

# 디지털서비스 거래에서 국외사업자의 부가가치세 과세문제

— 부가가치세법 제53조의2를 중심으로 —

김 신 언\*

---

|| 목 차 ||

---

I. 서 론 .....	149	III. 용역의 국내공급 또는 용역의 수입 .....	170
II. 부가가치세법상 국외사업자의 납세의무 .....	153	1. 학계의 사용실태와 공급자(사업자) 과세원칙	
1. 국외사업자가 ‘재화’를 공급하는 경우		2. 현행 법률상 표현 및 사전적 의미	
2. 국외사업자가 국내에서 ‘용역’을 공급하는 경우		3. 공급 장소와 소비지국 과세원칙	
		4. 전자적 용역의 면세 적용과 관련된 해석상 문제	
		IV. 결 론 .....	188

---

\* 세무사(엔트세무법인), 법학박사, 미국변호사(일리노이 주)

\*\* 투고일 : 2020. 6. 22. 1차수정일 : 2020. 7. 10. 게재확정일 : 2020. 8. 12.

### < 국문초록 >

현대 사회는 정보통신기술의 발달과 더불어 전통적인 상거래에서 벗어난 디지털 경제 시대가 되었다. 디지털 경제에서는 공급되는 상품이 물리적이 아니라 디지털 형태로 인터넷상 웹을 통해 재화로 배포되거나, 중앙데이터센터에서 관리 및 유지되면서 용역으로 소비자에게 제공된다. 여기서 부가가치세 과세대상은 온라인 스트리밍에 대한 수수료 또는 다운로드에 대한 대가이다. 우리나라는 2014. 12. 23. 부가가치세법 제53조의2를 신설하여 국외사업자가 국내에 전자적 형태로 제공하는 용역에 대하여 디지털 거래에 대한 과세권이 강화할 수 있는 간편 사업자등록 제도를 도입하였다. 이와 더불어 부가가치세법 시행령 제96조의2에 따라 하나의 디지털 상품이 거래방식에 따라 재화가 되었다가, 다시 용역이 되더라도 과세방식은 용역으로 일관성 있게 처리하는 것이 가능하게 되었다. 그러나 여전히 학계에서 전자적 재화와 용역을 반드시 구분하여야 한다는 주장이 있으므로 부가가치세법 제53조의2와 같은 법 시행령 제96조의2의 입법취지를 분석하여 이를 바로잡고자 하였다. 다만, 2020년 통계법에 따라 한국표준산업분류가 개정됨에 따라 출판업과 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업을 부가가치세법 제3조 용역의 범위에서 제외하였는데, 그 결과 부가가치세 과세가 배제되는 문제점을 지적하고 부가가치세법 제53조와 제53조의2에서 과세대상을 ‘용역 등’으로 확장하여 이를 보완할 것을 주장하였다.

한편, 일부 학술지를 중심으로 우리나라 부가가치세법이 제9조에서 재화의 공급, 제11조에서 용역의 공급, 제13조에서 재화의 수입에 대하여 열거하고 있으나, ‘용역의 수입’은 법령상 나타나 있지 않다는 이유를 들어 용역의 국내 공급은 과세하지 않는다고 주장하는 사례가 많다. 특히 국외사업자가 국내로 공급하는 용역에 대한 개념을 재화의 수입과 대비되는 ‘용역의 수입’이라는 표현을 사용함으로써 이러한 개념적 오류가 더욱 확산하는 추세이다. 따라서 국외사업자에 대한 용역의 과세 체계를 재화의 수입 및 수출과 비교하여 설명하면서 이에 대한 오류를 바로잡고자 한다. 이를 위해 국외사업자가 국내로 재화와 용역을 공급할 때 각각 국내사업장이 있는 경우와 없는 경우로 나누어 현행 우리나라 부가가치세가 과세체계에서 어떻게 다루어지는지 구체적으로 분석하고자 한다.

▶ **주제어** : 전자적 용역, 용역의 국내 공급, 디지털 거래, 국외사업자, 대리납부

## I. 서 론

정보통신기술이 진보함에 따라 세계는 전통적인 상거래에서 벗어난 디지털 경제로 변모하고 있다. 디지털 경제에서는 공급되는 상품이 물리적이 아니라 디지털 형태로 인터넷상 웹을 통해 재화로 배포되거나, 중앙데이터센터에서 관리 및 유지되면서 용역으로 소비자에게 제공된다. 여기서 부가가치세 과세대상은 온라인 스트리밍에 대한 수수료 또는 다운로드에 대한 대가이다. 인터넷과 모바일 통신망 보급이 세계적으로 빠르게 확산되면서 디지털 거래에 대한 세제상 보완책이 세계적인 이슈가 되고 있다. 디지털 경제 체제에서 세원잠식과 소득이전(BEPS : Base Erosion and Profit Shifting)을 OECD와 G20이 공동으로 대처하기 위하여 15개의 프로젝트를 채택<sup>1)</sup>한 것도 국제적 조세회피를 방지하기 위한 노력의 일환이다. 2018년 이후에는 유럽에서 프랑스, 영국, 이탈리아를 중심으로 다국적 IT기업들을 대상으로 한 디지털서비스세<sup>2)</sup>(Digital Service Tax, 이하 ‘DST’)를 도입하려다 미국과의 통상 마찰 등으로 인해 실행 시기를 늦추기도 하였다.<sup>3)</sup> 미국은 유럽연합 회원국

1) OECD, *OECD/G20 BEPS Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2014, p.3.

2) ‘전자적 용역세’라고도 불린다.

3) 검색엔진, SNS 플랫폼 및 온라인마켓을 운영하는 다국적 IT기업을 대상으로 프랑스와 영국, 이탈리아, 영국이 기업의 자국 내 매출액의 2~3%를 징수할 예정이었고 2019년까지는 유럽연합 국가들은 DST 도입에 소극적이었다. DST를 도입할 경우 국내외의 기업경쟁력에 비해 조세수입 효과가 상대적으로 불리하다고 판단하였기 때문이다(홍성훈, “디지털경제 과세에 대한 국제 사회의 논의와 시사점”, 『의정연구』 제25권 제3호, 한국의회발전연구회, 2019, 115면). 하지만 이후 DST 도입에 찬성하던 나라들이 속속 입법하기 시작하여 EU회원국들뿐만 아니라 기타 지역 국가들의 참여가 늘고 있다. 2021년 5월 현재 영국, 프랑스, 스페인,

의 DST가 기존의 부가가치세와 법인세와 같은 소득과세 외에 제3의 세금<sup>4)</sup>으로써 이중과세 문제가 있다고 지적하는 한편, 매출액에 일정 비율을 부과하는 DST의 과세근거가 OECD나 UN 모델조세조약이 정한 고정사업장에서 발생한 회사의 소득에만 과세하는 원칙(income-type taxation)에도 위배된다는 점을 분명히 하였다. 모델조세조약의 과세대상 기준은 회사가 창출한 수익 일 뿐 해당 국가에서 발생한 매출액(소비)을 뜻하지 않기 때문이다.<sup>5)</sup>

국내에서도 역외 디지털 거래가 급증하면서 국외에서 국내 소비자에게 공급하는 디지털 상품은 세관을 통해 반입되지 않으므로 전통적인 상거래보다 과세포착이 어려워 국외사업자에 대한 과세문제가 대두되었다. 디지털화된 권리(재화)는 국외사업자가 지점이나 연락사무소, 또는 대리점 등의 사업장을 두지 않고도 국내에 공급하는 것이 가능하기 때문이다. 따라서 무형의 재화를 과세하기 위해 2011. 12. 31. 부가가치세법상의 대리납부 규정을 개정하여 ‘무체물’을 추가하였고, 2013. 6. 7. 부가가치세법을 전면 개정하면서 무체물을 ‘권리’로 특정하게 되었다. 현행 부가가치세법상 ‘권리’는 재화로 분류한다.<sup>6)</sup>

우리나라 부가가치세법은 전단계 매입세액공제방식에 의해 사업자(공급자)가 거래단계마다 공급받는 자로부터 부가가치세를 거래징수한다. 그러나

---

이탈리아, 헝가리, 폴란드, 오스트리아, 터키, 케냐, 튀니지 등 25개 국가가 DST 또는, 디지털고정사업장(Digital PE), 원천징수세제(WHT) 등을 입법 완료하였고, 체코, 슬로바키아, 브라질, 태국 등의 국가에서 DST 입법이 발의된 상태이다. 또한 노르웨이, 덴마크, 루마니아, 슬로베니아, 라트비아, 캐나다와 이스라엘도 DST를 도입할 의사가 있는 것으로 나타났다. 이 밖에도 BEPS 다자간협약체제의 합의안을 기다리는 국가는 벨기에, 핀란드, 스웨덴을 포함하여 7개국에 이르고 있다 (KPMG, Taxation of the digitalized economy, 2021, pp.5~14. <https://tax.kpmg.us/content/dam/tax/en/pdfs/2020/digitalized-economy-taxation-developments-summary.pdf> ?tuc 검색일 : 2021. 5. 10.).

4) US Trade Representative, *Section 301 Investigation Report on France's Digital Services Tax*, December 2, 2019, p.66.

5) US Trade Representative, *Ibid.*, p.60.

6) 부가가치세법 제2조 제1호.

국내사업장이 없는 국외사업자<sup>7)</sup>가 국내에서 재화와 용역을 공급할 때에는 공급받는 자에게 그 책임을 전가하는 대리납부제도를 실행하고 있다. 대리납부제도는 납세의무자가 소비자라는 측면에서 일반적으로 재화와 용역을 공급하는 사업자에게 납세의무를 부여하는 과세원칙에도 어긋나며, 비사업자에게 납세의무를 부과한다는 측면에서 그 실효성에 많은 비판을 받아왔다. 그러나 2014. 12. 23. 부가가치세법 제53조의2(간편 사업자등록)를 신설하여 국외사업자가 국내에 전자적 형태로 제공하는 용역은 제52조 대리납부제도를 대체하도록 하였다. 이 제도는 대리납부가 가지고 있는 사업자가 부가가치세를 거래 징수할 의무가 있음에도 불구하고 소비자에게 신고납부의무를 전가하는 모순을 해결하고, 디지털 콘텐츠 등 디지털 거래에 대한 과세권을 강화할 수 있을 것으로 기대되었다.

부가가치세법 제53조의2를 중심으로 한 디지털 서비스, 즉 ‘전자적 용역의 국내 공급’에 대한 법률이 신설된 이후 학계의 연구 결과를 살펴보면, 하나의 디지털 상품이 거래방식에 따라 재화가 되었다가 다른 거래를 하면 용역이 되는 문제를 여전히 해결하지 못하고 있다는 의견<sup>8)</sup>이 있는 반면, 오히려 실무적으로 이에 대한 논란은 일단락된 것으로 판단하는 견해<sup>9)</sup>도 있다. 한편, 세법전문 학술지가 아닌 정보통신, 통상 및 무역 관련 등재지를 중심

7) 부가가치세법 제52조와 제53조 및 제53조의2에서 의미하는 소득세법 제120조(비거주자의 국내사업장)와 법인세법 제94조(외국법인의 국내사업장)에 의해 국내사업장이 없는 비거주자나 외국법인을 의미한다. 이하에서 국내에 부가가치세가 부과되는 재화나 용역을 공급하는 비거주자나 외국법인을 ‘국외사업자’라고 칭하기로 한다.

8) 태정임·정지선, “디지털거래에 있어 재화와 용역의 구분에 대한 검토 : 과세상쟁점을 중심으로”, 『회계정보연구』 제34권 제2호, 한국회계정보학회, 2016, 207~209면 ; 윤현석, “국외사업자의 전자적 용역 공급과 부가가치세”, 『조세학술논집』 제31집 제3호, 한국국세조세협회, 2015, 55면 ; 이에 대한 비판은 본문 제II장에서 구체적으로 다루기로 한다.

9) 구자은 외 2인, “부가가치세법상 전자적 용역 과세의 문제점과 개선방안”, 『세무학연구』 제33권 제1호, 한국세무학회, 2016, 71면 ; 본 논문도 이와 맥락을 같이 한다.

으로 우리나라 부가가치세법이 제9조에서 재화의 공급, 제11조에서 용역의 공급, 제13조에서 재화의 수입에 대하여 열거하고 있으나, ‘용역의 수입’은 법령상 나타나 있지 않다는 이유를 들어 용역의 국내 공급은 과세되지 않는 것으로 판단하는 사례<sup>10)</sup>가 허다하다. 세법전문 학술지나 세법학자들조차도 국외사업자가 국내로 공급하는 용역에 대한 개념을 재화의 수입과 대비되는 ‘용역의 수입’이라는 표현<sup>11)</sup>을 사용함으로써 이러한 개념적 오류가 더욱 확산하는 추세이다.

따라서 이하에서는 국외사업자가 디지털 형태로 국내로 공급하는 재화와 용역에 대하여 부가가치세법 제53조의2만으로 과세하는 것이 법률의 해석상 정확한지 검토하고자 한다. 또한 국외사업자에 의한 ‘용역의 국내 공급’을 학술적으로 ‘용역의 수입’이라고 사용함으로써 혼란을 일으키는 사례를 들어 문제점을 제기하고, 정확한 법률 용어의 사용이 필요하다는 것을 강조하고자 한다. 이를 위해 국외사업자가 국내로 공급하는 재화와 용역에 대한 우리나라 부가가치세 과세체계를 분석하면서 국외사업자에 대한 용역의 과세체계를 재화의 수입 및 수출과 비교하여 설명할 것이다. 다만, 위의 두 주제는 서로 관련되어 있으면서도 내용이 독립적이므로 본문의 구성을 두개의 장(Ⅱ, Ⅲ)으로 나누어 다루고자 한다.

10) 이들 논문의 출처와 비판은 본문 제Ⅲ장에서 구체적으로 다룰 것이다.

11) 정규언·심충진, “전자적 용역 수입의 부가가치세 과세제도 개선방안” 『세무학연구』 제34권 제2호, 한국세무학회, 2017. ; 이양기 외 2인, “전자적 용역의 수입에 대한 현행 부가가치세 과세제도 개선방안”, 『무역통상학회지』 제18권 제5호, 한국무역통상학회, 2018. ; 태정임·정지선, 앞의 논문 등.

## II. 부가가치세법상 국외사업자의 납세의무

먼저 이 장에서는 디지털 형태로 국외사업자가 공급하는 재화와 용역에 대하여 부가가치세법 제53조의2만으로 과세하는 것이 법률의 해석상 정확한지 검토하고자 한다. 직접세는 법률상 조세를 부담하는 자와 경제적으로 조세를 부담하는 자가 일치하지만, 간접세는 서로 일치하지 않는다. 따라서 부가가치세는 최종소비자에게 간접세로서 전가되지만 소비자는 단지 담세자일 뿐이며, 재화나 용역을 공급하는 자가 조세채무를 부담해야 하는 납세의무자가 된다.<sup>12)</sup> 현행 부가가치세법상 납세의무자는 부가가치세법 제3조 제1항 제1호와 제2호에서 ‘사업자’와 ‘재화를 수입하는 자’라고만 규정하고 있는데, 여기서 ‘사업자’란 같은 법 제2조 제3호에서 사업목적이 영리이든 비영리이든 관계없이 사업상 독립적으로 재화나 용역을 공급하는 자를 말하므로 거주자, 비거주자나 내국법인, 외국법인을 구분하지 않는다.<sup>13)</sup> 따라서 과세대상인 재화와 용역을 계약상·법률상 모든 원인에 의하여 국내에서 공급하는 국내외사업자는 모두 납세의무자가 되며, 납세의무자는 공급받는 자로부터 부가가치세를 거래 징수하여 과세기간마다 신고·납부하여야 한다. 반면, 재화의 수입에서 납세의무자는 ‘재화를 수입하는 자’라고만 명시되어 있으므로 사업자이든 비사업자이든 상관없이 모든 수입하는 자가 납세의무자이다.<sup>14)</sup>

영어로 service라고 하는 용역은 ‘재화의 수입’보다 개념적으로 다소 복잡

12) 한장석, 『부가가치세법』, (주)광교이텍스, 2020, 53면.

13) 부가가치를 창출해 낼 수 있는 정도의 사업형태를 갖추고 계속적·반복적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자는 사업자로 본다(부가가치세법 기본통칙 3-0-1 ①).

14) 부가가치세법 기본통칙 3-0-1 ③.

하게 납세의무자를 규정하고 있다. 우선 용역은 재화와는 달리 외국에서 국내로 세관을 통해서 공급할 수 있는 것이 아니다. 따라서 일반적으로 국외사업자가 국내에 service를 공급하기 위해서는 어떠한 형태로든 그 공급 주체가 국내에 들어와 있어야 한다. 그러나 디지털 경제에서 전자적 용역은 이를 공급하는 자가 반드시 국내로 입국하지 않아도 된다.<sup>15)</sup> 이런 이유로 국외사업자가 국내에 사업장을 개설하였는지에 따라 개별세법에서 납세의무를 달리 규정하고 있다. 즉, 법인세법 및 소득세법에서는 국내원천소득을 결정하는 데 중요한 기준으로 작용하고, 부가가치세법에서는 때에 따라서 원칙적인 거래징수의무자인 납세의무자가 바뀌기도 한다. 부가가치세법은 재화와 용역<sup>16)</sup> 또는 국내사업장 여부에 따라 국외사업자에 대한 납세의무 규정이 다르므로 이하에서는 국외사업자가 국내에서 재화와 용역을 공급하는 경우를 각각 구분해서 설명하고자 한다. 논문의 주제에 맞게 용역(서비스)만을 다루지 않고 재화까지 같이 설명하는 이유는 디지털 상품의 과세에 있어 부가가치세법 제53조의2에 의해 재화와 용역의 구분이 없더라도 과세할 수 있는지 판단하는 것과 제Ⅲ장에서 서술할 ‘재화의 수입’에 대한 개념과 ‘용역의 국내 공급’과 비교하는 데 필요하기 때문이다.

## 1. 국외사업자가 ‘재화’를 공급하는 경우

### 가. 국내에서 공급하는 경우

#### (1) 국내사업장이 있는 경우

국외사업자가 국내에 사업장을 개설하여 재화와 용역을 공급할 때 부가가치세 과세방법은 국내사업자(거주자와 내국법인)에게 적용하는 것과 다르

15) 이 경우 부가가치세법상 용역의 공급 장소에 과세권이 미치므로 일반적으로 역무가 제공되거나 시설물, 권리 등 재화가 사용되는 장소가 국내인 경우에 한하여 우리나라가 과세할 수 있다.

16) 대리납부에 해당될 때 국내에서 공급받는 자가 납세의무자가 된다.



지 않다. 즉, 부가가치세법 제8조 제1항에 의하여 사업개시일로부터 20일 이내에 사업자등록을 신청해야 하며, 만약 이를 위반하면, 같은 법 제60조 제1항 제1호에 의하여 미등록가산세가 부과된다. 또한 공급자로서 해당 거래단계에 해당하는 부가가치세의 거래징수의무와 과세기간별로 신고와 납부의무가 있다.

## (2) 국내사업장이 없는 경우

사업자는 재화나 용역을 제공할 때 사업자등록 및 부가가치세의 거래징수 여부에도 불구하고 해당 재화와 용역의 공급에 대한 부가가치세를 신고·납부해야 한다. 따라서 국외사업자도 부가가치세법상 국내에서 과세되는 재화를 공급하는 경우 원칙적으로 신고와 납부의무가 있다. 다만, 재화 중에서 권리<sup>17)</sup>에 해당하는 부분은 부가가치세법 제52조 대리납부 규정에 의하여 국외에서 공급하는 사업자가 아닌 국내에서 재화를 공급받는 자가 신고납부의무를 진다. 그렇다면 만약 디지털 상품이 성격상 재화로 분류되고, 그 재화가 권리라면 신설된 부가가치세법 제53조의2가 아닌 종전의 제52조(대리납부)를 적용해야 하는지에 대한 의문이 생긴다. 왜냐하면, 제53조의2 규정은 대리납부 의무를 발생시키는 국외사업자<sup>18)</sup>가 정보통신망을 통해 게임·음성·동영상 파일 또는 소프트웨어 등의 ‘용역’을 공급하는 경우라고만 규정하고, 제52조에서와 같이 권리를 포함한 ‘용역 등’이란 표현을 사용하지 않고 있기 때문이다.

당초 부가가치세법 제53조의2를 신설하면서 ‘전자적 용역’의 공급만 규정하고 재화로 보는 ‘전자적 권리’를 별도로 언급하지 않은 이유를 명확히 설명하지 않고 있으나, 부가가치세법상 권리라는 것이 광업권, 특허권, 저작권 등과 재화 중 물건 외에 재산적 가치가 있는 모든 것을 의미<sup>19)</sup>하는 것을 볼 때 현재 이러한 권리만을 공급할 수 있는 디지털 상품의 존재가 가능하지

17) 재화란 재산 가치가 있는 물건 및 권리를 말한다(부가가치세법 제2조 제1호).

18) 같은 법 제52조 제1항 각호의 어느 하나에 해당하는 자를 말한다.

19) 부가가치세법 시행령 제2조 제2항.

않다는 전제를 둔 것으로 추정할 수 있다. 부가가치세법 시행령 제96조의2에서도 게임 등과 소프트웨어 등이 전자적 방식으로 처리하여 문자·음향 등의 형태로 제작 또는 가공된 것과 이를 업데이트<sup>20)</sup>하는 것을 전자적 용역으로 정의하고 있으므로, 음향·영상·소프트웨어 등의 사용료에 이미 저작권 등(재화)에 대한 대가도 전자적 용역에 포함하여 공급된다고 취급하는 것으로 보인다. 최종소비자 단계에서 과세할 때 과세표준에 어차피 다 포함될 것이므로 중간단계에 권리라는 재화가 녹아들었다고 본다면 과세목적상 구분의 실익이 없기 때문이다.

그런데 2020년 통계법에 따라 통계청장이 고시하는 한국표준산업분류가 개정되어 사업의 분류 및 명칭이 변경되게 됨에 따라 부가가치세법 제3조에서도 용역의 범위 등에 관한 규정에서 사용되는 사업 명칭 등을 변경하게 되었다.<sup>21)</sup> 따라서 종전의 용역으로 보는 방송통신 및 정보서비스업이 정보통신업으로 변경되면서 출판업과 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업은 제외하는 것으로 개정되었다.<sup>22)</sup> 그렇다면 출판업과 영상 및 오디오 기록물을 제작하고 배급하는 사업에 해당하는 역무가 용역에서 제외되므로 국외사업자가 국내에 제공하는 것도 재화의 수입과 같이 통관절차가 필요하면

20) 법률에서는 ‘개선시키는 것’이라고 표현한다.

21) 재화나 용역을 공급하는 사업의 구분은 부가가치세법 시행령에 특별한 규정이 있는 경우를 제외하고는 통계청장이 고시하는 해당 과세기간 개시일 현재의 한국표준산업분류에 따른다(부가가치세법 시행령 제4조 제1항).

22) 부가가치세법 시행령 제3조 제1항 제4호(2020년 2월 11일 개정됨) ; 방송통신 및 정보서비스업 → 정보통신업(출판업과 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업은 제외한다) : 다만, 부가가치세법 시행령 제33조 제2항 제1호 바목에서 출판, 영상, 방송통신 및 정보서비스업에서 정보통신업으로 명칭만 바뀌었을 뿐 여전히 그 사업 범위에 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업을 포함되고 있음이 확인된다. 따라서 이 사업 부분은 용역이 아니라 재화의 공급에 해당한다고 해석된다. 그렇다면 부가가치세법 제2조 제1호의 물건인 상품, 제품, 원료, 기계, 건물 등 모든 유체물(有體物)에 해당하거나 같은 법 제2조 제1호의 권리, 즉 광업권, 특허권, 저작권 등 제1항에 따른 물건 외에 재산적 가치가 있는 모든 것 중의 하나(부가가치세법 시행령 제2조)로 보아야 한다.

재화의 수입과 같이 과세되고,<sup>23)</sup> 통관절차 없이 디지털 형태로 정보통신망을 이용하여 공급받을 때는 재화(권리 제외)라고 하더라도 ‘전자적 용역의 공급’으로 보아 과세하여야 한다고 판단된다. 예를 들어, 세계 최대 유료동영상 서비스를 제공하는 넷플릭스(Netflix)와 같은 회사가 만약 국내사업장을 통하지 않고,<sup>24)</sup> 해외에서 직접 디지털 형태로 서비스를 공급한다면 역시 부가가치세법 제52조가 아닌 제53조의2가 적용된다고 보아야 할 것이다. 다만, 아쉬운 점은 제53조의2에서 납세의무자를 국외사업자 등으로 정하면서도 제52조나 제53조와 같이 ‘용역 등’이 아니라 ‘용역’만을 과세대상으로 하고 있어 위에서 언급한 출판업과 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업에 대한 제53조의2 적용 근거가 명확하지 않을 수 있다는 점이다.<sup>25)</sup> 다시 말해, 제53조의2는 제1항에 열거된 ‘용역’만을 과세대상으로 명시하고 있어서 출판업과 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업이 같은 법 시행령 제3조 제1항 제4호에 의해 용역에서 제외되지만, 제96조의2 제1항<sup>26)</sup>에 용역에는 포함되는 것으로 해석되고 있어 상호 모순되는 것으로 보인다.

23) 부가가치세법 제50조 및 제52조 제1항.

24) 국내사업장이 없거나 부가가치세법 제53조에 의해 중개인 또는 대리인 등이 없는 경우를 말한다.

25) 물론, 부가가치세법 시행령 제4조 제2항에서 “용역을 공급하는 경우 부가가치세법 제3조 제1항에 따른 사업과 유사한 사업은 한국표준산업분류에도 불구하고 같은 항의 사업에 포함되는 것”으로 간주하고 있으므로, 용역의 공급이 된다고 볼 수 있다.

26) 부가가치세법 시행령 제96조의2 제1항에서 ‘용역’의 범위에 이동통신단말장치 또는 컴퓨터 등에 저장되어 구동되거나, 저장되지 아니하고 실시간으로 사용할 수 있는 것으로서 게임·음성·동영상 파일 또는 소프트웨어와 같은 저작물 등으로서 문자·음성·음향 및 영상 등의 형태로 제작 또는 가공된 것으로 정의하고 있다. 따라서 출판업과 영상 및 오디오 기록물을 제작하고 배급하는 역무가 여전히 용역으로 취급되어야 한다고 해석할 수 있다.

## 나. 국외에서 재화를 공급하는 경우 : 재화의 수입

국외사업자가 국외에서 재화를 국내로 공급할 때 우리나라 입장에서는 재화의 수입이 된다. 부가가치세의 납세의무는 대한민국의 주권이 미치는 범위 내에서 적용되므로 사업자가 국외에서 재화를 공급하는 경우에는 납세의무가 없다.<sup>27)</sup> 재화의 수입은 물품을 국내에 반입하는 것<sup>28)</sup>을 의미하므로, 권리는 재화임에도 불구하고 부가가치세법상 재화의 수입이 아니다. 또한 현행 부가가치세법 제4조 제2호에 명시된 수입하는 재화는 같은 법 제27조에서 면세로 규정된 것을 제외하고는 수입하는 자로부터 세관장이 관세징수의 예에 의하여 징수하고 있다.<sup>29)</sup> 따라서 재화를 수입하는 경우 납세의무자는 일반적인 과세원칙에도 불구하고 공급자가 아닌 재화를 수입하는 자가 된다.<sup>30)</sup> 그러나 권리<sup>31)</sup>에 해당하는 부분은 유형의 물품이 아니어서 수입통관절차를 거치지 않아 세관장이 징수할 수 없으므로 부가가치세 부담이 없는 소비가 일어날 개연성이 있다. 따라서 위에서 언급한 바와 같이 부가가치세법은 ‘권리’를 제2조 제1호에서 재화로 분류하고 있음에도 불구하고 재화의 수입에 해당하지 아니하는 것을 고려하여 ‘권리’에 대해 같은 법 제52조에서 대리납부를 규정하고 있는 것이다.<sup>32)</sup> 대리납부 대상은 부가가치세가 과세되는 권리와 용역에 해당하므로 부가가치세법 제26조에 열거된 부

27) 다만, 부가가치세법 시행령 제31조 제1항 각호에 따른 수출의 방법으로 재화를 공급하는 경우에는 그러하지 아니한다(부가가치세법 기본통칙 3-0-3).

28) 재화의 수입이란 외국으로부터 국내에 도착한 물품으로서 수입신고가 수리(受理)되기 전의 것과 수출신고가 수리된 물품을 국내에 반입하는 것으로 한정한다(부가가치세법 제13조 제1항·제2항).

29) 부가가치세법 제7조 제2항, 제50조.

30) 부가가치세법 제3조 제1항 제2호.

31) 권리는 광업권, 특허권, 저작권 등 제1항에 따른 물건(모든 유체물, 전기 등 관리 가능한 자연력) 외에 재산적 가치가 있는 모든 것으로 한다(부가가치세법 시행령 제2조 제2항).

32) 부가가치세법 제52조 제1항(대리납부).

가가치세가 면세되는 재화(권리 포함)와 용역은 대리납부의 대상이 아니다. 재화의 수입도 같은 법 제27조(재화의 수입에 대한 면세)<sup>33)</sup>에서 열거된 품목에 해당하지 않는 경우라면 국내에서 부가가치세가 과세된다.

## 2. 국외사업자가 국내에서 ‘용역’을 공급하는 경우

국외사업자가 자기 국가에서, 즉 우리나라가 아닌 외국회사의 본점소재지 국가 등에서 용역을 공급하는 것은 우리나라가 과세권이 없으므로 관여할 바가 아니다. 그러므로 앞에서 재화가 국외에서 국내로 반입되는 경우와 마찬가지로(소비지국 과세원칙)로 국외사업자가 국내에 용역을 공급할 때만 납세의무가 발생하며, 다음과 같이 구분할 수 있다.

### 가. 국내사업장이 있는 경우

거주자 및 내국법인이 국내에서 재화를 공급하는 경우와 동일한 방법으로 부가가치세법 및 소득세법과 법인세법상 국외사업자가 납세의무를 진다.

### 나. 국내사업장이 없는 경우

#### (1) 대리납부제도

앞서 재화(권리)의 공급에서 설명한 바와 같이 부가가치세법 제52조에 의해 국외사업자가 국내에서 용역(또는 권리)을 공급하는 경우<sup>34)</sup>에는 용역을 공급받는 자가 부가가치세를 대신 징수(거래징수의 의무가 이전됨)하여 납부하도록 하고 있으므로 용역을 공급받는 자가 납세의무자가 된다. 다만, 공급받는 자 중에서 공급받은 용역 및 권리가 과세사업에 제공되면 대리납부 대상

33) 현행 부가가치세법은 특히 농작물 등을 중심으로 같은 품목이라도 국내에서 생산된 것과 국내에서 생산되지 않은 품목에 대하여 차별 과세하고 있다.

34) 일부 세법교재와 학술논문에서 잘못된 표현이지만 편의상 ‘용역의 수입’이라고도 사용되고 있다.

에서 제외되므로 과세사업자는 대리납부 대상이 아니다. 따라서 법인 중 과세사업자, 개인 중 일반과세자, 간이과세자를 제외(매입세액이 공제되지 아니하는 경우 포함)한 권리와 용역을 공급받아 대가를 지급한 자는 부가가치세법 제3조 제1항 제1호에 의한 사업자가 아님에도 불구하고 그 세액을 신고·납부하여야 한다. 종전에는 과세사업자(간이과세자 포함)에게도 대리납부 의무를 부여하였지만, 납세절차가 번잡하고 신고 시 매입세액으로 공제받을 수 있어 세수의 실익이 없으므로 1994. 1. 1. 이후 공급하는 분부터 과세사업자의 대리납부 의무를 면제하였다.<sup>35)</sup> 따라서 사업자가 아닌 자와 면세사업자는 부가가치세법상 납세의무자 여부에 상관없이 최종소비자인 담세자로서 대리납부 의무를 진다.

이 제도는 국내사업장이 없는 국외사업자가 국내에 권리나 용역을 공급할 때만 적용되며, 이들이 만약 국내사업장을 가지고 있더라도 국내사업장과 관련 없이 제공하는 일정 용역일 때<sup>36)</sup>만 적용된다. 왜냐하면, 국내사업장이 있는 국외사업자는 국내사업자와 동일한 방식으로 신고·납부해야 하므로 대리납부 대상이 아니기 때문이다. 대리납부제도는 사업자등록을 하지 않은 국외사업자가 과세되는 권리와 용역을 국내에 공급할 때 최종소비자가 납세의무를 지게 하려는 취지이지만 그 실효성 등으로 논란이 많다. 또한 대리납부에 대하여 부가가치세법 제3조 납세의무자의 범위에 언급되지 않은 자에게 납세의무를 부과하는 부가가치세의 전체 틀에서 벗어나는 예외적인 제도이다.

## (2) 전자적 용역을 공급하는 국외사업자의 용역 공급 특례

부가가치세법 제52조 대리납부 적용대상이 되는 국외사업자가 국내에 이동통신 단말장치 또는 컴퓨터 등을 통하여 구동되는 게임·음성·동영상

35) 한장석, 앞의 책, 1333면.

36) 부가가치세법 제52조 제1항 제2호 ; 소득세법 및 법인세법상 국내원천소득으로서 국내사업장과 실질적으로 관련되지 아니하거나 그 국내사업장에 귀속되지 아니하는 소득의 금액으로서 각각의 원천징수세율에 의하여 납부하는 경우와 그 외 해당 용역 등의 제공이 국내사업장에 귀속되지 아니하는 경우.

파일 또는 소프트웨어 등을 공급하는 경우에는 국내에서 해당 전자적 ‘용역’을 공급하는 것으로 간주하여 제52조가 아닌 제53조의2를 적용한다.<sup>37)</sup> 제53조의2가 신설되기 전 예규와 심판례 및 판결 등을 살펴보면, 상품화된 범용성 있는 패키지 소프트웨어를 공급받거나 환경 탐사와 자료처리 소프트웨어를 수입하는 경우에는 재화로 본다.<sup>38)</sup> 하지만 소프트웨어를 인터넷을 통해 해외에서 구입하고 관련 소프트웨어는 웹에서 다운받아 사용하거나<sup>39)</sup> 소프트웨어의 사용료를 지급하는 경우<sup>40)</sup>에는 용역의 공급으로 본다. 한편, 사업자가 소프트웨어를 비거주자에게 전자통신망을 통한 전송 방법으로 국외로 공급하는 경우에는 수출하는 재화<sup>41)</sup>로 간주한다. 반면, 국내에 사업장이 없는 외국 컴퓨터 정보처리 전문회사로부터 국제전화 회선을 이용하여 정보 내용을 공급받는 경우<sup>42)</sup>와 금융기관이 SWIFT에게 통신망 사용대가를 지급한 경우<sup>43)</sup>에는 다시 용역의 공급으로 보고 있다. 이렇게 소프트웨어 등의 디지털 상품은 상황에 따라 재화가 되었다가 다시 용역이 되는 일이 반복되어 무척 혼란스럽다. 부가가치세법은 재산적 가치가 있는 경우에만 부가가치세 과세대상 거래로 판단하고 있을 뿐, 디지털 상품을 재화로 볼 것인지 용역으로 볼 것인지에 대하여 명확하게 규정하지 않았기 때문이다. 정보처리기술의 발전과 더불어 새롭게 만들어지는 디지털 상품과 새로운 공

37) 부가가치세법 제53조의2 제1항.

38) 부가 46015-4004, 1999. 9. 30. 및 부가 46015-4682, 1999. 11. 24. ; 이 예규가 나왔던 당시에는 초고속인터넷망이 지급과 같이 보급되기 전이어서 일반적으로 운영프로그램 등의 소프트웨어를 인터넷으로 다운로드받는 것은 불가능하였고, 보통 CD를 통해 보급되었기 때문에 재화로 구분할 수 있었다.

39) 서면 3팀-2684, 2006. 11. 6.

40) 국심 2007전2699, 2010. 5. 4.

41) 부가 46015-752, 2002. 10. 16. ; 부가가치세법 집행기준 21-31-1 제1항에서도 소프트웨어, 영상물 등 전자적 형태의 무체물을 전송하거나 정보처리장치에 저장하여 외국으로 반출하는 경우 내국물품의 외국 반출로 규정하고 있다.

42) 부가 46015-89, 1993. 2. 3.

43) 대법원 2006. 6. 16. 선고 2004두7528 판결.

급 방식을 일일이 법령으로 규정하기 불가능하다는 현실적인 어려움도 있기 때문에 풀이된다.

그러나 과세관청은 디지털 거래행위에 대하여 전통적인 재화와 용역의 구분에 따르지 않고도 과세할 수 있도록 부가가치세법 제53조의2와 함께 부가가치세법 시행령 제96조의2를 제정하였다. 이 규정을 살펴보면, 이동통신단말장치 등에 ① “저장되어 구동”되거나, 또는 ② “저장되지 않고 실시간으로 사용”이 가능한 게임·동영상 파일·음성, 전자 문서나 소프트웨어와 같은 저작물 등<sup>44)</sup>을 정보통신망을 통해 제공할 때 전자적 용역의 공급으로 보아 과세한다. 이렇게 되면 하나의 디지털 상품이 거래방식에 따라 재화가 되었다가, 다시 용역이 되는 상황이 생기더라도 재화나 용역으로 구분해 놓지 않아도 ①의 경우라면 재화와 같이<sup>45)</sup> ②의 경우는 용역과 같이<sup>46)</sup> 취급되고, 과세방법은 ①과 ② 모두 용역으로 간주해서 공급시기와 공급 장소(과세권) 등을 결정하겠다는 것이다. 그러므로 재화 또는 용역의 분류기준에 따라 논란이 많았던 소프트웨어도 이제는 용역의 과세방식으로 통일해서 과세할 수 있게 되었다. 즉, 재화와 용역의 구분에 따라 납세의무자를 판단해 온 방식에서 탈피하여 디지털로 제공되는 재화(Digital goods)와 용역(Digital service)은 용역의 제공으로 과세할 수 있게 된 것이다.<sup>47)</sup> 따라서 공급 시기나 공급 장소의 차이가 발생할 우려가 없어지기 때문에 법적안정성과 예측가능성이 보장된다고 할 수 있다.<sup>48)</sup>

44) 광(光) 또는 전자적 방식으로 처리하여 부호·문자·음성·음향 및 영상 등의 형태로 제작 또는 가공된 것을 말한다.

45) 소프트웨어는 웹에서 다운받아 사용하면 재화로 보기 때문이다.

46) 중앙데이터센터에서 관리 및 유지되면서 소비자에게 제공되기 때문이다.

47) 다시 말해, 전자적으로 공급되는 디지털 상품은 반드시 재화나 용역으로 구분해야만 과세가 가능한 것이 아니며, 전자적으로 국내에서 공급받는 위와 같은 디지털 상품의 거래를 모두 용역으로 간주하므로 납세의무자를 가리기 위해 전자적 재화인지 용역인지 구분할 필요가 없게 된다.

48) 다만, 부가가치세법 시행령 제96조의2에 따라 디지털상품이 권리(재화)에 해당하여도 과세되는 기술적인 형식(용역 등)을 갖추었지만, 앞에서 언급한 것처럼



## 다. 국외사업자가 국내에 중개인을 둔 경우

### (1) 우리나라와 국제규정의 비교

OECD 가이드라인은 사업자 간에 거래되는 역외용역 또는 무형자산의 과세권은 공급받는 자가 소재한 국가에 귀속되는 일반적인 B2B 거래 지침에도 불구하고 다음의 조건을 만족한다면 대리인의 소재지에 과세권이 귀속되도록 규정하고 있다. 첫째, 중립성(neutrality), 법의 준수와 행정의 효율성, 확정성과 간편성, 효과성, 공정성을 고려하였을 때 공급받는 자의 소재지가 과세권을 갖는 것이 적절하지 않은 경우, 둘째, 같은 기준에서 공급받는 자보다 중개인의 소재지에서 과세하는 것이 현저하게 나은 결과를 초래한다고 인정되는 때이다.<sup>49)</sup> B2C일 때도 위 두 가지 조건이 충족하는 경우 일반적인 소비지국 과세원칙에도 불구하고 공급(소비)이 일어나는 곳이 아닌 대리인이 소재하는 곳에 과세권이 귀속된다.

우리나라는 부가가치세법 제53조에서 위탁매매인, 준위탁매매인, 대리인, 중개인에게 국내에서 용역 등을 공급하는 경우에는 해당 위탁매매인 등이 용역 등을 공급한 것으로 보는 국외사업자의 용역 등 공급에 대한 특례 규정을 신설하였다. 같은 법 제53조의2 제2항에서도 대리납부의 대상이 되는 자가 제3자<sup>50)</sup>를 통하여 정보통신망 등을 이용하여 국내에 전자적 용역을 공급하는 경우에는 그 제3자가 해당 전자적 용역을 국내에 공급한 것으로 간주하여 간편 사업자등록 의무와 신고납부의무를 지우고 있다. 이 경우 제3

---

부가가치세법 제53조의2에서 ‘권리’에 대하여는 규정하지 않고 전자적 ‘용역’만 규정하고 있다. 이는 같은 법 제52조 대리납부조항과 제53조의 국외사업자의 대리인 등에 대한 특례 조항에서 권리를 포함하는 것과 대조된다.

49) OECD Guideline 3.7.

50) 비거주자와 외국법인을 포함하며, 전자적 용역의 거래가 가능하도록 오픈마켓이나 그와 유사한 것을 운영하고 관련 서비스를 제공하는 자, 전자적 용역의 거래에서 중개에 관한 행위 등을 하는 자로서 구매자로부터 거래대금을 수취하여 판매자에게 지급하는 자, 또는 이와 유사하게 전자적 용역의 거래에 관여하는 자로 대통령령에 정하는 자를 말한다(부가가치세법 제53조의2 제2항 제1호~제3호).

자의 과세표준은 구매수수료가 아닌 구매자로부터 수취하는 총금액이 되며, 제3자의 과세사업과 관련된 전단계의 매입세액은 공제받을 수 있다.

한편, 유럽연합(EU)도 2015년부터 우리나라의 간편사업자 등록제도와 유사한 간이등록제도(Mini One Stop Shop, 이하 ‘MOSS’)를 시행<sup>51)</sup>하고 있다. 이 제도로 인해 B2B 또는 B2C거래에 상관없이 공급받는 자가 있는 장소를 공급 장소로 통일하게 됨으로써 종전 B2B 또는 B2C에 따라 공급 장소가 달라지는 문제점<sup>52)</sup>을 해소하고, 소비지국과세원칙을 실현할 수 있게 되었다.<sup>53)</sup> EU 부가가치세 지침에서 제3자를 위해 자신의 명의로 용역을 공급하는 자(중개인)는 그 자신이 해당 용역을 공급받아 공급하는 것으로 간주<sup>54)</sup>하는데, 우리나라에서 중개인이 최종소비자에게 전자적 용역을 공급한 것으로 간주하는 것과 동일하다. 따라서 중개인 자신은 원 공급자로부터 받은 용역에 대하여 매입세액 공제를 받음과 동시에 새로운 거래단계에 대한 부가가치세 거래 징수의무를 지게 된다. 2015년 1월 1일부터 적용되는 EU 부가가치세 지침(282/2011, Article 9)에 따라 통신 네트워크와 인터페이스 또는 애플리케이션을 공급하는 포털시장에서 중개인이 전자적 용역을 공급할 때 송장(invoice)에 자신의 이름을 사용하고 계산서 및 영수증에도 공급자를 중개인으로 표기할 경우 중개인이 최종소비자에게 공급하는 것으로 본다고 규정하고 있다. 반면, EU는 우리나라와 달리 공급받는 과세사업자에게 대리납부를 지우는 반면, 비사업자에게 공급하는 경우에는 해외공급자가 MOSS에 의한 신고의무를 부담하게 하고 있다. 결국 B2B 거래에서 우리나라나 EU 모두 매입세액공제의 측면에서 국내 과세사업자(중개인)가 공급받아 제공하는 용역에 대하여는 과세상 차이가 없고, 행정 및 납세자의 편의성에 따라

51) 종전 모든 회원국에 개별적으로 사업자등록을 해야 하는 원칙을 바꾸어 한 회원국에서만 사업자등록을 하게 하였다. 따라서 만약 다른 비회원국의 소비자에게 전자적 용역을 공급하더라도 등록된 회원국에서만 신고와 납부를 하면 된다.

52) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, Article 44~45, 357.

53) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, Article 58.

54) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, Article 28.

과세사업자의 대리납부의무자에서 차이가 날 뿐이다.<sup>55)</sup>

## (2) 중개인 등의 납세의무와 관련한 쟁점

첫째, (해외)오픈마켓 사업자는 그 법률상 지위는 통신판매 중개자<sup>56)</sup>에 해당하는데, 판매자와 구매자를 이어주는 역할을 할 뿐 실제 판매자의 역할에서 전적으로 배제되기 때문에 비록 통신판매를 알선하는 행위를 하더라도 단순 중개행위에 그치므로 중개인을 납세의무자로 하는 것은 불합리하다는 주장이 있다.<sup>57)</sup> 관련 법령<sup>58)</sup>에서 통신판매업자란 통신판매를 업(業)으로 하는 자 또는 그와의 약정에 따라 통신판매업무를 수행하는 자로 정의하고 있으

55) 역외사업자가 역내사업자에게 용역을 공급하는 경우(B2B)에는 종전과 같이 용역을 공급받는 역내사업자가 자신신고에 의해 부가가치세를 신고납부하게 된다. 반면, 역외사업자가 역내비사업자(최종소비자)에게 공급하는 경우 역외사업자가 부가가치세를 신고·납부하여야 한다. 따라서 역외사업자 입장에서는 유럽연합 내에서 공급받는 자가 사업자인지 비사업자인지에 따라 본인의 납세의무가 결정된다. 만약 공급받는 자가 사업자등록 사항을 제시하지 않는 경우에도 비사업자로 간주하고 납세의무를 진다[EU 부가가치세 지침 282/2011, Article 18(2)].

56) 통신판매란 우편·전기통신 등의 방법으로 재화(권리 포함) 또는 용역의 판매에 관한 정보를 제공하고 소비자의 청약을 받아 재화 또는 용역을 판매하는 것을 말하고, 통신판매중개라 함은 사이버물의 이용을 허락하거나 그밖에 총리령이 정하는 방법에 의하여 거래 당사자 간의 통신판매를 알선하는 행위를 말한다(「전자상거래 등에서의 소비자보호에 관한 법률」 제2조 제2호, 제4호); 여기서 “총리령으로 정하는 거래”란 유·무선 전화기 등으로 전화정보서비스를 이용하는 경우 등과 같이 법 제13조 제2항에 따른 계약내용에 관한 서면(「전자문서 및 전자거래 기본법」 제2조 제1호에 따른 전자문서를 포함한다. 이하 같다) 교부가 곤란한 거래를 말한다(「전자상거래 등에서의 소비자보호에 관한 법률 시행규칙」 제4조).

57) 이미정, “국제적 디지털거래의 부가가치세 과세에 대한 연구”, 서울시립대학교 대학원 박사학위논문, 2015, 160~161면; 원래의 해외공급자가 국내 소비자에게 용역을 공급하는 등의 사실관계가 거래계약서 등에서 명백히 드러나는 상황에서 (해외)오픈마켓 사업자가 이러한 사실을 입증한다고 하더라도 납세의무자의 지위에 벗어날 수 없는 문제가 있으므로 과세관청의 입법목적이 당위성을 벗어났다고 비판하고 있다.

58) 「전자상거래 등에서의 소비자보호에 관한 법률」 제3조 제3호.

므로 통신판매업자는 부가가치세법상 과세사업자<sup>59)</sup>가 된다. 따라서 이 사업자가 만약 거주자나 내국법인일 때(국내사업장이 있는 비거주자나 외국인 포함)는 부가가치세법 제8조 제1항에 따라 국내에서 사업개시일로부터 20일 이내에 사업자등록을 해야 하며<sup>60)</sup> 법이 정한 신고 납부의무 등 제반 사항을 이행하여야 한다. 원래의 해외공급자로부터 해당 용역을 공급받은 국내사업자가 국내에서 소비자에게 공급하는 용역에 대한 부가가치세 신고납부의무를 부담하게 하는 것과 비교하여 단순 중개라 할지라도 국내에서 오픈마켓 사업자가 대가 없이 통신판매 중개하는 것이 아니라면, 부가가치세를 거래 징수하는 것은 합리적이다.

반면, 부가가치세법 제8조에 의해 사업자등록을 한 일반적인 과세사업자는 부가가치세법 제53조의2에 의한 간편 사업자등록 대상 자체가 되지 않기 때문에 결국 국내사업장이 없는 국외사업자에게만 같은 법 제53조의2가 적용된다. 따라서 입법 취지대로 간편 사업자등록제도는 국내 비사업자(매입세액이 불공제되는 용역 등을 공급받은 과세사업자 포함)에게 공급하는 국외사업자에 대한 과세방법이 되며 국내사업장이 없는 역외 오픈마켓 사업자에게도 해당한다. 그렇다면 굳이 원래의 해외공급자를 찾아 과세하지 않더라도 역외 오픈마켓 사업자에 대한 의무를 부담<sup>61)</sup>시키는 것이 최종소비자에게 공급하는 사업자에게 신고·납부의무를 부여하는 부가가치세 기본원칙에 비추어 타당하므로 역시 위의 주장은 부적절하다. 또한 앞의 OECD 가이드라인이 제시하고 있는 것처럼 우리나라가 역외 오픈마켓 사업자를 중개인

59) 현행 부가가치세법상 통신판매업은 면세가 아닌 과세대상이다.

60) 부가가치세법 제60조 제1항 제1호에 따른 미등록 가산세 적용 대상이 되는지에 대하여는 문제점에 대하여 논한 논문인, 김신인, “Cross-border에서 디지털 재화 및 용역의 공급 장소와 과세권 — 부가가치세법 제53조의2 간편 사업자등록 특례제도를 중심으로 —”, 『조세학술논집』 제31집 제3호, 한국국제조세협회, 2015, 274~278면 참조.

61) 현행 부가가치세법 제53조에 따르면 ‘국내에 사업장이 있는’ 중개사업자를 그 대상으로 하고 있으며, 역외 오픈마켓 사업자가 국내로 전자적 용역을 제공하는 경우에는 비록 역외 사업자 자신이 중개인의 역할이라고 할지라도 제53조의2에 의해 직접 공급하는 것과 같이 취급하고 있다.

으로 하여 납세의무를 부과할 때 중립성 및 효율성에서 우리나라가 과세권을 갖는 것이 적절하지 않은 경우도 아니며, 역외 중개인의 사업장소재지 국가가 과세권을 가지는 것이 현저하게 더 적절한 방법이라고 볼 수도 없으므로 입법목적의 정당성을 해치지 않는다.

둘째, 만약 위탁매매인 등의 중개인이 국외(법인)사업자와 특수 관계가 있는 경우 부가가치세의 과세표준이 되는 거래가격과 이전가격의 정상가격 증감조정에 따라 법인세의 과세표준에 영향을 주는 매입원가가 달라지는 경우<sup>62)</sup>가 있다. 먼저, 만약 정상가격의 조정에 의하여 법인세의 과세표준이 증가할 경우를 고려하면, 사실상 공급 대가를 지급한 사실이 없으므로 부가가치세법상 공급이 될 수 없다.<sup>63)</sup> 따라서 추가로 부가가치세를 납부할 필요는 없어 보인다. 반면, 법인세의 과세표준이 감소한다면 이미 과다납부한 부가가치세 부분을 경정 또는 과세관청이 직권으로 수정할 것인지에 대하여 법령상 명확한 근거가 없으므로 경정청구제도를 별도로 두어야 한다는 주장<sup>64)</sup>이 있다. 그러나 국세기본법 제45조의2 제2항 제3호에서 조세조약에 따른 상호합의가 최초의 신고·결정 또는 경정의 내용과 다르게 이루어졌을 때<sup>65)</sup> 경정청구가 가능하도록 명시되어 있고, 대리납부의 경우도 마찬가지다.<sup>66)</sup> 국세청 예규<sup>67)</sup>도 용역의 공급이 완료된 후에도 과다지급액을 반납한

62) 박설아·박훈, “이전가격세제와 부가가치세의 조화방안 — 국외특수관계인으로 부터의 용역 수입을 중심으로 —”, 『세무학연구』 제33권 제1호, 한국세무학회, 2016, 278면; 국내에 있는 사업자가 매입세액공제 권인이 없는 경우에 한한다.

63) 부가가치세법 제12조 제2항.

64) 박설아·박훈, 위의 논문, 292면, 295면.

65) 2019. 12. 31. 개정에서는 과세표준신고서를 법정신고기한까지 제출하지 아니한 자에게 시정 기회를 부여하기 위하여 기한 후 신고한 자에게도 수정신고 및 경정청구를 허용하고 있다(국세기본법 제45조 제1항 및 제45조의2 제1항).

66) 부가가치세법 집행기준 52-95-8 ②; 부가가치세 대리납부시 과다하게 납부한 대리납부세액에 대하여 사업자가 국세기본법에 따른 환급청구나 경정청구를 한 경우 관할 세무서장은 이를 확인하여 과다납부한 세액을 환급하여야 한다.

67) 서면 3팁-619(2004. 3. 29.).

경우에는 과세표준과 납부세액 또는 환급세액을 경정하여 통지하기 전까지 수정세금계산서를 발급할 수 있게 하고 있으므로<sup>68)</sup> 별도의 경정청구 제도를 둘 필요는 없어 보인다.

### (3) 중개인이 공급자로 간주되는 경우 과세표준

현행 부가가치세법 제53조에 따라 중개역할을 하는 국내사업장이 있는 제3자를 통하여 국외사업자가 국내에 용역을 공급하는 경우에는 그 제3자가 국내소비자에게 직접 공급한 것으로 보아 납세의무를 부여하고 있다.<sup>69)</sup> 여기서 제3자의 역할은 해외직구에서 구매자로부터 거래대금을 수취하여 판매자에게 지급하는 해외구매대행업체와 사실상 업무가 같다고 볼 수 있다. 앞서 살펴본 대로 부가가치세법 시행령 제96조의2에 의해 전자적 국내에서 공급받는 디지털 상품을 모두 용역으로 간주하므로 납세의무자를 가리기 위해 전자적 재화인지 용역인지 구분할 필요가 없게 되었다. 그런데 중개인을 통해 국내로 공급하는 전자적 용역이 모두 용역의 공급으로 간주하면, 부가가치세 과세표준을 소비자에게 공급되는 총금액으로 할 것인지 아니면 중개인 등이 받는 판매대행수수료가 되는지 문제 될 수 있다.

조세심판원<sup>70)</sup>은 재화의 해외 구매대행은 구매대행수수료만 과세표준이 된다는 견해를 취하고 있다. 조세심판원은 처분청이 청구인이 자기의 계산과 책임하에 화장품을 해외현지법인 등으로부터 매입하여 국내 소비자에게 판매하였으므로 그 물품 공급가액 전액을 청구인의 부가가치세 과세표준으로

68) 이전가격의 결정에 따라 국내 위탁매매인 등이 부가가치세액을 손해 본다고 할 수 없다.

69) 사업자가 위탁 또는 대리에 의하여 재화를 공급하는 경우에는 수탁자 또는 대리인이 위탁자 또는 본인의 명의로 세금계산서를 발급하여야 한다. 다만, 위탁자 또는 본인을 알 수 없는 경우에는 위탁자(본인)는 수탁자(대리인)에게, 수탁자(대리인)는 거래상대방에게 공급한 것으로 보아 세금계산서를 발급한다[부가가치세법 기본통칙 32-69-5(위탁판매 등의 세금계산서 발급)].

70) 조심 2018서1570(2018. 7. 18.) ; 이와 같은 뜻의 예규는 심사부가 2014-174(2015. 2. 10.)가 있다.

하여야 한다는 과세관청의 주장을 배척하였다. 청구인이 거래당사자 간에 물품 공급(즉, 재화의 공급)이 아닌 구매대행 용역의 공급에 대한 합의가 있었다고 보이는 점<sup>71)</sup> 등을 들어 처분청이 청구인이 쟁점거래처에 재화를 공급하였다고 볼 수 없다고 판단한 것이다. 따라서 청구인이 자기의 계산과 책임하에 쟁점거래처에 재화를 공급한 것이 아니라 구매대행 용역을 공급하였다면, 과세표준도 총 거래금액이 아닌 대행수수료가 타당하다는 의견을 내었다. 하지만 현행 부가가치세법 제53조의2에 의한 전자적 용역일 때 중개인의 위탁업무에 대해서는 총 거래대금을 과세표준으로 하게 되어 있으므로 구매대행 용역과 비교하여 부가가치세 과세표준에서 차이가 발생한다. 국세청 심사청구 결정<sup>72)</sup>에서도 구매대행업체의 판단 기준을 보면, 재고 없이 운영하여 소비자에게 직배송이 되고 소비자 명의로 수입통관이 되기 때문에 수입대행거래인 서비스업에 해당하므로 구매대행수수료만 판매한다는 논리인데, 전자적 용역의 공급도 이와 차이가 없으므로 혼란이 발생할 수 있다.

그러나 전자적 용역의 공급과 통관절차를 거치는 재화의 구매대행용역은 그 본질적인 절차에서 과세표준의 접근방식이 다르다. 왜냐하면, 전자상거래 해외구매대행은 국내소비자가 직접 온라인으로 해외 구매사이트에 접속하여 자신이 소비할 물품을 구매 및 결제하면, 배송을 맡은 국내 배송대행업체가 수입통관 절차를 거쳐 소비자에게 전달하는 과정을 거친다.<sup>73)</sup> 그러나 클라우드 서비스 등의 전자적 용역은 국내소비자에게 공급되는 거래단

71) 청구인은 쟁점거래처에 물품을 공급하고 그 물품가격의 2.1%에 해당하는 구매대행수수료만을 받기로 약정한 것으로 되어 있었다.

72) 심사부가 2014-174(2015. 2. 10.) ; 재고를 보유하지 않으며 하자 등 거래 책임이 소비자에게 있고, 물품 가격의 구성 내역이나 가격 변동에 따른 차액 정산 가능성 등을 공지하고 있어 관세청이 고시한 수입대행형 거래로 보이며, 주문 의뢰부터 배송까지 단기간에 이루어져 환율변동에 따른 부담이 거의 없으므로 그 실질이 구매대행업으로 보았다. 따라서 청구인은 실질이 구매대행업자이므로 구매대행 수수료 상당액이 과세표준이라고 결정하였다.

73) 김연정·서희열, “해외구매대행업 전자상거래에 대한 부가가치세 개선방안에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』 제16권 제4호, 한국세무학회, 2015, 230면.

계<sup>74)</sup>에서 통관절차를 거치지 않아 세관장이 관세와 함께 물품에 부가가치세를 부과시키는 절차가 생략된다. 따라서 전자적 용역의 국내공급에서 전자상거래 구매대행과 같이 과세표준을 수수료만으로 하게 되면, 소비자에게 공급하는 상품의 공급가액에 대한 부가가치세의 일실이 발생하게 되므로 총 거래대금을 과세표준으로 하는 것이 타당하며, 세법의 적용상 불일치나 불합리성이 존재한다고 볼 수는 없다.

### Ⅲ. 용역의 국내공급 또는 용역의 수입

이 장에서는 두 번째 주제인 국외사업자에 의한 ‘용역의 국내 공급’을 일부 학술적으로 ‘용역의 수입’이라고 사용함으로써 해석상 혼란을 일으키는 문제점을 제기하고, 세법상 정확한 이해를 위해 법률상 용어인 (전자적) ‘용역의 국내 공급’으로 사용할 것을 제시하고자 한다.

#### 1. 학계의 사용실태와 공급자(사업자) 과세원칙

부가가치세법상 국외사업자가 국내에 제공하는 전자적 용역에 대해 최근 까지 적지 않은 논문들에서 ‘전자적 용역의 수입’이라는 표현을 사용하고 있다. 그런데 국외사업자가 국내에 제공하는 용역에 대해 부가가치세가 부과되고 있음에도 불구하고 현재 일부 논문에서 ‘용역의 수입에 대하여 과세가 불가능’<sup>75)</sup>하다거나, ‘용역의 수입에 대하여는 원칙적으로 과세하지 않는

74) 전단계세액공제법에 의해 최종소비자에게 부가가치세가 과세되는 우리나라 부가가치세 과세절차의 각 단계를 의미한다.

75) 정유석, “고정사업장이 없는 전자상거래의 과세문제와 개선방안”, 『세무회계연구』 통권 제20호, 한국세무회계학회, 2007, 37면, 45면; 정영기·박정우, “국제 전자상거래에 대한 과세방안의 고찰 — 소득세 및 부가가치세를 중심으로 —”,



다.<sup>76)</sup> 혹은 ‘부가가치세 과세대상에서 용역의 수입은 빠져 있는 상태’<sup>77)</sup>여서

『상사법연구』 제22권 제1호, 한국상사법학회, 2003, 624면; 두 논문은 공통적으로 부가가치세법에서는 용역의 수입은 과세가 불가능하다고 하면서도 과세관할에 있어서 속주주의가 적용되므로 국내에서 용역의 공급이 행해진 것이라고 인정되는 거래에 한해 과세대상이 되는 견해를 가지고 있다. 그러나 우리나라가 소비지국 과세원칙을 적용하고 있음에도 재화의 수입에만 적용될 뿐이지 수입 서비스(용역)의 경우 비과세를 하고 있다고 보고 있다. 과세대상에 재화의 수입만 별도로 명시되어 있어서 이러한 착오가 있는 것으로 보이나 이들 논문에서는 왜 이렇게 판단하였는지 정확히 나타나지 않는다. 그러나 본문에서 언급하겠지만, 우리나라가 재화의 수입에 대응하는 용역의 국내공급에 대하여 비과세하고 있지 않으며, 여전히 소비지국 과세원칙이 적용되고 있다는 점을 파악하지 못하고 있다.

76) 김은경·정성연, “디지털 콘텐츠의 재화성 판단기준 제시”, 『IT와 법연구』 제5집, 경북대학교 IT와 법연구소, 2011. 397면; 즉, 재화의 수입에 대하여는 과세되지만 원칙적으로 용역의 수입에 대하여는 과세되지 아니하는데, 용역의 수입은 그 성질상 생산과 사용 및 소비하는 장소를 명확하게 구분하는 것이 불가능하기 때문이라고 주장한다. 다만, 국내에서 비거주자 및 외국법인이 제공하는 용역은 대리납부제도를 통해 과세하고 있는데, 이는 수입용역을 제공하는 외국인에게 납세의무를 전제로 하여 그 징수의 편의를 위한 제도이지 대리납부제도로 인해서 새로운 납세의무가 창출되는 것은 아니라고 주장하고 있다. 그러나 우리나라가 과세권을 행사할 수 있는 용역의 공급장소는 역무가 제공되거나 시설물, 권리 등 재화가 사용되는 장소이므로 국내에 공급하는 용역에 대하여 우리나라가 과세권을 행사하고 있다는 점을 간과하고 있다.

이양기 외 2인, “전자적 용역의 수입에 대한 현행 부가가치세 과세제도 개선 방안”, 『무역통상학회지』 제18권 제5호, 한국무역통상학회, 2018, 183면; 저자는 부가가치세법 제53조의2에서 국외사업자가 국내에 이동통신단말장치 등에 의해 게임·음성·동영상 파일 또는 소프트웨어 등을 공급하는 경우 국내에서 해당 전자적 용역이 공급되는 것으로 본다고 소개하면서도 재화의 공급 및 수입, 용역의 공급만 과세될 뿐 재화의 수입은 과세대상에 포함하지 않고 있지 않다고 하면서 과세대상으로 명시해야 한다고 주장하고 있다. 국외사업자의 국내에 용역 제공과 재화의 수입을 별개로 판단한 것이다. 현행 부가가치세법 제4조에서 용역의 수입을 과세대상으로 명시하고 있지 않기 때문에 비과세라고 보는 전형적인 오류이다.

77) 박명호, “전자적 용역에 대한 EU 부가가치세 과세동향과 시사점”, 『재정포럼』

이를 보완하기 위해 대리납부제도를 둔다는 표현 등을 종종 볼 수 있다. 더 나아가 과세대상에서 ‘용역의 수입이 제외되어 있어’ 디지털 상품이 재화로 구분되면 재화의 수입으로 과세가 가능한 반면, 용역이 되면 과세할 수 없다<sup>78)</sup>는 주장까지 나오고 있다. 이렇게 된 배경에는 현행 부가가치세법 제4조에서 과세대상을 규정하면서 제1호에서 사업자가 공급하는 재화와 용역을, 제2호에서는 재화의 수입만 규정하고 있지만, 재화의 수입과 상대적인 개념인 ‘용역의 수입’이라는 표현은 없기 때문이다.

그러나 과세대상에 ‘재화의 수입’만 언급되어 있고 이른바 ‘용역의 수입’이 언급하지 않아서 용역이 비과세가 되는 것이 아니며, 원칙적으로 과세를 하지 않는 것도 아니다. 왜냐하면, 국외사업자가 국내사업장이 있는 경우에는 같은 법 제4조 제1호에 언급된 사업자<sup>79)</sup>에 해당하므로 그들이 공급하는

제223호, 한국조세재정연구원, 2015, 21면 ; 박설아·박훈, 앞의 논문, 274면.

78) 정유석, “국의 디지털재화 매입에 대한 소비세 과세와 징수방법 및 세수일일액 추계에 관한 연구”, 『국제회계연구』 제35집, 한국국제회계학회, 2011, 298면 ; 정유석, “국의 전자적 용역에 대한 부가가치세 과세논의 발전과정과 최근 개정안 고찰”, 『경영사학』 제30집 제3호, (사)한국경영사학회, 2015, 170면 ; 더 나아가 부가가치세법 제53조의2에서도 부가가치세 과세대상 거래에 용역수입으로 규정하지 않았는데, 과세대상이 국외로부터 제공받는 전자적 용역이기 때문에 이는 용역의 수입으로 볼 수 있고 이러한 모순을 해결하기 위해 부가가치세 과세대상 거래에 용역의 수입을 포함시키도록 법을 개정해야 한다고 주장하고 있다. 그러나 이미 우리나라 부가가치세법상 용역의 국내공급이 과세대상이므로 이러한 주장은 용역을 재화와 같이 수입한다는 것에만 염두를 두었기 때문에 나타나는 전형적인 오류이다.

79) 여기서 사업자란 국내사업자와 국외사업자를 모두 포함한다. 즉, 부가가치세법 제4조에서 “위 제1호와 제2호에 열거되지 아니하는 것으로서 국외사업자가 공급하는 용역 및 권리”라고 굳이 표시하지 않은 이유가 국외사업자는 이미 제1호에 명시된 사업자의 범위에 포함되므로 중복되기 때문이다. 그러므로 국내사업장이 있는 국외사업자는 자국으로부터 한국으로 수입하는 재화는 세관장에게 신고납부해야 하며, 자신이 국내에서 공급하는 재화와 용역도 국내사업자와 동일하게 과세된다. 물론 한국 외의 국가로 재화를 다시 수출하거나 용역을 국외에서 공급한다면 소비지국 과세원칙에 의하여 한국의 사업장과 관련된 부가

용역은 당연히 과세대상이고, 만약 국내사업장이 없는 경우에도 여전히 과세대상이지만 징수편의를 위하여 제52조(대리납부제도)에 근거하여 소비자에게 의무를 전가하고 있었을 뿐이다. 부가가치세가 과세되는 재화와 용역을 공급할 때 나타날 수 있는 경우의 수를 도표로 만들면 아래와 같다.

<표 1> 국외사업자의 재화와 용역의 국내공급에 대한 부가가치세 과세체계

구 분		공급자의 위치	국내사업장	과세 대상	납세의무자	비 고
A	재화의 공급	국내	있는 경우	○	국외사업자	
			없는 경우	○	국외사업자	
B	용역의 공급	국내	있는 경우	○	국외사업자	
			없는 경우	○	국외사업자	
C	재화의 수입	국외	있는 경우	○	수입하는 자	
			없는 경우	○	수입하는 자	
D	용역의 수입 (잘못된 표현 <sup>80)</sup> )	국외	있는 경우 <sup>81)</sup>	○	국외사업자	
			없는 경우	○	공급받는 자	대리납부, 국외사업자 특례규정

가치세는 우리나라에서 영세율이 적용된다.

80) 이 표에서 용역의 수입이라고 사용한 이유는 이 표현이 세법상 의미전달이 정확하기 때문이 아니며, 용역의 국내 공급이 같은 개념임에도 불구하고 현행 부가가치세법상 과세대상이 아니라고 오해되고 있는 점을 비교식으로 입증(과세대상 및 납세의무자)하기 위해 사용한 것에 지나지 않는다. 세법상 표현으로는 적절하지 않다는 점을 명확히 해둔다.

81) 국내지점을 개설하여 고정사업장 요건을 갖추거나 간주고정사업장에 해당하는 경우로서 국외사업자(비거주자나 외국법인)를 위하여 국내에서 본질적이고 중요한 사업 활동을 계속 반복적으로 행하는 경우이다. 신설된 제53조의2에 의해 국외사업자가 간편 사업자등록을 한 경우에 국내고정사업장에 대한 원천징수 의무도 원칙적으로 가능할 것으로 보인다. 그러나 그 제도의 취지가 대리납부를 보완하기 위해 입법되었고, 개별세법상 고정사업장의 규정과 비거주자와 외

위 <표 1>의 A행과 B행이 바로 부가가치세법 제4조 제1호에 명시한 사업자가 공급하는 재화와 용역이 되며, 국내사업자와 동일한 과세체계를 가지고 있다. C행이 같은 법 제4조 제2호에 해당하는 재화의 수입이다. 위에서 언급한 용역의 수입에 과세하지 않는다는 입장은 부가가치세법 제4조의 과세대상은 A행과 C행의 경우만 해당한다는 입장이다. D행에서 국내사업장이 있는 경우는 B행의 국내사업장이 있는 경우와 동일하다. 즉, 국외사업자가 국내에 있는지와 상관없이 결론이 동일하므로 국외사업자가 국내에 사업장이 있는 경우라고 할 수 있다. 따라서 같은 법 제4조 제1호의 규정에 역시 구속된다. D행에서 국내사업장이 없는 경우는 같은 법 제52조 대리납부와 제53조 및 제53조의2 국외사업자 특례 규정이 적용되는 국내사업장이 없는 국외사업자에 대한 부가가치세 납부의무이다. 결국, <표 1>을 통해 알 수 있는 것은 국내에서 공급되는 용역은 모두 과세대상이며, 현행 부가가치세법 제4조와 제52조·제53조 및 제53조의2에 그 근거를 두고 있다.

또한 부가가치세법 제4조 제1호에 명시된 사업자가 공급하는 재화와 용역에 대해 같은 법 제10조 제9항과 제12조 제2항<sup>82)</sup>에 열거된 재화 및 용역의 공급으로 보지 않는 것을 제외하고는 일반 원칙에 의하여 사업자가 공급하는 모든 재화와 용역은 과세대상에 포함된다. 따라서 공급자가 국외사업

---

국법인이 제53조의2에서 언급하는 국외사업자의 국내사업장과 동일한 것인지에 대하여는 법령상 언급이 없으므로 논란이 예상된다[동일하지 않다고 보는 시각은, 박종수·김신언, “국제적 디지털 거래에서의 고정사업장 과세 문제”, 『조세법연구』 제21권 제3호, 한국세법학회, 2015, 131~134면. 이와 반대 의견은, 윤지현, “비거주자가 하는 국내 용역공급의 부가가치세 과세체계에 관한 연구—‘사업자간(B2B) 거래’를 중심으로—”, 『조세학술논집』 제34집 제3호, 한국국제조세협회, 2018, 88면, 136면이 있다]. 반면, 표에서 한 칸 아래 ‘국내사업장이 없는 경우’란 전자적 용역의 공급과 같이 실제 공급자가 국내에서 직접 공급하지 않아도 되는 경우를 말한다.

- 82) 자기의 사업을 위하여 자기에게 용역을 공급하는 것도 다른 사업자와의 과세형평이 침해되는 경우에는 용역의 공급으로 보면서도 사업자가 대가를 받지 아니하고 타인(특수관계인 제외)에게 용역을 공급하는 것과 고용관계에 따라 근로를 제공하는 것을 용역의 공급으로 보지 아니한다.

자일 때에도 부가가치세법상 사업자에 해당하고 공급하는 재화와 용역이 면세가 아니라면 원칙적으로 부가가치세가 과세되는 것이다. 즉, 부가가치세법은 공급하는 재화(용역)가 부가가치세 과세대상일 때 공급자가 사업자라면 원칙적으로 사업자등록을 하게 되어 있고 다만, 국외사업자일 때만 국내사업장이 있는 경우와 없는 경우로 나누어 대리납부(또는 전자적 용역에 대한 과세)를 예외적 적용할지 판단하는 차이가 있을 뿐 원칙적인 납세의무에서 차이가 없다. 현행 부가가치세법 제4조에서도 국외사업자를 사업자의 범위에서 제외하고 있지 않다. 정확하게 말하면, ‘용역의 수입’(용역의 국내공급)을 원칙적으로 비과세인데 예외적으로 대리납부를 통해 과세하는 것이 아니라, 원칙적으로 과세이며 행정편의상 예외적으로 납세의무자를 공급받는 자로 대리납부 규정을 둔 것뿐이다. 즉, 과세대상은 모든 재화와 용역에 대하여 과세하되, 납세의무자만 부가가치세법 제52조 대리납부 규정에 의하여 공급자인 국외사업자에서 국내에서 공급받는 자로 바뀌게 된 것이다. 과세대상의 예외가 아니라 납세의무자에 대한 예외조항이다.

부가가치세법은 제1장을 총칙으로 이 법의 목적과 정의, 납세의무자, 과세대상, 과세기간, 납세지와 과세관할 그리고 사업자등록에 대하여 규정하고, 제2장에서 재화와 용역을 구분하여 각각의 공급 규정과 그에 따른 공급 시기와 공급 장소를 열거하고, 제3장에서 위에서 열거된 과세재화에 대하여 면세와 영세가 적용되는 대상과 기준을 규정하고 있다. 그러므로 제2장에서 과세대상 거래를 재화와 용역으로 구분해서 과세요건을 명시하기 전에 이미 납세의무자인 사업자가 행하는 재화와 용역을 과세대상으로 정하고 있어서 사업자가 공급하는 모든 재화와 용역은 원칙적으로 과세되는 것이다. 여기서 사업자란 사업 목적이 영리이든 비영리이든 관계없이 사업상 독립적으로 재화 또는 용역을 공급하는 자를 말하며,<sup>83)</sup> 따라서 비거주자와 외국 법인을 모두 포함한 개념이다.

83) 부가가치세법 제2조 제3호.

## 2. 현행 법률상 표현 및 사전적 의미

현행 부가가치세법에서는 어디에서도 ‘용역의 수입’ 혹은 ‘용역의 수출’이라는 표현을 사용하지 않는다.<sup>84)</sup> 수입(輸入 : import)이라는 말의 사전적 의미<sup>85)</sup>는 다른 나라로부터 물품 따위를 사들이거나 다른 나라의 사상, 문화, 제도 따위를 배워서 들어오는 것을 의미한다. 여기서 사상, 문화, 제도 따위를 배워서 들어오는 같은 의미의 다른 한자 표현으로 전래(傳來)<sup>86)</sup>라고 할 수 있다. 최근에는 다른 나라에서 기술 따위를 사들이는 것도 수입에 포함시키기도 한다.<sup>87)</sup> 현행 부가가치세법은 2013년부터 권리는 재화로 규정하고 있으며, 광업권, 특허권, 저작권 등 물건 외에 재산적 가치가 있는 모든 것을 권리라고 규정<sup>88)</sup>하고 있으므로 기술을 사들이는 것이 이러한 권리로서 사용료가 지급된다면 재화로 볼 수 있다. 그런데 디지털경제에서 인터넷상 웹이나 중앙데이터센터에서 소비자에게 공급되는 재화나, 용역으로 부가가치세가 과세되는 대상은 온라인 스트리밍에 대한 수수료 또는 다운로드에 대한 대가이다. 따라서 이 수수료 안에 권리에 대한 사용료가 포함되었는지 여부는 별론으로 하더라도, 최종소비자에게 부과되는 과세표준이 되는 부가가치세법 제53조의2의 적용대상인 국외사업자가 국내에 공급하는 용역에 대하여 ‘용역의 수입’이라고 칭하기에는 곤란한 점이 있다. 사전적인 의미로 수입이란 단어는 권리를 포함하는 재화에만 사용할 수 있다고 보는 이유에서이다.

84) 현행 법령 이외에 행정규칙, 부가가치세 지침 및 국세청 예규를 포함한 국세청의 공식적인 어떠한 문헌에서도 단 한 번도 ‘용역의 수입’ 혹은 ‘용역의 수출’이란 표현은 사용되지 않고 있다.

85) 위키백과사전, 캠브리지 사전 등.

86) 1. 예로부터 전하여 내려옴. 2. 외국에서 전하여 들어옴.

87) 국립국어원, 『표준국어대사전』.

88) 부가가치세법 시행령 제2조 제2항.

한편, 수입절차(輸入節次)라 함은 수입계약을 체결하고, 물품매도확약서에 의하여 수입허가(승인)를 받고 수입신용장(L/C)을 개설한 후 수입화물과 선적서류가 내도(來到)하면 수입화물을 통관하는 일련의 절차를 의미<sup>89)</sup>한다. 전통적인 수입의 개념을 바탕으로 거래 용어를 세법에서 사용할 때 수입이란 다른 나라로부터 물품을 사들일 때만 사용해 오고 있으며 외국인이 용역을 국내로 공급할 때 (용역의 수입이라고) 사용하지 않았다. 앞에서 검토한 바와 같이 현행 부가가치세법상 수입이란 재화 중 물품을 국내에 반입하는 것<sup>90)</sup>만을 의미하며, 권리는 재화임에도 불구하고 부가가치세법상 재화의 수입이 아니다. 따라서 수입통관절차를 거치지 않는 용역(전자적 용역의 공급은 제외)과 함께 대리납부를 적용하고 있다. 같은 법 제52조 대리납부 규정에서도 ‘용역의 수입’이란 표현 대신 비거주자 또는 외국법인이 ‘국내에서 공급하는 용역’이라는 표현을 사용하고 있다. 이는 수출의 경우도 마찬가지이다. 영세율이 적용되는 거래를 규정할 때 부가가치세법 제21조는 재화의 수출이라고 하면서도 용역의 경우 제22조에서 용역의 ‘국외공급’(용역의 수출이라고 하지 않음)이라고 표기하고 있는 것도 같은 맥락에서이다.<sup>91)</sup> 비단 국내법뿐만 아니라 외국문헌<sup>92)</sup>에서도 수입은 재화에만 사용되고 있고, 용역(service)

89) 두산백과사전.

90) 부가가치세법 제13조 : 외국으로부터 국내에 도착한 물품으로서 수입신고가 수리(受理)되기 전의 것과 수출신고가 수리된 물품을 한정한다.

91) 법조문에는 “국외에서 공급하는 용역에 대하여…” 라고 쓰고 있다.

92) Rhianon Davies and David Rudling, *Tolley's Value Added Tax 2011-2012*, Lexis Nexis, 2011, pp.883~884 ; 수입된 컴퓨터 소프트웨어가 재화 또는 용역으로 분류될 수 있다고 한 뒤, 소프트웨어의 특정 아이템의 수입을 재화(carrier medium)의 수입과 용역(데이터 등)의 공급, 즉 import of goods와 a supply of services로 명확히 구분해서 사용하고 있으며, 수입절차를 간단히 하기 위해 carrier medium은 용역으로 구분하고 수입단계에서 부가가치세가 과세하지 않고 있다(용역의 공급이므로 세관장이 거래징수를 할 수 없기 때문임)고 설명하고 있다. 또한 OECD나 기타 본 논문에 참고문헌 어디에서도 import of services는 없다. 개인적 견해로는 우리가 용역이라는 말 대신에 영어식 표현 그대로 service를 사용한다면 서비스의 수입이라는 표현이 적절하지 않다는 것을 쉽게 깨달을 수 있을 것

일 때는 수입(import)이 아니라 공급(a supply)이란 표현을 사용하고 있음을 찾아볼 수 있다. 따라서 현행 법률이 ‘용역의 수입에 대하여는 원칙적으로 과세하지 않는다’<sup>93)</sup> 혹은 ‘부가가치세 과세대상에서 용역의 수입은 빠져 있는 상태’<sup>94)</sup>라는 주장은 전반적인 부가가치세법의 체계를 이해하지 못한 착오에서 나온 오류이다.

이러한 용어 사용에 있어 혼돈의 근원은 용역의 수입이란 표현을 일부 세법학자들<sup>95)</sup>이 강학상 사용하기 시작한 것에서 유래했다고 판단된다. ‘용역의 수입’이란 어법상 맞지 않으므로 법률에서 사용하기 곤란하고, 그 의미가 현행 세법의 해석상 오해가 생길 수 있는 표현이다. 그럼에도 불구하고 조세법을 정확히 해석하고 개선 발전시켜 나가야 하는 세법학자들이 단지 편의성 때문에 이를 계속 사용한다면 단순한 혼돈에서 그치지 않고 부가가치세법상 용역에 대한 과세개념도 흐리게 할 것이다.

---

같다. ; 영국국세청도 유럽연합 이외의 국가에서 재화를 수입하는 경우 ‘importing goods’라고 사용하며, 용역의 경우에는 VAT Notice 741A 국외에서 영국 내로 공급하는 용역의 공급 장소 결정을 설명하면서 ‘Place of supply of services’라고 사용하고 있다.

<https://www.gov.uk/starting-to-import/importing-from-noneu-countries>(검색일 : 2020. 6. 8.) ; <https://www.gov.uk/guidance/vat-place-of-supply-of-services-notice-741a>(검색일 : 2020. 6. 8.).

93) 김은경 · 정성연, 앞의 논문, 397면 ; 이양기 외 2인, 앞의 논문, 183면.

94) 박명호, 앞의 논문, 21면 ; 박설아 · 박훈, 앞의 논문, 274면,

95) 이창희 교수는 ‘용역의 수입’ 시점에 부가가치세를 징수할 길이 없어 대리납부 제도를 두고 있다(이창희 『세법강의』, 박영사, 2020, 1052면, 1107면)고 설명하고 있으며, 그의 논문에서도 일상적으로 용역의 수입이란 표현을 사용하고 있는 것을 볼 수 있다. 한장석은 ‘용역을 외국으로부터 공급받는 경우(편의상 용역의 수입으로 표현)’라고 표기하면서 현재 일부에서 통용되고 있는 ‘용역의 수입’이 실질적으로 용역의 공급을 의미한다는 것을 표현하기 위해 사용하고 있다(한장석, 앞의 책, 145면, 1331면). 반면, 임승순의 경우 용역의 수입이란 표현을 사용하지 않고 ‘국내사업장이 없는 비거주자나 외국법인으로부터 용역을 공급받을 때’(임승순, 『조세법』, 박영사, 2020, 1044면, 1095면)라고 정확하게 사용하고 있다.



### 3. 공급 장소와 소비지국 과세원칙

부가가치세법상 ‘사업자’는 거주자, 비거주자, 내국법인, 외국법인이 모두 대상이며, 이들이 공급하는 재화와 용역의 공급 장소도 현행 법령상 국내장소로만 한정하지 않으므로 국내외에 상관없이 모든 지역을 의미한다. 그러므로 제4조의 과세대상은 국내외 사업자가 국내에 있든 국외에 있든, 혹은 국내에 사업장이 있든 없든, 또는 공급되는 장소가 국내이든 국외이든 원칙적으로 부가가치세가 과세되는 재화와 용역은 모두 과세대상에 포함되는 것으로 해석된다. 그런데 이러한 과세대상에 대한 과세권은 소비지국 과세원칙에 의하여 재화와 용역이 공급(소비)된 장소에 귀속되어야 한다. 우리나라도 부가가치세법 집행기준에서 “공급 장소는 소비지국 과세원칙에 의거 재화나 용역이 국내에서 공급된 것인지 국외에서 공급된 것인지를 구분하여 부가가치세 과세 여부를 판단하기 위한 기준이 되는 것”이며, “부가가치세는 우리나라가 과세권을 행사할 수 있는 곳에서 이루어지는 거래에 대하여 과세하는 것이 원칙이다”<sup>96)</sup>라고 규정함으로써 소비지국 과세원칙을 표명하고 있다.

현행 부가가치세법은 재화와 용역의 공급 장소에 대해 제19조와 제20조에서 명시하고 있는데, 제19조에 따르면 재화가 공급되는 장소는 재화의 이동이 필요한 경우에는 재화의 이동이 시작되는 장소가 되고, 이동이 필요하지 아니한 경우에는 재화가 공급되는 시기에 재화가 있는 장소이며, 해당 장소에 과세권이 귀속된다. 그러나 외국으로부터 국내로 재화가 이동(재화의 수입)하는 경우 수입되어 소비되는 곳은 우리나라인데 과세권은 이동이 시작되는 외국에 귀속되므로 제1호에 의해서는 재화의 수입을 과세할 수 없는 문제점이 생긴다. 따라서 같은 법 제4조 제2호에 재화의 수입을 과세대상으로 별도로 규정하게 된 것이다.<sup>97)</sup> 이에 따라 납세의무자도 일반적인 원칙인

96) 부가가치세법 집행기준 19-0-1[공급장소의 의의].

공급자가 아니라 재화를 수입하는 자가 되었다.<sup>98)</sup>

이에 반해서 같은 법 제20조 제1항 제1호에 따르면, 용역은 역무가 제공되거나 시설물, 권리 등 재화가 사용되는 장소에서 과세권을 가지므로 국외에서 국내로 제공되는 모든 사업자(비거주자, 외국법인 포함)의 용역은 역무가 제공되는 우리나라에서 과세권을 가진다. 따라서 국외사업자가 공급하는 권리(재화)가 사용되거나 역무가 제공되는 장소가 국내라면, 국외사업자가 공급 당시 국내(국외)에 있었는지, 국내사업장이 있는지와 상관없이 우리나라가 과세권을 갖는다. 따라서 이른바 ‘용역의 수입’이라고 표현되는 국외사업자가 ‘국내에 공급하는 용역’은 국내사업장의 유무에도 불구하고 원칙적으로 과세대상이 된다.<sup>99)</sup>

97) 부가가치세법 집행기준 13-0-1[과세대상인 재화의 수입] 제2항 ; 과세대상인 재화의 수입은 동일한 재화가 국내에서 생산되어 소비되는 경우와 과세형평을 도모하기 위한 정책적 목적과 국제적인 소비지국 과세원칙에 따라 국내에서 소비되거나 사용될 것으로 예상되는 것에 대하여 부가가치세를 과세하기 위함이다.

98) 부가가치세법 제4조 제1호에 재화와 용역을 규정하고, 제7조 제1항에서 과세관할을, 제9조에서 제14조까지 재화와 용역의 공급에 대한 과세대상 거래와 그 특례, 제15조에서 제17조까지 재화와 용역의 공급시기와 특례, 제19조에서 제20조까지 재화와 용역의 공급 장소, 제48조·제49조 신고와 납부 조항을 차례로 유기적으로 연결해서 외국과의 과세권의 충돌을 없애고 납세의무자까지 일관된 방법으로 규정하였으나, 재화의 수입이 이와 같은 이유에서 과세대상에 추가하였기 때문에 다시 부가가치세법은 제3조 제2호에서 납세의무자를 재화를 수입하는 자로 별도로 열거하고, 제7조 제2항에서 수입에 대한 과세관할을, 제13조에서 재화의 수입이 과세거래가 되는 것을 규정하고, 제18조에서 재화의 수입시기, 제27조에서 재화의 수입에 대한 면세, 제50조 신고·납부 조항을 같은 순서로 별도로 규정하였다.

99) 부가가치세법 구조상 제1장에서 과세대상과 납세의무자가 결정되고, 제2장에서 과세권과 공급시기가 확정이 된 후 제3장 제26조와 제27조에서 열거된 면세되는 재화와 용역의 공급, 재화의 수입에 대해서만 면세가 적용되고 그 외의 열거되지 않은 것은 모두 과세된다. 아울러 제53조의2 제1항에 따른 전자적 용역의 경우 용역을 공급받는 자의 사업장 소재지, 주소지 또는 거소지를 용역의 공급 장소로 규정하는 조항(제20조 제1항 제3호)을 2020. 12. 22. 신설하여 이를 더욱

재화를 수출하거나 국외에서 용역을 공급하는 경우 부가가치세법 제21조와 제22조에 의하여 영세율이 적용된다. 여기서 재화를 수출하거나 국외에서 공급하는 용역에서 공급주체에 대해 별도의 언급이 없으므로 역시 동일한 논리라면 모든 사업자, 즉 국내에 사업장을 둔 비거주자나 외국법인까지 포함되는 것으로 해석해야 한다. 따라서 제25조에서 ‘사업자’가 비거주자 또는 외국법인이면 그 해당 국가에서 대한민국의 거주자 또는 내국법인에 대하여 동일하게 면세하는 경우에만 영세율을 적용한다고 되어 있으므로 국외사업자가 자기 국가에 대하여 공급하는 경우에도 우리나라 부가가치세 과세대상이 된다고도 해석될 수 있다. 그럼에도 외국과의 과세권 경합이 발생하지 않는데, 왜냐하면 소비세는 소비지국과세원칙에 의하여 재화와 용역의 공급 장소에서 과세권을 가지므로 국외사업자의 자국에서 수출하는 재화는 재화의 이동이 시작되는 장소에서 과세권을 가지게 되어 우리나라의 과세권이 미치지 않게 된다(외국에서 과세권을 가지며 영세율이 적용될 것임). 그리고 용역은 공급 장소가 국외이면 역시 국외 과세권자가 과세권을 가지게 되고, 국내가 되면 우리나라가 과세권을 가진다. 그러므로 사실상 재화의 수출일 때 내국인과 국내에 있는 비거주자나 외국법인에게만 우리나라가 과세권을 가지게 되며, 용역은 국내에서 공급되는 것에 대하여 모든 사업자에게 우리나라가 과세권을 행사할 수 있는 것이다. 결론적으로 부가가치세법에서 과세대상 중 ‘용역의 수입’이 제외되어 있어 디지털콘텐츠의 수입의 분류가 재화로 되면 과세할 수 있지만, 용역이 되면 과세할 수 없다는 주장<sup>100)</sup>은 공급 장소에서 부가가치세가 과세된다는 소비지국 과세원칙을 간과한 잘못된 주장에 지나지 않는다.

---

명확히 하고자 하였다.

- 100) 정유석, “국외 디지털재화 매입에 대한 소비세 과세와 징수방법 및 세수일일액 추계에 관한 연구”, 『국제회계연구』 제35집, 한국국제회계학회, 2011, 298면 ; 정유석, “국외 전자적 용역에 대한 부가가치세 과세논의 발전과정과 최근 개정안 고찰”, 『경영사학』 제30집 제3호, (사)한국경영사학회, 2015, 170면.

## 4. 전자적 용역의 면세 적용과 관련된 해석상 문제

### 가. 재화의 수입과 용역의 국내공급 비교

현행 부가가치세법 제26조는 재화 또는 용역의 공급에 대한 면세 규정과 별도로 제27조에 재화의 수입 시 면세가 되는 재화를 규정하고 있다. 전자출판물의 경우 부가가치세법 시행령 제50조에서 용역이 아닌 부가가치세가 면세되는 ‘재화의 수입’으로만 규정되어 있다. 따라서 디지털 상품의 경우 재화인지 용역인지에 따라서 부가가치세의 과세문제(면세 적용)가 달라질 수 있다고 한다.<sup>101)</sup> 이 주장에 의하면 국외사업자가 공급하는 디지털 콘텐츠가 전자도서 등일 때 전자적 용역이 되어 재화로 분류되지 아니함으로써 재화의 수입이 아닌 이른바 ‘용역의 국내공급’이 되고, 부가가치세법 제27조에서 정한 재화의 수입 면세가 적용되지 않으므로 조세의 중립성을 해친다고 한다.<sup>102)</sup> 즉, 도서가 전자도서(e-book)와 같은 전자출판물이 되어 용역으로 간주되면 면세되던 부가가치세가 과세로 전환된다는 뜻이다. 그러나 부가가치세법 제26조는 ‘재화 또는 용역의 공급’에 대한 면세를 규정하고 있으면서 재화 또는 용역으로 각각 구분하지 않고 전체적으로 면세를 적용하는 품목들이 많다. 즉, 도서(도서대여 용역을 포함한다), 신문, 잡지, 관보(官報), 뉴스통신 및 방송이 이에 해당<sup>103)</sup>하며, 도서에 부수하여 그 도서의 내용을 담은 음반, 녹음테이프 또는 비디오테이프를 첨부하여 통상 하나의 공급단위로

101) 이미정, 앞의 논문, 145면, 177면.

102) 이른바 용역의 수입에 대해선 부가가치세법상 면세에 대한 명문 조항이 없기 때문에 재화의 용역으로 분류되면 제27조 재화의 수입에 대한 면세조항에서 열거하는 재화가 면세가 적용되지 않는다는 논리이다. 그러나 제27조의 규정은 재화의 수입에 대하여 제4조와 제13조에서 과세대상으로 규정하고 있는 것과 대응하여 면세조항을 두기 위한 것일 뿐, 재화가 용역으로 바뀐다고 해서 면세가 과세로 전환되는 것은 아니다.

103) 부가가치세법 제26조 제1항 제8호.

하는 것과 기획재정부령으로 정하는 전자출판물도 면세에 포함<sup>104)</sup>시키고 있으므로 국내사업자뿐만 아니라 국외사업자가 공급하는 전자출판물도 재화와 용역의 구분과 상관없이 면세대상이 된다. 또한 행정해석도 외국출판사 및 국내출판사로부터 PDF 파일을 공급받아 도서로 제작하여 고객에게 공급하는 경우 해당 도서의 공급은 면세되며, 공급받는 PDF 파일도 전자출판물<sup>105)</sup>에 해당하는 경우에는 도서의 공급 및 수입에 해당하여 모두 면세<sup>106)</sup>로 규정하고 있다. 그리고 애플리케이션 개발자를 통해 제작한 도서 콘텐츠를 오픈마켓을 이용하여 제공해도 그 전자출판물을 ‘공급하는 방식과 관계없이’ 해당 전자출판물은 부가가치세가 면제되는 도서의 범위에 포함<sup>107)</sup>시키고 있다. 따라서 부가가치세법 제26조 제1항에서 각호의 ‘재화 또는 용역의 공급’이 면세라는 규정이 제8호에 언급된 도서, 신문 등에 적용될 때 재화의 형태이든 용역의 방식으로 공급되든 면세가 적용된다는 의미로 해석된다. 그러므로 국내출판업자뿐만 아니라 해외출판업자가 공급한 경우에도 그 재화와 용역의 면세규정에 따라 전자적 용역의 국내공급은 면세가 적용된다고 보는 것이 타당하다. 실무적으로도 부가가치세를 신고할 때 재화와 용역을 구분해서 신고하는 것이 아니라 해당 거래가 과세에 해당하는지 면세에 해당하는지에 따라 과세표준과 납부세액이 산정된다. 즉, 납세자의 예측가능성을 침해할 우려가 없으므로 위에서 주장하는 바와 같이 신설 규정이 국제적 디지털 거래에 있어서 조세의 중립성 측면에서 불합리하다고 볼 여지가 없고, 납세자의 법적 안정성과 예측가능성을 위해 이 부분을 법령상에 추가로 명시할 필요도 없다.

104) 부가가치세법 시행령 제38조[면세하는 도서, 신문, 잡지 등의 범위].

105) 구 부가가치세법 시행규칙 제11조 ; 간행물의 형태로 출간된 내용 또는 출간될 수 있는 내용이 음향이나 영상과 함께 전자적 매체에 수록되어 컴퓨터 등 전자장치를 이용하여 그 내용을 보고 듣고 읽을 수 있는 것을 의미한다.

106) 부가-1142, 2010. 9. 2. (전자출판물의 공급 및 수입의 면세 여부)

107) 부가-918, 2012. 9. 7. (애플리케이션 개발자를 통해 제작한 도서 콘텐츠를 오픈마켓을 이용하여 제공하는 경우 면세 여부)

만약, 정책적으로 국내에서 생산되는 전자출판물에 대하여는 면세를 적용하고 국외에서 생산되는 전자출판물에 대하여 면세를 적용하지 않는다고 하더라도 이는 조세의 국제적 중립성과는 상관없다. 영세율은 부가가치세법상 과세대상 거래임에도 상호주의<sup>108)</sup>에 의하여 부가가치세를 부과하지 않는 것에 반해 면세는 소비지국의 판단에 의해 부가가치세 과세 여부를 결정하기 때문이다. 각국마다 부가가치세율을 다르게 적용하는 이유에 대해 타국이 간섭할 수 없는 것과 같은 이치이다.<sup>109)</sup> 예를 들어, 우리나라에서 식용으로 사용되지 않는 미가공 농산물 등은 면세이지만, 외국에서 수입한 식용으로 사용되지 않는 미가공 농산물 등에 대하여는 면세가 적용되지 않는다.<sup>110)</sup> EU도 전자적 용역<sup>111)</sup>에 대해서는 경감세율, 면세나 영세율의 적용을 허용하지 않고 오로지 표준세율만을 적용하도록 규정하고 있다. 따라서 전자도서(e-book)에 대해서는 영상, 문자, 정보의 공급 및 데이터베이스 작업에 해당하는 것으로 열거하며 면세가 아닌 표준세율로 과세한다.<sup>112)</sup> 이는 도서, 신문, 정기간행물 등의 재화에 대해서는 회원국들이 경감세율, 면세나 영세율을 적용할 수 있지만, 전자적 용역은 기본적으로 다른 상품이기 때문에 기존의 재화와 동일하게 과세할 필요가 없다는 판단에 기인한다.

#### 나. 과세사업자와 면세사업자의 구분에 따른 차별 가능성

108) 부가가치세법 제25조에서 영세율은 상호주의에 의하여 사업자가 비거주자 또는 외국법인이면 그 해당 국가에서 대한민국의 거주자 또는 내국법인에 대하여 동일하게 면세하는 경우에만 영세율을 적용하고 있다.

109) 즉, 미국은 부가가치세법이 없다고 해서 미국사업자가 국내로 공급하는 용역에 대하여 우리나라가 과세할 수 없는 것이 아니다.

110) 부가가치세법 시행령 제49조 제1항.

111) 전자적 용역에 해당하는 서비스 유형을 크게 다섯 가지로 구분하고 있는데, ① 웹사이트 공급, 웹호스팅, 프로그램과 장비의 원격 관리, ② 소프트웨어의 공급 및 업데이트, ③ 영상, 문자, 정보의 공급 및 데이터베이스 작업, ④ 음악, 영화, 게임의 공급 및 정치·문화·예술·스포츠·과학·오락적 방송과 이벤트, ⑤ 원격수업의 공급이다.

112) 박명호, 앞의 논문, 16면.

국외사업자로부터 국내 면세사업자가 전자적 용역을 공급받는 경우 부가가치세를 부담하지 않는 반면, 국내사업자로부터 공급받으면 부가가치세가 과세되는 문제가 있으므로 현행 부가가치세법 제53조의2를 개정해서 공급받는 자의 범위에 면세사업자를 포함시켜야 한다는 주장<sup>113)</sup>이 있다. 왜냐하면 부가가치세법 제53조의2 제1항에서 부가가치세법 제8조, 소득세법 제168조 제1항 또는 법인세법 제111조 제1항에 따라 사업자등록을 한 자의 과세사업 또는 면세사업에 대하여 용역을 공급하는 경우는 이 법의 적용에서 제외하고 있기 때문이라는 것이다. 그러나 이 조문의 취지는 현행 세법상 국내에서 사업을 하는 모든 경우에 소득세법과 법인세법에 의해서도 사업자등록을 하지 않은 국외사업자가 국내에 용역을 제공할 경우 전자적 용역을 공급한 것으로 간주<sup>114)</sup>하며, 간편사업자 등록의무를 규정하고 있는 것<sup>115)</sup>일 뿐이므로, 어떠한 차별적 요소도 없다고 보는 것이 타당하다. 이 조문의 적용대상, 즉 대리납부대상이 되는 국외사업자(부가가치세법 제52조 제1항 각호에 해당하는 자)가 같은 조항 각호에 있는 용역을 공급하는 경우 “국내에서 전자적 용역이 공급된 것으로 본다”는 의미는 공급 장소를 국내가 되게 해서<sup>116)</sup> 우리나라가 과세권을 행사하겠다는 의미를 나타낸 것이기 때문이다. 현행 대리납부를 규정한 제52조에서도 ‘국외사업자가 국내에 제공하는 용역’이라고 표현하는 것도 같은 의미이다.<sup>117)</sup> 다시 말해, 부가가치세법 제8조, 소득세법 제168조 제1항 또는 법인세법 제111조 제1항에 따라 사업자등록을 한 국외사업자

113) 정규언·심충진, 앞의 논문, 21면, 33면.

114) 부가가치세법 제53조의2 제1항.

115) 부가가치세법 제53조의2 제3항.

116) 부가가치세법 제53조의2에서 말한 국내를 판단하는 규정 외에도 소비지국과세 원칙의 실현을 위해 공급받은 자를 추가로 명시해야 할 필요가 있다는 주장(구자은 외 2인, 앞의 논문, 95면)도 있다. 그러나 일반적으로 우리나라 부가가치세 과세체계에서 재화와 용역의 공급 장소를 근거하여 국외사업자의 국내 용역의 공급에 대하여 우리나라가 과세권을 행사하는 데는 별무리가 없어 보인다.

117) ‘용역의 수입’보다 앞에서 ‘국외사업자가 국내에서 제공하는 용역’이라고 사용하는 것이 제53조의2를 해석할 때 더 정확하다고 판단하는 이유 중의 하나이다.

는 사업장소재지인 국내에서 과세권을 행사<sup>118)</sup>할 수 있으며, 이미 사업자등록이 된 경우이므로 추가로 간편사업자 등록을 할 필요가 없는 것이다.

아울러 해당 조문에서 “과세사업 또는 면세사업에 대하여 용역을 공급하는 경우는 제외한다”라고 되어 있으므로 면세사업만 제외시키는 것이 아니라 과세사업도 제외된다. 따라서 면세사업자가 과세대상 콘텐츠를 수입할 때 디지털서비스 형태이면 면세사업자에게 적용을 배제한다는 주장<sup>119)</sup>은 면세뿐만 아니라 과세사업도 제외된다고 해석해야 할 것이므로 국내 면세사업자만 차별하는 것이 아니므로 논리적이지 않다. 또한 위 주장과 같이 “국외사업자로부터 전자적 용역을 받으면 부가가치세를 면제받고 국내사업자로부터 받으면 부가가치세를 납부한다”는 논리는 최종소비자에게 부가가치세를 전가한다는 과세원칙에 근거하여 동의할 수 없다. 왜냐하면, 현행 법률상 면세사업자가 외국으로부터 부가가치세 과세대상인 전자적 용역을 공급받아 소비자에게 공급할 때도 최종소비자 입장에서 부담하는 부가가치세의 일실이 발생하거나 차이가 날 수 없는 구조이기 때문이다. 만약 면세사업자로 등록된 자가 소비자에게 과세대상인 용역을 제공하는 경우에는 부가가치세법 제8조 제11항과 부가가치세법 시행령 제14조 제1항 제3호에 의하여 지체 없이 사업장 관할 세무서장에게 사업자등록 정정을 신고하게 되어 있다. 따라서 면세사업자가 부가가치세법 제53조의2의 과세대상이 되는 전자적 용역을 공급하게 되면 반드시 과세사업자로 등록을 변경하고 부가가치세를 거래 징수하여야 한다. 이렇듯 현행 부가가치세법의 절차적인 규정만으로도 부가가치세의 일실을 방지할 수 있으므로, 주장하는 바와 같이 ‘B2B 거래에서 국내 면세사업자에게 공급’ 하더라도 국내에서 최종소비자가 부

118) 윤지현 교수는 비거주자가 국내에 제공하는 용역의 경우 우리나라에 부가가치세 과세권이 있다면, 실제 징수하는 방법은 국외사업자의 국내사업장과 대리납부 방법 두 가지를 다 사용할 수 있다고 보고 있다(윤지현, 앞의 논문, 104면). 그러나 부가가치세법 제53조의2가 대리납부의무를 지는 면세사업자에게 공급한 경우를 제외하고 있는 점을 보면 반드시 그러하지 않다.

119) 정규언·심충진, 앞의 논문, 22면.



가가치세 부담 없이 과세대상인 전자적 디지털용역을 소비하는 사례를 찾기 어렵다. 전단계세액공제법을 적용하는 국가에서 면세사업자가 거래의 중간단계에 있게 될 때 누적효과와 환수효과가 발생하여 부가가치세 징수액의 차이가 발생한다는 고전적인 논리는 국내 부가가치세 실무상 발생하지 않는다는 것이 이미 검증<sup>120)</sup>되었다. 다만, 최종소비자 단계에서 면세가 적용될 경우<sup>121)</sup> 면세사업자의 전 단계까지의 부가가치세의 환수효과가 발행할 수 있지만, 국내 과세사업자가 면세사업자에게 공급할 때에도 면세사업자에게 부가가치세를 거래 징수하는 상황이 국외사업자의 공급과 비교하여 차별이 있다고 할 수는 없다. 아울러 국외사업자 또는 국내사업자가 제공하는 과세용역을 B2B로 받은 면세사업자가 최종소비자에게 공급하지 않고 자신의 면세사업 등에 전용(면세사업자가 최종소비자가 됨<sup>122)</sup>)하더라도 부가가치세 납부에는 차이가 없다.

이와 같이 국외사업자가 국내에 제공하는 전자적 용역에 대한 부가가치

120) 김신언, “면세포기제도에 대한 실무적 고찰”, 『세무와 회계연구』 제3권 제1호, 한국조세연구소, 2014, 252~256면 ; 마지막 단계에서 면세가 적용되는 경우를 제외(누적효과)하고는 최종소비자에게 과세되는 단계에서 이러한 누적효과나 환수효과가 발생하지 않는다는 것을 보여준다. 또한 부가가치세법에서 면세로 규정한 재화나 용역 가운데 면세사업자가 중간단계에서 최종소비자에게 면세로 공급할 수 있는 품목이 실무상 발견되지 않는다는 점을 들고 있다.

121) 예를 들어, 국내에서 도서출판업을 영위하는 면세사업자가 국외사업자의 e-book 저작권료(과세대상이라고 가정할 경우)를 지불하고 국내에서 도서로 출판하여 소비자에게 공급(면세)하는 경우에는 최종소비자에게 부가가치세가 면세될 것이다.

122) 이렇게 면세사업자가 최종소비자가 되면 B2B라기보다는 B2C의 입장에서 보아야 하며, 이 경우 국외사업자에게 부가가치세법 제53조의2가 적용되지 않더라도 같은 법 제52조에서 의하여 면세사업자에게 대리납부규정이 적용된다. 결국, 면세사업자가 제공받은 전자적 용역이 국외사업자에게서 받았건, 국내 사업자에게서 받았건 국가는 세수일실이 없게 되고, 사업자 간의 차별이 발생하였다고 볼 수 없다. 따라서 위 주장과 같이 차별 가능성보다는 전자적 용역의 공급에 대한 과세의 실효성을 위해 대리납부를 축소하기 위한 방법으로 논리를 풀어가는 것이 더 타당했을 것으로 보인다.

세 면세와 관련된 두 가지 주장들의 밑바탕에는 용역의 국내공급을 재화의 수입과 같이 개념적으로 용역의 수입으로 다루기 때문에 나타나는 오류이다. 유형 상품처럼 통관절차를 거치지 않는 전자적 용역을 국내 소비자가 공급받아 소비하는 행위 자체에 대한 과세체계가 재화와 다를 수 없음에도 디지털 재화와 디지털(전자적) 용역으로 구분하려는 시도가 그러하며, 부가가치세법 제53조의2의 입법 취지와 달리 국내 면세사업자와 비교하여 부가가치세 부담의 차별성을 논하는 것도 같은 오류에서 발생한다. 특히 세법전문 학술지가 아닌 논문집에서 잘못된 사용을 넘어서 과세 여부 판단까지 오류를 일으키는 것을 보면, 일부 세법학자들부터 시작한 잘못된 표현으로 인하여 더 이상의 해석상 오류가 확산되지 않도록 ‘용역의 수입’이란 표현을 사용하지 않아야 할 것이다.

## IV. 결 론

국외사업자가 전자적으로 공급하는 용역에 대하여 별도로 정하고 있는 부가가치세법 제53조의2는 세계 디지털 경제에서 국가 간 과세권의 귀속을 명확히 하여 소비지국 과세원칙을 실현하고 역외 조세회피를 방지하는 데 도움이 될 것이다.<sup>123)</sup> 또한 앞에서 살펴본 바와 같이, 부가가치세법 시행령 제96조의2에 따라 하나의 디지털 상품이 거래방식에 따라 재화가 되었다가,

123) 국내사업장이 없는 국외사업자에 대한 제52조 대리납부 제도는 납세의무가 거래징수 개념이 상대적으로 사업자보다 부족하고 매입세액공제의 대상도 아닌 최종소비자에게 전가되었으므로 실행하는 데 현실적인 어려움이 많았다. 따라서 공급하는 자가 부가가치세의 기본원칙에 맞게 거래징수와 신고납부의무를 할 수 있게 함으로써 기존 대리납부의 문제점을 보완할 수 있을 것이다. 나아가 국외사업자가 국내에 공급하는 권리(재화)와 용역에 대해 전자적 용역이 아니더라도 국외사업자가 선택적으로 간편 사업자등록을 할 수 있게 하는 것도 검토할 수 있을 것이다.

다시 용역이 되더라도 과세방식은 용역으로 일관성 있게 처리하는 것도 가능하다. 그러나 간편사업자등록 제도가 더욱 효과적이고 공정하며 안정적인 제도로 정착하기 위해서는 지속적인 연구와 제도적 보완이 이루어져야 할 것이다. 구체적으로 2020년 통계법에 따라 한국표준산업분류가 개정되어 부가가치세법 제3조에서도 용역의 범위에서 출판업과 영상·오디오 기록물 제작 및 배급업이 제외된 것과 관련하여 과세대상을 더 명확히 할 필요가 있다. 비록 부가가치세법 제52조와 같은 법 시행령 제96조의2의 해석상, 또는 제4조 제2항<sup>124)</sup>을 근거로 용역의 공급이라고 볼 수 있겠지만, 제52조와 제53조 같이 권리를 포함한 ‘용역 등’으로 제53조의2에서도 바꾸는 것이 타당해 보인다. 특히, 제53조의2의 납세의무자도 제52조에서 정한 납세의무자로 한정하고 있으므로 과세대상도 제52조가 정한 ‘용역 등’으로 일치시키는 것이 보다 논리적이다.

학술상으로 국외사업자와의 거래에서 사용되는 용어 중 ‘용역의 수입’이란 표현은 사용을 중지하여야 한다. 국외사업자가 국내에서 제공하는 용역에 대하여 학계에서 이해를 돕기 위한 표현이 앞에서 살펴본 바와 같이 많은 사람에게 국외사업자의 부가가치세 과세체계를 이해하는 데 혼동을 주고 있다. 특히 국내 일부 학술지에서는 ‘용역의 수입’으로 설명되는 해당 거래에 대하여 우리나라가 과세권을 가지지 못하는 것으로 오해하고 이러한 해석이 걸리지 않고 여전히 사용되는 사례를 상당히 많이 볼 수 있다. 따라서 이러한 오해의 소지가 발생하지 않도록 세법학자들이 솔선해서 ‘용역의 수입’이란 표현 대신 법률상 용어인 (전자적) ‘용역의 국내 공급’으로 사용해야 할 것이다.

124) “용역을 공급하는 경우 부가가치세법 제3조 제1항에 따른 사업과 유사한 사업은 한국표준산업분류에도 불구하고 같은 항의 사업에 포함되는 것”으로 간주하고 있다.

## 參 考 文 獻

### 1. 국내 문헌

이창희 『세법강의』, 박영사, 2020.

임승순, 『조세법』, 박영사, 2020.

한장석, 『부가가치세법』, (주)광교이텍스, 2020.

구자은·기은선·박명호, “부가가치세법상 전자적 용역 과세의 문제점과 개선방안”, 『세무학연구』 제33권 제1호, 한국세무학회, 2016.

김신연, “면세포기제도에 대한 실무적 고찰”, 『세무와 회계연구』 제3권 제1호, 한국조세연구소, 2014.

\_\_\_\_\_, “Cross-border에서 디지털 재화 및 용역의 공급장소와 과세권 — 부가가치세법 제53조의2 간편 사업자등록 특례제도를 중심으로 —”, 『조세학술논집』 제31집 제3호, 한국국제조세협회, 2015.

김연정·서희열, “해외구매대행업 전자상거래에 대한 부가가치세 개선방안에 관한 연구”, 『세무와 회계저널』 제16권 제4호, 한국세무학회, 2015.

김은경·정성연, “디지털 콘텐츠의 재화성 판단기준 제시”, 『IT와 법연구』 제5집, 경북대학교 IT와 법연구소, 2011.

박명호, “전자적 용역에 대한 EU 부가가치세 과세동향과 시사점”, 『재정포럼』 제223호, 한국조세재정연구원, 2015.

박설아·박 훈, “이전가격제도와 부가가치세의 조화방안 — 국외특수관계인으로 부터의 용역 수입을 중심으로 —”, 『세무학연구』 제33권 제1호, 한국세무학회, 2016.

박종수·김신연, “국제적 디지털 거래에서의 고정사업장 과세 문제”, 『조세법연구』 제21권 제3호, 한국세법학회, 2015.

윤지현, “비거주자가 하는 국내 용역공급의 부가가치세 과세체계에 관한 연구 — ‘사업자간(B2B) 거래’를 중심으로 —”, 『조세학술논집』 제34집 제3호, 한국국제조세협회, 2018.

윤현석, “국외사업자의 전자적 용역 공급과 부가가치세”, 『조세학술논집』 제31집 제3호, 한국국제조세협회, 2015.

- 이미정, “국제적 디지털거래의 부가가치세 과세에 대한 연구”, 서울시립대학교 대학원 박사학위논문, 2015.
- 이양기·박종일·이기영, “전자적 용역의 수입에 대한 현행 부가가치세 과세제도 개선방안”, 『무역통상학회지』 제18권 제5호, 한국무역통상학회, 2018.
- 정규언·심충진, “전자적 용역 수입의 부가가치세 과세제도 개선방안” 『세무학연구』 제34권 제2호, 한국세무학회, 2017.
- 정영기·박정우, “국제 전자상거래에 대한 과세방안의 고찰 — 소득세 및 부가가치세를 중심으로 —”, 『상사법연구』 제22권 제1호, 한국상사법학회, 2003.
- 정유석, “고정사업장이 없는 전자상거래의 과세문제와 개선방안”, 『세무회계연구』 통권 제20호, 한국세무회계학회, 2007.
- \_\_\_\_\_, “국외 디지털재화 매입에 대한 소비세 과세와 징수방법 및 세수일실액 추계에 관한 연구”, 『국제회계연구』 제35집, 한국국제회계학회, 2011.
- \_\_\_\_\_, “국외 전자적 용역에 대한 부가가치세 과세논의 발전과정과 최근 개정안 고찰”, 『경영사학』 제30집 제3호, (사)한국경영사학회, 2015.
- 태정임·정지선, “디지털거래에 있어 재화와 용역의 구분에 대한 검토 : 과세상 쟁점을 중심으로”, 『회계정보연구』 제34권 제2호, 한국회계정보학회, 2016.
- 홍성훈, 디지털경제 과세에 대한 국제 사회의 논의와 시사점, 『의정연구』 제25권 제3호, 한국의회발전연구회, 2019.

## 2. 국외 문헌

- KPMG, Taxation of the digitalized economy, 2021.
- OECD, *OECD/G20 BEPS Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2014.
- US Trade Representative, *Section 301 Investigation Report on France’s Digital Services Tax*, December 2, 2019.
- Rhianon Davies and David Rudling, *Tolley’s Value Added Tax 2011-2012*, Lexis Nexis, 2011.

<Abstract>

## The Matter of VAT Taxation on Foreign Entrepreneurs in Digital Service Dealings

Kim, Shineon\*

Modern society has developed a digital economy where consumers and corporations can transact goods and services through the internet. This change has accompanied the development of new information and communication skills deviated from traditional commercial services that were previously provided. The goods and services in the new digital economy are digital instead of physical. Thus, nowadays consumers are being supplied digital goods through the internet web application or digital services through connecting on central data servers. The VAT's object of taxation is online streaming fees or payment for the download of digital goods and services. The Republic of Korea legislated VAT Act Article 53-2 in 2014 in order to enhance the taxation right against foreign entrepreneurs which do not have domestic work place. Moreover, in accordance with VAT enforcement ordinance Article 96-2 the government is able to impose VAT consistently as a service whether digital goods are goods or services. In spite of this rule, there are still arguments that digitized transactions should be confirmed as digital goods or digital services to impose VAT to foreign entrepreneurs which do have a place of business in Korea. I write in opposition to these arguments. However, we need to make clear the scope of services in the fields of publishing business, as well as the production and distribution of motion pictures according to the change of Korean standard industrial classification that was made this year.

We are able to see opinions that Korea does not impose VAT to foreign entrepreneurs' supply of services because VAT law designates only supply of service (Article 11) and import of goods (Article 13) as an object of taxation and VAT does not designate 'import of services' as an object of taxation in some academic journals. Many specialists in the tax law field are using the expression,

---

\* Certified Tax Attorney(ANT Tax Law Firm), Ph. D. in Korea, Attorney at law in Illinois, U.S.

‘import of services’ in contrast with import of goods and it creates confusion regarding this concept. Therefore, I will correct the error by analyzing the VAT system and by explaining the category “supply of services” in contrast with the concept of import and export of goods when foreign entrepreneurs supply digital services in Korea.

▶ **Key Words** : digital service, domestic supply of service, digital economy, foreign entrepreneurs, payments by proxy

