

고정사업장의 과세에 관한 연구 : 플랜트 건설·판매기업의 사례를 중심으로

서정록*

<요 약>

본 연구는 OECD모델조세조약과 UN모델조세조약에 나타난 고정사업장 개념을 국내 법인세법 규정과 비교·검토함으로써 고정사업장에 대한 개념과 판정기준을 고찰하였으며, 고정사업장에 귀속되는 국내원천소득금액의 결정과 관련하여 플랜트 건설·판매 외국법인을 사례기업으로 선정하여 고정사업장에 귀속될 국내원천소득의 결정방법과 범위 그리고 그 계산방법에 대하여 검토하였다.

OECD회원국으로서 국제조세에 관한 분쟁을 해결하고 국내에 진출해 있는 외국기업에 대한 과세권을 정당하게 지키기 위하여 우리나라 법인세법상의 고정사업장 개념이 나아가야 할 방향을 제시하면 다음과 같다.

첫째로, 건축·건설공사의 경우 6월을 초과하여 존속하는 경우에 고정사업장으로 판정하도록 규정하고 있으나 OECD기준에 따라 12월을 초과하는 현장만을 고정사업장으로 판정하는 것이 바람직할 것이다.

둘째로, 법인세법에서 고정사업장으로 간주되는 종속대리인의 범위를 계약체결대리인 뿐만 아니라 보관대리인, 주문대리인 및 보관대리인까지 종속대리인으로 규정하여 외국기업의 활동을 지나치게 제한하고 있는 것을 완화할 필요가 있다. 즉 OECD조세조약에서와 같이 계약체결대리인만으로 한정할 필요가 있다.

셋째로, 법인세법에서 고정사업장에 포함되지 않는 보조적 예비적 활동장소를 한정하여 규정하고 있어 외국기업들의 사업 활동의 범위를 제한하고 고정사업장의 범위를 확대적용하고 있는 바 이를 완화하여야 할 것이다.

넷째로, 국내원천소득금액을 결정하는 방법에 있어서도 기타 합리적인 방법으로 이익접근방법의 하나인 이익분할법을 규정하고 거래당사자의 상대적인 공헌도에 따라 이익을 분할하도록 하고 있는데 이익배분의 기준으로 삼을 수 있는 구체적이고 객관적인 근거를 제시하여 조세분쟁의 여지를 해소할 필요가 있다.

핵심 주제어 : 고정사업장, 종속대리인, 조세조약, 국내원천소득, 이익분할법

I. 서 론

인터넷을 비롯한 정보통신의 발달은 지구촌을 하나의 단일 경제권으로 통합하는 계기가 되어 경제와 관련하여서는 국경과 관련한 논쟁은 더 이상 의미가 없는 것 같다. 특히 지역경제권 통합과 자유무역협정(Free Trade Association: FTA)의 체결은 이러한 추세를 더욱 강화하고 있다. 그러나 경제권의 통합에도 불구하고 G20의 선진국뿐만 아니라 개발도상국이나 저개발 국가에서도 다국적 기업들 사이에서 발생하는 국제거래에 따른 세수확보 노력은 오히려 강화되는 추세이다. 다국적기업간의 국제거래에 대하여 자국에 유리한 방법으로 과세를 하고자 하는 논란은 이해당사국간의 조세분쟁으로까지 번질 수 있는 민감한 사안이기 때문에 이들 국제거래에 대한 정당한 과세뿐만 아니라 경우에 따라 발생할 수도 있는 국가 간의 조세분쟁을 원만하게 해결하기 위한 절차와 기준이 제정되기에 이르렀다.

우리나라에서도 1996년 국제거래에 대한 조세의 조정 및 국가 간의 조세행정 협조에 관한 사항을 규정하여 국가 간의 이중과세 및 조세회피를 방지하고 원활한 조세협력을 도모하기 위하여 “국제조세조정에 관한 법률”을 재정경제원에서 제정 공포하였으며 이후 수차례에 걸친 개정을 통하여 현재에 이르고 있다. 이 법률을 재정경제원에서 제정한 취지는 몇 가지 요인으로 나누어 볼 수 있다. 먼저, 우리 기업의 활발한 해외진출과 다국적기업의 국내진출로 인해 국제거래량이 비약적으로 증가함에 따라 이들 다국적기업의 국제거래에 대한 정당한 과세필요성 때문이다. 또한 국제거래의 증가로 인하여 그에 따른 조세분쟁도 증가 추세에 있어 이들 조세분쟁을 원만하게 해결하기 위한 절차와 기준을 국제적으로 일반화되어 통용되고 있는 국제기준에 따라 제정하여 특수관계자 간의 국제거래에 있어 조세조정을 할 수 있는 법적근거를 마련하기 위함이다.

외국법인과 관련한 조세문제의 내용을 정확하게 이해하기 위해서는 국제조세에서 가장 중요한 고정사업장(permanent establishment: PE)에 관한 개념을 파악할 필요가 있다. 조세조약상 고정사업장이란 “기업의 사업이 전적으로 혹은 부분적으로 수행되는 일정 사업장소(a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on)”¹⁾를 의미한다. 우리나라 법인세법과 소득세법에서는 “비거주자가 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우에는 국내사업장이 있는 것으로

1) OECD 모델조세조약 제5조 제1항

한다.”²⁾고 하여 고정사업장을 국내사업장으로 표시하고 있다. 고정사업장이 되기 위해서는 물리적 요건인 장소와 기능적인 요건인 사업의 수행을 필요로 하고 있다. 과거에는 국내에 진출한 다국적기업들이 조세회피 내지는 탈세의 목적으로 고정사업장을 단순한 연락사무소나 구매장소 등으로 위장하는 경우가 많아 이에 대한 규제가 논란의 대상이었다. 그러나 세무당국에서 연락사무소나 구매장소 등으로 위장하여 영업활동을 수행하는 외국법인들에 대한 과세를 강화함에 따라 이들 외국법인들은 지점 혹은 투자법인의 형태로 진출하여 영업활동을 수행하고 있다. 따라서 최근에는 이들 지점이나 투자법인이 설치 등록한 실체가 외국법인에 대한 독립대리인인지 아니면 종속대리인인지에 대한 간주고정사업장(deemed PE) 문제가 더욱 논란이 되고 있다.³⁾

고정사업장의 연구에 있어서 중요한 것은 고정사업장의 개념에 대한 정립과 고정사업장의 정확한 판정기준, 그리고 고정사업장으로 판정이 되고 난 후에 결정하여야 할 고정사업장에 귀속되는 과세소득의 범위와 관련된 제 원칙과 그 계산방법일 것이다. 그러나 국내에서 고정사업장과 관련한 선행연구는 많지 않으며 연구의 대부분이 OECD와 조세조약에 나타난 고정사업장의 개념에 관한 연구(김재승(2009), 전병욱(2008), 심수아(1995), 안미란(2002), 이명(2007)) 혹은 전자상거래와 관련한 고정사업장 연구(박기정(2003), 정규언 외 공동연구(2003)) 등에 그치고 있어 국내에 진출한 외국법인의 국내사업장에 대한 국내 법인세법상의 적용과 관련한 실증적인 연구가 필요한 상황이다.

따라서 본 논문에서는 선진국간의 모델조세조약인 OECD모델조세조약과 개발도상국과 후진국의 과세권을 보호하기 위하여 제정된 UN모델조세조약에 나타난 고정사업장 개념을 국내 법인세법과 소득세법에 규정된 국내사업장 개념과 비교·검토함으로써 고정사업장에 대한 개념을 명확하게 하고자 한다. 또한 국내에 진출한 플랜트 건설·판매 외국법인의 고정사업장과 관련한 세무조사에 대한 사례분석을 통하여 플랜트 건설·판매 외국법인이 국내에서 사업 활동을 수행하는 경우 발생할 수 있는 국내사업장의 존재유무에 관한 판단 및 국내사업장에 귀속되는 국내원천소득금액 결정과 관련된 조세상의 쟁점을 분석하여 국내 진출한 플랜트 건설·판매 외국법인의 고정사업장 과세와 관련한 가이드라인을 제시하고자 한다.

2) 법인세법 제94조 제1항, 소득세법 제120조 제1항

3) 법인세법 제94조 제3항

II. 고정사업장의 개념

1. 고정사업장의 중요성

세무당국에서 외국기업의 국내 영업활동으로부터 발생하는 국내원천사업소득에 대하여 과세권을 행사하기 위해서는 고정사업장 존재유무에 대한 판정이 선행하여야 한다. 국제간에는 비록 특정국가의 기업이 해외에서 사업활동을 한다 할지라도, 사업성이 없거나 일시적인 경우에는 가급적 과세권을 제한하여 국가간 경제교류를 활성화하려고 하는 추세이다. 사업소득에 대한 과세권의 확보와 경제교류의 활성화를 어떻게 조화시킬 수 있는 것인가는 고정사업장의 판단을 강화할 것인가, 아니면 완화할 것인가라는 의미로도 통할 수 있을 것이다.

조세조약에서 고정사업장이 갖는 중요성은 비거주자 사업소득의 과세권 여부를 결정한다는 데 있다. 즉 특정국가는 외국의 기업이 자국에 소재하는 그 기업의 고정사업장을 통하여 사업을 수행하지 않는 한, 그 기업의 소득에 대하여 과세할 수 없다. 그리고 조세조약에서는 이자 배당 사용료소득에 대하여 제한세율로 과세하도록 규정하고 있다. 그러나 이 제한세율은 고정사업장과 실질적으로 관련이 없는 경우에만 적용되고 고정사업장과 관련되는 경우에는 동 고정사업장의 사업소득에 포함되어 종합과세된다. 고정사업장은 또한 비거주자의 과세방법의 결정기준이 되기도 한다. 조세조약에서는 이중과세방지를 위하여 과세권을 양국 간에 적정하게 배분·조정하는 내용만을 규정하고 있을 뿐 그 과세방법은 각국의 국내법 규정에 맡기고 있다. 우리나라 법인세법상 국내사업장이 있는 외국법인은 국내원천소득을 종합하여 신고납부 하여야 하며, 국내사업장이 없는 외국법인은 국내원천소득별로 원천징수분리과세된다. 따라서 조세조약상 고정사업장 개념은 외국법인의 과세방법을 결정하는 기준이 된다.

이와 같이 기업에서 수행하는 활동이 고정사업장에 해당되는지 여부가 소득 발생국에서의 과세여부와 직결되는 것이므로 고정사업장의 개념을 명확하게 이해할 필요가 있다. 기업의 입장에서는 수행하려는 사업활동이 소득발생국에서 과세되는지 여부를 사전에 예측하여 효율적 경영정책을 수립할 수 있어 사업활동을 안정적이고 효율적으로 영위할 수 있게 된다. 또한 세무당국에서는 자국에서 사업활동을 영위하는 외국법인에 대한 과세기준을 명확하게 할 수 있어 국제간에 발생할 수 있는 조세분쟁을 줄일 수 있을 것이다.

2. 고정사업장의 개념

고정사업장의 개념은 물리적인 개념과 기능적인 개념의 두 가지 관점에서 판단할 수 있다. 물리적 기준은 물리적 시설의 관점에서 고정사업장 여부를 판단하는 것이고, 물리적 시설이 없더라도 국내에 사실상 본거지를 두고 사업활동을 하는 경우에 고정사업장이 있는 것으로 간주하는데 이를 기능적 기준에 의한 고정사업장이라 한다.

2.1 물리적 개념의 고정사업장

OECD 모델조세조약에서는 고정사업장을 한 기업의 사업이 전적으로 또는 부분적으로 수행되는 일정한 사업장소를 의미한다(the term “permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on)고 정의하고 있다. 우리나라 법인세법과 소득세법에서는 고정사업장이란 용어 대신 국내사업장이란 명칭을 사용하고 있으며, “외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우에는 국내에 사업장이 있는 것으로 한다.”고 규정하고 있다. OECD모델조세조약이나 우리나라 법인세법에서는 고정사업장에 해당하는 장소⁴⁾와 해당하지 않는 장소들⁵⁾을 예시적으로 제시하고 있으나, 여기서 예시된

4) 고정사업장소의 예시

<표 2-1> 고정사업장소의 예시

OECD모델조세조약(제5조 제2항)	한 미 조세조약(제9조)	법인세법(제94조 제2항)
① 관리장소(a place of management)	① 지점(a branch)	① 지점, 사무소 또는 영업소
② 지점(a branch)	② 사무소(an office)	② 상점 기타의 고정된 판매 장소
③ 사무소(an office)	③ 공장(a factory)	③ 작업장, 공장 또는 창고
④ 공장(a factory)	④ 작업장(a workshop)	④ 6월을 초과하여 존속하는 건축장소, 건설, 조립, 설치 공사의 현장 또는 이와 관련된 감독활동을 수행하는 장소
⑤ 작업장(a workshop)	⑤ 창고(a warehouse)	⑤ 고용인을 통하여 계속되는 12월의 기간 중 합계 6월을 초과하는 기간 동안 용역을 제공하는 장소
⑥ 광산, 유정 혹은 가스정, 채석장, 혹은 기타 천연자원의 채취장소(a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources)	⑥ 상점 또는 기타 판매소 (store or other sales outlet)	⑥ 고용인을 통하여 유사한 종류의 용역을 2년 이상 계속적, 반복적으로 제공하는 장소
	⑦ 광 산, 채석장, 또는 기타 천연자원의 채취장소(a mine, a quarry or other place of extraction of natural resources)	⑦ 광산, 채석장 또는 해저천연자원 기타 천연자원의 탐사 및 채취장소
	⑧ 6개월을 초과하여 존속하는 건축공사, 건설 또는 설비공사(a building site, construction or installation project which exists for more than 6 months)	

장소들이 모든 고정사업장을 나열한 것은 아니다. 즉 여기에서 예시된 장소가 아니더라도 고정사업장의 정의에서 나타난 고정사업장 성립요건을 충족시키는 장소는 고정사업장이 되는 것이다. 또한 여기에서 나열한 장소라 하더라도 실질적으로 고정사업장의 요건을 만족시키지 못하는 경우에는 고정사업장이 되지 아니한다.

일반적으로 고정사업장의 성립요건은 사업장소의 존재, 사업장소의 고정성(기간적인 계속성), 그리고 사업활동의 계속적인 수행 등인데 이 중 전부 또는 일부를 충족하는 경우에는 고정사업장이 있는 것으로 본다. 사업장소는 건물 또는 기계나 설비, 장치 등과 같은 시설물이 일반적이다. 사업활동을 수행함에 있어서 시설이 필요하지 않은 경우에는 일정한 장소나 사용 가능한 공간 등도 여기에 해당된다. 시장의 노점, 세관의 보세창고, 타 기업의 설비내부, 호텔방 등과 같이 단순히 외국법인이 임의로 사용할 수 있는 일정면적만 있으면 사업장소로 간주될 수 있다. 사업장소의 고정성이란 이러한 사업장소가 일정한 정도의 계속성을 가지고 있어야 하며 특정위치와 밀접한 관련성을 가지고 있어야 함을 의미한다. 사업장소가 특정위치와 밀접한 관련성이 있어야 한다는 것은 사업장소를 구성하는 시설이 실제로 토지에 반드시 고정되어야 함을 의미하는 것은 아니며, 그러한 시설이 특정위치에 머물러 있으면 된다. 사업장소는 고정되어 있는 것이어야 하기 때문에 어느 정도의 영속성이 있어야 고정사업장이 존재하는 것으로 볼 수 있다. 그 사업장소가 당초 단순히 일시적 목적을 위해 세워진 것이 아니라면 그것이 특수여건으로 인하여 폐쇄됨으로 말미암아 실제로는 단기간 존재하는 경우에도 일정한 정도의 계속성 요건은 만족시킨 것으로 볼 수 있다. 또한 최초에는 단기의 일시적인 목적을 위하여 설립된 사업장소가 일시적인 것으로 생각될 수 없을 정도의 기간 동안 유지되는 경우, 이는 고정된 사업장소

5) 가. OECD 모델조세조약에서 고정사업장에 포함되지 않는 것으로 예시한 장소(제5조 제4항)

- ① 그 기업에 속하는 재화 또는 상품의 보관, 전시 또는 인도만을 위한 시설의 사용.
- ② 저장, 전시 또는 인도의 목적만을 위한 그 기업소유 재화 또는 상품의 재고보유.
- ③ 타 기업에 의한 가공의 목적만을 위한 그 기업소유 재화 또는 상품의 재고보유.
- ④ 그 기업을 위한 재화 또는 상품의 구입 또는 정보의 수집만을 위한 일정한 장소의 보유.
- ⑤ 그 기업을 위한 여타 예비적이고 보조적인 성격을 가지는 활동의 수행만을 위한 일정한 장소의 보유.
- ⑥ 이들 활동이 복합된 결과로 나타난 그 일정한 장소의 전반적인 활동이 예비적 또는 보조적 성격을 가지는 경우

나. 법인세법에서 국내사업장에 포함되지 않는 것으로 예시한 장소(제94조 제4항)

- ① 외국법인이 자산의 단순한 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소.
- ② 외국법인이 판매를 목적으로 하지 아니하는 자산의 저장 또는 보관을 위하여서만 사용하는 일정한 장소.
- ③ 외국법인이 광고, 선전, 정보의 모집과 제공, 시장조사 기타 그 사업 수행상 예비적이며 보조적인 성격을 가진 사업활동을 행하기 위해 사용되는 일정한 장소.
- ④ 외국법인이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공하게 하기 위하여서만 사용하는 일정한 장소.

가 되는 것이며, 처음부터 소급하여 고정사업장이 된다. 또한 고정된 사업장에서 실질적으로 그 기업의 주된 사업을 수행하여야 한다. 기업이 전적으로 또는 부분적으로 그 사업장소를 통하여 사업활동을 수행하여야 하지만 그 활동은 반드시 생산적일 필요는 없다. 또한 어떤 활동이 고정사업장을 구성한다고 할 때, 그 내포된 요구조건은 그러한 활동이 적극적이어야 하며, 계속적이고 규칙적이어야 한다. 즉 그러한 활동은 상당한 기간 동안 국내에 비거주자의 사업을 끌어들이는 것으로 간주될 수 있는 정도의 것이어야 한다.

고정사업장의 물리적 기준에 따르면 고정된 사업장을 통해 사업활동을 수행하는 경우에도 그 활동이 단순히 예비적 또는 보조적 활동에 해당하는 경우에는 고정사업장으로 보지 않는다. 이는 고정사업장의 일반적 정의에 대한 예외규정으로서 물리적 기준의 고정사업장에 해당되더라도 기능적인 요건에서 판단하면 실질적인 사업활동이 없이 단순한 예비적 보조적 행위만을 하는 경우에는 고정사업장으로 보지 않는다는 것이다. 이러한 예비적 보조적 활동은 외국기업의 사업에 대한 기여도를 파악하기가 어렵기 때문이다. 특정한 활동이 예비적·보조적인 활동인지를 판단하기 위해서는 그 사업장에서 수행하는 활동이 그 기업의 전체 사업활동의 필수적 또는 본질적이고 중요한 부분을 형성하는 지를 기준으로 한다. 따라서 광고회사 국내지점의 광고, 구매회사 국내지점의 구매활동은 필수적이고 주요한 사업활동이므로 예비적이고 보조적인 활동에 해당하지 않는다. 또한 예비적·보조적 활동은 본점을 위한 경우에 한해 인정하는 것이고 타 회사 또는 관계회사를 위한 경우에는 예비적 보조적인 활동에 해당하지 않는다. 따라서 그 사업장의 일반적 활동 목적이 그 기업전체 목적과 동일한 경우에는 예비적 보조적 활동으로 볼 수 없다. 기업전체 또는 일부, 그룹회사의 일부를 관리하는 장소나 애프터서비스를 하는 장소 등은 예비적 보조적 활동을 수행하는 것으로 볼 수 없는데 기업을 관리하는 기능은 일부 특정지역만을 대상으로 하는 경우라 하더라도 기업활동의 본질적 부분을 구성하기 때문이고, 판매후 서비스 활동은 판매활동에서 본질적이고 중요한 것이라 할 수 있기 때문이다.⁶⁾

국내 법인세법/소득세법에서는 주로 UN모델조세조약에 정의된 규정에 따라 고정사업장을 정의하고 있다. 예를 들어, 건축, 건설공사의 고정사업장의 경우에는 12개월을 초과하여 존속하는 경우에만 고정사업장으로 판정하는 OECD모델조세조약과 달리 6개월을 초과하는 경우에 고정사업장으로 판정한다고 규정하

6) 국세청(2010), 외국법인 납세안내, p.41.

고 있으며, OECD모델조세조약에서는 계약체결대리인으로 한정하고 있는 종속대리인의 범위를 우리 법인세법에서는 계약체결대리인 뿐만 아니라 보관·인도·주문대리인 및 보험업대리인까지도 UN모델의 과세기준을 따라 종속대리인으로 규정하고 있다.

2.2 기능적 개념의 고정사업장(간주고정사업장)

물리적 기준은 물리적 시설의 관점에서 고정사업장 여부를 판단하는 것이고, 물리적 시설이 없더라도 국내에 사실상 본거지를 두고 사업활동을 수행하는 경우에 고정사업장이 있는 것으로 간주하는데 이를 기능적 기준에 의한 고정사업장(혹은 간주고정사업장: deemed PE)이라 한다. 이때 기능적 기준에 의해 고정사업장으로 간주되는 일정한 자를 종속대리인이라 한다. 종속대리인은 외국법인이 국내에 대리인을 두고 그를 통해 사업을 수행하여 사실상 일반적 의미의 고정사업장을 두고 사업을 하는 것과 같은 효과를 거두는 경우 그 대리인을 고정사업장으로 보는 것이다. 종속대리인의 범위는 과세권의 확대 및 축소와 직결되는 문제이므로 각국의 이해관계가 깊은 조항이다. 고정사업장이 되는 종속대리인의 범위에 관하여 UN모델조세조약은 OECD모델조세조약보다 광의로 규정함으로써 개발도상국가의 과세권을 확대하고 있다.⁷⁾

OECD모델조세조약에서는 어떤 인이 일방체약국에서 특정기업을 위하여 활동하고 그 기업명의로 계약체결권을 가지며 동 권한을 상시 행사하는 경우, 그 기업은 동인이 그 기업을 위하여 수행하는 활동에 관하여 동 체약국에 고정사업장을 가진 것으로 간주된다. 단 동인의 활동이 일정한 장소를 통하여 수행되더라도 그 일정한 장소가 고정사업장에서 배제하는 예비적 보조적 활동에 한정되는 경우는 예외로 한다⁸⁾고 하여 계약체결대리인만을 종속대리인으로 인정하고 있다. 반면 UN모델조세조약에서는 종속대리인의 유형으로 계약체결대리인, 재고보유대리인, 주문취득대리인, 보험업의 대리인을 규정하고 있다.

법인세법에서는 외국법인의 지점, 사무소 등 고정된 장소가 없는 경우에도 국내에 당해 외국법인을 위하여 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하는 자 또는 이에 준하는 자(이하 '종속대리인'이라 함)를 두고 사업을 영위하는 경우에는 국내에 사업장이 있는 것으로 간주하며(법인세법 제94조 제3항 및 법인세법시행령 제133조) 종속대리인에 해당하는 자는 UN모델조세조약에서와 마찬가지로 계약체결대리인, 재고보유대리인, 주문취득대리인과 보험

7) 이용섭(1994), 국제조세의 이론과 실무, 세경사, p.136.

8) OECD모델조세조약 제5조 제5항

업대리인으로 규정하고 있다.

종속대리인에 해당하는 활동을 하면서 예외적으로 고정사업장을 구성하지 않는 경우도 있을 수 있다. 그 요건으로는 첫째, 대리인이 상업적 법률적으로 당해기업과 독립적이어야 하고 둘째, 당해기업을 위한 활동이 대리인의 통상적 사업과정에서 수행될 것을 요구한다. 대리인의 독립성 요건을 판단하는 기준은 먼저 대리인이 당해기업을 위한 행위를 하는데 있어서 당해기업의 세부지시나 포괄적통제를 받지 않아야 하며, 대리인이 자기책임 하에 위험을 부담하고 사업활동을 해야 하며, 대리인이 전적으로 또는 거의 전적으로 하나의 기업을 위해 사회활동을 하지 않고 불특정다수를 위해 계약체결을 해야 한다. 또한 대리인은 본인을 위한 활동을 자신의 통상적 사업활동의 범위 안에서 수행하여야 한다.

우리나라 법인세법 기본통칙⁹⁾에서 규정하고 있는 간주고정사업장의 판단기준 요건을 살펴보면 다음과 같다.

- ① 어떤 자가 법인세법 시행령에서 규정하고 있는 종속대리인에 해당하는지 여부는 국세기본법 제14조(실질과세) 및 법인세법 제4조(실질과세)의 규정에 의해 그 자의 당해 외국법인을 위하여 수행하는 업무와 활동의 경제적 또는 상업적 실질에 따라 판단하여야 한다.
- ② 법인세법 시행령에서 규정하는 종속대리인은 당해 외국법인의 종업원이나 제3자일 수도 있고 개인이나 법인일 수도 있다.
- ③ 법인세법 시행령에서 규정하는 종속대리인들은 그 외국법인을 위하여 수행하는 당해 활동에 대해서 그 외국법인의 국내사업장으로 본다.
- ④ 법인세법 제94조 제3항의 종속대리인 규정은 외국법인이 법인세법 제94조 제1항 및 제2항에서 규정하는 국내사업장을 가지고 있는지의 여부를 결정하기 위한 제2차적인 판단기준을 규정한 것이다. 만약 그 외국법인이 자기의 사업과 관련하여 국내에 보유하고 있는 사무소, 기타 영업소 또는 대리인 등이 이들의 국내활동상황, 종업원의 구성, 외국소재 본점과의 업무관계 등 제반사항을 종합하여 판단할 때 법인세법 제94조 제1항 및 제2항에 규정하는 국내사업장에 해당하는 것이 분명한 경우에는 동조 제3항의 종속대리인 규정에 불구하고 국내사업장에 해당하는 것으로 본다.

2.3 조세조약과 국내세법상 규정의 비교

법인세법에서는 외국법인에 대하여, 국내사업장이 없거나 국내사업장이 있는

9) 법인세법 기본통칙 94-133...2. 간주고정사업장의 판단기준요건 등.

경우에도 소득이 국내사업장에 귀속되지 않아 당해 소득원의 지급자가 원천징수하는 경우를 제외하고는, 모든 국내원천소득의 총합계금액에 대하여 과세하는 총괄주의 과세원칙을 채택하고 있는데 반하여, 우리나라가 체결한 조세조약에서는 한일조세조약을 제외하고는 전부 귀속주의 과세원칙¹⁰⁾을 채택하고 있어 고정사업장 소재지국에서는 외국기업이 고정사업장을 통하여 수행한 사업활동으로 인한 이윤에 대하여서만 과세할 수 있고 본사가 고정사업장과 무관하게 거래함으로써 발생한 이윤은 과세할 수 없다고 규정하고 있다. 또한, 조세조약에서는 이중과세를 방지하기 위하여 과세권을 양국 간에 적정하게 배분 조정하는 내용만을 규정하고 있을 뿐 그 과세방법은 국내법의 규정에 맡기고 있다. 따라서 외국법인에 대한 우리나라에서의 과세방법은 우리나라 법인세법에 따라야 한다. 그러나 우리 세무당국에서 외국법인에 대한 세무조사를 실시하여 실질적으로 우리나라 법인세법에 따라 과세를 하게 되면 당해 외국법인이 속한 나라의 세무당국과 상당한 마찰을 빚기도 하는데 이는 그 나라와의 조세조약이 우리나라 법인세법 규정과 다소 차이가 있는데서 비롯된다.

모델조세조약과 우리 법인세법에서 각각 규정하고 있는 고정사업장의 차이점에 대하여 살펴보면, 1994년 12월 법인세법을 개정하기 이전에는 우리나라 법인세법과 OECD 혹은 UN의 모델조세조약에 나타난 고정사업장 개념은 기간개념, 종속대리인 그리고 독립대리인에 대한 개념 등에 있어서 많은 차이가 있어서 상대국과 상당한 마찰을 빚어 왔었다. 특히 건설현장의 경우, 우리나라가 체결한 많은 나라와 조세조약에서는 6개월 혹은 12개월을 초과하여 존속하는 건설공사, 설치공사 등에 대하여서만 고정사업장으로 보도록 규정하고 있으나 우리 법인세법에서는 기간에 대한 개념없이 단순히 물리적 장소와 그 기능만을 고려, 즉 건설공사, 설치공사 등을 제공하는 장소는 기간에 관계없이 무조건 고정사업장으로 간주하여 과세를 하는 등 많은 문제점을 내포하고 있었다. 1994년 12월의 법인세법 개정에서는 모델조세조약과 그 개념이 상이한 부분에 대하여서는 OECD모델조세조약을 따라 개정하거나 혹은 추가하여 더 이상의 고정사업장으로 인한 조세마찰이 없도록 조치하였다. 그러나 건축공사, 건설, 조립, 설치공사 현장 또는 이와 관련되는 감독활동을 하는 장소에 대한 고정사업장 판정기간을

10) 총괄주의(entire principle)는 일방체약국의 기업이 타방체약국내에 고정사업장을 가지고 있는 경우에는 동 고정사업장에의 귀속여부를 묻지 않고 타방체약국에서 발생된 당해기업의 모든 사업소득에 대하여 타방체약국이 과세하는 방법을 의미한다. 귀속주의(attribution principle)라 함은 한 나라의 기업이 외국에 가지고 있는 고정사업장과 실질적으로 관련이 있는 소득에 한하여 고정사업장 소재지국에서 과세하며, 고정사업장과 관련이 없는 소득은 당해기업의 거주지국에서만 과세한다는 원칙을 의미한다.(이용섭(1994), 국제조세의 이론과 실무, 세경사, pp.153-155)

여전히 6개월로 규정하고 있다. 또한 중속대리인의 범위에 있어서도 상시계약 체결대리인 뿐만 아니라, 자산보관·배달·인도대리인, 상시주문취득대리인 및 보험업대리인까지도 포함시키고 있다. 이러한 조항들은 UN모델조세조약의 고정사업장 판정기준에 따라 과세기준을 정한 것이다. 그러나 우리나라가 OECD에 가입하여 선진국으로 발돋움하고 있고 또 G20의장국에까지 피선되고 있음을 감안한다면 개발도상국 모델인 UN모델조세조약을 따르는 것보다는 선진국 모델인 OECD 모델조세조약을 따라 개정하는 것이 바람직하다고 본다.

Ⅲ. 고정사업장 판정사례

1. 사례연구의 목적

OECD모델조세조약은 OECD회원국 간에 이중과세문제를 효과적으로 해결하고 또한 모든 회원국이 합리성 있는 것으로 수락할 수 있도록, 회원국들이 앞으로 회원국과 또는 비회원 국가와 조세협약을 체결하기 위한 협상, 이의적용 및 해석 시 일반적인 기준이 되도록 제시한 데에 그 의의가 있다. 1996년 OECD회원국이 된 우리나라는 OECD에서 규정한 일반적인 과세기준을 따라야 한다. 이에 따라 법인세법과 소득세법을 비롯하여 시행령과 통칙에서 채택하고 있는 과세기준의 일부를 모델조세조약에 따라 수차례에 걸친 개정을 통하여 국가 간에 발생할 수 있는 조세마찰의 소지를 해소하였다. 특히 고정사업장 관련 조항에서 규정을 새로이 신설하거나 개정 혹은 폐지함으로써 고정사업장 판단기준과 고정사업장에 귀속될 사업소득의 계산방법 등을 개선하여 국제적 과세기준에 부합하는 제도로 변화시켜가고 있다.

이와 같은 변화 속에서 세무당국은 새로운 기준에 의한 고정사업장 판정 및 고정사업장에 귀속될 사업소득계산의 합리적 방법 등을 찾기 위하여 플랜트 건설·판매 외국법인인 다국적기업 “A”사를 선정하여 세무조사를 실시한 바, 본 논문에서는 이 세무조사의 결과를 토대로 하여 세무당국에서 플랜트 건설·판매 외국법인인 “A”사의 자회사의 국내지점을 “A”사의 국내사업장으로 판정한 기준과 사유 또 국내사업장에 귀속되는 소득금액의 계산근거 등을 살펴봄으로써 고정사업장에 대한 개념을 명확히 하고자 한다.

2. “A”사의 개요

2.1 일반적 사항

국내에서 플랜트 건설·판매업¹¹⁾을 영위하고 있는 외국법인인 “A”사는 전 세계 대부분의 국가에 지점 혹은 자회사의 형태로 때로는 합작법인을 설립하는 형태로 진출하여 금융, 건설, 제조, 판매 그리고 서비스분야 등에서 사업을 수행하고 있는 미국법인으로서, 우리나라에도 플랜트 건설·판매 사업뿐만 아니라 금융 등 서비스분야에까지 자회사 혹은 합작법인의 형태로 진출해 국내산업의 발전에 기여하고 있다.

“A”사는 한국을 비롯한 해외에서의 원활한 사업추진과 혹 발생할 수도 있는 조세분쟁을 회피하기 위하여 해외사업을 전담하는 미국내 자회사(이하에서는 “a-US”사라 한다)를 100% 출자하여 설립하여 운영하고 있다. “a-US”사는 한국에서의 효과적인 사업 활동 수행을 위하여 1970년대 중반부터 한국지점(이하에서는 “a-KOR”사라 한다)을 설치하여 운영하고 있다. “a-KOR”사는 관계회사인 “A”사와의 계약을 통해, “A”사 및 그 계열기업들이 한국 내에서의 사업수행에 필요한 국내시장정보 수집 및 분석업무 등 “A”사의 연락사무소(liaison office)로서의 역할을 수행하고 그에 따라 발생한 비용에 적정비율의 mark-up을 추가한 대가를 “A”사에 청구하여 받는 형태로 영업활동을 하고 있다.

“A”사는 한국 내에서의 플랜트 건설 판매 사업을 수행하기 위하여 국내고객과 계약을 체결할 때 국내·외에 걸쳐서 수행되어야 할 기자재의 공급과 관련한 사항은 “A”사에서 직접수행을 하고, 국내에서 수행되어야 할 플랜트의 조립·설치 등에 관한 용역 및 국내에서 조달되어야 할 부자재의 구입, 그리고 고객회사의 직원에 대한 교육·훈련 등의 부분에 대하여서는 “a-US”사에게 양도(assignment)의 형태로서 이양을 할 수 있도록 명시를 하고 있다. 이에 따라 “A”사는 “a-US”사와의 별도의 계약을 체결하고 “a-US”사가 플랜트 건설 판매 사업의 일부분을 수행하게 하고 있다. 따라서 “a-KOR”는 “a-US”의 국내지점으로서, “a-US”가 “A”사로부터 양도받은 국내 플랜트 건설·판매 부분의 설치·조립 등과 관련된 기술감독용역 및 부자재의 구입업무 등을 수행하고 있다. 즉

11) 플랜트 건설·판매업이란 외국기업이 국내와 국외에 걸쳐서 또는 국내에서 철강 플랜트, 화학 플랜트 등 산업플랜트의 건설에 필요한 설비 및 자재의 제작, 구매, 인도 및 동 플랜트의 건설·설치 등 현지공사 또한 동 플랜트의 건설에 관련한 계획, 기술적 타당성의 검토, 설계, 감리, 감독, 관리 등 엔지니어링 용역, 하자보증, 성능보장 그리고 동 플랜트의 정비 및 제조업에 필요한 제도면, 문서 및 교범의 제공, 노하우의 이전 및 동 플랜트의 구매자 소속 기술자 연수 등 일련의 업무의 전부 또는 일정부분을 유기적으로 결합하여 시스템제품으로서 플랜트를 건설·판매하는 것을 말한다(국세청 예규, 국1 22630-487, 1988,11,23).

“a-US”사의 업무수행에 적극적으로 가담하고 또 일부 업무에 대하여서는 “a-US”사의 대리인의 자격으로 활동을 하고 있다.

2.2 재무상태 및 영업실적

“A”사의 감사보고서와 재무제표 상에 나타난 영업이익 등 관련 자료는 요약하여 <표 3-1>, <표 3-2>, <표 3-3>에 표시하였다.¹²⁾

<표 3-1> 국내 플랜트별 매출실적

(단위 : 백만원)

플랜트명	“A”사의 기자재판매금액	“a-KOR”사의 용역수입금액	합 계
가 플랜트	173,263	9,263	182,526
나 플랜트	93,542	5,329	98,871
다 플랜트	57,937	3,296	61,233
라 플랜트	83,127	4,616	87,743
마 플랜트	8,961	549	9,510
합 계	416,830	23,053	439,883
관련 원가	354,306	19,487	379,793

<표 3-2> “A”사의 영업실적

(단위 : 백만원)

매출액	영업이익	영업이익율
20,352,700	3,052,905	15%

<표 3-3> 플랜트 건설 판매 부분의 기타 원가

(단위 : 백만원)

계정과목	금 액	비 율
제조원가	6,875,955	75.0%
총제조원가	15,008,190	
재료비	(8,132,235)	
연구개발비	678,095	7.4%
판매비와 일반관리비	1,613,344	17.6%
총원가	9,167,394	100.0%

12) 사례에 사용된 매출액 등의 자료들은 “a-KOR”사의 협조를 구하여 수집하였으나, 구체적인 사례의 대외 공표를 원하지 않아 사례분석에 필요한 자료를 충분히 수집하지 못하여 다소 미흡한 분석이 될 수도 있음을 밝힌다.

3. 고정사업장 판정 기준 및 사유

“A”사에 대한 국내사업장 존재유무를 판단하기 위하여서는 먼저 세무당국에서 시행하고 있는 플랜트 건설 판매업에 대한 고정사업장 판정기준을 살펴보고, “a-KOR”사의 사례에 적용된 판정기준과 그 사유를 분석하고자 한다.

3.1 국세청의 판정기준

법인세법은 플랜트 건설·판매 외국기업에 대한 고정사업장 판정에 대한 기준을 법인세법 기본통칙¹³⁾에 명시하고 있다. 이에 따르면 플랜트 건설·판매를 위한 계약서상에 해외기자재 공급은 외국법인인 모회사가, 국내기자재 공급은 자회사의 국내사업장이 수행하도록 되어 있으나, 실제로는 동 국내사업장이 수행한 업무가 없거나 외국법인인 모회사의 종속대리인의 역할만 하고, 플랜트 건설공사와 관련된 모든 업무를 모회사가 자기 책임하에 일괄 수행한 경우, 당해 자회사의 국내사업장은 실질과세원칙을 적용하여 모기업의 국내사업장으로 보아 과세되어야 한다. 따라서 플랜트 건설·판매를 위한 계약상 수주자가 모·자회사로 구성된 경우에는 공사의 진행과정에 따라 다음과 같은 요령에 의해 위장분리계약체결에 의한 조세회피 도모 여부를 파악하여야 한다고 규정하고 있다.¹⁴⁾

3.1.1 계약협상, 체결과정

계약협상이나 체결과정에서 모회사가 자회사를 대리하여 실질적이고 중요한 업무를 수행하였는지를 발주회사에 비치된 다음과 같은 서류들을 통하여 조사하여야 한다.

- ① 계약협상 회의록, 기술사양 검토회의록을 검토하여 회의참석자의 실제협상 업무분야, 실제소속 회사명 및 근무부서를 확인하여야 한다.
- ② 계약 주요부문별 협상자료인 계약협상 관련 FAX, Letter, TLX상의 수신

13) 법인세법 기본통칙, 94-0-4(플랜트 건설·판매 외국기업에 대한 실질과세원칙의 적용): 플랜트 건설·판매업을 영위하는 외국기업이 플랜트 건설·판매계약을 체결함에 있어 플랜트 건설·판매업무를 국내와 국외에 걸쳐서 수행되는 부분과 국내에서 수행되는 부분으로 분리하여, 국내와 국외에 걸친 업무는 당해 외국법인이 수행하고 국내업무는 당해 외국기업의 자회사의 국내지점이 수행하는 것처럼 계약을 분리하여 각각 체결하였으나, 실제로는 당해 외국기업이 동 플랜트 건설·판매와 관련한 국내업무와 국내와 국외에 걸친 업무의 전부를 자기 책임 하에 일괄 수행하는 경우에는, 「국세기본법」 제14조 및 「법인세법」 제4조에 규정한 실질과세의 원칙에 따라, 당해 외국기업의 자회사의 국내지점은 당해 외국법인의 국내사업장으로 보며 동 플랜트 건설·판매에서 발생하는 모든 익금과 손금은 당해 외국기업에 귀속된다.

14) 국세청(2008), 국제거래조사실무, 세무공무원교육원, pp. 30-32.

자 또는 발신자의 성명, 소속회사, 근무부서명을 확인하여 모회사 직원이 자회사가 수행하여야 할 업무내용까지 일괄하여 계약협상에 임하였는지 여부를 확인하여야 한다.

- ③ 공사계약서상의 서명란과 동 서명을 위한 회의시의 회의록상 참석자 명단을 확인하여 계약서상의 서명 명의자와 실제로 계약서에 서명한 자가 일치하는지 여부를 확인하여야 한다.

3.1.2 공사수행 과정

공사수행 과정에서 모회사가 자회사가 집행하여야 할 업무를 대신 수행하였는지의 여부를 파악하여야 한다. 이를 위하여 공사현장 소장이 본사에 발송한 기술자 파견요청서, 공사진행보고서 및 본사로부터 송부되어 온 파견명령서 등을 통하여 다음사항을 조사하여야 한다.

- ① 기자재의 검수, 설치, 조립용역 등을 수행할 기술자가 외국법인의 모회사에서 파견되었는지의 여부.
- ② 자회사 소속 기술자의 임금 및 근로소득세를 모회사가 지급했는지의 여부.
- ③ 발주자가 자회사 소속 명의의 기술자 파견요청을 모회사에게 하였는지의 여부.
- ④ 공사현장 소장이 월별 공사진행보고서를 모회사에 제출하는지의 여부 등을 확인하여 국내에서 수행하는 업무를 모회사가 일괄 수행하고 있는지를 확인하여야 한다.

3.1.3 기타

당해 외국기업의 공사현장 또는 기타 국내사무소에 비치된 월별 인력상황보고서, 월별 재무상황보고서, 운전자금 송금요청서, 운전자금송금통보서, 운전자금 인출을 위한 외국환매각신청서 등 공사현장 운영에 관련된 증빙을 검토하여 보고처가 모회사인지 여부를 검증하고, 공사대금청구서상의 작성자 및 서명자가 모회사 소속직원인지 여부와 공사대금 입금 계좌번호가 일치하는지 여부를 확인하여야 한다.

3.2 “A”사에 적용된 기준

3.2.1 계약협상, 체결과정

“A”사가 국내에 거주하는 고객(이하에서는 “갑”이라 한다)과 플랜트 건설·판

매와 관련한 계약을 체결할 때 해외기자재 공급분은 “A”사에서 수행하고, 국내 기자재 공급분과 플랜트의 조립·설치 등에 관한 기술감독용역, 그리고 “갑”사의 직원에 대한 교육·훈련 등에 대하여서는 자회사인 “a-US”사가 수행할 수 있도록 계약서상에 양도(assignment)의 규정을 삽입하여 “a-US”사가 “갑”사의 플랜트 건설에 대하여 일정부분의 역할을 수행할 수 있도록 명시하고 있다. 계약을 체결하는 과정에 있어 “a-KOR”사가 “A”사를 대리하여 계약의 중요하고도 실질적인 과정에 참여한 것으로 판단되지는 않으나, 플랜트 건설 판매와 관련하여 판매전략 및 계획수립, 플랜트 건설의 공급가격 및 조건협상업무 그리고 계약체결업무의 일부분을 수행한 것으로 판단하였다. 이는 “a-KOR”사가 “A”사가 수행하여야 할 해외기자재의 판매활동의 일부를 종속대리인의 자격으로 역할을 수행한 것이므로 “a-KOR”사를 “A”사의 한국내 고정사업장이라 판단한 것이다.

3.2.2 공사수행과정

“a-US”사는 “갑”사의 플랜트 건설에 있어서 국내에서 수행되어야 할 부분인 설치·조립공사와 관련한 기술감독용역과 “갑”사의 소속직원들에 대한 교육훈련 등의 업무를 모회사인 “A”사와의 양도계약을 체결하여 한국과 미국 내에서 “a-US”사에서 직접 혹은 “a-KOR”사를 통하여 수행하고 있다. 그러나 플랜트 건설현장에서 조립·설치에 관한 기술감독용역을 수행중인 “a-US”사의 외국인 직원들은 실질적으로 “A”사를 대표하며, 또한 “A”사를 위한 업무수행을 하고 있는 것으로 판단된다. 그 예로서 경기도 지역에 건설되고 있는 플랜트의 경우, 국내현장에 관한 상황보고의 거의 대부분이 “a-US”사의 외국인 직원들에 의해 “A”사의 소속 간부들에게 이루어지고 있고 업무지시 또한 “A”사의 간부들로부터 받고 있다. 또한 “a-US”사의 직원이라고 주장하는 자에 의하여 “A”사의 국내도착 해외기자재의 검수 업무가 이루어지고 있다. “a-US”사의 직원으로 파견되어 온 외국인 직원들의 이력서에는 그들이 한국에 파견되기 직전까지도 “A”사 소속의 직원으로 근무를 하다가 한국에서의 사업수행을 위하여 “a-US”사의 소속직원으로 소속을 변경하는 것이 확인되었다.

또한 현장기술자들에게 적용되어 질 사칙과 조직도 등이 모두 “A”사에 의해 작성된 것이며 현장근무요원들에 대한 경비부담도 “A”사에 의해 지급되고 있음이 확인되었다. 이와 같이 “a-US”사의 소속직원처럼 위장을 하여 국내에 파견되어 “A”사로 부터 양도받은 사항을 수행한다고 할지라도 이들의 사실상의 소속은 “A”사이므로 “a-KOR”사는 “a-US”뿐만 아니라 “A”사의 고정사업장으로 판단된다.

이와 같은 사유에 의해 “a-KOR”사를 법인세법 기본통칙 ‘플랜트 건설·판매 외국기업에 대한 실질과세원칙의 적용’에 따라 “A”사의 국내사업장으로 판정하고 동 플랜트 건설 판매에서 발생하는 수익 중에서 “a-KOR”사에 귀속될 국내 원천소득금액에 대하여 과세하여야 한다고 결정하였다.

4. 국내귀속 원천소득금액

“A”사의 국내사업장인 “a-KOR”사에 귀속될 “A”사의 대한국 기자재 판매에 대한 국내원천소득금액은 국내사업장에 비치·기장하고 있는 장부 및 증빙서류에 의하여 계산하여야 하는 것이 원칙이나, “a-KOR”사에서 기자재 판매에 대하여 장부 및 증빙서류를 비치 기장하지 않았으므로 이전가격세제에 의한 방법을 적용하여야 한다.

그러나 이 방법을 적용함에 있어서도 거래조건, 거래에 대한 역할수행, 사업상의 책임 및 위험부담의 정도에 있어서 유사한 시장가격이 없어 비교가능 제3자 가격법, 재판매가격법, 원가가산법¹⁵⁾의 적용이 불가능한 것으로 판단하였다. 이러한 경우 기타 합리적인 방법으로 총영업이익을 상대적인 공헌도에 따라 배분하는 기능분석에 의한 이익분할법¹⁶⁾을 적용하여 국내원천소득을 도출해 낼 수 있다. 이익분할법 적용을 위한 거래당사자의 상대적 공헌도는 당해 거래와 관련하여 발생한 비용, 활용한 자산가액, 수행한 기능 및 부담한 위험 등의 배부기준에 의하여 유사한 상황에서 특수관계가 없는 독립된 사업자간의 거래 시 일반적으로 행하여지는 공헌도에 의하여 측정되는 것이 원칙¹⁷⁾이나, “A”기업의

15) 비교가능 제3자 가격방법(Comparable Uncontrolled Price Method): 특수관계거래의 일방 당사자와 특수관계 없는 자간의 거래가격 또는 서로 특수관계 없는 제3자간의 거래가격을 정상가격으로 보는 방법.

재판매가격방법(Resale Price Method): 특수관계거래의 일방 당사자가 구매한 재고자산을 특수관계없는 자에게 재판매하는 경우, 동 일방 당사자가 특수관계없는 자로부터 구입하여 다른 특수관계없는 자에게 재판매한 거래에서 실현한 매출총이익 또는 특수관계없는 자로부터 구입하여 다른 특수관계없는 자에게 재판매하는 제3자가 실현한 매출총이익을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법

원가가산방법(Cost Price Method): 특수관계거래의 일방 당사자가 특수관계없는 자로부터 매입한 원재료 등으로 재고자산을 제조하여 판매하거나, 용역을 제공하는 경우, 동 일방 당사자가 특수관계없는 자와의 거래에서 실현한 원가가산을 또는 특수관계없는 자로부터 매입한 원재료 등으로 재고자산을 제조하여 다른 특수관계없는 자에게 판매하거나, 용역을 제공하는 제3자가 실현한 원가가산을 기초로 산출한 가격을 정상가격으로 보는 방법. (손윤환(1996), 국제조세조정에 관한 법률 해설과 실무, 조세통람사, pp.132-161)

16) 이익분할방법(Profit Split Method): 특수관계거래의 당사자가 실현한 영업이익의 합계액(결합이익)을 거래당사자 각각의 상대적 공헌도에 따라 배부한 결과를 토대로 산출된 가격을 정상가격으로 보는 방법.(손윤환(1996), 전거서, pp223-235)

17) 국세청(2010), 외국법인 납세안내, pp.149-150.

사례에 적용된 국내원천소득금액 계산방법은 다음과 같은 방법을 적용하였다.

4.1 기자재 판매로 인하여 발생하는 이익을 분할하는 방법

“A”사의 해외기자재 공급과 관련하여 발생된 순이익 중에서 해외에서 수행된 제조 및 연구개발 기능에 귀속되는 부분을 공제한 후의 판매기능분에 대한 귀속소득을 국내외의 판매비 및 일반관리비 비율에 의거 안분하여 국내귀속사업 소득을 계산하는 방법이다. 이 방법은 기자재 판매가 국외에서의 개발기능 및 제조기능과 국내·외에서의 판매기능 등의 총합에 의하여 이루어지는 것으로 판단하여 국내에서의 판매기능분에 대하여서만 과세하려는 취지이다. 이는 곧 발생비용에 대응되는 수입금액을 도출할 수 있을 뿐만 아니라 수행된 기능에 따라 수입을 안분하므로 합리적인 기타 방법의 하나로 볼 수 있다. 현재 유럽의 이전가격시행에 있어 실제로 사용되는 방법 중의 하나이다. 이 방법에 의하여 “A”사에 귀속될 국내원천소득금액을 계산하면 다음과 같다.

<산식 1>

$$\begin{aligned}
 & \text{해외 판매 기자재 관련 국내원천소득금액} \\
 & = \text{해외 기자재 판매금액} \times \text{실제이익률} \\
 & \quad \times \text{해외 기자재 공급과 관련된 기능 중에서 판매기능이 차지하는 비율} \\
 & \quad \times \text{판매기능 중 국내에서 수행한 비율} \\
 & = 416,830 \times 15\% \times 17.60\% \times 20\% = 2,201(\text{백만원})
 \end{aligned}$$

“A”사의 해외기자재 판매금액 416,830백만원에 적용할 실제이익률은 연결재무제표의 실제 영업이익률 혹은 국세청이 고시한 표준소득률을 이용할 수 있으나, “a-KOR”사의 경우에는 “A”사의 플랜트 건설·판매부분의 실제 영업이익률 15%를 적용하였다. 해외 기자재 공급과 관련하여 발생 가능한 기능으로는 제조기능, 연구개발기능 및 판매기능이 있을 수 있는데 그 중에서 판매기능이 차지하는 비율은 재료비를 제외한 총원가에서 제조원가, 연구개발비 및 판매관리비가 차지하는 비율을 각각 산출할 수 있을 것이다. 이러한 방법에 따라 “a-KOR”사에 적용된 해외기자재 공급과 관련된 기능 중에서 판매기능이 차지하는 비율은 17.6%로 결정되었다(3.2 재무상태 및 영업실적 참고). 그러나 직접 재료비를 공제한 후의 제조원가를 이용하여 판매기능비율을 산출한 것은 불합리하다고 본다. 제조활동의 기여도에 대한 측정을 위해서는 당해 제조활동에 소

요되는 총원가를 계산하여 적용하여야 할 것이다. 제조활동에 소요되는 주요 원가는 직접재료비, 직접노무비, 그리고 제조간접비로 대별할 수 있는 바, 기기의 제조에 있어서 필요불가분의 원재료에 대한 비용을 제외시켜서 제조활동의 기여도를 측정하는 것은 비합리적인 것으로 판단된다.

판매기능 중 국내에서 수행한 비율을 계산함에 있어 수치비율방법과 기능분석에 의한 방법이 있을 수 있는데 단순수치방법에 의한 비율보다 기능분석에 의한 방법이 현실적 판매기능 관여정도에 가까워 기능분석에 의한 방법을 선택하였다. 기능분석에 의한 방법을 적용하기 위해 “A”사의 판매기능을 10가지 기능으로 세분류¹⁸⁾하여 미국이나 한국에서 단독으로 수행된 기능에 대하여 역할을 수행한 국가에 100%의 활동비율을 부여하고 미국과 한국에서 동시에 수행된 경우에는 동일한 정도의 활동을 수행한 것으로 가정하여 각각 50%의 활동비율을 부여하는 방법을 적용하였다. 활동의 경중유무에 따른 가중치는 고려하지 않았다. “A”사의 경우, 10가지 기능 중에서 시장조사 및 분석, 판매전략 및 계획수립, 공급가격 및 조건 협상, 그리고 계약체결 기능에 “a-KOR”사가 관여한 것으로 판단하여 전체 판매기능에서 20%의 기능을 국내에서 수행한 것으로 판정한 것이다(<표 3-4> 참조).

<표 3-4> “A”사의 판매활동에 대한 국내 수행분 검토

판매기능	수행 장소	수행비율	
		미국	한국
① 시장조사 및 분석	미국 또는 한국	50%	50%
② 판매전략 및 계획수립	미국 또는 한국	50%	50%
③ 마케팅관련자료, 책자의 작성 및 제작	미국	100%	0
④ 판매조건의 검토	미국	100%	0
⑤ 기술적인 명세서 검토	미국	100%	0
⑥ 가격책정	미국	100%	0
⑦ 제안서 작성	미국	100%	0
⑧ 공급가격 및 조건협상	미국 또는 한국	50%	50%
⑨ 주문취득	미국	100%	0
⑩ 계약체결	미국 또는 한국	50%	50%
한국내 수행비율	4/20 (20%)	800%	200%

이러한 산식을 적용하여 “A”사가 국내에서 시행한 플랜트 건설·판매와 관련하여 “a-KOR”사에 안분되는 해외기자재 판매분에 대한 국내귀속사업소득은

18) 판매기능에 대한 세분류는 “A”사와 해외판매대행계약을 체결한 독립적인 제3자 기업과의 계약서에 나타난 조항을 근거로 하였음.

2,201백만원에 이르게 된다.

5. 사례의 시사점

“A”사의 사례가 국내에 진출해 있는 외국법인들에 시사하는 바는 적지 않다. 먼저 국내에서 플랜트 건설·판매업을 영위하는 외국법인이 조세회피 등을 목적으로 계약서상 모회사와 자회사의 기능을 분리하여 계약을 체결한 사례에 대하여 실질과세의 원칙에 따라 플랜트를 건설·판매하는 외국기업 자회사의 국내 사업장 규정(법인세법 기본통칙(94-0...4))을 적용하여 국내사업장으로 판정한 사례라는 점이 중요한 의미를 갖고 있다고 하겠다. 또한 그 동안 국세청에서 외국법인 고정사업장의 국내원천소득에 대한 과세의 기본 지침으로 사용하여 오던 플랜트 건설 판매기준이 폐지되고 새로이 시행된 이익분할법에 의한 사례라는 점에서도 국내에 진출해 있는 외국법인들의 관심을 끌고 있다.

특히 해외 기자재 판매로 인하여 발생하는 이익을 분할하는 방법에 있어서 국내원천소득으로 귀속시키는 부분을 판매기능의 역할을 세분류하는 기능분석 방법을 선택하였다는 데서 주목을 받고 있다. 플랜트 건설 판매를 목적으로 국내에 진출해 있는 외국법인들은 한국 내에서 발생한 소득에 대한 일정한 산출 기준이 없었다. 일반적으로 총 판매금액에 대하여 한국지점에서 일정한 비율의 수수료를 수령하고 이를 국내원천소득으로 신고하여 왔으나 과세당국과 항상 끊이지 않는 마찰을 빚어 왔었다. 그러나 이후에는 과세당국에서 인정한 방법인 “A”사의 사례에서 살펴 본 국내 기자재판매로 인하여 발생한 이익을 기능분석을 통하여 국내와 국외 분으로 분할하여 국내원천소득에 대한 이익을 신고하는 방법을 사용함으로써 과세당국과의 마찰을 줄일 수 있을 것으로 기대된다.

IV. 결 론

우리 법인세법에서는 국내에 진출하여 사업 활동을 수행하고 있는 외국기업에 대한 과세에 있어서 고정사업장이나 종속대리인 등의 규정을 보다 폭넓게 확대 적용하고 있으며 과세소득의 범위 또한 확대하여 과세권을 행사하고 있다. 물론 OECD 가입이후 관련 세법의 개정으로 인하여 많은 부분이 OECD모델조세조약의 규정과 일치하고 있지만 과세기준 중 일부는 여전히 OECD모델조세조약에서 받아들이고 있는 과세기준과 부합하지 않는 것이 현실이다.

이는 국내세법의 과세기준이 개발도상국과 후진국의 과세권을 보호하기 위해 제정된 UN모델의 과세기준을 따르고 있기 때문이다. OECD회원국으로서 다른 회원국들과 대등한 입장에 서서 국제조세에 관한 분쟁을 해결하고 국내진출 외국기업에 대한 과세권을 정당하게 지키기 위하여서는 우리의 과세기준을 OECD 과세기준에 부합하도록 개정하는 것이 바람직할 것이다. 국내사업장에 귀속될 국내원천소득금액을 결정하는 방법에 있어서도 기타 합리적인 방법으로 이익접근방법의 하나인 이익분할법을 추가로 규정하고는 있으나 이익의 배분기준을 객관적이고 합리적인 근거에 의한다고만 되어 있기에 국내원천소득금액계산과 관련하여 분쟁의 소지를 안고 있다.

본 논문에서는 OECD모델조세조약과 UN모델조세조약에 나타난 고정사업장 개념을 국내 법인세법 규정과 비교 검토함으로써 고정사업장에 대한 개념을 정립하고 고정사업장의 판정기준, 그리고 고정사업장에 귀속되는 국내원천사업소득의 결정과 관련한 사항을 이론적 고찰을 실시하고 플랜트 건설·판매 외국법인을 사례기업으로 선정하여 분석하였다.

우리 조세당국은 플랜트 건설·판매업을 영위하는 외국법인이 조세회피 등을 목적으로 계약서상 모회사와 자회사의 기능을 분리하여 계약을 체결한 사례에 대하여 실질과세의 원칙에 따라 플랜트를 건설·판매하는 외국기업 자회사의 국내사업장 규정(법인세법 기본통칙(94-0...4))을 적용하여 국내사업장으로 판정하였으며, 외국법인의 해외기자재 판매로 인한 소득금액의 일부를 자회사의 국내지점에 귀속시켜 과세를 하였다. 국내에 귀속될 국내원천소득금액은 이익분할법을 사용하였으며 그 과정에서 외국법인과 그 자회사의 국내지점의 판매기능에 대한 역할을 분석하여 분할하는 기능분석방법을 선택하였다는 점이 특이한 사례라 할 수 있다. 플랜트 건설·판매를 목적으로 국내에 진출해 있는 외국법인들은 한국 내에서 발생한 소득에 대한 일정한 산출기준이 없었다. 일반적으로 총판매금액에 대하여 한국지점에서 일정한 비율의 수수료를 수령하고 이를 국내원천소득으로 신고하여 왔으나 과세당국과 항상 끊이지 않는 마찰을 빚어 왔었다. 그러나 이후에는 과세당국에서 인정한 방법인 “A”사의 사례에서 살펴 본 국내 기자재판매로 인하여 발생한 이익을 기능분석을 통하여 국내와 국외 분으로 분할하여 국내원천소득에 대한 이익을 신고하는 방법을 사용함으로써 과세당국과의 마찰을 줄일 수 있을 것으로 기대된다.

이 논문은 주로 각종 자료에 대한 문헌연구를 중심으로 이루어 졌다. 그러나 고정사업장과 관련된 사안들이 해당기업들에 있어서는 매우 민감한 사항이고 특정기업에 피해를 끼칠 가능성도 크기 때문에 많은 사례들을 구하지 못하여

충분한 사례연구가 이루어지지 못한 아쉬움이 있다. 더구나 사례분석을 위한 자료에 대한 접근성의 어려움과 극히 제한된 자료만을 이용할 수 있었기에 심도 있는 분석을 하지 못하였다는 데에 아쉬움이 크다.

또 다른 아쉬움이라면, 국제조세의 문제들은 두 국가 간의 이해관계가 대립되어 있는 것이기 때문에 양 당사자국간의 이해관계에 따라 고정사업장에 관련된 이론들과는 상관없이 상호합의나 정치적 과정에 의하여 과세여부와 귀속소득금액이 결정되고 있다는 점이다.

그러나 국제조세에서 가장 중요한 분야인 고정사업장과 이전가격세제에 대한 규정이 불합리하게 규정되거나 적용되어서는 안 되는 것이며 OECD의 회원국으로서, 그리고 선진산업국의 일원으로서의 위치를 국제사회에서 누리기 위해서는 국제조세에 대한 폭넓은 연구와 분석을 통하여 체계적이고 합리적인 이론을 구축하고 합리적인 과세정책을 수립하여야 할 것이다.

참고문헌

1. 국세청(2008), 국제거래조사실무, 세무공무원교육원
2. 국세청(2010), 외국법인 납세안내, 국세청
3. 김인근(2009), 국제조세의이론과 실무, 삼일인포마인
4. 김재승(2009), “외국법인의 국내 고정사업장 과세문제”, 법학논총, 제29집 제1호, pp.241-265.
5. 김준식 한인철(2009), 국제조세 실무, 삼일인포마인
6. 박기정(2003), “국제 전자상거래에서의 고정사업장 개념의 적용문제”, 재무와 회계정보저널, pp.163-189.
7. 손윤환(1994), 국제조세의 이론과 적용, 조세통람사
8. 손윤환(1996), 국제조세조정에 관한 법률 해설과 실무, 조세통람사
9. 심수아(1995), “조세조약상의 고정사업장에 관한 연구”, 석사학위논문, 서울대학교 대학원
10. 안미란(2002), “외국기업의 국내고정사업장에 관한 연구,” 석사학위논문, 성균관대학교 경영대학원
11. 이 명(2007), “고정사업장 소득금액 계산에 있어 공통경비 배분에 관한 연구”, 석사학위논문, 서울시립대학원 세무대학원
12. 이용섭(1994), 국제조세의 이론과 실무, 세경사
13. 전병욱(2008), “외국법인의 국내 고정사업장과 관련한 과세문제의 연구”, 재무와 회계저널, 제9권 제3호, pp139-165.
14. 정규언·오윤택·이준규(2003), “전자상거래 조세문제에 대한 우리나라의 조세정책”, 회계와 감사연구, 제39호, pp.323-353.
15. Yi, Kapin(1994), *What constitutes a PE in Korea?*, Daesung Perron Associates.
16. UN(1996), *Model convention for avoidance of double taxation with respect to taxes on income and on capital commentaries*, model income tax convention technical explanation.
17. OECD Committee on Fiscal Affairs(2008), *Model Tax Convention on Income and on Capital*, OECD.
18. OECD CFA(1994), *Model Tax Convention: Attribution of Income to Permanent Establishments*, OECD.

<http://taxinfo.nts.go.kr> 국세청 국세법령정보시스템

<http://ntt.go.kr> 국세심판원

Abstract

A study on taxation of foreign corporation's Permanent Establishment

Suh, Jung-Rog*

This article firstly reviewed Permanent Established(PE) concept of OECD and UN model tax treaty and compared it with that of Korean Corporate Income Tax Law(CITL). The various factors regarding profit like ways of deciding the local source profit, scope and calculation method which will be imputed to PE were also reviewed. Based on above, standard PE judgement basis and calculation method of local source profit were also studied by using actual cases in foreign corporation which performs plant construction & sales in Korea.

Accordingly to properly solve the conflict regarding international tax and to protect the tax authority against the foreign corporation in Korea, by standing on equality, I now propose followings for the better concept of PE in Korea.

Firstly, the article that a building site or construction or installation project constitutes a PE only if it lasts more than 6 months should be modified to reflect OECD model convention's criteria of 12 months.

Second, the scope of 'subordinate attorney' which is regarded as PE under CITL is now including 'holding-delivery attorney', 'order attorney', and 'assurance attorney' as well as 'contract attorney'. This is overly limit the activities of foreign corporation. It had better be loosened only to include 'contract attorney' as OECD provisions.

Third, the CITL limits the cases of preparatory and/or auxiliary place which is not regarded as PE, thus limit the foreign corporations' business by expanding the concept of PE. This had better be eased.

Fourth, in deciding the amount of local source profits, the CITL stipulates

* Department of Tax and Accounting, Bucheon University.

to split the profits by the relevant contribution of transaction parties through 'profit split method'. To solve the conflict, the ways of profit split must be better clarified through providing object and detailed standard and basis.

Key Words : PE, subordinate attorney, tax treaty, local source profit, profit split method.