

# 부가가치세 공급장소 결정과 과세방법에 대한 비교연구

- 무형자산과 용역의 공급을 중심으로 -

2013. 9

세 법 연 구 센 터

 한국조세재정연구원

## 연구진

### 연구책임자

정 재 호 선임연구위원

### 공동연구원

마 정 화 전문연구원

유 현 영 공인회계사

# 목 차

I. 서론	7
II. 부가가치세의 공급장소 결정과 과세방법	9
1. 소비자 과세원칙	9
2. 부가가치세의 국제적 이중과세 가능성	9
3. 무형자산과 용역의 국외공급에 대한 국제적 논의	11
가. OECD	11
나. EU	16
다. OECD와 EU의 공급장소 결정방식 비교	19
4. 우리나라의 과세제도	20
가. 과세대상의 구분	20
나. 국제 거래에 대한 공급장소 결정방법	22
다. 과세방법	25
III. 주요국의 소비자 결정방식	28
1. 영국	28
가. 과세대상	28
나. 공급장소 결정방법	29
다. 과세방법	50
2. 호주	66
가. 과세대상	66
나. 과세지 결정방법	67
다. 과세방법	70

3. 일본	74
가. 과세대상	75
나. 공급장소 결정방법	76
다. 과세방법	79
4. 미국	80
가. 과세대상	81
나. 공급장소 결정방법	83
다. 과세방법	90
IV. 국제비교 및 시사점	91
1. 국제비교	91
가. 과세대상	91
나. 용역의 공급장소 결정방법	93
다. 과세방법	99
2. 시사점	102
가. 국내법적 규정 보완	102
나. 부가가치세 이중과세 방지 조약 고려	106
V. 결론	107
참고문헌	109

## 표 목 차

〈표 II-1〉 OECD와 EU의 무형자산과 용역의 국외공급 시 공급장소 결정방식 비교.....	20
〈표 II-2〉 부가가치세법상 과세대상 거래와 공급장소.....	24
〈표 II-3〉 비거주자가 직접 제공하는 전자상거래 상품의 과세.....	26
〈표 III-1〉 수행된 장소에서 과세되는 용역.....	36
〈표 III-2〉 B2C 화물운송 용역의 공급장소.....	38
〈표 III-3〉 영국 공급자가 자산의 대여 및 텔레커뮤니케이션 용역 등을 공급.....	47
〈표 III-4〉 영국 공급자가 전자공급용역을 공급.....	49
〈표 III-5〉 영국의 전자공급용역에 대한 과세방법.....	50
〈표 III-6〉 공급자 명의로 거래하는 중개사업자의 세금계산서 발행 방법.....	59
〈표 III-7〉 중개사업자 명의로 거래하는 경우 세금계산서 발행 방법.....	61
〈표 III-8〉 용역 제공지의 판정기준 예외.....	77
〈표 III-9〉 주정부의 공급장소 결정원칙.....	84
〈표 IV-1〉 무형자산의 과세대상 구분 국제비교.....	92
〈표 IV-2〉 용역의 공급장소 결정방법 국제비교.....	96
〈표 IV-3〉 용역의 국외공급 시 과세방법 국제비교.....	99
〈표 IV-4〉 B2C 국제 용역거래의 과세방법.....	100
〈표 IV-5〉 거주자인 중개인을 통한 용역의 국외공급 시 과세방법.....	101



## I. 서론

- 부가가치세는 소비에 대해 과세하는 간접세로서 일반적으로 소비지원칙에 따라 과세되고 있음
  - 소비지원칙은 재화의 소비지에 과세관할이 있다고 보는 것으로서 소비세는 소비가 이루어진 장소에서 과세되어야 한다는 이론에 부합하는 방식임
  
- 소비지원칙을 적용하려면 재화나 용역의 소비지를 확정해야 하는데, 종전의 경제 환경에서는 소비지를 결정하는 데 큰 어려움이 없었음
  - 재화의 소비지는 보통 재화가 소재하는 장소로 판단하는데, 국내거래나 국제거래에 상관없이 재화의 이동에 따라 재화의 소비지를 쉽게 결정할 수 있었음
  - 또한 종전에는 용역의 국제적 공급이 활발하지 않았고, 재화와 용역의 구분이 문제되는 상품의 거래도 많지 않았음
  
- 그러나 다양한 형태의 무형자산과 용역의 국제거래가 활발해지면서 소비지 판정에 대한 문제가 발생하게 되고, 국가 간에 입법 또는 해석상 차이로 하나의 소비에 대해 이중과세 또는 과세누락의 결과가 발생하게 됨
  - 무형자산이나 용역은 일반적인 재화와 달리 물리적 실체가 없기 때문에 소비지를 판정하기 위한 별도의 기준이 필요하고, 이 기준은 국가마다 차이가 날 수 있음
  - 또한 소비지 판정기준이 동일한 경우에도 그 기준을 다르게 해석함으로써 이중과세 또는 과세누락이 발생할 수 있음
  
- 소비지 판정에 대한 기존의 선행 연구는 전자상거래를 중심으로 논의되어 왔기 때문에 다양한 형태의 무형자산과 용역 거래를 포괄할 수 있는 소비지 판정기준에 대한 연구가 필요함

- 본 보고서는 이러한 문제에 대응하기 위해 OECD와 EU의 최근 논의를 소개하고 주요국의 소비지 판정기준을 살펴봄으로써 시사점을 제시하고자 함
  - 소비지 판정기준은 부가가치세뿐만 아니라 소매판매세와 같은 소비세에도 적용되기 때문에 부가가치세를 운영하는 영국, 호주, 일본과 판매세를 운영하는 미국의 제도를 조사함
    - 미국의 판매세에 대한 주별 과세권 배분이 국제적 이중과세 문제에 대한 시사점을 제시할 수 있을 것으로 판단되어 미국을 조사대상국에 포함함

## Ⅱ. 부가가치세의 공급장소 결정과 과세방법

### 1. 소비지 과세원칙

- 우리나라의 부가가치세는 생산지 과세원칙(origin principle)에 대비되는 개념인 소비지 과세원칙(destination principle)에 따라 과세됨
- 생산지 과세원칙은 재화의 생산지에서 과세하는 것이고, 소비지 과세원칙은 재화의 소비지에서 과세하는 것을 의미함<sup>1)</sup>
- 생산지 과세원칙과 소비지 과세원칙은 각각 장단점이 있으나 오늘날 조세 중립성 확보 차원에서 소비지 과세원칙이 통용되고 있음
  - 생산지 과세원칙에 따르면 수출에 대한 국경세 조정이 불필요하기 때문에 사무적으로 간편하다는 장점이 있으나, 생산지의 세율 차이로 인해 소비지에서 상품의 최종가격이 달라질 수 있어서 조세 중립성을 보장하기 어려움
  - 소비지 과세원칙에 따르면 수출국은 국경세 조정을 거쳐야 하지만, 소비세는 소비가 행해진 장소에서 과세되어야 한다는 이론에 부합하고 조세가 상품가격에 영향을 미치지 않게 되어 조세 중립성을 보장함

### 2. 부가가치세의 국제적 이중과세 가능성<sup>2)</sup>

- 오늘날 다양한 형태의 무형자산과 용역의 국제거래가 활발해지면서 소비지 판정에 대

---

1) 홍범교(2011), p. 3

2) Ecker(2013), pp. 37~45

한 문제가 발생하게 되고, 국가 간에 입법 또는 해석상 차이로 하나의 소비에 대해 이중 과세 또는 과세누락이 발생하게 됨

- 재화가 소재하는 국가와 공급받는 자가 소재하는 국가의 세법이 충돌하는 경우에 국제적 이중과세가 발생할 수 있음
  - 예를 들어, EU 사업자가 스위스에서 30일 이상 사용할 목적으로 스위스에서 자동차를 렌트하는 경우 스위스는 재화의 공급으로 보고 자동차를 인도하는 장소에 따라 스위스에서 과세할 수 있음
  - 반면, EU의 과세지 일반규정에 따르면 소비자가 소재하는 국가에 과세권이 있으므로, EU 사업자의 소재지국도 과세할 수 있음
  - 이러한 결과는 개별 국가들이 과세대상을 다르게 분류하는 데에 기인함
  
- 또한 고객소재지 원칙(customer location rule)은 사용지(place of use) 또는 수행지(place of performance) 규정과 충돌할 수 있음
  - 캐나다 연방항소법원이 결정한 *Canada v. Dawn's Place* 사건<sup>3)</sup>에서 캐나다 웹사이트 접속과 관련된 공급이 문제가 되었음
    - 수취인은 캐나다 웹사이트에서 접속되는 저작물의 사본을 다운로드하고 보유할 권리가 있었음
  - 캐나다 법원이 다음과 같은 이유에서 이 공급의 과세지는 캐나다라고 결정함에 따라 이 공급은 캐나다에서 과세되었음
    - 첫째, 해당 공급이 캐나다 소비세법상 '캐나다에서 전부 또는 부분적으로 사용될 수 있는 무형 개인용 재화의 공급'이기 때문에 캐나다에서 공급된 것임
    - 둘째, 법원은 문제된 공급에 대해 캐나다 소비세법상 영세율 대상이 아닌 것으로 봄
  - 웹사이트 사용자가 EU 회원국에 소재한다면 그 공급은 EU에서도 과세되었을 것임
    - B2B 용역에 대한 공급장소 일반규정과 전자적으로 공급되는 B2C 용역에 대한

3) Canadian Federal Court of Appeal, *Canada v. Dawn's Place Ltd(F.C.A)*, 2006 FCA 349,[2007], 3 F.C.R. 521

공급장소 특별규정에서 EC VAT Directive에 따른 과세지는 고객이 소재하는 EU 회원국이기 때문임

- 결과적으로 상황에 따라 캐나다와 EU에서 이중과세될 수 있음

### 3. 무형자산과 용역의 국외공급에 대한 국제적 논의

#### 가. OECD

- OECD는 국제무역에서 발생할 수 있는 VAT 이중과세 또는 과세누락의 문제에 대응하기 위해 국제적 VAT/GST 가이드라인(International VAT/GST Guide lines)을 단계적으로 개발하고 있음<sup>4)</sup>
  - 한 지역에 사업장을 둔 사업자에게 용역과 무형자산을 국외공급하는 경우 과세지(place of taxation)에 대한 가이드라인 초안은 민간의견 수렴절차(public consultation)를 거친 상태임
  - 2013년 2월에는 2개 이상의 지역에 사업장을 둔 사업자에게 용역과 무형자산을 국외공급할 경우 과세지 결정과 B2B 용역과 무형자산의 국외공급시 과세지 특별규정을 포함하는 새로운 잠정초안(interim drafts)을 발표함
  - 또한 B2C 용역과 무형자산의 국외공급시 과세지 결정, 조세회피방지 규정, 상호협력과 분쟁해결 규정에 대한 가이드라인도 개발하여 2014년 말까지 용역과 무형자산의 국외무역에 적용할 전체 가이드라인을 마련할 계획임
- OECD가 최근 공표한 국제적 VAT/GST 가이드라인의 통합버전<sup>5)</sup>에서 과세지 결정원칙은 제3장에 기술됨<sup>6)</sup>
  - 가이드라인 3.1에서는 소비지원칙을 확인함

4) OECD(2013), p. 3

5) 통합버전은 서문(preface), 제1장(가이드라인에서 다루는 VAT의 핵심적 특성), 제2장(국외무역에서 VAT의 중립성), 제3장(용역과 무형자산의 국외공급에 대한 과세지 결정)으로 구성됨

6) OECD(2013), p. 8

- 가이드라인 3.2에서 3.5까지는 B2B 공급에 적용되는 일반규정(Main Rule)을 규정하며, 3.6과 3.7은 B2B 공급에 적용되는 특별규정(Special Rule)을 규정함

#### 1) B2B 용역과 무형자산의 국외공급 시 과세지 결정: 일반규정(Main Rule)

- 한 지역에 사업장을 둔 사업자들(single location entities)에게 용역과 무형자산이 국외 공급될 경우 과세지는 고객이 소재하는 지역(customer location)이며, 이를 일반규정(Main Rule)이라 함<sup>7)</sup>
  - B2B 거래에서는 용역이나 무형자산이 사업적으로 사용되는 것으로 간주되는 지역을 과세지로 확인함으로써 소비지원칙을 적용함
- 2개 이상의 지역에 사업장을 둔 사업자들(multiple location entities)에게 용역과 무형자산의 국외공급이 이루어지는 경우에 과세지는 용역과 무형자산을 전부 또는 부분적으로 사용하는 사업장이 소재하는 지역임<sup>8)</sup>

#### OECD의 국제적 VAT/GST 가이드라인

- 3.2 B2B 거래의 경우 소비자(customer)가 소재하는 지역이 국제적으로 거래되는 용역과 무형자산에 대한 과세권을 갖는다.
- 3.3 소비자의 신분(identity)은 일반적으로 사업협약(business agreement)에 따라 결정된다.
- 3.4 소비자가 2개 이상의 지역에 사업장(establishments)을 가지는 경우에는 해당 용역과 무형자산을 사용하는 사업장이 소재하는 지역에 과세권이 있다.
- 3.5 해당 용역이 사업협약을 맺은 사업장이 아닌 다른 사업장에서 사용되는 경우에 과세권은 두 단계로 배정된다. 첫 번째 단계에서 과세권은 사업협약을 맺은 소비자 사업장이 소재하는 지역에 배정된다. 두 번째 단계에서 과세권은 재부과약정(recharge arrangement)에 따라 용역이나 무형자산을 사용하는 소비자 사업장이 소재하는 지역에 배정된다.

7) OECD(2013), p. 4

8) OECD(2013), p. 5

- 가이드라인 3.2에서 소비자가 소재하는 지역이란 소비자가 영구적인 사업체(permanent business presence)를 설치한 지역임<sup>9)</sup>
  
- 가이드라인 3.3에서 사업협약은 공급 당사자와 공급과 관련된 권리와 의무를 확인하는 요소로 구성되며, 일반적으로 상호이해(mutual understanding)에 근거함<sup>10)</sup>
  - 다만 법원의 명령에 따라 공급 당사자에게 의무를 부과하는 경우에도 사업협약이 있는 것으로 간주됨
  
- 가이드라인 3.4에서 용역과 무형자산의 사용이란 사업의 운영 목적상 사업자가 사용하는 것을 말함<sup>11)</sup>
  
- 가이드라인 3.5에서 재부과약정(recharge arrangement)은 VAT상 공급으로 간주되는 내부적 재부과(internal recharge)를 위한 사업협약으로 기능하는 것으로서 내부공급을 주고 받는 각각의 사업장들과 내부적 권리와 의무를 확인하는 요소로 구성됨<sup>12)</sup>
  - 용역과 무형자산의 취득원가는 외부 공급자와 사업협약을 맺은 사업장에 처음 발생하며, 그 후 해당 용역나 무형자산을 사용하는 실체에 재부과됨
  - 일반적인 사업관행에 따라 용역과 무형자산을 실제 사용하는 실체는 내부적인 재부과약정에 기초하여 그 대가를 부담하며, 이러한 내부적 재부과는 VAT상 공급대가로 간주됨
  - 다만 이 가이드라인은 내부적으로 생산하거나 개발한 용역이나 무형자산과 외부 공급자로부터 취득한 용역과 무형자산에 내부적으로 추가된 가치를 적용대상에 포함하지 않음

---

9) OECD(2013), p. 30

10) OECD(2013), p. 31

11) OECD(2013), p. 32

12) OECD(2013), pp. 32~33

## 2) B2B 용역과 무형자산의 해외공급 시 과세지 결정: 특별규정(Special Rule)

- 과세지를 결정할 때 일반규정(Main Rule)을 적용하는 것이 적절하지 않은 경우에는 보완적으로 특별규정(specific rule)에 따라 과세지를 결정함
  - 예를 들어 소비자가 소재하는 지역(고객 소재지)이 아니라 공급자의 소재지나 수행지(place of performance), 부동산 소재지에 따라 과세지를 결정하는 경우가 있음<sup>13)</sup>
  - 다만 특별규정을 적용할 때 개별 국가 간에 해석상 또는 적용상 차이가 발생함으로써 이중과세나 과세누락의 위험이 높아질 수 있기 때문에 특별규정의 적용은 가급적 제한되어야 함<sup>14)</sup>

### OECD의 국제적 VAT/GST 가이드라인

- 3.6 사업자들 간에 공급되고 국제적으로 거래되는 용역과 무형자산에 대한 과세권은 다음 두 가지 요건을 충족하는 경우에 가이드라인 3.2에 기술된 소비자 소재지 외의 다른 기준에 따라 배정될 수 있다.
- a. 소비자 소재지를 고려하여 과세권을 배정하는 것이 다음 원칙에 근거하여 판단할 때 적절하지 않은 결과를 가져오는 경우
    - 중립성(neutrality)
    - 납세순응과 행정상 효율성(efficiency of compliance and administration)
    - 확실성과 단순성(certainty and simplicity)
    - 효과성(effectiveness)
    - 공정성(fairness)
  - b. 동일한 원칙에 따라 판단할 때 소비자 소재지 이외의 기준이 상당히 나은 결과를 가져오는 경우
- 3.7 부동산과 직접적으로 관련된 용역과 무형자산이 국제적으로 거래되는 B2B 공급에서 과세권은 부동산이 소재하는 지역에 배정될 수 있다.

- 가이드라인 3.6은 끊임없이 변화하는 기술·상업 환경을 배경으로 개별 국가들이 특별규정의 바람직성(desirability)을 평가할 수 있는 평가체계(evaluation framework)를

13) OECD(2013), p. 6

14) OECD(2013), p. 46

제공하는 것임<sup>15)</sup>

- 중립성 등의 평가기준들은 하나의 패키지임을 인식하는 것이 중요함
  - 납세순응과 행정상 효율성은 확실성과 단순성의 정도에 따라 달라지며, 확실성과 단순성도 효과성과 공정성을 달성하기 위한 기초임

□ 따라서 OECD는 이러한 기준에 따라 종합적으로 평가하여 일반규정에 따르면 적절하지 않은 결과에 이르고 특별규정에 따를 때 상당히 나은 결과를 얻을 수 있는 경우에만 개별 국가들이 특별규정을 적용하도록 권장함

□ 이에 따라 특별규정이 요구되는 상황으로 ① 특수한 용역나 무형자산이 사업자와 최종 소비자 모두에게 공급되고, ② 용역 공급시 공급자나 소비자 모두의 물리적 실체가 필요하며, ③ 쉽게 확인되는 장소에서 용역이 사용되는 경우를 제시함<sup>16)</sup>

- 예를 들어 외식 용역(restaurant service)이나 콘서트, 운동경기, 박람회나 전시회 입장 용역이 이에 해당함
  - 입장 용역의 경우 행사가 개최되는 건물 입구에서 입장권이 판매되고, 사업자뿐만 아니라 최종소비자가 해당 용역의 수령인이 될 수 있음
  - 공급자는 고객의 신분과 소재지를 확인하고 입증하는 것이 어렵기 때문에 일반규정을 적용할 경우 고객 소재지 확인에 대한 위험을 부담해야 함
  - 이러한 경우 효율성뿐만 아니라 확실성과 단순성도 충족할 수 없고, 공정성도 충족하기 어려움
  - 따라서 행사가 개최되는 지역을 과세지로 결정하는 특별규정을 따르는 것이 바람직함

□ 한편, 다음과 같은 용역과 무형자산을 공급할 경우에는 과세지를 부동산이 소재하는 지역으로 결정함<sup>17)</sup>

---

15) OECD(2013), p. 46

16) OECD(2013), p. 47

17) OECD(2013), pp. 48~49

- 첫째, 부동산의 이전, 판매, 임대 또는 부동산을 사용·점유·향유(enjoy)·개발하기 위한 권리
- 둘째, 건설, 개보수, 유지관리와 같이 부동산 자체에 물리적으로 제공되는 용역의 공급
- 셋째, 위의 두 가지 유형에 해당되지는 않지만, 부동산과 매우 근접하고 확실하게 연결된 용역이나 무형자산의 공급
  - 예를 들어, 명확하게 인식가능하고 특수한 부동산과 관련된 건축용역 (architectural service)과 같은 지적 용역(intellectual services)은 부동산과 충분히 근접한 관련성이 있는 것으로 간주될 수 있음
  - 다만, 이 유형을 적용하기 전에 먼저 가이드라인 3.6에 기술된 기준에 따라 평가하여 특별규정을 적용하는 것이 타당한지를 검토해야 할 것임

#### 나. EU<sup>18)</sup>

- EU 회원국은 부가가치세의 기본 틀은 EU 부가가치세 지침에 따르고 있으나 각 회원국은 부가가치세법을 개별적으로 운영하고 있어 세부적인 규정 중 EU 부가가치세 지침과 일치하지 않는 부분이 존재함
- 여기서는 EU의 공급장소와 과세방법에 관한 개정 연혁을 간단히 살펴보고, EU 중 대표적인 국가인 영국의 사례를 통해 그 구체적인 제도를 살펴봄
- EU의 경우 공급거래는 자산의 유형(tangible)성에 따라 재화의 공급(supplies of goods)과 용역의 공급(supplies of services)으로 구분됨<sup>19)</sup>
  - 재화의 공급: 유형자산 및 유형재산을 처분할 수 있는 권리의 이전임
    - 전기, 가스, 열, 냉방과 이와 유사한 재화는 유형자산으로 간주하고 있음<sup>20)</sup>

18) 홍범교(2011) p. 36

19) The EC VAT Directive, Art. 24.1, 및 Art 14.1.

20) The EC VAT Directive, Art, 15.1.

- 용역의 공급: 재화의 공급 이외의 거래이며, 무형자산의 공급도 용역의 공급으로 본다는 점에서 우리나라와 다름

### 1) 부가가치세의 개정연혁

- EU는 1993년 EU 회원국 간의 B2B 거래를 대리납부를 통해 과세하는 방안을 발표하였으며, 부가가치세 이념 체계, 세금계산서, 사업자번호와 신고방법에 관한 이념 체계를 표준화함
- EU는 1998년 2월 디지털 상품의 거래를 용역의 공급으로 간주하는 내용을 포함해 디지털 상품의 거래와 관련하여 3가지 부가가치세 과세원칙을 발표하고 B2C 거래를 과세하기 위한 방안을 논의함
  - 첫째, 전자상거래와 관련하여 새로운 세금을 부과하지 않음
  - 둘째, 디지털 상품의 거래를 부가가치세 목적상 용역의 공급으로 봄
  - 셋째, EU 내에서 소비된 용역은 과세하나 EU 밖에서 소비된 용역은 EU의 부가가치세 대상에서 배제함
- EU는 2003년 7월 1일부터 EU 역외에서 EU 역내 과세사업자가 아닌 개인에게 공급하는 거래(B2C 거래) 중 전자공급용역(electronically supplied services)과 방송용역(broadcasting services)에 대해 부가가치세를 과세하는 방안을 발표함<sup>21)</sup>
  - 납세비용을 줄이고 납세순응도를 높이기 위해 전자공급용역은 EU 역내 회원국 한 곳에만 사업자로 등록하고 부가가치세를 납부하는 특례규정을 시행하는 방안임<sup>22)</sup>
- 이후 2006년과 2008년에 발표한 부가가치세 지침에서 디지털 상품의 거래에 관한 과세원칙을 2014년 말까지 연장하였으며, 공급장소 결정에 관한 개정사항<sup>23)</sup>을 2010년부

21) EU(2002)

22) 이를 간이등록제도라고 부르며, 이에 관해서는 영국의 제도를 통해 자세히 설명

23) <표 III-3> 참조

터 2015년까지 순차적으로 적용함

- 2015년 1월 1일부터 EU 역내에서 방송용역, 전자공급용역, 텔레커뮤니케이션 용역을 공급하는 자는 특례규정의 적용을 폐지하고 용역을 소비하는 각 국가에 사업자로 등록하고 부가가치세를 납부하게 함

□ 2007년 발표한 VAT Package에서 공급장소에 관한 규정을 전반적으로 개정함

- 2010년 1월 1일부터 B2B 거래의 공급장소를 현행 공급자가 소재하는 장소에서 소비자가 소재하는 장소로 변경하였으며, B2C 거래의 공급장소는 현행 공급자가 소재하는 장소를 유지함
- 또한, 서비스 공급장소(place of supply of service)에 대한 기준 변경과 납세협력비용을 줄이기 위해 회원국 한 곳에서 부가가치세 납세의무를 이행하도록 하는 제도(a “one-stop shop” system)<sup>24)</sup>를 도입함
- Tax Package는 2002년 발표한 전자상거래에 대한 지침 등의 단편적인 부가가치세 개정을 통해서 국제 거래와 디지털 거래의 증가와 같은 국제 흐름을 따라갈 수 없다는 판단하에 공급장소를 결정하는 일반적이고 구체적인 규정을 마련하기 위해 발표한 것임

□ 2015년 1월 1일부터 EU 역내 텔레커뮤니케이션 용역, 방송용역이나 전자공급용역의 B2C 거래의 경우 공급장소가 소비자가 소재하는 장소로 개정될 것이며, 이를 위해 소비자의 소재지와 공급자의 위치를 확인하는 구체적인 지침을 계속 발표함

- 2003년부터 EU 역외 사업자가 전자공급용역을 비사업자에게 제공한 경우 공급장소는 소비자가 소재한 장소였기 때문에 2015년 개정규정은 EU 역내 사업자에게만 영향을 끼칠 것임
- 소비자가 소재하는 장소란 소비자의 설립지(established), 주소지(permanent

24) 소비자의 소재지국이 EU의 여러 회원국에 위치하고 있는 경우, 부가가치세의 등록(registration), 신고(declarations), 납부(payments)를 공급자가 속한 본국에 이행하면 공급자의 과세당국에서 소비자의 과세당국으로 세금을 이전하도록 한 규정으로 2003년부터 EU 역외 사업자가 제공하는 B2C 전자공급용역에 적용되며, 2010년부터 B2B 방송용역, 텔레커뮤니케이션과 전자공급용역에 적용하고 2015년부터는 방송용역, 텔레커뮤니케이션 용역과 전자공급용역의 모든 B2C 거래에까지 확대 적용할 예정임

address)나 일상적 거주지(usually reside)를 의미함

- 공급받는 자의 위치 확인과 증거에 관련된 사항과 중간단계 사업자(intermediated delivery)를 통한 전자공급용역의 공급에 관한 규정을 포함하고 있음

#### 다. OECD와 EU의 공급장소 결정방식 비교

- OECD와 EU의 공급장소 결정방식을 비교하면 B2B 거래는 소비자 소재지를 일반규정으로 하는 공통점이 있음
  - OECD는 B2B 거래에 대해 OECD가 제시하는 판단기준에 따라 공급장소에 대한 특별규정을 정할 수 있음을 밝히고, 부동산 관련 용역에 대해서는 부동산 소재지를 공급장소로 함
  - EU는 크게 16개의 특별원칙을 두고 있음<sup>25)</sup>
    - B2C 거래에만 해당하는 용역: 중개인이 공급하는 용역, 유동자산의 가치평가 등 용역, EU 역외 재화의 운송용역, EU 역내 재화의 운송용역, 재화의 운송에 대한 보조용역, 문화, 예술, 스포츠, 과학, 교육, 오락 및 이와 유사한 활동과 관련된 용역, EU 역외 사업자가 제공하는 전자공급용역, EU 역외 사업자가 제공하는 라디오 및 TV 방송용역과 텔레커뮤니케이션 용역, 광고, 컨설팅, 법률 및 재무에 관한 용역, 운송수단의 장기 대여
    - B2B 거래에만 해당하는 용역: 문화, 예술, 스포츠, 과학, 교육, 오락 및 이와 유사한 활동의 허가와 관련된 용역
    - B2B와 B2C에 모두 해당하는 용역: 비유동자산과 관련된 용역, 승객운송, 음식 및 식당용역, 선박, 비행기나 기차에서 제공되는 음식 및 식당용역, 운송수단의 단기 대여
- OECD는 아직 B2C 거래의 공급장소에 대한 가이드라인을 논의하는 중인 반면, EU는 공급자의 소재지를 일반규정으로 하고 있음

---

25) European commission, <http://ec.europa.eu>

〈표 II-1〉 OECD와 EU의 무형자산과 용역의 국외공급 시 공급장소 결정방식 비교

			OECD	EU
B2B	일반 규정 (Main Rule)	단일 사업장 소비	소비자 소재지 (customer location)	소비자 소재지 (customer's place of establishment)
		복수 사업장 소비	전부 또는 부분적으로 사용하는 사업장 소재지	
	특별규정 (Special Rule)	1. 다른 기준 2. 부동산 관련 무형자산과 용역: 부동산 소재지	유형별 기준 채택	
B2C	일반규정 (Main Rule)	논의중		1. 공급자 소재지 (supplier's establishment) 2. 일부 특례: 소비자 소재지 (customer's place of establishment)
	특별규정 (Special Rule)			유형별 기준 채택

□ 과세방법에 있어서 OECD는 B2B 거래는 대리납부나 자진신고제도를 통해 과세하는 방안을 채택하고 있고 B2C 거래에 대해서는 명확한 과세방안을 마련하지 못하고 있음

□ 반면, EU는 B2B 거래에 대해 OECD와 동일하게 대리납부나 자진신고제도의 방법을 채택하고 있으나, B2C 거래 중 방송용역, 전자공급용역과 텔레커뮤니케이션 용역에 대해 역외 공급자 등록제도 또는 간이등록제도를 통해 과세하는 방안을 마련하고 있음

#### 4. 우리나라의 과세제도

##### 가. 과세대상의 구분

□ 「부가가치세법」 제4조에 따라 '사업자가 행하는 재화 또는 용역의 공급'과 '재화의 수입'에 대해 부가가치세를 과세하며, '용역의 수입'은 과세대상에 포함되지 않음

- ‘재화’란 재산 가치가 있는 물건과 권리로 정의됨
  - 물건은 상품, 제품, 원료, 기계, 건물 등 모든 유체물과 전기, 가스, 열 등 관리할 수 있는 자연력을 모두 포함하는 개념임
  - 권리는 광업권, 특허권, 저작권 등 물건 외의 재산적 가치가 있는 모든 것임
- ‘용역’은 재화 외의 모든 재산적 가치가 있는 역무와 그 밖의 행위로 정의하여 재화 외의 모든 공급을 포괄하여 정의하고 있음

□ 부가가치세법은 과세대상 거래 중 ‘재화의 공급’과 ‘용역의 공급’을 다음과 같이 규정함<sup>26)</sup>

- ‘재화의 공급’은 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의하여 재화를 인도하거나 양도하는 것으로 규정됨<sup>27)</sup>
- ‘용역의 공급’은 계약상 또는 법률상 모든 원인에 의하여 역무를 제공하거나 시설물 또는 권리 등 재화를 사용하게 하는 것으로 규정됨<sup>28)</sup>
- 따라서 특허권, 상표권, 저작권 등 지적재산권을 공급하는 경우에 권리의 양도는 재화의 공급, 권리의 사용은 용역의 공급으로 구분됨<sup>29)</sup>

□ 과세대상 거래 중 ‘재화의 수입’은 법에서 정한 물품을 국내에 반입하는 것을 의미함<sup>30)</sup>

- 보세구역에 거치는 것은 보세구역에서 반입하는 것을 재화의 수입으로 봄
- 법으로 정한 물품은 외국으로부터 국내에 도착한 물품으로서 수입신고가 수리되기 전의 것과 수출신고가 수리된 물품을 의미함
  - 수출신고가 수리된 물품은 수출신고가 수리된 물품으로서 선적되지 아니한 물품을 보세구역에서 반입하는 경우는 제외함

26) 「부가가치세법」 제10조와 제12조에서 재화 공급의 특례와 용역 공급의 특례를 규정하고 있으나 부가가치세 이중과세와 관련해 자세히 설명할 필요는 없다고 판단되어 구체적으로 열거하지 않음

27) 「부가가치세법」 제9조

28) 「부가가치세법」 제11조

29) 서삼46015-10943, 2003.06.11; 부가22601-1254, 1988.7.19

30) 「부가가치세법」 제13조

- 용역의 수입은 과세대상에 포함되지 않지만, 대리납부 규정에 따라 실질적으로 용역의 수입이 과세될 수 있음
  - 대리납부는 비거주자나 외국법인으로부터 국내에서 용역이나 권리를 공급받아 면세사업에 사용하는 경우 용역을 제공받는 사업자가 대가를 지급하는 때에 부가가치세를 징수하여 납부하는 것임
  
- 한편 재화나 용역의 구분이 모호한 디지털 상품에 대해서는 명확한 판단기준은 없으며, 유권해석의 입장도 통일되지 않음
  - 사업자가 전자통신망을 통한 전송방법으로 비거주자에게 공급한 소프트웨어는 수출재화로 보는 예규<sup>31)</sup>도 있는 반면, 국내사업장이 없는 외국법인으로부터 소프트웨어를 도입하는 경우 용역의 공급으로 보는 예규<sup>32)</sup>도 있음
  - 스마트폰에서 어플리케이션을 다운로드받는 것은 용역의 공급으로 봄<sup>33)</sup>
  - 외국출판사로부터 전자출판물의 요건을 충족한 PDF 형식의 전자파일을 공급받은 경우에는 재화의 공급임을 전제로 도서의 수입에 해당하여 면세되는 것으로 봄<sup>34)</sup>

#### 나. 국제 거래에 대한 공급장소 결정방법

- 부가가치세법상 재화 수출에 대해 영세율을 적용하고 재화 수입 시 수입세관장을 통해 부가가치세를 과세하여 소비지국 과세원칙을 실천하고 있음
  
- 부가가치세법은 용역이 제공된 장소에서 소비되는 것으로 보고 용역의 공급은 과세대상에 포함하고 있으나 용역의 수입은 과세대상에서 제외함
  
- 단, 수입 시 수입세관장을 통해 과세되지 않는 용역이나 권리를 소비지국 과세원칙으로

31) 서삼46015-10208, 2003.2.6

32) 서면인터넷방문상담3팀-2362, 2005.12.26

33) 부가가치세과-171, 2013.2.19, 기획재정부 부가가치세제과-388, 2010.6.10.

34) 부가가치세과-1142, 2010.9.2

과세하기 위해 대리납부제도를 두고 있음

- 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인<sup>35)</sup>(국내사업장과 관계없이 용역을 제공한 경우를 포함함)으로부터 과세용역을 공급받은 면세공급자는 그 대가를 지급할 때 부가가치세를 징수하고 공급자를 대신해 과세당국에 부가가치세를 납부함
- 국내사업장이 있는 비거주자 외국법인이 국내사업장과 관련 없이 용역 등을 공급하는 경우로서 해당 용역 등의 제공이 국내사업장에 귀속되지 않는 경우를 의미함

□ 「부가가치세법」 제19조는 재화가 공급되는 장소를 재화의 이동이 필요한 경우와 이동이 필요하지 아니한 경우로 나누어 규정함

- 재화의 이동이 필요한 경우: 재화의 이동이 시작되는 장소
- 재화의 이동이 필요하지 아니한 경우: 재화가 공급되는 시기에 재화가 있는 장소

□ 「부가가치세법」 제20조 제1항에서 용역이 공급되는 장소는 역무가 제공되거나 시설물, 권리 등 재화가 사용되는 장소로 규정하고 있음

- 단, 국내 및 국외에 걸쳐 용역이 제공되는 국제운송의 경우 사업자가 비거주자 또는 외국법인이면 여객이 탑승하거나 화물이 적재되는 장소임
- 동법 제20조 제2항에서 공급장소에 관해 필요한 사항은 시행령에서 별도 규정하도록 했으나 별도 규정은 없음
  - 단, 기본통칙은 국외에 있는 부동산의 임대용역과 외국의 광고매체에 광고 게재를 의뢰하고 지급하는 광고료는 부동산 또는 광고매체가 사용되는 장소가 국외이므로 우리나라 부가가치세를 과세하지 않는 것으로 규정함<sup>36)</sup>
- 법원은 용역의 공급장소 규정을 적용할 때 해당 용역의 실질적이고 주된 내용이 이루어지는 장소 또는 용역의 대부분이 이루어지고 중요하고 본질적 부분이 이루어지는 장소를 판단하여 국내거래 여부를 결정함<sup>37)</sup>

35) 부가가치세법에 따르면 “외국법인”은 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인(국내에 사업의 실질적 관리장소가 소재하지 아니하는 경우에 한함)이며, “비영리외국법인”은 외국법인 중 외국의 정부·지방자치단체 및 영리를 목적으로 하지 아니하는 법인(법인으로 보는 단체를 포함함)을 의미함

36) 「부가가치세법 기본통칙」 10-0-1

37) 서울고등법원 2004.6.10. 선고 2003누9369, 2003누9376(병합) 판결, 대법원 1996.11.22 선고 95

- 용역의 공급장소가 국내인 경우에 한해 우리나라의 부가가치세가 과세됨
  - 국외에서 공급하는 용역에 대하여는 영세율을 적용하는데<sup>38)</sup>, 이는 부가가치세법상 국내에 사업장이 있고 국외에서 용역을 제공하는 경우에는 수출하는 재화와 동일하게 수출산업을 지원하고자 하는 취지에서 영세율을 적용하는 것임<sup>39)</sup>
  
- 즉, 우리나라 부가가치세법은 소비지국 과세원칙을 실현하기 위해 거래장소의 결정을 위해 재화는 재화의 이동이 시작되는 장소, 용역은 용역이 공급되는 장소를 거래장소로 규정함
  - 재화는 물리적으로 배송되는 경우 국경을 통과하면서 세관에서 부가가치세를 과세함으로써 소비지국 과세원칙을 실현함
  - 용역은 과거 공급되는 곳에서 즉시 소비되는 것으로 보고 용역의 공급장소에서 과세함

〈표 II-2〉 부가가치세법상 과세대상 거래와 공급장소

정의		과세대상 거래	공급장소
재화	물건	재화의 인도 또는 양도	유체물 재화의 이동이 시작되는 장소
			무체물 재화가 공급되는 시기에 재화가 있는 장소
	권리		
용역	역무	역무의 제공	역무가 제공되는 장소
	기타의 행위	시설물·권리 등 재화의 사용	시설물·권리 등 재화가 사용되는 장소

- 전자상거래 등 새로운 공급방식을 통해 국외사업자가 공급하는 재화나 용역의 경우 현행 규정으로 과세할 때 이중과세되거나 과세되지 않는 경우가 발생함
  - 전자상거래 등의 방식으로 수입세관장을 통해 과세되지 않는 재화를 해외에서 공급(다운로드 등의 방식)받는 경우 현행 규정과 같이 재화의 이동이 시작되는 장소에서

---

누1071 판결

38) 「부가가치세법」 제22조

39) 정재호 외(2011), p. 13

과세하면 국외에서 구매한 후 우리나라에서 소비되는 재화를 과세하지 못함

- 전자상거래 등 새로운 공급방식을 통해 국외사업자가 공급하는 용역도 소비장소에 대한 판단이 명확하지 않기 때문에 소비지 과세원칙에 따른 과세가 불가능해짐

#### 다. 과세방법

- 현행 부가가치세법상 비거주자나 외국법인이 사업자를 제외한 개인 등에게 무형재화나 용역을 공급한 경우 현실적으로 과세할 수 있는 제도가 없음

##### 1) 대리납부 – 비거주자가 직접 공급하는 경우

- 「부가가치세법」 제52조에 따라 비거주자 또는 외국법인 등으로부터 용역이나 권리를 공급받는 자는 그 대가를 지급하는 때에 부가가치세를 징수하고 과세당국에 신고·납부해야 함
  - 여기서 권리의 공급이란 국내에 반입하는 것으로서 관세법에 따라 관세를 세관장에게 신고하고 납부하면서 부가가치세를 함께 신고하고 납부하는 재화의 수입을 의미함
  - 대리납부제도는 면세점이 없기 때문에 비거주자 또는 외국법인이 소액의 용역이나 권리를 공급했다라도 신고·납부대상이 됨
- 이 경우 공급받은 용역이나 권리를 과세사업에 제공하는 경우는 대리납부 대상에서 제외하나, 매입세액이 공제되지 않는 용역이나 권리를 공급받는 경우는 대리납부 대상에 포함함
- 대리납부 의무자인 용역이나 권리를 공급받는 자는 과세사업자를 제외한 자이므로 사업자가 아닌 개인을 포함한다고 볼 수도 있으나 현실적으로 실현 가능성이 없기 때문에 여전히 B2C 거래를 과세할 수 있는 방법은 없음

〈표 II-3〉 비거주자가 직접 제공하는 전자상거래 상품의 과세

용역을 공급받는 자	매입세액 공제	국내 과세 여부
과세사업자	공제	대리납부 제외 대상임 <sup>1)</sup>
	불공제	매입세액이 공제되지 않는 용역이나 권리를 공급받은 때에는 대리납부 대상에 포함되므로 과세됨
면세사업자	-	과세됨
비사업자(개인)	-	법에서 대리납부 대상에 포함하고 있으나 실제 과세할 수 있는 방법이 없음

주: 1) 과세사업자가 대리납부할 경우, 과세한 금액을 다시 매입세액으로 공제받게 되면 결국 납부할 부가가치세가 0이 되기 때문에 대리납부 대상에서 제외한 것임

자료: 홍범교(2011), p. 9 참조

## 2) 비거주자가 대리인을 통해 공급하는 경우

- 2012년 7월 1일 세법개정을 통해 비거주자 또는 외국법인이 국내 거주자인 사업자등록의 대상인 위탁매매인, 준위탁매매인 또는 대리인(이하 2)에서 “대리인 등”이라 한다)을 통해 용역이나 권리를 공급할 때 대리인 등이 해당 용역 등을 공급한 것으로 간주하도록 규정을 개정함
- 이는 비거주자가 국내 대리인을 통해 국내 소비자(개인 포함)에게 용역이나 권리를 공급할 때 부가가치세를 과세하기 위해 개정한 것임
  - 기존에는 비거주자 또는 외국법인이 대리인 등을 통해 국내사업자 및 비사업자에게 공급하는 무체물이나 용역에 대한 부가가치세 과세방법을 법에서 구체적으로 명시하고 있지 않아 과세할 수 있는 방법이 없었음
  - 개정된 규정에 따르면 비거주자가 대리인을 통해 국내 사업자에게 용역이나 권리를 제공할 때뿐만 아니라 국내 비사업자에게 용역이나 권리를 제공하는 거래에 대해서도 과세할 수 있게 됨
- 비거주자로부터 권리를 공급받은 대리인 등은 대리인 등의 국내에 있는 사업장의 소재

지 또는 주소지를 해당 권리가 공급되는 장소로 봄

- 한편, 국내 개발자가 인터넷 오픈마켓(예: 애플사의 앱스토어)에 게임 등 응용 소프트웨어를 등재하고 이를 국내소비자가 다운로드받는 부분에 대해 부가가치세를 과세하고 국외 사용자가 다운받는 부분은 영세율을 적용하여 과세함

### Ⅲ. 주요국의 소비지 결정방식

#### 1. 영국<sup>40)</sup>

##### 가. 과세대상

- 현행 영국의 부가가치세법은 EU의 Principal VAT Directive(2006)을 근간으로 하고, 영국 재무부와 과세당국에서 제정한 구체적인 세부규정을 바탕으로 운영하고 있음
  - 재화의 공급과 용역 공급의 정의, 용역의 공급장소와 전자공급용역의 과세 등은 EU 부가가치세 지침을 근간으로 함
  
- 영국 부가가치세법에 따르면 과세사업자가 사업과 관련하여 영국 역내에서 재화와 용역을 공급할 때 과세되며, EU 외의 국가나 EU 회원국에서 영국으로 수입되는 특정 용역과 재화에 대해서도 부가가치세가 과세됨<sup>41)</sup>
  - 부가가치세는 사업자로 등록한 과세사업자가 다른 사업자나 개인에게 재화나 용역을 공급할 때 부과되는 것임
  
- 따라서 영국에서 부가가치세는 ‘재화의 공급’, ‘용역의 공급’, ‘재화의 수입’과 ‘특정 용역의 수입’에 대해 부과됨
  
- 재화의 공급: 유형자산과 유형자산의 소유권 및 통제권의 이전을 의미함<sup>42)</sup>

---

40) 홍범교(2011), pp. 47~69 참조

41) Davies(2011)

42) 홍범교(2011), p. 47

- 용역의 공급: 재화의 공급을 제외한 공급거래를 포괄하며, 따라서 무형자산은 용역의 범주에 포함됨<sup>43)</sup>

#### 나. 공급장소 결정방법

- 영국에서 부가가치세법상 ‘공급장소(place of supply)’는 어느 국가의 세법을 적용하여 과세할 것인지 즉, 과세관할권을 결정하는 매우 중요한 개념임
- 영국 역내에서 발생한 공급에 대해 영국 부가가치세법이 적용된다고 하였는데, 이 경우 재화와 용역의 공급장소가 다르게 규정되어 있음

##### 1) 재화의 공급장소<sup>44)</sup>

- 공급시기에 영국 역내에 소재하는 재화: 공급장소를 영국으로 봄
- 공급시기에 영국 역외에 소재하는 재화: 공급장소를 역외로 봄
- 영국 역내에서 설치나 조립하는 재화: 공급장소를 영국으로 봄
- 영국 역외에서 설치나 조립하는 재화: 공급장소를 역외로 봄
- 영국에서 EU 회원국으로 공급하는 재화: 공급장소를 영국으로 봄
- 영국에서 EU 회원국으로 공급하는 재화 중 비대면 판매(distance selling) 방식으로 거래되는 것: 재화가 배송된 EU 회원국을 공급장소로 봄
  - 비대면 판매란 EU 회원국에 소재한 사업자가 다른 EU 회원국에 소재한 고객에게

43) 홍범교(2011), p. 47

44) HMRC, Notice 700 The VAT Guide, 2012. 5

직접 재화를 판매하고 배송하는 방식의 판매이며, 그 예로 인터넷이나 통신을 통한 판매가 있음

- EU 회원국 외의 국가에서 재화를 수입할 때: 공급장소를 영국으로 봄
- EU 회원국 외의 국가로 수출하기 위해 영국에서 재화가 움직이거나 다른 EU 회원국으로 비대면 판매를 위해 재화가 영국에서 재화가 이동할 때: 공급장소를 영국으로 봄
- 다른 EU 회원국에서 영국으로 재화가 이동할 때 (비대면 판매를 제외함): 재화의 이동이 시작된 국가

## 2) 용역의 공급장소<sup>45)</sup>

- 국제거래의 이중과세나 비과세를 방지하기 위해 용역의 공급장소에 대해 한 가지 규정을 적용하지 않고 거래의 성격에 따라 여러 규정을 두고 있음
- 2010년 1월 1일부터 용역의 공급장소에 관한 일반원칙의 경우 B2B 거래와 B2C 거래의 두 가지로 구분하고 서로 다른 규정을 적용하며, 일반원칙에도 불구하고 일부 특정 용역거래에 대해서는 공급장소에 관한 특별규정이 적용됨
  - 사업자가 비사업자에게 공급하는 B2C 거래: 공급하는 자가 소재하는 장소를 용역의 공급장소로 함
  - 사업자가 사업자에게 공급하는 B2B 거래: 공급받는 자가 소재하는 장소를 용역의 공급장소로 함
- 특히, 2010년 1월 1일부터 적용되는 개정 내용은 국제거래와 관련하여 EU 규정을 준수하고 소비지국 과세원칙에 충실하기 위한 것임<sup>46)</sup>

45) HMRC, Notice 700 The VAT Guide, 2012. 5 및 Notice 741A Place of supply of services, 2010. 1

- 개정 전 사업자 간 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 유지한 것임

□ 용역의 공급장소에 관한 규정은 2011년 1월 1일부터 적용되었고 일부 규정은 2013년 1월 1일부터 시행되었으며, 텔레커뮤니케이션 용역과 방송용역의 B2C 거래는 2015년 1월 1일부터 적용될 예정임

#### 가) B2B 거래와 B2C 거래의 의미

- B2B 거래: 용역의 공급장소를 결정하는 데 있어 B2B 거래란 공급받는 자가 사업자이며, 자신의 사업활동(business)을 위해 제공받은 것을 의미함
  - 사업활동에는 사업자가 수행하는 영리활동(business activities)뿐만 아니라 자선단체와 정부기관과 같은 비영리활동(non-business activities)도 포함함
- B2C 거래: 용역의 공급장소를 결정하는 데 있어 B2C 거래란 사업자가 개인(a private individual), 영리활동을 하지 않는 자선단체, 정부부처나 기타 이와 유사한 기관, 개인적인 목적으로 용역을 공급받는 자(person)에게 공급한 경우임

#### 나) B2B 거래와 B2C 거래의 구분

- 사업자는 제공한 용역이 ① 영국 역외에서 발생했고 ② 공급이 개인적인 목적을 위한 것이 아님을 입증할 수 있는 자료를 보관할 의무가 있음
  - B2B 거래의 경우 공급받는 자가 소재하는 장소에서 과세되므로 영국 역외에서 공급한 용역에 대해 사업자가 영국 부가가치세 납세의무를 면제받게 되므로 이와 관련한

### 입증자료를 구비하도록 한 것임

- ① 다음 중 어느 하나가 적용되면 공급장소가 영국 역내에 소재(belong)한 것으로 봄<sup>47)</sup>
- 영국에 사업소(business establishment), 고정사업장(fixed establishment)이 있는 경우
    - 사업소: 사업의 기본장소이며 일반적으로 본사가 위치한 곳을 의미하지만, 사무실(office), 쇼룸(showroom)이나 공장이 소재한 장소를 의미할 수도 있음
    - 고정사업장: 사업소 외에 소재지를 고정사업장이라 하며 계속적으로 용역을 공급하거나 공급받기 위해 필요한 인적자원과 물적자원을 갖춘 장소임. 사업자는 여러 개의 고정사업장을 보유할 수 있으며 고정사업장은 대리인(agency)이나 지점을 포함하는 개념임
  - 영국에 사업소가 있고 다른 국가에 고정사업장이 있으나 영국의 사업소가 공급하거나 공급받은 용역과 직접 연관되어 있는 경우
  - 영국에 고정사업장이 있으나 다른 국가에 고정사업장과 사업소가 있는 경우에도 영국 고정사업장이 쟁점 용역과 직접 연관되어 있다면 영국을 공급장소로 봄
  - 사업소와 고정사업장이 모두 영국 역내에 있지 않으나 영국에 일상적 거소(usual place of residence)를 두고 있는 경우
- ② 개인적 목적을 위한 공급이 아님을 입증할 수 있는 자료는 사업자등록번호 등이 있음
- 가장 좋은 근거자료는 공급받는 자의 세금계산서(invoices)에 있는 사업자등록번호(VAT registration number)임
  - 공급받는 자가 사업자등록번호를 제공하지 않는 경우 공급받는자의 사업활동을 보여주는 다른 상업서류(commercial documents), 편지에 있는 회사주소 및 회사명(business letterheads)이나 재무당국(fiscal authorities)에서 발행한 확인서(certificate)를 통해 입증함

47) 공급장소의 결정과 관련하여 고정사업장이 여러 곳인 경우나 고정사업장이나 일상적 거소의 예시 등에 대해 자세히 다루고 있으나 이는 이번 보고서에서 자세히 다룰 내용은 아니기 때문에 여기서는 일반적인 정의와 원칙만 정리함

- 고객이 사업자로 등록되어 있으나 사업활동과 비영리활동을 모두 수행하는 일부 단체의 경우에는 영리 및 비영리활동 모두에 대해 용역을 공급받는 자가 소재하는 장소를 용역의 공급장소로 봄
  - 이러한 단체로 정부부처(government departments), 시당국(municipal authorities)이나 이와 유사한 단체가 있음

- 공급받는 자에게 제공한 용역이 개인적인 목적을 위해 사용된다면 B2B 거래에 해당하지 않으며 B2C 거래의 일반원칙이 적용되는 거래인지, 특별규정이 적용되는 거래인지를 구분해서 공급장소를 결정해야 함

다) 공급장소의 개념<sup>48)</sup>

- 공급장소란 부가가치세 과세대상 공급이 발생해 부가가치세가 부과되고 납부되는 장소임
- 용역의 경우 사업장의 수, 제공하는 용역의 종류, 공급하는 자 또는 공급받는 자가 소재한 장소에 따라 공급장소가 변경됨
- 용역의 공급시 과세관할권은 사업자가 (1)영국에 소재하고 있는지와 (2)용역의 공급장소가 영국 역내인가를 고려해서 결정됨
  - 사업자가 영국에 소재하고 용역의 공급장소가 영국인 경우 영국의 부가가치세가 적용됨
  - 사업자가 영국에 소재하지만 용역의 공급장소가 다른 EU 국가인 경우 해당 용역의 공급은 영국의 부가가치세 과세대상에서 제외됨
    - 단, 특정 공급에 대해서는 공급이 이루어진 국가에서 사업자가 등록을 하고 해당 국가에 부가가치세를 징수·납부해야 하는 경우가 있을 수 있음
  - 용역의 공급장소가 EU 국가가 아닌 경우 해당 용역의 공급 역시 영국에서 부가가치

---

48) 홍범교(2011), p. 48 및 p. 49

세가 과세되지 않음

- 사업자는 EU VAT를 부과할 필요가 없으며, 해당 매출액을 부가가치세 신고서에 포함할 필요도 없음

라) 용역의 공급장소에 대한 일반규칙(general rule)<sup>49)</sup>

- 공급받는 자가 사업자(business customer)인 B2B 거래의 경우 용역의 공급장소는 공급받는 자가 소재(belong)하는 장소임
  - 이 경우 B2B 중개용역(intermediary services)을 공급하는 장소가 영국이지만 중개 대상의 공급장소가 EU 회원국이 아닌 다른 국가인 경우 일반규정에도 불구하고 해당 중개용역에 대해 영세율을 적용함
- 공급받는 자가 사업자가 아닌 B2C 거래의 경우 용역의 공급장소는 공급자가 소재(belong)하는 장소임

마) 용역의 공급장소에 대한 특별규칙(exemptions)<sup>50)</sup>

(1) 부동산 용역(land and property services)

- 부동산 관련 용역의 공급장소는 해당 부동산이 소재하는 장소임
  - 공급하는 자나 공급받는 자가 소재하는 장소와 관계없이 부동산이 소재하는 장소에서 과세됨
- 부동산이라 함은 토지, 건물 및 기타 구조물을 포함하는 개념임
  - 건물주가 자신의 권리로 설치한 공장이나 기계류 등 불박이 형태로 설치된 기계류는 부동산에 포함되나 그 밖에 건물 내에 설치된 기계류는 부동산에 해당하지 않음

49) HMRC, Notice 741A Place of supply of services, 2010. 1

50) HMRC, Notice 741A Place of supply of services, 2010. 1 및 정재호(2011) 참조

□ 부동산 관련 용역의 예는 다음과 같음

- 호텔 숙박업
- 건물의 건설, 재정비, 개조, 수리, 유지 및 철거나 토목공사
- 건설현장 작업과 관련하여 운영책임자(operator)와 함께 공장이나 기계장치를 공급
- 부동산 중개인, 경매인, 건축업자, 변호사, 조사전문가, 엔지니어와 이와 유사한 부동산 관련 전문용역의 공급
- 토지나 해저의 특정 장소의 개발과 석유, 가스, 광물의 탐사 및 개발과 관련된 용역
- 토지나 해저의 지진, 지질학적인 조사
- 임대료 수납 관리, 수리용역의 주선과 금융계정(financial account)의 관리 등을 포함하는 부동산 유지관리 패키지 용역
- 창고공간의 대여

(2) 교통수단의 대여(services of hiring of means of transport)

□ 교통수단은 승객 또는 재화를 이동할 목적으로 사용될 수 있는 것임<sup>51)</sup>

- 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 공급받은 자와 해당 차량을 대여한 기간에 따라 결정됨

- 장기 대여(보트의 경우 90일 초과, 기타 차량의 경우 30일 초과)의 경우 일반규칙을 적용하여 B2B와 B2C 거래에 대한 공급장소 규정이 적용됨
- 단기 대여의 경우 차량이 공급받는 자에게 물리적으로 인도되는 장소를 공급장소로 함

---

51) 홍범교(2011)

- 한편, 2010년 1월 1일부터 2012년 12월 31일까지 장기대여면서 B2C 거래인 경우 B2C 거래의 일반규칙이 적용되어 공급하는 자가 소재하는 장소가 공급장소였으나, 2013년 1월 1일부터 공급받는 자가 소재하는 장소로 변경됨
  - 2013년 변경된 규정은 유람선(pleasure boat)의 장기대여에는 적용되지 않음

(3) 수행된 장소(where performed)에서 과세되는 용역

- 수행된 장소에 관한 공급규정은 2010년과 2011년 두 차례에 걸쳐 개정됨

〈표 Ⅲ-1〉 수행된 장소에서 과세되는 용역

용역 구분	2010년 1월 1일부터 적용	2011년 1월 1일부터 적용
유형자산(moveable goods)에 대한 용역(가치평가 포함)과 보조운반(ancillary transport) 용역	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ B2B 공급은 일반규칙이 적용됨</li> <li>○ B2C 공급은 용역이 실제 수행된(performed) 장소에서 과세됨</li> </ul>	
문화, 예술, 스포츠, 과학, 교육, 오락과 이와 유사한 활동 및 이러한 활동과 관련된 보조 용역	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ B2B 및 B2C 공급 모두 용역이 실제 수행된(carried out) 장소에서 과세됨</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ B2B 공급: B2B 일반규칙이 적용되어 공급받는 자가 소재하는 장소에서 과세됨</li> <li>○ B2C 공급: 활동(activities)이 실제 발생한(take place) 장소에서 과세됨</li> </ul>
B2B 공급으로 문화, 예술, 스포츠, 과학, 교육, 오락과 이와 유사한 활동의 허가(admission)와 관련된 용역 및 이러한 활동과 관련된 B2B 보조용역	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 용역이 실제 수행된 장소에서 과세됨</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 이벤트가 실제 발생한 장소에서 과세됨</li> </ul>

주: 1. 유형자산(goods)에는 완성품(finished commodities), 원재료(raw materials)와 같은 유형의 이동가능한 모든 자산이 포함되나, 고정된 설치물과 같은 이동이 불가능한 자산은 포함되지 않음  
 2. 수행된(carried out) 장소는 제조, 조립, 처리, 수리, 클리닝, 복구, 변경, 페인팅, 광택, 방수 등의 용역을 실제 처리한 장소를 의미함

자료: HMRC, Notice 741A Place of supply of services, 2010. 1.

(4) 식당 및 음식공급 용역

- 공급장소는 용역이 물리적으로 수행된 장소임
- 단, 승객운송을 목적으로 EU 국가를 운행하는 선박, 항공기 또는 기차에서 제공한 식당 및 음식공급 용역은 출발지에서 과세됨

(5) 승객운송

- 승객운송용역의 공급장소는 용역이 발생한 장소이므로 승객운송용역이 영국에서 발생한 경우만 영국을 공급장소로 보고 과세함
- 영국 역외에서 발생하는 운송용역은 영국 부가가치세의 적용대상에서 배제되며, EU 국가를 운행하는 운송의 경우에는 영국에서 발생한 부분에 대해서만 과세됨
- 한편, 선박, 항공기나 차량이 긴급한 상황을 제외하고 출발지와 도착지가 모두 영국으로 동일하며 출발한 후 다른 국가를 운행하지만 정차하지 않는 경우에는 영국에서 운송용역이 모두 발생한 것으로 봄

(6) 화물운송과 관련된 B2C 용역

- 화물운송과 관련된 B2B 공급은 B2B 일반원칙에 따라 공급받는 자가 소재하는 장소에서 과세됨
- 그러나 B2C 공급의 경우 여러 가지 요소에 따라 공급장소가 다르게 결정될 수 있음

〈표 Ⅲ-2〉 B2C 화물운송 용역의 공급장소

공급 형태	공급장소
B2C 국내 화물운송 용역(한 국가에서 모두 발생)	운송이 발생한 장소
B2C 국제 화물운송 용역(EC 국가와 EC 외의 국가 간 또는 모두 EC 국가 외에서 발생)	운송이 발생한 장소
B2C EU 국가 간 화물운송 용역(EU 국가와 그 외의 국가 간 운송)	운송이 개시된 EU 회원국가
국내, 국제, EC 국가 간 화물운송용역과 관련된 B2C 보조 운송용역	용역이 물리적으로 수행된 장소
B2C 국내 또는 국제 화물운송 용역의 주선이나 간소화를 위한 용역	운송이 발생한 장소
B2C EU 국가 간 화물운송 용역의 주선이나 간소화를 위한 용역	운송이 개시된 EU 회원국가
B2C 보조용역과 관련된 주선이나 간소화를 위한 용역	보조용역이 물리적으로 수행된 장소

자료: HMRC, Notice 741A Place of supply of services, 2010. 01.

#### (7) 중개용역(Intermediaries)

- 중개란 공급을 주선하거나 이를 용이하게 하는 용역을 의미함<sup>52)</sup>
  - 이 때 중개인의 고객은 재화 또는 용역의 공급업자 또는 구매자로 양자 모두에 해당할 수도 있음
- 중개인의 경우 용역의 공급장소는 B2B 공급 또는 B2C 공급인지에 따라 다르게 결정됨
  - B2B 공급의 경우 용역의 공급장소는 일반규칙에 따라 공급받는 자가 소재한 장소임
  - B2C 공급의 경우 중개용역의 공급장소는 중개 대상인 용역의 공급장소와 일치함
  - 단, 중개 대상 용역의 성격에 따라 공급장소가 달라질 수 있음
- 중개인이 영국에서 중개용역을 공급하였으나 주선대상인 용역의 공급장소가 EC 역외에 위치한 경우 영국에서 공급되는 중개용역은 영세율이 적용됨
  - 단, 영국에서 면세되는 은행, 재무와 보험용역은 영세율이 적용되지 않음

52) 흥법교(2011), p. 54

(8) 공급받는 자가 소재하는 장소에서 공급되는 B2C 용역

- 영국에 소재하는 공급자가 공급받는 자가 소재하는 장소에서 용역을 공급할 때 이 규정의 적용 여부를 고려해야 함
  - 즉, 공급장소 결정을 위해서는 용역이 (9)에 해당하는 용역인지, 공급받는 자가 누구인지, 공급자가 소재하는 장소가 어디인지를 고려해야 함

(가) 공급받는 자가 EU 외의 국가에 소재하는 경우

- 영국 공급자가 (9)에 해당하는 B2C 용역을 제공하고, 용역이 공급받는 자의 국가에서 공급될 때 영국 부가가치세 대상에 해당하지 않음
- EC 외의 국가에서 공급되는 용역의 예: 채널아일랜드에 소재하는 개인에게 회계용역을 공급하는 경우 용역의 공급 장소는 EU 역외이며, 부가가치세 대상에서 배제됨
- 입증책임: 공급받는 자가 EU 역외에 소재한다는 사실을 입증할 수 있는 충분한 근거자료를 구비해야 함

(9) 공급받는 자의 국가에서 공급될 수 있는 B2C 용역

- 이 공급장소 규정은 공급받는 자의 국가에서 용역이 제공될 수 있는 B2C 용역을 대상으로 하며, B2C 일반원칙에도 불구하고 소비자의 소재지에서 과세됨
- 용역의 공급이 발생한 장소를 결정하지 못할 때 적용되는 규정이라는 점이 영국 공급자에 의해 용역이 제공되는 (8)과 차이가 있음
- 즉, 공급대상이 무형(intangible)의 속성을 가지고 있어 공급장소를 쉽게 가늠하기 어렵거나 변동 가능성이 있고, 공급자가 사업장 소재지를 다른 장소로 쉽게 이동할 수 있을 때 적용됨

## (가) 저작권, 특허권, 면허, 상표 등의 이전 및 할당

- 이 공급장소 규정은 저작권(copyright), 특허권(patents), 면허(licences), 상표(trademarks) 및 이와 유사한 권리의 이전, 할당 및 수여와 같은 거래에 적용됨
  - 유사한 권리에는 지적재산권(intellectual property rights)이 있으며 지적재산권을 포함하지 않은 용역은 이 규정이 적용되지 않음
- 용역의 구체적인 예는 다음과 같음
  - 컴퓨터 소프트웨어를 사용할 수 있는 권리의 부여
  - 로고의 사용권한을 이전
  - 사진에 대한 이용권한의 부여: 공급받는 자가 디지털을 통해 다운로드하는 것을 포함함

## (나) 사업활동이나 특정 권리의 일부 또는 전부를 수행하는 것을 금지하는 의무를 수락

- 이 규정은 특정 사업활동을 제한하거나 특정 권리의 행사를 금지하거나 포기하는 것에 동의할 때 적용됨
- 이 규정이 적용되는 용역의 구체적인 예는 다음과 같음
  - 사업체를 양도한 자가 구매자와 경쟁하지 않는 것에 합의하는 경우
  - 상표의 소유주가 상표를 사용하지 않을 것을 수락하는 경우

## (다) 광고용역

- 판매를 촉진하기 위해 특정인의 이름이나 상품을 공개하는 용역이 이 규정의 적용대상이 됨
- 라디오나 TV와 같은 미디어를 이용한 광고, 전화를 이용한 광고나 인터넷 등 전자매체를 이용한 광고를 모두 포함함

(라) 컨설팅, 상담소, 변호사, 회계사와 이와 유사한 용역의 제공

- 컨설턴트(consultants), 엔지니어(engineers), 상담소(consultancy bureaux), 변호사(lawyers)와 회계사(accountants)가 공급하는 용역을 포함함
- 데이터처리용역과 정보의 공급이 포함되며, 용역이 고객에게 배송되는 방법(전자전송, 우편, 택배)은 중요하지 않음
  - 단, 전시회나 무역박람회와 같은 행사는 광고용역에 포함되지 않음

(마) 은행의 대여금고시설의 공급을 제외한 은행, 재무 및 보험 용역

- 모든 은행(banking), 재무(financial) 및 보험(insurance) 용역을 포함하며 영국에서 발생했을 때는 면제됨
- 이 공급장소 규정의 적용대상이 되는 용역의 예는 다음과 같음
  - 담보대출(mortgage)이나 대여서비스
  - 은행이나 은행의 자회사인 딜러가 금지금이나 금화의 저장 서비스를 제공
  - 발행자의 증권(securities) 판매
  - 금, 은, 백금, 팔라듐, 로듐, 오시뮴과 같은 고가의 금속 판매나 금속 동전의 판매
  - 미회수 채무의 추심
  - 포트폴리오 운영
  - 보험이나 재보험의 공급
  - 선물이나 옵션의 제공
  - 신탁서비스
  - 선물이나 옵션거래에 대한 중개용역

(바) 천연가스의 이동이나 전송, 배전시스템의 접근 및 관련 용역의 공급

- 이 규정은 유통망(distribution network)에 실질적으로 접근할 수 있는 용역을 제공할

때 적용됨

- 파이프라인, 케이블과 연락장치(interconnectors)의 전송네트워크를 의미하며, 가스, 전기의 국내 또는 국제적인 이전을 가능하게 하는 장치임
- 유럽 국가 간 천연가스와 전기의 생산자와 소비자를 연결시키는 서비스를 제공함

(사) 직원의 공급

- 공급자가 근로서비스를 제공하고 공급받는 회사에서 업무를 담당하게 된 직원은 공급 받은 회사의 통제와 규칙에 따라 업무를 처리함
- 이 공급장소 규정의 적용대상이 되는 용역은 다음과 같음
  - 사무직 직원을 제공하고 해당 직원이 공급받는 회사의 통제와 규칙에 따라 업무를 수행할 경우 그 직원이 공급대상 용역에 해당함
  - 직원을 대체하기 위한 임시파견 직원의 제공
  - 전문 축구선수와 같이 스포츠클럽과 서비스 계약을 체결한 전문 스포츠선수가 스포츠클럽에서 받는 수수료

(아) 교통수단 외 다른 자산의 대여(hire)

- 교통수단 외 모든 자산을 고용하거나 리스했을 때 적용되는 규정임
- 모든 형태의 이동 가능한 재산을 포함하지만 부동산, 고정 설치물인 장비나 기계장치는 이 규정이 적용되지 않음
- 이 공급장소 규정의 적용대상이 되는 용역은 다음과 같음
  - 휴대전화 핸드셋의 대여
  - 화물컨테이너의 대여

- 컴퓨터와 사무용 장비의 대여
- 다른 서비스를 제공하지 않는 전시용 가구와 장비의 대여

(자) 텔레커뮤니케이션 용역(Telecommunication services)

- 텔레커뮤니케이션 용역은 부호, 문자, 이미지, 소리, 통신선, 라디오, 다른 전자시스템을 통해 원거리에 있는 발신자와 수신자 간 정보를 전송하거나 송수신(transmission, emission or reception)하는 서비스임<sup>53)</sup>
  
- 이 규정은 전자시스템이나 유사한 커뮤니케이션 시스템을 통해 물체(material)를 송수신하는 서비스에 적용됨
  - 케이블, 섬유광학(fibre optics), 전파(radio waves), 마이크로웨이브, 인공위성이나 동선(copper wire)을 통해 전송되는 것을 포함함
  - 전송 대상 물체(contents)를 공급할 때 이것은 텔레커뮤니케이션 용역을 제공한 것이 아니며 공급된 용역의 실질적인 내용을 확인해서 공급장소를 결정해야 함
    - 예를 들어, 날씨차트를 고객에게 팩스로 전송하는 기상예측 용역을 제공할 때 이는 전송(transmission)용역이 아니며 기상 예측 정보의 공급임
  
- 이 규정을 적용받는 텔레커뮤니케이션 용역의 예는 다음과 같음
  - 전화통화(telephone call), 휴대전화 통화, 호출, 전자상거래(Electronic Data Interchange, EDI)의 전송요소와 화상회의와 콜백 서비스
  - 다른 공급자의 전화 변환(switching), 전용선(leased lines)과 회로(circuits)나 글로벌 네트워크의 공급
  - 텔렉스, 팩스, 다중 전자통신(multi-messaging)
  - 이메일 및 인터넷 접속
  - 위성 전송 서비스(satellite transmission services), 트랜스폰더 대여, 위성통신 등
  - 전자적인 방법으로 제3자의 물질(material)을 전송하거나 배달하는 것

53) 홍범교(2011), p. 56 및 HMRC, Notice 741A Place of supply of services, 2010. 01.

- 한편, Internet과 World Wide Web의 접근, 이메일 주소와 대화창의 공급은 텔레커뮤니케이션 용역에 해당함

(차) 라디오 텔레비전 방송 용역

- 인공위성, 통신선 등 사용한 수단을 불문하고 오디오와 비디오 시그널에 의한 방송용역을 모두 포함함
  - 인공위성이나 케이블 TV의 구독이 이러한 용역의 예임

(카) 전자공급용역(Electronically supplied services)

- '전자공급용역'은 인터넷이나 전자네트워크를 통해 이전(deliver)되는 것과 IT 정보통신에 의존해서 공급되는 것임
  - IT 정보통신에 의존한 공급은 사람의 개입이 최소화한 것으로 IT 정보통신의 부재 시 공급이 실행 불가능한 경우를 의미함
- 전자공급용역의 예는 다음과 같음
  - 웹사이트의 공급이나 웹호스팅 서비스의 공급
  - 프로그램과 장비의 원격 유지보수(distance maintenance) 서비스
  - 소프트웨어의 공급과 업데이트
  - 이미지, 문자와 정보의 공급 및 데이터베이스의 이용
  - 음악, 영화와 게임의 공급
  - 원격교육의 공급
- 다운로드받은 간행물(publications)은 모두 재화로 분류되지 않고 용역으로 분류하며, 전자공급용역의 범주에 포함됨

바) 특별규칙 중 소비자가 물리적으로 소비하는 장소에서 과세되는 용역

- 용역의 공급장소에 관한 특별규칙에도 불구하고 특정 조건하에서는 (아) 자산의 대여, (자) 텔레커뮤니케이션 용역, (차) 라디오 및 TV 방송 용역[이하 바)에서 “텔레커뮤니케이션 용역 등”이라 한대의 경우 물리적으로 소비되는 장소(use and enjoy services)에서 과세됨
- 또한, 특정 조건에서는 (카) 전자공급용역도 물리적으로 소비되는 장소(use and enjoy services)에서 과세됨

(1) 텔레커뮤니케이션 용역 등의 공급장소

- 두 가지 요건을 만족하면 소비자가 용역을 물리적으로 소비한 장소에서 과세됨
  - 첫째, 공급자와 공급받는 자가 모두 영국에 소재하고 있어 다른 규정을 적용하면 공급장소가 영국이나, 용역이 물리적으로 소비된 장소가 EU 외의 다른 국가임
  - 둘째, 공급자와 공급받는 자가 모두 EU 외의 다른 국가에 소재하고 있어 다른 규정을 적용하면 공급장소가 EU 역외이나, 용역이 물리적으로 소비된 장소가 영국인 경우임
- 정확한 용역의 공급장소를 파악하기 위해서는 공급자와 공급받는 자의 소재지, 용역이 물리적으로 소비된 장소를 파악해야 함

(가) 자산의 대여에 있어 용역이 물리적으로 소비된 장소

- 계약관계, 대금지불이나 수익자와 관계없이 자산이 실제 위치하고 사용된 곳을 ‘물리적으로 소비된 장소’로 봄
- 일반적인 특별규칙에 따르면 용역의 공급장소가 영국이지만 대여기간 동안 실제 자산이 물리적으로 소비된 장소가 EU 역외인 경우 영국에서 과세되지 않음

- 이 경우 공급자는 자산이 물리적으로 소비된 장소가 영국이 아니라는 사실을 입증할 수 있어야 함
- 사례 1) 캐나다 회사가 영국에 소재한 개인에게 장비를 대여하였으며, 이 장비는 영국에서 사용될 예정인 경우: 공급장소는 영국임
  - 사유: 실제 공급자는 EU 역외에 소재하고 있으나, 실제 자산이 물리적으로 소비될 장소가 영국이기 때문에 공급장소는 영국임
- 사례 2) 호주 관광객이 영국을 방문한 기간 동안 영국 공급자로부터 비디오 카메라를 대여받은 경우: 공급장소는 영국임
  - 사유: 일반적인 규정이 적용되면 공급받는 자의 국가에서 과세되는 B2C 용역에 해당하기 때문에 호주에서 과세되는 것이 원칙이지만 영국에서 물리적으로 소비될 것이므로 영국이 공급장소가 됨
- 사례 3) 스위스에 소재한 회사가 미국에 있는 회사로부터 팩스를 대여한 경우, 팩스가 스위스 회사의 런던 지점에서 부분적으로 사용될 때: 런던 지점에서 사용된 부분에 대해서는 영국을 공급장소로 봄

(나) 텔레커뮤니케이션 용역과 라디오 및 TV 방송 용역에 있어 용역이 물리적으로 소비된 장소

- 계약관계, 대금지불이나 수익자와 관계없이 텔레커뮤니케이션 용역과 방송용역이 실제 소비된 곳을 공급장소로 봄
- 사례 1) 일상적 거주지가 영국인 개인이 영국 공급자로부터 전화선을 대여한 후 플로리다에 있는 고향에서 전화선을 사용함. 즉, 전화선 서비스가 실제 사용되는 장소는 미국 플로리다인 경우: 공급장소는 EU 역외임
- 사례 2) 업무상 해외 여행하는 개인이 수신자 부담으로 런던 사무실에서 홍콩에 있는

호텔을 예약함: 공급장소는 EU 역외임

- 이 경우 텔레커뮤니케이션 용역은 홍콩 호텔에 공급되고 홍콩 호텔에서 사용된 것임
- 용역이 물리적으로 소비된 장소가 영국이 아니기 때문에 EU 역외를 공급장소로 본 것임

(다) 요약

- 첫째, 영국 공급자가 자산의 대여, 텔레커뮤니케이션 용역과 방송용역을 공급할 때 공급장소를 정리하면 다음 표와 같음

〈표 Ⅲ-3〉 영국 공급자가 자산의 대여 및 텔레커뮤니케이션 용역 등을 공급

공급받는 자의 상황	공급장소
공급받는 자가 영국에 소재	공급자는 공급받는 자가 EU 역외에서 물리적으로 사용하는 경우에 한해 영국에서 부가가치세를 부담하지 않음
다른 EU 회원국에 소재하는 자에게 B2C 용역을 제공	공급자는 공급받는 자가 EU 역외에서 물리적으로 용역을 사용하는 경우에 한해 영국에서 부가가치세를 부담하지 않음
공급받는 자가 EU 역외에 소재	공급자는 공급받는 자가 영국에서 물리적으로 용역을 사용하는 경우에 한해 영국에서 부가가치세를 부담함
공급받는 자가 EU 역외에 소재하고 다른 EU 회원국에서 용역을 물리적으로 사용하는 경우	용역이 EU 회원국에서 공급되기 때문에 실제 용역이 물리적으로 사용된 회원국에서 부가가치세를 납부할 의무가 발생할 수 있음

자료: HMRC, Notice 741A Place of supply of services, 2010. 1.

- 둘째, 공급자가 영국에 소재하지 않은 자가 자산의 대여, 텔레커뮤니케이션 용역과 방송용역을 공급할 때 공급받는 자의 소재 국가에 따라 공급장소가 달라짐
  - 공급받는 자가 영국 부가가치세법상 등록 사업자인 경우 공급받는 자는 대리납부 규정에 따라 공급자를 대신하여 부가가치세를 신고·납부할 의무가 있음
  - 공급받는 자가 영국 부가가치세법상 등록 사업자가 아닌 경우 공급장소가 영국일 때 공급자가 영국 과세당국에 사업자로 등록하고 부가가치세를 직접 신고·납부해야 함
  - 공급자가 EU에 소재하지 않으나 용역이 실질적으로 소비되는 장소가 영국인 B2C

거래에 대해서는 공급자가 영국 과세당국에 사업자로 등록하고 부가가치세를 직접 신고·납부해야 함

- 셋째, 용역을 공급받은 자가 영국 부가가치세법상 등록 사업자이고 공급장소가 영국일 때 EU 외의 국가에 소재한 공급자로부터 자산의 대여, 텔레커뮤니케이션 용역과 방송 용역을 공급받은 경우, 일정 요건을 만족할 때 공급받은 자가 대리납부할 의무가 있음
  - 첫째, 거래 목적상 공급받는 자가 EU 외의 국가에 소재함
  - 둘째, 실질적으로 용역이 소비되는 장소가 영국임
  - 셋째, 공급자는 영국 역외에 소재하고 있음

#### (2) 전자공급용역의 공급장소

- EU 회원국에 전자공급용역은 Principal VAT Directive의 제97조부터 제98(2)조까지의 규정에 따라 공급장소인 회원국의 부가가치세율로 과세됨
- 그러나, 일반적인 공급장소 규정과 실제 소비되는 장소가 다른 상황에서 전자공급용역이 제공될 때 실제 소비되는 장소를 공급장소로 봄
  - 첫째, 공급장소가 영국이지만 용역이 실제 소비되는 장소는 EU 외의 다른 국가인 경우
  - 둘째, 공급장소가 EU 외의 다른 국가이지만 용역이 실제 소비되는 장소가 영국인 경우
- 실질적으로 소비되는 장소에서의 과세를 결정하기 위해 공급자와 공급받는 자가 소재하는 장소, 용역이 실질적으로 소비된 장소를 파악해야 함
- 용역이 ‘실질적으로 소비되는 장소’란 계약관계, 대가관계와 수익자와 관계없이 소비자가 실질적으로 용역을 소비한 곳을 의미함
  - 실질적으로 소비되는 장소에서 과세되는 요건은 (1) 영국 사업자가 전자공급용역을

공급하고 (2) 용역이 B2C 거래이며 (3) 실질적으로 소비되는 장소에서 과세되는 회계 시스템을 갖춘 경우 이 규정이 적용됨

- 사례 1) 영국 사업자가 채널 아일랜드에 있는 지점에서 사용할 목적으로 디지털 소프트웨어를 아일랜드 공급자로부터 구매한 경우: 사업자가 소재한 영국에서 공급을 받았으나 EU 역외인 채널 아일랜드에서 사용될 것이므로 영국 부가가치세법의 적용을 받지 않음
- 사례 2) 미국 사업자가 국제 사업(영국 지점을 포함함)을 위해 웹호스팅 용역을 구매하고 공급을 미국에서 받은 경우: 영국에서 사용되는 부분에 대해서만 영국 부가가치세의 적용대상이 됨
- 영국 공급자가 전자공급용역을 공급할 때 공급장소를 정리하면 다음 표와 같음

〈표 Ⅲ-4〉 영국 공급자가 전자공급용역을 공급

상황	공급장소
B2B 거래이고 공급받는 자가 영국에 소재	공급자는 공급받는 자가 EU 역외에서 물리적으로 사용하는 경우에 한해 영국에서 부가가치세를 부담하지 않음
B2B 거래이고 공급받는 자가 EU 외의 다른 국가에 소재	공급자는 공급받는 자가 영국에서 물리적으로 용역을 사용하는 경우에 한해 영국에서 부가가치세를 부담함
B2B 거래이고 공급받는 자가 EU 외의 다른 국가에 소재하고 다른 EU 회원국에서 용역을 실제 소비하는 경우	공급자는 회원국에서 용역이 공급되었기 때문에 영국 부가가치세를 적용받지 않음

자료: HMRC, Notice 741A Place of supply of services, 2010. 01.

- 영국에 소재하지 않은 공급자가 전자공급용역을 공급할 때 과세방법과 공급장소는 공급받는 자에 따라 상이함
  - 영국 공급자가 영국 부가가치세법상 사업자로 등록된 자에게 B2B 용역을 공급할 때: 영국에 사업자로 등록되어 있는 공급받는 자가 공급자를 대신하여 대리납부함
  - 영국 공급자가 영국 부가가치세법상 사업자가 아닌 자에게 B2B 용역을 공급할 때:

공급자는 공급장소인 영국에 부가가치세법상 사업자로 등록하고 부가가치세를 신고·납부해야 함

- 용역을 공급받은 자가 영국 부가가치세법상 등록 사업자이고 공급장소가 영국일 때 EU 외의 국가에 소재한 공급자로부터 전자적으로 공급되는 B2B 용역을 공급받은 경우, 일정 요건을 만족할 때 공급받은 자가 대리납부할 의무가 있음
  - 첫째, 용역을 공급받는 목적상으로 공급받는 자는 EU 외의 국가에 소재함
  - 둘째, 실질적으로 용역이 소비되는 장소가 영국임
  - 셋째, 공급자는 영국 역외에 소재하고 있음

#### 다. 과세방법

- EU 역외 사업자가 EU 역내 소비자에게 전자공급용역을 공급할 때 용역을 공급받는 자가 과세사업자면 대리납부를 통해 과세하고, 공급받는 자가 과세사업자가 아닌 개인 등인 일부 용역에 대해서는 EU의 간이등록제도를 적용함<sup>54)</sup>

〈표 Ⅲ-5〉 영국의 전자공급용역에 대한 과세방법

구분	과세방법
① 과세사업자에게 공급하는 경우(B2B 거래)	대리납부
② 과세사업자가 아닌 자에게 공급하는 경우(B2C 거래)	역외 공급자 등록제도 (간이등록제도 선택 가능)

주: 역외 공급자 등록제도는 B2C 거래 중 공급받는 자가 소재하는 장소에서 과세되는 용역에 적용됨  
자료: 흥범교(2011), p. 57

#### 1) 영국의 대리납부(Reverse Charge) – B2B 거래의 과세방법<sup>55)</sup>

- 일반적으로 역외 공급자가 EU 역내 소재하는 과세사업자에게 용역(면세용역, 영세율

54) 흥범교(2011)

55) HMRC Notice 741A, §18. Reverse Charge 참조

용역과 개인적인 목적으로 받은 용역은 제외)을 제공하는 경우 대리납부제도를 적용하여 용역을 공급받은 자가 부가가치세를 신고·납부함

- 용역을 공급받은 자는 대리납부 방법으로 세금을 납부하고 동시에 매입세액공제를 적용받아 납부한 부가가치세를 환급받을 수 있음<sup>56)</sup>
- 일회성 거래에 대해 용역제공 완료일 또는 완료 전 대금을 지급한 경우 대금 지급일에 공급이 발생한 것으로 보며, 대리납부 대상거래가 계속해서 발생하는 경우 대금 지급 기한 또는 대금지급 기한을 정하지 않은 경우 각 연도 12월 31일에 거래한 것으로 간주함<sup>57)</sup>

□ 사례 1) 영국 사업자가 미국 사업자로부터 주문제작한 소프트웨어를 공급받을 때: B2B 일반규칙이 적용되어 공급장소는 영국이고, 공급받는 자인 영국 사업자가 대리납부 규정을 적용받아 부가가치세를 납부함

□ 한편, B2B 일반규정이 적용되는 용역을 다른 국가에 소재한 공급자로부터 공급받은 자가 영국 부가가치세법상 사업자로 등록되어 있지 않은 경우, 공급받은 용역대가가 일정 금액 이상이면 영국 내 사업자등록을 하고 대리납부할 의무가 있음

□ 대리납부는 앞서 설명한 일정 요건을 만족하지 않으면 공급받는 자에게 부가가치세 대리납부 의무가 발생하지 않지만, 이와 관계없이 영국 역내에서 특정 용역을 공급받은 자는 부가가치세를 신고·납부해야 함(이하 “대리납부 연장규정”)

- 대리납부 연장규정은 다음의 요건을 만족한 경우 적용됨
  - 첫째, 용역을 공급받은 자가 영국 부가가치세 목적상 등록된 과세사업자이고
  - 둘째, B2B 거래이며
  - 셋째, 영국 외 다른 국가에 소재한 공급자로부터 특정 용역을 제공받은 경우임
- 여기서 대리납부 연장규정의 대상이 되는 특정 용역은 다음과 같음
  - 부동산 관련 용역

56) 홍범교(2011), p. 59

57) 홍범교(2011), p. 59

- 용역에 수행된 장소에서 공급되는 용역(문화, 예술, 스포츠 등과 관련된 용역 등)
- 승객운송용역
- 자산의 임대, 텔레커뮤니케이션 용역, 라디오 및 TV 방송용역 또는 전자공급용역 중 '실질적으로 소비되는 장소'에서 과세되는 용역

## 2) 영국의 역외공급자 등록제도 - B2C 거래의 과세방법<sup>58)</sup>

- EU 역외 사업자가 EU 국가에 소재하는 자에게 전자적으로 공급하는 B2C 용역의 경우는 간이등록제도의 특별규칙(Special scheme)을 선택 적용할 수 있음
  - 이는 EU 부가가치세의 등록 및 납부 등 행정 부담을 간소화하기 위해 납세자가 선택적으로 적용할 수 있는 제도임

### 가) 영국의 B2C 국제거래 관련 사업자 등록기준<sup>59)</sup>

- EU 역외 사업자가 영국 내 재화나 용역을 공급할 때 부가가치세법상 사업자로 등록하고 부가가치세를 신고·납부해야 함
- 따라서 EU 역외 사업자가 영국, 프랑스와 스페인에 있는 자에게 용역을 공급할 일반규칙에 따르면 공급받는 자가 소재하는 국가에 각각 사업자로 등록해야 함
- 2012년 1월 1일부터 영국에 사업장이 없는 과세사업자(non-established taxable persons, NETPs)가 일정요건을 만족하면 영국에 사업자로 등록해야 함
  - NETPs란 영국의 거주자가 아닌 자이며 기업의 경우 영국에 사업장이 없는 자를 의미함

58) HMRC, 'Notice 741A Place of supply of services'의 20. Electronically supplied services: special scheme for non-EC businesses, 2010. 01

59) HMRC, 'Notice 700/1 Should I be registered for VAT?'의 2.3. What are taxable supplies? 및 9. NETPs: basic information, 2012. 10

- B2C 국제거래와 관련된 사업자등록요건을 살펴보면 (i) 사업과 관련해서 (ii) 영국 역 내에서 과세공급(taxable supplies)이 발생하거나 30일 내에 발생할 예정이고, (iii) 영국에 사업지(business establishment)나 고정사업장(fixed establishment)이 없고 (iv) 영국 부가가치세법상 등록 사업자가 아닌 경우 영국내 사업자로 등록할 의무가 있음
  - 즉, 일정 요건을 만족하는 사업자는 영국 부가가치세법상 사업자로 등록하고 과세당국에 부가가치세를 신고·납부할 의무가 있으며, B2C 거래의 경우 사업자 등록 요건 중 하나에 해당되는 경우가 있음
  - 영국에서 사업을 영위한다는 것은 재화나 용역에 관계없이 영국에서 발생한 공급(공급장소가 영국)으로 인해 수입이 발생하는 것을 의미함
  - 이 요건에 따라 사업자 등록을 하는 자는 사업자 등록한도가 없기 때문에 과세공급이 있는 경우 모두 사업자로 등록해야 함
  
- 이 경우 ‘과세공급’은 간주공급(deemed supplies)을 포함하는 개념으로 간주공급에는 대리납부 대상이 되는 공급받는 자가 포함되기 때문에 이 규정으로 인해 대리납부 규정이 영향을 받지 않음
  
- NETPs는 자신을 대신해 부가가치세 신고와 납부를 대신하는 납세대리인을 지정할 수 있으며, 납세대리인으로 다른 NETPs를 지정할 수 있고 중개사업자를 지정할 수 있음

나) 간이등록제도의 특별규칙

(1) 간이등록제도의 개념 및 요건

- EU 역외 사업자가 EU 국가에 소재하는 소비자에게 B2C 용역을 제공할 때 EU 회원국 중 한 개의 국가에 인터넷상으로 사업자 등록을 하면 다른 국가에 추가 등록할 필요가 없음
  
- 사례 1) 미국에 소재하는 공급자가 영국, 독일과 이탈리아에 소재하는 고객에게 전자공

#### 급용역을 제공한 경우

- 사업자등록: 미국 공급자가 영국의 간이등록제도에 따라 영국에서 사업자로 등록함
- 부가가치세의 징수: 미국 공급자는 영국 고객에게는 영국 부가가치세법에 따른 세액을 독일과 이탈리아 고객에게는 소재국의 부가가치세법에 따른 세액을 각각 징수함
- 신고 및 납부: 미국 공급자는 징수한 부가가치세를 영국 과세당국에 모두 납부함
- 국가 간 배분: 영국 과세당국은 납세자가 납부한 부가가치세액 중 독일과 이탈리아 고객에게 징수한 부가가치세액을 해당 과세당국에 배분함

#### 특별규정을 선택할 수 있는 사업자는 다음의 요건을 모두 만족해야 함

- 첫째, EU 회원국에 소재하는 소비자에게 전자공급용역을 B2C 형태로 공급해야 함
- 둘째, 공급자가 EU 역외 소재한 사업자임
- 셋째, EU 회원국에 일반규정에 따라 사업자로 등록되어 있지 않아야 함

#### (2) 사업자 간이등록방법

#### 부가가치세 신고에 필요한 사업자번호는 인터넷으로 신청하며, 사업자번호는 등록 신청한 날부터 유효함

#### 등록에 필요한 정보는 다음과 같음

- 역외 공급자의 상호(business name)
- 우편주소와 웹사이트를 포함한 전자주소
- 자국에서 사업자등록번호
- EU 회원국에 사업자로 등록되어 있지 않았다는 사실을 확인할 수 있는 서류
- EU 역내 국가에 소재하는 고객에게 전자공급용역을 공급하기 시작한 날짜, 공급한 날짜, 공급하고자 의도한 날짜

#### 전자공급용역의 금액이 낮고 그 횟수가 간헐적이더라도 모두 간이등록 대상이 됨

- 공급자가 간이등록을 요청하면 영업일 기준으로 5일 내에 부가가치세 간이등록번호가 부여됨

(3) 간이등록사업자의 부가가치세 신고·납부

(가) 신고 및 납부방법

- 부가가치세의 신고와 납부도 인터넷으로 모두 진행함
- 신고와 동시에 HMRC의 은행 계좌로 세금을 납부하며, 신고와 납부는 모두 파운드화를 기준으로 함

(나) 신고기간

- 간이등록한 사업자는 매 분기별(9월 30일, 12월 31일, 3월 31, 6월 30일)로 부가가치세를 신고하며, 과세기간 종료 후 20일 이내에 인터넷 홈페이지를 통해 신고함
  - 이 때 신고서에는 EU 회원국에서 발생한 관련 모든 용역에 대한 부가가치세 내역이 포함될 것임

(다) 신고서 기재사항

- 신고서에는 전체 공급가액(부가가치세 제외), 부가가치세율, 전체 납부할 부가가치세액이 포함됨
  - 부가가치세액은 전체 EU 회원국에 납부할 총액임

(라) 세금계산서 및 매입세액

- 용역을 공급받은 자가 과세사업자가 아니기 때문에 역외 공급자가 용역을 제공받는 자에게 세금계산서를 발행하지 않으며, 납부한 부가가치세를 매입세액공제 등의 방법으로 환급받을 수 없음

- 단, 역외 공급자는 부가가치세 납세의무 이행을 위해 지불한 재화 또는 용역의 대가는 등록된 회원국에 매입세액공제를 요청해 환급받을 수 있음

#### (마) 가산세

- 간이등록제도의 미이행에 따른 가산세는 없으나 계속해서 신고납부의무를 이행하지 않는다면 일반 부가가치세법이 적용됨
  - 일반 부가가치세법이 적용되면 고객이 소재한 모든 EU 회원국에 사업자 등록을 해야 하며, 불이행한 사항에 대해 부가가치세법상의 가산세가 적용됨
- 한편, 전자공급용역의 공급자가 간이등록을 신청하지 않는 경우 일반 부가가치세법상 미등록한 사업자로 간주되며, 미등록 가산세 등 일반 과세사업자와 동일한 가산세가 부과됨

#### (바) 기록의 유지

- 10년 동안 간이등록제도에 따라 공급한 내역을 유지·보관할 의무가 있음
- 거래건별로 거래사실을 입증할 수 있는 문서, 거래번호, 거래일자, 거래형태, 고객명과 고객의 위치, 거래가격에 관한 문서를 구비하고 있어야 함

#### (3) 간이등록의 취소

- 공급자가 더 이상 용역을 제공하지 않거나 공급자가 EU 회원국에 사업장을 설치하게 되면 간이등록제도의 적용이 중단됨
- 또한, 간이등록제도의 적용요건을 만족하지 않는 경우에 과세당국이 등록을 취소할 수 있음

3) 거주자인 중개사업자를 통해 비거주자가 제공한 용역의 과세규정<sup>60)</sup>

- 비거주자가 중개사업자를 통해 영국 내에서 용역을 공급할 때 중개사업자의 소재지, 용역을 공급받는 자, 중개사업자의 노출 정도에 따라 과세방법을 다르게 적용함<sup>61)</sup>
- 영국 부가가치세법은 중개사업자(agent) 거래를 중개사업자의 역할을 기준으로 크게 두 가지로 구분하며 상황을 기준으로 세 가지 경우로 구분함<sup>62)</sup>
  - 중개사업자의 역할에 따라 중개사업자가 용역을 공급하는 경우와 재화 또는 용역의 공급을 중간에서 처리하는 역할을 수행하는 경우로 구분함
  - 상황에 따라 일반규정, 영국 비공개 중개사업자를 통한 EU 회원국 간 거래와 국제 거래, 기타로 구분함

가) 중개사업자에 관한 일반규정

- 공급자(principal)<sup>63)</sup>에게 용역 또는 재화를 공급하기 위해 중간에서 중개하는 자를 중개사업자로 정의하며 일정 근거서류를 통해 중개사업자임을 입증해야 함
  - 문서, 구두를 통해 중개사업자가 공급자를 대신하여 특정 거래를 수행하기 위해 계약을 체결하고 과세당국에 이를 입증할 수 있어야 함<sup>64)</sup>
  - 중개사업자가 공급자를 대신해 매입하거나 판매하는 재화에 대한 소유권 또는 용역에 대한 사용권이 없어야 함
  - 공급자가 최종소비자에게 제공하는 재화나 용역의 가치(value)나 성질(nature)을 변경할 수 없어야 함

60) 영국 국세청 (HM Revenue & Customs) Notice 700 The VAT Guide pp.119~139, 2012. 5. 및 홍범교(2011), p. 60 참조

61) 홍범교(2011), p. 60

62) 홍범교(2011), p. 60

63) Principal은 중개사업자가 서비스를 제공하는 주체로서 거래의 공급자가 될 수도 있고, 소비자가 될 수도 있으나, 여기서는 부가가치세 과세와 관련하여 공급자로 해석하여도 큰 무리가 없음

64) 홍범교(2011), p. 60

- 중개사업자가 개입하는 거래는 공급자와 최종소비자 간 거래와 공급자와 중개사업자 간 거래의 두 가지로 구분하여 부가가치세를 과세함<sup>65)</sup>
  - 첫째, 공급자가 최종소비자에게 재화 또는 용역을 공급하고 재화나 용역의 대가를 지급받는 거래임
  - 둘째, 중개사업자가 공급자에게 중개용역을 공급하고 그 대가로 수수료(commission)를 지급받는 거래임
  
- 중개사업자의 책임은 공급자와 최종소비자 간에 발생하는 책임과 같지 않는데 책임의 범위는 판매중개인(selling agenets), 구매중개인(buying agent), 공급자의 명의로 거래하는 중개사업자(agents acting in the name of their principals)의 세 가지 경우에 다름
  - 판매중개인: 공급자를 대신해서 재화나 용역을 공급하는 자
  - 구매중개인: 제3자의 용역이나 재화를 공급자에게 주선하는 자
  - 공급자의 명의로 거래하는 중개사업자: 중개인의 거래참여 정도가 높지 않은 경우이며, 재화의 인수 및 배송, 공급자의 재화를 보관하고 대금을 지불하거나 회수하는 등의 역할을 수행함
  
- 따라서 중개사업자가 공급자의 명의로 거래하는 경우와 중개사업자 자신의 명의로 거래하는 경우를 구분해서 영국의 부가가치세 과세방법을 조사함

#### (1) 공급자 명의로 거래하는 중개사업자

- 중개사업자가 거래에서 중요하지 않은 역할을 수행하게 되면 공급자 명의로 거래하는 중개사업자에 해당함
  
- 세금계산서 발행은 공급자가 영국 부가가치세법에 따라 등록된 사업자인지 여부와 한계과세제도(marginal scheme)<sup>66)</sup>의 선택 여부에 따라 다르게 규정함<sup>67)</sup>

---

65) 홍범교(2011), p. 61

〈표 Ⅲ-6〉 공급자 명의로 거래하는 중개사업자의 세금계산서 발행 방법

한계과세 제도의 적용	공급자	중개 사업자	세금계산서 발행
미선택	등록사업자	등록사업자	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 공급자 - 최종소비자 간 거래: 공급자가 최종소비자에게 공급한 재화 또는 용역에 대한 세금계산서를 발행함</li> <li>○ 중개사업자 - 공급자 간 거래: 중개사업자가 공급자에게 제공한 중개용역 수수료를 기준으로 세금계산서를 발행하고 부가가치세를 납부함</li> </ul>
	미등록자	등록사업자	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 공급자 - 최종소비자 간 거래: 비과세</li> <li>○ 중개사업자 - 공급자 간 거래: 중개사업자가 공급자에게 제공한 중개용역에 대해 세금계산서를 발행함</li> <li>○ 중개사업자는 공급자와 최종소비자 중간에서 중개역할만 수행했다는 사실이 근거서류를 통해 입증되어야 하며, 과세거래와 비과세거래가 서류에서 쉽게 구분되어야 함                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- 근거서류의 예는 공급자와 중개사업자 간 계약서 또는 확인서 등이 있음</li> <li>- 확인서에는 공급자의 성명, 주소, 공급자가 사업의 과정에서 재화 또는 용역을 공급하는 등록 사업자가 아니라는 사실이 기재되어 있어야 함</li> </ul> </li> </ul>
선택	등록사업자	등록사업자	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 공급자 - 최종소비자 간 거래: 공급자가 최종소비자에게 공급한 재화 또는 용역에 대한 세금계산서를 발행함</li> <li>○ 중개사업자 - 공급자 간 거래: 중개사업자가 공급자에게 제공한 중개용역 수수료를 기준으로 세금계산서를 발행하고 부가가치세를 납부함</li> </ul>
	미등록자	등록사업자	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 공급자 - 최종소비자 간 거래: 비과세</li> <li>○ 중개사업자 - 공급자 간 거래: 중개사업자가 공급자에게 제공한 중개용역에 대해 세금계산서를 발행함</li> </ul>

자료: 홍범교(2011), p. 62 참조

(2) 중개사업자 명의로 거래하는 경우(비공개 중개사업자)

□ 중개사업자는 자신의 명의로 공급자가 지정한 소비자와 직접 계약을 체결하는 권한을

- 66) 한계과세제도는 전체 판매가격에 세율을 적용해서 과세하는 방식이 아니라 판매된 재화의 가치가 상승한 부분에 세율을 적용해서 납부하는 방식으로 특정 재화에 대해 한계과세제도를 선택한 경우에 한해서 적용함
- 중고자산(second-hand goods), 예술품(work of art), 골동품(antiques), 수집품(collector's items)과 재화를 구매한 시점에 공급자로부터 부가가치세를 받을 수 없는 경우로 인터넷을 통해 확인이 가능한 경우 한계과세제도를 선택할 수 있음
  - 한계과세제도를 적용하기 위해서는 다음의 모든 요건을 만족해야 함
    - 위에서 명시한 재화가 공급되는 경우
    - 재판매를 위해 재화를 매입했으나 매입한 재화에 대한 부가가치세를 공급자에게 청구할 수 없는 경우
    - 한계이익(=판매가격 - 매입가격)에 1/6을 곱해서 부가가치세를 계산함
    - 법에서 규정한 관련 문서(세금계산서와 구매 및 판매에 관한 기록 등)를 구비하고 문서를 통해 거래를 입증할 수 있어야 함

67) 홍범교(2011), p. 61

부여받고, 공급자의 존재가 거래에 드러나지 않은 상황을 의미함<sup>68)</sup>

○ 공급자의 존재가 드러나지 않는다는 의미에서 이 경우의 중개사업자를 비공개 중개사업자(undisclosed agent)라고 부름

□ 이 경우 중개사업자는 소비자에게 중개사업자 명의의 세금계산서를 발행하며, 중개사업자의 이러한 거래는 공급자와 소비자에게 영향을 끼침

○ 중개사업자 명의의 세금계산서를 발행한 재화의 공급: 중개사업자가 재화를 공급받거나 재화를 공급한 주체로서 거래에 참여함

○ 공급자와 중개사업자가 부가가치세법상 등록사업자인 용역의 공급: 중개사업자가 용역을 공급받거나 용역을 공급한 주체와 같은 역할을 하며, 용역 공급에 대해 부가가치세가 부과됨

□ 세금계산서 발행은 공급자가 영국 부가가치세법에 따라 등록된 사업자인지 여부와 한계과세제도를 선택하고 있는지 여부에 따라 다르게 규정함<sup>69)</sup>

○ 아래 표는 중개사업자가 공급하는 자의 대리인인 경우를 기준으로 작성했으며 중개사업자가 최종소비자의 대리인인 경우 거래구조도 아래 표와 동일함

○ 단, 재화나 용역의 국제거래에 관여하는 비공개 중개사업자, 국내 공급에 관여하는 영국 비공개 중개사업자, 중고 재화, 골동품, 예술품과 수집품 거래에 관여하는 일반 중개사업자, 부분면세되는 거래에 관여하는 중개사업자는 매출세액과 매입세액이 동일하지 않을 수 있음

---

68) 홍범교(2011), p. 62

69) 홍범교(2011), p. 63

〈표 Ⅲ-7〉 중개사업자 명의로 거래하는 경우 세금계산서 발행 방법

한계과세제도	공급자	중개 사업자	세금계산서 발행
미선택	등록사업자	등록사업자	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 공급자 - 중개사업자 간 거래: 공급자는 중개사업자에게 최종소비자가 지불한 가격을 기준으로 세금계산서를 발행하고, 중개사업자는 발급받은 세금계산서를 매입세액으로 공제함               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 또는, 중개사업자는 사전승인하에 Self-billing 시스템을 이용해 중개사업자가 공급자를 대신해 세금계산서를 발행하고 이를 매입세액으로 공제할 수 있음</li> </ul> </li> <li>○ 중개사업자 - 등록사업자인 최종소비자 간 거래: 중개사업자가 최종소비자에게 세금계산서를 발행하고 매출세액으로 신고함</li> <li>○ 중개사업자 - 공급자 간 거래: 중개사업자가 공급자에게 제공한 중개용역 수수료를 기준으로 세금계산서를 발행하고 부가가치세를 납부함</li> </ul>
선택	등록사업자	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ 공급자 - 중개사업자 간 거래: 공급자가 세금계산서를 발행할 것이고 중개사업자는 요건을 만족하면 매입세액으로 공제받을 수 있음</li> <li>○ 중개사업자 - 최종소비자 간 거래: 중개사업자는 매출세액으로 신고해야 함</li> <li>○ 중개사업자가 공급자(principal)과 거래하는 세금계산서에는 거래되는 재화나 용역의 가액에 중개수수료를 가감한 금액을 기재해야 함</li> </ul>

자료: 홍범교(2011), p. 64 참조

나) 비공개 중개사업자가 참여하는 국제거래에 관한 특별규정

비공개 중개사업자의 특별규정은 영국 역내 거래에는 적용되지 않는 것이 원칙이나 중개사업자가 특별규정을 선택한 경우는 국내거래에 대해서도 적용 가능함

(1) 개념 및 법제정 취지<sup>70)</sup>

비공개 중개사업자란 공급자를 대신해서 재화나 용역을 공급하지만 중개사업자의 명의로 거래에 참여하기 때문에 거래에 참여한 제3자가 중개사업자의 존재를 인지하지 못하는 경우를 의미함

70) 홍범교(2011), p. 64

○ 비공개 중개사업자의 특례규정은 2000년 7월 1일부터 최초 시행되었음

- 비공개 중개사업자의 규정은 중개사업자가 국가 간 법체계의 차이와 과세방법의 어려움 등과 같은 국제거래 과정에서 발생 가능한 문제점을 해소하기 위한 방안으로 시행됨
- 영국 부가가치세법은 중개거래를 중개사업자가 공급자에게 제공하는 중개용역과 공급자가 최종소비자에게 제공하는 재화나 용역의 공급거래로 구분했으나, EU 회원국 중 로마법을 적용하는 국가는 중개사업자를 거래주체로 간주하고 중개수수료를 매입가격에 가산해서 판매한 것으로 간주함
  - 따라서 영국의 중개사업자는 EC 역외 소재하는 공급자(principal)에게 부가가치세를 청구하는데, 만일 공급자가 영국 내에 사업자로 등록하지 않는 것으로 결정하고 매입세액공제를 받지 않으려 한다면, 영국의 중개사업자가 동 부가가치세 부담을 지게 되는 경우가 발생할 수 있어 EC 국가 내 중개사업 경쟁에서 불리하게 됨
- 영국 비공개 중개사업자가 공급자로부터 받은 재화나 용역을 영국 소비자에게 공급할 때 중개사업자가 소비자에게 공급한 거래가 영국 내 거래에 해당하는지 명확하지 않았음
- 또한, 공급자가 비공개 중개사업자를 통해 대리납부 대상이 되는 용역을 공급한 경우 대리납부 의무자가 비공개 중개사업자인지 최종소비자인지 명확하지 않은 문제가 발생함

## (2) 내용

- 특례규정에 따라 비공개 중개사업자를 거래의 주체로 간주함
- 즉, 공급자가 비공개 중개사업자에게 재화 또는 용역을 공급하는 거래와 비공개 중개사업자가 최종소비자에게 재화 또는 용역을 공급하는 두 가지 거래로 구분함
  - 결과 중개수수료는 다른 공급가액과 합산하여 계산

- 이러한 비공개 중개사업자 규정은 부가가치세 목적을 위한 특별규정으로 중개사업자의 법률적 지위나 다른 세법이나 법률 규정에 영향을 미치지 않음

(가) 영국으로 수입되거나 취득된 재화

- 예를 들어, 비공개 중개사업자가 최종 소비자로부터 100파운드를 지급받고 커미션 20파운드를 제외한 80파운드만 공급자에게 지급하는 형태의 거래인 경우, 각각의 거래를 구분하여 부가가치세를 과세함
  - 비공개 중개사업자가 80파운드에 공급자로부터 재화 또는 용역을 수입한 거래에 대한 부가가치세는 비공개 중개사업자의 매입세액으로 공제됨
  - 비공개 중개사업자는 100파운드에 재화 또는 용역을 최종소비자에게 공급한 것으로 보며, 100파운드에 대한 부가가치세를 매출세액으로 신고·납부함
  - 비공개 중개사업자는 공급자로부터 재화나 용역을 매입하는 과정에서 발생한 창고료, 하역비 등에 부과된 부가가치세를 매입세액으로 공제할 수 있음

(나) 국제용역

- 비거주자인 공급자의 국제용역거래를 중개하는 비공개 중개사업자의 경우, 비공개 중개사업자를 용역 거래의 주체로 봄
- 즉, 비거주자인 공급자가 비공개 중개사업자에게 국제용역거래를 제공하고, 다시 비공개 중개사업자가 영국 소비자에게 해당 용역거래를 제공한 것으로 보는 것임
- 이 경우 공급장소는 각 거래마다 독립적으로 판단함<sup>71)</sup>
  - 공급자가 소재한 장소를 공급장소로 규정한 거래의 경우: 비공개 중개사업자가 최종 소비자에게 공급한 용역은 영국 내 거래로 간주하고 영국 부가가치세를 과세함
  - 공급받은 자가 소재한 장소를 공급장소로 규정한 거래의 경우: 비공개 중개사업자가 공급자로부터 받은 용역에 대해 비공개 중개사업자가 대리납부를 통해 부가가치세

71) 홍범교(2011), p. 66

를 납부하며 비공개 중개사업자가 최종 소비자에게 공급한 용역은 영국 내 거래로 보고 과세함

- 비공개 중개사업자 특별규정은 중개사업자 명의로 거래하는 모든 국제용역거래에 적용함

#### 다) 기타 중개사업자를 통한 거래<sup>72)</sup>

##### (1) 중개사업자가 지출한 공급 부대비용(disbursements for VAT purposes)

- 공급자가 최종소비자에게 재화나 용역을 공급하는 과정에서 발생한 출장비 등의 부대비용은 공급하는 재화 또는 용역 대가로 간주함
- 단, 중개사업자가 공급자를 대신해서 제3자로부터 공급받은 재화나 용역을 공급자에게 전달하는 과정에서 부대비용이 발생하는 경우, 법에서 정한 요건을 모두 만족하면 재화나 용역의 대가에 가산하지 않으며 영업비로 간주함
  - 영업비로 간주하는 요건은 다음과 같음
    - 제3자에게 대금을 지급할 때 공급자의 중개사업자로서의 역할을 수행해야 함
    - 공급자가 제3자로부터 공급받은 재화나 서비스를 공급받고 실제 사용해야 함
    - 공급자가 거래 상대방에게 대금을 지급할 책임이 있음
    - 공급자가 자신을 대신해서 중개사업자가 대금을 지급할 수 있는 권한을 부여함
    - 공급자는 중개사업자가 지급한 재화나 용역의 대가가 제3자에 의해 지급된 금액임을 인지하고 있음
    - 중개사업자가 공급자에게 세금계산서를 발행할 때 부대비용을 별도로 구분해서 청구함
    - 중개사업자가 제3자에게 지급한 금액은 전액 공급자에게 청구할 수 있어야 함
    - 중개사업자가 공급자에게 재화나 용역을 공급하고 지급받는 대가에 추가적으로 영업비가 입금되었어야 함

---

72) 홍범교(2011)

- 결국, 영업비에 대해 부가가치세를 부과하지 않기 때문에 중개사업자로부터 재화나 용역을 공급받은 공급자는 영업비에 대해 매입세액공제를 적용할 수 없음
- 영업비는 관련 증거서류를 통해 사실관계가 입증되는 경우에 한해 인정됨
  - 주문서, 세금계산서 복사본 등과 같이 공급자에게 공급한 재화나 용역의 대가에 영업비가 제외되어 있음을 입증해야 함

(2) 경매(auctioneers)

- 경매에 참여한 판매자와 소비자를 연결하는 중개사업자가 중개사업자 명의로 세금계산서를 발행한 경우 판매자-중개사업자 간 거래와 중개사업자-소비자 간 거래로 구분함
  - 이 경우, 중개사업자가 판매자에게 중개수수료를 별도 청구하며 수수료에 대해 부가가치세가 과세됨
  - 단, 중고품, 예술품, 골동품이나 수집품의 경매를 중개하는 사업자는 한계이익 (= 판매가 - 매입가)에 대해 부가가치세를 부과해야 함
- 경매는 거래 대상이 되는 재화나 용역의 성격과 공급받는 자가 사업자인지 여부에 따라 공급장소에 관한 일반 규정을 적용해서 과세함
  - 중개사업자가 판매자의 대리인이거나 소비자의 대리인이고 중개사업자가 영국 내 소재하는 경우 중개서비스에 대해 표준 부가가치세율로 과세됨
  - 단, 중개사업자가 판매자의 대리인이고 컨설팅과 같은 전문 서비스를 제공하는 경우 판매자의 소재국가에 따라 영국 내에서 과세되지 않을 가능성도 있음
  - 중개사업자가 소비자의 대리인이고 EU 역외로 재화를 수출하거나 포장 용역을 주선하는 경우 중개용역에 대해 영세율을 적용함

(3) 정보검색 중개업자(search agencies)

- 특정 소스로부터 하드카피 등의 자료를 얻는 거래는 유형재보다는 정보의 일부로 간주

하며, 단순 정보검색에 대한 수수료는 영업비로 간주되어 부가가치세를 부과하지 않음

- 검색한 정보를 분석하거나 정보를 활용해 보고서를 작성하거나 검색한 문서로 보고서를 생성하는 경우 정보검색 수수료는 소비자에게 용역을 공급한 것으로 간주되어 부가가치세를 부과함

## 2. 호주

- 2000년 7월 1일부터 시행된 새로운 세제개혁에 따라 현행 연방 또는 주정부의 간접세를 폐지하고 주정부가 과세권자인 부가가치세(Goods and Services Tax, GST)<sup>73)</sup>로 단일화함<sup>74)</sup>
- 호주의 부가가치세는 우리나라의 부가가치세와 동일하며 모든 재화 및 용역을 과세대상으로 함
  - 재화나 용역만을 과세대상으로 하지 않으며 부동산이나 권리에 대해서도 과세함

### 가. 과세대상

- 호주 부가가치세법상 호주의 과세사업자에 의한 재화의 공급, 특정인에 의한 재화의 수입과 일부 용역의 수입이 과세됨
- 호주 부가가치세법상 일정 요건을 만족한 과세대상 재화와 용역의 공급과 과세대상 수입에 대해 부가가치세를 부과함<sup>75)</sup>
  - 첫째, 공급대가(consideration)를 수령해야 함

73) GST 관계 법령은 A New Tax System(Goods and Services Tax) Act 1999 등 5개 Acts, A New Tax System(Goods and Services Tax) Regulations 1999 등 2개 Regulations임

74) 홍범교(2011), p. 115

75) Division 9 of A New Tax System (Goods and Service Tax) Act 1999

- 둘째, 공급자의 사업(enterprise) 활동 과정과 관련된 공급이어야 함
  - 셋째, 호주와 관련된(connected with Australia) 공급이어야 함
  - 넷째, 공급자는 부가가치세 목적상 등록사업자이거나 등록 대상이어야 함
    - 연간 AUD 75,000(비영리단체의 경우 AUD 150,000)의 재화나 용역을 공급하는 자는 부가가치세법상 과세사업자로 등록할 의무가 있음
  - 다섯째, 부가가치세 면세나 영세율 대상이 아니어야 함
- 공급은 모든 형태를 불문하고 다음과 같은 것 중 하나를 공급하는 거래를 의미함<sup>76)</sup>
- 재화의 공급
  - 용역의 공급
  - 자문(advice)이나 정보(information)의 공급
  - 부동산의 양도
  - 권리의 창조, 이전, 할당, 승인, 양도승인
  - 금융용역(financial)공급
  - 어떠한 의무(obligation)로부터 해방되거나 의무를 지우는 것
    - 어떤 일을 하거나 법률에 따라 어떠한 행위를 하지 않거나 어떠한 행위나 상황을 인내하는 것
  - 위 공급 중 2개나 그 이상을 함께 거래하는 것
- 납세의무자는 과세대상 공급을 하는 자가 되나, 일부 예외 규정이 있으며 이 중 호주와 관련된 공급을 하는 비거주자가 포함되어 있음<sup>77)</sup>

#### 나. 과세지 결정방법

- 부가가치세법에서는 호주와 관련된 공급(supplies connected with Australia)을 재화, 부동산, 기타의 공급으로 구분하고, 각각 별도의 공급장소 규정을 두고 있음<sup>78)</sup>

76) Division 9 of A New Tax System (Goods and Service Tax) Act 1999

77) 홍범교(2011), p. 117

- 그러나 호주의 부가가치세법에서는 과세공급 요건을 두고 공급장소를 간접적으로 규정하고 있으며, 다른 국가에서와 같은 공급장소에 관한 별도의 명시적인 규정을 두고 있지 않음<sup>79)</sup>

### 1) 재화와 용역의 공급장소에 관한 일반규정<sup>80)</sup>

- 호주 부가가치세법상 소비지 과세원칙에 따라 국외에서 공급하고 호주에서 소비되는 재화, 무형재화와 용역에 대해 부가가치세를 과세함<sup>81)</sup>
- 일반원칙은 공급지 과세를 기준으로 하고 있으나 국제거래에 대해 소비되는 장소에서 부가가치세를 부과한다는 입장임
  - 반면, 수출재화, 무형재화와 용역을 영세율로 과세하여 소비지 과세원칙을 실천하고 있음
  - 그러나 수입된 재화와 용역은 국내에서 공급되는 거래와 동일하게 호주 부가가치세법에 따라 과세한다는 입장임
- 재화의 공급장소: 재화의 공급은 국내 공급, 호주가 공급지국이 되는 국제 공급과 호주가 소비지국이 되는 국제 공급의 세 가지로 구분함
- 국내공급은 소비지 과세원칙을 적용하므로 재화가 호주에서 공급받는 자에게 공급되거나 사용 가능하게 된 경우 해당 재화의 공급은 호주와 관련된 것으로 보고 있음
  - 호주가 공급지국이 되는 국제 공급은 호주에서 국외로 재화가 이동하는 경우 호주에서 인도되는 재화의 공급을 호주와 관련된 것으로 보고 있음
  - 호주가 소비지국이 되는 국제 공급은 (a)호주로 재화를 수입하거나 (b)호주에서 재화를 설치하거나 조립하는 경우에 호주와 관련된 것으로 규정함

78) Goods and Services Tax Act 1999, Chapter 2

79) 정재호 외(2011), p. 42

80) 홍범교(2011), pp. 118~124 참조 및 Division 9 of A New Tax System (Goods and Service Tax) Act 1999

81) 홍범교(2011), p. 119

- 부동산의 공급장소: 부동산이 호주에 소재한 경우 호주 부가가치세법에 따라 과세함
  - 부동산은 토지, 건물, 토지에 대한 지분, 토지에 대한 권리, 점유권 등을 포함하는 개념임
  
- 재화 및 부동산을 제외한 기타 공급(이하 “용역의 공급”이라 한다)의 경우 다음의 세 가지 요건 중 하나를 충족하면 호주와 관련된 것으로 규정함
  - 첫째, 호주에서 이루어진 공급인 경우
  - 둘째, 공급하는 자가 호주에서 수행하는 사업 활동과 관련된 공급으로 이는 호주의 고정사업장 등과 관련된 경우를 의미함
  - 셋째, 취득할 수 있는 권리 또는 옵션의 경우<sup>82)</sup> 부가가치세법에서는 관련 사례로 해외에서 공급된 호주로의 휴가패키지를 제시하고 있음
  
- 일반적으로 용역이 수행된 장소(where the service is performed)를 용역의 공급 장소로 보고 있음<sup>83)</sup>
  - 용역이 호주에서 수행되는 경우, 해당 용역의 공급은 호주와 관련된 것으로 보고 그 공급장소를 호주로 판정함
  - 또한 이러한 원칙은 공급받는 자가 국외에 있는 경우에도 동일하게 적용되며 특정 요건을 충족하는 경우에 한해 부가가치세 과세면제가 적용됨
  
- 호주 내에 있는 비거주자가 제공한 용역과 무형재화의 공급은 호주와 관련이 있는 것으로 봄<sup>84)</sup>
  - 이 규정을 통해 대부분의 비거주자에게 호주의 부가가치세 적용이 가능함
    - 예를 들어, 호주 내에 사업장이 없는 비거주자가 호주 내에서 용역을 실행하기 위해 하청업자(sub-contractor)를 고용하였다면 호주와 관련 있는 공급에 해당하여

82) 관련 규정을 보면, 위의 첫째 요건과 두 번째 요건에 해당하지 않을 것, 해당 용역이 다른 것을 획득할 수 있는 권리 또는 옵션일 것, 호주 내에서 다른 공급과 관련이 있을 것을 모두 요구하고 있음

83) 정재호(2011), p. 44

84) 홍범교(2011), p. 118

호주 부가가치세가 적용됨

## 2) 텔레커뮤니케이션의 공급<sup>85)</sup>

- 텔레커뮤니케이션 공급이란 회선(wire), 라디오나 다른 전자기(electromagnetic systems)를 통해 표시(signal), 문자(writing), 이미지, 소리나 정보를 송수신하는 것과 관련된 공급임
  - 송수신을 위한 장비(capacity)를 사용할 수 있는 권리를 부여하거나 국제망(international networks)에 접속하는 것을 포함함
- 텔레커뮤니케이션의 공급이 호주에서 실질적으로 소비되거나 향유될 때 호주와 관련 있는 공급에 해당하여 부가가치세의 적용대상이 됨
- 다만, 일정 요건을 만족하면 '실질적으로 소비되거나 향유될 때' 과세되지 않음
  - 공급자가 호주에서 사업을 수행하지 않는 기업을 통해 텔레커뮤니케이션을 공급하고,
  - 중개사업자가 공급에 대한 부가가치세를 징수하는 것이 행정적으로 쉽지 않다고 판단될 때

## 다. 과세방법

### 1) 동의에 따른 대리납부(reverse charge) – 비거주자의 B2B 거래 과세방법<sup>86)</sup>

- 비거주자가 호주에 과세공급(taxable supplies)을 제공할 때 공급받는 자가 대리납부의 방법을 통해 과세당국에 부가가치세를 신고·납부할 수 있음
  - 이 경우 공급자 및 공급받는 자는 해당 공급에 대한 부가가치세를 공급받는 자가 납

85) Division 85 of A New Tax System (Goods and Service Tax) Act 1999

86) Division 83 of A New Tax System (Goods and Service Tax) Act 1999

부하는 데 동의하여야 함

- 공급받는 자에 의한 대리납부가 가능하기 위해서는 다음 네 가지 요건을 모두 만족해야 함
  - 첫째, 공급자가 비거주자에 해당해야 함
  - 둘째, 공급자가 호주에서 수행하는 사업을 통해 공급하는 것이 아니어야 함
  - 셋째, 공급받는 자가 부가가치세법상 과세당국에 사업자로 등록했거나 등록이 요구되어야 함
  - 넷째, 공급자와 공급받는 자가 해당 공급에 대한 부가가치세를 공급받는 자가 신고·납부할 것을 동의해야 함
  
- 이러한 동의에 따른 대리납부 방식은 다음 세 가지 경우에 적용되지 않음
  - 첫째, 제84조의 강제 대리납부 규정이 적용되는 공급에 해당하는 경우
  - 둘째, 거주자인 중개사업자(resident agent)를 통해 비거주자가 과세공급을 제공하는 경우
  - 셋째, 상업용 시설(commercial accommodation)을 사용할 수 있는 권리나 선택권한(option)을 공급하고 해당 공급이 호주에서 제공되지 않는 경우
    - 이 경우 상업용 시설이란 상업용 건물(commercial residential premises)의 일부 또는 전부를 사용할 수 있는 권리를 의미함
  
- 한편, 공급자와 공급받는 자가 대리납부에 동의할 수 있더라도 비거주자가 국내공급 건과 관련하여 일정 요건을 만족한 경우 사업자로 등록해야 하며, 대리납부에 의한 부가가치세 신고·납부는 불가능함
  - 비거주자가 호주에 공급하는 부가가치세 연간 매출액이 AUD 75,000(비영리법인의 경우 AUD 150,000) 이상인 경우 사업자로 등록해야 함
  - 비거주자의 부가가치세 매출액이 등록기준 미만인 경우 등록이 요구되지 않음
  
- 비거주자는 이러한 대리납부 대상이 되는 공급에 대해 세금계산서를 발행할 의무가

없음

## 2) 강제 대리납부(reverse charge) – 비거주자의 B2B 거래 과세방법<sup>87)</sup>

- 비거주자인 공급자가 호주 내 용역[영세율(GST-free)이나 면세(input taxed)용역을 제외함]을 공급하고 법에서 정한 다음의 요건을 충족하면, 공급자를 대신하여 공급받는 자가 대리납부 방법을 통해 부가가치세를 과세당국에 신고·납부할 의무가 있음
  - 첫째, 호주와 관련이 없는 용역의 공급이거나 일정 요건을 만족한 호주와 관련 있는 공급에 해당할 것
    - 여기서 일정한 요건이란 다른 것을 취득하기 위한 권리나 선택권이 그 공급대상이고 ‘다른 것’의 공급이 호주와 관련 있어야 함
  - 둘째, 공급받는 자가 호주에서 수행하는 사업활동과 관련해 공급받아야 함
  - 셋째, 공급대가를 받을 것
  - 넷째, 공급받는 자가 과세당국에 사업자로 등록했거나 등록이 요구되어야 함
    - 등록이 요구되는지는 여부는 과세공급이 등록한도금액 이상인지 여부로 판단함
  
- 호주와 관련없는 공급이란 호주에서 기업을 운영하는 자가 호주 밖에서 다른 기업을 운영하면서 다음 중 하나를 만족할 때 성립함
  - 첫째, 호주 밖에 있는 기업으로부터 호수에 있는 기업에 용역을 이전
  - 둘째, 호주 밖에 있는 기업이 호수에 있는 기업을 위해 어떠한 용역활동을 수행할 것

## 3) 공급자 등록제도<sup>88)</sup>

- 우리나라를 비롯한 대부분의 국가에서는 사업장이 국내에 있는 경우 부가가치세법상 사업자 등록의무가 발생하지만 호주는 매출액이 부가가치세법상 등록기준을 초과하면

87) Division 84 of A New Tax System (Goods and Service Tax) Act 1999, Division 84: Offshore Supplies other than Goods or Real Property

88) 호주 국세청, <http://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Rules-for-specific-transactions/International-transactions/GST-registration-information-for-a-non-resident/>

사업자로 등록함

- 여기서 부가가치세법상 사업자로 등록(GST registration)한다고 해서 소득세법상 사업자<sup>89)</sup>가 되는 것은 아님

- 비거주자가 호주와 관련해서 공급하는 부가가치세 연간 매출액이 AUD 75,000(비영리 법인의 경우 AUD 150,000) 이상인 경우 부가가치세법상 사업자로 등록해야 함

4) 중개사업자를 통해 비거주자가 제공한 용역의 과세방법<sup>90)</sup>

- (i) 비거주자인 공급자가 (ii) 거주자인 중개사업자를 통해 호주에 (iii) 과세공급을 제공할 때, 해당 공급에 대한 부가가치세는 거주자인 중개사업자를 통해 과세당국에 신고·납부함<sup>91)</sup>

- 중개사업자를 통해 공급하더라도 비거주자인 공급자가 부가가치세법상 사업자 등록 기준을 초과하면 공급자가 직접 부가가치세법상 사업자로 등록하거나 중개사업자가 등록해야 함

- 이 때, 부가가치세법상 중개인에 대해 규정되어 있지 않기 때문에 관습법(common law)상 준용되는 중개사업자 개념을 적용함<sup>92)</sup>

- 관습법에서 중개사업자는 비거주자(principal)와 제3자 간에 법적인 효과를 가지는 자로 규정하고 있음

- 비거주자를 대신해서 본 거래의 부가가치세를 부담하는 중개사업자는 비거주자의 호주

89) 우리나라와 달리 호주는 소득세법에 따른 사업자 등록(ABN registration)과는 별개의 부가가치세법에 따른 사업자 등록 요건이 있으며, 소득세법상으로는 비거주자가 국내 고정사업장이 있을 때 등록할 의무가 발생함

90) Division 57 of A New Tax System (Goods and Service Tax) Act 1999, Division 57: Resident agents acting for non-residents 및 The Board of Taxation, review of the application of GST to cross-border transactions p18, 2009. 07.

91) GST non-resident agency provision

92) 홍범교(2011)

공급금액이 사업자 등록기준 이상에 해당하게 되면 과세당국에 사업자등록을 해야 함

### 3. 일본

- 일본에서는 최근 들어 전자서적과 음악의 인터넷 다운로드와 관련한 소비세 과세가 문제되면서 정부 차원에서 개정 논의를 추진하고 있음
- 2012년에 재무성은 인터넷을 통해 해외 기업이 일본 국내에 전자서적과 음악을 발신(發信)하는 경우에도 소비세가 과세될 수 있도록 2013년에 세법개정안을 마련하고 빠르면 2014년부터 이를 적용할 방침임을 밝힘<sup>93)</sup>
  - 그 배경은 일본 소비자가 수입서적과 음악 CD를 구입한 경우에는 소비세가 과세되지만, 그러한 콘텐츠를 해외 사업자로부터 인터넷을 통해 다운로드한 경우에는 과세되지 않게 되어 불공평한 과세 차이가 발생하기 때문임
- 특히 개정을 서두르는 이유는 해외 대형사업자들이 소비세를 적용하지 않은 가격으로 전자도서를 판매하기 시작하면서 국내 전자도서 업체들의 가격경쟁력이 저하되고 전자도서 시장의 해외 유출이 예상되었기 때문임<sup>94)</sup>
  - 현재 세계 최대의 전자도서 판매사인 아마존은 일본 소비자에게 소비세를 적용하지 않은 가격으로 전자도서, MP3, 다운로드용 PC 소프트 상품 및 아마존 재팬이 제공하는 앱을 판매하고 있음<sup>95)</sup>
- 이에 일본 정부는 EU가 채택한 방식과 같이 일본에 전자 데이터를 판매한 해외기업에 사전등록을 의무화하여 국내기업과 동일하게 소비세를 과세하는 ‘과세사업자등록제도’를 검토하고 있음<sup>96)</sup>

93) 朝日新聞, アマゾンなど海外勢の電子書籍も消費税課税 財務省方針, 2012.6.30

94) <http://book.asahi.com/booknews/update/2012063000001.html>

95) <http://www.amazon.co.jp/gp/help/customer/display.html?nodeId=642972>

가. 과세대상<sup>97)</sup>

- 일본 소비세법상 과세대상은 국내거래와 수입거래로 제한됨<sup>98)</sup>
  - 국내거래는 국내에서 사업자가 사업으로서 자산을 양도·대여하거나 용역을 제공하고 대가를 받는 것을 말함
  - 수입거래는 보세지역에서 외국화물을 인수하는 것을 의미함
  
- 국내거래의 경우 자산의 양도·대여와 용역의 제공에 대한 구체적인 범위는 다음과 같음
  - ‘자산의 양도’란 매매와 교환 등의 계약에 따라 자산의 동일성을 유지한 채 타인에게 이전하는 것을 말함
    - ‘자산’은 재고자산, 기계장치, 토지, 건물 등 유형자산에 한정하지 않고, 상표권, 특허권 등의 무형자산 등을 포함
    - 소프트웨어는 저작권 등에 해당하는데, 상품에 상당하는 소프트웨어 공급은 ‘저작권의 양도’, 수정프로그램 등의 공급은 ‘용역의 제공’, 복제권 등의 공급은 ‘저작권의 대여’에 해당함<sup>99)</sup>
  - ‘자산의 대여’는 임대차와 소비대차 등의 계약에 따라 자산을 다른 사람에게 대여하고 사용하도록 하는 행위임
    - 또한 부동산, 무체재산권 및 그 밖의 자산에 지상권, 이용권 등의 권리를 설정하는 행위도 자산의 대여에 포함됨<sup>100)</sup>
  - ‘용역의 제공’은 도급계약, 운송계약 등에 의해 노무, 편익 및 그 밖의 용역을 제공하는 것을 말함
    - 용역의 제공이란 토목공사, 수선, 운송, 보관, 인쇄, 광고, 중개, 여행, 숙박, 요식, 기술지원, 정보제공, 편익, 출연, 저술 등의 용역을 제공하는 것을 말하며, 변호사,

96) <http://book.asahi.com/booknews/update/2012063000001.html>

97) <http://www.nta.go.jp/ntc/kouhon/syouhi/mokuji.htm>

98) 일본 소비세법 제4조

99) 細木宏和(2010), p.406

100) 일본 소비세법 제2조제2항

공인회계사, 세무사, 작가, 운동선수, 영화감독, 기사 등이 전문적 지식과 기술에 기초하여 용역을 제공하는 것을 포함함<sup>101)</sup>

- 수입거래는 국내거래와의 형평성 차원에서 과세되므로, 사업자가 수입한 경우가 아니더라도 과세대상이 될 수 있음
  - 소비자인 개인이 수입한 경우나 무상으로 수입하는 경우에도 과세대상이 됨

## 나. 공급장소 결정방법

### 1) 결정기준

- 국내거래에 대해 소비세가 과세되기 때문에 사업자가 국내와 국외에 걸쳐 거래한 경우 그 거래가 국내거래인지 여부를 판정할 필요가 있음
- 자산의 양도·대여는 원칙적으로 그 거래가 이루어진 시점에 자산이 소재하는 장소가 국내면 국내거래로 판정함
  - 사업자가 국외에서 구입한 자산을 국내로 반입하지 않고 다른 곳으로 양도한 경우에는 회계처리에 상관없이 국내거래에 해당하지 않음<sup>102)</sup>
  - 자산(특허권 등의 무형자산을 제외)의 사용장소가 특정된 임대차 계약에서 당사자 간의 합의에 기초해 당해 자산의 사용장소를 변경한 경우에는 변경 후 당해 자산의 사용장소가 국내인지 여부에 따라 공급장소를 다시 판정함<sup>103)</sup>
  - 예외적으로 선박, 항공기 또는 특허권, 실용신안권, 의장권, 상표권 등의 권리는 이들 자산을 등록한 기관의 소재지, 저작권 등은 저작권 등을 양도하거나 대여하는 자의 주소지에 따라 국내거래 여부를 판정함<sup>104)</sup>

101) 일본 소비세법 기본통달 5-5-1

102) 일본 소비세법 기본통달 5-7-1

103) 일본 소비세법 기본통달 5-7-12

104) 일본 소비세법 시행령 제6조제1항

- 용역의 제공은 원칙적으로 용역이 제공된 장소가 국내면 국내거래로 판정함
  - 용역이 제공된 장소란 현실적으로 용역이 제공된 장소로서 구체적인 장소를 특정할 수 있는 경우에는 그 장소를 말하며, 그렇지 않은 경우에는 용역 공급계약에 제시된 용역의 제공 장소를 말함<sup>105)</sup>
  - 예외적으로 운송, 통신 및 그 밖에 국내와 국외에 걸쳐 용역이 제공되는 경우에는 다른 기준을 적용함<sup>106)</sup>

〈표 Ⅲ-8〉 용역 제공지의 판정기준 예외

용역의 종류	판정기준
국제운송	출발지, 발송지 또는 도착지
국제통신	발신지 또는 수신지
국제우편	발송지 또는 배달지
보험	보험사업자의 사무소 등 소재지
정보의 제공 또는 설계	정보제공자 또는 설계자의 사무소 등 소재지
생산설비 등의 건설 또는 제조	생산설비 등 건설 또는 제조에 필요한 재료의 대부분이 조달된 장소
그 밖의 용역 중 용역의 제공지가 명확하지 않은 것	용역 제공자의 사무소 등 소재지

- 용역의 제공지에 대한 원칙은 소비지원칙을 판정기준으로 하고 있으나, 예외규정에는 생산지원칙이 상당부분 반영되어 있음<sup>107)</sup>
  - 국제운송, 국제통신, 국제우편에 대해 출발지, 발송지, 발신지로 판정하는 경우는 생산지원칙에 기초한 것이고, 도착지, 수신지, 배달지로 판정하는 경우는 소비지원칙에 기초한 것임
    - 다만 출발지 또는 도착지 중 하나가 국내에 있으면 국내거래로 판정되지만, 국제운송, 국제통신 또는 국제우편에 대한 수출면세 규정을 적용받음<sup>108)</sup>

105) 일본 소비세법 기본통달 5-7-15

106) 일본 소비세법 시행령 제6조제2항

107) 田中 麻矢子(2008), p.55

108) 일본 소비세 기본통달 5-7-13, 소비세법 제7조제1항제3호, 소비세법시행령 제17조제2항5호

- 전기통신설비를 사용하는 것이 전기통신용역에 해당하고 그 전기통신설비가 국내·외에 걸쳐 설치된 때에는 수출면세 규정의 적용을 받는 국제통신에 해당함<sup>109)</sup>
  - 보험, 정보의 제공 또는 설계, 생산설비 등의 건설 또는 제조, 그 밖의 용역 중 용역 제공자가 명확하지 않은 경우는 생산지원칙을 판정기준으로 함
  - 용역제공자의 소재지가 중시되는 것은 용역제공을 개별적으로 파악하는 것이 국제 거래에서 어렵기 때문에 물리적 시설이 있는 사업자에 과세하려는 것임
- 인터넷으로 서적과 음악을 다운로드한 경우 유체물이 인도된 것이 아니므로 이를 자산의 양도로 볼 지 또는 용역의 제공으로 볼 지의 해석상 문제가 발생함<sup>110)</sup>
- 만일 자산의 양도로 볼 경우 인터넷을 경유한 콘텐츠 다운로드 거래와 같이 그 자산의 소재장소가 명확하지 않은 경우는 그 자산을 양도한 사무소 소재지에 의해 국내 거래 여부를 판정함<sup>111)</sup>
  - 또한 다운로드 거래를 용역거래로 해석하는 경우에도 용역제공자의 사무소 소재지에 의해 국내거래 여부가 판정함<sup>112)</sup>
    - 따라서 해외거점에서 서적 등을 발신하는 경우는 용역제공자의 사무소가 국외이므로 '국외거래'에 해당해 소비세가 과세되지 않게 됨<sup>113)</sup>

## 2) 적용례<sup>114)</sup>

- 해외 공사에 대해 일본 법인인 A사가 주계약자이고, 일본 법인인 B사가 하청받은 경우 A사가 B사로 공사대금을 지급하는 경우에는 국외거래로 판정함

109) 일본 소비세 기본통달 5-5-12

110) [http://www.grantthornton.jp/pdf/newsletter/international/international\\_201209.pdf](http://www.grantthornton.jp/pdf/newsletter/international/international_201209.pdf)

111) 일본 소비세법 시행령 §6①10호

112) 일본 소비세법 시행령 §6②7호

113) 森信 茂樹, 「国境を越えるデジタル財の取引と消費税」(特集 徹底詳解 改正消費税法), 『税務弘報』, 60(10), 2012, p. 47

114) <http://www.nmc-zeirishi.jp/dayori/31kokusai.html>

- 용역 제공의 내외 판정은 원칙적으로 역무를 제공한 장소에서 판정하게 되기 때문에 비록 주계약자와 하청업체 양자가 일본 법인이더라도 국외 거래에 해당함
  
- 일본 법인인 A사가 국내에서 광고를 기획·입안함과 함께 미국에서의 광고 게재를 맡아 미국 법인인 B사로부터 광고료를 징수하는 경우에는 국내거래로 판정함
  - 본 케이스의 경우 용역이 국내 및 국외에 걸쳐 제공되고 있으므로 역무를 제공하는 자의 사무소 등의 소재지(일본)로 판단하게 되어 국내 거래에 해당함
  - 미국 법인인 B사는 비거주자에 해당하기 때문에 비거주자에 대한 용역의 제공으로서 면세 거래에 해당하게 됨
    - 그러나 B사가 일본 지점을 가지고 있는 경우에는 과세 거래에 해당
  
- 일본에 지사를 가진 미국 법인 A사가 당해 일본 지점을 통해 일본 법인 B사에 소프트웨어를 대여하고 사용료를 징수하는 경우에는 국외거래로 판정함
  - 소프트웨어의 대여는 저작권의 대여이므로 내외 판정은 대여하는 자의 사무소 등의 주소지에 따라 판정하게 됨
  - A사는 미국 법인으로서 주소지는 미국이므로, 비록 일본 지점을 통해 거래했다고 하더라도 국외 거래가 되어 일본에서 과세되지 않음

#### 다. 과세방법

- 일본 소비자가 비거주자로부터 무형자산과 용역을 공급받고 이 거래가 과세대상인 국내거래로 분류되더라도 소비세가 사실상 과세되지 않는 것으로 보임
  - B2B 거래에서 공급자 대신 공급받는 자가 대신 소비세를 납부하도록 하는 대리납부 방식을 운영하지 않으며, B2C 거래도 비거주자인 공급자가 소비지국에 사업자등록을 하여 소비세를 납부하도록 하는 역외등록제도를 운영하지 않고 있음

#### 4. 미국

- 미국은 연방정부가 부가가치세와 같은 일반소비세를 과세하지 않고, 주정부에서 판매세(sales tax)를 과세함
  - 부가가치세와 판매세는 모두 최종 소비에 부과되는 간접세라는 공통점이 있음
  - 이들 세목들은 과세구조나 행정 측면에서 차이점이 있는데, 주된 차이점으로 부가가치세는 매입세액이 공제되지만 미국의 판매세는 매입세액이 공제되지 않는 방식으로 운영됨<sup>115)</sup>
  
- 판매세는 알래스카주, 델라웨어주, 몬태나주, 뉴햄프셔주, 오리건주를 제외한 45개 주와 워싱턴 DC(컬럼비아 특별구) 등의 지방자치단체가 부과함
  - 알래스카주, 몬태나주, 뉴햄프셔주, 오리건주는 주정부에서 판매세를 과세하지 않음<sup>116)</sup>
  
- 이러한 지방자치단체들은 각각 판매세에 대한 법령을 제정하여 운영하고 있는데, 현재 24개주<sup>117)</sup>가 판매세 간소화 약정(streamlined sales tax agreement)을 체결하여 판매세 과세체계를 통일화하고 간소화하기 위한 노력을 기울이고 있음<sup>118)</sup>
  - 각 주정부마다 판매세를 다르게 규정함에 따라 판매세 제도는 지나치게 복잡하게 되었음
  - 이에 2000년부터 판매세 간소화 프로젝트가 추진되어 판매세 징수행정을 개선하고

115) Durner & Bui(2010), p. 27

116) 알래스카주 <http://www.tax.alaska.gov/programs/programs/index.aspx?10002>  
 몬태나주 [http://revenue.mt.gov/forindividuals/taxes\\_licenses\\_fees\\_permits/salestax.mcp](http://revenue.mt.gov/forindividuals/taxes_licenses_fees_permits/salestax.mcp)  
 뉴햄프셔주 <http://www.revenue.nh.gov/faq/gti-rev.htm>  
 오리건주 <http://www.oregon.gov/DOR/Pages/salestax.aspx>

117) 24개주는 22개의 Full Member States와 2개의 Associate Member states로 구분됨. Full Member States에는 아칸소, 조지아, 인디애나, 아이오아, 캔자스, 켄터키, 미시간, 네브라스카, 네바다, 뉴저지, 노스캐롤라이나, 노스다코타, 오클라호마, 로드아일랜드, 사우스다코다, 유타, 버몬트, 워싱턴, 웨스트버지니아, 위스콘신, 와이오밍주가 포함되며, Associate Member states는 오하이오, 테네시주로 구성됨  
[http://www.streamlinedsalestax.org/uploads/images/state%20map%202010\\_1\\_12.jpg](http://www.streamlinedsalestax.org/uploads/images/state%20map%202010_1_12.jpg)

118) [www.streamlinedsalestax.org](http://www.streamlinedsalestax.org)

과세표준과 공급장소 결정원칙(sourcing rule)을 통일화하며 세율과 면제규정을 간소화하는 등의 작업이 이루어지고 있음

### 가. 과세대상

- 일반적으로 미국의 판매세는 모든 유형개인자산(tangible personal property)의 판매에 대해 부과되며, 특수한 용역(specific services)도 제한된 범위에서 과세됨<sup>119)</sup>
  - 유형개인자산은 전기, 물, 가스, 스팀, prewritten computer software를 포함<sup>120)</sup>
  - 부동산과 무형자산의 판매는 일반적으로 과세되지 않음
  - 46개주 중 39개주에서 특수한 용역의 제공에 대해 판매세를 과세함<sup>121)</sup>
  
- 판매세의 과세대상이 되는 특수한 용역에는 일반적으로 유틸리티 용역, admission service, 숙박 용역, 수리 용역, 데이터 처리 용역(data processing services), 정보 용역(information services), 컴퓨터 용역이 포함됨<sup>122)</sup>
  
- 예를 들어, 뉴욕주는 다음과 같이 9개의 용역 항목에 대해 판매세를 과세함
  - 정보 용역
  - 가공·프린팅 용역
  - 유형개인자산에 대한 설치·수리·관리 용역
  - 부동산 관리·수리 용역
  - 자동차 주차·보관 용역

119) Durner & Bui(2010), pp. 28~29

120) 판매세 간소화 약정, May 2012, p. 139; prewritten computer software는 개발자가 특정 구매자가 아닌 일반 구매자를 위한 용도로 설계 또는 개발한 소프트웨어로 범용소프트웨어(canned software)와 동일함

121) CCH(2012), pp. 311~313; 용역 제공과 관련한 판매세 과세대상 범위는 ① 일반적으로 용역에 과세하지 않는 유형, ② 특수한 용역에 한해 과세하는 유형, ③ 일반적으로 용역에 과세하는 유형으로 분류할 수 있음. 첫 번째 유형에 해당하는 주정부에는 앨라배마, 캘리포니아, 일리노이, 인디애나주가 있으며, 세 번째 유형에 해당하는 주정부에는 하와이, 뉴멕시코, 사우스다코다주가 있음

122) Hellerstein(2005), p. 3

- 인테리어 · 디자인 용역
  - 경호 · 탐정 용역
  - 전화 · 전신을 이용한 엔터테인먼트 · 정보 용역
  - 운송 용역
- 한편, 디지털 상품(digitized products)의 판매는 그 종류에 따라 유형개인자산, 특수한 용역 또는 그 이외의 것으로 분류되어 과세 여부가 달라지게 됨
- 예를 들어, 뉴욕주는 인터넷을 통한 범용소프트웨어(canned software)<sup>123)</sup>의 판매를 유형개인자산의 판매로 보아 과세하지만, 그림(디지털 사진), 다운로드된 디지털 음악, 다운로드된 비디오, 전자 축하카드는 비과세되는 무형자산으로 간주하며, 전자책은 유형개인자산이나 정보 용역에 해당하지 않는 것으로 보아 판매세를 과세하지 않음<sup>124)</sup>
  - 아이다호주도 소프트웨어나 전자축하카드(electronic greeting card)와 같은 디지털 상품의 인터넷 판매를 유형개인자산으로 간주하여 과세함<sup>125)</sup>
    - 이러한 상품은 전자적 매체에 저장된 것이기 때문임
  - 워싱턴 D.C.는 디지털 상품의 판매를 정보가공(data processing) 용역이나 정보(information) 용역의 판매로 보아 과세함<sup>126)</sup>

---

123) 범용소프트웨어는 일반적인 고객을 대상으로 제작된 것으로 주문형 소프트웨어(custom software)와 대비되는 개념임

124) CCH(2012), p. 905

125) CCH(2012), p. 577

126) CCH(2012), p. 481

## 나. 공급장소 결정방법

### 1) 각 주정부들의 공급장소

- 판매가 발생한 것으로 간주되는 장소는 어떤 관할의 세법과 세율을 적용할 것인지를 결정하는 데 중요함<sup>127)</sup>
  - 동일한 주에서 발생한 판매에서 공급장소는 어떠한 기초단체가 판매세와 사용세를 부과하고 그 세수를 확보하는지를 결정하는 역할을 함
  - 주 간 거래(interstate transactions)에서 공급장소는 어떠한 주정부가 세법을 적용하고 세수를 확보하는지를 결정하는 역할을 함
  
- 미국 주정부들이 채택하고 있는 공급장소에 대한 원칙은 생산지원칙(origin sourcing)과 소비지원칙(destination sourcing)으로 구분할 수 있음<sup>128)</sup>
  - 생산지원칙에 따르면 주 간 거래에서 판매자가 판매자의 소재지에서 적용될 세율로 판매세를 징수하게 됨
  - 소비지원칙에 따르면 다른 주의 판매자가 구매자 소재지에서 적용될 세율로 판매세를 징수하게 됨
  
- 현재 미국 주정부가 채택하고 있는 판매세의 공급장소에 대한 결정원칙은 다음과 같이 대부분 소비지원칙에 따름
  - 주 간 거래에 대해서는 45개 주정부와 워싱턴 D.C. 중 37개 주정부가 소비지원칙을 채택하고 있음

---

127) Ernst & Young(2013), p. 786

128) Maguire(2013), p. 11

〈표 Ⅲ-9〉 주정부의 공급장소 결정원칙

주	공급장소	주	공급장소
앨라배마	소비지	미주리	생산지
아리조나	생산지	네브라스카	소비지
아칸소	소비지	네바다	
캘리포니아	생산지	뉴저지	
콜로라도	소비지	뉴멕시코	생산지
코네티컷		뉴욕	소비지
컬럼비아특별구		노스캐롤라이나	
플로리다		노스다코타	
조지아		오하이오	주내: 생산지 주간: 소비지
하와이		오클라호마	소비지
아이다호		펜실베이니아	
일리노이		로드아일랜드	
인디애나		사우스캐롤라이나	
아이오아		사우스다코타	생산지
캔자스	테네시		
켄터키	텍사스	주내: 생산지 주간: 소비지	
루이지애나	유타	생산지	
메인	버몬트	소비지	
메릴랜드	버지니아	생산지	
메사추세츠	워싱턴	소비지	
미시간	웨스트버지니아		
미네소타	위스콘신		
미시시피	와이오밍		

자료: CCH(2012), pp. 325~327

## 2) 판매세 간소화 약정에 의한 공급장소 결정방식

- 판매세 간소화 약정에 의한 공급장소 결정방식은 일반적 공급장소 결정원칙과 특수한 공급장소 결정원칙으로 구분할 수 있음<sup>129)</sup>

129) Hellerstein(2005), p. 12

- 일반적 공급장소 결정원칙(general sourcing rules)은 유형자산, 디지털 상품, 용역의 성격에 상관없이 대부분의 거래에 적용되는 계층적(hierarchical) 공급장소 결정 규정임
- 특수한 공급장소 결정원칙은 일반적 공급장소 결정원칙을 적용하기에 적합하지 않은 산업이나 거래들에 적용되는 규정임

가) 일반적 공급장소 결정원칙

- 일반적 공급장소 결정원칙은 소비자 과세원칙을 수용한 것으로서 다음과 같이 5개의 순서에 따라 공급장소를 결정하도록 함<sup>130)</sup>
  - ① 구매자가 판매자의 사업장(business location)에서 직접 상품을 수취한 경우 공급장소는 사업장임
  - ② ①이 적용되지 않는 경우에는 구매자가 상품을 받은 장소를 공급장소로 함
    - 일반적으로 구매자의 배달주소가 이에 해당함
  - ③ ①과 ②가 적용되지 않는 경우에는 사업기록(business records)에서 알 수 있는 구매자의 주소가 공급장소임
  - ④ ①~③이 적용되지 않는 경우에는 판매과정(consummation of sale)에서 얻을 수 있는 구매자의 주소가 공급장소임
  - ⑤ ①~④가 적용되지 않는 경우 공급장소는 생산지임
  
- 현장구매(over-the-counters sales)시 적용되는 첫 번째 기준은 개인유형자산을 수취할 경우에는 명확하게 적용될 수 있지만, 용역과 디지털 상품의 수취에 대해서는 해석이 필요함
  - 용역의 '수취'는 '용역의 최초 사용(making first use)'으로 정의됨<sup>131)</sup>
    - 미용용역, 애완동물 관리용역, 세차용역처럼 판매자의 소재지에서 용역이 수행되는 경우에는 '용역의 최초 사용'에 해당함<sup>132)</sup>

130) 판매세 간소화 약정(SSUTA) §310(A)

131) 판매세 간소화 약정(SSUTA) §311(B)

132) Hellerstein(2005), p. 16

- 또한 개인유형자산에 대해 용역이 제공된 후 그 상품을 구매자가 판매자의 사업장에서 수취하는 경우에 공급장소는 그 사업장임<sup>133)</sup>
  - 예를 들어, 자동차 수리용역나 드라이클리닝 용역의 경우 그 용역이 제공된 장소나 그 용역이 궁극적으로 소비되는 장소에 상관없이 용역이 제공된 상품을 인도받는 곳에서 과세됨
  - 디지털 상품의 '수취'는 '디지털 상품의 보유(taking possession)'나 '디지털 상품의 최초 사용(making first use)'으로 정의됨<sup>134)</sup>
    - 다만 판매자의 사업장에서 디지털 상품이 보유되거나 최초 사용되는 경우는 드물기 때문에 이 기준은 디지털 상품의 판매에 거의 적용되지 않을 것임<sup>135)</sup>
- 판매자가 구매자의 배송지(shipping address)를 아는 경우에 적용되는 두 번째 기준도 용역과 디지털 상품의 수취에 대해서 해석이 필요함
- 구매자가 용역을 최초 사용한 곳을 판매자가 아는 경우에 그 장소가 공급장소임<sup>136)</sup>
    - 개인유형자산과 관련하여 판매자의 사업장이 아닌 곳에서 용역을 제공한 경우에 공급장소는 용역을 제공한 곳임<sup>137)</sup>
    - 또한 판매자의 사업장에서 개인유형자산에 대해 용역이 제공되었으나 용역이 제공된 상품이 다른 곳에서 인도되는 경우에도 이 기준을 적용함
    - 예를 들어, 자동차를 판매자의 사업장에서 수리하고 구매자가 그 사업장에서 인도받은 경우에는 첫 번째 기준에 따라 그 사업장이 공급장소가 되지만, 수리된 자동차를 구매자의 주소에서 인도받은 경우에는 두 번째 기준에 따라 구매자의 주소가 공급장소임<sup>138)</sup>
  - 디지털 상품의 경우 구매자가 보유하거나 최초 사용한 곳을 판매자가 아는 경우에

133) Hellerstein(2005), p. 16; Streamlined Sales Tax Project, Sourcing Issue Paper 7-8, 14(Jan. 2002)

134) 판매세 간소화 약정(SSUTA) §311(C)

135) Hellerstein(2005), p. 17

136) 판매세 간소화 약정(SSUTA) §310(A)(2), 311(B)

137) Hellerstein(2005), p. 18

138) Hellerstein(2005), p. 19

그 장소를 공급장소로 봄<sup>139)</sup>

- 그러나 구매자의 IP주소가 판매자에게 제공되지 않기 때문에 판매자는 일반적으로 구매자가 디지털 상품을 보유하고거나 최초 사용하는 곳을 알기 어려움

□ 구매자가 상품이나 용역을 수취하는 곳을 판매자가 모르는 경우에 세 번째 기준이 적용됨

- 예를 들어, 구매자가 운송비를 부담할 경우에는 구매자가 상품을 수취할 장소를 판매자가 알지 못하고 선적회사에 상품을 인도할 수 있음
- 또한 전자적으로 인도되는 디지털 상품이나 용역의 경우 판매자는 구매자가 해당 상품이나 용역을 받는 장소를 알지 못할 가능성이 높음
- 이러한 경우에는 판매자가 평상시 관리하는 사업기록에서 얻을 수 있는 구매자에 대한 주소로서 그 주소의 사용이 부정(bad faith)하지 않다면 그 장소를 공급장소로 함<sup>140)</sup>
- 이 규정은 판매자가 구매자와의 이전 거래에서 구매자에 대한 사업상 기록에 청구서 발송지를 기록하는 B2B 거래에 일반적으로 적용됨
- 주소 사용의 부정 여부를 판단하는 것은 조세를 회피하기 위해 판매자가 고의적으로 구매자의 주소를 잘못 판단하는 것을 방지하기 위한 것임<sup>141)</sup>

□ 네 번째 기준은 판매자가 구매자의 상품 수취장소를 모르고 사업기록에 구매자의 주소를 보관하지 않는 경우에 판매자가 판매과정에서 얻을 수 있는 구매자의 주소를 공급장소로 보도록 함

- 전형적인 예는 디지털 상품을 판매하는 과정에서 후속조치나 마케팅 목적으로 판매자가 주소 정보를 요청해서 구매자가 이를 제공하는 경우임<sup>142)</sup>

139) 판매세 간소화 약정(SSUTA) §310(A)(2), 311(C)

140) 판매세 간소화 약정(SSUTA) §310(A)(3)

141) Hellerstein(2005), p. 20

142) Hellerstein(2005), p. 20

- 마지막 기준은 판매자가 상품의 실제 수취장소나 간주 수취장소에 대한 정보가 없을 경우 목적지가 아닌 생산지에 기초하여 공급장소를 결정하는 것임
  - 공급장소를 결정할 때 모든 상품(유형자산, 용역, 디지털 상품 포함)은 동일한 공급장소 결정원칙에 따라야 하지만<sup>143)</sup>, 예외적으로 생산지원칙을 적용할 경우에는 상품의 성격에 따라 생산지의 개념을 구분함
  - 생산지원칙을 유형개인자산의 판매에 적용할 경우 공급장소는 발송지이며, 용역 제공에 적용할 경우 공급장소는 용역이 제공되는 장소임
  - 또한 디지털 상품의 판매에 생산지원칙을 적용할 경우에는 판매자가 해당 상품을 최초로 전송할 수 있는 장소를 공급장소로 함<sup>144)</sup>

#### 나) 특수한 공급장소 결정원칙

- 유형개인자산이나 운송장비로 인정하지 않는 자동차 등의 임대용역은 정기적으로 임대료가 발생하는 경우에 특별규정을 적용함<sup>145)</sup>
  - 유형개인자산의 임대용역은 정기적 임대료가 발생하는 경우에 첫 번째 임대료는 일반적 공급장소 결정원칙에 따라 공급장소를 결정하고, 그 다음 임대료는 주된 자산소재지(primary property location)가 공급장소가 됨
  - 운송장비(transportation equipment)로 인정하지 않는 자동차, 트레일러, 세미트레일러, 항공기를 임대하는 경우에도 정기적 임대료가 발생하면 주된 자산소재지가 공급장소임
  - 주된 자산소재지는 임대인이 일상적인 사업과정에서 보유한 기록으로서 임차인이 제공한 자산의 주소로 지정된 곳이어야 하며, 직원 출장 등 다른 곳에서 간헐적으로 사용하더라도 자산소재지는 변경될 수 없음

- DM(direct mail)은 광고성 유무에 따라 공급장소가 구분됨<sup>146)</sup>

143) 판매세 간소화 약정(SSUTA) §309(A)

144) 판매세 간소화 약정(SSUTA) §310(5)

145) 판매세 간소화 약정(SSUTA) §310.B,C

146) 판매세 간소화 약정(SSUTA) §313.A

- DM은 상품 등의 광고나 선전 등을 위해 특정 고객에게 직접 광고물 등을 송부하는 것으로 광고주는 구매자, 광고사는 판매자, 광고물을 받는 고객이 수취인이 됨
  - 광고·홍보성 DM(advertising and promotional direct mail)의 경우 공급장소는 해당 DM이 배달된 수취인의 지역임
  - 비광고·홍보성 DM의 경우 공급장소는 사업기록(business record)에서 알 수 있는 구매자의 주소임
    - 예를 들어, 송장, 청구서 등 사적 정보를 담은 DM이나 privacy notices, 세무보고서, 주주보고서 등과 같이 법적으로 요구되는 메일이 비광고·홍보성 DM에 해당함
- 통신(telecommunication)용역은 용역 내용과 제공방식에 따라 다음과 같이 공급장소가 구분됨<sup>147)</sup>
- call-by-call basis로 판매되는 통신용역은 ①해당 call이 시작되고 종료되는 지역, ②해당 call이 시작되거나 종료되고 서비스주소(service address)가 소재하는 지역이 공급장소임
  - call-by-call basis이 아닌 방식으로 판매되는 통신용역은 소비자의 주된 사용처(place of primary use)가 공급장소임
  - 인터넷접속용역도 소비자의 주된 사용처를 공급장소로 함
- 사업자가 구매한 상품이 2개 이상의 지역에서 동시에 사용될 수 있는 경우에 일반적 공급장소 결정원칙을 적용하는 것은 적절하지 않으므로 특수한 공급장소 결정원칙을 규정하고 있음
- 일반적 공급장소 결정원칙에 따르면 판매된 상품에 대한 하나의 공급장소를 확인할 수 있고, 판매자는 확인된 공급장소를 관할하는 과세관청에 판매세를 납부할 의무가 있음
  - 반면, 2개 이상 지역에서 사용되는 경우 사업자인 구매자는 상품이 사용될 지역들

147) 판매세 간소화 약정(SSUTA) §314; 다만, air-to-ground radiotelephone 용역과 선불전화용역 외의 모바일 통신용역 등의 특수한 용역은 별도의 규정에 의함 §314.C.

중 해당 상품을 수취한 것으로 볼 장소를 배분하고, 직접납부방식(direct-pay basis)에 따라 구매자가 적절한 과세관청에 판매세를 납부해야 함

- 상품이 한 개 이상의 지역에서 사용될 경우 판매자보다는 구매자가 상품의 사용 장소에 대한 정보를 가질 가능성이 높기 때문<sup>148)</sup>에 구매자에게 납부책임을 부여하는 것임

#### 다. 과세방법

- 판매자는 중앙등록시스템(central registration system)에 등록하거나 개별 주정부에 등록할 수 있음<sup>149)</sup>
  - 중앙등록시스템은 판매세 간소화 프로젝트에 따라 마련된 제도로서 판매자가 이 시스템에 등록하게 되면 자동적으로 동 프로젝트에 참여하는 모든 주정부의 판매세 계정(sales tax account)을 보유하게 됨

---

148) Hellerstein(2005), p. 22

149) <http://www.streamlinedsalestax.org/index.php?page=technology---registration>

## IV. 국제비교 및 시사점

### 1. 국제비교

#### 가. 과세대상

- 부가가치세 과세대상은 우리나라와 일본의 경우 재화(무형재화 포함)와 용역의 공급으로 구분하며, 영국과 호주는 유형재화와 용역의 공급으로 구분함
- 이러한 구분 때문에 무형의 상품은 영국과 호주에서는 용역의 공급에 해당하지만 우리나라와 일본에서는 재화의 공급이나 용역의 공급 중 어느 하나에 해당될 것임
- 디지털 상품을 제외한 무형의 상품거래에 대해 부가가치세 목적상 재화의 공급인지 용역의 공급인지를 구분하는 일반적인 국제적 가이드라인은 없음
  - 물리적 실체가 없는 무형의 상품거래에 대한 과세상 분류는 개별 국가의 규정과 해석에 의존해야 함
    - 일반적으로 재화는 물리적 실체를 가지므로 재화의 공급은 재화의 소재지를 공급장소로 규정하는 한편, 용역은 물리적 실체가 없는 행위이므로 용역이 제공되는 장소를 공급장소로 규정함
    - 이러한 전통적인 공급장소 규정은 재화의 공급과 용역의 공급이 구분됨을 전제로 하지만, 무형의 상품거래는 특별한 규정을 명확히 두지 않는 한 납세자나 과세관청이 과세상 분류에 대해 논쟁할 소지가 있음
  - 다만 디지털 상품에 한해 OECD는 유형재화의 공급이 아닌 것으로 정의하고, EU는 용역의 공급으로 봄<sup>150)</sup>

---

150) 홍범교(2011), pp. 20~21

- 조사국기들 중에는 디지털 상품이나 지적재산권과 같은 상품거래에 대해 일관된 기준에 따라 과세대상을 구분하는 국가(영국, 일본, 미국)가 있는 반면, 일반적인 규정만 두고 있어서 과세상 분류가 명확하지 않은 국가(우리나라, 호주)도 있음
- 영국을 포함한 EU 국가는 디지털 상품을 용역으로 구분하고 있음
  - 일본은 디지털 상품 중 상품에 상당하는 소프트웨어와 수정프로그램을 구분하여 재화의 공급 또는 용역의 제공으로 분류하고, 지적재산권의 공급은 재화의 공급으로 봄
  - 미국의 뉴욕주도 디지털 상품 중에서 범용소프트웨어(canned software)와 디지털 사진·음악을 구분하여 유형자산의 공급 또는 무형자산의 공급으로 분류함
    - 뉴욕주뿐만 아니라 조지아주, 켄터키주, 루지애나주, 메사추세츠주 등이 범용소프트웨어를 유형자산으로 분류함
  - 반면, 우리나라는 명확한 판단기준 없이 디지털 상품을 재화(권리)의 공급으로 해석한 사례와 용역의 공급으로 해석한 사례가 모두 있으며, 지적재산권의 공급은 양도 시 재화의 공급, 대여 시 용역의 공급으로 봄
  - 호주는 디지털 상품이나 지적재산권의 거래의 과세상 분류에 대한 특별한 규정이 없으므로, 무형재화나 용역의 공급으로 구분됨
    - 명확한 기준은 없으나 호주가 우리나라와 다른 점은 유형재화 외의 것을 기타의 공급으로 구분하기 때문에 디지털 상품이나 지적재산권이 기타의 공급에 해당한다는 것임

〈표 IV-1〉 무형자산의 과세대상 구분 국제비교

	한국	영국	호주	일본	미국
디지털 상품	재화(권리)나 용역의 공급	용역의 공급	무형재화나 용역의 공급	상품에 상당하는 소프트웨어, 복제권: 재화의 공급 수정프로그램: 용역의 제공	* 뉴욕주 범용소프트웨어: 유형자산의 공급 디지털사진, 디지털음악: 무형자산의 공급
특허권 등 지적 재산권	재화(권리)나 용역의 공급	용역의 공급	무형재화나 용역의 공급	재화의 공급	-

## 나. 용역의 공급장소 결정방법

- 용역의 국외공급에 대한 공급장소 규정은 OECD와 EU의 국제적 가이드라인에서 밝히고 있음
  - OECD는 B2B 거래 시 기본원칙으로 소비자 소재지를 공급장소로 보되, 해당 용역이 복수 사업장에서 소비되는 경우에는 사용지로 함
    - 특별규정으로는 합리적인 기준에 따라 다른 기준을 채택하도록 하되, 부동산 관련 무형자산이나 용역의 공급은 부동산 소재지를 공급장소로 규정함
  - EU는 기본원칙으로 B2B 거래 시 소비자 소재지를 공급장소로 보고, B2C 거래에는 납세편의와 과세 현실화를 위해 공급자 소재지를 공급장소로 함
    - 특별규정으로는 행사 관련 용역은 행사 개최지를 공급장소로 하며, 다양한 B2C 거래에서 소비자 소재지를 공급장소로 보는 규정을 둠
  
- 조사국들은 용역의 공급장소에 대해 일반규정과 특별규정으로 구분하여 규정하고 있음
  - 주요국은 공통적으로 일반규정은 소비지원칙에 입각하여 규정되어 있음
    - 용역이 제공 또는 수행되는 장소를 공급장소로 규정하는 방식도 국내 사업자가 국내 소비자에게 직접 용역을 제공하는 경우를 전제로 하는 것으로 소비지원칙을 반영한 것으로 볼 수 있음
    - 우리나라 법원도 용역의 거래장소 규정이 소비지국 과세원칙을 제도적으로 반영한 것으로 이해함<sup>151)</sup>
  - 또한 소비지 과세를 위해 일반규정이 적합하지 않은 거래에 적용할 수 있도록 특수한 공급장소 규정을 두고 있음
  
- 용역의 공급장소에 대한 일반규정은 ‘행위’에 초점을 두어 용역의 제공지(수행지)로 규정하는 방식과 ‘거래당사자’에 초점을 두어 거래당사자의 소재지로 규정하는 방식으로 구분할 수 있음
  - 우리나라, 호주, 일본은 용역이 제공 또는 수행된 장소를 공급장소에 대한 일반규정

151) 서울고등법원 2004.6.10 선고 2003누9369, 2003누9376(병합) 판결

으로 규정함

- 한편, 영국은 B2B와 B2C 거래를 구분하여 B2B 거래는 공급받는 자의 소재지, B2C 거래는 공급하는 자의 소재지로 규정함
    - 다만 B2C 거래의 공급장소를 공급하는 자의 소재지로 규정한 것은 사업자와 달리 공급받는 자가 비사업자인 경우 대리납부와 같은 부가가치세 징수능력을 기대할 수 없기 때문에 채택한 것으로 이해됨
  - 미국은 재화와 용역의 구분 없이 일반적 공급장소를 정하기 위한 5개의 기준을 순차적으로 적용하도록 함
    - 미용용역처럼 판매자 사업장에서 용역이 수행되는 경우나 수리된 자동차를 A/S 센터에서 인도받는 경우에는 판매자의 사업장이 공급장소임
    - 자동차를 수리하고 수리된 자동차를 소비자의 주소에서 인도받은 경우에는 첫 번째와 두 번째 기준<sup>152)</sup>에 따라 소비자의 주소가 공급장소임
    - 전자공급용역이 제공된 경우에는 세 번째 기준을 적용함
- 용역의 공급장소에 대한 특별규정은 영국이 가장 자세하게 대상 용역을 구분한 반면, 다른 조사국들은 일부 용역에 대해 공급장소를 규정함
- 영국은 공연, 스포츠 등 행사용역은 용역의 실제 수행지, 음식용역은 수행된 장소, B2C 거래 중 통신용역, 전자공급용역, 방송용역 등에 대해 공급받는 자의 소재지를 공급장소로 보는 등 용역에 따라 다양한 특별규정을 둠
  - 일본은 국제운송·통신·우편, 보험용역, 정보제공 또는 설계용역에 특별규정을 두고, 미국은 유형개인자산의 임대용역, 광고용역, 통신용역에 대한 특별규정이 있음
  - 우리나라는 사업자가 비거주자 또는 외국법인인 국제운송에 한해, 호주는 통신용역에 한해 특별규정을 둠
- 조사국들의 용역 공급장소에 대한 특별규정 중 비교가능한 유형을 살펴보면 국가마다 각각 다른 기준으로 소비지원칙을 적용하고 있음을 알 수 있음
- 운송용역에 대해 우리나라는 출발지를, 영국은 운송용역의 발생지를 공급장소로 규

152) p. 85의 '가) 일반적 공급장소 결정원칙'에서 다룬 다섯 가지 기준 중 첫 번째와 두 번째 기준임

정하는 반면, 일본은 출발지와 도착지를 모두 공급장소로 봄

– 다만, 우리나라, 영국과 일본은 모두 국제운송의 공급장소가 국내로 판정되더라도 영세율 또는 수출면세 규정에 따라 과세되지 않음

○ 부동산용역에 대해 영국과 일본 모두 부동산 소재지를 공급장소로 규정하여 OECD 가이드라인과 일치함

○ 통신용역에 대해 주요국 모두 주로 사용되는 장소를 공급장소로 함

– 단, 영국은 공급받는 자의 국가에서 과세하는 것이 원칙이며 일정 요건을 만족하면 물리적으로 소비되는 장소에서 과세함

○ 정보용역과 보험용역에 대해 영국은 공급받는 자의 소재지를 공급장소로 하는 반면, 일본은 공급하는 자의 소재지를 공급장소로 규정함

□ 비교표를 통해 영국 사업자가 일본 소비자에 정보용역이나 보험용역을 제공할 때 두 국가에서 모두 부가가치세가 부과되는 점을 확인할 수 있음

〈표 IV-2〉 용역의 공급장소 결정방법 국제비교

구분	한국	영국	호주	일본	미국
일반규정	용역이 제공되거나 시설, 권리 등 재화가 사용되는 장소	① B2B 거래: 공급받는다의 소재지 ② B2C 거래: 공급자의 소재지	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 용역 수행지</li> <li>• 다음 중 하나의 요건을 만족하면 호주에서 과세</li> </ul> ① 호주에서 공급발생: 비거주자가 호주에서 제공한 용역과 무형 재화는 공급장소를 호주로 봄 ② 공급자가 호주에서 수행하는 사업활동과 관련하여서 공급 ③ 호주 내 다른 것을 획득할 수 있는 권리 또는 옵션인 경우	용역 제공지	다음 기준을 순서대로 적용 ① 판매자 사업장에서 직접 상품수취: 판매자의 사업장 ② 판매자 사업장 외에서 상품수취: 구매자의 배달주소 ③ ①② 적용불가: 사업기점에서 알 수 있는 구매자의 주소 ④ ①~③ 적용불가: 판매과정에서 얻을 수 있는 구매자의 주소 ⑤ 생산지
운송용역	국제운송: 여객이 탑승하거나 화물이 적재되는 장소(단, 사업자는 비거주자 또는 외국법인)	① 승객운송: 발생지 ② B2C 화물운송: 운송의 발생지 ③ B2C 보조 운송용역: 운송이 수행된 장소	-	출발지 또는 도착지	-
부동산용역	-	부동산소재지	-	부동산소재지	-
부동산 외 유형자산 임대용역	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 교통수단 단기대여: 물리적으로 인도되는 장소</li> <li>• 교통수단 외의 자산: 공급받는 자의 국가</li> </ul>	-	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 정기적 임대료발생:               <ul style="list-style-type: none"> <li>- 첫 번째 임대료에는 일반규정 적용</li> <li>- 그 다음 임대료부터는 주된 자산소재지</li> </ul> </li> </ul>
특별규정					

〈표 IV-2〉의 계속

구분	한국	영국	호주	일본	미국
그 밖의 유형자산에 대한 영역	-	B2C 거래: 영역의 실제 수행지	-	-	-
통신영역	-	공급받는 자의 국가(일정한 요건 하에서는 물리적으로 소비되는 장소(use and enjoy)에서 과세)	실질적으로 사용되거나 향유된 장소	발신지 또는 수신지	① call-by-call basis: call 이 시작되고 종료되는 지역 또는 call이 시작 되거나 종료되는 지역 중 서비스주소가 있는 지역 ② 그 외 방식: 소비자의 주된 사용처 ③ 인터넷접속영역: 소비자 의 주된 사용처
전자공급 영역	-	공급받는 자의 국가(일정한 요건 하에서는 물리적으로 소비되는 장소(use and enjoy)에서 과세)	-	-	-
정보영역	-	공급받는 자의 국가	-	정보제공자의 사무소 소재지	-
광고영역	-	공급받는 자의 국가	-	-	광고·홍보성DM: 배달받은 수취인의 주소

〈표 IV-2〉의 계속

구분	한국	영국	호주	일본	미국
방송용역	-	공급받는 자의 국가(일정한 요건 하에서는 물리적으로 소비되는 장소(use and enjoy)에서 과세)	-	-	-
보험 용역	-	공급받는 자의 국가	-	보험사업자의 사무소 소재지	-
그 외	-		-	-	-
증개용역	-	B2C 거래: 증개대상 용역의 공급장소	-	-	-
저작권 등의 이전 및 할당	-	공급받는 자의 국가	-	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 특허권, 상표권 등: 등록지</li> <li>• 저작권: 공급자의 주소지</li> </ul>	-
건설링 등 인적용역					
천연가스, 전기 공급					
직원 공급					
공연, 스포츠 등 행사					
음식 용역	-	용역의 실제 수행지	-	-	-
		수행된 장소			

주: 1. 미국은 제화와 용역의 공급 모두에 적용되는 규정으로 국외공급이 아닌 중간공급을 진제로 함  
 2. 일본은 지적재산권과 같은 무형자산을 공급할 경우 제화의 공급으로 구분  
 3. 영국의 교통수단 외 자산의 대여, 통신(telecommunication)용역, 방송용역과 전자공급용역은 특별규칙에도 불구하고 일정한 일정한 요건하에서는 물리적으로 소비되는 장소(use and enjoy)에서 과세됨  
 4. 우리나라의 경우 법률이나 시행령 외에 기본통칙으로 정한 특별규정에 대해서는 기재하지 않음

## 다. 과세방법

### 1) 직접거래

- 우리나라, 영국과 호주는 대리납부를 통해 B2B 거래를 과세함
  - 비거주자가 국내에 있는 등록사업자에게 용역(또는 무형재화나 권리)을 제공할 때 대리납부의 대상이 됨
  - 영국과 호주는 대리납부의 요건을 우리나라와 비교해볼 때 비교적 단순하게 정하고 있으며, 우리나라는 과세용역을 공급받은 면세사업자를 대리납부의 대상으로 하고 있으나 그 결과는 동일함
    - 즉, 과세사업자의 경우 대리납부하는 세액이 매출세액과 매입세액에 동시에 가산되므로 순세액에 미치는 효과가 0이 되기 때문에 면세사업자만 대리납부의 대상에 포함시키고 있음
  
- 그러나 EU 국가를 제외한 대부분의 국가는 아직 B2C 국제거래를 과세할 수 있는 방법을 찾지 못한 상황임
  - 영국은 공급자 등록제도를 통해 과세하고 있는 것으로 판단되며, 특히 전자공급용역에 대해서는 간이등록제도를 마련하여 비거주자인 사업자가 비교적 쉽게 납세의무를 이행할 수 있게 함
  - 호주는 호주와 관련해서 호주에서 거래되는 매출액 기준으로 부가가치세법상 사업자 등록 요건을 정하고 있어 비거주자가 공급장소가 호주인 용역과 무형재화를 공급하면 공급자의 사업자 등록을 통해 B2C 거래를 과세할 수 있음

〈표 IV-3〉 용역의 국외공급 시 과세방법 국제비교

	한국	영국	호주	일본	미국
B2B	대리납부 - 권리 또는 용역	대리납부 - 무형재화 또는 용역	대리납부 - 기타의 자산	-	-
B2C	-	공급자 등록 또는 간이납부	공급자 등록	-	-

- 공급자 등록제도를 운영하고 있는 영국과 호주의 B2C 국제거래의 과세방법을 구체적으로 비교함
  - 사업자등록기준, 납세의무자, 대상거래에 있어 차이가 있으나 이 제도를 통해 비거주자인 공급자가 B2C 국제용역 제공 시 해당 국가의 과세당국에 사업자로 등록하고 부가가치세 납세의무를 이행할 의무가 발생한다는 공통점이 있음
  - 비교대상 국가에는 없으나 일본도 다른 주요국과 유사한 방식의 사업자등록제도의 도입을 고려하고 있음

〈표 IV-4〉 B2C 국제 용역거래의 과세방법

구분	영국		호주 - 공급자등록
	공급자등록	간이등록	
설명	비거주자인 공급자가 직접 사업자로 등록하고 부가가치세를 신고·납부함	EU 국가 중 하나의 국가에 인터넷을 통해 사업자로 등록하고 그 국가에 부가가치세를 신고·납부하면 해당 국가에서 다른 회원국으로 해당하는 부가가치세를 분배함	비거주자인 공급자가 직접 사업자로 등록하고 부가가치세를 신고·납부함
사업자등록 한도	없음(2012년 12월 1일부터 한도 폐지)	없음	AUD 75,000
납세의무자	영국에 사업장이 없는 비거주자	영국 내 전자적으로 용역을 공급하는 비거주자	호주에 사업장이 없는 비거주자

2) 중개사업자를 통한 과세

- 우리나라, 영국과 호주는 비거주자가 거주자인 중개사업자를 통해 제공하는 국제용역 거래를 과세하기 위한 특별규정을 두고 있음
  - 우리나라는 법 개정을 통해 2012년부터 비거주자가 중개사업자를 통해 국내 권리나 용역을 제공하면 중개사업자가 해당 용역을 공급하는 것으로 보고 과세함

〈표 IV-5〉 거주자인 중개인을 통한 용역의 국외공급 시 과세방법

구분	한국	영국	호주
과세방법	중개사업자가 공급받는 자에게 직접 공급한 것으로 간주 ○ 공급자-중개사업자: 중개사업자가 대리납부 ○ 중개사업자-공급받는 자: 국내거래	비공개 중개사업자가 참여하는 국제거래에 관한 특별규정이 적용되며, 중개사업자를 거래의 주체로 간주함 ○ 공급자-중개사업자: 중개사업자가 대리납부 ○ 중개사업자-공급받는 자: 국내거래	○ 중개사업자가 비거주자의 부가가치세를 과세당국에 신고·납부할 의무가 있음 ○ 중개사업자는 비거주자의 호주 공급금액이 사업자등록기준 이상이면 과세당국에 사업자등록을 대신할 의무도 있음
공급자	비거주자 또는 외국법인	비거주자	비거주자
공급받는 자	등록사업자와 비사업자 모두 포함	등록사업자와 비사업자 모두 포함	등록사업자와 비사업자 모두 포함
중개사업자	사업자등록한 자	거주자	거주자
대상거래	용역이나 권리	용역 및 재화	과세공급
제도시행일	2012년 7월 1일	2000년 7월 1일	-

- 그러나 우리나라는 비거주자가 비거주자인 중개사업자를 통해 국내 소비자에게 용역을 제공할 때 과세할 수 있는 방법이 없음
- 영국이나 호주의 자료접근의 한계로 인해 비거주자인 중개사업자를 통해 국내 소비자에게 용역을 제공하는 국제용역거래의 명확한 과세방법을 찾지는 못하였음
- 그러나 이러한 거래에 대한 과세가 직접적인 B2C 거래의 공급자등록 제도와 연관이 있을 것으로 판단됨
- 영국의 경우 중개사업자를 납세대리인으로 지정하여 부가가치세의 납세의무를 이행하게 하는 방법이 있을 것임
  - 호주의 경우도 호주 내에서 사업자 등록기준 이상의 매출액이 발생하면 중개사업자 또는 공급자가 직접 사업자로 등록하고 부가가치세 납세의무를 이행할 것으로 판단됨

- 노르웨이는 전자공급용역이 중개사업자를 통해 자국 내 소비자에게 제공될 때, 중개사업자를 사업자로 등록하게 하고, 공급자가 등록하지 못하게 함으로써 B2C 국제거래를 과세함
  - 이는 전자공급용역이 서비스의 전송을 기반으로 발생하기 때문에 등록 사업자를 판단할 때 계약의 주체가 누구인지보다는 서비스의 전송 주체를 중요하게 봄

## 2. 시사점

- 현재 국제적으로는 무형자산 또는 용역의 국외공급에 대해 소비지과세원칙을 명확히 반영하고 이중과세나 과세누락이 발생하지 않도록 가이드라인을 논의하고 확립해 가는 과정에 있음
- 개별 국가의 입장에서는 이중과세나 과세누락 문제에 대응하기 위해 개별 국가들의 과세기준을 최대한 국제적인 기준에 맞추는 방안과 소득세와 같이 조세조약을 이용하는 방안을 고려할 수 있음
  - 전자와 관련하여 개별 국가들이 모두 동의할 수 있는 하나의 과세기준을 마련하는 것은 현실적으로 어렵기 때문에 최대한 공통된 흐름을 반영하도록 노력하는 것이 중요함
  - 후자는 개별 국가들의 대응만으로 이중과세나 과세누락을 완전하게 배제할 수 없다는 한계에서 논의되는 것으로서 해외 학계와 국제기구에서 논의되고 있는 방안임

### 가. 국내법적 규정 보완

- 개별적 대응 차원에서 과세기준을 국제기준에 맞추는 방안은 과세대상, 공급장소와 과세방법의 측면을 모두 고려할 필요가 있음
  - 과세대상, 공급장소와 과세방법에 관한 규정을 모두 정비해야 국제거래의 이중과세나 과세누락 문제를 해결할 수 있음

## 1) 과세대상

- 어떠한 거래를 재화의 공급과 용역의 공급 중 무엇으로 구분하느냐에 따라 공급장소를 결정하는 기준이 달라지므로, 디지털 상품의 거래와 같이 과세대상의 구분이 명확하지 않은 거래에 대한 구체적인 분류를 시행령에 제시할 필요가 있음
  - 우리나라 세법상 디지털 상품의 거래를 무체물이나 권리를 양도한 것으로 보면 ‘재화의 공급’으로 해석할 수 있음
  - 반면, 대부분의 디지털 상품의 거래가 소유권 이전보다 사용권 중심의 라이선스 계약으로 이루어지는 점<sup>153)</sup>을 고려하면 권리의 사용으로 보아 ‘용역의 공급’으로 해석할 수 있음
  - 국세청 예규도 전자통신망을 통한 소프트웨어 공급 시 재화의 공급으로 보는 사안과 용역의 공급으로 보는 사안이 모두 존재하며, 스마트폰 어플리케이션 다운로드도 용역의 공급으로만 해석하여 합리적 기준을 판단하기 어려움
  - 소프트웨어와 어플리케이션 모두 무형의 콘텐츠란 공통점에서 다르게 해석하는 것이 논리적이지 않음
  
- 외국의 사례를 검토해보면 디지털 상품의 성격과 상관없이 모두 용역의 공급으로 구분하는 방법이 입법기술적인 측면과 적용상 측면에서 가장 적합한 것으로 판단됨
  - 디지털 상품의 성격에 따라 분류하는 것이 가장 바람직하지만, 세법상 그 기준을 명확히 제시하는 것이 쉽지 않고 이를 구분하기 위한 추가 행정비용이 발생하기 때문임
    - 일본과 미국의 뉴욕주는 상품의 내용이나 고객의 범위를 기준으로 구분하지만, 그 기준이 합리적인 지는 추가적인 검토가 필요함
  - 동일한 취지에서 EU, 영국, 미국의 워싱턴 D.C.도 상품의 특성과 상관없이 모두 용역의 공급으로 구분하는 것으로 보임

## 2) 공급장소 결정방법

- 우리나라의 공급장소 규정은 소비지과세원칙을 전제로 한 것이지만, 앞에서 살펴본 바

---

153) 심상렬·정운세(2007), p. 157

와 같이 일반규정만 가지고는 무형자산이나 특수한 용역이 공급될 경우 명확하게 공급 장소를 판단하기 어려운 경우가 발생함

- 재화의 공급 중 무체물이나 권리를 양도하는 경우 물리적인 형태가 없기 때문에 ‘재화가 공급되는 시기에 재화가 있는 장소’를 쉽게 판단하기 어려움
  - 예를 들어, 외국 저작권자와 우리나라 출판사가 외국에서 저작권 양도계약을 체결한 경우 공급장소를 외국으로 볼지 우리나라로 볼지가 분명하지 않음
- 용역의 공급 중 무체물이나 권리가 사용되는 경우 ‘권리 등 재화가 사용되는 장소’도 여러 가지로 해석될 수 있음
  - 우리나라의 리서치회사가 우리나라 소비자의 정보를 프랑스 회사에 제공하고 프랑스 회사가 이탈리아 공장에서 이 정보를 이용해 화장품을 생산하여 우리나라 등 아시아국가로 판매하게 될 경우, 정보가 사용되는 장소는 프랑스, 이탈리아, 우리나라를 포함한 아시아국가로 해석할 수 있음

□ 우리나라의 공급장소 규정을 명확히 개선하기 위해서는 일반규정과 특별규정의 체계를 고려하여 구성할 필요가 있음

- OECD나 EU의 가이드라인과 영국은 ‘거래당사자’에 초점을 두어 일반규정으로 고객의 소재지(또는 공급하는 자의 소재지)로 한 후, 고객소재지 규정이 적합하지 않은 형태의 거래에 특별규정을 규정함
- 반면, 우리나라, 일본, 호주는 ‘행위’에 초점을 두어 일반규정을 용역제공지로 규정하고, 용역제공지 규정이 적합하지 않은 형태의 거래에 특별규정을 규정
- 어떠한 방식이든 일반규정이 적합하지 않은 형태에 특별규정이 필요하고, 동일한 유형의 거래에 공급장소가 동일하게 판단되면 충분하기 때문에 반드시 OECD의 가이드라인을 따를 필요는 없는 것으로 판단됨
- 또한 B2B와 B2C 거래를 구분하여 규정하는 방식도 B2C 거래에 대한 OECD의 방침이 명확히 된 후 추가적으로 검토해야 할 것임

□ 외국의 사례를 검토한 결과 용역의 공급장소에 대한 일반규정은 현행대로 용역제공지로 하되, 개별 거래별로 특별규정을 보장하는 방향을 검토해야 함

- 무형자산이나 특수한 유형의 용역에 대한 공급장소 규정을 구체화하고, 소비지과세 원칙에 맞게 보완하여 설계될 필요가 있음<sup>154)</sup>
  - OECD 가이드라인과 영국, 일본처럼 부동산 관련 무형자산이나 용역의 공급장소 규정으로 부동산 소재지를 도입할 필요가 있음<sup>155)</sup>
- 특히 용역제공지가 명확하지 않거나 특별규정이 적용되지 않는 용역거래에 대한 보완 규정을 둘 필요가 있음
- 이러한 용역거래에 대해 OECD나 EU 가이드라인은 고객소재지를 기준으로 공급장소를 판단하고, 일본은 용역제공자의 소재지를 기준으로 공급장소를 규정하고 있음
  - 현실적인 과세방법이 담보될 수 있다면 소비지과세원칙을 가장 충실히 적용할 수 있는 고객소재지 기준을 보완규정으로 함이 타당함

### 3) 과세방법 개선

- 과세방법에 대한 제도보완을 위해서는 공급장소에 관한 제도를 정비하는 것이 필수적 일 것임
- 공급장소 규정을 소비지로 명확히 정비되지 않은 채 과세방법 규정만 도입한다면 공급장소가 우리나라로 해석되지 않아 과세하지 못하거나 이에 관한 행정소송이 증가할 가능성도 있을 것임
- 우리나라는 이미 대리납부를 통해 B2B 국제거래와 거주자인 중개사업자를 이용한 국제거래를 과세할 수 있는 방안을 마련하고 있음
- 가장 문제가 되는 것은 비거주자가 사업자가 아닌 자에게 용역을 제공한 B2C 국제거래의 과세방법을 마련하는 것이며, 아직 이에 대해서는 EU와 일부 국가만 공급자등록 제도를 통한 구체적인 방안을 마련하고 있는 실정임

154) 정재호(2010), p. 97

155) 홍범교(2011), p. 152

- 호주도 일정금액을 초과하는 금액을 공급하는 비거주자를 사업자등록 대상에 포함시키고 있어 B2C 국제거래를 과세하는 것으로 보이며, 일본도 동일한 방식의 사업자등록 제도를 고려하고 있는 것으로 보임
- 다른 나라의 제도를 참고한다면 우리나라도 공급장소에 대한 제도 보완과 함께 국내 일정 금액 이상 공급한 비거주자가 직접 사업자로 등록하고 부가가치세 납세의무를 이행하게 하는 방식을 고려할 수 있을 것임
  - 그러나 이러한 제도를 도입할 때 사업자등록기준 금액의 산정과 실제 비거주자가 사업자로 등록할 것인지가 중요한 문제가 될 것임

#### 나. 부가가치세 이중과세 방지 조약 고려

- 부가가치세 이중과세를 방지하기 위한 또 다른 방안으로 기존의 조세조약에 부가가치세 이중과세방지 규정을 추가하거나 독자적인 부가가치세 조약을 체결하는 방식을 생각해 볼 수 있음
  - 개별 국가 차원에서 과세기준을 조정하는 방식은 모든 개별 국가들이 동일한 기준을 채택하기 어렵고, 설사 동일한 규정을 채택하더라도 적용 과정에서 다른 해석으로 과세 결과가 달라질 수 있다는 한계가 있음
  - 현재 이탈리아 - 바티칸 · 산마리노와 같이 특수한 지리적 관계에 있는 국가들은 부가가치세 이중과세를 방지하기 위해 조정을 하고 있음<sup>156)</sup>
    - 나아가 부가가치세 과세대상과 세율을 동일하게 적용하도록 조약을 체결한 국가들(스위스 - 리히텐슈타인, 프랑스 - 모로코)도 있음
  - OECD도 이 방식을 부가가치세 이중과세를 해결할 수 있는 하나의 옵션으로 언급하고 있음<sup>157)</sup>

156) Ecker(2013), pp. 57~65

157) OECD(2004), p. 16

## V. 결론

- 무형의 상품에 대한 국제거래의 과세문제를 해결하기 위해 영국, 호주와 일본의 부가가치세 과세를 검토하고, 미국은 판매세에 대한 주별 과세권 배분원칙을 중심으로 검토함
- 소비자 과세를 실현하고 국제거래의 이중과세나 과세누락 문제를 해결하기 위해 각 국가의 과세대상, 공급장소와 과세방법 등과 관련된 국내법을 국제기준에 맞추는 방안과 조세조약을 이용하는 두 가지 방안을 고려할 수 있음
- 먼저 국내법을 정비하기 위해서는 과세대상, 공급장소와 과세방법에 관한 규정을 종합적으로 검토할 필요가 있어 이에 대해 살펴봄
  - 이는 과세대상의 구분에 따라 적용되는 공급장소 규정이 달라지며, 공급장소가 국내로 판정되더라도 과세방법이 없으면 소비자 과세를 실현할 수 없기 때문임
- 과세대상의 경우 디지털 상품이나 지적재산권과 같이 재화나 용역의 구분이 모호한 상품은 조사국가와 같이 명확한 구분기준을 마련할 필요가 있음
  - 영국과 호주는 유형재화를 제외한 상품은 모두 용역의 공급으로 구분하고 있음
  - 일본은 무형의 상품을 재화로 구분하고 있으나, 디지털 상품과 지적재산권의 구분에 관한 명확한 지침이 있음
- 공급장소 규정은 소비자 과세를 실현하기 위해 EU와 일본의 일반규정과 특별규정의 체계를 참고할 필요가 있음
  - EU 회원국과 일본은 공급장소 결정에 관한 일반규정을 두되 소비자 과세를 위해 별도의 규정이 필요한 거래에 대해 특별규정을 두고 있음

- 비거주자가 국내 사업자가 아닌 자에게 용역을 제공한 B2C 거래를 과세하기 위한 과세 방법을 마련해야 하며, 이를 위해 국제적인 동향을 계속 점검할 필요가 있음
  - 현재 EU와 호주는 일부 용역의 공급에 대해 공급자 등록제도 방식을 도입해 B2C 거래를 과세하고 있으며, 일본도 이러한 과세방법에 대한 논의가 있음
  - 우리나라도 공급장소에 대한 제도 보완과 함께 B2C 과세를 위해 국내 일정금액 이상 공급한 비거주자가 직접 국내사업자로 등록하고 부가가치세 납세의무를 이행하는 다른 국가의 과세 방법을 참고할 수 있을 것임
  
- 무형의 자산에 대한 B2C 국제거래 및 중개사업자를 통한 국제거래 증가로 인한 과세누락 문제를 해결하려면 부분적인 개정작업이 아닌 관련 규정에 대한 종합적인 검토가 필요함
  - B2C 거래에 대한 과세방법을 마련하더라도 공급장소가 국외인 것으로 해석되거나 공급장소 규정이 명확하더라도 재화와 용역의 구분이 불명확하다면 우리나라에서 과세권을 행사할 수 없을 것임
  - OECD나 EU의 과세대상, 공급장소와 과세방법에 관한 국제적인 논의내용을 주시할 필요가 있음
  
- 또한, 조세조약에 부가가치세 이중과세 방지 규정을 추가하거나 독자적인 부가가치세 조약을 체결하는 등과 같은 OECD의 부가가치세 이중과세 방지 조약과 관련된 논의도 계속 주시할 필요가 있음

## 참고문헌

- 심상렬 · 정윤세, 「디지털 상품의 국제거래 유형과 분쟁 해결방안」, 『중재연구』 제17권 제 3호, 한국중재학회, 2007.
- 정재호 · 이정미 · 정희선, 『용역의 공급에 대한 부가가치세 과세제도 비교연구 - 공급장소 및 무상공급을 중심으로』 -, 세법연구 10-07, 한국조세연구원, 2010.
- 홍범교 · 유현영, 『국제거래 증대에 따른 부가가치세 개선방안 연구』, 기획재정부 용역보고서, 한국조세연구원, 2011.
- 田中麻矢子, 「国境を越える役務提供に対する消費課税の研究 -課税管轄地の判定を中心に-」, 『税に関する論文入選論文集』 4, 納税協会連合会, 2008.
- 細木宏和, 「デジタル取引における消費税：我が国の課税制度を巡る現状と課題」, 『大阪産業大学経済論集』 第11巻 第3号, 2010.
- CCH, *2012 U.S. Master Sales and Use Tax Guide*, 2012.
- Davies, Rhianon and David Ruding, *Tolley's Value Added Tax 2011-12*, LexisNexis, 2011.
- Durner, Leah and Bui, Bobby, “Comparing Value Added and Retail Sales Taxes,” *Tax Notes*, Feb. 2010.
- Ecker, Thomas, *A VAT/GST Model Convention*, IBFD, 2013.
- Ernst & Young, “The 2013 Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide,” 2013.
- EU, Council Directive 2002/38/EC, 2002. 5. 7.
- Hellerstein, Walter, “U.S. Subnational State Sales Tax Reform: The Streamlined Sales Tax Project,” International Tax Dialogue VAT Conference, Mar. 2005
- HMRC, *The VAT Guide-All Sections*, Notice 700 2012. 5.

\_\_\_\_\_, “Should I be registered for VAT?,” Notice 700/1 2012. 10.

\_\_\_\_\_, “Place of supply of services,” Notice 741A 2010. 1.

Maguire, Steven, “State Taxation of Internet Transactions,” CRS Report for Congress, 2013.

OECD, “The Application of Consumption Taxes to The Trade in International Services and Intangibles,” 2004.

\_\_\_\_\_, “OECD International VAT/GST Guidelines,” Draft Consolidated Version, 2013.

The Board of Taxation, “review of the application of GST to cross-border transactions,” 2009. 07.

EC, <http://ec.europa.eu>

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

영국 국세청, <http://www.hmrc.gov.uk>

호주 국세청, <http://www.ato.gov.au>

삼일인포마인, <http://www.samili.com/>

세법연구 13-03  
**부가가치세 공급장소 결정과  
과세방법에 대한 비교연구**  
- 무형자산과 용역의 공급을 중심으로 -

---

2013년 9월 23일 인쇄

2013년 9월 30일 발행

저 자 정재호·마정화·유현영

발행인 옥동석

발행처 한국조세재정연구원

13181-7774 서울특별시 송파구 송파대로 28길 28

TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및  
인쇄 고려씨엔피

© 한국조세재정연구원 2013

ISBN 978-89-8191-655-8

---

\* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.

