


전자상거래와 조세:
국제적 논의 동향과 정책 시사점

2001. 12

홍 범 교 · 안 종 석

 한국조세연구원

序 言

디지털 경제로의 전환이 빠른 속도로 이루어지고 있다. 이러한 변화는 우리 경제전반에 걸쳐 많은 영향을 미치고 있다. 그 중에 대표적인 것이 전자상거래의 확산이라고 하겠다. 과거와 달리 기업 간 또는 기업과 소비자 간에 서로 만나지 않고도 재화와 서비스를 거래하는 전자상거래는 거래의 편의성을 제고시키는 동시에 거래자의 익명성을 유지할 수 있기 때문에 기존의 조세제도 및 행정상에 많은 문제를 야기하게 된다.

따라서 OECD를 비롯한 여러 국제기구들은 1990년대 중반부터 전자상거래의 활성화가 경제전반에 미치는 영향과 그 대응책에 대하여 분야별로 논의를 지속하여 왔다. 그 가운데 조세문제에 관하여 가장 주도적으로 논의를 이끌어 가는 조직이 OECD의 재정위원회(CFA)라고 하겠다. CFA에서는 1998년의 오타와 각료회의 이후, 업계의 전문가들을 포함한 기술자문그룹(TAGs)을 구성하여 세부적이며 기술적인 문제점과 그 해결책에 대해서도 논의를 진행하여 2001년 초에 그 결과를 발표하였다. 이러한 결과는 나름대로 많은 해결책과 합의사항을 제시하고 있으나, 동시에 아직도 많은 문제점을 남겨놓고 있기도 하다. 다행히 전자상거래가 전체 상거래에서 차지하는 비중이 아직은 미미하기 때문에 전자상거래에 대한 과세제도의 미비가 세수에 미치는 영향은 크지 않으나, 앞으로 전자상거래가 급속히 증가할 것으로 예상되기 때문에 조세제도의 정비는 국제적으로 매우 중요한 현안이라고 하겠다.

본 보고서는 이러한 환경하에서 국제적인 논의의 동향과 함께

우리나라의 입장에서 나름대로 준비해야 할 사안들에 대하여 살펴보고 있다. 새로운 거래 형태의 등장으로 인하여 요구되는 제도상의 변화를 이론적인 관점에서보다는 현실적인 관점에서 자세히 분석하고 있다. 특히 소비세, 국제조세 분야의 문제점과 해결방안을 자세히 살펴보고, 아울러 최근 논쟁의 대상이 되고 있는 부가가치세 감면의 타당성에 대해서도 검토하고 있다. 이러한 주제를 다룬 보고서나 논문이 과거에도 발간된 바 있으나, 본 보고서는 금년 초에 발표된 OECD TAG 보고서의 내용들을 반영함으로써 보다 최신의 합의사항들을 담고 있으며, 동 주제에 대하여 자세하면서도 알기 쉽게 정리한 종합적인 보고서로서 관심있는 독자들에게 매우 유익한 시사점을 줄 수 있으리라 기대된다.

이 보고서는 본 연구원의 홍범교 박사와 안종석 박사에 의하여 집필되었다. 저자들은 보고서 작성과정에서 많은 도움을 준 이주희·김정현 연구원, 최미영·장정순 연구조원에게 감사를 표하고 있다. 또한 초고를 읽고 많은 유익한 조언을 해준 익명의 논평자들과 원내 세미나에서 좋은 의견을 제시해준 정재호, 전택승 박사에게도 감사드리며, 원고 교정에 수고한 출판과 직원에게도 감사의 뜻을 전하고 있다.

끝으로 본 보고서의 내용은 저자의 개인적 의견이며 본 연구원의 공식적인 견해와 다를 수 있음을 밝혀둔다.

2001년 12월

韓國租稅研究院

院長 宋大熙

<요약 및 정책시사점>

I. 주요 내용

1. 전자상거래의 현황 및 전망

1990년대 중반부터 인터넷 사용이 일반화되기 시작한 이래 불과 5~6년만에 전자상거래에 대한 일반의 인식이 상당히 보편화되었다. 따라서 전자상거래를 이용한 벤처 붐이 일어났었고, 각종 언론매체를 통하여 전자상거래에 대한 기대감이 부풀려진 것도 사실이다. 그러나 현실적으로 전자상거래가 전체 상거래에서 차지하는 비중은 국내외적으로 아직 미미하다고 할 수 있다.

전자상거래에 대한 통계는 우리나라의 경우는 통계청과 한국전산원을 중심으로 집계되고 있으며, 외국의 경우에는 IDC 등의 수많은 전문업체 또는 연구기관을 통하여 이루어지고 있다. 그러나 아직은 통계의 신뢰성이 낮다고 할 수 있고, 전망치도 전망기관에 따라 많은 차이를 보이고 있다. 그러나 B2B를 중심으로 한 전자상거래가 앞으로 상거래에 있어서 중요한 비중을 차지하게 될 것이라는 점에는 의심의 여지가 없다고 하겠다.

2. 전자상거래 과세에 대한 국제적 논의 동향

전자상거래의 확산에 따른 인프라 정비의 차원에서 과세제도

의 정비 필요성은 일찍이 인식되어 OECD를 중심으로 그 정비 방향에 대한 논의가 계속되고 있다. 그 분수령이 되었던 것이 1998년의 오타와 각료회의였으며, 여기서 조세의 중립성, 효율성, 명확·간편성, 효과·공평성, 유연성 등을 규정한 조세제도 정비의 기본 원칙이 채택되었다. 그 이후 국제적인 논의의 중심은 이러한 기본 방향을 현실에 적용하기 위한 조세원칙의 재정립과 기술적인 문제의 해결에 초점이 맞추어져 OECD에서는 5개의 기술자문그룹(TAGs)을 구성하여 논의를 진행하였고, 금년 초에 결과를 발표하였다. 본 보고서에서는 이러한 내용을 중심으로 국제논의가 우리에게 주는 시사점에 대해 살펴보았다.

3. 전자상거래에 대한 소비세 과세

전자상거래에 대한 소비세 과세문제에 대한 OECD의 논의는 소비지 과세원칙을 재확인하고, 소비지 결정방법에 대해서는 B2B거래의 경우 소비측 기업의 사업거점을, B2C거래의 경우에는 소비자의 통상적인 거주지를 소비지로 간주하기로 하였다. 한편 소비세의 징세와 관련하여 그동안 논의되었던 여러 가지 방법의 장단점을 검토한 결과, B2B거래에는 신고납부/대리납부의 방법을, B2C거래의 경우에는 국외사업자 등록방안을 잠정적으로 채택하기로 의견을 모았다. 앞으로 남은 과제는 이러한 원칙을 실행에 옮기기 위한 기술적인 문제에 집중되어 있다고 할 수 있으며, 소비지 결정의 실질적인 확인 방법의 개발, 기술에 근거한 징세 메커니즘의 개발, 외국기업의 등록시 등록을 면제해 주는 한계수준의 결정 등을 그 예로 들 수 있겠다.

4. 전자상거래에 대한 소득세 과세

전자상거래에 대한 소득세 과세와 관련해서는 고정사업장에 대한 정의가 내려진 것이 첫 번째 성과라고 하겠다. 웹사이트 자체는 고정사업장을 구성하지 못하며, ISP로부터 임대한 서버도 고정사업장이 될 수 없지만, 웹사이트 운영자가 보유한 서버가 특정한 장소에 일정기간 머무르는 등의 조건을 만족시킬 경우 고정사업장으로 취급될 수 있다.

소득의 원천지에 고정사업장이 있고, 그 고정사업장에 인력이 배치되어 나름대로의 역할을 수행하는 경우 그 인력이 창출한 소득에 대해서는 원천지에서 과세하고, 고정사업장이 없는 경우에는 소득을 종류별로 구분하여 사용료 소득인 경우에는 원천지 과세를 허용한다. 그러나 저작권의 사용을 목적으로 하는 거래로부터 발생하는 소득의 경우에만 사용료 소득으로 분류하기 때문에 전자상거래에서 발생하는 소득에 대한 원천지 과세권은 상당히 제한적이라는 데 주목할 필요가 있다.

TAG 논의에서는 또한 이중과세의 방지를 위하여 기업이 두 개 이상의 국가에서 거주자로 판정되는 경우, 그 중복성을 제거하기 위한 기준에 대해서도 검토하여 실질적 관리장소의 개념을 통신기술의 발달이 이루어진 현 시점에서 어떻게 적용할 것이며, 그 문제점들은 무엇인지를 적시하고 있다.

5. 부가가치세 감면 논의

전자상거래의 확산에 따라 이를 지원하기 위한 부가가치세 감면 논의가 자주 등장하고 있으나, 세계적으로 전자상거래 업계에 대해서만 부가가치세를 감면해 주는 예가 없을 뿐만 아니

라 감면의 실효성도 매우 낮을 것으로 예상된다. 또한 특정 업계에 대한 감면은 재화와 서비스의 유통구조를 왜곡시킬 가능성이 높고, 현재의 정보격차를 고려할 때 역진적인 소득재분배 효과가 나타날 수 있는 위험이 있는 등 바람직하지 않을 것으로 판단된다.

II. 정책시사점

전자상거래의 규모가 급속히 증가하고 있으나, 아직 전체 상거래에서 차지하는 비중은 크지 않다. 따라서 전자상거래에 대한 과세가 충분히 이루어지지 못하고 있으나, 이로 인한 세수의 유실이 크지 않기 때문에 조세제도의 정비에 있어 나름대로 충분한 검토시간을 가질 수 있는 것은 다행이라고 하겠다.

현재까지 OECD를 중심으로 이루어진 전자상거래 관련 조세제도의 정비 원칙은 전자상거래에 대해서도 기존의 세제를 적용하는 것을 기본으로 하고 있기 때문에 커다란 변화를 요구하지는 않는다고 하겠다. 특히 세제 측면에서의 법개정보다는 조세행정 측면에서 전자상거래에 따른 세수 유실을 방지할 수 있는 기술적인 방법들에 대한 논의가 앞으로 주요 이슈가 될 것이다. 대리납부제도를 이미 채택하고 있는 우리나라는 소비세 또는 소득세 분야에 있어 당장 국내법을 개정하거나 조세조약의 내용을 수정할 필요는 없을 것으로 판단된다. 다만 전자상거래 소득에 대한 과세에 있어 조세조약의 개정된 해석서에 유의할 필요가 있을 것이다.

현재 남아 있는 세제 및 조세행정상의 이슈들은 매우 기술적이고 세부적인 내용들이기 때문에 이에 대해서 우리 나름대로

그 해결을 위한 독자적인 노력을 기울이는 것보다는 OECD 등의 국제무대에서 함께 중지를 모으는 편이 훨씬 효율적이라고 하겠다. 다만 효과적인 논의에의 참여를 위해서는 정부, 연구기관, 업계 등이 국가차원에서 유기적으로 협조하는 틀을 만드는 것이 중요하다고 하겠다.

논의에 참여함에 있어, 앞으로 우리나라가 당분간은 디지털 재화나 서비스의 거래에 있어 수요자적인 입장에 처하게 될 것이라는 점을 항상 고려하여야 할 것이다. 소비세에 있어서는 소비지과세의 원칙을 적용하기 때문에 우리나라 국민이 소비하는 디지털 제품의 소비에 대한 과세권을 우리나라가 갖게 된다. 그러나 소득세에 있어서는 고정사업장에 고용된 인력에 의하여 창출된 부가가치에 대해서만 원천지의 과세권이 인정되기 때문에 전자상거래가 더욱 확산될 경우 수요국인 원천지의 세수는 잠식될 것으로 판단된다. 뿐만 아니라 기업의 입장에서 통신기술의 발전에 따라 큰 비용을 들이지 않고도 기업의 거주지를 변경시킬 수 있으며, 세계 각지에 퍼져 있는 고정사업장이나 자회사의 역할을 변경함으로써 세부담을 절감할 수 있게 된다. 정부의 입장에서는 컴퓨터를 통하여 거래되는 재화의 공급지, 전자상거래에 활용되는 하드웨어 및 소프트웨어의 공급지에 과세권이 집중됨을 인식하여 국가들 간에 치열해지는 조세경쟁 속에서 세수기반을 확보할 수 있도록 기업에 유리한 환경을 조성해 줄 필요가 있다. 그러나 그러한 세제 환경의 개선에 있어서 부가가치세 감면은 적절한 옵션이 아니라고 하겠다.

목 차

I. 서 론	17
II. 전자상거래의 현황 및 전망	22
1. 전자상거래의 특징	22
2. 전자상거래 현황	26
가. 인터넷 사용 현황	26
나. 전자상거래 현황	28
3. 전자상거래 전망	35
가. 세계 전자상거래 시장 전망	35
나. 국내 전자상거래 시장 전망	38
III. 전자상거래 과세에 대한 국제적 논의 동향과 주요국의 입장	40
1. 전자상거래가 야기하는 조세문제	40
2. OECD의 전자상거래 관련 조세제도 및 행정에 대한 논의 ..	44
3. WTO의 관세 부과에 대한 논의	52
4. EU의 부가가치세 과세 방법에 대한 논의	54
5. 미국의 인터넷 조세면제법과 소비세 과세제도	56
가. 인터넷 조세면제법	57
나. 미국의 소비세와 전자상거래	60
6. 호주의 소비세 과세제도	66
가. 개 관	66

나. 인터넷을 통한 서비스의 공급	68
다. 소프트웨어의 판매	69
7. 일본의 국제거래에 대한 과세	70
IV. 전자상거래에 대한 소비세 과세방안	72
1. 주요 이슈	72
가. 소비세의 일반적 과세원칙	72
나. 전자상거래가 야기하는 소비세 문제	77
2. 과세의 기본원칙: 소비지 과세원칙 對 공급지 과세원칙 ...	80
3. 소비지 결정방법	82
4. 과세방법	84
가. 자진신고/대리납부	84
나. 국외사업자의 등록	86
다. 공급지 과세 후 세수입 정산	88
라. 금융기관에 의한 원천징수	90
5. 정책 시사점	91
V. 전자상거래에 대한 소득세 과세문제	94
1. 주요 이슈	94
가. 국제거래 소득에 대한 과세의 일반원칙	94
나. 전자상거래가 야기시키는 국제조세문제	100
2. 고정사업장의 정의	104
가. 웹사이트와 서버의 구분	106
나. 서버가 고정사업장이 되는 경우	107
다. 요약	109
3. 소득의 구분	110
가. 사용료의 정의	110

나. 사업소득과 저작권의 사용에 대한 대가	112
다. 사업소득과 노하우에 대한 대가	113
라. 사업소득과 산업·상업·과학 장비의 사용에 대한 대가	115
마. 거래 유형별 발생소득의 구분	118
4. 사업장 간 소득의 배분	120
가. 소득배분의 기본원칙	121
나. 네 가지 사례분석	122
다. 요약	127
5. 중복거주자 문제	129
가. 실질적 관리장소의 개념	130
나. 환경의 변화와 전통적 기준의 한계	132
다. 해결방법의 모색	134
6. 정책시사점	137
VI. 전자상거래에 대한 부가가치세 감면	141
1. 문제의 제기	141
2. 해외동향 - 미국의 사례	144
3. 부가가치세 감면의 타당성 분석	148
4. 결 론	157
VII. 요약 및 결론	160
참고문헌	163

표 목 차

<표 II- 1> 우리나라의 인터넷 이용자 수 및 호스트 수	27
<표 II- 2> 최근 인터넷 이용률 추이	28
<표 II- 3> 우리나라 전자상거래 규모	29
<표 II- 4> 전자상거래의 인터넷기반 비중 변화	30
<표 II- 5> 업종별 e-마켓플레이스 이용 거래액 (2001년 1/4분기)	31
<표 II- 6> 사이버 쇼핑물 현황	32
<표 II- 7> 사이버몰 운영형태별 사업체 수 및 매출액	33
<표 II- 8> 상품군별 사이버몰 매출액	34
<표 II- 9> 세계 전자상거래 B2B 시장규모 전망	36
<표 II-10> 국내 B2B 전자상거래 시장규모 전망	38
<표 II-11> 국내 전자상거래 규모 전망 및 침투비율 추이 ..	39
<표 III- 1> OECD 조세제도 정비의 기본원칙	46
<표 IV- 1> 부가가치세 과세원칙	73
<표 IV- 2> 소비세 징세방안의 장·단점 비교	85
<표 V- 1> 전자상거래 관련 고정사업장에 대한 TAG의 결론	109
<표 VI- 1> 초고속 인터넷 가입자 현황(2001년 9월말)	152
<표 VI- 2> 부가가치세율 인하의 효과	153

그림목차

[그림 II- 1] 거래의 형태별 구조	24
[그림 III- 1] 재정위원회 산하 TAG 조직도(1999~2000)	49
[그림 III- 2] 새로운 TAG 구조(2001~2003)	51
[그림 V- 1] 국제소득에 대한 과세체계 - 조세조약이 체결된 경우	99

I. 서론

1990년대 중반부터 인터넷의 이용이 활성화되면서 전자상거래가 새로운 상거래 수단으로 각광을 받기 시작하였고 컴퓨터를 통한 거래의 규모가 급속도로 증가하여 기존의 전통적인 상거래를 상당부분 대체할 것이라는 전망도 나왔다. 한편 최근에는 전자상거래 업체들의 영업이익이 예상보다 훨씬 부진한 상황이 나타나면서 ‘닷컴 위기론’이 국내외에서 제기되는 등 전자상거래에 대한 인식이 보다 현실적으로 바뀌고 있다. 김정유·구영완(2001)은 미국의 통신판매 사례를 바탕으로 전자상거래 확산의 한계를 지적하기도 하였다. 미국의 경우 100여년 전 처음으로 카탈로그가 도입되고 원격지 판매가 시작되어 초창기에는 매년 25% 이상의 높은 성장세를 이어갔으나, 시간이 지나면서 쇠퇴하여 근래에는 초창기의 기대와는 달리 미국 전체 소매 거래액의 10% 미만을 점유하고 있는 것으로 나타났다.

그러나 앞으로 전자상거래가 기존의 전통적인 상거래를 완전히 대체하지는 못하더라도, 상당한 비중을 차지하는 중요한 상거래 형태의 하나가 될 것임은 틀림이 없으며 특히 지식·기술이 국가 경쟁력을 좌우하는 세계화 사회에서 전자상거래 및 이와 관련된 기술의 발전이 국가의 발전에 핵심적인 역할을 한다는 점은 부인할 수 없을 것이다. 그러므로 정부는 각종 제도를 정비하여 전자상거래 및 관련 기술의 발전을 저해하는 요인을 제거해야 할 뿐만 아니라 보다 적극적인 의미에서 그 발전을 촉진하는 방안을 모색할 필요가 있다. 동시에 전자상거래가 경제·사회에 가져다 주는

부정적인 영향을 최소화하고 그 혜택은 극대화하는 방안을 모색하여야 할 것이다.

전자상거래가 먼저 발달하기 시작한 OECD국가들에서는 오래 전부터 이와 같은 제도적 정비에 대한 논의를 진행하고 있는데 그 내용은 크게 네 가지 분야로 구분하여 정리할 수 있다. 그 중 첫 번째는 사용자와 소비자측의 신뢰 구축에 대한 문제로서 소비자 보호, 개인정보 보호(privacy), 정보 안전성(security) 등의 이슈를 들 수 있다. 두 번째는 디지털 시장의 기본 규범(rule)을 만드는 것으로서 조세제도의 정비, 무역정책, 경쟁정책, 시장정책 등의 이슈가 이러한 범주에 속한다. 세 번째는 전자상거래를 위한 인프라의 정비를 말하는데 지배구조(governance), 도메인 네임의 시스템, 인프라에의 접근(access) 등의 문제를 다루고 있고, 네 번째는 전자상거래의 혜택을 극대화하기 위하여 그 경제적·사회적 영향, 중소기업에 대한 영향, 교육에 미치는 영향 등을 분석하고 있다.

본 보고서에서는 이 가운데 조세제도의 정비에 초점을 맞춘다. 전자상거래가 야기하는 조세문제가 대부분 국제적인 거래와 관련된 문제인바¹⁾, 조세제도의 정비는 각 국가가 독자적인 정책을 수립하여 시행하는 것보다는 다자간 협력을 통하여 공동의 노력을 기울이는 편이 훨씬 효율적이다. 따라서 다자간 협력을 위한 국제적 논의가 진행되고 있으며, OECD가 그 논의를 주도하고 있다. 그 이유는 OECD가 선진국들의 모임인 만큼, 이들 회원국에서 전자상거래가 가장 먼저 발달하였고, 그 문제점에 대해서도 또한 가장 먼저 자각하였기 때문이라고 할 수 있을 것이다. OECD에서는 재정위원회(CFA)를 중심으로 산하의 작업반과 기술자문그룹(TAG) 등을 통하여 조세제도 정비에 대한 논의가 이루어지고 있다.

본 보고서에서는 조세제도 정비에 관한 국제적인 논의를 주도

1) 본 보고서 제Ⅲ장 '1. 전자상거래가 야기하는 조세문제' 참조.

하고 있는 OECD의 논의를 중심으로 논의의 발전 과정과 도출된 결론, 향후 논의방향 등을 살펴보고 우리의 현실을 감안하여 대응 방안을 모색한다. 즉, 정책당국의 입장에서 OECD의 논의를 재검토하고 결론이 난 부분에 대해서는 이에 대응하여 우리의 제도를 어떻게 고쳐야 할 것인지, 그와 같은 변화가 향후 어떤 결과를 초래할 것으로 전망되는지 등에 대해 검토한다. 아직 결론이 나지 않은 분야에 대해서는 앞으로 논의 진행방향을 전망해 보고, 그 논의에서 우리나라는 어떤 입장을 취하는 것이 바람직한지 등에 대해 검토한다. 뿐만 아니라 전자상거래 및 관련 기술의 발전, 이로 인한 부작용의 최소화 또는 혜택의 극대화를 위해 취해야 할 우리나라의 독자적인 정책 방안에 대해서도 검토한다.

이와 같은 논의를 위해 검토해야 할 주제는 크게 네 가지로 구분할 수 있다.

첫째, 전자상거래에 대해 기존의 과세체계를 그대로 적용하여 과세하는 데 아무런 문제가 없는지, 만약 문제가 있다면 어떤 방법을 통해 그 문제를 해결해야 하는지 검토할 필요가 있다.

둘째, 전자상거래를 촉진하기 위한 조세지원의 타당성, 구체적인 지원방법 등에 대해서도 검토해야 한다.

셋째, 전자상거래 및 IT기술의 발전이 세무행정에 어떤 영향을 미치는지 분석하여 부정적인 영향을 최소화하고 긍정적인 영향을 극대화하는 방안을 모색하여야 한다.

마지막으로 전자상거래의 발전이 조세체계 전반에 영향을 줄 것인지, 그에 대해 어떻게 대응하여야 하는지에 대해서도 검토하여야 한다.

이와 같은 네 가지 주제 중 본 보고서에서는 처음 두 가지 이슈에 초점을 맞춘다. 세 번째 이슈인 전자상거래 및 IT기술의 발전이 세무행정에 미치는 영향 및 대응방안은 매우 중요한 문제이기는

하지만 전자상거래와 조세제도 간의 직접적인 관계를 분석하는 처음 두 가지 이슈와는 달리 IT기술의 발전과 세무행정 기술의 분석에 초점을 맞추어야 하므로 조세제도 정비와 구분하여 별도의 분석이 필요할 것이기 때문이다. 그러므로 이 주제는 향후 연구과제로 남겨 놓고 본 보고서의 분석 대상에서는 제외하였다. 물론 전자상거래가 직접 관련되는 세목의 세무행정에 대해서는 본 보고서에서 심도 있게 다루어질 것이다. 네 번째 이슈인 조세체계 전반에 미치는 영향과 대응방안도 중요한 이슈이기는 하나 먼저 전자상거래가 관련된 세목에 미치는 직접적인 영향을 살펴보고 난 이후에 검토해야 할 것이다. 이러한 관점에서 본 보고서에서는 전자상거래와 직접적으로 관련된 조세제도 정비에 대해 검토하고 이를 바탕으로 결론 부분에서 전반적인 조세체계 개편에 대한 연구진의 다양한 의견들을 제시한다.

본 보고서가 전자상거래와 관련된 조세제도 정비에 대하여 검토한 국내 최초의 결과물은 아니다. 특히 한국조세연구원에서 발간한 『전자상거래 시대의 조세정책』(김유찬·홍범교, 1998)은 전자상거래와 관련된 조세제도 정비에 관한 국제적인 논의와 국내 제도의 개편방안을 포괄적으로 다루었다. 그러나 이 보고서는 비교적 초기의 논의를 바탕으로 연구한 것으로서 확고한 결론을 제시하기보다는 전자상거래가 야기하는 조세문제의 해결을 위한 국제적 논의 동향을 검토하였다는 데 가치가 있다. 한편 이 보고서가 발간된 이후 OECD는 논의를 계속하여 2001년 2월에 그 동안의 논의 결과를 종합적으로 정리한 일련의 보고서를 발간하였으므로 이를 바탕으로 최근의 논의를 검토하고 결론이 제시된 부분에 대해서는 그 결론에 근거한 국내 제도 개편방안을 모색할 필요가 있다.

또한 본 보고서는 김유찬·홍범교(1998)에 비해 논의의 범위를

상당히 좁혀서 전자상거래와 관련된 조세제도 정비를 통해 합리적 과세방안을 모색하는 데 있어 핵심적인 문제라고 생각되는 몇 가지 주제에 초점을 맞추었다. 이는 전자상거래의 발전 초기에 생각하였던 것보다 전자상거래가 조세제도에 미치는 과급 범위가 크지 않기 때문에 처음에 우려했던 모든 이슈에 대해 짧게 언급하기보다는 중요한 문제로 인식되는 특정 이슈들에 대해 심층적으로 검토할 필요가 있다는 판단에 기인한 것이다. 또한 본 보고서에서는 기존의 보고서에서 다루어지지 않았던 전자상거래 및 관련 기술의 발전을 위한 조세지원 문제에 대해서도 직접적으로 검토한다.

본 보고서는 서론과 결론을 제외하고 총 다섯 개의 장으로 구성된다. 전자상거래와 관련된 조세문제를 논의하기에 앞서 제II장에서는 전자상거래의 특징과 함께 발전과정, 현황 및 향후 전망에 대해 간략하게 살펴본다. 제III장에서는 전자상거래가 야기하는 조세문제를 개략적으로 살펴봄으로써 본 보고서에서 다루는 주요 과제를 도출하고, 이어서 관련 주제에 대한 국제사회에서의 논의동향을 개괄적으로 검토한다. 제IV장과 제V장에서는 소비과세와 소득과세로 구분하여 국제적 논의 동향을 정밀하게 검토하고 국내 현실을 바탕으로 평가하여 국내 정책에 대한 시사점, 향후 논의에 있어서의 우리의 입장 등을 제시한다. 그리고 제VI장에서는 전자상거래에 대한 조세지원 문제를 분석한다.

II. 전자상거래의 현황 및 전망

1. 전자상거래의 특징

전자상거래에 대하여 흔히 온라인(on-line) 거래와 오프라인(off-line) 거래라는 용어를 사용하는데, 경우에 따라 의미하는 바에 차이가 있어 혼란을 초래하기도 한다. 혹자는 전통적인 상거래를 오프라인 거래라고 하고, 이에 대비되는 개념으로서 전자상거래를 지칭하는 온라인 거래라는 용어를 사용하기도 한다. 그러나 또 한편으로는 소프트웨어나 음악, 영상 등과 같이 물품이나 서비스가 온라인으로 전달될 수 있는 거래만을 온라인 거래, 주문만 인터넷을 통하여 배달은 전통적인 방법으로 이루어지는 거래를 오프라인 거래라고 칭하기도 한다. 전자의 온라인 거래는 광의(廣義)의 전자상거래를 의미하고, 후자의 온라인 거래는 협의(狹義)의 전자상거래를 의미하는 것으로 정의할 수 있겠다.

본 보고서에서는 ‘전자상거래’를 광의의 의미로, 그리고 ‘온라인 거래’는 협의의 전자상거래를 의미하는 것으로 각각 사용한다. 따라서 본 보고서에서 전자상거래는 주문, 대금의 결제, 상품의 배달 등 거래과정 중 일부 또는 전부가 컴퓨터의 네트워크를 통해서 이루어지는 거래를 의미하며, 온라인 거래는 주문뿐만 아니라 물품이나 서비스의 전달도 온라인으로 이루어지는 거래를 의미한다. 제II장에서는 이와 같은 정의에 따라 전자상거래와 온라인 거래의 발전과정, 현황 및 전망을 검토한다.

현대 사회에서 활용되는 상거래의 형태는 [그림 II-1]에 나타난

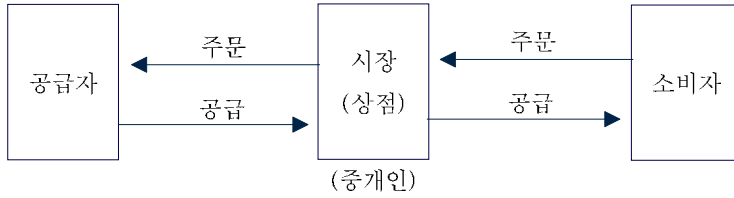
바와 같이 다섯 가지로 구분할 수 있을 것이다. 가장 보편적인 형태는 시장에 있는 상점을 통한 거래라고 할 수 있는데, 상품을 공급하는 자와 소비자 사이에 중개인이 개입하여 상품의 주문 및 공급을 대리하는 역할을 한다. 이 거래에는 소비자와 공급자 및 중개인의 서로 다른 세 개의 경제주체가 개입하게 되는데 이와 같은 형태의 거래에서는 주로 유형재화가 거래된다. 중개인은 공급자로부터 재화를 구입하는 수요자인 동시에 소비자에게 재화를 공급하는 공급자이기도 하다.

두 번째 형태는 첫 번째 거래보다 더 오랜 역사를 갖고 있는 거래로서 소비자가 공급자를, 또는 공급자가 소비자를 직접 방문하여 거래하는 경우이다. 이 형태의 거래는 가장 역사가 오래된 것이며, 시장이 발달한 현대사회에서는 주로 용역과 같은 무형재화를 거래할 때 사용된다. 용역을 공급하기 위해서는 공급자가 소비자를 직접 만나야 하기 때문에 소비와 공급이 동일한 장소에서 발생한다.

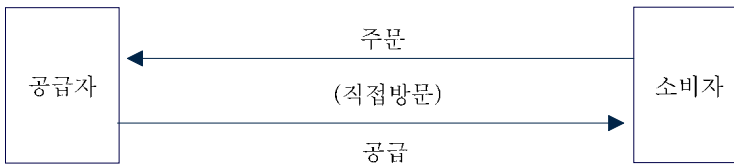
세 번째 형태는 전통적인 원격지 거래라고 할 수 있는 전화 또는 우편주문에 의한 상품판매이다. 소비자는 카탈로그, 광고 등을 통해 정보를 입수한 후 전화 또는 우편으로 공급자에게 직접 상품을 주문하고 공급자는 우편을 통해서나 혹은 직접 소비자에게 상품을 배달하는데 주로 소비자가 물건을 보지 않고도 구매할 수 있는 표준화된 유형재화의 거래에 적용된다. 이 경우에도 중개인은 개입되지 않으며, 신문, 잡지, TV 등 대중매체를 통한 광고, 카탈로그의 보급 등이 상품 판매를 촉진하는 수단이 된다. 이 거래에서는 소비자와 공급자가 동일한 장소에서 만날 필요가 없으며, 더욱이 소비자와 중개인이 만날 필요도 없다.

[그림 11-1] 거래의 형태별 구조

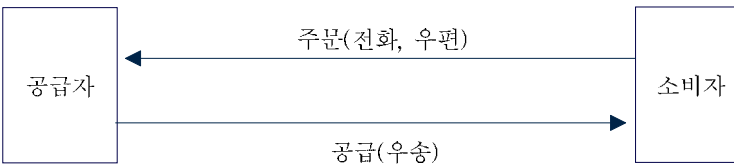
① 상점을 통한 거래(유형재화)



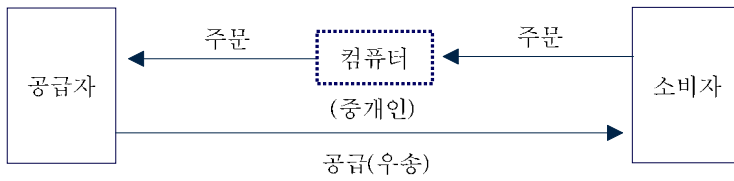
② 직접거래(무형재화)



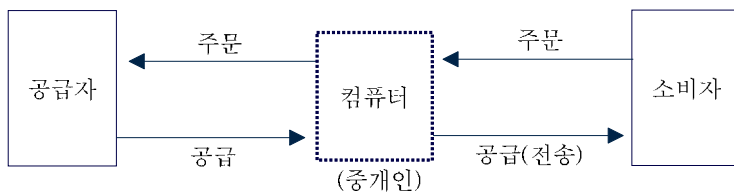
③ 전화·우편 판매(유형재화)



④ 전자상거래 : 오프라인거래(유형재화)



⑤ 전자상거래 : 온라인거래(무형재화, 디지털 상품)



전자상거래도 원격지 거래라는 점에서는 전화·우편주문 판매와 유사한 성격을 갖고 있다. 전자상거래는 주로 유형재화의 거래에 적용되는 오프라인(off-line) 거래와 용역 또는 디지털 상품(digital products)의 거래에 많이 이용되는 온라인 거래로 구분할 수 있는데, 특히 오프라인 거래는 전화·우편주문 판매와 거의 같은 성격을 갖고 있다. 오프라인 거래는 소비자가 컴퓨터상에서 구입하고자 하는 상품을 선정하여 주문하면 공급자가 그 주문에 따라 우편 또는 직접 방문을 통하여 상품을 공급하는 것이므로 전통적인 전화·우편주문 판매와의 유일한 차이점은 컴퓨터가 상품을 소개하고 주문을 받는 역할을 대신한다는 점뿐이다.

그러나 온라인 거래에서는 컴퓨터가 상품을 공급하는 보다 적극적인 상점의 역할을 한다. 소비자가 영화나 음악 파일을 컴퓨터를 통해서 다운받는 경우가 이에 해당하는데, 온라인상으로 상품 공급이 가능해야 하기 때문에 영화, 음악, 게임 등 주로 디지털화가 가능한 상품의 거래에 사용된다.

이상에서 살펴본 거래의 형태에 비추어 볼 때 전자상거래의 특징은 다음과 같이 정리할 수 있을 것이다. 첫째, 소비자와 공급자가 만나지도 않으며 중간에 중개인을 개입시키지 않은 상태에서 거래가 가능하므로 원격지의 소비자와 공급자 간의 직접거래가 용이하다. 전통적인 거래 중에서도 전화나 우편으로 주문을 받고 우편으로 상품을 배달하는 원격지 거래가 전혀 없었던 것은 아니지만 이는 표준화가 이루어진 유형재화에 국한된 거래 형태였다. 그러나 컴퓨터는 인적 용역, 디지털재화와 무형재화의 원격지 거래도 가능하게 한다.

둘째, 전자상거래에서는 컴퓨터가 중개인의 역할을 한다. 오프라인 거래의 경우 컴퓨터는 상품을 소개하고 주문을 받는 비교적 단순한 역할을 하지만 온라인 거래에서는 디지털 상품을 공급하

므로 보다 적극적인 역할을 한다고 할 수 있다. 따라서 유형의 시장 또는 상점이 존재하지는 않지만 인터넷상의 웹사이트가 그 역할을 대신한다²⁾.

셋째, 전자상거래는 이미 완성된 상품을 상점에 가져다 놓고 판매하는 전통적인 거래와 달리 소비자의 기호에 맞추어 다양한 상품을 공급할 수 있다. 뿐만 아니라 인터넷과 새로운 통신기술의 발달로 인하여 여러 가지 서비스를 결합하여 동시에 공급하는 것도 가능하다. 예를 들면, 음악 파일의 경우 소비자가 원하는 곡목만을 선정하여 구입할 수 있으며, 다중메시지 서비스(multi-message service)의 경우 고객이 통신회사에 기초적인 메시지를 제공하면 통신회사는 인터넷을 통해 기초적인 메시지의 전달 외에도 메시지의 포매팅, 편집, 머리말이나 주석의 첨가, 외국어로의 번역 등 다양한 서비스를 제공해 준다³⁾.

2. 전자상거래 현황

가. 인터넷 사용 현황

전세계에서 인터넷에 연결되어 있는 컴퓨터(Host)의 수는 1969년 ARPANET의 4대에서 출발하여 1996년 1,000만대, 1997년 2,000만대를 넘어 2000년 중반에는 드디어 9,000만대를 돌파하는 놀라운 성장세를 보이고 있다. 또한 1989년 3,900개에 불과하던 도메인 네임 수는 1995년을 전후해서 급격하게 증가하면서 1997년

2) 전자상거래에서 인터넷 웹사이트는 전화나 우편 주문에서의 통신수단 보다는 적극적인 역할을 하지만, 유형의 시장인 상점의 역할과 비교하면 상당히 제한적인 기능을 수행한다고 할 수 있다.

3) 안종석(1999) 참조.

에는 100만개를 돌파하였다. 이후 인터넷 소프트웨어 컨소시엄 (Internet Software Consortium)에서 호스트 수에 근거한 새로운 조사방법을 적용한 바에 따르면, 2000년 중반에는 도메인 네임 수가 이미 9,000만개를 돌파한 것으로 나타났다.

<표 II-0> 우리나라의 인터넷 이용자 수 및 호스트 수

(단위 : 천명, 천대)

연 도	1994년	1995년	1996년	1997년	1998년	1999년	2000년
이용자 수 ¹⁾	138	366	731	1,634	3,103	5,712	14,262
호스트 수	16.6	36.6	73.2	131.0	202.5	460.9 ²⁾	-

주 : 1) 1998년까지는 한국인터넷정보센터의 추정치를 이용했으며, 1999년과 2000년은 한국전산원 표본조사를 통해 추정된 7월 자료

2) 1999년 8월 자료 (1999년 8월 이후의 통계자료는, 호스트산출 근거의 불분명으로, 한국인터넷정보센터에서 서비스가 중단됨)

자료 : 한국전산원(http://www.nca.or.kr/main/nca_main.htm)

국내의 인터넷 이용 현황을 살펴보면 이용자 수가 1994년 13만 8천명에서 2000년에는 1,400만명이 넘는 것으로 조사되어 7년 사이에 100배가 증가하는 급속한 신장세를 나타내고 있다. 호스트 수 역시 1994년 1만 6천대에서 1999년 46만대로 늘어나 조사기간 동안 연평균 100% 정도의 증가율을 보여주었다.

최근 한국인터넷정보센터에서 조사한 결과에 따르면 7세 이상 설문응답자 중 한 달에 한 번 이상 인터넷을 이용하는 인구가 2,419만명으로 전 국민의 56.0%를 차지하고 있는 것으로 조사되어 인터넷 이용자의 비율이 매우 높은 것으로 나타났다. 연령별로는 7세에서 19세 사이의 인터넷 이용률이 91.1%로 가장 높았으며, 연령이 높아짐에 따라 이용률이 낮아지는 추세를 보여 향후 전체 국민 중 인터넷 이용자의 비중은 계속 증가할 것으로 보인다. 또한

인터넷을 사용하는 학생들 중에서는 대학생이 가장 높은 이용률을 보였으며 일반인 중에서는 대졸 이상 학력자의 이용률이 가장 높은 것으로 나타났다. 이 결과는 인터넷 이용에 있어서 연령별·학력별 격차가 나타나고 있음을 추측할 수 있게 한다.

<표 11-1> 최근 인터넷 이용률 추이

(단위 : %)

시점 유형 ²⁾	1999.10 ⁴⁾	2000.3	2000.8	2000.12	2001.3	2001.6	2001.9	2000년 12월 대비 증가
A	22.4	33.0	38.5	44.7	48.6	51.6	56.0	11.3%p
B	18.6	30.3	34.6	42.5	45.4	48.6	52.9	10.4%p
C	21.7	32.2	35.4	41.4	44.0	46.5	50.2	8.8%p
D	18.4	29.8	32.1	39.6	41.0	43.5	47.0	7.4%p

주 : 4) 1999.10 조사는 한국전산원 실시임

2) 유형 A. 만 7세 이상 '한 달에 한번 이상', 유형 B. 만 7세 이상 '일주일에 한 번 이상', 유형 C. 만 16세 이상 '한 달에 한 번 이상', 유형 D. 만 16세 이상 '일주일에 한 번 이상' 인터넷 이용자임.

자료 : 한국인터넷정보센터, 『인터넷 이용자 수 및 이용 행태조사 요약 및 결과보고서』, 2001. 10.

나. 전자상거래 현황

그동안 우리나라 전자상거래 시장은 주로 인터넷 쇼핑물을 통한 기업과 소비자 간(B2C) 거래와 PC통신을 통한 소비자 간(C2C) 직거래 시장을 중심으로 발전해 왔다. 그러나 점차 기업 간 거래(B2B)의 규모가 증가하여 현재 B2B시장의 규모가 가장 큰 것으로 나타나고 있다. 통계청 발표에 의하면 2000년의 전자상거래 전체

4) 1999.10 조사는 한국전산원 실시임

규모 57조 5,584억원 가운데 B2B 거래가 52조 3천억원으로 전체의 90.9%를 차지하였다.

2000년 현재 국내 전체 전자상거래액은 총거래액의 4.5%에 해당하고, 기업 간 거래액(52조 3,276억원)은 기업 간 총거래액(835조 6,889억원)의 6.3%에 해당한다. 또한 2001년 1/4분기 국내 전자상거래의 총 규모는 24조 2,630억원으로 이를 각 거래주체별로 보면 기업 간(B2B) 전자상거래가 22조 7,340억원, 기업·소비자 간(B2C) 전자상거래가 5,250억원 그리고 기업·정부 간(B2G) 전자상거래가 9,000억원으로 나타났다.

부연하여 전자상거래에 대한 기업의 인식을 살펴보면 B2B 거래를 통한 구매 및 판매가 경영에 도움이 된다는 응답이 각각 90.1%, 85.7%에 달하였다⁵⁾. 그럼에도 불구하고 현재 거래비중이 6.3%에 불과한 것으로 나타나 기업의 전자상거래에 대한 매우 긍정적인 인식에 비해 실제 사용비중은 높지 않은 것으로 판단된다.

<표 II-3> 우리나라 전자상거래 규모

(단위 : 조원, %)

	합 계	B2B	B2C	해외거래	기타
총 거래액(A) ¹⁾	1,269.5	835.7	-	232.6	-
전자상거래액(B) ²⁾	57.6	52.3	0.7	4.5	0.005
	(100.0)	(90.9)	(1.2)	(7.8)	(0.01)
비 중(B/A)	4.5	6.3	-	1.9	-

주 : 1) 총 거래액은 통계청 연간조사자료의 매출액 이용

2) ()안의 수치는 전자상거래의 형태별 구성비

3) B2C 전자상거래 규모가 사이버쇼핑몰 조사 결과(1조 5,139억원, 2000년 4월~12월)와 다른 것은 사이버쇼핑몰 조사가 전수조사임에

5) 이비즈그룹(2001).

반하여 본 조사의 조사대상은 제한적인 데 기인함

자료 : 통계청, 『2000년 전자상거래 기업체통계조사 결과』, 2001. 6.

<표 11-3> 전자상거래의 인터넷기반 비중 변화

(단위 : %)

	인 터 넷 기 반		비인터넷 기반	
	2000년 비중	비중 변화 (1/4→4/4분기)	2000년 비중	비중 변화 (1/4→4/4분기)
판 매	27.9	14.8 → 35.2	72.1	85.2 → 64.8
구 매	62.8	57.1 → 68.4	37.2	42.9 → 31.6

자료 : 통계청, 『2000년 전자상거래 기업체 통계조사 결과』, 2001. 6.

2000년의 기업 간 전자상거래 네트워크 기반 비중을 보면 인터넷기반 거래가 판매의 경우 27.9%를 차지한 반면, 구매는 62.8%를 차지하고 있다. 판매의 경우 인터넷기반 비중이 2000년 1/4분기 14.8%에서 4/4분기에 35.2%로 증가하였으며, 구매에서는 1/4분기 57.1%에서 4/4분기 68.4%로 나타나 거래방법이 점차 인터넷 기반 으로 전환되고 있는 것으로 나타났다.

2001년 1/4분기 현재 개설된 e-마켓플레이스는 총 218개로서 이 가운데 거래실적이 있는 경우는 전체의 55% 수준인 120개로 나타났다. e-마켓플레이스에서 발생한 거래액은 총 7,720억원으로 나타났다. 거래실적이 가장 큰 업종은 건설관련업종(2,296억원, 29.7%)이며, 이어서 화학(1,842억원, 23.9%), 식음료(1,048억원, 13.6%) 순으로 나타났다. e-마켓플레이스에서 발생한 거래액은 기업 간 전자상거래액의 3.4%에 불과한 수준이다. 그러나 향후에는 이제까지 독자적인 B2B 시스템을 갖추지 않았던 다수의 기업들이 e-마켓플레이스를 이용하여 생산에 필요한 원부자재 등을 조달하

는 경우가 계속 늘어날 것으로 보여 그 비중 또한 상당히 높아질 것으로 전망된다.

<표 II-4> 업종별 e-마켓플레이스 이용 거래액(2001년 1/4분기)
(단위 : 개, 백만원, %)

사업 영역	조사업체수	실적업체수	거래액	비 중
건설관련업종	12	5	229,560	29.7
화 학	19	14	184,193	23.9
식 음 료	14	11	104,815	13.6
철 강	12	5	62,655	8.1
M R O	28	17	44,659	5.8
섬 유	13	7	41,619	5.4
무역 및 종합	41	17	39,971	5.2
의 료	14	10	25,377	3.3
석 유	5	3	19,866	2.6
기계및산업용자재	20	13	10,392	1.3
전 자	16	8	3,723	0.5
기 타	24	10	4,942	0.6
합 계	218	120	771,772	100.0

자료 : 통계청, 『2001. 1/4분기 전자상거래 통계조사 결과』, 2001. 9.

사이버 쇼핑몰은 사업체 및 매출액이 계속 증가하고 있으며 특히 2000년 4/4분기에는 전기 대비 매출액이 크게 증가한 것으로 나타났다. 또한 소매업 판매에 대한 전자상거래(B2C 거래)의 비중도 2000년 3/4분기 1.1%에서 2001년 2/4분기 1.7%로 증가하였다.

<표 11-5> 사이버 쇼핑몰 현황

(단위 : 개, 억원, %)

구 분	2000년 3/4분기	2000년 4/4분기	2001년 1/4분기	2001년 2/4분기
사업체 수	1,832	1,859 (1.4)	1,915 (3.0)	1,998 (4.3)
거래 규모	사이버몰매출액	4,764	6,548 (37.4)	7,078 (8.0)
	B2C	3,561	4,891 (37.3)	5,253 (7.4)
쇼핑몰 판매 비중 ¹⁾	1.1	1.7	1.6	1.7

주 : 1) 소매업 판매액에 대한 전자상거래(B2C 거래)의 비중.

2) ()안은 전기대비 증가율

자료 : 통계청, 전자상거래 통계조사 분기별 발표자료

2001년 2/4분기 말을 기준으로 국내 사이버쇼핑몰 사업체 수는 1,998개이다. 이 가운데 순수 온라인 거래 업체는 577개로 전체의 28.9%를 차지하고 있으며, 온라인 거래와 오프라인 거래를 병행하는 업체는 1,421개로 전체의 71.1%를 차지하는 것으로 나타났다. 2001년 1/4분기 대비 매출액 추이를 보면, 온라인 거래 업체의 매출액이 18.7% 증가한 반면 온라인/오프라인 병행업체의 매출액 증가는 7.0%에 그치고 있음을 알 수 있다. 그러나 온라인 거래 업체의 높은 매출액 신장에도 불구하고 전체적인 비중은 아직 온라인/오프라인 병행업체가 더 큰 것으로 나타났다.

<표 II-6> 사이버몰 운영형태별 사업체 수 및 매출액

(단위 : 개, 억원, %)

구 분	2000년 4/4분기		2001년 1/4분기		2001년 2/4분기	
	사업체 수	매출액	사업체 수	매출액	사업체 수	매출액
계	1,859	654.8	1,915	707.8	1,998	790.1
온라인	582 (31.3)	223.2 (34.1)	575 (30.0)	279.0 (39.4)	577 (28.9)	331.2 (41.9)
온라인/오프라인 병행	1,277 (68.7)	431.6 (65.9)	1,340 (70.0)	428.7 (60.6)	1,421 (71.1)	458.9 (58.1)

주 : ()안은 전체(계)대비 비중임.

자료 : 통계청, 전자상거래 통계조사 분기별 발표자료

거래 품목별로 살펴보면 컴퓨터 및 전자제품군의 매출액 비중이 가장 높은 것으로 나타난 가운데, 최근 소프트웨어의 매출은 감소한 반면 기타서비스, 스포츠/레저용품, 사무/문구, 의류/패션/잡화와 같은 품목의 매출액 증가율이 두드러졌다. 특히 기타서비스의 경우 매출액 비중은 크지 않으나 100% 이상의 매출액 증가율을 보여 매출이 빠르게 증가하고 있음을 보이고 있다. 소프트웨어의 매출이 감소하고 컴퓨터 및 주변기기의 매출 증가율이 둔화되어 컴퓨터 관련 하드웨어 및 소프트웨어의 매출이 전체 전자상거래에서 차지하는 비중은 감소하고 있다. 그러나 전자제품군의 매출이 차지하는 비중은 꾸준히 높아지고 있으며 앞으로도 계속 증가할 것으로 보인다.

<표 II-7> 상품군별 사이버몰 매출액

(단위 : 억원, %)

구 분	2000년		2001년		2001년		증감	%
	4/4분기	구성비	1/4분기	구성비	2/4분기	구성비		
계	634.0	100.0	694.8	100.0	788.5	100.0	93.7	13.5
컴퓨터 및 주변기기	197.6	31.2	208.1	30.0	229.3	29.1	21.2	10.2
가전/전자/통신기기	119.5	18.9	154.0	22.2	186.9	23.7	33.0	21.4
생활용품/자동차용품	41.1	6.5	39.6	5.7	45.0	5.7	5.3	13.4
서 적	30.0	4.7	39.3	5.7	43.4	5.5	4.1	10.3
여행 및 예약서비스	36.5	5.7	36.4	5.2	41.6	5.3	5.1	14.1
의류/패션/잡화	21.4	3.4	23.5	3.4	31.4	4.0	7.9	33.5
아동/유아/완구	17.9	2.8	21.6	3.1	21.8	2.8	0.2	0.9
스포츠/레저용품	9.1	1.4	11.8	1.7	21.2	2.7	9.4	79.5
각종 서비스	4.1	0.6	8.3	1.2	17.0	2.2	8.6	103.3
S/W(게임S/W)	21.4	3.4	20.6	3.0	15.8	2.0	-4.7	-22.9
화장품/향수	20.4	3.2	17.7	2.5	15.3	1.9	-2.4	-13.8
식음료 및 건강식품	15.0	2.4	16.1	2.3	13.6	1.7	-2.5	-15.5
농수산물	8.8	1.4	11.2	1.6	13.2	1.7	2.0	17.9
사무/문구	5.6	0.9	9.7	1.4	13.5	1.7	3.8	38.7
음반/비디오/악기	13.9	2.2	13.5	1.9	11.4	1.5	-2.1	-15.5
꽃	4.0	0.6	5.3	0.8	5.8	0.7	0.5	9.4
기 타	67.6	10.7	58.0	8.3	62.4	7.9	4.4	7.6

자료 : 통계청, 『전자상거래 통계조사 결과(2001년 6월 및 2/4분기 사이버 쇼핑물 조사)』, 2001. 08.

한국인터넷정보센터에서 2001년 10월에 발표한 자료에 따르면

인터넷 이용자들 중 인터넷 쇼핑을 한 적이 있는 사람의 비율이 2001년 6월 이래 4.7% 증가한 19.1%(460만명)에 이르는 것으로 나타나 인터넷을 이용한 쇼핑이 늘어나고 있음을 알 수 있다. 또한 대금결제에 있어서 신용카드 이용의 증가로 점차 온라인 송금이 체보다 신용카드 결제방법이 높아지고 있는 것으로 나타났다.

한편 인터넷 쇼핑시 가지는 불만으로 개인정보 유출을 가장 많이 지적하였으며 최근에는 상품의 질에 대한 불만이 크게 증가한 것으로 조사되었다.

이 밖에도 인터넷 쇼핑의 대상이 소비자에게 제품을 용이하게 설명할 수 있으며, 품질을 직접 확인할 필요성이 적은 품목들에만 집중되어 있다는 것이 문제점으로 지적되고 있다. 즉 전자상거래 대상품목이 컴퓨터, 전자제품, 서적, 음반, 장난감 등 극히 일부 품목을 중심으로 이루어져 있다는 것이다. 또한 온라인 쇼핑몰이 해커에 공격당하는 등 보안문제가 완전히 해결되지 않는 것도 문제점으로 지적되고 있다.

전체적으로 볼 때 아직까지는 전자상거래시장이 전통적인 시장 거래를 위협할 정도로 성장하지 못한 것으로 판단된다. 이는 전자상거래가 아직 본격적으로 수용되지 않았음을 의미한다.

3. 전자상거래 전망

가. 세계 전자상거래 시장 전망

외국기관에서 발표한 전자상거래 규모의 전망치는 발표기관마다 상이한데 가장 많이 인용되는 것은 IDC(International Data Corporation)의 전망치이다. IDC는 2000년 3,540억달러의 세계 전자상거래 시장이 연평균 70%의 성장세를 거듭하여 오는 2005년에

는 5조달러로 급팽창할 것으로 전망하고 있다. IDC는 특히 아시아·태평양 지역의 인터넷 인구 및 인터넷 시장이 폭발적으로 확산되고 전자상거래 규모도 크게 증가할 것으로 전망하고 있다.

<표 11-8> 세계 전자상거래 B2B 시장규모 전망

(단위 : 10억달러)

예측기관	2000년	2001년	2002년	2003년	2004년
eMarketer	184.9	366.2	684.3	1,255.2	-
IDC	210.0	-	-	2,200.0	-
Forrester Research	602.0	1,133.9	2,053.1	3,677.1	6,305.0
Gartner Group	403.0	953.0	2,180.0	3,950.0	7,290.0
Ovum	218.2	344.3	542.8	857.3	1,354.9
Boston Consulting Group	-	-	-	4,800.0	-
Morgan Stanley Dean Witter	200.0	721.0	1,378.0	-	-
Computer Economics	3,068.4	5,232.4	6,815.4	9,907.1	-

자료 : Data quest 2001. 2.

아시아·태평양 지역 중 특히 높은 성장세를 보일 것으로 예상되는 지역은 올해 들어 인터넷 인구가 급속히 증가하고 있는 중국, 인도, 그리고 한국시장이다. 하지만 다른 지역 역시 높은 성장세를 보이고 있다. IDC는 우선 기업부문에서의 인터넷 접속이 폭발적으로 증가하고, 개인 소비자와 교육 부문의 인터넷 활동도 크게 증가할 것으로 예상하고 있다. 인터넷 기술과 콘텐츠 공급자가 늘어나고, 온라인으로 디지털 재화를 구매하는 사람이 크게 증가할 것이며, 이 지역 시장을 점유하기 위한 해외 인터넷 기업의 증가 또

한 인터넷 인구 및 시장의 폭발적 증가를 유발하는 주요 동인으로 보고 있다.

슈피터 커뮤니케이션에 따르면, 향후 5년간 B2B 시장은 폭발적으로 증가하여 시장 규모가 2000년의 3,300억달러에서 2004년에는 6조 3,000억달러에 이를 것으로 전망하였다. 이러한 추세로 B2B 시장이 증가한다면 미국 내 B2B 거래에서 온라인이 차지하는 비중은 2000년의 3%에서 2005년에는 42%까지 도달할 수 있음을 의미한다.

IDC는 다소 보수적으로 전망하여 B2B 시장이 2005년까지 연평균 73%의 성장을 보여 2000년의 2,820억달러 규모에서 2005년에는 4조 3,000억달러에 달할 것으로 예상하고 있다. 또한 앞으로 4년 동안 B2B 거래가 서비스보다는 상품에 주로 집중될 것이며, 지역별 문화적 차이가 B2B모델의 채택에 영향을 미칠 것으로 분석하고 있다.

「전자신문」은 2001년 5월 26일자 기사에서 시장조사업체인 IDC의 발표를 인용하여 일부 특정지역이 아니라 미국을 비롯하여 유럽·아시아 등에서 고르게 인터넷 접속률이 상승하고 있으므로 전자상거래의 성장 전망이 밝은 것으로 분석하였다. 특히 아시아와 남미의 인터넷 접속이 늘고 있는 가운데 오는 2005년이면 아시아와 유럽이 인터넷 사용을 주도하고 미국은 3위로 처질 것으로 예상했다. 또한 전자상거래와 관련한 e메일 계정은 미국이 현재 46%를 차지하고 있으나 2005년에는 36%로 줄어들 것으로 예상되고 거래량 역시 아시아·태평양과 서유럽에서 가장 빠르게 늘어날 것으로 전망했다.

그러나 IDC는 1998년에 처음으로 시장규모를 예측한 이후 전망치를 계속 하향 조정하고 있다⁶⁾. 이는 전문 리서치 기관에서 최근

6) 소프트뱅크(2001).

의 IT산업 불황을 근거로 전망치를 수정하고 있는 것을 반영한 것으로서 기관에 따라, 전망 시점에 따라 전망치에 커다란 차이가 있을 수 있음에 유의할 필요가 있다.

나. 국내 전자상거래 시장 전망

많은 기관들의 전망에 따르면 국내 전자상거래 시장도 대단히 빠르게 성장할 것으로 보이는데 특히 B2B시장의 급속한 성장세가 두드러질 것으로 예상된다. 앤더슨 컨설팅은 B2B거래의 연평균 성장률이 연간 110%로 2004년에는 시장규모가 4조 9,500억원에 이를 것으로 보고 있다. 특히 B2B의 경우 매년 성장률이 B2C의 두 배에 달해 2005년이 되면 그 규모에 있어서 B2C의 6배가 넘는 7조원대의 시장을 형성할 것으로 예상하고 있다⁷⁾.

<표 II-9> 국내 B2B 전자상거래 시장규모 전망

(단위 : 억원)

예측기관	2000년	2001년	2002년	2003년	2004년
Andersen Consulting	2,700	6,500	14,000	26,800	49,500
삼성경제연구소	4,000	-	20,000	-	-
삼성증권	1,218	5,784	14,193	31,443	68,093
LG경제연구원	2,160	4,950	9,210	17,150	-

주 : 전자문서교환(EDI) 거래를 제외한 규모

최근 이비즈(e-biz)그룹은 전자상거래 시장규모 추정결과를 <표 II-11>과 같이 발표하였다. 이비즈그룹의 보고서에 따르면 국

7) B2C는 2005년에 1조 1천억원대로 예상.

내의 전자상거래 규모는 연평균 54.9%의 성장세를 보일 것으로 전망된다. 그럼에도 불구하고 2005년 전자상거래의 기존 시장 침투비율은 11.7% 정도의 수준에 머물러 전자상거래가 기존의 상거래를 완전히 대체하지는 못할 것으로 보인다.

<표 11-10> 국내 전자상거래 규모 전망 및 침투비율 추이

(단위 : 조원, %)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005
전자상거래 규모 ¹⁾	22.9	41.2	64.3	96.6	145.3	204.1
침투비율 ²⁾	1.9	3.2	4.6	6.4	9.0	11.7

주 : 1) 전자문서교환(EDI)거래 포함

2) 침투비율=전자상거래/총거래액

자료 : 이비즈그룹(2001)

더욱이 최근 들어 전자상거래에 대한 연구기관들의 전망이 많이 수정되고 있다. B2B시장을 예로 들면 국내 B2B 전자상거래 시장의 규모와 기업의 수용도를 고려할 때 지나치게 많은 사이트가 존재한다는 점과 온라인 거래 사이트의 완성도가 낮고 실제 거래가 발생하는 케이스는 소수에 불과하다는 점 그리고 동종업계 B2B 전자상거래 사이트 간의 차별성이 거의 없다는 점 등이 전망을 더욱 어둡게 하고 있는 것으로 지적되고 있다.

Ⅲ. 전자상거래 과세에 대한 국제적 논의 동향과 주요국의 입장

1. 전자상거래가 야기하는 조세문제

본절에서는 전자상거래와 관련된 조세문제에 대한 국제적 논의 동향과 각국의 입장을 살펴보기에 앞서 전자상거래로 인하여 발생하는 조세제도 및 행정상의 문제점들에 대해 먼저 간단히 짚어 보기로 하겠다.

전자상거래에 대한 조세문제를 검토함에 있어서 가장 첫 번째로 수행해야 할 것은 전자상거래에 기존의 과세체계를 그대로 적용해도 되는지에 대한 평가일 것이다. 만약 기존의 과세체계를 그대로 적용하는 데 문제가 있다면 전자상거래에 적합한 과세체계를 형성하기 위해 제도를 정비하여야 할 것이다. 다음에서는 앞서 언급한 전자상거래의 특징을 바탕으로 이와 같은 문제에 대해 검토한다.

세계 각국의 조세체계는 [그림 II-1]에서 보는 바와 같이 가장 전통적인 거래인 첫 번째 유형과 두 번째 유형의 거래를 전제로 형성되었다. 이 경우 수요자와 공급자가 하나의 사업장에서 만나 거래를 하므로 과세당국은 그 사업장을 중심으로 세금을 부과하고 징수할 수 있다. 사업장에서 거래된 재화에 대해서는 소비세가 부과되며, 그 거래를 통해 얻은 소득에 대해서는 법인세 또는 개인사업자의 경우 개인소득세 (또는 사업소득세)가 부과된다. 그 사업장에서 노동이나 기타 생산요소 공급자에게 지불한 비용에 대해서는 그 비용을 받는 자가 법인이면 법인세, 개인이면 개인소득

세가 부과된다.

오늘날 대부분의 국가에서 개인소득세나 법인세, 소비세인 부가가치세는 모두 신고납부를 원칙으로 하고 있는데, 이는 개인이나 법인이 거래내역 및 소득에 대해 정직하게 과세당국에 신고하고 납세한다는 것을 전제로 하고 있다. 이와 같은 전제는 거래장소 즉, 사업장이 과세체계의 중심에 있어 과세당국이 사업장의 거래 정보를 파악함으로써 그 사업장과 거래한 다른 납세자의 거래내역 및 소득에 대한 정보도 모두 입수할 수 있다는 가정에 기초를 두고 있다.

그러나 원격지 거래 즉, 수요자와 공급자가 서로 만나지 않고 이루어지는 거래의 경우 수요자와 공급자가 동일한 사업장에서 만나지 않기 때문에 동일한 사업장에서 만나 거래를 하는 것을 전제로 형성된 기존의 조세체계를 그대로 적용하면 몇 가지 중요한 어려움에 직면하게 된다. 예를 들면, 한 국가에서 공급된 재화가 다른 국가의 소비자에게 판매되는 경우 그 거래에 대해서는 어느 국가에서 과세하며, 그 거래를 통해서 발생한 소득에 대해서는 어느 국가에서 과세해야 하는지에 대해 폐쇄경제를 전제로 형성된 전통적인 과세체계에서는 명확한 해답을 제시하지 못한다. 소비지와 공급지가 다르더라도 모두 하나의 과세당국에 의해 관할되는 지역(예, 국가) 내의 다른 두 장소인 경우 이와 같은 문제는 그리 심각한 것은 아니다. 어느 쪽이든지 한 쪽에서만 과세하면 되고, 적용되는 세율도 같아 납세자의 세부담도 동일하기 때문이다. 그러나 국가(또는 과세관할권)가 다를 경우 관계되는 두 개의 국가가 모두 과세할 수도 있고 모두 과세하지 않을 수도 있는데, 이로 인해 나타나는 이중과세 또는 비과세는 국제거래를 왜곡시키는 요인이 된다. 어느 한 국가에서만 과세하는 경우에도 적용되는 세율에 격차가 발생할 수 있으며, 어느 국가에 그 세수입이 귀속되어야

하는지에 대한 해답도 명확하지 않다.

이와 같은 문제들은 전자상거래에서만 나타나는 문제는 아니며 전통적인 수출입, 전화 및 우편주문에 의한 상품판매의 경우에도 동일하게 발생하는 문제로서 이미 상당한 정도의 해결책이 모색되어 실제로 적용되고 있다. 소비세의 경우 이중과세를 방지하기 위하여 국제적으로 통용되는 규범은 소비지 과세원칙(destination principle)이다. 즉, 상품이 소비되는 국가에서만 과세한다는 것이다. 예를 들면, 우리나라의 A라는 사람이 미국의 기업에 전화로 상품을 주문하여 국제우편을 통해 상품을 전달받은 경우 그 거래에 대한 소비세는 우리나라에서 과세하고 미국에서는 과세하지 않는다. 유형재화의 경우 세관을 통과할 때 상품의 수입이 인식되므로 소비지 과세원칙을 적용하는 데 큰 어려움이 없다. 전자상거래 중에서도 오프라인 거래의 경우에는 재화가 국경을 넘을 때 세관에서 거래를 인식할 수 있으므로 소비지 과세원칙에 따라 과세하는 것은 마찬가지이다.

그러나 온라인 거래에 대해서는 소비지 과세원칙을 고수하는 것이 바람직한지 아니면 공급지 과세원칙에 따라 과세하는 것이 나은지 생각해 볼 필요가 있다. 무형재화는 세관에서 상품의 국제거래를 파악하는 기존의 방법이 적용되지 않기 때문에 소비지 과세원칙을 그대로 적용하는 데 어려움이 있다. 뿐만 아니라 소비지 또는 공급지는 어떻게 결정하여야 하는지, 적절한 과세방법은 무엇인지에 대해 기존의 원칙들이 명확한 해답을 제시하는지, 해답을 제시한다면 그 해답들이 전자상거래와 전통적 거래간의 공평성, 과세의 간편성, 효율성 등 과세원칙에 부합하는지에 대해서 검토할 필요가 있다. 물론 관세의 경우에도 동일한 문제가 발생하는데 이에 대해서는 1998년 WTO에서 잠정적으로 관세를 유예하기로 결정하였고 우리나라도 이에 동참하여 온라인 거래에 대해서

수입 관세를 부과하지 않고 있다.

소득과세의 경우 그동안 국제적 이중과세를 방지·완화하는 문제, 그리고 두 개 이상의 국가에서 거래가 발생하고 과세당국은 자기관할권 외의 지역에서 발생한 거래에 대한 정보를 입수하기 어렵다는 점을 이용하여 조세회피를 억제하는 문제에 대하여 많은 연구가 있었다. 특히 최근 세계화의 급속한 진전은 세계 각국에 대한 국제조세 관련 규정의 도입을 촉진시켜 오늘날 많은 국가들이 자국 세법과 조세조약에 이중과세 방지 및 국제조세 회피방지 등의 규정을 갖추고 있다.

전자상거래는 소득세 분야에서 이와 같이 오랜 기간에 걸쳐 발전해온 국제조세체계를 뒤흔들 정도로 중요한 문제를 야기시키지는 않는다. 그러나 부분적으로 국가 간 과세권을 배분하는 기준으로 사용되는 개념의 해석 및 적용에 어려움을 주는 것도 사실이다. 예를 들면 통신망이 발달하지 않았던 시기에는 어떤 기업이 생상품을 일정규모 이상 다른 국가의 불특정 다수에게 판매하기 위해 그 나라에 판매사업소를 두거나 적어도 대리점을 두게 마련이고 전통적인 국제조세체계에서는 이와 같은 사업장, 즉 고정사업장의 개념을 바탕으로 과세 규범을 마련하여 적용하고 있다. 그러나 전자상거래의 경우 웹사이트가 사업장의 역할을 대신하는데, 그 기능과 특성이 전통적인 사업장과 달라 전통적인 고정사업장의 개념을 그대로 적용하기에는 어려움이 있다. 그 외에도 거래되는 상품이 표준화된 상품이 아니며, 경우에 따라서는 복합적인 성격을 갖고 있어 그 거래로부터 발생하는 소득의 종류를 명확하게 규정하기 곤란한 한계가 있으며, 아울러 소득을 독립기업원칙에 따라 사업장 간에 배분하는 데도 어려움이 있다.

이와 같은 문제들은 전자상거래가 기존의 조세체계의 바탕이 되는 전통적인 거래와 다름으로 인해 발생하는 것이다. 따라서 기존

조세체계를 적용하기 곤란한 부분에 대해서는 전자상거래라는 새로운 형태의 거래에 적절한 새로운 과세체계를 형성하거나 기존의 개념을 다소 수정하여 무리없이 적용되도록 개선하여야 할 것이다.

그 밖에 본 보고서에서 주목하고자 하는 또 하나의 주제는 전자상거래 및 관련 기술의 발전을 촉진하기 위해서 특별한 조세지원의 필요성이 있는가 하는 점이다. 전자상거래와 조세의 관계에 대한 국제적인 논의는 대부분 전자상거래와 기존의 전통적인 거래간에 차별이 없는 공평한 과세체계를 형성하는 데 초점을 맞추고 있다. 그런데 우리나라에서는 양자간의 차별이 필요하다는 주장도 제기되고 있다. 세계화 사회에서 국가경쟁력은 지식과 기술에 의해 좌우되며, 지식기반 사회에서 핵심기술은 전자상거래와 관련된 IT기술이라고 할 수 있다. 그러므로 국가는 전자상거래 및 관련 기술의 발전을 촉진하기 위한 제도적 장치를 모색할 필요가 있으며, 그 방법 중의 하나가 조세지원이라고 할 수 있을 것이다. 그러나 이는 공평과세라는 조세정책의 중요한 정책목표에 반하는 것이라고 반대하는 의견도 적지않으므로, 조세지원의 타당성, 방법 등에 대해 면밀하게 검토할 필요가 있다.

전자상거래라는 새로운 형태의 거래로 인하여 제기된 이러한 조세상의 문제점들에 대해서는 제IV장과 제V장에서 보다 자세히 다루어질 것이므로, 그 이전에 이러한 문제점들에 대한 국제적인 논의 동향과 일부 선진국들의 움직임을 먼저 살펴보기로 하겠다.

2. OECD의 전자상거래 관련 조세제도 및 행정에 대한 논의

OECD에서는 통신혁명이 세계 및 조세행정에 미치는 영향에 대한 중요성을 일찍이 인식하고 1996년 6월에 재정위원회(CFA) 산하의 작업반(working party)에서 이 문제에 대한 연구를 시작하였

다. OECD의 재정위원회에는 총 8개의 작업반이 있었는데, 그 중 제1작업반⁸⁾에서는 기존의 OECD 모델 조세조약에서 사용되고 있던 개념들이 전자상거래에 어떻게 적용되는가를 검토하고, 고정사업장 및 사용료 소득의 개념에 대한 재정립을 검토하는 역할을 담당하였다. 제6작업반⁹⁾에서는 OECD의 이전가격 과세지침이 제대로 적용될 수 없는 상황에 대한 정보를 수집하고 이를 보완하기 위한 작업을 하였으며, 제8작업반¹⁰⁾에서는 전자상거래가 전반적인 조세순응 및 조세회피 등에 미치는 영향에 대하여 검토하였다. 한편 소비세 특별위원회(Special Sessions on Consumption Taxes)에서는 EU와 협력하여 온라인 제품의 공급장소를 결정하는 문제와 전자상거래로 인하여 재화와 서비스의 구분이 모호해지는 문제에 대하여 집중적으로 연구하게 되었는데, 본 위원회는 제9작업반¹¹⁾으로 발전하였으며, 작업반 아래 소그룹(Subgroup on Electronic Commerce)을 두고 소비세 문제를 집중적으로 다루게 되었다.

OECD는 1997년 11월 핀란드의 투르크에서 「Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce」라는 주제하에 전자상거래가 조세정책에 미치는 영향에 대하여 다각적으로 검토하는 국제회의를 개최하였는데, 여기서 재정위원회 산하 작업반의 연구결과를 토대로 세목별로 전자상거래가 조세에 미치는 영향에 대한 논의가 있었다. 그후 논의를 거듭한 결과 재정위원회는 1998년 6월 조세제도 정비의 기본원칙(Taxation Framework Conditions)을 오타와 각료회의에 상정하였다. 오타와 각료회의는 「A Bor-

8) WP No. 1 on Double Taxation and Related Questions

9) WP No. 6 on Taxation of Multinational Enterprises

10) WP No. 8 on Tax Avoidance and Evasion

11) WP No. 9 on Consumption Taxes

derless World-Realising the Potential of Global Electronic Commerce」라는 주제로 1998년 10월에 개최되었는데, 여기서 채택된 전자상거래 관련 조세제도 정비의 기본원칙을 간략하게 정리하면 <표 III-1>과 같다.

<표 III-1> OECD 조세제도 정비의 기본원칙

기본원칙	내 용
중립성(neutrality)	전자상거래 상호간 또는 전통적 상거래와 전자상거래간 조세취급이 중립적이고 공평해야 함
효율성(efficiency)	세무당국의 징수비용과 납세자의 협력비용이 최소화되어야 함
명확·간편성(certainty and simplicity)	조세원칙은 납세자가 결과를 예측할 수 있도록 분명하고 단순해야 함
효과·공평성(effectiveness and fairness)	전자상거래 과세는 적기에 정확한 세액을 부과하여야 하고, 탈세 및 조세회피의 가능성이 최소화되어야 하며 공정해야 함
유연성(flexibility)	과세규정도 기술 및 산업 발전에 탄력적, 동태적으로 대응할 수 있어야 함

자료 : OECD, *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*, July 1998.

첫 번째 원칙은 중립성인데, 이는 전자상거래 상호 간 또는 전자상거래와 전통적인 상거래 간 중립적인 과세가 이루어져야 한다는 것이다. 동일한 상품을 거래하는데 거래 양식이 다르다고 하여 세부담에 차이를 두면 조세의 가장 기본적인 원칙인 공평성(fairness)에 위배된다. 공평성이 지켜지지 못하면 납세자의 불만이 나타나고 그 불만이 누적되면 사회의 불안을 초래하는 요소가 된다. 뿐만 아니라 이와 같은 세부담의 격차는 순수한 경제적 요인이 아니라 정책적 요인에 의한 재원배분의 왜곡을 초래하여 경

제의 효율성을 저해한다. 따라서 거래형태에 따른 세부담의 차이는 용납할 수 없다는 것이 오타와 원칙 중 가장 기본이 되는 원칙이라고 할 수 있다. 그러므로 기존 조세제도를 그대로 적용할 경우 전자상거래가 세부담 측면에서 전통적 상거래에 비해 유리한지, 불리한지 면밀하게 검토하여 차별적인 요소를 제거하여야 한다. 또한 전자상거래의 세부담을 특별히 증가시키거나 감소시키는 제도 개편은 하지 않아야 한다.

두 번째 원칙은 세무당국의 징세비용과 납세자의 납세순응비용이 최소화되어야 한다는 것이며, 세 번째 원칙은 조세제도가 명확하고 간단해야 한다는 것이다. 네 번째 원칙은 적기에 정확한 세금을 부과하여야 하며 탈세 및 조세회피의 가능성이 최소화되어야 하고 공정해야 한다는 것이다. 마지막으로 다섯 번째 원칙은 유연성으로 과세규정도 기술 및 산업 발전에 탄력적, 동태적으로 대응할 수 있어야 한다는 것이다.

이와 같은 원칙들은 전자상거래에 대한 과세문제를 논의하면서 새롭게 만들어낸 것이 아니라 기존의 중요한 그리고 가장 기본이 되는 과세원칙들을 그대로 정리한 것이라고 할 수 있다. 그러나 이 원칙들은 OECD가 처음부터 교과서에 나타난 조세원칙들을 그대로 정리한 결과로 나타난 것이 아니라 전자상거래와 관련된 조세문제를 면밀히 검토한 후 도달한 결론으로써 나름대로 중요한 의미를 갖는다. 그것은 전자상거래에 대한 과세문제가 기존의 조세체계의 큰 틀 내에서 해결되어야 하며, 그렇게 되어야 한다는 회원국들의 강력한 믿음을 표현한 것이라고 할 수 있다.

물론 OECD 회원국들도 기존의 조세제도 및 행정을 전혀 변화시키지 않고 전자상거래에 대해 효율적인 과세가 가능할 것이라고 주장하는 것은 아니다. 그러나 적어도 전자상거래가 조세체계의 기본 틀을 변경시킬 정도로 중요한 영향을 미치는 것은 아니며,

기존의 틀 내에서 약간의 세부사항 수정을 통해서 전자상거래가 유발하는 문제들이 해결될 수 있으며, 앞의 <표 III-1>에 나온 조세정책의 원칙들이 유지될 수 있다고 보는 것이다.

오타와 회의에서는 이러한 기본원칙 외에도 그 원칙들을 실천하기 위한 구체적인 대안(implementation options)들에 대해서도 논의하고 향후 OECD가 중점적으로 검토해야 할 이슈들을 정리하였는데 그 중에서 몇 가지 중요한 내용을 정리하면 다음과 같다.

첫째, 전자상거래가 서버상의 웹사이트를 통하여 거래될 때 고정사업장의 개념이 어떻게 적용되는지 보다 명확하게 규정할 것.

둘째, 전자상거래 환경하에서 고정사업장에 대한 이윤을 배정하는 데 있어 특별한 규정이 필요한 것인지 검토할 것.

셋째, 전자상거래를 통해 구입한 재화나 용역의 대가적 성격에 대하여 보다 명확하게 정의할 것.

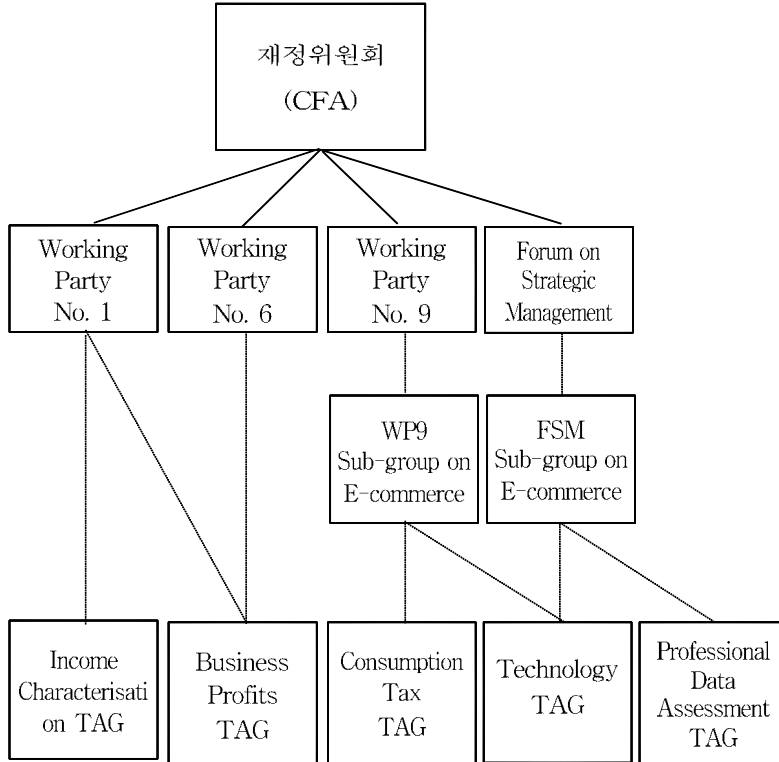
넷째, 전자상거래의 거점을 유치하기 위한 지나친 조세경쟁(harmful tax competition)을 억제하는 방법에 대하여 검토할 것.

오타와의 각료회의에서는 이와 같은 문제들을 해결하기 위해 기술자문그룹(Technical Advisory Group)을 형성하여 구체적인 방안들에 대해 심도 있게 논의하도록 결의하였는데, 이에 따라 1999년 1월에 각 작업반 산하에 5개의 기술자문그룹이 조직되었다. 5개 그룹의 작업분야는 소득의 성격(Income Characterization), 사업소득(Business Profits), 소비세(Consumption Tax), 기술(Technology), 전문자료평가(Professional Data Assessment)로 구분된다. 소득성격 TAG 및 사업소득 TAG는 주로 소득세 및 국제조세 문제에 대하여 논의하고, 그 결과를 제1작업반에 보고하도록 하였으며¹²⁾, 소비세 TAG 및 기술 TAG는 주로 소비세 문제에 대하여 논의하고 제9작업반에 조언을 주도록 되어 있다. 전문자료

12) 사업소득 TAG는 제6작업반에 대하여 보고하기도 한다.

평가 TAG는 조세행정에 대하여 논의한 후 전략적 경영포럼 (Forum on Strategic Management)에 보고하도록 되어 있다¹³⁾.

[그림 III-1] 재정위원회 산하 TAG 조직도(1999~2000)



자료 : OECD Secretariat

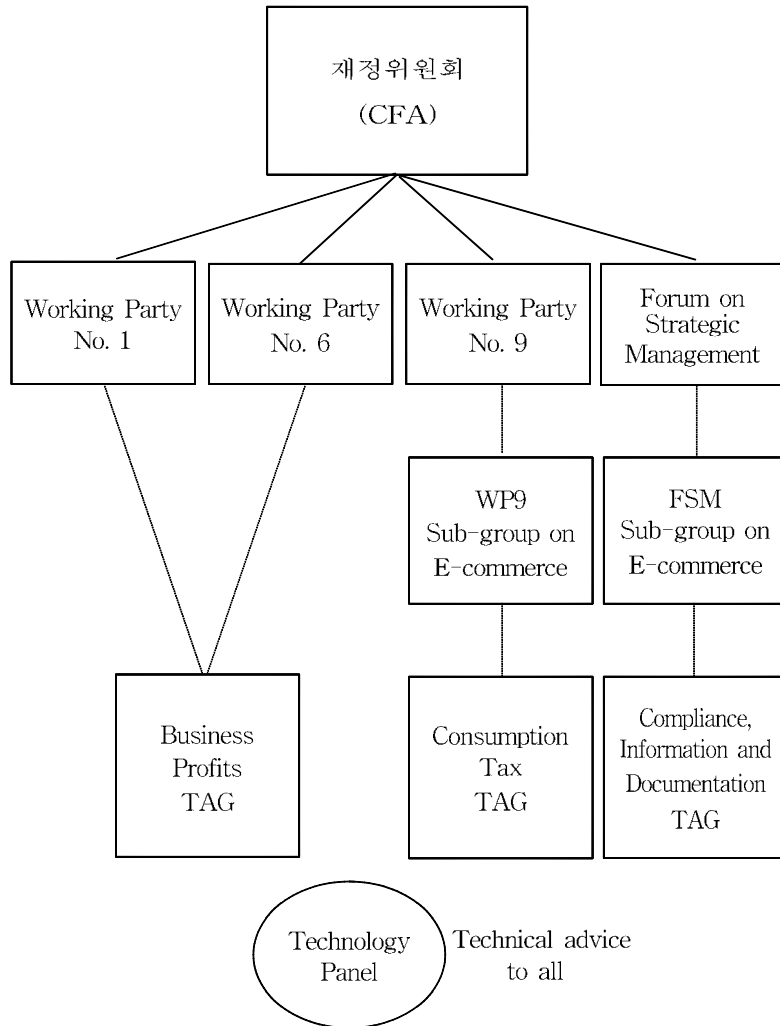
13) FSM은 OECD 회원국 국세청장(head of revenue authorities)들의 협의체로서 조세행정과 관련된 전략적 경영에 대하여 논의하기 위하여 1997년에 구성되었다. 1999년에 14개국 대표로 구성된 Sub-group이 결성되어 전자상거래와 관련된 조세행정 관련 이슈들을 논의하고 있다.

OECD는 전자상거래 관련 조세 논의에 있어서 관련 업계 및 비회원국과의 의견교환이 매우 중요하다는 것을 인식하고, 이들을 대표하는 인사를 기술자문그룹에 포함시켜 이 문제에 대하여 보다 구체적인 논의를 하였다. 이들 기술자문그룹의 활동기간은 일단 2년으로 결정되었는데, 2001년 2월에 지난 2년(1999~2000)간의 작업결과를 종합적으로 정리한 일련의 보고서를 발표하였다. 이 보고서들은 그동안의 논의 결과를 정리한 중간보고서적인 성격을 갖고 있는데 소비자 과세 원칙의 확인, 서버의 고정사업장에 대한 개념 정리, 사용료 소득에 대한 구분, 징세 방안 등의 분야에서 많은 진전이 있었음을 보여주는 동시에 아직도 해결되어야 할 많은 문제점들이 남아 있음을 보여주고 있다.

OECD에서는 이들 기술자문그룹의 활동을 성공적으로 평가하고, 아직 남아 있는 문제점들에 대한 논의를 계속하기 위하여 기존의 5개 TAG를 3개의 TAG로 재구성하여 2년간(2001~2003년)의 활동기간을 부여하였다. 사업소득(Business Profits) TAG와 소비세(Consumption Tax) TAG는 기존의 동일TAG의 임무를 계속 승계하고, 순응·정보 및 증빙(Compliance, Information and Documentation) TAG는 전문자료평가(Professional Data Assessment) TAG의 임무를 승계하여 조세행정과 관련된 과제에 대하여 논의하게 된다. 또한 기술위원회(Technology Panel)를 구성하여 업계나 전문기술분야의 전문가들로부터 조언을 폭넓게 수렴하여 이들 기술자문그룹의 활동을 돕도록 하였다.

본고에서는 다음에 이어지는 두 장(제IV장과 제V장)에서 소비과세 및 소득과세와 관련된 OECD 보고서의 구체적인 내용들을 검토하고 향후의 논의 방향, 논의 결과가 우리나라에 미치는 영향 및 향후 대응방향 등에 대해 논의하기로 하겠다.

[그림 III-2] 새로운 TAG 구조(2001~2003)



자료 : OECD Secretariat

3. WTO의 관세 부과에 대한 논의

WTO는 1998년 5월의 제2차 각료회의에서 「전자상거래에 관한 WTO 각료선언」을 채택하여 온라인 거래에 대한 현행의 무관세 관행을 잠정적으로 유지하기로 하였으며, 우리나라도 이에 동참하여 현재 온라인 거래에 대하여 관세를 부과하지 않고 있다. 같은 해 9월 WTO는 전자상거래로 인하여 발생하는 모든 무역관련 이슈에 대하여 연구하기 위한 작업계획(Work Programme)을 마련하였으며, 그 계획에 따라 WTO 산하의 상품교역 이사회(Council for Trade in Goods), 서비스교역 이사회(Council for Trade in Services), 지적재산권 이사회(Council for TRIPS), 무역개발위원회(Committee on Trade and Development) 등에서 이들 이슈에 대하여 분담하여 논의를 시작하였다.

전자상거래에 대한 무관세 관행의 연장 여부에 대해서는 1999년 11월의 시애틀 각료회의에서 결정하기로 하였으나, 합의문을 채택하지 못하는 사태가 발생하였다. 그러나 한시적인 연장에 대해서는 회원국 간의 동의가 이루어져 무관세 관행이 계속되고 있다. 현실적으로 볼 때 실물이 세관을 통하여 수입되는 오프라인 거래의 경우에는 기존의 거래와 마찬가지로 관세가 부과되고 있으며, 온라인 거래의 경우에는 기술적인 문제로 인해 실질적인 과세가 어려운 형편이다.

2000년 7월에 열린 WTO 일반 이사회에서는 그동안 중단되었던 전자상거래 논의를 계속하기로 하고, 2000년 말까지 상기의 이사회 및 위원회로 하여금 일반 이사회(General Council)에 진척보고서(progress report)를 제출하도록 하였다. 그러나 그 결과 제출된 보고서에서는 이러한 이슈에 대한 회원국들 간의 논의 결과를 정리하는 수준에 그치고, 실질적인 합의에 이른 사항은 없는 것으로

로 파악된다.

특히 전자상거래 관련 관세에 대해서도 상품교역 이사회와 서비스교역 이사회에서 동시에 논의를 진행시켰으나, 커다란 진전은 없는 상태라고 하겠다. 전자적으로 전달되는 디지털 제품에 대하여 이것을 상품으로 분류할 것인가, 서비스로 분류할 것인가에 대해서도 명확한 결론을 내리지 않은 상태이나 EU에서는 온라인으로 제공되는 디지털 제품에 대하여 이를 서비스로 분류하고 서비스교역 이사회에서 다루어야 한다는 입장이다. 서비스에 대해서 관세를 부과하지 말아야 한다는 규범은 없으나 관세를 부과하지 않는 것이 일반적인 관행이다.

관세는 GATT 제2조에 의해 국경을 넘는 ‘수입(importation)’에 대하여 부과되는데, 온라인 공급은 이러한 ‘수입’의 조건을 충족시키지 못한다는 해석도 무관세 관행을 유지하는 하나의 근거가 되고 있다. 현재로서는 무관세 관행을 영구화·규범화시키자는 미국 및 호주의 주장과 이에 대하여 보다 신중히 고려해야 한다는 다른 나라의 주장이 엇갈리고 있는 실정이다.

최근 정보기술협약(Information Technology Agreement)에서 컴퓨터, 소프트웨어, 통신장비, 반도체 등 정보기술관련 분야에 대해 관세를 점진적으로 철폐하자는 협정이 체결되었는바, 전자상거래에 대한 무관세 관행이 갑자기 철회될 것으로 예상되지는 않는다¹⁴⁾. 다만 전자상거래에 대한 무관세의 영구화 및 법제화를 주장하는 미국의 입장이 EU 등 다른 나라들의 입장과 어떻게 조화를 이룰 수 있을 것인가 향후의 주요 관심사가 된다고 하겠다¹⁵⁾.

14) 정보기술협약은 1996년에 체결되어 2000년에는 참여국 40개 나라 가운데 선진국 대부분이 이들 정보기술관련 교역에 대하여 무관세화를 달성하였다. 우리나라는 일부 품목에 대하여 유예조항을 적용하고 있는데 2005년까지는 전품목을 무세화할 예정이다.

-
- 15) EU는 디지털 제품을 서비스로 분류한다면 영구적 무관세화에 동의하겠다는 입장이다. 서비스로 분류한다는 것은 GATT가 아닌 GATS의 적용을 받는 것을 의미하는데, 무차별·수량 제한 금지 등을 규정하는 GATT에 비하여 GATS는 예외 규정이 많아 그 국가의 콘텐츠 경쟁력 등 IT 산업의 경쟁력과 직결되는 사안이기 때문이다.

4. EU의 부가가치세 과세 방법에 대한 논의

EU에서는 OECD와 별도로 부가가치세에 대한 논의를 진행하고 있다. EU 국가들은 시장 통합도가 높고, 이들 역내 국가들끼리는 오래 전부터 정책적·제도적 협조체제를 유지하고 있었다. EU 국가들은 모두 OECD 회원국이며, 따라서 OECD 회원국보다 서로 동질적이기 때문에 OECD에 앞서 합의가 먼저 이루어져 실행될 가능성이 있다는 점에서 관심의 대상이 되고 있다.

1998년 2월 EU가 정한 전자상거래에 대한 부가가치세(VAT) 과세의 원칙은 다음과 같이 세 가지로 요약할 수 있다.

첫째, 새로운 세금을 부과하지 않는다.

둘째, 디지털 거래는 부가가치세 목적상 서비스로 취급한다.

셋째, EU안에서 소비된 서비스는 EU 안에서 과세된다. 그러나 EU 밖에서 소비된 서비스는 EU VAT의 적용을 받지 않는다.

첫 번째와 두 번째 원칙은 OECD의 오타와 회의에서도 합의된 원칙이며, 세 번째 원칙은 디지털 제품에 대한 과세는 소비지에서 부과되어야 한다는 오타와 회의에서 합의된 원칙의 다른 표현이다. 따라서 EU에서의 논의는 근본적으로 OECD에서의 논의와 같은 방향으로 진행된다고 할 수 있다.

1999년 6월 EU는 이러한 원칙을 어떻게 실행에 옮길 것인가에 대한 방안을 제시¹⁶⁾하였는데 非EU 공급자가 디지털 서비스(digitised services)를 EU 내의 개인에게 공급할 경우, EU 회원국 중에서 공급자가 선택한 하나의 국가에서 등록하고, 그 국가의 VAT 세율을 적용하여 부가세를 징수하도록 하는 안이다¹⁷⁾. 이것

16) EU 6th VAT Directive 9(2)(f)조.

17) 기업이 아닌 개인에 대한 서비스 공급에 대해서만 논의의 초점을 맞추는 이유는 기업에 서비스를 제공하는 경우에는 비교적 용이하게 과세할 수

은 非EU 공급자의 서비스에 대해서는 VAT가 부과되지 않는 반면, EU 공급자에 의한 EU 내의 서비스 공급에 대해서는 VAT가 부과됨으로써 EU 공급자들이 불리한 경쟁적 상황에 처하는 것을 시정하기 위한 것이다. 그러나 이 경우 모든 공급자는 부가세율이 가장 낮은(15%) 룩셈부르크에서 등록을 하게 될 확률이 높기 때문에 결과적으로 15개 회원국 중에서 14개 회원국이 이에 반대하였다.

이에 2001년 4월에 스웨덴이 수정안을 제시하였는데, 그 안에 따르면 EU 회원국 가운데 한 국가에 등록하도록 하는 것은 이전에 제시된 안과 동일하나, 하나의 세율을 적용하는 것이 아니라 소비자가 위치한 국가의 세율을 적용하여 세금을 징수하고 과세당국간¹⁸⁾ 세수입을 해당 과세당국에 이전하도록 하자는 것이다. 이에 대하여 급년 5월 초 영국은 개인에게 디지털 서비스를 제공하는 거래에 대하여 당분간 세금을 부과하지 않는 안을 제안하였다¹⁹⁾.

스웨덴의 수정안은 소비자를 거주지에 따라 일일이 분류해야 하는 행정상의 문제점, 청산소(Clearing House) 제도를 도입해야 한다는 문제점 등 몇 가지 중요한 한계를 내포하고 있으며, 대규모의 공급자를 제외한 납세자들의 납세순응을 기대하기 어렵다는 점도 중요한 문제로 지적되고 있다. 이 수정안의 실질적인 장점은 EU 내의 대규모 공급자가 부가가치세를 회피하기 위하여 EU 역외로 이전하는 것을 방지할 수 있다는 것이다. 그러나 만약 스웨덴의 수정안이 통과된다면 미국은 WTO를 통하여 보복조치를 취

있기 때문인데, 이에 대한 자세한 논의는 다음 장(제IV장 전자상거래에 대한 소비세 과세 방안) 참조.

18) 세금징수국에서 소비지과세당국으로 이전.

19) 그러나 공급자에 대한 매입세액공제는 가능.

할 가능성이 있다. 왜냐하면, 유럽의 수출 기업은 부가가치세를 환급받는 반면, 유럽에 수출하는 미국 기업은 VAT를 납부하여야 하기 때문이다.

반면 영국의 비과세 안은 EU 공급자에게 불리한 현행의 관행을 개선할 수 있다는 장점이 주목된다. 즉 EU 공급자에게 VAT 매입세액의 공제를 허용함으로써 非EU 경쟁자에 비하여 불리한 조건을 개선할 수 있으며, 비과세를 통한 전자상거래의 증진에도 기여할 수 있다는 것이다. 그러나 한편으로는 전통거래와의 차별, 세수 감소, VAT를 부과하지 않으면서 매입세액을 환급해 주는 비용 증가 등의 단점을 내포하고 있다.

2001년 6월 초에 개최된 유럽재무장관회의(ECOFIN)에서 위의 두 가지 안이 모두 통과되지 못함으로 인하여 유럽에서의 역외 공급자에 대한 VAT 과세문제 논의는 아직까지 별다른 진전을 보지 못하고 있다.

5. 미국의 인터넷 조세면제법과 소비세 과세제도

미국은 전자상거래 관련 조세제도를 논하는 데 있어 몇 가지 특징적인 성격을 갖고 있다. 첫째, 미국은 전자상거래가 가장 먼저 발전하기 시작한 국가이며, 또한 전세계 전자상거래 거래액의 약 75%를 차지하는 전자상거래 대국이라 하겠다²⁰⁾. 소프트웨어를 비롯한 각종 IT산업이 다른 나라보다 훨씬 앞서 있기 때문에 이러한 제품 및 서비스의 주된 수출국이라고 할 수 있으며 따라서 전자상거래에 대한 과세를 가장 꺼려하는 나라의 하나라고 할 수 있

20) Forrester Research의 추정에 따르면 2000년도 전세계 전자상거래 거래액은 약 6,570억달러이고, 미국의 전자상거래 거래액이 4,887억달러로 나타났다.

다²¹⁾. 이러한 특징은 인터넷 조세면제법(Internet Tax Freedom Act)을 통해서도 잘 나타나고 있다. 동 법은 그러나 그 이름부터 전자상거래에 대하여 세금을 전면적으로 면제하는 것으로 생각하게끔 하여 많은 오해를 불러일으키고 있다.

둘째 미국은 다른 나라와는 달리 주정부 및 지방정부에서 부과하는 판매세·사용세 형태의 소비세제도를 가지고 있다는 점이다. 연방정부의 형태로 출발한 미국의 정치적인 구조상 주정부들은 소비세에 관한 한 독립적인 과세권을 갖고 있기 때문에 주마다 세율, 면세품목 등이 제각기 다른 복잡한 제도를 가지고 있다. 따라서 주(州) 간의 거래에 따른 세부적인 복잡성은 국제거래와 유사한 성격을 띠다고 볼 수 있으며, 다른 국가들과는 달리 전자상거래에 대한 과세문제가 국제거래뿐만 아니라 국내 주(州) 간 거래에 있어서도 중요한 이슈가 된다.

가. 인터넷 조세면제법

인터넷 조세면제법은 1998년 10월에 제정되어 2001년 10월 21일 까지 3년간 인터넷 접속과 온라인을 통한 인터넷 상거래에 대하여 세금을 유예(moratorium)하기로 한 법이다. 여기서 온라인을 통한 거래는 전통적인 거래로는 이루어지지 않는 거래에 국한한다. 즉, 모든 인터넷 관련 세금에 대한 일률적인 금지(blanket prohibition)가 아닌 상당히 제한된 부문에 대한 과세유예로 입법화된 것이다.

그 내용을 보다 자세히 살펴보면 아래와 같다. 첫째, 인터넷에 대한 특정 세금을 3년간 유예하는 것으로 주정부나 지방정부가 인터넷 접근 서비스(Internet Access Service)에 대하여 과세하는 것을 금하고 있다. 그러나 이미 1998년 10월 이전에 ISP에 대하여

21) 물론 판매세 부과의 주체인 주정부 및 지방정부는 과세를 주장하고 있다.

‘실질적으로’ 과세하고 있었던 10개의 주²²⁾들에 대해서는 이를 철회하도록 강요하지는 않았다. 즉, 전자상거래에 대한 과세면제라기보다는 새로운 과세의 도입을 금지한 것이라고 할 수 있다.

둘째, 전자상거래에 대한 다중적(multiple), 차별적(discriminatory) 과세를 3년간 유예하였다. 전자상거래의 구매자와 판매자가 다수의 州로부터 과세되는 것을 금지하고, 새로운 종류의 세금이 부과되는 것도 금지하는데, 특히 州外事業(out-of-state business)으로 분류하여 차별적인 세금을 부과하는 것도 금지하였다. 유예기간중에는 인터넷을 통해서만 판매되는 상품과 서비스에 대한 과세도 금지하였다.

셋째, 전자상거래에 대한 조세문제를 연구할 위원회(Advisory Commission on Electronic Commerce)를 설립하여 미국 의회에 보고하도록 하였다.

넷째, 인터넷 접근(access)이나 전자상거래에 대하여 연방세를 부과하지 않기로 하였다.

다섯째, EU와 WTO를 통하여 전자상거래에 대하여 다른 국가에서 관세나 차별적인 세금이 부과되지 않도록 행정부가 부단히 노력할 것을 요구하였으며, 또한 상무부로 하여금 해외에서 전자상거래에 종사하는 미국 기업의 경쟁력을 저하시키는 장벽이 있는지를 조사하여 보고하도록 하였다.

한 마디로 인터넷 조세면제법은 전자상거래를 다중적, 차별적 과세로부터 보호하고자 입법되었다고 할 수 있으나, 동시에 전통적인 상거래와의 형평성을 유지하고 있는 것이 특징이라고 하겠다.

동법에 의하여 성립된 위원회(ACEC)는 19명의 위원으로 구성되어 연방, 주, 지방세 및 국제조세와 관세가 전자상거래에 미치는

22) Connecticut, Wisconsin, Iowa, North Dakota, South Dakota, New Mexico, South Carolina, Tennessee, Texas, and Ohio

영향에 대하여 4차례의 공청회를 거쳐 2000년 4월 12일 미국 의회에 그 결과를 보고하였다. 위원장은 버지니아 주지사인 James Gilmore III이었고 위원들은 재무부, 무역대표부, 상무부 등 연방 정부를 대표하는 위원들과 주지사, 시장 등 지방정부를 대표하는 위원, 그리고 관련업계를 대표하는 위원 등으로 구성되었다. 공청회 결과 이들 구성원이 대표하는 집단의 이해 관계가 서로 달라 만장일치의 결론을 도출하는 데는 실패하였다. 그러나 공식 권고 사항 또는 다수 의견으로서 다음과 같은 사항들을 의회에 제시하였다²³⁾.

- ① 통신서비스에 부과되는 3%의 연방소비세를 폐지한다.
- ② 州의 판매세와 사용세 체계를 획기적으로 간소화시킬 수 있는 방안을 모색한다.
- ③ 주정부나 지방정부로 하여금 인터넷 접속에 대하여 영원히 세금을 부과하지 못하도록 한다.
- ④ 현행의 인터넷 조세면제법을 5년간 더 연장한다(디지털 형식과 기존의 유형재화 형식으로 모두 판매가 가능한 상품은 모라토리엄 기간 동안 판매세가 면제되어야 한다)
- ⑤ 기업으로 하여금 타주 및 타지역을 위한 세금징수 의무를 부과하는 물리적 연계(nexus) 기준을 명확히 한다.

현재 첫 번째 권고안은 의회를 통과하였으며, 두 번째와 다섯 번째 권고안에 대해서는 통과시키기 위해 노력하고 있다²⁴⁾. 세 번째 권고안은 아직 미지수이고, 네 번째 권고안은 하원을 통과하고 상원에서의 처리를 기다리고 있는 상황이다²⁵⁾.

23) ACEC(2000) 참조.

24) Streamlined Sales Tax System Project가 대표적인 노력의 하나이다.

25) 2001년 11월 현재 동 권고안이 상원을 통과하지 못함에 따라 본래의 모라토리엄은 2001년 10월 21일에 그 효력이 만료된 상태에서 인터넷 접속

나. 미국의 소비세와 전자상거래²⁶⁾

1) 미국의 소비세 과세제도

미국은 연방정부 차원에서 판매세(sales tax)나 사용세²⁷⁾(use tax)를 부과하지 않고, 지방정부에 과세권을 주고 있다. 50개의 주 가운데 알래스카, 델라웨어, 몬타나, 뉴햄프셔, 오레건을 제외한 45개주와 워싱턴 D.C.에서 판매·사용세를 부과하고 있다. 군(counties), 시(cities), 읍(towns)을 비롯한 하위 지방정부를 모두 합하여 과세권을 행사하고 있는 지방정부의 수는 약 7,500개에 이르며, 이들 지방정부가 각각 자신들의 관할구역 안에서 일어나는 거래에 대하여 세금을 부과하고 있다. 많은 하위 지방정부들이 과세대상의 분류, 신고양식 등 조세행정적인 측면에서 해당 주정부의 방식을 따르고 있으나 개별적인 과세규정을 두고 별도의 신고를 받는 지방정부들도 많다. 각기 다른 세율, 면세범위, 등록절차, 신고 규정 외 절차상의 차이점 등은 정부조직의 수만큼 많은 과세제도를 만들어 미국의 소비세제를 복잡하게 만드는 원인이 되고 있다. 이러한 현상은 역사적으로 미국이 연방국가이기 때문에 헌법에서 규정하는 몇 가지 예외를 제외하고는 각 지방정부가 독립적인 과세권을 가지도록 보장하고 있는 데 따른 결과라고 할 수 있다.

과세에 대한 혼란을 야기하고 있다.

26) Frieden(2000) 참조.

27) 사용세는 우리에게 잘 알려져 있지 않은 세목으로서, 우편주문 등을 통하여 다른 주로부터 재화를 구입하였을 때, 발송지가 속한 주에 판매세를 납부하는 대신, 소비자가 거주지 주에 스스로 신고 납부하는 것인데, 실질적으로는 제대로 징수가 되지 않고 있는 세목이다.

2) 전자상거래가 야기한 문제

과세원칙상 동일한 재화나 서비스가 그 전달 수단에 따라 과세의 내용이 달라져서는 안됨에도 불구하고 실제로는 서로 상이한 미국의 지방세법에 의하여 다르게 나타날 가능성도 있다. 예를 들면 소프트웨어가 전통적인 매체에 의하여 판매되느냐, 컴퓨터를 통하여 온라인으로 판매되느냐에 따라 각 주마다 재화 또는 서비스로의 구분이 달라지고 이에 따라 판매·사용세 및 소득세에 있어서의 물리적 연계(nexus) 구분에 따른 징세 의무의 발생여부가 달라지며, 소득공제 또는 세액공제의 적용 여부가 달라진다는 것이다. 또한 여러 주에 걸쳐 영업이 이루어질 경우, 과세권을 어떻게 배분하는가(apportioning)하는 문제도 부각된다.

미국의 많은 주에서는 서비스에 대해서는 판매·사용세를 과세하지 않는 것이 관행이었다. 그러나 전자상거래의 등장으로 인하여 재화와 서비스의 구별이 모호해졌으며, 여러 가지 서비스를 묶어서 제공하는 복합적인 서비스가 등장함으로써 과세여부를 판단하는 것이 매우 어려워졌다. 더욱이 온라인으로 전달되는 상품이나 서비스가 과세대상이라는 것이 정해지더라도 그것을 어떤 정부가 과세할 것인가 하는 중요한 문제가 남게 된다. 예를 들어 전자상거래에서는 공급자는 A주에 거주하고, 제품이나 서비스는 B주에 위치한 서버에 보관하며, 소비자는 C주에 원래 거주하는데, D주에서 그 정보에 접속하고, 그 거래에 따른 지급결제 금융기관은 E주에 위치할 수 있다. 이 경우 어떤 주에 과세권을 부여할 것인가를 결정하는 것은 상당히 어려운 문제이다.

3) 해결방안의 모색

이러한 문제를 해결하기 위한 기본적인 규정이 소비지 규정(destination rule)인데, 이것은 소비자가 해당 제품의 소유권을 갖게 되는 곳에서 과세하는 것이다. 즉 명의(title)의 이전이 일어나는 곳이 아니라, 실질적으로 해당 상품을 '소유'하게 되는 곳에서 과세하자는 것이다. 서비스의 경우에는 소비자가 그 서비스의 혜택을 향유하게 되는 장소에서 과세하게 된다. 통신서비스의 경우에는 대부분 2/3 테스트를 사용하고 있는데, 매사추세츠의 예를 들면, 통신이 시작되거나 끝난 지역과 그 통신장비가 설치된 장소 또는 요금 청구서가 보내지는 장소가 일치하게 되면 그 지역에서 소비가 일어났다고 보는 것이다. 이는 미국 연방대법원의 Goldberg vs Sweet 판결에 근거한 것이다. 인터넷 접속(access)의 경우 아이오와에서는 소비자(subscriber)의 거주지에 따라, 테네시에서는 소비자가 접속하는 위치에 따라, 텍사스에서는 서비스가 주 경계 밖에서 사용될 경우 과세하지 않는 등 주마다 조금씩 다른 방식을 택하고 있다.

대부분의 주가 소비지 과세원칙(market-state or consumer-state sourcing rule)을 적용하는 것과는 달리 몇 개의 주에서는 서비스에 대하여 공급지 과세원칙(vendor-state sourcing rule)을 채택하고 있다. 즉 공급자(vendor)가 그 서비스를 행하는(perform) 곳에서 과세하는 것으로 미네소타, 아칸소, 뉴멕시코 등이 이에 해당한다. 1996년에 텍사스 주정부에서는 주 내에 위치한 서버를 통하여 과세대상 정보서비스를 제공한 경우, 타주의 사람이 그것을 이용하였다고 하더라도 서버가 주 내에 위치하고 있었기 때문에 판매세를 징수하였다. 그러나 그러한 과세가 텍사스 기업들에게 주는 부정적인 효과가 크다는 문제가 제기되었으며 결국 주정부는 텍사스 내에서의 소비자에 의하여 지속적으로 사용될 경우에

만 과세하기로 하였다. 주정부들이 공급지 과세원칙의 채택을 꺼려하는 것은 기업들이 서버를 쉽게 다른 주로 옮길 수 있기 때문이라는 것은 어렵지 않게 짐작할 수 있다.

전자상거래를 위한 원천지, 즉 소비세 과세의 관할지를 결정하는 문제에 대해서는 미국조세학회(National Tax Association: NTA)에서도 Communications and Electronic Commerce Tax Project를 통하여 광범위하게 논의가 진행되었으나, 합의에 도달하는 데 실패하였다. 그러나 특기할만한 것은 이 프로젝트를 통하여 지방정부들과 기업들 간에 어느 정도 의견의 일치를 본 부분이 있는데, 그 주요 내용은 전자상거래에 있어 원천지를 결정하는 문제는 주 차원에서 그치고 그 하위의 관할정부까지 밝힐 필요는 없다는 것, 원천지의 판명이 불명확한 경우에는 공급지를 원천지로 보는 방법(throw-back rule)이나 정해진 규정에 따라 기여도를 배분하는 방법(throw-around rule) 등에 의하여 판매·사용세 부과 관할지를 결정하도록 하자는 것 등이다. 그리고 이러한 규정은 공급자들에게 실시간으로 제공되는 정보에 의존하도록 하자는 것이다. 즉 전자상거래를 행하는 과정에서 얻게 되는 소비자에 대한 정보 외의 추가적인 정보의 획득을 위하여 공급자에게 추가적인 부담을 주지 말자는 뜻이다.

미국조세학회의 연구를 비롯한 여러 연구 및 논의의 결과, 향후 미국에서 전자상거래에 대한 판매·사용세 과세는 소비지(market-state rule) 과세원칙을 따를 가능성이 높다. 이 방식은 기존의 판매·사용세를 부과하는 기준과도 일치하지만 동시에 전자상거래에 있어 소비지를 추적 내지는 파악해야 한다는 점에서 어려움을 야기한다. 조세행정 측면에서는 공급지 과세규정(vendor-state rule)이 보다 집행하기 쉽다. 특히 방송, 하이테크 산업, 전화카드, 선물(gift)과 같은 경우에는 소비지 과세원칙을 적용하기 어렵기 때문

에 소비자 과세원칙을 기본으로 하되 경우에 따라서는 공급지 과세원칙을 혼용하는 형태로 원천지를 결정하게 될 가능성이 높다고 하겠다.

공급지 과세원칙이 소비자 과세원칙보다 집행이 쉬운 측면이 있다고 하나, 반드시 그런 것도 아니다. 예를 들면 공급자가 법인을 설립한 지역, 공급자의 상업적 거주지(domicile), 전자상거래를 주로 관리(manage)하는 지역, 공급자의 컴퓨터 서버가 위치한 지역이 각기 다른 주에 소재할 경우 어떤 기준에 의해 공급지를 결정하느냐에 따라 세부담이 달라지게 될 것이기 때문이다.

1998년 주지사 협의회(National Governors Association)에서는 모든 과세대상 전자상거래 및 우편주문 구입에 대하여 1주당 1개의 세율에 의한 과세를 제안하였고, 재화와 용역에 대해 동일한 정의에 입각하여 과세할 수 있도록 그 정의를 통일할 것을 제안하였다²⁸⁾. 한 주에 하나의 판매세율을 정립한다면 제도 자체는 상당히 간편화될 것이 틀림없다. 그러나 이 제도 역시 몇 가지 문제점을 내포하고 있는데 그 중 하나는 이 세율을 모든 거래에 적용할 것인가, 아니면 원격판매에만 적용할 것인가 하는 문제이다. 원격판매에만 적용한다면 전통적인 상인들에게는 복잡한 현행의 제도에 따라 세금을 징수하게끔 만드는 것이기 때문에 형평성의 문제가 있고, 만일 모든 거래에 공통적으로 적용한다면, 주 산하의 지방정부 간에 세수를 어떻게 분배할 것인가 하는 문제를 해결하여야 할 것이다. 두 번째 문제는 단일세율을 무엇을 기준으로 정하느냐 하는 것이다. 주 내의 각 지방정부에서 사용하는 세율 중에서 가장 낮은 세율을 택할 수도 있고, 평균을 택할 수도 있을 것이다. 반면

28) Frieden(2000)에 의하면 상품과 서비스에 대한 통일된 정의에 대해서는 UN의 Centralized Product Classification Scheme이나 미국 노동성의 U.S. Census Bureau Classification Scheme을 따를 가능성이 높다.

에 주 의회에서 새로운 세율을 정할 수도 있다. 낮은 세율을 택하게 될 경우에는 지방정부의 재정적자 문제가 심각하게 대두될 수 있다. 세 번째 문제는 지방정부의 자율성을 해치게 된다는 점이다. 시·군 정부는 더 이상 공공시설, 도로, 교육재정을 위하여 판매세율을 조정할 수 없게 된다. 예기치 못한 재정적자가 나타나는 경우, 세율의 경직성으로 인하여 재정적자가 더욱 심화되는 상황에 처할 수도 있다. 또한 장기 공공 프로젝트를 위하여 발행한 지방정부의 채권에 대한 상환계획도 다시 수립하여야 할 것이다.

4) 최근의 동향

현재 전자상거래의 활성화와 맞물려 미국의 판매·사용세 제도의 개편 필요성에 대해서는 광범위한 공감대를 형성하고 있다. 1998년의 인터넷 조세면제법(Internet Tax Freedom Act)의 통과로 인하여 설치되었던 전자상거래 자문위원회(Advisory Commission on Electronic Commerce)의 권고와 7대 주 및 지방정부 연합회²⁹⁾의 지지 속에 미국의 판매·사용세 구조를 단순화시키려는 노력이 진행되고 있다(Tax Streamlining Project). 기업들의 입장에서는 수많은 지방정부에서 제각기 징수하는 판매·사용세가 보다 간편하게 정비되지 않는 한, 원격판매자에게 판매·사용세의 징수를 요구하는 단일규정(uniform rule)의 채택을 반대할 것이고, 지방정부의 입장에서는 전자상거래를 통한 원격판매에 의한 세수 기반의 감소를 막기 위하여 판매·사용세의 단순화를 적극 추진

29) National Governors Association, National Conference of State Legislatures, National Association of Counties, National League of Cities, U.S. Conference of Mayors, Council of State Governments, International City/County Management Association.

할 의사를 가지고 있다.

그러나 이러한 개혁이 실현되기 위하여 극복해야 할 난제는 하나 둘이 아니다. 1997년의 경우 판매·사용세수가 1,700억달러에 이를 정도로 주나 지방정부 차원에서는 판매·사용세로부터 거두어 들이는 세수가 가장 중요한 자원이라고 하는 사실도 이 문제를 쉽게 접근하기 어렵게 만드는 요인의 하나이다. 따라서 향후 적어도 몇 년간은 지금과 같은 상태에서 전자상거래에 대한 판매·사용세의 징수에 있어 지방정부나 기업이나 모두 불확실한 가이드라인을 갖고 세금을 징수·납부할 것으로 예상된다. 미국의 커다란 강점의 하나가 독립적인 지방자치를 허용하는 연방주의로서 각 지방정부들이 그들의 관할 구역에서 일어나는 경제적·정치적 문제에 대하여 스스로 해결방안을 찾으려 하는 데 있다. 전자상거래의 등장은 조세문제를 통하여 이러한 연방주의 시스템에 정치·경제 및 사회적으로 커다란 영향을 미치고 있는 것이다.

6. 호주의 소비세 과세제도

가. 개 관

호주에서는 2000년 7월부터 다른 국가들의 부가가치세와 같은 GST(General Sales Tax)를 도입하였다. 전자상거래에 대해서는 기본적으로 GST를 부과하고 있으나, 세부적인 내용에 있어서는 여타 국가와 마찬가지로 정비가 이루어져 있다고 보기 힘들다.

호주에서는 AUD 50,000 이상의 거래³⁰⁾를 하는 공급자는 국세청에 등록을 하도록 되어 있다. 인터넷이나 통신 서비스와 관련하여 호주와 관련된 공급이 이 기준을 상회하는 외국기업은 호주 국

30) 호주와 관련된 거래(the supply connected with Australia).

세청에 사업자등록을 하고 납세의무를 부담하여야 한다.

상거래의 호주와의 관련성을 판단하는 물리적 연계규정(nexus rule)은 1999년에 개정된 조세법의 제9-25(1)조(상품) 및 제 9-25(5)조(무형재)에 규정되어 있는데 상품의 경우 호주 안에서 배달(delivery)이 되거나 사용 가능한(made available) 경우에 그 공급이 호주와 관련(connected)이 있다고 판단한다. 예를 들어, 컴퓨터를 리스를 통하여 외국에서 배달하였을 경우, 임대인이 그 장비를 리스 기간동안 호주에 가져가서 사용하는 것을 허락한다면 그 컴퓨터는 사용 가능한(made available) 것으로서 호주와의 관련성이 성립된다.

상품과 부동산을 제외한 나머지(anything other than)³¹⁾의 경우, ‘호주 내에서 행하여졌거나(things done in Australia)’ 또는 ‘공급자가 호주 내에 가지고 있는 기업을 통하여 공급이 일어난 경우’에는 호주와 관련이 있다고 판단한다. 이러한 두 가지 조건 중에서 후자와 관련하여 ‘공급자가 호주 내에 가지고 있는 기업’은 고정사업장(PE)을 의미하며, 이 경우에 공급자가 호주 내에 가지고 있는 기업의 주체가 공급자와 동일인이어야 한다.

상품이나 부동산 이외의 것이 연계규정에 의하여 호주와 관련이 없다고 판단되는 경우에는 제84조(Division 84)에 따라 대리납부(reverse charge)에 의하여 공급받는 자가 GST를 납부하게 된다. 그러나 제84조가 발동하는 조건에 대해서는 아직 명확하게 제시되지 않았다.

다음에서는 전자상거래의 대표적인 몇 가지 예를 통하여 호주의 현행 제도를 자세히 알아본다.

31) 주로 용역을 가리킨다.

나. 인터넷을 통한 서비스의 공급

1) 해외 웹사이트를 통한 콘텐츠 구입

해외 웹사이트를 통한 구매가 일어났을 경우, 정확한 연계규정을 적용하기 위해서는 우선 구매한 것이 상품(goods)인지 그 이외의 것(something other than goods and real property)인지에 대한 구분이 중요하다. 콘텐츠(text, 화상, 소리 등) 구입은 상품으로 보기 힘들며, 따라서 이 경우에 일이 이루어진 곳은(where thing is done) 해외라고 간주한다. 그러나 경우에 따라서는 계약이 이루어진 장소를 서비스 장소라고 보자는 주장도 있는데, 예를 들어 지적재산권에 대한 권리의 양도와 같은 것은 계약이 호주 내에서 이루어지면 호주에 연계점(nexus)이 있는 것으로 볼 수 있다는 것이다.

2) 원격 서비스 공급

해외의 소프트웨어 기술자가 온라인으로 소프트웨어에 대한 정비(maintenance) 서비스를 제공하는 경우와 같이 원격 서비스를 제공하는 경우 어디서 서비스가 공급되었다고 볼 것인가? 이 문제에 대하여 아직 명확하지는 않으나, “Where the relevant ‘thing’ is done?” 이라는 질문에 대하여 ‘performance’가 일어난 곳이라는 의미에서 해외에서 서비스가 공급되었다고 보아야 할 것이다.

3) 호주내의 서버를 통한 서비스 공급

해외 기업이 호주 내의 서버를 통하여 서비스를 공급할 경우, 일반적으로 서버는 GST 목적의 연계점(nexus)을 형성한다. 그러나

호주 내의 서버가 단순히 고객들을 해외의 서버에 연결시켜 주는 역할만을 할 경우에는 그것이 연계점(nexus)을 형성한다고 보기 힘들다.

다. 소프트웨어의 판매

1) 서류계약에 의한 판매

국제청의 의견은 서류계약(written contract)에 의하여 지적소유권의 권리가 주어지는 경우에는 그 계약이 호주에서 이루어졌으면, 호주에 연계점이 있는 것으로 본다. 계약 장소는 계약이 성립하기 위한 마지막 행위가 일어난 곳으로 본다.

2) 재판매(sale involving reseller)

해외 기업이 호주 내에 재판매자(reseller)를 두고, 재판매자가 고객과 협상을 통해 가격을 정하고 판매를 하게 될 때, 그 계약이 호주 바깥에서 이루어질 경우에는 그 재판매자를 해외 공급자의 대리인으로 볼 수 있는가 하는 것이 중요한 판단 기준이다.

3) 상품의 판매

유형적인 매체(디스크, CD-rom, magnetic tape)에 의하여 공급되는 소프트웨어가 상품이라면 이에 해당하는 연계규정이 적용되어야 할 것이다. 이러한 것들은 상품으로 취급되지만 문제는 지적재산권이 상품의 일부로 취급될 수 있느냐 하는 것이다. 즉 소프트웨어 자체의 판매가 상품의 판매인가에 대하여 호주 법원은 아직 명확한 판결을 내리지 못하고 있다.

7. 일본의 국제거래에 대한 과세

일본에 소비세가 도입된 것은 1989년 4월 1일이며, 세율은 국세로서 3%가 부과되었다가, 1997년 4월에 국세 4%와 지방세 1%를 합하여 5%로 인상되었다. 일본의 소비세는 일반적인 VAT제도와는 달리 세금계산서에 의존하지 않고, 소비자의 기록에 의존하여 부과한다.

일본에는 현재 온라인 전자상거래와 관련된 소득의 분류에 대하여 규정이나 지침이 전혀 없는 상태이다. 이것은 국내거래에 대해서는 대부분 다른 거래와 마찬가지로 그것이 서비스든, 임대든(사용료), 제품의 판매든 동일하게 과세되고 있기 때문에 실질적인 어려움이 없다는 사실을 반영하는 것이기도 하다.

전자상거래 관련 규정의 미비로 인하여 국제거래(cross-border transaction)에 대한 과세에서 어려움이 발생할 수 있는데, 예를 들면, 전자상거래를 통해 산출된 소득을 사용료 소득으로 분류할 것인지, 사업소득으로 분류할 것인지 명확한 입장 정리가 필요하다. 사용료 소득의 경우 원천과세가 가능해지기 때문에 과세당국의 입장에서는 사용료 소득으로 분류하는 것을 선호할 수 있다.

소비세와 관련하여 일본 재무성은 현재 OECD에서 논의되고 있는 바와 같이 외국 공급업자들로 하여금 일본 국세청에 등록하도록 하는 방안을 연구하고 있다. 일본에서의 소비세 과세대상은 국내에서의 재산의 이전(transfer of property), 재산의 임대(rental of property), 서비스의 공급과 유형재의 수입으로 규정되어 있으며 지적재산권의 국제임대(cross-border licensing of intellectual property)와 일본 국외에서의 서비스의 수행은 과세대상이 아닌 바, 전자상거래에는 이러한 성격을 지니고 있는 거래가 많으므로 주의를 요한다.

일본에서 과세대상 거래에 종사하는 자는 거주자든 비거주자든 소비세 목적의 납세자 등록을 하여야 한다. VAT 시스템과는 달리 소비세 납세자 등록을 한다는 것이 소득세 목적의 고정사업장을 구성하는 것을 의미하는 것은 아니다.

납세자는 단독 기업, 법인, 비거주 개인과 일본에서 과세 거래를 하는 외국법인을 포함한다. 단, 2년이 경과하지 않은 기업으로서 과세 거래가 3,000만엔을 넘지 않는 기업의 경우에는 면세하나, 자본금이 1,000만엔을 넘는 기업에 대해서는 면세규정이 적용되지 않는다. 일본의 소비세도 VAT와 마찬가지로 매입세액 공제를 받을 수 있으나, 일본은 수입 서비스에 대하여 적용되는 대리납부(reverse charge) 제도를 가지고 있지 않다.

관세의 경우, 우리나라와 마찬가지로 온라인 거래에 대해서는 무관세이나 실물을 통하여 배달되는 경우에는 기존의 거래와 마찬가지로 취급된다.

IV. 전자상거래에 대한 소비세 과세방안

1. 주요 이슈

다음에서는 우리나라의 부가가치세제를 기준으로 소비과세의 일반적 원칙을 살펴보는 것과 아울러 그 원칙을 전자상거래에 적용할 때 발생하는 문제에 대해 알아본다.

가. 소비세의 일반적 과세원칙

<표 IV-1>은 우리나라의 부가가치세제를 기준으로 부가가치세제의 기본적인 과세원칙을 간략하게 정리한 것이다. 우리나라는 부가가치세제를 비교적 일찍 도입한 국가로서 국제규범을 충실하게 따르고 있으므로 <표 IV-1>에 나타난 과세원칙은 국제사회에서 일반적으로 적용되는 부가가치세 과세원칙이라고 해도 무방할 것이다.

부가가치세법에서는 부가가치세 과세대상을 재화와 용역의 공급 및 재화의 수입으로 정의하고 있다³²⁾. 수입에 대한 이야기를 잠시 뒤로 미루고 먼저 재화와 용역의 공급에 대해서 살펴보면 부가가치세는 재화와 용역을 공급하는 자가 수요자(즉, 공급받는 자)로부터 세금을 징수하여 자신의 사업장이 소재하는 지역의 세무서에 납세하게 되어 있다. 즉, 공급자의 사업장이 과세의 중심이 된다.

32) 부가가치세법 제1조.

<표 IV-0> 부가가치세 과세원칙

	국내거래	국 제 거 래	
		재 화	용 역
과 세 대 상	재화와 용역의 공급	수입	외국인의 국내 공급 ¹⁾
납세의무자	공급자	공급자	수요자(대리납부)
납 세 지	공급지 ²⁾ (=수요지)	세관(=수요지)	수요지 ³⁾ (=공급지)
과 세 원 칙	공급지 과세 (=소비지 과세)	소비지 과세	공급지 과세 (=소비지 과세)

주 : 1) 비거주자가 국내에서 내국인에게 용역을 공급하는 경우
 2) 공급자의 사업장 소재지
 3) 수요자의 사업장 소재지 또는 수요자의 주소지

부가가치세가 일반적으로 소비과세로 인식되고 있음에도 불구하고 소비 또는 소비지가 과세의 중심에 있지 않고 공급장소가 과세의 중심이 되는 것은 조세행정 및 납세순응 비용을 최소화하기 위한 것으로 판단된다. 국내에서 재화와 용역을 공급하는 자는 국세청에 사업자등록을 하여야 하며, 정해진 서식에 따라 부가가치세 및 소득세 신고를 하여야 한다. 국세청은 이 사업자들이 하여금 소비자로부터 소비세를 징수하여 국세청에 납부하도록 함으로써 국세청이 관리하여야 할 납세의무자를 대폭 축소할 수 있다. 또한 부가가치세제 하에서 사업자들은 매입세액 공제를 받기 위해 부가가치세 신고를 성실하게 하고자 하는 동기를 갖고 있으며, 국세청은 세무조사 등을 통해 납세순응도를 제고할 수 있다. 그러나 개인을 포함한 소비자에게 납세의무를 부담시킬 경우 국세청이 관리해야 할 납세의무자가 너무 많아지게 되며, 개인은 매입세액 공제를 받

지 않으므로 성실하게 신고할 동기를 갖지 못하게 된다. 또한 각 개인이 복잡한 세제³³⁾를 알고 있어야 하므로 납세순응비용이 높아지게 된다.

재화 및 용역의 공급자와 수요자가 하나의 과세관할권(예, 국가) 내에 존재하는 경우 이와 같은 공급자의 사업장을 기반으로 하는 공급지 과세원칙은 소비자 과세원칙과 동일한 결과를 가져온다. 그러나 소비자와 공급자가 다른 지역에 사업장 또는 주소를 두고 있는 경우 공급지 과세원칙은 소비자 과세원칙과 다른 결과를 초래한다. 따라서 국제적인 이중과세 또는 비과세를 방지하기 위해서는 국가 간 합의에 의해 소비자 과세원칙 또는 공급지 과세원칙을 일관성 있게 적용하여야 하는바, GATT에서는 소비자 과세원칙을 주장하고 있으며 현재 대부분의 국가가 유형재화의 국제거래에 대해 이 원칙을 따르고 있다. 우리나라도 수출에 대해서는 영세율을 적용하여 부가가치세를 과세하지 않으며 수입에 대해서는 부가가치세를 부과하고 있다.

국내거래의 경우 과도한 행정비용으로 인하여 거의 불가능할 것처럼 보이는 소비자 과세원칙이 유형재화의 국제거래에 적용될 수 있는 이유는 유형재화가 국경을 넘을 때 관세의 부과·납부 목적을 위해 세관을 통과하게 되어 있으므로 세관을 활용할 경우 큰 비용을 추가하지 않고도 소비자에서 세금을 쉽게 징수할 수 있기 때문이다.

그러나 같은 국제거래라고 하더라도 용역의 국제거래에 대해서는 공급지 과세원칙을 그대로 적용하고 있다. 이는 두 가지 특성에 기인하는데 그 중 첫 번째는 용역 등 무형재화는 세관을 통과하지 않기 때문에 유형재화에 대해서 적용되는 '수입국 세관에서의 세금 징수'라는 방법을 적용할 수 없기 때문이다. 이러한 특성은 무형재

33) 감면 여부 등.

화에 대한 수요지(수입국)의 과세를 어렵게 하는 요인이 된다.

두 번째 이유는 전통적인 용역거래³⁴⁾는 수요자와 공급자가 만나서 거래가 이루어지는 것이 일반적이므로 수요지와 공급지가 일치한다고 할 수 있기 때문이다. 따라서 공급지 과세원칙을 적용하더라도 수요지 과세원칙을 적용하는 경우와 차이가 없다. 우리나라 부가가치세법에서는 재화가 공급되는 장소를 ① 재화의 이동이 필요한 경우에는 재화의 이동이 개시되는 장소 ② 재화의 이동이 필요 없는 경우에는 재화가 공급되는 시기에 재화가 소재하는 장소로 정의하며, 용역의 경우 역무가 제공되거나 재화·시설물 또는 권리가 사용되는 장소라고 정의하고 있다³⁵⁾. 여기서 역무가 제공되는 장소는 용역을 수행하는 자와 받는 자가 만나서 용역의 제공이 이루어지는 장소를 뜻하는 것으로서 공급장소인 동시에 소비장소라고 할 수 있다³⁶⁾.

용역의 국제거래에 대해서는 소비지 과세원칙을 직접 적용하기에는 어려움이 있으나, 반면 공급지 과세원칙을 적용함으로써 소비지 과세원칙과 동일한 효과를 얻을 수 있다. 그러나 과세방법으로서 재화 및 용역의 국내거래에 적용되는 공급지 과세원칙 즉, 공급자가 소비자로부터 세금을 징수하여 공급자의 사업장이 소재하는 지역의 세무서에 세금을 납부하도록 하는 방법을 용역의 국제거래에 그대로 적용하는 데는 어려움이 있다. 과세목적상 비거주자 또는 외국 법인이 국내에 사업장을 두고 그 사업장을 통하여 국내에서 용역을 제공할 경우에는 그 사업장을 내국인과 동일하

34) 온라인 거래와 대조되는 개념으로 전통적인 거래라는 용어를 사용하였다.

35) 부가가치세법 제10조.

36) EU의 예를 들면 토지관련 서비스는 토지소재지에서 과세하고, 운송서비스는 운송발생지에서, 문화·예술·연예서비스는 공연지에서, 무형·지적서비스는 소비자가 소재하거나 서비스를 제공받는 고정시설이 소재하는 장소에서 과세하는 등 「공급지의 개념」이 상이하다.

게 취급하여 과세하므로 국내거래라고 할 수 있고 따라서 국내거래에 적용되는 방법을 그대로 적용할 수 있을 것이다. 그러나 그렇지 않은 경우 즉, 국내에 사업장을 갖고 있지 않은 비거주자나 외국인이 국내에서 용역을 제공할 경우³⁷⁾에 대해 국내거래에 적용되는 방법에 따라 공급자에게 자신의 사업장 소재지 세무서에 세금을 납부하도록 하면 이는 소비지 과세원칙과는 다른 결과를 초래할 것이다. 소비지 국가의 세무당국이 공급자로부터 직접 세금을 징수하면 이 문제가 해결될 수 있으나 비거주자로 하여금 납세의무를 성실하게 이행하도록 하는 데는 많은 어려움이 있다.

이와 같은 문제를 해결하기 위하여 우리나라를 비롯한 대부분의 국가가 적용하는 방법은 대리납부제도(reverse charge)이다. 이 방법은 비거주자가 국내에서 서비스를 공급하는 경우 공급자 대신 공급을 받는 자 즉, 수요자에게 납세의무를 지우는 것이다. 공급을 받는 자가 공급자에게 용역대금을 지불할 때 세금을 제외한 나머지만 지불하고 세금은 자신의 사업장이 있는 곳 또는 주소지 세무서에 납부한다는 관점에서 자진신고(self-assessment)제도라고 하기도 하며, 공급자를 대신하여 수요자가 납세의무를 부담한다는 관점에서 대리납부(reverse charge)제도라고도 한다. 대리납부의 경우 수요자가 국세청에 등록된 사업자이면 국세청의 세원관리 네트워크에 포함되므로 경우에 따라 세무조사를 받을 수도 있고, 제공 받은 용역을 이용하여 사업을 영위하는 경우 매입세액공제를 통하여 납부한 세액을 환급 받을 수 있으므로 국내에서 용역을 공급받는 사업자는 성실하게 신고하고자 하는 동기를 지닌다고 할 수 있다. 그러나 용역을 공급받는 자가 개인인 경우 이와 같은 동기를 갖고 있지 않으며, 납세자가 세금에 대한 정보도 충분히 갖고 있지

37) 국내에 사업장을 둔 비거주자나 외국인이 그 사업장과는 무관하게 국내에서 용역을 제공하는 경우도 포함된다.

못하여 대리납부제도가 제대로 작동되지 않는다.

대리납부제도 외에도 국내에서 용역을 공급하는 비거주자들로 하여금 우리나라 국세청에 사업자등록을 하고 사업을 영위하도록 하는 방법³⁸⁾, 우리나라에 용역을 제공하는 외국인이 거주하는 국가에서 우리나라의 세금을 징수하고 세수입을 우리나라 과세당국과 사후 정산하는 방법 등을 생각할 수 있는데 이 방법들의 장·단점에 대해서는 뒤의 전자상거래에 대한 소비세 과세방법에 관한 논의에서 보다 자세하게 검토한다³⁹⁾.

나. 전자상거래가 야기하는 소비세 문제

전자상거래에 대해 소비세를 과세할 때 전통적인 과세체계를 그대로 적용하면 해결하기 어려운 문제가 발생하는 이유는 전자상거래의 경우 원격지 거래가 용이할 뿐만 아니라 소비자와 공급자가 만나지 않고도 용역 등 무형재화의 거래가 쉽게 이루어지기 때문이다. 그러나 소비자와 공급자가 다른 지역에 존재한다는 것 자체가 전통적인 과세체계의 적용에 어려움을 야기하는 것은 아니다. 전화 또는 우편 주문에 의한 원격지 거래는 이미 오래 전부터 이루어지고 있었으며, 소비자와 공급자가 다른 국가에 거주하거나 사업장을 둔 경우 어떻게 과세하는가 하는 것도 전혀 새로운 문제가 아니다. 보통 생각하기에는 전자상거래가 ‘상점’이라는 유형의 거래장소를 매개로 하지 않고 거래가 이루어질 수 있으므로 과세당국에서 거래를 포착하기 어렵고 따라서 특별한 조치가 필

38) EU에서 이와 같은 방법을 구체적으로 시행하기 위한 논의가 다각도로 진행 중이다. 본 보고서 제Ⅲ장 ‘4. EU의 부가가치세 과세방법에 대한 논의’ 참조.

39) 본장(제Ⅳ장) 제4절.

요하다고 할 수도 있다. 그러나 이와 같은 문제는 전통적인 방문 판매, 전화 및 우편 주문에 의한 판매에 있어서도 동일하게 적용되는 것이므로 과세당국으로서는 전혀 새로운 문제가 아니다. 실제로 우리나라에서도 이미 오래 전부터 앞의 <표 IV-1>에 나타난 바와 같이 각 거래의 특성에 따라 적절한 과세방법이 고안·적용되고 있다. 오히려 전자상거래의 경우 방문판매와는 달리 소비자와 공급자가 만나지 않은 상태에서 거래되므로 대금의 결제 과정에서 금융기관이 개입되고, 따라서 그 정보를 적절히 활용하면 과세당국이 쉽게 세원을 관리할 수 있다.

또한 무형재화의 거래라는 특성도 그 자체로서 문제를 야기하는 것은 아니다. 그러나 이 두 가지 특성이 결합하여 무형재화의 원격지 거래가 발생하면 새로운 문제가 발생한다.

앞의 <표 IV-1>에서 우리는 부가가치세 과세원칙을 세 가지로 구분하였는데 국내거래와 유형재화의 국제거래, 용역의 국제거래가 그것이다. 따라서 새로운 형태의 거래가 발생하였을 때 제일 먼저 그 거래가 이 세 가지 거래 중 어느 쪽에 속하는지 판단해야 할 터인데 국내에서 이루어지는 전자상거래는 국내거래에, 국제거래 중 주문만 컴퓨터를 통해 이루어지는 유형재화의 거래는 유형재의 국제거래에 속할 것이다. 그러면 디지털 재화의 온라인 거래는 어디에 속할 것인가?

전자상거래에 대한 과세문제를 논의하기 시작한 초기에는 온라인으로 거래되는 디지털 재화를 상품으로 볼 것인지 용역으로 볼 것인지가 매우 중요한 문제였다. 특히 관세분야에서 이 구분이 중요한데 서비스에 대해서는 관세를 부과하지 않는다는 명확한 규범은 없으나 관세를 부과하지 않는 것이 일반적인 관행이므로 어떻게 결론이 나는지에 따라 과세결과가 달라지게 된다. 앞서 언급한 바와 같이 WTO에서는 이에 대해 명확한 결론을 내리지 않은

상태하에서 잠정적인 무관세가 적용되고 있다.

한편 부가가치세의 관점에서는 디지털 재화를 부가가치세 목적상 서비스로 보는 것이 우세한 것으로 판단된다. EU는 1998년 2월 디지털 재화는 부가가치세 목적상 용역으로 본다는 것을 명확히 하였으며, OECD의 소비세 과세에 대한 논의도 대체로 이와 같은 관점에서 출발하고 있는 것으로 판단된다. 실제로 디지털 재화는 국제거래시 세관을 통과하지 않는다는 점에서 과세기술상 용역과 같이 취급할 수밖에 없는 것으로 판단된다.

그러면 다음 문제는 거래에 대한 과세권을 소비지 과세당국이 갖는 것이 바람직한지 아니면 공급지 과세당국이 갖는 것이 바람직한지 생각해 보아야 할 것이다. 전통적인 거래에서는 공급자와 수요자가 만나야 용역거래가 성립된다는 전제하에 과세의 편의를 고려하여 공급지 과세원칙을 기반으로 하고 징수방법으로서 대리납부 방식을 적용함으로써 소비지 과세원칙과 동일한 결과를 얻을 수 있었다. 그러나 전자상거래에서는 소비자와 공급자가 만나지 않고도 무형재화의 거래가 가능하므로 소비지 과세원칙과 공급지 과세원칙은 서로 다른 결과를 초래한다. 따라서 어떤 과세원칙을 적용할 것인지 면밀히 검토하여 오타와 원칙에 부합하는 결론을 도출할 필요가 있다. 다음 절에서 소비지 과세원칙과 공급지 과세원칙의 장·단점을 분석하고, 이와 관련된 논의동향을 소개한다. OECD에서는 이 문제에 대해 소비지 과세원칙을 적용하기로 합의가 이루어 졌으므로 이 합의가 우리에게 주는 시사점에 대해서도 논의한다.

다음으로 검토하여야 할 문제는 소비지 과세원칙을 적용할 경우 소비지는 어떻게 결정되는지, 적절한 과세방법은 무엇인지 등이 될 것이다. 소비자가 인터넷상의 웹사이트에서 디지털 재화를 다운받는 경우 어느 곳이 소비지가 되는지, 소비지가 결정된 경우

소비자로부터 어떻게 효율적으로 세금을 징수할 수 있을 것인지 등에 대해 OECD의 기술자문그룹(TAG)에서 심도 있는 논의가 있었으며 부분적으로 합의된 결론이 도출되기도 하였다. 본장의 제3절과 제4절에서는 각각 소비자 결정문제와 소비자로부터의 효율적인 과세방안에 대해 논의한다.

2. 과세의 기본원칙: 소비자 과세원칙 對 공급지 과세원칙

재화 및 용역의 국제거래에 대해 소비세를 과세함에 있어 소비지에 과세권한을 부여할 것인가 아니면 공급지에 과세권한을 부여할 것인가에 대해 국제사회에서 이미 오래 전부터 논의하여 왔으며, 결국 소비자 과세원칙을 적용하여야 한다는 데 의견의 일치를 보았다. 실제 적용에 있어 국내거래 및 용역의 국제거래에 대해서는 공급지 과세방법을 적용하고 있지만 이는 그렇게 하더라도 소비자 과세원칙과 다른 결과를 초래하지 않을 것이라는 전제하에서 가능한 것이었다. 그런데 전자상거래의 경우 이 전제가 성립되지 않으므로 어떤 원칙을 적용할 것인가에 대해 심각하게 고민해 볼 필요가 있다.

소비지 과세원칙과 공급지 과세원칙의 장·단점을 비교해 보면 소비자 과세원칙은 자원배분에 대해 중립적인 반면 행정비용이 과다하게 소요되고, 공급지 과세원칙은 자원배분에 대해 비중립적인 반면 행정비용이 비교적 적게 소요된다고 할 수 있을 것이다. A국과 B국의 기업이 C국 시장에서 경쟁을 하는데 공급지 과세원칙에 따라 A국과 B국이 각각 자국 생산품에 대해 과세한다면 세율이 낮은 국가의 기업이 가격 경쟁력에서 유리하게 될 것이며, A국과 B국 정부는 자국 기업의 경쟁력 제고를 위해 조세경쟁에 뛰어들 동기를 갖게 된다. 각국이 자국 기업의 경쟁력을 제고하기

위해 세율을 인하할 경우 과세 기반이 침해되며, 궁극적으로 또 다른 왜곡을 초래하게 될 것이다.

소비지 과세원칙은 이러한 문제로부터 자유롭다. 어느 곳에서부터 제품이 공급되었는지 간에 C국 한 곳에서만 과세한다면 C국 내에서는 동일한 세율이 적용되므로 조세가 생산요소의 국가 간 배분에 영향을 미치지 않는다. 따라서 국제거래에 대한 소비과세에 있어 소비지 과세원칙에 따라 과세하는 것이 이론적으로 보아 바람직하다고 할 수 있을 것이다.

그러나 소비지 과세원칙은 행정비용이 과다하게 소요된다는 매우 중요한 결함을 갖고 있다. 어느 국가에서든지 공급자는 그 수가 소비자보다 적고 사업자 등록을 한 후에 사업을 영위하도록 되어 있어 세무당국의 관리가 용이하다. 또한 공급자는 대부분 세무 전문가를 고용하거나 전문적인 상담을 받는 등의 방법을 통해 조세에 관한 정보를 소비자들보다 월등하게 많이 갖고 있다. 따라서 행정의 측면에서는 공급지 과세가 유리하며, 경우에 따라서 순수한 의미의 소비지 과세는 불가능하다고 할 수 있을 정도로 행정비용이 많이 소요된다고 할 수 있다.

전자상거래에 대한 소비세 과세방안과 관련된 국제적 논의에서 초기에는 공급지 과세원칙을 주장하는 집단과 소비지 과세원칙을 주장하는 집단 간의 의견이 대립되었으나 점차 공급지 과세원칙의 부작용에 대한 우려가 확산됨에 따라 소비지 과세원칙을 적용하고 소비지에서의 적절한 과세방안을 모색하는 것이 바람직하다는데 합의를 보게 되었다. 이와 같은 합의는 조세의 중립성을 해쳐서는 안된다는 생각과 소비지 과세원칙을 적용하는 데 있어서의 행정적인 어려움은 대부분 다른 방법으로 해결할 수 있다는 신념에서 비롯된 것으로 판단된다⁴⁰⁾.

40) 이후 OECD의 논의는 행정적인 어려움을 해결할 수 있는 방안에 초점을

소비지 과세원칙을 적용하기로 한 결론은 전자상거래에 있어서 대체로 소비지의 입장인 우리나라에게 유리한 것이라고 할 수 있으며, 소비지에서 효율적으로 과세할 수 있는 방안을 모색하고 국내에서 제도화하는 데 적극적으로 임할 필요가 있다고 할 것이다.

3. 소비지 결정방법

OECD 회원국들은 1998년 10월 오타와 회의에서 디지털 제품의 거래에 대해서 소비지 과세를 원칙으로 한다는 데 합의하였다. 그런데 이를 제도화하기 위해서는 소비지의 개념을 보다 명확하게 확립할 필요가 있다. 예를 들어 노트북 PC를 가지고 해외 출장을 가서 PC를 통하여 정보를 구매할 경우 소비지를 출장을 간 국가로 볼 것인지 아니면 출장인의 거주국으로 볼 것인지에 대한 합의가 필요한 것이다. 또 다른 예로서 미국 회사가 영국의 기업과 컨설팅 계약을 체결하여 그 회사의 동남아 지점에 대한 컨설팅 서비스를 제공하는 경우, 소비기업의 본부가 있는 영국과 실제 지점이 있는 동남아 국가 중 어느 쪽이 소비지가 되는지도 명확하지 않다. 이러한 소비지 정의에 대한 합의가 이루어지지 않는다면 이중과세나 비과세가 초래될 것이다.

OECD가 금년 2월에 발표한 보고서에서는 다음과 같은 원칙에 따라 전자상거래의 소비지를 결정할 것을 제안하였다.

첫째, B2B 거래에 대해서는 소비측 기업의 사업거점(recipient's business presence) 관할 국가가 과세권을 갖는다.

둘째, B2C 거래에 대해서는 소비자의 통상적인 거주지(recipient's usual residence)를 소비지로 본다.

B2B 거래시 사업거점을 결정하는 명확한 기준에 대해서는 다소

맞추고 있다.

논란의 여지가 있을 수 있으나 기존의 '고정사업장' 등 사업장을 판단하는 여러 가지 규정이 있는 바 큰 혼란이 야기될 것으로 생각되지는 않는다. 그러나 B2C 거래의 경우에는 소비자의 확인(verification) 문제가 아직 중요한 미결 과제로 남아 있다. 소비자로 하여금 온라인 거래시 소비자를 신고하도록 하는 방법도 생각할 수 있으나 과세당국으로서는 개인의 소비자 신고를 별도의 확인 절차 없이 그대로 받아들이는 것은 문제가 있다는 견해가 지배적이다. 업계에서는 소비자의 거주지를 확인하는 것이 업계의 새로운 부담이 되어서는 안 된다는 입장이다. 소비자의 확인을 위한 다른 방안으로서 신용카드 정보를 이용하는 방법, IP 주소를 이용하는 방법 등이 논의되었으나, 신용카드 번호에 의한 정보는 소비자를 정확히 나타낼 수 없고, 또한 이 방법이 채택된다면 신용카드 이외의 다른 방법을 지불수단으로 쓰게 하는 유인이 될 수 있다는 점이 문제점으로 지적되고 있다. 한편, IP 주소의 경우에는 가짜 주소를 사용할 수도 있다는 점에서 기술적인 문제가 있는 것으로 나타났다. 현재로서는 전자인증(digital certificate)을 사용하는 방법이 가장 실현 가능성이 있는 것으로 판단되어 논의가 지속되고 있다⁴¹⁾.

이상의 소비자 결정원칙은 용역 또는 무형재화의 국제거래 가운데 소비자와 공급자가 만나지 않고 서로 다른 국가에 있으면서 완료되는 거래에 적용되는 것으로서 컴퓨터 네트워크를 통해 주문만 이루어지고 실제 공급은 수요자와 공급자가 만나서 주고받는 거래(예, 호텔서비스, 자동차 임대서비스 등)에는 적용되지 않

41) 마이크로소프트에서 새로 내놓은 OS인 Windows XP에 들어 있는 .net 이라는 서비스는 사용자의 정보를 파악하는 것이 주목적이라는 설도 있다. 이러한 새로운 기술이 B2C 거래에 있어 소비자에 대한 여러 가지 정보를 확인하는 데 응용될 가능성도 있다.

는다. 또한 앞서 제시한 기준 외에 다른 특정한 조건을 적용하는 것이 보다 바람직할 경우(예, 특정 부동산에 관련된 용역 등)에도 그 조건에 따라 소비지를 결정하는 것이 합리적이다.

4. 과세방법

전자상거래에 관련된 조세문제는 세목별로 다양하게 걸쳐 있으나 궁극적으로는 결국 조세행정에 관한 문제라고 볼 수도 있다. 새롭게 변화된 환경하에서 어떻게 효과적으로 징세를 할 수 있을 것인가 하는 것으로 문제가 집약될 수 있기 때문이다. 최근 OECD에서는 소비과세와 관련하여 B2B 거래는 자진신고/대리납부 방법이 적절하며, B2C거래의 경우는 중장기적으로 기술발전에 기반한 방법⁴²⁾을 채택하되 단기적으로 국외사업자 등록방안을 채택하는 것으로 합의하였다. 다음에서는 가능한 대안들의 장·단점을 살펴본다.

가. 자진신고/대리납부

자진신고제도는 수입자가 수입서비스나 무형제화에 대하여 세액을 결정하여 국내 과세당국에 자진 납세하는 것으로서 B2B 거래에 있어서는 이미 많은 나라에서 도입·적용되고 있다. 우리나라에서도 비거주자가 국내에서 용역을 공급하는 거래에 대해 이 제도를 적용하여 수요자가 납세의무를 부담하도록 하고 있는데 우리나라 세법에서는 이를 대리납부제도라고 한다⁴³⁾.

42) 신용할 만한 제3자(Trusted Third Party) 또는 징세 소프트웨어(global tax calculation software)를 이용하는 방안 등이 거론되고 있다.

43) 면세사업자에게만 적용

<표 IV-1> 소비세 징세방안의 장·단점 비교

징세방안	장점	단점	비고
자진신고/대리납부	<ul style="list-style-type: none"> - B2B 거래에 있어서 실행 가능성이 높음 - 공급자의 납세순응 비용이 최소화됨 - B2B 거래에서 징세비용도 최소화됨 	<ul style="list-style-type: none"> - B2C 거래에서 개인의 납세협력을 기대하기 어려움 	
국외사업자의 등록	<ul style="list-style-type: none"> - 자진납세가 어려운 B2C 거래에 적합한 대안이 될 수 있음 	<ul style="list-style-type: none"> - 국외사업자의 등록을 강제하기 곤란함 - 국외사업자에게 납세순응 비용을 부담시킴 - 과세당국의 징수 비용도 증가함 	<ul style="list-style-type: none"> - 일정기준에 미달하는 공급자에게는 등록을 면제하여 납세순응 비용을 축소할 필요가 있음
공급지과세와 세수입 이전	<ul style="list-style-type: none"> - 과세당국의 거주 기업 자산에 대한 접근이 가능하여 의무부과가 효과적임 - 납세순응 비용이 적음 	<ul style="list-style-type: none"> - 다른 나라를 위한 세금 징수유인이 적음 - 공급자가 징세의무가 없는 비협약국에 위치한 경우 세수유실 가능 - 징세비용 증가 	<ul style="list-style-type: none"> - 세수배분을 위한 과세당국간의 국제적인 협조가 필수적임 (clearing house model)
금융기관에 의한 원천징수	<ul style="list-style-type: none"> - 효과적인 징세방안이 될 수 있음 	<ul style="list-style-type: none"> - 납세순응 비용이 큼 - 도입초기에는 징세비용도 클 수 있음 	<ul style="list-style-type: none"> - 금융기관에 대한 유인(수수료) 등이 필요함

대리납부제도는 기업에 대하여 과세당국이 언제라도 세무조사를 할 수 있고, VAT 제도하에서는 매입세액공제제도가 있기 때문에 소비자들의 성실납부를 유도할 수 있는 효과적인 과세방법이라고 할 수 있다. 그러나 B2C 거래에서 개별 소비자에게 이러한 의무를 부과하는 것은 매우 어렵다. 개인이 과세되는 서비스 또는 영

세율·면세·간이세율이 적용되는 서비스를 구별하여 적절히 세금을 납부하기 어렵기 때문에 납세협력이 잘 이루어지지 않으며 과세당국이 미미한 액수의 개인 소비에 대하여 일일이 조사를 하기도 어렵고, 납세자 수도 많아 효율적인 세원관리가 어렵다는 한계가 있다. 이와 같은 문제를 인식하여 OECD는 B2B거래에는 이 방식을 적용하여 과세하되 B2C거래에 대해서는 다른 적절한 과세 방안을 모색하여야 한다는 데 의견의 일치를 보았다.

공급자의 측면에서 보면 이 방안이 공급자에게 부담을 가장 적게 준다는 장점을 갖고 있다. 공급자는 소비자의 신분을 확인할 필요가 없고, 소비자를 확인하거나 소비자에 등록을 하고 세금을 징수할 의무를 부담할 필요가 없다.

나. 국외사업자의 등록

이 방법은 국외사업자(non-resident supplier)로 하여금 국내에 등록을 하게 하여 그 기업으로 하여금 세금을 부과하고 징수하여 과세당국에 납부하도록 하는 방안이다⁴⁴⁾. 이 방안은 새로운 제도를 도입한다기보다는 기존의 소비세 과세방식을 외국인에게까지 확장하여 적용하는 것이라고 할 수 있는데 소비자의 자진납부가 어려운 B2C 거래에 유용한 방법이 될 수 있다.

그러나 B2B 거래에는 자진신고/대리납부제도를 적용하고 B2C 거래에 대해서만 국외사업자 등록 방식을 적용할 경우, 공급자가 소비자를 기업과 개인(consumption tax status)으로 구분할 수 있어야 한다는 문제가 발생한다⁴⁵⁾. 이 문제의 해결을 위하여 VAT

44) 현재 이와 같은 방법이 적용되는 예로서는 EU의 전화서비스, 캐나다의 출판물 판매를 들 수 있다.

45) 최근 기업들의 구매과정에서 탈집중화(decentralising) 현상이 발생하여

납세자 번호를 부여하여 사용하는 방법이 있을 수 있고, 실제로 EU에서는 이를 실행하고 있다. 그러나 전세계적으로 이러한 시스템이 사용될 수 있을지는 의문시되고 있다. 또한 ID번호 대신 과세당국이 발행하는 증명서를 디지털 형식으로 정보 파일에 저장하여 사용하는 방법도 생각할 수 있을 것이다.

현실적으로 소비지 과세당국이 국외사업자의 신원확인⁴⁶⁾과 그들의 자산에 대한 접근이 어려운 상태에서 국외사업자에 대한 등록의무를 효과적으로 부여할 수 있을지도 의문이다⁴⁶⁾. 물론 외국 기업이 국내에서 소비자층을 확보하는 단계에서 과세당국의 주목을 받게 되고, 통신과 같이 국내의 인프라를 이용해야만 할 경우에는 등록을 하도록 강요하는 데 어려움이 없을 수도 있다. 그러나 그 외의 기업, 특히 여러 나라에 제품을 공급하는 기업이나 특정 국가에 대해 공급량이 많지 않은 기업에게는 등록의무 자체가 부담이 될 수 있다⁴⁷⁾. 따라서 거래규모가 일정 수준(threshold)에 못 미치는 기업에게는 등록의무를 면제해 줌으로써 그 실효성을 높이는 방안도 고려할 수 있을 것이다. 국외사업자의 등록은 과세당국으로 하여금 국내외 기업에 대한 등록·감사와 이에 필요한 자료를 수집해야 하는 등 지금까지보다 훨씬 많은 행정비용을 부담시키게 된다는 단점도 있다.

OECD는 B2C 거래에 대한 효율적인 과세를 위하여 중·장기적으로 기술의 발전에 기반을 둔 새로운 과세방안을 모색해야 한다고 보고 있으나 그때까지는 잠정적으로 국외사업자 등록방안을

종업원들로 하여금 구매부서계정(corporate accounts payable department)을 거치지 않고 직접 구매하도록 하는 추세가 증가하고 있는데, 이 경우 거래상대방이 법인인지 개인인지를 구분하기 어렵다.

46) 과세에 필요한 자료들도 과세관할권 밖에 보관되고 있다는 문제가 있다.

47) 예를 들어 한 소프트웨어 회사가 12개국에 수출을 한다면 12개국에 등록을 하고 소비자로부터 세금을 징수·납부하여야 한다.

적용할 것을 회원국에 권고하고 있다. 이 방안의 효율적 적용을 위해서는 등록절차의 간소화, 표준화 등이 필요할 것이다.

다. 공급지 과세 후 세수입 정산

등록과 관련된 심각한 납세협력비용을 절감할 수 있는 대안으로서, 기업들이 여러 과세당국에 신고해야 하는 불편을 덜어주는 공급지 과세방법을 생각할 수 있다. 이 방법은 비거주자에 대한 수출에 대하여 공급자가 소비지의 세율을 적용한 부가가치세를 징수하여 공급지 과세당국에 납부하고, 공급지 과세당국은 세수입을 해당 소비지 국가의 과세당국에 양도하는 방법을 의미한다. 이러한 방법이 실행되기 위해서는 국제적인 협조가 필수적이다. 즉, 세수를 양도하는 메커니즘을 확립할 필요가 있으며, 이를 위해서는 다자간 협약보다는 쌍방 협약이 보다 효과적이다⁴⁸⁾.

이 방안은 EC에 의해 제안된 'EU 공동 VAT 시스템' 즉, EU 내에서 기업들이 어느 나라에 위치하는지에 관계없이 비용(business expenditure)을 세금에서 공제할 수 있게 하는 방안과 유사한 것이다. 예를 들어 영국의 기업이 이탈리아에서 전시회를 가질 경우, 그 전시회 비용을 영국에서의 부가가치세 신고납부시 비용으로 환급받는 것을 의미한다. 이것을 실질적으로 가능하게 하기 위해서는 일종의 '청산소(clearing house)'가 필요하다.

앞서 소개한 국외사업자 등록 방안은 과세당국이 국외사업자의 자산에 대하여 접근할 수 없다는 단점이 있었으나, 「공급지 과세 및 세수입의 정산」 방법은 거주지 과세당국이 자국 거주 기업에게

48) 스위스의 경우 20개국 이상과 이러한 협약을 맺었으며, OECD 비회원국 중에서도 특정 상품에 대해서는 상호간에 상대국의 관세와 부가가치세를 대신 징수해 주는 협약을 맺은 경우가 있다.

세금의 징수의무를 부과하는 것이기 때문에 납세자 자산에 대한 접근이 가능하다는 장점이 있다. 그러나 이 방법 역시 다른 문제점을 갖고 있는데 첫째, 공급지의 과세당국이 다른 나라를 위한 세금징수를 위하여 성실하게 노력할 동기가 약하다는 점 둘째, 공급자가 징세의무가 전혀 없는 비협정국에 위치할 경우 효과가 없다는 점이다. 이에 대한 해결책으로서 참여하는 국가로 하여금 직접 징수한 세수입의 일정부분을 가지게 하면 거주지 과세당국의 성실한 징수 유인이 될 수도 있을 것이다⁴⁹⁾. 한편 상대국도 본국에 대하여 상호협력해 줄 것을 기대하는 것인 만큼, 어느 정도의 협력 유인은 있다고 할 수도 있다. 셋째, 징세비용 측면에서는 과세당국이 다른 나라의 VAT 제도(영세율, 서로 다른 표준율 등)를 숙지하고 세금을 징수하여야 하기 때문에 징세비용이 증가한다.

기업의 입장에서는 협력이 쉽기 때문에 납세협력 비용이 줄어든다는 점이 이 방법의 가장 중요한 장점이라고 할 수 있을 것이다. 여러 국가에 등록, 징세할 의무에서 벗어나므로 기업의 징세의무를 상당히 단순화시켜 준다. 그럼에도 불구하고 기업들이 소비지의 독특한 판매세 변수들(서로 다른 기준 및 감면세율, 다른 세수기반 등)을 알아내야 하기 때문에 다수의 국가에 공급할 때 발생하는 복잡한 문제가 모두 해결되는 것은 아니다.

49) 예를 들면 스위스에서는 州(canton)정부가 연방세(direct federal tax)를 부과·징수하는 대신, 각 주는 세수입의 일정 부분을 갖도록 되어 있다. 우리나라에도 광역시·도의 세금을 기초자치단체가 징수하고 그 세수입의 일정 부분을 기초자치단체에서 사용하는 징수교부금제도가 있다.

라. 금융기관에 의한 원천징수

전자상거래에서는 거래자의 신원을 일일이 확인하는 것이 어렵기 때문에 은행이나 신용카드 회사와 같은 결제금융기관이 부가가치세를 징수하여 과세당국에 납부하도록 하는 것이 바람직하다는 의견이 제시되고 있다. 이 방안에 따르면 세금징수의 책임이 공급자로부터 금융기관으로 옮겨지게 된다. 따라서 다수의 금융기관으로 하여금 이러한 역할을 수행하게 할 수 있는 유인도 필요하고 효과적인 집행을 위해서는 광범위한 국제적 합의가 필수적이다.

이 방안의 집행을 위한 두 가지 전제조건을 든다면 우선 금융기관이 소비자의 거주지를 알아야 하고 동시에 거래의 성격을 파악하고 있어야 한다. 과세대상 거래와 비과세 거래를 정확하게 구분하지 못하면 과세의 중립성이 훼손되어 자원배분의 왜곡을 초래하기 때문이다. 이 두 가지 전제조건을 충족시키는 데는 기술적인 문제보다는 비용이 더 큰 문제가 된다. 즉, 기술적으로는 이러한 정보의 이용이 가능하더라도 이를 이용하기 위해 많은 비용이 소요된다면 현실적인 대안이라고 하기 어렵기 때문이다.

전자상거래에서 대금의 결제가 대부분 금융기관을 통해 이루어진다는 점을 고려할 때, 금융기관에 의한 원천징수가 효과적인 소비세 과세방안이 될 수 있으나 장기적으로 전자화폐가 도입되어 과세당국이 거래를 추적할 수 없다면 이 방법은 효과가 없어질 것이다. 뿐만 아니라 이 제도가 전자화폐의 사용을 촉진하는 유인이 될 수 있다. 또한 이러한 시스템에 참여하지 않은 국가에 위치하는 금융기관을 통하여 결제가 이루어질 가능성도 있다.

이 방안은 납세협력 의무를 공급자에게서 금융기관으로 이전시키게 되므로 이 방법을 적용하려면 상당한 초기비용이 소요될 것으로 판단된다. 현재 신용카드회사들은 거래의 성격을 파악할 만

한 자료에 접근하지 못하는데 이들 자료에 접근할 수 있도록 하기 위해서는 상당한 정도의 초기비용 및 유지비용이 소요될 것이다. 한편 금융기관의 입장에서는 그들이 세금 징수 의무를 새롭게 부담하게 되는 것을 꺼릴 것이기 때문에 이에 대한 유인으로서 수수료(commission)를 지급하는 방법을 생각할 수 있다. 그러나 이 방법은 전통적으로 판매세를 징수하여 온 다른 기관들도 수수료를 요구하게 만들 수 있다.

OECD는 이상의 네 가지 방법의 실현 가능성과 부작용 등에 대한 검토를 통해 현재로서는 B2C 거래에 적용할 수 있는 이상적인 방안이 없다는 판단하에 중·장기적으로 기술적 발전에 기반한 방안을 모색할 필요가 있다는 결론에 도달하였다. 여기서 기술발전에 기반한 방법으로는 신용할 만한 제3자(Trusted Third Party)에게 징세대행을 하도록 하는 방법, 세계 공통의 징세 소프트웨어(global tax calculation software) 개발 및 이용방안 등이 거론되고 있다. 그러나 이와 같은 방안들이 개발되어 사용되기까지는 상당한 시일이 걸릴 것으로 예상되는 바, 그 때까지는 국외사업자 등록방안을 적용할 것을 권고하고 있다.

5. 정책 시사점

소비세 문제에 관한 OECD의 논의를 정리하면, 전자상거래에 대하여 소비지 과세원칙을 확인하고, 소비지의 결정방법에 대해서는 B2B거래의 경우, 소비측 기업의 사업거점(recipient's business presence), B2C거래의 경우에는 소비자의 통상적인 거주지(recipient's usual residence)를 소비지로 보기로 하였다. 한편 소비세의 징세와 관련하여 그동안 논의되던 여러 가지 방법의 장단점을 검토하여 B2B거래는 자진신고/대리납부, B2C거래의 경우는

국외사업자 등록방안을 잠정적으로 채택하기로 의견을 모았다.

소비세의 징세에 있어 B2B거래의 경우에는 집행상 자진신고/대리납부에 커다란 문제가 없을 것으로 예상된다. 그러나 B2C거래에 있어 국외사업자의 등록방안은 ‘단순화된 잠정적 접근 방안(Simplified Interim Approach)’으로서 거론되고 있다. 국외사업자 등록방안이 효과적으로 수행되기 위해서는 여러 나라와 거래하는 소액 사업자의 등록의무를 면제해 주고, 등록절차를 표준화시키며 동시에 단순화시키는 등의 조치가 필요하다고 본다. 다만 이러한 잠정적 접근방안에 따를 경우 매입세액공제 등은 허용해 주지 않는 방향이 될 것이다. 보다 중장기적으로는 B2C거래에 있어 중립적인 제3자(Trusted Third Party) 또는 징세 소프트웨어(global tax calculation software)를 이용하는 방안 등이 검토되고 있다. 현재 미국에서는 조세 납부를 위한 소프트웨어가 실용단계에 들어가 있으나, 국제적인 거래에서 여러 나라의 제도를 포괄하는 소프트웨어의 개발은 아직 극복해야 할 기술적인 문제가 많이 남아 있다.

이상과 같이 소비세 분야에 있어 제반 원칙적인 사항들에 대해서는 어느 정도 정리가 되었다고 볼 수 있다. 향후 논의하게 될 과제들은 이러한 원칙들을 실행에 옮기는 데 있어 필요한 기술적인 문제들에 집중되어 있다고 하겠다. 소비자의 위치와 지위(status)에 대한 실질적인 확인 방법을 개발하는 것, 기술에 근거한 징세 메커니즘을 개발하는 것, 등록방안의 경우 그 등록을 면제해 주는 한계수준(threshold level)을 결정하는 것 등이 그것이다.

우리나라의 현황과 연관지어 생각해 보면, 이미 소비지 과세의 원칙이 적용되고 있고, 부가세법에서 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인으로부터 용역을 공급받는 면세사업자는 부가가치세를 징수하여 사업장 또는 주소지 관할 세무서장에게 납부하도

록 규정하고 있다⁵⁰⁾(부가세법 제34조). 따라서 전자상거래의 B2B 거래에 있어 현행의 부가세법에서 규정하고 있는 대리납부의무를 확대 적용하는 것에 커다란 문제는 없을 것으로 생각된다. 또한 B2B거래에 있어 소비지를 결정하는 것도 별다른 어려움은 없을 것으로 예상된다.

법인의 경우는 말할 것도 없고, 전자상거래업자의 경우에도 다른 일반사업자와 마찬가지로 사업자등록을 통하여 부가세를 납부하게 되기 때문에, 국내거래에 관한 한 부가세 징수와 관련하여 특별히 일반사업자와 다를 바는 없다.

앞으로의 과제로 남아 있는 문제들은 주로 B2C거래에 관한 것으로서 소비세 과세에 관한 원칙들을 현실적으로 집행하는 데 있어 해결해야 할 기술적인 문제이며 조세행정과 관련된 문제들이라고 할 수 있다. 이러한 기술적인 문제의 해결을 위하여 우리나라가 독자적인 노력을 기울일 수도 있겠으나, OECD의 논의에 참가하여 중지를 모으는 편이 보다 현명한 방법이라고 사료된다.

50) 일반사업장의 경우, 동일한 경우 대리납부를 통하여 부가세를 징수 납부 하더라도 매입세액공제를 통하여 다시 환급받기 때문에 대리납부의무를 부과하지 않고 있음.

V. 전자상거래에 대한 소득세 과세문제

1. 주요 이슈

앞서 언급한 바와 같이 전자상거래는 소비자와 공급자가 다른 국가에 있으면서 서로 만나지 않고도 쉽게 거래할 수 있다는 점에서 새로운 조세문제를 야기한다. 따라서 전자상거래가 야기하는 조세문제는 국제조세 문제라고 할 수 있다. 그러므로 다음에서는 국제조세에 초점을 맞추어 소득세 과세에 있어서 적용되는 일반적인 원칙을 간략하게 살펴보고 그 원칙을 전자상거래에 그대로 적용할 경우 발생하는 문제점 또는 적용하기 어려운 부분들은 무엇인지에 대해 살펴본다.

가. 국제거래 소득에 대한 과세의 일반원칙

1) 국제조세의 기본원칙 - 이중과세 방지

법인세, 개인소득세 등 소득과세에 있어 국제거래로부터 발생한 소득을 따로 떼어 생각하는 이유는 거래가 두 개 이상의 과세관할 지역에 걸쳐 발생하기 때문에 동일한 소득에 대해 두 개 이상의 독립된 과세당국에서 과세하는 이중과세가 발생할 수 있으며, 경우에 따라서는 관계된 모든 과세당국이 동시에 과세하지 않는 경우도 발생할 수 있기 때문이다. 이와 같은 이중적인 과세 또는 비과세는 자원의 국가 간 배분을 왜곡시켜 경제의 효율성을 저해한다. 또한

국제거래를 자국으로 유치하기 위한 조세경쟁을 초래할 수도 있는데, 이는 각국의 과세기반을 잠식하여 조세체계를 전반적으로 왜곡시키는 결과를 가져온다. 그러므로 세계 각국은 이중과세를 방지하고 동시에 이중적인 비과세가 발생하는 것도 사전에 방지하기 위하여 국내법을 정비하는 한편 조세조약을 체결하는 등 공동의 노력을 기울이고 있다. 다음에서는 이와 같은 노력을 통해 나타난 국제조세의 일반적 원칙에 대해 간략하게 설명한다.

국제거래를 통해서 발생한 소득에 대해 과세하는 기본 원칙으로는 크게 두 가지를 생각할 수 있는데 하나는 원천지 과세원칙(source principle)이고 다른 하나는 거주지 과세원칙(residence principle)이다. 원천지 과세원칙이란 소득이 발생한 지역에서 과세권을 갖는 것을 의미하며, 거주지 과세원칙이란 소득을 가져가는 기업이나 개인이 거주하는 지역에서 과세권을 갖는 것을 의미한다.

각 국가는 경우에 따라 원천지 과세원칙을 적용하기도 하고 거주지 과세원칙을 적용하기도 하는데, 대부분의 경우 어느 한 가지에 집착하기보다는 두 가지를 혼용하고 있다. 예를 들면 우리나라의 경우 국내 원천소득에 대해서는 원천지 과세원칙을 적용하여 내국인뿐만 아니라 외국인의 국내 원천소득에 대해서도 과세한다. 내국인의 소득에 대해서는 거주지 과세원칙을 적용하여 국내 원천소득뿐만 아니라 해외 원천소득에 대해서도 과세한다. 다른 국가도 이와 같은 원칙에 의해 과세할 경우 국제거래로부터 발생하는 소득은 원천지에서도 과세되고 거주지에서도 과세되는 이중과세가 발생한다.

이와 같은 문제점에 대하여 각국은 국제거래로부터 발생한 소득에 대해 과세하는 경우 국내 세법에 전적으로 의존하기보다는 조세조약 등을 통해서 관련 국가와 협력하여 이중과세 또는 일방적인 과세면제에 따른 이중적인 비과세를 방지하고 있다. 조세조

약은 이중적인 과세/비과세를 방지하여 조세로 인한 국제거래의 왜곡을 제거하려는 목적을 갖고 있는데 대체로 OECD와 UN에서 제시한 모델 중 한 가지를 따르거나 양자를 혼합하여 적용한다.

2) 이중과세 방지방법

조세조약에서 이중과세를 방지하는 기본 원칙은 크게 세 가지로 구분하여 설명할 수 있다. 첫째, 원천지의 과세권한을 제한한다. 조세조약에서는 소득을 종류별로 구분하여 각 소득에 대해 그 소득이 발생한 원천지의 사회간접자본 등 국가가 제공한 공공재가 그 소득의 발생에 실질적인 기여를 한 것으로 인정되는 경우에 한하여 원천지 과세당국에 과세권한을 부여하는 것을 원칙으로 하고 있다. 예를 들면 사업소득에 있어서 소득의 원천지에 고정된 사업장을 설치하고 그 사업장을 통하여 사업을 영위하는 경우 그 사업장의 사업활동을 위해서 원천지 정부가 제공하는 공공서비스의 혜택을 받았을 것으로 간주하여 원천지에 과세권한을 부여한다. 한편 우편 주문에 의한 상품판매 등과 같이 원천지에 고정된 사업장을 설치하지 않고 사업을 하여 소득을 얻은 경우에는 그 소득에 대해 원천지 정부가 제공한 공공재가 기여한 바가 거의 없다는 판단하에 원천지의 과세권을 인정하지 않고 거주지 정부에만 과세권을 부여한다.

둘째, 원천지의 과세권이 인정된 경우에도 세율 등을 제한하여 원천지 세 부담이 거주지 세 부담을 능가하지 않도록 한다. 이는 원천지의 세 부담이 거주지 세 부담을 능가할 경우 이로 인해 거래의 왜곡이 발생하기 때문이다. 대부분의 국가에서 자국 거주자에 대해서는 거주지 원칙에 따라 과세하는데 이 경우 자국 거주자가 어느 곳에 투자를 하든지 간에 세 부담에 차이가 없으므로 거주지 과세

는 투자의 국가 간 배분을 왜곡시키지 않는다. 반면 원천지 과세는 투자대상자에 따라 세부담이 달라지게 되므로 국제투자를 왜곡시키는 요인이 된다. 많은 국가들이 자국 거주자에게 거주지 과세원칙에 따라 과세하면서 이중과세를 방지하기 위해 원천지에 납부한 세액을 거주지 세액의 한도 내에서 공제하는데, 이 경우 원천지 세부담이 거주지 세부담보다 적으면 원천지 납세액 전액이 공제되므로 궁극적인 세부담은 거주지 세액과 같아 원천지 과세의 투자 왜곡효과가 없어진다. 그러나 원천지 세부담이 거주지 세부담보다 큰 경우 원천지 과세의 투자배분 왜곡효과가 그대로 유지된다.

마지막으로 거주지 과세당국은 자국 거주자의 소득에 대해 자유롭게 과세할 권한을 갖는다. 단, 조세조약에서 인정한 원천지 과세와 이에 중복되는 거주지 과세로 인하여 이중과세가 발생한 경우 그 이중과세는 거주지에서 해외소득 면세 또는 외국납부세액 공제 등의 방법을 통하여 제거 또는 완화하여야 한다. 전자를 해외소득 면세제도, 후자를 외국납부세액 공제제도라고 하는데 후자의 경우 앞서 언급한 바와 같이 원천지 과세를 낮은 수준으로 제한함으로써 원천지 과세의 투자배분 왜곡효과를 제거할 수 있다. 해외소득 면세제도의 경우에는 원천지 과세의 투자배분 왜곡효과를 완전히 제거하지는 못하나 조세조약에 의해 원천지 과세가 낮은 수준으로 제한되므로 투자배분 왜곡효과나 조세경쟁 유발효과 등의 부정적인 효과는 그다지 크지 않을 것으로 판단된다.

그러나 제한된 한도 내에서도 자국의 투자를 유치하기 위한 조세경쟁은 존재하며 조세조약에서 허용되는 이자소득 등에 대한 원천지 과세권한을 아예 포기하는 국가들도 존재한다. 최근 이러한 국가들이 증가하는 경향이 나타나고 있어 국제사회에서 우려하고 있으며, EU와 OECD를 중심으로 그 대응방안을 모색하려는 노력이 진행되고 있다⁵¹⁾.

51) 홍범교·안종석(1998), 안종석(2000).

3) 국제소득에 대한 과세체계

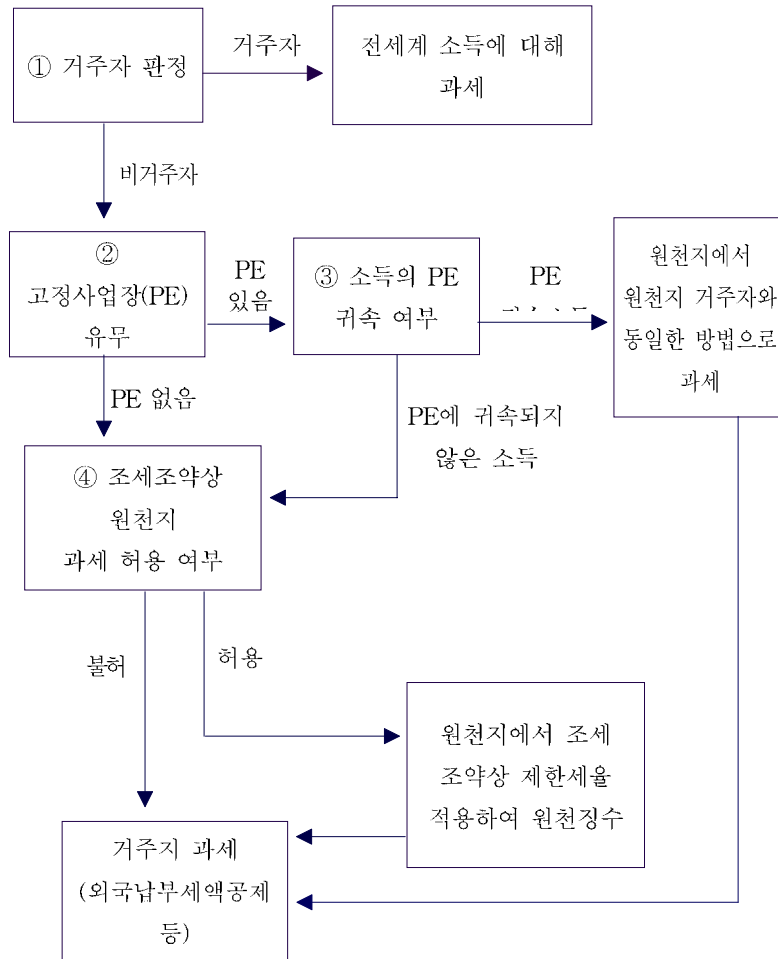
이상에서 살펴본 국제소득에 대한 과세체계를 그림으로 나타내면 [그림 V-1]과 같다. 소득이 발생하면 과세당국은 먼저 그 소득이 거주자의 소득인지 비거주자의 소득인지에 대해 판단해야 한다. 거주자의 소득인 경우 그 소득이 어느 곳에서 발생하였는지에 관계없이 모든 소득을 합산하여 개인소득세나 법인세를 과세한다. 그러나 비거주자의 소득에 대해서는 매우 복잡한 과정을 거쳐 과세여부 및 적용세율이 결정된다.

비거주자의 소득에 대해서는 국내 원천소득에 대해서만 과세할 수 있는데, 비거주자가 국내에 고정사업장을 설치하여 영업을 하는 경우와 그렇지 않은 경우의 과세방법이 달라진다. 고정사업장이 있는 경우 그 고정사업장에 귀속되는 소득에 대해서는 원천지 과세당국이 자국 거주자와 동일한 방법으로 동일한 세율을 적용하여 과세하며, 그렇지 않은 경우 즉, 고정사업장이 없거나 고정사업장에 귀속되지 않는 국내 원천소득에 대해서는 소득의 종류별로 다른 과세방법이 적용된다.

조세조약에서는 각 소득의 종류별로 원천지에서 과세가 허용되는지 여부, 허용되는 경우 세율의 한도 등을 정해 놓고 있는데 그 내용은 조약에 따라 다르다. 대체로 고정사업장에 귀속되지 않는 사업소득에 대해서는 원천지 과세가 허용되지 않는 반면, 이자·배당소득 등 특정 소득에 한해 원천지 과세가 허용되며 제한세율은 대체로 15% 이내이다. OECD모델 조약에서는 사용료 소득에 대해서도 원천지 과세를 허용하지 않으나 우리나라를 포함한 많은 국가가 사용료 소득에 대한 원천지 과세를 허용하는 조세조약 정책을 고수하고 있다. 조세조약을 체결하지 않은 국가의 거주자에게 귀속되는 국내 원천소득에 대해서는 국내법에 의해 과세하는데, 우

리 나라의 경우 사업소득에 대해서는 2%, 이자·배당·사용료·인적용역 등에 대해서는 20~25%의 비교적 높은 세율이 적용된다.

[그림 V-1] 국제소득에 대한 과세체계 - 조세조약이 체결된 경우



한편 조세조약은 원천지에서 과세하였는지 여부에 상관없이 자

국 거주자에게 귀속되는 소득에 대해 과세할 수 있는 권한을 거주지 과세당국에 부여하고 있는데, 이로 인해 발생하는 이중과세를 제거할 책임은 거주지 과세당국에 있다. 거주지의 이중과세를 제거하는 방법으로는 대체로 국외 소득에 대해 면세하는 방법과 외국납부세액을 자국세액에서 공제하는 방법 중 하나를 적용하며, 외국납부세액 공제는 자국세액의 한도 내에서만 허용된다.

나. 전자상거래가 야기시키는 국제조세문제

앞서 살펴본 국제조세 일반원칙에 의하면 비거주자의 국내원천 소득에 대해 과세하기 위해서는 몇 가지 중요한 판단을 하여야 하는데, 고정사업장 존재 여부, 소득의 고정사업장 귀속 여부, 고정사업장에 귀속되지 않는 소득의 종류가 바로 그것이다. 이 세 가지 문제에 대해 답이 주어지지 않는다면 앞서 설명한 국제조세 과세체계를 제대로 적용할 수 없다. 그런데 전자상거래는 이 세 가지 중요한 문제에 대한 대답을 결정하기 어렵게 하는 요소를 내포하고 있다. 또한 이 세 가지 문제 외에도 통신 및 운송기술의 발달은 한 명의 납세자가 두 개 이상의 국가에서 거주자로 인식되는 중복거주의 문제를 야기할 가능성이 있다. 다음에서는 이와 같은 전자상거래가 야기하는 국제조세문제에 대해 보다 자세하게 살펴본다.

1) 고정사업장의 정의

고정사업장이란 말 그대로 사업을 영위하는 고정된 장소를 의미하는데 고정사업장의 존재 여부에 따라 국제거래 소득에 대한 과세여부, 과세방법, 세율 등이 달라질 수 있으므로 국제조세에서

매우 중요한 의미를 갖는다. 그런데 그 개념이 '고정된 장소'에 초점을 맞추고 있으므로 전자상거래에 이러한 전통적인 '거래장소'라는 개념을 적용할 경우는 상당한 주의를 요한다. 예를 들면 웹사이트는 상품을 소개하고 주문을 받으며, 때로는 상품을 직접 공급하기도 하므로 '고정된 장소'인 상점과 유사한 역할을 한다고 할 수 있다. 이때 이를 전통적인 상점과 마찬가지로 고정사업장으로 간주하여야 하는지, 웹사이트가 고정사업장이라면 어느 국가의 사업장이라고 해야 하는지 등에 대한 의문들이 먼저 해결되어야 고정사업장 여부를 판단하고 조세를 부과할 수 있을 것이다.

2) 소득의 구분

고정사업장이 없다고 판단되는 경우 전자상거래로부터 발생한 소득이 어떤 종류의 소득인지 결정하여야 한다. 만약 전자상거래를 통해 거래되는 재화가 유형재화로서 우편을 통해 배달되거나 컴퓨터 통신이 아닌 다른 방법으로 제공되는 경우⁵²⁾ 그로부터 발생한 소득은 사업소득으로 보는 것이 전통적인 견해이며, 이 경우 원천지에 고정사업장이 없으면 원천지의 과세당국은 그 소득에 대해 과세권을 갖지 않는다. 그러나 통신을 통해 공급되는 디지털 재화(digital products)를 거래하는 경우에는 문제가 그리 간단하지 않다. 예를 들면 통신을 통해서 그림이나 영화, 음악 등을 다운받는 경우 재화의 복제가 용이하며, 경우에 따라서는 그 다운받은 재화를 다른 곳에 저장하거나 복사할 수 있는 권리도 함께 부여되므로 그 대가로 지불하는 금전이 사용료인지 아니면 사업소득인지 분명하지 않다.

3) 사업장 간 소득의 배분

52) 즉, 오프라인 거래의 경우.

고정사업장이 있는 경우에는 특정 소득에 대해 그 소득이 고정사업장에 귀속되는 소득인지 여부를 규명하여야 할 것이다. 많은 경우에 본사가 고정사업장의 사업활동을 통한 이익창출에 어느 정도 기여하기 때문에 고정사업장을 통해 사업을 영위하여 발생한 소득을 모두 고정사업장에 귀속되는 소득이라고 간주하는 경우는 흔치 않다. 본사가 고정사업장에 자본재와 운영소프트웨어를 제공할 수도 있으며, 경우에 따라서는 본사의 기업이미지 등이 고정사업장의 영업활동에 중요한 기여를 하기도 한다. 따라서 이전가격 결정(transfer pricing)의 기본원칙인 독립기업가격원칙(the arm's length principle)을 적용하여 고정사업장의 소득을 고정사업장과 다른 국가에 소재하는 본사에 적절히 배분하여야 한다.

전통적인 거래의 경우에도 독립기업가격은 결정하기 어려운 문제로서 OECD는 이전가격과세지침을 발간하여 회원국들이 그 지침에 따라 독립기업가격을 결정할 것을 권하고 있다. 그런데 전자상거래는 이 문제를 더욱 어렵게 만든다. 전자상거래에서 거래의 중간 매체라고 할 수 있는 웹사이트나 그 웹사이트가 저장된 서버는 전통적인 거래에서 찾아보기 어려운 독특한 역할을 수행하며, 웹사이트-서버로 구성되는 각각의 고정사업장의 역할도 그것을 운영하는 기업에 따라 모두 달라 비교 가능한 사례를 찾기도 어렵다.

4) 중복거주자 문제

지금까지의 논의는 납세자가 어느 지역의 거주자인지가 분명한 경우를 가정하고 있다. 그러나 그렇지 않은 경우가 존재할 수 있다. 예를 들면 A국가에서는 자국에 등록된 법인을 거주자로 간주하고 B국에서는 이사회가 개최되는 지역을 거주지로 간주하는 경우 A국에서 법인등록을 한 기업이 이사회를 거의 대부분 B국에서

개최한다면 이 기업은 A국 법에 의해서 A국 거주자이면서 동시에 B국 법에 따르면 B국 거주자이기도 하다. 따라서 원천지-거주지가 아닌 거주지-거주지 이중과세가 발생할 수 있다. 이 문제는 꼭 전자상거래에 국한되는 문제는 아니지만 최근의 기술발달, 특히 통신수단의 발달로 인해 중복거주자가 발생할 가능성이 커지고 있으며, 그 중에서도 컴퓨터 통신이 핵심적인 역할을 한다는 점에서 전자상거래와 밀접한 관계를 갖고 있다고 할 수 있다.

5) 요약

요약컨대, 전자상거래는 소득과세에 있어 지금까지 없었던 새로운 개념의 문제를 야기하는 것은 아니다. 그러나 지금까지 해결하기 어려웠던 여러 가지 국제적인 조세문제를 더욱 어렵게 만드는 결과를 초래하였으며, 그 문제들은 고정사업장의 개념, 사업장간 소득의 배분, 소득의 종류 규명, 거주지 판정문제 등이라고 할 수 있다. OECD에서는 회원국뿐만 아니라 이 문제에 대해 깊은 관심을 보이는 비회원국의 전문가들, 그리고 업계의 대표들로 구성되는 기술자문그룹(TAG)을 형성하여 이 이슈들에 대한 논의를 진행해 왔으며, 2001년 2월에 그동안의 논의 결과를 주제별로 종합 정리한 보고서를 작성·발표하였다.

전자상거래와 관련된 국제조세 문제는 각국이 독자적인 정책을 수립·시행함으로써 해결할 수 있는 문제가 아니고 국제적 합의와 공조가 필요한바, 과거에도 그러했듯이 앞으로도 OECD가 이 분야의 국제적 논의를 주도할 것으로 판단된다. 이에 따라 다음에서는 2001년 2월에 발간된 OECD의 보고서를 중심으로 논의 동향을 살펴보고 우리나라 정책에 대한 시사점을 모색한다. 다음의 제 2절부터 이어지는 네 개의 절에서는 앞서 언급한 네 개의 주제를

각각 독립된 절로 구분하여 전자상거래가 야기하는 문제점을 심층적으로 분석하고 그 문제를 해결하기 위한 국제적 논의 결과, 진행중인 논의 동향 및 앞으로의 전망을 살펴본다. 그 다음에 각 절에서의 논의를 요약·정리하고 이와 같은 국제적 논의가 우리나라 조세정책에 미치는 영향과 시사점, 그리고 향후 정책방향 등에 대해 논의한다.

2. 고정사업장의 정의

국제거래로부터 발생한 소득에 대한 과세방법은 소득이 발생할 지역 즉, 원천지에 공급자의 고정된 사업장이 있는지 여부에 따라 달라진다. 고정사업장이 있는 경우 원천지의 과세당국은 그 고정사업장에 귀속되는 소득에 대해 내국인과 동일한 방법으로 과세하나 고정사업장이 없는 경우에는 사용료, 이자, 배당 등 특정한 종류의 소득에 한해서만 과세권을 발휘할 수 있으며, 그 경우에도 대부분 조세조약에 의해 세율이 제한된다. 따라서 전자상거래의 경우에도 고정사업장의 존재여부를 명확하게 규명할 필요가 있다.

현재의 전자상거래 확산 정도에 비추어 볼 때 어느 국가에서든지 전자상거래와 관련된 고정사업장 판정 여부가 조세수입에 큰 영향을 주는 것은 아니다. 또한 납세자가 특정한 지역에 과세소득을 배분하고 싶으면 그곳에 자회사를 설립하면 되므로 고정사업장의 존재 여부에 대한 판단 자체가 납세자의 세부담에 큰 영향을 주는 것도 아니다. 그러나 중요한 것은 납세자가 자신도 알지 못하는 사이에 고정사업장이 있는 것으로 간주되어 원천지에서 과세되는 상황이 발생해서는 안된다는 것이며, 이러한 관점에서 고정사업장의 정의를 명확하게 할 필요가 있다.

OECD는 전자상거래가 기존의 전통적인 거래에서 생각할 수 없

었던 완전히 새로운 문제를 야기하는 것은 아니므로, 기존의 과세 원칙이 전자상거래에도 그대로 적용될 수 있다고 판단하고 있다. 이러한 판단하에서 전자상거래로부터 발생하는 소득에 대한 과세 여부와 과세방식을 분명히 하기 위해서는 먼저 기존의 규정을 유지하면서 그 규정에 대한 해석을 명확하게 하는 것이 순서일 것이다. 이 방법을 통해서 문제가 해결된다면 규정은 고칠 필요가 없게 된다. 이러한 관점에서 고정사업장에 대해서도 이를 규정하고 있는 모델조약의 제5조에 대한 해석을 수정하는 방안을 모색하였다⁵³⁾.

전자상거래 환경하에서 사업소득에 대한 조세조약 규정의 적용 방법에 대한 자문을 목적으로 하는 TAG는 1999년 10월과 2000년 3월의 두 차례에 걸쳐 OECD 모델조약 해석서 중 고정사업장의 정의와 관련된 내용의 수정안을 제시하였으며, 그 수정안에 대해 회원국 정부는 물론 국제조세 전문가, 비회원국 정부, 사업자단체 등으로부터 의견을 받고 다시 토론하여 2000년 12월에 모델조약 해석서의 고정사업장 관련 부분 수정안을 최종적으로 제시하였다. 이 수정안은 기존의 해석 내용을 변경하는 것이 아니라, 기존의 해석은 그대로 유지하면서 전자상거래와 관련하여 불확실한 부분에 대한 설명을 추가하여 투명성을 제고하는 데 목적이 있다. 그러나 이 수정안에 대해 모든 회원국이 모두 동의한 것은 아니고 스페인, 포르투갈, 영국 등은 일부 내용에 대해 이견을 제시하고 있다⁵⁴⁾.

가. 웹사이트와 서버의 구분

53) OECD, *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*, 2000. 12 참조

54) OECD는 모델조약의 해석에 대해 일부 국가들이 소수 의견을 굽히지 않을 경우 그 국가들의 이름과 함께 그 의견을 해석서에 포함시켜 소수의 의견을 존중하고 있다.

만장일치로 합의에 도달한 것은 아니지만 자문그룹이 2000년 12월에 최종적으로 제시한 '전자상거래와 관련하여 고정사업장을 판정하는 기준'의 내용은 다음과 같다.

OECD 모델조약 제5조에 의하면 고정사업장은 '고정된' 사업장소로서 그 장소를 통해서 사업이 (전부 혹은 부분적으로) 수행되어야 한다. 즉, 고정사업장은 고정된 장소라는 것과 사업을 수행한다는 두 가지 조건을 동시에 충족시켜야 한다. 이는 고정된 사업장에서 사업을 수행할 경우 현지의 정부가 제공하는 공공서비스 혜택을 받게 되며, 따라서 현지 정부에 납세할 의무가 있다는 생각에서 비롯된 것이라고 할 수 있다.

이와 같은 개념에 따라 OECD는 전자상거래에 관련되는 중간매체를 특정한 장소에 설치되어야 하는 자동화설비인 컴퓨터와 그 컴퓨터에 저장되어 사용되는 소프트웨어 및 자료로 구분하여야 한다는 점을 강조한다. 예를 들면 소프트웨어와 전자통신 자료의 결합체인 인터넷 웹사이트는 그 자체로서 유형의 재산이 될 수 없으므로 고정된 장소를 의미하는 고정사업장을 형성하지 않는다. 한편 컴퓨터는 다른 기계나 장치와 마찬가지로 특정한 장소에 고정적으로 설치되고 사업활동에 사용되면 고정사업장을 형성한다고 할 수 있다.

여기서 웹사이트와 컴퓨터의 구분이 중요한 의미를 갖는데, 이는 웹사이트를 운영하는 자와 그 웹사이트가 저장되어 있는 서버를 운영하는 자가 다른 경우가 많기 때문이다. 예를 들면 웹사이트를 이용해 사업을 영위하는 기업이 인터넷 서비스 공급업자(Internet Service Provider: ISP)로부터 서버의 일부분을 임대하여 웹사이트를 저장·활용하는 경우가 많은데, 이 경우 비록 사용량에 따라 서버사용료를 지불하더라도 서버를 웹사이트를 운영하는 사업자의 고정사업장이라고 간주할 수 없다. 그 이유는 ISP가

웹사이트를 보유한 기업을 대신하여 계약을 체결할 수 없으며 일반적인 사업활동에서 그 사업자를 대신할 수 없기 때문이다.

나. 서버가 고정사업장이 되는 경우

웹사이트를 통해 사업을 운영하는 자가 그 웹사이트가 저장된 서버를 보유·운영하는 경우에는 다른 조건이 만족되면 그 서버가 고정사업장을 형성할 수 있다.

다른 조건이란 고정성과 사업활동을 의미한다. 즉, 컴퓨터 장비(server)는 고정성의 조건을 만족시키고, 그 장비를 통해 사업을 운영한다는 조건을 만족시키면 고정사업장이 될 수 있다. 여기서 고정성이란 이동의 가능성이 아니라 실제로 이동하였는지 여부에 의해 판단되어야 한다. 따라서 서버가 고정사업장이 되려면 특정한 장소에 상당히 오랜 기간 동안 고정되어 있어야 한다.

서버를 통해서 사업을 운영하는지 여부에 대해서는 두 가지 논점이 있는데, 하나는 사람의 존재여부에 대한 것이고, 다른 하나는 서버가 수행하는 업무의 내용에 대한 것이다. 사람의 존재에 대하여 TAG는 컴퓨터 서버가 특정한 장소에 고정되어 사업활동을 수행할 때 꼭 종업원이 그 장소에 참여하여 사업을 수행해야 하는 것은 아니라는 결론에 도달하였다. 이는 자동화기기의 경우 사람이 그 장소에 있지 않더라도 업무를 수행할 수 있다는 논리에 근거를 둔 것이다. OECD 모델조약의 고정사업장과 관련된 본문 조항에는 사람이 고정사업장에서 근무해야 하는지에 대해 아무런 언급이 없다. 그러나 해석서에는 부분적으로 사업의 수행을 위해 사람의 역할이 필요하다는 점을 시사하는 내용들이 있는데, 이에 대해 TAG는 사업활동을 영위하기 위해 사람의 역할이 필요하다는 것이 틀린 말은 아니지만 사람이 없이도 부분적인 사업활동은

할 수 있으며, 따라서 고정사업장에 꼭 사람이 필요한 것은 아니라고 설명한다.

고정사업장의 역할과 관련해서는 사업장의 역할이 사업활동의 준비 또는 부수적인 역할에 머무른다면 그 사업장을 통해 사업을 영위한다고 할 수 없다는 것이 OECD 모델조약의 입장이다. 따라서 사업활동의 준비 또는 부수적인 활동만 하는 사업장은 고정사업장이 될 수 없으며 이는 전자상거래의 경우에도 마찬가지이다. 예비 또는 부수적인 역할은 일반적으로 규정할 수 없으며, 경우에 따라(case-by-case) 적절한 요소들을 고려하여 판단하여야 하지만 대체로 다음과 같은 활동을 부수적인 활동이라고 할 수 있다.

- 전화와 같이 수요자와 공급자간의 통신 연결
- 재화나 서비스의 광고
- 보안이나 효율성을 목적으로 유사 서버를 통해 정보를 중계하는 것
- 기업을 위한 시장자료 수집
- 정보의 공급

그러나 이와 같은 업무들이 기업의 핵심적인 기능을 구성하는 경우에는 동일 기능의 서버도 고정사업장이 될 수 있다. 어떤 기능이 핵심적인 기능이 되고 어떤 기능이 예비 또는 부수적인 기능이 되는지는 사업에 따라 다를 것이다.

다. 요약

이상의 전자상거래에 개입되는 중간매체들의 고정사업장 여부에 대한 논의를 요약하면 <표 V-1>과 같다.

첫째, 웹사이트는 고정된 장소가 아니므로 그 자체로서 고정사업장을 형성하지 못한다.

둘째, 웹사이트 운영자에게 서버를 임대하는 ISP도 웹사이트 운영자를 대신하여 계약을 체결하지 못하며 일반적인 사업활동에서 웹사이트 운영자를 대신할 수 없으므로 고정사업장(즉, 종속대리인)이 되지 못한다.

셋째, 사업자가 보유한 서버를 통해 웹사이트를 운영할 경우 그 서버가 특정한 장소에 오랫동안 고정되어 있으며, 그 서버를 통해 사업활동이 전부 또는 부분적으로 수행되는 경우 그 서버는 고정사업장으로 간주된다. 고정사업장에서 사람이 일을 하는지 여부는 고정사업장 판정에 영향을 미치지 않는다.

<표 V-0> 전자상거래 관련 고정사업장에 대한 TAG의 결론

		고정사업장(PE) 여부	판단 근거
웹사이트		PE가 아님	고정된 장소가 아님
서 버	ISP로부터 임대한 서버	PE(종속대리인)가 아님	ISP는 일상적 사업활동에서 웹사이트를 운영하는 사업자를 대신하지 못함.
	웹사이트 운영자가 보유한 서버	PE가 될 수 있음	특정한 장소에 오랜 기간동안 고정되어 있고 그 서버를 통해 사업활동이 이루어지는 경우

3. 소득의 구분

OECD는 1999년에 소득의 구분에 대한 논의를 위하여 기술자문 그룹(TAG)을 구성하였는데 TAG는 그후 4번의 회의를 거쳐 2001년 2월 최종보고서를 재정위원회에 제출하였다⁵⁵⁾. TAG에는 회원국 중 호주, 미국, 독일, 일본, 영국, 노르웨이 대표가 참여하였으며, 비회원국 중에서는 칠레, 중국, 인도, 이스라엘 대표가 참여하였다. 뿐만 아니라 업계에서도 독일의 지텐스, 일본의 NTT Data, 미국의 월트 디즈니, SOFTTEC사, 그리고 캐나다의 IBM캐나다 대표들이 참여하였다. 이 TAG에서는 전자상거래 가운데 디지털 재화의 거래로부터 발생하는 소득을 어떻게 분류할 것인가 하는 문제에 대해 논의하였는데, 특히 28가지 전자상거래 유형에 대해 그 수입을 사용료와 사업수입 중 어느 쪽에 포함시켜야 할지에 대해 검토하고 그에 따른 의견을 제시하였다.

다음에서는 2001년 2월에 발표된 보고서의 순서를 따라 먼저 사용료의 정의를 살펴보고, 각 성격별로 사용료와 사업수입을 비교하여 전자상거래 수입을 사업수입 또는 사용료 수입으로 구분하는 원칙을 검토한다. 그리고 ‘마. 거래유형별 발생소득의 구분’에서는 28가지 전자상거래 유형에 대해 각각 그 거래로부터 발생하는 소득의 성격을 규명한다. 이 28가지 거래유형은 TAG 멤버들이 생각할 수 있는 전자상거래 유형을 모두 포괄하는 것이다.

가. 사용료의 정의

OECD 모델조약에 의하면 사용료는 영화 필름, 특히, 상표, 디자

55) OECD, *Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce*, 2001. 2.

인, 모형, 설계도, 비밀공식이나 공정을 포함하는 문학, 예술, 또는 과학 작품에 대한 저작권을 사용하거나 사용할 권리를 취득하고 그 대가로 지불하는 대금이나 산업, 상업 및 과학적 경험에 대한 정보의 대가를 의미한다. 또한 우리나라를 포함한 많은 국가들이 조세조약에서 산업, 상업 및 과학적 장비의 사용 또는 사용할 권리에 대한 대가도 사용료에 포함시키고 있다. OECD에서도 1977년 모델조약을 만들 당시에는 산업, 상업 및 과학장비의 사용 또는 사용할 권리에 대한 대가를 사용료에 포함시켰었는데 최근 이를 삭제하였다.

이와 같이 복잡하게 정의되는 사용료의 개념은 다음과 같이 세 가지로 간략하게 정리할 수 있다.

- 첫째, 저작권의 사용 또는 사용할 권리에 대한 대가
- 둘째, 노하우(know-how)의 전수에 대한 대가
- 셋째, 산업, 상업 및 과학적 장비의 사용 또는 사용할 권리에 대한 대가

OECD는 2000년에 모델조약을 개정하여 고정사업장에 귀속되지 않은 사업소득뿐만 아니라 사용료 소득에 대해서도 원천지 과세를 허용하지 않도록 하였다. 그러나 그 이전까지는 OECD 모델조약에서도 사용료 소득에 대한 원천지 과세를 허용하였으며, 실제로 체결된 조세조약을 보면 대부분의 경우에 사용료 소득에 대해 원천지의 과세권을 인정하고 있다. 제한세율은 매우 다양하여 낮은 경우에는 2%, 높은 경우에는 15% 이상이 되기도 한다. 그러므로 실제 조세조약 체결내용을 볼 때 전자상거래 수입을 사업소득으로 볼 것인지 아니면 사용료 수입으로 볼 것인지에 대한 의사결정은 과세 결과에 큰 영향을 미칠 수 있는 중요한 문제라고 할 수 있다.

다음에 이어지는 세 개의 절에서는 사용료를 저작권의 사용, 노

하우의 전수, 장비 임대에 대한 대가로 구분하여 각각 전자상거래로부터 발생하는 소득을 어떤 원칙에 따라 사용료 또는 사업소득으로 간주할 것인지 살펴본다.

나. 사업소득과 저작권의 사용에 대한 대가

일부 국가에서는 소비자가 통신상으로 디지털 제품을 다운받는 경우 그 디지털 재화의 내용을 자신의 사무실이나 집에 있는 컴퓨터에 복사할 수 있으므로 저작권의 사용으로 간주한다. 그러나 많은 경우 복사할 수 있는 권리는 소비자가 재화를 구입한 데 따른 부수적인 권리이며 그것이 거래의 목표는 아닐 것이다. 그러므로 조세조약의 해석에 있어 전자상거래로부터 발생하는 수입이 사용료인지 아닌지를 판단하기 위해서는 대가를 지불하는 데 있어서 가장 기본적인 고려 요소가 무엇인지(즉, 대가를 지불하는 기본적인 이유가 무엇인지)를 파악하여야 할 것이다. 소비자가 저작권의 사용 또는 사용할 권리에 대한 대가로 대금을 지불하는 것이 아니라 다른 목적 즉, 자료의 사용 등을 위하여 대금을 지불하고 재화를 구입하는 경우에는 비록 자료를 직접 사용하기 위해 다운받아서 저장을 하고, 그것을 자신(소비자)의 컴퓨터나 네트워크에 올려놓는다고 하더라도 그것은 부수적인 것으로 간주할 수 있을 것이다. 이 경우 자료의 구입에 동반되는 소수의 복사본을 만들 수 있는 부수적인 권리로 인해 거래 전체의 대가가 사용료로 간주되어서는 안된다. 소비자가 영화, 음악 등 디지털 재화를 통신상으로 다운받아서 자신이 직접 사용하거나 즐길 목적으로 구입하는 경우가 이에 해당된다.

그러나 소비자가 대가를 지불하는 이유가 그 재화를 직접 사용하거나 즐기는 데 있는 것이 아니라 저작권을 사용하는 데 있다면

그 대가는 사용료로 간주되어야 할 것이다. 예를 들면 출판업자가 인터넷을 통하여 그림을 다운받아서 그 그림을 자신의 컴퓨터에 저장하거나 인쇄하여 자신이 판매용으로 출판하는 책의 표지 그림으로 사용하였다면 이는 저작권의 사용으로 간주하는 것이 마땅하다. 또한 웹사이트 운영자가 저작권이 있는 콘텐츠(contents)를 구입하여 인터넷에 올려 놓고 자신의 웹사이트를 방문하는 자로 하여금 그 콘텐츠를 사용하게 하는 경우도 저작권의 사용으로 간주할 수 있을 것이다.

TAG는 이와 같은 내용을 해석서의 사용료와 관련된 해석에 추가할 것을 재정위원회에 권고하였다.

다. 사업소득과 노하우에 대한 대가

전자상거래에서 노하우에 대한 대가를 지불하는 경우는 매우 드물다. 그러나 경우에 따라서는 전자상거래가 노하우의 공급으로 간주될 수도 있는바, 어떤 경우에 그렇게 되는지 명확히 할 필요가 있다.

OECD 모델조약 해석서는 제12조에 대한 해석에서 노하우의 정의에 대해 다음과 같이 설명하고 있다.

- ANBPPI(Association des Bureaux pour la Protection de la Propriete Industrielle)에 의하면 노하우는 재화나 공정을 같은 조건하에서 산업적으로 재생산하는 데 필요한 밝혀지지 않은 정보를 의미하는 것으로서 경험에 의해 형성된 것이므로 제3자가 단순히 상품을 조사하거나 기술진보에 대한 지식을 획득하는 것만으로는 알 수 없는 정보를 의미한다.
- 노하우 계약은 일방의 계약자가 자신만이 갖고 있는 것으로서 대중에게 공개되지 않은 특별한 지식 및 경험을 상대방에게

- 그 상대방 책임하에 사용하도록 전수하는 계약을 의미한다.
- 노하우 계약에서는 전수자가 그 비밀 공식을 사용하는 데 아무런 역할을 하지 않으며, 결과에 대해 책임지지도 않는다.
 - 노하우의 전수는 일방의 계약자가 자기 자신의 기술과 지식을 활용하여 상대방을 위하여 일을 하는 서비스 공급과는 구분되어야 한다.

이와 함께 OECD 모델조약의 해석서는 다음과 같은 경우에는 노하우에 대한 대가라기보다는 용역의 대가로 간주되어야 한다는 것을 제시하였다.

- 애프터서비스 제공에 대한 대가
- 판매자가 보증계약에 따라 소비자에게 행한 서비스에 대한 대가
- 순수한 기술적 지원에 대한 대가
- 기술자, 변호사, 회계사 등의 자문에 대한 대가

TAG는 이와 같은 기준을 근거로 전자상거래와 관련하여 판매자가 온라인상으로 자문을 하거나 소비자와 기술자가 통신상으로 의견을 교환하는 것 등은 노하우의 전수라기보다는 용역으로 간주하는 것이 타당하다는 데 의견의 접근을 보았다. 따라서 TAG는 다음과 같은 내용을 OECD 모델조약의 해석서에 포함시켜 전자상거래 소득이 노하우의 대가로 인식되는 문제에 대한 보다 명확한 기준을 제시할 것을 재정위원회에 권고하였다.

- 노하우 전수 계약은 이미 존재하는 정보를 대상으로 하거나 정보가 개발·창조된 이후에 공급할 것을 목적으로 하며, 비밀보장에 대한 내용이 포함된다.
- 용역공급 계약의 경우에도 공급자는 자신만이 갖고 있는 특별한 지식이나 기술, 경험을 필요로 하는 용역을 수행할 수도 있다. 그러나 이 경우 자신의 지식이나 경험, 또는 기술이 상

대방에게 전수되는 것은 아니다.

- 노하우의 전수가 포함되는 대부분의 계약에서는 단순히 기존의 정보를 제공하거나 기존의 재화를 재생산하는 것 외의 추가적인 노력을 공급자에게 요구하지 않는다. 반면 용역공급 계약에서는 많은 경우에 공급자가 계약상의 의무를 수행하기 위하여 추가적인 지출을 하여야 한다. 예를 들면 용역의 성격에 따라 연구·개발, 디자인, 시험·검사, 기타 업무를 담당하는 자들에게 급여를 지급하여야 하며, 경우에 따라서는 이와 같은 업무를 수행하는 하청업자에게 대금을 지불하여야 한다.
- 컴퓨터 프로그램 관련 정보 공급계약의 경우 일반적으로 알고리즘이나 프로그램 언어, 기술 등 프로그램의 기반이 되는 아이디어와 원리를 구성하는 정보를 공급자로부터 얻기 위해 지불이 이루어지며, 그 계약에 비밀유지 조항이 들어 있는 경우에 한하여 노하우의 전수로 간주할 수 있을 것이다.
- 애프터서비스, 보증계약에 의한 서비스 제공, 기술적인 지원, 기술자·변호사·회계사의 자문뿐만 아니라 통신을 통해 공급된 자문, 컴퓨터통신을 통한 기술자와의 대화, 네트워크를 통해 문제를 유발하는 데이터 베이스를 평가하는 일 등에 대한 지불은 노하우에 대한 대가라기보다는 용역제공에 대한 대가로 보는 것이 타당하다.

라. 사업소득과 산업·상업·과학 장비의 사용에 대한 대가

앞서 언급한 바와 같이 우리나라를 포함한 많은 국가들이 조세조약에서 산업·상업·과학용 장비의 사용 및 사용할 권리에 대한 대가를 사용료로 간주하고 있다. OECD에서도 1977년 모델조약에는 이 내용을 포함하였으나, 최근에는 장비의 사용 및 사용할

권리에 대한 대가는 사용료로 간주하지 않도록 모델조약을 개정하였다. 비록 OECD 모델조약에서는 산업, 상업 및 과학용 장비 임대료를 사용료로 간주하지 않지만 아직도 많은 국가들이 이를 사용료로 간주하고 있으므로 그 수입이 사용료인지 사업소득인지 분명히 할 필요가 있다는 판단하에서 TAG는 다음 두 가지 경우를 검토하였다.

첫째, 소프트웨어나 기타 디지털 정보 등 디지털 재화의 일시적 사용

둘째, 유형재화인 컴퓨터 장비의 임대

이 두 가지 형태의 거래에 대하여 그 거래대가로 지불되는 금액이 사용료인지 여부를 분석한 결과 디지털 재화의 일시적 사용은 산업·상업·과학 장비의 사용 또는 사용할 권리에 포함되지 않는다는 데 의견의 일치를 보았으며, 그 이유는 다음과 같다.

- 장비는 유형재화를 의미하는데 디지털 재화는 유형재화가 아니며, 사용료의 관점에서 장비는 산업·상업·과학 공정에서 부속품과 같이 중간재 역할을 하는 재산(property)인 데 비해 디지털 재화의 전형이라고 할 수 있는 음악이나 비디오, CD 등은 그 자체가 이용의 목적이 되는 것이다.
- 디지털 재화가 개인소비자에게 공급되는 경우 그것이 산업·상업·과학적이라고 보기 곤란하다. TAG 멤버들은 제품의 성격상 게임, 음악, 비디오 등은 산업·상업·과학적 목적을 갖고 있다고 할 수 없다는 데 동의하였다.
- 수명이 단기간인 제품을 그 수명이 다할 때까지 사용할 수 있는 권리를 사용료 목적의 사용 또는 사용할 권리라고 하기는 곤란한데, 여기에는 일정 기간이 지나면 사용할 수 없도록 프로그래밍된 비디오게임, CD 등의 거래가 속한다.

그러나 유형재화인 컴퓨터 장비의 경우에는 임대와 용역의 제

공을 구분할 필요가 있는데, 다음과 같은 조건을 만족시키면 임대라고 할 수 있을 것이다.

- (1) 수요자가 그 재산을 실질적으로 보유(physical possession of the property) 한다.
- (2) 수요자가 그 재화를 통제(control)한다.
- (3) 수요자가 그 재화에 대해 상당한 정도의 경제적 지분 또는 소유지분을 보유한다.
- (4) 공급자는 계약의 불이행에 따른 비용의 현저한 증가나 수입의 감소 등에 대한 위험을 부담하지 않는다.
- (5) 공급자는 소유자와 관계 없는 자에게 서비스를 공급하기 위하여 그 재산을 수요자와 동시에 공동으로 사용하지 않는다.
- (6) 총 지불금액이 그 기간 동안의 임대료보다 현저하게 많지 않다.

물론 이 목록이 완전한 것은 아니며, 경우에 따라서는 이 목록에 포함된 조건들이 무의미한 것일 수도 있다. 따라서 사안에 따라 모든 고려 사항들이 적절히 검토되어야 할 것이다.

TAG는 이 기준들을 적용해 본 결과 소프트웨어 공급 및 유지·보수, 갱신(update) 등을 주 내용으로 하는 계약은 용역계약이라는 결론에 도달하였다. 이는 수요자가 소프트웨어를 보유하거나 통제할 수 없으며, 많은 사람이 한꺼번에 그것을 사용할 수 있기 때문이다. 마찬가지로 자료 보관창고(data warehouse) 거래도 용역거래로 간주해야 할 것이다. 왜냐하면 공급자가 자료를 보관하고 수요자에게 공급하기 위해 컴퓨터를 사용하며, 많은 수요자에게 그 장비를 사용할 권리를 부여하고, 수요자는 그 장비를 보유하거나 통제할 수 없기 때문이다.

마. 거래 유형별 발생소득의 구분

TAG는 지금까지 TAG 내에서 거론된 모든 전자상거래 유형(28개 유형)에 대해 각각 특성을 분석하고 앞서 논의한 기준들을 적용하여 그 거래로부터 발생하는 소득의 성격이 사업소득인지 사용료소득인지에 대해 규명하였는데, 그 결과를 요약하여 정리하면 다음과 같다.

첫째, 대금을 지불하는 주된 이유가 저작권의 상업적 이용, 노하우의 전수 등이 아닌 것으로 수요자가 직접 사용하거나 즐기기 위한 목적으로 구매하는 경우 그 거래대금은 사업소득으로 본다. 다음에 열거한 경우들이 이에 해당된다.

- (1) 통신을 통한 유형재화의 주문
- (2) 디지털 재화의 통신상 주문 및 다운로드: 수요자가 직접 사용하거나 즐기기 위한 목적으로 구매하는 경우 그 대가로 지불하는 것은 사업소득으로 간주한다. 이때 수요자가 디지털 재화를 다운받아서 자기의 컴퓨터에 저장하거나 다른 매체에 저장하는 것은 저작권의 사용이 될 수도 있으나 거래에 따른 부수적인 요소로 간주하여 무시한다.
- (3) 업데이트와 자료의 추가(updates and add-ons): 유형재화의 거래나 앞의 (2)와 같은 성격을 갖는 거래의 대가는 사업소득이다.
- (4) 사용기간이 정해진 소프트웨어나 기타 디지털 정보의 사용인가
- (5) 소프트웨어나 기타 디지털 재화의 일회적 사용(single-use)
- (6) 응용 호스팅 - 별도계약(application hosting-separate license): 호스트가 자신의 컴퓨터에 소프트웨어를 올려놓고 수요자로 하여금 그 컴퓨터에 접근하여 소프트웨어를

사용하도록 하고 그에 필요한 기술적인 지원을 하는 경우 그 대가는 사업소득이다.

- (7) 응용 호스팅 - 일괄계약(bundled contract): 수요자가 한 가지의 요금(예, 입장료)만 지불하면 호스트가 자신의 컴퓨터에 올려놓은 하나 이상의 소프트웨어를 모두 사용할 수 있도록 하는 계약의 대가는 사업소득이다.
- (8) 응용서비스 공급자(application service provider: ASP): 공급업자가 소프트웨어 사용계약을 하고 그 계약에 따라 앞서 언급한 바와 같은 응용호스팅 사업을 하는 경우 역시 사업소득이 발생하는 것으로 본다.
- (9) ASP 면허료(ASP license fees)
- (10) 웹사이트 호스팅
- (11) 소프트웨어 관리(software maintenance): 기술료(technical fee)로서 용역소득으로 간주된다⁵⁶⁾.
- (12) 자료 저장창고(data warehousing)
- (13) 컴퓨터 네트워크를 통한 고객지원
- (14) 정보검색(data retrieval)
- (15) 독점적인 고급정보 공급(delivery of exclusive or other high-value data)
- (16) 광고
- (17) 온라인 전문가 자문(electronic access to professional advice)
- (18) 정보배달
- (19) 대화식 웹사이트 구독(access to interactive web site): 용

56) OECD는 2000년 모델조약 개정시 '용역의 대가' 항목을 삭제하고 용역의 대가를 사업소득에 포함시켰다. 그러나 실제로 체결된 조세조약에서는 사업소득과 용역의 대가를 구분하는 경우가 많다.

역에 대한 대가로 간주된다. 단, 수요자에게 제공하기 위하여 디지털 콘텐츠를 구입하고 지불하는 대가는 사용료로 본다.

- (20) 온라인 쇼핑 포털(online shopping portals)
- (21) 온라인 경매
- (22) 판매유도 프로그램(sales referral programs)
- (23) 웹방송 시청·청취(streamlined (real time) web based broadcasting)
- (24) 전시료(carriage fees)
- (25) 디지털 재화의 다운로드를 허용하는 웹사이트 구독(subscription to a web site allowing the downloading of digital products)

둘째, 대금을 지불하는 이유가 저작권의 사용, 노하우의 전수 등인 경우에는 전자상거래 수입이 사용료로 간주되는데 다음에 열거하는 세 가지 형태의 거래가 이에 해당된다.

- (1) 상업적인 목적으로 저작권을 사용하기 위하여 디지털 재화를 통신으로 주문하고 다운받는 경우: 저작권의 사용
- (2) 제품 또는 공정에 대한 공개되지 않은 기술 정보(undivulged technical information)의 공급: 노하우의 공급
- (3) 수요자(공급자의 웹사이트 방문자)에게 제공하기 위해 저작권이 있는 기존의 콘텐츠 구입: 저작권의 사용

4. 사업장 간 소득의 배분

다음에서는 고정사업장이 있다고 인정되는 경우 사업소득을 고정사업장과 그 고정사업장을 소유한 본사 간에 어떻게 배분하는가 하는 문제에 대해 검토한다. 이 문제는 조세조약 규정 중 사업

소득에 관한 규정의 적용에 대해 연구하는 자문그룹(Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits)⁵⁷⁾에서 검토하였다. 이 TAG에서는 2001년 2월까지 사업소득의 배분방식에 대해 확고한 결론에 도달하지 못하고 당시까지의 논의 내용을 정리한 토의자료를 발표하였다⁵⁸⁾. 사업소득 TAG에서는 이 토의자료에 대해 회원국, 업계 및 관계 전문가의 의견을 듣고 이를 반영하는 작업을 진행할 예정이다.

지금까지의 논의는 전자상거래 중 소매거래(B2C 거래) 업무를 수행하는 고정사업장인 서버를 네 개의 유형으로 나누어 각 유형별로 고정사업장에 귀속되는 소득을 산정하는 방식에 초점을 맞추었다. 물론 이 네 가지 유형이 전자상거래의 모든 유형을 포괄하는 것은 아니다. 그 외에도 B2B 거래, 인터넷 경매 등 다양한 형태의 거래가 있을 수 있으며, 또한 각 거래에서 고정사업장을 형성하는 서버의 역할도 다를 것이다. 그러나 사업소득 TAG는 TAG에서 논의가 이루어진 네 개의 유형 분석에서 나타난 기본 원칙들이 각각의 사업환경을 고려한 약간의 수정을 거친 후 다른 사업 모델에도 적용될 수 있을 것으로 생각하고 있다.

가. 소득배분의 기본원칙

OECD 모델조약의 제7조 사업소득 규정의 제1조는 고정사업장이 있는 경우 그 고정사업장에 귀속되는 소득에 한하여 원천지에서 과세할 수 있음을 천명하고 있다. 이 규정은 고정사업장에 귀

57) 사업소득 TAG(Business Profits TAG)

58) OECD, *Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions*, February 2001.

속되는 소득의 결정 또는 본사와 고정사업장 간 소득배분에 영향을 미치는 조항이라기보다는 원천지의 과세권한을 고정사업장에 귀속되는 소득까지로 제한하는 의미를 갖고 있다. 즉, 고정사업장을 통하지 않고 벌어들인 사업소득에까지 원천지 과세당국의 과세권이 미치지 않도록 제한하는 것이다.

이어서 모델조약 제7조의 제2항은 고정사업장에 귀속되는 소득을 결정할 때 독립기업가격 원칙을 적용하여야 한다고 규정하고 있는데, 이는 고정사업장에 귀속되는 소득 결정에 있어 가장 핵심이 되는 조항이다. 독립기업가격 원칙에 의한 고정사업장 귀속소득 결정은 두 단계를 통해서 이루어진다. 첫 번째 단계는 기능 및 사실분석으로서 고정사업장이 사업활동을 영위함에 있어 사용한 자산, 고정사업장이 부담하는 위험부담 등을 분석하여 고정사업장과 본사가 각각 사업소득 즉, 이익의 창출에 기여한 정도를 분석한다. 두 번째 단계는 소득을 배분하는 단계로서 비교가능성 분석을 통해 앞서 결정된 기능 또는 기여도에 따라 소득을 고정사업장에 배분한다. 모델조약의 제7조 제3항에 의하면 사업에 소요된 비용도 독립기업가격의 원칙에 따라 고정사업장과 본사 및 기타 사업장에 배분된다.

사업소득 TAG는 이와 같은 기본원칙에 입각하여 소매 전자상거래에 사용되는 서버의 역할을 네 가지로 구분하여 고정사업장과 본사 간의 소득배분을 분석하였다.

나. 네 가지 사례분석

사업소득 TAG에서 검토한 네 가지 사례는 다음과 같다.

① 사례 1 : 해외에 무인 서버 설치 운영

전자상거래를 하는 기업이 해외에 서버를 설치하고 그 서버를 통해 웹사이트를 운영한다. 이 웹사이트에서는 유·무형의 재화를 소개하고 통신상으로 주문을 받는다. 주문받은 유형재화에 대한 정보는 본사로 전달되어 본사에서 재화를 수요자에게 운송한다. 무형재화의 경우 수요자가 웹사이트에서 직접 다운받는다. 이 모든 과정이 자동으로 운영되며, 서버를 관리·운영하는 사람은 없다. 대금은 신용카드로 결제되며, 소비자가 카드번호를 입력하면 서버에서 자동으로 처리한다.

② 사례 2 : 다수의 해외 무인 서버 설치 운영

사례 1의 경우 해외에 1개의 서버를 설치하여 운영하는 데 비해 사례 2의 경우에는 해외의 여러 곳에 서버를 설치하여 운영한다. 각 서버의 역할은 사례 1의 경우와 같으나 여러 곳에 서버를 설치함으로써 소비자들이 서버에 쉽게 접속할 수 있게 되며, 디지털 재화를 다운받는 속도가 향상된다.

③ 사례 3 : 유인 서버 운영

이 경우에는 앞의 사례들과 달리 사람이 직접 서버를 유지·관리한다. 서버 관리요원의 역할은 서버를 유지·관리하며 하드웨어를 보수하고, 웹사이트의 운영에 영향을 주는 문제를 규명·해결하고, 소비자 또는 웹사이트 방문자가 어려움을 겪을 경우 그 문제를 해결한다. 특히 온라인 거래에 문제가 발생하는 경우 그 문제를 해결하여야 하며, 애프터 서비스 등 소비자 지원활동도 한다. 이 서비스 요원과 소비자 또는 미래의 소비자와의 의견 교환은 컴퓨터 통신뿐만 아니라 전화를 통해서 이루어지기도 한다.

④ 사례 4 : 고정사업장에서 개발한 웹사이트 운영

사례 3과 같이 유인 서버일 뿐만 아니라 이 경우에는 고정사업장의 인력이 웹사이트 운영에 필요한 소프트웨어를 개발하여 운영한다. 이 과정에서 많은 비용이 수반되며, 그 비용은 고정사업장에서 부담한다. 따라서 웹사이트를 통한 사업활동을 시작하기 훨씬 전에 고정사업장이 형성되고, 그 사업장에 인력이 배치되어 그 인력으로 하여금 사업에 필요한 소프트웨어를 개발하여 웹사이트를 만들고 사업을 수행하도록 하는 경우가 이에 해당된다.

이상의 각 사례에 대해 사실 분석과 기능 분석, 독립기업 원칙에 따른 고정사업장 귀속 소득의 산정에 대한 분석 결과를 정리하면 다음과 같다.

해외에 무인 서버를 설치하고 그 웹사이트를 통해서 주문을 받고 디지털 재화를 공급하기도 하는 사례 1과 사례 2의 경우 그 서버로 구성되는 고정사업장의 수익은 거의 대부분 하드웨어와 소프트웨어, 그리고 상표권 등 마케팅 무형재(marketing intangibles)를 사용함으로써 발생하는 것이다. 이 경우 독립기업가격은 전속용역계약(contract service provider) 모형과 독립적 용역 공급(independent service provider) 모형의 두 가지로 구분해 볼 수 있다.

전속용역계약은 본사가 사업에 사용되는 재산, 마케팅 무형재의 경제적 소유권을 보유하고 소프트웨어 개발, 유지 및 관리 용역을 고정사업장에 제공하는 모형인데, 이 경우 거래관련 위험도 거의 대부분 본사에서 부담한다고 할 수 있다. 따라서 고정사업장에서 발생한 소득은 거의 대부분 본사에 귀속된다. 한편 본사에서 모든 유·무형 재산을 고정사업장으로 이전하고 고정사업장이 그 재산을 활용하여 사업을 영위한다고 보는 독립적 용역공급자 모형의 경우 그 유·무형 재산의 이전에 대한 대가를 독립기업가격으로

산정하면 그 자산을 직접 활용함으로 인해 발생하는 이익은 거의 모두 본사에 귀속될 것이며, 고정사업장에는 그 사업장을 통해서 이루어진 상업행위의 가치에 해당하는 비교적 적은 이익만이 귀속될 수 있을 것이다. 고정사업장을 형성하는 컴퓨터 서버는 매우 낮은 수준의 자동화된 업무만을 수행할 뿐이고, 그 업무는 소매 판매점이나 아웃렛(outlet)의 총체적인 역할을 수행하는 데 필요한 업무 중 아주 작은 부분을 보충하는 것에 지나지 않는다고 할 수 있다. 따라서 그 고정사업장이 소득의 창출에 기여하는 부분은 매우 적으며, 완전한 기능을 수행하는 소매 판매점이나 분배점, 또는 완전한 기능을 갖춘 용역 공급자가 창출하는 소득에 비해 현저하게 적을 것이다.

그러나 ‘전자상거래에 있어서의 마케팅 무형재(e-commerce marketing intangibles)’와 관련된 소득과 신용위험, 기술적 위험은 부분적으로 웹사이트 자체 및 고정사업장이 수행하는 기능과 관련이 있을 수도 있는바, 이를 명확히 규명하고 적절히 소득을 배분하는 문제에 대해서는 좀 더 논의를 진행하여야 할 것이다.

사례 3의 경우에는 고정사업장에 사람이 고용되어 웹사이트가 최적의 조건하에서 운용되도록 하고 소비자 또는 미래의 소비자에 대한 기술적 지원업무를 수행한다. 그러므로 그 종업원이 제공하는 서비스를 통해 고정사업장이 어느 정도의 이익 실현에 기여한다고 할 수 있으며, 이는 독립기업가격 원칙에 부합하는 것이다. 그러나 기업이 창출한 하드웨어 및 소프트웨어의 사용과 직접적으로 관련되는 소득, 그리고 마케팅 무형재로부터 발생한 소득은 앞의 예에서와 마찬가지로 대부분 본사에 귀속되어야 할 것이다. 이는 앞의 두 사례와 마찬가지로 사업에 사용되는 하드웨어와 소프트웨어를 모두 본사에서 공급받기 때문이다.

마지막으로 사례 4에서는 하드웨어와 소프트웨어가 모두 고정

사업장에 고용된 인력에 의해 개발되고 설치되었으므로 고정사업장이 그 재산들의 경제적 소유자라고 할 수 있을 것이다. 그러므로 OECD 모델조약 제7조와 독립기업 가격 원칙에 의하면 그 재산의 상업적 운용과 직접 관련되는 이익은 모두 고정사업장에 귀속된다. 만약 소프트웨어가 일부분은 본사에서 개발되고 또 다른 일부분은 고정사업장에서 개발되었다면 소프트웨어의 상업적 활용과 직접 관련되는 소득은 독립기업가격 원칙에 따라 적절한 비율로 고정사업장과 본사에 배분되어야 할 것이다. 그 비율은 고정사업장과 본사가 이익을 창출하는 데 기여한 정도를 반영하는 것이 될 것이다.

첫 번째 사례분석에서는 컴퓨터 서버가 고정사업장을 형성하는 극단적인 경우에 대해 사실분석과 기능분석을 하였는데, 그 과정에서 독립기업가격에 따라 이익을 배분하는 데 있어서의 어려움을 잘 보여주고 있다. 특히, 본사와 고정사업장 중 어느 쪽이 웹사이트 자체의 운영에 관련되는 전자상거래 마케팅 무형재(marketing intangibles)의 경제적 소유권을 갖고 있는지에 대해서는 결정하기 어렵다. 또한 본사와 고정사업장 간의 무형재산의 이전에 있어 독립기업가격 원칙에 따라 가격을 결정하는 문제, 특히 비교가능한 사례를 찾는 문제도 매우 어려운 문제이다. 뿐만 아니라 고정사업장과 관련된 핵심적인 문제로서 가장 어려운 결정은 위험의 부담에 관련되는 것으로 기업전체가 부담하는 위험을 기업의 각 구성요소에 배분하는 것이다. 이와 같은 문제들을 해결하기 위한 수단으로 일반적으로 사용되는 방법은 본사와 자회사 간에 적용되는 원칙, 즉 계약 조건의 개념을 고정사업장과 본사 간의 관계에 적용하는 것이다. 그러나 모회사-자회사 간의 관계를 본사와 고정사업장에 적용하려면 독립적 기업들 간의 관계에 적용되는 기업 내 각 부문별 역할과 경제적 관계에 대한 분석이 있어야

하는데 무인 고정사업장의 경우에는 이와 같은 접근이 매우 어렵다. 다른 한 가지 가능한 방법은 고정사업장은 고정사업장이 수행하는 기능과 직접적인 관련이 있는 것을 제외한 위험을 감수하지 않는다고 가정하는 것이다. 예를 들면 고정사업장이 소비자의 주문을 받고 대금결제업무를 담당하는 경우에는 그 거래와 관련된 신용위험은 고정사업장이 부담하고 그 외의 위험은 모두 본사에서 부담한다고 가정하는 것이다.

한 기업의 자회사가 외국에 서버를 보유하여 고정사업장을 형성하는 경우에도 이 분석에서 사용된 것과 유사한 방법이 적용될 수 있을 것이다. 이 경우 문제는 사업소득의 배분에서 이전가격세제로 이관되는데, 지금까지 논의한 이익배분 원칙은 OECD 이전가격지침과 같은 원칙하에서 이루어진 것이므로 그대로 적용하는데 무리가 없을 것이다.

이상의 논의는 고정사업장에 이익을 배분하는 문제에 대해 결정적인 결론을 제시하지는 않는다. 그보다는 전자상거래 소득을 고정사업장에 배분하는 문제에 대한 논의를 시작하는 시발점 역할을 하는 데 목적이 있다고 할 수 있다. 그러므로 앞으로 이상의 논의를 바탕으로 이 주제에 대한 진지한 논의를 지속하여야 할 것이다.

다. 요약

고정사업장이 있다고 판정되는 경우 사안별로 고정사업장의 역할, 사업에 사용된 재산에 대한 경제적 소유권, 기업의 각 부문별 위험부담의 내용 등을 분석하여 각 부문의 역할에 적절한 소득이 독립기업가격 원칙에 따라 배분되어야 한다. 사업소득 TAG (Business Profits TAG)에서는 컴퓨터 통신을 소매거래에 활용하

는 것으로서 고정사업장을 형성하는 네 가지 형태의 서버를 가정하여 고정사업장에 소득을 배분하는 문제를 분석하였는데 그 내용을 간략하게 요약하면 다음과 같다.

컴퓨터 서버는 적절한 조건을 갖추면 고정사업장을 형성하는데, 그 고정사업장에는 꼭 종업원이 근무하지 않아도 된다. 그런데 사업소득 TAG의 분석에 의하면 종업원이 없는 경우 컴퓨터 서버는 소매상점이나 아웃렛이 하는 기능 중 아주 낮은 단계의 자동화된 업무만을 부분적으로 수행하므로 그 역할은 보조적이며 제한적이다. 그러므로 전자상거래를 통해서 발생한 소득 중 고정사업장에 귀속되는 소득은 극히 적은 부분에 불과할 것이다. 뿐만 아니라 세 번째와 네 번째 사례를 통해서 알 수 있는 것은 고정사업장에 귀속되는 소득은 주로 그 고정사업장에 근무하는 인력이 창출한 부가가치에 해당한다는 것을 알 수 있다.

지금까지의 논의를 요약해보면 전자상거래와 관련된 국제조세는 다음과 같은 성격을 갖는다고 할 수 있다. 소득의 원천지에 고정사업장이 있고 그 고정사업장에 인력이 배치되어 나름대로의 역할을 수행하는 경우 그 인력이 창출한 부가가치에 대해서는 원천지에서 과세한다. 그러나 그 외의 경우에는 고정사업장에 귀속되어 원천지의 과세대상이 되는 소득은 거의 없다고 할 수 있다. 고정사업장이 없는 경우 소득을 종류별로 구분하여 사용료 소득에 대해서는 원천지에 과세권이 주어지기도 하는데 대부분의 전자상거래 소득은 원천지에 과세권을 허용하지 않는 사업소득으로 간주되며, 저작권의 사용을 목적으로 하는 등 특정한 경우에 한해서만 사용료 소득으로 간주된다. 따라서 전자상거래로부터 발생하는 소득에 대한 원천지의 과세권은 상당히 제한적이라고 할 수 있다.

전통적인 상거래의 경우 한 국가에서 대량의 물건을 판매하기 위해서는 그 국가에 고정사업장을 설치하고 사업을 영위하며, 그

사업장에는 적절한 인력이 배치되어 부가가치를 형성하는 데 비해 전자상거래의 경우에는 고정사업장을 설치하지 않고도 사업이 가능하며, 고정사업장을 설치하는 경우에도 고정사업장에 인력을 배치하지 않거나 인력을 배치하더라도 그 인력의 역할을 제한적으로 한정할 수 있고 따라서 원천지에 대한 세부담을 최소화할 수 있다. 이러한 차이를 이용하여 기업은 세부담이 적은 지역에 본사 또는 소프트웨어의 개발 등 중요한 기능을 수행하는 고정사업장을 설치하고 다른 지역에 있는 고정사업장은 낮은 수준의 자동화된 기능을 수행하도록 함으로써 세부담을 회피할 수 있을 것이다.

5. 중복거주자 문제

사업소득 TAG는 기업이 두 개 이상의 국가에서 거주자로 판정되는 경우 그 중복성을 제거하기 위한 기준이 되는 실질적 관리장소(the place of effective management)의 개념이 통신기술의 발달에 의해 어떻게 영향을 받는지, 그리고 이 문제를 앞으로 어떻게 해결해 나가야 할 지에 대해서도 토의자료를 발표하였다⁵⁹⁾. 이 보고서는 먼저 국제조세에서 이중 거주자의 거주지를 판정하는 기준의 역할 및 중요성에 대해 설명하고, 그 기준으로서 실질적인 관리장소의 개념과 그 개념이 기술적으로 진보된 현대 사회에서 어떻게 적용될 수 있는지, 문제점은 무엇인지를 규명하였으며, 이 문제들을 해결하기 위해 가능한 대안은 무엇인지, 앞으로 어떤 방향으로 논의가 진행되어야 하는지 등에 대해 TAG의 의견을 제시하였다.

59) OECD, *The Impact of the Communications Revolution on the Application of 'Place of Effective Management' as a Tie Breaker Rule*, February 2001.

가. 실질적 관리장소의 개념

앞서 언급한 바와 같이 세계 각국의 국제 소득에 대한 과세원칙은 소득의 원천지에서 과세하는 원천지 과세원칙과 소득을 얻은 자가 거주하는 지역의 과세당국에서 과세하는 납세자의 거주지 과세원칙으로 구분된다. 대부분의 국가가 이 두 가지 원칙을 혼용하여 비거주자에게는 원천지 과세원칙에 의해 국내 원천소득에 대해 과세하고 거주자에 대해서는 원천지를 불문하고 모든 소득에 대해 과세한다. 따라서 동일한 소득에 대해 원천지에서 과세하고 거주지에서 다시 한 번 과세하는 이중과세가 발생할 가능성이 있으며, 이로 인해 발생하는 문제를 해결하기 위한 조세조약상의 원칙과 이와 관련된 전자상거래 문제에 대해서는 앞에서 논의한 바와 같다⁶⁰⁾.

그러나 드문 경우이긴 하지만 납세자가 둘 이상의 국가에서 거주자로 판정됨으로써 이중과세가 발생할 수도 있다. OECD 모델 조약에서는 이와 같은 중복거주의 문제를 방지하기 위하여 조세조약을 체결한 국가들이 각각 자국의 규정에 따라 거주자를 결정할 때 중복거주의 문제가 발생하는 경우 이를 해결하기 위한 방법을 제시하고 있다⁶¹⁾. 즉 개인에 대해서는 순차적으로 적용할 기준을 제시하고 있으며, 이 기준을 순차적으로 적용하면 중복거주의 문제는 염려하지 않아도 된다. 그러나 기업의 경우에는 이중 거주자의 문제가 발생할 가능성이 거의 없다는 전제하에 ‘실질적인 관리장소가 있는 지역의 거주자로 한다’는 규정만을 담고 있으며, 실질적인 관리장소에 대한 정의에 대해서는 언급하지 않고 있다. 다만 2000년에 모델조약을 개정할 때 다음과 같은 내용을 해석서에 포

60) 본장(제V장) 제1절 ‘가. 국제거래 소득에 대한 과세의 일반원칙’ 참조.

61) OECD 모델조약 제4조.

합시킴으로써 나름대로 투명성을 제고하고자 노력하였다.

“24. 실질적인 관리장소란 기업이 사업을 영위하는 데 필요한 경영상의 의사결정이나 상업적인 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소를 의미한다. 따라서 실질적인 관리장소는 보통 최고 경영자나 최고 경영자들의 집단(예, 이사회)이 의사결정을 하는 곳을 의미한다. 그러나 실질적인 관리장소를 정하는 결정적인 원칙이 있는 것은 아니며, 모든 관련되는 사실과 환경이 고려되어야 한다. 하나의 기업이 두 개 이상의 관리장소를 가질 수 있으나 실질적인 관리장소는 오직 하나이다.”

실질적인 관리장소에 대한 정확한 정의가 없는 상황에서 많은 전문가들은 ‘중앙관리 및 통제(central management and control)’ 또는 ‘관리장소(place of management)’의 개념을 바탕으로 실질적인 관리장소를 생각하고 있다. 호주에서는 중앙관리 및 통제 개념을 적용하여 실질적 관리장소를 결정하는데, 이때 법인의 등록, 사업 수행 및 중앙의 관리·통제 장소, 주주의 거주지 등이 거주지 판정의 중요한 요소가 된다. 한편 스위스에서는 관리장소의 개념을 따라 이사들의 의사결정 및 행정관리가 이루어지는 곳을 거주지로 간주한다.

이와 같은 개념들을 종합해 보면 실질적인 관리장소는 사업을 수행하는 데 필요한 핵심적인 경영 및 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 곳을 의미한다고 할 수 있다. 대부분의 경우에 이 장소는 이사들이 모여서 회사의 경영에 대한 의사결정을 하는 장소를 의미한다. 그러나 경우에 따라서는 이와 같은 방식에 의한 실질적 관리장소 결정에 대해 의문이 제기되며, 다음과 같은 여러 관련 요소들이 법정의 판결에서 고려되기도 한다.

- 최고 수준의 경영이 이루어지는 곳 (the centre of top level management)

- 사업이 실질적으로 수행되는 곳
- 법인의 등록, 등록된 사무소의 소재지 등 법적인 요소들
- 지배주주가 회사의 경영 및 사업에 대한 핵심적인 의사결정을 하는 곳
- 이사들의 거주지

중앙의 관리·통제의 개념이나 경영장소의 개념이나 모두 실질적인 관리장소의 결정 과정에서 이사들에 대해 주목을 하는데, 실제로는 이사가 아닌 다른 사람들에 의해 중요한 전략적 의사결정이 이루어지는 경우가 있다는 점을 인식할 필요가 있다. 그러므로 OECD 모델조약 제4조의 해석에서는 최고의 의사결정이 이루어지는 장소를 중시하고 있는데, 이사회가 아닌 다른 사람들에 의해 이와 같은 의사결정이 이루어지는 경우 그 다른 사람들이 의사결정을 하는 장소를 고려하여야 할 것이다.

나. 환경의 변화와 전통적 기준의 한계

과거에는 대부분의 고위 관리자들이 본사 사무실 등 한 장소에 모여서 회의를 하고 경영을 하였으므로 그곳을 핵심적인 경영 및 상업적 의사결정이 이루어지는 곳으로 간주하는 데 큰 어려움이 없었다. 이 장소는 대체로 법인이 등록된 장소, 실제로 사업이 수행되는 장소, 이사 또는 최고경영자가 거주하는 장소와 일치하였다. 따라서 OECD 모델조약 해석서는 “기업의 경우 둘 이상의 국가에서 거주자로 판정되는 경우는 매우 드물다”고 표현하고 있다.

그러나 통신 및 기술 혁명은 사람들이 기업을 관리하는 방법에 근본적인 변화를 초래한다. 현대적인 통신 기술과 빠르고 효율적이며 값싼 운송수단의 발달로 인해 사람들이 하나의 기업을 경영하기 위해서 반드시 한 장소에 모여야 할 필요가 없게 되었다. 이

동성이 증가하고 기능이 분산됨에 따라 이중 거주기업(dual resident companies)이 발생하였으며, 거주지 판정을 위한 실질적인 관리장소의 개념이 중요하게 되었다. 즉, 현대사회에서는 전통적인 기준들만으로 거주지를 명확하게 판정하기 어려운 경우가 발생할 수 있는데, 이를 보다 자세히 살펴보면 다음과 같다.

첫째, 실질적 관리장소가 여러 지역에 걸쳐 있을 수 있다. 화상회의(video-conferencing), 또는 통신을 통한 그룹토의 등 선진화된 기술로 인해 사람들이 의논을 하고 의사결정을 하기 위해 반드시 한 장소에 모일 필요는 없게 되었다. 그러므로 전통적인 기준들만을 적용하여 실질적 관리장소를 결정하면 의도하지 않았던 결과를 초래할 수 있다. 만약 최고경영자들이 인터넷으로 회의를 하고 경영 및 상업적 결정을 하는 중요한 수단으로 활용하며, 더욱이 이러한 경영자들이 전 세계에 퍼져 있다면 어느 한 곳을 실질적 관리장소라고 결정하기 어렵다. 실질적 관리장소가 경영자들이 의사결정을 하는 장소라면 어떤 특정한 장소만을 실질적인 관리장소라고 할 수 없기 때문이다.

독일의 판례에 의하면 거주지가 결정되지 않는 경우 최고 경영자가 거주하는 지역을 실질적인 관리장소로 한다. 그 원칙은 이사회와 같이 한 집단의 최고 경영자들에 의해 운영되는 회사의 경우에도 적용할 수 있을 것이다. 그런데 이 경우에 그들이 모두 한 국가에 거주하지 않는다면 즉, 이사 중 절반은 한 국가에 거주하고 다른 절반은 또 다른 한 국가에 거주한다면 실질적인 관리장소는 어디가 될 것인가?

둘째, 실질적인 관리장소가 이동하는 경우이다. 운송기술이 발달함에 따라 전세계를 대상으로 사업을 영위하는 기업들이 증가하고 있으며, 실질적 관리장소도 이동하는 경우가 많아지고 있다. 예를 들면 경영자가 계속 이동하면서 중요한 의사결정을 하는 경

우를 쉽게 생각할 수 있다. 또한 이사회가 계속 장소를 옮겨가면서 회의를 개최하는 것도 가능하다.

예외적인 경우이긴 하겠지만 전통적인 환경에서도 두 개의 국가에서 자국 법에 의해 거주자로 판정된 기업의 실질적인 관리장소가 다른 지역에 있는 경우도 있을 수 있다. 그런데 현대적인 기술은 이와 같은 경우의 발생 가능성을 더욱 확대시키고 있다.

다. 해결방법의 모색

실질적 관리장소가 여러 지역에 존재하는 경우 특정 지역을 실질적 관리장소로 지정하기 위한 원칙을 찾아내는 방법으로 다음과 같은 것들을 생각할 수 있다.

첫째, 실질적 관리장소 개념의 수정

둘째, 실질적 관리장소 결정방법의 개선

셋째, 개인의 경우에 적용하는 것과 유사한 순차적 접근방법 모색

넷째, 첫 번째 방법과 두 번째 방법의 결합

그 외에 이중 거주자의 경우 조세조약 혜택을 거부하는 것도 하나의 방법이 될 수 있다.

실질적 관리장소의 개념을 수정할 경우 법인 등록지, 이사 또는 지배주주 거주지, 경제적 유대관계(economic nexus)가 큰 곳 등을 들 수 있는데, 여기서 경제적 유대관계가 큰 곳은 기업이 이익을 내기 위해 사용하는 토지, 노동, 자본이 존재하는 지역을 의미한다.

등록지를 기준으로 하는 경우 OECD 모델조약 해석서에 나타난 “단순히 등록과 같이 형식적인 기준에 의해 실질적인 관리장소를 결정해서는 안된다”는 원칙에 위배되며⁶²⁾, 현대 사회에서는 이중적인 등록도 가능하다는 문제가 존재한다. 이어나 지배주주 거주

62) OECD 모델조약 해석서 중 제4조에 대한 해석 paragraph 22

지의 경우에도 중복거주 문제를 확실히 해결하지 못하는 경우가 발생할 수 있다. 경제적 유대관계가 강한 곳은 그 요소들의 사용으로 인해서 그 지역의 정부가 제공하는 공공서비스의 혜택을 입었으므로 세금을 납부해야 한다는 장점이 있으나, 원천지 과세원칙에 입각한 과세를 초래하므로 거주지 과세원칙을 추구하는 OECD 모델조약과 기본 입장이 다르다.

실질적 관리장소 결정방법의 개선은 지배적인 요소(dominant factors)에 의해 결정하는 방법과 각 요소에 가중치를 부여하는 방법으로 구분해서 생각할 수 있다. 지배적인 요소란 OECD 모델조약의 해석서에 나타난 핵심적인 경영 및 상업적 의사결정이 실제로 이루어지는 장소, 최고경영자 또는 이사들이 의사결정을 하는 장소, 기업 전체가 수행해야 할 활동에 대한 의사결정이 이루어지는 장소 등을 들 수 있을 것이다⁶³⁾. 대부분의 경우에 이 세 가지 방법에 의해 실질적 관리장소를 결정할 수 있을 것으로 판단된다. 그러나 이와 같은 지배적인 요소들이 하나의 실질적인 관리장소를 결정하는 데 실패하는 경우도 배제할 수 없으므로, 그런 때에는 다음과 같은 요소들을 고려해야 할 것이다.

- 사업본부(headquarter)의 위치와 역할
- 사규 등에 나타난 중앙 관리 및 통제(central management and control) 장소에 대한 정보
- 법인 등록지
- 두 개의 국가에서 수행되는 기능의 상대적 중요성
- 이사의 다수가 거주하는 지역

실질적 관리장소가 이동하는 문제에 대해서는 OECD 모델조약의 다른 규정의 내용을 적용하는 방법도 생각할 수 있을 것이다. 예를 들면 OECD 모델조약 제8조에 대한 해석에 의하면 “실질적

63) OECD 모델조약 해석서 중 제4조에 대한 해석 paragraph 24

관리장소가 선상인 경우 그 배나 보트의 모항(home harbor)을, 모항이 존재하지 않는 경우에는 그 선박을 운영하는 자의 거주지를 실질적인 관리장소로 한다.”⁶⁴⁾ 그러나 실제로 이와 같은 규정을 적용할 수 있을지에 대해서는 많은 생각이 필요할 것이다. 또한 이 원칙은 다수의 지역에 실질적인 관리장소가 존재하는 경우 등에 대해서는 효과가 없다.

순차적인 검증방법(hierarchy of tests)은 개인의 경우처럼 기업의 경우에도 먼저 하나의 원칙을 적용하고 그 다음에 다른 원칙을 적용하는 방식으로 진행해 나가는 것이다. 예를 들면 다음과 같은 순서를 생각할 수 있을 것이다.

- (1) 실질적 관리장소
- (2) 법인 등록지
- (3) 경제적 유대관계
- (4) 상호합의

검증방법을 개선하는 것과 동시에 순차적인 접근방법을 적용하는 방법도 생각할 수 있으며, 중복거주자의 경우 조세조약 혜택을 거부하는 것도 하나의 방법이 될 수 있다. 그러나 후자의 경우 기업은 각국의 규정의 차이로 인해 본의 아니게 중복거주자가 될 수 있음을 인식할 필요가 있다.

많은 경우에 실질적인 관리장소는 거주지를 판정하는 데 효과적인 방법이 된다. 그러나 그것만으로 중복거주의 문제를 완전히 해결할 수 있는 것은 아니다. 앞서 제시한 고려 요소들 가운데 법인 등록지는 아주 명확한 결론을 가져다주지만,⁶⁵⁾ 그러나 그 결론이 조세정책당국에서 볼 때 언제나 바람직한 것이라고는 할 수 없을 것이다. 등록지는 쉽게 조작될 수 있으며, 등록지와 경제적·사

64) OECD 모델조약 해석서 중 제8조에 대한 해석 paragraph 3

65) 물론 아주 드문 경우이긴 하지만 이중 등록도 가능하다.

업적 관계가 거의 없는 경우도 있을 수 있기 때문이다.

마지막으로 실질적 관리장소를 판정하는 다른 요인들을 발굴하는 것도 문제해결에 도움이 될 수 있다. 예를 들면 경제적 유대관계가 가장 큰 곳, 이동성과 관련하여 제8조의 해석에 나타난 실질적 관리장소가 선상일 경우 모항을 실질적 관리장소로 하는 것과 유사한 방안, 순차적 접근방법, 여러 가지 옵션을 결합하여 사용하는 방법 등을 고려하여 실질적 관리장소를 결정하고, 그것으로 해결이 안될 경우 순차적 검증방법을 적용하는 방안도 생각할 수 있다.

6. 정책시사점

전자상거래가 우리나라 조세정책에 주는 시사점은 다음과 같은 몇 가지 방향으로 생각해 볼 수 있다.

첫째, 전자상거래가 야기하는 조세문제를 해결하여 전자상거래와 전통적인 거래를 차별하지 않고 과세할 수 있도록 하기 위하여 국내 조세제도 및 세무행정상의 변화가 필요한가? 필요하다면 그 내용은 어떤 것들인가?

둘째, 전자상거래에 대해 적절히 과세할 수 있는 방안을 모색하기 위한 국제적 논의에서 우리나라는 어떤 역할을 담당해야 하며, 어떤 정책방향을 염두에 두고 임해야 하는가?

셋째, 전자상거래는 우리나라의 과세기반과 기업의 경쟁력에 어떤 영향을 주는가?

넷째, 만약 전자상거래가 우리나라의 과세기반과 기업경쟁력에 미치는 부정적 영향이 크다면 이를 최소화하고 긍정적 효과를 극대화하기 위한 정책방향은 무엇인가?

첫 번째 문제에 대한 대답은 비교적 명확하다. 전자상거래 과세에 대한 논의를 주도하고 있는 OECD와 OECD의 논의에 참여하

고 있는 비회원국, 그리고 업계 대표들은 기존의 과세원칙들을 그대로 전자상거래에 적용하여도 큰 무리가 없다는 데 의견의 일치를 보이고 있다. 국제조세분야에서 지금까지의 논의 결과를 보면 적어도 소득과세와 관련해서는 국내법을 개정하거나 조세조약의 내용을 수정할 필요가 없는 것으로 나타나고 있다. 다만 전자상거래 소득에 대한 과세에 있어 조세조약의 해석에 유의할 필요가 있는 부분이 있는바, 이에 대한 논의는 이미 상당부분 진척되어 고정사업장의 정의 및 소득의 구분과 관련된 해석서 개정안은 이미 발표되었으며 고정사업장의 정의에 대해 소수의견을 제시한 스페인, 포르투갈, 영국을 제외한 대부분의 국가는 암묵적으로 또는 명시적으로 동의한 상태다. 우리나라도 소수의견을 제시하지 않았으므로 조세조약을 적용할 때 개정된 해석서를 참조해야 할 것이다.

아직 결론에 도달하지 못한 문제들에 대해서는 앞으로 논의를 계속해야 할 것으로 판단되는바, 우리나라도 이 논의에 꾸준히 참여하여 논의 동향을 신속하게 파악하고 필요한 경우 대응방안을 보다 적극적으로 모색해 나가야 할 것이다. 그렇다고 국제적 논의를 우리가 주도할 정도로 많은 노력을 기울일 필요는 없다. 앞으로 남은 이슈들이 매우 기술적이며 세부적인 내용들이어서 납세자의 세부담이나 정부의 세수입에 미치는 영향은 크지 않은 반면 고도의 전문지식을 요하는 내용들이어서 국제조세 경험이 많지 않고 전문가도 부족한 우리나라로서 논의를 주도하자면 많은 비용이 소요될 것으로 보이기 때문이다. 한편 전자상거래 관련 국제조세 이슈들이 국제적인 협력이 없이는 해결되기 어려운 문제인바, 논의에 지속적으로 참여하여 필요한 경우에는 국익에 미치는 영향을 검토하여 의견을 제시할 수 있을 정도의 노력은 기울여야 할 것이다. 현재 진행되고 있는 논의를 보면 전자상거래에 있어 주로 공급자적인 역할을 하는 국가와 수요자의 입장을 대변하는

국가 간의 의견이 대립되는 경우가 발생하는데, 이와 같은 경우에 우리나라는 앞으로 상당기간 동안 수요자적인 입장이 강할 것이라는 점을 고려하여 대응 입장을 정리하여야 할 것이다.

전자상거래가 최근 급속히 확산되고 있으나 아직 전통적 거래에 비해 그 규모가 작은 편이어서 국제조세분야에서 고정사업장의 정의 문제, 소득의 종류 구분 등의 문제가 국가의 조세수입에 미치는 영향은 현재로서는 염려하지 않아도 되는 수준이라고 할 수 있다. 개별납세자의 입장에서 볼 때에도 거주지의 세부담이 최종적인 세부담이 되도록 한다는 OECD 모델조약의 기본 방침이 전자상거래에도 그대로 적용되므로 원칙적으로 세부담의 증대를 크게 우려할 필요는 없을 것이다.

그러나 장기적으로 전자상거래가 더욱 확산되고 대리점 등을 통한 판매가 전자상거래로 대체될 경우 전자상거래는 국가의 세 수입에 적지않은 영향을 미칠 수 있다. 전자상거래로부터 발생하는 사업수입은 고정사업장에 고용된 인력에 의해 창출된 부가가치에 대해서만 원천지의 과세권이 인정되며, 전자상거래 수입은 저작권의 상업적 사용이 주목적인 경우 등 예외적인 경우를 제외하면 모두 사업소득으로 간주되는바, 전자상거래가 전통적인 거래를 대체하면 수요국인 원천지의 세수는 잠식될 것으로 판단된다. 뿐만 아니라 기업의 입장에서는 통신기술이 발전함에 따라 큰 비용을 들이지 않고도 기업의 거주지를 변경시킬 수 있으며, 세계 각지에 퍼져 있는 고정사업장이나 자회사의 역할을 변경함으로써 세부담을 절감할 수 있게 될 것이다. 이는 궁극적으로 기업을 유치하고자 하는 국가들의 조세경쟁을 더욱 촉진할 것이며, 궁극적으로 국가의 세수기반을 침해하는 결과를 초래할 수 있다.

이와 같은 환경변화에 대응하여 정부는 컴퓨터를 통해 거래되는 재화의 공급지, 전자상거래에 활용되는 하드웨어 및 소프트웨

어의 공급지에 과세권이 집중됨을 인식할 필요가 있다. 따라서 전자상거래에 활용되는 하드웨어 및 소프트웨어 개발을 촉진하기 위한 많은 노력이 요구된다. 한편, 조세피난처 등 지나친 조세경쟁에 대한 대응방안을 모색함으로써, 기업이 조세회피를 목적으로 본사 또는 이익 창출에 핵심적인 기여를 하는 기능을 조세피난처 등 저세율국으로 이전하는 것을 방지할 필요가 있다.

VI. 전자상거래에 대한 부가가치세 감면

1. 문제의 제기

전자상거래가 출현하면서 조세정책 측면에서 가장 먼저 주목을 받은 이슈는 전자상거래에 대한 과세상의 어려움이였다. 전자상거래는 거래에 개입된 당사자들의 신원을 확인하기 어렵고, 따라서 세무조사와 소득 추적이 곤란하여 증거 능력이 있는 과세자료의 획득이 어려우며, 과세점(taxing points)이 명확하지 않다는 등 여러 가지 조세행정상의 문제를 야기하여 과세를 어렵게 하고 조세 회피를 증대시킬 것으로 예상되었다. 그러나 논의가 거듭되면서 이와 같은 문제들은 적어도 국내거래와 관련되는 한 전자상거래가 야기한 새로운 문제라기보다는 기존의 전통적인 거래에도 적용되었던 어려움들이라는 것을 인식하게 되었다. 따라서 전자상거래가 부분적으로는 특정 문제를 좀더 해결하기 어렵게 만드는 결과를 초래하였을지 몰라도 전체적으로는 그다지 심각한 행정상의 문제를 유발하지 않는다는 결론에 도달하였다. 오히려 전자상거래는 신용카드 등 금융기관을 통한 대금결제를 촉진하여 세원의 노출을 증대시키는 효과를 가져옴으로써 궁극적으로 전자상거래를 영위하는 사업자의 성실한 납세신고를 유도하는 결과를 초래할 수도 있다는 인식이 확산되었다.

그러나 국제거래, 디지털 재화의 국제거래의 경우에는 전자상거래가 새로운 문제를 야기할 수도 있다고 판단되는바, 이 문제에 대해 OECD를 중심으로 국제적 논의가 지속되고 있다. 본 보고서에

서도 앞의 두 장(제IV장, 제V장)에서 지금까지의 논의 동향을 정리하고 정책시사점에 대해 논의하였지만, 이 논의는 주로 전자상거래가 조세회피의 수단으로 남용되어서는 안되며, 그렇다고 전통적인 상거래에 비해 전자상거래에 과중한 세금을 부과해서도 안된다는 관점에서 거래형태에 대해 중립적인 조세체계를 모색하는데 초점이 맞추어졌다고 할 수 있다.

그런데 근래 우리나라에서는 전자상거래와 전통적인 거래에 대해 중립적인 과세체계를 유지하기보다는 전자상거래에 대해 부가가치세를 감면하는 방법으로 특혜적인 조세지원을 하여야 한다는 주장이 강하게 제기되고 있다. 이와 같은 주장은 크게 보아 세가지의 논리적인 근거를 갖고 있다고 할 수 있는데 그 중 첫 번째는 전자상거래에 대한 과세의 어려움이다. 거래 당사자 신원확인의 어려움, 과세점의 상실 등 여러 가지 이유로 인해 전자상거래에 대한 효율적인 과세가 어려운 상황에서 전통적인 형태의 거래와 똑같이 과세하려면 행정 비용이 많이 소요되며 동일한 업종의 사업자 사이에도 일부는 세금을 납부하고 다른 이들은 세금을 납부하지 않는 결과를 초래할 수도 있다. 그러므로 차라리 전자상거래에 대한 부가가치세 과세를 면제하여 제도의 투명성을 제고하는 편이 나을 수도 있다는 것이다. 그러나 현재 전자상거래의 대부분을 차지하고 있는 오프라인 거래와 온라인 거래의 경우에도 국내 거래에 대해서는 전자상거래가 기존의 거래형태와는 다른 특별한 조세행정상의 문제를 야기한다고 할 수 있으며, 가장 큰 문제로 주목되고 있는 디지털 재화의 국제거래에 대해서도 거래의 대부분을 차지하는 사업자 간 거래의 경우 큰 비용을 들이지 않고도 효율적으로 과세할 수 있는 현실적인 대안이 제시되었으므로 이 논리는 크게 설득력이 있는 논리라고 할 수 없다.

두 번째 논리는 첫 번째 논리와는 정반대의 입장으로 전자상거

래는 금융기관을 통한 대금결제를 촉진하여 세원의 노출을 유발하므로 이로 인한 사업자의 세부담 증가를 조세감면으로 보전해 주어야 한다는 것이다. 그러나 이러한 세원의 노출에 따른 세부담 증가분의 일부 보전은 전자상거래에만 국한되는 문제라고 할 수 없다. 우리나라에서는 최근 신용카드 사용을 촉진하기 위한 여러 가지 방안을 도입하여 실시하고 있으며, 이로 인한 세부담의 급증을 억제하는 방안도 시행되고 있다. 전자상거래의 경우 과표양성화로 인한 세부담의 급격한 증가를 억제하기 위하여 전자상거래에서 발생하는 매출액의 20% 또는 매출 증가분의 50%에 상당하는 소득세 감면이 이루어지고 있다⁶⁶⁾. 또한 신용카드 매출전표에 의한 공급증가에 대한 부가가치세 감면제도는 전통적 거래와 동등하게 적용된다. 따라서 세원 노출만을 이유로 별도의 부가가치세 감면제도를 도입할 필요는 없는 것으로 판단된다.

마지막으로 전자상거래에 대해 조세지원을 제공할 필요가 있다는 가장 의미있는 논리적 근거는 전자상거래가 앞으로 크게 확대될 것으로 보이는 유망한 거래 형태이며, 특히 전자상거래의 발전과 밀접한 관련이 있는 IT기술은 세계화 사회에서 국가경쟁력을 좌우할 핵심적인 기술이 될 것으로 전망되는바, 전자상거래 및 관련 기술의 발전을 적극적으로 지원할 필요가 있다는 것이다. 이와 관련하여 정부는 이미 소득·법인세분야에서 전자상거래 관련 투자부담을 경감하고 기술개발을 지원하기 위한 몇 가지 조세지원 제도를 도입하여 실시하고 있다. 즉, 투자지원을 위해 전자상거래 관련 설비투자시 투자액에 대해 중소기업 5%, 대기업 3%의 세액 공제를 허용하고 있으며, 이와는 별도로 중소기업의 전자상거래 투자지원을 위해 사업용 자산의 20%에 해당하는 규모까지 투자준비금 적립을 허용하고 있다. 전자상거래 관련 기술개발을 위해서

66) 조세특례제한법 제122조

는 기술개발 준비금과 기술인력 개발비 세액공제 대상업종을 종전의 제조업, 광업, 통신업 등에서 전 업종으로 확대하여 모든 업종의 전자상거래에 적용되도록 하였으며 기술개발준비금은 수입금액의 3%, 기술인력개발비는 총 지출액의 5%(중소기업 15%)까지 세액공제가 허용된다⁶⁷⁾.

다음에서는 이와 같은 기존의 조세지원에 대하여 전자상거래 자체에 대해 부가가치세를 감면할 필요가 있는지, 감면시 부작용은 어떤 것들이 있는지 분석하여 향후 정책방향을 도출한다. 이에 앞서 다음 절에서는 우리나라에서 부가가치세 감면 주장의 직접적인 계기가 된 것으로 판단되는 미국의 인터넷 조세면제법의 내용과 실제 적용현황을 살펴본다.

2. 해외동향 - 미국의 사례

유럽연합, 일본, 호주, 중국을 비롯한 주요 국가들은 모두 전자상거래에 대해 전통적인 거래와 동등하게 부가가치세를 과세해야 한다는 입장을 분명히 밝히고 있다. 그럼에도 불구하고 우리나라에서 전자상거래에 대한 부가가치세 감면이 중요한 이슈로 등장하게 된 직접적인 계기는 미국의 인터넷 조세면제법(Internet Tax Freedom Act, 1998) 제정인 것으로 판단된다. 그러므로 다음에서는 우리나라에서의 부가가치세 감면 여부에 대해 검토하기 전에 먼저 미국의 인터넷 조세면제법의 핵심적인 내용과 그것의 실제 적용현황을 살펴봄으로써 우리에게 주는 정책시사점을 도출한다.

미국의 인터넷 조세면제법 중 본장에서의 논의 즉, 전자상거래에 대한 소비세 감면과 관련있는 부분을 뽑아내면 다음과 같이 두 가지로 요약할 수 있다⁶⁸⁾.

67) 조세특례제한법 제4조 및 제24조

첫째, 인터넷 접근서비스(Internet Access Service)에 대하여 과세하지 않는다.

둘째, 전자상거래에 대한 중복적(multiple), 차별적(discriminating) 과세를 금지한다. 즉, 전자상거래의 구매자와 판매자가 다수의 주로부터 과세되는 것을 금지하고, 새로운 종류의 세금이 부과되는 것도 금지하며, 특히 주(州) 외 사업(out-of-state business)으로 분류하여 차별적인 세금을 부과하는 것도 금지하였다.

이와 같은 규정이 나타나게 된 원인과 규정의 내용에 대한 정확한 이해를 위해서는 무엇보다 미국의 소비세제도 특히 주(州) 간 거래에 대한 과세제도 및 관행에 대한 명확한 이해가 선행되어야 한다. 앞서 언급한 바와 같이⁶⁹⁾ 미국은 연방주의 국가로서 소비세⁷⁰⁾ 과세권한이 주정부 및 주 산하의 지방정부에 있다. 주정부의 경우 45개 주와 워싱턴 D.C.에서 소비세를 부과하며, 주마다 세율과 과세방법이 다르다. 따라서 주(州) 간 거래(inter-state transaction)에 대해 소비세를 과세하는 데 상당한 어려움이 있다. 이러한 현상은 용역 등 무형재화의 경우는 물론이고 국제거래에서는 큰 문제가 되지 않는 유형재화의 경우에 있어서도 마찬가지이다. 유형재화의 국제거래는 국경을 넘을 때 세관을 거쳐야 하므로 수입국의 세관에서 소비지 과세원칙을 적용하여 과세할 수 있으나, 국내거래는 세관을 거치지 않으므로 유·무형을 불문하고 세관을 통한 소비지 과세가 불가능하다. 우편 주문 판매 등 주(州) 간 상품교역이 활성화된 초기에 일부 주(州)에서는 자기 주(州) 내에서 물건을 파는 다른 주(州) 소재 기업에게 과세의무를 부과하

68) 인터넷 조세면제법에 대한 보다 자세한 논의는 '제Ⅲ장 전자상거래에 과세에 대한 국제적 논의 동향과 주요 국의 입장' 참조.

69) 제Ⅲ장 제5절

70) 판매세 및 사용세.

기도 하였으나 대법원 판례에 의해 이와 같은 관행이 금지되었다. 대법원에서 한 주(州)의 정부가 그 주(州)의 관할권을 벗어나 다른 주(州)에 소재하는 기업에 대해 과세권을 발동하는 것은 위법이라고 판정하였기 때문이다. 따라서 주(州) 간 거래에 대해 공급지 과세원칙을 적용하여 과세하든지 아니면 소비지 과세원칙을 유지하되 다른 효율적인 과세방안을 모색할 필요성이 제기되었다.

이와 같은 문제에 직면하여 미국의 대부분의 주들은 후자를 택하였는데 이는 공급지 과세원칙이 세무행정의 측면에서 효율적이거나 조세경쟁을 유발하는 부작용이 있고, 소비지 과세원칙을 적용하더라도 주(州) 간 거래에서 큰 비중을 차지하는 사업 간 거래에 대해서는 대리납부 등의 방법을 통해 큰 비용을 들이지 않고도 적정수준의 과세가 가능하기 때문이라고 할 수 있다. 그러나 한 주(州)의 기업이 다른 주의 개인에게 공급한 것에 대해서는 적절하게 과세할 수 있는 방안을 찾지 못하였으며, 명목상은 개인도 대리납부를 하도록 되어 있으나 실제로 이를 집행하지는 못하고 있다. 따라서 현행 미국의 주간 거래에 대한 과세원칙은 다음과 같이 요약할 수 있다.

첫째, 소비지 과세원칙을 적용한다.

둘째, 소비자가 대리납부한다. 이것을 사용세(use tax)라고 한다.

셋째, 소비자가 개인인 경우 실질적으로 과세가 되지 않고 있다.

이와 같은 과세원칙은 제IV장에서 살펴 본 전자상거래에 대한 소비세 과세와 관련하여 OECD가 제시한 결론과 완전히 일치하는 것으로서, 인터넷 조세면제법은 이러한 원칙에서 벗어나서 새로운 방식으로 전자상거래에 대해 과세하는 것을 금지하기 위한 것이라고 할 수 있다. OECD의 논의가 전자상거래와 기존의 전통적 거래 간에 차별이 없는 동등한 과세를 이루는 데 목적이 있는바, 그 논의의 결론과 일치되는 미국의 주(州) 간 거래에 대한 과세원칙

은 전자상거래와 전통적 거래에 대한 동등한 과세 즉, 중립성을 추구하고 있으며, 따라서 이 원칙을 벗어난 새로운 과세제도는 이와 같은 중립성을 깨뜨리는 제도라고 할 수 있을 것이다. 그러므로 인터넷 조세면제법은 전통적 거래와 전자상거래 간 중립성을 깨고 전자상거래에 대해 전통적인 거래보다 중과하는 것을 방지하기 위한 것이라고 할 수 있으며, 전통적인 거래에 비해 전자상거래를 우대하기 위한 것은 아니라는 사실에 주목할 필요가 있다.

인터넷 서비스 접근에 대한 과세금지도 이와 같은 차원에서 이해하여야 할 것이다. 인터넷 서비스 접근에 대한 과세는 소비자가 인터넷에 접속하고 그 대가를 서비스 공급자에게 지불할 때 공급자가 소비세를 징수하여 세무서에 납부하는 것으로 공급지 과세라고 할 수 있다. 그런데 이와 같은 공급지 과세는 앞서 언급한 바와 같이 조세경쟁의 유발과 함께, 소비지와 공급지 간 세수입 분할 문제, 소비지에서 과세를 청구할 경우 주(州) 외 사업자에 대한 과세권 문제 등 많은 문제를 야기하며, 이와 같은 문제를 해결하기 위해 인터넷 서비스 공급자에게 과도한 납세협력비용을 부담하도록 할 가능성이 크다. 이러한 문제들에 대한 효과적인 해결책이 발견되지 않은 상태에서 인터넷 서비스 접근에 대한 각 주(州)의 독자적인 과세권을 허용하는 것은 바람직하지 않다고 할 수 있다.

요약하건대 아직 다른 국가에서 전자상거래 및 IT산업 육성을 위하여 전자상거래에 대해 부가가치세를 감면한 사례를 발견할 수 없다. 언뜻 보기에 전자상거래에 대해 소비세를 감면하는 것처럼 보이는 미국의 인터넷 조세면제법도 조세지원을 통해 전자상거래에 대한 세부담을 전통적 거래보다 낮은 수준으로 만드는 데 목적이 있는 것이 아니라, 전통적 방식에 의한 원격지 거래에 비해 전자상거래에 과도한 세금을 부과하거나 중복과세를 초래할 수 있는 공급지 과세 등 새로운 형태의 과세를 금지하는 법이라고 할 수 있다.

3. 부가가치세 감면의 타당성 분석

조세체계 또는 조세정책을 평가하는 일반적인 기준으로 효율성, 형평성, 공정성, 간편성, 투명성 등을 들 수 있을 것이다. 즉, 조세는 자원배분의 왜곡을 최소화하면서 세수입을 많이 확보할 수 있는 것이어야 하며(효율성), 소득재분배에 기여할 수 있어야 하고(형평성), 동일한 경제행위에 대해서는 동일한 세금이 부과되어야 하며(공평성), 납세자가 쉽게 이해하고 납세할 수 있도록 세무행정이 간편해야 한다(간편성, 투명성).

그러나 우리가 흔히 조세감면이라고 이해하는 조세지원에는 이와 같은 원칙이 적용되지 않는다. 조세지원의 목적은 특정한 소득, 소비 또는 재산에 대한 세부담을 유사한 성격의 다른 경우보다 적게 함으로써 특정 부문의 경제활동을 촉진하는 데 있다⁷¹⁾. 정부는 특정분야에 대한 자원배분이 장기적인 관점에서의 경제성장 및 기타 사회·경제적 요인을 고려하여 볼 때 바람직한 수준보다 적다고 판단될 때 그 분야에 대한 자원배분을 확대하기 위하여 조세 지원을 한다. 조세지원의 주 목적이 그 정책을 실시하기 이전과는 다른 양상의 자원배분을 가져오는 데 있으므로 이 목적이 달성된다면 다른 특성들 즉, 형평성, 세수입, 간편성 등의 조건은 악화되더라도 큰 문제라고 할 수 없을 것이다. 그렇더라도 부작용이 지나치게 커서 특정분야에 대한 지원을 통해 얻을 수 있는 긍정적인 효과를 압도한다면 그 조세지원제도는 바람직한 것이라고 할 수

71) 특정한 소득계층(예, 저소득층)의 세후 소득을 높이기 위해 특정 소득계층의 소득세액을 감면해 주는 조세지원도 있으나 이는 형평성 제고를 목적으로 하는 것으로서 전자상거래에 대한 부가가치세 감면과는 다른 성격을 갖고 있으므로 본 보고서에서는 자원배분의 왜곡을 목적으로 하는 조세지원에 초점을 맞춘다.

없을 것이다. 그러므로 다음에서는 전자상거래에 대한 조세지원의 긍정적인 효과와 부정적인 효과를 차례로 비교·검토함으로써 전자상거래에 대한 부가가치세 감면의 타당성을 분석한다.

전자상거래에 대한 부가가치세 감면의 긍정적인 효과는 조세감면이 자원배분에 미치는 영향이 얼마나 크게 나타나는가 즉, 전자상거래에 관련된 설비 및 기술투자를 얼마나 확대시키는지에 의해 좌우된다고 할 수 있다. 그런데 그 효과는 수요 및 공급의 가격탄력성에 의해 좌우된다. 다시 말하면, 부가가치세 감면은 거래가격을 인하함으로써 자원배분의 변화를 유도하는 정책이므로 수요 및 공급이 가격 변화에 민감하게 반응할수록 자원배분에 미치는 효과가 크다고 할 수 있다.

전자상거래는 아직도 급속도로 성장하고 있는 분야이므로 통계 자료를 이용하여 가격탄력성을 구하기 어렵고, 추정된 가격탄력성의 신뢰성도 매우 낮다. 그러므로 부득이 거래의 특성을 분석하여 거래규모의 가격 변화에 대한 민감도를 조심스럽게 예측해 볼 수 밖에 없는데 전자상거래가 가격변화에 얼마나 민감하게 작용하는지에 대해서는 두 가지 상반된 견해가 있을 수 있다.

첫째, 전자상거래를 통해 거래되는 재화의 가격이 하락하면 전자상거래가 전통적인 거래를 빠른 속도로 대체할 것이므로 전자상거래의 가격변화에 대한 민감도는 매우 크다는 견해이다. 이는 주로 전통적인 거래를 주문 형식만 바꾸어 컴퓨터를 통해 주문을 하고 제품은 직접 또는 우편으로 배달하는 오프라인 거래에 적용되는 이야기라고 할 수 있다. 오프라인 거래에 대한 조세지원은 동일한 물품의 거래에 대해서 이중적인 가격구조를 형성함으로써 전자상거래를 크게 확대시킬 것이 거의 확실하다. 그러나 이러한 전자상거래의 확대가 특별히 지원을 받아야 할 정도로 국가경제에 도움이 되는 고도의 기술개발, 설비 확대로 이어질지에 대해서

는 단정하기 어렵다. 한편 소비자가 상점을 방문하여 상품을 구입하면서도 주문이 컴퓨터 네트워크를 통해서 이루어진 것으로 조작하는 것은 매우 쉬운 일이며, 이 경우 전자상거래 부문의 투자확대라는 긍정적인 효과는 미미한 반면 세수감소라는 부작용은 오히려 크게 나타날 것으로 예상된다.

둘째, 전자상거래는 앞으로 그 규모가 크게 확산될 것으로 전망되는 유망한 거래형태로서 굳이 정부가 지원을 하지 않더라도 민간기업의 자발적인 투자가 빠른 속도로 증가될 것으로 예상되는 바, 조세지원의 순효과는 그다지 크지 않을 것이라는 견해도 있다. 홍범교(2000)는 “전자상거래는 미래지향적인 인기 업종으로서 관련 업체가 증가하고 있다. 최근 벤처 열기가 식어감에 따라 퇴출기업이 늘어나는 등 다소간의 어려움이 예상되기는 하지만 부가가치세 감면 여부가 이러한 업종의 진입을 결정하는 중요한 변수는 아니다. 만일 부가가치세의 감면이 업종 진입을 유도한다고 하더라도 특허 환경을 조성하여 업체의 수만 늘렸다가 경쟁력이 없는 업체들이 중도에 퇴출된다면 사회적으로도 자원의 낭비가 될 것이다.”는 의견을 제시한 바 있다. 또한 재정경제부에서도 “조세 지원은 기업 입장에서는 소극적이나 정책목적상 기업을 유인할 필요가 있는 경우(예, 공해방지시설투자) 등에 한정하여 운영되어야 하나 전자상거래는 개별 기업의 입장에서 인건비 절감효과(10~30%) 등 경영효율화를 위하여 도입이 불가피하고 그 규모가 급속도로 확대되고 있는 상황이므로 추가 세제지원은 조세정책 방향과 상충된다”는 견해를 피력한 바 있다(재정경제부 세제실, 2001).

이 두 가지 서로 상반되는 주장은 그러나 다음과 같이 조화롭게 결합될 수 있다: 전자상거래는 앞으로 시장규모가 크게 확대될 것으로 전망되는 유망분야이므로 기업의 자발적인 투자가 이어져 공

급이 가격에 민감하게 반응하지 않을 것으로 예상된다. 공급의 가격탄력성이 매우 낮은 상태 하에서 세금인하는 투자확대를 유발하지 못하면서 거래 참여자들의 지대(rent)만을 올리는 결과를 초래할 수 있다. 한편 전자상거래와 전통적 거래 간의 대체성이 매우 큰 분야의 경우에는 소비세 감면이 전자상거래를 크게 확대시킬 수 있으나 이 경우 관련 기술의 발전에 미치는 긍정적인 효과가 기대한 만큼 클 것인지 의문인 반면 전통적 거래가 전자상거래로 전환되거나 위장되는 데 따른 부작용은 상당히 클 것으로 예상된다.

인터넷 접속 서비스의 경우 미국에서 추정된 결과에 의하면 광역 인터넷 접속 수요의 가격탄력성이 -2.75 (quadratic 수요함수) ~ -3.2 (log-linear 수요함수)로 상당히 탄력적인 것으로 나타나 세금의 인하가 시장확대에 큰 영향을 줄 것으로 보인다⁷²⁾. 그러나 이 결과를 우리나라에 그대로 적용하는 데는 상당한 주의를 기울일 필요가 있다. 우리나라의 경우 현재 부가가치세가 정상적으로 부과되고 있는 가운데 국내 초고속 인터넷 가입자가 700만명을 넘어섰다. 이는 국내 전체 인터넷 사용자 3명중 1명꼴로 비대칭가입자회선(ADSL)이나 케이블모뎀 등과 같은 초고속 인터넷을 사용하고 있다는 것을 나타내는 것으로 전세계 초고속 인터넷 보급률 면에서 최고수준이다. 참고로 미국의 경우를 보면 2001년 7월 현재 광역 인터넷 가입자가 816만명 수준이다⁷³⁾. 국내 업계의 경우 770만~800만명선으로 추산되는 국내 초고속 인터넷 시장에서 얼마 남지 않은 신규 가입자를 확보하기 위한 고객 유치전이 치열하게 전개될 것으로 예상된다⁷⁴⁾. 뿐만 아니라 우리나라의 인터넷 접속요금이 대부분 정액제로 되어 있는데, 이 또한 인터넷 접속 서비

72) 전택승(2001) 참조.

73) 전택승(2001).

74) 매일경제신문 2001년 10월 12일자 보도.

스 수요의 가격탄력성을 감소시키는 요인이 되고 있다⁷⁵⁾.

<표 VI-0> 초고속 인터넷 가입자 현황(2001년 9월말)

회 사 명	가입자 수
한국통신	348
하 나 로	182
두 루 넷	118
드림라인	18
온세통신	20
데 이 콤	12
S.K텔레콤	6
합 계	704

자료 : 매일경제신문 2001. 10. 12.

가격탄력성뿐만 아니라 부가가치세 감면의 효과가 어떤 단계의 거래에 감면 혜택을 부여하는지에 따라 달라진다는 점을 고려할 필요가 있다⁷⁶⁾. 아래 <표 VI-2>에 의하면 소매단계의 부가가치세율을 10%에서 8%로 인하할 경우 총 부가가치 250에 대한 세금이 25에서 20으로 줄어들지만 중간단계에서 부가가치세율을 인하할 경우 최종적인 세부담에 영향을 주지 않는다. 즉, A라는 기업이 상품을 생산하기 위해서 중간재를 투입해야 하는데 그 중간재를 전자상거래를 통해서 구입하면 부가가치세율이 8%이고 전통적인 거래를 통해 구입하면 세율이 10%로, 차이가 나더라도 최종단계에서의 매입세액공제가 그 효과를 상쇄하여 궁극적으로 세부담은 양자 간에 차이가 없게 된다. 현재 우리나라 전자상거래의 90% 이

75) 전택승(2001).

76) 김유찬(1998) 참조.

상이 사업자 간(B2B) 거래이며⁷⁷⁾, 전자상거래를 통해 재화를 구입하는 사업자는 그 재화를 이용하여 사업활동을 할 것이므로 전자상거래에 대한 부가가치세 감면시 감면 대상의 90% 정도는 소기의 효과를 발휘하지 못하는 중간단계의 거래라고 할 수 있을 것이다.

<표 VI-1> 부가가치세율 인하의 효과

	거래 단계	매출액	매입액	세율 (%)	매출 세액	매입 세액	납부 세액	납부세액 합계
중간단계 세율 인하 (8%)	제조	100	0	10	10	0	10	25
	중간	150	100	8	12	10	2	
	최종	250	150	10	25	12	13	
최종단계 세율 인하 (8%)	제조	100	0	10	10	0	10	20
	중간	150	100	10	15	10	5	
	최종	250	150	8	20	15	5	

이상을 종합해 볼 때 전자상거래에 대한 부가가치세 감면은 전자상거래 및 관련 기술에 대한 투자확대라는 목적을 달성하는 데 효과적인 수단이 되지 못한다고 할 수 있다. 반면 전자상거래에 대한 부가가치세 감면은 여러 가지 부작용 또는 극복하기 어려운 문제를 유발한다.

일반적으로 부가가치세는 조세지원이 가장 적은 세목에 속한다. 그 이유는 여러 가지가 있겠지만 그 중 가장 중요한 것은 감면 대상을 정확하게 선정하여 지원하기 어렵다는 점일 것이다. 이론적인 관점에서 가장 효율적인 소비세는 가격탄력성과 반비례하는

77) 본 보고서 제II장 참조.

방향으로 세율을 책정하는 것이다. 이 원칙이 소위 램지룰(Ramsey rule)이라고 하는 최적조세론의 결론이다. 그러나 현실 사회에서는 우리나라의 부가가치세와 같이 모든 상품의 거래에 동일한 세율을 적용하는 소비세가 소비과세 중 가장 효율적인 조세로 인식되고 있는데, 그 이유는 현대 사회에서 거래되는 모든 상품의 탄력성을 정확하게 측정하여 적절한 세율을 책정하기가 매우 어려워 잘못된 세율이 책정될 가능성이 있기 때문이다. 따라서 이로 인한 손실이 아주 클 경우 차라리 모든 상품의 거래에 동일한 세율을 적용함으로써 다소의 후생손실을 감수하더라도 조세체계의 투명성 및 단순성으로 인한 이득을 얻는 것이 낫다고 보는 것이다.

전자상거래에 대한 조세감면에서는 이와 같은 정확한 대상 선정 및 적정 세율 책정이 매우 중요한 문제가 될 것으로 생각된다. 인터넷으로 주문만 하고 대금결제와 상품의 인도는 다른 방법으로 이루어지는 경우, 인터넷으로 주문과 대금결제를 하고 상품의 인도는 다른 방법으로 이루어지는 경우, 인터넷으로 주문과 대금의 결제 그리고 상품의 인도가 모두 이루어지는 경우 중 어디까지 감면 대상에 포함시키는 것이 적절한가? 감면 대상을 지나치게 확대할 경우 진짜 감면을 받아야 될 사업자보다 오히려 위장 사업자가 더 많이 혜택을 받는 불합리한 결과가 빚어질 수 있으며, 이 경우 과세기반이 크게 침해되고 나아가 부가가치세 체계를 완전히 왜곡시킬 가능성도 있다. 뿐만 아니라 기존 거래와의 대체성 관점에서 적절할 지원기준이 모색되어야 할 것이다. 대체성이 클 경우에는 지원으로 인해 발생하는 부작용이 큰 반면 IT기술의 발전 등 긍정적인 효과는 크지 않으므로 대체성이 매우 큰 거래와 그렇지 않은 거래를 구분하여 서로 다른 대우를 하는 것이 바람직하다. 그러나 그 구분이 명확하지 않아 실제로 제도화하는 데 많은 어려움이 있는 것도 사실이다⁷⁸⁾.

인터넷 접근 서비스의 경우에도 대상선정에 있어서 어려움이 예상된다. 인터넷 접속 서비스는 전화모뎀을 이용하는 경우와 광역 인터넷 서비스인 DSL(Digital Subscriber Line), ISDN(Integrated Service Digital Network), 고정무선통신(Fixed Wireless Access), 위성통신, T1/T3 통신 등 매우 다양한데 이중 어디까지 지원대상에 포함시키는 것이 적절한가? 전화모뎀을 사용하는 경우에 대해 부가가치세를 감면할 경우 인터넷 사용에 따른 전화료에 대한 부가가치세는 어떻게 할 것인가? 전화료는 지원대상에서 제외할 경우 상대적으로 소득수준이 낮아 전화모뎀을 사용하는 계층이 접속료가 모두 지원대상이 되는 광역 인터넷 서비스를 받는 자들보다 혜택을 덜 받게 되는 결과가 나타난다.

두 번째 문제점은 앞서도 부분적으로 언급한 바 있는 세수입 문제이다. 현재로서는 전자상거래 규모가 그다지 크지 않아 전자상거래에 대한 부가가치세 감면이 세수에 미치는 영향은 미미한 수준이다. 그러나 앞으로 전자상거래가 전통적 거래를 상당부분 대체할 경우 전자상거래에 대한 부가가치세 감면으로 유발되는 세수입 감소의 영향력은 상당히 크게 나타날 수도 있다. 특히 오프라인 거래에 대해서도 조세지원 혜택이 제공될 경우 전자상거래가 기존 상거래를 대체하는 폭이 더욱 커지고, 전통적 거래를 보다 손쉽게 전자상거래로 위장할 수 있으므로 상당한 정도의 세수 기반을 상실하게 될 수 있다.

셋째, 국제규범과의 조화문제를 심각하게 고려할 필요가 있다. 국제거래에 대해서는 제IV장에서 검토한 바와 같이 소비자 과세

78) 전자상거래 중 오프라인 거래의 경우 거래 형태가 다르다는 이유만으로 동일한 재화를 거래하는 전통적인 거래와 차별을 하는 것은 조세제도의 공정성(fairness)을 저해하는 것이며, 전통적 거래를 전자상거래로 위장하여 세부담을 축소시키고자 하는 동기를 유발한다.

원칙에 따라 과세하는 데 국제적 합의가 이루어졌으므로 전자상거래를 통한 수입(import)에 대해서는 우리나라에서 소비세를 부과해야 한다. 따라서 전자상거래를 통한 수입이 국내의 전통적 거래와 경쟁을 하는 경우 전자상거래에 대한 조세감면은 국내에서 전통적 형태로 거래하는 기업의 경쟁력을 약화시키는 결과를 초래한다. 예를 들면 내국기업이 국내 다른 업체에 용역을 제공하는 경우 10%의 부가가치세율이 적용되는 데 비해 외국기업이 컴퓨터 네트워크를 통해 국내 기업에게 용역을 제공하는 경우에는 전자상거래에 대한 감면세율 8%를 적용한다면 이는 국내 기업의 경쟁력을 약화시키는 결과를 가져온다. 반대로 외국인이 내국인에게 전통적인 거래를 통해 재화나 용역을 공급하는 경우와 내국인 간의 전자상거래를 비교할 경우에는 전자상거래에 대한 부가가치세 감면이 내국기업의 경쟁력을 강화시키는 결과를 초래한다. 그런데 우리나라의 현재 기술력과 국제거래에 비해 소비자와 공급자가 만나서 거래하는 전통적인 거래의 거래비용이 상대적으로 적다는 국내거래의 특징을 고려할 때 전자상거래에 대한 부가가치세 감면은 대체로 내국기업에게 불리하게 작용하는 결과를 가져올 것으로 예상된다.

뿐만 아니라 전자상거래에 대해 부가가치세를 감면하면 국제거래에 대해 소득과세는 주로 거주지(공급지)에서 과세권을 갖고 소비과세는 수요지에서 과세권을 갖는다는 국제규범에 비추어 볼 때 앞으로 상당기간 수요가 공급보다 많을 것으로 보이는 우리나라의 입장에서는 세수의 감소를 피할 수 없게 될 것이다. 아직 거래 규모가 크지 않아 현재로서는 세수가 염려되는 수준이 아니나, 앞으로 거래가 확대될 경우 중요한 문제가 될 수도 있을 것이다.

마지막으로 인터넷 접속서비스와 관련하여 현재 700만명을 넘어선 광역 인터넷 가입자 수와 한 달에 3~4만원인 접속료 수준을

감안한다면 인터넷에 접속할 때 가격에 민감하게 반응하는 계층은 주로 저소득층일 것으로 보이는데, 이들에 대해서는 교육인적자원부 등 정부 각 부처에서 조세지원이 아닌 다른 방법으로 인터넷 사용을 지원하고 있음을 고려할 필요가 있다. 교육인적자원부에서는 연간 예산 99억원을 들여 저소득층 자녀 5만명의 인터넷 통신비를 지원하고 있으며, 그 외에도 정보통신부는 475개소에 정보교육센터, 인터넷 플라자 등 인터넷 이용시설을 설치하여 이용하도록 하고 있으며, 행정자치부의 정보화 시범마을, 농림부의 농촌정보화 촉진사업, 문화관광부의 전국 공공도서관 디지털 자료실 설치 사업들도 모두 유사한 목표를 갖고 있는 사업들이라고 할 수 있다⁷⁹⁾. 이들 사업들은 소득수준이 비교적 낮은 주민들의 인터넷 접근을 용이하게 하도록 하는 지원제도이지만 다른 면에서 보면 인터넷 접속 서비스에 대한 수요의 가격탄력성을 낮추는 효과를 가져온다. 이는 궁극적으로 인터넷 접속서비스에 대한 부가가치세 감면의 긍정적인 효과를 제한하는 결과를 초래한다.

4. 결 론

지금까지 전자상거래에 대한 부가가치세 감면과 관련하여 논의한 내용을 요약하면 다음과 같다.

첫째, 세계적으로 전통적 형태의 거래와 구별하여 전자상거래에 대해서만 부가가치세를 감면하는 형태의 조세지원을 하는 국가는 없다. 미국의 인터넷 조세면제법은 일견 전자상거래에 대해 차별적으로 세부담을 완화시켜 주는 것처럼 보이나 실제로는 전통적인 거래에 비해 전자상거래에 과중한 세부담을 부여하는 것을 방지하여 전자상거래와 전통적 거래를 동등하게 취급할 것을 목적

79) 한국조세연구원(2001).

으로 하는 것이다.

둘째, 전자상거래는 조세지원이 없이도 급속히 성장하는 분야로 조세지원을 강화할 경우 오히려 경쟁력 없는 기업을 양산하고 부실기업의 퇴출을 억제하는 부작용이 나타날 수 있다.

셋째, 중간단계의 거래에 대한 부가가치세 감면은 납부세액 총계에 영향을 주지 못하는데 실제 전자상거래의 대부분(90% 이상)을 차지하는 것은 중간단계 거래이므로 부가가치세 감면의 실효성이 매우 낮다.

넷째, 오프라인 거래에 대한 조세지원은 전자상거래를 크게 확대시킬 것으로 전망되나 그 자체로서 IT기술의 발전에 많은 기여를 하지 못하며, 전통적 거래가 전자상거래로 위장되어 세수기반을 침식하는 등 부작용을 유발할 것으로 예상된다.

다섯째, 전자상거래에 대한 부가가치세 감면은 전통적 거래로 내국인에게 재화 및 용역을 공급하는 국내 기업에 비해 전자상거래를 통해 재화나 용역을 공급하는 외국기업의 경쟁력을 제고시키는 결과를 초래하고 국제거래로부터의 세수입 감소를 초래한다.

마지막으로 인터넷 접속서비스의 경우 우리나라의 광역 인터넷 서비스 가입현황, 정책제인 가격 구조 등에 비추어 볼 때 인터넷 접속서비스에 대한 수요의 가격탄력성은 상당히 낮을 것으로 추측된다. 뿐만 아니라 지원대상을 어떻게 선정하느냐에 따라 역진적인 소득분배 효과가 나타날 수도 있으며, 수요의 가격탄력성이 매우 큰 저소득층에 대해서는 교육인적자원부 등에서 다양한 형태의 지원을 하고 있음도 고려할 필요가 있다.

이상의 논의 결과를 종합해 볼 때 전자상거래에 대한 부가가치세 감면은 긍정적 효과를 크게 기대하기 어려운 반면 부정적인 효과는 상당히 클 것으로 예상되는 바, 전통적 거래와 차별하여 전자상거래에 대해서만 부가가치세 부담을 완화하는 것은 바람직하지

않은 것으로 판단된다. 또한 인터넷 접속 서비스에 대한 부가가치세 감면도 실효성이 크지 않을 것으로 판단된다.

VII. 요약 및 결론

전자상거래에 관련된 과세문제에 대하여 OECD에서는 이미 수년에 걸쳐 논의를 계속하고 있으며, 각국의 과세당국들도 이와 연계하여 이 문제에 대한 연구를 지속하고 있다. 이들 논의는 먼저 전자상거래 과세원칙을 확립하고, 단계적으로 세부적인 실행 방법에 대한 논의로 주제를 옮겨감으로써 느리게나마 진전을 보이고 있다. 특히 기술자문그룹(TAG)에서의 논의를 바탕으로 한 금년도의 OECD보고서에서는 그 동안의 논의 결과를 바탕으로 몇 가지 진전된 결과를 내놓고 있다.

소비세 분야에 있어서는 전자상거래에 대한 소비지 과세원칙을 재확인하고, 소비지의 결정방법에 대해서는 B2B거래의 경우, 소비측 기업의 사업거점(recipient's business presence), B2C거래의 경우에는 소비자의 통상적인 거주지(recipient's usual residence)를 소비지로 보기로 하였다. 한편 소비세의 징세와 관련하여 그 동안 논의되던 여러 가지 방법의 장단점을 검토하여 B2B거래는 자진신고/대리납부, B2C거래의 경우는 국외사업자 등록방안을 잠정적으로 채택하기로 의견을 모았다.

소득세 분야에 있어서는 고정사업장의 정의, 소득의 구분에 대한 논의를 마무리하여, 소득 구분과 관련된 해석서 개정안을 이미 발표하였고 고정사업장의 정의에 대해 소수의견을 제시한 스페인, 포르투갈, 영국을 제외한 대부분의 국가는 그 개정안에 암묵적으로 또는 명시적으로 동의한 상태다.

전자상거래에 대한 과세원칙으로서 기존의 상거래와 차별을 두

지 않는다는 원칙을 채택하였기 때문에, 각국에서는 기존의 제도에 기술적으로 조세의 부과가 가능한 재화나 용역에 대해서는 일반 상거래와 동일하게 과세하고, 기술적으로 과세가 불가능한 재화나 용역의 거래에 대해서는 비과세하고 있다. 현재 전자상거래 규모가 급격히 늘어나고 있기는 하나, 아직 전체 상거래에서 차지하는 비중이 크지 않기 때문에 세수의 유실이 작다는 점도 이러한 점진적인 접근 방안을 가능하게 하는 요인의 하나라고 할 수 있겠다. 따라서 국제적인 추세를 보면 전자상거래 과세에 대한 세간의 관심도에 비하여 현실적으로 제도의 정비는 매우 느린 속도로 이루어지고 있다고 할 수 있으며, 오히려 새로운 산업으로서 전자상거래업 또는 IT산업에 대한 세계 지원 등에 대한 관심이 부각되고 있다. 미국의 「인터넷 조세 면제법」이나 우리나라에서의 부가가치세 감면에 대한 논의가 대표적인 예라고 할 수 있겠다⁸⁰⁾.

대리납부제도를 이미 채택하고 있는 우리나라는 소비세 또는 소득세 분야에 있어 국내법을 개정하거나 조세조약의 내용을 수정할 필요가 없는 것으로 나타나고 있다. OECD에서 계속 논의하게 될 과제들도 전자상거래 과세의 기본 원칙을 실행에 옮기기 위한 기술적인 문제들이 대부분이기 때문에 커다란 제도의 변화가 있을 것으로 예상되지는 않으며, 만약 이러한 기술적인 문제에 대한 해결방안이 제시된다면 이를 수용하기 위한 조세행정상의 정비가 필요하게 될 것이다. 우리 나라가 이러한 기술적인 문제의 해결을 위하여 독자적인 노력을 기울일 수도 있겠으나, OECD의 논의에 참가하여 중지를 모으는 편이 여러 가지 측면에서 보다 현명한 방법으로 사료된다.

80) 법률의 본래 목적이라든지 논의의 타당성에 대한 검토를 고려한다면 적절한 예가 될 수 없을지 모르나, 적어도 외관상으로는 세계지원에 대한 관심을 증폭시키는 예라고 할 수 있다.

다만 이러한 국제적 논의에 참여하는 과정에서 국익에 미치는 영향을 고려하여 입장정리에 신중을 기하여야 할 것이다. 미국과 같이 전자상거래에 있어 주로 공급자적인 역할을 하는 국가와 수요자의 입장에 있는 국가들 간의 의견 대립이 발생할 경우, 우리나라는 앞으로 상당기간 동안 수요자적인 입장이 강할 것이라는 점을 고려하여야 할 것이다. 전자상거래로부터 발생하는 사업소득은 고정사업장이 있는 경우에만 원천지의 과세권을 인정하고, 소득 구분에 있어서도 저작권의 상업적 사용이 주목적인 경우를 제외하면 모두 사업소득으로 간주되는바, 전자상거래가 전통적인 거래를 대체하면 수요국인 원천지의 세수는 잠식될 것으로 판단된다. 뿐만 아니라 기업의 입장에서는 통신기술이 발전함에 따라 큰 비용을 들이지 않고도 기업의 거주지를 변경시킬 수 있으며, 세계 각지에 퍼져 있는 고정사업장이나 자회사의 역할을 변경함으로써 세부담을 절감할 수 있게 될 것이다. 이는 궁극적으로 기업을 유치하고자 하는 국가들의 조세경쟁을 더욱 촉진할 것이며, 궁극적으로 국가의 세수기반을 침해하는 결과를 초래할 수 있다.

따라서 정부로서는 전자상거래에 있어 우리나라가 공급자의 역할을 할 수 있도록 하드웨어 및 소프트웨어의 개발을 촉진하기 위한 노력을 기울일 필요가 있으며, 조세피난처 등 지나친 조세경쟁에 대한 대응방안을 모색하여 기업이 조세회피를 목적으로 본사 또는 이익 창출에 핵심적인 기여를 하는 기능을 조세피난처 등 저세율국으로 이전하는 것을 방지할 필요가 있다.

한편 전자상거래에 대한 부가가치세 감면은 긍정적 효과를 크게 기대하기 어려운 반면 부정적인 효과는 상당히 클 것으로 예상되는바, 전통적 거래와 차별하여 전자상거래에 대해서만 부가가치세 부담을 완화하는 것은 바람직하지 않은 것으로 판단된다.

참고문헌

- 김유찬, 『VAT의 면세 및 영세율 적용범위에 대한 평가와 조정의 기본 방향』, 한국조세연구원, 1998. 12.
- 김유찬·홍범교, 『전자상거래 시대의 조세정책』, 한국조세연구원, 1998. 12.
- 김정유·구영완, 「국내 산업별 전자상거래 시장규모 전망 : 2000-2005년」, e-biz group, 2001. 1. 5.
- 소프트뱅크, 「국내 B2B 전자상거래 산업의 현황과 전망」, 2001. 6. 3
소프트뱅크코리아, commerce.softbank.co.kr/
- 아이비즈넷, www.i-biznet.com/
- 안종석, 『2000년대의 국제환경변화와 조세정책』, 한국조세연구원, 1999. 12.
- , 「조세피난처 및 유해조세특례제도에 대한 대응방안 연구」, mimeo, 한국조세연구원, 2000. 3.
- 이비즈그룹, 『국내산업별 전자상거래 시장규모 전망 : 2000-2005년』, working paper, 2001. 1.
———, www.e-bizgroup.com/
- 재정경제부 세제실, 「전자상거래 관련 조세문제」, 2001. 6.
- 전택승, 「신기술의 사회후생과 조세정책: 케이블 인터넷과 CATV를 중심으로」, 미발표논문, 한국조세연구원, 2001. 11.
- 통계청, 『2000년 전자상거래 기업체 통계조사 결과』, 2001. 6.
- , 「전자상거래 통계조사 결과」, 분기별 보도자료.
한국인터넷정보센터, 「인터넷이용자수 및 이용행태조사 요약 및

- 결과보고서」, 2001. 10.
- , stat.nic.or.kr/
- 한국전산원, www.nca.or.kr/
- 한국조세연구원, 『예산운용평가 및 세출구조 개선에 관한 연구』, 2001. 11.
- 홍범교, 「전자상거래 관련 부가가치세 감면에 대한 논의」, 조세연구Brief 00-9, 한국조세연구원, 2000. 10.
- 홍범교·안종석, 「OECD 국제이자소득 과세방안(Hybrid Approach)에 대한 검토」, mimeo, 한국조세연구원, 1999. 8.
- 홍범교·연태훈, 『전자상거래 국가전략 수립을 위한 분야별 정책 연구 -조세제도』, 정보통신정책연구원, 2000. 6.
- 渡辺智之, 「インターネットに關連する課税上の諸論点」, 『フィナンシャル・レビュー』, 1999. 12.
- 野本誠, 「電子商取引課税問題に關する最新動向」, 『International Taxation』, Vol. 20, No. 7.
- Advisory Commission on Electronic Commerce, *Report to Congress*, April 2000.
- Ball, Andrew, "UK Vetoes EU move to tax E-commerce," *The Tax Journal*, Vol.5, No. 4, June 2001.
- Australian Taxation Office, *Tax and the Internet: Second Report*, December 1999.
- Butler, Michael, et. al, "Taxation of Global E-Commerce," *Asia-Pacific Bulletin*, Vol. 6, No. 7, July 2000.
- Frieden, Karl (ed.), *Cybertaxation: The Taxation of E-Commerce*, CCH: Chicago, 2000.

- Krever, Richard, "Electronic Commerce and Taxation – A Summary of Emerging Issues", *Asia-Pacific Tax Bulletin*, Vol. 6, No. 6, June 2000.
- Loten, Michael, "VAT and E-commerce – An Opportunity Missed," *The Tax Journal*, Vol. 5, No. 18, June 2001.
- OECD, "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions," DAFFE/CFA(98)38/REV3, July 1998.
- , "Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5," Dec. 2000.
- , "Tax Treaty Characterisation Issues Arising from E-Commerce," Feb. 2001.
- , "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions," Feb. 2001.
- , "The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a Tie Breaker Rule," Feb. 2001.
- , "Report by the Technical Advisory Group on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits (Business Profits TAG)," Dec. 2000.
- , "Consumption Tax Aspects of Electronic Commerce," Feb. 2001.
- , "Report by the Consumption Tax Technical Advisory Group," Dec. 2000.

- , "Report by the Technology Technical Advisory Group," Dec. 2000.
- , "Tax Administration Aspects of Electronic Commerce: Responding to the Challenges and Opportunities," Feb. 2001.
- , "Report by the Professional Data Assessment Technical Advisory Group," Dec. 2000.
- WTO, CTG, "Work Programme on Electronic Commerce," G/C/W/158, July 1999.
- , CTG, "WTO Programme on Electronic Commerce," S/C/13, Dec. 2000.

<국문요약>

전자상거래와 조세: 국제적 논의 동향과 정책 시사점

홍범교 · 안종석

인터넷의 사용이 일반화되기 시작한지 불과 얼마 안 되는 기간 동안 전자상거래가 급속히 증가하여 왔으나, 현재로서는 전자상거래가 전체 상거래에서 차지하는 비중이 아직 미미한 실정이다. 앞으로 전자상거래의 확산이 어느 정도까지 이루어질지에 대해서는 예측기관마다 그 전망을 달리하고 있으나, 전자상거래가 주요 상거래 형태로서 자리잡을 것은 확실하다.

이러한 변화추세에 대응하여 OECD를 비롯한 국제기구들에서는 전자상거래의 확산에 대비한 인프라 정비 차원에서 조세제도의 정비에 대하여 일찍이 논의를 계속하여 왔다. 1998년의 오타와 각료회의를 거치면서 이러한 논의는 보다 구체적으로 진행되기 시작하였으며, 그 결과 구성된 기술자문그룹(TAG)의 논의 결과가 2001년 초에 발표되었다.

그 내용을 살펴보면, 소비세 분야에 있어 i) 소비지 과세원칙을 재확인하고, ii) 소비지 결정방법에 대한 합의를 이루었으며, iii) 소비세 징세 방법에 대한 논의를 마무리지었다. B2B거래는 소비측 기업의 사업거점을, B2C거래는 소비자의 통상적인 거주지를 소비지로 결정하였다. 징세방법에 있어서는 B2B거래는 자진신고/대리납부의 방법을, B2C거래는 국외사업자 등록방안을 채택하였다.

국제조세 분야에 있어서는 서버가 고정사업장을 구성하느냐 하

는 문제에 대한 결론을 내렸고, 고정사업장 소득에 대한 원천지 과세를 구분짓는 소득의 종류에 대해서도 저작권의 사용을 전제로 할 경우에만 사용료 소득으로 분류하기로 결정하였다.

앞으로 남아있는 이슈들은 매우 기술적이고 세부적인 내용들이며, 지금까지 나온 조세제도 정비의 기본 원칙들을 실제로 적용하기 위한 조세행정상의 문제들이라고 할 수 있다. 우리나라의 경우, 지금까지의 국제적인 논의 결과를 적용하기 위하여 당장 국내 세법이나 제도, 또는 조세조약을 개정할 필요는 없는 것으로 판단된다. 다만 향후 국제적 논의의 진전에 있어 당분간 우리나라가 디지털 제품의 수요국의 입장에 머물게 될 것이라는 점과 과세권이 전자상거래의 공급지 국가에 집중되게 될 것이라는 점을 염두에 두고, 정책상 기업이 활동하기 좋은 환경을 만드는 데 많은 노력을 기울일 필요가 있다. 다만 부가가치세의 감면은 그러한 목표를 달성하기 위한 적절한 수단으로 판단되지 않는다.

<Abstract>

E-Commerce and Taxation

Beom-Gyo Hong and Jongseok An

It is only 5 to 6 years since the use of internet became commonplace. But e-commerce is now a familiar form of commercial transaction, especially in the transactions between businesses(B2B). Though the ratio of e-commerce compared to total commercial transactions is still low, it is certain that e-commerce will be the major form of transactions in the future.

Since mid 1990s, OECD has played the leading role in the discussion on the impacts of e-commerce on the international society and economy. Realignment of tax system and tax administration in the e-commerce is one of the major topics on the OECD forum. After 1998 Ottawa Conference, OECD has formed five Technical Advisory Groups to find ways to solve problems posed by the advent of e-commerce. Early this year, they have produced their reports reflecting the results of 2-year period discussion.

In the area of consumption tax, they reaffirmed the destination principle. They agreed to decide the recipient's business presence and usual residence as the place of consumption. They also agreed to adopt self-assessment or

reverse charge system to collect consumption tax in the case of B2B, while registration method in the case of B2C. In the area of international income taxes, they clarified the definition of permanent establishment. They also showed ways to classify royalty income from business income.

Because the remaining issues are very technical ones, we had better actively participate on the OECD forum instead of pouring independent efforts to solve those problems. Especially we should pay attention to the fact that we will remain as an importing country of digital products in the near future, and the taxing rights will mainly fall on the supply country of e-commerce. It is important to make a business environment which is favorable to domestic businesses.