준에 따르면 실질적 활동이 있으면 조세감면이 정당화된다고 할 수 있다.

100) 이 기준안을 예외 없이 수용하게 되면 실질활동이 있는 경우에도 최저한세율 미만의 세부담을 하게 되는 경우에는 해외 지급금에 대해 과세가 이루어질 것이므로 BEPS Action 5의 권고사항과 충돌하는 결과가 발생한다.

- 다른 국제규범들과의 양립 가능성
- 손금부인 범위(즉, 지급액 전체를 손금부인할 것인지 아니면 해외수취인의 거주지국에서의 과세되는 수준을 반영하여 일부 금액만을 부인할 것인지에 대한 결정)

OECD는 위와 같은 논의를 종합하여 2019년 11월 8일 Pillar 2에 관한 사무국의 대안¹⁰¹⁾을 발표하여 현재 이에 대한 민간 전문가들의 의견을 수렴하고 있는데 대안의 주요 내용은 다음과 같다.

동 대안은, 앞에서 소개한 각국의 제안과 마찬가지로 다국적 기업그룹의 이익에 ‘최소 실효세율(minimum effective tax rates)’ 기준을 적용하는 방안을 제안하고 있다. 이를 담보하기 위한 여러 방안이 소개되고 있으나 가장 중요한 것은 ‘익금산입 규정(income inclusive rule)’으로서 어느 다국적 기업의 유효세율이 글로벌 최저한세율 이하인 경우 해당 그룹의 해외 지점이나 현지법인들의 소득에 대해 추가로 과세한다. 그 과세방식은 피지배외국기업 과세제도(CFC)와 유사하나 동 제도를 적용하는 것보다는 중과를 한다는 것이다. 다만 어느 정도 중과할 것인지에 대해서는 아직 구체적인 방안이 제시되지는 않고 있다. OECD 사무국 대안은, 이와 같은 ‘익금산입 규정’ 도입 시 ‘세원잠식을 초래하는 해외 지급금에 대한 과세(tax on base eroding payments)’ 제도와 ‘전환 규정(subject-to-tax rule)’도 함께 보완적으로 적용되어야 한다는 입장이다. 또한 해외에서 발생하는 고정사업장(PE) 이윤이 글로벌 최저한세율 미만인 경우에는 거주지국에서 채택하는 이중과세 방식을 ‘소득면제방식(exemption method)’이 아닌 ‘세액공제방식(credit method)’으로 대체하여 적용하도록 제안하고 있다.

한편 OECD 사무국의 Pillar 2에 대한 대안은, 다음과 같은 4가지 종류의 질문을 제시하면서 이에 대한 민간 전문가들의 의견을 구하고 있다.

첫째는, 외국 지사 및 현지법인의 과세표준 산정 방식(즉, 각국 세법상에

101) OECD, Global Anti-Base Erosion Proposal(“GloBE”) - Pillar Two (8 November 2019 - 2 December 2019), Public Consultation Document, November 2019d.

규정된 CFC 과세 규정에 따를 것인지 아니면 회계기준(IFRS이나 GAAP)을 따를 것인지의 문제이다. 둘째는, 다국적 기업그룹의 유효세율 계산 시 소득 원천별 통산을 어느 정도까지 허용할 것인지에 대한 문제이다. 이에 대해서는 다음과 같은 세 가지 선택안을 제시하고 있다.

- i) 전 세계 수준 통산(Worldwide blending): 전 세계 소득과 세금을 국내와 국외로 구분하여 통산하는 방식으로 국외소득과 국외 납부세액을 활용하여 유효세율 측정¹⁰²⁾
- ii) 국가 수준별 통산(Jurisdictional blending): 해외소득과 그에 따른 세액을 국가별로 통산하여 각국별로 유효세율 측정¹⁰³⁾
- iii) 개별 기업 수준별 통산(Entity-by-entity approach): 개별 기업별로 신고기간 내 모든 수입과 지출을 통산¹⁰⁴⁾

셋째는, 적용배제(carve-out)의 범위의 문제이다. 이에 대해 OECD는 다음의 세 가지 선택안을 제시하고 있다.

- i) 유형자산에 대한 수익(A return on tangible assets)¹⁰⁵⁾에 대해 적용배제
- ii) 특정 기준(threshold)을 충족시키지 않는 피지배 외국인¹⁰⁶⁾의 적용배제
- iii) BEPS Action 5 기준 또는 일반 실질 기준을 충족하는 경우 적용배제¹⁰⁷⁾

102) 2017년 말 미국의 세법개정으로 도입된 Gloabl Intangible Low Tax Income(GILTI) 제도에서 채택하고 있는 방식이다.

103) 해당 국가에 여러 자회사 또는 지점이 있는 경우 모든 수입(및 손실)을 집계하여 통산해야 하므로 여러 비즈니스 라인을 가진 고도로 분산된 기업그룹의 경우에는 행정적 복잡성이 야기되는 단점이 있으나 이 방식은 OECD 측에서 선호하는 방식이다.

104) 각국의 CFC 제도와 가장 유사한 접근 방법이나 행정적 복잡성이 세 선택안 중 가장 크다는 단점이 있다.

105) 미국 GILTI 제도에서 채택한 방식

106) 이 방식은 대다수 국가들이 채택한 CFC 제도와 일관성을 높일 수 있다.

107) 실제 경제활동을 수행하는 경우에는 조세특례를 허용한다는 기존의 과세원칙을 그대로 허용하는 방식으로서 향후 이와 관련하여 상당한 수준의 찬반 논쟁이 예상된다.

넷째로는, 글로벌 최저한 세율의 수준을 어떻게 설정할 것인가의 문제이다.¹⁰⁸⁾

앞에서 언급한 대로 디지털 경제의 소득세(법인세) 문제들에 관한 장기적 해결방안에 대하여, 2020년까지 G20 국가 및 BEPS Inclusive Framework 참여국들이 합의하는 의미 있는 국제적 과세기준을 만들기 위해서는 2020년 초까지는 Pillar 1의 선택 대안의 개수가 현재보다 더 축소되어야 하고, Pillar 1과 Pillar 2에서 제안된 기준안들의 상호작용 방식에 대한 규정이 포함되어야 한다는 것이 OECD 사무국의 입장이다. 또한 새로운 과세기준은 정치성(精緻性)과 행정 편의성 간의 균형을 이루어야 하며 건전한 경제원리와 개념적 토대에 기반을 두어야 할 뿐만 아니라, BEPS Inclusive Framework에 참여하는 모든 국가들(즉, 강대국·약소국·선진국·개도국을 막론하고)에게 공평해야 적용되어 한다는 점도 강조되고 있다.

3) OECD Inclusive Framework의 장기적 해결방안이 갖는 의미

현재 OECD 및 BEPS Inclusive Framework에서 논의하고 있는 장기적 해결방안에 대해 국제적 합의가 도출된다면, 이는 디지털 플랫폼 경제하의 소득세(법인세) 분야의 조세문제에 한정된 것은 아니지만 디지털 플랫폼을 기반으로 사업을 수행하는 기업들의 소득세(법인세) 분야에 대해 기존의 국제 조세 과세체계를 수정하는 근본적 해결방안을 제시한 것이라는 점에서 의의가 있다. 이러한 해결방안이 OECD 및 BEPS Inclusive Framework에 참여하는 국가들 사이에 완전한 합의에 이른다면 적어도 EU에 속해 있는 국가들의 경우에는 현재 한시적으로 도입·운영하고 있는 디지털 서비스세 제도로도 철회할 것으로 보인다.

인도의 경우에는 한편으로는 이미 균등부담금을 디지털 플랫폼을 이용하고 있는 기업들의 광고 수입에 대해 원천징수 방식의 과세를 하고 있지만, 다른 한편으로는 디지털 조세문제의 해결을 위한 장기적인 방안으로서 ‘중

108) 이에 대한 본격적인 협의는 앞의 세 가지 이슈가 해결된 이후에 하기로 하였다.

요한 경제적 실재(Significant Economic Presence)' 개념에 입각한 새로운 과세상 연결점(nexus)을 인정하는 법안을 통과시켰다. 그런데 현재 BEPS Inclusive Framework에 하나의 멤버로서 참여하는 인도가 동 Inclusive Framework에서 논의하는 통합접근법(unified approach)에 대해 합의를 한다면 이는 인도가 당초에 제안한 '중요한 경제적 실재(Significant Economic Presence) 접근법'은 철회하고 대신 통합접근법을 인도의 국내세법 및 조세 조약에서 수용한다는 의미를 갖는다. 그런 경우에는 인도에서 현재 적용하고 있는 균등부담금 제도는 폐지될 것으로 전망된다. 만일 그렇지 않고 통합접근법에 의한 과세와 병행하여 적용한다면 이는 사실상 원천이 같은 소득에 대해 중복하여 과세하는 결과가 되므로 불합리한 결과가 되기 때문이다. 결과적으로 OECD Inclusive Framework의 장기적 해결방안이 국제적으로 타결을 이룬다면 현재 각국에서 디지털 플랫폼 기업에 대해 일방적으로 적용하거나 조만간 적용할 것으로 예정된 디지털 서비스세는 결국 폐기될 것으로 전망된다.

통합접근법에서 현재 추진하고 있는 내용은 과세상 새로운 연결점(nexus)의 창출뿐만 아니라 국제적인 소득배분(profit allocation) 문제도 함께 논의되고 있으므로 제3장 앞부분에서 언급했던 비즈니스 모델의 차이로 인한 기존 이전가격 과세방법 적용상의 문제점(즉, 가치사슬 모델보다는 가치 네트워크 모델에 더 부합한다고 할 수 있는 디지털 플랫폼 기업들의 기존 이전가격 과세지침상의 적용상 한계)도 어느 정도 극복될 수 있는 것으로 판단된다.

한편 Pillar 2 분야 기준안들의 내용이 디지털 경제의 조세문제 해결을 위한 패키지에 포함이 된다면 이는 그동안 OECD와 BEPS Inclusive Framework가 추진해왔던 국제적 조세회피 방지 인프라가 더욱 공고해지는 결과가 된다고 할 수 있다. 그런데 앞서도 언급했듯이 현재 제시된 Pillar 2 분야 기준안들이 모두 수용된다면 해당 국가에서 IP 창출 또는 개발 관련 실질 활동이 있는 경우에도 글로벌 최저한세율 미만의 세부담을 하는 다국적 기업들은 추가적인 과세에 직면하게 될 것이므로 BEPS Action 5의 권고

사항과 충돌하는 결과가 발생한다. 만일 이렇게 된다면 글로벌 최저한 세율 이하로 세부담을 경감시키는 경과세국은 없어질 것이고 그 결과 국제적 조세회피 방지는 강화될 것으로 보인다. 그러나 한편으로는 그동안 조세주권으로 인식되어 왔던 외자 유치국가의 조세정책 선택 권한에 대하여 일정 부분 국제적인 제약을 가하는 결과가 초래되어 이에 대한 반대 의견도 상당히 클 것으로 보인다. 이 부분에 대한 국제적 합의가 어떻게 이루어질지 귀추가 주목된다.

나. 부가가치세 분야

온라인 B2C 거래 분야의 재화 판매액이 2016년 미화 2조달러를 기록하였으며, 2021년에는 미화 4조 5천억달러로 증가할 것으로 예상되고 이 중 국제간 판매액은 미화 1조달러를 초과할 것으로 전망된다. 특기할 것은 온라인을 통한 국제간 재화 판매의 약 3분의 2가 디지털 중개 플랫폼을 통해 이루어지고 있으며, 이 중 알리바바, 아마존, 이베이 3대 대형 디지털 플랫폼 비중이 절대적이라고 할 수 있다.¹⁰⁹⁾ 이와 같이 온라인을 통한 기업-소비자(B2C) 간 국제거래의 급격한 성장으로 부가가치세 효율적 징수방안 마련의 필요성이 높아지고 있는 상황이다. 여기에서는 이와 같은 문제를 해결하기 위해 최근 OECD에서 권고한 내용을 요약·정리한다.

1) BEPS Action 1 Report에서의 권고내용¹¹⁰⁾

OECD와 EU를 포함한 국제기구가 실시한 과거 작업과 국가의 경험으로 미루어, 국경을 넘는 B2C 서비스 및 무형자산 공급에 대한 VAT 징수를 보장하는 가장 효과적이고 효율적인 접근법은 비거주 공급자로 하여금 소비자의 국가에서 공급하는 재화나 서비스 등에 대한 VAT를 등록하고 계산에 포함하도록 의무화하는 것이다. 이러한 벤더징수제도는 OECD의 2003 전자상

109) OECD(2019e), p. 13.

110) OECD(2018), pp. 126~129.

거래 가이드라인에서 처음 소개되었으나, 그 이후 이를 처음으로 실시한 EU 내에서 오늘날 가장 성공 가능성이 높은 제도로 알려져 있다.

비거주 공급자로 하여금 그 원격 제공 서비스나 무형자산의 소비자가 있는 가능한 많은 국가에서 VAT를 등록하고 계산에 포함하도록 의무화하면 납세순응의무에 대한 부담이 가해질 수 있으며, 이 같은 부담은 중소기업의 경우 특히 더 심하다. 여러 국가는 간소화된 등록절차가 충분히 명확하고 접근이 가능해, 중소기업을 포함한 비거주 벤더도 쉽게 등록절차를 준수할 수 있도록 해야 한다. 그럼에도 불구하고, 중소기업과 같은 사업자들은 제3자 중개매체 전문성을 활용해 VAT 등록 및 납부 규정을 준수하는 데 도움을 받을 수 있다. 따라서 제3자 중개매체는 비거주 공급자의 규정준수를 용이하게 하고 강화시키는 역할을 할 수 있다.

과세당국은 비거주 공급자를 상대로 VAT 요건을 준수하도록 집행함에 있어 여러 가지 과제에 직면할 수 있다. 이러한 과제는 공급이 이루어지는 것을 식별하는 문제와 장부와 기록에의 접근, 확정 의무 납세액에 대한 조사, 징수절차와 같은 비거주 공급자의 세금 납부를 담보하는 문제를 포함한다. 이러한 과제를 해결하기 위해서는 국가 간 국제협력 증진이 필요하다. 이는 향상된 정보교환, 환급지원, 동시적 세무조사를 포함한다. OECD와 EU 집행위원회가 공동으로 개발한 ‘조세행정 공조협약(Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters)’은 VAT 사안에도 적용되며 이 같은 국제협력 증진을 위한 유용한 플랫폼이 된다고 할 수 있다.

2) 온라인 판매에 따른 VAT/GST 징수 시 디지털 플랫폼을 활용하는 방안에 대한 OECD 제안

OECD에서는 2019년 발간한 보고서¹¹¹⁾에서 과도한 행정비용과 납세협력 비용을 발생시키지 않고 효율적으로 부가가치세 및 일반 판매세를 징수할 있는 대책을 마련하기 위해 디지털 플랫폼의 다양한 역할 모델을 모색하였

111) OECD, “The role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales, OECD,” Paris, 2019d.

는바, 디지털 플랫폼의 역할 정도에 따라 완전책임 모델, 연대납세의무 모델, 정보공유 모델, 자발적 협력 모델로 구분하고 모델별 역할 및 현실적으로 고려해야 할 사항들을 다음과 같이 제시하였다.

가) 완전책임 모델(Full Liability Model)

실제 공급자가 아닌 디지털 플랫폼을 부가가치세 납세 목적상 공급자로 간주하여 신고·납부에 대한 모든 책임을 디지털 플랫폼에 부여하는 방식이다. 디지털 플랫폼이 소비자로부터 판매금액을 수령할 경우 부가가치세도 함께 징수하고 과세당국에 신고·납부해야 한다. 이 경우 디지털 플랫폼은 공급자에게 부가가치세 및 수수료를 제외한 재화나 용역 대금만 지급한다. 이러한 모델에서의 운영방식은 다음과 같다.

- ① 재화 판매: 공급자가 디지털 플랫폼을 통해 소비자에게 재화 판매
- ② 간주 공급: 부가가치세 목적상 실제 공급자가 아닌 디지털 플랫폼이 소비자에게 재화를 공급한 것으로 간주
- ③ 매입세액 공제: 공급자는 일반 거래처럼 매입세액 공제를 받음
- ④ 구매대금 지급(부가가치세 포함): 소비자로부터 디지털 플랫폼이 판매 대금을 수취할 경우 부가가치세, 수수료를 제외한 금액을 공급자에 지급
- ⑤ 신고·납부: 디지털 플랫폼이 실제 공급자를 대신하여 과세당국에 부가가치세 신고·납부

한편 소액 수입재화에서의 운영방식은 다음과 같다. 이 경우 관세는 면제 되는 것으로 가정한다.

- ① 재화 판매: 공급자가 디지털 플랫폼 중개를 통해 외국 소비자에게 재화를 공급
- ② 간주공급: 부가가치세 목적상 공급자는 디지털 플랫폼에, 디지털 플랫폼은 소비자에게 공급한 것으로 간주

- ③ 매입세액 공제: 공급자는 일반 거래처럼 매입세액 공제를 받음
- ④ 구매대금 지급: 소비자로부터 디지털 플랫폼이 판매대금을 수취할 경우 부가가치세, 수수료를 제외한 금액을 공급자에 지급
- ⑤ 정보 제공(디지털 플랫폼 ↔ 공급자): 디지털 플랫폼은 부가가치세 계산에 필요한 추가 정보를 공급자에 요청
- ⑥ 신고·납부: 디지털 플랫폼이 실제 공급자를 대신하여 소비자의 거주지국 과세당국에 부가가치세 신고·납부
- ⑦ 정보 제공(디지털 플랫폼 ↔ 세관): 세관에 부가가치세가 납부되는 재화라는 정보를 적시하여 제공(물류라인 등을 통해 제공)
- ⑧ 세관 ↔ 과세당국: 기관 간 협조

위와 같은 완전책임 모델을 적용하기 위해서는 디지털 플랫폼이 부가가치세 세액 계산에 필요한 정보에 접근할 수 있어야 하며, 공급자를 대신하여 부가가치세를 징수할 수 있는 수단이 있어야 한다. 또한 디지털 플랫폼, 공급자, 거래 종류, 재화 종류 등에 따라 완전책임 체제를 어디까지 적용할 것인지를 결정할 필요가 있다. 즉 국내 플랫폼, 국외 플랫폼 중 어디까지 적용할 것인지, B2C 외 B2B 거래에도 적용할 것인지 여부 등에 대해 면밀히 검토하여 결정할 필요가 있다.

나) 연대납세의무 모델(Joint and several liability model)

이것은 실제 공급자가 부가가치세 납세의무를 이행하지 않는 경우에 한하여 디지털 플랫폼에 연대납세의무를 부과하는 모델이다. 이 모델은 완전책임 모델 실행 전 과도기 수단으로서 도입하거나 완전책임 모델을 보조하는 수단으로 활용하는 것이 가능하다.

연대납세의무 모델은 디지털 플랫폼에 부가가치세를 신고 징수할 주된 책임을 부과하지 않으며 납세의무 이행을 확보하기 위한 수단에 불과하다. 연대납세의무 모델을 실행하는 방안에는 다음의 두 가지가 있으며 두 가지를 함께 실행할 수도 있다.

① 대안 1

과세당국이 공급자의 납세의무 불이행을 디지털 플랫폼에 알렸음에도 플랫폼이 필요한 조치를 취하지 않을 경우 이후 발생하는 부가가치세에 대해서 연대납세의무를 부담하도록 하는 방식이다. 여기서 필요한 조치란 디지털 플랫폼이 해당 공급업자가 납부하게 하거나 공급업자를 디지털 플랫폼 참여에서 제외하는 것들을 가리킨다.

② 대안 2

디지털 플랫폼이 해당 공급업자가 납세의무를 이행하지 않을 것이라는 합리적 예측을 할 수 있었을 경우에는(예를 들어, 공급자가 부가가치세 신고 납부를 위한 사업자등록을 하지 않은 경우 등) 공급자가 이미 불이행한 부가가치세 납세의무에 대해서 연대납세의무 부담하도록 하는 것이다.

다) 정보공유 모델(Information sharing model)

이 모델은 디지털 플랫폼에 부가가치세 납세의무 이행과 관련된 정보를 과세당국에 제공할 의무를 부과하는 모델이다. 정보공유 모델을 실행하기 위한 방법은 크게 다음의 두 가지로 나눌 수 있다.

- ① **대안 1:** 디지털 플랫폼에는 부가가치세 과세와 관련된 자료를 보관할 의무가 주어지고 과세당국이 요청할 경우 해당 정보를 제공해야 한다.
- ② **대안 2:** 디지털 플랫폼이 온라인 판매와 관련된 정보를 체계적, 주기적으로 과세당국에 제공하도록 하는 방식이다.

이 모델에서 제공되는 정보는 부가가치세 납세협력 의무에 필요한 범위 내에서 요구되어야 하며, 디지털 플랫폼이 과도한 부담 없이 획득할 수 있는 정보여야 한다. 또한 요청하는 정보가 디지털 플랫폼이 이미 다른 정부 기관에 제출하는 정보인지 여부를 확인하여 동일 정보에 대해 중복적으로 제출하는 경우를 최소화할 필요가 있다.

라) 자발적 협력 모델

이 모델은 디지털 플랫폼이 부가가치세 징수에 있어서 공급자 교육이나 자율적 협약, 자발적 중개자로서의 역할 수행 등을 통해 자발적으로 협력하도록 하는 모델이다. 대표적인 사례로서, 디지털 플랫폼과 과세당국이 협약을 맺고 정보공유, 교육 및 부가가치세 탈루 혐의가 있는 공급자에 대한 제보 등 다양한 측면에서 협력을 해나가는 것이다. 이 경우 과세당국은 디지털 플랫폼을 통해 부가가치세 세율, 세금계산서 및 신고방법에 대한 정보를 다수의 공급자에게 효율적으로 제공하는 것이 필요하다.

한편 디지털 플랫폼으로 하여금 공급자를 대신하여 부가가치세 신고·납부 관련 자발적 중개자로서의 역할을 수행하도록 유도하는 방법도 고려해볼 수 있다.

다. 조세행정 분야

Vaughan and Hawksworth(2014)는 전 세계의 공유경제의 가치가 2014년에 미화 150억달러로 추정하고 2025년까지 미화 3,350억달러 정도로 증가할 것으로 예측하였다.¹¹²⁾ 이와 같이 디지털 플랫폼 경제가 확산됨에 따라 디지털 플랫폼을 통해 사업을 영위하는 개인 공급자의 숫자 및 이들의 거래 규모도 날이 갈수록 증대하고 있다. 영국 국세청의 리서치 결과에 따르면 2015~2016년 기간 중에 근로연령대의 인구(working age population)의 11%가 공유경제활동을 통해 약간의 소득을 창출한 바가 있고 이러한 활동 참여자는 530만명이고 이런 활동을 통해 연간 평균 소득은 1인당 1,700파운드이고 영국 전체적으로 80억파운드에 이른다고 추산하고 있다.¹¹³⁾

EU는 공유경제에 대한 중요성을 인지하고 이에 대한 지속적인 모니터링을 하고 있으나 아직까지는 EU 회원국들에게 이에 대한 구체적인 과세지침을 제시하지는 않고 있다. 다만, EU는 다음과 같은 기본 지침을 제시한 바 있다.¹¹⁴⁾

112) Vaughan and Hawksworth(2014), p. 3.

113) OECD(2019f), p. 18.

- 공유경제 서비스 제공 업체 및 플랫폼은 일반 시장 참여자와 마찬가지로 납세의무가 있다. 관련 세금에는 개인 소득세, 법인 소득세 및 부가가치세 등이 포함된다.
- 회원국들은 공유경제에 적용하는 과세규정을 계속 단순화하고 명확히 하는 것이 권장된다.
- 공유경제 플랫폼은 경제 활동을 기록하고 조세 징수를 용이하게 하기 위해 과세당국과 긴밀히 협력해야 한다.

한편 미국, 영국, 프랑스 등 주요 국가들은 디지털 플랫폼을 통한 개인 공급자의 거래 규모가 급속히 증가함에 따라 앞 절에서 소개한 바와 같이 이들 개인 공급자의 세무신고 홍보를 강화하는 한편 이들 거래에 대한 정보를 확보하기 위한 여러 제도적 장치를 강화하고 있으나 우리나라는 아직 이에 대한 제도 정비나 세정 노력은 크게 기울이고 있지 않는 것으로 보인다. 특히 우리나라 국세청이 해외 소재 디지털 플랫폼 사업자들에게 불특정 납세자의 거래정보를 요청할 수 있는 제도나 시스템은 아직 갖추어져 있지 않다.¹¹⁵⁾

최근 IMF나 OECD 등의 국제기구들은 이에 대한 다양한 방안을 제시하고 있다. 예를 들면 IMF는 공유경제활동에서 발생한 소득을 포착하기 위해 디지털 플랫폼 사업자가 국세청에 거래정보를 직접 제출하거나 디지털 플랫폼 사업자가 대금을 지급할 때 세금을 원천징수하고 국세청에 납부하는 방안을 제안하고 있다.¹¹⁶⁾ 또한 OECD도 2018년 3월에 발표한 디지털 경제하의 조세문제에 관한 중간보고서에서 디지털 플랫폼 사업자나 공유경제 관련 거래정보를 보유한 자가 국세청에 자료를 제공하도록 법안을 개정하는 방안을 고려할 수 있으며 디지털 플랫폼 사업자 등을 통해 거래참여자의 소득을 원

114) European Commission, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2001, 검색일자: 2019.12.10

115) 김재진·유현영·홍민옥(2018), p. 122.

116) Aquib Aslam and Alpa Shah, "Taxation and the Peer-to-Peer Economy," IMF Working Paper, IMF, 2017.8.

천징수하는 방안도 고려해 볼 수 있다는 입장을 표명한 바 있다.¹¹⁷⁾

한편 OECD는 2019년 3월 “The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers”라는 제목의 보고서를 발간하면서 OECD 국제행정 포럼(Forum on Tax Administration)¹¹⁸⁾에 참여하는 과세당국이 디지털 플랫폼을 통한 개인 공급자들의 국제적 거래정보를 적절히 확보하고 이를 서로 공유할 수 있는 제도적 방안을 권고하였는바, 그 내용을 소개하면 다음과 같다.

〈권고사항 1〉: 실행 가능한 행동 강령(Code of Conduct) 개발

디지털 플랫폼을 통한 공유경제활동에 참여하는 많은 개인 공급자들이 그들의 세금 의무에 대해 확신을 가지고 있지 않다는 점을 감안할 때, 이들에게 적절한 교육과 지침을 제공하는 것은 이들의 납세순응(tax compliance) 수준을 향상시키는 데 있어 매우 중요하다. 그런데 이와 같은 활동은 디지털 플랫폼의 성격상 개인 공급자들은 쉽게 국제거래에 참여할 수 있기 때문에 각국의 과세당국이 취하는 교육내용 또는 지침내용을 국제적으로 표준화 시킨다면 그 효과를 더욱 제고할 수 있을 것이다. 이런 관점에서 OECD는 행동강령 초안을 작성하여 FTA에 제출하였는바 그 내용은 다음과 같다.

전문(Preamble)

플랫폼¹¹⁹⁾ 및 과세당국은 납세순응(tax compliance)을 개선하고 플랫폼 판매자¹²⁰⁾가 가능한 세금 의무를 이해하는 데 도움이 되는 조치와 관련하여 공개적이고 투명한 관계를 유지해야 한다.

117) OECD(2018), p. 199.

118) 국제행정포럼(FTA, Forum on Tax Administration)은 OECD 재정위원회 산하 조세행정 논의 회의체로 2004년 발족하였고, OECD 34개국, G20, IMF 등 국제기구, FTA의 초청을 받은 국가 등 약 45개국이 매 18개월 주기로 국제행정의 다양한 의제를 토의하고 권고사항을 공유한다.

119) 디지털 플랫폼 사업자를 의미한다.

120) 디지털 플랫폼을 통해 사업을 영위하는 개인 공급자를 의미한다.

플랫폼은 플랫폼 판매자가 자신의 의무를 이해하고, 과세소득을 보고하는 데 도움을 주고, 법률이 요구하는 경우 과세당국과 정보를 쉽게 교환할 수 있도록 과세당국과 협력의 핵심 요소를 설정하기 위한 문서화된 전략을 갖 추어야 한다.

1. 플랫폼 판매자의 납세의무와 관련하여 플랫폼 판매자와 함께 조치를 취하기를 원하는 과세당국은 플랫폼 판매자가 세금 납부 시 활용하는 웹사이트 또는 기타 응용 프로그램에 관련 정보를 제공한다. 이러한 정부에는 적절한 면제기준 금액(threshold) 및 면제내용(exemption), 보고 요구 사항, 허용되는 비용공제 및 기장의무에 대한 정보가 포함 될 수 있다.
2. 플랫폼 판매자가 플랫폼에 처음 가입할 때와 주기적으로 이메일, 문자, 팝업 메시지 등을 발송할 때 각 플랫폼 판매자에게 플랫폼 설립국가의 과세 당국과 합의한 납세의무와 관련된 일반적인 안내문(a general statement)을 보내야 한다.
3. 이 안내문은 플랫폼 판매자가 납세의무를 이행할 책임이 있음을 분명하게 기술할 것이다. 플랫폼은 또한 다른 곳에 거주하는 플랫폼 판매자에게 자국의 과세당국에서 발행한 지침을 참조하도록 해야 한다. 또한 플랫폼 판매자가 참여하는 활동에 부동산이 포함된 경우 플랫폼은 플랫폼 판매자에게 부동산 소재지국의 과세당국이 발행한 지침을 참조하도록 해야 한다.
4. 플랫폼 판매자가 자신의 거주지국(임대사업의 경우 부동산이 소재지국)의 과세상 의무를 이행할 수 있도록 하기 위해, 플랫폼 판매자의 책임을 규정하는 일반 약관 내에 위에 언급한 일반 안내문이 포함되도록 해야 한다.
5. 플랫폼은 세금 관련 정보를 수집하기 위해 다른 비즈니스 요구를 고려하여 합리적인 시간 내에 기존 및 미래 고객에 대한 업무진행 절차를 수정할 것을 동의해야 한다. 일련의 정보에 대해서는 플랫폼 설립지국

의 과세당국과 합의해야 한다. 이 정보는 검색 가능한 형식으로 과세당국에 전달되어야 한다.

6. 플랫폼은 납세번호(Tax Identification Number), 이름, 생년월일, 플랫폼 판매자의 국적 및 주소들의 검증과 관련하여 - 또한 플랫폼에 의해 기록된 정보(예: 여권 정보)가 제공된 서류 증거와 일치하는지에 대해 - 합리적이고 비례적인 실사를 수행하기 위해 플랫폼 설립지국의 과세당국과 합의해야 한다.
7. 플랫폼 판매자가 아직 상세한 정보를 제공받지 못한 경우 플랫폼은 각 플랫폼 판매자에게 플랫폼 설립지국의 과세연도 종료 후 매년 지급내역서를 제공해야 한다.
8. 플랫폼은 매년 국가별로(특정 관할구역에 1,000명 이상의 플랫폼 판매자가 있는 경우) 플랫폼 판매자 숫자와 국가별 소득을 플랫폼 설립지국 과세당국에 보고하기 위한 조치를 취해야 한다. 이는 적절한 법적 절차를 통해 타 국가의 과세당국과 공유되며 납세자의 납세순응 분석을 용이하게 하는 데 사용된다.
9. 플랫폼은 행동강령의 요소들을 어떻게 충족시켰는지에 대해 플랫폼 설립지국 과세당국에 매년 보고해야 한다.
10. 법에 의해 플랫폼이 세금 관련 정보를 플랫폼 설립지국 과세당국에 전달하는 경우 플랫폼은 플랫폼 판매자에게 해당 정보가 과세당국에 전달되었다는 사실을 통보해야 한다.
11. 플랫폼은 직원들이 이 강령에 따라 과세당국과 협력하여 그 당시의 합당한 기술 수준이 허용하는 범위 내에서 플랫폼과 과세당국 모두에게 지속가능한 해결방안을 찾는 데 협력하도록 한다.

〈권고사항 2〉: 세수일실 규모 측정 및 세무행정 부담 축소를 위해 각국 과세당국 간의 지속적인 논의 필요

다수의 과세당국에서 납세순응(tax compliance)이 잘 이루어지지 않는다는 문제점이 확인되었으나, 현재는 조세회피의 규모와 성격에 관한 확정적

판단 기반은 개발되지 않았다. 향후 디지털 플랫폼을 이용한 공유경제활동이 급속히 증가될 것임을 감안하면 이러한 문제점의 중요성은 더욱 커진다. 따라서 향후 이러한 문제 해결을 위해 국제행정포럼은 공유경제의 예상되는 발전과 납세순응도 제고를 위해 가능한 대책들 및 세수 일실 규모 등에 대한 이해를 높이기 위해 국제 협력을 지속적으로 증진할 필요가 있다.

〈권고사항 3〉: 표준화된 정보보고를 위한 입법 모델 개발

국가 간 보고 및 실사 요건을 표준화하는 한편 서로 다른 보고 요구 사항의 확산을 방지함으로써 다국적 기업인 디지털 플랫폼이 현재 부담하고 있거나 미래에 존재할 수 있는 부담을 최소화하는 데 도움이 될 수 있다. 통일적이고 시기적절하게 표준화가 이루어지려면 다자간 정책 토론이 필요할 것이다.

4. 우리나라 정부의 입장

우리나라 정부는, 앞에서 소개한 디지털 플랫폼 경제와 관련된 부가가치세와 조세행정상의 문제 및 이를 해결하기 위한 OECD의 제안들에 대해 대외적으로 입장을 표명한 바는 없다. 그러나 이러한 분야에 대한 OECD 제안들은 국제적으로 큰 쟁점을 내포하는 것은 아니므로 우리 정부가 OECD 제안에 대해 기본적으로 반대하거나 다른 입장을 취할 가능성은 희박하다. 한편, 소득세(법인세) 분야에 있어서는 앞 절에서도 소개한 바와 같이 국제적으로 다양한 목소리가 있고 일방적인 과세방안을 추진하고 있는 국가들도 많다는 이유로 일부에서는 우리나라도 디지털 서비스세와 같은 제도를 도입해야 한다는 주장도 있다. 그러나 기획재정부는 지난 2월 「최근 EU등의 다국적 IT 기업에 대한 법인세 과세(일명: 구글세) 관련 설명자료」라는 제목의 보도참고 자료를 통해 디지털 서비스세 도입에 대해서는 다음과 같은 논거를 제시하며 사실상 부정적인 입장을 표명한 바 있다.¹²¹⁾

- ① EU 주요국들은 대체로 조세논리보다는 과세 불형평에 따른 국내 여론 악화 등 정치적 동기에서 DST 도입을 추진 중인 것으로 보임
- ② 내외국법인 차별 없이 부과(WTO 비차별 원칙)해야 하므로 내국법인의 경우 법인세에 더하여 중복 과세되는 문제
- ③ OECD, EU 내에서도 단기대책 도입 여부에 이견이 있으며, 미국과의 국제 통상 조세분쟁 가능성 우려
- ④ 매출액 기반 과세로 소득 기반 법인세 과세원칙에 배치되며, 소비자 전가 및 부가세와 중복 과세 우려

따라서 기획재정부는 디지털 서비스세를 도입하기보다는 “향후 OECD 디지털세 장기대책 논의에 적극 참여하여 국내 과세권 확보를 위해 지속 노력할 계획”이며, “각국 제안서 내용 구체화 시 국내 관련 산업에 미치는 영향, 세수 효과 등을 종합적으로 고려하여 대응”하겠다는 입장을 밝혔다.¹²²⁾ 디지털 서비스세 도입에 대한 부정적인 입장은 기획재정부가 지난 10월에 발표한 보도참고 자료에서도 확인할 수 있는데 「디지털세 관련 Q&A」라는 제목하에 같은 입장을 재차 표명하고 있다.¹²³⁾

121) 기획재정부 보도참고자료(2019.2.14.), p. 4.

122) 기획재정부 보도참고자료(2019.2.14.), p. 6.

123) 기획재정부 보도참고자료(2019.10.30.), p. 9.

5. 향후 대응방안

가. 소득세(법인세) 분야

앞 절에서 소개한 바와 같이 OECD Inclusive Framework가 추진하는 바에 따라 2020년까지 장기적인 소득세(법인세) 분야 과세원칙이 마련된다면, 이는 거의 100여 년간 지속해온 국제조세 원칙의 근간이 바뀌는 엄청난 변화에 해당한다고 할 수 있다. 현재까지 국제조세의 중요한 지도원리라고 할 수 있었던 고정사업장에 귀속된 사업소득에 대해서만 소득발생지국에서 과세할 수 있다는 소위 ‘귀속주의 원칙(attribution rule)’과 국외 특수관계자와의 거래 시 적용되는 ‘정상거래원칙(arm’s length principle)’과 같은 핵심적인 과세원칙에 대해 수정작업이 이루어지고 있다는 점에서 국제적인 과세기준에 매우 큰 변화가 일어나고 있는 상황이라고 할 수 있다.

디지털세 논의의 출발점이라고 할 수 있는 BEPS Action 1 보고서에서, 디지털 경제하의 조세문제를 해결함에 있어 디지털 비즈니스를 주로 영위하는 기업들만 분리하여 취급하는 방식(즉, ring-fencing)은 불합리하다는 점을 분명히 했기 때문에 현재의 논의는 이들 기업뿐 아니라 국제거래를 하는 대부분의 기업에 영향을 미치는 일반적 과세원칙을 수정하는 방향으로 진행되고 있다.¹²⁴⁾

향후 OECD Inclusive Framework의 논의는 사무국이 지난 10월과 11월에 각각 제시한 Pillar 1과 Pillar 2에 대한 대안들을 중심으로 이루어 질 것으로 이들 대안들이 향후 해결해야 하는 쟁점 또는 선택안(option)들 중에서 우리에게 유리한 방안을 찾아 그 방안이 국제기준으로 채택될 수 있도록 하는 것이 우리의 전략이 되어야 할 것이다.

이러한 관점에서 우선 Pillar 1의 선택안을 살펴보면, 향후 국제조세 기준 변화로 말미암아 시장 소재지국(market jurisdiction)의 과세권이 증대된다는 것은 내수시장이 큰 국가에 대해서는 과세권의 확대를 의미하지만, 내수시

124) 이경근, “디지털경제 관련 국제조세기준 개정 논의의 시사점(下)”, 조세일보 칼럼, 2019.8.6., <http://www.joseilbo.com/news/htmls/2019/08/20190806381651.html> 검색일자: 2019.10.24.

장이 상대적으로 작은 국가 입장에서 보면 과세권이 현재보다 축소될 수 있다는 것을 의미한다. 우리나라는 주로 수출과 해외투자에 의존하여 경제성장을 추진하는 ‘소규모 개방 경제체제(small and open economy)’에 해당한다고 할 수 있는데, 이러한 우리의 입장을 감안하면 아직 합의에 도달하지 않은 아래 내용들이 큰 틀에서 다음과 같은 방향으로 결정되도록 협상을 해 나가는 것이 필요할 것으로 판단된다.¹²⁵⁾ 다만, 우리나라의 구체적인 전략은 국내 기업의 해외 수익현황 및 해외 기업의 국내 수익현황에 대한 기업별 상세 자료를 토대로 각 대안별 세수 효과 등을 계산한 후에 수립될 필요가 있을 것이다.

첫째, ‘소비자를 상대하는 사업(consumer-facing businesses)’의 범위가 가급적 최소화되도록 노력할 필요가 있고 이런 맥락에서 B2B 사업은 이 범위에서 제외하도록 하는 것이 바람직할 것으로 보인다.

둘째, 업종별 또는 사업부문별 일상적 수익(routine return)에 해당하는 고정이익률(fixed margin) 수준이 높을수록 일반적으로 우리 기업들에는 유리할 것으로 예측된다. 이 이익률이 높을수록 다국적 기업 그룹이 각국에 배분해야 하는 비정상적인 이익(non-routine profits)의 수준이 적어지기 때문이다. 이런 관점에서 해당 이익률이 비정상적으로 낮게 설정되지 않도록 협상과정에서 유념할 필요가 있다. 현재 가장 가능성이 높은 방안은 해당 산업의 국가별(또는 글로벌) 평균수익률 통계를 활용할 것으로 예상되는데 이러한 방안이 구체적인 사례에서는 불합리한 결과를 초래할 수도 있을 것이다. 이러한 경우에 대비하여 다국적 기업그룹이 OECD에 의해 혹은 관련 국가들이 협의하여 결정될 고정이익률(fixed margin) 수준에 대해 그 합리성을 다룰 수 있는 분쟁장치가 상호합의절차의 틀에서 마련되어야 한다.

셋째, 초기 디지털 기업들 사이에서 일반적으로 발생하는 손실이 새로운 방식의 대상소득 계산에서 어떻게 고려되는지에 대한 명확한 해결책이 통합 접근법에서는 제시되지 않았으므로, 향후 손실에 대한 과세취급이 보완되어

125) 이경근, “디지털경제 관련 국제조세기준 개정 논의의 시사점(下)”, 조세일보 칼럼, 2019.8.6., <http://www.joseilbo.com/news/htmls/2019/08/20190806381651.html> 검색일자: 2019.10.24.

야 한다. 손실에 대한 과세취급은 이익에 대한 과세취급과 균형을 이루어야 한다.

넷째, 기존의 디지털 서비스세 또는 균형부담금 등의 과세를 일방적으로 도입한 국가는 현행 제도의 적용을 조속한 시일 내 중단하도록 협상해야 한다.

다음으로 Pillar 2를 살펴보면, 익금산입 규정이 가급적 우리의 CFC 제도와 정합성이 이루어지도록 제도를 설계하는 것이 바람직하므로 그 관점에서 선택안들이 다음과 같이 결정되도록 협상하는 것이 필요할 것으로 판단된다.

우리나라의 CFC 제도를 살펴보면, 특정외국법인이 소재한 국가의 기업회계 기준에 따라 산정한 재무제표상의 당기순이익을 기준으로 유효세율을 계산하고 그 세율이 15%(최저세율) 미만이면 CFC 제도를 적용하도록 하고 있으므로 외국 지사 및 현지법인의 과세표준 산정 방식과 관련해서는 해당 국가의 회계기준 또는 국제회계기준을 따르도록 하는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

둘째, 다국적 기업 그룹의 유효세율 계산 시 소득원천별 통산을 어느 정도까지 허용할 것인지에 관해서는 우리 CFC 제도가 채택하고 있는 ‘개별기업 수준별 통산(entity-by-entity approach)’제도를 채택하는 것이 바람직할 것으로 판단된다.

셋째, 적용배제(carve-out)의 범위에 대해서는 ‘특정 기준(threshold)을 충족시키지 않는 피지배 외국법인이 적용배제되는 방안 또는 ‘BEPS Action 5 기준 또는 일반 실질 기준을 충족하는 경우 적용배제’를 채택하는 것이 바람직할 것으로 보인다.

넷째, 글로벌 최저한세율의 수준은 우리나라 CFC 제도와 정합성을 고려하여 15%로 정하는 것이 우리나라의 행정비용과 납세협력비용을 최소화하는 방안일 것으로 판단된다.

나. 부가가치세 분야

우리나라가 2015년 7월부터 도입·시행하고 있는 국내 사업장이 없는 외국법인의 전자적 용역에 대한 과세제도는 소액부징수 제도 또는 일정 규모

이하 거래를 한 외국법인의 신고의무 면제제도는 채택하지 않았다. 따라서 현행 제도 자체로는 거래 규모를 축소 신고하는 방식에 의한 조세회피를 시도할 가능성은 없다고 할 수 있다. 또한 디지털 플랫폼 사업자를 통해 전자적 용역을 공급하는 경우에는 해당 플랫폼 사업자에게 부가가치세 납세의무를 부과하고 있으므로 현재 OECD에서 논의하고 있는 ‘디지털 플랫폼 사업자’를 활용한 납세협력의무 제고 방안은 우리나라의 제도 운영상의 문제점과 큰 연관성은 없다고 하겠다.

대신 우리나라 제도의 문제점은 외국 사업자가 국내에 전자적 용역을 제공하면서 세금계산서를 발급할 의무를 면제하였기 때문에 이들 사업자의 성실신고를 담보하기 어렵다는 것이다. 즉 해당 제도의 운용을 외국납세자의 자발적 성실신고에만 의존하고 있기 때문에 불성실 사업자와 성실사업자 간의 불형평이 발생할 소지가 크다. 그렇다고 국내 사업자의 경우처럼 세금계산서 발행의무를 외국 사업자에 대해 부과한다면 해당 사업자에게는 과도한 납세협력 비용이 발생하기 때문에 거래 자체가 위축되는 결과가 초래될 수 있어 결코 바람직하지 않다. 따라서 세금계산서를 발행하지는 않도록 하면서 성실신고를 유도하는 제도 도입이 필요하다.

그 한 가지 방안으로서 국내 최종소비자가 대부분 국내 카드사가 발행하는 신용카드 또는 체크카드를 사용하여 결제한다는 점을 감안하여 국내 카드로 하여금 국내 신용카드 사용자가 해외 IT 업체로부터 상품이나 용역 등을 구매하고 지급한 거래 카드 내역을 받아 이를 과세자료로 활용하는 방안을 추진할 필요가 있다.

다. 조세행정 분야

앞 절에서 이미 지적하였듯이, 우리나라는 공유경제 분야에 대한 제도 정비나 세정 노력은 크게 기울이고 있지 않은 것으로 보인다. 특히 우리나라 국세청이 해외 소재 디지털 플랫폼 사업자들에게 불특정 납세자의 거래정보를 요청할 수 있는 제도나 시스템은 아직 갖추어져 있지 않다. 따라서 미국, 영국 등 해외 주요국이 도입한 내용을 검토하여 필요한 부분은 도입을 추진

할 필요가 있다. 예를 들면 미국의 경우, 개인이 제3자로부터 신용카드로 대금을 수령하였거나, 전년도에 Paypal 등 제3자 네트워크를 통해 지급한 총대가가 2만달러를 초과하고 거래 건별 금액이 200달러를 초과하는 경우 은행, 카드사, Paypal 등의 결제기관이 거래내역을 국세청에 통보하도록 자료 제출의무가 부여되어 있는바, 이러한 제도의 도입을 우리도 검토해 볼 필요가 있다.

한편 OECD나 IMF 등 국제기구는 공유경제활동에서 발생한 소득을 포착하기 위해 디지털 플랫폼 사업자가 국세청에 거래정보를 직접 제출하거나 디지털 플랫폼 사업자가 대금을 지급할 때 세금을 원천징수하고 국세청에 납부하는 방안을 제안하고 있는바, 우리도 이러한 제도의 도입을 적극 고려해 볼 필요가 있을 것으로 판단된다.

IV. 디지털 플랫폼에 대한 대안적과세 효과분석

앞서 살펴본 바와 같이 디지털 경제하에서의 과세를 위한 근본적 제도개혁이 이루어지기까지는 상당한 시일이 소요될 것으로 예상된다. 따라서 디지털 기업에 대한 과세권을 확보하기 위해 대안적 과세방안들을 한시적으로 적용해야 한다는 주장이 일부 국가를 중심으로 제기되고 있다. 실제로 일부 국가에서는 균등세, 디지털 기업에 대한 매출세(디지털 서비스세) 등을 일방적(unilateral)으로 도입하여 시행 중이거나 가까운 시일 내에 이러한 제도를 도입할 예정이다. 특히 2020년으로 예정된 OECD의 디지털 경제에 대응한 최종 과세안이 발표된 후에도 당분간은 국제거래에 대한 과세 불확실성이 증가할 것으로 예상되며, 이에 따라 개별 국가에 의한 자의적 과세가 확대될 가능성이 높은 상황이다.

기획재정부는 보도참고 자료를 통해 2020년까지 디지털 경제 관련 장기적 과세방안이 합의에 도달할 것인지에 대해 “국가 간 과세권 배분 문제가 걸려있어 합의에 다소 어려움이 예상되나, G20/OECD 중심으로 합의 필요성에 대한 정치적 지지를 기반으로 실무작업을 추진 중이므로 어느 정도 실질적인 결과를 기대”한다는 비교적 낙관적인 입장을 표명하고 있다.¹²⁶⁾ 그러나 현재 디지털 경제 관련 장기적 과세방안에 대해 OECD 사무국 차원의 대안만 발표되었을 뿐이고 아직 이에 대해 OECD Inclusive Framework 참여국들의 본격적인 협의 또는 협상이 시작되기 전이므로 그 결과를 낙관할 수만은 없는 상황이다. 실제로 EU 집행위원회가 제안한 공동통합 법인세 과세기준(Common Consolidated Corporate Tax Base(CCCTB))¹²⁷⁾이 2011년

126) 기획재정부 보도참고자료(2019.10.30.), p. 9.

127) EU 회원국 간 단일한 과세기준 산정방식(single EU system)을 사용하여 EU 역내에서 활동하는 기업이 과세대상 소득에 대해 하나의 세금계산서 작성만으로 EU 내에서의 납세절차를 완료하는 제도를 일컫는다. 동 제도는, EU 회원국 간 상이한 법인세 체계

에 제안되었지만 2019년 현재까지도 EU 회원국 사이에 아직 합의가 이루어지지 않은 사례를 감안해 볼 때, 디지털 경제 관련 장기적 과세방안 마련에 대한 보수적 전망도 무리는 아니라고 생각된다.

실사 내년까지 OECD Inclusive Framework 참여국들이 디지털 경제관련 장기적 과세방안에 대해 큰 틀의 합의는 이룬다고 하더라도 해당 제안들이 구체화되어 각국의 조세조약과 세법령에 담겨 있는 기존 과세방식을 대체 또는 보완하는 단계에 이르기까지는 향후 최소한 5년 이상의 시간이 소요될 것으로 전망된다.

동 기간 동안 디지털세를 도입했거나 도입하기로 예정하고 있는 프랑스, 영국, 스페인, 이탈리아 등과 같은 국가들이 디지털 서비스세 과세를 유예할 가능성은 희박할 것으로 판단된다. 우선 프랑스의 경우에는, 미국의 반발과 압력에도 불구하고 이미 제도가 시행되고 있다. 다만, 지난 8월 파리에서 개최된 G7 정상회의 직후 미국과 프랑스 간에 이루어진 합의 내용에 따라 향후 OECD Inclusive Framework에서 디지털 경제 관련 장기적 과세방안에 대해 합의하는 경우 프랑스 과세당국은 기존의 과세분에 대해 세액공제를 허용하기로 하였다.¹²⁸⁾ 즉, 미래 상황에 대한 조건부 양보를 전제로 프랑스는 디지털 서비스세를 예정대로 추진하고 있는 것이다. 이러한 프랑스의 과세 결정은 디지털 서비스세 도입을 확정하였거나 계획 중인 다른 국가에게도 중요한 선례로 작용할 것이므로 시사하는 바가 크다. 따라서 디지털 서비스세가 비록 한시적 과세제도라고 해도 프랑스, 영국, 스페인, 이탈리아 등에서 사업을 영위하는 우리나라의 디지털 기업은 일정 조건이 충족되는 경우 디지털 서비스세를 부담해야 할 것이므로 이에 대한 연구가 필요하다고 하겠다.

그럼에도 불구하고 이러한 대안적 과세방안이 적용되었을 때의 경제적 효과에 대한 연구는 많지 않은 상황이다. 디지털 기업에 대한 매출세(디지털

로 인한 기업의 납세비용, 법적 불확실성을 감소시키고, 다국적 기업 등의 조세회피 시도를 차단하기 위한 목적을 가지고 있다.

128) Worldwide ERC, "France, US make deal on french digital services tax," 2019.9.11., <https://www.worldwideerc.org/news/france-united-states-make-deal-on-french-digital-services-tax/>, 검색일자: 2019.11.17.

서비스세)의 경우 몇몇 국가에서 시행중이지만 아직 도입 초기 단계로 제도의 효과를 축약형 분석방법(reduced-form approach)을 통해 실증적으로 파악하기에는 어려움이 있으며, 디지털 거래세, 사용자 수 과세 등은 주로 학술적으로 논의된 내용으로 실제 시행된 사례를 찾기 어렵기 때문이다. 이에 본 연구에서는 대안적 과세방안이 타깃으로 하고 있는 데이터 및 사용자 참여가 가치 창출에 높은 기여를 하는 대표적인 디지털 사업유형인 검색엔진 시장을 간단한 형태로 모형화하고 이를 추정된 후 해당 기업의 조세함수를 변형하는 반사실적 실험을 통해 대안적 과세방안의 효과를 분석하고자 한다. 한 가지 유의할 점은 본 분석은 대안적 과세방안이 시행되는 경우 국제적 조세회피 문제는 발생하지 않는다는 가정하에 그 효과를 각 과세방안별로 비교하는 데 그 목적이 있다는 점이다. 즉, 본 분석은 OECD에서 지적한 국제조세 체제와의 정합성, 조세행정 및 과세행정 부담 등의 이슈는 고려하지 않고 새로운 방식의 과세가 이루어질 경우의 경제적 효과만을 파악하는 것으로 이해할 수 있다.

1. 디지털 플랫폼에 대한 대안적 과세방안

국제적으로 합의된 과세안이 도입되기까지 디지털 경제에서의 조세문제에 대응하기 위한 한시적 과세방안에 대한 논의가 개별 국가 혹은 학술 연구 차원에서 활발히 진행되고 있다. 한시적 과세방안은 현행 국제조세 체계의 물리적 고정사업장 이슈를 우회하여 관할구역 내에서 발생한 수익에 대한 과세권을 확보하기 위한 것으로 이해할 수 있다. 해외의 디지털 다국적 기업이 자국에서 많은 수익을 창출함에도 불구하고 충분한 과세를 하지 못하고 있다고 생각하는 EU 일부 국가를 중심으로 이러한 논의가 가장 적극적으로 진행되고 있는 상황이다.

가장 대표적인 과세안은 EU에서 제안되어 개별 국가 차원에서 도입되었거나 도입이 예정된 디지털 서비스세, 즉 디지털 기업에 대한 매출세(revenue tax)이다. 디지털 서비스세는 특정 기업이 제공하는 온라인 광고,

사용자 데이터 판매, P2P 플랫폼 서비스 등 디지털 서비스를 통해 창출된 매출액에 대해 일정 세율로 과세하는 것이다. EU는 구체적으로 과세대상 서비스를 ① 사용자 데이터를 활용해 수익을 창출하는 서비스, ② 사용자 간 재화와 서비스를 교환할 수 있도록 하는 플랫폼 서비스 등으로 제시하고 있다. 사용자 데이터를 활용해 수익을 창출하는 서비스란 온라인 광고, 데이터 판매 등을 의미하며, 사용자 간 재화/서비스를 교환할 수 있도록 하는 플랫폼은 온라인 상거래 플랫폼, 공유경제 플랫폼 등이 해당된다고 볼 수 있다. EU에서 제안한 세율은 해당 서비스를 통해 창출된 총매출액의 3%이며, 전 세계 매출액이 연간 7억 5천만유로를 초과하고 EU 내 매출액이 연간 5천만 유로를 초과하는 규모가 큰 디지털 기업에 한해 디지털 서비스세를 부과할 것을 제안하였다.

제Ⅲ장에서 살펴본 바와 같이 유럽 일부 국가를 중심으로 디지털 서비스세를 도입하였거나 시행 중에 있으나 시행 중인 국가도 아직 초기 단계로 과세의 세수 및 경제적 효과 등에 대해서는 파악되지 않고 있는 상황이다. 프랑스 정부는 디지털 서비스세 도입으로 2019년 세수가 5억유로 증대할 것으로 전망하였으나 산출 근거 및 방법에 대해서는 제시하지 않았다.¹²⁹⁾ Pellefigue(2019)는 프랑스의 디지털 서비스세 도입의 경제적 효과를 부분균형분석을 통해 추정하였다. 구체적으로 디지털 서비스세 시행에 따른 조세부담귀착(tax incidence), 경제주체 간 세부담 분포, 조세의 효율성(tax efficiency) 측면을 중심으로 분석을 수행하였다. 분석 결과, 디지털 플랫폼이 상당부분의 세부담을 플랫폼 양측의 사용자에게 전가하는 것으로 나타났다. 디지털 서비스세로 증대되는 세부담의 55%는 플랫폼 소비자(consumers), 40%는 플랫폼 사용 사업자(businesses that use digital platforms)가 부담하였으며, 디지털 서비스세가 직접적으로 타깃팅하고 있는 디지털 플랫폼 기업은 전체 세수입 증대분의 5%만을 부담하는 것으로 분석되었다. Pellefigue(2019)는 또한 디지털 서비스세 집행을 위한 행정비용이 매우 크고 조세 불확실성

129) 프랑스 정부, <https://www.gouvernement.fr/conseil-des-ministres/2019-03-06/creation-d-une-taxe-sur-les-services-numeriques-et-modificat>, 검색일자: 2019.11.15.

이 증대될 것임을 우려하였다.

2020년 디지털 서비스세를 도입할 예정인 영국 정부는 디지털 서비스세 도입으로 2019~2024년 기간 동안 약 1,490만파운드의 세수 효과가 발생하고, 개인 및 가계에 미치는 영향, 거시경제적 영향은 제한적일 것이라는 전망을 발표하였으나 구체적인 산출 근거 등에 대해서는 제시하지 않았다.¹³⁰⁾

〈표 IV-1〉 영국의 디지털 서비스세 도입에 따른 세수 효과 전망치

(단위: 백만파운드)

연도	2019~2020	2020~2021	2021~2022	2022~2023	2023~2024
세수 효과	5	275	370	400	440

자료: HMRC(2019), p. 41

디지털 거래세는 디지털 거래건수(예: Airbnb의 거래성사 건수) 혹은 거래가액을 기준으로 과세하는 방안이며, 개인정보 혹은 사용자 수를 기준 과세는 SNS 등 사용자가 제공하는 정보가 수익창출에 핵심적인 역할을 하는 산업에 대한 대안적 과세방안으로 주로 논의되고 있다. 이러한 과세안은 주로 학술적으로 논의되고 있는데 이와 관련된 대표적 선행연구의 내용을 간략히 소개하고자 한다.

Belleflamme and Toulemonde(2018)는 경쟁적 양면시장에서의 플랫폼 접근(이용)에 대한 종량세(specific tax) 또는 증가세(ad valorem tax)를 부과하는 방안과 거래에 대한 종량세(unit tax on transaction)를 부과했을 때의 경제적 효과를 이론적으로 분석하였다. 숙박 공유 플랫폼을 예로 들면, 플랫폼 이용 종량세는 등록된 객실당 고정된 금액을 과세하는 것이며, 플랫폼 이용 증가세는 숙박 공유자가 플랫폼에 객실을 등록하기 위해 지불하는 비용의 일정 비율만큼 과세하는 것이다. 거래에 대한 종량세는 숙박 공유 플랫폼의

130) 영국 정부 홈페이지, <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-digital-services-tax/introduction-of-the-new-digital-services-tax>; HMRC(2019), "Digital service tax consultation," https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/754975/Digital_Services_Tax_-_Consultation_Document_FINAL_PDF.pdf, 검색일자: 2019.11.15

거래건수당 일정 금액을 세금으로 부과하는 방안이다. 즉, 법인(플랫폼)의 이익이 아닌 해당 관할구역 내에서 발생한 행위(사용자 참여 혹은 거래)를 기준으로 과세한다는 점에서 EU의 디지털 서비스세와 유사한 측면이 있다. 이러한 과세방안의 세금 부과 기준은 국제적 이동이 제한적이기 때문에 Belleflamme and Toulemonde(2018)는 국제적 조세회피 문제는 발생하지 않는다는 가정하에 두 개의 플랫폼이 경쟁하는 시장을 상정하고 이론적 분석을 수행하였다. 구체적으로, 양방향 간접적 네트워크 효과가 존재하는 2개의 플랫폼을 가정하고 플랫폼은 각 측면에서의 가격을 설정하며, 이를 관측한 소비자가 어떠한 플랫폼을 이용할지를 결정하는 모형을 상정하였다. 이때 소비자는 하나의 플랫폼만을 이용할 수 있다는 가정(singlehome assumption)을 적용하였다. 이러한 모형하에서 저자들은 다양한 조세의 부과가 어떠한 효과를 갖는지를 분석하였다.

저자들은 세 가지 방식의 과세안의 효과를 살펴보기 위해 각 과세안이 경쟁 플랫폼에 모두 동일하게 적용되고 두 플랫폼이 동일하다는(symmetric case) 가정을 적용하였다¹³¹⁾ 분석 결과 플랫폼 이용에 대한 종량세는 과세되는 측면의 소비자에게 전부 전가되는 반면, 플랫폼 이용에 대한 종가세는 과세되는 측면의 소비자는 이득을 보지만 과세되지 않는 측면의 소비자 후생은 감소하는 것으로 나타났다. 거래에 대한 종량세의 경우 양 측면의 소비자 후생을 감소시키는 한편 플랫폼의 이윤을 증가시키는 것으로 나타났다.¹³²⁾ 이러한 분석 결과를 바탕으로 저자들은 법인세를 대신하여 플랫폼 수익에 대해 과세하는 것이 목적인 경우 플랫폼 이용에 대한 종가세가 가장 효율적인 방안이라고 제안하였다.

Kind et al.(2008)은 광고수익을 통해 이익을 창출하는 독점 양면시장의

131) 저자들은 한 플랫폼에 더 강하게 과세되는 경우(asymmetric case) 역시 고려하였다. 이러한 경우는 각 플랫폼의 전체 수익 중 해당 관할지역에서의 수익 비중이 다른 경우 발생할 수 있다. 다만, 플랫폼 이용에 대한 종가세와 거래에 대한 종량세가 비대칭적으로 부과되는 모형의 경우 지나치게 문제가 복잡해지기 때문에 비대칭적인 조세 부과는 플랫폼 이용에 대한 종량세의 경우만 분석하였다고 저자들은 밝히고 있다.

132) 이러한 다소 비직관적 결과가 나타나는 이유는 네트워크 효과의 존재 때문으로, 결과가 도출되는 경로에 대한 설명은 원문(Belleflamme and Toulemonde, 2018)을 참조 바란다.

매출액에 대한 과세(증가세)와 산출량에 대한 종량세를 부과하는 경우의 경제적 효과를 이론적으로 분석하였다. 저자들은 독점 플랫폼의 양 측면에 과세할 수 있는 경우 증가세 또는 종량세를 이용하여 사회적 최적 수준에 도달할 수 있다는 것을 이론적으로 증명하였다. 다만, 종량세를 부과하는 경우 독점 기업의 산출물이 항상 감소하지만, 증가세를 부과하는 경우 네트워크 효과의 크기에 따라 독점기업이 가격을 인하 및 산출물을 증가시키는 전략이 최적일 수 있음을 보였다. 종량세가 부과되는 경우 기업이 세부담을 감축할 수 있는 유일한 방법은 산출물을 감소시키는 것인 데 비해, 증가세가 부과되는 경우에는 경우에 따라서 가격을 인하하고 산출물은 증가시키는 방식이 최적일 수 있기 때문이다. 이러한 결과는 통상적인 일면시장(one-sided market)의 결과와는 매우 다른 것임을 저자들은 강조하고 있다.

Bourreau et al.(2018)은 구독(subscription)한 사용자 정보를 활용하여 이익을 창출하는 디지털 플랫폼의 거래에 대한 증가세(광고 매출액 혹은 구독 매출액에 대한 과세), 거래(광고 수, 구독자 수)에 대한 종량세, 개인정보에 대한 종량세(unit tax on data)를 부과하는 방안의 효과를 비교분석하였다. 특히 Bourreau et al.(2018)은 개인정보에 대해 국가 차원에서 과세하는 것이 차선의 방안(second best solution)일 수 있다는 Collin and Colin(2013)의 주장을 검증하기 위해 이론모형을 구성하고 여러 과세안의 효과를 분석하였다. Collin and Colin(2013) 등에서 주장하는 데이터에 대한 과세는 검색엔진, 소셜 네트워크 서비스 등 일부 디지털 플랫폼 수익의 원천이 사용자로부터 수집되는 데이터에 있다는 시각에 기초한 것으로 디지털 서비스세를 제안한 EU의 견해와 유사한 것이다. Bourreau et al.(2018)은 기업이이익에 대한 통상적인 법인세를 과세하는 대신 디지털 거래에 대한 다양한 대안적 과세방안을 고려하였으며, 세수입은 이러한 대안적 과세로 인한 수입과 부가가치세로 인한 수익을 종합적으로 고려하였다. 이론 모형에서는 국가 간 조세경쟁 및 세원이전의 문제는 고려하지 않고, 해당 국가에서 발생한 거래 및 개인정보 수집에 대해 완벽히 과세하는 경우를 상정하였다. 디지털 플랫폼은 양면시장의 특성을 지니며 통상적인 간접적 네트워크 효과가 존재한다

고 가정하였으며 플랫폼이 한 측면에서만 수익을 창출하는 경우(한 측면의 가격만 0보다 큰 경우)와, 두 측면에서 모두 명시적 수익을 창출하는 경우를 각각 분석하였다.

분석 결과, 광고거래에 대한 종가세가 세수입 측면 및 사회후생 측면에서 데이터에 대한 과세에 비해 우월한 것으로 나타났다. 데이터에 대한 과세 및 기타 종량세(unit tax)는 부가가치세율이 충분히 작은 경우에만 순세수입 증대효과가 나타나며, 거래량 감소로 인해 소비자후생 및 기업이윤은 감소하게 된다. 저자들은 종량세가 도입되면 독점 플랫폼이 설정하는 가격이 변화하고 총거래량은 감소하므로 부가가치세 세수입 역시 감소하며(tax interdependence effect), 정부 수입을 제외한 사회후생도 감소한다는 것을 이론 모형을 통해 보여주고 있다. 다만, 부가가치세율이 충분히 작은 경우에는 전체 세수입은 증가할 수 있다는 것을 확인하였다.

반면 광고 매출액에 대해 과세(광고거래에 대한 종가세)하는 경우에는, 독점 플랫폼의 비용구조에 따라 세수입과 사회후생이 모두 증가할 수 있다는 결과를 제시하였다. 독점 플랫폼 비용의 대부분이 고정비용의 성격을 가지고 한계비용이 0에 가까운 경우 종가세의 형태로 과세하는 것은 독점 플랫폼이 설정하는 가격 및 시장 거래량에 미치는 효과가 크지 않게 된다. 따라서 종가세를 부과할 경우 세수입은 증가하고 부가가치세 세수입은 변화가 없거나 매우 소폭으로 감소하기 때문에 전체 세수입은 증가하는 것이다. 다만, 한계비용이 유의미하게 큰 경우에는 종가세의 부과도 종량세 부과와 마찬가지로 거래량 감소로 인한 사회후생 감소 효과가 나타나게 된다.

앞에서 제시한 선행 학술연구에서는 전통적인 법인의 이익을 세원으로 한 법인세 과세방식이 아닌 다양한 기준을 통해 기업 혹은 플랫폼에 대해 과세하는 방안을 제시하고 그 경제적 효과를 이론적으로 분석하고 있다. 2000년대의 연구는 디지털화 및 국제적 조세회피 문제보다는 경제적 효율성 달성을 위한 방안을 찾는 과정에서 제안된 것이며, 최근 연구들은 경제의 디지털화에 따른 조세문제에 대응하여 각 관할구역 내에서 발생하는 수익에 대한 과세권을 확보할 수 있는 방안으로서 대안적 과세안이 제안되었다.

앞서 설명한 바와 같이 이러한 대안적 과세안들은 항구적으로 시행되어 국제적 규범으로 자리 잡을 가능성은 낮다고 판단된다. 다만, 국제적으로 합의된 디지털화에 따른 조세문제에 대응하기 위한 방안이 마련되고 정착하기까지는 디지털 서비스세를 포함한 다양한 대안적 과세방안이 개별 국가 차원에서 한시적으로나마 시행될 가능성이 클 것으로 판단된다. 따라서 OECD 차원의 근본적 과세방안에 대한 논의와 별개로 이러한 과세방안의 효과를 분석하는 것은 의미가 있을 것으로 생각된다.

2. 디지털 플랫폼 모형 설정¹³³⁾

본 소절에서는 앞서 소개한 대안적 과세방안이 주로 타깃으로 하고 있는 데이터 및 사용자 참여가 가치 창출에 높은 기여를 하는 대표적인 디지털 시장 중 하나인 검색엔진 시장의 모형을 설정한다. 검색엔진 시장은 OECD가 제시하고 있는 주요 디지털 사업유형 중 하나로서 데이터 및 사용자 참여에 대한 의존도도 높은 것으로 분류된다. 이러한 이유로 유럽, 인도 등 한시적 과세방안을 도입한 국가들은 검색엔진 플랫폼을 주요 과세대상으로 두고 있다. 또한 검색엔진은 사용자 측면과 광고주 측면의 간접적 네트워크 효과가 존재하는 전형적인 디지털 양면시장의 특성을 가지고 있다. 이에 본 연구에서는 검색엔진 시장을 모형화하여 대안적 과세방안의 효과를 분석한다.

모형을 추정하고 이를 통해 대안적 과세방안의 효과를 분석하기 위해서는 몇 가지 단순화를 위한 가정이 필요하다. 먼저 역내에서 발생한 매출, 거래 및 역내 사용자 수는 모두 과세당국에 의해 포착되어 대안적 과세안을 적용할 경우 국제적 조세회피 문제는 발생하지 않는다고 가정하였다. 현재 정책적, 학술적으로 논의되고 있는 대안적 과세방안들은 모두 다국적 디지털 기업의 조세회피에 대응하기 위한 조치로서 국제적 이동성이 제한적인 세원을 기업 소득의 대응치로 보고 과세한다는 공통점이 있다. 따라서 본 분석에서

133) 본 연구에서 사용한 모형은 Argentesi and Filistrucchi(2007)의 신문시장(newspaper market) 모형을 변형한 것이다.

는 국가 간 자원이동이 불가능한 폐쇄경제 내의 검색엔진 시장을 모형화하여 소비자 후생 및 기업 이윤, 세수입 변화 등을 살펴보고자 한다.

다음으로 모형에서 양면시장의 각 측면 사용자들이 플랫폼을 선택함에 있어 하나의 플랫폼만을 배타적으로 선택(single-homing)할 수 있는지, 두 개 이상의 플랫폼을 선택(multi-homing)하는 것을 허용하는지에 대한 가정이 필요하다. 일반적으로 사용자 측면과 광고 측면으로 이루어진 디지털 플랫폼을 모형화하는 경우 사용자의 경우 싱글호밍을, 광고주는 멀티호밍을 가정하고 있다(Rysman, 2004; Choi, 2016). 사용자가 하나의 디지털 플랫폼만을 선택하는 경우 디지털 플랫폼은 해당 플랫폼만을 배타적으로 사용하는 소비자에게 광고주가 접근할 수 있는 권한을 독점적으로 소유하게 된다. 즉, 디지털 플랫폼은 광고 측면에서 독점적 지위를 누리게 되며, 광고주가 서로 다른 디지털 플랫폼을 사용하는 소비자에게 접근하고자 할 경우 광고를 하나 이상의 플랫폼에 게시하는 멀티호밍 행태를 나타나게 된다.¹³⁴⁾ 본 연구에서는 Argentesi and Filistrucchi(2007)를 따라 검색엔진의 양 측면, 즉 사용자 측면과 광고 측면 모두에서 단 하나의 플랫폼(검색엔진)만을 선택한다는 다소 강한 가정을 상정하였다. 본 분석에 사용한 자료가 매우 제한적으로 광고 측면에서의 멀티호밍 행태를 모형화하고 관련된 모수(parameters)를 추정하는 것이 불가능하기 때문이다. 이러한 가정은 자료의 한계 때문에 불가피한 측면이 있으나, 양면시장에서의 경제적 분석에 있어 매우 강한 가정이므로 이러한 가정하에 도출된 결과의 해석에 있어서는 특별한 주의가 요구된다.¹³⁵⁾

검색엔진 시장은 사용자 측면과 광고 측면으로 구성된 전형적인 양면시장의 특성을 가지고 있다. 특히, 광고주 입장에서는 다른 측면에 있는 사용자

134) 이러한 가정은 소위 말하는 competitive bottleneck 현상을 야기하며, 모형이 현실과 다소 부합하지 않는 다소 강한 결과를 예측하게 된다. 이에 대해서는 Anderson et al.(2015), pp. 56~57에 자세히 설명되어 있다.

135) Armstrong and Wright(2007)에 의하면 각 측면에서 제품 차별화 정도가 강할 경우 두 측면 모두에서 싱글호밍 행태가 나타날 수 있다. 다만 본 연구의 분석대상인 검색엔진 시장의 경우 양 측면 모두에서 강한 제품 차별화가 이루어지고 있다고 보기는 어렵다고 판단된다.

수가 많을수록 광고로 인한 효용이 증가하게 된다. 즉 사용자 측면에서 광고 측면으로의 양(+)의 간접적 네트워크 효과가 존재한다. 반면, 광고 측면에서 사용자 측면으로도 간접적 네트워크 효과가 존재하지만 그 부호(sign)는 불명확하다. 만약 사용자가 광고로부터 정보를 얻는 측면이 강하다면 광고량이 증가할수록 사용자의 효용이 증가하게 된다. 반면 사용자가 광고로부터 음(-)의 효용을 얻는 경우(광고가 소위 말하는 nuisance인 경우) 광고 측면에서 사용자 측면으로 부정적 간접 네트워크 효과가 존재하게 된다.

본 연구에서는 이러한 특성을 모형에 반영하기 위해 각 측면의 수요함수를 설정함에 있어 간접적 네트워크 효과를 명시적으로 고려하였다.

사용자 측면의 수요함수는 네스티드 로짓 모형을 활용하였다. 일반적인 로짓 모형과 달리 네스티드 로짓 모형에서는 소비자가 가용한 선택(choice)을 특정 기준에 따라 그 분류한 그룹을 먼저 선택하고 해당 그룹 내에서 가장 높은 효용을 주는 대안을 선택한다고 가정한다. 이때 각 그룹 내에 속한 선택들에 대해 소비자의 선호가 상관관계를 갖는다. 네스티드 로짓 모형의 경우 일반적 로짓 모형에 비해 교차가격탄력성이 보다 현실적으로 도출된다는 장점이 있다. 이에 본 연구에서는 사용자 측면의 수요함수는 네스티드 로짓 모형으로 상정하고 분석을 수행하였다.

먼저 사용자가 플랫폼으로부터 얻는 간접 효용함수는 다음과 같이 설정한다.

$$u_{ijt}^U = X_{jt}^U \beta^U + A_{jt} \gamma_j^U + \xi_j^U + \zeta_{igt} + (1 - \rho) \epsilon_{ijt}^U$$

X_{jt} 는 검색엔진 j 의 관측 가능한(observable) 특성이며, 실증분석에서는 검색 품질, 광고 매출액을 제외한 검색엔진의 총매출액을 포함한다. A_{jt} 는 검색엔진 j 의 광고 수로서 광고 측면에서 사용자 측면으로의 간접적 네트워크 효과를 반영하기 위해 모형에 포함된 것이다. 해당 변수에 대한 회귀계수 γ_j^U 의 부호를 통해 간접적 네트워크 효과가 긍정적인지, 부정적인지 여부를 확인할 수 있다. ξ_j^U 는 시간 불변의 각 검색엔진의 고유의 특성이다. ζ_{igt} 는 소비자 i 가 그룹 g 에 속하는 선택에 대해 공통적으로 느끼는 효용을 의

미하며 ρ 는 그룹 내 선택 사이의 상관관계를 의미한다.

사용자의 선택은 다음과 같이 가정하였다. 먼저 사용자는 검색엔진을 사용할지 여부를 결정하고, 검색엔진을 사용하기로 선택한 소비자는 어떤 검색엔진을 사용할지를 결정한다. 싱글호밍 가정에 의해 소비자는 가장 큰 효용을 주는 검색엔진 하나만을 선택한다.

outside option의 평균 효용을 0으로 표준화하고, 오차항이 Type-1 Extreme Value 분포를 따른다고 가정한 후 사용자의 간접효용함수에 포함된 $X_{jt}\beta^U + A_{jt}\gamma^U + \xi_j^U$ 를 평균 효용(mean utility)라고 정의하고 δ_{jt}^U 로 표현할 경우 다음과 같은 식을 도출할 수 있다.

$$\ln(S_{jt}^U) - \ln(S_{0t}^U) = \delta_{jt}^U = X_{jt}^U\beta^U + A_{jt}\gamma^U + \rho \ln(S_{jt}^U/S_{0t}^U) + \xi_j^U$$

즉, 네스티드 로짓 모형에서는 시장점유율 자료를 이용하여 각 검색엔진의 평균 효용을 계산할 수 있다. 또한 ρ 가 0인 경우, $\ln(S_{jt}^U) - \ln(S_{0t}^U) = \delta_{jt}^U = X_{jt}^U\beta^U + A_{jt}\gamma^U + \xi_j^U$ 가 되어 그룹 내 선택 간 상관관계가 0인 경우 단순 로짓 모형이 됨을 알 수 있다. 즉, 단순 로짓 모형은 네스티드 로짓 모형의 특별한 경우로 이해할 수 있다.

다음으로 광고 측면에서의 간접 효용함수는 다음과 같은 단순 로짓 모형으로 설정한다.

$$u_{ijt}^A = \alpha^A p_{jt} + X^{A_j} \beta^A + U_{jt} \gamma^A + \xi_j^A + \epsilon_{ijt}^A$$

이때 p_{jt} 는 검색엔진 j 의 광고가격, X^{A_j} 는 검색엔진 j 의 관측 가능한(observable) 특성이다. U_{jt} 는 검색엔진 j 의 사용자 수로서 사용자 측면에서 광고 측면으로의 간접적 네트워크 효과를 반영하기 위해 모형에 포함되었다. 사용자 수가 증가할수록 광고주가 해당 플랫폼으로부터 얻는 효용은 증가할 것이므로, 해당 변수에 대한 회귀계수 γ^A 의 부호는 양(+)일 것으로 예측된다. ξ_j^A 는 광고주의 효용에 영향을 줄 수 있는 시간 불변의 검색엔진

고유의 특성이다. 사용자 측면과 마찬가지로 오차항에 대한 분포를 가정하고, 각 광고주가 주어진 기간 내에 하나의 플랫폼만을 선택한다는 가정을 적용하면 광고주의 선택확률은 다음과 같이 표현된다.

$$prob_{ijt} = \frac{\exp(\alpha^A p_{jt} + X_{jt}^A \beta^A + U_{jt} \gamma^A + \xi_j^A)}{\sum_{k=0}^J (\alpha^A p_{kt} + X_{kt}^A \beta^A + U_{kt} \gamma^A + \xi_k^A)}$$

또한 광고주의 평균 효용은 다음과 같이 시장점유율을 이용하여 도출할 수 있다.

$$\ln(S_{jt}^A) - \ln(S_{0t}^A) = \delta_{jt}^A = \alpha^A p_{jt} + X_{jt}^A \beta^A + U_{jt} \gamma^A + \xi_j^A$$

다음으로 검색엔진 플랫폼 j 는 다음의 이윤함수를 극대화한다.¹³⁶⁾

$$\begin{aligned} \Pi(p_j^A, p_j^U) = & p_j^U y_j^U(P^U, Y^A(P^A)) \\ & + p_j^A y_j^A(p^A, Y^U(P^U)) - c_j^U y_j^U(\cdot) - c_j^A y_j^A(\cdot) - F_j \end{aligned}$$

검색엔진의 이윤은 사용자 측면과 광고 측면의 합으로 구성된다. p_j^U 는 사용자 측면의 가격, p_j^A 는 광고 측면의 가격이다. 물론, 데이터에서는 모든 검색엔진이 사용자 측면에서는 무료로 서비스를 제공하기 때문에 p_j^U 는 0이 되어 사용자로부터 직접 얻는 매출액 역시 0이 된다. 다만, 조세 부과 후 검색엔진이 사용자 측면의 가격을 변경(0보다 작은 가격일 경우 사용자에게 보조금 지급)할 가능성을 명시적으로 허용하기 위해 이윤함수를 위와 같이 표현하였다. 사용자 수요는 사용자 측면 가격벡터와 광고 수요 벡터의 함수이며(간접적 네트워크 효과), 마찬가지로 광고 수요는 광고 측면 가격벡터와 사용자 수요 벡터의 함수(간접적 네트워크 효과)이다. c_j^U 와 c_j^A 는 각 측면

136) 시간을 나타내는 t 는 표현의 단순화를 위해 생략하였다.

의 한계비용(상수를 가정)이며 F_j 는 검색엔진의 전체 고정비용이다.

검색엔진 j 의 이윤극대화 문제로부터 도출된 일계조건은 다음과 같다.

$$\begin{aligned} \text{FOC:} \quad p_j^U - c_j^U &= -\frac{y_j^U}{\frac{\partial y_j^U}{\partial p_j^U}} - (p_j^A - c_j^A) \frac{\partial y_j^A}{\partial y_j^U} - \frac{(p_j^A - c_j^A)}{\frac{\partial y_j^U}{\partial p_j^U}} \sum_{i \neq j} \frac{\partial y_j^A}{\partial y_i^U} \frac{\partial y_i^U}{\partial p_j^U} \\ (p^U): \end{aligned} \quad (1)$$

$$\begin{aligned} \text{FOC:} \quad p_j^A - c_j^A &= -\frac{y_j^A}{\frac{\partial y_j^A}{\partial p_j^A}} - (p_j^U - c_j^U) \frac{\partial y_j^U}{\partial y_j^A} - \frac{(p_j^U - c_j^U)}{\frac{\partial y_j^A}{\partial p_j^A}} \sum_{i \neq j} \frac{\partial y_j^U}{\partial y_i^A} \frac{\partial y_i^A}{\partial p_j^A} \\ (p^A): \end{aligned} \quad (2)$$

사용자 가격에 대한 일계조건은 두 번째와 세 번째 항은 간접적 네트워크 효과를 의미한다. 두 번째 항은 사용자에게 대한 수요 변화가 광고에 대한 수요에 미치는 영향을, 세 번째 항은 사용자에게 대한 가격 증가가 경쟁 플랫폼의 수요에 영향을 미치고 따라서 자신의 광고 수요에 미치는 영향을 나타낸다. 광고 가격에 대한 일계조건도 마찬가지로 두 번째와 세 번째 항에서 간접적 네트워크를 나타내고 있다.

각 측면의 수요모형을 추정된 결과를 활용하면 이윤극대화 문제로부터 도출된 일계조건을 통해 각 측면의 한계비용을 계산할 수 있고 이를 통해 마크업(가격-한계비용)을 도출할 수 있다. 다만, 데이터에서는 사용자 측면에서의 가격이 0이기 때문에 사용자 측면에서의 가격 변화에 따른 사용자 수요 변화는 수요모형으로부터 추정할 수 없는 문제가 있다. 이에 본 분석에서는 검색엔진 플랫폼 사용의 가격탄력성을 일정한 구간의 숫자 중 하나로 주어졌다고 가정하고 각 시나리오별 과세효과를 분석하였다.

3. 자료소개

본 연구의 분석에 사용한 자료는 Statista(statista.com)¹³⁷를 통해 수집하였다. 본 분석에서 활용한 주요 정보는 미국 검색엔진 시장의 검색엔진별 점유율(분기별, 2013년 1분기~2019년 2분기, 데스크탑 기준), 미국의 GoogleAds 및 BingAds(Microsoft Advertising)의 광고 가격(cost-per-click: CPC)의 중앙값(median) 정보 등이다. 구글(Google), Bing(bing) 등 검색엔진은 사용자가 광고를 클릭할 때마다 클릭당 일정 가격을 부과하는 방식을 취하고 있다. 실제로 각 광고주들이 광고 클릭당 지불하는 가격은 관측할 수 없으므로, 본 연구에서는 CPC의 중앙값을 해당 분기 광고 가격으로 상정하고 분석을 수행하였다.

광고 측면의 수요모형을 추정하기 위해서는 각 검색엔진별 광고량(advertising quantity)에 대한 정보를 이용하여 시장점유율을 계산해야 한다. 하지만 이러한 정보는 공개되지 않고 있기 때문에 본 연구에서는 각 검색엔진의 분기별 광고수익 및 분기별 CPC의 중앙값을 활용해 광고량을 계산하였다.

검색엔진의 관측 가능한 특성으로는 Statista에서 제공하는 각 검색엔진별 검색 품질 점수와 구글과 마이크로소프트의 광고 수익을 제외한 매출액을 활용하였다. 검색 품질 점수의 경우 매 분기마다 발표하지 않기 때문에 가장 가까운 시기의 점수를 각 분기별로 배정하였다. 구글과 마이크로소프트의 광고 수익 제외 매출액은 해당 플랫폼의 검색 기능 이외의 콘텐츠로부터 사용자가 얻는 효용을 모형에 반영하기 위한 것으로, 광고 수익 제외 매출액이 클수록 해당 플랫폼이 사용자에게 더 매력적인 선택인 것으로 예측할 수 있다.

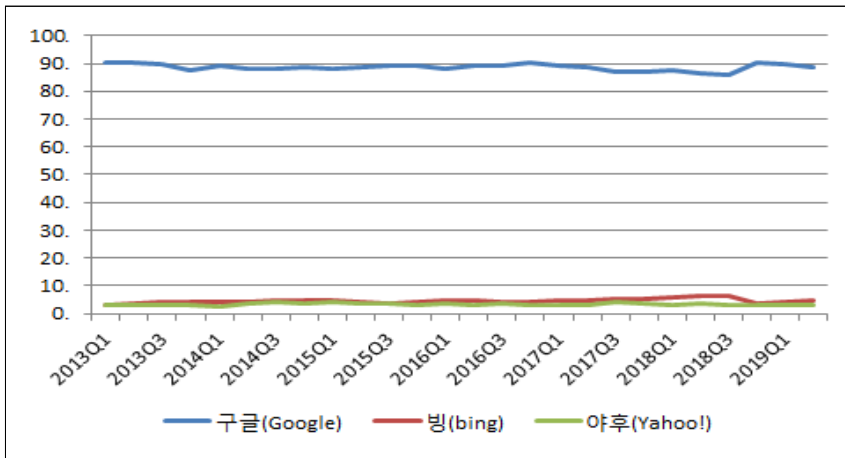
또한 본 분석에서는 구글과 Bing 두 개의 기업만을 명시적으로 고려하였으며, 기타 검색엔진 플랫폼을 사용하는 것과 검색엔진을 전혀 사용하지 않는

137) Statista는 전자상거래(e-Commerce), 디지털 광고, 디지털 미디어 등 디지털 관련 시장에 대한 국가, 기업 단위 정보와 개인조사자료(personal survey data) 등을 제공하는 플랫폼이다.

선택은 모두 outside option으로 상정하였다. 전 세계 검색엔진 시장점유율 추이를 살펴보면 구글의 비중이 압도적으로 높으며, Bing(bing)과 야후(Yahoo)의 점유율은 비슷한 수준을 유지하는 것을 확인할 수 있다. 하지만 야후의 경우 2013~2019년 광고 CPC에 대한 정보가 매우 제한적이기 때문에 분석 대상에서 제외하였다.

[그림 IV-1] 검색엔진 시장점유율(2013년 1분기~2019년 2분기)

(단위: %)



자료: Statista, "Worldwide desktop market share of leading search engines from January 2010 to January 2020," <https://www.statista.com/statistics/216573/worldwide-market-share-of-search-engines>, 검색일자: 2019.6.3.

<표 IV-2> 주요 변수 기초통계

구분	평균	중앙값	최솟값	최댓값	표준편차
사용자 수(백만명)	581.06	364.00	24.00	1520.00	535.42
CPC(달러)	1.78	1.60	0.23	4.56	2.54
검색엔진 시장점유율 ¹⁾ (%)	46.58	46.29	3.19	90.47	42.50
광고 매출액(십억달러)	13.84	10.05	0.61	32.50	11.73
광고 수익 제외 매출액(십억달러)	12.23	12.71	1.65	32.47	10.28

주: 1) 시장점유율은 검색엔진 시장 내에서의 점유율로 모형 추정 시에는 검색엔진을 전혀 활용하지 않는 경우(outside option)를 포함해 점유율을 재계산함

자료: Statista, "Worldwide desktop market share of leading search engines from January 2010 to January 2020," <https://www.statista.com/statistics/216573/worldwide-market-share-of-search-engines>, 검색일자: 2019.6.3.

4. 추정 및 결과

사용자 측면과 광고 측면 수요함수 추정을 위해 각 측면에 대한 Outside option 설정이 필요하다. 먼저 사용자 측면의 경우 검색엔진 사용에 대한 서버이 응답 결과를 이용해 검색엔진 내에서의 시장점유율을 검색엔진을 전혀 사용하지 않은 비율까지 반영해 조정하였다. 다만, 검색엔진을 전혀 사용하지 않은 비율을 도출할 수 있는 서버이가 분석기간 내 매 분기마다 실시되지 않았기 때문에 시기적으로 가장 가까운 서버이 결과를 각 분기에 반영하는 방식을 사용하였다. 광고 측면의 경우 오프라인 광고를 포함한 전체 광고 수량을 광고시장으로 정의하고, 오프라인 광고 수량은 미국 내 전체 광고 매출액 대비 온라인 광고 매출액 비율을 이용해 계산하였다. 즉, 총광고 수량을 온라인 광고 수량과 오프라인 광고수량의 합으로 상정한 후 시장 점유율을 계산하였다.

전통적 수요함수 추정에 있어 관측된 가격은 내생적으로 결정되기 때문에 이에 대한 고려를 하지 않을 경우 추정된 회귀계수는 편의(bias)를 갖게 된다. 다수의 선행연구에서는 이러한 내생성 문제를 해결하기 위해 많은 대안을 제시하였다. 특히 Berry(1994)와 Berry et al.(1995) 등에서는 가격의 내생성을 경쟁업체의 관측 가능한 특성으로 통제하는 방안을 제시하였다. 구글(Google) 등 경쟁업체의 관측 가능한 특성은 소비자가 Bing(bing)으로부터 얻는 효용에는 영향을 주지 않지만, 두 기업 간 경쟁을 통해 Bing(bing)의 가격에는 영향을 줄 수 있다. 만약 이러한 현상이 실제로 성립하는 경우 경쟁업체의 관측 가능한 특성은 가격에 대한 타당한 도구변수로서 기능하게 된다. 이러한 방식의 가장 큰 장점은 연구자 입장에서 이미 가지고 있는 자료를 활용해 손쉽게 도구변수를 생성할 수 있다는 점이다.

본 연구의 특이점은 사용자 측면의 수요모형에 가격이 명시적으로 고려되지 않았다는 것이다. 데이터에서 관측되는 검색엔진 플랫폼은 광고 측면에서는 양(+)의 가격을 설정하지만 사용자에게는 무료로 서비스를 제공하고 있다. 많은 디지털 플랫폼 관련 선행연구에서는 검색엔진의 양 측면 수요모형 추정을 통해 광고량(advertisement quantity)이 실질적 가격(effective

price) 역할을 수행한다는 결과를 제시하고 있다. 즉, 검색엔진과 같은 디지털 플랫폼 사용자들은 광고로부터 음(-)의 영향을 받게 된다는 것이다 (nuisance). 이에 본 연구에서는 Berry(1994), Berry et al.(1995) 등이 제시한 경쟁업체의 관측 가능한 특성의 합을 활용하여 사용자 측면의 ‘광고 수’ 변수, 그리고 광고 측면의 ‘광고가격’ 변수를 통제한 후 수요모형을 추정하였다.¹³⁸⁾

〈표 IV-3〉 수요모형 추정결과(사용자 측면)

구분	OLS 로짓(1)	IV 로짓(2)	IV 네스티드 로짓(3)
검색품질	0.107**	0.198**	0.084**
광고 제외 매출액 규모	0.072***	0.091***	0.206*
광고 수	0.008	-0.019*	-0.062**
상수항	2.573***	2.519***	1.077**
ρ	-	-	0.309*
분기 고정효과	Y	Y	Y

자료: 저자 작성

사용자 측면의 수요모형 추정결과는 〈표 IV-3〉에 제시되었다. 총 3개의 모형을 추정하여 결과를 제시하였는데 첫 번째는, 도구변수를 통해 광고 수의 내생성을 조정하지 않고 추정된 단순 로짓, 두 번째는, 도구변수를 활용한 단순 로짓 모형 결과이다. 마지막으로 세 번째는, 검색엔진 플랫폼 사이의 소비자 선호 상관관계를 허용한 네스티드 로짓 모형이며, 역시 광고 수 변수는 도구변수를 통해 통제하였다. 먼저 도구변수를 활용하지 않은 모형

138) 본 연구에서는 광고가격 자료의 부재로 인해 야후를 명시적으로 고려하지 않고 outside option의 일부로 처리하고 있다. 하지만 야후를 제외한 경쟁기업(구글의 경우 Bing, Bing의 경우 구글)의 특성만을 이용해 도구변수를 생성하고 수요모형을 추정하는 경우 추정된 회귀계수값의 부호(sign)가 다소 비직관적인 경우가 존재하였다. 이에 도구변수를 생성할 때 야후의 관측 가능한 특성(광고 제외 매출액 규모, 검색품질) 정보를 함께 활용하여 모형을 추정하였다. 실제로 야후가 구글과 Bing과 경쟁관계에 있고 유의미한 시장점유율을 차지하고 있으므로 야후의 정보를 최대한 활용하는 것이 타당하다고 판단된다.

(1)과 도구 변수를 활용한 모형 (2)와 모형 (3) 추정결과를 비교해보면 도구 변수를 활용한 경우의 광고 수에 대한 회귀계수는 음(-)의 부호를 갖는 데 비해, 모형 (1)의 경우 양(+의 부호를 갖는 것을 확인할 수 있다. 앞서 설명한 바와 같이 많은 선행연구에서는 디지털 플랫폼 사용자들이 광고로부터 정보를 얻는 양(+의 효과를 얻기보다는 광고로부터 부정적 효용을 얻는다는 결과를 제시하고 있다. 모형 (1)에서만 광고 수의 회귀계수 부호가 양(+)으로 추정된 것은 광고주 입장에서는 사용자가 높은 효용을 얻는 플랫폼일 수록 더 많은 광고를 구입할 유인이 있는데 모형 (1)의 경우 이러한 광고 수 변수의 내생성 문제가 전혀 통제되지 않았음을 시사한다. 반면 도구변수를 활용한 모형 (2)와 모형 (3)의 경우 광고 수가 증가할수록 플랫폼 사용자의 효용은 감소하는 선행연구와 일치된 결과가 도출된 것을 확인할 수 있다. 이는 광고 측면에서 사용자 측면으로의 부정적 네트워크 효과가 존재하는 것으로 해석할 수 있다. 또한 모형 (2)와 모형 (3)의 기타 설명변수에 대한 추정결과는 대체로 유사하게 나타났다. 검색품질과 ‘광고 제외 매출액 규모’ 변수는 사용자 효용에 긍정적 영향을 주는 것으로 나타났다. 네스티드 로짓 모형(모형 (3))의 검색엔진 그룹 내 선택에 대한 선호의 상관관계 계수인 ρ 는 통계적으로 유의한 양(+의 값으로 추정되었다.

〈표 IV-4〉 수요모형 추정결과(광고 측면)

구분	OLS 로짓(1)	IV 로짓(2)
검색품질	0.059**	0.156*
광고 제외 매출액 규모	0.034*	0.048
광고가격	-0.103**	-0.577**
사용자 수	0.005**	0.006***
상수항	1.546*	0.871
분기 고정효과	Y	Y

주: *, **, ***은 각각 10%, 5%, 1% 수준에서 통계적으로 유의함을 나타냄
 자료: 저자 작성

광고 측면 수요모형 추정결과 역시 광고가격을 도구변수를 통해 통제된 모형 (2)에서 통제하지 않은 모형 (1)에 비해 광고가격 상승에 따른 광고주의 효용 감소분이 더 크게 나타났다. 또한 예측된 바와 같이 사용자 수가 증가할수록 광고주의 효용이 증가하는 양(+)의 간접적 네트워크가 존재함을 실증적으로 확인하였다. 즉, 광고 수요함수의 설명변수로 포함된 사용자 수에 대한 회귀계수가 통계적으로 유의한 양(+)의 값을 갖는 것으로 나타났다.

마지막으로 각 검색엔진의 양 측면에 대한 한계비용은 수요모형 추정결과와 관측된 자료를 앞의 식 (1)과 (2)에 대입하여 계산하였다. 다만, 사용자 측면 수요모형에서 '사용자 가격'에 대한 회귀계수 및 가격탄력성이 추정되지 않았기 때문에 사용자 측면의 한계비용을 하나의 값으로 계산할 수 없다는 문제가 있다. 이에 본 연구에서는 사용자 측면의 가격탄력성이 특정 값으로 주어졌다고 가정한 후 주어진 사용자 가격탄력성 값에 따라 한계비용 값을 도출하였다. 위의 과세효과 분석에서도 사용자 가격탄력성이 일정한 값으로 주어졌다고 가정한 후 각 과세안의 효과를 비교하였다.

다음 절에서 검색엔진 모형 추정결과를 토대로 한 과세효과 분석 결과에 대해 기술하기에 앞서 본 연구에서 고려한 모형의 한계점에 대해 다시 한번 강조하고자 한다. 먼저 본 모형은 가용한 자료의 한계 때문에 지나치게 단순화된 측면이 있다. 미국 검색엔진 시장의 주요 기업 중 하나인 야후(Yahoo)가 소비자의 선택집합에서 명시적으로 고려되지 못했으며 각 검색엔진의 관측 가능한 특성도 매우 제한적인 범위 내에서만 반영되었다. 현실적으로 사용자와 광고주 모두 하나 이상의 검색엔진을 함께 선택하는 멀티호밍 행태를 보이고 있음에도 불구하고 본 연구에서는 두 측면 모두에서 싱글호밍만 가능하다는 매우 강한 가정을 적용하고 있다. 또한 소비자의 선택 모형은 네스티드 로짓 혹은 단순 로짓으로 상정하여 소비자 선호의 이질성이 명시적으로 고려되지 못했으며, 그에 따라 가격탄력성 패턴이 현실과 부합하지 않는 측면이 있다. 또한 사용자 측면의 가격이 관측되지 않기 때문에 사용자 가격탄력성을 특정 값으로 가정하고 분석을 진행하였다는 한계도 존재한다. 마지막으로 본 분석에서는 검색엔진이라는 특정 비즈니스 모형만

한정적으로 다루고 있기 때문에, 분석 결과가 다른 디지털 플랫폼에 적용되기에는 한계가 있으며 지역적으로도 미국 시장에 대한 분석이기 때문에 국내의 시장 상황과 일치하지 않을 수 있다는 점을 언급하고자 한다. 앞서 살펴본 바와 같이 디지털 비즈니스 모델은 각각의 특수한 수입구조를 가지고 있을 뿐 아니라 사용자 참여에의 의존도 역시 매우 다른 수준을 보이고 있다. 따라서 동일한 방식으로 디지털 플랫폼에 대한 과세가 이루어지는 경우에도 디지털 플랫폼의 수익구조 및 네트워크 효과의 정도 등 관련 소비자 선호가 상이할 것이므로 그 경제적 효과 역시 다르게 나타날 가능성이 높다. 국내 사용자 및 광고주들의 선호가 같지 않다면 과세효과 역시 달라질 수밖에 없을 것이다. 따라서 본 연구의 모형을 통한 실증분석 결과의 해석에는 특별히 유의할 필요가 있을 것으로 판단된다.

5. 대안적 과세방안 효과분석

본 소절에서는 앞서 제시된 모형 추정결과를 바탕으로 다양한 방식의 대안적 과세방안의 경제적 효과를 반사실적 실험을 통해 도출한다. 다만, 앞절에서 제시한 모형의 한계점 때문에 모형 추정결과를 활용한 과세효과 분석을 통해 도출된 후생 및 세수입 효과의 정량적 결과(quantitative results)는 큰 의미를 갖기 어려울 것으로 판단된다. 이에 본 연구에서는 분석 대상인 대안적 과세방안 사이의 ‘상대적’ 비교 결과만을 제시하고자 한다.

앞서 제시한 바와 같이 본 연구에서는 특정 디지털 사업유형에 제한적으로 과세하는 대안적 과세방안에 대한 효과를 비교·분석한다 구체적으로 본 분석에서는 ① 플랫폼 총매출액에 대한 과세(디지털 서비스세), ② 광고거래에 대한 증가세(광고거래액에 대한 과세), ③ 광고거래에 대한 종량세(광고거래건수에 대한 과세) 등 총 3가지의 과세방안을 고려하였다. 물론 실제 시행되고 있는 과세안의 경우 특정 조건이 적용되어 복잡한 형태로 과세되는 경우가 많다. 예를 들어 프랑스는 유튜브, 넷플릭스 등의 광고 및 구독료 매출액에 대해 2%로 과세하면서, 선정성/폭력성 정도가 높은 영화 및 영상

콘텐츠 매출액에 대해서는 10%의 높은 세율을 적용하고 있다. 또한 이탈리아는 과세대상 거래 수가 3,000건 이하인 경우 과세대상에서 제외하고 사업자 간 거래(B2B)만 과세대상으로 하고 있다. 본 분석에서는 각 과세방식이 경제에 미치는 영향을 상대적으로 비교하는 것이 목적이기 때문에 이러한 세세한 측면을 분석에 반영하기보다는 최대한 단순한 형태의 과세안을 고려하였다. 먼저 기준경제는 어떠한 조세도 부과되지 않는 상황으로 상정하였다. 이는 실제로는 법인세가 부과되지만 역내에 물리적 고정사업장이 없어 전혀 과세되지 않는 경우로 해석해도 무방할 것이다. 다음으로 디지털 서비스세는 플랫폼 총매출액에 대해 과세되는 상황을 상정한다. 다음으로 광고 거래에 대한 증가세를 고려하였다. 이때 사용자 측면에서의 거래액에 대해서는 과세되지 않는다. 즉, 디지털 플랫폼이 사용자 측면에 양(+)의 가격을 부과하는 방식으로 행태를 변화한다고 할지라도 사용자 측면에서의 거래액에 대해서는 과세하지 않는 것으로 가정하였다. 사용자 측면에서 명시적 가격을 부과하는 것이 허용되지 않는 경우($P^U = 0$)에는 광고거래에 대한 증가세는 디지털 서비스세와 동일한 효과를 가지게 될 것이다. 마지막으로, 광고거래에 대한 종량세 즉, 광고거래 건수를 기준으로 한 과세를 고려하였다. 이 경우 역시 사용자 측면에서의 거래액에 대해서는 과세하지 않는 경우이다.

각 과세안이 적용될 경우 앞에서 제시한 검색엔진 플랫폼의 이윤함수는 다음과 같이 표현된다.

〈표 IV-5〉 과세방안별 플랫폼 이윤함수

플랫폼 매출액에 대한 과세 적용 시 플랫폼 이윤함수(디지털 서비스세)

$$\Pi(p_j^A, p_j^U) = (1-\tau)p_j^U y_j^U(P^U, Y^A(P^A)) + (1-\tau)p_j^A y_j^A(p^A, Y^U(P^U)) - c_j^U y_j^U(\cdot) - c_j^A y_j^A(\cdot) - F_j$$

광고거래액에 대한 과세 적용 시 플랫폼 이윤함수

$$\Pi(p_j^A, p_j^U) = p_j^U y_j^U(P^U, Y^A(P^A)) + (1-\tau)p_j^A y_j^A(p^A, Y^U(P^U)) - c_j^U y_j^U(\cdot) - c_j^A y_j^A(\cdot) - F_j$$

광고거래량에 대한 과세 적용 시 플랫폼 이윤함수

$$\Pi(p_j^A, p_j^U) = p_j^U y_j^U(P^U, Y^A(P^A)) + (p_j^A - \tau)y_j^A(p^A, Y^U(P^U)) - c_j^U y_j^U(\cdot) - c_j^A y_j^A(\cdot) - F_j$$

자료: 저자 작성

반사실적 실험은 다음과 같이 수행한다. 먼저 각 과세안별로 변경된 검색 엔진 이윤함수의 일계조건을 재도출한다. 이때 각 측면의 수요량은 조세부과 전으로 고정한 상태에서 균형가격을 다시 계산한다. 균형가격 계산을 위해 각 과세안별 세율과 사용자 측면의 가격탄력성은 일정한 값을 가정하여 사용하며 이윤극대화 문제의 일계조건에 포함된 기타 항목들은 양 측면의 수요모형 추정결과로부터 직접 계산하여 대입한다.¹³⁹⁾ 이러한 방식으로 새롭게 계산된 균형가격하에서의 수요량을 재도출하고 이를 바탕으로 사용자 측면의 소비자 후생, 광고주의 후생, 플랫폼 이윤과 세수입을 계산한다.¹⁴⁰⁾

다음으로 대안적 과세방안을 어떠한 기준에서 비교하였는지에 대해 설명한다. 각 과세방안별 효과를 비교하는 방법은 여러 가지가 있으나, 본 분석에서는 ‘동일한 세수입 달성을 위해 발생하는 후생 감소분’을 비교하였다. 본 연구에서 집중하고 있는 대안적 과세방안은 역내에서 발생한 수익에 대해 과세하기 위한 목적으로 도입된 것으로 그 자체로 국제적 조세회피를 방

139) 사용자 측면의 모형 (3) 추정결과와 광고 측면 모형 (2) 추정결과를 활용하였다.

140) 로짓(단순 및 네스티드 로짓) 모형하에서 사용자 측면 소비자 후생의 금전적 가치(monetary value)를 계산하기 위해서는 수요모형으로부터 추정된 사용자 가격에 대한 회귀계수값이 필요하다. 본 모형에서는 수요모형에 명시적 가격이 고려되지 않았기 때문에 특정 값으로 가정된 사용자 측면 가격탄력성으로부터 도출되는 가상의 사용자 가격 회귀계수를 이용하여 사용자 측면의 후생변화를 측정하였다.

지하기 위한 조치로 이해할 수 있다. 따라서 대안적 과세방안 간 세수입의 규모를 비교하는 것은 큰 의미가 없을 것으로 보인다. 특히 앞서 언급한 대로 모형의 많은 한계점으로 인해 과세 후의 세수입 규모 등 정량적 결과에 큰 의미를 부여하기 어렵다는 점에서 이러한 비교는 더욱 적절하지 않을 것으로 판단된다. 보다 더 흥미로울 수 있는 분석은 각 과세방안이 동일한 세수를 확보하기 위해 얼마만큼의 사회후생 손실을 초래하는지이다. 이러한 분석을 통해 여러 대안적 과세방안 중 어떠한 방식이 경제적 후생 손실을 최소화할 수 있는지 파악할 수 있을 것이다. 이에 본 연구에서는 동일한 세수입 확보를 위해 각 과세안이 시행되었을 경우의 후생을 사용자 후생, 광고주 후생, 플랫폼 이윤 등 세 가지 항목으로 구분하여 살펴본다.

동일한 세수입 확보를 위한 과세안이 시행된 경우 각 항목별 후생의 상대적 비교 결과는 <표 IV-6>에 제시되었다. 먼저 사용자(소비자) 후생의 경우 광고거래 종량세를 도입하는 경우가 가장 높았으며, 광고거래 종가세, 디지털 서비스세 순으로 나타났다. 그 이유는 사용자 모형 추정결과 사용자는 광고로부터 음(-)의 효용을 얻는데 광고거래 종량세하에서 광고량의 감소폭이 가장 크게 나타나기 때문이다. 사용자 측면의 가격탄력성이 높은 구간에서는 디지털 서비스세와 광고거래 종가세하에서의 사용자 후생은 동일하였으나, 가격탄력성이 낮은 구간에서는 디지털 서비스세하에서 사용자 가격이 0보다 크게 설정되어 사용자 후생이 더 낮게 나타났다. 반면 광고주 후생의 경우 사용자 후생과 정확히 반대의 순서로 후생이 큰 것으로 나타났다. 마찬가지로 디지털 서비스세 부과 시 사용자 가격탄력성이 충분히 낮은 구간에서는 플랫폼이 사용자 측면의 가격을 양(+)으로 설정하고 이에 따라 사용자 수의 감소가 나타난다. 광고주 입장에서는 사용자 수가 증가할수록 효용이 증가하기 때문에 이러한 변화는 광고주 후생을 감소시킨다. 하지만 디지털 서비스세하에서 설정하는 광고가격이 광고거래 종가세하에서 보다 낮게 설정되는데 이러한 변화는 광고주의 후생을 증가시킨다. 분석결과 후자의 절대적 크기가 전자보다 높게 나타나는 것으로 확인되어 광고주 후생은 디지털 서비스세하에서 더 높게 나타났다. 플랫폼(검색엔진) 이윤의 경우 역시

디지털 서비스세, 광고거래 증가세, 광고거래 종량세 순으로 높은 것으로 나타났다. 마지막으로 사용자 후생과 광고주 후생, 플랫폼 이윤을 모두 합친 총사회후생의 경우 역시 디지털 서비스세, 광고거래 증가세, 광고거래 종량세 순으로 높게 나타났다. 즉, 특정 세수입을 달성함에 있어 사회 전체의 비용을 최소화하는 대안적 과세방안은 디지털 서비스세인 것으로 나타났다. 다만, 디지털 서비스세하에서 플랫폼 사용자의 후생은 가장 낮아 디지털 플랫폼 기업이 소비자에게 조세를 전가하는 효과는 디지털 서비스세하에서 가장 큰 것으로 확인된다.

〈표 IV-6〉 각 과세안 적용 시 사회후생 항목별 비교

구분	디지털 서비스세	광고거래 증가세	광고거래 종량세
사용자 후생	3	2	1
광고주 후생	1	2	3
플랫폼 이윤	1	2	3
총사회후생	1	2	3

주: 1. 플랫폼 사용의 자기가격탄력성 값(-1, -1), (-1.5, -1.5), (-2, -2)과 교차가격탄력성 값(1.25, 1.25), (1.75, 1.75), (2.25, 2.25)의 모든 가능한 조합을 가정하여 각 항목별 후생을 계산한 결과 동일한 상대적 순위가 도출됨

2. 각 숫자는 총 3개의 과세안 중에서의 후생(이윤) 순위임. 즉 '1'은 3개 과세안 중 해당 항목의 후생이 가장 높음을 의미함

자료: 저자 작성

V. 결론 및 시사점

본 연구에서는 디지털 기술 발달이 초래하는 경제적 변화 및 조세쟁점에 대해 정리하고 이에 대응하기 위한 조세방안에 대해 논의하였다. 특히, 디지털 경제의 특징 및 디지털 플랫폼의 역할에 대해 가치 창출의 관점에서 소개하고 가용한 자료 범위 내에서 최신의 디지털 시장 현황을 제시하였다. 또한 디지털 플랫폼 경제에서의 조세쟁점을 정리하고 관련된 개별 국가 혹은 국제기구 차원에서의 대응방안에 대해 정리하고 시사점을 도출하였다. 마지막으로 EU를 중심으로 제기되고 있는 대안적 과세방안의 경제적 효과를 간단한 모형 및 반사실적 실험 분석을 통해 비교·분석하였다.

물리적 고정사업장에 의존하는 현행 과세체계가 디지털 기술 발달에 따른 기업의 다양한 수익활동을 제대로 포착하지 못하고 있는 상황에서 개별 국가 혹은 국제기구 차원에서 이에 대응하기 위한 논의가 지속적으로 이루어지고 있다. 특히 SNS, 검색엔진 등 특정 디지털 기업의 순수입국이라고 할 수 있는 유럽 일부 국가를 중심으로 이들 기업에 대한 과세권을 확보하기 위한 일방적 대응방안을 한시적으로 도입하는 움직임이 나타나고 있으며, OECD 및 BEPS Inclusive Framework에서는 2020년 말을 목표로 디지털 경제 조세문제에 대한 근본적 해결방안을 제시하기 위한 작업을 진행 중에 있다. 특히 Pillar 1과 Pillar 2로 대표되는 근본적 과세방안의 경우 아직까지 초기 단계에 있으며 OECD 차원에서 다양한 의견을 수렴하는 과정에 있다. 우리나라 입장에서도 이러한 논의에 적극적으로 참여하여 국익에 최대한 유리한 방향으로 합의가 도출될 수 있도록 노력을 경주할 필요가 있다. 구체적인 대응방향은 Pillar 1과 Pillar 2의 세부적인 사항들이 구체화된 후에 논의되어야 할 것이나, 현 시점에서는 다음과 같은 사항을 고려할 필요가 있을 것으로 판단된다.

먼저 새로운 과세권 배분 방향을 제시하고 있는 Pillar 1의 경우 시장소재 지국에 더 많은 과세권이 배분되는 ‘소비자를 상대하는 사업’의 범위가 가급적 좁게 설정되도록 노력할 필요가 있을 것이다. 구체적인 세수 효과의 경우 국내 기업의 해외 영업활동과 해외 기업의 국내 영업활동에 대한 기업 단위 미시자료를 이용해 추정해볼 필요가 있으나 우리나라는 수출 의존도가 높고 내수 시장은 비교적 작다는 점을 고려할 때 이러한 방향이 우리나라 입장에서 유리할 것으로 판단된다. 같은 이유로 새로운 과세권 배분 기준이 적용되는 비통상적(non-routine) 이익의 크기는 작을수록 우리나라 입장에서 유리할 것으로 판단되며 이를 위해 통상적 이익을 계산할 때 사용되는 고정 이익률 수준은 높게 설정되도록 노력할 필요가 있다고 판단된다. 또한 Pillar 2와 관련해서는 조세행정 및 납세순응비용 최소화를 위해 우리나라의 CFC 제도와 유사한 수준에서 전 세계 최저한세율이 설정되도록 노력할 필요가 있을 것으로 보인다.

OECD 차원에서의 근본적 과세방안에 대한 논의에 참여하는 한편 각국이 일방적으로 도입하고 있는 대안적 과세방안에 대한 연구도 지속적으로 이루어질 필요가 있다. OECD는 2020년 말까지 합의가 이루어진 최종 과세안을 발표한다는 입장이지만 이러한 과세안이 실제 적용되기까지는 상당한 시간이 소요될 것으로 판단된다. 실제로 EU의 공동통합 법인세 과세기준이 8년 넘게 최종 합의에 이르지 못한 사례에서 볼 수 있듯이 디지털 경제 관련 장기적 과세방안 합의는 언제 이루어질지 쉽게 예상할 수 없는 상황이다. OECD 차원에서의 논의가 원활히 진행되어 장기적 과세방안에 대해 큰 틀의 합의가 2020년 내에 도출된다고 하더라도 해당 제안들이 구체화되어 각국의 조세조약과 세법령에 담겨 있는 기존 과세방식을 대체 또는 보완하는 단계에 이르기까지는 장기간이 소요될 것으로 보인다. 이러한 상황에서 각국이 디지털 서비스세로 대표되는 대안적 과세방안을 일방적으로 도입하고자 하는 움직임은 더욱 활발해질 가능성이 있다. 따라서 우리나라에의 도입 여부와 관계없이 대안적 과세방안의 경제적 효과에 대한 분석은 반드시 이루어질 필요가 있다. 이러한 필요성에도 불구하고 대안적 과세방안을 도입

한 국가가 아직 많지 않다는 점, 도입한 이후 충분한 시간이 경과하지 않았다는 점, 구조적 모형 분석을 위한 상세한 자료에 접근하기 어렵다는 점 등 때문에 이에 대한 연구는 부족한 상황이다. 본 연구는 대안적 과세방안의 효과를 실증적으로 파악하고자 시도한 초기 연구라는 점에서 의미가 있다고 생각된다. 다양한 디지털 비즈니스 유형에 대한 분석이 수행되지는 못했으나 본 연구에서는 미국의 검색엔진 시장을 모형화하여 디지털 기업의 매출세(디지털 서비스세), 광고거래에 대한 종가세, 광고거래에 대한 종량세의 효과를 실증적으로 분석하였다. 그 결과 동일한 세수입을 얻기 위한 사회적 비용은 광고거래 종량세, 광고거래 종가세, 디지털 서비스세 순으로 높은 것으로 나타났다. 즉, 고려된 3가지 대안적 과세방안 중 사용자(소비자) 후생, 광고주 후생, 플랫폼 이윤 등을 종합적으로 고려한 조세의 경제적 비용이 가장 낮은 과세방식은 디지털 서비스세로 나타났다. 다만, 디지털 서비스세 과세 시 검색엔진 사용자 후생은 가장 낮은 것으로 나타나 플랫폼에 의한 조세전가 현상 역시 가장 큰 것으로 나타났다.

제IV장 디지털 플랫폼에 대한 대안적 과세 효과분석 부분은 많은 한계점을 가지고 있으므로 해석에 특별한 주의가 요구된다. 검색엔진 시장을 모형화함에 있어 상당히 많은 가정이 적용되었다. 특히 양면시장 분석에 있어 상당히 강한 제약인 싱글호밍 가정이 양 측면 모두에 적용되었는데 이는 현실과 부합하지 않는 측면이 있다. 또한 양 측면 수요함수 추정에 있어 사용자 및 광고주 선호의 이질성이 명시적으로 고려되지 못했으며, 그에 따라 비현실적 가격탄력성이 도출되었다. 현실에서 검색엔진 사용자 측면의 가격은 관측되지 않기 때문에 사용자 가격탄력성을 특정 값으로 가정하고 분석을 진행하였으며 검색엔진에 대한 제한적인 정보만 가용하였기 때문에 각 검색엔진의 관측 가능한 특성도 많이 반영되지 못하였다. 또한 미국의 검색엔진 시장이라는 다소 좁은 범위의 시장에 대한 분석만 이루어졌기 때문에 기타 비즈니스 유형이나 기타 국가에 본 연구의 결과를 일반화시키는 것은 바람직하지 않다고 판단된다.

앞서 언급한 바와 같이 당분간 대안적 과세방안 도입 움직임은 지속될 것

으로 예측됨에 따라 이에 대한 경제적 효과 분석 연구도 계속해서 수행될 필요가 있다. 특히 프랑스 등 일부 국가에 대해서는 디지털 서비스세 도입 이후 충분한 시간이 경과한 이후 축약형 분석방법론을 활용한 실증분석도 가능할 것으로 보인다. 또한 OECD에서 논의 중인 장기적 해결방안의 내용이 구체화될 경우 이에 대한 분석도 수행될 필요가 있다. 이러한 분석은 후속 연구과제로 남겨둔다.

참고문헌

- 기획재정부 보도참고자료, 「디지털세 국제 논의 최근 동향」, 2019.10.30.
- _____, 「최근 EU 등의 다국적 IT 기업에 대한 법인세 과세(일명: 구글세) 관련 설명자료」, 2019. 2. 14., http://www.moef.go.kr/nw/nes/detailNesDtaView.do?searchBbsId1=MOSFBBS_000000000028&searchNttId1=MOSF_000000000026895&menuNo=4010100, 검색일자: 2019.7.5.
- 국회 기획재정위원회, 「부가가치세법 일부개정법률안」, 2014.11.
- 김민정 · 이화령 · 황순주, 『공유경제에 대한 경제학적 분석: 기대효과와 우려 요인 및 정책적 함의』, 한국개발연구원 연구보고서, 2016.
- 김빛마로, 「디지털 경제의 특징과 시사점: 경쟁 및 조세정책을 중심으로」, 『재정포럼』 제265권, 한국조세재정연구원, 2018, pp. 6~29.
- 김재진 · 유현영 · 홍민옥, 『공유경제활동에 대한 과세체계 연구』, 한국조세재정연구원, 2018.6.
- 박훈, 「디지털 경제하에서의 고정사업장 개념 변경과 해외이전소득에 대한 과세제도의 도입에 관한 소고」, 『조세학술논집』, 제35집 제1호, 국제조세협회, 2019.2., pp. 45~71.
- 안종석, 「디지털 경제와 법인세 정책 - 국제 논의와 정책 시사점」, 『재정포럼』, 한국조세재정연구원, 2019.3., pp. 8~37.
- 오테현, 「프랑스 디지털세 도입의 의미와 전망」, 『세계경제 포커스』, KIEP, Vol. 2, No.25, 2019.8.21.
- 윤현석, 「국외사업자의 전자적 용역 공급과 부가가치세 - 비교법적 검토 -」, 『조세학술논집』, 제31집 제3호, 한국국제조세협회, 2015, pp. 42~43.
- 이수일, 『공유경제 관련 제도개선방안 연구』 기획재정부, 2015.
- 정보통신산업진흥원, 「2016년 국내 디지털 콘텐츠 시장조사」, 2017.

조규범 · 조창호 · 조상현 · 정인식 · 김선영 · 이태규 · 박훈, 「디지털 경제에 따른 조세현안과 과제」, 한국공인회계사회, 2019.10.31.

한국미디어경영학회, 「해외사업자에 대한 세금부과의 문제점」, 특별세미나 내부자료, 2018.9.19.

Anderson, Simon., Waldfogel, Joel, and Stromberg, David, *Handbook of Media Economics*, North Holland, 2015.

Aquib, Aslam and Shah, Alpa, “Taxation and the Peer-to-Peer Economy,” IMF Working Paper, IMF, 2017.8.

Argentesi, E., and L. Filistrucchi, “Estimating Market Power in a Two-sided Market: the Case of Newspapers,” *Journal of Applied Econometrics*, 22(7), 2007, pp. 1247~1266.

Armstrong, M. and J. Wright, “Two-Sided Markets, Competitive Bottlenecks, and Exclusive Contracts,” *Economic Theory*, 32, 2007, pp. 353~380.

BEA, “Research Spotlight Measuring the Digital Economy,” 2019.

Belleflamme, Paul., and E. Toulemonde, “Tax incidence on competing two-sided platforms,” *Journal of Public Economic Theory* Volume 20, Issue 1, Special Issue: Special Issue on Taxation in the Digital Economy, 2018, pp. 9~21.

Berry, Steven T, “Estimating Discrete-Choice Models of Product Differentiation,” *the RAND journal of Economics*, Vol.25, No.2, 1994, pp. 242~262.

Berry, Steven, James Levinsohn, Ariel Pakes, “Automobile prices in market equilibrium,” *Econometrica*, Vol. 63, No. 4, Jul, 1995, pp. 841~890.

Bourreau, M., B. Caillaud, and Romain De Nijs, “Taxation of a digital monopoly platform,” *Journal of Public Economic Theory* Volume 20, Issue 1, Special Issue: Special Issue on Taxation in the Digital Economy, 2018, pp. 40~51.

- Choi, D., "Internet Advertising with Information Congestion: An Empirical Investigation," Working paper, 2016.
- Clifford Chance, "The new UK diverted profits tax: will it impact your business, and will it survive legal challenge?," 12 December 2014., <https://www.cliffordchance.com/content/dam/cliffordchance/briefings/2014/12/the-new-uk-diverted-profits-tax-will-it-impact-your-business-and-will-it-survive-legal-challenge-december-2014.pdf>, 검색일자: 2019.12.8.
- Collin, Pierre and Colin, Nicolas, "Task Force on Taxation of the Digital Economy," Minister for the Economy and Finance, France, 2013.
- Dahlman, C., Mealy, S. & Wermelinger, M., "Harnessing the Digital Economy for Developing Countries," OECD, 2016.
- European Commission(EC), "A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market," 2017.
- _____, "Expert Group on Taxation of the Digital Economy", European Commission, Brussels, 2013.
- _____, "Fair Taxation of the Digital Economy," 2018a.
- _____, "Proposal for a COUNCIL DIRECTIVE on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services," Brussels, 21.3.2018 COM(2018) 148 final., 2018b, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_common_system_digital_services_tax_21032018_en.pdf, 검색일자: 2019.12.10.
- _____, EU VAT Directive 2006/112/EC, 2016.
- _____, Guide to the VAT mini One Stop Shop, 23 October 2013, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_en.pdf, 검색일자: 2019.10.19.
- Goldfarb, Avi and Tucker, Catherine, "Digital Economics," NBER Working

- paper No.23684, August 2017.
- HMRC, “Digital service tax consultation,” 2019.
- _____, “Transfer Pricing and Diverted Profits Tax statistics,” 2018.
- Hotel Management, “Airbnb & Hotel Performance,” 2017.
- Juniper Research, “Sharing economy to double by 2022,” 2017.
- Kind, H. J., Koethenbueger, M., & Schjelderup, G. “Efficiency enhancing taxation in two-sided markets,” *Journal of Public Economics*, 92, 2008, pp. 1531~1539.
- _____, “On revenue and welfare dominance of ad valorem taxes in two-sided markets,” *Economics Letters*, 104, 2009, pp. 86~88.
- Luca, Michael, “Reviews, Reputation, and Revenue: The case of Yelp.com,” Harvard Business school working paper 12-016, 2011.
- Luchetta, Giacomo, “Is the Google Platform a Two-Sided Market?,” *Journal of Competition Law & Economics*, Volume 10, Issue 1, March 2014, pp. 185~207.
- MasterCard, “The Sharing Economy 2016: Understanding the Opportunities for Growth,” 2017.
- Microsoft, “2017 Microsoft Cloud and Hosting Summit: Digital Transformation at Work,” 2017. 3.
- OECD, “The Digital Economy,” OECD, Paris, 2012.
- _____, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report,” OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015, pp. 102~104. (doi: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>)
- _____, “OECD Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations”, July 2017.
- _____, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit

- Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2018. (<https://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>)
- _____, “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy,” 2019a.
- _____, “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy - Policy Note,” OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. 2019b.
- _____, Base Erosion and Profit Shifting Project, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy,” Public Consultation Document, OECD, 13 February - 6 March 2019c.
- _____, “Global Anti-Base Erosion Proposal(“GloBE”) - Pillar Two (8 November 2019 - 2 December 2019),” November 2019d.
- _____, “The role of Digital Platforms in the Collection of VAT/GST on Online Sales,” OECD, Paris, 2019e.
- _____, “The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration,” OECD Publishing, Paris, 2019f. (<https://doi.org/10.1787/574b61f8-en>)
- Pellefigue, J., “The French digital service tax an economic impact assessment,” Deloitte and Taj, 2019.3.22.
- Rochet, Jean Charles and Tirole, Jean, “Platform competition in two-sided markets”, European Economic Association, 2003.
- _____, “Two-sided markets: a progress report”, *RAND journal of Economics*, Vol.37, No.3, 2006, pp. 645~667.
- Rosenthal, Elizabeth King, “Taxing Platform Businesses With Highly Digitalized Business Models,” *Tax Notes International*, June 11, 2018.
- Rouse, M., “Digital Economy, Techtargert, Newton, MA,” 2016.
- Rysman, M., “Competition between networks: a study of the market for Yellow Pages.” *Review of Economic Studies*, 71, 2004, pp. 483~512.

- Stanley, Morgan, “Global Insight - Internet, Lodging and Leisure: Airbnb 2017,” 2017.
- Statista, “Digital Economy Compass 2019,” 2019a.
- _____, “Digital Market Outlook 2019,” 2019b.
- _____, “Cloud Computing Statistic & Facts” 2019c.
- Tadelis, S., “Reputation and Feedback Systems in Online Platform Markets,” *Annual Review of Economics*, Vol. 8, 2016, pp. 321~340.
- Tapscott, Don, *The Digital Economy: Promise and Peril in the Age of Networked Intelligence*, NY: MCGraw-Hill, 1997.
- Tata Communications, “Control The Cloud, Before The Cloud Controls You,” 2019. 3.
- UNCTD(United Nations Conference on Trade and Development), “World Investment Report 2017-Investment and the Digital Economy,” 2017.
- United States Trade Representative, “Report on France’s Digital Service Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974,” December 2, 2019.
- Vaughan, R. and Hawksworth, J., “The sharing economy: how will it disrupt your business?,” PricewaterhouseCoopers, 2014.
- Vaughan, R. and Daverio, R., “Assessing the size and presence of the collaborative economy in Europe,” Publications Office of the European Union, 2016.
- WIPO, “WIPO IP Facts and Figures 2018,” 2018.

〈웹문서〉

- 네이버(주), 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190401004489>, 최종 검색일자: 2019.9.11.
- 넷마블(주), 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814002690>, 최종 검색일자: 2019.9.11.

(주)네오위즈, 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190401003533>, 최종 검색일자: 2019.9.11.

(주)다날, 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=2019081401061>, 최종 검색일자: 2019.9.11.

(주)아프리카TV, 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814002614>, 최종 검색일자: 2019.9.11.

(주)엔씨소프트, 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190531002169>최종 검색일자: 2019.9.11.

(주)웹젠, 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=2019081400628>, 최종 검색일자: 2019.9.11.

(주)카카오, 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190515002549>, 최종 검색일자: 2019.9.11.

(주)김투스, 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814002484>,최종 검색일자: 2019.9.11.

(주)포스퀀ICT, 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814002095>, 최종 검색일자: 2019.9.11.

(주)펄어비스, 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814002572>,최종 검색일자: 2019.9.11.

팅크웨어(주), 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190329000512>, 최종 검색일자: 2019.9.11.

Alphabet Inc Form 10-k, <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1652044/000165204419000004/goog10-kq42018.htm>, 검색일자: 2019.10.23.

Facebook Form 10-k, <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1326801/000132680119000009/fb-12312018x10k.htm>, 검색일자: 2019.7.25.

Netflix annual report 2016, https://s22.q4cdn.com/959853165/files/doc_financials/annual_reports/10K_Final.PDF, 검색일자: 2019.10.24.

Netflix annual report 2017, https://s22.q4cdn.com/959853165/files/doc_financials/annual_reports/10K_Final.PDF

ncials/annual_reports/0001065280-18-000069.pdf, 검색일자: 2019.10.24.
Netflix annual report 2018, https://s22.q4cdn.com/959853165/files/doc_financials/annual_reports/2018/Form-10K_Q418_Filed.pdf, 검색일자: 2019.10.24.

〈언론기사〉

대한상공회의소, “트럼프 세계개혁의 주요내용”, 2017.12.22., http://kocham.kr/board/view.html?no=1192&info=1&page=&search_choice=&search_text=, 검색일자: 2019.7.15.

이경근, “디지털경제 관련 국제조세기준 개정 논의의 시사점(上)”, 조세일보 칼럼, 2019.8.6., http://m.joseilbo.com/news/view.htm?newsid=381650#_enliple, 검색일자: 2019.10.24.

이경근, “디지털경제 관련 국제조세기준 개정 논의의 시사점(下)”, 조세일보 칼럼, 2019.8.6., <http://www.joseilbo.com/news/htmls/2019/08/20190806381651.html>, 검색일자: 2019.10.24.

포브스, “as a rare profitable unicorn, airbnb appear to be worth at least 38 billion,” 2018.5.11., <https://www.forbes.com/sites/greatspeculations/2018/05/11/as-a-rare-profitable-unicorn-airbnb-appears-to-be-worth-at-least-38-billion/#767e947f2741>, 검색일자: 2019.10.24.

Business Insider, “Despite Uber’s accelerated ride-hailing revenue growth in Q3, its net \$1.2 billion loss revealed multiple areas for growth,” 2019.11.6., <https://www.businessinsider.com/uber-delivers-mixed-q3-results-2019-11>, 검색일자: 2019.11.15.

Business Korea, “Youtube rank 1st in s.Korea for number of users,” 2018.1.5., <http://www.businesskorea.co.kr/news/articleView.html?idxno=2022>, 검색일자: 2019.10.24.

CNBC, “Uber shares slide after reporting disappointing quarterly results,”

- 2019.8.8., <https://www.cnn.com/2019/08/08/uber-earnings-q2-2019.html>, 검색일자: 2019.11.15.
- Fortune, “Uber’s Business service ramps up in quest to attract more sticky customer,” 2019.11.3., <https://fortune.com/2019/11/03/uber-business-service>, 검색일자: 2019.11.15.
- Muchneeded.com, “airbnb by numbers: Usage, demographics and revenue growth,” 2019.10.25., <https://muchneeded.com/airbnb-statistics>, 검색일자: 2019.12.16.
- Pitchbook.com, “Airbnb expects \$2.8 billion in 2017 revenue,” 2017.2.15., <https://pitchbook.com/news/articles/airbnb-expects-28b-in-2017-revenue-85b-by-2020>, 검색일자: 2019.10.24.
- Politico, “France’s lonely crusade for a digital tax,” 2018.2.22., <https://www.politico.eu/article/france-digital-tax-lonely-crusade-germany-cool-on-idea/>, 검색일자: 2019.12.10.
- Reuters, “Trump says U.S. could tax French wine in retaliation for digital tax,” 2019.7.27., <https://www.reuters.com/article/us-usa-trade-france/trump-says-u-s-could-tax-french-wine-in-retaliation-for-digital-tax-idUSKCN1UL291>, 검색일자: 2019.11.17.
- Worldwide ERC, “France, United States make deal on french digital service tax,” 2019.9.11., <https://www.worldwideerc.org/news/france-united-states-make-deal-on-french-digital-services-tax/>, 검색일자: 2019.11.17.

〈웹사이트〉

- 금융감독원 전자공시시스템, 각 기업 반기보고서 및 사업보고서, <http://dart.fss.or.kr/>, 최종 검색일자: 2019.9.11.
- 영국 정부, <https://www.gov.uk/government/publications>, 검색일자: 2019.12.16.
- 영국 재정법, <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2015/11/contents/enacted>,

검색일자: 2019.12.16.

일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/>, 검색일자: 2019.12.16.

코트라 해외시장뉴스, <https://news.kotra.or.kr/>, 검색일자: 2019.12.8.

프랑스 정부, <https://www.gouvernement.fr>, 검색일자: 2019.11.15.

호주 국세청, <https://www.ato.gov.au>, 검색일자: 2019.12.8.

한국조세재정연구원 BEPS 대응지원센터, 「인도 균등세 세수입 발표」, 『BEPS 동향』, 한국조세재정연구원, 2018.6.7., https://www.kipf.re.kr/viewer/default/doc.html?fn=FILE_000000006006Nw5_0&rs=/viewer/result/beTrend//, 검색일자: 2019.7.15.

Accountancy Daily, <https://www.accountancydaily.co/france-close-launching-3-digital-services-tax>, 검색일자: 2019.7.5.

Airbnb, <https://www.airbnb.com>, 검색일자: 2019.7.15

Bureau of Economic Analysis, <https://www.bea.gov/>, 검색일자: 2019.12.16.

eMarketer.com, <https://www.emarketer.com>, 검색일자: 2019.7.25.

European Commission, <https://ec.europa.eu>, 최종 검색일자: 2019.12.10.

Gartner, <https://www.gartner.com>, 검색일자: 2019.12.16.

ITCandor, <https://www.itcandor.com>, 검색일자: 2019.12.16.

Lefirfance.gouv.fr, <https://bit.ly/2OS9VIH>, 검색일자: 2019.12.8.

Statista, <https://www.statista.com>, 최종 검색일자: 2019.10.24

부 록

1. 국내 주요 IT 기업별 국내 및 해외 매출 현황¹⁴¹⁾

우리나라 IT 기업 중 총매출액이 가장 큰 네이버의 지역별 수익 현황을 살펴보면 2018년 기준 총영업수익 5조 5,869억원 중 국내 비중은 67%, 일본은 29%, 기타 지역 5%로 나타나 해외 수익 비중은 약 33%로 확인된다. 국내 수익 비중은 2016년 이후 매년 60% 이상으로 나타났으며, 우리나라와 일본을 제외한 기타 지역의 비중은 현재까지 미미한 수준이나 2016년 2.2%에서 2018년 5.0%로 상승하는 추세를 보였다. 네이버의 일본 수익 비중은 비교적 안정적으로 유지되고 있으며, 2018년 기준 일본 영업수익은 약 1조 6,144억원 수준으로 나타났다.

〈부표 1〉 네이버의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분	2016년		2017년		2018년		2019. 1~2019. 6	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중
국내	2,592,039	64.4	3,314,010	70.8	3,720,180	67.0	2,048,658	65.2
일본	1,341,474	33.3	1,288,979	27.6	1,614,411	29.0	936,093	29.8
기타	89,117	2.2	75,480	1.6	252,313	5.0	156,385	5.0
합계	4,022,630	100.0	4,678,469	100.0	5,586,905	100.0	3,141,137	100.0

자료: 네이버(주) 반기보고서(2019.8) 및 사업보고서(2019.4)(2018.4)(2017.9)

<http://dart.fss.or.kr/dsai001/main.do?rcpNo=20190401004489>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsai001/main.do?rcpNo=20190814002409>, 검색일자: 2019.9.5.

<http://dart.fss.or.kr/dsai001/main.do?rcpNo=20170908000444>, 검색일자: 2019.9.11.

<http://dart.fss.or.kr/dsai001/main.do?rcpNo=20180402004149>, 검색일자: 2019.9.11.

141) 본 부록에 정리한 국내 주요 IT 기업의 지역별 수익현황은 금융감독원 전자공시시스템 (<http://dart.fss.or.kr/>, 최종 검색일자: 2019.9.11.)에 공시된 각 기업의 반기보고서 및 사업보고서 자료를 바탕으로 작성한 것이며, 앞의 참고 문헌에는 상세자료를 별도로 제시하지 않았다.

엔씨소프트 영업수익은 대부분 국내에서 창출되고 있으며, 미국, 일본, 대만 등에서 일부 영업수익이 발생하는 것으로 확인된다. 2018년 총영업수익 1조 7,151억원 중 국내 영업수익은 약 1조 5,495억으로 비중은 90.3%이다. 국내 이외에는 미국 영업수익이 1,085억원(비중은 6.3%)으로 가장 컸으며, 그 외 일본, 대만, 유럽, 캐나다 등에서 일부 수익이 발생하는 것으로 확인된다. 특히 미국 영업수익 비중이 2016년 17.7%에서 2018년 6.3%로 하락하면서 국내 영업수익 비중은 동기간 72.8%에서 90.3%로 증가하였다.

〈부표 2〉 엔씨소프트의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분	2016년		2017년		2018년		2019. 1~2019. 6	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중
국내	716,460	72.8	1,526,648	86.8	1,549,525	90.3	678,307	88.1
일본	49,447	5.0	43,268	2.5	26,166	1.5	22,280	2.9
대만	42,901	4.4	38,293	2.2	26,169	1.5	17,764	2.3
미국	174,576	17.7	143,086	8.1	108,542	6.3	50,330	6.5
유럽	-	-	5,650	0.3	3,593	0.2	785	0.1
캐나다	173	0.0	1,777	0.1	1,121	0.1	76	0.0
합계	983,557	100.0	1,758,722	100.0	1,715,116	100.0	769,542	100.0

자료: 엔씨소프트 반기보고서(2019.8) 및 사업보고서(2019.6)(2018.4.2.)

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190531002169>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814002241>, 검색일자: 2019.9.5.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20180402005029>, 검색일자: 2019.9.11.

카카오 역시 대부분의 수익이 국내에서 창출되고 있는 것으로 판단된다.¹⁴²⁾ 2018년 기준 카카오의 종속기업 재무정보에서 소재지가 해외에 있는 종속기업의 매출액을 합하면 1,568억원이며, 이 중 54% 정도가 네덜란드, 37% 정도가 일본에서 발생한 것으로 나타났다. 2016년과 2017년 역시 해외 종속기업 매출액 중 네덜란드 비중이 가장 높은 것으로 확인된다. 2017년의

142) (주)카카오의 사업보고서 및 분기보고서에는 “당분기 및 전분기 중 회사의 매출은 대부분 국내에서 발생하고 있으며, 당분기말 및 전분기말 현재 회사가 보유하고 있는 비유동 자산은 국내에 소재하고 있습니다. 당분기 및 전분기 회사 매출액의 10% 이상을 차지하는 외부고객은 없습니다”라고 기재하고 있음

경우 해외종속기업 매출액은 1,282억원이며 네덜란드의 비중이 71.3%였으며 2016년은 네덜란드 매출액 비중이 90.8%로 나타났다. 다만, 카카오의 국내 종속기업 총매출액이 1조 336억원(2018년)임을 고려할 때 해외 매출액 비중은 높지 않은 것으로 판단된다.

〈부표 3〉 카카오 종속기업의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분	2016년		2017년		2018년	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중
해외 종속기업	96,350	100.0	128,170	100.0	156,835	100.0
중국	4,445	4.6	3,731	2.9	7,001	4.5
싱가포르	1,265	1.3	2,261	1.8	783	0.5
일본	3,156	3.3	25,677	20.0	58,349	37.2
인도네시아	35	0.0	860	0.7	2,083	1.3
네덜란드	87,449	90.8	91,436	71.3	84,548	53.9
미국	-		4,205	3.3	4,070	2.6
국내 종속기업	682,947		1,137,267		1,033,579	
종속기업의 합	779,297		1,265,438		1,190,414	

자료: 카카오 사업보고서(2019.4)(2018.3)(2017.3)

<http://dart.fss.or.kr/dsai001/main.do?rcpNo=20190401005013>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsai001/main.do?rcpNo=20180330002462>, 검색일자: 2019.9.11.

<http://dart.fss.or.kr/dsai001/main.do?rcpNo=20170331005003>, 검색일자: 2019.9.11.

카카오의 게임 전문 자회사인 카카오게임즈의 경우 감사보고서를 통해 국내 및 해외 영업수익 비중을 확인할 수 있다. 카카오게임즈의 총영업수익은 2016년 777억원, 2017년 1,632억원, 2018년 3,436억원으로 꾸준히 증가하였는데 동기간 국내 영업수익 비중은 60.1%에서 86.9%로 증가하였다. 2016년과 2017년엔 유럽에서 수익 비중이 36.9%와 31.3%였으며 2018년의 경우 북미에서의 수익 비중이 13.1%로 확인된다.

〈부표 4〉 카카오게임즈의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분	2016년		2017년		2018년	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중
국내	46,662	60.1	112,123	68.7	298,699	86.9
유럽	31,007	39.9	51,118	31.3	-	-
북미	-	-	-	-	44,881	13.1
합계	77,669	100	163,240	100	343,581	100.0

자료: 카카오게임즈 감사보고서(2019.4)(2018.4)

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190411001841>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20180406000857>, 검색일자: 2019.9.11.

넷마블의 2018년 총영업수익은 2조 212억원이며, 지역별 비중은 국내 60.7%, 북미 38%였으며 기타 지역의 비중은 미미한 것으로 확인된다. 2019년 1~6월 총영업수의 지역별 비중도 국내 60.5%, 북미 37.6%로 2018년과 유사한 수준을 보이고 있다. 국내 수익 비중은 2016년 73.7%에서 2018년 60.7%로 지속적으로 하락하는 추세이다. 이는 북미에서의 수익 비중이 증가한 데 따른 것이다.

〈부표 5〉 넷마블의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분	2016년		2017년		2018년		2019. 1~2019. 6	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중
국내	1,105,792	73.7	1,710,423	70.5	1,227,921	60.7	607,622	60.5
북미	365,832	24.4	675,033	27.8	767,335	38.0	377,131	37.6
터키	12,216	0.8	15,782	0.7	7,081	0.4	1,745	0.2
대만	7,639	0.5	17,390	0.7	13,466	0.7	16,157	1.6
그 외	8,536	0.6	6,126	0.3	5,471	0.3	1,181	0.1
합계	1,500,016	100.0	2,424,755	100.0	2,021,273	100.0	1,003,835	100.0

자료: 넷마블 반기보고서(2019.8) 및 사업보고서(2019.5)(2018.4.3)

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814002690>, 검색일자: 2019.9.5.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190521000353>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20180403000993>, 검색일자: 2019.9.11.

포스코ICT의 총수익 9,271억원 중 국내 비중은 2018년 기준 93.5%로 해외의 비중은 미미한 것으로 확인된다. 특히 국내 수익 비중은 2016년 이후 지속적으로 증가하고 있는 것으로 나타났다. 해외에서 가장 큰 비중을 차지하는 지역은 동남아시아(2018년 기준)로 약 3.2%였으나 이는 2016년 4.7%에서 1.5%p 하락한 수치이다. 북미와 남미의 수익 비중 역시 2016년 4.9%에서 2018년 0.9%로 하락하였다.

〈부표 6〉 포스코ICT의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분	2016년		2017년		2018년		2019. 1~2019. 6	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중
한국	759,777	87.6	870,810	91.6	866,421	93.5	422,269	93.5
중국	14,123	1.6	18,588	2.0	16,102	1.7	7,572	1.7
일본	3,589	0.4	-	-	111	0.0	170	0.0
북남미	42,428	4.9	25,665	2.7	8,447	0.9	4,086	0.9
동남아시아	40,735	4.7	30,825	3.2	29,344	3.2	15,997	3.5
기타	6,241	0.7	4,704	0.5	6,652	0.7	1,496	0.3
합계	866,894	100.0	950,592	100.0	927,077	100.0	451,590	100.0

자료: 포스코ICT 반기보고서(2019.8) 및 사업보고서(2019.3)(2018.6)

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814002095>, 검색일자: 2019.9.5.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190329003165>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20180622000112>, 검색일자: 2019.9.11.

김투스의 경우 대부분의 수익이 국내에서 발생하는 것으로 나타났다. 2016~2017년에는 북미에서의 수익 비중이 8~9% 정도였으나 2018년 이후 국내 수익 비중이 99% 이상인 것으로 확인된다. 2018년 총영업수익 4,818억 원 중 국내 수익 비중은 99.3%였으며, 2019년 1~6월까지의 총영업수익 2,319억 원 중 국내 비중은 99.6%로 나타났다.

〈부표 7〉 컴투스의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분	2016년		2017년		2018년		2019. 1~2019. 6	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중
한국	466,781	91.0	466,234	91.8	478,432	99.3	230,869	99.6
중국	994	0.2	578	0.1	564	0.1	699	0.3
일본	-	-	-	-	561	0.1	296	0.1
북미	45,275	8.8	41,175	8.1	2,197	0.5	-	-
합계	513,050	100.0	507,987	100.0	481,755	100.0	231,864	100.0

자료: 컴투스 반기보고서(2019.8) 및 사업보고서(2019.4)(2018.4)

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814002484>, 검색일자: 2019.9.5.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190401004446>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20180402004495>, 검색일자: 2019.9.11.

게임개발사인 펠어비스의 경우 해외(미주, 유럽 및 아시아)의 수익 비중이 높은 것으로 나타났다. 2016년 7월부터 2017년 6월까지의 총매출액 927억원 중 78.6%인 729억원이 해외에서 발생하였다.¹⁴³⁾ 특히 전체 매출액의 42.8%는 아시아 지역, 35.8%는 미주 및 유럽 지역에서 발생해 이들 지역 매출액 비중이 국내 비중(21.4%)을 상회하였다. 2017년 7월에서 2017년 12월까지의 매출액 비중 역시 국내 18.8%, 미주 및 유럽 42.6%, 아시아 38.6%로 유사하게 나타났다. 다만 2018년의 경우 총매출액이 4,048억원으로 크게 상승하면서¹⁴⁴⁾ 국내 수익 비중 역시 64.5%로 증가한 것을 확인할 수 있다. 하지만 2019년 1~6월까지의 다시 해외 비중이 국내 비중을 상회하였다. 2019년 6월까지의 총매출액 2,849억원 중 69.4%가 해외에서 발생하였다. 연도별 변동은 존재하지만 펠어비스의 경우 해외 수익 비중이 높은 기업으로 분류할 수 있다.

143) 2018년부터 결산시기를 변경하여, 제8기(2016년 7월-2017년 6월)까지의 매출액은 6월 말 기준으로 분류함

144) 2018년 모바일 게임인 “검은사막 모바일” 출시로 매출액이 크게 성장함

〈부표 8〉 펠어비스의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분	2016.1~ 2016.6		2016.7~ 2017.6		2017.7~ 2017.12		2018년		2019. 1~ 2019. 6	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중
국내	6,280	18.6	19,874	21.4	9,846	18.8	260,912	64.5	87,305	30.6
국외	27,411	81.4	72,856	78.6	42,537	81.2	143,852	35.5	197,599	69.4
미주/유럽	23,969	71.1	33,209	35.8	22,311	42.6	56,338	13.9	71,546	25.1
아시아	3,441	10.2	39,647	42.8	20,227	38.6	87,032	21.5	124,747	43.8
기타지역	-	-	-	-	-	-	482	0.1	1,306	0.5
합계	33,690	100.0	92,730	100.0	52,384	100.0	404,764	100.0	284,904	100.0

자료: 펠어비스 반기보고서(2019.8), 분기보고서(2018.11), 사업보고서(2018.4)(2017.9)
<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814002572>, 검색일자: 2019.9.9.
<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20181113000156>, 검색일자: 2019.9.9.
<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20180402000954>, 검색일자: 2019.9.11.
<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20170929000236>, 검색일자: 2019.9.11.

게임개발 및 공급업체 (주)웹젠의 경우 2018년 현재 총영업수익 2,189억원 중 국내 비중이 59.5%, 해외 수익 비중 40.5%를 보이고 있다. 2019년 1~6 월까지의 영업수익에서의 국내 및 해외 비중은 각각 61.4%와 38.6%로 비슷한 수준을 유지하고 있다. 해외 수익에서 가장 큰 비중을 차지하는 국가는 중국으로 총매출액 중 2018년 23.8%, 2019년 1~6월 20.6%가 중국에서 창출된 것으로 나타났다. 2018년 이후 상대적으로 높은 해외 수익 비중을 보이고 있으나 2017년 이전에는 국내 비중이 95% 이상을 기록한 것으로 확인된다.

〈부표 9〉 웹젠의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분	2016년		2017년		2018년		2019년 6월말	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중
국내	210,924	95.9	159,334	95.8	130,210	59.5	52,067	61.4
중국	-	-	-	-	52,090	23.8	17,457	20.6
아일랜드	7,479	3.4	4,460	2.7	-	-	-	-
기타 ¹⁾	1,590	0.7	2,474	1.5	36,577	16.7	15,342	18.1
합계	219,993	100.0	166,267	100.0	218,877	100.0	84,866	100.0

주: 1) 2019년 사업보고서에는 국내, 중국, 기타로 구분하고 2017년 이전 사업보고서에서는 국내, 아일랜드, 기타로 구분하고 있음

자료: 웹젠 반기보고서(2019.8), 사업보고서(2019.4)(2018.4)

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814000628>, 검색일자: 2019.9.5.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190401001165>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20180402002539>, 검색일자: 2019.9.11.

팅크웨어(주)는 블랙박스, 내비게이션 및 소프트웨어 제조사업, 실시간 위치기반 서비스를 제공하는 기업으로 2018년 총영업수익 1,944억원 중 국내 비중이 89.9%로 해외 영업수익은 미미한 수준이며, 해외 지역 중에서는 북미 비중이 전체의 4.0%로 가장 높은 것으로 나타났다. 2019년 1~6월 총영업수익 역시 국내 86.6% 해외 4.1%로 2018년과 유사한 패턴을 보이고 있으며 일본의 매출액 비중이 1.4%에서 3.4%로 크게 상승하였다. 2017년 이후 총매출액 수준은 안정적으로 유지되고 있으나 해외 수익 비중은 완만하게 상승하는 추이를 보이고 있다.¹⁴⁵⁾

145) 2016년 영업활동의 경우 해외 영업내용을 기재하지 않고 있어 2017년 이후의 자료만 제시하였다.

〈부표 10〉 톱크웨어의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분	2017년		2018년		2019년 6월말	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중
한국	180,549	91.2	174,711	89.9	80,968	86.6
중국	463	0.2	386	0.2	564	0.6
일본	802	0.4	2,794	1.4	3,199	3.4
북미	7,804	3.9	7,705	4.0	3,830	4.1
기타	8,302	4.2	8,848	4.6	4,906	5.2
합계	197,921	100.0	194,444	100.0	93,469	100.0

자료: 톱크웨어 반기보고서(2019.8) 및 사업보고서(2019.3)

<http://dart.fss.or.kr/dsai001/main.do?rcpNo=20190329000512>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsai001/main.do?rcpNo=20190814000022>, 검색일자: 2019.9.5.

게임제작사 네오위즈(주)의 2018년 기준 총매출액 2,776억원(내부거래 포함) 중 국내 매출 비중은 78.7%로 2016년 이후 국내매출 비중이 지속적으로 상승하는 추세를 보이고 있다. 해외매출의 지역별 분포는 공개하지 않고 있으며, 해외 매출 비중은 2016년 31%, 2017년 27.4%, 2018년 21.3% 2019년 반기(1~6월) 16.8%로 지속적으로 하락하였다.

〈부표 11〉 네오위즈의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분		2016년		2017년		2018년		2019년 6월말	
		금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중
게임 사업	국내매출	151,908	68.8	150,378	72.5	218,395	78.7	131,883	83.2
	해외매출	68,545	31.0	56,867	27.4	59,246	21.3	26,692	16.8
기타사업		452	-	298	-	-	-	-	-
소계		220,905	100.0	207,542	100.0	277,642	100.0	158,575	100.0
내부거래 제거 등		-29,866	-	-33,497	-	-62,151	-	-37,129	-
합계		191,038	-	174,045	-	215,490	-	121,447	-

자료: 네오위즈 반기보고서(2019.8) 및 사업보고서(2019.4)(2018.4)

<http://dart.fss.or.kr/dsai001/main.do?rcpNo=20190401003533>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsai001/main.do?rcpNo=20190814001076>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsai001/main.do?rcpNo=20180402003531>, 검색일자: 2019.9.11.

(주)다날은 데이터베이스 및 온라인정보 제공업체로 매출의 대부분이 국내에서 창출되는 것으로 나타났다. 2018년 총매출액 2,099억원 중 97.2%는 국내, 2.8%는 미국에서 발생하였다. 2017년 역시 국내 99.1%, 미국 0.8% 비중으로 국내의 비중이 압도적으로 높았다. 2019년 1~6월 기준으로는 모든 수익이 국내에서 창출되고 있다.

〈부표 12〉 다날의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분	2016년		2017년		2018년		2019년 6월말	
	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중
국내	132,343	99.1	167,073	97	204,082	97.2	91,763	100.0
미국	1,041	0.8	5,807	3	5,782	2.8		
기타	94	0.1	2	0				
합계	133,478	100.0	172,882	100.0	209,864	100.0	91,763	100.0

자료: 다날 반기보고서(2019.8) 및 사업보고서(2019.6)(2018.3)

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814001061>, 검색일자: 2019.9.5.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190621000356>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20180330003561>, 검색일자: 2019.9.11.

(주)아프리카티비는 인터넷 방송 플랫폼이다. (주)아프리카티비의 매출은 플랫폼 매출, 게임 매출, 광고 & 콘텐츠 매출, 기타 매출로 구분되며 대부분의 매출은 플랫폼 매출이며 2018년 이후 광고 & 콘텐츠 매출의 비중은 약 15%를 유지하고 있다. 2018년 총영업수익 1,266억원 중 국내 비중은 98.9%이며 플랫폼 국내 매출이 78.7%, 광고 & 콘텐츠 국내매출은 15.3%로 나타났다. 기타 매출은 모두 국내에서 발생하였으며 총매출액 대비 비중은 4.9%였다. 반면 해외 매출액 비중은 총 1.1%로 매우 미미한 수준이며 해외 광고 & 콘텐츠 매출액이 총매출에서 차지하는 비중이 0.6%로 확인된다. 2019년 1~6월 기준 총영업수익 797억원 중 국내매출의 비중은 99.6%로 여전히 매우 높은 국내 비중을 보이고 있다.

〈부표 13〉 아프리카TV의 지역별 수익현황

(단위: 백만원, %)

구분	2016년		2017년		2018년		2019년 6월말		
	금액	비중	금액	비중	금액	비중	금액	비중	
플랫폼 매출	국내	79,121	99.1	92,883	98.2	99,690	78.7	62,291	78.2
	해외	128	0.2	29	0.0	587	0.46	318	0.4
	합계	79,249	99.3	92,912	98.3	100,278	79.2	62,608	78.6
게임 매출	국내	567	0.7	5	0.0	-	-	-	-
	해외	-	-	-	-	-	-	-	-
	합계	567	0.7	5	0.0	-	-	-	-
광고 & 콘텐츠 매출	국내	-	-	-	-	19,321	15.3	12,231	15.3
	해외	-	-	-	-	799	0.63	0	0.0
	합계	-	-	-	-	20,120	15.9	12,232	15.3
기타	국내	14	0.0	1,635	1.7	6,230	4.9	4,858	6.1
	합계	14	0.0	1,635	1.7	6,230	4.9	4,858	6.1
계	국내	79,702	99.8	94,523	100	125,241	98.9	79,380	99.6
	해외	128	0.2	29	0.0	1,386	1.1	318	0.4
	합계	79,830	100	94,552	100	126,628	100	79,698	100

자료: 아프리카TV 반기보고서(2019.8) 및 사업보고서(2019.4)(2018.3)

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190814002614>, 검색일자: 2019.9.5.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20190401004540>, 검색일자: 2019.9.9.

<http://dart.fss.or.kr/dsaf001/main.do?rcpNo=20180330000902>, 검색일자: 2018.3.

디지털 플랫폼 경제의 조세쟁점 및 과세방안 연구

김빛마로 · 이경근

본 연구는 디지털 기술 발전이 야기하는 경제적 변화, 조세 문제 및 이에 대응하기 위한 개별 국가 혹은 국제기구 차원에서의 논의사항을 정리하였다. 먼저 디지털 경제의 특징 및 기업의 가치 창출 과정의 변화를 정리한 후 주요 디지털 시장 유형별 현황을 제시하였다. 또한 디지털 플랫폼의 중요성 증대에 대해 논의하고 디지털 플랫폼 경제의 조세쟁점을 소득세, 부가가치세, 조세행정 분야로 구분하여 제시하였다. 다음으로 각국의 제도 도입 사례 및 OECD의 권고사항을 정리한 후 시사점을 제시하였다.

마지막으로 OECD 최종 과세안 적용 전 한시적 도입을 전제로 논의 또는 시행 중인 다양한 대안적 과세방안의 효과를 간단한 구조 모형을 통해 분석하였다. 미국의 검색엔진 시장을 모형화하였으며 사용자와 광고주 사이의 간접적 네트워크 효과를 명시적으로 고려하였다. 분석 결과, 동일한 세수입 달성을 위해 발생하는 경제적 왜곡은 광고거래 종량세, 광고거래 종가세, 디지털 서비스세 순으로 높은 것으로 나타났다. 다만, 디지털 서비스세 과세 시 검색엔진 사용자 후생은 가장 낮은 것으로 나타나 플랫폼에 의한 조세전가 현상 역시 가장 큰 것으로 나타났다.

Tax Challenges of Digital Platform Economy and Effect of Interim Tax Measures

Bitmaro Kim and Kyung Geun Lee

We study economic changes and tax issues caused by digitalization and ways to tackle tax challenges arising from digitalization. Firstly, we introduce the concept and characteristics of digital economy and discuss how value creation processes changed due to digitalization. Also, we present some of the key statistics on major digital markets. We discuss the importance of digital platforms and introduce tax challenges of the digital platform economy on income tax, value-added tax(VAT), and tax administrations. We survey unilateral measures introduced by each country in order to tackle the tax challenges arising from digitalization. Also, we present set of recommendations given by the OECD and discuss their implications.

Finally, we analyze the impact of introduction of alternative interim measures by estimating a simple structural model of two-sided market. We consider the search engine market in the U.S. and the model explicitly allows the indirect network effects between users and advertisers. The result shows that the size of economic distortion created in order to raise the same amount of tax revenue is largest with unit tax

on digital transaction followed by ad valorem tax on digital transaction and digital service tax. While social welfare is largest with digital service tax, user surplus was smallest meaning that tax duties shifted from digital platforms to users were largest.

■ 저자약력

김빛마로

연세대학교 경제학과 졸업
미국 University of Minnesota 경제학 박사
현, 한국조세재정연구원 부연구위원

이경근

서울대학교 경영대학 졸업
프랑스 Institut d'Études Politiques de Paris 경제학 박사
현, 법무법인(유) 올chon 조세자문부문장

자료 수집 및 정리

조은빛 한국조세재정연구원 연구원

연구보고서 19-07

디지털 플랫폼 경제의 조세쟁점과 과세방안 연구

발행	2019년 12월 31일
저자	김빛마로 · 이경근
발행인	김유찬
발행처	한국조세재정연구원
주소	30147 세종특별자치시 시청대로 336
전화	(044)414-2114(대)
홈페이지	www.kipf.re.kr
등록	1993. 7. 15. 제2014-24호
정가	10,000원
조판 및 인쇄	고려씨엔피
I S B N	978-89-8191-234-5

© 한국조세재정연구원 2019

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.