

주요국의 신탁 관련 부가가치세 제도

- 지식재산권 신탁 중심으로 -

정다운 · 박수진 · 박하영

2023. 9.

KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE

연구진

연구책임자

정 다 운 부연구위원

공동연구원

박 수 진 공인회계사

박 하 영 세무사

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라 신탁제도의 개관	9
1. 개요	9
2. 신탁재산에 따른 신탁의 분류	11
가. 부동산 신탁	12
나. 지식재산권 신탁	14
다. 음악 저작권료 기반 수익증권 거래 플랫폼	21
III. 우리나라의 세무상 신탁 처리와 부가가치세제	23
1. 세무상 신탁 처리	23
2. 신탁 관련 부가가치세제	25
가. 부가가치세 개요	25
나. 신탁 관련 부가가치세 현행 규정	27
다. 신탁 관련 부가가치세 주요 개정 연혁	33
라. 지식재산권 신탁 관련 부가가치세 쟁점	38
IV. 주요국의 세무상 신탁 처리와 부가가치세제	49
1. 일본	49
가. 지식재산권 신탁	49
나. 세무상 신탁 처리	52
다. 신탁 관련 부가가치세제	55

2. 영국	62
가. 지식재산권 신탁	62
나. 세무상 신탁 처리	65
다. 신탁 관련 부가가치세제	68
3. 프랑스	72
가. 지식재산권신탁	72
나. 세무상 신탁 처리	76
다. 신탁 관련 부가가치세제	77
4. 독일	82
가. 지식재산권 신탁	82
나. 세무상 신탁 처리	85
다. 신탁 관련 부가가치세제	86
V. 국제비교 및 시사점	92
1. 국제비교	92
가. 신탁 및 저작권신탁	92
나. 세무상 신탁 처리	96
다. 신탁 관련 부가가치세 규정	99
2. 시사점	105
가. 신탁재산 총괄사업자등록 제도의 허용	105
나. 2020년 개정 부가가치세법 부칙 제5조의 적용 배제	108
다. 저작권집중관리단체의 저작권 사용료 징수 및 분배	109
라. 음악 저작권료 기반 수익증권 거래 플랫폼	116
VI. 결론	117
참고문헌	119

표 목차

〈표 II-1〉 「자본시장법」상 업권별 신탁규모(2023년 5월 기준, 수탁총액)	12
〈표 II-2〉 우리나라 지식재산권 신탁(관리목적)	20
〈표 III-1〉 세무상 신탁 처리	25
〈표 III-2〉 신탁 설정연도별 부가가치세 납세의무자	30
〈표 III-3〉 개정 세법 이후 기술신탁 관련 부가가치세 실무	41
〈표 III-4〉 음악 저작권신탁의 저작권 사용료 관련 부가가치세 실무	46
〈표 IV-1〉 일본 세무상 신탁 처리	55
〈표 IV-2〉 영국 세무상 신탁 처리	67
〈표 IV-3〉 프랑스의 세무상 신탁 처리	76
〈표 IV-4〉 집중관리단체의 부가가치세 원천징수(예시)	81
〈표 IV-5〉 독일 세무상 신탁 처리	86
〈표 V-1〉 조사국의 신탁제도	93
〈표 V-2〉 조사국의 지식재산권 신탁 및 관련 준거법	94
〈표 V-3〉 조사국의 세무상 신탁 처리	98
〈표 V-4〉 조사국의 부가가치세 과세단위	100
〈표 V-5〉 조사국의 부가가치세 세율과 저작권 사용료에 대한 취급	102
〈표 V-6〉 저작권신탁이 징수하는 저작권 사용료에 대한 부가가치세 납세의무	103

그림 목차

[그림 II-1] 음악 저작권료 기반 수익증권 거래 플랫폼 서비스 사업구조	22
[그림 III-1] 기술신탁관리	39
[그림 III-2] 음악 저작권신탁관리 흐름	43
[그림 IV-1] 위탁매매 거래	89
[그림 IV-2] 저작권 관련 용역의 공급 및 계산서 흐름	91
[그림 V-1] 저작권 용역의 공급(대외적 거래와 대내적 거래)	115

I. 서론

- 우리나라는 2020년 세법 개정을 통해 소득세제(소득세, 법인세, 상속증여세), 거래세제(부가가치세, 취득세 등), 보유세제(종합부동산세, 재산세 등) 전반에 걸쳐 신탁세제의 체계적인 틀을 마련함

- 당초 신탁 관련 부가가치세 실무는 명문 규정 없이 운용되었는데, 세법 개정으로 구체적인 법 규정을 도입하여 한층 명료한 체계를 갖추
 - 수탁자를 납세의무자로 규정하면서 이와 관련한 부가가치세 실무를 명문으로 마련함¹⁾
 - 개정 이전에는 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대하여 위탁자를 납세의무자로 하여, 유권해석과 판례에 근거하여 위탁매매와 유사한 거래로 취급함
 - 신탁 관련 조세채권 확보를 위해 수탁자의 물적납세의무 외에도 공동수탁자의 연대납세의무와 수익자의 제2차 납세의무를 규정함

- 신탁 관련 개정 「부가가치세법」²⁾은 주로 금전신탁이나 부동산신탁에 초점을 두고 있는데 지식재산권 신탁이 관여한 거래를 다루는 데 있어서 실무상 어려움이 있음
 - 지식재산권은 무형의 대상을 지배하는 권리로 점유할 수 없고 관리·운용·가치평가 등 전문적이고 복합적인 지식이 필요하고 시장 유동성이 작다는 측면에서 신탁재산으로서의 금전이나 부동산과는 차이가 있음
 - 우리나라 지식재산권 신탁은 주로 전문적인 집중관리단체가 수탁자의 지위를 갖고 지식재산권의 관리·활용 목적으로 운용되는데 개정 세법으로 인해 상당한

1) 위탁자 명의로 재화 또는 용역을 공급하는 경우 또는 조세회피 방지를 위해 일부 신탁의 경우 위탁자를 납세의무자로 정함

2) [시행 2022. 1. 1.] [법률 제17653호, 2020. 12. 22., 일부개정]

조세협력비용이 발생할 수 있음

- 2022년 9월 혁신금융서비스로 지정된 음악 저작권료 기반 수익증권 거래 플랫폼은 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률(자본시장법)」에 따른 지식재산권 신탁으로 개정 세법의 적용은 쉽지 않음
- 이러한 배경에서 본 연구는 주요국의 지식재산권 신탁 관련 부가가치세 제도를 살펴보고 부가가치세 개선방안을 살펴봄
- 본 보고서는 제I장 서론과 제VI장 결론을 포함하여 총 6개의 장으로 구성함
 - 제II장에서는 우리나라 지식재산권 신탁제도를 중심으로 신탁제도를 개관함
 - 지식재산권 신탁 중에서 주로 지식재산권의 관리·활용을 목적으로 하는 기술 신탁과 저작권신탁에 초점을 둠
 - 제III장에서는 우리나라의 세무상 신탁 처리와 부가가치세 규정을 개관하고 지식재산권 신탁과 관련한 부가가치세 쟁점을 살펴봄
 - 제IV장에서는 주요국의 지식재산권 신탁제도, 저작권(집중) 관리제도, 신탁 관련 부가가치세제를 조사함³⁾
 - 조사대상국으로 신탁제도와 부가가치세제를 운용하는 일본, 영국, 프랑스, 독일을 채택하였는데, 일본, 프랑스, 독일의 법체계는 우리나라와 유사하게 대륙법 체계를 가지고, 영국은 영미법 체계를 가짐
 - 저작권집중관리는 저작권 관련 법령을 통해 통제하거나 법정기준만 충족하면 자유업종으로 분류하여 시장원리를 통해 통제할 수 있는데 독일, 프랑스, 일본은 전자의 경우이고 영국은 후자에 해당함
 - 제V장은 우리나라와 주요국의 제도를 바탕으로 국제비교를 하고 개선방안을 도출함

3) 본 연구는 지식재산권 신탁 관련 부가가치세 현안을 살펴보기 위하여 주요국의 신탁제도, 부가가치세제, 저작권집중관리제도를 다룸. 특허권 등 기술관련 신탁은 주로 유동화 목적으로 일부 주요국만 확인하여 관련 기술신탁 관련 부가가치세제는 다루지 않음. 조사대상국의 선정에 있어 미국은 부가가치세제를 운용하지 않고, 저작권관리(다만 저작권 사용료의 징수 및 분배를 제외)는 주로 시장경제 원리에 따라 이루어짐에 따라(차상욱, 2008, p. 61.) 주요 조사국에 포함하지 않음

II. 우리나라 신탁제도의 개관

1. 개요

- 우리나라는 영미의 신탁제도를 1961년 신탁법의 제정⁴⁾을 통해 받아들였고, 2011년 신탁의 활성화를 촉진하고 국제적 수준에 부합시키기 위해 신탁법을 전면 개정하여 2012년 7월 26일 자로 시행함

- ‘신탁’은 위탁자와 수탁자 간의 신임관계에 기하여 위탁자가 수탁자에게 특정의 재산을 이전하면서 동시에 수탁자에게 신탁 목적에 따라 신탁재산을 관리·처분하도록 구속하는 법률관계임⁵⁾
 - 신탁을 설정하는 자(위탁자)와 신탁을 인수하는 자(수탁자) 사이에 신임관계가 형성됨
 - 위탁자가 수탁자에게 신탁재산을 이전하거나 담보권을 설정하는 등 그 밖의 처분을 함
 - 수탁자는 수익자의 이익 또는 특정의 목적을 위하여 이전된 신탁재산을 관리, 처분, 운용, 개발 그 밖에 신탁 목적의 달성을 위하여 필요한 행위를 하여야 함

4) 1961년 (구) 신탁법은 1922년에 제정한 일본 신탁법에 바탕을 두고 제정함. 1922년 제정한 일본 신탁법은 1872년의 캘리포니아 민법전(California CivilCode,1872)과 1882년의 인도 신탁법(Indian Trust Act,1882)을 모범으로 하였는데(최동식, 2007, p. 6.), 이들 신탁법은 영국의 신탁법리를 조문의 형태로 정리한 것으로 일본 신탁법도 영국의 신탁법리를 계수한 것으로 봄

5) 「신탁법」 제2조; 법무부, 2010, p. 5.; 이계정, 2016, p. 11.

- 신탁이 위탁자와 수탁자의 신임관계를 기초로 이루어지는 점에서 「민법」의 대리나 위임⁶⁾ 등과 유사함⁷⁾
 - 그러나 신탁과 「민법」의 대리와 위임은 다음과 같은 차이가 있음
 - 신탁은 신탁재산이 법률관계의 중심이 되는 점에서 대리나 위임 등과 차이가 있음⁸⁾
 - 신탁은 권리의 총괄적인 이전을 수반하여 신탁행위 등으로 달리 정함이 없는 한⁹⁾ 신탁자는 수탁자의 행위에 원칙적으로 관여할 수 없다는 것이 대리나 구분됨¹⁰⁾

- 신탁가능한 특정의 재산은 적극재산과 소극재산을 의미하며 영업이나 저작권¹¹⁾의 일부를 포함함¹²⁾
 - 2011년 개정 「신탁법」 제2조¹³⁾는 저작권재산권의 일부를 분리 신탁하는 것을 규정하여¹⁴⁾ 지식재산권이 신탁법의 적용 대상에 속하는 것을 분명하게 함¹⁵⁾

6) 「민법」은 신탁과 유사하게 타인을 위한 행위제도로 대리(제114조)와 위임(제680조)을 둔. 대리는 본인과 일정한 관계에 있는 타인(대리인)이 본인을 위한 의사표시(법률행위)를 하고 그 법률효과가 전적으로 본인에게 귀속하게 하는 것을 말하고 위임은 당사자의 일방(위임인)이 상대방(수임인)에 대하여 사무의 처리를 위탁하고 상대방이 이를 승낙함으로써 성립하는 것임

7) 이종교·양인병·구상수·김지선·이태규, 2022, p. 4.

8) 행위대상의 측면에서 대리는 타인의 법률행위가 그 대상이 되고 위임은 타인의 사무처리 그 대상이 됨에 따라 법률행위뿐만 아니라 사실행위도 포함함

9) 「신탁법」 제31조

10) 대법원 2012. 7. 12. 선고 2010다1272 판결(공2012하, 1399), 대법원 2019. 7. 24. 선고 2015도 1885 판결

11) 2011년 7월 20일부터 시행한 지식재산기본법(知識財産基本法)은 부칙 제2조를 통하여 다른 법률상의 '지적재산권' 문구를 일괄적으로 '지식재산권'으로 수정함(박준석, 2012, p. 109). 이하 본문에서는 무체재산권, 지적소유권, 지적재산권, 지식재산권을 총칭하여 지식재산권으로 사용함

12) 「신탁법」 제2조; 법무부, 2010, pp. 6~7.

13) 2011. 7. 25. 법률 제10924호, 2012. 7. 26. 시행

14) 개정 「신탁법」 이전 법원 판례는 이미 저작권 신탁이 신탁법상의 신탁이라고 명시한 바 있음(대법원 2002. 9. 24. 선고 2001다60682 판결, 2006. 7. 4. 선고 2004다10756 판결 등)

15) 박준석, 2015, p. 228.

2. 신탁재산에 따른 신탁의 분류

- 「자본시장법」에 따르면 위탁자가 수탁자에게 신탁하는 재산에 따라 신탁은 금전신탁, 재산신탁, 종합재산신탁으로 분류함¹⁶⁾
 - 금전신탁은 위탁자가 금전을 수탁자에게 신탁하고 금전의 운용을 맡기는 신탁으로 주로 특정금전신탁의 운용형태를 띠
 - 재산신탁은 수탁자에게 금전 외 특정재산을 신탁하면서 재산의 관리 및 처분을 맡기는 신탁으로 부동산이 주를 이룸
 - 재산신탁은 증권, 금전채권, 동산, 부동산 등, 지식재산권을 포함한 무체재산권을 신탁재산으로 함
 - 종합재산신탁은 자본시장법에서 따라 1개의 신탁계약에 여러 재산을 맡기는 신탁을 종합하여 수탁하는 신탁임¹⁷⁾

- 신탁업의 신탁 규모(2023년 5월, 수탁총액 기준)를 간략하게 살펴보면 금전신탁(608조 2천억원)과 부동산신탁(467조 9천억원)이 주를 이룸
 - 금전신탁은 은행(372조 4천억원)과 증권(220조 5천억원)의 비중이 크고 부동산 신탁은 부동산전업신탁사(394조 6천억원)가 주로 운용함
 - 무체재산권신탁은 2023년 5월 기준 수탁실적이 없음
 - 증권업에서 2020년 9월 무체재산권신탁(2천억원) 실적이 있었으나 2022년 3월 이후부터 그러하지 않음¹⁸⁾
 - 종합재산신탁의 수탁 규모는 6천억원 정도로 금전신탁이나 재산신탁의 규모에 비하여 매우 미비함

16) 이종교·양인병·구상수·김지선·이태규, 2022, pp. 9~10.: 「신탁법」은 신탁재산을 영업이나 저작재산권의 일부를 포함한 특정의 재산으로 규정하고(제2조), 「자본시장법」은 금전, 증권, 금전채권, 동산, 부동산 및 부동산 관련 관리, 지식재산권을 포함한 무체재산권을 신탁재산으로 수탁할 수 있도록 함(제103조 제1항)

17) 「자본시장법」 제103조 제2항

18) 금융투자협회, 「재산신탁 추이」, <http://freesis.kofia.or.kr/>, 검색일자: 2023. 8. 17.

〈표 II-1〉 「자본시장법」상 업권별 신탁규모(2023년 5월 기준, 수탁총액)

(단위: 천억)

구분	금전신탁	부동산 신탁	증권신탁	금전채권 신탁	동산신탁	무체 재산권	종합재산
은행	3,724	653	6	1,394	-	-	2
증권	2,205	46	17	280	-	-	4
보험	153	34	-	4	-	-	-
부동산전업 신탁사	-	3,946	-	-	-	-	-
합계	6,082	4,679	24	1,677	-	-	6

자료: 금융투자협회, 「자본시장통계, 업권별 신탁규모」, <http://freesis.kofia.or.kr/>, 검색일자: 2023. 8. 24.

- 다음 본문은 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에서 부가가치세 쟁점이 발생할 수 있는 부동산 신탁과 지식재산권 신탁을 간략하게 살펴봄¹⁹⁾

가. 부동산 신탁

- 부동산 신탁은 일반적으로 부동산 소유자(위탁자)가 부동산을 수탁자(신탁회사)에게 신탁하고, 수탁자는 신탁목적에 따라 부동산을 관리, 개발, 처분하여 그 수익을 수익자에게 배당함²⁰⁾
- 「자본시장법」의 적용을 받는 신탁업을 영위하는 자가 수탁자인 상신탁에 해당함
- 부동산 신탁은 신탁계약 당사자가 선택한 신탁 내용에 따라 토지신탁, 담보신탁, 처분 신탁, 관리신탁, 분양관리신탁 등으로 세분함²¹⁾

19) 현행 「부가가치세법」은 재화와 용역의 공급을 과세대상으로 하는데, 금전과 유가증권은 과세대상 재화 또는 용역에 해당하지 않음

20) 한국투자 부동산신탁, 「부동산신탁소개」, http://www.kitrust.com/index/trust/trust_introduce.jsp#depth2menu, 검색일자: 2023. 8. 17.

21) 이러한 분류는 법률에서 정한 바가 아니고 신탁회사의 신탁 상품의 차이에 따른 것임. 부동산 신탁사, 은행, 보험, 증권 등 신탁업권별로 부동산 신탁 인가업무는 차이가 있는데, 부동산신탁사는 모든

- 토지신탁은 소유자(위탁자)가 맡긴 토지를 개발한 뒤 분양·임대를 통해 발생한 수익을 소유자(위탁자)나 그가 지정한 수익자에게 배당하는데 이를 개발신탁이라고도 함
 - 건설자금의 조달책임 유무에 따라 차입형 토지신탁과 관리형 토지신탁으로 구분할 수 있음²²⁾
 - 개발 후 운용방식에 따라 임대형 토지신탁과 분양형 토지신탁으로 구분함
 - 담보신탁은 대출목적으로 위탁자(채무자)가 채권자를 수익자로 하여 신탁회사에 부동산을 담보로 제공하는 신탁계약임
 - 처분신탁은 부동산의 매각이나 부동산에 대한 권리설정 등 처분을 목적으로 하는 신탁임
 - 신탁회사가 총체적인 관리 및 처분을 수행하는 갑종처분신탁과 단순 처분만 수행하는 을종신탁으로 구분함
 - 관리신탁은 부동산의 보존, 이용, 임대, 수리, 운용, 대부 등 관리를 목적으로 하는 신탁임
 - 수탁자가 부동산 소유권뿐 아니라 부동산의 유지, 보수, 임대차관리 등 총체적인 관리를 맡는 갑종관리신탁과 소유권 관리만을 관리하는 을종관리신탁이 있음
 - 분양관리신탁은 「건축물의 분양에 관한 법률」에 따라 분양사업 시행자가 상업용 부동산의 선분양을 목적으로 피분양자 및 사업참여자의 부동산 소유권 등을 부동산 신탁사에 신탁하고 부동산신탁사는 분양 및 공정관리를 수행함
- 부동산신탁사는 주택재개발, 주택재건축, 도시환경정비사업에 있어서 관련 법령²³⁾에 따라 정비사업을 시행하는 자(사업시행자)²⁴⁾로 참여할 수 있음

부동산신탁업무를 취급할 수 있는 반면, 은행은 담보신탁, 관리신탁, 처분신탁, 분양관리신탁을 취급하고, 증권은 관리신탁과 처분신탁만을, 보험은 관리신탁만을 취급할 수 있음(「자본시장법 시행령」 [별표 1] 인가업무단위 4-121-1)

- 22) 전자는 신탁회사가 금융기관이나 시공사로부터 사업비를 조달하고 후자는 위탁자가 자금조달함
- 23) 「도시및주거환경정비법(도시정비법)」, 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법(소규모주택정비법)」
- 24) 「도시정비법」 제2조 제8호. 사업시행자는 정비사업조합이 단독시행자이거나 조합과 요건을 갖춘 자와 공동시행자(제25조), 공공시행자(제26조), 지정개발자(제27조), 사업대행자(제28조)를 포함한 개념임(이종교 외, 2022, p. 14. 각주 13)

- 정비사업 신탁은 정비사업조합 설립여부에 따라 사업대행자 방식과 지정개발자 방식(사업시행자 방식)으로 구분할 수 있음
 - 사업대행자 방식²⁵⁾은 정비사업조합이 토지 등 소유자로부터 토지 등 지분을 직접·개별적으로 신탁받고, 다시 부동산 신탁사에게 재신탁하여 조합의 업무를 대행하여 정비사업을 수행하는 방식임
 - 지정개발자 방식 또는 사업시행자 방식²⁶⁾은 정비사업조합의 설립 없이 부동산 신탁사²⁷⁾가 토지등 소유자대표기구(정비사업위원회)로부터 토지 등을 신탁받아 정비사업을 수행하는 방식임

나. 지식재산권 신탁

- 지식재산권은 인간의 지적 창작물 중에서 보호할 만한 가치가 있는 것들에 대해 법령 또는 조약 등에 따라 인위적으로 형성된 배타적 독점권으로 동산·부동산의 소유권과 같이 권리를 설정 또는 양도할 수 있음²⁸⁾
 - 지식재산은 인간의 창조적 활동 또는 경험 등에 의하여 창출되거나 발견된 지식·정보·기술, 사상이나 감정의 표현, 영업이나 물건의 표시, 생물의 품종이나 유전 자원, 그 밖의 무형적인 것으로서 재산적 가치가 실현될 수 있는 것을 의미함²⁹⁾
 - 지식재산권은 새로운 기술의 발명자나 창작물의 저작자에 대하여 발명이나 창작물에 대해 배타적 독점권을 부여하여, 발명자나 저작자는 지식재산권을 양도하거나 라이선스계약을 통한 경제적 이용이 가능함

25) 「도시정비법」 제28조 제1항, 「소규모주택정비법」 제56조 제1항에 따른 정비사업 방식임

26) 「도시정비법」 제27조 제1항, 「소규모주택정비법」 제19조 제1항에 따른 정비사업 방식임

27) 이때 신탁업자는 사업시행자 지정 요건으로 정비구역의 토지중 정비구역 전체 면적 대비 3분의 1 이상의 토지를 신탁받아야 함(「도시정비법 시행령」 제21조)

28) 세계지식재산권기구(WIPO) 설립조약 제2조 제8항은 지식재산권에는 ① 문학, 예술 및 과학적 저작물, 실연가의 실연 ② 음반 및 방송 ③ 인간의 노력으로 창작된 모든 분야에 있어서의 발명 ④ 과학적 발견 ⑤ 산업디자인 ⑥ 등록상표, 서비스마크, 상호 및 기타 명칭 ⑦ 부정경쟁으로부터의 보호 등에 관련된 권리와 그밖에 산업, 과학, 문학 또는 예술분야의 지적활동에서 발생하는 모든 권리를 포함한다고 규정함

29) 「지식재산기본법」 제3조 제1호

- 금전이나 부동산과 차이가 있는 지식재산권의 특징은 다음과 같음³⁰⁾
 - 지식재산권은 점유할 수 없고 쉽게 복사되거나 이용되는 등 권리 침해가 용이함
 - 지식재산권은 무형의 대상을 지배하는 권리로 개별성이 높아서 가치 평가가 어렵고, 평가액은 다른 재산에 비하여 작은 단위가 많음
 - 지식재산권의 관리·운용·가치평가는 전문적이고 복합적인 지식이 필요하여 시장 유동성이 작음
- 우리나라 지식재산권은 크게 산업재산권, 저작권, 신지식재산권으로 분류함
 - 산업재산권은 특허권, 실용신안권, 디자인권, 상표권으로 구분함
 - 저작권은 저작권, 저작인접권, 데이터베이스로 구분하고, 저작권은 다시 저작인격권과 저작재산권으로 나뉨
 - 신지식재산권은 산업저작권, 첨단산업재산권, 정보재산권 등이 있음
- 「자본시장법」에 따라 신탁업자가 수탁자가 되어 영리 목적으로 운용하는 지식재산권 신탁도 가능하지만, 현재 수탁실적은 없음(〈표 II-1〉 참조)
- 우리나라 지식재산권 신탁은 주로 지식재산권의 관리·활용을 목적으로 하는데³¹⁾ 대표적으로는 기술신탁제도와 저작권신탁제도가 있음³²⁾
 - 「기술신탁관리업은 기술의 이전 및 사업화 촉진에 관한 법률(기술이전법)」의 기술 신탁과 「저작권법」에 따른 저작권신탁은 산업재산권 또는 저작권 등의 관리·활용을 목적으로 하고 침해에 적절히 대응하거나 적법하게 이용허락 계약을 부여하는 등 관리행위로 인한 수익은 위탁자 또는 수익자가 향유함
 - 기술신탁과 저작권신탁의 법적 성질에 대해 일반적으로 「신탁법」에 따른 신탁에 해당한다고 봄³³⁾

30) 박준석, 2015, p. 233.; 맹수석, 2006, p. 254.; 田中和明·田村直史, 2020, p. 273.

31) 금융투자나 유통화 목적의 지식재산권 신탁도 있지만 그 건수가 미비하여 본문에서 고려하지 않음

32) 「특허법」에서도 대리권의 불소멸 규정(제8조)과 절차의 중단(제20조) 등에서 신탁 관련 사항을 일부 언급하지만 지식재산권 신탁에 대한 직접적인 언급은 없으므로 다루지 않음

33) 대법원 2012. 7. 12. 선고 2010다1272 판결; 대법원 2019. 7. 24. 선고 2015도1885 판결 등;

- 영리법인은 기술신탁관리업이나 저작권신탁관리업의 허가를 받을 수 없음

1) 기술신탁

- 기술신탁은 기술신탁관리단체(수탁자)가 기술보유자(위탁자)에게 기술과 그 사용에 관한 권리를 신탁받아 해당 권리에 대한 수요자에게 이용허락 계약(실시권)을 부여하고 사용료를 받아 이를 기술보유자(또는 수익자)에게 돌려주는 방식으로 이루어짐³⁴⁾
- 신탁대상 기술에는 특허법 등 관련 법률에 따라 등록 또는 출원된 특허, 실용신안, 디자인, 반도체집적회로의 배치설계 및 소프트웨어 등이 있음³⁵⁾
- 기술신탁관리단체는 영리를 목적으로 하지 아니하는 법인·기관 또는 단체로 기술신탁관리업을 영위하고자 하는 자는 「기술이전법」 제35조의2 규정에 따라 산업통상자원부장관의 허가가 필요함³⁶⁾
- 기술신탁관리단체는 기술보유자에게 기술과 그 사용에 관한 권리를 신탁받아 기술 등의 설정·이전, 기술료의 징수·분배, 기술의 추가개발 및 기술자산유동화 등 다음의 관리업무³⁷⁾를 수행하는 것을 말함³⁸⁾

이해완, 2019, p. 1099.; 오승중, 2016, p. 1196 등 다수 학설에서 신탁법에 의한 신탁으로 보지만 저작권법에 의한 신탁은 달리 구별해야 한다는 의견으로는 박준석(2015, p. 231.)이 있음

34) 주소영, 2015, p. 27.

35) 「기술이전법」 제2조 제1호가목; 기술이 집적된 자본재 및 이와 관련한 정보, 이전 및 사업화가 가능한 기술적·과학적 또는 산업적 노하우 등을 포함함(동법 제2조 제1호나목, 다목, 라목, 동법 시행령 제2조); 기술신탁 제외 대상은 (i) 기술 소유자가 중소기업이 아닌 경우 (ii) 전용실시권 또는 통상실시권이 설정된 기술 (iii) 질권, 양도담보권이 설정(예정)된 기술 (iv) 압류, 가압류, 가처분 등 권리침해가 있는 기술 (v) 고소·고발, 소송, 심판, 강제집행 등 사법 또는 행정 절차가 진행 중인 기술 (vi) 공동명의 기술 (vii) 기타 기술신탁 대상으로 부적합한 기술(해당 기술을 담보로 대출예정에 있는 경우 및 조달청 우수기술인증 획득한 경우 등) 임(스마트테크브릿지, <https://tb.kibo.or.kr/ktbs/trust-tech/trustTech01.do>, 검색일자: 2023. 8. 18.)

36) 「자본시장법」 제12조에 따라 인가를 받은 경우에는 그러하지 아니함

37) 「기술이전법」 시행령」 제4조의2

38) 「기술이전법」 제2조 제8호

- 기술과 그 사용에 관한 권리(이하 “기술등”)에 대한 「특허법」, 「실용신안법」, 「디자인보호법」과 그 밖의 관련 법률에 따른 특허료·등록료 등의 납부 업무
 - 기술등에 대한 보호·관리 업무, 기술등의 설정·이전에 관한 업무
 - 기술등의 설정·이전에 따른 기술료 등 수익의 징수 및 분배 업무
 - 기술등의 사업화에 관한 업무, 기술의 수정·개량이나 그 밖에 기술의 추가적인 개발 및 그에 따른 출원·관리 업무
 - 기술자산유동화사업에 관한 업무
 - 「자본시장법」에 따른 신탁업 규정을 적용하지 않지만³⁹⁾ 기술신탁관리업자의 영업 행위에 대해서는 「자본시장법」 신탁업자에 대한 규정을 적용함⁴⁰⁾
 - 2020년 기준 기술신탁관리단체는 한국산업기술진흥원, 연구개발특구진흥재단, 한국보건산업진흥원, 한국특허전략개발원, 농업기술실용화재단, 기술보증기금의 6개 공공기관이 있음⁴¹⁾
- 기술신탁관리단체와 기술 보유자, 기술 수요자 간 기술신탁의 계약관계는 다음과 같음
- (기술신탁관리단체와 기술 보유자) 기업, 대학, 연구소, 개인 등 기술 보유자인 위탁자와 기술신탁관리단체(수탁자) 간에는 신탁계약을 체결하고 주로 위탁자가 수탁자에게 권리를 위탁함으로써 그 수익을 돌려받는 자익신탁의 형태를 띠
 - (기술신탁관리단체와 기술 수요자) 기술신탁관리단체는 기업 등 수요자 간 양도 및 실시계약을 체결하고 기술 사용에 대한 대가로 기술료를 징수함

39) 「기술이전법」 제4조 제2항

40) 「기술이전법」 제4조 제2항

41) 이병철, 2021, p. 77.

2) 저작권신탁⁴²⁾

- 저작권신탁은 「저작권법」에 따른 저작권신탁관리단체(저작권신탁업자)가 저작권자의 권리를 신탁받아 관리하면서 저작물 이용자에게 이용허락 계약을 부여하고 관련 사용료를 징수하여 저작권자에게 분배하는 방식으로 이루어짐⁴³⁾
 - 저작권신탁은 「저작권법」에 따른 집중관리제도(collective management of copyright and related right)를 전제로 이루어짐
 - 저작권은 저작자에게 부여되는 독점적이고 배타적인 권리로서 저작물의 사용에 대해 원칙적으로 저작권자에게 이용허락을 받아야 하는데 일일이 저작권자를 확인하여 이용허락을 받는 것이 쉽지 않음⁴⁴⁾
 - 저작자의 입장에서조차 저작물 이용자와 이용허락 계약을 체결하고 관리하는 것이 쉽지 않고 저작권의 침해가 있는 경우 권리구제가 어려움
 - 저작권신탁업자는 저작권신탁을 통해 다수 저작자의 저작권 등을 집중관리하면서 저작물 이용허락을 통해 저작권 사용료를 징수하여 저작자에게 분배함
 - 예시를 들자면, 저작자의 공연권을 배타적 권리이나 저작물의 특성상 다양한 곳에서 다양한 방법으로 공연에 사용되고 그 사용에 대한 사용료도 낮게 형성되어 저작권자 본인의 직접적인 관리가 실질적으로 불가능하여 집중관리단체(collective management organization)⁴⁵⁾를 통해서 행사함

42) 「저작권법」 제7장은 “저작권 위탁관리업”을 계약 형태에 따라 “저작권 신탁관리업”과 “저작권 대리중개업”으로 구분하여 규정하는데 본문에서는 신탁관리업에 한해 설명함

43) 찾기 쉬운 생활법령정보, <https://easylaw.go.kr/CSP/CnpClsMainBtr.laf?popMenu=ov&csmSeq=695&ccfNo=1&cciNo=3&cnpClsNo=1>, 검색일자: 2023. 8. 18.

44) 상업용 음반을 이용하여 「저작권법시행령」 제11조에서 정하는 영업장에서 음악저작물을 공연하는 이용자는 저작자에게 공연사용료(제17조)를, 실연자와 음반제작자에게 공연보상금(제76조의2, 제83조의2)을 지급하여야 함. 실연자와 음반제작자의 권리인 보상청구권은 문화체육관광부장관이 지정하는 저작권신탁관리단체나 보상금수령단체를 통해서만 행사할 수 있는데 2016년 저작권법 개정을 통해 관리단체의 통합징수를 허용함

45) 저작권 집중관리제도에 따라 저작권신탁관리업을 영위하는 기관 또는 단체를 집중관리단체라고 하는데, 이하 본문에서는 저작권신탁관리단체 또는 집중관리단체를 혼용하여 사용함

- 저작권신탁의 신탁대상 저작권은 저작재산권과 저작인접권이 있음
 - 저작권은 저작인격권과 저작재산권으로 구분하는데 저작인격권은 공표권, 성명표시권, 동일성유지권이 있고 저작재산권에는 복제권, 공연권, 공중송신권, 전시권, 배포권, 대여권, 2차적 저작물 작성권이 있음
 - 저작인접권은 실연자, 음반제작자, 방송사업자 등 저작물을 공중에 전달하는 데 있어서 자본 투자와 창의적인 기여를 한 자에게 부여하는 권리임

- 저작권신탁관리단체는 비영리기관으로 「저작권법」 제105조 규정에 따라 설립 시 문화체육관광부장관의 허가를 받아야 함
 - 저작권신탁관리업은 저작재산권자, 배타적 발행권자, 출판권자, 저작인접권자 또는 데이터베이스제작자의 권리를 가진 자를 위하여 그 권리를 신탁받아 이를 지속적으로 관리하는 업을 말하며 저작물등의 이용과 관련하여 포괄적으로 대리하는 경우를 포함함⁴⁶⁾
 - 2023년 기준으로 저작권신탁관리단체는 13곳이 있음⁴⁷⁾
 - 음악(한국음악저작권협회, 함께하는음악저작인협회, 한국음반산업협회, 한국음악실연자연합회), 어문(한국문예학술저작권협회, 한국방송작가협회, 한국시나리오작가협회, 한국복제전송저작권협회), 영상(한국영화제작가협회, 한국영화배급협회), 방송(한국방송실연자협회), 뉴스(한국언론진흥재단), 공공(한국문화정보원)

- 저작권신탁관리단체, 저작권자 등, 저작권 이용자 간의 저작권신탁 관련 계약관계는 다음과 같음
 - (저작권신탁관리단체와 저작권자) 저작권신탁관리업기관과 저작권자 본인의 저작권을 위탁하고자 하는 저작권자(위탁자) 간에는 신탁계약을 체결하는데 주로 위탁자가 수탁자에게 권리를 위탁함으로써 그 수익을 돌려받는 자익신탁의 형태를 띠

46) 「저작권법」 제2조 제26호

47) 찾기 쉬운 생활법령정보, <https://easylaw.go.kr/CSP/CnpClsMainBtr.laf?popMenu=ov&csmSeq=695&ccfNo=1&cciNo=3&cnpClsNo=1#lnbShow>, 검색일자: 2023. 8. 18.

- (저작권신탁관리단체와 이용자) 저작권신탁관리단체는 저작물 이용자 간 이용허락 계약은 체결하고 저작권 사용에 대한 대가로 사용료를 징수함⁴⁸⁾

〈표 11-2〉 우리나라 지식재산권 신탁(관리목적)

구분	기술신탁	저작권신탁
설립근거법률	「기술이전법」	「저작권법」
위탁자	기술 보유자 (기업, 대학, 연구소, 개인 등)	저작권자 (개인·법인 저작권자, 방송국 등)
수탁자	기술신탁관리단체 ¹⁾	저작권신탁관리단체 ²⁾
신탁대상 자산	특허법 등 관련 법률에 따라 등록 또는 출원된 특허, 실용신안, 디자인, 반도체집적회로의 배치설계 및 소프트웨어 등 관련 기술	저작권재산권, 저작인접권
관리단체 통제	산업통상자원부 장관의 허가 ³⁾	문화체육관광부 장관의 허가
신탁법 적용여부	적용함	적용함
자본시장법 적용여부	적용하지 않음	적용하지 않음

주: 1) 기술신탁관리단체에는 2020년 기준 한국산업기술진흥원, 연구개발특구진흥재단, 한국보건산업진흥원, 한국특허전략개발원, 농업기술실용화재단, 기술보증기금 등 비영리기관이 있음

2) 저작권신탁관리단체에는 2023년 기준 한국음악저작권협회, 함께하는음악저작권협회, 한국음악실연자연합회, 한국음반산업협회, 한국문화예술저작권협회, 한국방송실연자관리협회, 한국방송작가협회, 한국시나리오작가협회, 한국복제전송저작권협회, 한국언론진흥재단, 한국영화제작가협회, 한국영화배급협회, 한국문화정보원 등 비영리기관이 있음

3) 「자본시장법」 제12조에 따라 인가를 받은 경우에는 그러하지 아니함

자료: 본문 내용을 저자 요약함

48) 김영인, 2020, p. 17.

다. 음악 저작권료 기반 수익증권 거래 플랫폼⁴⁹⁾

- 「자본시장법」에 따라 지식재산권 신탁은 수익증권을 발행할 수 없으나⁵⁰⁾ 혁신금융 서비스 지정기업인 뮤직카우⁵¹⁾의 음악 저작재산권 등 관련 신탁은 수익증권의 발행을 예외적으로 허용함
- 금융위원회는 2022년 9월 7일 자로 뮤직카우의 음악 저작권료 기반 수익증권 거래 플랫폼을 혁신금융서비스로 지정함⁵²⁾
 - 뮤직카우는 자본시장법을 위반하여 특정 음원의 ‘저작재산권 또는 저작인접권 (이하 저작권)’에서 발생하는 수익을 분배받을 수 있는 권리를 ‘주’ 단위로 분할한 “청구권”을 투자자에게 판매하고, 이를 투자자 간에 매매할 수 있는 플랫폼을 운영하여 증권선물거래위원회의 제재절차 개시 논의가 있었음⁵³⁾
 - 뮤직카우는 ① 도산절연(신탁 활용) ② 투자자 자금의 외부 금융기관 별도 예치·신탁(증권사와 연계) 등 조각투자 사업자로서 투자자 보호를 위해 필수적인 장치를 갖추기 위하여 혁신금융서비스 지정신청한 바 있음
- 원저작자로부터 음악 저작권을 양도받은 저작권매수법인은 신탁회사와 저작재산권 관리신탁계약을 체결하여 신탁수익증권을 발행하고, 투자자는 유동화된 수익증권에 투자함
 - 음악 저작재산권, 저작인접권 관리처분신탁의 수익증권을 전자등록 방식으로 발행한 후 온라인 플랫폼을 통해 투자자에게 유통함

49) 금융위원회, 「혁신금융서비스 심사 결과 - 혁신금융서비스 13건 신규지정 / 4건 지정기간 연장 등」, 보도자료, 2022. 9. 7., <https://www.fsc.go.kr/no010101/78480?srchCtgr=&curPage=&srchKey=&srchText=&srchBeginDt=&srchEndDt=>, 검색일자: 2023. 8. 18.

50) 「자본시장법」 제110조 제1항

51) 음악 저작재산권 등 소유자는 자회사인 저작권 양수법인임(그림 II-1] 참조)

52) 지정기간은 서비스 개시일로부터 2년임

53) 당시 증권선물위원회는 (주)뮤직카우의 증권신고서 미제출 등 자본시장법령 위반행위에 대해, 투자자 보호 강화 및 사업구조 개편 등을 조건*으로 조사 및 제재절차 개시를 보류함(금융위원회, 「저작권료 참여청구권의 증권성 여부 판단 및 (주)뮤직카우에 대한 조치」, 보도자료, 2022. 4. 20., <https://www.fsc.go.kr/no010101/77698>, 검색일자: 2023. 8. 18.)

- 지식재산권 신탁의 수익증권 발행이 가능한 것은 혁신금융서비스 지정으로 음악 저작권료 기반 수익증권 거래 플랫폼 서비스는 「자본시장법」상 인·허가 규정, 신탁 수익증권 발행 규정 등에 대한 특례⁵⁴⁾를 적용받았기 때문임
- 뮤직카우의 혁신금융서비스 지정 사업구조를 간략하게 살펴봄([그림 II-1] 참조)
 - 위탁자인 저작권 양수법인은 저작권을 수탁자인 신탁회사는 이전하여 지식재산권 관리처분신탁계약을 체결함
 - 수탁자인 신탁회사는 지식재산권 관리처분신탁에 기반하여 예탁결제원 전자등록을 통해 수익증권을 발행함
 - 신탁회사는 저작권 관리를 위해 저작권위탁관리업자에게 재신탁하여 저작권 사용료 징수 및 분배받고 사실상 대·내외적 저작권 소유권은 저작권위탁관리업자에게 있음

[그림 II-1] 음악 저작권료 기반 수익증권 거래 플랫폼 서비스 사업구조



자료: 지식재산전문미디어, 「음악·미술품 ‘조각투자’, 증권·펀드처럼 투자 가능하다! 금융위, ‘토근 증권’ 발행 체계 정비», 2023. 2. 6., <https://www.ipdaily.co.kr/2023/02/06/10/30/00/23178/%EC%9D%8C%EC%95%85%EC%92%B7%EB%AF%B8%EC%88%A0%ED%92%88-%EC%A1%B0%EA%B0%81%ED%88%AC%EC%9E%90-%ED%88%AC%EC%9E%90%EA%B3%84%EC%95%BD%EC%A6%9D%EA%B6%8C%EC%97%90-%ED%95%B4%EB%8B%B9-%EA%B8%88%EC%9C%B5/>, 검색일자: 2023. 9. 4.

54) 금융위원회, 「혁신금융서비스 심사 결과 - 혁신금융서비스 13건 신규지정/4건 지정기간 연장 등」, 보도자료, 2022. 9. 7., <https://www.fsc.go.kr/no010101/78480?srchCtgr=&curPage=&srchKey=&srchText=&srchBeginDt=&srchEndDt=>, 검색일자: 2023. 8. 18.: 「자본시장법」에 대한 특례로는 “플랫폼사업자의 수익증권 공모주선 및 매출중개업 영위(제11조), 신탁회사의 본질적 업무 위탁 허용(재신탁 포함)(제42조 제4항), 신탁회사의 무체재산권 신탁수익증권 발행 특례(제110조 제1항), 플랫폼 내 매매 시 제출신고서 제출 면제 특례(제119조 제1항), 청약일 전일까지 정정신고서 제출 면제 특례(제122조 제3항), 투자설명서 및 증권신고서 등 플랫폼 공시 특례(제123조 제1항, 제129조), 플랫폼 내 다수를 상대로 수익증권 유통을 위한 시장개설 허가 간주(제373조)”가 있음

Ⅲ. 우리나라의 세무상 신탁 처리와 부가가치세제

1. 세무상 신탁 처리

- 우리나라의 신탁 관련 세제는 신탁도관설과 신탁실체설 모두를 취함⁵⁵⁾
 - 신탁도관설은 신탁은 권리능력이 없고 수익자에게 소득을 분배하기 위한 도구(또는 도관)이므로 신탁재산 자체에는 과세하지 않고 소득이 귀속되는 수익자에게 과세한다는 견해임
 - 신탁실체설은 신탁을 법인과 유사한 실체로 보아 신탁재산에 권리능력을 인정하여 법인과 같이 신탁재산을 납세의무자로 보거나 또는 법률상 소유권을 지닌 수탁자의 권리능력을 빌어 수탁자를 납세의무자로 보는 견해임

- 우리나라 소득세제는 원칙적으로 수익자를 납세의무자로 하면서 위탁자 또는 수탁자를 납세의무자의 범위에 포함
 - 수익자가 특정되지 않거나 부존재하고 위탁자가 여전히 지배·통제권을 보유하고 있는 경우로 다음 두 가지 요건을 갖춘 경우 위탁자를 납세의무자로 봄(위탁자 과세)⁵⁶⁾
 - 위탁자가 신탁해지권, 수익자 지정·변경권, 신탁종료 시 잔여재산 귀속권을 보유하는 등 신탁재산을 실질적으로 지배·통제할 것⁵⁷⁾

55) 신탁도관설과 신탁실체설에 관한 자세한 논의는 선행연구 백제흠(2020), 이진오·이동식·이중교(2019), 이중교(2020) 등을 참조할 것

56) 「법인세법」 제5조 제3항, 「소득세법」 제2조의3 제2항

57) 「법인세법 시행령」 제3조의2 제2항 제1호, 「소득세법 시행령」 제4조의2 제4항 제1호

- 신탁재산 원본을 받을 권리에 대한 수익자는 위탁자로, 수익을 받을 권리에 대한 수익자는 위탁자의 지배주주 등 배우자 또는 생계를 같이하는 직계존비속으로 설정한 경우⁵⁸⁾
 - 2020년 12월 29일 세법 개정으로 신탁 자체가 법인의 역할을 수행하는 경우 또는 수익자에게 과세할 수 없거나 적절하지 않은 경우에는 수탁자를 납세의무자로 하여 법인과세할 수 있음(법인과세)⁵⁹⁾
 - (i) 수익자가 둘 이상일 것 (ii) 위탁자가 신탁재산을 실질적으로 지배·통제하는 경우가 아닐 것 등 두 가지 요건을 충족하여야 함⁶⁰⁾
 - 법인세과세가 가능한 경우로 「신탁법」에 따른 목적신탁, 수익증권발행신탁, 유한책임신탁이 있음⁶¹⁾
 - 「자본시장법」 제9조 제18항 제1호에 따른 투자신탁⁶²⁾은 법인과세신탁에서 제외하고⁶³⁾ 수익자 과세함(집합투자기구과세)
- 현행 부가가치세제는 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대해 수탁자와 위탁자 모두를 납세의무자로 규정함
- 상세 내용은 다음 절에서 설명함

58) 「법인세법 시행령」 제3조의2 제2항 제2호, 「소득세법 시행령」 제4조의2 제4항 제2호

59) 「법인세법」 제5조 제2항

60) 「법인세법 시행령」 제3조의2 제1항

61) 「법인세법」 제5조 제5항

62) 집합투자업자인 위탁자가 신탁업자에게 신탁한 재산을 신탁업자로 하여금 그 집합투자업자의 지시에 따라 투자·운용하게 하는 신탁 형태의 집합투자기구를 의미함

63) 「법인세법」 제5조 제2항 괄호

〈표 III-1〉 세무상 신탁 처리

구분	대상 신탁	소득·법인세 납세의무자	부가가치세 납세의무자
수익자과세	특정금전신탁 등 일반적인 경우	수익자 (발생 시 과세)	수탁자
위탁자과세	실질적 수익자가 위탁자인 신탁 ¹⁾	위탁자	위탁자 ⁴⁾
법인과세 ²⁾	「신탁법」상 목적신탁, 수익증권발행신탁, 유한책임신탁	수탁자 ³⁾	수탁자
집합투자기구과세	「자본시장법」상 투자신탁	수익자 (분배 시 과세)	수탁자

주: 1) 수익자가 특정되지 않고 부존재하는 신탁 또는 위탁자가 신탁재산을 실질적으로 통제하는 등 두 가지 요건(ii) 위탁자가 신탁해지권, 수익자 지정·변경권, 신탁종료 시 잔여재산 귀속권을 보유하는 등 신탁재산을 실질적으로 지배·통제하고 (ii) 신탁재산 원본을 받을 권리에 대한 수익자는 위탁자로, 수익을 받을 권리에 대한 수익자는 위탁자의 지배주주 등 배우자 또는 생계를 같이 하는 직계존비속으로 설정한 경우)을 모두 갖춘 신탁임

2) 수탁자가 둘 이상이고 위탁자가 실질적으로 통제·지배하지 않는 경우 신탁재산 관련 소득은 수탁자를 납세의무자로 하여 법인과세할 수 있음

3) 신탁재산에 대해 법인세 과세하고, 수익자에게 배분 시 배당소득세를 과세함

4) 「부가가치세법」은 위탁자 명의로 재화 또는 용역을 공급하거나, 위탁자가 신탁재산을 실질적으로 지배·통제하는 경우로 수탁자가 부동산개발사업비의 조달의무를 부담하지 않는 부동산개발신탁, 수탁자가 정비사업 신탁의 사업대행자인 경우, 수탁자가 위탁자와 특수관계있는 자에게 신탁재산 관련 재화 또는 용역을 공급하는 경우, 투자신탁에 대해 위탁자에게 납세의무를 부과하여 소득세제의 위탁자과세와는 차이가 있음

자료: 기획재정부, 「2020 세법개정안 문답자료」, 2020. 7. 22., p. 14.; 손영철, 2022, p. 123. 수정함

2. 신탁 관련 부가가치세제

가. 부가가치세 개요

□ (납세의무자) 사업자 또는 재화를 수입하는 자로서 개인, 법인(국가·지방자치단체와 지방자치단체조합을 포함한다), 법인격이 없는 사단·재단 또는 그 밖의 단체는 부가가치세 납부의무가 있음⁶⁴⁾

64) 「부가가치세법」 제3조

- 사업자는 사업 목적이 영리이든 비영리이든 관계없이 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자를 의미함⁶⁵⁾
- (부가가치세 과세단위) 우리나라는 사업장별 신고·납부를 원칙으로 하고 예외적으로 주사업장총괄납부와 사업자단위과세를 허용함⁶⁶⁾
 - 사업자의 부가가치세 납세지⁶⁷⁾는 각 사업장의 소재지이며 사업장별 신고·납부를 원칙으로 함
 - 사업장은 사업자가 사업을 하기 위하여 거래의 전부 또는 일부를 이행하는 고정된 장소임⁶⁸⁾
 - 사업장을 독립된 과세단위로 보는 근거는 부가가치세는 납세의무자의 인적 사정을 고려하지 않는 물세이기 때문에 부가가치가 창출하는 사업장을 기준으로 과세를 한다는 것임⁶⁹⁾
 - 주사업장총괄납부는 주된 사업장에서 각 사업장의 납부세액 또는 환급세액을 총괄하여 납부 또는 환급받을 수 있도록 함⁷⁰⁾
 - 사업자단위과세는 둘 이상의 사업장이 있는 사업자가 사업자단위로 사업자등록, 세금계산서 발급, 부가가치세 신고·납부, 경정 등을 본점 또는 주사무소에서 총괄하여 이행할 수 있는 제도임⁷¹⁾
- (세금계산서) 사업자가 과세대상 재화 또는 용역을 공급하는 경우 세금계산서를 공급받는 자에게 발급하여야 함⁷²⁾

65) 「부가가치세법」 제2조 제3호

66) 「부가가치세법」 제6조 및 제51조

67) 납세지란 사업자가 「부가가치세법」에 따른 납세의무 및 협력의무를 이행하고 과세관청이 부과권과 징수권을 행사하는 기준이 되는 장소임(「부가가치세법 집행기준」 6-0-1)

68) 「부가가치세법」 제6조 제2항

69) 전병목·정희선, 2007, p. 10.

70) 「부가가치세법」 제51조 제1항

71) 「부가가치세법」 제6조 제4항

72) 「부가가치세법」 제32조

- 한편 재화 또는 용역을 공급받은 사업자는 일반 과세사업자인 공급자를 대신하여 매입자발행세금계산서를 발급할 수 있음⁷³⁾
 - 매입자발행세금계산서에 기재된 부가가치세액은 해당 재화 또는 용역의 공급 시기에 해당하는 과세기간에 대해 공급받는 자의 매출세액 또는 납부세액에서 매입세액으로 공제할 수 있음⁷⁴⁾
- 위탁매매 또는 대리인에 의한 판매, 용역의 공급에 대한 주선·증개의 경우 수탁자 또는 대리인은 위탁자 또는 본인의 명의로 세금계산서를 발급하여야 함⁷⁵⁾
 - 위탁자 또는 본인이 직접 재화를 인도하는 경우 위탁자 또는 본인이 세금계산서를 발급할 수 있음
 - 위탁자 또는 본인을 알 수 없는 경우에는 위탁자(본인)는 수탁자(대리인)에게, 수탁자(대리인)는 거래상대방에게 공급한 것으로 보아 세금계산서를 발급함⁷⁶⁾

나. 신탁 관련 부가가치세 현행 규정

1) 납세의무자

- 「신탁법」 또는 다른 법률에 따른 신탁재산⁷⁷⁾과 관련한 재화 또는 용역의 공급에 대해 부가가치세 납세의무자는 수탁자 또는 위탁자임⁷⁸⁾

73) 「부가가치세법」 제34조의2, 「부가가치세법 시행령」 제71조의2, 「부가가치세법 시행규칙」 제52조의2: 일반 과세사업자로부터 거래 건당 공급대가가 5만원 이상인 재화 또는 용역을 공급받은 후, 공급 시기가 속하는 과세기간 종료일로부터 6개월 이내 관할 세무서에 거래사실 확인 신청하여 거래사실 확인을 받은 경우 매입자발행세금계산서를 발행할 수 있음

74) 「부가가치세법 시행령」 제71조의2 제12항

75) 「부가가치세법 시행령」 제69조 제1항, 제5항

76) 「부가가치세법 시행령」 제69조 집행기준 32-69-1 【거래유형별 세금계산서 발급 방법】 ① 주요 거래에 대한 세금계산서 발급 방법

77) 해당 신탁재산의 관리, 처분 또는 운용 등을 통하여 발생한 소득 및 재산을 포함함(「부가가치세법 시행령」 제5조의2 제1항)

78) 「부가가치세법」 제3조 제2항, 제3항(법률 제17653호, 2020. 12. 22. 2022. 1. 1. 시행); 신탁재산은 「신탁법」 또는 다른 법률에 따른 신탁재산을 말하며 해당 신탁재산의 관리, 처분 또는 운용 등을 통하여 발생한 소득 및 재산을 포함함(「부가가치세법 시행령」 제5조의2 제1항)

- (수탁자) 수탁자는 신탁재산별로 각각 별도의 납세의무자로서 부가가치세를 신탁재산의 범위 내에서 납부할 의무가 있음
 - 신탁재산에 둘 이상의 수탁자(공동수탁자)가 있는 경우 공동수탁자 중 신탁사무를 주로 처리하는 수탁자(대표수탁자)가 부가가치세를 신고, 납부하여야 함⁷⁹⁾
 - 공동수탁자는 부가가치세를 연대하여 납부하여야 함⁸⁰⁾
 - 신탁재산만으로 부가가치세 징수가 부족한 경우 수익자, 위탁자, 귀속권리자가 제2차 납세의무를 짐⁸¹⁾

- (위탁자) 위탁자가 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대해 위탁자가 부가가치세를 납부할 의무를 지는 경우는 다음과 같음⁸²⁾
 - 위탁자 명의로 신탁재산과 관련된 재화 또는 용역을 공급하는 경우
 - 위탁자가 신탁재산을 실질적으로 지배·통제하는 다음의 경우⁸³⁾
 - 수탁자가 부동산개발사업비의 조달의무를 부담하지 않는 부동산개발신탁⁸⁴⁾
 - 수탁자가 정비사업 신탁의 사업대행자인 경우⁸⁵⁾
 - 수탁자가 위탁자의 지시로 위탁자와 친족관계, 경제적 연관관계, 경영지배관계에 있는 자에게 신탁재산과 관련한 재화 또는 용역을 공급하는 경우⁸⁶⁾

79) 「부가가치세법」 제3조 제4항 단서규정

80) 「부가가치세법」 제3조 제4항

81) 「부가가치세법」 제3조의2

82) 「부가가치세법」 제3조 제3항

83) 「부가가치세법」 제3조 제3항, 「부가가치세법 시행령」 제5조의2 제2항

84) 「자본시장법」 제103조 제1항 제5호 또는 제6호의 재산을 수탁받아 같은 조 제4항에 따라 부동산개발사업을 목적으로 하는 신탁계약을 체결한 경우로서 그 신탁계약에 따른 부동산개발사업비의 조달의무를 수탁자가 부담하지 않는 경우; 수탁자가 「도시 및 주거환경정비법」 제28조 제1항 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」 제56조 제1항에 따른 재개발사업·재건축사업 또는 도로주택정비사업·소규모재건축사업·소규모재개발사업의 사업대행자인 경우

85) 다만 수탁자가 「도시 및 주거환경정비법」 제27조 제1항 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」 제19조 제1항에 따른 재개발사업·재건축사업 또는 가로주택정비사업·소규모재건축사업·소규모재개발사업의 사업시행자인 경우는 수탁자가 납세의무자임(「부가가치세법 시행령」 제5조의2 제2항 제1호단서규정)

86) 「국세기본법 시행령」 제1조의2 제1항, 제2항, 같은 조 제3항 제1호 또는 「법인세법 시행령」 제2조 제5항 각 호의 관계에 있는 자에게 신탁재산과 관련된 재화 또는 용역을 공급하는 경우

- 집합투자업자가 신탁업자에게 재산을 재신탁하고 신탁업자가 그 집합투자업자의 지시에 따라 투자·운용하는 신탁형태의 집합투자기구(투자신탁)⁸⁷⁾
- 그 밖에 신탁의 유형, 신탁설정의 내용, 수탁자의 임무 및 신탁사무 범위 등을 고려하여 대통령령이 정하는 경우⁸⁸⁾
- 「신탁법」 제10조에 따라 위탁자의 지위가 이전되는 경우에는 기존 위탁자가 새로운 위탁자에게 신탁재산을 공급한 것으로 보는 경우⁸⁹⁾ 기존 위탁자가 해당 공급에 대한 부가가치세의 납세의무자가 됨⁹⁰⁾

- 2020년 개정 세법의 부칙⁹¹⁾에 따라 2022년 1월 1일 이전에 설정한 신탁은 원칙적으로 위탁자가 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대해 납세의무를 짐⁹²⁾
- 다음의 부동산 신탁은 수탁자가 부가가치세를 납부하여야 함
 - 수탁자가 위탁자로부터 「자본시장법」 제103조 제1항 제5호 또는 제6호의 재산에 위탁자의 채무이행을 담보하기 위하여 수탁으로 이용하는 내용으로 체결되는 신탁계약을 체결한 경우로서 그 채무이행을 위하여 신탁재산을 처분하는 경우
 - 수탁자가 「도시 및 주거환경정비법」 제27조 제1항 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」 제19조 제1항에 따라 지정개발자로서 재개발사업·재건축사업 또는 가로주택정비사업·소규모재건축사업을 시행하는 과정에서 신탁재산을 처분하는 경우

87) 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률」 제9조 제18항 제1호에 따른 투자신탁

88) 현재 대통령령으로 정하는 경우가 없음

89) 「부가가치세법」 제10조 제8항

90) 「부가가치세법 시행령」 제5조의2 제3항

91) 「부가가치세법」 부칙 〈법률 제17653호, 2020. 12. 22.〉 제5조

92) 「부가가치세법」 부칙 〈법률 제17653호, 2020. 12. 22.〉

〈표 III-2〉 신탁 설정연도별 부가가치세 납세의무자

구분		2022년 1월 1일 이전 설정한 신탁	2022년 1월 1일 이후 설정한 신탁
원칙		위탁자	수탁자
위탁자 명의로 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급		위탁자	위탁자
위탁자가 신탁재산을 실질적으로 지배·통제	수탁자가 자금조달의무를 부담하지 않는 부동산개발신탁	위탁자	위탁자
	수탁자가 정비사업 신탁의 사업대행자인 경우	위탁자	위탁자
	수탁자가 정비사업 신탁의 사업시행자인 경우	위탁자	수탁자
	수탁자가 위탁자의 지시로 특수관계자에게 신탁재산 관련 재화 또는 용역 공급	위탁자	위탁자
	투자신탁	위탁자	위탁자
<u>부동산담보신탁으로 채무이행을 위해 신탁재산을 처분하는 경우</u>		수탁자	수탁자
<u>수탁자가 정비사업 지정개발자로 신탁재산을 처분하는 경우</u>		수탁자	수탁자

주: 1. 볼드(bold) 표시한 내용은 현행 「부가가치세법」 제3조 제2항 및 제3항, 「부가가치세법 시행령」 제5조의2의 규정임
 2. 밑줄 친 내용은 「부가가치세법」 부칙 <법률 제17653호, 2020. 12. 22.>의 단서 규정임
 자료: 본문의 내용을 저자 요약함

2) 신탁재산의 부가가치세 사업자등록

- 수탁자가 부가가치세 납세의무자가 되는 경우 수탁자(또는 대표수탁자)는 해당 신탁 재산을 사업장으로 보고 사업자등록을 신청하여야 함⁹³⁾
- 해당 신탁재산의 등기부상 소재지, 등록부상 등록지 또는 신탁사업에 관한 업무를 총괄하는 장소를 사업장으로 함⁹⁴⁾

93) 「부가가치세법」 제8조 제6항

94) 「부가가치세법 시행령」 제8조 제7항

- (신탁재산 총괄사업자등록) 수탁자가 신탁재산에 대해 사업자등록을 신청할 때 요건 충족 시 둘 이상의 신탁재산을 하나의 사업장으로 보아 신탁사업에 관한 업무를 총괄하는 장소에서 사업자등록(총괄사업자등록)을 신청할 수 있음⁹⁵⁾
- 신탁재산 총괄사업자등록은 (i) 수탁자가 하나 또는 둘 이상의 위탁자와 둘 이상의 신탁계약을 체결하였을 것 (ii) 신탁계약이 수탁자가 위탁자로부터 부동산 등의 재산⁹⁶⁾을 위탁자의 채무이행을 담보하기 위해 수탁으로 운용하는 내용으로 체결되는 신탁계약일 것의 요건을 충족한 경우에 한함
- 본 규정은 2022년 2월 15일 시행령 개정⁹⁷⁾으로 도입되었는데 그 취지는 달리 공개된 바 없지만 「자본시장법」에 따른 신탁업자의 부동산담보신탁에 대한 세정 실무를 지원하기 위한 조치로 보임⁹⁸⁾

3) 신탁 관련 재화 또는 용역의 공급 규정

가) 재화의 공급 특례

- 「신탁법」 제10조에 따라 위탁자의 지위가 이전되는 경우 기존 위탁자가 새로운 위탁자에게 신탁재산을 공급한 것으로 봄⁹⁹⁾
- 다만 신탁재산에 대한 실질적인 소유권의 변동이 있다고 보기 어려운 경우 신탁재산의 공급으로 보지 않음¹⁰⁰⁾
 - 「자본시장법」에 따른 집합투자기구의 집합투자업자가 다른 집합투자업자에게

95) 「부가가치세법 시행령」 제11조 제11항

96) 「자본시장법」 제103조 제1항 제5호 부동산, 제6호 지상권, 전세권, 부동산임차권, 부동산소유권 이전 등기청구권, 그 밖의 부동산 관련 권리

97) [시행 2022. 2. 15.] [대통령령 제32419호, 2022. 2. 15., 일부개정]

98) 부동산담보신탁은 위탁자가 금전채권을 담보하기 위하여 채권자를 수익자로 하여 수탁자에게 부동산 소유권을 이전하고 채무불이행 시에는 수탁자가 신탁부동산을 처분하여 그 매각대금을 채권자인 수익자에게 반환하는 것을 기본적 구조로 함

99) 「부가가치세법」 제10조 제8항

100) 「부가가치세법」 제10조 제8항 단서규정

위탁자의 지위를 이전하는 경우¹⁰¹⁾

- 신탁재산의 실질적인 소유권이 위탁자가 아닌 제삼자에게 있는 경우 등 위탁자의 지위 이전에도 불구하고 신탁재산에 대한 실질적인 소유권의 변동이 있다고 보기 어려운 경우¹⁰²⁾

□ 다음과 같은 신탁재산의 소유권 이전은 재화의 공급으로 보지 않음¹⁰³⁾

- 위탁자로부터 수탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우
- 신탁의 종료로 인하여 수탁자로부터 위탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우
- 수탁자가 변경되어 새로운 수탁자에게 신탁재산을 이전하는 경우

나) 신탁 관련 면세

□ 신탁업 중 다음 업무에 해당하는 역무는 금융·보험 용역으로 보고 면세함¹⁰⁴⁾

- 신탁업자가 위탁자로부터 「자본시장법」상의 금전, 증권, 금전채권, 동산, 무체 재산권(지식재산권 포함)을 수탁받아 운용(집합투자업자의 지시에 따라 보관·관리하는 업무 포함)하는 업무
- 신탁업자가 위탁자로부터 「자본시장법」상의 부동산 등의 재산을 수익자에 대한 채무이행을 담보하기 위하여 수탁받아 운용하는 업무
- 신탁자가 위탁자로부터 「자본시장법」상의 부동산 등의 재산을 수탁받아 「자본시장법」에 따른 부동산개발사업을 하는 업무
 - 신탁업자가 「자본시장법」상의 금전의 재산을 수탁받아 부동산, 실물자산 및 기획재정부령이 정하는 자산(지상권·전세권·임차권 등 부동산 관련 권리, 어업권, 광업권, 그 밖에 유사한 재산 가치가 있는 자산)에 운용하는 업무는 제외함¹⁰⁵⁾

101) 「부가가치세법 시행령」 제21조의 2 제1호

102) 「부가가치세법 시행령」 제21조의 2 제2호

103) 「부가가치세법」 제10조 제9항 제4호

104) 「부가가치세법」 제26조 제1항 제11호, 「부가가치세법 시행령」 제40조 제1항 제2호 라목

105) 「부가가치세법 시행령」 제40조 제1항 제2호 라목1) 단서, 「부가가치세법 시행규칙」 제27조

- 「저작권법」에 따른 저작권위탁관리업자의 신탁관리 용역¹⁰⁶⁾과 보상금수령단체의 보상금 수령 관련 용역¹⁰⁷⁾은 종교, 자선, 학술, 구호(救護), 공익을 목적으로 하는 단체가 공급하는 재화 또는 용역으로 면세함
 - 저작권위탁관리업자가 저작권자를 위하여 실비 또는 무상으로 공급하는 신탁관리 용역에 대해 면세 적용을 받는 사업자는 (사)한국음악저작권협회, (사)한국문학예술저작권협회, (사)한국방송작가협회, (사)한국음악실연자연협회, (사)한국음반산업협회, (사)한국시나리오작가협회, (사)한국방송실연자권리협회, (재)한국문화정보원, (사)한국영화배급협회, (재)한국언론진흥재단, (사)함께하는음악저작권협회, (사)한국영화제작가협회가 있음
 - 보상금수령단체가 사업자가 저작권자를 위하여 실비 또는 무상으로 공급하는 보상금 수령 관련 용역에 대해 면세 적용을 받는 사업자는 (사)한국음악실연자연협회, (사)한국문학예술저작권협회, (사)한국연예제작자협회가 있음

다. 신탁 관련 부가가치세 주요 개정 연혁

- 2017년 세법 개정¹⁰⁸⁾ 전 (구) 「부가가치세법」은 ‘신탁’에서의 납세의무자에 관하여 명문으로 규정하지 않았음
 - 신탁재산 관련 거래를 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매와 유사하게 취급하여¹⁰⁹⁾

106) 「부가가치세법 시행령」 제45조 제5호; 「부가가치세법 시행규칙」 제34조 제3항

107) 「부가가치세법 시행령」 제45조 제6호; 「부가가치세법 시행규칙」 제34조 제4항

108) 법률 제15223호, 2017. 12. 19.

109) 신탁이나 위탁매매 모두 수탁자의 명의로 법률관계가 형성되고, 종국적으로는 그 수익과 비용이 위탁자에게 귀속된다는 점에서는 공통점이 있음. 그러나 신탁과 위탁매매 간 구체적인 차이는 ① 신탁은 수탁자의 사망에도 신탁관계는 종료하지 않지만(신탁법 제12조 제4항), 위탁매매는 위탁매매인이 사망하면 계약관계가 종료하며(상법 제112조, 민법 제690조) ② 신탁은 수익자나 위탁자에게 그 법률효과가 미치지 않지만 위탁매매는 위탁매매인이 위탁매매로 인하여 취득한 물건·유가증권 또는 채권은 위탁자와 위탁매매인 또는 위탁매매인의 채권자 간의 관계에서는 위탁매매인의 이전행위 없이 당연히 위탁자에게 귀속되는 것으로 간주되고(상법 제103조) ③ 신탁의 경우 위탁자는 수탁자를 지시할 수는 있어도 직접 신탁재산을 관리처분을 할 수 없고, 수탁자가 행한 법률행위의 효력을 부인하거나 수탁자에게 부담시킬 수 없지만, 위탁매매는 위탁자가 위탁매매인에게 일정한 가격에 매수 또는 매도할 것을 정할 수 있고, 위탁매매인이 이를 준수하지 않았을 경우 위탁자가

위탁자 또는 본인이 직접 재화를 공급하거나 공급받은 것으로 처리함¹¹⁰⁾

- 판례는 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대해 부가가치세 납세의무자를 수익자(타익신탁) 또는 위탁자(자익신탁)로 봄¹¹¹⁾
 - 신탁소득이 누구에게 귀속하느냐를 기준으로 부가가치세 납세의무자를 정함

1) 부가가치세 납세의무자

- 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대해 수탁자, 위탁자, 수익자 중 누구에게 그 부가가치세 납세의무를 부과할 것인가에 대한 쟁점이 있었으나, 2017년 대법원 전원합의체 판결(대법원 2017. 5. 18. 선고 2012두22485 판결)로서 수탁자로 일 단락함
 - 신탁 관련 부가가치세 명문 규정이 없었고 판례¹¹²⁾는 실질과세원칙에 따라 소득 귀속여부에 따라 위탁자(자익신탁) 또는 수익자(타익신탁)를 부가가치세 납세의무자로 판단함
 - 2017년 대법원 전원합의체 판결은 신탁재산이 재화로서 공급되었을 때 수탁자가 납세의무를 부담하다고 결론을 내림
- 2017년 세법 개정¹¹³⁾으로 신탁재산을 수탁자의 명의로 매매하더라도 위탁자가 직접 재화를 공급하는 것으로 보고 납세의무를 진다는 내용의 「부가가치세법」 제10조

이를 인수하지 않아도 무방한 점(상법 제106조) 등이 있음[백승재, “신탁재산의 관리처분상 부가가치세 납세의무자 등”, jurist(401), 청림인터랙티브(2004), 60; 김희철, 2018, p. 446.

110) 구 「부가가치세법」 제10조 제7항(법률 제15223호, 2017. 12. 19 개정 전); 위탁매매 또는 대리인에 의한 매매를 하는 해당 거래 또는 재화의 특성상 또는 보관·관리상 위탁자 또는 본인을 알 수 없는 경우 수탁자 또는 대리인에게 재화를 공급하거나 수탁자 또는 대리인으로부터 재화를 공급받은 것으로 봄

111) 대법원 2003. 4. 25. 선고 99다59290 판결 등; 김희철, 2018, p. 448, 각주 54.

112) 대법원 2003. 4. 25. 선고 2000다33034 판결, 대법원 2003. 4. 25. 선고 99다59290 판결, 대법원 2008. 12. 24. 선고 2006두8372 판결

113) 법률 제15223호, 2017. 12. 19.

제8항¹¹⁴⁾을 신설함¹¹⁵⁾

- 다만 위탁자의 채무이행을 담보할 목적으로 대통령령으로 정하는 신탁계약을 체결한 경우로서 수탁자가 그 채무이행을 위하여 신탁재산을 처분하는 경우 수탁자가 부가가치세 납세의무를 짐

- 2019년 세법 개정¹¹⁶⁾ 당시 정비사업 신탁의 지정개발자인 수탁자에게 부가가치세 납세의무를 지움¹¹⁷⁾
 - 수탁자가 「도시 및 주거환경정비법」 제27조 제1항 또는 「빈집 및 소규모주택 정비에 관한 특례법」 제19조 제1항에 따라 지정개발자로서 재개발사업·재건축사업 또는 가로주택정비사업·소규모재건축사업을 시행하는 과정에서 신탁재산을 처분하는 경우 수탁자가 재화를 공급한 것으로 봄

- 2020년 세법 개정¹¹⁸⁾을 통해 신탁재산과 관련된 재화 또는 용역을 공급하는 때에는 원칙적으로 수탁자를 부가가치세 납세의무자로 봄¹¹⁹⁾
 - 다만 위탁자의 명의로 관련 재화 또는 용역을 공급하거나 위탁자가 신탁재산을 실질적으로 지배·통제하는 경우 등 예외적인 경우에는 위탁자를 납세의무자로 함¹²⁰⁾

114) 부가가치세법 제10조 제8항의 규정은 “신탁재산을 수탁자의 명의로 매매할 때에는 「신탁법」 제2조에 따른 위탁자(이하 “위탁자”라 한다)가 직접 재화를 공급하는 것으로 본다. 다만 위탁자의 채무이행을 담보할 목적으로 대통령령으로 정하는 신탁계약을 체결한 경우로서 수탁자가 그 채무이행을 위하여 신탁재산을 처분하는 경우에는 수탁자가 재화를 공급하는 것으로 본다.”임

115) 제10조 제8항은 2020년 세법 개정으로 제3조 제2항, 제3항을 신설하면서 삭제함

116) 법률 제16845호, 2019. 12. 31.

117) 「부가가치세법」 제10조 제8항 제2호

118) 법률 제17653호, 2020. 12. 22. 2022. 1. 1 시행

119) 「부가가치세법」 제3조 제2항

120) 「부가가치세법」 제3조 제3항

2) 신탁 관련 조세채권 확보 방안

- 원칙적으로 신탁재산에 대해 강제집행, 담보권 실행 등을 위한 경매, 보전처분(“강제 집행”) 또는 국세 등 체납처분을 할 수 없음¹²¹⁾
 - 다만 신탁 전의 원인으로 발생한 권리 또는 신탁사무의 처리상 발생한 권리에 기한 경우는 강제집행 등이 가능함
 - 신탁재산에 대해 부과한 과세처분은 신탁법에 따른 신탁을 설정하기 이전 압류하여야 하며, 그렇지 않은 경우 신탁 전의 원인으로 발생한 권리로 보지 않음¹²²⁾
 - 신탁사무의 처리상 발생한 권리에겐 수탁자를 채무자로 하는 것만 포함하며, 위탁자에 대한 조세채권에 기하여 수탁자 명의의 신탁재산을 압류한 처분은 무효라고 해석함¹²³⁾

- 2017년 세법 개정¹²⁴⁾은 위탁자를 부가가치세 납세의무자로 명문화하면서, 법률상 수탁자에게 처분권한이 있는 신탁재산에 대한 체납처분이 가능하도록 「부가가치세법」 제3조의2와 제52조의2를 신설하여 수탁자의 물적납세의무를 정함¹²⁵⁾
 - 제3조에 따른 납세의무자에게 소정의 신탁재산이 있는 경우로서 그 납세의무자의 다른 재산에 대하여 체납처분을 하여도 징수할 금액에 미치지 못할 때 「신탁법」 제2조에 따른 수탁자는 그 신탁재산으로써 납세의무자의 부가가치세등을 납부하여야 함

121) 「신탁법」 제22조 제1항

122) 대법원 1996. 10. 15. 선고 96다17424 판결

123) 대법원 2012. 4. 13. 선고 2011두11006 판결

124) 법률 제15223호, 2017. 12. 19.

125) 신탁재산을 양도하였을 때 발생하는 부가가치세 납세의무를 원칙적으로 위탁자에게 귀속시키는 경우 신탁재산에 대한 체납처분을 가능하게 하기 위한 방안으로(황남석, 2018, p. 173) 신탁재산 관련 조세채권 일실 방지 목적으로 과세관청이 신탁재산에 징수권을 확보할 수 있도록 규정을 마련함(기획재정부, 간추린 개정세법 2017, 323면, 각주 9); 「부가가치세법」 제52조의2는 신탁 재산 관련 부가가치세 징수권을 행사하기 위한 과세관청의 절차를 규정함

- 신탁 설정일 이후 「국세기본법」 제35조 제2항에 따른 법정기일이 도래하는 부가가치세 납세의무 중 해당 신탁재산과 관련하여 발생한 것에 한함

- 2020년 세법 개정¹²⁶⁾을 통해 「부가가치세법」 제3조의2를 신설하여 공동수탁자의 연대납세의무와 수익자의 제2차 납세의무를 규정함
 - 납세의무자가 수탁자인 신탁의 수탁자가 둘 이상인 경우 그 공동수탁자는 연대 납세의무를 짐¹²⁷⁾
 - 「부가가치세법」 제3조 제2항에 따라 수탁자가 납부하여야 하는 부가가치세 또는 강제징수비(부가가치세 등)를 신탁재산으로 충당하여도 부족한 경우 그 신탁의 수익자¹²⁸⁾는 그 부족한 금액에 대해 납부할 의무가 있음¹²⁹⁾
 - 신탁 설정일 이후에 「국세기본법」 제35조 제2항에 따른 법정기일이 도래하는 부가가치세로서 해당 신탁재산과 관련하여 발생한 것에 한함¹³⁰⁾
 - 수익자가 지급받은 수익과 귀속 재산의 가액을 합한 금액을 한도로 함
 - 「부가가치세법」 제3조 제3항에 따라 위탁자가 납부하여야 할 부가가치세등을 체납한 경우로서 그 위탁자의 다른 재산에 대하여 강제징수를 하여도 징수할 금액에 미치지 못할 경우 해당 신탁재산의 수탁자는 그 신탁재산으로써 위탁자의 부가가치세등을 납부할 의무가 있음¹³¹⁾

3) 신탁재산의 이전에 대한 특례

- 2017년 세법 개정¹³²⁾으로 반대급부가 존재하지 않는 신탁재산의 형식적 이전(신탁

126) 법률 제17653호, 2020. 12. 22.

127) 「부가가치세법」 제3조 제4항

128) 「신탁법」 제101조에 따라 신탁이 종료되어 신탁재산이 귀속되는 자를 포함함

129) 「부가가치세법」 제3조의2 제1항

130) 「부가가치세법」 제3조의2 제1항 제1호

131) 「부가가치세법」 제3조의2 제2항

132) 법률 제15223호, 2017. 12. 19.

설정 및 종료, 수탁자 변경)은 재화의 공급으로 보지 않는다는 규정을 신설함¹³³⁾

- 2021년 세법 개정¹³⁴⁾을 통해 「신탁법」 제10조에 따라 위탁자의 지위가 이전되는 경우에는 기존 위탁자가 새로운 위탁자에게 신탁재산을 공급한 것으로 봄¹³⁵⁾
- 다만 신탁재산에 대한 실질적인 소유권의 변동이 있다고 보기 어려운 경우는 신탁 재산의 공급으로 보지 않음¹³⁶⁾

라. 지식재산권 신탁 관련 부가가치세 쟁점

- 지식재산권의 관리·활용을 목적으로 하는 기술신탁과 저작권신탁의 부가가치세 실무와 개정 세법의 적용으로 발생할 수 있는 쟁점을 살펴봄
- 지식재산권 신탁 중 기술보증기금의 기술신탁과 한국음악저작권협회(한저협)의 음악 저작권신탁 관련 부가가치세 실무를 중심으로 함

1) 기술신탁

- 기술보증기금은 「기술보증기금법」에 따라 설립된 준정부기관으로 중소기업이나 벤처기업에 대해 기술보증, 기술평가, 기업에 대한 경영지도 및 기술지도 등이 주된 업무임
- 2018년 10월 22일 기술신탁관리업 인가 및 신탁관리단체 승인을 받아 2019년부터 현재까지 기술신탁 업무를 수행함¹³⁷⁾

133) 「부가가치세법」 제10조 제9항 제4호

134) 법률 제18577호, 2021. 12. 8.

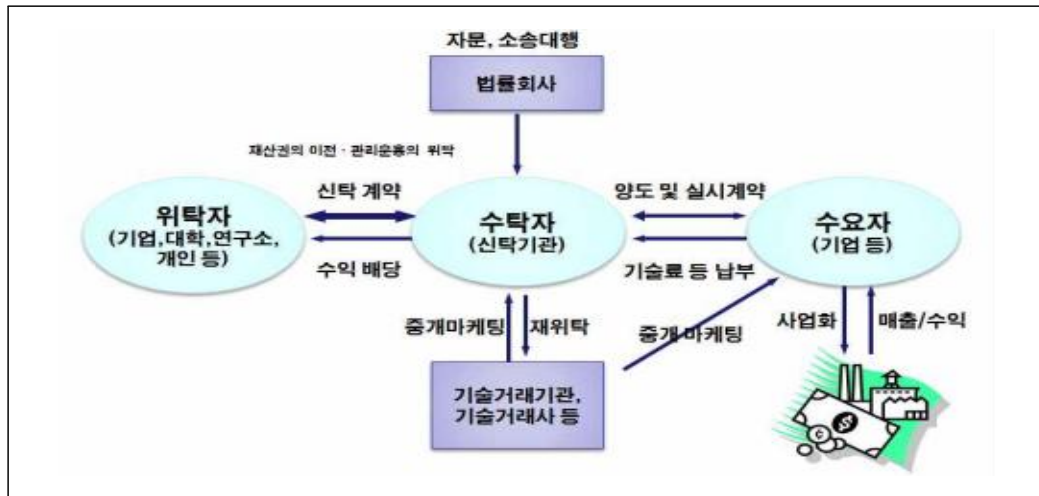
135) 「부가가치세법」 제10조 제8항; 이 경우 기존 위탁자가 해당 공급에 대한 부가가치세의 납세의무자가 됨(「부가가치세법 시행령」 제5조의2 제3항)

136) 「부가가치세법 시행령」 제21조의2

137) 기술보증기금, 「2023-21 중소기업 기술보호 지원(기술신탁, 기술임치)」, <https://www.kibo.or.kr/main/board/boardType21.do?mode=view&boardNo=24&articleNo=48502>, 검색일자: 2023. 8. 18.

- 기술신탁 유치 실적(신탁기술 이전건수)은 2019년 219건(40건), 2020년 317건(56건), 2021년 1,680건(50건), 2022년 1,911건(64건) 임
- 기술보증기금은 기술신탁을 통해 위탁자가 수탁한 기술 기술 등 보호·관리, 설정·이전에 관한 업무, 기술료 등 수익의 징수 및 분배 등 업무를 수행함
 - 위탁자로부터 수탁받은 기술을 이전이나 양도하는 경우 기술매수자로부터 이전료를 받아 그중 일부를 이전수수료로 신청기금에 귀속하고 나머지를 위탁자에게 지급함
 - 1~2년의 신탁기간이 종료하면 특허권 등 기술을 기술보유자에게 반환함

[그림 III-1] 기술신탁관리



자료: 산업통상자원부, 「기술이전·사업화 촉진을 위한 특허신탁관리제도 시행」, 보도자료, 2008. 9. 22., https://www.bioin.or.kr/board.do?num=173547&cmd=view&bid=division&cPage=561&cate1=all&cate2=all2&s_str=, 검색일자: 2023. 7. 18.

□ (2020년 세법 개정 적용 전) 기술신탁 관련 재화 또는 용역의 공급에 대하여 위탁 매매와 유사한 거래로 보고 부가가치세 실무를 수행함¹³⁸⁾

138) 부가, 서면-2018-법령해석부가-3940, 2019. 3. 8.

- 기술보증기금은 수탁받은 기술의 기술 이용료를 징수하거나 기술을 이전 또는 양도하는 경우 해당 거래를 부가가치세법 시행령 제69조 제1항 위탁매매와 유사한 거래로 처리함
 - 기술의 기술 이용료를 기술 사용자로부터 징수할 때 기술보증기금이 위탁자 명의로 사용자에게 세금계산서를 발급함
 - 기술을 기술매수자에게 이전(양도)하는 경우 기술보증기금이 위탁자 명의로 기술 매수자에게 세금계산서를 발급함

- (2020년 세법 개정 적용 시) 개정 세법의 적용으로 기술보증기금의 부가가치세 납세의무는 다음과 같이 변경함
 - 2022년 1월 1일 이전에 설정한 신탁계약은 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대해 개정 이전과 동일하게 위탁자가 납세의무자임¹³⁹⁾
 - 2022년 1월 1일 이후 설정한 신탁계약은 수탁자의 지위를 갖는 기술보증기금이 부가가치세 납세의무자가 되고 관련 재화 또는 용역의 공급에 대해 수탁자 명의로 세금계산서를 기술수요자에게 발급함¹⁴⁰⁾
 - 신탁계약의 성격상 위탁자 명의로 신탁재산 관련 재화 또는 용역을 공급하는 경우는 거의 발생하지 않을 것으로 보임

- 기술보증기금의 신탁관리업무에 대한 수수료는 주된 사업인 금융·보험 용역 등(신탁업)에 부수하여 제공하는 용역으로 보아 부가가치세를 면세함¹⁴¹⁾
 - 기술보증기금이 「기술이전법」에 따라 행하는 기술신탁관리업무는 주된 사업인 금융·보험 용역 등(신탁업)에 부수하여 제공하는 용역으로 보아 부가가치세를 면세함
 - 「기술이전법」에 따라 특허, 실용신안 등 지식재산(이하 “기술등”)의 보유자(이하 “기술보유자”)로부터 해당 기술 등을 신탁받아 관리·운영하는 기술신탁관리업은

139) 법률 제17653호, 2020. 12. 22. 부칙 규정 제5조 제2호

140) 「부가가치세법」 제3조 제2항, 제3항 제1호

141) 부가, 서면-2018-법령해석부가-3940, 2019. 3. 8.

「부가가치세법 시행령」(면세하는 금융·보험 용역의 범위) 제40조 제1항 제2호 라목에 따른 신탁업에 해당하지 않음

- (예상 쟁점) 개정 세법의 적용에 따른 기술신탁의 부가가치세 실무상 쟁점은 다음과 같이 살펴볼 수 있음
 - 「부가가치세법 시행령」 제11조 제11항에 따르면 신탁업자의 부동산담보신탁에 한하여 신탁재산 총괄사업자등록을 허용하므로 기술보증기금은 신탁재산별로 사업자등록의무가 발생하는데 신탁계약별 기간이나 건수를 고려할 때 수탁자가 부담해야 하는 조세협력비용의 수준이 높음
 - 2022년 기준 수탁실적(이전실적)은 1,911건(64건)으로 대부분 1년 또는 2년의 짧은 신탁기간이 적용되고 과세 거래의 발생빈도가 상대적으로 낮은 편임
 - 동일 성격을 가진 다수 신탁계약을 단일의 수탁자가 관리하는 기술신탁을 신탁계약 설정연도별로 달리 구분하여 위탁자와 수탁자에게 각각 부가가치세 납세의무를 부과하는 것은 실무적으로 비효과적임

〈표 Ⅲ-3〉 개정 세법 이후 기술신탁 관련 부가가치세 실무

재화 또는 용역의 공급		개정 전	개정 후
기술 사용료 및 이전 대가	2022년 1월 1일 이전 설정	위탁자 명의로 공급받는 자에게 세금계산서 발행 ¹⁾	위탁자 납세의무자(과세) ²⁾
	2022년 1월 1일 이후 설정	-	수탁자 납세의무자(과세) ²⁾
신탁관리업무 수수료		면세	면세

주: 1) 위탁매매 규정에 따름

2) 기술신탁은 중개계약이 아닌 신탁계약을 전제로 하므로 개정 후에는 위탁자 명의로 재화 또는 용역을 공급하는 사례가 나타나지 않을 것으로 보임

자료: 본문 내용을 저자 요약함

2) 저작권신탁

- 사단법인 한국음악저작권협회(한저협)는 「저작권법」 제78조 제1항의 규정에 의하여 문화체육부 장관의 인가를 받아 설립된 비영리법인임
 - 한저협은 음악 분야에서 대표적 저작권신탁관리단체며 2022년 기준 신탁계약 체결자는 1만 1,588명(음악출판사 328개) 임¹⁴²⁾
 - 신탁관리 저작물은 590만여 곡(국내곡 110만여 곡, 국외곡(일반) 120만여 곡, 국외곡(라이브러리) 360만여 곡)임

- 한저협은 작곡가, 작사가, 편곡자 등 음악저작권자(개인 또는 법인)와 저작권신탁 계약을 체결하여 음악 저작권신탁관리업무를 수행함
 - 저작권신탁계약을 토대로 저작권 사용자에게 신탁된 저작권을 이용허락하고 사용자로부터 저작권 사용료를 징수하는 등 저작권을 관리함
 - 저작권 이용단위 허락은 행사별 이용허락과 이용자로 하여금 정해진 기간 동안 집중관리단체의 레퍼토리의 모든 저작물을 이용할 수 있도록 하는 프로그램별 이용허락으로 구분함¹⁴³⁾
 - 한저협의 음악저작물 사용료 징수규정에 따르면 관리하는 음악저작물을 이용하는 자에게 징수하는 사용료는 공연 사용료, 방송 사용료, 전송 사용료, 웹캐스팅, 복제 및 배포 사용료 등으로 구분할 수 있음
 - 저작물 사용료는 매출액에 대해 일정 비율로 계산하거나, 면적, 인원, 회선 수 등을 기준으로 월정액 방식으로 사용료를 징수함
 - 신탁계약의 기간은 계약체결일로부터 5년으로 하고, 상호 이의가 없는 한 5년 단위로 그 기간이 자동 연장함¹⁴⁴⁾

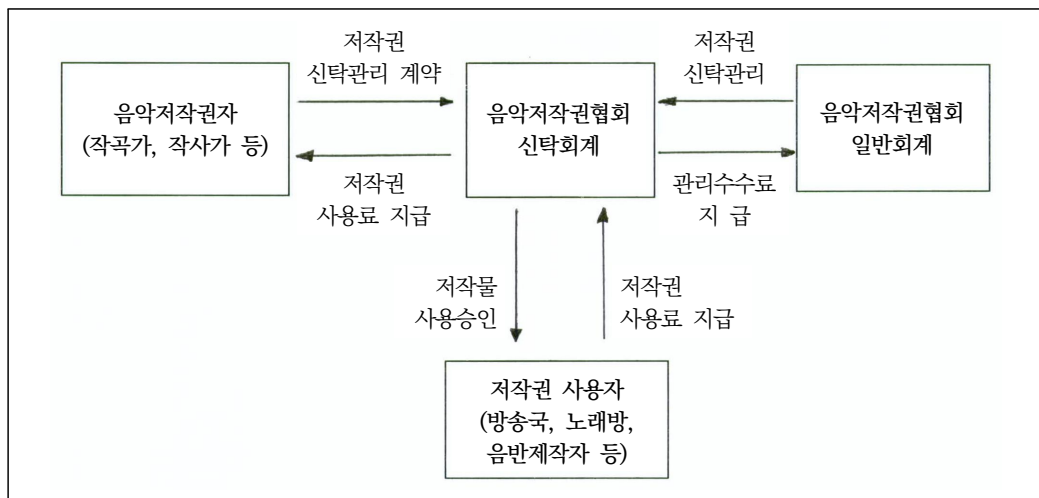
142) 한국음악저작권협회, https://www.komca.or.kr/disclose2/disclose_0202.jsp, 검색일자: 2023. 8. 18.

143) 김영인, 2020, p. 17.

144) 한저협 저작권신탁계약약관 제5조, https://www.komca.or.kr/dat2/dat_contents_0101.jsp, 검색일자: 2023. 8. 18.

- 한저협이 저작권 사용자에게 징수한 저작물 사용료 등을 위탁자인 저작권자에게 분배하고 신탁관리 비용에 충당하기 위하여 저작권자로부터 관리수수를 징수함
- 한저협은 주요 도시별로 센터를 두고 있는데, 한저협 본부 소재지를 사업장으로 하여 부가가치세를 신고·납부함¹⁴⁵⁾
 - 본부는 저작권신탁관리용역과 관련된 모든 업무를 주요 업무를 수행하고 각 도시의 센터는 저작권 사용료를 징수함
- 저작자가 저작권에 대해 사용료를 받는 용역은 저작자가 개인 사업자에 한해 부가가치세 면세하고¹⁴⁶⁾ 그 외에는 10%의 세율을 적용함

[그림 Ⅲ-2] 음악 저작권신탁관리 흐름



자료: 부가46015-1904(1995. 10. 16.)

□ (2020년 세법 개정 적용 전) 저작권 사용과 관련한 재화 또는 용역의 공급에 관련 하여 「부가가치세법 시행령」 제69조의 위탁판매 또는 대리인에 의한 판매 등 규정을 따름

145) 부가, 부가46015-1904, 1995. 10. 16.

146) 개인이 계속적·반복적으로 사업에만 이용되는 건축물·기계장치 등의 사업설비(임차한 것을 포함한다) 없이 근로자를 고용하지 아니하고 독립된 자격으로 해당 용역을 공급하고 대가를 받는 경우에 한함 (부가가치세법 시행령 제42조 제1항 아목, 동법 시행규칙 제29조)

- 법인 위탁자를 알 수 있는 경우 「부가가치세법」 제32조 제6항 및 「동법 시행령」 제69조 제1항에 따라 위탁자 명의로 세금계산서를 저작권 사용자에게 발급함
 - 위탁자를 알 수 없는 경우¹⁴⁷⁾ 위탁자가 한저협에게, 한저협이 저작권 사용자에게 신탁재산 관련 재화 또는 용역을 공급한 것으로 보아 사용자에게 계산서를 발급하고 위탁자(법인)에게 세금계산서를 수령함¹⁴⁸⁾
 - 신탁계약상 위탁자 대부분이 개인 저작자이므로¹⁴⁹⁾ 한저협은 저작권 사용료를 징수하면서 저작권 사용자에게 계산서를 우선 발급함¹⁵⁰⁾
 - 한저협이 저작권 사용료를 저작권자에게 배분할 때 법인 위탁자로부터는 세금계산서를 수령받고 개인 위탁자에게는 세금계산서 등 수수 없이 해당 수익금액에 대해 소득세를 원천징수함¹⁵¹⁾
- (2020년 세법 개정 적용 시) 저작권 사용자부터 저작권 사용료를 징수하는 음악 저작권신탁관리단체의 부가가치세 납세의무는 신탁계약 설정연도에 따라 다음과 같이 변경할 것으로 보임

147) 사용료를 매출액에 대해 일정 비율로 계산하거나, 면적, 인원, 회선 수 등을 기준으로 월정액 방식으로 사용료를 징수하는 경우 위탁자를 알 수 없는 경우가 발생할 수 있을 것으로 보임

148) 「부가가치세법」 집행기준 32-69-1 【거래유형별 세금계산서 발급 방법】

149) 개인 저작자가 저작권에 의하여 사용료를 받는 용역은 물적 시설 없이 근로자를 고용하지 아니하고 독립된 자격으로 용역을 공급하고 대가를 받는 인적용역으로 보고 부가가치세를 면세함(「부가가치세법 시행령」 제42조 제1호 아목). 물적 설비는 계속적·반복적으로 사업에만 이용되는 건축물·기계장치 등의 사업설비(임차한 것을 포함한다)를 의미함(부가가치세법 시행규칙 제29조)

150) 유사한 취지의 유권해석(서면 2017 부가 1583, 2017. 7. 30.)에 따르면 저작권 공연사용료 통합징수제도 시행에 따라 「부가가치세법 시행규칙」 제34조에 따른 저작권위탁관리업자가 저작권료 및 보상금 징수 업무를 통합징수단체에 단순 위탁하는 경우 해당 통합징수단체가 징수하는 보상금 등이 같은 법 시행령 제42조에 따른 인적용역의 대가에 해당하는 경우 부가가치세가 면제(법인 저작권 사용에 대한 사용료를 받는 용역은 과세)되는 것이며 해당 보상금 등은 저작권자 등의 수입금액에 포함되는 것으로 봄

151) 수입금액을 지급하는 원천징수의무자는 대통령령이 정하는 바에 의하여 사업소득에 대한 수입금액을 지급하는 때에 그 수입금액 기타 필요한 사항을 기재한 원천징수영수증을 그 받는 자에게 교부하여야 하고(「소득세법」 제144조 제2항), 사업자가 「소득세법」 제144조의 규정에 의하여 용역을 공급받는 자로부터 원천징수영수증을 교부받는 것에 대하여는 제1항의 규정에 의한 계산서를 교부한 것으로 봄(「소득세법 시행령」 제211조 제5항).

- 2022년 1월 1일 이전에 설정한 신탁은 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 있어서 위탁자를 납세의무자로 하여 위탁매매와 유사하게 세금계산서를 발급하는 개정 세법 적용 전의 실무를 그대로 적용할 것으로 예상함
 - 2022년 1월 1일 이후 설정한 신탁은 수탁자인 한저협이 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대해 부가가치세 납세의무자이므로 저작권 사용료에 대한 부가가치세 면세는 적용을 배제하고 저작권 사용자에게 세금계산서를 발급하여야 할 것임 - 「부가가치세법 시행령」 제11조 제11항에 따르면 신탁업자의 부동산담보신탁에 한하여 신탁재산 총괄사업자등록을 허용하므로 한저협은 신탁재산인 저작권별로 사업자등록을 신청하여야 함¹⁵²⁾
 - 신탁계약은 위탁자 명의로 신탁재산 관련 재화 또는 용역을 공급하는 경우는 거의 발생하지 않을 것으로 보임
- 한저협의 신탁관리업무에 대한 수수료는 공익 목적 단체가 공급하는 재화 또는 용역으로서 부가가치세 면세함
- 문화체육관광부장관의 허가를 받아 설립된 저작권위탁관리업자로서 저작권자를 위하여 실비 또는 무상으로 공급하는 신탁관리 용역은 부가가치세 면세함¹⁵³⁾

152) 「부가가치세법」 제8조 제6항

153) 「부가가치세법 시행령」 제45조 제5호, 「부가가치세법 시행규칙」 제34조 제3항 제1호

〈표 III-4〉 음악 저작권신탁의 저작권 사용료 관련 부가가치세 실무

구분		개정 세법 적용 전	개정 세법 적용 후
2022년 1월 1일 이전 설정 신탁	법인 위탁자	위탁매매 규정에 근거하여 위탁자 명의로 사용자에게 세금계산서 발행 (법인 위탁자→사용자)	좌동 ¹⁾
	불특정 위탁자	위탁매매 규정에 근거하여 한저협 명의로 계산서 발급한 다음(한저협→사용자), 위탁자 명의로 세금계산서 발급하거나 (법인 위탁자→한저협) 소득세 원천징수함 (개인 위탁자→한저협)	좌동 ¹⁾
2022년 1월 1일 이후 설정 신탁		-	한저협이 납세의무자로 사용자에게 세금계산서 발급함 ¹⁾
신탁관리업무 수수료		면세	면세

주: 1) 저작권신탁은 중개가 아닌 신탁계약을 전제로 하므로 개정 후에는 위탁자 명의로 재화 또는 용역을 공급하는 사례가 나타나지 않을 것으로 보임
자료: 본문 내용을 저자 요약함

□ (예상 쟁점) 개정 세법으로 발생할 수 있는 음악 저작권신탁 관련 부가가치세 실무상 쟁점은 다음과 같음

- 개정 세법의 적용 시 한저협은 총괄사업자등록 규정의 적용대상이 아니므로 신탁 재산별로 사업자등록의무가 발생하는데 신탁계약별 계약기간이나 진수를 고려할 때 수탁자가 부담해야 하는 조세협력비용의 수준이 높음
- 신탁 설정연도별로 위탁자 또는 수탁자에게 부가가치세 납세의무가 달리 부과됨에 따라 저작권 사용료 징수 관련 부가가치세 실무가 매우 복잡해짐
 - 저작권 이용단위허락은 사전에 위탁자를 특정할 수 없는 상황이 있는데, 개인인 저작자의 저작물 사용료는 면세지만 법인 저작자의 경우 그러하지 않아 부가가치세 실무의 복잡성은 더욱 가중함

- 저작권신탁의 본래 취지는 저작자를 위해 저작물을 효과적인 관리·활용하는 것인데 관련 부가가치세 실무가 매우 복잡하게 운용되어 본래 제도의 도입 취지를 벗어남

3) 음악 저작권료 기반 수익증권 거래 플랫폼(음악 저작권신탁)

- 뮤직카우의 혁신금융서비스 지정 사업구조에 포함된 신탁계약은 다음과 같음([그림 II-1] 참조)
 - 신탁회사와 저작권 양수법인 간 지식재산권 관리처분신탁계약(1차 신탁)
 - 신탁회사와 저작권위탁관리업자(또는 저작권신탁관리단체) 간 저작권 관리신탁(재신탁)

- 혁신금융서비스 지정 사업구조의 1차 신탁과 재신탁 관련 부가가치세 과세대상 거래를 각각 살펴보면 음악 저작권신탁 관련 과세거래는 주로 재신탁단계(신탁회사와 저작권위탁관리업자 간)에서 이루어짐
 - 1차 신탁단계에서 신탁회사는 저작재산권 및 저작인접권의 사용 및 이전과 관련한 거래는 직접 다루지 않고, 재신탁한 저작권위탁관리업자로부터 사용료 분배액을 수령받을 것으로 보임
 - 이 경우 위탁자와 수탁자인 신탁회사 간에는 저작권 사용료 징수 및 분배와 관련한 과세거래가 일어나지 않을 것으로 보임
 - 신탁회사가 신탁계약별로 공급하는 신탁관리업무는 부가가치세법 면세대상에 해당함
 - 재신탁의 경우 2020년 개정 세법의 적용으로 저작권위탁관리업자와 저작권 사용자 간에는 과세대상 용역 거래가 이루어진 것으로 봄
 - 저작권위탁관리업자가 신탁회사에게 분배하는 사용료는 과세대상 거래로 보지 않음

- 혁신금융서비스 지정 사업구조에서 신탁 설정연도¹⁵⁴⁾에 따라 부가가치세 납세의무는 달리 정해짐
 - 2022년 1월 1일 이전 설정한 신탁은 음악 저작권 사용료 관련 거래에 대한 부가가치세 납세의무자는 신탁회사가 되고 2022년 1월 1일 이후 설정한 신탁은 저작권 신탁관리회사가 납세의무자가 됨

- (예상 쟁점) 앞서 음악 저작권신탁 관련 부가가치세 실무상 쟁점과 유사함

154) 신탁 설정연도를 저작권 양수법인이 당초 저작권위탁관리업자에게 신탁한 연도로 할 것인지 또는 신탁회사가 재신탁한 연도로 할 것인지에 대해 계약내용의 확인이 필요하지만 전자의 경우를 고려함

IV. 주요국의 세무상 신탁 처리와 부가가치세제

1. 일본

가. 지식재산권 신탁

- 일본은 1922년 신탁법을 제정한 이래 급변하는 경제사회 변화에 대응하기 위해 2006년 신탁법을 전면 개정하여 2007년 시행함¹⁵⁵⁾
 - 2006년 신탁법의 개정은 투자자 보호를 위한 규제적 측면과 고전적인 영국 판례법을 계수한 신탁법의 시대적 한계를 개선하기 위함

- 일본 「신탁법」은 신탁가능한 대상을 재산(財産)으로 한정하고¹⁵⁶⁾ 신탁재산의 관리·처분·멸실·훼손, 기타의 사유로 수탁자가 얻은 재산도 신탁재산의 범위에 포함함¹⁵⁷⁾
 - 신탁을 ‘일정한 목적에 따라 수탁인이 재산의 관리 또는 처분 및 기타 해당 목적의 달성을 위하여 필요한 행위를 하여야 하는 것’으로 정의함¹⁵⁸⁾
 - 단순히 해당 수탁자의 이익을 도모하기 위한 목적은 제외함

- 2004년 12월 「신탁업법」 개정 시 「신탁법」상 요건을 갖춘 재산은 모두 신탁재산이 될 수 있도록 하여 지식재산권¹⁵⁹⁾을 수탁가능한 재산에 포함함¹⁶⁰⁾

155) 서희석, 2007, pp. 3~5.

156) 일본 「신탁법」 제2조

157) 일본 「신탁법」 제14조

158) 일본 「신탁법」 제2조

159) 일본 「지적재산기본법」(2002년 12월 4일 공포, 2003년 3월 1일 시행)은 “발명, 고안, 식물의 신

- 신탁업은 특허권이나 저작권 같은 지식재산권을 수탁하는 것이 가능하게 됨¹⁶¹⁾
- (기술신탁) 일본 기술신탁은 2004년 신탁업법 개정 이후 민간의 신탁은행을 중심으로 운용됨¹⁶²⁾
 - 「대학 등 기술이전 촉진법」에 따라 주무대신의 승인을 받은 기술이전기관(Technology Licensing Organization, TLO)은 특정 신탁으로 내각총리대신의 등록을 받는 것으로 신탁업을 영위할 수 있게 됨¹⁶³⁾
 - 신탁업을 영위하는 경우 내각총리대신의 면허를 득해야 하나 관리형 신탁업¹⁶⁴⁾은 내각총리대신의 등록(3년마다 갱신)으로 영업할 수 있음
 - 우수 특허권을 보유한 지역중소기업(위탁자)은 수탁자인 TLO에게 특허권을 이전하여 특허권의 관리 및 운영을 목적으로 하는 기술(또는 특허)신탁의 사례가 등장함¹⁶⁵⁾
 - 수탁자는 특허권자로서 특허청에 특허료의 납부 수속, 이용자와의 실시허락, 계약의 교섭 및 체결, 실시료를 받는 등의 업무를 제공함

품종, 디자인, 저작물 및 기타 인간의 창조적 활동에 의해 만들어지는 것”, “상표, 상호 및 기타 사업 활동에 사용되는 상품 또는 업무를 표시하는 것”, “영업비밀 기타 사업활동에 유용한 기술상 또는 영업상의 정보”를 지적재산으로 구분하고 ‘지적재산권’으로서 그 정의나 취급에 있어서의 료에 대해서는 개별 법률에서 정함(大屋貴裕・今井克也・黒田尚彦, 2021, p. 85.). 일본은 지적재산권(知的財産權)이지만 본문에서는 지식재산권으로 총칭함

160) 맹수석, 2005, p. 256.

161) 下別府則竹, 2007, p. 15.

162) 주소영, 2014, pp. 59~65.

163) 일본 금융청, 改正信託業法が施行されました, <https://www.fsa.go.jp/policy/shintaku/>, 검색일자: 2023. 8. 18.

164) 관리형 신탁은 위탁자 등의 지시에 따라 신탁재산의 관리 또는 처분이 이루어지는 신탁 또는 신탁 재산에 대하여 보존행위 또는 재산의 성질을 바꾸지 않는 범위 내의 이용행위 혹은 개량행위만이 행해지는 신탁을 의미함

165) 사례를 살펴보면, 2005년 3월 재단법인 오타구산업진흥협회의 중개로 중소기업 토키와정기(トキワ精機, Tokiwa Industries Co., Ltd)와 미쓰비시UFJ신탁은행 간에 토키와정기 보유 특허권에 대한 신탁계약으로 위탁자(토키와정기)가 소유한 특허권을 수탁자(미쓰비시UFJ신탁은행)에게 이전하고 위탁자는 특허를 실시하고 그 특허권의 관리는 신탁은행이 행하는 구조임(小坂準記, 2007, p. 317.; 下別府則竹, 2007, pp. 20~21.)

- (저작권신탁) 일본은 2000년 제정 「저작권등관리사업법」¹⁶⁶⁾에 따라 저작권에 대한 집중관리신탁을 운용함¹⁶⁷⁾
- 「저작권등관리사업법」은 저작권 및 저작인접권을 관리하는 사업을 하는 자에 대한 등록제도와 관리위탁계약을 규정함
 - 저작권등관리사업은 ‘관리위탁계약’에 따라 저작물, 공연, 음반, 방송 또는 케이블 방송 기타 저작권 또는 저작인접권을 관리하는 것을 의미함
 - 저작권등 관리사업을 하는 자는 영리를 목적으로 하지 않는 법인격을 가지지 않는 사단으로 문화청 장관에 등록하여야 함(제3조)
 - 관리위탁계약은 저작물등의 이용의 허락 그 외의 해당 저작권 등의 관리를 실시하는 것을 목적으로 저작권을 이전하는 신탁계약과 저작권 이용허락을 위한 위임 계약으로 구성함¹⁶⁸⁾
 - 신탁계약은 위탁자가 수탁자에게 저작물·실연·음반·방송 또는 유선방송의 이용 허락 그 밖의 저작권 또는 저작인접권의 관리를 행하게 하는 것을 목적으로 함
 - 위임계약은 저작물 등의 이용 허락이나 관리의 중개(상법 제502조 제11호) 또는 대리(민법 제99조, 상법 제504조)를 행하게 하고 당해 중개 또는 대리에 수반되는 저작권 관리를 행하게 하는 것을 목적으로 함
 - 관리위탁계약은 위탁자인 저작권자가 저작권등 관리사업자에 의한 저작물등의 이용의 허락에 관한 사용료의 액수를 결정하는 경우에는 관리 위탁 계약에 해당하지 않음¹⁶⁹⁾

166) 당초 「저작권에 관한 중개업무에 관한 법률(중개업무법)」에 따라 저작권 관리사업을 허가제로 운영하였지만, 저작권의 관리사업 신규참여를 허가제로 제한하는 점, 저작물의 이용계약의 매개(媒介) 행위 등 권리자의 이익을 해할 우려가 낮은 형태(중개행위)까지 규제대상으로 하는 점, 적용대상범위가 이용실태에 적합하지 않은 점, 행정청의 재량권을 광범위하게 인정하는 한편으로 위탁자 및 이용자의 보호를 위한 규정이 불충분한 점 등 개선요구로 인해 중개업무법을 폐지하고 2001년 10월 1일부터 「저작권등관리사업법」을 시행함(半田正夫/松田政行(編), 2015, p. 864.; 尾崎史郎, 2001, p. 80.; 강기봉·김상태, 2021, p. 36.; 김영인, 2020, p. 69.)

167) 박준석, 2015, p. 248.

168) 「저작권등관리사업법」 제2조

169) 허희성·박익환·이대화·이규호, 2004, pp. 102~103.

- 저작권등관리사업자가 저작물 사용자로부터 징수한 사용료는 문화청 장관에 신고한 집중관리단체의 분배규정에 의해 권리자에게 분배함¹⁷⁰⁾
- 2023년 기준 저작권관리사업자는 저작권 분야별로 29개 단체가 있음¹⁷¹⁾

나. 세무상 신탁 처리

- 당초 일본은 실질과세원칙에 기반하여 신탁 관련 세제를 수익자 과세 중심으로 설계한 것으로 보임
- 원칙적으로 신탁재산은 수익자에게 귀속하는 것으로 보고 수익자에게 신탁재산으로부터 발생하는 소득 등에 대해 과세하였음
 - 소득세 측면에서 위탁자가 신탁의 설정을 위해 신탁재산을 수탁자에게 이전하는 것은 자산의 양도(취득)로 보지 않았지만, 수익권의 양도(취득)는 원칙적으로 그 신탁재산의 양도(취득)로 취급함¹⁷²⁾

170) 박기태, 2023, p. 133.

171) 음악 저작권과 관련하여 일본음악저작권협회(Japanese Society for Rights of Authors and Composers: JASRAC), 소설 등의 이용허락과 관련하여 일본문예가협회, 각본의 이용허락과 관련하여 일본 협동조합 시나리오 작가 연합회 및 일본 협동조합 시나리오 작가협회, 음반제작자의 권리에 관한 사항으로 일본 레코드협회, 실연자(배우, 가수 등)의 권리에 관하여는 일본예능실연가 단체협의회, 방송사업자의 권리에 관하여는 일본방송협회, 일본민간방송연맹, 대여, 상연, 복제 등 비디오소프트의 권리에 관한 사항으로는 일본영상소프트협회, 서적, 잡지 등의 출판에 관하여는 일본서적출판협회, 일본복사권센터, 미술작품의 저작권에 관해서는 일본미술가연맹, 사진 저작권에 관하여는 일본사진저작권협회, 교육영화의 저작권에 관해서는 영상문화제작자연맹 등이 29개의 관리단체가 있음(일본 문화청 홈페이지, <https://pf.bunka.go.jp/chosaku/ejigyouscript/dbipzenkensaku.asp>, 검색일자: 2023. 7. 18.)

172) 그러나 ① 합동운용신탁, 증권투자신탁 ② 특정공익신탁 ③ 적격퇴직연금신탁, 후생연금기금신탁, 근로자재산형성기금신탁, 국민연금기금·국민연금기금신탁 등 이른바 단서신탁에 대해서는 소득 발생 시 수익자나 위탁자에게 과세하지 않음. 이것은 단서신탁은 수익자(위탁자)가 다수 있고, 또 신탁재산이 다양한 형태로 운용되기 때문에 수익발생 시 수익자별로 과세하는 것이 불가능하고, 이들 신탁으로부터 발생하는 이익은 일정기간 내에 수익자에게 분배되어 이자, 배당소득으로 과세되거나 수익증권으로서 이익분배 시 과세되므로 한때 그 이익이 유보되어 있더라도 최종적으로는 과세가 확보되어 있기 때문임(日本知的財産仲裁センター, 2004, p. 97.)

- 그러나 2006년 세법 개정을 통해 수익자 과세중심의 신탁 과세를 완화하여 수익자 과세신탁, 법인과세신탁, 집단투자신탁 등으로 구분하여 신탁 관련 세제를 운용함¹⁷³⁾
 - 새로운 신탁법에 따른 자기신탁, 목적신탁 등 새로운 유형의 신탁에 대한 신탁과 세제도를 마련하기 위해 2006년 개정하고 2007년 9월 30일부터 시행함¹⁷⁴⁾

- (수익자과세신탁) 신탁재산을 법률상으로는 수탁자에게 이전하지만, 수익자가 신탁 재산에 속하는 자산·부채, 신탁재산에 귀속되는 수익·비용을 직접 보유하는 것으로 보아 신탁재산으로부터 수익이 발생하는 경우 수익자에게 과세함¹⁷⁵⁾
 - 수익자는 수익자로서의 권리를 현재 소유한 자에 한하며,¹⁷⁶⁾ 신탁변경의 권한을 가지고 신탁재산의 급부를 받는 자는 수익자로 간주함¹⁷⁷⁾

- (법인과세신탁) 신탁 자체를 법인으로 의제하여 수탁자를 소득세제의 납세의무자로 보고 신탁재산으로부터 수익이 발생할 때 수탁자에게 법인세 과세하는 신탁을 말함
 - 신탁재산에서 발생한 수익·비용과 수탁자의 고유재산에서 발생한 수익·비용을 각각 다른 납세의무자로 간주하여 법인세를 부과함¹⁷⁸⁾
 - 법인과 유사한 성격의 투자기구, 신탁의 수익에 대해 과세할 수 있는 수익자가 없는 신탁, 과도한 과세이연 방지가 필요한 경우 수탁자를 납세의무자로 봄¹⁷⁹⁾
 - 법인과세신탁의 수탁자가 개인인 경우라도 법인세 납세의무를 부담함
 - 특정 목적신탁, 특정 투자신탁, 수익증권 등 발행신탁,¹⁸⁰⁾ 수익자가 없는 신탁

173) 김희철, 2018, p. 443.

174) 이준봉, 2012, p. 33.

175) 「일본 소득세법」 제13조 제1항, 「일본 법인세법」 제12조 제1항

176) 「일본 법인세법」 제12조 제1항 괄호

177) 「일본 법인세법」 제12조 제2항; 예시를 들자면, 특정 수익자가 전체 신탁소득 중 70%의 권리를 보유하고 있고, 나머지 30% 소득에 대한 수익자가 정해지지 아니한 경우 70%의 권리를 보유한 수익자에게 전체 신탁소득이 귀속되는 것으로 봄(「일본 법인세법」 기본통칙 14-4-1)

178) 「일본 법인세법」 제4조의 6 제2항

179) 백제흙, 2020, p. 111.

180) 다만 특정 요건 충족한 수익증권발생신탁은 법인과세가 아닌 신탁이익 분배시점에 수익자에게 과세함(「일본 법인세법」 제2조 29호)

탁,¹⁸¹⁾ 법인이 위탁자 신탁 중 주주가 수익자인 특정 신탁¹⁸²⁾등이 있음

- (집합투자신탁 등) 신탁에 대한 과세 없이 신탁소득을 수익자에게 분배할 때 해당 수익자를 과세하는 신탁을 말함
 - 불특정금전신탁이나 투자신탁에서 발생한 신탁재산의 투자수익은 발생시점에 수익자나 신탁회사(수탁자) 모두 과세하지 않고, 분배시점에 수익자에게 금융소득으로 과세함¹⁸³⁾
 - 집합투자신탁,¹⁸⁴⁾ 퇴직연금등신탁,¹⁸⁵⁾ 특정 공익신탁¹⁸⁶⁾ 등이 있음
- 일본 소비세는 실질과세원칙에 근거하여 신탁재산의 양도 시 일반적으로 수익자가 소비세 납세의무자가 됨
 - 그러나 법인과세신탁 등에 대해서는 수탁자에게 납세의무를 부과함
 - 수탁자가 납세의무자인 경우, 신탁법 규정에 의하여 지위등이 변동되었을 때 새로운 수탁자로 하여금 당초 납세의무를 승계토록 함¹⁸⁷⁾
 - 자세한 내용은 다음 절에서 후술함

181) 수익자가 없는 신탁은 유증에 의해 설정된 신탁 등을 공익목적 신탁 외 일반적인 목적신탁을 의미함

182) 신탁을 이용한 법인(공익법인 또는 공공법인 제외)의 조세회피를 방지하고자 특정 요건에 해당하는 특정 신탁은 수탁자를 법인세 납세의무자로 봄(「일본 법인세법」 제2조 제29의2항). 특정 요건은 법인 사업의 전부 또는 중요한 일부(회사 자산의 20%)를 신탁하고 자사의 주주에게 수익권의 50%를 교부하는 것으로 예상되는 경우, 수탁자가 그 법인 또는 그 법인의 특수관계인이며, 또한 신탁기한이 20년 이상인 경우, 당해 법인 또는 당해 법인의 특수관계인을 수익자로 하며 특수관계인에 대한 수익분배비율이 변경가능한 경우 등임(한원식, 2013).

183) 「일본 소득세법」 제17조 제1항 제5호

184) 「일본 법인세법」 제2조 제29호: 집합투자신탁은 합동운용신탁, 투자신탁(법인과세신탁에 포함하는 것은 제외), 일정 요건을 충족한 수익증권발행신탁 등이 있음

185) 「일본 법인세법」 제12조 제4항 제1호

186) 「일본 법인세법」 제12조 제4항 제2호

187) 「국세통칙법」 제17-2조

〈표 IV-1〉 일본 세무상 신탁 처리

구분	유형	소득세제 납세의무자	소비세 납세의무자
수익자등과세신탁	부동산, 동산 관리 등 일반적인 신탁	수익자 (발생 시 과세)	수익자
법인과세신탁	수익증권등발행신탁, 수익자의 정함이 없는 신탁, 위탁자를 법인으로 하는 중 특정 신탁, 집단투자신탁에 해당하는 투자신탁 이외의 투자신탁, 특정목적신탁	수탁자 (발생 시 과세)	수탁자
집합투자신탁 등	집합투자신탁, 퇴직연금등 신탁, 특정 공익신탁	수익자 (분배 시 과세)	수탁자

자료: 본문 내용을 저자 요약함

다. 신탁 관련 부가가치세제

1) 일본 소비세 개요

- 일본 소비세법은 국내에서 사업자가 행한 자산의 양도 및 대여,¹⁸⁸⁾ 역무의 제공, 특정과세매입¹⁸⁹⁾를 과세대상 거래 규정함¹⁹⁰⁾
- 사업자는 개인사업자 및 법인을 의미함¹⁹¹⁾

188) 자산의 양도 및 대여에는 저작권 등의 양도와 저작권 등의 이용허락을 포함함. ‘자산의 대여’는 자산을 사용하게 하는 일체의 행위로 다음과 같은 지식재산권의 대여 및 이용허락을 의미함(「일본 소비세법」 기본통칙 5-4-2)

- 공업소유권 등(특허권 등의 공업소유권 및 이들 권리에 관한 출원권 및 실시권)의 사용, 제공 또는 전수
- 저작물의 복제, 상연, 방송, 전시, 상영, 번역, 편곡, 각색, 영화화 기타 저작물을 이용을 허락하는 행위
- 공업 소유권 등의 목적으로 되어 있지 않지만, 생산 그 외 업무에 관해 반복해서 사용할 수 있을 때까지 형성된 창작의 사용, 제공 또는 전수

189) 특정과세매입은 국외사업자로부터 사업자용 전기통신이용역무의 공급과 특정역무의 공급을 의미하며, 이 경우 공급받은 국내 과세사업자에게 대리납부의무를 부과함(「일본 소비세법」 제5조)

190) 「일본 소비세법」 제4조, 제5조

191) 「일본 소비세법」 제2조 제1항

- 소비세 비과세와 면제 대상 거래는 다음과 같음
 - 금융거래, 자본거래, 의료, 복지, 교육 분야의 일정 거래는 소비세를 비과세함
 - 수출거래나 국제통신, 국제운수 등의 수출 유사거래는 소비세를 면제함
- 기준기간의 과세매상고 및 특정기간의 과세매출액 등이 1,000만엔 이하의 사업자 (면세사업자)는 그 해(또는 사업연도)는 납세의무를 면제함¹⁹²⁾
 - 적격청구서 발행사업자의 등록을 받는 경우 납세의무는 면제되지 않음
- 일본 소비세 납세의무는 사업자 단위로 이루어지며, 납세지는 주소(개인사업자) 또는 본점이나 주된 사무소의 소재지(법인 등) 임¹⁹³⁾
- 일본 소비세의 세율은 10%(지방소비세 2.2% 포함), 경감세율 8%(지방소비세 1.76% 포함) 임¹⁹⁴⁾
- 일본 소비세는 현재 전단계세액공제 방식으로 ‘청구서 등의 보존방식’을 채용하지만¹⁹⁵⁾ 2023년 10월부터 ‘적격청구서 등 보존방식’(세금청구서 제도)을 운용할 예정임¹⁹⁶⁾
- 현행 소비세법은 사업자등록 규정이 없지만 2023년 10월 1일 자 적격청구서 등 보존방식제도의 시행을 앞두고 적격청구서발행 사업자등록제도를 운용함¹⁹⁷⁾
- 소비세 매입세액공제를 위해 적격청구서발행사업자가 교부한 적격청구서 등을 보존하여야 함
 - 적격청구서발행사업자는 세무서장에게 적격청구서발행사업자등록을 신청하여 등록을 받은 과세사업자를 의미함

192) 일본 국세청, https://www.nta.go.jp/publication/pamph/koho/kurashi/html/01_3.htm, 검색일자: 2023. 9. 20.

193) 「일본 소비세법」 기본통칙 2-1-1, 2-2-1

194) 「일본 소비세법」 제29조: 경감세율 적용대상은 주류·외식을 제외한 음식료품 및 정기구독계약이 체결된 주 2회 이상 발행되는 신문의 양도가 있음(일본 국세청, https://www.nta.go.jp/publication/pamph/koho/kurashi/html/01_3.htm, 검색일자: 2023. 9. 20.)

195) 국중호, 2019. p. 18.

196) 国税庁軽減税率・インボイス制度対応室, 2018, p. 41.

197) 2023년 10월 1일 이전 적격사업자등록을 하더라도 등록의 효력은 개정 세법 적용일인 2023년 10월 1일 이후 발생함(国税庁軽減税率 インボイス制度対応室, 2018, p. 7.)

- 2023년 10월부터 적격청구서발행사업자는 소비세 과세대상 자산의 양도 등을 실시했을 경우, 과세 사업자로의 요구에 따라 적격청구서의 교부의무를 짐

- (위탁 판매) 2023년 10월부터 위탁 판매의 경우 수탁자는 적격청구서(위탁자 명의)를 대리 교부하거나 적격청구서(수탁자 본인 명의)를 발급하여 매개자 교부할 수 있음¹⁹⁸⁾
- 위탁 판매는 위탁자가 구매자에 대해 과세 자산의 양도 등을 실시하고 있는 것이기 때문에, 본래 위탁자가 구매자에 대해서 적격 청구서를 교부해야 함
- (대리 교부) 수탁자는 위탁자를 대리하여 위탁자의 성명, 상호, 등록번호 등을 기재한 위탁자의 적격청구서를 상대방에게 교부할 수 있음
- (매개자 교부) 중개 및 수탁자는 위탁자의 과세 자산의 양도 등에 대해, 중개 및 수탁자 본인의 성명, 상호, 등록 번호를 기재한 적격 청구서 또는 적격 청구서에 관련된 전자적 기록을 위탁자를 대신하여 구매자에게 교부하거나 제공할 수 있음¹⁹⁹⁾
- 매개자 교부특례는 (i) 위탁자 및 수탁자가 적격청구서발행사업자이고 (ii) 위탁자는 수탁자에게 위탁자 본인이 적격청구서발행사업자의 등록을 받았다는 취지를 거래 전까지 통지하는 경우²⁰⁰⁾에 한해 적용함
- 적격청구서를 교부하는 수탁자는 수탁자 본인의 과세자산의 양도 등과 위탁받은 과세자산의 양도를 하나의 적격청구서에 기재할 수 있음

2) 신탁 관련 소비세 규정

□ 일본 소비세법은 수익자과세신탁은 수익자를 납세의무자²⁰¹⁾로, 집합투자신탁 등은 수탁자를 납세의무자로 규정함²⁰²⁾

198) 国税庁軽減税率・インボイス制度対応室, 2018, pp. 48~50.

199) 매개자 교부 특례는 청구서의 발행사무, 집금사무 등 상품의 판매 등에 부수하는 행위 만을 위탁하고 있는 경우도 대상이 됨

200) 통지 방법으로는 개개의 거래 시마다 사전에 등록번호를 서면 등으로 통지하는 방법 외에, 예를 들어 기본계약 등에 의해 위탁자의 등록번호를 기재하는 방법이 있음(인보이스 통달 3-7)

201) 「일본 소비세법」 제14조 제1항

202) 「일본 소비세법」 제14조 제1항 단서규정

- 실질과세원칙에 근거하여 일반적으로 신탁의 수익자는 소비세 납세의무자가 되지
만 집합투자신탁이나 법인과세신탁 등에 대해서는 수탁자가 납세의무를 이행함
- 다만 공익신탁에 관한 법률 제1조에서 규정하는 공익신탁의 경우 위탁자 등이 납세
의무자임²⁰³⁾

가) 수익자과세신탁

- 수익자는 실질과세원칙에 따라 국내에서 과세대상 자산의 양도 등으로 인한 대가를
실질적으로 향유하는 자를 의미함²⁰⁴⁾
 - 신탁의 수익자(수익자로서의 권리를 현재 가지고 있는 자에 한함)는 당해 신탁의
신탁재산에 속하는 자산을 가지는 것으로 간주하고, 당해 신탁재산 관련 자산 등의
거래를 당해 수익자의 자산 등 거래로 간주함²⁰⁵⁾
 - 신탁을 변경할 권한을 실제로 가지고, 당해 신탁재산의 혜택을 받게 되는 수익자는
해당 신탁재산을 직접 보유하는 것으로 간주함
 - 신탁을 변경할 권한을 가지는 다음 위탁자도 수익자의 범위에 포함함²⁰⁶⁾
 - 위탁자가 신탁행위의 규정에 따라 귀속권리자로 지정되어 있는 경우
 - 「신탁법」 제182조 제2항에 열거하는 신탁행위에 의하여 잔여재산의 수익자 또는
귀속권리자 지정에 관한 규정이 없거나, 신탁행위의 규정에 따라 잔여재산 수익
자 등으로 지정을 받은 자 모두가 그 권리를 포기한 경우
 - 다음에 열거하는 자는 수익자로 보지 않음²⁰⁷⁾
 - 신탁 종료 기간 동안 「신탁법」 제182조 제1항 제2호에서 규정하는 귀속권리자
 - 위탁자가 생존하는 동안 「신탁법」 제90조 제1항 제1호에 따라 위탁자 사망 시
수익권을 취득하는 수익자로 지정된 자

203) 「일본 소비세법」 제19조의2

204) 「일본 소비세법」 제5조, 동법 기본통달 4-1-1

205) 「일본 소비세법」 제14조 제2항

206) 「일본 소비세법」 기본통칙 4-3-5

207) 「일본 소비세법」 기본통달 4-3-4

- 위탁자가 생존하는 동안 위탁자 사망 이후 신탁재산과 관련한 급부를 받는 「신탁법」 제90조 제1항 제2호에서 열거하는 수익자
- 수익자가 2명 이상인 경우에는 해당 신탁재산에 관한 거래의 전부를 각각 수익자가 보유하고 있을 권리의 내용에 따라 행한 것으로 봄²⁰⁸⁾
- 수익자과세신탁은 신탁행위에 따른 다음 재화 등의 이전은 소비세 과세대상 거래로 보지 않음²⁰⁹⁾
 - 신탁행위에 따라 위탁자가 신탁재산을 수탁자에게 이전하는 경우
 - 신탁 종료에 따라 수탁자가 잔여 신탁재산의 급부를 수익자 또는 위탁자에게 이전하는 경우
 - 신탁기간 중 수탁자로부터 수익자에게 교부하는 신탁 배당금(信託配当金)²¹⁰⁾
 - 다만 수익자가 가지고 있는 신탁의 권리를 양도하는 경우 그 권리의 목적이 되는 신탁재산의 양도가 이루어진 것으로 봄²¹¹⁾
- 사업자가 행하는 토지신탁(임대형 토지신탁²¹²⁾)에 관한 거래에 대한 소비세의 취급을 살펴봄²¹³⁾
 - 신탁의 설정(종료)으로 인해 위탁자(수탁자)가 수탁자(수익자)에게 이전하는 신탁 재산은 자산의 양도(취득) 등에 해당하지 않음
 - 다만 신탁의 설정으로 취득한 신탁수익권을 수익자가 양도한 경우에는 신탁수익권의 목적이 되는 신탁재산의 구성물 전부를 일괄하여 양도한 것으로 취급함

208) 「일본 소비세법 시행령」 제26조

209) 「일본 소비세법」 기본통달 4-2-1

210) 자산의 양도 등의 대가로서 수령한 것이 아니기 때문에 과세하지 않음(「일본 소비세법」 제14조 제1항, 일본 국세청 질의응답 사례, 土地信託と消費税, <https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/02/16.htm>)

211) 「일본 소비세법」 기본통달 4-3-3

212) 임대형 토지신탁은 토지를 신탁재산으로 하여 차입금등에 의해 건물을 건축하여, 건축을 임대하여 발생한 수익을 수익자에게 신탁 배당금으로서 교부하는 신탁계약을 의미함

213) 일본 국세청 질의응답 사례(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/02/16.htm>)를 요약함

- 차입금 등에 의해 건물을 신축한 경우, 수익자가 해당 건물을 취득한 것으로써 소비세 목적상 수익자의 과세 매입으로 봄
- 신탁재산인 건물의 임대 수입은 소비세 목적상 수익자의 과세 매출임
- 신탁기간 중에 수탁자가 수익자에게 교부하는 신탁 배당금은 대가로서 수익자가 수령한 것이 아니기 때문에, 소비세 목적상 과세거래가 아님

나) 법인과세신탁 등

- 법인과세신탁 등은 수탁자는 법인과세신탁의 신탁재산 및 수탁자의 고유재산에 대하여 각각 다른 납세의무자로 보아 「소비세법」을 적용함²¹⁴⁾
 - 개인 사업자가 수탁사업자인 경우에는 법인으로 간주함²¹⁵⁾
 - 법인과세신탁의 수탁자가 두 명 이상인 경우 해당 법인과세신탁의 신탁사무를 주재하는 수탁자(주재수탁자)가 납세의무자임
 - 주재수탁자 외 수탁자는 소비세에 대해 연대납부책임을 짐²¹⁶⁾
 - 집합투자신탁, 퇴직연금신탁, 특정공익신탁의 신탁재산에 속하는 자산 및 해당 신탁재산 관련 자산 등 거래에 대해서 수탁자가 소비세 납세의무자임²¹⁷⁾
- 수탁 사업자가 소규모 사업자의 납세의무 면제의 적용 및 간이과세제도의 적용 여부는 고유 사업자의 적용 여부에 의해 판정함²¹⁸⁾
- 수탁자를 납세의무자로 보는 경우 수익권의 양도는 유가증권의 양도(투자신탁 및 대부신탁) 또는 금전채권의 양도(그 외의 경우)로 보고 소비세 과세하지 않음

214) 「일본 소비세법」 제14조 제1항 후문; 「일본 소비세법」 제15조 제1항

215) 「일본 소비세법」 제15조 제3항

216) 「일본 소비세법」 제13조

217) 「일본 소비세법」 기본통달 4-2-2

218) 「일본 소비세법」 기본통달 4-4-1, 4-4-2

- 집단투자신탁, 법인과세신탁, 퇴직연금신탁, 특정공익신탁 등의 수익 분배금은 이자를 대가로 하는 대부금 등으로 보고 소비세를 과세하지 않음²¹⁹⁾
- 다만 법인과세신탁의 위탁자가 자산(금전 제외)을 신탁하고 수익자가 그 신탁재산에 속하는 자산을 가진 것으로 보는 경우, 해당 자산의 이전은 대가를 얻고 이루어진 자산의 양도 등에 해당함²²⁰⁾

다) 저작권 신탁 관련 소비세 규정

- 현행 일본 소비세는 지식재산권 신탁과 관련하여 별도 규정을 마련하지 않음
- JASRAC의 음악 저작권신탁을 중심으로 신탁계약의 내용과 그에 따른 소비세 과세 여부를 살펴봄
 - JASRAC의 음악 저작권 신탁계약의 내용은 다음과 같음
 - 저작권자와 JASRAC가 저작권 신탁계약을 체결함으로써 저작권자는 위탁자 및 수익자가 되고 JASRAC는 수탁자가 됨
 - 저작권자인 위탁자는 수탁자에게 저작권을 이전하고 저작권은 신탁재산이 되어 신탁법의 적용을 받음
 - 수탁자인 JASRAC는 사용자에게 저작물 이용허락을 실시하여 저작권 사용료를 징수하고, 분기별로 저작권자에게 저작권 사용료를 분배함
- JASRAC의 음악 저작권신탁은 수익자과세신탁²²¹⁾에 해당하여 수익자인 저작권자가 소비세 납세의무를 이행함²²²⁾

219) 「일본 소비세법」 기본통달 6-3-1

220) 「일본 소비세법」 제4조 제5항, 「동법 시행령」 제2조 제3항

221) 음악 저작권신탁의 세무상 처리를 살펴보면, 법인과세신탁이나 집단투자신탁에 해당하지 않아 소득 세제상 수익자과세신탁에 해당하는 것으로 보임(株式会社ビスカス, <https://www.all-senmonka.jp/moneyizm/75148/>, 검색일자: 2023. 9. 20.)

222) JASRAC의 사용자 지급계산서에 따르면 저작권 사용료별로 소비세율을 더한 금액에서 수수료 및 소득세 원천징수액을 차감한 금액을 저작권자에게 지급함. 소득세 원천징수는 지급하는 사용료를

- 2023년 10월 1일 자로 적격청구서발행사업자 제도가 시행됨에 따라 JASRAC는 매개자 교부특례를 채택하여 적격과세사업자인 저작권자를 대신하여 적격 청구서를 발행할 것으로 예상함²²³⁾
 - JASRAC는 저작권자에게 분배하는 사용료를 과세대상 매입으로 처리하기 때문에 저작권자의 소비세 납세의무는 기존과 동일함²²⁴⁾

2. 영국

가. 지식재산권 신탁

- 영국은 신탁제도를 처음 발전시킨 국가²²⁵⁾로서 현재는 「수탁자법(Trustee Act 2000)」과 「금융서비스시장법(Financial Services and Markets Act 2000, FSMA)」의 규제를 받음²²⁶⁾

저작권자의 사업소득 또는 잡소득으로 보고 사용료가 100만엔까지는 10.21%(소득세 10%+부흥특별 소득세 0.21%), 100만엔 초과하는 부분에 대해서는 20.42%(소득세 20%+부흥특별소비세 0.42%)를 원천징수함(일본저작권협회, https://www.jasrac.or.jp/bunpai/pdf/2306bd_3.pdf, 검색일자: 2023. 9. 20.)

- 223) 일본저작권협회, <https://www.jasrac.or.jp/news/23/230703.html>, 검색일자: 2023. 9. 20.
- 224) 저작권자의 저작권 사용료 소비세 납세의무에 대한 질의에 대해 JASRAC의 답변은 다음과 같음 “インボイス制度導入後も、消費税納税義務者の条件は変わりません。なお、その条件のもと、JASRACも納税義務を負いますので、課税事業者として、音楽の利用者様より支払われた使用料を課税売上とし、委託者様へ分配する使用料を課税仕入としております。”(일본저작권협회, https://secure.okbiz.jp/faq-jasrac/helpdesk/show?bsid_faq-jasrac=9572e134b5bb8f55479359ee8609e204&site_domain=jp&incident_id=179280&category_id=60, 검색일자: 2023. 8. 23.)
- 225) 12세기 영국은 유언으로 유족에게 토지에 대한 권리(a tenant in fee simple)를 이전할 합법적인 권한이 없었는데 당시 영국의 보통법에 따르면 법정상속인이 미성년인 경우 약 20년간 영주가 토지의 이익을 취하고 법정상속인이 존재하지 않는 경우 토지는 영구적으로 영주의 손에 복귀하였음. 사망에 임박한 토지소유자는 지인에게 토지를 양도하면서 “사망 후 해당 토지를 직계비속 또는 지정하는 자에게 주어 그 사람들이 소유할 수 있기를 희망한다”는 내용을 선언하였는데 이 경우 지인은 (토지소유자를 위해서) 토지를 보유하고 토지소유자는 생전에 토지를 향유하면서 사후 토지 처리에 대한 사항을 지인에게 지시할 수 있었다고 함. 이를 신탁의 기원이 되는 유스(use)제도라고 함 (이계정, 2016, pp. 15~16.)
- 226) 정우영·김신영·김지안, 2021, p. 78.

- 「수탁자법」은 신탁관계에서 신탁재산을 이용하여 이익을 창출하는 기능을 하는 수탁자의 권한과 책임을 규제함
- 「금융서비스시장법」에서의 영업행위준칙은 신탁업자의 행위 등을 규제함

- 영국에서는 어떠한 재산권도 신탁이 가능하며 그 재산권은 양도 가능한 보통법상 권리(legal interest) 또는 형평법상 권리(equitable interest)임²²⁷⁾
 - 저작권, 특허권, 상표권, 디자인 등 지식재산권도 신탁가능함

- (기술신탁) 영국기술그룹(British Technology Group)²²⁸⁾은 공적자금에 의한 대학 연구성과의 실용화를 위해 연구기술 등을 독점적으로 위탁받아 기술 발굴 및 지원, 특허권 설정, 라이선스 활동을 수행한 바 있음²²⁹⁾
 - 영국기술그룹은 유럽 기술거래 중개를 담당하면서 대학교와 연구기관 등의 기술 상업화에 큰 역할을 했다고 평가받음

- (저작권신탁) 영국은 「저작권집중관리 규정(Collective Management of Copyright (EU Directive) Regulations 2016)」²³⁰⁾과 「저작권·디자인·특허법(Copyright, Designs and Patents Act 1988)」에 따라 저작권집중관리제도를 운용함

227) 맹수석, 2006, p. 256.; 주소영, 2014, p. 73.; GOV.UK, “Intellectual property and your work,” <https://www.gov.uk/topic/intellectual-property/law-practice>, 검색일자: 2023. 7. 28.

228) 영국기술그룹(private limited company British Technology Group)은 1948년 기술이전과 사업화 촉진을 위해 설립된 국립연구개발기관(National Research Development Corporation, NRDC)과 국립기업위원회(National Enterprise Board, NEB)의 합병으로 설립되었다가 2019년 8월 Boston Scientific에 인수되었음(이희정, 2014, p. 50.; 주소영, 2014, p. 73.)

229) 영국 대처 정권하인 1985년에 영국기술그룹의 독점적인 권리가 박탈되면서 대학에 연구자금을 지원 하던 RC(Research Council)의 지도에 따라 영국 대학마다 기술이전기관을 설립하여 자율적인 지식재산권 관리체계가 마련됨(임창만 외, 2004, p. 42.)

230) EU차원에서 저작권관리단체에 관한 법률을 통일하고자 「저작권 집중관리 및 온라인 음악 이용에 관한 지침(Directive 2014/26/EU)」을 제정함. 이 지침은 2014년 4월 발효하였고 EU 회원국은 2016년 4월 10일을 기한으로 해당 지침을 국내법으로 이행하였음. 영국은 「저작권집중관리 규정(Collective Management of Copyright (EU Directive) Regulations 2016)」을 제정하였으며 2016년 4월 1일부터 발효함(박희영, 2015, p. 1.)

- 영국 저작권집중관리단체는 지식재산청(Intellectual Property Office)의 감독을 받지만²³¹⁾ 설립 및 운영상 규제는 받지 않음²³²⁾
- 저작권집중관리단체는 한 명 이상의 저작권자로부터 위탁받은 저작권(저작권 관련 권리 포함)을 전문적으로 관리·활용하는 비영리단체임²³³⁾
 - 저작권집중관리단체는 저작물 이용자에 대해 라이선스 부여, 저작권 이용 모니터링, 저작권 권리 강화, 저작권료 징수 및 분배 등의 업무를 수행함
 - 저작권 사용료 징수액(저작권 수입)은 저작권집중관리단체의 자체계정과의 식별을 위하여 별도로 분리된 계정으로 관리함
 - 음악저작물 공연권 집중관리단체인 PRS의 경우 관리자가 PRS 회원으로 가입하면 음악저작물에 대한 공연권²³⁴⁾은 PRS에 양도되어 PRS가 음악저작물에 대한 배타적인 공연권을 갖게 됨²³⁵⁾
- 저작물 이용자는 저작권집중관리단체를 통해 각각의 저작권 권리자로부터 이용 허락을 받지 않더라도 다양한 작품을 사용할 수 있음
- 영국 저작권집중관리단체는 저작인접권을 집중관리를 하는 PPL(Phonographic Performance Ltd.), 음악저작권자의 케이블 프로그램의 공연권 방송권 징수 단체인 PRS(Performing Right Society in UK), 저작권자의 복제권 분야 징수단체 MCPS(Mechanical Copyright Protection Right Society in UK), 종교방송을 전문적으로 담당하는 집중관리단체인 Christian Copyright Licensing 등이 있음²³⁶⁾

231) GOV.UK, “How the IPO regulates licensing bodies,” <https://www.gov.uk/government/publications/how-the-ipo-regulates-licensing-bodies/how-the-ipo-regulates-licensing-bodies>, 검색일자: 2023. 7. 27.

232) GOV.UK, “Licensing bodies and collective management organisations,” <https://www.gov.uk/guidance/licensing-bodies-and-collective-management-organisations>, 검색일자: 2023. 7. 27.

233) GOV.UK, The Collective Management of Copyright(EU Directive) Regulations 2016, 2016, p. 6.

234) 현재 보유하는 저작물에 대한 권리 외 장래의 것도 포함함. 권리자인 회원은 특정 범주의 권리를 양도하는 권리의 범위에서 배제할 수 있음(박기태, 2023, p. 62.)

235) 박기태, 2023, p. 61.

236) 영국 저작권집중관리단체는 분야별로 (음악) PRS for Music, Phonographic Performance Limited(PPL), Eos(The Broadcasting Rights Agency), RadioPro Ltd, Music and Entertainment Rights Licensing Independent Network(MERLIN) (인쇄물·디지털자료) Copyright

나. 세무상 신탁 처리

- 영국 신탁과세제도는 도관이론과 실체이론이 혼용되어 있음²³⁷⁾
 - 소득세제의 경우 신탁을 도관으로 보아 소득의 귀속자에게 납세의무를 지우는 경우도 있고, 신탁을 실체로 보아 수탁자가 납세의무를 지는 경우도 있음

- 신탁 관련 소득세제의 납세의무자는 수탁자이지만 신탁유형²³⁸⁾에 따라 수익자 또는 위탁자가 납세의무자인 경우도 있음
 - 수동신탁의 경우, 수익자가 납세의무자임
 - 위탁자 관련신탁의 경우, 위탁자가 납세의무자임
 - 그 외의 신탁의 경우, 수탁자자 납세의무자임
 - 영국에서 일반적으로 이용되는 신탁은 재량신탁과 수익소유신탁임²³⁹⁾

- 신탁유형은 서로 배타적인 것은 아니며, 다수의 신탁은 둘 이상의 신탁 유형의 정의를 충족하는데 주요 신탁유형별 내용을 간략하게 살펴봄²⁴⁰⁾

Licensing Agency(CLA), Publishers' Licensing Services(PLS), Authors Licensing and Collecting Society(ALCS), NLA Media Access (공연자 권리) British Equity Collecting Society (BECS) (예술작품·이미지) Design and Artists' Copyright Society(DACS), Artists Collecting Society(ACS), Picture Industry Collecting Society for Effective Licensing(PICSEL) (TV 프로그램기록물(교육기관) Educational Recording Agency(ERA), Directors UK (영화) Motion Picture Licensing Corporation(MPLC), Filmbank Media 등이 있음

237) 김중해·김병일, 2011, p. 147.; p. 149.

238) 영국은 세법상 신탁을 일반신탁과 집합신탁으로 구분하고, 일반신탁을 다시 재량신탁, 수익소유신탁 등으로 구분하고, 집합신탁은 단위신탁(unit trust)과 투자신탁(investment trust)으로 구분함 (이중교, 2020, p. 111.)

239) 2006년 신탁세제의 개정으로 신탁 관련 상속세 제도가 변경된 이후, 재량신탁 및 수익소유신탁이 위탁자의 목적을 충족시키면서 동시에 높은 비용과 세부담을 발생시키지 않는 신탁 유형으로 평가함(Katrina Leary and Helen Greevy, 2018, p. 18.)

240) 이진오·이동식·이중교, 2019, pp. 109~112.; GOV.UK, "Trust Registration Service Manual: TRSM10030," <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/trust-registration-service-manual/trsm10030>, 검색일자: 2023. 7. 23.

- 수익소유신탁(interest in possession trusts)은 신탁에서 소득이 발생할 때마다, 수탁자가 즉시 자동적으로 수익자에게 귀속시키는 신탁을 말함
 - 수익소유신탁의 경우 소득세 납세의무자는 수탁자임
 - 수익자는 신탁수익을 지급받지만 신탁재산에 대한 권리는 없음
 - 재량신탁(discretionary trusts)은 수탁자는 신탁자본 및 신탁소득 운용방법, 그리고 수익자 지정 및 분배에 관한 의사결정 권한이 있는 신탁을 말함²⁴¹⁾
 - 소득세 납세의무자는 수탁자임
 - 누적신탁(accumulation trusts)은 수탁자가 신탁소득을 분배하지 않고 계속 축적하여 신탁자본에 전입하는 신탁을 말하며 소득세 납세의무자는 수탁자임
 - 수동신탁(bare trusts 또는 fixed trusts)은 지정 수익자에게 자금을 지급하는 것이 주요 목적인 신탁으로 수익자는 신탁재산 및 신탁소득에 대해 즉각적이고 절대적인 권리를 가짐
 - 수탁자는 수익자를 대신하여 세금을 납부할 수 있으나 엄밀히 세금부담을 지는 자는 수익자로 소득세의 납세의무자는 수익자라고 할 수 있음²⁴²⁾
 - 위탁자 관련신탁(settlor-interested trusts)은 위탁자 또는 그 배우자가 신탁이익을 얻는 신탁을 의미함
 - 수익소유신탁, 누적신탁, 재량신탁 모두 위탁자 관련신탁으로 간주될 수 있으며 조세회피방지 규정으로 소득세 납세의무자는 위탁자임²⁴³⁾
- 신탁 관련 「부가가치세법」상 납세의무자는 수탁자임
- 상세한 내용은 후술함

241) 정우영·김신영·김지안, 2021, p. 77.

242) GOV.UK, TSEM1563 - Introduction to trusts: types of trust: bare or simple trust; 정우영·김신영·김지안, 2021, p. 77.

243) 김종해·김병일, 2011, p. 149.

〈표 IV-2〉 영국 세무상 신탁 처리

신탁유형	소득세제 납세의무자	부가가치세 납세의무자
수동신탁	수익자	수탁자
위탁자 관련신탁	위탁자	
그 외 신탁	수탁자	

자료: 본문 내용을 저자 요약함

- 영국 국세청은 신탁 관련 세금신고 및 자금세탁방지를 목적으로 신탁 등록을 의무화함
 - 수탁자는 신탁등록서비스(Trust Registration Service, TRS) 시스템을 통해 신탁을 등록하여야 함²⁴⁴⁾
 - 신탁이 등록되면 고유납세자참조번호(Unique Taxpayer Reference, UTR)가 생성되어 해당 일련번호는 신탁 관련 소득세제 및 인지세 등 거래세의 세금 신고에 쓰임
 - 수탁자는 신탁 등록, 변동사항 신고, 세금 신고·납부, 수익자 요청 시 신탁 관련 소득 및 세금 안내 등의 의무가 있음

244) GOV.UK, "Guidance: Register a trust as a trustee," <https://www.gov.uk/guidance/register-a-trust-as-a-trustee>, 검색일자: 2023. 6. 22.: 기한 내 등록하지 않거나 변동사항을 신고하지 않은 경우 벌금 5,000파운드가 부과되며, "Schedule 3A"에 열거된 신탁유형은 등록 의무가 면제됨(Schedule 3A: 법정신탁, 연금신탁, 생명보험신탁, 자선신탁, 유언신탁, 공동소유신탁, 금융시장과 관련된 신탁, 상업적 거래가 가능하도록 만들어진 신탁, 자산등록과 관련된 신탁(이전(transfer) 또는 처분(disposal) 대상인 자산의 법적 소유권을 보유하기 위해 설정된 신탁 등), 법률 규정에 의한 신탁(장애인 신탁 등), 정부 또는 공공기관 신탁)

다. 신탁 관련 부가가치세제

1) 영국 부가가치세 개요

- (납세의무자) 영국 「부가가치세법」상 납세의무자는 사업자로 개인, 법인, 법인격 없는 단체가 이에 해당함²⁴⁵⁾
- (과세단위) 부가가치세 과세단위에 대한 명문 규정이 있는 것은 아니지만 부가가치세 납세협력의무를 사업자단위로 규정한 것을 통해 과세단위는 사업자를 기준으로 하고 있다고 봄²⁴⁶⁾
 - 영국 「부가가치세법」상 납세의무자인 사업자는 원칙적으로 단일의 사업자등록을 함²⁴⁷⁾
 - 과세대상 연간 매출이 8만 5,000파운드 이상인 자는 사업자등록 의무가 있음²⁴⁸⁾
 - 부가가치세 사업자등록 유형은 단독사업자(sole proprietor), 파트너십(partnership), 법인(corporate body), 클럽 또는 단체(club or association) 등이 있음²⁴⁹⁾
 - 사업자단위과세에 대한 특례로 연결부가가치세제도 및 사업부문등록제도의 활용이 가능함²⁵⁰⁾
 - 연결부가가치세제도는 부가가치세 목적상 둘 이상의 법인 또는 비법인사업자를 단일그룹으로 취급하여 부가가치세 신고의무를 이행함
 - 사업부문등록제도는 사업장 소재지가 아닌 사업체(법인)의 사업부문별로 독립된 사업자등록번호를 부여받고 개별적으로 부가가치세 신고의무를 이행하는 것을

245) 영국 「부가가치세법(Value Added Tax Act 1994)」 제3조(1)

246) 전병목·정희선, 2007, p. 23.

247) 영국 「부가가치세법」 제43조-제43조D, 제46조

248) 사업자등록기준에 미달하도록 하나의 사업을 다수 사업자로 인위적으로 분할하여 운영하는 것으로 판단할 경우 과세당국은 부가가치세 사업자등록 목적상 하나의 사업자로 운영하도록 지시할 수 있음(정다운·홍성희·이성현, 2022, p. 42.)

249) GOV.UK, "VAT Notice 700/1," <https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-7001-should-i-be-registered-for-vat/vat-notice-7001-should-i-be-registered-for-vat>, 검색일자: 2023. 6. 22.

250) 영국 「부가가치세법」 제43조-제43조D, 제46조

말하는데²⁵¹⁾ 사업체는 각 부문의 부가가치세법상 의무에 대한 책임이 있음²⁵²⁾

- (과세대상) 과세대상 거래는 재화 및 용역의 공급 등이 있음²⁵³⁾
 - (재화의 공급) 이동가능한 모든 재화의 소유권 이전은 재화의 공급에 해당함
 - (용역의 공급) 재화의 공급 외의 대가관계가 있는 거래는 용역의 공급에 해당함
 - 용역의 공급에는 권리의 양도 또는 권리의 부여가 포함됨

- (세율) 부가가치세 표준세율 20%, 감면세율 5%, 영세율 또는 면세를 적용함²⁵⁴⁾
 - 대부분의 재화 또는 서비스 공급에는 표준세율 20%를 적용함
 - 유아용 카시트, 가정용 에너지 등에 5%를 적용함
 - 대부분의 음식, 아동의류에 영세율을 적용함
 - 토지, 금융·보험, 교육, 문화 등 분야의 품목에 면세를 적용함

- (인보이스) 영국은 인보이스 또는 영수증 등을 세금계산서로 활용하고 있으며, 세금계산서로는 대부분 인보이스를 활용함²⁵⁵⁾
 - 공급자는 재화 또는 용역의 공급에 대해 인보이스를 발급하여야 하고, 공급일 또는 대금지급일로부터 30일 내에 세금계산서를 교부하여야 함²⁵⁶⁾
 - 다만 공급받는 자가 과세사업자인 공급자를 대신하여 인보이스를 발행할 수 있는데 이를 매입자발행(Self-billing) 인보이스라고 함²⁵⁷⁾

251) 법인의 사업부문 간 거래에 대해서는 부가가치세 목적상 공급으로 인정되지 않으므로 세금계산서를 수수해서는 안 됨(HMRC, Guidance, Group and divisional registration(VAT Notice 700/2) 9.13 Issuing invoices)

252) 전병목·정희선, 2007, p. 23.

253) 박정수, 2019, p. 39.

254) 박정수, 2019, p. 51.

255) 박정수, 2019, p. 81.; 세금계산서에는 세금계산서 고유번호, 사업체명 및 주소, 부가가치세 등록번호, 날짜 및 기간, 거래일(날짜가 거래일과 다를 경우 명시), 고객명 혹은 거래명과 주소, 상품 혹은 서비스에 대한 설명, 부가가치세를 제외한 거래 총액 및 부가가치세 총액, 거래물품별 금액(부가가치세 제외), 상품유형별 수량, 상품 품목당 할인율, 상품 품목당 부과된 부가가치세 비율(영세율 혹은 면세품목의 경우 이를 기재) 등을 기재함

256) 박정수, 2019, p. 82.

- 매입자발행인보이스는 공급자 및 공급받는 자 모두 과세사업자이어야 하며, 당사자 모두 매입자발행인보이스 발행에 동의하여야 함
- 공급받는 자는 매입자발행인보이스에 표기되어 있는 부가가치세세액을 매입세액공제할 수 있음

2) 신탁 관련 부가가치세 규정

- 신탁과 관련하여 「부가가치세법」상 납세의무자는 수탁자임²⁵⁸⁾
- 법령으로 정한 바는 없지만 수탁자는 신탁별로 부가가치세 등록도 가능함²⁵⁹⁾
 - 수탁자는 신탁을 별도의 납세의무자로 보고 부가가치세 등록을 처리할 수 있음²⁶⁰⁾
 - 하나의 사업자단위과세 원칙²⁶¹⁾에도 불구하고 신탁의 도산격리기능이 저해되지 않도록 여러 개의 신탁재산별로 부가가치세상 사업자등록이 가능함
 - 신탁별로 부가가치세 등록을 하는 배경에는 위탁자와 수탁자 간에 발생할 수 있는 책임 소재 관련 갈등을 방지하기 위한 목적이 있음
 - 영국 국세청은 신탁의 핵심은 법적 소유권과 수익적 소유권의 분리이며 이러한 분리가 수탁자의 부가가치세 처리절차에 반영된다고 안내함
 - 단순히 관리인(custodians)으로서 역할을 수행하는 수탁자이더라도 부가가치세 목적상 분리된 납세의무자로서 과세대상 공급을 하거나 공급을 받을 수 있다고 봄

257) GOV.UK, "Guidance VAT: Self-billing arrangements," <https://www.gov.uk/guidance/vat-self-billing-arrangements>, 검색일자: 2023. 8. 19.

258) GOV.UK, HMRC Internal manual: VAT Registration: VATREG12750; GOV.UK, HMRC Internal manual: VAT Registration: VATREG12800

259) GOV.UK, HMRC Internal manual: VAT Registration: VATREG12800

260) 신탁별로 별도의 부가가치세 등록이 필요하나 다음의 경우 하나의 부가가치세 등록이 가능함
 ① 수탁자와 수익자가 동일한 경우 ② 신탁활동이 고유 사업 활동의 일부인 것처럼 아주 밀접하게 연관된 경우

261) 한 사업자가 총매출액을 여러 개의 사업장으로 분할하여 부가가치세 등록 기준금액(8만 5,000파운드) 이하로 조정하고 조세회피행위를 방지하기 위하여 하나의 사업자가 여러 개의 사업자등록을 하는 것이 제한됨

- 신탁재산별 부가가치세 등록을 하는 경우 법인격 없는 단체 또는 파트너십으로 할 수 있으며 실무상 차이는 거의 없는 것으로 보임
 - 영국 국세청은 대부분의 신탁은 법인격 없는 단체로 등록하지만 토지와 재산 등의 신탁재산은 파트너십으로 등록하도록 제시함
 - 법인격 없는 단체의 모든 구성원과 파트너십의 모든 파트너는 부가가치세 관련하여 연대납부의무를 짐²⁶²⁾

3) 영국 저작권집중관리단체의 부가가치세 처리

- 영국의 음악 저작권집중관리단체 PPL(Phonographic Performance Limited) 사례로 신탁 관련 부가가치세 처리를 살펴봄
- PPL 정관에 따르면, 회원과 공연자는 저작권 양도 여부에 있어 차이를 보임²⁶³⁾
 - 저작자는 저작권집중관리단체에 저작권 양도 그리고/또는 저작권집중관리단체를 독점적 대리인으로 임명한다는 내용으로 저작권집중관리단체의 멤버십에 가입하여 회원이 됨
 - 공연자는 PPL에게 저작권을 양도하지 않고 소득 징수를 위해 저작권집중관리단체에 등록하는 자를 말함
- PPL은 회원과 공연자를 구분하여 저작권 사용료 관련 부가가치세 실무를 달리 처리함²⁶⁴⁾
 - 저작권자인 회원이 「부가가치세법」상 등록 사업자에 해당하는 경우, PPL은 회원에게 부가가치세를 포함하여 저작권 사용료를 지급함

262) GOV.UK, HMRC Internal manual: VAT Registration: VATREG12900

263) PPL 회원서비스 이메일 답변: PPL, ARTICLES OF ASSOCIATION, Interpretation, <https://www.ppluk.com/wp-content/uploads/2021/07/PPL-Articles-of-Association-as-amended-on-9-June-2021.pdf>, 검색일자: 2023. 8. 24.

264) PPL, "FAQs: GETTING PAID, Do I receive VAT on my PPL royalties?," <https://www.ppluk.com/tools-resources/faqs/>, 검색일자: 2023. 8. 24.

- 저작권자가 PPL에게 저작권 관련 용역을 제공하고, 다시 PPL이 이용자에게 해당 용역을 제공하는 것으로 간주함²⁶⁵⁾
- PPL은 저작권 사용료 분배(관련 부가가치세액 포함) 시 저작권자에게 매입자 발급인보이스를 발급하여 저작권자에게 전달함²⁶⁶⁾
- PPL은 매입자발급인보이스에 따른 부가가치세액을 매입세액공제할 수 있음
- 공연자의 경우, PPL은 공연자에게 부가가치세 없이 사용료를 지급함
 - 공연자가 PPL에게 저작권을 양도하지 않으므로 둘 사이에 부가가치세 과세대상 공급이 발생하지 않음
 - 공연자는 이용자에게 저작권 관련 용역을 제공하고, 그 대가로 사용료를 PPL을 통하여 수령함

3. 프랑스

가. 지식재산권신탁

- 프랑스는 「민법」을 개정하여 2007년 2월 19일 총 21개의 조문²⁶⁷⁾을 가진 신탁(fiducie)을 도입함²⁶⁸⁾

265) 영국 「부가가치세법」 제47조(3)의 대리인을 한 용역의 공급이 대리인 자신의 이름으로 이루어지는 경우 대리인은 용역을 공급받고 용역을 공급한 것으로 간주된다는 규정이 적용됨

266) 회원은 자가발행 동의 계약서(VAT self-billing agreement)를 PPL에 제출해야 함

267) 프랑스 「민법」 제3권 제2011-1조부터 제2031조까지 총 21개 조문에서 '신탁(제도)'을 다룸

268) 프랑스 신탁의 입법 연혁을 살펴보면, 1991년 신탁개념을 프랑스 민법전에 도입하려는 입법안이 국회에 제출되었으나 탈법적 수단으로 사용될 수 있다는 우려와 영미신탁에 대한 대륙법계 법률가의 거부감으로 인해 입법화하지 못함. 2001년 11월 유럽의회가 회원국 간에 신탁을 포함한 법제의 조화를 도모할 것을 결의하고, 2003년 11월 프랑스 변호사협회는 신탁의 도입을 정부에 요구함. 이에 2004년 상원의원 필립 마리니(Phillippe Marini)의 주도하에 학계 및 실무가 등이 초안을 마련하여 2005년 비정부입법(proposition de loi)의 형식으로 새로운 입법안을 국회에 제출하였고, 재정부와 법무부 등은 세법상 위탁자(constituent)가 여전히 소유자인 것처럼 취급되어야 한다는 사항을 포함한 광범위한 수정을 반영한 후 2007년 2월 19일 2007년 제정법을 공포함(심인숙, 2011, pp. 260~261.)

- ‘신탁(fiducie)’은 한 명 또는 다수의 위탁자(constituants)가 현재 또는 미래의 물건 (biens), 권리, 담보 또는 일체의 물건, 권리, 담보를 1인 또는 다수 수탁자(fiduciaires)에게 이전하고, 수탁자로 하여금 1인 또는 다수 수익자(bénéficiaires)를 위해 정해진 목적을 위하여 이를 관리·처분케 하는 작용(operation) 임²⁶⁹⁾
- 프랑스 신탁제도는 영미권의 신탁제도와 비교하면 다음과 같은 특징을 보임²⁷⁰⁾
 - 상속·증여목적의 신탁은 허용하지 않기 때문에 제삼자에게 무상으로 수익을 향유하게 하는 목적의 신탁은 공서양속(ordre public) 위반으로 무효임²⁷¹⁾
 - 신탁계약은 반드시 수익자가 제공하는 반대급부의 존재에 의해 정당화되어야 하고²⁷²⁾ 수익자는 채권자에 불과하다는 전제에서 증여를 위한 신탁계약의 체결을 금지함²⁷³⁾
 - 이러한 배경에서 프랑스 신탁은 관리신탁(fiducie gestion)과 담보신탁(fiducie sûreté)이 주를 이룸²⁷⁴⁾
 - 프랑스는 신탁의 탈법적인 악용을 방지하기 위해 위탁자와 수탁자의 자격을 엄격하게 제한함²⁷⁵⁾
 - 수탁자는 일정한 자격을 갖춘 금융기관, 투자회사, 변호사만이 될 수 있으며 개인이나 일반법인을 수탁자가 될 수 없음²⁷⁶⁾

269) 프랑스 「민법」 제2011-1조; 주소영, 2014, p. 75.

270) 심인숙, 2011, p. 262.; 이계정, 2016, p. 80.

271) 프랑스 「민법」 제2013조; 영미계 신탁은 증여목적으로도 널리 활용되었는데, 프랑스는 상속질서를 보호하고 유류분의 침해를 방지하기 위해 상속·증여목적의 신탁을 금지함(이계정, 2016, p. 80.)

272) 정태윤, 2012, pp. 958~959.

273) 이계정, 2016, p. 109.

274) 정태윤, 2012, p. 957.

275) 심인숙, 2011, p. 269.

276) 프랑스 「민법」 제2015조는 변호사직의 구성원, 통화금융법(code monétaire et financier) 제511조의 1에 언급된 금융기관(les établissements de crédit), 동법 제518조의 1에 열거된 시설 및 기관(les institutions et services), 동법 제531조의 4에 언급된 투자기업(les entreprises d'investissement), 「보험법」 제310조의 1에 의하여 규율되는 보험회사(les entreprises d'assurance)으로 수탁자의 자격을 제한함

- 위탁자는 EU 회원국의 거주자 또는 프랑스와 이중과세방지협약 등을 체결한 국가의 거주자이어야 함²⁷⁷⁾
 - 수익자는 신탁계약의 당사자로 보지 않기 때문에 신탁계약 체결 시 특정될 필요는 없지만 그 지정에 관한 규정이 계약에 포함되어 있어야 하며²⁷⁸⁾ 수익자의 존재를 예정하지 않은 목적신탁은 허용하지 않음
 - 신탁은 법률이나 계약에 의해 설정되고 명시적이어야 하며²⁷⁹⁾ 유언이나 신탁선언에 의한 신탁 등 단독행위에 의한 신탁은 허용하지 않음²⁸⁰⁾
- 프랑스 「민법」은 신탁이 탈법적 수단으로 이용되는 것을 방지하기 위해 신탁계약과 신탁재산의 대외적 공시를 요구함²⁸¹⁾
- 신탁계약은 수탁자의 관할 세무서에 계약 체결일로부터 1개월 내에 등록하여야 하며, 등록하지 않으면 해당 신탁계약은 무효임²⁸²⁾
 - 신탁계약과 그 변경합의가 부동산 또는 부동산물권을 대상으로 하고 있을 경우 조세일반법의 제647조와 제657조에 규정된 조건에 따라 공시하여야 함
 - 부동산 소재지의 등기소에 2개월의 기간 내에 공시하여야 하며, 신탁계약의 등록과 부동산공시를 동시에 하여야 함²⁸³⁾
 - 수탁자는 신탁재산에 효과를 귀속시키려는 의사를 가지고 행위하는 것임을 상대방에게 표시하여야 함²⁸⁴⁾

277) 2007년 제정법 제13조

278) 프랑스 「민법」 제2018조 제5호

279) 프랑스 「민법」 제2012조

280) 이계정, 2016, p. 81.

281) 우리나라 신탁법상으로도 신탁계약 자체의 공시의무는 없음. 다만 신탁재산과 관련하여서는 신탁재산이 등기·등록하여야 할 재산권인 경우 신탁등기등을 함으로써 제삼자에 대한 대항력을 인정하고 신탁위반 처분행위시(상대방의 악의·증과실 입증 없이도) 수익자의 취소권을 인정함(신탁법 제3조 및 제52조 제1항)

282) 프랑스 「민법」 제2019조

283) 프랑스 「민법」 제2019조 제2항

284) 프랑스 「민법」 제2021조 전단

- 프랑스 「민법」은 모든 종류의 재산, 권리, 담보를 신탁가능한 재산으로 규정함²⁸⁵⁾
 - 물건(biens)은 동산과 부동산을 의미하며, 동산은 유체동산 또는 채권, 화폐, 지식 재산권, 유가증권 등 무체동산 모두를 포함함

- (저작권신탁) 저작권 또는 저작인접권 등 관리 목적으로 프랑스 지식재산권법²⁸⁶⁾은 집중관리단체제도를 둬²⁸⁷⁾
 - 집중관리단체의 설립은 문화부 장관의 승인이 필요하고, 문화부와 저작권·저작인접권 감독위원회(Commission de contrôle des organismes de gestion des droits d'auteur et des droits voisins)의 감독을 받음
 - 대표적인 집중관리단체는 음악 저작권과 관련하여 프랑스 작가·작곡가·음악출판사 협회(Société des auteurs, Compositeurs et Éditeurs de Musique, SACEM)가 있음
 - SACEM은 비영리단체로 관리신탁의 형식을 빌어 권리자의 저작재산권과 저작인접권을 관리함²⁸⁸⁾
 - 저작권 보유자는 SACEM에게 저작권 등 권리를 이전하고, 상업적 목적으로 저작물을 사용하고자 하는 자는 SACEM에게 사전 이용허가를 받아야 함²⁸⁹⁾
 - SACEM은 음악 작가, 작곡가 및 음악 출판사의 저작권료를 징수 및 분배하고 일부 다른 집중관리단체의 저작권료도 대리 징수함

285) 프랑스 「민법」 제2011조

286) 프랑스는 저작권법, 특허법, 상표법, 디자인법 등의 내용을 하나로 통합하여 「지식재산권법전(Code de la propriété intellectuelle)」을 1992년 7월 1일 제정함(법률 제92-597호) (지식재산보호가이드, https://www.ip-navi.or.kr/upload_data/guidebook_html/fr.html#chapter2_03, 검색일자: 2023. 8. 7.)

287) 프랑스 「지식재산권법」 제321-1조; 프랑스 지식재산권법은 복수의 권리자를 대신하여 저작권과 저작인접권을 관리하는 것을 주요 목적으로 하여 권리자인 구성원들이 통제하는 비영리법인인 집중관리단체와 권리자가 통제하지 않고 권리자의 저작권 또는 저작인접권을 관리하는 영리 목적의 법인인 독립관리단체로 구분하는데, 후자는 활성화되지 않음(박기태, 2023, p. 75.)

288) 작가·작곡가·음악출판사협회, <https://createurs-editeurs.sacem.fr/>, 검색일자: 2023. 8. 7.

289) 집중관리단체는 중개형식으로 저작권 등을 관리할 수 있는데 이 경우 권리자는 저작권 등 권리를 집중관리단체에 이전하지 않고 관리하는 권한만을 부여하며, 상업적 목적으로 저작물을 사용하고자 하는 당사자는 저작권 보유자로부터 사전동의를 받아야 함(박기태, 2023, p. 75.)

나. 세무상 신탁 처리

- 프랑스는 과세목적상, 수탁자에게 이전한 신탁재산은 위탁자가 계속 소유하는 것으로 취급하여 신탁재산에서 발생하는 소득은 위탁자가 납세의무를 부담함
 - 신탁 설정 및 종료 시 위탁자와 수탁자 간 신탁재산의 이전은 과세대상 거래로 보지 않음²⁹⁰⁾
- 증여목적의 신탁계약으로 인해 당사자 또는 관련 법적 권리자에게 부과되어야 할 조세부담이 감소하는 경우 과세당국은 신탁계약에 구속받지 않고 실질적인 성격에 따름²⁹¹⁾
 - 상속·증여목적의 신탁은 원칙적으로 무효에 해당함
 - 재산 등의 이전이 실질적인 대가 없이 이루어지거나 수탁자가 제삼자에게 현물 급부 또는 감액 등으로 신탁재산을 제공한 경우 증여목적이 있는 것으로 봄²⁹²⁾
 - 재산가액을 기준으로 60%의 증여세와 80%의 징벌적 가산금이 부과함²⁹³⁾
- 프랑스 부가가치세는 수탁자가 과세대상 거래를 실현한 자로 보고 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대한 부가가치세 납세의무를 부과함²⁹⁴⁾
 - 상세한 내용은 후술함

〈표 IV-3〉 프랑스의 세무상 신탁 처리

구분	유형	소득세 납세의무자	소비세 납세의무자
신탁	관리신탁 및 담보신탁	위탁자	수탁자

자료: 본문 내용을 저자 요약함

290) 2007년 「제정법」 제5조, 제6조

291) 2007년 「제정법」 제10조 제4문

292) 2007년 「제정법」 제4조 제2문

293) 2007년 「제정법」 제4조

294) 2007년 「제정법」 제8조

다. 신탁 관련 부가가치세제

1) 프랑스 부가가치세 개요

- (납세의무자) 프랑스는 국내에서 사업자가 유상으로 공급하는 재화 및 용역에 대해 부가가치세를 과세함²⁹⁵⁾
 - 사업자는 독립적으로 경제 활동을 수행하는 개인 또는 법인을 의미함
 - 근로계약 등에 따른 피고용인²⁹⁶⁾이나 소득세 목적상 종업원으로 취급하는 상업 대리인과 이사²⁹⁷⁾는 사업자 범위에서 명시적으로 제외함
 - 매출액이 일정 규모 이하인 사업자는 경우 부가가치세 신고 및 납세의무의 면제를 적용할 수 있음(franchise en base)²⁹⁸⁾

- (과세 단위) 프랑스 부가가치세 납세의무는 사업자 단위로 이루어지며,²⁹⁹⁾ 납세지는 사업자의 주된 사무소의 소재지임³⁰⁰⁾
 - 한 회사의 사업 부문별 사업자등록(Divisional registration)은 허용하지 않음³⁰¹⁾
 - 프랑스 그룹의 연결부가가치세 신고·납부는 2023년 1월 1일부터 허용함³⁰²⁾

295) 프랑스 「조세일반법」 제256조 제1항

296) 프랑스 「조세일반법」 제256조 제2항

297) 프랑스 「조세일반법」 제256A조

298) 일정 규모를 살펴보면 재화의 공급 및 숙박용역은 직전연도 매출액이 9만 1,800유로 이하, 기타 용역의 공급은 직전연도 매출액이 3만 6,800유로, 변호사, 공연자 및 저작권료를 받는 저작권자는 관련 규정에 따른 용역의 경우 직전연도 매출액이 4만 7,600유로, 기타의 경우 1만 9,600유로 임 (프랑스 「조세일반법」 제293B조).

299) 프랑스 「조세일반법」 제256 bis조

300) 납세자가 사업장소재지를 납세지로 선택할 때는 예외적으로 인정될 수 있음(안창남·손승연, 2019, p. 94.)

301) 정다운·홍성희·이성현, 2022, p. 62.

302) 프랑스 「조세일반법」 제256C조

- 프랑스 부가가치세율은 최고 20.0%, 최하 2.1%의 복수세율체계임³⁰³⁾
- 프랑스 본토는 20%(표준세율),³⁰⁴⁾ 10%(중간세율),³⁰⁵⁾ 5.5%(감면세율),³⁰⁶⁾ 2.1%(특별세율)³⁰⁷⁾의 복수세율을 적용함
 - 부가가치세 면세 거래는 다음과 같음
 - 수출 거래는 면세(exonération)하는데 이와 관련한 매입세액의 공제는 허용함
 - 특정 토지 등 임대용역, 은행 및 금융용역, 특정 사행성 게임, 비영리기관에서 제공하는 용역, 공공 목적의 의료용역, 교육용역, 농수산물 등에 대해 부가가치세를 면세하고 매입세액의 공제를 허용하지 않음³⁰⁸⁾
- (송장) 프랑스 부가가치세는 전단계세액공제 방식이며 매입세액공제를 위해 ‘송장(factures)의 방식’을 채용함³⁰⁹⁾
- 부가가치세 납세의무자인 사업자는 일반적으로 송장 발행의무가 있음³¹⁰⁾
 - 부가가치세 납세의무자가 수락하는 경우 공급받는 자(autofacturation) 또는 제삼자(sous-traitance de la facturation)는 납세의무자 본인의 명의로 송장을 대신하여 발행할 수 있음³¹¹⁾

303) 안창남·손승연, 2019, p. 20.; p. 54.

304) 일반적인 재화 및 용역 거래, 인적 용역(정원관리, 시장 뵈주기, 학업 뵈주기, 정보수집 등), 알코올류 거래, 중고자동차 및 신차 매매, 보석류 매매, 화학비료 매매 등

305) 난방용 목재, 동물사료, 농업 관련 생산품, 원예, 사회보장보험의 적용을 받지 못하는 의약품, TV 서비스 예약금, 인적용역(20% 및 5.5% 적용받는 용역 제외), 예술품 등, 현장 및 배달 판매, 2년 이상 주택의 수리용역(5.5% 적용 제외), 은퇴자 숙소 및 학교 구내식당의 음식 제공, 10년 이상 임대주택 개량 및 에너지시설개체와 관련한 용역, 여객운송용역

306) 기초생활 식료품(주류, 캐비아, 현장 판매분 제외), 기초생활 농산품, 도서 및 저작권 사용료, 도서 운송용역, 장애인 관련 기구 및 장비, 열공급 및 전기공급, 장애인 및 고령자 지원 용역, 스포츠 등 입장권, 예술품의 수입이나 EU 회원국으로부터 수입

307) 사회보장보험에서 환급 가능한 의약품, 일간 및 정기 언론 출판물(음란물 제외) 등, TV 수신료, 140여 석 규모의 극장 및 서커스 공연, 부가가치세 과세되지 않는 자에게 판매하는 살아있는 동물의 판매 등

308) 안창남·손승연, 2019, pp. 77~80.

309) 안성남·손승연, 2019, p. 16.; p. 57.

310) 프랑스 조세일반법 제289조 I-1; 프랑스 국세청, <https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/1525-PGP.html/identifiant%3DBOI-TVA-DECLA-30-20-10-20120912>, 검색일자: 2023. 9. 4.

- 부가가치세 송장에는 날짜 및 일련번호, 공급자 정보, 공급받는 자의 정보, 재화 및 용역의 공급 내용, 공급가액, 부가가치세액 등의 내용을 포함하여야 함

2) 신탁 관련 부가가치세제

- 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대해 수탁자는 신탁계약별로 부가가치세 납세의무를 부담함³¹²⁾
 - 수탁자는 신탁계약에 따른 의무 이행을 위한 용역 제공자로 간주함
 - 수탁자 보수는 용역의 제공으로 보고 부가가치세 과세함

- (지적 저작권 관련 부가가치세 원천징수제도) 프랑스는 지적 저작권 등 사용료의 징수 및 분배와 관련한 부가가치세 실무의 간소화 목적으로 집중관리단체 등에게 부가가치세 납세의무를 지움³¹³⁾
 - 부가가치세 원천징수는 과세사업자인 출판사,³¹⁴⁾ 집중관리단체,³¹⁵⁾ 제작자³¹⁶⁾가 지적 저작물의 저작권자에게 지불하는 사용료에만 적용함
 - 사용료는 지적 저작물의 저작권자에 대해 상연권, 복제권, 사적 복사에 대한 보상을 받을 권리 등 법률이 인정하는 권리의 이용에 따른 보수를 의미함³¹⁷⁾

311) 프랑스 「조세일반법」 제289조 I-2.; 프랑스 기업청, <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F23208>, 검색일자: 2023. 8. 23.

312) 프랑스 「조세일반법」 제285A조; 원칙적으로 과세대상 거래를 실현한 자가 부가가치세 납세의무를 부담함(프랑스 「조세일반법」 제283조)

313) 다음 본문은 프랑스 과세당국 유권해석 BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30의 내용을 요약하여 반영함(프랑스 국세청, https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/381-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30-20130204#Champ_dapplication_de_la_re_10, 검색일자: 2023. 8. 9.); 프랑스 「조세일반법」 제285 bis조

314) 출판사 중에서 출판계약 외의 법적 체계에서 복제권을 획득한 출판사, 아카이브에 보유하고 있는 사진의 복제권을 자신이나 저자를 대신하여 판매하는 사진 라이브러리, 광고 대행사 또는 커뮤니케이션 컨설팅 대행사는 부가가치세 원천징수의무자로 보지 않음

315) 프랑스 「지식재산권법」 제321-1조에 따른 집중관리단체를 의미하며, 작가-작곡가-음악출판사협회(Sacem), 작가 및 드라마 작곡가 협회(SACD), 그래픽 및 조형 예술 작가 협회(ADAGP) 등이 있음

316) 프랑스 「지적 재산법」 제L213-1조에 언급된 음반 제작자와 「지적 재산법」 제L132-23조에 언급된 영화 및 시청각 작품의 제작자를 의미함

- 집중관리단체와 권리자 간 체결한 관리 계약이 신탁계약인지 또는 중개·위임계약인지에 따라 부가가치세 실무는 차이가 있음
 - 관리신탁인 경우 집중관리단체가 집중관리단체의 명의로 저작권 사용료 등을 징수하고 송장을 발급함
 - 중개인의 경우 저작권자의 명의로 사용료 등의 징수하고 저작권자 본인을 공급자로 하여 송장을 발급함
 - 저작권자는 저작권 사용료에 대한 부가가치세 원천징수제도의 적용을 서면으로 포기 신청할 수 있음³¹⁸⁾
- (관리신탁형 집중관리단체의 부가가치세 원천징수제도)³¹⁹⁾
- 집중관리단체는 집중관리단체의 명의로 지적 저작물 등 사용자 또는 권리 취득자에게 저작권료 등을 징수하는 경우 집중관리단체를 공급자로 하여 송장을 사용자 등에게 발급함
 - 지적 저작물 관련 재화 또는 용역의 공급에 적용하는 부가가치세 세율은 다음과 같음³²⁰⁾
 - 저작권자 또는 그 권리자에 의한 원저작물의 양도: 5.5%
 - 저작권의 양도(상연권, 복제권, 각색권, 사용권, 해석권): 10%
 - 그 외: 20%
 - 지적 저작물 관련하여 집중관리단체의 부가가치세 원천징수세액은 징수한 매출 부가가치세액에서 매입공제율(0.8%)을 적용하여 계산하며 집중관리단체가 저작권자를 대신하여 신고·납부함³²¹⁾
 - 집중관리단체가 지적 저작권 사용료 등 수입금액에 대한 매출 부가가치세액을 납부한 경우, 저작 저작물 관련 부가가치세액은 매입세액공제의 적용을 받을 수 있음

317) 저작권 및 실연자에 대해 법률에서 인정하는 권리는 포함하지 않음

318) 포기 신청은 5년 간 유효함

319) 프랑스 과세당국 유권해석 BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-20(2012. 9. 12.)

320) 프랑스기업청, <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F36428>, 검색일자: 2023. 8. 9.

321) 프랑스 「조세일반법」 제285 bis조 제5항

- 지적 저작물 관련 부가가치세 원천징수제도에 따라 집중관리단체는 저작권자가 발행한 송장을 구비할 필요가 없음³²²⁾
- 신탁재산 관련 재화 및 용역의 공급은 집합관리단체의 고유사업 관련 세법규정의 적용에 영향을 미치지 않음
- 예시)
 - 집중관리단체가 저작권자와의 신탁계약을 토대로 저작권 사용료 1만유로(10%의 세율 적용)를 징수하고, 해당 금액을 납부한 경우
 - 저작권 사용료 관련 원천징수 납부액은 920유로(=10,000×(10%-0.8%))임
 - 저작권자가 부가가치세 원천징수 후 집중관리단체로부터 수령할 분배금은 1만 80유로³²³⁾임
 - 저작권 사용료에 대한 부가가치세 원천징수하고 납부한 경우, 집중관리단체가 저작권자로부터 용역의 공급을 제공받은 것으로 보고 집중관리단체의 부가가치세 납부세액 계산 시 1,000유로의 매입세액공제를 허용함

〈표 IV-4〉 집중관리단체의 부가가치세 원천징수(예시)

주체	구분	금액
집중관리단체 (부가가치세 원천징수)	저작권 사용료 징수액(a)	10,000
	VAT(10%)(b)	1,000
	사용료 징수총액(c=a+b)	11,000
	부가가치세 원천징수 납부액(d)	920(=1,000-1000×0.8%) ¹⁾
저작권자	저작권 사용료 분배액(e=c-d)	10,080(=11,000-920)
집중관리단체	부가가치세 매입세액공제액	1,000

주: 1) 매입공제율 0.8%를 고려하여 부가가치세 원천징수 납부액을 계산함
 자료: 프랑스 국세청, 「프랑스 유권해석」, https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/381-PGP.html/identifiant=BOI-TVA-CHAMP-10-10-60-30-20130204#Champ_dapplication_de_la_re_10, 검색일자: 2023. 8. 9., II. 2. 표 내용을 저자 수정함

322) 프랑스는 매입세액공제의 적용을 위해서는 프랑스 「조세일반법」 제271조 II에 따라 「조세일반법」 제289조에서 규정하는 세금계산서 또는 송장이 필요함. 하지만 지적 저작물 관련 부가가치세 원천징수제도에 따르면 집중관리단체가 원천징수한 부가가치세액을 납부하고 관련 매입세액공제를 적용한 경우 저작권자가 발행한 송장의 구비를 면제함

323) 10,080=10,000+10,000×10%-920

4. 독일

가. 지식재산권 신탁

- 대륙법 체계를 가진 독일은 신탁에 관한 실질법의 제정 없이 「민법」상 사무처리 계약을 통해 신탁(Treuhand) 제도를 운용함³²⁴⁾
- 「민법」도 직접적으로 신탁관계를 규정하지 않지만, 신탁관계³²⁵⁾를 「민법」상 사무처리계약(Geschaeftsbesorgungsvertrag)에 준하는 것으로 보아, 관련 규정을 유추적용함³²⁶⁾
 - 신탁의 성립에 있어서 신탁계약(Treuhandvertrag)이 필요하고, 신탁재산에 관한 소유권을 이전하여야 하므로 처분행위(Verfügungsgeschäft)가 필요함³²⁷⁾
 - 생전신탁은 위탁자와 수탁자 사이의 신탁계약에 의하여 성립하므로 위탁자는 채권자의 지위, 수탁자는 채권적 제한을 받는 신탁재산의 소유자의 지위를 가짐
- 위탁자는 위임계약상의 위임인이 가지는 권리를 행사할 수 있음³²⁸⁾
 - 위탁자는 수탁자에게 신탁재산의 현황과 신탁사무의 처리에 관하여 보고할 것을 요구할 수 있고³²⁹⁾ 신탁재산에 관하여 언제든지 지시를 할 수 있음³³⁰⁾

324) 소재선·이창규, 2016, p. 121.

325) 신탁관계는 다음 유형으로 발생될 수 있음(김무열, 2016, p. 20.)

- 부동산 소유자가 수탁자에게 소유권을 양도하는 경우(양도신탁(Uebertragungstreuhand))
- 위탁자의 위임으로 수탁자가 부동산 소유권을 제삼자로부터 취득하는 경우(취득신탁(Erwerbstreuhand))
- 「민법」상 소유자가 장래에 제삼자의 수탁자가 될 것을 내용으로 하는 귀속결정을 약정하는 경우(약정신탁(Vereinbarungstreuhand))

326) 김무열, 2016, p. 22.

327) 영미에서는 위탁자의 일방적인 선언에 의해서 신탁의 설정이 가능하나, 독일에서는 생전처분에 의한 신탁은 계약에 의해서만 설정될 수 있음(이계정, 2016, p. 75.)

328) 이계정, 2016, p. 75.

329) 독일 「민법(Bürgerliches Gesetzbuch, BGB)」 제666조

330) 독일 「민법」 제665조

- 신탁대상물의 소유권을 수탁자에게 전권 양도하지만, 수탁자가 목적에 반하는 처분을 하거나 사망이나 파산한 경우에 소유권을 위탁자에게 원상회복함에 따라³³¹⁾ 해제조건부(aufloesend bedingt) 권리양도로 봄
 - 신탁계약에 수익자가 있는 경우에 이는 위탁자와 수익자는 독일 「민법」의 ‘제삼자를 위한 계약³³²⁾’을 체결한 것을 의미하며, 수익자는 위계약에 기한 급부청구권을 가지는 채권자에 불과하다는 입장임³³³⁾
 - 신탁(treuhand)은 영미계의 신탁(trust)과 유사하지만 다른 제도로 파악되어 헤이그 신탁협약의 적용을 제외하는 것으로 해석함³³⁴⁾
- (기술신탁) 독일 기술신탁은 기술이전 및 관리를 목적으로 하는 막스플랑크 이노베이션(Max Planck Innovation)의 기술신탁이 있음
- 막스플랑크 이노베이션은 1970년 과학분야와 경제분야의 연결을 위해 기술이전 기관으로 설립되었으며, 막스플랑크연구소의 연구실적과 특허를 관리함³³⁵⁾
 - 기술 평가, 특허권 신청, 라이선스 업무, 창업자 코칭 서비스 등의 업무를 수행함
- (저작권신탁) 독일은 「저작권관리법」³³⁶⁾에 따라 저작권과 저작인접권을 신탁관리하는 집중관리제도를 두고 있음

331) 김무열, 2016, p. 15.

332) 독일 「민법」 제328조

333) 이계정, 2016, p. 78.; p. 109.

334) 소재선·이창규, 2016, p. 121.; 헤이그 국제사법회의는 국제적 신탁거래의 효력을 분명히 하고 신탁에 관한 국제사법을 통일할 필요성에 따라 1985년 10월 「신탁의 준거법과 승인에 관한 헤이그 협약(The Hague Convention on the Law Applicable to Trusts and on their Recognition)」을 채택하였는데, 점차 국제신탁을 규율하는 준거법의 기준으로 중요성이 확대함

335) 『비즈한국』, 「[유럽스타트업열전] ‘기술강국’ 독일 이끄는 4대 연구소의 스타트업 사랑」, <https://www.bizhankook.com/bk/articlePrint/25020>, 검색일자: 2023. 8. 22.

336) 「저작권관리단체에 의한 저작권 및 저작인접권 관리에 관한 법률(Gesetz ueber die Wahrnehmung von Urheberrechten und verwandten Schutzrechten durch Verwertungsgesellschaften, VGG)」; 독일은 EU의 「저작권 집중관리 및 온라인 음악 이용에 관한 지침(Directive 2014/26/EU)」에 따라 2016년 「저작권관리법」을 제정함(박희영, 2015, pp. 1~2)

- 저작권집중관리단체는 「저작권관리법」에 따라 특허상표청(Deutsche Patent und Markenamt, DPMA)의 허가를 받아야 함³³⁷⁾
 - 집중관리단체는 저작자, 작곡가, 사진작가, 인접권자인 예술가, 영화배우, 음반 제작자, 영화제작자 등으로 구성된 「민법」상 비영리단체임³³⁸⁾
 - 권리자는 집중관리단체에 권리를 이전하지만 「민법」상 위임계약을 준용하여 권리행사할 수 있고, 집중관리단체는 이전받은 권리를 보유하고 포괄이전계약(Gesamtverträge)을 통해 권리행사를 지원함³³⁹⁾
- 음악 저작권집중관리단체로는 음악공연 및 물리적복제권협회(GEMA)가 있음³⁴⁰⁾
 - GEMA는 저작권자의 이익과 권리 보호를 위해 독일 「민법」에 따라 설립한 비영리단체로 국가로부터 승인받은 수탁자의 지위를 가지고 회원 등과 위임계약을 통해 이전 받은 저작권 등 권리를 관리함
 - 저작물 권리자와 GEMA 간에는 권리이전계약(Berechtigungsvertrag)을 통해 권리를 이전하는 형태와 기타 저작권집중관리단체가 GEMA에 위임계약(Mandatsvertrag)을 통해 권리를 이전하는 형태로 나뉨
 - 저작권 소유자는 권리이전계약 또는 위임계약을 통해 집중관리단체가 사용자로부터 징수한 저작권 사용료(관리비용 등을 공제한 순액)를 분배받음³⁴¹⁾

337) 안효질, 2020, p. 201.

338) 박기태, 2023, p. 66.

339) 독일 「저작권관리법」 제35조; 방석호, 2004, p. 62.

340) GEMA 정관(Satzung der GEMA), pp. 73~74.; 이 외에도 저작권집중관리단체에는 GVL, VG Wort, VG Bild-Kunst, VG Musikedition, GÜFA, VFF, VGF, GWFF, AGICOA, Corint Media, TWF, GWVR 등이 있음

341) 관리비용은 독일 「민법」 제670조 (위임인의 비용상환)에 의거 별도의 수수료가 적용되어 산정됨 (복제권과 배포권 최고 25%, 온라인 이용 부문 최고 15% 등)

나. 세무상 신탁 처리

- 「조세기본법(Abgabenordnung, AO)」은 신탁 관련 세법상 처리에 관한 일반 내용을 규정함³⁴²⁾
- 신탁 관련 소득세제 납세의무는 위탁자에게 귀속한다고 봄³⁴³⁾
 - 「조세기본법」 제39조 제2항 제1호 제2문에 따르면, 신탁 관계에 있어 경제재는 위탁자에게 귀속되며, 담보소유에서는 담보제공자 그리고 자기소유에서는 소유자에게 경제재가 귀속³⁴⁴⁾
- 「부가가치세법」에서 신탁 관련 규정을 별도로 마련해 두고 있지 않으나 부가가치세 적용지침에 따르면 신탁 관련 부가가치세 납세의무는 수탁자에게 귀속된다고 볼 수 있음
 - 유언집행자로서 수탁자가 자신의 이름으로 계속하여 상거래를 하는 경우에 수탁자는 사업자이자 부가가치세 납세의무자임³⁴⁵⁾
 - 수탁자가 부가가치세 과세대상인 건물 임대 용역을 위해 건물을 개보수한 경우, 수탁자 자신의 이름으로 받은 건물 개보수와 관련한 매입과 관련하여 해당 매입 세액은 위탁자가 아닌 수탁자가 환급받을 수 있음³⁴⁶⁾
 - 사업자가 사업용 특수기계를 수탁자에게 양도하고,³⁴⁷⁾ 수탁자가 제삼자에게 해당

342) 그리고 개별세법 중에는 「부동산취득세법(Gründerwerbsteuergesetz, GrEStG)」이 신탁관계를 규정하고 있음(김무열, 2016, pp. 12~13.)

343) 김무열, 2016, p. 18.

344) 「조세기본법」은 경제재의 귀속에 관한 일반규정으로서 기능하기 때문에 다른 개별세법에서 달리 정하고 있지 않은 한 경제재가 위탁자에게 귀속된다는 규정은 모든 세목에 적용될 수 있음. 다만, 해당 조문이 비용 등의 귀속까지 직접적으로 규정하는 것은 아니기 때문에 사안별로 개별 세법 규정을 종합적으로 고려하여 판단하여야 함(김무열, 2016, p. 17.)

345) 독일 연방재무부(Bundesministerium der Finanzen, BMF), 「부가가치세 적용지침(Umsatzsteuer-Anwendungserlass)」, p. 41.

346) 독일 연방재무부, 「부가가치세 적용지침」, p. 571.

347) 해당 기계는 계속하여 사업의 수익창출을 위해 이용되므로 사업에서 제외되는 것이 아님

기계를 임대하여 얻은 소득에 대해 위탁용역거래에 준하여 부가가치세 실무를 처리함³⁴⁸⁾

〈표 IV-5〉 독일 세무상 신탁 처리

신탁유형	소득세제 납세의무자	부가가치세 납세의무자
-	위탁자	수탁자

자료: 본문 내용을 저자 요약함

다. 신탁 관련 부가가치세제

1) 독일 부가가치세 개요

- (납세의무자) 「부가가치세법」상 납세의무자는 사업자이며 법적능력을 가진 자연인, 법인, 단체가 이에 해당함³⁴⁹⁾
 - 사업자는 영업이나 직업을 독립적으로 수익을 창출하기 위해 상업적 또는 전문적인 활동을 지속적으로 수행하는 자임³⁵⁰⁾
 - 소액부징수제도에 따라 소규모 사업자는 부가가치세 납세의무가 면제됨³⁵¹⁾
- (과세단위) 독일 부가가치세 과세단위는 원칙적으로 사업자임³⁵²⁾

348) HAUF, Steuerberater-Haftungsfälle: Vereinbarte Treuhandtätigkeiten, 2.3.3 Treuhand und Umsatzsteuer, 8번째 문단; 부가가치세 제3조 제11항(위탁용역거래) 규정에 따라 사업용 계약으로 한 임대 용역에 대해 수탁자는 기계 임대 매출을 발생시키고 동시에 위탁자는 수탁자에게 동일한 기계 임대 매출을 발생함. 이때 위탁자가 수탁자에게 제공하는 가상의 임대용역에 대한 반대급부는 임대수입에서 비용과 신탁수수료를 공제한 금액임

349) 김유찬, 2019, p. 9.

350) 독일 「부가가치세법(Umsatzsteuergesetz, UStG)」 제2조(1), (2)

351) 사업의 매출 규모가 매출에 대한 세액을 포함하여 직전 역년에 2만 2,000유로를 초과하지 아니하고 현재 역년에 5만유로를 초과하지 아니할 것으로 예상되는 경우, 소규모사업으로 보아 소액부징수 제도를 적용함

352) 정다운·홍성희·이성현, 2022, p. 54.

- 사업자 과세단위에 대한 특례로 연결부가가치세제도와 부문별 사업자등록제도를 둬³⁵³⁾
 - 모회사와 자회사 등 연결집단을 하나의 과세단위로 보아 과세하는 기관제도 (Organschaft)인 연결부가가치세제도를 둬
 - 부문별 사업자등록은 연방정부 및 주정부의 조직단위에 한해 허용함

- (과세대상) 부가가치세 과세대상 거래는 재화 또는 용역의 공급 등이 있음³⁵⁴⁾
 - 재화의 공급이나 용역의 제공에 대하여 포괄적 개념으로서 「민법」 제241조의 개념인 급부(Leistung)를 사용함
 - 재화의 공급은 사업자 또는 사업자의 위탁을 받은 제삼자가, 수령자나 또는 수령자의 위탁을 받은 제삼자에 대하여 해당 재화를 자기의 명의로 처분할 수 있는 권한을 부여하는 것을 말함(처분권의 취득)³⁵⁵⁾
 - 용역이라 함은 재화의 공급에 해당하지 아니하는 모든 공급을 말하며 저작권, 특허권 등 권리의 양도는 용역의 공급에 해당함³⁵⁶⁾

- (세율) 부가가치세 세율은 19%(기본세율), 7%(경감세율)가 있음³⁵⁷⁾

- (계산서) 과세대상 재화 또는 용역의 공급에 대한 사업자는 계산서(Rechnung)를 공급시기로부터 6개월 이내에 발행하여야 함
 - 공급대가를 청구하기 위해 발급한 모든 문서는 당해 문서가 상거래에서 어떻게 불리는지 불문하고 계산서로 봄³⁵⁸⁾

353) 정다운·홍성희·이성현, 2022, p. 55.

354) 김유찬, 2019, p. 17.

355) 재화를 공급받는 자를 수령자(Abnehmer)라고 하며, 용역을 제공받는 자를 발주자(Auftraggeber)라 함

356) EU VAT 지침 제25조(용역의 공급)에서도 무형자산의 양도를 용역의 공급으로 보고 있음

357) 경감세율 적용 대상에는 저작권 관련 권리의 양도, 공익 등의 목적의 법인이나 법인격 없는 단체의 활동 등이 있음

358) 기본적 기재사항으로 ① 공급자의 회사명, 주소, 부가가치세 ID번호 ② 수령자의 회사명, 주소, 부가가치세 ID번호 ③ 발급일자 ④ 계산서를 복수로 사용할 수 없도록 교부하는 일련번호 ⑤ 공급재

- 공급받는 자 또는 공급자의 위탁을 받은 제삼자는 계산서를 발급할 수 있는데 이를 매입자발행세금계산서(Gutschrift)라고 함³⁵⁹⁾
 - 공급자가 직접 발급하거나 또는 위탁받은 자가 공급자의 명의로 발급하는 경우 발급하는 자의 정보 및 계산서 기입사항의 진실성을 보존하여야 함
 - 수령자가 해당 문서에 이의를 제기하는 즉시 매입자발행세금계산서의 효력은 상실함

2) 신탁 관련 부가가치세 규정

- 신탁계약에 있어 부가가치세 납세의무자는 수탁자임³⁶⁰⁾
 - 「부가가치세법」상 공급과 그에 상응하는 대가 관계 유무의 판단은 외부적으로 거래에 참여한 자 간의 관계에 기초하여 이루어지며 따라서 누구의 명의로 거래가 이루어졌는지에 따라 「부가가치세법」상 납세의무자가 결정됨³⁶¹⁾
 - 수탁자가 수탁자 자신의 명의로 제삼자에게 매출하는 경우에 해당 매출은 수탁자에게 귀속되며, 반대로 수탁자가 수탁자의 지위에서 제삼자로부터 수탁자 자신의 명의로 용역을 공급받은 경우 해당 수탁자가 공급받는 자에 해당함³⁶²⁾
- 한편 위탁자와 수탁자 간의 내부적 관계에는 위탁거래를 규정하는 「부가가치세법」 제3조 제3항 및 제11항에 따라 부가가치세 실무를 처리함³⁶³⁾

화의 수량과 유형(상거래 관습상의 표시) ⑥ 공급하는 용역의 유형과 규모 ⑦ 공급시기(또는 공급 개시 전 대가의 선지급시기) ⑧ 세율, 개별 면세대상 등에 따라 분리 표기된 공급가액, 사전 합의된 종목별 할인 내역 등이 있음(김유찬, 2019, pp. 69~70.)

359) 독일 「부가가치세법」 제14조(4)

360) 다만 신탁거래를 위탁용역거래로 보는 경우 「부가가치세법」상 납세의무는 위탁자와 수탁자가 동시에 짐

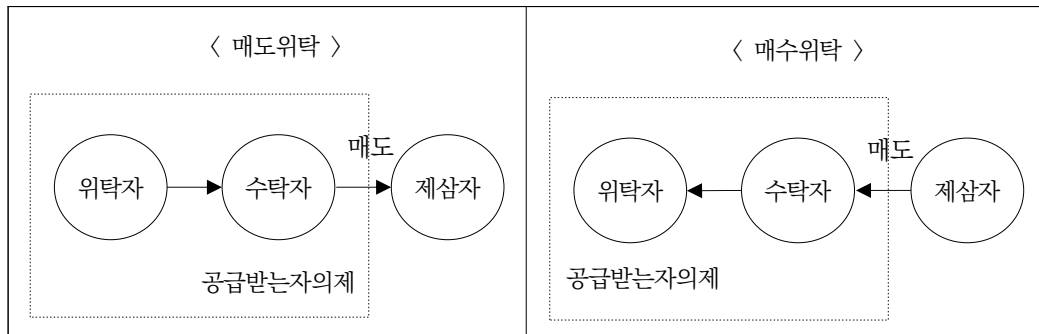
361) HAUFE, Steuerberater-Haftungsfalle: Vereinbarte Treuhandtätigkeiten, 2.3.3 Treuhand und Umsatzsteuer, 5번째 문단

362) 예를 들자면 수탁자가 부가가치세 과세대상 임대용역을 위하여 건물을 개보수하는 경우 수탁자의 이름으로 공급받은 건물 개보수 용역의 매입세액을 공제받을 권리는 위탁자가 아닌 수탁자에게 있음

363) HAUFE, Steuerberater-Haftungsfalle: Vereinbarte Treuhandtätigkeiten, 2.3.3 Treuhand und Umsatzsteuer, 6번째 문단

- 「부가가치세법」 제3조 제3항은 「상법」 제383조에서 규정하는 위탁거래(Kommissions-geschaeft)의 경우에는 위탁자(Kommittent)와 수탁자(Kommissionar) 사이에 가상의 재화의 공급이 있는 것으로 봄³⁶⁴⁾
 - 매도위탁의 경우에는 수탁자를, 그리고 매수위탁의 경우에는 위탁자를 공급받는 자로 봄
- 「부가가치세법」 제3조 제11항은 사업자가 용역사업에 투입되어 자기 이름으로 행위를 하되 타인의 계산으로 용역을 발주하거나 급부를 제공하는 경우 해당 사업자가 과세거래의 「부가가치세법」상 용역의 발주자 또는 급부의무자가 됨³⁶⁵⁾

[그림 IV-1] 위탁매매 거래



자료: 본문 내용을 저자 요약함

- 신탁계약상 원인으로 신탁재산을 사업체 외부로 이전하는 경우, 「부가가치세법」 제3조 제1b항 제1호에 따른 재화의 무상이전으로 처리할 수 있음³⁶⁶⁾
 - 사업자가 사업용 재화를 사업 외 목적으로 무상이전하는 경우는 재화의 간주 공급에 해당함

364) 김유찬, 2019, p. 19.

365) 김유찬, 2019, p. 21.

366) 김유찬, 2019, p. 19.; HAUFE, "Steuerberater-Haftungsfalle: Vereinbarte Treuhandtätigkeiten, 2.3.3 Treuhand und Umsatzsteuer," 3번째 문단, https://www.haufe.de/steuern/haufe-steuer-office-excellence/steuerberater-haftungsfalle-vereinbarte-treuhandtaetigkeiten-233-treuhand-und-umsatzsteuer_idesk_PI25844_HI1628597.html, 검색일자: 2023. 8. 17.

- 무상이전 재화에 대하여 매입세액 공제가 이루어진 경우 부가가치세 부담 없는 소비행위를 방지하기 위하여 해당 간주공급에 대하여 부가가치세를 과세함
- 예시를 들자면, 사업자가 사업용 부동산을 신탁계약에 따라 제삼자에게 양도하고, 제삼자가 해당 부동산을 자기의 이름과 자기의 계산으로 임대하는 경우, 부동산 양도는 재화의 무상이전에 해당함

3) 음악 저작권신탁 관련 부가가치세 실무 사례

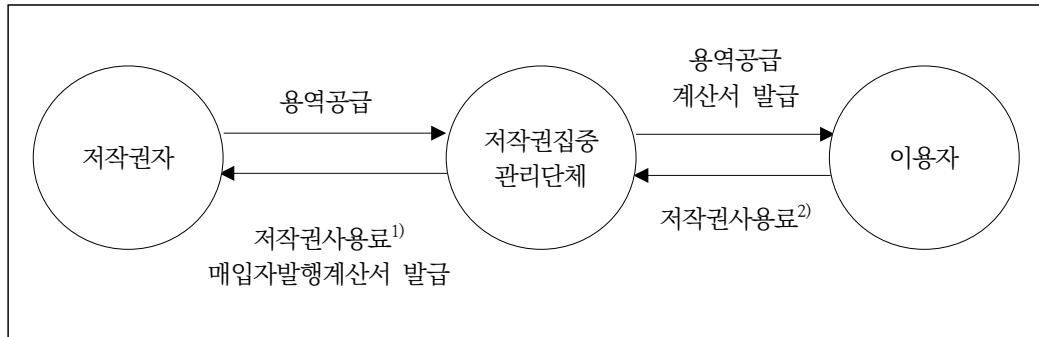
- 음악저작권집중관리단체인 GEMA의 저작권신탁 관련 부가가치세 처리를 살펴봄
 - 저작권집중관리단체가 저작권자를 대신하여 이용자로부터 저작권료를 징수하고 이를 다시 저작권자에게 분배하는 일련의 거래는 위탁용역거래 성격을 가진다고 보고 부가가치세 실무를 처리함³⁶⁷⁾
 - 저작권자는 저작권집중관리단체에게 용역을 공급하고, 저작권집중관리단체는 이용자에게 용역을 공급하는 구조가 형성됨([그림 IV-2] 참조)
 - 부가가치세 과세사업자인 저작권자가 GEMA에 부가가치세 식별번호 등을 제공하면, GEMA는 저작권 이용자로부터 징수한 저작권 사용료에 부가가치세액 가산하여 지급함³⁶⁸⁾
 - 공급자인 저작권자가 부가가치세 목적상 계산서를 발급하여야 하지만 매입자 발행규정을 적용하여 GEMA가 매입자발행계산서(Gutschrift)를 발급한 후 저작권자에게 전달함

367) 독일 연방재무부, 저작권 관련 부가가치세 처리에 관한 공문(Postanschrift), p. 6, https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2021-10-14-umsatzsteuerrechtliche-beurteilung-des-verlegeranteils-an-den-einnahmen-aus-gesetzlichen-verguetungsanspruechen-sowie-aus-urheberrechtlichen-nutzungsrechten.pdf?__blob=publicationFile&v=1, 검색일자: 2023. 8. 23.

368) GEMA, “An meiner Umsatzsteuerpflicht hat sich rückwirkend etwas geändert. Kann eine Nachverrechnung/Rückverrechnung der Steuer erfolgen?,” <https://www.gema.de/de/hilfe/musikurheber/finanzen-bankkonto/steuern/umsatzsteuerpflicht-rueckwirkend-geaendert-nachverrechnung>, 검색일자: 2023. 8. 23.

- GEMA의 관리 수수료는 저작권 사용료 지급액에서 차감함

[그림 IV-2] 저작권 관련 용역의 공급 및 계산서 흐름



주: 1) 과세사업자인 저작권자에게 지급하는 저작권사용료는 관리수수료를 차감하고 부가가치세액을 가산한 금액임

2) 저작권 이용자로부터 수령하는 저작권사용료는 부가가치세액을 포함함

자료: 본문 내용을 저자 요약함

V. 국제비교 및 시사점

1. 국제비교

가. 신탁 및 저작권신탁

- 신탁(trust)은 영미법이 발전시킨 법제도로써 영국에서 먼저 시작되고 대륙법체계의 국가가 수용하여 조사국마다 준거법, 설정 및 운용의 규제, 투자자 보호 등 여러 측면에서 차이를 보임³⁶⁹⁾
- 우리나라 신탁제도는 「신탁법」과 「자본시장법」을 준거법으로 하는데, 제정 및 개정 당시 일본 신탁법에 바탕을 두고 있고 영미계의 영향도 받음
- 일본 신탁제도는 「신탁법」과 「신탁업법」을 준거법으로 하였는데 영미계의 영향을 받았다고 평가함
- 영국은 신탁제도를 처음 발전시킨 국가로서 현재는 「수탁자법」과 「금융서비스시장법」을 준거법으로 함
- 프랑스는 2007년 2월 19일 프랑스식 신탁(fiducie)을 프랑스 민법에 도입하였는데 신탁이 탈법적 수단으로 이용하는 것을 방지하기 위해 증여·상속목적의 신탁은 원칙적으로 허용하지 않으며, 신탁계약의 설정 및 운용에 있어 엄격한 규정을 둠

369) 영미법의 신탁은 수탁자가 보통법상의 소유권을 가지고 수익자에게 형평법상 의무를 부담하고 수익자는 형평법상의 소유권(equitable ownership)이라는 대물적 권리를 보유한다는 소유권의 분할을 인정하고 있다는 측면에서 대륙법의 신탁과는 차이가 있다는 견해가 있음(이계정, 2016, p. 13.)

- 독일은 신탁 관련 실질법 없이 「민법」상 사무처리계약을 통해 신탁(Treuhand) 제도를 운용하며 신탁(Treuhand)은 국제신탁을 규율하는 준거법인 헤이그 신탁 협약의 적용을 받지 않는 것으로 해석함
- 조사국의 신탁제도는 지식재산권을 신탁가능한 재산으로 보고 있음
 - 우리나라는 2011년 「신탁법」 개정으로 지식재산권을 신탁가능한 재산으로 포함함
 - 일본은 2004년 「신탁업법」 개정으로 지식재산권을 신탁가능한 재산으로 포함함
 - 영국은 「수탁자법」과 「금융서비스시장법」에 따라 지적재산권도 신탁가능한 재산으로 봄
 - 프랑스는 프랑스 민법에 따라 지식재산권을 포함한 모든 종류의 재산, 권리, 담보를 신탁가능한 재산으로 봄
 - 독일은 「민법」상 사무처리계약을 통해 신탁(Treuhand)을 운용하므로 신탁가능한 재산에 지식재산권을 배제하는 규정은 확인하지 못함

〈표 V-1〉 조사국의 신탁제도

구분	신탁 관련 실질법	지식재산권의 신탁가능여부
우리나라	「신탁법」, 「자본시장법」	신탁 가능함
일본	「신탁법」, 「신탁업법」	신탁 가능함
영국	「수탁자법」, 「금융서비스시장법」	신탁 가능함
프랑스	프랑스 「민법」	신탁 가능함
독일	신탁 관련 실질법 없음 ¹⁾	신탁 가능한 것으로 추정함 ²⁾

주: 1) 「민법」상 사무처리계약을 통해 신탁제도를 운용함
 2) 신탁가능한 재산의 범위에 지식재산권을 배제하는 규정을 확인하지 못함
 자료: 본문의 내용을 저자 요약함

- 조사국의 지식재산권 신탁은 주로 유동화 목적보다는 지식재산권의 관리 및 활용을 목적으로 하며, 기술신탁과 저작권신탁이 관찰됨
 - 우리나라 지식재산권 신탁에는 지식재산권의 관리·활용 목적으로 「기술이전법」에 따른 기술신탁과 「저작권법」에 따른 저작권신탁이 있음

- 일본의 경우 「대학 등 기술이전 촉진법」에 따른 기술이전기관(TLO)의 기술신탁과 「저작권등관리사업법」에 따른 저작권관리신탁이 있음
- 영국은 대학연구성과의 집중관리를 위한 기술신탁을 운영한 적이 있었고, 저작권 분야에서는 「저작권집중관리규정」과 「저작권·디자인·특허법」에 따라 저작권집중관리제도를 신탁의 형식으로 운영함
- 프랑스의 경우 저작권 또는 저작인접권 등 집중관리목적으로 「지식재산권법」에 따른 집중관리단체를 두고 있는데, 신탁계약의 형식으로 운용함
- 독일은 기술이전 및 관리목적으로 기술신탁을 두고 있으며, 「저작권관리법」에 따라 저작권 또는 저작인접권 등을 신탁관리하는 집중관리제도를 두고 있음

〈표 V-2〉 조사국의 지식재산권 신탁 및 관련 준거법

구분	기술신탁 준거법	저작권신탁 준거법
우리나라	「기술이전법」	「저작권법」
일본	「대학 등 기술이전 촉진법」의 기술이전기관(TLO)의 기술신탁	「저작권등관리사업법」
영국	- ¹⁾	「저작권집중관리규정」, 「저작권·디자인·특허법」
프랑스	-	「지식재산권법」
독일	- ²⁾	「저작권관리법」

주: 1) 영국은 기술성과의 집중관리를 위해 운영하였으나 1984년 폐지하고 자율적 관리체제로 전환함

2) 독일의 기술신탁 관련 준거법을 확인하지 못함

자료: 본문의 내용을 저자 요약함

- 저작권 분야의 지식재산권 신탁은 조사국 모두 공통으로 저작권 또는 저작인접권의 집중관리목적으로 저작권자, 집중관리단체, 저작물 사용자를 이해관계자로 하여 관련 준거법에 따라 설정, 운용함
- 우리나라 저작권 신탁은 「저작권법」의 집중관리제도를 준거로 하여 문화체육관광부 장관의 허가를 받은 비영리단체인 저작권신탁관리단체를 중심으로 운용됨

- 저작권신탁관리단체가 수탁자의 지위에서 저작권자와의 신탁계약과 저작물 사용자와의 이용허락계약을 토대로 사용료를 징수하여 저작권자에게 분배함
- 일본은 저작권에 대한 집중관리신탁을 「저작권등관리사업법」에 따라 운용하는데 집중관리단체는 비영리목적으로 문화청 장관에게 등록하여야 함
 - 저작권자와 집중관리단체 간 신탁계약을 토대로 집중관리단체는 수탁자의 지위에서 위탁받은 저작권 등을 관리함
 - 집중관리단체와 저작물 이용자 간 저작물 이용허락을 위한 위임계약을 토대로 저작물 사용자로부터 사용료를 징수함
- 영국의 경우 저작권 등 집중관리하는 단체는 「저작권집중관리규정」과 「저작권·디자인·특허법」의 적용을 받지만 설립 및 운영상 규제는 없음
 - 저작권자는 집중관리단체에게 저작권 등을 집중관리단체에게 위탁하면, 집중관리단체는 저작물 이용자에 대해 라이선스 부여하고, 저작권 이용 모니터링, 저작권 권리 강화, 저작권료 징수 및 분배 등의 업무를 수행함
- 프랑스는 「지식재산권법」에 따라 집중관리단체의 설립은 문화부 장관의 승인이 필요하며, 비영리단체로 관리신탁의 형식을 빌어 저작권 등을 관리함
 - 저작권자는 집중관리단체에게 저작권 등 권리를 이전하고, 집중관리단체의 사전적인 이용허가를 전제로 저작물 사용자는 상업적으로 저작물을 이용할 수 있음
 - 집중관리단체는 저작물 사용자로부터 저작물 사용료를 징수하고 저작권자에게 분배함
- 독일의 경우 비영리기관인 집중관리단체의 설립은 「저작권관리법」에 따라 특허상표청의 허가를 전제로 하며, 권리자와 집중관리단체 간 위임계약을 바탕으로 저작권 등을 관리함
 - 저작권자는 권리이전계약 등을 통해 저작권 등을 집중관리단체로 이전하고, 집중관리단체는 포괄이전계약을 통해 저작물 사용자로부터 사용료 등을 징수하여 저작권자 등에게 분배함

나. 세무상 신탁 처리

- 신탁은 일반적으로 신탁재산의 법률적 소유권을 수탁자에게 두고 신탁 목적에 따라 수탁자가 신탁재산을 관리·처분하는 법률관계이지만 세무상 신탁 처리는 이와 다름
 - 위탁자가 신탁재산에 대한 지휘·통제가 이루어진다고 보는 경우 신탁을 이용한 조세회피를 방지하기 위해 위탁자가 신탁재산을 소유한 것으로 처리함
 - 우리나라, 일본, 영국, 프랑스는 위탁자를 납세의무자의 범위에 포함함

- 조사국의 신탁 관련 소득세제를 살펴보면 프랑스는 위탁자를 납세의무자로 보며 우리나라와 일본, 영국은 납세의무자를 신탁유형별로 달리 정함
 - 우리나라의 신탁 관련 소득세제는 수익자 과세를 원칙으로 하여 법인과세, 집합투자신탁과세, 위탁자 과세규정을 둠
 - 「신탁법」에 따른 목적신탁, 수익증권발행신탁, 유한책임신탁 등 신탁에 대해 수탁자를 납세의무자로 하여 신탁 자체를 법인으로 의제하여 과세하는 법인과세를 적용함
 - 「자본시장법」에 따른 투자신탁에 대해 분배 시 수익자에게 과세함(집합투자과세)
 - 신탁을 이용한 조세회피를 방지하기 위해 위탁자 과세를 두고 있음
 - 일본의 신탁 관련 소득세제는 수익자 과세를 원칙으로 하고 법인과세, 집합투자과세를 둠
 - 수익증권발행신탁, 위탁자가 법인인 특정신탁, 투자신탁, 특정목적신탁 등에 대해서는 수탁자를 납세의무자로 하여 신탁 자체를 법인으로 의제하는 법인과세를 적용함
 - 집합투자신탁 등에 대해 분배 시 수익자 과세함
 - 수익자의 범위에는 신탁변경의 권한을 가진 위탁자도 포함함
 - 영국의 신탁 관련 소득세제는 일반적으로 수탁자를 납세의무자로 하고 수동신탁, 위탁자관련신탁의 경우 수익자와 위탁자를 각각 납세의무자로 하여 과세함
 - 수동신탁은 위탁자에 의하여 신탁의 수익자가 지정되고, 수익자가 18세 이상이

되어야 신탁의 모든 자본과 이익에 대한 권리를 가지는 신탁으로 수익자 과세가 원칙임

- 신탁을 이용한 조세회피방지를 위해 위탁자 관련신탁으로 보는 경우 위탁자에게 소득세 납세의무를 부과함
 - 수익소유신탁, 재량신탁, 누적신탁 등의 경우 수탁자가 소득세 납세의무를 짐
 - 프랑스의 신탁 관련 소득세제는 수탁자에게 이전한 신탁재산은 위탁자가 계속 소유하는 것으로 취급하여 신탁재산에서 발생하는 소득은 위탁자가 납세의무를 부담함
 - 독일의 신탁 관련 소득세제는 원칙적으로 신탁재산에서 발생하는 소득은 위탁자에게 귀속한다고 보고 납세의무를 부과함
- 조사국의 신탁 관련 부가가치세 납세의무를 간략하게 살펴보면 영국과 프랑스는 수탁자에게 전적으로 납세의무를 부과하는 반면, 우리나라와 일본은 위탁자(또는 수익자)에게도 납세의무를 지음
- 우리나라는 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대해 일반적으로 수탁자가 부가가치세 납세의무를 지며, 위탁자 명의로 재화 또는 용역을 공급하거나 위탁자가 신탁재산을 지배·통제하는 경우 부가가치세 납세의무를 부과함
 - 일본은 신탁재산의 양도 시 일반적으로 수익자가 소비세 납세의무자가 되지만, 법인과세신탁이나 집합투자신탁 등은 수탁자에게 납세의무를 부과함
 - 위탁자가 신탁을 변경할 수 있는 권한이 있는 경우 수익자로 간주함
 - 영국은 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대해 수탁자를 부가가치세 납세의무자로 함
 - 프랑스 부가가치세는 수탁자가 과세대상 거래를 실현한 자로 보기 때문에 신탁재산 관련 재화 또는 용역의 공급에 대한 부가가치세 납세의무를 부과함
 - 독일의 경우 관련 규정을 마련하지 않았지만 부가가치세 납세의무를 수탁자에게 귀속한다고 볼 수 있음

〈표 V-3〉 조사국의 세무상 신탁 처리

구분	신탁 유형	소득세 납세의무	부가가치세 납세의무
우리나라	특정금전신탁 등 일반적인 경우	수익자(발생 시 과세)	수탁자
	실질적 수익자가 위탁자인 신탁 ¹⁾	위탁자	위탁자 ²⁾
	「신탁법」상 목적신탁, 수익증권발행신탁, 유한책임신탁	수탁자	수탁자
	「자본시장법」상 투자신탁	수익자(분배 시 과세)	수탁자
일본	부동산, 동산 관리 등 일반적 신탁	수익자 ¹⁾ (발생 시 과세)	수익자 ¹⁾
	수익증권등발행신탁, 수익자의 정함이 없는 신탁, 위탁자를 법인으로 하는 중 특정 신탁, 집단투자신탁에 해당하는 투자신탁 이외의 투자신탁, 특정목적신탁	수탁자	수탁자
	집합투자신탁, 퇴직연금등 신탁, 특정 공익신탁	수익자(분배 시 과세)	수탁자
영국	수동신탁	수익자	수탁자
	위탁자 관련신탁	위탁자	수탁자
	수익소유신탁, 재량신탁, 누적신탁	수탁자	수탁자
프랑스	-	위탁자	수탁자
독일	-	위탁자	수탁자 ³⁾

주: 1) 일본의 경우 수익자 범위에 신탁을 변경할 수 있는 권한이 있는 위탁자를 포함함

2) 우리나라의 경우 위탁자가 부가가치세 납세의무자가 되는 경우는 위탁자 명의로 재화 또는 용역을 공급하거나 위탁자가 신탁재산을 실질적으로 지배, 통제하는 열거한 경우에 한하므로 소득세의 경우와 차이가 있음

3) 독일은 신탁 관련 규정을 부가가치세법에 두지 않았지만 유권해석 등을 통해 일반적으로 수탁자에게 납세의무가 귀속한다고 볼 수 있음

자료: 본문의 내용을 저자 요약함

다. 신탁 관련 부가가치세 규정

1) 부가가치세 개요

- (부가가치세 과세단위) 우리나라는 사업장 과세단위이지만, 일본, 영국, 프랑스, 독일 모두 사업자 과세단위이며, 일본, 영국, 프랑스, 독일은 신탁재산별 부가가치세 사업자 등록에 관한 명문 규정을 달리 두지 않음
- 우리나라는 부가가치세 과세단위를 사업장 과세단위를 원칙으로 하고 주사업장총괄납부와 사업자단위과세, 신탁재산 총괄사업자등록을 특별적으로 허용함
 - 수탁자가 납세의무자인 경우 신탁재산을 사업장으로 보고 사업장등록신청을 하여야 함
 - 다만 신탁업자의 부동산담보신탁은 신탁사업에 관한 업무를 총괄하는 장소에서 사업자등록을 신청할 수 있음(신탁재산 총괄사업자등록)
- 일본 소비세는 사업자 과세단위로 사업자의 주사업장에서 총괄하여 이루어짐
- 영국의 부가가치세 과세단위는 명문 규정은 없지만 사업자 과세단위를 원칙으로 하여 연결부가가치세제도와 사업부문등록제도를 허용함
 - 법령으로 정한 바는 없지만 수탁자는 신탁별로 부가가치세 등록도 허용함
- 프랑스의 부가가치세 과세단위는 사업자이며, 연결부가가치세제를 허용함
- 독일의 부가가치세 과세단위는 사업자이며, 연결부가가치세제와 사업 부문별 사업자등록제도를 두고 있음
 - 사업 부문별 사업자등록은 연방정부 및 주정부의 조직단위에 한함

〈표 V-4〉 조사국의 부가가치세 과세단위

구분	과세단위(원칙)	특례규정
우리나라	사업장 과세 ¹⁾	주사업장총괄납부 사업자단위과세 신탁재산 총괄사업자등록 ¹⁾
일본	사업자 과세	-
영국	사업자 과세	연결부가가치세제도 사업부문등록제도
프랑스	사업자 과세	연결부가가치세제도
독일	사업자 과세	연결부가가치세제도 사업부문별 사업자등록 ²⁾

주: 1) 한국의 경우 수탁자가 납세의무자인 경우 해당 신탁재산을 사업장으로 보아 사업자등록을 신청하여야 하며, 신탁재산 총괄사업자등록은 신탁업자의 부동산담보신탁에 한해 신청할 수 있음

2) 독일의 사업부문별 사업자등록은 연방정부 및 주정부의 조직단위에 한해 적용함

자료: 본문의 내용을 저자 요약함

- (세금계산서 등) 일반적으로 부가가치세 과세대상 재화 또는 용역의 공급에 대해 공급자는 세금계산서를 공급받는 자에게 발급하여야 하는데, 우리나라, 영국, 프랑스, 독일은 공급받는 자 또는 제삼자를 통한 세금계산서 발급을 허용함
 - 우리나라의 경우 과세대상 재화 또는 용역을 공급하는 경우 사업자는 세금계산서를 공급받는 자에게 발급하여야 하며, 공급받는 자 또는 제삼자는 공급자를 대신하여 매입자발행세금계산서를 발급할 수 있음
 - 공급받는 자는 일반 과세사업자인 공급자를 대신하여 매입자발행세금계산서를 발급할 수 있으며 해당 부가가치세액은 공급받는 자의 매출세액 또는 납부세액에서 매입세액공제를 할 수 있음
 - 위탁매매 또는 대리인에 의한 판매 또는 용역의 공급에 대한 주선·중개의 경우 수탁자(또는 대리인)는 위탁자(또는 본인) 명의로 세금계산서를 발급함
 - 일본은 적격청구서제도를 2023년 10월부터 시행할 예정이며, 이 경우 위탁판매 시 수탁자는 위탁자를 대신하여 대리교부(위탁자 명의의 적격청구서) 또는 매개자 교부(수탁자 명의의 적격청구서)할 수 있음

- 영국의 경우 공급자는 재화 또는 용역의 공급에 대해 인보이스를 발급하며 공급받는 자는 과세사업자인 공급자를 대신하여 인보이스를 발행할 수 있음(매입자 발행인보이스)
- 프랑스의 경우 사업자는 재화 또는 용역의 공급에 대해 송장 발행의무가 있으며, 공급받는 자(autofacturation) 또는 제삼자(sous-traitance de la facturation)는 공급자 본인의 명의로 송장을 대신하여 발행할 수 있음
 - 공급받는 자 또는 제삼자의 송장 발행에 대해 공급자가 수락한 경우에 한함
- 독일의 경우 과세대상 재화 또는 용역의 공급에 대해 사업자는 계산서(Rechnung)를 발급하여야 하며, 공급받는 자 또는 공급자의 위탁을 받은 제삼자는 공급자의 명의로 계산서를 발급할 수 있음(매입자발행세금계산서, Gutschrift)

2) 저작권신탁 관련 부가가치세

- 우리나라, 프랑스, 독일은 저작권 사용료에 대해 부가가치세 경감세율 또는 면세를 적용하지만 일본과 영국은 그러하지 않음
- 우리나라의 부가가치세율은 10%이며, 개인 사업자인 저작권자가 저작권에 대해 사용료를 받는 용역은 부가가치세를 면세함
- 일본의 소비세 세율은 10%(지방소비세 포함)와 8%(지방소비세 포함)이며 저작권 사용료에 대한 경감 또는 면세규정은 없음
- 영국의 부가가치세 세율은 20%(표준세율)와 5%(감면세율)이며 저작권 사용료에 대한 경감 또는 면세규정은 없음
- 프랑스의 부가가치세 세율은 20%(표준세율), 10%(중간세율), 5.5%(경감세율), 2.1%(특별세율)이며 상연권, 복제권, 각색권, 사용권, 해석권 등 저작권의 양도는 10%, 저작권자에 의한 원저작물의 양도는 5.5%의 세율을 적용함
- 독일의 부가가치세 세율은 19%(표준세율)와 7%(경감세율)이며 「저작권법」에 따른 권리의 부여, 양도, 행사 등에 대해서는 7%의 경감세율을 적용함

〈표 V-5〉 조사국의 부가가치세 세율과 저작권 사용료에 대한 취급

구분	부가가치세 세율	저작권 사용료 등에 대한 세율
우리나라	10%	개인 저작권자의 저작권 사용료 부가가치세 면세
일본	10% ¹⁾ , 8% ¹⁾	- ²⁾
영국	20%, 5%	- ²⁾
프랑스	20%, 10%, 5.5%, 2.1%	10%(상연권, 복제권, 각색권, 사용권, 해석권 등 저작권의 양도), 5.5%(저작권자에 의한 원저작물의 양도)
독일	19%, 7%	「저작권법」에 따른 권리의 부여, 양도, 행사 등 7%

주: 1) 일본 소비세 세율에는 지방소비세를 포함함

2) 일본과 영국의 경우 저작권 사용료 등에 대한 소비세 또는 부가가치세 특례규정이 없음
자료: 본문의 내용을 저자 요약함

- 저작권집중관리단체가 신탁계약을 근거로 징수하는 저작권 사용료에 대한 부가가치세 납세의무를 살펴보면³⁷⁰⁾ 영국, 프랑스, 독일은 수탁자에게 납세의무를 지우고 일본은 수익자에게 납세의무를 부과함
 - 우리나라는 「저작권법」에 따른 저작권집중관리단체인 저작권신탁은 신탁 설정 연도에 따라 저작권자 또는 수탁자에게 부가가치세 납세의무가 있음
 - 2022년 1월 1일 이전 설정한 신탁의 경우 저작권자에게 부가가치세 납세 의무가 있고, 2022년 1월 1일 이후 설정한 신탁은 수탁자에게 부가가치세 납세의무가 있음
 - 일본의 경우 「저작권등관리사업법」에 따른 집중관리단체의 저작권신탁은 수익자 과세신탁으로 저작권자가 저작권 사용료에 대한 소비세 납세의무가 있음

370) 관련 법령에 따른 저작권집중관리단체는 저작권자와 체결한 신탁계약 또는 중개계약에 따라 저작권 사용자로부터 저작권 사용료를 징수하며, 본문에서는 신탁계약의 경우에 한해 국제비교함

- 2023년 10월부터 매개자 교부제도가 시행함에 따라 집중관리단체는 저작권 사용자에게 적격청구서를 발급하고, 다시 과세사업자인 저작권자가 사용료 분배금에 대해 적격청구서를 집중관리단체에게 발급할 예정임
- 이 경우 집중관리단체는 과세사업자인 저작권자의 저작권 사용료 징수액과 관련한 부가가치세 효과는 발생하지 않음
- 영국의 경우 「저작권집중관리규정」과 「저작권·디자인·특허법」에 따른 집중관리단체의 저작권신탁에 대해 일차적으로 수탁자에게 부가가치세 납세의무가 있음
- 프랑스는 「지식재산권법」에 따른 집중관리단체에게 저작권신탁계약에 따른 저작권 사용료의 징수 및 분배와 관련하여 집중관리단체에게 완결적인 부가가치세 원천징수의무를 부과함
- 독일의 경우 「저작권관리법」에 따른 집중관리단체의 저작권신탁은 일차적으로 수탁자에게 부가가치세 납세의무를 지움

〈표 V-6〉 저작권신탁이 징수하는 저작권 사용료에 대한 부가가치세 납세의무

구분		부가가치세 납세의무
우리 나라	2022년 1월 1일 이전 설정 신탁	저작권자(위탁자) 및 수탁자
	2022년 1월 1일 이후 설정 신탁	수탁자
일본		수익자이자 위탁자인 저작권자 ¹⁾
영국		수탁자인 집중관리단체(일차적)
프랑스		수탁자인 집중관리단체(완결적) ²⁾
독일		수탁자인 집중관리단체(일차적)

주: 1) 일본은 2023년 10월부터 적격청구서의 매개자 교부제도를 시행함에 따라 집중관리단체와 과세사업자인 저작권자가 부가가치세 납세의무를 짐

2) 프랑스는 저작권 사용료의 징수 및 분배와 관련하여 집중관리단체에게 완결적인 부가가치세 원천징수의무를 부과함

자료: 본문의 내용을 저자 요약함

- 영국, 프랑스, 독일의 저작권집중관리단체의 저작권신탁과 관련한 부가가치세 실무는 공통으로 EU VAT 지침 제28조의 위탁매매 규정³⁷¹⁾에 따르는데, 저작권자의 과세사업자 여부에 따라 저작권 사용료에 대한 집중관리단체의 부가가치세 효과에 차이가 있음
- 영국과 독일은 집중관리단체가 저작권 사용자에게 저작권 등 관련 용역을 공급하고 과세사업자인 저작권자에게 관련 용역을 공급받은 것으로 처리함(그림 IV-2 참조)
 - 집중관리단체는 저작권자에게 부가가치세액을 포함한 사용료를 분배하고 매입자발행세금계산서를 저작권자에게 발급하는데, 집중관리단체에게는 저작권 사용료 징수액과 관련한 부가가치세 효과는 발생하지 않음
 - 저작권자가 과세사업자가 아닌 경우, 집중관리단체는 징수한 저작권 사용료에 부과되는 부가가치세액에 대해 신고 및 납세의무가 있음
 - 프랑스는 집중관리단체가 저작권 사용자에게 저작권 등 관련 용역을 공급하고 과세사업자 저작권자에게 관련 용역을 공급받은 것으로 처리하고, 저작권자가 납부하여야 할 사용료 관련 부가가치세액에 대해 완결적 원천징수의무를 짐
 - 저작권자가 과세사업자인 경우 집중관리단체는 사용료 관련 저작권자의 부가가치세 신고 및 납부를 이행하고 저작권자에게는 부가가치세 납부액을 차감한 금액을 분배함
 - 이 경우 집중관리단체는 저작권자의 사용료에 대한 부가가치세액을 매입세액으로 공제할 수 있고, 특례규정에 따라 송장 또는 매입자발행송장의 발급의무는 면제함
- 저작권집중관리단체의 신탁관리 용역 등에 대해 우리나라는 부가가치세를 면세하지만 일본, 영국, 프랑스, 독일은 모두 부가가치세를 과세함

371) EU VAT 지침 제28조의 위탁매매 규정에 따르면 저작권자가 집중관리단체에 용역을 공급하고 다시 집중관리단체가 저작권 사용자에게 용역을 공급하는 것처럼 취급함

2. 시사점

- 기술신탁과 저작권신탁은 집중관리단체를 수탁자로 하여 기술 및 저작권 관계권리자의 권익을 보호하고 다수 사용자 간 이용(실시) 허락 거래를 지원한다는 공통점을 보임
 - 우리나라 지식재산권 신탁은 유동화 목적보다는 주로 지식재산권의 관리·활용 목적으로 이용하고 있으며, 기술신탁과 저작권신탁이 대표적임
 - 대부분 집중관리단체는 「자본시장법」에 따른 신탁업자는 아니지만³⁷²⁾ 다수 위탁자와 다수 신탁계약을 체결하여 전문적으로 신탁재산을 관리한다는 측면에서 그와 유사한 역할을 수행하는 것으로 보임

- 기술신탁과 저작권신탁에 대한 집중관리제도의 본래 취지에 부합할 수 있도록 부가가치세 실무를 간결하고 일관되게 정할 필요가 있으므로, 2020년 개정 부가가치세 법으로 인한 쟁점을 살펴보고 개선방안을 본문에서 제안함

가. 신탁재산 총괄사업자등록 제도의 허용

- 우리나라는 사업자라고 하더라도 별도 사업장에 대해 각각 사업자등록을 하여 부가가치세 신고 및 납세의무를 이행토록 하는 사업장단위 과세를 운용함
 - 사업장단위 과세는 사업자단위 과세원칙인 국제적 시류에는 벗어나지만 부가가치세 도입 당시 행정력과 과세당국의 세원관리상 편의를 고려한 조치임³⁷³⁾
 - 과도한 조세협력비용 및 행정관리비용의 경감 측면에서 현재는 납세자 편의를 고려한 사업자단위과세 및 주사업장총괄납부제도를 운용함

372) 기술신탁은 「자본시장법」 제12조에 따라 인가를 받은 경우가 있음(「기술이전법」 제35조의2)

373) 전병목·정희선, 2007, p. 7.

- 2020년 개정 세법은 수탁자에게 신탁재산 관련 과세대상 거래에 대해 부가가치세 납세의무를 지우고 신탁재산을 하나의 사업장으로 보아 신탁재산별로 사업자등록을 신청하도록 규정함
 - 그러나 신탁회사의 부동산담보신탁은 예외적으로 둘 이상의 신탁재산을 하나의 사업장으로 보아 신탁사업에 관한 업무를 총괄하는 장소에서 사업자등록할 수 있음

- 기술신탁과 저작권신탁이 관리하는 신탁계약의 규모를 고려한다면 2022년 1월 1일 이후 설정한 신탁에 대해 수탁자의 신탁재산별 사업자등록은 쉽지 않음
 - 현재 관련 법령에 따른 기술신탁과 저작권신탁은 각각 6개의 관리단체(2020년 기준)와 13개의 관리단체(2023년 기준)가 있고, 이들 관리단체 중에서 기술보증기금이 이전받은 신탁기술 건수는 2022년 1,911건이고, 한저협이 신탁계약 체결자는 2022년 기준 1만 1,588명(음악출판사 328개)으로 각 관리단체별 신탁계약 건수는 상당할 것으로 보임
 - 기술신탁과 저작권신탁의 관리단체가 신탁계약별로 사업자등록을 신청한다면 관리단체에게는 상당한 규모의 조세협력비용이 발생할 수 있고 과세당국의 조세행정 부담 역시 막대할 것으로 예상함

- 더욱이 저작권신탁은 신탁재산별 사업자등록을 신청하는 경우 관리단체와 저작권 사용자 간 대외적 거래 관련 부가가치세 실무는 복잡하고 비효율적으로 전환할 가능성이 존재함
 - 수탁자와 사용자 간 용역의 공급은 다양한 이용허락단위에 따라 이루어지기 때문에 사용자등록번호별로 구분하여 부가가치세 납세의무를 이행하기 어려움
 - 저작권 이용허락단위는 (i) 행사별 이용허락과 (ii) 정해진 기간 동안 관리단체의 레퍼토리의 모든 저작물을 이용할 수 있는 프로그램별 이용허락 등으로 구분할 수 있음
 - (ii)의 프로그램별 이용허락단위는 대체로 사용자가 이용하는 저작물을 사전에 알 수 없는 경우로 수탁자가 징수한 사용료에 대해 실제 사용한 저작물을 사후적

으로 확인하는 데 사용한 저작물에 대해 사업자등록번호별로 달리 부가가치세 납세의무를 이행하여야 함

- 신탁계약별로 재정산 및 세금계산서의 수정 등이 필요하여 실무가 복잡해질 수 있음

○ 관리단체와 사용자 모두 부가가치세 납세의무이행을 위해 상당한 조세협력비용을 부담할 것이고 과세당국도 조세행정비용을 부담해야 할 것으로 보임

- 신탁재산별 사업자등록으로 인해 납세의무자, 거래 당사자, 과세당국 등이 감수하는 비용이 공공 이익을 상회하는 상황이 발생할 수 있음

□ 일본, 영국, 프랑스, 독일은 우리나라와 달리 부가가치세 과세단위를 사업자단위로 운용하고 법령으로 신탁재산별 사업자등록을 의무화하지 않았기 때문에 이러한 문제에 대한 논의는 발견되지 않음

○ 관련 법령이나 세무목적상 신탁 자체의 등록이 필요한 경우는 있지만, 부가가치세 목적으로 사업자등록을 의무화하는 경우는 발견하지 못함

□ 신탁재산의 관리·활용의 측면에서 집중관리단체는 신탁회사와 유사한 기능을 수행하고 사용자와의 대외적 거래가 빈번하므로 신탁재산의 집합적 관리를 지원하기 위해 신탁재산의 총괄사업자등록을 허용할 필요가 있음³⁷⁴⁾

○ 총괄사업자등록 신청을 허용해야 하는 기술신탁과 저작권신탁의 관리단체는 다음과 같음

- 「기술이전법」 제35조의2 규정에 따라 산업통상자원부 장관의 허가를 득한 기술 신탁관리단체

- 「저작권법」 제105조에 따라 문화체육관광부 장관의 허가를 득한 저작권신탁 관리단체

374) 기존 사업자단위과세제도를 적용하는 방안도 고려할 수 있지만, 해당 법규의 개정이 추가로 필요하고 이미 부동산담보신탁에 대한 총괄사업자등록규정을 마련하였으므로 부가가치세 실무의 간편성과 효율성을 위해 총괄사업자등록의 대상을 추가하는 것이 더 적합해 보임

- 이 경우 총괄사업자등록 규정을 신청하는 관리단체에게는 소급 적용을 허용하는 것이 바람직함³⁷⁵⁾

나. 2020년 개정 부가가치세법 부칙 제5조의 적용 배제

- 기술신탁과 저작권신탁의 관리단체는 수탁자의 지위에서 다수 위탁자와 신탁계약을 체결하고, 신탁재산 관련 재화 또는 용역을 동일하거나 유사한 형식으로 다수 사용자에게 공급함
- 관리단체는 기술 및 저작물 관계권리자와 다수 사용자 간 거래에 관여하여 유사하지만, 복잡·비효율적인 거래 양태를 집중·일률적으로 관리하여 권리자의 권익을 효과적으로 보호하는 기능을 수행함
 - 신탁기간³⁷⁶⁾ 동안 수탁자인 관리단체는 신탁받은 기술이나 저작권(저작물)에 대해 이용(실시)허락계약을 토대로 사용자에게 해당 기술이나 저작권의 사용을 허락하고, 다수 사용자로부터 관련 사용료를 징수함
- 2020년 개정 부가가치세법 부칙 제5조는 2022년 1월 1일 이전 설정 신탁에 대해 위탁자 과세원칙을 규정하는데, 이에 따라 관리단체와 거래 당사자에게 과도한 조세 협력비용을 발생할 수 있음
- 신탁 설정연도(2022년 1월 1일 이전과 이후)에 따라 유사하고 계속된 거래에 대해 위탁자 과세(전자)와 수탁자 과세(후자)를 적용하여 이해당사자 간 부가가치세 실무가 상당히 복잡해짐(〈표 III-3〉, 〈표 III-4〉 참조)
- 특히 저작권신탁은 사용자와의 대외적 거래에 대해 신탁의 내부 사정에 따라 각각 저작권자나 수탁자가 납세의무를 지는 결과를 초래하고, 이용허락단위의 유형과

375) 총괄사업자등록을 규정하는 「부가가치세법 시행령」 제11조 제11호 시행 전에 사업자등록을 신청하여 이 영 시행 당시 그 절차가 진행 중인 경우에도 적용하여 2022년 2월 15일 자로 영의 신설 당시에도 소급적용을 일부 허용한 바 있음(부칙 〈대통령령 제32419호, 2022. 2. 15.〉 제4조)

376) 기술신탁은 일반적으로 1~2년의 신탁기간을 적용하고 저작권신탁은 5년의 신탁기간(5년 단위로 자동 연장)으로 신탁계약이 이루어짐

- 다만 일본은 수익자과세신탁에 대해 수익자(위탁자 포함)에게 부가가치세 납세의무를 지우고 우리나라는 위탁자 명의로 재화 또는 용역을 공급하거나 신탁재산을 위탁자가 지배·통제하는 상황에 대해 위탁자에게 납세의무를 지움
- 2020년 개정 세법으로 저작권신탁은 수탁자인 저작권집중관리단체가 저작권 관련 용역의 공급에 대해 부가가치세 납세의무를 지게 되는데 다음과 같이 부가가치세 실무를 명확히 규정할 필요가 있음³⁷⁷⁾
 - 첫째 집중관리단체가 사용자로부터 징수한 사용료를 정산하고 저작권자에게 분배할 때, 이 분배절차가 단순히 신탁소득의 분배에 해당하는지 또는 또 다른 용역의 공급에 해당하는지 여부를 정해야 함
 - 이때 집중관리단체가 관계권리자인 위탁자에게 공급하는 신탁관리용역은 저작권 사용료 관련 용역과는 별개로 고려함
 - 둘째 수탁자(집중관리단체)가 수탁자 명의로 제삼자에게 저작권 관련 용역을 공급하고 그 대가를 수령하는 경우, 해당 저작권 용역의 공급은 개인 저작권자가 아닌 법인, 법인격없는 사단·재단 기타 단체가 받는 저작권 사용료로 보고 부가가치세 면세의 적용을 배제하여야 함³⁷⁸⁾

1) 저작권 관련 용역의 공급

- 모든 조사국은 저작권집중관리제도를 입법하였고, 집중관리제도의 한 유형인 저작권 신탁을 둘러싼 부가가치세 실무는 모두 유사한 형태를 보임
- 프랑스, 독일, 영국은 저작권 사용료의 징수 및 분배를 EU VAT 지침³⁷⁹⁾ 제28조에 따라 위탁매매 거래의 형식을 빌려 저작권집중관리단체가 용역을 공급하고 공급받은

377) 다만 2022년 1월 1일 이전 설정한 신탁을 고려하거나 위탁자 과세신탁의 경우를 제외함

378) 부가46015-186, 2000.01.22., 서면3팀-531, 2005. 4. 22.

379) EU VAT Directive 2006/112/EC

것으로 일반적으로 처리함³⁸⁰⁾

- 집중관리단체의 저작권 사용료의 징수 및 분배를 (i) 수탁자인 집중관리단체(공급자)와 저작권 사용자(공급받는 자) 간의 대외적 거래와 (ii) 위탁자인 저작권자(공급자)와 집중관리단체(공급받는 자) 간의 대내적 거래로 구분하여 부가가치세를 적용함([그림 IV-2] 참조)
 - (대외적 거래) 집중관리단체(공급자)가 저작권 사용자(공급받는 자)에게 저작권을 사용하게 하는 용역은 부가가치세 과세대상 용역의 공급으로 보고, 저작권 용역의 공급 대가로 집중관리단체는 사용료를 사용자로부터 징수함
 - (대내적 거래) 집중관리단체의 신탁관리용역 보수 등을 고려한 저작권 사용료의 정산 후 집중관리단체가 분배금을 저작권자에게 지급할 때 저작권자가 부가가치세 과세대상 용역을 집중관리단체에게 공급한 것으로 처리함
 - 일본은 현재 저작권집중관리단체가 징수하는 저작권 사용료를 수익자 과세로 운용하지만, 2023년 10월부터는 적격청구서의 매개자 교부를 통해 유럽과 유사하게 변경할 예정임
- EU VAT 지침에 따라 조사국이 집중관리단체의 저작권신탁에 대해 위탁매매와 유사하게 처리하는 배경은 다음과 같이 살펴볼 수 있음
- EU 회원국의 부가가치세 세무행정의 표준화를 도모하는 EU VAT 지침은 조사국의 제도상 차이를 아우르기 위하여 위탁매매 거래의 형식을 채택한 것으로 보임
 - 제IV장에서 살펴본 바와 같이 신탁제도와 저작권집중관리제도는 모든 조사국에서 찾아볼 수 있었지만, 실질법 유무, 규제 수준, 투자자 보호, 조세법 등 측면에서 차이가 있음
 - 저작권집중관리제도는 일반적으로 배타적 권리의 이전이나 양도를 전제로 하는 저작권신탁 외에도 중개·대리 등을 통한 관리도 허용하는데 관리단체의 유형에

380) EU VAT Directive 2006/112/EC 제28조의 본문 내용은 타인을 위해 본인 명의로 행위하는 납세 의무자가 용역을 공급하는 경우, 그 납세의무자는 용역을 공급받고, 해당 용역을 공급한 것으로 간주함(“Where a taxable person acting in his own name but on behalf of another takes part in a supply of services, he shall be considered to have received and supplied those services himself.”)임

따른 부가가치세 실무상 차이를 두지 않음

- 저작권자에서 집중관리단체로, 다시 집중관리단체에서 외부 제삼자로 연속하여 이루어지는 저작권 용역의 공급이 단계별로 차이가 있다고 봄
 - 집중관리단체는 신탁받은 저작권을 토대로 집중관리단체 자체의 레파토리 데이터 베이스를 구축하여 다양한 이용허락단위의 계약을 제삼자인 사용자에게 제공함
 - 저작권집중관리단체의 명의로 제삼자인 사용자에게 제공하는 저작권 용역은 관리 단체의 전문적 관리가 가해졌다는 점에서 저작권자가 저작권집중관리단체에 제공한 저작권 용역과 일치하지 않는다고 보고 집중관리단체가 공급하고 공급 받은 것으로 처리함

- 2020년 개정 세법의 시행으로 저작권집중관리단체(수탁자)와 제삼자인 사용자 간 대외적 거래만을 부가가치세 과세대상 거래로 처리하는데, 이러한 조치는 부가가치세 실무를 간소화하는 긍정적인 효과를 가져옴³⁸¹⁾

- 그러나 다음 상황을 고려한다면 개정 세법 이전과 같이 유사하게 위탁매매 거래의 형식³⁸²⁾을 유지하는 것이 더 적합할 수도 있음
 - 대부분 저작권신탁을 둘러싼 저작권 관련 대내적 거래가 부가가치세의 제도적 영역에서 벗어나는데 그 파급효과에 대한 평가가 이루어지지 않음
 - 집중관리단체는 신탁받은 저작권을 토대로 한 다양한 레파토리를 구성하여 저작권을 사용토록 하므로 저작권자의 본래 저작권 관련 용역과 차이가 있다는 일부 조사국의 견해를 고려할 필요가 있음
 - 그 결과 영국, 프랑스, 독일은 신탁 관련 재화 또는 용역의 공급에 대해 일반적으로 수탁자 과세를 원칙으로 하지만 집중관리단체와 저작권자와의 대내적 거래를 과세거래로 처리함

381) 이 경우 저작권 사용료 정산액의 분배금에 대해 집중관리단체는 소득세 원천징수의무가 있음

382) 현행 위탁매매의 위탁자 과세형식이 아닌 EU VAT 지침과 같이 수탁자(중개인)가 공급받고 공급한 것으로 보는 형식을 의미하는데 상세 내용은 후술함

- 저작권신탁에 대해 수익자(위탁자) 과세원칙을 적용하는 일본은 2023년 10월부터 위탁매매 형식(매개자 교부)으로 대내적 거래와 대외적 거래 전반에 걸쳐 적격 청구서의 교부를 의무화함

2) 저작권 사용료에 대한 부가가치세 면세의 적용 배제

- 집중관리단체가 징수한 저작권 사용료는 「부가가치세법 시행령」 제42조에 따른 개인 저작권자의 저작권 사용료에 해당한다고 보고 부가가치세 면세를 적용함³⁸³⁾
 - 2020년 개정 세법 이전에는 집중관리단체의 저작권신탁을 도관으로 처리하였고, 위탁매매 거래와 유사하게 보고 위탁자인 저작권자가 직접 제삼자인 사용자에게 용역을 공급한다고 보았기 때문임
- 집중관리단체인 수탁자 명의로 제삼자에게 저작권 이용을 허락하고 그 대가를 받는 경우에는 부가가치세 면세의 적용을 배제하여야 할 것으로 보임
 - 법령³⁸⁴⁾을 문리적으로 해석하면 개인 저작권자 명의로 저작권 용역을 제공하지 않는 모든 경우에는 부가가치세 면세의 적용은 배제하여야 함
 - 집중관리단체는 저작권 이용허락과 사용료의 징수를 위한 물적 설비 및 인적 자원을 보유하고 집중관리단체의 명의로 저작권의 이용허락 용역을 공급하므로 해당 용역의 공급은 법인격 없는 사단·재단 기타 단체가 공급하는 용역으로 보고 부가가치세 과세하여야 함

383) 유사취지의 유권해석(부가, 서면-2017-부가-1583, 2017.07.30.)은 저작권 공연사용료 통합징수 시행으로 저작권위탁관리업자가 저작권료 및 보상금 징수 업무를 통합징수단체에 단순 위탁하는 경우 해당 통합징수단체가 징수하는 보상금 등이 부가가치세법 시행령 제42조에 따른 인적용역의 대가에 해당하는 경우 부가가치세가 면제(법인 저작권 사용에 대한 사용료를 받는 용역은 과세) 되는 것으로 회신함

384) 면세하는 인적(人的) 용역은 독립된 사업(여러 개의 사업을 겸영하는 사업자가 과세사업에 필수적으로 부수되지 아니하는 용역을 독립하여 공급하는 경우를 포함한다)으로 개인이 기획재정부령으로 정하는 물적 시설 없이 근로자를 고용하지 아니하고 독립된 자격으로 용역을 공급하고 대가를 받는 용역으로 '저작자가 저작권에 의하여 사용료를 받는 용역'(「부가가치세법 시행령」 제42조 아목)임. 이때 기획재정부령으로 정하는 물적 시설"이란 계속적·반복적으로 사업에만 이용되는 건축물·기계장치 등의 사업설비(임차한 것을 포함한다)를 말함(「부가가치세법」 제26조 제1항 제15호, 「부가가치세법 시행령」 제42조 아목, 「부가가치세법 시행규칙」 제29조)

- 더 나아가 2022년 1월 1일 이전 설정한 신탁으로 위탁자 과세를 적용한다 하더라도 저작권자가 집중관리단체의 저작권신탁을 통해 저작권 이용허락 및 사용료를 분배 받는 경우 역시 부가가치세 과세로 전환해야 할 것으로 보임
 - 부가가치세 면세를 적용하는 인적용역은 계속적·반복적으로 사업에만 이용되는 건축물·기계장치 등의 사업설비(임차한 것을 포함한다) 없이 근로자를 고용하지 아니하고 독립된 자격으로 용역을 공급하고 대가를 받는 용역에 한함
 - 그러나 저작권자가 집중관리단체에 저작권을 신탁하는 것은 집중관리단체의 물적 시설과 인적자원을 이용하는 효과가 있으므로 법령에서 의미하는 면세 적용대상의 인적용역으로 보기 어려움
 - 물적 시설과 인적자원을 갖춘 집중관리단체의 전문적 관리를 통해 개인 저작권자는 포착하기 어려운 저작권 사용자를 파악할 수 있고, 다양한 이용허락계약을 체결할 수 있음

3) 대내적 거래인 저작권 사용료의 분배절차가 또 다른 용역의 공급에 해당한다고 볼 경우

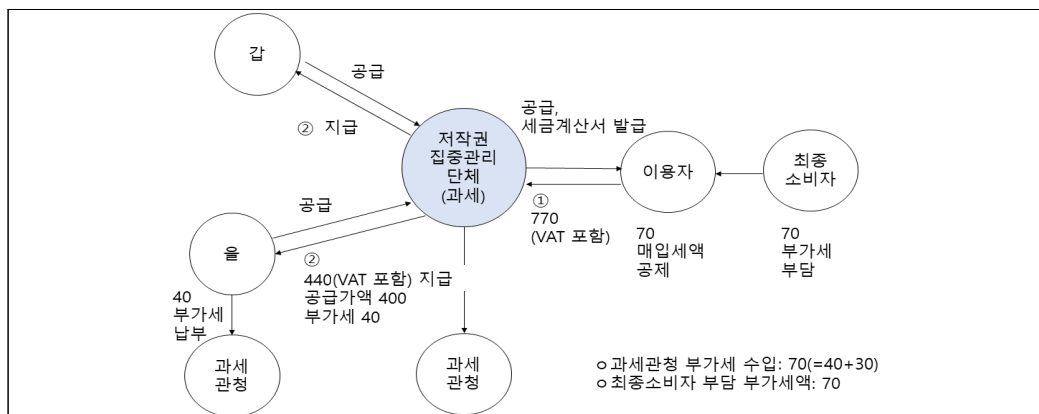
- 현행 「부가가치세법」에 따른 위탁매매 거래는 실질과세원칙에 따라 수탁자 명의로 재화 또는 용역이 공급하거나 공급받더라도 위탁자가 직접 공급하거나 공급받은 것으로 봄³⁸⁵⁾
 - 다만 거래 또는 재화의 특성상 또는 보관·관리상 위탁자 또는 본인을 알 수 없는 경우 수탁자나 대리인 등이 재화를 공급하거나 재화를 공급받은 것은 것으로 봄
- 그러나 분배절차를 대외적 거래와는 다른 용역의 공급으로 보고 위탁매매의 형식으로 규정하는 경우 수탁자인 저작권집중관리단체를 중심으로 거래 흐름을 규정할 필요가 있음
 - 유사 거래가 반복·계속적으로 이루어지므로 신탁 내부의 상황으로 대외적 거래와 관련한 부가가치세 실무가 변경하는 상황은 지양하는 것이 바람직함
 - 신탁 설정연도나 이용허락 단위에서 위탁자를 사전에 특정할 수 없는 등과 같은

385) 부가가치세법 제10조 제7항, 부가가치세법 시행령 제21조, 제28조 제10항, 제69조 제1항, 제5항

신탁 내부의 상황과 관계없이 대외적 거래 관련 실무를 확정하는 것이 부가가치세 실무의 간편성과 효율성을 개선할 수 있기 때문임

- 그러므로 수탁자와 사용자 간 대외적 거래에서 위탁자의 관여는 배제하고 저작권 집중관리단체를 중심으로 저작권자로부터 용역을 공급받고, 사용자에게 용역을 공급하는 것으로 처리토록 할 수 있음
- 위탁매매 거래의 형식을 고려했을 때 집중관리단체의 저작권 사용료 징수 및 분배 절차는 [그림 V-1]과 같음
 - 저작권 이용허락계약에 따라 수탁자인 저작권집중관리단체는 이용자에게 공급대가 770원을 징수함
 - 저작권집중관리단체가 저작권 사용료를 정산한 후 분배할 때 갑(개인 저작권자)과 을(개인 저작자가 아닌 과세사업자)으로부터 용역을 공급받은 것으로 보고 각각 300원과 440원(부가가치세 포함)을 지급함
 - 저작권 용역의 공급 흐름에서 과세사업자만 관여한 경우([그림 V-1]에서 을→저작권집중관리단체→이용자) 을과 저작권집중관리단체가 각각 부가가치세 납세의무를 이행하나, 개인 저작자 갑이 관여한 경우 저작권집중관리단체가 최종적인 부가가치세 납세의무를 짐

[그림 V-1] 저작권 용역의 공급(대외적 거래와 대내적 거래)



주: '갑'은 개인 저작자, '을'은 개인 저작자가 아닌 부가가치세상 과세사업자임
 자료: 저자 작성함

라. 음악 저작권료 기반 수익증권 거래 플랫폼

- 금융위원회의 혁신금융서비스 지정을 받은 음악저작권은 (i) 자본시장법에 따른 신탁회사를 수탁자로 하여 지식재산권 관리처분신탁되었고 (ii) 다시 신탁회사를 위탁자로 저작권집중관리단체를 수탁자로 하여 저작권신탁됨([그림 II-1] 참조)
 - (i) 단계 신탁을 1차 신탁이라 하고 (ii) 단계 신탁을 재신탁이라 함

- 1차 신탁단계에서 수탁자인 신탁회사에게 신탁재산 총괄사업장등록을 허용하여 과중한 조세협력부담을 완화할 필요가 있음
 - 수탁자인 신탁회사는 신탁재산별로 사업자등록을 신청해야 하는데 1차 신탁단계에서 예상하는 과세대상 거래에 비하여 수탁자인 신탁회사는 상당한 조세협력부담이 발생할 수 있음
 - 신탁 설정연도를 2022년 1월 1일 이후라고 가정했을 때 1차 신탁은 저작권집중관리단체로부터 저작권 사용료 분배금을 수령하고, 저작권집중관리단체로부터 부가가치세 면세인 신탁관리용역을 공급받음³⁸⁶⁾
 - 신탁회사가 신탁재산별로 부가가치세 면세인 신탁관리용역을 공급함³⁸⁷⁾

- 저작권에 의하여 사용료를 받는 용역의 공급은 신탁회사가 저작권집중관리단체에 재신탁한 저작권신탁에서 이루어지고, 부가가치세 납세의무는 재신탁의 수탁자인 저작권집중관리단체가 짐
 - 저작권집중관리단체는 저작권 관리 및 활용에 있어 전문기관으로서 역할을 수행하므로 저작물 이용허락계약에 따른 사용자와의 대외적 거래에서 저작권신탁의 수탁자인 저작권집중관리단체에게 부가가치세 납세의무도 부과하는 것이 부가가치세 실무를 간소화할 수 있음
 - 이를 위하여 신탁 설정연도별 납세의무자를 달리 정하고 있는 부칙 제5조의 적용을 배제하고, 신탁재산 총괄사업장등록이 필요함

386) 「부가가치세법 시행령」 제45조 제6호

387) 「부가가치세법 시행령」 제40조 제1항 제2호 라목

VI. 결론

- 2020년 세법 개정을 통해 신탁 관련 부가가치세 규정의 체계적인 틀이 갖추어졌지만, 대부분 금전신탁이나 부동산신탁을 다루고 있어 지식재산권 신탁에 대한 규정이 미비하다는 우려가 있음
 - 관리·활용 목적으로 활용하는 기술신탁이나 저작권신탁은 다수 위탁자와 다수 신탁 계약을 체결하고 다수 사용자와의 이용허락계약을 토대로 대·내외 공급거래를 영위하는데 개정 세법의 적용으로 상당한 규모의 조세협력비용을 부담하여야 함
 - 2022년 9월 혁신금융서비스로 지정된 음악 저작권료 기반 수익증권 거래 플랫폼은 「자본시장과 금융투자업에 관한 법률(자본시장법)」에 따른 지식재산권 신탁으로 개정 세법의 적용은 쉽지 않음

- 본 연구는 대륙법 체계의 독일, 프랑스, 일본과 영미법 체계의 영국을 조사국으로 채택하여 조사국별 지식재산권 신탁제도와 관련 부가가치세 제도를 살펴보고 현행 부가가치세 개선방안을 모색하였음
 - 조사국의 지식재산권 제도와 관련 부가가치세제를 국제비교한 결과 여러 측면에서 차이가 있지만 부가가치세는 공통으로 수탁자 과세를 원칙으로 함
 - 우리나라, 영국, 프랑스, 독일은 조세회피방지 목적에서 위탁자를 납세의무자로 규정하고 있고, 일본은 수익자 또는 위탁자 과세를 같이 운용함
 - 저작권집중관리제도의 저작권신탁은 모든 조사국에서 제도화하고 저작권 관련 용역의 공급(권리의 사용)에 대한 부가가치세 실무는 우리나라(개정 세법 전)와 조사국 모두 위탁매매 거래와 유사하게 처리함

- 기술신탁과 저작권신탁의 부가가치세 실무를 위한 개선방안을 다음과 같이 제안 하였습니다
- 기술신탁과 저작권신탁의 경우 신탁재산 총괄사업자등록의 허용하여 수탁자인 관리단체에게 발생할 수 있는 과도한 조세협력비용을 경감시킬 필요가 있음
 - 신탁 설정연도가 2022년 1월 1일 이전 신탁에 대해 위탁자 과세를 규정한 부칙 제5조의 적용을 배제하여 부가가치세 납세의무자를 일관되게 규정하여야 함
 - 다만 업계의 혼란을 완화하기 위해 관리단체의 선택적 사항으로 하여 소급 적용을 허용하도록 입법하는 것이 바람직함
 - 2020년 개정 세법으로 수탁자인 저작권집중관리단체가 저작권 관련 용역의 공급에 대해 부가가치세 납세의무를 지게 되는데 이와 관련한 부가가치세 실무를 명확히 규정할 필요가 있음
 - 집중관리단체가 사용자로부터 징수한 사용료를 정산한 후 저작권자에게 분배할 때, 이 분배절차가 단순히 신탁소득의 분배에 해당하는지 또는 또 다른 용역의 공급에 해당하는지 여부를 정해야 함
 - 저작권집중관리단체의 저작권신탁을 통한 저작권 관련 용역의 공급에 대해 부가가치세 면세의 적용을 배제하여야 함
 - 음악 저작권료 기반 수익증권 거래 플랫폼의 경우 앞서 설명한 개선방안을 전제로 1차 신탁단계의 수탁자인 신탁회사에게 총괄사업자등록을 허용해야 함

참고문헌

- 국중호, 『주요국의 소비세제도 (I)-부가가치세편: 일본편』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 강기봉·김상태, 「일본 저작권등관리사업법의 검토 및 시사점」, 『법과정책연구』, 제21권 제1호, (사)한국법정책학회, 2021, pp. 35~67.
- 김무열, 「독일의 부동산신탁 관련 조세제도와 시사점」, 『최신외국법제정보』, 제4호, 한국법제연구원, 2016.
- 김유찬, 『주요국의 소비세제도 (I)-부가가치세편: 독일편』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 김종해·김병일, 「영국의 신탁과세제도와 그 시사점」, 『세무학연구』, 제28권 제3호, 한국세무학회, 2011.
- 김진수·김정아·조진권, 『주요국의 제2차 납세의무제도 연구』, 한국조세재정연구원, 2010.
- 김희철, 「신탁재산처분에 따른 부가가치세 납세의무자」, 『사법』, 제44호, 사법발전재단, 2018, pp. 427~467.
- 김영인, 「저작권집중관리제도의 현황과 개선방안에 관한 연구」, 박사학위논문, 명지대학교 대학원 법학과, 2020.
- 기획재정부, 「2020 세법개정안 문답자료」, 2020. 7. 22., https://policy.nl.go.kr/search/searchDetail.do?rec_key=SH2_PL20200253998, 검색일자: 2023. 5. 26.
- 맹수석, 「지식재산권의 신탁과 유동화 방안」, 『증권법연구』, 제7권 제2호, 한국증권법학회, 2006, pp. 249~279.
- 박기태, 「음악저작권 집중관리제도 개선에 관한 연구」, 박사학위논문, 고려대학교 대학원 법학과, 2023.
- 박정수, 『주요국의 조세제도: 영국편』, 한국조세재정연구원, 2009.
- 박준석, 「무체재산권·지적소유권·지적재산권·지식재산권」, 『서울대학교 法學』, 제53권 제4호, 2012, pp. 109~160.

- 박준석, 「지적재산권 신탁에 관한 고찰」, 『저스티스 통권』, 제151호, 한국법학원, 2015, pp. 227~270.
- 박희영, 「독일 연방정부, 새로운 저작권 관리단체법(안) 확정」, 『저작권 동향』, 제2015-24호, 한국저작권위원회, 2015.
- 방석호, 「음악저작권 신탁관리계약의 법적 의미와 분석」, 『법학연구』, 제6집, 2004. pp. 49~77.
- 법무부, 『신탁법 개정안 해설』, 2010.
- 백제흠, 「신탁법상 신탁의 납세의무자」, 『조세법연구』, 제26권 제1호, 2020, pp. 85~150.
- 서희석, 「일본 신탁법의 개정」, 『아시아법제연구』, 제8호, 한국법제연구원, 2007.
- 소재선·이창규, 「신탁제도에 관한 연구 - Trust와 Treuhand의 비교를 중심으로 -」, 『원광법학』, 제32권 제4호, 원광대학교 법학연구소, 2016, pp. 119~138.
- 손영철, 「종전 신탁세제의 문제점과 개정 신탁세제의 평가 및 개선점」, 『신탁연구』, 제4권 제1호, 2022, pp. 106~135.
- 심인숙, 「프랑스 제정법상 '신탁' 개념 도입에 관한 소고」, 『중앙법학』, 제13집 제4호, 중앙법학회, 2011, pp. 257~291.
- 안창남·손승연, 『주요국의 소비세제도 (I)-부가가치세편: 프랑스편』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 안효질, 「독일 저작권집중관리법의 최근 동향」, 『계간 저작권』, 2020년 제33호, 통권 제129호, 한국저작권위원회, 2018, pp. 193~220.
- 오승중, 「저작권법(제4판-전면개정판)」, 박영사, 2016.
- 이계정, 「신탁의 기본 법리에 관한 연구 - 본질과 독립재산성」, 박사학위논문, 서울대학교 대학원 법학과, 2016.
- 이병철, 『국가R&D사업 연구성과 활용 체계 분석』, 국회예산정책처, 2021.
- 이전오·이동식·이중교, 『세법상 신탁제도 관련 개편방안』, 기획재정부 연구용역 보고서, 한국세무학회, 2019.
- 이중교, 「신탁 관련 소득과세의 문제점 및 개편방안」, 『세무와 회계연구』, 제9권 제3호, 한국세무사회 부설 한국조세연구소, 2020.

- _____, 「개정 신탁세제의 내용 및 쟁점」, 『신탁연구』, 제4권 제1호, 2022, pp. 1~28.
- 이중교·양인병·구상수·김지선·이태규, 『2022 신탁실무 세무 가이드』, 한국공인회계사회, 2022.
- 이준봉, 「일본 신탁고가세제도와 그 시사점」, 『성균관법학』, 제21권 제3호, 성균관대학교 법학연구소, 2009, pp. 971~992.
- 이해완, 「저작권법(제4판)」, 박영사, 2019.
- 임재혁, 「부동산신탁 과세제도의 현재와 미래」, 『지방세논집』, 제6권 제2호, 한국지방세학회, 2019, pp. 81~129.
- 임창만 외, 『국내 외 기술이전 기반구축 사업』, 산업자원부, 2004.
- 이희정, 「지식재산활용 촉진을 위한 특허신탁제도 법적연구」, 석사학위논문, 연세대학교 법무대학원, 2014.
- 전병목·정희선, 『부가가치세 사업자단위 과세제도 연구』, 한국조세연구원, 2007.
- 정다운·홍성희·이성현, 『연결부가가치세 과세제도 연구』, 한국조세재정연구원, 2022.
- 정우영·김신영·김지안, 『종합자산관리 수단으로서 상신탁의 활용을 위한 법제도 개선방안 연구』, 한국법학원, 2021.
- 정태윤, 「프랑스 신탁법」, 『비교사법』, 제19권 제3호, 통권 제58호, 2012, pp. 941~1004.
- 주소영, 「기술신탁제도 개선을 위한 법적연구」, 석사학위논문, 고려대학교 법무대학원, 2014.
- 차상욱, 「저작권법상 대리중개인의 지위와 법률관계」, 『인권과정의』, 제384호, 대한변호사 협회, 2008, pp. 56~80.
- 최동식, 『신탁법』, 법문사, 2007.
- 한원식, 「신탁세제에 대한 연구 - 납세의무자를 중심으로 -」, 박사학위논문, 서울시립대 세무전문대학원, 2013.
- 황남석, 「사업양수인의 제2차 납세의무에 관한 연구」, 『세무와 회계 연구』, 제7권 제2호, 한국조세연구소, 2018.
- 허희성·박인환·이대희·이규호, 「저작권 위탁관리제도 개선방안 연구」, 문화관광부 연구 보고서, (사)한국저작권법학회, 2004.

田中和明・田村直史,「改訂 信託の理論と実務入門, 公益財団法人トラスト未来フォーラム」,
日本加除出版, 2020.

尾崎史郎,「著作権等管理事業法」,『ジュリスト』, 第1195号, 2001.

半田正夫/松田政行(編),「著作権法コンメンタール(3)」, 勁草書房, 2015.

日本知的財産仲裁センター,「知的財産権(特許権を中心として)の経済的価値評価とその
紛争解決方法に関する報告書」, 日本知的財産仲裁センター IP評価研究会, 2004.
国税庁軽減税率 インボイス制度対応室, 消費税の仕入税額控除制度における 適格請求書等保存方
式に関するQ&A, 2018, <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf>.

大塚貴裕・今井克也・黒田尚彦,「信託を用いた特許権移転スキームの課税問題の検討」, 金沢
星稜大学論集 第54巻 第2号, 2021, pp. 85~92.

下別府則竹,“知的財産権信託の動向について”, 中央知的財産研究所 第21号「知財信託につ
いて」, 2007.

小坂準記,“知的財産信託の構造と課題”,「知的財産法政策学研究」Vol.14, 2007.

Bundesfinanzministerium, “Umsatzsteuer-Anwendungserlass,” 2023. 9., https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer_Anwendungserlass/umsatzsteuer_anwendungserlass.html, 검색일자: 2023. 8. 10.

EUROPEAN COMMISSION(VALUE ADDED TAX COMMITTEE), “WORKING PAPER NO 943”, 2018.

GEMA, “Satzung der GEMA,” https://www.gema.de/documents/d/guest/004_satzung_der_gema, 검색일자: 2023. 8. 10.

Katrina Leary and Helen Greevy, “Exploring the Use of Trusts,” *HMRC Research Report 452*, HMRC, 2018.

국가법령정보센터, <https://www.law.go.kr/>

기술보증기금, <https://www.kibo.or.kr/>

- 금융위원회, <https://www.fsc.go.kr/>
- 금융투자협회, <http://freesis.kofia.or.kr/>
- 비즈한국, <https://www.bizhankook.com/>
- 스마트테크브리핑, <https://tb.kibo.or.kr/ktbs/trust-tech/trustTech01.do>
- 지식재산전문미디어, <https://www.ipdaily.co.kr/>
- 지식재산보호가이드, <https://www.ip-navi.or.kr/>
- 찾기 쉬운 생활법령정보, <http://easylaw.go.kr/>
- 한국투자부동산신탁, http://www.kitrust.com/index/trust/trust_introduce.jsp#depth2menu
- 한국음악저작권협회, <https://www.komca.or.kr/>
- 독일 국가법령정보센터, <https://www.gesetze-im-internet.de/>
- 독일 세무정보 DB, <https://www.haufe.de/>
- 독일 세무정보 DB, Beck-online, <https://beck-online.beck.de/>
- 독일 음악저작권협회, <https://www.gema.de/>
- 독일 연방 재무부, <https://www.bundesfinanzministerium.de/>
- 영국 법률정보사이트, <https://www.legislation.gov.uk/>
- 영국 음악저작권협회 PPL, <https://www.ppluk.com/>
- 영국 정부, <https://www.gov.uk/>
- 일본 국세청, <https://www.nta.go.jp/>
- 일본 금융청, <https://www.fsa.go.jp/>
- 일본 문화청, <https://www.bunka.go.jp/>
- 일본 저작권협회, <https://secure.okbiz.jp/>
- 일본 株式会社ビスカス, <https://www.all-senmonka.jp/>
- 프랑스 작가·작곡가·음악출판사협회 SACEM, <https://createurs-editeurs.sacem.fr/>
- 프랑스 기업청, <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F23208>
- 프랑스 국세청, <https://bofip.impots.gouv.fr/>
- 프랑스 국가법령정보센터, <https://www.legifrance.gouv.fr/>
- IBFD, <https://research.ibfd.org/>

세법연구 23-01
주요국의 신탁 관련 부가가치세 제도
-지식재산권 신탁 중심으로-

발 행 2023년 9월 27일

저 자 정다운 · 박수진 · 박하영

발행인 김재진

발행처 한국조세재정연구원

30147 세종특별자치시 시청대로 336

TEL: 044-414-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993. 7. 15. 제2014-24호

조 판 및
인 쇄 미래기획

© 한국조세재정연구원 2023

ISBN 979-11-6655-228-1

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.