# Electronic Commerce and Taxation

## - 電子商去來와 租稅政策 -

開院 5周年 紀念 심포지엄 發表論文集

1997. 12

韓國租稅硏究院

# 序 言

21세기를 앞두고 있는 지금 世界經濟는 世界化와 情報化라는 큰 물결 아래 국경 없는 無限競爭의 時代를 맞이하고 있다. WTO의 출범에 따른 世界經濟秩序의 개편과 아울러 情報通信技術의 혁신적 발전은 경제적 국경을 초월하는 地球村 市場經濟體制의 到來를 예고해 주고 있다. 특히 정보통신기술의 발전에 따른 인터넷의 확산은 이른바 假想市場(cyber market)을 통한 電子商去來를 가능케 하였다.

電子商去來의 활성화는 앞으로 政府의 租稅管理 능력과 관련하여 대단히 큰 변화를 가져올 것으로 예상된다. 정보통신부문의 혁신적 기술발전은 租稅政策과 租稅行政에 새로운 조정을 요구하고 있으며 이미 미국과 유럽연합 등 선진국들은 自國의 이익을 확보하는 차원에서 電子商去來에 대한 정책방향을 천명하고 있다. 따라서 우리나라 역시 電子商去來가 제기하는 새로운 도전에 國家經濟的 차원의 綜合的이고 體系的인 對應方案을 모색하는 것이 시급한 當面課題라 할 수 있겠다. 이러한 시대적 요청에 부응하여 그동안 우리나라의 租稅 및 財政·金融政策 분야의 연구를 수행해 온 本 硏究院은「電子商去來와 租稅政策」이라는 주제로 開院 5주년 기념 국제심포지엄을 OECD와 공동으로 개최하였다.

본 책자는 1997년 8월 22일에 개최된 國際심포지엄에서 발표된 論文과 討論內容을 수록한 것이다. 본 연구원에서 개최한 심포지엄이 성공적으로 마무리될 수 있도록 적극 지원해주신 財政經濟院의 關係公務員, 그리고 學界 및 言論界의 여러 참석자에게 진심으로 감사드린다. 또한 바쁘신 중에도 훌륭한 논문을 집필해 주시고 발표해 주신 筆者 여러분과 討論者들, 특히 OECD 재정위원회 J. Owens 박사와 I. Hutchison씨에게 이 기회를 빌어 다시 한번 감사드린다.

끝으로 본 책자의 출판을 위해 수고해 준 본 연구원의 鄭暎憲 博士, 원고 및 자료 정리를 맡아준 沈在珍 主任硏究員, 吳美順 硏究助員과 出版課 職員들의 勞苦에 謝意를 표한다. 아울러 本 論文集에 수록된 내용은 저자들의 個人的 의견이며 本 硏究院의 公式的 見解가 아님을 밝혀둔다.

1997年 12月

韓國租稅硏究院

院長 金 仲 秀

## 심포지엄의 槪念

■ 주 제 : **Electronic Commerce and Taxation(전자상거래와 조세정책)**

■ 일 시 : 1997년 8월 22일 (금) 14:00~18:00

■ 장 소 : 대한상공회의소 2층 중회의실

■ 진행순서

14:00 ~ 14:30 **개회사** : 金仲秀 한국조세연구원 원장

**축 사** : 姜萬洗 재정경제원 차관

**Jeffrey Owens**, Head, Fiscal Affairs, OECD

14:30 ~ 14:00 **중간휴식**

14:40 ~ 16:10 **제1주제 발표 및 토론**

<주 제> **Tax and the WEB - An Overview**

**사 회 자** : 金完淳 고려대 교수

**발표자1** : **Jeffrey Owens,** Head, Fiscal Affairs, OECD

**"Taxation in Cyberspace"**

**발표자2** : 鄭暎憲 한국조세연구원 연구위원

**"전자상거래와 조세정책"**

**토 론 자** : 柳一鎬 한국조세연구원 부원장

16:10 ~ 16:30 **중간휴식**

16:30 ~ 18:00 **제2주제 발표 및 토론**

<주 제> **Challenges Posed by the Internet for VAT**

**사 회 자** : 金東建 서울대 교수

**발 표 자** : **Ian Hutchison** Principal Administrator, OECD

**토 론 자** : 金裕燦 한국조세연구원 연구위원

18:00 ~ 19:30 **리셉션**

# 目　　次

**<開會辭 및 祝辭>**



**<제 1 주제>**



**<제 2 주제>**

# 開 會 辭

안녕하십니까?

바쁘신 와중에도 저희 韓國租稅硏究院의 開院 5周年을 축하하기 위해서 이 자리에 참석해 주신 姜萬洙 재정경제원 차관, OECD의 오웬스 박사와 허치슨씨, 그리고 귀빈 여러분께 먼저 깊은 감사를 드립니다.

조세, 예산 및 금융과 관련된 정책연구를 목적으로 설립된 저희 韓國租稅硏究院이 개원 5주년을 맞게 되었습니다. 지난 5년 동안 저희 韓國租稅硏究院은 나름대로 최선을 다하여 우리나라의 경제정책에 대한 연구를 성실히 수행해 왔다고 자부하고 있으며 이에 상당한 긍지를 느끼고 있습니다. 이처럼 저희들이 느끼는 자긍심 뒤에는 항상 여러분들의 따뜻한 관심과 협조 그리고 지원이 있었다는 사실을 저희들은 잘 알고 있습니다. 앞으로도 최선을 다하여 노력하겠사오니 지속적인 관심과 애정 어린 충고를 부탁드립니다.

다가오는 21세기는 世界化(globalization)와 自由化(liberalization)의 시대라 칭할 수 있습니다. 경제의 국경이 사라지고 자유화가 촉진되어 시장경제체제라는 ‘하나의 체제’로 모든 경제가 통합되어가는 추세에 있습니다. 이러한 세계화와 자유화는 정보통신 기술의 발전으로 가능해졌습니다.

지금 세계경제는 世界化·自由化·情報化가 한데 어울려 급격한 환경 변화를 창출하고 있습니다. 특히 정보·통신기술의 혁신적인 발전에 따른 인터넷의 확산은 假想市場(cybermarket)을 등장시켰으며 인터넷을 통한 電子商去來(electronic commerce)는 글로벌 마케팅(global marketing)을 현실화하는 수단으로 각광받게 되었습니다.

인터넷은 기존에 국가의 고유 영역으로 간주되었던 領土의 槪念을 근본적으로 흔들어 놓았습니다. 인터넷상에서는 국경을 넘어 여러 나라로 이동하는 데 입국신고와 출국 신고가 전혀 필요없게 되었으며, 정부의 통제를 받지 않고 소프트웨어와 같이 디지털화가 가능한 재화도 교역의 대상이 되었습니다. 이제는 인터넷 電子商去來에 대해서 국가의 관여 범위가 國際規範의 중요한 議題로 부각되고 있는 실정입니다.

전세계적으로 볼 때 인터넷을 통한 電子商去來의 규모는 급속하게 증가하고 있으며 앞으로 지속적으로 증가하여 향후 30년 이내에 民間消費支出의 30%를 점유할 것이라는 전망도 나오고 있습니다. 미국의 Forest Research가 발표한 최근 자료에 의하면 1997년 현재 전세계의 전자상거래 규모는 1,138억달러에 이르고 있으며 오는 2000년에는 6,579억달러에 이를 것으로 예측하고 있습니다.

전자상거래의 중요성에 대한 다양한 논의가 국제적으로 진행되고 있습니다. OECD에

서는 1980년대부터 전자상거래에 대한 논의를 시작하여 1995년 이후 본격화되었고, 현재까지 暗號化(cryptography) 지침을 개발하는 등 각종 위원회에서 전자상거래 관련 논의가 활발히 진행되고 있습니다. UN의 國際通貨去來法委員會(UNCITRAL)는 1996년 5월 전자문서의 효력·법적 구속력·전자서명의 인정 및 법적 효력, 인증 등에 대한 『국제간 전자거래에 대한 모델법』을 제정하였습니다.

미국과 유럽연합 등 선진국들은 자국의 이익을 확보하는 차원에서 전자상거래에 대한 정책방향을 천명하고 있습니다. 이러한 시점에서 우리가 電子商去來에 대한 租稅政策 方向을 설정하는 것은 시급한 일이라 할 수 있습니다.

정부는 법부처적 차원의 「전자상거래 특별 대책위원회」를 공식조직으로 구성하여 인터넷 전자상거래에 대한 정책협의를 통해 국내 전자상거래의 활성화 및 국제적 인터넷라운드에 대한 綜合的인 政策 및 對應方案을 마련하고 있는 것으로 알고 있습니다.

인터넷을 통한 전자상거래의 활성화는 앞으로 정부의 租稅管理 能力에 상당한 변화를 야기할 것으로 예견되고 있습니다. 정보통신 부문의 혁신적인 기술발전은 租稅政策과 租稅行政에 대해 새로운 조정을 요구하고 있습니다. 만약 현재의 조세제도 및 세무행정이 情報通信英命이라는 시대적 상황에 부응하지 못하고 기존의 가치 틀과 기술에 머무르게 된다면 앞으로 혼란이 초래될 것은 자명한 사실입니다. 따라서 전자상거래의 발전을 저해하지 않는 범위 내에서 租稅의 中立性을 확보할 수 있는 租稅政策方向을 모색하는 것은 매우 중요한 과제라 생각됩니다.
이에 저희 韓國租稅硏究院은 『電子商去來와 租稅政策』이라는 주제하에 OECD와 공동으로 개원 5주년 기념 국제심포지엄을 개최하여 인터넷 전자상거래에 대한 선진제국의 조세정책 방향을 파악하여 '인터넷라운드'로 불려질 新무역라운드에 능동적인 대응 방향을 모색하고, 나아가 情報化時代에 대비한 租稅政策 方向을 수립하는 논의의 장을 마련하였습니다.

모쪼록 오늘 심포지엄에서 토의되는 내용이 인터넷 전자상거래에 대한 조세정책을 수립함에 있어서 기초자료로 활용될 수 있도록 발표자, 토론자를 포함하여 참석하신 여러분들께서 고견을 적극 개진해 주시기를 바랍니다.

끝으로 다시 한번 저희 한국조세연구원에 보내주신 여러분의 성원과 격려에 감사의 말씀을 드립니다. 감사합니다.

1997年 8月

韓國租稅硏究院 院長 金 仲 秀

# 祝 辭

韓國租稅硏究院의 개원 5주년을 진심으로 축하드립니다.

개원 이후 한국조세연구원은 政府의 租稅 및 財政, 金融政策 樹立을 적극 지원하였고 주요 경제현안에 대한 정책대안을 제시하는 등 국가경제 발전을 위해 헌신해 왔습니다. 그 결과 5년이라는 길지 않은 역사에도 불구하고 專門硏究機關으로 확고한 자리매김을 하였다고 생각됩니다. 이 자리를 빌려 오늘의 한국조세연구원이 있기까지 열과 성을 다해 준 한국조세원 가족 여러분의 노고를 치하하는 바입니다.

21세기를 눈앞에 두고 있는 지금 세계 경제는 WTO의 출범과 함께 국경 없는 무한경쟁의 시대를 맞이하여 다양하고도 급격한 변화를 겪고 있습니다. 특히 情報·通信技術의 혁신적인 발전과 인터넷을 통한 電子商去來의 활성화는 政府의 租稅管理 能力과 관련하여 앞으로 대단히 큰 변화를 가져올 것으로 예상됩니다.

1990년대에 와서 급속하게 성장하는 상업지역은 특정의 지리적 공간이 아니라 假想空間(cyberspace)으로 알려진 영역이라 할 수 있습니다. 컴퓨터의 확산과 국제간 통신수단의 혁신적 발전에 의하여 인터넷은 假想市場(cybermarket)을 등장시켰고, 문자, 소리, 그림, 동화상 등 거의 대부분의 디지털 정보의 교환만이 아니라 지구상의 수백만명에 대한 새로운 형태의 방송, 신문, 책자 등의 보급을 가능하게 하였습니다. 수백만명의 잠재적 고객과의 접촉을 가능케 한 이러한 신기술의 발전은 지구촌의 모든 국가들에 대한 그들의 전통적 租稅制度를 재평가하는 계기와 필요성을 절감토록 하였습니다.

이와 같은 변화에 대항하여 미국은 1997년 7월 1일「지구촌 전자상거래 기본구상」을 통하여 인터넷을 無限稅地帶로 하고 기존의 판매세 외에 추가적인 조세를 부과하지 않기로 하는 등 전자상거래에 대한 일련의 원칙을 제시한 바 있습니다. 또한 유럽연합(EU)은 1997년 7월 8일 전자상거래에 대해서 정부규제를 최소화하고 새로운 조세나 관세를 부과하지 않는다는 『본 선언』을 채택하였습니다. 선진국의 이러한 추세를 볼 때 우리나라도 전자상거래에 대한 조세정책의 기본방향을 설정하는 것이 시급하고 중요한 과제라 할 수 있습니다.

미국의 주도와 다른 국가들의 대응으로 이루어지고 있는 인터넷 전자상거래에 대한 논의는 향후 새로운 무역라운드로 부상할 전망입니다. 대부분의 국가가 인터넷 전자상거래의 기본원칙에는 동의하고 있으나, 無關稅化, 內國稅問題, 知的財産權 保護, 內容物 關聯 規制 등 주요 이슈에 대해서는 자국의 이익확보 차원에서 견해 차이가 많으므로 향후 국제적 합의에 이르기까지는 다소의 진통이 있을 것으로 예견됩니다.

인터넷을 통한 電子商去來의 擴大를 위해서는 국제적 합의를 이루는 문제뿐만 아니라 기술적으로 해결해야 할 문제가 산적해 있습니다. 그러나 지속적인 기술개발 노력과 국제적 논의 진전에 따라 인터넷을 통한 전자상거래는 피할 수 없는 새로운 經濟活動의 場으로서 21세기 세계경제의 대변혁을 주도하게 될 것으로 예상됩니다. 따라서 전자상거래가 제기하는 새로운 도전에 國家經濟的 次元의 綜合的이고 體系的인 對應方案을 모색하는 것이 시급한 當面課題라 할 수 있습니다.

이러한 시대적 요청에 부응하여 한국조세연구원은 '情報化時代의 租稅政策'이라는 주제하에 연구를 수행하고 있는 것으로 알고 있습니다. 이에 더하면 『電子商去來와 租稅政策(Electronic Commerce and Taxation)』이라는 주제로 개원 5주년 기념 국제심포지엄을 OECD와 공동으로 개최하는 것은 참으로 시기적절하고 의의 있는 일이라 생각됩니다.

오늘 심포지엄에서는 OECD의 재정과장으로 계시는 오웬스(Owens) 박사, OECD재정위원회의 재정전문가로 계시는 허치슨(Hutchison)씨와 한국조세연구원의 鄭暎憲 박사가 주제발표를 하는 것으로 알고 있습니다. 모든 주제들이 흥미있고  유익하여, 우리에게 많은 시사점을 줄 것으로 기대하고 있습니다.

특히, OECD의 오웬스 박사는 우리나라가 OECD의 재정위원회에 참여하여 활동하는데 큰 도움을 주시는 것으로 알고 있습니다. 또한 신임 金仲秀 院長께서 과거 우리나라의 OECD 가입을 위해 주 프랑스 대사관 공사로 재임하실 때 오웬스 박사와 쌓은 개인적인 유대관계가 돈독한 것으로 알고 있습니다. 바쁘신 일정에도 불구하고 서울까지 와 주신 데 대하여 감사드립니다. 그리고 허치슨씨는 재정전문가로서 0ECD에서 활동하고 계시며 정보통신 혁명과 관련한 재정분야의 전문가로 알려져 있어 오늘의 주제발표에서 우리는 많은 것을 배울 수 있으리라 확신합니다.

모쪼록 오늘 한국조세연구원이 OECD와 공동으로 주최하는 개원 5주년 기념 국제심포지엄에서 토의되는 내용이 電子商去來에 대한 去來指向的인 租稅政策 方向을 모색하고 나아가 정보화시대에 대비한 조세정책 수립과정에서 현실적으로 구체화되기를 기대 합니다.

다시 한번 한국조세연구원의 개원 5주년을 진심으로 축하드리며 앞으로 무궁한 발전을 기원합니다.

1997年 8月

財政經濟院 次官 姜 萬 洙

# COMMEMORATIVE ADDRESS

Good afternoon, ladies and gentlemen.

It's a pleasure to be back in Korea, it's my fifth visit here, although I feel like it's more like my fiftieth visit - I'm getting to know Korea so well. It's also a pleasure to be at this seminar, organised by the Korea Institute of Public Finance. Today, we will be looking at the challenges posed by Electronic Commerce and Taxation, looking specifically to features of the Korea VAT, and we'll see during the course of the afternoon that the Internet is certainly going to pose major challenges to the Korean VAT system over the next 20 years, so let's celebrate the VAT now, while we still have it, and we'll see what happens over the next 20 years.

Perhaps just to say a few words about the OECD. Many of you know that this year, we celebrated our 50th anniversary, it's a long time for any organisation to survive 50 years. I wasn't there at the beginning, but I have been there for the last 20 years and today, we cover 29 member countries: 22 European countries; the 3 NAFTA countries; and then Japan, Australia, New Zealand, and since last December, Korea. It's interesting that over a 20 year period, right up from 1974 to 1994, the organisation did not expand at all, and then during the last three years, we suddenly found that we are beginning to take on new members, countries like Mexico, the Czech Re-public, Poland, Hungary and Korea. I think that that's been a very positive development for the organisation. It's given us a new growth, it's given us a new dynamism and having Korea in, I think, has tended to help us have a new perspective on our work, to give a perspective that is more Asian and less, perhaps, European. I know that I am speaking on behalf of our secretary-general when I say that, we are particularly pleased with the active role that Korea is now playing in the organisation.

Perhaps just a word on how the OECD differs from other international organisations. I think there are three main characteristics that distinguish us from the IMF or the World Bank. The first is the fact of the restricted membership, we are only 29 countries. If you look at the World Bank, IMF, we're talking about 120, 140 countries. So, that's the first distinctive feature - a small group of countries that have many things in common. The second distinctive feature is the wide range of activities that we cover. Clearly, today we'll be talking a lot about taxation, but taxation is only one, in fact, of many activities we look at. Almost any activity that the Korean government is concerned with has, in fact, a relevant committee or body at the OECD that is discussing it. The third distinctive feature of the OECD is that there's very close relationship officials that actually come to Paris to the committees that we have. So, those are the three distinctive features of the organisation.

I'd just like to conclude by making two general points which are very re-lated, I think, to the topic that we are going to be discussing today - the Internet. The first one is that, even thought we have this restricted membership, we recognise that when we must be developing our contacts with non-member countries, with countries that are outside of the OECD area, particularly countries here, in Asia. And why do we feel that's important? Mainly because almost any of the issues that we are looking at, are global in nature. Multinational Enterprises don't ,make any distinction between countries that are in the OECD, and countries that are outside of the OECD. So we feel that it's particularly important at the present time that we make an effort, in fact, to develop our dialogue with the non-member countries and, as I said, particularly the non-member countries here in the Asian region. I think, in fact, that we've been quite successful in doing that over the last five years. Today, we have regular contact with more than 50 non-member countries. And I also feel quite strongly that those contacts are very much in the interests of the Korean government and of its business sector. When Korean multinationals, when they move into China, and I could have a long list here, because one of the things that strikes me as I travel around the world is that there seems to be more and more Korean multinationals wherever I go. And clearly, where your multinationals go, they expect to have an internationally accepted treatment, whether it's in terms of investment or whether it's in terms of taxation. A lot of the outreach programs that we have at the OECD is intended to ensure that your multinationals get that treatment. That is a way, I think, of avoiding conflict in a global economy.

The other point I would make is that if we want these non-member countries to follow the rules of the game that have been developed by the OECD, particularly in the tax area, then we have to recognise that they need assistance. If you're talking about complex transfer pricing regulations, it is not enough just to tell these countries that they have to follow the "arm's length" principle. You have to not only explain to them what the "arm's length" principle is, but you have to help them build up the administrative capacity to apply it. And, in fact, a lot of our work at the moment is directed at that particular issue. And we are particularly pleased that in September, there will be a major initiative, a joint OECD - Korean initiative, to establish here, in

Korea, a Multilateral Tax Center, which would provide assistance to the Asian economies in transition. And I'm sure, that very quickly, we will find that many of the issues that we will discuss today on the VAT side, on the questions of the Internet, will be issues that will be discussed in the context of that Multilateral Tax Center.

Let me conclude, just be outlining some of the issues that the Committee on Fiscal Affairs, which is the main tax policy body of the organisation, is currently discussing, because I think you'll see that as we go through the afternoon's discussion, the Internet seems to pull in a lot of what may appear to be separate issues, but in fact, what are issues which are quite closely related. So I'll conclude by just giving you a very quick list some of the issues that we're looking at.

The first, and perhaps the most important, is the question of tax competition. Can we find ways of saying what acceptable forms of tax competition are and what unacceptable forms of tax competition are? Particularly, competition for financial and services, and there again, you see the link with the Internet, because the Internet, in fact, will intensify the way that countries use their tax systems to attract financial and service activities. Well, that's an issue that we are looking at quite carefully, and we hope that we will come up with some recommendations for next April. Second issue, and this is one that I know I've talked about previously when I've been here, is the need to globalise the OECD Model Tax Convention. We are now making a major effort to try to associate non-member countries with the OECD Model, and we hope that by November of this year, we will have a new publication coming out that will set out the position of 16 non-member countries on the Model. That, I think, is a major development. The third topic is this whole question of the Internet, but in fact, (as the President said earlier,) the Internet is only part of a much broader range of issues that come under the heading of the communication revolution. I think the communication revolution has not only changed in the ways in which business carries out its activities, but it's going to have dramatic changes on the ways in which tax authorities carry out their activities as well. Unless tax authorities are successful in adapting to this new global environment, to this new technological environment, then they're going to have difficulties in protecting their tax price and in collecting their revenues. A fourth area that we're looking at, which I think is particularly relevant for Korea, are the whole questions of how to go about taxing financial services. Under the VAT, under the income tax, how do you apply withholding taxes? There's a whole set of issues there, which I think we will be spending a lot of time on, and again, which we'll see this afternoon, are closely linked to the development of electronic commerce and the Internet. We're also putting a major effort into a new project which is being developed on strategic management. In other words, asking ourselves whether, in this new environment, tax administrations can continue to carry out their business in the way that they have for the last 20 years, or whether in fact, we need a new approach towards tax administration.

Well, there are many other topics that I could talk about, but I think I will conclude by saying that we, at the OECD, are very pleased to be associated with this initiative. I think it's particularly appropriate that the initiative should've been taken by the Institute. I'm sure that the discussions this afternoon, in fact, are going to help both the business community and the Korean government, to decide on what type of policies it should adopt towards taxing income and the transactions that are undertaken by means of the Internet. Thank you very much.

August, 22, 1997

Jeffrey Owens
Head, Fiscal Affairs, **OECD**

<제 1 주제>

# Tax and the WEB - An Overview

■ **주제발표**

**발표자** 1 : Jeffrey Owens(OECD)
"Taxation in Cyberspace"

**발표자** 2 : 鄭暎憲 (**한국조세연구원 연구원**)
**"전자상거래와 조세정책"**

■ **사회자**

金完淳 (**고려대학교 교수**)

■ **토론자**

柳一鎬 (**한국조세연구원 부원장**)

<발표1>

# TAXATION IN CYBERSPACE

**Jeffrey Owens**
**(Head, Fiscal Affairs, OECD)**

**Contents**



* 본 논문에 실린 내용은 필자 개인의 의견을 반영한 것이며, 한국조세연구원의 공식적인 견해와는 무관함.

# Taxation in Cyberspace

*[On the First Day, The Computer Gods Created Information Services. On The Second Day, The Tax Collector Subscribed]*

Tax Authorities are optimistic about the possibilities but pessimistic about the probabilities offered by the internet. The communication revolution has opened up new possibilities for tax administrations to improve the efficiency of their operations. But these new technologies also open-up new "probabilities" for tax evasion and avoidance. The challenge for tax administrations is how to maximise the potential efficiency gains of the internet and at the same time protect their revenue base without hindering the development of these new technologies.

The risks for revenue authorities are real and governments will need to address these risks in a spirit of collective co-operation rather than in a spirit of competition. The allocation of taxing rights must be based upon mutually agreed principles and a common understanding of how these principles should be applied.

This common understanding must extend to the business community and must cover all the major sources of revenue. This is the approach taken in the work being undertaken by the Committee on Fiscal Affairs, the main tax policy body of the Organisation of Economic Cooperation and Development(**OECD**).

**Is their tax after Cyberspace?**

What the Press Say:

“Internet users face digital tax bills”

“Brussels set to impose VAT on non-EU telecom service”

“The tax man cometh to cyberspace“

"A plan to tax cyberspace, bit by bit"

What same politicians say:

"No new taxes on the net"

"Senator wants tax-free net"

"US proposes a duty-free cyberspace zone"

“Clamour for tax relief on the net”

What the tax authorities say:

“Commissioner fears that 30% of tax base will disappear into cyberspace”

“Cyberspace: the ultimate tax haven”

This article forcuses on the international issues raised by the internet since it is important for all countries to see their own domestic debate in this wider context.

# Ⅰ. The Growth of the Internet[1)]

The Internet has been described as "a world-side network of networks with gateways linking organisations in North and South America, Europe, the Pacific basin and other countries[....]". The organisations are administratively independent from one another. There is no central, world-wide technical control point. Yet, working together, these organisations have created what to a user seems to be a virtual network that spans the globe[2)]

From 1988 to 1994, the number of Internet hosts grew from zero to 3 million. In 1995 this figure doubled. By January 1997, there were 16 million Internet hosts(see Figure 1). This growth has been uneven throughout the OECD area, with the Southern European countries generally having less than 5 Internet hosts per 1,000 inhabitants and North America, Nordic and Pacific countries more than 20 hosts per 1,000 inhabitants(see Figure 2). Users have grown from a limited number of military personnel and academics in the 1980's to 30～60 million users today. This rapid growth has been promoted by:

- Liberalisation and deregulation of the telecommunications sector. In the 1980's telecommunication was a virtual monopoly in almost all OECD countries. Today about one-third of OECD countries have opened up their telecommunications market. By the year 2000 the WTO expects that more than 90 countries will have de-monopolised their telecommunication markets.

- Improved communication infrastructure: Technical advances(high speed modems, cablemodems, satellite and terrestrial broadcast, multi-media products) have increased the speed of transmission and increased the potential of the Internet to deliver goods and services on-line.

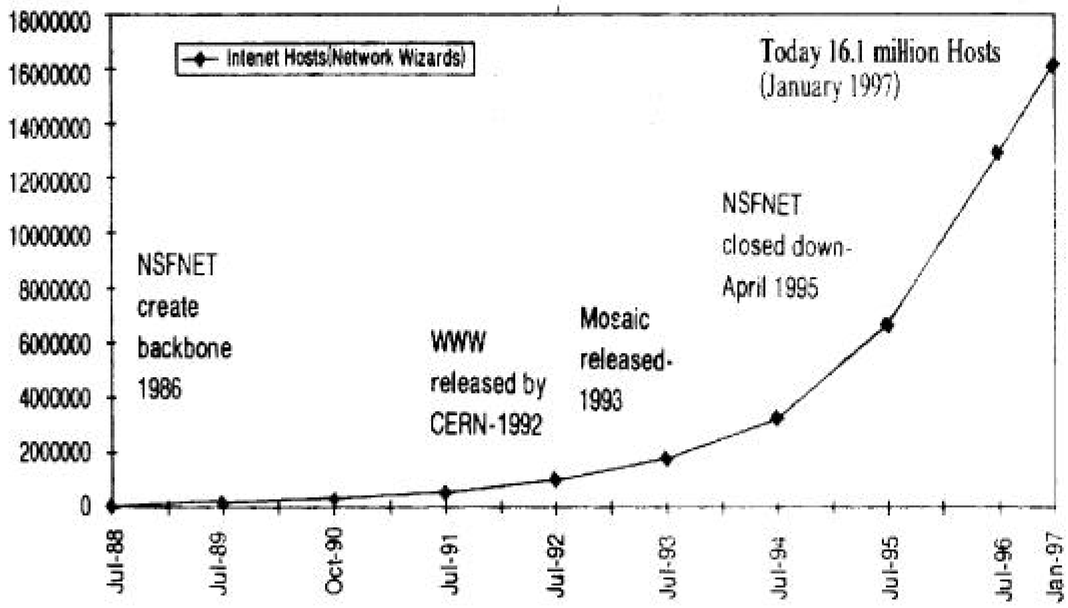
- New means of "devering" the Internet: (Top boxes, Internet ready TV) has and is continuing to ease the access of households to the Internet.

- Consumer access pricing is rapidly falling, in part because of the technical developments referred to above and in part because of the growth of the market. In 1995 the average costfor 20 hours access was $60; today it is less than $20.

---

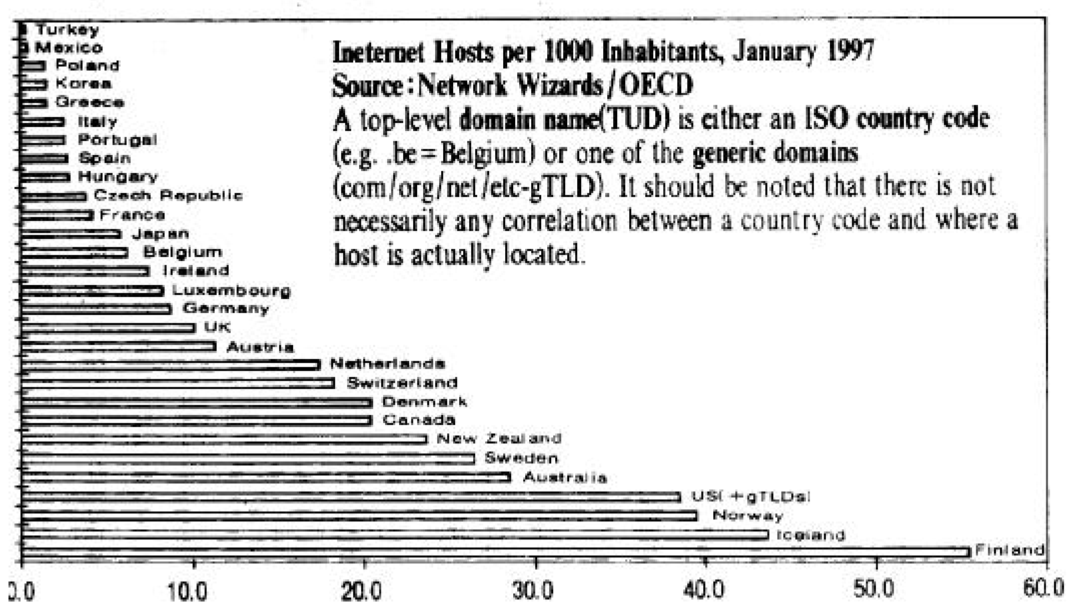
1) "1997 Communications Outlook", ICCP, OECD, April 1997. Other OECD Work on Internet and communication policy can be found at:
http://www.decd.org/dsti/sti_ict.html.
2) M. Mecker & C. Depay, The Internet Report 1-9(1996).

[FIGURE 1] Internet Growth Time Line




A host is a domain name that has an Internet Protocol address (A) record associated with it. This would be any computer system connected to the Internet(via full or part-time, direct or dialup connections). ie. oecd. org or www. nw. com

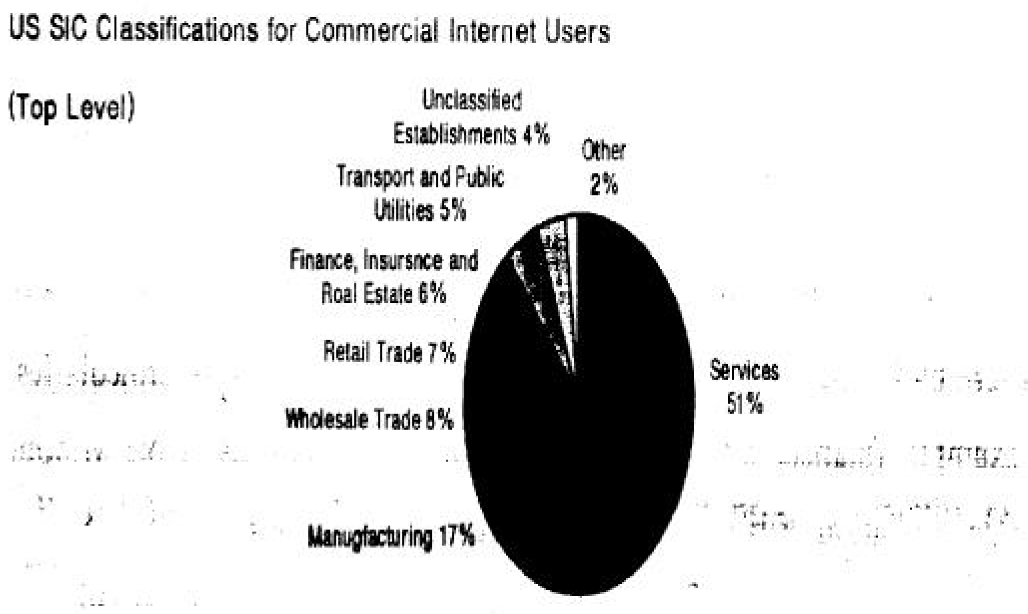
[FIGURE 2] Internet Access varies greatly throughout the OECD Area



Commercial applications have to date experienced the fastest growth. Within this sector, services account for more than half of the activities (see Figure 3). It is estimated that two-thirds of the growth takes the form of intra-firm traffic(commonly referred to as private intranet activities).

Three factors will be critical to the future trowth of the Internet and electronic commerce. The first is, developments in the bandwidth, since this determines the speed at which data can be transferred over the system(currently, it takes two days to transfer the entire contents of a music CD across the Internet. Higher speed connections are likely to reduce this time to 10~15 minutes). The second factor is improved and secure payment mechanisms. The development of electronic cash("cyber cash" or "E-Money") will promote a rapid expansion of electronic commerce by reducing reliance on credit cards. The third is willingness of governments to reach agreement on measures to protect the security and confidentiality of information transmitted on the Internet, particularly encryption standards.

[FIGURE 3] Major Commercial Users




*Other : Construction(1.14%) ; Agriculture, Forestry and Fishing(0.26%) ; Mining(0.20%).

Top 10 Second Level SIC Classifications

1. Business Service (26.20%)
2. Engineering, accounting, research, management, and related service(10.86%)
3. Wholesale trade: durable goods(6.17%)
4. Printing, Publishing, and allied industries(5.40%)
5. Non classified establishments(3.86%)
6. Educational services(3.41%)
7. Membership organisations(3.12%)

8. Communications(2.88%)
9. Electronic & electrical machinery equipment except computer(2.72%)
10. Industrial & commercercial machinery, and computing equipment(2.45%)

Source : TIG Survey

# Ⅱ. What are the characteristics of the Internet most relevant for tax policy markers?

***Relevant chracteristics of the Internet.***

The ability to establish public and private global communication systems which are secure and inexpensive to operated.

This will enable small and medium size enterprises to engage in international commerce. Tax authorities will see a rapid expansion in cross-border activities.

**The process of "disintermediation"**

Where by the internet will substantially reduce the need for intermediaries, for example, financial and other information may become available without the intermediation of banks and other financial institutions.

**The development of encrypted information.**

Encryption may preclude governments hom accessing the content of messages sent on the net.

**An increased scope for the "integration of business function".**

Private internet networks are now widespread in multinational corporations and today are more important than public networks. This development will produce a closer integration of transactions within an MNE and makes it increasingly difficult to separate out the functions carried out by related enterprises.

**The greater flexibility in the choice of the organisation form.**

We may see MNEs coming to prefer branches to subsidiaries.

**The fragmentation of economic activity.**

The physical location of an activity becomes less importantand it becomes more difficult to determine where an activity is carried out.

**Other characteristics that will have signiticant implications for the operation of tax systems are:**

**Lack of any central control.**

Users of the internet have to control and in general no idea of the path travelled by the information they seek or publish.

**No central registration.**

Registration requirements are minimum, as are proof of identity requirements.

**Weak traceability.**

Untraceable use of an internet site is ease to arrange.

**Weak correspondence between computer domain name and reality.**

Although the internet address(or "domain-name") will tell you who is responsible for maintaining that site, it may not tell you anything about the computer corresponding to the actual internet address, or even where that machine is located.

# Ⅲ. What are the implications for tax policy and tax administration?

Tax authorities will face at least four interrelated challenges by the internet.

## 1. The challenge to tax administrations

### Tax enforcements in cyberspace

The internet will change the environment within which tax administrations operate.

**1. Traditional audit trails may disappear.**

Tax administrations may encounter greater difficulties tracing transactions because of the lack of links between electronic entities and their physical counterparts.

**2. Verification of identity of taxpayers will become more difficult.**

Individuals and entities engaging in electronic commerce will be able to establish an internet address in almost any taxing jurisdiction irrespective of the location of his residence or the source of his activities.

**3. obtaining acceptable documentation of proof will become more difficult.**

Where books and records are maintained in a tax haven, for example, it is unlikely that the tax authorities will be able to obtain access to them since few countries have treaties with tax havens. It is also unclear weather the evidence that tax administration would be able to produce on transactions in cyberspace would meet the documentation and evidence standards set by tax corts.

**4. Disintermediation will remove convenient "taxing points".**

The elimination of "middle-men" could force tax administrations to collect smaller amounts of revenue from a larger number of tax payers. Withholding taxes, particularly on financial transactions, and certain consumption taxes (transactiontaxes) may become less viable sources of revenue.

**5. tax haven and off-shore banking facilities will become more accessible.**

It will beincreasingly easy for the "average" tax payer to use off shore financial centres. Internet banking will offeran ease of access, low transaction costs. a degree of anonymity and an immediacy of transferability of funds which is not available today. If these attributes can be combined with well run off-shore institutions in an environment which provides security, we can expect that a much wider clientele will be attracted to this medium. We can also expect that governments will not stand back in the face of this development.

**The opportunities of new communication technologies to tax administrations**

Whilst the challenges are here today, the opportunities offered by these new technologies are only just emerging. Tax administrations will be able to improve their operations by using new communication facilities. Already a number of tax authorities have electronic data interchange(EDI) programs that are making their operations more efficient, improving the quality and timeliness of service to taxpayers. Electronic data interchange means that businesses need less time to comply with tax regulations and both the tax administration and its client use less paper. Other benefits include timely updating of clients accounts, faster processing, and improved productivity. In the area of income taxes, a number of countries(eg Australia, Canada, Denmark, The Netherlands and the US) have implemented.

**Direct deposit Program.**

Direct deposit can replace cheques as standard method of issuing payments. Direct deposit has a number of advantages over the traditional method of payment. It offers clients a safe, convenient, dependable, and time-saving way of receiving payments, and saves the government money through reduced fees and postage. Business clients can also have their income tax refund and VAT refunds and rebates deposited directly.

**Electronic filing.**

Tax returns can be filed by using electronic media. The advantages of using electronic filing include accuracy of tax data, reduced cost to the public and to the tax authorities, reduced paper use and fast processing of returns. Electronic filing can be used by individuals who complete their own returns, or by individuals who use the services of a tax professional. An encryption device can be used to ensure that tax information remains confidential.

**Automated deductions of social security and other payroll taxes.**

The authorities can accept payroll deductions electronically from any employer who wants to send them that way. This process eliminates the need for employers to file tapes or paper.

**Customs Process.**

EDI systems may be used to streamline the customs commercial process(e.g. the recent Canada-United States Accord on the shared border arrangements).

**Improved exchange of information.**

Intranet type networks may open up new possibilities for tax authorities to exchange information in a more timely and secure way. Already the OECD has developed an OECD Standard Management Format for automatic exchange of information (OECD Council Resolution of 1992) and work is advancing on developing an EDIFACT Standard for Electronic Exchange of Tax Information. In the field of Consumption Taxes work is in hand to develop international co-operation and to introduce the means for exchanges of information.

The members of the CFA are committed to exploiting these new opportunities to improve the service available to taxpayers and to explore ways in which administrative and compliance costs can be reduced by using these new technologies.

## 2. The challenge to Consumption Taxes

Taxes on consumption now account on average for 30 per cent of the tax revenues in the OECD area and 27 of the 29 member countries use a value added taxes(VAT)(the two exceptions are Australia and US) which is why I will focus primarily on VAT, although many of the issues raised would apply also to other forms of sales taxes.

*(i) The concept of "place of supply" under* VAT

In broad terms, the place of supply rules fall into two categories: those which depend upon the identification of a relevant establishment(belonging to the supplier in some cases, and to the customer in others), those which are based on the place of performance or enjoyment Electronic Commerce offers business consumers new opportunities to evade or avoid VAT by turning to suppliers who are not registered for VAT. The links between the place of supply, the place where the enterprise is located and the place where the service is used or consumed become much more opaque.

How to respond? One option we are examining is to maintain the current "place of supply" rule but to broaden the definition of fixed(or permanent) establishment to cover cabling, switching and other technical resources required to deliver such services.

Another option would be to change the basic "place of supply" rule to where the service is consumed. This could be quite attractive. However, it raises the fundamental question of how tax would be levied on non-business consumption. It could also still be susceptible to avoidance of tax by the financial institutions, who could arrange their affairs so that the "customer" is an associate who is not established in the taxing jurisdiction. Another idea is to require non-resident service suppliers to register or have a fiscal agent.

Mr Ian Hutchison will expand on these issues in his presentation.

## 3. The challenges to Tax Treaties

Typically tax treaties are bilateral and cover income and capital taxes, though there are some examples of multilateral tax treaties and treaties concerning other taxes such as estate and gift taxes. There are well in excess of 1,500 tax treaties and the number is growing rapidly. The discussion here is confined to bilateral tax treaties in relation to taxes on income and capital which are largely based on the OECD Model Tax Convention on Income and Capital, with a number of countries following variants found in the UN Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries.

The purpose of bilateral tax treaties is typically expressed in their preamble to be "the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion". As most countries nowadays contain within their domestic law provisions to prevent double taxation of their residents in the most common cases(where another country taxes the same income on a source basic), the main operation of tax treaties in this respect is for other types of double taxation. The prevention of tax evasion primarily refers to cases where taxpayers fraudulently conceal income in an international setting and rely on the inability of tax administrations to obtain information about income from foreign sources. The exchange of information article in tax treaties is the major provision dealing with this problem. In a general sense these two purposes summarise the domain of international taxation: substantive rules designed to allocate taxing rights and administrative rules designed to give effect to the single taxation objective, the two objectives which are closely linked.

There are a number of other purposes of tax treaties that are usually unstated, but in many cases are equally important. First, there is the division of tax revenues to be derived from income involving the two countries which are parties to the treaty. Where flows of income from business, investment etc. balanced between two countries, it often does not make a large difference to the direction of revenue collections if each country agrees to significantly curtail its source jurisdiction to tax on a reciprocal basic as its residence taxation of income sourced in the other country is correspondingly increased. Curtailing of source jurisdiction rather than residence jurisdiction in this context make sense because of the distorting effects of gross basic taxes at source(e.g. withholding taxes) and the greater ease of enforcing net taxation by assessment in residence countries. Typically larger developed countries will be in this position as a group even if there are some disparities in flows as regards specific countries in the group. Second, there is an agreed basic for determining whether the income returned or expenses claimed on related party dealings by taxpayers forming part of an multinational group operating in the two countries which are parties to the treaty can be regarded as acceptable.

*Electronic commerce and the permanent establishment concept*

In assigning taxing rights over business operations, the OECD Model Tax convention's concept of permanent establishment is used to determini whether the enterprise has brought itself within any particular taxing jurisdiction. Under article 7 of the OECD Model Treaty, a country may tax an enterprise's business profits attributable to a permanent establishment located in that country, regardless of the enterprise's country of residence for tax purposes.

Article 5 of the OECD Model Tax Convention gives a definition of the concept of a permanent establishment. Paragraph 1 of that article states that a permanent establishment is a "fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on" examples of what constitutes a permanent establishment are provided in paragraph 2. Paragraph 4 indicates that where a place of business is used exclusively for the performance of certain types of activities, which are generally of a preparatory or auxiliary nature, that place will not constitute a permanent establishment. For instance, a permanent establishment does not include "the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery of goods or merchandise belonging to the enterprise"(sub-paragraph 4a). Paragraphs 5 and 6 provide rules according to which an agent may constitute a permanent establishment of the enterprise for which he is acting.

While there are many cases in which the application of these rules is difficult and contentious, the application of the concept of permanent establishment in the context of electronic commerce raises a number of new and difficult questions.

The first question is whether the general conditions for the existence of a permanent establishment found in paragraph 1 of Article 5 may be satisfied by a web site on a server. This requires a determination of whether such a site constitute a "place of business", whether the server can then be said to be "fixed" and whether the undertaking of periodical automated business functions (such as advertising, ordering, or payment) may be said to constitute the carrying on of a business gthrough such a fixed place of business.

The determination of whether the site constitute a "fixed place of business" must ake account of various possible scenarios. For instance, a server may be located in a building situated in a country where the enterprise has no other presence. Alternatively, it could be located on a portable computer used indifferent places within that building or moved from city to city by an initerant employee. Further difficulties would arise where a number of mirror web sites on different servers located in different countries would be used so that a customer could be directed to any site for any function depending on electronic traffic. Another possibility would be to have only one web site which is electronically transferred in total every three months to a new server in a different building, city or country. The ownership of the web contents and of the server would also be relevant: for instance, the enterprise could own the web site but lease the server from a service provider, lease both the web site and server from the service provider or lease the web site and server and share various functions with the service provider.

Another question is whether the activities carried on through a web site go beyond the types of preparatory and auxiliary activities which, under paragraph 4 of article 5, would not result in a permanent establishment. This question has to be addressed with respect to the various functions that can be automated, such as advertising, ordering, payment, storage and digital delivery as well as which respect to various combinations of these functions. It also requires a determination of the extent to which a data base of digital contents may be said to constitute a stock of goods and, it that is the case, whether the database may be said to be maintained solely for the purposes of storage, display or delivery if it also has a search and reporting facility(e.g., if a customer can select the contents of the database merely for viewing). Particular problems arise in respect of the exception, included in sub-paragraph 4(d), concerning the collection of information as it is not clear to what extent processing of the raw information that is collected may render the exception inapplicable.

If the functions performed through a given web site and server were such that it did not constitute a permanent establishment, there would also be a need to examine whether other activities were carried on through that server, i.e. where the enterprise would lease excess capacity in its server to allow another business to operate a web site.

Other questions arise with respect to the relationship between an enterprise that owns a web site and a service provider, the question being whether and to what extent the latter may be considered to be an agent of the former for purposes of paragraph 5 of Article 5. Also questions arise with respect to the relationship between an enterprise that owns a web site and a service provider, the question being whether and to what extent the latter may be considered to be an agent of the former for purposes of paragraph 5 of Article 5.

Any problems related to the application and interpretation of the permanent establishment concept in tax treaties will probably only exist as a short term consequence of band with limitations given the expected progress of cable and satellite technology.

Any problems related to the application and interpretation of the permanent establishment concept in tax treaties will probably only exist as a short term consequence of band with limitations given the expected progress of cable and

satellite technology. Once these limitations are overcome, it will be possible to locate most, if not all, of the functions of an Internet business in any country, either the country of residence or a low tax jurisdiction. This will shift the problem to domestic tax laws which often rely on concepts similar to that of the permanent establishment in order to determine whether business profits of non-residents are taxable. In that case, the use of tax havens as locations for web sites and servers would create particular difficulties, which could lead to a reconsideration of domestic rules for the determination of residence and of the source of income as well as of the scope of controlled foreign corporation legislation.

These are questions that the Working Group on Permanent Establishment are exploring. In the context of its work, the Working Group intends to examine:

- whether there is a need for substantial changes to the tax treaty rules for the taxation of business profits;
- what are the various alternatives to these existing rules and what are the pros and cons of such alternatives, particularly in relation to compliance issues;
- whether approaches used for other taxes, such as VAT, could be used for purposes of addressing the problems that electronic commerce create for direct tax rules for the taxation of business profits;
- to what extent expected developments related to electronic commerce should lead to are consideration of domestic rules for the determination of residence and of the source of income as well as of the scope of controlled foreign corporation legislation.

*Digitised Information. Characterisation of Income*

Any type of information that can be digitised, such as computer programs, books, music, or images, can be transferred electronically. For example, a person in State B could connect with a computer in State A and download a computer program or digitised image in exchange for a fee. The purchaser's rights in the information transferred could vary depending on the contract between the parties. For example, the purchaser of a digitised image could obtain the right to use a single copy of the image, the right to reproduce ten copies of the image for use in a corporate report, the right to reproduce the image for use in an academic work that is expected to have a limited press run, or the right to reproduce the image in amass-circulation magazine. It may be argued, some of these transactions are equivalent to the purchase of a physical copy of the photograph, which would result in business profits, while other of these transactions would result in royalty income, which would be taxable in the source country. Consequently, existing income characterisation principles may require modification in light of the ease of perfectly reproducing and disseminating digitised information.

Digitised information also poses problems for the definition of services income, as distinguished from sales of goods income or royalties: problems similar to those described above under the section on VAT. Previously a reference work, such as an encyclopedia, would have been sold as a set of bound volumes and the sale of the bound volumes would have resulted in sale of goods income, notwithstanding the fact that the cost of printing and binding represented only a small fraction of the encyclopedia's value. Now, instead of purchasing a bound volume, a potential purchaser might be able to choose between of set of CD-ROMs and a computer on-line service through which the encyclopedia's content can be accessed. If the customer has a sufficiently fast modem connection, there may be little practical difference between accessing the on-line service and the CD-ROMs on the customer's personal computer. Yet the sale of the CD-ROMs still results in sale of goods income while the character of the income arising from the on-line service is not clear. It may be necessary to reconsider existing principles in this area in relation to income, and sales and consumption taxes.

The ability of taxpayers to electronically sell digitised information and services may have an effect on existing regimes that seek to limit the use of tax referral through foreign corporations. Many countries have regimes whereby income earned by controlled foreign corporations may be currently taxed to the corporation's shareholders[3]. If controlled foreign corporations can engage in extensive commerce in information and services through web sites or computer network located in a tax-haven, it may become increasingly difficult for tax administrators to enforce these anti-deferral regimes. It may also be necessary to broaden the scope of the income subject to these regimes.

Given the unique characteristics of digitised information and the difficulties of characterisation that could arise in this context, the OECD is examining how to further clarify the definition of royalties in the Model Convention.

## 4. The challenge to Transfer Pricing

In principle, the communications revolution presents no new problems, no fundamentally or categorically different dimensions, for transfer pricing but the development of internal private networks within multinationals may pressurise the traditional approach. Private intranets will lead to a greater integration of the operations of MNEs, particularly in the way MNEs organise and provide services. This will make new challenges for tax administration. The main challenges relate to comparability. It will become even more difficult to determine what the transaction actually is, and find a third party transaction about which enough is known to conclude that it is comparable. The OECD Guidelines direct a functional analysis to assess comparability, but with electronic commerce and private

3) See Controlled Foreign Company Legislation OECD 1996.

networks it may be difficult to know whois doing what. Transfer pricing will increase in complexity, particularly iif the MNE is purposefully attempting to shift income among related parties. The greater degrees of integration may often also bring synergistic benefits over and above the directly measured contribution of the participants. This raises the difficult question of how such benefits should be divided up between the related enterprises.

The second challenge relates to whether the standard of comparability can be met. The standard likely would not permit application of a traditional method to determine the computer server revenues, based upon profit margins or prices from third party information providers, unless those third parties, like the MNE, also had developed the information database and equally reliable software.

## Ⅳ. The response of governments

The response of governments to these developments has been one of caution. No National Government to-date has issued new laws or regulations on how to apply existing concepts to activities carried out on the Internet.

This cautious approach may dismay the dismay the private sector which is looking for greater certainty in this area, but it is the right approach at the moment. Because of the global nature of the internet and rapid change, it is essential that globally accepted principles of taxation are agreed upon on how to tax activities carriedout over the internet. Such an agreement will only be reached once tax policy makers have:(1) come to a common understanding of how the net functions; (2) agreed upon which existing tax arrangements need to be reviewed; (3) agreed upon the process by which any of existing arrangements will be changed and (4) agreed upon the nature of these changes. Throughout this process the dialogue must include all parts of the government and the private sector. A dialogue must also be established between those responsible for income taxes and consumption, otherwise businesses will be caught between conflicting rules. Only if all of these conditions are met will we achieve a stable tax environment which will enalble the internet to develop its full potential but at the same time protect the revenue base.

It is too early to anticipate the outcome of our work but Box I sets out the criteria that should apply to determining the way in which the internet should be taxed:

BOX I

SEVEN CRITERIA TO JUDGE PROPOSALS
TO TAX THE INTERNET

1. **The system should be equitable.** Taxpayers in similar situations which carry out similar transactions should be taxed in the same way.
2. **The system should be simple.** Administrative costs for the tax authorities and compliance costs for taxpayers should be minimised as far as possib
3. **The rules should provide certainty for the taxpayer** so that a taxpa knows in advance of atransaction what will be the tax consequence Taxpayers should know what is to be taxed and when and where the tax is to be accounted for.
4. **Any system adopted should be effective.** It should produce the right amount of tax at the right time. The potential for tax evasion and avoidance should be minimised.
5. **Economic distortions should be avoided.** Corporate decision-makers should be motivated by commercial rather than tax considerations.
6. **The systems needs to be sufficiently flexible and dynamic** to ensure that the tax rules keep pace with technological and commercial developments.
7. **Any tax arrangements adopted domestically and any changes to existing international taxation principles should be structured to ensure a fair sharing of the internet tax base between countries,** particularly important as regards division of the tax base between developed and developing countries.

These criteria will conflict. A simple system may not be equitable and may not be sufficiently robust to be effective in protecting the revenue base. All involve an element of judgement. Views on what is a fair distribution of the revenue base, for example. Governments and businesses are likely to take different views on what the tradeoffs should be where conflicts do arise. But most would agree on the criteria listed above. And I hope that all would agree on the need for an international consensus: Maintaining an international consensus is the key enable the internet to develop to its full capacity and at the same time enabling tax authorities to protect their revenue base.

# ANNEX

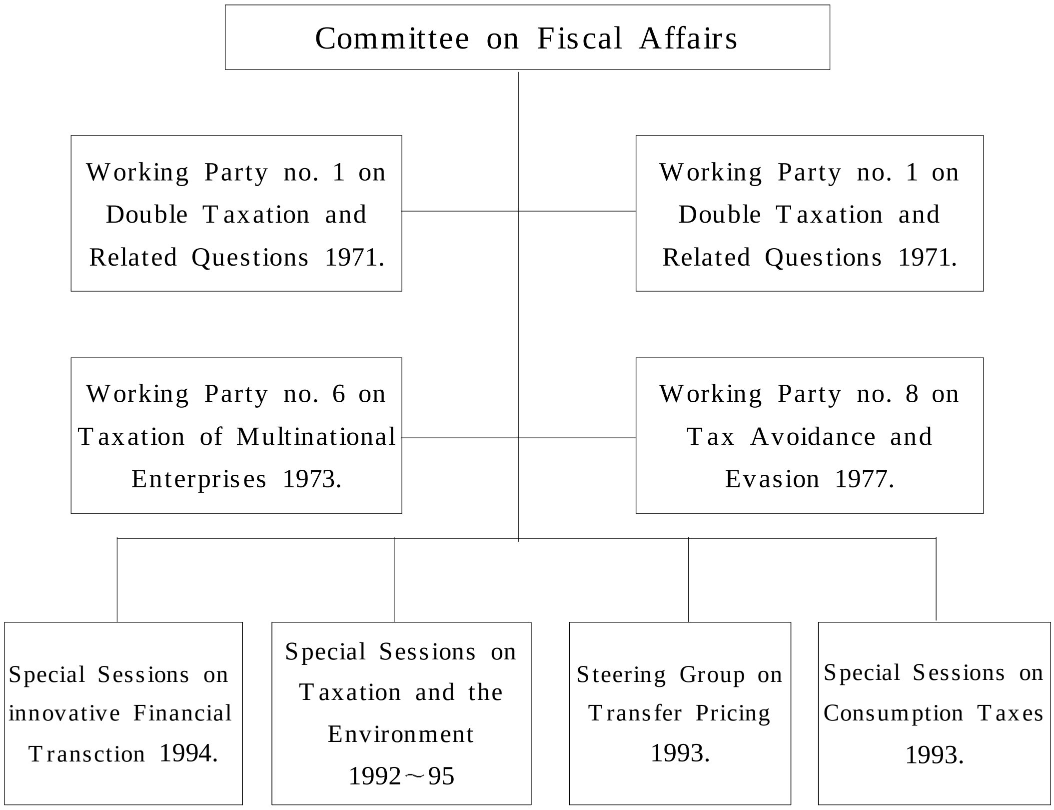
## I. Work of the Committee on Fiscal Affairs on the Tax Policy and Administrative Implications of the Communication Revolution.

In June 1996, the Committee on Fiscal Affairs(CFA) considered a note on the implications of the Communications Revolution for tax policy and tax adminis-tration and decided to intensify its work in this area by inviting its subsidiary bodies to examine the impact of the communications revolution in their respective areas of competence.

Four separate sub groups have been formed respectively by Working party N° 1 on Double Taxation, Working party N° 6 on Taxation of MNEs, Working Party N° 8 on Tax Avoidance and Evasion and the Special Session on Consumption Taxes which are working closely together and benefiting from other work carried out in other parts of the OECD on the Communications Revolution(see Figure IV). This work in the tax area is carried out in a co-ordinated manner in close contact with the business and tax community. At the January 1997 meeting of the CFA these groups reported on the status of their work and made proposals for future action in this area.

[FIGURE Ⅳ]

The Committee on Fiscal Affairs and its Working Parties



**Issues relating to the OECD Model Tax Treaty on Income and Capital**

The subgroup of Working Party N is studying whether the traditional international tax concepts which were developed in an era where the conduct of significant business could be carred out only through physical presence are well adapted to the new environment, and in particular:

> What is the interaction of the internet and the permanent establishment? Can a server or server space constitute a permanent establishment for tax purposes? Are there alternatives to the permanent establishment concept? Even if a permanent establishment is established, what income should be attributed to the PE. How to characterise income from transfers of technology over the Internet? Does it constitute business profits or royalties? Is there a need to amend the definition of royalties in the Model? Is there an erosion of source taxation?

**Issues relating to transfer pricing**

Computer networks allow for increased speed and integration of transactions, thereby making it difficult to apply the transactional analysis prescribed in the OECD Transfer Pricing Guidelines. The sub group of Working Party N is focusing on these potential transfer pricing issues Electronic commerce may raisedue to the pressure on the transactional and comparitibility principles are now interpreted by the OECD. The Working Party is examining the difficulties in applying the traditional rules for the allocation of profits to transactions carried out over private networks within MNEs and whether there is a need for aninnovative approach. One example is global trading carried out electronically.

**Issues relating to Tax Avoidance and Evasion**

The sub group of Working party N is examining tax administration issues involving the internet such as the proof of identity requirements for taxpayers operating on the internet, the lack of audit trails, the compliance difficulties created by disintermedition, the problems raised by electronic cash(lack of traceability, easier access to tax havens, access to business records due to encryption). It is also discussing the opportunities presented by new technologies to improve services to taxpayers andadministrative practice.

**Issues relating to VAT and GST**

The sub-group of the Special Session of Consumption taxes is examining whether as in the case of the Model Convention for the definition of "permanent establishment", the concept of "fixed establishment" for VAT or GST purposes is or not sufficiently comprehensive to deal with electronic commerce since services can be supplied without the service provider setting up traditional "establishment" and customers may receive the services. The sub-group is focusing on the following main issues: the distinction between goods and services provided over the internet since goods are losing their physical identity, the distinction between different types of services, the changes to the place of supply and place of establishment rules for telecommunications services; more uniformity and updating of technical terminology in the definition of telecommunications services; extension of reverse charge/self assessment mechanisms when appropriate; audit trail difficulties and other control issues(in close contact with the sub-group of Working Party N° 8 and developing increased mutual international mutual assistance.

<주제발표 요약>

# Taxation in Cyberspace

電子商去來를 포함한 새로운 정보통신 기술의 발전은 稅制 및 稅政에 부정적인 영향과 긍정적인 영향을 동시에 미칠 것이다. 정보통신기술의 혁신적 발전으로 전통적인 世務調査의 유효성이 감소되고, 개별 납세자를 확인하는 것이 매우 어렵게 될 것이며, 거래사실을 증명할 수 있는 證憑書類를 취득하기가 어려워질 것이고, 거래의 仲介機關이 없어짐에 따라 課稅捕捉地點(taxing points)을 파악하기가 곤란해지는 등 부정적인 측면이 있다. 반면에 직접예금(direct deposit)에 의한 납세자의 편의성 및 경제성 제고, 社會保障稅(social security tax)등 기타 봉급에 대한 세금(payroll tax)에 대한 자동징수체계(automated deductions)의 구축을 통한 고용주의 편의 제고, 통찰절차의 능률화, 과세정보 교환의 용이 등 긍정적인 측면이 있다.

또한 전자상거래의 발전은 소비세제에 있어서 供給場所(place of supply)의 개념, 조세협약에 있어서 固定事業場(permanent establishment)의 개념, 소득의 특성 규정 및 移動價格(transfer pricing) 등과 관련하여 앞으로 국가간 협의의 필요성을 제기하고 있다.

인터넷을 통한 전자상거래의 과세방안을 평가하는 데 있어서 다음의 7가지 범주를 고려할 필요가 있다.

첫째, 衡平性 : 유사한 거래에는 동일한 과세가 적용되어야 한다.

둘째, 簡便性 : 행정비용과 납세순응비용은 가능한 한 최소화되어야 한다.

셋째, 明確性 : 납세자는 부여되는 조세의무를 사전에 명확하게 인지할 수 있어야한다.

넷째, 效率性 : 적정한 조세가 적시에 과세되어야 하며 잠재적 조세회피는 최소화되어야 한다.

다섯째, 經濟的 歪曲의 回避 : 기업의 의사결정이 조세에 의해서 왜곡되는 것이 최소화되도록 조세제도가 고안되어야 한다.

여섯째, 柔軟性과 動態性 : 기술과 상업의 발전에 능동적으로 대처할 수 있도록 탄력적인 조세제도가 마련되어야 한다.

일곱째, 인터넷 과세베이스 配分의 公正性 : 내국세법 및 국제조세 원칙은 과세베이스의 공평한 배분을 보장하여야 한다.

<**발표** 2>

# 전자상거래와 조세정책

**(Electronic Commerce and Taxation : An Overview)**

**정 영 헌**

(**한국조세연구원 연구위원**)

## 目 次



*본 논문에 실린 내용은 필자 개인의 의견을 반영한 것이며, 한국조세연구원의 공식적인 견해와는 무관함.

## Ⅰ. 서 론

1990년대에 와서 급속하게 성장하는 상업지역은 특정의 지리적 공간이 아니라 仔詳空間(Cyberspace)으로 알려진 영역이라 할 수 있다. 컴퓨터 보급의 확산과 國際的通信手段의 혁신적 발전에 의하여 인터넷(internet)은 문자, 소리, 그림, 동화상 등 대부분의 디지털 정보의 교환뿐만 아니라 지구상의 수백만명에 대한 새로운 형태의 방송, 신문, 책자 등의 보급을 가능하게 하였다. 수백만명의 잠재적 고객광의 접촉을 가능케 한 이러한 신기술의 발전은 지구촌의 모든 국가들에 그들의 전통적 조세제도를 재평가할 계기와 필요성을 제공하였다.

우리나라의 경우 1997년 현재 인터넷 사용인구는 125만명으로 집계되고 있는데 이는 1996년 6월에 비해 200%정도 증가한 수치이다. 국내에서 서비스 사용료를 지불하고 常用 인터넷 서비스를 사용하는 인구는 총 28만 3,076명으로 나타나고 있는데 이는 상용망 서비스를 이용한 기관가입자와 개인가입자, 그리고 PC통신을 통한 인터넷 서비스 이용자를 합한 것이다. 그 외에도 국내 상용 인터넷 서비스가 시작되기 전부터 운영되어 왔던 교육망(KREN), 연구망(KREO Net), 정부기관망(KOSnet)등 非常用 인터넷 사용인구 또한 34개 기관, 6만 9,221명으로 추산되고 있다. 이러한 수치는 1996년 전반기부터 국내외 대기업은 물론 중소기업에 이르기까지 확산되고 있는 인트라넷 환경구축에 대한 열기, 전반적인 인터넷 마인드의 확산, PC 보급의 대중화 등의 요인으로 인하여 앞으로도 꾸준히 증가할 것으로 전망된다.

美國 財務省 國際租稅室長인 Joseph H. Guttentag는 기회가 있을 때마다 인터넷의 사용은 租稅回避와 더불어 二重過歲의 기회를 만들고 있다고 지적하고 있다. 그는 인터넷의 지속적인 발전을 방해하지 않는 것이 무엇보다 중요하므로 美國 財務省은 所得源泉의 문제라든가, 世法의 적절한 집행을 위해 정보고속도로에 「tax toll booths」를 설치할 것인가의 여부 등 본질적인 문제에 대해서 예의 주시할 것이라고 지적한 바 있다.

지금 세계 경제는 급격한 환경변화에 직면하고 있다. 특히 통신기술의 혁신적인 발전과 인터넷의 확산은 假想市長(cybermarket)의 등장을 초래하였으며 인터넷을 통한 電子商去來(electronic commerce)의 활성화는 앞으로 政府의 租稅管理 能力과 관련하여 대단히 큰 변화를 가져올 것으로 예상된다.

미국은 1997년 7월 1일 「지구촌 전자상거래 기본구상」을 통하여 인터넷을 無關稅地帶로 설정하고 기존의 판매세 외에 추가적인 조세를 부과하지 않는 등 전자상거래에 대한 일련의 원칙을 제시하였다. 또한 유럽연합(EU)에서는 1997년 7월 8일 전자상거래에 대해서 政府規制를 최소화하고 새로운 租稅나 關稅를 부과하지 않는다는 「본(Bonn)선언」을 채택하였다. 선진국의 이러한 추세를 볼 때 우리나라도 전자상거래에 대한 조세정책의 기본방향을 설정하는 것은 시급하고 중요한 과제라 할 수 있다.

따라서 본고에서는 電子商去來의 發展과 市場의 規模를 살펴보고 전자상거래가 조세제도에 미칠 영향을 파악하고자 한다. 또한 전자상거래에 대한 租稅政策 方向의國際的인 動向을 정리하고 나아가 情報化時代의 도래라는 여건 변화에 능동적으로 대처하기 위한 우리나라 租稅定策의 基本方向을 제시하고자 한다.

# II. 전자상거래의 개황

## 1. 전자상거래의 개념과 발전

'電子商去來'를 인터넷의 보급으로 인해 생긴 새로운 概念으로 보기는 어렵다. 전자상거래는 기업간의 문서교환을 위한 EDI(Electronic Data Interchange), PC통신을 통한 홈쇼핑, 일반전화를 통한 예약·주문 등을 뜻하는 초보적인 개념으로 인터넷이 보급되기 이전부터 이미 활용되었다고 볼 수 있다.

인터넷에서는 사용하기 편한 HTML방식[4]에 의한 월드와이드웹(WWW : World Wide Wed)기술[5]이 보편화됨에 따라 컴퓨터에 대하여 전문기술이 없는 일반인들도 별로 어려움이 없이 자신이 원하는 정보를 찾아 자국의 영토를 벗어나 인터넷으로 연결되어 있는 전세계의 컴퓨터가 보유한 정보들을 검색할 수 있다. 또한 자신이 알리고자하는 정보를 인터넷에 올려놓아 전세계의 사람들에게 전달할 수도 있다. 이처럼 인터넷상에서는 누구나 國家의 排他的 領域인 國境을 아무런 통제를 받지 않고 넘나드는 것이 가능하다.

인터넷의 역사는 일천하지만 특정 이슈를 중심으로 볼 때 3단계의 시대구분이 가능하다. 연도별로 보면 1970년 대 ARP ANET이 등장하여 초기 네트워크 기술개발에 전념하는 시기가 있었고 1980년대 NSFNET을 중심으로 연구와 교육을 위하여 네트워크를 사용하던 시기를 거쳐 1990년대 초에 들어와서 월드 와이드의 출현과 함께 상업적 활용을 모색하는 시대로 발전하고 있다[6].

최근에 와서 인터넷은 政府의 기능 수행에서 商業的 用途로 그 역할이 탈바꿈되면서 기업에서 더욱 활발하게 활용하고 있다. 기업에서 인터넷을 활용하는 대표적인 분야[7]로서는 첫째 마케팅과 광고분야, 둘째 통신판매, 셋째 연구개발, 넷째 통신 및 기업 제휴 등으로 들고 있다.

기업에서 인터넷이 經營目的에 활용됨에 따라 電子商去來가 더욱 활성화되어 이제는 전세계를 대상으로 전개되기 시작했다. 이제 國際貿易에서의 인터넷의 활용을 눈앞에 두고 있다. 國際貿易體系는 오랜 관행과 조약으로 무역절차와 방식이 통일되어 있어 모든 국가에서 동일한 형태를 취한다. 한편 국가간 무역에서 서류작성에 따른 비용을 줄이고 해당 제품의 정보교환의 원활화와 貿易代金 決濟를 효율적으로 추진하기 위하여 貿易自動化가 추진되었다.

貿易自動化와 관련하여  오래 전부터 논의되고 있는 주제는 E야(Electronic Data Interchange)의 표준화에 관한 것인데 1960년대에 시작되어 1087년에 비로소 EDI의 표준인 UN/EDIFACT(Electronic Data Interchange for Administration, Commerce,

---

4) HTML (Hyper Text Marked Language)은 문서들이 서로 연계되어 있어 문서의 통합기능을 높인 규약(Protocol)이다.

5) 웹(Web)은 단어가 설명해 주는 것처럼 거미줄로 얽혀 있는 전세계적인 인터넷의 양상을 나타내고 있다. 웹의 특징은 인터넷의 정보전달 매체가 기존에 문자(text)에 불과했던 데서 탈피하고 소리, 화상 및 동화상 등으로 다양화되었다는 것이다. 이러한 발전은 본격적인 멀티미디어 시대를 예고하고 있다.

6) 황보 열,「인터넷의 발전과 새로운 정보기술 」,『과학기술정책』, 1997. 4, P. 103

7) C. Cockburn and T. D. Wilson,"Business Use o the World Wide Web, " International Journal of Information Management, Vol. 16, NO. 2, pp. 84~85.

Transport)가 제정되었으며 국제표준기구(ISO)는 이것을 EDI 국제표준으로 공인하였다.

그러나 전자문서의 법적 효력에 대해서는 1990년에 國際商工會議所(ICC : International Chamber of Commerce)가 국가간 무역에서 EDI 문서에 효력을 법으로 인정한다고 조문화함으로써 비로소 인정되기 시작했으며, 현재 국제 금융망으로 국가간 대금결제에 활용하고 있는 네트워크인 SWIFT(Society of World Wide Interbank Financial Telecommunication)에서는 1993년에 EDI 형태로서 신용장을 공식 인정하였다.

한편 우리나라에서도 1992년 7월 貿易自動化에 관한 特別法이 시행되어 電子文書가 법적 효력을 갖게 되었으며 상업, 무역, 외환, 통관, 운송, 보험 등 수출입 절차 전반에 걸쳐 모든 관련 업무를 무역업계와 무역 관련기관이 VAN(부가통신망 : Value Added Network)을 매체로 처리할 수 있도록 개발하였다. 현재 VAN을 위주로 한 무 역자동화 방식은 기존의 서류를 전자 매체로 대치한 것으로서 무역업무의 절차를 혁신적으로 줄이는 데는 한계가 있다.

그러나 인터넷을 기반으로 하는 EDI는 VAN EDI가 표준화된 문서만 다루고 있는데 반해 비표준화된 데이터 양식도 유통할 수 있으며 그림과 음성 및 동화상까지 전달 할 수 있는 장점이 있다. 또한 假想空間은 국가간 무역에서 情報傳達 媒體를 다양화할 수 있을 뿐만 아니라 기존의 무역업무를 대대적으로 변화시킬 수 있는 무한한 잠재력을 갖고 있다. 이는 기존 무역체계의 프로세스를 단축함으로써 가장 효율적인 프로세스를 재구축한다는 관점에서 파악할 때 業務再設計(BPR : Business Process Reengineering)가 지향하는 것과 일맥상통하는 점이 있다. 인터넷을 기반으로 한 무역업무의 자동화는 기존의 VAN을 중심으로 한 EDI방식보다 훨씬 유연할 뿐만 아니라 業務의 再設計를 혁신적으로 수행할 수 있다.

부가가치망(VAN : Value Added Network)을 기반으로 하는 EDI와 인터넷을 기반으로 하는 EDI를 비교할 때, 양자의 가장 큰 차이는 무역 프로세스의 통합과 분리에서 나타난다. VAN 기반의 EDI는 貿易書類의 電子文書의 경우 부가가치망을 통해 전송되어 사무자동화를 달성할 수 있으나 디지털 재화는 매체와 내용이 분리되지 않아 특정 유형의 매체(CD, 디스크)에 담겨서 선적되고 별도의 통관절차를 밟는다. 즉 무역서류 처리 절차와 제품의 통관이 서로 구분된 두 개의 프로세스를 갖는다. 그러나 인터넷을 기반으로 한 EDI는 무역서류와 제품을 하나로 싸서 전자문서 처리와 재화의 통관이 일원화되는 단일 프로세스를 갖기 때문에 國際貿易 方式에서 革新을 가져올 수 있다.

그러나 인터넷상의 정부의 기능은 딜레마에 빠지게 된다. 인터넷을 활용하면 복잡다기한  무역업무가 혁신됨으로써 효율성은 제고되지만 불법 디지털 재화가 인터넷을 통해 유통되는 것을 규제하는 것이 어렵다. 이러한 정부의 規制와 效率이라는 상충적인 목표를 어떻게 달성할 것인가가 향후 과제이다.

## 2. 전자상거래 시장의 규모

### 가. 인터넷 이용자 현황

우리나라의 인터넷 이용자는 <표 1>에 보듯이 1997년 현재 약 125만명에 달하는 것으로 추산되며 이러한 추세로 미루어 오는 2000년에는 이용자 수가 약 400만명에 이를 것으로 추정되고 있다.

<표 1> 인터넷 이용자 수

(단위 : 천명)

| | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|---|---|---|---|---|---|
| 우리나라 | 700 | 1,257 | 2,012 | 2,869 | 4,091 |
| 세 계 | 94,720 | 128,810 | - | - | 200,000 |

자료 : 한국전산원 & 데이콤

Network Wizards 가 발표하는 “Internet Domain Survey" 의 결과에 따르면 1997년 1월 현재 인터넷에 연결된 전세계의 컴퓨터 수는 <표 2>에서 보듯이 약 1,615만대이고 도메인 (domain) 수는 83만개에 이르고 잇는 것으로 나타났다. 인터넷 호스트의 각국별 통계는 <표3>과 같으며 우리나라는 kr 도메인으로는 4만 8천개의 호스트로 25위이며 국가 순위는 19위로 나타나고 있다.

<표 2> 인터넷의 호스트수와 도메인 수

(단위 : 개)

| 조 사 일 | 호 수 트 수 | 도 매 인 수 |
|---|---|---|
| 1994. 1 | 2,217,000 | 30,000 |
| 1994. 7 | 3,212,000 | 46,000 |
| 1995. 1 | 4,852,000 | 71,000 |
| 1995. 7 | 6,642000 | 120,000 |
| 1996. 1 | 9,472,000 | 240,000 |
| 1996. 7 | 12,881,000 | 488,000 |
| 1997. 1 | 16,146,000 | 828,000 |

자료 : Network Wizards.

<표 3> 국별 · 도메인별 인터넷 순위

(단위 : 개)

| 순위 | 도메인 | 내용 | 호스트수 |
|---|---|---|---|
| 1 | com | 미국/기업이 상업적 활용 | 3,323,647 |
| 2 | e여 | 미국/교육기관 | 2,114,851 |
| 3 | net | 미국/네트워크 | 1,232,902, |
| 4 | uk | 영국 | 579,492, |
| 5 | de | 독일 | 548,168 |
| 6 | jp | 일본 | 469,427 |
| 7 | us | 미국 | 432,727 |
| 8 | mil | 미국/군사 | 431,939 |
| 9 | ca | 캐나다 | 424,356 |
| 10 | au | 호주 | 397,460 |
| 11 | gov | 미국/정부기관 | 362,065 |

<표 3>의 계속

(단위 : 개)

| 순위 | 도메인 | 내용 | 호수트수 |
|---|---|---|---|
| 12 | org | 미국/조직과 단체 | 327,148 |
| 13 | fi | 핀란드 | 277,207 |
| 14 | nl | 네달란드 | 214,704 |
| 15 | fr | 프랑스 | 189,786 |
| 16 | se | 스웨덴 | 186,312 |
| 17 | no | 노르웨이 | 120,780 |
| 18 | it | 이탈리아 | 113,776 |
| 19 | ch | 스위스 | 102,691 |
| 20 | za | 남아프리카 공화국 | 83,349 |
| 21 | nz | 뉴질랜드 | 77,886 |
| 22 | dk | 덴마크 | 76,955 |
| 23 | at | 오스트리아 | 71,090 |
| 24 | es | 스페인 | 62,447 |
| 25 | kr | 한국 | 47,973 |
| 26 | br | 브라질 | 46,854 |
| 27 | be | 벨기에 | 43,311 |
| 28 | il | 이스라엘 | 39,611 |
| 29 | pl | 폴란드 | 38,432 |
| 30 | sg | 싱가포르 | 38,376 |

자료 : Network Wizards.

### 나. 전자상거래 규모

인터넷을 통한 電子商去來의 規模는 지속적으로 증가하여 향후 30년 이내에 民間消費支出의 30%를 점유할 것이라는 전망도 나오고 있다. 미국의 Forest Research 가 발표한 최근 자료에 의하면 1997년 현재 전세계의 전자상거래 규모는 다음의 <표 4>에서 나타나듯이 1,138억달러에 이르고 있으며 오는 2000년에는 6,759억달러에 이를 것으로 예측되고 있다.

<표 4> 전세계 전자상거래 시장규모

(단위 : 억달러)

| | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|---|---|---|---|---|---|
| 컴 퓨 터 | 140 | 323 | 701 | 1,228 | 2,105 |
| 여 행 | 126 | 276 | 572 | 961 | 1,579 |
| 엔터테인먼트 | 85 | 194 | 420 | 733 | 1,250 |
| 의 류 | 46 | 89 | 163 | 234 | 322 |
| 선 물 | 45 | 103 | 222 | 386 | 658 |
| 식 음 료 | 39 | 78 | 149 | 227 | 336 |
| 기 타 | 37 | 75 | 144 | 221 | 329 |
| 계 | 518 | 1,138 | 2,371 | 3,990 | 6,579 |

자료 : Forest Research

한편 우리나라의 電子商去來 市長 規模는 1997년에 약 63억원에 이르는 것으로 추산되었지만 오는 2000년에는 약 613억원에 달할 것으로 전망된다.

<표 5> 국내 전자상거래 시장 규모

(단위 : 백만원)

| | 1996 | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 |
|---|---|---|---|---|---|
| 전자상거래 매출 | 1,400 | 6,258 | 15,094 | 34,434 | 61,396 |

자료 : 데이콤.

# Ⅲ. 전자상거래가 조세에 미치는 영향

## 1. 세계화 · 정보화시대와 조세

世界化(globalization)의 진전과 첨단 정보기술의 발전으로 인한 情報化時代의 도래는 인터넷 등을 통한 전자상거래를 활성화시킴으로써 조세부과에 대한 정부의 영향력을 약화시키고 있다. Tanzi(1996)는 世界化의 진전이 첫째, 국경을 초월한 기업의 立地 選擇權의 확대 둘째, 다국적기업의 國籍概念의 모호성 셋째, 노동력과 자본의 國家間 移動의 자유화 등으로 인해 세수누출을 유발하고 있다고 지적하였다.

세계화 · 정보화의 진전은 租稅體系에 다음과 같은 변화를 유발할 것으로 예상된다. 첫째, 각국은 기업의 자국 유치를 위해서 경쟁적으로 유리한 조세여건을 제공하는 등 租稅競爭(tax competition)을 하게 되어 궁극적으로 法人稅의 하향 평준화를 가져올 것으로 전망된다. 둘째, 이동이 자유로운 稅源에 대해서는 낮은 세율이 적용되고 이동이 상대적으로 어려운 稅源에 대해서는 비교적 높은 세율이 적용될 것으로 예상된다. 즉, 자본 및 전문직 노동에 대해서는 낮은 세율이 적용되고 일반직 노동에 대해서는 높은 세율이 적용되어 세부담의 불공평성이 심화될 전망이다. 이러한 세부담의 불공평을 해소하기 위하여 所得에서 消費 및 財産으로 租稅基盤의 轉換이 가속화될 것으로 전망된다. 셋째, 附加價値稅 및 販賣稅와 같은 간접세의 국가간 격차가 축소되고 전자상거래의 활성화로 인한 流通過程의 縮小 및 稅源捕捉의 어려움 등으로 稅收의 상당부분이 누출될 전망이다.

인터넷은 기존에 국가의 고유 영역으로 간주되었던 영토의 개념을 근본적으로 흔들어 놓았다. 인터넷상에서 국경을 넘어 여러 나라로 이동하는 데 入國申告와 出國申告가 전혀 필요 없게 되고 자유롭게 정부의 통제를 받지 않고 소프트웨어와 같은 디지털화가 가능한 재화의 교역도 가능하게 되었다. 그러나 인터넷상에서는 국가가 어디까지 관여할 것인가에 관해 국제적인 합의가 도출되지 못한 실정이고[8] 개별국가의 정책도 공백상태가 되었다.

우리나라의 경우도 인터넷상에서의 國家權力의 空白은 예외가 아니고 실정법이 현실에 부합되지 않는 경우를 볼 수 있다. 예를 들면 인터넷을 통하여 포르노와 같은 불법정보가 국내에 반입되는 것을 통제하지 못하고 있을 뿐만 아니라 국내의 가치 있는 정보가 불법으로 유출되고 있는 상황에도 속수무책이다. 또한 음반과 같은 디지털 재화가 CD와 같은 유형의 매체로 稅關을 통과할 때는 국경 통과세인 關稅가 부과되

8) OEDC에서는 인터넷에 관하여 국가간의 협력과 사용자의 편의성 제고라는 선언적인 방향만 제시하고 있는 데 불과하다. OECD Workshops on the Economics of the Information Society, Workshop No. 5, Seoul, 1996. 10, pp. 22~23.

지만 인터넷을 통하여 사용자의 PC로 전송될 때는 관세 및 내국세를 지불하지 않아도 된다. 여기서 정부는 통신망을 통한 디지털 재화의 교역에 대해 技術的인 解決 方案을 마련하지 못하고 있을 뿐만 아니라 정책마저도 부재한 상황이다.

## 2. 전통적 조세개념의 재정립

假想空間은 '전자상품'과 새로운 운송수단이 개발되었음을 의미하는 것으로 전통적 상거래의 地域的(領土的) 範圍를 확대하였을 뿐만 아니라 전혀 새로운 사업 및 새로운 경영형태를 초래하였다. 이러한 상거래의 변화는 조세제도의 입법자와 상담자들에게 자극적인 도전이 되었는데 이는 조세제도에 있어서 '商品'에 대한 정의의 변화뿐만 아니라 전반적인 패러다임의 변화를 의미하는 것이다.

실제 많은 사례들에 있어서 한 회사가 생산해서 제공하는 것이 商品(products)인지, 아니면 무형물에 대한 특허권의 使用 許可(the use of intangibles)나 서비스(service)인지를 규정하기가 어려운 경우가 존재하고 있는 것이 사실이다. 따라서 이러한 '電子商品'의 개발은 유형제품을 생산하여 거래하던 전통적 상거래를 위해 고안된 현재의 稅制를 적용하는 데 있어서 상당한 논란을 야기하고 있음을 부인할 수 없는 실정이다.

이러한 배경 하에서 본고에서는 새로운 전자상거래로부터 야기되는 조세관련 사안들을 다음의 몇 가지 경우로 나누어 설명해 보기로 한다.

- ○ 소프트웨어의 개발과 보급(Developing and distributing software)
- ○ 셰어웨어의 개발과 보급(Developing and distributing shareware)
- ○ 온라인 정보서비스의 제공(Providing online information service)
- ○ 사유재산적인 데이터베이스의 접속허용(Allowing electronic access to proprietary databases)
- ○ 전자신문 및 전자잡지의 발행(Publishing electronic versions access of newspapers and magazines)

인터넷을 통한 전자상거래와 관련하여 조세에 있어서 재확립에 필요한 개념들은 物品, 서비스, 特許權(무형물)의 定議(definition of goods vs. services vs. intangible), 販賣의 源泉(sourcing of sales) 및 固定事業場(permanent establishment issue) 등을 포함하고 있다. 이하에서는 이들에 대하여 좀더 자세히 논의해 보기로 하자.

### 가. 물품, 서비스 특허권(무형물)의 정의

대부분의 租稅協約 및 관련된 稅法들은 거래의 종류가 물품의 거래, 특허권(무형물) 사용, 서비스 제공 등의 여부에 따라 稅制 適用을 달리 규정하고 있다. 미국의 세제하에서는 거래의 종류를 어떻게 규정하느냐에 따라 所得源泉, 源泉徵收, 適用 與否, 所得 類型의 決定, 關稅의 適用 與否 등 여러 가지 중요한 稅制上의 解釋을 달리하고 있다.

물품이 한 나라에 수입되면 이는 관세 또는 (그리고) 부가가치세의 과세대상이 되나, 수입국에 고정사업장이 없는 경우에는 물품의 판매회사가 源泉稅 또는 所得稅의 과세대상이 되지 않는 것이 일반적인 현상이다. 이를 특허권 사용에 대한 로열티 지급의 경우와 비교해 보면 로열티 지급은 관세 및 부가가치세의 과세대상은 아니나 원천세의 과세대상인 경우가 일반적이다. 또한 서비스 제공에 대한 대가지급의 경우 서비스가 외국기업에 의해서 제공되는 한 어떠한 형태의 세금도 부과되지 않는 경우가 다수 존재하고 있는 실정이다.

이처럼 거래의 종류를 어떻게 규정하느냐에 따라 세제상의 적용이 달라지기 때문에 거래종류에 대한 개념 설정은 앞으로 매우 중요한 사안이라 아니할 수 없다.

1) 소프트웨어 (Software)

영국의 HM Customs and Excise 에서는 소프트웨어의 거래를 지적서비스의 제공으로 규정하여 附加價値稅를 부과한 반면, OECD는 1992년의 보고서에서 소프트웨어의 거래는 대부분의 경우 물품의 거래로 취급해야 한다는 입장을 견지하고 있다[9]. 미국의 경우에는 商法 및 稅法 모두에 있어서 소프트웨어의 거래에 대한 적절한 규정이 마련되어 있지 않으며 현재에도 상당수의 사건이 법원에 계류되어 있다.

우리나라는 1996년 8월 1일에 國際租稅관련 法人稅法 基本通則을 개정하여 소프트웨어 거래의 대부분을 물품거래로 간주하여 과세하고, 극소수에 한하여 特許權에 대한 使用料로 규정하고 있는 실정이다.

2) 셰어웨어(Shareware)

셰어웨어의 개발과 보급은 근본적으로 인터넷의 보급 결과로 시작되었다고 할 수 있다. 전형적으로 셰어웨어는 소프트웨어로서 개발자가 이를 인터넷에 올리고 사용자

9) HM Customs and Excise, "Importing computer software," 1994.:OECD, "The Tax Treatment of Software" 1992.

가 이를 시험사용(test drive)해 보고 등록여부를 선택하는 것인데 시험 사용자가 셰어웨어의 이용을 결정하고 등록비를 지불하면 개발자는 사용설명서, 프로그램 업그레이드, 오류수정 등 다양한 형태의 서비스를 제공하는 것이다.

이러한 셰어웨어 거래의 경우 거래형태에 대한 규정은 더욱 복잡하게 되는데 셰어웨어 사용에 대한 登錄費가 물품(사용설명서)에 대한 대가지불인지, 물품+특허권사용+서비스(소프트웨어)에 대한 대가지불인지, 아니면 고객지원 서비스(프로그램 업그레이드, 오류수정(bug fixed) 등)에 대한 대가지불인지가 매우 불명확하게 되는 것이다. 그러나 이에 대한 概念 定立은 전혀 없는 상태라고 할 수 있으며 앞으로 각 사안별로 심도 있는 분석을 통해서 적절한 개념 정립이 이루어져야 한다.

3) 온라인 정보서비스(Online Information Service)

개인용 컴퓨터의 가격인하로 인한 컴퓨터의 폭발적인 보급 확산으로 온라인 정보서비스[10]의 사용은 급격히 증가하고 있는 실정이다. 이러한 온라인 정보서비스의 제공은 서비스의 제공으로 규정되어야 할 것으로 예상되는데, 가입비(회비)가 월별로 고지되고, 사용계약이 제공자 및 사용자 양자에 의해서 쉽게 종료되며, 정보사용에 대한 제약이 존재할 뿐만 아니라 서비스의 제공자는 사용자에게 제공되는 정보를 지속적으로 관리 · 감독 · 유지하고 있다는 점등이 그 이유이다.

그러나 온라인 서비스의 제공자는 실질적으로 知的財産權이 보호되는 情報(copy-righted material)의 제한적 사용권을 가입자에게 제공한다는 근본적인 논란이 있을 수 있으며, 여기에 더하여 온라인 정보서비스의 제공자가 그에게 정보를 제공한 자에게 대가를 지불하였을 경우 이러한 대가지불이 使用料에 대한 대가지불인지 혹은 財産의 讓渡에 대한 대가지불인지에 대한 논란이 제기될 소지가 있다.

4) 데이터베이스 및 전자출판

데이터베이스(예 : TRW, Lexis/Nexis 등) 의 제공도 앞에서 논의되었던 경우와 같이 사용료가 서비스 제공에 대한 대가지불인지 사용권허가에 대한 대가지급인지에 대한 구분이 모호한 경우라 하겠다. 그러나 데이터베이스 제공자가 단순히 DB를 제공하는 데에 그치지 않고 데이터를 이용하여 분석하고 이에 대한 리포트를 작성하여 사용자에게 제공할 경우 컨설팅에 해당하므로 이는 명확히 서비스의 제공으로 규정할

10) 예를 들면 미국의 America Online, Compuserve, 그리고 우리나라의 하이텔, 천리안, 사설 BBS 등이 이에 해당한다.

수 있다. 또한 일반적인 新聞 및 雜誌의 판매는 상품의 판매로 규정되지만 전달의 방법이 하드카피에서 電子傳送으로 바뀔 경우 또다시 去來類型에 대한 規定이 불명확하게 되는 문제가 발생하게 된다.

### 나. 소득원천 및 고정사업장

앞에서 언급된 거래유형의 결정(물품, 서비스, 특허권 사용)은 특정 경제행위에 의해 발생된 所得의 源泉을 결정하는 데 중요한 의미를 가진다고 할 수 있다. 이러한 소득원천의 문제는 한 나라의 소득에 대한 課稅權 行使의 與否, 外國納付稅額 控除의 적용가능성 등 여러 가지 측면에서 중요한 의미를 부여해 주고 있음은 물론이다.

1992년 OECD의 소득세 모델협약(OECD Model Income Tax Treaty)의 Article 5에서는 固定事業場(permanent establishment)을 다음과 같이 정의하고 있다.

"…… a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on."

따라서 온라인 정보서비스 및 데이터베이스 제공의 경우 固定事業場의 존재 유무에 대한 명확한 규정이 없는 상태인 것이다. 가령X국가의 甲會社가 Y국가의 乙會社와 계약을 체결하여 甲會社의 데이터베이스를 乙會社에서 가동시킬 경우 甲會社는 Y국가에 固定事業場을 가지고 있는 것인가? 현재 OECD 모델협약상의 固定事業場에 대한 규정은 이러한 상황에 대하여 명확한 해답을 제공하지 못하고 있는 실정이다.

결국 문제의 핵심은 컴퓨터를 "a fixed place of business"로 간주하느냐의 여부인데, 현재 이 문제에 대해서는 각 나라 課稅富局과 法院의 해석결과에 따를 수밖에 없으며 앞으로 이러한 유형의 租稅紛爭이 국제적으로 발생할 가능성이 높으므로 이에 대한 국제적 협의가 요청된다고 하겠다.

## 3. 인터넷의 기술적 측면이 조세정책에 미치는 문제점

인터넷의 기술적인 측면에 대한 이해 없이는 電子商去來에 관한 課稅原則이나 政策을 개발하기 어렵다. 인터넷의 기본적인 기술적 측면은 租稅政策이나 租稅行政에 있어서 중요한 政策的 含意가 있으므로 반드시 고려되어야 할 것이다.

### 가. 완전분권

인터넷은 물리적인 위치를 가지지 않는다. 인터넷 이용자들은 자신들이 필요로 하

는 정보들이 어떠한 경로를 거쳐 생성되는지 그리고 누구에 의해 사용되고 있는지에 대해 전혀 알 수가 없다. 사용자 중에는 行政官僚나 仲介人도 있는데 인터넷을 통해 자신들이 얻을 수 있는 정보에 대해 전혀 통제를 할 수가 없다. 단지 그들은 다른 사용자들과 상호성에 입각하여 정보를 교환할 수 있을 뿐이다. 실질적으로 情報나 電子貨幣의 흐름을 막거나 통제하는 것은 매우 어렵다. 그리고 기술적인 관점에서 볼 때 인터넷에는 국경의 개념이 전혀 없기 때문에 실질적으로 정보나 전자화폐의 移轉이 하나의 관할 구역 내에서 이루어졌는지 혹은 여러 구역 사이에서 이루어졌는지에 대한 차이가 존재하지 않는다.

### 나. 중개기관의 불필요

일반적으로 주요 課稅捕捉地點(taxing points)을 파악함으로써 納稅順應을 보다 수월하게 유도할 수 있다. 예를 들면 과세관청은 과세관련자료의 보고의무를 거래당사자들의 활동내역을 파악하기 용이한 仲介機關인 金融機關에게 부여할 수 있다. 그러나 이 와는 대조적으로 전자상거래에서의 최대의 사업적 장점 가운데 하나는 仲介機關이 필요 없다는 점이다.

### 다. 컴퓨터의 도메인 네임(domain name)과 실제 위치의 무관련성

인터넷상의 주소인 도메인 네임은 단지 그 네임의 관리에 대한 책임이 누구에게 있는지에 대해서만 알려줄 뿐이지 해당 인터넷 주소의 컴퓨터에 대해서 그리고 컴퓨터가 어디에 위치하고 있는지에 대해서는 아무런 정보도 제공하지 못한다. 비록 電子郵便의 주소가 어떤 사람과 밀접한 관련을 가지고 있다고 하더라도 그 사람과 그 컴퓨터가 어디에 있는지 전혀 파악할 수가 없다. 이러한 이유로 인하여 課稅를 위한 納稅資料인 納稅者의 居住地나 身分確認이 어렵게 된다.

### 라. 등록을 통한 중앙통제의 결여

새로운 컴퓨터를 인터넷에 연결하는 것은 어렵지 않다. 등록조건은 까다롭지 않으며 새로운 통제자에게 사이트를 이전하는 것도 어렵지 않다. 일반적으로 인터넷 사용에 필요한 요건을 충족시키는 것은 쉬운 편이다.

### 마. 원격조정을 통해 거래흔적의 은폐가 용이

해당 사이트의 統制者가 묵인할 경우에는 인터넷을 통해 거래를 하고서도 전혀 흔적을 남기지 않을 수 있다. 예를 들면 우리나라에 살고 있는 한 사람이 캐나다에 소제 한 컴퓨터를 통해 미국인들을 고객으로 하는 인터넷 사이트를 개설했다고 하자. 이때 실제로 우리나라에 있는 사이트 개설자는 컴퓨터 프로그램을 이용해 전혀 흔적을 남기지 않고 캐나다의 컴퓨터를 遠隔調整할 수 있다. 뿐만 아니라 필요할 경우 인터넷상의 다른 사이트로 옮겨갈 수도 있다.

바. 내용물 확인의 곤란

모든 電子通信은 일련의 2진수(binary digits)로 구성되어 있기 때문에 변환되기 전까지는 불가능하지는 않다고 하더라도 내용을 확인하기가 어렵다. 현재로서는 개인의 사적인 편지와 電子貨幣의 전달 메시지를 구별할 수 없다. 내용의 성격이 확인된다고 하더라도 암호 사용으로 인해 내용을 이해하는 것은 어렵다.

# Ⅳ. 전자상거래에 대한 조세정책의 국제적 동향

## 1. 미국의 전자상거래에 대한 기본구상

### 가. 원칙

미국이 발표한「지구촌 전자 상거래 기본구상(A framework global electronic commerce)」은 역동적이고 범세계적인 시장인 超高速情報網의 등장에 대하여 일련의 원칙과 정책을 제시하고 인터넷을 통한 상거래의 발전을 촉진할 국제적인 여론과 합의를 위한 지침을 설정하기 위한 것이라 할 수 있다.

최근의 인터넷 사용기술의 등장은 우리 생활의 여러 면에 다양한 변화를 야기시킬 것으로 예상되며 또한 인터넷상의 상거래 규모가 금세기 말까지 수백억달러의 규모에 이를 수 있을 것으로 예상된다. 그러나 아직도 많은 기업과 소비자들은 電子商去來를 관리할 예측 가능한 제도적 환경의 결여로 인해 인터넷을 통한 거래의 확대에 신중을 기하고 있는 형편이며, 한편으로는 정부가 비규제적이고도 시장 지향적인 접근, 즉 범세계적인 전자상거래를 지원하기 위한 투명하고도 예측 가능한 제도적 환경을 제공해 주어야 한다는 점을 제시하고 있다.

「지구촌 전자상거래 기본구상」에 나타난 미국 정부의 電子商去來에 대한 基本原則은 근본적으로 民間部門의 주도하에서 이루어져야만 하고 政府의 과도한 규제가 배제되어야 할뿐만 아니라 정부관여가 필요한 경우라고 하더라도 최소범위 내에서 행해져야 하며, 만약 규제가 필요하다면 규제의 목적은 豫測性, 一貫性 및 單純性을 가진 制度的 商去來環境을 구축하거나 지원할 목적이어야 한다는 것이다. 또한 정부가 인터넷의 독특한 특징을 파악하여 전자상거래를 저해할 수도 있는 기존의 法律과 規制를 개정하거나 제거하도록 하고 전세계적인 차원에서 인터넷 전자상거래가 촉진될 수 있는 환경을 제공해야 한다는 원칙도 제시하고 있다.

### 나. 조세분야에서의 정책방향

기본구상에서는 인터넷을 非規制的 媒體로서 보호하기 위해 국제적인 합의가 필요한 財政的・制度的・市場接近 측면에서의 미국의 정책방향을 9가지 분야로 나누어 제시하고 있다.

기본구상에서 제시된 조세와 관련한 미국의 정책방향을 요약하면 地球村 電子商去來에 대한 無關稅環境의 제공과 아울러 기존의 상거래와 非差別的이며 單純性과 透明性을 가진 租稅制度를 정립해야 한다는 것이다.

미국의 정책방향은 지난 50여년 동안 자유무역의 이익을 추구하기 위해 국제적인 관세인하 노력으로 계속되어 왔다는 점과 인터넷이 진정 범세계적인 교역의 매개체라는 점을 고려할 때 인터넷을 통해 전달되는 재화와 서비스에 대해 關稅를 도입할 아무런 의미가 없다는 것이다. 더구나 인터넷은 역사적으로 재화의 물리적인 교역을 특징 지워 왔던 國境通過라는 명확한 地政學的 境界의 槪念이 결여되어 있다는 특징을 지니고 있다. 따라서 아직까지는 인터넷을 통해 주문되고 航空運送이나 陸·海上運送을 통해 물리적으로 이전되는 財貨에 대해서는 關稅를 부과할 수 있지만 재화와 서비스가 인터넷을 통해 디지털상태로 이전된다면 인터넷의 구조상 관세부과가 어렵게 된다는 점도 강조하고 있다.

물론 이러한 전자상거래의 특성에도 불구하고 많은 국가들이 새로운 租稅收入源泉을 기대하며 전자상거래에 관세를 부과할 방법을 찾고자 하겠지만 미국은 인터넷이 재화나 서비스의 이전에 사용되어질 때 無關稅環境이 되어야 한다는 원칙을 견지하고 있다. 이 원칙은 각국이 전자상거래에 대해 관세를 부과하기 이전에, 그리고 이러한 관세를 보호하고자 하는 기득권 형태로 발전하기 이전에 조속히 설정되어야 한다는 의견을 제시하고 있다.

또한 미국은 전자상거래에 대해 어떠한 형태의 새로운 조세도 부과되지 않아야 한다는 점을 강조하고 있으며 전자상거래에 대한 조세는 기존에 설정된 國際租稅原則과 합치되어야 하고 일관성이 없는 국가간의 課稅主權 및 二重課稅를 배제하여야 할뿐만 아니라 세무행정의 차원에서는 간단명료하여야 한다는 점을 강조하고 있다.

미국이 발표한 「지구촌 전자상거래 기본구상」에서는 전자상거래에 대한 모든 조세제조는 다음에 제시된 원칙에 따라야 함을 제안하고 있다.

첫째, 전자상거래를 왜곡시키거나 저해하지 않는 租稅制度이어야 한다. 즉, 거래형태에 따라 차별적으로 적용되는 조세제도나 거래의 본질 및 장소를 변화시킬 수 있는 동기를 제공하는 조세제도가 아니어야 한다.

둘째, 단순하고 투명한 조세제도여야 한다. 즉, 이 분야에 대해서 폭넓은 적용이 가능하여 조세수입에 있어서 압도적인 다수를 차지할 수 있을 뿐 아니라 적용하기가 용이하고 번거로운 記帳이나 모든 당사자의 費用을 최소화할 수 있는 제도여야 한다.

셋째, 현재 미국과 관련 무역당사국들이 적용하고 있는 조세제도와 조화될 수 있어야 한다.

또한 미국은 거래당사자의 잠재적인 익명성, 다양한 소규모 거래능력, 물리적 위치와 온라인 행위의 물일치성이라고 하는 인터넷의 특성을 고려할 때 어떠한 조세제도일지라도 위의 세 가지와 같은 원칙이 고수되어야만 하며 이러한 목표를 달성하기 위해 가능한 한 현행 제도 내에서 기존의 조세개념과 원칙들을 재정비하는 것이 필요함

을 강조하고 있다.

미국은 이와 같은 접근의 범세계적인 합의를 도출하기 위해 財務省을 통해 OECD의 國際租稅協力에 관한 기초포럼에서 전자상거래의 과세에 관한 논의에 참여하고 있다. 또한 미국 정부는 전자상거래 및 인터넷 접속과 관련하여 州政府 및 地方稅政 當局의 변화 가능성에 대해서도 고려하고 있는데 이는 이러한 조세와 관련된 불확실성과 부조화가 인터넷 상거래의 발전을 억제할 수도 있기 때문이다.

마지막으로 미국 정부는 국제조세에 적용되는 것과 동일한 폭넓은 원칙, 즉 전자상거래의 성장을 저해하지 않고 전통적 상거래와 전자상거래간의 중립성을 확보할 수 있는 원칙이 地方稅制度에도 적용되어야 함을 강조하고 있다. 새로운 조세가 전자상거래에 적용되어서는 안되며 더 이상의 어떠한 행위가 발생되기 이전에 주정부 및 지방정부는 가능한 한 기존의 조세원칙에 입각하여 전자상거래의 과세에 대한 통일되고 용이한 접근방법의 개발에 서로 협력해야 함을 강조하고 있다.

## 2. 유럽연합(EU)의 전자상거래에 대한 본(Bonn) 선언

### 가. 원칙

1997년 7월 6~8일간 본(Bonn)에서 독일과 유럽위원회가 공동으로 개최하였던 세계정보네트워크에 관한 EU 각료회의에서는 인터넷과 같은 세계정보네트워크의 등장과 이에 따른 電子商去來가 범세계적으로 미치게 될 영향을 인식하고 이에 대비하기 위해 각 부문의 선언(Bonn Declaration)을 채택하였다.

본 선언에서는 먼저 인터넷을 이용한 전자상거래는 앞으로 서비스뿐만 아니라 雇用創出이나 사업 및 기술 등 여러 방면에서 이의 공헌에 대한 높은 기대를 갖게 하는 분야로서 이용자나 각 산업이 전자상거래가 사업수행에 신속하고도 용이한 방법이라는 것을 충분히 인정할 경우에만 실행될 수 있을 것이라는 점에 동의하고 있다.

또한 본 선언에서는 전자상거래의 발전과 관련하여 市場主導的인 接近을 강하게 지지하고 있지만 契約法의 改正과 같은 정부의 관여가 필요한 부분이 있음을 주목하고 있다. 즉 계약법은 효율적인 분쟁해결을 위해 電子書名, 電子書類 등이 인정될 수 있도록 개정되어야 하며 자유롭고 저렴하고 비정부적인 메커니즘을 보장함으로써 시장의 발전을 촉진하기 위해 산업부문과의 밀접한 협력을 통해 수행되어야 함을 강조하고 있다.

결국 본 선언에서는 전자상거래의 발달은 시장주도하에서 이루어져야 함은 물론 전세계적 차원에서 전자상거래가 조속히 인정되고 촉진될 수 있도록 계약에 관한 법규

들이 개정되어야 한다는 원칙을 견지하고 있는 것이다.

### 나. 조세분야에 대한 정책방향

본 선언에서는 세계 정보네트워크 사용에 대해 非差別的인 租稅原則이 적용되어야 한다는 점을 지지하며 전자상거래의 조세문제를 논의하기 위해 國際協力이 필요할 뿐만 아니라 경쟁의 왜곡을 방지하기 위해 적절한 조정이 필요하다는 점에 동의하고 있다. 즉, 전자상거래의 발전을 위해서는 제도적 확실성을 제공해 줄 조세제도와 아울러 전통적인 상거래와 비교할 때 전자상거래에 대해 추가적인 부담이 존재하지 않는 조세 중립성이 필요하다는 점을 인정하고 있다.

이러한 원칙을 보다 실제적인 차원에서 구분하여 보면 먼저 기존의 間接稅, 특히 附加價値稅는 전통적인 교역에 적용되어 왔던 것과 유사한 방법으로 재화와 서비스의 전자상거래에 명확히 적용될 수 있으며, Web 사이트의 특징인 無課稅地域 또는 課稅緩和地域으로의 지역적 유동 가능성을 고려할 때 부가가치세와 소비세 부과에 있어서 조화가 필요함을 제기하고 있다.

또한 본 선언에서는 전자상거래와 관련하여 그 동안 제기되었던 비트세(bit tax)에 대한 논의에 대해서도 비트세 와 같은 새로운 조세를 도입할 필요가 없으며 사업에 대한 확신감을 보장하기 위해 이러한 의사가 전부지도자들에 의해 확실하게 천명되어야 함을 강조하고 있다.

한편 전자상거래의 속도와 무추정적성, 익명성을 고려할 때 租稅回避나 脫稅에 대한 새로운 문제가 대두될 수 있다는 점에 대해서도 인식하고 정부의 租稅收入을 보호하고 市場歪曲을 방지하기 위해 이러한 문제에 대한 연구의 필요성을 제기하고 있다. 그러나 무엇보다도 본 선언에서는 전자상거래의 발전에 따라 조세수입을 보장하기 위해 필요한 조치와 관련해서 기존의 조세가 전자상거래와 전통적 상거래에 공평하게 적용되도록 보장하여야 하고 전자상거래를 차별하는 조세가 적용되어서는 안되며 OECD와 같은 국제적인 토론의 장에서 현재와 같은 활동을 계속해야 할 것이라는 점 등 원칙적 입장을 견지하고 있다.

마지막으로 직접세의 기초가 되는 지역적 개념, 즉 所得의 -'居住' 또는 '源泉'- 근거 개념 역시 이러한 산업발전과 기술발전이라는 차원에서 재고할 필요가 있으며 간접세와 마찬가지로 그 목표는 제도적 확실성의 제공, 불필요한 세수감소 회피, 중립성 확보라고 하는 세 가지로 구분되며 이러한 문제들은 앞으로 OECD 재정위원회에서 消費稅와 直接稅 두 부분 모두에 대해 국제적인 차원으로 검토되어질 것임을 천명하고 있다.

### 3. 새로운 비트세의 도입 필요성에 대한 논의

유럽연합(EU)은 1997년 4월 인터넷을 통해 전송되는 모든 정보(information)에 대해서 비트(bit) 단위로 세금을 부과하자는 제안을 검토한 바 있다. VAT가 상대적으로 높은 국가들은 이 안에 대해서 긍정적인 반응을 보였으나 이는 인터넷을 통한 전자상거래를 위축시킬 우려가 있으며 특히 상거래가 일반 정보거래를 구분하기 어렵다는 현실적 문제로 인해 당장 도입하기는 어려울 것으로 잠정적 결론이 도출되었다.

또한 앞에서 살펴본 미국의 「지구촌 전자상거래 기본구상」과 유럽연합의 「본 선언」에서는 기본적으로 전자상거래에 대해 새롭고 추가적인 조세를 도입하지 않는다는 원칙을 천명하였다.

그러나 인터넷을 免稅(duty-free)地帶化하는 방안에 대해 국제적인 합의가 이루어질 경우, 디지털화 되어 전송될 수 있는 모든 재화 및 서비스에 대하여 關稅뿐만이 아니라 附加價値稅와 같은 間接稅의 稅收가 대폭 축소되어 財政收入에 막대한 장애를 초래 할 것이다. 더욱이 世界化의 진전으로 인한 法人稅率의 하향 평준화는 이러한 문제를 더욱 심화시켜 종국적으로는 재정수입 손실을 보전하기 위한 새로운 稅源 開發이 필요해질 것으로 예상된다.

# V. 전자상거래에 대한 우리나라의 조세정책 방향

## 1. 정보화시대를 대비한 전반적인 정책과제

情報化時代의 진전에 적극적으로 대비하기 위해서는 전자상거래에 대한 租稅政策뿐만 아니라 이와 밀접하게 관련되는 전반적인 정책방안의 모색이 필요하다. 전자상거래 와 관련하여 정비되어져야 할 정책과제를 <표 6>과 같이 정리할 수 있다.

<표 6> 전자상거래 관련 주요 법 ·제도 정비 대상

| 과 제 | 국 내 현 황 | 정 책 과 제 |
|---|---|---|
| 조세 | - 통관절차에 의하지 않은 디지털 상품 무관세 | - 무관세 대상 품목 및 서비스에 대한 규정 명확화<br>- 전자상거래에 대한 부가가치세 및 이로 인해 창출되는 소득에 대한 소득세 과세방안 마련 |
| 전자지불시스템 | - 은행공동의 IC카드 기반의 전자 지갑 개발 및 시험서비스 예정<br>- SET 형태의 전자지불시스템 구축중 | - 전자지불, 전자화폐에 대한 기술 확보 및 국제공동연구 추진<br>- 금융정책 및 통화관리에 대한 파급효과 및 대응책 강구 |
| 통일상업규범 | - 전자상거래기본법 제정 추진<br>- 전자서명법 제정 추진 | - UNCITRAL이 제정한 전자상 거래 모델법을 기반으로 1998년까지 전자상거래기본법 제정<br>- 전자서명법 제정 추진 |
| 지적재산권 | - 멀티미디어 시대를 대비한 저작권제도 개선 작업중 | - 공용적인 사이버스페이스의 특성을 인정, 정보의 사적 영역과 공적영역이 조화되도록 대처<br>- 지적재산권 대상, 권리, 효력 등에 대한 규정 명확화 |

<표 6>의 계속

| 과 제 | 국 내 현 황 | 정 책 과 제 |
|---|---|---|
| 프라이버시 | - 네트워크 환경하에서 개인의 개인정보보호 대책 미흡 | - OECD의 프라이버시 보호 지침 수용<br>- 전자상거래 환경에서의 개인정보보호를 위한 법제도 개선<br>- 개인의 정보보호에 필요한 관련 정보기술의 개발 |
| 보안 | - 정보보호센터 등 전문연구기 관의 기술개발 추진중<br>- 관련 업계에서는 외국보안기 도입을 통해 서비스 제공 | - OECD의 암호화 지침 수용<br>- 국내 핵심보완기술개발 지원<br>- 국내개발기술의 기술이전 촉진 및 업계의견 수렴을 통한 표준제정 |
| 통신기반과 정보기술 | - 1997.3 정보기술협정 합의<br>●2000년까지의 일부품목을 제외한 정보기술제품의 관세 철폐 | - 확장정보기술협정(ITA-11), 상호 인증협정(MRA) 등 관세 및 비과세장벽철폐를 위한 국제동향의 영향 검토 및 부처간 공조체제 구축 |
| 내용물 (Content) | - 정보윤리위원회 및 공연윤리 심의위원회 등의 불건전정보 규제 활동 | - 문화적 특성을 고려한 불건전정보의 명확한 정의 및 공공목적의 정보규제 활동 투명성 제고<br>- 인터넷컨텐트의 등급표시제도 도입 및 필터링시스템 등 자율규제 기술개발 보급<br>- 인터넷을 통한 피라미드 판매 등 사기방지에 대한 기술적, 법 제도적 대책 마련 |
| 기술표준 | - 통신장비 및 네트워크 관련 기술표준은 ETRI, TTA등을 중심으로 추진<br>- 전자지불, 보안 등 전자상거래 관련 서비스관련 기술표준은 초기 연구단계이며, 업계에서는 해외표준 적용을 통해 서비스 준비중<br>- 민간부문의 표준화 활동 지원을 위한 ICEC, 커머스넷 코리아 등 민간단체 설립 | - 시장주도의 표준제정 의견수렴을 위한 표준연구기관, 컨소시엄 구성 및 테스트베드 구축 등 민간부문 지원<br>- 전문가들의 ISO, ITU-T 등 국제 표준기구의 적극적 활동을 지원 |

## 2. 전자상거래에 대한 조세정책의 기본방향

미국의「지구촌 전자상거래에 대한 기본구상」과 EU의 「본 선언」에서는 전자상거래에 대한 조세정책을 수립함에 있어 공통적으로 다음과 같은 기본원칙을 제시하고 있다.

① 조세제도는 전자상거래와 전통적 상거래의 사이에서 中立的이어야 한다.
② ‘비트세’와 같은 새로운 형태의 조세부과는 지양되어야 한다.
③ 인터넷을 통한 물품 및 서비스의 전송에 대해서는 關稅를 면제한다.

Owens(1997)는 인터넷을 통한 전자상거래의 과세방안을 평가하는 다음의 7가지 범주를 제시하고 있다.

① 刑鞭性 : 유사한 거래는 동일한 과세가 적용되어야 한다.
② 簡便性 : 행정비용과 납세순웅비용은 가능한 한 최소화되어야 한다.
③ 明確性 : 납세자는 사전에 부여되는 조세의무를 명확히 인지할 수 있어야 한다.
④ 效率性 : 적정량의 조세가 적시에 과세되어야 하며 잠재적 조세회피는 최소화되어야 한다.
⑤ 經濟的 歪曲의 回避 : 기업의 의사결정이 조세에 의해서 왜곡되는 것을 최소화되도록 조세제도가 고안되어야 한다.
⑥ 柔軟性과 動態性 : 기술과 상업의 발전에 능동적으로 대처할 수 있도록 탄력적인 조세제도가 마련되어야 한다.
⑦ 인터넷 과세베이스 配分의 公正性 : 내국세법 및 국제조세 원칙은 과세 베이스의 공평한 배분을 보장하여야 한다.

中立國은 전자상거래에 대한 조세정책 기본원칙의 핵심이 되어야한다. 중립성이란 컴퓨터 통신을 이용하든 기존의 유통 판매 수단을 이용하든 간에 동일한 稅源 및 所得에 대해서는 동일하게 과세함을 의미한다. 이상적인 조세체계는 경제주체의 의사결정에 영향을 주지 않는 것으로서, 이러한 경우에는 오로지 시장의 기능만이 새로운 상품이나 새로운 상거래 방법의 성패를 결정하게 되는 것이다. 이러한 中立性을 달성하기 위해서는 새로운 조세제도를 도입하는 것보다는 기존의 원칙을 원용하는 접근방법이 더 효과적일 것이다.

## 3. 전자상거래 관련 조세개념의 정립

앞에서 살펴보았듯이 전자상거래의 발전은 전통적인 조세 개념의 재정립을 요구하고 있다. 인터넷을 통하여 전달되는 정보의 내용이 조세의 적용함에 있어 물품, 서비스, 혹은 무형재산의 사용허가 내지는 양도 중 어디에 해당하는지를 명확히 규정하여 불필요한 租稅摩擦을 피해야 한다. 왜냐하면 현행 세계 각국의 조세제도 내에서는 디지털화된 정보가 이 중 어디에 속하는 것으로 규정하느냐에 따라 조세제도의 적용상 많은 차이가 있기 때문이다.

따라서 인터넷을 통하여 전송될 수 있는 모든 종류의 정보를 세분화하여 해당 정보가 조세 적용상 무엇으로 분류되는지를 명확히 규정할 필요가 있다. 이러한 과정에서 租稅回避 및 二重課稅의 문제가 발생할 소지가 많으므로 기존의 國際規制 및 새로이 체결될 수 있는 國際協約을 신중히 고려해야 할 것이다.

## 4. 전자상거래에 대한 관세정책

무역에서 통관(customs clearance)이란 물품을 외국으로 수출하거나 외국에서 수입할 때 거쳐야 할 세관의 절차를 의미한다. 여기서 우리나라 關稅法에 따르면 輸出通關이란 수출면허를 의미하는 것으로서 내국 물품을 외국으로 반출하는 것을 허용하는 세관장의 처분으로 명시되어 있다. 한편 收入通關은 본선에서 물품을 揚陸하여 보세구역에 반입하고 세관에 수입신고를 하고서 서류심사와 감정을 받아 관세 및 내국세를 납부한 후 수입면허를 받고 보세구역에서 반출하기까지의 제반 절차를 의미하지만 좁은 의미에서는 수입신고 후 수입면허를 받기까지의 절차를 의미한다[11].

현재 디지털로 변환이 가능한 음악, 비디오, 소프트웨어[12], 기술정보 등과 같은 재화들이 CD나 디스켓 형태로 위와 같은 통관절차를 거칠 때 정부는 수출입 허가와 수입자

<표 7> 디지털화 기능 재화의 관세율

(단위 : %)

| | 관세율 |
|---|---|
| 소프트웨어 | 0 |
| 영화 | 종량세 : 2,040원/m(종류에 따라 다양) |
| 도서 · 출판물 | 0 |
| 음반(레코드판, CD 등) · 비디오 | 8 |

에 대한 관세 부과를 자국의 법체계에 따라 수행할 수 있다. 그러나 인터넷을 매체로 하여 직접 디지털로 변화된 재화가 수출되면 정부는 수출입 허가와 관세 부과에 관한 개념이 확립되어 있지 못할 뿐만 아니라 부과에 대한 기술적 방법도 마련되어 있지 않은 것이 현실이다.

이러한 단계에서 미국, 유럽연합, 일본 등 비교적 전자상거래 시장에 비교우위에 있는 국가들은 이미 인터넷을 無關稅地帶로 하자는 움직임을 보이고 있으며, 특히 미국은 이를 WTO에 정식으로 제의할 방침이다. 인터넷의 無關稅化는 앞으로 WTO에서 논의될 것으로 전망되는데 인터넷라운드(Internet Round)의 개막을 예고하는 것이라 할 수 있다. 이에 대비하여 우리나라도 費用便益分析을 통하여 이에 대한 명확한 입장을 정리하여 적절히 대처하는 것이 필요하다.

소프트웨어 산업의 1995년 수출입 실태를 살펴보면, 수출은 2,100만달러이고 수입은 3억 5,000만달러에 달해 競爭力指數[13]가 - 0.89로 산업의 國際競爭力이 매우 열악한 것으로 나타나고 있다.

11) 양영환 외, 『무역상무론』, 1996, p. 360.

12) 현재 우리나라에서는 S/W 수입에서 관세는 부과하지 않고 부과가치세만 부과하고 있다.

13) 경쟁력지수 = (수출- 수입)/(수출+수입)으로 교역 규모에 대한 무역수지의 비중을 나타내는 것으로서 이 지수가 - 1에 가까우면 경쟁력이 열위이고 수입 의존적인 것을 나타내고 +1에 가까우면 경쟁 우위이고 수출 의존적인 것을 나타낸다.

따라서 인터넷을 무관세지대로 방치할 경우 우리나라는 소프트웨어시장뿐만 아니라 디지털화될 수 있는 재화 및 서비스시장이 잠식당할 우려가 상당히 높으므로 이에 대한 적절한 대책마련이 필요하다.

<표 8> 한국 소프트웨어 산업의 수출입 추이

(단위 : 백만달러)

| | 1991 | 1992 | 1993 | 1994 | 1995 |
|---|---|---|---|---|---|
| 수출 | 14 | 16 | 12 | 16 | 21 |
| 수입 | 144 | 154 | 206 | 293 | 350 |

자료 : 한국정보산업연합회, 『한국 정보 산업 수출입 동향』, 1996.

## 5. 전자상거래에 대한 부가가치세 및 소득세의 정책과제

전자상거래에 대한 관세 부과 여부는 국제적 협의를 지켜봐야 할 것이지만 내국세를 부과하기 위한 준비를 서둘러야 할 것이다. 비록 관세는 우리나라 독자적인 정책을 가질 수는 없지만 기존의 輸入品에 대한 附加價値稅 課稅는 지속적으로 이루어져야 할 것이다. 디지털화될 수 있는 재화의 부가가치세 과세현황을 다음의 <표 9>와 같이 정리 할 수 있다.

예를 들어 소프트웨어 경우를 보면 1995년 우리나라의 總市場規模는 2조6천억원에 이르고 있는데, 인터넷이나 컴퓨터통신을 이용한 전자상거래에 대하여 과세당국이 속수무책으로 방관할 경우 과세당국은 약 2,600억원의 附加價値稅 稅收漏出을 감수해야 할 것이다.

<표 9> 디지털화 기능 재화의 부가가치세 과세내역

| | 부가가치세 부과 내용 |
|---|---|
| 소프트웨어 | 수입단계에서는 면세되나 유통단계에서는 과세 |
| 영화 | 부과가치세 과세 |
| 도서 · 출판 | 면세(전자도서 및 전자출판은 1997년 1월부터 면세) |
| 음반 · 비디오 | 부가가치세 과세 |

인터넷을 통하여 재화 및 용역에 대한 주문만 이루어지고 실물은 전통적인 통관절차를 거칠 경우 부가가치세의 부과는 문제가 되지 않을 것이다. 그러나 문제는 인터넷 등을 통해 디지털 재화를 수입할 때 이를 稅務當局이 포착할 수 있는 기술적 장치를 마련해야 할 것이다. 그리고 과세당국은 國際間의 電子商去來뿐만 아니라 國內의 電子商去來도 포착할 수 있는 制度的 · 技術的 裝置를 마련해야 할 것이다.

또한 전자상거래를 통해 창출되는 소득에 대해서 소득세를 부과하기 위해서는 상업적 목적으로 홈페이지(homepage)를 개설할 때 이를 假想課稅官廳(Cyber-Tax-Administration)에 사업자등록을 하도록 의무화하는 방안 등 소득을 포착할 수 있는 다각

적인 방안을 모색하여야 할 것이다.

이를 위해서는 國稅廳 내에 각계의 전문가, 특히 인터넷 및 컴퓨터통신 전문가들로 구성된 '電子商去來 對策班'을 상설하여 운영하는 것이 필요하다.

## 6. 전자상거래에 대한 세무행정의 정책과제

전자상거래에 대한 조세정책적인 방향 설정이 확립되었다 하더라도 실제 이를 집행하기 위해서는 假想課稅官廳의 설립을 위한 基礎構造(architecture)를 설계하는 것과 세법 적용을 위한 人工知能(artificial intelligence)을 개발하는 것이 필요하다.

전자상거래에 대하여 關稅 및 內國稅를 부과하기 위해서는 인터넷 또는 컴퓨터통신을 통하여 전송되는 정보의 내용물에 대한 가상과세관청의 검색권이 보장되어야 할 것이다. 이는 마치 우리가 김포국제공항을 통해서 입국할 때 세관당국이 휴대품을 조사할 수 있는 권한을 갖는 것과 마찬가지라 할 수 있다. 그러나 이는 개인의 프라이버시가 침해 될 우려 때문에 상당한 논란이 예상된다.

전자상거래는 아직 발전 과정에 있으므로 이것을 적극적으로 활용하기 위해서는 기술적 보완이 필요한 단계라고 할 수 있는데 현재로서는 폭넓게 사용되는 전자화폐는 없는 상태이다. 향후 現金보다 추적이 어려운 電子貨幣의 사용이 활성화되면 탈세를 위한 資金洗濯이 용이해질 것이므로 전자화폐에 대한 정책입안 과정에서 과세당국의 입장도 충분히 고려되어야 할 것이다. 이를 위해서는 전자화폐 발행인에게 조세와 관련하여 부과할 정보의 기록 및 보고 관련 의무들을 정리하여야 한다.

『New Yorker』지에서 "인터넷에서는 아무도 당신이 개인지 모른다(on the Internet, nobody knows you're a dog)" 라는 설명과 함께 컴퓨터 앞에 앉아 있는 두 마리 개를 그린 삽화를 실은 적이 있었는데 세무관리자도 이와 유사한 문제에 직면하게 된다. 인터넷상에서는 허위신분 사용이 가능하며 현재로서는 독자적으로 상대의 신원을 확인하는 것이 불가능하다. 納稅者의 身元은 여러 가지 租稅規定에서 중요시되기 때문에 위와 같은 점이 세무행정상 많은 문제들을 야기시키게 될 것이다.

身分確認은 또한 자기와 거래하는 자의 신분이 확인되기를 원하는 소비자들의 문제이기도 하다. 따라서 전자상거래에 종사하는 기업들이 인터넷상에서 개인의 신원확인에 사용될 디지털 證明書(digital certificates)와 디지털 身分證(digital IDs)을 개발하고 있는데 디지털 증명서는 개인의 신분을 확인하고 적절한 배경조회를 이행하는 신용 있는 중개업자에 의해 발행될 수 있을 것이다. 일단 개인의 신분이 확인되면 개인은 디지털 신분증을 발급 받게 되는데 이는 잠재적인 고객들에게 온라인으로 발급되는 운전면허증이나 여권과 같은 것이라 할 수 있다.

만약 이와 같은 것들이 순조롭게 운용된다면 納稅者나 租稅管理者가 전자상거래에 종사하는 사람의 신원을 파악할 수 있으므로 디지털 신분증은 중요한 수단이 될 것이다. 예를 들어 順應이 필요하다면 납세자는 상대방으로부터 디지털 신분증 취득을 요청 받을 것이며 세무조사에 사용될 수 있는 해당 신분증의 기록을 유지하게 될 것이다. 그러나 일부 디지털 신분증의 발행자는 신분증 발급 전에 철저한 신원확인을 행할 수 없기 때문에 국세청은 디지털 신분증의 발행자를 위한 지침을 개발하고 발행자를 인증해야 한다. 이를 위해서는 國稅廳이 디지털 신분증 발행자에게 그들 자신의 디지털 신분증을 각각 발급하고 그들이 전자형태로 국세청의 확인을 받을 수 있도록

하는 것이 필요하다. 전자상거래에 효과적으로 대비하기 위해서는 앞에서도 지적하였듯이 국세청에 租稅專門家 및 情報通信專門家들로 구성되는 '電子商去來 對策班'을 설치하여 세무행정의 과제별 준비를 서둘러야 할 것이다.

# Ⅵ. 결　론

정보통신 부문의 혁신적인 기술발전은 세계경제의 급격한 환경 변화를 야기하였고, 이로 인해 租稅政策과 租稅行政에 새로운 조정이 요구되고 있다. 만약 현재의 조세제도 및 세무행정이 情報通信革命이라는 시대적 상황에 부응하지 못하고 기존의 가치틀 및 기술에 머무르게 된다면 앞으로 엄청난 혼란이 초래될 것은 자명한 사실이다. 경제의 世界化와 電子商去來라는 첨단기술의 보급은 課稅當局에게 골치 아픈 도전장을 던지고 있다. 세계화와 정보화로 요약되는 현재의 경제환경 변화는 정부의 조세관리 능력을 상당부분 무기력화시킬 것으로 예상된다.

전자상거래와 관련하여 적절한 조세정책과 세무행정체계를 수립하기 위해서 가장 먼저 고려되어야 할 것은 바로 정부정책이 전자상거래를 위축하고 나아가 인터넷의 발전을 저해하여 종국적으로 정보통신기술의 발전을 가로막아서는 안된다는 점이다. 다음으로 반드시 지켜져야 할 것은 租稅의 ‘中立性 原則’이라 할 수 있다. 中立性이라 하면 기존의 전통적 상거래든 전자상거래든 동일한 稅源에 대해서는 同一한 租稅가 적용되어야 한다는 것이다.

세계화의 진전과 전자상거래의 활성화는 필연적으로 租稅收入의 漏出을 야기할 것이다. 이는 法人稅率 및 消費稅率의 전세계적인 하향 평준화, 關稅障壁의 점진적 와해, 稅源捕捉의 어려움 등에 기인한다고 할 수 있다. 따라서 예상되는 세수 부족분을 보전하기 위한 다각적인 방안이 모색되어야 할 것이며 ‘中立性’의 확보 차원에서도 전자상거래에 대한 적절한 과세방법, 특히 기술적인 방법이 마련되어야 할 것이다. 이를 위해서는 지금이라도 국세청은 세무전문가 및 정보통신전문가를 중심으로 ‘電子商去來 對策班’을 구성하여 준비하는 것이 필요하다. 전자상거래에 대한 우리나라의 조세관련 정책과제를 다음과 같이 정리할 수 있다.

첫째, 인터넷을 무관세지대로 하자는 선진국들의 동향에 대하여 비용편익분석을 통한 적절한 대책이 필요하다.

둘째, 전자상거래에 대한 내국세 부과를 위해서는 假想課稅官廳의 기초구조 및 세법 적용을 위한 인공지능의 개발이 시급하다.

셋째, 전자상거래에 대한 기존의 附加價値稅 및 所得稅는 계속적으로 부과되어야 한다.

넷째, 상업용 홈페이지를 개설할 때 事業者登錄을 의무화하고 이를 홈페이지에 게시토록 해야 한다.

다섯째, 電子貨幣를 통한 탈세 가능성을 차단하기 위해서는 전자화폐 발행인에 대한 法來紀錄 保存 및 申告義務를 적절히 설계해야 한다.

여섯째, 전자상거래 관련 조세정책 과제를 원활히 수행하기 위해서는 國稅廳에 조세 전문가 및 정보통신전문가로 구성되는 ‘電子商去來 對策班’을 설치하여 운영할 필요가 있다.

조세정책을 포함한 정부의 모든 정책은 기술발전 및 환경변화에 後行者일 수밖에 없다. 물론 정부의 정책이 기술발전 및 환경변화를 유도하는 능력이 전혀 없다는 것은 아니다. 이는 정부의 規制 및 干涉이 시장의 의사결정을 왜곡하는 것이 되어서는 안된다는 것이다. 특히 電子商去來와 관련하여 이러한 원칙은 반드시 지켜져야 할 것이다.

# 참 고 문 헌

『**매일경제신문**』, 1997. 6. 5.

**양영환 외**, 『**무역상무론**』, **법영사**, 1996.

『**조선일보**』, 1997. 7. 2.

**정영헌**, 「**정보화시대와 조세개념의 재정립**」, 『**재정포럼**』, **제**7**호**, **한국조세연구원**, 1997. 1.

**정영헌 · 심재진**(**역**), 『**전자상거래의 조세정책적 함의**』, **한국조세연구원**, 1997.

**조익성**, 「**전자상거래 구축전략**- internet**과** EC」, **한 · 일 정보활용 강연회 자료**, 1997.

**황보 열**, 「**인터넷의 발전과 새로운 정보기술**」, 『**과학기술정책**』, 1997. 4

**황보 열 · 정영헌**, 「**디지털 재화의 전자무역에 있어서 국제조세의 개념정립과 가상정부의 설계**」, **한국정책학회 발표 논문집**, 1997.

Cockburn, C. and T. D. Wilson, "Business Use of the World Wide Web," ***International Journal of Information Management***, Vol. 16, 1996.

Department of Treasury(U.S.A.), "Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce," November 1996.

European Commission, "Global Information Networks : Ministerial Declaration," ***European Ministerial Conference at Bonn***, 6～8 July 1997.

HM Customs and Excise, "Importing Computer Software, " 1994.

Lue, Soete and Kamp Karin, "The Bit Tax : The Case for Further Research," University of Maastricht, 1996.

OECD, "The Tax Treatment of Software," 1992.

OECD workshop on the economics of information society, Workshop No. 5 Seoul, 1996. 10.

Owens, Jeffrey, "Taxation in Cyberspace," 1997.

Tanzi, Vito, "Globalazation, Tax Competition and the Future of Tax Systems," ***IMF working paper*** 96-141, December 1996.

White House, "A Framework for Global Electronic Commerce," 1997.

<주제발표 요약>

# 전자상거래와 조세정책

정보통신 부문의 혁신적인 기술발전은 세계경제의 급격한 환경변화를 야기하였고, 이로 인해 租稅政策과 稅務行政에 새로운 조정이 요구되고 있다. 만약 현재의 조세제도 및 세무행정이 정보통신혁명이라는 시대적 상황에 부응하지 못하고 기존의 가치틀 및 기술에 머무르게 된다면 앞으로 엄청난 혼란이 초래될 것은 자명한 사실이다.

인터넷을 통한 電子商去來의 규모는 급속도로 증가하고 있으며 향후 30년 이내에 民間消費支出의 30%를 점유할 것이라는 전망도 나오고 있다. 미국의 Forest Research가 발표한 최근 자료에 의하면 1997년 현재 全世界의 電子商去來 規制는 1,138억달러에 이르고 있으며 오는 2000년에는 6,579억달러에 이를 것으로 전망되고 있다.

世界化와 情報化로 요약되는 현재의 경제환경 변화는 정부의 조세관리 능력을 상당부문 무기력화시킬 것으로 예상된다. 전자상거래와 관련하여 적절한 租稅政策과 稅務行政體系를 수립하기 위해서 가장 먼저 고려되어야 할 것은 바로 정부정책이 전자상거래를 위축하고 나아가 인터넷의 발전을 저해하여 종국적으로 정보통신기술의 발전을 가로막아서는 안된다는 점이다. 다음으로 반드시 고려되어야 할 것은 租稅의 '中立性 原則'이라 할 수 있다. 中立性이라 함은 기존의 전통적 상거래든 전자상거래든 同一한 稅源에 대해서는 同一한 租稅가 적용되어야 한다는 것이다.

세계화의 진전과 전자상거래의 활성화는 필연적으로 조세수입의 누출을 야기할 것이다. 이는 法人稅率 및 消費稅率의 전세계적인 하향 평준화, 關稅障壁의 점진적 와해, 稅源捕捉의 어려움 등에 기인한다고 할 수 있다. 따라서 예상되는 세수부족분을 보전하기 위한 다각적인 방안이 모색되어야 할 것이며 '중립성'의 확보 차원에서도 전자상거래에 대한 적절한 과세방법, 특히 기술적인 방법이 마련되어야 할 것이다. 이를 위해서 지금이라도 국세청은 세무전문가 및 정보통신전문가를 중심으로 '電子商去來 對策班'을 구성하여 준비하는 것이 필요하다.

전자상거래에 대한 우리나라의 조세관련 정책과제는 다음과 같이 정리할 수 있다.

첫째, 인터넷을 무관세지대로 하자는 선진국들의 동향에 대하여 費用便益分析을 통한 적절한 대책이 필요하며 多者間協商에 대비해야 한다.

둘째, 전자상거래에 대한 내국세 부과를 위해서는 假想課稅官廳의 基礎構造(architecture) 稅法 運用을 위한 人工知能(artificial intelligence)의 개발이 시급하다.

셋째, 전자상거래에 대한 旣存의 附加價値稅 및 所得稅는 계속적으로 부과되어야 한다.

넷째, 상업용 홈페이지를 개설할 때 事業者登錄을 義務化하고 이를 홈페이지에 게시토록 해야 한다.

다섯째, 전자화폐를 통한 탈세 가능성을 차단하기 위해서는 電子貨幣 發行人에 대한 法來記錄 保存 및 申告義務를 적절히 설계해야 한다.

여섯째, 전자상거래 관련 조세정책 과제를 원활히 수행하기 위해서는 租稅廳에 조세전문가 및 정보통신전문가로 구성되는 '電子商去來 對策班'을 설치하여 운영할 필요가 있다.

# 제 1주제 토론요약

유일호 (한국조세연구원 부원장)

앞에서 발표된 두 논문 모두 전체적으로 잘 정리되어 있고 우리에게 새로운 사실들을 알 수 있게 해 준다는 의미에서 매우 유용한 논문이라고 판단된다. 이 분야는 모두에게 새로운 분야이며 저자들에게도 예외는 아니므로 발표 논문에 구체적인 정책방안이 제시되어 있지는 않으나 아직은 이러한 政策方案을 모색하는 단계라고 생각되므로 그것이 이 논문들의 결점은 아니라고 판단된다. 앞에서 발표된 오웬스 박사의 논문에서 알 수 있듯이 지금 OECD가 새로운 안을 만드는 연구를 하고 있고 그 첫단계로서의 노력의 일부를 소개하고 있다는 점을 보더라도, 이제 시작되는 단계에 있는 현 시점에서 구체적인 방향을 제시해 달라고 하는 것은 다소 무리한 주문이라고 생각된다. 그러나 이들 두 논문을 통해 우리가 알 수 있는 많은 새로운 知識들만큼이나 새로운 疑問이 제기될 수 있다는 측면에서 이 두 논문은 새로운 분야에 대해 기본 방향을 설정하고 후속되는 토론을 유도하고 있다는 점에서 그 의미가 크다고 할 수 있다.

電子商去來와 관련해서는 앞의 정영헌 박사의 논문에서도 밝히고 있지만 인터넷의 기술적 측면에 대한 이해가 선행되어야만 租稅政策 方向도 제시할 수가 있다고 판단된다. 이러한 점에서 다소 論評의 어려움이 있으나 근본적으로 두 논문에서는 전자상거래에 따른 쟁점들과 조세정책에 있어서의 기본방향이 잘 정리되어 있으며 제시된 방향에 대해 전체적으로 동의하고 있다.

우선 오웬스 박사의 논문에 대해 간단히 논평하고자 한다. 오웬스 박사의 논문에는 관련된 쟁점사항들이 잘 정리되어 있다. 특히 논문의 마지막에 제시된 향후 추진해야 할 정책의 기본방향이 이 논문의 핵심결과인바, 이러한 방향에는 공감하는 바이다. 그의 논문에서는 우선 전자상거래가 활발해짐에 따라 초래될 稅制・租稅行政上의 與件變化들에 대해서는 否定的인 側面, 肯定的인 側面, 國際協約 側面 등으로 나누어 잘 설명되고 있는데 세무조사의 유효성 감소, 개별납세 확인의 어려움 등과 같은 부정적인 측면에서의 여건 변화들은 정영헌 박사가 자신의 논문에서 주된 초점으로 제시하고 있는 稅收漏出, 租稅등의 문제를 초래할 수 있는 가능성도 매우 중요하고 또 강조되어야 할 것으로 생각되지만 보다 더 중요한 문제는 전자상거래에 따라 새롭게 대두되는 國家間 租稅問題로 판단되며 이 부분에 큰 초점이 모아져야 할 것으로 생각된다. 본인의 판단으로는 租稅問題는 추적기술의 발달 등에 의해 어렵지 않게 해결될 수 있을 것으로 생각되나 오웬스 박사는 논문 후미부분에서 제시하고 있는 바와 같이 供給場所의 概念, 移轉價格 問題, 固定事業場 問題 등은 국제협약이나 국가간 새로운 조세문제를 야기하는 분야이기 때문에 그 해결책 마련을 위한 협상등에 많은 노력과 시간이 필요할 것이기 때문이다. 따라서 개인적인 생각으로는 앞으로의 전자상거래와 관련한 조세문제에 있어서 오히려 이 분야에 대한 연구가 더 많이 진전되어야 할 것으로 사료된다.

이미 지적한 바와 같이 오웬스 박사의 논문에서는 이러한 여건변화 및 영향이라는 외부로부터 주어진 조건에 대응하여 각국 정부 및 경제주체가 어떻게 대응하여야 할

것인가에 대한 基本的인 政策方向 7가지를 결론으로 제시하고 있다. 원칙적으로 이들 방향에 대해 전적으로 동감하고 있으면 논평자뿐 아니라 누구든 이러한 방향에 대해서 부정 할 수 없다고 생각된다. 그러나 이들 기본원칙들은 새롭게 제시된 것이라기보다는 지금까지 지속적으로 제시되어 온 것이라 할 수 있으며 인터넷 조세에만 관련된 원칙은 아니다. 따라서 이러한 기본방향에 입각한 구체적인 해결방안을 제시하는 연구가 진전될 것을 기대한다.

마지막으로 電子商去來의 無關稅化 등을 포함하는 미국의 「전자상거래 기본구상」과 EU의 「본 선언」에서 나타난 제안들에 대해 오웬스 박사의 의견은 어떠한지 알고 싶다. 租稅 衡平性이라는 측면에서 전자상거래에 대한 무관세화의 추진은 전통적 상거래에 관세가 부과되고 있는 현실에 비추어 볼 때 오히려 오웬스 박사가 제시하고 있는 첫 번째 원칙 즉, 衡平性을 위배하는 것이 될 수 있기 때문이다.

다음으로 정영헌 박사의 논문에 대해 논평하고자 한다. 정영헌 박사의 논문 역시 전자상거래가 조세환경에 미치는 영향에 대해 잘 설명하고 있으며 우리나라가 당면한 문제점과 조세정책방향을 적절히 제시하고 있다. 전자상거래의 활성화, 규모의 비약적 증가가 미치는 영향 등 대체적인 시각은 오웬스 박사의 관점과 유사한 것으로 보인다. 우선 정영헌 박사의 논문에서는 물품, 서비스, 특허권 등의 정의에 대한 변화를 설명하고 있는데 이에 대해서는 대체로 동의한다.

본 논문에서는 또한 租稅漏出에 초점을 두고 앞으로의 방향을 제시하고 있는데 오웬스 박사의 논문을 토론하면서 밝힌 바와 같이 이 부분보다는 오히려 국가간 협의나 國家間 租稅問題등이 더 중요하다고 생각된다.

왜냐하면 정영헌 박사가 제시한 상업용 홈페이지 개설사업자들에 대한 登錄義務化나 디지털 ID의 확대 등의 방안들을 통해 租稅漏出 問題를 상당부분 해결해 줄 수 있을 것으로 전망되기 때문이다. 즉 앞으로 電子 貨幣가 광범위하게 사용될 경우에는 어떠한 변화가 새로이 발생될 것이지는 단정짓기 어렵겠지만 인터넷을 통한 無形財貨의 移轉도 역시 거래이고 거래는 어떠한 형태든지 화폐로 보상할 수밖에 없을 것이다. 이러한 것들에 대한 추적이나 조사는 지금 언급된 사업자등록이나 디지털 ID 등을 잘 활용한 겨우 어느 정도 해결할 수가 있다고 생각된다, 어차피 租稅는 전자상거래가 아니더라도 존재하기 마련이고 지금까지 이에 대한 대응책을 마련해 왔던 것과 마찬가지로 앞으로도 유사한 방안이 분명히 존재할 수 있을 것이다.

이러한 측면에서 본 논문에서 稅收漏出과 관련하여 비트세(bit tax)를 긍적적으로 고려하고 있는 것과는 달리 개인적으로는 비트세 도입에 대해 부정적인 견해를 가지고 있으며, 오히려 기술적 측면의 보완을 통해 세수누출을 최대한 방지하는 방안이 새로운 조세를 도입하는 것보다 우월하다는 생각을 가지고 있다. 그 외의 기타 제시된 방향에 대해서는 대부분 동의하고 있으면 전체적으로 많은 示唆點들을 제시해주는 유용한 논문이라고 생각된다.

<제 2 주 제>

# Challenges Posed by the Internet for VAT

■주제발표

발표자 : **Ian Hutchison(Principal Administrator, OECD)**

**"Challenges Posed by the Internet for VAT"**

■사회자

金東建(서울대학교 교수)

■토론자

金裕燦(한국조세연구원 연구위원)

# Challenges Posed by the Internet for Value Added Tax

Ian Hutchison
(Principle Administrator, OECD)

**Contents**



* 본 논문에 실린 내용은 필자 개인의 의견을 반영한 것이며, 한국 조세연구원의 공식적인 견해와는 무관함.

# Ⅰ. Backgroud

1. The Committee on Fiscal Affairs (CFA) of the OECD invited its subsidiary bodies to report to the January 1997 meeting of the CFA on the impact of the communications revolution on tax policy and tax administration and to identify action which may be required to deal with these effects. To respond to this request the Special Sessions on Consumption Taxes set up an Informal Working Group(IWG) composed of representatives from Canada, Netherlands, Sweden and the United Kingdom with the participation of OECD Secretariat and the European Com-mission (DG XXI)

2. As part of its preliminary findings the IWGproposed that future work in this area should concentrate on the following main issues :
   - changes to the place of supply and place of establishment rules for telecommunications services;
   - more uniformity and updating of technical terminology in the definition of telecommunications services;
   - extension of reverse charge/self assessment mechanisms where appropriate;
   - audit trail difficulties and other control issues; and
   - developing increased mutual assistance arrangements.

3. The presentation specifically focuses on the effects of challenges posed by the Internet in respect of general consumption taxes of the Value Added Tax (VAT) and Goods and Services Tax (GST) types. The main thrust of this note is directed towards the place of supply/fixed establishment rules and most specifically where these rules create possibilities for double taxation or no taxation with the consequent effect on trade and tax competition.

# Ⅱ. VAT : General Principles and Applications

4. **VAT** and similar taxes are taxes on consumer expenditure and in principle charged on the national supply of goods and services. One of the main principles of **VAT** systems is the principle of territoriality, by which the tax should accrue to the authorities of the country in which consumption takes place. **VAT** and similar tax systems have a neutral character which means that these taxes should not interfere with trade in either national or international contexts.

5. As long as providers of goods services had a small radius of activity, turnover taxes could be levied in the homeland of the providers without damaging the main principle: taxation of the national consumption. However, providers are becoming more and more involved in cross border transactions. At present Electronic Commerce is primarily used to arrange for the supply of goods and some services : the selling of digitalized information is expected to grow in volume in the coming years as technology improves. Existing tax-systems were designed to cope with a situation prior to the advent of electronic commerce and these international developments are yet to be incorporated into the operation of consumption taxes.

# Ⅲ. Principal Problems Identified

***- Place of Supply Rules***

6. As already stated the overall fundamental problem concerns the place of supply/ fixed establishment rules which are designed to avoid either double taxation or no taxation. For certain so-called intelectual services such as consultancy and financial services supplied to business customers, the place of supply is deemed to be where the customer resides, is situated or has a fixed establishment. However, under the provisions of the Sixth VAT Directive of the European Community (AC), when such services are supplied to non-taxable persons, they are deemed to be supplied where the service provider has established his business or has a fixed establishment from where the services are supplied.

7. So is general terms the AC rules-and possibly most other VAT/GST systems -deem the place of supply to be where the supplier is established or has a fixed establishment from where the services are made. But through a combination of technological developments and deregulation, services can be supplied to custom-ers without the supplier having to set up any form of recognizable establish-ment in the country of consumption of the supplies. A supplier has no need for staff or premises or even his own equipment. Moreover, his maintenance or customer service obligations can be discharged through contracting with a local company.

8. The different categories of activities and related supplies which can be traded via the Internet each present their own specific problems. References are made to Services provided via the Internet. These include off line supplies where goods and services are ordered electronically but delivered by other means (e.g. by post or private carrier); and on-line supplies where “goods” (e.g. digitalized information including text, sound, pictures and software) and services areordered and delivered electronically.

***- Telecoms***

9. There is no doubt that the present rules for dealing with telecommunications and related types of services are already inadequate and create inconsistencies amongst the different tax administrations in determining the correct place of supply for general consumption taxes such as VAT, GST or sales taxes. Future technological developments and increased use of the Intemet in making supplies can only compound the problem. The revenue effect due to the current place of supply rules concerning the lack of an establishment or some form of physical presence of the supplier places the liability of the supply outside the country of consumption.

10. In this context the IWG considered the current provisions of the Sixth EC VAT Directive and the Canadian "two out of three rule" in relation to telecom-munications services. Recognition was also given to the debate concerning the use of the Intemet and inter-state supplies in the USA in relation to State sales taxes. The current EC provision determine that the telecommunication service is supplied where the service provider resides, is situated or has a fixed establishment. The Canadian "two out of three rule" is based on a combination of the origin, destination and billing location of the supply; the billing location for a telecommunications service is considered to be in Canada if the fee for the service relates to at telecommunications facility ordinarily located in Canada (it is not necessarily the place where the invoice is sent). Therefore, if the transmission originates and terminates in Canada OR the transmission either originates or terminates in Canada and the billing location for the services is in Canada, then the supply of the telecommunications services is considered to be in Canada.

***- Off-line goods***

11. In principle mail order transactions via the Internet pose no real new questions as the delivery of the goods will still entail some form of customs control the biggest problem may simply be the increased resource demands being placed on Customs authorities.

- ***Off- line services***

12. Off- line services including consultancy work, advertising and financial services have hitherto not been traded internationally to any significant degree. However, the Intemet provides an opportunity for rapid growth in this area.

- ***On- line services***

13. With respect to supplies (like on- line supply of products) carried on the Intemet or some other telecommunications medium there is uncertainty about the current impact. Fiscal effects were largely based on assumptions related more to future anticipation and the consequent Impact on the audit trail was as yet unknown. However, the on- line transactions concerning digitalized text, picture, sound and software raise a number of important questions from the revenue point of view. Are such supplies defined as goods or services and are the definitions uniform? Is it possible to findan audit trail? This information has to date mostly been made freely available on the Internet. If this becomes a commercially viable proposition then all these questions will need to be dealt with - and furthermore the volume of transactions will be an important factor.

# Ⅳ. Proposals and Options

14. To assess the VTA implications, it was first necessary to categorise transac -tions into on-line and off-line supplies; and next to consider wheather transac -tions are defined as supplies of goods or supplies ofservices (particularly in respect of products such as CD's, video's and computer software), where previous consignments of goods will in future be able to be transferred in a digitalised form and sent and sent on-line to a customer anywhere in the world.

15. As part of the research of the analysis the place of supply rules in the Sixth EC VAT-directive were compared with the Canadian place of supply rules for GST. A matrix was drawn up showing the differences in the two systems and the resulting effects on VAT liabilities. Taking the basic structureshown in box O, the matrix was used to test the results using examples of the three differ -ent categories of supplies (off-line supplies of goods, off-line supplies of services and on-line supplies) made by a taxable supplier to three categories of intemational customers:

- private persons (the same regime works for non taxable bodies like municipalities),
- fully taxable bodies and
- exempt or partly exempt bodies which cannot deduct the VAT or GST or have a limited right of deduction.

16. In the matrix (boxes I , 2 and 3) the delivery of goods (mail-order transac -tions) concerns the delivery of a CD, a book or spare parts. There is no difference in the tax treatment of these kinds of goods. For services, the difference in the kinds of services is relevant and in several situations can lead to double or non taxatlon.

17. In box 4 we see an example of a service which a private person could pur -chase in the form of advice about cosmetics. In the European VAT system these services are taxed at the place of the supplier whereas the Canadian

GST system uses the rule of beneficial enjoyment(this rule is determined by acombination of mechanisms: on the export or relieving side, this includes the place of supply, zero rating, drop-shipment and rebate rules: on the import or taxing side, the combination includes the place of supply rules, including rules for nonresident publishers, imposition of tax at the border of goods and the self assessment rules for imported services and intangibles).

18. In boxes 5 and 6 advertising is used as example of a service which is taxed at the place of the customer in the European VAT system if the client is an entrepreneur. In the Canadian GST system(box5) there is no taxation if the purchaser can deduct the tax on imported services: in the export situation (box6) the Canadian GST system applies a zero rate.

19. To illustrate on-line services, the example of a purchase of translation services is used. This difference in character (on-line instead of off-line) does not always lead to a difference in taxation. Taxation in the European VAT system takes place where the provider is established (which could be construed as the basic rule). The purchase of an on-line advertisement should lead to the outcome which is shown in boxes 5 and 6-in the European system taxation takes place by means of a reverse charge; there is no difference in treatment under Canadian rules.

20. On-line transactions are shown in the matrix in order to compare the effect of a supply of goods. The working group is also able to demonstrate the differences in taxation which are brought about the various place of supply rules(advertisement versus translation). With these examples, the IWG has tried to show the effects of as many types of cross-border transactions as possible.

# V. Conclusions

21. The annex to this document illustrates that the rules for supplies of goods lead to taxation in the country of consumption (see box 0, first row) and that only goods with a limited value are exempted. The supply of services results in a more complex picture(see box 0, row two and three). Here double or non taxation has been identified in several situations.

| 0 | OFF LINE: | | ON LINE: |
|---|---|---|---|
| | GOODS | SERVICES | CONTENT |
| PRIVATE PERSON* | 1 CAN-EU VAT** EU-CAN GST** | 4 CAN-EU NO TAX EU-CAN VAT & GST | 7 CAN-EU NO TAX EU-CAN VAT & GST |
| ENTERPRISE | 2 CAN-EU VAT** EU-CAN GST** | 5 CAN-EU VAT EU-CAN No VAT | 8 CAN-EU NO TAX EU-CAN VAT |
| NO TAX DEDUCTION | 3 CAN-EU VAT** EU-CAN GST** | 6 CAN-EU VAT EU-CAN GST | 9 CAN-EU NO TAX EU-CAN VAT & GST |

* Same regime for non taxable bodies

** Goods with limited value exempted

Numbers 4, 7, 8 and 9 show situations where double or non taxation exists. Numbers 4, 7 and 9 are especially important, because in these cases non taxation or double taxation on purchases made by private persons and enterprises or bodies which cannot deduct the tax can lead to distortion.

22. One example of the potential for distortion of the revenue base is the growth of so called "call~back" systems in the telecommunications field. Without needing any fixed place of establishment within the EU it has been possible for non-EU telecommunications providers to supply services to EU customers with no VAT charge under the provisions which were in force.

23. As a result the EU member States have taken measures' to change the place of supply rules effectively to where the customer is established. As a consequence arrangements have to be made to declare tax to the appropriate revenue authority. Methods available include VAT registration by the overseas company which makes the supplies, appointment of a fiscal agent by the company to undertake the necessary obligations or-where the customer is an enterprise-application of a reverse charge/self assessment mechanism.

24. The same kind of solution, combined with uniform definitions, can prevent

double or nontaxation and also prevent distortion between the supply of goods and services and distortion among services in respect of supplies made via the Internet. In accordance with the main principle of VAT systems (taxation of national consumption), the place of supply rules for turnover taxes on goods and services should, where necessary, aim to tax in the country of consumption. A further aim should be to arrive at uniform definitions for goods, services and place of supply rules. National exemptions and the rules for goods with a limited value in that situation will have only national impact.

25. As shown in the matrix, problems with double or non-taxation and distortion play an important role where purchases of goods and services are made by private persons or enterprises and bodies that cannot recover VAT. Differences in the taxation of goods and services(transactions concerning digitalised information) and differences in taxation between different services are clearly illustrated.

26. To prevent these problems, two measures are necessary. Firstly, the rules determining place of supply and fixed establishment(as a part of the mechanism that determines the place of taxation) should aim to tax in the country of consumption. Secondly, uniform definitions are needed for goods and services, the place of supply rules and those for fixed establishment.

## Next Steps

27. The Special Sessions on Consumption Taxes is continuing its work and is currently examining these issues in close co-operation with the European Commission and the IWG will, where necessary, submit proposals for changes to the place of supply rules to avoid the possibility of distortion of competition caused by double or non taxation (whilst recognising the relevant legislative situation currently in place throughout the OECD countries). Such proposals mist seek consistency and uniformity in the place of supply rules and related definitions of services, consider the use of appropriate tax mechanisms, address the problem of audit trail difficulties and look at ways to develop improved mutual assistance arrangements.

# ANNEX

| 0 | OFF LINE: | | ON LINE: |
|---|---|---|---|
| | GOODS | SERVICES | CONTENT |
| PRIVATE PERSON* | 1 CAN-EU VAT**<br>EU-CAN GST** | 4 CAN-EU NO TAX<br>EU-CAN VAT & GST | 7 CAN-EU NO TAX<br>EU-CAN VAT & GST |
| ENTERPRISE | 2 CAN-EU VAT**<br>EU-CAN GST** | 5 CAN-EU VAT<br>EU-CAN No VAT | 8 CAN-EU NO TAX<br>EU-CAN VAT |
| NO TAX DEDUCTION | 3 CAN-EU VAT**<br>EU-CAN GST** | 6 CAN-EU VAT<br>EU-CAN GST | 9 CAN-EU NO TAX<br>EU-CAN VAT & GST |

* Same regime for non taxable bodies
** Goods with limited value exempted

**GOODS:**

| 1 | OFF LINE: GOODS CD or book | PRWATE PERSON |
|---|---|---|
| CANADLAN GST | Export : zero rate.<br>Import: taxed.<br>Goods with limited value exempted*. | |
| EU VAT | Export : zero rate.<br>Import: taxed.<br>Goods with limited value exempt. | |

* some exceptions on this rule exist

| 2 | OFF LINE: GOODS (sare parts) | ENTERPRISE |
|---|---|---|
| CANADIAN GST | Export : zero rate.<br>Import: taxed(tax is deductible)*. | |
| EU VAT | Export : zero rate.<br>Import: taxed.<br>Goods: taxed(tax is deductible)*. | |

* The exemption for goods with a limited value does not have impact in case the tax is deductible

| 3 | OFF LINE: GOODS (sare parts) | NO TAX DEDUCTION |
|---|---|---|
| CANADLAN GST | Export : zero rate.<br>Import : taxed(tax is not deductible);<br>Goods with limited value exempted. | |
| EU VAT | Export : zero rate.<br>Import: taxed(tax is not deductible);<br>Goods with limited value exempted. | |

OFF LINE SERVICES:

| 4 | OFF LINE: SERVICE (Make-up advice) | PRWATE PERSON |
|---|---|---|
| ANADIAN GST | Provider abroad(Imp.): If beneficially enjoyed in Canada, the service is taxed*.<br>Provider in Canada(Exp.) : Zero rate(not beneficially enjoyed in Canada.) | |
| EU VAT | Provider abroad(Imp.): No taxation(taxed at the place of the provider)**.<br>Provider in EU(Exp.) : Taxed(place of supply is in EU). | |

* If provider does not pay the tax: self assessment.*

** exemptions, mostly in the business sector, are possible(see box 5 ).

| 5 | OFF LINE: SERVICE (Advertising) | ENTERPRISE |
|---|---|---|
| CANADIAN GST | Provider abroad(Imp.) : No tax because purchaser can deduct the tax.<br>Provider in Canada(Exp) : Zero rate. | |
| EU VAT | Provider abroad (Imp.) : Taxed, reverse charge<br>Provider in EU (Exp.) : No taxation; (customer outside Europe). | |

| 6 | OFF LINE: SERVICE (Advertising) | NO TAX DEDUCTION |
|---|---|---|
| CANADIAN GST | Provider abroad (Imp.) : Taxed, reverse charge<br>Provider in EU (Exp.) : Zero rate. | |
| EU VAT | Provider abroad (Imp.) : Taxed, reverse charge<br>Provider in EU (Exp.) : No taxation; (customer outside Europe). | |

ON LINE SERVICES:

| 7 | ON LINE: SERVICE (Translation) | PRWATE PERSON |
|---|---|---|
| CANADIAN GST | Provider abroad(Imp.) : Taxed(service enjoyedin Canada).<br>Provider in Canada(Exp.) : No taxation(service not enjoyed in Canada). | |
| EU VAT | Provider abroad(Imp.): No taxation(taxed at the place of the provider).<br>Provider in EU(Exp.) : Taxed place of supply is in EU. | |

| 8 | ON LINE: SERVICE (Translation) | ENTERPRISE |
|---|---|---|
| CANADIAN GST | Provider abroad(Imp.) : No tax because purchaser can deduct the tax.<br>Provider in Canada(Exp.): Zero rate | |
| EU VAT | Provider abroad(Imp.) : No Taxation(taxed at the place of the provider).<br>Provider in EU(Exp.) : Taxed(~ace of supply is EU). | |

| 9 | ON LINE: SERVICE (Translation) | NO TAX DEDUCTION |
|---|---|---|
| CANADIAN GST | Provider abroad(Imp.) : Taxed, reverse charge.<br>Provider in Canada(Exp.) Zero rate. | |
| EU VAT | Provider abroad(Imp.) No Taxation(taxed at the place of the provider)<br>Provider in EU(Exp.) Taxed(place of supply is EU). | |

<주제발표 요약>

# Challenges Posed by the Internet for VAT

국제간 전자상거래의 증가로 인하여 부가가치세 분야에서 가장 큰 관심사 중의 하나로 대두된 것이 전자통신서비스에 대한 부가가치세 과세의 供給地主義/固定設備主義의 原則(the place of supply/palce of fixed establishment princle)의 실행방향과 이로 인한 二重課稅나 課稅漏落 문제, 그리고 궁극적으로는 貿易과 租稅競爭에 미치는 영향이다.

附加價値稅 등은 소비지출에 대한 과세이며 기본적으로 소비가 발생하는 곳의 課稅當局이 課稅權을 가지는 것이 타당하다. 이 때문에 부가가치세 등은 국내적으로나 국제적으로 상품이동에 중립적이다. 그러나 전자상거래의 증가로 인하여 현재의 부가가치세제도나 이러한 새로운 거래형태의 증가현상에 비추어 문제가 없는지 검토할 필요가 있다. 현재 국제간의 부가가치세 조정에 관하여 가장 많은 논의가 진행되고 있는 EU의 입장(The 6th VAT Directive of EU)에 의하면 재화나 용역의 공급시 供給地主義/固定設備主義의 原則은 고객이 거주하거나 고정된 설비를 가지고 있는 곳이 공급지이며 이곳의 과세당국이 과세권을 가지도록 되어 있다. 그러나 예외적으로 이러한 서비스가 비과세의무자에게 제공되는 경우는 서비스공급자가 고정설비를 가진 사업을 수행하며 서비스를 제공하는 곳을 공급지로 보고 있다. 따라서 전자상거래를 통하여 서비스가 제공되고 대가가 지불될 때 서비스공급자는 이 서비스가 소비되는 나라에 아무런 固定設備 없이 이모든 행위를 수행할 수 있으므로 附加價値稅의 소비지국과세 원칙에 부합되지 않는다. 이러한 문제는 EU국가간에 그리고 EU국가들과 다른 일반 소비세(GST)를 가지는 나라와 부가가치세 시행국가들 사이에서는 二重課稅나 課稅漏落現狀이 발생하여 비효율성을 야기시킬 수 있다.

따라서 앞으로는 供給地主義 原則이나 固定設備 原則등의 부가가치세의 시행원칙들을 부가가치세의 消費地國課稅의 原則의 성격을 보다 잘 확보할 수 있는 방향으로 바꾸어 나가야 하며 또 상품과 서비스, 그리고 공급지주의 원칙이나 고정설비주의 원칙에 대한 보다 일관적인 정의가 필요하다.

# 제2주제 토론요약

김유찬(한국조세연구원 연구위원)

우선 논문의 방향이 EU와 캐나다 사이에서 발생할 수 있는 거래에서의 附加價値稅 課稅問題에 집중되어 있다는 점에 대해 지적하고자 한다. 논문의 제목에서 電子商去來時代의 附加價値稅制度 分野의 과제라는 일반적 방향을 제시하였으므로 전자상거래 증가로 인한 부가가체세제도상의 이슈와 이의 적절한 해결방안이 논의될 것으로 기대하였다. 그러나 발표논문은 EU와 캐나다간 거래의 형태를 3가지로 나누고 각 거래형태별로 상품이나 서비스의 수요자의 성격을 분류하여 현행 제도상 二重課稅나 課稅漏落이 발생할 가능성이 있는 거래의 경우를 지적하는 데 그쳐 있다. 따지고 보면 캐나다와 EU 사이의 이중과세나 과세누락문제는 전자상거래의 증가현상과 상관없이 기존의 거래양식에서도 발행할 수 있는 것이라고 생각된다. 즉 인터넷을 이용한 거래 여부와 관계없이 경영자문용역이나 법률서비스 등의 서비스를 캐나다 법인이나 개인이 EU 개인에게 제공하는 경우 課稅漏落이 발생하며 동일한 서비스가 EU에서 제공되고 캐나다의 개인이 수요자라면 二重課稅가 발생하게 되는 것이다.

허치슨씨에게 추가적인 설명을 요청하고 싶은 부분은, 캐나다와 EU와 같은 특정국가군 사이에서가 아니라, 동일한 부가가치세제도가 시행되는 국가들 사이에서 공동으로 발생하는 전자상거래 증가로 인해 나타나는 부가가치세의 문제점이 무엇이고 어떤 대응이 가능하며 어떤 방법이 바람직한가에 대한 것이다.

또한 국제적 거래에 대한 부가가치세 부과에서 부가가치세의 소비지국과 국세원칙을 유지하는 것은 국제거래에 대한 부가가치세의 중립성 확보하는 점에서 가장 핵심적인 것이지만 이를 확보하기 위한 수단에 대한 언급이 너무 원론적이다.

가능한 대안은 첫째, 개인이 수요자인 경우에 대한 상품공급자의 거주지국에서 과세한다는 제도(EU등)를 개선하여 이 경우에도 상품수요자의 거주지국에서 과세하는 것이고 둘째, 상품공급자의 기준을 확대 해석하여 상품공급자의 수요국가에 고정설비를 갖추거나 거주해야 한다는 요건 외에 전자상거래에 참여할 수 있는 기본적인 가능성을 제공하는 어떠한 것이라도 상품공급자의 기준으로 보는 것이다.

첫번째 방법은 개인인 최종소비자가 소비지국에서 이에 대한 신고를 하도록 강제하기가 매우 어렵다는, 즉 課稅回避가 발생하기 쉽다는 단점이 있고, 두 번째 방법도 전자상거래에 대한 課稅捕捉點을 찾아낼 수 있는 기술적인 진보에 크게 의존할 수밖에 없다는 단점이 있다. 위의 내용과 관련하여 상품, 서비스, 공급지주의 원칙 및 고정설비주의 원칙 등의 개념이 일관되게 정의되어야 한다는 점에 대해서는 공감하지만 이러한 개념이 어떤 방향으로 정의되는 것이 바람직한 것인지는 아직 납득이 가지 않는다.

附加價値稅의 중립성을 유지하기 위해서는 부가가치세를 상품수요자의 거주지국이 아니라 상품공급자의 거주지국에서 과세하도록 하고 상품의 이동에 대한 자료정리가 끝난 뒤 국가간의 國際精算機構를 통하여 정산하도록 하여 궁극적으로는 개별국가에

대해 자국민이 소비한 상품과 서비스에 비례한 附加價値稅 稅收가 배분되도록 하는 방법이 가능할 것이다. 다른 방법은 상품수요자의 거주지국에서 부가가치세를 과세하도록 하되 국가간 전자상거래의 내용을 稅務當局이 항상 확인할 수 있도록 하는 것이다. 그러나 두 가지 해결책 모두 상당한 기간이 소요되는 國際的 合議 및 技術的 進步를 전제로 한다.

위의 두 가지 방법을 통한 해결책이 강구되지 않고 증가하는 전자상거래에 대해 과세되지 않는 추세가 계속된다면 국가간에 심각한 부가가치세 배분문제가 발생할 수도 있다. 전자상거래를 통한 상품거래가 기존의 선진국 상품공급자의 대리점이나 무역대리인을 통한 수출을 대체하는 경우, 이들로부터 확보할 수 있는 수입국가들의 輸入附加價値稅는 크게 감소하는 반면, 선진국들은 인터넷을 통한 상품 및 서비스 수입규모가 적으므로 輸入附加價値稅에 큰 변화가 없을 것이다. 장기적인 해결책으로는 위에서 언급한 대로 國際精算機構를 통한 방법이나 稅務行政機構가 컴퓨터 접속을 통해 과세지점을 포착하는 방법이 있다.

마찬가지로 전자정보거래에 대한 과세, 즉 비트세도 미국과 EU등의 국가들이 주 공급자가 될 것이므로 이 또한 稅收配分의 衡平性 차원에서 문제가 있다. 세계 무역상품구조에서 서비스상품이 차지하는 비중이 점점 커지고 있으며 특히 선진국의 경우 그러한 경향이 두드러지게 나타나는데 전자상거래 방식을 택하기 쉬운 서비스상품에 대한 無關稅, 附加價値稅 非課稅 趨勢는 세수배분면에서 명백히 미국 등 선진국에 이롭고 우리나라와 같은 제조업 상품위주의 수출구조를 가지는 나라에는 불리하다.

문제는 비트세에 의하여 우리가 필요한 정보나 서비스 단가가 높아져 제조업의 생산원가를 높이는 결과를 가져올 수 있는 것이 아닌가 하는 점이다. 그러나 인터넷을 통한 정보자료가 모두 기업의 생산활동에 필요한 정보도 아니고 개인이 소비하는 오락성 서비스도 많으며 또 현행 세법상 외국으로 지급하는 使用料所得(royalty)등에 대하여 과세하도록 되어 있으므로 기업의 생산활동에 필요한 정보라 하더라고 과세하는 것이 타당하다고 볼 수 있다. 이에 따라 稅收配分의 衡平性 차원에서는 비트세에 무조건 반대하는 것이 우리가 추진할 정책방향이 아니라고 생각된다.