

세법연구 19-05

# 비거주 사업자를 위한 부가가치세 신고·징수 제도 연구

2019. 12

# 비거주 사업자를 위한 부가가치세 신고·징수 제도 연구

2019. 12

## 연구진

### 연구책임자

권성준 부연구위원

### 공동연구원

박수진 특수전문직 3급(공인회계사)

김효림 연구원

# 목 차

I. 서론 .....	9
II. 부가가치세 신고·징수 방안에 대한 국제적 논의 .....	11
III. 우리나라의 비거주 사업자를 위한 부가가치세 신고·징수 제도 .....	24
1. 부가가치세 개관 .....	24
가. 과세대상, 납세의무자, 사업자, 사업장, 사업자등록 .....	24
나. 공급 장소 .....	28
다. 거래징수와 기타 방안 .....	35
2. 비거주 사업자를 위한 우리나라 부가가치세 신고·징수 제도 .....	37
가. 대리납부 .....	38
나. 간편사업자등록 .....	43
3. 소결 .....	45
IV. 비거주 사업자를 위한 주요국의 부가가치세 신고·징수 제도 .....	48
1. 독일 .....	48
가. 독일 부가가치세 개관 .....	48
나. 독일 부가가치세 주요 내용 .....	50
다. 비거주 사업자를 위한 독일 부가가치세 신고·징수 제도 .....	57
2. 호주 .....	70
가. 호주 부가가치세 개관 .....	70

나. 호주 부가가치세 주요 내용 .....	71
다. 비거주 사업자를 위한 호주 부가가치세 신고·징수 제도 .....	75
3. 일본 .....	79
가. 일본 소비세 개관 .....	79
나. 일본 소비세 주요 내용 .....	81
다. 비거주 사업자를 위한 일본 소비세 신고·징수 제도 .....	84
V. 국제 비교 및 시사점 .....	89
1. 국제 비교 .....	89
가. 부가가치세 납세의무 .....	89
나. 용역의 공급 장소 .....	90
다. 비거주 사업자의 납세지 .....	92
라. 비거주 사업자를 위한 부가가치세 신고·징수 방안 .....	93
2. 시사점 .....	98
가. 비거주 사업자의 사업자등록 .....	98
나. 대리납부 .....	100
다. 전자적 용역의 공급 장소 규정 .....	105
참고문헌 .....	108

## 표 목차

〈표 II-1〉 소비자 대상(B2C) 공급의 경우 비거주 사업자를 위한 부가가치세 등록 규정 …	14
〈표 II-2〉 부가가치세 등록과 납부에 대한 면제 기준 ……………	18
〈표 III-1〉 국제 거래가 관여된 용역의 공급 장소에 대한 법원의 해석 ……………	33
〈표 III-2〉 국내 거래에 대한 우리나라 부가가치세 징수 제도 ……………	36
〈표 III-3〉 국제 거래가 관여된 비거주 사업자의 용역 등에 대한 부가가치세 신고·징수 제도 ……………	38
〈표 III-4〉 대리납부 세수 효과 ……………	43
〈표 III-5〉 간편사업자등록을 한 국외사업자의 부가가치세 징수 현황 ……………	45
〈표 III-6〉 과세대상 공급에 대한 우리나라 부가가치세액 징수 방안 ……………	46
〈표 IV-1〉 독일 부가가치세 세수의 연도별(2013~2017년) 현황 ……………	49
〈표 IV-2〉 비거주 사업자를 위한 독일 사업자등록 관할 세무서 ……………	58
〈표 IV-3〉 대리납부제도에 따른 연도별(2013~2017년) 독일 부가가치세 신고 현황 ……	67
〈표 IV-4〉 연도별(2013~2017년) 대리납부제도의 부가가치세 세수효과 ……………	68
〈표 IV-5〉 호주 연방정부 세수 구조 ……………	70
〈표 IV-6〉 일본 세목별 조세수입 및 비중 ……………	80
〈표 V-1〉 조사국가별 용역의 공급 장소(기본원칙) ……………	91
〈표 V-2〉 조사국가별 비거주 사업자의 사업자등록 대상 공급 ……………	95

〈표 V-3〉 조사국가별 대리납부 대상(비거주 사업자의 용역) .....	96
〈표 V-4〉 조사국별 비거주 사업자가 공급하는 용역에 대한 대리납부 의무자 .....	98
〈표 V-5〉 「부가가치세법」 제53조의2 조항 .....	105

## 그림 목차

[그림 Ⅲ-1] 대리납부 의무자별 대리납부 신고 현황 .....	41
[그림 Ⅲ-2] 대리납부 의무자별 대리납부 실적 현황 .....	42



# I. 서론

- 우리나라에서 부가가치세제가 최초 시행된 1977년 당시에는 국제 거래 중 상품 무역이 압도적인 비중을 차지하였지만, 글로벌 경제 이후 지식재산권을 포함한 서비스 무역의 비중이 확대됨
  
- 우리나라 부가가치세제는 부가가치세 도입 당시와 현저하게 다른 국제적 무역환경을 반영하지 못한 채 비거주 사업자<sup>1)</sup>의 국제적인 용역 거래에 대해 국내에서 공급받는 자의 대리납부<sup>2)</sup>에만 의존하고 있음
  - 간편 사업자등록을 통한 비거주 사업자의 신고납부 규정이 2014년에 도입되었지만, 일부 전자적 용역에 한해 적용됨
  - 우리나라 부가가치세제는 소득세제와의 연계를 통해 작동되고 소득세제의 과세권을 결정하는 국내 사업장 개념을 일부 반영하고 있어, 비거주 사업자의 자발적인 신고를 유도하지 못함
  
- 본 연구는 국제 거래가 관여된 비거주 사업자의 용역 공급에 대한 부가가치세수를 확보하고 이를 효과적으로 징수하기 위한 방안을 조사국과의 사례를 통해 살펴봄
  - 다만 본 연구의 범위를 벗어나지만 관련 제도의 이해를 위해 용역의 공급 장소나 전자적 용역 등 과세방안에 대해 간략하게 살펴봄

---

1) 과세대상 공급을 행하는 비거주자와 외국법인이 「소득세법」 제120조 또는 「법인세법」 제94조에 따른 국내 사업장이 없거나 국내 사업장이 있더라도 국내 사업장과 관련 없이 용역이나 권리를 공급하는 경우, 본고에서는 '비거주 사업자(non-resident business 또는 non-established entrepreneur)'라고 칭함

2) 대리납부는 매입자 납세(납부)제도, reverse charge, customer collection, self-assessment 등으로 불리는데, 이하 본고에서는 '대리납부'로 칭함

□ 본고는 서론을 포함하여 총 5개의 장으로 구성됨

- 제Ⅱ장에서는 비거주 사업자의 국제적 용역 등 공급과 관련하여 부가가치세 신고 및 징수 방안에 대한 유럽연합(EU) 규정과 경제개발협력기구(OECD)의 접근법을 살펴봄
- 제Ⅲ장에서는 우리나라 부가가치세제의 개관과 함께 비거주 사업자가 공급하는 과세대상 용역에 대한 부가가치세 신고 및 징수 제도를 조사, 분석함
- 제Ⅳ장에서는 독일, 호주, 일본의 부가가치세 주요 내용을 개관하고, 비거주 사업자를 위한 부가가치세 신고 및 납부 제도를 조사함
  - 제Ⅱ장에서 논의한 EU 규정과 OECD의 접근법을 바탕으로 독일, 호주, 일본의 부가가치세 신고 및 징수 제도를 살펴봄
  - 특히 비거주 사업자의 자발적인 부가가치세 사업자등록 제도와 공급받는 자에 의한 부가가치세 징수납부 제도를 살펴봄
- 제Ⅴ장에서는 우리나라와 조사국 간 제도의 국제 비교를 통해 현행 우리나라 규정의 개선점을 제시함
  - 비거주 사업자의 과세대상 공급에 대한 부가가치세 신고 및 징수 제도를 중심으로 함

## II. 부가가치세 신고·징수 방안에 대한 국제적 논의

- 제II장에서는 국제 거래가 관여된 비거주 사업자의 용역과 권리의 공급에 대한 유럽연합(EU) 규범<sup>3)</sup>과 경제협력개발기구(OECD) 접근법<sup>4)</sup>을 간략하게 살펴봄
  - 전자는 EU 회원국을 대상으로 하며, 국제 거래가 관여된 용역의 구분이나 공급 장소에 대한 회원국의 부가가치세제는 「EU 부가가치세 지침(directive)」에 의해 기본적으로 동일한 원칙이 적용됨
  - 후자는 전자와 달리 회원국에 의무적으로 적용되지는 않지만 국제거래가 관여된 부가가치세 부문의 합의된 원칙과 기준을 제시함
  
- EU 규범에 따라 부가가치세 과세권을 결정하는 용역의 공급 장소는 공급받는 자의 지위와 공급되는 용역의 특성에 따라 결정됨<sup>5)</sup>

3) 유럽연합 규범은 그 효력에 따라 유럽연합법-국제법에 따른 조약 및 국제관습법-파생된 유럽연합법의 순으로 구분되어 위계를 가지며 상위법 우선의 원칙이 적용됨. 규칙(Verordnung; regulation), 지침(Richtlinie; directive), 결정(Beschluss; decision), 권고(Empfehlung; recommendation) 및 의견(Stellungnahme; opinion) 등 파생된 유럽연합법에 해당함(유럽연합의 기능에 관한 조약 제288조). 부가가치세 관련 규범은 대부분 지침의 형태로 이루어지며 회원국의 법제 내로 전환되어 법적인 구속력을 가짐(이재훈(2017), pp. 9~19.)

4) OECD 접근법은 2016년 출판된 보고서와 2017년 출판된 보고서를 바탕으로 함. OECD는 국제거래가 관여된 부가가치세 부문의 합의된 원칙과 기준을 제시하기 위해 2016년 9월 『국제적 VAT/GST 가이드라인』(*International VAT/GST Guidelines*)을 발간함. 가이드라인은 부가가치세제의 일관된 이행과 적용을 위한 지침과 기술적인 표준으로 구성됨. 이 보고서를 바탕으로 OECD는 2017년 10월 『VAT/GST의 효과적인 징수를 위한 메커니즘』(*Mechanisms for the effective collection of VAT/GST*)을 출판하여 2015년 BEPS 프로젝트 Action 1 'Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy'의 접근방식을 구현하고자 함(OECD(2018), p. 33). 2017년 보고서는 비거주 사업자의 국제적인 용역과 무형자산(전자적 용역 포함) 등 공급을 다루고 있음

5) OECD(2018), pp. 33~34.

- (기본원칙) 사업자를 대상으로 하는 용역의 공급(B2B)은 공급을 받는 자가 소재한 국가로 소비지 원칙(destination principle)이 적용되고, 최종 소비자를 대상으로 하는 용역의 공급(B2C)은 공급하는 자가 용역을 제공하는 국내 사업장이 소재한 국가로 공급지 원칙(origin principle)이 적용됨
    - 후자는 과거 대부분 용역이 제공되는 곳에서 소비되고, 최종 소비자와 멀찍이 떨어져서 용역을 제공하는 것이 기술적으로 어려웠던 역사적 현실을 반영함
  - (예외) 부동산 관련 용역(해당 부동산 소재지), 문화·예술·스포츠·과학·교육·엔터테인먼트 등 용역(물리적으로 수행된 곳), 최종 소비자를 대상으로 하는 전자적 용역은 공급을 받는 자가 거주하는 곳에서 과세됨
    - EU 역외 비거주 사업자가 공급하는 용역은 2003년부터, EU 역내 사업자가 공급하는 용역은 2015년부터 적용됨
- 현행 EU 부가가치세 체제에서는 비사업자인 소비자가 거주하는 회원국에서 과세권이 있는 과세대상 활동을 수행하는 비거주 사업자는 소비자가 거주하는 모든 회원국마다 부가가치세 등록을 하고 부가가치세 신고를 해야 함<sup>6)</sup>
- 비거주 사업자에게 부가가치세 등록 및 신고의무가 발생할 수 있는 과세대상 공급은 다음과 같음<sup>7)</sup>
    - 재화의 국내 공급(domestic supplies of goods), 재화의 역내 공급 또는 이전 (intra-community supplies (or transfers) of (own) goods), 재화의 수출 (export of goods), 부동산 관련 용역 등 개인, 비과세 법률 단체, 면세사업자를 대상으로 하는 우편 주문 판매 등 원거리 판매
  - EU 역내나 역외의 비거주 사업자가 방송, 통신, 전자적 용역을 공급하는 경우, 간편사업자등록 제도(Mini-one-shop-system, MOSS)를 활용해 하나의 단일화된 VAT 등록을 통해 과세대상 거래가 있는 국가에 해당 거래를 신고할 수 있음<sup>8)</sup>

---

6) Deloitte(2018), p. 6~2.

7) Deloitte(2018), p. 6~2.

8) Deloitte(2018), p. 6~2.

- 한편 비거주 사업자가 과세대상 거래로 인해 소비자가 거주하는 회원국에 부가가치세 사업자등록이 필요하더라도, 현지 내 지점이나 법률적 실체의 창설이 필수적인 것은 아님(〈표 II-1〉 참조)
- EU 역내·외 비거주 사업자의 부가가치세 사업자등록을 위해 납세대리인의 선임을 요구하는 경우가 있음
  - EU 역내 사업자의 사업자등록을 위해 아이슬란드, 노르웨이, 스위스는 납세대리인의 선임이 요구됨
  - EU 역외 사업자의 사업자등록에 대해 체코공화국, 독일, 라트비아, 룩셈부르크, 노르웨이, 슬로바키아공화국, 영국은 납세대리인의 선임 없이 비거주 사업자의 등록을 허용함

〈표 II-1〉 소비자 대상(B2C) 공급의 경우 비거주 사업자를 위한 부가가치세 등록 규정

유럽 국가 <sup>23)</sup>	EU 역내 사업자		EU 역외 사업자		납세대리인 연대책임
	의무적인 납세대리인 선임	직접적인 부가가치세 등록 가능 여부	의무적인 납세대리인 선임	직접적인 부가가치세 등록 가능 여부	
오스트리아	No, 선택적 <sup>1)</sup>	가능	Yes <sup>2)</sup>	불가능	없음 <sup>3)</sup>
벨기에	No, 선택적	가능	Yes	불가능	제한적으로 있음 <sup>4)</sup>
불가리아	No, 선택적	가능	Yes <sup>5)</sup>	불가능	있음
크로아티아	No, 선택적 <sup>6)</sup>	가능	Yes	불가능	-
체코공화국	No	가능	No	가능	-
키프로스	No, 선택적	가능	Yes	불가능	있음 <sup>7)</sup>
덴마크	No, 선택적 <sup>8), 9)</sup>	가능	Yes <sup>10)</sup>	불가능	있음 <sup>8)</sup>
에스토니아	No, 선택적	가능	Yes <sup>11)</sup>	불가능	-
핀란드	No <sup>12)</sup>	가능	Yes, 자발적 등록 시 <sup>12)</sup>	불가능	있음 <sup>13)</sup>
프랑스	No <sup>14)</sup>	가능	Yes	불가능	있음
독일	No	가능	No <sup>15)</sup>	가능	-
그리스	No, 선택적	가능	Yes	불가능	있음
헝가리	No	가능	Yes	불가능	있음
아이슬란드	Yes	불가능	Yes	불가능	있음
아일랜드	No	가능	No	가능	-
이탈리아	No, 선택적	가능	Yes	불가능	있음
라트비아	No, 선택적	가능	No, 선택적	가능	있음
리투아니아	No, 선택적	가능	Yes	불가능	있음
룩셈부르크	No	가능	No <sup>16)</sup>	가능	-
몰타	No, 선택적	가능	Yes	불가능	있음
네덜란드 <sup>17)</sup>	가능	가능	가능	가능	있음

〈표 II-1〉의 계속

유럽 국가 <sup>23)</sup>	EU 역내 사업자		EU 역외 사업자	
	의무적인 납세대리인 선임	직접적인 부가가치세 등록 가능 여부	의무적인 납세대리인 선임	직접적인 부가가치세 등록 가능 여부
노르웨이	Yes <sup>18)</sup>	불가능	Yes <sup>18)</sup>	불가능
폴란드	No, 선택적	가능	Yes	불가능
포르투갈	No, 선택적	가능	Yes	불가능
루마니아	No, 선택적	가능	Yes	불가능
슬로바키아공화국	No <sup>19)</sup>	가능	No <sup>19)</sup>	가능
슬로베니아	No, 선택적	가능	Yes	불가능
스페인	No, 선택적 <sup>20)</sup>	가능	Yes <sup>21)</sup>	불가능
스웨덴	No, 선택적 <sup>9)</sup>	가능	Yes <sup>9)</sup>	불가능
스위스	Yes	불가능	Yes	불가능
영국	가능 <sup>22)</sup>	가능	가능 <sup>22)</sup>	가능

- 주: 1) 납세대리인의 선임은 요구되지 않지만 현지 우편주소는 요구됨  
 2) EU 역외 비거주 사업자에 대해 납세대리인 선임은 의무적임. 과세당국 간 다자간 조세행정공조협약이 체결되지 않은 국가에 설립된 납세의무자는 납세대리인을 선임하여야 함  
 3) 납세대리인이 직무를 태만히 하지 않는 경우  
 4) EU 역내 사업자가 납세대리인을 선임하는 경우, 해당 납세대리인은 벨기에 과세당국에 대해 연대책임이 없음  
 5) 다자간 조세행정공조협약이 체결된 국가에 설립된 회사에 대해서는 부가가치세 등록 목적으로 더이상 납세대리인의 선임이 요구되지 않음  
 6) 현지 언어 계약으로 현지 관리인의 관여를 추천하며, 물리적인 실체에 관련 서류나 증빙의 제출을 요구할 수 있음  
 7) EU 역내 사업자가 납세대리인을 선임하는 경우, 해당 납세대리인은 연대책임이 없음  
 8) 덴마크에서 EU 역내 사업자는 직접 부가가치세를 등록하거나 관리자를 통해 등록할 수 있으며, 이 경우 관리자는 납세대리인 과 동일한 역할을 수행하지만 연대책임은 없음  
 9) 덴마크와 스웨덴의 경우, EU 역내 사업자를 위한 규정은 노르웨이, 아이슬란드, 페로제도, 그린란드, 올란드제도에도 적용됨  
 10) 덴마크와 다자간 협약(노르웨이, 아이슬란드, 페로제도, 그린란드)이 체결된 국가에 설립된 회사에 대해서는 납세대리인 선임이 요구되지 않음

- 11) 전자적 용역을 제공하는 제3국의 사업자에게는 적용되지 않으며, EU 내 전자적 용역을 위한 특별 규정이 적용된 핀란드에서 납세대리인을 통한 부가가치세 등록은 오직 자발적으로 부가가치세 등록을 선택한 EU 역외 비거주 사업자에게만 의무적임
- 13) 납세대리인은 부가가치세액 납부액에 대해 연대책임은 지지 않지만, 제한된 장부기장의무가 부여됨
- 14) EU 역내 사업자는 부가가치세 에이전트(Mandataire fiscal)를 선임할 수 있음. 2017년 3월 프랑스는 납세대리인의 선임이 요구되지 않는 국가 목록을 개정함
- 15) 독일 내에서 비과세 공급을 수행하는 외국 법인이나 매입부가가치세 환급을 받을 수 없는 외국법인에만 납세대리인의 선임이 허용됨
- 16) 부가가치세 등록을 원하는 EU 역외 사업자로부터 은행 보증을 요청할 수 있음. 룩셈부르크에 부가가치세 등록을 하지 않은 사업자가 재화를 수입하는 경우에는 납세대리인을 선임할 수 있음
- 17) 대부분 경우 납세대리인의 선임은 EU 역내 사업자나 EU 역외 사업자 모두에 대해 요구되지 않음. 다년간 조세행정공조협약이 없는 경우 10만유로를 초과하는 원거리 판매를 하거나 수출입 통관목적으로는 납세대리인의 선임이 요구됨
- 18) 대리납부가 적용되지 않는 과세대상 거래를 한 비거주 사업자는 납세대리인을 통해 등록하여야 함
- 19) 재화의 수입에 대해 납세대리인의 선임은 의무적임. 외국법인은 대리목적으로 위임을 선택할 수 있음
- 20) 실무상 스웨인 과세당국은 납세대리인을 요구함
- 21) 예외적으로 노르웨이에 설립된 회사는 EU 역내 법인으로서 동일한 조건으로 등록할 수 있음
- 22) 영국 과세당국이 납세대리인의 선임을 주장하는 사례는 드물. 그리고 일반적으로 사업자가 탈루 행위나 파산 등의 혐의가 있는 경우에만 요구함. 비거주 사업자는 부가가치세 납세의무를 관리하기 위해 관리인을 선임할 수 있음
- 23) EU 회원국은 오스트리아, 벨기에, 불가리아, 크로아티아, 체코공화국, 키프로스, 덴마크, 에스토니아, 핀란드, 프랑스, 독일, 그리스, 헝가리, 아일랜드, 라트비아, 리투아니아, 룩셈부르크, 폴란드, 네덜란드, 폴란드, 포르투갈, 루마니아, 슬로바키아공화국, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴이 있음

자료: Deloitte(2018), pp. 6-14~6-16. <표> Registration Options for Non-established Entities를 저자가 번역, 요약, 정리함

- 대부분 국가가 비거주 사업자에게는 국내 소규모 사업자에게 적용하는 부가가치세 사업자등록이나 납부에 대한 면제 기준을 적용하지 않음<sup>9)</sup>
  - <표 II-2>는 EU 회원국을 포함한 OECD 회원국의 국내 소규모 사업자를 위한 부가가치세 등록과 납부에 대한 면제 기준을 보여줌
    - 오스트리아, 벨기에, 체코공화국, 덴마크, 에스토니아, 핀란드, 프랑스, 독일, 그리스, 헝가리, 아일랜드, 이탈리아, 라트비아, 리투아니아, 룩셈부르크, 네덜란드, 폴란드, 포르투갈, 슬로바키아공화국, 슬로베니아, 스웨덴(이상 EU와 OECD 회원국)과 호주, 캐나다, 아이슬란드, 이스라엘, 일본, 한국, 뉴질랜드, 노르웨이, 스위스(OECD 회원국)가 국내 소규모 사업자에 대한 사업자등록이나 부가가치세 납부를 면하는 기준을 도입함
  - 대부분 국가는 비거주 사업자에 대해 면제 기준을 적용하지 않음
  
- EU 부가가치세 규정에 따라 사업자를 대상으로 비거주 사업자가 제공하는 용역의 공급(B2B)은 해당 공급받는 자가 소재한 국가에 과세권이 있고,<sup>10)</sup> 이 경우 공급받는 자의 대리납부 규정이 적용됨<sup>11)</sup>

---

9) OECD(2018), p. 84. Annex Table 2.A.5의 주 1

10) EU VAT Directive 제44조

11) EU VAT Directive 제196조

〈표 11-2〉 부가가치세 등록과 납부에 대한 면제 기준

국가명	통화	등록 및 징수 납부 면제 기준 <sup>1)</sup>					자발적인 등록, 징수 납부 가능 여부 <sup>2)</sup>	최소 등록· 징수납부 기한 <sup>3)</sup>
		등록(R), 징수납부(C)	면제 기준액		기타 면제 기준액			
			현지통화	USD <sup>4)</sup>	현지통화	USD <sup>4)</sup>		
호주*	AUD	R	75,000	50,951	150,000	101,902	Yes	1 year
오스트리아 <sup>5)</sup>	EUR	R	30,000	37,457	.	.	Yes	5 years
벨기에 <sup>5)</sup> *	EUR	C	25,000	31,109	.	.	Yes	None
캐나다*	CAD	R	30,000	23,976	50,000	39,960	Yes	1 year
칠레*	CLP	None	None	.	.	.	.	.
체코공화국	CZK	R	1,000,000	76,297	.	.	Yes	1 year
덴마크 <sup>5)</sup> *	DKK	R	50,000	6,908	170,000	23,486	Yes	2 years
			.	.	300,000	41,446		
에스토니아 <sup>5)</sup>	EUR	R	40,000	72,612	.	.	Yes	None
핀란드 <sup>5)</sup> *	EUR	R	10,000	11,062	30,000	33,187	Yes	None
프랑스 <sup>5)</sup> *	EUR	R	82,800	103,913	33,200	41,666	Yes	2 years
			.	.	42,900	53,839		
독일 <sup>5)</sup> *	EUR	C	17,500	22,456	50,000	64,161	Yes	5 years
그리스 <sup>5)</sup>	EUR	C	10,000	16,711	.	.	Yes	2 years
헝가리 <sup>5)</sup>	HUF	C	8,000,000	57,602	.	.	Yes	1 year
아이슬란드	ISK	R	2,000,000	14,202	.	.	Yes	None
아일랜드 <sup>5)</sup> *	EUR	R	75,000	92,218	37,500	46,109	Yes	None
이스라엘	ILS	C	99,003	26,132	.	.	No	None
이탈리아 <sup>5)</sup> *	EUR	C	65,000	90,381	50,000	69,524	Yes	None
일본	JPY	R	10,000,000	100,408	.	.	Yes	1 year
한국	KRW	C	24,000,000	27,364	.	.	No	None
라트비아	EUR	R	40,000	79,774	.	.	Yes	None
리투아니아	EUR	R	45,000	97,563	.	.	Yes	None
룩셈부르크 <sup>5)</sup> *	EUR	C	30,000	33,690	.	.	Yes	None
멕시코	MXN	None	None	.	.	.	.	.
네덜란드 <sup>5)</sup> *	EUR	C	1,345	1,650	1,883	2,310	No	None
뉴질랜드	NZD	R	60,000	40,813	.	.	Yes	None
노르웨이*	NOK	R	50,000	4,917	3,000,000	295,002	Yes	2 years
					140,000	13,767		

〈표 II-2〉의 계속

국가명	통화	등록 및 징수 납부 면제 기준 <sup>1)</sup>					자발적인 등록, 징수 납부 가능 여부 <sup>2)</sup>	최소 등록· 징수납부 기한 <sup>3)</sup>
		등록(R), 징수납부(C)	면제 기준액		기타 면제 기준액			
			현지통화	USD <sup>4)</sup>	현지통화	USD <sup>4)</sup>		
폴란드 <sup>5)</sup>	PLN	R	200,000	111,215			Yes	None
포르투갈 <sup>5)*</sup>	EUR	C	10,000	16,886	12,500	21,108	Yes	None
슬로바키아 공화국 <sup>5)</sup>	EUR	R	49,790	100,763			Yes	1 year
슬로베니아 <sup>5)</sup>	EUR	R	50,000	83,257			Yes	5 years
스페인 <sup>5)</sup>	EUR	None	None					
스웨덴 <sup>5)</sup>	SEK	R	30,000	3,297			Yes	3 years
스위스*	CHF	R	100,000	81,953	150,000	122,930	Yes	1 year
터키	TRY	None	None					
영국 <sup>5)</sup>	GBP	R	85,000	119,167			Yes	None

- 주: 1) 면제 기준 이하의 국내 사업자에게 부가가치세 등록이나 납부 의무를 면제함. 'R'은 매출액이 면제 기준 이하인 사업자는 부가가치세 등록의무와 납부 의무가 면제 기준을 초과할 때까지 면제됨을 의미함. 'C'는 면제 기준 이하의 사업자로 부가가치세 등록의무는 있지만, 부가가치세를 징수하여 납부할 의무는 면제 기준을 초과할 때까지 면제됨을 의미함. 대부분 국가들은 비거주 사업자에게는 면제 기준을 적용하지 않음
- 2) 'Yes'는 사업자의 매출액 등이 면제 기준 이하라도 부가가치세 등록과 부가가치세 징수를 허용함을 의미함
- 3) 최소 등록 및 징수납부 기한은 면제를 선택한 납세자에게 적용되는 최소 기준임
- 4) 미국 달러(USD) 적용 환율은 GDP에 대한 구매자환율(PPPs)임
- 5) EU 회원국에 대한 제한. Directive 2006/112/EC는 새로운 건물이나 부지의 공급, 새로운 운송수단의 공급, 기업의 자산 매각에 대해 면제 기준의 적용을 배제함. 면제 기준은 비거주 사업자와 EU MOSS에 따른 과세대상 공급에는 적용되지 않음. 현재 EU 회원국은 오스트리아, 벨기에, 체코공화국, 덴마크, 에스토니아, 핀란드, 프랑스, 독일, 그리스, 헝가리, 아일랜드, 이탈리아, 라트비아, 리투아니아, 룩셈부르크, 네덜란드, 폴란드, 포르투갈, 슬로바키아공화국, 슬로베니아, 스페인, 스웨덴임
- 6) \* 국가별 사항
- ① 호주: 택시 운전 등은 면제 기준 적용 배제임. 비영리단체에 대한 면제 기준은 15만호주달러임
  - ② 벨기에: 면제 기준 적용 배제 업종은 부동산, 호텔 및 레스토랑, 중고품 매출 등임
  - ③ 캐나다: 특정 금융 기관, 비거주자, 유원지, 세미나, 활동 또는 행사, 택시 또는 리무진 사업(상업용 승차 공유 사업 포함) 등에 대해서는 면제 기준은 적용 배제됨. 과세대상 공급으로 인한 수입이 역년 분기와 지난 4년 연속 5만캐나다달러 이하 또는 직전 2개년 25만캐나다달러 이하인 자선단체와 공공기관은 등록의무가 면제됨
  - ④ 칠레: 소규모 사업자를 대상으로 12개월 평균소득을 기준으로 매출 부가가치세를 산정하는 세제 혜택 규정이 있음.

- 
- ⑤ 체코공화국: 비거주 사업자는 MOSS제도 또는 대리납부제도의 적용 대상인 경우를 제외하고는 부가가치세를 등록하여야 함
  - ⑥ 덴마크: 시각장애인에게는 17만덴마크크로네의 더 높은 면제 기준이 적용되며, 제작자 또는 그의 후임자가 작품을 처음 판매하는 경우에는 30만덴마크크로네임
  - ⑦ 핀란드: 면제 기준을 초과하는 경우 부가가치세 등록을 하여야 하지만, 두 번째 면제 기준인 3만유로에 이를 때까지 단계적으로 혜택을 받을 수 있음
  - ⑧ 프랑스: 일반적인 면제 기준은 연간 매출액이 8만 2,800유로를 초과하지 않거나 전년도의 매출이 9만 1천유로임(2년 동안 8만 2,800유로를 초과하지 않아야 함). 용역의 공급(호텔 숙박 및 식당의 음식 및 음료 제외)에 대한 면제 기준은 전년도 3만 3,200유로 또는 3만 5,200유로임(2년 동안 3만 3,200유로를 초과하지 않은 경우). 변호사(규제된 사업을 추진하기 위해), 작가 및 예술가에 대한 면제 기준은 4만 2,900유로임(부수적인 업무의 공급은 1만 7,500유로)
  - ⑨ 독일: 면제 기준은 직전연도 매출액 1만 7,500유로, 당해 연도 5만유로 이하임
  - ⑩ 아일랜드: 재화의 공급에 대한 일반적인 면제 기준은 7만 5천유로임. 영세율이 적용되는 원재료를 이용하여 제조 또는 생산한 재화로 표준세율이나 경감세율이 적용되는 경우에는 면제 기준은 3만 7,500유로임. 용역의 공급에 대한 면제 기준은 3만 7,500유로이지만, 재화와 재화의 공급으로부터 파생되는 용역을 공급하는 경우에는 재화의 공급에 적용되는 면제 기준이 적용됨
  - ⑪ 이탈리아: 대리납부가 적용되는 납세자는 적용 배제됨. 파트너십, 전문협회, 제한책임회사(SRL), 「소득세법」상 소규모 납세자는 적용 배제됨. 비거주 사업자(EU 회원국 중 하나 또는 유럽 경제 지역의 당국에 설립, 이탈리아에서 총 수입의 75 % 이상을 생산하는 기업을 제외)는 적용 배제됨
  - ⑫ 룩셈부르크: 납세자는 선택적으로 적용할 수 있음
  - ⑬ 네덜란드: 법인(corporate business)은 적용 배제됨. 면제 기준은 연간 부가가치세액 납부액을 기준으로 1,345유로 이상 1만 8,383유로 미만인 경우에 한해 부가가치세를 부분적으로 환급받음
  - ⑭ 노르웨이: 스포츠 행사에 대해서는 300만노르웨이크로네의 면제 기준이, 자선기관 등에는 14만노르웨이크로네 면제 기준이 적용됨
  - ⑮ 폴란드: 면제 기준 적용이 배제되는 공급은 (a) 특정 유형의 은, 금, 백금, 칼, 칼붙이, 보석류, 비유해 금속 폐기물, 박물관 소장품 및 동전 (b) 여러 예외를 제외하고 소비세가 적용되는 상품 (c) 특정 건물, 구조물 및 그 부품 (d) 토지 건설 (e) 새로운 운송 수단임. 그리고 법률서비스를 제공하는 납세자, 컨설팅 및 전문 서비스, 비거주 납세자와 보석 관련 용역에 대해서도 적용되지 않음
  - ⑯ 포르투갈: 영리법인에게는 적용되지 않음. 특정 소규모 소매업의 경우 1만 2,500유로임
  - ⑰ 스웨덴: 비거주 사업자, 부동산 임대 과세사업자, 투자금과 부동산 임대, 예술가 등에게는 적용되지 않음
  - ⑱ 스위스: 비영리 스포츠 및 문화협회, 공익기관에 대해 15만프랑의 면제 기준이 적용됨
- 자료: OECD(2018), pp. 83~84. Annex 'Table 2.A.5. Annual turnover concessions for VAT registration and collection'을 저자가 번역, 요약, 정리함

- OECD는 국제 거래가 관여된 비거주 사업자의 용역과 권리의 공급에 대해 EU 규범과 유사한 접근법을 취하고 있음
  - 우선 사업자 간 공급(B2B)에 대해 국제 거래가 관여된 용역과 권리의 공급에 대한 부가가치세 과세권은 공급받는 자의 국내 사업장이 소재한 곳에 있다고 규정함<sup>12)</sup>
  - 소비자를 대상으로 한 공급(B2C)과 관련하여, 현장 공급(on the spot supplies)에 대한 과세권은 공급이 물리적으로 수행된 과세관할권에 배분하고, 기타 모든 용역에 대한 과세권은 소비자가 일상적인 주거를 가진 과세관할권으로 배분할 것을 권고함
    - 비거주 사업자가 인터넷을 통해 용역을 공급하거나 디지털 재화를 원격으로 공급하는 것을 포함함
  - 부동산 관련 용역 등은 해당 부동산이 소재한 관할 당국에 과세권을 둠
  
- 부가가치세 신고 및 징수 방안은 a) 국내 거래 또는 국제 거래 여부 b) B2B 거래 또는 B2C 거래 여부 c) 재화, 용역, 무형자산 등의 거래인지에 따라 달리 결정된다고 보고 있음<sup>13)</sup>
  - 부가가치세는 최종 소비에 대해 과세되고, 단계별 징수 절차(staged collection process)를 통해 징수된다는 기본적인 특징을 전제로 함
  
- 그리고 OECD는 국제 거래가 관여된 비거주 사업자의 용역 등 공급에 대한 부가가치세 신고 및 징수 방안으로 공급하는 자에 의한 징수(supplier collection)와 공급받는 자에 의한 징수(customer collection)를 고려한 방안을 제시함<sup>14)</sup>
  - 이 외 중개기관(intermediaries)에 의한 징수 방안과 자동화시스템(automated systems)을 부가가치세 징수 방안으로 제시함

---

12) OECD(2018), p. 33.

13) OECD(2017), p. 12.

14) OECD(2017), pp. 17~27.

- 공급하는 자에 의한 징수 방안은 비거주 사업자의 부가가치세 등록을 전제로 비거주 사업자에게 부가가치세 신고 및 납부 의무를 부과하는 방안(registration-based collection regimes)으로, 주로 B2C 거래를 대상으로 함<sup>15)</sup>
- OECD는 비거주 사업자의 납세의무 이행을 높이기 위해 국내 사업자를 대상으로 하는 일반 사업자등록 규정이 아닌, ‘간편사업자등록·징수 제도(simplified registration and collection regime)를 제안함<sup>16)</sup>
- 비거주 사업자에게 국내 거래에 적용되는 일반적인 사업자등록 규정을 적용하는 경우, 해당 규정의 복잡성으로 인해 비거주 사업자는 상당한 행정적 부담을 질 수 있음
  - 이 경우 비거주 사업자는 등록, 징수, 납세의무를 회피하거나 조세부담과 행정 부담이 야기되는 거래 자체를 꺼려할 수 있음
- 이 방안은 비거주 사업자에게 관련 매출에 비례하여 조세행정적인 부담을 지우면서, 동시에 국내 사업자와 비거주 사업자 간 중립성을 유지할 수 있도록 함
- 이를 위해 다음 사항을 고려하여야 함
    - 온라인 사업자등록과 신고, 전자적 방법에 의한 부가가치세액 납부, 세금계산서 발행의무 경감, 부가가치세 목적상 기록의무 경감(또는 제3자의 관여를 통한 기록 유지)
    - 매입세액 불공제나 미환급(만일 비거주 사업자가 일반 사업자등록을 하는 경우에는 매입세액 공제나 환급을 허용함)
- 공급받는 자에 의한 징수 방안은 비거주 사업자에게 과세대상 용역 등을 공급받는 자의 대리납부를 통해 부가가치세를 신고·납부하는 방안으로, 주로 B2B 거래를 대상으로 함
- OECD는 B2B 거래와 B2C 거래를 구별하지 않는 과세관할권의 경우, 이 징수

---

15) OECD(2017), p. 20.

16) OECD(2017), p. 20.

방안은 비거주 사업자의 국제적 용역이나 권리의 공급에 대한 부가가치세 징수에 효과적이지 않다고 설명함

- 국가별 차이는 있으나 대부분 OECD 회원국은 B2B 거래에 대해 대리납부를 통해 부가가치세액을 징수하고, B2C 전자적 용역에 대해 간편사업자등록을 통한 부가가치세 징수 방안을 도입하고 있는 것으로 보고됨<sup>17)</sup>

---

17) OECD(2018), pp. 34~35. OECD 회원국 중 31개 국가가 B2C 전자적 용역에 대해 간편사업자등록제도를 도입함

### Ⅲ. 우리나라의 비거주 사업자를 위한 부가가치세 신고·징수 제도

#### 1. 부가가치세 개관

- 본문에서는 우리나라 부가가치세의 주요 내용을 개괄적으로 살펴보고, 비거주자와 외국법인인 사업자가 공급하는 용역에 대한 부가가치세 규정을 검토, 분석함

#### 가. 과세대상, 납세의무자, 사업자, 사업장, 사업자등록

- 우리나라 부가가치세 과세대상은 a) 사업자가 행하는 재화나 용역의 공급 b) 재화의 수입<sup>18)</sup>임
  - 국경을 통과하여 우리나라에 반입되는 재화에 대해서는 ‘수입’<sup>19)</sup>이라고 표현하지만, 국외에서 우리나라로 공급되는 용역은 통관 절차를 경유하지 않기 때문에 ‘수입’이라고 칭하지 않음
- 재화와 용역을 공급하는 사업자와 재화를 수입하는 자는 「부가가치세법」에 따른 ‘납세의무’가 있음<sup>20)</sup>

---

18) 「부가가치세법」 제4조

19) 「관세법」 제2조 1항에서는 “수입”이란 외국물품을 우리나라에 반입(보세구역을 경유하는 것은 보세구역으로부터 반입하는 것을 말한다)하거나 우리나라에서 소비 또는 사용하는 것(우리나라의 운송수단 안에서의 소비 또는 사용을 포함하며, 제239조 각 호의 어느 하나에 해당하는 소비 또는 사용은 제외한다)으로 정의함

Ⅲ. 우리나라의 비거주 사업자를 위한 부가가치세 신고·징수 제도 25

- 납세의무자는 「부가가치세법」에 따라 사업자등록,<sup>21)</sup> 부가가치세액 거래징수,<sup>22)</sup> 세금계산서 등 발급,<sup>23)</sup> 부가가치세 과세표준과 납부세액(환급세액) 신고와 납부,<sup>24)</sup> 장부의 작성 및 보관<sup>25)</sup>에 대해 이행의무가 있음
  
- 한편 부가가치세액의 징수 및 회수를 위해 우리 법은 거래당사자 또는 제3자에게 아래와 같이 징수, 납부 의무를 전환함
  - 금 관련 제품 또는 스크랩 등에 대해 전용계좌를 통한 공급받는 자의 부가가치세 납부<sup>26)</sup>
  - 유흥 주점업 등에 대해 신용카드사 등 제3자를 통한 부가가치세액 징수<sup>27)</sup>
  - 비거주 사업자가 공급하는 용역 등에 대해 해당 대가를 지급하는 공급받은 자의 부가가치세 징수 납부<sup>28)</sup>
  - 부가가치세 등이 체납되는 경우 제3자인 신탁 관련 수탁자에게 물적 납세의무 부과<sup>29)</sup>
  
- ‘사업자’는 영리 여부에 관계없이 사업 목적이 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자<sup>30)</sup>를 의미하며, 비거주자나 외국법인도 거주자나 내국법인과 같이 과세대상 공급을 행하는 경우 사업자에 해당된다고 할 수 있음<sup>31)</sup>

20) 개인, 법인(국가·지방자치단체와 지방자치단체조합을 포함한다), 법인격이 없는 사단·재단 또는 그 밖의 단체가 사업자 또는 수입하는 자인 경우 부가가치세를 납부할 의무가 있음(「부가가치세법」 제3조)

21) 「부가가치세법」 제8조 제1항

22) 「부가가치세법」 제31조

23) 「부가가치세법」 제32조

24) 「부가가치세법」 제48조, 제49조

25) 「부가가치세법」 제71조

26) 「조세특례제한법」 제106조의4, 제106조의9

27) 「조세특례제한법」 제106조의10

28) 「부가가치세법」 제52조

29) 납세의무자가 부가가치세 등을 체납하고 법정 신탁재산이 있는 경우로, 그 납세자의 다른 재산에 대하여 체납처분하여도 징수할 금액에 미치지 못한 경우에는 그 신탁재산의 수탁자에게 해당 부가가치세 등 물적 납세의무를 부과함(「부가가치세법」 제3조의2)

30) 「부가가치세법」 제2조 제3호

31) 비거주자는 거주자가 아닌 개인이며, 거주자는 국내에 주소를 두거나 183일 이상의 거소를 둔 개인을 의미함(「소득세법」 제1조의2 제1항 제2호). 외국법인은 본점 또는 주사무소가 외국에 있

- 과세대상 공급을 행하는 비거주자와 외국법인이 「소득세법」 제120조 또는 「법인세법」 제94조에 따른 국내 사업장이 없거나, 국내 사업장이 있더라도 국내 사업장과 관련 없이 용역이나 권리를 공급하는 경우<sup>32)</sup>, 본문에서는 ‘비거주 사업자’라고 칭함
- 부가가치세는 ‘사업장’을 실질적인 납세 단위로 삼아 사업장마다 부가가치세 징수와 세금계산서 수수가 이루어짐<sup>33)</sup>
- 여기서 ‘사업장’은 사업자가 사업을 하기 위해 거래의 전부 또는 일부를 하는 고정된 장소를 의미하는데, 사업장의 소재지는 사업자의 부가가치세 ‘납세지’가 되므로 조세행정 절차상 중요한 의미를 가짐<sup>34)</sup>
- 납세지는 사업자가 「부가가치세법」에 따른 납세의무 및 협력의무를 이행하고 과세관청이 부과권과 징수권을 행사하는 기준이 됨<sup>35)</sup>
  - 사업자에 대한 부가가치세는 「부가가치세법」 제6조 제1항부터 제5항까지 규정에 따른 납세지를 관할하는 세무서장 또는 지방국세청장이 과세함<sup>36)</sup>
  - 재화를 수입하는 자의 납세지는 「관세법」에 따라 수입을 신고하는 세관의 소재지를 납세지로 하고<sup>37)</sup> 그 납세지를 관할하는 세관장이 과세함<sup>38)</sup>

---

는 단체(사업의 실질적 관리장소가 국내에 있지 아니하는 경우만 해당한다)를 의미함(「법인세법」 제2조 제3호). 이때 단체는 「법인세법 시행령」 제2조 제2항에 따라 설립된 국가의 법에 따라 법인격이 부여된 단체이거나 구성원이 유한책임사원으로만 구성된 단체 또는 그 밖에 해당 외국단체와 동종 또는 유사한 국내의 단체가 「상법」 등 국내의 법률에 따른 법인인 경우의 그 외국단체이어야 함

32) 「부가가치세법」 제52조 제1항 제1호, 제2호

33) 반면 법인세나 소득세는 회사나 개인이라는 인적 개념을 기반으로 함(이창희, 2019, p. 1050)

34) 「부가가치세법」 제6조

35) 「부가가치세법」 집행 기준 6-0-1 【납세지】

36) 일반적으로 납세지를 위반한 세무서장의 결정이나 경정치분은 그 효력이 없음(「국세기본법」 기본통칙 44-0...3 【관할세무서장 이외의 세무서장이 한 결정의 효력】)

37) 「부가가치세법」 제6조 제6항

38) 「부가가치세법」 제7조 제2항

- 만일 사업자가 「부가가치세법」 제6조 제2항에 따른 사업장을 두지 않으면 사업자의 주소나 거소가 사업장이 됨
  - 사업장을 설치하지 아니하고 사업자등록도 하지 아니한 경우에는 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정할 당시의 사업자의 주소 또는 거소가 사업장임<sup>39)</sup>
  
- 사업자는 사업장마다 「부가가치세법」 제8조에 따라 ‘사업자등록’을 하여야 함<sup>40)</sup>
  - 사업자등록 신청은 사업장을 관할하는 세무서가 아닌 다른 세무서장에게 할 수 있으며, 이 경우 사업장 관할 세무서장에게 사업자등록을 신청한 것으로 봄<sup>41)</sup>
  - 소규모 사업자(간이과세자)의 공급대가가 3천만원 미만인 경우에는 부가가치세 납부 의무를 면제하고 있으나, 사업자등록 의무는 면하지 않음<sup>42)</sup>
    - 직전 연도의 재화와 용역의 공급대가 4,800만원 미만인 개인사업자를 간이과세자라고 함<sup>43)</sup>
  
- 비거주 사업자인 경우에는 국내에서 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소(이하 국내 사업장)<sup>44)</sup>를 사업장으로 간주하는데, 국내 사업장이 없는 비거주 사업자의 사업장이나 납세지에 대해 현행 「부가가치세법」에서는 규정되지 않음<sup>45)</sup>
  - 비거주 사업자에 의한 용역 등의 공급이 비록 소득세제 목적상 국내 사업장을 창설하지 않더라도 부가가치세 과세대상으로 포섭될 수 있는데, 현행 우리 법은 공급하는 자의 직접적인 신고·납부보다는 공급받는 자의 대리납부에 초점을 두고 세정을 운영함

39) 「부가가치세법 시행령」 제8조 제5항

40) 「부가가치세법」 제8조 제1항

41) 「부가가치세법」 제8조 제2항

42) 「부가가치세법」 제69조

43) 「부가가치세법」 제61조

44) 비거주자인 경우에는 「소득세법」 제120조에 따른 장소를 사업장으로 하고, 외국법인인 경우에는 「법인세법」 제94조에 따른 장소를 사업장으로 함(「부가가치세법 시행령」 제8조 제6항)

45) 다만 과세당국 유권해석(부가22601-1396, 1986. 7. 24.)에서 국내 사업장이 없는 경우에는 「부가가치세법」상 사업장이 없는 것으로 간주한다고 규정함

## 나. 공급 장소

### 1) 개요

- ‘공급 장소’는 우리나라 부가가치세의 과세권과 납세의무를 결정하는 데 중요한 요소에 해당하는데, 「부가가치세법」에서는 재화와 용역으로 나누어 달리 규정함
- 우선 재화가 공급되는 장소는 재화의 이동이 시작되는 장소 또는 재화의 이동이 필요하지 아니한 경우에는 재화가 공급되는 시기에 재화가 있는 장소임<sup>46)</sup>
  - 다만 비거주 사업자로부터 권리를 공급받는 경우에는 공급받는 자의 국내에 있는 사업자의 소재지 또는 주소지가 해당 권리가 공급되는 장소임<sup>47)</sup>
- 용역이 공급되는 장소는 원칙적으로 ‘역무가 제공되는 장소 또는 시설물, 권리 등 재화가 사용되는 장소’<sup>48)</sup>이며, 용역 유형별로 공급 장소에 대한 다음과 같은 특례 규정이 있음
  - (국제여객운송) 국내 및 국외에 걸쳐 용역이 제공되는 국제운송이 비거주 사업자에 의해 공급되는 경우에는 여객이 탑승하거나 화물이 적재되는 장소가 공급 장소임<sup>49)</sup>
  - (제3자 중개 거래) 위탁매매인, 준위탁매매인, 대리인, 중개인을 통해 비거주 사업자가 국내에 용역이나 권리를 공급하는 경우에는 해당 위탁매매인 등이 해당 용역 등을 공급한 것으로 봄<sup>50)</sup>

46) 「부가가치세법」 제19조

47) 「부가가치세법」 제53조 제2항

48) 「부가가치세법」 제20조 제1항 1호

49) 「부가가치세법」 제20조 제1항 2호

50) 「부가가치세법」 제8조에 따른 사업자등록의 대상인 위탁매매인, 준위탁매매인 또는 대리인, 중개인을 의미하며, 중개인은 구매자로부터 거래대금을 수취하여 판매자에게 지급하는 경우에 한함(「부가가치세법」 제53조 제1항)

- (전자적 용역) 비거주 사업자가 공급하는 전자적 용역의 공급 장소는 「부가가치세법」 제53조의2 제1항에 따른 요건을 충족하는 경우에는 국내에서 공급하는 것으로 의제함
- 비거주 사업자가 정보통신망을 통하여 이동통신단말장치 또는 컴퓨터 등으로 국내에 제공하는 다음 전자적 용역(“전자적 용역”)을 공급하는 경우에는 국내에서 공급된 것으로 봄<sup>51)</sup>
    - 게임·음성·동영상 파일, 전자 문서 또는 소프트웨어와 같은 저작물 등으로서 광(光) 또는 전자적 방식으로 처리하여 부호·문자·음성·음향 및 영상 등의 형태로 제작 또는 가공된 것
    - 게임 등 전자적 용역을 개선시키는 것
    - 광고를 게재하는 용역
    - 「클라우드컴퓨팅 발전 및 이용자 보호에 관한 법률」 제2조 제3호에 따른 클라우드컴퓨팅서비스
    - 국내에서 물품 또는 장소 등을 대여하거나 사용·소비할 수 있도록 중개하는 것과 국내에서 재화 또는 용역을 공급하거나 공급받을 수 있도록 중개하는 것<sup>52)</sup>
  - 다만 현행 조항에서는 비거주 사업자가 과세사업자와 면세사업자의 과세사업 또는 면세사업에 대하여 용역을 공급하는 경우는 제외하고 있어 전자적 용역의 과세권이 비사업자에 한하여 있는 것으로 해석할 여지가 있음

---

51) 비거주 사업자가 오픈마켓 운영자 등 제3자를 통해 법정 전자적 용역을 공급하는 경우에는 해당 제3자가 해당 전자적 용역을 국내에서 공급한 것으로 봄. 제3자는 정보통신망 등을 이용하여 전자적 용역의 거래가 가능하도록 오픈마켓이나 그와 유사한 것을 운영하고 관련 서비스를 제공하는 자, 전자적 용역의 거래에서 중개에 관한 행위 등을 하는 자로서 구매자로부터 거래대금을 수취하여 판매자에게 지급하는 자, 그 밖에 위와 유사하게 전자적 용역의 거래에 관여하는 자로 대통령령이 정하는 자를 의미함(「부가가치세법」 제53조의2 제2항)

52) 재화 또는 용역의 공급에 대한 대가에 중개 용역의 대가가 포함되어 법 제3조에 따른 납세의무자가 부가가치세를 신고하고 납부하는 경우는 제외함(「부가가치세법 시행령」 제96조의2 제2항)

## 2) 국제 거래가 관여된 용역의 공급 장소에 대한 해석

- 우리나라 「부가가치세법」에서는 국제 거래가 관여된 용역의 공급에 대한 과세원칙이 공급지 원칙(origin principle)인지 아니면 소비지 원칙(destination principle)인지 여부를 명확하게 표방하고 있지 않음<sup>53)</sup>
- 그러나 현행 영세율 규정, 대리납부 규정, 국외사업자의 용역 공급에 관련된 규정 등<sup>54)</sup>을 모두 고려해 보면 최근에는 후자를 지지하고 있는 것으로 보임<sup>55)</sup>
  - 예를 들자면 ‘국외에서 공급하는 용역’은 공급 장소가 국외인 용역으로 영세율을 적용하여 부가가치세를 과세하지 않고,<sup>56)</sup>
  - 다음 절에서 후술하는 대리납부의 대상이 되는 ‘비거주 사업자가 국내로 공급하는 용역 등’은 공급 장소가 국내인 용역으로 부가가치세를 부과함<sup>57)</sup>
- 국제 거래가 관여된 용역이 최근 인터넷이나 통신장비 등 전자적 수단을 통해 공급됨에 따라, ‘역무가 제공되는 장소 또는 시설물, 권리 등 재화가 사용되는 장소’에 대한 해석이 분분해짐
- 최근까지의 대법원 판례를 살펴보면 공급 장소를 ‘물리적인 용역이 제공된 장소’,

53) 반면 유럽연합(EU)은 용역의 공급에 대해 공급지 원칙을 지지하다가 2008년 부가가치세 준칙(Council Directive 2008/8/EC)에 의해 소비지 과세원칙을 일반원칙으로 규정하였고, OECD는 2013년 국제 VAT/GST 가이드 라인을 통해 소비지원칙을 확인함. 자세한 내용은 정재호·마정화·유현영(2013)을 참조할 것

54) 영세율의 적용과 관련된 규정으로 「부가가치세법」 제22조(용역의 국외공급), 제23조(외국항행용역의 공급), 제24조(외화 획득 재화 또는 용역의 공급)가 있음. 그리고 제52조(대리납부), 제53조(국외사업자의 용역 등 공급에 관한 특례), 제53조의2(전자적 용역을 공급하는 국외사업자가 용역 공급과 사업자등록에 관한 특례)가 국내에 과세권이 있음을 규정함

55) 윤지현(2018, pp. 91~93)은 이론적인 소비지 과세원칙하에서 과세권의 소재지를 정하는 기준으로 소비 장소가 되어야 하지만 현실적으로 용이하지 않기 때문에 소비 장소에 대한 대체적 표지(proxy)로 우리나라는 용역의 공급 장소로 정하고 있다고 설명하고 있음

56) 「부가가치세법」 제22조

57) 「부가가치세법」 제52조 제1항

‘중요하고 본질적인 부분이 이루어지는 장소’, ‘역무를 현실적으로 수행하는 장소와 함께 그 결과를 사용·소비한 장소’로 해석함(〈표 Ⅲ-1〉 참조)

- 윤지현(2018, pp. 93~102)은 용역의 공급을 전통적인 방식의 용역 제공과 전자적 수단을 통한 용역의 공급으로 구분하여 대법원 판결을 설명하는데, 본문에서도 이와 같이 구분하여 대법원 판결을 살펴봄<sup>58)</sup>

□ 대법원은 전통적인 방식의 역무 제공에 대해 ‘중요하고 본질적인 부분’이 물리적으로 수행된 곳을 공급 장소로 정함

- 과거 전통적인 방식의 역무 제공에 대해 물리적인 용역이 제공된 장소를 토대로 공급 장소를 판단하였음<sup>59)</sup>
- 최근 다수의 활동으로 구성되고 국제 거래가 관여된 용역의 공급에 대해 대법원은 ‘중요하고 본질적인 부분’이 물리적으로 수행된 곳을 공급 장소라고 정함
  - 사채의 인수를 중개, 알선, 회수하는 용역과 거래 조건에 관한 협상은 중요하고 본질적인 부분으로 국외에서 물리적으로 수행된 경우에는 공급 장소가 국외라고 정하거나<sup>60)</sup>
  - 국외 제공용역과 국내 제공용역으로 구분하여 하나의 거래가 이루어졌다는 전제하에 중요하고 본질적인 부분이 이루어진 곳이 공급 장소라고 정함<sup>61)</sup>

□ 전자적 수단을 통한 용역의 공급에 대해서 대법원은 용역의 수행 장소 외에도 용역 또는 그 결과물이 사용되는 장소를 공급 장소로 봄

- 전자적 수단을 통한 용역의 공급을 다루고 있는 2006년의 소위 스위프트 판결<sup>62)</sup>은 중요하고 본질적인 용역이 현실적으로 수행된 장소뿐만 아니라 그러한

58) 용역의 공급 장소에 대한 대법원 판시내용에 대한 분석은 윤지현(2018)과 남성우(2018)를 참조할 것

59) 대법원 1983. 1. 18. 선고 82누483 판결, 대법원 1988. 12. 6. 선고 88누2489 판결, 대법원 1996. 11. 22. 선고 95누1071 판결

60) 대법원 2016. 1. 4. 선고 2014두8766 판결

61) 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두13829 판결

62) 대법원 2006. 6. 6. 선고 2004두7528,7535(병합) 판결

용역이 사용되는 장소를 고려하여 공급 장소를 정해야 한다는 취지의 판시를 함<sup>63)</sup>

- 스위프트 판결 이후 전자적 수단을 통해 국외에서의 경영지원 용역을 공급하거나 인터넷을 통한 국외 화상강의 용역이나 영문 에세이에 대한 국외로부터의 첨삭 용역에 대해 대법원 판결에서는 중요하고 본질적인 부분이 이루어지고 그 결과물이 사용되는 곳이 공급 장소라는 취지의 판시를 함<sup>64)</sup>

---

63) 윤지현(2018), p. 96.; 남성우(2018), pp. 151~153.

64) 대법원 2016. 10. 13. 선고 2016두43480(심불) 판결, 대법원 2016. 10. 13. 선고 2016두4543(심불) 판결, 대법원 2017. 10. 31. 선고 2017두53699(심불) 판결

〈표 III-1〉 국제 거래가 관여된 영역의 공급 장소에 대한 법원의 해석

사건	구분	사안	판시
대법원 1983. 1. 18. 선고 82누483 판결	재화의 사용 (국의 선박 나용선)	원영업 용선료 지급금 대 리납부 불이행	법 제34조 외국법인이 국내에서 용역 공급 시 대리납부 의무 발생하므로 용역 공급받는 자는 징수의무가 없음
대법원 1988. 12. 6. 선고 88누2489 판결	용역 제공 (수출업무 대행)	원고가 일본 특수 관계가 있는 기업의 수출업무를 일 본에서 대행	일본국 내에서 이루어진 용역의 제공은 부가가치세 부과될 수 없음
대법원 1996. 11. 22. 선고 95누1071 판결	용역 제공 (매매계약 중개)	일본법인의 매매계약 중개, 거래수수료 과세	중개용역의 중요하고 본질적인 부분이 한국 내에서 이루어졌기 때문에 한국 내에서 용역을 제공한 것임
대법원 2006. 6. 6. 선고 2004두7528,7535 (병합) 판결	용역 제공 (전송용역)	벨기에 본사 SWIFT(국제 은행 간 금융통신조직)가 임하여 스위프트 운용 전용 통신망 이용하여 거래메시 지 전송 용역 공급받고 사 용료 지급, 대리납부	스위프트 통신망을 이용하는 국내 은행의 측면에서 용역 중 가장 중요하고 본질적인 부분은 표준메시지 양식에 따라 SWIFT가 임력된 외환거래에 대한 메시지를 전송하는 것임. SWIFT 통신망 접속 및 메시지 전송이 이루어지는 곳은 국내 은행의 국내 집포, 용역 제공이 이루어지는 곳은 국내인(공급받는 자), 역무가 제공되는 장소는 용역이 현실적으로 수행된 장소뿐만 아니라 그러한 용역이 사용되는 장소까지 포함함
대법원 2016. 1. 4. 선고 2014두8766 판결	용역 제공 (전환사채 인수를 중개, 알선, 회수 용역)	싱가포르 법인에게 사채인 수의 중개, 알선, 회수 용역 을 제공하고 부가가치세 미 징수함	전환사채 관련 용역의 중요하고 본질적인 부분은 국외에서 이루어진 인수 알선, 중개, 채권 추심 중 중요하고 본질적인 부분은 인수 알선 및 중개이고, 대규모 투자는행으로부터 전환사채 저가 인수를 알선, 중개 업무, 홍콩은행에서 거래조건에 관한 협상 진행
대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두13829 판결	용역 제공 (자문, 사업개발 및 관리, 기술 관리)	영국 법인이 용역(국내 제 공용역과 국외 제공용역) 제공 계약 체결, 국내 지점 설치	외국법인의 용역이 수행된 곳과 결과물이 사용되는 곳은 국내인. 제공된 용역은 국내 제공용역과 국외 제공용역이 결합하여 제공하여야 용역 공급의 목적이 달성함. 국외 제공용역의 산정을 국내 제공용역과 명확히 구분되는 방식으로 하지 않음. 중요하고도 본질적인 부분은 한국 국내 지점에서 이루어짐
대법원 2016. 10. 13. 선고 2016두43480(삼분) 판결	용역 제공 (경영지원 용역)	은행업을 영위하는 외국법 인이 국외에서 인사, 재무, 리스크 관리, 자산지원 등 경영 지원 용역을 국외에서 제공	용역 제공의 원료는 용역의 제공행위와 용역의 수행행위가 전제됨. 용역 수행은 국외에서 되었지만, 자문의 성격상 원고가 사업장에서 이를 확인하여 업무에 활용할 수 있는 상태가 되어야만 의미가 있음. 중요하고 본질적인 부분, 결과물이 사용되는 곳이 국내인

〈표 III-1〉의 계속

사건	구분	사안	판시
대법원 2016. 10. 13. 선고 2016두45431(삼불) 판결	용역 제공 (화상강의 용역)	평생교육시설의 필리핀 자회사 현지 영어강사를 통한 화상강의, 대리납부의무	중요하고 본질적인 부분은 인터넷 프로그램과 현지 원어민 강사의 연결이며, 이것이 이루어지는 것은 국내 사업장 또는 영어강의를 수강하는 장소임
대법원 2017. 10. 31. 선고 2017두53699(삼불) 판결	용역 제공 (침사 용역)	필리핀 현지 강사를 통한 국내 수강생 에세이 침사 및 평가, 대리납부	현지강사가 국외에서 웹페이지에 접속하여 영문 에세이를 침사 및 평가하고, 그 침사 및 평가활동과 그 결과물을 송부하기 위해 송부 버튼을 누르는 활동은 국외임. 그리고 결과물이 데이터 형태로 저장되는 곳은 원고가 보유하는 국내 서버 컴퓨터임. 침사 평가 용역은 그 성질상 결과물이 원고의 국내 서버 컴퓨터에 데이터 형태로 저장되어, 원고가 이를 확인할 수 있는 상태가 되어야 의미 있음. 본질적인 부분은 국외에서 수행되었다고 보기 어려운 점, 침사용역 대금지급의 무 이행은 송부 버튼을 눌러 결과물이 국내 서버 컴퓨터에 데이터 형태로 저장된 이후에야 도래하는 점을 종합하여 국내에서 제공함
서울행정법원 2018. 12. 14. 선고 2018구합5516 판결	용역 제공 (자문용역)	미국 법무법인에 외국회사 분쟁에 대해 소송대리, 화해협의 자문 용역 제공, 대리납부	중요하고 본질적인 부분은 모두 국외에서 이루어졌다고 판단되므로, 이 사건 용역의 공급장소는 국외임
서울고등법원 2019. 1. 15. 선고 2018누38545 판결 <sup>1)</sup>	용역 제공 (상표 사용료)	2008년 이전 비영리법인의 협회비가 이후 고객 서비스 및 상표 라이선스 계약에 대한 상표사용료로 전환, 국내 회원사 신용카드의 국외 사용이 가능하도록 제공되는 포괄적 역무의 대가	상표사용료는 상표권이 사용되는 장소를 국내로 봄. 용역에 해당하 는 일련의 행위가 국내·외에 걸쳐서 이루어지는 경우에는 용역의 중요하고 본질적인 부분이 이루어진 곳을 용역이 제공되는 장소로 보아야 함. 역무의 제공이 완료되기 위해서는 용역의 제공행위와 그 수행행위가 전제되어야 하는 점을 고려하면 구「부가가치세법」 제10조 제2항 제1호가 규정하고 역무가 제공되는 장소는 현실적으로 수행된 장소뿐만 아니라 그러한 용역이 사용되는 장소까지 포함 되는 개념임

주: 1) 현재 대법원에 계류 중임

자료: 대법원 판결은 윤지현(2018)과 남성우(2018)에서 다루고 있는 사례를 요약하였고, 그 외 판결은 서울행정법원(<https://sladmin.scourt.go.kr/main/new/Main.work>)이 출처임

## 다. 거래징수와 기타 방안

- 일반적으로 재화나 용역을 공급하는 사업자는 공급받는 자로부터 부가가치세를 징수하여야 함(거래징수)<sup>65), 66)</sup>
  
- 그러나 거래징수 제도의 미비점을 이용한 부가가치세 탈루를 방지하기 위해 일부 거래나 업종에 대해 공급받는 자나 외부 제3자에게 징수의무를 부과함
  - 주로 국내에서 이루어지는 거래를 대상으로 한 매입자 납부 특례와 신용카드업자를 통한 대리납부가 이에 해당됨
    - 공급하는 자의 납세의무는 그대로 유지하면서 공급받는 자나 제3자에게는 부가가치세를 징수하여 납부할 의무만을 부과함
    - 엄밀한 의미에서 부가가치세 분할 지급(VAT split payment) 방식이라 할 수 있음<sup>67)</sup>
  
- 매입자 납부 특례는 금지금, 구리나 철 스크랩 등의 공급에 대해 공급받는 사업자가 그 대가를 지급할 때 부가가치세액 금액은 지정 금융기관의 전용계좌에 입금하도록 하는 제도임<sup>68)</sup>
  - 2008년 7월 금지금을 시작으로 2014년 구리 스크랩, 2015년 금 스크랩, 2016년에는 철 스크랩을 대상으로 사업자 간 거래에 적용됨
  
- 신용카드업자를 통한 대리납부 규정은 특례사업자가 신용카드업자를 통해 공급대가를 받는 경우, 신용카드업자가 그 공급대가에서 부가가치세를 징수하여 납부토

65) 「부가가치세법」 제31조

66) 거래징수는 세부담이 소비자에게 최종적으로 전가되도록 납세의무자인 공급하는 자가 거래상대방인 공급받는 자로부터 부가가치세를 징수할 수 있는 권리와 징수해야 하는 의무를 동시에 부여하는 법적 장치에 해당함(국세청, [https://txsi.hometax.go.kr/docs/customer/dictionary/view.jsp?word=&word\\_id=2320](https://txsi.hometax.go.kr/docs/customer/dictionary/view.jsp?word=&word_id=2320), 검색일자: 2020. 2. 25.)

67) OECD(2018), p. 60.

68) 「조세특례제한법」 제106조의4와 제106조의9

록 하는 제도임<sup>69)</sup>

- 특례사업자는 일반유흥 주점업이나 무도유흥 주점업과 같이 세금 탈루 우려가 높은 소비자 대상거래를 영위하는 사업자를 의미함
- 「여신전문금융업법」 제2조 제2호의2에 따른 신용카드업자로서 국세청장이 지정한 자가 특례사업자에게 공급대가를 지급하는 때에 공급대가의 100분의 4에 해당하는 금액을 부가가치세로 징수하여 관할 세무서에 납부함
  - 과세대상 재화 또는 용역 중 2019년 1월 1일부터 2021년 12월 31일까지 「여신전문금융업법」 제2조에 따른 신용카드·직불카드 또는 선불카드를 사용한 거래에 한정됨

〈표 Ⅲ-2〉 국내 거래에 대한 우리나라 부가가치세 징수 제도

구분	공급하는 자	공급받는 자	제3자
일반 과세대상 재화와 용역의 공급	거래징수	-	-
금 관련 제품 또는 구리·철 스크랩의 공급		전용계좌 입금 <sup>1)</sup>	-
유흥 주점업 관련 공급			신용카드업자가 징수 납부

주: 1) 공급받는 자가 사업자인 경우에 한함  
 자료: 「부가가치세법」 제31조, 「조세특례제한법」 제106조의4, 제106조의9, 제106조의10

- 국제 거래가 관여된 비거주 사업자에 의한 용역 등의 공급과 관련된 사항은 제2절에서 다룸

69) 「조세특례제한법」 제106조의10

## 2. 비거주 사업자를 위한 우리나라 부가가치세 신고·징수 제도

- 비거주 사업자에 의한 용역 등의 공급에 대해 우리나라 「부가가치세법」에서는 대리납부, 제3자의 거래징수, 간편사업자등록 등의 방법을 규정하고 있음
  - 비거주 사업자에 의한 용역 등의 공급에 대해 공급받는 자는 대리납부 규정에 따라 그 대가를 지급할 때 부가가치세를 징수하여 납부함
  - 비거주 사업자가 위탁매매인 등 국내 사업자를 통해 국내에서 용역 등을 공급하는 경우에는 해당 국내 사업자가 공급한 것으로 보고 거래징수함<sup>70)</sup>
  - 국내 비사업자를 대상으로 비거주 사업자가 공급하는 전자적 용역에 대해서는 공급하는 비거주 사업자 본인이 간편사업자등록 후 부가가치세액을 거래징수함<sup>71)</sup>
    - 국내 사업자를 대상으로 공급하는 전자적 용역은 과세당국의 유권해석<sup>72)</sup>에 의해 대리납부 의무가 있는 것으로 해석됨
  - 비거주 사업자가 오픈마켓 운영자 등 제3자를 통해 해당 전자적 용역을 제공하는 경우, 해당 제3자의 국내 사업자 여부에 따라 달리 적용됨
    - 국내 사업자인 경우에는 거래징수를 통해, 비거주 사업자인 경우에는 간편사업자등록을 통해 부가가치세를 신고·납부함

70) 「부가가치세법」 제53조

71) 「부가가치세법」 제53조의2

72) 투자대상 펀드 등에 대한 정보 및 실사 보고서 등을 전자문서의 형태로 업로드하고, 대가를 지급한 고객에게 업로드한 사이트(Castle)의 고객 고유 아이디와 비밀번호를 제공하는 방식으로 고객에게 접근 권한을 부여하여, 이를 엑셀파일이나 PDF파일 등의 전자적 형태로 다운로드할 수 있도록 허용해 주는 서비스를 제공하는 법인이 해당 용역이 「부가가치세법」 제53조의2에 따른 전자적 용역인지 여부와 「부가가치세법」 제53조의2에 따른 전자적 용역을 국내 면세사업자에게 제공하는 경우 대리납부 의무가 존재하는지 여부에 대해 사전 답변을 신청함. 과세당국은 후자에 대해 면세사업자가 국내 사업장이 없는 외국법인으로부터 「부가가치세법」에 따른 전자적 용역을 면세사업과 관련하여 공급받는 경우에는 「부가가치세법」 제52조의 규정이 적용되는 것으로 답변함(사전-2015-법령해석부가-0458. 2016. 5. 13.)

〈표 III-3〉 국제 거래가 관여된 비거주 사업자의 용역 등에 대한 부가가치세 신고·징수 제도

구분		공급하는 자	공급받는 자	제3자
용역의 공급		-	대리납부	-
위탁매매인이 관여한 용역		-	-	위탁매매인 거래징수
전자적 용역	소비자에게 공급	간편사업자등록	-	-
	과세사업자 및 면세사업자에게 공급	-	대리납부 <sup>3)</sup>	-
	제3자를 통한 공급 <sup>1)</sup>			거래징수 또는 간편사업자등록 <sup>2)</sup>

주: 1) 제3자는 a) 정보통신망 등을 이용하여 전자적 용역의 거래가 가능하도록 오픈마켓이나 그와 유사한 것을 운영하고 관련 서비스를 제공하는 자 b) 전자적 용역의 거래에서 중개에 관한 행위 등을 하는 자로서 구매자로부터 거래대금을 수취하여 판매자에게 지급하는 자 c) 이와 유사하게 전자적 용역의 거래에 관여하는 자를 의미함(「부가가치세법」 제53조의2 제2항)

2) 비거주 사업자인 경우에는 간편사업자등록을 하여야 함(「부가가치세법」 제53조의2 제3항)

3) 과세당국 유권해석에 따라 일부 과세사업자와 면세사업자에게 대리납부 의무가 있는 것으로 해석됨

자료: 「부가가치세법」 제52조, 제53조, 제53조의2를 참조하여 저자가 요약·정리함

□ 이하에서는 비거주 사업자가 공급하는 용역의 공급에 적용되는 대리납부와 간편사업자등록 규정에 대해 살펴봄

### 가. 대리납부<sup>73)</sup>

□ 비거주 사업자로부터 국내에서 용역 또는 권리 등을 공급받은 자는 그 대가를 지급하는 때에 그 대가를 받은 자로부터 부가가치세를 징수해야 함<sup>74)</sup>

□ 대리납부 대상은 비거주 사업자가 공급하는 ‘용역 또는 권리<sup>75)</sup>’임

73) 사업양도의 경우 사업을 양수받는 자의 선택적 대리납부는 「부가가치세법」 제52조 제4항에서 규정하고 있으나 본 연구의 범위에서 벗어나므로 본문에서는 다루지 않음

74) 「부가가치세법」 제52조

75) 국내에 반입하는 것으로서, 「부가가치세법」 제50조에 따라 관세와 함께 부가가치세를 신고·납부하여야 하는 재화의 수입에 해당하지 아니하는 경우를 포함함

- 용역 또는 권리란 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 따라 역무를 제공하거나 시설물, 권리 등 재화를 사용하게 하는 것을 의미함<sup>76)</sup>
- 이 경우 용역 또는 권리는 「부가가치세법」에 따라 과세되는 경우이며, 면세 또는 영세율이 적용되는 경우는 제외함<sup>77)</sup>
- 최근 「부가가치세법」 제53조의3에서 규정하는 전자적 용역은 과세당국 유권해석(사전-2015-법령해석부가-0458, 2016. 5. 13)에 따라 대리납부 의무가 있는 것으로 해석됨
  - 동법 제53조의3 제1호는 비거주 사업자가 공급하는 전자적 용역의 공급 장소를 규정하고 있는데, 괄호 안에 과세사업자와 면세사업자에게 공급하는 경우를 제외한다고 하여 비사업자에게 공급하는 경우에만 그 공급 장소가 국내에 있다고 해설할 수 있음

- 대리납부 의무자는 비거주 사업자로부터 국내에서 ‘용역 등을 제공받는 자’임
  - 다만 공급받은 그 용역 등을 과세사업에 제공하는 경우는 제외하되, 「부가가치세법」 제39조<sup>78)</sup>에 따라 매입세액이 공제되지 아니하는 용역 등을 공급받는 경우는 포함함
    - 뒤의 문장에 따라 「부가가치세법」 제39조의 매입세액이 공제되지 않은 용역을 공급받은 과세사업자와 앞 문장에 따라 면세사업자는 대리납부 의무자임
  - ‘용역 등을 제공받는 자’를 사업자로 특정하지 않았기 때문에 비사업자인 소비자 개인도 대리납부 의무자로 본다고 해석됨<sup>79)</sup>

76) 여기서 재화, 시설물, 권리란 부동산, 부동산상의 권리, 광업권, 조광권, 채석권, 선박, 항공기, 자동차, 건설기계, 기계, 설비, 장치, 운반구, 공구, 학술 또는 예술상의 저작물(영화필름을 포함)의 저작권, 특허권, 상표권, 의장, 모형, 도면, 비밀의 공식 또는 공정, 라디오·텔레비전·방송용 필름 및 테이프, 산업상·영업상 또는 과학상의 지식·경험 또는 숙련에 관한 정보, 우리나라 법에 따른 면허·허가 또는 이와 유사한 처분에 의하여 설정된 권리, 기타 이와 유사한 재화·시설물 또는 권리 등을 의미함(「부가가치세법」 제52조 대리납부 집행 기준 52-95-4 【대리납부 대상】)

77) 서면-2018-부가-1651, 2018. 6. 12., 서면부가-22265, 2015. 12. 29. [부가가치세과-2190]

78) 「부가가치세법」 제39조에서 규정하는 매입세액을 공제하지 않는 사유는 a) 매입차별 세금계산서 합계표 미제출 등 경우의 매입세액 b) 세금계산서 미수취 등 경우의 매입세액 c) 사업과 직접 관련이 없는 지출에 대한 매입세액 d) 비영업용 소형자동차의 구입과 임차, 유지에 관한 매입세액 e) 접대비 등의 지출에 관련된 매입세액 f) 면세사업 등과 토지에 관련된 매입세액 g) 사업자 등록 전의 매입세액 등이 있음

79) 부가, 서면-2017-부가-0550, 2017. 4. 25.

- 대리납부 시기는 비거주 사업자에게 대가를 지급할 때, 그 지급일이 속하는 예정 또는 확정신고 시기임
- 대리납부 신고 및 납부를 위해 대리납부 의무자는 부가가치세 대리납부신고서를 작성하여<sup>80)</sup> 관할 세무서장에게 신고납부하거나 「국세징수법」에 따른 납부서를 작성하여 한국은행 또는 체신관서에 납부하여야 함<sup>81)</sup>
  - 대리납부신고서에는 용역 등 공급자의 상호·주소·성명, 대리납부하는 사업자의 인적사항, 공급가액 및 부가가치세액, 그 밖의 참고 사항을 기재하여야 함
- 부가가치세를 징수하여 납부할 의무를 지는 대리납부 의무자가 세법에 따른 납부 기한까지 납부하지 아니하거나 과소납부한 경우에는 다음 원천징수납부 등 불성실 가산세가 부과됨<sup>82)</sup>
  - 미납부 세액 또는 과소납부분 세액의 100분의 10에 상당하는 금액을 한도로 다음의 ①과 ②를 합한 금액
    - 미납부 세액 또는 과소납부분 세액의 100분의 3에 상당하는 금액(①)
    - 미납부 세액 또는 과소납부분 세액 × 납부기한의 다음 날부터 자진납부일 또는 납세고지일까지의 기간 × 법정이자율<sup>83)</sup>(②)
- 대리납부세액의 과다납부에 따른 환급은 「국세기본법」에 따른 ‘과오납금 환급 신청’이나 경정청구를 통해 이루어짐<sup>84)</sup>
  - 과세당국은 「국세기본법」 제51조 제1항 단서 조항에 따라 국세로서 납부한 금액 중 착오납부 또는 이중납부로 보고 대리납부세액의 과다납부를 규제함

80) 「부가가치세법」 제52조 제2항

81) 「부가가치세법 시행령」 제95조 제1항

82) 「국세기본법」 제47조의5 제1항과 제2항

83) 1일 10만분의 25의 율

84) 「부가가치세법 기본통칙」 52-95-8 【대리납부세액의 납부와 과다납부에 따른 환급】

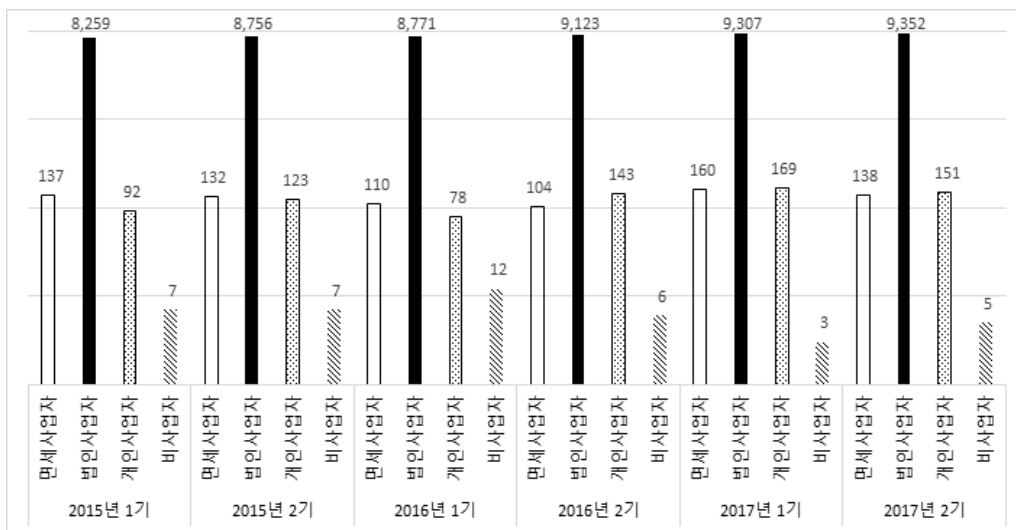
- 최근 서울행정법원 판결<sup>85)</sup>에서 대리납부 의무자의 경정청구가 허용된다는 취지의 판결을 고려하여 과세당국 행정실무상으로는 경정청구를 받아들임<sup>86)</sup>

□ 대리납부를 통한 부가가치세 신고의 연도별 현황을 살펴보면 전체 대리납부 의무자 중 법인사업자가 신고한 건수가 97.15%의 비중을 차지함

- 평균적으로 전체 대리납부 의무자 중 면세사업자는 평균 1.42%의 비중을 보이고 있으며, 개인사업자는 평균 1.36%의 비중을 차지함
- 비사업자의 경우 2015년 14건, 2016년 18건, 2017년 8건의 신고가 있었음

[그림 Ⅲ-1] 대리납부 의무자별 대리납부 신고 현황

(단위: 건)



자료: 국세청 내부자료

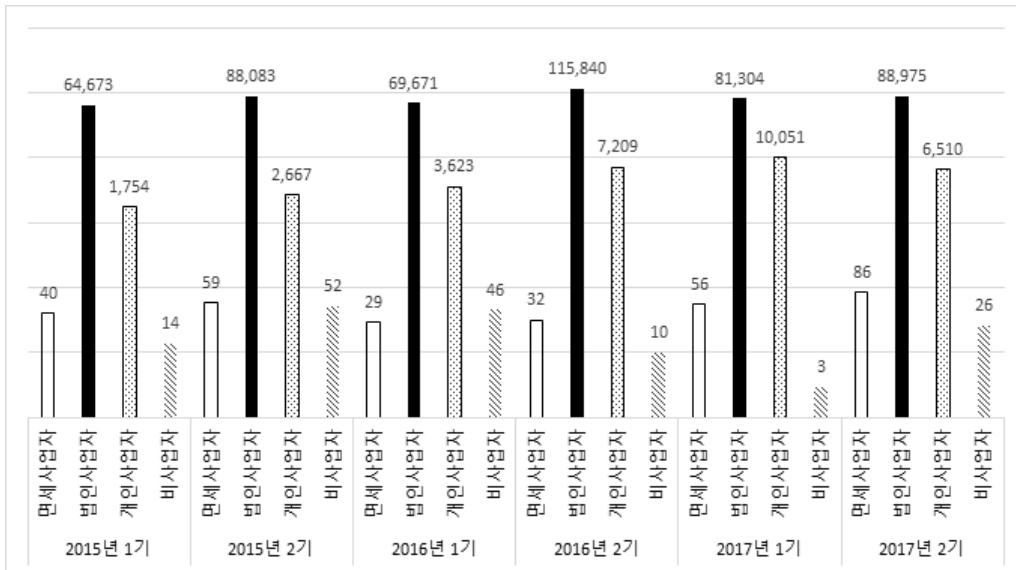
85) 서울행정법원 2015. 10. 30., 선고 2015구랍50436 판결이며, 대법원(2016. 10. 13. 선고 2016두43480)에서 심리불속행함. 판결에서 대리납부신고서는 과세표준신고서에 기재되어야 할 주요 사항을 모두 포함하고 있고, 경정 사유가 있는 경우 대리납부 의무자는 경정청구 외에는 달리 구제방법이 없으므로 대리납부신고서는 「국세기본법」의 과세표준신고서에 포함된다고 본다고 판시함

86) 당초 과세당국은 대리납부신고서는 과세표준신고서가 아니기 때문에 「국세기본법」상의 경정청구 대상이 되지 않는다는 입장이었음(국세청 유권해석(서삼 46015-11053. 2003. 7.2., 서면인터넷 방문상담3팀-787, 2006. 4. 28., 서면-2016-법령해석기본-5122, 2016. 12. 6.))

- 대리납부 징수를 통한 부가가치세액 중 법인사업자가 납부한 세액은 연평균(2015~2017년) 169,515백만원으로 전체 대리납부세액 중 약 94.22%의 비중을 차지함
- 면세사업자와 개인사업자가 대리납부를 통해 징수, 납부한 세액(비중)은 각각 연평균 101백만원(0.34%), 10,605백만원(34.17%)임
- 비사업자는 3개년 동안 40건의 신고에 대해 6,635백만원의 납부실적을 보임

[그림 III-2] 대리납부 의무자별 대리납부 실적 현황

(단위: 백만원)



자료: 국세청 내부자료

- 대리납부의 부가가치세 세수효과를 살펴보면, 국내 부가가치세 실세수액에서 연평균(2015~2017년) 0.7%의 기여도를 보임
- 부가가치세 국내분 실세수에서 대리납부 실적이 차지하는 비중은 2015년 0.82%, 2016년 0.65%, 2017년 0.63%로, 2015년 대비 약 23.17%가 하락함

〈표 Ⅲ-4〉 대리납부 세수 효과

(단위: 백만원, %)

구분	2015년	2016년	2017년
부가가치세 국내분(=a)	19,107,700	30,456,600	29,718,700
대리납부 실적(=b)	157,342	196,460	187,011
부가가치세 세수 기여도(=b/a)	0.82	0.65	0.63

주: 1. 부가가치세 국내분은 국내분 납부액에서 국내분 환급액을 차감한 실세수액이며, 과세기간에 따른 신고세액이 아니고 각 회계연도에 징수, 환급된 세액임  
 자료: 국세청 내부자료; 2019년 국세통계(9-1-5. 부가가치세 징수 실적)

## 나. 간편사업자등록

- 비거주 사업자가 정보통신망<sup>87)</sup>을 통하여 법정 전자적 용역을 과세사업자나 면세 사업자가 아닌 자<sup>88)</sup>에게 공급하는 경우, 해당 비거주 사업자는 간편사업자등록을 통해 부가가치세를 신고·납부해야 함<sup>89)</sup>
- 간편사업자등록은 사업의 개시일로부터 20일 이내에 국세정보통신망에 사업자 정보를 입력함으로써 등록됨<sup>90)</sup>
  - 간편사업자등록을 위해 비거주 사업자는 다음 정보를 과세당국에 제출해야 함
    - 사업자 및 대표자의 이름과 전화번호, 우편주소, 이메일 주소 및 웹사이트 주소 등의 연락처
    - 등록국가·주소 및 등록번호 등 용역을 제공하는 사업장이 소재하는 국외사업자 등록 관련 정보

87) 「정보통신망 이용촉진 및 정보보호 등에 관한 법률」 제2조 제1항 제1호에 따른 정보통신망임

88) 당초 거래 대상자에 따른 구분 없이 적용하는 것으로 도입됨. 그러나 공급받는 자가 사업자인 경우 국외사업자로부터 세금계산서를 수취하지 못함에 따른 매입세액공제 불공제 문제로 인하여 2015. 12. 15.(법률 제13556호, 개정)에 ‘국내 사업자의 사업과 관련하여 공급하는 경우는 제외’하는 것으로 개정됨

89) 「부가가치세법」 제53조의2

90) 「부가가치세법 시행령」 제96조의2 제3항

- 제공하는 전자적 용역의 종류, 국내에 전자적 용역을 공급하는 사업개시일
  - 납세관리인이 있는 경우 납세관리인의 성명, 주민등록번호, 사업자등록번호, 주소 또는 거소 및 전화번호<sup>91)</sup>
  - 부가가치세 환급금을 지급받기 위하여 금융회사 또는 체신관서에 계좌를 개설한 경우 그 계좌번호<sup>92)</sup>
- 간편사업자 납세지는 국세청장이 지정하며, 현재 납세지는 남대문세무서임<sup>93)94)</sup>
  - 간편사업자의 부가가치세 신고 및 납부는 국세정보통신망에 접속하여 국내에 공급한 전자적 용역의 총 공급가액, 공제받을 매입세액 및 납부할 세액을 입력하는 방식으로 함<sup>95)</sup>
  - 국내에 공급하는 전자적 용역에 대해 세금계산서 발급의무가 면제됨<sup>96)</sup>
  - 납세관리인은 비거주 사업자를 위해 간편사업자등록 신청 및 부가가치세 신고·납부·환급을 할 수 있음<sup>97)</sup>
- 2015년 7월 1일부터 2018년 예정 신고기간(3기)까지의 간편사업자등록과 징수 현황을 살펴보면 등록 건수와 징수액이 매년 증가함
- 간편사업자로 등록한 국외사업자의 신고인원은 기한 후 신고를 포함함
  - 간편사업자로 인한 부가가치세 세수효과를 살펴보면, 2015년 1.2%에서 2017년 3.1%로, 2015년 대비 1.5배 이상 증가함

91) 「부가가치세법 시행규칙」 제66조의2 1항

92) 「부가가치세법 시행규칙」 제66조의2 제2항

93) 「부가가치세법 시행령」 제96조의2 제8항

94) 국세청, <https://teht.hometax.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/ui/ab/a/d/UTEABADA01.xml>, 검색일자: 2020. 2. 25.

95) 「부가가치세법 시행령」 제96조의2 제8항

96) 「부가가치세법 시행령」 제71조 제1항 제8호

97) 국세청, <https://teht.hometax.go.kr/websquare/websquare.html?w2xPath=/ui/ab/a/d/UTEABADA01.xml>, 검색일자: 2020. 2. 25.

〈표 Ⅲ-5〉 간편사업자등록을 한 국외사업자의 부가가치세 징수 현황

(단위: 건, 억원, 명, %)

연도 <sup>1)</sup>	간편사업자 등록	신고인원 <sup>2)</sup>	과세표준	납부세액	부가가치세 세수 기여도 <sup>3)</sup>
2015	43	53	2,331	233	1.2
2016	62	62	6,114	611	2
2017	83	81	9,239	924	3.1
2018	95	86	13,345	1,328	-

주: 1) 2015년은 7월 1일부터이고, 2018년은 예정(3기)까지의 기간만 해당함

2) 기한 후 신고자를 포함함

3) 부가가치세 세수 기여도 = 납부세액 ÷ 〈표 Ⅲ-4〉의 부가가치세 국내분(a)

자료: 국세청 내부자료를 바탕으로 저자가 정리함

### 3. 소결

- 우리나라가 재화나 용역의 공급에 대해 부가가치세액을 징수하는 주된 방법은 사업자에 의한 거래징수임
  - 현행 「부가가치세법」 제8조에 따라 사업자등록을 한 사업자를 전제로 하여 부가가치세액 거래징수와 함께 세금계산서 수수가 이루어짐
- 그리고 사업자의 부가가치세 납부 이행이 자발적으로 이루어지지 않는 영역에 대해서는 공급받는 자가 징수하여 납부하는 대리납부가 적용됨
  - 공급받는 자가 소비자로서 해당 부가가치세액의 징수납부를 기대할 수 없는 경우에는 제3자인 신용카드사에 의해 징수하는 경우도 있음
- 현행 국제 거래가 관여된 비거주자의 용역 공급(전자적 용역 제외)에 대한 부가가치세 과세는 실무상 주로 공급받는 자의 대리납부에만 의존하고 있고, 비거주 사업자에게는 별다른 협력 의무를 요구하지 않는 것으로 보임

- 비거주 사업자의 공급이 비록 소득세제 목적상 국내 사업장을 창설하지 않더라도 부가가치세 과세대상으로 포섭할 수 있지만, 국내 사업장이 없는 비거주 사업자의 사업장이나 납세지에 대해 현행 「부가가치세법」에서 규정한 바가 없음
- 이러한 원인은 현행 「부가가치세법」상 비거주 사업자의 사업자등록이 소득세제 목적의 국내 사업장 과세와 맞물려 운영되기 때문임
- 따라서 비거주 사업자의 부가가치세 신고·납부를 유인할 수 있는 제도적 개선이 필요함<sup>98)</sup>
  - 최근 비거주 사업자의 부가가치세 신고·납부를 위해 도입한 간편사업자등록 제도는 그 대상을 전자적 용역의 공급에만 한정함

〈표 III-6〉 과세대상 공급에 대한 우리나라 부가가치세액 징수 방안

구분	공급받는 자	
	사업자	소비자
재화와 용역의 공급(국내 거래)	거래징수	거래징수
재화의 수입	거래징수	거래징수
비거주 사업자가 공급하는 용역 등 (전자적 용역 제외)	대리납부 <sup>1)</sup>	대리납부
전자적 용역	대리납부 <sup>1)</sup>	간편사업자 거래징수 <sup>2)</sup>

주: 1) 과세사업자(매입세액 불공제 대상 용역을 공급받은 경우 제외)는 제외됨

2) 간편사업자 거래징수에 대해 세금계산서 발행의무가 면제됨

자료: 저자 작성

□ 한편 글로벌 경제 이후 지식재산권을 포함한 서비스 거래가 증가함에 따라<sup>99)</sup> 대

98) 홍성훈·김준현·유현영(2013), p. 14.

99) 최근 2014년과 2018년 서비스 지급과 수입 현황을 살펴보더라도, 2014년 115,192백만달러(111,902백만달러)에서 2018년 133,047백만달러(103,678백만달러)로 15.5%p(△7.3%p) 증가함. 지식재산권 수입(수출) 현황을 살펴보면, 2014년 12,899백만달러(8,371백만달러)에서 2018년 14,240백만달러(13,516백만달러)로 10.4%(6.5%)가 증가함(한국은행 경제통계시스템, <http://ecos.bok.or.kr/flex/ClassSearch.jsp?langGubun=K&topCode=022Y013>; KDI 경제정보센터, <http://eiec.kdi.re.kr/policy/materialView.do?num=192585>, 검색일자: 2020. 2. 17.)

Ⅲ. 우리나라의 비거주 사업자를 위한 부가가치세 신고·징수 제도 47

리납부 규정을 통한 비거주 사업자의 공급에 대한 부가가치세 징수 규모의 확대<sup>100)</sup>와 함께 그 중요성도 커지고 있음

- 대리납부 도입 당시와 다른 국제환경에 발맞추어 현행 대리납부 규정의 미비점을 개선할 필요가 있음
  - 대리납부 의무자의 범위 규정이나 대리납부세액의 환급 및 경정청구 관련 규정을 재정비할 필요가 있음

---

100) 대리납부 실적은 2015년 157,342백만원에서 2017년 187,011백만원으로 2015년 대비 18.86%가 확대됨(〈표 III-4〉 참고). 대리납부 신고 건수 역시 2015년 1만 7,016건에서 2017년 1만 8,659건으로 2015년 대비 9.7% 증가함(〈그림 III-1〉 참조)

## IV. 비거주 사업자를 위한 주요국의 부가가치세 신고·징수 제도

### 1. 독일

#### 가. 독일 부가가치세 개관

- 독일 부가가치세는 그 기원을 1918년에 두지만, 1967년 현재와 같은 부가가치세 체제 전환이 이루어지면서 1968년 1월 1일부터 시행됨<sup>101)</sup>
- 독일은 유럽연합(EU)의 회원국으로서 EU의 부가가치세 법규의 조화(Harmonization)를 위한 EU 부가가치세 지침을 의무적으로 도입함
  - 이에 주요 EU 부가가치세 지침을 국내법으로 수용하고 있음
    - 1967년 4월 11일, EU 부가가치세 법규의 조화(Harmonization)를 위한 1차 및 2차 EU 지침을 토대로 공동의 부가가치세 도입을 의무화하고, 그 구조 및 적용 조건을 규정함
    - 2008년 2월 12일 통과된 EU 9차 지침 2008/8/EU은 용역의 공급 장소에 대한 규정과 EU 회원국 소재 사업자의 매입부가가치세 환급절차를 새로 정하였는데, 독일은 2010년 1월 1일부터 이를 적용함

---

101) 김유찬·이유향(2019), p. 4.

IV. 비거주 사업자를 위한 주요국의 부가가치세 신고·징수 제도 49

- 독일 부가가치세는 부가가치세 세수입이 정해진 비율에 따라 연방정부, 주정부, 기초자치단체로 배분되는 공동세에 해당함<sup>102)</sup>
  - 부가가치세(수입부가가치세 제외) 관련 세무행정은 독일 「헌법」 제106조에 의하여 개별 주(州)에 의하여 관리됨
  
- 독일 부가가치세 세수입 현황을 살펴보면, 2017년 기준 독일 GDP 대비 부가가치세 비중은 6.9%이고, 총조세수입 대비 부가가치세는 30.8%의 비중을 차지함
  - 독일 GDP 대비 부가가치세 비중은 2017년 현재 6.9%이며, 2013년의 5.2%와 비교하여 32.69%가 확대됨
  - 총조세수입 대비 부가가치세 비중은 2017년 현재 30.8%이며, 2013년의 30%와 비교하여 약 2.6%가 확대됨

〈표 IV-1〉 독일 부가가치세 세수의 연도별(2013~2017년) 현황

(단위: 억유로, %)

구분	2013년	2014년	2015년	2016년	2017년
GDP(=a)	28,262	29,325	30,427	31,441	32,634
총조세수입(=b)	4,885	5,382	6,733	7,058	7,345
연방정부 조세수입	2,039	2,300	2,816	2,890	3,094
부가가치세 세수(=c)	1,467	1,696	2,099	2,171	2,264
부가가치세/GDP(=c/a)	5.2	5.8	6.9	6.9	6.9
부가가치세/총조세수입(=c/b)	30.0	31.5	31.2	30.8	30.8

자료: 김유찬·이유향(2019), p. 6의 〈표 1-1〉 일부를 반영함

102) 김유찬·이유향(2019), p. 3.

## 나. 독일 부가가치세 주요 내용

### 1) 납세의무자

- 독일의 부가가치세 과세대상 재화나 용역을 공급하는 사업자(Unternehmers)는 기본적으로 부가가치세 납세의무를 지게 됨<sup>103)</sup>
  - 사업자란 상업적 또는 전문적 활동을 독립적으로 수행하는 자이며, 이윤의 유무와는 관련 없이 소득을 발생시키는 활동을 지속적으로 하는 자를 의미함<sup>104)</sup>
- 그러나 일부 거래는 그 유형에 따라 부가가치세 납세의무가 취득자나 공급받는 자에게 전환됨<sup>105)</sup>
  - EU 역내(intra-community)로부터 유상 취득하는 경우: 취득자<sup>106)</sup>
  - EU 역내<sup>107)</sup>로 공급하는 경우: 공급받는 자(사업자)
  - 부당한 세금계산서<sup>108)</sup>를 발행한 경우: 세금계산서 발행인
  - 삼각거래<sup>109)</sup>의 경우: 최종으로 공급받는 자
  - 재화를 수입하는 경우: 관세의 규정이 준용되어 수입하는 개인과 사업자<sup>110)</sup>
- 독일은 부가가치세 사업자등록 의무나 신고·납부 의무를 면제하는 규정은 없지만, 소규모 국내 사업자에 대해 부가가치세액 납부 의무는 면제함<sup>111)</sup>
  - 사업자의 공급대가가 직전 역년에는 1만 7,500유로 이하이고, 당해 역년에는

103) 독일 「부가가치세법」 제13a조 제1항 제1호

104) 독일 「부가가치세법」 제2조 제1항

105) 독일 「부가가치세법」 제13a조 제1항 제2호~6호. 법에서 규정하는 증빙이나 기장의무 등을 준수하지 않은 경우에는 관련 자(아웃소싱 사업자, 창고 보관인 등)

106) 독일 「부가가치세법」 제1조 제1항 제5호에서 규정하는 EU 역내 취득을 의미함

107) 독일 「부가가치세법」 제6a조 제4항에서 규정하는 EU 역내 공급

108) 독일 「부가가치세법」 제14c조 제2항에 따른 부당한 세금계산서

109) 독일 「부가가치세법」 제25b조 제2항에 따른 삼각거래

110) 독일 「부가가치세법」 제13a조 제2항

111) EY(2019), p. 377.

5만유로 이하로 예상되는 경우임<sup>112)</sup>

- 독일 내 사업장이 없는 사업자(비거주 사업자)가 특정 용역을 공급하거나 부가가치세 탈루 가능성이 높은 유형의 국내 거래 일부에 대해 공급받는 자를 납세의무자로 함<sup>113)</sup>
  - 독일 「부가가치세법」 제13b조에서 ‘납세의무자로서 공급받는 자’를 표제로 하여 공급받는 자에 대한 납세의무를 규정하고 있으며, 자세한 내용은 본문에서 후술함
  - 비거주 사업자(im Ausland ansässiger Unternehmer)는 독일 국내나 헬고란트 제도 등에 주소, 거소, 사업본부 또는 고정사업장을 두고 있지 않는 사업자를 의미함<sup>114)</sup>
    - 비거주 사업자가 독일 국내에 고정사업장이 있더라도 고정사업장을 통하지 않고 법정 기타 용역을 공급하는 경우, 해당 거래는 EU 역내 또는 역외에 거주하는 사업자(비거주 사업자)에 의해 수행된 것으로 봄
- EU 역내에서 독일 국내로 공급되는 특정 재화나 용역에 대해서는 EU 역내에 거주하는 사업자에게 부가가치세 등록 및 납세의무를 부여함
- 전자적 마켓플레이스(electronic marketplace) 운영자는 마켓플레이스를 통하여 최초로 용역을 공급하는 자의 부가가치세 미납액에 대해 연대책임(joint and several liability)을 부담함<sup>115)</sup>
  - 제3자의 부가가치세 납부불이행으로 인한 연대책임을 피하기 위해서 운영자는 판매자로부터 판매자의 독일 일반납세번호와 부가가치세 식별번호, 그리고 납세의무 이행과 관련된 과세당국의 증명서를 확보하여야 함<sup>116)</sup>

112) 독일 「부가가치세법」 제19조 제1항

113) 독일 「부가가치세법」 제13b조 제5항; 이성봉(2013), p. 7.

114) 독일 「부가가치세법」 제13b조 제7항

115) 독일 「부가가치세법」 제25e조

116) EY(2019), pp. 377~378.

## 2) 과세대상 거래

- 독일 부가가치세 과세대상 거래는 a) 사업자가 국내에서 행하는 공급(Lieferungen)과 기타 용역(songstige Leistungen) b) EU 역외<sup>117)</sup>로부터 재화의 수입 c) EU 역내로부터의 유상 취득이 있음(독일 「부가가치세법」 제1조 제1항)
  - 국내 거래와 EU 역내 거래로 구분하여, 전자는 재화의 공급 및 용역의 제공을 기준으로, 후자는 취득(acquisition)을 기준으로 과세대상으로 함<sup>118)</sup>

### 가) 재화의 공급

- 독일 「부가가치세법」 제1조 제1항은 사업자가 국내에서 행하는 (재화의) 공급은 과세대상 거래로 규정하면서, '재화'를 명시하지 않고 공급으로 포괄적으로 규정함
  - (재화의) 공급은 사업자 또는 위탁을 받은 제3자가 공급받는 자 또는 위탁을 받은 제3자에 대해 해당 재화를 자기명의로 처분할 수 있는 권한을 부여하는 것 (Verschaffung der Verfügungsmacht)을 의미함(독일 「부가가치세법」 제3조 제1항)
    - 이때 재화는 소유권의 형태로 거래되고 양도의 대상이 되는 것을 전제로 함
  - 사업자의 자가 공급은 「부가가치세법」 제3조 1b항에 따라 공급으로 간주됨
- 재화의 공급 장소는 기본적으로 공급하는 자에 의하여 공급받는 자나 위탁을 받은 제3자에게 재화의 공급이 이루어지면 그 재화의 이동이 개시된 장소임(독일 「부가가치세법」 제3조 제6항)
  - 만일 재화의 이동이 없는 경우 그 재화에 대한 소유권이 이전되는 시점에 재화가 소재하는 장소를 공급 장소로 봄(독일 「부가가치세법」 제3조 제7항)

117) 오스트리아의 Jungholz 지방과 Mittelbberg 지방으로부터의 수입도 포함함(독일 「부가가치세법」 제1조 제1항 제4호)

118) 김유찬·이유형(2019), p. 17.

- 재화가 제3국에서 발송되어 EU 역내로 들어오는 경우, 공급하는 자(또는 위탁자)가 수입부가가치세 납세의무자인 경우 국내가 공급 장소임(독일 「부가가치세법」 제3조 제8항)

나) 용역의 제공

- 기타 용역(songstige Leistungen)은 (재화의) 공급에 해당하지 않는 급부(Leistungen)로 정의됨<sup>119)</sup>
- (기본원칙) 용역의 공급 장소는 기본적으로 공급받는 자(Leistungsempfänger)가 사업자인지 여부에 따라 달리 결정됨<sup>120)</sup>
  - 공급받는 자가 비사업자(an einen Nicht-Unternehmer)인 경우에는 공급하는 사업자가 자신의 사업을 영위하는 장소가 공급 장소임<sup>121)</sup>
  - 공급받는 자가 사업자나 동등한 지위의 법인인 경우에는 해당 용역을 공급받는 자가 사업을 영위하는 장소가 공급 장소임<sup>122)</sup>
    - 기타 용역이 고정사업장에서 수행되는 경우에는 그 고정사업장이 공급 장소가 됨<sup>123)</sup>
- (기본원칙에 대한 예외 1) 부동산 관련 용역 및 비사업자 대상의 특정 용역
  - 부동산 관련 용역의 공급 장소는 부동산이 소재한 곳<sup>124)</sup>
  - 운송 수단의 단기 대여용역에 대한 공급 장소는 실제로 공급받는 자에게 물리적으로 인계되는 장소<sup>125)</sup>

119) 독일 「부가가치세법」 제3조 제9항

120) 용역의 공급 장소와 관련된 독일 부가가치세 규정은 EU지침 2008/8/EU을 반영한 2009년 부가가치세 통합 개정(VAT Package Amendment)을 통하여 상당 부분 개정되어, 2010년 1월 1일자로 적용됨. 개정 전 사업자 간 거래에 대해 용역의 공급 장소는 공급하는 자가 사업을 영위하는 장소였음

121) 독일 「부가가치세법」 제3a조 제1항

122) 독일 「부가가치세법」 제3a조 제2항 첫째 문장

123) 독일 「부가가치세법」 제3a조 제2항 둘째 문장

124) 독일 「부가가치세법」 제3a조 제3항 제1호

125) 독일 「부가가치세법」 제3a조 제3항 제2호

- 비사업자에게 제공하는 문화, 예술, 과학, 교육, 스포츠 등 용역이나 EU 역내에서 운송하는 선박, 항공기, 철도에서 현장 소비를 위해 제공하는 음식 및 음료의 판매, 동산인 유형 재화에 대한 용역과 이에 대한 평가용역에 대한 공급 장소는 사업자의 활동이 전적으로 또는 중요 부분이 실제로 이루어지는 곳<sup>126)</sup>
  - 비사업자에게 제공되는 중개 용역의 공급 장소는 중개 용역이 수행된 장소<sup>127)</sup>
  - 사업자 등에게 제공되는 무역 박람회 및 전시회, 이와 유사한 문화, 예술, 교육, 스포츠 등 행사에 대한 입장 허가에 대한 공급 장소는 실제로 개최되는 장소<sup>128)</sup>
- (기본원칙에 대한 예외 2) 비사업자에게 공급되는 원격 수행 용역
- 다음 용역을 원격으로 공급받는 자의 거주지가 공급 장소임<sup>129)</sup>
    - 특허권이나 저작권, 상표권 및 이와 유사한 권리의 부여, 이전, 행사
    - 광고 및 홍보, 변호사, 변리사, 세무사, 감사인, 전문가, 기술사, 통역사 및 번역가가 제공하는 법률, 경제, 기술자문 관련 용역
    - 데이터 처리 용역
    - 산업상 지식 또는 영업상 노하우 관련 정보 제공
    - 금융기관 및 신용보증기관의 관리용역, 금·은·백금 관련 사업의 기타 용역
    - 직원의 파견
    - 운송수단의 대여 및 운송 수단 외 재화의 대여
    - 가스 및 전기 네트워크에 대한 접근, 네트워크를 통한 전송 및 배포 용역
- (기본원칙에 대한 예외 3) EU 역내 또는 EU 역외의 비거주 사업자에 의한 통신, 방송, 전자적 용역(이하 전자적 용역)

126) 독일 「부가가치세법」 제3a조 제3항 제3호

127) 독일 「부가가치세법」 제3a조 제3항 제4호

128) 독일 「부가가치세법」 제3a조 제3항 제5호

129) 독일 「부가가치세법」 제3a조 제4항

- 공급받는 자가 독일 내 비사업자이거나 또는 부가가치세 식별번호를 부여받은 사업자가 아닌 공법상 법인(lesal person)이 아닌 경우에는 공급받는 자의 거주지가 공급 장소임<sup>130)</sup>
- 전자적 용역은 사업자가 통신망, 인터페이스 또는 포털사이트를 통하여 기타 용역을 제공하는 것을 의미함<sup>131)</sup>
- 2014년까지는 전자상거래의 공급 장소는 공급하는 자가 사업을 영위하는 장소였는데, 2015년 1월 1일자로 발효된 「EU 부가가치세 지침」에 따라 공급받는 자가 소재하는 장소로 개정됨
- 2019년 1월 1일부터 납세비용의 증가 및 전자상거래 육성을 지원하기 위해 EU 역내 회원국의 비사업자에게 전자적 용역을 공급하여 발생하는 매출이 연 1만 유로 초과인 경우에만 공급 장소를 공급받는 자의 소재지로 개정함
  - 사업자는 소비지과세원칙(destination principle)을 선택할 수 있는데, 이 경우 2년 동안 적용됨

□ (기본원칙에 대한 예외 4) 운송 및 관련 용역

- 운송이 종료되는 장소가 공급 장소이며, 운송 재화의 선적·하적·환적과 관련 용역은 사업자가 당해 용역을 전적으로 또는 중요 부분을 제공하는 장소가 공급 장소임<sup>132)</sup>

다) EU 역내 거래

- 재화의 EU 역내 거래는 공급하는 자의 공급과 공급받는 자의 취득이 이루어지며, 취득을 기준으로 과세대상 거래가 규정됨<sup>133)</sup>

130) 독일 「부가가치세법」 제3a조 제5항

131) 독일 「부가가치세법」 제3조 제11a항, 전자적 용역에는 웹사이트 공급, 웹사이트 호스팅, 원격 리 강습(distance teaching), 소프트웨어 배포 및 업데이트를 포함함

132) 김유찬·이유향(2019), p. 61.

133) 김유찬·이유향(2019), p. 23. EU 역내 거래는 수입통관 절차를 거치지 않으므로 수입이나 수출이라는 표현을 사용하지 않음

- 과세대상 거래는 EU 역내 취득(intra-community acquisition),<sup>134)</sup> 새 자동차의 EU 역내 취득,<sup>135)</sup> 외교관, 국제기구 및 북대서양 방위조약 당사국의 군대에 의한 EU 역내 취득<sup>136)</sup>으로 구분됨
  - EU 역내 거래에서 공급받는 자는 사업자이거나 사업자가 아닌 법인, 또는 사업 목적 없이 재화를 취득하는 법인에 한함<sup>137)</sup>
  - 공급하는 자는 사업자로 거주하는 국가의 관련 법령에 따라 소규모사업자 규정에 따른 면세의 적용을 받지 않아야 함<sup>138)</sup>
    - 공급하는 자의 측면에서는 EU 역내 간 재화의 공급은 영세율이 적용됨<sup>139)</sup>
  - EU 역내 공급과 취득으로 처리되기 위해서는 실제 재화의 이동과 공급받는 자의 확보가 전제되어야 하며, 공급하는 자는 EU 역내 회원국으로부터 부여받은 부가가치세 식별 번호(USt-IdNr)를 당해 재화를 인수하는 공급받는 자에게 제공하여 거래를 수행하여야 함<sup>140)</sup>
- EU 역내 취득에 대한 공급 장소는 재화의 운송이나 탁송이 종료된 장소가 속하는 EU 역내 회원국임

---

134) 독일 「부가가치세법」 제1a조

135) 독일 「부가가치세법」 제1b조

136) 독일 「부가가치세법」 제1c조

137) 독일 「부가가치세법」 제1a조 제1항 제2호

138) 독일 「부가가치세법」 제1a조 제1항 제3호

139) 독일 「부가가치세법」 제4조

140) 김유찬·이유향(2019), p. 61.

## 다. 비거주 사업자를 위한 독일 부가가치세 신고·징수 제도

### 1) 일반 사업자등록

- 비거주 사업자가 독일 부가가치세 과세대상 활동을 수행하는 경우, 독일 부가가치세 등록 및 납세 의무가 있음<sup>141)</sup>
  - 과세대상 활동의 예시는 아래와 같음
    - 비거주 사업자가 공급하는 부가가치세 대상 독일 국내 재화의 매출(독일 대리납부 규정이 적용되지 않는 경우에 한함)
    - 우편 주문 매출 등과 같은 독일 개인을 대상으로 한 원거리 매출(연간 면제 기준 10만유로를 초과하는 경우)
    - 재화의 역내(Intra-Community) 공급이나 취득
    - 재화의 수출
    - 독일 내에서 수행되는 용역의 공급(독일 매입자 납세의무 규정이 적용되지 않는 경우에 한함)
    - 독일 매입자 납세 규정이 적용되는 용역의 수령
  - 대리납부의 적용을 받는 용역의 공급이나 주문 재고(call-off stock) 계약에 따라 재화를 공급하는 경우에는 사업자등록이 요구되지 않음
  
- 소규모 국내 사업자에게 허용되는 부가가치세 사업자등록에 대한 면제 기준은 비거주 사업자에게 적용되지 않음<sup>142)</sup>
  - 다만 우편 주문 등 원거리 매출에 한하여 연간 매출액 10만유로의 면제 기준을 두고 있음

141) Deloitte(2018), p. DE-4.

142) Deloitte(2018), p. DE-4. 국내 사업자의 경우 공급대가가 직전 역년에는 1만 7,500유로 이하이고 당해 역년에는 5만유로 이하로 예상되는 경우, 선택적으로 사업자등록을 할 수 있음(OECD, 2018, p. 83. Table 2.A.5. 각주)

- 비거주 사업자는 사업자등록을 통하여 세무목적상 관할 과세당국에 일반납세번호 (Steuernummer)를 발급받아야 하지만,<sup>143)</sup> 「부가가치세법」 목적상 사업자등록을 위해 국내 사업장이나 회사를 설립할 필요는 없음<sup>144)</sup>
  - 온라인(online)을 통한 사업자등록은 허용되지 않음<sup>145)</sup>
- 독일 국내 사업장이 없는 비거주 사업자가 독일 부가가치세 목적상 사업자등록을 위해 비거주 사업자의 거주국가별 독일 내 관할 세무서가 정해져 있음(〈표 IV-2〉 참조)<sup>146)</sup>
  - 예를 들자면, 비거주 사업자가 소재한 국가가 벨기에인 경우에는 트리어(Trier) 세무서가 관련 부가가치세 업무를 담당함

〈표 IV-2〉 비거주 사업자를 위한 독일 사업자등록 관할 세무서

비거주 사업자 거주국가	담당 독일 세무서	비거주 사업자 거주국가	담당 독일 세무서
벨기에	Trier	오스트리아	München
불가리아	Neuwied	폴란드	Hameln, Oranienburg, Cottbus, Nordlingen
덴마크	Flensburg	포르투갈	Kassel-Hofgeismar
에스토니아	Rostock	루마니아	Chemnitz Süd
핀란드	Bremen	러시아	Magdeburg
프랑스	Offenburg	스웨덴	Hamburg-Nord
영국·북아일랜드	Hannover Nord	스위스	Konstanz
그리스	Berlin Neukölln	슬로바키아공화국	Chemnitz Süd

143) 영세율 대상 재화나 여객운송 용역을 공급하는 외국법인은 사업자등록에서 제외됨(홍성훈·김준현·유현영, 2013, p. 53.)

144) Deloitte(2018), p. DE-6~DE-19

145) EY(2019), p. 379.

146) 「조세기본법」(Abgabenordnung) 제21조 제1항

독일 부가가치세 유권해석(Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung - UStZustV), <https://www.gesetze-im-internet.de/ustzustv/BJNR381400001.html>, 검색일자: 2020. 2. 25.

〈표 IV-2〉의 계속

비거주 사업자 거주국가	담당 독일 세무서	비거주 사업자 거주국가	담당 독일 세무서
아일랜드	Hamburg Nord	스페인	Kassel-Hofgeismar
이탈리아	München	슬로베니아	Oranienburg
크로아티아	Kassel-Hofgeismar	체코공화국	Chemnitz Süd
라트비아	Bremen	터키	Dortmund-Unna
리히텐슈타인	Konstanz	우크라이나	Magdeburg
리투아니아	München	헝가리	Nürnberg-Zentral
룩셈부르크	Saarbrücken Am Stadtgraben	미국	Bonn-Innenstadt
마케도니아	Berlin Neukölln	벨라루스	Magdeburg
네덜란드	Kleve	기타	Berlin Neukölln
노르웨이	Bremen	-	-

자료: 독일 부가가치세 유권해석(<https://www.gesetze-im-internet.de/ustzustv/BJNR381400001.html>, 검색일자: 2020. 2. 25.)

- 비거주 사업자가 독일 「부가가치세법」상 사업자등록을 하지 않거나 지연한 경우라도 별도 가산세는 부과되지 않음
  - 그러나 미등록이나 지연등록으로 인해 부가가치세 납부세액의 미납이나 지연납부, 그리고 신고불성실에 대한 가산세는 부과됨<sup>147)</sup>
- EU 역내 거래를 위해서는 일반납세번호 외에도 부가가치세 식별번호(USt-IdNr)가 추가적으로 필요함<sup>148)</sup>
  - 부가가치세 식별번호는 사업자의 신청에 의해 연방 국세청에서 부여함
  - EU 역내 사업자와 관련하여 독일 부가가치세 등록의무가 발생하는 거래로는 원거리 판매나 위탁 재화의 판매가 있음
    - 우편 주문 등 원거리 판매(distance selling)를 통해 독일 내 비사업자인 개인

147) 홍성훈·김준현·유현영(2013), p. 54.

148) 독일 「부가가치세법」 제27a조 제1항

에게 재화를 공급하는 EU 역내 사업자는 독일 「부가가치세법」 제3c조에 따라 독일 「부가가치세법」상 사업자 등록의무가 부여됨<sup>149)</sup>

- 국외 위탁자의 위탁 재고(consignment stock)가 판매자 본인 소유의 재화로 수입되거나 EU 역내 취득으로 처리된 후 고객에게 제공되는 국내 공급이 이루어지는 경우 독일 부가가치세 등록의무가 발생함

## 2) 간편 사업자등록(Mini One-Stop Shop scheme, MOSS)

- 소비자를 대상으로 하는 비거주 사업자가 공급하는 방송, 통신, 전자적 용역은 원칙적으로 소비자가 거주하는 국가에 부가가치세 목적상 사업자등록을 해야 함<sup>150)</sup>
- 2003년 7월 1일부터 EU 역외 비거주 사업자가 독일에 거주하는 소비자에게 방송, 통신, 전자적 용역을 제공하는 경우에는 인터넷을 통해 해당 비거주 사업자가 사업자등록(간편 사업자등록 또는 MOSS)을 직접 하도록 의무를 부여함<sup>151)</sup>
- 2015년 1월 1일부터 방송, 통신, 전자적 용역을 공급하는 EU 역내 사업자 역시 MOSS 제도를 통해 하나의 단일 부가가치세 등록을 신청할 수 있음<sup>152)</sup>
  - 2019년부터 전자적 용역의 국제 거래에 대해서는 연간 매출액 1만유로를 초과하는 경우에만 소비자가 소재한 회원국에 과세권이 있음<sup>153)</sup>
- MOSS 제도의 적용을 받는 공급하는 자는 여러 EU 회원국에 공급받는 자가 거주하는 경우 EU 역내 한 국가에 등록하고 부가가치세 신고를 할 수 있음

149) 당해 또는 직전 3년 동안 원거리 판매로 인한 매출액이 10만유로를 초과하는 경우에 한하지만, 매출액이 기준금액 이하라도 부가가치세 등록을 할 수 있음

150) Deloitte(2018), p. DE 6~8.

151) 홍성훈·김준현·유현영(2013), p. 54.

152) Deloitte(2018), p. DE 6~8.

153) [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/modernising-vat-cross-border-ecommerce_en), 검색일자: 2020. 2. 17.

- EU 역내 사업자의 경우에는 설립된 회원국에 MOSS 부가가치세 신고를 하고,<sup>154)</sup> EU 역외 사업자는 사업자등록과 신고를 할 회원국을 선택할 수 있음
- 매 분기가 경과한 후 20일 이내 간편 사업자는 분기별 방송, 통신, 전자적 용역의 부가가치세 공급 내역을 독일 과세관청에 제출하여야 하며, 미신고나 미납부의 경우 관련 가산세가 부과됨

### 3) 대리납부제도(reverse charge)

- 일반적으로 공급하는 자가 공급받는 자로부터 부가가치세를 징수하여 납부하지만, 국제적인 용역 거래와 국내 특정 재화와 용역의 공급에 대해서는 공급받는 자에게로 부가가치세 납세의무가 전환됨
  - 독일 「부가가치세법」 제13b조에서는 ‘공급받는 자의 부가가치세 납세의무(Umsatzsteuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers)’라는 표제로 관련 내용을 규정함
  - 특정 거래를 이용한 부가가치세 탈루를 방지하고, 비거주 사업자가 독일 내 용역을 공급할 경우 효과적인 부가가치세 징수를 목적으로 함
- 공급받는 자는 기본적으로 독일 「부가가치세법」상 사업자에 해당하여야 함<sup>155)</sup>
  - 공급받는 자가 공법(öffentlichen Rechts)에 따라 설립한 법인(juristische person)인 경우에도, 비거주 사업자가 공급하는 기타 용역에 대해서는 납세의무를 부담함 - 다만 직전 연도 2만 2천유로를 초과하지 않고 당해 연도 5만유로를 초과하지 않을 것으로 예상되는 소규모 사업자는 제외함

154) EY(2019), p. 379.

155) 독일 「부가가치세법」 제13b조 제5항 문장 1

- 대리납부제도를 규정하고 있는 독일 「부가가치세법」 제13b조의 연혁을 살펴봄
- 독일은 2001년 대리납부제도를 최초 도입함<sup>156)</sup>
    - 2001년 도입 당시 대리납부 의무 규정의 적용 대상은 비거주 사업자가 독일 내에서 수행하는 재화·용역 계약 및 기타 용역, 지불 불능으로 인해 담보물이 담보제공자(대출자)로부터 담보를 제공받은 자(은행)로 이전되는 거래, 경매를 통한 부동산의 취득 등이었음
  - 2004년부터는 대리납부 규정의 적용을 받는 대상 범위를 확대함<sup>157)</sup>
    - 2004년부터 독일 「부동산양도세법」(Grunderwerbsteuergesetz)이 적용되는 국내 사업자의 건설공사 및 판매와 건물의 건축, 수리, 유지보수, 구조변경, 철거 등 공급에 대해서도 적용함
    - 2011년부터 국내 사업자가 수행하는 산업용 스크랩 및 고철 및 특정 재생원료(waste)의 공급(제13b조 제2항 제7호), 그리고 건물에 대한 청소 용역의 공급(제13조 제2항 제8호), 특정 금의 인도(제13b조 제2항 제9호), 독일 「부가가치세법」 제3g조에 따라 비거주 사업자의 가스 및 전기의 공급(제13b조 제2항 제5호), 탄소배출권 거래(제13b조 제2항 제6호)가 대상 범위에 포함됨<sup>158)</sup>
    - 2012년부터 단일 거래 금액이 5천유로 이상인 집적회로(IC)의 공급(제13b조 제2항 제10호)과 2015년부터 청구금액이 5천유로 이상인 특정 원자재의 공급(제13b조 제2항 제11호)이 포함됨
  - 2010년 12월 14일부터 선박, 항공기, 철도 내에서 제공되는 비거주 사업자의 음식 및 음료 제공 용역이 적용 배제됨(제13b조 제6항 제6호)

156) 이성봉(2013), p. 3. EU 역내에서 지속적으로 발생하는 부가가치세 탈루 행위에 대한 대응으로 EU가 2006년, 2010년 두 차례 지침(Council Directive 2006/112/EC 및 Council Directive 2010/23/EU)을 발표하여 매입세 납부제도에 대한 기준을 제시하기 전부터 독일은 해당 제도를 운용함

157) 독일 함부르크 상공회의소, <https://www.hk24.de/produktmarken/beratung-service/recht-und-steuern/steuerrecht/umsatzsteuer-mehrwertsteuer/umsatzsteuer-mehrwertsteuer-international/grenzueberschreitende-dienstleistungen/umsatzsteuersteuerschuldnerschaft-reverse-charge-1167658>, 검색일자: 2020. 2. 25.

158) 2008년 EU 위원회가 부가가치세 조세 사기 행위의 근절을 위해 부가가치세 지침(Council Directive) 2006/112/EC를 제정함에 따라 EU 역내의 탄소배출권 및 재생원료 등을 대상 범위에 포함함(정지선·김진석·윤성만·박준영(2014), p. 53.)

- 대리납부제도의 적용 대상은 비거주 사업자에 의한 기타 용역의 공급과 독일 사업자에 의한 특정 재화와 기타 용역의 공급으로 구분할 수 있음
  - 비거주 사업자가 수행하는 기타 용역의 공급
    - EU 역내에 거주하는 사업자가 독일 「부가가치세법」 제3a조 제2항에 따라 독일 국내에서 공급하는 과세대상인 기타 용역(제13b조 제1항),
    - 제13b조 제1항에 해당하지 않는 EU 역외에 거주하는 비거주 사업자가 공급하는 기타 용역(제13b조 제2항 제1호)
    - 「부가가치세법」 제3g조에 따른 비거주 사업자가 천연가스 네트워크를 통해 공급하는 가스 및 전기(제13b조 제2항 제5호)
  - 국내에서 이루어지는 특정 재화와 용역의 공급
    - 지불 불능으로 인해 담보물이 담보제공자(대출자)로부터 담보를 제공받은 자(은행)으로 이전되는 거래(제13b조 제2항)
    - 독일 「부동산양도세법」이 적용되는 거래(제13b조 제3항)
    - 제13b조 제2항 제1호에서 규정하는 용역의 공급과는 별도로 건물의 건축, 수리, 유지보수, 구조변경, 철거 등 용역의 공급(건축설계 및 감리 용역은 제외)(제13b조 제2항 제4항)
    - 법정 탄소배출권 등 거래(제13b조 제2항 제6호)
    - 특정 재생 원료의 공급(제13b조 제2항 제7호, 별표 3)<sup>159)</sup>

159) 독일 「부가가치세법」 제13b조 제2항 제7호 별표 3에 따른 특정 재생원료 품목

적용대상 품목	HS code	적용대상 품목	HS code
철강 제조 시 발생하는 슬래ק	2618 00 00	등의 폐기물과 스크랩	7404
철강 제조 시 발생하는 슬래ק, 드로스, 스케일링, 기타 폐기물	2619 00	니켈의 폐기물과 스크랩	7503
회와 잔재물(비소, 금속 또는 화합물을 함유한 것에 한하고, 철강 제조 시 발생하는 것 제외)	2620	알루미늄 폐기물과 스크랩	7602
플라스틱 폐기물, 페어링, 스크랩	3915	납(lead) 폐기물과 스크랩	7802
고무 폐기물, 페어링, 스크랩	4004 00 00	아연 폐기물과 스크랩	7902
파유리, 유리 기타 폐기물	7001 10 00	주석 폐기물과 스크랩	8002
귀금속 또는 귀금속을 입히거나 포함한 금속의 폐기물과 스크랩(귀금속의 회수에 사용되는 것에 한함)	7112	기타 비금속 폐기물과 스크랩	8101~8113
철 폐기물, 스크랩, 철강의 재용해용 스크랩	7204	일차전지 및 축전지의 폐기물과 스크랩	8548 10

자료: 독일 연방법무부 인터넷 법령 사이트, [https://www.gesetze-im-internet.de/ustg\\_1980/anlage\\_3.html](https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/anlage_3.html), 검색일자: 2020. 2. 25.

- 제13b조 제2항 제1호에서 규정하는 용역의 공급과는 별도로 건물 청소 용역(제13b조 제2항 제8호)
- 순도 0.325 이상의 금 공급 거래 중 원료, 반공품, 골드바 형태의 공급(제13b조 제2항 제9호)
- 거래 금액이 5천유로 이상에 해당하는 이동전화기 및 집적회로의 공급(제13b조 제2항 제10호)
- 거래 금액이 5천유로 이상인 특정 귀금속류(은, 백금, 니켈, 알루미늄, 납, 아연 등)의 공급(제13b조 제2항 제11호, 별표 4)<sup>160)</sup>

□ 만일 비거주 사업자가 공급하는 용역이 다음 여객운송이나 전시 등에 해당되는 경우에는 대리납부제도의 적용이 배제됨(제13b조 제6항)

- 개인운송과세방식<sup>161)</sup>에 따른 여객운송
- 택시<sup>162)</sup>를 이용한 여객운송
- 항공을 통한 여객운송

160) 독일 「부가가치세법」 제13b조 제2항 제11호 별표 4에 따른 특정 귀금속 품목

적용대상 품목	HS code	적용대상 품목	HS code
은(미가공, 반가공, 파우더 형태), 은도금한 베이스메탈(반가공 상태 이상으로 추가 가공되지 않은 것)	7106, 7107	미가공 납, 납 파우더 및 플레이크	7801, 7804
백금(미가공, 반가공, 파우더 형태), 백금 도금한 베이스메탈(반가공 상태 이상으로 추가 가공되지 않은 것)	7110, 7111 00 00	미가공 아연, 아연 파우더 및 플레이크	7901, 7903
선철 및 경철(블록 또는 기타 기초 형태), 입자 또는 파우더 형태의 선철 및 경철, 연속 주조 고체, 압연 또는 단조 이전 단계의 형상	7201, 7205~7207, 7218, 7224	미가공 주석	8001
정제하지 않은 구리와 전해정제용 구리 양극, 제련된 구리 및 미가공 구리합금, 구리 모합금, 구리 파우더 및 플레이크	7402, 7403, 7405, 7406	기타 베이스메탈(미가공 또는 파우더 형태)	8101~8112
니켈의 매트, 규산화니켈 및 기타 니켈아금 중간제품, 미가공 니켈, 니켈 파우더 및 플레이크	7501, 7502, 7504	미가공 서멧(cermet)	8113 00 20
미가공 알루미늄, 알루미늄 파우더 및 플레이크	7601, 7603	-	-

자료: 독일 연방법무부 인터넷 법령 사이트, [https://www.gesetze-im-internet.de/ustg\\_1980/anlage\\_4.html](https://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/anlage_4.html), 검색일자: 2020. 2. 25.

- 161) 독일 「부가가치세법」 제16조 제5항에 따른 개인운송 과세방식임  
 162) 독일 「부가가치세법」 제1b조 제2항 제1호에 따른 택시임

- 독일 국내 전시회 또는 회의와 관련한 입장 허가
  - 독일 국내 전시회 또는 회의와 관련된 독일 주관기업이 비거주 사업자에게 제공하는 용역
  - 선박, 항공, 기차에서 이루어지는 식음료 제공 용역
- 대리납부제도의 적용을 받는 거래 당사자는 다음과 같이 부가가치세 신고를 하고 부가가치세액을 납부함
- 국외에서 독일 사업자 등을 대상으로 용역을 공급한 비거주 사업자는 부가가치세를 제외한 순 매출액에 대해 세금계산서를 발행함<sup>163)</sup>
    - 공급하는 자는 부가가치세가 기재되지 않은 세금계산서를 공급받는 자에게 공급일이 속하는 달의 다음 달 말일까지 발행해야 하며,<sup>164)</sup> 해당 거래와 관련된 청구액은 부가가치세를 제외한 공급가액에 한함
    - 발행 세금계산서에는 ‘납세의무자로서 공급받는 자(Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers)’라는 문구가 기재되어야 함<sup>165)</sup>
    - EU 차원의 거래에 대해서는 거래 당사자 쌍방이 반드시 EU 사업자등록번호를 부가가치세 신고서에 명시하도록 함<sup>166)</sup>
  - 공급받는 자인 독일 사업자 등은 해당 거래에 대해 징수한 매출 부가가치세를 공급받는 자 본인의 부가가치세 신고를 통하여 신고·납부함<sup>167)</sup>
  - 징수된 매출 부가가치세는 다시 공급받는 자의 매입 부가가치세로서 공제 가능하기 때문에<sup>168)</sup> 공급받는 자가 부가가치세 과세사업을 영위하는 경우 부가가치세 효과는 없음

163) 기타 용역에 대한 부가가치세 납세의무는 EU 역내 사업자에게는 해당 재화나 기타 용역의 공급일이 속하는 예정신고기간 종료일까지이고(독일 「부가가치세법」 제13b조 제1항), 역외 비거주 사업자의 경우는 세금계산서 발행과 함께 납세의무가 성립함(독일 「부가가치세법」 제13b조 제2항)

164) 독일 「부가가치세법」 제13b조 제2항

165) 독일 「부가가치세법」 제14a조 제5항

166) 독일 「부가가치세법」 제14a조 제1항

167) 독일 「부가가치세법」 제15조 제1항

168) 독일 「부가가치세법」 제15조 제1항 제4호

- 대리납부제도가 적용되는 경우 부가가치세액의 계산에 있어서 소규모 사업자를 위한 간이과세(제19조)와 농림업에 대한 경감세율(제24조)은 적용되지 않음<sup>169)</sup>
- 대리납부제도에 따른 독일 부가가치세 과세대상 공급가액 신고 현황을 살펴보면, 대리납부제도 대상 공급가액이 차지하는 비중은 연평균(2013~2017년) 15.12%임
  - 대리납부제도 대상 공급가액 총금액(국내거래 포함)은 2013년 기준 557,934백만유로에서 2017년 기준 729,313백만유로로 약 30.72% 증가함
  - 이 중 EU 역내 사업자와 해외 비거주 사업자의 기타 용역에 대한 공급가액은 2013년 기준 389,191백만유로에서 2017년 기준 445,126백만유로로 약 14.37% 증가함
- 그리고 매출 부가가치세액 중 대리납부제도 관련 매출 부가가치세액이 차지하는 비중은 연평균(2013~2017년) 16.19%임
  - 대리납부제도 관련 매출 부가가치세액은 2013년 기준 104,407백만유로에서 2017년 기준 138,139백만유로로 약 30.72% 증가함
  - 이 중 EU 역내 사업자와 해외 비거주 사업자의 기타 용역으로 인한 매출 부가가치세액은 2013년 기준 73,545백만유로에서 2017년 기준 84,177백만유로로 약 14.46% 증가함

---

169) 독일 「부가가치세법」 제13b조 제8항

〈표 IV-3〉 대리납부제도에 따른 연도별(2013~2017년) 독일 부가가치세 신고 현황

(단위: 백만유로, %)

구분	2013		2014		2015		2016		2017	
	공급가액	세액	공급가액	세액	공급가액	세액	공급가액	세액	공급가액	세액
과세공급가액(=a) <sup>1, 2)</sup>	4,342,545	750,293	4,309,868	744,253	4,056,908	752,151	4,394,228	760,159	4,545,259	785,828
대리납부제도 공급가액(=b)	557,934	104,407	639,547	120,955	698,605	129,310	643,285	121,646	729,313	138,139
EU 역내 사업자의 기타 용역(=c)	122,491	23,107	130,453	24,606	144,529	27,236	144,603	27,257	160,928	30,374
해외 비거주 사업자의 기타 용역(=d)	266,700	50,438	259,098	48,973	290,136	52,091	250,426	47,355	284,198	53,803
답보, 부동산양도 거래법 관련 공급	10,030	1,902	7,782	1,466	9,699	1,811	6,145	1,166	9,086	1,725
기타 국내거래	142,940	26,964	220,956	41,877	234,282	44,380	226,847	42,968	258,710	49,123
모바일 장치, 집적회로	15,773	1,996	21,258	4,033	19,959	3,792	15,264	2,900	16,391	3,114
대리납부제도 적용 공급가액 비중(=b/a)	12.8	13.92	14.84	16.25	17.22	17.19	14.64	16.00	16.05	17.58
비거주 사업자 관련 대리납부제도 적용 공급가액 비중(=(c+d)/a)	8.96	9.80	9.04	9.89	10.71	10.55	8.99	9.82	9.79	10.71

주: 1) 영세율 및 면세 적용대상인 재화와 기타 용역의 공급은 포함되지 않음

2) 공급가액은 부가가치세를 포함하지 않은 매출액을 의미함

자료: 「2013 독일 부가가치세 통계」(Finanzen und Steuern Umsatzsteuerstatistik(Veranlagungen)), p. 10; 「2014 독일 부가가치세 통계」, p. 11; 「2015 독일 부가가치세 통계」, p. 11; 「2016 독일 부가가치세 통계」(사전 등록)(Finanzen und Steuern Umsatzsteuerstatistik (Vorabmeldungen)); p. 12; 「2017 독일 부가가치세 통계」(사전 등록), p. 12.

- 대리납부제도로 인한 부가가치세 세수효과를 살펴보면, 평균적(2013~2017년)으로 약 1.23%의 세수 기여 효과가 있음
- 2013년과 2017년 세수 증가액은 각각 1,948백만유로, 2,612백만유로이며 2013년 대비 2017년 약 34.1%가 증가함

〈표 IV-4〉 연도별(2013~2017년) 대리납부제도의 부가가치세 세수효과

(단위: 백만유로, %)

구분	2013	2014	2015	2016	2017
부가가치세 납부세액(=a) <sup>1)</sup>	148,698	154,989	158,783	167,136	170,783
대리납부제도 적용 매출부가가치세 납부액(=b)	104,407	120,955	129,310	121,646	138,139
대리납부제도 적용 매입부가가치세 공제액(=c)	102,459	119,187	127,267	120,146	135,526
대리납부제도 적용 세수 증가분(d=(b)-(c))	1,948	1,768	2,043	1,500	2,612
대리납부제도 부가가치세 세수 기여도(=d/a)	1.31	1.14	1.29	0.90	1.53

주: 1) 매출 부가가치세에서 매입 부가가치세를 공제하여 계산된 금액임  
 자료: 「2013 독일 부가가치세 통계」(Finanzen und Steuern Umsatzsteuerstatistik(Veranlagungen)), p. 10; 「2014 독일 부가가치세 통계」, p. 11; 「2015 독일 부가가치세 통계」, p. 11; 「2016 독일 부가가치세 통계」(사전 등록)(Finanzen und Steuern Umsatzsteuerstatistik(Voranmeldungen)), p. 12; 「2017 독일 부가가치세 통계」(사전 등록), p. 12.

#### 4) 납세관리인<sup>170)</sup>

- 독일 부가가치세 등록의무가 있는 비거주 사업자는 일반적으로 납세관리인을 지정할 수 없음<sup>171)</sup>

170) 김유찬·이유향(2019), pp. 101~102.

171) EY(2019), p. 378.

- 비거주 사업자는 독일 국내에서 면세대상 매출<sup>172)</sup>만 발생한 경우에 한해 납세관리인을 통해 부가가치세 신고의무를 이행할 수 있음<sup>173)</sup>
  - 1997년부터 선택적 사항으로 도입되었고, 매도자 통관부담조건으로 제3국에서 독일을 통하여 다른 회원국으로 공급하는 경우에 적용할 수 있음
  - 독일을 통하여 제3국으로부터 EU의 다른 회원국으로 공급하고자 하는 비거주 사업자가 다음의 거래를 수행할 때 독일 국내 납세관리인을 통해 독일 항구에서의 통관과 역내공급에 따른 부가가치세 관련 신고의무를 이행할 수 있음
    - 독일을 통하여 EU 역내 공급할 예정으로, 제3국으로부터 독일 항구를 통해 들어오는 수입
    - 독일을 통하여 EU 회원국으로 판매할 예정으로 다른 EU 회원국으로부터 독일에 들여와 장치하는 역내 취득
    - 독일 외 국가와의 수입 재화 또는 수출 재화와 관련된 운송업무
  
- 납세관리인은 자신이 대리하는 비거주 사업자로부터 대리권한 위임장을 수령하고, 비거주 사업자의 거래와 관련하여 별도의 기록을 하여야 함<sup>174)</sup>
  - 기록에는 비거주 사업자의 성명과 주소가 포함되어야 함<sup>175)</sup>

---

172) 매입부가가치세 공제가 허용되지 않는 매출을 의미함

173) 독일 「부가가치세법」 제22a조

174) 독일 「부가가치세법」 제22a조 제3항

175) 독일 「부가가치세법」 제22b조 제3항

## 2. 호주

### 가. 호주 부가가치세 개관

- 호주는 2000년 7월 1일부터 시행된 새로운 세제 개혁에 따라 기존 연방 또는 주 정부의 간접세를 폐지하고 주정부가 과세권자인 부가가치세(Goods and Services Tax, GST)로 단일화함
  - 호주 부가가치세는 이전의 도매판매세(wholesale sales tax, WST)와 여러 주 정부 또는 지방정부의 세금 및 은행세(banking taxes) 및 인지세(stamp duty) 같은 세금을 점진적으로 대체하도록 설계됨
  
- 호주의 연방정부의 부가가치세 세수는 평균적으로 총 세수의 약 25%를 차지하고 있음

〈표 IV-5〉 호주 연방정부 세수 구조

(단위: 백만호주달러)

세목 구분	2012년	2013년	2014년	2015년	2016년	2017년
소득세 등 이익세	241,797	248,435	258,610	265,116	281,157	312,474
근로세	646	844	735	670	605	1,107
부가가치세	84,725	90,377	92,225	97,181	99,913	106,492
사용세와 활동세	10,170	10,574	3,661	6,289	6,900	7,163
총 세수	337,338	350,230	355,232	369,257	388,576	427,237

자료: 호주 통계국(Australian Bureau of Statistics), 「호주 2017~2018 세수분석」, <https://www.abs.gov.au/ausstats/abs@.nsf/mf/5506.0>, 검색일자: 2020. 1. 20.; 최정희(2019), p. 5.

## 나. 호주 부가가치세 주요 내용

### 1) 납세의무자

- 납세의무자는 기본적으로 '과세대상 공급을 하는 자'로 규정함<sup>176)</sup>, <sup>177)</sup>
- 그리고 수입 용역과 디지털 제품(Imported services and digital products)을 공급하는 비거주 사업자에 대한 규정을 도입하여 2017년 7월 1일부터 적용함
- 호주 소비자를 대상으로 하는 수입 용역과 디지털 제품의 공급에 대하여 부가가치세 납세의무를 지는 자는 (i) 수입되는 용역과 디지털 제품을 '호주 소비자'에게 파는 판매자(merchant) 또는 (ii) 전자적 유통 플랫폼(EDP, Electronic Distribution Platform)<sup>178)</sup>의 운영자나 앱스토어와 같은 온라인 마켓 운영자로 구분됨
  - 비거주 사업자인 판매자가 수입 용역과 디지털 제품을 '호주 소비자'에게 '직접적으로' 공급하는 경우에는 해당 판매자가 부가가치세 납세의무를 짐
    - 그러나 '호주 기반 판매자'의 경우에는 직접적인 공급이나 EDP를 통한 공급 여부에 상관없이 해당 판매자가 부가가치세를 부담함<sup>179)</sup>
  - EDP를 통해 판매자가 수입용역과 디지털 제품을 공급하는 경우에는 등록된 EDP 운영자가 납세의무를 지는 것을 원칙으로 함
    - EDP 운영자란 판매자(merchant)로 하여금 수입된 용역과 디지털 제품을 소비자에게 팔 수 있도록 해주며, 해당 공급을 앱스토어나 웹사이트와 같은 전자

176) Goods and Services Tax Act 1999(Compilation No.78) Subdivision 9-B, 9-69

177) 정재호·마정화·유현영(2013), p. 66.

178) 인터넷 서비스 제공업체와 통신사 등이 제공하는 운반 용역(carriage service)이나 결제 시스템으로의 접근 제공 용역, 판매자가 제공하는 상품권 등의 판매, 단지 판매자의 제품을 광고하는 용역(예를 들어 소비자들에게 디지털 제품을 파는 판매자의 웹사이트 링크를 제공하는 것), 오프라인 상점에서의 판매 등은 EDP로 보지 않음

179) EDP 운영자가 「부가가치세법」상 등록사업자이고, 공급 전 판매자와의 서면 동의가 있으면 EDP 운영자가 부담할 수 있음

적 통신 방식(electronic communication)을 통해 제공하는 용역의 공급자를 의미함

- 예를 들어 소비자들이 수입된 디지털 용역 및 제품을 웹사이트를 통해 공급받는 경우 그 웹사이트의 운영자가 EDP 운영자임

- EDP 운영자가 납세 책임을 지는 경우 판매자 대신 EDP 운영자가 판매를 수행한 것으로 간주하며 매출액은 EDP 운영자의 매출액으로 봄

○ 그러나 EDP를 통해 관련 과세대상 거래가 이루어지더라도 해당 거래가 전부 호주에서 완료되었거나(done)<sup>180)</sup> 다음 조건을 모두 만족하는 경우에는 판매자가 납세의무를 짐

- 공급 관련 정보와 판매자 정보가 포함된 문서가 공급받는 자에게 발행됨
- 판매자와 EDP 운영자 모두 공급에 대한 부가가치세 납세 책임을 판매자가 진다는 것에 서면으로 동의함
- EDP 운영자가 해당 공급에 대해 구매자에게 청구할 권한이나 공급의 운송을 담당할 권한, 판매 조건이나 계약을 확립할 권한 등 공급의 핵심 요소를 통제하지 않음

□ 비거주 사업자가 '호주 사업자'에게 공급하는 용역 및 디지털 제품은 '호주와 관련이 없는 공급'에 해당되어 부가가치세를 과세하지 않음<sup>181)</sup>

180) 공급장소는 공급대상(thing)의 공급이 어디서 완료되었는지를(done) 기준으로 판단하며, 용역의 공급인 경우 용역은 일반적으로 그것이 수행된(performed) 곳을 완료된(done) 곳으로 봄

181) 호주 국세청, 'GST cross-border transactions between businesses', <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/in-detail/doing-business-in-australia/gst-cross-border-transactions-between-businesses/>, 검색일자: 2020. 2. 4.

## 2) 과세대상 거래(Taxable sales)<sup>182)</sup>

- 부가가치세는 모든 과세대상 공급(taxable supply)과 과세대상 수입(taxable importation)에 대하여 부과됨
  - ‘공급’은 모든 형태를 불문하고 다음 중 하나를 제공하는 거래를 의미함<sup>183)</sup>
    - 재화의 공급
    - 용역의 공급<sup>184)</sup>
    - 자문이나 정보의 제공
    - 부동산의 양도, 할당, 승인
    - 권리의 창설, 이전, 할당, 승인, 양도승인
    - 금융용역의 공급(financial supply)
    - 의무의 생성 및 해제<sup>185)</sup>
    - 위의 공급 중 2개 혹은 그 이상이 조합된 것
  
- ‘과세대상 공급’은 다음 요건을 충족해야 하며, 그중 특히 ‘호주와의 관련성’ 요건이 중요함<sup>186)</sup>
  - 공급대가(consideration)를 수령해야 함
  - 공급자가 수행하는 사업활동 과정과 관련된 공급이어야 함
  - 공급이 호주와 관련되어야 함(‘호주와의 관련성’ 요건)
  - 공급자가 「부가가치세법」 목적상 등록 사업자이거나 등록이 요구되어야 함

182) 호주 국세청, 「Taxable Sales」, [https://www.ato.gov.au/business/gst/when-to-charge-gst-\(and-when-not-to\)/taxable-sales/#SalesForPayment](https://www.ato.gov.au/business/gst/when-to-charge-gst-(and-when-not-to)/taxable-sales/#SalesForPayment), 검색일자: 2020. 1. 20.

183) Goods and Service Tax Act 1999(Compilation No.78), Subdivision 9-A, 9-10

184) 「부가가치세법」에 용역(service)에 대한 정의 규정은 없으나 공급되거나 수입될 수 있는 모든 것을 공급대상(thing)이라 정의하며, 용역, 조언, 정보, 권리 또는 디지털 상품 등을 포함함(GSTR 2019/1/32)

185) 의무란 어떤 일을 하거나 법에 따라 어떤 행위에 제한이 가해지거나 어떤 행위나 상황을 인내하는 것을 의미함(Goods and Services Tax Act 1999(Compilation No.78) Subdivision 9-A, 9-10)

186) Goods and Services Tax Act 1999(Compilation No.78) Subdivision 9-A, 9-5

- 공급은 면세나 영세율 대상이 아니어야 함
  - 겸영사업자는 과세부분 판매에 대해서만 부가가치세를 납부하면 됨
- ‘호주와의 관련성’은 재화 및 부동산을 제외한 기타 과세대상 공급에 대하여 다음 네 가지 요건 중 하나를 충족하면 만족됨<sup>187), 188), 189)</sup>
  - 호주에서 수행된 공급인 경우
    - 다만 용역과 디지털 상품 등 무형자산의 공급은 비록 호주에서 수행되더라도, 공급받는 자가 ‘호주에 기반을 둔 사업자’이거나 ‘국외 사업을 위해 해당 무형 자산을 취득하는 국외 사업자’인 경우는 호주와 관련성이 없다고 봄
  - 공급하는 자가 호주에서 고정사업장 등을 통해 공급하는 경우
  - 국외공급(offshore supply)의 공급대상이 호주와 관련된 것을 취득할 수 있는 권리 또는 선택권(option)인 경우
    - 국외 사업자인 여행사 운영자가 호주의 여행 도매업자로부터 호주 패키지여행 상품(package holidays)을 취득한 후 관광객들에게 공급하는 경우를 예시로 들 수 있음
  - 공급받는 자가 ‘호주 소비자’인 경우
    - ‘호주 소비자’는 사업자등록이 되지 않았거나 사업자등록은 되었지만 수행하는 사업의 목적과 무관하게 또는 부분적으로만 관련성을 가지면서 공급을 받는 호주 거주자를 의미함

187) 「부가가치세법」에서는 호주와 관련된 공급에 대해 재화, 부동산, 기타의 경우로 규정하고 있으나, 본문에서는 용역의 공급을 포함하는 ‘기타의 경우’만 다룸

188) 정재호·이정미·정희선(2010), p.44.

189) 최정희(2019), p.36.

## 다. 비거주 사업자를 위한 호주 부가가치세 신고·징수 제도

### 1) 일반 사업자등록<sup>190)</sup>

- 사업을 수행하는 자가 호주와 관련된 공급을 하며 해당 사업(enterprise) 활동 과정에서 발생한 연간 매출액이 7만 5천호주달러(비영리단체의 경우 15만호주달러) 이상인 경우 「부가가치세법」상 사업자등록을 해야 함
  - 사업자가 「부가가치세법」상 사업자등록을 하기 위해서는 우선 호주 사업자번호(ABN, Australian Business Number)를 받아야 함
    - ABN은 부가가치세뿐 아니라 일반 세무 실무 목적으로도 사용됨
    - 비거주자 사업자가 ‘호주 내에서 사업을 수행하거나 시작’하며, ‘호주와 관련된 공급을 제공’하는 자격요건을 만족하면 ABN을 부여받을 수 있음
    - 공급자의 ABN은 일반적으로 세금계산서에 표기되어야 하며, 그렇지 않은 경우 공급받는 자가 매입세액공제를 받을 수 없음<sup>191)</sup>
  - 그리고 연매출 7만 5천호주달러라는 면제 기준에 미달하더라도 「부가가치세법」상 사업자등록은 허용됨
  - 비거주자도 거주자와 동일한 사업자등록 요건이 적용됨
  
- 일반 사업자등록제도의 효과는 다음과 같음
  - 공급가액에 부가가치세를 포함하여 판매하면서 ‘세금계산서를 발행’해야 함
  - 매입세액공제를 받을 수 있음
  - 회계기간이 분기로 제한되지 않음(월별·분기별·연도별 세금 신고가 가능함)
  - 부가가치세 신고를 위해 활동 상태 네트워크를 활용하고 활동 명세서를 제출해야 함

190) 호주 국세청, ‘Registration’, <https://www.ato.gov.au/business/international-tax-for-business/gst-on-imported-services-and-digital-products/registration/>, 검색일자: 2020. 1. 21.

191) Ibid.

- 비거주 사업자가 부가가치세 사업자등록 의무자임에도 불구하고 사업자등록을 하지 않은 경우 호주 과세당국은 직권으로 사업자등록을 할 수 있음<sup>192)</sup>

## 2) 간편 사업자등록<sup>193)</sup>

- 간편 사업자등록제도는 호주와 관련된 공급을 하는 비거주 사업자가 전자적 방법으로 사업자등록, 신고 및 납부를 빠르고 쉽게 이행할 수 있도록 하는 제도임
- 수입 용역과 디지털 제품을 호주 소비자에게 판매하거나 판매하려는 비거주 사업자는 이 시스템에 등록할 수 있음
  - 판매자와 EDP 운영자 모두 간편 사업자등록제도로 등록할 수 있음
  - 간편 사업자등록은 'AUSid' 어플리케이션을 통해서도 가능함
- 간편 사업자등록제도의 효과는 다음과 같음
  - 공급자는 신원을 증명할 필요가 없음(do not have to prove your identity)
  - 공급자는 사업자등록번호(ABN) 대신 국세청 참고 번호(ARN, ATO Reference Number)를 사용함
    - 이미 ABN이 부여된 경우에는 간편 사업자등록제도를 이용할 수 없음
  - 「부가가치세법」상 매입세액공제를 받을 수 없음
  - 세금계산서나 조정 명세서를 발급할 수 없음
  - 부가가치세 신고서 제출이나 부가가치세 납부를 분기별로 해야 함
  - SWIFT 은행 송금 또는 신용카드를 이용한 전자적인 방법으로 부가가치세액의 납부가 가능함

192) 호주 국세청, 'Compliance approach', <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/Our-compliance-approach-to-imported-services-and-digital-products/>, 검색일자: 2020. 2. 20.

193) 호주 국세청, 'Australian GST registration for non-residents', <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/Australian-GST-registration-for-non-residents/>, 검색일자: 2020. 1. 31.

- 호주 국세청 통계에 따르면, 2017년부터 7월 1일부터 2018년 6월 30일까지 간편 사업자등록을 통해 비거주 사업자가 납부한 부가가치세는 2억 7천만호주달러로 집계됨<sup>194)</sup>
- 2017년 7월 1일부터 시행된 간편 사업자등록자의 납부세액은 같은 기간 전체 부가가치세 세수의 약 0.25%를 차지함

### 3) 대리납부제도(reverse charge)<sup>195)</sup>

- (자발적 대리납부) 국내에서 비거주 사업자로부터 ‘호주와 관련된’ 과세대상 공급을 제공받는 국내 사업자는 대리납부할 수 있음
  - 이 경우 공급하는 자인 비거주 사업자와 공급받는 자인 국내 사업자 간에 공급받는 자가 부가가치세를 납부할 것이라는 약정이 있어야 함
  - 다음에서 설명하는 의무적 대리납부 규정이 적용되거나 거주자인 중개인을 통해 거래가 이루어지는 경우에는 적용 배제됨
- (의무적 대리납부) 국외에서 비거주 사업자가 호주 사업자를 대상으로 호주 관련성 여부에 상관없이 공급하는 용역이나 권리 등에 대해서는 공급받는 자가 해당 부가가치세액을 징수하여 납부하여야 함<sup>196)</sup>
  - 다만 호주와 관련된 경우는 국외 사업자를 통해 영위되고, 호주와 관련된 것을 취득할 수 있는 권리 또는 선택권에 한함
  - 거래 중간에 국내 사업자인 대리인(agent)이 관여하는 경우에는 적용 배제됨

194) 호주 국세청, <https://data.gov.au/data/dataset/taxation-statistics-2016-17/resource/8c322c25-37da-4ba8-ad7c-9f9a9b9d6360>, 검색일자: 2020. 1. 10.

195) 호주 국세청, <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/GST-on-imported-services-and-digital-products/Information-for-business-purchasers/>, 검색일자: 2020. 2. 20.

196) 호주 국세청, ‘GST cross-border transactions between businesses’, <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/In-detail/Doing-business-in-Australia/GST-cross-border-transactions-between-businesses/>, 검색일자: 2020. 2. 21.; 일반적으로 비거주 사업자가 국내 사업자에게 행하는 무형자산의 공급은 호주와 관련이 없는 경우가 대부분임

- 대리납부 의무자는 호주에 기반을 두고 부가가치세 사업자등록을 한 사업자로, 호주 '사업 목적'으로 대상을 취득해야 함
  - 주로 공급받는 자가 면세사업(input taxed)을 영위하거나, 일부 사적 목적으로 취득한 경우 대리납부 규정이 적용됨
  
- 대리납부 대상은 호주 관련성 여부에 상관없이 비거주 사업자가 공급하는 재화나 부동산 외 모든 과세대상 공급(용역과 디지털 제품을 포함)임
  - 비거주 사업자가 공급하는 용역이나 권리 등(2017년 7월 1일부터 적용)과 저가 재화의 역외 공급(2018년 7월 1일부터 적용)에 대해 공급받는 사업자가 자신의 지위에 대한 정보를 소비자에게로 전달하여 다음 과세대상 공급에 대해 부가가치세가 부과되지 않은 경우, 해당 공급받는 사업자는 대리납부 규정을 적용 받음<sup>197)</sup>
  
- 한편 귀금속류 등이 관여된 국내 거래에 대해서도 대리납부 규정은 의무적으로 적용됨
  - 부가가치세 과세사업자에게 공급하는 귀금속류 등 과세대상 공급으로, 공급 당시 해당 재화의 시장가격이 귀금속류 기준<sup>198)</sup> 이하인 경우에 한함
  
- 대리납부제도의 적용을 받는 국내 사업자는 부가가치세 신고서인 기업활동보고서(BAS, Business activity statement)와 함께 매입액의 10%를 부가가치세로 신고, 납부할 의무가 있음<sup>199)</sup>
  - 해당 매입액이 과세사업을 목적으로 하는 경우에는 대리납부세액에 대해 부분적인 매입세액공제를 받을 수 있음

197) 2018년 7월 1일부터 수입 통관 시 관세가 부과되지 않는(그래서 부가가치세가 징수되지 않는) 1천호주달러 이하의 저가 재화(주류나 담배류 제외)에 대해 공급받는 사업자에게 대리납부 의무를 부여함(호주 국세청, <https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Rules-for-specific-transactions/International-transactions/Reverse-charge-of-GST-on-things-purchased-from-offshore/>, 검색일자: 2020. 2. 25.)

198) Goods and Service Tax Act 1999(Compilation No.78), Division 86

199) EY, Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide 2019, <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide---xmlqs?preview&XmlUrl=/ec1images/taxguides/VAT-2019/VAT-AU.xml>, 검색일자: 2020. 2. 25.

### 3. 일본

#### 가. 일본 소비세 개관<sup>200)</sup>

- 일본은 1988년 12월 세제 개혁을 통해 일반 소비세를 신규 도입함<sup>201)</sup>
  - 소비세 도입 이전의 물품세는 상품별로 세율의 차이가 컸으므로, 그 구별에 있어 간접세의 왜곡이 발생하였고 서비스상품에 대한 과세도 결여되어 있었음
  - 특정 상품이나 서비스에 부과하는 개별 소비세와 달리 소비에 공평하게 부담을 요구하는 간접세이며, 경제활동에 왜곡을 초래하지 않는 간소한 소비세제의 확립을 통한 경제활동의 중립성 확보를 중시하고 있음<sup>202)</sup>
  
- 1989년 4월 1일 처음 발효된 일반 소비세의 세율은 3%였으나, 그 후 점차적으로 세율이 인상됨
  - 1997년 4월 1일 5%(지방소비세율 1%p 포함), 2014년 4월 1일 8%(지방소비세율 1.7%p 포함)로 인상되었고, 2019년 10월부터는 10%(지방소비세율 2.2%p 포함)가 적용됨
    - 2019년 소비세율 인상의 목적은 고령화와 저출산에 대응하기 위한 사회복지 재원을 안정적으로 마련하고, 재정적자 상황을 해소하기 위한 데 있음<sup>203)</sup>
    - 세부담의 역진성을 감안하는 차원에서 ‘주류·외식을 제외한 음식료품의 양도’ 및 주 2회 이상 발행되는 신문의 구독계약에 따른 양도’를 대상으로는 8%의 경감 세율을 적용함<sup>204)</sup>

200) 일본 국세청, [https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws\\_search/lsg0500/detail?lawId=363AC000000108#56](https://elaws.e-gov.go.jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=363AC000000108#56), 검색일자: 2020.1.18.; 정재호·마정화·유현영(2013), p. 75.

201) 국중호(2009), pp. 195~197.

202) 국중호(2009), p. 202.

203) 권성준·이서현(2019), p. 6.

204) 일본 재무부, [https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/d02.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/d02.htm), 검색일자: 2020. 2. 23.

- 일본 매입세액공제는 그동안 ‘장부방식’을 바탕으로 운용되었지만 2019년 10월 1일부터 ‘구분기재청구서 보존방식’으로 매입세액 공제 방식이 변경됨<sup>205)</sup>
  - 2019년 10월 1일부터 2023년 9월 30일까지는 매입세액공제 요건으로서 ‘구분기재 청구방식’을 적용하여 세별 매출금액 총액을 기재해야 함
  - 2023년 10월 이후 인보이스제도(적격청구서 보존방식)가 본격 시행되면, 매입세액을 공제받기 위해서는 장부 및 적격청구서 발행사업자로서 세무서 등록을 받은 과세사업자가 교부한 ‘적격청구서’ 등 청구서를 보존해야 함
  
- 과세연도 2017년을 기준으로 일본 소비세는 지방소비세를 포함하여 175,139백만 엔이 징수되었으며, 이는 일본 전체 세수의 29.8%에 해당됨(〈표 IV-6〉 참고)
  - 전년도인 2016년도에는 소비세 세수가 172,282백만엔으로 금액으로 따지면 2017년도에 전년 대비 1.7% 상승했지만, 전체 세수 대비 비율은 2016년도에 31.1%로 더 높았음

〈표 IV-6〉 일본 세목별 조세수입 및 비중

(단위: 백만엔, %)

세목 구분	2016 과세연도		2017 과세연도		
	세수입	구성비	세수입	구성비	성장률
원천징수 소득세	144,860	26.1	156,271	26.6	7.9
법인세	103,289	18.6	119,953	20.4	16.1
소비세	172,282	31.1	175,139	29.8	1.7
신고 소득세	31,251	5.6	32,544	5.5	4.1
상속세	21,314	3.8	22,920	3.9	7.5
기타	81,691	14.8	81,048	13.8	△ 0.8
총 세수	554,686	100.0	587,875	100.0	6.0

주: 2016 과세연도는 2016년 4월 1일부터 2017년 3월 31일까지의 기간을 의미하고, 2017년 과세연도는 2017년 4월 1일부터 2018년 3월 31일까지의 기간을 의미함

자료: 일본 국세청, ‘第143回 平成29年度版 国税庁統計年報’의 税目別の租税及び印紙収入決算額(一般会計分), <https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/h29/h29.pdf>, 검색일자: 2020. 2. 21.

205) 조은지, 「日 10월부터 소비세 경감세율제도 도입」, KOTRA, 2019, <http://news.kotra.or.kr/user/globalBbs/kotranews/8/globalBbsDataView.do?setIdx=246&dataIdx=177364>, 검색일자: 2020. 2. 21.

## 나. 일본 소비세 주요 내용

### 1) 납세의무자

- 납세의무자는 국내에서 과세 자산의 양도 등(특정 자산의 양도 등에 해당하는 것 제외)을 수행하는 사업자 및 특정 과세 매입(사업으로서 제공받은 특정 자산의 양도 등)을 행한 사업자, 외국화물을 보세 지역에서 인수한 자로 규정함<sup>206)</sup>
  
- 국내에 주소 및 사무소가 없는 비거주 사업자를 포함하여 ‘과세기간 기준 기간’ 동안 국내 과세대상 매출액이 면제 기준인 1천만엔을 초과하는 공급자는 소비세 납세의무자가 됨<sup>207)</sup>
  - 과세기간이란 역년(법인의 경우 사업연도)을 의미하며, 과세기간 기준 기간이란 해당 공급 연도의 전년 연도(법인의 경우 전년 사업연도)를 의미함
  - 과세기간 기준 기간이 없는 법인 중 해당 과세기간 개시일 기준 자본금액 또는 출자금액이 1천만엔 이상이거나 특정 신규 설립 법인에 해당하는 경우, 해당 과세기간의 납세의무가 면제되지 않음<sup>208)</sup>
  - 과세기간 기준 기간의 과세대상 매출액이 1천만엔 이하라도 ‘특정 기간’의 과세 매출액이 1천만 엔을 초과하는 경우 해당 과세기간부터 과세 사업자가 됨<sup>209)</sup>
    - ‘특정 기간’이란 개인 사업자의 경우 공급일이 속하는 연도의 전년도 1월 1일부터 6월 30일까지의 기간을 말하며, 법인의 경우 원칙적으로 해당 사업연도의 전 사업연도 시작일 이후 6개월의 기간을 말함
    - 다만 ‘전기 통신 이용 의무’를 공급하는 경우, 기준 기간 또는 특정 기간의 첫

206) 일본 「소비세법」 제5조

207) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/6635.htm>, 검색일자: 2020. 2. 24.

208) 이 경우 소비세에 관한 사무를 처리하기 위하여 국내에 주소 또는 거소를 가진 사람을 납세 관리인으로 정한 후, ‘소비세 과세 사업자 신고서’와 함께 ‘소비세 납세 관리인 신고서’를 납세지 관할세무서장에게 제출함(<https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/6635.htm>, 검색일자: 2020. 2. 24.)

209) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/6125.htm>, 검색일자: 2020. 2. 19.

날이 2015년 9월 30일 이전인 경우 등 해당 기준 기간이나 특정 기간의 과세 매출액 계산이 어려우면 2015년 4월 1일부터 동년 6월 30일까지의 과세 매출에 4를 곱한 금액을 기준 기간의 과세 매출액으로, 2를 곱한 금액을 특정 기간의 과세 매출액으로 산정할 수 있음<sup>210)</sup>

- 면제 기준 이하의 사업자도 소비세액을 환급받기 위한 목적 등으로 선택에 따라 과세사업자가 될 수 있음

## 2) 과세대상 거래

- 일본 소비세 과세대상으로는 i) 국내에서 유상으로 사업자가 수행하는 자산의 양도와 대부·용역의 공급<sup>211)</sup> ii) 보세지역에서 이루어지는 재화의 수입<sup>212)</sup>이 있음
- 2015년 10월 1일부터 국외에서 공급되는 ‘특정 자산의 양도 등’에 따른 ‘특정 매입’에 대해서도 소비세를 과세함<sup>213)</sup>
  - ‘특정 자산의 양도 등’은 ‘사업자’를 위한 ‘전기통신 이용 역무의 제공’과 ‘특정 역무의 제공’을 의미함
  - ‘전기 통신 이용 역무의 제공’은 전자 통신망을 통해 이루어지는 전자서적, 음악, 그리고 소프트웨어 등 저작물의 제공 및 기타 전기 통신 회선을 통해 역무의 제공을 포괄하는 개념임<sup>214)</sup>

210) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/6118.htm>, 검색일자: 2020. 2. 24.

211) 일본 「소비세법」 제2조 제8항, 「소비세법 시행령」 제2조에서 ‘자산의 양도 등’의 범위에 해당하는 것을 구체적으로 열거함

212) 일본 「소비세법」 제4조 제2항

213) 기존 규정에서는 자산의 양도 등(특정자산의 양도 제외)에 대해 ‘공급하는 장소’가 국내인지의 여부를 공급장소의 판단 기준으로 삼는 공급지 과세원칙을 적용하다가, 2015년 세법 개정을 통해 전기 통신 이용 역무에 대해서는 공급받는 자의 주소 등을 기준으로 공급장소를 판단하는 소비지 과세원칙도 수용함

214) ‘전기통신 이용역무의 제공’의 예시로 다음을 들 수 있으며, 다른 자산의 양도 등의 결과 통지나 기타 다른 자산의 양도 등에 부수적으로 행해지는 용역 이외의 것을 말함

- 전자서적, 디지털 신문, 음악, 동영상, 그리고 소프트웨어(게임의 다양한 적용사항을 포함)의 공급
- 소비자가 소프트웨어와 데이터베이스를 클라우드에서 이용하게끔 하는 용역

- '특정 역무의 제공'이란 영화나 연극배우, 음악가, 기타 연예인, 직업 운동가의 용역을 주된 내용으로 하는 사업을 실시하는 용역 중 비거주 사업자가 다른 '사업자'에게 제공하는 역무(불특정 다수에게 제공하는 역무는 제외)를 의미함<sup>215)</sup>
  - '특정매입'이란 사업자가 국내에서 행한 과세매입 가운데 '특정 자산의 양도 등'에 해당하는 매입을 의미함
- 자산의 양도 등이 국내에서 행해졌는지 여부의 판정은 「소비세법」 제4조 제3항 각 호의 구분에 따라 결정됨
- (제1호) 자산의 양도 또는 대여인 경우, 해당 양도 또는 대부를 하는 경우에 있어서 해당 자산이 소재하고 있던 장소
  - (제2호) 역무의 제공인 경우(제3호의 전기 통신 이용 역무 제외) 당해 용역이 제공된 장소
    - 다만 해당 역무의 제공이 국제 운송, 국제 통신 기타 용역의 제공에 해당하여 제공된 장소가 분명하지 않은 것으로서 대통령령(「소비세법 시행령」 제6조)으로 정하는 경우에는 대통령령으로 정하는 장소
  - (제3호) 전기 통신 이용 역무의 제공인 경우 해당 전기 통신 이용 역무를 제공 받는 자의 주소 또는 거소(현재까지 계속하여 1년 이상 거주하는 장소를 말함) 또는 본점 또는 주사무소의 소재지
    - 다만 제3호에서 정하는 장소가 없는 때에는 당해 자산의 양도 등이 국외지역에서 행해진 것으로 봄

- 
- 클라우드에서 전자 데이터를 저장할 수 있는 스토리지 공간을 제공하는 용역
  - 인터넷을 통한 광고의 보급
  - 고객이 인터넷으로 쇼핑 및 경매 사이트에 접속할 수 있게끔 하는 서비스(예: 판매용 상품 게시 등)
  - 고객이 게임 소프트웨어 및 기타 제품을 인터넷에서 판매할 수 있게끔 하는 서비스
  - 인터넷을 통한 숙박업체나 식당 예약 웹사이트의 제공
  - 인터넷을 통해 제공되는 영어 강의

자료: 일본 국세청, [https://www.nta.go.jp/english/taxes/consumption\\_tax/cross-kokugai-en.pdf](https://www.nta.go.jp/english/taxes/consumption_tax/cross-kokugai-en.pdf), 검색일자: 2020. 2. 20.

215) 일본 「소비세법 시행령」 제2조의2

- 국내 및 국외에 걸쳐 진행되는 역무의 제공에 대하여는 다음 기준을 따름
  - 국내에 해당하는 부분과 국외에 해당하는 부분의 대가가 계약에 의해 합리적으로 구분되는 경우에는 그 구분에 따라 국내에 해당하는 부분에 과세함
  - 국내 및 국외에 해당하는 부분의 대가가 각각 합리적으로 구분되어 있지 않은 경우에는 역무를 제공하는 자의 사무소 등 소재지가 국내인지를 판정하여 과세함

다. 비거주 사업자를 위한 일본 소비세 신고·징수 제도<sup>216)</sup>, <sup>217)</sup>

### 1) 일반 사업자등록

- 비거주 사업자도 국내에서 과세자산의 양도 등을 실시하고 기준 기간 과세매출액이 면제 기준인 1천만엔을 초과하면 소비세의 납세의무자가 됨<sup>218)</sup>
  - 이 경우 비거주 사업자는 일본 소비세 납세의무 이행을 위해 고우지마치(麹町) 세무서를 관할 세무서로 하고 '소비세 과세 사업자 신고서'의 제출과 함께 법인번호를 지정해야 함
  - 국외 사업자는 또한 소비세 관련 사무를 처리하기 위해 국내 주소 또는 거소를 가진 자를 납세관리인으로 선임하고 '소비세 납세관리인 신고서'를 제출해야 함
- 단 비거주 사업자 중 등록 국외사업자의 경우에는 사업자 면제 기준 제도를 적용하지 않음<sup>219)</sup>
  - 등록 국외사업자는 소비세 납세의무 면제 사업자(「소비세법」 제9조 제1항) 이외의 자로 제한되어 있음<sup>220)</sup>

216) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/6118.htm>, 검색일자: 2020. 2. 5.

217) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/cross/01.htm>, 검색일자: 2020. 2. 23.

218) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/6635.htm>, 검색일자: 2020. 2. 20.

219) 일본 재무부, [https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0825\\_0867.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0825_0867.pdf), 검색일자: 2020. 2. 24.

220) 2015년 개정 「소비세법 부칙」 제39조 제1항

IV. 비거주 사업자를 위한 주요국의 부가가치세 신고·징수 제도 85

- 등록 분기 이후에도 등록 국외 사업자인 동안에는 국내에서 행하는 과세자산의 양도 등 및 특정과세 매입에 대하여 면제 기준 규정이 적용되지 않음<sup>221)</sup>
  - 과세기간의 기준기간 과세매출액 및 특정기간의 과세매출이 1천만엔 이하더라도 등록 국외사업자인 동안은 사업자 면제 기준 제도의 적용을 받지 못함
  
- 일본 「소비세법」에서는 소비세의 납세지를 개인사업자의 납세지와 법인의 납세지로 구분하여 규정하고 있으나, 국외 사업자의 납세지는 개인사업자와 법인에 관계 없이 다음과 같이 규정함<sup>222)</sup>
  - 국외 사업자가 선택한 장소
  - 선택하지 않은 때는 고우지마치(麴町) 세무서 관내의 장소
  
- 전기 통신을 이용하는 의무와 연예·스포츠 등과 관련하여 사업자가 아닌 자를 대상으로 국외 사업자가 해당 의무를 공급하는 경우(B2C 거래), 공급자가 소비세 신고 및 납부 의무를 짐
  - 이 경우 과세대상을 공급받는 국내 사업자는 공급된 용역과 관련된 매입세액 공제를 받을 수 없음<sup>223)</sup>
    - 다만 공급자가 '등록한 국외 사업자'인 경우에는 해당 매입세액공제를 주장할 수 있음
  
- 국외 사업자의 등록 요건은 다음과 같으며, 요건을 충족하고 국외 사업자로 등록하고자 하는 비거주 사업자는 '국외 사업자 등록 신청서'를 제출해야 함<sup>224)</sup>
  - 사업자가 소비세 과세대상(taxable person)임
  - 사업자는 B2C 전자적 용역을 공급하거나 공급할 예정이어야 함

221) 2015년 개정 「소비세법 부칙」 제39조 제10항

222) 국중호(2019), pp. 104~105.

223) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/6118.htm>, 검색일자: 2020. 2. 23.

224) 일본 국세청, [https://www.nta.go.jp/english/taxes/consumption\\_tax/cross-kokugai-en.pdf](https://www.nta.go.jp/english/taxes/consumption_tax/cross-kokugai-en.pdf), 검색일자: 2020. 2. 20.

- 사업자는 국내에 B2C 전자적 용역을 공급하기 위한 사업장(office)이 있음
  - 사업자가 위에서 언급한 사업장을 가지고 있지 않다면, 소비세를 담당하는 세무 회계 대리인(Tax Accountant Proxy)을 지정해야 함
  - 만일 법인사업자가 국내에 사업장이 없거나 개인 사업자가 국내에 주소지 또는 거소지가 없는 경우 세무 대리인(Tax Agent)을 지정해야 함
  - 사업자에게 체납한 국세가 없어야 함
- 등록된 국외 사업자의 의무는 다음과 같음<sup>225)</sup>
- B2C 전기 통신 이용 역무를 일본 사업자에게 제공하는 경우 다음의 항목이 포함된 세금계산서를 발행해야 하며, 전자세금계산서의 발행도 허용됨
    - 세금계산서 발행자의 성명과 등록 번호
    - 용역 공급 날짜
    - 용역의 내용
    - 지불 금액
    - 등록 외국인 사업자가 소비세를 부담할 책임이 있다는 표시
    - 세금계산서를 수령하는 사업자(공급받는 자)의 이름
  - 등록 국외 사업자의 명칭, 본사 또는 주소 등에 변경사항이 있는 경우, 관할 지역 세무서장을 통해 국세청장에게 통지해야 함
  - 등록 국외 사업자는 등록 기간 중에는 소비세 면제 기준의 적용에서 제외됨
- 일본 국세청의 '등록 국외 사업자 명부'에 따르면 2020년 1월 6일 현재 96명의 비거주 사업자가 등록되어 있음<sup>226)</sup>
- 등록 국외 사업자의 예시로 아마존 웹서비스(Amazon Web Services), 구글 (Google Asia Pacific Pte. Ltd.), 블룸버그(Bloomberg L. P. Inc.), 옥스퍼드

225) Ibid.

226) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/cross/touroku.pdf>, 검색일자: 2020. 2. 19.

대학교(UNIVERSITY OF OXFORD), 이베이(eBay Marketplaces GmbH) 등이 있음

- 국세청장은 등록 국외사업자가 다음 중 하나의 요건에 해당하는 경우 등록을 취소할 수 있음<sup>227)</sup>
  - 등록 국외사업자가 더 이상 국외사업자에 해당하지 않음
  - 소비자용 전기 통신 이용 의무 제공과 관련된 소비세 사무소 등이 국내에 소재하지 않게 됨
  - 소비세 확정신고서 제출기한 내에 세무대리 권한증서를 제출하지 않음
  - 납세관리인 규정의 적용을 받는 국외 사업자가 납세관리인을 정하지 않음
  - 정당한 이유 없이 기한 내에 소비세 신고서를 제출하지 않음
  - 현재 국세의 체납이 있으며 그 체납금액의 징수가 현저하게 곤란함
  - 사실을 가장하여 기재한 청구서 등을 교부함

## 2) 대리납부제도

- 일본은 비거주 사업자가 국내 사업자에게 제공하는 특정 자산의 양도 등에 대하여 대리납부제도<sup>228)</sup>를 적용함
  - 비거주 사업자로부터 전기 통신 이용 의무나 연예·스포츠 등 특정 의무를 공급 받은 국내 사업자는 '특정 과세 매입'으로 소비세를 신고·납부할 의무가 있음
- 대리납부 방식은 비거주 사업자로부터 의무를 제공받은 국내 사업자에게 소비세의 신고·납부 의무를 부과하는 과세방식을 말함

227) 2015년 개정 「소비세법 부칙」 제39조 제6항; 일본 재무부, [https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0825\\_0867.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/10404234/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0825_0867.pdf), 검색일자: 2020. 2. 24.

228) 일본 「소비세법」상 '리버스 차지 방식(reverse charge mechanism)'이라는 명칭을 사용하고 있으나, 본고에서는 통일성을 위해 동 제도를 '대리납부제도'라 칭함

- 대리납부 방식을 적용한 소비세액은 '과세표준액에 대한 소비세액'에서 매입세액을 공제함으로써 계산함
  
- 대리납부 방식은 특정 과세 매입을 한 국내 사업자 중 일반 과세자를 대상으로 과세매출 비중이 95% 미만인 사업자에게만 적용됨<sup>229)</sup>
  - 용역을 공급받는 과세기간의 과세 매출액 비중이 95% 이상인 사업자나 간이과세 제도가 적용되는 사업자는 대리납부 의무가 없음
  - 면세 사업자는 소비세 확정 신고의무가 없으므로 특정 과세 매입을 하더라도 관련 신고의무가 없음

---

229) 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/m/taxanswer/6118.htm>, 검색일자: 2020. 1. 29.

## V. 국제 비교 및 시사점

### 1. 국제 비교

#### 가. 부가가치세 납세의무

- 부가가치세 납세의무자는 과세대상 재화나 용역을 공급하는 사업자와 재화를 수입하는 자를 의미하는데, 일반적으로 부가가치세액을 거래징수하여 신고·납부할 의무가 부여됨
  - 한국은 일반적으로 재화나 용역을 공급하는 사업자와 재화를 수입하는 자를 납세의무자로 정함<sup>230)</sup>
  - 독일은 일반적으로 과세대상 재화나 용역을 공급하는 사업자와 재화를 수입하는 자에게 납세의무가 부과됨<sup>231)</sup>
    - EU 역내 거래에 대해서는 공급받는 자 또는 취득자가 납세의무자가 됨
  - 호주는 일반적으로 호주와 관련된 공급을 수행하는 사업자가 부가가치세 납세의무를 짐<sup>232)</sup>
    - 전자적 유통 플랫폼을 통해 비거주 사업자가 공급하는 용역에 대한 부가가치세 납세의무는 원칙적으로 해당 플랫폼 운영자에게 전환됨

---

230) 다만 공급대가가 3천만원 미만인 간이과세자에 대해 부가가치세액 납부 의무를 면제하고 있으나, 사업자등록 의무는 면하지 않음

231) 다만 공급대가가 직전 역년 1만 7,500유로 이하이고 당해 5만유로 이하로 예상되는 소규모 사업자(비거주 사업자 제외)는 납부 의무가 면제됨

232) 연간 과세대상 매출액이 7만 5천호주달러(비영리단체는 15만호주달러) 미만인 소규모 사업자는 납세의무가 면제되나, 사업자등록을 통한 납세의무 이행이 가능함

- 일본은 기본적으로 과세대상 자산을 양도하거나 용역을 공급하는 사업자가 납세의무자가 됨<sup>233)</sup>
- 국제 거래가 관여된 용역의 공급에 대해 대리납부제도가 적용되면 일반적으로 공급받는 자가 부가가치세를 징수하여 납부하여야 하는데, 이때 부과되는 의무는 조사국별로 차이가 있음
  - 한국은 공급받는 자에게 대리납부 신고와 함께 징수한 부가가치세액을 납부하도록 함
  - 독일과 일본은 공급받는 자에게 부가가치세 과세표준 신고와 함께 부가가치세액을 납부토록 하여 납세의무자로 봄
  - 호주는 공급받는 자에게 부가가치세 신고서(BAS)와 함께 부가가치세액을 납부토록 함

## 나. 용역의 공급 장소

- 국제 거래가 관여된 용역의 공급에 대한 과세권은 일반적으로 공급 장소에 따라 결정됨
  - 한국은 용역의 공급 장소를 원칙적으로 ‘역무가 제공되는 장소 또는 시설물, 권리 등 재화가 사용되는 장소’로 봄
    - 국제 거래가 관여된 용역의 공급에 대해 ‘물리적인 용역이 제공된 장소’, ‘중요하고 본질적인 부분이 이루어지는 장소’, ‘역무를 현실적으로 수행하는 장소와 함께 그 결과를 사용·소비한 장소’ 등으로 해석함
  - 독일은 기본적으로 용역의 공급 장소를 공급받는 자의 사업자 여부에 따라 달리 결정하는데, 공급받는 자가 사업자나 동등한 지위의 법인인 경우에는 해당 용역을 공급받는 자가 사업을 영위하는 장소가 공급 장소이고, 비사업자인 경우에는

233) 법정 기간 동안 과세매출액이 1천만엔 또는 자본금 1천만엔 이하인 경우를 의미하며, 면제 기준 미달인 소규모 사업자는 납세의무가 면제되나, 사업자등록을 통해 납세의무 이행이 가능함

- 공급하는 사업자가 사업을 영위하는 장소가 됨
- 기본규칙에 대한 예외규정으로 특정 용역 유형별 공급 장소를 각각 규정함
- 호주는 일반적으로 용역이 수행된 곳을 공급 장소로 보지만, 과세권의 결정에 있어서는 공급 장소 외 호주와의 관련성도 고려함
- 공급받는 자가 호주 소비자이거나 호주와 관련된 것을 취득할 수 있는 권리·선택권의 공급인 경우 호주와 관련성이 있는 것으로 보고 과세대상 공급으로 규정함
- 일본은 일반적으로 역무를 제공하는 장소가 공급 장소이지만, 국내·외 지역에 걸쳐 이루어지는 역무의 공급 등으로 그 공급이 이루어진 장소가 명확하지 않은 경우에는 역무를 공급하는 자의 역무 제공과 관련된 사무소 소재지가 됨

〈표 V-1〉 조사국가별 용역의 공급 장소(기본원칙)

구분	용역(역무)의 수행	공급받는 자의 사업자 여부	기타
한국	역무가 제공되는 장소 또는 시설물, 권리 등 재화가 사용되는 장소	-	-
독일	-	사업자인 경우 공급받는 자의 사업장, 비사업자인 경우 공급하는 자의 사업장	공급 유형별 특례 규정
호주	용역이 수행된 곳	-	공급받는 자가 소비자이거나 특정 권리·선택권의 공급인 경우 호주가 공급 장소
일본	역무를 제공한 장소	-	불명확한 경우 공급하는 자의 역무 제공 소재지

자료: 저자 작성

- 한편 비거주 사업자에 의한 전자적 용역의 공급에 대해 조사국은 소비지 과세원칙을 반영하여 규정함
  - 한국은 비거주 사업자가 공급하는 법정 전자적 용역에 대해 공급받는 자의 사업자 지위 여부와 관계없이 국내에서 공급하는 것으로 의제함
  - 독일은 EU 역외 비거주 사업자가 공급하는 통신, 방송, 전자적 용역에 대해 공급받는 자가 비사업자인 경우 공급받는 자의 거주지가 공급 장소임
    - EU 회원국 간 전자적 용역에 대해서는 2019년부터 연 1만유로를 초과하는 경우에 한해 공급받는 비사업자의 소재지가 공급 장소임
  - 호주는 디지털 제품이나 용역을 전자적 유통 플랫폼(EDP)이나 온라인 마켓 운영자를 통해 소비자에게 공급하는 경우에는 소비지국 과세원칙이 적용됨
    - 국내 사업자가 공급받는 경우 호주와의 관련성이 없는 경우로, 과세되지 않음
  - 일본은 전기통신이용 역무의 제공에 대해 해당 역무를 공급받은 자의 주소나 거소 또는 본점이나 주된 사무소의 소재지가 공급 장소가 됨

#### 다. 비거주 사업자의 납세지

- 국내 비사업자를 대상으로 용역 등을 공급하는 비거주 사업자가 국내 부가가치세 납세의무를 이행하기 위해서는 일반적으로 부가가치세 사업자등록이 요구되며, 이 경우 '납세지' 정보가 필요함
- 비거주 사업자의 '납세지' 정보에 대해 우리나라는 비거주 사업자의 납세지는 없는 것으로 보는 반면, 독일과 일본은 지정 관할 세무서를 규정하고 있음
  - 한국은 비거주 사업자의 사업장이나 납세지에 대해 「부가가치세법」에서는 규정하지 않고, 유권 해석에 따라 비거주 사업자는 사업장의 소재지인 납세지가 없는 것으로 봄
  - 독일은 「조세기본법」(Abgabenordnung) 제21조 제1항에 따라 비거주 사업자가 거주하는 국가별로 독일 내 관할 세무서를 규정함

- 예를 들어, 벨기에는 Trier 세무서가, 미국은 Bonn-Innenstadt 세무서, 유럽 지역 소재 국가가 아닌 국가(미국 제외)는 Berlin Neukölln 세무서가 지정됨
- 일본은 비거주 사업자가 선택한 장소 또는 만일 선택하지 않는 경우에는 고우지마치(麴町) 세무서 관내의 장소로 규정함

## 라. 비거주 사업자를 위한 부가가치세 신고·징수 방안

- 비거주 사업자에 의해 국내에 공급되는 용역은 비록 소득세제의 측면에서 국내 사업장(permanent establishment)을 창설하지 않는다고 하더라도 부가가치세 과세대상 공급으로 포섭될 수 있음
- 국내 사업장이 없는 비거주 사업자의 과세대상 공급에 대한 부가가치세액을 징수하기 위한 방안으로는 대리납부와 사업자등록을 통한 신고·납부가 있음
  - 전자는 공급받는 자를 통한 부가가치세 징수이고, 후자는 공급하는 자의 자발적인 부가가치세 신고·납부임
    - 전자는 주로 사업자 간 거래(B2B)에 대해 적용되고, 후자는 사업자와 비사업자 간 거래(B2C)에 대해 적용됨

### 1) 사업자등록·간편사업자등록

- B2C 거래와 관련하여 사업자등록을 통한 비거주 사업자의 자발적인 부가가치세 납세의무 이행을 도모하는 조사국으로는 독일, 호주, 일본이 있음
  - 한국은 비거주 사업자의 부가가치세 사업자등록을 위해 필요한 사업장이나 납세지에 대해 규정하지 않음
  - 독일은 비거주 사업자의 거주 국가별 담당 관할 세무서에 규정하여 부가가치세 사업자등록을 하고 납세번호를 발급받도록 규정함
  - 호주는 매출액 7만 5천호주달러를 초과하는 비거주 사업자에 대해 사업자등록

의무를 부과하고 부가가치세 목적상 사업자등록번호를 부여함

- 호주는 B2B 거래(단 전자적 용역 제외)에 대해서도 비거주 사업자에게 사업자 등록 의무를 부여함

○ 일본은 B2C 거래와 함께 B2B 거래(다만 대리납부 대상 용역인 전자적 용역과 특정 용역 제외)에 대해 면제 기준을 초과하는 경우, 비거주 사업자에게 사업자 등록 의무를 부여함

- 면제 기준을 초과하는 비거주 사업자의 일본 소비세 납세의무 이행을 위해 고우지마치(麹町) 세무서를 관할 세무서로 하여 '소비세 과세 사업자 신고서'의 제출과 함께 법인번호를 지정함

- 이때 소비세 관련 사무를 처리하기 위해 국내 주소 또는 거소를 가진 자를 납세관리인으로 선임하여야 함

□ 비거주 사업자가 소비자에게 제공하는 전자적 용역(B2C)과 관련해서는 한국을 포함한 독일, 호주, 일본 모두 간편사업자등록제도를 운영하고 있음

○ 한국은 간편사업자등록을 통해 비거주 사업자의 과세대상 공급에 대해 부가가치세를 신고 및 납부하도록 함

○ 독일은 EU 역내·역외 사업자에게 간편사업자등록규정(MOSS)을 적용하여 부가가치세를 신고 및 납부하도록 함

- 2019년부터 면제 기준 연 매출 1만유로를 초과하는 경우에 한함

○ 호주는 비거주 사업자가 면제 기준인 7만 5천호주달러를 초과하는 경우 간편사업자등록이나 일반 사업자등록을 통해 부가가치세 신고 및 납부를 할 수 있음

○ 일본은 납세관리자를 통해 부가가치세 사업자등록 및 신고를 하거나 등록 국외 사업자 규정이 적용됨

- 전자의 경우에는 과세상품 매출액이 1천만엔의 면제 기준이 적용되며, 후자는 면제 기준이 없음

〈표 V-2〉 조사국가별 비거주 사업자의 사업자등록 대상 공급

구분	재화	용역(전자적 용역 제외)	전자적 용역
한국	-	-	소비자대상 공급 간편사업자등록
독일 <sup>1)</sup>	EU 역내 거래 사업자등록	사업자등록	소비자대상 공급 간편사업자등록(MOSS)
호주 <sup>2)</sup>	사업자등록	사업자등록	소비자대상 공급 간편사업자등록 (사업자등록 가능)
일본 <sup>3)</sup>	-	사업자등록	소비자대상 공급 사업자등록 또는 등록국외사업자

주: 1. B2C 거래를 전제로 한 비거주 사업자의 사업자등록 대상 공급을 설명함  
 1) 독일은 전자적 용역의 경우에는 면제 기준 연매출 1만유로를 초과하는 경우에만 간편사업자 등록을 통해 부가가치세를 신고, 납부함  
 2) 호주는 7만 5천호주달러 면제 기준을 초과하는 경우 사업자등록 의무를 부여함. 국외 사업자가 플랫폼을 통해서 전자적 용역을 제공하는 경우 원칙적으로 플랫폼(EDP) 운영자를 납세의무자로 봄. 이 경우 플랫폼(EDP) 운영자도 면제 기준을 초과하는 경우 사업자등록 의무가 부과됨. 그리고 호주는 B2B 거래(전자적 용역 제외)에 대해서도 사업자등록 의무가 있음  
 3) 일본은 면제 기준을 초과하는 비거주 사업자에 대해 사업자등록 의무를 부과함. 전자적 용역의 경우 과세상품 매출액이 1천만엔을 초과하는 경우에 한함. 일본은 B2C 거래 외에도 B2B 거래로서 대리납부 대상 용역(전자적 용역과 특정 용역)을 제외한 경우에도 사업자등록 의무가 있음

자료: 저자 작성

## 2) 대리납부

- 재화의 수입은 주로 수입통관 절차를 통해 부가가치세액이 징수되므로 공급받는 자에 의한 부가가치세 징수는 주로 국제 거래가 관여된 용역의 공급을 중심으로 운용됨
  - 다만 호주는 수입통관 시 부가가치세가 면세되는 저가 재화의 수입에 대해 대리납부 규정을 적용하고 있음
- 비거주 사업자가 사업자를 대상으로 제공하는 용역의 공급(B2B)에 대한 부가가치세액을 확보하기 위해 한국을 비롯한 조사국 모두 공급받는 자에게 징수의무를 부과함
  - 한국은 비거주 사업자가 공급하는 용역과 사업자를 대상으로 공급되는 전자적

- 용역에 대해 대리납부를 통해 부가가치세액을 징수함
- 다만 면세사업을 영위하거나 또는 과세사업을 영위하면서 「부가가치세법」 제 39조에 따라 매입세액이 공제되지 아니하는 용역을 공급받는 경우에 한함
  - 한국은 공급받는 자의 범위가 사업자에 한정되지 않음
- 독일은 사업자 등에게 EU 역내 사업자와 EU 역외 비거주 사업자가 공급하는 용역(전자적 용역 제외)에 대해 대리납부제도를 통해 부가가치세액을 징수함
- 호주는 비거주 사업자가 국내 사업자에게 공급하는 용역(전자적 용역 제외)에 대해 대리납부를 적용함
- 다만 해당 용역의 공급이 국내에서 이루어지는 경우 비거주 사업자가 호주 내 사업자등록을 통해 납부하거나 또는 공급받는 자와의 약정에 따라 공급받는 자에 의한 대리납부도 가능함
  - 2018년 7월 1일부터는 저가 재화의 수입에 대해 국내 사업자에게 대리납부 의무를 부과함
- 일본은 현재 사업자를 대상으로 비거주 사업자가 공급하는 일부 특정 공급에 대해서만 대리납부를 적용함
- 인터넷 등 전기통신 회선을 이용하여 이루어지는 전자 서적·광고의 발신 용역 (전기통신 이용 역무)
  - 국외 사업자가 국내에서 행하는 연예·스포츠 등의 특정 역무

〈표 V-3〉 조사국가별 대리납부 대상(비거주 사업자의 용역)

구분	용역(전자적 용역 제외)	전자적 용역	기타
한국 <sup>1)</sup>	○	○	-
독일 <sup>2)</sup>	○	-	-
호주	○	- <sup>3)</sup>	저가 수입재화
일본 <sup>2)</sup>	-	○	연예·스포츠 등 특정 역무

주: 1) 한국은 과세사업에 제공(「부가가치세법」 제39조에 따라 매입세액이 공제되지 아니하는 용역을 공급받는 경우는 제외)하는 경우에는 대리납부 규정을 적용하지 않음

2) 독일, 일본은 사업자 등에게 공급하는 경우에 한함

3) 호주는 국외사업자가 플랫폼을 통해서 전자적 용역을 제공하는 경우 원칙적으로 플랫폼 사업자를 납세의무자로 보며, 용역 공급이 국내에서 이루어지는 경우 사업자등록과 대리납부 중 선택할 수 있음

자료: 저자 작성

- 일부 부가가치세 탈루 가능성이 예상되는 국내 거래에 대해 공급받는 자에 의한 부가가치세액 징수 제도를 운용하는 사례도 있음
  - 한국은 금 관련 제품이나 스크랩 등 국내 거래에 대해 전용계좌를 이용한 매입자 납부특례가 있는데, 엄밀한 의미에서 부가가치세 분할 지급(VAT split payment) 이라고 할 수 있음
  - 독일은 조사국 중에서 다소 넓은 범위의 국내 거래(부동산 양도, 담보물의 양도, 건설 관련 용역의 공급, 탄소배출권 양도, 재생원료의 공급, 건물 청소 용역, 금 관련 재화의 공급 등)에 대리납부 의무를 적용함
  - 호주는 최근 귀금속류 등 국내 거래에 대해 의무적인 대리납부 의무를 도입함
  
- 독일, 호주, 일본 모두 대리납부 의무를 사업자를 중심으로 부과하고 있으며, 세무 행정 효율성 측면에서 일부 사업자는 대리납부 의무를 면하고 있는 것으로 보임
  - 다만 한국은 대리납부 의무를 면세사업자, 매입세액이 공제되지 않는 용역을 제공받은 과세사업자, 법인격 없는 사단·재단, 그 밖의 단체, 그리고 개인에게 부과함
    - 대리납부 의무자는 '용역을 공급받는 자'로서 그 공급받은 용역을 '과세사업에 제공하는 경우를 제외하고 매입세액이 공제되지 아니하는 용역 등을 공급받는 경우를 포함'함
  - 독일은 「부가가치세법」상 사업자와 공법에 따라 설립한 법인을 대상으로 함
    - 다만 직전 연도 2만 2천유로를 초과하지 않고 당해 연도 5만유로를 초과하지 않을 것으로 예상되는 경우 소규모 사업자는 제외함
  - 호주는 공급받는 자가 사업자에 한하여 비거주 사업자의 용역(전자적 용역 제외) 공급에 대해 대리납부 의무를 부과함
  - 일본은 전기통신 이용 역무의 공급과 연예·스포츠 등의 역무(특정 역무)의 공급에 대해 해당 과세 기간의 과세 매출 비중이 95% 미만의 사업자를 대리납부 의무자로 규정함

〈표 V-4〉 조사국별 비거주 사업자가 공급하는 용역에 대한 대리납부 의무자

구분	용역(전자적 용역 제외)	전자적 용역	기타 용역
한국	사업자, <sup>1)</sup> 비사업자	사업자 <sup>1)</sup>	-
독일	사업자, 법인 <sup>2)</sup>	-	-
호주	사업자 <sup>3)</sup>	-	-
일본 <sup>4)</sup>	-	해당 과세 기간의 과세 매출 비중이 95% 미만의 사업자	연예·스포츠 등을 공급받는 매출 비중이 95% 미만의 사업자

주: 1) 한국은 매입세액불공제 대상 용역을 공급받는 과세사업자와 면세사업자에게 대리납부 의무를 부여함

2) 독일은 사업자가 아닌 공법에 의한 법인은 대리납부 의무자로 포함하지만, 직전 연도 2만 2천유로를 초과하지 않고 당해 연도 5만유로를 초과하지 않을 것으로 예상되는 소규모 사업자는 제외함

3) 일본은 면세사업자에게 공급되는 연예·스포츠 등의 역무는 제외함

4) 호주는 완전 매입세액 공제를 적용하지 않는 사업자에 한함

자료: 저자 작성

## 2. 시사점

### 가. 비거주 사업자의 사업자등록

- 우리 법은 비거주 사업자의 사업장이나 납세지에 대해서만 함구하고 있을 뿐이지, 비거주 사업자의 사업자등록을 면하거나 금하는 규정은 찾아볼 수 없음
  - 소득세제의 과세권을 결정하는 국내 사업장 창설 유무가 부가가치세 과세권을 결정하거나 비거주 사업자의 납세의무 유무를 결정하지 않음
- 그래서 비거주 사업자가 부가가치세 과세대상 공급을 하는 경우에는 비록 국내에 사업장이 없더라도 비거주 사업자 본인이 부가가치세 납세의무를 이행하는 것으로 기대할 수 있어야 함<sup>234)</sup>

234) 만일 국내 사업장이 창설되는 경우에는 해당 국내 사업장이 사업자등록과 함께 부가가치세액을 거래징수하면 됨

- 조사국 대부분은 비거주 사업자의 과세대상 용역에 대해 사업자등록을 통한 비거주 사업자의 자발적인 납세의무 이행을 유도하는 정책을 보여줌
  - 소비자와의 거래에 대해서는 비거주 사업자의 자발적인 사업자등록과 납세의무 이행을 통해 부가가치세액을 확보함
    - 그러나 사업자와의 거래에 대해서는 대리납부(또는 대리납부제도)를 통하여 부가가치세액을 징수함
  - 독일, 일본, 호주를 포함한 대부분 국가가 비사업자에게 용역 등을 공급하는 국내 사업장이 없는 비거주 사업자에 대해 부가가치세 목적의 사업자등록 규정을 마련하고 있음
    - 제II장의 <표 II-1>에서 보여주는 유럽 지역의 대부분 국가와 호주, 캐나다, 칠레, 이스라엘, 뉴질랜드, 일본이 그러함
  
- 그러나 우리나라의 경우 비거주 사업자가 공급하는 과세대상 용역에 대한 부가가치세액은 공급받는 자의 대리납부를 통해서만 징수됨<sup>235)</sup>
  
- 긴밀한 국제적 협력을 기대할 수 없었던 시기에는 비거주 사업자의 자발적인 납세의무 이행을 요구할 수 없었겠지만, 뱀스(BEPS) 프로젝트 이후에는 국가 간 공조가 긴밀해지는 현 단계에는 비거주 사업자의 자발적인 사업자등록과 납세의무 이행을 기대해 볼 필요가 있음
  - 전자적 용역을 공급하는 비거주 사업자의 간편사업자 등록 현황을 보더라도, 긍정적인 납세 이행 결과를 나타내고 있음(<표 III-5> 참조)
  
- 비거주 사업자의 부가가치세 목적상 사업장등록 관련 규정을 완비하여 비거주 사업자의 자발적인 납세의무 이행을 유도하고, 동시에 물적 또는 인적자원이 결여된 개인에게 부과되는 과도한 대리납부 의무를 경감할 필요가 있음

---

235) 다만 「부가가치세법」 제53조의2에서 규정하는 소비자를 대상으로 하는 전자적 용역의 공급은 대리납부의 적용을 받지 않음

- 비거주 사업자의 납세 순응을 높이기 위해 현행 「부가가치세법」 제53조의2에 따른 간편사업자등록 규정을 준용하거나,
- 일부 유럽 국가와 같이 납세대리인이나 납세보증 등을 통한 일반 사업자등록을 적용할 수 있음
  - 일반 사업자등록의 경우에는 부가가치세 매입세액의 환급만을 목적으로 하는 사업자등록을 제한하기 위한 방안을 고려할 필요가 있음
- 실무적으로 세금계산서 발행 의무의 경감 여부와 함께 공급받는 자의 매입세액 공제 여부에 대한 사항이 고려되어야 함

## 나. 대리납부

### 1) 대리납부 의무자-개인

- 현행 「부가가치세법」상 대리납부는 대리납부 의무자를 ‘용역 등을 제공받는 자’로 정하고 있어 사업자 외에도 법인격이 없는 사단, 재단 또는 그 밖의 단체, 개인 등이 모두 포함됨
  - 대리납부를 규정하는 제52조에서 개인을 대리납부 의무자로 명시적으로 정하지 않았으나, 과거 과세 당국의 유권해석에 의해 대리납부 의무자로 봄<sup>236)</sup>
- ‘법인격이 없는 사단 및 재단 또는 그 밖의 단체’는 설립 목적에 따른 고유 활동을 영위하기 위한 물적, 인적 설비를 갖추고 있고, 그에 따라 부가가치세액을 원천징수하여 납부할 수 있다고 볼 수 있음
- 그러나 개인은 비거주 사업자에게 지급하는 대금에서 부가가치세액을 징수할 수 있는 인적, 물적인 자원을 갖추었다고 보기도 어렵고, 실제 징수할 능력이 있다손

236) 매우 낮은 수준이기는 하지만, 비사업자의 신고는 2015년부터 2017년 3개년 동안 40건이고, 6,635백만원의 납부 실적을 보임(제III장 <그림 III-1>와 <그림 III-2>를 참고할 것)

치더라도 납부 의무 이행의 확인이 어려움

- 개인의 대리납부 의무 불이행이 적발되는 경우에는 사업자나 법인 등의 원천징수의무자에 준하는 벌칙이 부과되는데, 그 수준이 일회적 또는 비사업적 목적으로 용역을 공급받는 개인에게는 과도하다고 판단됨
  
- 제2장에서 살펴보았듯이 사업자 간 거래(B2B)에 대해 대리납부 의무를 부여하는 것이 현행 합의된 국제적인 논의임<sup>237)</sup>
  - 비사업자인 개인을 대상으로 하는 거래(B2C)에 대해 우리나라를 제외한 대부분 국가가 공급하는 비거주 사업자에게 신고, 납부 의무를 부과함
  
- 만일 비거주 사업자의 과세대상 공급에 대한 부가가치세액 징수의 완벽성을 기하기 위함이라면 비거주 사업자의 자발적인 납세의무 이행을 유도하는 정책을 도입하는 것이 형평성과 효율성 측면에서 바람직함
  - 개인에게 대리납부 의무를 부여한 사례는 조사국에서도 찾아볼 수 없으며, 대부분 국가들이 비거주 사업자에게 사업자등록과 납세의무의 이행을 규정함

## 2) 대리납부 의무자-과세사업

- 현재 우리 법은 과세사업자에 대해 「부가가치세법」 제39조에 따라 ‘매입세액이 공제되지 않는 용역을 공급받는 자’만을 대리납부 의무자로 정하지만, 대부분 과세사업자가 대리납부 의무자로 된다고 해석할 여지가 있음
  
- 이는 비거주 사업자와의 거래에서는 세금계산서 수수는 기대할 수 없는데, 「부가가치세법」 제39조 매입세액이 공제되지 않는 사유 중 하나로 세금계산서의 미수취 및 세금계산서 합계표 미제출을 들고 있기 때문임

---

237) EU VAT Directive 제196조; OECD(2018), pp. 34~35.

- 따라서 매입세액이 공제되지 않는 사유에 대해 현재와 같이 「부가가치세법」 제39조 규정 전체를 준용하기보다는 그 사유를 특정하거나 세금계산서 수수와 관련된 사유는 제외할 필요가 있음
  - 예를 들자면 사업과 직접 관련이 없는 지출, 비영업용 소형자동차의 구입 등 관련 지출, 접대비 등의 지출 등으로 한정함
  - 또는 세금계산서 수수와 관련된 같은 법 제39조 제1항 제1호, 제2호, 제8호에 따른 매입세액 불공제 사유를 제외함
  
- 한편 대리납부 의무자 범위에서 과세사업자 대부분을 제외하는 현행 실무는 세수 효과와 납세자 편의를 고려한 측면이 있음
  
- 현행 실무는 비거주 사업자가 관여된 국제 거래에 대한 정보를 누락할 수 있기 때문에 세정 관리의 측면에서는 효과성이 떨어질 수 있음
  - 세무행정 실무상 국내 거래에 대해서는 부가가치세제와 소득세제(법인세와 소득세)는 긴밀하게 연계하여 작동하지만, 비거주 사업자가 관여한 국제 거래에 대해서는 그러하지 않음
  - 현행 우리 법에서는 법인이나 사업자의 지출에 대해 세금계산서나 계산서 등 법정 서류를 통해 증빙하도록 규정하고 있지만,<sup>238)</sup> 국내 사업장이 없는 외국법인에 지급한 대가에 대해서는 그러하지 않음
    - 그래서 국내 사업장이 없는 외국법인과 거래에 대해 법인이 자발적으로 신고하기 전에는 과세당국이 해당 정보를 사전에 인지하지 못할 수 있음
  - 독일은 대리납부로 인한 세수 기여도가 평균 1.23%에 불과한 데도 불구하고 과세사업자에게도 대리납부 의무를 부과하는데, 이는 부가가치세 탈루 가능성이 높은 거래 정보의 획득에도 목적을 두고 있는 것으로 판단됨

238) 경비지출의 투명성과 거래 상대방 사업자의 과세표준 양성화를 목적으로 「법인세법」 제116조에 서는 지출증빙에 대한 수취 및 보관 의무를 규정함

- 대리납부 의무자의 범위를 확대하여 비거주 사업자와의 거래 정보를 획득하고, 부가가치세 면세사업자 및 개인의 대리납부 의무와의 공평성을 기하는 것을 고려할 필요가 있음
  - 이 경우 비거주 사업자와의 거래에 대해 공급받는 자의 세금계산서 수수 의무를 경감하고, 현행 「부가가치세법」 제39조의 매입 세금계산서와 관련된 불공제 사유를 완화할 필요가 있음

### 3) 대리납부 의무자의 경정청구권

- 통상적으로 과다하게 납부한 대리납부세액은 「국세기본법」 제51조 제1항에 따른 ‘과오납금 환급 신청’을 통해 환급되었음<sup>239)</sup>
  - 경정청구권은 부가가치세 과세표준 신고서를 법정 신고기한까지 제출한 자에게만 허용되는데, 대리납부 의무자가 제출하는 대리납부신고서는 세법상 ‘과세표준 신고서’로 보지 않았기 때문임
  - 그리고 대리납부의무를 이행하지 아니한 경우에는 원천징수의무자에게 적용되는 「국세기본법」 제27조의 국세징수권의 소멸시효<sup>240)</sup>가 적용되고 원천징수 불성실 가산세가 적용됨
- 그러나 최근 서울행정법원 판결<sup>241)</sup>에서 따라 과세당국 세무행정 실무상으로는 대리납부 신고의 경정청구를 받아들이고 있음<sup>242)</sup>

239) 국세청 유권해석(서삼 46015-11053. 2003. 7. 2., 서면인터넷방문상담3팀-787, 2006. 4. 28., 서면-2016-법령해석기본-5122, 2016. 12. 6.)

240) 국세징수권의 소멸시효는 5억원 이상 국세 10년, 그 외 5년임(「국세기본법」 제27조)

241) 서울행정법원 2015. 10. 30., 선고 2015구합50436 판결이며 대법원(2016. 10. 13. 선고 2016두43480)에서 심리불속행함. 판결에서 대리납부신고서는 과세표준신고서에 기재되어야 할 주요 사항이 모두 포함하고 있고, 대리납부 의무자가 경정 사유가 있는 경우 경정청구 외에는 달리 구제방법이 없으므로 대리납부신고서는 「국세기본법」의 과세표준신고서에 포함된다고 본다고 판시함

242) 「부가가치세법」 제52조 집행 기준 52-95-8 【대리납부세액의 납부와 과다납부에 따른 환급】 제2항

- 대리납부의무를 이행하지 아니한 경우에는 「국세기본법」 제26조의2 제1항 제3호에 따른 국세 부과 제척기간을 적용토록 함<sup>243)</sup>
- 대리납부 의무자의 권리구제에 초점을 둔 법원의 판결과 현행 세정 실무는 조리상 경정청구권<sup>244)</sup>을 허용한 것으로 보이는데, 이러한 취지를 반영하여 현행 세법의 개정을 통해 입법적으로 해결할 필요가 있음<sup>245)</sup>
  - 원천징수의무자의 경정청구권과 유사한 수준으로 조정하거나(방안 1)
  - 대리납부세액을 부가가치세 과세표준 신고서를 통해 신고·납부토록 함(방안 2)
- (방안 1) 현행 대리납부 신고제도는 원천징수의무제도와 그 법률 관계가 유사하다고 볼 수 있으므로, 대리납부 의무자의 경정청구권을 「국세기본법」 제45조의2 제4항에서 규정하는 원천징수의무자의 그것과 유사한 수준으로 법률을 개정함
  - 이 경우 대리납부 의무 미이행에 대해 5년의 소멸시효가 적용되고, 현행과 같은 원천징수 불성실 가산세가 부과됨
- (방안 2) 대리납부세액을 별도 대리납부 신고서가 아닌 부가가치세 과세표준 신고서를 통해 신고·납부토록 하여 대리납부 의무자의 경정청구권을 허용함
  - 이 경우 현행 세정 실무와 같이 대리납부 의무 미이행에 대해 7년의 부과제척기간이 적용됨
    - 다만 과세표준 신고로 보기 때문에 기존 원천징수 불성실 가산세가 아닌 무신고 가산세와 납부지연 가산세가 부과됨

243) 기획재정부 조세법령운용과-766, 2018. 6. 7., 국기, 서면-2017-법령해석기본-3162, 2018. 6. 12.; 부과제척기간은 통상적으로 5년(국제거래는 7년), 무신고 7년(역외거래 10년), 부정행위의 경우 10년(역외거래 15년)임(「국세기본법」 제26조의2)

244) 조리란 법률에 흠결이 있는 경우에 이를 보충하기 위하여 정의와 형평의 관념에서 예외적으로 인정되는 것이므로, 조리상 권리가 인정되기 위하여는 정의와 형평상 권리구제의 필요성은 인정되지만 기존의 법 체계 아래에서는 다른 법적 구제수단이 없는 예외적인 경우에 한함(헌재 2000. 2. 24. 97헌마13 등)

245) 이와 같은 의견은 대법원 2016. 10. 13. 선고 2016두43480(심리불속행)의 입장을 소개한 양수영 변호사의 글에서도 찾아볼 수 있음(「대리납부신고서가 과세표준신고서에 해당하는가?」, [http://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=26946](http://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=26946), 검색일자: 2020. 3. 23.)

### 다. 전자적 용역의 공급 장소 규정

- 「부가가치세법」 제53조의2 조항은 전자적 용역의 공급 장소(1항)와 비거주 사업자의 간편사업등록(3항)에 대한 내용을 규정하고 있음
  - 제1항은 「부가가치세법」 제20조 용역의 공급 장소에 대한 특례적인 규정으로, 전자적 용역의 공급 장소가 국내에 있음을 의제하고,
  - 제3항은 비거주 사업자가 국내에 과세권이 있는 전자적 용역을 소비자에게 공급했을 때 부가가치세 납세의무를 이행하기 위한 간편사업등록 규정을 정함

〈표 V-5〉 「부가가치세법」 제53조의2 조항

<p>① 제52조 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 자가 정보통신망(「정보통신망 이용촉진 및 정보보호 등에 관한 법률」 제2조 제1항 제1호에 따른 정보통신망을 말한다. 이하 이 조에서 같다)을 통하여 이동통신단말장치 또는 컴퓨터 등으로 국내에 제공하는 용역으로서 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 용역(이하 “전자적 용역”이라 한다)을 공급하는 경우(제8조, 「소득세법」 제168조 제1항 또는 「법인세법」 제111조 제1항에 따라 사업자등록을 한 자의 과세사업 또는 면세사업에 대하여 용역을 공급하는 경우는 제외한다)에는 국내에서 해당 전자적 용역이 공급되는 것으로 본다. (2018. 12. 31. 개정)</p> <p>(중 략)</p> <p>③ 제1항과 제2항에 따라 국내에 전자적 용역을 공급하는 자(제52조 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 비거주자 또는 외국법인으로 한정한다)는 대통령령으로 정하는 간편한 방법으로 사업자등록(이하 “간편사업자등록”이라 한다)을 하여야 한다. 이 경우 그 사업의 개시일로부터 20일 이내에 대통령령으로 정하는 방법으로 간편사업자등록을 신청하여야 한다. (2014. 12. 23. 신설)</p>
----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

자료: 「부가가치세법」 제53조의2

- 이때 제1항은 괄호 안에서 법정 전자적 용역을 공급받는 자가 과세사업자 또는 면세사업자인 경우를 제외한다고 규정하여, 문리적으로는 공급받는 자가 소비자인 경우에만 한정하여 공급 장소가 국내에 있는 것으로 해석할 여지가 있음
  - 그래서 사업자를 대상으로 한 비거주 사업자에 의한 전자적 용역의 공급에 대해 과세권이 국내에 없다고 해석할 소지가 있음
- 위와 같이 해석할 가능성을 피하기 위해 제53조의2에 대한 개정이 필요할 것으로

판단되며, 구체적으로 다음 두 가지 방안을 생각해 볼 수 있음

- 먼저 현행 제53조의2 조항의 일부 개정을 통해 전자적 용역의 과세권과 신고 및 징수방법을 명확히 하는 방안을 생각해 볼 수 있음
  - 우선 제53조의2 제1항에서 괄호 안에 있는 '사업자등록을 한 자의 과세사업 또는 면세사업에 대하여 용역을 공급하는 경우는 제외'한다는 조건을 삭제함으로써 공급받는 자의 사업자 여부에 상관없이 전자적 용역에 대한 과세권이 국내에 있음을 규정함
  - 다음으로 제3항에서 간편사업자등록을 할 수 있는 비거주 사업자 중 과세사업 또는 면세사업에 대해 전자적 용역을 공급하는 경우에는 제외함
    - 국내에 전자적 용역을 공급하는 자(같은 법 제52조 제1항 각 호의 어느 하나에 해당하는 비거주자 또는 외국법인으로 한정하며, 사업자등록을 한 자의 과세사업 또는 면세사업에 대하여 용역을 공급하는 경우는 제외한다)라고 괄호 안에 내용을 추가함
  - 그리고 비거주 사업자로부터 전자적 용역을 공급받는 사업자의 대리납부 의무를 명확히 규정함
    - 같은 법 제52조에 항을 추가하여 '제1항의 용역 등에는 제53조의2 제1항의 전자적 용역을 포함한다'라는 내용을 반영하여 전자적 용역에 대한 대리납부 의무를 명확히 함
- 다음으로는 용역의 공급장소에 대한 일반 원칙인 같은 법 제20조의 개정을 통해 전자적 용역의 과세권을 명확히 하는 방안을 생각해 볼 수 있음
  - 일반 원칙 제20조에 대한 특례 규정으로 제1항 제2호의 규정과 같이 전자적 용역의 공급장소에 대한 규정을 포함시키고, 제53조의2 조항은 비거주 사업자의 간편사업자등록 규정으로 남김
    - 이 경우 앞선 방안에서와 같이 전자적 용역을 공급받는 자의 범위를 비사업자에만 한정하지 않고,

- 사업자를 대상으로 전자적 용역을 공급한 비거주 사업자는 간편사업자등록 대상에서 제외함
  - 그리고 사업자를 대상으로 한 전자적 용역의 공급에 대한 대리납부 의무를 명확히 규정함
- 이 경우 전자적 용역 공급 전반에 대한 공급장소를 규정함으로써 일반 원칙과의 통일성과 체계성을 높일 수 있음

## 참고문헌

- 국중호, 『주요국의 조세제도(일본 편)』, 한국조세연구원, 2009.
- \_\_\_\_\_, 『주요국의 소비세제도(I)-부가가치세(일본 편)』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 권성준·이서현, 「일본 소비세 인상의 주요 내용」, 『KIPF 조세재정 브리프』 84, 한국조세재정연구원, 2019.
- 김유찬·이유향, 『주요국의 소비세제도(I)-부가가치세 (독일 편)』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 남성우, 「국제적 용역거래의 공급장소에 관한 대법원 판례의 경향」, 『조세법연구』 24(2), 한국세법학회, 2018. pp. 137~171.
- 양수영, 「대리납부신고서가 과세표준신고서에 해당하는가」, [http://www.samili.com/weekly/weekly\\_view.asp?idx\\_no=26946](http://www.samili.com/weekly/weekly_view.asp?idx_no=26946), 검색일자: 2020. 3. 23.)
- 윤지현, 「비거주자가 하는 국내 용역공급의 부가가치세 과세체계에 관한 연구 사업자 간(B2B) 거래를 중심으로」, 『조세학술논집』 34(4), 한국국제조세협회, 2018, pp. 87~145.
- 이성봉, 『재생원료(銅 등)부가가치세 매입자 납부특례 제도의 독일 등 해외사례 조사』, 서울여자대학교 산학협력단, 2013.
- 이재훈, 「EU의 입법절차와 현황」, 『현안분석』 Issue Paper 2017, 2. 2., 한국법제연구원, 2017.
- 이창희, 『세법강의』, 박영사, 2019.
- 정건용·김병일, 「국제간 전자적 용역의 부가가치세 개선방안에 관한 연구」, 『조세연구』 제15권 제2집, 한국조세연구포럼, 2015, pp. 131~160.
- 정재호·마정화·유현영, 『부가가치세 공급장소 결정고 과세방법에 대한 비교연구』, 한국조세재정연구원, 2013.
- 정재호·이정미·정희선, 『용역의 공급에 대한 부가가치세 과세제도 비교연구 - 공급장소 및 무상공급을 중심으로』, 한국조세재정연구원, 2010.

정지선·김진석·윤성만·박준영, 『부가가치세 매입자 납부제도의 문제점과 개선방안』, 한국조세 연구포럼, 2014.

최정희, 『주요국의 소비세제도(I)-부가가치세(호주 편)』, 한국조세재정연구원, 2019.

홍성훈·김준현·유현영, 『외국법인의 과세사업자 요건 국제 비교 연구』, 한국조세재정연구원, 2013.

Deloitte, *Quick reference to European VAT Compliance*, Deloitte Global Tax Center(Europe), Wolters Kluwer, 2018.

EY, *2019 Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide*, 2019, <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-vat-gst-and-sales-tax-guide---xmlqs?preview&XmlUrl=/ec1images/taxguides/VAT-2019/VAT-AU.xml>, 검색일자: 2020. 2. 25.

OECD, *International VAT/GST Guideline*, 2015.

\_\_\_\_\_, *Mechanisms for the effective Collection of VAT/GST when the supplier is not located in the jurisdiction of taxation*, 2017.

\_\_\_\_\_, *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris, 2018.

Thuronyi, Victor, et al. *Tax Law Design and drafting Part 1*, Kluwer Law International, 2000.

國稅廳, 「Revision of Consumption Taxation on Cross-border Supplies of Services」, 2015, [https://www.nta.go.jp/english/taxes/consumption\\_tax/cross-kokugai-en.pdf](https://www.nta.go.jp/english/taxes/consumption_tax/cross-kokugai-en.pdf), 검색일자: 2020. 2. 20.

\_\_\_\_\_, 「第143回 平成29年度版 国税庁統計年報」, 2017, <https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/h29/h29.pdf>, 검색일자: 2020. 2. 21.

\_\_\_\_\_, 「登録国外事業者名簿」, 2020, <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/cross/touroku.pdf>, 검색일자: 2020. 2. 19.

財務省, 「消費税法等の改正」, 2015, [https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0825\\_0867.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0825_0867.pdf)

국세청 홈택스, <https://www.hometax.go.kr/>

서울고등법원, <https://slgodung.scourt.go.kr/main/new/Main.work>

서울행정법원, <https://sladmin.scourt.go.kr/main/new/Main.work>

한국은행 경제통계시스템, <http://ecos.bok.or.kr/>

KDI 경제정보센터, <http://eiec.kdi.re.kr/>

KOTRA 해외시장 뉴스, <http://news.kotra.or.kr/>

독일 연방 법무부 인터넷 법령사이트, <https://www.gesetze-im-internet.de>

독일 연방 재무부, <https://www.bundesfinanzministerium.de/>

독일 통계청, <https://www.destatis.de/>

독일 함부르크 상공회의소, <https://www.hk24.de>

블룸버그 택스, <https://pro.bloombergtax.com/>

유럽연합, <https://ec.europa.eu/>

일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/>

일본 e-Gov 전자정보종합창구, <https://elaws.e-gov.go.jp/>

일본 재무부, <https://www.mof.go.jp/>

호주 국세청, <https://www.ato.gov.au/>

호주 통계청, <https://www.abs.gov.au/>

EY Japan, <https://www.eyjapan.jp>

IBFD, <https://www.ibfd.org/>

세법연구 19-05

**비거주 사업자를 위한 부가가치세 신고·징수 제도 연구**

---

발 행 2019년 12월 31일

저 자 권성준 · 박수진 · 김효림

발행인 김유찬

발행처 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 시청대로 336

TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제2014-24호

조 판 및  
인 쇄 (주)계문사

© 한국조세재정연구원 2019

ISBN 978-89-8191-652-7

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.



세법연구 19-05

## 비거주 사업자를 위한 부가가치세 신고·징수 제도 연구

**kipf** 한국조세재정연구원

세종특별자치시 시청대로 336  
TEL: (044)414-2114 www.kipf.re.kr

