

세법연구 10-07

용역의 공급에 대한 부가가치세 과세제도 비교연구

- 공급장소 및 무상공급을 중심으로 -

정재호 · 이정미 · 정희선

2010. 12

세 법 연 구 센 터

 한국조세연구원

목 차

I. 서론	7
II. 우리나라의 용역의 공급에 대한 부가가치세 과세현황 및 문제점	9
1. 용역의 공급에 대한 부가가치세 과세현황	9
가. 개관	9
나. 용역의 공급장소	13
다. 용역의 무상공급에 대한 처리	13
2. 공급장소 관련 현행 규정의 문제점	15
가. 과세원칙의 일관성 결여문제	15
나. 특별 유형에 대한 특례 과세지침의 부재 문제	16
다. 국가간 상이한 과세원칙이 적용될 경우 이중과세 및 과세누락 문제	17
3. 무상공급 관련 현행 규정의 문제점	19
III. 주요국의 용역의 공급에 대한 부가가치세 과세현황	20
1. EU	20
가. 용역의 공급장소	20
나. 용역의 무상공급에 대한 처리	31
다. EU 개별국가 사례: 영국	33
2. 호주	42
가. 용역의 공급장소	42
나. 용역의 무상공급에 대한 처리	50
3. 캐나다	54
가. 개요	54

나. 용역의 공급장소.....	58
다. 용역의 무상공급에 대한 처리.....	71
4. 일본.....	73
가. 개요.....	73
나. 용역의 공급장소.....	75
다. 용역의 무상공급에 대한 처리.....	84
IV. 국제비교 및 정책적 시사점.....	87
1. 용역의 공급에 대한 부가가치세 과세제도 국제비교.....	87
가. 용역의 공급장소.....	87
나. 무상공급에 대한 처리.....	92
2. 용역의 공급장소 관련 정책적 시사점.....	95
가. 소비지 과세원칙에 따른 기본방향.....	95
나. 과세현실화를 위한 특례방향.....	97
다. 과세행정 측면에서의 보완.....	98
3. 용역의 무상공급 관련 정책적 시사점.....	99
참고문헌.....	100

표목차

〈표 II-1〉 국가간 상이한 과세원칙이 적용될 경우 이중과세 및 과세누락 문제·····	18
〈표 III-1〉 Council Directive 2008/8/EC의 배경 및 주요내용·····	21
〈표 III-2〉 용역의 공급장소 관련 일반규칙·····	22
〈표 III-3〉 용역의 공급장소 관련 특별규칙·····	24
〈표 III-4〉 전자적으로 공급되는 용역의 종류·····	29
〈표 III-5〉 회원국 외의 과세사업자가 아닌 자에게 공급하는 용역의 종류·····	30
〈표 III-6〉 캐나다의 GST/HST 세율변화 추이·····	56
〈표 III-7〉 용역의 공급장소 규정에 대한 일반규정과 특례규정·····	60
〈표 III-8〉 일본의 용역공급에 대한 포함범위·····	77
〈표 IV-1〉 주요국의 부가가치세 장소적 적용범위·····	88
〈표 IV-2〉 주요국의 용역의 공급장소 판단기준·····	90
〈표 IV-3〉 주요국의 부가가치세 과세행정 측면의 보완규정·····	92
〈표 IV-4〉 주요국의 과세대상인 용역의 공급·····	93
〈표 IV-5〉 주요국의 무상공급에 대한 부가가치세 처리·····	95

I. 서론

- 최근 지식산업의 발달 및 전자상거래의 활성화 등으로 국가간 용역의 공급거래가 증가하고 그 공급형태가 다양해짐에 따라 부가가치세 과세관할권을 결정하는 공급장소의 결정 문제가 중요한 이슈로 부각되고 있음
 - 내국인의 전세계 소득에 대해 과세하는 소득세와는 달리 부가가치세의 경우 국내에서 발생한 부가가치에 대해서만 과세하므로 공급장소를 결정하는 문제는 국가간 과세관할권을 결정하는 매우 중요한 문제임
 - 특히, 유체물인 재화와는 달리 용역의 경우 과세대상 물건의 물리적인 실체가 없어 그 공급장소를 일률적으로 판단하는 것이 쉽지 않다는 특성이 있음

- 그런데 현행 부가가치세법 규정을 보면 용역의 공급장소 관련 일관된 과세논리 및 특정 유형의 공급에 대한 특례 과세지침의 부족, 국제적 추세를 반영하지 못함에 따른 국가간 이중과세 또는 과세누락의 가능성 등의 문제를 안고 있음
 - 현행 부가가치세법에서는 용역을 크게 ‘역무’와 ‘재화·시설물 또는 권리’로 구분하여 그 공급장소를 각각 공급지 및 사용지로 정하고 있어 일관된 과세원칙을 제시하지 못하고 있음
 - 또한 특정 거래 유형에 대해서는 단순히 공급지 또는 사용지로 공급장소를 결정하기 어려운 경우가 있을 수 있는데 이에 대한 세부지침 역시 부족한 실정임
 - 특히, 국가간 용역의 공급거래와 관련하여 우리나라의 과세원칙이 거래 상대국의 과세원칙과 상이할 경우 이중과세 또는 과세누락 문제가 발생할 수 있음

- 이 외에도 용역의 공급 관련 부가가치세법상 오랜 주제로 용역의 무상공급이 부가가치세 과세대상에서 제외되고 있어 재화의 무상·저가 공급 및 용역의 저가공급과 비교하여 조세중립성이 침해된다는 문제가 있음

- 본 연구에서는 용역의 공급에 대한 부가가치세 과세제도의 개선을 목적으로 특히, 용역의 공급장소와 용역의 무상공급에 대한 처리에 초점을 두어 주요국의 사례를 조사하고 이를 바탕으로 현행 우리 제도의 개선점을 발견하고자 함
 - 용역의 공급장소 관련 규정의 경우 국제거래에서 국가간 과세관할권의 배분을 위해 용역의 유형 등에 따른 용역의 공급장소 구분에 초점을 두어 살펴보고자 함
 - 용역의 무상공급 관련 규정의 경우 조세중립성에 기반하여 재화의 경우 및 저가공급의 경우와 비교하여 살펴보고자 함

- 본 연구의 구성은 다음과 같음
 - 제Ⅱ장에서는 용역의 공급에 대한 부가가치세 과세현황을 용역의 공급장소 및 무상공급에 대한 처리 규정을 중심으로 정리하고 관련 문제점을 분석함
 - 제Ⅲ장에서는 EU, 영국, 호주, 캐나다, 일본 등 주요국을 대상으로 용역의 공급에 대한 부가가치세 과세현황을 조사함
 - 제Ⅳ장에서 국가간 비교를 통해 시사점을 도출함

II. 우리나라의 용역의 공급에 대한 부가가치세 과세현황 및 문제점

1. 용역의 공급에 대한 부가가치세 과세현황

가. 개관

1) 용역 및 용역공급의 정의

- 부가가치세법에서 ‘용역’이라 함은 재화 외의 재산가치가 있는 모든 역무 및 그 밖의 행위를 의미함¹⁾
 - 이 때 ‘재화’는 재산 가치가 있는 모든 유체물과 무체물을 말함
 - 유체물이라 함은 상품·제품·원료·기계·건물과 기타 모든 유형적 물건을 포함하는 개념이며, 무체물은 동력·열 기타 관리할 수 있는 자연력 및 권리 등으로서 재산적 가치가 있는 유체물 이외의 모든 것을 포함하는 것임

- 용역의 범위와 관련하여 부가가치세법 시행령 제2조에서는 특정 업종을 열거하면서 해당 업종의 사업에 해당하는 모든 역무 및 그 밖의 행위를 용역으로 정의하고 있음
 - 건설업
 - 숙박 및 음식점업
 - 운수업
 - 통신업
 - 금융 및 보험업

1) 부가가치세법 제1조 제3항

- 부동산업 및 임대업. 다만, 전·답·과수원·목장용지·임야 또는 염전 임대업을 제외함.
 - 사업서비스업
 - 공공행정, 국방 및 사회보장행정
 - 교육서비스업
 - 보건 및 사회복지사업
 - 오락, 문화 및 운동관련 서비스업
 - 기타 공공, 수리 및 개인서비스업
 - 가사서비스업
 - 국제 및 외국기관의 사업
- 또한 ‘용역의 공급’이라 함은 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의하여 역무를 제공하거나 재화·시설물 또는 권리를 사용하게 하는 것을 의미함²⁾
- 부가가치세법 시행령 제18조에서는 용역의 공급으로 분류되는 특정 사례에 대해 정하고 있음
 - 건설업에 있어서는 건설업자가 건설자재의 전부 또는 일부를 부담하는 것
 - 상대방으로부터 인도받은 재화에 주요 자재를 전혀 부담하지 아니하고 단순히 가공만 하여 주는 것
 - 산업상·상업상 또는 과학상의 지식·경험 또는 숙련에 관한 정보를 제공하는 것

2) 부가가치세 과세대상

- 현행 부가가치세법에 의하면, 부가가치세는 ‘재화 또는 용역의 공급’, ‘재화의 수입’ 거래에 대해 부과되고 있음³⁾
- 재화 또는 용역의 공급에 대해서는 납세의무자를 사업자로 하고 있으며 그 공급되

2) 부가가치세법 제7조 제1항

3) 부가가치세법 제1조 제1항

는 장소가 원칙적으로 국내인 것에 한해 과세대상으로 하고 있음

○ 반면, 재화의 수입에 대해서는 재화의 수입자가 누구인가를 불문하고 과세대상에 포함하고 있음

□ 한편, 용역의 수입의 경우 부가가치세법상 과세대상으로 규정되어 있지는 않음

○ 다만, 국내사업자로부터 용역을 공급받는 경우와 국외사업자로부터 용역을 공급받는 경우 간에 부가가치세 부담을 동일하게 하여 과세형평을 유지하기 위해 부가가치세법에서는 제34조에 대리납부 규정을 두고 있음

－ 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인(국내사업장이 있다하더라도 국내사업장과 관계없이 용역을 제공하는 경우를 포함)으로부터 용역을 공급받는 자는 그 대가를 지급하는 때에 부가가치세를 징수하여 이를 국가에 납부하여야 함

3) 부가가치세 과세요건

□ 재화 또는 용역의 공급거래에 대해 부가가치세를 과세하기 위해서는 공급자 요건, 공급장소 요건, 공급대가 요건 등 세 가지 요건을 충족하여야 함

가) 공급자 요건

□ 재화 또는 용역을 공급하는 경우 사업자에 의한 공급인 경우에 한해 부가가치세가 과세됨⁴⁾

○ 모든 재화 또는 용역의 공급이 부가가치세 과세대상이 되는 것이 아니라 납세의 무자인 사업자에 의한 재화 또는 용역의 공급인 경우에 한해 과세대상으로 보고 있음

4) 부가가치세법 기본통칙 1-0-1

나) 공급장소 요건

- 부가가치세는 간접세로서 부가가치세의 과세권이 미치는 지역적인 장소는 국내에 한정되므로 재화 또는 용역의 공급장소가 국내인 경우에 한해 과세대상이 되고 있음
 - 국내라 함은 우리나라의 과세권이 미치는 지역적 범위를 의미하는 것임
 - 이에는 보세구역(자유무역지역 및 관세자유지역 포함)과 해저천연자원의 탐사와 채취를 위하여 국제법에 따라 우리나라 영해 밖에서 주권을 행사하는 지역으로서 우리나라의 연안에 인접한 해저구역의 해상과 하층토가 포함됨
 - 또한 우리나라 국적의 항공기 또는 선박에서 이루어지는 거래 역시 국내거래로 보고 있음⁵⁾

- 단, 예외적으로 특정 수출의 방법으로 재화를 공급하는 경우에 있어서는 재화 또는 용역의 공급장소가 국외라 하더라도 과세대상에 포함하여 영세율을 적용하고 있음
 - 그 사례로는 대외무역법에 의한 위탁판매수출 등 국외에서 재화를 공급하거나 국외에서 용역을 제공하는 경우, 우리나라 선박에 의하여 국외에서 채포된 수산물을 외국으로 반출하는 경우, 거주자 또는 내국법인에 의한 선박 또는 항공기의 외국 항행용역 중 국외에서 국내로 또는 국외에서 국외로 수송하는 경우 등이 있음
 - 이와 같이 특정 국외 거래에 대해 영세율을 적용하는 것은 당해 사업의 사업장이 국내임을 고려하여 국내에서 사업을 영위하는 과정에서 발생한 매입세액을 환급하여 줌으로써 사업자의 부가가치세 부담을 줄여주기 위한 특별조치인 것으로 파악됨

다) 공급대가 요건

- 재화 또는 용역의 공급거래가 부가가치세 과세대상이 되기 위해서는 해당 공급거래건과 관련하여 지급한 대가가 해당 재화 또는 용역의 공급과 반대급부 관계가 성립되어야 함
 - 대가를 지급하는 자의 측면에서 볼 때 재화 또는 용역을 공급받아 이를 사용하거

5) 부가가치세법 기본통칙 6-14-7

나 소비한 사실 없이 지급한 대가는 지급받는 자의 과세대상에 해당하지 않음

나. 용역의 공급장소

- 부가가치세법에서는 용역의 공급장소를 ‘역무가 제공되거나 재화·시설물 또는 권리가 사용되는 장소’로 정하고 있음⁶⁾
- 다만, 용역이 국내외에 걸쳐 제공되는 국제운송용역에 대해서는 비거주자나 외국법인이 제공하는 경우를 별도로 구분하여 ‘여객이 탑승하거나 화물이 적재되는 장소’를 용역의 공급장소로 보고 있음⁷⁾
 - 이는 비거주자나 외국법인이 제공하는 국제운송 용역에 대해서는 여객이 탑승하거나 화물이 적재되는 장소가 국내인 경우에 한하여 우리나라의 과세권이 미침을 의미함
- 용역의 공급장소가 결정되면, 공급장소가 국내인 경우에 한해 부가가치세가 과세됨
 - 부가가치세 납세의무는 대한민국의 주권이 미치는 범위 내에서 적용되므로 사업자가 대한민국의 주권이 미치지 아니하는 국외에서 재화를 공급하는 경우 납세의무가 없음⁸⁾
 - 한편, 부가가치세법상 국내에 사업장이 있고 국외에서 용역을 제공하는 경우에는 수출하는 재화와 마찬가지로 수출산업을 지원하고자 하는 취지에서 영세율을 적용하여 용역의 수출에 대하여도 완전면세제도를 적용하고 있음

다. 용역의 무상공급에 대한 처리

- 부가가치세법에서는 대가를 받지 아니하고 타인에게 용역을 공급하는 것을 부가가

6) 부가가치세법 제10조 제2항 제1호

7) 부가가치세법 제10조 제2항 제2호

8) 부가가치세법 기본통칙 2-0-3

치세 과세대상인 용역의 공급으로 보지 않고 있음⁹⁾

- 타인의 범위와 관련하여 구 시행령 제18조 제3항에서는 사업자와 특수관계에 있는 자는 타인에 포함되지 않도록 한 바 있음
 - 즉, 사업자가 자기와 특수관계에 있는 자에게 용역을 무상으로 공급하는 경우 용역의 공급으로 보아 부가가치세를 과세하였음
- 그러나 타인의 범위를 제한한 구 시행령 규정은 상위법률인 법의 위임근거 없이 대통령령에서 과세대상을 넓힌 무효의 규정으로 조세법률주의 원칙에 위배된다는 대법원의 판결¹⁰⁾을 이유로 삭제되었음
- 현행 부가가치세법에서는 용역의 무상공급에 대해 용역을 공급받는 자가 사업자와 특수관계에 있는지 여부에 관계없이 부가가치세를 과세하지 않고 있음

□ 단, 사업자가 자신의 사업을 위하여 직접 용역을 공급하는 경우에 대해서는 과세형평을 위해 과세대상에 포함하고 있음¹¹⁾

- 용역의 자가공급에 해당하여 과세대상이 되는 용역은 사업자가 당해 용역을 자신에게 무상으로 공급하여 다른 동업자와의 과세형평이 침해되는 경우임¹²⁾
- 부가가치세법 시행령에서는 과세대상으로 보는 용역의 자가공급과 관련하여 그 구체적인 대상 및 관련 필요사항에 대해 기획재정부령으로 정하도록 하고 있음¹³⁾
- 그러나 현재 기획재정부령에서는 이에 대해 정하고 있는 바가 없어 용역의 자가공급과 관련하여 실제적인 과세는 이루어지지 않고 있음
- 한편, 부가가치세법 기본통칙에서는 용역의 자가공급 중 부가가치세가 과세되지 않는 사례를 제시하고 있음¹⁴⁾
 - 사업자가 자기의 사업과 관련하여 사업장 내에서 그 사용인에게 음식용역을 무상으로 제공하는 경우

9) 부가가치세법 제7조 제3항

10) 대법 86누 694, 1987.9.22

11) 부가가치세법 제7조 제2항

12) 부가가치세법 시행령 제19조 제1항

13) 부가가치세법 시행령 제19조 제1항&제2항

14) 부가가치세법 기본통칙 7-19-1

- 사업자가 사용인의 직무상 부상 또는 질병을 무상으로 치료하는 경우
- 사업장이 각각 다른 수개의 사업을 경영하는 사업자가 그 중 한 사업장의 재화 또는 용역의 공급에 필수적으로 부수되는 용역을 자기의 다른 사업장에서 공급하는 경우

2. 공급장소 관련 현행 규정의 문제점

가. 과세원칙의 일관성 결여문제

- 현행 부가가치세법 규정을 보면, 용역의 공급장소를 ‘역무가 제공되거나 재화·시설물 또는 권리가 사용되는 장소’로 정하고 있음
 - 이 때 ‘역무’라 함은 그 사전적 정의는 ‘노역(勞役)을 하는 일’로 일반적으로 용역 또는 서비스라 하며 인적용역으로서 물적 형태를 취하지 않고 생산의 필요 또는 인간의 욕망을 충족시키는 것을 의미함
 - ‘재화·시설물 또는 권리의 사용’이라 함은 테니스장·냉장창고·자동차 정류장 등의 재화·시설물 또는 권리를 사용하게 하는 것을 의미함¹⁵⁾
 - 부가가치세법 시행령상 용역의 범위에서 규정된 업종 중 건설업, 숙박업 및 음식점업, 운수업, 통신업, 금융 및 보험업, 부동산(부동산 매매업 제외) 및 사업서비스업 등은 대부분 역무를 제공하는 사업에 해당함¹⁶⁾
 - 한편, 부동산 임대업과 기계 및 장비 임대업 등은 재화·시설물 또는 권리를 사용하게 하는 것에 해당함

- 이와 같이 용역을 크게 ‘역무’와 ‘재화·시설물 또는 권리’로 구분하여 공급장소를 규정하고 있는 이유는 부가가치세법상 용역의 공급에 대한 정의 규정에 기반한 것으로 파악됨

15) 부가가치세법 기본통칙 7-0-1

16) www.samili.com, 조문해석

- 부가가치세법에서는 용역의 공급을 역무를 제공하거나 재화·시설물 또는 권리를 사용하게 하는 것으로 정의하고 있음
 - 그리고 용역의 공급장소 규정은 용역의 공급의 정의 규정에 기반하여 역무가 제공되거나 재화·시설물 또는 권리가 사용되는 장소로 정하고 있음
- 그러나 용역을 크게 ‘역무’와 ‘재화·시설물 또는 권리’로 구분하여 역무에 대해서는 그 공급지를, 재화·시설물 또는 권리에 대해서는 그 사용지를 공급장소로 정할 경우 과세원칙에 일관성이 결여된다는 문제가 있음
- 용역의 공급장소를 역무가 제공되는 장소로 한다는 것은 공급지 과세원칙에 기반한 것이고 재화·시설물 또는 권리가 사용되는 장소로 한다는 것은 소비지 과세원칙에 기반한 것임
 - 현행 규정은 용역의 공급에 대해 공급지 과세원칙과 소비지 과세원칙을 모두 내세우고 있어 용역의 공급에 대한 부가가치세 과세 관련 일관적인 과세논리를 갖추지 못하고 있음

나. 특별 유형에 대한 특례 과세지침의 부재 문제

- 현행 부가가치세법에서는 용역을 ‘역무’와 ‘재화·시설물 또는 권리’로 구분하여 각각에 대해 공급되는 장소와 사용되는 장소를 용역의 공급장소로 정하고 있음
- 그러나 특정 거래 유형의 경우 이와 같은 개괄적인 과세방침만으로는 공급장소에 대한 결정이 어렵고 보다 세부적인 지침이 필요할 수 있음
- 이와 관련하여 현행 부가가치세법에서는 비거주자나 외국법인이 제공하는 국제운송 용역에 한해 별도의 특례 규정을 두어 고객이 탑승하거나 화물이 적재되는 장소를 용역의 공급장소로 정하고 있으나 이로는 부족한 측면이 있음
- 또한 B2C 거래 등 공급받는 자가 사업자가 아닌 경우에 대해서는 과세행정 편의를

고려하여 별도의 지침이 필요할 수 있음

- 구체적으로, 국내 사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이 국내에 공급하는 용역과 관련하여 국내에 고정사업장이 없는 경우 공급받는 자는 대리납부 의무를 이행해야 함
- 그런데 용역을 공급받는 자가 사업자가 아닌 경우 우리나라에서 관련 거래의 파악이 어려울 뿐만 아니라 비사업자가 납세의무를 이행하지 않는 경우에 대한 제재수단이 없어 문제가 되고 있음

다. 국가간 상이한 과세원칙이 적용될 경우 이중과세 및 과세누락 문제

- 용역의 국제적 공급거래에 있어서 용역의 공급장소에 대한 우리나라의 부가가치세 과세원칙이 거래 상대국가의 과세원칙과 상이할 경우 양 국가에서 모두 과세되거나 모두 과세되지 않는 이중과세 또는 과세누락 문제가 발생할 수 있음
- 예를 들어, 역무의 국제적 공급과 관련하여 우리나라가 공급지국에 해당하는 경우 거래 상대국가에서 소비지 과세원칙에 따라 과세하고 있다면 이중과세 문제가 발생하게 됨
 - 우리나라의 사업자가 외국의 사업자에게 제공하는 역무와 관련하여 공급지는 우리나라에 소비지는 외국에 있는 경우임
 - 해당 역무의 공급에 대해 우리나라에서는 공급지 과세원칙을 적용하여 용역의 공급장소를 우리나라로 볼 것이고 거래 상대국가의 경우 소비지 과세원칙에 따라 용역의 공급장소를 자국으로 판정할 것임
 - 이와 같은 경우 동일한 용역의 공급 건에 대해 공급지국과 소비지국에서 이중으로 과세되는 문제가 발생하게 됨
- 이와 같이 국가간 상이한 과세원칙의 적용에 따라 부가가치세 이중과세 문제가 발생할 경우 조세제도가 해당 용역의 국제적 공급에 대한 장애요인이 될 수 있음
 - 특히, 유사한 역무를 공급하는 다른 국가에서 소비지국 과세원칙에 따라 자국에서

부가가치세를 과세하지 않을 경우 우리나라에서 용역을 공급하는 사업자는 상대적으로 불리하게 됨

- 반대로, 역무의 국제적 공급과 관련하여 우리나라가 소비지국에 해당하는 경우 거래 상대국가에서 소비지 과세원칙에 따라 과세하고 있다면 과세누락 문제가 발생하게 됨
 - 국외 사업자가 우리나라의 사업자에게 제공하는 역무와 관련하여 공급지는 외국에 소비지는 우리나라에 있는 경우임
 - 해당 역무의 공급에 대해 우리나라에서는 공급지 과세원칙을 적용하여 용역의 공급장소를 외국으로 판단할 것이고 거래 상대국가의 경우 소비지 과세원칙에 따라 용역의 공급장소를 우리나라로 판정할 것임
 - 이와 같은 경우 동일한 용역의 공급 건에 대해 공급지국과 소비지국에서 모두 과세되지 않는 문제가 발생하게 됨

- 이와 같이 국가간 상이한 과세원칙의 적용에 따라 부가가치세 과세누락 문제가 발생하게 되는 경우 과세당국의 입장에서는 세수손실을 입게 됨
 - 이는 용역의 공급장소와 관련 과세원칙의 국제적 추세를 반영하지 못한 결과로 해석될 수 있음

〈표 II-1〉 국가간 상이한 과세원칙이 적용될 경우 이중과세 및 과세누락 문제

구분	우리나라: 공급지 과세원칙		거래상대 국가: 소비지 과세원칙		부가가치세 관련 이슈
	공급장소 판정	과세여부	공급장소 판정	과세여부	
(1) 우리나라: 공급지 거래상대 국가: 소비지	우리나라	○	자국	○	이중과세 문제
(2) 우리나라: 소비지 거래상대 국가: 공급지	거래상대 국가	×	우리나라	×	과세누락 문제

3. 무상공급 관련 현행 규정의 문제점

- 현행 부가가치세법에서는 대가를 받지 않고 타인에게 용역을 공급하는 경우에 대해 부가가치세 과세대상인 용역의 공급의 범위에서 제외하고 있음
- 용역의 무상공급에 대해 부가가치세를 과세하지 않는 이유는 그 특성상 과세표준의 계산이 어렵고 주로 인적 역무로 이루어져 과세하지 않는 것이 바람직하다는 조세정책상의 판단에서인 것으로 파악됨
 - 용역의 경우 시장성이 없는 경우가 많아 그 무상공급에 대해 과세표준을 계산하는 것이 쉽지 않음
 - 또한 용역은 주로 인적 역무로 이루어지기 때문에 무상으로 공급하는 부분에 대해서까지 과세거래에 포함하는 것은 바람직하지 않다는 견해가 지배적임
- 그러나 용역의 무상공급에 대해 과세하지 않는 것은 재화의 무상공급 및 저가공급, 용역의 저가공급에 대해 시가로 과세하는 것과 비교하여 조세중립성을 침해한다는 문제가 있음
 - 현행 부가가치세법에서는 재화의 무상공급 및 재화와 용역을 부당하게 낮은 대가로 공급한 경우에 대해 그 시가로 과세하고 있음
 - 저가공급과 관련하여 부당하게 낮은 대가라 함은 사업자가 그와 특수관계 있는자와의 거래에 있어서 재화와 용역의 공급가액에 대한 조세의 부담을 부당하게 감소시킬 것으로 인정되는 시가보다 낮은 대가를 의미함
- 특히, 특수관계자간 용역의 무상공급에 대해 과세하지 않는 것은 조세회피 수단으로 악용될 소지가 있음

Ⅲ. 주요국의 용역의 공급에 대한 부가가치세 과세현황

1. EU

가. 용역의 공급장소

1) 개관

- EU 부가가치세 지침에서는 부가가치세 과세대상인 공급을 속지주의 원칙에 따라 회원국의 영토 내에서 공급하는 경우로 규정하고 있음
 - 용역의 공급장소는 국제적 용역의 공급 관련 부가가치세를 과세함에 있어서 국가 간 과세관할권을 결정하는 매우 중요한 요소임
- 또한 용역의 공급장소에 대해서는 EU 개편 부가가치세 지침(the Recast VAT Directive, RVD)¹⁷⁾ “제3장 용역의 공급장소(Chapter 3 Place of supply of services)” 규정을 통해 별도로 정하고 있음
 - 동 규정은 2008년 2월 12일 개정 절차를 거쳐 현재 Council Directive 2008/8/EC가 적용되고 있음
- 용역의 공급장소 규정의 개정 배경은 국제화 및 기술진보로 국제적 용역 공급량이 증가하고 용역의 공급 형태가 다양화됨에 따라 용역의 공급장소 개념이 더욱 중요하게 부각되면서임

17) Council Directive 2006/112/EC

〈표 Ⅲ-1〉 Council Directive 2008/8/EC의 배경 및 주요내용

I. 배경

- (1) 내부시장, 국제화, 탈규제 및 기술진보의 실현으로 용역의 거래량 및 거래형태에 커다란 변화가 발생하였으며 용역의 원거리 공급이 가능하게 되었음
- (2) 급증하는 용역의 국제적 공급과 관련하여 수년 동안 단편적인 접근은 있어 왔음
- (3) 내부시장이 그 기능을 적정하게 유지하기 위해서는 일반 부가가치세제도 운영의 현대화 및 간소화 전략에 따라 용역의 공급장소 규정을 개정하는 작업이 필요함

Ⅱ. 주요 내용

1. 일반규칙

- (1) 용역의 공급에 대한 과세장소는 원칙적으로 실제적인 소비가 발생한 장소여야 함. 용역의 공급장소에 대한 일반규칙이 이와 같이 변경되는 경우 과세행정상의 편의 및 조세정책을 고려하여 일반규칙에 대한 일부 예외규정도 필요할 것임
- (2) 사업자(taxable person)에게 용역을 공급하는 경우 용역의 공급장소를 용역을 공급하는 자(supplier)가 소재하는 장소에서 용역을 공급받는 자(recipient)가 소재하는(established) 장소로 변경함. 이 때 행정편의상 사업자의 부담을 최소화하기 위해 면세활동을 병행하는 과세사업자 역시 과세사업자로 간주하며, 부가가치세법상 면세 법인체 역시 사업자로 간주함. 단, 용역의 공급장소 관련 동 일반규칙은 자가공급 및 종업원에게의 공급에 대해서는 적용되지 않음
- (3) 용역을 비사업자(non-taxable persons)에게 공급하는 경우 기존의 규칙을 유지하여 용역을 공급하는 자가 사업장을 설치한 장소를 용역의 공급장소로 함

2. 특별규칙

- (1) 특정 경우 용역의 공급장소 관련 일반규칙 대신 특별규칙을 적용함. 예외 규정은 대개 기존 규정에 기초하며, 특정 거래당사자를 대상으로 과도한 조세행정 부담을 줄이되 소비 지 과세원칙이 반영되는 방향으로 함.

3. 부가가치세 행정

- (1) 사업자가 유럽회원국에 소재하지 않는 자로부터 용역을 공급받는 경우 특정 요건 충족시 대리납부제도(reverse charge mechanism)는 의무사항임. 이 때 사업자는 공급받은 용역에 대해 적정 부가가치세액을 자진 신고납부하여야 함
- (2) 사업장이 없는 유럽회원국에서 사업활동을 하는 경우 관련 납세의무를 간소화하기 위하여 부가가치세 등록 및 신고 관련 단일의 전자적 접근이 가능하도록 관련 제도가 필요함
- (3) 동 지침의 정확한 적용을 촉진하기 위하여 부가가치세 목적상 모든 과세 사업자는 대리납부제도를 적용받는 과세용역을 공급받는 자에게 요약신고서(recapitulative statement)를 제출하여야 함

4. 단계적 시행

- (1) 용역의 공급장소 관련 개정 조항은 회원국의 예산에 상당한 영향을 미칠 수 있음. 원활한 진행을 위하여 개정사항은 단계적으로 시행되어야 함

- 개정 부가가치세 지침은 용역의 공급장소를 공급하는 자가 소재하는 장소로 보는 기존의 공급지 과세원칙에서, 공급받는 자가 소재하는 장소로 보는 소비지 과세원칙으로 정비하는 데 초점을 두고 있음

2) 용역의 공급장소에 대한 일반규칙

- 특별규칙 적용대상이 아닌 용역공급의 경우 일반규칙을 적용하여 공급받는 자가 과세사업자인지 여부에 따라 공급장소를 결정함

〈표 Ⅲ-2〉 용역의 공급장소 관련 일반규칙

구분	용역의 공급장소
(1) 과세사업자에게 공급하는 경우	용역을 공급받는 과세사업자의 소재지
(2) 과세사업자가 아닌 자에게 공급하는 경우	용역을 공급하는 자의 소재지

가) 과세사업자의 정의

- 용역의 공급장소 관련 규정에서 과세사업자(taxable person)라 함은 부가가치세법상 면세사업을 병행하는 사업자 및 면세단체를 포괄하는 개념임
- 부가가치세법상 과세대상이 아닌 재화 또는 용역을 공급하는 사업활동을 하는 사업자 역시 용역의 공급 관련 규정에서 과세사업자로 간주함
 - 부가가치세법상 면세법인단체(non-taxable legal person)는 용역의 공급 관련 규정에서 과세사업자로 간주함¹⁸⁾

나) 과세사업자에게 공급하는 경우

- 과세사업자에게 용역을 공급하는 경우 공급장소는 해당 과세사업자의 사업장이 설치된 장소임

18) Article 43

- 단, 용역이 사업자의 사업장 설치장소가 아닌 고정사업장(fixed establishment)에서 공급되는 경우 용역의 공급장소는 해당 고정사업장의 소재지임
- 사업장 또는 고정사업장이 없는 경우에는 해당 용역을 공급받는 과세사업자의 항구적 주소지 또는 일상적 거주지를 용역의 공급장소로 함

- 이와 같이 과세사업자에게 용역을 공급하는 경우 공급장소는 소비지국 과세원칙에 기초하여 용역을 공급하는 사업자의 소재지가 아닌 용역을 공급받는 사업자의 소재지에 기초하여 결정함

- 이 때 소재지(establishment)와 관련하여 부가가치세 지침에서 명확히 정의된 바는 없으며 EU 회원국은 이를 각각 이를 달리 정하고 있음
 - 다만, 고객이 사업장을 설치하였거나 고정사업장이 있는 장소가 용역이 제공된 장소를 결정함에 있어서 중요한 역할을 할 것임

- 용역을 공급받는 과세사업자는 공급하는 자가 다른 국가에 소재한 경우 해당 용역의 공급 건과 관련하여 대리납부제도(reverse charge mechanism)에 따라 부가가치세 납세의무를 이행하여야 함

다) 과세사업자가 아닌 자에게 공급하는 경우

- 개정 부가가치세 지침(Directive(2008/8/EC)) 서문에서는 용역의 공급장소는 원칙적으로 실제적인 소비가 발생한 장소여야 한다고 하면서 다만, 과세행정 및 조세정책상의 이유로 몇몇 예외규정이 필요한 경우를 규정하고 있음

- 예를 들어, 과세사업자가 아닌 자에게 공급한 용역에 대해서는 개정 전과 동일하게 공급하는 자(supplier)의 사업장 설치장소를 용역의 공급장소로 정하고 있음
 - 해당 용역이 공급하는 자의 사업장 설치장소가 아닌 고정사업장에서 공급된 경우 해당 고정사업장 소재지를 용역의 공급장소로 함

- 사업장 또는 고정사업장이 없는 경우에는 공급하는 자의 항구적 주소지 또는 일상적 거소지를 용역의 공급장소로 함

3) 용역의 공급장소에 대한 특별규칙

- 개정 부가가치세 지침(Directive(2008/8/EC))에 의하면 용역의 공급장소를 결정시 이 중과세 또는 과세누락의 위험이 없다면 특별규칙을 우선적으로 적용함

〈표 Ⅲ-3〉 용역의 공급장소 관련 특별규칙

구분		용역의 공급장소
(1) 과세사업자가 아닌 자에게 제공하는 중개용역 ¹⁾		중개대상 거래의 공급장소
(2) 부동산 관련 용역		해당 부동산 소재지
(3) 운송용역	여객운송용역	운송이 이루어진 장소: 운송거리에 비례 배분하여 결정
	화물 운송 용역	
		회원국간 운송으로 과세사업자가 아닌 자에게 운송용역을 제공한 경우
(4) 문화, 예술, 스포츠, 과학, 교육, 오락 및 박람회, 전시회 등 유사활동		해당 활동이 물리적으로 발생한 장소
(5) 식당 및 음식공급 용역		해당 용역이 물리적으로 수행된 장소
(6) 운송수단의 임대 용역	단기 임대 ²⁾	운송수단이 사실상 고객에게 인도된 장소
	장기 임대 ³⁾	고객의 소재지, 항구적 주소지 또는 일상적 거소지
(7) 선박, 항공기, 열차에서 식당 및 음식용역의 제공		여객운송의 출발점
(8) 과세사업자가 아닌 자에게 전자용역의 공급 ⁴⁾		용역을 공급받는 자의 소재지, 항구적 주소지 또는 일상적 거소지
(9) 회원국 외의 과세사업자가 아닌 자에게 용역의 공급		용역을 공급받는 자의 소재지, 항구적 주소지 또는 일상적 거소지

주: 1) 과세사업자에게 중개용역을 제공하는 경우에는 일반규칙에 따라 중개용역을 제공받는 과세사업자의 소재지를 용역의 공급장소로 함
 2) 선박의 경우 90일 이하, 기타 운송수단의 경우 30일 이하의 기간 동안 계속적으로 보유하거나 사용한 경우를 의미함
 3) 운송수단의 장기 임대용역에 대한 규정은 2013년 1월 1일부터 추가될 예정임
 4) 비회원국의 과세사업자가 회원국의 과세사업자가 아닌 자에게 전자적으로 공급하는 용역의 경우를 의미함

가) 중개인이 과세사업자가 아닌 자에게 공급하는 용역

- 중개인이 다른 사람의 명의 및 계산으로 과세사업자가 아닌 자에게 용역을 공급하는 경우 중개용역의 공급장소는 중개대상 거래(underlying transaction)의 공급장소로 함
 - 이 때 중개대상 거래에는 재화의 공급뿐만 아니라 용역의 공급인 경우 역시 포함됨

- 이와 같이 중개인이 과세사업자가 아닌 자에게 공급하는 용역에 대한 공급장소 규정은 EU 회원국 외에 소재한 중개인이 회원국 내로 공급하는 중개용역에 대해 회원국 내에서 부가가치세가 과세될 수 있음을 의미함
 - 또한 중개인이 EU 회원국에 소재하고 있으면서 다른 EU 회원국의 고객에게 중개용역을 제공한 경우 다른 EU 회원국에서 부가가치세가 과세될 수 있음
 - 이 때 중개인은 해당 중개 용역 건과 관련하여 부가가치세 납세의무를 이행하기 위하여 다른 EU 회원국에서 사업자등록을 해야 함

- 한편, 중개인이 과세사업자에게 중개용역을 제공하는 경우 용역의 공급장소는 2010년부터 중개대상 거래의 공급장소에서 중개용역을 제공받는 해당 과세사업자의 소재지로 개정되었음
 - 이는 소비지국 과세원칙에 충실하기 위한 일환 중 하나임

나) 부동산 관련 용역의 공급

- 부동산 관련 용역이라 함은 전문가 및 부동산 중개인이 제공하는 용역, 호텔, 휴가캠프장 등에서 숙박의 제공, 부동산을 사용할 수 있는 권리의 부여, 건축가 및 현장감독 용역회사의 용역과 같은 건설작업의 준비 및 조정용역 등을 포괄하는 개념임

- 부동산 관련 용역의 공급장소는 해당 부동산이 소재하는 장소임

다) 운송용역의 공급

- 운송용역이라 함은 여객운송용역뿐만 아니라 화물운송용역 역시 포괄하는 개념임
- 여객운송용역의 공급장소는 운송이 이루어진 장소임
 - 이는 운송거리에 따라 비례 배분하여 결정됨
- 회원국간의 운송이 아니며 과세사업자가 아닌 자에게 재화를 운송하는 경우 운송용역의 공급장소는 운송이 이루어진 장소임
 - 이는 운송거리에 비례 배분하여 결정됨
- 회원국간 재화의 운송으로 과세사업자가 아닌 자에게 재화를 운송하는 경우 운송용역의 공급장소는 운송이 시작된 출발점임
 - “회원국간 재화의 운송(Intra-Community transport of goods)”이라 함은 재화운송의 출발장소 및 도착장소가 모두 회원국 내에 소재한 국가에 해당하는 경우를 의미함
 - “출발장소(place of departure)”라 함은 거리에 관계없이 재화의 운송이 사실상 시작된 장소를 의미함
 - “도착장소(place of arrival)”라 함은 재화의 운송이 사실상 종료된 장소를 의미함
- 과세사업자가 아닌 자에게 공급하는 회원국간 재화의 운송용역으로 회원국의 영토에 해당하지 않는 수로를 거쳐서 운송이 이루어진 경우 회원국은 부가가치세를 적용할 필요가 없음

라) 문화, 예술, 스포츠, 과학, 교육, 오락 및 유사 용역, 부수운송용역, 동산의 평가 및 관련 용역의 공급

- 문화, 예술, 스포츠, 과학, 교육, 오락 및 박람회, 전시회 등 유사활동과 관련하여 주된 용역 또는 부수용역을 제공하는 경우 공급장소는 해당 활동이 물리적으로

(physically) 발생한 장소임

○ 관련 용역에는 상기 활동을 주최하는 자가 제공하는 용역 역시 포함됨

□ 과세사업자가 아닌 자에게 다음의 용역을 제공하는 경우 용역의 공급장소는 해당 용역이 물리적으로(physically) 발생한 장소임

○ 선적, 취급 및 유사활동 등 부수운송 활동

○ 유형 동산에 대한 평가 및 작업

□ 동 규정은 개정 부가가치세 지침(Directive 2008/8/EC)을 반영하여 2011년 1월 1일부터 개정될 예정임

○ 문화, 예술, 스포츠, 과학, 교육, 오락 및 박람회, 전시회 등 유사활동과 관련하여 과세사업자에게 용역을 제공하는 경우 또는 그 입장(admission)과 관련하여 부수 용역을 제공하는 경우 용역의 공급장소는 해당 행사가 사실상(actually) 발생한 장소임

마) 식당 및 음식공급 용역의 제공

□ 식당 및 음식공급 용역의 공급장소는 해당 용역이 물리적으로 수행된 장소임

□ 단, 회원국 내에서 여객운송 중 선박, 항공기 및 열차에서 공급하는 식당 및 음식용역의 경우를 제외하며, 이에 대해서는 별도의 규정을 적용함

○ 이하 '사) 선박, 항공기 및 열차에서 식당 및 음식공급 용역의 제공'을 참조할 것

바) 운송수단의 임대

□ 운송수단을 단기 임대하는 경우 임대용역의 공급장소는 운송수단이 사실상 고객에게 인도된 장소임

○ 이 때 "단기(short-term)"라 함은 선박의 경우 90일 이하, 기타 운송수단의 경우 30일 이하의 기간 동안 계속적으로 보유하거나 사용한 경우를 의미함

- 2013년 1월 1일부터는 개정 부가가치세 지침(Directive 2008/8/EC)에 기초하여 운송수단을 장기 임대하는 경우에 대한 조항이 추가될 예정임
 - 교통수단을 과세사업자가 아닌 자에게 장기 임대하는 경우 용역의 공급장소는 고객이 소재하는 장소, 항구적 주소지 또는 일상적 거소지임
 - 단, 유람선을 과세사업자가 아닌 자에게 장기 임대하는 경우 용역의 공급장소는 고객이 유람선을 사실상 이용하게 된 장소임
 - 이 때 장기라 함은 선박의 경우 90일 초과, 기타 운송수단의 경우 30일 초과 기간 동안 계속적으로 보유하거나 사용한 경우를 의미함

사) 선박, 항공기 및 열차에서 식당 및 음식공급 용역의 제공

- 회원국 내의 여객 운송 중 선박, 항공기 및 열차에서 식당 및 음식용역을 공급하는 경우 용역의 공급장소는 여객운송의 출발점으로 함
 - 이 때 “회원국 내의 여객운송(section of a passenger transport operation effected within the Community)”이라 함은 여객운송의 출발점과 도착점 사이에 회원국 외의 국가에서 머무르지 않는 경우를 의미함
 - “여객운송의 출발점(point of departure of a passenger transport operation)”이라 함은 회원국 내에서 여객승선을 위해 첫 번째로 계획된 지점을 의미하며, 이는 회원국 외에서 머무른 후 회원국 내의 첫 번째 지점인 경우 역시 적용 가능함
 - “여객운송의 도착점(point of arrival of a passenger transport operation)”이라 함은 회원국 내에서 승선한 여객이 회원국에서 하선하도록 최종적으로 계획한 지점을 의미하며, 이는 회원국 외에서 머무르기 직전 회원국 내의 지점인 경우 역시 적용 가능함

아) 과세사업자가 아닌 자에게 전자용역의 공급

- 비회원국의 과세사업자가 회원국의 과세사업자가 아닌 자에게 전자적으로 공급하는 용역의 경우 공급장소는 해당 용역을 공급받는 자의 설립장소 또는 영구적 주소지 및 일상적 거소지로 함

- 이 때 공급하는 자는 비회원국에 사업장 또는 고정사업장이 있거나 사업장 또는 고정사업장이 없으면서 비회원국에 영구적 주소지 또는 일상적 거소지를 갖는 과세사업자임
 - 공급받는 자는 회원국에 설립되었거나 회원국에 영구적 주소지 또는 일상적 거소지를 갖는 과세사업자가 아닌 자임
- 전자적으로 공급되는 용역(electronically supplied services)의 종류에 대해서는 부가가치세 지침(VAT Directive 2006/112/EC) 별첨 II (ANNEX II)에 열거되어 있음
- 단순히 용역의 공급자 및 고객이 전자 메일을 통해 의사소통을 했다고 해서 그 자체로 해당 용역의 공급이 전자적으로 이루어진 것은 아님

〈표 Ⅲ-4〉 전자적으로 공급되는 용역의 종류

-
- (1) 웹사이트 공급, 웹호스팅, 프로그램 및 장비의 거리 유지
 - (2) 소프트웨어의 공급 및 관련 업데이트
 - (3) 이미지, 텍스트 및 정보의 공급, 데이터베이스의 이용
 - (4) 음악, 영화, 게임의 공급
 - (5) 원격 교육용역의 공급
-

자료: VAT Directive 2006/112/EC, Annex II

- 전자용역의 공급 관련 공급장소 규정은 2015년 1월 1일부터 개정 부가가치세 지침 (Directive 2008/8/EC)에 기초하여 개정될 예정임
- 개정 내용은 적용대상 항목에 전자용역의 공급뿐만 아니라 전자통신 및 방송용역을 추가한다는 것임
 - 규정 제목을 ‘과세사업자가 아닌 자에게 전자용역의 공급’에서 ‘과세사업자가 아닌 자에게 전자통신, 방송 및 전자용역의 공급’으로 개정함
 - 공급장소를 공급받는 자의 소재지 또는 영구적 주소지 및 일상적 거소지로 보는 대상용역에 전자용역뿐만 아니라 전자통신 및 방송용역을 추가함

자) 회원국 외의 과세사업자가 아닌 자에게 용역의 공급

- 회원국 외에 설립되었거나 영구적 주소지 또는 일상적 거소지를 갖는 과세사업자가 아닌 자에게 특정 용역을 공급하는 경우 용역의 공급장소는 해당 용역을 공급받는 자가 설립된 장소 혹은 영구적 주소지 또는 일상적 거소지임

〈표 Ⅲ-5〉 회원국 외의 과세사업자가 아닌 자에게 공급하는 용역의 종류

-
- (a) 저작권, 특허권, 라이선스, 상표권 및 유사권리의 이전 및 양도
 - (b) 광고용역
 - (c) 컨설턴트, 엔지니어, 컨설팅회사, 변호사, 회계사가 제공하는 용역, 데이터의 처리 및 정보의 공급 등 기타 유사 용역
 - (d) 동 규정상의 사업활동 또는 권리를 전체적으로 또는 부분적으로 행사하는 것을 제지할 의무
 - (e) 은행, 금융 및 재보험을 포함한 보험 거래. 금고의 임대는 제외함
 - (f) 직원을 제공
 - (g) 유형 동산의 임대. 교통수단은 제외함
 - (h) 천연가스 및 전기공급 시스템에 대한 접근, 그 수송 및 전송용역의 공급, 기타 이와 직접적으로 관련된 용역의 공급
 - (i) 전자통신 용역
 - (j) 라디오 및 텔레비전 방송용역
 - (k) 전자적으로 공급되는 용역
-

자료: VAT Directive 2006/112/EC, Annex II

4) 이중과세 또는 과세누락 방지

- 개정 부가가치세 Article 59a에서는 “이중과세 및 과세누락 방지(Prevention of double taxation or non-taxation)”라는 제목하에 조세회피 방지 규정을 두고 있음
- 이중과세(double taxation), 과세누락(non-taxation) 및 경쟁왜곡(distortion of competition)을 방지하기 위하여 회원국가는 용역의 공급장소와 관련하여 일부 사항을 고려하여야 함
- 회원국에 소재하고 있으나 비회원국에 소재한 것처럼 해당 용역의 실제적인 사용

이 비회원국에서 발생하는 경우 해당 용역의 공급과 관련하여 가능한 모든 공급장소를 고려해야 함

- 비회원국에 소재하고 있으나 회원국에 소재한 것처럼 해당 용역의 실제적인 사용이 회원국에서 발생하는 경우 해당 용역의 공급과 관련하여 가능한 모든 공급장소를 고려해야 함

□ 동 조세회피 방지 규정은 비회원국의 과세사업자가 아닌 자에게 전자용역(electronically supplied services)을 공급하는 경우에는 적용되지 않음

□ 반면, 비회원국의 과세사업자가 회원국 내의 과세사업자가 아닌 자에게 전자통신 용역, 라디오 및 텔레비전 방송 용역을 제공하는 경우에는 조세회피 방지 규정을 적용하여야 함

- 비회원국의 과세사업자라 함은 비회원국에 설립되었거나 고정사업장을 갖는 경우 또는 사업장이나 고정사업장이 없는 경우에는 비회원국에 그 영구적 주소 또는 일상적 거소를 갖는 과세사업자를 의미함
- 회원국 내의 과세사업자가 아닌 자라 함은 회원국에 설립되거나 회원국에 영구적 주소 또는 일상적 거소를 갖는 과세사업자가 아닌 자를 의미함

나. 용역의 무상공급에 대한 처리

1) 과세공급의 요건

□ EU 부가가치세 지침에서는 부가가치세가 과세되는 과세공급(taxable supply)에 대해 거래 유형별로 제시하고 있음

- 과세사업자가 회원국의 영토 내에서 재화를 유상으로(for consideration)로 공급하는 경우
- 회원국의 영토 내에서 재화를 유상으로 취득하는 경우(intra-Community acquisition)

- 과세사업자가 회원국의 영토 내에서 용역을 유상으로 공급하는 경우
- 재화의 수입

□ 즉, EU 부가가치세 지침에서는 재화 및 용역의 공급에 대해 유상으로 공급하는 경우에 한해 과세공급의 범위에 포함하고 있음

2) 재화의 무상공급에 대한 처리

□ EU 부가가치세 지침에서는 별도의 간주공급 규정¹⁹⁾을 두어 재화의 무상공급에 대해서도 재화의 공급으로 간주하여 부가가치세를 과세하고 있음

- 과세사업자가 사업자산의 일부를 구성하는 재화를 사용 및 무상 처분한 경우 특정 경우에 대해서는 대가를 받고 재화를 공급한 것으로 간주함
 - (1) 자기나 그 사용인의 개인적인 목적으로 사용하거나(for his private use or for that of his staff)
 - (2) 무상으로 처분하는 경우(their disposal free of charge) 또는
 - (3) 그 밖에 사업 외의 목적으로 사용하는 경우(their application for purposes other than those of his business)
- 이 때 과세사업자는 해당 재화의 매입가격에 포함된 부가가치세를 공제받았을 것임

□ 단, 사업상의 목적으로 견본품 또는 소액의 기증품을 제공하는 경우에 대해서는 이를 재화의 공급으로 간주하지 않고 있음

3) 용역의 무상공급에 대한 처리

□ 용역의 경우 역시 상기 과세공급 규정에 의하면, 유상으로 공급되는 경우에 한해 과세공급의 범위에 해당함

19) VAT Directive 2006/112/EC, Article 16

- 그러나 EU 부가가치세 지침에서는 재화의 경우와 유사하게 용역에 대해서도 간주공급 규정을 두어 용역의 무상공급에 대해 대가수수 관계가 없었다 하더라도 특정 경우 용역의 공급으로 간주하여 부가가치세를 과세하고 있음
 - EU 부가가치세 지침에서는 용역의 간주공급 사례를 두 가지로 제시하고 있음²⁰⁾
 - 사업자산의 일부를 구성하는 재화를 자기나 그 사용인의 개인적인 목적으로 사용하거나 그 밖에 사업 외의 목적으로 사용하는 경우
 - 이 때 과세사업자는 해당 재화의 매입가격에 포함된 부가가치세를 공제받았을 것임
 - 과세사업자가 자기나 그 사용인의 개인적인 목적 또는 그 밖에 사업 외의 목적으로 용역을 무상으로 공급하는 경우

- 단, 회원국은 용역의 무상공급 규정을 따르지 않더라도 경쟁의 왜곡 문제가 발생하지 않는 경우 용역의 간주공급 규정을 수용하지 않는 것도 가능함²¹⁾

- 또한 회원국은 경쟁의 왜곡을 막기 위하여 부가가치세 위원회와의 논의 후 과세사업자가 사업상의 목적으로 용역을 무상으로 공급한 경우에 대해서 역시 이를 대가를 수취한 용역의 공급으로 간주하는 것이 가능함²²⁾

다. EU 개별국가 사례: 영국

1) 용역의 공급장소

- 영국에서 부가가치세법상 ‘공급장소(place of supply)’는 어느 국가의 세법이 적용되어 과세될 것인지 즉, 과세관할권을 결정하는 매우 중요한 개념임

20) VAT Directive 2006/112/EC, Article 26(1)

21) VAT Directive 2006/112/EC, Article 26(2)

22) VAT Directive 2006/112/EC, Article 27

- 영국에서는 2010년 1월 1일부로 국제거래 관련 부가가치세법 규정을 개정하면서 EU 규정을 준수하고 소비지국 과세원칙에 충실하기 위하여 용역의 공급장소 규정을 개정한 바 있음
 - 개정 전 사업자간 거래에 대한 용역의 공급장소는 일반 규칙을 적용하는 경우 공급하는 자가 설립된 장소였으나 부가가치세법 개정으로 이는 공급받는 자가 설립된 장소로 변경되었음
 - 단, 비사업자에게 공급하는 B2C 거래에 대해서는 납세편의의 제공 및 과세 현실화를 위하여 공급하는 자가 설립된 장소를 용역의 공급장소로 보는 기존 규정을 유지하고 있음

가) 공급장소의 개념

- 공급장소는 부가가치세 과세대상 공급이 이루어져 부가가치세가 부과되고 납부되는 장소를 의미함
 - 용역의 경우 그 특성상 재화의 경우와 비교하여 공급장소를 결정하는 것이 복잡할 수 있음
- 용역의 공급장소는 사업장의 수, 제공하는 용역의 종류, 공급하는 자 또는 공급받는 자가 소재한 장소에 따라 다양한 규칙을 적용하여 결정함
- 용역의 공급시 과세관할권은 사업자가 (1)영국에 소재하고 있는지 여부 및 (2)용역의 공급장소에 따라 결정됨
 - 사업자가 영국에 소재하고 용역의 공급장소가 영국인 경우 영국의 부가가치세법을 적용하여 부가가치세가 과세될 것임
 - 사업자가 영국에 소재하나 용역의 공급장소가 다른 EU국가인 경우 해당 용역의 공급은 영국의 부가가치세 과세대상에 해당하지 않음
 - 단, 특정 공급에 대해서는 공급이 이루어진 국가에서 사업자가 등록을 하고 해당 국가의 부가가치세(local VAT)를 계산해야 하는 경우가 있을 수 있음

- 용역의 공급장소가 EU 국가가 아닌 경우 해당 용역의 공급 역시 영국에서 부가가치세가 과세되지 않음
 - 사업자는 EU VAT를 부과할 필요가 없으며, 해당 매출액을 부가가치세 신고서에 포함할 필요도 없음

나) 용역의 공급장소에 대한 일반규칙(general rule)

- 용역의 공급장소는 대부분 일반규칙에 따라 결정됨
 - 공급받는 자가 사업자(business customer)인 경우 용역의 공급장소는 공급받는 자가 소재하는 장소임
 - 공급받는 자가 사업자가 아닌 경우 용역의 공급장소는 공급하는 자가 소재하는 장소임

- 이 때 영국에 소재하는지 여부는 사업장 또는 고정사업장의 소재지 및 용역의 공급과 관련되어 있는 사업장 등을 고려하여 결정함
 - 사업장(본점 또는 사무소)이 영국에 있고 다른 국가에 고정사업장(사무소)이 없는 경우
 - 사업장이 영국에 있고 다른 국가에 고정사업장이 있기는 하나 영국 사업장이 해당 용역의 공급과 주로 관련되어 있는 경우
 - 사업장이 영국에 없으나 영국에 고정사업장이 있고 해당 고정사업장에서 용역의 공급이 이루어진 경우
 - 영국 및 다른 국가에 사업장 또는 고정사업장이 없으나 사업이 영국에 등록된 법인체(예를 들어, 유한책임회사)에 해당하는 경우
 - 영국 또는 다른 국가에 사업장 또는 고정사업장이 없으나 일상 주소지가 영국에 해당하는 경우가 있음

다) 용역의 공급장소에 대한 특별규칙(exemptions)

- 특정 경우 용역의 공급장소는 공급하는 자 또는 공급받는 자의 소재지가 아닌 제공

하는 용역의 종류에 따라 결정됨

(1) 교통수단의 대여(hiring out a means of transport)

- 교통수단은 승객 또는 재화를 이동할 목적으로 사용될 수 있는 것임
 - 그 종류로는 도로교통, 이동주택, 오토바이, 자전거, 배, 요트, 항공기, 철도 등이 있음
 - 단, 화물수송용 컨테이너, 고정된 이동주택, 경주용 자동차는 교통수단의 범위에 포함되지 않음

- 교통수단을 대여하는 경우 공급장소는 해당 차량을 대여한 기간에 따라 결정됨
 - 장기 대여(보트의 경우 90일 초과, 기타 차량의 경우 30일 초과)의 경우 일반규칙을 적용하여 공급장소를 결정함
 - 단기 대여의 경우 차량이 공급받는 자에게 물리적으로 인도되는 장소를 공급장소로 함

- 한편, 이와 같은 특별 규칙은 교통수단에 한해 적용되는 것으로 운전자, 파일럿, 승무원이 제공하는 용역의 공급장소는 일반규칙에 따라 결정함

(2) 부동산 용역(land and property services)

- 부동산 관련 용역을 제공하는 경우 공급장소는 해당 부동산이 소재하는 장소임

- 부동산이라 함은 토지, 건물 및 기타 구조물을 포함하는 개념임
 - 건물 내에 설치된 기계류의 경우 부동산에 해당하지 않음

- 부동산 관련 용역이라 함은 다음을 의미함
 - 건설, 재정비, 개조, 수리, 유지 및 철거
 - 부동산 중개, 건축, 측량 관련 전문 용역

○ 부동산 유지관리 용역

(3) 공연(physical performances)

- 공연의 경우 공급장소는 공급하는 자 또는 공급받는 자의 소재지에 관계없이 공연이 행해진 장소임

- 이 때 공연이라 함은 다음을 의미함
 - 관중 앞에서 오락 및 문화공연, 스포츠 경기
 - 전시, 회의 용역
 - 공연 및 전시 관련 준비 등 지원 용역

- 동 규정을 적용받는 용역은 일반적으로 라이브 행사 또는 신체적 활동과 관련되어 있음
 - 광고로 간주되는 협찬 행사를 제외한 스포츠 방송
 - 가수 및 배우의 실제 관객 앞에서의 공연
 - 전문가가 제공하는 회의 또는 전시회 용역

- 반면, 협찬 또는 제품 홍보를 위한 신체공연 등은 동 규정을 적용받는 용역에 해당하지 않음
 - 또한 부수용역의 공급장소는 실제적으로 해당 용역이 실제적으로 수행된 장소임
 - 부수용역의 사례로는 공연장소에서 직접 제공되지 않는 문서로 된 번역 등이 있음

- 한편, 전시준비 용역의 경우 여러 형태의 용역이 혼합되어 있으므로 공급장소를 결정함에 있어서 상당한 주의가 필요함
 - 예를 들어, 영국에 소재한 사업자가 해외 전시를 계획하여 영국에 있는 공급업자와 하도급 계약을 맺은 경우 해당 사업자의 용역의 공급장소는 영국임

- 그러나 전시회 출품자에게 현장에서 전체 패키지 용역을 제공하는 경우 용역의 공급장소는 전시가 개최된 장소임

(4) 중개인(Intermediaries)

- 중개는 재화 또는 용역의 공급을 주선하거나 이를 용이하게 하는 용역을 제공하는 것임
 - 이 때 중개인의 고객은 재화 또는 용역의 공급업자 또는 구매자로 양자 모두에 해당하는 것도 가능함
- 중개인의 경우 용역의 공급장소는 고객이 사업자인지 여부에 따라 결정됨
 - 고객이 사업자인 경우 용역의 공급장소는 고객이 소재한 장소임
 - 고객이 사업자가 아닌 경우 중개용역의 공급장소는 중개 대상인 용역의 공급장소와 일치함

(5) 재화에 수행한 작업(Work carried out on goods)

- 재화에 수행한 작업의 공급장소는 공급받는 자가 사업자인지 여부에 따라 결정됨
 - 공급받는 자가 사업자인 경우 공급받는 자가 소재하는 장소를 공급장소로 함
 - 공급받는 자가 사업자가 아닌 경우 작업이 물리적으로 수행되는 장소를 공급장소로 함
- 이 때 재화(goods)라 함은 고정된 설치물이 아닌 동산을 의미함
 - 그리고 작업(work)은 평가, 가공, 제조, 수리, 유지, 개조 및 가공 등을 포함한 육체 서비스를 의미함

(6) 운송(transport)

- 여객운송의 경우 공급장소는 운송이 발생한 장소임

○ 운송이 영국 외의 국가에서 발생한 경우 이는 영국에서 부가가치세 과세대상에 해당하지 않음

□ 화물운송의 경우 공급장소는 공급받는 자가 사업자인지 여부에 따라 달라짐

○ 공급받는 자가 사업자인 경우 공급받는 자가 소재하는 장소를 화물운송의 공급장소로 함

○ 공급받는 자가 사업자가 아닌 경우 운송이 발생한 장소를 공급장소로 함

(7) EC 외에서 공급되는 용역(Services supplied outside the EC)

□ EC 외에 소재하는 비사업자 고객에게 용역을 공급하는 경우 이는 영국에서 부가가치세 과세대상에 해당하지 않음

○ 관련 용역의 사례로는 광고, 지적재산권, 법률 서비스 및 회계서비스 등이 있음

(8) 항공기, 배 등의 전세(Charters)

□ 배 또는 항공기를 공급하는 경우 용역의 공급장소는 운송수단을 임대하는 경우와 같이 결정함

○ 이 때 관련 계약은 승무원이 있는 서면 전세계약, 승무원 없이 서면 전세계약, 승무원 및 서면 전세계약 없는 경우에 한함

라) 부가가치세 행정 특별규칙

(1) 공급하는 자가 비EU사업자에 해당하는 경우: 전자적으로 공급되는 용역에 대한 특례 규정

□ 비EU사업자(non-EU businesses)가 EU 소비자에게 전자적으로 공급되는 용역(electronically supplied services)을 공급하는 경우 소비자가 소재한 회원국에서 부가가치세가 과세됨

- 이 때 비EU사업자는 EU VAT의 등록 및 납부와 관련하여 그 행정부담을 간소화한 특별규칙을 적용하는 것이 가능함
 - 일반 규칙에 따르면, 비EU사업자는 용역을 공급하는 개별 회원국 내에서 각각 부가가치세법 목적상 등록하고 부가가치세액을 계산해야 할 것임
 - 그러나 2003년 7월 1일부터 유효한 특별규칙을 적용할 경우 비EU사업자는 회원국 중 하나를 선택하여 전자등록을 하고 EU 내에서 발생한 모든 전자적으로 공급되는 용역에 대한 부가가치세를 해당 회원국에서만 분기별로 신고하는 것이 가능함
 - 이 때 신고서에는 EU 회원국에서 발생한 관련 모든 용역에 대한 부가가치세 내역이 포함될 것임

- 비EU사업자는 등록한 회원국의 과세관청에 전체 부가가치세를 신고 및 납부하게 됨
 - 또한 해당 과세관청은 수취한 부가가치세를 용역이 소비된 회원국에 배분하여야 함

(2) 고객이 다른 EU 국가에 있는 경우: EU 국가 등록 규정

- 사업자가 영국에 소재하고 있고 고객이 다른 EU 국가에 소재한 경우 사업자는 해당 국가에서 등록을 해야 함

2) 용역의 무상공급에 대한 처리

가) 과세공급 요건

- 부가가치세법에서는 부가가치세 과세대상인 공급을 정의함에 있어서 유상공급을 요건으로 하고 있음
 - 부가가치세법상 공급이라 함은 그 형태에 관계없이 대가(consideration)를 받고 공급하는 경우를 의미함²³⁾
 - 특히, 용역의 공급은 대가를 받고 재화가 아닌 것을 공급하는 경우로 정의되어 있음

23) VATA 1994, section 5(2)

나) 재화의 무상공급에 대한 처리

- 부가가치세법 Schedules 4에서는 재화 또는 용역의 공급으로 간주되는 경우에 대해 정하면서 재화의 무상공급을 부가가치세가 과세되는 재화의 공급으로 보고 있음
 - 사업자산의 일부를 구성하는 재화를 이전하거나 양도하는 경우 대가수수 여부에 관계없이 재화의 공급으로 간주함

- 단, 무상 공급되는 재화의 판매가격이 £50 이하이고 해당 재화의 공급이 동일인에게 연속적으로 제공되는 무상공급의 일부를 구성하지 않는 경우 부가가치세가 과세되지 않음
 - 또한 견본품을 지급하는 경우에 대해서도 부가가치세 과세공급으로 간주하지 않음

다) 용역의 무상공급

- 부가가치세가 과세되는 용역의 공급이라 함은 대가(consideration)를 받고 재화 외의 것을 공급하는 경우를 의미함
 - 이 때 대가라 함은 형태에 관계없이 현금 등을 지급하는 것을 의미함

- 단, 사업상의 목적으로 취득한 용역을 개인적인 용도 또는 기타 사업 외의 목적으로 사용하는 경우 대가수수 관계가 없더라도 이는 부가가치세 과세대상에 해당함

2. 호주

가. 용역의 공급장소

1) 개관

- 호주의 부가가치세법(Goods and Services Tax)에서는 공급장소 관련 별도의 명시적인 규정을 두고 있지 않으며 다만, 부가가치세 과세공급의 요건을 통해 공급장소를 간접적으로 제한하고 있음
- 구체적으로 부가가치세법²⁴⁾에서는 부가가치세 과세공급(taxable supplies)²⁵⁾의 요건으로 네 가지를 제시하면서 이 중 하나로 ‘호주와 관련된 공급’일 것을 요구하고 있음
 - 반대급부 요건: 대가(consideration)를 받고 이루어진 공급일 것
 - 사업요건: 공급은 사업자가 수행하는 사업(enterprise) 과정에서 또는 그 연장선에서 이루어진 것일 것
 - 공급장소 요건: 호주와 관련된(connected with Australia) 공급일 것
 - 공급자 요건: 공급하는 자는 등록 사업자이거나 등록이 요구될 것
- 그리고 호주와 관련된 공급 요건을 충족하기 위해 필요한 사항을 부가가치세법 규정 및 관련 통칙²⁶⁾을 통해 과세공급의 유형별로 제시하고 있음

24) Goods and Services Tax Act 1999, Chapter 2, 9-5

25) 이 때 부가가치세 과세대상인 공급(supply)이라 함은 그 형태와는 무관하며, 이는 다음을 포함하는 개념임(Goods and Services Tax Act 1999, Chapter 2, 9-10)

- 재화의 공급, 용역의 공급, 자문 및 정보의 제공, 부동산의 부여, 양도 및 포기, 권리의 창출, 부여, 이전, 양도 및 포기, 금융공급, 어떤 것을 하거나 억제하거나 또는 용인해야 하는 의무의 부담 및 해제, 상기 2 이상의 결합

26) Goods and Services Tax Ruling 2000/31

2) 호주와 관련된 공급의 의미

- 부가가치세법에서는 호주와 관련된 공급(Supplies connected with Australia)에 대해 재화, 부동산, 기타의 경우로 구분하여 규정하고 있음²⁷⁾

가) 재화의 공급장소

- 재화에 대해서는 호주와 관련된 공급을 국내공급과 국제적 공급으로 구분하고 있으며 국제적 공급의 경우에 대해서는 호주가 공급지국이 되는 경우와 소비지국이 되는 경우로 구분하여 규정하고 있음
- 국내공급의 경우 소비지 과세원칙을 적용하여 과세공급 요건을 규정하고 있음
 - 재화가 호주에서 공급받는 자에게 공급되거나 사용 가능하게 된 경우 해당 재화의 공급은 호주와 관련된 것으로 보고 있음
- 국제적 공급의 경우 호주가 공급지국 또는 소비지국이 되는 경우로 구분하여 각각에 대해 호주와 관련성이 있는지 여부를 제시하고 있음
 - 호주가 공급지국이 되는 호주로부터의 재화의 공급에 대해서는 호주에서 인도되는 재화의 공급을 호주와 관련된 것으로 보고 있음
 - 호주가 소비지국이 되는 호주로의 재화의 공급에 대해서는 호주로의 재화의 공급이 (a)호주로 재화를 수입하거나 (b)호주에서 재화를 설치하거나 조립하는 경우에 해당하는 경우 호주와 관련된 것으로 보고 있음

나) 부동산의 공급장소

- 부동산의 공급에 대해서는 해당 부동산이 호주에 소재한 경우 호주와 관련된 것으로 판정하여 호주 내에 과세관할권이 있는 것으로 보고 있음
 - 이 때 부동산이라 함은 토지, 토지 및 건물, 토지에 대한 지분, 토지에 대한 권리,

27) Goods and Services Tax Act 1999, Chapter 2, 9-25

점유권 등을 포함하는 개념임

다) 기타의 경우

- 재화 및 부동산을 제외한 기타 공급의 경우 다음의 세 가지 요건 중 하나를 충족하면 호주와 관련된 것으로 보고 있음
 - (a) 호주에서 이루어진 공급인 경우
 - (b) 공급하는 자가 호주에서 수행하는 사업을 통해 이루어진 공급인 경우
 - 이 때 사업이 호주에서 수행된 경우라 함은 사업이 호주에서의 고정사업장 등을 통해 운영되는 경우를 의미함
 - (c) 호주와 관련된 것을 취득할 수 있는 권리 또는 옵션인 경우²⁸⁾
 - 부가가치세법에서는 관련 사례로 해외에서 공급된 호주로의 휴가패키지를 제시하고 있음

3) 용역의 공급장소 상세: 원칙규정

- 용역의 공급장소는 ‘호주와 관련된 공급의 의미’에서 기타의 경우를 적용하여 다음 중 하나를 충족하는 경우 그 공급장소를 호주로 판정함
 - 호주에서 이루어진 공급인 경우
 - 공급하는 자가 호주에서 수행하는 사업을 통해 이루어진 공급인 경우
 - 호주와 관련된 것을 취득할 수 있는 권리 또는 옵션인 경우²⁹⁾
- 관련 통칙에서는, 일반적으로 해당 용역이 수행된 장소(where the service is performed)를 용역의 공급장소로 보고 있음

28) 관련 규정을 보면, (i)상기 (a) 및 (b)의 요건을 충족하지 못할 것, (ii)해당 용역이 다른 것을 획득할 수 있는 권리 또는 옵션일 것, (iii)호주 내에서 다른 공급과 관련이 있을 것을 모두 요구하고 있음

29) 관련 규정을 보면, (i)상기 (a) 및 (b)의 요건을 충족하지 못할 것, (ii)해당 용역이 다른 것을 획득할 수 있는 권리 또는 옵션일 것, (iii)호주 내에서 다른 공급과 관련이 있을 것을 모두 요구하고 있음

○ 용역이 호주에서 수행되는 경우 해당 용역의 공급은 호주와 관련된 것으로 그 공급장소를 호주로 판정함

□ 또한 통칙에서는 이와 같은 원칙이 공급받는 자가 국외에 있는 경우에도 동일하게 적용됨을 언급하면서 다만, 특정 요건을 충족하는 경우에 한해 부가가치세 과세면제가 적용됨을 설명하고 있음

○ 이는 '4) 용역의 공급장소 상세: 특별규정'을 참조할 것

4) 용역의 공급장소 상세: 특별규정

가) 국외 소비를 위한 공급(Supplies of things, other than goods or real property, for consumption outside Australia)

□ 해외 공급받는 자(offshore recipient)에 대한 국제적 용역의 공급으로 특정요건을 충족한 경우에 대해서는 부가가치세가 과세되지 않음³⁰⁾

○ 부가가치세법에서는 해외 소비를 위한 기타 공급(재화 및 부동산 공급 제외)을 다섯 가지 항목으로 구분하여 각각에 대해 부가가치세가 과세 면제를 적용하고 있음³¹⁾

○ 단, 다섯 가지 항목 중 하나에 해당한다 하더라도 해당 용역이 호주와 관련된 어떤 것을 취득할 권리 또는 옵션에 해당한다면 이에 대해서는 과세면제가 적용되지 않음³²⁾

– 예를 들어, 호주의 자동차 임대회사가 영국의 여행사에 차량임차권을 공급하는 경우가 있음

– 여행사는 차량임차권을 영국의 여행객에게 공급할 것이고 여행객은 이를 호주에서 차량을 임차하는 데 사용할 것임

– 여행객에게 차량의 임대는 호주와 관련된 것으로 호주의 자동차 임대회사가 영

30) Goods and Services Tax Act 1999, section 38-190

31) Goods and Services Tax Act 1999, section 38-190(1)

32) Goods and Services Tax Act 1999, section 38-190(2)

국의 여행사에 차량임차권을 공급하는 것에 대해서는 부가가치세 과세면제가 적용되지 않음

(1) 국외 부동산과 관련된 공급(Supply connected with property outside Australia)

□ 국외에 소재하는 재화 및 부동산과 직접적으로 관련된 공급의 경우 호주에서 부가가치세가 부과되지 않음

(2) 국외 비거주자에게의 공급(Supply to non-resident outside Australia)

□ 국외 비거주자에게의 공급으로 요건을 충족하는 경우에는 호주에서 부가가치세가 부과되지 않음

○ 호주에 소재하는 재화에 물리적으로 수행하는 용역의 공급에 해당하지 않고 호주에 소재한 부동산과 직접적으로 관련된 공급이 아닐 것

○ 또는 비거주자가 사업의 운영과정에서 해당 용역을 취득했으나 등록하지 않았거나 등록이 요구되지 않는 경우

□ 단, 상기요건을 충족한다 하더라도 (i) 비거주자와의 직접적 또는 간접적 계약에 따른 공급으로, (ii) 해당 공급이 국내의 다른 실체에게 제공되거나 계약상 이를 요구하는 경우 부가가치세 과세면제가 적용되지 않음³³⁾

○ 관련 사례를 보면, 호주의 학교가 호주에서 외국 유학생에게 강의를 제공하는 경우 학교는 강의료를 외국에 있는 해당 학생의 부모에게 직접 요구할 것임

– 이 때 강의 용역의 공급은 호주에서 이루어진 것이기 때문에 이는 동 항목에 따른 부가가치세 과세면제를 적용받을 수 없음

33) Goods and Services Tax Act 1999, section 38-190(3)

(3) 국외에서 사용 또는 소비되는 공급(Supplies used or enjoyed outside Australia)

- 국외에서 사용 또는 소비되는 용역의 공급으로 요건을 충족하는 경우 호주에서 부가가치세가 과세되지 않음
 - 국외 공급받는 자에게 제공된 공급으로
 - 실제적인 사용 또는 소비가 국외에서 이루어질 것
 - 또한 호주에 소재하는 재화에 물리적으로 수행되는 용역의 공급에 해당하지 않고 호주에 소재한 부동산과 직접적으로 관련된 용역의 공급이 아닐 것 등의 요건을 충족해야 함

- 국외에서 사용 또는 소비되는 공급 관련 부가가치세 과세면제 규정은 요건 충족시 국내 거주자에게의 공급분에 대해서도 국외 거주자에게의 공급분으로 간주하여 확대 적용됨
 - 그 요건은 (i)호주의 거주자와 직접적 또는 간접적으로 맺은 계약에 따른 공급으로, (ii)동 공급이 국외의 다른 실체에게 제공되거나 계약상 이를 요구하는 경우임
 - 관련 사례를 보면, 호주의 사업자에게 해외에서 수행되는 훈련과정을 제공하는 경우가 있음

(4) 권리(Rights)

- 권리와 관련된 공급으로 요건을 충족하는 경우에는 호주에서 부가가치세가 과세되지 않음
 - 해당 권리가 국외에서 사용되는 경우
 - 또는 해당 공급이 국외 비거주자에게 제공되는 경우

- 한편, ‘② 국외 비거주자에게의 공급’, ‘③ 국외에서 사용 또는 소비되는 공급’, ‘④ 권리’에 해당한다 하더라도 동 용역의 공급이 호주에 있는 부동산의 공급과 관련되어 있는 경우 호주에서 부가가치세가 과세됨³⁴⁾

- 관련 사례를 보면, 비거주자인 개인으로 호주에 거주시설물에 해당하는 임대자산을 소유하고 있는데 등록하지 않았거나 등록이 요구되지 않는 경우가 있음
 - 비거주자인 개인은 동 임대자산에 대해 원예용역과 아울러 임대자산에 대한 광고를 위해 부동산 중개용역을 공급받음
 - 이 때 각각의 용역의 공급은 호주에 있는 부동산의 공급과 관련된 것으로 부가가치세 과세면제를 적용받을 수 없음

(5) 수입재화의 수선 등에 사용되는 용역의 수출(Export of services used to repair etc. imported goods)

- 수입재화의 수선 등에 사용되는 용역의 수출로 요건을 충족하는 경우 호주에서 부가가치세가 과세되지 않음
 - 수입 재화의 수리, 수선, 수정, 처리 등으로 이루어진 공급으로 동 수입재화의 도착지는 국외일 것

나) 해외 공급(Offshore supplies other than goods or real property)³⁵⁾

- 호주와 관련되지 않은 용역의 공급으로 요건을 충족하는 경우 호주에서 부가가치세가 과세됨
 - 공급받는 자가 호주에서 수행하는 사업의 목적상 해당 용역을 공급받은 경우로,
 - 해당 공급에 대한 대가가 있으며,
 - 공급받는 자는 등록했거나 등록이 요구될 것
- 이 때 상기 용역의 공급에 대한 부가가치세는 공급하는 자가 아닌 공급받는 자가 대리납부(reverse charged) 하여야 함

단, 상기 요건을 충족하더라도 부가가치세 과세면제가 적용되는 경우 등에 대해서는

34) Goods and Services Tax Act 1999, section 38-190(2A)

35) Goods and Services Tax Act 1999, Division 84

부가가치세가 과세되지 않음

다) 비거주자의 국내공급(Non-residents making supplies connected with Australia)

- 비거주자의 과세공급에 대한 부가가치세는 공급받는 자의 동의로 공급받는 자가 대리납부(reverse charged)하는 것이 가능함
- 구체적으로, 비거주자의 국내공급과 관련하여 부가가치세법상 네 가지 요건을 충족하는 경우 공급하는 자를 대신하여 공급받는 자가 부가가치세를 납부하는 것이 가능함
 - 첫째, 공급하는 자는 비거주자(non-resident)이어야 함
 - 둘째, 공급하는 자가 호주에서 수행하는 사업을 통해 공급하는 경우가 아니어야 함
 - 셋째, 공급받는 자는 등록했거나 등록이 요구되는 경우여야 함
 - 넷째, 공급하는 자 및 공급받는 자는 해당 공급에 대한 부가가치세를 공급받는 자가 납부할 것임을 동의하여야 함
- 비거주자의 국내 공급 건과 관련하여 등록이 요구되는 경우는 부가가치세법상 등록 기준을 충족한 경우임
 - 부가가치세 등록 기준으로는 일반법인의 경우 부가가치세 매출액이 75,000 호주 달러 이상, 비영리법인의 경우 150,000 호주달러 이상이 적용되고 있음
 - 비거주자의 부가가치세 매출액(GST turnover)이 등록기준 미만인 경우 등록이 요구되지 않음
- 대리납부에 대한 동의가 있는 경우 공급하는 자는 해당 과세공급 건을 이유로 부가가치세법상 등록할 필요가 없음
- 상기 대리납부 규정은 용역의 해외공급, 거주자인 대리인을 통한 공급 등에는 적용되

지 않음

- 용역의 해외 공급(offshore supplies)에 해당하는 경우
- 비거주자가 거주자인 대리인(resident agent)을 통해 과세공급을 하는 경우
 - 대리인을 통한 과세공급의 경우 해당 과세공급 건과 관련한 부가가치세 납부 의무자는 거주자인 대리인임
- 권리 및 옵션의 해외 공급 규정에 따라 과세공급으로 간주되지 않는 경우가 있음

나. 용역의 무상공급에 대한 처리

1) 과세공급의 요건

- 호주의 부가가치세법(Goods and Services Tax)에서는 부가가치세 과세공급(taxable supplies)의 요건으로 네 가지를 제시하면서 이 중 하나로 ‘대가(consideration)’라는 반대급부가 있을 것을 요구하고 있음
 - 대가를 받고 이루어진 공급일 것
 - 공급은 사업자가 수행하는 사업(enterprise) 과정에서 또는 그 연장선에서 이루어진 것일 것
 - 호주와 관련된(connected with Australia) 공급일 것
 - 공급하는 자는 등록 사업자 이거나 등록이 요구될 것
- 이 때 ‘대가’라 함은 ‘지불금(payment)’을 의미하는 것으로 부가가치세법상 지불금이라 함은 그 형태와 관계없이 공급받는 자가 수취하는 것을 의미함
 - 이는 보통 현금 형태이나 물물교환 거래에서와 같이 현금 대신 제공되는 재화 및 용역 형태도 가능함
 - 지불금은 다른 것을 하는 것을 억제하는 방식으로 이루어지기도 함
- 즉, 부가가치세법상 과세공급의 범위는 유상으로 공급되는 경우에 한함

2) 무상공급에 대한 처리

- 호주에서 부가가치세법상 과세공급의 요건은 유상으로 공급하는 경우로 무상공급에 대해서는 원칙적으로 부가가치세가 과세되지 않고 있음
- 단, 특수관계자에게의 무상공급에 대해서는 특례규정에 따라 재화와 용역을 구분하지 않고 과세공급으로 보아 부가가치세를 과세하고 있음³⁶⁾

가) 특수관계자(associates)의 범위³⁷⁾

- 무상공급 관련 특례규정에 따라 부가가치세가 과세되는 특수관계자라 함은 소득세법(ITAA 1936) 제318조에 따른 특수관계자를 의미함
 - 소득세법에서는 특수관계자의 범위를 정함에 있어서 자연인(natural person), 법인(company), 신탁(trustee), 파트너십(partnership) 등 네 그룹으로 나누어 규정하고 있음

(1) 자연인의 특수관계자(Associates of a natural person)

- 자연인인 실체(이하 '주된 실체'라 함)의 특수관계자의 범위는 크게 다섯 가지로 분류됨
 - 주된 실체의 친척(relative)
 - 주된 실체 또는 주된 실체가 파트너로 있는 파트너십의 파트너
 - 주된 실체의 파트너가 자연인인 경우 해당 파트너의 배우자 및 자녀
 - 주된 실체 또는 주된 실체의 특수관계자에 해당하는 다른 실체가 신탁으로 혜택을 받는 경우 해당 신탁의 수탁자
 - 법인으로서,
 - 주된 실체, 주된 실체의 특수관계자에 해당하는 다른 실체, 주된 실체의 특수관

36) Goods and Services Tax Act 1999, Chapter 4. The special rules, Division 72 Associates

37) ITAA 1936, section 318

계자에 해당하는 다른 법인 등에 의해 중대하게 영향을 받는 경우

- 해당 법인의 의결권이 있는 지분의 다수를 주된 실체, 주된 실체의 특수관계자에 해당하는 다른 실체 등이 보유하고 있는 경우

(2) 법인의 특수관계자(Associates of a company)

- 법인(이하 '주된 실체'라 함)의 특수관계자의 범위는 크게 여섯 가지로 분류됨
 - 주된 실체 또는 주된 실체가 파트너로 있는 파트너십의 파트너
 - 주된 실체의 파트너가 자연인인 경우 해당 파트너의 배우자 및 자녀
 - 주된 실체 또는 주된 실체의 특수관계자에 해당하는 다른 실체가 신탁으로 혜택을 받는 경우 해당 신탁의 수탁자
 - '지배 실체(controlling entity)'로서,
 - 주된 실체가 해당 지배 실체 등에 중대하게 영향을 받는 경우
 - 주된 실체의 의결권이 있는 지분의 다수를 지배 실체 등이 보유하고 있는 경우
 - '피지배 법인(controlled company)'으로,
 - 해당 피지배 법인이 주된 실체, 주된 실체와 특수관계자에 있는 다른 실체 및 법인 등에 중대하게 영향을 받는 경우
 - 해당 피지배 실체의 의결권이 있는 지분의 다수를 주된 실체 등이 보유하고 있는 경우
 - 주된 실체의 특수관계자에 해당하는 다른 실체가 만약 주된 실체였다면 그 특수관계자에 해당하였을 다른 실체

(3) 신탁의 특수관계자(Associates of a trustee)

- 신탁(이하 '주된 실체'라 함)의 특수관계자의 범위는 세 가지로 분류됨
 - 신탁의 혜택을 받는 실체
 - 자연인이 신탁의 혜택을 받고 있는 경우 동 자연인이 주된 실체였다면 그 특수관계자에 해당하였을 실체
 - 법인이 주된 실체의 특수관계자에 해당하는 경우 해당 법인이 주된 실체였다면 그

특수관계자에 해당하였을 실체

(4) 파트너십의 특수관계자(Associates of a partnership)

- 파트너십(이하 '주된 실체'라 함)의 특수관계자의 범위는 세 가지로 분류됨
 - 파트너십의 파트너
 - 파트너십의 파트너가 자연인인 경우 동 자연인이 주된 실체였다면 그 특수관계자가 되었을 실체
 - 파트너십의 파트너가 법인인 경우 동 법인이 주된 실체였다면 그 특수관계자가 되었을 실체

나) 특수관계자에게의 무상공급에 대한 처리

- 특수관계자에게 대가를 받지 않고(without consideration) 공급하는 경우 요건을 충족하면 이는 부가가치세 과세대상에 해당함
 - 특수관계자는 등록했거나 등록이 요구되지 않을 것
 - 특수관계자는 순수히 사업상의 목적으로 해당 재화 또는 용역을 취득한 것이 아닐 것
- 과세공급가액과 관련하여 특수관계자에게의 무상공급이 부가가치세 과세공급에 해당하는 경우 과세공급가액은 공급된 재화 또는 용역의 시장가치에서 부가가치세를 제외한 금액임
- 과세공급 시기와 관련하여, 특수관계자에게의 무상공급이 과세공급에 해당하는 경우 관련 부가가치세의 귀속시기는 해당 공급이 처음으로 호주와 관련된 공급이 된 과세기간임

다) 특수관계자에게의 저가공급에 대한 처리

- 특수관계자에게 공급하면서 그 대가로 부가가치세를 포함한 시장가치보다 낮은 금액을 수취한 경우 부가가치세 과세공급가액은 해당 재화 또는 용역의 부가가치세를 제외한 시장가치로 함
- 단, 이와 같이 특수관계자에게의 저가공급에 대한 부가가치세 과세공급가액을 시장가치(부가가치세 제외)로 간주하는 규정은 다음의 경우 적용되지 않음
 - 특수관계자가 등록했거나 등록이 요구되는 경우
 - 특수관계자가 순수하게 사업상의 목적으로 해당 재화 또는 용역을 취득한 경우

3. 캐나다

가. 개요

1) 최근의 변화

- 캐나다의 부가가치세는 연방정부의 GST(Goods and Service Tax)와 주정부의 PST(Provincial Sales Tax)로 구성됨
 - 연방정부는 5%의 세율로 GST를 부과하고 있음
 - GST의 과세대상은 국내에서 일어나는 모든 재화 및 용역의 거래뿐만 아니라 부동산의 거래도 포함함
 - GST란 거래 단계별 부가가치에 부과하는 형태이므로 매출세액에서 매입세액을 차감한 GST 순액을 납부하는 방식임
 - 주정부에서는 다양한 세율로 PST를 부과하고 있음
 - 주정부에서 부과하고 있는 PST는 주 지역 내에서의 재화(유형자산, 동산)와 용역의 판매 및 임대를 과세대상으로 함

- 캐나다 재정경제부는 2010년 6월 9일 현행 용역의 공급장소 원칙을 기준으로 하여, 여러 지역에 적용할 수 있는 새로운 규정인 “Place of Supply(GST/HST) Regulation”을 성안하여 7월 1일부터 현재 이 규정이 시행되고 있음
 - 이 규정은 2010년 2월 25일 “Place of Supply, self-assessment and Rebate Rules for the Harmonized Sales Tax(HST)”를 발표하여 용역의 공급장소 원칙기준 마련을 위한 새로운 규정을 고안함
 - 이후 2010년 4월 30일 “Place of Supply(GST/HST) Regulation” 초안을 발표하였고 이를 수정보완하여 같은 해 7월 1일부터 시행되고 있음

- 이렇게 시행된 규정 중에서 유형의 개인자산이나 실질자산에 대한 공급장소 규정은 이전의 규정에서 변화된 내용이 없으나, 무형개인자산이나 용역의 공급장소에 대한 규정은 매우 큰 변화를 가져옴

- 이와 같이 GST/HST³⁸⁾로 변화를 모색하면서, “Place of Supply(GST/HST) Regulation”이 변화하게 된 것은 각 지역마다 상이한 HST가 적용되게 되고, 또 HST에 참여하는 지역과 참여하지 않는 지역으로 구분되는 것에 기인함
 - 즉, 비참여지역, 다른 참여지역, 캐나다 외부지역으로부터 참여지역으로 서비스가 이동하는 현상 등의 환경의 변화³⁹⁾가 발생함에 따라 세율의 조정이 필요하게 되었고 새로운 기준에 대한 요구가 생겨남

- 현재 적용되고 있는 GST/HST 세율은 2010년 7월 1일부터 적용되고 있으며 각 지역별 세율은 다음과 같음
 - Ontario주, New Brunswick주, Newfoundland and Labrador주는 8%의 PST와 5%의 GST를 합한 13%의 HST 세율을 적용하고 있음

38) GST는 연방정부의 부가가치세로서 5%로 동일하게 적용되며 지역마다 상이하게 추가적인 부가가치세인 PST가 적용되는데, GST만 존재하는 지역은 GST를 적용하고, PST가 존재하는 지역은 GST와 PST를 합하여 HST를 적용하게 되며, 이를 통합하여 GST/HST로 표시하고 그 세부적인 세율은 <표 Ⅲ-6>에 제시되어 있음

39) 이러한 환경 변화에 따라 환급, 자진납세 및 수입된 재화에 대한 제도의 변화도 동반됨

- British Columbia주는 7%의 PST와 5%의 GST를 합한 세율인 12%의 HST 세율을 부과하고 있음
- Nova Scotia주는 10%의 PST와 5%의 GST를 합한 세율인 15%의 HST 세율을 부과하고 있음

〈표 Ⅲ-6〉 캐나다의 GST/HST 세율변화 추이

	2010년 7월 1일 이후	2008년 1월 1일 ~ 2010년 7월 1일 이전	2006년 7월 1일 ~ 2008년 1월 1일 이전	1997년 4월 1일 ~ 2006년 7월 1일 이전	1997년 4월 1일 이전	참여/ 비참여 구분
Alberta	5%	5%	6%	7%	7%	비참여
British Columbia	12%	5%	6%	7%	7%	참여
Manitoba	5%	5%	6%	7%	7%	비참여
New Brunswick	13%	13%	14%	15%	7%	참여
Newfoundlad and Labrador	13%	13%	14%	15%	7%	참여
Northwest Territories	5%	5%	6%	7%	7%	비참여
Nova Scotia	15%	13%	14%	15%	7%	참여
Nunavut	5%	5%	6%	7%	7%	비참여
Ontario	13%	5%	6%	7%	7%	참여
Prince Edward Island	5%	5%	6%	7%	7%	비참여
Saskatchewan	5%	5%	6%	7%	7%	비참여
Yukon	5%	5%	6%	7%	7%	비참여

자료: <http://www.cra-arc.gc.ca/menu-e.html>

- 2010년 7월 1일부터 적용되는 GST/HST에 대해 13개 지역 중 참여지역이 5개이고, 비참여지역은 8개임
 - 참여지역은 GST/HST 세율이 12%~15%를 나타내고 있는 지역으로서 Ontario주,

New Brunswick주, Newfoundland and Labrador주, British Columbia주, Nova Scotia주가 해당됨

- 그 외에 8개 지역은 비참여지역으로 GST만이 적용되고 동일하게 5%를 적용하고 있음

2) 일반적인 용역의 공급

- 일반적으로 용역이 캐나다에서 부분적 또는 전체적으로 수행된 경우 이를 용역의 공급이라고 함
 - 즉, 캐나다에서 수행된 용역에 대해서는 부가가치세인 GST/HST가 부과됨
 - 이는 대가를 가지고 캐나다에서 이루어진 재화와 용역의 공급에 대해서만 과세하게 되며 다른 주요국과 마찬가지로 속지주의 원칙에 입각하여 과세함
- GST는 캐나다에 등록된 영업수행 과정에서 이루어진 모든 과세가능 공급에 대해 과세되며, 각 지역마다 각각 다른 PST를 가지고 있음
 - 일반적으로 GST/HST는 과세가능 재화와 용역이 공급될 때 과세됨
 - 여기에서 공급은 재화와 용역이 공급되는 과정에서의 판매, 거래, 무역, 환율, 임대, 면허, 기부 등을 포함하며,
 - 공급을 만드는 계약은 공급되는 자산이나 서비스가 대가를 가질 때 이루어짐
- 캐나다에서 공급되는 재화와 용역의 일반적인 과세원칙은 다음과 같음
 - 일반적으로 GST/HST는 캐나다 내에서 이루어진 공급이나 간주된 공급에 대해서만 적용됨⁴⁰⁾
 - 반면 특정공급에 대해서는 면세나 영세율이 적용되는데, 이러한 공급은 수출재화나 소비를 위한 용역 또는 캐나다 외부에서 사용된 경우에 적용됨⁴¹⁾
 - 캐나다 외부에서 수행되거나 간주된 공급은 과세하지 않음⁴²⁾

40) Excise Tax Act, §142

41) Excise Tax Act, part V S. VI

– 반면 수입된 재화나 수입된 과세가능 공급에 대해서는 과세⁴³⁾되고 있음

□ 그 외 비거주자에 대해서는 완화된 원칙을 적용하고 있음

○ 비거주자에 의해 수행된 공급의 경우는 캐나다 외부에서 수행된 것으로 간주함

○ 단, 캐나다에서 수행된 영업과정에 발생된 것으로서 예외조항을 두어 비거주자에 계도 과세하는 경우는 다음과 같음

– 비거주자가 GST 등록자인 경우

– 비거주자에게 과세되도록 허용된 공급인 경우

○ 그 외 캐나다에 수입된 재화와 캐나다 세관에서 방출되지 않은 물품의 경우는 캐나다 외부에서 수행된 것으로 간주하여 과세하지 않음

나. 용역의 공급장소

□ 캐나다가 부가가치세 과세방향과 관련하여 GST/HST로 전환을 모색하면서 용역의 공급과 관련하여 가장 크게 변화된 내용은 용역의 공급장소 관련 규정임

○ 새롭게 변화된 용역의 공급장소에 대한 기본원칙은 정상적으로 영업을 수행하는 공급자가 획득한 수령자의 영업장 주소나 거주지를 기준으로 하고 있음

○ 이는 캐나다가 기존의 공급지 원칙에서 소비지 원칙으로 과세관할권과 관련하여 원칙을 변경한 것으로서 2010년 7월 1일부터 효력이 발생하고 있음

○ 그 외 일반적인 소비지 원칙이 아닌 예외규정도 존재하는데, 특정한 용역에 대해서는 특별하게 공급 장소를 적시하여 예외적으로 적용하고 있음

□ 캐나다에서 용역의 공급장소에 대한 규정은 당초 공급이 수행된 장소를 기준으로 하였으나 최근에 수령자의 주소를 기준으로 하는 소비지원칙으로 새롭게 규정을 변경하였고 변경된 구체적 기준을 이하의 절에서 살펴보고자 함

○ 새롭게 변경된 공급장소 관련 규정은 일반적으로 적용되는 일반규정을 토대로 하

42) Excise Tax Act, Division II

43) Excise Tax Act, Division III

되, 이 외에 유형별 공급에 대한 공급장소 특례규정과 특수한 환경에서 용역을 공급하는 특례규정을 두고 있음

– 유형별 공급에 대한 공급장소 특례규정은 참여지역과 비참여지역으로 구분하여 과세규정을 두고 있음

– 그 외 특수환경에 적용하는 특례규정은 승객운송 용역, 화물수송용역, 우편 & 메일 용역, 전자통신 용역으로 구분되며 해당 환경에 맞는 적절한 특례규정을 두고 있음

○ 이와 같이 법에 의해 특별하게 규정하고 있는 경우는 일반적인 규정이 적용되지 않음

□ 용역의 공급장소와 관련하여 일반적으로 적용되는 일반규정은 Rule 1부터 Rule 4까지 존재하는데 그 각각의 내용을 요약하면 다음과 같음

○ Rule 1은 해당용역이 공급되었을 때 용역의 공급자가 수령자의 구체적 주소지(영업지)를 획득하였다면 그 수령자의 주소지를 용역의 공급장소로 보는 소비지 원칙을 적용

○ Rule 2는 수령자의 구체적 주소지가 없을 경우에는 공급이 수행된 장소를 공급장소로 하는 공급지 원칙을 적용하고 있는데, 주소지가 하나이거나 주요하게 그 지역에서 50% 이상 수행된 경우로 규정함

○ Rule 3은 Rule 2와 같이 공급이 수행된 장소를 공급장소로 하는 공급지 원칙을 두고 있으나 하나의 지역이 아니라 여러 개의 지역으로 공급이 분포되어 있는 경우에 과세하는 방식을 규정함

○ Rule 4는 참여지역에서 주요하게 수행된 용역의 비중이 50% 미만인 경우는 비참여지역에서 공급된 것으로 간주하는 규정임

□ 구체적으로 용역의 공급장소와 관련하여 일반규정 이외에 유형별로 특정공급에 대한 특례규정과 특수환경에서 제공되는 용역에 대한 특례규정을 두고 있음

□ 먼저 유형별로 특정공급에 대한 공급장소 예외규정을 살펴보면, 이 경우는 주로 참여

지역과 비참여지역의 과세분할과 지역간 과세결정 문제에 무게를 두고 있으며, 다음절에서 구체적으로 살펴봄

- 개인 서비스(자영업자)
- 유형의 개인자산 관련 용역
- 실질 자산관련 용역
- 지역의 특수한 행사 관련 용역
- 소송과 관련하여 제공되는 용역
- 컴퓨터 관련 용역

□ 그 외에도 특수한 환경에서 제공되는 용역의 경우 해당 환경에 맞는 적절한 특례규정을 두고 있으며, 이에 대한 내용도 다음절에서 구체적으로 적시함

- 승객운송 용역
- 화물수송용역
- 우편 & 메일 용역
- 전자통신 용역

〈표 Ⅲ-7〉 용역의 공급장소 규정에 대한 일반규정과 특례규정

구 분	일반적인 규정	유형별 특례규정	특수환경의 특례규정
내 용	<ul style="list-style-type: none"> - Rule 1 - Rule 2 - Rule 3 - Rule 4 	<ul style="list-style-type: none"> - 개인 서비스(자영업자) - 유형의 개인자산 관련 용역 - 실질 자산관련 용역 - 지역의 특수한 행사 관련 용역 - 소송과 관련하여 제공되는 용역 - 컴퓨터 관련 용역 	<ul style="list-style-type: none"> - 승객운송 용역 - 화물수송용역 - 우편 & 메일 용역 - 전자통신 용역
비 고	○ 2010. 7. 1부터 새롭게 변경된 규정인 일반규정은 Rule 1부터 Rule 4 까지 존재	○ 일반규정 이외에 유형별 공급의 공급장소에 예외규정을 두고 있는데, 주로 참여지역과 비참여지역으로 구분하여 과세규정	○ 그 외 특수한 환경에서 제공되는 용역의 경우 해당 환경에 맞는 적절한 특례규정을 두고 있음

1) 일반적인 규정

- 최근 캐나다는 용역의 공급장소에 대해 소비지 원칙에 부합하도록 일반적인 4개의 원칙 규정을 제정하여 적용하고 있음
 - 용역의 공급장소에 대한 4가지 원칙은 Rule 1, Rule 2, Rule 3, Rule 4임
 - Rule 1은 해당용역이 공급되었을 때 용역의 공급자가 수령자의 구체적 주소지(영업지)를 획득하였다면 그 수령자의 주소지를 용역의 공급장소로 규정함
 - Rule 2는 Rule 1에 의해 공급장소를 정할 수 있는 수령자의 구체적 주소지가 없을 경우에 적용하는 규정으로서, 그 용역의 공급이 수행된 장소를 공급장소로 하며 그 지역에서 50% 이상 수행된 경우로 규정함
 - Rule 3은 Rule 2와 같이 용역의 공급이 수행된 장소를 공급장소로 하며 하나의 지역이 아니라 여러 개의 지역으로 분포되어 있는 경우에 과세하는 방식을 규정함
 - Rule 4는 Rule 1에 근거하지 않고 참여지역에서 주요하게 수행된 용역의 비중이 50% 미만인 경우는 비참여지역에서 공급된 것으로 간주하는 규정임

가) Rule 1

- Rule 1은 용역의 공급장소를 결정하기 위한 가장 우선적인 원칙으로서, 정상적인 영업활동을 하는 공급자가 다음과 같은 조건을 만족할 때 해당 지역에서 이루어진 용역의 공급으로 간주하게 되며 3가지의 범주로 나누어짐
 - 캐나다에서 정상적인 영업과정을 수행하는 공급자가 획득한 수령자의 주소지(또는 영업장)가 단 하나이고 캐나다 내의 해당지역이 존재하는 경우
 - 캐나다에서 정상적인 영업과정을 수행하는 공급자가 획득한 수령자의 주소지(또는 영업장)가 여러 개이고 용역공급과 가장 밀접한 해당지역이 존재하는 경우
 - 이외에 캐나다에서 정상적인 영업과정을 수행하는 공급자가 획득한 수령자의 주소지가 있는 경우

- Rule 1은 수령자의 위치를 기준으로 하므로 일반적으로 정상적인 영업과정을 수행하는 공급자에 의해 공급된 수령자의 구체적 주소(or 영업장)를 기준으로 용역의 공급장소를 결정하게 됨
 - 즉, 이 규칙을 적용하기 위해서는 주소지가 해당 지역에 위치해야 함
 - 또한 이 규칙에 의하여 수령자의 공급주소를 결정하는 것은 공급자의 정상적인 영업수행과정에서 공급자의 영업계정에 적시되어 있는 것을 의미함

(1) 공급자가 획득한 수령자의 주소지가 하나인 경우

- Rule 1중 이 유형에 해당하는 경우는 서비스 수령자의 명시적이고 유일한 주소를 공급자가 확보하고 있는 경우를 말하며, 캐나다의 해당지역에 구체적인 형태의 주소지가 있는 경우임
 - 즉, 이 주소지의 유형은 대표적으로 수령자의 작업장이나 사무실, 공장 등의 주소를 의미함
 - 그러나 PO(post office) Box가 있는 장소는 주소지로 볼 수 없으며,
 - 공급자가 온라인상의 website 주소를 영업장으로 확보하고 있을 경우, 이 주소를 수령자의 영업장 주소라고 입증할 증거가 존재하지 않으므로 이런 경우는 ①의 규정이 적용되지 않음

(2) 공급자가 획득한 수령자의 주소지가 여러 개인 경우

- 이 규정은 Rule 1과 같이 서비스 수령자의 명시적인 주소가 구체적으로 존재하는 것은 같으나 다만 공급자가 확보한 수령자의 주소지가 여러 개인 경우 이에 대해 어떻게 처리하는지를 규정하고 있음
 - 일반적으로 서비스 수령자의 주소지가 여러 개인 경우는 용역의 공급과 관련하여 가장 밀접하게 공급한 지역을 공급장소로 보는 것이 원칙임
 - 또한 용역의 공급장소를 결정하는 데 있어서 공급이 최초로 이루어질 때의 계약상의 주소지를 공급장소를 결정하게 됨
 - 수령자가 기업인 경우는 대체적으로 그 기업의 본사의 주소지를 공급장소로 보고

있음

사례1) 온타리오에서 법률 자문서비스를 제공하는 공급자는 온타리오에 본사가 있고 캐나다 내 여러 곳에 지사를 둔 법인에게 서비스를 제공하였다. 이 서비스 제공에 대한 계약은 온타리오에 있는 본사와 체결하였고 서비스의 수령도 본사에서 하였다. 다만, 기업의 요청에 의해 송장은 기업의 회계부서가 있는 알버타로 보냈다.
→ 이 경우 공급자는 정상적인 영업과정에서 캐나다 내에 2개의 수령장소를 획득(온타리오, 알버타)하였으나 공급과 가장 밀접한 수령자의 주소는 온타리오이므로 온타리오가 용역의 공급장소가 됨

사례2) 사례1과 모든 사실은 같으나 온타리오의 본사에게 계약을 체결하고, 본사의 지시로 법률 자문에 대한 회의 및 서비스를 브리티시 콜롬비아 지사가 받은 경우에 공급장소 결정의 문제
→ 이 경우 공급자는 정상적인 영업과정에서 캐나다 내에 3개의 수령장소를 획득(온타리오, 알버타, 브리티시 콜롬비아) 하게 됨. 그러나 계약체결은 본사와 하였으므로 공급과 가장 밀접한 수령자의 주소는 온타리오가 됨

사례3) 사례1과 모든 사실은 같으나 온타리오의 본사에게 계약을 체결하지 않고 퀘벡 지사에서 계약을 체결하고 법률자문서비스도 퀘벡 지사에서 받은 경우에 공급장소 결정의 문제
→ 이 경우 공급자는 정상적인 영업과정에서 캐나다 내에 3개의 수령장소를 획득(온타리오, 알버타, 퀘벡)하게 됨. 그러나 계약체결을 퀘벡과 하였고 서비스의 수령도 퀘벡에서 발생하였으므로 따라서 공급과 가장 밀접한 수령자의 주소는 퀘벡이 됨

(3) 그 외 공급자가 획득한 수령자의 주소지가 캐나다 내에 있는 경우

- 이 경우는 공급자가 용역계약을 체결하거나 용역을 수령한 수령자의 주소를 획득하지 못하고 공급과 밀접한 관련이 있는 수령자의 주소만을 획득한 경우에 해당됨
 - 이 경우는 서비스를 수령한 위치와 수령자의 주소가 같지 않은 경우도 발생함
 - 이 유형의 대표적인 형태는 수령자의 주소를 청구주소(billing address)로 취급하여 이를 공급장소로 보는 것임

사례1) 온타리오에 위치한 결혼회사는 퀘벡에서 거행되는 결혼식의 서비스를 제공하였고, 대략 서비스의 40%는 퀘벡에서 수행되고, 서비스의 60%는 온타리오에서 수행되었다. 이 과정에서 결혼회사는 정상적인 영업과정에서 단지 온타리오의 수령자의 주소지만을 확보하였다.

→ 즉, 공급자가 정상적인 영업과정에서 획득한 수령자의 주소지가 캐나다 내에 있고, 그 지역이 온타리오이므로 온타리오의 HST 13%가 적용된다.

사례2) 온타리오에 위치한 결혼회사는 퀘벡에서 거행되는 결혼식의 서비스를 제공하였고, 대략 서비스의 40%는 퀘벡에서 수행되고, 서비스의 60%는 온타리오에서 수행되었다. 이 과정에서 결혼회사는 정상적인 영업과정에서 단지 마니토바의 수령자의 주소지만을 확보하였다.

→ 즉, 공급자가 정상적인 영업과정에서 획득한 수령자의 주소지가 캐나다 내에 있고, 그 지역이 마니토바이므로 마니토바의 GST 5%가 적용된다.

나) Rule 2

- Rule 2는 Rule 1로 판단할 수 있는 실질적 주소지가 없을 경우, 해당 용역의 공급 장소는 그 용역이 주요하게 50% 이상 수행된 장소를 공급장소로 규정하여 그 지역을 과세관할권으로 결정함
 - 즉, Rule 1이 구체적으로 수령자의 주소지가 있는 경우에 수령자의 주소지를 공급 장소로 결정하는 소비자 과세 규정인 반면,

- Rule 2는 해당용역의 공급이 주요하게 수행된 장소를 공급장소로 규정하는 공급지 과세방식을 택하고 있음

예) 온타리오에 위치한 온라인서비스 공급자는 문서편집 및 번역 등의 서비스를 제공한다. 이때 의뢰인과 서비스 공급자는 오직 e-mail로 용역을 의뢰하고 용역서비스를 제공받는다. 이 경우 대부분의 서비스 공급은 온타리오의 공급자에 의해 수행되었고, 수령자의 주소지는 알 수 없다.

→ 이 경우의 공급은 온타리오의 서비스 공급자에게 과세되고 온타리오의 HST 세율인 13%가 적용된다.

다) Rule 3

- Rule 3은 Rule 2에 해당되지 않고 두 개 이상의 지역에서 용역이 수행되었을 때 용역의 공급장소를 결정하는 규정임
 - 동일하게 용역이 공급된 경우는 HST 세율이 가장 높은 지역에서 공급된 것으로 간주
 - 해당지역의 HST 세율이 동일할 경우에는 가장 밀접한 공급지역에 공급된 것으로 간주하며,
 - 가장 밀접하게 용역을 공급한 지역의 주소지가 없을 경우, 합리적 방법에 따라 결정함

라) Rule 4

- 공급된 용역이 캐나다 내에서 수행되었으나 Rule 1에 근거하지 않고 캐나다의 참여 지역에서 주요하게 수행된 용역의 비중이 50% 미만인 경우는 비참여지역에서 공급된 것으로 간주함

2) 유형별 용역의 공급

① 개인 서비스(자영업자)

- 개인 서비스의 공급은 일반적인 공급지 원칙이 적용되지 않음
 - 그러나, 광고, 컨설팅, 전문적 서비스는 특별한 규정이 없는 한 용역공급의 일반원칙이 적용됨
- 개인 서비스의 공급은 개인이 용역서비스의 90% 이상을 수행하여야 하며, 그 용역의 공급이 참여지역에서 50% 이상 수행된 경우는 그 참여지역에서 용역의 공급이 수행된 것으로 간주함
 - 그 외의 지역배분과 관련된 규정은 일반적인 Rule 3, Rule 4가 동일하게 적용됨

예1) 참여지역의 개인이 참여지역에 용역을 공급하는 경우

: 참여지역의 HST 적용

예2) 참여지역의 개인이 비참여지역에서 서비스를 제공받은 경우

: 비참여지역의 GST 적용

예3) 비참여지역의 개인이 참여지역에 서비스를 제공한 경우

: 참여지역의 HST 적용

② 유형의 개인자산⁴⁴⁾ 관련 용역

- 이 용역과 관련된 공급은 일반적인 용역의 공급장소 규정이 적용되지 않고, 특정한 상황에 따라 다른 공급장소 규정이 적용됨
 - 이 용역과 관련해서는 크게 두 가지의 경우가 존재하는데, 첫째는 서비스가 수행되는 동안 유형개인자산이 동일한 지역에 남아 있는 경우이고, 둘째는 서비스가 진행되는 동안 유형개인자산이 그 지역에 남아 있지 않는 경우임

44) 동물병원 서비스 등

- 먼저 서비스가 수행되는 동안 유형개인자산이 동일한 지역에 남아 있는 경우에는 다음과 같이 적용됨
 - 그 용역의 공급이 참여지역에서 50% 이상 수행된 경우는 그 참여지역에서 용역의 공급이 수행된 것으로 간주함
 - 그 외의 지역배분과 관련된 규정은 일반적인 Rule 3, Rule 4가 동일하게 적용됨

- 둘째, 서비스가 진행되는 동안 유형개인자산이 그 지역에 남아 있지 않는 경우에는 참여지역에서 개인자산이 남아 있는 정도, 서비스가 수행된 정도에 따라 용역의 공급 여부를 결정함
 - 자산이 참여지역에 50% 이상 남아 있었다면 그 용역이 참여지역에서 수행된 것으로 간주
 - 용역이 참여지역에서 50% 이상 수행되었다면 그 용역이 참여지역에서 수행된 것으로 간주
 - 참여지역에서 수행된 용역이 그 용역 수행의 가장 주요한 부분이라면 그 참여지역에서 수행된 것으로 간주
 - 그 외의 지역배분과 관련된 규정은 일반적인 Rule 3, Rule 4가 동일하게 적용됨

③ 실질자산 관련 용역

- 실질자산 관련 용역도 일반적인 용역의 공급장소 규정이 적용되지 않고, 특정한 상황에 따라 다른 공급장소 규정이 적용됨
 - 그 용역의 공급이 실질자산이 존재하는 참여지역에서 50% 이상 수행된 경우나 그 비중이 가장 큰 경우에는 그 참여지역에서 용역의 공급이 수행된 것으로 간주함
 - 그 외의 지역배분과 관련된 규정은 일반적인 Rule 3, Rule 4가 동일하게 적용됨

④ 지역의 특수한 행사 관련 용역

- 앞 절에서 설명한 일반적인 용역의 공급장소 규정에도 불구하고 일반규정과 달리 50%를 기준으로 해당지역에서 수행되었는지의 여부를 판단함

- 공연, 운동경기, 축제, 회의, 세미나 등의 행사가 지역의 특수한 행사로 진행되는 경우에는 해당지역에서 50% 이상의 서비스가 수행되었다면 그 지역에서 용역이 공급된 것으로 간주

⑤ 소송과 관련하여 제공되는 용역

- 소송과 관련하여 제공되는 용역은 일반적인 용역의 공급장소 규정에도 불구하고 일반규정과 달리 법적분쟁이 진행되는 법정 또는 심판위원회가 있는 해당지역에서 제공된 것으로 판단
 - 해당지역의 형사, 민사, 행정 소송과 관련하여 제공되는 용역을 의미함
 - 단, 소송이 시작되기 전에 제공되었던 용역에 대해서는 일반적인 공급장소 원칙이 그대로 적용됨

⑥ 컴퓨터 관련 용역

- 컴퓨터 관련 용역인 컴퓨터 서비스 및 인터넷 액세스와 관련된 용역은 특정한 공급장소 규정이 적용됨
 - 이 용역과 관련된 공급장소 적용에서 중요한 요소는 최종수령자가 유일한지 아니면 여럿인지에 따라 구분됨
- 유일한 최종수령자가 존재하는 경우에는 유일한 최종수령자의 영업장, 주소지 또는 메일주소가 있는 지역이 용역의 공급장소가 됨
 - 즉, 퀘벡에 있는 컴퓨터 관련 서비스 공급자가 온타리오에 있는 회사의 근로자들이 이용할 수 있는 컴퓨터 기술지원 서비스를 제공했고, 온타리오에 유일한 회사에서 이 서비스를 이용한 경우에는 온타리오의 HST 세율이 적용됨
- 최종수령자가 여럿인 경우는 주로 여러 지역의 근로자들이 인터넷 액세스를 이용하여 서비스를 제공하는 경우에 해당되며, 유일한 수령자가 있는 경우와는 다르게 취급됨

- 이 경우는 최종수령자의 지역배분이 가능하다면, 해당지역에 배분하여 적용하고
- 그렇지 않다면 공급자와 수령자가 해당 용역에 대해 계약을 체결할 때의 수령자의 영업지나 메일주소가 있는 지역에서 용역이 수행된 것으로 간주함

3) 특별규정

① 승객운송 용역

- 승객운송 용역이 캐나다 내에 출발지와 도착지와 경유지가 있는 명시되어 있는 경우에는 최초 티켓 등을 발권한 지역을 용역의 공급장소로 간주함
 - 만약, 승객운송 용역의 최초 출발지는 캐나다이지만, 경유지와 도착지가 캐나다 외부라면 이 경우는 서비스의 공급이 비참여지역에서 이루어진 것으로 간주함

- 승객운송 용역은 참여지역에서 이루어진 것으로 간주하는 경우와 비참여지역에서 이루어진 것으로 간주하는 두 가지의 경우가 있음
 - 보편적으로 여행과 관련하여 출발지, 도착지, 경유지가 모두 캐나다 내에 있는 경우는 참여지역에서 이루어진 것으로 간주하고,
 - 출발지, 도착지 및 경유지 중 하나가 캐나다 외부에서 이루어진 경우는 비참여지역에서 이루어진 것으로 간주함

- 승객운송 중에 공급되는 유형의 개인자산 및 서비스는 국제항공운항과 승객수송중에 공급되는 서비스를 말함
 - 국제항공이나 국제합선 운항 중에 이루어진 유형의 개인자산 및 서비스공급
 - 국제항공과 국제합선은 국내 출발과 도착을 제외한 항공 및 합선운항을 의미하며, 이러한 항공 및 합선에서 공급된 개인자산의 획득이나 용역의 공급은 과세범위에서 제외됨
 - 승객수송 중에 공급되는 유형의 개인자산 및 서비스공급
 - 기존 규정은 여행의 출발지가 참여지역이고 도착지도 참여지역인 경우에는 참

여지역에서 공급한 것으로 간주하였으나, 변경된 규정은 승객수송 중에 발생한 개인자산의 획득이나 용역의 공급의 경우 출발지역에서 공급한 것으로 간주하고 있음

- 승객운송 용역과 관련되어 공급되는 용역은 화물요금, 유아보호 등이 존재함
 - 수화물 요금
 - 아이들 지도
 - 티켓, 예약 등과 관련된 용역

② 화물수송 용역

- 화물수송 용역은 화물수송 용역의 도착지가 있는 지역에서 용역이 공급된 것으로 간주함
 - 이 규칙에는 캐나다 우편회사(Canada Post Corporation)가 취급하는 우편 & 메일 용역에 대한 공급은 포함되지 않음
- 여러 곳의 도착지를 가지는 화물수송 용역의 경우는 다음과 같이 적용됨
 - 여러 지역에 도착지를 가지는 경우는 해당지역에 화물수송 용역이 공급된 만큼을 배분해서 적용하게 되며,
 - 수령자가 참여지역에 있는 경우는 참여지역의 HST가 적용되고,
 - 수령자가 비참여지역에 있는 경우는 GST가 적용됨

③ 우편 & 메일 용역

- 우편 & 메일 용역은 일반적으로는 우편 & 메일용역을 입증하는 우표나 이와 유사한 종류의 인지⁴⁵⁾를 배달하는 공급자가 있는 지역이 공급장소가 됨
 - 그러나 다음 두 가지 경우에 있어서는 일반적인 규칙이 적용되지 않고 수령자의 도착지를 기준으로 하여 공급장소를 결정함

45) 캐나다 우편회사(Canada Post Corporation)에서 발행된 것

- 선하증권에 의해 이루어진 용역의 공급
- \$5 이상의 용역의 공급이나 비참여지역으로 우편을 보내는 경우

- 우편 & 메일 용역 중에서 다음은 각각 공급장소를 다르게 규정하고 있음
 - 미터우표: 미터우표에 의한 서비스를 수령한 사람이 위치한 지역
 - 출판허용인지: 출판허용인지 회사와 수령자 사이의 협약으로 공급장소 결정
 - 영업인지: 메일인도서비스의 도착지를 기준으로 공급장소를 결정

④ 전자통신 용역

- 전자통신 용역은 전자통신시설이 캐나다에 위치하고 있고, 그 시설을 이용하여 만드는 전자통신 서비스를 이용하는 경우에 과세됨
- 전자통신시설을 이용하여 만드는 전자통신 용역의 공급장소는 보통의 경우는 그 시설이 위치한 지역이 공급장소가 됨
 - 그러나 시설이 그 지역에 위치하지 않은 경우는 용역공급을 위한 송장이 보내진 주소지가 공급장소가 됨

다. 용역의 무상공급에 대한 처리

- 캐나다의 경우 무상공급에 대해 재화 또는 용역의 공급을 별도로 구분하지 않고 간주공급 규정을 두고 있으나 특수관계자의 무상공급에 대해 과세를 선택할 수 있도록 하는 다소 포괄적인 규정을 두고 있음
 - 즉, 특수관계자에게 사업 외의 목적 및 소비를 위해 공급한 경우에 한해 부가가치세의 과세(합산과세)를 선택할 수 있도록 규정을 두고 있어서, 과세를 선택하는 경우에만 과세하는 부분과세의 형태를 가짐
 - 다만, 과세선택시 적격한 요건을 법인간, 파트너십간, 법인-파트너십간 등 여러 가지 경우를 지정하여 비교적 까다롭게 적용하고 있음

- 즉, 그룹과 밀접한 관련을 가진 회원에게 대가 없이 제공한 재화와 용역의 공급의 경우, 그 공급이 사업활동 이외의 용도로 사용되거나 소비를 위한 목적으로 공급된 것이라면 과세(합산과세)를 선택할 수 있음
 - 이러한 선택은 원칙적으로 캐나다에 등록된 법인거주자의 경우에만 적격한 대상자였으나 현재는 파트너십을 포함한 단체의 경우에도 적격한 대상자로 포함됨

- 이처럼 밀접한 관련이 있는 특수관계자를 규정하는 데는 두 그룹간의 관계에 따라 적격대상자와 그 범위를 다르게 하고 있음
 - 즉, 2개의 그룹이 파트너십인지, 두 개의 그룹이 법인인지, 또는 한 개의 그룹은 파트너십이고 한 개의 그룹은 법인인지에 따라 조건이 다르게 부여됨
 - 일반적으로 가장 밀접한 관련이 있는 특수관계자라 함은 직간접적으로 법인의 의결권 주식을 90% 이상 소유한 경우나 파트너십의 이득을 90% 이상 배분받는 경우를 의미함

1) 특수관계자의 유형에 따른 분류

- 캐나다의 특수관계자의 유형은 크게 법인간, 파트너십간, 법인-파트너십간으로 분류할 수 있는데, 각각의 경우에 따라 과세선택의 조건이 다르게 부여됨

- 우선 두 법인간에 밀접하게 관련되어 있다는 것은 다음의 법인이 두 법인 중에 하나의 의결권 주식을 적어도 90% 이상 소유하고 있는 상태를 의미함
 - 다른 법인
 - 다른 법인의 적격한 자회사
 - 적격한 자회사의 법인
 - 적격한 자회사의 적격한 자회사
 - 자회사와 법인간의 그 외 조합
 - 그 외에 두 파트너십간에 밀접하게 관련되어 있다는 경우에도 구체적인 조건에 따라 규정하고 있음

- 파트너십과 법인간의 특수관계자 관계가 존재한다는 것은 다음에 따르는 조건 중 하나에 속하게 되면 적용할 수 있음
 - 파트너십이 해당법인의 의결권주식을 적어도 90% 이상 소유한 경우
 - 파트너십의 회원인 특정법인의 적격한 회원이 다른 법인의 의결권주식을 90% 이상 소유한 경우
 - 특정법인이 소유한 파트너십의 회원이 다른 법인의 의결권주식을 90% 이상 소유한 경우
 - 특정법인 또는 파트너십이나 법인이 그 파트너십의 이득을 실질적으로 전부 소유하고 있는 경우
 - 특정법인이 소유한 파트너십의 회원이 다른 파트너십의 이득을 실질적으로 전부 소유하고 있는 경우
 - 파트너십의 회원인 특정법인의 임원이 다른 파트너십의 이득을 실질적으로 전부 소유하고 있는 경우

- 인격체간에 밀접한 관련을 가진다는 것은 GST/HST에 해당되는 두 법인이 제3의 법인과 특수관계자 관계가 존재하는 경우를 의미함
 - 즉, 법인과 파트너십 또는 두 파트너십이 제3의 법인, 파트너십과 특수관계자의 위치에 있다면 이 둘도 특수관계자에 해당

4. 일본

가. 개요

- 일본은 소비세⁴⁶⁾의 과세대상을 국내거래와 수입거래로 나누어 부과하고 있음
 - 국내에서는 사업자가 행한 자산의 양도 등에 대해 부과하고 있으며,

46) 일본의 소비세는 우리나라의 부가가치세에 해당하는 것으로서 일본의 세법 용어인 소비세를 그대로 사용함

- 수입거래에 대해서는 보세지역으로부터 인수되는 외국화물에 대해서 부과하고 있음
- 일본도 대부분의 주요국과 유사하게 “국내에서 사업자가 행한 자산의 양도 등”에 대해서 소비세를 부과하고 있으므로 속지주의에 원칙에 입각한 과세방식을 적용하고 있음
 - 그 외 수입거래 중 화물 원료에 사용된 경우에는 특례를 인정하고 있으며, 기타 상속, 합병, 분할이 발생한 경우에 대해서 시행령에 근거하여 특례규정을 두고 있음
- 또한 일본은 소비세 부과 원칙을 세법상 자산의 양도 등이 사업으로서 대가를 받고 이루어지는 것을 포함한 경우에 한하고 있으므로, 무상으로 하는 자산의 양도 등은 소비세 과세대상에서 제외함
 - 특히, 세법에서는 자산의 양도 등에 대한 무상공급을 대가가 있는 양도 등인가 아닌가를 구분하여 제시하고 있음
 - 즉, 소비세 과세대상이 대가를 얻고 이루어지는 자산의 양도 등에 한하므로, 대가에 해당되지 않는 사항에 대해서 구체적으로 법령이나 시행령 또는 기본통칙을 통해서 제시하고 있음
- 일본은 소비세법 제2조와 제4조, 소비세법 시행령 제2조 및 소비세법 기본통칙 5장과 7장에서 용역의 공급에 대한 소비세 규정을 기술하고 있음
 - 구체적으로 소비세법 제2조 ‘정의’를 통해 ‘자산의 양도 등’을 규정하고 있으며, 소비세법 제4조에 의해 ‘과세의 대상’을 규정하고 있음
 - 소비세법 시행령 제2조 ‘자산의 양도 등의 범위’에서 소비세법 제2조 제1항 8호에 해당하는 항목들을 구체적으로 열거함
 - 그 외에 기본통칙 5장 과세범위에서 5절 역무의 제공과 7절 국내거래의 판정을 통해 세부적인 내용을 기술하고 있으며,
 - 7장 수출면제 등의 3절인 조세특별조치법관계에서 특례로 인정하는 조항에 대해 상세히 설명하고 있음

- 이에 구체적으로 용역의 공급에 대한 소비세의 과세제도 적용내용을 살펴보기 위하여, 용역의 공급장소에 대한 규정 및 용역의 무상공급에 대한 규정을 구체적인 법령을 통해 살펴봄

나. 용역의 공급장소

- 우선 소비세법 제2조 제8항 ‘정의’에서 ‘자산의 양도 등이라 함은 사업으로서 대가를 얻어서 행하여지는 자산의 양도, 대부 및 역무의 제공⁴⁷⁾을 말한다’고 규정하고 있음
- 일본의 소비세법 제4조에서는 1항부터 6항에 걸쳐서 과세의 대상을 규정하고 있는데, 법 규정의 내용을 살펴보면 소비세의 과세대상을 국내로 한정하고 있으므로 속지주의를 기본으로 하고 있으며, 공급장소가 국내인지 아닌지의 여부를 판단하므로 공급지 과세원칙을 유지하고 있음
 - 구체적으로 1항은 국내에서 수행한 자산의 양도 등으로 규정하여 앞의 정의에 의해 국내에서 이루어지는 재화와 용역의 판매·제공을 통칭하여 소비세 과세대상을 규정하며 속지주의에 근간을 둠
 - 3항에서는 자산의 양도 등의 공급장소가 국내인지의 여부를 판정하는 규정을 통해 공급지 원칙을 제시하고 있는데, 특히 3항 ②호 ‘역무의 제공일 경우, 해당 역무의 제공이 수행된 장소’라고 규정하여 공급지 과세원칙을 적용하고 있음
 - 2항과 5항에서는 국내거래가 아닌 보세지역에서 거래된 수입거래 외국화물의 경우 수입재화에 대한 소비세 부과를 규정하고 있음
 - 4항은 자산의 양도로 취급하는 간주조항에 대해 규정하고 있으며, 6항은 기타사항은 시행령을 통해 결정한다고 제시함

47) 빌린 물건 변제에 의한 자산의 양도 및 기타 대가를 얻어서 행하여지는 자산의 양도 또는 역무의 제공과 유사한 행위로서 시행령에 정하는 것을 포함

소비세법

제2조 정의

제1항 제8호: 자산의 양도 등이라 함은 사업으로서 대가를 얻어서 행하여지는 자산의 양도, 대부 및 역무의 제공¹⁾을 말한다.

제4조 (과세의 대상)

제1항: 국내에서 사업자가 행한 자산의 양도 등에 대해서는 이 법률에 의거 소비세를 부과한다.

제2항: 보세지역으로부터 인수한 외국화물에 대해서는 이 법률에 의거 소비세를 부과한다.

제3항: 자산의 양도 등이 국내에서 행하여진 것인지의 판정은 다음 해당 각호에서 규정하는 장소가 국내에 있는지에 의해 구분한다.

- ① 자산의 양도 또는 대부의 경우, 해당 양도 또는 대부를 수행할 때 해당 자산이 소재하고 있었던 장소
- ② 역무의 제공일 경우, 해당 역무의 제공이 행하여진 장소(해당 역무의 제공이 운수, 통신 등 기타 국내 및 국내이외의 지역에 걸쳐 이루어진 경우), 그 시행령으로 정하는 경우에는 그 해당 시행령이 정하는 장소로 함

제4항: 다음 각호의 행위는 사업으로서 대가를 얻기 위해 수행한 자산의 양도로 간주한다.

- ① 개인 사업자가 사업수행을 위해 제공하고 있었던 재고자산 또는 재고자산 이외의 자산을 가사를 위해서 소비 및 사용했을 경우의 해당 소비 및 사용
- ② 법인이 자산을 그 임원²⁾에 대하여 증여했을 경우의 해당 증여

제5항: 보세지역에서 외국화물이 소비(사용)되었을 경우에는 그 소비(사용)를 한 사람이 해당 외국화물을 그 보세지역에서 공급받은 것으로 간주한다. 단, 해당 외국화물이 과세 화물 원료(재료)로 소비(사용)되어 기타 정령으로 정할 경우는 예외조항으로 한다.

제6항: 위에서 결정한 것 이외의 과세의 대상에 대한 자세한 필요 사항은 정령에 의해 결정한다.

- 주: 1) 빌린 물건 반제에 의한 자산의 양도 및 기타 대가를 얻어서 행하여지는 자산의 양도 또는 역무의 제공과 유사한 행위로서 시행령에 정하는 것을 포함
2) 법인세법 제2조 제15호 (정의)에 규정하는 임원을 말함

자료: <http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxsearch.cgi>

1) 용역의 제공

□ 용역의 제공에 대한 범위는 소비세법 기본통칙 5-5-1에서 정의하고 있음

- 그 정의를 살펴보면 “역무의 제공”은 토목공사, 수리, 운송, 저장, 인쇄, 광고, 중개 흥행, 숙박, 음식, 기술서비스, 정보제공, 이익, 출연, 저술 기타서비스를 제공하는 것을 말하며, 변호사, 공인회계사, 세무사, 작가, 스포츠선수, 영화감독, 기사 등에 의한 해당 전문 지식, 기술 등에 근거한 역무의 제공이 포함됨

- 또한 소비세법 시행령 제2조 제3항에서는 자산의 양도 등에서 그 성질상 사업에 부가적으로 행한 자산의 양도, 대부 및 역무의 제공도 대가를 수반한 것이라면 이를 포함한다고 규정하고 있는데, 이 포함범위는 다음과 같음
- 직업운동가, 작가, 영화·연극 등의 연출자 등에서 사업자에 해당하는 자가 대가를 받고 행하는 다른 사업자의 광고 선전을 위한 역무의 제공
 - 직업운동가, 작가 등에서 사업자에 해당하는 자가 대가를 받고 행하는 개최행사에 참가 또는 라디오·TV방송 출연 기타 이와 유사한 것을 위한 역무의 제공
 - 사업용으로 쓰이고 있는 건물, 기계 등의 매각
 - 이자를 대가로 하는 사업자금의 예금
 - 사업수행을 위한 거래처 또는 사용인을 대상으로 한 이자를 대가로 하는 금전의 대부
 - 신문판매점에서 하는 간지광고
 - 목욕장업, 음식점에서의 광고 게시

〈표 Ⅲ-8〉 일본의 용역공급에 대한 포함범위

분류	일반적인 제공 범위	부수적인 제공 범위	기타 특별한 제공 범위
내용	<ul style="list-style-type: none"> • 토목공사, 수리, 운송, 저장, 인쇄, 광고, 중개홍행, 숙박, 음식, 기술서비스, 정보 제공, 이익, 출연, 저술 기타 서비스의 제공 • 변호사, 공인회계사, 세무사, 작가, 스포츠선수, 영화 감독, 기사 등에 의한 해당 전문 지식, 기술 등에 근거한 역무의 제공 	<ul style="list-style-type: none"> • 직업운동가, 작가, 영화·연극 등의 연출자 등에서 사업자에 해당하는 자가 대가를 받고 행하는 다른 사업자의 광고 선전을 위한 역무의 제공 • 직업운동가, 작가 등에서 사업자에 해당하는 자가 대가를 받고 행하는 개최행사에 참가 또는 라디오·TV방송 출연 기타 이와 유사한 것을 위한 역무의 제공 	<ul style="list-style-type: none"> • 취소 수수료, 환불 수수료 등 • 회비, 조합비 등 • 입회비 • 골프 클럽 등 입회금 • 공동 행사에 관한 부담금 등 • 공동 행사에 관한 부담금 등 • 상금 등 • 체재 선박 요금 • 파견 대상 사업자가 지출하는 급여 부담금 • 노동자 파견과 관련 파견 비용 • 전기통신 역무에 관한 접속료 등
관련	소비세법 기본통칙 5-5-1	소비세법 시행령 제2조 제3항	소비세법 기본통칙 5-5-2 ~ 소비세법 기본통칙 5-5-12

- 일본 소비세법에 의하면 일반적인 역무의 제공 범위 이외에도 부수적인 역무의 제공 범위도 과세대상에 포함하고 있으며, 그 외 기타 특별한 경우의 용역제공에 대해 과세대상에 포함시키고 있음

소비세법 기본통칙

제 5 절 역무의 제공

(역무 제공의 의의)

5-5-1 법 제2조 제1항 제8호 “자산 양도 등”에서 규정하는 “역무의 제공”은 토목공사, 수리, 운송, 저장, 인쇄, 광고, 중개홍행, 숙박, 음식, 기술서비스, 정보제공, 이익, 출연, 저술 기타 서비스를 제공하는 것을 말하며, 변호사, 공인회계사, 세무사, 작가, 스포츠선수, 영화감독, 기사 등에 의한 해당 전문 지식, 기술 등에 근거한 역무의 제공이 포함된다.

제 7 절 국내 거래의 판정

(국외 및 해외 거래의 취급)

5-7-1 사업자가 해외에서 구입한 자산을 국내에 반입하지 않고 다른 사람에게 양도하는 경우에는 그 회계 처리 여부를 불문하고 그 양도는 법 제4조 제1항 “과세의 대상”으로 규정하는 “국내에서 사업자간 자산의 양도 등”에 해당하지 않는다.

(역무의 제공에 관한 국내외 판정)

5-7-15 법 제4조 제3항 제2호 “과세 대상”으로 규정하는 용역 제공이 이루어진 장소는 실제 역무의 제공이 발생한 장소로서 구체적인 위치를 확인 있는 경우에는 그 장소를 말하고 구체적인 위치를 확인할 수 없는 경우에도 역무의 제공에 관한 계약에서 취급하는 용역의 제공 장소가 있는 위치를 말한다.

법 제4조 제3항 제2호, 영 제6조 제2항 제1호~제6호까지 “자산의 양도 등이 국내에서 수행되었는지 여부를 결정”하는 데 있어서 역무의 제공에 관한 계약에서 명백하게 용역의 제공 장소가 있다면 그 제공 장소가 국내 거래에 해당하는지 여부를 판정하면 되고, 역무의 제공 장소가 분명하지 않고 역무의 제공이 수행되는 용역의 제공 장소가 국내와 국외 모두에서 행해져서 그 대가가 합리적으로 구분되지 않는 경우는 소비세법 시행령 제6조 제2항 제7호 “기타 역무의 제공이 국내, 국외에서 수행되었는가를 판정”하는 규정에 의해 결정한다.

자료: <http://www.nta.go.jp/>

2) 용역 공급 장소

- 용역제공의 장소는 소비세법 제4조 제1항 및 3항에 의거하여 용역제공의 장소가 국내인가의 여부에 따라 과세대상을 결정하는데, 소비세법 기본통칙 5-7-1, 5-7-15에서 그 기준을 명확히 하고 있음
 - 소비세법 기본통칙 5-7-1에 의하면 사업자가 해외에서 구입한 자산을 국내에 반입하지 않고 다른 사람에게 양도하는 경우에는 그 회계 처리 여부를 불문하고 그 양도는 법 제4조 제1항 “과세의 대상”으로 규정하는 “국내에서 사업자간 자산의 양도 등”에 해당하지 않음
 - 소비세법 기본통칙 5-7-15에 의하면 법 제4조 제3항 제2호 “과세 대상”에서 규정하는 용역 제공이 이루어진 장소는 실제 역무의 제공이 발생한 장소로서
 - 구체적인 위치를 확인할 수 있는 경우에는 그 장소를 말하고
 - 구체적인 위치를 확인할 수 없는 경우에는 역무의 제공에 관한 계약에서 취급하는 용역의 제공 장소가 있는 위치를 말함

- 반면, 역무의 제공 장소가 분명하지 않고 역무가 수행되는 용역의 제공 장소가 국내와 국외에서 모두 행해져서 그 대가가 합리적으로 구분되지 않을 경우는 역무제공자의 역무제공에 관련되는 사무소 소재지를 그 공급 장소로 적용하고 있음
 - 용역의 제공 장소가 위에서 적시한 바와 같이 명백한 경우에는 그 제공 장소가 국내 거래에 해당하는지 여부를 판정하여 적용하면 됨
 - 그러나 용역의 제공 장소가 국내와 국외에서 모두 수행되어 그 대가가 합리적으로 구분되지 않는 경우는 “기타 역무의 제공이 국내, 국외에서 수행되었는가를 판정”하는 규정에 의해 결정⁴⁸⁾됨
 - 이는 소비세법 시행령 제6조 제2항 제7호에 근거함

48) 소비세법 기본통칙 5-7-15 참조

가) 재화의 공급 장소에 대한 규정

- 재화의 공급인 자산의 양도 또는 대부의 경우, 소비세법 제4조 제3항 제1호에 의거 원칙적으로 해당 양도 또는 대부를 수행할 때 해당 자산이 소재하고 있었던 장소로 함
 - 다만 해당 자산이 선박, 항공기, 광업권, 특허권, 저작권, 국제증권 및 기타의 시행령으로 정하는 경우에는 그 해당 시행령이 정하는 장소로 규정하고 있음

나) 용역의 공급 장소에 대한 규정

(1) 일반적 규정

- 역무의 제공일 경우에는 소비세법 제4조 제3항 제2호에 의해 일반적으로 해당 역무의 제공이 행하여진 장소로 규정함
 - 다만, 해당 역무의 제공이 운수, 통신 등 기타 국내 및 국내 이외의 지역에 걸쳐 이루어진 경우에는 그 역무의 제공이 행하여진 장소로 규정하며,
 - 그 외 시행령으로 정하는 경우에는 그 해당 시행령이 정하는 장소로 함
- 용역의 제공의 장소는 일반적으로 소비세법 제4조 제3항 제2호에 의하여 해당 역무의 제공이 수행된 장소로 보는 것이 원칙이며, 이는 일본의 소비세법이 공급지과세원칙을 가지고 있음을 의미함

(2) 특례규정

- 그 외 특별하게 공급지를 결정하고 있는 역무도 존재하는데, 소비세법 시행령 제6조 제2항에서 특례조항을 두어 해당 역무 제공의 구분에 따라 해당 역무의 제공은 각호에서 정하는 장소로 규정하고 있음
 - ① 국내 및 국외의 지역에 걸쳐 이루어지는 여객 또는 화물의 수송: 출발지, 발송지, 도착지
 - ② 국내 및 국외의 지역에 걸쳐 이루어지는 통신: 발신지 또는 수신지
 - ③ 국내 및 국외의 지역에 걸쳐 이루어지는 우편 또는 전신: 발송지 또는 배달지

- ④ 보험: 보험에 영향을 미치는 사업을 경영하는 사람(보험의 계약의 체결의 대리를 하는 사람을 제외)의 보험계약의 체결에 관련되는 사무소 소재지
- ⑤ 정보의 제공 또는 설계: 정보의 제공 또는 설계를 하는 사람의 정보의 제공 또는 설계에 관련된 사무소 소재지
- ⑥ 전문적인 과학기술에 관한 지식을 필요로 하는 조사, 기획, 입안, 조인, 감독 또는 검사에 영향을 미치는 역무의 제공으로 생산설비의 건설 및 제조와 관련된 것: 생산 설비의 건설 및 제조에 필요한 자재의 대부분이 조달되는 장소
- ⑦ 위 각호에 제시하는 역무의 제공 이외의 국내 및 국외에서 수행한 역무의 제공 및 기타의 역무의 제공이 수행된 장소가 명확하지 않은 경우, 역무제공자의 역무의 제공에 관련되는 사무소 소재지

소비세법 시행령

제6조(六條) (자산의 양도 등이 국내에 있어서 행하여진 것인가 아닌가의 판정)

2항 : 법 제4조(四條) 제3항 제2호에 규정하는 '역무의 제공'의 장소는 해당 역무 제공의 구분에 따라 해당 역무의 제공이 해당 각호에 정하는 장소로 한다.

- ① 국내 및 국외의 지역에 걸쳐 이루어지는 여객 또는 화물의 수송: 출발지, 발송지, 도착지
- ② 국내 및 국외의 지역에 걸쳐 이루어지는 통신: 발신지 또는 수신지
- ③ 국내 및 국외의 지역에 걸쳐 이루어지는 우편 또는 전신: 발송지 또는 배달지
- ④ 보험: 보험에 영향을 미치는 사업을 경영하는 사람(보험의 계약의 체결의 대리를 하는 사람을 제외)의 보험계약의 체결에 관련되는 사무소 소재지
- ⑤ 정보의 제공 또는 설계: 정보의 제공 또는 설계를 하는 사람의 정보의 제공 또는 설계에 관련된 사무소 소재지
- ⑥ 전문적인 과학기술에 관한 지식을 필요로 하는 조사, 기획, 입안, 조인, 감독 또는 검사에 영향을 미치는 역무의 제공으로 생산설비의 건설 및 제조와 관련된 것: 생산 설비의 건설 및 제조에 필요한 자재의 대부분이 조달되는 장소
- ⑦ 위 각호에 제시하는 역무의 제공 이외의 국내 및 국외에서 수행한 역무의 제공 및 기타의 역무의 제공이 수행된 장소가 명확하지 않은 경우, 역무제공자의 역무의 제공에 관련되는 사무소 소재지

자료: <http://law.e-gov.go.jp/cgi-bin/idxsearch.cgi>

□ 구체적으로 선박·항공 및 여객 운송의 경우는 각각 그 특수성에 맞게 특례규정을 두어 적절한 용역의 공급장소를 규정하고 있으며 그 구체적 내용은 다음과 같음

- 일본 선박에 있어서는 일반적으로 선박의 소재지를 선박의 등록을 한 기관의 소재지로 보고 있으며 선박법, 소형선박 등록규칙, 어선법 등에 의해 공급장소를 규정⁴⁹⁾하고 있음
 - 이 규정은 소비세법 시행령 제6조 제1항 제1호에 근거함
 - 일본 선박은 선박법 제5조 제1항 “등록, 선박 국적 증서”에 규정한 선적 항구를 관할하는 해당지역 관청의 소재지,
 - 소형선박 등록규칙 제5조 “등록 신청”으로 규정하는 소형 선박의 소재지를 관할하는 지방 교통부의 소재지
 - 소형선박의 등록에 관한 법률 제2조 제1항 제2호와 어선법 제10조 제1항에 의해 “어선 원부에 등록을 필요로 하지 않는 어선”에 속하는 총 톤수 1톤 미만 무동력 어선은 등록이 필요하지 않음
 - 즉, 소비세법 시행령 제6조 제1항 제1호에 규정하는 선박에 해당하지 않음
 - 어선법 제10조 제1항 “어선의 등록”으로 규정하는 주된 근거지를 관할하는 도도부현 지사가 통할하는 도도부현 청의 소재지

- 그 외 소비세법 시행령 제6조 제1항 제1호에서 규정하는 일본 선박 이외의 선박에 있어서는 외국의 선박등록과 같은 업무를 수행하는 기관의 소재지가 공급장소가 됨

- 일본의 항공기에 대해서는 일반적으로 항공기의 소재지를 선박의 경우와 마찬가지로 항공기를 등록한 기관의 소재지를 말함⁵⁰⁾
 - 이는 소비세법 시행령 제6조 제1항 제3호에 근거함
 - 항공기를 등록한 기관의 소재지는 항공법 제3조에 규정하는 등록기관의 소재지를 의미함
 - 외국 항공기에 대해서는 해당 항공기 국적의 소재지가 공급장소가 됨

49) 소비세법 기본통칙 5-7-2

50) 소비세법 기본통칙 5-7-3

(3) 기타규정

- 또한 역무의 제공 장소와 관련해서 특정 역무에 대한 예외조항은 소비세법 시행령 제6조에 근거하여 규정하고 있고 그외 개인사업자 및 법인사업자의 납세지를 법에 의해 별도로 규정하고 있으며 그 근거규정을 살펴보면 다음과 같음

- 우선 개인사업자에 대한 납세지는 다음 각각의 장소가 납세지가 됨
 - ① 국내에 주소를 둔 경우: 주소지
 - ② 국내에 주소가 없고 기거하는 곳이 있는 경우: 거소지
 - ③ 국내에 주소 및 거소가 없고, 그 사업과 관련된 사무소 등이 있는 경우: 사무소 등의 소재지
 - ④ ① 또는 ②로 납세지가 존재하였으나, 현재는 납세지가 국내 및 국외에 존재하지 않고, 이전 납세지에 친족 등이 당사자를 대신하여 계속 거주하고 있을 때: 이전 납세지
 - ⑤ ①~④에 해당되지 않는 경우로서 부동산, 부동산에 관련된 권리, 채석권의 대여 또는 조광권의 설정에 따른 대가를 받는 경우: 부동산 등의 소재지
 - ⑥ 위의 항목 중 어느 것도 해당되지 않을 경우: 직전의 납세지를 우선 적용하고 직전 납세지가 없을 경우 납세자가 선택한 장소나 관할 세무서의 관내장소

- 다음은 법인사업자에 대한 납세지 규정으로서 다음 각각의 장소가 법인의 납세지가 됨
 - ① 국내에 본점 또는 주된 사무소를 둔 내국법인의 경우: 본점 또는 주된 사무소의 소재지
 - ② 내국법인 이외의 외국법인으로 국내에 사무소 등을 두고 있는 경우: 사무소 등의 소재지
 - ③ 외국법인이 국내에 있는 부동산을 대여하여 그 대가를 받는 경우: 대가와 관련된 자산의 소재지
 - ④ 외국법인이 ② 또는 ③의 어느 것도 해당되지 않게 되었을 경우: 직전의 납세지
 - ⑤ ②~④ 이외의 법인인 경우: 해당 외국법인이 선택한 장소나 비선택시 세무서 관내

의 장소

다. 용역의 무상공급에 대한 처리

- 일본의 경우 무상공급 시 재화에 대해서는 간주규정을 두어 과세하고 있고, 용역에 대해서는 과세하지 않고 있음
 - 원칙적으로 법에 의해 재화와 용역의 유상공급에 한해서만 과세하도록 규정하고 있어서, 용역의 무상공급은 과세하지 않음
 - 그러나 재화의 경우는 간주규정을 두어, 특수관계자에게 사업 외의 목적으로 공급한 경우나 증여한 경우에 한해서는 부가가치세를 과세하고 있음

1) 용역의 무상공급 규정

- 일본은 무상으로 '자산의 양도 등'이 수행될 경우, 즉 용역의 무상공급에 대해서는 과세대상에서 제외하고 있음
 - 이는 소비세법 제2조 제8항에서 '자산의 양도 등'을 '사업으로서 대가를 얻어서 행하여지는 자산의 양도, 대부 및 역무의 제공'이라고 정의하여 유상공급을 과세대상의 요건으로 하고 있음
 - 그 외 일본의 소비세법과 소비세법 시행령 및 소비세법 기본통칙에는 역무의 무상공급에 대한 간주규정 및 특별규정이 존재하지 않으므로 역무에 대한 무상공급의 경우는 과세하지 않는 것으로 판단됨
- 그러나 대가를 얻어서 행하여지는 자산의 양도 등은 반대급부가 주어지는 것으로서 반대급부가 없는 항목들은 대가에 해당하지 않으므로 소비세 과세대상에서 제외되고 있음
 - ① 보험금 또는 공제금(이에 준하는 것을 포함)
 - ② 손해보상금
 - ③ 용기(병, 캔 등) 보증금

- ④ 건물임대차계약의 해제로 인한 퇴거료
 - ⑤ 잉여금의 배당, 이익의 배당, 잉여금의 분배
 - ⑥ 자기주식
 - ⑦ 기부금, 축의금, 위문금 등
 - ⑧ 사업자가 국가 또는 지방공공단체 등으로부터 받은 장려금이나 조성금 등과 같이 특정 정책목적 실현을 도모하기 위한 급부금
 - ⑨ 보증금, 권리금, 임대보증금 또는 갱신료 중 임대차 계약의 종료와 함께 반환하기로 되어 있는 것
 - ⑩ 공유수면매립법 규정에 기초한 공유수면 매립에 따른 어업권 또는 입어권의 소멸 혹은 이들 가치의 감소에 따른 대가 보상금
- 위에 열거한 대가에 해당하지 않는 항목은 과세대상에 포함되지 않지만, 대가 여부를 판단하여 과세 여부를 판정하는 항목도 존재함
- 동업자단체, 조합 등이 그 구성원으로부터 받은 회비, 조합비, 입회비, 공공시설 부담금, 부과금 등에 대해서는 역무의 제공시에 명백한 대가가 있는지 여부를 판단하여 과세 여부를 판정함
 - 상금 또는 상품 등에 대해서는 해당 급부와 역무제공 간의 관련성을 개별적으로 판단하여 결정함

2) 재화에 대한 무상공급

- 일본에서는 소비세법에 의해 ‘자산의 양도 등’을 ‘사업으로서 대가를 얻어서 행하여지는 자산의 양도’ 등으로 구분하므로 유상공급을 과세대상을 원칙적인 요건으로 하고 있음
- 그러나 재화의 무상공급의 경우 사업으로서 대가를 얻기 위해 수행한 경우는 자산의 양도로 간주하고 있음
- 근거는 소비세법 제4조 제4항에 의거함

- 이는 재화의 경우는 무상공급의 경우에도 간주조항을 두어 과세하고 있음

- 재화의 무상공급에 대한 간주조항을 구체적으로 살펴보면 개인사업자가 자산을 가사소비로 사용한 경우와 법인이 그 자산을 임원에게 증여하는 경우로 한정하고 있음
 - 개인 사업자가 사업수행을 위해 제공하고 있었던 재고자산 또는 재고자산 이외의 자산을 가사를 위해서 소비 및 사용했을 경우의 해당 소비 및 사용
 - 법인이 자산을 그 임원⁵¹⁾에 대하여 증여했을 경우의 해당 증여

51) 법인세법 제2조(二條) 제15호 (정의)에 규정하는 임원을 말함

IV. 국제비교 및 정책적 시사점

1. 용역의 공급에 대한 부가가치세 과세제도 국제비교

가. 용역의 공급장소

1) 부가가치세 장소적 적용범위

- 우리나라를 비롯하여 EU, 호주, 캐나다, 일본 등 주요국에서는 부가가치세를 적용함에 있어서 해당 국가의 주권이 미치는 범위 내에서 발생한 공급에 대해 과세하는 속지주의를 따르고 있음
 - EU 부가가치세 지침에서는 부가가치세 과세대상을 정함에 있어서 회원국의 영토 내에서 발생한 것을 요건으로 하고 있음
 - 호주 역시 과세공급 요건을 통해 호주와 관련된 공급에 한해 부가가치세가 과세됨을 명시하고 있음
 - 캐나다는 부가가치세 과세공급의 요건을 국내에서 이루어진 공급이어야 하며 캐나다 외부에서 발생한 공급은 과세대상에서 제외하고 있음
 - 그 외 캐나다 내에서도 HST 참여지역과 비참여지역간의 공급에 대한 세부적 규정을 두어 과세하고 있음
 - 일본은 소비세 과세공급의 요건으로 국내에서 사업자가 행한 자산의 양도 등에 대해서는 소비세를 부과하고 있음

- 이와 같이 부가가치세는 해당 국가 내에서 발생한 부가가치에 대해서만 과세되므로 부가가치세에서 공급이 이루어진 장소를 결정하는 것은 국가간 과세관할권을 결정하는 매우 중요한 문제임

〈표 IV-1〉 주요국의 부가가치세 장소적 적용범위

국가	장소적 적용범위		관련규정
	속지주의	속인주의	
우리나라	○	×	○ 부가가치세 납세의무는 대한민국의 주권이 미치는 범위 내에서 적용되므로 사업자가 대한민국의 주권이 미치지 아니하는 국외에서 재화를 공급하는 경우 납세의무가 없음 ¹⁾
EU	○	×	○ 부가가치세 과세대상 공급은 회원국의 영토 내에서 공급 및 취득하는 경우로 한정하고 있음 ²⁾
호주	○	×	○ 부가가치세 과세공급의 요건으로 호주와 관련된 공급일 것을 요구하고 있음 ³⁾
캐나다	○	×	○ 부가가치세 과세공급의 요건으로 캐나다 내에서 이루어진 공급이어야 하며 캐나다 외부에서 발생한 공급은 과세대상에서 제외하고 있음 ⁴⁾
일본	○	×	○ 소비세 과세공급의 요건으로 일본내에서 사업자가 행한 자산의 양도 등에 대해서는 소비세를 부과하고 있음 ⁵⁾

주: 1) 부가가치세법 기본통칙 2-0-3

2) VAT Directive 2006/112/EC

3) Goods and Services Tax Act 1999, Chapter 2, 9-5

4) Excise Tax Act, section 142

5) 소비세법 4조 1항

2) 용역의 공급장소 판단기준

- 주요국의 사례를 보건대, 현재 용역의 공급장소 관련 판단기준은 공급지 과세원칙과 소비지 과세원칙을 중심으로 각 국가의 법률에 다양하게 규정되어 있음
- EU 부가가치세 지침의 경우 소비지 과세원칙에 따라 용역의 공급장소를 공급받는 과세사업자의 소재지로 보고 있음
 - 다만, 역내 비사업자에게 제공하는 용역에 대해서는 과세행정상의 편의를 고려해 공급하는 자의 소재지를 공급장소로 보는 공급지 과세원칙을 따르고 있음
 - 또한 부동산 관련 용역, 운송용역 등 특정 유형의 용역에 대해서는 공급하는 자 또

는 공급받는 자의 소재지가 아닌 해당 부동산의 소재지, 운송거리에 따른 배분 등 별도의 기준을 적용하여 국가간 과세관할권을 정하고 있음

- 호주의 경우 용역이 수행된 장소를 용역의 공급장소로 보는 공급지 과세원칙을 적용하고 있음
 - 다만, 국외 소비를 위한 공급에 대해서는 요건 충족시 공급장소가 호주가 아닌 것으로 보는 특례규정을 운영하고 있음

- 캐나다의 경우 당초 해당 용역이 수행된 곳으로 보는 공급지 원칙으로 과세되었으나 2010년 7월 1일부터 해당용역이 공급되었을 때 공급된 용역의 수령자 주소지(영업지)를 공급장소로 보는 소비지 원칙으로 과세원칙을 변경함
 - 캐나다는 용역의 공급장소 관련 일반적으로 적용되는 일반규정을 토대로 하되, 이 외에 유형별 공급에 대한 공급장소 특례규정을 두어 참여지역과 비참여지역으로 구분하여 과세규정을 두고 있음
 - 그 외에도 특수한 환경에서 용역을 공급하는 승객운송 용역, 화물수송 용역, 우편 & 메일 용역, 전자통신 용역의 경우, 해당 환경에 맞는 적절한 특례규정을 두고 있음

- 일본의 경우 용역이 수행된 장소를 용역의 공급장소로 보는 공급지 과세원칙을 적용하고 있음
 - 다만, 해당 의무 제공의 구분에 따라 해당 의무의 제공은 다음의 정하는 장소로 한다는 특례규정을 적용하고 있음
 - 아래 표에 적시된 특례규정과 같이 해당 의무 제공의 장소가 정해져 있는 장소라면 해당 장소가 의무가 공급된 장소이고, 의무제공 수행장소가 명확하지 않은 경우에는 의무제공자의 의무의 제공에 관련되는 사무소 소재지를 제공장소로 규정함

〈표 IV-2〉 주요국의 용역의 공급장소 판단기준

국가	일반원칙	특례규정
우리 나라	<ul style="list-style-type: none"> ○ 역무: 공급지 기준 ○ 재화·시설물 또는 권리: 소비지 기준 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 비거주자나 외국법인이 제공하는 국제운송용역: 여객이 탑승하거나 화물이 적재되는 장소
EU	<ul style="list-style-type: none"> ○ 소비지 기준 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 비사업자에게 공급: 공급지 기준(과세행정상의 이유) ○ 회원국 외의 비사업자에게 공급: 소비지 기준 ○ 비사업자에게 전자용역의 공급: 소비지 기준 ○ 기타 특정 용역에 대한 특례규정 <ul style="list-style-type: none"> - 비사업자에게 제공하는 중개용역: 중개대상 거래의 공급장소 - 부동산 관련 용역: 해당 부동산 소재지 - 운송용역: 운송거리에 따른 비례배분 또는 화물의 운송이 사실상 시작된 장소 - 문화, 예술, 스포츠, 과학 등 용역: 해당 활동이 물리적으로 발생한 장소 - 식당 및 음식공급 용역: 해당 용역이 물리적으로 수행된 장소 - 운송수단의 임대용역: 장·단기 여부에 따라 장기의 경우 소비지, 단기의 경우 인도 기준 - 운송수단에서 식당 및 음식용역: 여객운송의 출발점
호주	<ul style="list-style-type: none"> ○ 공급지 기준 - 해당 용역이 수행된 장소 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 국외 소비를 위한 공급의 경우 호주에서 GST 과세면제: 소비지 기준 <ul style="list-style-type: none"> - 국외 부동산과 관련된 공급 - 국외 비거주자에게의 공급 - 국외에서 사용 또는 소비되는 공급 - 국외에서 사용되거나 국외 비거주자에게 제공되는 권리 - 수입재화의 수선 등에 사용되는 용역의 수출
캐나다	<ul style="list-style-type: none"> ○ 소비지 기준 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 용역의 공급장소 관련 일반규정 이외에 유형별 공급에 대한 공급장소를 참여지역과 비참여지역으로 구분하여 과세규정을 두고 있음 <ul style="list-style-type: none"> - 개인 서비스(자영업자) - 유형의 개인자산 관련 용역 - 실질 자산관련 용역 - 지역의 특수한 행사 관련 용역 - 소송과 관련하여 제공되는 용역 - 컴퓨터 관련 용역 ○ 그 외 다음의 용역공급의 경우는 각각의 경우에적절한 특례규정을 두고 있음 <ul style="list-style-type: none"> - 승객운송 용역 - 화물수송 용역 - 우편 & 메일 용역 - 전자통신 용역

〈표 IV-2〉의 계속

국가	일반원칙	특례규정
일본	○ 용역과 재화: 공급지 기준	<ul style="list-style-type: none"> ○ 해당 의무 제공의 구분에 따라 해당 의무의 제공은 다음의 정하는 장소로 한다는 특례규정 적용 <ul style="list-style-type: none"> - 국내, 국외의 지역에 걸쳐 이루어지는 여객 또는 화물의 수송: 출발지, 발송지, 도착지 - 국내, 국외의 지역에 걸쳐 이루어지는 통신: 발신지 또는 수신지 - 국내, 국외의 지역에 걸쳐 이루어지는 우편 또는 전신: 발송지 또는 배달지 - 보험: 보험에 영향을 미치는 사업을 경영하는 사람의 보험계약의 체결에 관련되는 사무소 소재지 - 정보의 제공 또는 설계: 정보의 제공 또는 설계를 하는 사람의 정보의 제공 또는 설계에 관련된 사무소 소재지 - 전문적인 과학기술에 관한 의무의 제공으로 생산설비의 건설 및 제조와 관련하여 필요한 자재의 대부분이 조달되는 장소 - 기타 의무의 제공이 수행된 장소가 명확하지 않은 경우, 의무 제공자의 의무의 제공에 관련되는 사무소 소재지

3) 과세행정 측면에서의 보완규정

- 주요국에서는 국내에 과세관할권이 있는 용역의 국제적 공급 거래에 있어서 공급하는 자가 비거주자인 경우 자국에서의 과세를 위해 대리납부제도를 운영하고 있음
- 또한 EU의 경우 국내에 과세관할권이 있는 역내공급에 대해서는 과세편의의 제공을 위해 부가가치세 전자등록 및 전자신고를 허용하고 있음

〈표 IV-3〉 주요국의 부가가치세 과세행정 측면의 보완규정

국가	관련규정	상세
우리나라	○ 대리납부제도	○ 국내 사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인 등으로부터 용역을 공급받는 경우 대리납부는 의무사항임
EU	○ 대리납부제도 ○ 간이등록 및 신고	○ 역외공급으로 사업자가 용역을 공급받는 경우 요건 충족 시 대리납부는 의무사항임 ○ 역내공급시 관련 납세의무를 간소화하기 위하여 부가가치세 전자등록 및 전자신고 허용
호주	○ 대리납부 제도	○ 해외공급 관련 대리납부 의무 - 1) 공급받는 자가 호주에서 수행하는 사업의 목적상 해당 용역을 공급받음, 2) 공급대가가 있고, 3) 공급받는 자는 등록했거나 등록이 요구되는 경우 ○ 비거주자의 국내공급 관련 대리납부 의무 - 1) 공급하는 자는 비거주자일 것, 2) 호주에서 수행하는 사업을 통한 공급이 아닐 것, 3) 공급받는 자는 등록했거나 등록이 요구될 것, 4) 대리납부 관련 공급받는 자의 동의를 있을 것

나. 무상공급에 대한 처리

1) 과세대상인 용역의 공급

- 주요국에서는 부가가치세 과세대상인 용역의 공급을 정의함에 있어서 유상으로 공급하는 경우를 그 요건으로 하고 있음
- EU, 호주, 캐나다 및 일본의 경우 과세대상 공급요건으로 대가를 받고(for consideration) 공급한 경우일 것을 요구하고 있음
- 한편, 우리나라의 경우 부가가치세 과세대상인 용역의 공급을 정의함에 있어서 유상공급을 요건으로 하고 있지는 않으나 negative 방식을 통해 용역의 무상공급을 과세대상 범위에서 제외하고 있음
- 대가(對價)를 받지 아니하고 타인에게 용역을 공급하거나 고용관계에 의하여 근로를 제공하는 것은 용역의 공급으로 보지 않음

〈표 IV-4〉 주요국의 과세대상인 용역의 공급

국가	과세공급 정의: 유상공급을 요건으로 하는지 여부	비고
우리나라	×	<ul style="list-style-type: none"> ○ 유상공급을 요건으로 하지 않으나 용역의 무상공급을 과세대상에서 제외하는 별도의 규정을 두고 있음 ○ 관련 규정: 부가가치세 과세대상인 용역의 공급이라 함은 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의하여 역무를 제공하거나 재화·시설물 또는 권리를 사용하게 하는 것을 의미함
EU	○	<ul style="list-style-type: none"> ○ 관련규정: 부가가치세 과세대상인 용역의 공급은 과세사업자가 회원국의 영토 내에서 용역을 유상으로 공급하는 경우를 의미함
호주	○	<ul style="list-style-type: none"> ○ 관련 규정: 부가가치세 과세공급 관련 요건으로 대가수취 요건, 사업요건, 호주와 관련된 공급 요건, 사업자 요건 등 네 가지가 있음
캐나다	○	<ul style="list-style-type: none"> ○ 관련 규정: 부가가치세 과세공급 관련 요건으로 대가를 가지고 캐나다 내에서 이루어진 자산과 서비스의 공급에 대해서만 과세하고 있음
일본	○	<ul style="list-style-type: none"> ○ 관련 규정: 부가가치세 과세공급 관련 요건으로 ‘자산의 양도 등’을 ‘사업으로서 대가를 얻어서 행하여지는 자산의 양도, 대부 및 역무의 제공’이라고 정의함

2) 무상공급에 대한 처리

- 주요국에서는 용역의 무상공급과 관련하여 과세대상 및 과세범위에서는 차이가 있으나 사업 외의 목적으로 무상으로 공급한 경우에 대해서는 대체적으로 과세한다는 입장임
- EU의 경우 재화 및 용역의 무상공급에 대해 간주공급 규정을 두어 과세하고 있음
 - 무상공급에 대한 간주공급 범위는 용역의 경우 재화와 비교하여 다소 제한적으로 운영되고 있음
 - 재화의 경우 자기나 사용인의 개인적 목적으로 사용, 무상처분, 기타 사업 외의

- 목적으로 사용한 경우 부가가치세 과세대상으로 간주하고 있음
- 반면, 용역의 경우 자기나 사용인의 개인적 목적으로 사용, 기타 사업 외의 목적으로 사용한 경우에 한해 부가가치세를 과세하고 있음
 - 한편, 회원국은 경쟁의 왜곡을 막기 위해 필요하다고 판단하는 경우 부가가치세 위원회와 논의 후 사업 목적의 무상공급에 대해서도 간주공급 규정을 적용하는 것이 가능함
- 호주의 경우 무상공급에 대해 재화 또는 용역의 공급을 별도로 구분하지 않고 간주공급 규정을 운영하고 있음
- 다만, 특수관계자에게 사업 외의 목적으로 공급한 경우에 한해 부가가치세를 과세한다는 점에서 EU와 비교하여 그 적용대상이 상대적으로 제한적임
- 캐나다의 경우 무상공급에 대해 재화 또는 용역의 공급을 별도로 구분하지 않고 간주공급 규정을 두고 있으나 특수관계자의 무상공급에 대해 과세를 선택할 수 있도록 하여 호주보다는 포괄적인 규정을 두고 있음
- 즉, 특수관계자에게 사업 외의 목적 및 소비를 위해 공급한 경우에 한해 부가가치세의 과세(합산과세)를 선택할 수 있도록 규정을 두고 있어서, 과세를 선택하는 경우에만 과세하는 부분과세의 형태를 가짐
 - 다만, 과세선택시 적격한 요건을 법인간, 파트너십간, 법인-파트너십간 등 여러 가지 경우를 지정하여 비교적 까다롭게 적용하고 있음
- 일본의 경우 무상공급 시 재화에 대해서는 간주규정을 두어 과세하고 있고, 용역에 대해서는 과세하지 않고 있음
- 원칙적으로 법에 의해 재화와 용역의 유상공급에 한해서만 과세하도록 규정하고 있어서, 용역의 무상공급은 과세하지 않음
 - 그러나 재화의 경우는 간주규정을 두어, 특수관계자에게 사업 외의 목적으로 공급한 경우나 증여한 경우에 한해서는 부가가치세를 과세하고 있음

〈표 IV-5〉 주요국의 무상공급에 대한 부가가치세 처리

국가	과세 여부 ¹⁾	
	재화	용역
우리나라	○	× ²⁾
EU	○	○ ³⁾
호주	○	○ ⁴⁾
캐나다	○ ⁵⁾	○ ⁵⁾
일본	○ ⁶⁾	×

주: 1) ○: 과세, ×: 과세제외
 2) 용역의 무상공급 중 자가공급 관련해서는 과세규정이 있음. 그러나 구체적인 운영에 대한 위임 규정인 기획재정부령에 별도로 정한 바가 없어 실제적인 과세는 이루어지지 않고 있음
 3) 개인적 목적, 사업외의 목적으로 사용한 경우에 한함
 4) 특수관계자의 공급분에 한함
 5) 특수관계자의 공급분에 한함
 6) 개인적 목적, 사업외의 목적으로 사용한 경우에 한함

2. 용역의 공급장소 관련 정책적 시사점

가. 소비자 과세원칙에 따른 기본방향

- 용역의 국제적 공급거래에 있어서 과세관할권의 충돌 및 과세누락 문제는 국가간 공급장소의 결정과 관련하여 상이한 기준이 적용될 경우 발생하는 문제임
 - 따라서 국가간 과세권 배분 문제의 해결을 위해서는 용역의 공급장소 관련 과세원칙에 대한 국제적 합의가 필요함
- 용역의 공급장소와 관련하여 OECD에서는 1998년 국가간 전자상거래에 대해 소비자에서 과세해야 한다는 소비자 과세원칙을 채택한 바 있음
 - 용역의 공급유형 중 하나인 전자상거래는 국제적으로 이루어지는 경우 그 공급지와 소비지가 일치하지 않는 대표적인 사례임
 - OECD에서는 1998년 오타와 각료회의에서 국가간 전자상거래에 대해 종전의 공

급지 위주의 과세에서 사용자가 소비하는 소비지에서 과세해야 한다는 소비지 과세원칙을 채택하였음

- 전자상거래를 대상으로 적용된 소비지 과세원칙은 최근 EU를 중심으로 캐나다 등에서 용역공급의 전반에 대한 일반 과세원칙으로 채택되고 있는 추세임
 - EU 부가가치세 지침에서는 2008년 용역의 공급장소에 대한 일반 과세원칙을 공급지에서 소비지로 개정할 바 있음
 - EU 국가 중 영국의 경우 이와 같은 EU 규정을 준수하여 2010년부터 용역의 공급장소를 공급하는 자가 설립된 장소에서 공급받는 자가 설립된 장소로 변경하였음
 - 캐나다에서는 2010년 7월을 기점으로 소비지 과세원칙을 채택한 바 있음

- 또한 공급지 과세원칙을 채택하고 있는 경우라 하더라도 일부 주요국에서는 국제적 거래에 대해서는 특례규정을 통해 소비지 과세원칙을 적용하고 있음
 - 호주의 경우 공급지 과세원칙을 따르고 있으나 국외소비를 위한 공급에 대해서는 요건 충족시 소비지 과세원칙에 기반하여 공급장소가 호주가 아닌 것으로 보아 호주에서 GST를 과세면제하고 있음

- 이와 같이 OECD의 지침 및 국제적 추세를 살펴보았을 때 용역의 공급거래와 관련하여 과세관할권의 결정을 위한 공급장소의 기본방향은 소비지 과세원칙에 입각하여 변경되는 기초를 관찰할 수 있음
 - 따라서 용역의 공급장소에 대한 기본 과세원칙을 소비지 과세원칙에 기초하여 수정을 검토해 볼 수 있음
 - 이 때 소비지 과세원칙을 적용하기 어려운 특정 유형의 용역의 공급에 대해서는 특례규정을 운영할 필요가 있는데 이에 대해서는 ‘나. 과세현실화를 위한 특례방향’에 적시하였음
 - 또한 소비지 과세원칙이 실질적으로 실현될 수 있도록 관련 과세행정 또한 개선해야 할 것임

- 이에 대해서는 '다. 과세행정 측면에서의 보완'에서 개선방안을 검토하였음

나. 과세현실화를 위한 특례방향

- 소비지 과세원칙이라는 일반 과세지침이 적용되기 어렵거나 이를 적용하는 것이 과도한 납세협력 비용을 유발하는 경우에 대해서는 과세현실화를 위해 별도의 유형별 특례규정을 운영할 필요가 있음
- 현행 우리의 부가가치세법 규정을 보면, 비거주자나 외국법인이 제공하는 국제운송 용역에 한해 특례규정을 두고 있어 부족한 측면이 있음
 - 국내외에 걸쳐 용역이 제공되는 국제운송용역으로 사업자가 비거주자 또는 외국법인인 경우에는 여객이 탑승하거나 화물이 적재되는 장소를 공급장소로 함
- 유형별 특례규정은 일반 과세원칙을 적용하는 것이 적절하지 않은 특정 용역의 특성을 반영하여 그 공급장소를 정하는 데 초점을 두어야 할 것임
 - 또한 납세자의 부담을 고려하여 과세가 현실화될 수 있는 방향으로 설계되어야 할 것임
 - 다만, 과세현실화를 위한 유형별 특례규칙을 운영하는 경우라 하더라도 EU 부가가치세 지침에서 제시된 바와 같이 소비지 과세원칙과 일관된 방향으로 조정되는 것이 바람직함
- 구체적인 유형별 특례규정은 EU, 캐나다, 일본 등 주요국의 사례를 참고하여 설계하는 것이 가능할 것임

다. 과세행정 측면에서의 보완

- 소비지 과세원칙을 적용할 경우 동 과세원칙이 실질적으로 실현될 수 있도록 관련

과세행정의 개선이 필요함

- 구체적으로, 소비지 과세원칙을 적용할 경우 국제적 용역의 공급거래에 대해 우리나라가 소비지국에 해당하는 경우에 한해 부가가치세가 과세될 것임
- 이 때 국내 사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이 공급하는 용역과 관련하여 그 소비가 국내에서 이루어지는 경우 현행 대리납부 규정을 이용하여 부가가치세를 과세하면 될 것임
 - 대리납부 규정에 의하면, 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인 등으로 용역을 공급받는 자는 그 대가를 지급하는 때에 부가가치세를 징수하고 관할 세무서장에게 납부하여야 함
- 그러나 비거주자 또는 외국법인이 공급하는 용역과 관련하여 공급받는 자가 사업자가 아닐 경우 거주자인 개인의 입장에서는 대리납부 의무를 이행하는 데 과도한 납세협력비용이 발생할 수 있음
 - 또한 과세당국 입장에서는 해당 거래내역을 파악하는 것이 쉽지 않다는 문제가 있음
- 이와 같이 B2C 거래에 있어서는 대리납부 규정의 실제적인 이행이 어려운 점을 감안하여 용역을 공급하는 비거주자 또는 외국법인을 대상으로 EU에서 시행되고 있는 간이등록을 허용하는 것을 고려해 볼 필요가 있음
 - 이 때 간이등록의 대상, 요건 등은 부가가치세법상 구체적으로 규정되어야 할 것임
 - 간이등록제도와 관련하여 실질적인 운영방식은 IT 시스템의 발달 등을 활용하여 전자등록 및 전자신고 등을 통해 가능할 것임

3. 용역의 무상공급 관련 정책적 시사점

- 현행 우리의 제도에서 재화의 경우와 비교하여 용역의 무상공급에 대해 과세하지 않

는 취지는 용역공급의 특성을 고려해 볼 때 일견 타당성이 있음

- 다만, 재화 또는 용역의 저가공급의 경우와의 과세형평 및 주요국의 사례를 고려해 보건대 특수관계자에 대한 무상공급에 대해서는 과세하는 방향을 고려해 볼 필요가 있음
 - 현행 부가가치세법에서 재화 또는 용역의 저가공급의 경우 특수관계자에게 공급분을 대상으로 그 시가로 과세하고 있다는 점을 주목해야 할 것임
 - 특히, 특수관계자에 대한 무상공급에 대해서까지 과세하지 않을 경우 이는 조세회피 수단으로 악용될 소지가 있으므로 문제가 있음
 - 또한 주요국의 사례를 보건대, 용역의 무상공급에 대해 재화의 경우와 같이 과세한다는 입장이나, 용역의 경우 그 무상공급과 관련하여 부가가치세 과세요건을 사업 외의 목적으로 제공한 경우 또는 특수관계자에게 제공한 경우로 한정하고 있음
 - 이는 정상적인 사업과정에서가 아닌 무상공급 거래에 대해서는 과세대상에 포함해야 한다는 입장인 것으로 파악됨
 - 이처럼 특수관계자에 대한 무상공급에 대해 과세하는 방침은 시행령보다는 법에 명시하여 제도적 안정성을 확보하는 것이 바람직할 것으로 사료됨

참고문헌

국중호, 『주요국의 조세제도 - 일본편』, 한국조세연구원, 2009. 10

홍범교, 『국제규범에 따른 전자상거래 관련 조세행정의 정비』, 한국조세연구원, 2003.

12

CCH, Australia Master Tax Guide Handbook 2009/10, CCH, 2009

CCH, Canada Master Tax Guide Handbook 2009/10, CCH, 2009

CCH, Japan Master Tax Guide Handbook 2009/10, CCH, 2009

EU, COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC

_____, COUNCIL DIRECTIVE 2008/8/EC

_____, VAT DIRECTIVE 2006/112/EC, Annex II

삼일인포마인, <http://www.samili.com/>

일본 국세청, <http://www.nta.go.jp/>

일본 재무성, 일본세제개요, http://www.mof.go.jp/tax_policy/

캐나다 국세청, <http://www.cra-arc.gc.ca/>

_____, Place of supply rules for determining whether a supply is made in a province, 2010.6

한국 국세청, <http://www.nts.go.kr/>

_____, 국세법령정보

호주 국세청, <http://www.ato.gov.au/>

_____, Good and Services Tax Act 1999,

_____, Good and Services Tax Ruling 2000/31

IBFD(<http://www.ibfd.org/>)

세법연구 10-07

용역의 공급에 대한 부가가치세 과세제도 비교연구
- 공급장소 및 무상공급을 중심으로 -

2010년 12월 23일 인쇄

2010년 12월 30일 발행

저 자 정재호 · 이정미 · 정희선

발행인 원 윤 희

발행처 한국조세연구원

138-774 서울특별시 송파구 가락동 79-6

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및
인쇄 고려문화사

© 한국조세연구원 2010

ISBN 978-89-8191-532-2

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.