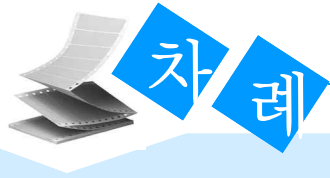


디지털 경제환경의 새로운 국내사업장 개념 모색



2013년 OECD Tax Center 연구용역



제 1 장 새로운 국내사업장 개념의 필요성

1. 전통적 국내사업장 개념의 무용성 및 변화가능성 3
2. 디지털환경에서의 사업활동 : 전자상거래 6
3. 전자상거래의 소득세 및 부가가치세 효과 6

제 2 장 국내사업장 개념의 변화

1. 국내사업장 개념 변화의 개요 9
2. OECD모델 제5조 국내사업장규정 11
3. OECD모델 5조 주석의 변화 14
4. OECD모델의 전자상거래 국내사업장 16
5. OECD모델의 용역의 국내사업장 과세 제안 21
6. 국내세법 및 양자조세조약의 국내사업장 규정 24

제 3 장 OECD의 BEPS 논의

1. 국내사업장의 조세회피 가능성 28
2. 국내사업장 개념의 재검토 필요성 30

제 4 장 새로운 국내사업장 개념의 국제적 논의

1. 전자상거래의 국내사업장 : 구매자의 소재지국 33
2. 전자상거래 소득에 대한 원천징수 : 지급지기준 35
3. 공식배분방법에 의한 소득배분 36
4. 가상의 국내사업장(Vitual PE) : 양적 경제적 실재 37
5. 사업장소의 새로운 해석 43
6. 대리인 활동 및 예비적·보조적 활동에 대한 새로운 해석 45
7. 국내사업장과 이전가격과세의 관련성 47

제 5 장

국내 사례

- 1. 펀드(PEF)의 국내사업장 50
- 2. 네트워크솔루션 제공기업의 국내사업장 53
- 3. 인터넷을 통한 게임소프트웨어 제공 54
- 4. 인터넷을 통한 디지털콘텐츠 판매 56

제 6 장

새로운 국내사업장 개념의 모색

- | 제 1 절 | 단기적인 대안 58
 - 1. 국내세법의 국내사업장 규정의 정비 및 보완 58
 - 2. 세법규정의 개정안 예시 64

- | 제 2 절 | 장기적인 대안 69
 - 1. 국제적 논의의 장단점 69
 - 2. 전자상거래 과세특례의 신설 70
 - 3. 대리서버의 문제 83
 - 4. 소비자가 직접 접속하는 저작권 있는 콘텐츠대가 사용료 구분 84
 - 5. 외국펀드 국내사업장에 대한 동업기업과세특례 간주적용 84
 - 6. 외국펀드의 GP 및 LP를 제2차납세의무자로 지정 85

1. 전통적 국내사업장 개념의 무용성 및 변화가능성

(1) 전통적 국내사업장 개념의 무용성

국내사업장 개념의 목적은 원천지국에서 사업활동을 수행하는 비거주자에게 귀속되는 사업소득을 원천지국이 과세할 수 있는 권리를 결정하기 위한 것이다. 그렇지만, ‘물리적 실재(physical presence)’에 기초한 국내사업장 판정요건은 지난 100여년 동안 변하지 않고 적용되어 왔으며, 이로 인해 원천지국에서 조세회피가 이루어져 원천지국의 과세권이 침해되는 사례가 빈번해지고 있다.

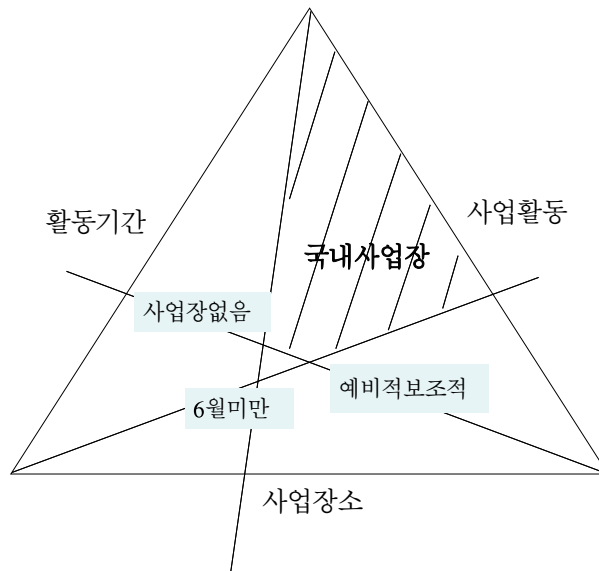
지난 반세기 동안 상업관행이 달라지면서 국내사업장의 행태가 상당히 애매모호해졌다. 국제거래의 증가, 용역분야의 성장, 자본의 국제이동성의 증가 및 다른 생산적 요소들의 변화는 모두 전통적 국내사업장의 물리적 실재요건을 바꿀 필요성을 역설하고 있다.¹⁾ 디지털환경의 대표적 사업행태인 전자상거래의 기본적 특징은 동시적이고, 지역적 차이를 없애며, 중앙통제가 없고, 전세계적이며, 익명이고, 추적이 가능하지 않다는 것인데 이로 인해 물리적 국내사업장의 존재는 의미가 없어졌다.

원천지국에서 국내사업장이 구성되지 않아 과세되지 않으면서 거주지국에서도 과세되지 않는 경우, 국내사업장과 관련한 조세회피가 발생한다. 이러한 국내사업장의 조세회피문제는 국내사업장 개념이 지난 세기에 만들어져서 사업활동이 역동적으로 이루어지는 디지털시대에는 원천지국의 과세권을 결정함에 있어 그 효용성이 떨어지기 때문에 발생한다. 사실상 다국적기업들은 원천지국에서 물리적 실재가 없이도 지속적 사업을 수행할 수 있다. 이로 인해 국내사업장 개념의 무용성이 제기되고 있다.

1) Arvid A. Skaar (1991), Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle, Kluwer Law and Taxation Publisher

국내사업장을 판정할 때 기술적으로 사업장소의 존재, 일정한 사업활동기간, 중요한 사업활동의 3가지 요건을 적용하기 때문에 물리적 사업장소가 없거나, 일정한 사업활동기간이 아니거나, 예비적 보조적 활동에 해당하면 국내사업장이 없는 것으로 본다.

| 국내사업장 구성요건 |



사업활동이 이 3가지 요건 중 하나라도 충족하지 않으면 국내사업장을 구성하지 않으므로 제조나 도매 등의 전통산업이 아닌 산업을 영위하는 비거주자의 경우 국내사업장 구성요건을 회피하기는 어렵지 않다.

(2) 국내사업장 개념을 포기할 것인가?

| 시대별 국내사업장 개념의 변화 |

구 분	국내사업장 개념의 변화
농업경제시대	경제활동이 토지에 정착되어 이루어지므로 국내사업장 개념의 필요성이 없음
상업/산업경제시대	국제적인 판매활동 및 용역제공활동이 활발해 지면서 사업활동이 이루어지는 사업장소를 기준으로 하는 국내사업장 개념이 출현
디지털경제(금융경제) 시대	다국적 기업들이 국제적으로 가치사슬(value chain)을 형성하여 사업활동을 하고 행렬구조(Matrix Structure)로 경영관리를 수행하면서, 인터넷을 기반으로 사업활동을 하거나 경영관리를 하게 되어 사업장소를 중심으로 한 전통적 국내사업장 개념이 무력화됨

농업경제시대에는 국제거래가 활발하지 않았으므로 국내사업장 과세문제는 일어나지 않았으며, 상업/산업경제시대에 이르러 국제거래가 활발해 지면서 국내사업장 과세문제가 발생하게 되었다.

사업소득(또는 인적용역소득)의 경우 지급지기준이 아닌 활동지기준으로 원천지국을 판단하며 사업활동이 원천지국과 상당한 관련성이 있는 경우에만 과세하는 것이 국제적 과세원칙이다. 이는 모든 사업거래의 대가를 원천징수하는 것은 실무적으로 거의 불가능하며 경제활동을 과도하게 방해하게 된다는 점을 고려한 때문이다. '사업활동이 원천지국과 상당한 관련성'이 있는지를 판단하기 위해 국내사업장 개념이 출현하게 되었다.

21세기의 디지털경제시대에 이르러, 다국적 기업들이 생산, 마케팅 및 애프터서비스의 제공 등을 포함하여 재료에 가치를 더하는 과정이나 활동을 수행하는 가치사슬(value chain)을 국제적으로 형성하여 사업활동을 하고, 기능 및 제품 또는 기능 및 지역 기준으로 여러 국가에 걸쳐 존재하는 행렬구조(Matrix Structure)로 된 사업조직을 통해 경영관리를 수행하면서, 인터넷을 기반으로 사업활동을 하거나 경영관리를 하게 되어 사업장소를 중심으로 한 전통적 국내사업장 개념은 무력해졌다.

이러한 상황에서 인터넷기반사업에 대하여 전통적 국내사업장 개념을 폐기할 것인가? 아래에서 여러 가지 상황을 놓고 평가하는 바와 같이 인터넷기반사업에 대하여 전통적 국내사업장 개념을 변경하여 적용하는 것이 합리적일 것이다.

가능한 상황	평가
1. 인터넷기반사업에 대하여 전통적 국내사업장 개념을 그대로 적용	인터넷기반사업의 경우 사업장소를 특정할 수 없으므로 전통적 국내사업장 개념을 적용하는 경우, 사실상 국내사업장 과세를 포기하는 상황이 되므로 부적절
2. 인터넷기반사업에 대하여 국내사업장 개념을 포기하고 사업소득을 원천징수 면제	전통적 사업에 대하여 국내사업장 과세나 원천징수를 하면서 인터넷기반사업에 대하여만 원천과세를 하지 않는 것은 과세형평성을 침해하는 것이므로 부적절
3. 인터넷기반사업에 대하여 국내사업장 개념을 포기하고 사업소득으로 원천징수 (또는 일정금액 이상의 사업소득을 원천징수)	인터넷기반사업에 대하여 국내사업장 개념을 포기하고 사업소득으로 무조건 원천징수하거나 일정금액 이상의 사업소득을 무조건 원천징수하는 것은 국내에서 상당한 사업활동을 하는 경우에만 과세한다는 국제적 과세원칙을 벗어난 급진적 견해이므로 부적절
4. 인터넷기반사업에 대하여 전통적 사업과 다른 특별한 사업장소요건 및 사업활동요건을 적용하여 국내사업장 판단	인터넷기반사업에 대하여 사업장소요건 및 사업활동요건을 적용하는 것은 전통적 사업과 다른 인터넷기반사업에 대한 특별한 고려이므로 합리적일 수 있음

2. 디지털환경에서의 사업활동 : 전자상거래

인터넷으로 대표되는 디지털환경은 국제적 사업활동의 형태를 획기적으로 바꾸고 있다. 이러한 디지털환경에서의 사업활동의 전형은 전자상거래(E-Commerce)이다. 전자상거래는 인터넷을 통해 재화나 용역을 생산, 분배, 구매, 판매, 운반하는 활동을 말하는데, 전자상거래의 유형을 크게 연예(Entertainment), 금융(Financial Services), 정보(Information), 기술용역(Essential Services), 교육훈련(Education and Training) 등의 5개 분야로 나눌 수 있다.

국제적인 전자상거래의 발전으로 세무와 관련하여 아래와 같은 문제가 발생한다.

- 첫째, 전자상거래를 통해 기업이 수행하는 국제거래가 고객이 소재하는 국가에서 과세될 수 있는 국내사업장을 구성되는가?
- 둘째, 국내사업장의 새로운 정의와 의미가 필요한가?
- 셋째, 거주지국 과세원칙을 바꿀 필요가 있는가?
- 넷째, 원천지국에 국내사업장이 구성되는 경우, 어떻게 소득을 배분할 것인가?
- 다섯째, 전자상거래소득의 구분을 따로 할 필요가 있는가?

3. 전자상거래의 소득세 및 부가가치세 효과

아래 예시는 전자상거래를 영위하면서 원천지국의 국내사업장을 통해 거래하는 경우와 직접 고객과 거래하는 경우를 비교한 것이다. 고객과 직접 거래하는 경우 원천지국의 소득세수입이 거주지국으로 이전된다. 또한, 무형재화나 용역을 거래하면서 고객과 직접 거래하는 경우에는 원천지국에서 부가가치세수입도 누락된다.

아래 예시는 무형재화나 용역을 거래하면서 중간법인(B 또는 C)을 조세피난처에 설립함으로써 거주지국과 원천지국의 소득세 뿐 아니라 부가가치세도 효과적으로 회피할 수 있다는 것을 보여 준다.

(1) 유형재화 거래

《원천지국에 국내사업장이 있는 경우》

당사자	거주지국				원천지국		
	A		B		C		D
거래액	매입 100	매출 200	매입 200	매출 500	매입 500	매출 800	매입 800
부가세 (10%)	$10 = 20 - 10$		$\Delta 20 = 0 - 20$ (영세율)		$80 = 80 - 50 + 50$ (세관)		(최종소비자)
소득세 (20%)	$20 = (200 - 100) \times 20\%$		$60 = (500 - 200) \times 20\%$		$60 = (800 - 500) \times 20\%$		
세수입	$70 = \text{부가세 } (10 - 20) + \text{소득세 } (20 + 60)$				$140 = \text{부가세 } 80 + \text{소득세 } 60$		

《원천지국에 국내사업장이 없는 경우》

당사자	거주지국				원천지국	
	A		B		C	
거래액	매입 100	매출 200	매입 200	매출 800	매입 800	
부가세 (10%)	$10 = 20 - 10$		$\Delta 20 = 0 - 20$ (영세율)		80 (세관)	
소득세 (20%)	$20 = (200 - 100) \times 20\%$		$120 = (800 - 200) \times 20\%$		(최종소비자)	
세수입	$130 = \text{부가세 } (10 - 20) + \text{소득세 } (20 + 120)$				$80 = \text{부가세 } 80$	

(2) 무형재화 또는 용역 거래

《원천지국에 국내사업장이 있는 경우》

당사자	거주지국				원천지국		
	A		B		C		D
거래액	매입 100	매출 200	매입 200	매출 500	매입 500	매출 800	매입 800
부가세 (10%)	$10 = 20 - 10$		$\Delta 20 = 0 - 20$ (영세율)		80		(최종소비자)
소득세 (20%)	$20 = (200 - 100) \times 20\%$		$60 = (500 - 200) \times 20\%$		$60 = (800 - 500) \times 20\%$		
세수입	$70 = \text{부가세 } (10 - 20) + \text{소득세 } (20 + 60)$				$120 = \text{부가세 } 80 + \text{소득세 } 60$		

《원천지국에 국내사업장이 없는 경우》

당사자	거주지국		원천지국
	A	B	C
거래액	매입 100 매출 200	매입 200 매출 800	매입 800
부가세 (10%)	$10 = 20 - 10$	$\Delta 20 = 0 - 20$ (영세율)	0 (과세불능)
소득세 (20%)	$20 = (200 - 100) \times 20\%$	$120 = (800 - 200) \times 20\%$	(최종소비자)
세수입	$130 = \text{부가세 } (10 - 20) + \text{소득세 } (20 + 120)$		0

1. 국내사업장 개념 변화의 개요

1990년대 초반부터 국내사업장 개념에 대한 변화가 모색되고 있으며, 아래와 같이 4가지 이론이 전개되고 있다.²⁾

국내사업장 이론	주요 내용
거점이론 (Base Theory)	법적형식을 엄격히 적용하여 국내사업장의 물리적 실체를 중시하는 이론
일정범위이론 (Spatial Delimitation Theory)	해당국가에서 사업활동과 관련 있는 여러 장소들을 묶어서 하나의 사업장소로 간주
지원기능흡수이론 (Attraction - Support Theory)	국내사업장의 물리적 실체보다는 사업활동을 중시하는 이론. 외국 기업이 국내에서 여러 가지 활동을 하지만 이것이 하나의 사업을 위한 지리적, 상업적 동일체(geographical, commercial coherence)로 인식된다면 하나의 국내사업장으로 판단
흡수이론 (Force of attraction theory)	수익자(beneficiary)가 자국 내에 국내사업장을 가진 경우 자국원천에서 발생하는 사업소득, 배당, 이자 및 사용료 등의 소득이 그 국내사업장과 관련이 없더라도 이를 종합과세

국내사업장 이론의 변화는 주로 사업장소를 어떻게 볼 것인지에 대한 문제이다. 아직까지도 거점이론이 국제적 통설이지만, 조세회피사안에 대하여 일정범위이론 및 지원기능흡수이론을 적용할 수 있는 것으로 이해되는데, 2003년 OECD모델에 도입된 '예비적·보조적 활동의 복합'과 지리적·상업적 동일체(Geographical, Commercial Coherent Whole)'라는 표현은 이를 반영한 것이다.

(1) 거점이론(Base Theory)

2) 국내사업장에 대한 보다 자세한 내용은 Jun Suk KIM, Cris KIM, Bo Sik KIM, Sung Jae Park (2013), International Taxation in Korea, S&B House, Amazon Kindle Edition, pp.74-105를 참조.

거점이론은 법적형식을 엄격히 적용하여 국내사업장의 물리적 실체를 중시하는 이론이다. 한 기업이 한 국가 내에 다양한 시설들을 가지고 있다면 각각에 대하여 국내사업장 요건을 적용하여 판단하고, 그 결과 개별적으로 여러 개의 국내사업장이 구성된다. 이 경우, 개별 시설의 활동이 핵심적 사업활동이 아니라면 사업관련성 여부에 불구하고 예비적·보조적 활동에 해당하여 국내사업장에서 제외된다.

(2) 일정범위이론(Spatial Delimitation Theory)

거점이론이 특정장소를 강조하는 데 비해, 일정범위이론은 해당국가에서 사업활동과 관련 있는 여러 장소들을 묶어서 하나의 사업장소로 간주한다. 예를 들면, 독일의 여러 삼림지역에서 목재운반을 하는 노르웨이 트럭회사는 작업을 수행한 여러 삼림지역 및 차고·정비장소에 걸쳐 사업장소가 있다.³⁾

(3) 지원기능흡수이론(Attraction - Support Theory)

지원기능흡수이론은 국내사업장의 물리적 실체보다는 사업활동을 중시하는 이론이다. 외국기업이 국내에서 여러 가지 활동을 하지만 이것이 하나의 사업을 위한 지리적, 상업적 동일체(geographical, commercial coherence)로 인식된다면 하나의 국내사업장으로 판단한다. 국내사업장 과세를 회피하기 위해 국내사업장의 요건을 충족하지 않는 장소에서 핵심적 사업활동을 수행하면서 예비적·보조적 활동을 하는 사업장소(business place)에서 핵심적 사업활동(core business activity)을 지원하는 상태를 인위적으로 만든다. 이러한 국내사업장 회피사안에 대하여 예비적·보조적 활동을 어떻게 해석할 것인가가 문제가 되어 왔는데, 거점이론에 따르면 제외대상(negative list)으로 열거된 활동은 국내사업장을 구성하지 않는다. 그러나 지원기능흡수이론을 적용하면, 일정사업장소에서 이루어지는 예비적이고 보조적인 활동과 그 사업장소 밖에서 이루어지는 핵심적 사업활동이 복합적으로 동일한 과세권 내에서 이루어진다면 국내사업장을 구성하기에 충분하다.⁴⁾

지원기능흡수이론을 적용하면, 국내사업장에서 제외되는 사업장소는 좁은 의미로 해석된다. 한 국가에서 일정장소를 통해 예비적이고 보조적인 활동만이 이루어진다면 그

3) 독일·네델란드상호합의, 1990.6.14.

4) The Dutch supreme court in BNB(1976/121) ; Norwegian lower court in Utv. 1981, p 285

국가 내에서의 활동은 국내사업장을 구성하지 않는다. 그러나 핵심적 사업활동이 동일한 과세관할권 내에서 행해지고 예비적·보조적 활동을 하는 사업장소에 의해 핵심적 사업활동이 지원된다면 국내사업장이 구성된다. 더 나아가서, 예비적·보조적 활동과 동일한 과세관할권에서 독립대리인이 수행한 핵심적 사업활동은 모두 합해져서 하나의 국내사업장을 구성한다.⁵⁾

한 기업이 일관되게 운영하는 하나의 사업을 여러 개의 작은 운영단위로 쪼개는 때에도 계약국 내에서 각 사업장이 상호보완적인 기능을 수행한다면, 이를 하나의 국내사업장으로 보는 것이다.⁶⁾

(4) 흡수이론(Force of attraction theory)

흡수이론을 적용하면, 수익자(beneficiary)가 자국 내에 국내사업장을 가진 경우 자국원천에서 발생하는 사업소득, 배당, 이자 및 사용료 등의 소득이 그 국내사업장과 관련이 없더라도 이를 종합과세(fully taxable)한다. 흡수이론은 국제적으로 인정되지 않는다.⁷⁾ 그렇지만, 일부 개발도상국들은 제한적 흡수이론(restricted force of attraction)을 적용하여 국내사업장과 동일한 품목을 외국법인이 국내에서 판매하면 그 소득을 국내사업장의 소득에 포함하여 과세하는데, 우리나라가 체결한 인도네시아 및 멕시코 조세조약에서 제한적 흡수과세규정을 두고 있다.

2. OECD모델 제5조 국내사업장 규정

OECD 조세조약모델의 국내사업장 규정은 아래와 같다. UN 조세조약모델의 국내사업장 규정은 거의 모든 면에서 OECD 조세조약모델을 모방하고 있다.

| OECD모델과 UN모델의 국내사업장 규정 |

OECD모델 5조	UN모델 5조
① 이 협약의 목적상 “고정사업장”이라 함은 기업의 사업이 전적으로 또는 부분적으로 영위되는 일정한 사업장소를 의미한다.	① 이 조약의 목적상, “고정사업장”이라 함은 기업의 사업이 전적으로 또는 부분적으로 영위되는 일정한 사업장소를 의미한다.
② “고정사업장”이라 함은 특히 다음의 것을 포함한다.	② “고정사업장”이라 함은, 특히 다음의 것을 포함한다.

5) The Finish Supreme Administrative Court in KHO 1974 II 56

6) OECD모델 5조 주석 27.1항

7) OECD모델 2008년 7조 주석 10항

<ul style="list-style-type: none"> (a) 관리장소 (b) 지 점 (c) 사 무 소 (d) 공 장 (e) 작 업 장 (f) 광산, 유전 또는 개스천, 채석장 또는 기타 자연 자원의 채취장소 	<ul style="list-style-type: none"> (a) 관리장소 (b) 지 점 (c) 사 무 소 (d) 공 장 (e) 작 업 장 (f) 광산, 유전 또는 개스천, 채석장 또는 기타자연자원의 채취장소
<p>③ 건축장 또는 건설 또는 설비공사는 12개월을 초과하여 존속하는 경우에만 고정사업장이 된다.</p>	<p>③ “고정사업장”에는 다음의 것도 포함된다.</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 건축공사현장 또는 건설, 조립, 설치공사 또는 이들과 관련된 감독활동으로서 그 현장, 공사 또는 활동이 6개월을 넘는 기간 존속 하는 것. (b) 기업이 사용인, 기타직원을 통해서 행하는 용역의 제공(자문용역을 포함함)으로서, 이와 같은 활동이 단일한 공사 또는 관련된 공사에 대해서 계속되는 12개월 동안에 합계 6개월을 넘는 기간 그 국내에 존속 하는 것.
<p>④ 본조 전항의 규정에도 불구하고 “고정사업장”은 다음의 것을 포함하지 않는 것으로 간주된다.</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 그 기업에 속하는 재화 또는 상품의 보관, 전시 또는 인도만을 위한 시설의 사용 (b) 저장, 전시 또는 인도의 목적만을 위한 그 기업 소유재화 또는 상품의 재고 보유 (c) 타기업에 의한 가공의 목적만을 위한 그 기업소유재화 또는 상품의 재고 보유 (d) 그 기업을 위한 재화 또는 상품의 구입 또는 정보의 수집만을 위한 일정한 장소의 보유 (e) 그 기업을 위한 여타 예비적 또는 보조적인 성격을 가지는 활동의 수행만을 위한 일정한 장소의 보유 (f) 이들 활동이 복합된 결과로 나타난 그 일정한 장소의 전반적인 활동이 예비적 또는 보조적 성격을 가지는 경우 세항 (a)~(e)에서 언급된 활동만의 집합을 위한 일정한 장소의 보유 	<p>④ 본조 전항의 규정에도 불구하고, “고정사업장”은 다음의 것을 포함하지 않는 것으로 간주된다.</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 그 기업에 속하는 재화 또는 상품의 보관 또는 전시만을 위한 시설의 사용 (b) 저장 또는 전시의 목적만을 위한 그 기업소유의 재화 또는 상품의 재고 보유 (c) 타기업에 의한 가공의 목적만을 위한 그 기업소유의 재화 또는 상품의 재고 보유 (d) 그 기업을 위한 재화 또는 상품의 구입 또는 정보의 수집만을 위한 일정한 장소의 보유 (e) 그 기업을 위하여 여타 예비적이고 보조적인 성격을 가지는 활동의 수행만을 위한 일정한 장소의 보유 (f) 이들 활동이 복합된 결과로 나타난 그 일정한 장소의 전반적인 활동이 예비적 또는 보조적 성격을 가지는 경우 세항 (a)~(e)에서 언급된 활동만의 집합을 위한 일정한 장소의 보유
<p>⑤ 제1항 및 제2항 규정에 불구하고 —제6항이 적용되는 독립적 지위의 대리인 이외의— 어떤 인이 일반채약국에서 특정기업을 위하여 활동하고 그 기업명의로 계약체결권을 가지며 동 권한을 상시행사하는 경우 그 기업은 동인이 그 기업을 위하여 수행하는 활동에 의해서 동 채약국에 고정사업장을 가진 것으로 간주된다. 단, 동인의 활동이 일정한 장소를 통하여 행하여지더라도 그 일정한 장소를 고정사업장에서 배제하는 전기 제4항의 활동에 한정되는 경우는 예외로 한다.</p>	<p>⑤ 제1항 및 제2항의 규정에도 불구하고, 일방채약국에서 타방채약국의 기업을 대신하여 행동하는 자(제7항의 규정이 적용되는 독립적인 지위를 가지는 대리인을 제외함)가, 다음의 어느 활동을 할 경우에는, 동 기업은, 그가 동 기업을 위해 행하는 모든 활동에 대해서, 동 일방채약국내에 고정사업장을 가지는 것으로 된다.</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) 동 일방채약국내에서, 동기업의 명의로 계약을 체결할 권한을 가지고, 또 이 권한을 반복하여 행사하는 것. 단, 그 자의 활동이 제4항에 언급된 활동(사업을 행하는 일정한 장소에서 행해진 것이라 해도, 제4항의 규정에 의해 동 일정한 장소가 고정사업장으로 되지 않는 활동)만일 경우에는 그러하지 않다. (b) (a)에서 언급한 권한은 가지지 않으나, 동일채약국내에서, 동 기업에 속하는 물품 또는 상품의 재고를 상습적으로 보유하고, 또 동 기업을 대신해서 반복하여 동 재고의 인도를 할 것

	<p>⑥ 본조의 제1항에서 제5항까지의 규정에도 불구하고, 보험업을 영위하는 일방체약국의 기업이, 제7항의 규정이 적용되는 독립적인 지위를 가지는 대리인 이외의 인을 통해서, 타방체약국내에서 보험료의 수취(재보험에 관한 보험료의 수취를 제외함)를 할 경우 또는 체약국내에서 생기는 위험의 보험(재보험을 제외함)을 할 경우에는, 동 기업은 동타방체약국내에 고정사업장을 가지는 것으로 된다.</p>
<p>⑥ 기업이 일방체약국내에서 중개인·일반위탁매매인 또는 기타 독립적 지위를 가진 대리인을 통하여 사업을 영위한다는 이유만으로 동 기업이 동 일방체약국내에 고정 사업장을 가진 것으로 간주되지 아니한다. 다만, 그들이 그들 사업의 통상적 과정에서 행한 경우에 한한다.</p>	<p>⑦ 일방체약국의 기업은, 통상적인 방법으로서 그 업무를 행하는 중개인, 도매상 기타 독립적인 지위를 가지는 대리인을 통해서, 타방체약국내에서 사업을 행하고 있다는 이유만으로는, 동 타방국내에 고정사업장을 가지는 것으로는 되지 않는다. 그러나, 동 대리인의 활동이 전적으로 또는 거의 전적으로 동 기업을 대신해서 행할 경우에는, 동 대리인은 이 항에서 말하는 독립적인 지위를 가지는 대리인으로 되지는 않는다.</p>
<p>⑦ 일방체약국의 거주자인 어떤 기업이 타방체약국의 거주자인, 또는 (고정사업장을 통하여 또는 다른 방법에 의하여) 그 타방국에서 사업을 수행하는 기업을 지배하거나 또는 그에 의해서 지배되고 있다는 사실 그 자체로서 어느 기업이 타기업의 고정사업장을 구성하지는 아니한다.</p>	<p>⑧ 일방체약국의 거주자인 어떤 기업이 타방체약국의 거주자인, 또는 (고정사업장을 통하여 또는 다른 방법에 의하여) 그 타방국에서 사업을 수행하는, 기업을 지배하거나 또는 그에 의해서 지배되고 있다는 사실 그 자체로 어느 기업이 타기업의 고정사업장을 구성하지는 아니한다.</p>

UN모델 5조는 OECD모델 5조의 체제를 그대로 모방하면서 아래와 같이 약간 다른 규정들을 포함한다.⁸⁾

- ① 기본적으로 UN모델에서는 건축이나 건설현장의 국내사업장에 대하여 OECD모델의 12개월 기준이 아닌 6개월 기준을 적용하며, 조립공사는 물론 건축현장이나 건설, 조립이나 설치공사와 관련된 감독활동에도 이 기준을 적용한다.(3항 (a))
- ② 직원이나 다른 인원을 통해 용역을 제공하면 그 활동이 해당 회계연도에 시작하거나 끝나는 12개월 기간 중 183일을 초과하여 지속되는 경우 국내사업장이 된다.(3항 (b))
- ③ 4항에서 국내사업장을 구성하지 않는 것으로 보는 예시(보통 예비적 보조적 활동의 예시로 부름)에서, OECD모델에 있는 운반(delivery)을 UN모델에서는 제외한다. 따라서 운반활동은 OECD모델에서는 국내사업장이 아니지만 UN모델에서는 국내사업장을 구성한다.
- ④ 종속대리인(dependent agent)의 활동은 그 대리인이 상품이나 제품의 재고를 향

8) UN모델 5조 주석 1항

상 유지하고 그 재고를 정기적으로 운반하면 기업의 이름으로 계약을 체결할 권한을 가지고 항상 행사하지 않아도 국내사업장이 될 수 있다.(5항 (b))

⑤ 보험사업의 경우 국내사업장이 형성되는 경우에 대한 특별규정이 있다. 그 결과 UN모델에서는 국내사업장이 구성될 가능성이 높다.(6항)

⑥ 독립대리인(independent agent)의 활동은 일반적으로 그 대리인을 사용하는 기업을 위한 국내사업장이 아닌데, 그 대리인은 실제로 용역을 제공하는 자신의 사업을 영위하기 때문이다. OECD모델과 비교할 때 UN모델은 독립대리인이 특정고객에게 자신의 시간을 전부 또는 거의 전부 투입하고 그 고객과 정상가격으로 거래하지 않으면 필요한 독립성을 갖추지 못한 것으로 본다.(7항)

3. OECD모델 5조 주석의 변화

OECD모델 5조에 대한 주석은 최근 몇 년 사이에 상당히 많이 바뀌었으며, 이는 주로 국내사업장의 조세회피를 방지하기 위한 것이었다. 그 중 중요한 사항들은 아래와 같다.

(1) 여러 개로 분할된 사업활동

동일인이나 특수관계인이 여러 가지 유사한 사업을 특정 사업장에서 행하면서 그 사업장을 각 사업의 단순한 일시적 목적 이상으로 사용한다는 판정을 피하기 위해 그 사업장을 아주 단기간 동안만 사용하는 경우가 있다. 이러한 사업활동 기간요건의 회피행위는 사실관계에 따라, 여러 가지 단위사업이 상업적·지리적으로 일관된 전체를 형성한다면 비록 여러 개의 계약으로 이루어졌더라도 단일 건으로 간주한다.(OE §5-6.2)

① 지역적으로 나누어진 예비적·보조적 활동의 복합

기업이 예비적·보조적인 몇 개의 일정사업장소를 유지하면서 이들이 각각 지역적·조직적으로 분리되어 있는 경우 복합활동에 해당하지 않는다. 이 경우에 국내사업장이 구성되는지 여부를 결정함에 있어 각 사업장은 독립적이고 분리된 것으로 보아야 한다. 그렇지만 한 장소에서 제품을 받아 저장하고 다른 장소를 통해 이 제품을 배달하는 경우와 같이 계약국 내에서 각 사업장이 상호보완적인 기능을 수행하는 경우 사업장들은 '조직상 분리된' 것이 아니다. 한 기업이 일관되게 운영하는 사업을 여러 개의 작은 운영단

위로 쪼갰다고 해서 각 장소가 단순히 예비적이거나 보조적인 활동에 해당하는 것은 아니다.(OE §5-27.1)

② 적극적 사업활동과 예비적·보조적 활동의 복합

예비적·보조적 활동으로 열거된 활동과 그 외의 활동 모두에 사용된 일정사업장소는 하나의 국내사업장으로 간주되며, 두 가지 활동 모두와 관련하여 과세된다. 제품의 인도를 위해 유지되는 상점이 또한 판매에도 종사하는 경우가 이 경우이다.(OE §5-30)

(2) 위탁인 수

독립상태를 판단함에 있어 고려해야 할 다른 요소는 대리인이 대리하는 위탁인 수이다. 사업기간을 통틀어서 또는 장기간 동안 대리인의 모든 활동 또는 거의 모든 활동이 단지 한 기업만을 대리하여 수행된다면 독립상태는 아니라고 보아야 한다. 그런데 이 사실 하나만으로는 결정적인 것은 아니다. 대리인 활동이 자신이 위험을 부담하고 자신의 기업적 기술과 지식을 사용하여 대가를 수취하는 자기가 수행하는 독립사업을 구성하는지를 판단하기 위해서는 모든 사실과 상황을 종합하여 검토해야 한다. 대리인이 자기 사업의 일상적 과정에서 여러 위탁인을 위해 활동하며 대리인이 수행하는 사업의 관점에서 위탁인 누구도 지배적이 아닌 경우에도, 위탁인을 대신하는 대리인의 사업과정에서 위탁인들이 협력하여 대리인 활동을 통제한다면 법적 종속성은 존재할 수 있다.(OE §5-38.6)

예를 들면, 외국법인들이 공동투자를 통해 관리회사를 국외에 설립하여 이 관리회사가 한국 내 지사를 설치한 후 외국법인들의 제품만을 수입판매하거나 알선하는 경우가 있다. 이 경우 여러 개의 회사를 위해 활동하므로 법적, 경제적 종속성을 찾기는 어렵다. 그러나 동일목적의 공동투자회사를 설립하여 국내활동을 한다면 사실상 종속대리인에 해당한다고 보아야 한다.

(3) 계약체결권의 의미

계약체결권은 기업고유사업을 구성하는 영업관련 계약을 포함해야 한다. 기업을 위한 자신의 활동을 위해 기업의 고용인의 협조를 받을 권한을 갖거나 기업명의로 기업 내부 운영과 관련된 계약을 체결하는 것은 관련이 없다. 또한 권한은 다른 국가에서 항상 행

사되어야 한다. 이의 해당 여부는 실제상황에서 상업적 실재의 기준으로 판단되어야 한다. 기업을 구속하는 계약의 모든 세부사항까지 협상할 권한이 있는 사람은 '그 국가에서' 이 권한을 행사한다고 할 수 있다. 실질적 절차가 끝난 후 최종 과정에서 계약이 기업소재지국에서 다른 사람에 의해 서명된다고 해도 마찬가지이다. 예비적·보조적 목적만을 위한 일정사업장소의 유지는 국내사업장을 구성하지 않는데, 그런 목적에 국한된 활동을 하는 사람도 역시 국내사업장을 구성하지 않는다.(OE §5-33)

(5) 보험회사의 국내사업장

한 국가의 보험회사가 다른 나라에서 일정사업장소나 대리점을 통해 사업을 수행하면 다른 나라에서 보험사업에 대하여 과세된다. 그런데 일정사업장소나 대리점이 없는 외국 보험회사는 비록 다른 국가에서 사업소득이 발생되지만 그 국가에서 과세되지 않고 대규모 사업을 할 가능성이 있다. 이런 가능성을 미연에 방지하기 위해 일부국가와의 조세조약에 특별규정을 포함한다. 즉 한 국가의 보험회사가 만약 다른 국가에 설립된 대리인(종속대리인 여부와 상관없이)을 통해 보험료를 징수하거나 그 대리인을 통해 그 국가영역 내의 보험을 인수하는 경우 다른 국가에 국내사업장을 가진 것으로 간주한다.(OE §5-39)

(6) 자동설비

사업이 주로 자동설비에 의해 수행되고 직원활동이 그 설비의 설치, 운영, 통제 및 유지에만 국한하더라도 국내사업장은 존재할 수 있다. 따라서 한 국가 기업에 의해 다른 국가에 설치된 게임기나 자판기 등이 국내사업장을 구성하는지는 기업이 기계의 최초 설치 이외의 사업활동을 수행하는가에 달려 있다. 만약 기업이 단지 기계를 설치한 후 다른 기업에 리스하였다면 국내사업장은 존재하지 않는다. 그러나 기계를 설치한 기업이 자신의 소득을 위해 기계를 운영하고 유지한다면 국내사업장은 존재한다. 기계가 기업의 종속대리인에 의해 운영·유지된다면 이 원칙이 마찬가지로 적용되어 국내사업장이 구성된다.(OE §5-10)

4. OECD모델의 전자상거래 국내사업장

OECD모델은 5조 주석에서 전자상거래를 위해 한 국가에서 컴퓨터장비를 단순히 사

용하는 것이 국내사업장을 구성하는지를 검토하였다.⁹⁾ 5조 주석은 웹사이트는 사업장이 될 수 없지만 서버는 사업장을 구성할 수 있다는 결론을 내고 있다. 그렇지만, 이러한 결론은 전자상거래의 실무와는 괴리가 있어 완벽하지 않다는 평가를 받고 있다.

(1) 서버의 국내사업장

자동설비가 한 기업에 의해 운영되는 장소는 그것이 소재하는 국가의 국내사업장을 구성하지만, 일정장소에 설립되어 일정조건하에 국내사업장을 구성하게 되는 컴퓨터설비와 그 설비에 의해 사용 또는 저장되는 정보(data)나 소프트웨어는 구분할 필요가 있다. 인터넷 웹사이트는 소프트웨어와 전자적 정보가 합쳐진 것으로 그 자체로는 유형자산에 해당하지 않는다. 따라서 웹사이트를 구성하는 소프트웨어와 정보만을 놓고 볼 때 '어떠한 자산 또는 일련의 기계장치나 설비'가 없기 때문에 '사업장소'를 구성하는 일정장소(a location)는 없다. 다만, 웹사이트가 탑재되거나 웹사이트에 접속가능한 서버는 물리적 장소를 가진 일종의 설비로 이러한 장소는 그 서버를 운영하는 기업의 '일정사업장소'가 될 수 있다.¹⁰⁾

① 서버는 국내사업장이 될 수 있다.

소프트웨어나 데이터가 일정장소의 서버에서 저장되고 운영된다면 소프트웨어 등은 여기서 수행되는 기능에 공헌하는 것이다. 이때 일어나는 모든 일을 관찰하여 기업의 사업이 그 장소에서 수행되는지를 결정해야 한다. 예를 들면 계약체결권이 없는 종업원은 국내사업장을 구성하지 않지만 한 기업의 사업이 특정건물 내에서 수행되는지 여부를 결정하기 위해 건물 내에서 이 종업원이 수행한 기능을 관찰할 필요가 있다. 아무것도 탑재되지 않은 서버는 빈 건물처럼 그 자체로는 국내사업장이 되지 않는다.

② 백업서버도 국내사업장이 될 수 있다.

백업(back up)서버(주로 다른 나라에 있고 기업소유 여부는 상관없음)가 있는 경우 어느 특정시간에 메인서버(main server)가 어떤 역할을 한다고 말하기는 어렵다. 백업서버가 예비적이고 보조적인지에 대한 문제가 검토되어야 한다. 백업서버에서 수행된 기능이 예비적이고 보조적인 정도를 넘어섰다면 일정장소의 특정서버가 국내사업장을 구성하는 데는 문제가 없다.

9) OECD모델 5조 주석 42.1항

10) OECD모델 5조 주석 42.2항

(2) 웹사이트의 국내사업장

서버를 운영하는 기업과 웹사이트를 통해 사업을 수행하는 기업이 다를 수 있으므로 웹사이트 자체와 웹사이트가 저장되고 사용되는 서버와의 구분은 중요하다. 예를 들면 어떤 기업이 사업을 수행하는 웹사이트가 인터넷 용역공급자(internet service provider)의 서버에 탑재되는 경우는 흔한 일이다. 이러한 계약에서 인터넷 용역공급자에게 지급하는 수수료가 웹사이트에 필요한 정보나 소프트웨어를 저장하는 데 쓰이는 디스크공간에 따라 정해지지만, 웹사이트 운영기업이 웹사이트를 특정장소의 특정서버에 탑재하도록 결정할 수 있었다 해도 이 계약으로 인해 필연적으로 서버나 서버소재지가 그 웹사이트 운영기업의 처분에 맡겨지는 것은 아니다. 이 경우 웹사이트는 유형적인 것이 아니므로 웹사이트 운영기업은 그 장소에 물리적 실재가 없다고 보아야 한다. 따라서 웹사이트 운영기업이 서버 탑재계약에 의해 사업장소를 가진 것으로 보아서는 안 된다.

그렇지만, 웹사이트를 통하여 사업을 운영하는 기업이 자신의 처분하에 서버를 소유하고 있는 경우, 즉 그 기업이 웹사이트를 저장하고 사용하는 서버를 소유(또는 임차)하여 운영한다면 서버가 소재하는 장소는 기업의 국내사업장을 구성한다.¹¹⁾ 이와 관련하여, UN모델의 5조 주석은 인터넷 용역공급자(Internet Service Provider)가 사실상 서버를 소유하여 자신의 처분 하에 두면서도 제삼자가 형식적으로 서버를 소유하도록 하여 상황으로 보아 국내사업장이 구성됨에도 불구하고 계약조건을 조작하여 국내사업장의 구성을 회피하는 경우가 있음을 지적하고 있다.¹²⁾

(3) 사업장소의 유지

일정장소에 있는 컴퓨터는 계속성 요건(requirement of being fixed)을 충족하는 경우에만 국내사업장이 될 수 있다. 서버의 경우에 서버의 이동가능성은 특별한 상관이 없고 실제로 이동되었는지가 판단요소이다. 국내사업장소를 구성하기 위해서는 계속성이 있다고 판단될 정도의 충분한 기간 동안 일정장소에 서버가 소재해야 한다.¹³⁾

또한 서버 등의 설비를 자기 처분하에 둔 장소에서 사업이 전부 또는 부분적으로 수행되는지를 검토해야 한다. 사업이 이러한 설비를 통하여 전부 또는 부분적으로 수행되는지 여부는 구체적 사실에 따른다. 즉 이러한 설비가 사업기능이 수행되는 자기 처분하의

11) OECD모델 5조 주석 42.3항

12) UN모델 5조 주석 37항

13) OECD모델 5조 주석 42.4항

설비에 해당하는지를 검토해야 한다.¹⁴⁾

(4) 자동적으로 운영되는 설비

기업이 특정장소에서 컴퓨터설비를 운영하는 경우 그 설비운영장소에 기업의 직원이 필요하지 않은 경우에도 국내사업장은 구성될 수 있다. 그 장소에서 사업활동을 수행하는 데 사실상 직원이 필요치 않다면 기업이 전부 또는 부분적으로 일정장소에서 사업을 수행하는지 여부를 검토하는 데 직원의 존재는 필요치 않다. 이는 천연자원의 추출에 쓰이는 자동펌프 설비같이 자동적으로 운영되는 설비와 관련된 활동에 적용되는 원칙인데, 전자상거래에도 마찬가지로 적용될 수 있다.¹⁵⁾ 예를 들면, 해외 정보제공업자가 국내 고객에게 정보를 제공하면서 인적 관여없이 타인 소유의 국내 소재 컴퓨터통신장비를 이용하는 경우 정보의 생산, 가공, 편집 등과 같은 정보제공업자의 핵심적 기능이 국내 컴퓨터장비를 통해 수행되지 않는 한, 컴퓨터통신장비 자체는 해외 정보제공업자의 국내사업장을 구성하지 않는다.

(5) 예비적·보조적 활동

한 국가의 일정장소에서 컴퓨터설비를 통하여 수행되는 전자상거래 활동이 예비적이고 보조적인 활동에 한정되는 경우 국내사업장이 존재하지 않는 것으로 보아야 한다. 일정장소에서 수행되는 특정활동이 예비적·보조적인지 여부는 그 설비를 통하여 기업이 수행한 다양한 기능을 감안하여 구체적 사실에 따라 검토해야 한다. 일반적으로 예비적이고 보조적인 것으로 간주되는 활동사례는 다음과 같다.¹⁶⁾

1. 전화선과 같이 공급자와 고객 간 통신연결망을 제공
2. 재화나 용역의 광고
3. 보안 및 능률성 제고를 위하여 미러서버(mirror server)를 통한 정보전달
4. 기업을 위한 시장정보 수집
5. 정보(information) 제공

그러나 이런 기능이 그 자체로 기업전체 사업활동의 필수적이고 중요한 부분이거나

14) OECD모델 5조 주석 42.5항

15) OECD모델 5조 주석 42.6항

16) OECD모델 5조 주석 42.7항

또는 기업의 다른 핵심적 기능이 컴퓨터설비를 통하여 수행되는 경우, 이들은 예비적·보조적인 활동범위를 넘어선 것으로 설비가 기업의 일정사업장소에 해당한다면 국내사업장을 구성한다.¹⁷⁾

특정기업의 핵심기능이 무엇인지는 그 기업이 수행하는 사업의 성격에 전적으로 좌우된다. 예를 들면 어떤 인터넷 용역공급자들은 다른 기업의 웹사이트나 기타 응용프로그램을 탑재할 목적으로 자체 서버를 운영하는 사업을 한다. 이들 인터넷 용역공급자들에게는 고객에게 용역을 제공하기 위해 자신의 서버를 운영하는 것이 사업활동의 필수적 부분이므로 예비적 또는 보조적 활동으로 볼 수 없다. 이와 다른 사례는 흔히 전자상거래인(e-tailor)으로 호칭되는 인터넷을 통하여 제품을 파는 사업을 행하는 기업이다. 이 경우 기업은 서버를 운영하는 사업을 하지 않으므로 어떤 장소에서 서버를 운영한다는 것만으로는 그 장소에서 수행한 활동이 예비적이고 보조적인 것을 넘어섰다고 결론지을 수 없다. 이러한 경우 기업이 행하는 사업의 관점에서 그 장소에서 수행된 활동의 성격을 검토할 필요가 있다. 만약 이 활동이 인터넷에서 제품을 파는 사업에 단지 보조적이고 예비적인 것이라면, 즉 많은 사례에서 보듯이 그 장소가 제품목록의 전시, 광고 또는 잠재고객에 대한 정보제공에 전적으로 쓰이는 웹사이트를 탑재하는 서버운영에 사용되는 경우라면 그 장소는 국내사업장에 해당하지 않는다. 그렇지만 그 장소에서 전형적인 판매관련 기능이 수행된다면, 즉 고객과의 계약체결, 대금결제 및 제품전달이 그 장소에 소재한 설비를 통하여 자동적으로 수행되는 경우라면 이런 활동은 단순한 예비적·보조적 활동으로 볼 수 없다.¹⁸⁾

(6) 인터넷 서비스공급자의 간주국내사업장

인터넷 서비스공급자가 다른 기업의 국내사업장을 구성하는 것으로 간주될 수 있는지 여부가 문제가 된다. 이미 언급한 것처럼 인터넷 서비스공급자가 자체 서버에 다른 기업의 웹사이트를 탑재하는 서비스를 제공하는 것은 흔한 일이다. 문제는 이들 인터넷 서비스공급자가 소유하고 운영하는 서버를 통해 운영되는 웹사이트에서 전자상거래를 행하는 기업의 간주국내사업장이 구성되는가이다.

매우 특수한 상황에서 국내사업장이 구성되는 경우도 있지만, 일반적으로 간주국내사업장은 구성되지 않는다. 인터넷 서비스공급자는 웹사이트를 소유하는 기업의 대리인(agent)이 아니고, 그 기업의 이름으로 계약을 체결할 권한을 갖거나 수시로 계약을 체결

17) OECD모델 5조 주석 42.8항

18) OECD모델 5조 주석 42.9항

하지 않으며, 단지 자기 사업의 정상적 과정에서 독립대리인으로 활동하기 때문이다. 이는 인터넷 서비스공급자가 많은 다른 기업들의 웹사이트를 탑재한다는 사실에서도 증명된다. 또한 기업이 사업을 행하는 웹사이트는 그 자체로는 조세조약상 '사람(person)'의 요건에 해당하지 않는다. 따라서 웹사이트는 기업의 대리인으로서 간주국내사업장을 구성한다는 요건을 충족할 수 없다.¹⁹⁾

5. OECD모델의 용역의 국내사업장 과세 제안²⁰⁾

(1) 용역수행지국 과세원칙

한 체약국에 일정사업장소(fixed place of business)가 없는 상대방 체약국 기업이 한 체약국 영토 내에서 수행하는 용역소득의 원천지국과세는 과세소득결정 및 해당세액징수와 관련하여 어려움이 있다. 대부분의 경우, 이러한 기업은 국내사업장과 관련된 회계장부나 자산이 없으며 세무신고 및 징수절차를 이행할 종속대리인이 없기 때문이다.

원천지국 밖에서 비거주자가 수행하는 용역소득에 대하여 원천지국은 과세권이 없다는 것은 모든 국가가 분명히 인정한다. 한 국가에서 국내사업장을 통해 생산되거나 판매되지 않고 한 국가의 거주자에 의해 단순히 수입되는 재화의 해외 판매자 판매소득은 조세조약상 한 국가에서 과세되지 않으며, 동일원칙이 용역인 경우에도 적용된다. 용역대가의 지급자가 한 국가의 거주자이거나 한 국가의 국내사업장에 의해 용역대가가 부담된다거나 용역 결과물이 국내에서 사용된다는 단순한 이유는 그 국가에 소득과세권을 배분할 수 있는 충분한 인과관계를 형성하지 못한다.

(2) 수입금액 과세는 부적절함

용역제공에 대한 다른 중요한 과세문제는 과세표준의 결정과 관련된다. 독립적 용역(non employment service)은 용역 순소득(net profit)이 과세대상이어야 한다. 그러므로 원천징수를 하면서 용역에 대한 대가총액을 과세하도록 하는 것은 용역을 과세하는 적절한 방법은 아니다. 이는 원천지국 이외의 지역에서 수행한 용역도 과세하므로 원천지국에서 영위하지 않은 사업활동도 과세하는 효과가 있다. 또한, 용역소득(profit from services)을 과세하는 것이 아니라 용역에 대한 대가총액(gross payments for services)을 과세하게 되어 불합리하다.

19) OECD모델 5조 주석 42.10항

20) OECD모델 5조 주석 42.13항~40항

(3) 용역제공 국내사업장의 합리적 과세방안

① 사업장소개념의 완화

용역제공 국내사업장을 과세하는 경우, 아래와 같은 원칙을 적용하는 것이 중요하다. 이는 순소득 과세원칙을 지키면서, 비거주자가 수행하는 용역의 과세를 위해 국내사업장 정의를 확대한다.

| 용역제공 국내사업장 과세요건 예시 |

1. 국가영토 밖에서 수행된 용역소득은 과세하지 않음
2. 용역대가총액이 아니라 용역소득에 한정하여 과세
3. 일정기간 동안 용역제공을 위해 체류해야 함

용역제공 국내사업장은 다른 국내사업장 개념을 적용하면 구성되지 않는 국내사업장이 존재하는 효과가 있다. 예를 들면, 컨설턴트(consultant)가 한 국가에서 상당기간 동안 용역을 제공하지만 여러 지역에서 제공하여 하나 또는 여러 개의 국내사업장을 구성하기 위한 사업장소기준을 충족하지 못하는 경우에도 용역제공 국내사업장 규정은 적용될 수 있다.

용역제공 국내사업장 규정은 한 국가의 특정장소에서 기업의 일정사업장소를 구성할 정도로 충분한 기간 동안 체류하지 않더라도 한 국가에서 상당한 기간을 체류하는 외국 기업에 대해 소재지국 과세를 가능하게 한다.

② 합리적인 용역제공 국내사업장 판정요건

㉠ 제삼자에게 제공하는 용역

용역제공 국내사업장은 오로지 용역(services)에만 적용된다. 그러므로 용역에 해당하지 않는 다른 활동은 그 범위에서 제외된다. 따라서 예를 들면 한 국가 영해 내에서 어로 활동을 하고 수산물을 팔아 수입을 얻는 외국기업에게는 적용되지 않는다.

기업 자신에게 용역을 제공한다는 이유로는 기업의 용역제공 국내사업장이 구성될 수 없음은 명백하다. 예를 들면, 고용주는 용역을 전혀 수행하지 않고 개인이 그의 고용주에게 용역을 제공하는 경우가 있다.(즉, 개인이 기업에 제조용역을 제공하고 기업은 그 제품을 판매하는 경우) 다른 사례는 한 기업의 종업원이 한 국가에서 특수관계기업의

구체적 지시 및 면밀한 감독 하에 특수관계기업에게 용역을 제공하는 경우이다. 이 경우, 문제의 용역은 제삼자의 이익을 위한 것이 아니라는 점을 감안할 때 특수관계기업은 용역을 전혀 수행하지 않은 것이다. 또한, 용역제공 국내사업장 규정은 외국기업이 한 국가에서 수행하는 용역에 적용된다. 관련용역이 그 국가의 거주자에게 제공되었는지는 문제가 되지 않으며, 관건은 그 국가에 체류하는 개인을 통해 용역이 그 국가에서 수행되었다는 점이다.

용역이 무조건 ‘고용인(employer)이나 기업에 의해 계약된 기타 직원(personnel)을 통해’ 수행되어야 하는 것은 아니며, 용역이 기업에 의해 수행되면 된다. 한 계약국에서 수행되는 용역과 같이 기업의 사업은 ‘기업가 또는 기업과 대가지급-고용관계(paid-employment relationship)가 있는 직원(personnel)에 의해 주로 수행된다. 이러한 직원에는 종업원 및 기업으로부터 지시를 받는 다른 사람(예 : 종속대리인)이 포함된다. 개인을 통해 기업의 용역을 제공하는 경우 그 개인은 당연히 대가지급-고용관계가 있어야 하며, 다만 감독·지시·통제가 이루어지지 않으면 제외된다.

㉠ 기간요건과 소득요건

용역제공 국내사업장은 주로 개인에 의해 용역이 수행되는 상황과 관련된다. 이는 자영업자(sole proprietorship), 파트너십의 파트너, 회사의 직원 등과 같은 개인을 통해 기업이 용역을 제공하는 여러 상황에 적용될 수 있다. 이 경우 중요한 요건은 다음과 같다.

1. 기간요건 : 용역을 제공하는 개인이 임의의 12개월 중 총 183일을 초과하는 단일기간 또는 합산기간 동안 한 국가에 체류하며, 그리고
2. 소득요건 : 체류하는 단일기간 또는 합산기간 동안 적극적 사업활동(active business activities)에 귀속되는 총수입의 50% 이상이 개인을 통해 그 국가에서 수행한 용역으로부터 수취됨.

㉡ 기업이 제공하는 용역

기업이 특정 프로젝트(또는 여러 연관프로젝트)와 관련하여 용역을 제공하며 이러한 용역을 상당기간에 걸쳐 한 명 또는 여러 명의 개인을 통해 수행하는 상황이 있을 수 있다. 용역수행기간은 기업에 직접 적용하며 개인에 적용하는 것은 아니다. 따라서 동일한 개인이 용역을 제공하면서 그 기간 동안 체류할 필요는 없다. 해당일에 기업이 용역을 수행하면서 그 국가에 체류하는 한 사람 이상을 통해 용역을 제공한다면, 그 날은 용역수행기간에 포함된다. 다만, 해당일에 기업을 위해 용역을 제공하는 사람이 아무리 많더라도 그 날은 하루로 계산됨은 의문의 여지가 없다.

‘동일한 프로젝트를 위해 이러한 용역을 수행하는 기업’은 용역을 제공하는 기업의 관

점에서 해석된다. 그런데, 기업에 따라 동일한 고객에게 용역을 제공하는 두 개의 다른 프로젝트가 있을 수 있다.(예 : 세무자문용역 및 세무와 관련 없는 훈련용역) 고객관점에서 보면 하나의 프로젝트일 수 있지만, 두 개의 용역이 동일한 프로젝트를 위해 수행된 것으로 보아서는 안 된다.

6. 국내세법 및 양자조세조약의 국내사업장 규정

(1) 법인세법 및 소득세법의 국내사업장 규정

국내세법(법인세법 제94조, 소득세법 제120조)은 OECD모델 5조의 내용과 비슷하다.

주요 내용	법인세법 94조 및 소득세법 102조 규정
국내사업장의 정의 (OECD 5조 1항)	① 외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우에는 국내사업장이 있는 것으로 한다.
국내사업장의 예시 (OECD 5조 2항, 3항)	② 제1항에 따른 국내사업장에는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 장소를 포함하는 것으로 한다. 1. 지점, 사무소 또는 영업소 2. 상점, 그밖의 고정된 판매장소 3. 작업장, 공장 또는 창고 4. 6개월을 초과하여 존속하는 건축 장소, 건설·조립·설치공사의 현장 또는 이와 관련되는 감독 활동을 수행하는 장소 5. 고용인을 통하여 용역을 제공하는 경우로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당되는 장소 가. 용역의 제공이 계속되는 12개월 중 총 6개월을 초과하는 기간 동안 용역이 수행되는 장소 나. 용역의 제공이 계속되는 12개월 중 총 6개월을 초과하지 아니하는 경우로서 유사한 종류의 용역이 2년 이상 계속적·반복적으로 수행되는 장소 6. 광산·채석장 또는 해저천연자원이나 그밖의 천연자원의 탐사 및 채취 장소[국제법에 따라 우리나라가 영해 밖에서 주권을 행사하는 지역으로서 우리나라의 연안에 인접한 해저지역의 해상(海床)과 하층토(下層土)에 있는 것을 포함한다]
종속대리인의 국내사업장 (OECD 5조 5항)	③ 외국법인이 제1항에 따른 고정된 장소를 가지고 있지 아니한 경우에도 국내에 그 외국법인을 위하여 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하는 자 또는 이에 준하는 자로서 대통령령으로 정하는 자를 두고 사업을 경영하는 경우에는 그 자의 사업장 소재

	<p>지(사업장이 없는 경우에는 주소지로 하고, 주소지가 없는 경우에는 거소지로 한다)에 국내사업장을 둔 것으로 본다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 외국법인의 자산을 상시 보관하고 관례적으로 이를 배달 또는 인도하는 자 2. 중개인·일반위탁매매인 기타 독립적 지위의 대리인으로서 주로 특정 외국법인만을 위하여 계약체결 등 사업에 관한 중요한 부분의 행위를 하는 자(이들이 자기사업의 정상적인 과정에서 활동하는 경우를 포함한다) 3. 보험사업(재보험사업을 제외한다)을 영위하는 외국법인을 위하여 보험료를 징수하거나 국내소재 피보험물에 대한 보험을 인수하는 자
<p>국내사업장의 예외 (OECD 5조 4항)</p>	<p>④ 제1항에 따른 국내사업장에는 다음 각 호의 장소는 포함되지 아니한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 외국법인이 자산의 단순한 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소 2. 외국법인이 판매를 목적으로 하지 아니하는 자산의 저장이나 보관만을 위하여 사용하는 일정한 장소 3. 외국법인이 광고, 선전, 정보의 수집 및 제공, 시장조사, 그밖에 그 사업수행상 예비적이며 보조적인 성격을 가진 사업활동을 하기 위하여 사용하는 일정한 장소 4. 외국법인이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공하게 할 목적으로만 사용하는 일정한 장소

(2) 양자조세조약의 국내사업장 규정

한국이 체결한 양자조세조약의 국내사업장 규정은 전반적으로 OECD모형을 따르고 있는데, 전형적으로 고정사업장의 정의, 고정사업장의 예시, 건설공사의 고정사업장, 예비적보조적활동의 예외, 계약체결대리인, 독립대리인의 예외, 자회사의 예외 등을 규정한다. 아래는 약간 예외적인 규정을 채택한 경우이다.

① 종속대리인 규정

한국이 체결한 조세조약의 국내사업장 조항은 계약체결대리인을 주로 규정하며, 조약에 따라 다른 종속대리인을 포함하기도 한다.

| 조세조약의 종속대리인 범위 |

조세조약 내용	해당 계약국
계약체결대리인, 재고보유대리인	독일, 미국, 방글라데시, 베네수엘라, 사우디아라비아, 싱가포르, 알바니아, 영국, 우크라이나, 캐나다, 쿠웨이트, 태국(주문취득대리인), 터키, 호주(상품가공대리인)
계약체결대리인, 보험대리인	그리스, 네팔, 모로코, 미얀마, 벨기에, 우즈베키스탄, 카타르, 튀니시아
계약체결대리인, 재고보유대리인, 보험대리인	아랍에미리트, 인도네시아, 파키스탄, 필리핀
계약체결대리인	위 이외의 모든 계약국

② 용역의 국내사업장 규정

한국이 체결한 일부 조세조약은 외국기업이 종업원을 파견하여 일정기간 동안 용역(자문용역 포함)을 제공하면 국내사업장으로 본다. 많은 개발도상국들의 조세조약은 관리나 자문 용역의 제공을 국내사업장에 포함하는데 선진국 기업이 이러한 용역제공으로 큰 소득을 내기 때문이다.²¹⁾

| 종업원을 통한 용역제공시 국내사업장 판정 |

기간 요건	해당 국가
12월 중 6월 초과	미얀마, 사우디아라비아, 아제르바이잔, 알바니아, 중국, 쿠웨이트, 포르투갈
12월 중 183일 초과	그리스, 스리랑카, 요르단, 칠레, 필리핀
9월 초과	오만
18월 초과	아랍에미리트

③ 제한적 흡수과세의 인정

한국이 체결한 인도네시아 및 멕시코 조세조약은 제한적 흡수과세(restricted force of attraction)를 규정한다.

21) UN모델 5조 주석 9항

| 제한적 흡수과세를 규정한 조세조약 |

체약국	과세내용	근 거
인도네시아	국내사업장과 유사한 재화판매 또는 사업거래는 국내사업장 소득으로 과세	조약 7조
멕시코	국내사업장과 유사한 재화나 상품의 판매는 국내사업장 소득으로 과세	의정서 2항

OECD는 2012년부터 조세회피문제(Base Erosion and Profit Shifting)를 검토하면서 원천지국에서 국내사업장의 구성을 회피하여 조세를 회피하는 사례에 주목하여, 국내사업장의 개념의 재정립할 것인지를 논의하고 있다. 아래는 OECD의 이러한 논의를 정리한 것이다.

1. 국내사업장의 조세회피 가능성²²⁾

조세조약에서 국내사업장의 존재여부가 외국법인의 사업소득에 대한 과세권을 결정하는 요소이다. 국내사업장 개념은 많은 예외를 가지고 일반적 규정, 근본적 규정으로 작용한다. 외국법인에게 과세될 수 있는 사업소득은 국내사업장에 귀속되는 것에 한정된다. 국내사업장 개념은 사업이 수행되고 있는 원천지국이 과세권을 행사하여야 한다는 오래된 가정에 근거한다.

납세자가 국내사업장을 가지는 것을 회피하고 거주지국의 과세도 회피하여(저율과세 포함) 이중비과세가 발생할 수 있다. 즉, 원천지국(시장)에서 국내사업장의 부재로 소득이 과세되지 않을 뿐 아니라, 전세계 어느 곳에서도 과세되지 않거나 저율로 과세되는 상황이 발생할 수 있다.

국내사업장 개념은 이동성이 있는 모든 사업활동을 포괄하지는 못한다. 국내사업장을 이용한 조세회피는 '국내사업장 개념'의 허점으로 무세 또는 저세율 국가의 거주자인 법인이 거주지국에서 과세되지 않으면서 원천지국에서 오랜 기간 중요한 활동을 수행할 수 있기 때문에 발생한다.(외국법인이 상당한 기간 동안 다른 국가에 소재하면서 한 국가에 서비스를 제공하는 상황)

국내사업장 판정을 회피하기 위해 사업활동을 조작할 수 있다. 예를 들면, 조세조약 5조에서 규정하는 예비적, 보조적 활동에 대한 예외를 적용받기 위해 사업활동을 쪼개는 경우가 있다. 이로 인해 거주지국에서 과세되지 않고, 소득이 저세율 또는 무세국가로

22) OECD ISSUE NOTE ON JURISDICTION TO TAX, 2013, p. 12~18

이전된다면 조세회피를 초래한다. 특히 인터넷을 기반으로 하는 새로운 사업모델에서 이러한 조세회피가 일어날 가능성이 충분하다.

대리인 또는 종속대리인을 사용하는 사업행태의 경우, 원천지국에서 중요한 활동이 수행되어도 국내사업장이 구성되지 않을 수 있다. 최근 법원판례에서 종속대리인 의 “외국법인을 대신하여 계약을 체결할 수 있는 권한”을 제한적으로 해석하고 있다. “계약체결권”에 대한 명확한 정의가 없어 종속대리인 국내사업장의 판정이 어려워지고 있다. 또한 종속대리인 국내사업장을 회피하기 위해 하나의 거래를 분리하여 연속적인 거래를 하는 등의 책략이 사용되기도 한다.

또한, 기업들은 대리인을 이용하여 상당한 소득을 조세피난처로 이전할 수 있는데, 이 경우 대리인이 받을 대가에 대한 이전가격문제와 대리인의 종속대리인 국내사업장 문제를 발생시킨다. 같은 문제가 임가공 또는 계약연구의 상황에서도 이전가격문제와 함께 발생한다. 이 경우, 위험이 제조 또는 연구 활동에서 분리되어 제조 또는 연구 활동이 수행되는 소재지국에서의 소득을 줄임으로써 적은 조세를 내는 상황이 된다.

한편, 디지털 경제환경에서 저세율국에 있는 실체(entity)를 이용할 수 있어 원천지국의 과세권 행사를 위한 전제가 위협받고 있다. 즉, 디지털 경제환경이 이루어지면서 물리적 장소 없이도 다른 국가에서 중요한 경제활동이 가능하게 되었고, 이러한 사업활동의 새로운 방식으로 핵심 경영기능을 이전할 수 있게 되어 결과적으로 현재의 과세권 배분과 다른 결과를 초래할 가능성이 높아졌다. 이러한 사업활동의 새로운 경향으로 인해 현재의 국내사업장 개념을 수정할 필요가 있는지 확인하기 위해서 디지털 경제환경에서 기업들이 부를 어떻게 창출하는지 면밀히 관찰하는 것이 중요하다. 그렇지만 단순히 디지털 상품이나 용역이 소비되는 국가에서 과세되지 않는다는 사실만으로 현재의 국내사업장 개념이 디지털 경제환경에 맞지 않다고 주장하는 것은 부적절하다. 소비가 발생했다는 사실만으로 과세되는 부가가치세와 달리 법인세는 단순히 소비에 기반하지 않고 보다 근본적인 소득창출활동의 발생을 기반으로 한다. 조세피난처에 사업체를 만들어서 원천지국에 재화 또는 용역을 판매하며(원천지국의 거주자를 대상으로 한 광고용역 등 원천지국에서 활동영위), 거주지국에 과세되는 실체가 없어 과세되지 않는 경우 조세회피가 이루어질 수 있다.

2. 국내사업장 개념의 재검토 필요성²³⁾

대부분의 경우, 현재의 국내사업장규정은 이중비과세를 발생시키지 않는다. 조세회피를 유발하는 경우 문제를 해결하기 위해 국내사업장 개념을 변경하기 위한 많은 대안들이, 특히 디지털 경제와 관련하여, 검토될 수 있다. 이 경우, 조세조약뿐 아니라 국내법의 개정을 필요로 할 수 있다. 다음은 이중비과세의 경우에 제시될 수 있는 국내사업장 개념의 변경을 위한 대안들 중 일부이다

- i) 거주자 고객과의 계약을 정기적으로 웹사이트를 통해 체결하는 상황에 대처하기 위한 종속대리인 고정사업장 개념의 확대
- ii) 지역시장을 목표로 하는 웹사이트 광고수익을 창출하는 기업에 대한 간주고정사업장 적용
- iii) 일정 한도를 초과하는 판매의 경우 간주국내사업장 적용(디지털상품과 용역의 B2C 공급에 대하여 EU에서 부가세 징수를 목적으로 채택한 규정과 유사)
- iv) 국내시장에서 사업을 목적으로 정보를 수집하는 경우 간주국내사업장 적용
- v) 개별기업기준이 아니라 기업그룹기준으로 국내사업장 구성여부를 판단
- vi) 종속대리인 국내사업장 목적상 관계회사는 독립대리인이 될 수 없다고 규정
- vii) 외국기업이 소유하는 상품의 판매를 관계회사가 하는 경우, 그 판매계약으로 외국기업이 경제적으로 구속된다면 외국기업은 종속대리인 국내사업장(수수료대리인 계약을 함에 있어)을 구성한다고 규정
- viii) 제5조 제4항의 일부 또는 모든 예외를 삭제하거나, 이러한 예외들이 해당기업의 활동뿐 아니라 관계회사들의 활동까지 고려하여 전반적 활동이 예비적 또는 보조적이어야 한다고 규정
- ix) 용역의 국내사업장 규정 포함 (OECD 모델조세조약 제5조 주석에 포함되어 있으며, 또한 UN모델에 있음)
- x) ‘계약체결권’ 의미의 불확실성 또는 모호성을 제거하기 위해 개념 정립

23) OECD ISSUE NOTE ON JURISDICTION TO TAX, 2013, p. 31~38

xi) 제5조에 조세회피방지규정 포함

또한, 소득원천과 소득구분 문제도 디지털경제에서 생길 수 있는 문제들이다. 그러나 이러한 문제들은 국내사업장의 조세회피문제를 넘는 것으로 별도로 검토되어야 한다.

이러한 대안들은 각각 또는 종합적으로 평가될 필요가 있으며, 이렇게 만들어진 국내사업장개념은 국제적 합의를 필요로 한다. 그렇지만, 국내사업장개념을 급진적으로 확대하면 다국적기업들의 국내사업장이 증가할 수 있으며 이는 납세자 및 세무당국의 부담이 될 수 있다. 또한, 결과적으로 조세분쟁과 이중과세문제가 초래될 수 있다.

이러한 어려움에도 불구하고 국내사업장 개념에 대해 오랫동안 지속되어온 가정을 재검토할 시기가 되었다. 국내사업장 구성을 회피하기 위해 사용되는 구조가 이중비과세를 초래하는 경우, 위 대안들은 원천지국의 과세권과 소득창출의 경제활동을 일치하도록 할 수 있다. 특히 디지털경제에서 현재의 국내사업장개념으로 발생하는 조세회피문제를 해결할 수 있다. 이러한 대안은 국내사업장 판단기준을 넓게 하여 현재 포착되지 않는 소득을 포착할 수 있도록 하며, 사업의 명확성과 예측가능성에도 긍정적 영향을 줄 것이다.

국내사업장의 새로운 정의는 조세조약남용 및 조세회피방지규정과 관련된다. 조세조약남용으로 간주되는 경우 조세조약혜택이 부인되므로 국내법은 조세조약에 의해 구속되지 않는다.

국내사업장의 새로운 정의로 얼마나 많은 소득이 국내사업장에 귀속되는지를 고려해야 하며, 이 문제는 이전가격규정과 연결되어 있다. 예를 들면, 국내사업장 개념이 바뀌어 원천지국 밖의 일부 활동을 국내사업장으로 간주한다면, 이러한 활동소득은 현재의 조세조약 제7조에서는 국내사업장에 귀속되지 않을 것이다. 기업이 한 국가에서 과세될 만한 물리적 실재가 없다면 그 국가에 과세소득을 귀속시킬 수 없기 때문이다.

국내사업장 정의의 개정과 관련하여 사소한 변경은 OECD모델 주석의 변경으로 가능하다. OECD모델의 국내사업장 개념의 변경은 12~18개월 후에 가능할 것이다. 전통적인 국내사업장을 회피하고 거주지국에서도 과세되지 아니하는 경우, 대안을 모색하여, 종속대리인 국내사업장, 간주국내사업장 확대 및 용역의 국내사업장을 도입할 필요가 있다.

지난 반세기 동안 상업관행이 달라지면서 전통적 국내사업장의 물리적 실재요건을 바꿀 필요성이 커지고 있다. 예를 들면, 노르웨이·영국조세조약은 공해상 석유탐사활동의 원천지국 과세규정을 포함하는데, 이는 사실상 전통적인 국내사업장 요건을 완전히 포기하는 것이다.²⁴⁾ UN모델은 일정한 상황에서 독립대리인을 국내사업장으로 보며 6개월 이상 계속되는 용역의 수행을 국내사업장으로 본다.²⁵⁾ 다자조약인 안데스협약(Andean Pact)은 물리적 실재요건을 무시하고 배타적인 원천지국과세를 규정한다.

문제를 해결하기 위해서 국내사업장 개념이 포기되어야 하며 대안을 찾아야 한다는 주장이 제기되고 있다.²⁶⁾ 인도 과세당국은 현재의 제도를 유지하는데 관심이 없다는 점을 분명히 하면서, 재정수입을 균형 있게 배분하기 위해 국내사업장 요건을 달리하는 여러 가지 제안을 하고 있다.

Rifat Azam은 전자상거래의 과세와 관련하여 아래와 같은 의견을 제시하고 있다.²⁷⁾

첫째, OECD는 서버를 국내사업장으로 볼 수 있다고 하지만, 이러한 견해는 사이버공간에 대한 법적 관점을 무시한 것으로 현실적이지 않다.

둘째, 모든 전자상거래에 수요자를 기준으로 동일한 원천소득규정을 적용할 수 있다.

셋째, 전자상거래는 전세계를 통해 이루어지므로, 이에 대처하기 위해서는 공식배분 방법을 적용하는 것이 합리적일 수 있다. 포트폴리오소득에 대하여는 지급자 거주국에서 원천징수하고, 사업소득에 대하여는 경제적 관련요소를 고려한 공식에 따라 거래에 관련된 국가들 간에 소득을 분할하여 과세할 수 있다.²⁸⁾

24) Arvid A. Skaar (1991), *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, Kluwer Law and Taxation Publisher, p.433

25) United Nations Model Tax Treaty, Article 5

26) Ministry of Finance (2001), India, Report of the High Powered Committee on E-Commerce and Taxation pp.11-12

27) Rifat Azam (2007), "E-Commerce Taxation and Cyberspace Law: The Integrative Adaptation Model", *Virginia Journal of Law & Technology*

28) Jinyan Li (2004), "International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study",

넷째, 전자상거래 기업의 거주지국에서만 과세하도록 하여 영토과세를 포기하고 인적 과세만을 적용할 수 있다.²⁹⁾ 이는 미국 재무부가 옹호하는 견해이다.

1. 전자상거래의 국내사업장 : 구매자의 소재지국

전자상거래에 대하여 (1)컴퓨터서버는 국내사업장을 구성하지 않는 점을 분명히 해야 하며, (2)다국적기업이 원천지국에서 BtoB 판매를 하는 경우 모든 전자상거래 지급 대가에 대하여 원천지국이 낮은 세율의 원천징수를 하도록 허용하고, (3)제한적 흡수이론의 적용을 확대하며, (4)특별한 무형자산이 개입된 어려운 이전가격문제에 대하여 잔여이익분할법의 사용을 확대해야 한다는 주장이 있다.³⁰⁾

인터넷은 국제거래를 하는데 사용되는 해외지점과 같은 전통적인 매개체(intermediaries)의 필요성을 없앤다. 전통적인 상점이나 창고 대신 인터넷에 연결된 컴퓨터 서버는 이러한 전통적 국내사업장과 유사한 기능을 수행할 수 있는데, 서버에 내장된 소프트웨어는 인터넷에 웹페이지를 띄워 고객의 주문을 받고 결제를 하도록 하며 디지털 상품이나 용역을 전송할 수 있다.

전통적 국내사업장개념 아래에서 다양한 정보통신기술을 이용하여 원천지국 조세회피가 가능한데, (1)해외영업의 통합, (2)거래비용을 고객에게 전가하는 웹사이트로 물리적 사업장을 대체, (3)고객지원 및 판매후서비스를 위한 원천지국 사무실의 축소, (4)원격계약으로 대리인을 대체, (5)원격용역 제공의 확대 등이 그것이다.³¹⁾

미국 재무부는 1996년 전자상거래에 대한 국제조세정책에 대한 보고서를 발간하였다. 그러나 이 보고서는 거주지국 과세를 강조하면서 서버는 국내사업장을 구성하지 못하는 것으로 결론을 내어 다른 국가들의 동의를 받지 못하였다.³²⁾ 캐나다 및 호주 과세당국은 일정한 상황에서 서버는 국내사업장이 될 수 있다고 본다.³³⁾ OECD모델은 서버가

Vol.52 No.1, Canadian Tax Journal, pp.106-108

29) Ine Lejeune (1998), "Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts?", European Tax Notes, 38:50-58

30) Arthur J. Cockfield (1999), "Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits", Tulane Law Review, Vol.74, pp.133-218

31) Arthur J. Cockfield (1999), supra, note 22, pp.157-159

32) Office of Tax Policy, U.S. Department of the Treasury, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce (Washington, D.C., Dept. of Treasury, 1996)

33) Electronic Commerce and Canada's Tax: A Report to the Minister of National Revenue Administration From the Minister's Advisory Committee on Electronic Commerce (April 1998); Electronic Commerce and Canada's Tax Administration: A Response to the Advisory Committee's

국제거래에서 핵심적 역할을 수행하고 비거주기업이 원천지국에서 그 서버를 소유하거나 임차하고 있는 경우 서버는 국내사업장을 구성한다는 견해이다.

그렇지만, 서버는 국내사업장을 구성하지 않는다고 보는 것이 합리적이다. 서버의 소재지는 부가가치를 높여 소득을 창출하는 활동과 아무런 지리적 관련성이 없기 때문이다.³⁴⁾ 한 지역에 소재하는 서버에 프로그램을 제공하거나 용역을 제공하는데 꼭 그 지역에서 인적 관여가 이루어질 필요하지 않다.

서버와 서버 내의 소프트웨어는 인터넷의 하드웨어와 소프트웨어의 기반을 구성한다. 이러한 하드웨어와 소프트웨어는 전자상거래 기업이 소재하는 국가 밖이나 소프트웨어가 개발된 국가 밖으로 이전될 수 있고, 전자상거래 상품이나 용역이 매입되는 원천지국 밖으로 이전될 수 있다. 그러므로 서버를 국내사업장으로 보는 경우 두 가지 문제가 발생하는데, 첫째 서버의 국내사업장은 원천지국에 효과적으로 과세권이나 과세소득을 배분하지 못하며, 둘째 다국적기업이 거주지국 밖으로 소득을 이전할 수 있는 조세책략을 유발할 수 있다. 아래 사례는 이러한 상황을 설명한다.³⁵⁾

Canco는 전세계를 상대로 디지털 상품 및 용역을 파는 전자상거래를 하는 캐나다 거주자이다. Canco는 아일랜드와 같은 낮은 법인세율 국가에서 서버를 임차할 수 있다. 아일랜드 서버 내의 소프트웨어는 그 웹사이트를 탐색하는 개인들의 구매 관심내용을 살펴보기 위해(예를 들면 쿠키의 사용을 통해) 고객의 정보를 탐색할 수 있도록 고안된다. 이렇게 축적된 정보는 아일랜드 서버의 국내사업장이 소유하는 마케팅무형자산이 되며 나중에 Canco에게 전통적인 이전가격원칙에 따라 판매되는데, 이로 인해 캐나다에서는 공제가능 비용이 발생하고 아일랜드 서버의 국내사업장에서는 수입과 소득이 창출된다.

위와 같은 경우, 과세관청은 전자상거래 활동에 대한 과세권을 행사하기 위해 서버의 물리적 존재보다는 서버에서 수행되는 활동에 초점을 두는 것이 적절하다. 영국, 독일 및 스위스는 OECD의 사이버공간의 개념을 인정하지 않는 입장인데, 서버는 중요한 연결고리가 될 수 없기 때문이다. 또한, 스페인과 포르투갈은 OECD의 견해에 반대하는데

Report on Electronic Commerce by the Minister of National Revenue 21 (September 1998); Australian Tax Office, Tax and the Internet: Discussion Report of the Australian Tax Office Electronic Commerce Project par. 7.2.15. (Canberra, Australian Government Publishing Service, 1997).

34) Arthur J. Cockfield (2001), "Transforming the Internet Into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation", 85 Minnesota Law Review, p.1171; Arthur J. Cockfield (2000), "Should We Really Tax Profits From Computer Servers?" Vol.21 Tax Notes International, p.2407-2415

35) Arthur J. Cockfield (2003), "Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test", 38 Can. Bus. L. J. pp.400-422

웹사이트를 국내사업장으로 간주하여 전자상거래의 수입국에 더 많은 수입이 배분되어야 한다는 입장이다.

전자상거래는 거래지역이 특정되지 않으며, 서버 그 자체는 자동적 기계에 불과하여 다른 지역에서 조작이 가능하므로, 서버의 소재지보다는 거래당사자나 기타 소득창출과정의 물리적요소의 소재지를 기준으로 원천을 판단하는 것이 합리적이다. 이러한 해법 중 하나는 전자상거래의 원천지를 재정의하는 것인데, 구매자의 거주지국을 원천지국으로 보는 것이다. 이는 새로운 구분소득을 만드는 것을 의미하는데, 즉 전자상거래소득(e-commerce income)으로 이에는 유형상품거래와 다른 판매장소원칙이 적용되어야 한다. 이 경우, 전자상거래소득에 대한 소득세는 소비세와 같은 방법으로 징수되거나 아니면 원천징수방법과 같은 방법으로 징수될 수 있다.

2. 전자상거래 소득에 대한 원천징수 : 지급지기준

전자상거래에 대한 혁명적인 접근법은 A. Cordell이 주창한 BIT 조세(웹사이트 통신량에 비례한 조세)와 Richard Doernberg가 제안한 원천징수방법이 있다.

Richard Doernberg는 단일원천징수세율접근법(single rate withholding approach) 또는 원천회피방지접근법(base erosion approach)을 제안하였다.³⁶⁾ 이 방법은 전자상거래의 두 가지 문제를 해결하기 위한 것인데, 첫째 전자상거래 수입국에서 일실되는 조세수입을 회복하고, 둘째 납세자나 각국 정부가 우려하는 이중과세상황을 방지하기 위한 것이다. 새로운 원천징수방법은 원천지국에서 사업거래(BtoB)의 전자상거래에 낮은 세율의 원천징수를 하고 소비자거래(BtoC)의 전자상거래에는 원천징수를 하지 않고 전통적 국내사업장 원칙을 적용하는 것이다.³⁷⁾ 이 경우, 거주지국의 납세자는 원천지국에서 종합과세신고를 선택할 수 있어 수입금액에 대한 원천징수 대신 순소득에 대한 소득세를 납부할 수 있어야 한다. 인도 과세당국은 이러한 원천징수방법을 옹호하면서, 국제적인 전자상거래 지급대가를 사용료소득으로 재구성하여 조세조약상 사용료 원천징수세율을 적용하려는 시도를 하고 있다.³⁸⁾ 프랑스 정부도 최근 발표한 Colin-Collin 보고서³⁹⁾에

36) Richard Doernberg (2001), "Electronic Commerce : Changing Tax Treaty Principles Bit by Bit?" 3(3) Tax Planning International E-Commerce, p.7

37) Richard Doernberg (1998), "Electronic Commerce and International Tax Sharing", Tax Analysts, available at <http://www.tax.org/ritp.nsf?OpenDatabase&Start=1&Count=300&Expand=1>

38) "Indian AAR Issues Landmark Ruling on E-Commerce Under U.S.-India Tax Treaty," Tax Notes International, 5 July 1999, p.11

서 구글, 아마존 등의 인터넷기반 회사들이 프랑스 내에서 판매하는 디지털 재화나 용역의 사용량에 비례하여 과세할 수 있도록 국내사업장 규정을 바꿀 것을 제안하였다.⁴⁰⁾ 광고, 제품설명, 구매자문, 매입자판매자증개 등에서 사용자데이터를 가치창출요소로 보아 이 회사들의 소득을 과세할 수 있도록 일종의 가상적 국내사업장이 구성되는 것으로 본다.

원천징수를 하는 경우, 현대기술을 활용하여 소비자기준과세를 할 수 있다. 이 경우, 온라인판매상들은 원천지국의 조세징수매체에 등록하여야 한다. 온라인상에서 판매가 이루어지는 경우 구매자는 자신의 소재지를 입력해야 하며 그 정보는 전자적으로 징수매체에 즉시 통보되며 징수매체는 해당국가의 정보에 따라 거래에 적용되는 세율을 결정한다. 세율은 소비자의 소재지를 기준으로 결정된다. 이러한 정보는 판매상의 웹사이트로 모아지는데, 이에 따라 소비자는 특정품목에 대한 소비자가격과 적용세율을 알 수 있다. 소비자가 상품가격을 지불하는 순간 징수매체는 전자적으로 원천지국의 과세당국에 조세를 납부하게 된다.⁴¹⁾

그렇지만 이러한 원천징수방법들은 인도 같은 개발도상국을 제외하고는 국제적인 지지를 받지 못하고 있다. 원천징수는 비생산적인 활동에 부과되어 국제 거래나 투자를 왜곡하는 결과를 낼 수 있기 때문이다.

3. 공식배분방법에 의한 소득배분

전자상거래에 대한 더 급진적인 과세방법은 Jinyan Li가 제시한 것처럼 원천징수의 적용과 함께 공식배분방법(global formulary apportionment)을 사용하는 것이다.⁴²⁾ 이는 전자상거래가 전세계를 통해 이루어지며 전통적인 과세원칙을 적용하여 원천지국이나 거주지국에서 과세하기가 쉽지 않다는 이유에서 대안으로 제시되었다. 공식배분방법이란 공식에 의한 배분방법을 말하는데 OECD는 이러한 방법을 이전가격방법으로 인정하지 않는다.

공식배분방법은 캐나다 지방정부나 미국 주정부에서 지방세 부담액을 계산하기 위해

39) http://www.economie.gouv.fr/files/rapport-fiscalite-du-numerique_2013.pdf

40) France considers new ways to tax internet companies, TNI(Jan 28, 2013), p.327

41) Arthur J. Cockfield, supra note 69, pp.387-390, pp.397-400

42) Jinyan Li (2003), International Taxation in the Age of Electronic Commerce : A Comparative Study, Canadian Tax Foundation

사용한 방법에 그 기원을 두는데 급여, 자산이나 판매액 등과 같은 요소의 비율을 고려하여 적절하게 수입금액을 배분할 수 있다. 공식배분방법을 적용하여 원천지국 내에서의 판매액을 고려하여 물리적 존재가 없더라도 원천지국에 해당수입을 배분할 수 있다.

공식배분방법을 적용하여, 다국적기업 소득에 대한 과세권을 배분하기 위한 대안을 만들기 위해서는 한 영토 내에서 과세권의 대상이 되기 위해 필요한 활동의 정도를 정해야 한다. Richard Pomp는 공식배분방법의 개발과 영토내 사업활동요건 간에는 관련이 있어야 한다고 주장한다.⁴³⁾ 사업소득을 원천지국에서 과세하기 위해서는 사업활동의 최소요건이 필요하다. Michael Graetz는 매출, 자산, 직원이나 연구개발 등이 한 국가내에 사업소득의 원천이 있는지와 과세대상이 되는지를 판단하는데 유용하다고 주장한다.⁴⁴⁾ 거래당사자의 매출액, 자산, 연구개발비나 인건비를 기준으로 공식배분방법을 적용하여 원천과세가 이루어지면 전통적 국내사업장의 개념은 사라질 것이다. 국내사업장의 판정이 애매모호한 상황에서, 이러한 과세요건이 충족되는 경우 해당 국가가 공식배분방법에 따라 과세권을 행사하는 것이 합리적이라고 보는 입장인 것이다.⁴⁵⁾

4. 가상의 국내사업장(Vitual PE) ; 양적 경제적 실재

급진적인 원천징수방법에 비해, 일부 전문가들은 보수적인 해결책을 제안하는데 이들에게 좋은 조세는 오래된 조세로, 현상유지나 방임접근법이 사업수행방법의 자연적 진화를 나타내는 전자상거래에 따른 도전을 해결하는 가장 좋은 방법이라고 주장한다. 급진적 접근법과 방임접근법을 조화시킨 것이 안트워프대학 교수 Luc Hinnekens가 주장하는 가상의 국내사업장(virtual PE) 개념이다.⁴⁶⁾

‘물리적 실재(physical presence)’에 기초한 국내사업장 판정요건은 반세기 넘게 변하지 않고 적용되어 왔다. 이로 인해 원천지국에서 조세회피가 이루어져 원천지국의 과세권이 침해되고 있다는 비판이 있다. 물리적 실재요건을 적용하는 경우 별개의 실체를 만드는 방법으로 조세회피가 이루어질 수 있다.⁴⁷⁾ 미국의 판매세에 대한 경험은 이를

43) Richard D. Pomp (1994), "Issues in the Design of Formulary Apportionment in the Context of NAFTA", 49 New York University Tax Review 795, 813

44) Michael J. Graetz (2001), "Taxing International Income - Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy", 54 Tax Law Review 261

45) Charles E. McLure Jr. (2002), "Replacing Separate Entity Accounting and the Arm's Length Principle with Formulary Apportionment", 56 Bulletin for International Fiscal Documentation 586, 599

46) Luc Hinnekens (1998), Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-First Century, Intertax, Vol 26, Issue 6-7

보여주는데, 판매상들이 원격지 판매를 위해 주문전달의 자회사를 만들어 판매세 의무를 회피하였다. 미국의 45개 주와 7,000개 이상의 지방정부는 자체적인 판매소비세제도를 유지한다. 이들 지방정부들은 주를 넘나드는 사업에 대하여 해당 주의 거주자들이 상품을 구입하면 판매세를 부과한다. 미국 대법원은 판매세에 대하여 해당 주에 기업들의 물리적 실재가 없으면 주를 넘어서는 기업에 대한 판매세 과세를 금지하였는데, 이러한 결론은 여러 가지 면에서 전통적인 국내사업장 개념과 비슷하다.⁴⁸⁾

원천지국의 과세권을 회복하기 위해 국내사업장의 '물리적 실재'의 요건에 변화가 요구되고 있는데, 원천지국에서 사업수행방법을 바꾸어 조세를 회피하는 행태에 대처하기 위해 '가상의 국내사업장(virtual PE)'이나 '양적 경제적 실재요건(quantitative economic presence test)'과 같은 새로운 간주국내사업장 개념을 검토할 필요가 있다는 입장이다.

자본수출국은 생산기능에 대하여 과세함으로써 조세수입을 얻고, 자본수입국은 판매기능에 과세함으로써 조세수입을 얻는다는 원칙에 입각할 때 이러한 새로운 국내사업장 개념은 설득력이 있다고 보는 것이다.

(1) 가상의 국내사업장(Virtual PE)

Luc Hinnekens은 '가상의 국내사업장(Virtual PE)'개념을 주장하는데, 그에 따르면 비거주기업이 원천지국에서 상업적으로 중요한 사업활동을 지속적으로 수행하면 국제 거래이익을 과세할 수 있다.⁴⁹⁾ Michael McIntyre 또한 어떤 회사가 한 국가에 수익배분 요소를 가지고 있다면 국내사업장을 둔 것으로 보아야 한다는 개념을 제안하고 있다.⁵⁰⁾

가상의 국내사업장 개념은 물리적 실재를 필요로 하지 않지만 여전히 원천지국의 역내에서 수행되는 사업과의 관련성(nexus)은 있어야 한다. 가상의 국내사업장 개념은 원천지국에서 핵심적이고 중요한 사업활동이 수행되지만, 이동성이 매우 높거나 그 활동이 일시적이며 물리적 장소가 없는 사업분야에 적용될 수 있다. 가상의 국내사업장이

47) Arthur J. Cockfield, "Walmart.com: A Case Study in Entity Isolation", State Tax Notes, 26 Aug. 2002, p.633.

48) National Bellas Hess Inc. v. Dept. of Revenue, 386 U.S. 753 at p. 758 (1967); Quill Corp. v. North Dakota, 504 U.S. 298 at p. 315 (1992).

49) Luc Hinnekens, 전게서, 26 Intertax 192 at p.197. Richard L. Doernberg et al., Electronic Commerce and Multi jurisdictional Taxation(The Hague, Kluwer, 2001) at pp. 349-54.

50) McIntyre, The Design of Tax rules for North American Free Trade Alliance(1994) New York University Tax Review 789

되기 위해서는 아래와 같은 3가지 요건을 충족해야 한다.

- ① 한 기업이 원천지국에서 어떠한 방식으로든 경제적 이익을 수취해야 한다.
- ② 그 기업이 원천지국에서 사업활동을 수행해야 한다.
- ③ 그 기업이 전체사업의 일환으로 원천지국에서 지속적이고 체계적인 활동을 수행해야 한다.

원천지국에서 핵심사업활동이 지속적이고 체계적이며 집중적으로 이루어지는 경우, 가상의 국내사업장이 구성될 수 있다. 원천지국 과세요건을 충족하는지 판단하기 위해 적용하는 가상의 국내사업장에 대한 3가지 요건은 미국 대법원의 'International Shoe'사건의 판결에 기초하는데, 미국법원은 주나 지방의 판매소비세에 대하여 이러한 사실판단기준을 적용한다.⁵¹⁾ 사실판단기준은 양적기준과 질적기준(서버의 존재, 상표의 사용 등)으로 구분할 수 있는데, 질적기준을 적용하는 이유는 상당한 규모의 판매인 경우에도 원천지국 시장에서 집중적이고 의도적인 침투와 핵심적 활동의 수행이 이루어졌다고 볼 수 없는 경우도 있기 때문이다.

결론적으로 원천지국에서 의도적으로 수취하는 실질적 수입(Substantial Revenue Purposefully Derived from the Source Country)이 있는 경우 가상의 국내사업장이 구성될 수 있다.

가상의 국내사업장 개념은 국내사업과 실질적으로 관련되는 소득을 비거주자가 수취하는 경우 과세된다는 미국세법의 규정과 비슷한 면이 있다.⁵²⁾ 유럽국가들이 국내사업장이라는 표현을 쓰는데 비해 미국은 ECI(Effectively Connected Income)라는 표현을 사용하여 사업활동이 국내에서 이루어졌는지를 판단한다. 이 때 국내사업활동은 국내에서 일정한 수준의 경제적 활동을 의미하며, 사업수행을 위해서는 법적 소유권이 국내에서 이전되어야 한다. 그런데, 전자상거래에서 재화에 대한 법적소유권은 판매자의 사업장소에서 이전된 것으로 볼 수 있으므로, ECI 개념은 서버가 국내사업장에 해당한다는 결과보다 나은 결과가 되지 못한다.

그러므로 전자상거래에 ECI 개념을 적용하기 위해서는 법적 소유권에 얽매이지 않는 새로운 개념이 필요하다. 이와 관련하여, 포트폴리오투자자와 달리 펀드의 가치증진활동(Promotion Activity)이 국내에서 수행되는 경우 사업활동이 이루어진 것으로 보아야 한다는 미국 판례가 있다. 또한, 미국 상원은 2013년 5월 공정시장법(Marketplace

51) International Shoe v. Washington, 326 U.S. 310, 316 (1945).

52) I.R.C. §§ 871(b), 882(a).

Fairness Act)을 의결하였는데 이는 사실상 대법원판례를 뒤집는 것으로, 공정시장법에 따라 판매자가 지난 년도에 5억불 이상의 원격매출을 하는 경우 물리적 실재가 없더라도 판매세를 과세할 수 있다.⁵³⁾

전자상거래 판매인이 상품판매로 수익을 창출하기 위해 의도적으로 원천지국을 이용하는지를 판단하기 위해서는 여러 가지 요소를 고려해야 한다. 예를 들면, 판매상의 연간 총소득에서 원천지국에서 수취하는 소득의 비율을 판단요소로 들 수 있는데, 25% 이상의 소득을 원천지국에서 수취한다면 과세대상이 될 수 있다. 이러한 비율은 수입금액이 증가하면 감소해야 한다. 이 경우 다른 두 가지 판단기준이 추가적으로 적용되어야 합리적이다. 우선 연간 10억불 이상을 버는 회사가 다른 원천지국으로부터 5만불 이상을 수취하는 경우 의도적으로 사업활동을 하는 것으로 볼 수 있다. 즉, (1)원천지국으로부터의 수익이 연간 총수익의 일정율을 넘어야 하며, (2)그 회사의 연간 총수익이 일정액을 넘어야 하고 그 회사의 원천지국으로부터의 수익이 일정액을 넘어야 한다. 이러한 개념을 예시하면 다음과 같다.

연간 총수입 (million \$)	원천지국 수입비율	원천지국 수입금액 (thousand \$)
0-1	25%	N/A
1-5	20%	N/A
5-10	15%	N/A
10-50	10%	N/A
50-100	5%	N/A
100-1000	1%	N/A
1000 이상	N/A	50

의도적으로 수익을 수취한다는 것은 소득을 창출하기 위해 능동적 활동(affirmative action)을 한다는 의미인데, 원천지국의 언어로 웹사이트를 번역하거나, 상품운송지역의 범위에 원천지국을 포함하는 등의 행위를 말한다.

그렇지만, 연간 총수익을 기준으로 판단하는 이러한 방식의 과세는 거주지국의 협조 없이는 불가능하다.

(2) 양적 경제적 실재 요건 (quantitative economic presence test)

53) Reuven S. Avi-Yonah, Virtual PE: International Taxation and the Fairness Act, at http://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2259127

가상의 국내사업장 개념은 이동성이 강하고 일시적이며 물리적 실재가 없는 사업분야에 적용될 수 있다. '양적 경제적 실재 요건'은 물리적 실재가 없더라도 일정금액의 매출을 초과하는 경우 원천지국에서 과세할 수 있도록 하는 것으로 가상의 국내사업장 개념과 사실상 같다. 양적 경제적 실재의 국내사업장 개념은 원천지국에서 적극적 사업소득을 과세하도록 고안된 것인데, 이는 연예인이나 예술가가 원천지국에서 단기간 체재하면서 소득을 벌어들이는 경우 그 소득을 과세하는 상황과 비슷하다.

'양적 경제적 실재 요건'을 적용하는 경우, 우선적으로 원천지국에서 상당한 국제경제 활동을 과세하기 위해 거래규모를 기준으로 판단한다. 예를 들면, 원천지국에서 비거주자가 1백만달러 이상의 판매를 하는 경우 원천지국은 그 비거주자가 상당한 사업활동을 수행하는 것으로 보아 과세할 수 있다. 이러한 방법은 1940년 국제연맹의 제안과 유사하다.⁵⁴⁾ 국제연맹의 멕시코모델초안은 사업의 일정장소를 국내사업장의 판정요건으로 유지하는 한편, 사업의 일정장소가 없더라도 원천지국에서 상당한 금액의 판매가 이루어지면 과세할 수 있도록 허용하였다. 이는 초안작업을 주로 라틴아메리카에서 온 대표들이 한 때문이었는데 이 초안은 채택되지 않았다.

양적분석을 함에 있어 경제적 실재를 전제로 하는 것은 문제가 있을 수 있는데, 경제적 실재라는 절적분석을 국가에 따라 다르게 해석할 수 있기 때문이다. 그렇지만, 양적 분석 하나만 보면 집행하기 쉽다. 양적분석은 상당한 국제적 판매를 하지만 물리적 실재가 없는 국가에서 소득세납부의무를 이행할 자원을 가진 대규모의 다국적기업에게만 적용하는 것이 합리적이다.

Reuven Avi-Yonah 등은 국제적 전자상거래에 대하여 일정범위를 넘는 판매에 대한 원천징수를 제안하면서, 상당한 국제거래소득에 대하여 원천지국이 과세하도록 하면 조세피난처의 사용과 유해한 조세경쟁을 자제할 것이라고 지적하고 있다.⁵⁵⁾ '양적 경제적 실재' 개념은 원천지국에서 일어나는 상당한 국제적 활동으로 인한 조세수입을 원천지국이 취할 수 있도록 하여, 자본수출국과 자본수입국이 균형된 조세수입을 얻을 수 있도록 도와주며 국제적 이중과세를 방지할 수 있다. '양적 경제적 실재'의 국내사업장은 개념이나 실무에 있어 단순하여, 다국적 기업들은 원천지국에서 과세될 것인지를 예견할 수 있다. 또한, 이 방법은 상당한 국제거래를 하는 '대어'만을 대상으로 하고 소기업들은 제외하는 이점이 있다.

54) Arvid A. Skaar (1991), Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle, Kluwer Law and Taxation Publisher, pp.88-95.

55) Reuven S. Avi-Yonah (1997), "International Taxation of Electronic Commerce" 52:3 Tax Law Review, p.507

‘양적 경제적 실재’의 국내사업장은 전통적인 국내사업장 개념에서 벗어난 것으로, OECD모델에서 채택된 서버의 국내사업장보다 진화한 것이다. 서버의 국내사업장 개념은 사실상 양적 경제적 실재요건의 한 형태인데, 기업은 원천지국에서 서버의 국내사업장을 유지할 것인지를 선택할 수 있으므로 과세당국은 서버가 소재한 국가에서 어떤 형태의 경제적 활동이 이루어질 것인지에 더 관심을 둘 것이기 때문이다.⁵⁶⁾

인터넷 기반의 중요한 요소를 구성하는 서버는 전 세계를 통하여 수백만 대가 되므로 OECD모델에서 제시한 서버의 국내사업장 과세원칙을 적용하여 해당국가에 어떤 과세 사실이 있는지 과세당국이 확인하는 것은 사실상 버거운 일이다. 과세당국은 국제적인 전자상거래의 소득배분양상에 주목하면서 (1)서버를 통해 어떤 유형의 판매가 이루어지는지, (2)서버가 어떻게 무형자산에 대한 권리를 취득하는지, (3)서버가 어떤 기능을 수행하는지, (4)서버가 어떤 위험을 부담하는지를 관찰해야 한다. 양적 경제적 실재의 국내사업장과 달리 서버의 국내사업장은 사업의 불확실성을 초래하고 거주지국과 원천지국 간에 조세수입을 효과적으로 배분하지 못한다는 점에서 전통적 국내사업장 개념에서 크게 벗어나지 못하였다. 이러한 점에서, 양적 경제적 실재의 국내사업장 요건은 서버의 국내사업장 원칙에서 만들어진 경제적 실재요건에서 약간 발전된 것이다.

그런데, BtoC거래의 경우, 여러 사이버공간에서 고객의 지리적 소재지를 확인하는 것은 거주지국이나 원천지국 모두에게 버거운 일이며 고객은 보통 장부를 유지할 의무가 없기 때문에 고객의 경제적 실재를 파악하는데 문제가 있다. 이에 비해, BtoB거래에서 다국적기업들이나 각국의 과세당국이 국제적인 부가가치세 과세목적으로 기록을 유지하는데 이러한 정보는 경제적 실재요건을 판단하는데 사용될 수 있다.

양적 경제적 실재의 국내사업장 개념을 적용할 경우, 전자상거래의 과세와 관련한 부수적인 문제는 전자상거래 상품의 국제거래에서 소득구분이 쉽지 않다는 것이다.(즉, 적극적 사업소득인지, 용역소득인지 아니면 사용료인지) 판매액기준 과세에서 다국적기업들이 판매대가가 사용료소득이므로 조세조약에 따라 비과세된다고 주장하는 경우가 있을 수 있다. 또한, 일정기준 이하의 거래는 거주지국에서 과세되고 기준이상의 거래는 원천지국에서 과세될 것이므로 시장교란이 있을 수 있다.

56) Arthur J. Cockfield (2002), "Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet Is Changing Tax Laws", 34 Conn. L. Rev. 333, pp.390-396.

5. 사업장소의 새로운 해석

(1) 수행기능을 기준으로 사업장소 판단

인터넷의 출현으로 원격적인 경제적 활동이 쉬워지면서 다국적기업들은 원천지국의 국내사업장을 없애거나 원천지국의 국내사업장에서 본사로 소득을 외견상 옮기는 것으로 처리하여 원천지국의 소득원천을 침해하고 있다. 원천지국에서 발생하는 판매기능에 초점을 두는 경제적 실재요건은 국내사업장 없이도 판매에 대한 과세권을 행사하도록 한다. 호주 과세당국은 어떤 장소를 통해 수행되는 기능을 기준으로 '사업장소'를 판단해야 하며 그 장소가 물리적 장소(예. 사무실)이든 전자적 장소(예. 웹사이트)이든 상관없다고 보았다.⁵⁷⁾ 인터넷을 통해 제공되는 용역의 경우 사업활동을 수행하기 위한 일정장소를 필요로 하지 않기 때문이다.

개발도상국들은 조세회피상황을 차단하기 위해 '용역의 국내사업장'을 선호한다. 필리핀 과세당국은 철도시스템에 대한 프랑스 기술자문역이 국내사업장에 해당한다고 보았고⁵⁸⁾, 중국의 외국인투자기업 소득세법은 용역제공장소는 지점에 해당한다고 규정한다. 자문을 제공하는 사람이 원천지국에 체재해야 한다면 자신의 사업장을 개설하거나 아니면 고객의 사업장을 사용하는 것을 선택할 수 있다. 이 경우, 고객의 사업장은 자문제공자의 사업장소로 간주될 수 있다.

칠레, 체코 및 인도는 용역의 국내사업장을 넓은 의미로 해석한다. 특히, 칠레의 경우 2007년 예규(No. 2521, 2007)에서 용역이 반복적으로 수행되면 기간요건을 충족하지 않더라도 용역의 국내사업장이 구성된다고 해석하며, 또한 하청계약자가 수행하는 용역도 본계약자의 용역으로 보고 있다. 더 나아가, 기업의 각 부분은 전체적으로 생산성에 기여하므로 직접적으로 생산활동을 하지 않고 비용만 지출하는 성격의 사업장소인 경우에도 국내사업장이 될 수 있다.⁵⁹⁾

(2) 주택사무실이나 호텔사무실 ; 사실상의 법적사용권

57) Niv Tadmor (2001), "Clicks vs. Bricks: The Interaction between the OECD PE Concept And Web Sites", Tax Notes International, Vol. April, pp.1821-1831, Tax Analysts, Falls Church, VA

58) BIR ruling No.031-95, 1995.2.14.

59) Andrew Hamad (2006), Rationalising the "Permanent Establishment", 35 Australian Tax Review 52, 66.

기업의 사업 일부가 개인의 주택사무실(home office)과 같은 장소에서 수행될 수 있다 해도, 그 장소가 기업을 위해 일하는 개인(피고용인)이 사용하여 처분할 수 있다는 이유만으로 자동적으로 그 기업의 처분 하에 있다고 결론지어서는 안 된다. 주택사무실이 기업의 처분 하에 있는 장소가 되는지 여부는 각 상황에 따라 다를 수 있다. 대부분의 경우, 개인의 주택에서 하는 사업활동은 간헐적이고 우발적인 것으로 기업의 처분 하에 있는 장소라고 하기에는 부족하다. 그렇지만, 기업을 위한 사업활동을 정기적이고 지속적으로 수행하는데 주택사무실을 사용하고, 기업이 그 개인에게 기업의 사업을 수행하는데 주택을 사용하도록 하였다가 상황이 불 때 명백한 경우(즉, 직업의 성격상 분명히 사무실이 필요함에도 피고용인에게 사무실을 제공하지 않는 경우), 주택사무실은 기업의 처분 하에 있는 것으로 간주된다.⁶⁰⁾

한 가지 사례는 비거주 자문역이 어떤 국가에 있는 자기 집에 설치한 사무실에서 소속 자문회사의 사업활동의 대부분을 수행하면서 해당국가에서 상당기간 체류하는 경우이다. 이 경우, 주택사무실은 기업의 처분 하에 있는 장소에 해당한다. 그렇지만, 국경을 오가며 일을 하는 근로자가 다른 국가에 있는 그가 사용할 수 있는 사무실이 아니라 한 국가에 있는 자신의 집에서 일의 대부분을 처리하는 경우, 그 주택은 기업의 처분 하에 있다고 볼 수 없는데 기업 입장에서 그 주택을 사업활동에 사용하도록 허락하지 않았기 때문이다. 그런데, 고용주가 피고용인들이 일할 수 있는 여러 사업장소를 처분 하에 두는 한 국가에 많은 피고용인들이 거주하기 때문에 주택사무실이 기업의 처분할 수 있는 장소에 해당하는지는 실무적으로 문제가 되지 않는다. 또한, 주택사무실에서 수행되는 활동은 단순히 보조적인 활동이 대부분이므로 국내사업장의 예외에 해당한다.⁶¹⁾

캐나다 보험사건에서, 법원은 (a)가정에서 수행된 활동의 종류, (b)가정에 보관된 상품, (c)외견상 표시, (d)대리인에 대한 납세자의 통제, (e)납세자가 부담하는 비용, (f) 해당 자산에 대한 납세자의 통제를 고려하여 법적사용권이 없다고 결론지었다. 그렇지만, (c)부터 (f)까지만 법적사용권과 관련 있고 (a) 및 (b)는 사업활동인지 여부와 관련 된다.

사실상의 법적사용권이 있다면 사업장소로 볼 수 있는데, 1993년 독일의 호텔관리인 사건은 전형적인 판례에 해당한다. 영국 관리회사가 독일 파트너십이 운영하던 독일호텔의 경영을 수탁하였다. 20년 동안 유효한 관리회사와 파트너십간의 계약에 따라, 관리회사는 관리활동에 사용할 특정된 방을 갖지는 않지만 호텔을 사용할 배타적 권리를 갖

60) 2013년 OECD모델 개정안 5조 주석 4.8항

61) 2013년 OECD모델 개정안 5조 주석 4.9항

는다. 독일 최고법원은 외국기업이 사업활동을 수행하는 장소와 지리적으로 연관된다면 사업장소를 공식적으로 사용할 권리를 필요하지 않다고 판결하였다. 이 사건의 경우, 독일 파트너십이 영국 관리회사를 호텔에서 배제하기를 원한다면 영국 관리회사의 동의를 있어야 한다. 일반적으로, 용역제공자가 용역계약에 따라 용역을 제공하는 경우 법적으로 고객의 시설에 접근한 권리가 있어야 한다.

6. 대리인 활동 및 예비적·보조적 활동에 대한 새로운 해석

(1) 종속대리인

한 사람이 동일한 위탁자에 대하여 독립대리인인 동시에 종속대리인이 될 수도 있다. 네덜란드 Hoge Raad 사건에서 네덜란드 대법원은 대리인은 어떤 활동에서는 위탁자를 위해 자신의 일상적 사업과정에서 활동할 수 있지만, 다른 활동에서는 동일한 위탁자를 위해 종속적이 될 수 있다고 판단하였다. 이 경우, 일상적 사업과정의 활동은 국내사업장에 해당하지 않지만 종속적인 활동은 종속대리인의 국내사업장을 구성한다.⁶²⁾

판매자회사를 수수료대리인으로 전환하는 경우, 상황에 따라서 간주국내사업장이 될 수 있다. 예를 들면, R국 거주회사 P와 S국 거주회사 S는 다국적그룹의 일원이다. 2008년까지 S사는 P사의 상품을 구매하여 S국에서 판매하였다. 2008년에 구매계약이 수수료계약으로 대체되었다. 수수료계약에 따라, S사는 P사가 소유하는 상품을 S국에서 판매하기 위해 P사의 대리인으로 활동한다. S사는 주문을 접수하고 주문에 맞춰 견적과 서류를 제출하며 P사의 상품을 위한 판매계약을 체결하는데, P사의 사전승인 없이 고객들과 가격을 협상하고 할인을 하거나 지급조건을 정할 수 있는 권한이 있다. 간접대리를 인정하는 국가에서는 계약서에 S사가 수수료대리인으로 활동한다고 명시된다. 그렇지 않은 국가에서는 S사가 고객과 체결한 계약은 당사자간에 유효하며 P사를 포함한 제삼자를 구속하지 않는다고 명시된다. 별도 계약에서 P사는 S사와 고객의 계약에 따라 S사가 부담하는 금액은 S사에게 보상한다고 규정한다. P사는 S사를 통해 판매되는 상품의 유형을 결정한다. 일부 국가에서 한 기업은 그 기업을 대신하여 활동하는 사람(대리인)이 제3자와 체결한 계약에 구속되는데, 그 대리인이 그 기업을 위해 활동한다고 명시적으로 공개하지 않거나 그 기업의 이름이 계약에 명시되지 않는 경우에도 그러하다.⁶³⁾

그렇지만, 제삼자에 의한 하청제조는 일반적으로 간주국내사업장을 구성하지 않는다.

62) 네덜란드 Hoge Raad, 15 Jun. 1988, nr. 24 881, BNB 1988/258

63) Paris Administrative Court of Appeal, no. 05PA02361 (2 February 2007)

예를 들면, 외국기업 A가 다른 기업 B와 계약을 하여 A 사업의 일부를 B가 수행하는 경우인데, 특별한 양념을 B가 제조하여 A에게 인도하고 이를 A가 자신의 사업에 사용하거나, B가 B의 지역에서 A의 고객에게 용역을 제공하는 경우이다. 미국이 멕시코지역에 설립하는 하청공장 형태인 마키라도라는 이러한 경우에 해당하지만 미국 및 멕시코의 상호합의에 따라 국내사업장을 구성한다. 이러한 상황에서 보통 국내사업장이 구성되지 않는데, A가 해당 사업장소를 소유하고 B에게 임대하는 경우에도 마찬가지이다. 다른 나라에서 단순히 용역을 구매하는 경우에도 같은 논리가 적용된다. 다만, 수행되는 사업활동이 B의 사업장소를 통해 수행되는 공동사업활동(joint business activity)이라면 국내사업장이 구성될 수 있다.

또 다른 상황은 외국법인 A가 다른 국가에서 고객과 계약을 체결한 후, 계약에 따른 계약이행 및 인도를 그 국가의 B에게 하청계약하는 경우이다. 이러한 경우 국내사업장을 구성하지 않는데, 외국기업은 사업활동을 수행하기 위해 다른 국가에 물리적으로 존재하는 것이 아니라 법률적으로만 존재하기 때문이다. 그렇지만 이와 다른 견해를 취하는 국가들도 있다.

(2) 예비적 보조적 활동

외견상 예비적 보조적 활동도 사실상 중요한 사업활동에 해당하는 경우가 있다. 예를 들면, 국제적으로 상품을 판매하는 기업이 한 국가에 사무실을 개설하고 그 사무실에서 일하는 종업원이 그 국가의 구매자와 상품판매계약의 중요한 부분의 협상에 적극적으로 참여하는 경우(즉, 구매계약의 대상이 되는 상품의 유형, 품질 및 수량과 관련한 결정에 참여), 고용주의 이름으로 계약을 체결할 권한을 행사하지 않더라도 그러한 협상활동은 보통 기업의 사업활동의 필수적인 부분을 구성하므로 예비적이고 보조적인 성격으로 보아서는 안 된다. 따라서 다른 요건을 충족한다면 그 사무실은 국내사업장을 구성한다.⁶⁴⁾

마케팅용역과 사업기회의 포착 등이 혼재된 경우 핵심적 사업활동으로 볼 여지가 있다. 보조적인 시장조사(market research)와 핵심활동인 호객행위(solicitation)를 실무적으로 구분하기는 쉽지 않기 때문이다. 전자상거래의 경우, 고객이 주문을 할 수 있고 전자적으로 지불할 수 있는 상황이라면 핵심적 사업활동이 행해진 것으로 보아야 한다는 주장도 있다.

광고나 정보제공 또는 과학적 연구나 특허나 노하우 계약의 이행만을 위한 일정사업

64) OECD모델 2013년 개정안 설명자료 24.2항

장소가 예비적이거나 보조적인 성격이라면 국내사업장을 구성하지 않는다. 그렇지만 이는 연구(research)나 개발(development)이 예비적, 보조적 활동이라는 의미는 아니며 상황에 따라 이러한 장소는 국내사업장을 구성한다.⁶⁵⁾

7. 국내사업장과 이전가격과세의 관련성

(1) 독립기업 접근법 및 관련사업활동 접근법

거의 모든 국가의 조세조약 및 세법은 독립기업접근법(separate entity approach)에 따라 설계되어 있다. 그렇지만, 독립기업 접근법에 입각한 국내사업장의 개념은 기업활동의 통합된 요소들을 개별요소로 구분된 것으로 가정함으로써 고도로 통합된 기업활동의 실상을 무시하는 경향이 있다.

관련사업활동(relevant business activity) 접근법에서 국내사업장에 귀속되는 소득은 특정 활동으로 기업이 창출한 소득 중 일부를 의미하는데, 그 기업의 소득은 제삼자 및 특수관계기업들과의 거래에서 이루어진 소득을 말한다. 이에 비해, '기능적으로 독립된 실체(functionally separate entity)' 접근법은 기업의 전세계소득과 상관없이 제삼자를 기준으로 국내사업장에 소득을 귀속시키도록 한다.

OECD모델은 관련사업활동 접근법을 공식적으로 인정하지 않으며, 국내사업장 판정이나 귀속소득 산출에서 독립기업 접근법만을 인정한다. 국내사업장은 본점과 동일한 법적 실체이지만, 국내사업장에 과세권을 배분하기 위해 국내사업장을 '기능적으로 독립된 실체'로 가정한다. 이러한 가정은 두 단계의 분석을 통해 구체화되는데, 첫 번째는 사실 및 기능분석을 통해 국내사업장에 위험과 자산을 배분하고, 두 번째는 국내사업장과 본점의 거래의 가치를 구하는 것이다. 아래는 이러한 상황을 예시한다.

A국에 본점이 있는 기업이 B국에서 사업능력을 제고하고자 하는데, B국에는 이미 자회사가 있다. 그 기업은 주기적으로 A국의 직원을 B국에 보내 자회사가 계획된 사업확장을 수행하도록 지원한다. B국에 파견된 직원들은 B국에서 직원을 더 고용하고, B국에서 새로운 설비의 설치, B국의 자회사는 물론 A국 기업의 상품에 대한 마케팅 등의 의사결정에 어느 정도 재량이 있다. B국에 파견된 직원들이 본사의 국내사업장이 될 것인지 문제가 되고, 또한 A국에서 신고 되는 본사이익의 어느 정도가 B국 국내사업장에 귀속되어야 하는지가 문제가 된다.

65) OECD모델 2013년 개정안 5조 주석 23항

위 상황에서, 독립기업 접근법에 따르면 B국에 파견된 직원이 국내사업장에 해당될 정도로 중요한 활동을 행사하는지는 B국의 관점에서 파악되고 국내사업장 귀속소득을 계산하는 경우에도 B국의 관점에서 계산된다. 그렇지만, 관련사업활동 접근법에 따르면 B국의 국내사업장은 A국 기업의 전체 입장에서 중요성이 판단되고 귀속소득 또한 A국 기업의 소득을 분할하게 된다.

‘관련사업활동(relevant business activity)’ 접근법은 원천지국의 과세소득을 크게 할 가능성이 있다. 예를 들면, 원천지국에서 부동산투자로 상당한 차익을 실현한 펀드의 GP 기능이 원천지국에서 행사되어 국내사업장이 구성되는 경우, 국내사업장에 귀속되는 소득은 원천지국에서 비교대상기업이 실현한 소득이 아니라 펀드가 실현한 전체수익을 기준으로 배분된 소득이다. 이러한 면에서, 이익분할방법은 사실상 독립기업접근법을 벗어난 것이다.

(2) 종속대리인 국내사업장 과세요건과 이전가격 과세요건

종속대리인 국내사업장 과세의 경우 외국법인이 대리인을 실질적으로 지배하면 대리인이 외국법인의 기능을 행사한 것으로 보아 과세하며 과세대상은 외국법인이다. 이에 비해 실질지배관계에 의한 이전가격과세는 외국법인이 국내 특수관계인을 실질적으로 지배하는 경우 특수관계인의 정상소득을 계산하여 과세하며 과세대상은 국내 특수관계인이다. 종속대리인 국내사업장과세와 실질지배관계에 의한 이전가격과세는 과세대상에 차이가 있을 뿐 과세내용에 있어서는 동일하다. 다만, 이전가격과세는 실질지배관계를 포괄적으로 판단하는 데 비해 종속대리인 국내사업장과세는 계약체결권 등의 과세요건을 다시 적용하므로, 이전가격과세가 종속대리인 국내사업장과세에 비해 과세범위가 넓다. 그러므로 부가가치세를 고려하지 않는다면, 실질지배관계에 의한 이전가격과세규정이 있으면 종속대리인 국내사업장 과세규정은 사실상 의미가 없다.

| 종속대리인 국내사업장 과세요건과 이전가격 과세요건 |

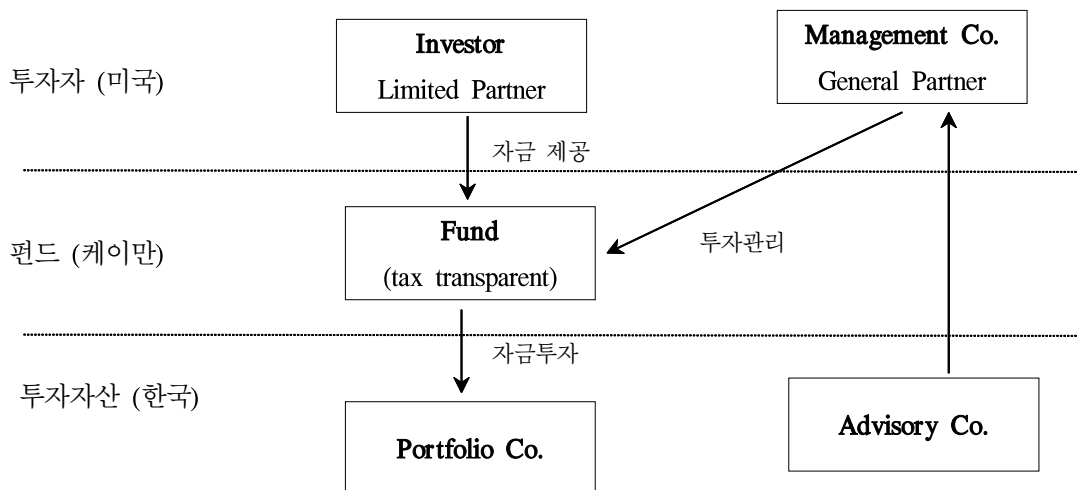
구 분	종속대리인 국내사업장과세	실질지배관계에 의한 이전가격과세
과세요건	전적으로 또는 거의 전적으로 외국 법인을 위해 활동하는 국내 대리인으로 계약체결권 등을 가진 경우 (법통 94-133...3)	자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해관계가 있고, 타방의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 관계(국조법 §2 ① 8호 다목)
납세의무자	외국법인(종속대리인 국내사업장)	내국법인 및 국내사업장
과세표준	외국법인의 국내사업장에 귀속되는 사업소득	내국법인의 사업활동에 귀속되는 정상사업 소득
부가세	외국법인이 납세의무자로 국내사업장 귀속수입에 대한 부가세 납부	내국법인이 납세의무자이며 영세율불성실가산세 대상

1. 펀드(PEF)의 국내사업장

(1) 국내자산에 투자하는 외국펀드의 거래사실

펀드(PEF)의 경우, 투자자, 펀드운용사, 펀드, 투자자산 및 자문회사가 관여하여 사업 활동이 이루어진다. 국내자산에 투자하는 외국펀드가 조세를 최소화하기 위해 펀드를 국외에 설립한 후 국외에 소재하는 펀드운용사가 국내에 간헐적으로 방문하거나, 화상 전화나 인터넷 등을 이용하여 업무를 협의하거나, 독립된 국내 자문회사를 통해 투자자산을 관리한다.

| 국내자산에 투자하는 펀드(PEF)의 투자구조 |



국내에서 아래와 같이 펀드운용사 및 국내자문회사의 활동이 이루어진다.

-
1. 펀드는 국내에서 투자대상회사의 주식을 취득하고;
 2. 펀드운용사 및 자문회사는 펀드의 sourcing, opportunity analysis, structuring, monitoring, exit 등의 활동을 국내외에서 하며, 이러한 활동을 위해 펀드운용사의 직원들이 국내호텔 및 투자대상회사에 체재하였으며 ;
 3. 펀드운용사 및 자문회사의 직원들이 투자대상회사의 이사로 참여하여 가치증대 활동을 하며, 이들의 감시하에 투자대상회사 대표가 투자대상회사의 경영을 집행하며 ;
 5. 자문회사의 직원들이 펀드운용사의 업무를 국내에서 지원하여 ;
 6. 제일은행 주식을 양도하여 사업목적은 달성하였다.
-

(2) 펀드의 국내사업장 구성문제

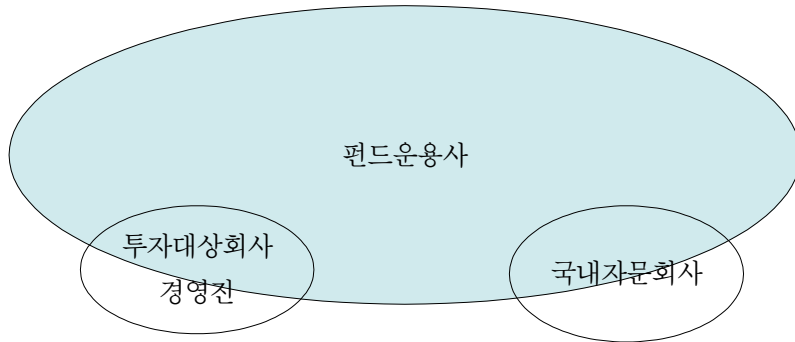
위와 같은 경우, 사업장소를 중시하는 전통적 국내사업장 개념을 적용하면 국내에서 펀드의 국내사업장을 구성하기는 쉽지 않다. 펀드의 국내사업장이 구성되는지 여부가 쟁점이 되었던 론스타사건(서울행법 2012구합13627, 2013.2.8.)에서 ‘국내에 외국펀드의 고정사업장이 존재한다고 보려면 외국펀드가 처분권한을 가지는 사업상의 고정된 장소를 통하여 외국펀드의 직원 또는 그 지시를 받는 자가 예비적이거나 보조적인 사업활동이 아닌 본질적이고 중요한 사업활동을 수행하여야 한다’는 판결이 있었다.

그렇지만, 펀드의 특성상 전통적 산업에 적용되는 사업장소요건이나 사업활동요건을 펀드에 적용하는 것은 합리적이지 않다. 펀드의 국내사업장 요건을 검토할 때 염두에 두어야 할 것은 펀드는 노동과 자본만을 구성요소로 하므로 ‘사업장소의 물리적 존재’의 중요성이 희박해지며, 자본회수기간이 장기이고 경영관여도 간헐적으로 이루어지므로 ‘사업활동의 계속성’을 전통산업의 경우와 달리 판단해야 한다는 것이다.

펀드의 ‘사업 활동’은 투자대상회사의 탐색, 투자대상회사의 취득, 투자대상회사 보유 기간 동안 경영지배를 통한 가치증대, 투자대상회사의 양도로 구분된다. 투자대상회사의 가치증대는 신용위험의 관리로 펀드의 가장 핵심적인 생산활동이다. 나머지 주식취득 및 양도도 생산성에 기여를 하지만 이것은 투자대상회사 가치의 시장가격 변동폭 내에서 제한적으로 선택할 수 있는 시장위험의 관리이므로, 가치증대활동에 비해 상대적 중요성은 떨어진다. 시장위험의 관리는 수동적 정보수집에 의존하며, 신용위험의 관리는 투자대상회사(underlying business)에 대한 능동적 경영관여를 통해 이루어진다. 펀드는 3가지 위상의 인적관여, 즉 펀드운용사, 국내자문사 및 투자대상회사 경영진 등에 의해 복합적으로 이루어지는 활동을 통해 투자대상회사의 취득 이후 국내에서 포괄적인

신용위험관리 활동을 전개한다.

| 3가지 형태의 인적관여를 통한 펀드의 사업활동 |



펀드가 다양한 위상의 인적관여를 통해 펀드사업의 중요한 목적인 투자대상회사의 가치증진을 위한 활동을 국내에서 수행한다면 펀드의 국내사업장이 구성되는 것으로 보아야 한다. 이 경우, 펀드의 국내사업장은 OECD모델⁶⁶⁾에서 예견하고 '상업적 일체성'이라는 요건을 충족한다.

| 상업적 일체성에 따른 펀드의 국내사업장 판정 |

1. 펀드는 국내에 자본을 투자하여 투자대상회사 주식을 취득하고;
2. 펀드운용사, 국내자문회사, 투자대상회사의 경영진은 펀드의 sourcing, opportunity analysis, structuring, monitoring, exit 등의 활동을 국내외에서 하며 ;
3. 투자대상회사의 경영진으로 참여하여 가치증대 활동을 하며 ;
4. 투자대상회사 주식을 양도하여 사업목적을 달성하였다.

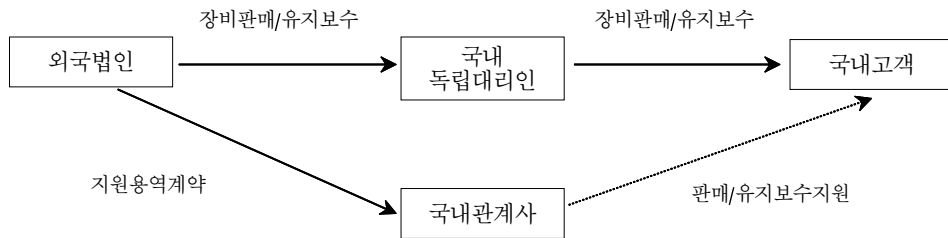
펀드의 '물리적 사업장소'가 없으므로 국내사업장을 구성할 수 없다는 론스타판례는 펀드의 사업특성을 무시한 것으로 문제가 있다. 국내에서 사업활동을 위해 여러 개의 장소가 사용되거나 더 나아가 사업장소가 분명하지 않다 해도 상당기간 동안 직접 또는 대리인을 통해 사업활동이 이루어 졌다면 국내사업장으로 보아야 한다.

66) OECD모델 5조 주석 5.1항 및 27.1항

2. 네트워크솔루션 제공기업의 국내사업장

(1) 대리인을 통해 용역을 제공하는 네트워크솔루션기업의 거래사실

통신네트워크솔루션 제공업체인 외국법인이 국내 독립대리인에게 통신장비를 판매하고 그 장비의 유지보수용역을 제공하기로 계약한다. 국내관계사는 외국법인과 계약을 체결하여 네트워크장비의 판매지원과 판매된 장비의 유지보수에 대한 지원을 한다. 외국법인이 제공하는 유지보수용역은 전세계적으로 지원하는 기술지원센터(조세 피난처에 소재)의 전화응대 및 웹사이트 접속을 통한 문제해결, 인터넷을 통한 통신장비 원격진단 및 소프트웨어 업데이트, 통신장비의 부품교체 등을 포함한다.



국내자회사는 외국법인의 장비판매와 관련하여 마케팅, 국내고객의 교육 및 정보제공 등을 하며 장비의 부품교체시 이를 국내자회사의 이름으로 통관하여 국내고객에게 운송한다. 국내자회사는 장비유지보수를 위한 전담직원을 두며 이 직원은 기술지원센터의 지시를 받아 국내고객 및 국내독립대리인을 접촉하여 기술적 자문을 하며 교체되는 부품의 통관 및 운송을 감독한다.

외국법인이 원격적으로 국내고객의 장비를 진단할 때 국내자회사의 전산시스템을 경유하여 진단이 이루어진다. 국내자회사의 전산시스템에는 국내고객에 설치된 것과 같은 네트워크장비를 설치하여 국내고객과 같은 환경에서 운용되는데, 국내고객에게 문제가 발생할 때 국내자회사에 설치된 네트워크장비의 운용상황을 외국법인이 직접 시험하거나 국내자회사의 직원이 시험하여 해결책을 제시한다. 외국법인은 국내자회사의 발생경비에 이익요소를 가산하여 대가를 지급한다.

(2) 인터넷, 자회사 및 대리인을 통해 제공하는 혼합용역(mixed services)

외국법인은 인터넷을 통해 원격진단 및 소프트웨어 업데이트 용역을 국내고객에게 제

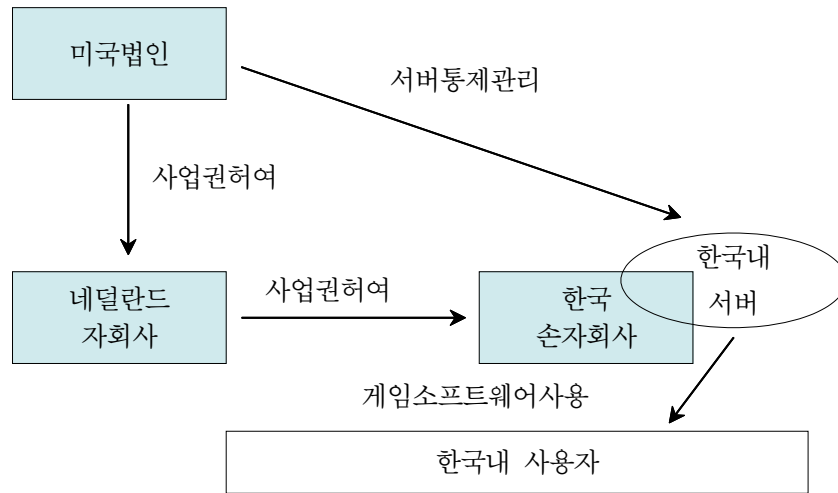
공하는 한편, 국내자회사를 통해 하드웨어 진단 등의 용역을 제공한다. 외국법인은 국내 고객으로부터 네트워크장비의 사용대가와 유지보수용역에 대한 대가를 포함하여 수취한 후, 국내독립대리인과 국내자회사에게 원가가산방식(cost plus)으로 대가를 지급한다. 그 결과, 국내고객으로부터 수취하는 소득의 대부분은 국내에서 과세되지 않으며 또한 외국법인이 조세피난처에 소재하는 기술지원센터를 통해 용역을 제공하므로 거주지 국에서도 과세되지 않는다.

이 경우, 국내자회사가 외국법인을 위해 수행하는 용역을 떼어내서 종속대리인으로 판정하여 해당 귀속소득을 계산하고, 외국법인이 인터넷을 통해 원격적으로 제공한 용역에 대한 대가는 국외원천소득으로 보아 과세대상에서 제외하여야 한다. 그렇지만, 국내자회사가 제공하는 용역과 외국법인이 직접 제공하는 용역이 사실상 불가분의 관계에 있어 이를 구분하기가 쉽지 않다.

3. 인터넷을 통한 게임소프트웨어 제공

(1) 사업구조조정을 통한 조세회피

미국법인은 인터넷을 기반으로 전세계 사용자들에게 게임소프트웨어를 제공한다. 당초, 미국법인이 한국 자회사에게 게임소프트웨어 사용권을 부여하고 한국 자회사가 국내 사용자들에게 게임소프트웨어를 사용하도록 하였다. 이에 따라, 한국 자회사는 국내 사용자들로부터 받은 수수료의 일정액만을 미국법인에 사용료로 지급하였다. 한국 사용자들에게 게임소프트웨어를 제공하기 위해 한국 자회사는 서버를 보유하며 서버는 미국법인에 의해 원격으로 통제된다. 미국법인은 새로운 버전의 소프트웨어를 수시로 업데이트하고 사용자의 정보를 데이터베이스화하여 마케팅 자료로 활용한다.



사업구조조정을 통하여, 미국법인은 한국 자회사의 지분을 네덜란드 자회사에 이전하였다. 미국법인은 네덜란드 자회사에게 아시아지역에서 게임소프트웨어 제공사업을 독점적으로 실시할 수 있는 권한을 부여하였으며, 한국 손자회사는 네덜란드 자회사가 한국내에서 수행하는 게임소프트웨어 제공사업과 관련하여 대가수취나 기타 부수적 용역을 제공한다. 한국 손자회사는 네덜란드 자회사를 대신하여 한국 사용자들로부터 사용시간에 비례하여 게임소프트웨어 사용료를 전자적으로 수취한다. 한국 손자회사는 수취 금액에서 (용역원가 + 3%)를 제외한 금액을 네덜란드 자회사에 사업소득으로 지불하고, 네덜란드 자회사는 미국법인에게 사용료소득으로 대가를 지불한다. 사업구조조정 이후에도 한국 자회사가 서버를 보유하고 미국법인이 서버를 원격으로 통제하는 방식을 바꾸지 않았다.

(2) 국내사업장 구성 및 사용료소득의 과세 문제

미국법인이 한국내 서버를 실질적으로 통제하고 관리하면서 새로운 버전의 소프트웨어를 수시로 업데이트하고 사용자의 정보를 데이터베이스화하여 마케팅 자료로 활용하는 경우, 한국법인이 서버를 소유하는 경우에도 미국법인의 국내사업장이 구성된다고 볼 수 있다.

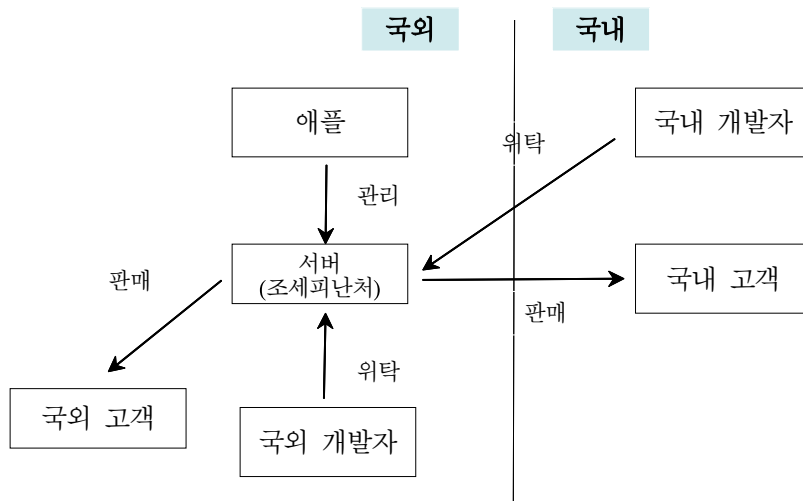
네덜란드 자회사가 한국내의 최종사용자에게 소프트웨어를 제공하면서, 한국 손자회사로 하여금 대가를 대신 수취하도록 하거나 기타 부수적 업무만을 처리하도록 하는 경우 한국의 최종사용자가 지급하는 대가는 사용료소득이 아닌 사업소득에 해당한다. 또

한, 한국 손자회사가 용역대가로 (원가 + 3%)의 금액을 수취하지만 한국 손자회사의 역할이 그 정도에 국한하는 것인지 이전가격방법에 의한 분석이 필요가 있다.

4. 인터넷을 통한 디지털콘텐츠 판매

(1) 디지털콘텐츠의 인터넷 거래

애플은 조세피난처(A국)에 소재하는 서버에 탑재된 웹사이트를 통해 디지털콘텐츠를 판매한다. 애플은 B국에서 A국에 있는 서버에 탑재된 웹사이트를 원격적으로 관리하며, 서버의 하드웨어는 A국에 소재하는 제삼자가 유지 보수한다. 국내의 디지털콘텐츠 개발자가 개발한 디지털콘텐츠를 애플이 운영하는 서버의 웹사이트에 등재하면 국내 외국객들이 구매하여 전자적으로 결제한 후 다운로드 받는다. 애플은 지급받은 대가 중 30%를 수수료로 공제한 후 나머지 금액을 국내개발자가 등록한 계좌로 송금한다.



(2) 법인세 및 부가가치세의 과세 문제

애플이 조세피난처(A국)에서 운용하는 서버의 웹사이트를 A국의 사업자로 등록하는 경우, 거주지국인 B국이 과세권을 행사한다. 실질적으로 웹사이트의 운용이 B국에서 이루어지는 경우에도 이를 입증하여 과세하는 것은 어렵다. 국내고객이 디지털콘텐츠를

구매하고 지급하는 대가는 사업소득이므로 국내에서는 전혀 과세되지 않는다.

국내개발자의 경우, 국내에서 디지털콘텐츠를 개발하여 A국 서버의 웹사이트를 통하여 국내외고객에게 판매하고 국내외고객은 해당지역에서 이를 사용한다. 국내개발자는 국내에서 거주자로서 종합과세 된다. 이 사례에서 국내개발자의 사업장소는 A국 서버이므로 애플이 국내개발자로부터 수취하는 수수료의 원천지국은 국내가 아닌 A국이다.

한편, 인터넷을 통한 디지털콘텐츠 판매에는 부가가치세 문제도 내재되어 있다. EU 부가가치세 Directive에 따르면 전자상거래에 대한 부가가치세는 소비장소를 기준으로 과세된다.⁶⁷⁾ 국내개발자가 서버를 경유하여 국내고객에게 판매하는 경우, 서버를 수탁자로 볼 때 위탁자인 국내개발자가 국내고객에게 판매하는 국내거래로 볼 수 있다. 이 경우, 국내개발자는 매출자로서 부가가치세 징수의무를 지게 되며, 국내고객은 매입자로서 부가가치세를 부담하여야 한다. 그렇지만, 국내개발자는 국내고객과 직접적인 접촉이 없고 국내고객이 구매하는 금액을 확인할 수 없으므로 현실적으로 부가가치세를 징수할 수 없다. 또한, 국내개발자가 서버를 경유하여 국외고객에게 판매하는 경우, 국내개발자가 국외고객에게 판매하는 영세율거래로 볼 수 있다. 이 경우, 국내개발자는 영세율관련 매입세액공제를 받아야 한다. 그렇지만, 국내개발자는 국외고객과 직접적인 접촉이 없고 국외고객이 구매하는 금액을 확인할 수 없으므로 현실적으로 영세율 매입세액공제를 받을 방법이 없다.

67) EU VAT Directives 44조, 45조, 56조

새로운 국내사업장 개념의 모색은 국내세법의 개정만을 필요로 하는 단기적인 대안과 조세조약 개정 등 국제적인 합의가 필요한 장기적인 대안으로 구분하여 제시할 수 있다.

1절

단기적인 대안

1. 국내세법의 국내사업장 규정의 정비 및 보완

(1) OECD모델 제5조 주석의 변화를 반영하여 국내세법 정비

국내세법의 국내사업장 규정은 1980년대에 개정된 이래 30여년 동안 거의 변하지 않고 그대로 유지되어 왔다. 그 동안 OECD모델이 거점이론에서 탈피하여 지원기능흡수 이론을 받아들였으나, 국내세법은 이러한 변화를 충분히 반영하지 못하여 국내사업장의 판정을 회피하는 사안에 대하여 효과적으로 대처하지 못하였다. 그러므로 국내세법의 국내사업장 규정을 현대적으로 정비하고 보완할 필요가 있다.

국내세법의 국내사업장 규정과 OECD모델의 국내사업장 규정은 전반적으로 같으며, 우리나라가 체결한 대부분 조세조약은 OECD모델의 체제를 따르고 있다. 그렇지만 OECD모델 5조 주석이 국내사업장을 이용한 조세회피사안에 대처하기 위해 여러 번 개정되었음에도 불구하고 국내세법(법인세법 제94조 및 소득세법 제120조)의 국내사업장 규정은 이를 반영하여 변화되지 못하였다.

그러므로 국내세법 규정을 OECD모델의 체제로 정비하고, OECD모델 제5조의 새로운 주석을 반영하여 국내사업장 규정을 좀 더 구체적으로 만드는 것이 국내사업장을 이용한 조세회피를 차단하는 첫 걸음이 될 것이다. 반영되어야 할 OECD모델 제5조의 주석은 아래와 같다.

구 분	내 용
여러 개로 분할된 사업활동	여러 가지 단위사업이 상업적·지리적으로 일관된 전체를 형성한다면 비록 여러 개의 계약으로 이루어졌더라도 단일 건으로 간주한다.(OE §5-6.2) 예비적·보조적 활동으로 열거된 활동과 그 외의 활동 모두에 사용된 일정사업 장소는 하나의 국내사업장으로 간주되며, 두 가지 활동 모두와 관련하여 과세된다.(OE §5-30)
위탁인 수	대리인이 자기 사업의 일상적 과정에서 여러 위탁인을 위해 활동하며 대리인이 수행하는 사업의 관점에서 위탁인 누구도 지배적이 아닌 경우에도, 위탁인을 대신하는 대리인의 사업과정에서 위탁인들이 협력하여 대리인 활동을 통제한다면 법적 종속성은 존재할 수 있다.(OE §5-38.6)
계약체결권	대리인이 실질적 절차를 끝낸 후 최종 과정에서 계약이 기업소재지국에서 다른 사람에 의해 서명되는 경우에도 국내사업장이 구성된다.(OE §5-33)
보험회사의 국내사업장	한 국가의 보험회사가 다른 국가에 설립된 대리인을 통해 보험료를 징수하거나 그 대리인을 통해 그 국가영역 내의 보험을 인수하는 경우 다른 국가에 국내사업장을 가진 것으로 간주한다.(OE §5-39)
자동설비	사업이 주로 자동설비에 의해 수행되고 직원활동이 그 설비의 설치, 운영, 통제 및 유지에만 국한하더라도 국내사업장은 존재할 수 있다.(OE §5-10)
전자상거래 국내사업장	웹사이트가 탑재되거나 웹사이트에 접속가능한 서버는 그 서버를 운영하는 기업의 '일정사업장소'가 될 수 있다.(OE §5-42.2)
용역의 국내사업장	용역을 제공하는 개인이 임의의 12개월 중 총 183일을 초과하는 단일기간 또는 합산기간 동안 한 국가에 체류하며, 체류하는 단일기간 또는 합산기간 동안 적극적 사업활동(active business activities)에 귀속되는 총수입의 50% 이상이 개인을 통해 그 국가에서 수행한 용역으로부터 수취되는 경우 용역의 국내사업장이 구성될 수 있다.(OE §5-42.13)

(2) 용역의 국내사업장 보완 : 외국펀드의 적극적 사업활동

법인세법 제94조 제2항 5호는 '고용인을 통하여 용역을 제공하는'이라는 표현을 사용하는데, '제공'이란 표현의 사전적 의미는 '제삼자에게 무엇을 주는 것'이다. 이러한 이유 때문에 국세청 실무에서 적용할 때 '용역의 국내사업장'은 국내에서 자기 사업활동을 위해 용역을 수행하는 외국 펀드(PEF)에는 적용하지 못하는 것으로 공격받아 왔다.

외국 펀드(PEF)가 투자대상회사의 주식을 매입하고 그 회사의 가치를 증대시키는 활동을 국내에서 수행한 후 주식을 매각하여 이익을 창출하는 경우, 국내에서 수행되는 용역은 제삼자에게 '제공되는' 것이 아니라 자기사업목적을 위해 이루어진다. 또한, 고용인이 아닌 제삼자인 자회사 또는 자문회사를 이용하여 이러한 사업활동을 수행할 수 있

다.

이러한 상황에서 외국펀드의 국내사업장을 판정하기 위해서는 ‘고용인을 통하여 용역을 제공하는’을 ‘외국법인의 고용인 또는 외국법인으로부터 지시를 받는 다른 사람을 통하여 용역을 수행하는’으로 바꾸는 방안을 외국의 사례를 감안하여 고민할 필요가 있다.

(3) 하나의 사업활동을 여러 개로 쪼개어 수행하는 경우 : Coherent Whole

외국법인이 실질적으로 국내에서 하나의 사업활동을 하거나 여러 개의 관련 사업활동을 하면서 관계회사나 대리인들로 하여금 이를 수행하게 하고, 외국법인은 간헐적으로 관여하거나 원격통제하면서 국내에서 예비적 보조적 활동만 수행한다는 주장을 하는 경우가 있다.

이러한 상황에서, 국내사업장 구성을 회피하기 위한 주요 논리는 계약체결권으로 표현되는 고위경영활동이 중요하며 나머지 활동은 예비적 보조적이라고 것이다. 그렇지만, 잘 짜여진 사업조직의 모든 기능은 수익창출에 모두 기여하므로 대부분의 경우에 예비적이거나 보조적이지 않다. 예를 들면, 보조적인 시장조사(market research)와 핵심활동인 호객행위(solicitation)를 실무적으로 구분하기 쉽지 않다. 마케팅용역과 사업기회의 포착 등이 혼재된 경우 핵심적 사업활동으로 볼 수 있다. 광고나 정보제공 또는 과학적 연구나 특허나 노하우 계약의 이행만을 위한 일정사업장소가 예비적이거나 보조적인 성격이라면 국내사업장을 구성하지 않는다. 그렇지만 이는 연구(research)나 개발(development)이 예비적, 보조적 활동이라는 의미는 아니며 상황에 따라 이러한 장소는 국내사업장을 구성한다.⁶⁸⁾

일정사업장소에서 이루어지는 예비적이고 보조적인 활동과 그 사업장소 밖에서 이루어지는 핵심적 사업활동이 복합적으로 동일한 과세권 내에서 이루어진다면 국내사업장을 구성한다고 볼 수 있다. 여러 가지 단위사업이 상업적·지리적으로 일관된 전체를 형성한다면 비록 여러 개의 계약으로 이루어졌더라도 단일 건으로 간주해야 한다.⁶⁹⁾

그러므로 외국법인이 법인세법 제93조에 규정하는 국내원천소득을 수취하기 위한 사업을 하면서, 그 사업을 위해 외국법인의 대리인(종속대리인과 독립대리인 모두 포함) 또는 특수관계인으로 하여금 사업활동을 수행하도록 하여 결과적으로 외국법인의 국내사업장 판정을 회피하는 경우 외국법인, 그 대리인 또는 특수관계인의 국내활동을 따로

68) OECD모델 2013년 개정안 5조 주석 23항

69) OECD모델 5조 주석 6.2항

떼어내어 예비적 보조적인지를 판단하지 말고 모두 합쳐서 외국법인의 국내사업장이 구성되는지 판단할 수가 있다. 이는 국내사업장 여부를 판단할 때 독립기업원칙(separate entity approach)만을 고집하지 않고 예외적인 경우 관련사업활동접근법(relevant business activity approach)도 적용하여야 한다는 의미이다.

(4) 이전가격 과세방법과의 조화

① 예비적 보조적 활동의 판단방법 개선

독립기업원칙에 따라 설계된 국내사업장 판정기준이나 이전가격과세규정에 문제가 많다는 것은 널리 인식되어 왔는데, 독특한 사업행태를 보여주는 다국적기업들과 비교 가능한 제삼자는 현실적으로 거의 없기 때문이다. 특히 국내사업장 판정에서 예비적 보조적인지를 판단할 때 독립기업들의 일반적인 사업행태를 기준으로 적용하지만, 어느 기업에서 중요한 활동이 다른 기업에서 예비적 보조적 활동에 불과하거나 어느 기업에서 예비적 보조적 활동이 다른 기업에서 중요한 활동인 경우가 많기 때문에, 일반화된 유형을 기준으로 예비적 보조적 활동인지를 판단하는 방법은 효과적이지 않다.

그러므로 기업들의 일반화된 유형을 기준으로 예비적 보조적 활동인지를 판단하는 방법이 아니라, 특정기업의 사업목적을 기준으로 어떤 활동이 예비적 보조적 활동인지를 판단하는 방법이 더 합리적일 수 있다. 이는 사실상 '관련사업활동 접근법'에 따라 어떤 활동의 중요성을 판단한다는 의미로, 이전가격방법의 '이익분할법'에 따른 공헌도분석을 적용하는 상황과 비슷하다. 아래 예시는 이를 설명한다.

〈사례 1〉 외국법인이 국내 고객에게 네트워크 유지보수용역을 제공한다. 외국법인은 온라인으로 고객의 네트워크장비를 진단하며, 국내 대리인 및 자회사로 하여금 고객의 질의응답, 네트워크장비의 교체, 국내 고객에 대한 교육, 기타 관련 용역을 제공하도록 한다. 이러한 일련의 활동에 대한 공헌도분석을 한 결과, 국내 대리인 및 자회사가 수행하는 기능의 공헌도가 외국법인이 수행하는 네트워크 유지보수용역에서 차지하는 비율은 40% 이다. 이러한 경우, 국내 대리인 및 자회사가 수행하는 활동을 예비적 보조적이라고 할 수 없으므로 외국법인의 국내사업장이 구성될 수 있다.

〈사례 2〉 외국펀드가 국내 투자자산을 매입하였다. 외국펀드 운용회사는 국내에 직원을 간헐적으로 파견하여 투자자산에 대한 관리를 수행한다. 외국펀드의 국내자문사는 외국펀드의 자산 매입, 관리, 매도를 자문하였으며 국내자문사의 대표는 외국펀드의 GP를 겸직하며 수익을 배분받지만, 국내사업장 판정을 회피하기 위해 국내에서 183일 미만 체

류한다. 외국펀드가 GP에 지급하는 보수 중 총 25%가 국내자문사의 임직원에게 배분되었다. 또한, 외국펀드 운용회사의 직원이 국내에서 수행한 활동과 관련한 보수는 총 보수의 5%에 해당한다. 이러한 상황에서 보수를 기준으로 공헌도분석을 하면 외국펀드의 운용회사와 국내자문사가 국내에서 수행한 활동의 공헌도는 30%이다. 국내에서 수행된 활동의 공헌도가 30%라면 국내자문사 등의 활동은 예비적 보조적이라고 볼 수 없으므로 외국법인의 국내사업장이 구성될 수 있다.

국내사업장 규정은 일정한 활동의 유형을 열거하고 그에 해당하면 예비적 보조적 활동으로 보아 국내사업장에서 제외한다. 그러나 이러한 방법은 기업들이 다양한 형태로 사업활동을 분산하여 영위하면서 원천지국에서 국내사업장이 구성되지 않도록 책략을 모색하는 현실에서 기업의 tax planning에 대응하기에는 역부족일 수 있다.

그러므로 이전가격 과세방법에서 사용하는 공헌도분석을 원용하여, 외국법인이 국내에서 소득을 수취하기 위하여 외국법인, 외국법인의 대리인(독립대리인과 종속대리인) 또는 특수관계인이 국내에서 수행하는 활동을 모두 합쳐서 공헌도가 일정비율(예, 30%) 이상이라면 예비적 보조적 활동으로 보지 않고 국내사업장이 구성될 정도의 중요한 활동으로 보도록 판단방법을 개선할 필요가 있다.

② 종속성 판단방법의 개선

대리인의 국내사업장을 판단하는 경우, 독립대리인에 해당하지 않으면 종속대리인으로서 국내사업장을 구성한다. 그렇지만 독립대리인의 요건은 애매모호하기 그지없어 실무에서는 항상 분쟁의 대상이 되어 왔다.

국내사업장 판단목적의 '종속대리인'의 개념은 사실상 이전가격과세규정의 '실질지배관계에 의한 특수관계인' 개념의 다른 표현으로 보아도 무방하다. 외국법인이 국내에서 소득을 수취하는 경우 실질지배관계에 의한 특수관계인이 그 소득을 수취하는데 관여하여 활동한다면 그 특수관계인은 외국법인의 종속대리인으로 보아도 무방할 정도로 외국법인에 경제적으로 종속되어 있다는 의미이기 때문이다.

Ⅰ 독립대리인 판단기준(법통 94-133-3, OE §5-37) Ⅰ

1. 법적, 경제적 독립성 : 대리인이 법적·경제적으로 외국기업으로부터 독립

㉠ 업무감독의 정도

- 대리인이 외국법인을 위한 활동을 함에 있어 당해 외국법인으로부터 세부적인 지시나 통제를 받지 않음.
- 외국법인이 대리인의 특별한 기술이나 지식에 의존함.
- 대리인은 위탁된 범위 내에서 자유롭게 활동함.

㉡ 사업상의 위험부담

- 대리인의 대리활동(대리인의 일상적 사업활동)으로 인해 발생하는 사업상의 위험을 외국법인이 부담하지 않음.
- 대리인이 외국기업 사업에 대한 위험을 부담하지 않음.

㉢ 전속대리인 여부

- 대리인이 전적으로 또는 거의 전적으로(50% 이상) 외국법인을 위해 활동하지 않음.
- 다수의 외국법인이 협력하여 대리인을 지배하지 않음.(OE §5-38.6)
- 외국법인으로부터 받는 대가가 대리인 수입의 상당부분을 구성하지 않음.(서이 46017-11578, 2002.8.23.)

2. 일상적 사업과정 : 대리인이 자기 사업의 일상적 사업과정에서 대리행위를 함

대리인이 표방하고 등록한 사업목적에 따라 다른 고객에게 제공하는 것과 동일한 활동을 외국법인을 위해 수행

※ 위 요건을 모두 충족하는 경우 독립대리인.

Ⅰ 실질지배관계의 특수관계인(국조법 §2 ① 8호) Ⅰ

1. 어느 한 쪽과 다른 쪽 간에 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해관계가 있고 어느 한 쪽이 아래 중 어느 하나의 방법에 의하여 다른 쪽의 사업방침의 전부 또는 중요한 부분을 실질적으로 결정할 수 있는 관계이다. (국조법 §2 ① 8호 다목)

- ① 다른 쪽 법인의 대표임원이나 총임원수의 절반 이상에 해당하는 임원이 어느 한 쪽 법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있거나 사업연도 종료일부터 소급하여 3년 이내에 어느 한 쪽 법인의 임원 또는 종업원의 지위에 있었을 것
- ② 어느 한 쪽이 조합이나 신탁을 통해 다른 쪽의 의결권 있는 주식을 50% 이상 소유할 것
- ③ 다른 쪽이 사업활동의 50% 이상을 어느 한 쪽과의 거래에 의존할 것. 이는 다른 쪽이 매입거래의 전부를 어느 한 쪽과의 거래에 의존하는 경우를 포함한다.(서이-273, 2005.2.11.)
- ④ 다른 쪽이 사업활동에 필요한 자금의 50% 이상을 어느 한 쪽으로부터 차입하거나 어느 한 쪽에 의한 지급보증을 통해 조달할 것. 이 경우 자금은 총자본으로 자본금, 내부유보, 충당금 등의 자기자본과 차입금, 매입채무 등의 타인자본을 포함하는 개념이다.(국조통 2-2-2001)
- ⑤ 다른 쪽이 어느 한 쪽으로부터 제공되는 무체재산권에 50% 이상을 의존하여 사업활동을 영위할 것. '50% 이상을 의존'하는 것은 특정 무체재산권의 사용대가가 전체 영업비용의 50%

이상을 차지하는 경우를 의미한다.(국조통 2-2...2)

2. 어느 한 쪽과 다른 쪽 간에 자본의 출자관계, 재화·용역의 거래관계, 자금의 대여 등에 의하여 소득을 조정할 수 있는 공통의 이해관계가 있고 제삼자·어느 한 쪽 및 다른 쪽 간의 관계가 다음 어느 하나에 해당하는 경우이다.(국조법 §2 ① 8호 라목)

- ① 거주자·내국법인 또는 국내사업장이 의결권 있는 주식의 50% 이상 직접 또는 간접으로 소유하는 어느 한 쪽과 그 거주자·내국법인 또는 국내사업장과 실질적 지배관계가 있는 다른 쪽과의 관계
- ② 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장이 의결권 있는 주식의 50% 이상 직접 또는 간접으로 소유하는 어느 한 쪽과 그 비거주자·외국법인 또는 이들의 국외사업장과 실질적 지배관계가 있는 다른 쪽과의 관계
- ③ 「독점규제 및 공정거래에 관한 법률 시행령」 제3조 각호의 1에 해당하는 기업집단에 속하는 계열회사인 어느 한 쪽과 그 기업집단소속의 다른 계열회사가 의결권 있는 주식의 50% 이상 직접 또는 간접으로 소유하는 다른 쪽과의 관계
- ④ 기타 위와 유사한 경우로서 주식소유형태, 재화·용역의 거래형태, 자금거래형태 및 동일 기업집단 소속 여부 등에 의해 공통의 이해관계가 있다고 인정되는 관계

종속대리인 판정의 애매모호함을 없애기 위하여, 독립대리인이 아니면 종속대리인에 해당한다는 규정에 추가하여 국조법 제2조 제1항 8호 다목 및 라목에 따른 국내에서 외국법인이 소득을 수취하는데 관여하여 활동하는 대리인이 '실질지배관계의 특수관계인'에 해당한다면 종속적인 것으로 본다는 규정을 추가할 필요가 있다.

2. 세법규정의 개정안 예시

(1) 국내사업장 규정의 개정안

이상의 내용을 반영한 국내사업장 규정의 개정안을 예시하면 아래와 같다.

OECD모형을 반영한 세법규정의 개정안

법법 §94 및 법령 §133	법법 §94 개정(안)
법법 §94 ① 외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우에는 국내사업장이 있는 것으로 한다.	[OECD모형 §5 ①] ① 외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우에는 국내사업장이 있는 것으로 한다.
법법 §94 ② 제1항에 따른 국내사업장에는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 장소를 포함하는 것으로 한다. 1. 지점, 사무소 또는 영업소	[OECD모형 §5 ②] ② 제1항에 따른 국내사업장에는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 장소를 포함하는 것으로 한다. 1. 지점, 사무소 또는 영업소

<p>2. 상점, 그밖의 고정된 판매장소 3. 작업장, 공장 또는 창고 6. 광산·채석장 또는 해저천연자원이나 그 밖의 천연자원의 탐사 및 채취 장소[국제법에 따라 우리나라가 영해 밖에서 주권을 행사하는 지역으로서 우리나라의 연안에 인접한 해저지역의 해상(海床)과 하층토(下層土)에 있는 것을 포함한다]</p>	<p>2. 상점, 그밖의 고정된 판매장소 3. 작업장, 공장 또는 창고 4. 광산·채석장 또는 해저천연자원이나 그 밖의 천연자원의 탐사 및 채취 장소[국제법에 따라 우리나라가 영해 밖에서 주권을 행사하는 지역으로서 우리나라의 연안에 인접한 해저지역의 해상(海床)과 하층토(下層土)에 있는 것을 포함한다]</p>
<p>법법 §94 ② 4. 6개월을 초과하여 존속하는 건축장소, 건설·조립·설치공사의 현장 또는 이와 관련되는 감독 활동을 수행하는 장소 5. 고용인을 통하여 용역을 제공하는 경우로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당되는 장소 가. 용역의 제공이 계속되는 12개월 중 총 6개월을 초과하는 기간 동안 용역이 수행되는 장소 나. 용역의 제공이 계속되는 12개월 중 총 6개월을 초과하지 아니하는 경우로서 유사한 종류의 용역이 2년 이상 계속적·반복적으로 수행되는 장소</p>	<p>[OECD모델 §5 ③] ③ 제1항에도 불구하고 국내사업장에는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 포함하는 것으로 한다. 1. 건축 장소, 건설·조립·설치공사의 현장 또는 이와 관련되는 감독 활동으로서 그 장소, 공사 또는 활동이 6개월을 넘는 기간 존속 하는 경우 [OECD모델 §5 주식 42.13항] 2. 외국법인의 고용인 또는 외국법인의 지시를 받는 제3자(이하 '고용인등')를 통하여 용역을 수행하는 경우로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당되는 경우 가. 단일 사업활동 또는 관련 사업활동에 대해서 용역의 수행이 계속되는 12개월 중 총 6개월을 넘는 기간 국내에서 계속되는 경우. 나. 용역의 수행이 계속되는 12개월 중 총 6개월을 초과하지 아니하는 경우로서 유사한 종류의 용역이 2년 이상 계속적·반복적으로 수행되는 경우 [OECD모델 §5 주식 10항] 다. 외국법인의 사업이 주로 국내에 설치된 자동설비에 의해 수행되고 고용인등이 그 설비의 설치, 운영, 통제 및 유지 활동을 하는 경우 [OECD모델 §5 주식 42.2항] 3. 외국법인이 웹사이트를 탑재하거나 웹사이트에 접속가능한 국내에 소재하는 서버(미러서버나 통신중계기를 포함)를 운영하거나 통제하는 경우</p>
<p>법법 §94 ④ 제1항에 따른 국내사업장에는 다음 각 호의 장소는 포함되지 아니한다. 1. 외국법인이 자산의 단순한 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소 2. 외국법인이 판매를 목적으로 하지 아니하는 자산의 저장이나 보관만을 위하여 사용하는 일정한 장소 3. 외국법인이 광고, 선전, 정보의 수집 및 제공, 시장조사, 그밖에 그 사업수행상 예비적이며 보조적인 성격을 가진 사업활동을 하기 위하여 사용하는 일정한 장소 4. 외국법인이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공하게 할 목적으로만 사용하는 일정한 장소</p>	<p>[OECD모델 §5 ④] ④ 제1항에 따른 국내사업장에는 다음 각 호의 장소는 포함되지 아니한다. 1. 외국법인이 자산의 단순한 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소 2. 외국법인이 판매를 목적으로 하지 아니하는 자산의 저장이나 보관만을 위하여 사용하는 일정한 장소 3. 외국법인이 광고, 선전, 정보의 수집 및 제공, 시장조사, 그밖에 그 사업수행상 예비적이며 보조적인 성격을 가진 사업활동을 하기 위하여 사용하는 일정한 장소 4. 외국법인이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공하게 할 목적으로만 사용하는 일정한 장소 5. 1호부터 4호에 언급된 활동이 복합된 결과로 나타난 그 일정한 장소의 전반적인 활동이 예비적 또는 보조적 성격을 가지는 경우 1호부터 4호에서 언급된 활동만의 집합을 위한 일정한 장소</p>
<p>법법 §94 ③ 외국법인이 제1항에 따른 고정된 장</p>	<p>[OECD모델 §5 ⑤]</p>

<p>소를 가지고 있지 아니한 경우에도 국내에 그 외국 법인을 위하여 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하는 자 또는 이에 준하는 자로서 대통령령으로 정하는 자를 두고 사업을 경영하는 경우에는 그 자의 사업장 소재지(사업장이 없는 경우에는 주소지로 하고, 주소지가 없는 경우에는 거소지로 한다)에 국내사업장을 둔 것으로 본다.</p> <p>법령 133 ② 제1항의 외국법인에는 해당 외국법인의 과점주주, 해당 외국법인이 과점주주인 다른 법인, 그밖에 해당 외국법인의 특수관계인을 포함한다.</p> <p>법령 133 ① 1. 외국법인의 자산을 상시 보관하고 관례적으로 이를 배달 또는 인도하는 자 2. 중개인·일반위탁매매인 기타 독립적 지위의 대리인으로서 주로 특정 외국법인만을 위하여 계약체결 등 사업에 관한 중요한 부분의 행위를 하는 자(이들이 자기사업의 정상적인 과정에서 활동하는 경우를 포함한다) 3. 보험사업(재보험사업을 제외한다)을 영위하는 외국법인을 위하여 보험료를 징수하거나 국내소재 피보험물에 대한 보험을 인수하는 자</p>	<p>⑤ 전항의 규정에도 불구하고, 국내에서 외국법인을 대신하여 행동하는 자(제7항의 규정이 적용되는 독립적인 지위를 가지는 대리인을 제외한다)가 다음의 어느 하나에 해당하는 활동을 하는 경우에는 그 자의 사업장 소재지(사업장이 없는 경우에는 주소지로 하고, 주소지가 없는 경우에는 거소지로 한다)에 그 외국법인의 국내사업장을 둔 것으로 본다. 이 경우, 외국법인에는 해당 외국법인의 과점주주, 해당 외국법인이 과점주주인 다른 법인, 그밖에 해당 외국법인의 특수관계인을 포함한다.</p> <p>1. 외국법인의 명의로 계약을 체결할 권한을 가지고, 그 권한을 반복하여 행사하는 경우. 2. 1호에서 언급한 권한은 가지지 않으나, 외국법인에 속하는 물품 또는 상품의 재고를 상습적으로 보유하고, 외국법인을 대신해서 반복하여 그 재고를 인도하는 경우 3. 중개인·일반위탁매매인 기타 독립적 지위의 대리인으로서 주로 그 외국법인만을 위하여 계약체결 등 사업에 관한 중요한 부분의 행위를 하는 경우(이들이 자기사업의 정상적인 과정에서 활동하는 경우를 포함한다)</p> <p>[OECD모델 §5 주식 39항] 4. 보험사업(재보험사업을 제외한다)을 영위하는 외국법인을 위하여 보험료를 징수하거나 국내소재 피보험물에 대한 보험을 인수하는 경우</p>
<p>신설</p>	<p>[OECD모델 §5 ⑥] ⑥ 외국법인이 한 계약국에서 중개인, 일반위탁매매인 또는 기타 독립적 지위를 가진 대리인(이하 대리인 등)을 통하여 사업을 수행한다는 이유만으로는, 기업이 그 계약국에 국내사업장을 가진 것으로 보지 않는다. 다만, 그 대리인 등이 사업의 통상적 과정에서 활동하는 경우에 한한다.</p>
<p>신설</p>	<p>[OECD모델 §5 ⑦] ⑦ 외국법인이 내국법인을 지배하거나 또는 국내사업장을 통하거나 다른 방법에 의하여 국내에서 사업을 영위하는 다른 외국법인을 지배한다는 사실만으로는 외국법인의 국내사업장이 구성되는 것으로 보지 않는다.</p>

법인세법 및 시행령 개정안 |

법법 §94 개정안	법령 §133 개정안
<p>[OECD모델 §5 ①] ① 외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우에는 국내사업장이 있는 것으로 한다.</p>	<p>[OECD모델 §5 주식 6.2항] ① 법 제94조 제1항을 적용함에 있어, 여러 개의 사업이 상업적 지리적으로 일관된 전체를 형성한다면 비록 여러 개의 계약으로 이루어졌더라도 하나의 사업으로 본다.</p>
<p>[OECD모델 §5 ②]</p>	

<p>② 제1항에 따른 국내사업장에는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 장소를 포함하는 것으로 한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 지점, 사무소 또는 영업소 2. 상점, 그밖의 고정된 판매장소 3. 작업장, 공장 또는 창고 4. 광산·채석장 또는 해저천연자원이나 그 밖의 천연자원의 탐사 및 채취 장소[국제법에 따라 우리나라가 영해 밖에서 주권을 행사하는 지역으로서 우리나라의 연안에 인접한 해저지역의 해상(海床)과 하층토(下層土)에 있는 것을 포함한다] 	
<p>[OECD모델 §5 ③]</p> <p>③ 제1항에도 불구하고 국내사업장에는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 포함하는 것으로 한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 건축 장소, 건설·조립·설치공사의 현장 또는 이와 관련되는 감독 활동으로서 그 장소, 공사 또는 활동이 6개월을 넘는 기간 존속 하는 경우 <p>[OECD모델 §5 주식 42.13항]</p> <ol style="list-style-type: none"> 2. 고용인 또는 외국법인의 지시를 받는 제3자(이하 ‘고용인등’)를 통하여 용역을 수행하는 경우로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당되는 경우 <p>가. 단일 사업활동 또는 관련 사업활동에 대해서 용역의 수행이 계속되는 12개월 중 총 6개월을 넘는 기간 국내에서 계속되는 경우.</p> <p>나. 용역의 수행이 계속되는 12개월 중 총 6개월을 초과하지 아니하는 경우로서 유사한 종류의 용역이 2년 이상 계속적·반복적으로 수행되는 경우</p> <p>[OECD모델 §5 주식 10항]</p> <p>다. 외국법인의 사업이 주로 국내에 설치된 자동설비에 의해 수행되고 고용인등이 그 설비의 설치, 운영, 통제 및 유지 활동을 하는 경우</p> <p>[OECD모델 §5 주식 42.2항]</p> <ol style="list-style-type: none"> 3. 외국법인이 국내에서 웹사이트를 탑재하거나 웹사이트에 접속가능한 서버를 운영하는 경우 	<p>[법칙 제67조]</p> <p>② 법 제94조 제3항 1호에 따른 건설공사 등의 존속기간은 다음 각 호의 방법으로 계산한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 건설공사 현장의 존속기간은 외국법인이 국내에서 건설공사의 작업에 착수한 날부터 해당 작업을 완료하거나 영구적으로 포기한 날까지의 기간으로 한다. 이 경우 건설공사의 작업에 착수한 날은 해당 공사를 위한 설계사무소를 설치하는 등 준비작업을 한 날로 한다. 2. 날씨가 고르지 못한 등 계절적 요인이나 자재 또는 노동력 부족 등으로 공사의 진행이 일시적으로 중단되는 경우의 건설공사의 존속기간은 그 일시적으로 중단된 기간을 합하여 계산한다. 3. 건설공사 등의 도급을 받은 외국법인이 그 공사의 전부 또는 일부를 다른 법인에게 하도급한 경우 도급을 받은 외국법인의 건설공사 현장의 존속기간은 해당 외국법인이 수행한 작업기간과 외국법인으로부터 하도급 받은 다른 법인이 수행한 작업기간을 합하여 계산한다.
<p>[OECD모델 §5 ④]</p> <p>④ 제1항에 따른 국내사업장에는 다음 각 호의 장소는 포함되지 아니한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 외국법인이 자산의 단순한 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소 2. 외국법인이 판매를 목적으로 하지 아니하는 자산의 저장이나 보관만을 위하여 사용하는 일정한 장소 3. 외국법인이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공하게 할 목적으로만 사용하는 일정한 장소 4. 외국법인이 광고, 선전, 정보의 수집 및 제공, 시장조사, 그밖에 그 사업수행상 예비적이며 보조적인 성격을 가진 사업활동을 하기 위하여 사용하는 일정한 장소 5. 1호부터 4호에 언급된 활동이 복합된 결과로 나타난 그 일정한 장소의 전반적인 활동이 예비적 또 	<p>[법통 94-0-2]</p> <p>③ 외국법인 국내사무소가 법 제94조 제4항에 각 호에 정한 활동을 그 외국법인을 위한 것이 아니고 타인(영 제87조의 특수관계있는 자를 포함한다)을 위하여 행하는 경우에는 그 국내사무소를 당해 법인의 국내사업장으로 본다.</p> <p>④ 외국법인 국내사무소의 일반적인 활동목적이 그 외국법인의 전반적 사업목적과 동일한 경우에는 그 외국법인의 국내사무소가 수행하는 활동은 사업의 예비적·보조적 활동에 해당하지 아니한다.</p> <p>⑤ 외국법인의 국내사무소가 당해 외국법인이 국내 고객에게 판매한 자산과 관련하여 부품을 공급하거나 그 판매한 자산을 유지·보수하는 등 애프터서비스 활동을 수행하는 경우에는 그 사무소는 그 애프터서비스에 대한 대가를 받는지 여부에 관계없이 그 외국법인의 국내사업장에 해당한다.</p>

<p>는 보조적 성격을 가지는 경우 1호부터 4호에서 언급된 활동만의 집합을 위한 일정한 장소의 보유</p>	<p>[OECD모델 §5 주식 30항, 판단방법 개선] ⑥ 외국인, 그 외국법인의 대리인 또는 특수관계인이 같은 사업목적에 대해 국내에서 법 제94조 제4항 각호에 열거된 활동과 그 외의 활동을 나누어 수행하는 경우 그 외국법인의 대리인 및 특수관계인의 활동을 모두 그 외국법인의 국내사업활동으로 본다. 이 경우, 국제조세조정에 관한 법 시행령 제4조 제1항 제2호를 준용하여 계산한 그 외국법인의 활동으로 보는 국내 사업활동의 공헌도의 비율이 같은 사업목적에 대해 그 외국법인 등이 국내외에서 수행한 모든 사업활동의 100분의 30 이상인 경우 법 제94조 제4항 각호에 열거된 활동으로 보지 않는다.</p>
<p>[OECD모델 §5 ⑤] ⑤ 전항의 규정에도 불구하고, 국내에서 외국법인을 대신하여 행동하는 자(제7항의 규정이 적용되는 독립적인 지위를 가지는 대리인을 제외함)가 다음의 어느 하나에 해당하는 활동을 하는 경우에는 그 자의 사업장 소재지(사업장이 없는 경우에는 주소지로 하고, 주소지가 없는 경우에는 거소지로 한다)에 그 외국법인의 국내사업장을 둔 것으로 본다. 이 경우, 외국법인에는 해당 외국법인의 과점주주, 해당 외국법인이 과점주주인 다른 법인, 그밖에 해당 외국법인의 특수관계인을 포함한다. 1. 외국법인의 명의로 계약을 체결할 권한을 가지고, 그 권한을 반복하여 행사하는 경우. 2. 1호에서 언급한 권한은 가지지 않으나, 외국법인에 속하는 물품 또는 상품의 재고를 상습적으로 보유하고, 외국법인을 대신해서 반복하여 그 재고를 인도하는 경우 3. 중개인·일반위탁매매인 기타 독립적 지위의 대리인으로서 주로 그 외국법인만을 위하여 계약체결 등 사업에 관한 중요한 부분의 행위를 하는 자(이들이 자기사업의 정상적인 과정에서 활동하는 경우를 포함한다) [OECD모델 §5 주식 39항] 4. 보험사업(재보험사업을 제외한다)을 영위하는 외국법인을 위하여 보험료를 징수하거나 국내소재 피보험물에 대한 보험을 인수하는 경우</p>	<p>[법통 94-133...2] ⑦ 법 제94조 제5항 제1호의 "계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하는 경우"란 다음 각 호를 말한다. 1. "계약"이라 함은 외국법인의 고유사업과 관련하여 체결하는 계약을 말하며 외국법인의 사무실의 임차 또는 종업원의 고용 등 내부적인 경영·관리 활동과 관련하여 체결하는 계약은 포함되지 아니한다. 2. "계약을 체결할 수 있는 권한"이라 함은 대리인이 외국법인을 구속할 수 있는 계약의 중요하고 세부적인 사항에 관하여 실질적으로 협의할 수 있는 권한을 말한다. 이 경우, 대리인이 실질적 절차를 끝낸 후 최종 과정에서 그 외국법인이나 제3자가 그 계약서에 서명 또는 날인하는 경우에도 그 대리인이 국내에서 그 권한을 행사한 것으로 본다.[OECD모델 §5 주식 33항] 3. "반복적 행사"에는 장기의 대리계약에 의하여 계약체결권을 계속적·반복적으로 행사하는 경우 뿐만 아니라 2개 이상의 단기의 대리계약에 의하여 계약체결권을 계속적·반복적으로 행사하는 경우도 포함된다.</p>
<p>[OECD모델 §5 ⑥] ⑥ 외국법인이 한 계약국에서 중개인, 일반위탁매매인 또는 기타 독립적 지위를 가진 대리인(이하 대리인)을 통하여 사업을 수행한다는 이유만으로, 외국법인이 국내사업장을 가진 것으로 보지 않는다. 다만, 그 대리인이 사업의 통상적 과정에서 활동하는 경우에 한한다.</p>	<p>[법통 94-133...3 1.] ⑧ 대리인이 본인인 외국법인으로부터 법적으로 또한 경제적으로 독립된 지위에 있는 경우 법 94조 제7항에 따른 독립적인 지위를 가지는 대리인으로 본다. [신 설] ⑨ 대리인이 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 법 94조 제7항에 따른 독립적 지위를 가진 대리인으로 보지 않는다. 1. 대리인이 외국법인을 위한 활동을 함에 있어 그 외국법인으로부터 세부적인 지시나 통제를 받거나,</p>

	<p>외국법인을 위한 사업활동으로 인하여 발생하는 그 대리인의 사업상 위험을 그 외국법인이 부담하는 경우[법통 94-133...3 2.]</p> <p>2. 대리인이 자기 사업의 일상적 과정에서 여러 위탁인을 위해 활동하는 과정에서 위탁인 누구도 지배적이 아니지만, 위탁인들이 협력하여 대리인의 수탁활동을 통제하는 경우[OECD모델 §5 주식 38.6항]</p> <p>3. 국제조세조정에관한법 제2조 제1항 8호 다목 및 라목에 규정하는 외국법인의 특수관계인에 해당하는 대리인이 그 외국법인이 소득을 수취하는데 관여하여 활동하는 경우[독립대리인 판단방법 개선]</p>
<p>[OECD모델 §5 ⑦]</p> <p>⑦ 외국법인이 내국법인을 지배하거나 또는 국내사업장을 통하거나 다른 방법에 의하여 국내에서 사업을 영위하는 다른 외국법인을 지배한다는 사실만으로는 외국법인의 국내사업장이 구성되는 것으로 보지 않는다.</p>	<p>[법통 94-0...6]</p> <p>⑩ 외국법인이 내국법인과 종업원파견에 관한 계약을 체결하고, 그 계약에 의거 내국법인에 파견되어 고용된 종업원이 오로지 내국법인만을 위하여 근로를 제공하고 외국법인이 영위하는 사업의 전부 또는 일부를 일체 수행하지 아니함에 따라 외국법인이 종업원의 파견과 관련하여 내국법인으로부터 일체의 대가(급여대지급에 따른 정산대가는 제외)를 지급받지 않는 경우 그 종업원이 근로를 제공하는 장소는 그 종업원이 외국법인과 고용계약을 유지하는지의 여부에 관계없이 법 제94조의 규정에 의한 외국법인의 국내사업장에 해당되지 아니한다.</p>

2절 장기적인 대안

1. 국제적 논의의 장단점

국제적으로 논의되는 전자상거래소득에 대한 국내사업장 과세방안의 장단점을 검토하면 아래와 같다.

첫째, 전자상거래 소득에 대한 원천징수를 지급지기준으로 하는 방법이다. 이는 전통적인 사업수행지기준을 포기한다는 의미인데, 모든 전자상거래를 사업거래에서 분리하여 따로 원천징수하는 것은 국제거래에 대한 커다란 장애가 될 수 있으며 기술적으로도 상당한 문제가 될 수 있다. 용역 또는 무형재화에 대한 전자상거래나 BtoB 거래만을 원천징수대상으로 하는 것 또한 기존 사업거래와의 차별을 만들 것이므로 바람직하지 않다.

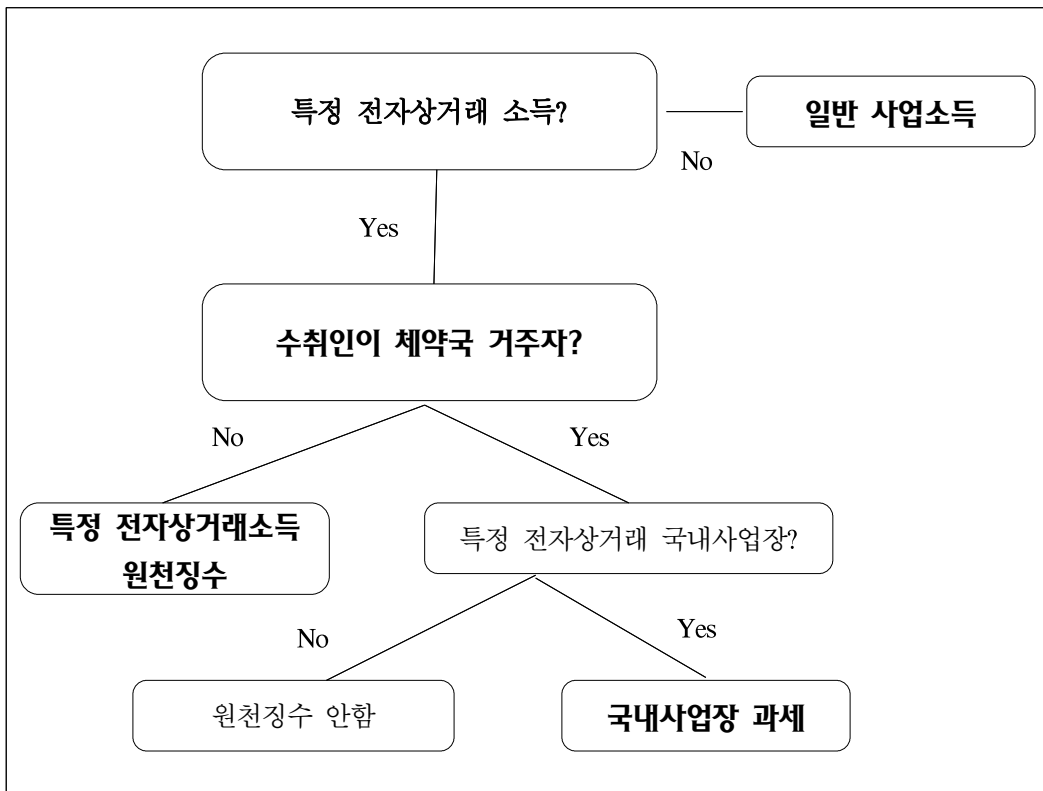
둘째, 전자상거래의 경우 일정한 조건에서 구매자의 소재지도 원천지로 보는 방법이

다. 이는 전자상거래가 유비쿼터스(Ubiquitous) 환경에서 이루어져 판매자의 입장이나 구매자의 입장에서 볼 때 동시에 상업행위에 해당하는 상황들이 전개되며, 특히 전통적인 사업수행지기준을 적용하면 원천지국은 소득세과세를 전혀 할 수 없는 경우가 대부분이라는 점에서 원천지국 입장에서 찬성할 수 있는 견해이다. 그렇지만, 전통적인 사업거래의 경우 원천지에서 사업활동이 없으면 과세되지 않는다는 점에서 기존 과세방법과 괴리가 있다.

셋째, 가상의 국내사업장이나 양적 경제적 실재 개념의 적용은 전통적 사업수행지기준을 적용하면서 새로운 국내사업장 개념을 적용하는 절충적 방법이다. 이 방법은 전자상거래가 유비쿼터스 환경에서 수행된다는 점을 인식하여 원천지국에 어느 정도의 과세권을 인정한다는 의미이므로 합리적일 수 있다.

2. 전자상거래 과세특례의 신설

| 전자상거래 과세특례의 개요 |



| 전자상거래 과세특례의 개념 요약 |

새로운 개념	개념의 정의
특정 전자상거래 소득	<ol style="list-style-type: none"> 특정 전자상거래 소득 : 전자상거래 유형 28개 중 ‘외국법인이 국내 외에서 만든 디지털콘텐츠를 인터넷을 통해 국내에서 판매하거나 국외에서 인터넷을 통해 용역을 제공하고 대가를 받는 거래’에 해당하는 19개 유형으로부터 발생하는 소득을 특정 전자상거래소득(사업소득)으로 정의 과세 방법 ; <ul style="list-style-type: none"> 조세조약이 있는 경우 : 조세조약의 사업소득과세원칙에 따라 ‘특정 전자상거래의 국내사업장’이 있어야 과세 조세조약이 없는 경우 : 국내세법의 ‘특정 전자상거래 소득’ 과세 원칙에 따라 원천징수
특정 전자상거래 국내사업장	<p>전자상거래기업이 특정 전자상거래소득을 수취하면서 국내에서 능동적 사업활동을 수행하고 상당한 소득을 수취하는 경우 특정 전자상거래 국내사업장이 있는 것으로 간주</p> <ol style="list-style-type: none"> 능동적 사업활동(affirmative business activity) : 직접 또는 포털사이트나 대리인을 통해 국내 고객에 대한 광고하거나 잠재적 고객에 대한 이메일 홍보 및 고객리스트의 수집관리, 한국어 또는 영어로 된 웹사이트를 통해 제품전시 국내 고객과의 계약 체결 디지털콘텐츠의 제공 및 대금 결제, 국내 결제회사를 통한 대금수취 상당한 수입 : 연간 5천만원 이상

(1) 특정 전자상거래 소득

① 특정 전자상거래 : 디지털콘텐츠나 용역을 인터넷으로 판매하고 결제하는 거래

전자상거래의 경우 구매자의 소재지(원천지국)에서 판매자의 인적관여 없이도 사업활동이 가능한 경우가 대부분이므로 전통적 사업소득의 정의를 적용하면 원천지국은 전자상거래 대가에 대하여 전혀 과세권을 행사하지 못하게 되는데 이는 국가 간 심각한 조세불균형과 이를 이용한 지능적 조세회피를 초래할 가능성이 있다. 그러므로 이러한 상황을 방지하기 위해서 전통적 소득에 대한 과세방법을 전자상거래소득에 적용하는 것은 바람직하지 않다.

소득세 과세목적상 전자상거래의 경우 재화 또는 용역의 가치창출활동이 수행되는 판매자의 소재지를 기준으로 소득세를 과세하여야 한다는 것이 일반적으로 인정된 견해이다. 이는 유형재화를 전자상거래방식으로 거래한 후 전통적 방법으로 판매자의 소재지에서 구매자의 소재지로 이동시키는 경우에는 나무랄 데 없다. 그렇지만, 디지털콘텐츠나 용역을 인터넷을 통해 거래하는 경우, 사업장소를 오로지 판매자의 소재지로만 본다면 사실에 부합하지 않는 면이 있다. 구매자의 소재지에서 판매자가 웹사이트를 통해 마케팅활동을 하면서 디지털콘텐츠나 용역을 즉시 제공할 수 있는 상황을 보면 구매자의 소재지에서 판매자가 현실적으로 존재하지 않지만 전자적으로 존재하면서 사업활동을 한다고 해석할 수 있기 때문이다. 이러한 상황은 ‘유비쿼터스 환경’이라는 표현에 압축되어져 있다.

전자상거래가 유비쿼터스환경에서 이루어진다는 점을 고려하면, 전자상거래를 판매자의 소재지와 구매자의 소재지에 걸쳐 수행되는 것으로 보아 구매자의 소재지에서도 일정 부분 과세권을 행사할 수 있도록 과세특례를 두는 것이 바람직하다. 이 경우, 모든 재화나 용역의 거래를 전자상거래에 포함하지 말고 판매자와 구매자와 전자적 환경에서 디지털콘텐츠나 용역을 주문하고 결제하며 전송하는 경우에만 전자상거래 과세특례를 적용하여 전통적 사업방식에 대한 과세제도를 간섭하지 않아야 한다. 유형재화는 전자상거래를 하더라도 주문체결이나 결제에 국한하여 전통적 사업방식에서 크게 벗어나지 않으므로 디지털콘텐츠나 용역과 달리 유비쿼터스 환경에서 거래가 이루어진다고 볼 수 없기 때문이다.

결론적으로, 과세특례대상 ‘전자상거래’를 비거주자가 국내 또는 국외에서 생산한 디지털콘텐츠나 용역을 인터넷이나 전자통신망을 통하여 국내에서 판매하고 대가를 받는 거래로 정의할 수 있다.

② 과세특례대상 전자상거래의 유형

OECD는 ‘전자상거래 거래유형 및 소득구분 보고서(OECD 보고서 18, 2002.11.7.)’에서 전자상거래를 아래와 같이 28가지 유형으로 구분한다. 이러한 28가지 유형 중 과세특례의 대상이 되는 ‘비거주자가 국내외에서 제작한 디지털콘텐츠나 제공하는 용역을 인터넷이나 전자통신망을 통하여 국내에서 판매하고 대가를 받는 거래’의 요건을 충족하는 전자상거래의 유형에는 19가지가 있다.

과세특례대상 전자상거래 소득(특정 전자상거래 소득)은 대부분 사업소득에 해당하지만 사용료소득에 해당하는 경우가 있다. 사용료소득에 해당하는 경우에는 사업소득

원천징수특례의 적용대상에서 제외하여 전통적인 사용료소득의 원천징수규정을 적용하여야 한다. 다만, 전자상거래의 국내사업장 과세특례를 적용하는 경우에는 특정 전자상거래소득을 모두 포함해야 한다.

유형	내용	판단
1. 유형자산의 전자적 주문처리	소비자가 유형상품의 온라인상 목록을 보고 물품을 선택한 후 상품공급자에게 직접 전자적으로 물품을 주문한다. 상품은 일반적인 운송수단을 사용하여 소비자에게 실물이 인도된다.	사업소득 전상거래× WH × PE ×
2. 디지털상품의 전자적 주문 및 전송	소비자가 소프트웨어나 기타 디지털상품의 온라인상 목록을 보고 물품을 선택한 후 상품 공급자에게 직접 전자적으로 물품을 주문한다. 소비자는 온라인상 목록을 사용하는데 별도의 비용을 부담하지 않는다. 디지털상품은 소비자의 하드디스크나 기타 영구기록매체에 전송된다.	사업소득 전상거래○ WH ○ PE ○
3. 저작권사용을 위한 디지털상품의 전자적 주문 및 전송	소비자가 소프트웨어나 기타 디지털상품의 온라인상 목록을 보고 물품을 선택한 후 상품 공급자에게 직접 전자적으로 물품을 주문한다. 온라인상 목록을 사용하는 데 대하여 소비자가 별도의 비용을 부담하지 않는다. 디지털상품은 소비자의 하드디스크나 기타 영구기록매체에 전송된다. 소비자는 디지털상품의 저작권을 상업적으로 사용할 권리를 취득한다.(예 : 출판업자가 출판하는 책의 표지에 포함될 그림의 저작권을 취득)	사용료소득 전상거래○ WH × PE ○
4. 디지털상품의 갱신과 추가	소프트웨어나 기타 디지털상품의 공급자가 소비자에게 디지털상품의 갱신과 추가를 하여주기로 합의한다. 특별히 이 소비자만을 위해 갱신과 추가를 한다는 합의는 없다. 갱신과 추가가 전자적으로 전송되거나 CD와 같은 유형매체로 전달된다.	사업소득 전상거래○ WH ○ PE ○
5. 한정기간 소프트웨어 및 기타 디지털정보 라이선스	소비자가 소프트웨어 및 기타 디지털정보를 그 상품의 내용연수보다 짧은 기간 동안 사용할 권리를 취득한다. 상품은 전자적으로 전송되거나 CD와 같은 유형매체로 전달된다. 디지털상품의 모든 복사물은 라이선스 만료일에 지워지거나 사용할 수 없게 된다.	사업소득 전상거래○ WH ○ PE ○
6. 일회사용 소프트웨어나 기타 디지털상품	소비자는 소프트웨어나 기타 디지털상품을 일회 사용할 권리를 취득한다. 상품은 전송되거나 원격적으로(예 : 다른 장소의 서버에 저장된 소프트웨어의 사용) 사용될 수 있다. 소비자는 주어진 용도로 디지털상품을 쓰는데 필요한 정도 이외로 디지털상품을 복사할 권리를 갖지 못한다.	사업소득 전상거래○ WH ○ PE ○
7. 프로그램 실행을 위한 주전산기 대여-별도의 라이선스	사용자는 소프트웨어상품을 사용할 영구적인 라이선스를 가진다. 사용자는 주전산기 소유자(host)에 의하여 소유되고 운영되는 서버에 소프트웨어를 탑재(load)키로 주전산기 소유자와 계약을 체결한다. 주전산기 소유자는 시스템의 오류를 방지하기 위한 기술적 지원을 한다. 사용자는 원격적으로 운영 소프트웨어에 접속하고, 실행하며, 운영할 수 있다. 운영소프트웨어는 임시기억장치	사용료소득 전상거래× WH × PE ×

	(RAM)에 전송되어 고객의 컴퓨터에서 실행되거나, 주전산기 소유자의 서버에서 원격적으로 실행된다. 이런 유형의 거래형태는 예를 들면 회계관리, 재고관리, 인사관리나 기타 기업자원관리 응용소프트웨어에 활용될 수 있다.	
8. 프로그램 실행을 위한 주전산기 대여-라이선스 포함	저작권의 사용자가 하나 이상의 소프트웨어를 실행하게 하고, 주전산기 소유자에 의하여 소유되고 운영되는 서버에 응용소프트웨어를 탑재시키며, 하드웨어와 소프트웨어에 대한 기술적 지원을 하는 공급자와 계약을 체결하고 일회의 통합수수료(bundled fee)를 지급한다.	사업소득 전상거래× WH × PE ×
9. 응용서비스 공급자	공급자가 응용서비스 공급자로서의 사업수행상 응용소프트웨어를 사용할 라이선스를 취득한다. 공급자는 자신이 소유하고 운영하는 컴퓨터 서버상 탑재되는 응용소프트웨어를 고객이 이용가능하게 한다. 이 소프트웨어는 고객을 위해 특정 업무지원(back office) 기능을 자동처리한다. 예를 들면 이 소프트웨어는 사무용품이나 출장여행처럼 고객의 업무에 사용되는 상품 및 용역의 구매, 주문, 대가지급, 인도 등을 자동처리한다. 공급자는 상품과 용역을 공급하지는 않는다. 다만, 이러한 상품이나 용역을 공급하는 제삼자와의 거래를 자동화하고 관리하는 수단을 고객에게 제공한다. 고객은 소프트웨어를 복사하거나, 공급자의 서버를 벗어나 소프트웨어를 사용할 권리가 없고, 또한 소프트웨어 복사본을 점유하거나 관리할 수 없다.	사업소득 전상거래○ WH ○ PE ○
10. 응용서비스 공급자가 지급하는 라이선스 수수료	응용서비스 공급자가 응용소프트웨어 공급자에게 고객으로부터 수취한 수입의 일정비율을 수수료로 지급한다. 계약기간은 1년이다.	사업소득 전상거래○ WH ○ PE ○
11. 웹사이트 호스팅	공급자가 웹사이트를 서버에 운영하도록 한다. 공급자는 웹사이트 콘텐츠의 개발자에 의하여 창출된 저작권에 대한 어떠한 권리도 없다. 저작권 있는 콘텐츠의 사이트에 대한 소유자는 사이트상 콘텐츠의 수정을 포함하여 사이트를 원격적으로 관리한다. 공급자는 경과시간에 따른 수수료를 대가로 받는다.	사업/사용료 전상거래× WH × PE ×
12. 소프트웨어 유지보수	소프트웨어 유지보수계약은 통상 기술적 지원과 소프트웨어 갱신이 함께 포함된다. 일정한 연간 수수료는 갱신과 기술적 지원 두 가지에 대하여 지급된다. 대부분의 경우 계약의 주목적은 소프트웨어 갱신에 있다. 혼합계약(mixed contract)에 대한 원칙이 이 거래에 적용된다.	사업/사용료 전상거래○ WH ○(×) PE ○
13. 데이터 저장	고객은 공급자에 의하여 소유되고 운영되는 컴퓨터 서버에 자신의 컴퓨터 데이터를 저장한다. 고객은 원격적으로 데이터에 접속하고, 데이터를 추가, 추출, 관리할 수 있다. 이 거래에 있어 어떠한 소프트웨어상 권리도 고객에게 주어지지 않는다. 공급자의 하드웨어에 재고기록을 저장하는 소매업자와 현 재고수준이 주문을 낼 수 있는지 여부를 검토하기 위해 이 장부를 원격적으로 접속하는 주문담당직원이 그 사례이다.	사업/사용료 전상거래○ WH ○ PE ○
14. 컴퓨터 통신망상 고	공급자는 설치자문(installation advice) 및 문제해결	사업소득

객 지원	(trouble shooting) 정보(information) 등의 온라인상 기술지원을 고객에게 제공한다. 이러한 지원은 온라인상 기술설명, 문제해결 데이터베이스, 기술자와의 통신(예: 이메일) 등의 형태를 띤다.	전상거래○ WH ○ PE ○
15. 데이터 검색(Data retrieval)	공급자는 고객이 검색하고 추출할 수 있는 정보를 보유한다. 광범위하게 이용가능한 데이터 중에서 특정항목의 데이터를 검색하고 추출하는 기능은 고객에게 있어 중요한 가치이다.	사업소득 전상거래○ WH ○ PE ○
16. 독점적 데이터, 기타 가치 있는 데이터의 전달	공급자는 고객이 사용할 수 있는 정보를 보유한다. 이번 사례에서 그 데이터는 고객에게 있어 단순히 검색하고 추출하는 것 이상으로 상당히 중요한 것이다. 공급자는 내용상 상당한 가치를 더한다.(예: 일차 데이터의 분석 내용을 추가) 그러나 결과물은 특정 고객을 위한 것은 아니며, 고객은 내용에 대한 비밀을 지킬 어떠한 의무도 없다. 이러한 상품에는 특별한 산업이나 투자보고서가 있다. 이 보고서는 구매자에게 전자적으로 보내지거나 구매로 사용가능하게 되며 온라인상 목록이나 목차에서 전송된다.	사업/사용료 전상거래○ WH ○ PE ○
17. 광고	광고주가 특정 웹사이트의 사용자들에게 보여지는 광고에 대하여 대가를 지급한다. 소위 '배너광고(banner ads)'는 웹페이지에 나타나는 작은 그래픽 영상으로 사용자가 접속하면 광고주가 요구하는 웹페이지에 실리게 된다. 광고비는 가장 일반적으로 1,000 임프레션('impression' 사용자가 광고를 보는 횟수)당 원가에 대하여 정해지거나, 또는 접속횟수('click through' 사용자가 광고를 접속하는 횟수)로 정해진다.	사업소득 전상거래○ WH ○ PE ○
18. 전문직업적 자문에 대한 전자적인 접속	상담역, 변호사, 의사나 기타 전문직업적 용역공급자가 이메일(E-mail), 화상회의나 기타 원격 통신수단을 통해 고객에게 자문(예: 상담)을 하여 준다.	사업소득 전상거래○ WH ○ PE ○
19. 기술적 정보	고객은 상품이나 공정에 관한 공개되지 않은 기술적 정보를 제공받는다.(예: 비밀공정에 대한 설명서 및 도표)	사용료소득 전상거래○ WH × PE ○
20. 정보의 제공	공급자가 구매자의 선호에 따라 주기적으로 구매자에게 데이터를 전자적으로 제공한다. 자신의 특별요구에 따라 정리된 주문형태(custom packaged format)의 광범위하게 쓸 수 있는 정보를 수취하는 편리함은 고객에게 있어 중요한 가치가 있다.	사업/사용료 전상거래○ WH ○ PE ○
21. 정기구매하는 상호통신 웹사이트 접속	공급자가 구매자에게 정보, 음악, 영상, 게임 및 활동 등(공급자가 개발 또는 소유하는지 여부 불문)을 포함하는 웹사이트상 디지털컨텐츠를 이용하게 한다. 구매자는 사이트 접속에 대하여 일정 정기수수료를 지급한다. 구매자에 대한 사이트의 중요가치는 사이트로부터 상품이나 용역을 획득하는 것이 아니라, 사이트와 온라인상 상호통신하는 것이다.	사업소득 전상거래○ WH ○ PE ○
22. 온라인 쇼핑 포탈	웹사이트 운영자가 자신의 컴퓨터 서버에 다수 상인의 전자적 물품목록을 유치한다. 웹사이트 사용자는 이 목록	사업소득 전상거래 ×

	에서 상품을 선택할 수 있고 온라인상 주문할 수 있다. 웹사이트 운영자는 구매자들과 계약상 관계가 없다. 웹사이트 운영자는 단순히 주문을 상인에게 전달하는데, 상인은 주문을 수취하고 이행하는 데 책임이 있다. 상인은 웹사이트 운영자에게 사이트를 통해 이루어진 주문에 비례하여 수수료를 지급한다.	WH × PE ×
23. 온라인 경매	공급자는 경매로 구매할 많은 물품을 보여준다. 사용자는 사이트를 운영하는 기업이 아닌, 물품소유자로부터 물품을 직접 구입한다. 판매자는 판매가에 비례해서 또는 일정하게 수수료를 지급한다.	사업소득 전상거래 × WH × PE ×
24. 판매연결 프로그램	온라인상 공급자가 공급자의 판매를 연결하는 웹사이트 운영자에게 수수료를 지급한다. 웹사이트 운영자는 웹사이트에 공급자의 상품들을 열거한다. 사용자가 이 상품 중 하나를 클릭하면 상품을 살 수 있는 공급자의 사이트 상 웹페이지가 연결된다. 운영자의 웹페이지상 연결이 되는 경우 공급자는 판매연결된 원천을 식별할 수 있고, 사용자가 상품을 구매하는 경우 운영자에게 비례수수를 지급한다.	사업소득 전상거래× WH × PE ×
25. 콘텐츠 취득 거래	웹사이트 운영자가 사용자를 사이트에 유치하기 위해 새로운 설명, 정보 및 온라인 콘텐츠에 대한 대가를 여러 콘텐츠공급자에게 지급한다. 또한 웹사이트운영자는 웹사이트를 위해 새로운 콘텐츠를 개발하는 콘텐츠공급자를 특별히 고용하기도 한다. 이 두 가지 사례는 구별된다. 웹사이트운영자가 저작물을 보여주는 권리에 대하여 콘텐츠공급자에게 대가를 지급하는 경우 콘텐츠공개가 콘텐츠소유자의 저작권에 따른 권리라는 점에서 지급대가는 사용료에 해당한다. 그러나 웹사이트운영자가 새 콘텐츠 개발에 대하여 대가를 주고, 계약상 조건에 따라 개발된 콘텐츠의 저작권자가 되는 경우 이 지급대가는 사업소득에 해당한다.	사업/사용료 전상거래× WH × PE ×
26. 편성된 실시간 웹방송	사용자가 저작권 있는 음향 및 영상물의 콘텐츠 데이터베이스에 접속한다. 방송자는 시청료를 받는다.	사업소득 전상거래○ WH ○ PE ○
27. 수행 수수료	콘텐츠공급자가 웹사이트나 통신망 운영자로 하여금 자신의 콘텐츠를 보여주게 하기 위해 특정 웹사이트나 통신망 운영자에게 대가를 지급한다. 이 거래에서 웹사이트나 통신망 운영자는 수수료를 받기 위한 상업적 용역을 제공한다.	사업소득 전상거래 × WH × PE ×
28. 디지털상품을 다운로드할 수 있는 웹사이트이용	웹사이트공급자가 이용자들이 저작권 있는 디지털콘텐츠(음악 등)를 웹사이트에서 볼 수 있도록 한다. 유형 21과 달리, 이 웹사이트는 이용자들이 이러한 디지털상품을 다운로드할 수 있도록 하는 데 가치가 있다.	사업소득 전상거래○ WH ○ PE ○

※ 전상거래는 과세특례대상 전자상거래, WH는 원천징수 과세특례, PE는 국내사업장 과세특례 적용대상을 말한다

(2) 특정 전자상거래소득의 원천징수특례

① 특정 전자상거래소득의 원천징수특례

특정 전자상거래소득에 해당하는 경우, 판매자가 조세조약이 체결되지 않은 국가의 거주자이면 국내세법에 따라 특정 전자상거래소득(사업소득)으로 원천징수 되고, 조세조약이 체결된 국가의 거주자이면 조세조약의 사업소득 과세원칙에 따라 원천징수되지 않으며 국내사업장(전자상거래 국내사업장)이 구성되는 경우에만 과세된다. 다만, 특정 전자상거래소득이 사용료에 해당하는 경우에는 특정 전자상거래소득이 아닌 일반적인 사용료소득 원천징수방법에 따라 원천징수한다.

국내세법에 따라 원천징수하는 경우, 과세특례 대상 전자상거래가 판매자의 소재지와 구매자의 소재지에 걸쳐 수행되는 사업으로 정의되는 점을 고려할 때 이전가격방법에 의해 국내원천소득금액을 구분 계산하여야 한다. 그렇지만, 이는 실무적으로 매우 복잡하고 납세자와 세무당국의 분쟁의 소지가 있다. 이러한 점을 고려하여, 국외제작 및 국내판매가 공평하게 수익창출에 기여하는 것으로 보아 국내에 귀속되는 전자상거래 소득 금액의 비율을 대가 총액의 50%로 간주하는 것이 바람직하다.

② 관련 규정의 개정(안)

법령 §132	법령 §132 개정(안)
② 1. ~ 8. (생략) 9. 외국법인이 국내 및 국외에 걸쳐 제1호 내지 제8호 외의 사업을 영위하는 경우에는 ~ (번호 재부여) ⑥ 법 제93조 제6호 전단에서 "대통령령으로 정하는 인적용역"이란 다음 각호의 1에 해당하는 것을 말한다. (생략)	② 1. ~ 8. (생략) 9. 외국법인이 시행규칙으로 정하는 특정 전자상거래의 공급자로서 국내에 거주하거나 체류하는 자로부터 대가로 수취하는 소득. 이 경우 그 소득 금액은 지급대가 총액의 100분의 50으로 본다. 10. 외국법인이 국내 및 국외에 걸쳐 제1호 내지 제8호 외의 사업을 영위하는 경우에는 ~ (번호 재부여) ⑥ 법 제93조 제5호의 소득이 같은 조 다른 호의 소득에 해당하는 경우에는 그 다른 호에 따른 소득으로 본다. ⑦ 법 제93조 제6호 전단에서 "대통령령으로 정하는 인적용역"이란 ~ (번호 재부여)

법칙 §65의 2 신설(안)

시행령 제132조 제2항 제9호에 따른 특정 전자상거래는 아래와 같이 거래하는 경우를 말한다.
 1. 소비자가 소프트웨어나 기타 디지털상품의 온라인상 목록을 보고 물품을 선정한 후 상품 공급자에

1. 고객 직접 전자적으로 물품을 주문하고, 디지털상품을 사용한다.
2. 소비자가 소프트웨어나 기타 디지털상품의 온라인상 목록을 보고 물품을 선정한 후 상품 공급자에게 직접 전자적으로 물품을 주문하고, 소비자는 디지털상품의 저작권을 상업적으로 사용할 권리를 취득한다.
3. 소프트웨어나 기타 디지털상품의 공급자가 소비자에게 디지털상품의 갱신과 추가 하여 준다.
4. 소비자가 소프트웨어 및 기타 디지털정보를 그 상품의 내용연수보다 짧은 기간 동안 사용할 권리를 공급자로부터 취득한다. 디지털상품의 모든 복사본은 라이선스 만료일에 지워지거나 사용할 수 없게 된다.
5. 소비자는 소프트웨어나 기타 디지털상품을 일회 사용할 권리를 공급자로부터 취득한다. 상품은 전송되거나 원격적으로 사용될 수 있다. 소비자는 주어진 용도로 디지털상품을 쓰는데 필요한 정도 이외로 디지털상품을 복사할 권리를 갖지 못한다.
6. 공급자가 응용서비스 공급자로서의 사업수행상 응용소프트웨어를 사용할 라이선스를 취득한다. 공급자는 자신이 소유하고 운영하는 컴퓨터 서버상 탑재되는 응용소프트웨어를 고객이 이용가능하게 한다. 이 소프트웨어는 고객을 위해 특정 업무지원(back office) 기능을 자동처리한다. 공급자는 상품과 용역을 공급하지는 않는다. 다만, 이러한 상품이나 용역을 공급하는 제삼자와의 거래를 자동화하고 관리하는 수단을 고객에게 제공한다. 고객은 소프트웨어를 복사하거나, 공급자의 서버를 벗어나 소프트웨어를 사용할 권리가 없고, 또한 소프트웨어 복사본을 점유하거나 관리할 수 없다.
7. 응용서비스 공급자가 응용소프트웨어 공급자에게 고객으로부터 수취한 수입의 일정비율을 수수료로 지급한다.
8. 공급자의 소프트웨어 유지보수계약은 통상 기술적 지원과 소프트웨어 갱신이 함께 포함된다. 일정한 연간 수수료는 갱신과 기술적 지원 두 가지에 대하여 지급된다.
9. 고객은 공급자에 의하여 소유되고 운영되는 컴퓨터 서버에 자신의 컴퓨터 데이터를 저장한다. 고객은 원격적으로 데이터에 접속하고, 데이터를 추가, 추출, 관리할 수 있다. 이 거래에 있어 어떠한 소프트웨어상 권리도 고객에게 주어지지 않는다.
10. 공급자는 설치자문(installation advice) 및 문제해결(trouble shooting) 정보(information) 등의 온라인상 기술지원을 고객에게 제공한다.
11. 공급자는 고객이 검색하고 추출할 수 있는 정보를 보유한다. 광범위하게 이용가능한 데이터 중에서 특정항목의 데이터를 검색하고 추출하는 기능은 고객에게 있어 중요한 가치이다.
12. 공급자는 고객이 사용할 수 있는 정보를 보유한다. 이번 사례에서 그 데이터는 고객에게 있어 단순히 검색하고 추출하는 것 이상으로 상당히 중요한 것이다. 공급자는 내용상 상당한 가치를 더한다. 그러나 결과물은 특정 고객을 위한 것은 아니며, 고객은 내용에 대한 비밀을 지킬 어떠한 의무도 없다. 이러한 상품에는 특별한 산업이나 투자보고서가 있다. 이 보고서는 구매자에게 전자적으로 보내지거나 구매로 사용가능하게 되며 온라인상 목록이나 목차에서 전송된다.
13. 광고주가 특정 웹사이트의 사용자들에게 보여지는 광고에 대하여 공급자에게 대가를 지급한다. '배너광고(banner ads)'는 웹페이지에 나타나는 작은 그래픽 영상으로 사용자가 접속하면 광고주가 요구하는 웹페이지에 실리게 된다. 광고비는 가장 일반적으로 1,000 임프레션('impression' 사용자가 광고를 보는 횟수)당 원가에 대하여 정해지거나, 또는 접속횟수('click through' 사용자가 광고를 접속하는 횟수)로 정해진다.
14. 상담역, 변호사, 의사나 기타 전문직업적 용역의 공급자가 이메일(E-mail), 화상회의나 기타 원격 통신수단을 통해 고객에게 자문(예 : 상담)을 하여 준다.
15. 고객은 상품이나 공정에 관한 공개되지 않은 기술적 정보를 공급자로부터 제공받는다.
16. 공급자가 구매자의 선호에 따라 주기적으로 구매자에게 데이터를 전자적으로 제공한다. 자신의 특별요구에 따라 정리된 주문형태(custom packaged format)의 광범위하게 쓸 수 있는 정보를 수취하는 편리함은 고객에게 있어 중요한 가치가 있다.
17. 공급자가 구매자에게 정보, 음악, 영상, 게임 및 활동 등(공급자가 개발 또는 소유하는지 여부 불문)을 포함하는 웹사이트상 디지털컨텐츠를 이용하게 한다. 구매자는 사이트 접속에 대하여 일정 정기수수료를 지급한다.
18. 사용자가 저작권 있는 음향 및 영상물의 콘텐츠 데이터베이스에 접속한다. 방송자인 공급자는

시청료를 받는다.

19. 웹사이트의 공급자가 이용자들이 저작권 있는 디지털콘텐츠(음악 등)를 웹사이트에서 볼 수 있도록 한다.

(2) 특정 전자상거래의 국내사업장 과세특례

앞에서 검토한 것처럼, 디지털콘텐츠나 용역을 인터넷을 통해 국내에서 판매하거나 대여하는 경우 전통적 의미의 물리적 사업장은 거의 필요하지 않다. 그렇지만 외국법인이 국내에서 지속적으로 마케팅을 하면서 디지털콘텐츠나 용역을 전자적으로 판매하거나 대여하는 경우 물리적 사업장을 설치하지 않았을 뿐이지, 구매자의 입장에서 보면 국내에 존재하는 사업자로부터 디지털콘텐츠나 용역을 구매하는 상황과 차이가 없다.

그러므로 디지털콘텐츠나 용역의 거래기업이 국내에서 능동적 사업활동을 수행하면서 상당한 소득을 수취하는 경우 가상의 국내사업장이 구성되는 것으로 보는 것이 오히려 전통적 산업과 조세형평성을 유지한다는 측면에서 바람직 할 수 있다. 이 경우, 아래 2가지 요건을 모두 충족하면 전자상거래 국내사업장으로 볼 수 있다.

요건	구체적 내용
1. 능동적 사업활동	능동적 사업활동(affirmative business activity)이란 전자상거래기업이 국외 또는 국내에서 제작하거나 매입한 디지털콘텐츠를 인터넷이나 전자통신망을 통하여 국내에 거주하거나 체류하는 자에게 양도 또는 대여하거나, 국외 또는 국내에서 인터넷이나 전자통신망을 통하여 국내에 거주하거나 체류하는 자에게 용역을 제공하고 대가를 수취하기 위해 국내에서 수행하는 다음 각 호의 요건을 모두 충족하는 활동을 말한다. 가. 직접 또는 포털사이트나 대리인을 통해 국내 고객에 대한 광고, 잠재적 고객에 대한 이메일 홍보 및 고객리스트의 수집관리 나. 한국어 또는 영어로 된 웹사이트를 통해 제품전시, 국내 고객과의 계약 체결, 디지털콘텐츠의 제공 및 대금 결제 다. 국내 결제회사를 통한 대금수취
2. 상당한 사업소득	국내 고객에게 연간 5천만원 이상 매출

① 능동적 사업활동 : 가상의 사업장소

사업장소에서 재고자산의 판매로 소득을 수취하였는지를 판단하는데 중요한 요소는 그 사업장소에서 고객을 찾거나, 판매계약을 협의하거나, 판매완료에 필요한 여러 가지 중요한 활동에 능동적으로 참여하는지 여부이다.⁷⁰⁾ 이 경우, 고객을 직접 찾지 않더라도

주문이 보내질 수 있는 장소로 그 장소가 고객에 알려져 있다면 그 장소는 실질적으로 주문을 접수하며 판매에 종사하는 사업장소로 볼 수 있다. 이러한 맥락에서 외국법인이 웹사이트를 통해 디지털콘텐츠나 용역의 주문을 받고 판매를 하는 경우 그 웹사이트가 실질적으로 판매에 관여하지 않았다고 주장하기가 쉽지 않다. 그러므로 OECD 조세조약모델의 주석에서 웹사이트는 물리적 실재가 없으므로 국내사업장이 될 수 없다고 결론을 내었지만 이는 너무 성급한 것일 수 있다. 실체가 없지만 웹사이트를 통해 디지털 콘텐츠를 판매하는 가상의 사업장소가 있다고 본다면, 그 가상의 사업장소를 통해 수취하는 소득은 그 사업장소에 귀속된다고 할 수 있다.

그렇지만, 상품을 광고하거나 잠재적 고객에게 주문관련 정보를 제공하기 위해 국내에서 웹사이트를 단순히 사용하는 것은 명백히 능동적 사업활동에 해당하지 않는다. 그러한 방식의 웹사이트 사용은 홍보목적으로 메일, 텔레비전이나 라디오를 사용하는 것과 마찬가지로 보아야 한다. 웹사이트가 실제 상품의 판매나 판매를 위한 주문의 체결과 상품운반에 모두 사용되는 경우에만 능동적 사업활동에 해당한다고 보아야 한다.

그러므로 특정 전자상거래에 해당하면서 아래와 같은 활동이 국내에서 이루어진다면 능동적 사업활동이 이루어진 것으로 볼 수 있다.

- 가. 직접 또는 포털사이트나 대리인을 통해 국내 고객에 대한 광고, 잠재적 고객에 대한 이메일 홍보 및 고객리스트의 수집관리. 이는 잠재시장에 대한 단순한 광고를 넘어서서 구체적인 잠재고객에 대한 적극적이고 지속적인 마케팅을 의미한다.
- 나. 한국어 또는 영어로 된 웹사이트를 통해 제품전시, 국내 고객과의 계약 체결, 디지털콘텐츠의 제공 및 대금 결제. 그러므로 디지털콘텐츠가 아닌 유형재화를 웹사이트를 통해 매매하고 전통적 방법으로 운송하는 경우를 제외한다.
- 다. 국내 결제회사를 통한 대금수취

② 상당한 사업소득

전자상거래기업이 능동적 사업활동의 요건의 요건을 충족하는 경우에도 실제로 국내에서 상당한 사업소득을 수취하지 않는 경우에는 이를 능동적 사업활동으로 보기에는 부족하며 국내사업장으로 보아 과세할 실익도 없다.

일부 학자들은 일정 매출액 이상의 전자상거래기업이 국내에서 일정 비율 이상의 매출을 하는 경우에만 국내사업장으로 보아야 한다고 제안하고 있다. 그렇지만 원천지국

70) 미국세법 시행령 참조, Treas. Reg. §1.864-6(b)(2)(iii)

과세당국이 외국기업의 재무제표를 확인하여 매출액이 일정 금액 이상인지를 확인하는 것은 행정상 어려움을 초래할 수 있다. 그러므로 국내에서 일정 금액 이상의 매출을 하는 경우 상당한 사업소득을 수취하는 것으로 보는 것이 합리적이다.

‘일정 금액 이상의 매출’을 얼마로 할 것인지에 대한 원칙은 없으며, 일부 학자들은 5만불(약 5천만원)을 제시하고 있다. 부가가치세법은 4,800만원 이하의 매출을 하는 경우 간이과세자로 구분하며, 소득세법은 3억원(도소매업) 또는 1억 5천만원(제조업, 출판·영상·방송통신 및 정보서비스업, 금융 및 보험업, 상품중개업)인 경우 간편장부대상자로 구분한다. 5천만원 정도의 수입금액이 있는 경우 기준경비율을 적용하면 약 800만원 정도의 소득세를 납부하며 간이과세자의 매출한도가 4,800만원이고 국내사업장과세와 관련한 납세자와 세무당국의 납세비용을 고려할 때, 상당한 사업소득을 ‘연간 5천만원 이상’으로 보는 것이 합리적이다.

③ 특정 전자상거래 국내사업장의 예시

아래 예시는 과세특례 대상이 되는 전자상거래 국내사업장의 개념을 설명하기 위한 것이다.

〈사례 1〉 인터넷게임 제공업체인 외국법인 A는 국내의 게임사용자들에게 온라인을 통해 게임소프트웨어를 사용하도록 하거나 게임소프트웨어를 판매한다. A는 국내고객에 대한 홍보를 위해 국내 주요 포털사이트에 광고를 하고 국내 대리인을 통해 국내 고객에 대한 판촉행사를 수시로 개최하며, 고객리스트를 수집관리하고 잠재적 고객에 대한 홍보 이메일을 수시로 보낸다. A는 게임소프트웨어의 원활한 제공을 위해 국내 통신회사의 중계기를 임차하여 사용하며, 국내고객을 위해 한국어 버전의 게임소프트웨어를 제공한다. 게임소프트웨어를 사용하거나 구매하는 국내 고객은 국내 결제대행사의 온라인결제방식에 의해 대금을 지급하며 국내 결제대행사는 수수료를 제외한 결제대금을 A의 국외계좌에 송금한다. 국내고객은 하루에도 100명 이상이 A의 웹사이트에 접속하여 게임을 즐기며, A는 연간 10억원의 국내매출을 올리고 있다. 이 경우, A는 능동적 사업활동 및 상당한 사업소득의 요건을 모두 충족하므로 전자상거래 국내사업장에 해당한다.

〈사례 2〉 다른 사실관계는 사례 1과 같다. 다만, A는 연간 4천만원의 국내매출을 올리고 있다. 이 경우, A는 상당한 사업소득의 요건을 충족하지 못하므로 전자상거래 국내사업장에 해당하지 않는다.

〈사례 3〉 인터넷을 통하여 디지털서적을 판매하는 외국법인 B는 영어로 웹사이트를 운영한다. B는 국내에서 홍보활동을 하지 않지만, 서적을 주문한 적이 있는 국내고객리스트를 만들어 홍보 이메일을 수시로 보낸다. 국내고객은 주문한 디지털서적을 온라인으로 다운로드 할 수 있다. 서적을 구매한 국내고객은 국내금융기관의 온라인결제방식에 의해 대금을 지급하며 국내금융기관은 수수료를 제외한 결제대금을 A의 국외계좌에 송금한다. A는 연간 2억원의 국내매출을 올리고 있다. 이 경우, B는 능동적 사업활동 및 상당한 사업소득의 요건을 모두 충족하므로 전자상거래 국내사업장에 해당한다.

〈사례 4〉 다른 사실관계는 사례 3과 같다. 다만, B는 국내에서 홍보활동을 하거나 국내고객리스트를 관리하지 않는다. 이 경우, B는 능동적 사업활동의 요건을 충족하지 않으므로 전자상거래 국내사

업장에 해당하지 않는다.

《사례 5》 다른 사실관계는 사례 3와 같다. 다만, B는 인터넷을 통하여 디지털서적이 아닌 종이서적 (paper back)을 주문받아 우편으로 국내고객에게 발송한다. 이 경우, 특정 전자상거래에 해당하지 않으므로 전자상거래 국내사업장 규정이 적용되지 않는다.

② 관련 규정의 개정(안)

법법 §94

③ 제1항에도 불구하고 국내사업장에는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우를 포함하는 것으로 한다.

1~3 (생략)

4. 외국법인이 시행령 제132조의 제2항 제9호에 따른 '특정 전자상거래' 를 수행하면서 그 활동이 다음 각 호의 요건을 모두 충족하는 경우

가. 직접 또는 포털사이트나 대리인을 통해 국내의 고객에 대한 광고, 국내의 잠재적 고객에 대한 이메일 홍보 및 국내의 고객리스트의 수집관리

나. 한국어 또는 영어로 된 웹사이트를 통해, 제품을 전시하고 국내 고객과의 계약을 체결하며 디지털 콘텐츠나 용역을 제공하고 대금을 결제

다. 결제된 대금을 국내 결제회사를 통해 수취

라. 국내에서 지급받은 특정 전자상거래 대금이 연간 5천만원 이상

(3) 전자상거래기업의 세무관리

① 외국 전자상거래기업에 대한 고유번호의 부여

전자상거래기업의 '능동적 사업활동'이나 '상당한 소득' 여부를 판단하기 위해서 해당 기업에 대하여 고유번호를 부여하여 관리할 필요가 있다. 이를 위해 국내 결제대행사(금융기관 포함)로 하여금 결제를 대행하는 국내사업장이 없는 모든 외국 전자상거래기업을 대신하여 국세청을 통하여 고유번호를 부여받도록 해야 한다. 이러한 고유번호는 외국 전자상거래기업에 대한 원천징수나 국내사업장 과세 시 사업자등록번호 대신 사용할 수 있다.

국세청은 국내 결제대행사를 통하여 고유번호를 부여받은 전자상거래기업 중 과세특례대상 전자상거래기업에 원천징수 및 국내사업장 과세특례제도를 온라인으로 안내할 수 있다.

② 특정 전자상거래소득의 원천징수 및 국내사업장과세

구매자가 특정 전자상거래소득을 지급하는 때에 결제대행사는 전자상거래기업의 거주국을 확인하여 조세조약 미체결국가인 경우 결제대행금액을 송금하면서 국내원천사업소득으로 원천징수한다.(결제대행사의 원천징수의무)

한편, 국세청은 결제대행사의 결제정보(고유번호별 결제 일자 및 금액)를 매 분기별로 통보받아 전자상거래기업이 특정 전자상거래 국내사업장에 해당하는지 여부를 판단한다. '상당한 소득' 요건을 1차적으로 충족하는 특정 전자상거래 기업에게 '능동적 사업활동'을 하는 경우 '전자상거래 국내사업장'에 해당하여 법인세 과세표준신고와 법인세를 납부하여야 한다는 안내문을 온라인으로 발송한다. 해당기업이 법인세를 신고하지 않는 경우 국세청은 법인세를 결정하여 고지할 수 있다.

③ 국제사업자등록번호(International Tax Identification Number)

장기적으로 다자간조세협약을 통해 전자상거래기업에 국제사업자등록번호를 부여하여 전세계적으로 관리할 필요가 있다. 국제사업자등록번호는 전세계를 통해 1개 부여하고 지점등록이 가능하도록 해야 한다.

국제사업자등록번호를 사용하는 경우, 거주지국과 원천지국은 전자상거래기업에 대한 정보를 교환하여 전자상거래기업이 조세피난처를 이용하여 조세를 회피하는 행위를 차단할 수 있다. 이 경우, 과세권 배분에 대한 협의를 따로 할 수도 있을 것이다.

3. 대리서버의 문제

아직까지 본격적으로 문제가 되지 않았지만, 대리서버(proxy servers)를 이용한 인터넷대리인(internet proxies)이 문제가 될 수 있다. 대리서버는 (1) 온라인 활동을 은폐하고, (2)지역적인 제한을 피해 가능하지 않은 사이트에 접근하기 위해 사용되지만, 다른 국가에 소재한 대리서버를 통해 전자상거래를 하는 경우 거주지국을 위장하여 원천지국의 원천징수를 무력하게 하거나 실제 거주지국의 종합과세를 회피할 수 있다.

과세당국이 대리서버를 기술적으로 탐지해 내기는 쉽지 않다. 따라서 이 문제는 국제사업자등록번호를 부여하여 원천지국과 거주지국이 공동으로 감시함으로써 해결해야 한다.

4. 소비자가 직접 접속하여 사용하는 저작권 있는 콘텐츠대가 사용료 구분

외국법인이 저작권이 있는 영화나 프로그램 등의 콘텐츠를 국내에서 판매대리인을 통해 판매하는 경우 국내의 판매대리인은 외국법인에게 콘텐츠의 복제권이나 배포권에 대한 대가를 지급하며 이는 사용료소득에 해당한다. 그런데 외국법인이 이러한 콘텐츠를 인터넷을 통해 국내의 최종소비자에게 직접 판매하면 그 대가는 일반적으로 사업소득으로 구분된다.

그러므로 외국법인이 인터넷을 통하여 직접 국내의 최종소비자에게 저작권 있는 콘텐츠를 판매하는 경우, 국내에서 판매대리인을 통해 판매하는 상황과 형평성을 맞추기 위해 사용료로 원천징수하는 것이 바람직하다.

5. 외국펀드 국내사업장에 대한 동업기업과세특례 간주 적용

외국펀드의 국내사업장이 구성되는 경우 외국펀드는 투자소득 전부에 대하여 과세된다.(참조 5장 1, 6장 1절 1. (2)) 그렇지만, 외국펀드에 투자한 비거주자의 입장에서 볼 때 펀드의 투자활동내지 투자자문활동이 국내에서 이루어졌다고 하여 외국펀드를 법인으로 보아 소득의 전부를 과세당하는 것은 인정하기 쉽지 않을 것이다. 펀드가 법인의 형태를 취하더라도 이는 투자단위에 불과할 뿐이므로 일반적인 회사처럼 법인세를 과세하는 것은 직접투자자와 비교할 때 조세형평성을 침해할 수 있기 때문이다. 이 경우, 투자소득의 전부를 과세하기 보다는 GP 내지 투자자문사의 활동에 귀속되는 소득만 과세하는 것이 합리적이다.

이렇게 투자소득에 대한 조세중립성을 보장하기 위해서 외국펀드의 국내사업장이 동업기업과세특례를 선택하지 않는 경우에도 사후에 국내사업장이 구성되는 것으로 밝혀지면 동업기업과세특례를 적용받을 수 있도록 허용하는 것이 바람직하다. 다만, 이 경우에도 선의의 납세자와 차별하기 위해 무신고가산세를 부과할 필요는 있다.

조특법 제100조의 17	조특법 제100조의 17 개정안
① 동업기업과세특례를 적용받으려는 기업은 대통령령으로 정하는 바에 따라 관할 세무서장에게 신청을 하여야 한다.	① (생략)
② 동업기업과세특례를 적용받고 있는 동업기업	② (생략)
	③ 법 제100조의 15 제1항 제5호에 해당하는 외국단체 중 법인세법 제98조의 6 제2항 또는 소득

<p>은 대통령령으로 정하는 바에 따라 동업기업과세 특례의 적용을 포기할 수 있다. 다만, 동업기업과세 특례를 최초로 적용받은 과세연도와 그 다음 과세연도의 개시일부터 4년 이내에 끝나는 과세연도까지는 동업기업과세 특례의 적용을 포기할 수 없다.</p>	<p>세법 제156조의 6 제2항에 규정하는 국외투자기구가 법인세법 제94조 또는 소득세법 제120조에 규정하는 국내사업장을 가지는 경우, 제1항에 따른 동업기업과세 특례를 신청하지 않은 경우에도 이 절에 따른 동업기업과세 특례를 적용할 수 있다. 이 경우, 그 국외투자기구의 국내사업장은 세법에 따른 과세표준 신고를 하지 않은 것으로 보아 국세기본법 제47조의 2에 정한 무신고가산세(법인세 및 소득세에 한하여 적용한다.)를 법인세 또는 소득세로 납부하여야 한다.</p>
---	--

6. 외국펀드의 GP 및 LP를 제2차납세의무자로 지정

위 1절 1항 (2)에서 파트너십 또는 LLC 형태인 펀드의 국내사업장이 구성되는 경우에도 펀드의 소득은 실질적으로 업무집행사원(GP) 및 투자자(LP)에게 모두 배분되므로 펀드의 국내사업장에 대한 과세는 실효성이 없을 수 있다. 따라서 펀드의 업무집행사원(GP) 및 투자자(LP)에게 제2차 납세의무를 부여할 필요가 있다. 이 경우, 실질적인 세수확보를 위해 GP 및 LP를 제2차납세의무자로 지정하도록 하는 국세기본법 규정을 신설하는 것이 바람직하다.

국기법 제39조	국기법 제39조 개정안
<p>법인(주식을 대통령령으로 정하는 증권시장에 상장한 법인은 제외한다. 이하 이 조에서 같다)의 재산으로 그 법인에 부과되거나 그 법인이 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무 성립일 현재 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자는 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다. 다만, 제2호에 따른 과점주주의 경우에는 그 부족한 금액을 그 법인의 발행주식 총수(의결권이 없는 주식은 제외한다. 이하 이 조에서 같다) 또는 출자총액으로 나눈 금액에 해당 과점주주가 실질적으로 권리를 행사하는 주식 수(의결권이 없는 주식은 제외한다) 또는 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다.</p> <p>1. 무한책임사원</p>	<p>① ‘중전 규정과 같음’ ② 법인세법 제98조의 6 제2항에 규정하는 국외투자기구(같은 법 시행령 제138조의 7조 제3항의 국외공모집합투자기구를 제외한다. 이하 같다)의 경우, 그 국외투자기구에 부과되거나 그 국외투자기구가 납부할 국세·가산금과 체납처분비에 충당하여도 부족한 경우에는 그 국세의 납세의무 성립일 현재 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자는 그 부족한 금액에 대하여 제2차 납세의무를 진다. 다만, 제2호에 따른 동업자의 경우에는 그 부족한 금액을 그 국외투자기구의 출자총액으로 나눈 금액에 해당 동업자의 출자액을 곱하여 산출한 금액을 한도로 한다.</p> <p>1. 조특법 제100의 18조에 규정하는 능동적 동업자에 해당하는 동업자</p>

<p>2. 주주 또는 유한책임사원 1명과 그의 특수관계인 중 대통령령으로 정하는 자로서 그들의 소유주식 합계 또는 출자액 합계가 해당 법인의 발행주식 총수 또는 출자총액의 100분의 50을 초과하면서 그에 관한 권리를 실질적으로 행사하는 자들(이하 "과점주주"라 한다)</p>	<p>2. 조특법 제100의 18조에 규정하는 수동적 동업자에 해당하는 동업자</p>
--	---

참 고 문 헌

국내문헌

- [1] 김준석, 최인순, 박승재, 이극범, 허성호 (2013), 간추린 핵심세법, 삼일회계법인, pp.467-470

해외문헌

- [1] Avi-Yonah, Reuven S. (1997), "International Taxation of Electronic Commerce", 52:3 Tax Law Review, pp.507-556.
- [2] Avi-Yonah, Reuven S. Virtual PE: International Taxation and the Fairness Act, at http://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm/abstract_id=2259127
- [3] Azam, Rifat (2007), "E-Commerce Taxation and Cyberspace Law: The Integrative Adaptation Model", Virginia Journal of Law & Technology, Vol.12, No.5
- [4] Cockfield, Arthur J. (1999), "Balancing National Interests in the Taxation of Electronic Commerce Business Profits," Tulane Law Review, Vol.74, pp.133-218.
- [5] Cockfield, Arthur J. (2000), "Should We Really Tax Profits From Computer Servers? Vol. 21, Tax Notes International, pp.2407-2415
- [6] Cockfield, Arthur J.(2001), "Transforming the Internet Into a Taxable Forum: A Case Study in E-Commerce Taxation" Vol.85, Minnesota Law Review. pp.1171-1266
- [7] Cockfield, Arthur J.(2002), "Walmart.com: A Case Study in Entity Isolation," State Tax Notes, 26 Aug. 2002, p.633.
- [8] Cockfield, Arthur J.(2002), "Designing Tax Policy for the Digital Biosphere: How the Internet Is Changing Tax Laws", 34 Conn. L. Rev. 333, pp.390-396.
- [9] Cockfield, Arthur J.(2003), "Reforming the Permanent Establishment Principle through a Quantitative Economic Presence Test", 38 Can. Bus. L. J. pp.400-422
- [10] Doernberg, Richard (1998), "Electronic Commerce and International Tax

- Sharing", Tax Analysts, available at <http://www.tax.org/ritp.nsf?OpenDatabase&Start=1&Count=300&Expand=1>.
- [11] Doernberg, Richard (2001), "Electronic Commerce : Changing Tax Treaty Principles Bit by Bit?", 3(3) Tax Planning International E-Commerce, p.7
- [12] Doernberg, Richard et al. (2001), Electronic Commerce and Multi Jurisdictional Taxation, The Hague, Kluwer, pp.349-354.
- [13] Graetz, Michael J. (2001), "Taxing International Income – Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policy", 54 Tax Law Review 261
- [14] Hamad, Andrew (2006), Rationalising the "Permanent Establishment", 35 Australian Tax Review 52, 66.
- [15] Hinnekens, Luc (1998), Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-First Century, Intertax, Vol 26, Issue 6-7.
- [16] Kim, Jun Suk, Cris Kim, Bo Sik Kim, Sung Jae Park (2013), International Taxation in Korea, S&B House, Amazon Kindle Edition, pp.74-105
- [17] Lejeune, Ine (1998), Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts?, European Tax Notes, 38:50-58
- [18] Li, Jinyan (2003), International Taxation in the Age of Electronic Commerce, Canadian Tax Foundation
- [19] Li, Jinyan (2004), "International Taxation in the Age of Electronic Commerce: A Comparative Study", Vol. 52 No. 1, Canadian Tax Journal, pp.106-108
- [20] McIntyre, Michael J. (1994), "The Design of Tax rules for North American Free Trade Alliance", New York University Tax Review 789
- [21] McLure, Charles E. Jr. (2002), "Replacing Separate Entity Accounting and the Arm's Length Principle with Formulary Apportionment", 56 Bulletin for International Fiscal Documentation 586, 599
- [22] Ministry of Finance, India (2001), Report of the High Powered Committee on E-Commerce and Taxation pp.11-12
- [23] OECD Issue Note on Jurisdiction to Tax (2013), pp.12-18, pp.31-38
- [24] Office of Tax Policy, U.S. Department of the Treasury, Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce (Washington, D.C., Dept. of Treasury, 1996)
- [25] Pomp, Richard D. (1994), "Issues in the Design of Formulary Apportionment

- in the Context of NAFTA", 49 New York University Tax Review 795, 813.
- [26] Skaar, Arvid A. (1991), Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle, Kluwer Law and Taxation Publisher, p.433
- [27] Tadmor, Niv (2001), "Clicks vs. Bricks: The Interaction between the OECD PE Concept and Web-Sites", Tax Notes International, Vol. April, pp.1821-1831, Tax Analysts, Falls Church, VA

연구책임 김준석	세무사	법무법인 광장
연구책임 박종수	교수	고려대학교 조세법센터장
연구책임 박승재	박사	고려대학교 조세법센터 연구위원
연구책임 김보식	상무	삼일회계법인
연구보조 이진욱	회계사	법무법인 광장