

# 외국법인의 과세사업자 요건 국제비교 연구

2013. 12

세 법 연 구 센 터

## 연구진

### 연구책임자

홍 성 훈 부연구위원

### 공동연구원

김 준 현 공인회계사

유 현 영 공인회계사

# 목 차

|                           |    |
|---------------------------|----|
| I. 서론                     | 9  |
| II. 우리나라 외국법인의 과세사업자 요건   | 11 |
| 1. 외국법인의 국내 진출 현황         | 11 |
| 2. 개관                     | 13 |
| 3. 부가가치세법상 과세사업자 요건       | 15 |
| 가. 외국법인에 대한 특별규정          | 15 |
| 나. 일반적인 과세사업자 요건          | 15 |
| 4. 법인세법상 과세사업자 요건         | 16 |
| 가. 물리적 기준에 의한 고정사업장       | 16 |
| 나. 고정사업장에 해당하는 종속대리인      | 18 |
| III. 주요국의 외국법인 과세사업자 요건   | 20 |
| 1. OECD                   | 20 |
| 가. OECD 국가의 부가가치세법상 과세사업자 | 20 |
| 나. OECD의 고정사업장 규정         | 21 |
| 2. 영국                     | 28 |
| 가. 사업자등록 방법               | 28 |
| 나. 외국법인의 부가가치세법상 과세사업자 요건 | 29 |
| 다. 외국법인의 법인세법상 과세사업자 요건   | 35 |
| 3. 캐나다                    | 37 |
| 가. 사업자등록 방법               | 37 |
| 나. 외국법인의 부가가치세법상 과세사업자 요건 | 38 |
| 다. 외국법인의 법인세법상 과세사업자 요건   | 49 |

|                                                    |    |
|----------------------------------------------------|----|
| 4. 독일                                              | 52 |
| 가. 사업자등록 방법                                        | 52 |
| 나. 외국법인의 부가가치세법상 과세사업자 요건                          | 52 |
| 다. 외국법인의 법인세법상 과세사업자 요건                            | 55 |
| 5. 노르웨이                                            | 57 |
| 가. 사업자등록 방법                                        | 58 |
| 나. 외국법인의 부가가치세법상 과세사업자 요건                          | 59 |
| 다. 외국법인의 법인세법상 과세사업자 요건                            | 64 |
| 6. 미국                                              | 65 |
| 가. 국내 세법상 외국법인의 법인소득세 납세의무                         | 65 |
| 7. 기타 국가                                           | 69 |
| 가. 스페인 Dell 사례 - 고정사업장 범위의 해석                      | 69 |
| 나. 이탈리아의 2014년 개정세법                                | 71 |
| 다. OECD BEPS 프로젝트에서의 고정사업장 문제                      | 72 |
| IV. 국제비교 및 시사점                                     | 76 |
| 1. 국제비교                                            | 76 |
| 가. 법인세와 부가가치세의 과세사업자 요건 비교                         | 76 |
| 나. 부가가치세법상 외국법인의 과세기준                              | 77 |
| 다. 법인세법상 외국법인 요건                                   | 80 |
| 라. 법인세법상 외국법인의 원천지 과세기준 비교                         | 82 |
| 2. 시사점                                             | 86 |
| 가. 외국법인에 대한 부가가치세 과세범위 확대 고려                       | 86 |
| 나. 부가가치세와 법인세 목적상 사업자등록 요건 분리                      | 88 |
| 다. 법인세 목적상 외국법인 사업소득 규정 재검토 - 조세조약 미체결국과의<br>거래 관련 | 89 |
| 라. 고정사업장 범위의 해석에 관한 국제동향 파악 - 조세조약 체결국과의<br>거래 관련  | 92 |

|                                                          |    |
|----------------------------------------------------------|----|
| 참고문헌.....                                                | 94 |
| 〈부록〉 OECD 국가의 부가가치세법상 고정된 사업장소가 없는 외국법인 사업자등록<br>현황..... | 96 |

## 표 목 차

|                                                                           |    |
|---------------------------------------------------------------------------|----|
| 〈표 Ⅱ-1〉 국내 진출 국가별 국내지점 보유 현황.....                                         | 11 |
| 〈표 Ⅱ-2〉 연도별 외국기업 국내 진출 현황.....                                            | 12 |
| 〈표 Ⅲ-1〉 OECD 국가의 부가가치세법상 고정된 사업장소가 없는 외국법인의<br>사업자등록.....                 | 21 |
| 〈표 Ⅲ-2〉 영국의 공급장소 판정 기준.....                                               | 31 |
| 〈표 Ⅲ-3〉 영국의 용역의 공급장소 결정 기준.....                                           | 33 |
| 〈표 Ⅲ-4〉 영국의 사업자 지연등록에 따른 가산세율.....                                        | 35 |
| 〈표 Ⅲ-5〉 노르웨이에 설립되지 않은 외국법인의 사업자등록.....                                    | 60 |
| 〈표 Ⅲ-6〉 미국 내 소득의 원천이 있는지 여부의 판단기준.....                                    | 65 |
| 〈표 Ⅳ-1〉 외국법인의 부가가치세법 및 법인세법의 사업자등록.....                                   | 77 |
| 〈표 Ⅳ-2〉 부가가치세법상 외국법인의 과세요건.....                                           | 79 |
| 〈표 Ⅳ-3〉 법인세법상 외국법인 판정기준.....                                              | 81 |
| 〈표 Ⅳ-4〉 법인세법상 외국법인의 사업소득 과세요건.....                                        | 82 |
| 〈표 Ⅳ-5〉 법인세법상 사업을 수행한다는 의미.....                                           | 83 |
| 〈표 Ⅳ-6〉 법인세법상 고정사업장의 요건 국제비교.....                                         | 84 |
| 〈표 Ⅳ-7〉 투자 상위국가.....                                                      | 90 |
| 〈부표〉 OECD 국가의 고정된 사업장소(nonestablished business)가 없는 외국법인의<br>업자등록 요건..... | 96 |

## 그림 목차

|                                       |    |
|---------------------------------------|----|
| [그림 Ⅱ-1] 주요국의 외국인 직접투자 규모(2011년)..... | 13 |
| [그림 Ⅲ-1] 스페인 Dell의 사례.....            | 70 |
| [그림 Ⅲ-2] 디지털 거래유형 1.....              | 73 |
| [그림 Ⅲ-3] 디지털 거래유형 2.....              | 74 |
| [그림 Ⅲ-4] 디지털 거래유형 3.....              | 74 |





## I. 서론

- 우리나라에 고정사업장을 보유한 외국법인은 사업자로 등록하고 고정사업장에 귀속되는 소득과 거래에 대해 법인세, 소득세와 부가가치세의 납세의무를 가짐
- 사업자등록은 법인세와 부가가치세를 과세하기 위한 전제조건이 되는데 우리나라는 국내 고정사업장이 없는 외국법인이 사업자등록 대상에 포함되지 않아 국내원천 사업소득과 부가가치세 거래를 모두 과세하지 못하고 있음
- 국제거래 증가와 디지털 거래 활성화로 인해 고정된 사업장이 없는 외국법인이 국내에서 소득이 발생하거나 과세 재화나 용역을 거래하는 사례가 증가하고 있음
- 전 세계적으로 이러한 사례가 증가함에 따라 OECD는 세원잠식 및 소득이전(Base Erosion and Profit Shifting; BEPS)에 관한 논의에서 디지털 거래의 과세와 고정사업장 없이 발생하는 소득과 거래에 과세하기 위한 방안을 모색 중에 있음
  - 이는 고정사업장의 좁은 해석으로 인해 소득의 원천지에서 과세하지 못하는 문제와 디지털 거래와 같은 새로운 유형의 거래에 대해 부가가치세를 과세하지 못하는 문제를 해결하기 위한 것임
- 우리나라가 고정사업장을 전제로 외국법인의 소득과 거래를 과세하는 방식인 반면, 일부 국가는 고정사업장이 없더라도 소득과 거래에 과세할 수 있게 과세범위를 포괄적으로 규정함
  - 일부 재화나 용역의 공급이 있으면 국내 고정된 장소가 없는 외국법인을 사업자로 등록시키는 방법을 통해 부가가치세 과세권을 확보함
  - 그리고 법인세법상 외국법인의 과세요건으로 ‘고정된 장소’보다 ‘사업의 수행’이라는

기능적 요소를 중시함

- ☐ 우선, 주요국에서 법인세법상 외국법인의 국내원천 사업소득에 대한 과세규정을 비교함
- ☐ 그리고 고정사업장 없는 외국법인이 국내에서 제공하는 재화나 용역의 공급에 과세하기 위한 부가가치세법의 특별규정이 있는지 검토함
- ☐ 본 보고서는 우리나라 제도를 소개한 제Ⅱ장부터 국제비교와 시사점을 제시한 제Ⅴ장까지 5개의 장으로 구성됨
  - 제Ⅱ장에서는 우리나라 외국법인의 법인세법과 부가가치세법상 과세사업자 요건을 조사함
  - 제Ⅲ장에서는 법인세법과 부가가치세법상 주요국(영국, 캐나다, 독일, 노르웨이)의 외국법인 과세사업자 요건과 미국의 법인세법상 과세사업자 요건을 조사함
  - 제Ⅳ장에서는 우리나라와 주요국의 제도를 비교·분석하고 시사점을 도출함

## Ⅱ. 우리나라 외국법인의 과세사업자 요건

### 1. 외국법인의 국내 진출 현황

- 2013년 12월 현재 우리나라가 체결한 조세조약 시행국은 82개국, 제정 서명국은 5개국 이고 제정 가서명국은 9개국임
- 우리나라에 설립된 국내지점 신고현황을 보면 2011년 1,582개이며, 2007년 1,585개로 매년 큰 증가나 감소 없이 유지되고 있음
  - 이 중 2011년 법인세를 신고한 외국법인은 총 1,409개이며 실질적으로 납부할 법인 세가 있는 기업은 총 687개로 전체 기업의 49%에 불과함
  - 홍콩을 제외하면 국내 고정사업장을 많이 보유한 10개 국가는 모두 조세조약 체결 국가로 국내세법이 아닌 조세조약에 따라 고정사업장의 존재 유무를 판단할 것임

〈표 Ⅱ-1〉 국내 진출 국가별 국내지점 보유 현황

(단위: 개)

| 국가   | 2011년 | 2012년 | 조세조약 체결 |
|------|-------|-------|---------|
| 미국   | 380   | 378   | 체결      |
| 일본   | 377   | 404   | 체결      |
| 홍콩   | 137   | 142   | 제정 가서명  |
| 싱가포르 | 120   | 132   | 체결      |
| 중국   | 86    | 92    | 체결      |
| 영국   | 71    | 73    | 체결      |
| 독일   | 48    | 57    | 체결      |
| 프랑스  | 40    | 38    | 체결      |
| 스위스  | 23    | 21    | 체결      |
| 호주   | 17    | 17    | 체결      |
| 기타   | 283   | 292   |         |
| 합계   | 1,582 | 1,646 |         |

자료: 국세청, 『국세통계연보』, 2012 및 기획재정부, 「조세조약 체결 현황」(2013. 12 현재)

- 국내 외국인투자법인, 국내지점과 연락사무소는 매년 조금씩 증가하는 양상을 보임
- 국내 법인세를 신고한 외국기업의 비율은 법인세를 신고한 전체 총법인 수의 2.5%에 미치지 못하는 수준임

〈표 Ⅱ-2〉 연도별 외국기업 국내 진출 현황

(단위: 개)

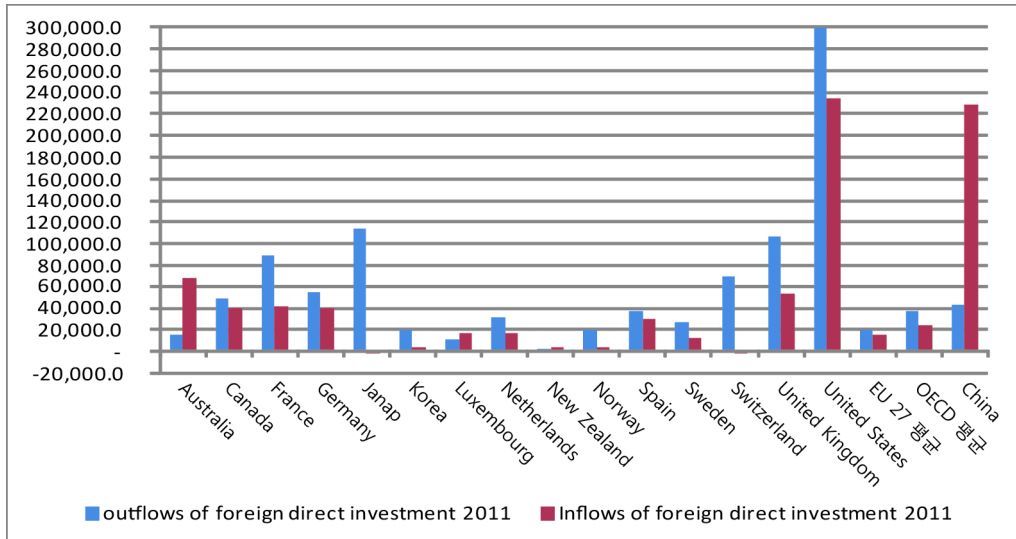
| 연도    | 합계     | 외국인투자법인 | 외국법인<br>국내지점 | 외국법인<br>연락사무소 |
|-------|--------|---------|--------------|---------------|
| 2008년 | 9,612  | 6,593   | 1,569        | 1,450         |
| 2009년 | 10,523 | 7,502   | 1,573        | 1,448         |
| 2010년 | 10,910 | 7,751   | 1,605        | 1,554         |
| 2011년 | 10,982 | 7,762   | 1,582        | 1,638         |
| 2012년 | 11,106 | 7,857   | 1,646        | 1,603         |

자료: 국세청, 『국세통계연보』, 2013.

- 2011년 현재 우리나라의 직접투자 규모를 다른 국가와 비교하면 해외투자와 외국인의 국내투자 측면에서 모두 크지 않음
- 2011년 현재 주식투자를 제외한 외국인 직접투자 규모가 해외투자는 200억달러이고, 국내투자는 47억달러로 주요국과 비교해보면 직접투자 규모는 국내투자와 해외투자 모두 작은 편임
  - 미국의 경우 해외투자는 4천억달러 이상이고 국내투자도 2천억달러 이상임
  - 비교대상 국가 중에서 해외투자 규모가 우리나라보다 작은 국가는 룩셈부르크(118억달러), 노르웨이(200억달러), 뉴질랜드(28억달러)였으며, 국내투자 규모가 우리나라보다 작은 국가로는 일본, 노르웨이, 뉴질랜드, 노르웨이, 스위스 정도임
- 우리나라는 총액 기준으로 직접투자 규모에 있어서 해외투자가 국내투자보다 높게 나타남
- 총액 기준으로 우리나라와 가장 유사한 수치를 보이는 국가는 노르웨이임

[그림 Ⅱ-1] 주요국의 외국인 직접투자 규모(2011년)

(단위: 백만달러)



출처: OECD Statistics

## 2. 개관

□ 외국법인은 국내 원천소득에 대해서만 납세의무를 부담하는데 이자, 배당, 사용료 등의 소득과 달리 사업소득의 경우 국내에 존재하는 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소가 있는 것을 전제로 고정된 장소에서 발생한 소득에 과세함

○ 이러한 ‘고정된 장소’인 국내사업장은 항구적 시설(permanent establishment)을 갖춘 장소라는 의미에서 ‘고정사업장’이라는 용어를 사용하므로, 본 보고서에서도 고정사업장으로 표현함

□ 즉, 법인세법상 고정사업장이 있거나 부동산소득이 있는 외국법인은 국내원천소득을 종합해서 과세되지만, 고정사업장이나 부동산소득이 없는 외국법인이나 고정사업장이 있더라도 고정사업장에 귀속되지 않는 소득은 원천징수를 통해 분리과세되거나 과세되지 아니함

- 한편, 각 국가와 체결한 조세조약에서 이중과세 방지를 위해 과세권을 배분하기 위해 고정사업장 규정을 두고 있으며 과세방법은 각 국가의 국내법에 따라야 함<sup>1)</sup>
  - 고정사업장은 각 국가의 과세권과 과세방법을 결정하는 데 중요한 요소이며, 우리나라 기업에 대한 과세권을 확보하거나 상대국의 과세권으로부터 보호하는 의미<sup>2)</sup>를 가지므로 국내법과 조세조약의 고정사업장 개념을 동시에 검토해야 함
- 각 국가와 체결한 조세조약의 고정사업장 규정은 우리나라 법인세법의 국내사업장의 개념과 골격은 유사하나 실질적 내용은 상대국가에 따라 다르므로<sup>3)</sup> 여기서는 우리나라 법인세법 규정에 나타난 고정사업장의 개념을 중심으로 검토함
- 고정사업장이 있는 외국법인은 거주자와 동일하게 사업자등록을 이행한 후 외국법인의 자진신고·납부를 통해 부가가치세와 법인세의 납세의무를 이행함
- 따라서, 우리나라 세법상 사업자등록은 외국법인의 국내원천 사업소득과 관련 거래에 대한 법인세와 부가가치세를 과세하기 위한 선행조건임
- 우리나라는 고정사업장이 있는 외국법인만 부가가치세 사업자등록 의무를 부여하고 있어 법인세와 부가가치세에서 고정사업장의 개념이 매우 중요함
  - 또한, 우리나라의 경우 외국법인의 사업자등록을 판단하기 위한 ‘사업장’과 납세의 무자인 ‘사업자’의 개념은 법인세법의 고정사업장에 관한 규정과 관련이 있으며, ‘사업자등록’과 관련된 규정은 「부가가치세법」을 준용함
- 외국법인에 대한 사업자등록 요건을 파악하기 위해 법인세법의 고정사업장 규정을 검토하고 현행 사업자등록 규정의 문제점을 살펴봄

---

1) 이용섭·이동신, 『국제조세』, p. 200, 2012. 5. 15

2) 이용섭·이동신, 『국제조세』, p. 201, 2012. 5. 15

3) 이용섭·이동신, 『국제조세』, p. 201, 2012. 5. 15

### 3. 부가가치세법상 과세사업자 요건

#### 가. 외국법인에 대한 특별규정

- ☐ 우리나라의 경우 외국법인에게 적용되는 사업자등록 특별규정은 없음<sup>4)</sup>
- ☐ 외국법인이 부가가치세 납세의무가 있는 사업자에 해당할 때 다른 거주자와 동일한 방법으로 사업자등록을 함

#### 나. 일반적인 과세사업자 요건

- ☐ 사업자나 재화를 수입하는 자로서 개인, 법인, 법인격이 없는 사단·재단 또는 그 밖의 단체는 사업자가 행하는 재화·용역의 공급 및 재화의 수입 거래에 대해 부가가치세를 납부할 의무가 있음<sup>5)</sup>
- ☐ 사업자는 사업장마다 사업개시일부터 20일 이내에 사업장 관할 세무서장에게 사업자등록을 신청해야 함<sup>6)</sup>
- ☐ 사업자로부터 신청을 받은 과세당국은 사업자등록을 하고, 등록된 사업자에게 등록번호가 부여된 사업자등록증을 발급함으로써 「부가가치세법」의 납세의무 이행을 위한 등록절차가 완료됨

---

4) 대리납부제도를 통해 고정사업장이 없더라도 무형재화나 용역의 매입 시 매입자를 통해 부가가치세를 납부하고 있으나 이는 대부분의 국가에도 있는 규정이므로 이번 보고서의 조사대상에서 제외함

5) 부가가치세법 제3조 및 제4조

6) 부가가치세법 제8조

#### 4. 법인세법상 과세사업자 요건

- 외국법인이 국내에 지점이나 지사 등의 사업장을 설치하고, 신규로 사업을 시작하는 경우 사업의 개시일부터 20일 이내에 각 사업장마다 사업자등록을 해야 함<sup>7)</sup>
- 이 경우 사업자등록에 관한 구체적인 사항은 부가가치세법의 사업자등록 규정을 준용함<sup>8)</sup>
- 외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우에는 고정사업장이 있는 것으로 간주하며, 고정사업장은 ‘물리적 기준에 의한 고정사업장’과 ‘고정사업장에 해당하는 종속대리인’의 두 가지로 구분됨

##### 가. 물리적 기준에 의한 고정사업장

- 고정사업장은 외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소이며, ‘사업장소’, 사업장소의 ‘고정’과 ‘실질적 사업의 수행’이라는 세 가지 의미가 포함됨
  - ‘사업장소’가 존재한다는 것은 사업활동을 위해 사용되는 건물이나 시설 등을 의미하며, 사업활동을 수행할 때 특정 시설이 필요하지 않은 경우에는 일정한 장소나 사용가능한 공간 등을 포함함<sup>9)</sup>
  - 사업장소가 ‘고정’되어 있다는 것은 사업장소가 일정한 정도의 계속성을 가지고 특정 위치와 밀접한 관련성이 있다는 의미임<sup>10)</sup>
  - ‘실질적 사업의 수행’은 위의 사업장소를 통해 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 것을 의미함<sup>11)</sup>

---

7) 법인세법 제111조

8) 법인세법 제111조 및 법인세법 시행령 제154조

9) 이용섭 · 이동신, 『국제조세』, p. 202, 2012. 5. 15

10) 이용섭 · 이동신, 『국제조세』, p. 202~p. 203, 2012. 5. 15

11) 이용섭 · 이동신, 『국제조세』, p. 203, 2012. 5. 15



- 법인세법에서는 사업을 수행하는 고정된 장소의 예로 다음의 장소를 규정하고 있는데, 고정사업장의 성립 여부를 결정할 때 이러한 예시를 참조하되 위의 세 가지 본질적 요건을 모두 검토해야 함
  - 지점, 사무소 또는 영업소
  - 상점, 그 밖의 고정된 판매장소
  - 작업장, 공장 또는 창고
  - 광산·채석장 또는 해저천연자원이나 그 밖의 천연자원의 탐사 및 채취 장소
  
- 「법인세법」에서는 기간적 개념을 적용하여 일정기간 이상 존속할 때만 고정사업장이 성립하는 고정사업장으로 건설공사 등의 예를 두고 있음
  - 6개월을 초과하여 존속하는 건축 장소, 건설·조립·설치공사의 현장 또는 이와 관련되는 감독 활동을 수행하는 장소
  - 고용인을 통하여 용역을 제공하는 경우로서 용역의 제공이 계속되는 12개월 중 총 6개월을 초과하는 기간 동안 용역이 수행되는 장소나 용역의 제공이 계속되는 12개월 중 총 6개월을 초과하지 아니하는 경우로서 유사한 종류의 용역이 2년 이상 계속적·반복적으로 수행되는 장소
  
- 한편, 외국법인이 고정된 장소를 가지고 있더라도 그 활동이 본질적이고 중요한 것이 아닌 예비적이고 보조적인 성격이면 고정사업장이 없는 것으로 보며, 「법인세법」은 예비적·보조적 활동의 장소의 예를 법에 규정하고 있음
  - 외국법인이 자산의 단순한 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소
  - 외국법인이 판매를 목적으로 하지 아니하는 자산의 저장이나 보관만을 위하여 사용하는 일정한 장소
  - 외국법인이 광고, 선전, 정보의 수집 및 제공, 시장조사, 그 밖에 그 사업수행상 예비적이며 보조적인 성격을 가진 사업활동을 하기 위하여 사용하는 일정한 장소
  - 외국법인이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공하게 할 목적으로만 사용하는 일정한 장소

## 나. 고정사업장에 해당하는 종속대리인

- 외국법인이 고정된 장소를 가지고 있지 않더라도 국내에 그 외국법인을 위하여 '계약을 체결할 권한'을 가지고 그 '권한을 반복적으로 행사'하는 자 등을 두고 '사업을 경영'하는 경우에는 그 자의 사업장 소재지를 고정사업장으로 간주함
  - 이 경우 계약을 체결할 권한을 반복적으로 행사하는 자에는 다음의 세 가지 경우가 포함됨
    - － 외국법인의 자산을 상시 보관하고 관례적으로 이를 배달 또는 인도하는 자
    - － 중개인·일반위탁매매인 기타 독립적 지위의 대리인으로서 주로 특정 외국법인만을 위하여 계약체결 등 사업에 관한 중요한 부분의 행위를 하는 자
    - － 보험사업을 영위하는 외국법인을 위하여 보험료를 징수하거나 국내소재 피보험물에 대한 보험을 인수하는 자
  - 종속대리인의 사업장이 없는 경우에는 주소지로 하고, 주소지가 없는 경우에는 거소지를 고정사업장으로 함
  
- 이 규정은 외국법인이 국내에 대리인을 두고 이들을 통해 사업을 수행하여 '고정사업장'을 두고 사업을 수행하는 것과 동일한 경제적 효과를 거두는 행위를 규제하기 위해 도입된 것임<sup>12)</sup>
  
- 종속대리인에 대응되는 개념으로 독립대리인이 있으며, 독립대리인을 통한 거래는 외국법인의 고정사업장으로 간주되지 않음<sup>13)</sup>
  - 독립대리인은 조세조약에서 사용되는 개념으로 종속대리인의 요건에 해당하더라도 고정사업장으로 인정하지 않는 경우로 다음의 요건을 모두 갖춘 자로 볼 수 있음
    - － 첫째, 대리인이 본인인 외국법인으로부터 법적이거나 경제적으로 독립된 지위에 있어야 함
    - － 둘째, 외국법인을 위한 행위가 대리인 자신의 통상적인 사업으로 수행되어야 함

12) 국세청, 「외국법인 납세안내」, p. 42, 2012.

13) 국세청, 「외국법인 납세안내」, pp. 46~47, 2012.

## Ⅱ. 우리나라 외국법인의 과세사업자 요건 19

- 독립성 판단은 외국법인이 대리인에 대한 업무감독의 정도, 외국법인을 위한 사업활동으로 인한 사업상의 위험부담 정도, 대리인이 전적으로 외국법인만을 위해 활동하는 전속대리인인지 여부를 기준으로 함

### Ⅲ. 주요국의 외국법인 과세사업자 요건

#### 1. OECD

##### 가. OECD 국가의 부가가치세법상 과세사업자

- ☐ 조사결과 OECD의 대부분 국가는 국내 고정된 사업장소가 없는 외국기업이 과세재화나 용역을 공급할 때 외국기업에 사업자등록 의무를 부여하는 특별규정이 있음
  - 각 국가별로 등록 대상인 거래나 사업자등록 기준점에 있어서는 차이를 보임
- ☐ 이들 국가는 외국기업의 사업자등록을 통해 소비지 과세를 실천하고 부가가치세의 과세권을 확보하고 있는 것으로 보임
- ☐ 사업자등록과 사후 관리를 위해 대부분의 국가는 외국법인이 거주자인 납세대리인을 임명하거나 과세당국에 보증금을 예치하게 함
- ☐ 미국을 제외한 OECD 33개 국가 중 우리나라를 포함한 5개 국가만 국내 고정된 장소가 없는 외국법인의 사업자의 등록을 강제하지 않음

〈표 Ⅲ-1〉 OECD 국가의 부가가치세법상 고정된 사업장소가 없는 외국법인의 사업자등록

| 구분                     |                 | 관련 국가                                                                                                                               |
|------------------------|-----------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 외국 법인의<br>사업자등록<br>의무화 | 납세대리인<br>임명 의무화 | 호주, 오스트리아, 벨기에, 칠레, 덴마크, 에스토니아, 핀란드<br>(과세당국 승인 필요), 프랑스, 그리스, 헝가리, 이스라엘,<br>네덜란드, <b>노르웨이</b> , 폴란드, 포르투갈, 슬로베니아, 스페인,<br>스웨덴, 스위스 |
|                        | 납세대리인<br>임명 가능  | <b>독일</b> , 아이슬란드(납세대리인 임명과 사업자등록 중 선택),<br>슬로바키아, <b>영국</b>                                                                        |
|                        | 과세당국에<br>보증금 예치 | <b>캐나다</b> , 아일랜드, 룩셈부르크                                                                                                            |
|                        | 기타              | 체코, 뉴질랜드                                                                                                                            |
| 외국법인의 사업자등록<br>규정 부재   |                 | 이탈리아, 일본, 한국, 멕시코, 터키                                                                                                               |

주: 미국은 부가가치세를 과세하지 않기 때문에 조사대상에서 제외됨  
 자료: [부록] 'OECD 국가의 부가가치세법상 외국법인 사업자등록 현황'을 참조하여 저자 작성

- 이 중 영국, 캐나다, 독일과 노르웨이를 중심으로 외국법인의 사업자등록 규정의 도입 시기, 적용대상 거래, 법인세법상 사업자등록과의 연관성 및 제도의 운영방법 등을 구체적으로 조사함
  - 일부 국가에서는 외국법인이 부가가치세법상 사업자로 등록하면 법인세법상 고정 사업장을 보유한 것으로 판단하며, 다른 국가에서는 부가가치세법상 사업자등록과 법인세법상 사업자등록을 구분하여 별개로 판단함
    - － 핀란드 과세당국은 부가가치세법상 사업자등록을 위해 제출한 설명서를 법인세법 과세를 위한 고정사업장의 보유를 판단하기 위한 기초자료로 활용함
  - 또한, 일부 국가에서는 부가가치세 납세의무 미이행에 대해 납세대리인이 외국법인과 함께 연대납부 책임을 지며, 다른 국가에서는 외국법인만 납세의무 미이행에 대한 책임을 부담함

#### 나. OECD의 고정사업장 규정

- OECD의 고정사업장 규정은 각국의 조세조약, 법인세와 부가가치세의 적용에 있어 근

간이 되기 때문에 매우 중요함

- 우리나라를 비롯한 일부 국가는 국내 법인세법에 OECD의 고정사업장 규정을 참고하여 고정사업장 혹은 국내사업장에 관해 규정하고 있음
- 일부 국가는 부가가치세법에서도 고정사업장의 개념을 설명하고 고정사업장에 귀속되는 공급에 한해 부가가치세를 부과함
- 우리나라와 독일과 같은 대륙법 국가의 경우 고정사업장이 있는 외국법인에 한해 법인세와 부가가치세를 부담하게 함

- OECD의 고정사업장 규정은 계속 개정되고 있으며, 2013년 7월 「세원잠식과 소득이전 행위에 대한 행동계획」(Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, BEPS 보고서)에서 제시한 15가지 문제 중 하나로 고정사업장의 판단기준 개정을 논의함
- 다국적기업의 소득이전행위로 인해 각국 정부의 법인소득세의 손실이 발생한다는 공통된 인식하에 2013년 OECD 논의를 통해 공동으로 해결할 문제점을 제시하고 이에 대한 행동계획을 작성 중에 있음

- 고정사업장과 관련된 정의, 범위와 최근 고정사업장에 관해 논의되고 있는 내용을 소개함

### 1) OECD의 고정사업장 정의

- OECD 모델조세조약 제7조에서는 외국법인의 국내 고정사업장이 없는 경우에는 소득의 원천지에서 조세부담이 발생하지 않는 것으로 규정함
- 고정사업장이란 한 기업이 사업의 일부나 전부를 수행하는 일정한 사업장소<sup>14)</sup>를 의미하며, 세 가지 요건을 만족하면 고정사업장이 있는 것으로 봄
  - 세 가지 요건은 사업장소의 존재(장소적 개념), 사업장소의 계속성(기간적 개념)과 그 장소에서 실질적인 사업활동의 수행(기능적 개념)<sup>15)</sup>임

---

14) OECD 모델조세협약 제5조

☐ 또한, 고정사업장에 해당되는 장소와 고정사업장에서 배제되는 장소의 예를 제시하고 있음

☐ 고정사업장의 정의와 예시에 추가하여 종속대리인이 있으면 고정사업장이 있는 것으로 간주하는 규정을 두고 있음

가) 고정사업장의 정의

☐ 사업장소의 존재: 물리적인 사업장소가 존재해야 하는데 건물이나 기계장치 등의 존재가 그 사례가 될 수 있음

☐ 사업장소의 계속성: 사업의 일정한 장소가 있고 상당 기간 지속되어야 함

☐ 실질적인 사업활동의 수행: 사업활동이 그 사업장소에서 수행되어야 고정사업장 요건을 만족함

나) 고정사업장에 해당하는 예시 및 배제되는 예시

☐ 고정사업장에 해당하는 장소의 예를 크게 6가지 제시하고 있으며, 열거된 장소를 무조건 고정사업장으로 보는 것은 아니며 고정사업장의 정의를 충족해야 함

○ 관리장소

○ 지점

○ 사무소

○ 공장

○ 작업장

○ 광산, 유정이나 가스정, 채석장이나 기타 천연자원의 채취장소

---

15) 전병욱, 「고정사업장 판정과 관련한 최근 국제동향의 분석-한국 및 인도 판결 등을 중심으로-」, 2011. 8. 20

□ 고정사업장에서 배제되는 6개의 장소를 예시함

- 기업에 속하는 재화나 상품의 저장, 전시나 인도만을 목적으로 한 시설의 사용
- 저장, 전시나 인도만을 목적으로 하여 그 기업에 속한 재화나 상품의 재고를 보유
- 다른 기업이 가공만을 수행할 목적에서 그 기업소유의 재화나 상품의 재고를 보유
- 기업을 위한 재화나 상품의 구입이나 정보의 수집만을 목적을 위해서만 고정된 사업장소를 유지
- 기업을 위해 예비적이거나 보조적인 성격의 활동만을 수행하기 위해 고정된 사업장소를 유지
  - 예비적이고 보조적인 활동에 대한 명확한 기준을 정하고 있지 않으며, 기업의 사업목적에 바탕으로 판단함
- 위에서 언급한 사업활동을 복합적으로 수행할 목적에서만 고정된 사업활동을 유지. 다만 복합적으로 수행한 후 고정된 사업장소의 전반적인 활동이 계속 예비적이거나 보조적인 경우에 한해 그러함

#### 다) 간주고정사업장

##### (1) 종속대리인

- 독립적 지위에 있는 대리인 외에 어떤 사람이 특정 기업을 위해 활동하고 그 기업의 명의로 계약을 체결할 권한을 가지며, 같은 권한을 상시 행사하는 경우 그 기업은 고정사업장을 가진 것으로 간주함<sup>16)</sup>
- 대리인이 자기 영업을 수행하는 과정에서 한 활동은 고정사업장이 아님<sup>17)</sup>
  - 대리인이 종속적인지 판단할 때 법률적 측면과 경제적 측면을 모두 고려해서 판단해야 함<sup>18)</sup>
    - 대리인이 본인으로부터 세부적인 지시를 받거나 전반적인 통솔을 받으면 법률적 독립성은 없는 것으로 봄<sup>19)</sup>

16) OECD 모델조약 제5조 제5항; 이창희(2013) p. 687 참조

17) OECD 모델조약 제5조 제6항

18) OECD 모델조약 제5조 제 6항 주석 36



- 여기서 전반적인 통솔을 받는다는 것은 본인의 이익과 상충되는 사업을 하지 못하는 상황을 의미함<sup>20)</sup>

## (2) 건설공사

- 건설이나 설비공사를 위해 12개월을 초과하는 기간 동안 존속할 경우에 한해 고정사업장이 있는 것으로 봄<sup>21)</sup>

### 라) 전자상거래와 고정사업장

- 기업이 자동화된 장비를 운영하는 장소는 고정사업장이 될 수 있음
- 인터넷 웹사이트의 존재는 장비나 기계와 같은 유형의 자산이 아니기 때문에 인터넷 웹사이트가 존재한다고 고정사업장이 있는 것으로 간주하지 않음
- 웹사이트가 저장되는 장소인 서버는 유형의 자산을 구성한다고 보고 고정사업장이 될 수 있다고 함<sup>22)</sup>
  - 컴퓨터 장비가 일정한 장소에 있을 때 고정성이 있다면 고정사업장이 될 수 있다고 함
- 따라서 컴퓨터 장비를 이용하는 전자상거래가 예비적이거나 보조적인 활동을 수행한다면 고정사업장에 해당하지 않음<sup>23)</sup>
  - 재화나 용역의 광고, 보안 및 효율성을 위해 미러서버를 통해 정보를 제공 시장조사, 정보제공, 공급자와 고객을 연결하는 통신연결 서비스의 제공 등은 모두 예비적이고 보조적인 활동에 해당함

19) OECD 모델조약 제5조 제6항 주식 제 37조

20) 이창희(2013) p. 687

21) OECD 모델조약 제5조 제3항

22) OECD 모델조약 제5조 주식 42.2호

23) OECD 모델조약 제5조 주식 42.7호

- 인터넷을 통해 물건을 판매하는 온라인 판매업자(e-tailer)의 경우 본질적인 사업활동을 수행한 장소에 고정사업장이 있다고 판단함<sup>24)</sup>
  - 인터넷에서 물건을 판매하는 활동이 광고, 상품의 전시나 잠재 고객에게 정보를 제공하는 것과 같은 예비적이고 보조적인 활동이고, 인터넷 사이트의 운영을 위해 서버를 운영한다면 서버와 인터넷 사이트가 위치한 장소가 고정사업장이 아님
  - 반면, 계약체결, 대금지급의 처리와 물품의 배송이 컴퓨터장비를 통해 자동적으로 수행되면 장비가 있는 곳을 고정사업장으로 간주할 수 있음
- 다른 기업의 인터넷 사이트 운영에 필요한 서버를 임대하는 ISP 사업자는 고정사업장이 있는 것으로 간주하나, 그렇다고 하여 해당 서버를 임대한 다른 기업의 종속대리인으로 보는 것은 아님<sup>25)</sup>
  - 서버의 임대는 ISP 사업자의 본질적인 사업이기 때문에 고정사업장이 있다고 보는 것이며, 종속대리인이 되지 않는 이유는 본인 명의로 계약을 체결할 권한이 없는 독립대리인에 해당하기 때문임

## 2) BEPS 보고서의 고정사업장과 관련된 논의내용

### 가) 디지털 경제

- 디지털 경제가 발전하면서 더 이상 고정사업장을 기반으로 한 과세관할 개념이 유효하지 않다는 점을 지적하며 소득 원천지국에서 과세권을 확보하는 방안을 모색함
  - 다국적기업이 한 국가에 디지털 거래의 근간(digital presence)이 있는데도 고정사업장(nexus)이 없어 과세하지 못하는 문제를 해결
  - 이를 위해 새로운 비즈니스 모델의 분석이 필요하며 소득을 구분하고 원천지국 과세를 위한 방안을 모색함
  - 디지털 거래에 대한 부가가치세 과세방안도 함께 모색함

24) OECD 모델조약 제5조 주석 42.9호

25) OECD 모델조약 제5조 주석 42.9호 및 42.10호

○ 2014년 3월에 의견수렴을 위해 보고서를 공개할 예정이며, 2014년 9월까지 보고서를 마무리할 계획임

□ 2013년 11월 디지털 경제와 관련된 주요 논의사항을 발표하고 외부의견을 수렴 중임<sup>26)</sup>

#### 나) 고정사업장의 정의 규정 보완

□ 조세조약남용(tax abuse)을 방지하기 위해 고정사업장 정의를 보완하는 방안 추진

□ 이는 조세조약이 국제거래의 이중비과세를 위해 사용되지 않음을 명확히 하고 다른 국가와 조세조약을 체결하기 전에 고려해야 할 조세정책을 확인하는 작업이 될 것임

○ 특히 다국적기업이 특정 국가에서 고정사업장 과세를 피하기 위해 사용하는 ‘예비적이고 보조적인 활동’에 대한 것과 대리인을 이용해 고정사업장 과세를 회피하고 있는 점을 보완하기 위한 조치가 필요함

– 예비적이고 보조적인 활동: 다국적기업이 인위적으로 사업을 여러 국가로 분산해서 운영하고 각국의 사업활동을 고정사업장에서 제외되는 ‘예비적이고 보조적인 활동’ 요건에 맞게 설정함. 그 결과 세금을 회피하는데, 이러한 행위를 방지하기 위한 대책 마련이 필요함

– 대리인의 고정사업장(agency-PE): 외국법인의 자회사가 외국법인 소유의 재화판매에 대한 계약의 협상권한을 가지고 있음. 외국법인은 판매인(distributor)를 통해 자사 재품을 해당 국가에 제공함.

계약서상 자회사의 역할을 대리인(commissionaire)으로 한정해 자회사가 외국법인의 고정사업장에 해당하지 않게 거래형태를 설계하고 원천지 과세를 회피함

○ 이와 관련해 2015년 9월까지 과세방안을 마련할 계획임

---

26) OECD, Request for Input Regarding Work on Tax Challenges of the Digital Economy, 2013. 11.

## 2. 영국<sup>27)</sup>

### 가. 사업자등록 방법

#### 1) 사업자등록 유형

- ☐ 영국 부가가치세법상 사업자등록은 영국 내 사업장 소재 여부에 따라 크게 아래와 같이 두 가지 유형으로 구성됨
  - 영국 내 사업장이 있는 경우의 일반 사업자등록
  - 영국 내 사업장 없는 사업자에 대한 사업자등록
  
- ☐ 영국 내 사업장을 두고 있으며 일정 금액 이상의 과세거래를 수행하는 경우 부가가치세법상 사업자등록 의무가 있음
  - 재화 또는 용역을 공급하는 사업자가 영국 거주자, 영국에 등록된 기업, 또는 지점, 사무소 등 영국 내 사업장이 있는 경우
  - 과세대상 거래금액이 일정 기준금액 이상일 경우
    - － 기준금액: 직전 12개월 간 매출액이 79,000파운드 이상이었을 경우, 또는 향후 동 금액 수준 이상이 될 것이라 예상될 경우
  - 거래금액이 기준금액에 미달할 경우라도 사업자 임의적으로 등록을 할 수 있음
    - － 이 경우 당해 사업자는 부가가치세 매출세액을 거래 징수할 수 있고 매입세액을 공제받을 수 있음(일반 과세사업자처럼 부가가치세 신고납부 의무를 이행해야 함)
  
- ☐ 영국 내 사업장 없는 사업자로서 과세대상 거래를 할 경우 이른바 Non-established Taxable Persons (‘NETPs’)로서 과세관청에 등록 의무가 있음
  - 비거주자 또는 영국에서 설립되지 않은 기업으로서 영국 내 사업장이 없는 경우
  - 상기 영국 내 사업장이 있는 경우에서와 같이 사업자등록을 위한 최소 거래금액 기

27) 영국 국세청, [www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk) 참조, 단, EU 회원국 사이에만 적용되는 규정은 조사대상에서 제외함

준은 없음

- 따라서 금액 크기와 무관하게 해당 과세거래를 수행할 경우 기본적으로 사업자등록 의무가 있음

- 한편 아래에서 살펴볼 독일의 경우와 마찬가지로 영국에서도 고정사업장 없는 외국법인이 비등록사업자인 개인에게 공급한 전자용역과 관련하여 외국법인에 '간편 사업자 등록' 의무를 부여함

## 2) 사업자등록 절차

- 등록 의무가 있는 사업자는 영국 국세청(HMRC)에 주로 online 또는 우편으로 서류를 제출하여 부가가치세 사업자등록을 신청함
- 과세당국은 대략 15일 이내에 부가가치세 등록절차를 마치고 사업자에게 통보하며, 등록번호 등의 제반 등록정보를 포함한 확인서류를 사업자에게 발급함
- 사업자등록 이후 해당 사업자는 영국 부가가치세 목적상 장부 유지, 세금계산서 교부, 부가가치세 신고 납부 등 부가가치세 과세 사업자로써 제반 의무를 이행하여야 함

## 나. 외국법인의 부가가치세법상 과세사업자 요건

### 1) 일반적인 부가가치세 과세 요건

- 일반적으로 영국에서 부가가치세가 과세되기 위해서는 납세의무자가 과세대상 재화 또는 용역을 사업상 공급하며 동 공급장소가 영국에 귀속되어야 한다는 요건을 충족해야 함
  - 납세의무자(taxable person)
    - － 재화 또는 용역을 공급하는 사업자로서 부가가치세 등록의무가 있는 자를 말함.

여기에는 개인, 조합, 기업, 클럽, 기타 단체 등이 포함됨

○ 과세대상 재화 또는 용역

- － 재화 : 일반적으로 매매계약에 의해 거래되는 각종 유체물들을 포함하며, 물 · 전기 · 열 등의 자연력 등도 포함됨
- － 용역 : 재화의 임대차, 가공, 위임 등 다양한 종류의 인적 활동들을 포함함

○ 사업상 공급

- － 타인에게 대가를 받고 재화 또는 용역을 공급하는 활동을 지속적으로 수행하는 것으로서, 일정 수준의 규모와 시간적 지속성, 빈도 등을 필요로 함
- － 일시적 여가나 취미, 개인적 행위, 자선활동 등은 대부분 사업의 정의에 해당하지 아니함

○ 공급장소(place of supply)

- － 재화 또는 용역의 공급이 영국 내에서 발생하였는가를 결정하는 기준으로서 자국의 과세권한이 미치는 범위를 결정한다는 점에서 중요한 요소임
- － 특히 외국법인의 부가가치세 과세 요건과 밀접한 관련이 있으며, 이에 대해서는 아래 2)에 상술함

## 2) 외국법인 부가가치세 과세의무 관련 주요 요건

□ 상기 공급장소 요건은 해당 거래에 영국의 부가가치세 과세권한이 미치는지를 결정하는 중요 요소로서, 특히 외국법인의 사업활동에 대한 부가가치세 과세 여부를 판정함에 있어 중요한 의미가 있음

- 영국에 물리적 사업장이 없는 외국법인의 경우에도 공급장소는 영국에 있는 것으로 간주될 수 있음

### 가) 공급장소 판정의 기본 원칙<sup>28)</sup>

□ 재화 및 용역의 공급장소 판정 기준은 기본적으로 아래와 같음

28) 정재호 외, 『부가가치세 공급장소 결정과 과세방법에 대한 비교연구』, 2013. 8, pp. 24~25.

〈표 Ⅲ-2〉 영국의 공급장소 판정 기준

| 거래 대상의 종류 | 공급장소 판정 기준                                                                               |
|-----------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| 재화        | 기본적으로 구매자(customer)에게 인도(dispatch)가 일어나는 장소임<br>이는 통상적으로 공급자가 속한 (belong) 장소를 뜻함.        |
| 용역        | B2C의 경우: 통상적으로 공급자가 속한(belong) 장소를 공급장소로 봄<br>B2B의 경우: 통상적으로 구매자가 속한(belong) 장소를 공급장소로 봄 |

- 이와 같이 공급장소 결정을 위해서는 기본적으로 거래당사자 소재지(belong)를 판정하는 것이 필요하며, 아래 기준들 중 어느 하나에 해당시 영국에 소재하는(belong) 것으로 간주함
- 영국에 사업소(business establishment), 고정사업장(fixed establishment)이 있는 경우
    - － 사업소: 사업의 기본장소로서 일반적으로 본사 소재 장소를 의미하나, 사무실 (office), 쇼룸(showroom), 공장 등이 있는 장소를 의미할 수도 있음
    - － 고정사업장: 사업소 이외의 장소로서, 계속적으로 용역을 공급하거나 공급받기 위해 필요한 인적·물적 자원을 갖춘 장소
  - 영국에 사업소가 있고 다른 국가에 고정사업장이 있으나 영국의 사업소가 공급하거나 공급받은 용역과 직접 연관되어 있는 경우
  - 영국에 고정사업장이 있으나 다른 국가에 고정사업장과 사업소가 있는 경우에도 영국 고정사업장이 쟁점 용역과 직접 연관되어 있다면 영국을 공급장소로 봄
  - 사업소와 고정사업장이 모두 영국 역내에 있지 않으나 영국에 일상적 거소(usual place of residence)를 두고 있는 경우
- 위와 같이 일반적으로 거래 소재지의 판단에 있어 영국 내 고정된 사업장의 존재 여부는 중요한 의미가 있음
- 그러나, 용역 거래에서 B2B의 경우 공급자가 아닌 구매자의 사업소재지를 기준으로 하고 있으며, 아래 다)에서와 같이 특정 용역 거래들에 대해서는 별도로 공급장소를 판정하는 등 여러 특칙을 두고 있음

- 따라서 외국법인으로서 영국 내 고정된 사업장이 없더라도 영국에 공급장소가 있어 사업자등록 및 부가가치세 과세 의무가 발생하는 경우가 생길 수 있음

#### 나) 재화의 공급장소 결정 기준

- 일반적으로는 아래와 같은 기준에 따라 판단함
  - 공급 시점에 영국 내에 있는 재화의 공급 및 영국 내에 설치하거나 조립하는 재화의 경우 공급장소 : 영국 내 존재
  - 공급 시점에 영국 외에 있는 재화의 공급 및 영국 외에 설치하거나 조립하는 재화의 경우 공급장소 : 영국 외 존재
- 이 외에 영국과 EU 회원국과의 재화 공급 거래 등 기타 거래유형들에 대해서도 공급장소 결정 기준을 추가적으로 규정하고 있으나, 대부분 재화의 인도가 이루어지거나 이동이 시작된 장소를 공급장소로 본다는 점에서는 큰 차이가 없음

#### 다) 용역의 공급장소 결정 기준<sup>29)</sup>

- 용역 거래 관련 공급장소 결정 기준 요약

---

29) 정재호, 『부가가치세 공급장소 결정과 과세방법에 대한 비교연구』, 2013. 8, pp. 87~89.



〈표 Ⅲ-3〉 영국의 용역의 공급장소 결정 기준

| 구분       |                     | 공급장소 결정 기준                                                      |
|----------|---------------------|-----------------------------------------------------------------|
| 일반규정     |                     | ① B2B 거래: 공급받는 자의 소재지<br>② B2C 거래: 공급자의 소재지                     |
| 특별<br>규정 | 운송용역                | ① 승객운송: 발생지<br>② B2C 화물운송: 운송의 발생지<br>③ B2C 보조 운송용역: 운송이 수행된 장소 |
|          | 부동산용역               | 부동산소재지                                                          |
|          | 부동산 외 유형자산<br>임대용역  | • 교통수단 단기대여: 물리적으로 인도되는 장소<br>• 교통수단 외의 자산 : 공급받는 자의 국가         |
|          | 그 밖의 유형자산에<br>대한 용역 | B2C 거래: 용역의 실제 수행지                                              |
|          | 통신용역                | 공급받는 자의 국가(일정한 요건하에서는 물리적으로 소비되는 장소(use and enjoy)에서 과세)        |
|          | 전자공급용역              | 공급받는 자의 국가(일정한 요건하에서는 물리적으로 소비되는 장소(use and enjoy)에서 과세)        |
|          | 정보용역                | 공급받는 자의 국가                                                      |
|          | 광고용역                | 공급받는 자의 국가                                                      |
|          | 방송용역                | 공급받는 자의 국가(일정한 요건하에서는 물리적으로 소비되는 장소(use and enjoy)에서 과세)        |
|          | 금융용역                | 공급받는 자의 국가                                                      |
|          | 중개용역                | B2C 거래: 중개대상 용역의 공급장소                                           |
|          | 저작권 등의 이전<br>및 할당   | 공급받는 자의 국가                                                      |
|          | 컨설팅 등 인적용역          |                                                                 |
|          | 천연가스, 전기 공급         |                                                                 |
|          | 직원 공급               |                                                                 |
|          | 공연, 스포츠 등<br>행사     | 용역의 실제 수행지                                                      |
|          | 음식 용역               | 수행된 장소                                                          |

- 주: 1. B2B 거래: 공급받는 자가 사업자이며, 자신의 사업활동(business)을 위해 제공받은 것을 의미함(사업활동에는 사업자가 수행하는 영리활동(business activities)뿐만 아니라 자선단체와 정부기관과 같은 비영리활동(non-business activities)도 포함함)
2. B2C 거래: 사업자가 개인(a private individual), 영리활동을 하지 않는 자선단체, 정부부처나 기타 이와 유사한 기관, 개인적인 목적으로 용역을 공급받는 자(person)에게 공급한 경우
3. 영국의 교통수단 외 자산의 대여, 통신(telecommunication)용역, 방송용역과 전자공급용역은 특별규칙에도 불구하고 일정한 요건하에서는 물리적으로 소비되는 장소(use and enjoy)에서 과세됨

- 위와 같이 일반규정 중 B2B 거래나 특별규정 중 상당수의 용역거래에 대해서는 공급받는 자의 소재 국가에 공급장소가 있는 것으로 간주함
  - 부동산용역, 행사, 방송, 전자공급용역 등에 대해서는 자산소재지나 실제 수행장소, 또는 소비장소에 공급장소가 있다고 봄
- 이러한 용역에 대해서는 비록 영국에 고정된 사업장소가 없는 외국법인이 공급하는 거래에 대해서도 영국에 공급장소가 있다고 보아 부가가치세 납세의무가 발생할 수 있을 것임

### 3) 외국법인의 사업자등록 및 부가가치세 납세의무 이행

- 위에서와 같이, 외국법인이 영국에 사업장을 두고 동 장소에서 부가가치세 과세대상 거래를 수행하는 경우 영국에서 일반적인 과세사업자로서 부가가치세 등록 및 납세 의무가 있음
- 그러나 비록 외국법인이 영국 내 사업장을 두지 않더라도 과세대상 재화 또는 용역의 공급장소가 영국 내에 있다고 간주될 경우에는 부가가치세 납세의무가 발생할 수 있음
  - 이는 부가가치세의 소비지 과세 원칙을 폭넓게 적용토록 하려는 조치인 것으로 이해되며, 주로 용역 거래에서 살펴 볼 수 있음
- 이 경우 동 외국법인은 영국에 NETPs로서 사업자등록을 하고 원칙적으로 부가가치세 납세의무를 부담함
  - 다만, B2B거래에서와 같이 공급받는 자가 사업자로서 대리납부<sup>30)</sup>(reverse charge)의 방식에 의해 동 외국법인과의 거래에서 발생한 부가가치세를 신고납부하는 경우 별도로 부가가치세 납세의무를 이행하지는 아니함

30) 영국의 대리납부(Reverse Charge) : 일반적으로 역외 공급자가 EU 역내 소재하는 과세사업자에게 용역(면세용역, 영세율용역과 개인적인 목적으로 받은 용역은 제외)을 제공하는 경우에 적용되며, 용역을 공급받은 자는 동 용역에 대한 매출세액을 세금을 납부하는 동시에 매입세액공제를 적용받음

- ☐ 외국법인을 비롯한 과세사업자가 등록 의무를 위반할 경우 부가가치세 사업자 지연등록에 따른 가산세가 부과됨
- 동 가산세는 지연등록에 해당하는 기간(부가가치세 등록 의무가 발생한 날부터 과세당국이 해당 등록의무가 있음을 통지받거나 인지하게 된 날까지의 기간) 동안 발생한 부가가치세 납부세액(매출세액에서 매입세액 차감)에 해당 기간별 가산세율을 아래 표에서와 같이 곱하여 산출됨

〈표 Ⅲ-4〉 영국의 사업자 지연등록에 따른 가산세율

(단위: %)

| 지연 등록 기간         | 가산세율 |
|------------------|------|
| ~ 9개월 이하         | 5    |
| 9개월 초과 ~ 18개월 이하 | 10   |
| 18개월 초과 ~        | 15   |

#### 다. 외국법인의 법인세법상 과세사업자 요건

##### 1) 국내법상 고정사업장

- ☐ 국내세법상 외국법인은 기본적으로 영국 내 원천으로부터 발생한 사업 및 투자 소득(사업소득, 배당·이자·사용료 소득, 부동산 소득 등)에 대해서 납세의무가 있음
- ☐ 사업소득의 경우, 외국법인이 영국 내 고정사업장을 두고 이를 통해 사업활동을 수행하는 경우에 한해 법인세 납세 의무가 있음
- ☐ 국내세법상 고정사업장 요건은 OECD 가이드라인과 대동소이하며, 아래에서와 같이 (i) 고정적인 사업장소 요건 또는 (ii) 종속적 대리인 요건 중 하나에 해당할 경우 고정사업장이 존재한다고 판정함
- ① 고정된 사업장소를 두고 있으며 이를 통해 당해 법인의 사업을 전적으로 또는 부분적으로 수행(예 : 사업관리 장소, 지점, 사무실, 작업장, 공장, 천연자원 탐사를 위한

설치물 또는 구조물, 광산, 가스정, 유정, 채석장이나 기타 천연자원 채광을 위한 장소, 건축장소 또는 건설 및 조립 사업장)

- ② 종속적 대리인이 당해 법인을 대신하여 사업을 수행할 수 있는 권한을 상시 행사하는 경우

□ 그러나, ‘고정된 장소’ 또는 ‘종속적 대리인’ 해당 여부를 불문하고, 아래와 같은 예시에서와 같이 보조적이고 부수적인 활동에 대해서는 고정사업장을 구성하지 않는 것으로 봄

- 당해 법인에 속하는 상품 또는 제품의 저장, 진열, 인도를 위한 장소의 사용
- 저장, 진열 또는 인도를 위하여 당해 법인에 속하는 상품 또는 제품의 재고를 유지하는 활동
- 타인에 의해 가공될 목적으로 당해 법인에 속하는 상품 또는 제품의 재고를 유지하는 활동
- 당해 법인을 위하여 상품 또는 제품을 구매하거나 정보를 획득하는 활동

## 2) 조세조약상 고정사업장

□ 영국 국내세법과 조세조약 간 고정사업장에 대한 범위가 다를 경우 조세조약이 우선 적용됨

□ 영국이 체결한 조세조약상 고정사업장 요건은 대부분 OECD 모델협약을 참고하고 있으며, 이에 따르면 일반적으로 (i)고정적인 사업장소 요건 또는 (ii)종속적 대리인 요건 중 하나에 해당할 경우 고정사업장이 존재한다고 판단함

□ 영국 국내세법은 기본적으로 외국법인의 영국 원천 사업소득에 대한 과세를 위하여 고정사업장 요건이 성립해야 한다는 점을 근간으로 하고 있음

- 국내세법상 고정사업장 요건은 OECD 모델협약상의 고정사업장 요건과 매우 유사하므로, 사실상 조세조약상 요건과 크게 다르게 적용될 가능성은 낮음

- 다만 세부적으로는 아래와 같은 점에서 국내세법상 고정사업장 인정 범위가 다소 넓은 면이 있는 것으로 나타남<sup>31)</sup>
  - 국내세법상 종속적 대리인 요건에서, 조세조약에서와 같이 ‘계약체결 대리인’에 국한하지 않고 ‘사업을 상시 수행하는 대리인’으로 다소 넓게 보고 있음
  - 건축장소 또는 건설, 조립 프로젝트에 대한 고정사업장 요건과 관련하여 국내세법은 지속기간(duration)을 지정하고 있지 않다는 점에서 동 요건을 다소 넓게 보고 있음
- 따라서 영국과 조세조약이 체결되지 아니한 국가에 소재한 외국법인이 영국에서 대리인을 통한 사업 또는 건설용역 등을 수행함에 있어서는, 영국 세법에 따라 사업소득 과세가 다소 폭넓게 이루어질 여지가 있음

### 3. 캐나다<sup>32)</sup>

#### 가. 사업자등록 방법<sup>33)</sup>

- 캐나다는 사업자등록을 위해 두 단계를 거침
- 우선 국세청과 필요한 사무를 처리하기 위해 사업자번호(business number, BN)를 신청하고 BN을 부여받음
- 그다음 법인세(BN 등록 시 자동생성), 고용세(payroll deduction), 부가가치세와 수입 및 수출관세 중 납세자가 필요한 세목을 처리하기 위해 각각에 대해 사업용 계좌종류를 신청하고 계좌번호를 부여받음

31) IBFD, 「The Attribution of Profits to Permanent Establishments」, 2005.

32) 캐나다 국세청, Doing Business in Canada - GST/HST Information for Non-Residents

33) 캐나다 국세청, GST/HST Policy Statement, 2005.

- 예를 들어, 캐나다의 사업자번호(123456789RP0001)는 아래와 같이 구성됨
  - 123456789(사업자등록번호) RP\*(계좌종류) 0001(계좌번호)
- 계좌종류 4가지의 구성은 다음과 같음
  - RP: 고용세 (Payroll Deduction)
  - RC: 법인세 (Corporate Income Tax)
  - RM: 수출입관세 (Import/Export Tariff)
  - RT: 상품용역세(GST: Goods and Service Tax)

□ 사업자등록번호는 BN+사업용 계좌종류와 번호를 모두 기재함

## 나. 외국법인의 부가가치세법상 과세사업자 요건

### 1) 일반적인 사업자 요건

- 캐나다 거주자인 사업자가 다음의 두 가지 요건을 만족하면 캐나다에 부가가치세 납세의무를 이행하기 위해 사업자등록을 해야 함
  - 첫째, 캐나다에서 과세공급을 하고
  - 둘째, 사업활동(commercial activity)과 관련해서 발생한 과세공급의 가치가 마지막 4분기 또는 1분기 동안 3만캐나다달러를 초과해야 함

### 2) 외국법인의 특별규정

- 외국법인인 사업자가 다음의 요건에 해당하면 캐나다 사업자와 동일하게 GST와 HST 목적상 사업자등록 의무가 발생함
  - 첫째, 캐나다에서 사업을 수행하는 과정에 과세재화나 용역을 캐나다에서 공급하고 소규모공급자<sup>34)</sup>가 아닌 경우

---

34) 소규모 공급자는 다음의 요건 중 하나를 만족한 자를 의미함  
 · 개인사업자(sole proprietor)가 1분기나 4개의 연속한 분기 동안 사업에서 발생한 과세공급의

- － 캐나다에 고정사업장이 없어도 비거주자가 캐나다에서 사업을 수행하면 사업자로 등록해야 함<sup>35)</sup>
  - 둘째, 캐나다에서 오락, 세미나, 이벤트를 개최하고 캐나다에서 과세되는 입장료를 공급할 때 소규모 공급자인지 여부와 관계없이 공급발생 전에 사업자로 등록해야 함
  - 셋째, 캐나다에서 회의(convention)를 개최하고 참석자의 25% 이상이 캐나다인인 경우 소규모 공급자인지 여부와 관계없이 이벤트가 발생한 장소에서 사업자로 등록해야 함
    - － 외국법인이 전시회를 개최한 경우 캐나다에서 사업을 수행하는지 여부나 참석자에게 직접 입장료를 판매했는지를 고려해서 사업자등록 여부를 결정함
  - 넷째, 외국법인이 캐나다에 도서, 신문, 잡지, 간행물이나 이와 유사한 인쇄출판물의 판매를 목적으로 광고하거나 캐나다에서 판매를 위해 재화를 공급하고 소규모공급자가 아닌 경우
    - － 광고는 직원이나 대리인을 통해 하거나 캐나다 시장에 직접 광고매체를 이용해 광고하는 것을 모두 포함함
    - － 여기서 재화의 공급은 캐나다에 소재하는 주소로 메일이나 우편으로 간행물을 송부하는 것을 포함함
- 따라서 다음의 경우 외국법인은 캐나다에 사업자등록 의무가 없음
  - 첫째, 오락, 세미나, 이벤트가 캐나다에서 개최되는 경우를 제외하고 외국법인이 캐나다에서 사업을 수행하지 않는 경우
  - 둘째, 외국법인이 사업의 일반적인 과정 외에 캐나다에 소재한 과세대상 부동산을 판매하는 경우
- 사업자로 등록하면 사업자번호(the business number, BN)가 부여되며, 사업자번호는

---

합계액이 3만캐나다달러 이하인 경우

- 파트너십이나 법인(corporation)이 1분기나 4개의 연속한 분기 동안 사업에서 발생한 과세공급의 합계액이 3만캐나다달러 이하인 경우

35) 캐나다 국세청, Meaning of “permanent establishment” in subsection 123(1) of the Excise Tax Act p. 2, 2005. 3. 23

법인세, 근로소득공제 payroll deduction), 부가가치세와 수입·수출에 사용됨

- 캐나다는 부가가치세법에 고정사업장 규정을 두고 있으며, 고정사업장이 있으면 내국 법인과 동일한 부가가치세 납세의무가 발생함
- 캐나다 부가가치세법의 '고정사업장' 정의와 부가가치세 과세요건인 '사업의 수행'의 정의를 구체적으로 살펴봄

#### 가) 고정사업장<sup>36)</sup>

- 이 경우 일반적인 외국법인의 판정결과 외국법인에 해당되더라도 외국법인이 캐나다의 고정사업장을 통해 사업을 수행하면 캐나다 거주자의 사업활동과 동일하게 처리함
  - 고정사업장은 캐나다에 사업의 고정된 장소를 가지고 있고 그 장소를 통해 공급될 때 부가가치세 과세대상이 됨
  - 동일한 취지에서 캐나다 거주자가 캐나다 역외에 소재한 고정사업장을 통해 사업활동을 수행하는 경우 그 활동과 관련해서는 캐나다 외국법인으로 간주함
  - 고정사업장이 있으면 고정사업장을 통해 수행되는 거래에 대해서는 캐나다 거주자의 거래로 간주함
- 고정사업장은 '특정인'의 '사업의 고정된 장소(fixed place of business)'로 지점, 사무실 등을 포함한 다음의 장소를 의미하며, 특정인의 공급이 '고정된 사업장과 관련성'이 있을 때 부가가치세 부과대상이 됨
  - 지점, 사무실
  - 작업장(workshop), 공장
  - 광산, 채석장, 유정(oil well), 가스정(gas well), 삼림지(timberland)나 천연자원의 채취 장소

---

36) 소비세법 제123(1)조에서 고정사업장을 정의함



- 또한, 사업의 일반적인 과정에서 재화나 용역을 공급을 위해 자신을 대신하는 종속대리인을 통해 캐나다에서 활동하면 종속대리인을 사업의 고정된 장소로 간주함
  - 종속대리인에는 브로커, 일반대리인(general commission agent)과 독립대리인이 포함됨

#### (1) 사업의 고정된 장소

- 법에서 사업의 고정된 장소의 사례로 규정한 지점, 사무실 등이 고정사업장에 해당하기 위해서는 일정 요건을 만족해야 함
  - 장소(space), 계속성과 영속성(continuity and permanency), 통제(control), 계속 존재(constant presence) 및 일상적인 활동(ordinary routine)의 5가지 요건을 검토해야 함
- 장소 요건: 사업 '장소'는 사업활동을 수행하는 데 필요한 일정한 건물 내 공간(premises)을 의미함
  - 사업특성상 건물 내 공간이 필요하지 않은 경우 공용창고 내 공간과 같이 일정 금액을 지불하고 해당 공간을 사용하고 처분할 수 있으면 '장소'에 포함됨
  - 사업자가 장소를 소유하거나 리스할 필요는 없으며 사업자가 처분할 수 있는 권한을 보유하고 있으면 됨
  - 장소는 한 사업자에게 독점적으로 사용되는 곳을 의미하지 않으며, 비거주자가 고객에게 용역을 제공하기 위해 사용하고 그 장소를 처분할 수 있는 권한을 가지고 있다면 고객의 사업장을 비거주자의 사업장소로 봄
  - 또한 사업자가 처분권한을 가진 장비나 기계장치의 소재지도 '장소'에 해당함
- 계속성과 영속성 요건: 장소가 '고정'되어 있다는 의미는 계속성과 영속성 있는 기간 동안 특정 위치에 설립되어야 한다는 요건임
  - 계속기업을 가정하는 것으로 사업과 사업장소는 연속성이 있어야 한다는 의미임
    - － 예를 들어, 웹사이트나 안내책자 등을 통해 일반 대중이 사업자의 물리적 주소지

를 확인할 수 있어야 함

- 사업장소가 일시적인 경우 요건을 만족하지 않으나 사업특성상 한시적인 기간 동안 사용되는 장소는 고정성의 요건을 만족한 것으로 간주함
- 사업장소가 계속 존속하지 않았으나 사업목적상 반복해서 같은 장소를 사용하면 고정성이 있는 것으로 간주함
  - － 예를 들어 매년 일정 기간 동안 전시장을 사용하는 경우가 있음
  - － 이 경우 고정성은 장소의 사용기간과 사용빈도를 고려해서 결정함
- 사업특성상 사업활동이 고정된 장소에서 발생하지 않더라도 하나의 프로젝트를 수행할 목적에서 사업장소가 일정한 지역 내에서 이동하면 고정된 장소가 있는 것으로 간주함
  - － 건설 프로젝트나 설치 프로젝트가 대표적인 사례임

□ 통제 요건: 사업 운영과 관련된 의사결정 권한을 가진 자가 사업장에서 통제권을 행사할 수 있어야 함

- 예를 들어 지점 운영에 관해 지점에서 근무하는 임직원이 중요한 의사결정 권한을 가지고 있어야 함

□ 계속존재 요건: 임직원의 계속근무나 자동화된 장비의 계속적인 운영 등의 요소를 통해 일상적인 사업활동을 계속해서 영위하고 있는지 판단함

- 사업을 영위하기 위해 임직원의 계속적인 상주가 필수적인 경우 일정 장소에서 임직원이 계속 근무하는지가 중요한 판단요소임

□ 일상적인 활동 요건: 일정한 규칙성을 갖고 일상적인 사업활동을 수행해야 함

- 규칙성이 일, 주, 월이나 계절 단위로 반복되는 경우 사업의 고정된 장소가 있는 것으로 간주함

(2) 거래와 고정된 사업장의 관련성

- ☐ 사업장의 고정성뿐만 아니라 그 사업장에서 발생한 활동이 필수적이고 중요한지 여부와 공급과 사업장의 관련 정도가 고정사업장의 결정에 영향을 끼침
  - 특정 외국법인의 공급이 사업장과 관련이 있을 때 고정사업장 요건을 만족함
  - 이와 관련한 객관적인 기준이 있지는 않으며 사실관계를 바탕으로 고정사업장의 존재를 판단함
- ☐ 공급과 사업장의 관련 정도를 1차 판단기준과 기타 판단기준으로 구분해서 살펴봄
  - 1차 판단기준을 만족하면 특정 외국법인의 공급이 고정된 사업장을 통해 발생했을 가능성이 큼
  - 기타 판단기준을 만족하더라도 특정 외국법인의 공급과 고정된 사업장의 관련성이 입증되는 것은 아니지만 1차 판단기준을 만족한 경우 관련성을 입증하기 위해 참고가 됨

(가) 1차 판단기준

- ☐ 고정된 사업장에서 공급계약을 체결하거나 구매주문을 수락할 권한이 있고 그 권한을 규칙적으로 행사하면 고정된 사업장을 통해 특정 외국법인이 공급했을 가능성이 높음
- ☐ 공급하는 유형개인자산(tangible personal property)이 실질적으로 고정된 사업장에서 제조되거나 생산된 경우 고정된 사업장을 통해 특정 외국법인이 공급했을 가능성이 높음
- ☐ 고정된 사업장에서 용역을 공급하면 그 장소를 통해 특정 외국법인이 공급했을 가능성이 높음
- ☐ 비거주자가 공급한 장비의 유지 서비스가 고정된 사업장에서 발생하면, 그 장소를 통해 특정 외국법인이 공급했을 가능성이 높음

## (나) 기타 판단기준

- ☐ 1차 판단기준을 만족하고 고정된 사업장에서 다음 중 어느 하나의 행위가 발생하면 고정된 사업장에서 특정 외국법인이 공급한 것으로 봄
- 주문요청
  - 고객에게 주문하거나 주문을 받는 행위
  - 고객의 계약을 처리하는 행위
  - 물품을 운송(transportation), 저장, 포장이나 선적하는 행위
  - 대금회수나 지급을 포함한 일반적인 계좌관리
  - 공급을 위한 광고
  - 고객만족 및 사후서비스의 제공
- ☐ 특정 외국법인의 고정된 사업장이 예비적이고 보조적 활동을 위해 사용되면 고정사업장에 해당하지 않는 것으로 봄
- 예비적인 활동은 사업의 준비를 위한 행위를 의미하며 보조적인 활동은 사업을 지원할 목적에서 수행되는 것을 의미함
  - 다음 세 가지 활동은 예비적이고 보조적인 활동의 대표적인 사례임
    - － 특정 외국법인의 고정된 사업장을 물품을 저장, 전시하거나 배달(delivery)하기 위해서만 사용할 때
    - － 특정 외국법인이 정보수집이나 물품을 구매하기 위해서만 고정된 사업장을 유지하는 경우
    - － 위 두 가지 활동을 위해 고정된 사업장을 유지하고 이러한 활동이 예비적이고 보조적일 때
  - 예비적이고 보조적인 활동인지 여부는 외국법인의 본래 사업목적에 고려해서 결정함
    - － 일반적으로 물품의 저장은 예비적이고 보조적인 활동이지만 본래의 사업목적이 ‘창고업’인 사업자에게 있어 물품의 저장은 주된 활동에 해당함

### (3) 종속대리인의 개념

- 외국법인을 대신해서 일상적인 사업을 수행하는 과정에서 발생하는 거래를 대리하는 자(종속대리인)의 고정된 사업장소를 해당 외국법인의 고정사업장으로 간주함
  - 여기서 대리하는 자는 브로커(broker), 독립대리인(independent agent)이나 일반적인 중개인(general commission agent)을 포함하지 않음
  - 일반적으로 네 가지 요소를 기준으로 종속대리인과 독립대리인을 구분함
    - － 대리인이 본인(principal)인 외국법인의 전반적인 통제나 구체적인 지시에 따라 사업을 수행하는지 여부. 독립대리인은 업무수행 방식에 있어 본인의 통제를 받지 않으며 업무수행 과정에서 본인의 구체적인 지침에 따르지 않음
    - － 경영상의 위험을 부담하는 자
    - － 대리인이 본인의 명의로 아닌 자신의 명의로 물품거래가 가능한지 여부
    - － 대리인이 본인 외의 다른 사람의 대리 업무를 수행할 수 있는지 여부
  - 또한, 독립대리인은 특정한 사업활동에 대해서만 본인을 대리하는 특징이 있음
- 종속대리인은 고정된 사업장소를 보유하고 외국법인의 거래에 관여해야 하나 계약체결 권한의 보유는 종속대리인의 필수요건은 아님

### (4) 전자상거래(Electronic Commerce)

- OECD의 전자상거래에 대한 고정사업장 규정과 동일한 입장임
- 웹사이트는 유형자산이 아니기 때문에 고정된 사업장소가 될 수 없고, 외국법인이 캐나다에 웹사이트를 보유하고 있다고 해서 부가가치세법상 고정사업장이 있다고 간주하지 않음
- 웹사이트를 저장하는 장소인 서버와 같은 컴퓨터 장비는 유형자산으로 보며, 물리적 장소를 보유한 것으로 인정되어 일정 요건을 만족하면 고정사업장으로 간주됨
  - 외국법인이 서버를 소유(또는 리스)하고 사용할 권한을 가진 경우 외국법인은 부가

가치세법상 고정사업장을 보유한 것으로 간주됨

- 다만, 외국법인의 서버를 이용한 활동이 보조적이고 예비적인 활동에 한정되어 있다면 서버를 고정사업장으로 간주하지 않음

#### 나) 캐나다에서 사업을 수행

- 외국법인이 캐나다에서 사업을 수행할 때 부가가치세법상 사업자등록 의무가 발생하므로 등록 여부를 판단하기 위해서는 ‘캐나다에서 사업을 수행’하고 있는지를 검토해야 함
- 캐나다에서 사업을 수행하는지를 판단하기 위해서는 부가가치세법과 법인세법을 각각 검토해서 별도로 판단할 필요가 있음
  - 즉, 부가가치세법상 캐나다에서 사업을 수행한다는 것이 곧 소득세 목적상 사업을 수행한다고 볼 수 없으며, 법인세법상 캐나다에서 사업을 수행한다고 해서 부가가치세법상 사업을 수행한다고 볼 수 없음
  - 또한, 고정사업장이 없더라도 캐나다에서 사업을 수행할 수 있으며 이 경우 캐나다에서 사업을 수행하면 사업자로 등록해야 함
- ‘사업’은 일반적으로 인정되는 포괄적인 사업의 개념으로 영리성을 불문하고 직업(profession & calling), 거래, 제조나 사업(undertaking)을 포함하며, 리스, 라이선스나 유사한 방식으로 재산을 규칙적으로 계속 공급하는 것을 포함함
  - 다만 사업의 수행 요건에 사무실이나 고용을 포함하지 않음
- ‘사업의 수행’은 사업을 계속적이고 반복적으로 행하는 것을 의미함
- ‘캐나다에서 사업을 수행’하는지는 고정사업장의 존재와 관계없이 여러 가지 요소를 고려해 결정하는데, 부가가치세법상 외국법인이 캐나다에서 사업을 수행하는지를 결정할 때 다음과 같은 장소를 고려해야 함

- 외국법인의 대리인이나 직원이 소재한 장소
- 배송장소
- 지불장소
- 구매를 하거나 자산을 취득한 장소
- 거래의 요청 또는 청구(solicit) 장소
- 자산이나 재고가 소재하는 장소
- 사업계약에 체결된 장소
- 은행계좌의 소재지
- 외국법인의 이름과 사업이 등재된 장소
- 지점과 사무실의 위치
- 용역이 수행된 장소
- 제조하거나 생산한 장소

다) 간행물의 공급에 적용되는 특별규정

- ☐ 외국법인인 출판인(publisher)이 캐나다에 인쇄출판물의 판매를 목적으로 광고하거나 캐나다에서 판매를 위해 재화를 공급하면 캐나다에서 사업을 수행한 것으로 간주되며 사업자등록 의무가 발생함
  - 주문이 캐나다 역외에서 발생하더라도 사업자등록 의무를 이행해야 함
- ☐ 즉, 부가가치세법상 캐나다 거주자에게 판매한 외국 출판물은 캐나다 출판물과 동일하게 과세됨
- ☐ 이 경우 ‘출판물’이란 도서, 신문, 정기간행물, 잡지와 이와 유사한 인쇄출판물, 오디오 녹음장치(audio recordings)를 의미하며, 기부목적으로 공급하는 것을 제외함
  - 오디오 녹음장치는 출판물과 관련해 출판물과 함께 제공되는 것을 의미함
- ☐ 수취인의 주소지가 캐나다이고, 메일이나 택배를 이용해 다음 중 하나의 행위를 한 경

우 ‘캐나다에서 사업을 수행’한 것으로 간주함

- 첫째, 캐나다에서 판매를 목적으로 광고
- 둘째, 캐나다 시장에 직접 광고하거나 직원이나 대리인을 통해 캐나다에 판매를 목적으로 공급

□ 여기서 ‘판매목적의 광고’는 캐나다 소비자에게 간행물을 광고하기 위해 간행물을 발송하거나 전자메일을 보내는 등 다음의 여섯 가지 행위를 포함함

- 캐나다 시장에 인쇄물이나 방송매체를 이용해 출판물의 판매를 광고하는 행위
- 캐나다 역외에 소재한 방송, 인쇄물이나 웹사이트를 통해 광고하고는 있으나 캐나다 시장을 겨냥(target)한 광고행위
  - 즉, 캐나다달러로 가격을 표시하거나, 캐나다 소비자에게 수신자부담 전화번호를 제공, 캐나다 소비자를 위한 이메일 주소나 메일주소를 제공하는 행위를 포함함
- 캐나다 소비자(개인과 사업자를 모두 포함)에게 간행물을 광고하기 위해 직접 전단을 나눠주거나 우편을 발송하는 행위
- 캐나다 소비자(개인과 사업자를 모두 포함)에게 간행물을 광고하기 위해 전자메일을 발송하는 행위
- 캐나다 거주자를 위해 특정 통화에 대해 추가요금이 있다는 사실을 언급하는 행위
- 캐나다 시장을 목표로 하여 자사의 출판물이나 다른 회사의 출판물에 정기구독 카드를 넣는 등 정기구독에 관한 안내문을 제공하는 행위

□ 한편, 다음의 행위는 사업자등록 대상인 ‘판매목적의 광고’에 포함되지 않음

- 캐나다 거주자가 이용 가능한 캐나다 역외 방송이나 매체를 통해 광고하나 캐나다 시장을 겨냥하여 광고하는 것이 아닐 때
- 캐나다 시장을 겨냥하지 않고 자사나 타사의 정기간행물에 정기구독에 관한 안내문을 제공하는 행위
- 기존에 광고하지 않은 정기간행물의 갱신을 위해 캐나다 거주자에게 안내문을 보내는 행위



- 법정 기한 내에 부가가치세 신고 목적을 위해 사업자로 등록하지 않으면 가산세와 가산금이 부과됨

#### 4) 보증금 예치의무

- 캐나다에 고정사업장이 없거나 제3자의 사업의 고정된 장소를 통해 캐나다에서 과세재화나 용역을 공급하는 자는 사업자등록과 함께 과세당국에 보증금(security deposit)을 예치해야 함
  - 연간 과세재화 및 용역의 공급액이 10만캐나다달러 이하이고 납부할 세액이 3천캐나다달러보다 작고 환급할 세액이 3천캐나다달러보다 작은 경우에는 보증금 예치대상에서 제외됨
  - 최초 보증금 = 등록 후 12개월 동안 발생한 추정 납부할 세액 × 50%, 이후 보증금은 직전 12개월 동안 발생한 납부할 세액의 50%를 유지하되 최고한도는 1백만캐나다달러이고 최저한도는 5천캐나다달러임
  - 보증금은 현금, 보증수표, 우편환(money order), 적격채권(qualifying bond)의 형태가 모두 가능함

### 다. 외국법인의 법인세법상 과세사업자 요건<sup>37)</sup>

#### 1) 국내세법상 외국법인의 사업자 요건<sup>38)</sup>

- 캐나다 외국법인은 다음의 세 가지 경우 캐나다에서 얻은 수입에 대해 납세의무가 발생함
  - 캐나다에서 사업을 수행한 경우
  - 캐나다에서 고용된 경우
  - 캐나다 자산을 처분한 경우

---

37) 캐나다 국세청, T2 Corporation - Income Tax Guide - 2012, 2012

38) PwC, doing business in canada, 2010, 12

- 캐나다 세법은 외국법인의 소득을 과세하는 요건으로 ‘고정된 장소’를 규정하고 있지 않으며, ‘캐나다에서 사업의 수행’이라는 요소만 규정함
- 법인세법에서 캐나다에서 다음의 행위가 있으면 캐나다에서 사업을 수행한 것으로 간주함
    - 캐나다에서 사업의 전부나 일부로 생산(production), 경작, 채굴, 창조, 제조, 개선, 포장, 건설을 수행하는 행위
    - 계약이나 거래가 발생하는 장소와 무관하게 외국법인이 대리인이나 고용인을 통해 캐나다에서 판매하거나 판매를 권유하는 행위
  - 캐나다에서 사업을 수행하는지 여부에 대해 판례를 통해 판단요소를 파악할 수 있음
  - 판례에서 일반적으로 다음의 활동이 있으면 외국법인이 캐나다에서 사업을 수행할 가능성이 큰 것으로 판단함<sup>39)</sup>
    - 캐나다에서 생산 및 제조하는 행위
    - 대리인이나 고용인을 통해 캐나다에서 판매행위를 하거나 구매를 권유하는 행위
    - 캐나다에서 계약을 결정하거나 완료하는 행위
    - 캐나다에 물품 재고를 보유하고 있는 행위
    - 캐나다에서 용역을 제공하는 행위
  - 반면에 판례에서 외국법인이 다음의 사업활동을 수행하면 캐나다에서 사업을 수행한 것으로 간주할 수 없다고 결정함
    - 설치나 고객자문 등의 사후서비스를 제공하는 행위
    - 캐나다에서 물품을 매입하고 추가작업 없이 동일한 물품을 수출하는 행위
    - 수동적 투자(passive investment)를 위해 자산을 매입하고 보유한 결과, 이자, 배당, 임대료나 로열티 수입을 얻는 행위
- 따라서, 조세조약이 적용되지 않는 국가에 소재하는 외국법인이 캐나다에서 사업을 수행하면 관련 이익에 대해 세금을 납부할 의무가 발생함
- ‘캐나다에서 사업의 수행’은 넓은 의미로 사용되는데 수수료를 받고 용역을 제공하거나 판매권유(sales solicitation)도 캐나다에서 사업을 수행하는 경우에 포함됨

39) IBFD, The Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2005, p. 110

- 캐나다 법인세법은 사업활동이 고정사업장을 통해 발생했는지와 관계없이 캐나다에서 사업을 수행하면 외국법인에 세무신고 의무를 부여함<sup>40)</sup>

## 2) 조세조약상 외국법인의 사업자 요건

- 캐나다는 각 국가와 체결한 조세조약에 고정사업장의 정의와 예시 규정을 두고 있어 조세조약을 체결한 국가는 캐나다에 고정사업장이 존재할 때 캐나다에서 발생한 사업소득이 과세됨
- 캐나다의 고정사업장은 세 가지로 구분할 수 있으며, 최근 미국과 체결한 조세조약의 ‘용역제공과 관련된 고정사업장’을 제외하면 우리나라 고정사업장 규정과 유사함<sup>41)</sup>
  - 사업의 고정된 장소의 보유
  - 계약을 체결할 권한을 보유한 독립대리인이 있는 경우
  - 고정사업장이 없더라도 정관이나 부속정관에 본사나 등록사무실로 지정된 장소가 있는 경우
- 사업의 고정된 장소가 있거나 본인을 대신해서 계약을 체결할 권한을 행사하는 독립대리인을 고정사업장으로 본다는 점에서 캐나다의 조세조약과 우리나라 규정이나 조세조약은 크게 차이가 없음

## 3) 미국 · 캐나다 조세조약 – 용역거래에 관한 고정사업장 규정 추가

- 2010년 1월 1일부터 고정된 장소가 없더라도 다음 중 어느 하나에 해당하면 캐나다에 고정사업장을 가진 것으로 간주하여 국제용역거래와 관련해 고정사업장의 범위를 확대함
  - 12개월 중 183일 이상 캐나다에 있으면서 용역을 수행하고 해당 기간 동안 캐나다에

40) IBFD, The Attribution of Profits to Permanent Establishments, 2005, p. 111

41) Regulation 400(2)

서 수행한 용역이 기업의 총사업소득에서 50% 이상 차지하는 경우

- 캐나다 소비자에게 하나의 프로젝트나 연관된 프로젝트와 관련해 12개월 중 183일 이상 캐나다에서 용역을 공급한 경우

#### 4. 독일<sup>42)</sup>

- 고정사업장 규정은 독일 법에서 가장 먼저 도입하였으며, 우리나라와 동일하게 법<sup>43)</sup>에서 고정사업장을 규정함
- 독일을 조사대상 국가에 포함시켜 고정사업장 규정과 부가가치세 및 법인세법상 외국 법인의 사업자등록 요건의 연관관계를 조사함

##### 가. 사업자등록 방법

- 독일의 사업자는 일반적으로 모든 세무 행정과 관련하여 하나의 사업자등록 번호 (Steuernummer)를 부여받음

##### 나. 외국법인의 부가가치세법상 과세사업자 요건

###### 1) 일반적인 사업자등록 요건

- 독일에서 사업과 관련해 과세공급이 발생하면 사업의 개시시점에 과세당국에 신고하고, 사업자번호를 부여받음
  - 면세법인과 소기업은 면제됨

42) EU 회원국 사이에만 적용되는 규정은 조사대상에서 제외함

43) 우리나라가 각 세법에서 국내사업장을 규정하고 있는 것과 다르게 독일은 우리나라 국세기본법에 준하는 조세기본법에서 고정사업장을 규정하고 있음. 독일에서 조세기본법은 모든 세법에 공통되는 사항을 담고 있는 가장 중요한 법임(김유찬 외, 『주요국의 조세제도-독일편-』, 2009. 10, p. 32)

- 단, 전년도 총공급액이 17,500유로 이하이고 당기 총공급액이 50,000유로 이하면 부가가치세를 납부할 의무가 없음
  - 여기서 총공급액이란 독일에서 공급되는 영세율 공급과 과세공급을 포함하며, 대리납부하는 금액은 제외함

## 2) 외국법인의 사업자등록 요건

- 외국법인은 독일 내 거주지(residence), 법률상 설립장소(legal seat), 경영장소(place of management)나 지점이 없는 자를 의미함
- 독일에서 과세공급을 하는 외국법인(non-German entities)도 일정 요건을 만족하면 사업자등록 규정에 따라 사업자로 등록할 의무가 있음
  - 외국법인이 독일에서 공급한 것으로 간주되고, 대리납부 규정을 적용받지 않을 때 사업자등록 의무가 발생하는 것임
  - 한편, 영세율 대상인 재화나 승객의 운송용역을 공급하는 외국법인은 사업자등록 대상에서 제외됨
  - 외국법인의 경우 소기업도 등록할 의무가 있음
- 등록한 외국법인은 부가가치세 환급 혜택을 얻을 수 있음
- 독일법상 대리납부 대상은 우리나라와 비교해 다양한데, 독일 거주자인 비등록사업자에게 공급한 재화나 용역과 독일에 위치한 재화의 공급을 제외한 대부분의 공급을 포함함
  - 외국법인이 용역을 공급하거나 설치용역과 함께 재화를 공급하는 경우
  - 비유동자산(immovable property)과 관련된 특정 용역
  - 부동산이전세법과 관련된 특정 용역
  - 가스와 전기의 공급
  - 파산절차 외에 담보권의 실행과정 중에 공급한 재화

- 온실가스 배출권리의 공급
- 난방 및 냉방의 특정 공급
- 특수 첨가물로 정제된 파편이나 금속폐기물의 공급
- 특정 요건에 맞는 시설의 청소용역
- 5,000유로 이상인 모바일폰과 집적회로(integrated circuits)의 공급
- 대리납부는 승객운송 용역이나 전시회(fairs or exhibitions)와 관련된 용역에는 적용되지 않음

### 3) 미등록가산세

- ☐ 미등록이나 지연등록의 경우 적용되는 별도의 미등록가산세는 없음
- ☐ 다만, 미등록이나 지연등록으로 인한 납부불성실 가산세, 지연납부 이자와 신고불성실 가산세를 부담함

### 4) 간편 사업자등록제도

- ☐ 2003년 7월 1일부터 부가가치세법상 고정된 장소가 없는 외국법인이 비등록사업자인 개인에게 공급한 전자용역을 과세하기 위해 외국법인에 직접 사업자등록(이하 “간편 사업자등록”이라 한다) 의무를 부여함
  - 공급자인 외국법인은 소비자의 거주지에 사업자등록을 하는 것이 원칙이지만, 만약 EU 여러 국가에 소비자가 있는 경우 EU 회원국 중 하나의 국가에 등록하고 부가가치세를 신고할 수 있음
- ☐ 간편 사업자등록을 위해 독일 과세당국에 등록하는 외국법인은 인터넷을 통해 등록함
- ☐ 매 분기가 경과한 후 20일 이내에 해당 분기 동안 발생한 전자용역의 부가가치세 내역을 과세당국에 제출하며, 이때 다른 회원국에 납부할 부가가치세 금액도 같이 신고함

☐ 납부기한은 매 분기가 경과한 후 20일 이내임

☐ 간편 사업자등록에 따라 부가가치세 신고와 납부의무를 이행하지 않으면 과세당국이 미납세금과 가산세를 부과함

#### 5) 납세대리인의 선정

☐ 외국법인이 거주자인 납세대리인을 선임할 의무는 없음

### 다. 외국법인의 법인세법상 과세사업자 요건

☐ 독일의 조세기본법 제12조와 제13조를 통해 고정사업장과 대리인에 관한 정의함

☐ 법인세법 제49조는 제1항 제2호 a에서 외국에 경영의 중심을 둔 법인이 독일에 고정사업장이 있으면 제한적 납세의무자에 해당하며, 고정사업장과 관련된 범위 내에서 외국 법인의 사업소득을 과세함

☐ 우리나라와 동일하게 독일에서 사업을 수행하는 외국기업이 조세조약 미체결국가에 소재할 때 국내법에 따른 고정사업장 규정을 적용하며, 조세조약 체결국가에 소재하면 조세조약의 고정사업장 규정을 우선 적용함

#### 1) 국내법상 고정사업장<sup>44)</sup>

☐ 외국기업은 자회사를 설립하거나 고정사업장의 형태로 독일에 진출할 것임

○ 고정사업장은 독립적인 지점의 형태나 비독립적인 고정사업장의 두 가지로 구분할 수 있으며, 소득배분의 문제가 발생하는 것은 비독립적 형태의 고정사업장임

---

44) 조세기본법 제12조, <http://www.ibfd.org> 및 <http://www.steuerliches-info-center.de/EN/>

□ 고정사업장이란 법인이 사업활동의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 의미함

□ 법에 경영장소, 등록 지점 등 8가지 장소를 고정사업장의 예로 규정함

- 경영장소(the place of management)
- 등록지점(registered branches)
- 생산시설(production facilities)
- 창고(warehouse)
- 구매 및 판매시설(purchase and selling facilities)
- 광산(mines), 채석장(quarries)
- 6개월을 초과하여 존속하는 설치 및 건설 프로젝트(installation and construction projects)
- 계속대리인(permanent agents)

□ 독일 법은 OECD의 고정사업장 규정과 대체로 유사하나 창고, 설치 프로젝트와 대리인의 세 가지 점에서 차이를 보임

- 창고: 독일 법은 창고를 고정사업장에 포함하고 있으나 OECD 규정은 창고를 예비적이고 보조적인 활동으로 간주하여 고정사업장에서 제외함
- 설치 및 건설장소: 독일 법은 6개월을 초과해서 존속할 때 고정사업장에 포함하지만 OECD 규정에서는 고정사업장을 판단할 때 12개월을 기준으로 함
- 대리인: 독일 법에서는 회사의 지시에 따라 회사를 위해 일상적으로 계약을 체결하거나 회사를 위해 주식을 보유·거래하는 자를 의미하나, OECD 규정에서는 독립대리인을 제외한 종속대리인을 대상으로 함
  - － 즉, 독일 법은 종속대리인뿐만 아니라 독립대리인도 요건에 맞는다면 고정사업장의 정의에 포함하고 있음
  - － 다만, 국내법과 조세조약의 일관성 있는 과세를 위해 종속대리인이 국내법상 고정사업장 요건에 해당하더라도 종속대리인이 얻은 소득은 과세하지 않음



## 2) 조세조약의 고정사업장<sup>45)</sup>

- ☐ 조세조약은 OECD 규정을 준수하고 있어 전술한 창고, 종속대리인, 설치 또는 건설 프로젝트의 존속기간의 처리방법에 있어 국내법과 차이가 있음
- ☐ 창고는 예비적 보조적 활동으로 간주하여 고정사업장에서 배제하고, 개발도상국 국가를 제외하면 설치나 건설의 존속기간 기준을 일반적으로 12개월로 규정함
- ☐ 일반적으로 대부분의 조세조약에서 독립대리인만 고정사업장의 범위에 포함시킴

## 5. 노르웨이<sup>46)</sup>

- ☐ 노르웨이는 현재 EU 회원국이 아니지만 EU 가입을 고려해 EU 기준에 맞추어 경제를 운영하고 있음
- ☐ 노르웨이 세법은 기본적으로 대륙법 계통의 성문법 체계에 따르며 예규와 판례도 중시하는<sup>47)</sup> 점이 우리나라와 유사함
- ☐ 또한, 노르웨이 부가가치세는 25%의 높은 세율로 과세되며, 과세대상 측면에 있어서도 용역의 수입의 과세대상 범위가 다른 국가와 비교해 포괄적으로 규정하고 있음
- ☐ 노르웨이 국내법은 거주지국 과세 성향이 강해 외국법인의 이자, 로열티와 배당소득에 대해 0의 세율로 원천징수하고 있는 반면, 사업소득은 고정사업장이 있을 때만 과세함

---

45) <http://www.ibfd.org>

46) 노르웨이 국세청,

<http://www.skatteetaten.no/en/International-pages/Employers/Do-you-run-a-non-Norwegian-company/Foreign-company/>

47) 국세청, 『일본·노르웨이의 해외세정 연구사례집』, 2010. 12, p. 94

- 배당의 경우 EEA 소재하는 법인 주주에게 지급하고 해당 주주가 부동산 관련 사업 활동을 수행하는 경우에 한해 0의 세율로 과세됨

### 가. 사업자등록 방법

- 노르웨이에서 사업을 수행하는 모든 외국법인은 납세의무의 발생 여부와 관계없이 노르웨이 과세당국에 등록해야 하며, 노르웨이에서 부가가치세 거래가 발생하면 추가적으로 부가가치세 사업자등록을 해야 함
  - 즉, 노르웨이에서 사업을 수행하는 외국법인이 조세조약 규정에 따라 납부할 세액이 없더라도 사업자로 등록할 의무는 있는 것임
- 사업자등록을 주관하는 중앙등록센터(the Central Coordinating Register for Legal Entities, CCR)가 있고 6개의 등록센터(associated registers)가 있음
  - 중앙등록센터 외 6개의 등록센터는 (i) 사용자의 등록(the Register of Employers), (ii) 법인의 등록(the Register of Business Enterprises), (iii) the County Governors' Register of Foundations, (iv) 부가가치세 등록, (v) 법인세법 자료 등록(the Corporate Taxation Data Register), (vi) 노르웨이 기업의 통계자료(the Business Register of Statistics Norway)임
  - 6개의 등록센터 중 하나에 등록된 법인은 중앙등록센터에 등록해야 하며 법인번호(organisation number)를 부여받음
- 사업자등록을 위해 제출하는 서식은 크게 일반서식(Part I)과 부가가치세 등록을 위한 서식(Part II)의 두 가지 부문으로 구분됨
  - 부가가치세 등록을 위한 서식은 사업을 개시하거나 부가가치세법상 공급을 개시할 때 작성하는 것으로 중앙등록센터에 등록된 사업자의 부가가치세 등록을 위해 작성하는 서식임
- 부가가치세 등록요건을 갖춘 경우 사업자등록번호(registration number = organisation

number + letters MVA)가 부여됨

- 사업자등록번호의 발급이 거절되면 세무장관(the Directorate of Taxes)에 항고할 수 있음

## 나. 외국법인의 부가가치세법상 과세사업자 요건

- ☐ 노르웨이 부가가치세는 재화나 용역의 공급, 재화나 용역의 수입 시 부과됨

### 1) 일반적인 사업자 요건

- ☐ 12개월 동안 등록기준점인 50,000크로네(비영리단체는 140,000크로네)를 초과해서 과세공급을 한 모든 자는 과세당국에 사업자등록을 해야 함

### 2) 외국법인의 일반규정

- ☐ 외국에서 노르웨이에 소재하는 소비자에게 재화나 용역을 공급하는 외국법인은 노르웨이에서 부가가치세를 납부할 의무가 있음
- ☐ 노르웨이에서 과세공급을 하는 외국법인은 부가가치세 납세의무를 이행하기 위해 사업자 등록해야 함
  - 노르웨이 거주자이거나 노르웨이에 설립된 회사는 당연히 납세의무를 이행해야 함
  - 노르웨이 거주자가 아니거나 노르웨이에 설립되지 않은 외국법인이 노르웨이에서 공급한 재화나 용역의 경우 외국법인의 사업자등록 의무 및 신고방법은 공급하는 용역의 성격 등에 따라 다름

〈표 Ⅲ-5〉 노르웨이에 설립되지 않은 외국법인의 사업자등록

| 대상거래      |                          | 외국법인의<br>사업자등록  | 신고방법                                                                                                                                        | 신고·납부<br>의무자            |
|-----------|--------------------------|-----------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------|
| 재화의 공급    |                          | ×               | 세관에서 관세와 부가가치세 부과                                                                                                                           | 재화의<br>소유주              |
| 용역의<br>공급 | 원거리<br>공급이<br>불가능한<br>경우 | ○               | · 예를 들어, 노르웨이에 소재하는 부동산이나 자산과 관련된 용역, 운반용역, 음식공급용역 등임<br>· 외국법인이 사업자로 등록하고 노르웨이 부가가치세 납세의무를 이행함                                             | 외국법인,<br>외국법인의<br>납세대리인 |
|           | 원거리<br>공급이<br>가능한<br>경우  | ×               | · 예를 들어, 컨설팅, 회계나 법무자문, 광고와 정보제공용역 등임<br>· 용역을 공급받은 소비자가 직접 과세당국에 부가가치세를 신고·납부함(대리납부)                                                       | 공급받은<br>자               |
|           | 전자용역                     | ○ <sup>1)</sup> | · 노르웨이 소재 비사업자인 소비자에게 공급한 경우<br>· 노르웨이에 있는 소비자의 permanent terminal을 통해 전자용역을 공급할 때만 적용하며, 해외 permanent terminal을 경유해서 전자용역을 공급하면 과세대상에서 제외됨 | 외국법인                    |

주: 1) 간편등록([www.voenorway.com](http://www.voenorway.com))이나 일반적인 외국법인의 사업자등록의 방법 중 하나를 선택할 수 있으며, 일반적인 외국법인의 사업자등록 방법을 사용하는 경우 납세대리인을 선임해야 함. 간편등록에 대해서는 '3) 외국법인의 특별규정'에서 구체적으로 설명함

자료: KPMG, <http://www.kpmg.com/global/en/issuesandinsights/articlespublications/vat-gst-essentials/>

#### 가) 납세대리인의 임명

☐ 외국법인은 노르웨이 거주자인 납세대리인을 임명해야 하며, 납세대리인을 통해 부가가치세법상 사업자로 등록해야 함

☐ 납세대리인은 외국법인과 부가가치세의 신고 및 납부에 관해 연대책임을 부담함

#### 나) 납세의무의 이행

- ☐ 노르웨이에서 재화나 용역을 공급하는 외국인은 납세대리인을 통해 구매자에게 세금계산서(invoice)를 전달하며, 세금계산서에는 납세대리인의 성명과 주소도 기재되어 있어야 함
  - 세금계산서는 납세대리인의 성명 및 주소, 외국인의 사업자등록번호, 부가가치세 금액이 포함되어 있어야 함
- ☐ 납세의 경우 납세대리인을 통해 납세할 필요는 없으며 외국법인이 직접 납세할 수 있음
- ☐ 외국법인은 노르웨이 사업활동과 관련된 문서를 유지해야 하며 납세대리인은 외국법인이 노르웨이에서 판매하고 구매한 부가가치세 내역을 보관할 의무가 있음
  - 관련 문서의 보관기간은 10년이며, 과세당국이 납부한 부가가치세 금액의 적정성을 검증할 수 있을 정도의 문서를 유지해야 함

#### 3) 외국법인의 특별규정

- ☐ 외국법인의 '용역의 수입' 중 '전자용역 공급'을 과세하기 위해 도입된 규정임

##### 가) 개관

- ☐ 2011년 7월부터 외국법인이 노르웨이에 소재하는 개인에게 '전자용역'을 공급하면 노르웨이 과세당국에 사업자로 등록하고 부가가치세를 납부할 의무가 있음
  - 노르웨이 소재 일반과세자를 통해 공급되는 전자용역은 2001년부터 부가가치세가 부과되었으며, 2011년부터 일반과세자와 동일하게 외국기업도 25%의 부가가치세율을 적용해서 전자용역 공급 시 과세한 것임

#### 나) 등록 및 신고·납부

- ☐ 12개월 동안 노르웨이에서 공급한 금액이 등록기준점인 50,000크로네를 초과할 때부터 등록의무가 발생하며, 향후 공급액이 등록기준점 이하로 낮아져도 2년간은 부가가치세를 신고·납부해야 함
- ☐ 사업자등록과 납세의무 이행은 모두 국세청이 운영하는 사이트(<http://www.voensnorway.com>)를 통해 온라인으로 간단하게 진행함
- ☐ 부가가치세는 우리나라와 동일하게 분기마다<sup>48)</sup> 신고·납부하며, 매 분기 종료 후 20일 이내에 이행함
  - 신고서에는 사업자번호(identification number), 계산근거, 노르웨이 화폐인 크로네로 환산한 부가가치세 금액을 기재함
  - 납부는 노르웨이 국세청 인터넷 사이트를 통해 진행함

#### 다) 장부의 보관 및 기타의무

- ☐ 외국법인은 노르웨이 소비자에게 판매한 전자용역의 거래리스트를 10년간 보관할 의무가 있음
  - 과세당국의 요청이 있으면 3주 안에 온라인상으로 제출해야 함
- ☐ 그 밖에 부가가치세 일반과세자에게 적용되는 대부분의 관리규정이 외국법인에도 동일하게 적용됨
  - 과세당국은 제3자를 통해 공급자인 외국법인에 관한 정보를 확보할 수 있음
  - 과세당국은 외국법인의 부가가치세 과소신고나 불완전한 정보보고에 대해 미신고가산세와 미납가산세를 부과할 수 있음

---

48) 몇 가지 경우를 제외하고 일반적으로 사업자는 매 2개월마다 1년에 총 6번 부가가치세를 신고·납부함

- 노르웨이 부가가치세법상 전자용역은 EU VAT Directive(2206/112/EU)와 EU VAT Regulation을 참고한 것으로 소프트웨어, 음원, 영화, 전자도서와 다른 전자형태의 출판물의 다운로드를 포함함
  - 또한, 과세대상에는 Broadband Telephony와 Internet Access 용역, 라디오, TV나 인터넷 등을 통한 방송용역도 포함함
  - 노르웨이 부가가치세법상 면세되는 용역은 외국법인에 대해서도 동일하게 부가가치세를 과세하지 않음
    - － 예를 들어, 노르웨이에서 도박이나 게임은 과세대상이 아니기 때문에 외국법인이 노르웨이 소비자에게 인터넷을 통해 공급한 온라인 게임이나 도박에 대해 과세하지 않음
- 외국법인은 인터넷을 통한 사업자등록이 가능하며, 부가가치세 신고도 일반과세자보다 간소하게 진행함
  - 단, 노르웨이에 설립된 사업자나 노르웨이에서 ‘전자용역’의 공급 외에 다른 사업활동을 수행하는 외국기업은 이러한 간편신고 방식으로 부가가치세를 신고할 수 없음
- 중개인을 통해 용역을 전자용역을 공급하는 외국법인의 경우 중개인을 공급자로 간주하기 때문에 사업자로 등록할 필요 없음
  - 부가가치세법상 등록의무가 있는 사업자를 결정할 때 용역을 실질적으로 공급하는 자가 누구인지가 중요한 요소이며, 이 경우 소비자로부터 대금을 직접받는 자가 누구인지도 중요함
  - 전자용역의 공급에 있어 ‘공급자’는 용역의 콘텐츠에 책임을 지는 자이며, ‘중개인’은 최종소비자에게 전자자료를 전송하거나 디지털 콘텐츠에 접속가능한 환경을 제공하는 자임
  - 따라서 소비자로부터 대금을 직접 받고 자료나 콘텐츠를 공급하는 데 직접 참여하는 중개인이 사업자로 등록하는 것이 타당함
- 원칙적으로 간편 사업자등록을 한 외국법인은 매입세액을 매출세액에서 공제받지 못함

- 그러나 외국법인이 노르웨이 과세당국에 노르웨이에서 과세활동이 있었고 관련해서 매입세액이 발생한 자료를 제출하면 환급받을 수 있는 권리를 인정하고 있음

## 다. 외국법인의 법인세법상 과세사업자 요건<sup>49)</sup>

### 1) 국내법상 사업자요건

- ☐ 국내법상 외국법인의 사업소득이 과세되는지 결정하는 가장 중요한 요소는 ‘노르웨이에서 사업의 수행’이 있었는지를 판단하는 것임
  - 즉, 노르웨이에서 ‘사업을 수행’하면서 발생한 소득이 있으면 납세의무가 발생함
- ☐ ‘사업의 수행’은 외국법인의 활동의 ‘경제적 특징(economic character)’, ‘사업활동의 범위(some extent)’와 ‘기간(duration)’의 요소를 고려해서 결정함

### 2) 조세조약의 사업자요건

- ☐ 조세조약 체결국가에 소재하는 외국법인의 경우 사업소득이 과세되는지 결정하는 가장 중요한 요소는 ‘고정사업장’의 존재임
  - 노르웨이에서 사업을 수행하더라도 노르웨이에 고정사업장이 없으면 사업소득을 과세하지 않음
- ☐ 고정사업장에 관한 조세조약 내용은 OECD 모델조세협약 내용을 기초로 하고 있으며, 일부 UN 모델협약을 참고하고 있음
  - 고정된 장소, 12개월 이상 되는 기간 동안 지속되는 건설공사나 설치 프로젝트

49) 노르웨이 국세청,

<http://www.skatteetaten.no/en/International-pages/Felles-innhold-benytted-i-flere-malgrupper/Brochure/Guide-for-foreign-employers-and-employees/?chapter=7060&printmode=true> 및 KPMG, Tax Facts Norway 2013, 2013, pp. 31~33.



## 6. 미국<sup>50)</sup>

### 가. 국내 세법상 외국법인의 법인소득세 납세의무

#### 1) 국내법상 고정사업장

- 국내세법상 외국법인 사업소득 과세의 특징 중 하나는 ‘고정사업장’ 개념을 위주로 하지 않고 미국 내 사업과의 실질적 관련성을 위주로 판정하고 있는 것임
  - ‘미국 내 원천이 있는 소득으로서, 해당 미국 내 거래 또는 사업과 실질적으로 연관된 소득’에 대해 과세
- ‘미국 내 소득의 원천이 있는지 여부’는 소득의 종류나 형태에 따라 판단하고 있으며, 재화 판매나 용역 등의 사업소득의 경우 주로 판매장소나 서비스 제공지를 기준으로 판단하고 있음<sup>51)</sup>
  - 다음과 같은 소득은 미국 내 원천에서 발생한 소득으로 간주함

〈표 Ⅲ-6〉 미국 내 소득의 원천이 있는지 여부의 판단기준

| 구분           | 미국 내 원천 소득                                                             |
|--------------|------------------------------------------------------------------------|
| 개인 서비스 소득    | 미국 국내에서 제공된 용역                                                         |
| 재판매용 재고자산 구입 | 미국에서 처분                                                                |
| 생산 재고자산      | 미국 내 판매행위로 인한 소득                                                       |
| 임대 및 로열티 소득  | 미국에 위치하거나 미국에서 사용된 자산                                                  |
| 운송           | 미국에서 시작, 종료되는 운송<br>해외에서 시작 또는 종료되는 운송의 경우에는 당해 소득의 50%를 미국 내 원천소득으로 봄 |

50) 미국은 각 주별로 일종의 거래세인 Sales Tax를 부과하고는 있으나 부가가치세제도 자체는 운영하지 아니함. 따라서 본 연구에서는 법인소득세만을 검토 대상으로 함.

51) USCS §861

- 외국법인이 미국 내 원천이 있는 소득을 수취할 경우 기본적으로는 납세의무가 있으나, 그렇더라도 미국 사업 또는 거래와 실질적 관련성이 없는 소득의 경우에는 원천징수로 납세의무가 종결될 수 있음
- 따라서 외국법인이 미국 내 사업으로부터 발생한 소득에 대해 전반적인 납세의무를 지는지 여부는 동 외국법인이 (i) 미국에서 사업 또는 거래를 수행하는가 (ii) 해당 소득이 동 사업 또는 거래와 실질적으로 관련성이 있는가의 여부에 좌우될 것임
- 미국 내 사업 또는 거래 수행 요건의 경우, 세법조문상의 명확한 정의는 없으나, 미국 내에서의 지속적이고 실질적인 활동 여부를 기준으로 삼는 것으로 보임
  - 판례상으로는 “직접 또는 대리인을 통하여 미국에서 사업활동을 수행하면서, 동 활동이 실질적, 계속적, 일상적(considerable, continuous, and regular)이면” 미국 내에서의 거래 또는 사업으로 보고 있음<sup>52)</sup>
- 또한 기본적으로 미국 내에서 사업을 수행하면서 수취하는 소득으로서 일정 요건을 갖출 경우 동 사업과 실질적 관련성이 있는 소득(Effectively Connected Income, “ECI”)으로 봄 <sup>53)</sup>
  - ECI 해당 여부는 주로 아래와 같은 두 가지 판단 기준에 따름
    - (i) 당해 소득이 미국 내 사업 또는 거래의 수행을 위해 사용되거나 보유하고 있는 자산으로부터 발생한 것인지 (asset test) 또는
    - (ii) 미국 내 사업 또는 거래활동이 당해 소득 실현의 주요 원천이 되는지 여부 (business activities test)
  - 일반적으로 미국 내 거래 또는 사업활동으로부터 얻는 판매소득, 용역 수행 대가, 제조 활동에 따른 소득 등은 ECI에 해당할 것임
  - 배당, 이자, 자본소득 등의 투자소득은 통상적으로 ECI에 해당한다고 보지 않지만,

52) AM2009-010, Office of Chief Counsel Internal Revenue Service Memorandum, and *DeAmodio v. Commissioner*, 34 T.C. 894, 905-06(1960), *aff'd*, 299 F.2d 623(3rd Cir. 1962), etc.

53) USCS §864

상기 ECI 판단 기준 중 하나에 해당될 경우에는 사업과 실질적 관련성이 있는 것으로 봄

- 미국 내 사업 또는 거래 수행을 위한 자산에서 발생하는 소득(일례로 미국 내에서 사업활동상 수취한 매출채권에서 발생하는 이자소득) 또는,
- 미국 내의 사업활동이 소득실현의 중요한 요인인 경우 당해 소득(일례로 미국 내 지적재산권 대여사업으로부터의 사용료소득)

- 해외 원천소득(foreign source income)은 기본적으로 ECI에 해당하지 않지만, 비거주자나 외국법인이 미국 내 고정사업장소 (fixed place of business)를 가지고 있으며 해당 손익이 동 고정사업장소에 귀속된다면 이는 ECI에 해당됨
  - 일반적으로 고정사업장소란 외국법인 등이 거래나 사업을 수행하는 고정시설, 장소, 부지, 구조물, 기타 이와 유사한 장소를 의미함<sup>54)</sup>
  - 또한 당해 소득이 동 고정사업장소에 귀속되기 위해서는, 해당 사업장소가 소득을 창출하는 데 중요한 요인이 되고, 이러한 소득창출활동을 정기적으로 수행해야 함

□ 미국에서 사업을 수행하는 외국회사는 미국 사업과 실질적인 관련성이 있는 소득에 대해서는 미국 회사처럼 과세됨

- 미국 과세당국에 신고납부 의무를 지며, 실질적 관련성이 있는 사업소득에 대하여 과세소득 계산, 일반 및 특별공제 적용, 과세표준별 누진세를 적용 등의 과정을 거쳐 법인소득세 산출
- 경우에 따라 동 과세소득에 대한 법인소득세 이외에 추가로 지점 이윤세나 지점 이자세를 적용받을 수도 있음

## 2) 조세조약상 고정사업장<sup>55)</sup>

□ 미국이 체결한 조세조약은 OECD 모델협약과 유사하지만 완전히 대체하지는 않으며

54) 26 CFR 1.864-7 - Definition of office or other fixed place of business.

55) 『주요국의 조세제도』, 미국편(I), 한국조세연구원, 2009.10

규정이 보다 자세한 편임

- 조세조약상 사업소득에 대해서는 고정사업장 요건을 과세권이 미치는 범위를 결정하는 주요 기준으로 삼고 있음
  - 국내세법상 ‘미국 내의 거래 또는 사업과 실질적으로 연관된 소득’이 있다 하더라도 조세조약에 의한 고정사업장이 없으면 미국에서 과세되지 아니할 것임
- 조세조약상 외국법인 사업소득 과세요건과 비교해 볼 때, 국내세법상 과세소득 인정 범위가 더욱 넓음
  - 국내세법에서는 외국법인의 미국 내 ‘고정사업장’에 귀속되는 소득은 물론이고 미국 내 사업과 실질적으로 관련이 있는 소득을 전반적으로 과세대상으로 하므로, 조세조약상 과세소득 범위보다 크다고 할 수 있음
- 비록 조세조약 체결국 소재 법인과외의 거래에 대해 국내세법을 그대로 적용하기는 어려울 수 있으나, 일차적으로 외국법인의 미국 내 사업소득을 광범위하게 과세할 수 있는 법적 근거를 예비해 두었다는 점에서 의미가 있음
- 다만, ‘실질적 관련성’ 여부는 개별 사안에 따라서는 판단이 어려울 수도 있으며, 특히 최근의 다양화된 거래 형태에 적용하기에는 논란의 여지도 있을 것임
  - 일례로 물리적 사업장소에 의존하지 않고 사업이 이루어지는 전자상거래 등과 같은 무형의 거래에서 발생한 사업소득에 대한 과세권 행사 판단 기준 등은 아직 정립되지 아니한 것으로 보임<sup>56)</sup>

---

56) Kristina Dautrich, “Server as a Permanent Establishment: Are Your Server's Activities Creating a Taxable Presence that You Are Unaware of?,” August 08, 2012

## 7. 기타 국가

### 가. 스페인 Dell 사례 - 고정사업장 범위의 해석

- OECD의 입장과 다르게 스페인에 서버나 인적 및 물적자원이 없는 온라인 사이트를 “가상 고정사업장(virtual permanent establishment)”으로 판결한 사례이며 실질적인 고정사업장 개념을 최초로 도입한 사례라는 점에서 의의가 있음<sup>57)</sup>

- 동일한 사례에서 노르웨이 법원은 스페인과 상반된 결정을 내렸음

#### □ 사례와 관련된 기업의 역할

- 아일랜드 소재 Dell Europe

- 컴퓨터 제조법인
- 완성품은 전량 Dell Products로 판매됨
- Dell Products에 인력 서비스를 제공함

- 아일랜드 소재 Dell Products

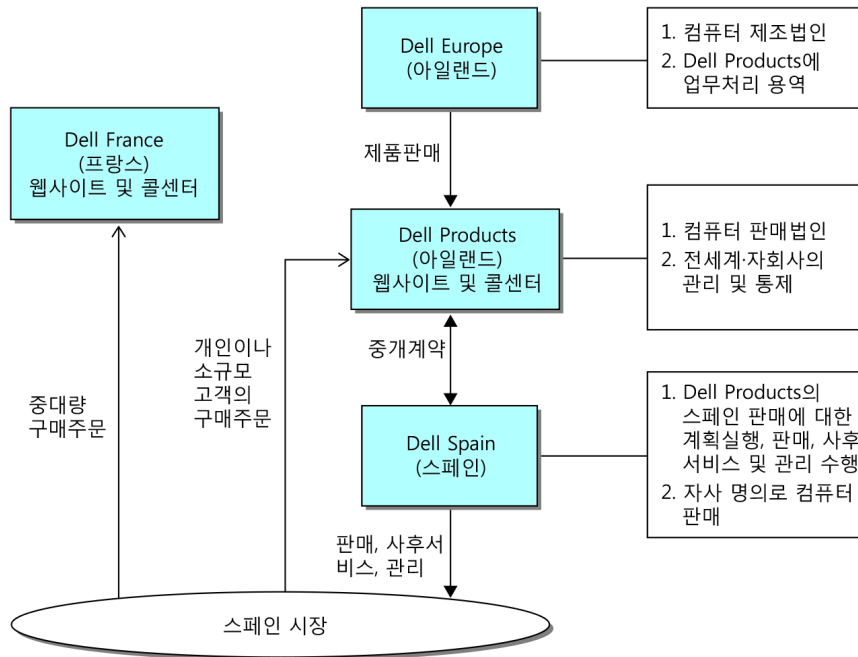
- 컴퓨터 판매법인: 판매는 인터넷 사이트와 콜센터를 통해 각 국가의 고객에게 직접 판매함. 따라서 Dell Products가 관련 매출을 인식함
- 전 세계 자회사와 중개계약(commissionaire contract)을 체결한 후 각국의 유통 법인을 통해 판매함
- 유통관리와 통제의 주요 책임이 있음
- 직원의 인적자원을 보유하지 않고 있어 Dell Europe과 하도급 계약을 체결하여 Dell Europe 직원이 업무를 처리함

- 스페인 소재 Dell Spain

- 중개계약에 따라 본인(Dell Products)의 사업활동을 수행하는 대리인이지만 스페인 판매에 관한 실질적인 사업활동을 수행
- Dell Products의 실행계획, 판매, 사후서비스, 스페인에서 판매되는 온라인 스토어의 관리업무를 수행함

57) PwC, Permanent Establishments 2.0, 2012.

[그림 Ⅲ-1] 스페인 Dell의 사례



□ Dell은 각국의 자회사가 인적 및 물적자원을 가지고 컴퓨터를 직접 판매하였으나 tax planning 이후 아일랜드 소재 Dell Products에서 판매하는 것으로 변경

□ 스페인 법원의 판결 1: Dell Spain은 직원이나 시설을 보유하고 있지 않으나 스페인과 아일랜드 간 ‘사업의 고정된 장소’와 ‘중속대리인’의 요건에 부합하여 고정사업장으로 봄

○ Dell Products가 스페인에서 판매한 이익은 모두 Dell Spain에 귀속된다고 판단함

○ 사업의 고정된 장소

– Dell Spain이 자사의 시설과 활동을 제공하는 운영장소를 Dell Products의 사업의 고정된 장소로 봄

– OECD 모델협약 제5조에서 모법인은 자회사의 사업장소(모법인의 처분에 따라 자회사에 속하는 장소나 건물)가 있는 국가에 고정사업장을 가진 것으로 볼 수 있다는 규정이 있음

– 인터넷 사이트의 온라인 스토어의 서버가 스페인 역외에 위치하고 사업활동이 스페인의 인적자원이나 물적자원을 통해 수행되지 않았으나 판매와 배송과 같은 경제적으로 중요한 사업활동이 스페인에서 수행되었고 Dell Spain의 직원이 온라인 스토어의 유지에 관여한 점에 비추어 볼 때 Dell Spain을 Dell Products의 고정사업장으로 볼 수 있다고 판단함

- 이는 OECD의 입장과 배치되는 것이나 아직 OECD가 전자상거래 과세에 대한 논의를 계속하고 있어 최종결정을 내리기 전까지 OECD의 결정을 고려할 필요는 없다고 판단한 것임

○ 종속대리인: (i) Dell Spain이 자사의 명의로 계약을 체결할 권한을 가지고 있고 계약이 Dell Products를 실질적으로 구속하는 점, (ii) Dell Spain의 사업활동이 Dell Products의 전반적인 감독과 통제하에 발생하는 점, (iii) Dell Spain의 사업활동이 보조적인 활동이 아닌 점에 비추어 Dell Spain이 Dell Products의 종속대리인이라고 판단함

□ 스페인 법원의 판결 2: Dell 그룹이 Dell France를 통해 스페인 고객에게 판매한 이익도 Dell Products의 스페인 고정사업장에 귀속된다고 판단함

○ 이러한 판단은 프랑스 법인의 주요 활동과 판매의 중요한 부분이 Dell Spain의 인적 자원과 물적자원을 통해 수행되었기 때문임

#### 나. 이탈리아의 2014년 개정세법

□ 이탈리아 정부는 2014년 개정세법을 발표하면서 그간 계속적인 논란이 된 디지털세의 부과를 확정했으며, 이 법은 부가가치세와 법인세법과 관련된 세 가지 사항을 포함함

○ 부가가치세 개정세법은 논란이 있어 아직 시행 여부가 확정되지 않은 상태이며, 법인세법과 관련된 개정사항은 2014년 1월 1일부터 시행됨

□ 부가가치세 개정대상은 검색엔진의 검색 결과인 온라인 광고나 링크의 광고수입에 관한 것이며, 이탈리아에서 랜선, 모바일, 네트워크를 통해 온라인 서비스를 사용하거나

이탈리아에서 인터넷 사이트를 통해 검색되는 광고는 부가가치세법상 사업자로 등록된 법인을 통해서만 거래할 수 있도록 개정함

- 이는 외국 검색엔진 서비스를 제공하는 기업이 자국에 설립된 기업을 통해 온라인 광고용역을 제공하지 않고 저세율 국가에 소재한 자회사를 통해 광고용역을 제공하여 세원이 감소하는 문제를 방지하기 위해 도입한 제도임
- 2014년 1월 1일부터 시행 예정이었으나 논란이 계속되어 아직 정확한 시행일자를 결정하지 못한 상태임

□ 개정된 법인세법에서는 온라인 광고나 예비적인 활동을 수행하는 법인이 외국법인과의 거래에서 발생한 비용과 관련한 이익을 인식하는 수익성지표(profit-level indicator)를 사용하도록 요구함

- 2014년 1월 1일부터 시행됨

□ 거래 양성화 방안의 일환으로, 광고와 예비적 활동과 관련된 모든 대금지불은 은행이나 우체국 등 거래내역을 추적할 수 있는 결제수단을 사용해야 함

- 2014년 1월 1일부터 시행됨

#### 다. OECD BEPS 프로젝트에서의 고정사업장 문제

□ OECD는 다국적기업의 조세회피 차단 및 세원잠식에 대한 대응책을 마련하기 위한 BEPS(Base Erosion and Profit Shifting) 프로젝트를 추진하고 있음

- 주된 문제로 거론되는 조세회피 및 국제기준 남용에 대한 총체적 실행계획을 포함한 BEPS Action Plan을 2013년 7월에 발표함
- 각 문제점들에 대한 후속 연구를 2015년 9월까지 진행할 계획임

□ BEPS 프로젝트의 주요 검토 대상 중 하나로서, 사업소득에 대한 과세관할권 결정기준인 고정사업장 관련 국제기준 남용 문제가 논의되고 있음

- 특히 디지털경제의 발전으로 인해 고정사업장을 구성하지 아니하면서도 사업활동을

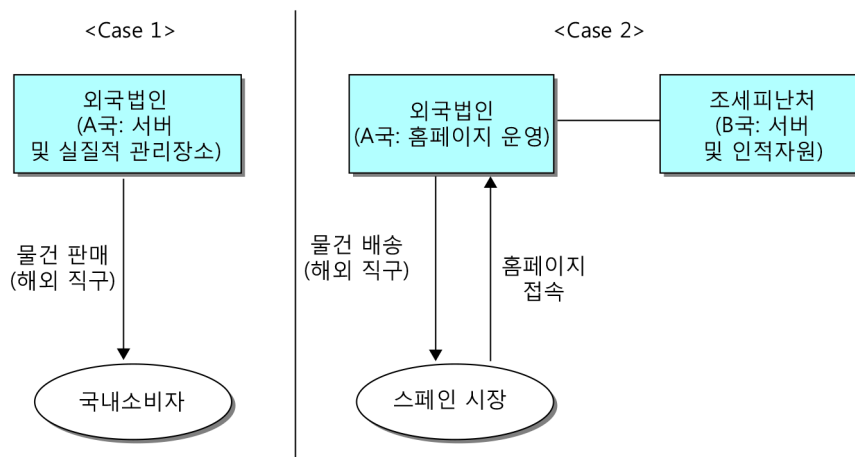


수행하는 것이 용이해져 과세권 약화 우려가 커짐

□ 현재 고정사업장과 관련해 문제가 되는 거래유형을 몇 가지로 정리할 수 있음

- 디지털 거래유형 1: 해외 서버를 둔 외국법인이 인터넷 홈페이지나 모바일 폰을 통해 광고를 하고 국내소비자에게 물품을 판매하는 행위
  - － Case 1: 서버와 실질적 관리장소가 A국에 있는 외국법인이 자사 홈페이지를 국내 소비자에게 광고하고 홈페이지를 통해 국내 소비자에게 물품을 판매하는 행위
    - 통관 시 부가가치세는 과세됨
    - 소득의 원천이 국내에 있음에도 고정사업장이 없어 법인세 과세가 불가능함
  - － Case 2: 서버와 인적 및 물적자원이 모두 저세율 국가인 B국에 소재하고, A국에 홈페이지를 운영하면서 홈페이지를 통해 국내 소비자에게 물건을 광고하고 판매하는 행위
    - 통관 시 부가가치세는 과세됨
    - 소득의 원천이 국내에 있음에도 고정사업장이 없어 법인세 과세가 불가능함

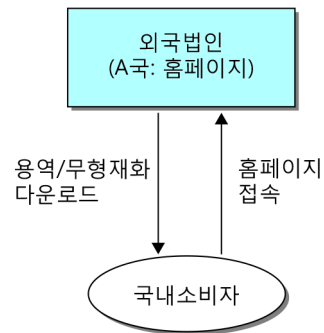
[그림 Ⅲ-2] 디지털 거래유형 1



- 디지털 거래유형 2: 모바일 폰이나 인터넷을 통해 용역을 공급하는 행위

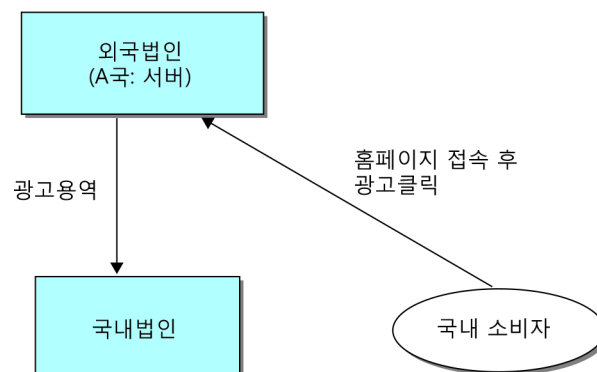
- 국내에서 소비되나 부가가치세 과세하지 못함
- 디지털 거래의 근간과 소득의 원천이 국내에 있음에도 고정사업장이 없어 법인세 과세가 불가능함

[그림 Ⅲ-3] 디지털 거래유형 2



- 디지털 거래유형 3: 해외 거주하는 외국법인이 해외 서버를 두고 국내회사에 검색엔진을 통한 광고용역을 제공하고 얻는 수입
- 국내에서 광고용역이 소비되나 부가가치세를 과세하지 못함
- 디지털 거래의 근간과 소득의 원천이 국내에 있음에도 고정사업장이 없어 법인세 과세가 불가능함

[그림 Ⅲ-4] 디지털 거래유형 3



- 고정사업장의 정의 1: 다국적기업이 저세율 국가를 거주국으로 하고, 다른 국가로 사업활동을 인위적으로 분산해서 운영하여 각국의 사업활동이 고정사업장 요건에서 배제되는 ‘예비적이고 보조적인 활동’이 되도록 계획하는 행위
  - － 고정사업장이 없어 법인세 과세가 불가능함
- 고정사업장의 정의 2: 다국적기업이 자회사와 대리인계약을 체결하고, 저세율국가에 소재한 다국적기업의 본사가 국내 소비자와 직접 계약을 체결하고 중간에서 자회사의 역할을 대리인으로 한정함으로써 자회사가 해당 국가의 고정사업장에 해당하지 않도록 거래를 계획하는 행위
  - － 고정사업장이 없어 법인세 과세가 불가능함
- 디지털 경제의 발전으로 인해 부가가치세와 법인세를 과세하지 못하는 문제는 우리나라뿐만 아니라 다른 국가도 공통된 이슈임
- 법인세법상 외국법인은 국내 고정된 장소나 종속대리인 없이 사업을 수행하고 이익을 창출할 수 있기 때문에 고정사업장을 중심으로 한 현행 규정으로는 과세하지 못함
- 또한, 부가가치세법상 과거 고정된 장소를 기반으로 그 장소에 귀속되는 거래에 과세했으나, 고정된 장소 없이 판매하고 소비할 수 있게 되면서 고정사업장을 중심으로 과세할 수 없게 됨

## IV. 국제비교 및 시사점

### 1. 국제비교

#### 가. 법인세와 부가가치세의 과세사업자 요건 비교

- ☐ 모든 조사대상국은 외국법인이 소비행위나 소득에 대한 세금을 납부하기 위해 우선 과세당국에 사업자등록 절차가 필요하다는 점에서 일치함
- ☐ 다만, 법인세법의 사업자등록과 부가가치세법의 사업자등록 요건이 일치하는지에 관해서는 국가마다 차이가 있음
  - 우리나라는 부가가치세와 법인세법상 외국법인의 사업자등록 요건이 일치함
  - 노르웨이와 캐나다는 부가가치세 신고를 위해 별도의 등록번호를 부여받는 시스템을 갖추고 있음
  - 영국과 독일은 기본적으로 사업자등록 요건이 다르지 않으나, 법인세법의 고정사업장이 없는 외국법인의 부가가치세법상 사업자등록을 위해 부가가치세 납세의무 이행을 위한 사업자등록이 가능함

〈표 Ⅳ-1〉 외국법인의 부가가치세법 및 법인세법의 사업자등록

| 구분     | 우리나라  | 미국     | 영국                     | 캐나다                                | 독일                     | 노르웨이                                                           |
|--------|-------|--------|------------------------|------------------------------------|------------------------|----------------------------------------------------------------|
| 일치 여부  | ○     | N/A    | △                      | ×                                  | △                      | ×                                                              |
| 법인세법   | 고정사업장 | 사업의 수행 | 고정사업장                  | 사업의 수행                             | 고정사업장                  | 고정사업장                                                          |
| 부가가치세법 | 고정사업장 | N/A    | 고정사업장과 무관하게 과세되는 거래 있음 | 사업의 수행. 부가가치세법상 사업자등록이 필요한 거래유형 열거 | 고정사업장과 무관하게 과세되는 거래 있음 | 부가가치세 거래가 발생하면 추가적으로 부가가치세 사업자등록이 요구되며, 고정사업장과 무관하게 과세되는 거래 있음 |

- 주: 1. 일치 여부는 법인세법의 사업자등록 기준과 부가가치세법의 사업자등록 기준이 동일한지에 대한 판단임  
 2. 미국은 부가가치세법을 적용하지 않기 때문에 부가가치세와 관련된 사항은 해당사항 없음  
 3. 캐나다는 한 사업자가 사용하는 사업자등록번호의 앞자리는 동일하지만 뒷자리는 신고하는 세목에 따라 다름

#### 나. 부가가치세법상 외국법인의 과세기준

- 우리나라와 조사대상 국가들의 일반적인 부가가치세 과세대상 자체는 큰 차이가 없으나 우리나라의 경우 사업자등록시 사업장의 존재를 전제로 한다는 점에서 차이가 있음
  - 우리나라는 부가가치세 과세대상 거래의 규모에 대한 최소 기준은 규정하지 아니하나, 사업자등록은 사업장을 기준으로 하는 것이 원칙이므로 고정된 사업장의 존재를 전제로 함
  - 비교대상 국가들은 대체로 일정 규모 이상의 과세대상 거래를 수행할 경우 사업자등록 의무를 부과하며 사업장의 존재를 반드시 필요로 하지는 않음
- 조사대상 국가들은 특별규정 등을 통해 외국법인 등 비거주자의 부가가치세 과세요건을 보다 강화한 반면 우리나라는 외국법인에 대한 별다른 과세규정을 두고 있지 아

### 니함

- 우리나라에서는 국내사업장 없는 외국법인이 제공하는 용역이 공급받는 자의 면세 사업에 사용되는 경우에 한해 대리납부<sup>58)</sup> 제도를 통해 부가가치세를 징수하는 것 이외에 외국법인에 대한 별다른 과세규정은 두고 있지 않음
- 영국은 물리적 고정사업장이 없더라도 특정 용역의 제공장소 또는 소비자의 소재지가 영국일 경우 과세할 수 있는 근거를 두고 있음
- 캐나다는 고정사업장이 없어도 비거주자가 캐나다에서 사업을 수행 시 사업자등록 의무가 있고, 캐나다 내에서의 행사 개최, 간행물 판매, 광고 등과 관련하여 별도의 과세 규정을 두고 있음
- 노르웨이의 경우 기본적으로 자국에 소재한 소비자에게 재화·용역을 공급하는 외국법인에게 부가가치세 납세 의무를 부과하며, 전자용역 등의 용역 수입의 과세대상 범위가 다른 국가와 비교해 포괄적임
- 독일은 물리적 고정사업장이 없더라도 전자용역의 제공에 대해 영국에서 과세하는 규정을 두고 있음

- 캐나다는 외국법인의 부가가치세 사업자등록과 납세의무 이행을 위한 제도적 보완책으로 보증금 예치를 강제하고 있으며, 노르웨이는 납세대리인의 선임을 강제함
- 캐나다의 보증금예치는 현금, 보증수표, 우편환이나 적격채권의 형태가 가능함
- 노르웨이의 납세대리인은 외국법인을 위한 세금계산서 발행, 거래 문서의 보관의무를 부담함

---

58) 부가가치세법 제52조

〈표 Ⅳ-2〉 부가가치세법상 외국법인의 과세요건

| 구분   | 일반적인 부가가치세 과세기준                                                                                                          | 외국법인 관련 특칙                                                                                                                                                                                                                                                                  |
|------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 우리나라 | 사업자가 행하는 재화·용역의 공급 및 재화의 수입 거래에 대해 사업장마다 사업자등록 의무                                                                        | 면세사업 관련 용역에 대한 대리납부제도 이외에 별도의 특칙 없음                                                                                                                                                                                                                                         |
| 영국   | 일반적으로 국내 사업장을 두고 일정 금액 이상(직전 12개월간 매출액이 79,000파운드 이상)의 과세거래를 수행하는 경우 부가가치세 사업자등록 의무가 있음. (거래금액이 기준금액에 미달할 경우라도 임의 등록 가능) | 외국법인이 공급장소(place of supply)를 영국에 두고 있는지 여부가 부가가치세 과세의 주요 관건이 되며, 영국 내 고정된 사업장이 없더라도 영국에 공급장소가 있어 사업자 등록 및 부가가치세 과세 의무가 발생하는 경우가 생길 수 있음(B2B 거래 등 일부 용역거래의 경우)<br>영국 내 사업장 없는 사업자로서 과세대상 거래를 할 경우 Non-established Taxable Persons('NETPs')로서 과세관청에 등록 의무가 있음(최소 거래금액 기준은 없음) |
| 캐나다  | 과세공급의 가치가 마지막 4분기 또는 1분기 동안 3만캐나다달러를 초과할 경우 사업자등록 의무                                                                     | 외국법인이 사업상 과세재화나 용역을 캐나다에서 공급하고 소규모공급자가 아닌 경우, 고정사업장이 없어도 사업자로 등록해야 함 <sup>59)</sup> .<br>또한 캐나다 내에서의 오락, 세미나, 이벤트 개최, 도서/신문/잡지/간행물 등의 판매, 광고 등과 관련하여서는 특별규정을 통해 보다 광범위하게 납세의무를 인정                                                                                           |
| 독일   | 소규모 공급(전년도 총 공급액이 17,500유로 이하이고 당기 총공급액이 50,000유로 이하) 이외의 과세대상 거래를 수행할 경우 사업 개시시점에 사업자등록 의무                              | 2003년 7월 1일부터 부가가치세법상 고정된 장소가 없는 외국법인이 비등록사업자인 개인에게 공급한 전자용역을 과세하기 위해 외국법인에 직접 사업자등록 의무를 부여함                                                                                                                                                                                |
| 노르웨이 | 재화나 용역의 공급, 재화나 용역의 수입 거래에 대하여, 12개월 동안 50,000크로네(비영리 단체는 140,000크로네)를 초과해서 과세공급을 한 모든 자는 과세당국에 부가가치세 사업자등록 의무           | <ul style="list-style-type: none"> <li>원거리 공급이 불가능한 경우: 노르웨이에 소재하는 부동산이나 자산과 관련된 용역, 운반용역, 음식공급용역 등 외국법인이나 납세대리인이 사업자등록의무 부담</li> <li>전자용역: 노르웨이 소재 비사업자인 소비자에게 공급한 경우 외국법인이 사업자등록의무 부담</li> </ul>                                                                          |

59) 캐나다 국세청, Meaning of “permanent establishment” in subsection 123(1) of the Excise Tax Act, 2005. 3. 23, p. 2.

## 다. 법인세법상 외국법인 요건

- 내국법인은 전 세계 소득을 대상으로 법인세를 납부하고 외국법인은 원천지에서 발생한 소득을 대상으로 법인세를 납부하기 때문에 내국법인과 외국법인의 구분은 중요함
- 외국법인은 내국법인이 아닌 자로 우리나라와 조사대상 주요국의 외국법인의 정의와 범위는 유사함
  - 미국을 제외하고 우리나라를 포함한 조사대상 주요국은 모두 법인의 설립지뿐만 아니라 사업의 실질적인 관리장소(또는 경영 및 통제 장소)가 자국 내에 있으면 내국법인으로 간주함
  - 미국은 실질적 관리장소에 관한 규정을 두지 않고 있어 미국에 설립된 법인만 전세계 소득에 대해 과세함
    - － 미국의 다국적기업은 저세율 국가에 본사를 설립하는 방법으로 미국에서 발생한 사업소득에 대해서만 법인세를 납부함
    - － 그리고 미국의 다국적기업은 APB 23 규정을 통해 다른 국가에서 발생한 소득에 대해 합법적으로 세금을 납부하지 않음. 즉, 미국의 다국적기업이 해외 자회사에 투자한 자금을 영구적으로 회수하지 않고 해외에서 재투자하는 사실이 입증되면 이 부분(permanently reinvested foreign earnings)에 대해 미국에서 세금을 납부하지 않음
  - 영국과 노르웨이는 기본적으로 자국에 설립된 기업을 내국법으로 보지만, 실질적 관리장소가 국내에 있는 것으로 판단되면 국외 설립된 기업도 내국법인으로 간주함
  - 독일은 독일 내 거주지, 법률상 설립장소나 경영장소나 지점이 없는 법인을 외국법인으로 보며, 사업상 관리의 중심이 되는 장소가 자국 내에 있으면 내국법인으로 간주함
  - 캐나다와 노르웨이도 경영(관리)과 통제가 실제 발생한 장소가 자국 내에 있으면 외국에 설립된 법인이라도 내국법인으로 간주함



〈표 Ⅳ-3〉 법인세법상 외국법인 판정기준

| 구분   | 근거법      | 내국법인 정의                    |                            | 관리장소의 정의                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------|----------|----------------------------|----------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|      |          | 설립지                        | 실질적 관리장소                   |                                                                                                                                                                                                                                                             |
| 우리나라 | 법인세법     | 국내에 본점이나 주사무소를 둔 법인        | 사업의 실질적 관리장소를 둔 법인         | 법인이 사업을 수행함에 있어서 중요한 관리 또는 상업적 의사결정이 실질적으로 이루어지는 장소                                                                                                                                                                                                         |
| 미국   | 내국세법     | 미국에 설립                     | -                          | -                                                                                                                                                                                                                                                           |
| 영국   | 판례와 회사법  | 영국에 설립                     | 실질적 관리장소가 영국 내에 있는 법인      | 사업의 중요한 경영관리 및 지배장소는 과세관청이 판례와 사실에 기초하여 판단하지만, 이사회의 개최장소와 관계없이 실질적으로 중요한 의사결정이 이루어지는 장소                                                                                                                                                                     |
| 캐나다  | 법인세법, 판례 | 캐나다에 설립                    | 경영 및 통제가 실제 발생한 장소         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 이사들이 회사의 중요한 의사결정의 위해 향시 또는 대부분 참석하는 장소</li> <li>• 일부 판례에서는 경영과 통제를 실질적으로 행사하는 자를 주주로 판단하여, 주주의 거주지나 주주가 권한을 행사하는 장소로 판단하기도 함</li> <li>• 최근 판례는 신탁도 법인과 동일하게 판단하여 신탁관리인(trustee)의 다수가 거주하는 장소를 거주지로 판단함</li> </ul> |
| 독일   | 법인세법     | 독일 내에 소재지를 두고 있는 법인        | 독일 내에 관리장소를 두고 있는 법인       | 사업상 최고 관리(최고경영진, 총괄적인 경영과 관련된 업무, 관리행위)의 중심이 되는 장소                                                                                                                                                                                                          |
| 노르웨이 | 판례       | 노르웨이법에 따라 설립되고 사업자로 등록한 법인 | 노르웨이에서 중요한 관리와 통제가 발생하는 법인 | (미확인)                                                                                                                                                                                                                                                       |

주: 1. 미국은 내국세법 (Secs. 7701(a)(4)~(5))에서 내국법인을 정의함

출처: 1. 홍성훈, 『소득세법 및 법인세법상 거주자 판정기준에 대한 국제비교』, 2013. 9 참조

2. IBFD, The Attribution of Profits to Permanent Establishment, 2005.

## 라. 법인세법상 외국법인의 원천지 과세기준 비교

### 1) 사업소득의 과세요건

- 미국, 캐나다, 노르웨이 국내법은 자국에서 ‘사업을 수행’하고 발생한 소득에 대해 법인세를 신고하는 것으로 규정함
- 이들 국가와 조세조약을 체결하지 않은 국가에 소재하는 외국법인은 고정사업장 유무에 관계없이 국내에서 사업을 수행하면 국내원천 사업소득에 대해 법인세를 신고·납부함
  - 이들 국가와 조세조약 체결국가에 소재하는 외국법인은 국내 고정사업장이 있고 고정사업장에 귀속되는 사업소득에 대해서만 해당 국가에 신고·납부함
- 우리나라, 독일과 영국은 국내법에 고정사업장을 규정하고 있어 조세조약을 체결하지 않은 국가도 고정사업장이 있고 그 고정사업장에 귀속되는 소득에 대해서만 세금을 부담함
- 우리나라, 독일과 영국의 국내법상 고정사업장 규정은 OECD 모델협약의 고정사업장 규정과 유사하지만 완전히 일치하지는 않음

〈표 IV-4〉 법인세법상 외국법인의 사업소득 과세요건

| 구분   | 사업소득 과세기준                                  | 사업자등록 의무               |
|------|--------------------------------------------|------------------------|
| 우리나라 | 고정사업장이 있고 고정사업장에 귀속되는 사업소득에 대해 과세          | 고정사업장이 있으면 사업자등록 의무 발생 |
| 미국   | 미국에서 사업을 수행하고 동 사업과 실질적인 관련성이 있는 소득에 대해 과세 | 사업을 수행하면 사업자등록 의무 발생함  |
| 영국   | 고정사업장이 있고 고정사업장에 귀속되는 사업소득에 대해 과세          | 고정사업장이 있으면 사업자등록 의무 발생 |
| 캐나다  | 캐나다에서 사업을 수행                               | 사업을 수행하면 사업자등록 의무 발생함  |
| 독일   | 고정사업장이 있고 고정사업장에 귀속되는 사업소득에 대해 과세          | 고정사업장이 있으면 사업자등록 의무 발생 |
| 노르웨이 | 노르웨이에서 사업을 수행                              | 사업을 수행하면 사업자등록 의무 발생함  |

- ‘사업의 수행’은 고정사업장보다 포괄적으로 과세할 수 있음을 의미하며, ‘사업의 수행’을 과세요건으로 한 국가도 사업의 수행의 정의가 일치하지는 않음
- 미국은 기본적으로 미국에서의 실질적이고 계속적인 이윤추구활동을 ‘미국에서 사업을 수행’한 것으로 판단하므로 고정사업장 요건에만 한정되지는 않음
  - 캐나다는 법인세법상 ‘캐나다에서 사업의 수행’을 넓은 의미로 해석하며, 수수료를 받고 용역을 제공하거나 판매권유를 통해 수입이 발생하면 캐나다에서 사업을 수행한 것으로 판단하고 있어 고정사업장 요건보다 포괄적임
  - 노르웨이는 외국법인 활동의 경제적 특징, 사업활동의 범위와 활동기간을 고려해 사업의 수행 여부를 판단함

〈표 Ⅳ-5〉 법인세법상 사업을 수행한다는 의미

| 구분   | 사업의 수행                                                                                                               | 사례                                                                                                                                                                                                                  |
|------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 미국   | <ul style="list-style-type: none"> <li>판례상 직접 또는 대리인을 통해 미국에서 일상적, 실질적, 계속적으로 수행하는 이윤추구활동이라 해석</li> </ul>            | <ul style="list-style-type: none"> <li>미국 내 대리점을 통하여 제품을 판매</li> <li>수출 상품을 미국에서 제조 및 원재료 구매</li> <li>미국 내에서 특허 등 무형자산 대여</li> </ul>                                                                                |
| 캐나다  | <ul style="list-style-type: none"> <li>판례와 법을 통해 사업을 수행한 것으로 볼 수 있는 활동을 정리하고 있음</li> <li>고정사업장의 활동보다 포괄적임</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>캐나다에서 생산 및 제조하는 행위</li> <li>대리인이나 고용인을 통해 캐나다에서 판매행위를 하거나 구매를 권유하는 행위</li> <li>캐나다에서 계약을 결정하거나 완료하는 행위</li> <li>캐나다에 물품 재고를 보유하고 있는 행위</li> <li>캐나다에서 용역을 제공하는 행위</li> </ul> |
| 노르웨이 | <ul style="list-style-type: none"> <li>외국법인 활동의 경제적 특징, 사업활동의 범위와 활동기간을 고려해서 결정함</li> </ul>                          | (미확인)                                                                                                                                                                                                               |

- 사업소득 과세요건을 고정사업장으로 정하고 있는 국가의 고정사업장 정의는 동일하나, 간주고정사업장의 경우 OECD 모델협약이나 우리나라보다는 고정사업장의 범위를 넓게 규정함
- 우리나라는 고정된 사업장소 중 창고를 포함하고 건설공사 등이 고정사업장으로 간주되는 기간을 6개월로 규정한 점에서 OECD보다 고정사업장의 범위를 넓게 규정함

- 영국은 종속적 대리인을 ‘계약체결 대리인’에 국한하지 않고 ‘사업을 상시 수행하는 대리인’으로 보다 넓게 규정하며, 건설공사 등이 고정사업장으로 간주되는 기간을 지정하고 있지 않다는 점에서 OECD보다 고정사업장의 범위를 넓게 규정함
- 독일은 고정된 사업장소 중 창고를 포함하고, 독립대리인을 포함한 계속대리인을 간주고정사업장으로 보며 건설공사 등이 고정사업장으로 간주되는 기간을 6개월로 규정한 점에서 OECD보다 고정사업장의 범위를 넓게 규정함

〈표 IV-6〉 법인세법상 고정사업장의 요건 국제비교

| 구분        | OECD                                                                                                                                                               | 우리나라                                                                                                                                                                                                            | 영국                                                                                                                                                                                                | 독일                                                                                                                                           |
|-----------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 고정된 사업장소  | 정의 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 사업장소의 존재</li> <li>• 사업장소의 계속성</li> <li>• 실질적 사업의 수행</li> </ul>                                                         | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 사업장소의 존재</li> <li>• 사업장소의 고정</li> <li>• 실질적 사업의 수행</li> </ul>                                                                                                          | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 사업장소의 존재</li> <li>• 사업장소의 고정</li> <li>• 실질적 사업의 수행</li> </ul>                                                                                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 사업장소의 존재</li> <li>• 사업장소의 고정</li> <li>• 실질적 사업의 수행</li> </ul>                                       |
|           | 사례 <ul style="list-style-type: none"> <li>• 지점</li> <li>• 사무소</li> <li>• 관리장소</li> <li>• 작업장</li> <li>• 공장</li> <li>• 광산, 유정이나 가스정, 채석장이나 기타 천연자원의 채취장소</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 지점</li> <li>• 사무소</li> <li>• 영업소</li> <li>• 상점, 그 밖의 고정된 판매장소</li> <li>• 작업장</li> <li>• 공장</li> <li>• 창고</li> <li>• 광산, 채석장, 해저천연자원이나 그 밖의 천연자원의 탐사 및 채취 장소</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 지점</li> <li>• 사무소</li> <li>• 관리장소</li> <li>• 작업장</li> <li>• 공장</li> <li>• 천연자원 탐사를 위한 설치물 또는 구조물</li> <li>• 광산, 가스정, 유정, 채석장이나 기타 천연자원의 채취 장소</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• 지점</li> <li>• 경영장소</li> <li>• 구매 및 판매시설</li> <li>• 생산시설</li> <li>• 창고</li> <li>• 광산, 채석장</li> </ul> |
| 간주고정 사업장  | 종속대리인: 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사                                                                                                                              | 종속대리인: 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사                                                                                                                                                                           | 종속대리인: 회사를 대신하여 사업을 수행할 수 있는 권한을 상시 행사                                                                                                                                                            | 계속대리인: 회사의 지시에 따라 회사를 위해 일상적으로 계약을 체결하거나 회사를 위해 주식을 보유·거래하는 자로 독립대리인도 포함                                                                     |
| 건설공사 등 기간 | 12개월을 초과하여 존속                                                                                                                                                      | 6개월을 초과하여 존속                                                                                                                                                                                                    | 별도 기간 규정 없음                                                                                                                                                                                       | 6개월을 초과하여 존속                                                                                                                                 |

주: 캐나다는 고정사업장에 관해 부가가치세법에서 규정하고 있으며, 고정사업장이 있는 외국법인의 거래는 국내법인과 동일하게 과세한다고 규정함

## 2) 원천지 과세 경향이 사업소득 과세에 미치는 영향 비교

- 미국은 조세조약 체결국이 상대적으로 적고 원천지 세율이 높은 특징이 있는 반면, 영국은 조세조약 체결국 숫자가 상대적으로 많고 원천지 세율이 낮은 특징이 있음
  - 미국과 조세조약 미체결국에 소재하는 외국법인이 미국에 투자하고 얻는 소득은 법인세법상에 규정된 높은 세율이 적용될 것임
  - 반면 영국은 법인세법에서 규정한 세율도 낮지만 조세조약 체결국이 미국보다 2배 이상 많아 조세조약상의 낮은 세율로 과세되는 비중이 클 것임
- 우리나라는 외국법인의 국내원천 사업소득에 대해서도 ‘사업의 수행’ 대신 ‘고정사업장’을 과세요건으로 하고 있어 원천지 과세범위가 넓지 않음
- 대체적으로 미국은 원천지에서 과세하는 경향이 강한 반면, 영국은 상대적으로 원천지에서 과세하는 경향이 크지 않은 특징이 있음
  - 미국은 조세조약 체결국 수가 58개 국가로 영국의 절반도 안 되며, 원천징수 세율이 높고 사업소득의 과세요건을 사업의 수행으로 보고 포괄적으로 과세함
  - 영국은 다른 국가와 비교해 조세조약 체결국 수가 128개국으로 많으며, 원천징수 세율이 상대적으로 낮고 사업소득도 고정사업장을 과세요건으로 하고 있어 원천지 과세 경향이 크지 않음
- 우리나라의 원천지 과세와 관련된 법인세법 규정은 주요국에 비해 배당과 이자에 대한 원천징수 세율이 높지 않고 사업소득의 과세요건을 고정사업장으로 한정하고 있어 원천지에서 과세하는 경향이 강하지 않음

## 3) 조세조약의 고정사업장 해석

- 우리나라는 고정사업장의 정의를 확대해석하지 않고 OECD 모델협약의 범위 내에서 해석하고 있으며, 모든 조사대상 국가에서도 OECD의 입장을 반영함

- 그러나 일부 국가에서는 고정사업장을 재해석하여 외국법인의 국내원천 사업소득에 대한 과세권을 확보하려는 움직임이 있음
  - 최근 스페인 법원은 온라인 거래와 관련해 OECD의 입장과 상반된 판결을 내려 사업소득에 대한 과세권을 확대함
  - 최근 미국과 캐나다의 조세조약에 용역거래의 고정사업장 판정을 위한 새로운 고정사업장 규정을 추가한 사례가 있음
    - 2010년부터 고정된 장소가 없더라도 12개월 중 183일 이상 캐나다에서 용역을 수행하고 캐나다에서 수행한 용역에서 발생한 소득이 외국법인의 총사업소득에서 50% 이상인 경우 등에 대해 고정사업장을 가진 것으로 간주함으로써 국제용역거래에 대한 원천지국 과세범위를 확대함
  - OECD의 BEPS에서 고정사업장과 관련해 디지털 거래의 과세와 고정사업장 정의를 재해석하는 연구를 진행하고 있음

## 2. 시사점

### 가. 외국법인에 대한 부가가치세 과세범위 확대 고려

- 주요 각국은 외국법인에 대한 부가가치세 일반 과세요건 확대 또는 특별규정 도입 등을 통하여 자국의 부가가치세 과세 권한 확보 노력을 하고 있음
  - 캐나다, 노르웨이, 영국 등은 기본적으로 외국법인이 자국 내 고정사업장이 없더라도 과세대상 거래를 수행할 경우 부가가치세 납부 의무를 부과함
  - 이벤트·도서 간행물 관련 용역(캐나다), 개인에 대한 전자용역(노르웨이), 전자·통신·방송·운송 등(영국) 등 특정 국제 용역 거래에 대해서는 특별규정을 도입하여 자국 내 부가가치세 과세를 확대하고 있음
- 외국법인에 대한 부가가치세 과세범위 확대는 재화보다는 용역 공급 거래에 있어 상대적으로 중요한 의미가 있을 것임

- 재화 공급은 유형의 거래로서 실체 포착이 상대적으로 용이하여 물리적 고정시설의 여부에 따른 과세 실현이 수월함
  - 재화의 수입의 경우 대부분 수입국 세관 등에 의해 과세되므로 소비지국 과세원칙 구현이 용이함
  - 용역의 경우 거래 유형이 다양하고 실체 포착이 쉽지 아니하므로, 사실상 부가가치 대부분이 형성되거나 소비가 이루어지는 곳에서의 부가가치세 과세가 어려울 수도 있음
- 전자상거래, 통신, 지적재산권 거래 등 다소 특수한 형태의 국제거래들에 대해서는 별도의 규정을 통해 부가가치세 과세요건을 명확히 할 필요가 있을 것임
- 고정된 유형의 시설, 장소 등에 의존하지 않고 공급이 이루어지며 사업의 특징을 일반화하기 어려우므로, 기존의 부가가치세 일반 과세규정으로 포괄하기 어려운 경우가 발생할 수 있음
- 우리나라에서 소비가 이루어지는 무형의 거래에 대한 과세 실효성 확보를 위해 외국법인의 부가가치세 사업자등록 및 과세요건을 재검토할 필요도 있음
- 우리나라에서는 일부 용역에 대한 대리납부 규정 이외에 외국법인 제공 거래에 대한 포괄적 과세규정을 두고 있지 않음
  - 반면, 주요 조사대상 국가들은 우선 외국법인에 일반적인 부가가치세 과세의무를 부여한 뒤 특정 과세 배제 대상에 해당되는 경우에 한해 선별적으로 과세의무를 면제하는 취지의 제도를 운영하고 있음
  - 국제 용역 거래가 더욱 다양화하고 예측하기 어려워지는 가운데 예기치 않게 과세권을 행사하지 못하는 상황을 미연에 방지하기 위해서는, 외국법인에 대한 부가가치세 과세요건을 포괄적으로 규정하되 선별적으로 면제규정을 적용하는 방안도 고려할 필요가 있음
- 다만 자국의 부가가치세 과세권한 강화에만 치중할 경우 국가 간 과세권 경합이나 외국인 투자 감소 등의 부작용이 발생할 우려도 있으므로, 이에 대한 고려도 필요함

- 무형자산 또는 용역의 국제 거래에 대한 국제적인 가이드라인 등을 참고하여 과세 누락을 방지하면서도 이중과세가 발생하지 않도록 균형을 유지할 필요가 있음
- 외국법인에 대한 부가가치세 과세 강화시 외국인 투자에 미칠 수 있는 파급 효과를 다각도로 검토하는 것이 바람직함

## 나. 부가가치세와 법인세 목적상 사업자등록 요건 분리

- 법인세법의 고정사업장 규정은 국가 간 소득을 정확히 배분하는 것이 주된 목적이며, 부가가치세는 소비행위에 세금을 부과하는 것이 주된 목적이므로<sup>60)</sup> 과세 관점에 차이가 있음
  - 법인세와 같은 직접세는 소득이 발생한 국가에서 과세하는 원천지국 과세와 납세자의 거주지에서 과세하는 거주지국 과세가 경합할 수 있으며, 고정사업장은 국가 간 과세권 배분을 위한 중요한 기준이 됨
  - 반면, 부가가치세와 같은 간접세의 경우 소비되는 장소는 한 곳이기 때문에 직접세와 비교해 과세권이 있는 국가를 판단하기가 상대적으로 수월하며, 오히려 소비되는 장소의 결정과 과세방법을 보완하는 것이 더 중요한 쟁점임
- 부가가치세 과세권의 효과적 행사를 위한 측면에서는, 법인세 목적상 고정사업장 존재 여부와는 별도로 부가가치세 등록제도를 운용하는 것이 도움이 될 수 있음
  - 부가가치세 사업자등록은 각 국가들이 자국의 부가가치세 과세권 행사를 위해 취해야 할 가장 우선적인 조치임
  - 법인세 목적상 사업소득은 고정사업장소의 존재 유무에 많은 비중을 두고 있는바, 고정사업장 성립을 위해서는 다소 엄격한 요건들을 충족해야 하는 제한이 있음
  - 따라서 외국법인의 부가가치세 사업자등록을 고정사업장 위주의 법인세 과세요건과 연계시킬 경우 부가가치세 과세 목적 실현이 제한될 여지가 있음

60) Alain Charlet · Dimitra Koulouri, Relations between Head Offices and Permanent Establishments: VAT/GST v. Direct Taxation: The two Faces of Janus, 2009.



## 다. 법인세 목적상 외국법인 사업소득 규정 재검토 - 조세조약 미체결국과의 거래 관련

- 기업의 해외진출이 많은 선진국과 외국기업의 국내투자가 많은 후진국은 원천지 과세의 근간이 되는 고정사업장 범위에 대해 서로 다른 입장을 취함
  - 우리나라도 선진국과의 조세조약에서는 고정사업장의 범위를 넓게 규정하여 외국 기업에 대한 과세권을 확대하고, 우리나라가 주로 진출하고 있는 후진국이나 자원보유국의 조세조약에서는 고정사업장의 범위를 축소하여 상대국의 과세권으로부터 우리 기업을 보호하려 함<sup>61)</sup>
- 과거 우리나라는 일부 선진국을 중심으로 조세조약을 체결했기 때문에 법인세법의 고정사업장 과세범위를 축소하여 해외투자한 우리나라 기업을 상대국의 과세권으로부터 보호할 필요가 있었음
  - 즉, 선진국과의 고정사업장 문제는 조세조약으로 해결하고, 법인세법 규정에서 고정사업장을 제한적으로 규정함으로써 조세조약을 체결하지 않은 후진국에 대해 원천지 과세의 제한을 주장하는 근간으로 삼을 수 있었음
- 우리나라는 현재 82개 국가와 조세조약을 체결하고 있으며, 체결국은 선진국뿐만 아니라 우리나라와 거래가 많은 대부분의 개발도상국을 포함함
  - 현재 우리나라는 국제적으로 문제가 되고 있는 조세피난처 성격의 국가와 조세조약을 체결하지 않고 있음
    - － 최근 G20은 조세피난처가 최소 12개의 국가와 상호 조세정보교환협정(bilateral tax-information exchange agreements, TIEAs)을 체결하도록 강제하고 있어, 2009년부터 조세피난처가 다른 조세피난처 국가나 기타의 국가와 조세조약을 체결하는 비율이 증가하고 있음

- 국내투자 상위국과 해외투자 상위국을 보면 대만과 홍콩을 제외한 투자 상위국가는 모

61) 이용섭 · 이동신(2012) p. 201

두 조세조약 체결국이며, 홍콩은 조세조약에 가서명한 상황임

〈표 IV-7〉 투자 상위국가

(단위: 개, 억원, 천달러)

| 외국법인의 법인세 신고 |           |        | 외국법인의 국내투자<br>(2011년 말 현재) |           |      | 국내법인의 해외투자<br>(1980년부터 2013년까지) |         |        |
|--------------|-----------|--------|----------------------------|-----------|------|---------------------------------|---------|--------|
| 국가           | 신고<br>법인수 | 조세조약   | 국가                         | 시가        | 조세조약 | 국가                              | 투자액     | 조세조약   |
| 미국           | 380       | 체결     | 미국                         | 1,415,928 | 체결   | 중국                              | 803,107 | 체결     |
| 일본           | 377       | 체결     | 영국                         | 366,606   | 체결   | 일본                              | 457,138 | 체결     |
| 홍콩           | 137       | 제정 가서명 | 룩셈부르크                      | 229,867   | 체결   | 미국                              | 299,136 | 체결     |
| 싱가포르         | 120       | 체결     | 싱가포르                       | 177,653   | 체결   | 싱가포르                            | 168,471 | 체결     |
| 중국           | 86        | 체결     | 사우디                        | 128,683   | 체결   | 영국                              | 132,094 | 체결     |
| 영국           | 71        | 체결     | 아일랜드                       | 119,311   | 체결   | 베트남                             | 127,774 | 체결     |
| 독일           | 48        | 체결     | 네덜란드                       | 87,953    | 체결   | 대만                              | 84,899  | 미체결    |
| 프랑스          | 40        | 체결     | 캐나다                        | 81,643    | 체결   | 홍콩                              | 83,920  | 제정 가서명 |
| 스위스          | 23        | 체결     | 노르웨이                       | 71,982    | 체결   | 아랍에미리트                          | 81,655  | 체결     |
| 호주           | 17        | 체결     | 아랍에미리트                     | 68,109    | 체결   | 인도                              | 67,204  | 체결     |
| 기타           | 283       | -      | 일본                         | 59,759    | 체결   | 폴란드                             | 66,382  | 체결     |

주: 1. 국내법인의 해외투자 현황의 경우 ‘현지법인’, ‘지사’, ‘지점’의 해외투자 통계자료가 있으나 현지법인의 경우 고정사업장 문제가 쟁점이 되기 어렵다고 보고 지점과 지사의 상위 투자국을 기재함. 참고로 현지법인을 포함한 투자액은 미국, 중국, 홍콩, 영국, 베트남, 네덜란드, 오스트레일리아, 캐나다, 인도네시아, 브라질과 싱가포르가 상위를 차지하고 있음. ‘국내법인의 해외투자’에서 투자액은 1980년부터 2013년까지 투자액의 합임

2. 외국법인의 국내투자는 2011년 말 현재 외국인의 국적별 국내 직접투자와 포트폴리오 투자를 합한 금액임

자료: 1. 국세청, 『2012 국세통계연보』

2. 기획재정부, 조세조약 체결 현황(2013. 12 현재)

3. 한국수출입은행, 해외투자통계 사이트

4. 금융감독원, 금융감독원 홈페이지

☐ 우리나라는 현재 사업소득을 제외한 다른 이자, 배당과 사용료소득에 대해서는 법인세법에 조세조약의 제한세율보다 높은 세율로 규정하고 있으나 사업소득에 대해서만 OECD 기준에 맞게 고정사업장을 과세요건으로 정하고 있음

☐ 변화하는 국제환경에 맞춰 법인세법상 국내원천 사업소득의 과세요건을 ‘고정사업장’에서 미국, 캐나다, 노르웨이와 같이 ‘사업의 수행’으로 전환하거나 고정사업장의 범위

를 확대할 필요가 있는지에 대한 검토가 필요함

- 즉, 현재 조세조약 미체결국의 투자현황과 실질적인 세수효과 등을 고려해 법인세법에서 사업소득의 과세요건을 고정사업장으로 한정하는 것이 바람직한지에 대해 재검토할 필요가 있음
  - 특히 조세피난처 성격의 국가를 이용한 거래가 문제가 되면서 이들 국가에 소재한 외국법인의 투자에 대해 과세권을 확보하는 것이 중요한 화두임
  - 법인세법상 사업소득에 대한 과세요건을 축소하기보다는 이를 확대하여 조세피난처 국가 등 조세조약 미체결국가 소재 외국법인의 국내원천 사업소득에 대한 과세권을 확보하는 방안을 고려해볼 수 있음
  
- 다만, 외국법인 사업소득에 대한 과세 문제는 고정사업장과 같은 원천지 과세제도뿐만 아니라 궁극적으로는 내국법인(거주자) 규정과도 관련되어 있으므로, 거주지 과세와 원천지 과세를 종합적으로 검토할 필요가 있음
  - 일반적으로 기업의 조세회피와 국제적인 이중비과세 문제의 해결을 위해 내국법인(거주자) 규정을 정비할 주장하고 있으나, 거주자 규정뿐만 아니라 원천지 과세규정도 함께 살펴볼 필요가 있음
  - 미국의 법인세법은 상대적으로 거주지 과세 범위보다는 원천지 과세 범위가 넓은 경향이 있음
    - － 미국 법인세법은 내국법인(거주자)을 미국에 설립된 기업으로 한정적으로 정의하고 있는 반면, 국내원천 소득에 대한 원천징수 세율이 높고 국내원천 사업소득 과세요건을 포괄적으로 규정하고 있어 원천지 과세 범위가 넓은 편임
  - 영국은 내국법인을 영국에 설립된 기업뿐만 아니라 실질적 관리장소가 영국에 있는 기업으로 규정하여 그 범위가 넓은 반면, 국내원천 소득에 대한 원천징수 세율이 상대적으로 높지 않고 국내원천 사업소득 과세요건을 고정사업장으로 한정하고 있어 원천지 과세 경향이 강하지 않음

## 라. 고정사업장 범위의 해석에 관한 국제동향 파악 - 조세조약 체결국과의 거래 관련

- 대부분의 국가는 OECD 모델협약의 고정사업장 규정에 따라 자국에 진출한 외국법인의 국내원천 사업소득을 과세하고 있으나, 국가마다 고정사업장 조항을 상반되게 해석하여 서로 다른 결정을 내리기도 함
- 우리나라의 사법부는 조세조약의 고정사업장을 엄격하게 해석하고 있으며, 이러한 고정사업장을 보수적이고 엄격하게 적용하는 것이 최근의 국제적 동향임<sup>62)</sup>
  - 우리나라 대법원은 대표적인 사례인 Bloomberg 판결에서 과세관청이 조세조약의 고정사업장 범위를 확대해석하려는 과세 경향에 대하여 유보적인 입장을 취함<sup>63)</sup>
  - 인도의 대법원도 조세조약의 고정사업장의 범위를 확대해석하려는 과세 경향에 대해 유보적인 입장을 나타냄<sup>64)</sup>
- 그러나 최근 전자상거래나 디지털거래의 고정사업장 문제와 관련해 스페인 사법부는 고정사업장의 범위를 확대해석하기도 함
- 국제적으로 국제거래 증대와 새로운 거래유형의 등장으로 고정사업장 해석이 중요한 문제가 되고 있으며, 우리나라는 OECD와 다른 국가의 고정사업장의 범위에 관한 입장을 계속해서 파악하고 업데이트할 필요가 있음
- OECD BEPS 프로젝트와 관련하여 디지털 경제와 고정사업장에 관한 OECD의 대응방안과 다른 국가의 제도개선 동향을 파악해 우리나라도 대응방안을 수립해야 할 것임
  - OECD에서는 2015년 9월까지 관련 연구를 진행할 예정이며, 특히 디지털 경제와 관련된 문제는 2014년 9월까지 최종방안을 마련할 계획임

---

62) 전병욱(2011), p. 53

63) 전병욱(2011), p. 53

64) 전병욱(2011), p. 53

- OECD의 최종보고서 발표 후 각국의 관련 제도 및 사법부의 입장 변화를 조사하고 우리나라 실정에 맞는 과세방안을 수립해야 할 것임

## 참고문헌

- 국세청, 『국세통계연보』, 2012.
- 국세청, 『국세통계연보』, 2013.
- 국세청, 「독일 진출기업을 위한 세무안내」, 2012.
- 국세청, 「인도 · 노르웨이의 해외세정 연구사례집」, 2010. 12.
- 국세청, 「외국법인 납세안내」, 2012.
- 국세청, 「캐나다 진출기업을 위한 세무안내」, 2013.
- 김유찬 · 이유향, 『주요국의 조세제도 -독일편-』, 한국조세연구원, 2009. 10.
- 이용섭 · 이동신, 『국제조세』, 2012. 5. 15.
- 이창희, 『세법강의』, 2013.
- 정재호 외, 『부가가치세 공급장소 결정과 과세방법에 대한 비교연구』, 2013. 8, pp. 24~25.
- 전병욱, 『고정사업장 판정과 관련한 최근 국제동향의 분석 - 한국 및 인도 판결 등을 중심으로』, 2011. 8. 20.
- 캐나다 국세청, 「Doing Business in Canada - GST/HST Information for Non-Residents」,
- 캐나다 국세청, 「GST/HST Policy Statement」, 2005.
- 캐나다 국세청, 「Meaning of “permanent establishment” in subsection 123(1) of the Excise Tax Act」, 2005. 3. 23.
- 캐나다 국세청, 「T2 Corporation - Income Tax Guide - 2012」, 2012.
- Alain Charlet · Dimitra Koulouri, 「Relations between Head Offices and Permanent Establishments: VAT/GST v. Direct Taxation: The two faces of Janus」, 2009.
- AM2009-010, Office of Chief Counsel Internal Revenue Service Memorandum
- E&Y, 「The 2012 worldwide VAT, GST and sales tax guide」, 2012. 4.

IBFD, 「The Attribution of Profits to Permanent Establishments」, 2005.

Kristina Dautrich, “Server as a Permanent Establishment: Are Your Server's Activities  
Creating a Taxable Presence that You Are Unaware of?,” August 08, 2012.

PwC, 「doing business in canada」, 2010. 12.

PwC, 「permanent establishment 2.0」, 2012.

노르웨이 국세청, [www.skatteetaten.no/en/](http://www.skatteetaten.no/en/)

미국 국세청, <http://www.irs.gov>

영국 국세청, [www.hmrc.gov.uk](http://www.hmrc.gov.uk)

OECD, [www.oecd.org](http://www.oecd.org)

IBFD, [www.ibfd.org](http://www.ibfd.org)

## 〈부록〉 OECD 국가의 부가가치세법상 고정된 사업장소가 없는 외국법인 사업자등록 현황

〈부표〉 OECD 국가의 고정된 사업장소(nonestablished business)가 없는 외국법인의  
업자등록 요건

| 국가       | 특별규정 대상자                                 | 대상거래 <sup>1)</sup>                                                        | 대리인 지정                                                  | 기타 요건                                       |
|----------|------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|---------------------------------------------|
| 1. 호주    | ○국내 고정된 장소(fixed establishment)가 없는 외국법인 | ○등록기준금액을 초과한 외국법인의 과세공급과 과세수입                                             | ○거주자인 중개사업자를 통한 외국법인의 과세공급이나 과세수입의 경우 중개사업자를 통해 납세의무 이행 |                                             |
| 2. 오스트리아 | ○고정된 장소가 없는 기업                           | ○공급시점에 오스트리아에 위치한 재화의 공급<br>○B2C 용역거래 등 대리납부를 통해 과세할 수 없는 용역의 공급          | ○납세의무 이행을 위해 거주자인 납세대리인을 임명해야 함                         |                                             |
| 3. 벨기에   | ○고정된 장소가 없는 기업                           | ○벨기에에서 재화나 용역을 공급하는 기업으로 대리납부를 통해 과세되지 않는 B2C 용역 또는 재화거래                  | ○납세의무 이행을 위해 거주자인 납세대리인을 임명해야 함                         |                                             |
| 4. 캐나다   | ○캐나다에서 사업을 수행하지 않는 기업                    | ○캐나다에서 특정 재화, 용역이나 무형자산의 계약에 참여<br>○캐나다에서 재화 공급을 위한 광고행위                  | ○없음                                                     | ○등록을 위해 과세당국에 보증금(security deposit)을 제공해야 함 |
| 5. 칠레    | ○고정된 장소가 없는 기업                           | ○재화의 이전이나 특정 용역의 공급                                                       | ○납세의무 이행을 위해 납세대리인 임명해야 함                               |                                             |
| 6. 체코    | ○고정된 장소가 없는 기업                           | ○재화의 수입을 제외한 과세공급, 재화의 면세공급, 재화의 수출입과 직접 관련된 운송용역, 특정 면세공급으로 공급장소가 체코인 경우 | ○2005년 납세대리인 임명 의무규정을 폐지                                |                                             |



| 국가        | 특별규정 대상자         | 대상거래 <sup>1)</sup>                                                                                                            | 대리인 지정                                               | 기타 요건                                                       |
|-----------|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------|
| 7. 덴마크    | ○고정된 장소가 없는 기업   | ○공급시점에 덴마크에 소재한 재화의 공급<br>○대리납부를 통해 과세할 수 없는 용역의 공급                                                                           | ○EU 회원국 등 일부 국가 외의 지역에 설립된 기업은 납세대리인을 임명해야 함         |                                                             |
| 8. 에스토니아  | ○고정된 장소가 없는 기업   | ○과세되는 재화나 용역을 공급한 경우                                                                                                          | ○EU 역외 소재한 기업은 거주자인 납세대리인을 임명해야 함                    |                                                             |
| 9. 핀란드    | ○고정된 장소가 없는 기업   | ○대리납부를 통해 과세하지 못하는 재화나 용역의 공급<br>• 개인에게 공급되는 재화나 용역<br>• 외국법인인 기업에게 공급되는 재화나 용역<br>• 승객운송, 교육, 과학, 문화, 오락, 스포츠나 이와 유사한 용역의 공급 | ○EU 역외 소재한 기업의 경우 납세대리인 임명은 필수사항임<br>○과세당국의 승인이 필요함  | ○사업자등록시 핀란드 사업활동에 관한 설명서를 제출해야 하며 이는 고정사업장 여부를 판단하는 자료로 사용됨 |
| 10. 프랑스   | ○고정된 장소가 없는 기업   | ○대리납부를 통해 과세하지 못하는 거래 (예, B2C 국제거래)                                                                                           | ○EU 역외 소재한 기업은 납세대리인을 임명해야 함                         |                                                             |
| 11. 독일    | ○고정된 장소가 없는 기업   | ○대리납부를 통해 과세하지 못하는 거래                                                                                                         | ○납세대리인 임명은 필수사항이 아님<br>○단, 일정 요건을 만족하면 납세대리인 임명이 가능함 |                                                             |
| 12. 그리스   | ○고정된 장소가 없는 기업   | ○공급시점에 그리스에 소재하는 재화의 공급<br>○대리납부를 통해 과세하지 못하는 거래                                                                              | ○EU 역외 소재한 기업의 경우 납세대리인을 임명해야 함                      |                                                             |
| 13. 헝가리   | ○고정된 장소가 없는 기업   | ○대리납부를 통해 과세하지 못하는 재화와 용역의 공급 (B2C 국제거래)                                                                                      | ○EU 역외 소재한 기업의 경우 납세대리인을 임명해야 함                      |                                                             |
| 14. 아이슬란드 | ○고정된 장소가 없는 외국기업 | ○12개월 동안의 과세 공급가액이 ISK 1,000,000을 초과하고 대리납부를 통해 과세되지 않을 때<br>○단, 외국기업이 공급하는 B2C 전자용역은 대리납부가 불가능하므로 항상 사업자등록대상 거래에 속함          | ○B2C 전자용역의 경우 사업자등록을 하지 않고 부가가치세 납세대리인을 임명할 수 있음     |                                                             |

| 국가        | 특별규정 대상자                                                                | 대상거래 <sup>1)</sup>                                                                                                                               | 대리인 지정                                                                                                          | 기타 요건                             |
|-----------|-------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|
| 15. 아일랜드  | ○ 고정된 장소가 없는 기업                                                         | ○ 공급시점에 아일랜드에 소재하는 재화의 공급<br>○ 비유동자산(immovable property)에 대한 용역거래와 같이 아일랜드에서 발생한 것으로 간주되는 특정 용역의 공급<br>○ 대리납부를 통해 과세하지 못하는 재화와 용역의 공급 (B2C 국제거래) | ○ 없음                                                                                                            | ○ 과세당국은 외국법인의 사업자등록시 담보를 요구할 수 있음 |
| 16. 이스라엘  | ○ 외국법인(foreign resident): 이스라엘 역외에 영구주소가 있는 개인이나 이스라엘 역외에 등록되었거나 설립된 기업 | ○ 외국법인이 이스라엘에서 거래한 경우<br>○ 외국법인이 이스라엘에서 금융기관이나 비영리기관으로 활동할 때                                                                                     | ○ 등록대상 활동을 개시한 날부터 30일 이내에 거주자인 납세대리인을 임명하고 사업자로 등록함                                                            |                                   |
| 17. 이탈리아  | ○ 없음                                                                    | ○ 없음                                                                                                                                             | ○ 없음                                                                                                            | ○ 없음                              |
| 18. 일본    | ○ 없음                                                                    | ○ 없음                                                                                                                                             | ○ 없음                                                                                                            | ○ 없음                              |
| 19. 대한민국  | ○ 없음                                                                    | ○ 없음                                                                                                                                             | ○ 없음                                                                                                            | ○ 없음                              |
| 20. 룩셈부르크 | ○ 고정된 장소가 없는 기업                                                         | ○ 룩셈부르크에서 과세공급이 발생하고 대리납부 등을 통해 룩셈부르크에서 과세되지 않는 거래(예, B2C 국제거래)일 때                                                                               | ○ 과세당국은 EU 역외에 설립된 기업에 보증금을 요구할 수 있음<br>○ 보증금은 현금이나 지정은행(approved bank)이 발행한 보증문서(letter of indemnity)의 형태가 가능함 |                                   |
| 21. 멕시코   | ○ 없음                                                                    | ○ 없음                                                                                                                                             | ○ 없음                                                                                                            | ○ 없음                              |
| 22. 네덜란드  | ○ 고정된 장소가 없는 기업                                                         | ○ 대리납부를 통해 과세하지 못하는 다음의 재화나 용역의 공급 (B2C 국제거래)<br>• 텔레커뮤니케이션 용역<br>• 전자용역(electronic services)<br>• 라디오 및 TV 방송용역<br>• 개인에게 공급한 유동재화의 임대용역        | ○ 일정 요건을 만족한 경우 EU 역외에서 설립된 기업은 부가가치세 등록을 위해 거주자인 납세대리인을 임명해야 함                                                 |                                   |

| 국가        | 특별규정 대상자                                                                                                                                                                                      | 대상거래 <sup>1)</sup>                                                                                                       | 대리인 지정                                   | 기타 요건                  |
|-----------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|------------------------|
| 23. 뉴질랜드  | ○고정된 장소가 없는 기업                                                                                                                                                                                | ○12개월 동안 NZD 60,000 초과하는 과세공급                                                                                            | -                                        |                        |
| 24. 노르웨이  | ○고정된 장소가 없는 기업                                                                                                                                                                                | ○등록기준을 초과해 노르웨이에서 과세 재화나 용역을 공급하는 경우                                                                                     | ○거주자인 납세대리인을 임명해야 함                      |                        |
|           | ○일정요건을 만족한 외국법인(nonresidents)                                                                                                                                                                 | ○2011년 7월 1일부터 외국 법인이 노르웨이에 B2C 전자용역(electronic services)을 공급할 때<br>○전자용역이란 전자도서, 영화, 음악과 소프트웨어임                         |                                          | ○간편사업자등록과 간편보고 시스템을 갖춘 |
| 25. 폴란드   | ○폴란드에 설립되지 않고 사업장(a place of business)이 없는 외국기업                                                                                                                                               | ○폴란드에서 다음을 제외한 과세재화나 용역을 공급할 때<br>• 대리납부 대상<br>• 영세율로 과세하는 특정용역                                                          | ○거주자인 납세대리인을 임명해야 함                      |                        |
| 26. 포르투갈  | ○고정된 장소가 없는 기업                                                                                                                                                                                | ○대리납부를 통해 과세하지 못하는 재화와 용역의 공급(B2C 국제거래)                                                                                  | ○EU 역외 설립된 기업은 등록을 위해 거주자인 납세대리인을 임명해야 함 |                        |
| 27. 슬로바키아 | ○법적장소(seat), 사업장(place of business), 고정된 장소(fixed establishment), 거주지나 거소(residence or habitual)가 없는 외국기업<br>○고정된 장소란 외국기업이 사업활동을 수행하기 위해 물적 및 인적자원을 보유한 사업의 영속성이 있는 장소(permanent place)를 의미함 | ○다음을 제외하고 슬로바키아 역내에서 부가가치세가 과세되는 활동을 개시하기 전에 사업자로 등록해야 함<br>• 대리납부 대상인 재화와 용역<br>• 가스나 전기용역: 재화의 수령자가 부가가치세를 납부하는 경우를 제외 | ○납세대리인 임명이 가능함                           |                        |

| 국가                   | 특별규정 대상자                         | 대상거래 <sup>1)</sup>                                                                                                                                                  | 대리인 지정                                     | 기타 요건 |
|----------------------|----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------|-------|
| 28. 슬로베니아            | ○고정된 장소가 없는 기업                   | ○B2C 국제거래와 같이 대리납부를 통해 과세되지 않는 재화나 용역의 공급                                                                                                                           | ○EU 역외 소재한 외국기업은 납세대리인을 임명해야 함             |       |
| 29. 스페인              | ○고정된 장소가 없는 기업                   | ○대리납부를 통해 과세되지 않는 재화나 용역의 공급<br>○수출                                                                                                                                 | ○납세대리인을 임명해야 함                             |       |
| 30. 스웨덴              | ○고정된 장소가 없는 기업                   | ○대리납부를 통해 과세되지 않는 재화나 용역의 공급                                                                                                                                        | ○EU 역외 설립된 기업은 거주자인 납세대리인을 임명해야 함          |       |
| 31. 스위스              | ○고정된 장소나 법적장소(legal seat)가 없는 기업 | ○스위스에서 재화나 용역을 공급할 때<br>○단, 전자용역(electronic services)을 제외한 다른 용역의 경우 외국기업이 제공한 용역의 공급액이 CHF 100,000 이상이면 공급받은 자가 대리납부할 의무가 있으며, 대리납부는 거주자가 사업자인 경우와 비사업자인 경우 모두 적용됨 | ○납세대리인을 임명해야 함                             |       |
| 32. 터키               | ○없음                              | ○없음                                                                                                                                                                 | ○없음                                        | ○없음   |
| 33. 영국               | ○고정된 장소가 없는 기업                   | ○공급시점에 영국에 소재하는 재화<br>○대리납부를 통해 과세되지 않는 용역                                                                                                                          | ○과세당국은 EU 역외 소재한 기업에 대해 납세대리인 임명을 요구할 수 있음 |       |
| 34. 미국 <sup>2)</sup> | N/A                              | N/A                                                                                                                                                                 | N/A                                        | N/A   |

주: 1) 대부분 EU 회원국은 EU 역내 거래(Intra-Community supplies), EU 역내 사업자간 재화의 과세거래(Intra-Community acquisitions of goods) 및 원거리 판매(distance sales)를 외국 법인의 사업자대상 거래로 규정하고 있으나 EU의 독특한 거래형태 이므로 본 보고서에서는 조사대상에서 제외함

2) 미국은 부가가치세를 적용하지 않기 때문에 조사대상 국가에서 제외됨

자료: E&Y, The 2012 worldwide VAT, GST and sales tax guide, 2012. 4.

<http://www.kpmg.com/Global/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/> 참조

세법연구 13-09  
외국법인의 과세사업자 요건 국제비교 연구

2013년 12월 23일 인쇄  
2013년 12월 30일 발행

저 자 홍성훈 · 김준현 · 유현영

발행인 옥동석

발행처 한국조세재정연구원

138-774 서울특별시 송파구 송파대로 28길 28

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및  
인쇄 고려씨엔피

© 한국조세재정연구원 2013

ISBN 978-89-8191-709-8

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.