

# 부가가치세법 개정에 따른 사후적 입법평가

- 디지털세의 도입에 있어 과세권배분방식의 재검토를 중심으로 -

김성화\*

## Contents

---

- I. 머리말
  - II. 부가가치세법상 디지털기업에 대한 과세 논의
    - 1. 글로벌 디지털세의 도입 한계
    - 2. 현행 부가가치세법의 주요 내용
  - III. 디지털세의 도입을 위한 국제적 논의
    - 1. 디지털기업에 대한 과세규칙
    - 2. 과세권의 배분방식과 국제적 세원잠식
  - IV. 부가가치세법의 사후적 입법평가
    - 1. 국제규칙의 모호성에 따른 영향
    - 2. 디지털세의 도입을 위한 OECD 논의
    - 3. 부가가치세법의 개정 논의
  - V. 맺음말
- 

\* 사법정책연구원 조사위원, 법학박사

## I . 머리말

인터넷상에서 디지털화된 재화나 서비스의 유통이 가속화되는 가운데, 빅데이터, 인공지능, 사물인터넷(Internet of Things: IoT) 등 ‘제4차 산업혁명’이라고 불리는 기술혁신이 진행됨에 따라 경제사회에 큰 변화가 진행되고 있다. 일반적으로 정보통신기술의 발달에 따른 경제적 변화는 ‘경제의 디지털화’라고 하며, 이러한 기술에 의하여 창출되는 경제적 형태는 ‘디지털경제’라고 한다. 특히 최근 디지털경제에서 대표적인 기업으로는 Google, Apple, Facebook, Amazon 이 있고, 이를 ‘GAF A’라고 한다. 이들은 ‘디지털플랫폼’(digital platform)을 이용한 새로운 사업모델 등을 구축하여 세계적 규모로 확대함으로써 상당한 이익을 얻고 있다. 예컨대, 구글의 글로벌 검색점유율은 90%가 넘고, 아마존의 미국 전자상거래의 점유율은 50%에 육박한다.

이러한 모델은 주로 다국적 기업에서 채택하고 있으며, 고도로 디지털화된 사업(highly digitalized business: HDB)이라고 한다. HDB의 특징으로서 첫째, 소비국(사용자나 고객 등이 소재하는 국가)에 지점 등 물리적 거점을 두지 않고, 사업의 규모 등을 확대할 수 있다. 둘째, 무형자산(지적재산권 등)에 상당히 의존하는 사업모델을 채택하고 있다. 셋째, 각종 데이터 및 이용자의 참가(개인 정보나 콘텐츠의 제공 등)가 경제적 가치의 창출에 중요한 역할을 하며, 또한 데이터나 이용자의 참여 증가와 무형자산의 가치 향상과 상승의 효과를 들 수 있다.<sup>1)</sup> 이러한 HDB기업은 공급자측의 기업뿐만 아니라, 수요자측의 이용자도 가치의 창출에 공헌하는 특징이 있다. 또한 HDB는 국제적 사업체제 안에서 무형자산을 개별 소비국이 아닌 세금이 거의 없거나 낮은 국가로 이전하여 세금의 부담을 줄이려는 ‘소득이전을 통한 세원잠식’(Base Erosion and Profit Shifting: BEPS) 현상이 지속적으로 발생하고 있다.

하지만 기존의 국제과세규칙은 디지털경제의 발전에 대응하지 못하고 있으므로 적절한 과세가 실현되지 못하고 있다.<sup>2)</sup> 그 결과 HDB기업은 전통적인 기

1) OECD, 「Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS」, 2018, pp. 51-59.

업에 비해 낮은 법인세를 부담함으로써 전통적인 기업과의 경쟁조건상의 형평성(level playing field)이 확보되지 않고 있다.<sup>3)</sup> 기존의 국제과세규칙을 HDB기업의 사업소득과세에 적용하기 어렵기 때문에 최근 미국과 EU 사이의 디지털과세에 대한 논쟁이 있었고 이에 따라 OECD 및 G20은 국제과세규칙을 도입하기 위한 합의안을 승인하였다. 이러한 측면에서 국내 기업의 디지털과세를 부담할 것인지에 관하여 실효성 있고 형평성에 맞는 국제조세원칙을 수립하기 위한 논의가 제시되고 있다.

우리나라에서는 2018년 디지털거래에 대한 부가가치세를 OECD기준에 맞추어 「부가가치세법」 개정안이 통과됨에 따라 2019년 7월 1일부터 국제적 디지털 거래에 관하여 부가가치세를 부과할 수 있게 되었다. 하지만 아직은 법인의 소득에 대하여 우리나라에 고정서버나 고정사업장이 없는 한 과세를 요구할 수 없고, 단지 국내의 자회사에서 창출되는 일부 소득에 대하여만 과세할 수 있을 뿐이다. 따라서 주요국 논의를 지속적으로 검토함으로써 우리 법에 맞는 디지털세를 도입할 필요가 있다. 그러므로 이하에서는 디지털세를 도입하기 위한 방안을 제시하기 위하여 HDB에 대한 우리나라 부가가치세법의 규제현황을 살펴보고, OECD 및 EU위원회의 논의를 검토한 후, 과세권의 배분방식을 고찰하고자 한다. 특히 2018년 부가가치세법 개정 이후 디지털세의 도입을 위한 사후적 입법평가를 실시한 후, 우리 법에의 시사점을 제시하고자 한다.

2) OECD, 「Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS」, 2018, pp. 17-20, 165-175.

3) European Commission, "Time to establish a modern, fair and efficient taxation standard for the digital economy", COM(2018) 146 final, 2018. 3. 21, pp. 4-5.  
 <<http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/EN/COM-2018-146-F1-EN-MAIN-PART-1.PDF>>  
 (최종확인 2020. 5. 31).

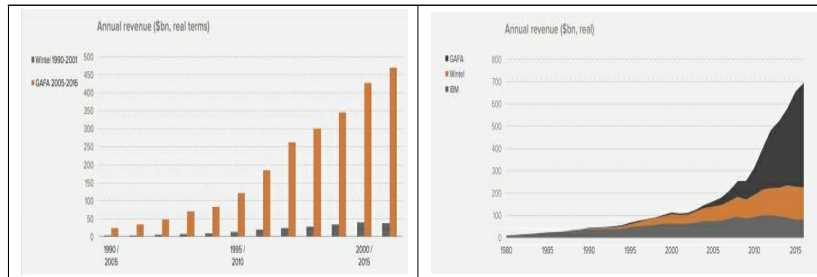
## Ⅱ. 부가가치세법상 디지털기업에 대한 과세 논의

### 1. 글로벌 디지털세의 도입 한계

#### (1) 현황

인터넷을 통하여 국경을 초월한 사업이 확대되는 가운데, 인터넷을 매개로 각종 서비스나 디지털상품 등을 제공하는 기업이 지속적으로 성장하고 있다. 예를 들어, 디지털경제에서 대표적인 기업인 GAFA의 '2018년 연간매출액'은 6,911억달러(한화 836조원)으로서 최근 10년간 8.8배 증가하였다. 이러한 가운데 디지털기업의 법인세 부담이 점포를 거점으로 하는 전통적 기업에 비해 낮아 국제사회에서 문제시되고 있다.

〈그림 1〉 GAFA의 연간매출액 현황



한편, EU위원회(European Commission)에 따르면,<sup>4)</sup> EU 권역에서 사업을 위한 전통적인 기업의 법인세의 실효세율이 23.2%인 반면, 디지털기업의 종부세율은 9.5%에 그칠 것이라고 한다. 디지털기업의 사실상의 세금부담률이 전통적 기업의 세금부담률보다 낮으므로 정부에 들어가는 세금이 적어지며, 전통적 기

4) European Commission, "Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market", European Commission - Fact Sheet, 2018. 3. 21.  
([https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_18\\_2141](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141)) (최종확인 2020. 5. 31).



업과 디지털기업 사이에 세금의 부담이나 경쟁조건에 불공평이 생기는 등의 문제가 지적되고 있다. 이러한 문제에 대응하기 위하여 디지털세의 기본적 방향이 OECD를 중심으로 논의되었으며, 디지털기업의 과세에 관한 국제규칙의 제정을 추진하고 있다. 2019년 6월에 개최된 G20회의에서는 새로운 국제규칙에 대한 최종적 합의안을 발표하였고, 이는 2020년 하반기까지 실시할 것을 목표로 하고 있다.

## (2) 규제의 필요성

국경을 초월한 사업을 전개하는 디지털기업의 법인세 부담률이 낮은 원인으로서는 법인세에 관한 현행 국제규칙이 디지털기업에 정합적으로 체계화되어 있지 못하기 때문이다. 따라서 글로벌 경제의 디지털화에 대응하지 못하고 있는 세부적 논의는 다음과 같다.

우선, 국외로부터 디지털서비스를 제공하는 기업에 대하여 과세를 부과할 권리가 디지털서비스를 이용하는 소비국(사용자나 고객이 소재하는 국가)에 없다는 점이다. 법인세에 관한 현행의 국제규칙에는 외국기업이 국내에 개설하는 지점 등의 고정사업장(Permanent Establishment: PE)에 귀속하는 소득에 과세할 수 있도록 규율하고 있다. 이러한 고정사업장(PE)에는 지점, 장기건설공사의 현장, 계약체결의 대리인 등이 있다. 예컨대, 외국의 디지털기업 등이 국내 사업자나 소비자 등에게 인터넷을 통한 음악이나 영화서비스 및 정보의 교환을 할 수 있는 플랫폼 등을 제공함으로써 수익을 얻더라도 국내에 지점 등 항구적 시설을 개설하지 않으면, 현행법상 과세할 수 없다.

또한 일반적으로 세율이 낮은 국가(저과세국)로의 소득이전이 이루어지고 있다. 디지털기업이 실시하는 사업부문에는 음악 및 영상서비스 등 디지털컨텐츠가 있고, 그러한 디지털컨텐츠의 구매자, 플랫폼이용자의 구매기록 및 거주지 등의 정보라는 무형자산이 주요한 수익이 된다. 예컨대, 디지털기업이 그러한 무형자산의 소유권을 저과세국에 설립한 자회사에 이전하고, 그 자회사가 고객의 라이선스비용을 받는 경우에는 회계상 수익이 저과세국으로 이전하게 되며,

기업집단 전체의 과세부담이 줄어들게 된다. 무엇보다 저과세국에 무형자산을 이전할 때의 대가가 상당히 낮은 것은 아닌지 여부 및 저과세국에 설립한 자회사가 받는 라이선스비용 등이 상당히 고액이 아닌지 여부 등이 주로 논의되고 있다.

하지만 무형자산에 관한 거래사례가 많지 않고, 무형자산의 가치를 판단하기 위한 정보를 세무기관이 충분히 파악하지 못하고 있으므로 가격수준을 산정하는 것은 어려운 실정이다.<sup>5)</sup> 이에 따라 OECD는 그동안 다국적 기업의 조세회피 수단으로서 이전가격(transfer pricing)을 규율하기 위해 독립기업원칙(arm's length principle)을 기초로 하여 가이드라인을 마련하였다. 이는 당사자 사이에 확보해야 하는 가격과 독립된 당사자 사이에 설정된 시장가격을 비교하는 것으로 납세자가 과세당국과의 적정가격을 산정하기 위한 결정방법이며, 사전에 합의하는 사전승인제도(advance pricing arrangement)라고 한다.<sup>6)</sup>

## 2. 현행 부가가치세법의 주요 내용

### (1) 개요

국가별로 디지털세의 도입과정에서 과세권 확보를 위하여 대체적으로 과세할 수 있는 세목으로는 소비세인 부가가치세와 소득세인 법인세를 들 수 있다. 특히 영국에서는 EU 부가가치세지침을 근간으로 공급지를 중심으로 2010년 부가가치세법을 개정하였으며, 일본은 소득기반의 과세를 중심으로 2015년 소비세법을 개정하였다.<sup>7)</sup>

OECD는 부가가치세와 관련하여 소비지국 과세원칙에 따라 국제적 무형자산

5) European Commission, "Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market", European Commission - Fact Sheet, 2018. 3. 21.  
([https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO\\_18\\_2141](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEMO_18_2141)) (최종확인 2020. 5. 31).

6) 고창열·정훈·여영준, "디지털 시대에 적합한 다국적 인터넷기업 과세방안", 「전문경영인연구」 제22권 제3호(통권 제59호)(2019), 233면.

7) 최정희·양인준, "부가가치세법상 용역의 공급 장소에 대한 비교법적 연구—영국과 일본을 중심으로—", 「조세와 법」 제12권 제2호(2019), 203면.

과 서비스의 ‘기업간의 거래’(Business to Business: B2B)에 대하여 소비자가 소재한 국가에 과세권이 귀속된다고 한다. 부가가치세는 공급자와 소비자가 소재한 국가가 상이하더라도 소비국에 과세하는 것에 대하여 국가간의 이견은 크지 않다. 그러나 법인세와 관련하여 각국의 이해관계가 첨예하게 대립하여 합의점이 도출되지 않고 있다. 특히 법인세는 고정사업장 개념을 중심으로 본점이나 실질적인 영업장소가 소재한 국가에 과세하는 것이 일반적이다. 따라서 고정사업장이 없거나 또는 고정사업장을 어디에든 만들 수 있는 디지털서비스에는 적용되기 어렵다.

우리나라에서는 2018년 부가가치세법을 개정함으로써 국제적 디지털기업에 대한 부가가치세를 부과할 수 있게 되었다.<sup>8)</sup> 이에 따라 기업과 소비자간 거래(Business to Consumer: B2C) 서비스 가격에 부가가치세 10%를 부과함으로써 구글이나 애플 등에 디지털세를 부과할 수 있는 법적 근거를 마련하게 되었다.

## (2) 2018년 부가가치세법 개정

### 1) 주요 내용

개정법은 국내외 사업자간의 과세형평을 향상시키기 위하여 국외사업자가 국내 소비자에게 공급하는 부가가치세의 과세대상에 해당하는 전자적 용역의 범위에서 클라우드컴퓨팅서비스와 광고 및 중개용역을 추가하였다(부가가치세법 제53조의2 제1항).<sup>9)</sup> 이는 종래 구글플레이나 애플앱스토어만 간헐적으로 납

8) 「부가가치세법」(법률 제16101호), 2018. 12. 31. 일부 개정. 이 법 제53조의2(전자적 용역을 공급하는 국외사업자의 용역 공급과 사업자등록 등에 관한 특례) 제1항은 2019년 7월 1일부터 시행되고 있다.

9) 제53조의2(전자적 용역을 공급하는 국외사업자의 용역 공급과 사업자등록 등에 관한 특례)  
① 제52조제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 자가 정보통신망(「정보통신망 이용촉진 및 정보보호 등에 관한 법률」 제2조제1항제1호에 따른 정보통신망을 말한다. 이하 이 조에서 같다)을 통하여 이동통신단말장치 또는 컴퓨터 등으로 국내에 제공하는 용역으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 용역(이하 "전자적 용역"이라 한다)을 공급하는 경우(제8조, 「소득세법」 제168조제1항 또는 「법인세법」 제111조제1항에 따라 사업자등록을 한 자의 과세사업 또는 면세사업에 대하여 용역을 공급하는 경우는 제외한다)에는 국내에서 해당 전자적 용역이 공급되는 것으로 본다.

부하던 부가가치세 부과대상이 국외사업자 전체로 확대된 것이다. 따라서 국외 사업자의 부가가치세의 과세대상에 해당하는 전자적 용역의 범위를 확대함으로써 클라우드컴퓨팅서비스, 온라인광고서비스, 게임이나 음성 및 동영상파일 서비스 또는 소프트웨어 등 전자적 용역을 공급하는 국제적 디지털기업은 부가가치세 10%를 2019년 7월 1일부터 납부하여야 한다.

## 2) 한계

2018년 개정에 따라 국제적 디지털기업에 대한 과세근거를 마련함으로써 국내의 사업자간의 과세형평성을 향상시킬 수 있었으나, 여전히 종전부터 논의되었던 국외사업자의 부가가치세 신고 및 납부 불이행 등에 대한 처벌규정이나 강제적인 조치규정이 마련되지 않았다.<sup>10)</sup> 특히 법인소득에 대하여 우리나라에 고정서버 및 고정사업장이 없는 한 과세할 수 없고, 단지 국내의 자회사에서 창출되는 일부 소득에 대하여만 과세할 수 있을 뿐이다. 여기에 부과대상 중 B2B사업은 부가가치세의 부과대상에서 제외됨에 따라 2019년 3월 6일 국회 과학기술정보방송통신위원회 박선숙 의원은 해외디지털기업과 국내사업자간의 거래에도 부가가치세를 부과할 수 있도록 「부가가치세 일부개정법률안」을 발의하였으나,<sup>11)</sup> 해당 법률안은 통과되지 못하였다. 만일 해당 법률안이 통과되었다면, B2C사업에만 과세할 수 있도록 규율된 부가가치세법상의 과세범위가 B2B거래까지 확대될 것이고, 이에 따라 국제적 디지털기업의 매출 전체가 공개됨으로써 디지털세를 부과할 수 있는 근간이 마련되었을 것이다.

1. 게임·음성·동영상 파일 또는 소프트웨어 등 대통령령으로 정하는 용역

2. 광고를 게재하는 용역

3. 「클라우드컴퓨팅 발전 및 이용자 보호에 관한 법률」 제2조제3호에 따른 클라우드컴퓨팅서비스

4. 재화 또는 용역을 증개하는 용역으로서 대통령령으로 정하는 용역

5. 그 밖에 제1호부터 제4호까지와 유사한 용역으로서 대통령령으로 정하는 용역.

10) 김신언, “최근 디지털세제의 동향과 우리나라 과세제도의 개편방안—OECD BEPS 프로젝트를 바탕으로—”, 『조세법연구』 제26권 제1호(2020), 405-406면.

11) 박선숙 의원 등 10인 공동발의안(의안번호 2018983), 부가가치세법 일부개정법률안, 2019. 3. 6.

### 3) 간편사업자등록제도

한편, 2014년 12월 간편사업자등록제도가 부가가치세법상에 도입됨에 따라 국외사업자가(외국법인 등)에게 간편한 사업등록절차를 제공하고, 대립납부가 적용되지 않는 B2B거래에서도 공급자의 부가가치세 거래징수원칙을 지킬 수 있도록 하였다. 다만 현행 부가가치세법상 국내사업장이 없는 국외사업자가 간편사업자등록의무를 이행하지 않더라도 이는 직권등록대상이 아니기 때문에 과세관청의 부가가치세의 과세권 행사에 제한이 있고, 관할세무서나 납세지도 불명확하다는 문제가 있었다. 부가가치세법 시행령 제11조 제6항에 의하면, 사업자가 부가가치세법 제8조 제1항에서 제3항의 규정에 근거하여 사업장마다 사업자등록을 하지 아니하는 경우에만 해당 사업장의 관할세무서장이 조사하여 등록할 수 있게 되어 있다. 따라서 부가가치세법 제52조 제1항 제1호의 소득세법과 법인세법에 따른 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국인을 대상으로 신설된 부가가치세법 제53조의2 및 같은 법 시행령 제53조의2에 의한 간편사업자등록은 해당 규정에 적용받지 않는다고 볼 수 있다.<sup>12)</sup> 또한 부가가치세법 제53조의2에 의하여 간편사업자등록의무가 있는 국외사무자는 불성실한 신고 및 기타 불이행에 대한 가산세 규정이 면제되고 있고(부가가치세법 제47조의2 제3항 제1호), 납부지연에 대한 가산세도 국외사업자에게 면제되고 있다(같은 항 제3호). 문제는 다국적 디지털기업이 우리나라에 지점 등과 같은 사업장을 설치하지 않을 경우 여전히 부가가치세법상의 가산세 규정을 적용할 수 없으므로 국내의 사업자간의 과세형평성이 침해될 수밖에 없다.<sup>13)</sup>

#### (3) 다른 법과의 관계

법인세는 고정사업장의 개념을 중심으로 본점이나 실질적인 영업장소가 소재한 국가에서 과세하는 것으로 인식된다. 국제적으로 디지털과세의 원칙은 국

12) 김신언, 앞의 논문, 406-407면.

13) 김신언, 위의 논문, 407면.

외 디지털기업에 대한 법인세의 과세(이익에 대한 과세)와 디지털서비스(매출에 대한 과세)로 논의되고 있다. 양자에 대한 견해가 국가별로 상이하게 입법화되고 있으나, 실질적으로 디지털세는 고정사업장을 중심으로 발전되었다. 그러나 법인세 부과를 위하여 고정사업장이 없는 디지털 서비스에 대한 구체적인 합의는 아직까지 논의 중에 있다.

우리나라에서는 2018년 외국회사의 국내사업장의 규정을 개정하면서 종속대리인 범위를 확대하여 고정사업장이 없더라도 계약 등을 체결하거나 또는 중요한 역할을 반복적으로 수행하는 자는 국내사업장을 둔 것으로 규율하고 있다(법인세법 제94조 제3항, 소득세법 제120조 제3항). 특히 2019년에 신설된 국내사업장으로 의제하는 특수관계인의 상호보완적 활동규정은 그동안 논의된 실질적 관리장소를 고정사업장으로 볼 수 있도록 국내법적 근거로서 마련된 것이다(법인세법 제94조 제5항, 소득세법 제120조 제5항). 그러나 국내에서 상호보완적 활동을 실시한 것만으로는 과세권을 행사할 과세표준을 산출하는 것이 쉽지 않아 현실적으로 이를 적용하기에는 한계가 있다고 한다.<sup>14)</sup>

#### (4) 판례

대법원은 그동안 용역의 공급지에 대한 판단기준으로서 공급자중심설, 수급자중심설, 절충설 중 일정한 견해를 취하고 있지 않았다.<sup>15)</sup> 첫째, 공급자중심설은 공급자가 역무를 제공하는 장소를 역무의 공급장소로 보아야 한다는 견해로서 그 근거로는 법문에 충실히 따른 해석, 부가가치세법 제24조 제1항 제3호의 의미를 살려야 한다는 점 등이 있다. 둘째, 수급자중심설은 공급받는 자가 역무를 제공하는 장소를 역무의 공급장소로 보아야 한다는 견해로서 그 근거로는 부가가치세법 체계상 우리나라가 소비지 과세원칙을 채택한 의미가 있다는 점과 조세협약의 부재로 부가가치세의 이중과세를 피할 여지가 없다는 점 등이

14) 김신언, 앞의 논문, 412-413면.

15) 대법원 2006. 6. 6. 선고 2004두7528, 7535 판결; 대법원 1998. 12. 6. 선고 88누2489 판결; 대법원 1996. 11. 22. 선고 95누1071 판결 등.

있다. 셋째, 절충설은 역무가 현실적으로 수행된 장소 이외에 그 역무의 사용장소까지 공급장소로 보아야 한다는 견해로서 그 근거로는 부가가치세법 제20조 제1항 제1호가 역무의 제공장소와 용역의 공급장소를 규정한 점 등이 있다.<sup>16)</sup> 또한 대법원은 용역의 중요성 및 본질적 부분이 어디에서 이루어졌는지에 따라 공급지를 파악한다는 관시를 반복하였다. 이렇듯 사안에 따라 공급지를 판단하는 기준이 변경됨에 따라 납세자에 대한 법적 안정성 또는 예측가능성의 극심한 저해를 야기하였다는 비판이 지속적으로 제기되었다.<sup>17)</sup> 하지만 공급자와 수급자를 중심으로 하여 공급지를 정하는 일의적·확실적 기준이 공급지라는 과세관할권 문제의 자명한 판단기준이 될 수 있는지 의문이다. 특히 국제적 디지털기업에 대한 공급지에 따른 과세권을 부과하기 위하여 역무의 제공 및 사용장소가 상이한 경우에는 이를 파악하기 명백하지 않아 해석상 문제로 남는다.<sup>18)</sup>

### III. 디지털세의 도입을 위한 국제적 논의

#### 1. 디지털기업에 대한 과세규칙

##### (1) OECD 및 G20의 최종보고서

다국적기업이 국제적 세제의 차이를 감안하여 과세부담을 줄이거나 회피하려는 행위나 이에 기인하는 문제를 소득이전을 통한 세원잠식(BEPS)이라고 한다. 이는 다국적기업이 조세조약상의 유리한 세율이 부과되는 국가에 서류상의 회사(paper company)를 설립하여 세금을 회피하는 것을 의미한다. 예컨대, 국가간의 세법상의 차이, 조세조약 및 국제조세제도의 미비점 등을 이용하여 세금을 회피하는 것이다. 2008년 9월 Lehman 사태 이후 세계 주요국의 재정상황

16) 남성우, “국제적 용역거래의 공급장소에 관한 대법원 판례의 경향”, 『조세법연구』 제24권 제2호(2018), 141-142면.

17) 남성우, 위의 논문, 166면.

18) 최정희·양인준, 앞의 논문, 214-215면.

이 악화되고, 국민의 부담이 점차 증가되는 가운데 BEPS에 대한 대응필요성이 지속적으로 제기되었다. 따라서 OECD는 2012년 6월 G20과 공동으로 BEPS에 대한 대응방안을 검토하면서 2015년 11월 G20회의에서 BEPS를 규제하기 위한 최종보고서를 발표하였다.<sup>19)</sup> 이 보고서에서는 디지털기업이 가치를 창출한 지역에 세금을 부과하여야 한다는 원칙을 제시하면서 그 행동계획을 15단계로 나누어 BEPS 대응방안을 제시하였다. 그 중 행동계획 1단계에서 디지털경제의 과세상의 과제로의 대응을 둘러싼 논란이 제기되었다.<sup>20)</sup> 그러나 법인소득세(직접세)의 경우 해당 과세에 대하여 검토하면서 2018년 4월까지 중간보고서를 작성하고, 2020년 말까지 최종보고서를 제출하고자 하였다. 특히 BEPS의 최소기준에는 조세조약의 남용방지, 유해조세의 경쟁차단, 국가별 보고서의 도입과 교환, 분쟁해결절차의 개선 등이 포함되고, 강제이행의무를 부담한다.

한편, OECD는 2018년 3월 16일에 공표한 중간보고서상 BEPS의 포괄적 체계에 대하여 회원국 사이에 과세연계점(nexus)<sup>21)</sup>과 이익배분규칙을 재검토하도록 합의하였다. 그 후 2019년에 검토된 상황을 추가하고, 2020년에 예정된 최종보고서에 장기적인 대안을 논의하였다. OECD는 2019년 1월 29일에 해당 논점을 정리하였으며,<sup>22)</sup> 2월 13일 공개협의문서를 각각 발표하였다.<sup>23)</sup> 이러한 과정

19) OECD, 「BEPS 2015 Final Reports」, 2015.

<http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm> 최종확인 2020. 5. 31.

20) OECD, 「Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report」, 2015. 10. 5.

21) 미국에서 연방을 구성하고 있는 주간거래(inter-state transaction)를 촉진하고, 주정부가 과세관할권을 과다하게 행사하지 못하도록 제한을 두는 '과세관할에 대한 제한'(restraints on taxing jurisdiction)으로서 기능을 하는 개념이다. 이는 "다른 주에 있는 기업이 과세를 부여하는 주하고 반드시 확보하여야만 하는 최소한의 경영활동 또는 연관"이라고 한다(Christina Berger, Nexus and the need for clarification: The Rise of Economic and Attributional Nexus, Journal of State Taxation, March-April, 2008, p. 42).

22) OECD, 「Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy - Policy Note: As approved by the Inclusive Framework on BEPS on 23 January 2019」(OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), 2019.

<http://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf> (최종확인 2020. 5. 31).

23) OECD, 「Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy: Public Consultation Document」(OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), 2019.

<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (최종확인 2020. 5. 31).



에서 논의된 사항으로는 소비국에 많은 과세권을 배분한다는 관점에서 과세권의 배분방식을 재검토하였고, 국제적 세원잠식에 대한 대응방안으로 2가지를 제안하였고, 다양한 의견수렴과정을 거쳐 3월 13일부터 14일까지 공청회가 개최되었다. 그리고 5월 28일부터 29일까지 BEPS의 포괄적 체계구축을 위한 총회에서 최종보고서의 계획안이 채택되었고, 이 계획안에서는 국제과세규칙의 재검토에 대하여 2020년 1월까지 개략적으로 합의하고 2020년 말까지 최종보고서의 책정을 목표로 하고자 하였다. 2019년 6월 8일부터 9일까지 실시된 G20의 재무장관 중앙은행총재회의에서 이 계획안이 승인되었다.<sup>24)</sup>

## (2) 디지털세에 관한 EU위원회의 제안

OECD 등의 논의와 병행하여 EU에서도 디지털세의 도입에 대하여 검토하였다. 2018년 3월 OECD가 발표한 중간보고서에서는 디지털세에 대한 구체적인 방안이 제시되지 않았으나, EU위원회는 EU권역 내에서 디지털세의 도입을 위한 ‘장기적 대응방안’(새로운 과세연계점(nexus) 도입에 따른 세계개혁) 및 ‘단기적 대응방안’(디지털서비스세의 도입)을 제시하였다.

‘장기적 대응방안’은 항구적 시설의 개념을 확대하고, 그 정의를 재검토함으로써 전통적인 항구적 시설이 국내에 없어도 디지털서비스로부터 일정한 기준을 초과한 매출액이 국내에서 산출되면, ‘중요한 디지털존재’(significant digital presence) 또는 ‘사실상의 항구적 시설’(virtual permanent establishment)이 존재한다고 의제하여 과세권을 인정하는 것이다. 그 인정기준으로는 ① 매출액이 연간 700만유로(약 93억 5천만원)를 넘고, ② 사용자가 연간 10만명 이상이며, ③ 사업자와 디지털서비스의 계약이 연간 3,000건을 초과한 것 중 어느 하나를 충족하는 것이다. 또한 EU회원국 사이에 과세소득의 귀속기관을 배분하는 근

24) OECD, 「Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy: Inclusive Framework on BEPS」(OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), 2019.  
 <<http://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>> (최종확인 2020. 5. 31).

거로서 온라인 광고 등의 사업에 있어서 사용자의 정보를 활용함으로써 얻을 수 있는 이익 및 공유경제(sharing economy)의 기반이 되는 플랫폼의 제공이라고 하는 사용자를 연결하는 서비스의 가치 등을 고려하는 것이 제안되고 있다.

또한 '단기적 대응방안'은 전술한 '장기적 대응방안'이 실현될 때까지의 잠정 조치로서 일정한 규모 이상의 기업에 대하여 디지털서비스로부터의 매출액에 과세하는 방안이다. 과세대상의 서비스는 이용자의 참여에 의하여 가치가 창조되는 디지털서비스가 되며, 구체적으로 ① 온라인 광고, ② 수집한 이용자정보의 판매, ③ 이용자 사이의 상호교류를 촉진하는 디지털플랫폼의 제공 중 3가지 유형이 예상되고 있고, 이러한 서비스로부터 매출액에 3%의 세율로서 과세된다. 대상기업은 ① 국제적인 매출액이 7.5억유로(약 1조 17억 5천만원) 이상이고, ② EU의 권역 내에서 디지털 관련 매출액이 5,000만유로(약 667억 8천만원) 이상의 기업으로서 사실상 GAFA를 비롯한 대규모 디지털기업으로 한정되고 있다.

EU위원회는 세제부문에 대해 경제재무이사회에서 만장일치로 채택되었다. 특히 디지털서비스과세(Digital Services Tax: DST)의 도입안을 둘러싸고 2018년 말까지 최종안을 제시하기 위한 논의가 이루어졌다. 2018년 12월 4일 경제재무이사회에서 일부회원국의 반대로 합의안이 도출되지 못하였고, 합의의 목표를 연기하여 프랑스 및 독일의 제언을 감안한 타협안(과세대상을 온라인광고 수입에 한정하는 것 등)을 기본으로 하여 논의를 계속하였다. 그러나 2019년 3월 12일 경제재무이사회에서도 합의에 이르지 못하였고, EU차원의 합의를 일단 포기하고 OECD의 논의를 통하여 국제협조에 의한 해결을 목표로 방침을 변경하였다.

### (3) 개별 국가에서의 논의

#### 1) 세법적인 측면

디지털과세의 도입에 대하여 GAFA와 같은 대규모 디지털기업이 위치한 미국의 경우에는 우려를 표시할 뿐만 아니라, EU회원국에서 아일랜드나 룩셈부르크 등은 종래부터 법인세를 경감함으로써 외국기업의 유치를 확대하면서 과세

도입에 대하여 반대함으로써 ‘단기적 대응방안’조차 도입의 여부가 불투명하였다. 각국에서 다양한 독자적 조치의 도입 또는 그 검토가 추진되었고, 그 유형은 ① 항구적 시설(PE)의 범위 확장, ② 원천징수세, ③ 매출세, ④ 대규모 다국적기업을 대상으로 하는 특정 제도가 있다. 특히 독일과 프랑스 등을 중심으로 도입의 논의가 진행되었고, 그 중 매출세에 속하는 세금이 주목되었다. 대부분의 국가가 법인소득세(직접세)로 독자적 조치를 강구하는 경우에 조세조약의 저축이 문제된다. 그렇지 않으면, 그것을 회피하기 위한 조약의 개정이 필요하게 된다. 이에 반해 매출세(간접세)는 조세조약의 대상에서 제외되기 때문에 각국이 단독으로 실효성 있는 독자적 조치를 도입할 수 있는 이점이 있다. 매출세는 소득이 아니라, 매출액을 과세의 근거로 하기 때문에 과세의 누적이 발생한다는 점에서 비판이 있다.

EU를 중심으로 각국이 검토하는 매출세는 각국에서 HDB기업의 매출액이 일정 수준을 넘는 경우에 해당 매출액에 대하여 과세하는 것이 기본적 구조이다. 이러한 가운데 영국과 프랑스는 개별적으로 디지털서비스세를 도입하였다. 영국은 2020년 4월부터 국제적 매출액이 연간 5억파운드(약 7797억 5천만원) 이상 디지털사업에 대한 국내의 이용자로부터 얻은 수입에 세율 2%로 과세하는 제도의 도입을 표명하고 있다. 또한 프랑스에서는 인터넷 광고서비스나 마켓플레이스를 제공하는 사업자 중 국제적 매출액이 연간 7.5억유로(약 1조 17억 5천만원)를 초과하고, 국내 매출액이 2,500만유로(약 333억 9천만원)를 초과한 디지털기업을 대상으로 하며, 국내 매출액에 세율 3%로 과세하는 제도를 도입하는 법안이 2019년 7월 성립하였다. 한편, 독일에서는 독자적 조치로서 디지털서비스세(DST)의 도입을 진행하려는 움직임은 거의 없다. 미국은 HDB기업만을 대상으로 하는 독자적 조치의 도입에 대하여 비판적인 견해를 가지고 있다. 다만, 영국의 해먼드(Philip Hammond) 재무장관<sup>25)</sup>과 프랑스의 르 메일

25) 해먼드 재무장관은 2018년 10월 29일 추계예산연설에서 2020년 4월부터 DST를 도입하겠다고 밝혔다. DST는 국제과세규칙의 재검토가 실현될 때까지 잠정적 조치로서 자리매김하게 된다. DST의 제도안에 대하여 2018년 11월부터 2019년 2월에 공개회의가 실시되고 회의용 문서에서 제도적 방안의 세부사항이 제시되고 있다. DST의 제도안은 2019년 하반기에 체결된 2019년-2020년 재정법안에 포함되어 있다.

(Bruno Le Maire) 경제재무장관<sup>26)</sup>은 국제과세규칙의 개정에 있어 최종적인 합의에 이르면 각국의 독자적 조치를 철회하겠다고 하였다.

또한 디지털기업의 최근 연간 국제적 매출액을 보면, 미국의 GAFA 이외에 중국 Tencent, Alibaba, Baidu, 일본 라쿠텐(樂天), 야후(yahoo) 등이 있고, EU의 단정적 대응방안 및 영국과 프랑스의 디지털서비스과세의 대상이 되는 연간 국제적 매출액 조건을 충족하고 있다. 특히 영국과 프랑스의 디지털서비스세는 EU가 도입하려고 하는 단기적 대응방안과 마찬가지로 매출액을 과세의 근간으로 하는 매출세이다. 매출세는 우리나라의 소비세와 같은 부가가치세와 달리, 매입액에 포함되는 매출세 상당액이 공제되지 않는다. 따라서 이는 유통단계에 포함된 매출세가 쌓여 최종적으로 소비자나 중소기업의 판매가격 등에 추가될 수 있다는 문제가 있다.

## 2) 경쟁법적 측면

2019년 7월 EU는 「온라인플랫폼기업의 이용자를 위한 공정성 및 투명성 촉진에 관한 새로운 규칙」을 발표하였다.<sup>27)</sup> 본 규칙은 EU 역내에서 디지털기업의 환경을 공정하며 신뢰성이 높고 예측가능하며 지속적으로 디지털서비스를 제공하기 위하여 온라인플랫폼의 운용상의 투명성을 높이고, 효과적인 민원처리제도를 마련하고자 하였다. 이는 EU위원회가 규칙의 적용상황을 지속적으로 감시하고 실효성을 담보하는 구조로 되어 있다. 따라서 규칙의 적용상황에 관한 감시를 담당하는 조직으로 2018년 4월 해당 규칙안의 공표와 함께 ‘온라인플랫폼

26) 르 메일 경제재무장관은 2018년 12월 17일 기자회견에서 2019년 1월 1일 DST를 도입하겠다고 발표하였다. DST의 신설 등에 관한 법안은 그 해 4월 8일 하원에서 통과되어 5월 21일 상원에서 수정되었다(이는 2021년 말까지의 시한조치 등으로 일부 수정되었다). 그 후 법문을 통일하기 위한 양원협의회(commission mixte paritaire)가 개최되었고, 양원협의회에서 법률안을 얻을 수 있으며, 양원에서 법률안이 승인되면 법률이 성립된다. DST 대상기업의 과세는 2019년 1월 1일부터 소급 적용되었다. 또한 DST의 납부기한은 4월 말 및 10월 말 연 2회(2019년분에 대해서는 2019년 10월 말 포함하여 1회)라고 되어 있다.

27) Regulation (EU) 2019/1150 of the European Parliament and of the Council of 20 June 2019 on promoting fairness and transparency for business users of online intermediation services, OJ L 186, 2019. 7. 11, pp. 57-79. (<http://data.europa.eu/eli/reg/2019/1150/oj>) (최종확인 2020. 5. 31).

경제감시위원회(Observatory on the Online Platform Economy)가 설립되었다.<sup>28)</sup>

이 위원회는 법학, 경제학, 정보공학 등 다양한 전문가로 구성되어 있으며, EU위원회에 대하여 온라인플랫폼의 잠재적 문제점과 유해한 관행을 조언하고, EU 및 회원국의 정책적 방향과 입법안을 제시한다. 또한 EU위원회는 감시위원회로부터 지속적으로 보고를 받음으로써 이를 기반으로 하여 온라인플랫폼에 관한 규칙을 정기적으로 평가하고, EU 역내 시장의 불공정한 관행이 충분히 시정되지 않은 경우에 입법상의 조치를 포함한 다양한 규제를 실현할 수 있다.<sup>29)</sup> 그밖에 EU위원회는 2019년 4월 전문가에 의한 ‘디지털시대의 경쟁정책 최종보고서’를 발표하였다.<sup>30)</sup> 보고서에서는 디지털시대에 경쟁법의 기본방향을 논의하면서 소비자후생의 중시, 행동경제학 등 새로운 분야의 적극적인 활용, 시장의 확정보다 반경쟁적 행위에 따른 피해의 논리, 시장지배력의 측정에서 정보의 접근가능성 등을 고려함으로써 종래 독일의 콘체른 규제의 거래가치기준을 당분간 도입하지 않기로 하였다.

〈표 1〉 EU온라인플랫폼규칙의 개요

구 분	내 용
대 상	· EU 역내에서 설립되어 EU 역내의 소비자에게 상품이나 서비스를 제공하는 사업자를 대상으로 한 온라인중개서비스사업자나 검색엔진사업자
플랫폼의 의무	· 이용규약· 조건의 명확화, 변경할 경우 통지 · 서비스의 정지· 종료할 때 그 원인을 통지 · 검색결과와 표시순서에서 주요 기준 및 그 중요성의 명시 · 플랫폼 이용과정에서 생성된 정보에 대한 이용사업자의 접근조건의 명시 · 플랫폼이 제공하는 상품· 서비스의 차별적 취급(우대)을 하는 경우 명시 · 내부적 민원처리제도의 확립 및 분쟁조정기관의 설치 등
감시기능	· EU위원회에 의한 회원국· 관련기관 등(온라인플랫폼 경제감시위원회를 포함)을 활용한 해당 규칙의 적용상황에 관한 지속적인 감시 · 플랫폼에 의한 자주적인 행동규범의 작성 장려

28) European Commission, “Commission Decision of 26.4.2018 on setting up the group of experts for the Observatory on the Online Platform Economy”, 2018, 2393 final, 2018. 4. 26.

〈<https://service.betterregulation.com/sites/default/files/upload/2018-04/Commissiondecision-Groupofexpertsfortheobservatoryontheonlineplatformeconomy.pdf>〉 (최종확인 2020. 5. 31).

29) EU Regulation 2019/1150, paras. 47, 49.

30) Jacques Grémer et al., “Competition policy for the digital era: Final report”, European Commission, 2019, pp. 1-9. 〈<https://ec.europa.eu/competition/publications/reports/kd0419345enn.pdf>〉 (최종확인 2020. 5. 31).

## 2. 과세권의 배분방식과 국제적 세원잠식

디지털기업과세에 관한 국제규칙은 2019년 2월 OECD가 공표한 대응방안으로서 이는 다음과 같이 나뉜다. 첫째는 법인과세에 있어서 각국의 과세권이나 수익 또는 과세소득의 귀속기관의 본연의 자세를 재검토하는 것이고, 둘째는 저과세국에 대한 소득의 이전에 의하여 과세부담을 회피하는 것에 대한 대책이다.

### (1) 과세권의 배분방식

법인과세에 있어서 각국의 과세권이나 수익의 귀속기관의 본연의 자세에 대한 재검토는 EU위원회가 제시한 장기적 대응방안과 마찬가지로 항구적 시설의 개념을 확대하고 정의를 재검토함으로써 소비국에 디지털기업 등의 사업 그 자체의 운영 및 활동사항을 다시 파악하여 소비국의 과세권이나 수익의 귀속을 종래보다 체계적으로 구축하는 것이다. 특히 과세권의 배분방식에 대하여 ‘이용자참여방식’(영국의 방안), ‘마케팅상의 무형자산방식’(미국의 방안), ‘중요한 경제적 존재방식’(인도 등 개발도상국의 방안) 등이 논의되고 있다.

#### 1) 이용자참여방식

이용자참가방식은 소비국에서 사용자의 참가량에 주목하는 방안(The user participation proposal)으로 이는 국제규칙상의 재검토대상이 소셜미디어, 온라인플랫폼, 검색엔진, 온라인시장이라고 하는 ‘고도로 디지털화된 비즈니스’(HDB)로 제한하고 있다. 이 방안은 이용자의 참여가 HDB의 가치창조에 중요한 역할을 한다는 점에 주목하여 이용자의 참가에 의하여 발생한 이익에 대하여 이용자가 소재하는 국가가 과세할 수 있도록 하는 것이다.<sup>31)</sup> 이 사업에서는 주요한 수익원이 사용자가 업로드한 콘텐츠나 검색기록, 구매기록 등을 활

31) HM Treasury, “Corporate tax and the digital economy: position paper update,” 2018. 3. [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/689240/corporate\\_tax\\_and\\_the\\_digital\\_economy\\_update\\_web.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/689240/corporate_tax_and_the_digital_economy_update_web.pdf) (최종확인 2020. 5. 31).

용한 광고 등으로부터 가치가 사용자에게 의하여 생성되고 있다고 해석하는 것이 이 방안의 근본적인 견해이다. 따라서 각국의 과세권이나 수익의 귀속기관의 배분에서 사용자에게 의하여 생성된 가치가 반영됨에 따라 외국의 디지털 기업의 ‘항구적 시설’이 소비국에 소재하고 있지 않아도 이러한 서비스를 이용하는 사용자나 그 데이터가 존재하면, 소비국에 일정한 과세권이나 수익이 귀속되게 된다. 새로운 규정에 의한 이익의 배분에는 잔여이익분할법이 사용되는데, 이는 글로벌 사업이익 가운데, 통상이익(유형고정자산이나 운영자금 등에 귀속하는 이익)을 종래의 규칙에 근거하여 산정한 후 소비국에 배분하고, 이를 제외한 잔여이익(초과수익)을 새로운 규칙에 의한 배분의 대상으로 하는 방식을 의미한다. 다만 이 방안은 사용자의 참가에 의한 가치창조의 공헌을 명확하게 평가하는 것이 곤란하거나, 적용대상을 HDB로 한정하는 것이 제도적으로 적절한지 문제가 되고 있다.<sup>32)</sup>

## 2) 마케팅상의 무형자산방식

이 방안은 마케팅상의 무형자산에 주목하는 방안(The marketing intangibles proposal)이다. 마케팅상의 무형자산은 기업 및 상품의 브랜드가치나 고객정보를 기반으로 한 상품이나 서비스의 판매에 관한 무형자산이다. 다국적기업이 소비국의 마케팅활동으로 창출한 ‘마케팅상의 무형자산’(브랜드, 상표, 고객정보 등)에 가치를 인정하고,<sup>33)</sup> 이로 인해 발생한 이익에 대하여 소비국이 과세할 수 있도록 하는 방안이다. 이러한 방안으로는 기업 및 상품의 브랜드 가치는 소비자의 선호에 뒷받침되고 있으며, 상품이나 서비스의 소비국에서 재창출되

32) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy: Public Consultation Document”, p. 18.  
 <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>> (최종확인 2020. 5. 31).

33) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy: Public Consultation Document”, p. 11.  
 <<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>> (최종확인 2020. 5. 31).

고 있다는 견해, 고객의 정보, 고객의 매출현황 등 고객을 기반으로 한 정보는 소비국에서 고객과 이용자에 대한 관측활동이나 시장조사 등을 통하여 생성된다는 견해가 일반적이다. 이는 소비국과 마케팅상의 무형자산 사이에 본질적이고 기능적인 관계가 존재하는 것에 주목한다. 이러한 관점에서 이 방안은 HDB 뿐 아니라 보다 광범위한 업종을 새로운 규칙의 적용대상으로 한다. 예컨대, HDB기업과 같이 물리적인 거점을 소비국에 보유하지 않는 경우에는 전통적 제조회사(자동차, 전기제품, 의약품 등)라고 하더라도 새로운 규칙의 적용대상이 될 수 있다. 그러므로 마케팅상의 무형자산이 과세권이나 수익의 귀속기관 배분에 반영된다. 마케팅상의 무형자산은 디지털화된 사업뿐 아니라 전통적인 사업에도 재창출 및 축적됨에 따라 이러한 방안에서는 디지털기업에 한정되지 않고, 전통적인 기업에서도 국제규범의 재검토대상이 되고 있다. 특히 규칙에 의한 이익배분에는 이용자참여방안과 마찬가지로 기본적으로 잔여이익분할법이 적용된다.<sup>34)</sup> 하지만 마케팅상의 무형자산방안은 무형자산의 범위가 애매하여 적용의 대상이 지나치게 확대될 우려가 있다.

### 3) 중요한 경제적 존재방안

이 방안은 디지털화된 사업에 대한 과세의 근거로서 ‘중요한 경제적 존재’라는 새로운 개념을 도입하는 방안(The significant economic presence proposal)이다. 즉 외국기업이 디지털기술에 의하여 소비국과의 사이에서 지속적인 관계를 가졌다고 인정되는 경우 소비국에 중요한 경제적 존재가 있다고 의제하여 소비국에 과세권을 인정하는 것이다. 이 방안은 외국기업이 디지털화된 사업으로 소비국에서 수익을 얻었을 때 소비국에 항구적 시설이 없어도 중요한 경제적 존재가 있으면 소비국에 과세할 수 있게 된다. 중요한 경제적 존재로서 사용자와 관련된 정보의 입력, 소비국에서 생성된 디지털콘텐츠, 현지통화나 지불방

34) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, “Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy: Public Consultation Document”, pp. 15, 17.  
(<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf>) (최종확인 2020. 5. 31).



법에 의한 청구와 회수, 현지언어로 된 웹사이트의 유지보수, 고객에 대한 상품의 판매 또는 사후관리서비스와 수리 및 유지보수 등의 지원서비스의 제공, 고객의 획득을 위한 온라인상이나 그 이외의 방법에 의한 지속적 마케팅이나 관측활동이 예상된다. 특히 이 방안은 해당 국가에서 집행이 간단한 해결책으로서 제안되고 있고, 새로운 규칙에 의한 이익배분방법으로 비교적 간소한 배분 방식(정식배분법 등)이 제안되고 있다. 그러나 이해가 충돌하는 국가 사이에 개별적 상황을 충분히 참작할 수 없는 간소한 배분방식에 의하여 합의하는 것은 쉽지 않기 때문에 이 방안이 적용되는 것은 현실성이 낮다고 한다.

#### 4) 소결

어떠한 방안도 과세연계점(nexus) 및 이익배분규칙의 재검토에 의하여 이용자 또는 고객이 소재하는 소비국의 과세권을 확대하고, 소비국의 과세수입을 증가시킨다는 점에서 일치하고 있다. 제1안과 제2안은 이익배분에 잔여이익분할법을 사용한다는 점에서 공통되는 반면, 착안점의 차이로 인하여 새로운 규칙의 적용대상에 차이가 있다. 즉 HDB기업에 한정할 것인지 또는 전통적인 소비자용 제품사업도 포함할 것인지 여부이다. 다만 공개협의문서는 새로운 규칙의 적용범위를 놓고, 제1안과 제2안의 절충안으로서 사용자규모의 확대에 디지털기술을 사용하는 사업을 언급하고 통합의 여지가 있음을 시사하고 있다.<sup>35)</sup> 한편, 제3안은 배분의 대상으로 하는 이익을 잔여이익으로 한정하지 않는다는 점에서 제1안과 제2안과는 크게 다르다. 제3안은 공개협의문서에서 제1안 및 제2안과 비교하여 검토가 심화된 것으로 지적하고 있다.<sup>36)</sup> 논점정리 등의 공표

35) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy: Public Consultation Document", p. 19. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (최종확인 2020. 5. 31).

36) OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, "Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy: Public Consultation Document", pp. 19-20. <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-addressing-the-tax-challenges-of-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> (최종확인 2020. 5. 31).

후, 제1안은 사용자의 참가를 근거로 기업의 사업소득에의 과세를 제도적으로 설계하는 것은 곤란하다고 하여 제2안이 유력해지고 있다. 다만 작업계획에서는 이러한 세 가지의 방안을 통합하는 접근방식을 취하고 있다.

〈표 2〉 과세권의 배분방식의 재검토 비교

구 분	제1안(영국)	제2안(미국)	제3안(개발도상국)
규칙의 적용대상	HDB	HDB에 한정하지 않고 전통적 기업	디지털기술에 의하여 계속적 관계기업
착안점	HDB에서 이용자에 의한 가치창조에 대한 공헌에 주목	마케팅 활동을 통하여 형성된 무형자산(브랜드, 고객정보 등)에 주목	시장국이 중요한 경제적 존재를 갖는 경우에 과세권 인정
과세연계점(nexus)	종래 PE를 확대	종래 PE를 확대	중요한 경제적 존재라는 새로운 PE개념 도입
새로운 과세권 부여기관	이용자의 소재지	마케팅상의 무형자산 소재지	중요한 경제적 존재를 가진 소재지
이익배분방법	잔여이익분할법	잔여이익분할법	정식배분법

특히 유럽과 미국에서의 디지털경제의 과세에 대한 견해를 살펴볼 필요가 있다. 다국적기업의 활동으로 인하여 생긴 이익에 대하여 과세권을 가지는 국가는 기업이 본점을 둔 ‘거주지국가’와 사업활동을 하는 ‘원천지국(소비국)’이 있다. 종래 다국적기업이 투자에 의하여 획득하는 소득(이자, 배당, 특허권 등의 사용료 등)에 대하여 개발도상국(자본수입국)이 선진국(자본수출국)에 소비국으로 과세권확대를 요구하는 구도가 일반적이었다. 예컨대, HDB기업으로 한정하면, 대부분 HDB기업이 미국을 거주지국가로 설정하는 한편, EU회원국은 개발도상국과 마찬가지로 소비국 입장에 놓여 있다. EU는 미국 중심의 HDB기업이 자국의 사업을 통하여 많은 수익을 올리면서도 소비국인 EU회원국 내의 충분한 과세부담을 하지 않는 것에 대한 불만을 이유로 그 적용대상을 HDB기업에 한정하면서 소비국의 과세권의 확대를 요구하고 있다. 이에 대하여 대부분 HDB기업이 본점을 두고 있는 미국은 비판적인 입장에서 HDB기업에 한정하는

것을 반대하고 있다.<sup>37)</sup> 특히 미국은 OECD에 의한 국제과세규칙의 재검토에는 협력적 입장이며, 글로벌경제의 디지털화의 영향은 HDB기업에 한정되지 않으므로 보다 광범위한 재검토가 필요하다고 주장한다. 이러한 배경에는 미국 스스로 HDB기업뿐 아니라, 대부분의 사업에서도 소비국 입장을 가지고 있으므로 과세권을 강화하는 것도 필요하다고 볼 수 있다.

## (2) 국제적인 세원잠식

국제적인 세원잠식에 대한 대응조치방안은 법인세가 거의 없거나 낮은 국가로 이익을 이전하는 '소득이전을 통한 세원잠식'(BEPS)에 대한 대응방안이다. 국제적인 최저세율의 수준을 정하고, 이에 밀도는 국가에 이전된 이익에 관하여 이익이전에 따라 충분히 과세권을 행사하지 못하는 국가가 다시 과세권을 회복하는 것을 인정하는 것이다. 이는 다국적기업에 대하여 최소한의 세금을 납부하는 것을 의미한다. 저과세국에 대한 소득이전대책에 대하여 국경을 초월하여 활동하는 기업이 수익을 저과세국의 자회사로 계상하는 경우와 라이선스 비용 등을 저과세국의 자회사에 지급함으로써 소득을 저과세국에 이전하는 경우 두 가지의 과세부담 회피의 경우에 대한 대책방안이 제시되고 있다. 이러한 제안에는 외국지점과 자회사 등의 소득에 대한 실효세율이 최저수준 이하일 경우 모회사에 합산과세되는 규정 및 관련자에 대한 세원잠식적 지불(이자나 사용료 등의 지불)에 대하여 수취국에서 실효세율이 최저수준 이하일 경우 지불국에서 손금산입을 부인하는 규정으로 구성된다. 전자에 대하여는 개별국가에서 납부하겠지만, 법인세가 없거나 낮은 국가에 귀속되는 이익, 후자에 대하여는 세원잠식적 지불을 통하여 법인세가 없거나 낮은 국가로 이전된 이익이 각각의 과세대상이 될 것이다. 그 세부적인 대책방안은 다음과 같다.

첫째, 수익을 저과세국의 자회사에 계상하는 경우에 대하여 일정한 세율이 낮은 저과세국에 소재하는 자회사의 소득을 모회사의 소득과 합산하여 과세하

37) "Secretary Mnuchin Statement on OECD's Digital Economy Taxation Report," 2018. 3. 16. (<https://home.treasury.gov/news/press-releases/sm0316>) (최종확인 2020. 5. 31).

는 방법(income inclusion rule)이 제안되고 있다. 이러한 조치는 독일 및 프랑스의 제안에 근간이 되고 있다. 이 방법은 국경을 초월하여 이루어지는 기업의 과세소득에 대하여 적어도 일정한 세율에 상당하는 과세부담이 발생하므로 기업에 대한 국제적인 최저세율이 도입되고 있다. 동일한 세제는 미국에서 2018년부터 도입되었는데, 이는 무형자산에서 얻는 수익을 저과세국의 자회사로 이전함으로써 세금부담의 회피를 방지하기 위하여 외국에 있는 자회사의 무형자산에서 생긴 소득의 일정한 비율을 모회사의 소득에 합산한다. 둘째, 라이선스 비용 등을 저과세국의 자회사에 지급함으로써 소득을 저과세국에 이전하는 경우에 대하여 저과세국에 소재하는 자회사에 대한 지급을 손금산입(損金算入)<sup>38)</sup>하는 것을 인정하지 않거나 또는 그 지급에 대하여 과세하는 조치(tax on base eroding payments)가 제안되고 있다. 이 방안에 대하여 미국에서 동일한 세제가 이미 도입되었다.

이는 미국에 도입된 ‘무형자산발생소득’(Global Intangible Low-Taxed Income: GILTI)의 합산제도 및 ‘세원잠식방지세’(Base Erosion and Anti-Abuse Tax: BEAT)를 참조하였다. 또한 디지털경제의 과세상의 과제A에 관하여 ‘미국계 HDB기업과 미국’ 및 ‘유럽과 개발도상국(소비국)’ 사이에 대립의 구도를 볼 수 있는데 반해, 다국적기업에 의한 조세회피의 문제에 관하여 미국도 다른 나라와 마찬가지로 그것을 문제시하는 입장에서 차이가 없고, ‘다국적기업과 국가’ 사이에 대립의 구도가 되어 있다고 한다. 이러한 대응방안에 대하여 낮은 법인세율 및 우대세제로 투자를 유치한 국가의 반대가 예상되며, 만일 이러한 국가의 동의를 얻었다고 해서 구체적인 제도설계의 단계에서 최저수준을 어떻게 설정할 것인지 또는 수치에 폭을 어떻게 할 것인지 등 다양한 논의가 진행될 필요가 있다.

---

38) 당해년도에 기업회계에서 재무상 비용으로 처리되지 않았으나, 세법상 비용으로 인정되는 회계방식을 의미한다. 기업회계기준과 법인세법간의 비용에 대한 기준이 다른 데서 비롯된 세부조정사항으로 손금불산입(損金不算入)의 반대개념이다. 법인세 과세표준에서 제외되므로 손금이 클수록 법인세도 줄어들게 된다.

### (3) G20 행동계획서

2019년 5월 BEPS에 대한 논의가 진행되면서 같은 해 6월 G20 재무장관과 중앙은행총재회의에서 승인된 세부계획은 ‘과세권 배분방법의 재검토’에 대하여 통합적 방안을 결정하지 못하였고, 향후 이에 대하여 추가적으로 논의할 것을 합의하였다. 그 내용으로는 ① 이익배분규칙(잔여이익분할법 및 정식배분법 이외에 간소한 방법으로 배분기준법(distribution-based approach) 제안),<sup>39)</sup> ② 과세연결점(nexus)규칙(기존의 OECD모델 조세조약의 개념 수정 또는 독립규정의 도입 여부), ③ 새로운 규칙의 집행(이중과세의 배제, 조세조약의 개정 등)의 관점에서 기술적 과제를 정리하였다. ‘국제과세침식에 대한 조치안’에 대하여 제도설계상의 요소에 관한 기술적 과제가 정리되었고, 최저세율수준 등의 결정은 추가적으로 검토하기로 하였다. 해당 세부계획은 BEPS의 포괄적 관점에서 참가국이 의사결정을 할 때, 기존의 방안과 제도설계상의 선택사항별 세수와 경제에 대한 영향분석이 중요하다는 것을 근거로 하여 2019년 말까지 분석의 결과를 참가국에 제시하였다. 그리고 향후 작업체제에 대하여 BEPS의 포괄적 구조의 운영그룹이 전체의 방침결정을 담당하고, OECD의 전문가로 구성된 TF가 개별적으로 기술적 과제를 검토하기로 하였다.

2019년 6월 G20의 개최 전 유력시된 견해는 미국안으로서 재검토의 대상이 HDB뿐 아니라, 제조업 전반에 미치기 때문에 미국이나 중국 등 시장의 규모가 큰 나라일수록 과세의 소득이 증가한다는 이점이 있는 반면, 독일이나 일본 등에서는 제조업에 대한 해외에서의 세금부담이 증가하므로 전체적인 세금이 감소될 것으로 판단하였다. 특히 일본은 당시 의장국으로서 미국안을 우선하여 논의를 진행하면서 적용의 대상의 범위를 축소하여야 한다는 의견을 제시하였다. ‘국제과세침식에 대한 조치안’에 대하여 무세국·경과세국의 이익의 이전을 사실상 무효화하는 조치라고 하고, 기존 제도를 재검토하면서 새로운 조치의 도입 이전에 해당 국가의 상황과 효과를 확인할 필요가 있다고 하였다.

39) Alexander Hartley, “OECD to consider worldwide fractional apportionment”, *International Tax Review*, 2019. 5. 31. <<https://www.internationaltaxreview.com/Article/3876448/Corporate-Tax/OECD-to-consider-worldwide-fractional-apportionment.html>> (최종확인 2020. 5. 31).

#### (4) 소결

공개협의문서에 대한 의견수렴이나 공청회에서 ‘과세권의 배분방식의 재검토’에 대하여 미국의 방안을 지지하거나 또는 미국의 방안에 관한 많은 의견이 있었다.<sup>40)</sup> 2019년 2월 OECD가 제시한 세 가지 방안은 모두 외국의 기업에 대한 과세권과 수익의 귀속기관을 기존보다 소비국에 체계적으로 보호하려는 방향으로 제도적 개선을 지향하는 점에서 공통되고 있다. 그렇지만, 디지털사업과 관계된 각국의 이해가 교착되는 가운데 재검토의 대상으로서 예상되는 기업의 범위나 수익의 범위가 달라 국제적 합의를 위한 논의가 여전히 난항을 맞이하고 있다. 전술한 바와 같이, OECD의 세 가지 방안에 대하여 각각의 제안자와 제안방식이 상이하다.

제1안은 영국에서 제안된 방식으로 재검토의 대상이 ‘고도로 디지털화된 기업’으로서 사실상 GAFa 등 대규모 디지털기업으로 한정된다. 따라서 EU를 포함한 대부분 국가에서는 기본적으로 GAFa 등이 제공하는 디지털서비스의 소비국이라는 점에서 이 방안은 유리하게 작용하는 반면, 대규모 디지털기업이 소재하는 미국에 있어서는 불리하게 작용된다. 이에 대하여 제2안은 미국에서 제안된 방식으로 대상이 되는 기업이 디지털기업에 한정되지 않고, 전통적인 B2C 기업도 대상이 된다. 또한 수익의 각국에 대한 배분의 재검토에 대하여 기업의 국제적 수익 중 마케팅상의 무형자산에 관한 부분을 계산하고, 이를 각국의 매출액 점유율을 바탕으로 배분하는 방식이 예상되고 있다. 따라서 미국의 경우에는 대규모 디지털기업이 소재하고 있지만, 국제적으로 대규모 소비시장이 형성되기 때문에 EU 등 외국기업의 미국에서의 매출도 상당히 크기 때문에 전체적으로 보면 반드시 불리하다고 볼 수는 없다. 한편, 제3안은 인도 등 신흥국에 의하여 제안된 방식으로 재검토 대상이 되는 기업이 디지털화된 기업에 한정되지만, 소비국에 배분되는 수익의 범위가 다른 방안보다 확대된 개념으로

---

40) OECD, “Public comments received on the possible solutions to the tax challenges of digitalisation”. (<http://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-the-possible-solutions-to-the-tax-challenges-of-digitalisation,htm>) (최종확인 2020. 5. 31).

되어 있다.

제1안과 제2안에서 수익을 '통상의 수익'(routine profit)과 '잔여수익'(residual or non-routine profit)으로 구분하여 '잔여수익'만이 재검토의 대상으로 보고, '통상의 수익'은 종전대로 규칙으로 과세되고 있다. 여기서 '통상의 수익'이란 경쟁적 시장에서의 수익(이른바 '정상이윤')이고, '잔여수익'이란 디지털기업 등이 고객정보 등의 무형자산을 독점적으로 이용함으로써 얻을 수 있는 수익(이른바 '초과수익')으로 되어 있다. 따라서 실제의 크기를 파악하려면, 계산이 복잡해지는 등 실무상의 어려움이 수반되기 때문에 과세에 따른 징세체계가 약한 신흥국에서는 직접적으로 대응하기에는 한계가 있다. 이에 대하여 제3안에서는 수익 전체가 재검토의 대상이 된다. 따라서 소비국에 배분되는 수익이 다른 방안보다 확대되기 때문에 기본적으로 소비국인 신흥국 등에 유리한 방안이 될 수 있다. 또한 소비국에 귀속하는 수익을 간소한 방법으로 계산하는 것이 예상되고 있고, 과세에 따른 징세체계가 약한 신흥국에서도 비교적 용이하게 대응할 수 있다고 하는 실무상의 이점도 지적되고 있다. 그렇지만, 디지털과세에 대한 각국의 이해가 다양한 점을 근거로 하면, 계산방식이 간소하다는 점은 소비국에 대한 과세권이나 수익의 배분에 각국의 개별 사정을 반영시키기 어려워지고, 국제적 합의를 목표로 하는데 있어서 한계라고 볼 수 있다.

또한 제1안은 과세근거의 문제점, 실무상 과제 등이 우려되었고, 제3안은 제도적 변경의 범위가 상당히 넓으므로 적절할 수 있으며, 제2안은 비교적 논의의 여지가 있으므로 다양한 문제점이 언급되었다. 예컨대, 지나치게 소비국에 과세권을 배분할 수 있고, 이중과세나 업무부담의 증가로 인한 문제점이 제시되었다. 전문가 중에는 제2안에 대하여 긍정적으로 판단하는 경우가 많다. 구체적으로는 과도하게 소비국에 과세권을 배분하는 결과가 될 가능성이 있으며, 이중과세나 업무부담이 증가될 수 있으므로 전문가 대부분 의견은 제2안이 타당하다고 한다. 납세자의 예측가능성을 확보하려는 관점에서 제1안은 과세의 대상이 되는 HDB의 구체적인 정의가 법제화될 필요가 있고, 제2안은 과세의 근거에 관한 보다 구체적인 지침 등이 마련될 필요가 있다.

## IV. 부가가치세법의 사후적 입법평가

과세권이나 수익의 귀속기관을 소비국에 체계적으로 보호한다는 재검토가 우리나라의 세수와 기업의 세금부담에 어떠한 영향을 주는지에 대하여 사실상 명확하지 않다. 이하에서는 디지털세 도입에 있어 과세권의 국제규칙의 재검토가 우리나라의 조세제도 및 기업의 세금부담에 미치는 영향을 고찰하고, 특히 부가가치세법 등의 향후 입법과정에서 검토하여야 할 사항을 살펴보고자 한다.

### 1. 국제규칙의 모호성에 따른 영향

#### (1) 과세납부의 측면

세수에 대한 영향을 고려하면, 국제규칙의 변경에 의하여 과세권이나 수익의 일부가 디지털서비스 등의 소비국에 체계적으로 배분하게 되면, 국경을 초월하여 이루어지는 디지털사업에서 우리나라가 서비스의 공급국이라면 세수에 적자가 되고, 소비국이라면 세수에 흑자가 된다고 볼 수 있다.<sup>41)</sup> 특히 실제로 국제수지(서비스수지) 가운데, 디지털사업에 친숙한 ‘정보서비스’, ‘저작권 등 사용료’, ‘음향영상 및 관련 서비스’의 수지가 흑자인 경우에는 디지털서비스의 공급국이며, 적자인 경우에는 소비국이라고 가정하면 모두 적자이기 때문에 전체적으로 보면, 우리나라는 디지털서비스의 소비국으로 볼 수 있다. 따라서 OECD 제1안이나 제3안과 같이, 국제규칙 재검토 대상이 디지털화된 기업에 한정되는 경우 세수에서는 흑자가 될 수 있다.

한편, 제2안에서는 전통적인 B2C 기업도 재검토 대상이 된다. 그래서 소비재에 대하여도 마찬가지로 무역흑자라면 공급국, 무역적자라면 소비국이라고 가정하면, 무역수지는 ‘승용차, 이륜자동차 등’ 이외의 소비재에서는 무역적자이

41) IMF, “corporate taxation in the global economy”, IMF Policy Paper, 2019. 3.



지만, ‘승용차, 이륜자동차 등’의 소비재에서는 상당한 무역흑자가 되면서 소비재 전체에서 우리나라는 공급국이 된다. 따라서 국제규칙의 변경이 우리나라의 세수에 상당한 적자의 영향을 미칠 수 있다. 다만 현재의 ‘승용차, 이륜자동차 등’의 기본적인 사업모델이 수출거래국(소비국)에서 설립한 판매회사를 통하여 거래를 실시하는 전통적 형식이며, 인터넷 거래 등의 디지털화된 사업모델이 아닌 점을 근거로 하면, 그 판매회사의 수익에 대하여 소비국에서 과세되고 있다고 한다. 따라서 국제규칙의 변경에 의하여 과세권이나 이익의 상당한 이동이 향후 새롭게 발생한다고 예상하기 쉽지 않으며, 그러한 의미에서 우리나라의 세수확보에서 마이너스 영향은 제한적이라고 볼 수 있다.

## (2) 기업의 과세부담측면

우리나라 기업의 세금부담에 대한 영향을 고려하면, 국제규칙의 변경에 의하여 과세권이나 수익이 소비국에 이동하면, 우리나라의 법인소득세를 대신에 소비국의 법인소득세율이 국내에 소재하는 수출기업 등의 수익 일부에 적용된다. 이에 따라 소비국의 법인소득세율이 우리나라의 법인소득세율보다 낮으면 기업의 과세부담은 줄어들고, 반대로 높으면 증가할 것이다. 여기서 국제수지(서비스수지) 중 ‘통신, 컴퓨터, 정보서비스’ 및 ‘지적재산권 등 사용료’에 대하여 서비스수령액의 상위국가를 이 서비스의 주요 소비국으로 의제하고, 그 국가의 법인세율을 살펴보면, 어느 쪽의 서비스에 대하여도 우리나라의 법인소득세율이 높은 편에 속한다. 따라서 국제규칙의 재검토가 디지털화된 기업에 한정된 경우 국내 기업의 과세부담은 전체적으로 경감된다고 볼 수 있다. 만일 규칙의 재검토가 전통적 B2C기업의 경우를 살펴보면, 소비재의 수출거래 상위국가의 법인세율이 전체적으로 우리나라의 세율보다 낮기 때문에 향후 국내의 수출기업 등에 대하여 과세부담이 경감되는 경우가 있을 것이라고 본다. 그러나 외국인의 국내직접투자가 실질적으로 증가하지 않은 상태에서 2016년 이후 국내기업의 해외직접투자 비중이 크게 증가하는 추세를 감안하면, OECD 등이 BEPS 프로젝트를 통하여 원천지국의 과세권을 강화하는 것이 우리나라에 있어서 금

정적인 상황은 아닐 수 있다고 한다.<sup>42)</sup>

## 2. 디지털세의 도입을 위한 OECD 논의

디지털세의 도입을 위한 주요 논점을 OECD의 논의를 근거로 하여 정리하면, ① 재검토 대상의 기업을 고도로 디지털화된 기업으로 제한할 것인지(제1안) 또는 디지털화된 기업에 한정할 것인지(제3안) 혹은 전통적인 기업도 포함시킬 것인지(제2안) 여부를 판단하여야 한다. ② 재검토 대상의 수익으로 ‘정상이윤’을 포함시킬 것인지(제3안) 또는 포함시키지 않을 것인지(제1안과 제2안)로 나누어진다. 현재로서 특정기업에 한정하지 않는다는 관점에서 비교적 공평한 재검토안인 제2안이 유력할 수 있지만, 어느 안을 선택하더라도 디지털세를 실제로 도입하는데 있어서 다음과 같은 검토가 필요하다.

### (1) 이용자에 의한 기업수익에의 공헌을 얼마나 측정할 것인가?

첫째, 이용자의 참여가 디지털기업의 수익에 기여하는 정도와 마케팅상의 무형자산의 가치 등을 어떻게 판단할 것인가이다. 예컨대, 디지털기업이 제공하는 서비스에 대한 이용자의 참가량을 판단한다면, 접속수나 데이터량 등에서 일정한 정도를 파악할 수 있겠지만, 그것이 디지털 기업의 수익에 어느 정도 공헌하였는지를 파악하는 것은 현실적으로 쉽지 않다. 또한 소비국에 있어서 기업의 브랜드나 고객과의 관계라는 마케팅상의 무형자산의 가치 그 자체나 수익에 대한 공헌도를 객관적으로 정량화하는 것도 상당히 어렵다. 이러한 문제에 대한 실무상의 현실적인 대응의 하나로서 공헌도나 가치를 파악하기 위한 간편한 계산식 등을 도입하는 방안도 고려할 수 있겠지만, 그러한 경우에는 공헌도나 가치는 기업마다 상이한 것이 당연한데 과세부담의 공평성을 어떻게 확보할 것인가 하는 것이 문제된다.

---

42) 김신연, 앞의 논문, 415면.

(2) 공평 및 공정하고 실효성 높은 과세체제를 확립할 수 있는가?

둘째, 기업에 의한 세금의 과소신고를 세무당국이 파악할 수 있는가이다. 국세의 주요 세목 중 하나인 법인세의 징세는 납세자인 각 법인에 의한 신고에 기초하고 있다. 이 때 세무당국은 법인에 의한 신고가 정확한지 여부를 일정한 빈도로 파악하고 만일 과소신고가 있으면 이를 지적하여 추징과세 등의 처분을 실시하는 한편, 법인은 처분에 대한 견해차이나 불복이 있으면 국세불복심판소 등에 이를 신청할 수 있다. 그리고 고액의 추징과세가 발생하는 경우에는 이를 크게 보도하기도 한다. 이러한 구조에 의하여 신고납세제도 하에서 과세부담의 공평성 및 공정성이 담보되어 납세자의 신뢰관계가 유지되고 있다.

디지털기업에 대한 과세에서도 전통적 기업과 마찬가지로 납세자인 디지털기업이 세액을 신고하게 된다. 디지털기업으로부터 신고된 세액이 동일한 기업의 사업형태와 디지털기업과세의 법제도에 비추어 적절하다고 할 수 있는지 여부를 세무당국이 검증하려고 한다면, 세무당국도 가능한 한 디지털기업과 동등한 정확성이 담보된 정보를 입수할 필요가 있다. 그러나 디지털서비스의 사용자의 참가량을 나타내는 클릭수 등 정보나 마케팅상의 무형자산의 가치를 파악하기 위한 정보의 대부분을 디지털기업이 보유하고, 디지털기업 이외에서 입수하기 어려운 상황에서는 과소신고에 대한 대응이 충분하지 않고, 결과적으로 디지털과세의 실효성이 크게 저하될 우려가 있다. 특히 사용자의 참가 등 기업의 수익에 대한 공헌도나 마케팅상의 무형자산의 가치를 파악하기 위한 정보에는 사용자의 접근기록이나 구매기록, 소재지라고 하는 개인정보가 많이 포함된다고 하며, 이러한 데이터를 디지털기업이 세무당국에 공개하는 것을 의무화할 수 있는지 여부, 원래 사용자인 소비자가 이를 받아들이는 근본적인 문제가 남아 있다.

경제 및 사회의 디지털화가 빠르게 진전되는 가운데, 최근 급성장하고 있는 디지털기업에도 향후 각국의 경제 및 사회를 유지하기 위한 과세를 분담할 수 있는 체제가 신속하게 정비될 필요가 있다. 디지털과세에 대한 대응방안은 과세부담의 공평성 확보 등의 관점에서 상당히 긴급한 과제이다. 한편, 디지털과

세 그 자체의 공정성 및 공정성과 실효성을 확보하는데 있어서 소비자의 개인 정보를 정부가 어떻게 취급할 것인가 하는 문제도 검토되어야 한다. 향후 도입 될 디지털과세를 과세부담이 공정하고 공정하며 실효적인 세제로 구축하기 위하여 디지털기업에 독점되어 있는 각종 정보를 과세 등 공익의 목적으로 이용 하기 위한 규칙의 제정이 중요하다. 그러기 위하여 세법상에 국한되지 않고 폭 넓은 관점에서 논의의 긴급성을 고려하여 검토할 필요가 있다.

### 3. 부가가치세법의 개정 논의

#### (1) 용역의 공급장소규정 재검토

우리나라 부가가치세법상 공급장소에 관한 규정인 부가가치세법 제20조 제1항 제1호 및 제2호<sup>43)</sup>는 1977년 제정 이후 특별한 개정 없이 현재에 이르고 있다. 최근 전자적 용역 등 새로운 유형의 거래 등장에 대한 과세권을 확보하기 위하여 전자적 용역을 공급하는 국외사업자 용역공급과 사업자등록 등에 관한 특례인 제53조의2를 규정하는 등 국제적 변화에 맞추어 적절한 개정이 이루어 졌지만, 이는 공급장소에 대한 기본적 원칙뿐 아니라, 과세행정상의 절차적 특 례이므로 공급장소의 판단의 객관성과 효율성 제고를 위하여 용역의 공급장소 규정에 대한 체계적인 정비가 이루어져야 할 것이다.<sup>44)</sup> 따라서 국가간에 이루어 지는 전자적 용역의 경우 B2B거래인지 아니면 B2C거래인지 구별하여 과세 가 이루어지지 않기 때문에 과세대상의 거래를 영국의 부가가치세법을 참조하 여 양자를 구분하여 공급장소를 규정하는 것을 고려해볼 수 있을 것이다. 영국

43) 부가가치세법 제20조(용역의 공급장소)

① 용역이 공급되는 장소는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 곳으로 한다.

1. 역무가 제공되거나 시설물, 권리 등 재화가 사용되는 장소  
2. 국내 및 국외에 걸쳐 용역이 제공되는 국제운송의 경우 사업자가 비거주자 또는 외국법인이 면 여객이 탑승하거나 화물이 적재되는 장소

② 제1항에서 규정한 사항 외의 용역이 공급되는 장소에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

44) 안성희, “유형용역(Tangible Service)과 무형용역(Intangible Service)의 구분에 따른 공급장소에 대한 조인”, 「조세연구」 제18권 제2집(2018), 180면.

의 부가가치세법은 EU의 지침을 근거로 한 소비자 과세원칙에 따라 B2B 거래와 B2C 거래를 구분하고, B2B 거래의 경우에는 공급자가 속한 국가를 공급장소로 하고, B2C 거래의 경우에는 과세행정상의 편의를 고려하여 공급자가 속한 국가를 공급장소로 한다. 또한 부동산 및 운송 용역 등 특정한 유형의 용역에 대하여는 공급자 또는 공급자가 소속된 국가가 아닌 해당 부동산의 소재지나 운송거리에 따른 해당 구간의 배분 등 다른 기준을 적용하여 과세관할을 규정하고 있다.<sup>45)</sup>

또한 법령체계에서 영국과 마찬가지로 부가가치세법상의 용역공급에 대한 일반원칙을 부가가치세법에서 규율하고, 공급장소에 관한 특칙을 예외로 규정할 필요가 있다. 경제현실의 다양한 변화에 적응할 수 있도록 일반원칙에 대한 예외규정을 마련함으로써 보다 유연한 제도적 운영이 필요할 것이다.<sup>46)</sup> 우리나라 부가가치세법 제20조 제1항에서는 용역의 공급장소에 대한 소비자 과세원칙을 규정하고, 제2항에서는 용역의 공급장소에 대하여 필요한 사항은 시행령에 위임하며, 시행령에 특칙을 규정하고 있는데, 향후 B2B 거래에 대한 포괄적 규제를 위한 구체적이고 세밀한 보완이 필요하다고 본다.

## (2) 디지털서비스세 도입 한계

디지털기업이 창출하는 이윤에 대하여 과세하는 디지털세는 글로벌 경제에서의 과세기반을 잠식하고, 조세형평성의 침해가 발생할 수 있는 사업모델이 다양해지고 있으며, 그 규모 등도 확대됨에 따라 기존 법률체계에서 이를 대체하는데 근본적인 한계가 존재한다. 여기에 디지털서비스산업이 기존 속인주의 및 속지주의 과세원칙 중 어디에도 해당하지 않도록 기업이윤의 원천까지 모호하게 만들고 있으므로 명확성을 해칠 가능성이 높다. 그동안 국제적 디지털 기업에 대한 국제규칙 등에 대하여 다양한 논의가 진행되었으나,<sup>47)</sup> 여전히 전

45) 최정희·양인준, 앞의 논문, 224면.

46) 최정희·양인준, 위의 논문, 237면.

47) Daniel Bunn, "Revenue Estimates for Digital Services Taxes," 2019. 4. 26.

<https://taxfoundation.org/digital-services-tax-revenue-estimates> (최종확인 2020. 5. 31).

통적 국제조세원칙기준에서 고정사업장에 귀속하는 소득에 대하여 과세권을 우선 인정하는 실정이다. 그러나 EU에서는 디지털서비스세의 부과방안이 확정되지 못하였음에도 불구하고, 2021년 7월부터 전자상거래에 대한 부가가치세를 적용할 방침이다.<sup>48)</sup>

따라서 새로운 디지털경제의 변화 흐름에 맞춰 국내적으로 부가가치세법상의 적용대상을 B2B까지 확대할 뿐 아니라, 법인세법과 소득세법에 고정사업장의 범위를 지속적으로 확대하면서 디지털기업에 대한 국내외 사업자의 조세형평체계를 명확하게 구축할 필요가 있다. 한편, 별도의 소비세 성격인 디지털서비스세는 현행 부가가치세법으로 인하여 이중과세가 될 소지가 있으므로 국내 도입은 현실적으로 어렵다고 본다.<sup>49)</sup> 특히 매출액 기반과세는 소득기반 법인세 과세원칙에 위반되며 소비자에게 손해가 전가되거나 또는 부가치세와 중복과세가 될 우려가 있다.<sup>50)</sup> 하지만 이중과세와는 별도로 국내사업장이 없는 외국 기업에 대한 각종 가산세 면제혜택을 폐지하여 국내기업이 차별받지 않도록 법적 보완이 필요할 것이다.

### (3) 국제적 디지털기업의 신고의무

국제적 디지털기업이 국내영업 관련 자료 등을 확보함으로써 정보비대칭 문

---

48) 디지털서비스세와 관련하여, 미국과 자유무역협정(FTA) 논의를 시작한 영국은 자국에서 2,500만 파운드(약 383억원) 이상의 매출을 얻는 디지털기업에 대한 2%의 디지털서비스세를 2020년 4월 1일부터 부과하고 있다. 이러한 영국의 조치에 대해 미국 무역대표부(USTR)는 2020년 6월 2일 성명서를 발표하면서 무역법 제301조에 근거하여 EU, 영국, 이탈리아, 스페인, 오스트리아, 체코, 터키, 인도, 브라질 등에서 현재 실시 및 실시 예정인 디지털기업에 대한 과세를 조사할 계획이라고 하였다. 한편, 프랑스는 2019년 1월부터 대규모디지털기업(Google, Apple, Facebook, Amazon)을 대상으로 연매출액, 광고수익, 플랫폼 매매수익, 개인정보의 매매수익 등에 대하여 연 3%의 세금을 부과하고자 하였다. 그러나 미국에서 와인 및 치즈에 대한 추가관세를 제기하면서 현재 디지털세는 1년간 유예하였다. 그간 EU위원회를 비롯하여 프랑스와 독일 등에서 디지털세를 도입하기 위하여 지속적으로 논의되었으나, 미국과 EU간의 과세문제의 대립으로 2019년에는 해당 논의가 주춤하였으나, 코로나사태 이후 해당 쟁점이 다시 과열될 양상이다. 대표적인 문제가 통상 기업에 대한 법인세는 연간 매출액을 기준으로 하는 반면, 프랑스에서 적용하고자 한 과세기준은 연매출액 이외에 수익(Revenue)을 기준으로 하였기 때문에 향후 추가적인 논의가 불가피하다.

49) 김신언, 앞의 논문, 415-416면.

50) 고창열·정훈·여영준, 앞의 논문, 239면.

제를 해결할 필요가 있다. 부가가치세법상 사업자 등록과 적절한 신고의무를 강제할 수 있으면 적어도 영업활동 및 국내 소모경비와 온라인플랫폼에서 이루어진 거래 등에 관한 다양한 정보를 확보하는데 도움이 될 것이다. 따라서 연 1회 법인세 정기신고 이전에라도 연 4회 부가가치세 신고기록의 확보를 통하여 과세정보의 추적 및 분석 등에 있어 큰 영향을 미칠 것이므로 국내사업장이 없는 외국기업의 부가가치세의 신고 및 납부를 강제할 수 있는 처벌규정도 마련될 필요가 있다. 또한 국세청에서 이러한 정보를 기반으로 한 적정수준의 정보 공개도 이루어져야 할 것이다.<sup>51)</sup> 특히 다국적기업의 정보의 비대칭문제는 조세회피를 방지하기 위한 중요한 요인으로서 과세당국이 체계적이고 구체적으로 다국적 디지털기업의 회계투명성 등을 제고하기 위하여 조세회피 관련 자료의 제출을 의무화하여야 하고, 외부감사의무도 부과할 필요가 있다.<sup>52)</sup> 다만 이러한 논의를 진행하기 위하여는 국제사회의 논의가 포괄적으로 진행되어야 하지만, 국내외적으로 체계적인 합의가 도출되지 못하고 있다.<sup>53)</sup>

## V. 맺음말

2000년대 이후 인터넷을 통하여 국경을 초월한 서비스나 디지털상품 등을 제공하는 디지털기업이 급성장하고 있다. 이러한 가운데 디지털기업의 법인세 부담이 집포를 기반으로 하는 전통적 기업에 비해 현저하게 낮아 국제사회에서 지속적으로 문제되고 있다. 국경을 넘어 활동하는 디지털기업의 법인세 부담이 낮은 이유로는 첫째, 외국에서 디지털서비스를 제공하는 기업에 대하여 과세할 권리가 디지털서비스를 이용하는 국가인 소비국에 없고, 둘째, 디지털기업이 본래 부담해야 할 세금의 부담을 다양한 대책을 마련하여 의도적으로 회피하고 있기 때문이다. 따라서 현재 법인과세의 국제규칙이 경제실무상의 디지털화에 대응하지 못하고 있으므로 디지털경제에 적합한 새로운 국제과세규칙이 OECD

51) 김신언, 앞의 논문, 417면.

52) 고창열·정훈·여영준, 앞의 논문, 240-241면.

53) 우진욱·이재호, 앞의 논문, 196면.

등을 중심으로 논의되고 있다.

그동안 다국적기업의 세금부담의 의도적인 회피에 대하여는 OECD를 중심으로 그 대응방안이 논의되었다. 그러나 디지털시장이 성장하기 이전인 2015년에 전자상거래에 대한 과세원칙이 제정됨에 따라 다국적기업이 국경을 초월하여 제공하는 전자상거래서비스에 대한 소비세를 부과하기 위한 국제규칙이 본격적으로 논의되기 시작하였다. 그러나 법인과세의 내용에 대하여 각각의 국가들의 이해가 충돌되었기 때문에 결국 국제규칙의 제정에까지 이르지 못하였다. 하지만 EU는 디지털서비스세의 부과방안이 확정되지 못하였음에도 불구하고, 2021년 7월부터 전자상거래에 대한 부가가치세를 적용할 방침이다. 디지털기업에 대한 국제사회의 과세조치 등이 충분하게 논의되지 않은 채, 개별 국가에서 과세수익을 위한 목적으로서의 조치가 시행되고 있으므로 현재 이에 대한 구체적이고 체계적인 검토가 필요한 실정이다.

그동안 디지털기업의 과세논의는 OECD 및 EU위원회에서 EU 역내에서 디지털과세를 도입하는 것을 중심으로 검토되었다. 2018년 OECD 보고서에서는 '장기적 대응방안'(신과세연계점 도입에 따른 세제개혁)과 '단기적 대응방안'(디지털서비스세 도입)이 제안되었다. 전자는 국내에 기존의 '고정사업장'이 없더라도 디지털서비스에서 일정 기준 이상의 매출이 있으면 과세를 허용하는 방안인데 반해, 후자는 전자를 구체적으로 실현하기까지 잠정적인 조치사항으로 일정 규모 이상의 기업에 대하여 디지털서비스의 매출에 과세하는 방안, 즉 디지털서비스세를 허용하는 방안이다.

우리나라에서는 2018년 부가가치세법을 개정함으로써 국제적 디지털기업에 대한 부가가치세를 부과할 수 있게 되었다. 따라서 기업과 소비자간의 거래(B2C) 서비스 가격에 부가가치세 10%를 부과함으로써 다국적기업에 디지털세를 부과할 수 있는 법적 근거를 마련하게 되었다. 2018년 개정에 따라 국제적 디지털기업에 대한 과세근거를 마련함으로써 국내의 사업자간 과세형평성을 향상시킬 수 있었으나, 여전히 종전부터 논의되었던 국외사업자의 부가가치세 신고 및 납부 불이행 등에 대한 처벌규정이나 강제적인 조치규정이 마련되지 않았다. 또한 부가가치세법상의 과세대상도 B2C 거래에만 과세할 수 있도록 규



을함에 따라 실질적으로 규율되어야 하는 B2B 거래에 대한 규제공백이 발생하게 되었다. 이에 따라 부가가치세법에서 전자적 용역 등 새로운 유형의 거래의 등장에 대한 과세권을 확보하기 위하여 특례규정인 제53조의2가 국제적 변화에 맞추어 개정되었지만, 이는 공급장소에 대한 기본원칙이고, 과세행정상의 절차적 특례이므로 향후 공급장소의 판단의 객관성과 효율성 제고를 위하여 용역의 공급장소 규정에 대한 체계적 정비가 이루어져야 할 것이다. 또한 용역공급에 대한 일반원칙을 부가가치세법에 규율할 뿐 아니라, 공급장소에 관한 특칙을 예외로 규정함으로써 경제현실의 다양한 변화 등에 적응할 수 있도록 하여야 한다. 따라서 부가가치세법 제20조 제1항에 용역의 공급장소에 대한 소비지 과세원칙을 규정하고, 제2항에 용역의 공급장소에 대하여 필요한 사항은 시행령에 위임하며, 시행령에 특칙을 규정하고 있는데, B2B 거래의 포괄적 규제를 위한 구체적이고 세밀한 보완이 필요할 것이다.

한편, 별도의 소비세인 디지털서비스세는 현행 부가가치세법으로 인하여 이중과세가 될 소지가 있으므로 국내 도입은 현실적으로 어렵기 때문에 이중과세와는 별도로 국내사업장이 없는 외국기업에 대한 각종 가산세 면제혜택을 폐지하여 국내기업이 차별받지 않도록 법적 보완이 필요할 것이다. 또한 다국적기업의 정보의 비대칭문제는 조세회피를 방지하기 위한 중요한 요인으로서 과세당국이 체계적이고 구체적으로 다국적 디지털기업의 회계투명성 등을 제고하기 위하여 조세회피 관련 자료의 제출을 의무화하여야 하고, 이들에 대한 외부감사의무도 부과할 필요가 있다.

## 참고문헌

- 고창열·정훈·여영준, “디지털 시대에 적합한 다국적 인터넷기업 과세방안”, 「전문경영인연구」 제22권 제3호(통권 제59호)(2019).
- 권오현, “디지털 상품의 국가간 전자상거래에 대한 과세관할권 문제”, 「조세연구」 제9권 제2호(2019).
- 김신언, “최근 디지털세계의 동향과 우리나라 과세제도의 개편방안 — OECD BEPS 프로젝트를 바탕으로 —”, 「조세법연구」 제26권 제1호(2020).
- 남성우, “국제적 용역거래의 공급장소에 관한 대법원 판례의 경향”, 「조세법연구」 제24권 제2호(2018).
- 박 훈, “디지털 경제하에서의 고정사업장 개념 변경과 해외이전소득에 대한 과세제도의 도입에 관한 소고”, 「조세학술논집」 제35권 제1호(2019).
- 박종수, “국제적 디지털 거래에서의 고정사업장 과세 문제”, 「조세법연구」 제21권 제3호(2015).
- 안성희, “유형용역(Tangible Service)과 무형용역(Intangible Service)의 구분에 따른 공급장소에 대한 조언”, 「조세연구」 제18권 제2집(2018).
- 우진욱, 이재호, “디지털 경제화에 따른 사업소득 과세권 배분원칙의 재정립에 관한 최근 국제적 논의와 우리나라의 정책 방향”, 「조세와 법」 제12권 제2호(2019).
- 이준봉, “균등화세의 도입을 통한 디지털 경제의 과세에 관한 연구”, 「조세법연구」 제26권 제1호(2020).
- 최정희·양인준, “부가가치세법상 용역의 공급 장소에 대한 비교법적 연구 —영국과 일본을 중심으로—”, 「조세와 법」 제12권 제2호(2019).
- Alexander Hartley, “OECD to consider worldwide fractional apportionment”, International Tax Review, 2019.
- European Commission, “Questions and Answers on a Fair and Efficient Tax System in the EU for the Digital Single Market”, European Commission

- Fact Sheet, 2018.

IMF, “corporate taxation in the global economy”, IMF Policy Paper, 2019.

Jacques Crémer et al., “Competition policy for the digital era: Final report”, European Commission, 2019.

OECD, 「Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report」, 2015.

OECD, “Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018”, 2018.

OECD, “Public Consultation Document: Addressing The Tax Challenges of the Digitalisation of The Economy”, 2019.

OECD, “Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy”, 2019.

## 국문초록

2000년대 이후 인터넷을 통하여 국경을 초월한 각종 서비스나 디지털 상품 등을 제공하는 다국적 기업이 증가하고 있다. 이러한 가운데 종래 전통적인 법인세 처리방식을 점포 등을 매개로 하지 않는 디지털기업에 그대로 적용할 수 있는지에 관한 다양한 논의가 제기되고 있다. 보통 디지털기업의 법인세가 전통적인 기업에 비해 낮은 이유는 해외에서 디지털서비스를 제공하는 기업에 대하여 세금을 부과할 수 있는 권리가 이러한 서비스를 이용하는 국가에 없을 뿐 아니라, 보통 세율이 낮은 저과세국으로의 소득이전이 이루어지기 때문에 이를 규율하기에는 한계가 있었다. 따라서 본 논문에서는 디지털세를 도입하기 위한 방안을 제시하기 위하여 HDB에 대한 우리나라 부가가치세법의 규제현황을 살펴보고, OECD 및 EU위원회의 논의를 검토한 후, 과세권의 배분방식을 고찰하였다. 특히 2018년 부가가치세법 개정 이후 디지털세의 도입을 위한 사후적 입법평가를 실시하고, 우리 법의 시사점을 다음과 같이 제시하였다.

첫째, 2018년 개정 부가가치세법은 과세대상을 B2C사업에만 과세할 수 있도록 규율하고 있으므로 실질적으로 규율되어야 하는 B2B사업에 대한 규제공백이 발생하기 때문에 이를 규제할 필요가 있다. 따라서 공급장소의 판단의 객관성과 효율성 제고를 위하여 용역의 공급장소 규정에 대한 체계적 정비가 이루어져야 할 것이다. 특히 부가가치세법 제20조 제1항에서 용역의 공급장소에 대한 소비지국 과세원칙을 규정하고, 제2항에서 용역의 공급장소에 대하여 필요한 사항은 시행령에 위임하며, 시행령에 특칙을 규정하고 있는데 이에 대한 구체적이고 세밀한 보완이 필요하다. 둘째, 별도의 소비세인 디지털서비스세는 현행 부가가치세법에 따라 이중과세가 될 소지가 있으므로 국내 도입은 현실적으로 어렵기 때문에 이중과세와는 별도로 국내사업장이 없는 외국기업에 대한 각종 가산세 면제 혜택을 폐지하여 국내기업이 차별받지 않도록 법적 보완이 필요할 것이다. 셋째, 다국적기업의 정보의 비대칭문제는 조세회피를 방지하기 위한 중요한 요인으로 서 과세당국이 체계적이고 구체적으로 다국적 디지털기업의 회계투명성 등을 제

#### 부가가치세법 개정에 따른 사후적 입법평가

고하기 위하여 조세회피 관련 자료의 제출을 의무화하여야 하고, 이에 대한 외부 감사의무도 부과될 필요가 있다.

#### 주제어

디지털세, 디지털플랫폼, 고정사업장, 사업소득, 단일접근법

## Abstract

Legislative Evaluation on the Introduction of Digital Tax in  
Value-added Tax Act

Kim, Sung-hwa\*

Since 2000, cross-border variety of services or through the Internet, providing multinational companies, such as digital goods is increasing. Not in these traditional ways traditional corporate tax treatment of stores such as the digital businesses in the various discussions have been raised about how to apply... The average digital corporate income tax is lower compared to traditional industries abroad are many reasons why digital services industries can impose a tax on the right. Not only to the state to use these services, average tax rates because of the low income transfers are made to my gwaseguk the limit as to its rules... Therefore, this paper in the fair and ways to charge, you know, to the process in order to provide the meantime, only looked at the discussion of oecd and g20. Major ongoing in the tax side, not competition aspects and elements of evidence and allocation of gains taxation as a way of the allocation of authority to impose taxes in parallel the elements of principle. Look at, In addition, the introduction of the system user participation rate, marketing and intangible assets on the underreporting of or companies to figure out how to see how the tax authorities. Godly as well as to whether the review.

### Key Words

digital tax, digital platform, Permanent Establishment, Transfer Price, Unified Approach
--

\* Judicial Policy Research Institute, Investigation Research Fellow, Ph. D.