

## 전자상거래 활성화와 부가가치세체계의 개편방안 연구

박근수\*

### 요 약

인터넷의 급속한 보급과 정보통신기술의 발달은 전자상거래의 확산을 가져왔고, 그 결과로 전통적인 상거래와 조세행정에 커다란 변화를 요구하고 있다.

이에 본 논문에서는 전자상거래 발전 현황과 전자상거래 기술이 갖는 조세행정적 특성과 우리나라 부가가치세 체계의 구조를 살펴보았다. 특히 소비지국 과세원칙과 재화와 서비스 구분의 한계 세수 유출 문제들에 대하여 선진국들의 대응방안을 살펴보고 이를 토대로 우리나라의 대응방안을 제시하였다.

### 1. 서론

정보통신 기술의 발달이 가져온 전자상거래의 확산은 전통적인 상거래 시스템에 근본적인 변화를 가져오고 있다. 이러한 전자상거래의 확산은 거래비용을 축소시키고, 정보의 비대칭 문제를 해결하며, 소비자 주권의 확립에 기여하고 자원의 효율적 배분에 기여하는 등 긍정적 측면을 가지고 있다. 그러나 동시에 기존의 경제패러다임을 적용하기에는 불가능하여 새로운 경제패러다임이 요구되는 분야들도 나타나고 있다. 특히 국경을 초월한 영업활동 중개상의 부재, 익명성 등은 기존의 조세체계에 변화를 요구하고 있다. 특히 전자상거래는 기존의 국제거래에 대한 과세권 분배기준을 그대로 적용할 수 없는 새로운 형태의 거래로 인터넷 사업소득에 대한 국가 간의 과세결정권을 위한 고정사업장의 개념, 전자상거래에 대한 관세부과, 전자상거래에

대한 부가가치세 부과문제에 있어서 소비지 과세원칙과 재화와 용역의 구분, 거래의 익명성과 국경을 초월한 영업활동으로 담세자의 신원확인 과 과세 자료의 수집이 어렵고 과세주체가 누구인가가 불분명하다. 또한 중간거래단계의 축소는 유통단계에 부과되는 부가세의 과표를 축소시키게 되어 정부 조세 수입이 줄어들게 될 우려가 있다. 물론 이러한 문제점들은 아직은 전자상거래의 비중이 크지 않아 그다지 우려할 문제가 아니라고 할 수 있지만 전문가들의 예상을 초월한 전자상거래의 증가 추세를 감안하면 이에 대한 대비가 요망된다. 이에 본 논문에서는 부가가치세를 중심으로 전자상거래의 확산이 가져올 조세체계의 문제점과 그 대응 방안에 관하여 살펴보려고 한다.

\* 중부대학교 경상학부 조교수

## II. 전자상거래의 특징 및 현황

### 2.1 전자상거래 특징

전자상거래란 "컴퓨터와 네트워크라는 전자적인 매체를 통해 이루어지는 기업 간(B to B) 또는 기업과 소비자 간(B to C)의 상품 및 서비스의 거래가 이루어지는 상거래 활동"을 통칭하는 의미이다. 그러나 전자상거래라 하면 인터넷을 떠올릴 만큼 인터넷을 통한 전자상거래가 가장 널리 활용되고있다.

전자상거래는 기존의 전통적인 상거래 방식과 비교할 때 아래와 같은 특징이 있다.

먼저 인터넷은 구체적이고 물리적인 공간이 필요 없는 가상 공간을 통하여 거래가 이루어진다. 이러한 가상 공간을 이용한 거래는 시공을 초월하기 때문에 국경의 개념이 중요하지 않다.

둘째 전자상거래는 네트워크를 통하여 공급자와 소비자 사이에 직접 거래가 발생하므로 전통적인 상거래의 중요한 유통채널인 도매상과 소매상 등 유통 채널이 불필요하다.

셋째 판매 거점이 불필요하다. 전통적인 상거래의 경우 상품의 진열과 보관 등에 일정한 물리적 공간이 필요하였으나 전자상거래는 상품의 진열이 가상 공간에서 이루어지고 물품의 보관 역시 생산자로부터 직접 소비자에게 전달되기 때문에 별도의 창고가 불필요한 즉 물리적인 판매 거점이 불필요하다.

넷째 소액자본으로 사업이 가능해진다. 위에서 지적한 바와 같이 전자상거래는 사이버 공간을 이용하여 거래가 이루어지기 때문에 물리적인 공간이 불필요하기 때문에 소액자본으로도 사업을 시작할 수 있다. 따라서 진입 탈퇴가 자유롭고 빈번하게 될 것이다.

다섯째, 전자상거래에서는 거래정보를 보고 및 확보하는 기관을 이용하는 경향이 감소되어 과세 상 근거를 확보하기가 어려워질 것이다.

여섯째, 전자상거래 행위의 물리적 위치에 대한 사용자 통제능력을 결여되어있다.

일곱째, 인터넷 사용자의 신분확인 수단이 존재하지 않는다는 점등이다.

이외에도 시간과 공간의 벽이 사라지며, 고객의 니즈에 동적이며 신속한 대응이 가능하여 효율적인 마케팅 활동이 가능하게 될 것이다.

한편 OECD에서 지적한 인터넷기술의 특징<sup>1)</sup>은

첫째, 중앙통제의 어려움이다. 인터넷은 본질적으로 물리적 소재가 없다. 인터넷 사용자는 받거나 보내고자하는 정보의 유통경로를 통제할 수 없다.

둘째, 중앙등록의 부재이다. 인터넷상의 어디에서도 컴퓨터를 새로 인터넷에 연결시키는 것은 어렵지 않다. 등록 요건도 까다롭지 않기 때문에 사이트를 다른 운영자에게로 이전하는 데에도 어려움이 거의 없다. 또한 인터넷 사용을 위해 자신의 계정을 등록하는 데에 신원확인의 절차가 필요하지 않기 때문에 등록이 매우 용이하다.

셋째, 추적의 어려움이다. 인터넷 사이트 운영자의 허가만 얻는다면 사이트의 사용에 대한 추적을 어렵게 할 수 있을 뿐 아니라 암호화를 통해 정보전달이 되는 경우에 이를 추적하여 해독하는 것이 불가능하다.

넷째, 컴퓨터도메인과 실제 소재지 차이이다. 인터넷 주소 또는 도메인의 시스템을 유지하고 관리하는 주체의 파악은 가능하여도 인터넷 주소가 컴퓨터의 물리적 소재지에 관해서는 정보

1) OECD, "Electronic Commerce: The Challenge to Tax Authorities and Taxpayer," Truku Finland 18th November, 1997, pp.9-11.

를 제공해주지 않는다.

## 2.2 전자상거래 현황과 전망

전자상거래라 하면 인터넷을 떠올릴 만큼 인터넷을 통한 전자상거래가 널리 활용되고 있으며 인터넷 인구의 확산과 함께 전자상거래 역시 급증하고 있다. 우리나라의 2001년 9월말 현재 인터넷 이용자 수는 모두 2천4백12만 명에 이르고 있으며 인터넷 인구가 급속도로 증가하고 있다. 이러한 인터넷 인구의 증가는 우리나라만의 현상이 아닌 세계적인 현상으로 금년 말까지 세계적으로 인터넷 인구는 2억 명 이상이 인터넷을 활용 할 것으로 추산되며 멀티미디어 및 정보통신기술의 발달 추세를 감안할 때 10년 이내에 10억 명 이상에 이를 것으로 예상된다. 특히 정보통신기술의 발달은 음성, 화상 등의 멀티미디어 정보를 쌍방향·실시간으로 통신이 가능하여 네트워크 상에서 불특정다수의 일반소비자를 대상으로 한 상거래 활동이 용이해졌고 소비자 역시 상품에 관한 정확하고 자세한 정보의 수집이 가능해졌다.

이러한 인터넷의 확산과 정보통신기술의 발달로 전자상거래 환경이 개선됨에 따라 전자상거래의 분야가 기업영업의 보조적인 역할과 제한

방송 등 사회의 모든 분야로 그 영역이 점점 확대되어 인터넷인구의 전자상거래 이용 비율이 2000년 3월의 8.9%에서 2001년 3월에는 13.9%로 2001년 9월에는 19.1%로 급속히 증가하였다. ([표 - 1] 참조)

〈표 1〉인터넷인구와 전자상거래 이용인구 비율

| 조사시기     | 2000년 3월 | 전자상거래 이용비율 |
|----------|----------|------------|
| 2000년 3월 | 1,393만 명 | 8.9%       |
| 2001년 3월 | 2,093만 명 | 13.9%      |
| 2001년 9월 | 2,412만 명 | 19.1%      |

자료 : 한국인터넷정보센터(2000. 9, 2001. 4, 2001. 10)

이처럼 인터넷인구의 증가와 인터넷 인구의 전자상거래 이용 인구의 증가로 2000년 기준 국내의 전자상거래 전체 규모는 57조 5,584억원으로 2000년 총거래액 1,269조 5,330억원의 4.5%에 해당하고, B2B 거래액은 52조 3,276억원, 기업간 총거래액 835조6,889억원의 6.3%, 기업·소비자간거래(B2C)가 7,337억원, 해외수출거래 4조 4,498억원에 이르는 것으로 조사되었다.

인터넷인구의 증가와 전자상거래의 비중은 향후에도 꾸준히 증가하게 될 것이며 그 결과로 2005년에는 전자상거래의 비중이 11.7%에 이르러고<sup>2)</sup> 그 결과로 전자상거래 규모 역시 187조원을 이룰 것으로 조사되었다. Gartner Group의 최근

〈표 2〉 2000년 전자상거래 총거래액

(단위 : 십억원, %)

|        | B2B       | B2C   | 해외수출      | 기타   | 합계          |
|--------|-----------|-------|-----------|------|-------------|
| 총거래액   | 835,688.9 | -     | 232,591.1 | -    | 1,269,533.0 |
| 전자상거래액 | 52,327.6  | 733.7 | 4,449.8   | 47.3 | 57,558.4    |
| 비중     | 6.3       | -     | 1.9       | -    | 4.5         |

자료 : 통계청 (2001, 6)

적인 쇼핑물에서 광고, 정보서비스(경제정보, 주가정보, 뉴스 등), 온라인서적 출판, 게임, 음악,

2) (주) 이비즈그룹, “국내 산업별 전자상거래 시장규모 전망 : 2000 -2005년” 총 거래 규모 중 전자상거래 비중이 1999년 0.979%, 2000년 1.9%, 2001년 3.2%, 2002년 4.6%, 2003년 6.4%, 2004년 9.0%, 2005년 11.7%로 증가할 것으로 전망.

조사자료에 의하면 세계의 전자상거래 규모 역시 2005년에는 85,300억 달러로 2001년도 거래 예상액 4,333억 달러에 비하여 20배라는 놀라운 속도로 급증하게 될 것으로 보고하였다.

소득형(Income Type)은 일정 기간의 모든 최종재 및 용역의 생산·판매된 총수입금액에서 중간재투입액 뿐 아니라 자본재의 감가상각비까지 공제한 국민순생산액(NNP)을 부가가치로 본

〈표 3〉 전자상거래 시장규모

(단위: 억원, 억 달러, %)

| 구분 |     | 1999   | 2000    | 2001    | 2002    | 2003    | 2004      | 2005      |
|----|-----|--------|---------|---------|---------|---------|-----------|-----------|
| 국내 | 거래액 | 91,949 | 174,167 | 293,414 | 485,602 | 787,306 | 1,239,655 | 1,876,856 |
|    | 증가율 |        | 189     | 168     | 165     | 162     | 157       | 151       |
| 세계 | 거래액 | 1,500  | 4,333   | 9,190   | 19,290  | 36,320  | 59,500    | 85,300    |
|    | 증가율 |        | 201     | 189     | 112     | 110     | 64        | 43        |

자료 : 산업자원부 전자거래진흥원(2001) 김 정유, 구 영환(2001, 1), <http://www.iec-expo.com>.

### Ⅲ. 우리나라 부가세의 구조 및 과세현황

#### 3.1 소비형 전 단계 세액공제제도

부가가치세는 부가가치를 과세표준으로 하는 세제로 과세기준이 되는 부가가치의 범위를 어디까지로 볼 것인가에 따라 총생산형, 소득형, 소비형으로 구분할 수 있다.

총소득(GNP)형 부가가치세제는 소비액은 물론 총투자액도 포함된다. 이는 임금, 지대, 이자, 감가상각비, 이윤을 합한 것으로 국민총생산액(GNP)과 일치한다.

다. 따라서 소비액과 순투자액(총투자액 - 감가상각비)을 합한 것으로 GNP형 부가가치에서 감가상각비를 뺀 것과 같아진다. 소득형부가가치세는 부가가치에서 감가상각을 제외하기 때문에 총소득형보다는 합리적이라 할 수 있으나, 감가상각비의 적절한 계산이 어렵고, 소득형 부가가치의 구성요소인 임금(근로소득), 지대(부동산소득), 이자(이자소득), 이윤(사업소득)은 개인소득세와 과세기초(tax base)가 같기 때문에 직접세로서의 부가가치세에 적합한 형태이다.

소비형(Consumption Type) 부가세는 일정기간 동안 생산과 판매된 모든 최종재와 용역에서 발생한 총수입금액에서 중간재 구입액과 자본재 구입액(총투자액)을 차감한 소비액을 부가가치로 본다. 동형은 GNP에서 자본재 구입액

〈표 4〉 부가가치세의 유형과 계산방법

| 부가세유형 | GNP 형                                      | 소득형                                                | 소비형                                                                                         |
|-------|--------------------------------------------|----------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| 계산방법  | 총매출액-중간재구입액<br>= 임금 + 지대 + 이자 + 감가상각비 + 이윤 | 총매출액<br>- 중간재구입액<br>- 감가상각비<br>= 임금 + 지대 + 이자 + 이윤 | 총매출액-중간재구입액-자본재구입액<br>= 임금+지대+이자+이윤+감가상각비-총투 자액(자본재구입액)<br>= 임금+지대+이자+이윤-순투자액(자본재구입액-감가상각비) |

을 차감하여 부가가치를 계산하므로 소비재 구입액만이 부가가치의 과세대상이 된다.

우리나라는 부가가치의 범위를 가장 넓고 포괄적으로 인정하는 소비형(Gross Product Type) 부가세제로, 일정기간 동안 모든 최종재화와 용역의 생산과 판매로 인한 총수입금액에서 원재료, 반제품 등 중간재 구입액은 공제하고, 당해 기간에 구입한 자본재의 구입액과 당해 기간 이전에 구입한 자본재의 감가상각비는 공제하지 않는다.

한편 부가가치세는 납부세액의 계산 방법에 따라 부가가치의 요소인 임금, 이자, 이윤 등을 더하여 부가가치를 계산하는 가산법(Addition Method)과 매출에서 매입을 공제하는 방법으로 부가가치를 계산하는 공제법(Subtraction Method)으로 나누고, 부가가치세의 납부세액을 계산하기 위하여 부가가치를 직접 계산하느냐, 간접적으로 계산하느냐에 따라 직접법(Direct Method)과 간접법(Indirect Method)으로 나눈다. 우리나라는 과세기간 중의 매출액에 해당 세율을 곱하여 계산한 세액에서 전 단계 매입액에 포함된 부가가치세액을 제한 금액을 납부세액으로 정하는 방법으로 간접법인 전단계세액 공제방법을 채택하고 있다. 즉 매출액에 세율을 곱하여 계산한 매출세에서 매입 시에 상대방에게 낸 부가가치세액을 공제하는 전단계세액 공제제도에 의하여 납부할 세액을 계산한다. 따라서 전 단계 납부세액을 공제 받기 위해서는 반드시 세금계산서를 수취하여야 하며 이것을 기초로 한 장부

를 기장 할 의무가 있다한다. 동 제도는 거래의 중간단계가 생략된 경우를 제외하고는 최종과세 단계에서 적용되는 세율에 의하여 생산물의 세액이 결정된다는 단점이 있으나, 거래 시에 품목별 용도별로 납부세액이 계산되기 때문에 개개의 재화와 용역이 부담하는 세액을 정확히 계산할 수 있고, 세금계산서를 통하여 매입세액을 공제하므로 근거과세제도의 확립이 가능하다는 장점을 갖고있어 우리나라를 비롯하여 EU제국 등 대부분의 부가가치세제를 도입한 국가에서는 전 단계 세액 공제 방식(Tax credit method)을 택하고 있다.

### 3.2 소비지국 과세원칙과 대리납부제도

모든 부가가치세 체제 하에서는 국제거래의 경우 어느 나라에서 과세할 것인가를 결정하기 위한 원칙으로 생산지국 과세원칙과 소비지국 과세원칙이 있다.

일반적으로 상품이나 서비스들은 그것이 국내에서 소비되기 위해 제공되는 경우 국내에서 일정한 세율로 과세되며, 국외로 제공되는 경우에는 영세율이 적용된다. 이를 소비지국 과세원칙이라 한다. 이에 반하여 공급자의 사업장 또는 고정시설 소재지에서 부가가치세를 과세하는 제도가 생산지국 과세원칙이다.

소비지국과세원칙의 부가가치세 체제에서 재화와 용역의 거래에 대해 납세의무가 어디에서

〈표 5〉 생산지국 과세원칙과 소비지국 과세 원칙

|           | 개 요                       | 수 출                                 | 수 입                            |
|-----------|---------------------------|-------------------------------------|--------------------------------|
| 생산지국 과세원칙 | 국제거래 상품에 대하여 원산지에서 과세권 행사 | 원산지국에서 과세된 간접세를 공제·환급하지 않음          | 간접세를 부과하지 않음                   |
| 소비지국 과세원칙 | 국제거래 상품에 대하여 소비지에서 과세권 행사 | 수출시 간접세를 전액 공제·환급하여 간접세 부담을 완전히 제거함 | 자국에서 생산된 물품과 동일하게 간접세를 부과하는 방법 |

발생했는지를 결정하기 위한 개념으로 사용되는 것이 공급장소(place of supply)이다. 기존 상거래에서 서비스는 일반적으로 그 특성상 공급되는 곳에서 즉시 소비되는 것으로 보고 과세되므로 서비스의 공급장소(사업장)에서 과세하여도 소비지국 과세원칙에 합당한 과세가 이루어졌다. 따라서 우리나라를 비롯하여 대부분의 부가세 과세국들은 소비지국과세원칙을 따르고 있다.

EU는 EU지침 제6호에서 EU국가 간에 일관성을 유지하고 과세 대상인 재화와 용역의 이중과세 및 과세 누락을 방지하기 위하여 아래 <표 6>과 같은 원칙을 천명하였다.

<표 6> EU의 공급장소 규정

| 원칙 | 공급자의 사업장 또는 고정시설 소재지에서 부가가치세 과세        |                                         |
|----|----------------------------------------|-----------------------------------------|
| 예외 | 토지관련서비스                                | 토지소재지 과세                                |
|    | 운송서비스                                  | 운송발생지 과세                                |
|    | 문화·연예·예술 서비스                           | 공연지 과세                                  |
|    | 무형·지적 서비스(저작권·특허·광고·전문적 및 자문용역, 금융 거래) | 소비자가 소재하거나 서비스를 제공받는 고정시설이 소재하는 장소에서 과세 |

자료 : 김 유찬·이 성봉(1998)

<표 7> 국가별 부가가치세 세율 및 세수기여도(1997년 기준)

(단위: %)

| 국별    | 한국   | 일본  | 싱가폴 | 프랑스  | 독일   | 영국   | 캐나다 | 중국   | 멕시코  |
|-------|------|-----|-----|------|------|------|-----|------|------|
| 표준세율  | 10   | 5   | 3   | 20.6 | 18   | 17.5 | 7   | 17   | 15   |
| 세수기여도 | 32.0 | 5.9 | 9.1 | 18.5 | 17.8 | 19.1 | 7.8 | 50.7 | 20.9 |

자료 : <http://www.kipf.re.kr>

우리나라의 부가가치세법에는 공급지국과 소비지국이 상이할 경우 공급지국에서는 수출에 대하여 영세율을 적용하여 과세하지 않고 수입국에서는 통관시점에 수입품에 대하여 부가가치세를 부과하는 소비지국과세원칙을 따르고 있다.

한편 일반적인 재화의 경우 국내 반입된 물품에 대하여 수입부가가치세가 부과되지만 용역의 수입 시에는 과세가 불가능하다고 보고 용역 수입은 부가가치세 납부 대상에서 제외하는 대신

비거주자가 외국법인으로부터 용역을 제공받는 경우에는 용역을 제공받는 자가 대신하여 부가세를 징수하고 신고·납부하여야 하는 대리납부제도<sup>3)</sup>를 적용하고 있다. 그러나 대리납부제도는 면세사업자에게만 적용되며 과세사업자나 비사업자인 개인에게는 적용되지 않는다.

### 3.3 부가세 세수현황

부가가치세는 미국과 호주를 제외<sup>4)</sup>한 모든 OECD를 포함 1997년 기준 전 세계 105개국이 채택하고 있다. 세수에서 차지하는 비중 역시

국가에 따라 상이하지만 대체적으로 30% 정도<sup>5)</sup>를 접하고 있다. 우리나라도 30%정도로 단일 세목으로는 가장 높은 비중을 차지하고 있다.<표

3) 부가가치세법 34(대리납부) 1항  
“국내에 사업장이 없는 비거주자 또는 외국인으로부터 용역의 공급을 받는 자(공급받은 당해 용역을 과세사업에 공하는 경우를 제외한다)는 그 대가를 지급하는 때에 부가가치세를 징수하고 납부하여야 한다”

4) 미국과 호주는 부가세 대신 매출세를 부과하고 있다.

5) Owens, Jeffrey, "Taxation in Cyberspace", 한국조세연구회 발간논문집, 「전자상거래의 조세정책」, 1997. 12, pp 24-56.

7>, <표 8>참조)

럽다. 중간 중개상의 소멸로 과세점(Taxing

<표 8> 연도별 부가가치세 납부 현황

(단위 : 십억원, %)

| 연도별 | 1991  | 1992   | 1993   | 1994   | 1995   | 1996   | 1997   | 1998   | 1999   | 2000   |
|-----|-------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 납부액 | 8,253 | 10,076 | 11,688 | 13,058 | 14,636 | 16,790 | 19,488 | 15,707 | 20,368 | 21,670 |
| 점유율 | 29.3  | 31.3   | 32.6   | 30.6   | 29.0   | 29.4   | 32.0   | 26.7   | 31.3   | 31.5   |

자료 : <http://www.kipf.re.kr>

## IV. 전자상거래와 부가세

### 4.1 전자상거래와 조세행정

앞에서 살펴본 인터넷 기술의 특징은 조세체계 전반에 걸쳐 현행 조세체계로는 해결이 어려운 문제점들이 나타났다.

먼저 앞에서 살펴본 바와 같이 OECD에서 지적한 인터넷기술의 특징은 중앙통제의 어려움, 중앙등록의 부재, 추적의 어려움, 컴퓨터도메인과 실제 소재지 차이 등이다.

이러한 OECD의 지적이외에도 첫째, 전자상거래는 경제행위의 물리적 위치에 대한 사용자 통제능력을 결여시키고 있다. 둘째, 인터넷 사용자의 신분확인 수단이 존재하지 않는다. 셋째, 전자상거래에서는 거래정보를 보고 및 확보하는 기관을 이용하는 경향이 감소되어 과세 상 근거를 확보하기가 어려워진다.

이러한 인터넷 기술의 특징은 전자상거래에 참여하는 사업자와 소비자의 신원확인이 어렵고 세무조사의 추적 근거가 실종될 수 있으며, 과세 당국으로서는 증거능력있는 자료의 획득이 곤란하며, 소량의 거래가 다수 일어날 수 있다. 또한 통신망 위에서 일어나는 경제행위는 어떤 특정한 실제장소와 논리적 연관성을 찾기가 어

point)이 상실되어 원천징수가 어려워지고 무세국가(tax haven) 및 해외 금융기관의 접근이 용이해진다.

이외에도 기업의 진입 탈퇴가 자유롭고 빈번함에 따라 납세자의 관리가 어려워 세원 탈루의 위험이 상존하며 동시에 경매 및 역경매를 통한 B2C 및 C2C의 거래 활성화는 동일한 상품에도 서로 다른 가격이 적용됨에 따라 부가세를 부과하여야하는 과세 당국에게는 이를 적절히 관리할 수 있는 부가세 관리체계의 개편이 시급하다.

### 4.2 전자상거래와 소비지과세원칙

부가세 부가에 있어 대부분의 국가들은 소비지국과세원칙을 따르고 있음을 앞에서 언급한 바 있다. 또한 인터넷 전자상거래가 출현하기 이전의 기존 상거래에서 서비스는 일반적으로 그 특성상 공급되는 곳에서 즉시 소비되는 것으로 보고 과세되므로 서비스의 공급장소(사업장)에서 과세하여도 소비지국 과세원칙에 합당한 과세가 이루어졌다. 그러나 전자상거래의 출현으로 공급자는 소비자의 소재지국에 직원이나 사무실 등의 가시적인 사업장을 설치하지 않고도 얼마든지 서비스를 제공할 수 있게 되었다. 이에 따라 부가가치세 체제에서 재화와 용역의 거래에 대해 납세의무가 어디에서 발생했는지를

결정하기 위한 개념으로 사용되는 공급장소(place of supply)의 개념규정을 수정할 필요성이 제기되었다.

이러한 문제에 대하여 EU에서는 정보통신서비스의 경우 공급장소를 서비스의 소비가 이루어지는 소비자의 소재지로 공급장소의 개념을 변경하였다.

우리나라는 앞에서 살펴본 바와 같이 대리납부제도를 도입하고 있어 외국에서 전자매체를 통하여 수입되는 서비스는 위의 국내사업장이 없는 외국법인 및 비거주자가 제공하는 용역이므로 대리납부제도의 대상이 되기는 하나, 동 제도는 면세사업자에게 제공되는 용역에만 적용되어 개인이나 과세사업자에게 제공되는 용역은 적용대상이 아니다. 또한 대리납부제도는 용역 그 자체가 부가가치세법 제12조에 의하여 면세되는 용역에 대하여는 적용되지 아니한다. 즉 외국으로부터 변호사나 회계사의 용역을 수입하는 경우 여기에 적용시킬 수 없다. 따라서 전자상거래를 통한 개인소비자의 주문이 향후 급증한다면 이 문제는 심각하다고 할 수 있다.

### 4.3 재화 및 서비스의 구분에 대한 전통적 개념의 재정립

거래의 종류가 물품의 거래, 특허권 사용, 서비스 제공 등의 여부에 따라 세제 적용이 달라진다. 미국의 경우 물품이 수입되면 부가세의 과세 대상이나 수입국에 고정사업장이 없는 경우에는 물품의 판매회사가 원천세 또는 소득세의 과세 대상이 되지 않는다. 그러나 특허권 사용에 대한 로열티는 관세나 부가세의 부과대상이 아니나 원천세의 과세 대상인 경우가 일반적이다. 또한 서비스 제공에 대한 대가 지급의 경우 어떠한 형태의 세금도 부과되지 않는 경우가

다수 존재하고 있다.

우리나라에서는 재화를 수입하는 경우 수입시에 부가가치세를 과세하여야 하지만 용역의 수입은 과세대상이 아니다. 다만 사업자가 용역을 비거주자나 외국법인으로부터 공급받아 면세사업에 사용하는 경우에는 대리납부제도를 통하여 과세하고 있다.

이처럼 거래의 종류에 따라 적용 세목이 상이하기 때문에 인터넷을 통하여 판매되는 정보재(information good)와 소프트웨어가 재화의 공급인지, 용역의 공급인지, 지적재산권의 사용대가로 볼 것인가의 거래 종류에 대한 개념 정립이 중요하다.

셰어웨어(shareware)란 소프트웨어 개발자가 인터넷 상에 소프트웨어를 올리고 사용자가 등록비를 지불한 후 등록하면 사용설명서, 업그레йд 등 지속적으로 소프트웨어의 사용에 필요한 서비스를 제공하게 된다. 이 때 등록비를 물품에 대한 대가로 보아야 하는지, 서비스의 대가 지불로 볼 것인가가 불분명하다.

온라인정보서비스의 경우에도 정보사용에 대한 대가라는 측면에서 서비스의 제공으로 볼 수 있지만 지적재산권이 보호되는 정보의 제한적 사용권을 가입자에게 제공한다는 점과 온라인정보서비스의 제공자가 정보제공자에게 정보사용료를 지불한다면 이를 사용료로 간주 할 수도 있다는 점이다.

정보기술의 발달로 신문이나 책이 인터넷으로 제공되고 있으며, 이 경우 인터넷으로 제공되는 재화는 물리적 실체(physical identity)를 잃게 된다. 이점을 감안할 때 인터넷을 통해서 제공되는 재화 및 서비스를 구별하는 기준이 새로 정립될 필요성이 생긴다. 이러한 상품과 서비스의 분류의 문제점은 사업자가 그들의 상품을 서비스로 판매하거나 그 반대의 입장을 취함으로써



서 과세회피를 시도할 수 있다는 사실 때문에 중요하다.

또한 인터넷과 정보통신기술의 발달로 서비스들간의 구분이 모호해지며 또 여러 가지 서비스가 복합된 신종 서비스가 생겨나고 있다. 제공되는 서비스들의 유형구분에 따라 과세권이 달라지므로 이들 서비스들의 유형분류의 문제점이 발생한다.

#### 4.4 전자상거래와 세수유출

전자 상거래의 활성화 특히 B2C거래의 활성화는 중간 유통과정의 축소로 이어져 부가가치의 감소로 이어지고 결국 부가세의 감소를 유발하게 될 것이다. 또한 세원포착의 어려움으로 세수의 상당 부분이 유출될 전망이다.

전자상거래의 활성화는 국제거래에서 발생하는 부가세의 감소를 초래하게 될 것이다. 즉 전자상거래에서 오프라인 거래는 관세선을 통과하기 때문에 관세선 통과시점에 부가가치세를 부과 할 수 있다. 그러나 B2C혹은 C2C의 거래가 증가하면서 온라인을 통하여 제공되는 각종 서비스 및 용역은 관세선을 통과하지 않는 국제거래의 경우 사실상 기존의 부가세 부과체계로는 부가세를 부과하기가 어려워 부가가치세의 세수가 줄어들게 될 것이다.

## V. 부가세 개편 논의 동향 및 대응방안

### 5.1 부가세 개편 논의 동향

#### 1) 소비지국과세원칙

앞에서 살펴본 바와 같이 국제거래의 부가세 부과는 소비지국과세원칙이 일반적으로 적용되고 있다. 그러나 전자상거래는 소비지의 활성화가 이러한 소비지국과세원칙에 변화를 요구하고 있음도 살펴보았다. 즉 기존의 소비지국과세원칙에 의하면 고정설비를 가지고 사업을 수행하며 서비스를 제공하는 곳을 공급지로 보고 있다. 그러나 전자상거래를 통하여 서비스가 제공되고 대가가 지불될 때 서비스공급자는 이 서비스가 소비되는 나라에 아무런 고정 설비 없이 이 모든 행위를 수행할 수 있으므로 부가가치세의 소비지국 과세 원칙에 부합되지 않는다. 이러한 문제는 주로 같은 부가세를 실시하는 국가간 발생이 예상되지만 동시에 세원누락으로 이어질 가능성이 있다.

현재 국제 간 부가가치세 조정에 관하여 가장 많이 논의되고있는 EU의 입장에 의하면 재화나 용역의 공급 시 공급주의/ 고정설비주의 원칙은 고객이 거주하거나 고정과세하고 있다.

#### 2) 재화와 서비스의 구분

OECD에서는 소프트웨어의 거래를 대부분 물품거래로 취급하고있으나 영국은 지적서비스의 제공으로 규정하여 부가가치세를 부과하고 있다. 우리나라는 기본적으로 소프트웨어 거래를 물품 거래로 취급하여 과세하고있으나 예외적으로 특허권에 대한 사용료 소득으로 규정하여 과세하고 있다.<sup>6)</sup>

6) 예외적으로 다음의 경우에는 사용료 소득으로 규정하고 있다.(법인세법 기본통칙 6-1-13)

- 저작권자로부터 당해 소프트웨어의 저작권을 양수하고 지급하는 대가, 복제권, 배포권, 개작권 등의 사용대가
- 소프트웨어의 비공개원시 코드가 제공되는 경우
- 국내도입자의 개별적인 주문에 의하여 제작·개작된 소프트웨어가 제공되는 경우
- 소프트웨어 지급대가가 당해 소프트웨어의 사용형태 또는 재생산량의 규모 등 소프트웨어의 사용과 관련된

EU에서도 재화와 용역에 따라 부가가치세의 과세규정이 다르다.<sup>7)</sup> OECD의 1998년 10월 오타와 각료회의에서 콘텐츠의 ON-LINE 다운로드를 재화의 공급으로 취급해서는 안 된다고 결론지었다. 즉 콘텐츠의 ON-LINE공급은 용역의 공급으로 보고 세수기반 및 국내 공급자의 경쟁력 보호를 위해 부가가치세를 과세하고자하는 경우 공급받는 자의 대리 납부나 자진신고납부제 등과 유사한 과세제도를 개발하여 활용해야 한다고 결론 내렸다. 따라서 디지털화가 가능한 제품(영화, 음반, 비디오 등)이라도 재화의 형태로 수입되는 경우 수입 통관 시 부가가치세를 부과하고 있다. 그러나 디지털화되어 온라인으로 수입되는 경우 현행 세법상 통관절차가 없으므로 부가가치세가 부과되지 않는다. 그러나 조세의 중립성 측면에서 본다면 동일한 온라인으로 수입되는 경우에도 부가가치세는 부과되어야 한다.

미국의 경우 물품이 수입되면 관세 및 부가가치세가 부과되나 수입국에 고정사업장이 없는 경우에는 물품의 판매회사가 원천세 또는 소득세의 부과 대상이 되지 않는다. 그러나 특허권 사용에 따른 로열티 지급의 경우에는 관세 및 부가세 부과대상은 아니나 원천세를 납부하여야 한다. 또한 외국기업에서 제공되는 서비스 지급 대가의 지불은 어떠한 형태의 세금도 부과되지 않는다.

따라서 전자상거래의 주류를 이루는 정보재를 무엇으로 보느냐에 따라 납부 세액이 달라지게 된다. 즉 영국에서는 소프트웨어의 거래를 지적 서비스로 보아 부가가치세를 부과<sup>8)</sup>하는 반면,

OECD에서는 소프트웨어의 거래를 물품의 거래로 취급하여야 한다<sup>9)</sup>는 입장을 견지하고 있다.

우리나라는 소프트웨어의 거래를 물품거래로 간주하여 부가세를 부과하고 있으며 예외적으로 특허권에 대하여는 사용료로 규정하고 있다.

### 3) 기타

OECD 전자상거래 과세원칙<sup>10)</sup>은 중립성(neutrality), 효율성(efficiency), 명확성 및 단순성(certainty and simplicity), 유연성(flexibility) 등이다. 중립성이란 전자상거래의 여러 형태간 전자상거래의 전통적 형태와 전자적 형태간 과세가 중립적이고 공평하여야 함을 뜻하며, 효율성이란 납세자의 납세 순응비용과 과세당국의 행정비용은 최소화되어야 한다. 또한 명확성 및 단순성이란 과세 규정은 이해할 수 있도록 분명하고 단순해야 하며 이를 통해 납세자가 거래에 따라 언제, 어디서, 어떻게 조세가 계산되는 지의 결과를 미리 예상할 수 있어야 한다. 유연성은 과세체계는 기술 및 상거래의 발전에 항상 보조를 맞출 수 있을 정도로 유연적이어야 함을 뜻한다.

## 5.2 우리의 대응방안

전자상거래와 관련하여 적절한 조세정책의 수립에 있어 가장 먼저 고려되어야 할 것은 바로 정부의 조세정책이 전자상거래를 위축하여서는 안되며, 동시에 조세의 중립성을 저해하여서는 안 된다는 점이다. 즉 기존의 전통적 상거래든 전자상거래든 동일한 세원에 대해서는 동일한 조세가 적용되어야 한다는 것이다.

동시에 전자상거래의 활성화가 부가세에 미치

일정기준에 기초하여 결정되는 경우 등.

7) 정 규연, "전자상거래로 인한 조세문제의 국제적 논의 동향과 우리나라의 조세정책", 「경상논집」, 1999, PP 127.

8) HM Customs and Excise, "Importing computer software," 1994.

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

10) OECD, "Electronic commerce: taxation framework conditions", -Board taxation principles which should apply to electronic commerce-, 1998.

는 영항의 대응방안으로는 아래 몇 가지를 들 수 있을 것이다.

먼저 우리나라의 부가가치세 제도는 이미 국제거래에 있어 소비지국과세원칙을 채택하여 제도적으로 반영하여 수출품에 대한 영세를 적용과 수입품에 대한 부가가치세를 부과하고 있으며, 대리납부제도를 이미 도입하여 국내사업장이 없는 비거주자나 외국법인으로부터 용역의 공급을 받는 자가 그 대가를 지급하는 때에 부가가치세를 징수하여 납부토록 하고 있다. 또 납세관리인 제도가 있어 사업자가 사업장에 존재하지 않는 경우 납세관리인을 두는 것을 의무화하고 있다. 따라서 전자상거래와 관련하여서도 전체적으로는 소비지국 과세원칙을 실현시킬 수 있는 좋은 기반을 갖추고 있을 뿐 아니라 당분간 재화와 용역, 특히 용역과 관련하여 수입국의 입장에 머물 것으로 보여지므로 국제거래에 있어 소비지국 과세원칙의 입장에서는 것이 세수확보차원에서 국익에 부합할 것으로 보인다. 한편 면세사업자에게만 적용되며 과세사업자나 비사업자인 개인에게는 적용되지 않는 대리납부제도를 개인이나 과세사업자에게로 확대 적용하는 방안과 함께 부가가치세법 제12조를 개정하여 전문 인적용역에 대한 면세를 과세로 전환함과 동시에 납세관리인제도를 활용하여야 할 것이다. 즉 우리나라는 이 납세관리인제도를 사업장이 없는 국외사업자가 국내에 일정규모 이상의 매출이 있는 경우에도 적용되도록 의무화할 필요가 있다<sup>11)</sup>.

둘째 수입과 관련해서 우리나라의 부가가치세법의 과세대상에 서비스를 제외한 재화에 대해서만 규정하고 있으므로 부가가치세법상의 과세

대상에 수입서비스를 명시적으로 포함시켜야 할 것이다.

그 외에 공급장소의 개념 정리, 서비스와 재화 구분, 서비스 유형간 구분 및 공급장소의 구별 등과 관련하여도 부가가치세의 제도보완이 필요하다.

## 참고문헌

- 김유찬·이성봉, "전자상거래와 조세", 한국전산원 전자상거래 국가전략수립 토론회 발표문, 1998.
- 김정유·구영완, "국내전자상거래 시장규모 전망: 2000-2005", 이비즈그룹, 2001, 1.
- 산업자원부 전자거래진흥원, "전자상거래 관련 기초 통계 조사결과", 2001, 1.
- 정규언, "전자상거래로 인한 조세문제의 국제적 논의 동향과 우리나라의 조세정책", 「경상논집」, 1999, pp.121-144
- 통계청, "2000년 전자상거래 기업체 통계 조사결과", 2001, 6.
- 한국인터넷정보센터, "2000년 상반기 설문조사 결과(2000, 3)" 2000. 9.
- \_\_\_\_\_ "인터넷 이용자수 및 이용행태 조사결과보고서," 2001. 4.
- \_\_\_\_\_ "인터넷 이용자수 및 이용행태 조사결과보고서," 2001. 10.
- HM Customs and Excise, "Importing computer software," 1994
- OECD, "Electronic Commerce: The Challenges to Tax Authorities and Taxpayers", November 1997, pp. 9-11.
- \_\_\_\_\_, "The Tax Treatment of Software," 1992.

11) EU의 역내 무역에서도 상품이동에 대한 통제가 불가능하기 때문에 일정규모 이상의 상품을 다른 나라의 개인이나 면세사업자에게 공급하는 경우 소비지국에 사업자로써 등록하도록 되어 있다.

Owens, Jeffrey, "Taxation in Cyberspace", 한  
국조세연구원 발표논문집, 「전자상거래의  
조세정책」, 1997. 12, pp 24-56.

<http://www.kipf.re.kr>

<http://www.iec-expo.com>.

## A Study on the VAT of the Electronic Commerce

Keun-Soo, Park\*

### Abstract

Electronic Commerce was increased rapidly by the explosive development of the inter and communication revolution. E-Commerce has created a fundamentally new way of conducting and will change drastically accepted ways of doing business and government policy especially taxation system are need new challenge. This paper study improvement policy of the VAT. Especially This paper were concentrated the taxation administration, the place of the supply/fixed established rule and off-line or on-line goods and service.

---

\* Dept. of the Economic. Joongbu University