

최종보고서

부가가치세 국내사업장 개념의 재정립 관련 연구용역

2021. 12. 15.

(사)한국국제조세협회

• 연구자 •

연구책임자 박 훈 (서울시립대학교 세무학과 교수)

공동연구자 강남규 (법무법인 가온 대표변호사)

허 원 (고려사이버대학교 세무회계학과 부교수)

차 례

요약문(국문)	v
제 1 장 서론	1
제 1 절 연구목적	3
제 2 절 연구방법	5
제 3 절 연구범위	6
제 2 장 부가가치세제 상 사업장 과세에 대한 일반론	7
제 1 절 부가가치세제 상 사업장의 의의	9
1. 사업자의 개념 및 과세단위	9
2. 사업자등록 제도	10
3. 외국법인의 사업자등록 제도	11
4. 사업장의 의의	14
제 2 절 소득과세 상 고정사업장과의 비교	15
1. 소득과세 상 고정사업장의 의의 및 과세이론	15
2. 외국법인에 대한 법인세 과세체계	21
3. 외국법인의 고정사업장(국내사업장 성립요건)	23
제 3 절 부가가치세제 상 사업장 개념의 중요성	26
1. 소득과세 상 고정사업장 개념과의 관계	26
2. 문제의 인식 및 대응 현황	27
3. 부가가치세제 상 사업장 개념 및 과세요건의 검토 필요성	28

제 3 장	현행 부가가치세법 상 사업장 과세제도	29
제 1 절	1976 년 도입 시 과세제도	31
제 2 절	현행 과세제도	34
제 3 절	사업장 과세에 대한 판례의 입장: 대법원 2020. 6. 25. 선고 2017 두 72935 판결과 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014 두 13829 판결을 중심으로	36
1.	분석의 의의	36
2.	대법원 2020. 6. 25. 선고 2017 두 72935 판결	36
3.	판례의 입장 비교 검토: 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014 두 13829 판결과의 비교	43
4.	소결	49
제 4 장	EU 및 주요국의 관련 현황	51
제 1 절	EU	53
1.	FE 개념의 존재 여부	53
2.	PE 와 FE 의 관계	61
제 2 절	호주	63
1.	PE 의 개념 및 해석	63
2.	FE 개념의 존재 여부	67
제 3 절	캐나다	70
1.	PE 의 개념 및 해석	70
2.	FE 개념의 존재 여부	73
제 4 절	프랑스	75
1.	PE 의 개념 및 FE 개념의 존재 여부	75
2.	관련 판례	77

제 5 절 OECD	84
제 6 절 시사점	86
제 5 장 부가가치세제 상 사업장 과세의 개선방안	89
제 1 절 PE 와 FE 의 일치 필요성 검토	91
1. 논의의 방향	91
2. 일치화 방안	92
3. 개별화 방안	93
4. 소결	95
제 2 절 차별적 FE 개념의 확보 가능성 검토	96
1. 법해석론적 차별화 가능성	96
2. FE 개념의 신설 필요성	97
3. ‘관련성’ 기준의 정립 가능성	98
4. 주요 개정사항(개정안)	99
제 6 장 결 론	105
참고문헌	109
Abstract	112
<표 1> 주요국의 PE 와 FE 의 비교	87
<표 2> FE 관련 주요 개정사항	100

요 약 문

우리나라 부가가치세법은 부가가치세법 제6조 제2항, 부가가치세법 시행령 제8조 제6항에서 ‘법인세법상 고정사업장(PE)’과 ‘부가가치세법상 사업장(FE)’을 동일하게 보는 입법체계를 채택하고 있다. 이에 따라 우리나라 법원은 외국법인이 국내에 용역을 제공하고 받은 대가에 관한 법인세 및 부가가치세에 대해 사실상 동일한 기준을 적용하여 판단해왔다. 또한, 최근 대법원은 위 입장과 연장선상에서 법인세 및 부가가치세에서 모두 과세관청은 외국법인이 공급한 국내·외 결합 용역 중 ‘국내 공급 부분’을 특정하고, 그 가액을 입증하여야만 과세할 수 있다는 취지의 판결을 선고하기도 하였는데, 위 판결이 선고됨에 따라 외국법인이 국내에 제공하는 용역에 관하여 부가가치세 납세의무 성립 여부 및 그 범위에 관해 불확실성이 발생하였고, 이에 따라 외국법인이 국내에 공급하는 용역에 관하여 우리나라의 부가가치세 과세권을 명확히 확보하는 것이 중요한 문제가 되었다.

따라서 이 글에서는 부가가치세와 법인세(소득세)의 개념 비교·분석 및 ‘부가가치세법상 사업장(FE)’에 대한 우리나라의 법규정과 외국 법규정의 비교·분석을 통해 ‘부가가치세법상 사업장(FE)’의 개념을 정립하고, 이를 바탕으로 기존에 ‘법인세법상 고정사업장(PE)’ 개념을 준용하는 방법으로 ‘부가가치세법상 사업장(FE)’을 규정하던 것을 넘어서 부가가치세법에 ‘부가가치세법상 사업장(FE)’ 개념을 신설하는 입법안을 제시하였는데, 그 입법안은 다음과 같다.

첫째, 비거주자 및 외국법인의 ‘부가가치세법상 사업장(FE)’ 개념을 부가가치세법에 신설하였다. ‘귀속’ 여부가 담세력의 핵심이기 때문에 ‘고정사업장 없이는 과세할 수 없다’는 원칙이 각종 조세조약을 통해 자리 잡고 있는 소득과세와는 달리, 거래 자체에 대해 부과되기 때문에 ‘공급장소’의 구별이 핵심 문제인 부가가치세는 분명 개념상 차이가 있으므로 ‘부가가치세법상 사업장(FE)’은 ‘법인세법상 고정사업장(PE)’과는 별도로 부가가치세법에서 독자적으로 규정될 필요가 있다.

둘째, 배와 같이 ‘고정되지 않은 이동가능한 물건’도 위와 같은 부가가치세의 특징에 따라 ‘부가가치세법 상 사업장(FE)’에 포함되는 것으로 볼 수 있으므로 이를 추가로 열거하였다.

셋째, 부가가치세법에 별도로 사업장(FE) 조항을 신설함에 따라 기존에는 준용조항을 통해 인정 여부가 논의되던 법인세법 상 간주사업장 규정을 부가가치세법에도 신설하였다.

넷째, 전체 용역 중 해당 사업활동 부분이 ‘예비적, 보조적’ 활동인지 여부를 판단함에 있어 ‘법인세법 상 고정사업장(PE)’은 ‘기업의 전반적인 활동’에 비추어 분석하는 반면 ‘부가가치세법 상 사업장(FE)’은 ‘특정 사업활동’을 기준으로 분석한다는 점에 착안하여 예비적, 보조적 활동이 이루어진 곳을 원칙적으로 ‘부가가치세법 상 사업장(FE)’으로 인정하지 않되, 예외적으로 인정하는 규정을 신설하였다.

주제어: 고정사업장, 국내사업장, 부가가치세 사업장, 공급장소, 용역의 공급, 과세거래, 국내사업장의 관련

제 1 장



서 론



제1장 서론



제1절 연구목적

- 최근 외국법인에 대한 국내 원천소득의 소득과세 상 국내사업장 개념과 소비과세 상 사업장 개념의 관계 및 귀속 거래의 범위와 관련하여 논란이 계속되고 있음
 - 현행 우리나라 부가가치세법시행령 제8조 제6항은 법인세법 상 고정사업장과 부가가치세법 상 사업장을 동일하게 보는 입법체계를 채택하고 있음
 - 대법원 2020. 6. 25 선고 2017두72935 판결에서는 고정사업장의 귀속소득계산과 부가가치세의 공급가액 산정을 동일한 것으로 인식하였음
- 외국법인의 국내 용역 제공시 법인세 과세의 논의¹⁾를 그대로 부가가치세 과세 체계에도 적용하는 것이 적절한지에 대한 논의가 필요한 시기임
 - 법인세법 상 고정사업장의 개념과 부가가치세법 상 사업장의 개념을 동일하게 볼 것인지에 대한 논의라고 할 수 있음
- 나아가 외국법인에 대한 부가가치세 과세 시 우리나라 과세권의 범위를 명확하

1) 2010년대 중반부터 과세당국은 외국 다국적 기업의 용역거래와 관련하여, 국내 자회사의 판매지원 활동을 근거로 간주 고정사업장을 판정하거나(간주 고정사업장 유형), 국내 자회사를 직접 고정사업장으로 보거나(위장 고정사업장 유형) 혹은 기존 고정사업장의 업무 범위와 성격을 달리 보아(기존 고정사업장 유형) 법인세 과세를 하고 있음

게 하여 과세권을 확보하고 과세여부의 불확실성을 제거할 필요가 있음

- 유럽연합(European Union, 이하 EU)을 비롯한 외국의 경우 부가가치세 과세 상 사업장의 개념을 별도로 제시하는 등 외국법인에 대한 부가가치세 과세의 범위를 보다 명확하게 하고 있는 입법례들이 존재하고 있어 검토가 필요함
- 결론적으로 본 연구에서는 부가가치세법 상 사업장 개념의 정립을 통해 국제거래 시 부가가치세의 과세체계와 관련한 법령 개정사항을 검토하고자 함
 - 부가가치세제 상 사업장 개념과 소득과세 상 고정사업장의 의의, 부가가치세법 관련 조항의 제정 및 개정경과, 사업장 과세에 대한 판례의 입장 및 관련 논의, EU 및 주요국의 사례 검토 등을 통해 사업장에 대한 합리적 기준을 도출하기로 함

제2절 연구방법

- 국내 논의와 외국 사례 등에 대한 문헌조사를 기본으로 함
 - 부가가치세 사업장 과세와 관련한 선행연구로서 논문, 단행본, 기사, 판례, 심판례 등을 조사대상으로 함
 - 특히 EU 및 주요국의 과세제도 및 해석을 비교분석하여 입법적 개선방안 도출
- 자체 자문위원회 회의를 통해 전문가 의견 청취 병행
 - EU 및 주요국의 최근 입법례와 해석사례 확인, 국내 과세제도 정비 및 기준정립 방안에 대한 정합성 검토 등을 실시

제3절 연구범위

- 제2장 부가가치세제 상 사업장 과세에 대한 일반론
 - 부가가치세제 상 사업장의 의의를 살펴보고, 소득과세 시 고정사업장 개념과 비교
 - 과세권 확보와 과세의 불확실성 제거를 위한 사업장 개념의 정립 필요성 확인
- 제3장 현행 부가가치세법 상 사업장 과세제도
 - 사업장 과세제도의 연혁 및 부가가치세법 제정 당시 과세제도와 현행 과세제도의 비교
 - 대법원 2020. 6. 25 선고 2017두72935 판결에 나타난 부가가치세 상 과세표준 계산(사업장 관련 재화 또는 용역의 범위)의 한계 검토 및 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두13829 판결과의 비교
- 제4장 EU 및 주요국의 부가가치세제 상 사업장 과세제도
 - 우리나라 1976년 부가가치세법 제정 당시 전거가 되었던 EU 부가가치세 관련 법령의 입법방식의 최근 변화를 검토하여 국제간 거래 시 부가가치세의 바람직한 방향 재정립
 - EU 및 OECD의 부가세 지침과 호주, 캐나다, 프랑스 입법례 및 해석사례를 검토하여 FE개념의 존재 여부 및 PE개념과의 관계 등을 확인
- 제5장 부가가치세제 상 사업장 과세의 개선방안
 - PE와 FE를 일치시킬 필요성이 있는지 살펴보고, 일치화 방안과 개별화 방안을 비교검토
 - 차별적 FE개념을 두는 것이 가능한지 살펴보기 위해 법해석을 통한 차별화와 FE개념 신설방안을 검토하고, 과세표준 계산을 위한 기준의 정립가능성 검토
 - 앞서 살펴본 검토사항의 결론을 중심으로 주요 개정사항을 정리하고 개정안 도출

제2장

부가가치세제 상 사업장 과세에 대한 일반론



제2장 부가가치세제 상 사업장 과세에 대한 일반론



제1절 부가가치세제 상 사업장의 의의

1. 사업자의 개념 및 과세단위

- 사업자나 재화를 수입하는 자로서 개인, 법인, 법인격이 없는 사단·재단 또는 그 밖의 단체는 사업자가 행하는 재화·용역의 공급 및 재화의 수입 거래에 대해 부가가치세를 납부할 의무가 있음
- 부가가치세법 상 사업자란 ‘사업상 독립적으로 재화나 용역을 공급하는 자’를 말하며 사업목적이 영리이든 비영리이든 상관없음
 - ‘사업상’이란 재화 또는 용역의 공급을 계속적·반복적으로 하는 것을 의미함
 - ‘독립적’이란 다른 사람에게 고용되어 있지 않고 점포와 같은 물적 설비가 다른 사람의 것과 구분되어야 한다는 것을 의미함
 - 사업목적이 영리인지 비영리인지는 사업자를 정의하는데 있어 영향을 주지 않음
- 현행 부가가치세법 상 과세단위는 사업장단위를 원칙으로 하고 있음
 - 부가가치세는 사업자별로 종합과세하지 않고 사업장별로 과세하고 있어 사

업자는 사업장마다 사업자등록을 하여야 하며, 사업장별로 구분하여 부가가치세를 신고·납부하여야 함

- 납세자의 편의를 고려하여 주사업장총괄납부제도 및 사업자단위 과세제도를 특례규정으로 두고 있음
 - 총괄납부신청을 한 사업자는 주된 사업장에서 다른 사업장의 부가가치세를 총괄하여 납부할 수 있음
 - 사업자단위로 등록한 사업자(사업자단위과세사업자)는 요건 없이 그 사업자의 본점 또는 주사무소에서 총괄하여 신고·납부할 수 있음

2. 사업자등록 제도

- 신규로 사업을 개시하는 사람은 원칙적으로 사업장마다 사업개시일로부터 20일 이내에 사업장 관할세무서장에게 사업자등록을 해야 함
- 사업자등록을 하고자 하는 사업자는 사업자등록신청서에 다음의 사항을 기재하여 제출해야 함
 - 인적사항 : 상호, 성명, 전화번호, 주민등록번호, 사업장소재지, E-Mail 주소
 - 사업장현황 : 사업의 종류, 개업일, 종업원수, 기타
 - 기타 참고사항
- 부가가치세법상 사업개시일은 다음과 같음
 - 제조업 : 제조장별로 재화의 제조를 개시하는 날
 - 광업 : 사업장별로 광물의 채취·채광을 개시하는 날
 - 기타의 사업 : 재화 또는 용역의 공급을 개시하는 날
- 사업자가 과세사업과 면세사업을 겸업할 경우에는 부가가치세법에 의한 사업자등록만을 하면 되고 소득세법이나 법인세법에 의한 사업자등록을 별도로 하지 않지만, 면세사업만을 영위하는 경우에는 부가가치세법에 의한 사업자등록은 할 수가 없고 소득세법이나 법인세법에 의한 사업자등록을 해

야 함

과세사업자 → 부가가치세법에 의한 사업자등록

겸영사업자 → 부가가치세법에 의한 사업자등록

면세사업자 → 소득세법이나 법인세법에 의한 사업자등록

□ 사업자가 사업자등록을 하지 아니하면 다음과 같은 세법상 불이익을 당하게 됨

○ 매입세액 불공제

— 사업자가 사업자등록을 하지 않거나 세법상의 기한 이후에 하는 경우에는 사업자등록을 하기 전의 매입세액을 매출세액에서 공제할 수 없음

— 단, 공급시기가 속하는 과세기간이 끝난 후 20일 이내에 등록 신청한 경우 그 과세기간 내의 매입세액은 공제할 수 있음

○ 미등록가산세

— 사업자가 사업개시일부터 20일 이내에 사업자등록을 신청하지 아니한 경우 사업개시일부터 등록신청일의 직전일까지의 공급가액에 대하여 1%의 가산세를 적용한 미등록가산세가 적용됨

3. 외국법인의 사업자등록 제도

□ 종전에는 외국법인에게 적용되는 사업자등록 관련 특별규정이 없이 외국법인이 부가가치세 납세의무가 있는 사업자에 해당하는 경우 거주자와 동일한 방법으로 사업자등록을 하도록 하였음

○ 고정사업장이 있는 외국법인은 거주자와 동일하게 사업자등록을 이행한 후 자진신고·납부를 통해 부가가치세와 법인세 납세의무를 이행하는 것임

○ 또한 대리납부제도를 통해 고정사업장이 없더라도 무형재화나 용역의 매입시 매입자를 통해 부가가치세를 납부하였음

□ 2015년 7월 1일부터 전자적 용역을 공급하는 국외사업자에 대해서는 간편사업자 등록과 부가가치세 신고 의무를 부여하였음

○ 납세의무자

- 국내에 사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이 직접 전자적 용역을 국내에 공급하는 경우 그 비거주자 또는 외국법인(국내 소비자에게 전자적 용역을 공급하는 모든 국외사업자를 대상으로 하며, 사업자등록을 한 자의 과세사업 또는 면세사업에 대하여 용역을 공급하는 경우(B2B거래)는 제외)
- 국내에 사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인이 오픈마켓 등 중개인 등을 통해 전자적 용역을 국내에 공급하는 경우 그 중개인(부가가치세법 제8조에 따른 사업자등록 대상인 중개인 등은 제외)

○ 전자적 용역

- 게임, 음성, 동영상, 전자문서 또는 소프트웨어와 같은 저작물, 소프트웨어 등 전자적 용역을 개선시키는 것(2015년 7월 1일 공급분 부터 과세 대상)
- 온라인 광고, 클라우드 컴퓨팅 서비스, 대한민국 내에서 물품 또는 장소를 대여하거나 사용·소비할 수 있도록 중개하는 것, 대한민국 내에서 재화 또는 용역을 판매 또는 구매할 수 있도록 중개하는 것(2019년 7월 1일 공급분 부터 과세대상)

□ 정보통신망을 통하여 대한민국에 전자적 용역을 공급하는 국외 사업자는 사업개시일 부터 20일 이내에 간편사업자 등록을 하여야 하며, 관할세무서는 신청일로부터 5일 이내에 간편사업자 등록번호를 부여하여 사업자 및 납세관리인에게 통지해야 함

○ 간편사업자등록 신청 시 아래의 정보를 포함하여 함

- 사업자 이름, 사업자등록번호, 대표자 이름, 사업장 전화번호, 사업장 주소 및 우편번호, E-Mail 주소, 웹사이트 주소 등 연락처
- 사업자등록국가, 대한민국에 전자적 용역을 공급하는 사업개시일, 대한민국에 제공하는 용역의 종류
- 납세관리인의 성명, 전화번호, 사업자등록번호, 전화번호, E-Mail 주소

□ 간편사업자 등록대상 납세의무자는 국세청 홈택스에 접속하여 부가가치세를

신고하여야 하며, 국세청장이 지정하는 외국환은행의 계좌에 납입하는 방식으로 납부하여야 함

○ 신고할 사항

- 사업자 이름, 간편사업자등록번호, 신고기간, 신고기간 내 총 공급가액, 공제받을 매입세액, 납부할 세액

○ 신고기간

구분	신고기간	신고기한
1분기	1.1 ~ 3.31	4.1 ~ 4.25
2분기	4.1~ 6.30	7.1 ~ 7.25
3분기	7.1 ~ 9.30	10.1 ~ 10.25
4분기	10.1 ~ 12.31	다음해 1.1 ~ 1.25

○ 공급시기

- i) 구매자가 전자적 용역을 공급받은 때와 ii) 구매자가 전자적 용역을 구매하기 위하여 대금결제를 완료한 때 중 빠른 때

○ 가산세: '21.1.1.일 이후 제공하는 전자적용역 공급분부터 국내 사업자와 동일하게 다음의 가산세가 적용됨²⁾

— (무신고 가산세) 국세기본법 제47조의2

무신고(일반): 법정신고기한까지 신고하지 않은 납부세액의 20%

무신고(부당): 법정신고기한까지 신고하지 않은 납부세액의 40%(부정행위에 따른)

— (과소신고 가산세) 국세기본법 제47조의3

과소·초과환급신고(일반): 과소신고한 납부세액 또는 초과신고한 환급세액의 10%

과소·초과환급신고(부당): 과소신고한 납부세액 또는 초과신고한 환급세액의 40% (부정행위에 따른)

— (납부지연 가산세) 국세기본법 제47조의4

2) 간편사업자 등록 제도 신설 후 구글 등 해외 오픈마켓 등에서 구매하는 게임·소프트웨어 등 전자적 용역에 대해서는 2015년 7월부터, 인터넷 광고, 클라우드 컴퓨팅서비스, 중개용역에 대해서는 2019년 7월부터 부가세를 과세하였으나, 시행 초기에는 성실신고를 최대한 유도한다는 취지로 무신고가산세, 과소신고가산세, 납부지연가산세를 면제해주었음

납부지연 가산세: 납부하지 않거나 미달하게 납부한 세액 및 환급신고해야 할 환급세액을 초과한 환급세액의 $\frac{25 \times (\text{경과일수}^*)}{100,000}$

* 경과일수는 당초 납부기한의 다음 날부터 납부일까지 또는 환급받은 날의 다음 날부터 납부일까지의 기간의 일수

4. 사업장의 의의

- 부가가치세는 납세의무자의 인적 사정을 전혀 고려하지 않는 물세이기 때문에 납세의무자의 주소지와 관계없이 부가가치의 창출 장소인 사업장을 기준으로 과세가 이루어진다고 할 수 있음³⁾
- 조세채무자가 조세법에 의하여 납세의무 및 협력의무를 이행하고 조세채권자가 조세법의 규정에 따른 권리를 행사하는 기준이 사업장을 단위로 하여 이루어지는 것임
- 과세표준과 세액의 계산, 신고·납부를 비롯하여 사업자등록, 세금계산서의 교부 및 제출 등 각종 조세협력의무, 과세권자의 국세부과권과 징수권 등이 모두 사업장을 기준으로 이루어지며 국세기본법 상의 조세불복청구도 사업장단위로 이루어짐

3) 전병목·정희선, 「부가가치세 사업자단위 과세제도 연구」, 한국조세연구원 세법연구센터, 2007.11, p.10.

제2절

소득과세 상 고정사업장과의 비교

1. 소득과세 상 고정사업장의 의의 및 과세이론

가. 의의

- OECD 및 UN모델 조세조약에서는 고정사업장(Permanent Establishment, PE)의 개념에 대해 “기업의 사업이 전적으로 또는 부분적으로 영위되는 일정한 사업장소”를 의미한다고 규정하고 있음(OECD모델 및 UN 모델 조세조약 제5조 제1항)
 - 국내세법에서는 고정사업장이라는 용어를 ‘국내사업장’이라는 용어로 표현하고 있으나, 그 내용은 조세조약 상의 개념과 동일하게 “비거주자 또는 외국법인이 국내에서 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소”라고 규정하고 있음(소득세법 제120조 제1항 및 법인세법 제94조 제1항)
- 고정사업장의 존재 여부는 외국법인이 특정국가 내의 사업활동을 통해 얻은 소득에 대한 원천지국에서의 과세여부와 방법을 판단하는 중요한 기준이 됨
 - 기업이 고정사업장을 통해 사업을 수행하는 경우 각 국은 자국의 세법 규정에 따라 과세하게 되는데, 이에 따른 이중과세를 방지하기 위하여 조세조약을 체결하여 고정사업장의 정의를 명확하게 하거나 해당 고정사업장에 귀속되는 소득의 크기를 분명하게 하려는 노력을 하고 있음

나. 성립요건

- 고정사업장의 일반적인 성립요건은 i) 사업장소가 존재할 것, ii) 그 사업장소가 고정되어 있을 것, iii) 그 사업장소에서 사업이 수행될 것 등임
 - ‘사업장소’의 판단과 관련하여서는 물리적인 개념보다는 기능적 개념인 ‘사업의 수행’여부를 중시하고 있음

- 국내세법 상 국내사업장의 판정기준으로 제시되는 기본요건은 i) 사업상 사용되는 건물, 시설, 장치 등의 사업장소가 국내에 존재할 것, ii) 사업장소가 고정되어 있을 것, iii) 사업장소를 통해 그 기업의 사업이 수행 될 것 등임
- 즉, 고정된 사업장소에서 실질적으로 사업이 수행된다면 고정사업장이 존재하는 것으로 보는 것임⁴⁾
- OECD모델 및 UN모델 조세조약에서는 고정사업장이 될 수 있는 장소로 관리장소·지점·사무소·공장·작업장·광산·유전 또는 가스천 등을 예시로 들고 있으며(OECD모델 및 UN모델 조세조약 제5조 제2항), 이 밖에도 일정기간의 건설공사(OECD모델 및 UN모델 조세조약 제5조 제3항)·종속대리인(OECD모델 및 UN모델 조세조약 제5조 제5항)·보험업의 대리인(UN모델 조세조약 제5조 제6항) 등이 포함됨
- 국내세법도 고정된 장소의 일반적인 형태로 지점·상점·작업장·건설공사·종속대리인 등을 예시하고 있으며(소득세법 제120조 제2항, 제3항 및 법인세법 제94조 제2항, 제3항), ‘사업수행’ 요건이 충족될 때 이러한 장소를 국내사업장으로 봄
- 만약 고정된 장소의 활동이 예비적 또는 보조적인 활동에 국한될 때에는 고정사업장으로 보지 아니함(OECD모델 및 UN모델 조세조약 제5조 제4항)
- 이들 활동이 기업의 생산성을 제고하는 데에는 기여하고 있으나, 그 기업이익의 실질적 실현과는 직접적인 관련이 없으므로 이러한 장소에 이윤을 배분하기가 어렵기 때문임
- 외국법인으로부터 법률적 또는 경제적으로 독립적인 지위에 있는 독립대리인도 고정사업장으로 보지 아니함(OECD모델 조세조약 제5조 제6항 및 UN모델 조세조약 제5조 제7항)

4) 국조1264-1039, 1981.8.27.: 고정사업장(fixed place of business)은 1.고정성(fixedness), 2.장소(place), 3.사업(business)의 삼요소가 있거나 하면 타인기업의 사업설비(business faculty)내에 있어도 고정사업장의 범위에 포함된다. 다만, 예비적이고 보조적인 성격의 활동을 하는 경우에는 고정사업장의 범위에 포함되지 않는다. 예비적, 보조적 활동 여부의 결정적인 판정기준은 그 행위가 기업전체로서 중대하고(significant) 긴요한(essential) 것인가 아닌가에 달려있다.

- 외국법인을 위한 행위가 자기사업의 통상적인 과정에서 수행되는 경우 중 속대리인과 구별하여 독립대리인으로 봄

다. 고정사업장 귀속소득의 과세이론

- 일방체약국의 기업이 타방체약국에 고정사업장을 설치하여 사업활동을 수행하는 경우 동 활동에 따른 소득에 대해 타방체약국에서 과세되는 것이 사업소득 과세에 관한 일반원칙임
- “고정사업장이 없으면 사업소득 원천국가에서 비과세”라는 사업소득 과세원칙은 일방체약국 기업이 타방체약국에 고정사업장을 설치하여 사업을 수행하기 전까지의 단계에서는 동 타방체약국의 과세권이 행사될 만큼 그 국가의 경제활동에 깊이 참여하지 않았다고 보는데 따른 것임⁵⁾
- 고정사업장에 대한 과세이론은, 고정사업장에 실질적으로 귀속되는 소득에 대해서만 과세할 수 있다는 귀속주의와 고정사업장 귀속 여부에 관계없이 고정사업장 소재국가에서 발생한 외국기업의 모든 소득에 대해서 과세할 수 있다는 총괄주의, 두 가지 이론의 중간형태인 절충주의로 나눌 수 있음

(1) 귀속주의

- ‘귀속주의’는 1963년 OECD모델 조세조약에서 시작되었고 그 뒤 독일 등 유럽과 미국 국내법에서 채택되어 온 방법으로, 일방체약국의 기업이 타방체약국에 가지고 있는 고정사업장과 실질적으로 관련이 있는 소득에 한하여 고정사업장 소재지국에서 과세하며, 고정사업장과 관련이 없는 소득은 당해 기업의 거주지국에서만 과세한다는 원칙임
- 따라서 일방체약국에 있는 기업이 타방체약국에 고정사업장을 가지고 있다고 하더라도, 고정사업장과 실질적 관련 없이 고정사업장을 통하지 아니하고 직접 타방체약국에 소재한 다른 기업에게 재화 등을 판매함으로써 얻는 소득은 과세되지 아니함

5) OECD모델 조세조약 제7조 주식 제11호

- 결국 귀속주의는 ‘고정사업장이 없으면 비과세’라는 사업소득 과세의 원칙을 해석함에 있어서 고정사업장이 없는 외국기업의 사업소득은 당연히 비과세됨은 물론이고, 고정사업장을 둔 경우에도 동 소재국가에서 발생한 사업소득을 고정사업장과 관련된 소득과 그렇지 아니한 소득으로 분류하여 후자의 소득은 고정사업장 소재국가에서 과세할 수 없다고 보는 것임
- 그러므로 귀속주의 하에서는 사업소득의 고정사업장과의 관련성 여부가 과세의 관건이 되나, 실무적으로는 어느 부분까지 귀속되는지가 불명확하다는 문제점이 있음⁶⁾
- 귀속주의를 주장하는 논거는 다음과 같음⁷⁾
 - 첫째, 귀속주의는 고정사업장이 있으면 관련성 여부와 관계없이 과세하는 총괄주의에 비해 원천국가에서 발생한 사업소득 중 고정사업장과 관련된 부분만을 고정사업장에 귀속시켜 과세한다는 점에서 이론적으로 우수하며, 고정사업장의 일반적인 회계처리와도 일치하므로 보다 현실적임
 - 둘째, 귀속주의에 대해 조세회피를 조장할 우려가 있다는 비판이 있으나, 귀속주의를 채택하였다고 하여 원천국가의 조세회피에 대한 규제권한을 불인정하는 것은 아니므로 이는 총괄주의 또는 귀속주의의 선택과는 별개의 문제라고 할 수 있음
 - 셋째, 현대의 기업이 대형화되면서 동일한 기업 내의 부서들도 경우에 따라 상대국에 고정사업장을 두고 사업을 수행하기도 하고 독립적 대리인을 두고 사업을 수행하기도 하는 등 사업행위의 형태가 다른데, 총괄주의에 따라 이러한 사업행위를 전부 과세하면 거래관행이 크게 저하될 수 있음. 귀속주의는 이와 같은 일반적 상거래에 보다 부합함
 - 넷째, 총괄주의에 의하면 본사가 원천국가 내에 있는 독립적 대리인을 통하여 수행한 거래를 일일이 파악해야 하나 귀속주의는 고정사업장을 통한 거래만 파악하여 과세소득을 결정하므로 오히려 세무행정의 집행이 용이함

6) 오병주, “외국법인 과세소득 범위에 관한 연구”, 건국대학교 석사학위논문, 1992, p.34.

7) 오광태, “고정사업장 과세제도 개선방안 연구 : OECD 고정사업장 귀속소득 계산 일반원칙(AOA)을 중심으로”, 강남대학교 일반대학원 세무학과 박사학위논문, 2015.8., pp.19~20.

(2) 총괄주의

- ‘총괄주의’는 일방체약국 기업이 타방체약국 내에 고정사업장을 가진 경우에는 동 고정사업장에의 실질적 관련성 여부를 따지지 않고 그 타방체약국 내에서 발생된 당해 기업의 전 소득에 대해 타방체약국에서 과세하는 원칙을 말함
 - 외국기업이 다른 국가에 고정사업장을 둔 경우, 그 외국기업(본점)의 고정사업장을 통한 판매거래로 인한 소득뿐만 아니라 고정사업장과 관계없이 본점이 그 다른 국가에 직접 판매함으로써 인하여 수취한 소득과 본점이 직접 고정사업장 소재국가에 투자함으로써 인하여 얻은 이자·사용료·배당 등의 투자소득까지 고정사업장의 과세소득에 합산하여 과세됨
- 총괄주의는 이윤 그 자체의 성질보다는 기업자체를 중심으로 하는 개념으로서 강력한 원천국가 과세원칙에서 비롯된 것임
 - 외국기업이 자국 영토 내에 고정사업장을 설치하면 그 기업은 그 국가의 관할권에 들어오게 되므로 그 기업이 그 국가에서 취득하는 이윤은 모두 과세할 수 있다는 것임
- 총괄주의를 주장하는 논거는 다음과 같음⁸⁾
 - 첫째, 고정사업장 소재국가의 과세당국 입장에서 보면, 고정사업장을 통한 거래로 인한 소득뿐만 아니라 본점의 직접거래로 인한 소득도 고정사업장의 과세소득에 합산시킴으로써 특정한 거래의 고정사업장 관여 여부를 따질 필요가 없기 때문에 과세소득의 파악이 용이하고 과세의 편의를 도모할 수 있음
 - 둘째, 귀속주의에 따르면 원천국가에서의 조세회피를 위하여 고정사업장에 해당하지 않는 독립대리인만을 두고 사업활동을 수행하면서, 이윤추구의 목적 없이 동 대리인만을 관리하는 고정사업장의 설치를 조장할 우려가 있으나 총괄주의는 그러한 위험부담을 배제할 수 있음

8) 오광테, 앞의 글, pp.21~22.

(3) 절충주의

- ‘절충주의’는 고정사업장의 과세소득에 합산될 소득의 범위에서 기업이 상대국에 직접 투자함으로써 얻는 이자·배당·사용료는 제외시키고, 기업이 직접 고정사업장 소재지국에서 행하는 사업활동이 고정사업장이 행하는 것과 같거나 유사한 경우에는 그로 인한 소득을 고정사업장 소재지국에서 과세하는 것임
- 이는 개발도상국이 귀속주의로 인하여 자국의 과세권이 크게 축소된 것에 대한 반발로 인하여 채택된 것으로서, 원천지국의 과세권을 최대한 축소시키려는 선진국의 입장과 개발도상국의 입장을 조정한 타협안임

라. 과세원칙 및 효과

- 조세조약 상 사업소득에 관하여는 “고정사업장이 없으면 과세하지 못한다(no taxation without permanent establishment)”는 일반원칙이 확립되어 있음
- 이 원칙은 무역거래나 사업의 준비적 활동 등을 과세의 대상에서 제외함으로써 국제적 경제활동에 대한 조세의 저해적 효과를 가능한 한 배제할 목적으로 인정되고 있으며, 오늘날에는 일반원칙으로 더 잡게 되었음⁹⁾
- 고정사업장이 존재함에 따라 발생하는 과세효과는 다음과 같음¹⁰⁾
 - 사업소득에 대한 과세권 결정
 - “타방체약국 내에서 발생한 일방체약국 거주자의 사업소득에 대해 고정사업장이 없으면 과세하지 못한다”라는 원칙은 조세조약 상 국제적으로 일반화된 과세원칙임
 - 따라서 조세조약에서 고정사업장이 가지는 가장 중요한 의의는 타방체약국 기업의 사업소득에 대한 일방체약국의 과세권 여부를 결정한다는 점임
 - 조세조약이 체결된 경우 일방체약국은 타방체약국 기업이 자국에 소재하는 그 기업의 고정사업장을 통하여 사업을 수행하지 않는 한 그 기업의 사업소득에 대하여 과세할 수 없음

9) 김완석·황남석, 『법인세법론』, 삼일인포마인, 2021, p.899.

10) 오광태, 앞의 글, pp.15~17.

○ 투자소득에 대한 제한세율 적용 여부 결정

- 이자·배당·사용료 소득과 같은 투자소득에 대한 국내세법 상의 세율을 적용하지 않고, 조세조약에서 설정한 제한세율을 적용하게 됨
- 제한세율은 동 투자소득이 고정사업장에 귀속되지 않거나 실질적인 관련성이 없는 경우에만 적용되고, 고정사업장과 실질적인 관련성이 있는 경우에는 제한세율이 적용되지 아니하고 고정사업장의 사업소득에 포함하여 종합과세됨

○ 과세방법의 결정

- 조세조약에서는 이중과세방지를 위하여 과세권을 양국 간에 적정하게 배분·조정하는 내용만을 규정하고 있을 뿐 그 구체적인 과세방법은 각국의 국내법의 규정에 맡기고 있음
- 일반적으로 외국기업의 활동이 고정사업장에 해당되는지 여부가 원천국가에서의 과세 여부와 직결되는 것이므로, 고정사업장의 정의를 명확하게 규정할 필요성이 있음
- 만약 외국기업의 특정활동이 고정사업장에 해당되는지 여부가 조세조약에 명백하게 규정되지 않는 경우 원천국가에서는 고정사업장의 범위를 가급적 확대해석하여 자국의 과세권을 강화하려고 할 것임
- 이러한 경우 원천국가 과세권의 제한을 규정하기 위한 조세조약이 그 역할을 충분히 하지 못하게 되며, 외국기업의 입장에서 자기의 사업활동이 원천국가에서 과세되는지 여부가 불확실하므로 사업활동을 안정적으로 수행할 수 없게 됨

2. 외국법인에 대한 법인세 과세체계¹¹⁾

- 우리나라는 법인세법에 따라 외국에 본점 또는 주사무소를 둔 법인(국내에 사업의 실질적 관리장소가 소재하지 않은 경우에 한함)을 외국법인으로 분류하

11) 국세청, 「외국법인 및 외국인투자기업 납세안내」, 2021.2 참조.

고, 원천지국과세원칙에 따라 국내원천소득에 한하여 제한납세의무를 지움

- 외국법인의 국내원천소득은 국내사업장¹²⁾이 있는지의 여부에 따라 종합과세하거나 분리과세하도록 하고 있음
- 우리나라가 체결한 조세조약들도 사업소득에 관한 일반원칙을 수용하고 있으므로, 우리나라에 국내사업장을 두고 있지 않은 외국법인에 대하여는 법인세를 과세할 수 없도록 약정하고 있음
 - 국내사업장의 설치 여부는 외국법인의 과세와 관련하여 외국법인의 국내원천소득의 범위 및 과세방법 등에 결정적 영향을 미치는 기준이 되는 것임
- 국내원천소득이 국내사업장에 귀속되는지의 여부에 따라 해당 외국법인의 법인세 과세방법은 크게 달라짐
 - 외국법인의 국내사업장이 있고 그 국내원천소득이 그 국내사업장에 실질적으로 관련되거나 귀속되는지의 여부에 따라 ‘신고납부·종합과세’ 되거나 ‘원천징수·분리과세’ 됨
 - 국내원천소득이 외국법인의 국내사업장에 귀속되거나, 부동산소득이 있는 외국법인은 종합하여 법인세를 신고·납부하여야 함
 - 외국법인의 국내사업장에 귀속되지 않는 소득과 부동산소득 이외의 소득은 그 소득을 지급하는 자가 원천징수하여 납부함으로써 납세의무가 종결됨(완납적 원천징수)
 - 다만, 양도소득은 원천징수로서 납세의무가 종결되지 않고 양도하는 외국법인이 신고·납부를 통해 정산하여야 함(예납적 원천징수)
- 조세조약이 없는 국가¹³⁾의 외국법인에 대하여는 우리나라의 법인세법에 따라 과세하게 됨
 - 우리나라와 조세조약이 체결된 국가의 외국법인에 대한 과세방법도 조세조약 상 특별한 규정이 없는 한 일반적으로 법인세법 상의 과세절차 및 방법에 의하는 것임

12) 국내세법 상 ‘국내사업장’은 조세조약 상의 고정사업장과 동일한 개념임

13) 다만, 아르헨티나 등의 국가와는 조세조약이 체결되어 있지 않음

- 다만, 「국내사업장이 없으면 사업소득 과세불가», 조세조약 상의 일반적 과세원칙 및 「이자·배당·사용료소득 등에 대한 제한세율 적용」 등의 적용만 다름

3. 외국법인의 고정사업장(국내사업장 성립요건)

- 외국법인이 국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소를 가지고 있는 경우, 그 고정된 장소는 국내사업장(고정사업장)에 해당(법인세법 제94조 제1항)
- 물리적 기준에 의한 국내사업장은 고정사업장의 성립요건 즉, 사업장소의 존재, 고정성 및 사업활동의 수행 등의 3가지 요건을 전부 충족하는 일반적인 형태의 고정사업장을 말함

가. 사업장소의 존재(장소적 개념)

- 사업장소는 건물, 설비, 장치 등이 일반적인 것이나 단순히 외국법인이 임의로 사용할 수 있는 일정 면적만 있더라도 사업장소로 간주됨

나. 사업장소의 고정성(기간적 개념)

- 고정이란 공간적·시간적인 고정성을 가리키므로, 지리적으로 특정되어야 할 뿐만 아니라 시간적으로도 어느 정도의 항구성을 지녀야 함
- 장소적으로 고정된 경우는 물론, 장소를 이동하면서 사업활동(예: 하천측량)을 하더라도 국내에서 일정기간 계속하는 경우에는 고정성 요건을 충족

다. 사업활동의 수행(기능적 개념)

- 사업의 전부 또는 일부가 고정된 사업장소를 통하여(through) 수행되어야 함
- 사업활동은 반드시 사람을 통해 수행될 필요는 없으며 기계(예: 자동판매기)

에 의한 것도 사업활동에 해당

- 고정된 사업장소에서 수행하는 사업활동이란 외국법인의 사업에 필수적(essential)일 뿐만 아니라 중요(significant)한 활동을 의미하며, 오로지 예비적이고 보조적인 활동(예: 본사를 위한 광고선전 또는 구매 등)만을 수행할 경우에 그와 같은 예비적이고 보조적인 활동은 사업활동에 포함되지 않음

□ 국내사업장에는 다음의 장소가 포함됨

- 지점, 사무소 또는 영업소
- 상점, 그 밖의 고정된 판매장소
- 작업장, 공장 또는 창고
- 6개월을 초과하여 존속하는 건축장소, 건설·조립 또는 설치공사의 현장 또는 이와 관련되는 감독활동을 수행하는 장소
- 고용인을 통하여 용역을 제공하는 경우로서 다음 중 어느 하나에 해당하는 장소
 - 용역의 제공이 계속되는 12개월 기간 중 합계 6개월을 초과하는 기간 동안 용역이 수행되는 장소
 - 용역의 제공이 계속되는 12개월 기간 중 총 6개월을 초과하지 않는 경우로서 유사한 종류의 용역이 2년 이상 계속적·반복적으로 수행되는 장소
 - 광산·채석장 또는 해저천연자원 기타 천연자원의 탐사 및 채취장소

□ 외국법인이 국내사업장을 가지고 있지 않은 경우에도 다음과 같은 대리인(중속대리인)을 두고 사업을 경영하는 경우에는 그 자의 사업장소재지(사업장이 없는 경우에는 주소지로 하고, 주소지가 없는 경우에는 거소지로 함)에 국내사업장을 둔 것으로 봄(법인세법 제94조 제3항)

- 국내에 외국법인을 위하여 계약을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하는 자
- 외국법인의 자산을 상시 보관하고 관례적으로 이를 배달 또는 인도하는 자
- 중개인·일반위탁매매인 기타 독립적 지위의 대리인으로서 주로 특정 외국법인만을 위하여 계약체결 등 사업에 관한 중요한 부분의 행위를 하는 자

- 이들이 자기사업의 정상적인 과정에서 활동하는 경우를 포함
- 보험사업(재보험사업 제외)을 영위하는 외국법인을 위하여 보험료를 징수하거나 국내 소재 피보험물에 대한 보험을 인수하는 자
- 국내사업장에는 다음과 같이 예비적(preparatory)이고 보조적(auxiliary)인 활동의 수행장소를 포함하지 않음(법인세법 제94조 제4항)
 - 외국법인이 단순한 자산의 구입만을 위하여 사용하는 장소
 - 재화나 상품의 단순한 구매목적만을 위하여 설치한 구매사무소(purchasing office)를 의미
 - 외국법인이 판매를 목적으로 하지 않는 자산의 저장이나 보관만을 위하여 사용하는 일정한 장소
 - 외국법인이 광고, 선전, 정보의 수집 및 제공, 시장조사, 그 밖에 그 사업수행상 예비적이며 보조적인 성격을 가진 사업활동을 하기 위하여 사용하는 일정한 장소
 - 외국법인이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공하게 할 목적으로만 사용하는 일정한 장소

제3절 부가가치세제 상 사업장 개념의 중요성

1. 소득과세 상 고정사업장 개념과의 관계

- 국내사업장이 있는 외국법인은 사업자등록을 이행한 후 국내사업장에 귀속되는 소득과 거래에 대해 법인세와 부가가치세의 납세의무가 있음
 - 고정사업장 인정으로 인한 소득세 과세는 원칙적으로 그 고정사업장에 귀속되는 순소득에 한하는 반면,¹⁴⁾ 부가가치세는 그 사업장에서 발생하는 매출 전체에 대해 과세될 수 있음
- 우리의 조세실무 상 고정사업장이 있으면 부가가치세법 상 사업장이 인정되어 부가가치세 과세가 이루어지므로, 국내사업장의 존재 여부는 부가가치세법 상으로 매우 중요한 문제임¹⁵⁾
 - 고정사업장의 존재를 인식하지 못하여 국내사업장에 귀속되는 거래에 대해 부가가치세를 신고하지 않고 세금계산서를 교부하지 않게 되면 매출세액 전체(관련 비용을 공제하기 전의 매출액)에 대해 부가가치세가 과세되고, 세금계산서 미발급으로 인한 형사처벌까지 문제될 수 있음¹⁶⁾
 - 국내의 고정사업장에 관한 판결인 블룸버그 사건¹⁷⁾에서도 블룸버그 수신기를 통하여 정보를 제공한 용역에 대해 국내에서 고정사업장이 존재함을 전제로 법인세와 부가가치세를 모두 과세한 바 있음
 - 또한, 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인으로부터 용역을 공급받은 경우에는 대리납부의무가 있으므로,¹⁸⁾ 용역을 공급받은 국내법인 입장에서

14) OECD모델 조세조약 제7조 제1항 참조

15) 김해마중, “고정사업장 제도에 관한 연구-조세조약상 고정사업장 기능과 요건, 전망에 관하여”, 서울대학교 법학박사 학위논문, 2016.8.

16) 조세법처벌법은 세금계산서를 발급해야할 자가 발급하지 않은 경우 1년 이하의 징역 또는 부가가치세액의 2배 이하의 벌금에 처하는 규정을 두고 있음(조세법처벌법 제10조 제1항 제1호)

17) 대법원 2011. 4. 28. 선고 2009두19229, 19236 판결

18) 부가가치세법 제52조 제1항 제1호

도 거래 상대방인 외국법인이 국내사업장이 있는지는 중요한 쟁점이 될 수 있음

2. 문제의 인식 및 대응 현황

- 국제거래 증가와 디지털 거래 활성화로 인해 고정사업장이 없는 외국법인의 국내원천소득이 발생하거나 과세재화와 용역을 거래하는 사례가 증가하면서 OECD는 세원잠식 및 소득이전(BEPS)에 관한 논의를 통해 디지털거래의 과세와 고정사업장 없이 발생하는 소득 또는 거래에 과세하는 방안을 모색하였음
- 이는 고정사업장에 대한 좁은 해석으로 인해 소득의 원천지에서 과세할 수 없는 문제와 디지털 거래와 같은 새로운 유형의 거래에 대해 부가가치세를 과세하지 못하는 문제를 해결하기 위한 것임
- 일부 국가에서는 고정사업장이 없더라도 소득과 거래에 과세할 수 있도록 과세범위를 포괄적으로 규정하여 이러한 문제들을 해결하고 있음¹⁹⁾
- 재화나 용역의 공급이 있으면 국내 고정된 장소가 없는 외국법인을 사업자로 등록시키는 방법을 통해 부가가치세 과세권을 확보하기도 함
 - 외국기업의 사업자등록을 통해 소비지 과세를 실천하고 부가가치세 과세권을 확보하는 것임
 - 우리나라도 2015년 7월부터 국내에 전자적 용역을 제공하는 비거주자 및 외국법인에 대해서는 간편사업자등록 제도를 통해 부가가치세를 신고·납부하도록 하고 있으나, 동 제도의 적용대상이 아닌 국내사업장이 없는 외국법인의 경우 사업자등록대상에 포함하지 않고 있음
- 일부 국가에서는 외국법인이 부가가치세법 상 사업자로 등록하는 경우 법인세법 상 고정사업장을 보유한 것으로 판단하며, 일부 국가에서는 부가가치세법 상 사업자등록과 법인세법 상 사업자등록을 구분하여 별개로 판단하기도 함

19) 홍성훈, 「외국법인의 과세사업자 요건 국제비교 연구」, 한국조세재정연구원 세법연구센터, 2013.12. pp.9~10 참조

3. 부가가치세제 상 사업장 개념 및 과세요건의 검토 필요성

- 우리나라에서 소비가 이루어지는 무형의 거래에 대한 과세권 확보와 과세의 불확실성 제거를 위해서는 외국법인의 부가가치세법 상 사업장 개념 및 과세요건을 검토할 필요가 있음
 - 외국법인의 부가가치세법 상 사업장의 개념을 법인세법과 별개로 제시할 필요성 및 가능성, 그리고 기대효과 등이 검토대상임

- 주요 각국은 외국법인에 대한 부가가치세 일반 과세요건 확대 또는 특별규정 도입 등을 통하여 자국의 부가가치세 과세 권한 확보를 위한 노력을 하고 있다는 점²⁰⁾이 참고가 될 수 있음
 - 캐나다, 노르웨이, 영국 등은 기본적으로 외국법인이 자국 내 고정사업장이 없더라도 과세대상 거래를 수행할 경우 부가가치세 납세 의무를 부여함
 - 이벤트·도서 간행물 관련 용역(캐나다), 개인에 대한 전자용역(노르웨이), 전자·통신·방송·운송 등(영국) 등 특정 국제용역 거래에 대해서는 특별규정을 도입하여 자국 내 부가가치세 과세를 확대하고 있음

20) 홍성훈, 앞의 글, p.86.

제3장

현행 부가가치세법 상 사업장 과세제도



제3장 현행 부가가치세법 상 사업장 과세제도



제1절 1976년 도입 시 과세제도

- 우리나라는 1970년대 경제개발계획의 추진과정에서 지속적인 세수증대의 필요성이 절실해짐에 따라 유럽의 부가가치세에 관심을 가지게 되었음²¹⁾
 - 1975년 폭넓은 세제개혁을 추진하면서 종래의 영업세를 부가가치세로 대체하는 작업이 시작되었고, 1976. 12. 22. 공포되어 6개월간의 주지기간을 거쳐 1977. 7. 1.에 시행되었음
 - 여전히 일본 지배의 영향을 받은 조세제도가 유지되던 시기였지만, 당시 일본에는 부가가치세 법제가 아직 채택되지 않았던 관계로 영국법제와 독일법제가 참고가 되었음²²⁾
- 1976. 12. 31. 부가가치세법 제정 당시에는 부가가치세법시행령에서 사업장에 관한 별도의 개념을 제시하고 있었음

부가가치세법시행령[시행 1977. 7. 1.] [대통령령 제8409호, 1976. 12. 31., 제정]
제4조 (사업장의 범위) ① 법 제4조제1항에 규정하는 **사업장은 사업자 또는 그 사
용인이 상시 주재하여 거래의 전부 또는 일부를 행하는 장소로 한다.**

21) 송쌍중, 『부가가치세법론』, 조세문화사, 2015.3., pp.23~25 참조

22) 일본은 1988. 12. 30.자로 '소비세법(消費稅法)'이라는 이름의 부가가치세제를 시행하였음

- ② 다음 각호의 사업에 있어서는 당해 각호에 계기하는 장소를 사업장으로 본다.
1. 광업에 있어서는 광업사무소의 소재지. 이 경우에 광업사무소가 광구 밖에 있는 때에는 그 광업사무소에서 가장 가까운 광구에 대한 광업원부의 초두에 등록된 광구 소재지에 광업사무소가 있는 것으로 본다.
 2. 제조업에 있어서는 최종제품을 완성하는 장소. 다만, 따로 제품의 포장만을 하거나 용기에 충전만을 하는 장소는 제외한다.
 3. 건설업·운수업과 부동산매매업에 있어서는 사업자가 법인인 경우에는 당해 법인의 등기부상의 소재지. 개인인 경우에는 그 업무를 총괄하는 장소
- ③ 사업장을 설치하지 아니한 경우에는 사업자의 주소 또는 거소를 사업장으로 본다.

- 1977. 6. 29 부가가치세법시행령 개정 시 외국법인(비거주자 포함)에 대한 사업장 규정을 신설하였음

부가가치세법시행령[시행 1977. 7. 1.] [대통령령 제8607호, 1977. 6. 29., 일부개정] 제4조 (사업장의 범위) ① 법 제4조제1항에 규정하는 사업장은 사업자 또는 그 사용인이 상시 주재하여 거래의 전부 또는 일부를 행하는 장소로 한다.

⋮

④ 소득세법 제135조제3항 또는 법인세법 제56조제3항의 규정에 의하여 국내에 사업장이 있는 것으로 보는 비거주자 또는 외국법인의 경우에는 국내에 자기를 위하여 계약을 체결할 권한이 있는 자 또는 이에 준하는 자(이하 "비거주자 또는 외국법인의 대리인"이라 한다)가 거래의 전부 또는 일부를 행하는 장소를 사업장으로 한다. <신설 1977·6·29>

- 1977. 12. 30. 부가가치세법시행령 개정 시 “비거주자 또는 외국법인의 경우에는 소득세법 제135조 또는 법인세법 제56조에 규정하는 장소를 사업장으로 한다.”는 규정을 신설하여 현재의 모습을 갖추

부가가치세법시행령[시행 1978. 1. 1.] [대통령령 제8787호, 1977. 12. 30., 일부개정] 제4조 (사업장의 범위) ① 법 제4조제1항에 규정하는 사업장은 사업자 또는 그 사용인이 상시 주재하여 거래의 전부 또는 일부를 행하는 장소로 한다. 다만, 다음

각호의 사업에 있어서는 당해 각호에 제기하는 장소를 사업장으로 한다.

1. 광업에 있어서는 광업사무소의 소재지, 이 경우에는 광업사무소가 광구밖에 있는 때에는 그 광업사무소에서 가장 가까운 광구에 대한 광업원부의 초두에 등록된 광구소재지에 광업사무소가 있는 것으로 본다.
2. 제조업에 있어서는 최종제품을 완성하는 장소. 다만, 따로 제품의 포장만을 하거나 용기에 충전만을 하는 장소는 제외한다.
3. 건설업·운수업과 부동산매매업에 있어서는 사업자가 법인인 경우에는 그 법인의 등기부상의 소재지(등기부상의 지점소재지를 포함한다. 이하 같다), 개인인 경우에는 그 업무를 총괄하는 장소. 다만, 법인의 명의로 등록된 차량을 개인이 운용하는 경우에는 그 법인의 등기부상소재지로 하고, 개인의 명의로 등록된 차량을 다른 개인이 운용하는 경우에는 그 등록된 개인이 업무를 총괄하는 장소로 한다.

② 사업자가 자기의 사업과 관련하여 생산 또는 취득한 재화를 직접 판매하기 위하여 특별히 판매시설을 갖춘장소(이하 "직매장"이라 한다)는 사업장으로 보며, 사업자가 재화의 보관·관리시설만을 갖추고 다음 각호의 사항을 기재한 하치장설치 신고서를 하치장 소관세무서장에게 제출한 장소(이하 "하치장"이라 한다)는 사업장으로 보지 아니한다.

1. 사업자의 상호·성명(법인의 경우에는 대표자성명)·주소·사업자등록번호·주민등록번호 및 사업장소재지와 사업의 종류(이하"인적사항"이라한다)
2. 하치장의 설치일자·소재지 및 소속구분
3. 기타 참고사항

③ 제1항 및 제2항에 규정하는 사업장 이외의 장소도 사업자의 신청에 의하여 사업장으로 등록할 수 있다.

④ 사업장을 설치하지 아니한 경우에는 사업자의 주소 또는 지소를 사업장으로 한다.

⑤ 비거주자 또는 외국법인의 경우에는 소득세법 제135조 또는 법인세법 제56조에 규정하는 장소를 사업장으로 한다.

[전문개정 1977·12·30]

제2절 **현행 과세제도**

- 부가가치세법 상 사업장은 사업자가 사업을 하기 위하여 거래의 전부 또는 일부를 하는 고정된 장소임(부가가치세법 제6조 제2항)

부가가치세법[시행 2021. 1. 1.] [법률 제17758호, 2020. 12. 29., 타법개정]

제6조(납세지) ① 사업자의 부가가치세 납세지는 각 **사업장**의 소재지로 한다.

② 제1항에 따른 **사업장은 사업자가 사업을 하기 위하여 거래의 전부 또는 일부를 하는 고정된 장소**로 하며, 사업장의 범위에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

③ 사업자가 제2항에 따른 사업장을 두지 아니하면 사업자의 주소 또는 거소(居所)를 사업장으로 한다.

④ 제1항에도 불구하고 제8조제3항 후단에 따른 사업자 단위 과세 사업자는 각 사업장을 대신하여 그 사업자의 본점 또는 주사무소의 소재지를 부가가치세 납세지로 한다.

⑤ 다음 각 호의 장소는 사업장으로 보지 아니한다.

1. 재화를 보관하고 관리할 수 있는 시설만 갖춘 장소로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 하치장(荷置場)으로 신고된 장소
2. 각종 경기대회나 박람회 등 행사가 개최되는 장소에 개설한 임시사업장으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 신고된 장소

⑥ 재화를 수입하는 자의 부가가치세 납세지는 「관세법」에 따라 수입을 신고하는 세관의 소재지로 한다.

- 현행 부가가치세법시행령 제8조 제6항은 비거주자 및 외국법인의 사업장을 소득세법 및 법인세법 상 사업장(국내사업장)과 동일시하는 방식으로 규정하고 있음
- 소득과세에 있어서의 고정사업장을 사실상 부가가치세의 사업장과 일치시키는 결과를 가져옴

부가가치세법시행령[시행 2021. 9. 24.] [대통령령 제31543호, 2021. 3. 23., 타법개정] 제8조(사업장) ① 법 제6조제2항에 따른 사업장의 범위는 다음 표와 같다.

⋮

- ⑤ 사업장을 설치하지 아니하고 법 제8조제1항 및 제3항에 따른 등록도 하지 아니한 경우에는 과세표준 및 세액을 결정하거나 경정할 당시의 사업자의 주소 또는 거소를 사업장으로 한다.
- ⑥ 사업자가 비거주자인 경우에는 「소득세법」 제120조에 따른 장소를 사업장으로 하고, 외국법인인 경우에는 「법인세법」 제94조에 따른 장소를 사업장으로 한다.

□ 현행 사업장 관련 부가가치세법 및 동법시행령의 구조

- 사업장의 정의: 사업자가 사업을 하기 위하여 거래의 전부 또는 일부를 하는 고정된 장소(부가가치세법 제6조 제2항)
- 사업장에 포함: 사업장을 두지 아니하면 사업자의 주소 또는居所(居所)(부가가치세법 제6조 제3항)
- 사업장에서 제외: 재화를 보관하고 관리할 수 있는 시설만 갖춘 장소로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 하치장(荷置場)으로 신고된 장소, 각종 경기 대회나 박람회 등 행사가 개최되는 장소에 개설한 임시사업장으로서 대통령령으로 정하는 바에 따라 신고된 장소(부가가치세법 제6조 제5항)
- 사업자가 비거주자인 경우: 「소득세법」 제120조에 따른 장소를 사업장으로 함(부가가치세법시행령 제8조 제6항)
- 사업자가 외국법인인 경우: 「법인세법」 제94조에 따른 장소를 사업장으로 함(부가가치세법시행령 제8조 제6항)

제3절 사업장 과세에 대한 판례의 입장

: 대법원 2020. 6. 25. 선고 2017두72935 판결과
대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두13829 판결을 중심으로

1. 분석의 의의

- 최근 대법원 2020. 6. 25. 선고 2017두72935 판결이 선고되면서, 국내 및 국외에서 제공되어야 하는 업무가 결합된 용역을 외국법인이 제공하는 경우 과세관청이 전체 용역 중 국내에서 제공된 용역 부분 및 이에 해당하는 공급가액을 입증하여야 외국법인에 대한 부가가치세 과세가 가능하게 되었음
- 그런데 대법원은 위 판결을 선고하면서 과거 선고된 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두13829 판결을 폐지하지는 않았는데, 부가가치세의 과세표준에 귀속될 과세거래의 범위에 있어 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두13829 판결과 입장이 상충되는 것으로 해석될 여지가 있음
- 이하에서는 대법원 2020. 6. 25. 선고 2017두72935 판결이 제시한 외국법인이 제공한 용역에 대한 부가가치세 과세범위, 그리고 동 판결과 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두13829 판결과의 입장 차이를 상세히 검토하고자 함

2. 대법원 2020. 6. 25. 선고 2017두72935 판결

가. 처분의 개요

(1) 원고와 원고 보조참가인의 법률관계

- 원고는 카지노 이용 고객(junket, 이하 '정켓'이라 한다)의 모집을 전문으로 하는 필리핀법인이고, 원고 보조참가인(이하 '보조참가인'이라 한다)은 우리나라에서 외국인 전용 카지노를 운영하는 내국법인임

- 원고는 2007. 6. 30. 보조참가인과 이른바 정켓 계약(junket agreement, 이하 '이 사건 계약'이라 한다)을 체결하였음
 - 이 사건 계약에 따르면, 원고는 보조참가인에게 정켓을 모집 및 알선하여 주고, 보조참가인으로부터 정켓이 잃은 돈의 70%를 모집수수료로 지급받음
 - 원고는 이 사건 계약에 따라 2007년 7월부터 2010년까지 중국, 대만, 홍콩, 필리핀, 일본 등 한국을 제외한 아시아 전 지역을 대상으로 정켓을 모집하여 보조참가인의 카지노 영업장에서 카지노 게임을 하도록 한 후, 보조참가인으로부터 함께 544억 원 상당의 모집수수료(이하 '이 사건 수수료'라 한다)를 받았음

- 원고가 이 사건 계약에 따라 구체적으로 보조참가인에게 제공한 업무는 다음과 같음
 - 원고는 위 계약에 따라 국외에서 외국인 고객들을 모집해 A 카지노로 유치하였으며 고객들의 게임자금을 A 카지노의 계좌로 송금하였고 고객들이 자금대여를 요청할 경우에 대비하여 담보 등을 설정하거나 정산업무와 고객관리 업무 등을 수행하였음
 - 한편 원고는 국내에서 A 카지노의 영업장 내 사무실(이하 '쟁점 사무실'이라 한다)에 직원들을 두고 원고가 모집한 고객들에게 칩을 제공하거나 롤링 게임에서 발생한 매출액을 확인하기도 하였고 고객들의 항공권 예약 및 안내 업무, 호텔과 식당의 예약 및 안내 업무 등(이하 '편의제공 업무')을 수행하였음
 - 쟁점 사무실에는 책상, 컴퓨터, 금고, 캐비닛, 출근카드 체크기 등이 있었고 원고의 직원이 교대로 근무하고 있었음

(2) 피고의 원고에 대한 법인세 부과처분

- 피고는 2011. 3. 2. 원고에게 이 사건 수수료에 대하여 법인세 및 부가가치세를 부과하는 처분(이하 '이 사건 처분'이라 한다)을 하였는데, 구체적인 처

분사유는 다음과 같음

- 첫째, 원고는 보조참가인의 영업장 건물 중 일부에 원고의 직원을 두고 정 췌트의 게임지원과 이동·안내 등의 업무(이하 ‘이 사건 업무’라 한다)를 수행 하였으므로, 국내에 「대한민국과 필리핀공화국 간의 소득에 대한 조세의 이 중과사회피와 탈세방지를 위한 협약(이하 ‘한국-필리핀 조세조약’이라 한 다)」 제5조의 고정사업장을 두었음
 - 둘째, 고정사업장을 가진 외국법인은 구 법인세법(2010. 12. 30. 법률 제 10423호로 개정되기 전의 것, 이하 ‘구 법인세법’이라 한다) 제97조에 의 하여 고정사업장 귀속소득에 대한 법인세 및 부가가치세를 신고납부하여야 하나, 원고는 법인세 및 부가가치세에 대한 신고납부를 하지 않았음
 - 셋째, 이 사건 수수료 전액이 원고의 고정사업장에 귀속되어 우리나라에서 과세되어야 함
- 즉 과세당국은 외국법인인 원고의 직원들이 상주하면서 고객 지원업무를 수행 한 보조참가인(카지노)의 사무실을 원고의 고정사업장으로 판정하고, 원고가 보조참가인으로부터 수령한 대가 전체에 대해 법인세와 부가가치세를 과세한 것임
- 원고는 이 사건 처분에 불복하여 취소소송을 제기하였음

나. 소송의 경과

(1) 소송경과

- ▷ 서울행정법원 2014. 4. 18. 선고 2013구합9854 판결
- ▷ 서울고등법원 2015. 8. 20. 선고 2014누51052 판결(환송 전 원심판결)
- ▷ 대법원 2016. 7. 14. 선고 2015두51415 판결(환송판결)
- ▷ 서울고등법원 2017. 10. 20. 선고 2016누56051 판결(환송 후 원심판결)
- ▷ **대법원 2020. 6. 25. 선고 2017두72935 판결(대상판결)**

(2) 환송 전 원심의 원고 승소판결과 대법원의 환송판결

- 서울고등법원 2015. 8. 20. 선고 2014누51052 판결(이하 ‘환송 전 원심판결’이라한다)은 이 사건 처분이 위법하다고 판단하였음
 - 위와 같은 판단의 근거로, ‘원고 직원의 이 사건 업무가 원고 사업의 본질적이고 중요한 사업활동이 아니므로, 원고는 국내에 고정사업장을 두지 않았다’라는 점을 들었음
- 그러나 대법원 2016. 7. 14. 선고 2015두51415 판결(이하 ‘환송판결’이라한다)은 ‘원고 직원의 이 사건 업무가 원고 사업의 본질적이고 중요한 사업활동에 해당하므로, 원고는 국내에 고정사업장을 두었다’라고 판시한 다음, 환송 전 원심판결을 파기환송하였음

(3) 환송 후 원심의 원고 승소판결과 피고의 상고이유 요지

- 환송 후 원심은 환송판결의 취지에 따라 원고의 고정사업장을 인정하면서도, 이 사건 처분이 위법하다고 판단하였음
 - 이러한 판단의 근거로 아래와 같은 내용을 들었음
 - 원고가 보조참가인에게 제공하는 용역의 핵심이 국외에서 정켓을 모집하는 것인 점
 - 원고의 정켓 모집 업무는 대부분 국외에서 이루어지고 관련 비용도 국외에서 지출된 점
 - 원고 직원의 이 사건 업무가 원고의 본질적이고 중요한 사업활동이더라도 고정사업장에 귀속되는 수입금액은 이 사건 업무에 대한 대가로 한정되는 점
 - 이 사건 수수료가 원고의 국내외 업무 전체에 대한 대가인데도 이 사건 수수료 전액이 고정사업장에 귀속되었음을 전제로 이 사건 처분이 이루어진 것인 점

- 피고는 환송 후 원심판결에 대하여 대법원에 상고하였고, 피고가 제시한 주된 근거는 아래와 같음
 - 원고가 보조참가인에게 제공하는 용역 중 일부가 국외에서 수행되었더라도 그 대가는 전부 고정사업장에 귀속된다고 보아야 하는 점
 - 환송 후 원심이 정당세액을 계산하지 않고 이 사건 처분을 전부 취소한 것은 위법하다는 점
- 즉, 환송판결에서는 국내에 원고의 고정사업장이 있는지 여부가 다투어진 반면, 대상판결에서는 고정사업장의 존재를 전제로 고정사업장에 귀속될 소득(법인세) 그리고 용역(부가가치세)의 범위가 문제되었음

다. 부가가치세 부분에 대한 대법원의 입장

- 대상판결에서 대법원은 부가가치세 부분에 대해 별도로 관련 법리를 실시하지 않고 “원심의 판단은 정당하다.”고 판시하였으므로 환송 후 원심의 판단을 살펴봄
- 환송 후 원심은 아래와 같이 관련 법리를 실시함
 - “구 부가가치세법(2010. 1. 1. 법률 제9915호로 개정되기 전의 것) 제10조 제2항 제1호는 용역이 공급되는 장소를 ‘역무가 제공되거나 재화·시설물 또는 권리가 사용되는 장소’라고 규정하고 있으므로 과세권이 미치는 거래 인지는 용역이 제공되는 장소를 기준으로 판단하여야 한다(대법원 2006. 6. 16. 선고 2004두7528, 7535 판결 등 참조).”
 - “한편 국내 사업장이 없는 외국법인으로부터 용역의 공급을 받는 경우에는 공급을 받은 자가 공급자를 대리하여 부가가치세를 징수·납부하여야 하므로 외국법인은 부가가치세 징수·납부 의무를 부담하지 않으나, 국내사업장이 있는 외국법인이 국내에서 용역을 제공하는 경우에는 외국법인은 국내사업장 소재지에서 부가가치세 징수·납부의무를 부담한다(대법원 2016. 2. 18.

선고 2014두13812 판결 참조).”

- 위 법리를 바탕으로 환송 후 원심은 아래와 같은 판단을 하면서 원고가 보조 참가인으로부터 받은 모집수수료 전부에 대하여 부가가치세 납부의무가 있음을 전제로 한 이 사건 각 처분 중 부가가치세 부분은 위법하다는 판단을 함
 - 먼저 원고는 국내 고정사업장이 있는 외국법인이므로 국내에서 용역을 제공하는 경우에는 국내 고정사업장 소재지에서 부가가치세를 납부할 의무를 부담함
 - 이 사건 계약에 따라 원고가 보조참가인에게 제공하는 용역의 핵심적인 부분은 정켓들을 모집하여 보조참가인의 카지노 영업장에서 롤링게임을 할 수 있도록 보내주는 것인데, 원고의 실질적인 모집업무는 거의 국외에서 이루어지고 있고, 정켓들을 지속적으로 모집하기 위한 고객관리도 국외에서 이루어지고 있어 원고의 보다 본질적이고 핵심적인 업무는 국외에서 이루어지고 있음
 - 위 내용에 비추어 보면 원고의 국내 고정사업장은 적어도 국외에서 이루어지는 원고의 정켓 모집, 프론트머니 징수 및 송부 등과 관련된 용역 제공에 대해서는 부가가치세 납부의무가 있다고 보기 어렵고, 이는 원고의 직원들이 이 사건 사무실에서 수행하는 활동이 원고의 본질적이고 중요한 사업활동에 해당한다고 하더라도 마찬가지라 할 것임
- 법원은 국외 제공용역이 ‘보다 본질적이고 핵심적인 업무’에 해당한다고 판단하면서도 이를 하나의 용역으로 보지는 않고 복수 용역으로 보면서, 공급장소가 국내인 국내 제공용역에 대해서는 부가가치세를 신고납부해야 한다고 판단하였음

라. 대상판결의 의의 및 관련 논의

- 대상판결은 고정사업장 귀속 소득에 관한 법리를 구체적으로 밝힌 최초의 판결이며,²³⁾ 외국법인 고정사업장의 과세표준에 관한 증명책임이 과세관청에게

있다는 점을 확인한 판결²⁴⁾이라는 점에 의의가 있음

- 외국법인은 국내 고정사업장을 통해 부가가치세 납세의무를 지게 되는데²⁵⁾, 외국법인의 국내 고정사업장이 인정되더라도 국내 매출 중 국내 고정사업장에 귀속시킬 수 있는 부분만 부가가치세 납세의무가 있는 것이고, 국내 매출 전부에 대해 부가가치세 납세의무가 있는 것은 아니며, 그 과세표준에 관한 증명책임은 과세관청에게 있다는 점이 확인되었음²⁶⁾
- 즉, 외국법인의 국내 고정사업장의 인정 여부와 별도로 국내 고정사업장에 귀속시킬 매출의 범위는 별도로 판단해야 한다는 것임

□ 그러나 대상판결에서는 정당세액 불명을 이유로 법인세 및 부가가치세 부과처분이 모두 취소되어 법인세법 및 부가가치세법 상 국내의 고정사업장에 귀속되는 소득(거래)의 크기를 동일하게 보아야 하는지에 대해서는 명확한 판단이 내려지지 않았으므로, 앞으로 국내 고정사업장 인정 시 국내 고정사업장에 귀속되는 부가가치세 과세표준을 구체적으로 어떻게 산정하는지에 관하여는 불명확한 상황임

- 또한, 대상판결은 이 사건 사무실에서 수행하는 원고의 업무가 ‘본질적 활동’이므로 국내 고정사업장의 존재가 인정되어야 한다는 환송판결에서 더 나아가 원고가 이 사건 사무실(국내)에서 수행하는 활동보다 원고의 본점(국외)에서 수행하는 활동이 원고의 보다 본질적이고 핵심적인 업무라고 판단하고 있는데, 이에 따르면 이 사건 사무실에서 수행하는 활동은 원고의 전체 사업활동에서 차지하는 비중과 역할에 비추어 볼 때 보조적인 활동에 불과한 것으로서 오히려 이 사건 사무실을 국내 고정사업장으로 볼 수 없다는 결론이 더 자연스럽기 때문에 대상판결의 논지는 환송판결과 충돌하는 부분이 있다는 비판²⁷⁾도 있음

23) 김범준, “한국 - 필리핀 조세조약의 고정사업장과 소득 귀속- 2020. 6. 25. 선고 2017두72935 판결: 공 2020하, 1535”, 대법원판례해설 제123호(2020년상), 법원도서관, 2020.12, pp.659~660.

24) 유철형, “고정사업장에 귀속되는 이윤의 범위와 입증책임은?”, 세정일보, 2020.7.27.자. (<https://www.sejungalbo.com/news/articleView.html?idxno=2211>)

25) 부가가치세법 제6조 제2항, 부가가치세법시행령 제8조 제6항, 법인세법 제94조

26) 이은충, “카지노 국외모객용역과 고정사업장 판단 - 대법원 2020. 6. 28. 선고 2017두72935 판결 -”, 법률신문, 2021.1.18.자 자세한 것은 이은충, “카지노 국외모객용역과 고정사업장 판단”, 국제조세연구 제 1집, 2020.11. 참조

3. 판례의 입장 비교 검토: 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두13829 판결의 비교

가. 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두13829 판결의 내용

(1) 처분의 경위

(가) 당사자들의 관계

- A Inc.²⁸⁾는 1999. 12. 23. 인천광역시와 송도신도시에서 영종도 해안도로를 연결하는 인천 제2연육교 민간투자사업(이하 ‘인천대교 건설사업’이라 함)을 추진하기 위하여 ‘특수목적법인’인 내국법인 코다개발 주식회사를 51:49의 지분 비율로 설립하였고, A Inc.는 2001. 7. 2. 인천대교 건설사업의 우선협상 대상으로 선정되었음
- A Inc.는 2003. 3. 8. 위와 같은 경위로 보유하게 된 코다개발 지분(51%) 전부를 영국법인인 A Investment Ltd.에 양도하였고, 코다개발은 2003. 6. 13. 대한민국 정부로부터 인천대교 건설사업의 사업시행자로 지정되었으며, 대한민국 정부와 ‘인천 제2연육교 민간투자사업 실시협약’을 체결하였음
- 코다개발 주식회사는 위 실시협약 체결일인 2003. 6. 13. 위 실시협약에 따른 업무를 수행하기 위하여 영국법인인 원고와 ‘자문 서비스, 사업 개발 및 관리 서비스, 기술 관리 서비스, 사업 계획 및 일정 서비스, 건설예측 서비스, 프로젝트 파이낸스 관리 서비스, 법적 관리 서비스, 연락 및 협력 서비스, 사업 회계 서비스, 하도급 조달 서비스, 교통 조사 관리 서비스’ 등의 용역을 국내 외에서 수행하기로 하는 국내제공용역계약(Onshore Services Agreement)과 국외제공용역계약(Offshore Services Agreement)을 각 체결하였음
- 그리고 원고는 위의 실시협약이 체결된 이후인 2003. 11. 13. 국내에 원고 회사의 지점을 설치하였는데, 피고는 원고의 지점 소재지에 관하여 과세 관

27) 유철형, 앞의 글 참조.

28) 처음 인천광역시와 1999. 12. 23. 코다개발 주식회사를 설립할 당시 당사자는 캐나다 법인인 ‘B Inc.’였고, ‘B Inc.’가 2000. 5. 15. A회사와 합병하면서 명칭이 ‘A Inc.’으로 변경된 것이나, 다수의 명칭을 사용함으로써 발생하는 혼동을 줄이고자 처음부터 A Inc. 라고 함

할이 있는 세무서임

(나) 원고의 법인세 및 부가가치세 신고납부

- 원고는 위와 같은 국내제공용역계약(Onshore Services Agreement)을 수행하고 지급받은 대가에 관하여는 그 용역이 원고 지점을 통하여 제공되고, 소득도 원고 지점에 귀속되는 것으로 보아 피고에게 부가가치세와 법인세를 신고·납부하였음
- 그러나 원고는 국외제공용역계약(Offshore Services Agreement)을 수행하고 지급받은 대가에 관하여는 그 용역이 국외에서 제공되고, 소득도 원고 지점에 귀속되지 않는 것으로 보아 피고에게 부가가치세와 법인세를 신고·납부하지 않았음

(다) 피고의 경정처분

- 서울지방국세청장은 2010. 6. 22.부터 2010. 7. 26.까지 원고 지점에 대한 세무조사를 실시한 결과, 이 사건 국외제공용역은 원고가 국내에서 제공한 용역으로서 그 용역대가가 국내원천소득에 해당한다고 판단하고 피고에게 법인세 및 부가가치세를 과세할 것을 통보하였음
- 이에 따라 피고는 원고에게 원고가 국외제공용역계약에 따라 지급받은 대가에 관하여, 2010. 7. 26. 2005년도 1기분 부가가치세, 2010. 10. 8. 2003년도 제2기분 부가가치세 및 2005년도 제2기분 부가가치세를 각 경정·고지하였고(이하 ‘이 사건 부가가치세 부과처분’이라 함), 2010. 10. 1. 2005 사업연도 법인세, 2010. 10. 8. 2003 사업연도 법인세를 각 경정·고지(이하 ‘이 사건 법인세 부과처분’이라 함)하였음
- 과세당국은 원고가 국내에 설치한 지점을 원고의 고정사업장으로 판정하고, 이 사건 국외제공용역계약(Offshore Services Agreement)에 따른 국외제공용역도 원고가 국내에서 제공한 용역으로 보아야 한다고 판단하면서 원고가

코다개발로부터 수령한 국내·국외용역제공계약에 대한 대가 모두에 대해 법인세와 부가가치세를 과세한 것임

(라) 원고의 심판청구 및 소제기

- 원고는 2010. 10. 27. 이 사건 부가가치세 부과처분에 대하여, 2011. 1. 6. 이 사건 법인세 부과처분에 불복하여 각 조세심판원에 심판청구를 하였으나, 2012. 4. 17. 모두 기각되었고, 원고는 이에 이 사건 부가가치세 및 법인세 부과처분 모두에 대해 취소를 구하는 취소소송을 제기하였음

(2) 부가가치세에 대한 대법원의 입장

(가) 적용 법리

- 구 부가가치세법(2010. 1. 1. 법률 제9915호로 개정되기 전의 것) 제10조 제2항 제1호는 용역이 공급되는 장소를 ‘역무가 제공되거나 재화·시설물 또는 권리가 사용되는 장소’라고 규정하고 있으므로 과세권이 미치는 거래인지는 용역이 제공되는 장소를 기준으로 판단하여야 하는데, 외국법인이 제공한 용역의 중요하고도 본질적인 부분이 국내에서 이루어졌다면 그 일부가 국외에서 이루어졌더라도 용역이 공급되는 장소는 국내라고 보아야 함(대법원 2006. 6. 16. 선고 2004두7528, 7535 판결 참조)
- 또한 구 법인세법(2005. 12. 31. 법률 제7838호로 개정되기 전의 것) 제2조 제1항 제2호, 제3조 제3항, 제97조 제1항 등은 외국법인에 대하여는 제93조에서 정한 국내원천소득이 있는 경우에 법인세 납세의무가 있는 것으로 정하고 있는데, 국내사업장을 가진 외국법인이 사업활동으로 내국법인에 공급한 용역의 중요하고 본질적인 부분이 국내사업장에서 이루어졌다면 그 용역으로 얻은 소득은 전부 국내사업장에 귀속되는 것으로 보아야 하고, 그 용역의 일부가 국외에서 이루어졌더라도 그 부분만 독립하여 국내사업장에 귀속되지 않는 것으로 볼 것은 아님(대법원 1992. 6. 23. 선고 91누8852 판결 참조)

(나) 판단

- 원심은 이하의 내용과 같은 이유로 이 사건 국외제공용역은 국내제공용역과 유기적으로 결합하여 실질적으로 하나의 용역으로 공급된 것으로서, 그 중요하고도 본질적인 부분이 원고 지점에서 이루어진 것으로 볼 수 있으므로, 피고가 원고를 국내제공용역뿐만 아니라 국외제공용역에 대하여도 법인세 및 부가가치세 납부의무자로 본 것은 적법하다고 판단하였음
- 이 사건 국내제공용역계약과 국외제공용역계약은 코다개발이 국내에 설치될 인천대교 건설사업의 시행자로서 위 실시협약에 따라 수행할 업무인 ‘환경조사, 교통조사, 하도급업자 선정을 위한 입찰 준비, 법률 약정서의 준비, 정부 부처 및 기관과의 협의 등’과 관련된 자문 및 컨설팅 서비스를 받기 위해 체결된 것으로서, 그에 필요한 원고의 활동이 이루어지는 곳과 결과물이 사용되는 곳은 대부분 국내인 점
- 원고가 제공한 용역은 사업제안 준비단계에서부터 인천대교 준공 시까지 계속적으로 자문, 건설 관련 기획, 환경영향평가, 재무, 회계, 법률, 공사 관리 등 인천대교 건설과 관련된 모든 전문영역을 포괄하여 인천대교 건설사업의 진행을 관리하는 것으로서, 국외용역제공은 그 자체로 독자적인 목적을 수행하는 것이라기보다 국내제공용역과 결합하여 제공되어야만 용역공급의 목적을 달성할 수 있는 점
- 원고도 단순히 업무수행자의 국내 또는 국외 체류 여부를 주요한 기준으로 삼아 국외제공용역의 대가를 산정하였을 뿐 국내제공용역과 명확히 구분되는 방식을 사용하지 아니한 점
- 이에 대해 대법원 또한 원심의 판단은 정당하다고 판시하면서 “외국법인이 공급하는 용역의 공급장소와 그로 인한 소득의 국내사업장 귀속에 관한 법리를 오해한 바 없다”는 취지의 상고기각 판결을 선고함
- 법원은 원고는 코다개발과 체결한 용역계약으로 인해 코다개발이 인천대교 건설사업의 시행자로서 수행해야 할 업무를 이행하게 되었는데, 이러한 용

역계약으로 인해 원고가 시행하게 된 업무 중 ‘중요하고도 본질적인 부분’이 국내에서 제공되었고, 국외에서 제공된 용역은 국내제공용역과 유기적으로 결합하여 실질적으로 하나의 용역으로 공급된 것으로 보아야 하므로, 원고는 국내제공용역뿐만 아니라 국외제공용역에 대해서도 부가가치세 및 법인세를 신고납부할 의무가 있다고 판단한 것임

나. 대상판결(대법원 2020. 6. 25. 선고 2017두72935 판결)과의 비교

- 대상판결은 우선 원고가 원고 보조참가인 소유의 건물 내에 위치한 사무실에서 한 업무가 원고가 원고보조참가인과 체결한 정켓 계약²⁹⁾으로 인해 제공해야 하는 전체 용역 중 ‘본질적이고 중요한 사업활동’이라는 이유로 원고의 국내 고정사업장을 인정한 환송판결(대법원 2016.7.14. 2015두51415)의 판단에 따라 원고의 국내 고정사업장의 존재를 인정하였음
- 다만, 원고가 원고 보조참가인과 체결한 위 정켓 계약에 따른 업무 중 ‘보다 더 본질적이고 핵심적인 업무는 국외에서 이루어지고 있고, 그 비용도 국외에서 지출되고 있는 점’을 근거로 하여 원고의 국내 고정사업장에 귀속되는 거래 및 이로 인한 소득은 원고의 국내 고정사업장에서 제공된 용역 및 그 용역에 대한 대가로 한정되어야 한다고 판시함
- 즉, 대상판결은 법인세 및 부가가치세의 과세표준에 귀속될 소득 및 거래를 판단함에 있어 위와 같이 국내사업장에 귀속되는 부분을 구분하여 입증하지 않고 전체 소득에 대해 한 법인세 과세처분 및 전체 용역 공급가액에 대해 한 부가가치세 과세처분은 위법한 것이고, 과세관청은 외국법인의 국내사업장에 귀속될 공급가액 및 소득을 입증할 책임이 있다고 판시한 것임
- 그러나 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두13829 판결은 외국법인이 제공한 국내 및 국외용역이 유기적으로 결합하여 실질적으로 하나의 용역으로 공급된 것이고 그 중 ‘중요하고 본질적인 부분’이 국내에서 제공된 것이라면, 나머지

29) 원고가 원고보조참가인에게 카지노 이용고객(정켓, Junket)을 모집, 알선하여 주고 원고보조참가인으로부터 고객이 잃은 돈의 70%를 모집수수료로 지급받기로 하는 계약

일부가 국외에서 제공되었다고 하더라도, 전체 용역계약에 의한 용역이 공급되는 장소는 국내로 볼 수 있으므로, 원고가 제공한 용역 전체 및 이로 인한 소득 전체가 원고의 국내사업장에 귀속된다고 판시함

- 즉, 부가가치세의 측면에 한정해서 본다면, 외국법인인 원고의 국내 고정사업장이 인정되는 경우에 해당 고정사업장에 귀속시킬 수 있는 용역의 범위에 관하여 대법원의 입장은 아래와 같은 차이를 보임
 - 대상판결이 정당하다고 판시한 환송 후 원심 판결(서울고등법원 2017. 10. 20. 2016누56051 판결)은 전체 용역 중 ‘본질적이고 중요한 부분’이 국내에서 공급되었으므로 고정사업장이 인정된다는 환송판결에 따라 원고의 국내 고정사업장의 존재를 인정하되, 원고의 국내 고정사업장에 귀속되는 용역 공급인지 여부는 하나의 전체 용역계약으로 인해 제공한 개별 용역들에 대해 각각의 ‘용역 공급장소’를 기준으로 개별적으로 판단되어야 한다고 보았음
 - 반면 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두13829 판결은 대상판결과 마찬가지로 ‘용역의 공급장소’를 기준으로 부가가치세의 부과대상인 과세거래인지 여부를 판단하되, 하나의 전체 용역계약을 이루는 개별 용역들 중 ‘중요하고도 본질적인 부분’이 국내에서 이루어졌다면, 나머지 일부가 국외에서 이루어졌다고 하더라도 용역 전체가 공급된 장소는 국내로 볼 수 있다고 판단하였음
- 물론 대상판결은 외국법인인 원고가 제공한 전체 용역 중 ‘가장 핵심적인 부분(모객 등)’이 국외에서 이루어졌기 때문에, 국내에서 제공된 부분(카지노 편의 제공 등) 역시 전체 용역 중 중요하고 본질적인 사업활동에 해당됨에도 불구하고, 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두13829 판결과 같이 ‘중요하고 본질적 부분이 국내에서 공급되었다’는 이유로 용역대금 전체에 대해 부가세 납부의무를 지우기에는 곤란하였을 것으로 추측해 볼 수 있음
- 그러나 개별적인 사실관계는 차치하고 대법원 판례가 제시하는 법리만을 기준으로 하여 비교했을 때, 대상판결과 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두

13829 판결은 모두 부가가치세 부과대상 거래인지 여부를 판단함에 있어 ‘본질적이고 중요한 부분’이라는 표현을 사용하면서, 대법원 2020. 6. 25. 선고 2017두72935 판결은 전체 용역 중 ‘본질적이고 중요한 부분’은 국내에서 공급되었음에도 부가가치세 부과대상 거래인지 여부는 국내에서 공급된 부분에 한정시키겠다는 입장을 보이는 반면, 대법원 2016. 2. 18. 선고 2014두 13829 판결은 ‘본질적이고 중요한 부분’이 국내에서 이루어졌으면 전체 용역에 대해 부가가치세를 과세할 수 있다는 상반되는 입장을 보이고 있음

4. 소결

- 국내에 고정사업장이 있는 외국법인이 제공한 용역 중 부가가치세 과세표준에 귀속될 용역의 범위에 관해 이와 같이 상충되는 판례의 입장은 과세실무 상 혼란을 유발할 수 있음
 - 또한, 대상판결의 취지에 따르면 과세관청으로서는 외국법인이 제공한 용역 중 국내제공 부분과 국외제공 부분을 구분하고, 전체 용역대금 중 국내제공 부분의 공급가액을 입증하여야 외국법인에게 부가가치세 부과처분을 할 수 있게 되므로 과세관청에게도 막중한 부담을 가중시키게 됨
- 대상판결은 부가가치세 과세 상 국내사업장 판단에 관한 앞선 판결의 입장과 상충되는 결론을 내렸을 뿐만 아니라, 소비과세인 부가가치세의 특성을 고려하지 않고 소득과세인 법인세와 동일한 논리로 귀속거래를 구분하여 계산할 수 있다는 결론을 내렸다는 점에서도 비판이 가능함
 - 국내 및 국외에서 제공되어야 하는 업무가 결합된 용역에 대해 본질적이고 중요한 업무가 국내에서 이루어졌는지, 이루어졌다고 하더라도 국외에서 제공된 업무와 비교하여 어느 정도 기여하였는지 그 비중을 따져 과세가능 귀속거래를 안분해야 한다면 국내사업장의 기능 및 인적·물적 규모를 줄이는 방법으로 과세대상을 조정할 수 있다는 의미가 될 수 있음
 - 이는 소비지국 과세원칙 하에서 국내에서 동일한 용역을 제공하는 자와 비

교하여 조세중립성 측면의 문제를 유발할 수 있음

- 이러한 문제점들을 해결하기 위한 방안의 하나로서, 외국기업이 제공하는 용역에 대한 부가가치세 부과대상의 범위를 명확히 하는 입법적 개선방안을 검토할 필요가 있을 것으로 판단됨

제4장



EU 및 주요국의 관련 현황



제4장 EU 및 주요국의 관련 현황



제1절

EU

1. FE개념의 존재 여부

- EU 부가가치세제에서 “fixed establishment” 개념은 1977년 「제6차 VAT지침(The enactment of the Sixth VAT Directive (77/388))」에서 최초로 도입됨(1978. 1. 1.부터 시행)
- “permanent establishment”가 아닌 “fixed establishment”라는 용어를 사용한 이유를 분명히 파악할 수는 없음³⁰⁾
- 2006년 EU VAT 개편지침 제38조, 제39조, 제43조, 제56조, 제57조, 제59조, 제307조, 제358조 등에서 ‘fixed establishment’를 찾을 수 있음

30) Karoline Spies, *Permanent Establishment versus Fixed Establishment: The Same or Different?*, Bulletin for International Taxation, (Volume 71), No 12, 2017, pp.705-718.

The enactment of the Sixth VAT Directive (77/388) and the implementation of the relevant obligations from 1 January 1978 for the first time introduced the concept of a “fixed establishment” into the EU VAT system.

Why the term “fixed establishment” was chosen in the English version of the Sixth VAT Directive (77/388) and not the more common term “permanent establishment” is not explained and is, therefore, a source of uncertainty.

COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006
on the common system of value added tax

TITLE V PLACE OF TAXABLE TRANSACTIONS

CHAPTER 1 Place of supply of goods

Section 4 Supply of goods through distribution systems

Article 38

1. In the case of the supply of gas through the natural gas distribution system, or of electricity, to a taxable dealer, the place of supply shall be deemed to be the place where that taxable dealer has established his business or has a fixed establishment for which the goods are supplied, or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides.

Article 39

In the case of the supply of gas through the natural gas distribution system, or of electricity, where such a supply is not covered by Article 38, the place of supply shall be deemed to be the place where the customer effectively uses and consumes the goods.

Where all or part of the gas or electricity is not effectively consumed by the customer, those non-consumed goods shall be deemed to have been used and consumed at the place where the customer has established his business or has a fixed establishment for which the goods are supplied. In the absence of such a place of business or fixed establishment, the customer shall be deemed to have used and consumed the goods at the place where

he has his permanent address or usually resides.

CHAPTER 3 Place of supply of services

Section 1 General rule

Article 43

The place of supply of services shall be deemed to be the place where the supplier has established his business or has a fixed establishment from which the service is supplied, or, in the absence of such a place of business or fixed establishment, the place where he has his permanent address or usually resides.

Subsection 5

Supply of miscellaneous services

Article 56

1. The place of supply of the following services to customers established outside the Community, or to taxable persons established in the Community but not in the same country as the supplier, shall be the place where the customer has established his business or has a fixed establishment for which the service is supplied, or, in the absence of such a place, the place where he has his permanent address or usually resides:

Article 57

1. Where the services referred to in point (k) of Article 56(1) are supplied to non-taxable persons who are established in a Member State, or who have their permanent address or usually reside in a Member State, by a taxable person who has established his business outside the Community or has a fixed establishment there from which the service is supplied, or who, in the absence of such a place of business or fixed establishment, has his permanent address or usually resides outside the Community, the place of supply shall be the place where the

non-taxable person is established, or where he has his permanent address or usually resides.

Article 59

1. Member States shall apply Article 58(b) to telecommunications services supplied to non-taxable persons who are established in a Member State, or who have their permanent address or usually reside in a Member State, by a taxable person who has established his business outside the Community or has a fixed establishment there from which the services are supplied, or who, in the absence of such a place of business or fixed establishment, has his permanent address or usually resides outside the Community.
2. Until 31 December 2006, Member States shall apply Article 58(b) to radio and television broadcasting services, as referred to in point (j) of Article 56(1), supplied to non-taxable persons who are established in a Member State, or who have their permanent address or usually reside in a Member State, by a taxable person who has established his business outside the Community or who has a fixed establishment there from which the services are supplied, or who, in the absence of such a place of business or fixed establishment, has his permanent address or usually resides outside the Community.

Article 307

Transactions made, in accordance with the conditions laid down in Article 306, by the travel agent in respect of a journey shall be regarded as a single service supplied by the travel agent to the traveller.

The single service shall be taxable in the Member State in which the travel agent has established his business or has a fixed establishment from which the travel agent has carried out the supply of services.

CHAPTER 6**Special scheme for non-established taxable persons supplying electronic services to non-taxable persons****Section 1****General provisions****Article 358**

For the purposes of this Chapter, and without prejudice to other provisions, the following definitions shall apply:

- (1) ‘non-established taxable person’ means a taxable person who has not established his business in the territory of the Community and who has no fixed establishment there and who is not otherwise required to be identified pursuant to Article 214;

(이하 생략)

출처 : <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=celex%3A32006L0112>

- 2008년 EU VAT 수정지침³¹⁾ 제58조에서도 ‘fixed establishment’를 찾을 수 있음

COUNCIL DIRECTIVE 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services

Subsection 8 Supply of electronic services to non-taxable persons

Article 58

The place of supply of electronically supplied services, in particular those referred to in Annex II, when supplied to non-taxable persons who are established in a Member State, or who have their permanent

31) COUNCIL DIRECTIVE 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services, 이하 EU VAT 수정지침이라 함

address or usually reside in a Member State, by a taxable person who has established his business outside the Community or has a fixed establishment there from which the service is supplied, or who, in the absence of such a place of business or fixed establishment, has his permanent address or usually resides outside the Community, shall be the place where the nontaxable person is established, or where he has his permanent address or usually resides.

- EU 부가가치세제에서 내국기업과 외국기업 모두에 일반적으로 적용되는 사업장(fixed establishment, 이하 FE)의 개념과 관련하여 정의 규정은 존재하지 않으며, 우리와 같이 외국기업의 사업장에 관해 직접세의 국내사업장 규정을 준용하는 방식을 채택하고 있지도 않음
 - 다만, FE의 개념 요소를 구체적으로 규정하고 있음
- 2006년 EU VAT 개편지침³²⁾ 제44조와 제45조에 관한 2011년 EU이사회 시행명령³³⁾ 제11조에서는 서비스를 ‘공급받는 FE’와 ‘공급하는 FE’를 구분하여 규정하고 있음
 - 공급받는 FE의 요건: EU이사회 시행명령 제10조에 규정된 본점(business establishment)에 해당하지 않는 것으로서, 충분한 영속성을 가지고 있으며, 인적·기술적 자원 측면에서 공급받는 서비스의 수령 및 사용에 적합한 구조를 갖추고 있어야 함(§11①)
 - 공급하는 FE의 요건: EU이사회 시행명령 제10조에 규정된 본점(business establishment)에 해당하지 않는 것으로서, 충분한 영속성을 가지고 있으며, 인적·기술적 자원 측면에서 서비스의 제공에 적합한 구조를 갖추고 있어야 함(§11②)
 - 또한 부가가치세 사업자등록번호(VAT identification number)를 가지고

32) COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. 이하, EU VAT 개편지침이라 함

33) COUNCIL IMPLEMENTING REGULATION (EU) No 282/2011 of 15 March 2011 laying down implementing measures for Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax (recast), 이하, EU이사회 시행명령이라 함

있다는 것 자체만으로는 FE로 판단하기에 충분하지 않다고 규정하고 있음 (§11③)

COUNCIL IMPLEMENTING REGULATION (EU) No 282/2011 of 15
March 2011

CHAPTER V PLACE OF TAXABLE TRANSACTIONS

SECTION 1 Concepts

Article 10

1. For the application of Articles 44 and 45 of Directive 2006/112/EC, the place where the business of a taxable person is established shall be the place where the functions of the business's central administration are carried out.
2. In order to determine the place referred to in paragraph 1, account shall be taken of the place where essential decisions concerning the general management of the business are taken, the place where the registered office of the business is located and the place where management meets. Where these criteria do not allow the place of establishment of a business to be determined with certainty, the place where essential decisions concerning the general management of the business are taken shall take precedence.
3. The mere presence of a postal address may not be taken to be the place of establishment of a business of a taxable person.

Article 11

1. For the application of Article 44 of Directive 2006/112/EC, a 'fixed establishment' shall be any establishment, other than the place of establishment of a business referred to in Article 10 of this Regulation, characterised by a sufficient degree of permanence and a suitable structure in terms of human and technical resources to enable it to receive and

use the services supplied to it for its own needs.

2. For the application of the following Articles, a 'fixed establishment' shall be any establishment, other than the place of establishment of a business referred to in Article 10 of this Regulation, characterised by a sufficient degree of permanence and a suitable structure in terms of human and technical resources to enable it to provide the services which it supplies:
 - (a) Article 45 of Directive 2006/112/EC;
 - (b) from 1 January 2013, the second subparagraph of Article 56(2) of Directive 2006/112/EC;
 - (c) until 31 December 2014, Article 58 of Directive 2006/112/EC;
 - (d) Article 192a of Directive 2006/112/EC.
3. The fact of having a VAT identification number shall not in itself be sufficient to consider that a taxable person has a fixed establishment.

- 결론적으로 사업자와 사업자의 거래(이하, B2B거래)의 공급 장소는 공급받는 자의 본점(business establishment) 또는 '공급받는 FE'의 소재지가 되며, 사업자와 소비자의 거래(이하, B2C거래)의 공급 장소는 공급하는 자의 본점(business establishment) 또는 '공급하는 FE'의 소재지가 됨

2. PE와 FE의 관계

- 유럽사법재판소(European Court of Justice, 이하 ECJ)³⁴⁾에서는 FE개념의 해석에 있어서 OECD모델 조세조약 상 고정사업장 개념은 관련성이 없다고 판단한 바 있음(ECJ, 23 Mar. 2006, Case C-210/04)
- 부가가치세는 간접세이지만 OECD모델 조세조약은 직접세에 대한 것이라는 점이 근거가 됨³⁵⁾
- 2011년 EU 지침³⁶⁾ 제2조 (b)에서는 PE의 개념을 “사업이 전부 또는 부분적으로 수행되는 장소”로 정의하고 있음

COUNCIL DIRECTIVE 2011/96/EU of 30 November 2011
on the common system of taxation applicable in the case of parent
companies and subsidiaries of different Member States (recast)

Article 2

- 34) 여러 참고문헌에서 CJEU(the Court of Justice of the European Union)와 ECJ(European Court of Justice)를 혼용하여 사용하고 있어, 본 연구에서는 해당 법원인 ECJ(European Court of Justice)로 표기함. 참고: The Court of Justice of the European Union (CJEU) is the European Union's court. When people talk about the CJEU, they are usually referring to the European Court of Justice (ECJ). However, the CJEU is actually comprised of three courts: the European Court of Justice, the General Court and the European Civil Service Tribunal. They all serve different purposes. The ECJ has twenty eight judges, one from each Member State. / Damian Chalmers, *The Court of Justice*, UK in a changing europe, 2016. 5. 18. <https://ukandeu.ac.uk/explainers/the-court-of-justice/>
- 35) Karoline Spies, *Permanent Establishment versus Fixed Establishment: The Same or Different?*, Bulletin for International Taxation, (Volume 71), No 12, 2017, p.707.

In this context, the Court of Justice of the European Union (ECJ or the “Court”) has, however, explicitly declared the definition in the OECD Model to be “irrelevant” in the interpretation of the VAT Directive (2006/112).*

* ECJ, 23 Mar. 2006, Case C-210/04, Ministero dell’Economia e delle Finanze (Ministry of Economic Affairs and Finance) and Agenzia delle Entrate (Revenue Agency) v. FCE Bank plc, para. 39, ECJ Case Law IBFD, where it is stated that: “[i]t should be noted that the OECD Convention is irrelevant since it concerns direct taxation whereas VAT is an indirect tax”.

- 36) COUNCIL DIRECTIVE 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States. 이하 2011 EU 지침이라 함

For the purposes of this Directive the following definitions shall apply:

(생략)

(b) 'permanent establishment' means a fixed place of business situated in a Member State through which the business of a company of another Member State is wholly or partly carried on in so far as the profits of that place of business are subject to tax in the Member State in which it is situated by virtue of the relevant bilateral tax treaty or, in the absence of such a treaty, by virtue of national law.

출처: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:3201>

- 즉, 직접세나 조세조약의 고정사업장이 결과적으로 부가가치세 사업장이 될 수 있겠지만 원칙적으로 동일한 것은 아님
- FE요건을 충족하는 경우에 한해 결과적으로 서비스를 '공급하는 FE'가 될 수는 있는 것³⁷⁾은 다음의 검증을 통해 판단됨
 - ① Rationality Test: 서비스의 default 공급 장소는 본점 소재지인데, 본점이 공급 장소인 경우 비합리적 결과가 야기되는 경우(소비지과세원칙에 부합하지 않는 경우)에 한하여 다른 나라의 FE 존재 여부를 검토하게 됨
 - ② Autonomy Test: PE가 성립하는 자회사(대리인)와 모회사의 관계의 경우 상호간 경제적 의존 및 통제가 발견되는데, 이는 '계약 체결'과 관련된 의존과 통제로서 FE요건인 충분한 영속성 및 인적·기술적 자원의 구비와는 구별되는 것임
- 따라서 FE 존재 여부의 검토 결과 PE가 존재하고, 그 인적·기술적 자원이 실제 서비스 제공에 동원 및 활용되어야 '공급하는 FE'가 될 수 있음

37) 박윤준, "외국기업 고정사업장에 대한 부가가치세 과세 문제의 연구", 조세학술논집 제37편 제3호, 한국국제조세협회, 2021.9.30. pp.217~218.

제2절

호주

1. PE의 개념 및 해석

- 호주 소득세법(Income Tax Assessment Act 1936, 'ITAA 1936') subsection 6(1)은 고정사업장(permanent establishment)에 대하여 다음과 같이 정의하고 있음
- 어떤 자가 대리인을 통하여 사업을 수행하는 장소(a)
 - 어떤 자가 본질적인 기계·장비를 가지고 있거나 사용하거나 설치하는 장소(b)
 - 어떤 자가 건설 현장에 고용되어 있는 장소(c)
 - 상품이 제조·조립·가공·포장 또는 유통되는 장소(d)

INCOME TAX ASSESSMENT ACT 1936 - SECT 6

Interpretation

(1AA) So far as a provision of the Income Tax Assessment Act 1936 gives an expression a particular meaning, the provision does not also have effect for the purposes of the Income Tax Assessment Act 1997 (the 1997 Act), or for the purposes of Schedule 1 to the Taxation Administration Act 1953 , except as provided in the 1997 Act or in that Schedule.

(1) In this Act, unless the contrary intention appears:

'**permanent establishment**', in relation to a person (including the Commonwealth, a State or an authority of the Commonwealth or a State), means a place at or through which the person carries on any business and, without limiting the generality of the foregoing, **includes**:

- a) a place where the person is carrying on business through an agent;
- b) a place where the person has, is using or is installing substantial

equipment or substantial machinery;

- c) a place where the person is engaged in a construction project; and
- d) where the person is engaged in selling goods manufactured, assembled, processed, packed or distributed by another person for, or at or to the order of, the first-mentioned person and either of those persons participates in the management, control or capital of the other person or another person participates in the management, control or capital of both of those persons - the place where the goods are manufactured, assembled, processed, packed or distributed;

but does not include:

- e) a place where the person is engaged in business dealings through a bona fide commission agent or broker who, in relation to those dealings, acts in the ordinary course of his or her business as a commission agent or broker and does not receive remuneration otherwise than at a rate customary in relation to dealings of that kind, not being a place where the person otherwise carries on business;
- f) a place where the person is carrying on business through an agent:
 - (i) who does not have, or does not habitually exercise, a general authority to negotiate and conclude contracts on behalf of the person; or
 - (ii) whose authority extends to filling orders on behalf of the person from a stock of goods or merchandise situated in the country where the place is located, but who does not regularly exercise that authority,

not being a place where the person otherwise carries on business; or

- g) a place of business maintained by the person solely for the purpose of purchasing goods or merchandise.

Note: Subsection (6) treats a person as carrying on, at or through a permanent establishment that is a place described in paragraph (d) of this definition,

the business of selling the goods manufactured, assembled, processed, packed or distributed by the other person as described in that paragraph.

출처: http://www5.austlii.edu.au/au/legis/cth/consol_act/itaa1936240/s6.html

- 호주 국세청(ATO; Australian Taxation Office)의 안내 자료에 따르면, 호주 세법 상 납세 의무가 존재하는 호주 내 고정사업장(PE)은 다음과 같이 정의됨

Permanent establishments

If you are from a treaty country and have a permanent establishment in Australia, the income from your business operations carried on through your Australian permanent establishment is subject to Australian income tax. Any assets you own as part of the permanent establishment will generally be subject to Australian CGT when you sell or otherwise dispose of them.

You will need to lodge an Australian tax return.

A permanent establishment includes a fixed place of business through which an enterprise either wholly or partially carries on its business. It also includes:

- > sales outlets
- > branches
- > places of management
- > factories
- > workshops
- > offices
- > the place of business of dependent agents who have authority to

conclude contracts on behalf of the enterprise and habitually exercise that authority.

출처: <https://www.ato.gov.au/Business/International-tax-for-business/Foreign-residents-doing-business-in-Australia/Tax-on-income-and-capital-gains/>

- 호주 국세청의 Taxation Ruling TR 2002/5는 호주 세법 상 '고정사업장(PE)'의 요건으로 영속성(Permanence)을 언급하고 있으며, OECD모델 조세조약에서 정의하는 고정사업장과 유사한 개념이라고 설명하고 있음

Taxation Ruling - TR 2002/5

Income tax: Permanent establishment - What is 'a place at or through which [a] person carries on any business' in the definition of permanent establishment in subsection 6(1) of the Income Tax Assessment Act 1936?

Ruling

9. The subsection 6(1) definition of PE is based on the concept of PE used in Australia's tax treaties. For the purposes of the definition of PE in subsection 6(1) '**a place at or through which [a] person carries on any business**' is a reference to **a place used for carrying on that person's business activities**. That place must have **an element of permanence**, both geographic and temporal.[6] Permanence must be construed in the context of each particular business and is a question of fact and degree. Permanent in this context does not mean forever.

The PE Concept

16. 'Permanent establishment' is a concept used both in international and domestic tax law. In Australia it was first used in our tax treaty with the United Kingdom signed in 1946. It appeared specifically in Australia's domestic tax law outside the tax treaty context in 1959.

17. PE is defined in most of Australia's tax treaties to mean, among other things, a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on (or words to similar effect). **This is consistent with the primary meaning of PE in the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital.**

출처: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?DocID=TXR/TR20025/NAT/ATO/00001&PiT=99991231235958>

2. FE개념의 존재 여부

- 호주 소비세법(Goods and Service Tax) 제9절은 과세 대상인 공급에 대하여 규정하면서, 소득세법 상 고정사업장과 유사한 개념을 설명하고 있음

A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999

Part 2-2—Supplies and acquisitions

Division 9—Taxable supplies

9-5 Taxable supplies

You make a taxable supply if:

- (a) you make the supply for *consideration; and
- (b) the supply is made in the course or furtherance of an *enterprise that you *carry on; and
- (c) the supply is *connected with the indirect tax zone; and
- (d) you are *registered, or *required to be registered.

9-20 Enterprises

- (1) An enterprise is an activity, or series of activities, done:
 - (a) in the form of a *business; or

9-27 When enterprises are carried on in the indirect tax zone

- (1) An *enterprise of an entity is carried on in the indirect tax zone if:
- (a) the enterprise is *carried on by one or more individuals covered by subsection (3) who are in the indirect tax zone; and
 - (b) any of the following applies:
 - (i) **the enterprise is carried on through a fixed place** in the indirect tax zone;
 - (ii) the enterprise has been carried on through one or more places in the indirect tax zone for **more than 183 days in a 12 month period;**
 - (iii) the entity intends to carry on the enterprise through one or more places in the indirect tax zone for **more than 183 days in a 12 month period.**
- (2) It does not matter whether:
- (a) the entity has exclusive use of a place; or
 - (b) the entity owns, leases or has any other claim or interest in relation to a place.
- (3) This subsection covers the following individuals:
- (a) if the entity is an individual—that individual;
 - (b) an employee or *officer of the entity;
 - (c) an individual who is, or is employed by, **an agent of the entity that:**
 - (i) has, and habitually exercises, **authority to conclude contracts on behalf of the entity;** and
 - (ii) is not a broker, general commission agent or other agent of independent status that is acting in the ordinary course of the agent’s business as such an agent.

출처: <https://www.legislation.gov.au/Details/C2017C00218>

- 호주 재무부(Australian Treasury)에 따르더라도, 호주 소비세법 상의 고정사업장은 소득세법 상 고정사업장 개념을 인용(refer)하고 있다고 설명하고 있음

TAX LAWS AMENDMENT
(GST TREATMENT OF CROSS-BORDER TRANSACTIONS) BILL 2015
 EXPOSURE DRAFT EXPLANATORY MATERIAL

1.35 Australian resident is currently defined **in the GST law by reference to the definition in the Income Tax Assessment Act 1936**. Broadly, individuals will be considered Australian residents if they usually reside in Australia, subject to some specific statutory extensions. Similarly, a company will generally be an Australian resident if the company is incorporated in Australia or if it is effectively owned or controlled by Australian residents. Determining the residency status of other types of entities within the meaning of the GST law is more complex. The Commissioner has also published guidance on how to determine the residency status of various types of entities, both in the context of the GST law and more generally.

출처: https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Ftreasury.gov.au%2Fsites%2Fdefault%2Ffiles%2F2019-03%2FC2015-051_Explanatory-Material.docx&wdOrigin=BROWSELINK

- 호주 국세청의 행정해석(Goods and Services Tax Ruling, GSTR)³⁸에서는 공급이 고정사업장을 통해 이루어졌다고 할 수 있는 요소들을 예시하고 있음 (호주행정해석 2000/31, 83문단)

83. A supply of a thing other than goods or real property, is connected with Australia under paragraph 9-25(5)(b) if the supplier:

- (i) carries on an enterprise through a permanent establishment (as defined) in Australia; and
- (ii) the supply is made through that permanent establishment (as defined).

출처: <https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=GST/GSTR200031/NAT/ATO/00001&PiT=20000630000001>

38) Goods and services tax: supplies connected with Australia

제3절

캐나다

1. PE의 개념 및 해석

- 캐나다 소득세법(Income Tax Regulations) 제400조(정의) (2)에 의하면 고정사업장(PE)이라 함은, 사업이 수행되는 주요 장소에 해당할 것 등의 가정을 충족한 장소를 의미함
 - ‘사업의 고정된 장소(fixed place of business)’로 사무실, 지점 등을 포함한 다음의 장소를 의미
 - 광산(mine), 유정(oil well), 농장(farm), 삼림지(timberland), 공장(factory), 작업장(workshop), 창고(warehouse) 등
 - 사업의 일반적인 과정에서 재화나 용역의 공급을 위해 자신을 대신하는 종속대리인을 통해 캐나다에서 활동하면 종속대리인을 사업의 고정된 장소로 간주함
 - 종속대리인에는 브로커, 일반대리인(general commission agent)과 독립대리인(independent agent)이 포함됨

Income Tax Regulations (C.R.C., c. 945)

PART IV - Taxable Income Earned in a Province by a Corporation

400 Interpretation

(2) For the purposes of this Part, **permanent establishment** in respect of a corporation means a fixed place of business of the corporation, including an office, a branch, a mine, an oil well, a farm, a timberland, a factory, a workshop or a warehouse, and

(a) where the corporation does not have any fixed place of business it means the principal place in which the corporation's business is

conducted;

- (b) where a corporation carries on business through an employee or agent, established in a particular place, who has general authority to contract for his employer or principal or who has a stock of merchandise owned by his employer or principal from which he regularly fills orders which he receives, the corporation shall be deemed to have a permanent establishment in that place;
- (c) an insurance corporation is deemed to have a permanent establishment in each province and country in which the corporation is registered or licensed to do business;
- (d) where a corporation, otherwise having a permanent establishment in Canada, owns land in a province, such land shall be deemed to be a permanent establishment;
- (e) where a corporation uses substantial machinery or equipment in a particular place at any time in a taxation year it shall be deemed to have a permanent establishment in that place;
 - (e.1) if, but for this paragraph, a corporation would not have a permanent establishment, the corporation is deemed to have a permanent establishment at the place designated in its incorporating documents or bylaws as its head office or registered office;
- (f) the fact that a corporation has business dealings through a commission agent, broker or other independent agent or maintains an office solely for the purchase of merchandise shall not of itself be held to mean that the corporation has a permanent establishment; and
- (g) the fact that a corporation has a subsidiary controlled corporation in a place or a subsidiary controlled corporation engaged in trade or business in a place shall not of itself be held to mean that the corporation is operating a permanent establishment in that place.

[NOTE: Application provisions are not included in the consolidated textsee relevant amending Acts and regulations.] SOR/78-772, s. 1SOR/81-267,

s. 1SOR/86-390, s. 1SOR/94-140, s. 1SOR/94-686, ss. 4(F), 57(F),
79(F)2009, c. 2, s. 91SOR/2010-93, s. 8(F)2013, c. 33, s. 32

출처: https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/regulations/C.R.C.%2C_c._945/

- 캐나다 연방정부 국세청(CRA; Canada Revenue Agency)의 2020 소득세법 가이드에 따르면, 위 캐나다 소득세법 제400조 (2)에서 말하는 고정사업장 (PE)이라 함은 구체적으로 다음과 같음

T2 Corporation - Income Tax Guide 2020

A permanent establishment in a province or territory is usually a fixed place of business of the corporation, which includes an office, branch, oil well, farm, timberland, factory, workshop, warehouse, or mine. Each corporate partner in a partnership has a permanent establishment where the partnership has a fixed place of business. If the corporation does not have a fixed place of business, the corporation's permanent establishment is the principal place in which the corporation's business is conducted.

Each member of a partnership has a permanent establishment in the province or territory where the partnership has a permanent establishment. This applies to both general and limited partners. For example, where a corporation or its partnership uses substantial machinery or equipment in a particular place at any time in a tax year, it is deemed to have a permanent establishment in that place. Review the locations in which your activities and transactions occur to ensure all permanent establishments are properly identified.

If the corporation carries on business, including partnership business, through an employee or an agent established in a particular place, it is considered to have a permanent establishment in that place if the employee or agent:

- has general authority to contract for the corporation, or
- has a stock of merchandise owned by the corporation from which the employee or agent regularly fills orders received

A corporation that would not otherwise have any permanent establishment in a province or territory and/or a jurisdiction outside of Canada is deemed to have a permanent establishment at the place designated in its incorporation documents or bylaws as its head office or registered office. So, whether or not the corporation carries on a business in a province or territory, it is entitled to the 10% federal abatement, but subject to provincial or territorial taxation.

See Regulation 400(2) for a complete definition of permanent establishment.

출처: <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/t4012/t4012-20e.pdf>

2. FE개념의 존재 여부

- 캐나다 소비세법(Excise Tax Act)에는 고정사업장 규정을 두고 있으며, 특정인의 공급이 ‘고정된 사업장과 관련성’이 있을 때 소비세 납세의무가 발생함
- 고정사업장이 있으면 고정사업장을 통해 수행되는 거래에 대해 캐나다 거주자의 거래로 간주함³⁹⁾

Excise Tax Act (R.S.C., 1985, c. E-15)

PART IX

Goods and Services Tax

DIVISION I SECTION I Interpretation

Definitions

123 (1) In section 121, this Part and Schedules V to X

~~~~ (생략)

permanent establishment, in respect of a particular person, means

(a) a fixed place of business of the particular person, including

39) 동일한 취지에서 캐나다 거주자가 캐나다 역외에 소재한 고정사업장을 통해 사업활동을 수행하는 경우 그 활동과 관련해서는 캐나다 외국법인으로 간주함

- (i) a place of management, a branch, an office, a factory or a workshop, and
- (ii) a mine, an oil or gas well, a quarry, timberland or any other place of extraction of natural resources, through which the particular person makes supplies, or
- (b) a fixed place of business of another person (other than a broker, general commission agent or other independent agent acting in the ordinary course of business) who is acting in Canada on behalf of the particular person and through whom the particular person makes supplies in the ordinary course of business

출처: <https://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/E-15.pdf>

- 캐나다 소비세법 상의 고정사업장 역시 상술한 소득세법 상의 고정사업장과 유사하게 다음의 판단 기준을 가지고 있음
  - 사업을 수행하는 고정된 장소일 것
  - 독립적인 대리인을 두는 장소일 것

DIVISION I - Interpretation - Marginal note:Definitions

123 (1)

**“permanent establishment”**, in respect of a particular person, means

(a) **a fixed place of business** of the particular person, including

(i) a place of management, a branch, an office, a factory or a workshop, and

(ii) a mine, an oil or gas well, a quarry, timberland or any other place of extraction of natural resources,

through which the particular person makes supplies, or

(b) a fixed place of business of another person (other than a broker, general commission agent or other **independent agent** acting in the ordinary course of business) who is **acting in Canada on behalf of the particular person** and through whom the particular person makes supplies in the ordinary course of business; (établissement stable)

출처: <https://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/e-15/page-28.html#h-188832>

## 제4절

## 프랑스

## 1. PE의 개념 및 FE개념의 존재 여부

- 프랑스는 용역 공급에 관한 법인세뿐만 아니라 부가가치세 부과요건으로도 ‘고정사업장(établissement stable)’이라는 같은 용어를 쓰고 있음<sup>40)</sup>
  - 각 세목에서 과세요건으로 제시하는 고정사업장을 판단하기 위한 기준은 명문상 차이가 있기는 하나 그 의미가 거의 비슷함
- 법인세법 부분에서는 1) 프랑스 내에서 사업장을 운영하고 있거나, 2) 종속대리인을 통해 프랑스 내에서 용역을 공급하고 있거나, 혹은 3) 전체 용역 중 중요한 사업활동이 프랑스에서 이루어진 경우에 프랑스 내에서 외국법인(비거주자)이 공급한 용역일 것을 고정사업장의 판단 기준으로 제시하고 있음.<sup>41)</sup>
- 부가가치세법 부분에서는 1) 사업장에 어느 정도 영속성이 있거나 2) 사업장이 용역을 공급할 수 있을 정도의 인적, 기술적 자원이 공급될 것을 고정사업장의 판단 기준으로 제시하고 있음<sup>42)</sup>
- 프랑스 일반세법(Code général des impôts) 제209조에 따르면, ‘프랑스에서 수행되는 일로부터 발생하는 이익’이 프랑스의 과세 관할 소득임
  - 프랑스 일반세법은 프랑스 법인세법 및 부가가치세법에 모두에 적용되는 법률임

40) 안창남·손승연, 「주요국의 소비세제도(1)-프랑스 편」, 한국조세재정연구원, 2019.

41) 안창남, 「주요국의 조세제도-프랑스 편」, 한국조세연구원, 2009.

42) 프랑스 국세청, <https://www.impots.gouv.fr/portail/etablissement-stable-en-france-permanent-establishments-france#English%20version>

**Code général des impôts**

**Version en vigueur depuis le 31 décembre 2020**

**Article 209**

I. - Sous réserve des dispositions de la présente section, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont déterminés d'après les règles fixées par les articles 34 à 45,53 A à 57,108 à 117,237 ter A et 302 septies A bis et en tenant compte **uniquement des bénéfices réalisés dans les entreprises exploitées en France**, de ceux mentionnés aux a, e, e bis et e ter du I de l'article 164 B ainsi que de ceux dont l'imposition est attribuée à la France par une convention internationale relative aux doubles impositions.

(영문으로 주요 부분 해석)

**General Tax Code**

**Version in force since December 31, 2020**

**Article 209**

I. - Subject to the provisions of this section, the profits liable to corporation tax shall be determined in accordance with the rules laid down in Articles 34 to 45, 53A to 57,108 to 117,237 ter A and 302 septies A bis and taking into account **only the profits made in undertakings operating in France**, those mentioned in a, e, e bis and e ter of I of Article 164b and those whose taxation is attributed to France by an international double taxation convention.

출처: [https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article\\_lc/LEGIARTI000042909650/](https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000042909650/)

## 2. 관련 판례

- 최근 프랑스 대법원<sup>43)</sup>은, 아일랜드 자회사(ValueClick<sup>44)</sup> Ireland가 프랑스 고객들에게 디지털 마케팅 용역을 공급함에 있어 그에 수반되는 구체적인 영업활동은 프랑스 손회사(ValueClick France)를 통해 진행했던 사안에서, 법인세 및 부가가치세 부과 목적의 고정사업장 개념을 확대하는 취지의 판결을 내렸음

11 DÉCEMBRE 2020 Base de jurisprudence

Conseil d'État 420174, lecture du 11 décembre 2020,

Sur l'impôt sur les sociétés :

4. Pour avoir un établissement stable en France au sens des stipulations citées ci-dessus, une société résidente d'Irlande doit soit disposer d'une installation fixe d'affaires par laquelle elle exerce tout ou partie de son activité, soit avoir recours à une personne non indépendante exerçant habituellement en France des pouvoirs lui permettant de l'engager dans une relation commerciale ayant trait aux opérations constituant ses activités propres.
5. Il ressort des constatations de la cour que, si la société irlandaise fixe le modèle des contrats conclus avec les annonceurs pour leur ouvrir le bénéfice des services dont elle assure l'exploitation ainsi que les conditions tarifaires générales, le choix de conclure un contrat avec un annonceur et l'ensemble des tâches nécessaires à sa conclusion relèvent des salariés de la société française, la société irlandaise se bornant à valider le contrat par une signature qui présente un caractère automatique. Il résulte

43) CE, 11 Dec 2020. Case no 420174 판결 (Conseil d'État 420174, lecture du 11 décembre 2020), <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CE/decision/2020-12-11/420174> 에서 판결 원문을 확인할 수 있음

44) “ValueClick”은 인수합병 끝에 2014년경 “Conversant”로 상호명을 변경하였으나, 소송은 ValueClick 명의로 제기되었으므로, 이 글에서는 ValueClick로 칭함

de ce qui a été dit au point 4 que la cour a commis une erreur de droit et une erreur de qualification juridique en jugeant, au motif que les contrats avec les clients français étaient signés, dans les conditions rappelés ci-dessus, par la société irlandaise, que la société française n'était pas, pour elle, un établissement stable au sens du c) de l'article 2.9 de la convention franco-irlandaise.

〈영문해석〉

**Under Article 209 of the General Tax Code :**

4. In order to have a permanent establishment in France within the meaning of the provisions cited above, a company resident in Ireland must either have a fixed place of business through which it carries on all or part of its activity, or have recourse to a non-independent person habitually exercising in France powers enabling it to enter into a commercial relationship relating to the transactions constituting its own activities.
5. It is apparent from the Court's findings that, although the Irish company lays down the model of the contracts concluded with advertisers in order to open up to them the benefit of the services which it operates and the general tariff conditions, the choice to conclude a contract with an advertiser and all the tasks necessary for its conclusion are a matter for the employees of the French company, the Irish company merely validating the contract by a signature which is automatic.

**가. 사실관계**

- 아일랜드 자회사(ValueClick Ireland, ValueClick Inc.와의 관계에서는 자회사, ValueClick France와의 관계에서는 모회사)는 미국 모회사(ValueClick Inc.)가 유럽에 디지털 광고 서비스를 제공하기 위하여 세운 완전자회사로서,

미국 모회사는 자신이 소유한 온라인 광고 서비스를 홍보하고, 판매할 수 있는 라이선스를 아일랜드 자회사(ValueClick Ireland)에게 줌

- 위 아일랜드 자회사는 위와 같은 설립 취지에 따라 유럽 각지에 온라인 광고 서비스를 제공하는데 필요한 영업활동(Marketing services)을 하기 위해 각 나라에 자회사들을 설립하였고, 그 중 하나가 프랑스 손회사(ValueClick France)임
- 아일랜드 자회사는 프랑스 손회사와 내부 계약을 체결하였는데, 그 내용은 프랑스 손회사가 프랑스 내에서의 ‘영업활동’을 담당하는 대신, 프랑스 손회사에 해당 영업활동으로 인해 발생한 원가에 8%의 금액을 가산한 금액을 지급하는 것이었음
- 위 ‘영업활동’에는 다음의 활동이 포함되어 있었음
  - 잠재고객발굴(prospection of potential clients), 백오피스 서비스(back office service), 관리 및 회계(administrative and accounting servie), 인적 관리(human resources management), 재무관리(treasury managenent) 등
- 다만, 위 내부 계약은 프랑스 손회사가 아일랜드 자회사를 대신하여 디지털 용역 서비스 제공 계약을 체결할 수 있는 권한을 부여하지는 않았음
- 그럼에도 불구하고, 실제 협상 등 고객과의 계약체결과정은 모두 프랑스 손회사가 진행하였고, 아일랜드 자회사는 이렇게 보고되는 계약체결 건들에 관하여 특별한 검토 절차 없이 사인만 하고, 고객에게 청구서를 보내는 작업만을 하였음(프랑스 손회사 소속 직원은 50명이고, 아일랜드 자회사 직원은 10명이 채 되지 않았음)
- 프랑스 국세청은 위와 같은 형태로 프랑스 내에 공급되는 ValueClick 디지털 광고 서비스를 두고 프랑스 손회사가 담당하는 업무는 프랑스와 아일랜드가 체결한 조세조약에서 정한 범위<sup>45)</sup>를 넘는 행위로 보고, 프랑스 손회사를 아일랜드 자회사의 PE로 보아 법인세 및 부가가치세를 부과함

45) Article 2(9) of the France- Ireland Income tax Treaty(1968)

## 나. 판결의 내용

- 1심과 2심은 프랑스 내에 법인세 및 부가가치세 과세목적 상 PE가 존재하지 않는다고 판단하였지만, 대법원은 아래와 같은 점을 근거로 법인세 및 부가가치세 모든 측면에서 PE가 존재한다고 판단하였음
  - 법인세 측면에서는, 앞서 인정한 사실관계에 비추어 봤을 때, 고객과의 계약에 관한 모든 세부 사항을 담당하는 것은 프랑스 손회사 직원들이고, 아일랜드 자회사는 단순히 형식적으로 계약서에 사인 후 고객에게 청구서를 보내는 작업만을 하였으므로, 프랑스 자회사는 아일랜드 회사의 종속 대리인 PE임이 인정된다고 판단함
  - 부가가치세 측면에서는, 프랑스 손회사의 직원들은 사실상 아일랜드 자회사의 디지털 광고 서비스 공급을 위하여 사용(exploit)되고 있고, 비록 디지털 광고 서비스 제공을 위한 기반시설(서버)은 프랑스에 없다고 하더라도, 디지털 광고 서비스를 고객에게 제공하기 위해 필요한 작업[고객 맞춤형(tailored) 서비스 제공 계약을 만드는 등의 작업]은 프랑스 손회사에서 이루어졌고 아일랜드 자회사는 이에 전혀 관여하지 않았으므로, 프랑스 손회사는 아일랜드 자회사로부터 독립적으로 운영되기 위한 모든 인적, 물적 수단을 가졌던 것으로 보아 부가가치세 과세를 위한 고정사업장의 존재가 인정된다고 판단함
- 한편, 위 대법원 판결이 선고된 이후, 2021. 12. 8. 환송 후 원심 판결<sup>46)47)</sup>이 나왔는데, 그 내용은 다음과 같음
  - 위 대법원 판결의 취지대로 법인세 및 부가가치세 모두의 측면에서 고정사업장의 존재를 인정함
  - 또한, 법인세 산출을 위한 근거로서 프랑스 소재 고정사업장에 귀속될 매출

46) CAA de PARIS, 2ème chambre, 08/12/2021, 20PA03971 판결, <https://www.legifrance.gouv.fr/ceta/id/CETATEXT000044462134?isSuggest=true> 에서 판결 원문을 확인할 수 있음

47) Alice de Massiac·Clara Maignan, *Caractérisation dun établissement stable dns le domaine du digital...mais pas dune activité occulte*, Deloitte Taj, 2021. 12. 14., 아래 웹사이트에서도 확인할 수 있음. <https://taj-strategie.fr/caracterisation-dun-etablissement-stable-dans-le-domaine-du-digital-mais-pas-dune-activite-occulte>



액에 관하여는, 프랑스 국세청이 산정한 비율을 그대로 인정함

- 그 외에 프랑스에서는 납세의무자가 자신의 사업활동을 국가에 신고하지 않는 등 관련 행정절차를 이행하지 않은 경우 이를 ‘숨겨진 활동(activité occulte)’으로 보고 80%의 가산세를 부과하는데, 환송 후 원심법원은 과세 시점(2009년~2011년)에는 디지털 용역을 공급하는 회사들의 PE 인정여부에 관하여 명확한 지침이 존재하고 있지 않은 상황이었으므로 아일랜드 자회사가 프랑스에 사업활동을 신고하지 않은 것에 대한 ‘정당한 사유’가 있다고 인정하여, 가산세에 대해서는 취소하는 판결을 내림

CAA of PARIS, 2nd chamber, 08/12/2021, 20PA03971

**En ce qui concerne les pénalités :**

23. Aux termes de l'article 1728 du code général des impôts : " 1. Le défaut de production dans les délais prescrits d'une déclaration ou d'un acte comportant l'indication d'éléments à retenir pour l'assiette ou la liquidation de l'impôt entraîne l'application, sur le montant des droits mis à la charge du contribuable ou résultant de la déclaration ou de l'acte déposé tardivement, d'une majoration de : (...) / c. 80 % en cas de découverte d'une activité occulte ". Il résulte de ces dispositions que dans le cas où un contribuable n'a ni déposé dans le délai légal les déclarations qu'il était tenu de souscrire, ni fait connaître son activité à un centre de formalités des entreprises ou au greffe du tribunal de commerce, l'administration doit être réputée apporter la preuve, qui lui incombe, de l'exercice occulte de l'activité professionnelle si le contribuable n'est pas lui-même en mesure d'établir qu'il a commis une erreur justifiant qu'il ne se soit acquitté d'aucune de ces obligations déclaratives.
24. Pour les motifs indiqués au point 22., la société requérante ne saurait être regardée comme ayant exercé une activité occulte au sens des dispositions précitées du code général des impôts. Elle est par suite fondée à demander la décharge des pénalités occultes mises à sa charge.

〈영문 해석〉

**Regarding penalties:**

23. Under the terms of Article 1728 of the General Tax Code: "1. Failure to produce within the prescribed time limits a declaration or an act containing the indication of elements to be retained for the base or the liquidation of the tax entails the application, on the amount of the duties charged to the taxpayer or resulting from the declaration or the act filed late, of an increase of: (...) / c. 80% in the event of the discovery of occult activity". It follows from these provisions that in the event that a taxpayer has neither filed the declarations he was required to submit within the legal deadline, nor made his activity known to a business formalities center or to the registry of the commercial court , the administration must be deemed to provide proof,
24. For the reasons given in point 22., the applicant company cannot be regarded as having exercised a hidden activity within the meaning of the aforementioned provisions of the General Tax Code. It is therefore justified in requesting the discharge of the hidden penalties charged to it.

**다. 시사점**

- 대상 판례가 부가가치세와 관련하여 시사하는 바는 다음과 같음<sup>48)49)</sup>
  - 앞서 살펴본 바와 같이, 프랑스 일반세법 상 부가가치세 측면에서 ‘고정사업장’이 존재한다고 판단하기 위해서는 1) 고정된 장소에서, 2) 독자적으로

48) Eric Meier·Ariane Calloud·Hanna El Rough, Permanent Establishment: An Extensive Approach Adopted by the French Supreme Court, Bloomberg Tax, 2020. 12. 24., 아래 웹사이트 주소를 통해서 확인할 수 있음 <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/permanent-establishment-an-extensive-approach-adopted-by-the-french-supreme-court>

49) Bob Michel, *French Supreme Administrative Court Finds Taxpayer in Valueclick Case Used an Agency Permanent Establishment to Sell Online Advertising Services in France through Local Subsidiary*, BULLETIN FOR INTERNATIONAL TAXATION, IBFD, 2021, 154쪽

- 용역을 공급할 수 있을 정도의 인적·물적 시설이 있어야 함<sup>50)</sup>
- 위 대법원 판결 전 유럽사법재판소(Court of Justice of the European Union, 이하 CJEU)는 서버와 소프트웨어, IT 시설 등이 폴란드에 없다는 이유로 해당 기업이 폴란드에 부가가치세 목적 상 고정사업장이 없다는 판단을 함<sup>51)</sup>
  - 그러나 프랑스 대법원은 ValueClick이 제공하는 디지털 광고 서비스에 필요한 서버, 소프트웨어 등이 프랑스 내에 존재하지 않음에도 불구하고, ‘이 서비스를 구매할 고객을 모집하고 계약을 체결하는데 필요한 인적 자원이 프랑스에 있었다는 점’에 주목하여 “프랑스 손회사는 독자적으로 디지털 광고 서비스를 공급할 수 있을 정도의 시설이 있다”는 판단을 하였음
- 즉, 특정 서비스를 구현하기 위해 필요한 서버 등 IT 기반시설은 해외 현지에 부가가치세 목적 상 고정사업장이 존재하는지 여부(인적, 물적 자원을 바탕으로 독자적으로 용역을 공급할 수 있는지)를 판단함에 있어 중요한 기준이 아니고, 오히려 고객을 모집하고 계약을 체결하는 등의 ‘영업활동’과 이를 담당하는 ‘현지 인적 자원’이 ‘독자적 용역 공급 가능여부’를 판단하는 중요 기준이 된다고 실시한 것임
- 이는 ‘독자적 용역 공급을 위한 인적, 물적 시설의 존재여부’의 범위를 기존의 입장보다 넓혀서 해석한 것으로서, 추후 이 사건과 같이 모기업이 IT 시설을 기반으로 서비스를 제공하고, 현지 자회사가 영업활동을 하는 경우에 있어 부가가치세 과세목적의 고정사업장의 존재를 인정하기 위한 중요한 선례로 기능할 것으로 보임
- 대상 판례에 따라, 향후 프랑스 과세 당국이 법인세 및 부가가치세 과세 목적으로 프랑스 내 고정사업장(PE)을 구체화하는 것이 용이해질 것이라는 평가가 존재함

50) 각주 34번 참고

51) CJEU, Welmory, Oct. 16 2014, No. C-605/12

제5절

OECD

- OECD의 VAT 지침<sup>52)</sup>에 따르면 FE의 개념을 PE와 유사하게 보고 있음

D.4.6. Commentary on Guideline 2.6 Where specific administrative requirements for foreign businesses are deemed necessary, they should not create a disproportionate or inappropriate compliance burden for the businesses. 2.60 Domestic businesses and foreign businesses are in different situations in relation to the tax administration. Domestic businesses will generally have a fixed place of business from which the business is operated, local employees and contact persons, a local bank, local links to the tax authorities and various forms of identification/registration through bodies such as the local Chamber of Commerce and Trade Registry. On the other hand, foreign businesses are less likely to have a legal presence, local staff or links with the local community.

24. For the purpose of these Guidelines, it is assumed that an establishment comprises a fixed place of business with a sufficient level of infrastructure in terms of people, systems and assets to be able to receive and/or make supplies. Registration for VAT purposes by itself does not constitute an establishment for the purposes of these Guidelines. Countries are encouraged to publicise what constitutes an “establishment” under their domestic VAT legislation.

- OECD VAT 지침은 과세장소의 결정에서 국제적으로 거래되는 용역과 무형 자산의 공급에 대한 부가가치세 과세는 소비지국 과세 관할에 따라 이루어져야 한다는 원칙을 제시하고 있음<sup>53)</sup>
- B2B거래에서는 공급받는 자가 소재하는 국가의 과세당국에 국제적으로 거래되는 용역과 무형자산에 대한 부가가치세 과세권이 있음<sup>54)</sup>

52) International VAT/GST Guidelines, 2017. 이하 OECD VAT 지침

53) OECD VAT 지침 제3.1항

- 공급받는 자가 하나 이상의 국가에 사업장이 있으면 그 용역 또는 무형 자산을 사용하는 사업장이 소재하는 국가에 과세권이 있음<sup>55)</sup>
- B2C거래에서는 용역 등의 수행을 확인할 수 있는 장소에서 즉각적인 소비가 이루어지는 현장 공급(on-the-spot supply)<sup>56)</sup>과 기타공급으로 나뉨
  - 현장공급은 공급의 물리적 수행장소(place of physical performance of supply)가 소재하는 국가에 과세권이 있음<sup>57)</sup>
  - 현장공급이 이루어지는 것이 아닌 용역과 무형자산으로서 계속 진행되거나 빈번하게 발생하거나 원격지에서 이루어지는 공급<sup>58)</sup>이라면, 소비자의 일상적 거주지(usual residence of customer)에 과세관할이 있음<sup>59)</sup>

54) OECD VAT 지침 제3.2항

55) OECD VAT 지침 제3.4항

56) OECD VAT 지침 3.117문단. 물리적으로 사람에게 수행되는 미용, 마사지, 물리치료 등의 공급 및 숙박, 식당, 영화관, 무역박람회, 박물관 등에서의 공급 등

57) OECD VAT 지침 제3.5항

58) OECD VAT 지침 3.122문단. 건설당·회계·법률서비스, 금융·보험 서비스, 이동 가능한 유형자산의 장기 임대, 방송·통신 서비스, 소프트웨어 및 소프트웨어 유지 관련 온라인 공급, 디지털 콘텐츠 온라인 공급, 온라인 게임 등

59) OECD VAT 지침 제3.6항

제6절

시사점

- 소득과세 상 고정사업장(PE)과 소비과세 상 사업장(FE)이 개념 상 구분된다는 전제에서 주요국의 현황을 비교함
  - FE를 PE와 개념 상 구별한다고 해서 이 두 개념을 완전히 달리 규정하는 것을 의미하는 것은 아님
  - 소득과세에서 사업소득의 경우 ‘고정사업장 없이는 과세할 수 없다’고 할 때의 PE와 소비과세에서 소비지국과세원칙 하에서 소비지, 예외적으로 공급지에 따른 과세권 인정을 위해 사업장 유무를 판단할 때의 FE는 그 역할이 다르다고 할 수 있음
  - 우리나라의 경우 부가가치세법 제6조 제2항에서 “사업장은 사업자가 사업을 하기 위하여 거래의 전부 또는 일부를 하는 고정된 장소”로 별도 정의를 하고 있지만, 동법시행령 제8조 제6항에서 “사업자가 비거주자인 경우에는 「소득세법」 제120조에 따른 장소를 사업장으로 하고, 외국법인인 경우에는 「법인세법」 제94조에 따른 장소를 사업장으로 한다.”고 규정하여 비거주자 및 외국법인의 FE는 PE가 인정되면 자동적으로 인정되는 규정방식을 채택하고 있음
- EU, 호주, 캐나다, 프랑스 등에서 PE와 FE와 관련하여 어떠한 입법방식을 취하고 있는지를 비교해 보았고, OECD VAT 지침(International VAT/GST Guidelines)(2016년)도 살펴보았음
  - 우리나라를 비롯해, EU VAT 지침, 호주, 캐나다, OECD VAT 지침에서 소비세제 상 사업장을 별도 규정하는 입법을 취하고 있다는 점에서는 PE와 FE를 구별하고 있다고 볼 수 있음
  - 프랑스의 경우에는 법인세법과 부가가치세법에서 고정사업장을 거의 유사하게 정의하고 있으며, 대법원 판례 역시 법인세 및 부가가치세 부과 목적 상 고정사업장에 관한 동일한 판단기준이 적용될 수 있다고 판시한 바 있음

— 다만, 법인세법 상 고정사업장 개념이 OECD모델 조세조약과 동일한 개념은 아님(프랑스 국세청 고시)

□ 그러나 FE와 PE를 개별 법령에서 별도로 규정하는 것을 양자를 구별하는 것으로 볼 수 있다고 해서, 실제로 FE의 유무를 판단할 때 PE와 달리 판단한다는 것을 의미하는 것은 아님

○ 호주 소비세법 제9절, 캐나다 소비세법 제123조의 경우처럼 소비세법에서 FE를 별도 규정(이 경우 정의를 직접하는 방식, FE에 해당하거나 제외되는 것을 제시하는 방식 등 가능)하는 것은 가능할 수 있음

○ 이러한 점을 참조하면, 우리나라의 비거주자 및 외국법인의 경우 FE를 PE와 동일하게 시행령에서 규정하는 방식으로 변경하는 것도 고려해 볼 수 있는 것임

〈표 1〉 주요국의 PE와 FE의 비교

| 구 분  | PE와 FE의 구별 여부                                                                                                                                                                                                             | FE를 PE와 달리 판단하는지 여부                                                                                                                                                                        |
|------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 우리나라 | 구별                                                                                                                                                                                                                        | 동일하게 판단                                                                                                                                                                                    |
|      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 부가가치세법 제6조 제2항에서 “사업장은 사업자가 사업을 하기 위하여 거래의 전부 또는 일부를 하는 고정된 장소”로 별도 정의(실제 PE와 다르게 FE유무를 달리 판단하는지는 별개)</li> <li>- 법인세법 제94조 제1항에서 “국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소”라고 정의</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 부가가치세법 시행령 제8조 제6항에서 “사업자가 비거주자인 경우에는 「소득세법」 제120조에 따른 장소를 사업장으로 하고, 외국법인인 경우에는 「법인세법」 제94조에 따른 장소를 사업장으로 한다.”고 규정</li> </ul>                     |
| EU   | 구별                                                                                                                                                                                                                        | 달리 판단 가능성 열어둠                                                                                                                                                                              |
|      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 1977년 제6차 부가가치세 지침 제정 시 FE라는 개념 최초 도입</li> <li>- 2006년 EU VAT개편지침 및 2008년 EU VAT수정지침에 FE 용례 있음</li> </ul>                                                                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>- ECJ에서는 FE개념의 해석에 있어서 OECD모델 조세조약 상 고정사업장 개념은 관련성이 없다고 판단한 바 있음</li> <li>- 2011 EU 지침 제2조 (b)에서 PE는 “사업이 전부 또는 부분적으로 수행되는 장소”라고 구분하여 사용</li> </ul> |

| 구 분  | PE와 FE의 구별 여부                                                                                                                                                                                                                                                   | FE를 PE와 달리 판단하는지 여부                                                                                                                                                  |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 호주   | <b>구별</b>                                                                                                                                                                                                                                                       | <b>동일하게 판단</b>                                                                                                                                                       |
|      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 호주 소비세법 제9절에서 간접세 부과 목적(in the indirect tax zone)의 “fixed place”라는 표현 사용</li> </ul>                                                                                                                                    | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 호주 소비세법 상의 FE는 소득세법 상 고정사업장 개념을 사용(호주 재무부 입장)</li> <li>- 호주 소득세법의 고정사업장 개념은 2017 OECD모델 조세조약과 유사(호주 국세청 예규)</li> </ul>      |
| 캐나다  | <b>구별</b>                                                                                                                                                                                                                                                       | <b>달리 판단 가능성 열어둠</b>                                                                                                                                                 |
|      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 캐나다 소비세법 제123조(정의)에서 “관리 장소 등 어떤 자의 사업에 관한 고정된 장소”라고 정의</li> </ul>                                                                                                                                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 캐나다 소득세법 제400조(정의) (2)에서 말하는 고정사업장(PE)과 유사</li> </ul>                                                                       |
| 프랑스  | <b>유사</b>                                                                                                                                                                                                                                                       | <b>유사하게 판단한 예</b>                                                                                                                                                    |
|      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 프랑스 법인세법 및 부가가치세법은 동일한 용어(établissement stable)를 사용하여 유사한 개념으로 정의하고 있음</li> <li>- 프랑스 국세청(BOFIP) 고시·지침에 따르면 법인세법 상 PE와 OECD모델 조세조약 상 PE가 정확히 일치하는 개념은 아님(pas identique)</li> </ul>                                     | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 프랑스 대법원은 법인세(CIT) 및 부가가치세(VAT)의 부과 목적상 같은 고정사업장 판단 기준을 적용할 수 있다고 판시(No. 420174, 2020.12.11. 선고 프랑스 대법원 전원합의체 판결)</li> </ul> |
| OECD | <b>구별</b>                                                                                                                                                                                                                                                       | <b>유사하게 판단</b>                                                                                                                                                       |
|      | <ul style="list-style-type: none"> <li>- 2017 OECD모델 조세조약 Action7 (고정사업장) 제5조 제5호에서 “고정사업장”이라 함은 “기업의 사업이 전적으로 또는 부분적으로 영위되는 일정한 고정된 사업장소(a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on)”를 의미</li> </ul> |                                                                                                                                                                      |



# 제5장

## 부가가치세제 상 사업장 과세의 개선방안





## 제5장 부가가치세제 상 사업장 과세의 개선방안



### 제1절 PE와 FE의 일치 필요성 검토

#### 1. 논의의 방향

- 현행 부가가치세법은 비거주자 및 외국법인의 사업장을 소득세법 및 법인세법 상 국내사업장과 동일시하는 방식으로 규정하고 있어 소득과세에 있어서의 고정사업장을 사실상 부가가치세의 사업장과 일치시키는 결과를 가져옴
- 부가가치세의 과세 목적과 체계 상 비거주자 등의 국내사업장 개념을 소득과세와는 별개로 정립할 필요성이 있는지, 나아가 독자적으로 정립이 가능한 것인지에 관해 논의가 필요함
- 기존의 연구자들은 PE와 FE가 국가 간 과세권을 배분하고 실질적인 과세권을 행사하기 위한 문턱역할을 한다는 점에서 그 목적이 매우 유사하다고 강조하고 있음
- PE와 FE는 과세권 배분뿐만이 아니라 행정영역, 징수영역과도 관련성을 가짐<sup>60)</sup>
- OECD모델 조세조약 제5조 및 제7조, UN모델 조세조약에 따르면, 법인의

60) Karoline Spies, *Permanent Establishment versus Fixed Establishment: The Same or Different?*, Bulletin for International Taxation, (Volume 71), No 12, 2017. 참고

소득에 대해서는 원칙적으로 거주지국에서 과세권을 행사할 수 있는데, PE는 원천지국 과세를 허용하는 지역의 연결고리이며 사업소득에 대해 거주지국과 원천지국간 과세권을 배분할 때 이용됨

- 부가가치세에서는 공급장소의 개념이 세수를 국제적으로 분배하는 기준이 된다는 점에서 중요한 의미를 갖게 됨

## 2. 일치화 방안

- 납세자의 예측가능성을 높이고 과세일관성을 유지한다는 측면에서 우선적으로 PE와 FE를 일치시키는 방안을 고려해 볼 수 있으며, 그 방식은 법률의 규정 형태에 따라 달라질 수 있음
  - (1안) 현행 유지방식: 현행의 법률 체계 및 규정방식을 유지하면서 소득과세 상 고정사업장이 인정되면 부가가치세법 상 사업장도 인정되는 것으로 해석하는 것임
  - (2안) 시행령이 아닌 법률로 체계를 격상하는 방식: 현행과 같이 부가가치세법시행령을 통해 소득과세 상 국내사업장을 준용하는 방식이 아닌, 법률에서 비거주자 및 외국법인의 소득과세 상 사업장 준용 규정을 두는 것임
    - 현행 부가가치세법 상 사업장 정의규정은 종전 동법시행령 제4조 제1항에서 동법 제6조 제2항으로 상위 법령화되면서 불명확한 개념을 제외한 바 있음<sup>61)</sup>

61) 김동수, “조세법령을 명확하고 알기쉽게 개편(부가가치세법)”, 법무법인 율촌, 2011, p.19.

○ 제6조 제2항: 사업장은 납세자의 모든 납세협력의무의 기준이 될 뿐만 아니라, 사업장에 관하여 잘못 판단한 경우 매입세액공제를 부인당하거나 납부불성실가산세를 납부하여야 하는 등 실질적인 불이익을 입을 수 있으므로 현행 시행령 제4조 제1항에서 규정하고 있었던 사업장의 정의를 상위 법령화  
- 나아가 기존의 시행령 규정 중 ‘상시’, ‘거래’와 같이 불명확한 개념을 제외하고 새롭게 사업장 개념을 정의함  
○ 제6조 제3항: 사업장 정의의 상위 법령화에 따라 그와 관련된 시행령 제4조 제4항 역시 상위 법령화

- 다른 법률과의 정합성에 대한 검토가 필요하며, 과세여부 및 과세방식의 차이를 가져오는 중요한 사항이라는 점을 고려하여 결정해야 함
- 참고로 현행 상속세법 상 거주자 판단에 관한 규정은 시행령 위임을 통해 소득세법 상 거주자 판단규정을 준용하도록 하고 있음

### 상속세 및 증여세법

#### 제2조(정의)

8. “거주자”란 국내에 주소를 두거나 183일 이상居所(居所)를 둔 사람을 말하며, “비거주자”란 거주자가 아닌 사람을 말한다. 이 경우 주소와居所의 정의 및 거주자와 비거주자의 판정 등에 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.

### 상속세 및 증여세법 시행령

제2조(주소와居所의 정의 등) ① 「상속세 및 증여세법」(이하 “법”이라 한다) 제2조제8호에 따른 주소와居所에 대해서는 「소득세법 시행령」 제2조, 제4조제1항제2항 및 제4항에 따른다.

- ② 법 제2조제8호에 따른 거주자와 비거주자의 판정에 대해서는 「소득세법 시행령」 제2조의2 및 제3조에 따르며, 비거주자가 국내에 영주를 목적으로 귀국하여 국내에서 사망한 경우에는 거주자로 본다.

## 3. 개별화 방안

- 소득과세와 소비과세가 본질적으로 다른 특성을 가지고 있다는 점에서 PE와 FE를 개별적으로 규정하는 방안도 고려해 볼 수 있음
- 소득과세와 소비과세는 그 과세대상이 다를 뿐만 아니라, 각각 원천지국 과세와 소비지국 과세라는 원칙의 차이를 가지고 있다는 점이 근거가 될 수 있음
- FE를 개별적으로 규정하는 입법방식으로서 EU의 부가가치세제를 참고할 수 있음
- EU VAT 지침 상 FE개념을 정의하는 규정은 없으나, 시행명령을 통해 그 개념요소에 관해 상세히 규정하고 있음

- 충분한 영속성과 서비스 공급 및 제공에 관한 인적·기술적 자원을 구비하고 있을 것을 요건으로 제시하여, 소득과세 상 PE의 성립요건과는 차별화하고 있음(PE 성립이 FE의 자동성립으로 연결되지 않음)
- 개별화 방안을 선택하는 경우 PE와 FE에 대한 다음의 차이점<sup>62)</sup>들이 근거가 될 수 있음
  - (Number of definitions) PE는 OECD모델 조세조약 제5조를 통해 한 가지 정의만을 사용하지만, FE는 EU VAT법상 여러 개념으로 정의됨
  - (Comprehensiveness) PE는 OECD모델 조세조약 제5조 및 주석에서 비교적 상세히 규정하면서 PE가 인정되는 경우와 인정되지 않는 경우를 예로 제시하고 있으나, FE는 EU VAT 지침의 개정을 통해 법적 명확성을 제고하고자 하였음에도 포괄적인 정의가 이루어지지 않았으며, ECJ 판례 또한 아직 일관된 정의를 수립하지 못했음
  - (Human resources) PE는 사람이 아니라 기계, 서버 등이 PE를 구성하나, FE는 사람과 기술적 자원을 항구성 판단기준에 포함하고 있음
  - (Technical resources) 유형자산은 PE나 FE를 구성하지만, 무형자산(웹사이트, 데이터, 소프트웨어 등)은 그것만으로는 PE나 FE를 구성하지는 않음
    - ECJ는 Welmory 사건에서 소프트웨어도 FE인정 시 하나의 요소임을 인정하 바 있음
  - (Permanence in terms of time) PE는 일시적 요건과 관련된 사항을 OECD 모델조세조약 제5조에서 다루고 있으나, FE는 EU VAT 지침에서 다루고 있지 않아 불확실성이 존재함
    - 직접세의 경우 항구성 판단 시 사후적 평가가 가능하나, 부가가치세에는 적합하지 않음
  - (Permanence in terms of geography) PE는 이동성이 있는 것(예: 배)을 인정하지 않으나, FE는 인정함
  - (Agency PE/FE) PE와 관련하여 OECD모델 조세조약 제5조 제5항 및 제

62) Karoline Spies, *Permanent Establishment versus Fixed Establishment: The Same or Different?*, Bulletin for International Taxation, (Volume 71), No 12, 2017. 참고

- 6항에서는 종속대리인에 관한 PE(Agency PE)규정을 두고 있으나, EU VAT 지침에서는 종속대리인에 관한 FE 규정을 따로 두고 있지 않음
- 종속대리인에 관한 PE는 물리적 장소를 요건으로 하지 않지만 본인이름으로 계속적 계약체결의 권한을 가질 것으로 요건으로 하는데, BEPS 프로젝트 등의 경우에는 이러한 요건도 완화하였음
  - ECJ는 DFDS(Case C-260/95)사건에서 유일하게 법적소유자 및 고용주가 아닌 자에게 사람 및 기술적 자원이 귀속된다고(즉, 대리인에게 FE가 있는 것으로) 판단한 사례가 있음
- (Preparatory and auxiliary activities) 예비적, 보조적 활동은 PE나 FE를 원칙적으로 구성하지는 않으며, 직접세의 경우 기업의 전반적인 활동에 비추어 예비적 특성과 보조적 특성을 분석하며, 부가가치세의 경우는 공급하거나 공급받는 특정서비스가 판단의 기준이 됨
- EU VAT 개편지침 제44조는 공급지로서 공급받는 FE개념에서 보조적으로 인하우스 서비스에서만 수행되는 수동적 단위도 포함할 수 있다고 규정하였음

#### 4. 소결

- PE와 FE는 소득과세 및 소비과세의 본질적인 차이, 비거주자 및 외국법인에게만 적용되는 특성 등에 비추어 볼 때 구별이 가능한 개념이라 할 것임
- 과세관청의 입장에서는 과세권을 확보하고 과세불확실성을 제거하며, 납세의무자의 입장에서는 예측가능성을 높이기 위해 원칙적으로 PE와 FE의 개념정의를 통해 공통점과 차이점을 명확하게 제시하는 것이 필요할 수 있음
- 개념정의를 필요한 부분과 사실판단이 필요한 부분을 구분하여, 사실 판단 이전에 법령의 해석으로 해결이 가능한 부분에 대해서는 입법적 개선방안을 마련할 필요가 있음

## 제2절

# 차별적 FE개념의 확보 가능성 검토

### 1. 법해석론적 차별화 가능성

- PE와는 차별되는 FE의 개념을 법해석을 통해 도출하는 것이 가능한지에 대한 검토가 필요함
  - 최근 논란이 되고 있는 사건들도 결국 PE가 존재하는 경우 이를 FE로 인정할 수 있는지, 해당 PE의 공급관련성을 인정할 수 있는지가 다툼이 되고 있음
- PE의 존재 여부를 판단하고, PE의 존재가 인정되는 경우 해당 PE가 재화 또는 용역의 공급과 어느 정도 관련성이 있는지 등에 대한 법해석이 필요함
  - 국내사업장의 존재와 공급관련성이 확보되어야 과세표준의 계산과 부가가치세 과세가 가능하기 때문임
  - 외국법인이 국내에 사업장을 여러 곳 두고 있거나, 외국법인의 용역이 국내 사업장뿐만 아니라 국외 사업장과도 관련이 있는 경우 등에도 각 사업장과 관련된 재화 또는 용역의 공급이 무엇인지 판단하는 것이 중요할 수 있음
- PE는 사람이 아니라 기계, 서버 등에 대해 인정될 수 있는데 반해 FE는 사람과 기술적 자원을 고려한다는 점, 소프트웨어도 FE 인정 시 하나의 요소일 수 있는 점, 항구성 판단 시 PE는 사후적 평가가 가능하고 FE는 그렇지 않다는 점, 이동성 있는 것에 대해 PE는 인정하지 않지만 FE는 인정될 수 있다는 점, PE나 FE가 인정되지 않는 예비적, 보조적 활동에 대해 PE는 기업의 전반적인 활동을 기준으로 판단하고 FE는 특정서비스를 기준으로 한다는 점 등에서 PE와 FE에 대한 해석은 차별화할 수 있다고 할 것임



## 2. FE개념의 신설 필요성

- 현행 부가가치세법 제6조 제2항에서는 사업장(FE)에 대해 “사업자가 사업을 하기 위하여 거래의 전부 또는 일부를 하는 고정된 장소”로 별도의 정의규정을 두고 있음
  - 다만 비거주자 및 외국법인의 사업장에 대해서는, 부가가치세법시행령 제8조 제6항의 준용규정을 통해 사업자가 비거주자인 경우에는 「소득세법」 제120조에 따른 장소를, 사업자가 외국법인인 경우에는 「법인세법」 제94조에 따른 장소를 사업장으로 하고 있음
- 비거주자 및 외국법인의 사업장에 대한 규정도 상위 법령화를 통해 부가가치세법에서 규정하는 방안에 대한 검토가 필요함
  - 현행 부가가치세법 상 비거주자와 외국법인의 개념에 관한 규정도 소득세법 및 법인세법의 관련규정을 연결하는 방식을 채택하고 있지만, 법률에 규정되어 있다는 점에서 비거주자 및 외국법인의 사업장 개념에 관한 규정과는 체계상 차이가 있음
    - 부가가치세법 제2조 제8호에서 ““비거주자”란 「소득세법」 제1조의2제1항 제2호에 따른 비거주자를 말한다.”고 규정하고 있고, 동법 제2조 제9호에서 ““외국법인”이란 「법인세법」 제2조제3호에 따른 외국법인을 말한다.”고 규정하고 있음
- 소득과세와 관련된 PE를 소득세법과 법인세법에서 규정하고 있는 것과 마찬가지로, 소비과세와 관련된 FE에 대해 동일한 수준의 법령 체계에서 규정하는 것이 바람직하다고 할 수 있음
  - PE와 관련하여 비거주자의 경우 “국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소”(소득세법 120조 1항)로, 외국법인의 경우 동일하게 “국내에 사업의 전부 또는 일부를 수행하는 고정된 장소”(법인세법 94조 1항)로 사실상 개념정의를 하고 있음

- 거주자와 비거주자, 내국법인과 외국법인의 FE개념을 별도로 규정해야 하는지에 관해서는, 비거주자와 외국법인의 경우 PE와 FE의 관계를 명확히 한다는 점에서 별도로 규정하는 것을 고려할 수 있음
- 별도의 규정이 개념적 차별화를 의미하는 것은 아니므로, FE는 거주자 여부와 국내법인 여부에 상관없이 “사업자가 사업을 하기 위하여 거래의 전부 또는 일부를 하는 고정된 장소”(부가가치세법 제6조 제2항)로 정의되는 것을 그대로 활용하면 됨
- 다만, 대리인 간주PE, 보조적 및 예비적 활동의 원칙적인 PE 불인정과 같은 사항에 대해서는 별도로 규정이 필요할 것임

### 3. ‘관련성’ 기준의 정립 가능성

- PE에 귀속되는 사업소득을 계산할 때 어떤 거래나 행위가 PE의 사업소득을 계산하는 데 포함되어야 하는지, 그리고 이러한 거래나 행위로부터 얻은 총사업소득을 어떻게 본점 혹은 이해관계자와 PE 사이에 배분할 것인지 검토해야 하는 것처럼,<sup>63)</sup> 부가가치세 과세에 있어서도 귀속되는 거래의 범위를 어떻게 판정할 것인지에 관한 기준을 정립할 필요가 있는지 검토해야 함
- 이는 앞서 살펴본 FE개념의 신설 필요성에 따라 부가가치세법 개정을 하더라도, 여기에서 나아가 해당 장소와 공급 영역의 ‘관련성’에 관한 기준을 정립하는 별도의 작업이 될 것임
- 일반적으로 부가가치세의 과세대상인 영역의 공급이 되기 위해서는, ① 역무를 제공하거나 재화·시설물 또는 권리를 사용하게 할 것, ② 계약상 또는 법률상의 모든 원인에 의할 것, ③ 사업자가 사업과 관련하여 공급할 것, ④ 무상공급이 아닐 것, ⑤ 고용관계에 의한 근로의 제공이 아닐 것 등의 요건을 필요로 함

63) 이에 대한 자세한 사항은 김재승, “고정사업장 과세소득 계산에서 귀속의 의미”, 조세법연구 제21집 제2호, 한국세법학회, 2015.8, pp.127-154 참조

- FE가 특정서비스를 기준으로 한다는 점에 비추어 보면, 위 요건 중 “사업자가 사업과 관련하여 공급할 것”이라는 사업관련성 요건의 판단을 통해 공급 장소의 관련성도 판단해야 할 것으로 보임
  - EU, 호주, 캐나다, 프랑스, OECD 등의 입법례에서도 FE의 ‘관련성’에 대해 입법적으로 기준을 제시하는 사례는 보이지 않는다는 점에서, 별도의 기준을 제시하는 것은 쉽지 않을 것으로 보임
- 2021년 9월 1일 국세청에서 「법인세법 시행규칙」 제64조 제8항 및 「소득세법 시행규칙」 제86조의4 제8항의 위임에 따라 외국기업 국내사업장의 각 사업연도 소득금액을 결정할 때 해당 국내사업장에 배분할 본점 및 그 국내사업장을 관할하는 관련지점(“지역통할점”) 등의 공통경비의 구체적인 계산방법 및 관련서류의 제출에 관하여 『외국기업 본점 등의 공통경비 배분방법 및 제출서류』(국세청 고시 제2021-50호(2021. 9. 1.))를 고시한 바 있음
- 이처럼 법령의 근거를 통해 구체적인 계산방법을 제시함으로써 납세자의 예측가능성을 확보하는 것도 하나의 대안이 될 수 있음
  - FE에 귀속되는 매출세액과 매입세액을 계산하기 위해 PE에 귀속되는 사업소득의 계산 방법을 참고할 수는 있겠지만, PE와 FE는 소득과세와 소비과세라는 본질적인 차이점 외에도 PE의 경우 기업의 전반적인 활동을 기준으로 판단하고 FE는 특정서비스를 기준으로 하는 판단한다는 등의 세부적인 차이가 있으며, 앞서 FE개념을 PE와 개별적으로 규정할 필요성을 확인했다는 점에서 향후 별도의 기준을 모색할 필요는 있다고 하겠음

#### 4. 주요 개정사항(개정안)

- 지금까지 검토한 내용을 바탕으로 주요 개정사항을 정리해보면 다음과 같음
  - 비거주자와 외국법인의 FE에 대한 별도 규정 신설(부가가치세법 제6조 제4항 신설)
    - 소득과세와 관련된 PE를 소득세법과 법인세법에서 규정하고 있는 것과

마찬가지로, 소비과세와 관련된 FE에 대해 동일한 수준의 법령 체계에서 규정

- FE에 포함되는 경우 열거 시 “고정되지 않은 이동 가능한 물건” 포함(부가가치세법 제6조 제4항 제7호 신설)
  - PE와 FE의 차이점을 반영하기 위한 것이나, 이것까지 사업장으로 인정할지에 대해서는 추가적인 논의가 필요
- 대리인 간주PE에 해당하는 대리인 간주FE 규정 신설(부가가치세법 제6조 제5항 신설)
  - 다만 “사업장이 없는 경우에는 주소지, 주소지가 없는 경우에는 거소지로 한다”는 규정은 포함하지 않음(비거주자, 외국법인의 경우 해당되지 않기 때문)
- 보조적 및 예비적 활동의 원칙적인 PE 불인정규정, 포함규정에 해당하는 FE규정 신설(부가가치세법 제6조 제6항, 제7항)
  - “이 경우 공급과 관련된 해당 재화 또는 용역에 따라 판단한다.”고 하여 PE나 FE가 인정되지 않는 예비적, 보조적 활동에 대해 PE는 기업의 전반적인 활동을 기준으로 판단하고 FE는 특정서비스를 기준으로 한다는 점 등 PE와 FE는 해석상으로 달라질 수 있다는 점을 반영

〈표 2〉 FE 관련 주요 개정사항

| 현 행                                                                                                                                                                                                           | 개정안                                                    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------|
| 부가가치세법 제6조(납세지) ① 사업자의 부가가치세 납세지는 각 사업장의 소재지로 한다.<br>② 제1항에 따른 사업장은 사업자가 사업을 하기 위하여 거래의 전부 또는 일부를 하는 고정된 장소로 하며, 사업장의 범위에 관하여 필요한 사항은 대통령령으로 정한다.<br>③ 사업자가 제2항에 따른 사업장을 두지 아니하면 사업자의 주소 또는 거소(居所)를 사업장으로 한다. | 부가가치세법 제6조(납세지) ① (현행과 동일)<br>② (현행과 동일)<br>③ (현행과 동일) |

| 현 행     | 개정안                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| (이하 생략) | <p>④ (신설) 사업자가 비거주자이거나 외국법인(이하 “비거주자등”이라 함)인 경우 사업장에는 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 장소를 포함하는 것으로 한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 지점, 사무소 또는 영업소</li> <li>2. 상점이나 그 밖의 고정된 판매장소</li> <li>3. 작업장, 공장 또는 창고</li> <li>4. 6개월을 초과하여 존속하는 건축 장소, 건설·조립·설치공사의 현장 또는 이와 관련된 감독을 하는 장소</li> <li>5. 고용인을 통하여 용역을 제공하는 장소로서 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 장소             <ol style="list-style-type: none"> <li>가. 용역이 계속 제공되는 12개월 중 합계 6개월을 초과하는 기간 동안 용역이 수행되는 장소</li> <li>나. 용역이 계속 제공되는 12개월 중 합계 6개월을 초과하지 아니하는 경우로서 유사한 종류의 용역이 2년 이상 계속적·반복적으로 수행되는 장소</li> </ol> </li> <li>6. 광산·채석장 또는 해저천연자원이나 그 밖의 천연자원의 탐사 장소 및 채취 장소[국제법에 따라 우리나라가 영해 밖에서 주권을 행사하는 지역으로서 우리나라의 연안에 인접한 해저지역의 해상과 하층토(下層土)에 있는 것을 포함한다]</li> <li>7. 고정되지 않은 이동가능한 물건</li> </ol> <p>⑤ (신설) 비거주자등이 제4항에 따른 고정된 장소를 가지고 있지 아니한 경우에도 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 자 또는 이에 준하는 자로서 대통령령으로 정하는 자를 두고 사업을 경영하는 경우에는 그 자의 사업장 소재지에 사업장을 둔 것으로 본다. 이 경우 공급과 관련된 해당 재화 또는 용역에 따라 판단한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 국내에서 그 비거주자등을 위하여 다음 각 목의 어느 하나에 해당하는 계약(이하 이 항에</li> </ol> |



| 현 행 | 개정안                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|-----|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|     | <p>서 "비거주자등 명의 계약등"이라 한다)을 체결할 권한을 가지고 그 권한을 반복적으로 행사하는 자</p> <p>가. 비거주자등 명의의 계약</p> <p>나. 비거주자등이 소유하는 자산의 소유권 이전 또는 소유권이나 사용권을 갖는 자산의 사용권 허락을 위한 계약</p> <p>다. 비거주자등의 용역제공을 위한 계약</p> <p>2. 국내에서 그 비거주자등을 위하여 비거주자등 명의 계약등을 체결할 권한을 가지고 있지 아니하더라도 계약을 체결하는 과정에서 중요한 역할(비거주자등이 계약의 중요사항을 변경하지 아니하고 계약을 체결하는 경우로 한정한다)을 반복적으로 수행하는 자</p> <p>⑥ 다음 각 호의 장소(이하 이 조에서 "특정 활동 장소"라 한다)가 비거주자등의 사업 수행상 예비적 또는 보조적인 성격을 가진 활동을 하기 위하여 사용되는 경우에는 제4항에 따른 사업장에 포함되지 아니한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 비거주자등이 단순히 자산의 구입만을 위하여 사용하는 일정한 장소</li> <li>2. 비거주자등이 판매를 목적으로 하지 아니하는 자산의 저장 또는 보관만을 위하여 사용하는 일정한 장소</li> <li>3. 비거주자등이 광고·선전정보의 수집·제공 및 시장조사를 하거나 그 밖에 이와 유사한 활동만을 위하여 사용하는 일정한 장소</li> <li>4. 비거주자등이 자기의 자산을 타인으로 하여금 가공만 하게 하기 위하여 사용하는 일정한 장소</li> </ol> <p>⑤ 제4항에도 불구하고 특정 활동 장소가 다음 각 호의 어느 하나에 해당하는 경우에는 제4항에 따른 국내사업장에 포함한다.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. 비거주자등 또는 대통령령으로 정하는 특수관계인(이하 이 항에서 "특수관계인"이라 한다)이 특정 활동 장소와 같은 장소 또는 국내의</li> </ol> |

| 현 행                                                                                                                        | 개정안                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                                                                                                            | <p>다른 장소에서 사업을 수행하고 다음 각 목의 요건을 모두 충족하는 경우</p> <p>가. 특정 활동 장소와 같은 장소 또는 국내의 다른 장소에 해당 비거주자등 또는 특수관계인의 국내사업장이 존재할 것</p> <p>나. 특정 활동 장소에서 수행하는 활동과 가목의 국내사업장에서 수행하는 활동이 상호 보완적일 것</p> <p>2. 비거주자등 또는 특수관계인이 특정 활동 장소와 같은 장소 또는 국내의 다른 장소에서 상호 보완적인 활동을 수행하고 각각의 활동을 결합한 전체적인 활동이 비거주자등 또는 특수관계인의 사업 활동에 비추어 예비적 또는 보조적인 성격을 가진 활동에 해당하지 아니하는 경우</p> |
| <p>부가가치세법시행령 제8조(사업장)</p> <p>⑥ 사업자가 비거주자인 경우에는 「소득세법」 제120조에 따른 장소를 사업장으로 하고, 외국법인인 경우에는 「법인세법」 제94조에 따른 장소를 사업장으로 한다.</p> | <p>부가가치세법시행령 제8조(사업장)</p> <p>⑥ (삭제)</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |





# 제6장



# 결론





## 제6장 결 론



- 본 연구에서는 부가가치세법 상 사업장 개념의 정립을 통해 국제거래 시 부가가치세의 과세체계와 관련한 법령 개정사항을 검토하고자 하였음
  - 부가가치세법 상 사업장의 개념을 법인세법 상 고정사업장(조세조약상 고정사업장 포함)과 동일하게 규정하는 방안, 달리 규정하는 방안 등에 대하여 검토
- 이러한 검토를 위해 주요국의 사례를 살펴봄
  - EU, 호주, 캐나다, 프랑스 등 주요국이 PE와 FE에 대해 어떠한 입법방식을 취하고 있는지를 비교해 보았고, OECD VAT 지침도 살펴보았음
    - 우리나라를 비롯해, EU VAT 지침, 호주, 캐나다, OECD VAT 지침에서 소비세제 상 사업장을 별도 규정하는 입법방식을 취하고 있다는 점에서는 PE와 FE를 구별하고 있다고 볼 수 있음
    - 프랑스의 경우에는 동일한 용어를 사용하고 있으며, 대법원 판례 역시 양자를 달리 판단하고 있지 않음
  - 그러나 FE와 PE를 법령에서 별도 규정하는 것을 양자를 구별하는 것으로 해석한다고 해서, 실제로 FE유무를 판단할 때 PE와 무조건 달리 판단한다는 것을 의미하는 것은 아님
- PE와 FE의 일치 필요성과 차별적 FE개념의 확보 가능성을 검토해 본 결과, 비거주자 및 외국법인의 사업장에 대한 사항도 부가가치세법 차원에서 별도로 규정하는 방안을 결론으로서 제시하였음

- 비거주자와 외국법인의 FE에 대한 별도 규정 신설(부가가치세법 제6조 제4항 신설)
  - 소득과세와 관련된 PE를 소득세법과 법인세법에서 규정하고 있는 것과 마찬가지로, 소비과세와 관련된 FE에 대해 동일한 수준의 법령 체계에서 규정
- FE에 포함되는 경우 열거 시 “고정되지 않은 이동 가능한 물건” 포함(부가가치세법 제6조 제4항 제7호 신설)
  - PE와 FE의 차이점을 반영하기 위한 것이나, 이것까지 사업장으로 인정할지에 대해서는 추가적인 논의가 필요
- 대리인 간주PE에 해당하는 대리인 간주FE 규정 신설(부가가치세법 제6조 제5항 신설)
  - 다만 “사업장이 없는 경우에는 주소지, 주소지가 없는 경우에는 거소지로 한다”는 규정은 포함하지 않음(비거주자, 외국법인의 경우 해당되지 않기 때문)
- 보조적 및 예비적 활동의 원칙적인 PE 불인정규정, 포함규정에 해당하는 FE 규정 신설(부가가치세법 제6조 제6항, 제7항)
  - “이 경우 공급과 관련된 해당 재화 또는 용역에 따라 판단한다.”고 하여 PE나 FE가 인정되지 않는 예비적, 보조적 활동에 대해 PE는 기업의 전반적인 활동을 기준으로 판단하고 FE는 특정서비스를 기준으로 한다는 점 등 PE와 FE는 해석상으로 달라질 수 있다는 점을 반영

## 참 고 문 헌

### 1. 단행본

- 국세청, 「외국법인 및 외국인투자기업 납세안내」, 2021.2.
- 김완석·황남석, 『법인세법론』, 삼일인포마인, 2021.
- 김해마중, 「고정사업장 과세의 이론과 쟁점」, 경인문화사, 2017.6.
- 송쌍중, 『부가가치세법론』, 조세문화사, 2015.3.
- 안창남, 『주요국의 조세제도-프랑스편』, 한국조세연구원, 2009.
- 안창남·손승연, 『주요국의 소비세제도(1)-프랑스편』, 한국조세재정연구원, 2019.
- 이준봉, 『주요국의 조세제도-캐나다편』, 한국조세재정연구원, 2013.11.
- 전병목·정희선, 「부가가치세 사업자단위 과세제도 연구」, 한국조세연구원 세법연구센터, 2007.11.
- 홍성훈, 「외국법인의 과세사업자 요건 국제비교 연구」, 한국조세재정연구원 세법연구센터, 2013.12.
- Australia Treasury, *Tax Laws amendment(gst treatment of cross-border transactions) bill*, 2015.
- Canada Revenue Agenct, *T2 Corporation-Income Tax Guide*, 2020.
- K. Spies, *Permanent Establishment in Value Added Tax*, European and International Tax Law and Policy Series, IBFD, 2019.
- Schenk, Alan & Thuronyi, Victor & Cui, Wei, *Value Added Tax : A Comparative Approach(Second Edition)*, Cambridge University Press, 2015.

## 2. 논문 등

김범준, “한국 - 필리핀 조세조약의 고정사업장과 소득 귀속- 2020. 6. 25. 선고 2017두72935 판결: 공2020하, 1535”, 대법원판례해설 제123호(2020년 상), 법원도서관, 2020.12.

김동수, “조세법령을 명확하고 알기쉽게 개편(부가가치세법)”, 법무법인 율촌, 2011.

김재승, “고정사업장 과세소득 계산에서 귀속의 의미”, 조세법연구 제21집 제2호, 한국세법학회, 2015.8.

김해마중, “고정사업장 제도에 관한 연구-조세조약상 고정사업장 기능과 요건, 전망에 관하여”, 서울대학교 법학박사 학위논문, 2016.8.

박윤준, “외국기업 고정사업장에 대한 부가가치세 과세 문제의 연구”, 조세학술논집 제37편 제3호, 한국국제조세협회, 2021.9.

오광태, “고정사업장 과세제도 개선방안 연구 : OECD 고정사업장 귀속소득 계산 일반원칙(AOA)을 중심으로”, 강남대학교 일반대학원 세무학과 박사학위논문, 2015.8.

오병주, “외국법인 과세소득 범위에 관한 연구”, 건국대학교 석사학위논문, 1992.

이은총, “카지노 국외모객용역과 고정사업장 판단”, 국제조세연구 제1집, 2020.11.

K. Spies, *Permanent Establishment versus Fixed Establishment: The Same or Different?*, Bulletin for International Taxation, 2017 (Volume 71), No 12, 20 November 2017.

## 3. 기타자료

유철형, “고정사업장에 귀속되는 이윤의 범위와 입증책임은?”, 세정일보, 2020.7.27.자.

이은총, “카지노 국외모객용역과 고정사업장 판단 - 대법원 2020. 6. 28. 선고 2017두72935 판결 -”, 법률신문, 2021.1.18.자.

Ariane Calloud·Eric Meier·Hanna El Rouah, “Permanent Establishment: An Extensive Approach Adopted by the French Supreme Court”, Bloomberg Tax, 2020.12.24.

Damian Chalmers, *The Court of Justice*, UK in a changing europe, 2016.  
5. 18.

대법원 종합법률정보(<https://glaw.scourt.go.kr>)

유럽연합(EU) 종합법률정보(<https://eurlex.europa.eu>)

호주 국세청 법령정보시스템(<https://ato.gov.au>)

호주 국가법령정보센터(<https://www.legislation.gov.au>)

캐나다 국가법령정보센터(<https://laws-lois.justice.gc.ca>)

프랑스 국세청(<https://www.impots.gouv.fr>)

프랑스 국가법령정보센터(<https://www.legifrance.gouv.fr>)

프랑스 국무원(<https://www.conseil-etat.fr>)

블룸버그 택스(<https://news.bloombergtax.com>)

## Abstract

The Article 6(2) of Korean Value-added Tax Act and the Article 8(6) of the Enforcement Decree of Value-added Tax Act define the 'Permanent Establishment(PE)' in Corporate Tax Act and 'Fixed Establishment(FE)' in Value-added Tax Act as identical concepts. Accordingly, Korean courts have applied the same standards in practice when it comes to judging those concepts in corporate tax and value-added tax.

In addition, the Korean Supreme Court recently ruled that in both corporate tax and value-added tax, the tax office must specify and prove the value of the "domestic supply" from the domestic/foreign-combined services provided by a foreign corporation.

As the above ruling was sentenced, uncertainty arose over whether or not a foreign corporation was obliged to pay VAT on services provided in Korea, and accordingly, it became an important issue to clearly secure Korean tax office's right to impose VAT on services provided by foreign corporations in Korea.

Therefore, this article presents the draft of legislation which is targeting to build the new concept of establishment in VAT Act through comparing that of value-added tax with corporate tax (income tax) and by analyzing legislation cases of foreign countries in regard to "Fixed Establishment(FE)". The contents of newly presenting legislation are as follows.

Firstly, the concept of 'Fixed Establishment(FE)' of non-residents and foreign corporations is newly enacted in the Value-added Tax Act. Unlike income tax, whose key problem is whether income could be attributed to 'Permanent Establishment(PE)' or not, Value-added Tax, whose key problem is judging 'supplying place' as Value-added Tax is imposed to transaction



itself. Therefore, 'Fixed Establishment(FE)' should be individually enacted on Value-added Tax Act, not just adapting 'Permanent Establishment(PE)' concept from Corporate Tax Act.

Secondly, it is additionally listed on Value-added Tax Act that 'unfixed movable goods', such as ships, are also included as 'Fixed Establishment(FE).'

Thirdly, with the establishment of a separate clause under the Value-added Tax Act, the concept of 'Deemed Permanent Establishment', which is previously discussed through the applicable provisions, is also newly enacted in the Value-added Tax Act.

Lastly, a new rule has been established, which does not recognize a place where preliminary and auxiliary activities have been carried out as a 'Fixed Establishment(FE)' in principle, but exceptionally recognizes that place as PE in certain circumstances based on the fact that while the 'Permanent Establishment(PE)' is analyzed under the overall activities of the company in determining whether certain business activity is "preliminary and auxiliary" of the whole service, the 'Fixed Establishment(FE)' is analyzed under certain activities of the whole service.