세법연구 10-08

외화획득용역에 대한 부가가치세 영세율 적용에 관한 연구

박명호 · 김태훈 · 송은주

2010. 12

세 법 연 구 센 터

한국조세연구원

목 차

Ⅰ. 서 론 ····· 7

Ⅱ. 소비지 과세원칙 ····· 9

1. 소비지 과세원칙의 도입배경 ····· 9

2. 소비지 결정 ····· 10

3. 소비지 과세원칙의 적용방법 ····· 12

Ⅲ. 우리나라의 부가가치세 영세율 제도 ····· 13

1. 개요 ····· 13

2. 영세율 제도 ····· 14

가. 영세율 제도의 효과 및 목적 ····· 14

나. 영세율 적용 요건 ····· 15

다. 영세율 적용범위 ····· 16

3. 외화획득용역에 대한 영세율 적용 범위 및 문제점 ····· 30

가. 외화획득용역에 대한 영세율 적용 범위 ····· 30

나. 외화획득용역에 대한 영세율 적용의 문제점 ····· 32

Ⅳ. 주요국의 외화획득용역에 대한 과세 현황 ····· 35

1. 일본 ····· 35

가. 개요 ····· 35

나. 영세율 제도 ····· 38

다. 외화획득용역 관련 영세율 적용 범위 ····· 41

2. 영국 ····· 42

가. 개요 ····· 42

나. 영세율 제도 ····· 44
다. 외화획득용역에 대한 영세율 적용 범위 ····· 47
3. 프랑스 ····· 49
가. 개요 ····· 49
나. 영세율 제도 ····· 51
다. 외화획득용역 관련 특례 ····· 52
4. 독일 ····· 57
가. 개요 ····· 57
나. 영세율 제도 ····· 59
다. 외화획득용역 관련 특례 ····· 60

Ⅴ. 국제비교 및 정책시사점 ····· 63
1. 국제비교 ····· 63
가. 국외제공 용역 ····· 64
나. 외국항행 용역 ····· 64
다. 수출재화 관련 용역 ····· 64
라. 외국인 · 국제기구 등에 대한 용역 ····· 65
마. 기타 ····· 65
2. 정책시사점 ····· 67

Ⅵ. 결 론 ····· 68

참고문헌 ····· 70

부록 제6차 EU directive상 외화획득용역 관련 규정 ····· 71

표목차

〈표 Ⅲ-1〉 부가가치세법상 영세율 적용범위 ····· 17

〈표 Ⅳ-1〉 일본의 소비세 과세대상 거래의 종류 ····· 36
〈표 Ⅳ-2〉 일본 소비세법상 영세율 적용범위 ····· 40

〈표 Ⅴ-1〉 영세율 적용 대상 외화획득용역 ····· 63

Ⅰ. 서 론

□ 통상적으로 부가가치세를 운영중인 국가들은 국가 간의 법률적인 이중과세를 배제하고 조세중립성을 확보하기 위한 소비지 과세원칙에 따라 과세대상을 국내 거래에 한정하고 있음

○ 우리나라의 경우 부가가치세를 국내 거래에 한하여 과세한다고 세법에 명시적으로 규정하고 있지 않지만,

– 부가가치세 기본통칙 2-0-3 에서는 “부가가세의 납세의무는 대한민국의 주권이 미치는 범위 내에서 적용하므로 사업자가 대한민국의 주권이 미치지 아니하는 국외에서 재화를 공급하는 경우에는 납세의무가 없다”고 규정하고 있어 부가가치세법 시행령 제24조 1항 제2호에 따른 수출에 의한 재화의 공급을 제외하고는 국내 거래를 과세대상으로 하고 있다고 해석할 수 있음

□ 소비지 과세원칙이란 국가 간에 이동이 이루어지는 재화의 수출입은 국제적인 이중과세가 발생하지 않도록 하기 위해 재화의 수출에 대해 영세율을 적용하고 재화의 소비지인 수입국에서 과세하는 것을 말함

○ 영세율 제도란 재화 또는 용역의 공급에 대하여 영의 세율을 적용하는 것으로, 해당 재화 또는 용역의 부가가치세 부담이 완전히 제거된다는 점에서 완전면세라 할 수 있음

□ 소비지 과세원칙을 준수하는 대부분의 국가들은 수출에 대해서는 영세율을 적용하지만 그 밖의 재화나 용역의 공급에 대해서는 영세율을 적용하지 않는 것이 일반적임

□ 그러나 우리나라의 경우 부가가치세제의 도입 시점부터 수출 이외의 기타 외화획득 재화 또는 용역에 대해서도 영세율을 허용하였음

○ 이는 부가가치세가 도입되었던 1970년대는 수출을 기반으로 고도 경제성장을 이루던 시기로서 외화획득을 통한 투자의 촉진을 위한 조치임

○ 그 결과 국내 거래임에도 불구하고 외화를 획득하는 거래에 대해서는 영세율을 적용함에 따라 완전 면세의 혜택이 주어짐

□ 국내 거래에 대하여 영세율을 적용하는 것은 소비지 과세원칙에 위배될 뿐 아니라 내국인과 외국인 간의 차별적 과세로 인해 과세 형평성을 훼손한다는 비판이 있음

□ 이에 본 연구에서는 부가가치세의 과세원리의 검토와 외화획득용역에 대한 영세율 적용에 관한 주요국 세제의 국제적 비교를 통해 정책적 시사점을 제시하고자 함

□ 본 보고서의 구성은 다음과 같음

○ 제2장에서는 부가가치세의 통상적인 과세원칙인 소비지 과세원칙을 소개 · 정리함

○ 제3장에서는 우리나라의 부가가치세 영세율 제도를 외화획득용역을 중심으로 개략적으로 정리함

○ 제4장에서는 일본, 영국, 독일, 프랑스의 외화획득용역에 대한 영세율 적용 현황을 파악함

○ 제5장에서는 국제비교를 통한 시사점을 도출하고, 제6장에서 요약 및 결론을 맺고 있음

Ⅱ. 소비지 과세원칙

1. 소비지 과세원칙의 도입배경

□ 국제 간 공급되는 재화와 용역의 조세부담의 차이는 공정한 무역을 방해할 수 있음

○ 국제 간 공급되는 재화·용역의 조세부담 차이는 주로 국가 간의 조세제도, 경제상황의 차이로 인해서 발생함

□ WTO는 공정한 무역을 위해서 조세의 중립성 유지를 강조함

○ 국제 간 조세부담의 차이로 인하여 훼손되는 무역의 공정성을 회복하기 위하여, WTO 회원국은 과세주권의 행사에 있어 중립성을 유지하여야 함

○ GATT 제Ⅱ조 제2항에 따르면 회원국은 내국민대우원칙에 합치되는 방식으로 수입품에 관한 조세(국경세 조정)를 조정해야 한다고 규정함

□ 조세의 중립성 확보를 위하여 소비세에 대해서는 소비지원칙(destination principle)을, 직접세에 대해서는 원천지원칙(origin principle)을 적용함[1)]

○ 특히 간접세인 부가가치세의 경우 소비지 과세를 원칙으로 하여 국가 간 조세의 중립성을 유지함

□ 소비지원칙을 적용하기 위하여 한 국가에서 다른 국가로 재화·용역이 이전하는 경우 원천지에서 발생하는 조세부담을 제거하고 소비지에서 발생하는 조세부담을 부과하는 과정이 필요한데, 이를 국경세 조정(border tax adjustment)이라고 함

○ 즉, 국경세 조정(border tax adjustment)이란 일반적으로 소비지 과세원칙에 따라

---

1) 이로리, 「탄소세의 국경세 조정에 대한 WTO법적 검토」, 『국제법학회보』, 제55권 제1호(통권 116호), 2010, p.167

수출품에 부과된 내국세를 면제하고 수입품에 대해서는 국산품과 동등한 세금을 부과하는 조치를 의미함[2)]

○ 따라서 국경세 조정은 간접세에 대해서는 소비지원칙을, 직접세에 대해서는 원산지원칙을 적용함

□ 국경세 조정에 대상이 되는 세금은 직접세가 아니라 소비세임[3)]

○ 'GATT 1947 article Ⅱ : Schedules of Concession'에 따르면 국경세 조정의 대상이 물품에 관련된 내국세라는 의미의 단어를 사용함

○ 물품에 부과되는 간접세는 소비자에게 전가되는 반면 직접세는 제조업자 등에게 부담이 이전되어 제품가격에 영향을 주지 않음[4)]

□ 소비지 과세원칙에 따라 국경세 조정을 하기 위하여 수출에 대해서는 영세율을 부과하고 수입에 대해서는 부가가가치세를 부과하는 방식으로 조세의 중립성을 확보함[5)]

2. 소비지 결정

□ 재화 · 용역의 국제간 거래로 인한 소비지의 개념을 위하여 OECD에서는 2006년 2월에 'International VAT/GST Guideline'을 발표함

○ 특히, 전자상거래의 증가로 인한 소비지의 개념 정의가 필요하게 됨

---

2) GATT, Working Party on Border Tax Adjustment, Report of the working party on border tax adjustment. GATT doc. L/3464, adopted 2December 1970, BISD 18S/97(1970); 장근호, 「WTO 체제에서의 탄소관세(국경세 조정)에 관한 연구」, 『조세학술논문집』 제26집 제1호, 2010.

3) 장근호, 「WTO 체제에서의 탄소관세(국경세 조정)에 관한 연구」, 『조세학술논문집』 제26집 제1호, 2010, p. 207

4) 장근호, 「WTO 체제에서의 탄소관세(국경세 조정)에 관한 연구」, 『조세학술논문집』 제26집 제1호, 2010, p. 207

5) 이성식, 「부가가치세법상 영세율제도와 면세제도의 개선방안에 관한 연구」, 조세연구 제8-1집, 2008.

□ 소비지(the place of consumption)는 재화 · 용역을 공급받는 자가 일상적(usual)으로 거주(residence)하거나 공급받는 자의 사업이 존재하는 지역(jurisdiction)을 말함[6)]

○ 특히, 무형자산이나 용역을 외국에 공급하는 경우에는 그 재화 · 용역에 대한 수취자의 일상적 거주지가 소비지가 됨

○ 지역은 한 국가의 과세권이 미치는 영역으로 판단됨

○ 일상적으로 거주하는 지역이므로 호텔 등은 소비지로 볼 수 없음[7)]

□ OECD guideline에서는 국제 간 재화 · 용역의 거래에 대하여 소비지에 대한 구체적인 사례를 제시함

○ B2B 거래 (business to business transaction) : 사업자에 대한 해외로 부터의 용역의 공급의 경우, 소비지는 그 사업자의 사업이 존재(presence)하는 과세권역(jurisdiction)이어야 함[8)]

– 사업의 존재 : 재화 · 용역을 공급을 받는 사업자의 기관(establishment)이 존재함을 의미함

– 사업자의 기관에는 사업과 관련하여 본점 사무소(headquarter), 등록된 사업소(registered office), 또는 지점(branch)이 포함됨

○ B2C 거래 (business to private consumer) : 소비자(private consumer)에 대한 해외로부터의 용역의 공급의 경우, 소비지는 그 소비자의 일상적 거주지(usual residence)가 있는 과세권역(jurisdiction)이어야 함[9)]

– 소비자는 부가가치세 납부의무가 없는 비사업자를 의미함

– 따라서 OECD guideline에 따르면 실제 용역을 소비한 그 지역에 해당되는 과세권역이 아니라 소비자의 일상적 거주지를 의미함

---

6) OECD, International VAT/GST Guideline, 3문, 5문, 2006.2.

7) OECD, International VAT/GST Guideline, 6문, 2006.2.

8) OECD, International VAT/GST Guideline, 3문, 2006.2.

9) OECD, International VAT/GST Guideline, 5문, 2006.2.

3. 소비지 과세원칙의 적용방법

□ 소비지 과세원칙을 구체적으로 적용하기 위하여 영세율제도를 적용함

○ 소비지 과세원칙이란 재화 · 용역이 소비되는 국가에서 세금이 부과되는 것을 말함[10)]

□ 영세율제도란 재화 · 용역의 공급에 대하여 부가가치세 세율 0%를 적용하여 매출세액을 계산하는 제도임

○ 영세율제도는 과세사업자에 대해서 적용되므로 영세율에 의해서 계산되는 매출세액에는 매입세액 공제됨

○ 이로 인해 매입세액이 공제되지 않는 면세와 비교할 경우 재화 · 용역을 공급받는 자의 조세부담이 완전히 제거되는 효과가 있음

□ 결국 영세율제도는 사업자의 조세부담을 면제시키기 위한 것이 아니라 거래상대방(특히 소비자)의 조세부담을 완전히 제거하기 위한 제도임[11)]

○ 거래의 상대방은 원천지(origin)의 부가가치세를 완전히 제거한 재화 · 용역을 공급받는 한편 수입 시점에 그 소비지의 과세권역에서 부과되는 부가가치세를 부담함

---

10) 이로리, 「탄소세의 국경세 조정에 대한 WTO법적 검토」, 『국제법학회보』, 제55권 제1호(통권 116호), 2010.

11) 임상엽 · 정정운, 『세법개론』, 상경사, 14판 2쇄, 2008, pp. 1028~1029

Ⅲ. 우리나라의 부가가치세 영세율 제도

1. 개요

□ 우리나라의 부가가치세제는 1977년 시작된 제4차 경제개발 5개년 계획에 소요되는 재원을 조달하면서, 종전에 운영되어 오던 간접세 체계를 전면적으로 개편하기 위한 것으로 1977년 7월 1일 도입되어 현재에 이르고 있음

□ 현재 우리나라가 시행하고 있는 부가가치세는 EU 회원국 등에서 시행하고 있는 '전단계세액공제방법'에 의한 '소비형 부가가치세제'로 1954년 프랑스가 처음으로 시행한 것임

○ 원칙적으로 모든 재화 및 용역의 공급을 과세대상으로 하여 최초 생산자로부터 소비자에 이르기까지의 각 거래단계마다 과세하면서도 당해 거래단계에서 창출된 부가가치에 대하여만 과세되도록 함으로써 누적된 과세를 배제할 수 있도록 고안되어 있음

□ 우리나라의 부가가치세는 일반소비세로서 세수 측면에서 볼 때, 단일 세목으로는 가장 많은 세수를 차지할 만큼 매우 중요한 위치를 차지하고 있음

□ 현행 세제는 원칙적으로 모든 재화 및 용역의 공급을 과세대상으로 하고 있음

○ 그러나 국제간 이중과세 방지를 위하여 소비지 과세원칙에 따라 수출 및 국외에서 제공하는 용역 등에 대해서는 영세율을 적용하고 부가가치세가 지니는 역진성을 완화하기 위하여 특정 거래에 대해서는 면세제도를 적용하고 있음

□ 면세제도란 면세대상거래의 매출에 대한 매출세액만을 면제하는 것이므로 전단계에

서 부담한 매입세액은 공제 또는 환급하지 아니하는 것이므로 부분면세 효과가 있음

○ 면세제도의 목적은 동일세율로 과세되는 부가가치세의 세부담 역진성을 완화시키고 국민의 서민생활 보호를 위하여 조세정책적으로 최종소비자에게 세부담을 경감시켜주기 위한 것임

○ 면세제도의 적용범위는 기초생활필수품, 국민후생 관련 재화와 용역, 문화 관련 재화와 용역을 비롯하여 부가가치세법과 조세특례제한법에서 규정하고 있음

□ 영세율제도란 과세대상거래의 매출에 0의 세율을 적용하여 매출단계에서 부담한 부가가치세는 면제하고 매입단계에서 부담한 매입세액은 공제 또는 환급하는 것으로서 완전면세 효과가 있음

○ 영세율제도의 목적은 국제적 이중과세 방지를 위한 것으로 국내에서 소비되는 수입에 대하여 과세하고 외국에서 소비되는 수출에 대해 영세율을 적용하는 것임

○ 우리나라의 경우 수출을 지원하기 위한 정책적 목적에 의하여 외화 획득을 위한 재화 및 용역의 제공에 대해서도 영세율을 적용하고 있음

□ 세율은 표준세율인 10%의 세율과 '0'의 세율을 적용함

2. 영세율 제도

가. 영세율 제도의 효과 및 목적

□ 부가가치세는 과세대상 물건의 귀속자인 사업자가 법률상 납세의무자이기는 하지만 실질적인 세부담은 최종소비자가 지게 되는 간접세 형태의 소비세임

○ 우리나라의 부가가치세 세율 구조는 10%의 단일 비례세율을 적용하고 있으며, 완전 면세 효과가 있는 영세율 제도를 함께 적용하고 있음

□ 영세율이란 일정한 재화 또는 용역의 공급에 대하여 영의 세율을 적용하는 제도로

영세율이 적용되는 경우, 해당 거래의 매출세액은 "0"이 되므로 거래 상대방은 부가가치세를 징수당하지 않게 되고 영세율 적용을 받는 사업자는 해당 재화 및 용역과 관련하여 징수당한 매입세액을 환급받게 됨

○ 따라서 영세율이 적용되는 재화 및 용역에 대한 거래의 경우 부가가치세 부담이 완전히 제거되므로 완전한 면세 효과가 있는 것임

□ 영세율 제도를 적용하는 목적은 국제적인 이중과세 방지와 수출 촉진에 있음

○ 수출이나 수입과 같은 국제거래의 경우에 소비지 과세원칙에 따라 생산지국에서 수출하는 재화 및 용역에 대해서는 영세율을 적용하여 과세가 이루어지지 않도록 하고 수입하는 재화 및 용역에 대해서는 국내에서 소비되는 것이므로 과세를 하도록 함으로써 국제적인 이중과세를 방지할 수 있음

○ 또한 수출하는 재화에 영세율을 적용하는 경우 부가가치세 부담이 배제되므로 해외시장에서 가격적인 면에서 우위를 가짐으로써 수출을 촉진하는 효과를 얻을 수 있음

□ 현재 부가가치세법이 채택하고 있는 전단계세액공제법하에서는 매입세액이 매출세액을 초과하는 경우에 환급세액이 발생하게 됨

○ 부가가치세에서 환급세액을 환급하는 것은 사업자가 재화 등을 공급받을 때 이미 부담한 부가가치세액을 반환하는 것이지만, 영세율을 적용받는 경우에는 부가가치세 부담이 배제되는 것뿐만 아니라 환급세액을 조기에 환급받을 수 있어 사업자에게 유리한 면이 있음

나. 영세율 적용 요건

□ 영세율이 적용되는 사업자는 원칙적으로 거주자와 내국법인에 한함

○ 그러나 '상호면세주의'에 입각하여, 사업자가 비거주자 또는 외국법인인 경우라도 그 외국에서 대한민국의 거주자 또는 내국법인에 대하여 동일한 면세를 하는 경우에는 영세율을 적용함[12)]

- 동일한 면세라 함은 당해 외국의 조세로서 우리나라의 부가가치세 또는 이와 유사한 조세를 면제하는 때와 그 외국에 우리나라의 부가가치세 또는 이와 유사한 성질의 조세가 없는 경우가 해당됨[13]
- 즉, 상호면세주의에 입각하여 거래상대방인 비거주자 및 외국법인의 주소지 및 본국이 상호면세국인 경우에는 영세율을 적용하되, 상호면세국이 아닌 경우에는 일반세율을 적용하여 공급한다는 것임

□ 소비지과세원칙에 의해 재화의 수출에 대하여 영세율을 적용하는 것과 마찬가지로 국외에서 제공하는 용역은 용역의 수출에 해당하는 것으로 보아 영세율을 적용하는 것으로 규정하고 있음[14]

○ 즉, 우리나라의 거주자 또는 내국법인이 제공하는 용역으로서 용역제공의 장소가 국외인 경우, 거래상대방, 대가수령방법과 대금결제수단 등에 관계없이 영세율을 적용함

다. 영세율 적용범위

□ 부가가치세법상 영세율 적용 대상은 ① 수출하는 재화, ② 국외에서 제공하는 용역, ③ 선박 또는 항공기의 외국항행 용역, ④ 그 밖의 외화획득 재화 및 용역임

- 영세율을 적용함에 있어서 사업자가 비거주자 또는 외국법인인 경우에는 그 외국에서 대한민국의 거주자 또는 내국법인에게 동일한 면세를 하는 경우에 한하여 영세율을 적용함
  - 즉, 비거주자 또는 외국법인인 경우에는 상호면세 범위 내에서 영세율을 적용하는 것임

---

12) 부가가치세법 제11조 제2항
13) 부가가치세법 시행령 제27조
14) 부가가치세법 제11조 제1항 제2호

〈표 Ⅲ-1〉 부가가치세법상 영세율 적용범위

	적용범위
부가가치세법 제11조	① 수출하는 재화 ② 국외에서 제공하는 용역 ③ 선박 또는 항공기의 외국항행용역 ④ 외화를 획득하는 재화 또는 용역으로서 대통령령이 정하는 것
부가가치세법 시행령 제26조	① 국내에서 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인에게 제공되는 재화·사업에 해당하는 용역 – 비거주자 또는 외국법인이 지정하는 국내사업자에게 인도되는 재화로서 당해 사업자의 과세사업에 사용되는 재화 – 사업서비스업, 금융 및 보험업 중 무형재산권 임대업, 통신업(소포송달업 제외), 컨테이너수리업, 보세구역의 창고업, 「해운법」에 따른 해운대리점업 및 해운중개업, 오락·문화 및 운동관련 서비스업 중 뉴스제공업과 영화산업(영화관 운영업과 비디오물감상실 운영업 제외), 상품중개업 중 상품종합 중개업 – 그밖에 이와 유사한 재화 또는 용역으로서 기획재정부령이 정하는 것 ② 국내사업장이 있는 비거주자 또는 외국법인이 국내에서 국외의 비거주자 또는 외국법인과 직접계약에 의해 공급하는 재화 또는 사업에 해당하는 용역으로 ①에 해당하는 것 ③ 수출업자와 직접도급계약에 의하여 수출재화를 임가공하는 수출재화임가공용역(임가공사업자가 세금계산서 발급한 경우 제외) ④ 내국신용장 또는 구매확인서에 의하여 공급하는 수출재화임가공용역 ⑤ 외국을 항행하는 선박 및 항공기 또는 원양어선에 공급하는 재화 또는 용역(임가공사업자가 세금계산서를 발급한 경우 제외) ⑥ 국내에 주재하는 외국정부기관·국제기구·국제연합군 또는 미국군에게 공급하는 재화 또는 용역 ⑦ 관광진흥법에 따른 일반여행업자가 외국인관광객에게 공급하는 관광알선용역으로서 그 대가를 외국환은행에서 원화로 받거나 외화현금으로 받아 외국인관광객과의 거래가 확인된 것 ⑧ 관광진흥법에 따른 외국인전용 관광기념품 판매업자가 외국인관광객에게 공급하는 관광기념품으로서 외국인관광객과의 거래임이 표시되는 것 ⑨ 관광진흥법에 따른 호텔업 및 휴양 콘도미니엄업을 영위하는 자가 제공하는 숙박용역 및 음식용역 ⑩ 외국인전용판매장 또는 주한외국군인 및 외국인선원 전용 유흥음식점업을 영위하는 자가 국내에서 공급하는 재화 또는 용역으로서 그 대가를 외화로 받고 그 외화를 외국환은행에서 원화로 환전하는 것 ⑪ 우리나라에 주재하거나 파견된 외교관 등이 외교관면세점에서 외교관면세카드를 제시하여 공급받는 음식·숙박용역, 개별소비세법시행령에 따른 물품, 석유류, 주류, 자동차 ⑫ 외국공공기관 또는 국제금융기구로부터 국내사업을 위하여 받은 차관자금으로 국제경쟁입찰에 의하여 직접 공급하는 재화 또는 용역
부가가치세법 시행규칙 제9조의4	① 관세법에 의한 보세운송업자가 제공하는 보세운송용역

□ 수출하는 재화 및 국외에서 제공하는 용역은 부가가치세의 과세원칙인 소비지 과세원칙에 의해 영세율을 적용하는 것임

○ 선박 및 항공기의 외국항행용역이란 여객이나 화물을 국내에서 국외로, 또는 국외에서 국내로 수송하는 것이므로 국내거래와 국제거래가 혼합된 형태이며, 이를 구분하는 데 어려움이 있기 때문에 전체에 영세율을 적용하는 경우임

○ 그 밖의 외화획득 재화 및 용역이란 본질적으로 국내거래 이지만 외화획득 장려 및 수출산업 지원 등의 정책적인 목적에 의해 영세율을 적용하는 것임

□ 외화획득 재화 및 용역에 대해 영세율을 적용하는 것은 부가가치세의 일반적인 과세원칙인 소비지 과세원칙이 아닌 정책적인 목적에 의한 것으로 1977년 부가가치세가 도입되었던 시점부터 적용하고 있음

○ 1970년대 우리나라 경제가 수출을 중심으로 한 경제성장기였다면 경제적 상황이 많이 달라진 현재까지도 이에 대하여 영세율을 계속 적용하는 것이 적절한 것인지에 대한 검토가 필요함

1) 수출하는 재화

가) 수출의 범위

□ 일반적으로 수출은 국내에서 외국으로 재화를 판매하는 것을 의미하며 수출하는 재화는 대금의 결제방법에 상관없이 영세율이 적용됨

○ 수출의 정의 및 범위에 대해서는 각종 법령에서 달리 규정하고 있음

□ 부가가치세법에서도 수출의 범위를 정의하고 있음

○ 수출이란 사업자가 직접 수출하거나 무역업자를 통한 대행수출방식에 의하여 내국물품[15]을 외국으로 반출하는 것임

○ 재화의 공급은 외국에서 이루어지지만 계약과 대가수령 등의 거래는 국내의 사업

15) 우리나라 선박에 의하여 채포된 수산물을 포함

장에서 이루어지는 「대외무역법」상 실질적인 수출에 해당하는 중계무역수출, 위탁판매수출, 외국인도수출 및 위탁가공수출도 수출에 포함함[16)17)]

○ 또한 사업자가 내국신용장과 대외무역법에서 정하는 구매확인서에 의하여 공급하는 재화[18)], 한국국제협력단에 공급하는 재화[19)], 한국국제보건의료재단에 공급하는 재화[20)]도 수출의 범위에 포함됨

○ 사업자가 비거주자 등이 지정하는 국내의 다른 사업자에게 요건을 갖추어 재화를 인도하는 경우 수출용 재화에 포함함

– 요건이란, ① 비거주자[21)]와 직접 계약에 의하여 공급할 것, ② 대금을 외국환은행에서 원화로 받을 것, ③ 국내의 다른 사업자가 비거주자등과 계약에 의하여 인도받은 재화를 그대로 반출하거나 제조·가공 후 반출하는 것임

나) 대행수출시의 수출품생산업자에 대한 영세율 적용

□ 수출품생산업자가 수출업자와 수출대행계약을 체결하여 수출업자의 명의로 대행수출하는 경우에도 수출품생산업자가 생산한 재화는 영세율을 적용함[22)]

○ '수출생산업자'란 실제로 수출품을 생산하여 자기 계산하에 외국으로 반출하는 자

---

16) 부가가치세법 시행령 24조

17) ① 중계무역수출: 수출목적으로 물품 등을 수입하여 국내(보세구역, 보세구역 외 장치를 허가받은 장소, 자유지역 이외의 국내)에 반입하지 않고 원상태로 해외로 인도하는 수출로서 수입대금과 수출대금의 차액을 얻는 것(대외무역관리규정 2조 11호)
② 위탁판매수출: 물품 등을 외국의 수탁자에게 무환으로 수출하여 해당 물품이 판매된 범위 안에서 대금을 결제하는 계약에 의한 수출(대외무역관리규정 2조 4호)
③ 외국인도수출: 수출대금은 국내에서 영수하지만 국내에서 통관되지 아니한 수출물품 등을 외국으로 인도하거나 제공하는 수출(대외무역관리규정 2조 13호)
④ 위탁가공수출: 가공임 지급조건으로 외국에서 가공(제조, 조립, 재생, 개조를 포함)할 원료의 전부 또는 일부를 거래상대방에게 수출하거나 외국에서 조달하여 가공한 후 가공물품을 외국으로 인도하는 수출(대외무역관리규정 2조 6호)

18) 다만, 내국신용장과 구매확인서에 의하여 공급하는 금지금은 제외함

19) 한국국제협력단이 한국국제협력단법 제7조의 규정에 의한 사업을 위하여 해당 재화를 외국에 무상으로 반출하는 경우에 한함

20) 한국국제보건의료재단이 한국국제보건의료재단법 제7조에 따른 사업을 위하여 해당 재화를 외국 또는 북한에 무상으로 반출하는 경우에 한해 2008.2.22 이후 공급분부터 적용

21) 국외의 비거주자 또는 외국법인

22) 부가가치세법 기본통칙 11-24-2

이고 '수출업자'란 대외무역법에 의하여 수출입업자로 신고되어 있는 자로서 직수출[23] 또는 타인의 의뢰에 의한 대행수출을 하는 사업자를 말함[24]

2) 국외에서 제공하는 용역

□ 거주자 · 내국법인이 국외에서 제공하는 용역에 대하여는 대금결제방식을 불문하고 용역의 제공 장소가 국외인 경우 영세율을 적용함[25]

○ 이러한 용역에 대해서는 용역의 제공 장소가 속하는 상대국에서 부가가치세가 과세될 것이므로 이중과세를 방지하는 측면이 있음

○ 또한 완전면세를 통한 수출지원 목적과 소비지 과세원칙에 충실하기 위한 것임

□ 국외 제공 용역이 영세율 적용대상이 되기 위하여 결제통화가 외화일 필요는 없으며, 단순히 국외에서 제공되는 용역이면 그 대가를 외화로 수령하지 않는 경우라도 영세율 적용이 됨[26]

3) 외국항행 용역

□ 외국항행 용역은 선박 또는 항공기에 의하여 여객이나 화물을 국내에서 국외로, 국외에서 국내로 또는 국외에서 국외로 수송하는 것을 말하며, 외국항행사업자가 자기의 사업에 부수하여 행하는 재화 또는 용역의 공급을 포함함[27]

○ 외국항행사업자가 자기의 사업에 부수하여 행하는 재화 또는 용역의 공급에 해당하는 것은 ① 다른 외국항행사업자가 운용하는 선박 또는 항공기의 탑승권을 판매하거나 화물운송계약을 체결하는 것, ② 외국을 항행하는 선박 내 또는 항공기 내에서 승객에게 공급하는 것, ③ 자기의 승객만이 전용하는 버스를 탑승하게 하는

---

23) 자기생산품의 수출 및 타인생산품의 구매수출

24) 부가가치세법 기본통칙 11-24-1

25) 부가가치세법 제11조 1항 2호

26) 부가가치세법 기본통칙 11-0-1

27) 부가가치세법 시행령 제25조 제1항

것, ④ 자기의 승객만이 전용하는 호텔에 투숙하게 하는 것임

□ 또한 운송주선업자가 국제복합운송계약에 의하여 화주로부터 화물을 인수하고 자기 책임과 계산하에 타인의 선박 또는 항공기 등의 운송수단을 이용하여 화물을 운송하고 화주로부터 운임을 받는 국제운송 용역과 「항공법」에 의한 상업서류송달 용역도 외국항행 용역에 포함됨[28)]

4) 그 밖의 외화획득 재화 및 용역

□ 부가가치세는 재화 또는 용역의 소비에 대해 소비지에서 과세하는 소비지 과세원칙을 채택하고 있음

○ 이에 따라 수출하는 재화 또는 용역에 관해서는 소비지국에서 과세되도록 영세율을 적용함

○ '그 밖의 외화획득재화 · 용역'이라고 하는 것은 국내에서 거래가 이루어지는 것이지만 실질적으로 수출의 효과가 있는 거래라고 판단하여 외화획득을 장려하기 위한 조세정책적 목적으로 영세율을 적용하는 것임

□ 국내거래에 대해서 영세율을 적용하는 것은 소비지 과세원칙에 위배되고 일반세율을 적용받는 거래와의 조세형평성이 침해될 소지가 많기 때문에 영세율이 적용되는 거래의 범위에 대해 제한적으로 열거하고 있음

□ 국내거래이지만 외화획득 용역에 해당되어 영세율을 적용하는 재화 또는 용역은 ① 국내에서 비거주자 · 외국법인에 공급하는 재화 또는 용역, ② 수출재화의 임가공 용역, ③ 외국선박 등에 공급하는 재화 또는 용역, ④ 외국정부기관 등에 공급하는 재화 또는 용역, ⑤ 외국인 관광객 또는 출국예정 내국인에게 공급하는 재화 또는 용역, ⑥ 외국인전용판매장 및 외국인면제점과 같은 특정사업자가 공급하는 재화 또는 용역, ⑦ 차관자금으로 공급하는 재화 또는 용역으로 분류할 수 있음

---

28) 부가가치세법 시행령 제25조 제2항

가) 국내에서 비거주자 · 외국법인에 공급하는 재화 또는 용역

(1) 국내사업장이 없는 비거주자 · 외국법인에게 공급하는 재화 · 용역

(가) 현행 제도

□ 국내에서 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인에게 공급되는 재화 또는 사업에 해당하는 용역으로서 부가가치세법 제26조 제1항 제1호에서 열거하는 것에 해당하는 경우로서 대금의 수령방법 요건에 부합하는 것에 대해 영세율을 적용함

□ 적용범위에 해당하는 것은 ① 비거주자 또는 외국법인이 지정하는 국내사업자에게 인도되는 재화로서 당해 사업자의 과세사업에 사용되는 재화, ② 사업서비스업, ③ 금융 및 보험업 중 무형재산권 임대업, ④ 통신업[29], ⑤ 컨테이너수리업, 보세구역의 창고업, 「해운법」에 따른 해운대리점업 및 해운중개업, ⑥ 오락 · 문화 및 운동관련 서비스업 중 뉴스 제공업과 영화산업[30], ⑦ 상품중개업 중 상품종합 중개업, ⑧ 「관세법」에 의한 보세운송업자가 제공하는 보세운송 용역임[31]

□ 대금의 수령방법 요건이라 함은 ① 그 대금을 외국환은행에서 원화로 받거나 ② 국외의 비거주자 또는 외국법인으로부터 외화를 직접 송금받아 외국환은행에 매각하는 방법 또는 ③ 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인에게 재화를 공급하거나 용역을 제공하고 그 대가를 해당 비거주자 또는 외국법인에게 지급할 금액에서 빼는 방법을 의미함[32]

(나) 개정 연혁

□ 2001년 12월 31일 시행령 개정으로 영세율 적용 배제 항목을 열거하는 방식

---

29) 소포송달업 제외

30) 영화관 운영업과 비디오물감상실 운영업 제외

31) 부가가치세법 시행령 제26조 제1항 제1호, 부가가치세법 시행규칙 제9조의4

32) 부가가치세법 시행령 제26조 제1항 제1호, 부가가치세법 시행규칙 제9조의3

(negative)에서 열거된 항목에 대해서만 영세율을 적용하는 방식(positive)으로 개정되면서 적용대상이 상당히 축소되었음

○ 즉, 개정 전에는 국내사업장이 없는 비거주자 또는 외국법인에게 공급하는 용역 중 그 대금을 외국환은행에서 원화로 받는 경우 영세율을 적용하되, 당해 용역이 부동산임대 용역, 음식·숙박 용역, 변호사업과 같은 전문업 등에 한하여 영세율 적용을 제외하였음[33]

○ 개정 후에는 부가가치세법 시행령 제26조 제1항 제1호에서 열거된 업종에 한하여 영세율을 적용하도록 개정하였음

– 개정 당시 영세율 적용 업종은 사업서비스업, 금융 및 보험업 중 무형재산권 임대업, 통신업(소포송달업을 제외), 운수업 중 보세구역 내의 창고업, 오락·문화 및 운동관련 서비스업 중 뉴스 제공업과 영화산업(영화관 운영업과 비디오물감상실 운영업 제외), 상품중개업 중 상품종합 중개업

□ 영세율 적용범위를 축소한 이유는 목욕탕업 등과 같은 형태의 서비스는 국내에서 소비되므로 영세율을 적용하는 것은 소비지 과세원칙에 맞지 않고 내·외국인 차별과세 등의 문제가 있으므로 과세로 전환한 것임

○ 다만, 소비가 국외에서 이루어지는 것으로 볼 수 있는 무형재산권의 임대용역과 같은 무형의 서비스와 유형의 서비스 중 실질적인 용역의 수출에 해당하는 것은 영세율을 계속 적용함

□ 2003년 12월 30일 시행령 개정시 국내사업장이 없는 외국선사에게 제공하는 해운대

---

33) 참고로 2001년 12월 31일 시행령 개정 전 영세율 적용이 배제되던 업종 중 부동산임대용역은 1992년 1월 1일 이후, 음식 및 숙박 용역은 1992년 2월 29일 이후 최초로 공급하는 분부터 영세율 대상에서 제외되었음(1991. 12. 31, 대통령령 제13542호 부칙 제2조 및 1992. 2. 29, 재무부령 제1872호 부칙 제2조). 또한, 변호사업 등의 사업서비스업과 행정사업을 영위하는 자가 비거주자 또는 외국법인에게 공급하는 용역에 대해서는 2000년 7월 1일 이후부터 영세율 대상에서 제외되었으며, 국제통화착신 용역은 1992년 2월 29일 이후 최초로 공급하는 분부터 영세율 대상에서 제외(1991. 12. 31, 대통령령 제13542호 부칙 제2조 및 1992. 2. 29, 재무부령 제1872호 부칙 제2조)되었으나, 2000년 12월 29일 시행령 개정시 국제통화착신 용역을 용역의 수출로 보아 이와 유사한 성격의 국제텔렉스착신 용역, 국제전보착신 용역의 영세율 적용과 마찬가지로 영세율의 범위에 포함하였음(구시행규칙 제9조의 4)

리 용역에 대하여 과세하는 경우 외국선사는 매입세액공제를 받을 수 없으므로 국내 기항운임이 상승되어 결과적으로 외국선사의 국내항 기피 및 수출상품의 운임경쟁력이 저하될 수 있으므로, 해운대리점업에 영세율이 적용되도록 개정하여 2004년 1월 1일 이후 용역을 제공하는 분부터 적용하였음

□ 2004년 12월 31일 시행령 개정시 외항선박의 컨테이너 수리 용역에 대하여 영세율을 적용함으로써 외항선박의 컨테이너 수리비 부담을 경감하고자 컨테이너 수리 용역을 영세율 적용대상에 추가하였음

○ 컨테이너의 수리비용을 경감함으로 인해 외항선박 컨테이너의 국내수리가 활성화되고 이로 인하여 동북아 물류중심사업을 지원하는 효과가 있게 될 것임

– 동 개정규정은 2005년 1월 1일 이후 공급분부터 적용하도록 하였음

□ 2008년 2월 22일 시행령 개정시 해운중개업체의 경쟁력 및 수출상품의 운임경쟁력 강화를 지원하기 위하여 해운중개업을 영세율 적용대상에 추가하여, 2008년 2월 22일 이후 공급하거나 공급받는 분부터 적용하도록 하였음

○ 종전에는 해운중개업자가 공급하는 용역에 부가가치세를 과세함에 따라 외국의 해운업자 입장에서 높은 중개수수료를 부담하게 됨으로써 국내 해운중개업자의 서비스 이용을 기피하여 왔으나, 시행령 개정으로 영세율을 적용함에 따라 중개수수료를 낮추는 효과가 있을 것으로 기대하였음

(2) 국내사업장이 있는 비거주자 · 외국법인에게 공급하는 재화 · 용역

□ 비거주자 또는 외국법인의 국내사업장이 있는 경우에 국내에서 국외의 비거주자 또는 외국법인과 직접 계약에 의하여 공급되는 재화 또는 용역으로서 그 대금을 해당 국외의 비거주자 또는 외국법인으로부터 대금의 수령방법 요건에 부합하여 수령하는 경우 영세율을 적용함

○ 적용범위와 대금의 수령방법 요건은 국내사업장이 없는 비거주자 · 외국법인에게 공급하는 재화 · 용역에 대한 영세율 적용의 경우와 동일함

□ 영세율 적용의 근본 취지가 소비지 과세원칙에 의한 것이므로, 비거주자 · 외국법인의 국내사업장 유무가 영세율 적용의 판단 기준이 되지 않고 다만, 국내사업장이 있는 경우에는 국내사업장과 관계없이 직접 외국인에게 공급되는 용역이면 소비지국에서의 과세를 위해서 생산지의 영세율을 적용하는 것임

○ 또한 외화획득의 지원 측면에서 “외국법인 등의 본점으로부터 직접 송금 등을 통한 외화일 것”을 요건으로 두고 있음

○ 이는 사업자가 국내에서 비거주자 · 외국법인에게 용역을 공급하고 동 비거주자로부터 외화로 외국환은행에 송금되고 매각되어 원화로 수령함에도 불구하고 국내에 사업장이 있다는 사실 때문에 영세율을 적용받지 못하는 경우가 발생하는 문제를 해소하기 위한 규정으로, 국내사업장이 있는 외국법인 등에의 공급이라도 마치 국내사업장이 없는 외국법인 등에게 공급하는 것과 같은 실질이면 역시 영세율을 적용한다는 취지에 의한 것임

나) 수출재화 임가공 용역

(1) 직접 도급계약에 의한 임가공 용역

□ 수출업자와 직접 도급계약에 의하여 수출재화를 임가공하는 수출재화임가공 용역[34]에 대해 영세율을 적용함

○ 다만, 사업자가 부가가치세를 별도로 적은 세금계산서를 발급한 경우에는 영세율 적용에서 제외됨

○ 즉, 직접도급계약에 의하여 제공하는 임가공 용역에 대하여 영세율을 적용할 수 있는 거래상대방은 수출업자이어야 하며, 직접도급계약에 의한 임가공 용역에 한정하고 있기 때문에 수출업자와 도급계약한 자와 다시 도급계약을 체결한 하도급자는 영세율 적용대상에 포함되지 않음

34) 수출재화염색임가공을 포함

(2) 내국신용장 또는 구매확인서에 의한 임가공 용역

□ 수출업자와 직접도급계약을 체결하여 공급하는 경우가 아니더라도 내국신용장[35] 또는 구매확인서에 의한 수출재화 임가공 용역도 영세율을 적용함

□ 구매확인서에 의한 임가공 용역이 영세율 적용대상에 포함된 것은 2001년 시행령 개정에 의한 것임

○ 시행령 개정 전에는 구매확인서에 의해 공급하는 수출재화임가공 용역은 영세율이 적용되지 않았음

○ 산업자원부가 용역의 공급인 임가공에 대해서도 구매확인서의 발급이 가능하다고 해석(2000. 8. 31.)함에 따라 2001.1.1. 시행령 개정에 의해 내국신용장 또는 구매확인서에 의한 임가공 용역도 영세율 적용 범위에 포함하였음

다) 외국선박 등에 공급하는 재화 또는 용역

□ 외국을 항행하는 선박 · 항공기 또는 원양어선에 공급하는 재화 · 용역에 대하여 선박 등의 국적을 불문하고 또한 대가로 수령하는 통화의 종류를 불문하고 영세율을 적용함

○ 다만, 사업자가 부가가치세를 별도로 기재한 세금계산서를 발급한 경우에는 영세율 적용에서 제외됨

□ 외국항행선박 등에 공급하는 재화 또는 용역에 대해 별도의 세금계산서를 발급할 수 있도록 한 규정은 2007년 2월 28일 시행령 개정시 신설되었음

○ 동 규정의 신설취지는 외국항행선박 등에 공급하는 재화 · 용역에 대해 영세율을 적용하나, 외항선박 등에 제공하는 개별 재화 또는 용역이 영세율 적용대상인지

35) 내국신용장(local credit)이라 함은 외국의 수입상으로부터 수출신용장을 받은 국내의 수출상이, 즉 원수출신용장의 수익자가 그에 따른 수출품 또는 원자재 등을 국내에서 조달할 경우 동 수출품 또는 원자재 등의 공급자에 대한 대금지급을 보증하기 위하여 수출신용장에 의한 청구권을 담보로 해서 원수출신용장의 통지은행 또는 자기의 거래은행에 의뢰하여 수출품 또는 원자재 등의 공급자를 수익자로 하는 제2의 신용장을 개설하는데, 이를 내국신용장이라 함

여부에 대하여 과세당국과 납세자 간의 혼선과 과세분쟁이 야기되므로 영세율 해당여부가 불분명한 경우 납세자의 선택에 따라 세금계산서를 발급할 수 있도록 하여 납세편의를 제고하고 납세협력비용을 절감하기 위한 것임

○ 동 규정은 2007년 2월 28일이 속하는 과세기간에 공급하거나 공급받는 분 또는 수입신고하는 분부터 적용함

라) 외국정부기관 등 또는 외국인 등에 공급하는 재화 또는 용역

(1) 외국정부기관 등에 공급하는 재화 또는 용역

□ 국내에 주재하는 외국정부기관 · 국제기구 · 국제연합군 또는 미국군에게 공급하는 재화 · 용역은 대금결제방법을 불문하고 영세율을 적용함

○ 외국정부 등의 위탁으로 국내사업자가 재화 · 용역을 공급받을 경우에는 위탁자인 외국정부가 공급받는 자이므로 영세율이 적용됨[36]

(2) 외국인전용판매장 등이 공급하는 재화 또는 용역

□ 「개별소비세법」 제17조 제1항의 규정에 의한 지정을 받아 외국인전용판매장을 영위하는 자 또는 「조세특례제한법」 제115조의 규정에 의한 주한외국군인 및 외국인선원전용의 유흥음식점업을 영위하는 자가 국내에서 공급하는 재화 또는 용역으로서 그 대가를 외화로 받고 그 외화를 외국환은행에서 원화로 환전하는 것에 대하여 영세율을 적용함

□ 2000. 12. 29. 시행령 개정으로 적용범위를 축소한 바 있음

○ 시행령 개정 전에는 주한 국제연합군 또는 미국군 주둔지역 내 사업자로서 관할 세무서장이 지정하는 자에 대해서는 외화획득을 목적으로 한다는 취지에서 영세율을 적용하였음

○ 그러나 주변지역 사업자와 과세형평에 맞지 않으며 부가가치세의 기본원리인 소

36) 부가 1265.1-1829, 1983. 9. 1

비지 과세원칙에도 위배되며 2001년 이후 외환거래가 자유화되는 경우 보유달러를 매각하여 영세율을 적용받는 등 악용의 소지가 예상된다는 이유로 적용범위를 축소한 것임

(3) 외교관면세점 등이 공급하는 재화 또는 용역

□ 외교관 등[37]이 국세청장이 정하는 바에 따라 관할세무서장의 지정을 받은 사업장[38](이하 "외교관면세점"이라 함)에서 외교통상부장관이 발행하는 외교관면세카드를 제시하여 공급받는 특정 재화 또는 용역으로서 해당 외교관 등의 성명 · 국적 · 외교관면세카드번호 · 품명 · 수량 · 공급가액 등이 기재된 외교관면세판매기록표에 의하여 외교관 등과의 거래임이 표시되는 것에 대해 영세율을 적용함

○ 다만, 해당 국가에서 우리나라의 외교관 등에게 동일한 면세를 하는 경우에 한하여 영세율을 적용함

○ 특정 재화 및 용역이란 ① 음식 · 숙박용역, ② 개별소비세 면세품목인 보석과 이를 사용한 제품, 귀금속제품, 골패와 화투류, 고급가구, 방향용 화장품, 고급융단[39], 외국공관용 석유류[40], 주류, 전력과 외교통상부장관의 승인을 얻어 구입하는 자동차임

마) 외국인 관광객 또는 출국예정 내국인에게 공급하는 재화 또는 용역

(1) 관광알선 용역 등

□ 관광진흥법에 따른 일반여행업자가 외국인관광객에게 공급하는 관광알선 용역으로서 그 대가를 ① 외국환은행에서 원화로 받은 것 ② 외화 현금으로 받아 외국인관광객과의 거래임이 확인된 것[41] 중 어느 하나의 방법에 의하여 받는 경우 영세율을 적용함

---

37) 우리나라에 주재하거나 파견된 외교관 · 외교사절 또는 주한외국공관에 근무하는 외국인으로서 해당 국가의 공무원신분을 가진 자

38) 개별소비세법 시행령 제28조에 따라 지정을 받은 판매장을 포함함

39) 개별소비세법 시행령 제27조

40) 교통 · 에너지 · 환경세법 시행령 제20조 제1항에 따른 석유류

41) 국세청장이 정하는 관광알선수수료명세표와 외화매입증명서에 의하여 확인되는 것만 해당함

□ 여행알선업이라 함은 수수료를 받고 여행자를 위하여 하는 여러 가지 행위를 포함함[42]

○ 여행자를 위하여 계약체결을 대리하는 행위

– 여행자를 위하여 운송·숙박, 기타 여행에 부수되는 시설의 이용을 알선하거나 그 시설을 경영하는 자와 이용에 관한 계약체결을 대리하는 행위

– 운송·숙박, 기타 여행에 부수되는 시설의 경영자를 위하여 여행자의 이용을 알선하거나 여행자와 이용에 관한 계약체결을 대리하는 행위

○ 여행자를 위하여 계약체결을 대리하는 행위 이외에 여행자를 위하여 안내 등 여행의 편의를 제공하는 행위

○ 여행자를 위하여 계약체결을 대리하는 행위 및 여행의 편의를 제공하는 행위에 부수하여 여행자를 위하여 여권 및 사증을 받는 절차를 대행하는 행위와 여행에 관한 상담에 응하거나 정보를 제공하는 행위

○ 항공운송사업자를 위하여 국내 또는 국외를 여행하는 외국인 및 국외를 여행하는 내국인의 운송에 관한 계약체결을 대리하는 행위

(2) 관광기념품 등

□ 「관광진흥법」에 따른 외국인전용 관광기념품 판매업자가 외국인관광객[43]에게 공급하는 관광기념품으로서 구매자의 성명·국적·여권번호·품명·수량·공급가액 등이 기재된 물품판매기록표에 의하여 외국인관광객과의 거래임이 표시되는 것에 대해 영세율을 적용함

○ 다만, 출국예정사실이 확인되는 내국인의 경우에는 관광기념품이 국외로 반출되었음이 세관장에 의하여 확인되는 것에 한함

---

42) 자동차운송사업이나 선박운항사업을 경영하는 자 또는 철도경영자를 위하여 여행자와 운송에 관한 계약체결을 대리하는 행위만을 행하는 업은 제외함

43) 출국예정사실이 확인되는 내국인을 포함함

(3) 숙박 용역 및 음식 용역

□ 「관광진흥법」에 따른 호텔업 및 휴양 콘도미니엄업을 영위하는 자가 제공하는 숙박 용역[44] 및 숙박 용역과 함께 공급하는 음식 용역으로서 적용요건을 모두 충족하는 용역에 대하여 영세율을 적용함

○ 적용요건이란 ①「외국인관광객 등에 대한 부가가치세 및 개별소비세 특례 규정」 제2조에 따른 외국인관광객 등에게 2009년 12월 31일까지 공급하는 용역, ② 숙박인의 성명 · 국적 · 여권번호 · 입국일자 및 장소 등이 기재된 국세청장이 정하는 외국인 숙박 및 음식매출 기록표에 의하여 외국인관광객 등과의 거래임이 표시될 것, ③ 대금이 거주자 또는 내국법인의 부담으로 지급되지 아니할 것임

바) 차관자금으로 공급하는 재화 또는 용역

□ 외국공공기관 또는 「국제금융기구에의 가입조치에 관한 법률」 제2조에 규정하는 국제금융기구로부터 국내사업을 위하여 받은 차관자금으로 국제경쟁입찰에 의하여 직접 공급하는 재화 또는 용역에 대하여 영세율을 적용함

3. 외화획득용역에 대한 영세율 적용 범위 및 문제점

가. 외화획득용역에 대한 영세율 적용 범위

□ 외화획득용역은 부가가치세법 제11조에서 규정하는 것으로는 '국외에서 제공하는 용역'과 '외국항행 용역'이 있고 이 외에 부가가치세법 시행령 제26조에서 열거하는 용역들이 있음

○ 부가가치세법 시행령 제26조에서 열거하고 있는 용역을 특성별로 보면 6가지로 분류할 수 있음

– 국내에서 비거주자 또는 외국법인에게 제공하는 특정 용역

44) 객실요금에 해당하는 부분으로 한정함

- 수출업자와 직접도급계약 또는 국내신용장 · 구매확인서에 의해 공급하는 수출재화임가공 용역
- 외국항행 선박 · 항공기에 공급하는 용역
- 관광진흥법에 의해 외국인관광객에게 공급하는 용역,
- 국내에 주재하는 외국정부기관 등, 외국인 및 외교관 등에게 공급하는 용역
- 차관자금으로 공급하는 용역

□ 부가가치세제에서 영세율을 적용하는 것은 국제간 거래의 이중과세 방지를 위하여 소비지 과세원칙에 의해 이루어지는 것임

○ 따라서 외화획득용역의 범위 중 '국외에서 제공하는 용역'과 '외국항행 용역'은 국내에서 소비가 이루어지는 것이 아니므로 소비지 과세원칙에 의해 영세율을 적용하는 것이 타당할 것임

- 외국선박 등에 대한 용역은 수출 및 외국항행 용역에 부수되는 용역이므로 영세율을 적용하는 것임

○ 또한 '관광진흥법에 의해 외국인 관광객에게 공급하는 용역', '국내에 주재하는 외국정부기관 등과 외국인 및 외교관 등에게 제공되는 용역'에 대해서도 대부분의 국가에서 영세율을 적용하고 있기 때문에 상호면세주의에 의한 영세율 적용이라고 할 수 있음

□ 소비지 과세원칙과 상호면세주의 원칙에 부합하지는 않지만 영세율을 적용하는 것이 있음

○ 국내에서 비거주자 · 외국법인에 제공하는 특정 용역과 수출업자와 직접도급계약 또는 국내신용장 · 구매확인서에 의해 공급하는 수출재화임가공 용역이 이에 해당함

□ 국내거래임에도 불구하고 수출 및 외화회득 지원이라는 정책적 목적에 의해 영세율을 적용하고 있는 것임

○ 이는 부가가치세제가 도입되었던 시점부터 시행되어 오던 것으로, 당시 우리나라의 경제가 수출을 통한 국가경쟁력 제고에 주력하던 시기였고 그로 인해 수출산업

을 지원하기 위한 정책으로 마련된 것임

□ 그러나 국내거래에 대해서 영세율을 적용하는 것은 부가가치세의 과세원칙인 소비지 과세원칙에 위배되는 것이고 일반세율을 적용받는 거래와의 조세형평성이 침해될 소지가 있음

○ 따라서 국내에서 비거주자 · 외국법인에 제공하는 용역과 수출재화 임가공 용역에 대한 영세율 적용의 문제점이 무엇인지 검토해 보고자 함

나. 외화획득용역에 대한 영세율 적용의 문제점

1) 국내에서 비거주자 등에 제공되는 특정 용역에 대한 영세율 적용의 문제점

□ 부가가치세법 시행령 제26조 제1항 제1호 및 제2호에 의하면, 국내에서 비거주자 또는 외국법인에게 제공되는 ① 사업서비스업, ② 무형재산임대업, ③ 통신업, ④ 컨테이너 수리업, ⑤ 보세구역의 창고업, ⑥ 해운대리점업 및 해운중개업, ⑦ 뉴스제공업과 영화산업, ⑧ 상품종합중개업에 의해 해당하는 용역의 제공은 영세율 적용의 대상이 되는 것을 규정하고 있음

□ 국내에서 비거주자나 외국법인에 제공되는 특정 용역의 경우 실질적인 용역의 수출에 해당하는 것으로 보아 영세율을 적용하고 있는 것임

○ 소비지 과세원칙에 의하면, '소비지'란 "재화 · 용역을 공급받는 자가 일상적으로 거주하거나 공급받는 자의 사업이 존재하는 지역"임

○ 따라서 국내에 사업장이 있는 비거주자나 외국법인에 제공하는 용역은 소비지가 국내에 해당하는 것으로 판단됨

○ 실제 거래가 국내에서 이루어진다는 측면에서 영세율 적용이 배제되는 것이 소비지 과세원칙에 합당할 것임

□ 특정 용역에 해당하는 것 중 컨테이너 수리업, 보세구역의 창고업, 해운대리점업 및

해운중개업은 수출과 직접적인 관련성을 인정하여 외국의 경우에도 수출에 부수되는 용역으로서 영세율을 적용하기도 함

○ 그러나 사업서비스업, 뉴스제공업과 영화산업의 경우에는 수출과의 관련성도 없고 외국에서도 이에 대하여 영세율을 적용하는 경우는 없음

□ 개정 연혁에서 살펴본 바와 같이, 2001년도까지는 부동산임대 용역, 음식·숙박 용역, 변호사 등의 전문업을 제외한 모든 업종에서 제공하는 용역에 대해 영세율을 적용하였음

○ 2001년 12월 31일 법 개정으로 영세율이 적용되는 업종이 대폭 축소됨에 따라 내국인과 외국인 간의 차별적인 과세의 문제는 어느 정도 완화되었다고 할 수 있음

○ 그러나 이와 같이 국내에서 비거주자 등에 제공하는 용역에 대하여 영세율을 적용하는 것은 주요 외국에서는 찾아보기 힘든 규정이며 소비지 과세원칙에도 맞지 않는 것임

○ 적용 업종을 축소하였다고는 하지만 개정을 통해 영세율 범위에 포함된 사업서비스업은 과거에 영세율 적용이 배제되었던 변호사업 등 전문업을 포괄하는 광범위한 규정임

□ 해당 용역을 공급받는 자가 비거주자 또는 외국법인일지라도 국내에서 거래가 발생하였고 최종적인 소비지가 국내임에도 불구하고 영세율을 적용한다는 것은 소비지 과세원칙에 위배됨

○ 또한 영세율이 적용되는 사업의 범위를 광범위하게 규정하고 있어 내국인과 외국인 간의 차별적인 과세가 발생하는 문제가 있음

2) 수출재화임가공 용역에 대한 영세율 적용의 문제점

□ 부가가치세법 시행령 제26조 제3항에 의하면, “수출업자와 직접 도급계약에 의하여 수출재화를 임가공하는 수출재화임가공 용역”에 대해 영세율을 적용함

○ 뿐만 아니라 동법 시행령 제26조 4항에 의하면, “내국신용장 또는 구매확인서에

의하여 공급하는 수출재화임가공 용역"도 영세율을 적용하는 것으로 규정하고 있음

- 즉, 수출업자와 직접도급계약을 체결하여 공급하는 경우가 아니더라도 내국신용장[45] 또는 구매확인서에 의한 수출재화임가공 용역도 영세율을 적용한다는 것임

□ 특정 용역의 공급에 대하여 영세율을 적용하는 것은 당해 용역을 공급받는 자가 그에 대한 부가가치세를 거래징수당한 후 이를 세무서로부터 환급받을 때까지의 자금상의 부담을 덜어주기 위한 것을 그 목적으로 함[46]

○ 이는 부가가치세제 도입 당시 수출을 통한 국가경쟁력 제고를 위한 방안의 하나로서 수출산업을 지원하기 위한 정책이었음

○ 소비지 과세원칙과 관계없이 국내 사업자 간의 공급에 대하여 영세율을 적용하도록 한 규정으로 수출하는 사업자의 자금 부담을 덜어준다는 것은 결국 수출업자보다 더 영세한 사업자에게 자금의 부담이 전가된다는 것을 의미함

□ 수출재화임가공 용역에 대한 영세율 적용은 국내의 사업자 간의 공급에 대하여 영세율이 적용되도록 규정하고 있는 것이므로 소비지 과세원칙에는 맞지 않음

○ 또한 내국신용장의 범위에 대하여는 원신용장에 의하여 개설된 것뿐만 아니라 제2차 내국신용장 및 제3차 내국신용장을 포함하여 원신용장이 없이 내국신용장취급규정에 의하여 개설된 내국신용장도 포함[47]함으로써 내국신용장의 범위가 명확하지 않음

- 따라서 영세율 적용범위가 지나치게 확대될 수 있으며, 이는 실질적으로 동일한 성격의 거래에 대하여 표준세율로 과세되는 사업자와의 과세형평성을 침해할 수 있음

---

45) 내국신용장(local credit)이라 함은 외국의 수입상으로부터 수출신용장을 받은 국내의 수출상이, 즉 원수출신용장의 수익자가 그에 따른 수출품 또는 원자재 등을 국내에서 조달할 경우 동 수출품 또는 원자재 등의 공급자에 대한 대금지급을 보증하기 위하여 수출신용장에 의한 청구권을 담보로 해서 원수출신용장의 통지은행 또는 자기의 거래은행에 의뢰하여 수출품 또는 원자재 등의 공급자를 수익자로 하는 제2의 신용장을 개설하는데, 이를 내국신용장이라 함

46) 이성식(2008), pp. 218~219

47) 재정경제부 간세 1235-661, 1978.3.3., 이성식(2008)에서 재인용

Ⅳ. 주요국의 외화획득용역에 대한 과세 현황

1. 일본

가. 개요

□ 일본은 1988년까지 재화에 대한 부가가치세를 도입하지 않고 있다가 1988년 12월 세제개혁에서 부가가치세 성격인 '소비세'를 도입하였음

○ 일본의 소비세는 우리나라 부가가치세와 같이 재화의 부가가치에 대하여 과세하는 것이나 이를 부가가치세라 하지 않고 '소비세'라 부르고 있음

□ 1980년대 후반의 소비세 도입을 위주로 한 세제개혁은 개인소득세와 법인소득세 등 소득과세 중심의 일본세제에 일반 소비과세로서 '소비세'를 도입하였다는 의미에서 '발본적인 세제개혁'이라 부르고 있음[48)]

○ 일본이 소득과세 중심의 세제에서 소비과세를 도입하게 된 배경은 ① 과세상품 간의 불균형 시정, ② 수평적 공평 실현, ③ 무역마찰의 시정, ④ 소자녀·고령화 등 경제 사회 구조 변화에의 대응을 들 수 있음

□ 납부세액은 소비세액을 포함하지 않은 매출에 세율을 곱하여 매출관련 소비세액을 계산한 후, 매출관련 소비세액에서 매입관련 소비세액을 차감하여 산출함

□ 현재 세율은 4%이나 소비세액의 25%가 지방소비세로 부과되므로 지방소비세를 포함하면 세율은 5%가 됨

○ 도입 시점에는 3%의 세율로 부과하기 시작하였음

48) 국중호, 『주요국의 조세제도-일본편』, 한국조세연구원, 2009, p. 199

□ 일본의 경우, 재화 및 용역의 공급에서 발생한 부가가치에 대하여 소비세를 부과하고 있고 소비세 과세대상을 요약하면 〈표 Ⅳ-1〉과 같음

〈표 Ⅳ-1〉 일본의 소비세 과세대상 거래의 종류

거래의 종류			과세여부
국내거래	자산의 양도 등	과세거래	표준세율로 과세
		영세율거래	영세율로 과세(수출거래)
		면세거래	과세면제(토지의 양도 및 임대 등)
	자산의 양도 등에 해당하지 않는 거래	불과세거래	과세대상 외의 행위(기부금, 배당 등)
수입거래		과세거래	표준세율로 과세
		면세거래	과세면제(유가증권의 수입 등)
국외에서 행해지는 거래		불과세거래	과세대상 외의 행위

자료: 財經詳報社, 『圖說 日本の稅制』, 2009.

□ 국내거래의 경우 소비세 과세대상인 거래와 과세대상에서 제외되는 '불과세거래'로 구분함

○ 과세대상 거래는 표준세율로 과세되는 과세거래, 면세거래, 영세율거래로 구분됨

- 국내거래 중 수출거래는 소비지 과세원칙에 의해 영세율로 과세하고 있음
- 면세거래에 해당하는 것은 과세성격상 면세에 해당하는 것과 정책적 배려에 의한 면세에 해당하는 것이 있음[49]

□ 소비세는 원칙적으로 국내에서의 모든 재화와 용역의 판매, 제공 및 재화의 수입을 과세대상으로 하고 있지만, 이러한 재화와 용역 중에는 소비세의 성격상 과세대상이 되지 않는 것도 있고 정책상 과세하는 것이 적절하지 않은 것으로 판단되는 것도 있음[50]

49) 일본은 우리나라의 영세율제도에 해당하는 거래는 '수출면세', 우리나라의 면세제도에 해당하는 거래는 '비과세거래'라는 용어를 사용함

○ 그러나 정책적 배려에 기초하여 면세되는 거래에 대해서는, 소비세가 일반에게 널리 부담을 요구하는 성격의 세금이기 때문에 극히 한정되어 있음

□ 성격상 면세거래에 해당되는 것은 토지[51]의 양도 및 대부[52] 등의 거래가 해당됨[53]

○ 유가증권 및 지불수단[54]의 양도

○ 이자를 대가로 하는 대부금 등의 자산의 대부와 같은 금융거래, 보험료를 대가로 하는 역무의 제공

○ 우편 종류, 인지 및 증지 등의 양도, 상품권의 양도

○ 국가 및 지방공공단체 등이 법령을 기초로 징수하는 수수료와 관련된 역무의 제공

○ 외국환 및 외국무역법에서 규정하는 외국환업무에 관계되는 역무의 제공 등

□ 정책적 배려에 의해 면세에 해당하는 거래는 의료보험법 등의 의료보험 각 법에 기초하여 행해지는 의료 급부 등의 거래가 해당됨

○ 介護[55]보험법에 기초한 居宅介護주택서비스비 지급

○ 사회복지사업법 및 갱생보호사업으로 행해지는 자산의 양도 등

○ 助産과 관련된 자산의 양도

○ 매장료 및 화장료를 대가로 하는 역무의 제공

○ 신체장애자용 물품의 양도 및 대여

○ 학교교육법 제1조에서 규정하는 학교[56]의 수업료, 입학금, 시설설비비 등에 관계되는 역무의 제공

○ 학교교육법에 규정하는 교과용 도서의 양도

○ 주택의 임대

---

50) 소비세법 제6조 제1항, 별표 1

51) 토지 위에 포함하는 권리 포함

52) 일시적으로 사용되는 경우는 제외

53) 新川浩嗣 編著,『圖說 日本の稅制』, 財經詳報社, 2009, p. 184.

54) 수집품 및 판매용은 제외

55) 노인수발이나 간병

56) 초등학교, 중학교, 고등학교, 유치원 등

□ 수입거래와 관련된 면세거래에 해당하는 것은 보세지역에 인수된 외국화물 중 유가증권 등, 우표, 인지, 증지, 물품우표 등, 신체장애자용 물품, 교과용도서 등임[57]

나. 영세율 제도

□ 소비세에 대해서는 일반적으로 생산 및 수출국에서는 과세하지 않고 소비지국에서 과세한다는 '소비지 과세원칙'이 국제적으로 통용되고 있음

○ 일본 역시 '소비지 과세원칙'에 따라 국내에서 소비되는 재화나 용역에 대하여 과세하고 있기 때문에 사업자가 수출거래 및 국제수송 등, 수출과 유사한 거래를 하는 과세자산의 양도 등에 대해서는 국제관행에 따라 소비세가 면제됨

○ 또한 국내에서 소비되는 수입품에는 수입가격에 소비세가 과세됨

□ 과세거래에 대해 면세제도와 영세율제도를 적용하고 있는 과세방식에서 면세거래와 영세율거래는 차이가 있음

○ 면세제도는 매출에는 과세되지 않지만, 그 매출에 대응하는 매입세액이 공제되지 않는 데 반해 영세율이 적용되는 수출거래에 대해서는 매출에 대해 과세되지 않을 뿐만 아니라 그 매출에 대응하는 매입세액의 공제가 인정됨

– 영세율이 적용되는 경우 매출에 대해 과세하지 않고 매입세액공제가 인정됨으로써, 결과적으로 수출품에 대한 소비세 부담이 전혀 발생하지 않게 됨

– 이와 같이 소비세 부담이 전혀 발생하지 않는다는 의미에서 영세율이 적용되는 수출거래에 대해 '수출면세'라는 용어를 사용하고 있음

□ 영세율 적용대상은 소비세법상 '수출거래'와 '수출물품판매장에서의 수출물품 양도'로 규정하고 있지만 넓은 의미에서 볼 때 이는 모두 수출에 해당하는 것이라 할 수 있음

□ 영세율이 적용되는 수출거래의 범위에는 국내로부터 수출형태로 행해지는 자산의 양도 및 대여와 외국화물의 양도 및 대여 등이 포함됨

57) 소비세법 제6조 제2항, 별표 2

○ 국내와 국외 간에 여객이나 화물의 수송(국제수송), 국제송신 및 국제우편
○ 선박운항사업자 등에 대한 외항선박 등의 양도, 대여 및 수리
○ 국제수송에 사용되는 컨테이너 등의 양도, 대여 및 수리로서 선박운항사업자 등에 대한 것
○ 외항선박 등의 진로, 유도, 기타 입출항 또는 이착륙의 보조 또는 입출항, 이착륙, 정박 또는 주박(駐舶[58])을 위한 시설 제공과 관련된 용역의 제공으로 선박운항업자를 대상으로 이루어지는 것
○ 외국화물의 하역, 운송, 보관, 검수 또는 감정 등의 용역 제공
○ 국내 및 국내 이외의 지역에 걸쳐 이루어지는 우편
○ 비거주자에 대한 일정 무형고정자산의 양도 및 대여
○ 비거주자에 대한 역무의 제공(국내에 소재하는 자산의 운송, 보관, 국내에서의 식사, 숙박은 제외)

□ 또한 수출물품판매장을 경영하는 사업자가 외국인 여행자 등의 비거주자에 대하여 소정의 면세판매 수속에 의해 수출휴대품[59]을 판매하는 경우에는 소비세가 면제됨
○ 단, 시중의 수출물품판매장에서는 대가 금액의 합계액이 1만엔을 초과하는 경우에 한해, 일정의 요건하에서 소비세가 면제됨

□ 수출에 대한 영세율의 적용을 받기 위해서는 수출허가서, 세관장의 증명서 또는 수출의 실사를 기재한 장부나 서류를 정리하여 납세지 등에 7년간 보존함으로써 그 거래가 수출거래 등에 해당하는 것임을 증명할 필요가 있음

58) 선박을 머물게 하는 것
59) 통상 생활용으로 제공하는 물품으로서 소비품 이외의 것이 대상

〈표 Ⅳ-2〉 일본 소비세법상 영세율 적용범위

	근거조항	적용범위
수출	소비세법 제7조 제1항	1. 국내로부터 수출에 의한 자산의 양도 또는 대여 2. 외국 화물의 양도 또는 대여 3. 국내와 국외 간의 여객 및 화물의 운송 또는 통신 4. 3에서 규정한 국제운송에 사용되는 선박·항공기의 양도, 대여 또는 수리로서 시행령 제17조 제1항에서 정한 것 5. 1~4에 열거된 자산의 양도 등과 유사한 것으로 시행령 제17조 제2항에서 정한 것
	소비세법 시행령 제17조 제1항	1. 선박운항사업 또는 선박대도업을 운영하는 자에 대해 행해지는 선박의 양도 및 대여 2. 항공운송사업을 운영하는 자에 대해 행해지는 항공기의 양도 및 대여 3. 1의 선박 또는 2의 항공기의 수리로서 1 또는 2에 규정한 자의 요청에 의한 것
	소비세법 시행령 제17조 제2항	1. 오직 국외 지역간에 이루어지는 여객·화물의 수송용으로 제공된 선박 또는 항공기의 양도, 대여 또는 수리로서 선박운항사업자 등에 행해지는 것 2. 오직 국내와 국외 지역 간 또는 국외 지역 간에 이루어지는 화물의 운송용에 제공된 컨테이너의 양도 또는 대여로서 선박운항사업자 등에 대해 이루어지는 것 또는 해당 컨테이너 수리로서 선박운항사업자 등의 요청에 의한 것 3. 외항선박 등의 진로, 유도 기타 입출항 또는 이착륙의 보조나 이착륙 등을 위한 시설의 제공에 관련된 역무의 제공 등으로서 선박운항사업자 등에 대해 행해지는 것 4. 외국 화물의 하역, 운송, 보관, 검수, 감정 기타 이와 유사한 외국화물에 관련된 역무의 제공 5. 국내 및 국외 지역에 걸쳐 행해지는 우편 등 6. 비거주자에 대한 일정 무형고정자산의 양도 또는 대여 7. 비거주자에 대한 용역의 제공(국내에 소재하는 자산의 운송, 보관, 국내에서의 식사, 숙박은 제외)
수출물품판매장에서 수출물품의 양도	소비세법 제8조 제1항	수출물품판매장을 경영하는 사업자가 비거주자에 대해 동법 시행령 제18조 제1항에서 정한 물품으로서 수출을 위해 동법 시행령 제18조 제2항에서 정한 방법에 의해 구입한 것을 양도하는 경우(동법 시행령 제18조 제2항 제1호의 방법으로 물품을 양도하는 경우에 있어서는 당해 물품의 양도에 관한 대가액의 합계액이 1만엔을 초과하는 때에 한함), 당해 물품의 양도
	소비세법 시행령 제18조 제1항	통상 생활용으로 제공하는 물품(식품류, 음료류, 담배, 약품류, 화장품류, 필름, 기타 소모품은 제외)
	소비세법 시행령 제18조 제2항	1. 비거주자로서 수출물품판매장에서 물품을 구입한 자가, 구입 시점에 소지한 여권 등을 해당 물품판매장 경영자에게 제시하고 해당 물품의 구입 사실을 기재한 서류 및 당해 물품을 구입한 후 수출하는 것임을 기재한 서류를 사업자에게 제출하고 해당 물품을 인도하는 방법 2. 일본과 미국과의 협력 및 안전보장 조약 제6조에 근거한 시설 및 구역에서 미국 군대의 구성원 및 가족 등이 동 협정 제2조 2항에 규정하는 시설 및 구역 내에서 물품을 구입한 자가 그 구입시점에 해당 물품을 수출하는 것임을 기재한 서류를 물품판매장 경영자에게 제출하고 해당 물품을 인도하는 방법

다. 외화획득용역 관련 영세율 적용 범위

□ 일본의 경우 영세율 거래를 '면세거래'라 칭하며, 소비세가 일반에게 널리 부담을 요구하는 성격의 세금이라는 측면에서 수출 및 그와 관련된 용역으로 극히 제한적으로 규정하고 있음

□ 이미 살펴본 바와 같이, 일본의 경우 영세율 적용범위가 '수출거래'와 '수출물품판매장에서의 수출물품 양도'로 두 가지 조항으로 규정하고 있지만, 실질적으로 보면 두 가지 조항이 모두 수출에 국한된 것임

○ 수출물품판매장에서의 수출물품 양도는 재화에 국한하여 규정하고 있기 때문에 외화획득용역의 범위에서는 제외됨

□ 수출거래 중 용역의 제공과 관련된 거래를 몇 가지 유형으로 구분할 수 있음

○ 수출의 형태로 이루어지는 자산의 대여 및 외국화물의 대여
○ 국제간 여객 및 화물의 운송 또는 통신
○ 국제운송에 사용되는 선박 · 항공기 및 화물 운송용 컨테이너의 대여 및 수리
○ 외항선박 등의 입출항 또는 이착륙 등을 위한 시설 제공 관련 용역
○ 외국 화물의 하역 · 운송 등에 관련된 용역
○ 국제우편
○ 비거주자에 대한 일정 무형고정자산의 대여 및 용역의 제공

□ 수출의 형태로 이루어지는 자산 및 외국화물의 대여는 수출의 형태로 이루어진다고 했기 때문에 소비지가 국외로 판단되므로 소비지 과세원칙에 의해 영세율을 적용한다고 볼 수 있음

○ 국제운송 및 통신, 국제운송에 사용되는 선박 · 항공기 및 화물 운송용 컨테이너의 대여 및 수리, 외항선박 등의 입출항 또는 이착륙 등을 위한 시설 제공 관련 용역, 외국 화물의 하역 · 운동 등에 관련된 용역은 모두 수출과 관련된 용역으로서 영세율을 적용하는 것임

□ 일본은 수출하는 재화에 대한 임가공 용역과 같은 국내에서의 거래에 대한 영세율 적용 규정은 없음

○ 또한 비거주자에 대한 용역의 제공도 국내에 소재하는 자산의 운송, 보관, 국내에서의 식사 및 숙박은 제외한다고 하고 있어 국내에서 소비되는 부분에 대해서는 영세율 적용을 배제하고 있는 것으로 판단됨

2. 영국

가. 개요

□ 영국의 경우 부가가치세는 1973년 도입된 이후 영국 정부의 주요 세입 원천으로 중요성이 증가하고 있음

○ 영국 내에서 창출되는 재화 · 용역의 공급 가치에 대해 부과되는 주요 간접세임

□ 부가가치세의 법적 근거는 부가치세법(VAT Act 1994)과 재정법(Finance Act)에 두고 있음

□ 부가가치세 등록사업자인 경우 과세대상 거래에 대해 일반적으로 재화와 용역의 공급에 대해 표준세율로 과세가 이루어짐

○ 현재 표준세율은 20%임

- 표준세율은 2007.12.31.까지 17.5%이었으나 금융위기로 인한 경기침체 때문에 2008.12.1.~2009.12.31. 기간에 잠정적으로 15%로 세율을 인하하였음
- 2010.1.1.부터 다시 기존의 표준세율인 17.5%를 적용하다가 2011.1.4.부터는 표준세율을 20%로 인상하였음

□ 표준세율이 적용되는 거래 외에 감면세율 및 영세율이 적용되는 거래도 있고 과세가 면제되는 거래도 있음

○ 감면세율 대상인 경우 표준세율이 아닌 5%의 낮은 세율을 적용함
○ 영세율이란 과세면제나 부가가치세 과세대상에서 제외되는 거래와는 달리 부가가치세 과세대상이기는 하지만 '0'의 세율을 적용함을 의미함
  – 영세율이 적용되는 재화 및 용역을 판매하는 경우, 해당 판매와 관련된 매입에 대한 부가가치세의 환급을 요청할 수 있음
○ 과세면제 대상인 재화 및 용역의 판매에 대해서는 영세율 거래와 달리 해당 공급에 관련된 매입에 대한 부가가치세를 청구할 수 없음

□ 감면세율은 1994.4.1.부터 가정 및 자선단체가 사용하는 연료와 전력(fuel and power)의 공급에 대하여 8%를 적용하면서 시작되었음
○ 1997.9.1.부터 현재까지는 감면세율로 5%의 세율을 적용하고 있음

□ 감면세율은 가정용연료 및 적격한 자선단체가 사용하기 위해 공급하는 연료 및 전력 등에 적용함
○ 주거용 또는 적격 자선단체 건물에 에너지 절약 설비를 설치하는 용역
○ 보조금으로 자금을 조달한 난방설비, 보안 제품 및 가스 공급설비의 설치
  – 관련 제도에 의한 보조금으로 비용을 조달한 것이어야 함
  – 5%의 세율은 설치 및 적격한 관련 제품의 공급에 대해 적용되고, 수취인은 60세 이상이고 해당지역의 수취인 요건을 만족하는 자이어야 함
  – 수취인이 적격자인 경우 해당 설비 및 제품의 수리 및 유지에 대해서도 감면세율을 적용함
○ 여성용 위생용품의 공급
○ 피임제품, 처방전에 의한 것은 영세율 적용이므로 제외
○ 자녀용 자동차시트
  – 14세 미만용 자녀를 대상으로 하는 것을 의미하며, 도로용 자동차에 적합하게 제작된 것을 의미함
○ 다수의 거주지를 목적으로 적격 주택에서 이루어지는 적격한 개조
  – 개조 서비스를 제공하는 자에 의한 건축 자재를 포함함

- 적격한 개조란 건물 내의 방 개수의 변화, 개조 후 하나 이상의 세대가 거주하는 경우, 비거주용 건물에서 거주용으로의 전환 등임

○ 거주용 건물의 수선 및 개조

○ 노령자의 이동 보조장치와 금연제품

- 금연제품의 경우, 폐쇄된 공공장소에서의 흡연 금지 제도의 도입과 함께 감면세율 적용이 시작되었음

□ 감면세율과 다른 세율이 적용되는 공급이 섞여 있는 경우 적절한 분배가 가능함

나. 영세율 제도[60]

1) 영세율의 의미

□ 영세율을 적용받는 공급이란 과세대상에 속하는 거래이기는 하지만 '0'의 세율로 부가가치세 세액을 산출하는 것임

○ 따라서 공급자는 공급에 대한 부가가치세를 부담하지 않아도 되지만, 과세대상 공급에 해당하는 것이므로 공급자는 부가가치세 등록을 하여야 하며 공급에 따라 발생한 매입세액을 환급받을 수 있음

□ 영세율을 적용하면 당해 거래에 대한 세액은 0이 되므로 재화 또는 용역을 공급받은 상대방은 부가가치세를 징수당하지 않게 되고 재화 또는 용역의 공급자는 그 재화 또는 용역과 관련하여 이미 부담한 세액을 환급받게 됨

○ 즉, 영세율은 매출세액 면제 및 매입세액의 환급을 허용하는 것이므로 당해 단계에서 매출된 부가가치에 대하여 과세하지 않을 뿐만 아니라 그 전 단계에서 매출된 부가가치에 대한 과세까지 취소하는 결과가 되므로 부가가치세의 완전면세라 할 수 있음

---

60) CCH, *British Master Tax Guide 2009-10*, 2009, pp. 1336~1342

□ 영세율 제도는 1994년 부가가치세법(Value Added Tax Act 1994)에 의해 도입되었음

○ 수출에 대해 일반적으로 영세율을 적용하는 것뿐만 아니라, 법률에서 정하고 있는 특정 공급에 대해서도 영세율을 적용함

2) 영세율 적용 대상

가) 수출하는 재화

□ 수출에 대한 규정은 1994년 부가가치세법(VATA 1994) 제30조 제6항에서 규정하고 있음

○ EU 역외 국가로의 수출과 EU 역내 국가 간의 공급에 대하여 영세율을 적용함[61)]

○ 영세율을 적용하려면 해당 수출이 시행규칙(regulation)에서 정하거나 국세청장이 요구하는 요건들을 충족하여야 함

– 부가가치세법 시행규칙 제129조(Supplies to overseas person)에서 정하는 요건이란 "회원국 밖으로 수출될 예정인 재화가 납세의무자 이외 ①영국에 거주하지 않는 자, ②과세공급이 이루어지는 영국의 사업장이 없는 상인, ③해외기관에 공급되어야 하고 재화가 회원국 밖으로 수출되어야 한다는 것임

○ 수출로서 영세율을 적용한 재화가 이후 영국에서 발견되는 경우, 해당 재화는 몰수됨

□ 수출에 대한 영세율 적용은 재화에 한해 적용하는 것이며, 용역의 수출은 일반적으로 영세율 적용 대상이 아님[62)]

○ 다른 사람의 재화에 대해 공정(treatment or process)을 추가하는 용역의 제공은 영세율을 적용함

– 만일 그러한 공정이 제품을 생산하기 위한 것이고 해당 재화가 Sch. 8에 명시된 재화이거나 영국 외의 지역으로 공급되는 재화인 경우 즉, 해당 재화가 영세율

61) VATA 1994 제20조 제6항

62) CCH, *British Master Tax Guide,* 2009, p. 1137.

적용대상이라면 해당 용역도 영세율을 적용함[63]

나) 영세율 적용 품목

□ 법률에서 정하는 영세율 적용대상 재화와 용역은 1994년 부가가치세법(VATA 1994) 제30조 제2항에 의거한 Sch. 8에서 열거하고 있으며 총 16개의 그룹으로 구성됨

○ 그룹 1: 식료품
- 사람들이 소비하는 음식뿐만 아니라, 동물이 섭취하는 음식물, 식용작물의 씨앗, 식용 가축의 공급
- 점포에서 소비하는 모든 음식물과 음식물 조달(catering) 과정에 의한 음식공급, 아이스크림, 과자류, 초콜릿 및 비스킷, 맥주와 포도주 등은 영세율 적용이 제외되고 표준세율을 따름

○ 그룹 2: 하수설비 및 수도서비스
- 하수 처리시설과 비상업용수의 공급

○ 그룹 3: 도서 등
- 도서, 작은 도서류, 가제본 책자, 팜플릿과 광고전단, 신문, 정기간행물과 잡지 등

○ 그룹 4: 시각장애인 및 일반장애인을 위한 말하는 책과 Wireless Sets

○ 그룹 5: 거주와 자선 목적을 위한 건물의 건설과 개조

○ 그룹 6: 방호빌딩(protected building)

○ 그룹 7: 국제적인 용역
- EU로부터 수출하는 재화와 관련하여 수행되는 그리고 그러한 공급을 위한 준비과정에서 제공되는 용역으로 EU 역내로부터의 재화 수출을 위한 것이거나 EU 역외 지역에서 이루어지는 용역의 공급

○ 그룹 8: 국제운송
- 재화 및 승객의 국제 운송을 위한 선박과 항공기의 공급

63) VATA 1994 제30조 제2A항

– 영세율 적용 수송기는 10인 이상이 탑승할 수 있도록 제작된 것에 한함(10개 좌석 미만은 표준세율을 따름)

○ 그룹 9: 이동식 주택과 숙박시설이 있는 요트

○ 그룹 10: 금

○ 그룹 11: 은행권(Bank Note)

○ 그룹 12: 장애인 등을 위한 의약품과 지원품(Aids)

○ 그룹 13: 수출입 등

○ 그룹 15: 특정 자선단체에 대한 기부

○ 그룹 16: 아동 의류와 신발류 그리고 일부 보호의류

– 아이들의 의류, 보호용 부츠, 산업용 헬멧, 자전거 및 오토바이용 헬멧 등

○ 그룹 17: 탄소배출권(Emission allowance)

– 교또 협약에 따른 것으로서 EU 역내에서 거래가능한 탄소배출권

다. 외화획득용역에 대한 영세율 적용 범위[64]

1) 수출하는 재화의 공급과 관련된 용역

□ 수출하는 재화의 공급과 관련된 용역의 제공에 대해서 영세율을 적용함

○ 재화의 수출과 관련된 정박 및 하역작업(docking, loading, unloading)

○ 영국으로부터 재화의 수출을 위한 준비업무(arrangements)

○ EU 역외로 수출되는 재화와 관련하여 수행되는 용역의 제공

2) 선박 · 항공기 관련 용역

□ 일반적으로 선박 및 항공기에 부수되는 용역은 영세율이 적용됨

○ 일부 선박 또는 항공기의 수선, 유지보수, 개조 등의 용역 공급에 대해서는 영세율

64) IBFD, "United Kingdom - Value Added Taxation," 2010.10. http://online.ibfd.org/collections/evat/printversion/evat_uk.html

을 적용하지 않음

- 영세율을 적용하지 않는 선박이란 용적 톤수 15톤 미만의 선박, 오락용으로 설계된 선박임
- 영세율을 적용하지 않는 항공기란 8,000㎏ 미만의 항공기, 오락용으로 설계되었거나 제작된 항공기임

□ 선박 또는 항공기의 임대용역도 영세율이 적용됨

○ 그러나 해당 용역이 오로지 영국 내에서 수행되는 승객의 수송, 숙박, 오락 및 교육을 위한 것이면 영세율 적용에서 제외됨

□ 구조 서비스를 제공하기 위한 구명보트와 기타 적격 장비의 수리 및 유지보수 용역도 영세율을 적용함

□ 추진장치(propulsion), 네비게이션 및 통신장비에 설치되어 있는 부품 및 설비의 공급도 영세율을 적용함

○ 적격한 선박 및 항공기에서 사용하기 위한 구명조끼, 구명보트 등 기타 안전장비의 공급에 대해서는 영세율을 적용함

□ 임대에 의한 선박 및 항공기의 공급은 영세율을 적용함

○ 고객과의 임대계약이 문서로 작성될 것이 요구되며 소유주는 반드시 해당 선박을 보유하고 통제가능한 상태이어야 함

□ 등록을 위한 선박 및 항공기의 점검 및 분류 용역은 해당 선박 및 항공기가 영세율 적용대상이라면 영세율을 적용함

□ 선박의 구조 및 견인 용역과 수로 안내 용역은 선박의 형태와 관계없이 영세율을 적용함

3) 국제기구에의 공급

□ 국제기구에 대한 용역의 공급은 영세율을 적용함

○ 대부분의 경우 수취인으로부터의 증빙자료가 요구됨

4) 수출하는 재화와 관련된 특별 규정

□ 재화의 수출과 수입 또는 승객과 직접적으로 관련된 용역은 영세율을 적용함

3. 프랑스

가. 개요[65)]

□ 프랑스는 1920년에 VAT를 처음 도입한 이후 수차례 개정을 거침

○ 1936년에 '1936년 12월 31일 관련법'을 제정하여 모든 생산품 거래에 6%의 단일세제도를 도입함

○ 1948년에는 '거래단계별 징수체계'가 도입됨

○ 1954년에 '1954년 4월 10일 관련법'을 제정하여 생산품에 대해 부과되던 소비세를 VAT에 포함시키고, 자본재 구입에 대한 매입세액공제를 허용함

○ 1966년에 '1966년 1월 6일 관련법 n° 66-10호'를 제정하여 재화와 용역의 거래가 VAT 적용대상 거래로 확정됨

□ 유럽의 통합을 위하여 유럽제국은 VAT의 조화를 위하여 EU 지침(EU directive)을 도입하였음

○ 프랑스는 1967년 4월 1일에 'VAT 조화를 위한 1차 지침'을 프랑스 VAT법에 수용함

---

65) 안창남, 『주요국의 조세제도 - 프랑스편』(한국조세연구원, 2009.10)을 참조함

○ 프랑스는 1987년 유럽통합법에 따라 '제6차 지침을 개정한 새로운 지침 n° 91/680/CEE'을 VAT에 반영하였음

○ 2006년 11월 26일에는 제6차 지침에 규정된 내용이 포함된 새로운 지침(2006/112/CE)을 채택하여 VAT에 반영하고 있음

□ 프랑스는 소비지출에 대하여만 과세하도록 하는 소비형 부가가치세 제도를 운영하고 있음

○ 각 단계별로 누적적으로 창출되는 VAT의 이중적 과세를 배제하기 위하여 전단계 세액 공제방식에 따라 매입세액을 공제함

○ 즉, 납부세액은 부가가치세의 매출세액에서 부가가치세의 매입세액을 차감하여 계산함

□ 프랑스의 VAT 과세대상 거래는 재화의 공급, 용역의 공급, 재화의 수출임

○ VAT 납세의무자는 독립적으로 경제활동을 제공하는 개인사업자나 법인사업자임

- 따라서 노동계약에 의하여 용역을 제공하는 자 등은 VAT 납세의무자에 해당되지 않음

○ 부가가치세율의 경우 복수세율을 적용함

- 표준세율의 경우 19.6%, 경감세율은 5.5%임

○ 매출세액에서 매입세액을 차감하여 납부세액을 계산하며 매입세액이 매출세액보다 많을 경우 환급대상이 됨

□ 프랑스는 부가가치세 면세제도와 영세율제도를 유지하고 있음

○ 면세제도는 특정 재화나 용역의 공급에 대해서 VAT의 납부의무를 부과하지 않는 제도임

- 따라서 매입세액을 공제받을 수 없음
- 면세거래에는 비영리 단체에서 제공하는 사회, 교육, 문화, 및 스포츠 용역 등이 포함됨

○ 영세율제도는 특정 재화나 용역의 공급에 대해서 0의 세율을 부과하는 것임

– 매입세액을 공제받을 수도 있음
– 영세율제도에 대해서는 '나. 영세율 제도'에서 자세히 살펴봄

나. 영세율 제도

□ 프랑스는 재화의 수출, 재화의 EU 역내거래, 국제운송용역, 및 수출재화에 대하여 제공된 용역, 국제운송에 사용되는 선박 · 항공기의 공급 및 이러한 선박 · 항공기에 관련된 용역의 공급에 대하여 영세율제도를 적용함[66]

○ EU 경제통합으로 인하여 해외로 이전되는 재화는 수출(exportation)과 EU 역내거래로 구성됨
– 수출 : 프랑스에서 EU 회원국 이외의 국가로 이전되는 재화의 공급
– EU 역내거래 : 프랑스에서 EU 회원국으로 이전되는 재화의 공급

○ 수출재화에 대하여 제공된 용역에는 수출거래와 직접적으로 관련 있는 용역의 공급을 의미함[67]

1) 수출

□ 수출은 EU 회원국이 아닌 국가 등에 대한 재화의 공급임[68]

□ 수출되는 재화와 그 수출거래와 직접적으로 관련 있는 용역은 영세율 제도를 적용함

○ 다만, 수출되는 재화는 다음의 요건을 모두 충족하여야 함
– 첫째, 재화의 수출거래는 프랑스에서 설립된 판매자 또는 대리인이 동산인 재화의 직접적인 수출거래이어야 함
– 둘째, 재화의 수출거래는 프랑스에서 설립되지 않는 구매자에 의한 재화의 수출거래이어야 함

---

66) Odile Courjon, D.A. van Waardenburg, 'Value Added Taxation - France', IBFD, http://online.ibfd.org/kbase/

67) Art. 262(Ⅰ) CGI

68) Instruction 3 CA-92 No.314

○ 또한, 여행자에게 공급하는 재화는 영세율이 적용될 수 있음[69]

2) EU 역내거래

□ EU 역내 간의 특정한 재화의 공급은 VAT 영세율이 적용됨[70]

○ 다만, EU 역내 간의 특정한 재화의 공급은 대가(consideration)를 위한 것이어야 하고

○ 판매자가 납세의무자이어야 하고

○ 재화는 판매자 또는 구매자에 의해서 다른 EU 회원국으로 이전되어야 하고

○ 구매자는 다른 회원국에서 부가가치세법상 납세자이거나 비과세되는 법적 실체이어야 함

3) 기타

□ 기타 외화획득 관련 재화 · 용역의 공급은 영세율이 적용됨

○ 이는 아래 '다. 외화획득 용역 관련 특례'에서 살펴봄

다. 외화획득용역 관련 특례

1) 선박 · 항공기 관련 용역

□ 선박 · 항공기 관련 용역의 공급은 영세율이 적용됨

○ 국제 간 교통을 위하여 사용되는 적격선박과 항공기의 수리, 유지, 전세, 리스를 제공하는 용역은 영세율 대상임[71]

○ 적격선박과 항공기에 포함되는 재화의 수리, 유지, 리스 용역은 영세율 대상임[72]

---

69) Art. 262(Ⅰ), 271(Ⅴ)(c) CGI

70) Art. 262 ter(Ⅰ)(1°) CGI

71) Art. 262(Ⅱ)(2°) CGI

○ 적격선박과 항공기의 사용이나 화물을 위한 용역은 영세율 대상임[73]

– 이러한 용역에는 비행기 · 항공기 조정용역(piloting), 선박예인용역(piloting), 계류용역(mooring), 항만 · 비행장 사용용역, 소독용역(disinfecting) 등임

2) 수출이나 EU 역내거래를 위한 재화에 관련되는 용역

□ '특정한 경우' 수출이나 EU 역내거래를 위하여 공급되는 재화에 관련된 재화 · 용역은 VAT를 부담하지 않고 취득할 수 있음[74]

○ '특정한 경우'란 이러한 재화 · 용역이 프랑스에서 반출되는 재화를 만드는 특정한 사업에 사용되어져야 함

○ 이러한 재화 · 용역의 공급은 EU 역내에서 거래되는 재화와 관련된 재화 · 용역의 공급 등이며, 구체적인 항목은 다음과 같음[75]

– EU 역내에서 거래되는 것으로 영세율이 적용되는 재화와 관련된 재화 · 용역[76]

– 다른 회원국에서 원거래 판매를 통해 공급되는 것으로 영세율이 적용되는 재화와 관련된 재화 · 용역[77]

– 해외에서 조립되거나 설치된 후에 공급되는 것으로 결과적으로 프랑스에서 영세율이 적용되는 재화와 관련된 재화 · 용역[78]

– 비회원국에 수출하는 것으로 영세율이 적용되는 재화와 관련된 재화 · 용역[79]

□ 이러한 특례를 적용하기 위해서는 공급자 · 수출업자는 세무당국에 의해서 승인된 서류를 그의 공급자에게 제출하여야 함[80]

---

72) Art. 262(Ⅱ)(3°) CGI

73) Art. 262(Ⅱ)(7°) CGI; Annex Ⅲ, Art. 73B-73E CGI

74) Art. 275 CGI

75) Instruction 3 CA-92 No.323

76) Art. 262 ter(Ⅰ) CGI

77) Art. 258A, 258B CGI

78) Art. 258(Ⅰ) CGI

79) Art. 262(Ⅰ) CGI

80) Art. 275 CGI

○ 서류에는 재화와 용역의 공급이 특례 대상이 되는 재화의 수출과 관련 있다는 내용을 포함하여야 함

3) 대사관 관련 용역

□ 외국 대사관 · 영사관에 공급하는 용역의 공급은 원칙적으로 VAT의 일반규정에 따라 VAT가 과세됨[81)]

○ 외국 대사관 · 영사관에 제공되는 용역은 외국에서 제공되는 것으로 볼 수 없기 때문임[82)]

○ 따라서 대사관 등에 제공되는 용역은 수출거래로 볼 수 없음

□ 다만, 프랑스 과세당국은 외국정부를 대표하는 기관과 관련한 VAT에 대해서 예외적으로 조세특례를 부여하며, 이는 다음과 같음[83)]

○ 첫째, 외국 대사관이나 영사관의 행정적인 필요를 위하여 공급되는 상당한 수량의 동산의 취득이 필요한 경우 매입세액의 환급을 요구할 수 있음

○ 둘째, 와인, 기타 알코올성음료, 및 담배제품은 특정한 요건을 충족할 경우 VAT를 부담하지 않고 구매할 수 있음

○ 셋째, 차량운반구(motor vehicle)는 VAT를 부담하지 않고 구매할 수 있음

– 하지만 차량운반구가 프랑스에 거주하는 자에게 이후에 처분된 경우에는 VAT를 납부하여야 함

○ 넷째, 건축부지의 구입에 대한 VAT를 면제함

○ 다섯째, 공문서 작성(official documents drawing-up) 용역도 VAT 면제임

○ 이 밖에 대사 · 영사 · 직원이 사용을 위한 차량운반구, 차량운반구용 연료(fuel), 대사관 난방용 연료 등의 취득에 관한 VAT는 면제임

---

81) Instruction 14 H-3-71 No.313

82) Odile Courjon, D.A. van Waardenburg, 'Value Added Taxation - France', IBFD, http://online.ibfd.org/kbase/

83) Instruction 14 H-3-71 No.313

4) 국제기구/NATO 관련 용역

□ 국제기구가 그 기구의 공식적 사업을 위하여 구입한 재화 등의 가격에 포함된 VAT는 환급될 수 있음

○ 공식적 사업이란 그 기관의 정관에서 정의한 조직의 목적에 부합하는 행정적, 과학적, 또는 기술적 사업을 의미함

□ 다만, 국제기구의 부동산거래의 경우 등에는 VAT는 환급되지 않음

○ 첫째, 국제기구가 부동산거래를 하는 경우 부담하는 VAT는 환급되지 않음

○ 둘째, 조직의 직원에 의해서 개인적으로 사용되는 재화 · 용역을 공급하는 경우 부담하는 VAT는 환급되지 않음

□ 원칙적으로 VAT 환급규정은 납세자가 국제조직에 공급하는 용역에도 적용되나 프랑스 과세당국은 프랑스 이외 지역에 설립된 국제기구에 제공된 특정한 무형의 서비스에 대해서는 VAT 환급제도가 VAT에 대해서 영세율을 적용하는 경쟁국의 사업자보다 프랑스의 사업자에게 불리한 측면이 있음을 발견함

□ 국제기구에 제공되는 다음의 특정한 요건에 해당되는 용역의 공급에 대해서 영세율을 적용함[84)]

○ 첫째, 용역은 Art. 259B of CGI에서 규정한 무형의 용역이어야 함

– 무형의 용역에는 산업재산권의 리스, 유형자산의 임대, 정보의 처리 등이 포함됨

○ 둘째, 용역은 프랑스에 거주하는 납세자가 공급하는 용역이어야 함

○ 셋째, 용역은 거주하는 국가에서 VAT를 부담하지 않으며 프랑스 이외의 회원국에서 설립된 국제기구에 공급되는 용역이어야 함

○ 넷째, 국제기구에 관한 협약의 문구에 VAT의 면제에 관한 규정이 있어야 함

84) Instruction 14 I-1-80

5) 국제운송 용역

□ 승객과 화물의 운송 용역 중 국제적 운송에 관련된 용역의 공급의 경우 영세율을 적용함

○ 영세율이 적용되어야 하는 국제적 운송 용역에는 다음이 포함됨

– 국외에서 발생하는 승객의 운송 용역과 프랑스와 외국 간 승객 운송 용역[85]

– Madeira와 Azores 간의 승객 운송 용역[86] 등

○ 다만, 승객과 화물의 운송 용역이 프랑스에서 공급되는 경우에는 프랑스에서 VAT를 부담하여야 함[87]

□ 국제운송 용역의 공급에 영세율이 적용되는 경우에는 부수되는 용역에 대해서도 영세율이 적용됨[88]

○ 국제운송 용역에 부수되는 용역에는 상품의 선적 · 하역용역, 컨테이너 · 운송장비의 임대, 창고제공, 및 포장 용역이 포함됨

6) 금융 · 보험 용역

□ 특정한 금융 · 보험 용역에 대해서 영세율이 적용됨[89]

○ 특정한 금융 · 보험 용역에는, 첫째, EU 역외 국가에서 설립되거나 거주하는 자에 대해 공급하는 금융 · 보험 용역[90], 또는 재화의 수출 관련 금융 · 보험 용역

○ 둘째, EU 역외 국가에서 설립된 자에 대한 보험 · 재보험 거래 관련 금융 · 보험 용역

○ 셋째, EU 역외로의 수출에 대한 보험 · 재보험 거래 관련 금융 · 보험 용역

---

85) Art. 262(Ⅱ)(8°) CGI

86) Art. 262(Ⅱ)(11°) bis CGI

87) Art. 259A(4°) CGI

88) Art. 262(Ⅰ) CGI

89) Art. 271(V)(a) and (b) CGI

90) Art. 271(V)(b) CGI

○ 넷째, EU 역외에 설립되거나 거주하는 소비자에게 제공되는 금융활동과 관련된 금융·보험 용역이 포함됨

7) 여행중개 용역

□ EU 역외의 여행과 관련된 여행중개 용역의 경우 영세율이 적용됨

4. 독일

가. 개요

□ 독일의 부가가치세(VAT)는 1967년 5월 29일에 1918년에 도입된 매상세(Turnover Tax)를 대체하여 도입됨

○ 독일의 매상세는 1차 세계대전 이후 재정난을 극복하기 위하여 1918년에 도입됨

○ 이후 1980년의 부가가치세법은 독일 부가가치세법의 기초가 됨

□ EU 회원국은 1967년 4월 11일 부가가치세에 대한 법규정의 조화에 대한 1,2차 지침을 통해서 공동의 부가가치세의 도입을 의무화하였으며 독일은 EU 지침의 통일적 적용을 위하여 이를 폭넓게 받아들임

○ 특히, 1980년 부가가치세법 개정은 1977년 5월 17일 제6차 EU directive 77/388/EEC을 수용함

○ 현행 부가가치세법은 2005년에 개정된 부가가치세법으로 EU directive 2001/115/EC을 수용하여 개정된 법임

□ 독일은 소비지출에 대하여만 과세하도록 하는 소비형 부가가치세 제도를 운영하고 있음

○ 각 단계별로 누적적으로 창출되는 VAT의 이중적 과세를 배제하기 위하여 전단계

세액 공제방식에 따라 매입세액을 공제함

○ 즉, 납부세액은 부가가치세의 매출세액에서 부가가치세의 매입세액을 차감하여 계산함

□ 독일의 VAT 과세대상 거래는 유상의 재화 · 용역의 공급, 무상의 재화 · 용역의 공급, EU 역외지역으로부터의 수입, 및 EU 역내로부터의 구매로 구분됨[91]

○ EU 역내로부터의 구매 : 재화가 공급되면서 EU 역내의 한 회원국에서 다른 회원국으로 이동되는 경우임[92]

○ VAT 납세의무자는 기본적으로 사업자임[93]

- 사업자는 영업이나 직업을 독자적으로 수행하는 자임

○ 부가가치세율의 경우 복수세율을 적용함

- 표준세율의 경우 19%, 경감세율은 7%임

○ 납부세액은 매출세액에서 매입세액을 공제하여 계산함

- 다만, 사업자의 사적소비에 사용되는 비용, 사업자의 접대비, 제3자에 대한 임의적 제공 등의 경우 매입세액을 공제하지 않음

□ 독일은 부가가치세법 제4조에서 면세와 영세에 대한 규정을 두고 있음

○ 면세제도는 특정 재화나 용역의 공급에 대해서 VAT의 납부의무를 부과하지 않는 제도임[94]

- 따라서 매입세액을 공제받을 수 없음
- 면세거래에는 금융거래, 부동산거래, 보험거래와 보험용역의 제공, 부동산의 리스거래, 의사의 의료활동에서 발생하는 매출 등이 포함됨

○ 영세율 제도는 특정 재화나 용역의 공급에 대해서 0의 세율을 부과하는 것임

- 매입세액을 공제받을 수도 있음

---

91) 김유찬, 『주요국의 조세제도 - 독일편』, 한국조세연구원, 2009.10, p. 251

92) Art. 1a(1) UStR

93) Art. 1(1) UStR

94) Art. 4 UStR

– 영세율 제도에 대해서는 '나. 영세율 제도'에서 자세히 살펴봄

나. 영세율 제도

□ 영세율 제도는 부가가치세를 면제하는 제도 중 이전에 부담한 매입세액을 공제하는 제도임

○ 면세제도의 경우 부가가치세를 면제하지만 이전에 부담한 매입세액을 공제하지 않는 제도임

□ 외국으로의 재화의 공급은 수출(exportation)과 EU 역외거래로 구분함

○ 수출 : EU 역외나 독일 내의 자유항(free port)로의 재화의 공급

○ EU 역내거래 : EU 회원국으로의 재화의 공급

□ 영세율이 적용되는 거래는 부가가치세법(UStR) 제4조 제1항에서 제7항, 제8항, 및 제10항에서 규정되어 있으며, 해당 규정에서 제시하는 주요한 거래는 다음과 같음

○ EU 역내 간 재화의 공급

○ 재화의 수출 (EU 역외에 대한 재화의 공급)

○ 역내가공제도(inward processing regime)를 통해 수출(export)될 재화(movable tangible property)에 대한 작업

– 역내가공제도 : 수출을 목적으로 일시적으로 국내로 재화를 수입한 후 가공 후 수출하는 제도

○ VAT 창고제도에 의한 특정 재화의 공급과 관련 용역의 공급

– VAT 창고제도 : VAT 창고 안에 있는 납세자에게 커피, 설탕, 금속원료 등과 같은 미가공 원료를 공급하는 경우 VAT를 부과하지 않는 제도

○ 수출관련 중개 용역, 수출관련 운송 용역의 공급

○ 항해 · 항공 용역의 공급

○ 특정 국제운송 용역의 공급

○ 중앙은행에 대한 금의 공급

○ 연방철도의 공급 또는 기타의 용역의 공급
○ 국제해상운송 선박에 설치된 음식점 용역의 공급
○ NATO, 국제기구 등에 대한 재화 · 용역의 공급 등

다. 외화획득용역 관련 특례

1) 선박 · 항공기 관련 용역

□ 특정한 선박 · 항공기 관련 용역의 공급에는 영세율이 적용됨[95]
○ 첫째, 조난당한 사람의 구조에 사용하거나 운송대가를 위하여 사용되는 원양항로용 선박의 공급, 개선용역의 공급, 수리용역의 공급, 유지용역의 공급, 전세 · 임대용역의 제공은 영세율이 적용됨
– 다만, 영세율이 적용되는 공급은 선박 소유주에게 직접적으로 제공되어야 함[96]
○ 둘째, 운송대가를 위하여 사용되는 국제운송용 항공기의 공급, 개선용역의 공급, 수리용역의 공급, 유지용역의 공급, 전세 · 임대용역의 공급은 영세율이 적용됨
○ 셋째, 앞서 언급된 선박과 항공기의 공급을 위하여 사용되는 재화의 공급, 수리용역의 공급, 유지용역의 공급, 전세용역의 공급, 임대용역의 공급은 영세율이 적용됨
○ 넷째, 앞서 언급된 선박과 항공기에 연료와 식량 등의 공급은 영세율이 적용됨
○ 다섯째, 해외(독일이 아닌 국가)의 항구로 항해 중인 군함(warship)에 제공되는 연료와 식량의 공급은 영세율이 적용됨
○ 여섯째, 앞선 선박 · 항공기의 직접적인 필요로 인해 사용되는 다른 용역의 공급은 영세율이 적용됨

95) art. 4(2) UStR
96) case Elmeka, C-181/04-183/04

2) 수출이나 EU 역내거래를 위한 재화에 관련되는 용역

□ 재화의 수출, EU 역외로 재화의 공급, 및 수입되지 않는 재화의 공급을 알선(procuring)하는 대리인 용역의 공급은 영세율을 적용할 수 있음[97]

○ '수출에 부수되는 용역'에 관한 대리인 용역도 영세율을 적용할 수 있음[98]

○ '수출에 부수되는 용역'에는 입거(docking), 선적(loading), 및 조정(handling) 용역이 포함됨

□ 임가공용역의 공급에 대해서도 영세율이 적용됨[99]

○ 첫째, 재화의 가공을 위하여 발주자가 재화를 역내지역에서 수입하거나 역내지역에서 구매하고 사업자가 그 가공한 재화를 역외지역으로 운송하는 경우에 영세율이 적용됨

○ 둘째, 가공된 재화의 발주자가 당해 공급재화를 역외지역으로 운송하고 당해 발주자가 해외에 소재하는 발주자인 경우에 영세율이 적용됨

○ 셋째, 가공된 재화의 사업자가 당해 공급재화를 역외지역으로 운송하고 당해 발주자가 외국 발주자이거나 사업자가 국내에 정주하고, 당해 가공된 재화를 자신의 사업목적에 사용하는 경우에 영세율이 적용됨

3) 대사관 관련 용역

□ 대사관 · 영사관에 대한 용역의 공급은 영세율이 적용됨

○ 다만, 대사관 · 영사관에 대한 용역의 공급은 먼저 VAT를 납부한 후, 환급받는 절차를 취함

---

97) art. 4(5) UStR

98) art. 4(3) UStR

99) 김유찬, 『주요국의 조세제도 - 독일편』, 한국조세연구원, 2009.10, p. 265

4) 국제기구/NATO 관련 용역

□ 국제기구와 NATO에 대한 용역의 공급은 영세율이 적용됨

○ 독일에 주둔한 외국 NATO군에 대한 용역의 공급은 NATO 조약 제67.3조에 따라 영세율이 적용됨

– 영세율을 적용받기 위해서는 'Absicklungsschein'이라는 문서를 작성하여야 함

○ EU, Euratom 등 국제기구에 대한 용역의 공급은 먼저 VAT를 납부한 후, 환급받는 절차를 취함

5) 국제운송 용역

□ 독일 국내에서 EU 역외로 운송하는 재화의 운송용역은 원칙적으로 독일 안에서의 운송 용역만이 VAT 과세대상임

□ 국제운송 용역의 공급과 그에 부수하는 용역의 공급의 경우, 이러한 용역이 재화의 수출과 직접적으로 관련이 있을 때에는 영세율이 적용됨

Ⅴ. 국제비교 및 정책시사점

1. 국제비교

□ 〈표 Ⅴ-1〉은 주요국의 외화회득용역에 관한 영세율 적용 여부를 보여줌

〈표 Ⅴ-1〉 영세율 적용 대상 외화획득용역

구분	한국	일본[1)]	영국[1)]	프랑스[1)]	독일[1)]
국외제공 용역	국외에서 제공하는 용역	불과세거래	불과세거래	불과세거래	불과세거래
외국항행 용역	외국항행용역	국제운송 및 통신		승객·화물의 국제운송	국제운송용역
	외국항행 선박·항공기 관련 용역	국제운송용 선박·항공기 등의 대여 및 수리	국제운송 선박·항공기 관련 용역	국제운송 선박·항공기 관련 용역	특정 선박·항공기 관련 용역
		외항선박 등의 입출항 및 이착륙 시설 관련 용역		적격선박·항공기 관련 수리, 유지, 리스용역	특정 선박·항공기 관련 수리, 유지, 임대용역
		외국화물의 하역·운송 관련 용역		승객·화물 운송에 부수되는 선적·하역 용역 등	수출에 부수되는 입거, 선적, 조정용역
수출 재화 관련 용역	수출업자와의 계약 등에 의한 수출재화임가공용역	자산 및 화물의 대여	수출재화 관련 용역(정박 및 하역 등) 수출재화 가공용역	수출관련 재화와 관련된 용역	수출재화의 임가공용역
외국인, 국제기구 등에 대한 용역	외국인관광객에게 공급하는 용역	비거주자에 대한 무형고정자산의 대여 및 용역 제공			
	국내의 외국기관, 외교관 등에 공급하는 용역		국제기구에 대한 용역	대사관·영사관·국제기구·NATO 관련 용역	대사관·영사관·국제기구·NATO 관련 용역
기타	국내에서 비거주자 등에 제공하는 특정업종에 해당하는 용역			수출재화 관련 용역에 포함됨	수출재화 관련 용역에 포함됨
	차관자금으로 공급하는 용역			특정보험·금융용역	

주: 1) 일본, 영국, 프랑스, 독일의 경우 국외제공용역은 불과세거래로 구분함

가. 국외제공 용역

□ 한국의 경우, 국외에서 제공하는 용역에 대하여는 영세율이 적용됨

○ 국외에서 제공하는 용역 : 국외제공 용역을 공급하는 사업의 사업장이 국내에 소재하는 경우에 국외로 제공하는 용역임

○ 국외제공 용역에 대하여는 그 용역을 제공받는 자가 누구인지를 불문하며 그 대가를 원화로 받든지 또는 외화로 받든지 불구하고 영세율을 적용함

□ 국외제공용역의 경우, 일본, 영국, 프랑스, 독일의 경우에는 과세거래에서 포함하고 있지 않음

○ 이들 국가는 국외에서 제공하는 용역의 경우 소비지 과세원칙에 의하여 소비지에서 관세권한이 있는 것으로 보아 개별 국가 단위에서는 과세범위에서 제외한 것으로 사료됨

나. 외국항행 용역

□ 한국의 외국항행 용역은 ① 선박 · 항공기의 외국항행 용역 ② 외국을 항행하는 선박 및 항공기 또는 원양어선에 공급하는 재화 또는 용역이 포함됨

□ 외국항행 용역과 외국항행 선박 · 항공기 관련 용역의 경우, 모든 조사대상국이 영세율을 적용함

다. 수출재화 관련 용역

□ 한국의 경우 수출재화 관련 용역은 ① 수출업자와 직접 도급계약에 의하여 수출재화를 임가공하는 수출재화임가공용역, ② 내국신용장 또는 구매확인서에 의하여 공급하는 수출재화임가공용역이 포함됨

□ 한국, 영국, 프랑스, 독일은 수출재화의 임가공용역에 대하여 영세율을 적용함

라. 외국인 · 국제기구 등에 대한 용역

□ 한국의 경우, 국내에 주재하는 외국정부기관 · 국제기구 · 국제연합군 등에게 공급하는 재화 · 용역, 외국인관광객에게 공급하는 특정한 관광알선 용역, 외국인전용 관광기념품 판매업자가 외국인 관광객에게 공급하는 특정한 관광기념품, 외국인 관광객에 대한 특정한 숙박 용역, 주한외교관에 공급하는 특정한 재화 · 용역, 특정국제기구로부터 받은 차관자금으로 국제경쟁입찰에 의하여 직접 공급하는 재화 · 용역은 영세율 대상임

□ 외국정부기관 · 국제기구 · 국제연합군 등에게 공급하는 재화 · 용역의 경우, 모든 조사대상 국가가 영세율을 적용함

□ 외국인 관광객에 대한 재화 · 용역의 경우, 한국의 경우 특정 재화 · 용역에 대하여 영세율이 적용되며, 프랑스의 경우 여행자에게 제공되는 재화는 영세율이 적용되기도 함

□ 일본, 영국, 독일, 프랑스의 경우, 여행자에게 국내에서 제공되는 용역에 대하여 영세율이 적용되지 않는 것으로 판단됨

마. 기타

□ 한국의 경우 '특정한 비거주자와 외국법인'이 '특정한 용역'은 영세율이 적용됨

○ 특정한 비거주자와 외국법인 : ① 용역의 대금을 외국환은행에서 원화로 받는 경우 국내사업장이 없는 비거주자와 외국법인 ② 용역의 대금을 외국환은행에서 원화로 받는 경우 국외의 비거주자와 외국법인과 직접계약에 의하여 용역 등을 제공하는 국내사업장이 있는 비거주자와 외국법인

○ 특정한 용역 : 사업서비스업, 금융 · 보험업 중 무형재산권 임대업, 통신업(소포송달업 제외), 컨테이너수리업, 보세구역의 창고업, 해운중개업(오락 · 운동관련 서비스업 중) 뉴스제공업과 영화산업, 상품종합중개업, 및 보세운송 용역

□ 특정한 용역은 수출재화 관련 용역, 원거리 용역 및 기타 용역으로 구분할 수 있음

○ 수출재화 관련 용역 : 컨테이너수리업, 보세구역의 창고업, 해운중개업, 상품종합중개업, 및 보세운송용역

○ 원거리 용역 : 무형재산권 임대업, 및 통신업

○ 기타 용역 : 사업서비스업, 뉴스제공업과 영화산업

□ 국외제공 용역 중 사업서비스업, 뉴스제공업과 영화산업 관련 용역의 제공의 경우, 한국에서만 영세율을 적용하는 데 반해 일본, 프랑스, 독일은 원칙적으로 영세율을 적용하지 않음

□ 한국의 기타용역 중 컨테이너수리업 등 수출재화 관련 용역은 프랑스, 독일의 경우 영세율이 적용됨

□ 한국의 기타용역 중 원거리 용역은 일본, 영국, 프랑스 및 독일의 경우 영세율 적용이 명확하지 않음

○ 이는 B2C, B2B 거래에 대한 영세율 적용 여부에 대한 논란이 있기 때문으로 사료됨

□ 한국의 기타용역 중 사업서비스 등 기타 용역은 일본, 영국, 프랑스 및 독일의 경우 영세율을 적용하지 않음

2. 정책시사점

□ 외화획득용역은 국내에서 발생된 거래로 영세율이 적용되는 용역임
  ○ 이는 소비지 과세원칙의 예외적 적용임

□ 따라서 일본, 영국 등 주요국은 외화획득 관련 용역의 공급에 관하여 영세율의 적용을 예외적으로 인정하고 있음

□ 한국을 비롯한 조사대상 국가의 경우, 국내에서 제공되는 용역 중 영세율이 인정되는 용역은 주로 수출재화 관련 용역, 수출 관련 용역, 국제항행 관련 용역 및 국제기구와 관련된 용역임

□ 다만, 한국의 경우, 외화획득용역에 대한 영세율 적용을 폭넓게 인정하는 데 반해, 일본, 영국 등 주요국은 소비지 과세원칙에 입각하여 외화획득용역의 영세율 인정범위가 상대적으로 넓지 않음

□ 예를 들어, 한국의 경우, 사업서비스업·뉴스제공업과 영화산업 관련 용역의 제공은 영세율이 적용될 수 있으나 조사대상국의 경우 소비지 과세원칙을 적용하여 영세율의 적용을 배제함

□ 또한, 국외제공 용역의 경우, 한국은 이에 대해 영세율을 적용하지만 조사대상국의 경우 소비지 과세원칙을 적용하여 과세에서 제외되는 거래로 보는 것으로 판단됨

□ 소비지 과세원칙에 기초하지 않는 영세율의 적용이 많을 경우 조세의 중립성을 낮출 가능성이 있으므로 이에 대한 적절한 보완이 필요함

Ⅵ. 결 론

□ 본 연구는 부가가치세의 과세원칙인 소비지 과세원칙과 주요 외국의 외화획득용역에 대한 영세율 적용 범위를 비교분석하여 정책적 시사점을 도출하였음

□ 우리나라의 경우 국외에서 제공하는 용역에 대해 영세율을 적용하고 있지만, 조사대상 국가인 일본, 영국, 프랑스, 독일의 경우, 국외에서 제공하는 용역을 원천적으로 부가가치세 과세대상에서 제외하고 있기 때문에 영세율 적용 범위에는 포함하지 않고 있다는 차이가 있음

○ 외국항행 용역이나 국제기구 등에 제공하는 용역에 대해서는 조사대상국들이 공통적으로 영세율을 적용하고 있음

○ 외국인 관광객에 대한 용역의 경우, 우리나라는 특정 용역에 대하여 영세율을 적용하는 한편 일본, 영국, 독일, 프랑스에서는 여행자에게 제공하는 용역에 대해서는 영세율을 적용하지 않음

○ 또한 우리나라를 비롯한 영국, 프랑스, 독일은 수출재화의 임가공 용역도 영세율 적용 범위에 포함하고 있어, 국내거래임에도 불구하고 우리나라와 마찬가지로 수출 관련 용역에 대해서는 영세율을 적용하고 있음

□ 우리나라의 경우, 특정 비거주자와 외국법인에게 사업서비스업, 뉴스제공업과 영화산업 관련 용역을 제공하는 것에 대하여 영세율을 적용하고 있는 데 반해 조사대상 국가에서는 이와 같은 규정을 두고 있지 않음

□ 국내에서 발생한 거래임에도 불구하고 외화획득용역에 대하여 영세율을 적용하는 것은 소비지 과세원칙의 예외 적용에 해당함

○ 현재 각국의 영세율 적용범위를 비교한 바, 우리나라의 경우 일본이나 영국, 독일,

프랑스에 비해 영세율을 적용하는 외화획득용역의 범위를 폭넓게 규정하고 있음

□ 소비지 과세원칙에 벗어나는 영세율 적용 대상이 많을수록 내국인 및 외국인 간 조세형평성을 침해할 수 있음

○ 따라서 현행 제도에 대한 경제적 분석을 통해 영세율 적용 범위의 적절한 조정이 이루어져야 함

참고문헌

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

김유찬 · 이유향,『주요국의 조세제도 - 독일편』, 한국조세연구원, 2009.

박정수,『주요국의 조세제도 - 영국편』, 한국조세연구원, 2009. 10.

안창남,『주요국의 조세제도 - 프랑스편』, 한국조세연구원, 2009.

이로리,「탄소세의 국경세 조정에 대한 WTO법적 검토」,『국제법학회보』, 제55권 제1호 (통권 116호)

이성식,「부가가치세법상 영세율제도와 면세제도의 개선방안에 관한 연구」,『조세연구』 제8-1집, 2008.

정재호 외,『부가가치세 면세 · 영세율 규정사항의 상향입법화 검토』, 한국조세연구원, 2010.

함영복,『최신 부가가치세의 이론과 실무』, 경제법륜사, 2010.

新川浩嗣 편저,『圖說 日本の稅制』, 財經詳報社, 2009.

CCH, Btitish Master Tax Guide, 2009.

IBFD, “United Kingdom - Value Added Taxation”, 2010.10.

IBFD, “Germany - Value Added Taxation”, 2009.05.

IBFD, “France - Value Added Taxation”, 2009.05.

http://www.steuerthek.de/

http://www.aft.fr/

〈부록〉 제6차 EU directive상 외화획득용역 관련 규정

1. EU directive상 영세율 규정

□ 면세와 영세율에 대한 명시적인 규정은 제6차 EU Directive(이하 EU Directive)상에서 발견되지 않음

○ 다만, 영세율과 면세 적용 대상이 되는 재화와 용역의 공급과 재화의 수입을 포괄적으로 '면제거래'라고 하여, 제131조 내지 제166조에서 규정함

□ 한편, EU Directive 제168조에 따르면 재화와 용역이 과세거래에 사용이 되는 경우에 사업자는 그가 지급할 매출세액에서 매입세액을 공제할 권리가 있음

○ 이는 재화와 용역이 면제거래에 사용될 경우에는 매입세액을 공제받을 권리가 없음을 의미함

○ 따라서 면제거래에 해당되는 것은 원칙적으로 면제거래라고 볼 수 있으나 EU Directive 제169조에 따르면 면제거래 중 일부에 대해서 매입세액 공제가 가능하도록 규정하고 있음

○ 만약 면제거래가 EU Directive 제169조에서 규정된 거래에 해당될 경우에는 해당 거래로 인한 매출세액은 부담하지 않으면서 매입세액은 공제 가능한 결과가 발생함

○ 이는 결과적으로 영세율 거래와 동일한 과세효과이므로 이를 영세율 규정으로 볼 수 있음

□ 영세율이 적용되는 항목은 EU Directive 제138조, 제142에서 144조, 제146조에서 149조, 제151조에서 제153조, 제156조, 제157조(1)(b), 제158조에서 제161조, 및 제164조임

○ 제138조 : 일반 면제규정
○ 제142조 : 역내 재화운송 용역의 공급
○ 제143조 : 면제되는 재화의 수입
○ 제144조 : 면제되는 재화의 수입에 부수되는 용역
○ 제146조 : 재화의 수출
○ 제147조 : 여객의 개인적 수화물
○ 제148조 : 국제운송 관련 재화 · 용역의 공급
○ 제149조 : 마데이라(Madeira)와 아조레(Azores) 간 운송용역의 국제운송 간주
○ 제151조 : 국제기구 · 외교기관 · 외국군대 등에 대한 재화 · 용역의 공급
○ 제152조 : 중앙은행에 대한 금의 공급
○ 제153조 : 역외거래 중개용역의 공급
○ 제156조 : 자유무역지구 · 역내가공제도 · 보세창고보관을 위한 재화의 공급
○ 제157조(1)(b), 제158조 : 관세와 관련하여 보세창고 이외의 장소에서의 일시적 보관 관련 재화의 공급
○ 제159조 : 제156조, 제157조(1)(b), 제158조에 의해 제공되는 재화에 부수되는 용역의 공급
○ 제160조 : 자유무역지구 · 역내가공제도 · 보세창고보관 등에 관련한 재화 · 용역의 공급
○ 제161조 : 일시적인 수입을 위한 재화의 공급
○ 제164조 : 회원국 간 수출로 보는 거래에 대한 면제

2. EU directive상 외화획득용역 규정

가. 국제운송 관련 용역

제142조
회원국은 자치지역인 마데이라나 아조레로 가거나 오는, 또는 마데이라나 아조레 간의, 재화와 관련된 역내 운송용역의 공급을 면제할 수 있다.

제148조
회원국은 다음의 거래를 면제할 수 있다.
(중략)
c. 앞의 (a)에서 언급한 선박의 공급, 개량, 수리, 유지, 용선. 낚시 설비(부착된 것과 중고를 포함)를 포함한 설비의 공급, 임대, 수리와 유지
d. 운행 중인 선박의 직접적인 필요로 인해 공급되는 용역 중 (c)에서 언급한 것을 제외한 것
(중략)
f. 항공사가 운임을 받고 해외 노선의 운행에 사용하였던 항공기의 공급, 개량, 수리, 유지, 임대. 설비(부착된 것과 중고를 포함)의 공급, 임대, 수리와 유지
g. (f)에서 언급한 거래를 제외한 것 중 (e)에서 언급한 항공기의 직접적 필요를 충족시키는 용역의 공급

나. 국제기구 등 관련 용역

제151조
회원국은 다음의 재화·용역의 공급을 면제한다.
a. 외교와 영사 조약에 따른 재화·용역의 공급
b. 국제조직의 본부가 있는 국가(Host Country)의 주무 관청에서 인정한 국제 조직에 공급할 경우. 또는, 설립에 관한 국제적인 관습이나 해당 국제조직 본부(headquarter)와의 계약에 의한 제한조건의 범위 내에서 해당 조직의 구성원에 공급할 재화·용역
c. 북대서양 조약기구(NATO)에 참가하는 다른 회원국의 군대에 의해서 해당 군대 또는 군무원을 위하여 사용할 목적으로 또는 해당 군대의 식당에 공급할 목적으로 북대서양 조약에 참가하는 회원국 영역 내로 공급하는 재화·용역
d. 북대서양 조약에 참가하는 다른 회원국의 군대에 사용할 목적으로 제3의 회원국에 군대 또는 군무원을 위하여 사용할 목적으로 또는 해당 군대의 식당에 공급할 목적으로 북대서양 조약에 참가하는 회원국 영역내로 공급하는 재화·용역
e. 사이프러스 공화국에 관련하여 설립조약에 따라 사이프러스에 주둔하는 영국군에 공급하는 재화·용역

다. 수출재화 관련 용역

제144조
회원국은 제86조(1)(b)[과세면제되는 수입]에 따라 과세금액에 용역의 대가가 포함되는 경우에는 그 수입된 재화와 관련 있는 용역의 공급을 면제한다.

제159조
회원국은 제156조[자유무역지구 · 역내가공제도 · 보세창고보관을 위한 재화의 공급], 제157조(1) · 제158조[관세와 관련하여 보세창고 이외의 장소에서의 일시적 보관 관련 재화의 공급]에 관련 있는 용역의 공급을 면제한다.

제160조
회원국은 다음의 재화 · 용역의 공급을 면제한다.
a. 제156조(1)에서 규정된 장소(자유무역지구 · 역내가공제도 · 보세창고 등)에서 수행된 재화 · 용역의 공급
b. 제156조(1)(b), 제158조에서 규정된 장소(자유무역지구 등)에서 수행된 재화 · 용역의 공급

라. 국외제공 용역

제153조
회원국은 중개상이 제6장, 제7장, 제8장에서 언급된 거래와 공동체 외부에서 수행된 거래에 참여하는 경우, 중개상이나 다른 중개인에 의한 용역의 공급을 면제한다.

세법연구 10-08

외화획득용역에 대한 부가가치세 영세율 적용에 관한 연구

2010년 12월 23일 인쇄
2010년 12월 30일 발행

저 자 박명호 · 김태훈 · 송은주

발행인 원 윤 희

발행처 한국조세연구원
1 3 8-7 7 4 서울특별시 송파구 가락동 79-6
TEL: 2186-2114(대) www.kipf.re.kr

등 록 1993년 7월 15일 제21-466호

조판및 인 쇄 고려문화사

Ⓒ 한국조세연구원 2010 ISBN 978-89-8191-533-9

* 잘못 만들어진 책은 바꾸어 드립니다.